

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5日

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（概要）

### 第1 意見の趣旨

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(酒税法第二章の規定に基づくものを除く)に対して行政手続法第12条(処分基準の公表)及び14条(不利益処分の理由の提示)の適用を除外している国税通則法74条の2第1項につき、これらの条項の適用を認める改正を行うべきである。

### 第2 意見の理由

#### 1 行政手続法14条(不利益処分の理由の提示)を適用除外とすべきでない理由

- 一般に、法が行政処分に理由を附記すべきものとしているのは、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趣旨に出たものであり、行政運営の公正を確保し違法な行政処分の司法による事後チェックを機能させ、国民の権利利益を保護する上で極めて重要である。行政手続法も、かかる観点から憲法上の適正手続の具体化として、不利益処分の理由の提示の規定(行政手続法14条)を設けている。
- 不利益処分の理由附記の上記重要性からすれば、これを適用除外とするにはそれ相応の理由が必要なはずであるが、国税に関する法律に基づき行われる処分等につき適用除外を正当化するために述べられている理由は、いずれも説得力を欠く。
- 青色申告以外の申告に係る課税処分についての判例も、明文の規定がないから理由附記のないことを容認しただけで、「更正につき詳細な理由が示されることが一般には望ましい」とは認めている。
- 法の支配の基本理念に基づき、違法な行政の司法によるチェック機能を強化し、国民の権利利益の保護に資するため、行政手続法14条を適用除外としている国税通則法の規定を改正すべきである。

#### 2 行政手続法12条(処分の基準)を適用除外とすべきでない理由

- 行政手続法12条は、処分の公平と予測可能性の確保のために処分基準の設定と公表を規定している。
- 国税通則法が行政手続法12条を適用除外とする理由として述べられている理由は、いずれも説得力を欠く。
- 国税に関する法律に基づき行われる処分等についても、税務行政の公平性と予測可能性の確保の見地から、その適用を認めるべきである。

#### 3 他の法令における行政手続法の適用除外の規定

司法による行政へのチェック機能を十分に働かせるうえで処分基準の公表と不利益処分の理由の提示は何よりも重要であり、たとえば健康保険法39条3項や厚生年金保険法18条3項のように、「行政手続法第三章(第12条及び第14条を除く)の規定は、適用しない」と規定し、行政手続法第三章の適用を排除した上で12条及び14条の適用を認める立法例も存在する。

## 第1 意見の趣旨

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（酒税法第二章の規定に基づくものを除く）について行政手続法第三章（不利益処分）のすべての規定の適用除外を定める現行の国税通則法74条の2第1項を、「行政手続法(平成五年法律第八十八号)第三条第一項(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（昭和二十八年法律第六号）第二章(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、行政手続法第二章（申請に対する処分）及び第三章（不利益処分)(第十二条及び第十四条を除く。)の規定は、適用しない。」と改正すべきである。

## 第2 意見の理由

### 1 行政手続法14条（不利益処分の理由の提示）を適用除外とすべきでない理由

#### (1) 理由附記に関する国税通則法の問題点

平成5年に制定された行政手続法1条1項は、「この法律は、処分、行政指導及び届出に関する手続……に関し、共通する事項を定めることによって、行政運営における公正の確保と透明性（行政上の意思決定について、その内容及び過程が国民にとって明らかであることをいう。……）の向上を図り、もって国民の権利利益の保護に資することを目的とする。」と規定し、これをうけて、同法14条1項及び3項は、行政庁が不利益処分をする場合には、名あて人に対し、処分と同時に、その理由を示さなければならず、処分を書面でするときは、理由を書面により示さなければならぬと規定している。

ところが、課税処分等の国税に関する処分は不利益処分であるにもかかわらず、国税通則法は、上記理由附記の規定の適用を除外し（74条の2第1項）、同法28条2項の更正通知書及び同条3項の決定通知書の記載事項には、更正・決定の理由は入っていない。このため、実務・判例は、青色申告以外の申告に係る課税処分につき、理由附記を命じる明文規定のないことを根拠に理由附記は不要であるとする傾向にある。

しかし、行政手続法に規定する不利益処分に対する理由附記は憲法上の適正手続の要請を具体化した規定であるから、不利益処分である課税処分について理由附記を不要とすることは許されないはずである。行政手続法制定前の最高裁判所昭和42年9月12日判決（月報13巻11号1418頁）は青色申告以外の申告に係る課税処分につき理由の附記を不要としたが、その理由は法律に特段の規定がないからであって、「更正につき詳細な理由が示されることが一般には望ましいことである」ことは認めている。したがって、判例の立場によっても不利益処分に対する理由附記を定める行政手続法12条を課税処分についても適用する法改正は、あり得べき改正であるといえる。

また、不利益処分に関する基準の設定と公表について定める行政手続法12条についても、たとえば青色申告の承認取消処分のように裁量の余地のある不利益処分があることから、この規定を課税処分について適用除外とすべきではない。

この点を明文により明確にするため、行政手続法第三章の規定のすべてを適用除外としている国税通則法74条の2第1項を改め、行政手続法14条を適用除外の例外とすべきである。

## （2）理由附記を不要とする見解の挙げる実質的根拠

国税通則法が不利益処分に関する行政手続法の適用を排除している理由のうち、理由附記を不要とする理由として挙げられているのは、次の3つである<sup>1</sup>。

国税に関する処分の多くは金銭に関する処分であるから、事後的な手続で処理することが適当であり、この点については国税不服審判所への審査請求が整備されていること。

国税に関する処分が大量反復的であるにもかかわらず、限られた人員で適正・公平・迅速に手続処理を図らなければならぬこと。

処分理由の提示が要求されている場合があること。

しかし、これらは、理由附記をしなくてもよいとする理由としては、いずれも薄弱である。

---

<sup>1</sup>南博方「租税手続の公正・透明化へ向けて」租税法学会編『租税手続改革の方向（租税法研究第22号）』8頁、志場喜徳郎ほか『国税通則法精解（12版）』778頁以下参照

### (3) 理由附記が求められる理由

青色申告の更正については理由を附記すべきことが、所得税法155条2項、法人税法130条2項において規定されているが、所得税の青色申告に対する更正処分の理由附記に関する基本判例といわれる最高裁判所昭和38年5月31日判決(民集17巻4号617頁)は、「一般に、法が行政処分に理由を附記すべきものとしているのは、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とともに、処分の理由を相手方に知らせて不服の申立に便宜を与える趣旨に出たものである」と判示している。

この判例を基本として、青色申告の更正における理由附記については、納税者が争点についてどのような反論をすればよいのかを識別することができるように理由を附記すべしとの厳しい基準を設けて、その基準を満たしていない記述では、法の求める理由附記がないものとして、更正処分を取り消す判決が数多く見られる<sup>2</sup>。

ところで、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、理由附記が求められる理由の一であるとすれば、あたかも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。

また、行政手続法の規定の適用を排除する理由の一として述べられる、国税に関する処分の多くは金銭に関する処分であるから、事後的な手続で処理することが適当であるとの論拠(前記2)は、処分を間違えても事後的に救済しさえすればよいという乱暴な議論であって、理由附記が求められる趣旨を忘れたものと言うべきである。

### (4) 国民の権利と租税行政上の便宜

行政上の意思決定について、その内容及び過程が国民にとって明らかであるためには、処分の内容を分かりやすく記すのみならず、処分の理由を明らかにすべきことが当然の要請である。そして、それによって国民の権利利益

<sup>2</sup> たとえば、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、昭和49年6月11日月報20巻9号170頁など

の保護に資することを目的とする以上、国民がその処分に納得がいけない場合に、何に対して反論すればよいのかを明確に理解することができるだけの内容を持った理由でなければならない。青色申告に対する理由附記違反として処分を取り消した判決例も、国民が何について反論したらよいのかを識別できる程度に、争点についての論拠を示さなければならないとしている。

法の支配の基本理念に基づき、違法な行政の司法によるチェック機能の強化を訴える司法制度改革審議会意見書（平成13年6月12日）が出された今日、不利益処分を受けたときに、処分の理由を知ることが、国民にとって最低限度の権利であり、国が不利益処分をするときにその理由を知らせることは、最低限の行政サービス（ナショナルミニマム）でもある。

理由の附記は、国民の負託を受けている行政の国民に対する説明責任という観点からも支持される。何に対して反論すればよいのかを知るために不可欠な処分の理由を知らせないのでは、不利益処分を受けた国民は、異議申立てをすべきか否かの判断もできず、十分な異議理由も書くことはできない。場合によっては、見当はずれな異議理由をも誘発する弊害がある。異議申立手続においても理由開示規定がないため、異議決定を受けて始めて処分の理由を知るということにもなって、異議申立手続の大きな目的のひとつである争点整理機能が全く果たされないという、看過し難い弊害を惹き起こす原因となる。

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（前記2）、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（国税通則法24条、25条）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の問題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、租税手続きにおける国民の権利利益の保護に欠ける。

## 2 行政手続法 12 条（処分の基準）を適用除外とすべきでない理由

法令の解釈自体に幅があったり、行政庁になんらかの判断や選択の余地（裁量）が認められる場合、かりに、行政庁が恣意的に判断するとすれば、ある者に他の者と異なる処分を課して公平を欠いたり、また、国民にとって行政側の対応がわかりにくく予測可能性が損なわれることになる。このような国民の側の不利益をなくし、行政の透明さを確保するために、行政手続法 12 条は、処分基準の設定と公表を規定している。

現行の国税通則法は、行政手続法 12 条を適用除外としているが、その理由としては、 国税に関する法律に基づく処分等については、租税法律主義に基づき、法令において裁量の余地がないよう明確に規定されていること、

国税当局は、法令解釈の統一を図ること等に資するために、通達を公表していること、があげられている<sup>3</sup>。しかし、国税に関する法律に基づく処分等であっても、たとえば青色申告の承認取消処分や重加算税の賦課決定処分のように裁量の余地がある処分等が存在するから は適用除外とすべき理由とはならない。また、 についても、「通達の公表」だけでは処分基準を示したことにはならないから、同条の適用を排除する理由とはならない。同条の適用を排除する理由とはならない。税務行政の公平性と予測可能性の確保という見地から、行政手続法 12 条を適用除外としている国税通則法を改正すべきである。

## 3 他の法令における行政手続法の適用除外の規定

国民の権利保護のために適正手続の保障を重要視する「法の支配」の基本理念のもとに、司法による行政へのチェック機能の強化に向けて数々の法改正がされているが、司法による行政へのチェック機能を十分に働かせるうえで処分基準の公表と不利益処分の理由の提示は何よりも重要である。このような重要性に鑑み、行政手続法の適用を除外する「特別の定め」のある他の法律においても、たとえば健康保険法 39 条 3 項や厚生年金保険法 18 条 3 項のように、「行政手続法第三章（第 12 条及び第 14 条を除く）の規定は、

---

<sup>3</sup>志場喜徳郎ほか『国税通則法精解（12版）』778頁以下参照

適用しない」と規定し、行政手続法第三章の適用を排除した上で12条及び14条の適用を認める立法例も存在する。

よって、意見の趣旨記載のような規定の改正を求める次第である。

以 上