

大阪地方裁判所 平成●●年（○○）第●●号 損害賠償請求事件

国側当事者・国

平成20年4月17日棄却・控訴

判 示 事 項

- (1) 納税者らが平成10年12月22日に課税庁Aの職員に対し嘆願書や同書添付資料目録記載の資料を提出した際、課税庁Aの職員が、納税者Zの修正申告が認められれば、自動的に嘆願書どおりの更正を認めると約束したとの納税者らの主張が、課税庁Aの職員は、嘆願書や添付資料の一部は見たことがないと一貫して述べていること、確定申告書等税務署に提出された書類の控えには課税庁の受付印が押印されているのに、嘆願書の控えには課税庁の受付印の押印が存しないことなどから、課税庁Aの職員が嘆願書どおりの更正を認めるとの約束をした事実は認められないとして排斥された事例
- (2) 平成11年4月初めころ、電話で課税庁Aの職員から、納税者Zの納税地を所轄する課税庁Bが認めたので、納税者Zの修正申告と連動して、嘆願書どおりの更正を認めるとの連絡を受けたとの納税者らの主張が、納税者Zが平成9年分の修正申告書を提出したのは平成11年12月15日であり、当該修正申告書が提出される約8か月以上も前の同年4月初めころの時点で課税庁Bの職員が納税者Zの修正申告がなされたと発言することは時間的先後が逆であってあり得ないことであり、さらに税務職員は、一般の国家公務員以上に厳格な守秘義務が課されているのであって、かかる税務職員が、原告らに対し、第三者である納税者Zの修正申告の有無や内容について教示することはおよそあり得ず、したがって、課税庁Aの職員が納税者に嘆願書どおりの更正を認めるとの連絡をした事実は認められないとして排斥された事例
- (3) 納税者らが平成9年分所得税の更正の請求書を提出した際に、課税庁Aの職員は平成9年分申告書の提出が法定申告期限後であることを認識していたはずであり、そうであれば平成9年分につき純損失の繰越控除ができない旨納税者らに説明する義務があったとの納税者らの主張が、更正の請求に関しては、担当者等が審査した後、国税統括官の決裁を受けてから、税務署長名で更正の通知書を送達するという手順で事務処理がなされるものであるから、更正の請求書が提出された場合、窓口担当の職員が、即時に単独でその内容の適否を判断する権限があるとはいえないし、そもそも、確定申告は、納税者が自己の判断と責任で行うことが義務づけられており、純損失の繰越控除は期限内に申告した納税者に対する所得税法上の特典にすぎない上に、所得税の確定申告の期限が毎年3月15日であることは広く一般に知られており、納税者らが課税庁職員に対して、期限後申告であっても純損失の繰越控除ができるか否かについて質問をしたわけでもないことは納税者Yも認めていることからすれば、課税庁職員が、納税者から何の質問も受けていなくても、純損失の繰越控除（所得税法70条4項（純損失の繰越控除））について説明すべき法的な義務を負っていたとまではいえないから、この点につき納税者Yに説明をしなかったとしても、違法とはいえないとして排斥された事例
- (4) 課税庁Aの職員が所得税法70条4項に気づかず、平成9年分については期限後申告であるにもかかわらず純損失の繰越控除を認めるとして、平成7年分と平成8年分の純損失の繰越金額についてのみ訂正を指導したとの納税者らの主張が、上記の金額訂正の指導は、純損失の繰越控除の適否の観点からなされたものではなく、その目的は、単に、平成10年分申告書の記載内容を過去の各年分の

記載内容と一致させるべく、訂正させることにあったのであり、課税庁Aの職員は、実際に納税者Yに対し、期限後申告の場合でも純損失の繰越控除を受けることができる旨を述べたことはなく、期限後申告であっても純損失を繰り越せる旨を積極的に説示したとは到底認められないとして排斥された事例

- (5) 平成10年分申告書を法定の申告期限内に提出することができなかったのは課税庁Aの職員が更正の請求の受理を遅延したためであるとの納税者らの主張が、そもそも、納税者は、更正の請求に対する税務署長の最終判断がなされる前であっても、自らした前年の確定申告等により第1次的に確定した金額に基づき翌年分の確定申告を行うことができるのであって、そのような場合、税務署長は、更正の請求に基づき更正を行うに際し、その更正年分以外の年分の課税標準等又は税額等につき更正を行う必要があると認めれば、当該更正の請求の処理に併せて処理するのが通常であるから、何ら不都合は存しないとして排斥された事例
- (6) 平成9年分申告書の提出が法定申告期限を経過してなされた期限後申告であり、同年分の純損失の繰越控除は認められないこととなるのであるから、そもそも、更正の請求は理由がないことが明らかであったにもかかわらず、課税庁Aが、納税者Xに対し、速やかに更正の請求が理由がない旨の通知をしなかったために、納税者Xにおいて、期限後申告であっても純損失の繰越控除が認められるものと誤信し、その後も期限後申告を繰り返した結果、各更正処分を受けるに至ったとの納税者らの主張が、そもそも、確定申告は、納税者が自己の判断と責任で行うことが義務づけられている上に、所得税の確定申告の期限が毎年3月15日であることは広く一般に知られており、納税者Y自身もそのことを本件更正の請求以前から知っていた旨供述しており、現に、平成7年分や平成8年分申告書については申告期限内に提出されていることから、純損失の繰越控除という特例を受けるためには法定申告期限内に申告しなければならないということは、納税者らにおいても容易に知ることができたといえるから、課税庁Aが更正の請求に対する処理を速やかに行わなかったことをもって、納税者Xに対する国賠法上の違法行為に該当するとは認められないとして排斥された事例
- (7) 納税者らは共同経営者で、確定申告、税務調査はすべて2人同時に行ってきたのであるから、納税者Xに対する違法行為は、納税者Yに対する関係でも違法行為に当たるといえることができるとの納税者らの主張が、平成11年6月9日の本件金額訂正の際には、課税庁Aの職員の説明は納税者Xの平成10年分申告書の内容に関するものであり、納税者Yの確定申告に関するものではない以上、課税庁Aの職員の説明をもって、納税者Yに対する説明義務違反を構成するとはいえないから、納税者Yに対する関係においても、課税庁Aの職員に違法な職務行為があったということとはできないとして排斥された事例

判 決 要 旨

(1)～(7) 省略

判	決
原告	甲
原告	乙
上記両名訴訟代理人弁護士	辻 公雄
被告	国
同代表者法務大臣	鳩山 邦夫
同指定代理人	大野 直樹

同	村上 幸隆
同	一字 正俊
同	松浦 俊治
同	中 秀之
同	松浦 剛
同	福田 達也

主 文

- 1 原告らの請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告らの負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

- 1 被告は、原告甲に対し、426万6400円及びこれに対する訴状送達の日（平成18年6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。
- 2 被告は、原告乙に対し、3万8600円及びこれに対する訴状送達の日（平成18年6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。

第2 本件事案

1 事案の概要

本件は、純損失の金額が生じた年分の所得税につき法定申告期限後の申告（以下「期限後申告」という。）を行った原告らが、所得税法70条に規定する純損失の繰越控除の適用を否認され、更正処分を受けたことから、純損失の繰越控除の適用を受けることができなかったのは、門真税務署職員から期限後申告の場合でも純損失の繰越控除を受けられる旨の誤った指導があり、あるいは期限後申告の場合には純損失の繰越控除を受けられない旨の説明がなかったためであり、そのため、原告甲（以下「原告甲」という。）が更正処分において新たに納付すべきとされた所得税額324万1400円及びこれに伴い納付すべきとされた住民税額102万5000円の合計426万6400円相当の損害を、原告乙（以下「原告乙」という。）が更正処分において新たに納付すべきとされた3万8600円相当の損害をそれぞれ被ったとして、当該税務署職員の所属する被告に対し、上記誤った指導や説明義務違反が違法な職務行為に当たるとして、国家賠償法（以下「国賠法」という。）1条1項に基づき、それぞれ損害賠償及び訴状送達の日（平成18年6月27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事案である。

2 争いのない事実等（証拠を付さない事実は、当事者間に争いがない。）

- (1) 原告らは、肩書地において共同でA病院という病院を経営する医師である。

原告乙は、上記病院の経営・経理を主に担当しており、原告甲の税務申告手続も事実上代行していた。

- (2) 原告乙は、平成10年3月27日、門真税務署長に対し、原告ら各自の平成9年分の所得税の確定申告書（以下「平成9年分申告書」という。同年以降についても同様に表記する。）を提出した。

原告甲は、平成9年分申告書において、純損失の金額につき平成7年分については記載がなく、平成8年分は1142万2621円、平成9年分は1435万3316円と記載して申告をしていた（甲8）。

- (3) 原告らは、平成10年12月ころ、門真税務署個人課税部門国税調査官丙（以下「丙」という。）に対し、原告甲が平成5年ないし平成6年ころから丁（以下「丁」という。）と共有していた複数の米国不動産（以下「本件不動産」という。）に関し、従前は丁が収益及び費用の全てを申告していたところ、米国の社会通念に基づき経費を頭割りである2分の1ずつに修正して、原告甲の過去5年分の所得税に係る繰越損失額を増額訂正する方法について問合せをした。

これに対し、丙は、更正の請求により申告内容を是正することができるが、是正するのであれば他の共有者である丁も併せて是正（繰越損失額の減額）すべきである旨、本件不動産の持分割合は取得資金の負担割合に基づいて算出すべきである旨などを回答した。

- (4) 原告乙は、平成11年4月12日、門真税務署長に対し、原告ら各自の平成10年分申告書を提出した。

原告甲は、平成10年分申告書において、平成9年分申告書の記載内容と異なり、純損失の金額が平成7年分は641万9037円、平成8年分は1781万8462円、平成9年分は1895万7626円であり、平成8年分及び平成9年分の全額を翌年以降に繰り越す旨の申告をした（甲7）。

- (5) 丙は、平成10年分申告書の記載内容が平成9年分申告書の記載内容との連続性を欠くことから、原告らにその訂正を求め、平成11年6月9日に門真税務署を訪れた原告らに対し、原告甲の平成10年分申告書に記載された平成7年分ないし平成9年分の純損失の金額が平成9年分申告書に記載された金額よりも増額されていたことから、平成9年分申告書に記載された金額に戻すように訂正（以下「本件金額訂正」という。）を指示したところ、原告らは平成7年分及び平成8年分についてこれに応じた。その際、丙は、平成9年分の所得税の確定申告書（損失申告用）の控えの用紙を代用して、訂正された原告甲の平成10年分申告書の控えを作成し、原告甲にこれを交付した（甲4）。

- (6) 原告らは、平成11年4月12日あるいは同月6月9日（時期については争いがある。）、門真税務署長に対し、平成9年分の所得税に係る還付額を1435万3316円から1895万7626円に更正する旨の更正の請求（以下「本件更正の請求」という。）をした。この更正の請求については、丙が、上司である戊個人課第1部門統括国税調査官（以下「戊統括官」という。）と相談の上、特例により同年3月15日付けでの受理手続をした（甲3）。

- (7) 原告らは、平成12年4月17日に平成11年分申告書を、平成13年7月4日に平成12年分申告書を、平成14年11月7日に平成13年分申告書を、平成15年8月19日に平成14年分申告書を、それぞれ門真税務署長宛てに提出した。

原告甲は、平成13年分申告書において、純損失の金額が平成10年分は1541万2769円、平成11年分は472万7217円であるところ、平成10年分の全額と平成11年分のうち31万3003円とを平成13年分で差し引く旨の申告を

した。

原告乙は、平成14年分申告書において、純損失の金額が平成11年分は27万9565円、平成13年分は605万9440円であるところ、平成11年分の全額と平成13年分のうち123万4758円とを平成14年分で差し引く旨の申告をした（甲10の1及び2の各1、2、甲10の3及び4の各1ないし4、甲12の2及び3の各1、2、甲12の4及び5の各1ないし4）。

(8) 門真税務署職員は、平成15年9月29日、原告らの税務調査に着手し、原告らは、平成16年10月8日、事業所得に係る非違事項について、それぞれ平成13年分及び平成14年分の所得税の修正申告書を提出した（甲11の1の1ないし4、甲11の2の1、2、甲13の1及び2の各1ないし3）。

(9) 門真税務署長は、原告らが、純損失の繰越控除の適用が受けることができないことについては、門真税務署職員の誤指導によるものであるとして、修正申告のしょうよう（懲憑）に応じなかったことから、平成16年11月8日、原告甲に対し、平成13年分の所得税について、平成10年及び平成11年分の所得税の確定申告が期限後申告であったため、純損失の繰越控除が適用されないことを理由として、324万1400円を新たに納付すべき税額とする旨の更正をした（甲1）。

同様に、門真税務署長は、同日、原告乙に対し、平成14年分の所得税について、平成11年及び平成13年分の所得税の確定申告が期限後申告であったため、純損失の繰越控除が適用されないことを理由として、3万8600円を新たに納付すべき税額とする旨の更正をした（甲2）。

(10) 原告らは、平成16年11月30日、(9)の各更正処分（以下「本件各更正処分」という。）について審査請求をしたが（甲14、16）、これらの請求は、平成17年11月4日、いずれも棄却されたため（甲15、17）、平成18年6月20日、本件訴えを提起した。

(11) 純損失の繰越控除及び更正の請求について

ア 純損失の繰越控除は、一定の要件の下、その年の前年以前3年内の各年において生じた純損失の金額を繰り越し、総所得金額等の計算上順次控除する制度であるが、所得税法の規定上、①その年において生じた純損失の金額、②その年の前年以前の3年内の各年において生じた純損失の金額で前年以前において控除されなかった純損失の金額、③翌年以降において繰り越して総所得金額等の計算上控除することができる純損失の金額等を記載した申告書を、原則としてその提出期限までに提出した場合に限り適用される（所得税法70条1項、4項、123条2項）。

イ 更正の請求は、申告等によっていったん確定した課税標準等又は税額等を自己に有利に変更すべきことを税務署長に求めるものであり、納税申告書を提出した者は、課税標準等若しくは税額等の計算が法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったことにより申告書等の提出により納付すべき税額が過大である場合、申告書等に記載した純損失等の金額が過少である場合等に、法定申告期限から1年以内に限り、税務署長に対し、更正をすべき旨の請求をすることができる（国税通則法23条1項）。

更正の請求は、更正の請求の理由その他所定の事項を記載した更正の請求書を税

務署長に提出して行い、税務署長は、その請求に係る課税標準等又は税額等について調査し、請求に理由があると認めるときは更正をし、理由がないと認めるときはその旨を通知する（国税通則法２３条３項、４項）。

３ 争点に対する当事者の主張

（１） 国賠法上の違法性の有無

ア 原告甲に対する誤った指導あるいは説明義務違反の有無

（原告らの主張）

（ア） 門真税務署長に対する嘆願書（以下「本件嘆願書」という。）提出時の約束について

原告らは、平成１０年１２月中ごろ、門真税務署で、丙に対し、本件嘆願書（甲５）を提出した。丙は、本件嘆願書を読んだ上で、原告らと協議し、原告甲と丁は本件不動産を共有し、確定申告が連動しているので、原告甲の経費が増加すると、他方で、丁の経費が減少し、修正申告が必要であるから、まず荏原税務署に行き、丁の修正申告が認められれば、本件嘆願書に係る更正も自動的に認める旨の約束をした。

（イ） 平成１１年４月ころの本件嘆願書どおりの更正を認める旨の連絡（以下「本件連絡」という。）について

原告乙と原告甲の妻は、平成１１年１月１３日、荏原税務署で、同署個人課税部門の職員であったＢ（以下「Ｂ」という。）に対し、本件嘆願書と同内容の嘆願書を提出して趣旨を説明したところ、Ｂは、原告乙に対し、申告期限が迫っているので、早急に検討して門真税務署に連絡する旨の返事をした。

原告乙が、同年２月１日、Ｂに電話で問い合わせたところ、同人から、丁の確定申告を嘆願書どおりに過去に遡って修正したことを門真税務署に既に連絡した旨の回答を得た。

原告乙は、同年４月になってようやく、丙から、荏原税務署が丁の修正申告を認めたので、これに連動して、本件嘆願書どおりの更正を認める旨の電話を受けた。

（ウ） 本件更正の請求の際の指導について

原告乙は、丙からの上記連絡を受けて、平成１１年４月１２日、門真税務署長に対し、原告ら各自の平成１０年分申告書を提出するとともに、本件更正の請求に係る請求書（以下「本件更正の請求書」という。）をも提出したが、その際、これを受け付けた丙は、原告甲の平成９年分申告書の提出は法定申告期限後であったのであるから、純損失の繰越控除の適用を受けるためには期限内に申告をする必要があること（所得税法７０条４項）について原告乙に説明すべきであったにもかかわらず、その説明をしなかった。

（エ） 本件金額訂正の際の指導について

丙は、平成１１年６月９日、本件金額訂正の際、原告らに対し、原告甲の平成９年分申告書の提出は法定申告期限後であったため、所得税法７０条４項により、同年分の純損失も繰り越すことができなかったのであるから、平成９年分の純損失の金額も訂正すべきであったにもかかわらず、更正の請求は過去１年分に限る

ので、平成9年分の純損失は繰り越すことができるが、平成7年分及び平成8年分の純損失の金額は更正できないので訂正する必要がある旨の誤った指導をするとともに、平成9年分の純損失の金額については訂正を求めることなくそのまま認めた。

(オ) (ウ)及び(エ)の指導は、いわゆる簡単な税務相談とは異なり、被告が職権で税務署にある資料を基に十分時間をかけて調査し、税法上指導の必要があると判断して行ったものであって、行政指導に当たる。

原告らは、平成11年分申告以後も、期限後申告であったが、丙の指導が適法なものだと信じ、毎年損失を繰り越し、確定申告を続けてきたのであるが、平成15年から税務調査が行われた結果、原告らが適法であると信じていた行為が違法だと指摘を受け、平成16年11月8日、本件各更正処分を受けることとなり、損害が発生したのであるから、被告には、国賠法1条に基づき、原告らに生じた損害を賠償する義務がある。

(被告の主張)

(ア) 本件嘆願書提出時の約束について

原告甲が丙に本件嘆願書を提出した事実はない。

税務署長が行うべき更正の請求に対する対応を、一税務職員である丙が、本件更正の請求を認めるとの発言をすることは極めて不自然であるし、実際、丙が原告らに対し本件更正の請求を認めるとの発言をした事実もない。

(イ) 本件連絡について

税務職員の守秘義務の観点からして、たとえ丁と本件不動産を共有する原告甲に対してであっても、荏原税務署の職員が、丁の申告状況や申告内容、修正申告の有無について、教示することはあり得ない。

また、丙が、原告らに対し、本件嘆願書どおりの更正を認める旨の本件連絡をした事実はない。

(ウ) 本件更正の請求の際の指導について

更正の請求を認めるか否かは、税務署長の判断で決定されるのであるから、税務署の窓口の職員は、直ちに更正の請求の内容の適否を判断する法的義務はなく、したがって、本件更正の請求の際に、丙が原告甲に対し、所得税法70条4項について説明すべき法的義務を負っていたということとはできない。

(エ) 本件金額訂正の際の指導について

本件金額訂正の際、丙が、原告らに対し、純損失の生じた年分の確定申告が期限後申告であっても純損失の繰越控除ができる旨の指導を行った事実はない。

原告甲の平成10年分申告書のうち平成7年分及び平成8年分の純損失の金額については本件金額訂正を求めながら、平成9年分の純損失の金額についてはそのままにしていたのは、同時に本件更正の請求を受け付けており、その判断において純損失の金額についての判断が示されることになっていたため、敢えて訂正を求めなかっただけである。

(オ) そもそも、確定申告は、納税者が自己の判断と責任で行うことが義務づけられており、いわゆる税務相談における指導、助言が誤っていた場合、個別具体的

な資料に基づく税務相談に対するもので、しかも、税務署長ら権限ある者の公式見解の表明と受け取られるような特段の事情がない限り、国賠法上違法ということとはできない。丙の原告らに対する対応は、いわゆる税務相談と同様であると考えられるから、上記特段の事情がない以上、国賠法上違法とはいえない。

イ 本件更正の請求に対する処理の遅延の有無

(原告らの主張)

(ア) 原告らは、平成10年12月22日、門真税務署に本件嘆願書を提出した。丙は、平成11年2月1日に荏原税務署から丁が修正申告を行った旨の連絡を受けたにもかかわらず、その応対を先延ばしにし、同年3月9日、電話で原告乙に対し、明確な理由も示さず、なお検討中であると述べるだけで、同年4月ころ、ようやく、本件嘆願書どおりの更正を認める旨の返事をし、結局、本件更正の請求書の受付は同年4月12日となった。原告甲が平成10年分申告書を法定申告期限内に提出することができなかったのは、このように丙が本件更正の請求の受理を不当に遅延したためである。

(イ) 一般論として、期限ぎりぎりに更正の請求をしたのであれば被告の主張(イ)が妥当するとしても、本件においては、原告らは平成10年12月22日に本件嘆願書を提出していた上に、丙は、原告甲自身がした平成9年分の確定申告等により第1次的に確定した純損失の金額に基づき純損失の繰越控除を内容とする平成10年分の確定申告を行うことができる旨の指導をしなかったのであるから、本件においては、当該主張は妥当しない。

(ウ) 被告は、本件更正の請求を受け付けた後、直ちに、所得税法70条4項に基づき、原告甲に対し、更正をすべき理由がない旨の通知を行うべきであった。それにもかかわらず、これを放置したため、原告らは、平成11年分以後においても、期限後申告の場合には純損失の繰越控除が認められないことを知り得ず、これを繰り返し、本件各更正処分を受ける結果となったのである。

(被告の主張)

(ア) 原告らが門真税務署に本件嘆願書を提出した事実や、丙が、平成11年2月1日に荏原税務署から丁が修正申告を行った旨の連絡を受けた事実及び原告らに本件嘆願書どおりの更正を認める旨の返事をした事実は、いずれも否認する。

丙が、被告甲から本件更正の請求を受け付けたのは、同年6月9日であった。

(イ) 更正の請求は、更正の請求書を提出すれば直ちにその請求が認められるものではなく、税務署長が、その請求に係る課税標準等又は税額等を調査し、請求の全部又は一部に理由がある場合には是正し、更正通知書を送達して行うものであるところ、平成9年分の更正の請求の期限は平成10年分の確定申告書の提出期限と同日である平成11年3月15日までであるから、平成9年分の更正の請求に基づく更正は、必ずしも平成10年分の確定申告書の提出期限までにされるわけではない。

原告甲は、本件更正の請求に係る更正前であっても、自らがした平成9年分の確定申告等により第1次的に確定した純損失の金額に基づき純損失の繰越控除を内容とする平成10年分の確定申告を行うことができる上に、税務署長は、更

正の請求に基づき更正を行う場合、その更正年分以外の年分の課税標準等又は税額等につき更正を行う必要があると認めれば、当該更正の請求の処理に併せて処理するのが通常であるから、何ら不都合はない。

なお、更正の請求の期限は法定申告期限から１年以内であることからすれば、本件更正の請求の期限は平成１１年３月１５日までであったにもかかわらず、期限後の同年６月９日になされた本件更正の請求書を受け付けたのは、丙が、平成１０年末ころ、原告らに対し、丁の是正のいかんにかかわらず更正の請求書の提出ができるにもかかわらず、丁も併せて是正すべきである旨回答していたことを考慮した結果である。

(ウ) 申告納税制度の下では、納税者自らが、自己の所得金額につき、証拠はもとより法令等についてもこれを調査して所得計算を行い、自己の判断と責任において申告を行うことが要請されており、丙が、原告甲に対し、本件更正の請求に係る更正前であっても自らがした平成９年分の確定申告等により第１次的に確定した純損失の金額に基づき純損失の繰越控除を内容とする平成１０年分の確定申告を行うことができる旨の指導をしなかったことをもって、また、門真税務署長が、速やかに本件更正の請求に対する更正すべき理由がない旨の通知をしなかったことをもって違法であるということはできず、被告甲の平成１０年分申告書の提出が法定期限後になったことが正当化されるということとはできない。

ウ 原告乙に対する違法行為の有無

(原告らの主張)

原告らは共同経営者で、確定申告、税務調査は全て２人同時に行ってきたのであるから、原告甲に対する違法行為は、原告乙に対する関係でも違法行為に当たるといことができる。

(被告の主張)

丙が行った本件金額訂正の指導及び本件更正の請求書の作成、受付等は原告甲に対するものである。原告乙が、共同事業における経理と会計を主として担当し、原告甲の申告等の行為に同席していたとしても、丙の上記職務行為が原告乙に対する関係でも違法となるものではない。

(2) 損害の発生及びその額

(原告らの主張)

ア 本件各更正処分により、原告甲は、争いのない事実等(9)の所得税の税額３２４万１４００円及びこれに伴い納付すべきこととされた住民税１０２万５０００円の計４２６万６４００円の損害を、原告乙は、争いのない事実等(9)の所得税の税額３万８６００円の損害を被った。

イ 被告は、原告甲には損害が発生していない旨主張するが、原告甲は、平成９年分及び平成１０年分も損失が繰り越しできると信じていたからこそ、譲渡所得が繰越損失の合計金額を超えないような物件を選定し、売却したのである。正しい指導を受けていれば、同じ物件を売却し、同額の譲渡益を得ることはなかったはずであるから、本件各更正処分を受けたときと同じにはならない。

(被告の主張)

原告甲が平成11年分以後の所得税の確定申告を期限内に行ったとしても、平成13年分の所得税額は本件各更正処分による金額と同額になるから、原告甲には損害が発生していない。

なお、住民税は所得税の確定申告等に基づいて賦課決定されるものであるから、所得税に係る損害が発生しない以上、住民税に係る損害も発生していない。

原告乙が平成10年分以後の所得税の確定申告を期限内に行ったとしても、平成13年分の所得税額は本件各更正処分による金額と同額になるから、原告乙には損害が発生していない。

(3) 因果関係の有無

(原告らの主張)

原告らは、税務署職員の違法な行為により、期限後申告でも純損失の繰越控除が認められるものと誤信させられ、期限後申告を改める機会を失った結果、本件各更正処分を受けたのであるから、税務署職員の職務行為と原告らの損害との間には因果関係が存する。

(被告の主張)

原告らは、税務署職員の職務行為とは関係なく自らの判断により期限後申告を繰り返していたものであるから、税務署職員の職務行為と原告らが本件各更正処分を受けたこととの間には、因果関係がない。

(4) 国賠法1条1項の対象性

(原告らの主張)

本件では、期限後申告の純損失の繰越ができないことは法律上客観的に動かすことはできないが、その原因は事実関係を正確に認識した担当者の法律知識の欠如による金額訂正という明らかなミスであるから、期限後申告を故意過失によりさせた者が損害賠償責任を負うのは当然である。

(被告の主張)

課税庁の違法な課税処分による損害の回復は取消訴訟によるのが本則であって、国賠法1条1項による損害賠償請求によって当該課税取消訴訟の請求が認容されたと同様の効果を認めると、取消訴訟における排他的管轄等の規制を免れることになる。したがって、国賠法1条1項に基づき、本件各更正処分及びそれに伴って新たに納付すべきこととなった税額相当額を損害として賠償を求めることは許されない。

第3 争点に対する判断

1 認定事実

証拠(甲3、4、甲18の2ないし4、甲19の4、5、7、9、11、甲21、23ないし25、乙3、4、証人丙、原告乙)及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められ、原告乙の本人尋問の結果中、これに反する部分は採用することはできず、他にこれを左右するに足る証拠は存しない。

(1) 原告甲と丁は、平成5年ないし平成6年ころ、本件不動産を共同で購入した。その際の出資比率は、原告甲が9割、丁が1割であったが、米国では各自の持分を両方とも5割として申告しており、他方、日本では、丁が単独所有者であることを前提として全ての税務申告をしていた。

- (2) 丁が、平成10年6月ころになって突然、原告甲に対する経営コンサルタント料の支払を拒絶するとともに、本件不動産につき単独所有の主張をして、米国で訴訟を提起した。なお、当該訴訟の結果は、平成12年7月7日にはニューヨーク州最高裁判所で、平成13年12月18日には米国上訴審判決において、いずれも本件不動産の持分として各自2分の1ずつの持分が認められた。
- (3) 米国での訴訟をきっかけに、原告甲は、平成10年12月ころ、丁に対し、未払分の経営コンサルタント料の支払を求める訴えを大阪地方裁判所に提起したところ、丁は、平成11年4月ころ、これまでに経営コンサルタント料として支払済みの金員は預託金であるとして預託金返還請求の反訴を提起し、両者の間は紛争状態となった。
- (4) 原告乙は、丁との紛争を契機に、本件不動産について、日本における原告甲のこれまでの確定申告の申告内容を変更するため、平成10年10月ころ、国税庁税務相談室に電話したところ、税額が減少する場合は更正の請求という方法によるが、更正の請求は原則として過去1年分に限られ、それ以上遡る場合は嘆願書を出すという方法があることを教えてもらった。
- (5) 原告らは、平成10年12月22日、門真税務署に赴き、丙に対し、本件不動産の収益及び費用について、資料を持参して示しながら、従前は丁が単独所有者として収益及び費用の全てを申告し、原告甲は申告していなかったが、原告甲と丁とによる持分割合2分の1ずつの共有として、過去に遡って原告甲の申告を訂正したい旨の相談をした。
- これに対し、丙は、原告らから説明を聞くとともに提示の資料の写しを受領した上で検討し、後日電話で、平成9年分については、平成10年分の法定申告期限までに更正の請求をすれば、申告内容を是正することができる旨、原告甲の不動産所得の損失額が増加すれば、丁の方は損失額が減少する関係にあることから、原告甲が申告を訂正するのであれば、丁の申告もそれに適合するよう訂正する必要がある旨を回答した。
- (6) 原告乙と原告甲の妻は、平成11年1月13日、荏原税務署に赴き、同署の個人課税第1部門のBと面会し、本件嘆願書と同様の物を提出するとともに事情を説明した。
- (7) 原告らは、平成11年4月12日、平成10年分申告書を提出していたが、そこには、平成7年分、平成8年分及び平成9年分の純損失の金額につき、これまでの各年分の申告書の記載内容とは異なった金額が記載されていた。当該申告書を受け付けた門真税務署の上席調査官から対応を指示された丙は、同年6月2日、原告乙に対し、電話により、同年4月12日に提出された原告甲の平成10年分申告書につき訂正する必要があるので、原告甲の印鑑を持って門真税務署まで来署するように依頼した。
- (8) 戊統括官は、同月9日の数日前に、丙から、原告甲の申告内容を訂正するのであれば、丁の申告内容も訂正する必要がある旨の丙の説明が、原告らにより丁の申告が是正されなければ更正の請求書が提出できないものと誤信された可能性があると思われる旨の相談を受けたため、そのような経緯であれば、原告甲からの更正の請求については期限内に行われたものとして取り扱うように指示した。
- (9) 原告らは、同月9日、門真税務署を訪れたところ、丙がこれに対応した。丙は、

原告らに対し、平成10年分申告書の平成7年分ないし平成9年分の純損失の繰越金額の記載の訂正を求めたが、原告らは、更正の請求を理由にこれに応じようとしなかった。そのため、丙は、確定申告の更正は直近1年分に限る旨を説明したが、それでも原告らが訂正に応じようとしなかったため、一方で、国税通則法23条の写しを交付した上で、上記各年分の当初の申告どおりに直すように指導するとともに、他方で、平成9年分の申告に関して本件更正の請求の請求書に必要事項を記載して完成させ、これを受け付けたことから、原告らは、ようやく丙の指導に従って平成7年分と平成8年分の純損失の金額につき訂正に応じた。なお、その際、丙は、平成9年分申告書を確認の上、その提出日が平成10年3月27日であったことを本件更正の請求書の「申告書を提出した日等」の欄に記載している。

その結果、丙は、原告甲の平成10年分申告書の原本に直接に訂正を加え、訂正箇所原告甲の押印を得た。原告乙が、丙が訂正した原告甲の平成10年分申告書の写しを要求したところ、丙は、平成10年分の所得税の確定申告書原本のコピーができないことから、その代わりに、平成9年分の所得税の確定申告書の控え用紙を用いて、平成7年分の純損失額欄に641万9037円と、平成8年分の純損失額欄に1781万8462円と、平成9年分の純損失額欄に1895万7626円とそれぞれ平成10年分申告書の記載内容をそのまま移記した上で、平成7年分の純損失額欄を「なし」（零円）に、平成8年分の純損失額欄を「11,422,621」（1142万2621円）にそれぞれ訂正し、平成9年分の純損失の金額については本件更正の請求の請求書記載金額と一致していたため訂正することなくそのままにして、原告らに交付した。

- (10) 丙は、平成11年6月30日午後1時30分ころ、本件更正の請求の請求内容を調査するためA病院を訪れ、原告乙と面談して資料の提示を受けたところ、国外送金に係る資料、融資契約書など申告関係資料の大半が英語で書かれており、これらの書類からその場で即時に原告甲の持分を明らかにすることができなかったことから、後日、C上席国税調査官（以下「C調査官」という。）同行の下、再度税務調査を行うことになった。

C調査官と丙は、同年7月14日、再度A病院を訪れ、原告乙と面談し、原告甲と丁との出資割合を検討した結果、原告甲の持分割合は2分の1にはならなかったことから、原告甲の主張の根拠を明らかにする書類等の提示を求めたが、原告らの協力が得られなかったため、上記書類等が提出されるまでは本件更正の請求の処理はできない旨を説明した。

- (11) 原告甲は、平成9年分及び平成10年分につき、合計3800万円の純損失の繰越控除ができるものと考え、それを前提に、譲渡益が純損失の繰越金額を超えないように、自己所有の賃貸用アパート20棟35室と土地1筆の中から物件を選択して、平成12年にアパート1棟と土地1筆を売却し、平成13年にアパート1棟を売却した。
- (12) 原告らは、平成15年9月29日から、D調査官を含む数名の門真税務署員から、税務調査を受けたが、その過程で、D調査官から、所得税法70条の写しを渡され、期限後申告の場合には純損失の繰越控除が認められないことを知らされた。

2 国賠法上の違法性（争点(1)）について

(1) 原告甲に対する誤った指導あるいは説明義務違反の有無（争点(1)ア）について

ア 本件嘆願書提出時の約束について

【判示(1)】

原告らは平成10年12月22日、丙に対し、本件嘆願書や同書添付資料目録記載の資料を提出した旨や、その際、丙が、丁の修正申告が認められれば、自動的に本件嘆願書どおりの更正を認めるとの約束をした旨主張し、原告乙はこれに沿った供述をする。

しかし、丙は、本件嘆願書や添付資料の一部は見たことがないと一貫して述べていることや（甲5、乙4、証人丙）、確定申告書等税務署に提出された書類の控えには門真税務署の受付印が押印されているのに（甲8の1、甲10の1、2の各1、甲26、27の各1）、本件嘆願書の控えには門真税務署の受付印の押印が存しないこと（甲5）、本件嘆願書には、丁との紛争に至る経緯のほか、荏原税務署の管轄に属する丁の申告もしくは経理処理に関する嘆願が記載されていること、現に前記1(6)のとおり、本件嘆願書と同内容の物が荏原税務署に提出されていることなどの事実を総合すれば、本件嘆願書を門真税務署に提出したとする原告乙の供述部分は採用することはできず、また、前記第2、2(11)のとおり、更正の請求に対する判断は、更正の請求書記載の事実関係、法令の適用等を調査した結果、税務署長が行うものであって、窓口の税務署職員が行うことができるものではないし、当然のように自動的に行われるものではあり得ないことから、原告乙の供述はこの点でも不合理である。

したがって、原告乙が、平成10年12月22日、丙に対し、本件嘆願書等を提出した事実や、その際、丙が、丁の修正申告がされれば、自動的に本件嘆願書どおりの更正を認めるとの約束をした事実は認められない。

イ 本件連絡について

原告らは、平成11年1月13日ころ、荏原税務署でBに会った際、Bが、丁に連絡を取って、修正に応じてもらうとの約束をした旨、同年2月1日、荏原税務署のBから、丁が原告らの主張どおり修正申告に応じることを門真税務署に電話で連絡したことを聞いた旨や、同年4月初めころ、電話で丙から、荏原税務署が認めたので、丁の修正申告と連動して、本件嘆願書どおりの更正を認めるとの連絡を受けた旨主張し、原告乙はこれに沿った供述をする。

【判示(2)】

しかし、証拠（乙5）によれば、丁が平成9年分の修正申告書を提出したのは平成11年12月15日であり、その修正内容は、同人が経営する耳鼻咽喉科に係る事業所得の金額を修正するものであったことが認められるところ、上記修正申告書が提出される約8か月以上も前の同年4月初めころの時点で荏原税務署職員が丁の修正申告がなされたと発言することは時間的先後が逆であり得ないことである。また、当該修正申告は、本件不動産所得の金額を修正するものではないのであるから、原告乙の上記供述は、丁が平成9年分の修正申告をした時期や内容の点で矛盾しており、採用することはできない。

また、原告らは、当初、本件嘆願書提出後、税務調査が行われ、その結果、本件嘆願書どおりの更正が認められたかのような主張をしていたにもかかわらず、その

後、丁が修正申告に応じたことに連動して本件嘆願書どおりの更正が認められた旨の主張をするに至っており、原告らの主張は何らの説明もなく変遷しているから、採用することはできない。

さらに、税務職員は、一般の国家公務員以上に厳格な守秘義務が課されているのであって（所得税法243条等）、かかる税務職員が、原告らに対し、第三者である丁の修正申告の有無や内容について教示することはおよそあり得ないことである。

したがって、丙が、平成11年4月初めころ、原告乙に対し、荏原税務署に丁の修正申告がされたので、これと連動して、本件嘆願書どおりの更正を認めるとの本件連絡をした事実は認められない。

ウ 本件更正の請求の際の指導について

(ア) 原告乙は、平成11年4月12日、門真税務署の2階又は3階で、原告甲の平成10年分申告書を提出したところ、丙から、一緒に本件更正の請求を受け付けると言われたが、更正の請求書の書き方が分からなかったので、原告乙が本件更正の請求書に原告甲の住所氏名を記入し、それ以外は計算明細書の数字を元に丙が記入し、受け付けた旨、その際、丙の指示で上記計算明細書の欄外に注釈を記載した旨の供述をし、原告らの平成9年分の確定申告は期限後申告であったため、純損失の繰越控除の適用を受けるためには期限内に申告する必要があること（所得税法70条4項）について説明すべきであったにもかかわらず、これを説明しなかった旨の主張をする。

しかしながら、原告らが普段重要な事柄について記載している日記帳の平成11年4月12日の欄には本件更正の請求書の提出に関する記載はなく（甲24、原告乙）、その理由についても何ら合理的な説明をしていないこと（原告乙）や、原告甲の平成10年分申告書には、門真税務署1階の玄関受付にある番号11の受付印が押印されているのに対し、本件更正の請求書には3階個人課税部門にある番号60の受付印が押印されていること（甲3、7、証人丙）、丙は、上席調査官から平成10年分申告書を回付され、平成9年分以前の3年分の純損失の繰越金額が各年分の当初申告の純損失の繰越金額よりもそれぞれ増額して記載されている旨の指摘を受けたこと（証人丙）からすれば、4月12日に、丙に直接会って本件更正の請求書を提出したという原告乙の上記供述は採用できない。

これに対し、原告乙は、被告が主張するように本件更正の請求書の受付日が平成11年6月9日であるとすると、同日は原告甲も同席していたのであるから、原告乙が本件更正の請求書に原告甲の代理署名をする必要がないなどと供述するが、原告甲は、従前から、原告乙に自己の確定申告書を事実上全部作成してもらっていたこと（乙3）、原告甲は、多忙のため、同日も当初の10分ないし15分くらいしか立ち会っていなかったこと（原告乙）からすれば、同日においても原告乙が原告甲に代わって署名をした可能性がないとはいえない。

【判示(3)】

(イ) また、原告らは、丙が、本件更正の請求書の必要事項を記載してくれたが、請求の目的となった申告の申告書提出日の欄に「平成10年3月27日」と記載したことからすれば、平成9年分申告書の提出が法定申告期限後であることを認

識していたはずであり、そうであれば平成9年分につき純損失の繰越控除ができない旨原告らに説明する義務があった旨を主張する。

しかしながら、まず、丙は、本件当時、期限後申告の場合には、純損失の繰越控除を受けられないことについての認識はなかった旨、そのため、特に申告書の提出日については意識をしていなかった旨証言していることからすれば、丙が、原告らに対し、純損失の繰越控除の適用を受けるためには期限内に申告する必要があること（所得税法70条4項）を故意に秘匿していたとまではいえない。

また、更正の請求に関しては、担当者等が審査した後、国税統括官の決裁を受けてから、税務署長名で更正の通知書を送達するという手順で事務処理がなされるものであるから（証人丙）、更正の請求書が提出された場合、窓口担当の職員が、即時に単独でその内容の適否を判断する権限があるとはいえないし、そもそも、確定申告は、納税者が自己の判断と責任で行うことが義務づけられており、純損失の繰越控除は期限内に申告した納税者に対する所得税法上の特典にすぎない上に、所得税の確定申告の期限が毎年3月15日であることは広く一般に知られており、原告らが丙に対して、期限後申告であっても純損失の繰越控除ができるか否かについて質問をしたわけでもないことは原告乙も認めていることからすれば、丙が、納税者から何の質問も受けていなくても、純損失の繰越控除（所得税法70条4項）について説明すべき法的な義務を負っていたとまでいえないから、この点につき原告乙に説明をしなかったとしても、違法とはいえない。

（ウ） したがって、丙が、平成11年4月12日に本件更正の請求書を受け付けたとは認められないし、その際に、原告らに対し、純損失の繰越控除の適用を受けるためには期限内に申告する必要があること（所得税法70条4項）について説明すべき法的義務があったともいえない。

エ 本件金額訂正の際の指導について

【判示(4)】

原告らは、本件金額訂正の際、丙が、所得税法70条4項に気づかず、平成9年分については期限後申告であるにもかかわらず純損失の繰越控除を認めるとして、平成7年分と平成8年分の純損失の繰越金額についてのみ訂正を指導した旨主張し、原告乙は、丙が、平成11年6月9日、本件金額訂正の際、更正の請求は直近1年分に限るので、平成9年分の繰越損失の増額は認めるが、平成7年分及び平成8年分の繰越損失額は更正の対象にはならないから、当初の確定申告の数字に戻す必要があるとの説明をした旨、原告乙は、せっかく本件嘆願書を提出したのに、繰越損失の増額が平成9年分しか認められなかったのは不満であったが、本件不動産の持分を5割にして確定申告をしたいという要望が認められたので、丙の指導に従うことにした旨、丙が、原告乙に対し、上記訂正を元にして翌年の確定申告書を作成するように述べた旨の供述をする。

しかしながら、本件金額訂正前後の状況については、前記1、(7)及び(9)のとおりであり、本件金額訂正指導は、純損失の繰越控除の適否の観点からなされたものではなく、その目的は、単に、平成10年分申告書の記載、内容を過去の各年分の記載内容と一致させるべく、訂正させることにあったものと認められる。

このことは、平成10年分申告書の訂正の控えにおける平成7年分と平成8年分

の欄外に「以前の申告どおり」と記載されていることや（甲４）、丙は、本件金額訂正当時、期限後申告の場合には純損失の繰越控除を受けられないことを知らなかったし、実際に、原告乙に対し、期限後申告の場合でも純損失の繰越控除を受けることができる旨を述べたことはなく（証人丙）、原告乙自身も、丙から、期限後申告の場合でも純損失の繰越控除を受けると聞いたわけではない旨供述している一方、複数の米国不動産に関する長年の収支関係などのような複雑困難な案件について、十分な調査をすることなく即座に結論を出すことは不可能であるし、原告甲の平成１０年分申告書の訂正の控えは、原告乙から、上記訂正の写しを要求されて作成したにすぎないことから明らかである。

したがって、丙は、平成７年分ないし平成９年分の純損失の繰越金額について、原告甲の申告書記載の金額をそのまま引き写した上で、当初の申告どおりに戻すように指導したが、平成９年分の純損失については、同時に受け付けた本件更正の請求書に記載された純損失の繰越金額と合致しており、そのとおりに更正がなされる可能性もあったことから、平成９年分については敢えて訂正を求めなかったにすぎないものと認めるのが相当であり、原告らが主張するように、丙が、期限後申告であっても純損失を繰り越せる旨を積極的に説示したとは到底認められない。

以上の次第であるから、丙が、平成１１年６月９日、原告甲の平成１０年分申告書の訂正の際、平成９年分の繰越損失の増額を認めるとの説明をしたという原告らの主張事実を認めることができない。

(2) 本件更正の請求に対する処理の遅延の有無（争点(1)イ）について

【判示(5)】

ア 原告らは、平成１０年分申告書を法定の申告期限内に提出することができなかったのは丙が本件更正の請求の受理を遅延したためである旨主張し、原告乙は、大要、①丙に電話で本件嘆願書の処理について問い合わせたところ、丙が平成１１年２月２４日から３月１０日までの間に対応する旨の返事をした旨、②同年２月２４日になっても丙から連絡がなかったため、原告乙が何度か督促の電話をしたところ、同年３月９日、丙から電話が架かってきて、検討中という返事をした旨、③同年４月初めころ、丙から、荏原税務署に丁の修正申告がされたので、これと連動して本件嘆願書どおりの更正を認めるとの本件連絡を受けた旨の供述をする。

しかしながら、本件嘆願書の提出を前提とする原告乙の上記供述部分は、前記(1)ア及びイのとおり、これを採用することはできず、他に原告ら主張事実を認めるに足りる証拠は存しない。

そもそも、納税者は、更正の請求に対する税務署長の最終判断がなされる前であっても、自らした前年の確定申告等により第１次的に確定した金額に基づき翌年分の確定申告を行うことができるのであって、そのような場合、税務署長は、更正の請求に基づき更正を行うに際し、その更正年分以外の年分の課税標準等又は税額等につき更正を行う必要があると認めれば、当該更正の請求の処理に併せて処理するのが通常であるから、何ら不都合は存しない。

したがって、原告甲の平成１０年分の確定申告が期限後となった原因が、丙の対応にあるとする原告の主張は採用することはできない。

イ 原告らは、平成９年分申告書の提出が法定申告期限を経過してなされた期限後申

告であり、同年分の純損失の繰越控除は認められないこととなるのであるから、そもそも、本件更正の請求は理由がないことが明らかであったにもかかわらず、門真税務署長が、原告甲に対し、速やかに本件更正の請求が理由がない旨の通知をしなかったために、原告甲において、期限後申告であっても純損失の繰越控除が認められるものと誤信し、その後も期限後申告を繰り返した結果、本件各更正処分を受けるに至った旨主張する。

確かに、平成9年分申告書の提出日が法定申告期限経過後の日であったことは本件更正の請求書の記載自体からも明らかであるため、門真税務署長においては、早期に本件更正の請求に対する処理が可能であったと認められ、その理由を示した通知書を早期に受け取っていたならば、それ以降は、純損失の繰越控除を認められるためには留意して申告期限内に確定申告をしていたはずであるとする原告らの主張も、その心情において理解できないわけではない。

【判示(6)】

しかしながら、そもそも、確定申告は、納税者が自己の判断と責任で行うことが義務づけられている上に、所得税の確定申告の期限が毎年3月15日であることは広く一般に知られており、原告乙自身もそのことを本件更正の請求以前から知っていた旨供述しており、現に、平成7年分申告書や平成8年分申告書については申告期限内に提出されていることから（甲26、27）、純損失の繰越控除という特例を受けるためには法定申告期限内に申告しなければならないということは、原告らにおいても容易に知ることができたといえる。

したがって、門真税務署長が本件更正の請求に対する処理を速やかに行わなかったことをもって、原告甲に対する国賠法上の違法行為に該当するとは認められない。

(3) 原告乙に対する違法行為の有無（争点(1)ウ）について

前記(1)アないしウのとおり、平成10年12月中ごろの本件嘆願書提出時の約束の事実や、平成11年4月ごろの本件連絡の事実、同月12日に本件更正の請求がされた事実は、いずれも認めることができない。また、同エ及び1(9)のとおり、同年6月9日の本件金額訂正の際には、丙の説明は原告甲の平成10年分申告書の内容に関するものであり、原告乙の確定申告に関するものではない以上、丙の説明をもって、原告乙に対する説明義務違反を構成するとはいえない。

【判示(7)】

したがって、原告乙に対する関係においても、丙に違法な職務行為があったということとはできない。

3 結論

以上によれば、原告らの本件各請求は、その余の点を判断するまでもなく、いずれも理由がないからこれらを棄却することとし、訴訟費用の負担につき民事訴訟法61条、65条1項本文を適用して、主文のとおり判決する。

大阪地方裁判所第24民事部

裁判長裁判官 村岡 寛

裁判官 岩松 浩之

裁判官中村海山は填補のため署名押印できない。

裁判長裁判官 村岡 寛