

論 説

税務行政と国家賠償

高松国税局長
森 浩 一

◆SUMMARY◆

国家賠償法第1条1項では、「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ときは、国又は公共団体が、これを賠償する責めに任ずる」と規定する。税務行政の多種多様な活動に関し、当該規定に基づき損害賠償を請求される事案は相当数にのぼるが、そのほとんどについては違法性無しとして請求は棄却されている。しかしながら、判示内容についてみると、数は限られているものの、請求が認められたものもあり、また税務行政のあり方一般に関わる問題を内包しているものもみられる。

本稿はこうした観点から、主として最近における課税関係の国家賠償請求事案についての俯瞰、整理を試みたものである。

(税大ジャーナル編集部)

目 次

はじめに	56
1. 調査と損害賠償	56
2. 税務相談と国家賠償	68
3. 不作為と損害賠償	72
4. おわりに	76

はじめに

私人が行政活動によって違法に損害を被った場合に、その損害を国が補填する制度として国家賠償制度がある。税務行政は調査、徴収といった行政権限の積極的な行使のみならず、修正申告の慫慂、納付指導や各種相談に対する回答など多種多様な行政活動をおこなっている。こうした活動に関し、違法な行為によって損害を受けたとして、納税者から、国家賠償法第1条1項に基づき損害賠償を請求される事案は相当数にのぼる。そのほとんどについては違法性無しとして請求は棄却されているものの、判示内容についてみると、違法となりうる可能性を示唆した事案も多く、またその数は限られているものの、請求が認められたものもある。

国家賠償制度は被害者救済と同時に公務執行の適法性を担保し違法行為の発生を防止する機能を有しているとされる⁽¹⁾。国家賠償請求にまで至る事案を単純に一般化することはできないものの、その中には税務行政のあり方についての示唆を含むものも多いと考えられる。本稿はこうした観点から、主として最近における課税関係の国家賠償請求事案についての俯瞰、整理を試みたものである。

1. 調査と損害賠償

(1) 誤った更正処分と損害賠償

国家賠償法第1条1項では「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ときは、国又は公共団体が、これを賠償する責に任ずる」と規定する。

調査に基づきなされた更正が、課税要件を充足しておらず、取り消されることがあるが、こうした誤った更正処分に関し、納税者から、違法な課税処分により精神的苦痛を被ったとして慰謝料、弁護士費用、訴訟に要した諸経費などの損害賠償を当該規定に基づき請求されることがある。

ア 判例

(ア) 更正にあたっての注意義務懈怠⁽²⁾
(事案の概要)

原告は「税務署長は、商品包装用の紙箱の製造加工業者である原告の事業所得につき、収入金額については確定申告の金額を大幅に上回る認定をしながら、必要経費の額については確定申告の金額のままに更正処分をしたため、所得金額が過大に認定されている」として、本件更正の取消しを求める取消し訴訟を提起したところ、一審では請求棄却の判決を受けたが、控訴審では本件更正を取り消す旨の一部認容の判決を

受け、これが確定した。

原告は更に、「過大な所得額認定の誤りは違法であり、こうした違法な更正がなされるに至ったのは、税務署長が本件更正処分をするに当たり、原告の帳簿書類を一切調査せず、又帳簿書類を調査しない以上、これに代わる適切な反面調査をすべきであるのにかかわらず、原告の得意先や仕入先についての必要最低限度の調査もせず、合理的な推計手段を講じなかったことに起因し、本件処分は客観的な資料や合理的な根拠なくしてなされた見込み課税であり、被告国は、税務署長がこのような故意過失により違法になした本件更正により原告に生じた損害を賠償すべき責任がある」として、精神的苦痛に対する慰謝料、弁護士費用、営業損失について国家賠償法に基づき損害賠償を請求した。

(判決の概要)

第一審の奈良地裁では、請求は棄却されたが、控訴審の大阪高裁では、損害賠償請求を一部認容した。

「課税処分において課税評価額の認定に過誤があったからといって、その過誤があることをもって、直ちに国家賠償法上も担当公務員に故意過失があつて違法な処分となるものではなく、担当職員が資料の収集及びこれに基づく認定判断において、職務上通常尽くすべき注意義務を尽くさず、過大認定となることを予見しながら、又は予見しうべきにかかわらず、漫然と処分をなした場合に初めて国家賠償法上の不法行為が成立するものと解する。したがって、処分が限られた資料の下においてなされた結果、客観的に過誤をきたした場合には、処分当時、右限られた資料に基づいて処分するにつきやむを得ない事情があるときは、当該資料から通常職務担当者として何人も到達し得る判断に基づく限り、故意過失ありとはいえないが、当該資料からも当然考

慮すべき事実を安易に見逃してなされたときは、国家賠償法上も過失があるものといわなければならない」

「帳簿等の調査によらないことが許される場合でも、より実学に近い数値が把握できる合理的方法が選択されなければならない、資料の収集に納税者の協力が得られなかった場合といえども、右合理的推計の努力を捨て去ることは許されず、その方法によれば過大認定となることを予想すべかりしにかかわらず、漫然とこれを選択したことにより著しく過大な認定となった場合には、国家賠償法上は注意義務違反による違法な処分となるものといわなければならない。」と判示した上で、本件では、売上原価、消耗品費、及び給料賃金については、売り上げの増加に伴いそれらの出費も増加していることが考えられ、収入金額につき申告額の約二倍もの額を反面調査によって把握し、これを前提とする更正をする場合に、売上原価、消耗品費、及び給料賃金につき申告どおりの金額を採用すれば実額把握の理念に程遠いものとなることは、税務職員が職務経験則上容易に想致すべきところであるとして、更正のうち、売上原価、消耗品費、及び給料賃金につき申告どおりの金額を採用したことによって各費目の金額が過少認定となり、それが所得金額の過大認定に反映した部分は、税務署長が職務上尽くすべき義務に著しく違反したことによる違法な処分であるとして国の賠償責任を認めた。

しかしながら、最高裁では、次の理由により、本件更正に国家賠償法第1条1項にいう違法があつたと言うことはできないとして、この高裁判決による敗訴部分を破棄した。

「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一条一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うる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。」

「本件のような事業所得についていえば、納税義務者はその収入金額及び必要経費を正確に申告することが義務付けられているのである。それらの具体的内容は、納税義務者自身の最もよく知るところであるからである。そして、納税義務者において売上原価その他の必要経費にかかる資料を整えておくことはさして困難ではなく、資料等によって必要経費を明らかにすることも容易であり、しかも必要経費は所得算定の上で減算要素であって納税義務者に有利な課税要件事実である。してみれば、税務署長がその把握した収入金額に基づき更正をしようとする場合、客観的資料等により申告書記載の必要経費の金額を上回る金額を具体的に把握しうるなどの特段の事情がなく、また、納税義務者において調査に協力せず、資料等によって申告書記載の必要経費が過少であることを明らかにしない以上、申告書記載の金額を採用して必要経費を認定することは何ら違法ではないというべきである。」

「本件をみるに、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、これをしなかったので、奈良税務署長は、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のである。してみれば、本件各更正に係る所得金額の過大認定は、もっぱら被上告人において本件係争各年分の申告書に必要経費を過少に記載し、本件各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ものということができ、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から、本件各更正に国家賠償法一条一項にいう違法があったということは到底できない。」

(イ) 調査懈怠⁽³⁾

(事案の概要)

原告は役員甲の役員報酬を月額100万円として、これを損金の額に算入し、法人税の申告を行ったが、税務署長は調査により、適正報酬額は50万円として更正処分を行った。しかしその後の裁決により、月額100万円は高額とはいえないと判断され、更正処分の一部が取り消された。

原告は、「税務署長は甲に対する役員報酬が過大か否かを判定するに際し、甲の職務内容につき十分調査すべき職務上の注意義務を負い、その勤務状況について十分な事実調査をすべきである。しかし、調査官は原告、関与税理士が病院関係者、原告の職員、取引先等に対する調査を尽くすよう求め、注意喚起したにもかかわらず、甲が入退院を繰り返しているという事実のみを持って、甲を非常勤職員と認定した上、甲の職務執行の状況、勤務状況に何ら注意を払うことのないまま本件更正処分を行ったものであり、これは、明らかに重大な過失であり、国家賠償法上の違法がある」とし、税理士費用、弁護士費用等の損害を被ったとして損害賠償を請求した。

(判決の概要)

一審の熊本地裁では、「調査官が報酬倍増を合理的に理由付ける特段の事情変更の存否が重要な要素であると判断したとしても、当該判断が合理性を欠くものとは認めがたい」、「特段の事情変更を基礎づける事情に乏しいとの心証を形成したところ、病院関係者に対する調査については、それから得られるであろう事情が判断に与える影響が

大きくない、またその信憑性に疑問があると評価したこと、あるいは前記各評価の相関関係などから、その調査をするに至らなかったとしても、判断過程が合理性を欠くものとは言いがたい旨判示し、「職務上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うるような事情があったとは認め難く、本件更正処分が違法とは認められない」として、請求を棄却した。

控訴審の福岡高裁では、「課税処分取り消し請求の違法性と当該課税処分に関する国家賠償請求の違法性とは同一ではないと解されるから、本件のように、税務署長がする更正が、後に裁決により否定されたとしても、直ちに国家賠償法上の違法があったとの評価をうけるものではなく、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うるような事情がある場合に限り、違法の評価を受けるものとするのが相当である」、「税務署長はその職務上の権限を行使するに当たり、判断に必要な調査を行い、その結果を基礎として適正に判断すべき義務を負っている。税務署長がこの必要な調査を怠り、または基礎とすべき諸要素から逸脱した判断を行ったり、上記諸要素を基礎としたものであっても明らかに不合理な判断を行った場合には職務上通常尽くすべき注意義務を怠ったものとして国家賠償法一条一項にいう違法な公権力の行使があったといわなければならない。しかし、そうでない限り、税務署長の判断が、仮に事後審査請求や取消訴訟で取り消されたとしても、国家賠償法一条一項にいう違法な公権力の行使にあたらぬことはいうまでもない」とした上で調査における懈怠の有無、判断における逸脱の有無について検討を加え、結果本件更正処分は国家賠償法1条1項に定める違法な公権

力の行使にあたらぬとし、請求を棄却した。

(ウ) 注意義務懈怠⁴⁾

(事案の概要)

造園業を営む原告は、税務調査を受けて、複数年分について所得税の期限後申告あるいは修正申告をしたが、「調査の際、取引先や取引口座仕入先や使用労務者等もすべて明らかにしており、調査官は原告の営業実体を容易に明らかにでき、経費が相当額に及ぶことを把握し得たのに、これを無視し、必要経費を計上しない各申告書を作成したものであるから、職務上尽くすべき注意義務を怠った」旨主張し、国家賠償法に基づき損害賠償を請求した事案。

(判決の概要)

一審の水戸地裁では、調査官は事業収入がある以上必要経費もあるはずであると考え、原告に繰り返し尋ねても、原告は具体的な支払い先を言わなかったことや、調査官が原告から確認できた限りの経費は必要経費として認容したことを認定した上で「所得税法は、申告納税制度を採用し、課税標準である所得金額を正確に申告することを納税者に義務づけており、収入金額や必要経費を明らかにする責任が納税者自身にあることはいうまでもなく、申告せず、税務調査を受けたからといって、これらの義務が免除される理由がないことは当然であって、本件申告における経費が調査官記載のものにとどまったことは、原告自身の責任というべきである」として、調査官に職務上尽くすべき注意義務を怠った事実は認められないとして、請求を棄却した。

控訴審では、「控訴人は、当初は造園業を営んでいた事実自体を否定するなど、非協力的な態度に終始し、必要経費についても積極的に明らかにしようとしなかった様子が窺われる。当時、調査官が、控訴人の経

費を容易に把握し得る状況であったなどとはいえない。その他、調査官の一連の対応を見ても、その調査の方法や言動等に職務上尽くすべき注意義務を尽くさなかったなどの事情は認められない」とし控訴を棄却した。

最高裁では上告棄却。

イ 検討

行政処分への国家賠償法の適用に関し、行政処分の取消し違法と国家賠償法上の違法の関係をどのように捉えるかについては、大別して、「取消し訴訟において行政処分の違法が認められれば、国家賠償法上も違法が認められる」とする考え方と「行政処分に違法性が認められるとしても、そのことから直ちに国家賠償法1条1項という違法があったとの評価を受けるものではなく、行政処分にあたり職務上通常尽くすべき注意義務を尽くさなかった場合に限り違法の評価を受ける」とする考え方(職務行為基準説)がある。ただ、更正処分に関しては、上記(ア)平成5年最高裁判決が明確に職務行為基準説を採用し、その後の判例もこの判決に沿って判示しているものと認められることから、判例上は職務行為基準説が定着しているといえる。⁶⁵⁾

誤った更正処分への国家賠償法の適用に関し、實際上問題となるのは、国家賠償法上、違法と評価される税務調査とはどのようなものなのかという点にある。上記(イ)福岡高裁では、更正に当たっては、判断に必要な調査が実施されていなければならず、この必要な調査を怠った場合には国家賠償法上違法と判断される旨判示している。

この点に関し、上記(ア)事案では大阪高裁、最高裁共に職務行為基準説を採りながら、前者は為された更正処分について国家賠償法上の違法性を認め、後者は違法性を認めなかったが、この結論の違いは、調査

官に要請される、調査すべき範囲内容についての見解が相違したことによるものと考えられる。すなわち、大阪高裁では、資料の収集に納税者の協力が得られなかった場合といえども、より実額に近い数値が把握できる合理的方法が選択されなければならず、その方法によれば過大認定となることを予想すべきであるにもかかわらず、漫然とこれを選択したことにより著しく過大な認定となった場合には、国家賠償法上は注意義務違反による違法な処分となる旨判示したのに対し、最高裁では、申告義務を負う納税義務者自身の責任について言及するとともに、納税義務者によって把握し、主張することが容易であり、かつ、納税者にとって有利な課税要件事実であるという「必要経費」が持つ性格、更には調査への非協力といった事実を挙げた上で、必要経費の金額として申告書記載の金額をそのまま認定しても何ら違法ではないとして、高裁の判示を斥けた。最高裁では税務調査にあたり尽くすべき注意義務が尽くされているか否かは、税務調査が負う責務という観点からだけではなく、更正の誤りの原因となった課税要件事実がどのような性格のものであるか及び納税者の調査に対する協力状況等納税者側の責任も含め、各種事情を総合勘案して判断すべきと判示したものと解される。

更正処分が誤ったものとなるのは、税務調査による課税要件事実の把握の不十分さや法令の解釈適用の誤りなどが直接の原因となるが、納税者による記帳のずさんさ、原資料の保存不備、更には調査非協力などが誤りに大きく関係していることも多い。確かに、税務調査は、真実の所得の把握を指向すべきものではあるが、その正確性は更正時までには収集できた証拠資料の内容程度に依存するところ、収集し得る証拠資料の内容いかんは、納税者の記帳状況、調査

に対する協力の有無等により制約を受けざるを得ないのである。このように、税務調査による真正な所得把握は調査側の努力だけでは限界があることやそもそも申告納税制度の下では、課税要件事実を最もよく知り、その具体的把握が可能な立場にある納税者自身が自主的に正確な記帳に基づき適正に申告することが義務付けられていることを考慮すると、税務調査にあたり、尽くすべき注意義務が尽くされていたか否かの判断にあたっては、調査担当者が通常の注意さえ払っておれば、所得の過大認定になることを容易に予測し得たのにこれを見過ごしたのかどうかという観点に加え、調査への協力等納税者が負担すべき義務をどの程度まで果たしていたのかという点も併せて勘案されるべき重要な要素と考えられる。

(2) 質問検査権の違法な行使

税務調査に関しては、違法な質問検査権の行使により損害を被ったとして賠償を請求する事案もみられる。すなわち、納税者の事情を無視した強権的な調査、同意のない現物調査、無断での家宅侵入など、調査手続きに違法に当たる濫用逸脱があるとして、国家賠償法に基づき、主に慰謝料の損害賠償を請求するものである。

ア 判例

(ア) 家宅侵入⁶⁾

(事案の概要)

調査官が税務調査のため調査先の店舗に臨場したが、居合わせた原告の従業員から、原告が不在であることを告げられ、従業員も外出したにも拘わらず、無断で内扉の留め金を外し、店舗に入ったことにより、社会的信用を失墜し、精神的損害を被ったとして、国家賠償法に基づき慰謝料の支払いを求めた事案。

(判決の概要)

一審の京都地裁では「店舗に臨場し、原告の不在を確認する目的で、原告の意思に反して内扉の留め金を外して無断で侵入したのであるから、これは国家賠償法一条一項の公権力を行使する国家公務員が、その職務執行に際し、故意または過失によって違法行為をしたことに該当する」として慰謝料の支払いを国に命じた。

控訴審の大阪高裁では、「所得税法 234 条一項に基づく質問検査権は、相手方はこれを受忍すべき義務を一般的に負い、その履行を刑罰によって間接的心理的に強制されているものではあるが、相手方においてあえて質問検査権を受忍しない場合には、それ以上直接的物理的に右義務の履行を強制し得ないものであり、これを前提として、質問検査の範囲、程度、時期、場所等については、質問検査の必要と相手方の私的利益との考量において社会通念上相当な限度にとどまる限り権限ある税務職員の合理的な選択にゆだねられているものであるから、質問検査のためであっても、占有者の意思に反して留守中の住居、建物等に立ち入る行為は質問検査権行使の限界を超えるものであり、正当な行為ということはできない。」との判断を原判決に付加した上で、慰謝料の支払いを国に命じた。

最高裁では「国税調査官が税務調査のため本件店舗に臨場し、被上告人の不在を確認する目的で、被上告人の意思に反して同店舗内の内扉の留め金を外して立ち入った行為は、所得税法 234 条一項に基づく質問検査権の範囲内の正当な行為とはいえ、国家賠償法一条一項に該当するとした原審の判断は、正当として是認でき、原判決に所論の違法はない。」と判示した。質問検査権行使の違法を理由とする国家賠償請求が認められた初めての最高裁判例である。

(イ) 事務所への承諾のない立ち入り⁽⁷⁾

(事案の概要)

原告が何度も体調が悪いからと、調査の延期を申し立てているのに、それを無視して強制調査のごとき説明をして調査を強行し、原告の制止を振り切って事務所及び倉庫に侵入した行為は原告の住宅の平穩を侵害する行為で違法であるとして、国家賠償法に基づき慰謝料の支払いを求めた。

(判決の概要)

一審の徳島地裁では、原告の供述は信用することができないとして請求を棄却したが、控訴審の高松高裁では、概要次のように原判決を変更した。

「被控訴人国は、調査の際、調査官が二階の事務所及び倉庫に入ったか否かについての主張を変遷させているが、その理由を明らかにしていない。国はいずれの時点においても、調査官が控訴人に無断で二階事務所に入ったことを認めたわけではないが、一旦は、わざわざ調査不足のため従前の認否主張に誤りがあったので訂正すると述べた上で、二階事務所で控訴人と面接し、二階倉庫で在庫調査をしたと主張しながら、合理的説明もなく後にこれを否定するのはいかにも不自然であり、この点に関する国の主張の信用性を疑われてもやむを得ない。」「こうした認定事実によれば、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し出を取り合わず、控訴人の承諾を得ず、その意思に反して調査官が二階事務所内に侵入したものと認められる。調査官のこの行為は、適法な質問検査権行為の範囲を超えるものであり、国家賠償法上違法の評価を受ける。」とし、精神的苦痛に対する慰謝料と当該違法行為と相当因果関係のある弁護士費用について損害賠償を国に命じた。

(ウ) 承諾のない現況調査⁽⁸⁾

(事案の概要)

納税者の妻が店二階の住居部分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、二階へ上がることを強く拒否し続けたにもかかわらず二階に上がったことや、女性従業員のバッグを強引に取って中を調べるなど、質問検査権の濫用ないし逸脱に当たる違法な行為があったとして、国家賠償法に基づき慰謝料の支払いを求めた事案。

(判決の概要)

一審の京都地裁と同様、控訴審の大阪高裁でも「税務職員による質問検査権の行使は、一定の制裁の下に、相手方は質問検査を受忍することを間接的心理的に強制されているものであって、相手方において質問検査に応じる義務があることを前提とするものではあるが、相手方においてあえて質問検査を受忍しない場合にはそれ以上直接的物理的に強制し得ないという意味において、任意調査の一種である。」

「質問検査権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、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く、したがって、納税義務者本人の事前の承諾が得られていない場合における業務に従事する家族、従業員等による黙示の承諾の有無については、その具体的状況を勘案した上で慎重に判断する必要がある」

「居宅部分である二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ち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区に立ち入ることは許されないことは明らかであるから、承諾を得ないで二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」

「これに続いて行われた二階での質問検査権の行使としての税務調査は、違法に立ち入った場所における質問検査権の行使であることから、相手方の承諾の有無を問うまでもなく、いずれも違法と解すべきである」

「レジ下の引き出しの調査も承諾に基づかない質問検査権の行使であると認められ、違法な行為である」

「バッグを見つけ、繰り返し拒否したのも押し切って半ば強引にバッグを取って中をあけ、在中物を調べたものであって、その行為の態様だけを見ても、承諾のないままに行われたものと認められるものである上、女性のバッグの内容物などはプライバシー保護の要請が特に強いものであるから、右行為は社会通念上の相当性を欠くものであり、違法な質問検査権の行使と解される。」として違法行為によって名誉信用を害され、精神的苦痛を被ったことに対する慰謝料の支払いを国に命じた。

他方、質問検査権の行使に濫用逸脱は認められないとして、損害賠償の請求が棄却された事例としては、次のようなものがある

(エ) 不法侵入⁹⁾

(事案の概要)

「法人税調査に際し、調査担当者は、役員である原告の妻一人しかいない住居に上がりこみ、質問検査の受忍義務がない妻に

質問検査権を行使し、強引に預金通帳を開示させるなどの違法行為をなし、住居の平穩およびプライバシーを侵害した」と主張し、国家賠償法に基づき、国に慰謝料を請求した。

(判決の概要)

一審の神戸地裁では受忍義務がない妻に質問検査権を行使したとの原告主張については「妻が会社のことは何も知らないと答え、同社とは無関係であることを言明した後は、原告個人の税務調査に関する質問検査を行ったと認められる」、「所得税法 234 条所定の質問検査権行使の相手方は納税義務者本人のみではなく、その業務に従事する家族等を含むと解するのが相当である」とし、妻は夫の業務に従事していたのであるから、質問検査権行使の対象ではない妻に対して質問検査を行った違法があるとは認められないとした。不法侵入については、妻の証言は、当時の状況等からして信用しがたいとして、調査官が違法な住居侵入行為を為したとは認められないとした。また強引に預金通帳を開示させたという主張についても、原告の承諾が得られなければ妻はそれを理由に通帳の提示を拒否したであろう事情が認められ、原告の承諾が推認されるとし、調査官が違法行為を為したとは認められないとして請求を棄却した。

控訴審の大阪高裁では原判決を引用するとともに、「確実な徴税のためには、税務調査を欠くことはできず、その際の質問検査の範囲、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、質問検査の必要があり、かつ、これと相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当程度にとどまる限り、権限ある税務職員の合理的な裁量に委ねられており、また、事前通知、調査の理由及び必要性の個別的、具体的な告知なども、質問検査を行う上で法律上一律の要件とはされていないと解

される」とし、本件では調査担当者の判断に裁量権の逸脱や濫用があったとは本件証拠上認められないとして請求を棄却した。

最高裁では上告理由にあたらぬとして棄却されている。

(オ) 違法な自宅侵入⁽¹⁰⁾

(事案の概要)

調査担当者が原告の自宅及び原告が代表者を務める株式会社Aを訪れて行った税務調査(いわゆる料調調査)に際し、原告の自宅への違法な侵入やA本社事務所における恫喝行為、守秘義務違反などの違法行為があったとして、国家賠償法に基づき、慰謝料の支払いを国に求めた。

(判決の概要)

一審の神戸地裁では、自宅への侵入について「どうぞ」の言葉で玄関内に入ったことに違法性があるとまではいえない。ただし、靴を脱いで廊下へ上がろうとしたことは、「上がらしてもらいますね」と声をかけながらであっても、行き過ぎで、上がることの明確な許可を得てからにすべきである」とした上で「原告宅における調査官の行動は、全く問題がないとまでは言えないが、損害賠償義務が生じる程の違法行為があったとはいえない」とした。また、本社事務所における恫喝行為については「調査官が原告に「お前」などと言ったと認定されるが、これらの言葉は、その伏線として原告が調査官にきつい言葉を言ったことにあるし、若輩の調査官からお前呼ばわりされた原告の怒りはそれなりに理解できるとしても、全体としてみれば、金銭賠償を命じる程の違法性があるとまではいえない」とし、更に守秘義務違反については、第三者がその場にいたと認定するに足る証拠はないとして、請求を棄却した。

控訴審の大阪高裁では自宅への侵入について、「調査官が原告宅を訪れたのは法人税

調査のためであり、そこに帳簿等の重要な物証が存在する可能性は乏しい上、現にそのような物証の探索を目的として原告宅を調査した形跡はなく、あくまで、調査の承諾と協力をうる目的で原告宅を訪れた調査官に、了承もないのに勝手に強引に上がりこむ必要性はまったくなかった。また、原告の述べるような違法行為があれば、原告の調査に対する対応からみて警察に通報するなり、後日告訴するなりするのが自然であるが、こうした措置をとった形跡は全くない。その後の本社事務所の調査で調査官と長時間対応していることは、原告が述べるような住居侵入があったとすれば不可解なことであり、違法行為がなかったことを推認させる」旨判示するとともに「税務調査が違法であるか否かは、各調査の具体的職員の行動を対象とし、当該具体的事情のもとにおいて、職員の質問検査権の行使に裁量権の濫用ないし逸脱があったか否かを基準として判断すべきものであり、具体的事実関係を離れて、いわゆる料調調査がおよそ違法であるなどと解することはできない」、「具体的調査における調査の日時、場所の決定は、事前通知の有無を含め、具体的事情のもとにおける税務職員の合理的裁量に委ねられているから、その裁量権の行使に逸脱ないし濫用がなければ、これを違法視することはできないものである。しかるところ、本件全証拠によっても、本件調査にこの点についての裁量権の逸脱ないし濫用があったとは認めることができない」とし請求を棄却した。

最高裁では上告理由にあたらぬとして棄却されている。

イ 検討

所得税法234条1項に基づく質問検査権の行使は、相手方を直接物理的に強制し得ないという意味において、任意調査の一種

と解すべきであり、相手方においてあえて質問検査権を受忍しない場合には、それ以上直接的物理的に義務の履行を強制し得ないものであり、相手方の承諾なしに行われる、家屋等への立ち入り、所持品の検査等はこうした質問検査権の行使方法として限度を超えた逸脱、あるいは裁量権の濫用にあたり、国家賠償法上違法と評価されるとする考え方は判例上定着しているといえる。

調査事案によっては帳簿調査にとどまらず、現場への臨場、現物の検査確認などいわゆる現況調査が真実の所得を把握する上で必要となる場合がある。こうした現況調査を行うにあたり、担当調査官としては相手方の承諾を得たとの認識の上のものであっても、事後において、相手方がこれを否定し争うことがありうる。こうした場合、調査官の家屋等への立ち入りや所持品の検査等の行為について、相手方の承諾があったかどうかは国家賠償法の適用上重要な争点となるが、承諾のあったことを事後において立証することは必ずしも容易ではない。

たとえば、上記(ウ)事案では、国は「二階へ上がらせてもらいますよ」と声を掛けて二階へ上がり、それに対して制止がなかったことから、黙示の承諾があったものとみなされる旨主張したが、判決では、納税者の妻がそれまで再三にわたり二階へあがることを拒否しつづけていたことや二階部分は店舗と明白に区切られた居住部分であって、プライバシーの保護がより重視される場所であり、まして女性二人の居住部分であり、見知らぬ男性の臨場を好ましからざるものと思っただらうことを考えると、二階に上がることを制止しなかったことによって黙示の承諾があったものとみることにはできないとして、二階に上がったことを、拒絶の意思に反した行為と認定した。他方、同じく、原告自宅への侵入が争われた上記(オ)事案では、あくまで、調査

の承諾と協力を得る目的で原告宅を訪れた調査官に、了承もないのに勝手に強引に上がりこむ必要性はまったくなかったと認められることや、原告の述べるような違法行為が仮にあれば、原告の調査に対する対応からみて警察に通報するなどの厳しい対応が取られるのが自然であるが、こうした措置をとった形跡もないこと等から、原告の供述は極めて不自然であるとして、違法な侵入があったという原告の主張を排斥している。更に、承諾なしに倉庫への侵入があったと主張された上記(イ)事案では、立ち入りの有無についての国の主張が変遷したことをいかにも不自然と捉え、国の主張の信用性は疑われてもやむを得ないとして、承諾はなかったと認定された。このように、家屋への立ち入り一つをとってみても、その際に承諾があったか否かは、行為時の状況証拠や証言の信頼性などを裁判所がどのように評価するかにかかっている。

以上を考慮すると、現況調査は納税者との間でトラブルの発生しやすい調査手法であるから、その実施にあたっては、調査担当者は任意調査の限界を十分に認識し、その範囲で調査を行うことはもとよりであるが、承諾に関しては、黙示にとどまらず明示的な承諾を得るほか、相手方が承諾した状況等を可能な限り文書で明確にしておくなどの手続きをルール化し、これを確実に実施していくことが適法な調査を担保するだけでなく、調査に対する納税者の信頼確保にもつながると考えられる。

なお、家屋等への立ち入り、所持品の検査以外にも、例えば調査目的が嫌がらせである、調査官の言動が横暴で恫喝行為がある、守秘義務違反がある、事前通知がないなどを理由とした賠償請求も多い。こうした事案については、「確実な徴税のためには、税務調査を欠く事ができず、その際の質問検査の範囲、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、質問検査の必要があり、かつ、これと相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当程度にとどまる限り、権限ある税務職員の合理的裁量に委ねられている。」⁽¹¹⁾とした上で、各事案の事実関係の下では、裁量権の逸脱や濫用は認められないと判示されてきており、家屋等への立ち入り、所持品の検査以外で損害賠償が認められた事案はないようである。

このように、これまでの判例では、税務行政当局の裁量の範囲を比較的広く認め、逸脱濫用にあたる行為はなかったと判示するものがほとんどである。しかし、税務当局の裁量の幅がどの程度まで認められるかは、あらかじめ一義的に定まっているのではなく、その時の社会通念や国民が期待する行政のあり方、更には税務行政に対する国民の信頼の程度といったことが関係してくるものと考えられる。仮に今後適正手続きの要請がこれまで以上に強く求められることとなれば、裁量性の幅を狭める方向に進むといえよう。ただ、税務当局が限られた事務量、予算事情のなかで適正公平な課税を実現するという使命を果たすためには、行政の効率性の確保は重要な課題であるところ、裁量の範囲如何は行政の効率性に大きく関わってこざるを得ない。更に、認められる裁量の範囲が過度に狭まった場合には悪質な納税者への対応が困難化することも危惧される。要は両者のバランスをいかに確保していくかという観点が重要と考えられる。

(3) 修正申告の強制

税務調査に基づき当初申告額を是正する方法には、実務上、更正と修正申告の懲遷とがある。懲遷による修正申告は、もとより納税者の自発的意思によるべきものであるが、調査官からの強制により修正申告書

を提出させられたとか懲遷の際に行われた説明に虚偽がある、あるいは不十分なものであったとして、修正申告の懲遷の違法性を主張し、損害賠償を請求する事案がみられる。

ア 判例

(ア) 更正できない年分に係る修正申告の懲遷⁽¹²⁾

(事案の概要)

税務署長は、原告に対する調査の結果、申告にあたり偽りその他不正な行為が認められるとして、重加算税を賦課するとともに、平成7年分ないし平成13年分の7ヵ年分の所得税について、修正申告を懲遷した。原告は、修正申告するとともに必要税額を納付したが、重加算税の賦課については不服申し立てを行い、裁決では、重加算税賦課処分が取り消された。この裁決を受けて税務署長は、偽りその他不正な行為が認められない場合の徴収時効期間は法定納期限から5年であるため、平成7年分及び平成8年分の所得税の修正申告は無効とし、両年分の修正申告による増差税額相当額については還付したが、平成9年分ないし平成13年分の修正申告については有効として修正申告額どおり維持した。

これに対し原告は、平成9年分及び平成10年分の修正申告は、除斥期間がすでに経過して更正を行うことができない年分について、原告から不服申し立ての利益を奪う悪意をもって、虚偽の説明をするなどの違法な修正申告の懲遷が行われたことによるものと主張し、修正申告により納付した税額を損害として賠償を請求した。

(判決の概要)

一審の富山地裁では修正申告の懲遷行為について「税務署長がした修正申告の懲遷は、その前提となる国税通則法70条5項(更正を法定納期限から7年を経過する日まで

行うことができる場合)に該当する旨の判断について、その後の裁決等によって異なる判断が示されたとしても、そのことから直ちに国家賠償法一条一項の違法があったとの評価を受けるものではなく、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漫然とこれを行ったと認めうるような事情がある場合に限り、上記違法の評価を受けるものと解するのが相当である」とした上で、「調査担当者は、調査の結果、不動産所得の必要経費のうち雑費には多額の生活費等が計上されており、生活費が不動産所得の必要経費にならないことは一般常識からしても明らかであり、原告もそのことを一応自認していたことなどの事実関係を把握した上で、仮装または隠蔽に該当すると判断したことが認められるところ、調査による事実関係の把握には何ら誤りがなかったこと、また、国税通則法 70 条 5 項の要件該当性に関する判断については、必ずしもその基準が明確ではないことからすれば、本件裁決により事後的にその判断が覆されたからといって、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漫然と上記要件該当性に関する判断を行い、これに基づいて本件修正申告を懲慥したと認めることはできない」とした。

また、説明義務違反については、「修正申告の法的効果や更正との相違等を説明する義務を課した法令は存在しないものの、修正申告はあくまで法律上提出を義務付けられていない任意的な申告であって、修正申告をしたときはその修正申告等にかかる不服申し立てはできないことなどからすると、納税者が自らの納得と自由な意思に基づき修正申告するかどうかについて自己決定をすることができるように、税務の専門家である税務職員は、修正申告を懲慥する際には、条理上、修正申告の内容、その法的効果及び更正との相違等について説明する義

務があるというべきである」とした上で、本件については「修正申告を懲慥するに際し、説明義務を怠り、修正申告の内容、その法的効果及び更正との相違等について説明を欠いたとは認められない」とし、請求を棄却した。

控訴審の名古屋高裁では、基本的に原審判決を引用し、一審判決を維持した。

(イ) 修正の強要⁽¹³⁾

(事案の概要)

修正申告は調査官の暴言の下、納税者の母が錯乱状態に陥り押印してしまったものであり、調査官はこれを、納税者本人の納得がないまま、持ち帰ってしまったものである。原告の意思に基づく署名押印行為がない以上、修正申告の意思表示は不存在である(無効)と主張するとともに、こうした行為による精神的損害に対する慰謝料を請求した事案

(判決の概要)

一審の大阪地裁では、本件修正申告の効力について「本件修正申告は、被告職員が本件調査の結果に基づいて記載したものであり、原告は被告職員らの説明に納得せず、調査させてほしいと繰り返し述べていたにもかかわらず、被告職員らは、修正に応じなければ原告ないし父に対していっそう高額な課税が行われる可能性を暗に示しながら強圧的な言辞で押印を迫り、興奮した母が本件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、未だ全部が記載されていない本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と認められるのであり、このような経過に照らすと、本件修正申告書は、原告の確定的な意思に基づいて作成提出されたものとは言えず、したがって、本件修正申告書は無効というべきである」とした。また「被告職員らの行

為は、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更に不利益な処分がおこなわれることを暗示した上、強圧的な言辞をもちいて修正申告を迫り、原告の真意でないことを知りながら修正申告を作成させてこれを持ち帰ったものであり、修正申告の懲憑として許容される限度を逸脱した違法な行為というべきである」とし、これにより原告は人格的利益を侵害され精神的損害をこうむったとして国に慰謝料の支払いを命じた。

これに対し、控訴審の大阪高裁では概要次のとおり、国家賠償請求を棄却した。

「本件各修正申告書中、住所氏名は納税者の自署であるが修正申告額等の実質的内容に関する数字の記入は調査担当職員によるものであることについては争いが無い。ところで、第一審では修正申告書が作成されたのは平成2年11月8日と認定し、その日には数字の記入をした調査担当職員は臨場していないことから、調査担当職員が未完成の修正申告書を持ち帰り、実印を偽造して訂正部分に押印して完成させたとの原告の主張を採用し、修正申告は納税者の意思に基づくものではなく無効であると判断した。しかし、修正申告書が作成されたのは平成2年11月8日との認定は誤りで、作成は11月9日(数字の記入をした調査担当職員は臨場していた)と認められる。また、原告は調査官から本件税務調査の結果に基づく十分な説明を受け、その際調査官によって提示された差益率が自己の営業実態に一応合致していたことから、立会いた顧問税理士とも相談の上、本件修正申告の懲憑を受け入れることとし、自署し、かつ母親のした押印を是認した上、これを提出したものであり、その間調査官によって原告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おこなわれた形跡もみ

とめられないのであるから、本件修正申告は原告の意思に基づきおこなわれたものとして有効である。また、修正申告の懲憑には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懲憑行為であったということはできない。」

イ 検討

修正申告については納税者の自発的意思が尊重されるべきことは当然であるが、それが不服申し立てができないなど、納税者の権利が制限される面を持つものであるから、その懲憑にあたっては、修正申告の内容、その法的効果、更正との相違点について説明する義務が条理上ある旨判示されてきている。すなわち、強制にあたる修正申告の懲憑や必要な説明を欠いた修正申告の懲憑は、職務上尽くすべき注意義務に違反した、国家賠償法上違法な行為と評価されることとなる。

調査内容の理解をうるために行う納税者への説明を軽んじ、行政の便宜に偏した修正申告の懲憑が仮に行われるとすれば、たとえ賠償請求にまでは至らないとしても、税務行政全般への信頼を損なうことにつながる。修正申告の懲憑のあり方としては、納税者の意向確認を適正に行うことはもちろんであるが、一連の手続きを調査担当者だけに任せるのではなく、たとえば修正申告の收受段階で統括官が関与し、懲憑行為に不備がなかったか、更には納税者の真意が申告に反映されているか等をチェックするといった牽制効果を持った内部手続きが重要と考えられる。

2. 税務相談と国家賠償

税務相談は、納税者が自ら正しい申告と納税が行えるよう、税に関する情報を提供したり、税務一般に関する質問に答えるも

ので、納税者サービスの一環として行われているものである。

この税務相談に関しては、誤った、あるいは不十分な回答を信頼して申告を行った結果、申告に誤りがあるとして更正処分を受け、損害を被ったとして、国家賠償を求めた事案が相当数ある。

ア 判例

(ア) 税務相談室への電話相談⁽¹⁴⁾

(事案の概要)

納税者は租税特別措置法 41 条の 5 を適用して平成 11 年に生じた居住用財産の譲渡損失の繰越控除を行い、平成 14 年分の確定申告を行った。税務署長は、この確定申告書に買替資産に係る住宅借入金等の残高証明書が添付されていないため、同条を適用することはできないとして、更正処分をした。これに対し原告が、本件確定申告は、事前に税務相談室に相談し、同条の適用がある旨の回答を得て、これを信頼しておこなったものであるから、更正処分は信義則に反するとして、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、繰越控除により還付をうけることができたはずの源泉所得税額等相当額の損害を受けたとして、国家賠償法に基づき損害賠償を請求した事案である。

(判決の概要)

一審の千葉地裁では、「税務相談は税務署側で具体的な調査を行うこともなく、相談者の申し立てに基づきその範囲内で、行政サービスとして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」

「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に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、国家賠償法一条一項の適用を基礎付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」旨判示し、損害賠償の請求を棄却した。

控訴審の東京高裁でも、賠償請求には理由がないとして棄却しているが、その理由として次の点を追加するほかは第一審の理由を引用するとしている。

「殊に電話による税務相談は不特定多数のものから、資料の提供を受けることなくその申し立てる事実関係を前提として、手続き上の問題のみならず課税要件の存否など実態上の問題についてまで口頭で相談され、短時間のうちに解答することが求められるものであり、これらの判断資料や時間等の制約があることを考慮すると、その回答にはおのずと正確性に限界があることはやむをえないというべきであるから、相談をした者は、回答を一つの参考意見として受け止めるべきであるとするのが相当であり、回答を絶対的なものとして信頼すべき特別な事情がない限り、その信頼は保護されないというべきである」

「控訴人は本件繰越控除の要件として借入金の残高が必要であることを知っていたか、疑問を有していたと認められ、そうすると本件回答があったとしてもそれを絶対的に信頼するのは相当ではなく、税務署に具体的事実関係を述べ相談するなどの対応をとることも可能であったのであるから、

控訴人には以上の点において慎重さにかけるところがあつたといわざるを得ない。したがってこの点からも本件回答についての控訴人の信頼は保護されないから、本件処分は課税上の信義則に違反するものではなく、適法であり、また本件回答は担当者の職務上の法的義務に違反するものではない。」

(イ) 窓口相談 不十分な回答内容⁽¹⁵⁾

(事案の概要)

原告が、消費税の申告にあたり、実額控除の方法で仕入れにかかる消費税額を計算したところ、従前簡易課税制度の特例を選定した後、同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いて、みなし仕入れ率により仕入れに係る消費税額を計算する内容の更正処分を受けた。これに対し、原告は、「合併に係る相談を税務署に行っており、その際に、被合併法人は消費税の還付を受けており、合併後も消費税に関し、支障なく還付を受けたいと考え、そのためにはどのような書類を提出すればよいかを相談した。簡易課税制度を選択しておれば消費税の還付はあり得ないことは、担当官であれば直ちに思い至ることができるはずであり、そのことを告げ、簡易課税制度を選択しているのであれば課税期間開始前に選択不適用届出書を提出する必要があることを助言すべきであつた。にもかかわらず、担当官はこれを怠り、選択不適用届出書を必要提出書類として示さなかったばかりか、本則課税と簡易課税の違いの一般的説明すら行わなかった明らかな過失があるから、国はこの過失によって控訴人が被った損害を賠償すべき義務がある。」として、国家賠償法に基づき、還付を受けられなかったはずの消費税相当額を損害とする損害賠償を提起した。

(判決の概要)

第一審の東京地裁は概要次のように判示し、訴えを棄却した。

「税務相談は、あくまでも相談者から提示された事実関係に基づいて、相談事項を検討するものであり、その回答に限界があることは否定できないのであって、相談担当者に対し、税務相談をきっかけとしてあらゆる事態をすべて想定した上で調査を尽くし、相談者に最も利益になる申告方法を教示することを要求するのは無理をしいるものといわざるを得ない。したがって、税務相談に対する回答を公的見解の提示であると理解する余地があるとしても、それは、あくまでも相談者の提示した事実関係を前提とした公的見解の提示であると理解するほかないものというべきである。」

「税務相談は相談者の一方的な申し立てに基づいて、その申し立ての範囲内で担当官の判断を示すものであるから、税務相談にあつた担当官は原則として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解するのが相当であるところ、税務相談担当者に対し、本件における原告の説明内容から、合併法人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出書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ず、同担当者の対応に国家賠償法上の違法があつたということとはできない。」

「合併法人が本則課税方式、簡易課税方式のいずれを採用しているかについてさえも話をしていなかったというのであるから、相談担当者の説明が会社の合併に伴う法人税、消費税申告について一般的に必要な書類の説明にとどまり、合併法人が簡易課税

制度を採用していた場合に、被合併法人が採用していた本則課税方式を継続するための方法についてまで説明が及ばなかったことはやむを得ないものといわざるを得ない」

控訴審の東京高裁では第一審の判断を維持し、控訴人の請求を棄却したが、その理由として、次の点を付加するほか原判決を引用するとした。

「控訴人は、税務相談の担当係官に合併に伴う手続きについて相談したいとして相談を持ちかけ、被合併法人は輸出比率が高く、消費税の還付を受けており、今後もその取り扱いを継続したいと考えていることを話した上で、法人税と消費税に関して合併に伴って必要な届出その他の手続きを教えてほしいと述べたにとどまり、合併法人が本則課税と簡易課税のいずれを採用しているかについて話をしていなかったというのであるから、担当者の説明が会社の合併に伴う法人税消費税申告について一般的に必要な書類の説明にとどまり、合併法人が簡易課税制度を採用していた場合に被合併法人が採用していた本則課税方式を継続するための方法についてまで説明がおよばなかったことはやむを得ないものというべきであり、このような事実関係を前提とすれば、担当官に控訴人の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、担当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」

イ 検討

公務員の行為が国家賠償法1条1項の適用上違法と評価されるためには、当該公務員の行為が個別の国民に対して負う職務上の法的義務に違反してなされた場合でなければならぬ。⁽¹⁶⁾

税務相談に対する回答という行為につい

てみた場合、上記裁判例では、「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」、「相談者は回答を一つの参考意見として受け止めるべきとするのが相当であり、回答を絶対的なものとして信頼すべき特別な事情がない限り、その信頼は保護されない」、「税務相談にあたった担当官は原則として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解するのが相当である」と判示しており、仮に誤った回答、あるいは本来相談者が確認しなかった事項への回答が的確になされておらず不十分なものであったとしても、そのことから直ちに、当該回答が、個別の国民に対して負う職務上の法的義務に違反して、国家賠償法1条1項の適用上違法と評価されるものではない旨の判断を示しているが、その理由は概ね次のように整理できるものと考えられる。

「申告納税制度の下では、申告は本来納税義務者の判断と責任においてなされるべきものである。このため、申告にあたっては、誤りなきよう、十分な注意を払い、必要に応じた調査等を行うことは納税義務者の責任において行うべきことであり、仮にその申告が誤ったことにより損害が生ずるとすれば、それは納税者自身が負うべきことが基本である。そして、税務相談は申告の際に納税者が行う、調査等の一環として為されるものであるが、一般に税務相談の性格からして、その回答の正確性には限界があり、こうした限界を持つ税務相談の回答は判断にあたっての一つの材料として捉えられるべきものであり、こうした限界を持つ税務相談における回答を信頼したという理由だけをもって、納税者が本来負っている責任を安易に相談担当者に転嫁すべきではない。」

こうした考え方は回答の正確性に限界がある典型ともいえる電話相談にはよく当てはまるといえる。このため、その性格上「一つの参考意見」にとどまらざるを得ないという限界を持つ電話相談については、その相談範囲は、あくまでも制度の説明や法令の一般的解釈あるいは税に関する情報の伝達など、個別の事実認定を要しない事項に限るべきであるし、回答にあたっては、相談者の安易な信頼につながるものがないよう、相談内容によっては、留保付の回答を行うなどの配慮が求められる。また、電話相談が持つ限界については、日頃から納税者一般に広く周知されていることが、無用な混乱を避けることにつながると考えられる。

なお、実際に行われている相談態様は様々であり、例えば面接による個別相談の場で相談担当者が当然尽くすべき注意義務を尽くしてさえおれば、発生し得ないような単純な法令解釈誤りによる回答を行った場合や十分な部内での検討を経た上で文書で為される回答に誤りがあったような場合には、回答の正確性に限界があるという主張は必ずしも妥当性を持ち得ず、事情によっては、誤った回答行為が国家賠償法上違法と判断される余地もあると考えられる。

3. 不作為と損害賠償

国家賠償法の対象となる活動には権力的行政作用のみならず、行政指導などの非権力的行政作用も含まれ、また、作為のみならず不作為の態様のものも含まれると解されている。そして、公務員の不作為が違法となるのは、公務員が個別の国民に対して負担する職務上の法的義務違反と評価できる作為義務に違反した場合と解されている。

税務行政に関し、不作為の違法性が問われた国家賠償事案としては、例えば次のようなものがある。

ア 判例

(ア) 減額更正の懈怠⁽¹⁷⁾

(事案の概要)

税務職員による税務調査を受けて、修正申告した原告が、控除すべき必要経費を控除しないまま、過大な課税所得を申告させられたとして、「過大に申告したから、減額の更正決定をするように申し出た。経費について必要な資料も提出した。しかるに、税務署長は迅速に対応せず、漫然と除斥期間を徒過させ、減額更正を不可能にしまった。原告の申し出に対し、迅速な対応を怠り、減額更正の機会を喪失させた税務署長の不作為は、違法な職務執行である」旨主張し、その過大部分に相当する金額について損害賠償を求めた。

(判決の概要)

一審の水戸地裁では、「法定申告期限から一年を経過しており、職権による減額更正が可能であるだけで原告には減額更正を求める法律上の権利はない」、「原告が経費について明確な根拠ある資料を示して減額更正を求めたのに、税務署長がこれを無視したり、容易に為しうる調査をあえて怠るなどの特段の事情が認められる場合には、職務執行に違法性を認めるべきときがあると解される」、「本件は減額更正すべき根拠が見出される状況になかったことは明らかである」とし、税務署長が積極的に調査して減額更正すべきであったとはいえないとして請求を棄却した。

控訴審の東京高裁では、「控訴人は当初造園業を営んでいた事実自体を否定するなど非協力的態度に終始し、必要な経費等についても積極的に明らかにしようとしなかった」、「税務当局は調査権限を有しているけれど、逐一それを調査すべき義務を納税者に対して負っているものではない」、「もっとも職権による減額更正を申し出たものが、

経費について明確な根拠のある資料を示してその職権発動を求めたのに対し、税務署長がこれを無視したり、容易になしうる調査をあえて怠るなどの特段の事情が認められる場合には、その職務執行が違法とされる余地もあると考えられる」と判示したが、本件では信頼性のある資料の提出はなかったと認定し、請求を棄却した。

最高裁でも、上告を棄却。

(イ) 制度の周知懈怠⁽¹⁸⁾

(事案の概要)

競売により土地を買い取った原告が、本件は登録免許税の納付義務免除の要件を具備していたにもかかわらず、担当裁判所職員の過誤により、その旨を知らされず、誤納付したとして、裁判所の競売担当官には阪神淡路大震災にかかる特別法により、登録免許税が免除される場合のあることを周知徹底すべき注意義務があるにもかかわらず、これを怠ったとして、国家賠償法に基づく損害賠償を請求した。

(判決の概要)

「国家賠償法一条における公務員の作為義務は、場合によっては具体的な法令上のものでなくとも認められることがないわけでもない。作為義務が法律上肯定されるか否かは免税措置の創設趣旨や当該作為義務の内容、行為当時の事情等を総合的に検討して判断されるべきものである。」

「免税制度の存在の広報ないし周知をどのような方法で行うか等については、場所的事情やコスト等の諸般の事情を考慮した被告の裁量に委ねられているというべきであり、したがって、被告が一切の広報活動を行わなかったり、免税措置の適用を受けうるものが行政庁の窓口で具体的質問をしているのに、これに的確に答えず、その者が免税措置を受け得る者であることを見過ごした等のように、免税措置の広報ないし

周知に関する被告の対応等に右裁量の範囲の著しい逸脱があると認められるような場合に限り違法の問題が生じると解するのが相当」とした上で、本件では、相応の注意を払えば、免税措置を知りうる程度の広報はなされており、裁量権の逸脱は認められないとし、請求を棄却した。

(ウ) 物納申請財産に対する補完要求⁽¹⁹⁾

(事案の概要)

本件は、原告が相続に伴い、平成4年6月26日に相続税の物納申請をしたが、税務職員がこれを適切に処理せず、平成15年11月6日に至ってようやく東京国税局長が物納を許可したことに対し、「本件物納申請事案は本来であれば、1年6ヶ月程度の期間さえあれば物納の許可又は却下を行うことができたにもかかわらず、違法な職務懈怠により、申請から物納許可まで11年余もの時間を要した。本件は超過物納事案であり、違法行為がなく、1年6ヶ月程度で許可されていれば、1億円を超える還付金を受け取っていたはずであるから、当該還付金に対する利息相当額の損害を被った。物納申請が却下された場合の恐怖におびえる生活を11年余も強いられたことによる精神的苦痛を被った」と主張し、国家賠償法に基づき損害賠償を請求した。

(判決の概要)

一審の東京地裁では次のような理由で国家賠償法1条1項にいう違法の評価を免れないとして賠償請求を認めた。

「物納制度の仕組み等に鑑みると、物納申請の審査に当たる公務員には、納付すべき相続税額を延納によっても金銭で納付することを困難とする事由があるか否か及び申請に係る物納財産が「管理又は処分するのに不相当」なものに該当するか否かの両要件について、速やかに検討調査を行うべきことが職務上要請されているものといわ

なければならない。」

「本件物納申請財産は、その対象地の範囲のみならず、それを対象にした賃貸借契約の内容の面においても、物納を許可するに当たって様々な隘路が予想されるものであり、また、賃貸借契約の内容を補完するとすれば、多数の区分所有者らに關係するものである以上、その調整に労力を要するであろうことは容易に推察されるものであったことも総合的に考慮すれば、担当職員は、その職務として、申請を受けてから速やかに「管理又は処分するのに不適當」なものに該当するか否かの審査をして、物納申請の対象である土地の範囲を確定するための事務処理を進めるだけでなく、その土地を対象とする賃貸借契約の内容についても、審査を進めることが求められていたというべきである。」

「職員は申請を受けてから速やかに賃貸借契約の内容について調査検討を進め、事實關係に疑問がある場合には相続人らにその確認をするなど事實關係の把握につとめ、遅くとも本件申請から一年程度の間には、自ら又は関東財務局の指導を得るなどして、それまでの調査により明らかになった問題点を申請者である相続人に対し具体的に提示すべきであり、また、そうすることが十分に可能であった。そして、そのような措置を講じていれば、許可は、その時期まで確定できないものの、より早期にされていたものと推認される。」

「本件物納申請担当者は、そのような職務上尽くすべき注意義務を尽くすことなく、漫然と審査をしていた」

控訴審の東京高裁では、「国家賠償法一条一項の違法とは、公務員が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ものであると解され、また、本件は、税務職員等の不作為を侵害行為とするものであるから、不法行為が認められるためには、

その前提として、同職員等に上記に指摘した私的利益に向けられた作為義務が認められなければならない」とした上で、「仮に法令上、職員に物納申請者に対する私的利益にむけた作為義務の根拠が規定されていないと解するとしても、税務署長が相当期間内に調査、判断をし、またその補助機関が税務署長において相当期間内に調査判断ができるように執務すべきは当然であり、より早期に許可ができたのに不当に長期間にわたってその判断が遅延した場合には、早期に還付金を受領してこれを運用することにより受ける財産上の利益が損なわれることや早期に物納申請が許可されることにより、不許可になって多額の延滞税がかせられるのではないかと恐怖を抱くことは容易に予測できることであるから、物納担当公務員には、少なくとも、こうした結果を回避すべき条理上の作為義務があるということが出来る」として作為義務の存在を認定した。その上で、「物納担当者において速やかに物納の要件について調査をし、物納申請を許可できる場合には、速やかにこれを許可すべき義務ないしこれに協力すべき義務に違反した不法行為が認められるか否かは、(イ)補完要求の前提としての調査が適切に行われなかったことなどから補完要求が遅れ、その結果本件物納申請に対する許可が遅くなったという事実が認められるか否か(ロ)不適切な補完要求まで行われたため、本件物納申請に対する許可が遅くなったという事実が認められるか否か(ハ)補完要求後の事態の推移に適切に対処することにより早期に許可ができたのに、漫然と様子を見ていたため、本件物納申請に対する許可が遅くなったという事実が認められるか否かを検討することにより行う必要がある」とし、(イ)適切な調査が行われたかについて「物納申請の対象である土地の範囲を確定させるための事務処理を進めるだけ

でなしに、その土地を対象とする賃貸借契約の内容についても、審査を進め、事実関係に疑問がある場合には相続人らにその確認をするなど事実関係の把握につとめ、遅くとも本件申請から一年程度の間には、自ら又は関東財務局の指導を得るなどして、それまでの調査により明らかになった問題を申請者である相続人に対し具体的に提示すべきであり、また、そうすることが十分に可能であったというべきであったのに、そのような職務上尽くすべき注意義務を尽くすことなく、漫然と平成4年6月26日の本件物納申請以降平成5年10月13日の現地調査までの間、おおむね、本件物納申請財産の対象地範囲を明確化するための作業に終始し、本件賃貸借契約の内容に関しての審査をしていなかったものである。そして、その結果、本件物納申請に対する許可が遅れたものと推認することができる。そうすると、同職員には、上記の作為義務に違反した違法行為が認められ、またその点について過失も認められる」として損害賠償請求を認めた。なお、(ロ)、(ハ)については違法性を認められないとした。

(エ) 瑕疵ある申告に対する補正指導の懈怠⁽²⁰⁾

(事案の概要)

相続税の申告に際し、必要書類の一部を添付しなかったため、納税猶予の特別措置の適用を受けられなかった原告が、「必要書類の存否の確認ないし審査という形式的で極めて容易な作業さえ行っていれば、本件申告書の必要書類の不足を直ちに発見することができ、これを前提とした行政指導が可能であった。しかるに、申告期限が経過するまで漫然と放置し、不足書類の補完を助言指導しなかったことは重大な過失に基づく甚だしい怠慢行為であるので職員の不作為は違法であり、その結果適用をうけれ

ば猶予されたであろう相続税の納税猶予額及びこれに対する延滞税相当額の損害を被った」として国家賠償を請求した。

(判決の概要)

「申告納税方式の下では納税者は原則として自らの判断と責任において法令の規定に基づき正しい申告をすべき義務を負担している」、「税務職員に対して必要書類の追加補完を促すなどの助言指導義務を定めた規定はないのであるから、原告に対して申告期限内に必要な書類を追加補完するような行政指導をしなかった職員の措置を違法であるとはいえない」として請求を棄却した。

イ 検討

国家賠償法1条は「公権力の行使」と規定しているが、これには不作為も含まれることに異論はない⁽²¹⁾。作為義務が法令上明文で規定されている行為については、その不作為が国家賠償法上違法となることは明らかである。しかし、作為義務は、法令に規定がある場合に限られず、慣習や条理に基づくものも含み、行政作用法上の根拠規定なく行われる行政指導といった事実行為も含まれるとされており、そうした作為義務が明文で規定されていない行為については、その不作為が国家賠償法上違法となるか否かは判断に困難を伴う場合が多い。

例えば、上記判例(ア)についてみると、減額更正の申し出があった場合の調査の要否に関し、税務署長は当該申し出に応じ、逐一調査すべき義務を負うものではないとしつつも、納税者が明確な根拠を示し、調査を求めたのに対し、税務署長がこれを無視し、容易になしうる調査をあえて怠るなどの特段の事情が認められる場合には、その職務執行が違法とされる余地もある旨判示している⁽²²⁾。また、判例(イ)では制度の周知に関し、その具体的実施方法等には行政側の裁量を認めつつ、裁量の範囲の著し

い逸脱があると認められる場合には違法の問題が生じるとしている。更に判例(ウ)物納要件を十分に満たさない物納申請財産について行われる補完要求と判例(エ)瑕疵ある申告書が提出されてきた場合の補正指導は共に行政指導に当たると考えられるが、前者の補完要求については作為義務を認め、しかも職務上尽くすべき注意義務を尽くさなかったとして損害賠償を認めたのに対し、後者の補正指導については作為義務自体を認めていない。

税務行政上の各種行為に関し、その不作為が国家賠償法上違法と評価されるか否かの判断基準をこれらの判例から引き出すとすれば、(イ)当該行為を行わないことにより、納税者に損害が発生することを税務当局が予見できたかどうか(ロ) 税務当局が損害発生を防止する行為をとることの困難性(ハ)納税者自らによって損害を回避することの困難性を挙げることができるのではないかと考える。

4. おわりに

一般に国家賠償については、例えば「公権力行使の意義」や「国家賠償法上の違法性の意義」など様々な議論がある。しかし、税務行政に関する国家賠償に限ってみると、違法性の意義については既に職務行為基準説が判例上定着しており、また、争点も比較的限られており、争いは事実認定に関するものが多いといえる。

課税関係の国家賠償事案では、調査あるいは指導等が実際どのように行われたのが個々の事案に即して検討されるが、事案の中には、税務行政のあり方一般に関わる問題を内包しているものもみられる。税務行政の運営については、そうした国家賠償事案の判決を踏まえながら、適法な公務執行を維持すべく、その都度必要な見直しが行われてきたが、これからも国家賠償訴訟

を通して税務行政のあり方について様々な問いかけがなされることが想定されることであり、これらに的確かつ柔軟に対応していくことが信頼される税務行政を確立していく上で求められる。

-
- (1) 塩野宏「行政法 2(第二版)」有斐閣(1995)227頁
 - (2) 奈良地裁 昭和 56 年(ワ)第 113 号 昭和 61.7.30 判決【TKC 判例等データベース文献番号 (以下「文献番号」とする) 22002043】
大阪高裁 昭和 61 年(ネ)第 1973 号 平成元.3.28 判決【文献番号 27804631】
最高裁 平成元年(オ)第 930 号 平成 5.3.11 小法廷判決【文献番号 22005671】
 - (3) 熊本地裁 平成 14 年(ワ)第 1150 号 平成 17.1.13 判決【文献番号 25420071】
福岡高裁 平成 17 年(ネ)第 155 号 平成 18.7.6 判決【文献番号 25450954】
 - (4) 水戸地裁 平成 13 年(ワ)103 号 平成 15.4.15 判決【文献番号 28130610】
東京高裁 平成 15 年(ネ)2952 号 平成 16.6.10 判決【文献番号 28141133】
最高裁 平成 16 年(オ)1487 号 平成 17.5.10 棄却決定【文献番号 25420172】
 - (5) 職務行為基準説に対しては、学説上は議論があるところ。
前掲塩野(注 1)246 頁「国家賠償法上の違法は、行政行為のように国に対する行為規範が明確に存在するときは、その規範の違反を意味し、当該公務員の過失として評価されるべきものは、これに入らず、端的に過失の問題として処理するのが素直な見方といえる」
宇賀克也「行政法概説 2 行政救済法」有斐閣(2006)377 頁も同旨
 - (6) 京都地裁 昭和 57 年(ワ)第 1345 号 昭和 59.3.23 判決【税務訴訟資料第 135 号】
大阪高裁昭和 59 年(行ネ)713 号 昭和 59.11.29 判決【税務訴訟資料第 140 号】最高裁昭和 60 年(オ)269 号 昭和 63.12.20 日判決【訴訟月報 35 巻 6 号】
 - (7) 徳島地裁 平成 3 年(行ウ)第 8 号 平成 11.1.22 判決【文献番号 28061113】
高松高裁 平成 11(行コ)8 号 平成 13.4.17 判決.確定【文献番号 28101128】
 - (8) 京都地裁 平成 4 年(ワ)1648 号 平成 7.3.27 判決【文献番号 28010100】
大阪高裁 平成 7 年(ネ)926 号 平成 10.3.19 判決【文献番号 28050108】

- (9) 神戸地裁 平成 13 年(ワ)第 2275 号 平成 15.11.27 判決【文献番号 28130748】
大阪高裁 平成 16 年(ネ)第 59 号 平成 16.8.31 判決【文献番号 28141275】
最高裁 平成 16(オ)1852 平成 17.1.14:上告棄却【文献番号 25420074】
- (10) 神戸地裁 平成 13 年(ワ)第 2276 号 平成 16.1.14 判決【文献番号 28140871】
大阪高裁 平成 16 年(ネ)第 633 号 平成 16.11.26 判決【文献番号 28141583】
最高裁 平成 17(オ)434 号 平成 17.4.7 決定【文献番号 25420148】
- (11) 例えば大阪高裁平成 16 年(ネ)第 59 号 平成 16.8.31 判決
- (12) 富山地裁 平成 17 年(行ウ)3 号 平成 15.12.6 判決
名古屋高裁 平成 19 年(行コ)4 号 平成 19.9.12 判決
- (13) 大阪地裁 平成 6 年(行ウ)第 74 号 平成 13.3.8 判決【文献番号 28101097】
大阪高裁 平成 13 年(行コ)第 27 号 平成 15.8.29 判決【文献番号 28130701】
- (14) 千葉地裁 平成 16 年(行ウ)第 44 号 平成 17.12.13 判決【文献番号 28140684】
東京高裁 平成 18 年(行コ)第 21 号 平成 19.2.27 判決【文献番号 28140683】
- (15) 東京地裁 平成 15 年(行ウ)第 628 号 平成 16.11.9 判決【文献番号 28141508】
東京高裁 平成 16 年(行コ)第 386 号 平成 17.4.13 判決【文献番号 25420153】
- (16) 「国家賠償法一条一項は、国又は公共団体の公権力の行使に当たる公務員が、個別の国民に対して負担する職務上の法的義務に違反して当該国民に損害を与えたときに、国又は公共団体がこれを賠償する責めに任ずることを規定するものである」最高裁昭和 60 年 11 月 21 日小法廷判決民集 39 卷 7 号 1512 頁
- (17) 水戸地裁平成 13 年(ワ)103 号 平成 15.4.15 判決【文献番号 28130610】
東京高裁平成 15 年(ネ)2952 号 平成 16.6.10 判決【文献番号 28141133】
最高裁平成 16 年(オ)1487 号 平成 17.5.10 決定【文献番号 25420172】
- (18) 神戸地裁 平成 10 年(ワ)642 号 平成 12.3.23 判決【文献番号 28060999】
- (19) 東京地裁平成 16(ワ)5735 号 平成 18.10.25 判決
東京高裁平成 18(ネ)5582 号 平成 19.8.30 判決
最高裁上告不受理 平成 20.2.15
- (20) 東京地裁 平成 16 年(ワ)5790 号 平成 16.11.16 判決【税務訴訟資料第 254 号】
- (21) 宇賀克也「行政法概説 2 行政救済法」有斐閣(2006)358 頁
- (22) 規制権限の不行使に関してではあるが、豊田商事の商法により損害を被った控訴人らが、損害を被ったのは国が豊田商事に対して規制権限を行使しなかったからであるとして、国家賠償法 1 条に基づく損害賠償を請求した豊田商事事件(大阪高裁平成 5 年(ネ)2733 号 平成 10.1.29 判決)では次のように判示しており、租税事件においても参考になるものと考えられる。
「公務員の権限不行使が作為義務に違反し、違法となるか否かは、権限の根拠となる法令のみならず慣習条理等も斟酌し、具体的な事情の下で当該公務員に権限が付与された趣旨目的に照らしその不行使が著しく不合理であるかどうかによって決せられるべきである」
「公務員の権限不行使が著しく合理性を欠くか否かは、行政権限の行使に裁量権を付与した法の趣旨目的当該法規の定める裁量権の幅の大小、危険の切迫性、危険の予見可能性、回避可能性補充制、国民の期待といった権限の不行使が違法と判断されることについて積極的に作用する事情のみならず、権限行使に支障となる事情の存否、具体的にとられた行政措置の有無とその内容といった右判断に消極的に作用する事情、更には加害者被害者の個別具体的事情等諸般の事情を総合考慮して決すべきである。」