

東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 損害賠償請求事件

国側当事者・国

平成21年1月27日棄却・控訴

判 決

原告	甲
同訴訟代理人弁護士	鳥飼 重和
同	堀 招子
同	木山 泰嗣
上記鳥飼重和補佐人税理士	原木 規江
被告	国
同代表者法務大臣	森 英介
同指定代理人	川勝 庸史
同	嶺山 登
同	宅原 薫
同	松原 政博
同	小林 淳子
同	日下部 勇帆

主 文

- 1 原告の請求を棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 当事者の求めた裁判

1 請求の趣旨

- (1) 被告は、原告に対し、5662万8260円及びこれに対する平成19年2月3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) 訴訟費用は被告の負担とする。
- (3) 仮執行宣言

2 請求の趣旨に対する答弁

- (1) 主文同旨
- (2) 立担保を条件とする仮執行免脱宣言、又はその執行開始時期を判決が被告に送達された後14日経過したときとする宣言

第2 当事者の主張等

(事案の概要)

本件は、原告が外国法人から付与されたストック・オプションの権利行使益を譲渡所得として確定申告しようとしたところ、竜ヶ崎税務署の職員がこれを給与所得として確定申告するのが正しい

の一時所得として確定申告するよう誤った指導をしたため、原告が財産的及び精神的損害を被ったとして、国家賠償法1条1項に基づき、被告に対し、上記財産的及び精神的損害の賠償を求めた事案である。

(当事者の主張)

#### 1 請求原因

##### (1) 平成10年分所得税の確定申告及び納税

ア 原告は、平成10年3月までの約30年間、A株式会社（以下「A社」という。）に勤務し、その間に、同社の親会社であるアメリカ合衆国法人B（以下「B社」という。）から、ストック・オプション（以下「B社ストック・オプション」という。）を付与された。

原告は、平成10年2月18日、B社ストック・オプションを行使し、これにより、B社の株式（以下「B社株」という。）を6万6500株取得し、3億5707万7974円の権利行使益（権利行使時におけるB社株の株価－権利行使価格。以下「平成10年分権利行使益」という。）を取得した。

原告の妻である乙（以下「乙」という。）は、平成11年3月11日、竜ヶ崎税務署において、原告の平成10年分所得税の確定申告をするにあたり、平成10年分権利行使益の所得区分を譲渡所得と記載した確定申告書を同署の税務相談窓口へ持参した。そうしたところ、同署の職員は、乙が所得区分に関する質問をしたわけでもないのに、自ら積極的に、平成10年分権利行使益の所得区分は譲渡所得ではなく一時所得である旨指摘した上、翌12日、乙に対し、平成10年分権利行使益の所得区分を一時所得として確定申告するよう指導した（以下「本件指導」という。）。そこで、乙は、原告の平成10年分所得税の確定申告をするにあたり、平成10年分権利行使益の所得区分を一時所得として確定申告した。

イ その後、原告は、平成11年3月17日、B社ストック・オプションを行使して取得した上記B社株のうち1万株を売却し、その売却代金を原資として、平成11年4月16日、平成10年分所得税9003万2300円を納付した。

##### (2) 平成11年分所得税の確定申告及び納税

ア 原告は、平成10年4月1日から平成11年9月30日まで、C株式会社（以下「C社」という。）の代表取締役を務め、その間に、同社の親会社であるアメリカ合衆国法人D（以下「D社」という。）から、ストック・オプション（以下「D社ストック・オプション」という。）を付与された。

原告は、平成11年12月17日、D社ストック・オプションを行使し、これにより、D社の株式（以下「D社株」という。）を1万株取得し、4215万1879円の権利行使益（以下「平成11年分権利行使益」といい、これと平成10年分権利行使益とを併せて「本件各権利行使益」ともいう。）を取得した。

乙は、平成12年3月13日、竜ヶ崎税務署において、平成10年分権利行使益の確定申告の際に行われた本件指導に基づき、原告の平成11年分所得税について、平成11年分権利行使益の所得区分を一時所得として確定申告した。

イ 原告は、平成11年12月22日、D社ストック・オプションを行使して取得した上記D社株1万株をすべて売却し、その売却代金を原資として、平成12年4月18日、平成11年分所得税1789万9000円を納付した。

##### (3) 本件指導の誤り及び更正処分

ア 本件各権利行使益の所得区分は、これを給与所得とするのが正しい理解であった。したがって、その所得区分を一時所得とするよう指導した本件指導は、誤ったものであった。

イ 竜ヶ崎税務署長は、平成14年3月4日、原告に対し、平成10年分及び平成11年分の所得税について、本件各権利行使益の所得区分を給与所得とすることを内容とする更正（以下「本件各更正処分」という。）を行い、その結果、原告は、平成10年分所得税の未納付分7947万9700円及び確定申告期限の翌日から納付日までの延滞税、並びに、平成11年分所得税の未納付分788万5200円及び確定申告期限の翌日から納付日までの延滞税を納付すべきこととなった（納期限は平成14年4月4日）。

(4) 原告の納税

ア 納付資金の調達

原告は、本件各更正処分により納付すべきこととなった本税及び延滞税（以下、一括して本件未納付税ともいう。）を納付するため、B社ストック・オプションを行使して取得した上記B社株のうち5万株を、以下のとおり売却した。

平成15年3月7日	5000株
平成15年4月21日	1万0000株
平成15年8月13日	2万0000株
平成15年10月2日	1万5000株

イ 本件未納付税の納付

原告は、上記売却代金を原資として、以下のとおり、本件未納付税のうち1億0292万1227円を納付した。

平成15年4月30日	2000万0000円 (平成10年分所得税)
平成15年8月8日	1000万0000円 (平成10年分所得税)
平成15年8月28日	4000万0000円 (平成10年分所得税)
平成15年10月24日	917万8827円 (平成10年分所得税)
同日	1416万5500円 (平成10年分延滞税)
同日	788万5200円 (平成11年分所得税)
同日	169万1700円 (平成11年分延滞税)

なお、竜ヶ崎税務署は、平成14年3月13日、原告の平成13年の還付税額30万0873円を原告の平成10年分の所得税に充当した。

(5) 延滞税の一部免除

関東信越国税局長は、平成15年11月4日、原告に対し、上記延滞税のうち、平成11年3月16日から平成14年3月15日までの滞納期間に係る延滞税582万2600円（平成10年分545万8200円、平成11年分36万4400円）を免除し、過納付金として4

万7700円（平成10年分2万5600円、平成11年分2万2100円）を還付した。

また、関東信越国税局長は、平成19年3月20日、原告に対し、さらに、平成14年7月25日までの滞納期間に係る延滞税256万7800円（平成10年分233万5400円、平成11年分23万2400円）を免除し、過納付金として256万7800円（平成10年分233万5400円、平成11年分23万2400円）を還付した。

(6) 注意義務違反、違法性

本件指導が行われた平成11年3月12日当時、課税庁内部では、本件各権利行使益と同様の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を給与所得とする取扱いが周知され、統一的な執行を図る体制が整っていた。現に、平成10年10月1日付け改正所得税基本通達23～35共-6には、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旨が明記されていたし、また、平成10年版「回答事例による所得税質疑応答集」（東京国税局課税第一部長監修、同局所得税課長編集、財団法人大蔵財務協会発行）、平成10年10月26日付け「国税速報」（財団法人大蔵財務協会発行）、及び、平成10年9月8日付けで各税務署の担当職員に配布された「ストック・オプション制度に係る非課税措置の概要と実務上の取扱い（本編及びQ&A編）について」と題する資料（日本証券業協会作成）にも、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旨が明記されていた。また、各税務署の職員は、国税局に照会することによっても、容易に上記取扱いを知ることができた。

そうであるにもかかわらず、竜ヶ崎税務署の職員は、自己の誤った知識のみに基づいて、漫然と本件指導を行ったのであるから、本件指導は、原告に対する加害行為（注意義務違反による違法な法益侵害行為）に当たる。

(7) 損害

ア 延滞税（1324万1700円）

仮に、本件指導に誤りがなく、本件各権利行使益の所得区分を給与所得とするよう指導がされていれば、原告は、その指導に従って本件各権利行使益の所得区分を給与所得として確定申告した上、その確定申告に基づく所得税全額を納期限までに納付していたはずであるから、原告は、一切延滞税を納付する必要がなかったはずである。

ところが、本件指導に誤りがあったため、原告は、本件指導に従って本件各権利行使益の所得区分を一時所得として確定申告し、その確定申告に基づく所得税全額を納期限までに納付したにもかかわらず、上記のとおり延滞税を納付すべきこととなった。

したがって、原告は、本件指導に誤りがあったことによって、上記納付済みの延滞税から過納付金を差し引いた1324万1700円（平成14年7月26日以降の滞納期間に係る延滞税）相当額の損害を被った。

イ 株式喪失（3430万6560円）

仮に、本件指導に誤りがなく、平成10年分権利行使益の所得区分を給与所得とするよう指導がされていれば、原告は、その指導に従って平成10年分権利行使益の所得区分を給与所得として確定申告し、その確定申告に基づく所得税及び住民税全額（2億2343万6900円）を納付するため、2万株のB社株を平成11年3月17日に売却していたはずである（なお、B社は、平成11年8月17日及び平成12年5月22日の2度にわたって、それぞれ1対2の分割割合による株式分割を行ったから、平成11年3月17日時点における

2万株は、株式分割後の8万株に相当する。)

ところが、本件指導に誤りがあったため、原告は、本件指導に従って平成10年分権利行使益の所得区分を一時所得として確定申告し、その確定申告に基づく所得税及び住民税全額(1億1996万6700円)を納付するため、1万株(株式分割後の4万株)のB社株を平成11年3月17日に売却し、さらに、本件未納付税を納付するため、5万株のB社株を平成15年3月7日から同年10月2日までの間に売却せざるを得なくなり、その結果、合計9万株のB社株を売却することとなった。

このように、原告は、本件指導に誤りがなければ、8万株のB社株を売却すれば足りたはずであるのに、本件指導に誤りがあったことによって、9万株のB社株を売却させられた。

したがって、原告は、本件指導に誤りがあったことによって、1万株(9万株-8万株)のB社株を喪失させられたことになる。そして、本件訴訟提起日の前月の最終取引日(平成18年12月29日)におけるB社株の株価は、1株あたり28.8米ドル(以下、単に「ドル」という。)であり、また、同日の為替レートは、1ドル119.12円であるから、上記B社株1万株喪失の損害額は、3430万6560円(1万株×28.8ドル×119.12円)である。

したがって、原告は、本件指導に誤りがあったことによって、3430万6560円の損害を被った。

#### ウ 慰謝料(250万円)

(ア) 原告は、本件指導に誤りがあったことによって、予期せぬ高額な未納付税を納付せざるを得なくなり、これにより、その納付資金の調達に奔走させられ、一時は自宅等の売却を検討しなければならないほどの経済的困窮に陥った。

また、原告は、本件指導に誤りがあったことによって、本件各更正処分取消訴訟や本件訴訟の提起及び追行を余儀なくされ、本来喪失するはずのないB社株1万株を喪失し、これにより、自ら経営する事業の資金が大幅に減少したため、事業規模の縮小及び事業計画の見直し等を余儀なくされた。

(イ) 原告は、これらによって、多大な精神的苦痛を被った。この精神的苦痛を金銭に換算すれば、250万円を下らない。

したがって、原告は、本件指導に誤りがあったことによって、250万円の損害を被った。

#### エ 弁護士費用(658万円)

原告は、本件指導に誤りがあったことによって発生した上記各損害を回復するため、本件訴訟の提起を余儀なくされたところ、本件訴訟の専門性にかんがみれば、その提起及び追行を弁護士に依頼せざるを得ない。そして、本件訴訟の専門性等にかんがみれば、本件指導に誤りがあったことと相当因果関係のある弁護士費用は、658万円と見るのが相当である。

したがって、原告は、本件指導に誤りがあったことによって、658万円の損害を被った。

#### (8) まとめ

よって、原告は、被告に対し、国家賠償法1条1項に基づき、5662万8260円及びこれに対する違法行為後の日である平成19年2月3日(本件訴状送達の日翌日)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る。

#### 2 請求原因に対する認否

(1) 請求原因(1)（平成10年分所得税の確定申告及び納税）のうち、竜ヶ崎税務署の職員が、乙から所得区分に関する質問を受けたわけでもないのに、自ら積極的に、平成10年分権利行使益の所得区分が譲渡所得ではなく一時所得である旨指摘して本件指導を行ったことは否認し、その余は認める。

竜ヶ崎税務署の職員は、乙から所得区分に関する質問を受けたため、それに対する回答として、本件指導を行ったにすぎない。

(2) 同(2)（平成11年分所得税の確定申告及び納税）は認める。

(3) 同(3)（本件指導の誤り及び更正処分）は認める。

(4) 同(4)（原告の納税）は認める。

ただし、原告がB社株の売却代金を納税の原資としたことは知らない。

(5) 同(5)（延滞税の一部免除）は認める。

(6) 同(6)（注意義務違反、違法性）は争う。

我が国税法の採用する申告納税制度の下では、納税者自らが、その所得に関する事実関係や法令等を調査し、自己の判断と責任に基づいて、適正な申告を行うことが義務づけられている。したがって、税務署の相談窓口における職員の回答も、あくまで、申告納税制度の下における納税者の適正な申告を補助するために、税務署の職員が各自の知識に基づいて一応の判断を提供する純然たる行政サービスにすぎず、何らかの法的効果を伴うものではない。したがって、税務署の職員は、税務相談における回答について一切の職務上の注意義務を負担しない。

なお、税務職員による誤った回答に従って申告・納税した場合には、法令の規定に基づいて加算税は賦課されず、延滞税は免除される場合があり（国税通則法63条、65条4項、同法施行令26条の2第2号、国税庁長官の平成12年7月3日付け課所4-16ほかによる「申告所得税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて（事務運営指針）」、同平成13年6月22日付け徴管2-35ほかによる「人為による異常な災害又は事故による延滞税の免除について（法令解釈通達）」）、原告についても、本件各更正処分に係る過少申告加算税は不徴収とされ、延滞税も平成14年7月18日以後7日間を経過した日までの期間に対応する部分について免除されている。そして、税務職員による誤った回答に基づいて誤った確定申告を行った場合において、これを是正するために更正を受けて新たに納付すべき税額が生じたとしても、当該税額は、税務職員の指導の有無にかかわらず、納税者が本来納付すべき税額である（合法性の原則）から、この点をもって納税者に不利益が生じたということとはできない。

仮に、税務職員が税務相談における回答について何らかの職務上の注意義務を負担するとしても、本件指導が行われた平成11年3月12日当時、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を給与所得とする取扱いは、各税務署の末端の職員にまで周知されてはいなかった。また、本件指導が行われた平成11年3月12日は、確定申告期限を間近に控え、税務署の相談窓口が非常に混雑する時期でもあった。そのような状況の中で、竜ヶ崎税務署の職員は、自己の有する知識に基づいて、本件各権利行使益の所得区分を一時所得と取り扱うべきものと判断したのであって、漫然と本件の回答を行ったわけではない。したがって、竜ヶ崎税務署の職員が本件の回答を行ったことをもって、原告に対する注意義務違反に当たるということはできない。

(7) 同(7)（損害）は争う。その理由は以下のとおりである。

ア 延滞税について

上記延滞税のうち平成14年7月25日までの滞納期間に係る延滞税は、上記のとおり、すべて免除されているところ、本件各更正処分によって新たに納付すべきこととなった所得税の納期限は、それより前の平成14年4月4日であったから、原告が本件各更正処分に従って上記所得税を納期限までに納付していれば、平成14年7月26日以降の滞納期間に係る延滞税は、納付する必要がなかったはずである。したがって、原告の主張する延滞税1324万1700円（平成14年7月26日以降の滞納期間に係る延滞税）は、原告が本件各更正処分に従って所得税を納期限までに納付しなかったことによって発生したものというべきであって、本件指導に誤りがあったことによって発生したものという事はできない。

また、原告の主張する延滞税1324万1700円（平成14年7月26日以降の滞納期間に係る延滞税）は、税務職員が謝罪をして、平成12年12月5日及び平成13年12月25日の2度にわたって、本件各権利行使益を給与所得として修正申告をするよう求めたのに、原告がこれに応じなかったために生じたものであり、本件指導に誤りがあったために生じたものではない。

したがって、原告の主張する上記延滞税の損害は、本件指導に誤りがあったことと相当因果関係のある損害とはいえない。

#### イ 株式喪失について

(ア) 本件各更正処分により、原告に新たに納付すべき税額が生じるとしても、それは、本件各権利行使益について、本来の所得区分に認定された上、本来あるべき課税がされたにすぎない。そして、原告において、本来納付しなければならない所得税についてどのように資金調達するかは、もっぱら原告の判断によって行われるのであり、本件の相談担当者において、原告がいかなる方法で資金調達をするかを予見することはできず、仮に所有している株式の売却代金を納税資金とすることを予見し得たとしても、当該株価が将来下落することについてはおよそ予見することができないことからすれば、本件指導に誤りがあったことと原告の主張する株式喪失との間に相当因果関係はない。

(イ) 原告がB社株1万株（株式分割後の4万株）を売却した日である平成11年3月17日当時のB社株の株価は、1株あたり3036.14円（25.73ドル×118.00円/ドル）であったところ、本件各更正処分の日である平成14年3月4日から本件未納付税の納期限である同年4月4日までの間のB社株の株価（期間最安値）は、それより高い4132.10円（31.43ドル×131.47円/ドル）であった。したがって、仮に、原告が本件各更正処分に従って本件未納付税を納期限までに納付すべくB社株を売却していれば、本件指導に誤りがなかった場合、すなわち、原告が平成11年3月17日にB社株2万株（株式分割後の8万株）を売却していた場合よりも、少ない数のB社株の売却で足りたはずである。したがって、原告の主張するB社株1万株喪失という損害は、原告が本件各更正処分に従って本件未納付税を納期限までに納付しなかったことによって発生したものというべきであって、本件指導に誤りがあったことによって発生したものという事はできない。

したがって、原告の主張するB社株1万株喪失という損害は、本件指導に誤りがあったことと相当因果関係のある損害とはいえない。

#### ウ 慰謝料について

(ア) 本件未納付税は、すべて原告が本来的に負担すべきものであるから、原告が本件未納

付税の納付資金の調達に奔走させられ経済的困窮に陥ったことによって何らかの精神的苦痛を被ったとしても、その精神的苦痛は、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いえない。

また、本件各更正処分は適法であり、また、上記ア及びイの各損害の賠償請求はいずれも認められないから、本件各更正処分の取消訴訟や本件訴訟の提起及び追行によって原告が何らかの精神的苦痛を被ったとしても、その精神的苦痛は、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いえない。

また、原告の主張するB社株1万株の喪失は、原告が本件各更正処分に従って本件未納付税を納期限までに納付しなかったことによって発生したものであるから、それによって原告が何らかの精神的苦痛を被ったとしても、その精神的苦痛は、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いえない。

(イ) したがって、上記各精神的損害は、本件指導に誤りがあったことと相当因果関係のある損害とはいえない。

#### エ 弁護士費用について

上記アないしウの各損害の賠償請求は、いずれも認められないから、本件訴訟の提起及び追行に要した弁護士費用は、本件指導に誤りがあったことと相当因果関係のある損害とはいえない。

### 第3 当裁判所の判断

1 証拠（甲12、甲13、甲15、甲20、乙3、乙10、乙11、証人乙の証言）及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実を認めることができる（当事者間に争いのない事実を含む。）。

#### (1) 平成10年分所得税の確定申告及び納税

##### ア 平成10年分権利行使益の取得

原告は、平成10年3月までの約30年間、A社に勤務し、その間に、同社の親会社であるB社から、B社ストック・オプションを付与された。

原告は、平成10年2月18日、B社ストック・オプションを行使し、これにより、B社株6万6500株を取得し、3億5707万7974円の権利行使益（平成10年分権利行使益）を取得した。

##### イ 平成10年分所得税の確定申告

原告の妻である乙は、平成11年3月11日、竜ヶ崎税務署において、原告の平成10年分所得税の確定申告をするにあたり、平成10年分権利行使益の所得区分を譲渡所得と記載した確定申告書を同署の税務相談窓口へ持参した。原告が平成10年分権利行使益の所得区分を譲渡所得として確定申告しようとしたのは、以前、平成6年分及び平成8年分の権利行使益を確定申告した際、竜ヶ崎税務署の職員から、その所得区分を譲渡所得とするよう指導されたためであった。

竜ヶ崎税務署の職員は、乙が持参した上記確定申告書を見て、乙に対し、平成10年分権利行使益の所得区分は譲渡所得ではなく一時所得とすべきであるかも知れない旨指摘した。乙が、以前竜ヶ崎税務署の職員から所得区分を譲渡所得とするよう指導された旨述べると、同職員は、他の職員らと協議を始め、その結果、乙に対し、すぐには分からないので後日連絡する旨告げた。その後、竜ヶ崎税務署の職員は、翌12日、乙に対し、平成10年分権利行使益の所得区分を一時所得として確定申告するよう指導した（本件指導）。

そこで、乙は、原告の平成10年分所得税の確定申告をするにあたり、平成10年分権利行使益の所得区分を一時所得として確定申告した。

ウ 平成10年分所得税の納付

原告は、平成11年3月17日、B社ストック・オプションを行使して取得した上記B社株のうち1万株を売却し、その売却代金を原資として、平成11年4月16日、平成10年分所得税9003万2300円を納付した。

(2) 平成11年分所得税の確定申告及び納税

ア 平成11年分権利行使益の取得

原告は、平成10年4月1日から平成11年9月30日まで、C社の代表取締役を務め、その間に、同社の親会社であるD社から、D社ストック・オプションを付与された。

原告は、平成11年12月17日、D社ストック・オプションを行使し、これにより、D社株1万株を取得し、その結果、4215万1879円の権利行使益（平成11年分権利行使益）を取得した。

イ 平成11年分所得税の確定申告

乙は、平成12年3月13日、竜ヶ崎税務署において、平成10年分権利行使益の確定申告の際に行われた本件指導に基づき、原告の平成11年分所得税の確定申告をするにあたり、平成11年分権利行使益の所得区分を一時所得として確定申告した。

ウ 平成11年分所得税の納付

原告は、平成11年12月22日、D社ストック・オプションを行使して取得した上記D社株1万株をすべて売却し、その売却代金を原資として、平成12年4月18日、平成11年分所得税1789万9000円を納付した。

(3) B社による株式分割

B社は、平成11年8月17日及び平成12年5月22日の2度にわたって、それぞれ1対2の分割割合による株式分割を行った。

(4) 本件指導の誤り及び本件各更正処分

ア 本件各権利行使益（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）の所得区分は、後記最高裁判所平成17年1月25日の判決によって、これを給与所得と区分すべきものであるとされたから、その所得区分を一時所得とするよう指導した本件指導は、結果的には誤ったものであった。

イ 竜ヶ崎税務署個人課税第4部門の統括国税調査官は、平成12年12月5日及び平成13年12月25日の2度にわたって、原告と面接し、本件指導に誤りがあったとして、これを謝罪した上、本件各権利行使益の所得区分を給与所得とする修正申告をするよう求めたが、原告は、これに応じなかった。

そこで、竜ヶ崎税務署長は、平成14年3月4日、原告に対し、本件各権利行使益の所得区分を給与所得とする本件各更正処分を行った。

本件各更正処分により、原告は、平成10年分所得税の未納付分7947万9700円及びその延滞税、並びに、平成11年分所得税の未納付分788万5200円及びその延滞税を納付すべきこととなった（納期限は平成14年4月4日）が、この所得税の未納付分は、本件各権利行使益の所得区分を給与所得としたことにより増加したものであった。

(5) 原告の納税

ア 納付資金の調達

原告は、本件未納付税を納付するため、B社ストック・オプションを行使して取得した上記B社株のうち5万株を、以下のとおり売却した。

平成15年3月7日	5000株
平成15年4月21日	1万0000株
平成15年8月13日	2万0000株
平成15年10月2日	1万5000株

イ 本件未納付税の納付

原告は、上記売却代金を原資として、以下のとおり、本件未納付税のうち1億0292万1227円を納付した。

平成15年4月30日	2000万0000円 (平成10年分所得税)
平成15年8月8日	1000万0000円 (平成10年分所得税)
平成15年8月28日	4000万0000円 (平成10年分所得税)
平成15年10月24日	917万8827円 (平成10年分所得税)
同日	1416万5500円 (平成10年分延滞税)
同日	788万5200円 (平成11年分所得税)
同日	169万1700円 (平成11年分延滞税)

(6) 延滞税の一部免除

関東信越国税局長は、平成15年11月4日、原告に対し、平成11年3月16日から平成14年3月15日までの滞納期間に係る延滞税582万2600円(平成10年分545万8200円、平成11年分36万4400円)を免除し、過納付金として4万7700円(平成10年分2万5600円、平成11年分2万2100円)を還付し、次いで、平成19年3月20日、原告に対し、平成14年7月25日までの滞納期間に係る延滞税256万7800円(平成10年分233万5400円、平成11年分23万2400円)を免除し、過納付金として256万7800円(平成10年分233万5400円、平成11年分23万2400円)を還付した。

(7) 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に関する所得区分の取扱い

ア 法令

我が国においては、平成7年法律第128号による特定新規事業実施円滑化臨時措置法の改正により、特定の株式未公開会社においてストック・オプション制度を導入することが可能となり、その後、平成9年法律第56号及び平成13年法律第128号による商法の改正により、すべての株式会社においてストック・オプション制度を導入することが可能となつ

た。これらの法改正を受けて、ストック・オプションに関する課税上の取扱いについても、租税特別措置法や所得税法施行令の改正が行われた。

しかし、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・オプションに関する課税上の取扱いについては、本件指導当時から現在に至るまで、法令上特別の定めは置かれていない。

#### イ 通達

平成10年10月1日付け改正所得税基本通達23～35共-6には、商法上のストック・オプションの権利行使益の所得区分を給与所得とする旨が明記されていた。

しかし、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については、本件指導当時、これを給与所得とする旨明記した通達は存在しなかった。その旨が通達に明記されたのは、平成14年6月24日付け改正所得税基本通達23～35共-6においてであった。

#### ウ 裁判例

本件指導当時、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を給与所得とする旨判示した裁判例は、見当たらなかった。

なお、本件指導後に示された下級審裁判例は、その所得区分を一時所得とするものと給与所得とするものとに分かれていたが、最高裁判所平成17年1月25日第三小法廷判決・民集59巻1号64頁は、給与所得であると判示した。

#### エ 文献等

(ア) 日本証券業協会が作成し、国税庁審理室、同庁所得税課及び同庁法人税課が平成10年9月8日付けで各税務署の担当職員に配布した「ストック・オプション制度に係る非課税措置の概要と実務上の取扱い（本編及びQ&A編）について」と題する資料には、商法上のストック・オプションの権利行使益の所得区分を給与所得とする旨の記述があった。しかし、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については、記述がなかった。

また、東京国税局税務相談室長が編集し、同局総務部長が推薦し、財団法人大蔵財務協会が発行した平成9年版「税務相談事例集」（平成9年6月発行）や、関東信越国税局資産税課長が監修し、財団法人大蔵財務協会が発行した「譲渡所得の実務と申告」（平成11年1月発行）にも、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についての記述は存在しなかった。

(イ) 他方、東京国税局直税部長が監修し、同局所得税課長が編集し、財団法人大蔵財務協会が発行した「回答事例による所得税質疑応答集」平成10年版（平成10年7月発行）には、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を給与所得とする旨の記述があった。

また、財団法人大蔵財務協会が発行した雑誌「国税速報」平成10年10月26日第5084号や、東京国税局課税第一部所得税課が研修用教材として作成した「審理事例」（平成11年1月）にも、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を給与所得とする旨の記述があった。

#### (8) B社株の株価

①原告がB社株1万株（株式分割後の4万株）を売却した日である平成11年3月17日、

②本件各更正処分が行われた日である平成14年3月4日から本件未納付税の納期限である同年4月4日までの間、③原告が本件未納付税を納付するためにB社株5万株を売却した日である平成15年3月7日、同年4月21日、同年8月13日、同年10月2日の各時点におけるB社株1株あたりの株価は、以下のとおりである（なお、ここにいう1株とは、上記株式分割後の1株を示す。したがって、以下の①の株価は、平成11年3月1日時点における4分の1株あたりの株価を示す。）。

①平成11年3月17日

3036.14円（25.73ドル×118.00円/ドル）

②平成14年3月4日から同年4月4日までの間の最安値

4132.10円（31.43ドル×131.47円/ドル）

③平成15年3月7日

1924.65円（16.38ドル×117.50円/ドル）

平成15年4月21日

2356.89円（19.69ドル×119.70円/ドル）

平成15年8月13日

2253.40円（19.00ドル×118.60円/ドル）

平成15年10月2日

2579.59円（23.25ドル×110.95円/ドル）

## 2 注意義務違反による違法な法益侵害の有無について

(1) 我が国税法の採用する申告納税制度の下では、納税者自らが、その所得に関する事実関係や法令等を調査し、自己の判断と責任に基づいて、適正な申告を行うことが義務づけられている。したがって、税務署の相談窓口において行われる税務指導も、あくまで、申告納税制度の下における納税者の適正な申告を補助するためのものであって、納税者の判断を法的に拘束するものではなく、また、その責任を免除するものでもない。

したがって、税務署の相談窓口において行われた税務指導の内容に誤りがあっても、それだけで直ちに国家賠償法1条1項にいう違法の問題を生じるものではなく、当該職員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誤った税務指導を行ったと認められる場合に限り、同条項にいう違法の問題を生じるものと解するのが相当である。

(2) 上記1(7)の認定によれば、本件指導当時、本件各権利行使益（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）の所得区分を給与所得とする旨定めた法令や通達は存在せず、また、同旨の裁判例も存在しなかった。したがって、本件指導当時、本件各権利行使益の所得区分をどのように取り扱うかについて、竜ヶ崎税務署の職員を法的に拘束する規範は何ら存在しなかった。

また、文献等についても、上記1(7)の認定によれば、本件指導当時、本件各権利行使益の所得区分を給与所得とする旨記述した文献はいくつか存在したものの、他方で、その旨の記述が存在しない文献も複数存在したのであるから、竜ヶ崎税務署の職員が本件指導にあたって上記記述のある文献を参照しなかったとしても、それだけで直ちに同職員が職務上通常尽くすべき注意義務を尽くさなかったと評価することはできない。

以上によれば、竜ヶ崎税務署の職員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指導を行ったものと認めることはできない。したがって、本件指導が行われたことをも

って、竜ヶ崎税務署の職員の注意義務違反による違法な法益侵害が行われたものと認めることはできない。

(3) 原告の主張について

ア 原告は、商法上のストック・オプションの権利行使益の所得区分を給与所得とする旨明記した通達等の存在を指摘し、竜ヶ崎税務署の職員による注意義務違反が認められる旨主張する。

しかし、本件各権利行使益（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）は、商法上のストック・オプションの権利行使益とは異なり、ストック・オプションの付与者と、ストック・オプションの被付与者による労務提供の相手方とが一致しないため（ストック・オプションの付与者は外国親会社、ストック・オプションの被付与者による労務提供の相手方は日本子会社）、当該ストック・オプションの権利行使益が労務提供の対価たる性質を有するといえるのかという問題がある。したがって、商法上のストック・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定着していたとしても、それだけで直ちに本件各権利行使益（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）の所得区分を給与所得と取り扱うべきことにはならない。結果的には、最高裁判所の判決により給与所得とすべきことになったとしても、当時、給与所得とすべきであることが自明であったとはいえないのであるから、竜ヶ崎税務署の職員に注意義務違反があったとはいえない。

なお、甲 1 2 によれば、本件指導当時、住所地の関係からストック・オプションの権利行使益についての課税関係が生じる納税者の多い東京国税局においては、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を原則として給与所得とする旨税務署まで周知する取扱いがされていたことが窺われるが、東京国税局以外の国税局においてそのような取扱いがされていたことを認めるに足りる証拠はない。甲 1 2 には、税務署の担当者が判断に迷う場合には国税局に照会することになっている旨の記載があるが、仮にそのような準則が存在したとしても、それに従わなかったことが直ちに原告に対する注意義務違反を構成するとはいえない。

したがって、原告の上記主張は採用することができない。

イ また、原告は、本件指導が、乙からの具体的な質問に対する回答としてではなく、竜ヶ崎税務署の職員による積極的な指導として行われたものであることを指摘し、一般的な税務相談の場合とは事情が異なる旨主張する。

しかし、本件指導も、一般的な税務相談と同様、竜ヶ崎税務署の相談窓口を訪れた乙に対して行われたものであって、本件指導が乙からの具体的な質問に対する回答として行われたものであるか、竜ヶ崎税務署の職員による積極的な指導として行われたものであるかは、上記判断を左右するに足りる事情とはいえない。

したがって、原告の上記主張も採用することができない。

3 本件指導と原告主張の損害との間の相当因果関係の有無について

(1) 延滞税について

ア 上記 1 (6) の認定によれば、平成 1 4 年 7 月 2 5 日までの滞納期間に係る延滞税は、すべて免除されているところ、本件各更正処分によって新たに納付すべきこととなった所得税の納期限は、それより前の平成 1 4 年 4 月 4 日であったから、原告が本件各更正処分に従って

未納付所得税を納期限までに納付していれば、平成14年7月26日以降の滞納期間に係る延滞税は、納付する必要がなかったはずである。したがって、原告の主張する延滞税1324万1700円（平成14年7月26日以降の滞納期間に係る延滞税）は、原告が本件各更正処分に従って未納付所得税を納期限までに納付しなかったことによって発生したものというべきであって、本件指導に誤りがあったことによって発生したものという事はできない。

したがって、原告の主張する延滞税の損害は、本件指導に誤りがあったことと相当因果関係のある損害とはいえない。

なお、上記1(4)の認定のとおり、竜ヶ崎税務署個人課税第4部門の統括国税調査官は、平成12年12月5日及び平成13年12月25日の2度にわたって、原告に対し、本件各権利行使益の所得区分を給与所得とする修正申告をするよう求めているのである。原告が本件指導を信頼して平成10年分及び平成11年分所得税の確定申告をしたとしても、上記事情からすれば、本件指導を信頼すべき根拠はなくなっているのであって、竜ヶ崎税務署長が更正をした場合には納税しなければならないことは、弁護士や税理士に相談するまでもなく、十分理解できていたはずである。そして、平成14年6月には、所得税基本通達の改正によって、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を給与所得とする旨明記されるに至ったのであるから、それ以降も未納付所得税を納付しないことは、あげて、原告の独自の解釈に基づく主観的事情によるものというべきである。したがって、平成14年7月26日以降の滞納期間に係る延滞税を納付しなければならないことと、本件指導に誤りがあったこととの間には、相当因果関係がないといわざるを得ない。

イ 原告は、本件各更正処分が行われた当時、原告には上記未納付所得税を納付するに足りる資金がなかった旨主張する。

そもそも、原告に納税資金がなかったことと延滞税を納付しなければならないこととの間に因果関係があるとは認められないが、さらに、上記1(5)の認定によれば、原告は、本件各更正処分が行われた当時、少なくとも5万株のB社株を保有していて、後記のとおり、平成14年3月4日から同年4月4日までの間のB社株の株価は原告が納税のためにB社株1万株を売却した平成11年3月17日の株価を上回っていたにもかかわらず、原告はB社株の株価が下落した（かつ、為替レートが円高となった）平成15年3月以降に至ってようやくB社株を売却したのである。そして、本件証拠上、原告が資金不足を理由に延納願いを提出した形跡もない。

したがって、原告の上記主張は採用することができない。

## (2) 株式喪失について (①)

ア 原告は、本件指導に誤りがなく、平成10年分所得税の確定申告において、平成10年分権利行使益の所得区分を給与所得とするよう指導がされていれば、その指導に従って、平成10年分所得税の確定申告において、平成10年分権利行使益の所得区分を給与所得として確定申告し、その確定申告に基づく所得税及び住民税全額（2億2343万6900円）を納付するため、2万株（株式分割後の8万株）のB社株を平成11年3月17日に売却していたはずであったのに、本件指導に誤りがあったため、本件指導に従って、平成10年分所得税の確定申告において、平成10年分権利行使益の所得区分を一時所得として確定申告し、

その確定申告に基づく所得税及び住民税全額（1億1996万6700円）を納付するため、1万株（株式分割後の4万株）のB社株を平成11年3月17日に売却し、さらに、本件未納付税を納付するため、5万株のB社株を平成15年3月7日から同年10月2日の間に売却し、その結果、合計9万株のB社株を売却させられたことから、結局、本件指導に誤りがあったことによって、1万株（9万株－8万株）のB社株を喪失させられた旨主張する。

イ しかし、上記1(5)の認定事実及び弁論の全趣旨によれば、原告は、平成15年10月2日に売却した1万5000株の売却代金3869万3850円を原資として、同年10月24日に、平成10年分所得税の未納付分917万8827円、同未納付分に係る延滞税1416万5500円、平成11年分所得税の未納付分788万5200円、及び、同未納付分に係る延滞税169万1700円を、それぞれ納付したものと認められるところ、平成15年10月2日に売却した上記1万5000株の売却代金3869万3850円のうち、平成10年分所得税の未納付分の納付に用いたのは、917万8827円のみであるから、上記1万5000株のうち、平成10年分所得税の未納付分の納付のために売却したB社株は、3558株（917万8827円：3869万3850円＝X株：1万5000株）のみであって、残りの1万1442株は、平成10年分所得税の未納付分に係る延滞税1416万5500円、平成11年分所得税の未納付分788万5200円、及び、同未納付分に係る延滞税169万1700円の各納付のために売却したものと認められる。

そうであるところ、上記3(1)に説示のとおり、原告が平成10年分所得税の未納付分に係る延滞税として納付した1416万5500円のうち平成14年7月26日以降の滞納期間に係る延滞税1180万4500円、及び、原告が平成11年分所得税の未納付分に係る延滞税として納付した169万1700円のうち平成14年7月26日以降の滞納期間に係る延滞税143万7200円（合計1324万1700円）は、本件指導に誤りがあったことと相当因果関係のある延滞税とはいえないから、それらの延滞税の納付のために売却したB社株の喪失をもって、本件指導に誤りがあったことと相当因果関係ある株式喪失と認めることはできない（なお、以上の説示からも明らかであるとおおり、原告が別個の損害として主張する「延滞税（1324万1700円）の損害」及び「株式喪失（延滞税1324万1700円の納付のために売却した株式の喪失）の損害」は、結局のところ、同一の延滞税1324万1700円について、その納付自体による金銭喪失の損害と、納付のための株式売却による株式喪失の損害とを、二重に賠償請求するものである。）。

また、上記1(6)の認定によれば、原告が平成10年分所得税の未納付分に係る延滞税として納付した1416万5500円のうち平成14年7月25日までの滞納期間に係る延滞税236万1000円、及び、原告が平成11年分所得税の未納付分に係る延滞税として納付した169万1700円のうち平成14年7月25日までの滞納期間に係る延滞税25万4500円（合計261万5500円）は、いずれも、その納付後に免除され原告に還付されているのであるから、それらの延滞税の納付のために売却したB社株の喪失をもって、本件指導に誤りがあったことと相当因果関係のある損害と認めることはできない。

また、本件において、原告の主張する株式喪失の損害は、ストック・オプションの権利行使に係る所得税等の納付が、当該ストック・オプションの行使によって取得した株式の売却代金を原資とせざるを得ないことを、その論理的前提とするものであるが（換言すれば、その保有する現預金や他の資産等から捻出した資金をもって納付することがあり得ないこ

とを前提とするものである。)、仮に、その論理的前提を承認するとすれば、D社ストック・オプションの権利行使益の所得区分を給与所得としたことにより生じた平成11年分所得税の未納付分は、D社ストック・オプションの行使によって取得したD社株の売却代金によって納付すべきものであって、B社ストック・オプションの行使によって取得したB社株の売却代金によって納付すべき筋合のものではない。したがって、原告の主張を前提としても、平成11年分所得税の未納付分788万5200円の納付のために売却したB社株の喪失をもって、本件指導に誤りがあったことと相当因果関係のある株式喪失ということとはできないこととなる(なお、納税資金をどのように調達するかは、もとより、納税者の自由であって、ストック・オプションの権利行使益に係る所得税等の納付についても、必ず当該ストック・オプションの行使によって取得した株式の売却代金を原資とせざるを得ないわけではない。原告としては、B社株を売却するのではなく、他の方法で納税資金を調達することも可能だったのであって、本件各更正処分により増加した所得税の未納付分の納税資金として原告がB社株を売却したからといって、その売却による株式喪失と本件指導に誤りがあったこととの間に相当因果関係があるとはいえない。))。

ウ このようにみえてくると、原告が本件指導に誤りがあったことによって売却させられたと主張する上記9万株のうち、平成15年10月2日に売却した1万1442株(平成10年分所得税の未納付分に係る延滞税、平成11年分所得税の未納付分、及び、同未納付分に係る延滞税の各納付のために売却したB社株)の喪失は、本件指導に誤りがあったことと相当因果関係のあるものとはいえないというべきである。

そうすると、結局、原告の主張を前提としても、原告が本件指導に誤りがあったことによって売却させられたB社株は、7万8558株(9万株-1万1442株)と見るほかなく、原告が本件指導に誤りがなければ売却していたはずであると主張する8万株よりも少ないこととなる。

エ 以上によれば、いずれにしても、原告の主張するB社株1万株喪失の損害は、本件指導に誤りがあったことと相当因果関係のある損害とはいえない。

### (3) 株式喪失について (2)

上記1(8)の認定によれば、原告がB社株1万株(株式分割後の4万株)を売却した日である平成11年3月17日当時のB社株の株価は、1株あたり3036.14円(25.73ドル×118.00円/ドル)であったところ、本件各更正処分の日である平成14年3月4日から本件未納付税の納期限である同年4月4日までの間のB社株の株価(期間最安値)は、それより高い4132.10円(31.43ドル×131.47円/ドル)であった。したがって、仮に、原告が本件各更正処分に従って本件未納付税を納期限までに納付すべくB社株を売却していれば、本件指導に誤りがなかった場合、すなわち、原告が平成11年3月17日にB社株2万株(株式分割後の8万株)を売却していた場合よりも、少ない数のB社株の売却で足りたはずである。したがって、原告の主張するB社株1万株喪失という損害は、原告が本件各更正処分に従って本件未納付税を納期限までに納付しなかったことによって発生したものというべきであって、本件指導に誤りがあったことによって発生したものということとはできない。

したがって、この意味においても、原告の主張するB社株1万株喪失という損害は、本件指導に誤りがあったことと相当因果関係のある損害とはいえないし、原告が本件各更正処分により、ことさらにB社の株式を低額で譲渡することのやむなきに至ったともいえない。

(4) 慰謝料について

ア 本件未納付税は、すべて原告が本来的に負担すべきものであるから、原告が本件未納付税の納付資金の調達に奔走させられ経済的困窮に陥ったことによって何らかの精神的苦痛を被ったとしても、その精神的苦痛は、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いえない。

また、本件各更正処分はいずれも適法であるし、上記各損害の賠償請求もいずれも認められないから、本件各更正処分の取消訴訟や本件訴訟の提起及び追行によって原告が何らかの精神的苦痛を被ったとしても、その精神的苦痛は、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いえない。

さらに、原告の主張するB社株1万株の喪失は、原告が本件各更正処分に従って本件未納付税を納期限までに納付しなかったことによって発生したものであるから、それによって原告が何らかの精神的苦痛を被ったとしても、その精神的苦痛は、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いえない。

イ したがって、上記各精神的損害は、本件指導に誤りがあったことと相当因果関係のある損害とはいえない。

(5) 弁護士費用について

上記各損害の賠償請求はいずれも認められないから、本件訴訟の提起及び追行に要した弁護士費用は、本件指導に誤りがあったことと相当因果関係のある損害とはいえない。

4 結語

よって、原告の請求は理由がないからこれ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条を適用して、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第12部

裁判長裁判官 綿引 穰

裁判官 佐藤 重憲

裁判官 金 洪周