

大阪高等裁判所 平成●●年（〇〇）第●●号 租税債務不存在確認等請求控訴事件

国側当事者・国（兵庫税務署長）

平成26年1月15日棄却・上告

（第一審・神戸地方裁判所、平成●●年（〇〇）第●●号、平成25年3月29日判決、本資料263号－66・順号12190）

判	決
控訴人	甲
同訴訟代理人弁護士	木村 浩之
同	松川 雅典
被控訴人	国
同代表者法務大臣	谷垣 禎一
被控訴人指定代理人	梅本 大介
同	吉田 崇
同	徳山 健一
同	島田 文彦
同	中島 孝一
同	大串 仁司
同	足立 昌隆

- 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 控訴の趣旨

- 1 原判決主文第2項を取り消す。
- 2 被控訴人は、控訴人に対し、2541万9020円及びこれに対する平成17年11月29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。

第2 事案の概要

1 事案のあらまし

本件は、税理士であった控訴人が、平成11年分ないし平成16年分（以下、これらの年分を併せて「本件各年分」という。）の自身の所得税の申告につき、大阪国税局査察部（以下「査察部」という。）の国税査察官（以下「査察官」という。）が、控訴人に対し、平成17年11月27日、誤った税額計算に基づく修正申告書の下書き（以下「本件下書き」という。）を提示する（以下「本件提示行為」という。）違法行為によって、誤った内容の同月28日付け修正申告（以下「本件修正申告」といい、これに係る申告書を「本件修正申告書」という。）をさせ、本来の

税額を超えて合計2310万8200円（以下「本件差額」という。）を所得税として支払わせたとして、被控訴人に対し、国家賠償法（以下「国賠法」という。）1条1項に基づき、損害金2541万9020円（本件差額相当額及び弁護士費用相当額231万0820円）及びこれに対する本件修正申告の翌日である同月29日から支払済みまで民法所定年5分の割合による遅延損害金の支払を求める（以下「本件控訴請求」という。）事案である。

なお、控訴人は、原審において、請求1として、①主位的に、本件各年分の所得税に係る更正の請求をしたのに、行政処分庁である兵庫税務署長が更正すべき理由がない旨の通知処分をしたとして、同通知処分の取消し及び真実の所得に基づく税額による更正処分の義務付けを、②予備的に、真実の所得に基づく税額を上回る部分に係る誤納金の不当利得返還及びこれに対する還付加算金の支払（予備的請求1）を、これらが認められない場合の予備的請求として、査察官が本件提示行為により、本件修正申告書の提出を強要したこと又は誤った内容の本件修正申告書を作成させた（本件控訴請求）として、国賠法1条1項に基づく損害賠償及びこれに対する遅延損害金の支払（予備的請求2）をそれぞれ求め、請求2として、本件下書きを提示して本件差額を支払わせた違法行為によって受けた精神的苦痛等につき、国賠法1条1項に基づく損害賠償及びこれに対する遅延損害金の支払を求めているが、原審が、上記義務付けの訴えを却下し、その余の請求をいずれも棄却したため、控訴人が、国賠法1条1項に基づく請求の一部である本件控訴請求についてのみ控訴した。

2 関連法令の定め、前提事実、主たる争点及び主たる争点に関する当事者の主張は、3において当審における当事者の主張を付加するほかは、原判決「事実及び理由」中第2の2ないし4並びに5の(5)及び(6)記載のとおり（ただし、本件控訴請求に関する部分に限る。）であるから、これを引用する。なお、原判決31頁10行目（行数には枠内を含む。）の「上記起訴金額算定の起訴となった」を「上記起訴金額算定の基礎となった」と改める。

3 当審における当事者の主張

(1) 控訴人

ア 国賠法上違法であること

(ア) 担当査察官らは、納付すべき所得税額を算出するに当たり、所得税法120条1項5号に規定する源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額（以下「源泉徴収税額」という。）を控除する方法が法律上明文で規定された処理方法であることを認識し、その処理方法について十分に検討しておきながら、控訴人の所得税の算出については、源泉徴収税額相当分を控除しないという処理方法（以下「本件処理方法」という。）をあえて採用し、本件下書きを作成して本件提示行為に及んだ。このような査察官らの行為は、職務上通常尽くすべき注意義務を怠ったというばかりか、租税法規に適合しないことを十分に認識した上で、故意に当該行為に及んだものであり、公務員としての基本的な法令遵守義務に違反する重大な職務違反行為として、国賠法上違法というべきである。

(イ) 国賠法上の違法性について評価する場面では、その違法性は客観的に評価されるべき性質のものであり、仮に、控訴人自身によって正確な源泉徴収税額の算出が困難である事態が作出されたとしても、そのことは担当査察官らが判断を誤ったことを正当化する根拠とはなり得ない。また、正確な源泉徴収税額の算出が困難であったとしても、合理的な方法で推定することによって適正な金額を算出することは可能であり、それは決して困難であるとはいえないから、担当査察官らが判断を誤ったことを正当化するものではない。さ

らに、平成4年判決は、確定申告において源泉徴収の誤りを是正することができない（清算調整を認めない）という当然の判断を示したものであり、その誤りが生じた原因（支払を受ける者自身の行為に起因するものであるか否か）によって取扱いを区別する余地を認めたものではない。

イ 損害との因果関係

本件提示行為は、実質的には修正申告の懲慥であり、その懲慥に従って控訴人が本件修正申告をした結果、本来控除されるべき源泉徴収税額が控除されずに所得税及びこれに対応する加算税を過大に納付するに至ったのであるから、本件提示行為と過大納付（損害）との間に因果関係があることは明らかである。

ウ 損害額

（ア） 過納金相当額

被控訴人が、本件において適正と認められる源泉所得税額を推定計算したところ、本来控除されるべきであった源泉徴収税額は合計2310万8200円であり、これに対応する加算税額は808万5000円である。したがって、控訴人が、本件修正申告に基づき、平成17年11月28日に納付した所得税のうち2310万8200円及び同年12月7日に納付した重加算税のうち808万5000円については、いずれも過納金に相当するものであり、控訴人には、その合計3119万3200円に相当する損害が発生している。控訴人は、このうち2310万8200円を請求する。

（イ） 弁護士費用

控訴人が本件損害賠償請求をするに当たっては、弁護士に委任することが必要であり、その費用相当額が損害となる。弁護士費用の額については、上記過納金のうち所得税相当額の10%である231万0820円を下らない。

（ウ） 遅延損害金

上記損害については、所得税を過大に納付した日である平成17年11月28日から支払済みまで年5分の割合による遅延損害金が発生しているが、このうち同月29日以降の遅延損害金を請求する。

(2) 被控訴人

ア 担当査察官らの行為に国賠法上の違法がないこと

（ア） 本件提示行為は、強制力のない事実行為にすぎず、特段の事情がある場合に限り、国賠法上違法の評価を受けるものである。

修正申告の懲慥（勧奨）は、税務職員の助言、指導の性質を有するものであるから、修正申告の強要等納税者がその意に反してこれに服さざるを得なくなるなどの特段の事情がない限り、懲慥（勧奨）した内容の不当に関わらず、原則として、国賠法上違法とならないというべきである。本件のように、単に税額等を計算した資料を示すという、働きかけがより一層少ない場面ではなおさらである。

そして、税務職員が税額等を誤って計算した資料を示す行為は、強要等により納税者の任意の意思に基づかない修正申告が行われた場合において、当該申告書の記載内容の過誤が客観的に明白かつ重大であり、通則法及び所得税法の定めた方法以外にその是正を許さないならば納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合に限り、当該職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したものとして、国賠法

上違法の評価を受けるものというべきである。なぜなら、昭和39年判決によれば、本件修正申告書による本件修正申告は有効であるというべきであるが、それにもかかわらず本件提示行為が国賠法上違法と評価されるいわれはないし、担当査察官らが、控訴人に対し、修正申告を行うよう働きかけたことは一切なかったことや、控訴人が、本件下書きどおりの内容で本件修正申告を行うことによる刑事手続上の利益とそれによる不利益とを比較考量した上で、本件修正申告書を作成し提出したという事情も認められるからである。

(イ) 国賠法上の違法性の判断に当たっては、取消訴訟における違法性のみならず、諸般の事情を総合考慮すべきである。

国賠法における違法は、客観的に評価されるべきものではなく、行政処分の法的要件充足性の有無（取消訴訟における違法性）の外、被侵害利益の種類、性質、侵害行為の態様及びその原因、行政処分の発動に対する被侵害者側の関与の有無、程度並びに侵害の程度等の諸般の事情を総合的に判断して決すべきである。

最高裁平成5年3月11日第一小法廷判決・民集47巻4号2863頁（以下「平成5年判決」という。）は、税務署長による所得税の更正処分の事案において、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得るなどの特段の事情がなく、また、納税義務者において税務署長の行う調査に協力せず、資料等によって申告書記載の必要経費が過小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判示しており、本件においても、これらの要素を検討すべきである。

(ウ) 税額控除について控訴人が主張立証責任を負うことを考慮すべきである。

所得税法の採用する申告納税制度の下では、源泉徴収税額については、納税者が、申告の段階において、当該税額を自らの責任で正確に計算し、当該税額を記載した申告書を提出すべきことを求めていると解すべきである。しかるに、控訴人自身が、顧問先が源泉徴収せずに控訴人に対して支払った報酬については、源泉徴収されるべき税額を控除することなく確定申告及び修正申告を行っていたことや、本件修正申告に当たっても従前の取扱いを変更することを考えていたことはうかがわれず、源泉所得税額について特段の申出をした事情も認められないことは、国賠法上の違法性の判断において考慮されるべきである。

(エ) 本件処理方法を採用した要因が、控訴人により作出されたものであることを考慮すべきである。

査察部において、所得税法上、適正な源泉徴収税額を算定することが極めて困難な状況にあったところ、控訴人自らがそのような状況を作出したのであるから、この点は、本件提示行為の国賠法上の違法性を検討するに当たって、考慮されるべき事情というべきである。

(オ) 源泉所得税額は客観的な資料に基づいて算定すべきであり、控訴人のいう合理的な方法で推定することはできない。

控訴人は、源泉徴収税額を正確に算出することができないとしても、合理的な方法で推定することで適正な金額を算出すれば足りると主張するが、源泉徴収税額は所得税法の源泉徴収の規定に基づき正当に徴収をされた又はされるべき所得税の額を意味するのであるから、控訴人の主張は失当である。また、税額控除については納税義務者に立証責任があると解されているから、源泉徴収税額について、客観的な資料に基づく算定が困難な場

合に、控訴人のいう合理的な方法による推定を行わないことが、租税官庁としての任務を放棄しているとはいえない。

(カ) 本件処理方法は、法令に明らかに反したものであるとはいえない。

所得税法120条1項5号に規定する「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」とは、所得税法の源泉徴収の規定に基づき正当に徴収をされた又はされるべき所得税の額を意味するが、本件下書きを作成し、本件提示行為をする段階では、控訴人から未徴収の源泉所得税額についての申立てはなかったし、担当査察官らにおいても、客観的な資料が十分に保存されていなかったから、未徴収の源泉所得税額を算定できなかったのである。このような場合に、源泉徴収税額が不明であることを理由に未徴収の源泉所得税額について算定することなく、控訴人が従前申告していた源泉所得税額と同額を源泉所得税額とすることは、所得税法120条1項5号に明らかに反する誤った処理方法であるとはいえないというべきである。

(キ) 本件のような場合に平成4年判決の射程は及ばない。

平成4年判決は、源泉徴収義務者により過大に徴収された源泉所得税額について、その受給者が、確定申告の手続において、国に対し、直接還付を求めることができるかが争点となった事案である。これに対し、本件は、税理士である控訴人が、顧問先に対し、税理士報酬に係る源泉徴収について、適正な指導を怠ったばかりか、控訴人が、顧問先に対して源泉所得税額を控除させないことによって、報酬、料金、契約金及び賞金の支払調書の提出が行われないようにし、控訴人の税理士報酬を捕捉させないことを企図していたと疑うことについて、相当の合理性があったと認められるのである。このような場合についてまで、平成4年判決の射程は及ばないというべきである。

(ク) 本件提示行為による不利益を控訴人に負わせることが著しく不公正であるとはいえない。

本件において、担当査察官らが本件処理方法を採用することとなった要因を作出したのは、控訴人自身であるが、既に、本件各年分における控訴人の各顧問先に対する国の徴収権は全て時効消滅しているから、仮に、源泉徴収税額相当分が控除され、源泉徴収されるべき金額が控訴人に返還された場合には、当該税理士報酬の一部について課税が生じないことになってしまう。そうすると、本来、控訴人の顧問先から徴収すべき控訴人の所得税であるにもかかわらず、国はこの一部を徴収できなくなる反面、控訴人は当該金額を利得することになり、結果として、控訴人の行為によって生じる実質的な不利益（国庫に納付されるべき所得税額が全く納税されないこと）を国民に負わせることになるのであるから、本件提示行為によって生じる不利益を控訴人に負わせることが、著しく不公正であるということとはできない。

イ 本件提示行為と控訴人が主張する損害との間に因果関係がないこと

一般に行政指導は、法的拘束力を持たない事実行為であり、これに従うかどうかは相手方の選択にゆだねられているが、相手方が、全く自由な判断で行政指導に任意に従った場合には、違法な行政指導と損害との間に法律上の因果関係がないとされている。本件提示行為は、行政指導と同様に、何ら法的拘束力を持たない事実行為であることから、損害との因果関係の有無については、行政指導と同様に考えることができる。そして、本件修正申告書は、控訴人の自由な意思に基づき、作成し提出されたものであるから、仮に、本件提示行為が国賠

法上違法と評価されたとしても、本件提示行為と控訴人が主張する損害との間の因果関係は否定されるというべきである。

また、本件においては、控訴人自ら本件処理方法と同様の源泉所得税額の処理をしてきており、本件修正申告に当たっても、従前の取扱いを変更しようと考えていたことをうかがわせる事情は認められない。そうすると、本件では、源泉所得税の取扱いに限っていえば、本件提示行為がなくとも、控訴人は本件処理方法に基づいて修正申告をしていたと認められるから、因果関係の前提となる条件関係が認められない。

ウ 控訴人が主張する損害額は適正ではないこと

所得税法は、納税義務者が、自ら納付すべき所得税の課税標準及び税額を計算し、自己の納税義務の具体的内容を確認した上、その結果を申告してこれを納税するという申告納税制度を採用し、納税義務者に課税標準である所得金額の基礎を正確に申告することを義務付けている。そして、控訴人は、本件修正申告以前にされた直近の修正申告（以下「直近の修正申告」という。）において、自己の納税義務の具体的内容を確認した上、その結果を申告し確定させたのであるから、その租税債務の内容について、その後に本件修正申告に対応した際の担当査察官らの行為が遡って影響を及ぼすことはあり得ない。したがって、控訴人が直近の修正申告に係る税額を納付したことと、本件提示行為との間には因果関係がないことは明らかであるから、当該税額を下回る部分については、およそ国家賠償請求が認められる余地はない。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、控訴人の国賠法1条1項に基づく本件控訴請求は理由がないものと判断するが、その理由は、2において原判決を補正し、3において当審における当事者の主張について判断するほかは、原判決「事実及び理由」中第3の5記載のとおり（ただし、本件控訴請求に関する部分に限る。）であるから、これを引用する。

2 原判決の補正

- (1) 原判決64頁20行目の「上記(2)」を「上記イ(イ)」と改める。
- (2) 原判決65頁10行目の「これらの結果、」の後に「査察部にとって、」を加える。
- (3) 原判決65頁26行目の「補足」を「捕捉」と改める。
- (4) 原判決66頁7行目の「納税義務の適正な実現を」の後に「図ることを」を加える。

3 当審における当事者の主張に対する判断

(1) 控訴人は、担当査察官らは、源泉徴収税額を控除する方法が法律上明文で規定された処理方法であることを認識し、その処理方法について十分に検討しておきながら、これと異なった本件処理方法をあえて採用し、本件提示行為に及んだのであるから、職務上通常尽くすべき注意義務を怠ったというばかりか、公務員としての重大な職務違反行為として、国賠法上違法である旨主張する。

しかしながら、担当査察官らが、控訴人の本件各年分の所得税の額を算定するに当たり、法律上の規定に反し、源泉徴収税額を控除しなかったとしても、そのことから直ちに、本件提示行為に国賠法上違法があったとの評価を受けるものではなく、担当査察官らが資料を収集し、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当該行為をしたと認め得るような事情がある場合に限り、上記の評価を受けるものというべきである。

本件についてみると、上記引用の原判決判示のとおり、査察部において、控訴人に対する犯罪調査当時、控訴人の本件各年分の所得税の算定に当たり源泉徴収税額を客観的に算出することが困難な状況にあり、その原因としては、控訴人が、顧問先に対して、決算料や税務調査立会料等について、源泉所得税額を控除させないようにすることによって支払調書の提出が行われないようにし、もって控訴人の税理士報酬を捕捉させないことを企図していたことにあると疑うに足る合理的根拠があったものと認められる。しかも、税額控除は租税債権の一部を消滅させる事由であるから、所得税額の算定に当たり、納税者である控訴人がその具体的な額につき立証責任を負うべきものと解される。これらの事情からすれば、査察官らが、査察部において上記の事実関係等を総合的に検討した結果、本件下書きの作成において、控訴人の所得税額の算定方法として本件処理方法を採用したことが、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算定をしたものとは認められない。

ところで、平成4年判決は、源泉徴収税額とは、所得税法の源泉徴収の規定に基づき正当に徴収された又はされるべき所得税の額を意味するものであるとし、所得税額の計算に当たり、源泉所得税の徴収・納付における過不足の清算を行うことは、所得税法の予定するところではない旨説示している。この考え方に従えば、源泉所得税の取扱いは、国と源泉徴収義務者たる支払者との関係において解決すべきであるから、受益者である控訴人の所得税の算定においては、源泉徴収税額相当分を差し引くべきものともいえる。しかし、平成4年判決は、上記源泉徴収税額の理解を前提として、受給者の所得についてその支払者がした所得税の源泉徴収に誤りがある場合に、その受給者が、確定申告の手続において、支払者が誤って徴収した金額を算出所得税額から控除し、又は上記誤徴収額の全部若しくは一部の還付を受けることはできないことを判示したものである。したがって、本件のように、客観的に源泉徴収税額を算出することが困難であって、かかる事態が納税義務の適正な実現を使命とする税理士であった控訴人自身の行為に起因していると合理的に疑われる場合において、控訴人の所得税の額の算定についても、その判断が妥当するものとは解されないというべきである。

- (2) 控訴人は、国賠法上の違法性について評価する場面では、控訴人自身によって正確な源泉徴収税額の算出が困難である事態が作出されたとしても、そのことは担当査察官らが判断を誤ったことを正当化する根拠とはなり得ない、正確な源泉徴収税額の算出が困難であったとしても、合理的な方法で推定することによって適正な金額を算出することは可能であり、困難とはいえないから、担当査察官らが判断を誤ったことを正当化するものではない、平成4年判決は、誤りが生じた原因（支払を受ける者自身の行為に起因するものであるか否か）によって取扱いを区別する余地を認めたものではないなどとも主張する。

しかしながら、国賠法上違法か否かは、公務員が他人に損害を加えたときに、国又は公共団体が賠償する責めに任ずるか否かの問題であるから、諸般の事情を総合判断すべきであり、したがって、侵害行為の原因、行政処分発動に対する被害者側の関与の有無等をも考慮して判断するのが相当である（平成5年判決参照）。そうすると、担当査察官らの行為が違法か否かの判断においては、源泉徴収税額算出の困難な事態が、顧問先に対して源泉所得税額を控除させなかった控訴人の行為に起因することも考慮すべきである。また、源泉徴収税額を推定することが可能であるとしても、査察官らの行為が国賠法上違法かどうかについては、上記のとおり判断されるのであって、当該推定の可否によって結論が左右されるものではない。なお、平成4年判決が誤りの生じた原因によって取扱いを区別する余地を認めたものかどうかについて

ては、上記(1)のとおりである。

第4 以上によれば、控訴人の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。

大阪高等裁判所第2民事部

裁判長裁判官 河邊 義典

裁判官 善元 貞彦

裁判官 上野 弦