■Article■……

補佐人税理士が関与した納税者勝訴の判決から
～更正の理由附記と「課税処分に当たっての留意点」～

税理士　朝倉　洋子

……

はじめに

補佐人税理士制度[i]は、平成13年、税理士法2条の2に新設された。これにより税理士は、租税に関する事項について、裁判所の許可を要することなく、弁護士である訴訟代理人とともに補佐人として裁判所に出頭し、陳述をすることができることとなった。

制度創設以来13年余が経過し、税務訴訟における補佐人税理士が法廷に立つようになった結果、納税者の権利が救済された事件はどのように推移したであろうか。

今回は、補佐人税理士の関与した判決の中から、平成25年と26年に納税者が勝訴した事件を抽出し、その中から更正の理由附記について全部取消しとなった納税者勝訴の大阪高裁判決、さらに、平成23年12月、国税通則法の改正に伴う更正の理由附記に関する大阪国税局の研修資料[ii]である「理由附記作成のポイント」について報告する。

Ⅰ　補佐人税理士の活躍を検証

ＴＡＩＮＳの税法データベース[iii]を、キーワード「補佐人税理士」で検索すると、602件の判決が出力される[iv]。この602件のうち、課税処分の全部又は一部が取り消された事件の件数は126件であって、補佐人税理士が関与した事件における納税者勝訴割合は20.93%となる。

一方、国税庁のホームページによれば、平成25年度においては、税務訴訟の終結件数328件中、課税処分の全部又は一部が取り消された件数24件の占める割合は僅か7.3%である[v]。

単純に比較することは難しいが、現在入手できるデータに限れば、補佐人税理士が関与した場合には納税者の権利が救済される割合は高いと判断することができると考えられる。

Ⅱ　補佐人税理士が関与して勝訴した最近の事件

前記の補佐人税理士が関与して納税者が勝訴した126件の判決のうち、平成25年・26年に判決が言い渡された事件は次の5件である（平成26年7月4日現在）。

※掲載記事の無断転用、転載はお断りいたします。

判決日付・裁判所	税目	テーマ	結末	備考
１・平25-05-30 東京地裁	所得	居住者（非永住者）／所得税法上の住所と永住の意思	却下・一部取消し 控訴	
２.平25-05-29 東京高裁	所得	タックスヘイブン対策税制／適用除外要件／実体基準と管理支配基準	控訴人　国　棄却 確定　納税者勝訴	
３.平25-10-24 東京高裁	法人	デリバティブ取引／外国為替の売買相場が著しく変動した場合の外国為替換算差損	控訴人　国 控訴人の請求認容 一部取消し	
４.平25-01-18 大阪高裁	法人	更正の理由附記／理由附記に不備があり違法と判断	原判決取消し、全部取消し、確定、納税者勝訴	
５.平26-02-18 東京地裁	消費	会員制リゾートクラブが会員から入会時に収受した金員は不課税取引に該当	全部取消し　確定 納税者勝訴	

このうち、更正の理由附記につき不備があるとして課税処分の全部が取り消され、大阪高裁で確定した平成 25 年 1 月 18 日判決について紹介する。

Ⅲ　事案の概要

青色申告法人である原告Ａ財団法人（原告、控訴人、以下Ａ法人という。）は、原処分庁から更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を受けたが、これらの処分は、非収益事業に対する課税であり違法であるなどとして、上記更正処分のうち申告額を超える部分及び賦課決定処分の各取消しを求めて訴訟を提起した。

平成 24 年 2 月 2 日大阪地裁判決は、「Ａ法人の営む各事業は法人税法 2 条 13 号、法人税法施行令 5 条 1 項 10 号にいう請負業に当たり、Ａ法人が本件各事業によって得た収入は収益事業から生じた所得として課税対象となる。」と判示して請求を棄却したので、Ａ法人が控訴したという事案である。

Ⅳ　争点

この事件の争点は、次の 3 点である。

１．本件各事業が法人税法２条１３号に規定する収益事業に該当するか。

２．本件各更正処分に係る更正の理由付記は法人税法１３０条の要件を満たした適法なものであるか。

３．本件各賦課決定処分に国税通則法６５条４項の正当な理由が存在するか。

Ⅴ　大阪高裁の判断

１　被控訴人は、法の適用については結論のみを示せば足りるものである旨主張

※掲載記事の無断転用、転載はお断りいたします。

する。しかしながら、
更正通知書に更正の理由を付記すべきものとされているのは、更正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、更正の理由を相手方に知らせて不服申立ての便宜を与える趣旨
によるものであるところ、法の適用について課税庁と納税者との間で見解が対立する場合等において
は、課税庁の恣意の抑制や納税者の不服申立ての便宜等の要請は、法の適用判断の過程について生ず
るものと考えられる。

２　事実関係を示すことで法の適用関係が一義的に明らかである場合やこれを容易に推測することがで
きる場合等、法の適用については結論のみを示せば足りる事案が存することは否定できないが、一般
的に法の適用については常に結論のみを示せば足りるとする被控訴人の主張は採用しがたい。

３　最高裁昭和６０年判決の事例は、被控訴人が主張するように、「理由付記の程度としては、法的判断
の結論のみが記載され、判断過程や下位法規の検討結果、適用条文についても具体的に記載されてい
なかった」ものではなく、被控訴人の主張は採用できない。

４　また、本件各付記理由として、結論が記載されているだけでは、理由付記制度のもうひとつの目的
である「不服目的の便宜」という面からの要請に対しても、必要な材料を提供するものということも
できない。

５　最高裁昭和６０年判決の判示からも、本件各更正処分の付記理由の記載は法人税法１３０条２項の
要求する理由付記として不備があり、違法であるといわざるを得ない。

６　したがって、最高裁昭和６０年判決について、被控訴人が、法的判断の結論のみを記載することを
是認した判決と解することはできない。

７　本件各付記理由は、法人税法１３０条２項の求める理由付記として不備があり、違法であるといわざるを得ず、その余の争点につき判断するまでもなく、本件各更正処分及びこれを前提とする本件賦課決定処分はいずれも取消しを免れない。

Ⅵ　コメント

※掲載記事の無断転用、転載はお断りいたします。

青色申告者に対して更正をする場合には、その者の帳簿書類を調査し、その調査により所得金額等の計算に誤りがあると認められる場合に限り、これをすることができる、と定められており（所法 155①、法法 130①）、また、この場合には、その更正に係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、と定められている（所法 155②、法法 130②）。

大阪高裁は、昭和 38 年 5 月 1 日最高裁第二小法廷判決[vi]、昭和 47 年 12 月 5 日最高裁第三小法廷判決[vii]、昭和 60 年 4 月 23 日最高裁第三小法廷判決[viii]を踏まえて判断し、各付記理由の内容については、

「控訴人の行う本件各事業が収益事業に該当するとの判断をするにあたっては、上記の法令及び通達に関する判断を経る必要があると解される。ところが、本件各付記理由は、上記のとおり、収益事業の収入に該当すると認定した収入の金額については、各契約書に基づきその算定過程について具体的に記載するものであるが、法適用に関しては、「法人税法２条１３号に規定する収益事業の収入に該当する」との結論を記載するにとどまり、なぜ収益事業の収入に該当するのかについての法令等の適用関係や、何故そのように解釈するのかの判断過程についての記載が一切ない。」

と指摘し、各更正処分の理由等については、

「処分行政庁は、本件各更正処分をした理由として、①本件各事業がいずれも法人税法施行令５条１項１０号に規定する「請負業（事務処理の委託を受ける業に含む。）」に該当するものであり、②また、控訴人が受領する対価が事務処理のために必要な費用を超えないこと等について法令の規定が存在しないため、本件各事業は、法人税法施行規則４条の３が定める要件（実費弁償原則）を満たさず、③さらに、本件各事業の契約書等をみても、実費弁償により行われる旨の規定が存在せず、剰余金を原資として借入金を返済しても、それが実費弁償に当たるものではないうえ、本件各事業について処分行政庁の事前確認も得ていないので、本件各事業は、実費弁償通達が定める実体要件及び手続要件の双方を満たすものではない旨判断したことが認められる。ところが、本件各付記理由には、法人税法施行令５条１項１０号、同施行規則４条の３、実費弁償通達の各規定や、その適用関係についての判断過程の記載が一切ないことから、本件各付記理由の記載自体からは、処分行政庁が本件各更正処分をするに当たり、そうした法令等の適用関係やその判断過程を経ていることを検証することができない。」と判示した。

平成 23 年 12 月税制改正に伴い、国税通則法第 74 条の 14 第 1 項により、国税に関する法律に基づき行う処分については、行政手続法第 8 条又は同法第 14 条に基づく理由の提示を行うこととなっている。

平成 25 年 1 月 18 日大阪高裁判決後の同年 4 月、大阪国税局法人課税課から、「情報　課税処分に当たっての留意点」が職場研修関係書類として発遣されており（情報公開法第９条第１項による開示情報）、その留意事項の中では、「理由附記を欠く処分は無効となり、理由附記が不十分な処分は取消原因たる瑕疵を有す

※掲載記事の無断転用、転載はお断りいたします。

る処分となる。」と理由附記の程度が示されている。

この「課税処分に当たっての留意点」の全体目次は、

Ⅰ　争点整理表作成のポイント、Ⅱ　理由附記作成のポイント、Ⅲ　留意事項から成っており、Ⅱ　理由附記作成のポイントの小目次は下記のとおりである。大阪高裁判決に併せて、読んでいただきたい資料である。

Ⅱ　理由附記作成のポイント　頁
１　処分の理由附記における留意事項等……５１
（１）　処分の理由附記の趣旨……５１
（２）　理由附記の程度……５１
（３）　理由附記における具体的留意点……５４
イ　共通的事項……５４
ロ　加算税の賦課決定について……５６
ハ　法人税の更正について……５９
ニ　消費税及び地方消費税の更正について……６１
ホ　決定について……６１
ヘ　更正決定等の期間制限の特例……６２
２　記載例に基づく留意事項等……６４
（１）　重加算税賦課に係る理由書……６４
（２）　更正を行う場合の理由書
（青色申告（実地・署内調査）用）……６６
（３）　決定を行う場合の理由書……６８
（４）　処理の態様別通知書・理由書モデル……７０
イ　重加算税の賦課決定を行う場合
（一つの通知書に複数事業年度の処分が記載される場合）
……７０
ロ　青色申告書に係る更正と加算税の賦課決定を行う場合
……７３
ハ　白色申告書に係る更正と加算税の賦課決定を行う場合
……７４
（５）　納税義務者・処分別の使用様式（理由書関係）……７５
イ　納税義務者・処分別の使用様式一覧表……７５
ロ　納税義務者・処分別の使用様式名……７６
３　事例集……　（小目次（１）～（３）に詳細）

---

[i] https://www.nta.go.jp/sonota/sonota/osirase/topics/data/h13/21/01.htm

[ii] 「情報　課税処分に当たっての留意点『理由附記作成のポイント』」【情報公開法第９条第１項による開示情報】

[iii] ＴＡＩＮＳとは、税理士情報ネットワークシステム(Tax Accountant

※掲載記事の無断転用、転載はお断りいたします。

Information NetworkSystem)の略で、一般社団法人日税連税法データベースが運営している。

[iv] 平成 26 年 7 月 4 日現在

[v] http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2013/sosho_h25/index.htm

[vi] ＴＡＩＮＳコード　Ｚ０３７－１２１４

[vii] ＴＡＩＮＳコード　Ｚ０６６－２９９８

[viii] ＴＡＩＮＳコード　Ｚ１４５－５５２２

※掲載記事の無断転用、転載はお断りいたします。