

**青色申告承認取消処分（法人税法 127 条 1 項）において事前の意見陳述手続は必要とされないとされた事例**

【文献種別】 判決／最高裁判所第三小法廷  
【裁判年月日】 令和 6 年 5 月 7 日  
【事件番号】 令和 5 年（行ツ）第 334 号  
【事件名】 法人税青色申告承認取消処分取消請求事件  
【裁判結果】 棄却  
【参照法令】 法人税法 127 条  
【掲載誌】 裁判所ウェブサイト  
◆ LEX/DB 文献番号 25573500

京都産業大学教授 野一色直人

**事実の概要**

原告・控訴人・上诉人（X）は、A 税理士法人を税務代理人として、国税電子申告・納税システムの利用を開始するために必要な開始届出書を処分行政庁へ提出した。同法人は、平成 30 年 6 月期の法人税確定申告書（提出期限：同年 8 月 31 日）について、同年 9 月 18 日に同システムを利用して、確定申告を行った。また、令和元年 6 月期の法人税確定申告書（提出期限：同年 9 月 2 日）について、同月 10 日に同システムを利用して、確定申告を行った。

処分行政庁は、X が 2 事業年度連続して各確定申告を提出期限までにしなかったことから、法人税法 127 条 1 項 4 号に該当するとして、令和元年 12 月 10 日付けで X に対して X の平成 30 年 7 月 1 日から令和元年 6 月 30 日までの事業年度以後の法人税の青色申告承認取消処分（以下「本件処分」という）を行った。X は、所要の不服申立てを経た上で、令和 3 年 6 月 25 日、本件処分の取消しを求め提訴した。

X は、事前に防御する機会を与えなかったことが憲法 31 条に反して違憲・違法である等を主張したが、第一審（福岡地判令 4・12・14 税資 272 号順号 13789）及び原審（福岡高判令 5・6・30LEX/DB25599427）は、「法人税法 127 条 1 項の規定による青色申告承認取消処分については、その処分の内容、性質等に照らし、その相手方に事前に告知、弁解、防御の機会が与えられなかったからといって、憲法 31 条の法意に反するものとは解されないというべきである。」として、請求を棄却

したことから、X が上告した。

**判決の要旨****1 多数意見**

「法人税法 127 条 1 項の規定による青色申告の承認の取消処分については、その処分により制限を受ける権利利益の内容、性質等に照らし、その相手方に事前に防御の機会が与えられなかったからといって、憲法 31 条の法意に反するものとはいえない。このことは、最高裁昭和 61 年（行ツ）第 11 号平成 4 年 7 月 1 日大法廷判決・民集 46 卷 5 号 437 頁の趣旨に徴して明らかである。本件処分に所論の違憲はなく、論旨は、採用することができない。」

**2 渡邊恵理子裁判官の補足意見**

（以下「補足意見」という）

「法人税法 127 条 1 項の規定による青色申告の承認の取消処分については、専門性を有する第三者的機関ともいい得る国税不服審判所における充実した審査請求手続が設けられている。もとより、単に事後手続が設けられていることのみをもって、事前手続が憲法上必要でないとは断ずることはできないが、上記審査請求手続の内容等は、上記の総合較量において考慮されるべき要素の一つとなるものと考え。」

**3 宇賀克也裁判官の反対意見**

（以下「反対意見」という）

「2（1）処分庁が不利益処分を行う場合には、誤った不利益処分による権利侵害が行われないように事前にその根拠法条とそれに該当する事実を

通知し、相手方に事前に意見陳述の機会を保障することが、憲法上の適正手続として要請されるのが原則であり、法人税法 127 条 1 項の規定による青色申告の承認の取消処分（以下、本反対意見においては「青色申告承認取消処分」という。）について、その例外を認めるべき合理的理由は見だし難い。」

「上記〔1〕～〔4〕の各点をもって、上記〔1〕の意味での例外を認めるべき合理的理由と捉えているようにも見受けられるが、いずれの点も合理的理由たり得ない。その理由は、次のとおりである。

〔1〕については、国税不服審判所長に対する審査請求は、一般の不服申立手続と比較して審査庁の独立性に配慮されているが、そもそも、憲法 31 条は、違法又は不当な処分がされないように適正な事前手続を要請しているものであり、事後の救済手続が整備されていれば、事前手続がおよそ不要であるということにはならないことはいうまでもない。現行法上も、第三者的な立場にある審査庁への審査請求が行われ得ることのみをもって、事前手続を不要としているものとは解されない。なお、行政手続法 13 条 2 項 4 号は、『納付すべき金銭の額を確定し、一定の額の金銭の納付を命じ、又は金銭の給付決定の取消しその他の金銭の給付を制限する不利益処分をしようとするとき』については、事前の意見陳述手続に関する同法の規定の適用を除外しているが、同号は、青色申告承認取消処分のように、納付すべき金銭の額の確定等の前提となる相手方の地位の得喪に関する処分を対象としていない上、そもそも同号は、それに該当する場合に一律に同法により事前の意見陳述手続を義務付けることはしないとどまり、各処分の類型に応じて、憲法の適正手続の要請により事前の意見陳述手続が必要になり得ることを否定する趣旨でもないから、同号の存在は、上記の合理的理由とは結び付かない。

〔2〕については、申告納税制度は、個々の納税者の申告によって租税債務を確定することを原則とする制度であり、更正処分についても、個々の申告について慎重に調査し、修正申告の懲憑という形での事前手続が事実上とられることが少なくないともいわれる。いわんや青色申告承認取消処分については、相手方に対する不利益の大きさに鑑み、個々の事案ごとに慎重な事実確認がされ

ているはずであり、個々の事案について慎重に検討する余裕がない大量・反復事案であるとして、粗雑な対応がされているわけではないと考えられる。青色申告承認取消処分が大量・反復的に行われるから、事前手続をとっている余裕がなく、事実誤認に対する救済は専ら事後手続に委ねる仕組みが採用されているという理解は、我が国の実際の税務行政の姿から乖離しており、むしろ我が国の税務行政を過小評価することになると思われる。

〔3〕については、少なくとも弁明の機会の付与に相当する手続であれば、弁明書の提出期限を 1 週間程度とすることも許容されると考えられるので、迅速性の要請等が、事前の意見陳述手続を全く保障しないことの合理的理由になるとは考え難い。なお、青色申告承認取消処分が、行政手続法 13 条 1 項 1 号イの『許認可等を取り消す不利益処分をしようとするとき』に相当することに照らせば、『適正・公平』な手続のためには、聴聞に匹敵する事前手続がとられることが（憲法上必要不可欠とまでいえるかはひとまずおいても）望ましいと解されるが、聴聞は 1 回の期日で終結することが通常であると思われ、また、通知された青色申告承認取消の原因となる事実が自認されるために聴聞の期日を開かないことになる場合も少なくないと思われることに加えて、我が国の税務職員の質及び量にも照らせば、聴聞に相当する手続をとることが、迅速性の要請に照らして無理を生じさせるとまでは思われない。

〔4〕については、処分理由の提示は、処分庁が原処分を行うに当たり、その慎重合理性を担保する機能、相手方の不服申立ての便宜を図る機能を有するが、そのことと、事前に意見陳述の機会を保障されることとは意義を異にするのであり、そうであるからこそ、行政手続法は、不利益処分について、事前の意見陳述手続（同法 13 条）と理由提示（同法 14 条）の規定を別個独立のものとして設けたのである。したがって、理由提示が行われることは、事前の意見陳述手続が不要である理由には全くならない。」

## 判例の解説

### 一 はじめに

本件において、提出期限までに申告書が提出さ

れなかったことを理由とする青色申告承認取消処分の妥当性が争点となった。これまでも提出期限までに申告書が提出されなかったことを理由とする青色申告承認取消処分を妥当とした最高裁判決<sup>1)</sup>は存する。

ただ、これまでの判決とは異なり、本判決には反対意見が示されている。青色申告承認取消手続の概要等を踏まえつつ、本判決の意義等を整理する。なお、理由付記等の他の争点の検討は割愛する。

## 二 青色申告承認取消手続の概要等

次のような事由が存する場合、税務署長は、法人に係る青色申告の承認を取り消すことができる(法人税法(以下「法人税法」又は「税法」という)127条1項)。具体的には、①帳簿書類の備付け等が財務省令で定めるところに従って行われていない(同項1号)、②帳簿書類について税務署長の指示に従わない(同項2号)、③帳簿書類に、取引の全部を隠蔽して記載等している等(同項3号)、④申告書を提出期限までに提出しなかった(同4号)といった事由が規定されている。これらの事由は、青色申告承認の前提条件を失わせるものとされている<sup>2)</sup>。

また、税法127条1項4号に係る青色申告承認取消処分については、「事業年度連続してその提出期限内に法第74条第1項の規定による申告書の提出がない場合に行うものとする。」とする基準が公表されている(平成12年7月3日付け課法2-10ほか3課共同「法人の青色申告の承認の取消しについて(事務運営指針)」(以下「事務運営指針」という))。ただ、法人税法や事務運営指針において、青色申告承認取消処分を行う上で、事前の意見陳述の実施は要件とされていない。

なお、税法127条1項1号から3号に係る青色申告承認取消事由の該当性については、税務調査(実地の調査)を通じて、確認されることから、事実上、これらの事由に基づく処分を行う上で、納税者に対する説明の機会が設けられている(国税通則法74条の11第2項)。

また、納税の猶予の取消し等を行う上で、客観的要件<sup>3)</sup>に該当する事実があるときを除き、弁明を聞(聴)かなければならないとされている(国税通則法49条2項、所得税法134条3項、相続税法40条2項等)。

なお、法人に係る青色申告承認の特典<sup>4)</sup>として、推計課税の禁止や更正通知書への理由付記(税法130条)、青色申告特別控除(租税特別措置法25条の2)や欠損金の繰越控除(税法57条)等を適用できることが規定されている。ただ、税法上、申告期限や加算税の賦課要件等に関して、いわゆる白色申告の法人と青色申告の法人との間に差異は設けられていない。また、青色申告が承認された法人名や青色申告の承認が取り消された法人名は公表されていない。

## 三 本件処分と事前の意見陳述手続との関係

青色申告承認取消処分等の不利益処分が、行政手続法の適用除外とされる理由として、国税に関する処分の多くは金銭処分であり、事後的な手続で処理することが適当であること等が挙げられている<sup>5)</sup>。これらの理由は、第一審及び原審判決や補足意見にも示されている。

ただ、反対意見は、①不服申立手続の整備は事前手続が不要である理由にはならないこと、②事実誤認に対する救済は専ら事後手続に委ねる仕組みが採用されているという理解は、我が国の実際の税務行政の姿から乖離しており、我が国の税務行政への過小評価であること、③我が国の税務職員の質等にも照らせば、聴聞に相当する手続をとることは、迅速性の要請に照らして無理を生じさせるとまでいえないこと、④理由提示は、事前の意見陳述手続が不要である理由にはならないこと等を示した上で、本件処分を行う上で事前の意見陳述手続が行われないことは妥当ではないとしている。

確かに、国税不服審判所の意義や理由付記の趣旨と事前の意見陳述手続の趣旨等とは異なることから、①と④の指摘は傾聴に値すると思われる。また、Xは事務運営指針の5(相当の事情がある場合の個別的な取扱い)の該当性を主張立証する機会が与えられていない<sup>6)</sup>といった指摘がされている。

ただ、「『2事業年度連続で期限後申告』とした事務運営指針の4は、ある意味公平かつ明確な基準」<sup>7)</sup>として、本件処分を肯定する見解が示されている。

また、上記の②と③は、税務職員の能力等を高く評価した上で、本件処分を行う上で、聴聞に相当する手続は可能であるとの見解と思われる。他

方、当該見解を根拠づける数値等は明確に示されておらず、当該見解の妥当性を判断し難いといった批判が考えられる。

ただ、税法上、特定の処分を行う上で弁明の聴取が行われる場合があることや税務調査終了時に調査内容や調査後の処分に係る説明が行われること、また、「青色申告承認取消処分のように、納付すべき金銭の額の確定等の前提となる相手方の地位の得喪に関する処分」等として、本件処分の特性に言及する反対意見、さらに、大法院判決（「行政処分の相手方に事前の告知、弁解、防御の機会を与えるかどうかは、行政処分により制限を受ける権利利益の内容、性質、制限の程度、行政処分により達成しようとする公益の内容、程度、緊急性等を総合較量して決定されるべき」（最大判平4・7・1民集46巻5号446頁））も考慮すると、本件処分により制限を受けるXの権利利益の内容等を整理し、本件処分の妥当性を検討する必要があると解される。

#### 四 本件処分により制限を受ける権利利益の内容等

まず、青色申告承認については、「課税手続上及び実体上種々の特典（租税優遇措置）を伴う特別の青色申告書により申告することのできる法的地位ないし資格を納税者に付与する設権的処分の性質を有する」<sup>8)</sup>とされている<sup>9)</sup>。また、本件処分により、Xは一定の特典を享受できなくなることから、反対意見が指摘するように更正処分といった税額確定処分により生じる不利益の性質とは異なる性質の不利益がXに生じることが全くないとは言えない<sup>10)</sup>。ただ、平成23年度税制改正を踏まえ、青色申告承認の効果は、特典とは常に言い難い旨の見解<sup>11)</sup>が示されている。また、設権的処分とされる本件処分により生じる不利益の性質等が設権処分（公有水面埋立免許（公有水面埋立法2条）や鉱業権の設定（鉱業法2条）等）<sup>12)</sup>や設権行為（生活保護支給決定（生活保護法24条）等）<sup>13)</sup>とされる処分の取消しにより生じる不利益と同種の性質と同程度のものであるとまでは言い難いのではないかと考えられる。青色申告承認取消手続や関連する税法上の枠組み等を勘案すると、本件処分によりXに生じる不利益の実質的な内容は、納付税額の計算といった納付すべき金銭の額の確定に関わるものと捉えること

ができるのではないかと解される。

さらに、連続した期限後申告を理由とする本件処分は、ある意味、客観的に明らかな事由に基づく処分であることから、本件処分において、事前の意見陳述の必要性の有無を検討する上で、このような事由も考慮すべき要素であると考えられる。

#### 五 おわりに

結論として、本判決は、多数意見が妥当と解される。ただ、本判決は、連続した期限後申告を理由とする本件処分の妥当性を示しただけであり、他の類型の青色申告承認取消処分（法税127条1項1号から3号、所得税法150条）を行う上で、事前の説明や意見陳述手続が常に必要とされないといった一般論までは示していないと考えられる<sup>14)</sup>。

#### ●—注

- 1) 最判平4・9・10税資192号442頁。
- 2) 金子宏『租税法〔24版〕』（弘文堂、2021年）964頁。
- 3) 武田昌輔監修『DHC コメントール国税通則法 §§34～74の14』（加除式）2051頁。
- 4) 金子・前掲注2）962頁。
- 5) 同上931頁。
- 6) 青木丈「判批」税務QA263号（2024年）46頁。
- 7) 四方田彰「判批」ひろば77巻2号（2024年）117頁。
- 8) 最判昭62・10・30訟月34巻4号853頁。
- 9) 青色申告承認を特許制（「国民が一般的には取得しえない特別の能力または権利を設定する行為（設権）のこと」）の仕組みと位置づけられているという説明（宇賀克也『行政法概説I 行政法総論〔第8版〕』（有斐閣、2023年）105頁）。
- 10) 本件処分により、市場競争上不利となり、ほぼ全ての法人に認められる特権がはく奪されるという見解（金谷比呂史「判批」税法学590号（2023年）130頁）。
- 11) 特典とされる措置の中には、法的な事情変更等により、特典とはいえず、原則的取扱いとみるべきという整理（谷口勢津夫『税法基本講義〔第7版〕』（弘文堂、2021年）[125]）。
- 12) 設権処分を特許（「処分の相手方に新たに権利・利益等を付与する行為」）という整理（高田敏編著『行政法』（有斐閣、1993年）162頁〔岡田雅夫著〕）。広義の設権処分（利益的処分）として、許可、免除、認可、特許、公証・証明処分及び届出受理が該当するという整理（石崎誠也「行政処分の区分について」都法39巻1号（1998年）395頁）。
- 13) 曾和俊文『行政法総論を学ぶ』（有斐閣、2014年）141頁。
- 14) 本件に関連する評釈として、長島弘「判批」月刊税務事例56巻6号（2024年）32頁。