

## 税理 2001年2月号

### 相続税の更正等処分理由の明確化

1. 勧告では更正等の処分時の理由附記が可能であるとしている。
2. 構成通知書に処分理由を附記することの必要性やその意義等について、いくつかの課税庁の判断が示されている。
3. 税務行政は基本的に行政手続法の適用除外とされており、納税者の権利保護の観点から検討が必要である。
4. アメリカでは、「納税者権利保障法」、「納税者権利章典」や宣言書の公表などによって納税者の権利が保護されている。
5. 更正等処分時の理由附記が実施されるためには、明文化の必要性がある。

### はじめに

今回、総務庁から税務行政監査結果報告書が公表された。これは、その前書きにもあるように税務行政を取り巻く大きな環境の変化の中で国の税務行政運営の公正性、効率性等を確保する観点から、国の税務行政の実施状況等について調査し、関係行政の改善を目的として行われたものである。ここでは、その中でも相続税における更正等処分時の理由附記について考察することとする。

#### 1. 理由附記の目的と相続税法の規定

更正等処分時の理由附記は、更正処分庁の判断の慎重性、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ことを目的としている（最（三）判昭60.4.23）。

この更正等の処分における理由附記は、所得税や法人税の青色申告の更正等においては法律に明文化されているが、相続税法におい

ては明文化されていない。

#### 2. 勧告の内容

勧告においては、更正等処分の理由附記について相続税法に法定されていないことを前提としながらも、次の調査結果を踏まえ、税務行政の公正性、効率性の面から理由附記が可能ではないかと述べている。

（1）「資産税事務提要（簿書様式編）」（平成10年3月、事務運営指針）に定められている「相続税の更正（決定）通知書及び加算税の賦課決定通知書」の様式には、更正・決定処分の記載欄が設けられており、この記載欄には処分の理由を簡潔に記載することとされている。

（2）この通知書の処分の理由の記載状況は、次の理由から記載がされていないものが多い。

ア. 法令に更正・決定処分の理由について文書で開示すべき旨の規定がないこと。

イ. 更正・決定処分を行う前の修正申告の懲罰の段階で、問題点を納税者等に口頭により十分説明していること。

しかしその一方で、税務署によっては、処分の理由を記載している場合もある。

（3）処分の理由の記載内容については、処分の理由のほかに増額となる「相続税額」、「納付税額」、「過少申告加算税の賦課理由」等を記載している税務署がある一方、処分の理由を簡単に記載している（例 被相続人名義等の預金等相続財産の申告漏れがあったため）税務署もある。

（4）「要更正件数」（修正申告件数と更正決定件数の合計）の内訳が判明している24税務署等について平成8年から10事務年度の3年間における更正決定件数をみると、調査件数2,365件中、45件（1.9%）であ

り3年間で1税務署当たり1.9件とわずかである。

### 3. 判例等から見る課税庁（国）の考え方

更正等処分の理由附記についての現状は前述のとおりであるが、過去の判例等において、納税者の主張と課税庁（国）の考え方がどのようなものであったかをポイントごとに以下に例示してみる。

#### (1) 更正通知書に処分理由を附記すべきか。

##### <事例>

###### ・納税者の主張

更正通知書にその理由を記載されていないが、更正は国民に対する不利益処分であるから、理由を付記すべきではないか。

###### ・課税庁の考え方

相続税法及びその他の法令において更正通知書に更正の理由を附記すべき旨を定めた規定はないため記載の必要はない。

(昭和57年分相続税・昭63.04.06 裁決)

課税庁が更正する場合、更正通知書に記載しなければならない事項は、青色申告書に係る更正（所法155第2項、法法130第2項）を除き次の事項に限られる（国通法28第2項）。

- ア. 更正前及び更正後の課税標準及び税額等
- イ. 増加税額
- ウ. 還付税額

#### (2) 更正通知書の処分理由欄の意義

##### <事例>

###### ・納税者の主張

原処分庁が作成している相続税の更正通知書の定型用紙に「この通知に係る処分の理由」という欄を設けているのは、処分の理

由を記載すべく配慮しているのではないか。

###### ・課税庁の考え方

法令上の要請に基づくものではなく、便宜上設けているに過ぎない。

この「処分の理由」欄は、更正内容等を納税者に知らせる必要があると認める場合に記載するためのものである。

(大阪地判平3.3.15平2(行ウ)17、相続税更正処分等取消請求事件(棄却)(確定)、昭和61年分相続税・平1.12.27裁決)

#### (3) 異議申立書に記載すべき理由との関係

##### <事例>

###### ・納税者の主張

異議申立て及び審査請求に際し、「異議申立ての理由」及び「審査請求の理由」を「異議申立書」及び「審査請求書」に記載すべき旨が定められているが、これはその前段となる更正通知書に処分の理由を附記すべきことを要求している（処分の理由附記がなければ異議申立て等の理由が記載できない）のではないか。

###### ・課税庁の考え方

異議申立ての理由を記載するために、更正通知書の所定の記載事項以外に更正の理由が附記されていることが不可欠であるとはいえない。

異議申立書に必要とされる「異議申立ての理由」は、更正通知書に更正の理由が附記されていないことを前提とした上で、可能な範囲で異議申立ての理由を記載すれば足りるものと解する。

また、審査請求書に必要とされる「審査請求の理由」は、異議決定書により処分の理由が明確になるため、異議申立書とは異なりより詳細な理由の記載を要求されることとなる。

(大阪地判平3. 3. 15平2(行ウ)17、相続税更正処分等取消請求事件(棄却)(確定)、昭61年分相続税・平1. 12. 27裁決)

納税者が、課税庁の行った処分について不服がある場合には、国に対して不服申立てをすることができる。

この不服申立てには、更正等処分の取消しを求めて行政庁に対して救済を求める不服審判と裁判によって救済を求める訴訟をすることが認められている。

相続税の不服申立ては、異議申立て、審査請求を経て課税処分取消訴訟をする。

不服申立ての流れは原則として次のようになり、納税者は異議決定書を受領した時に書面で処分の理由を知ることになる。

ア. 課税庁が納税者に対し更正処分(更正通知書の送付)をする。

イ. 納税者が課税庁に対し異議申立て(異議申立書の提出)をする。

ウ. 課税庁が納税者に対し異議決定(異議決定書の送付)をする。

エ. 納税者が国税不服審判所に対し審査請求(審査請求書の提出)をする。

オ. 国税不服審判所より裁決を受ける。

カ. 地方裁判所に課税処分取消訴訟をする。

異議申立書及び審査請求書の記載事項は次のとおりである。

a) 異議申立書の記載事項(国通法81第1項)

- ・異議申立てに係る処分
- ・異議申立てに係る処分があったことを知った年月日
- ・異議申立ての趣旨及び理由
- ・異議申立ての年月日

b) 審査請求書の記載事項(国通法87第1項、第3項)

- ・審査請求に係る処分
- ・審査請求に係る処分があったことを知った年月日
- ・審査請求の趣旨及び理由…「趣旨」は、処分の取消し又は変更を求める範囲を明らかにするよう記載しなければならない。「理由」は、既に書面により通知されている処分理由に対する主張が明らかにされていなければならない。
- ・審査請求の年月日

(4) 附記する理由の程度

昭和25年における「旧相続税法」においては、更正等の手続きについて次のように定められていた。

(通知)

第36条 税務署長は、前条の規定により課税価格又は相続税額を更正し、又は決定した場合においては、その理由、第51条第3項の規定により徴収すべき利子税額及び前条第4項の規定に該当する場合には、書面により、これを納税義務者に通知する。

なお、昭和37年の国税通則法の制定とともに、「旧相続税法」における上記条文は削除された。

国税通則法の制定前は、各税法に共通する手続規定が個別の税法にそれぞれ定められていたため、解釈上の疑義を生んでいた。

そのため、国税通則法を制定することにより、各税法に共通する手続き等に関する事項をとりまとめて共通法として規定し、税法の簡素化を図った。

裁判では、更正等の附記すべき理由の程度について争われたが、判決は次のような内容である。

＜事例＞

青色申告書の場合には、政府の承認を受けた法定の帳簿書類を備え付け、所得計算がその帳簿の正当な記載に基づくものであることが制度上担保されているが、一方で、相続税の場合には、法定の帳簿書類の正当な記載に基づくものであることを担保し得る制度がない。

したがって、青色申告書における処分の場合、帳簿との関連においていかなる具体的根拠に基づいて処分するのか明らかでなければならぬが、相続税法における処分においては、その処分がいかなる理由で行われたかを了知し得る程度で足りる。

(東京地判昭49.9.30昭29(行)58、租税債務不存在確認請求事件、昭33(行)47、課税処分取消等請求事件、昭34(行)112、課税処分取消請求事件(一部取消し)(確定))

#### 4. 行政手続法における課税処分の適用除外

行政手続法は、「申請に対する処分」、「不利益処分」、「行政指導」及び「届出」の4種類の手続きについて共通事項を定めることにより、行政運営における公正を確保し、透明性を向上させ、国民の権利利益を保護することを目的として制定された。

更正等の課税庁の処分(課税処分)は、上記の4種類の手続きのうち、本来的には「不利

益処分」に該当する。

「不利益処分」とは、行政庁が、法令に基づき、特定の者に対し、直接義務を課し、又は権利を制限する処分をいう(手続法24)。

行政庁は、この不利益処分をするに際し、次の手続きが必要になる。

ア. 不利益処分をする際の具体的な判断基準(処分基準)を定め、公にする。

イ. 処分の対象者に意見陳述の機会を設ける。

ウ. 処分の対象者に不利益処分の理由を明示する。

エ. 不利益処分を書面でするときは、その理由も書面で示す。

ただし、行政手続法は、税務行政に関する事項について、国税通則法によりほぼ全面的に適用除外とされた。

適用除外とされた理由は、次のようにいわれている。

ア. 金銭に関する処分であり、処分内容をまず確定し、その可否については、むしろ事後的な手続で処理することが適切であること

イ. 主として申告納税制度のもとで、一時期に反復して大量に行われる処分であること

ウ. 国税通則法等において必要な範囲の手続体系が形成されていること

エ. 限られた人員で適正に執行し公平な課税を実現しなければならないこと

#### 5. アメリカにおける課税処分時の手続き

アメリカにおいては、各税法を全て統合する単一法典方式を採用しており、その中で各税について共通部分を統一して規定している。納税者の権利利益の保護を目的とする税務

手続きについては、まず、「納税者権利保障法」又は「納税者権利章典」を納税者基本法として制定し、これを国内歳入法典の手續編に加えている。

#### 【納税者権利保障法・一部抜粋】

納付税額、更正（不足税額）等の通知にあたっては、本税、延滞利子、加算税、重加算税等の金額についての算定根拠を明確に附記しなければならない（国内歳入法典7521の2）。

さらに、その手続きの趣旨を納税者に周知させるために、簡潔かつ非専門的な文体で宣言書を作成しこれを公表し、課税処分を行う場合には、どのような権利が保障されているのかを理解してもらうため、納税者に配布している。

## 6. 理由附記の必要性

前述のとおり更正等処分時の理由附記は、課税処分庁の判断の慎重性、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ことを目的としている。その目的からすれば、所得税、法人税の青色申告と同様と考えられるかどうかの判断は別としても、相続税の更正等の処分時の理由附記はそれに合致していると考えられる。

また、相続税は所得税、法人税と同様に申告納税方式を採用している。申告納税方式は、納税者の申告行為に「納税義務確定」という法律効果を与え、その申告に基づいて納税者が納付書により自発的に納期限までに納付する制度である。

確かに、この方式においては、課税の公平や申告納税の制度を担保するため、課税庁は

納税者の申告額がその調査結果と異なる場合には、それを是正する行政処分をしなければならない。

しかしながら、納税者の申告内容が尊重される申告納税方式の下では、この行政処分は、本来補助的な地位におかれ、処分をする際には客観的、合理的な根拠を明示することが必要であると考えられる。

なお、実務的に考えれば、課税庁から納税者に対し処分理由の口頭説明のみであると、当事者間の認識の相違が生じる可能性がある。そのため、附記理由の程度についても、それらのことを防止するため、極力、明確かつ具体的な内容であることが望まれる。

## 7. 理由附記が実施されるための方法

成文法主義を採用する我が国において、納税者が課税処分について適正な手続を受ける権利を確保するためには、明文化が必要であると考えられ、更正等処分の理由の附記についても同様である。以下、考えられる方法を記述する。

(1) 行政手続法の税務行政への適用（国税通則法の改正）…行政手続法の中の税務手続に関する適用除外及び国税通則法の行政手続法の適用除外を排除する。

(2) 納税者基本法の制定…土地基本法のように、納税者の権利利益保護を目的とする税務手続法を新たに制定する。

(3) 相続税法の改正…国税通則法を補完する目的で、所得税及び法人税の青色申告のように、相続税法において更正等処分の理由附記及び理由附記の程度を明文化する。

(4) 通達による規定…法定ではなく通達という形式で更正通知書に処分等理由の附記を記載すべき旨や理由の程度を規定する。

更正等処分等の理由附記の迅速な実現を考えれば、通達による規定が優位と考えられるが、理由附記が納税者の権利、利益を保護する手続規定であるという観点に立てば、別途、納税者基本法を定めその中で明文化するのが最良と考える。

**【参考文献】**

- ・金子宏「納税者の権利」（岩波新書）
- ・「国税通則法精解」（大蔵財務協会）
- ・石村耕治「先進諸国の納税者権利憲章」（中央経済社）
- ・芦部信喜、小嶋和司、田口精一  
「憲法の基礎知識」（有斐閣）
- ・「国税通則法、所得税法、法人税法、相続税法コンメンタール」（第一法規）