



# 国税庁の法令解釈変更による更正の請求と義務付け訴訟

## はじめに

平成18年度税制改正要綱には、「更正の請求について、申告等に係る国税庁長官の法令の解釈が変更され、その解釈が公表されたことにより、その課税標準等又は税額等が異なることとなる取扱いを受けることとなったことを知った場合には、その日の翌日から2月以内に更正の請求をすることができる」とする。この改正案が盛り込まれている。

この改正案の契機となったのは、いわゆるゴルフ会員権の裁判(平17・2・1最判「TAINS・Z888-10933」)の国税庁及び日税連の事後処理である。

これら事後処理では、最高裁判決により従前の国税庁の取扱いに変更が生じたことに伴い、従前の国税庁の誤った取扱いに基づき申告した納税者に対して、除斥期間内の救済方法が具体的に通知された。

本稿では、税制改正の契機となったこれら一連の流れを振り返り、この背景にある改正行訴法上の義務付け訴訟と期間経過後の更正の請求の問題点について述べることにする。

## I ゴルフ会員権の裁判最高裁判決後の事後処理

ゴルフ会員権の裁判は、贈与により取得したゴルフ会員権を譲渡した場合において、取得した際の名義書換料が譲渡取得費に含まれるか否かについて争われたものである。

従前、国税庁は、所法60条1項の解釈から、上記の場合の名義書換料等については、譲渡所得の取得費には算入できないこととして取り扱ってきた。最高裁は、これを覆し、譲渡所得の取得費に含めるべきである、と判示し、納税者の全面勝訴となった(注1)。

### 1 最高裁判決後の国税庁の対応

最高裁判決後、国税庁は判決言渡しから僅か2週間という異例の速さでそのホームページに「贈与・相続により取得した資産を譲渡した場合の譲渡所得の取得費について」という「お知らせ」を掲載し、同時に同内容の冊子を作成し、税務署を通じて納税者に配布した。

問題としたのは、最高裁判決前の国税庁の誤った解釈に基づき、贈与・相続により取得した資産を譲渡した場合に名義書換料等を譲渡所得の取得費に算入せずに申告をしてしまった納税者への対応である。これについて、国税庁の「お知らせ」では次のように説明している。

名義書換料等の「金額を明らかにしていただいたうえで、税務署に更正の請求などの手続きをしていただければ、所得税は還付されます。ただし、申告期限から既に5年を経過している年分の所得税については、法令上、還付できないこととされていますので、詳しくは税務署の資産課税(担当)部門にお尋ねください。」

この文章を素直に読むと、申告期限から5年を経過していない年分の所得税については、「更正の請求などの手続き」をすれば還付される、ということである。

法定申告期限から1年以内であれば通常の更正の請求によることは明らかであるが(税通23①)、1年を経過してから減額更正並びに決定の除斥期間である5年以内のものについては、「などの手続き」としか記載がなく不明瞭である。

申告期限から5年を経過していない年分の所得税については還付されるとしながら、具体的手続きの説明がないことは不親切極まりないと言わざるを得ないが、この点はその後素早く日税連がフォローしている。

なお、その後国税庁は、所基通60-2を新設し、取扱いの変更を速達上も明確にした。

### 2 日税連の対応

日税連はそのホームページ上で、平成17年2月17日付で、「贈与等により取得した資産を譲渡した場合における譲渡所得の取得費の取扱いについて(お知らせ)」を公表した。

国税庁が明らかにしなかった、申告期限から1年を経過し5年以内の手続きについて、日税連は、「嘆願書」を提出して職権による更正を求めることとしますと説明している。このことに対しては、「多くの税理士から、課税庁の解釈の誤りを裁判所が是正したものを、納税者が還付を受けるに際して嘆願書を出すのは何故か。あまりにも納税者の権利を無視してはいないか」という意見がある(注2)ようである。

嘆願書とは法律上の制度ではなく、文字通り納税者から課税庁へのお願である。本件では、納税者が過大な税負担をしてしまった原因は、課税庁の誤った法解釈に基づく説明によるのだから(課税庁の誤導により錯誤に陥って行われた申告と考えれば、本件は民法95条による申告の錯誤無効として不当利得返還請求が可能と考えられるが、本稿の趣旨から、ここでは検討しない)本来は、合法性の原則からも、課税庁側から積極的に、誤った納税者に対して減額更正処分をなすべきであるところ、本件の課税庁及び日税連の対応については、筆者も大いに疑問を感じるところである。

## II 義務付け訴訟

これまで国税庁は、司法判断を契機とする取扱いの変更があったとしても、更正の請求の期間を経過した納税者は救済されないという姿勢をとっていた。ところが、今回は、通知を配布し、更正の請求期間を経過した納税者に対して、除斥期間である5年を経過していないければ職権による減額更正を国税庁が約束したわけである。

この背景には、一連の司法制度改革の大きな流れがある。殊に、改正行政事件訴訟法において義務付け訴訟が明文化されたことが大きな追い風になっているものと考えられる。

### 1 義務付け訴訟とは

司法制度改革の一環として、平成16年6月に行政事件訴訟法が42年ぶりに改正され、平成17年4月1日から施行されている。これにより、行政の公権力の行使に関する不服の訴訟である抗告訴訟の新たな訴訟類型として義務付け訴訟が明文化された。義務付け訴訟とは、行政が一定の処分または裁決をすべきにもかかわらず、それがされないときに、一定の処分または裁決をするように命ずることを求める訴訟である(行訴法3⑥)。



青木 文[神田]

## 2 更正の請求期間を経過した場合に義務付け訴訟が提起できるか

改正行訴法は、義務付け訴訟について二つの類型に分類している。すなわち、申請を前提とせず行政に一定の処分をすべき旨を命ずるもの(行訴法3⑥二)と、申請に基づいて行政に一定の処分または裁決をすべき旨を命ずるもの(同項二)である。更正の請求の期間を経過した場合には、申請に基づいていないので、前者(行訴法3⑥一)による義務付け訴訟が可能か否かが問題となる。

### (1) 補充制の要件との関係

行訴法3条6項1号に基づき義務付け訴訟については、一定の処分がされないことにより重大な損害が生じるおそれがあり、かつその損害を避けるために他の適当な方法がない、という厳格な要件が求められる(行訴法37の2①)。

そこで、更正請求の期間を経過した場合に「他の適当な方法がない」という補充制の要件に抵触するため、この義務付け訴訟も認められないのでは、という考えがある。

例えば、逐条解説では、どのような場合に「損害を避けるために適当な方法がない」と判断されるかについて、「更正の請求の期間が経過した後でも、更正の請求の制度を設けつつその請求期間を限定して租税法律関係の法的安定を図った制度の趣旨からは、義務付けの訴えにより職権による減額更正処分を求めることはできず、その訴えは不適法なものと考えられます(注3)として、完全に否定的な見解を示している。

ただ、ここで否定的な根拠とされているのは、更正の請求の期間が限定されているという点であって、課税庁に5年間の職権による減額更正の権限があるという点については考慮されていない。職権による減額更正については、課税庁には合法性の原則により課税に関する違法状態を是正する義務があるのだから、課税庁が嘆願書等によって違法状態の認識を得た場合には、当然その違法を排除すべきであり(注4)、すなわち法的に減額更正理由がある場合には、課税庁に減額更正義務があるといえる。

5年間の課税庁の減額更正義務を前提に考えれば、むしろその5年間は減額更正処分を求めることができると考えなければ、かえって国税通則法70条2項の国税の更正等の期間制限の規定を無意味なものにしてしまうと考えるべきである(注5)。

### (2) 行政機関の第一次判断権との関係

従来も義務付け訴訟は、無名抗告訴訟として学説上認められる余地があるとされてきたものの、判例では極めて消極的に解されてきた。その大きな理由の一つに、義務付けの訴えは、三権分立の建前上行政機関の第一次判断権を書きしない限りにおいて司法裁判所の判断たりうるものである、という考え方があった(注6)。

しかし、今回の行訴法改正による義務付け訴訟の規定は、これが三権分立の原則に反しないという前提で設けられたと考えることができ、これにより三権分立に対する前提的な考え方が変化したと考えるべきである(注7)。

### また実質的な問題として、納税者が課税庁にならぬアクションもせずに義務付け訴訟を提起することはほぼありえないといえる。

嘆願書の提出は典型的であるが、課税庁との折衝の末に訴訟に至るのが自然な流れであろう。つまり、納税者は基本的に課税庁の第一次判断を経た上で訴訟を提起することになるのであるから、行政機関の第一次判断権を害することはないのである。

### (3) 行政の調査権限との関係

更正は、税務署長の「調査により」行うことになるので、調査を経ずに更正を命ずる義務付け訴訟は、税務署長の調査権限を害するとの意見がある(注8)。

これについては、上記(1)で述べた減額更正義務の前提には調査が当然に含まれていると考えるべきである。義務付け訴訟が提起された以上、あとは裁判上の举证責任の問題でもある。

## 結論

本稿は、昨年10月の日本税務会計学会月次研究会の報告である。この研究会で筆者は、ゴルフ会員権の裁判の事後処理、及び、これまでの税務判例では更正の請求期間の経過後は、税務署長は、嘆願書により職権の発動を促したとしても、裁量に属するので減額更正を義務付けられるものではないと考えられていた(注9)のに対して、平15・2・27東京高判「TAINS・Z999-10068」では、嘆願書を出しなかったことについて税理士の損害賠償責任として6割の過失が認められ

たことによる業界の混乱、等を理由に挙げ、嘆願書の運用が限界に達していることを指摘した。さらに、義務付け訴訟が更正の請求期間を経過した場合に提起できるか否かの議論のそもその問題は、法律上の納税者が更正請求できる期間と税務署長が減額更正できる期間との間に乖離があるのであるから、この乖離をなくす方向での立法の手当が今こそなされなければならないと考えた。

ところが、冒頭述べたように、平成18年度税制改正では、国税庁の法令解釈変更を知った場合には、その日の翌日から2月以内に更正の請求をすることができるという、小手先の改正で対処されました。

ゴルフ会員権の裁判最高裁判決後の国税庁の事後処理において、除斥期間内の減額更正が通知されたことを考えれば、この改正ではかえって納税者の救済期間を狭めてしまうことになる。また、改正行訴法の義務付け訴訟への途もこれにより閉ざされる懸念もある。司法による行政のチェック機能の強化を謳う司法制度改革の流れを税務の世界に浸透させるためには、更正の請求の制度は抜本的に見直されなければならない。

注1 本裁判の詳細については、右山昌一郎「ゴルフ会員権の裁判と今後の課題」本誌5088号5頁

注2 山本守之「最近の最高裁判決と行政事件訴訟法」『税経通信』05・4 税務経理協会170頁

注3 福井秀夫・川村奇志・越智敏裕「新行政事件訴訟法」『新日本法規』140頁

注4 田中治「修正申告の錯誤と法定期間経過後の更正の請求」『シュトイエル』327号5・6頁

注5 山田二郎・水野武夫・山下清兵衛「山本守之「パネルディスカッション」新行政事件訴訟法の活用」義務付け訴訟を中心として(上)』月刊「税務事例」Vol.38 No.2, 27頁(山田発言)

注6 昭和56・11・20京都地判「TAINS・Z121-14895」、平16・3・9札幌地判「TAINS・Z888-10821」

注7 山田川水野「山下」山本「前掲パネルディスカッション」31頁水野発言

注8 武田昌輔「研究グループ」プロからの税務相談(法令等の根拠に基づく即決判断)第117回「T&A master」No.128, 38頁

注9 代表的なものとして、平3・9・27最判「TAINS・Z186-16775」(日本税務会計学会10月月次研究会より)