

■ Article ■

公認会計士でもある税理士に対する税理士業務停止処分期間経過後に処分取消しを求める訴えの利益

大阪地判平成30年8月2日(平成27年(行ウ)第513号,平成28年(行ウ)第124号)

判タ1467号108頁

税理士 松嶋康尚

.....
【事実の概要】

公認会計士でもある税理士X(原告)は、自己が平成15年11月18日に購入した神戸市灘区所在のマンションの区分所有権及びその敷地利用権(以下、区分所有権・敷地利用権を併せて「本件マンション」という。)を平成23年8月16日に売却(以下「本件譲渡」という。)したことについて、租税特別措置法(平成25年法律第5号による改正前のもの。以下同じ。)35条に基づく居住用財産の譲渡所得の特別控除の適用があることを前提に、課税長期譲渡所得金額を0円として、平成24年3月8日に平成23年分の所得税の確定申告をした。Xは神戸税務署長からの指摘を受け、平成26年3月7日、本件譲渡につき上記租税特別措置法35条に基づく居住用財産の譲渡所得の特別控除は適用されないとして、平成23年分の所得税の修正申告をした。修正申告を受け神戸税務署長は、平成26年3月28日付けで、Xに対し、Xは本件譲渡に租税特別措置法35条を適用することができないことを知っていたにもかかわらず意図的に同条を適用して確定申告を行ったなどとして、79万1000円の重加算税賦課決定処分をしたが、Xは、同処分に対し異議申立てをしなかった。財務大臣は、Xは本件マンションを主としてその居住の用に供していないにもかかわらず上記所得金額を不正に1511万0114円圧縮したなどとして、平成27年6月9日付けで「税理士業務の停止3月」を内容とする税理士懲戒処分(以下「本件処分」という。)をした。Xは、Y(被告・国)を相手に、本件処分の取消しを求めるとともに(第一事件)、本件処分は違法であり、同処分によりXの名誉等が侵害されたなどとして、国家賠償法1条1項に基づく損害賠償請求として、Yに対し、慰謝料及び弁護士費用相当額の合計220万円及びこれに対する本件処分の日である平成27年6月9日から支払済みまで民法所定の年5分の割合による遅延損害金の支払を求めた(第二事件)事案である。

このうち、本稿は第一事件を検討の対象とする。

本件処分に係る業務停止期間が経過していたため、業務停止期間経過後も本件処分取り消しの訴えの利益があるか否かが第一事件の争点となった。

【判旨】

第一事件の請求却下（その後、本件は大阪高判平成31年2月20日（平成30年（行コ）第105号）控訴棄却、後に上告棄却されている）。

「公認会計士に対する懲戒処分は、総理大臣から権限の委任を受けた金融庁長官が公認会計士法に基づいて行う処分であって、財務大臣が税理士法に基づいて行う税理士に対する懲戒処分とは、その処分庁も根拠法規も異なるのであって、金融庁長官は、その独自の調査に基づき、公認会計士としての懲戒事由の有無を判断し、その合理的裁量に基づき公認会計士法に基づく懲戒処分を行うべきものである。Xが将来受ける可能性があるという公認会計士業務の停止処分は、仮にその懲戒事由が本件処分と同じく自己脱税であるとしても、飽くまで公認会計士法26条に違反する信用失墜行為に該当するものとして懲戒処分がされるものである。金融庁基準も、冒頭で、『なお、懲戒処分等の決定に当たっては、個々の事案により、内容、背景等が異なり、様々な特性、特徴を有していることから、的確に事実関係等を把握し、個々の事案に応じた適切な懲戒処分等が行われるよう努めることとします。』としているほか、同別紙の上記定めについても、『税理士法違反による業務停止処分が行われた場合』を『重大な場合』の例示として挙げているものと解されるところである。以上に述べたところからすれば、金融庁基準は、自己脱税を理由に税理士業務の停止処分を受けたこと自体を公認会計士業務の停止処分の根拠事由としているものではなく、税理士業務の停止処分を受けた事実をもって、自己脱税として重大な場合に該当するかを判断するに当たって考慮すべき一事情としているにすぎないものと解するのが相当である。

そうすると、金融庁基準があることをもって、処分基準に処分を受けたことを理由とする不利益な取扱いが定められているということはできず、Xが自己脱税を理由に税理士業務の停止処分（本件処分）を受けたことは、将来、公認会計士業務の停止処分を受ける場合の情状として事実上考慮される可能性があるにとどまると解するのが相当である。Xの上記主張は、採用することができない。」

【解説】

1. 行政事件訴訟法における原告適格

行政事件訴訟法9条1項では「処分の取消しの訴え及び裁決の取消しの訴え（以下「取消訴訟」という。）は、当該処分又は裁決の取消しを求めるにつき法律上の利益を有する者（処分又は裁決の効果が期間の経過その他の理由によりなくなつた後においてもなお処分又は裁決の取消しによつて回復すべき法律上の利益を有する者を含む。）に限り、提起することができる。」と定めている。この規定は、取消訴訟における原告適格及び狭義の訴えの利益について定める規定である

1。

原告適格については、「法律上の利益を有する者」と規定しているが、この「法律上の利益」の解釈については、通説・判例は「法律上保護された利益」と解し

ている（最判昭和53年3月14日・民集32巻2号211頁）²。本判決においても「処分を受けたことを理由とする不利益な取扱いを定める法令の規定がある場合」と判決の中で示されており、「法律上保護された利益」との考えを踏襲しているものと思われる。

2. 処分期間経過後に処分取り消しを求める訴えの利益

本件のように処分の効果が期間の経過その他の理由によりなくなった場合には、当該処分を受けた者がその取消しを求める訴えの利益は失われるのが原則である。ただ、行政事件訴訟法においては、当該処分を受けた者がなお処分の取消しによって回復すべき法律上の利益を有するときは、その取消しを求める訴えの利益は失われまいとされている（行政事件訴訟法9条1項括弧書き参照）。どのような場合に訴えの利益が失われまいのか、つまり、どのような場合に訴えの利益があるものと認められるのかということが問題となる。

この点に関して、最高裁の判例によれば、処分を受けたことを理由とする不利益な取扱い（例えば将来の処分を加重するなどの取扱い）を定める法令の規定がある場合（行政手続法12条1項により定められ公にされた処分基準に不利益な取扱いが定められている場合を含む。）に、当該処分を受けた者が将来において上記の不利益な取扱いの対象となり得るときは、上記規定等により上記の不利益な取扱いを受けるべき期間内はなお当該処分の取消しによって回復すべき法律上の利益があると認められる。他方、処分を受けたことを理由とする将来の不利益な取扱いを定めた法令等の規定がなく、処分を受けたことが将来の処分における情状として事実上考慮される可能性があり得るとどまる場合には、それは処分の法的効果ではなく処分がもたらす事実上の影響にすぎないといわざるを得ず、また、当該処分が取り消されないことにより当該処分を受けた者の名誉、感情、信用等が損なわれる可能性があるとしても、それも処分の法的効果ではなく処分がもたらす事実上の影響にすぎないといわざるを得ないから、このような事実上の影響の除去を図ることをもって、処分の取消しによって回復すべき法律上の利益は認められない（最判昭和55年11月25日・民集34巻6号781頁、最判平成27年3月3日・民集69巻2号143頁等参照）。

本件の第一事件の争点はここにあり、訴えの利益は認められないとする裁判所の判断は妥当である。

3. 税理士・公認会計士に対する懲戒の基準と処分期間経過後の訴えの利益

国税庁のホームページにおいて、税理士・税理士法人に対する懲戒の基準が公表されている³。財務省告示第104号「税理士・税理士法人に対する懲戒処分等の考え方（平成27年3月31日以前にした不正行為に係る懲戒処分等に適用）」によれば、自己脱税についての懲戒処分は、不正所得金額等に応じて1年以内の税理士業務の停止又は税理士業務の禁止とされており（Ⅱ第1 2（2）イ）、量定

の判断に当たっては、①行為の性質、態様、効果等、②税理士の行為の前後の態度、③懲戒処分等の処分歴、④選択する処分が他の税理士及び社会に与える影響、⑤その他個別事情、を総合的に勘案し、決定するとされている（I第1参照）。そして一定期日時点において処分期間が経過していない税理士の氏名住所等も公開されている。Xも懲戒期間中は、氏名等が公表されていたのかもしれないが、期間はとっくに過ぎていたため、現在では該当するような者はいない。

税理士法は37条で信用失墜行為を禁止し、税理士が法律に違反した場合には、財務大臣が44条に定める懲戒処分（戒告、1年⁴以内の業務の停止、税理士業務の禁止）をすることができるものと規定している（46条、なお同法47条4項で国税審議会に諮り、その議決に基づいて処分をしなければならないと規定されている。）。

他方、金融庁のホームページにおいても平成20年6月23日付で「公認会計士・監査法人に対する懲戒処分等の考え方（処分基準）について」が公開されている⁵。同別紙において、懲戒根拠「公認会計士法違反（信用失墜行為違反）」、懲戒事由「自己脱税 刑事訴追の対象となった場合等重大な場合⁶」「不正所得少額（2,000万円以下）」として基本となる処分の量定を業務停止1月と定め、また同別紙において懲戒根拠「公認会計士法違反（信用失墜行為違反）」、懲戒事由「税理士法違反 税理士法違反による業務停止処分が行われた場合（2）税理士業務停止6か月未満」の場合も基本となる処分の量定が業務停止1月と定められている。

公認会計士法は26条で信用失墜行為を禁止し、公認会計士が法律に違反した場合には、内閣総理大臣が29条に定める懲戒処分（戒告、2年以内の業務の停止、登録の抹消）をすることができるものと規定している（31条、なお同法49条の4で金融庁長官に委任されている。）。

前記、最判平成27年3月3日・民集69巻2号146～147頁においては、「公にされている処分基準において、先行の処分を受けたことを理由として後行の処分に係る量定を加重する旨の不利益な取扱いの定めがある場合には、上記先行の処分に当たる処分を受けた者は、将来において上記後行の処分に当たる処分の対象となり得るときは、上記先行の処分に当たる処分の効果が期間の経過によりなくなった後においても、当該処分基準の定めにより上記の不利益な取扱いを受けるべき期間内はなお当該処分の取消しによって回復すべき法律上の利益を有するものと解するのが相当である。」と判示している。

これに対して本判決は「金融庁基準は、自己脱税を理由に税理士業務の停止処分を受けたこと自体を公認会計士業務の停止処分の根拠事由としているものではなく、税理士業務の停止処分を受けた事実をもって、自己脱税として重大な場合に該当するかを判断するに当たって考慮すべき一事情としているにすぎないもの

と解するのが相当である。」と判示し、上記平成27年判決の基準に当てはまらないことを明らかにしているものと言える。

Y(国)も「公認会計士法に基づく懲戒処分をするためには当該公認会計士に懲戒事由たる自己脱税行為の存在が認められることが必要であって、当該公認会計士が税理士法違反による業務停止処分を受けていたとしても、当該公認会計士による自己脱税行為が認定されなければ、総理大臣から権限の委任を受けた金融庁長官は、懲戒処分をすることはできない。」と主張しており、金融庁基準の運用実態を明らかにしている。

以上のとおり、税理士業務停止処分は、公認会計士に処分を行う場合に考慮すべき一事情に過ぎず、このような場合には、処分期間経過後は訴えの利益は認められないと判示したものである。

本件は2つの士業に登録している者の処分基準に関する判例であるが、許認可が必要な異なる2以上の業種を行っている企業も世間にはたくさんあり、個人でも許認可の必要な複数の業種を営んでいる者も珍しくはない。そのため広く参考になる判例と思われる。

【検討課題】

本稿では、細かく触れなかったが、第二事件についても簡単にではあるが「検討課題」として付言しておく。第二事件に関する判決中では居住用財産の特別控除(租特35条)の適用に関する「その者が主としてその居住の用に供していると認められる一の家屋」(租特令20条の3第2項、23条1項)の判定について詳細に検討されている。「居住の用に供している家屋」が複数ある場合における「主としてその居住の用に供していると認められる一の家屋」の判定について、住民票の記載のみではなく、居住実態に基づいて判定している。居住実態に関して電気・ガス・水道の利用量、年賀状の住所、運転免許証の住所、税理士・公認会計士の登録名簿上の住所等を考慮した上で判定しており実務上参考になるものと思われる。

Xが神戸税務署長の指摘を受けた時点、重加算税附加決定処分を受けた時点でなぜ特段の異議を述べなかったのか疑問であるが、判示の中に「本件処分が取り消されなければXが受勲対象者から除外されるとも主張するが、受勲自体いかなる特権も伴わないものである上(憲法14条3項)、Xの上記主張は、結局、本件処分を受けたことが将来勲章を受けられるかどうかの決定において事情として考慮される可能性があるというにすぎないから、いずれにせよ、これを採用することはできない。」と述べられている辺りに何かあるのかもしれない。

判決文中にもあるとおり「Xは、税理士業と共に公認会計士業も営んできたも

ので」ある。「居住の用に供している」か否かの判定にあたっては、法律の規定についても当然に熟知しているわけであり、法律上の規定と自身の居住実態を踏まえ検討しながら申告をしたのであろう。その上で、税務上の事実認定において税務署との間に認識・考え方の違いがあったのであれば、その時に修正申告をせずに異議申し立て等を行うべきであったであろう。それを行わなかったのであるから第二事件における本判決の判示も妥当であると考ええる。

以上

-
- ¹ 南博方＝高橋滋＝市村陽典＝山本隆司編『条解 行政事件訴訟法（第4版）』（平成26年・弘文堂）290頁
 - ² 酒井克彦『行政事件訴訟法と租税訴訟』（平成22年・大蔵財務協会）334頁
 - ³ <https://www.nta.go.jp/taxes/zeirishi/chokai/chokai.htm>（令和5年11月12日閲覧）
 - ⁴ 本件処分時は1年であったが、現在は2年である。
 - ⁵ <https://www.fsa.go.jp/news/25/sonota/20140314-1.html>（令和5年11月12日閲覧）
 - ⁶ 本処分基準は令和5年に改正されている。改正前の基準では「刑事訴追の対象となった場合や税理士法違反による業務停止処分が行われた場合等重大な場合」となっている。自己脱税の個所は整理され、改正後の基準では、税理士法違反による懲戒処分は独立の項目として規定されている。本文の引用箇所は改正後の文言となっているが、本文の言い回しは判示中にある裁判所の認定内容を記載しており、改正前の基準である旨付言しておく。
下記URLの「別紙6」参照
<https://www.fsa.go.jp/news/r4/sonota/20230125/20230125.html>（令和5年12月1日閲覧）