

青色申告の承認申請の法的性質論

酒 井 克 彦*

はじめに

I 青色申告の意義

II 青色申告の承認申請

III 青色申告の承認取消し

結びに代えて

はじめに

青色申告を巡っては、とかく青色申告の承認取消しに関する議論が中心となって展開されてきた。行政処分としての適正性が争点となる事例が多いことがその最大の理由ではないかと思われる。具体的には、青色申告の承認取消要件の充足論や取消処分通知書における理由附記の妥当性¹⁾、その処分の基礎にある税務調査の違法性²⁾のほか、青色申告承認取消処分が青色申告の特典を剥奪するものとなるため、特典剥奪の範囲論³⁾といった様々な論点がそこには付着している。

これに対して、青色申告の承認申請の適法性に関する議論は、取消しに関する議論の興隆に比して極めて乏しいものといわざるを得ない。青色申告の承認申請にはみなし承認制度があることから、これをいわば自動承認であるかのように捉える向きもあるが、果たして、そのような見方は妥当であろうか。

そこで本稿においては、上記の問題関心に対する議論を進めやすくするために、以下のような設例を立てて論を展開することとしたい。

税理士 A が自分の顧問先法人の青色申告の承認申請を行わなかったことで、税理士

* 中央大学法科大学院教授

賠償責任を追及されたとしよう。税理士 A は、顧問先法人の帳簿書類保存状況や記帳状態の悪さに鑑みて、青色申告の承認申請をしなかったところ、顧問先法人が、青色申告の承認申請を行わなかったことは税理士の責任を果たしていないと主張して、税理士賠償責任を問うて訴訟を提起したという設例である。そもそも、当該顧問先法人は、税理士 A への資料の提出が遅れたことを直接の原因として、直近の確定申告において 2 事業年度連続して期限後申告となっており、税理士 A は、記帳や保存状態の悪さのみならず、2 事業年度連続の期限後申告の状況に鑑みて、青色申告の承認申請の提出のアドバイスを見送ったというものである。

本稿においては、まず、青色申告の承認申請の法的性質から青色申告の意義（Ⅰ）を紐解いた上で、青色申告の承認申請制度の趣旨（Ⅱ）を確認する。その上で、青色申告の承認取消しに関する法人税法 127 条《青色申告の承認の取消し》及び事務運営指針の扱いについて整理し（Ⅲ）、それらを基に、本設例における税理士 A の税理士賠償責任の妥当性を検証する。

I 青色申告の意義

1. 青色申告制度概観

内国法人は、納税地の所轄税務署長の承認を受けた場合には、①中間申告書、②確定申告書、③退職年金等積立金中間申告書、④退職年金等積立金確定申告書及びこれらの申告書に係る修正申告書について、青色の申告書により提出することができる（法 121）。

この青色申告制度は、いわゆるシャープ勧告を受けて導入されたものである。

シャープ勧告は、「申告納税制度の下における適正な納税者の協力は、かれが自分の所得を算定するため正確な記帳と記録をつける場合にのみ可能であるということは自明の理である。今日、日本における記帳は慨嘆すべき状態にある。多くの営利会社では帳簿記録を全然もたない。他の会社はありあまるほど沢山もっていて、その納税者のみがどれが本当のものでどれが仮面のものかを知っているにすぎない。……納税者が帳簿を持ち、正確に記帳し、その正確な記帳を税のために使用するように奨励、援助するようあらゆる努力と工夫を傾注しなければならない。同時に、税務官吏がそのような正確な帳簿によって表明された報告を尊重するようあらゆる努力と工夫を傾注しなければな

らない。」とし、「大問題なのはあらゆる種類の中小企業の会計実務の改善である。……このような会社および個人の活動に関係する全ての団体は正確な帳簿記録をつけることの重要性を強調しなければならない。」とした⁴⁾。これを受け、昭和24年度税制改正に関する法律案要綱には、帳簿の整備に関する要領として「課税の適正化を図るため、正確な帳簿の記載に基づく青色申告の制度の実施を考慮し、差し当たり、その準備的な措置として法人又は事業所得等を有する個人の所得の計算に関して備え付ける帳簿についてその記載事項を定めることとし、右の帳簿を備え付ける者は昭和25年1月31日までに政府に届け出ることとする。」とされた。そして、同年12月に「所得税法の臨時特例等に関する法律」が施行され、昭和25年3月に所得税法及び法人税法に青色申告制度が創設されるに至ったのである⁵⁾。

シャープ勧告は、他方で、「教育と道具の提示だけでは恐らく不十分であろう。このような道具を納税者が利用するために積極的に奨励する報酬を与えねばならない。一つの可能性は帳簿記録をつける納税者には特別な行政上の取扱いを規定することである。かくして、このような特別扱いを希望する納税者は正確な帳簿記録をつける意図があることを税務署に登録する。これらの帳簿は税務署で認可された様式を用いてつけられる。……このように帳簿記録をつけている納税者は、他の納税者と区別されるように異なった色の申告書を提出することが認められる。税務署はこのような納税者が、もしそのような帳簿記録をつけ、申告をこの特別用紙ですればその年の所得を実地調査しない限り、更正決定をおこなわないことを保証する。また、更正決定を行ったうえの明確な理由を表示しなければならない。」と勧告しており⁶⁾、この勧告が現在の所得税法及び法人税法に生きる形で実現したのである⁷⁾。

2. 青色申告者の受ける特典とその前提条件

青色申告者に与えられる特典には種々のものがある。

第1に、青色申告に対する更正は、推計によって行うことはできず、税務署長は、その帳簿書類を調査し、その調査により所得金額の計算に誤りがあると認められる場合に限ってこれを行うことができ（法法130①）、しかもその場合には更正通知書に更正の理由を記載しなければならない（法法130②）。

第2に、青色申告者には、法人税法上の欠損金の繰越控除、欠損金の繰戻しによる還付、租税特別措置法上の特別減価償却、準備金に関する諸規定等の適用などによる諸控除等が認められている。

このような特典を得られるのは、かかる納税者が青色申告者としての適格性を有しているからである。この点、中川一郎教授は、青色申告制度の創設趣旨について、「青色申告者にいわゆる特典をあたえることによつて納税者に記帳の励行を普及し、適正な決算に基づき、更正を要しないような申告を納税者がすることによつて、税務署との間の相互不信感を排除することにあつた。」と論じられる⁸⁾。

また、この制度は、「かつてな申告制度というものではなくて、きちんとした記録に基づいて所得計算が行われる制度である、ということを経度的に明確にしよう」としたものであると指摘されてもいる⁹⁾。

我が国の申告納税制度は納税者の主体的な申告行為を基礎として構築されているものであるところ、上記のとおり、青色申告制度は、一定の要件の下で、帳簿記録を充実させるために特別に法律により創設されたものである。したがって、所得税法や法人税法は、青色申告以外の申告(白色申告)の特例として、青色申告制度を設けているのである。換言すれば、青色申告は、特に法律に規定された要件を充足した場合にのみ認められるものであることからすれば、原則はあくまでも白色申告であり、青色申告は特例としての位置付けになる。

このことからすれば、青色申告が認められるためには、法が特に規定した要件を充足することが当然に求められるのである。

II 青色申告の承認申請

1. 青色申告の承認

当該事業年度以後の各事業年度に係る前記 I 1. ①ないし④の申告書を青色の申告書により提出することについて承認を受けようとする内国法人は、当該事業年度開始の日の前日までに、当該事業年度開始の日その他財務省令で定める事項を記載した申請書を納税地の所轄税務署長に提出しなければならない(法法 122)。

青色申告の承認に関して、最高裁昭和 62 年 10 月 30 日第三小法廷判決(集民 152 号 93 頁)¹⁰⁾ は次のように説示する。

「所得税法第二編第五章第三節に規定する青色申告の制度は、納税者が自ら所得金額及び税額を計算し自主的に申告して納税する申告納税制度のもとにおいて、適正課税を実現するために不可欠な帳簿の正確な記帳を推進する目的で設けられたものであつて、

同法一四三条所定の所得を生ずべき業務を行う納税者で、適式に帳簿書類を備え付けてこれに取引を忠実に記載し、かつ、これを保存する者について、当該納税者の申請に基づき、その者が特別の申告書（青色申告書）により申告することを税務署長が承認するものとし、その承認を受けた年分以後青色申告書を提出した納税者に対しては、推計課税を認めないなどの課税手続上の特典及び事業専従者給与や各種引当金・準備金の必要経費算入、純損失の繰越控除など所得ないし税額計算上の種々の特典を与えるものである。青色申告の承認は、所得税法一四四条の規定に基づき所定の申請書を提出した居住者（同法二条三号）に与えられる（同法一四六条、一四七条）。そして、青色申告の承認の効力は、その承認を受けた居住者が一定の業務を継続する限りにおいて存続する一身専属的なものとされている（同法一五一条二項）。

以上のような青色申告の制度をみれば、青色申告の承認は、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ことが明らかである。〔下線筆者〕

このように、最高裁は、青色申告の承認を、青色申告者の法的地位ないし資格を納税者に付与する設権的行為であると位置付けている¹¹⁾。

2. 青色申告の承認申請の却下

法人税法 123 条《青色申告の承認申請の却下》は、「税務署長は、前条第一項の申請書の提出があつた場合において、その申請書を提出した内国法人につき次の各号のいずれかに該当する事実があるときは、その申請を却下することができる。」として、次の各号を定める。

- ① 法人税法 122 条《青色申告の承認の申請》1 項に規定する当該事業年度に係る帳簿書類の備付け、記録又は保存が 126 条《青色申告法人の帳簿書類》1 項に規定する財務省令で定めるところに従って行われていないこと
- ② その備え付ける帳簿書類に取引の全部又は一部を隠蔽し又は仮装して記載し又は記録していることその他不実の記載又は記録があると認められる相当の理由があること
- ③ 法人税法 127 条 2 項の規定による通知を受け、又は 128 条《青色申告の取りやめ》に規定する届出書の提出をした日以後 1 年以内にその申請書を提出したこと

このように、法人税法は、税務署長は、青色申告の承認申請があつた場合に全ての申請

を承認するのではなく、青色申告者としての要件を充足しない場合にはかかる青色申告の承認申請を却下することができるとしており、これが原則的なルールとなっているのである。したがって、次にみるみなし承認制度は原則的ルールの例外として位置付けられる。

3. みなし承認制度

法人税法 125 条《青色申告の承認があつたものとみなす場合》は、「第二百二十二条第一項（青色申告の承認の申請）の申請書の提出があつた場合において、同項に規定する当該事業年度終了の日（当該事業年度について中間申告書を提出すべき法人（当該法人以外の法人で当該事業年度について第七十二条第一項各号（仮決算をした場合の中間申告書の記載事項等）に掲げる事項を記載した中間申告書を提出できるものを含む。）については、当該事業年度開始の日以後六月を経過する日）までにその申請につき承認又は却下の処分がなかつたときは、その日においてその承認があつたものとみなす。」と規定する。

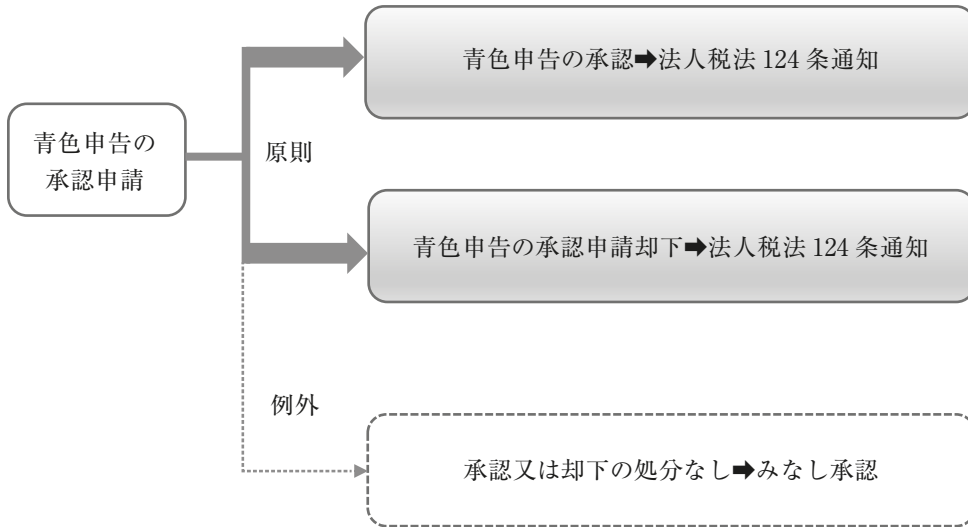
本来であれば、青色申告の承認申請につき、青色申告者としての適格性を満たすものと認められる場合あるいは適格性に欠けると認められる場合には、法人税法 124 条《青色申告の承認等の通知》が、「税務署長は、第二百二十二条第一項（青色申告の承認の申請）の申請書の提出があつた場合において、その申請につき承認又は却下の処分をするときは、その申請をした内国法人に対し、書面によりその旨を通知する。」と規定するとおり、書面による通知を行うこととされているのである。

しかしながら、上記のとおり、所定の日までにかかる承認又は却下の処分がなかった場合には、「承認があつたものとみなす」こととされている（法 125）。このみなし承認は、あくまでも「承認がなかった場合」及び「却下の処分がなかった場合」に承認があつたものと「みなす」とするものであって、事実行為としては、税務署長からの承認がないことを前提とした例外的な創設的規定である。

このみなし承認制度はいかなる意義を有するのであろうか。この点に関し、静岡地裁昭和 33 年 9 月 5 日判決（行集 9 卷 9 号 1869 頁）は、次のように説示する（なお、引用する条文は全て旧法である。）。

「法人税の課税標準は各事業年度の所得金額により（法第八条）、そしてこの所得金額及び法人税額は第一次に納税義務者の申告によつて自動的に確定する建前である（法第一八条、第二六条）。この申告納税制度は課税の基礎となる事実を納税義務者が最も正確に把握し得る立場にあるので納税義務者をしてその事実に対し税法所定の租税負担を確定、実現せしめるのが、最も適当であるという自主的民主的考えに基礎をおいている。

図1 青色申告の承認とみなし承認



そして、税務官庁としては、納税義務者に対する適正にして公平な租税債権の確定を監視し、申告をなさないもの及び申告が正当と認められないものに対してのみ法定の手続をとらねばならないにすぎない（法第二九条乃至第三三条）。従つて申告納税制度は申告納税義務者の誠実性と真実性とを基調とするもので、その申告される課税標準及び税額は適正なものでなければならない。法人税法はこの自主的民主的基礎の上に立つてしかも納税義務者の誠実性と真実性とを確保するため一定の要件に当嵌る法人については承認制によつて青色申告書の提出を許し、かかる法人については法人税の軽減等諸種の優遇措置を講じている。その要件に当嵌つた法人というのは青色申告書提出の承認をうけた法人である。青色申告書提出の承認をうけるためには、(イ)資産、負債及び資本に及ぼす一切の取引につき、複式簿記の原則に従い整然と且つ明瞭に記録し、その記録に基き決算を行い（法人税法施行細則第一二条）、(ロ)原則として法人税法施行細則第一三条別表一六に定める事項を記載する帳簿を備え、同表に掲げる事項を記載し、且つ同細則第一九条によりその所定の帳簿を五年間保存し、(ハ)所定の事項を記載した申請書を青色申告書を提出しようとする事業年度が、その設立後最初の事業年度である場合には、当該事業年度開始の日から二〇日以内に税務署長に提出しなければならない（昭和二五年法律第七二号第二五条三項）。但し、昭和二五年一月一日以後同年五月三十一日以前に開始する事業年度分の法人税の青色申告書提出の承認をうけるについては、その承認申請書を昭和二五年五月末日までに税務署長に提出しなければならないのである（同法附則第二三項）。そして、青色申告書提出の承認申請がなされた場合は、税務署長は法第二五条各項によつて、申請につき承認又は却下の処分をなすべきであるが（法第二五条五項）、

申告の対象となつた事業年度終了の日又は当該事業年度開始の日から六ヶ月を経過した日の前日までにそれらの処分がなされないときは申請の承認があつたものとみなされる（法第二五条六項）。青色申告書提出の承認をうけた法人がその備えつけた帳簿書類が命令の規定に準拠していない場合、またはその記載に真実性を疑うに足りる不実の記載のある場合等一定の事実があると認める場合には税務署長はその事実があつたと認められる時まで遡つてその承認を取消することができる（法第二五条七項）。青色申告書提出の承認申請の承認、却下、承認の取消等の処分をなした場合には税務署長は法人に対して通知しなければならないとされている（法第二五条八項）。そこでこの法第二五条六項の趣旨〔筆者注：みなし承認制度の趣旨〕を考えてみるに、昭和二五年一月一日以後同年五月三十一日以前に開始する事業年度分の法人税の青色申告書提出の承認申請をなさんとするものが承認申請書を所定の期限である昭和二五年五月末日まで提出した場合には爾後五ヶ月内即ち昭和二五年一〇月末日までには当然同申請に対して調査のうえ税務署長が許否を決し得るものと法律は予想しているのである。しかし、事務の繁忙等のため税務署長がその期間内に許否を決し得ない場合も予想し得ないわけではない。しかしながら、申請者に対する申請要件の調査未了等のため許否を決し得ないのは一般に税務署長の責に帰すべきものであるから、相互信頼及び手続の公平の上に基礎をおく申告納税制度の根本精神に徴して、そういう場合には期間内に所定の申請書を提出した申請者を保護してやる必要があるので、法第二五条六項に所定期間の経過によつて自動的に承認されたものと見做す旨の規定が設けられるにいたつたものと考えられる。法第二五条六項の趣旨を右のように解する以上は青色申告書提出の承認申請書提出の期間の定めは青色申告書提出の承認申請の適法要件であつて、単なる訓示期間を定めたものではないから、申請に対する承認が擬制されるのは承認申請が所定の期間内に提出された場合に限ると解すべきである（同趣旨所得税法第一〇条の二第四項第八項）。〔下線筆者〕

このように、上記判決は、みなし承認制度の趣旨を、本来の承認手続がなされない場合にそれが事務の繁忙等税務署長側の責めによるものであることなどを考慮したものであって、申請者の保護の必要性から設けられた制度である旨説示しているのである。判決文の言葉の上では「自動」承認であるかのごとく論じられているくだりがあるが、これは単なる言葉の選択の問題であつて、自動的に承認する制度と理解すべきものではないと考える。すなわち、同判決に従えば、みなし承認制度とは、申請者の行った申請を機械的・自動的に承認するという趣旨に出たものではなく、税務署長側に任務懈怠等があつた際に申請者を保護するために設けられたものであるということが判然とするのである。

かように、みなし承認制度はあくまでも、「承認」があつたものとみなしているだけ

であって、承認制度自体の機能を減殺するものでもなければ、「申請＝承認」を意味するものでも決してないのである。前述のとおり、青色申告制度が、「きちんとした記録に基づいて所得計算が行われる」ことを担保する制度であることを想起すれば、「申請＝承認」という制度を設けること自体があり得ないのであって、そうであるとすれば、みなし承認制度を自動承認制度と誤解してはならない。したがって、そもそも青色申告者として不適格である者について、申請の形式さえ充足すれば自動的に承認されるかのように理解することは誤りであるといわざるを得ない。

Ⅲ 青色申告の承認取消し

1. 法人税法 127 条及び事務運営指針

法人税法 127 条 1 項は次のように規定する。

第二百一十一条第一項《青色申告》の承認を受けた内国法人につき次の各号のいずれかに該当する事実がある場合には、納税地の所轄税務署長は、当該各号に定める事業年度まで遡つて、その承認を取り消すことができる。この場合において、その取消しがあつたときは、当該事業年度開始の日以後その内国法人が提出したその承認に係る青色申告書（納付すべき義務が同日前に成立した法人税に係るものを除く。）は、青色申告書以外の申告書とみなす。

- 一 その事業年度に係る帳簿書類の備付け、記録又は保存が前条第一項に規定する財務省令で定めるところに従って行われていないこと 当該事業年度
- 二 その事業年度に係る帳簿書類について前条第二項の規定による税務署長の指示に従わなかつたこと 当該事業年度
- 三 その事業年度に係る帳簿書類に取引の全部又は一部を隠蔽し又は仮装して記載し又は記録し、その他その記載又は記録をした事項の全体についてその真实性を疑うに足る相当の理由があること 当該事業年度
- 四 第七十四条第一項《確定申告》の規定による申告書をその提出期限までに提出しなかつたこと 当該申告書に係る事業年度

国税庁は、同条項の適用に関して、平成 12 年 7 月 3 日に国税庁長官通達「法人の青色申告の承認の取消しについて（事務運営指針）」〔一部改正：令和 3 年 11 月 30 日〕を発遣

しているが（以下「青色申告取消通達」ともいう。）¹²⁾、同条項4号の適用について次のように通達している。

すなわち、青色申告取消通達4《無申告又は期限後申告の場合における青色申告の承認の取消し》は、「法第127条第1項第4号の規定による取消しは、2事業年度連続して期限内に申告書の提出がない場合に行うものとする。この場合、当該2事業年度目の事業年度以後の事業年度について、その承認を取り消す。」としている。このように、法人税法127条1項4号が、「その提出期限までに提出しなかつたこと」を青色申告の承認取消要件としているのに対して、課税実務では、「2事業年度連続して期限内に申告書の提出がない場合」に青色申告承認を取り消すとしているのである¹³⁾。これは、租税行政庁に認められた裁量権¹⁴⁾の下でのいわば緩和通達¹⁵⁾なのであろうか。

これを緩和通達とみるか否かはさておき、少なくとも、2事業年度連続して期限内申告書の提出がない場合には、青色申告を取り消すことが行政内部の命令によって示達されているのである。もっとも、青色申告取消通達は青色申告の承認取消しに関する事務運営指針たる通達であるから、あくまでも行政上の命令であって、法規命令ではない。したがって、一般国民や裁判所がこの通達に拘束されるということはないが¹⁶⁾、他方で、通達为上意下達の命令である限りにおいて、下級行政庁の税務署長はかかる指示に拘束されるのであって（内部拘束力）、仮にかかる命令に反する場合には国家公務員法上の処分を受けることになる。すなわち、国家公務員法98条《法令及び上司の命令に従う義務並びに争議行為等の禁止》は、「職員は、その職務を遂行するについて、法令に従い、且つ、上司の職務上の命令に忠実に従わなければならない。」と規定し、通達に対する服務命令が法定されているのである。

2. 事務運営指針の合理性

ただし、上記通達はいくつでも法律ではなく国税庁内部の事務運営上の通達であるから、同通達の適用問題を考える前に別の論点として、そもそも、かかる通達の内容自体が合理的なものと判断されるべきであるのか否かという問題が所在するといわなければならない。

そこで、いくつかの裁判例をここで簡単に確認することとする。

東京高裁平成31年3月14日判決（税資269号順号13252）の事例¹⁷⁾において、同高裁は、控訴人会社が、2事業年度連続して確定申告書を提出できなかつたことについて特別な事情があり、かつ、再発防止のための監督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、青色申告の承認取消しを行わないことが相当であるとは認められず、法人税法 127 条 1 項 4 号所定の青色申告の承認取消しは適法であると判示している。

また、東京地裁平成 17 年 4 月 22 日判決（税資 255 号順号 10009）の事例¹⁸⁾では、きちんと帳簿書類を作成して申告に備えていれば、本来、期限内に申告ができないという事態が生ずることはあり得ない事柄なのであるから、2 事業年度続けて約半年、約 1 年という申告遅れを起こすというのは、青色申告者に期待されている行動から大きく逸脱したものとわざをせず、この観点からすると、原告会社は、法に定める各種の恩典を受けるのにふさわしい前提を備えた法人と評価するのは到底困難であるというほかないから、原告会社に対する青色申告の承認を取り消した処分について、裁量権の濫用ないし逸脱の違法を認めることはできないとの判断が示されている。

このように、過去の裁判例においては、上記国税庁事務運営指針（青色申告取消通達 4）の取扱いを妥当とした上で、2 事業年度にわたって連続して期限後申告となった者の青色申告の承認を取り消す行政処分を適法なものとしているのである。

上記青色申告取消通達 4 の取扱いは、かように裁判所の判断においても合理性が認められてきているのである。

3. 通達の文理解釈

この点、青色申告の承認を受けた後（あるいはみなし承認を受けた後）に 2 事業年度連続して期限後申告をした者について青色申告の承認を取り消すとする青色申告取消通達 4 の文理に拘り、このことから、国税庁は、青色申告の承認申請の審査段階において、たとえ 2 事業年度連続して期限後申告をしているような者であったとしても、青色申告の適格性の判断には何ら影響を及ぼさないと解することもできそうであるが、それは、通達の運用上禁止されている通達の文理解釈であって妥当ではない。法人税法 122 条や 127 条のそもそもの趣旨は、青色申告者としての適格性を有する者にのみ青色の申告書による申告を認めるというものであって、適正な申告を行うに相応しい帳簿記帳体系が整っているか否か、また、かかる帳簿書類が適法に定められたところに保存されているか否かという点から総合的にその適格性が判断されることになるのである。

そうであるとすれば、① 2 事業年度連続して期限後申告をしてきた者による青色申告の承認申請の段階で、青色申告者としての適格性が否定される可能性が十分にあること、② 仮に、みなし承認を受けることが差し当たりできたとしても、爾後に青色申告承

認取消処分を受ける可能性が十分にあることを看過してはならない。

このように、青色申告の承認申請が却下される可能性や、仮に却下されなかったとしても、将来的に青色申告の承認取消しの可能性が高いと思料される場合には、税理士としては、当該申請者に想定される却下のリスクや、爾後の青色申告の承認取消しリスクを排除することが職務上の義務として要求されるというべきであって、適正性を有していない納税者に関しては、青色申告の承認申請をしないという判断が求められると解されるのである。

かような整理からすれば、青色申告の承認後に2事業年度連続して期限後申告をした者であるか否かという点は、青色申告の承認取消しの一つの判断要素にすぎないのであって、期限後申告を繰り返してきたような納税者が青色申告者としての適格性を有していると認められるべきか否かは、さらに総合的な判断がなされるべき問題なのである。

4. 否定されるべき通達の文理解釈

青色申告取消通達は、国家行政組織法14条2項が示すところの通達であるから、法規命令のように文理解釈されるべきものでは決してなく¹⁹⁾、法律の趣旨や目的、社会通念に従った運用が要請されるものである²⁰⁾。このことは、例えば、昭和44年5月1日付け法人税基本通達（直審（法）25（例規））の前文「法人税基本通達の制定について」に明確に次のように示されているところであり（下線は筆者による。）、かかる考え方は必ずしも法人税基本通達に限定されるものではなく、広く通達たるものを運用する際の基本的な姿勢であるといつてよい²¹⁾。

この法人税基本通達の制定に当たっては、従来の法人税に関する通達について全面的に検討を行ない、これを整備統合する一方、その内容面においては、通達の個々の規定が適正な企業会計慣行を尊重しつつ個別的事情に即した弾力的な課税処理を行なうための基準となるよう配意した。

すなわち、第一に、従来の法人税通達の規定のうち法令の解釈上必要性が少ないと認められる留意的規定を積極的に削除し、また、適正な企業会計慣行が成熟していると認められる事項については、企業経理にゆだねることとして規定化を差し控えることとした。

第二に、規定の内容についても、個々の事案に妥当する弾力的運用を期するため、一義的な規定の仕方ができないようなケースについては、「～のような」、「たとえば」等の表現によ

て具体的な事項や事例を例示するにとどめ、また、「相当部分」、「おおむね…%」等の表現を用い機械的平板的な処理にならないよう配慮した。

したがって、この通達の具体的な運用に当たっては、法令の規定の趣旨、制度の背景のみならず条理、社会通念をも勘案しつつ、個々の具体的事案に妥当する処理を図るように努められたい。いやしくも、通達の規定中の部分的字句について形式的解釈に固執し、全体の趣旨から逸脱した運用を行ったり、通達中に例示がないとか通達に規定されていないとかの理由だけで法令の規定の趣旨や社会通念等に即しない解釈におちいったりすることのないように留意されたい。

憲法 84 条の示す租税法律主義が課税要件法定主義及び課税要件明確主義を採用していることからすれば、法律の委任を受けていない行政命令である通達に課税要件を記載することは許容されない²²⁾。通達にはいくつかの法条の適用ルールが示されているが、それは課税要件ではないからあえて明確に規定していないのであって、そうであるからこそ、前文において通達の文言を杓子定規に適用することは許されないということを強い表現で示しているのである。この通達の前文も、本文と同様に、下級行政庁に対する拘束力を有しているのであるから、下級行政庁は上級行政庁が前文に示した解釈姿勢を、命令として遵守する必要があるのである。

この点、いわゆるタキゲン事件が参考になる。すなわち、同事件の控訴審東京高裁平成 30 年 7 月 19 日判決（訟月 66 卷 12 号 1976 頁）²³⁾ は、通達についても文理解釈が妥当するかのような判示をしたが²⁴⁾、上告審最高裁令和 2 年 3 月 24 日第三小法廷判決（訟月 66 卷 12 号 1925 頁）²⁵⁾ は、裁判官全員一致の意見でこれを覆した。ここでは、とりわけ、宮崎裕子裁判官の補足意見に着目したい。同裁判官は、「税務訴訟においても、通達の文言がどのような意味内容を有するかが問題とされることはあるが、これは、通達が租税法の法規命令と同様の拘束力を有するからではなく、その通達が関連法令の趣旨目的及びその解釈によって導かれる当該法令の内容に合致しているか否かを判断するために問題とされているからにすぎない。そのような問題が生じた場合に、最も重要なことは、当該通達が法令の内容に合致しているか否かを明らかにすることである。通達の文言をいかに文理解釈したとしても、その通達が法令の内容に合致しないとなれば、通達の文理解釈に従った取扱いであることを理由としてその取扱いを適法と認めることはできない。このことから分かるように、租税法の法令解釈において文理解釈が重要な解釈原則であるのと同じ意味で、文理解釈が通達の重要な解釈原則であるとはいえないのである。」と述べられる。

このように、税務署長等は、法人税法 127 条の規定を適用するに当たって示された青色申告取消通達の運用に当たっても、「いやしくも、通達の規定中の部分的字句について形式的解釈に固執し、全体の趣旨から逸脱した運用を行ったり、通達中に例示がないとか通達に規定されていないとかの理由だけで法令の規定の趣旨や社会通念等に即しない解釈におちいったりすることのないように」しなければならないのである。これは裏を返せば、例えば、青色申告取消通達が青色申告者の行う 2 事業年度連続の期限後申告を青色申告の承認の取消事由と示しているからといって、青色申告の承認申請前の 2 事業年度連続の期限後申告を対象としているものではないといったように文理に拘泥し、申請前であれば同通達の射程から外れるため、2 事業年度連続の期限後申告をした納税者であっても青色申告の承認が無条件に認められるとする理解は誤りであることを意味しよう。

5. 事務運営指針（通達）の考え方

東京地裁平成 16 年 10 月 15 日判決（税資 254 号順号 9780）²⁶⁾ が次のように説示しており、青色申告取消通達は、旧来の国税庁の通達と同じ考え方を維持している。

「原告は、所得金額が更正された場合において、事務運営指針〔筆者注：青色申告取消通達〕3(1)イは、『その事業年度の不正所得金額が更正所得金額の 50% に相当する金額を超えるとき』には青色申告承認を取り消す旨定めているところ、本件では、平成 5 年 3 月期及び平成 7 年 3 月期とも不正所得金額の更正所得金額に対する割合は上記基準を下回っており、さらに、本件は事務運営指針 3(5)の『取消しを見合わせるべき事例』にも該当していたのであるから、本件青色申告承認取消処分は事務運営指針の基準に違反して行われたものであり、被告の本件での裁量権の行使は平等原則及び比例原則に反して違法である旨主張する。

しかし、仮に、本件が事務運営指針 3(1)イないし 3(5)に該当するとしても、事務運営指針 5 は、『青色申告の承認の取消しは、青色申告制度の趣旨から真に青色申告書を提出するにふさわしくないと認められる場合に行うものであるから、所定の事情があるものについては、3(1)若しくは(5)又は 4 にかかわらず、所轄国税局長と協議の上その事案に応じた処理を行うものとする』旨定めている。

そうすると、たとえ『不正所得金額が更正所得金額の 50% に相当する金額を超えるとき』に該当しない、あるいは『適正申告の申出等があった場合の取消しの見合せ』に該当していたとしても、青色申告承認が取り消される場合もある。すなわち、事務運営

指針3(1)ないし(5)はあくまで青色申告承認取消処分を行う際の形式的な判断基準の1つにすぎないのであり、青色申告承認取消処分を行う際に最も重視されるべきは、『納税者が自ら所得金額及び税額を計算し、自主的に申告して納税する申告納税制度において、適正課税を実現するために不可欠な帳簿の正確な記帳を推進する目的』で設けられた青色申告制度の趣旨にかんがみて総合的に判断すること、換言すれば、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、改善可能性を総合勘案の上、『青色申告制度の趣旨から真に青色申告書を提出するにふさわしいかどうか』によって判断することなのである。

なお、青色申告承認取消処分の取扱いを定めていた旧基本通達332(旧通達)も、『青色申告の承認は、法127条第1項各号に該当する場合には取り消すことができることとなっているが、次に該当する場合には原則としてその承認を取り消すものとする』とし、その場合として〈1〉法人の記帳が複式簿記の方法によっていない場合、〈2〉伝票、領収書、納品書その他証ひょう書類の大部分を保存していない場合、〈3〉二重帳簿を作成する等の方法により計画的に取引の一部を正規の帳簿に記載しなかった場合、〈4〉期限後申告を常習とする場合、〈5〉右に掲げる場合のほか詐欺又は不正の行為により取引について真実の記載をしなかった場合がそれぞれ掲げられている。つまり、法人税法127条1項各号に該当する場合には、税務署長の裁量により青色申告承認を取り消すことができるとしているものの、上記〈1〉ないし〈5〉に該当する事実がある場合、すなわち『青色申告制度の趣旨から真に青色申告書を提出するにふさわしくない』場合には、原則として青色申告承認を取り消すように定められていたのである。

したがって、事務運営指針及び旧通達における青色申告承認取消処分の判断基準は、基本的には同じ考え方のもとに成り立っているのである。〔下線筆者〕

ここでは、納税者が自ら所得金額及び税額を計算し、自主的に申告して納税する申告納税制度において、適正課税を実現するために不可欠な帳簿の正確な記帳を推進する目的で創設された青色申告制度の趣旨に鑑み、それに適合する者であるか否かが重要な視角となると解されているのである。すなわち、その理解は平成12年7月3日に事務運営指針(青色申告取消通達)が設けられる以前から一貫して変わらない行政解釈でもあるのである²⁷⁾。

したがって、2事業年度連続して期限後申告をした者であったかどうかという点や、法人税法127条1項4号がいうように(2事業年度連続に限らず)期限後申告をした者であったかどうかというのは、あくまでも総合判断を行う際の材料の一つにすぎず、青色

申告者としての適格性を判断する根基は、法人税法の趣旨に則った適法な帳簿体系が整っているかどうかにあるのである。より具体的に言えば、その申告の基礎となった課税標準や税額の計算の基礎とした事実関係を明らかにすることができる帳簿体系が整っているか否かが判断基準となるのである。

6. 1 事業年度のみ期限後申告

2事業年度連続の期限後申告というのは、適正な納税申告を行うことを前提とする青色申告者としての適格性を判断する一つの目安であるにすぎず、かかる2事業年度連続という基準は、実定法からダイレクトに導出し得る法律要件ではない。別言すれば、2事業年度連続の期限後申告によって青色申告者としての適格性がないと判断されることに合理性があるとはいっても、仮に2事業年度連続の期限後申告ではなく1事業年度のみ期限後申告であったとしても、青色申告者として相応しくないと判断されることも十分にあり得るところである。

例えば、大阪地裁平成17年6月17日判決（税資255号順号10058）²⁸⁾は、法人税法127条1項4号は、青色申告の承認を受けた内国法人が清算予納申告書をその提出期限までに提出しなかった場合には、納税地の所轄税務署長は、当該申告書に係る事業年度までさかのぼってその承認を取り消すことができると規定するのみで、青色申告の承認を取り消すことができるための要件として、2事業年度連続して当該申告書を期限内に提出しなかったことまでは明文をもって規定するものではないから、当該法人が1事業年度のみ当該申告書を期限内に提出しなかった場合であっても、同号の文理からすれば、同号所定の要件に該当するとの判断を示しているのである。

このように、法人税法127条1項4号が青色申告の承認取消理由として「第七十四条第一項（確定申告）の規定による申告書をその提出期限までに提出しなかったこと」と規定するとおり、期限後申告は、適正な青色申告者たる適格性を疑わせる要因の一つであるというべきであろう。

青色申告取消通達4が2事業年度連続の期限後申告を例示しているのは、青色申告者としての適格性を疑うに足る顕著な現れとしての例示にすぎないものである。2事業年度連続どころか、実定法の規定からすれば、1事業年度の期限後申告でさえ青色申告の承認取消理由とされていることを看過してはなるまい。さらに言えば、この期限後申告がなぜ青色申告の承認取消理由となり得るかは、申告納税制度の下、法定された期限までに申告書を提出することは納税者としての義務であり、かかる義務はいわば憲法30

条に示す納税義務の内容でもあるところ、かかる納税義務を履行できないような者には青色申告者としての適格性が欠けているという点にあるのである。期限後申告は直接の問題ではなく、期限後申告をするような者は青色申告者としての適格性に欠けていると解されるからこそ、かような青色申告の承認取消理由として法定されているのである。この点は、軽視されるべきではない。

そうであるとすると、法人税法 127 条 1 項 4 号が「第七十四条第一項（確定申告）の規定による申告書とその提出期限までに提出しなかつたこと」を青色申告の承認取消要件としているにもかかわらず、青色申告取消通達 4 は 2 事業年度連続の期限後申告があった場合に青色申告を取り消す旨通達しているのであるが、これは、たった 1 回の「期限後申告」であっても青色申告を取り消すとさえ読める同号の規定を無視した緩和的な取扱いではなかろうか。法律の要件とするところを通達が無視することは、法に基づく行政なかならず租税法律主義に違反することになるはずである。

結論を先に述べれば、そうとは解されない。国税庁は、あくまでも、法人税法 127 条 1 項 4 号が示す青色申告の承認取消しの期限後要件とは、期限後申告をするような納税者に青色申告者としての適格性が欠けていることを示すものと考えているのである。そうであるとすれば、そこで問題視されるべきは、期限後申告そのものや、何回期限後申告をしたかといった回数ではなく、期限後申告をするという納税者の行為から推察され得る、その者の青色申告者としての非適格性であって、それが法人税法 127 条 1 項 4 号に条文化されたものと解しているのである。ここには、まず青色申告者としての適格性が欠けている者については、当然に青色申告の承認をすることはできないとする前提がある。その上で、青色申告者としての適格性が欠けていると推察される顕著なケースとして 2 事業年度連続の期限後申告者を例示として通達しているにすぎないのである。

上記大阪地裁平成 17 年 6 月 17 日判決は、法人が 1 事業年度のみ申告書を期限内に提出しなかった場合であっても、青色申告の承認を取り消すことには法律上の違法はないとしたが、このように通達が例示する基準とは異なる場合においても承認取消しがなされる余地は多分にあり得よう。国税庁は 2 事業年度連続の期限後申告があった場合に青色申告の承認を取り消すとする青色申告取消通達 4 を違法なものとして取り下げる必要はないのである。

国税庁の発遣する通達には「法令解釈通達」と「事務運営指針」があるが、いずれも同庁長官から下級行政機関への命令であって（国家行政組織 14 ②）、法律のように文理解釈をすべきものでは決してなく、法律の趣旨に合した弾力的運用が要請されているのである。これは前述の法人税基本通達の前文が示すとおりである。

結びに代えて

本稿においては、青色申告の承認申請の法的性質論から、青色申告の意義について、それが例外的な措置であるという点を確認し、みなし承認制度が申請者の行った申請を機械的・自動的に承認するという趣旨に出たものではなく、税務署長側に任務懈怠等があった際に申請者を保護するために設けられたものであるという点を指摘した。その上で、あくまでも、青色申告の承認取消しとは、青色申告者としての適格性のない者の青色申告資格を剥奪するためのものであり、その適格性を「期限後申告」の有無で判断するというものである点を論じた。そこでは、①2事業年度連続して期限後申告をした者による青色申告の承認申請の段階で、青色申告者としての適格性が否定される可能性が十分にあること、②仮に、みなし承認を受けることが差し当たりできたとしても、爾後に青色申告承認取消処分を受ける可能性が十分にあることを看過してはならないことを指摘した。

青色申告の承認申請をするに相応しい納税者であるか否かは、青色申告制度の目的の観点から議論されるべきであるのは当然である。そして、直近において2事業年度連続して期限後申告を行っているような納税者が同承認申請書の提出につき実質的な適格性を有しているか否かという点については、消極に解さざるを得ないというべきである。

このことを、「はじめに」において記した設例の税理士Aの責任論に結び付けて考察するならば、税理士は税理士法1条《税理士の使命》における「公正」な立場から、同法2条《税理士の業務》に定められた税理士業務を行うことが求められているところ、同法にいう公正性とは、当然ながら法律を基準として考えられるべきである。顧問先法人が法人税法の要請する青色申告者としての適格性を有しているか否かを専門家の立場から検討を加えた上で、仮にかかる適格性に不安があるのであれば、安易に青色申告の承認申請を行うべきではなく、青色申告者としての適格性を有すると判断されるまではむしろ青色申告の承認申請をすべきではないのである。そうすることによって、青色申告の承認申請の却下とか青色申告の承認取消しという行政処分を未然に回避することができるのであって、税理士にはそのような処理が要請されるのである。かような租税紛争の未然の回避についても、税理士は高度な注意義務²⁹⁾の下でこれをなすべきであると解されよう。

税理士は、仮に顧客納税者が青色申告法人であったとしても、青色申告者としての適

格性に疑義がある場合には、法人税法の要請に従って、同法 128 条に規定する青色申告の取りやめをアドバイスしなければならないこともあり得るのである。やみくもに青色申告の承認申請をすることが税理士に求められる責務であると解することは到底できず、そのような理解は、法人税法の要請に従った処理が求められる税理士に課される使命を読み誤ったものというべきであろう。したがって、設例における税理士 A への税理士賠償責任は否定されるべきであると考えらる。

注

- 1) 所得税法 150 条《青色申告の承認の取消し》2 項及び法人税法 127 条 4 項は、青色申告承認取消処分の基因となった事実が実定法上のいずれの要件に該当するかについて記載しなければならないとしている。これは、青色申告の承認取消しが納税者から種々の特典を奪う行為であることに鑑み、処分庁の判断の慎重と公正妥当を担保してその恣意を抑制するとともに、取消しの理由を相手方に知らせて、その不服申立てに便宜を与えることを目的とするものであるから、単に取消しが実定法上のいずれの項及び号に該当するかを記載するだけでは足りず、取消しの基因となった事実を具体的に記載しなければならないと解されている（金子宏『租税法〔第 24 版〕』965 頁（弘文堂 2021））。理由附記に不備がある違法は、処分自体の取消原因となる（福岡高裁昭和 52 年 9 月 29 日判決・行集 28 卷 9 号 1029 頁）。

最高裁昭和 49 年 4 月 25 日第一小法廷判決（民集 28 卷 3 号 405 頁）は、「同法が承認取消しの通知書にこのような附記を命じたのは、承認の取消しが右の承認を得た法人に認められる納税上の種々の特典（前五事業年度内の欠損金額の繰越し、推計課税の禁止、更正理由の附記等）を剥奪する不利益処分であることにかんがみ、取消事由の有無についての処分庁の判断の慎重と公正妥当を担保してその恣意を抑制するとともに、取消しの理由を処分の相手方に知らせることによつて、その不服申立てに便宜を与えるためであり、この点において、青色申告の更正における理由附記の規定（同法三二条）その他一般に法が行政処分につき理由の附記を要求している場合の多くと趣旨、目的を同じくするものであると解される。そうであるとすれば、そこにおいて要求される附記の内容及び程度は、特段の理由のないかぎり、いかなる事実関係に基づきいかなる法規を適用して当該処分がされたのかを、処分の相手方においてその記載自体から了知しうるものでなければならず、単に抽象的に処分の根拠規定を示すだけでは、それによつて当該規定の適用の原因となつた具体的事実関係をも当然に知りうるような例外の場合を除いては、法の要求する附記として十分でないといわなければならない。」と判示する（判例評釈として、佐藤繁・昭和 49 年度最高裁判所判例解説〔民事篇〕287 頁（1977）、北野弘久・民商 72 卷 2 号 338 頁（1975）、保木本一郎・ジュリ 583 号 162 頁（1975）、畠山武道・法民 91 号 35 頁（1974）、藤田宙靖・税務事例 8 卷 3 号 6 頁（1976）、中川一郎・シュト 146 号 1 頁（1974）、竹下重人・税通 38 卷 15 号 274 頁（1983）、高梨克彦・判評 192 号 7 頁（1975）、田中館照橘・租税判例百選〔第 2 版〕152 頁（1983）など参照。その他、最高裁昭和 49 年 6 月 17 日第三小法廷判決（集民 112 号 101 頁）、大阪地裁昭和 50 年 5 月 9 日判決（行集 36 卷 5 号 714 頁）など参照。泉絢也「青色申告承認取消処分に係る裁量統制手段としての理由付記—行政手続法下における判例法理の深化を企図して」税法 578 号 3 頁（2017）も参照。

- 2) 枚挙に暇がないが、例えば、岡山地裁昭和 54 年 5 月 30 日判決（訟月 25 卷 10 号 2693 頁）、京都地裁平成 12 年 2 月 25 日判決（訟月 46 卷 9 号 3724 頁）、大阪地裁平成 12 年 9 月 28 日判決（訟月 47 卷 10 号 3155 頁）など参照。

- 3) 青色申告の承認取消しは、行政法上の撤回に当たると解されているが、通常の撤回と異なり、税務署長は、撤回の原因の存する年度まで遡って取り消すことができると解されている（金子・前掲注1, 964頁）。帳簿書類の保存義務のなくなった年度まで遡って取り消すことができるとされた事例として、最高裁昭和51年2月20日第二小法廷判決（集民117号81頁）がある（判例評釈として、山内一夫・ジュリ623号162頁（1976）、村山文彦・税通31巻10号194頁（1976）、波多野弘・シュト168号18頁（1976）など参照）。
- 4) シャープ使節団「日本税制報告書」第4篇附録D, E節第2款a, c(1)。
- 5) 制定経緯や諸外国の青色申告制度に類似する制度の紹介については、加藤恒二「青色申告制度の課題—所得税を中心に」税大論叢41号16頁（2003）参照。
- 6) シャープ使節団・前掲注4, 第4篇附録D, E節第2款c(3)。
- 7) 青色申告の意義については、日野雅彦「青色申告制度の意義と今後の在り方」税大論叢60号315頁（2009）、武田浩明「青色申告制度について—白色申告者の事務負担」税法573頁159頁（2015）、成宮哲也「青色申告制度の必要性の再検討と今後の方向性」税研193号38頁（2017）、酒井克彦「青色申告制度廃止論」税理62巻15号（2019）、同「申告納税制度における基調や帳簿保存の意義—青色申告制度と加算税制度が意味するもの」税大ジャーナル16号1頁（2011）など参照。
- 8) 中川一郎『税法体系〔全訂増補版〕』329頁（ぎょうせい1977）。
- 9) 泉美之松＝滝島義光＝丸山高満「〔特別鼎談〕59年度税制改正をめぐって」〔滝島義光発言〕税通39巻7号12頁（1984）。
- 10) 判例評釈として、谷口勢津夫・シュト322号1頁（1989）、堺澤良・税務事例20巻12号4頁（1988）、水野忠恒・ジュリ903号46頁（1988）、石川善則・ジュリ904号82頁（1988）、碓井光明・昭和62年度重要判例解説〔ジュリ臨増〕50頁（1988）、宇賀克也・ジュリ918号119頁（1988）、乙部哲郎・判評356号202頁（1988）、田中館照橋・法令解説資料総覧82号92頁（1988）、阿部泰隆・法セ34巻2号112頁（1989）、高橋利文・昭和63年度主要民事判例解説〔判タ臨増〕324頁（1989）、金子芳雄・租税判例百選〔第3版〕26頁（1992）、首藤重幸・戦後重要租税判例の再検証35頁（財経詳報社2003）、玉國文敏・行政判例百選I〔第6版〕58頁（2012）、吉村典久・租税判例百選〔第5版〕36頁（2011）、原田大樹・行政判例百選I〔第7版〕50頁（2017）、水野忠恒・租税判例百選〔第7版〕36頁（2021）、酒井克彦『ブラッシュアップ租税法』28頁（財経詳報社2011）など参照。
- 11) 福岡高裁昭和63年5月31日判決（税資164号927頁）もほぼ同様の説示をしている。
- 12) 国税庁は、青色申告取消通達の趣旨について、「法人の青色申告の承認の取消しは、法第127条第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し、この場合の取扱基準の整備等を図ったものである。」と説明している（国税庁HP：<https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/hojin/000703-3/01.htm>〔令和4年11月20日訪問〕）。
- 13) ここにいう「事業年度」について、法人税法13条《事業年度の意義》1項は、「法人の財産及び損益の計算の単位となる期間…で、法令で定めるもの又は法人の定款、寄附行為、規則、規約その他これらに準ずるもの…に定めるものをい…う。」と規定している。
- 14) 税務署長は、青色申告の承認取消理由がある場合に必ず取消しをしなければならないものではなく、税務署長には取り消すかどうかにつき判断の余地が与えられていると解されている（金子・前掲注1, 964頁）。大阪高裁昭和38年12月26日判決（行集14巻12号2174頁）は、国税庁長官の通達は、所轄の諸機関および職員に対して税法運用に関する指針を与えたもので、法に違反しない限り通達に従うべきことが要求されているに過ぎないから、通達によって税法で与えられている税務署長の裁量権を剥奪することは許されないとする（判例評釈として、清永敬次・シュト26号10頁（1964））。もっとも、平成27年度税制改正によって、法人が連結納税の承認を取り消された場合には、税務署長は必ず青色申告の承認も取り消さなければならないこととされてい

- る（法法 127 ②）。
- 15) いわゆる緩和通達については、酒井克彦「医療費控除の解釈における素人判断の排除とデマケーション—所得税法に規定する医療費控除の意義と射程範囲」国土館法学 38 号 32 頁（2006）、同「所得税法上の医療費控除の意義と射程範囲（上）（下）—先例的取扱いの重圧と緩和通達」税弘 55 卷 8 号 103 頁、同 9 号 90 頁（2007）も参照。
- 16) 租税法律主義の下、法律の規定を待たずに国民に租税を課すことは許されない。他方で、行政の均一性を担保するために、国家行政組織法 14 条 2 項を根拠として、上意下達の命令手段として通達が発遣されるが、かかる通達の名宛人はあくまでも下級行政職員であるから、納税者や裁判所がこの通達の命令に服さなければならない法的根拠はない。
- 違法公売処分に基づく損害賠償請求控訴事件の控訴審東京高裁昭和 41 年 4 月 28 日判決（判タ 194 号 148 頁）は、「元来上級行政官庁の通達は、下級行政庁に対し法令の解釈基準ないしその運用方針等の準則を示すものであって、一般国民を拘束するものではないから、通達による行政解釈に名を借りて実質上法令の改正または補充に等しい結果をもたらし、国民の権利義務に重大な影響を及ぼすが如きことは厳にいましめられなければならないが、租税法規に固有の抽象的技術的な性質と課税対象たる社会経済現象の多様性、流動性の故に、法規上は単に一般的基本的事項を定めるとどめその具体的細目の事項については通達をもって解釈運用の実際上の統一をはかり、課税の公平を期するよう処置することは、立法技術上および行政運営上やむをえないところといわざるをえない。〔下線筆者〕」とする。
- 17) この事件は、控訴人会社代表者が会社法 472 条《休眠会社のみなし解散》によるのみなし解散に係る官報公告を認識していなかったとしても、控訴人会社に係るのみなし解散の効力に影響はなく、控訴人会社は申告期限までに確定申告書を提出する義務を免れるものではないとされた事例である。
- 18) この事件は、2 事業年度連続して期限内に申告書の提出がなかったとしてなされた青色申告承認取消処分について、比例原則及び平等原則に反するなどの裁量権の逸脱ないし濫用はないとされた事例である。
- 19) 通達の文理解釈が否定されるべきものであることを正面から論じた論稿として、酒井克彦「通達を文理解釈することの意義（上）（中）（下）」税務事例 51 卷 7 号 1 頁、同 8 号 1 頁、同 9 号 1 頁（2019）参照。
- 20) 酒井克彦「アクセス税務通達の読み方」129 頁以下（第一法規 2016）参照。
- 21) 例えば、昭和 45 年 7 月 1 日付け所得税基本通達（直審（所）30（例規）（審））前文「所得税基本通達の制定について」にも同様の趣旨が示されている。すなわち、同前文は、「この所得税基本通達の制定に当たっては、従来の所得税に関する通達について全面的に検討を行ない、これを整備統合する一方、その内容面においては、法令の単純な解説的留意規定はできるだけ設けないこととするなど通達を簡素化するとともに、なるべく画一的な基準を設けることを避け、個々の事案に妥当する弾力的運用を期することとした。したがって、この通達の具体的な適用に当たっては、法令の規定の趣旨、制度の背景のみならず条理、社会通念をも勘案しつつ、個々の具体的事案に妥当する処理を図るよう努められたい。」と通達している。
- 22) 金子・前掲注 1、80 頁。
- 23) 判例評釈として、渡辺徹也・ジュリ 1535 号 124 頁（2019）、酒井克彦・税務事例 51 卷 5 号 94 頁（2019）など参照。
- 24) 同高裁は、「租税法規の解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されないと解される所、所得税基本通達及び評価通達〔筆者注：財産評価基本通達〕は租税法規そのものではないものの、課税庁による租税法規の解釈適用の統一に極めて重要な役割を果たしており、一般にも公開されて納税者が具体的な取引等について検討する際の指針となっていることからすれば、課税に関する納税者の信頼及び予見可能性を確保する見地から、上記各通達の意味内容についてもその文理に忠実に解釈するのが相当であり、通達の文

言を殊更に読み替えて異なる内容のものとして適用することは許されないというべきである。」と論じた。しかしながら、このような通達の文理解釈は否定されるべきであると考えられる。

- 25) 判例評釈として、中里実・商事 2289号 36頁 (2022)、藤谷武史・ジュリ 1548号 10頁 (2020)、浅妻章如・ジュリ 1564号 135頁 (2021)、木山泰嗣・税通 75巻 8号 6頁 (2020)、渡辺充・税理 63巻 10号 170頁 (2020)、田中晶国・民商 157巻 2号 90頁 (2021)、伊川正樹・税法 586号 5頁 (2021)、加藤友佳・令和2年度重要判例解説〔ジュリ臨増〕 158頁 (2021) など参照。
- 26) この事件は、税務調査と犯則調査とは、調査の目的、手続、組織上の権限を一応異にするが、課税庁が犯則調査により収集された資料を犯則嫌疑者に対する課税処分や青色申告承認取消処分を行うために利用することは許されるものと解するのが相当であるので、同処分に至る調査は適法であるとされた事例である。
- 27) 同事務運営指針と同日に発遣された「個人の青色申告の承認の取消しについて（事務運営指針）」の起草に直接携わった小職の理解としても同様である。
- 28) この事件は、税務相談における税務署職員の指導に基づいて清算予納申告書を提出しなかったのに、青色申告承認取消処分をしたのは信義則に反するとの原告会社の主張が、申告書を提出しなくとも同処分を受けることはないであろうという原告会社の信頼を損なうような公的見解が課税庁により示されたとは到底いえず、納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別な事情があったとは認められないとして排斥された事例である。
- 29) 鎌田薫「わが国における専門家責任の実情」別冊 NBL28号 73頁 (1994) は、「専門家の民事責任を通常人の民事責任と区別して論ずることの意味は、専門家は一般人よりも高度な知識と技能を有し、公正かつ誠実に職務を執行すべきものとされているが故に、依頼者からの明示的な指図がなかったとしても、依頼者および第三者の利益を保護するために、専門的な立場から、通常人以上に慎重な配慮をもって、必要な範囲での調査・確認をし、依頼者に適切な説明・助言を与える義務を負う点にある」とされる。また、首藤重幸「税理士の責任」日税研究論集 24号 127頁 (1993) は、「税理士に要求される善管注意義務の程度については、一方で、税理士資格獲得に厳格な試験や実務経験を要求することにより成立する税理士の専門能力に対する納税者の高い信頼、他方で、国家運営の基礎たる租税徴収に深く関わる税務代理等の業務の独占ということ等からして、税理士は自己が受任した税理士業務については、当該受任事務に係る課税要件事実の認定（所得の帰属者・帰属年度・相続財産か否か等を含む）、税法の解釈・適用、申告期限または不服申立期限までの税務申告書の作成・提出に至るまで、税法の専門家としての高度な注意義務が要求されることになる。」と指摘される。

●Summary

This article first demonstrates that the filing of a “blue return” is an exceptional measure (I) and then describes the purpose of the blue return approval application system (II). Approval is neither mechanical nor automatic. However, applicants can expect to be protected from negligence by the head of the tax office.

The article then explains how Article 127 of the Corporate Tax Law is handled along with administrative guidelines regarding revocation of approval for blue returns (III). Ultimately, revocation is done when a person does not meet the requirements for blue return filing.

The article shows that (1) denial of an application for approval of a blue return by a person who has filed after the due date for two consecutive fiscal years is likely, and (2) even if approval is granted, the chances of subsequent revocation are high.