

実務研究

日本税務会計学会
平成22年12月 月次研究会



鈴木 涼介 [芝]

租税行政におけるQ&Aの法的性格とその存在意義

—実務上の対応とその留意点を中心に—

1、はじめに

近年、国税庁において「Q&A」や「質疑応答事例」という形式を用いて、法令解釈や事務手続を納税者に公表する場面が増えてきている。しかしながら、これら「Q&A」等が、どのような法的根拠の下に作成されているのかは明らかではない。そこで、本稿では、国税庁における「Q&A」や「質疑応答事例」（以下、単に「Q&A」という。）の法的根拠等を明らかにし、実務上納税者にとどのような影響を与えているのかを検討する。

2、Q&Aの位置付け

Q&Aは、税法の改正等に伴って改正内容を周知させる場合や国税庁に寄せられた質問に対する回答及び個別判断に当たり参考となる事例を取りまとめた場合に公表されている。具体的には「役員給与に関するQ&A」や「非上場株式等についての相続税・贈与税の納税猶予に関するQ&A」などがある。これらQ&Aの内容には、法律からは読み取ることが困難な解釈が示されている場合がある等、内容に疑義が生じているものがあり、その法的根拠や法的拘束力については、必ずしも明らかではない。そこで、筆者が、国税庁に

対し、Q&Aの法的根拠及び法的拘束力について照会したところ、以下の回答を得たので紹介したい（注）。

【法的根拠についての回答】
財務省設置法第19条に定められた国税庁の任務である「内国税の適正かつ公平な賦課及び徴収の実現」を果すため、別途、「国税庁の事務の実施基準及び準則に関する訓令」が定められており、国税庁は、これに則り事務を行っています。
訓令第4条には、「申告及び納税に関する法令解釈及び事務手

続等について、納税者に分かりやすく的確に周知すること」と定められており、これに基づき、国税庁では、税法の取扱い、手続などを分かりやすく解説した各種手引、パンフレット等を作成し、広く一般に配布することも、国税庁HPにも掲載しています。

3、Q&Aの法的根拠

上記2の回答によれば、Q&Aの法的根拠は、「国税庁の事務の実施基準及び準則に関する訓令」（財務省訓令第12号）に基づくものであるとされている。行政にまつわる法律関係としては、①行政組織法、②行政作用法、③行政救済法に区分することができ、①は行政組織内部に関する定め

わが国の憲法は、租税法主義を規定しており、国民に「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更する」には、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」としている。訓令は、行政組織内部に関するものであり、租税法における法源に当たらないことから、それを根拠としてQ&Aは国民を拘束するものではないということになる。また、Q&Aは裁

【法的拘束力についての回答】

これらのQ&Aの内容は、下級行政庁及び納税者を拘束するものではありませんが、法令に基づき、適正に申告・納税していただく必要があります。

4、Q&Aの法的拘束力

を、②及び③は行政組織外部（行政と国民との間の外部関係）に関する定めを規定している。訓令は、行政規則の一つであることから、①の行政組織法に関するもの（国家行政組織法14②）は、したがって、Q&Aは、行政組織法における訓令を根拠として作成、公表されている。

判規範ではないこととなるから、裁判所も拘束されないこととなる。これに対して、税務職員は拘束されるのか。上記2の回答によれば、税務職員もQ&Aに拘束されないとされている。しかしながら、税務職員は、国家公務員法98条1項により、法令及び上司の命令に対する遵守義務を負っており、それに違反した場合は懲戒処分を受けることとなる（国家公務

5、実務上の運用とその問題点

実務上、Q&Aの内容について疑義が生じているものとしては「役員給与に関するQ&A」（以下「役員給与Q&A」という。）が挙げられる。役員給与税制は、平成18年度税制改正により厳格な規定が設けられ、平成19年度税制改正で若干の修正を経て現在に至っている。例えば、役員給与を増額改定する場合、法人税法34条1項1号の定期同額給与に該当しない改定額は、増額改定前の定期給与部分も含めて、その「全額」が損金不算入とされる。これに対して、役員給与Q&Aでは、増額改定前の定期給与部分は損金算入とし、増額部分のみを損金不算入とするとしている。

また、他の事例としては、「平成22年度税制改正に係る法人税質疑応答事例」（平成22年8月10日、平成22年10月6日）が挙げられる。平成22年度税制改正により、完全支配関係がある法人間の取引は、グループ法人税制の適用を受けることとなるが、この場合の「完全支配関係」につい

としたQ&Aにも拘束されるべきであると考える。

ては法人税法2条12号の7の6に規定されている。この規定によれば、完全支配関係には、必ず、いずれかの法人間で直接の100%の支配関係があることが前提となっている。しかしながら、上記質疑応答事例（平成22年8月10日・問4）においては、例えば、親会社Aが子会社2社（B及びC）をそれぞれ80%支配し、残り20%はB及びC間で持合い関係になっている場合でも、A・B間、A・C間、B・C間にそれぞれ完全支配関係があるとしている。このような取扱いについても、法人税法の規定からは読み取ることができず、グループ法人税制が選択適用ではなく強制適用であることを考えれば、質疑応答レベルで「完全支配関係がある」とするのは問題がある。

6、Q&Aに求められる本質

平成12年11月、総務庁（現総務省）により「税務行政監察結果に基づく勧告」（以下「勧告」という。）が大蔵省（現財務省）、国税庁に対してなされている。この勧告の中で、内部資料としての質疑応答や情報等については、「課税実務上有用なもの」や「納税者が適正な申告を行うために有用なもの」が少なくないことから、積極的に公表すべきであるとされている。

Q&Aの内容については、単なる事務手続きについて分かりやすく記載しているものもあり、それらは納税者の自発的な納税義務の履行を適正かつ円滑に実現することに役立つと考えるが、上記のように法律の規定からは読み取ることが困難な法令解釈を示しているQ&Aについては、納税者を混乱に陥れる可能性があり、無条件に認めるべきではない。

7、おわりに

経済取引の複雑化に伴い、税制も複雑化の一途をたどっている。その複雑化した税制について、納税者に対する周知徹底手段としてQ&Aが用いられる場面が増えてきている。しかしながら、役員給与税制等のように、法律に欠陥がある税制について、その欠陥を補完するようなQ&Aが、次々と無条件に公表されることは許されることではない。法律に欠陥がある場合には、立法による手当てを最優先に考えるべきであり、法律の執行上やむを得ずQ&Aを公表する場合には、以下のことを前提条件としなければならないと考える。すなわち、①法律の欠陥を早期に是正する間の臨時的で暫定的な措置であること、

（注）この照会は、筆者が個人的に国税庁ホームページより電子メールにて行った結果、国税庁から回答を得たものである。