

第4章 課税をめぐる国家賠償訴訟

第4章 課税をめぐる国家賠償訴訟

第1 はじめに

1 序

国家賠償訴訟(以下「国賠訴訟」という。)は、主に民事訟務課の所管であるが、国税職員の賦課及び徴収に係る職務行為についての国賠訴訟は、租税訟務課の所管であるため、賦課(課税)をめぐる国賠訴訟も本書で取り上げることとする。なお、徴収をめぐる国賠訴訟の概説は「徴収訴訟の手引(8訂版)」277頁以下に掲載されている。

2 国賠法の制定と明治憲法下の「国家無答責の法理」

- (1) 国賠法1条1項は、国又は公共団体の公権力の行使に当たる公務員が、その職務を行うについて、故意又は過失によって違法に他人に損害を加えた場合には、国又は公共団体に賠償責任がある旨規定している。この法律は、日本国憲法17条に基づいて制定された法律である。
- (2) 国賠法が制定される前は、国家無答責の法理が妥当していた。ここに「国家無答責」とは、国賠法施行前において、公権力の行使に当たる国の公務員が職務上違法に国民に損害を与えた場合でも、国は賠償責任を負わないという法理である。これは、①国の権力的作用に係る行為から発生した損害については、私法たる民法の適用はなく、②明治憲法下においては、国賠法のように国の賠償責任を一般的に認める規定が設けられなかったことから導かれる実体法上の法理である(国が賠償責任を負うべき法令上の根拠がないという法理であって、国を免責する法理ではない。)。国家無答責の法理は、沿革的には、「君主ハ不善ヲ爲スコト能ハズ。」との理念に基づく。

なお、明治憲法下における国家無答責の法理は、当時の各国(米国、英国、ドイツ、フランス等)の立法例の趨勢でもあった。米国におい

第1 はじめに

ては、連邦不法行為請求権法(FTCA: 1946年成立)以前は、国家無答責の法理を採用していた。同法成立により、国家無答責の法理を一部放棄したが、それでも「戦時の軍隊の戦闘行為、外国における事件」等については、国家無答責の法理を維持している(米国法典2680条。植村栄治「各国の国家補償法の歴史展開と動向—アメリカ」国家補償法大系131頁)。この点につき、*Meredith v. United States*, 330 F.2d 9 (9th Cir. 1964)は、「多数の他の制定法の規定は…次のような議会の意図を示している。すなわち、外国における合衆国の軍隊およびその他の公務員の活動から生じた財産・人体・生命に対する損害の賠償請求は、連邦不法行為請求権法による訴訟ではなく、むしろ行政的もしくは外交的な手段、または特別の立法により処理されるべきである。」と判示している。英国は、1947年に制定された国王訴追法により国家賠償が認められる前は主権免責の法理により国は責任を負わなかった。同法には例外規定が多数あり、幅広く賠償責任の免責を認めている(同法10条)。

この法理は、明治憲法下の裁判例でも採用されており、例えば、滞納処分の事例であるが、大判昭16・2・27(大民集20巻2号118頁)は、町税滞納処分事務担当者が、Aに対する町税の滞納処分として、誤って、X所有の自動車に対して滞納処分、差押え及び公売を行い、Bがこれを競落した後、善意無過失の第三者Cに売り渡した結果、Xは、町税滞納処分事務担当者の違法、無効な手続によって当該自動車の所有権を失ったため、その価格相当の損害の賠償を求めた事案において、「凡ソ国家又ハ公共団体ノ行動ノ中統治権ニ基ク権力的行動ニツキテハ私法タル民法ノ規定ヲ適用スベキニアラザルハ言ヲ俟タザルトコロナルヲ以テ、官吏又ハ公吏ガ国家又ハ公共団体ノ機関トシテ職務ヲ執行スルニ当リ不法ニ私人ノ権利ヲ侵害シ之ニ損害ヲ蒙ラシメタル場合ニ於テ、ソノ職務行為ガ統治権ニ基ク権力行動ニ属スルモノナルトキハ、国家又ハ公共団体トシテハ被害者ニ対シ民法不法行為上ノ責任ヲ

「負フコトナキモノト解セザルベカラズ。」と判示している。

- (3) 現在は、国賠法の制定により、公権力の行使に当たる公務員の違法行為による損害については、民法の不法行為による損害賠償責任と同様に、幅広く国に賠償責任を負わせるに至った。

その結果、税務職員が課税処分等の行政処分をしたことに伴い、納税者等から税務職員の違法な行為によって損害を被ったとして、国に対して国賠法1条1項に基づいて損害賠償訴訟(国賠訴訟)が提起されるようになった。

このような課税をめぐる国賠訴訟は、課税処分等の行政処分の無効確認や取消し等を求めるものではなく、当該処分を行った公務員の行為によって受けたとする損害の賠償を求めるものであるから、行政訴訟ではなく、民事訴訟に属する。

したがって、その訴え提起には不服申立前置(通則法115条)を要せず、出訴期間の制限(行訴法14条)もない。

以下、国賠責任の要件論と、課税に関して提訴された国賠訴訟を類型ごとに概説する。

第2 国賠責任の成立要件

国賠法1条1項による国家賠償責任が成立するためには、

- ① 国又は公共団体の公権力の行使に当たる公務員の行為であること(公権力性)
 - ② 公務員の職務行為であること(職務関連性)
 - ③ 当該職務行為に違法性があること(違法性)
 - ④ 公務員に故意又は過失があること(故意・過失)
 - ⑤ 被害者に損害が発生したこと(損害の発生)
 - ⑥ 公務員の行為と損害との間に因果関係が存在すること(因果関係)
- の要件が必要であり、その一つが欠けても本条の適用はない。

1 公権力性

- (1) 公務員の行為が国賠法1条1項の「公権力の行使」に該当するかどうかは、当該行為に、国賠法と民法のいずれが適用されるかという問題である。公務員の行為のうちいかなるものが、国賠法1条1項にいう「公権力の行使」に当たるかについては、以下のとおり見解が分かれている。

ア 狭義説

・「公権力の行使」を、権力的作用、すなわち国家統治権に基づく優越的な意思の発動たる作用に限定する見解

イ 広義説

国又は公共団体の作用のうち、純然たる私経済作用と、国賠法2条によって救済される営造物の設置・管理作用を除く全ての作用とする見解

ウ 最広義説

国賠法1条の適用範囲を権力的作用・非権力的作用に限らず、私経済作用に属する公務員の行為も含めて、公務員の行為全般に及ぶとする見解

- (2) 国賠法が制定された経緯からすると、それまで民法の適用を否定され、損害賠償が否定された権力的行為に係る分野について、憲法17条においてその賠償を定めたものであるから、従来、国家無答責とされていた公の行政作用がその対象となるものと解する説(田中二郎・新版行政法上巻全訂第2版205頁、藤田宙靖・第4版行政法I(総論)〔改訂版〕492頁参照)が本来、正当というべきであろう。

これに対し、①公行政の分野について権力的作用と非権力的作用とを明確に区別する基準を確立することは困難であること、②公行政の分野においては非権力的作用でも、私人相互の純然たる私法的作用とは異なる性質があること、③民法715条では選任監督の無過失を証明することによって責任を免れ得るが、国賠法はそのような免責を認め

ず、被害者救済のためになること、④軽過失の場合には求償権が行使されないため、公務員の積極的な職務遂行が可能となること、などを理由に広義説によって国賠法の適用の拡大が唱えられた。最広義説は、更に国賠法の全面的適用によって被害者救済が十分となるとする。

(3) この点について、学説では、民法715条の免責が現実にはほとんど認められないことや、求償権も制限されることなどを理由に、実際の違いは、被害者が公務員個人の責任を追及することが許されるかどうかの点に尽きるとし、最広義説は文理と沿革に照らしてとり得ないが、被害者救済制度として、民法不法行為法よりも、一步進んでいるとみられる国賠法1条の適用範囲の拡大解釈をするのが妥当であるとして、目的論的な観点から広義説を支持する見解が有力である(宇賀克也・国家補償法28頁、古崎慶長・国家賠償法101頁など)。

(4) 最高裁判所の判例は、指導要綱に基づき負担金の寄付を求める行為(最判平5・2・18民集47巻2号574頁)、公立学校における教師の教育活動(最判昭62・2・6集民150号75頁)、区長が犯罪歴等に関する弁護士会の照会に応ずる行為(最判昭56・4・14民集35巻3号620頁)などのように、必ずしも権力的行為とはいえない事案についても国賠法1条を適用しているが、定期健康診断における医師のレントゲン写真による検診及びその結果の報告(最判昭57・4・1民集36巻4号519頁)については、医師の一般的診断行為と異なる点はなく、公権力の行使としての性質を有しないとしていることから、判例は、狭義説よりは「公権力の行使」を緩やかに解釈しているが、最広義説は採用していないと解されている。

広義説が指摘するように、公行政には権力的作用と非権力的作用との分類が常に明確に区別できるとも限らないし、また、従来非権力的公行政の代表的なものとされてきた公の営造物の設置管理が2条の対象とされていることからすれば、国賠法1条の対象を権力的作用に限定しなければならない必然性もないように思われる。そして、実際の

第2 国賠責任の成立要件

には、公務員を萎縮させずに公務の円滑な遂行を図ることにも資するから、広義説の立場は妥当なものと理解することができる。

- (5) 租税公課を賦課するために行う課税処分や税務調査は、権力作用の典型であるから、いずれの説によっても国又は公共団体の公権力の行使であることは明らかである。例えば、裁判例においても、課税権消滅後の更正処分及びそれを前提とする差押処分につき、「国の権力作用に属する課税権の行使としてなされるものであることは、いうまでもない」（大阪地判昭30・3・14訟月1巻3号44頁）とする。

2 職務関連性

「職務を行うについて」の意義は、使用者責任について民法715条1項にいう「その事業の執行について」とおおむね同じ意味であり、職務執行自体よりやや広く、職務執行に際してというよりやや狭い、その中間にある概念であると解されている。

職務関連性の判断基準については、①加害行為と加害者が分掌する職務との関連性を基本的基準とし（職務関連性）、②補充的に、加害者が加害行為を行うことが客観的に容易である状態に置かれていること（加害行為への近接性）を考慮すべきであるとされている（平井宜雄・債権各論Ⅱ不法行為235頁）。

したがって、公務員の本来の職務行為はもちろん、それと密接不可分な関係にある行為も「職務を行うについて」に含まれ、また、主観的な意図目的においては職務を逸脱した公務員の行為といえども、本来の職務と同様の外観を有する行為は、その職務関連性が肯定される。租税関係の事案ではないが、最判昭31・11・30（民集10巻11号1502頁）は、非番日に制服制帽を着用した警察官の強盗殺人行為について職務関連性を肯定している。

これに対し、職務執行に際して、その機会を利用した行為ではあるものの、形式内容上職務に無関係な行為、例えば、収税官吏が差押処分の際に財物を窃取する行為は、職務関連性がないものと解される（遠藤

博也・国家補償法上巻(現代法律学全集61)155-156頁)。

3 違法性

(1) 民法709条の権利侵害

民法709条(平成16年法律第147号による改正前のもの)は、不法行為の成立要件として、「権利ヲ侵害シタル」と規定していたところ、判例は当初、この要件を文字どおり解していた(大判大3・7・4刑録20巻1360頁)。その後、いわゆる大学湯事件判決(大判大14・11・28大民集4巻670頁)が、厳密な意味での権利侵害があった場合のみならず、権利といえなくとも「法律上保護すべき利益」の違法な侵害があれば不法行為が成立するとし、この判例を契機として、不法行為の要件としての「権利侵害」は「違法性」にとって代わられることとなった。改正民法709条は、「他人の権利又は法律上保護される利益」と規定を改めた。

民法709条の違法性の判断基準については、被侵害利益の種類・性質と侵害行為の態様との相関関係において考察されるべきものであり、保護法益が強固であれば行為の不法性が小さくとも違法性が肯定されるが、保護法益が強固でないときは行為の不法性が大きくない限り違法性は肯定されないとするもの(相関関係説)が通説である。

(2) 国賠法1条1項の「違法」の意義と判断基準

ア 国賠法1条1項は、立法当時の民法709条に関する通説的見解を参照して、権利侵害に代えて違法性を要件としたものである。ただし、以下に見るとおり、その内容は必ずしも民法709条にいう違法性と同一ではない。

一般の不法行為においては、他人の権利を侵害すること自体が許されず、権利ないし法益の侵害があるときには原則として違法性が認められる。しかし、公権力の行使は、国民の権利に対する侵害を内包することが多いが、法の定める一定の要件と手続の下で国民の権利を侵害することが許容されているから、権利ないし法益の侵害

があることをもって公権力の行使を直ちに違法とすることができないのはもちろん、その侵害の程度が大きいからといって、当然に違法性の有無の判断が左右されるとすることも不合理であり、相関関係説によることはできない。このことは、例えば、刑罰の執行を考えると容易に理解できる。したがって、その適法・違法は、民法上の不法行為の違法性概念とは異なり、権利ないし法益の侵害があることを前提とし、さらに、その公権力の行使が、公務員の職務上の法的義務(公権力の行使に当たって遵守すべき行為規範)に違背するか否かで判断されるべきである(職務行為基準説)。

この点については、最高裁も、在宅投票訴訟判決(最判昭60・11・21民集39巻7巻1512頁)において、国賠法1条1項の違法が、公務員の職務上の法的義務違背であることを明らかにし、その後の在外投票訴訟大法廷判決(最判平17・9・14民集59巻7号2087頁)においても、これと同様の判示をしており、最高裁が、職務行為基準説の立場に立つことは明らかである。

そして、上記違法性は、抗告訴訟において問題とされる公権力行使(行政処分)の違法性(行政処分の効力要件に関する違法性)とも区別される。すなわち、抗告訴訟において問題とされる行政処分の違法性の問題については、当該処分の効力を維持すべきかどうかという観点から、実体上又は手続上の要件を充足しているか否かが判断されるが、国賠法において問題とされる行政処分の違法の問題については、権利ないし法的利益を侵害された当該個別国民に対する関係において、その損害につき国に賠償責任を負わせるのが妥当かどうかという観点から、行為規範(職務上の法的義務)違背があるか否かが判断される。「個別の国民に対して負担する職務上の法的義務に違背する」とは、このような意味である。したがって、職務上の法的義務であっても、専ら公益目的のものや、行政の内部的な義務等、個別の国民に対して負担する義務でないものに違背しても、

国賠法上は違法とならない。

他方、違法性の要件は、国家賠償制度と損失補償制度とを分かつものでもある。公共のために私人の財産権を侵害するには正当な補償をしなければならず(憲法29条3項)、このような補償を損失補償と称するが、損失補償制度にあつては、公権力による権利侵害行為自体は(法律の根拠に基づく限り)適法であることが前提とされる。この点で、公務員の違法行為による損害を填補する国賠法1条1項とは、制度の趣旨・性質が異なる。

イ 最判平5・3・11(民集47巻4号2863頁)も、「税務署長のする所得税の更正は、所得金額を過大に認定していたとしても、そのことから直ちに国家賠償法1条1項にいう違法があつたとの評価を受けるものではなく、税務署長が資料を収集し、これに基づき課税要件事実を認定、判断する上において、職務上通常尽くすべき注意義務を尽くすことなく漫然と更正をしたと認め得るような事情がある場合に限り、右の評価を受けるものと解するのが相当である。」と判示して、違法性相対説を採用するとともに、職務上通常尽くすべき注意義務を尽くすことなく漫然と当該行為を行ったことを違法性の判断基準とした(同旨のものとして、最判平11・1・21集民191号127頁、最判平19・11・1民集61巻8号2733頁がある。)。

したがって、課税処分为国賠法上の違法性判断についても、行政処分の違法性とは別個に公務員が職務上通常尽くすべき注意義務を尽くしたかどうかを検討しなければならない(このような基準によれば、後記の過失については、違法性の判断に実質的に取り込まれることになろう。)。

4 故意・過失

国賠法1条は、加害公務員の故意又は過失を国賠責任発生の要件としている。「故意」とは、結果発生を現に予見しつつ、あえて、これを意図し又は認容して行動することをいい、「過失」とは、違法に他人に損

第2 国賠責任の成立要件

害を生ぜしめるという結果について予見可能性及び回避可能性があるにもかかわらず、結果回避のための作為義務を尽くさないこと(予見義務違反ないし回避義務違反)をいう。

ところで、課税処分のような公権力行使の場合、関係する私人の権利侵害を伴うのは当然であるから、違法性が認められれば、一般的には、故意・過失が存在することになるだろう。しかし、ある事項に関する法律解釈につき異なる見解が対立し、実務上の取扱いも分かれていて、そのいずれについても相当の根拠が認められる場合に、公務員が一方の見解を正当と解し、これに立脚して公務を執行したときは、後にその執行が違法と判断されたからといって、直ちに公務員に過失があったということとはできない(最判昭46・6・24民集25巻4号574頁、徴収処分につき大阪地判昭63・6・24判タ679号240頁、青色申告欠損金等につき大阪地判平8・2・7判時1590号102頁、その控訴審大阪高判平9・4・15訟月44巻8号1461頁、なお近時の裁判例として東京地判令4・2・25公刊物未登載、その控訴審東京高判令5・1・25公刊物未登載がある(後記第3の1⑤参照)。)。

5 因果関係及び損害

公権力を行使する公務員が故意又は過失により職務上違法行為を行った場合であっても、これによる損害が他人に生じなければ、国賠責任は発生しない。損害は、人的損害たると物的損害たるとを問わず、また、財産的損害に限らず、精神的損害及び消極的損害(得べかりし利益の喪失)も含まれる。法人の精神的損害については問題があるが、最判昭39・1・28(民集18巻1号136頁)は、法人の名誉権が侵害され無形の損害が生じた場合でも、その損害の金銭評価が可能である限り民法710条の適用がある旨判示して、これを肯定している。

損害は、加害行為と相当因果関係にあるものであることを要する。徴収関係の国賠事案であるが、税務署長が農業協同組合を利用する納税方法を指導したことと同組合の資力不足により納税者に生じた損害との間

の相当因果関係の有無が争われた事件につき、これを否定した裁判例(仙台高判昭31・11・22下民集7巻11号3337頁)がある。

6 課税処分取消訴訟と国賠訴訟の関係

課税処分の国賠訴訟に関しては、主に固定資産税等の地方税に関して、課税処分取消訴訟と、実質的にこれと同一目的となる国賠訴訟の並存をめぐって、これを否定する規定はないこと等を理由に並存を肯定する見解と、取消訴訟の排他的管轄等を理由として否定する見解とが対立していた。

前記最判平成22・6・3は、固定資産評価審査委員会に対する審査の申出及びその決定に対する取消訴訟等の手続を経るまでもなく国家賠償請求を行い得るものと解すべきであることを明示した。既に、行政処分が違法であることを理由として国家賠償請求をするについては、あらかじめ当該処分について取消判決や無効確認判決を得なければならないものではないとする法理(最判昭36・4・21民集15巻4号850頁、なお、最判平16・12・17集民215号975頁参照)は、広く承認されており、これを引用した前記最判平22・6・3の考え方も、特段の事情がない限り、金銭を納付させることを直接の目的とする行政処分について、一般的に妥当すると解される(岡田幸人・最判解<民事>平成22年度(上)370頁、村上裕章・判例評論626号171頁等参照)。もっとも、国税関係では、処分取消訴訟の排他的管轄を理由として訴えの適否を争った事例は、見当たらないようである。

第3 類型別裁判例

1 課税処分の国賠訴訟

① 最判平5・3・11(民集47巻4号2863頁)

収入金額を確定申告の額よりも増額して認定しながら必要経費の額を確定申告の額のままとしたため所得金額を過大に認定したとして、

更正処分が取消訴訟で一部取り消された後に、慰謝料・弁護士費用等の損害を被ったとして国賠請求した事案。

税務署長が通常尽くすべき注意義務を尽くしたといえるのかの判断について、納税者において「必要経費につき真実より過少の金額を記載して申告書を提出し、さらに、本件各更正に先立ち、税務職員から申告書記載の金額を超える収入の存在が発覚していることを告知されて調査に協力するよう説得され、必要経費の金額について積極的に主張する機会が与えられたにもかかわらず、これをしなかった」ことから税務署長が「申告書記載どおりの必要経費の金額によって、本件各更正に係る所得金額を算定した」との事実を認定し、所得金額の過大認定は、専ら納税者において申告書に必要経費を過少に記載し、更正に至るまでこれを訂正しようとしなかったことに起因するのであって、税務署長がその職務上通常尽くすべき注意義務を尽くすことなく漫然と更正をした事情は認められないと判示した。

② 徳島地判平11・1・22(税資240号112頁)

修正申告を行ったにもかかわらず更正決定等(後に審査請求により一部取消し)を受けた原告が、事業所得の認定の誤りなどを理由に更正決定等の取消しを求めるとともに、違法な調査手続と更正決定等を行うに際しての注意義務違反等を理由に国賠請求した事案。

税務署長は、更正決定に際して、取引先からの仕入金額の一部について過大な計上を行っているとは認められるが、原告が調査に非協力的な態度を取り、直接資料を入手できなかった状況をみてもやむを得ない面があり、「むしろ、その原因は、原告が再三にわたる帳簿類等の提示を求められたにもかかわらず、そして、これらが原告主張の仕入金額の正当性を裏付ける資料となりえたにもかかわらず、これらを提示しようとしなかったことにあったというべきである。」などと認定して、税務署長・調査担当者について、その職務を遂行する上で職務上尽くすべき注意義務違反があったということとはできないと判示

した。

控訴審である高松高判平13・4・17(税資250号順号8883)は、仕入額計上の誤りを認定して更正処分等につき一部を取り消したものの、仕入額計上誤りが生じた原因は不明であるなどとして、税務署長らが通常尽くすべき注意義務を尽くすことなく漫然と仕入金額の算定をしたとは認められないと判示した(質問検査権行使の違法についての判断は後述)。

③ 仙台地判平12・11・14(税資249号524頁)

税務署長らが原告らに対し所得税の更正処分をしたこと、国税局長らが原告らに対し徴収法に基づき取立訴訟を提起したこと等が違法な公権力の行使に当たるとして国賠請求された事案。

原告が得た株式売却代金の分配金は、不動産譲渡益に対する課税を免れるために仮装された(法律上の原因なく不当に利得した)金員であると認定して原告に雑所得課税した更正処分について、証拠上かかる通謀虚偽表示の事実があったとは認められない以上、原告に対する所得税更正処分は租税関係法規に適合しない瑕疵ある処分であると認定しつつ、①税務署長らが更正処分をした時点において有していた資料の内容を総合的に検討すれば、株式売買契約は不動産譲渡益に対する課税を回避する目的で締結されたすぎず、その実質は不動産の売買であると判断したことが不合理ということとはできず、②しかも、原告らなし顧問税理士に対し、更正処分をするとの判断に至った資料のうちでも重要な資料である予約契約書等の写しを交付し、処分の概要を説明したにもかかわらず、原告らから具体的な反論がなく、かえって、課税処分がされてから対応する旨の回答があったことなどからすれば、「税務署長らが職務上通常尽くすべき注意義務を尽くすことなく漫然と本件各所得税更正処分をしたと認め得るような事情はなかったというべきである。」と判示して、税務署長らが更正処分をしたことについて国賠法に基づく損害賠償責任を負う旨の原告主張を排斥し

た。

④ 長崎地佐世保支判平14・2・4(税資252号順号9061)

税務署長により法人税等の更正処分等がされたこと、更正処分等に対する異議棄却決定がされたこと、その後も更正処分等が取り消されなかったことがそれぞれ違法であるとして国賠請求された事案。

原告の主張する利益分配の合意の存在を示した文書がなく、事情を知っていたと認められる関係者が調査官との面会に応じなかったなど、利益分配の合意があると認定することが到底困難であり、原処分庁においてその判断を否定するに足る資料の存在がほとんど認められない状態にあったことからすれば、「原処分庁の担当職員において、職務上尽くすべき注意義務を尽くさなかったとは到底いえない。」とし、また、異議棄却決定時までには異議審理庁に判明していた事情等を前提としても、「異議審理の調査の性質に照らし、担当職員において、職務上尽くすべき注意義務を尽くさなかったとは到底いえない。」として、さらにその後、原告が審査請求書を提出し、これに添付した精算書等の書類の存在を税務署長において知ったとしても、「直ちにそれを信用せずに再更正の措置を執らなかったことについては、むしろ、この段階においてかかる作為義務を想定することはできないというべきであるから、そのような税務署長の不作為が職務上通常尽くすべき注意義務をつくさなかったもので国家賠償法1条1項にいう違法があったということはできない。」とそれぞれ判示して、原告の請求を棄却した。

⑤ 前記東京高判令5・1・25

法人税の更正処分及びこれに伴う重加算税の賦課決定処分を受け、これらの処分のうち更正処分のみに対する取消訴訟を提起して認容判決を得た控訴人らが、上記認容判決後も、上記賦課決定処分について通則法71条1項1号に基づく変更決定処分ないし職権取消処分をしなかった不作為は国賠法上違法であるなどとして損害賠償を請求した事

案。

通則法71条1項1号に基づいて賦課決定処分の変更決定処分を行うことが可能か否かについて、同号の解釈としては、控訴人らが主張するように、文理を重視したA説(賦課決定処分の変更決定処分を行うことが可能とする説。背景には、法人税の更正処分と同一事業年度の加算税の賦課決定処分が常に統一された状態にあるべきという実質を指向する考えがある。)も成り立ち得るものの、立法の沿革や、原処分とともに同一事業年度の加算税の賦課決定処分の取消しを求めて提訴することの合理性・容易性等に照らせば、被控訴人が主張するB説(賦課決定処分の変更決定処分を行うことができないとする説)も十分合理性のある解釈であるといえる。所管国税局において、国税庁にも照会し、通則法71条1項1号の解釈に係る文献や裁判例を調査しているところ、これらの文献において、上記規定は、判決により取り消された原処分と異なる事業年度の処分に適用される旨の解説がなされており、所管国税局及び国税庁の担当職員において調査しても、取消訴訟の対象となった本税に関する処分と同一事業年度等の重加算税に関する賦課決定処分についても上記規定が適用されるとする裁判例が確認されなかったことなどを考慮すれば、所轄税務署長が職務上通常尽くすべき注意義務を尽くすことなく、慎重さを欠き、漫然とB説を採用するとの判断をしたものとは認められないとして、控訴人らの請求を棄却した(注)。

(注) 第一審である東京地判令4・2・25(公刊物未登載)は、A説を採用した上で、所轄税務署長が上記認容判決が確定してから6月の期間内に上記変更決定処分をしなかったことは、通則法71条1項1号の規定に違反したものといわざるを得ないが、上記文献及び裁判例が存在する状況下では、国賠法上の違法性があるとは評価できないとしている。

2 質問検査に関する国賠訴訟

質問検査権の行使に当たっても、法令に基づいて適正に調査を行い、

被調査者の私的利益を不必要に害しないよう配慮すべき注意義務が認められるのであり、その違反の有無は、法令の規定のほか、法令に特段の定めがない場合は社会通念上の相当性によって決せられると解される(ただし、以下の裁判例は、通則法の平成23年12月改正前の事例であることに留意する必要がある。)

(1) 納税者方への立入行為等

⑥ 最判昭58・7・14(訟月30巻1号151頁)

昭和40年法律第33号による改正前の所得税法63条に規定する質問検査権に関する事案。

所得税法63条は、「所得税について調査の権限を有する収税官吏において、当該調査の目的、調査すべき事項、申請、申告の体裁内容、帳簿等の記入保存状況、相手方の事業の形態等諸般の具体的事実にかんがみ、客観的な必要性があると判断される場合には、前記職権調査の一方法として、同条各号規定の者に対し質問し、又はその事業に関する帳簿、書類その他当該調査事項に関連性を有する物件の検査を行う権限を認めた趣旨であつて、この場合の質問検査の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については、右にいう質問検査の必要があり、かつ、右必要と相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまるかぎり、これを権限ある収税官吏の合理的な選択に委ねたものと解するのが相当である。そして、この場合、実施の日時場所の事前通知、調査の理由及び必要性の個別的、具体的な告知などは、質問検査を行ううえの法律上一律の要件とされているものではない。」と判示した。

⑦ 最判昭63・12・20(集民155号477頁)

税務調査のため被調査者の店舗兼作業場に臨場した国税調査官が、被調査者の不在を確認する目的で、被調査者の意思に反して同店舗内の内扉の留め金を外して同店舗兼作業場に立ち入った行為が

違法であるとして慰謝料の支払が認容された事案。

所得税法234条1項に基づく質問検査権の範囲内の正当な行為とはいえ、国賠法1条1項に該当するとした原審の判断は、正当として是認することができる旨を判示した。

⑧ 大阪高判平10・3・19(判タ1014号183頁)

被調査者の住居に無断で立ち入ったなどとして国賠請求がされ、一部認容された事案。

税務調査の事前通知がないとの一事をもって社会通念上相当性を逸脱したものと評価することはできないとしつつ、「税務職員による質問検査権の行使は任意調査の一種であると解すべきことは前示のとおりであるから、その行使に際しては相手方の承諾を要するものであるところ、その承諾は必ずしも明示の承諾に限られるものではなく、場合によっては黙示の承諾も許されるものと解するのが相当である。ただし、質問検査権行使の相手方が、納税義務者本人ではなく、納税義務者本人の業務に従事する家族、従業員等である場合には、右質問検査権の行使が納税義務者本人の承諾が得られないことを回避する手段、目的でなされることのないよう特別の配慮をすることが望まし」と判示した上で、国税調査官の行為は、同僚調査官が、相手方同居人に対して調査のため2階へ上がらせて欲しい旨再三にわたって説得を試みたが、2階はプライベートな部屋だから入ってもらっては困る旨を述べてこれを強く拒否し続けていた最中の行為であり、その際、国税調査官が相手方ないしその同居人から2階へ上がることの承諾を得ていないことは明らかであるところ、店舗部分とは区分された居宅部分である2階へ上がる行為自体は、質問検査に応じるよう説得を続けるための立入りであって質問検査権の行使そのものとはいえないとしても、居住者の拒絶の意思に反して居住部分に立ち入ることが許されないことは明らかであるから、国税調査官らが相手方又はその同居人の承諾を得ないで2階

へ上がった行為は、社会通念上の相当性を逸脱した違法な行為であると解すべきであるとした。

⑨ 前記高松高判平13・4・17

調査の際、国税調査官らは、体調不良を理由に調査の延期及び打ち切りを求める控訴人の申出を取りあわず、控訴人の承諾を得ず、その意思に反して、控訴人事務所2階の事務所に侵入し、また、2階倉庫に侵入したものと認められる(倉庫侵入については、控訴人が抗議等したことはうかがえないが、黙示的承諾もなかったことは明らか)として、調査官らの上記各行為は、適法な質問検査権行使の範囲を超えるものであり、国賠法上違法の評価を受けると判示して、請求を一部認容した。

⑩ 神戸地判平25・3・29(税資263号順号12191)

国税調査官が、自動車用品の販売事業を営む原告(被調査者)が賃借していた倉庫において無断で写真撮影をしたなどとして、国賠請求がされた事案。

原告は、倉庫内に立ち入った調査官らに対し、電話で、一貫して税務調査に応じるつもりがないことを伝え(編注：当時原告は海外におり、調査に立ち会った従業員(被用者)に対し、調査への対応を電話で指示するとともに、調査官らとも電話で話した。)、倉庫への立入り自体を非難していたことからすれば、原告が倉庫への立入りを前提とせざるを得ない倉庫内における写真撮影についても拒否していたことが明らかであるにもかかわらず、調査官らは、倉庫内における調査について承諾を得られていないことを認識しながら、倉庫内における写真撮影を行ったのであるから、かかる撮影行為は国賠法上違法であるとした(ただし、消滅時効が完成しているとして、請求は棄却)。

(2) 質問検査権の行使方法(事前通知の有無等)

質問検査権の行使に際しては、事前通知をしなかったとか、第三者

の立会を認めなかったことが国賠法上違法と主張される事例がある。

このうち事前通知については、通則法の平成23年12月改正により、納税義務者に対して調査する場合には、原則的に事前通知が必要であると定められ(同法74条の9)、例外的に通知が不要である場合も明文化された(同法74条の10)。この事前通知の法的性格について、前記東京高判平30・4・18は、「事前通知は、国税についての調査に関するものであり、私人である納税義務者に対して調査の日時や場所等を事前に通知することで、調査手続の透明性及び納税義務者の予見可能性を確保することをその趣旨とするものであって、その根拠規定である国税通則法74条の9の上記制定経緯及び関連法令に照らしても、これによって国民の権利義務が形成され、又はその範囲を確定する効果を有するものとは認められない。」と判示している。

事前通知の欠如が問題となる事案においては、このような事前通知の法的性質を踏まえて具体的事案において、納税者の具体的な権利ないし利益が侵害されたといえるか否かを検討することとなろう(当該事案における具体的な事実関係を踏まえて事前通知の欠如が国賠法の適用上違法といえないとした事案として前記東京高裁令2・3・4参照)。

なお、質問検査権の行使が問題となった最近の事例として以下の裁判例がある。

⑪ 大阪地判令5・1・30(公刊物未登載)

税務職員が税務調査の際に取得した原告ら(相続税調査に係る被調査者)の個人情報に記載した書面(被相続人及び原告ら名義の各預貯金口座の入出金状況を記載したもの等)を、原告らの承諾なく第三者(原告ら以外の相続人Aの関与税理士)に交付したとして、国賠請求がされた事案。

質問検査権の行使は、質問検査の必要がないのにこれを行った場合や、その内容や方法が社会通念上相当な程度を逸脱する場合など、

質問検査権の趣旨に照らして合理性を欠くものと認められる場合にのみ国賠法1条1項の適用上違法になるとした上で、税務職員の上記交付行為は、被相続人の預貯金口座の入出金状況を、ある程度認識・把握していると考えられるAに対し、具体的な資料を示しながら説明を求めるという必要かつ有用な方法として行われたということができ、また、交付の相手方である税理士は、Aの関与税理士として職務上の守秘義務を負う者であり、交付された資料をA以外の第三者にみだりに開示しないことが期待できることなどを総合的に考慮すると、上記交付行為は、その内容や方法が社会通念上相当な限度を逸脱するものであったとはいえないとした。

(3) 税理士・弁護士への対応

税務調査等の際の税務職員の行為によって、納税者の税務代理をしている税理士・弁護士が代理権を侵害された、あるいは、名誉を侵害されたなどと主張する事例がある。

国賠法1条1項の違法性の有無の判断も、侵害されたと主張される税理士・弁護士の(税務)代理権との関係で、税務職員がいかなる法的義務を負っているのかを検討し、当該税務職員の行為がその方法・態様等においてこれに違反しているか否かを社会通念に照らして評価することになる。

⑫ 大阪高判平17・3・29(税資255号順号9978)

税務代理に関する委任契約を締結していた税理士が、税務署員による税務調査に際し、担当の税務署員らの種々の違法な職務行為によって、委任契約に基づく税務代理権を侵害され、これによって信用と誇りを著しく傷つけられ、更に調査により圧力がかけられた結果、委任契約を解除されたとして、顧問料等相当の損害を国賠法1条1項に基づいて請求した事案。

「税理士が調査対象者から税務調査を含めて委任を受けている場合は、その間に債権・債務関係が生じており、税理士は、必要があ

る場合は委任者のために税務調査に立ち会い、委任の趣旨に応じた対応をする義務があり、その履行によって報酬を請求できることにもなり、委任者も受任者である税理士に対し、そのような義務の履行を求める権利があるというべきであって、第三者たる税務職員において、この権利を侵害することは、その方法・態様等のいかんによっては、債権侵害として違法となることもないとはいえない。」と判示した。

⑬ 東京地判平23・12・7(税資261号順号11828)

税理士である原告が、税務調査の過程で、税務署職員の侮辱的ないし恫喝的発言により精神的苦痛を被ったと主張して国賠請求した事案。

質問検査の行使を始めとする通則法24条による調査の方法、時期、範囲については、課税庁の合理的な裁量に委ねられているから、国税に関する調査の過程における税務署職員の職務行為及び言動等は、当該職員の合理的な裁量に委ねられているというべきであるとしつつも、「もとより、税務署職員は、国税に関する調査の過程において、相手方の人格的な利益等に配慮した言動等を行う職務上の法的義務を負うというべきである。しかし、国税に関する調査の過程における税務署の職員の言動等は当該職員の合理的な裁量に委ねられていることに照らせば、当該職員の言動等が、事案の内容、相手方の立場、調査に対する相手方の態度、当該言動がされた際の状況等諸般の事情を考慮して、社会通念上相当と認められる範囲を超える場合に限り、職務上の上記法的義務に違反し、国家賠償法1条1項の違法となると解される。」と判示し、これら事情を検討し、原告が依頼人の税理士として、税務調査のやり方に対し異議を唱え、けん制する意図で調査を担当する税務職員との面接に臨んでいることなどを踏まえ、その席上での言動等により原告が不快の念を抱いたとしても、社会通念上相当な限度を超えたとはいえず、国賠法上

の違法行為に該当しないとして原告の請求を棄却した。

⑭ 大阪高判平24・3・8(訟月59巻6号1733頁)

弁護士である原告が、依頼者の納税の履行に関し国税局と交渉していたところ、国税局担当者において、原告が税理士法51条に基づく同法施行規則26条所定の税理士業務開始通知書(51条通知)を国税局長に提出せず、また同法30条に基づく同法施行規則15条所定の税務代理権限証書を税務官公署に提出していないことを理由として、依頼者と国税局との協議の場に原告が同席することを認めなかったことは違法な公権力の行使に当たるとして損害賠償を求めた事案。

1審の大阪地判平23・4・22(判時2119号79頁)は、国賠法上の違法を認めて請求を一部認容したが、控訴審は税理士法51条の解釈上、弁護士が税務代理行為を行うには51条通知等を提出する必要がある、これを求めた上で提出を拒んだ原告を納税協議の場から排除した国税局担当者の行為には違法性がない旨判示して1審の国敗訴部分を取り消し、原告の請求を棄却した。

3 税務上の行政指導

(1) 税務相談等における誤回答・誤指導の場合

⑮ 千葉地判平17・12・13(訟月54巻3号806頁)

措置法による居住用財産の譲渡損失の金額の繰越控除をした確定申告に対して更正処分を受けた原告が、同確定申告は、事前に国税局の税務相談室に相談し、繰越控除がある旨の回答を得て、これを信頼して行ったものであるから、これと異なる見解に立つ更正処分は、課税上の信義則に違反すると主張して、その取消しを求めるとともに、税務相談室による誤った回答により損害を受けたとして、繰越控除により還付を受けることができた源泉所得税額等相当損害の賠償を求めた事案。

同判決は、「税務相談は、(中略)税務署側で具体的な調査を行うこともなく、相談者の申立てに基づき、その範囲内で、納税申告を

する際の参考とするために一応の判断を示すものであって、最終的にいかなる納税申告をすべきかは、納税義務者の判断と責任に任されているものである。また、税務相談に関し、担当者が相談者に対して調査又は助言等を行うべき旨や相談に対する回答の法的効果を定めた法令は存しないところである。このような税務相談の性質に加えて、日々多数寄せられる税務相談に対する回答の正誤について国が国家賠償法上の責任を負うこととした場合には、税務相談の維持自体が困難となることが容易に推測されることを併せ考えれば、税務相談は法的効果を伴わない行政サービスであり、回答者が個別の国民に対して正確な回答を提供すべき法的義務を負担するものではないものといわざるを得ず、税務相談に対する回答が誤ったものであった場合にも、国家賠償法1条1項の適用を基礎づけるに足りる職務上の法的義務の違反があるとはいえないというべきである。」と判示して、原告の請求を棄却した(その控訴審判決である東京高判平19・2・27訟月54巻3号791頁も同判示部分を引用している。)

⑩ 東京地判平16・11・9(税資254号順号9809)

原告が、実額控除の方法で仕入れに係る消費税額を計算して消費税及び地方消費税の申告をしたところ、従前選択していた簡易課税制度の適用を受けることをやめるための選択不適用届出書を提出していなかったとして、簡易課税制度に基づくみなし仕入率により消費税額を計算する内容の更正処分等を受けたため、信義則違反を主張して構成処分等の取消しを求めるとともに、予備的に、税務相談に応じた税務署の担当係員が誤った、あるいは不十分な回答をしたことによって、選択不適用届出を提出する機会を失い損害を受けたと主張して国賠請求をした事案。

「税務相談は、相談者の一方的な申立てに基づいて、その申立ての範囲内で担当係官の判断を示すものであるから、税務相談に当たった担当係官は、原則として納税者から提示された事実関係に基づ

いて相談事項を検討すれば足り、それ以上に相談者が提示しない事項についてまで調査・回答すべき義務を負うものではない」とし、「相談担当者に対して、本件におけるLの説明内容から、Mが簡易課税制度を採用していた場合を想定し、本則課税方式を継続するためには選択不適用届を提出することが必要であることまで説明することを要求することはできない」として、同担当者の対応につき国家賠償法上の違法はないとした。

その控訴審である東京高判平17・4・13(税資255号順号9993)も「担当係官には、控訴人が主張するような助言等を行うまでの義務があったとは認められないのであり、同係官の対応に国家賠償法上の違法があったとまで認めることはできないというべきである。」とした。

⑰ 東京高判平21・9・29(税資259号順号11279)

納税者が、外国法人から付与されたストック・オプションを行使し、これを譲渡所得として確定申告をした際、所轄の税務職員が、本来は給与所得として確定申告をするのが正しいにもかかわらず、一時所得として確定申告するよう誤った指導を行い、それに従って申告をした結果、更正処分を受けた(納税者は、前訴において当該処分の取消しを求めたが敗訴した。)などとして、精神的損害等の賠償を求めた事案。

同判決は、その当時、既にストック・オプションの権利行使益の所得区分を給与所得とする取扱いが統一され、税務署等の職員にも周知されていたと認定し、「外国親会社から日本子会社の従業員等に付与されたストック・オプションの権利行使益の所得区分の取扱いに関しても、上記資料を検索したり、国税庁に照会したりするなどして、その取扱いを調査すれば容易に確認できたのに、これを怠り、誤った本件指導を行ったものであるから、控訴人が税務申告した際の本件指導には、通常尽くすべき注意義務違反があったといわ

ざるをえない」と判示した(ただし、更正処分自体は適法であるから、それにより何らかの精神的苦痛を伴ったとしても、それは本件指導に誤りがあったことによって発生したものとは認められないなどとして損害との因果関係を否定し、請求を棄却した。)。

(2) 修正申告の懲慥(しょうよう)・勸奨の場合

⑱ 富山地判平19・3・14(税資257号順号10655)

除斥期間が既に経過して更正をすることができない各年分について税務職員による違法な修正申告の懲慥に応じて行った修正申告であるなどとして、主位的に修正申告の無効又は撤回による不当利得返還請求権に基づき過誤納金分の返還を、予備的に国賠法1条1項に基づき同額の損害賠償を請求した事案。

国賠法上の違法を否定した。

⑲ 大阪高判平15・8・29(税資253号順号9421)

所得税青色申告をした原告の店舗・自宅に来訪した国税職員らが、違法な税務調査をした上、所得につき虚偽の事実を告げるなどの方法を用いて修正申告の懲慥を行って強引に原告の意思に反する修正申告書を作成させ、その提出を受けて持ち帰るなどの行為に及んだとして国賠請求がされた事案。

原審の大阪地判平13・3・8(税資250号順号8852)は、国税職員らにおいて、十分な資料の提示及び説明をせずに調査結果を一方的に押し付け、修正に応じない場合には原告ないしその父親に対して一層高額の課税が行われることを暗に示しながら強圧的な言辞を用いて修正申告を迫り、興奮した原告の母親が修正申告書に押印するや、間違っていたらいつでも訂正してやるなどと述べて原告の抵抗を抑え、いまだ全部が記載されていない修正申告書を持ち帰り、後に修正を加えて受付処理をしたものである旨認定し、このような修正申告の懲慥は許容される限度を逸脱した違法な公権力の行使に該当する旨判示し、原告の請求を一部認めた。

これに対し、前記大阪高判平15・8・29は、1審被告職員らによって1審原告らの判断を誤らせるような不当な誤誘導ないし強圧的な言辞等が行われた形跡が認められないとして、「1審被告職員らの本件各修正申告の態様は、いずれも修正申告の態様として社会通念上許容される範囲を逸脱するものではなく、職務上通常尽くすべき注意義務に違反した「違法」な修正申告の態様行為であったということとはできない。」と判示して、1審判決の国敗訴部分を取り消して、請求を棄却した。

(3) 行政指導の不作为

⑳ 東京地判平16・11・16(税資254号順号9819)

相続税の申告に際して、必要書類の一部を添付しなかったために納税猶予の特例の適用を受けることができなかった原告が、不足書類を追完・補完させるなどの助言・指導を行わなかった税務署職員の不作为は違法であるなどと主張して、特例の適用が受けられれば猶予されたであろう相続税の納税猶予額等相当額の国賠請求をした事案。

同判決は、①申告納税方式の下では、納税者が自らの判断と責任において申告をすべき義務を負担していること、②法律上、税務署職員に対して必要書類の追完・補完を促すなどの助言指導義務を定めた規定はないことを指摘し、「原告に対して申告期限内に必要な書類を追完・補完するよう行政指導をしなかった税務署職員の措置を違法であるということとはできない。」とした上で、「なるほど、複雑化した租税法規が国民にとって難解なものとなっている現状では、前記申告納税方式を建前とするとはいえ、国民が申告に当たり税務官庁の助言ないし指導等を必要とすることが多いことは明らかであるところ、かかる税務官庁による助言ないし指導等を善意で信頼して行為した国民の利益につき、信義誠実の原則により、これを保護するのを相当とすべき場合がないとはいえないと考えられる。」

としつつ、「ただし、前記のように申告納税方式が採用され、法律による行政の原理、特に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、信義誠実の原則の適用については慎重でなければならないのであって、租税法律主義が目指すところの、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、信義誠実の原則の適用の是非を考えるべきものである。」と判示した。そして、具体的事案に即して、①相続税の申告は、納税者が所轄税務署長に相続税の申告書を提出することによって完了する行為であり、税務署長が申告書の交付を受ける行為は、いわゆる文書の收受であって、文書の受理ではなく、当該申告書の申告内容を是認することを何ら意味するものではないこと、②相続税の申告書中の特例適用を受ける旨の記載は、相続税の申告手続における一申告内容というべきものであり、税務署長ないし税務職員が、特例の適用を受ける旨の記載がなされた相続税の申告書を收受したとしても、当該申告者に特例が適用されることを是認することを意味するものではないことを指摘し、税務署長ないし税務署職員が「本件申告書を收受したことをもってして、同税務署長ないし同税務署職員が原告に対し、本件申告書について本件特例の適用を受けるための必要書類が具備され、本件特例の適用要件を満たしている旨の表示をしたものと評価することはできず、同税務署長ないし同税務署職員において、本件特例の適用について本件申告書に不備がないとの誤解を原告に与えるような行為があったとは認められない。」と判示して、国賠法上の違法性を否定した。