



税務リスクに備える!!

鳥飼総合法律事務所 弁護士 木山 泰嗣

今月のポイント 税法と信義則

税務署職員が税務相談などで行った説明や指導、助言などのおおりに、納税者が確定申告をしたとしても、その内容に誤りがあったことが判明した場合、追徴課税をされるリスクがあります。この場合、「税務署職員の誤った指導が原因だ」として、裁判所で追徴課税の違法性を争うことは難しいのが実情です。信義則の適用について厳しく考える最高裁判例があるからです。

従って、確定申告の際に分からないことがある場合には、税務署職員の説明をうのみにせず、税理士や税務専門の法律事務所からアドバイスを受けるなどの対策をとることが重要です。

◆ 今回の論点

今月ご紹介する判決は、最高裁1987（昭和62）年10月30日判決（判例時報1262号91頁。以下、「1987年最高裁判決」）です。

この最高裁判決は、「税法と信義則」というテーマについて、適用の基準を示したことで、税務訴訟では著名な判決です。租税法の教科書にも必ずといっていいほど登場します。

信義則とは、「当事者間での信頼関係は保護しよう」という民法の大原則です。この信義則は「禁反言」といわれることもあります。禁反言というのは、「当事者間では1度説明した内容と矛盾することを後から言っではいけない」「最初の説明と矛盾することが後から出てきて相手方が損害を被った場合、相手方の損害を賠償しなければならない」といったルールです。もちろん、例外なく保護されるという訳ではなく「合理的な期待」があるといえるような場合に限られます。

いずれにしても、一般の人同士では、この信義則・禁反言の原則が適用されます。

ところが、これが納税者（国民）対税務署（国）になった場合には、必ずしも適用されると

はいえないのです。なぜかという、税法には信義則が適用される事を定めた条文が存在しないからです。

とはいえ、常識的に考えれば、税金の素人である納税者は、プロである税務署職員の言動を信頼するのが通常です。

このように考えると、税務署職員の誤指導が原因で誤った確定申告をした場合にまで追徴課税をするのは、信義則に反して許されないのではないか、という疑問が出てきます。

この疑問について、1987年最高裁判決は「答え」を出しました。

◆ 今回の事案

<事業の概要>

青色申告の承認を受けていた営業主の兄Aさんに代わり、弟のBさんが酒類の販売業を営んでいました。

Bさんは、酒類の販売業による事業所得に係る各年分の所得税について、5年間にわたり自己名義で青色申告を行い、税務署長も、これを受理し、申告のおおりの税額の納付を受けていました。本来はBさん自身が、自己名義で青色申告の承認を受ける必要があります。しかし、

税務署長がBさん名義で青色申告の承認があるかどうかの確認を怠っていたのです。

おとがめもないまま、5年間にわたり、青色申告での確定申告と納税ができていたため、Bさんは当然に青色申告でよいと考えていました。

ところが、承認がないことに気付いた税務署長が、「Bは自己名義の青色申告の承認を受けていない」として、過去にさかのぼり、B名義の青色申告の効力を否認する課税処分（追徴課税）を行いました。そこでBさんは、税務署長に対して、課税処分の取り消しを求める訴訟を提起しました。

これに対して、第1審及び第2審の各判決は、いずれも「いったん受理したものを後から否定することは信義則に違反する」旨判示し、課税処分の取り消しを命ずる判決を言い渡しました（福岡地裁1981（昭和56）年7月20日判決・訟務月報27巻12号2351頁、福岡高裁1985（昭和60）年3月29日判決・訟務月報31巻11号2906頁）。

しかし、上告審である最高裁では、第1審及び第2審の判断を覆し、「信義則は適用されない」と判示しました。具体的には次のとおりです。

<1987年最高裁判決要旨>

「租税法規に適合する課税処分について、法の一般原理である信義則の法理の適用により、右課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、法律による行政の原理なかんずく租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、右法理の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて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の事情が存する場合に、初めて右法理の適用の是非を考えるべきものである。そして、右特別の事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、①税務官庁

が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、②納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、③のちに右表示に反する課税処分が行われ、④そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、⑤また、納税者が税務官庁の右表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮は不可欠のものであるといわなければならない。」（下線と①～⑤の番号は筆者が記載）

<解説>

この1987年最高裁判決が示したポイントは、次の2つです。

【ポイント1】

課税処分に信義則が適用される場合もある。

【ポイント2】

ただし、課税処分に信義則が適用されるためには、厳しい5つのハードルを乗り越えなければならない（1987年最高裁判決要旨の①～⑤のすべてを満たす必要がある）。

1987年最高裁判決が示したこの2つのポイントは、その後の裁判所の判決に大きな影響を与え続けています。この最高裁判決以後は、信義則違反を理由に課税処分が取り消された裁判例は1つもないのです。

それは、一般論としては課税処分に信義則が適用される余地は認めながらも、実際に課税処分に信義則が適用されるためには、①～⑤の要件すべてが認められるような場合に限りされるとされたからです。

例えば、近年の判決では、ストック・オプション税務訴訟という事件がありました。この事件では、外資系日本法人の役員や従業員が、外国親会社からストック・オプションをもらった

場合に、行使による利益（行使益）が給与所得なのか一時所得なのかが争われました。

結論としては、税額が一時所得より2倍近くなる給与所得で決着しました（最高裁2005（平成17）年1月25日判決・判例タイムズ1174号147頁）。

ここで一番の問題は、以前は、税務署が一時所得で確定申告するよう指導していた点です。まさに信義則の問題です。

しかし、残念ながらこの事件でも、1987年最高裁判決の5要件がチェックされ、信義則違反はないとされました。

ストック・オプション税務訴訟は約100件もの提訴があった事件で、非常に多くの判決があります。ここでは、その中でも分かりやすい東京高裁2004（平成16）年12月8日判決（平成15年（行コ）第233号・各所得税更正処分等取消請求控訴事件）の判示を紹介します。

2004年の東京高裁判決は、信義則が適用されない理由について、次のように判示しました。

<2004年東京高裁判決要旨>

「確かに、昭和60年から平成6年ごろまでは、課税官庁の職員が、ストック・オプションの権利行使益について一時所得との見解を公表したものであり、この見解は、課税実務者が一応の協議の上で公表したものと推認され、全くの私的見解とはいえない。しかしながら、これが課税官庁の解釈通達や税務署長その他責任ある立場にある者の正式の見解の表示のような公的見解であるということもできない。その後、課税官庁の認識は、ストック・オプションの権利行使益について、一時所得であるとする見解から、平成10年には給与所得とすることに統一されたものであって、本件において、前記「特別の事情」の要件の1つである「税務官庁が納税者に対して信頼の対象となる公的見解を表示したこと」には該当しないというべきである。

そうすると、その余の点について検討するま

でもなく、被控訴人に対する本件各更正処分について、いずれも前記『特別の事情』は存在せず、被控訴人の信義則違反の主張は理由がないというべきである。」

いかがでしょうか。“税務署職員の指導内容や国税庁職員の執筆した書籍のとおり確定申告をしたとしても、それは「公的見解の表示」ではない。よって、信義則は適用されないので、追徴課税は適法である”という論理が、2004年東京高裁判決で示されています。

常識的な感覚で考えると、「血も涙もない判決」だと思われるかもしれません。そして、税務署職員の指導を信頼した納税者の保護を考えると、こうした結論で本当に良いのか、疑問ではあります。

しかし、これが今の裁判所の考えであるという事は厳然たる事実です。

税務署職員の誤指導は問題になることがよくありますので、判例の結論をぜひ頭の片隅に入れておいてください。

なお、以上と異なり、税務署職員の誤指導によって「損害を被った場合」には、その具体的な損害の賠償を求めて、国に訴訟を起こすという方法（国家賠償請求訴訟）はあります。

◆ まとめ

以上のように、1987年最高裁判決があるため、税務相談などで税務署職員から受けた指導のとおり確定申告をし、それが誤指導であった場合でも、追徴課税が信義則違反だと裁判所に認めてもらうことは、非常に難しいのです。

FPの皆様の顧客が、株式や金融商品など様々な所得を得ている場合、その課税がどうなるかについては、税務署の相談のみに頼るのではなく、専門家である税理士や税務専門の法律事務所に相談されるようアドバイスをされるとよいと思います。