

平成 24 年 3 月 8 日判決言渡 同日原本交付 裁判所書記官

平成●●年（○○）第●●号、同年（○○）第●●号 損害賠償請求控訴、
同附帯控訴事件（原審・大阪地方裁判所平成●●年（○○）第●●号）

口頭弁論終結日 平成 23 年 12 月 21 日

判 決

控訴人・附帯被控訴人（被告） 国
(以下「控訴人」という。)

被控訴人・附帯控訴人（原告） X
(以下「被控訴人」という。)

主 文

- 1 控訴人の控訴に基づき、原判決中控訴人敗訴部分を取り消す。
- 2 前項の取消部分につき、被控訴人の請求を棄却する。
- 3 被控訴人の附帯控訴を棄却する。
- 4 訴訟費用は第 1、2 審とも被控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第 1 控訴の趣旨及び附帯控訴の趣旨

1 控訴人の控訴の趣旨

主文第 1 項、第 2 項、第 4 項と同旨

2 被控訴人の附帯控訴の趣旨

(1) 原判決を次のように変更する。

(2) 控訴人は、被控訴人に対し、100 万円及びこれに対する平成 21 年 11 月 27 日から支払済みまで年 5 分の割合による金員を支払え。

(3) 訴訟費用は第 1、2 審とも控訴人の負担とする。

第2 事案の概要

1 本件の要旨及び訴訟の経過

(1) 要旨

本件は、依頼者の納税義務の履行方法等を大阪国税局と交渉していた弁護士である被控訴人が、大阪国税局の担当者から、税理士法51条の通知（以下「51条通知」という。）がないことを理由に依頼者と大阪国税局担当者との交渉の場に立ち会いを拒否されたことについて、その行為が違法な公権力の行使に当たると主張して、国家賠償法1条1項の規定に基づき、控訴人に対し、慰謝料200万円及びこれに対する不法行為後である平成21年11月27日以降の民法所定年5分の遅延損害金の支払を求めた事案である。

控訴人は、大阪国税局の担当者が被控訴人の立ち会いを認めなかったことは法律に基づく処置で違法性はないこと等を主張して、被控訴人の請求を争った。

(2) 訴訟の経過

原審裁判所は、控訴人が、被控訴人の依頼者と大阪国税局担当者との交渉の場に被控訴人の立ち会いを認めなかったことが違法であると認め、被控訴人の請求を、10万円及びこれに対する平成21年11月27日以降の民法所定の年5分の遅延損害金の支払を求める限度で認容した。

そこで原判決を不服として控訴人が控訴を提起し、控訴人敗訴部分の取消しとその部分の請求の棄却を求め、他方、被控訴人は附帯控訴を提起し、原判決を変更して100万円及びこれに対する遅延損害金の限度で被控訴人の請求を認容するよう求めた。

- 2 「前提事実」並びに「主な争点及びこれに関する当事者の主張」は、後記3の当審における控訴人の主張、同4の当審における被控訴人の主張を付加するほかは、原料決の「事実及び理由」中の第2の2及び3に記載のとおりであるから、これを引用する。

3 当審における控訴人の主張

(1) 税理士法 5 1 条 2 項の解釈

本件で、大阪国税局の担当者である D 主査が、本件納付協議に被控訴人が関与することについて 5 1 条通知等（5 1 条通知及び税務代理権限証書の提出）を求め、これを提出しないことを理由に A と大阪国税局との協議の場に被控訴人が同席することを認めなかった行為は、税理士法の正しい解釈に基づくものである。

ア 税理士業務の意義

税理士法 2 条は、税理士の業務について、税務代理（1 項 1 号）、税務書類の作成（1 項 2 号）、税務相談（1 項 3 号）を税理士の「事務」と規定した上、これらの「事務」を業とする者を税理士としている。そして、「業とする」とは、有償無償を問わず、また営利目的の有無を問わず反復継続して行い又は反復継続して行う意思をもって行うことをいうとされている（基本通達 2－1）。

イ 弁護士法 3 条 2 項、税理士法 5 1 条、5 2 条の各規定及び沿革

弁護士法 3 条 1 項は、当事者その他関係人の依頼又は官公署の委嘱によって、訴訟事件、非訟事件及び審査請求、異議申立て、再審査請求等行政庁に対する不服申立事件に関する行為その他一般の法律事務を行うことを弁護士の「職務」とした上で、同条 2 項において、弁護士は、当然、弁理士及び税理士の「事務」を行うことができる旨を定める。

他方、税理士法 5 2 条は、税理士又は税理士法人でない者は、この法律（税理士法）に別段の定めがある場合を除くほか、税理士業務を行ってはならない旨規定し、税理士法 5 1 条 1 項は、「弁護士は、所属弁護士会を経て、国税局長に通知することにより、その国税局の管轄区域内において、随時、税理士業務を行うことができる。」と規定する。この規定は、昭和 2 6 年 6 月 1 5 日法律第 2 3 7 号による税理士法制定の際、弁護士法 3 条

と税理士法 5 2 条の規定の調整を図るために、衆議院大蔵委員会において議員修正により設けられた。

すなわち、弁護士には、当然、税務代理士の事務を行うことができる旨の規定（昭和 2 6 年 6 月 1 5 日法律第 2 3 7 号による改正前の弁護士法 3 条 2 項）があったが、税理士法制定により税務代理士がなくなり、新たに前記税理士法 5 2 条の規定を定めるに当たり、前記弁護士法 3 条 2 項の削除等も検討されたが、結局、弁護士が、税理士としての登録をせずに税理士業務を行うことを認めつつ、そのためには、所属弁護士会を経て、国税局長に通知することとされたものであった。

ウ 弁護士法 3 条 2 項は、弁護士が「当然に税理士事務を行う」旨を規定したが、これは、弁護士が税理士としての登録手続をとることなく、一般の法律事務の一つとして税理士の事務を行うことができる旨を規定したにとどまり、それを超えて、弁護士であれば他の法律による制約を何ら受けることなく税理士業務等を行い得ることまでを定めたものではない。税理士法 5 1 条、5 2 条を定めるに至った沿革及び規定の内容からして、弁護士であっても、税理士法所定の手続を踏むことなく弁護士法 3 条 2 項のみに基づいて税理士業務を行うことはできない。弁護士法 3 条 2 項の税理士業務は、弁護士として業務を行う場合の税理士事務であるから弁護士業務の一環として行うことを予定するものであり、弁護士業務に付随して行われる以上、反復継続が予定され又はその意思に基づくものといえることができ、税理士業務に該当する。したがって、弁護士法 3 条 2 項の「税理士事務」と 5 1 条通知等を要する「税理士業務」は互いに重なりあうものであり、この点を二者択一のものとする原判決の判断は間違っている。

エ 税理士法 5 1 条の規制の趣旨等

以上のとおり、弁護士が弁護士業務に付随して行う税務代理は税理士業務に該当するから、通知がなければ、弁護士業務に付随する税理士業務も

できないことになる。弁護士は、その資格のままで他の専門的有資格者（行政書士、弁理士等）の業務を扱うことができるが、税理士法以外には業務の取り扱いに法律上の制限を設けている例はない。税理士法がこのような規制を設けた理由は、弁護士が弁護士の資格で税理士業務を行う場合、当該弁護士に対し、弁護士法に規定のない税理士固有の義務を負わせ、かつ、財務大臣の監督に服させようとするところにある。この税理士固有の義務は、税理士が納税義務者の申告を補助する者として申告納税制度の円滑公正な運営について重要な一翼を担う独自の立場にあって、中立公正性が重視されることに着目して規定されたものである。

オ 原判決の判断の誤り

（ア）原判決は、被控訴人の本件納付協議への関与が税務代理行為に該当するとしながら、その行為が税理士法 5 1 条 1 項の税理士業務に当たるか否かの判断を避け、本件納付協議への関与が「弁護士法 3 条 2 項により弁護士が当然に行うことができる税理士の事務」であるのか「税理士法 5 1 条により国税局長への通知を要する弁護士が随時行う税理士業務」のいずれに当たるかの問題であると、二者択一のものとして指定した上で弁護士業務の一部であるとし、税理士法 5 1 条 1 項の税理士業務に該当することを認めなかった。

しかし、税理士法 5 1 条はまさに税理士の業務を弁護士業務に付随して行う場合を規制対象としているのであって、原判決のように二者択一でとらえること自体が誤りである。実質的にも、弁護士の行う税理士事務は、弁護士業務に付随してされるから、そのような行為につき 5 1 条通知等を要しないものとするれば税理士法 5 1 条の適用される場面はなくなってしまふ。

（イ）原判決は、「弁護士法 3 条 2 項、国税通則法 1 0 7 条 1 項により認められる代理権限が、税理士法 5 1 条のような広く公益を図るための規定

によって否定されるものではない」とも判示する。

しかし、同判示は、当該事務を扱い得る資格の問題と、その資格に基づき代理権限を行使する際の手続的な制約の問題とを混同するものであり、弁護士法 3 条 2 項の解釈を誤るものである。弁護士の行う税理士事務に関しては、立法の過程で審議された結果、税理士固有の義務及び所管行政庁による監督の必要性を重視し、税理士法 5 1 条の規制を設けることで決着が図られたのであって、弁護士法 3 条 2 項は、税理士法 5 1 条による手続的な制約を受けるものである。

(ウ) 原判決は、弁護士が法律事務に付随して税理士事務を行う場合、弁護士としての義務を負わせることで足り、国税庁長官の監督等に服させる合理性、必要性がないと判断した。

a 税理士は、申告納税制度の適正な運営について重要な一翼を担うものであり、弁護士とは異なり、「税の専門家」として委嘱者である納税義務者を援助するに当たり、納税義務者あるいは税務当局のいずれにも偏しない「独立した公正な立場において」、「申告納税制度」の理念にそって「納税義務の適正な実現を図る」という使命を帯びた存在である。弁護士制度と税理士制度とは、各種税法の解釈適用に関わる問題を扱う意味では重なるが、制度の趣旨もその理念も異なるものである。

このような税理士業務の特質は、税理士の果たすべき役割、位置づけの明確化を図った昭和 5 5 年の税理士法の改正作業において、税理士法 1 条の目的中に「権利の擁護」という文言を入れるか否かで相当の議論が重ねられた末、税理士業務の前記特殊性からして、これを入れないこととした経緯からもうかがい知ることができる。

b 税理士法は、税理士業務を税理士に独占させる一方で、税理士に、署名押印義務（税理士法 3 3 条）、脱税相談禁止義務（同法 3 6 条）、帳簿作成義務（同法 4 1 条）、使用人等に対する監督義務（同法 4 1 条

の２）、助言義務（同法４１条の３）等の弁護士法に規定のない税理士固有の義務を課し、国税庁長官による質問検査権（同法５５条）、財務大臣による懲戒処分（同法４４条～４８条）等の監督上の措置を定めている。監督制度は、公共的な性格の強い税理士業務の適正な運営の確保を図る目的から認められた制度であるから、弁護士であっても、税理士業務を行う限りは上記監督に服さなければならない。仮に弁護士が税理士法の規定に服することなく税理士業務を行うことができるとした場合、弁護士は上記税理士固有の義務を負うことなく、監督官庁の監督や懲戒に服しないことになるが、そのような事態は、税務行政上、税理士業務の適正な運営の確保、申告納税制度に対する信頼の確保の観点から不適切であるというほかない。

c 弁護士法５８条の所属弁護士会に対する懲戒請求等により対処が可能なこともあり得るが、税務行政の専門性等に起因してそのみでは懲戒権を含む監督機能を適切に行使できない場合が生じることも否定できない。たとえば、弁護士が税理士法４５条違反（脱税相談禁止違反であり、もっとも懲戒例が多い。）の場合、納税者と弁護士の利害は必ずしも対立せず、また密行性も高いから所属弁護士会が適切な懲戒請求を行うことは困難であり、事案によっては綱紀委員会による機動的、実効的調査を期待できない場合もあると考えられる。

d 国税当局は、税務行政執行の適切性の確保のため、毎年１回、管内に事務所を有する税理士、通知弁護士に対し、税理士業務の実情を照会するほか、税務署等からの通報を契機に、質問検査（税理士法５５条）をし、監督権限を行使している。

したがって、税理士事務を行う弁護士に税理士としての義務を負わせ、監督に服させることの合理性、必要性は優に肯定されるのである。

（エ）原判決は、弁護士法３条２項の税理士事務を行う場合に、５１条通知

等の制約がないと判断した理由として、不服申立てに関して抗告訴訟では弁護士の代理権が制限されないこと、国税通則法 107 条 1 項は不服申立てについて代理人を制限していないこと、大阪国税局も不服申立てでは弁護士に対し 51 条通知等を要求していないことを挙げている。

- a 国税通則法 107 条 1 項は「不服申立人は、弁護士、税理士その他適当と認める者を代理人に選任することができる。」と定めるが、同規定は不服申立てが代理人によっても可能であるという当然のことを明らかにしたにすぎない。不服申立ての代理は「税務代理（税理士法 2 条 1 項 1 号）」に他ならないから、不服申立代理行為を業として行う以上、税理士法 51 条、52 条の制限があり、「税理士若しくは税理士法人又は所定の手続を踏んだ弁護士に限られる（国税通則法精解 994 頁〔乙 14〕）」のである。弁護士がその業務の一環として不服申立ての代理人になる場合は、業として行うものとして 51 条通知等が必要である。不服審査基本通達（国税庁長官発出に係る直審ほか昭和 48 年 11 月 1 日〔乙 15〕）の（税理士法との関係）107-2 には、「異議申立人の代理人となってその事務を行うことが税理士法第 2 条に規定する税理士業務に該当するときは、同第 51 条、第 51 条の 2 及び第 52 条の規定の適用があることに留意する。」こととされている。
- b D 主査は、原審の証人尋問において、異議申立てについては 51 条通知を要しないような証言をしたが、これは正確ではない。D 主査は、徴収担当職員であり、税理士事務の関係部署に勤務した経験がなかったため、不正確な知識に基づいて証言したのである。
- c 税理士法は、申告納税義務の適正な実現を図る趣旨から、大量の申告納税事務を処理すべき過程において「税務官公署に対する」行為に関する事務を税理士に行わせ納税行政の円滑な確保を図ることにしたもので、51 条通知は、上記税務行政執行の場面において、税務官公署に税理士

業務を行っている弁護士を把握させ、その監督に服させることに主要な意味がある。これに対して抗告訴訟は、裁判所における訴訟行為であり、証拠による事実認定と法の解釈適応により課税処分の適否を決め権利義務の存否を確定させる司法手続であるから、そもそも行政庁の監督になじまない。不服申立ての場合に 51 条通知を必要とし、抗告訴訟の代理の場合に必要としないのは、監督の必要性の相違に起因する合理的な差異である。

(2) 本件措置に国賠法上の違法性はないこと

ア 違法性判断の前提となる税理士法 51 条の正しい解釈、通知弁護士制度の趣旨等は前記(1)のとおりである。

イ 原判決は、大板国税局において、控訴人が(1)で述べたような運用をしていなかったと認定したが、大阪国税局における 51 条通知等の運用についての評価を誤るものである。国税庁は、税理士制度の運営に関する事務の指針として「税理士事務提要〔乙 19〕」を定めているが、同提要は 51 条通知に関して所属弁護士会を経由して提出される書面を「業務開始通知書」と呼称し、これを受領した場合の受理書面発出などの対応、名簿情報の入力といった事務処理手続の説明を置いている。通知弁護士に対しては、調査その他に関し、税理士同様の手順で対応すべきことが定められており、大阪国税局もこれらに従って事務処理をしている。

すなわち、大阪国税局は、大阪弁護士会からの 51 条通知（業務開始通知書）を総務部総務課で受理すると、システムに通知弁護士の氏名を入力し、毎年 1 回、税理士に対すると同様、通知弁護士に対し使用人の人数、関与状況等に関する「税理士業務の概況書」を提出させ、必要に応じて質問検査を行っている。

ウ 平成 21 年 3 月 31 日現在、全国で 2475 人、大阪国税局管内に限っても 296 人が通知弁護士として税理士業務を行っている。毎年全国で 1

00名程度の弁護士が新たに51条通知を提出しており、通知弁護士数は、弁護士の職務範囲の拡大及び国民の権利意識の向上に従って年々増加する傾向にある。

エ 51条通知は、通知弁護士を監督官庁の監督に服させる点に主要な意味がある。したがって、51条通知を求めるか否かの判断には、通知を求めない場合でも納税の公正や納税者の利益の侵害がないとか、国税局と納税者の協議に支障が生じないかといった事情を考慮することはおよそ考えられない。本件ではこれらの実害がなかったから51条通知に意味がないとの原判決の判断は、通知弁護士制度の理解を誤るものである。

オ 本件で、51条通知等が長期にわたり提出されなかったのは事実であるが、平成14年8月に被控訴人が国税局の徴収官に面談を求めた後、平成15年9月25日にはAは督促処分の取り消しを求めて訴訟を提起し、納付に関する協議を開始したのは、同判決の確定した平成19年10月31日からである。したがって、協議を開始してから7年4か月のうち4年間は協議が中断していたのである。そしてD主査は、自己の引き継いだ案件で、自己の担当前から納付協議をしていた弁護士についてはすでに51条通知等が提出されているものと思いこんでいたため、51条通知等を求めるのが遅れたのである。D主査が案件の引き継ぎ時に51条通知等の確認を怠ったからといって、そう大きく責められるべきことではない。

それ以前本件に関する限りの徴収担当者が、被控訴人に対し51条通知等の確認を怠りこれを要求しなかったのは不適切であったが、だからといって、大阪国税局全体において通知弁護士制度を形骸化させていたなどという事実は存在しない。

(3) 担当職員に職務上の義務違反がないこと

ア 弁護士が税理士業務を行う場合、51条通知等が必要であり、本件納付協議への被控訴人の関与が税務代理に該当し、被控訴人はこれを業として

行っていたのであるから、51条通知等を求めたD主査の本件措置は形式的にも、実質的にも法の趣旨に沿うものであり、職務上当然の措置である。原判決は、税理士法51条についての控訴人主張の解釈が国税当局の一般的見解であることを認めながら、①従前の経緯、②関与の態様、③本件措置によって不利益が生じるおそれなどから本件措置を違法と判断した。

しかし、上記のような考慮を求めることは、「通常要求される職務上の法的義務」を逸脱するものであって、国家賠償法1条1項の解釈を誤るものである。他方、被控訴人が51条通知をしようと思えば、単に「業務開始通知書」を作成して弁護士会に提出すればすむことであり何ら負担となる行為ではなく、しかも本来被控訴人は、本件納付協議を開始する際に同手続をとっていなければならなかったのである。

イ 担当職員の過失を認めた原判決は最高裁判例に反する。国家賠償法上の過失とは、違法に他人に損害を生ぜしめるという結果について予見可能性があり、回避可能性があるにもかかわらず、結果回避義務を尽くさないことをいうものと解される。仮に、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扱いも分かれ、そのいずれについても一応の論拠が認められる場合に、公務員がその一方の解釈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、右公務員に国賠法1条1項にいう過失があったものということとはできない（最高裁判所昭和46年6月24日第一小法廷判決・民集25巻4号574頁、最高裁判所昭和49年12月12日第一小法廷判決・民集28巻10号2028頁、最高裁判所平成3年7月9日第三小法廷判決・民集45巻6号1049頁、最高裁判所平成17年4月19日第三小法廷判決・民集59巻3号563頁）。D主査は国税局の一般的な理解に従った運用を踏まえて本件措置をしたのである。上記理解と異なる解釈をとる裁判例もなく、明文の規定及び通達に従ってした担当者の行為に関し、違法に他人に損害を

生ぜしめる結果についての予見可能性があったとは到底いえないのである。

4 当審における被控訴人の主張

(1) 税理士業務該当性について

被控訴人は、弁護士として、Aから相続紛争、相続債務処理等に関する業務を受任し、その弁護士業務の一環として本件納付協議に関与したものであった。被控訴人もAも、被控訴人が税理士業務を行うことを委任の目的としたことはなく、Aの税理士業務については、B税理士が責任をもって処理することとされ、現に、国税局等との協議交渉の場には常にB税理士が同席していた。被控訴人は、弁護士として、Aの督促処分取消訴訟の代理人となっただけでなく、被相続人（C）の相続から派生する紛争の解決についても代理人として関与し、相続をめぐる諸事情に精通していたので、その観点からAと大阪国税局との協議、交渉の場に同席し、弁護士業務の一環として必要な助者あるいは説明を行っていたにすぎない。このような場合に、弁護士に対し税理士法上の監督に服させる必要性・合理性はない。

本件は滞納者（E）の相続税不納付により現実化したAの連帯納付責任の処理が必要となった事案であり、その処理は、主たる納税者への求償問題、他の連帯納付義務者との負担割合の調整等の高度の法律的判断を要する法律業務を伴うものであり、これらは税理士単独でできることではなかった。

Aも被控訴人も、被控訴人がAのために税理士業務を行うとの認識はなく、被控訴人がそのための報酬や費用を請求したことも受領したこともなかった。納付協議には、資金源の捻出方法の検討やその実現のための資産売却などを要するが、控訴人の主張に従えば、これらも税理士が行うべきことになる。しかしそれは非弁活動を推奨するものにほかならない。

(2) 控訴人は、通知弁護士として税理士業務を行う弁護士が大阪国税局管内だけでも296人いると主張する。

弁護士業務と税務関係は密接であり、特に相続などの資産関係では、相続

税処理に関する確認なしに弁護士業務を進めることはできない。大阪弁護士会には3500人を超える弁護士が所属しているが、多数の弁護士が相続案件を処理しながら、1割に満たない弁護士しか通知弁護士制度を利用していないということは、弁護士のする単純な相続税の問い合わせや協議について、大阪国税局は、弁護士業務の一環であると認めてしかるべく対応してきたことの証左である。

(3) D主査が51条通知等を要求した理由

ア D主査は、それまで全く51条通知等を求めていなかったのに、平成21年10月23日に至って突如、被控訴人を本件納付協議の場から排除する目的で51条通知等を求めたものであった。

イ 被控訴人の大阪国税局等との交渉の経緯は以下のとおりである。

(ア) 被控訴人は、滞納者が破産宣告を受ける前である平成11年1月11日、B税理士と共に住吉税務署を訪問し、連帯納付義務が生じるおそれがあったことから滞納者に対して早急に税を徴収するよう求めた。この段階で税務署担当者は、被控訴人に対し51条通知等の提出を求めなかった。

(イ) 被控訴人は、滞納者が破産宣告を受けた平成14年5月31日以降、Aの納付責任に関する異議申立て等と別にO徴収官と連帯納付義務に関する協議・交渉をし、Aは延滞税の発生を防止するため、同年12月27日に3億1100万円の本税を納付した。この納付手続も被控訴人がしたが、大阪国税局の担当者は、この時も被控訴人に対して51条通知等を求めなかった。

(ウ) 被控訴人は、Aの訴訟代理人として平成15年9月25日に督促処分の取消しを求める訴えを提起したが、その後も、被控訴人は、滞納者の所有不動産の任意売却などについて大阪国税局の担当者と協議した。

(エ) 上記督促処分取消訴訟は、平成19年10月31日に請求が棄却され、

Aは控訴を断念したので、被控訴人は大阪国税局との交渉を再開し、平成21年1月30日の交渉・協議でU徴収官及びD主査は、Aの確定延滞税及び利子税の合計額から855万3300円を減額するとの決定を提示した。この交渉の場でも、D主査は被控訴人に対し51条通知等の提出を求めなかった。

(オ) 被控訴人は、平成21年9月7日Aの代理人として納付計画案を提出し、大阪国税局からは同月17日納付書が送付された。Aは、同月30日3760万円を納付し、同年10月20日に同月末日の納付予定を繰り上げて9650万円を納付した。

(カ) ところがその直後である同月23日にD主査は、被控訴人に対し51条通知等を要求し、被控訴人を本件納付協議の場から排除した。

ウ 大阪国税局において、被控訴人が税務代理に該当する納付協議に関与していると判断していたのであれば、前記の平成14年12月の本税3億1100万円の納付時、税務訴訟終了後の協議再開時、平成20年11月から平成21年1月にかけての各時期に51条通知等を求めることができたし、51条通知等が協議関与への重要な要件であれば、税務当局としては真っ先に確認すべきことであった。

控訴人は、弁護士として、大阪国税局の特別徴収部門に係る別件の相続税納付の案件も担当していた。この別件では、平成10年から平成20年までの間、税理士を関与させずに被控訴人が大阪国税局の担当者と納税協議・交渉を行い相続税の完納に導いたが、その間の協議・交渉において、大阪国税局の担当者から51条通知等を求められたことはなかった。

本件で、51条通知等が長年にわたりされていなかったこと、被控訴人を排除したのが納付予定日を繰り上げて9650万円を納付した直後であったこと、上記別件の取扱いとの対比、Aによる納付後に大阪国税局が他の連帯納付義務者に履行を求め始めたことなどからすると、本件でD主査

が51条通知等を求めたのは、法の建前に籍口して、他の相続人らに圧力をかける上で弁護士との関与を排除するため、まず被控訴人を排斥しようとしたものであると容易に推認することができる。

第3 当裁判所の判断

1 D主査による本件措置の国賠法1条1項の違法性の有無

被控訴人は、本件で、大阪国税局の担当者が、弁護士である被控訴人に対し、被控訴人が税務代理を行うものとして税理士法の規定に基づき51条通知等を求め、その提出がない限り本件納付協議の場に同席させないとした措置（本件措置）について、同措置が弁護士法3条2項の規定に反するものであり、ひいては国賠法1条1項の「公権力の行使に当る公務員が、その職務を行うについて、故意又は過失によって違法に損害を加えた」場合に該当すると主張している。そこで、以下、本件措置の違法性の有無について順次検討する。

（1）各関係法令の定め

税理士法52条は、「税理士又は税理士法人でない者は、この法律に別段の定めがある場合を除くほか、税理士業務を行ってはならない。」と定めており、一方、弁護士法3条は、その1項で「弁護士は、当事者その他関係人の依頼又は官公署の委嘱によって、訴訟事件、非訟事件及び審査請求、異議申立て、再審査請求等行政庁に対する不服申立事件に関する行為その他一般の法律事務を行うことを職務とする」とし、またその2項で「弁護士は、当然、弁理士及び税理士の事務を行うことができる。」と定めている。またさらに税理士法51条1項は、「弁護士は、所属弁護士会を経て、国税局長に通知することにより、その国税局の管轄区域内において、随時、税理士業務を行うことができる。」と規定している。

本件では、被控訴人の本件納付協議への関与とこれらの規定との関係及びこれらの規定相互の関係が問題になる。そこで、次の（2）において被控訴人の本件納付協議への関与とこれらの規定との関係を検討し、後記（3）～

(5) においてこれらの規定相互の関係を検討する。

(2) 本件納付協議の性質

ア 引用した原判決の「事実及び理由」の第2の2の(10)の前提事実(以下、原判決「事実及び理由」の第2の2記載の前提事実を「前記前提事実」という。)のとおり、本件は、被控訴人が本件納付協議に関与しようとしたことに対し、大阪国税局の担当者が51条通知等のないことを理由に関与を認めなかったことから発生した事案である。

イ 本件納付協議への関与の弁護士法上の位置付け

前記前提事実のとおり、被控訴人は、Aから、被相続人の相続に係る滞納相続税の連帯納付義務の処理を委任され、Aと大阪国税局との交渉や協議(本件納付協議)の場に同席し、また電話連絡の窓口となることなどの行為を行っていたものであった。弁護士法3条1項は、弁護士の職務を「当事者その他関係人の依頼又は官公署の委嘱によって、訴訟事件、非訟事件及び審査請求、異議申立て、再審査請求等行政庁に対する不服申立事件に関する行為その他一般の法律事務を行うこと」としているところ、本件納付協議に関与することは「その他(の)一般の法律事務」に該当するものと解される。

ウ 本件納付協議への関与の税理士法上の位置付け

税理士の業務について規定している税理士法2条は、税務代理(1項1号)、税務書類の作成(1項2号)、税務相談(1項3号)を税理士の「事務」とした上でこれらを業とする者を税理士と定めている。そして税理士法の各規定の基本的な行政解釈を定めた国税庁の税理士法基本通達(乙3。以下「基本通達」という。)では、「税理士業務」とは、同条1項各号に掲げる事務を行うことを業とする場合の当該事務をいい、「業とする」とは、同項各号に掲げる事務を反復継続して行い又は反復継続して行う意思をもって行うことをいい、必ずしも有償であることを要しないものとされ

ている（基本通達２－１）しかるところ、「業とする」の意義についてのこの基本通達の解釈は相当なものと解される。

エ 税理士法２条１項１号の税務代理とは、①税務官公署に対する租税に関する法令等の規定に基づく申告等につき、代理人の権限内において依頼人のためにすることを示して行うこと、若しくは事実の解明、陳述等の事実行為をすること、又は②上記①の申告等又は税務官公署の調査、処分に関して税務官公署に対してする主張、陳述につき、代理人の権限内において依頼人のためにすることを示して行うこと、若しくは事実の解明、陳述等の事実行為をすることをいうとされており、この税務代理には分納、納税の猶予等に関し税務官公署に対してする陳述につき代理、代行することを含むものと解すべきである（税理士法２条１項１号、同法施行令１条の２、基本通達２－３、２－４）。

オ 前記前提事実（３）～（９）のとおり、被控訴人は、平成１１年１月１日から平成２１年１０月２１日までの間、税務官公署に対し、延滞税の減免などについて陳情し、滞納者の所有する財産からの回収、納付についてＡ以外の他の連帯納付義務者との調整を申し出るとともに、Ａに納付意思がある旨を陳述し、また具体的な納付計画に関する書面を提出した。そして、上記経過のとおり、平成２１年９月末と同年１０月２０日に滞納相続税の一部を納付したが、なお未納があり、平成２２年６月末日を最終納付完了期限とする申し出をし、その後、本件措置によって本件納付協議に被控訴人が関わらなくなった後も、Ｂ税理士が代理人として平成２１年１月１０日には本件滞納相続税に係る納付計画等についてなお大阪国税局の担当者と協議をしたという事実経過であった。これらの事実からすると、本件納付協議は、「分納、納税の猶予等に関し税務官公署に対してする陳述につき」被控訴人が「代理、代行する」ものであったと認めることができる。したがって、被控訴人が現に行っていた又は行おうとしていた本件

納付協議における陳述や申し出は、税務代理に該当するものであったと認められる。

カ 被控訴人は、前記前提事実のとおり、弁護士としてAから相続紛争の解決や連帯納付義務に関する法律事務処理を委任されていたのであり、平成11年以来、住吉税務署、大阪国税局などに赴き、共同で処理に当たったB税理士と共に納付に関する協議を継続してきたものであった。被控訴人は、D主査が本件措置を執った平成21年10月23日まで、Aの代理人として反復継続して協議・交渉を行い、同時点でもなお反復継続して協議交渉をする意思を有していたものと認められるから、被控訴人は平成21年10月当時業として税理士事務を行っていたもの、すなわち税理士業務を行っていたものというべきである。

キ まとめ

以上によれば、被控訴人の本件納付協議への関与は弁護士法3条1項の「その他（の）一般の法律事務」に当たるとともに、税理士法2条1項1号の「税務代理」にも当たるものであったと認められる。そして、被控訴人の同行為は、税理士法52条及び51条1項の「税理士業務」に当たるものであったといえる。

（3）関係法令の定め相互の関係についての双方の主張

関係法令の定めは、前記（1）のとおりであり、これらの規定の意味内容及び相互の関係をどう解するかが本件における最大の問題である。

この点について、控訴人は、弁護士法3条は、弁護士に税理士業務を行う資格を付与する規定であるが、税理士の登録を受けない弁護士が、税理士業務を行うことに對し税理士と同様の義務を課し監督に服させるのが法の趣旨であるとして、税理士の登録を受けない弁護士が税理士業務を行うためには必ず51条通知を要すると主張している。

他方、被控訴人は、弁護士が不定期ではあっても継続して税理士業務をす

るような場合は別として、弁護士は、弁護士法３条２項に基づき受任した事件の法律事務処理の一環として、これに付随して税理士業務を行うことができるのであって、その際５１条通知は要しないと主張している。

(４) 関係各規定の制定経緯、沿革について

証拠（乙９、１１、２１～３０）によれば次のア以下の事実が認められる。

ア 昭和１７年に、税務行政の円滑適正に資する公的使命を有する職業的専門家としての資格許可制度を創設するため、税務代理士法が制定され（昭和１７年２月２６日法律第４６号）、これが現在の税理士制度の基礎となった。

イ 弁護士法は明治２６年に制定されたが、昭和２４年に抜本的に改正された（昭和２４年６月１０日法律第２０５号。乙１１）。その際、弁護士法３条２項として「弁護士は、当然弁理士及び税務代理士の事務を行うことができる。」との規定が置かれた。この規定については、制定までに次のような紆余曲折があった。

すなわち、この規定については、大蔵省主税局から反対論が唱えられた（乙２１）。その理由は、①税務代理士の業務には専門的・技術的知識が必要であるが、弁護士にその資格を付与した場合その適格性を担保できないこと、②弁護士が税務代理士法の各種監督規制に全く服さなくなり、もっぱら弁護士法のみ適用を受けることになること等を問題視したことによるものであった（乙２１）。そこで、こうした意見を踏まえ、議員から原案の３条２項を削る旨の修正案が提案され、昭和２４年５月２３日の参議院法務委員会においては上記弁護士法案３条２項（「弁護士は、当然、弁理士及び税務代理士の事務を行うことができる。」との規定）を削除した修正案が可決された（乙２２）。修正案の提案者によれば、修正案を提案する理由は、弁護士法案３条２項の原案は、弁護士が税務代理士の事務を行った場合に主務官庁の監督や懲戒の規定をどのように当該弁護士に適

用すべきかという点が不明確であるから、その点について適切な立法がされるまで原案の３条２項を削りたい、というものであった（乙２２の３８９頁）。そして、伺修正案は同月２６日の参議院本会議で可決された（乙２３）。

ところが、衆議院は、同月３１日の本会議において、参議院から回付された修正案を否決し、元の衆議院議決案を出席議員の３分の２以上の多数をもって再議決したことから、憲法５９条２項の規定により衆議院議決案が弁護士法の改正法として成立した（乙２４の１０００頁）。

ウ 弁護士法改正後、税務代理士制度を廃止して新たに税理士法を制定することになり、昭和２６年３月３０日に税理士法案が衆議院大蔵委員会の審議に付託された。ところで、この段階では、昭和２４年の弁護士法の改正の結果、弁護士は同法３条２項の規定によって弁護士の資格のままで主務官庁の許可や監督を受けるといった制約もなく税務代理士の事務を行うことが認められており、税務代理士業を行う弁護士に対し主務官庁の監督規制を及ぼすことができない状況にあった。そこで、この事情に鑑み、新しく税理士法を制定するに際し、同法案では弁護士が税理士業務を行う際に税理士名簿への登録を義務付けるものとし、弁護士法３条２項中の「及び税務代理士」を削ることにしていた（乙２５の１８頁～２５頁）。そこで、同法案では、弁護士が税理士業務をするについては税務当局の監督を受けることになっていた（法案４４条～４８条、５４条〔乙２５の２２頁・２３頁〕）。

しかし、上記税理士法案に対して弁護士会が反対意見を出したことから、弁護士が税理士業務を行う場合に税務当局の監督等を及ぼすための調整規定として現行５１条と同趣旨の「通知弁護士制度」が、議員修正により設けられるに至った。この修正案を巡る質疑応答（昭和２６年５月３０日参議院大蔵委員会）で、税理士法５１条の「随時」に関して、修正案の提出

者は、「『随時』というのは終始反復するという意味ではなく、例えば弁護士事務に関連いたしまして、一年に一遍か二遍というような意味合いに思っておるわけでありまして、審査請求でありますとか、或いは納税申告を五遍も六遍も、十遍も二十適も依頼を受けるというのではなく、弁護士事務と関連いたしまして一遍か二遍という簡素な意味合いにおいて考えたわけでありまして。」（乙 28 の 2 頁）、「それで本来の法律事務がございましてその法律事務を行いますかたわら、時に随って依頼を受けた事件を取扱う、その件数の多少ということにつきましてはそのような考え方からおのずから出て来るであろう、まあお客さんがしょっちゅう税のことについておいでになるというような場合には、時に随ってとは言えないのではないか、こういうような考え方でございます。」などと説明している（乙 28 の 5 頁）。

修正案は、昭和 26 年 5 月 28 日に衆議院大蔵委員会で可決され（乙 26）、同日に衆議院本会議で可決された（乙 27）。同年 6 月 2 日には同法案は参議院本会議でも可決され（乙 30）、税理士法（昭和 26 年 6 月 15 日法律第 237 号）が成立した。

なお、昭和 26 年 6 月 2 日の参議院読本会議において、大蔵委員会での税理士法案の審議経過及び結果が報告されたが、同報告において、同法案の骨子が次のように説明された。すなわち、同法案は、税理士の資格を定めた（弁護士はその資格を有する。）上、税理士の資格を有する者が税理士となりその業務に従事するには税理士名簿に登録を受けなければならないが、弁護士については、税理士の登録を受けなくても、国税局長に 51 条 1 項の通知をすることにより随時税理士の業務をすることができることにしている、というものであった（乙 30 の 1102 頁）。

（5）税理士法 51 条 1 項と弁護士法 3 条 2 項との関係

上記の関係法令の内容及びそれらの制定の経緯からすると、税理士法、弁

護士法の各規定の意味内容及びその相互関係は、以下のように解するのが相当である。

弁護士法 3 条 2 項は、「弁護士は、当然、……税理士の事務を行うことができる。」と規定している。この規定自体においては、弁護士がその資格のまま税理士の事務を行うことに特段の制約はないし、前判示のように、現に昭和 24 年の弁護士法の改正後昭和 26 年の税理士法の制定までの間においては何の制約もなかった。

しかし、弁護士法の改正後である昭和 26 年に制定された税理士法 5 2 条は「税理士又は税理士法人でない者は、この法律に別段の定めがある場合を除くほか、税理士業務を行ってはならない。」と定めて、除外規定を税理士法の定めるものに限定している（「他の法律に定める場合」とはしていない。）。税理士法は、同条の規制を前提に、税理士の資格を有する者（弁護士は税理士の資格を有する者の 1 つである。）が税理士名簿に登録を受けることによって税理士となり（同法 18 条）、それによって税理士業務をすることができるものとしているところ、弁護士については、税理士名簿に登録を受けることももちろんできるが、同法 5 1 条 1 項において、登録を受けなくても、弁護士の資格のままで国税局長に通知することにより、随時税理士業務をすることを認めている。したがって、税理士法 5 1 条 1 項は、同法 5 2 条にいう除外規定の 1 つということになる。

税理士法 5 1 条、5 2 条は、現行弁護士法制定（大改正）の 2 年後に、弁護士法 3 条 2 項の規定が存在することを前提に制定されたものであるから、税理士法 5 1 条、5 2 条の規定が弁護士法 3 条 2 項の特別規定という関係に立っていると考えるのが妥当である。そして、税理士法の立法の段階から、弁護士が税理士業務を行い得ること、すなわち弁護士が税理士業務を行う資格があることは当然の前提としつつ、税理士業務を行う弁護士に主務官庁の監督を及ぼす方法が検討され、当初の案である登録義務付け制は弁護士会の

反対を受けたことから、税務当局の意見と弁護士会の意見との調整を図る趣旨で、登録義務付け制に代えて通知弁護士の制度（登録を受けることもできるが、登録を受けなくても通知をすることによって弁護士の資格で随時税理士業務をすることができるとする制度）が設けられたという経緯であったと認められる（昭和26年5月30日の参議院大蔵委員会の審議においても、そのような質疑がされている（乙28の1頁～9頁）。そして、税理士の使命が「独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそって、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図る」という点にあるとされていること（税理士法1条）に照らすと、税理士業務について主務官庁の監督を及ぼす必要があるとの立法判断が不当であるとはいえない。

以上の諸点に照らすと、条文の解釈としては、弁護士が当然税理士の事務を行うことができる旨を定める弁護士法3条2項の規定は、税理士法による制約を受け、弁護士が現実には税理士業務を行うについては、税理士法の手続規定に従い、間法18条の税理士の登録を受けるか同法51条1項による通知を要するものと解するのが相当である。

（6）当審における被控訴人の主張に対する判断

ア 被控訴人は、被控訴人が受任した法律事務の一環として本件納付協議に関与してきたこと、被控訴人においてもAにおいても、被控訴人に税理士業務を行わせるとの認識がなく、その報酬支払の約定もなく、前記法律問題のうち税理士業務に係る部分はB税理士が担当するものとされ、本件納付協議の場には同税理士か同席し税理士として陳述、説明していた旨を主張している。

しかし、前判示のとおり、本件の被控訴人の活動が弁護士の受任した法律事務の一環としてされたものであったとしても、その活動が税務代理に該当する限りでは、税理士法52条、51条1項の適用があるものと解す

るほかはなく、被控訴人や依頼人Aの業務内容についての認識やこれについての報酬支払の合意の有無といった事実は、弁護士である被控訴人が本件納付協議に関与するについて51条通知を要するとの判断を左右するものではない。

イ 被控訴人は、本件納付協議には、資金源の捻出方法の検討やその実現のための資産売却などを要し、これらも税理士が行うべきこととすると非弁活動を推奨することになると主張している。

しかし、税理士と弁護士とが納税処理に当たる際に51条通知をしないままでは弁護士が税理士業務を実行できないからといって、税理士が当然に弁護士しか扱うことができない法律事務をせざるを得なくなるということになるものではない。

ウ 被控訴人は、控訴人が本訴において主張するような51条通知等の運用を大阪国税局がしておらず、弁護士業務の一環として、弁護士のする相続税に関する協議等に大阪国税局が対応している旨を主張している。

これに対し、控訴人は、国税局が「税理士事務提要」を制定した上、その運営指針など各国税局長に伝達しており、大阪国税局もこれに従って、弁護士が税理士業務を行う場合に51条通知等を求める扱いをしている旨主張し、この主張に沿う大阪国税局総務部総務課課長補佐の棟述書（乙20）を証拠提出している。

本件納付協議における大阪国税局の対応をみると、大阪国税局において、51条通知等を規定どおり厳格に求めてきたのかについては、前記乙20の陳述書の内容を勘案しても疑問がないわけではない。もっとも、大阪国税局における取扱いが被控訴人の主張どおりであったと認めるに足りる的確な証拠もない。しかし、その点はさておき、仮に法律による手続規制が法令の規定どおり運用されていない実態があったとしても、その実態から法律の規制が無効になるものではないし、証拠（乙18）によれば、通知

弁護士に対する業務停止等の懲戒がされる事例があると認められるから、通知弁護士制度自体が形骸化しているということもできない

エ 本件において住吉税務署や大阪国税局は平成11年以来被控訴人に対しいつでも51条通知等を求めることができたのに、長くそれを求めなかったこと、また、同様に被控訴人が代理人となった別の相続案件でも10年もの協議を経て相続税の完納に至るまで51条通知等を求めなかったことに加え、D主査が51条通知等を求めたのは、Aの納税の見込みが立ち、別の連帯納付義務者への履行催告を始めた時期であったことからすると、その弁護士を排除するために、51条通知等に藉口してまず被控訴人を排除したものであったと主張している。

長期間に及んだ本件納付協議に関し大阪国税局が早い段階で被控訴人に51条通知等を求めなかったこと、そして、被控訴人が担当した別件の相続税の納付案件でも、大阪国税局において10年間にわたり多数の担当者が関わったと思われるのに被控訴人に51条通知等を全く求めなかったこと（甲43、弁論の全趣旨）からすると、前同様に、大阪国税局が「税理士事務提要」に従った措置をあまねくとってきたかについては疑問の余地がある。このような事実経過に照らすと、被控訴人が本件措置をいぶかしく思ったことはこれを理解することができる。

しかしながら、上記の事実関係の下において、被控訴人の主張するように大阪国税局が51条通知に籍口して被控訴人を排除しようとしたものと推認することはできない。なぜなら、平成21年10月23日に至って被控訴人を排除することの意味について被控訴人の主張するところは必ずしも首肯し難いし、また被控訴人が仮に51条通知等に応じておれば排除の効果を上げることはできなかったというべきだからである。

2 被控訴人の控訴人に対する国家賠償請求の当否

上記各説示のとおり、D主査が、平成21年10月23日の段階で被控訴人

に対し本件納付協議に関与するについて51条通知等を求め、これがない限り本件納付協議の場に同席させないとした措置（本件措置）は、税理士法52条、51条1項、弁護士法3条2項に沿った措置であったといえるから、本件において公務員が違法に公権力を行使したものと認めることはできない。なお、被控訴人は、本件措置が弁護士法3条2項の規定に違反すると主張しているが、既に説示したとおり、弁護士が現実には税理士の事務を行うについては税理士法の規制ないし制約を受けている結果、弁護士は弁護士法3条2項によって手続的に何の制約もなく税理士業務（本件納付協議への関与は税理士業務のうち「税務代理」に該当する。）を行うことができるわけではなく、税理士の登録を受けるか税理士法51条1項の通知をすることを要するから、本件措置が弁護士法3条2項の規定に違反するものではない

したがって、その他の点を検討するまでもなく、国家賠償法1条1項に基づく被控訴人の控訴人に対する損害賠償請求は理由がない。

第4 結論

以上の次第であるから、原判決は、被控訴人の請求を一部認容した点で相当でないから、控訴人の控訴に基づき原判決中の控訴人の敗訴部分（被控訴人の請求を一部認容した部分）を取り消した上、同部分の被控訴人の請求を棄却し、他方被控訴人の附帯控訴を棄却することとし、主文のとおり判決する。

大阪高等裁判所第3民事部

裁判長裁判官	岩田 好二
裁判官	水谷 美穂子
裁判官	三木 昌之