

二期連続期限後申告を理由とする青色申告承認取消処分の妥当性

【文献種別】 裁決／国税不服審判所
【裁判年月日】 令和6年10月21日
【事件番号】 大裁（法）令6第16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1項柱書前段・同項4号
【掲載誌】 判例集未登載
◆ LEX/DB 文献番号 26013198

弁護士・税理士 金谷比呂史

事実の概要

1 請求人は、1月1日から12月31日までの間を事業年度とする、平成19年頃に設立されて以来の青色申告の承認を受けた法人である。

2 請求人は、税理士法人（以下「本件税理士法人」という。）を税務代理人と定め、令和3年1月1日から同年12月31日までの事業年度（以下、「令和3年12月期」など、事業年度は終了年月をもって表記する。）に係る法人税確定申告書をその法定申告期限である令和4年2月28日後の同年6月17日に、令和4年12月期に係る法人税確定申告書をその法定申告期限である令和5年2月28日後の同年5月1日に、それぞれ所轄税務署に提出した。

3 法人税法127条1項柱書前段及び同項4号は、青色申告の承認を受けた法人（以下「青色申告法人」という。）が、その確定申告書を法定申告期限内に提出しなかった場合には、所轄税務署長は、当該申告書に係る事業年度まで遡って、その承認を取り消すことができる旨を定めている。

また、国税庁長官発遣の「法人の青色申告の承認の取消しについて（事務運営指針）」（平成12年7月3日付課法2-10ほか3課共同）（以下「本件指針」という。）は、その趣旨において、法人の青色申告の承認の取消しは、法人税法127条1項各号に掲げる事実及びその程度、記帳状況、改善可能性等を総合勘案の上、真に青色申告書を提出するにふさわしくない場合について行うこととする旨を述べつつ、その4において、法人税法127条1項4号の規定による取消しは、2事業年度連続してその提出期限内に申告書の提出がない場合

に行うものとする定めると定める一方で、その5柱書及び（1）において、本件指針の4に該当する場合であっても、役員その他相当の権限を有する地位に就いている者が知り得なかったこともやむを得ないと認められるなどその事実の発生について特別な事情があり、かつ、再発防止のための監査体制を強化する等今後の適正な記帳及び申告が期待できるなど、取消しをしないことが相当と認められるものについては、事案に応じた処理を行うものとする定めている。

4 所轄税務署長が、令和5年9月7日付で、請求人に対し、令和4年12月期に係る法人税確定申告書の期限内不提出が法人税法127条1項4号に該当することを理由として、令和4年12月期以後の法人税の青色申告の承認の取消処分（以下「本件処分」という。）を行ったことから、請求人は、令和5年11月22日、本件処分は不当であるとして、その取消しを求めて審査請求をした。請求人の主張は、大要、前記2の各確定申告書の期限内不提出は、本件税理士法人が法定申告期限内に申告することを怠ったことに起因し、令和4年12月期申告書については、本件税理士法人から、法定申告期限までに提出した旨の虚偽の報告を受けていたこと等の事情があるので、本件は、本件指針5（1）の「特別な事情」があり、令和6年12月期以後における顧問税理士の変更等の事情が「今後の適正な記帳及び申告が期待できる」場合に当たる、というものである。

裁決の要旨

審査請求棄却。

1 本件指針の5の(1)に定める「特別な事情」とは、納税者の責めに帰すことのできない外的な事情による場合などが該当すると解すべきである。本件税理士法人が請求人の代理人として行うべき申告手続を懈怠した場合には、申告名義人である請求人による申告手続の懈怠として取り扱うべきものであると解されることからすると、仮に、2事業年度連続して期限後申告になった原因が本件税理士法人にあり、2事業年度連続して期限後申告になった事実を請求人が知らなかったとしても、それは、本件税理士法人を代理人として選任した請求人自身による申告手続の懈怠として取り扱われるべきものであり、請求人の責任の範囲内の事情にすぎず、請求人の責めに帰すことのできない外的な事情には当たらない。請求人の主張する事情は、前記「特別な事情」とは認められない。

2 本件処分は、適法であり、本件指針の定めに従って裁量権の範囲内で行われているため、不当な処分にも当たらない。

判例の解説

一 制度の概要等

1 青色申告制度の概要

青色申告制度は、申告納税制度の定着を図り、完備した帳簿書類を基礎とした正確な申告を奨励するため、昭和25年のシャープ税制において創設された制度である。この制度創設以後、納税者は、税務署長の承認を受けて、青色の申告書を用いて申告することによって、欠損金の繰越し(法人税57条)や推計課税の禁止(同130条1項)等といった、通常の申告(白色申告)には認められない実体法上・手続法上の種々の特典を受けられることとなった¹⁾。

もっとも、株式会社を含む普通法人(同2条9号)の多くは、設立当初から税理士が関与しており、帳簿書類を整えていることが多く、青色申告の承認手続が簡易であること(同121条以下参照)も手伝って、現在においては、ほぼ全ての普通法人が青色申告法人である²⁾。このため、前記種々の特典は、ほぼ全ての普通法人に認められる原則的取扱いといってよい。

2 青色申告の承認の取消制度の概要

青色申告の承認の取消し(以下「青色取消し」

という。)の制度は、青色申告法人であっても、その後に青色申告の前提条件を欠くに至り、又は青色申告制度を維持するための秩序が乱されるに至ったときは、その承認を取り消す措置が必要であることから、青色申告法人について、一定の事実が存在する場合には、税務署長は、その事実が存する事業年度に遡ってその承認を取り消すことができるとしたものである³⁾。

もっとも、青色取消しについては、その処分により前記1の種々の特典がなくなるほか、その処分が既往の事業年度に遡ってされるなど負担関係に重大な影響を与えること、また、その処分をする場合の取消基準が個別的に判断されることは税務執行上問題も多いことから、国税庁は、その事務運営指針として本件指針を公表して、取消基準の統一化を図っている⁴⁾。

3 法人税法127条1項4号該当を基因とする

青色申告の承認の取消し(以下「4号取消し」という。)の特殊性

青色申告及び青色取消しは、法人税法、所得税法共通の制度であるが、所得税法150条1項と法人税法127条1項とを対比すれば分かります。期限内申告書不提出を取消事由と定めているのは、法人税法のみである。法人税法のみが、期限内申告書不提出を取消事由とした趣旨、理由は定かではない⁵⁾が、4号取消しについては、本件指針の4が、2事業年度連続して(以下「二期連続」という。)期限内申告書不提出に陥った場合に行うこととしているところ、二期連続期限内申告書不提出の事実、申告書提出の有無やその年月日を確認するだけ、つまり税務署内の机上調査のみで確認できるものである。これに対して、4号取消し以外の青色取消しについては、実地調査を試みなければ、確認、判断できない。

また、4号取消し以外の青色取消しは、更正処分等に付随して行われるものであることから、実地調査が取消処分に先行する(税通7章の2)のに対し、4号取消しは、必ずしも更正処分等を伴わないことから、実地調査が取消処分に先行せず、納税者にとって、取消処分が、事前に防御の機会を与えられることのないままいわば不意打ち的になされることもあり得る。

そして、本件指針が定められた前記2の経緯に加え、現実の税務行政は、納税者及びその関与税理士による任意の協力なしには円滑に行い得ない

ことから、税務署職員と納税者及びその関与税理士とのやり取りが必然的に発生する実地調査を伴う4号取消し以外の青色取消しの場合、裁量権限の行使は、本件指針に定められているとおりの慎重になされている。

このような理由により、青色取消しは、実務的には、所得税、法人税を合わせても、4号取消しに集中しており、しかも、税理士による申告代理（税理士法2条1項1号）の多い普通法人が二期連続で期限内申告書不提出に陥ることは通常考えられない⁶⁾こともあって、4号取消しのうちの大半は、事業継続を諦めた普通法人が二期連続期限内申告書不提出に陥った場合に、機械的・形式的に行われているようである。

このように、4号取消しが必ずしも慎重になされているとは言い難いところに問題の所在がある。

二 4号取消しの違法性が争われた裁判例の概観

1 4号取消しの違法性が争われた事案において、裁判所は、納税者の主張を排斥し続けてきたが、最一小判平4・9・10 税資192号442頁、東京地判平17・4・22 税資255号10009順号、大阪地判平17・6・17 税資255号10058順号等、以前は、特に判断基準を立てることすらなかった。

2 これに対して、金沢地判平23・10・24 税資261号11795順号が、「通常、帳簿書類を作成して申告に備えていれば、本来、提出期限内に申告ができないという事態が生ずることは考え難く、2年間続けて申告しなかったこと自体が、法に定める各種の特典を受けるのにふさわしい前提を備えた法人と評価し難いものであることからして、本件指針の5に定める『特別な事情』があると認められるためには、提出できなかったことにつき、申告者の責めに帰すことができない例外的な事情がある場合に限られる」と述べているように、近時、裁量権行使が違法となるのは例外的な事情がある場合に限られる旨の判断基準を立てた上で、裁量権行使の違法性を判断するようになった。本件裁決は、近時のこのような裁判例と軌を一にするものである⁷⁾。

なお、4号取消しの違法性が争われた事案において、処分を取り消した裁決、裁判例は、一件も見当たらなかった⁸⁾。

三 本件裁決の評価

1 外的な事情に限定することの妥当性

青色申告制度及び青色申告承認取消制度の趣旨、目的に沿って考えると、裁量権限の逸脱濫用があった場合に限り取り消される違法性審査（行訴30条）のみならず、裁量権限内の不当性審査においても、「納税者の責めに帰すことのできない外的な事情」を厳格に要求することは妥当ではない⁹⁾。

本件指針の趣旨が、法人税法127条1項各号に掲げる事実及びその程度、記帳状況、改善可能性等を総合勘案の上、真に青色申告書を提出するにふさわしくない場合について行うと述べていることから分かるとおり、真に青色申告書を提出するにふさわしくない場合か否かは、二期連続期限内申告書不提出の事実のみならず、期限後申告・無申告の別、申告期限徒過の程度、期限内申告書不提出に至った原因や経緯、将来の適正申告を望み得る体制整備の有無・内容・状況等といった外的な事情以外の個別的・主観的事情をも加味しなければ、判断できないはずだからである。

ところが、4号取消しは、納税者が、二期連続期限内申告書不提出に陥った事実から自ら気付かない限り、処分前に防御の機会を与えられることのないまま決定され、二期目の期限内不提出の事実から約4か月経過後に取消通知書が送られてくるのが通例であるところ、このような運用下では、税務署長は、真に青色申告書を提出するにふさわしくない場合か否かを判断するための前記諸事情を十分に把握しないまま取消処分を行うことになるが、このような現状が、所轄税務署長に対して裁量権限を与えた法の趣旨に沿うものとは思われない。法は、所轄税務署長が、納税者の個別的・主観的事情につき容易に把握し得、なおかつ、前記諸事情に関して、真に青色申告書を提出するにふさわしくないか否かを評価するために必要な専門技術的判断をする能力を備えていることに鑑みて、適切な行使を期待できると考えたからこそ、所轄税務署長に裁量権限を与えているからである。

もっとも、期限内申告書不提出の有無や申告期限徒過の程度等は、納税者に主張、立証の機会を与えるまでもない客観的な事実であるので、納税者による主張、立証を踏まえた適切な処理を事後の不服申立てに期待する運用もあり得なくはな

い¹⁰⁾。しかし、この場合でも、事後救済が実効的に図られ得ることが前提であり¹¹⁾、不服申立てにおいて、事後救済の実効性を損なわせるような、違法性審査同様の高いハードルを設定すると、不服申立ての存在意義が失われることとなり、本末転倒であろう。

2 税務代理人の過誤を納税者に帰責させることの妥当性

「納税者の責めに帰すことのできない外的な事情」に該当するか否かの判断に際して、税務代理人の行為態様を含めて一切考慮しないことも妥当ではない。

納税者は、税理士によって代理された申告行為の法的効果が自己に帰属しないと主張しているのではなく、その態様等まで含めて全て帰責されるわけではないと主張していたのであるから、同主張に対して民法99条1項を持ち出すのは適切とは言えない¹²⁾。

本件判決が、「仮に」請求人が主張した事実が認められる「としても」と留保したとおり、本件において、そもそも請求人が主張した事実が認められるか疑わしかったのであれば、事実認定の問題として処理すれば足りたのである。

四 以上のとおり、4号取消しの事案において、「納税者の責めに帰すことのできない外的な事情」がある場合に限って処分の取消しを認めることは、納税者に事前防御の機会を与えなかったにもかかわらず、事後救済の実効性をも損なわせるものであり、審査請求の存在意義を失わしめることとなる。

4号取消しの不当性審査においては、青色申告及びその取消し並びに不服申立ての各制度趣旨に今一度立ち返り、税務の専門家通念¹³⁾に合わせて、納税者の主観的・個別的事情まで考慮事情に含めた上で緩やかな判断基準を再設定すべきと思われる。

●—注

- 1) 武田昌輔編『DHC コメントール法人税法』(第一法規、加除式) 5291頁、金子宏『租税法〔第24版〕』(弘文堂、2021年) 60頁、961～962頁参照。
- 2) 令和5年度分の会社標本調査第11表によると、普通法人に占める青色申告法人の割合は99.1%である。
- 3) 武田編・前掲注1) 5404頁。
- 4) 武田昌輔=後藤喜一編『DHC 会社税務積義』(第一法規、

加除式) 1345頁。

- 5) 阿部泰隆「判批」月刊税務事例56巻12号(2024年)9頁は、法人は、個人と異なり、赤字であっても每期必ず申告義務があることに起因しているのではないかと、この長島弘の見解を紹介している。
- 6) 本件判決に係る審査請求で原処分庁が主張しており、税理士関与の青色申告法人の場合、一期目の期限内申告書不提出の段階で、所轄税務署が、関与税理士に対し、次期の申告書の提出を期限内に行うよう注意喚起することも多い。
- 7) 筆者が代理人を務めた最三小判令6・5・7判タ1523号66頁に係る福裁令3・1・13(公刊物未登載)も、「納税者の責めに帰すことのできない外的事情による場合などが該当する」と、本件判決と一言一句同じ文言を述べていた。
- 8) これに対して、再調査請求の結果、処分が取り消された例として、山本洋一郎「納税者の手続き的な救済の2つの事例」租税訴訟13号(2020年)376頁、392～401頁参照。また、4号取消しを含め、実際に青色申告承認取消処分が行われる前においては、前掲注7)の最高裁判決に付された宇賀反対意見が「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」と述べたとおり、柔軟に対応されている。
- 9) 宇賀克也『行政法(第3版)』(有斐閣、2023年)244頁が、「行政上の不服申立ての長所としては、ある行政処分が違法か否かのみならず、行政裁量の行使が不当でないかも審理できることが挙げられる。もっとも、行政上の不服申立ての審理において、このことが認識されているわけでは必ずしもなく、当・不当の審理が行われない例が多い。」と述べるとおりである。
- 10) 野一色直人「判批」新・判例解説 Watch (法七増刊) 35号(2024年)210頁参照。
- 11) 北島周作「判批」ジュリ1601号(2024年)11頁参照。
- 12) 前掲注7)の最高裁判決の下級審である福岡高判令5・6・30税資273号13862順号が、「税理士に委任して提出させた場合でも自ら確定申告書の提出時期を確認し得る」と述べているとおり、納税者の帰責性は実質的に検討されなければならない。また、金子・前掲注1)915頁が、「納税申告を依頼した第三者(代理人)の隠蔽・偽装行為に対して、納税者がどこまで責任を負うべきかについては、納税者と代理人との関係、当該行為に対する納税者の認識の可能性、納税者の黙認の有無、納税者が払った注意の程度等にてらして具体的事案ごとに判断すべき」と述べていることも参照。
- 13) 平裕介「行政不服審査における不当裁決の類型と不当性審査基準」行政法研究28号(2019年)193頁は、「専門家通念」を不当性の判断基準として挙げているところ、前掲注8)の実務上の取扱いが専門家通念に沿ったものであることを十分に主張、立証する必要がある。