

東京高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 損害賠償請求控訴事件

国側当事者・国

平成21年9月29日棄却・確定

(第一審・東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号、平成21年1月27日判決、本資料259号-11・順号11124)

判 決

控訴人	甲
上記訴訟代理人弁護士	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
被控訴人	国
上記代表者法務大臣	千葉 景子
上記指定代理人	川勝 庸史
同	嶺山 登
同	柴田 正紀
同	松原 政博
同	小林 淳子
同	日下部 勇帆

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は、控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 当事者の求めた裁判

1 控訴人

- (1) 原判決を取り消す。
- (2) 被控訴人は、控訴人に対し、2232万1700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。
- (3) 訴訟費用は、第1、2審とも被控訴人の負担とする。

2 被控訴人

主文第1項と同旨

第2 事案の概要等

1 事案の概要

本件は、控訴人が外国法人から付与されたストック・オプションを行使し、譲渡所得として確定申告した際、所轄の税務職員が、これを給与取得として確定申告するのが正しいのに、一時所

得として確定申告するように誤った指導をしたため、控訴人が上記指導により財産的損害及び精神的損害を被ったとして、被控訴人に対し、国家賠償法に基づき、5662万8260円及びこれに対する不法行為後である平成19年2月3日から支払済みまで年5分の割合による遅延損害金の支払を求めた事案である。

原審は、控訴人の請求を全て棄却した。

そこで、控訴人は、原判決を不服として控訴したが、当審において、請求を、2232万1700円及びこれに対する不法行為後である平成19年2月3日から支払済みまで年5分の割合による遅延損害金の支払を求める限度に減縮した。

2 当事者の主張等

当事者の主張等は、以下のとおり、訂正、削除し、次項に「当審における控訴人の主張」を付加するほか、原判決「事実及び理由」の「第2 当事者の主張等」に記載のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決7頁20行目冒頭から同8頁23行目末尾までを削除し、同頁24行目の「ウ」を「イ」と、同9頁12行目の「エ」を「ウ」と各訂正する。

(2) 原判決9頁21行目冒頭から24行目末尾までを以下のとおり訂正する。

「よって、控訴人は、被控訴人に対し、国家賠償法1条1項に基づき、2232万1700円（損害の内訳、延滞税分1324万1700円、慰謝料250万円、弁護士費用658万円）及びこれに対する不法行為後である平成19年2月3日から支払済みまで年5分の割合による遅延損害金の支払を求める。」

(3) 原判決12頁14行目冒頭から同13頁17行目末尾までを削除し、同13頁18行目の「ウ」を「イ」と、同14頁9行目の「エ」を「ウ」と、同10行目の「アないしウ」を「ア及びイ」と各訂正する。

3 当審における控訴人の主張

(1) 竜ヶ崎税務署職員の本件指導には職務上の注意義務違反があること

ア 平成10年分の確定申告期に、「ストック・オプションの権利行使益を給与所得とする」との課税庁の見解は、統一されていたこと

(ア) 課税庁が、平成10年分の所得税の確定申告期において、ストック・オプションの権利行使益を給与所得とする統一的な取扱いをしていたことは、外国法人が発行したストック・オプションの権利行使益の所得区分が争われた最高裁判所平成18年10月24日第三小法廷判決、同平成18年11月16日第一小法廷判決、同平成19年7月6日第二小法廷判決において、明確に認定されており、公知の事実であって、被控訴人も、上記各訴訟において、国税庁が、平成10年分の確定申告期以降、親会社株式のストック・オプションの権利行使益について、給与所得とする統一的執行を行うに至ったことを自認している。

(イ) 平成10年分の確定申告期に存在していた多数の文献

平成10年分の確定申告期には、以下のとおり、外国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記載された多数の文献が存在していた。

① 国税庁審理室・国税庁所得税課・国税庁法人税課「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」（甲12の別紙4、

以下「資料①」という。)

- ② 東京国税局課税第一部長吉川元康監修・東京国税局所得税課長近江修編「回答事例による所得税質疑応答集（平成10年版）（甲12の別紙5、以下「資料②」という。）
- ③ 国税庁審理室課長補佐富永賢一「ストック・オプション適用者に対する所得税の課税関係Q&A（下）」週刊税務通信・平成10年10月12日号（甲60、以下「資料③」という。）
- ④ 国税庁審査室課長補佐富永賢一「Q&Aストック・オプションと所得税（下）」国税速報・平成10年10月26日号（甲12の別紙6、以下「資料④」という。）
- ⑤ 国税庁審理室課長補佐富永賢一「Q&Aストック・オプションと所得税（下）」旬刊速報税理・平成10年11月21日号（甲61、以下「資料⑤」という。）
- ⑥ 国税庁審理室菊池幸雄「Q&Aストック・オプションと所得税」税務弘報・平成10年12月号（甲63、以下「資料⑥」という。）
- ⑦ 東京国税局課税第一部所得税課「所得税等事務関係研修教材 審理事例（平成11年1月）」（甲13、以下「資料⑦」という。この文献は、東京国税局が平成11年1月19日に開催した所得税等事務関係研修において、管内の各税務署の個人税課税部門担当者に対して配付した資料である。）
- ⑧ 国税庁審理室菊池幸雄「Q&Aストック・オプションと所得税(3)」税経通信・1999年（平成11年）3月号（甲62、以下「資料⑧」という。）

(ウ) 東京国税局職員の陳述

平成10年7月から平成13年7月までの間、東京国税局課税部個人課税課課長補佐をしていた丙作成の陳述書（甲12）には、「東京国税局においては、平成11年1月に本件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の情報を、税務署まで周知する取扱いがなされていた旨の報告を受けております。東京国税局以外の国税局において、このような情報を税務署の担当者まで連絡したかどうかは確認していませんが、これらの国税局においては、本件ストックオプションの課税関係は稀にしか存在しないという意味で特殊な事例であると考えられるところ、税務署の担当者が特殊な事例で判断を迷う場合には国税局に照会することになっており、国税局の担当者により適切な回答がされ、更に、国税局の担当者が判断に迷う場合には、国税庁に照会することになっており、最終的に統一的な執行がされることになっております。

〈中略〉平成10年分の所得税の確定申告期である平成11年2月以降においては、東京国税局以外の国税局の税務署においても、仮に本件ストックオプションの権利行使益の所得区分を検討した場合においては、一時所得であると判断することは考えがたく、国税局に確認して給与所得として取り扱われる状況にあったものと考えております。」と述べられている。

(エ) まとめ

以上によれば、国税庁は、平成10年分の所得税の確定申告期において、ストック・オプションの権利行使益を給与所得とする統一的な取扱いをしていたことは明らかである。

イ 本件指導当時に課税庁の統一見解を確認することは容易であったこと

国税庁は、アの統一見解を内部に浸透させるため、平成10年9月8日付で、国税庁審理室、同所得税課、同法人税課の連名で、各税務署の担当職員に対し、ストック・オプション

の権利行使をした場合の経済的利益について給与所得となる旨の記載を含む資料①を配付する等の措置をとり、税務署職員に周知徹底を図っていたほか、上記統一見解を内部に浸透させるため、資料⑦の研修資料を作成し、東京国税局が平成11年1月19日に開催した所得税等事務関係研修において、管内の各税務署の個人税課税部門担当者に対して配付していたほか、国税庁の職員が、上記統一見解を反映させた資料②ないし⑥及び資料⑧などの文献を公表していた。

また、国税局は、税務署の上級官庁であるので、税務署職員が判断に迷う事項について、電話等による照会があれば、回答することになっており、本件のように既に統一されている取扱いに関する照会については即時に回答することができた。

ウ 国税庁における内部命令にも違反していること

国家公務員法98条1項は、「職員は、その職務を遂行するについて法令に従い、且つ、上司の職務上の命令に忠実に従わなければならない。」と規定している。したがって、竜ヶ崎税務署職員も国家公務員である以上、同法の適用を受け、所得税基本通達や「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」（資料①）を遵守する義務がある。

エ 結語

したがって、竜ヶ崎税務署職員は、当時における課税庁の統一見解を確認しないまま、自己の知識を前提として、誤った本件指導をしたのであるから、当該職員が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ものであると認められるとともに、国税庁における内部命令としての性質を持つと考えられる上記文書にも違反していると認められるので、竜ヶ崎税務署職員の本件指導には過失及び違法性が認められる。

(2) 竜ヶ崎税務署職員の本件指導と延滞税との間には相当因果関係があること

ア 控訴人は、ストック・オプションの権利行使益を納税した後の資金をもって、平成12年1月18日に資本金500万円を出資して、「有限会社E」を設立し、同13年4月9日に1000万円に増資を行ない、同月16日に「株式会社E」に組織変更し、事業を拡大する方向でプランを立てていたが、同14年3月4日に本件各更正処分を受けて、突然全く予期しない1億円を超える巨額な追徴課税の支払を余儀なくされ、直ぐに全額を納付する資金を確保できなかったため、関東信越国税局職員と相談しながら、分割して納付した。

控訴人は、竜ヶ崎税務署職員が、当初から当時の統一見解どりに正しい指導をしていれば、ストック・オプションの権利行使益を給与取得として申告し、ストック・オプションを行使して得た株式を売却して、給与所得としての税額を納付することができたのである。

したがって、控訴人は、竜ヶ崎税務署職員の誤った本件指導がなければ、上記追徴課税によって生じた延滞税を納付する必要はなかったのであるから、竜ヶ崎税務署職員の本件指導と延滞税との間には相当因果関係が認められる。

イ 延滞税免除の根拠規定は、国税通則法63条6項4号であり、同号は、免除事由及び免除期間について政令に委ねており、これを受けた国税通則法施行令26条の2は、「その災害又は事故が生じた日からこれらが消滅した日以後7日を経過した日までの期間」とされている。

ところで、「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）」（平成13年6月22日付徴管2-35）によれば、本件のような誤指導の場合に延滞

税が免除される期間は、「納税者が誤指導であることを知った日以後7日を経過した日までの期間」であるとされている。

本件において、課税庁は、平成14年6月の所得税基本通達の改正が国税庁のホームページに掲載された日を基準にしているが、控訴人は、それを全く認識していないうえ、上記通達改正後である同年11月26日に、東京地方裁判所は、外国法人が発行したストック・オプションの権利行使益の所得区分を一時所得と判断し、同判決は新聞等で大々的に報道されている。このような事情の下では、控訴人が納税を完了した平成15年10月24日の時点においては、本件指導が誤指導であることを知ったとはいえないはずである。

(3) 竜ヶ崎税務署職員の本件指導と弁護士費用及び慰謝料との間には相当因果関係があること
ア 慰謝料について

控訴人は、竜ヶ崎税務署職員の誤った本件指導により、2度にわたって訴訟を提起せざるを得なくなったうえ、追徴課税の納付のための資金捻出、株式の喪失、延滞税の納付といった多大な財産的損害を被った。

したがって、竜ヶ崎税務署職員の本件指導と慰謝料との間には相当因果関係があることは明らかである。

イ 弁護士費用について

控訴人は、竜ヶ崎税務署職員の誤った本件指導がなければ、弁護士費用を負担する必要がなかったものであり、また、弁護士に依頼しなければ、本件損害の回復を得られなかったものである。

したがって、竜ヶ崎税務署職員の本件指導と弁護士費用との間には相当因果関係があることは明らかである。

第3 当裁判所の判断

- 1 当裁判所は、控訴人の当審における減縮後の請求は、竜ヶ崎税務署職員の本件指導と控訴人が主張する損害との間に相当因果関係が認められないから、これを棄却すべきものと判断する。その理由は、以下のとおり、訂正、削除し、次項に「当審における控訴人の主張に対する判断」を付加するほか、原判決「事実及び理由」の「第3 当裁判所の判断」に記載のとおりであるから、これを引用する。

- (1) 原判決22頁3行目冒頭から同24頁6行目末尾までを以下のとおり訂正する。

「(2) 上記認定事実(原判決引用)に加えて、甲4、12、13、60ないし63及び弁論の全趣旨によれば、我が国では、平成7年の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年の商法改正により、全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ったこと、これらの改正を踏まえて、平成10年10月1日付け改正所得税基本通達23～35共―6で商法上のストック・オプションの権利行使益の所得区分を原則として給与所得とする旨が明記され、F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(資料①)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記載されており、少なくとも、平成10年には、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取り扱うことは、税務

署等の職員に周知されていたこと、さらに、東京国税局課税第一部長が監修し、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平成10年版（平成10年7月発行）の「回答事例による所得税質疑応答集」（資料②）には、外国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記載されていたほか、国税庁審理室課長補佐富永賢一が執筆し、上記大蔵財務協会が発行した「国税速報」（平成10年10月26日第5084号）に掲載された「Q&Aストック・オプションと所得税（下）」（資料④）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）（資料⑦）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記載されており、また、これ以外にも本件指導当時には、国税庁の職員が、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、商法上のストック・オプションの取扱いと同様に給与所得とする旨の見解を各種資料（資料③、⑤、⑥、⑧）を通じて解説していたのであるから、国税庁の統一的な見解が示されている上記各資料を検索したり、国税庁に照会したりすれば、容易に、その取扱いを知ることができたことが認められる。

以上によれば、竜ヶ崎税務署の担当者は、本件指導当時、既に商法上のストック・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統一されていたのであるから、外国親会社から日本子会社の従業員等に付与されたストック・オプションの権利行使益の所得区分の取扱いに関しても、上記資料を検索したり、国税庁に照会したりするなどして、その取扱いを調査すれば容易に確認できたのに、これを怠り、誤った本件指導を行ったものであるから、控訴人が税務申告した際の本件指導には、通常尽くすべき注意義務違反があったといわざるをえない。」

- (2) 原判決25頁16行目の「後記のとおり」を「前記1(8)のとおり」と訂正する。
- (3) 原判決25頁24行目冒頭から同30頁6行目末尾までを削除し、同30頁7行目の「(4)」を「(2)」と、同頁24行目の「(5)」を「(3)」と各訂正する。

2 当審における控訴人の主張に対する判断

- (1) 控訴人は、竜ヶ崎税務署職員の誤った本件指導には職務上の注意義務違反がある旨主張する。

前記判示（訂正後の原判決引用）のとおり、竜ヶ崎税務署の担当者は、本件指導当時、既に商法上のストック・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統一されていたのであるから、外国親会社から日本子会社の従業員等に付与されたストック・オプションの権利行使益の所得区分の取扱いに関しても、資料①ないし⑧などを検索したり、国税庁に照会したりするなどして、その取扱い調査すれば容易に確認できたのに、これを怠り、誤った本件指導を行ったものであるから、控訴人が税務申告した際の本件指導には、通常尽くすべき注意義務違反があったといわざるをえない。

したがって、この点に関する控訴人の主張は、是認することができる。

- (2) 控訴人は、竜ヶ崎税務署職員が、当初からストック・オプションの権利行使益の所得区分を当時の統一見解に従って正しい指導をしていれば、ストック・オプションの権利行使益を給与取得として申告し、ストック・オプションを行使して得た株式を売却して、給与所得としての税額を納付することができたのであるから、竜ヶ崎税務署職員の本件指導と延滞税との間に

は相当因果関係が認められる旨主張する。

しかしながら、前記認定事実（訂正後の原判決引用）によれば、控訴人は、平成14年7月25日までの滞納期間に係る延滞税を全て免除されていること、本件各更正処分によって新たに納付すべきとなった所得税の納期限は、同14年4月4日であったから、控訴人が本件各更正処分に従って取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を納付する必要がなかったことが認められる。したがって、控訴人が主張する平成14年7月26日以降の滞納期間に係る延滞税1324万1700円は、控訴人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り発生したものというべきであって、誤った本件指導によって発生したものと認められないので、竜ヶ崎税務署職員の誤った本件指導と上記延滞税との間に相当因果関係は認められない。

控訴人は、竜ヶ崎税務署職員が、当初から正しい指導をしていれば、ストック・オプションの権利行使益を給与取得として申告し、ストック・オプションを行使して得た株式を売却して、給与所得としての税額を納付することができたが、本件各更正処分を受けた当時、納税資金が不足していたため、分納せざるを得なかった旨主張する。

しかしながら、前記認定事実（訂正後の原判決引用）によれば、控訴人は、本件各更正処分を受けた当時、少なくとも、B社株5万株を保有していたこと、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、控訴人が納税のためにB社株1万株を売却した平成11年3月17日当時の株価を上回っていたことが認められる。

したがって、控訴人は、本件各更正処分が適法である以上、その資力にかかわらず、本件各更正処分に基づく、追徴課税を負担しなければならないことはいうまでもないが、上記認定事実によれば、本件各更正処分を受けた当時、控訴人の納税資金が不足していたとは認められないので、控訴人の上記主張は、いずれにせよ採用できない。

また、控訴人は、本件のような誤指導の場合に延滞税が免除される期間は、納税者が誤指導であることを知った日以後7日を経過した日までの期間であるとされているところ、課税庁は、上記「知った日」として、平成14年6月の所得税基本通達の改正が国税庁のホームページに掲載された日を基準にしているが、控訴人は、それを全く認識していなかったうえ、上記通達改正後の同年11月26日に、東京地方裁判所が、外国法人が発行したストック・オプションの権利行使益の所得区分を一時所得と判断したことから、同15年10月24日の時点において、本件指導が誤指導であることを知ったとはいえないはずである旨主張する。

ところで、納税者が更正処分を受けた場合において、法定の納期限までに納税しない場合には延滞税が発生するが、国税通則法63条に列挙されている事由に該当する場合には、これを免除することができることとされており、同条6項4号を受けた国税通則法施行令26条の2第2号は、延滞税を免除できる場合の一つとして、火災類の爆発、交通事故その他の人為による異常な災害又は事故により、国税の申告又は納付ができない場合を規定している。

これらの規定を受けて、納税者の所得税の確定申告の際に、税務署職員による誤った回答があった場合の延滞税の取扱いに関しては、「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）」（平成13年6月22日付徴管2-35）において、「税務署職員が納税者から十分な資料の提出があったにもかかわらず、納税申告又は源泉徴収に関する税法の解釈又は取扱いについて誤った指導を行い、かつ、納税者がその誤指導を信頼したことにより、納付すべき税額の全部又は一部を納付することができなかったこと」、「納税者がその誤

指導を信じたことにつき、納税者の責めに帰すべき事由がないこと」のいずれにも該当する場合には、「その誤指導をした日から、納税者が誤指導であることを知った日以後7日を経過した日までの期間」に対応する部分の金額を限度として、延滞税を免除することとされている。

前記認定事実（訂正後の原判決引用）によれば、竜ヶ崎税務署の統括国税調査官は、平成12年12月5日及び同13年12月25日の2度にわたって、控訴人と面接し、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て修正申告をするように求めたが、控訴人がこれに応じなかったため、竜ヶ崎税務署長は、平成14年3月4日、控訴人に対し、本件各更正処分をしたこと、控訴人は、これを受けて、平成15年4月30日から同年10月24日までの間、4度に分けて本件未納付税を納付していること、国税庁は、平成14年6月、外国法人が発行したストック・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所得税基本通達の改正を行ない、これを国税庁のホームページに掲載したことが認められ、上記事実を照らすと、控訴人は、遅くとも、平成14年7月25日までに、本件指導が誤指導であったことを知っていたと認められるのであるから、上記所得税基本通達の改正を国税庁のホームページに掲載した日を基準として、以後7日を経過した日である平成14年7月25日までの控訴人の延滞税を免除した課税庁の処分には合理性が認められる。

したがって、控訴人の上記主張は採用できない。

- (3)ア 控訴人は、竜ヶ崎税務署職員の誤った本件指導がなければ、2度の訴訟を提起する必要がなかったうえ、誤った本件指導により、追徴課税の納付のための資金捻出、株式の喪失、延滞税の納付といった多大な財産的損害を被ったのであるから、竜ヶ崎税務署職員の本件指導と慰謝料との間には相当因果関係がある旨主張する。

しかしながら、前記判示（訂正後の原判決引用）のとおり、本件各更正処分は、適法であるから、本件各更正処分の取消訴訟や本件訴訟の提起及び訴訟追行により何らかの精神的苦痛を伴ったとしても、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認められず、また、本件各更正処分が適法である以上、本件未納付税は、控訴人が当然に負担すべきものであるから、控訴人が追徴課税の納付のための資金捻出に苦勞し、株式を売却しなければならなかったこと等により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認められない。

したがって、控訴人の上記主張は採用できない。

- イ 控訴人は、竜ヶ崎税務署職員の誤った本件指導がなければ、弁護士費用を負担する必要がなかったものであるから、竜ヶ崎税務署職員の本件指導と弁護士費用との間には相当因果関係がある旨主張する。

しかしながら、前記判示（訂正後の原判決引用）のとおり、控訴人が主張する損害賠償請求を認めることができないので、本件訴訟の提起及び追行等に要した弁護士費用は、竜ヶ崎税務署職員の本件指導との間に相当因果関係があるとは認められない。

したがって、控訴人の上記主張は採用できない。

3 結論

よって、本件控訴は、理由がないから、これを棄却することとし、主文のとおり判決する。

裁判長裁判官 房村 精一
裁判官 中野 信也
裁判官 滝澤 雄次