

課税処分の理由附記の義務付け



1. 理由附記は行政手続法に規定があるが、国税通則法においては除外規定とされている。
2. 青色申告では更正通知書に更正の理由を附記しなければならないと規定されているが、白色申告及び青色申告のない消費税、贈与税・相続税の更正理由は示されないこととなる。
3. 国税通則法の改正で異議申立てが再調査の請求に改正されるが、決定には理由附記が求められることは異議申立てと変わらず、不服申立ての一元化の例外となった理由でもある。
4. 権利救済手段としての不服申立ては様々な手段がとれることが望ましいが、納税者の選択により直接審査請求及び訴訟を行える道を開くべきである。
5. そのためには、全ての処分に理由の附記が行われることが重要である。
6. 理由附記について記載条件を法律で定めることも、解決の一法である。

神津信一

税理士

はじめに

行政不服審査法（以下「行審法」という）が改正されることに伴い、整備関連法として国税通則法（以下「通則法」という）が改正される。

行審法の改正にあたり、平成19年7月に行政不服審査制度検討会より「最終報告—行政不服審査法及び行政手続法改正要綱案の骨子—」（以下「最終報告」という）が公表され、昭和37年制定以来40年振りの大改正が提案されたが、国民の権利利益の救済に対する抜本的改正である。

最終報告では「不服申立手続の権利保護レベルが異なる現行の「異議申立て」と「審査請求」を、権利保護のレベルを上げた「（新）審査請求」に一元化する」と原則的に一元化の方向性が提案された。

税務での一元化とは、現行の異議申立てと審査請求が二本立てで訴訟前に前置を要求されているが、これが統一されることで

ある。

この一元化のためにはすべての更正処分に理由附記が求められなければならないが、通則法の改正案では現行の異議申立てと同様の構成であり、原則的には審査請求前の前置についての改正がなかった。

本稿では、更正処分に対する理由附記が依然として青色申告のみとされ、改正されなかった原因を検証すると同時に、今後の通則法改正の方向性を提案することとする。

① 最終報告での再調査請求の提案

最終報告では、不服申立ての基本構造として、現行行審法で「この法律による不服申立ては、行政庁の処分又は不作為について行なうものにあつては審査請求又は異議申立てとし、審査請求の裁決を経た後さらに行なうものにあつては再審査請求とする。」（行審法3①）と定めているが、

① 不服申立ては審査請求に一元化する

② 不服申立ての基本構造の例外として、法律に再調査請求をすることができる旨の定めがあるときに限り、処分庁に対し、再調査請求をすることができる

とし、審査請求は再調査請求についての決定を経た後でなければ、することができないとした。

処分に関する不服が要件事実の認定の当否に係るものであって、かつ、その処分が大量に行われる類型については、審査請求手続をとる前に、処分の事案・内容等を把握できる処分担当者等が、審査請求より簡略な手続により迅速に判断を示すことは、国民の権利利益の迅速な救済に資するものであるとした。

この行審法改正を受けて、通則法改正案が、現行の「異議申立て」を廃止し「再調査の請求」という新たな制度として審査請求前に前置される制度として作成された。

日本税理士会連合会（以下「日税連」という）は、現行の異議申立てについては納税者権利救済手段として機能しており、異議申立てに代替される再調査請求の創設は必要であると求めたが、審査請求前の必須の前置ではなく、審査請求ヘストレートに行くこともできる、納税者の選択による制度であるべきであると提案した。

② 審査請求前の再調査請求前置 必須と理由附記の関係

1 通則法と行政手続法との関係

行政手続法（以下「行手法」という）では、行政庁は、不利益処分をする場合には、その名あて人に対し、同時に、当該不利益

処分の理由を示さなければならない（行手法14①）、と定め、さらに、その理由は書面により示さなければならない（行手法14③）と規定している。

一方、通則法では、「行政手続法第3条第1項（適用除外）に定めるもののほか、国税に関する法律に基づき行われる処分その他公権力の行使に当たる行為（酒税法（昭和28年法律第6号）第2章（酒類の製造免許及び酒類の販売業免許等）の規定に基づくものを除く。）については、行政手続法第2章（申請に対する処分）及び第3章（不利益処分）の規定は、適用しない。」（通則法74の2）と規定している

また、更正通知書に記載すべき事項については課税標準、税額等を記載することを規定するのみで（通則法28②）、理由の附記については規定されていない。

以上のとおり、行手法で定められている理由附記規定は、通則法で除外規定があり、更正通知書記載事項にも定められていない。

2 再調査の請求で理由附記が行われる

今回の通則法改正案は第8章（不服審査及び訴訟）以降の改正であるので、理由附記の除外規定は現行のままであり、更正について理由附記が行われるのは青色申告に対してのみであることに改正はない。

「異議申立て」を改めて「再調査の請求」と改正されるが、再調査の請求についての決定は、主文及び理由を記載し、再調査審理庁が記名押印した再調査決定書により行わなければならない（改正通則法84⑦）とされ、更に、再調査の請求についての決定で当該再調査の請求に係る処分の全部又は一部を維持する場合における前項に規定す

る理由においては、その維持される処分を正当とする理由が明らかにされていなければならない（改正通則法84⑧）とされ、いづれも現行通則法を踏襲することとされている。

3 理由附記は青色申告者の特典

青色申告に対する更正通知書には理由を附記しなければならない（所法155②、法130②）とされ※、前述したように行手第14条で定める理由付記が、なぜ通則法第74条の2では除外されているかについて検証してみることにする。

※ 所得税法、法人税法の規定

税務署長は、居住者の提出した青色申告書に係る年分の総所得金額、退職所得金額若しくは山林所得金額又は純損失の金額の更正（前項第1号に規定する事由のみに基因するものを除く。）をする場合には、その更正に係る国税通則法第28条第2項（更正通知書の記載事項）に規定する更正通知書にその更正の理由を附記しなければならない。（所法155②）

税務署長は、内国法人の提出した青色申告書又は連結確定申告書等に係る法人税の課税標準又は欠損金額若しくは連結欠損金額の更正をする場合には、その更正に係る国税通則法第28条第2項（更正通知書の記載事項）に規定する更正通知書にその更正の理由を付記しなければならない。（法130②）

金子宏教授は、青色申告更正通知書に理由を附記しなければならないとされているのは、青色申告が、一定の帳簿書類を備え付け、それにすべての取引を記録し、かつ

それを保存している者のみに認められ、その意味で高い信頼性を与えられていることの表れである。青色申告者が帳簿書類の調査に応じない場合は、税務署長はただちに更正を行うことはできず、青色申告の承認を取消したうえで更正をすべきであろう。

更正通知書に理由を附記することが要求されているのは、税務署長の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制する（処分適正化機能）とともに、処分の理由を相手方に知らせて不服の申立てに便宜を与える（争点明確化機能）ためであると解されるから、附記すべき理由は例文的・抽象的なものでは足りず、帳簿書類との関連において更正処分の具体的根拠を明らかにするものでなければならないと解すべきである。

理由は更正通知書自体に附記する必要があり、口頭で理由を述べても、理由附記の要件がみたされたとはいえない。

理由附記を欠く処分は無効であり、理由附記が不十分な処分は取消し原因たる瑕疵を有する処分であると解すべきであろう。…中略…

更正が理由附記を欠き、またはその理由が不十分な場合は、租税不服申立ての段階で、異議決定書または審査裁決書に十分な理由が附記されても、その違法は治癒されないと解すべきである、と述べている（金子宏『租税法（第13版）』649・650頁）。

以上のとおり、更正理由の附記が青色申告の「特典」として機能していることは、申告に対する信頼性の表れであり、更正処分段階での理由附記が不十分な場合には、更正の取消しが行われる。

であるからこそ、大量の処分が行われる税務について、全ての更正処分に対して理

由附記を行えない、したがって、通則法では行手法第14条は除外するという論理構成なのであろう。

③ 審査請求と理由附記

1 審査請求書の記載事項

審査請求書の記載事項に審査請求の趣旨及び理由（通則法87②三）があり、本項の記載内容が審査請求を行う場合の重要なポイントである。

所得税、法人税では青色申告制度があるが消費税、贈与税・相続税では青色申告制度そのものが存在しないので、更正処分を受けた場合に、その処分に不服な場合には、必ず理由附記が行われる異議申立て（改正通則法では再調査の請求）を通じて理由を得ておかなければ、審査請求書の記載ができないという矛盾が生じている。

この問題は改正法においても依然として継続されることとなるが、審査請求の要件を整理すると以下のとおりである（改正通則法75③④⑤）。

- ① 再調査の請求をした者が当該決定を経た後の処分になお不服があるとき
- ② 選択により再調査の請求をしないことができる
 - ア 青色申告者
 - イ 処分者が再調査の請求ができる旨の教示をしなかった場合
 - ウ その他正当な理由がある場合
- ③ 再調査の請求をしてから2月を経過しても決定がない場合

2 審査請求前前置の意義

再調査請求を置くことの第一義的な意義は、税務署による更正処分が納得できないので再度調査して見直していただきたいという、審査請求のように所謂構えなくとも、納税者が簡易に救済できる手段としての利便性にある。

更正理由がわからないので、再調査の請求を通してそれを知る、またそうしなければ不服申立書の記載ができないことは不合理である。

今回の通則法改正の目玉の一つに再調査の請求を行ってから決定が出なければ、審査請求に移行できる期間が現行法での3月から2月に短縮されたことが挙げられており短縮されたことは評価するものである。

しかし、せっかく短縮されても2月以内で決定が出ないことには再調査請求の目的の一つである、更正理由を知り争点整理を行うことの目的は達せられないので、簡易で迅速な国民の権利利益救済の観点から、不服申立て基本構造一元化の例外（最終報告）として、行審法改正で議論された再調査請求存置の意義からも2月の期間は遵守されるべきであり、少なくとも審査請求をする権利は得られても、更正理由が得られないという事態は望まれない。

④ 日税連・日弁連の意見書

1 日税連意見書

日税連は通則法改正に伴い、平成19年12月に意見書を提出した。

その中で理由附記について以下のとお

り、意見を述べている。

「全ての課税処分に理由附記を義務づけること（改革の方向性）

現行の所得税法や法人税法では、税務署長は、青色申告者に対して更正をする場合には、その理由を附記しなければならないとされている（所得税法第155条第2項、法人税法第130条第2項）。

この理由附記の制度は、シャープ勧告によって昭和25年に青色申告制度が創設された際に、納税者に記帳慣行を定着させ、その記帳に基づいて自ら正確な申告ができるようにとの狙いをもって創設されたものであり、「青色申告者の特典」という枠のなかで機能している。

しかし、行政処分の理由附記は、処分庁の判断の合理性を担保し、かつ、納税者に不服申立ての便宜を与えるものであり、行政の恩恵もしくは限られた者への特典に止められるべきものではないので、他の行政処分と同様な取扱いをすべきであり、理由附記が特典とされる制度は一刻も早く見直されることを望むものである。

また、理由附記が青色申告者の特典となっているため、他の納税者が課税処分の理由を知るために異議申立てを利用する例が多く見受けられるが、これは、異議審理庁が決定の手続きを行う場合には、異議決定書に理由附記が必要であるためである（通則法第84条第4項、第5項）。このような弊害をなくすためには、全ての課税処分について、一般の行政処分と同様に、当然に理由附記が強制されるべきである。

したがって、不服申立ての種類の一元化を機として、通則法第28条（更正又は決定の手續）を改正し、更正通知書または決定

通知書には理由を附記しなければならないこととすべきである。」。

2 日弁連意見書

また日本弁護士連合会では、平成19年11月に「国税に関する不利益処分の理由附記及び処分基準の公表についての意見書」を公表した。

その中で、理由附記を不要とする課税庁の論理を分析し、提言を行っているので紹介する。

「処分庁の判断の慎重・合理性を担保して、その恣意を抑制すること、それによって誤った処分をできるだけ減らそうとすることが、理由附記を青色申告の特典であるかのように位置付けておくべき理由は全くなく、理由を附記して欲しければ、青色申告をすればよいかのような議論は筋違いである。」。

「青色申告以外の賦課処分についても理由を附記しなければならないとなると、課税庁の負担が過大になるということが、理由附記を不要とする実質的根拠であるが、更正・決定などの賦課処分は調査を経て行われるのであり、課税庁は、課税要件事実の存在を確認したうえで賦課処分をするのであるから、処分の理由を容易に書ける立場にあり、行政手続法の定める聴聞、弁明の機会の付与に比しても、負担は軽微な筈である。」。

課税庁の負担は、記載すべき理由の程度としては考慮の余地があるであろうが、理由附記を不要とする理由にはならず、これを不要とすることは、課税庁の便宜・都合に偏する結果となって、租税手続における国民の権利利益の保護に欠ける。

⑤ 今後の方向性

本稿で整理したように、税務においても「行政庁は、不利益処分をする場合には、その名あて人に対し、同時に、当該不利益処分の理由を示さなければならない。」という行手法第14条は除外規定をはずすか、又は規定に挿入されなければならない。

行審法の改正を契機として、それを受けて整備関連法の一つである通則法の改正が行われるが、大量に処分が行われる税務については、行手法遵守がむしろ筋である。

理由のない課税処分はあり得ないのであるが、理由附記が不十分であると更正取消の要因となり、法の求める理由附記がないものとして、更正処分が取り消されている判例が多く見られる*。

※ 最判昭和47年3月31日民集26巻2号
319頁
最判昭和49年4月25日民集28巻3号
405頁 など

であるから更正処分の理由附記についてはその数を絞り込む必要があり、記帳義務を課した青色申告に限定し、特典として機能させたのである。

また、今回の改正で再調査の請求が審査請求前の必須とされたことも、理由附記が再調査の請求決定で行われることとリンクしているのである。

しかしこれはあまりにも行政側の都合のみに偏した法律構成であり、納税者国民が主体の民主主義国家の税制としては、行手法除外規定をはずすべきである。

更正の理由とは、

- ① 更正の原因となる事実
- ② それへの法の適用
- ③ 結論

の3つを含む趣旨であると解されるが、②に関連して生ずる法の解釈の問題や収入・支出の法的評価ないし法的判断については、結論のみを示せば足り、結論に達した理由ないし根拠を示す必要はないと解すべきであろう（金子宏『租税法（第13版）』650頁）。

理由の記載について上記の解釈を法律とすることも一考である。

さらに、権利救済手段としての不服申立ては様々な手段がとれることが望ましいが、納税者の選択により直接審査請求及び訴訟を行える道を開くべきである。

そのためには、すべての課税処分に例外なく理由の附記が求められるのである。

【参考文献】

- ・金子宏『租税法（第13版）』（弘文堂，2008年）
- ・行政不服審査制度検討会「最終報告—行政不服審査法及び行政手続法改正要綱案の骨子—」平成19年7月
- ・日本税理士会連合会「行政不服審査法の改正に伴い国税通則法の改正を求める意見」平成19年12月
- ・日本弁護士連合会「国税に関する不利益処分の理由附記及び処分基準の公表についての意見書」平成19年11月
- ・川田剛・黒坂昭一『図解国税通則法』（大蔵財務協会）