

税務相談における法的問題

—東京高裁平成21年9月29日判決を契機として—

木山泰嗣

《目次》

- I 税務相談における法的問題
- II 東京高裁平成21年判決の判示—税務相談の違法性
- III 税務相談が行われる場合
- IV 税務相談の法的性質
- V 信義則違反を争う場合—裁判例の分析
- VI 国家賠償請求における違法性を争う場合—裁判例の分析
- VII 手続法の観点からの考察—信義則違反の課税処分に対する救済

I 税務相談における法的問題

申告納税制度の下で重要な役割を担うのは、税務署等の職員による税務相談である。租税法律主義（憲法 84 条）の厳格な解釈が求められる税法の適用は、税制そのものの複雑化はもちろん、適用の対象となる経済取引の複雑化とあいまって、裁判所の判断を待って初めて決着のつくものが多くなっている。しかし納税者のほとんどは、裁判で争った上で自らに適用される税法の解釈を明らかにしたいと考えているわけではない。さまざまな目的をもって行われる取引や法律行為等に対して、どのような税制が適用され納付すべき税額が具体的にいくらになるのかを事前に知っておかなければ思わぬ不利益を被る危険がある。これを回避するために納税者は、まずは「税務に関する専門家」である税理士に¹⁾、税務相談²⁾を行うことになる。しかし税理士の回答やアドバイスは、最終的な課税庁の見解や司法府の判断と必ずしも合致するわけではない。

そこで、懸命な納税者は自らの税額計算を行う納税申告を行う前に（そして通常は税法が適用されることになる当該行為を行う前に）、税務署等の課税当局に相談を行い、自らにどのような税法が適用されるのかの情報をあらかじめ収集し、これを前提にどのような行為を行うかを決断したいと考えるであろう（なお、これから行おうとしている取引等を知られたくない納税者は事前に税務署等に相談することを避けるため、税務相談を行っている納税者は基本的には誠実な納税者であることが多いと思われる。）。明文の否認規定がない限り、税負担の軽減を考慮した上で交換契約ではなくあえて相互に売買契約を締結することを選んだ納税者に対して、（税額が高くなる）交換契約であることを前提にした課税処分を行うことはできな

1) 税理士法 1 条には「税理士は、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそつて、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ことを使命とする」と規定されている。

2) 税理士法 2 条 1 項 3 号には、税務相談が税理士の独占業務であることが規定されている。ここにいう「税務相談」は、「税務官公署に対する申告等、第 1 号に規定する主張若しくは陳述又は申告書等の作成に関し、租税の課税標準等（国税通則法（昭和 37 年法律第 66 号）第 2 条第 6 号イからへまでに掲げる事項及び地方税に係るこれらに相当するものをいう）」と定義されている（同かつこ書）。

いとした裁判例がある³⁾。これらの意味するところは、納税者が事前に税法のルールが自らにどのように適用されるかを検討した上で契約内容等を選択することに合理性を認めることである⁴⁾。この考え方を敷衍すれば、事前に税務署等の職員に相談をして回答を得ておくことで、明確に理解することが難しい税法のルールの解釈の一助とし、どのような行為を行うかを考えるための資料にしようとする納税者の信頼も、一定の場合には保護されなければならないといえるだろう。

しかし、このような税務署等の職員に対する税務相談の回答に誤りがあった場合、これを信頼して行動した納税者に対する救済は、裁判例をみる限り、ほとんど行われてこなかった。方法としては、課税処分をの取消しを求める訴訟のなかで信義則違反を主張するものと、誤った回答によって被った損害の賠償を国に求める国家賠償請求訴訟を提起するなかで違法性を主張するものとが考えられるが、いずれについても裁判所の救済はなされていない。これが現状である。

そのようななかで税務署職員の回答に国家賠償法上の違法性（注意義務違反）を認めた裁判例がある。本稿は、この裁判例を素材にしながら、これまでの裁判例を分析することで、税務相談の法的性質に対する考え方を整理し、その考え方が納税者の救済方法にどのようにつながっているのか（あるいは、つながっていないのか）を検証し、更にこれまで救済がなされていなかったこの問題の解決策の視点を提示することを試みるものである。

本稿が対象にする税務署等の職員が行う税務相談は、納税相談、税務行政指導などと呼ばれることもあるが⁵⁾、税務相談という名称で論じる。税務相談について論

3) 東京高判平成11年6月21日高民集52巻1号26頁（岩瀬事件）。同じような考え方を示したものに、名古屋高判平成17年10月27日税資255号順号10180（航空機リース事件）、東京高判22年5月27日判時2115号35頁（ファイナイト再保険事件）等がある。

4) 例えば、東京高判平成22年5月27日前掲注3)は、「課税は、私法上の法律関係に即して行われるべきことになるが、私的自治の原則からすれば、いかなる法形式（契約類型）を用いるかは当事者の自由であり、一般に経済活動は税負担の多寡をコストの一つとして考慮して行われるのが通例であることに照らせば、当該契約が税負担の軽い法形式（契約類型）で締結されたとの一事をもってそれを否認して、当事者が選択した法形式（契約類型）をそれと異なる法形式（契約類型）に引き直して課税することは許されない〔下線は筆者〕」と判示している。

5) 「論者によって、税務相談とするものや、申告相談とするものもあるが、概ねそれが指しているのは、税務署や税務相談室等における申告指導等の相談であると思われ、これ

じた先行研究は少ない。例えば、税法の問題を網羅した著においても、「納税相談における租税職員の助言（東京高判平成3年6月6日月報38巻5号878頁）、調査担当職員の申告指導（名古屋地判昭和46年8月28日月報18巻4号576頁、名古屋地判昭和48年12月7日月報20巻4号150頁）、電話による税務相談に対する担当職員の回答（東京高判平成19年2月27日月報54巻3号791頁）等は、その意味で、ここにいう公の見解の表示にあたらないと解される⁶⁾」と、信義則の欄に短く記載されるのみである。体系書のなかでは珍しく1つの項目を設けて扱う著でも、「納税相談について、租税法は何らの規定も設けておらず、その法的性質は必ずしも明らかではない⁷⁾」としている。論文をみても、「行政指導については、これまで様々な体系的な研究がなされてきているが、税務行政の領域における行政指導（略）のみに焦点を当てた研究は決して多くはない⁸⁾」とするもの、「行政法の分野では、まだその研究の必要性が認識され始めた程度で、いわんや税法学の関心は引かなかった。（略）この分野での文献資料は誠に乏しい現状であ⁹⁾」とするもの、税務行政指導という視点のなかで税務相談がその一部として論じられたもの¹⁰⁾、などがある程度である¹¹⁾。

その意味で本稿では、これまで網羅的に整理されることのなかった税務相談について、これを論じた数点の研究論文及び数としてはそれなりにじつはある裁判例を整理し、その論点や見解を体系的に議論することも試みる。

を本稿では『納税相談』ということとする」と断った上で議論をするものがある（酒井克彦「納税相談における課税庁の裁量権」税理53巻11号（2010年）81頁）。

6) 金子宏『租税法〔第21版〕』（弘文堂、2016年）136頁。

7) 酒井克彦『クローズアップ租税行政法』（財経詳報社、2012年）235頁。

8) 内藤晃由「税務行政指導の法的性格と運用課題について」税大論叢39号（2002年）326頁。脚注で「その中であって、日税研論集36巻（平成9年5月）は、税務行政指導の個別問題を集めた唯一の論集であり、本研究に当たり大いに参考となった」と述べられている（同頁）。

9) 津田顕雄「税務指導と税務相談の理論」税法学302号（1976年）5頁。

10) 水野忠恒「税務相談と税務行政指導」日税研論集36号（1997年）95頁。

11) 他に、石川欽也「信義則の適用に関する一考察」税経通信61巻9号（2006年）203頁等もある。

Ⅱ 東京高裁平成 21 年判決の判示—税務相談の違法性

1 事案の概要

本件は、X（原告、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ようとした際、所轄の税務署職員が、これを給与所得として確定申告するのが正しいのに¹²⁾、一時所得として確定申告するように誤った指導（以下「本件指導」という。）をしたため、X が本件指導により財産的損害及び精神的損害を被ったとして、Y（被告、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¹³⁾は、「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、R 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」こと、「文献等についても、（略）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」ことを挙げ、「R 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」として注意義務違反を認めず、X の請求を棄却した。

これを不服として、X が控訴をした。

2 争点

争点は、①本件指導に注意義務違反による違法な法益侵害があったといえるか否か、②本件指導と X 主張の損害との間に相当因果関係があったといえるか否かで

12) 一時所得であるか給与所得であるかについて学説も見解が分かれ、下級審の裁判例でも結論が分かれていたが、最判平成 17 年 1 月 25 日民集 59 卷 1 号 64 頁が給与所得と判断したことで、司法府の統一判断が確定した。

13) 東京地判平成 21 年 1 月 27 日税資 259 号順号 11124。

あった。

3 判旨

控訴審である東京高裁平成 21 年 9 月 29 日判決¹⁴⁾（以下「本判決」という。）は、次のように判示した。

「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、日本証券協会が作成し、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（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 T 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tock・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

14) 東京高判平成 21 年 9 月 29 日税資 259 号順号 11279（確定）。同判決の評釈に、木山泰嗣「判批」税務弘報 58 巻 5 号（2010 年）145 頁がある。なお、筆者は本判決の納税者（原告）側の訴訟代理人を担当しているが、本稿は客観的立場から検討するものである。

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、R 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。〔下線は筆者〕

このように注意義務違反は認めたものの、「R 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、R 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」などの X の主張については、次のように判示し、これを認めなかった。

「……X 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¹⁵⁾、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、X 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、X 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、X 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であるといふべきであって、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、R 税務署職員の誤った本

15) 課税庁が一時所得から給与所得に変更した見解を正式に表明したのが、平成 14 年の所得税基本通達改正（平成 14 年 6 月 24 日付け課個 2－5 ほかによる所得税基本通達 23～35 共－6 の改正）であるとの認定の下、これを前提にした延滞税の免除はなされていた。

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。」

4 検討

本判決は、「我が国租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」ため、「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り、「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」ことを前提に、「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たとしても、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〔下線は筆者〕」¹⁶⁾とした原審と同様の判断枠組み¹⁶⁾を用いながら、上記のとおり、税務相談における誤った回答（誤指導）について、注意義務違反を認めた。

しかし、この注意義務違反とX主張の各損害（慰謝料を含む。）との間の相当因果関係を認めず、控訴は棄却された（確定）。

本判決は、税務相談において誤った回答がなされ、それに基づき行った申告に対して追徴課税等をされた納税者が求めた国家賠償請求について、その回答に国家賠償法上の違法性（注意義務違反）を認めたものであり、後述する過去の裁判例に照らすと、この点でこれまでにない踏み込んだ判断であったといえる。

以下においては、そもそも税務相談とはどのような場合に行われるのか、その法

16) 最判昭和60年11月21日民集39巻7号1512頁で判示された「国家賠償法1条1項は、国又は公共団体の公権力の行使に当たる公務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て当該国民に損害を加えたときに、国又は公共団体がこれを賠償する責に任ずることを規定する」との考え方をもとにした最判平成5年3月11日民集47巻4号2863頁における「税務署長のする所得税の更正は、所得金額を過大に認定していたとしても、そのことから直ちに国家賠償法1条1項にいう違法があったとの評価を受けるのではなく、税務署長が資料を収集し、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更正をしたと認め得るような事情がある場合に限り、右の評価を受ける」との法的枠組みが前提とされている。

的性質はどのようなものと捉えられているのかについて、一般論をまずは検討する。

Ⅲ 税務相談が行われる場合

1 税務相談の実施

国税庁は、「納税者の自発的な納税義務の履行を適正かつ円滑に実現することを使命として」いるため、「納税環境を整備し、適正・公平な税務行政を推進することにより、内国税の適正・公平な賦課及び徴収の実現を図」ることを、目標としており、「納税者の視点に立った広報・広聴、相談等に努めるとともに、申告・納税の際の納税者の負担の軽減を図」ることを、納税環境の整備の1つの手段として掲げている¹⁷⁾。

具体的には、「適正申告・納税を促進するため、納税者が、申告・納税を『簡単・便利・スムーズ』に行うことができるよう、(略)納税者からの問合せや相談に対して迅速・的確に対応するなど、納税者の多様なニーズに的確に対応した納税者サービスを充実」させることを目標としており、「電話相談センターで受け付けた納税者からの問合せや相談に対して、迅速、的確かつ丁寧に対応するため、税法や通達、更には相談技法や具体的事例に基づく研修等を行い、税務相談官の専門知識と応接態度等の向上を図」ったこと（電話相談センターにおける相談の充実）、「相談内容が申告又は納税に直結しており、書類や事実関係を具体的に確認する必要がある個別の相談に関しては、納税者本人又は納税者の委任を受けた税理士から、事前予約をいただいた上で、各税目を所掌する窓口（課税部門）で適切に対応し」たこと（来署納税者への適切な対応）などが挙げられている¹⁸⁾。

2 根拠規定

税務相談について定められた法令の規定は少ない。わずかにある規定は、税務相談室の設置についての規定である。具体的には、財務省設置法 23 条 1 項にある「国税庁に、地方支分部局として、国税局を置く」との規定を受けた財務省組織規則

17) 財務省「平成27事務年度 国税庁実績評価書」（平成28年10月）93頁。

18) 前掲注17) 104頁、111－112頁。

443条に「国税局に、次の表に掲げる部を置く」とあり、各国税局ごとに設置される部名として「総務部」が挙げられている。そしてこの「総務部に置く課等」として、同規則453条1項には、総務部に「税務相談室（関東信越国税局、東京国税局、名古屋国税局及び大阪国税局に限る。）」を置くことが規定されている。この「税務相談室は、税務一般に関する相談及び苦情に関する事務をつかさどる」と規定されている（同規則462条）¹⁹⁾。

以上の規定のほかに、税務相談について定められた法令等の定めはみあたらない。

3 税務相談の種類・方法

本稿で対象にする税務相談は、税理士が行う税務相談ではなく、税務署等の職員が納税者の求めに応じて行うものである。もっとも、一般に税務相談についての定義はなく、様々な場面があり得る。例えば、水野忠恒教授は「税務相談においては、一般的な租税法に関する質問もあるが、①租税法の適用が問題となっている事案について、あらかじめ法規の適用に関する税務行政庁の一般的見解を明らかにすることが求められる他、②申告指導という機会を利用して、行政庁の見解を、更正・決定といった権力的な行政処分によってではなく、修正申告の懲通として行われることもある。さらに、③税務調査等を経て、明らかにされた事実関係のもとで、租税法の規定に従わせるため、税務署長から、納税者に対して、修正申告の懲通等を通じて、納税義務の履行を求めることもありうる」と説明されており、続けて、「その他にも個別の納税者に対する表示として、照会に対する回答、通知、助言など種々の態様があると思われる」と述べられている²⁰⁾。

また、税務署等が行う税務相談の態様は、平成10年ころを転機として、従前の個別指導方式から集合相談方式が主軸に変わったといわれている。この点について、酒井克彦教授は、従来の納税相談は²¹⁾「特定の納税義務者に対し来署案内をした上で税務職員が個別に面接し、所得税法に適合した適正な確定申告が行われるよう指

19) なお、「税法の解釈及び適用、申告及び申請の手続その他の税務一般に関する相談に応ずること」との定めが、組織規程101条の2、120条の4にあったことを指摘する文献もある（津田・前掲注9）13頁）。

20) 水野忠恒『大系租税法』（中央経済社、2015年）59－60頁。

21) 平成10年以前の納税相談を指す（酒井・前掲注5）82頁）。

導・助言するというものもあり、いわば申告水準の向上策として位置付けられてきた」点を指摘した上で、「近年、所得税の確定申告者数は還付申告者を中心として増加傾向にあり、確定申告期における税務署窓口は混雑をきわめているといった実情に対処するために、納税相談は個別指導方式から集合相談方式へと転換された」と指摘されている²²⁾。また、内藤晃由氏は、「この集合相談方式における指導方法は、納税者が自ら確定申告書を作成し提出する（実務では『自書申告』と呼ばれる。）に際し、職員一人が数人の納税者を相手にするというもので、納税者の求めに応じて申告書の記載方法を助言するといった納税者援助タイプの行政指導となっている。したがって、今日の納税相談は『特定の者に一定の作為を求めるもの』というよりは、申告書記載方法や税法上の取扱いの『情報提供』としての性質に近いものである²³⁾」と述べられている。

このような税務相談の際に納税者に対して誤った回答がなされた場合の救済を論じる前提として、次に税務相談にはそもそもどのような法的性質があるのかを検討する。

Ⅳ 税務相談の法的性質

1 申告納税制度

我が国の税制（国税）では、納税者が確定申告書に自らの税額を計算したものを記載し、これを提出することで納税義務が第一次的に確定する申告納税方式²⁴⁾が原則として²⁵⁾採用されている（国税通則法15条1項、16条1項1号、2項1号、所得税法120条、法人税法74条、相続税法27条、28条、消費税法45条）。

税務相談は、このような申告納税制度を補助・補完する機能をもつといえる。特に税制が複雑化している今日において、申告をする前に税務署等で税法の解釈適用

22) 酒井・前掲注5) 82頁。

23) 内藤・前掲注8) 349頁。

24) 第二次的には、税務署長等がこれを処分により確定することになる（国税通則法16条1項1号）。

25) 例外的に、賦課課税方式で納税義務が確定するもの（国税通則法15条1項、16条1項2号、2項2号）、確定手続を要しない自動確定方式で納税義務が確定するもの（国税通則法15条3項）もある。

を相談する納税者は増えていると考えられ²⁶⁾、その重要性は増している。この点については、「申告納税制度の下では、すべての納税者が租税の意義を理解し、税法に関する正しい知識を会得して、自ら進んで正しい申告と納税の義務を果たすことが求められている」前提のもとで、「税法に対し日ごろなじみの薄い納税者に対し、税務当局が援助し、指摘することが必要であり、税務相談室は数あるセクションの中で、特に納税者に対する援助を専担する部門として設けられている」との指摘もある²⁷⁾。酒井克彦教授も「課税庁は、納税相談という形で納税者の納税義務の確定作業を援助している。申告納税制度の運用にとって納税相談の充実は、きわめて重要である²⁸⁾」と述べられている。また、水野忠恒教授も「重要なことは、行政庁が、納税者側から必要な情報を入手することのみではなく、行政庁側も、納税者の必要とする情報の提供や助言等のサービスを行うことである。税制が複雑化するなかで、納税者に対して、一般的な情報の提供のみではなく、納税者のかかる具体的な疑問や質問に答えることにも努めることが重要である²⁹⁾」と強調されている。

こうした指摘からもわかるように税務相談においては、その回答に対する納税者の信頼が揺らぐような誤指導があってはならないといえる。また、仮に誤った指導がなされた場合に、これに対する救済の途が確保されていなければ、税務行政に対する信用が失墜し³⁰⁾、申告納税制度の円滑な運用が害される危険がある。

26) 電話相談センターの相談件数は、平成23年度が5,302件、平成24年度が5,006件、平成25年度が5,190件、平成26年度が5,288件、平成27年度が5,355件となっている（前掲注17）111頁）。また、確定申告期の申告相談等件数は、平成23年分が3,853件、平成24年分が3,882件、平成25年分が4,046件、平成26年分が3,971件、平成27年分が3,902件となっている（前掲注17）114頁）。

27) 国税庁『国税庁五十年史』（大蔵財務協会、2000年）431頁。

28) 酒井・前掲注7）235頁。

29) 水野・前掲注20）59頁。

30) 税務行政は国民からの信用が基盤になることを説くものに、荒井英夫「税制の円滑な実施に大きな影響を与えている要因についての概論」税大ジャーナル19号（2012年）99頁がある。同論文には「税制の円滑な実施を確保するためには、納税者が行った申告・納税に係る膨大な情報が税務執行当局によって適切に処理・管理され、正確な情報に基づいて税務執行当局が納税者に対応していることが必要である。このことが適切に行われていないと、誤った情報を基に納税者に対応することになるため、納税者の信頼を失い税制の円滑な実施が損なわれることになる」との指摘がある（108頁）。

2 税務相談の法的性質

このような危険があるにもかかわらず、また、「税務相談ないし苦情処理が非常に個別具体的事案が多くその処理に相当の素養を必要とし、かつ国税局単位でその解釈を統一する必要があるというような、法解釈、通達解釈あるいは事実認定判断力を前提とするものであ³¹⁾」と考えられるにもかかわらず、次のように税務相談は、一般的には、行政サービスに過ぎず、拘束力を生じるものではないと解されている。

税務相談の法的性質については、議論された先行研究が少ないため³²⁾、実際に訴訟として顕在化した議論の集積である裁判例にあらわれたものも含めて、以下に見解を整理をする。

(1) 行政指導説

ア 内藤説

内藤晃由氏によれば、納税相談は「規制的行政指導」（行政の相手方たる国民の行為を規制する目的をもって行われるもの）で、少なくとも、個別指導方式で行われる納税相談はこうした規制的に作用する行政指導として捉えることができる。ただし、今日の納税相談が、「特定の者に一定の作為を求めるもの」というより、申告書記載方法や税法上の取扱いの「情報提供」としての性質に近いものがある点から、こうした確定申告期における納税相談は手続法上の「行政指導」に当たらないと整理することも可能であるという³³⁾。

これに対し、納税者の求めに応じた税務相談は「助成的行政指導」（国民の

31) 津田・前掲注9) 12頁。

32) 税法の体系書を眺めても税務相談について項目を設けて論じているものは少ない。項目を設けている書でも、「税務行政は税務相談という形で納税者の納税義務の確定作業を援助する。申告納税制度の運用にとって税務相談の充実はきわめて重要であり、最近の税務相談件数の増加はこのことを示している。しかし、税務相談制度の整備ばかりでなく、税務相談に対する回答の拘束性や相談内容の守秘義務など、税務相談の運営について検討すべき法的問題は少なくない」と述べるにとどまり、それ以上にその具体的な法的問題が論じられているわけではない（北野弘久編『現代税法講義〔五訂版〕』（法律文化社、2009年）350－351頁〔首藤重幸執筆部分〕）。なお、水野・前掲注20)も、体系書のなかで税務相談を1つの項目として取り上げている。

33) 内藤・前掲注8) 348－349頁。

活動を助成ないし促進する目的をもって国民に対し情報を提供したり助言するといったもの)であり、それが「情報提供」の性質にとどまる限り手続法の適用対象とはならない、としつつ、指導内容によっては、ともすれば相手方に対し一定の作為・不作為を求めるような規制的に作用する側面を併有する場合もあり、その場合は手続法の適用対象となることには注意する必要があると説く³⁴⁾。

そして、行政指導は、それ自体には処分性がないため行政上の不服申立ての対象にはならず、救済手段としては、取消訴訟ではなく、国家賠償、更正の請求、附帯税の取消し等によるほかないとする³⁵⁾。

イ 水野説

水野忠恒教授は、「行政目的をどのようにとらえるかということに関係する」としながらも、「広く、適正な納税義務の履行や納税協力の向上ということを行政目的であるとするならば、税務相談も、一般的には、行政指導となりうるものと考えられる」とし³⁶⁾、「税務相談を契機として、納税者に一定の申告内容を求め、それに従わない場合には、更正処分を行うようなことを示唆するのは、本来の、納税協力を促すための税務行政庁のサービスの方向としては望ましいものではないといわなければならない」ことを指摘し、「税務相談における税務行政指導は、助言的指導にとどまるべきものである」とする³⁷⁾。

ウ 検討

このように、税務相談の法的性質を行政指導であると捉えることを試みる見解がある。しかし、そもそも行政指導が何であるかについては行政手続法2条6号に定義があるものの、どのような概念なのか³⁸⁾、そしてどのような種類の

34) 内藤・前掲注8) 350 - 351頁。

35) 内藤・前掲注8) 396 - 413頁。内藤氏は、税務相談の回答が過大な申告を促した場合の処置について、更正の請求や錯誤無効などの主張の可否として議論されることも指摘されている(内藤・前掲注8) 410 - 413頁)。本稿は、あくまで税務相談においてなされた誤った回答により、本来納付すべき税額よりも低い税額の納付でよいと信じた納税者の救済を論じるものである。

36) 水野・前掲注10) 104頁。

37) 水野・前掲注10) 106頁。

38) 宇賀克也『行政法概説Ⅰ 行政法総論〔第5版〕』(有斐閣, 2013年) 387頁。

ものに分類されるべきかについては、行政法学においても学説により微妙に異なっている点是否めないし³⁹⁾、行政指導にあたるとしても、違法性の問題が生じなくなるわけではなく⁴⁰⁾、法律上の効果としては行政手続法の一部適用除外がなされるだけである（国税通則法74条の14第2項⁴¹⁾）。したがって、税務相談における誤った回答を受けた納税者を救済するための方法に、直接影響する議論につながるものではないと思われる。

確かに、内藤氏が指摘するように税務相談が行政指導にあたるか否かを論ずることで、取消訴訟の対象である処分性が認められるかの議論に資する側面はあるであろう。しかし、税務相談の回答そのものに処分性を認めることが誤った相談を受けた納税者の救済にとってどのような実益があるのかは、不明瞭といわざるを得ない。

よって、税務相談の法的性質を行政指導と捉えることは、本稿で論ずるテーマに直結する理由を与えるものではないと考える⁴²⁾。

（２）事務管理説

税務相談は、事務管理（民法697条）にあたるとする見解がある。これは主として、税務相談で誤指導を受けたと主張する納税者が、課税処分が信義則に違反することを訴える理由の1つとして指摘をしたものである。

具体的には、次のような主張としてあらわれている。すなわち、「税務署職員は、

39) 塩野宏『行政法Ⅰ 行政法総論〔第6版〕』（有斐閣、2015年）221－222頁、櫻井敬子＝橋本博之『行政法〔第5版〕』（弘文堂、2016年）133－134頁、高木光『行政法』（有斐閣、2015年）148頁等参照。

40) 宇賀・前掲注38）390頁、櫻井＝橋本・前掲注39）138頁等参照。

41) 行政指導にあたると考える場合でも、「国税に関する法律に基づく納税義務の適正な実現を図るために行われる行政指導」として、行政手続法の一部適用除外（35条3項の書面交付、36条の複数の者を対象とする行政指導の規定が適用されないこと）となる（国税通則法74条の14第2項）。

42) 櫻井＝橋本・前掲注39）140－141頁は、「一般的には、行政指導は事実行為にすぎず、処分性が認められないので、抗告訴訟で争うのは困難と考えられてきた。また、違法な行政指導によって損害を被ったとして損害賠償訴訟を提起しても、行政指導においてはそれに任意に従うという相手方の意思が介在しているので、行政指導と損害のあいだの因果関係は否定されるのが通常である」と説明する（宇賀・前掲注38）388頁も同旨）。

納税者に対して税務相談を行う法律上の義務はないものの、税務相談は申告納税制度を補完し、その適正な申告を図るために欠くことのできない事務であり、また、被告の課税事務の遂行のために必要な関連事務であるから、税務署職員が行う税務相談は納税者に対する関係で事務管理となるものであり、事務管理者がその事務管理をするにつき納税者の意思を知るとき又は推知することができるときは、納税者の意思に従って税務相談に当たることを要する⁴³⁾という。

事務管理であると主張されることがあるのは、事務管理であれば、「義務なく他人のために事務の管理を始めた者（以下この章において「管理者」という。）は、その事務の性質に従い、最も本人の利益に適合する方法によって、その事務の管理（以下「事務管理」という。）をしなければならない」ことになり（民法 697 条 1 項）、「管理者は、本人の意思を知っているとき、又はこれを推知することができるときは、その意思に従って事務管理をしなければならない」ことにもなるため（民法 697 条 2 項）、上記のとおり、納税者の意思に従った回答まですべきという結論を導くことが可能と思われるからであろう。

例えば、「原告代表者が K 調査官らに提示した本件資料は、特定資産の買換えにより取得した資産の圧縮額等の損金算入をする場合に納税申告書に添付する法定の書面を利用したものであり、また、その中には本件買換資産の各圧縮額の計算過程や本件買換資産が S 区に所在するものである旨の記載がされていた」ことを理由に、「K 調査官らは、仮に原告代表者から具体的な説明を受けなかったとしても、本件圧縮記帳経理のうち本件土地持分の圧縮額分について措置法 65 条の 7 第 1 項の適用がないという取扱いであれば、これについて課税の特例を受けるためには同法 65 条の 8 第 1 項に規定する特別勘定の設定をしなければならないことを指摘すべきであった」といった主張がされたものがある⁴⁴⁾。

裁判所は「事務管理とは、法律上の義務なくして他人のためにその事務を処理する行為をいい、これについて私法の分野に限らず、公法の分野においても認める見解があるが、(略)事務管理とは、管理者が法律上の義務もなく、また、被管理者からの委託等も受けないで被管理者の事務を処理する行為をいうところ、税務相談

43) 東京地判平成元年7月26日判タ732号217頁（東京高判平成元年12月21日税資174号1049頁、最判平成3年3月19日税資182号650頁（棄却））。

44) 東京地判平成元年7月26日前掲注43)。

は納税者から依頼を受けて行われるものであり、また、相談に応じることが納税者の事務を処理することになるとはいいい難いことからすると、税務署職員が税務相談に応じることが納税者に対する関係で事務管理になるとはいえない⁴⁵⁾」として、税務相談は事務管理にあたらないことを判示している。

裁判所がいうように、税務相談を民法上の事務管理とみることには無理がある。そもそも、法律による行政のもとで、税務署職員は職務として税務相談を行っているからである。もっとも、その職務上の行為が法的効力ないし拘束力を伴うものであるといえるかが次に問題になり、以下に述べるような見解が提唱されることになる。

(3) 行政サービス説

酒井克彦教授は、「納税相談⁴⁶⁾」には申告納税制度の円滑な運用を図るための補助的役割が期待されており、かような意味では行政庁のサービスであるというべきであ」とし、その説明方法や内容については「税務職員の裁量権にゆだねられている」と述べられている⁴⁷⁾。

東京地裁平成元年7月26日判決⁴⁸⁾（以下「東京地裁平成元年判決」という。）も、次のように税務相談が行政サービスであることを前提に、納税者から提示された事実関係を前提に相談事項のみを検討すればよいとしている。つまり、税務相談は、「いわゆる行政サービスの一環として、また、申告納税制度を適正なものにするための補完機能として、税務署職員が税務相談事務に従事していることは公知の事実であり、右事務は税務担当職員の職務行為の一つと考えられるものである」ため、「公正かつ適正に処理すべき義務があるものと解するのが相当である」が、「税務相

45) 東京地判平成元年7月26日前掲注43)。

46) 納税相談とあるが、本稿にいう税務相談と異なる意味で使われているものではない。

同教授は、別稿ではあるが、上記のとおり、「論者によって、税務相談とするものや、申告相談とするものもあるが、概ねそれが指しているのは、税務署や税務相談室等における申告指導等の相談であると思われ、これを本稿では『納税相談』ということとする」と述べられているからである（酒井・前掲注5）81頁）。

47) 酒井・前掲注7）241頁。もっとも、酒井克彦教授は「総合的な判断の上で、拘束力をもたせる必要のある公的な見解と認定されれば、かかる発言内容が違法性を帯びることは十分にあり得るといえよう」と述べられている（同頁）。

48) 東京地判平成元年7月26日前掲注43)。

談事務はあくまで相談に応じるという行為であるから、税務調査とは異なり、原則として相談者から提示された事実関係に基づき相談事項を検討すれば足りる」という。

このように税務相談の法的性質を行政サービスであるとする裁判例は、「申告相談はあくまで行政サービスの一環として行われるものであり、確定申告をどのようにして行うかは、最終的に申告する者の判断に委ねられているのであるから、税務署の係官は、特段の事情がない限り、相談者が求める真意まで探索して、それについての税務手続等までを説明、教示しなければならない義務があるとはいえない」と判示した横浜地裁平成10年2月25日判決⁴⁹⁾など、多く存在する⁵⁰⁾。

3 検討

以上のように、税務相談の法的性質をどのように捉えるかについては、行政指導説、事務管理説、行政サービス説の3つの見解に分けることができる。しかし、上記のとおり、税務署職員が行う職務行為を民法の事務管理と捉える説には無理があるし、行政指導と捉えることができたとしても本稿で問題としている誤った回答についての納税者の救済の議論に直接つながるものではない。

行政サービス説を採用する裁判例は多く、そのことと誤った回答が行われた場合にその責任を不問とできるかについてこれに絡めて論じる例も（後述するように）ある。しかしながら、これから検討する信義則違反についても、国家賠償法上の違法性についても、必ずしも1つの結論に直結するものではない（例えば、税務相談の法的性質そのものではなく、その結果としての回答を「事実行為」と捉える見解

49) 横浜地判平成10年2月25日税資230号754頁（東京高判平成10年10月15日税資238号707頁（確定））。

50) 東京高判昭和63年11月30日税資166号627頁（東京高決平成元年2月10日税資169号304頁（却下）、最決平成元年4月26日税資170号223頁（却下））、那覇地判平成8年4月2日税資216号1頁（確定）、神戸地判平成11年12月13日税資245号797頁（大阪高判平成13年12月19日税資251号順号9039、最決平成14年6月25日税資252号順号9144（棄却、不受理））、千葉地判平成17年12月13日税資255号順号10224（東京高判平成19年2月27日訟月54巻3号791頁、最決平成19年6月26日税資257号順号10735（棄却・不受理））、千葉地判平成18年1月26日税資256号順号10288（東京高判平成18年5月17日税資256号順号10397、最決平成18年9月21日税資256号順号10510）、東京地判平成19年9月14日税資257号順号10775（確定）等。

に、それだけを理由に信義則の要件該当性を否認することはできないとするものがある⁵¹⁾。)

そこで、一応の整理を試みたものの、税務相談の法的性質は、誤った回答が行われた場合に信義則違反ないし国家賠償法上の違法性が認められるかの議論には、必ずしも影響するものではないと考えられる。

重要なのは、これから論じる具体的問題に対する考え方である。

V 信義則違反を争う場合—裁判例の分析

1 信義則の適用要件—最高裁昭和62年判決

課税処分に信義則（民法1条2項参照）が適用され得るかについては、税法に明文規定がないため解釈論の問題になる。そして、次のように判示した最高裁昭和62年10月30日第三小法廷判決⁵²⁾（以下「最高裁昭和62年判決」という。）が、その判断基準を含んだ考え方を示している。

すなわち、「租税法規に適合する課税処分について、法の一般原理である信義則の法理の適用により、右課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、法律による行政の原理なканずく租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、右法理の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めて右法理の適用の是非を考えるべきものである。そして、右特別の事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、のちに右表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の右表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮は不可

51) 乙部哲郎『行政法と信義則』（信山社、2000年）182－183頁。

52) 最判昭和62年10月30日集民152号93頁。

欠のものであるといわなければならない〔下線は筆者〕』という判示である。

そこで、税務相談で誤った回答がなされた場合に、これを信頼して行った申告を否定する課税処分が信義則違反になるかについては、次のように、そもそも税務署職員による税務相談の回答が「公的見解の表示」といえるかという問題に関連して争われる。

以下、裁判例にあらわれた見解を整理する。

2 否定説

(1) 完全否定説

横浜地裁昭和62年12月23日判決⁵³⁾は、次のように判示し、税務相談による回答が信義則違反になることはないとする。すなわち、「税務相談は、課税当局が納税者に対して税法の解釈、運用又は申告及び申請の手続に関して相談に応じこれらの知識を供与するもので、課税権を具体的に行使するものでも課税当局の公式見解を表明するものでもなく、専ら納税者の便宜を図る趣旨のものである」ことを前提に、「事実関係については納税者の申述内容や提出資料を前提とするものであり、相談に対する回答は自づと仮定的一般的なものにならざるを得ない」ため、「このような税務相談の特質に照らすと、原告が税務相談で得た回答が仮に原告主張どおりのものであったとしても、そこには自づと不確定要素が入り込んでいるといわざるを得」ないことから、「課税の公平を犠牲にしてまで税務相談での結果を信頼した納税者たる原告の利益を保護すべき特段の事情があるものとは（略）認め難い」という。

名古屋地裁平成2年5月18日判決⁵⁴⁾も、次のように完全否定説に立つ。すなわち、「重課譲渡所得税の課税がされることはない旨の回答を電話でしたことを認めるに足る証拠はな」として誤った回答がされた事実は認められないとしながらも、「仮に、右主張の事実が認められたとしても、これによって税務官庁が信頼の対象となる公的見解を表示したものということとはできない」として、誤った回答がなさ

53) 横浜地判昭和62年12月23日訟月34巻8号1741頁（東京高判昭和63年11月30日前掲注50）、東京高決平成元年2月10日前掲注50）（却下）、最決平成元年4月26日前掲注50）（却下）。

54) 名古屋地判平成2年5月18日訟月37巻1号160頁（確定）。

れても信義則違反にはならないとしている。その理由として、「様々な状況下で行われる税務職員の見解の表示のすべてが信頼の対象となる公的見解の表示となるものでないことはいうまでもなく、納税者はもともと自己の責任と判断の下に行動すべきものであることからすれば、信頼の対象となる公的見解の表示であるというためには、少なくとも、税務署長その他の責任ある立場にある者の正式の見解の表示であることが必要であるというべきであるから、原告主張の回答は、その回答者、回答の方法及び内容等に照らし、信頼の対象となるべき公的見解の表示であると認めることは到底できない」ことを指摘している。

千葉地裁平成2年10月31日判決⁵⁵⁾も、「納税相談の際、(略)F係官がKを独立の事業主として届け、原告と折半で確定申告をした方が税務上有利である旨の助言をしたことが推認できないわけではない」としながらも、「一般に納税相談は相談者の一方的な申立てに基づきその申立ての範囲内で税務署の判断を示すだけで具体的な調査を行うものではないことを考慮すれば、納税相談における助言は信頼の基礎となる公的見解というには不十分と言うべきである」と判示し、税務相談における誤った回答に信義則違反を認めない。

那覇地裁平成8年4月2日判決⁵⁶⁾も、「原告の問い合わせに対し、税務職員が三回にわたって誤った回答をしたことが認められる」としながらも、「一般に、納税相談は、相談者の一方的な問い合わせに対して、その情報の範囲内で、税務署の一般的、抽象的判断を示すにとどまるものであり、そして、本件における各税務署職員の回答も、原告の一般的な問い合わせに対する回答としてなされていることが認められる」とした上で、「本来、申告納税制度の下では、税の確定申告は、納税者が自己の判断とその責任において行うものであり、本件のような納税相談は、確定申告しなければならない納税者の便宜のため、行政サービスの一環として、納税者において、納税申告する際の参考とするために、税務署職員が、各自の有する知識を前提として、一応の判断を示すにすぎないものであって、税務官庁の公的見解とはいえない」とし、「納税相談の結果に信義則の原則が適用されるとすれば、かかる行政サービスがこれまでのように適宜に対応できなくなることはもちろん、納税

55) 千葉地判平成2年10月31日税資181頁206頁(東京高判平成13年6月6日訟月38巻5号878頁(確定))。

56) 那覇地判平成8年4月2日前掲注50)。

相談の存続も危ぶまれる結果となることは容易に想像でき、相当でない」とし、「本件のように、各税務署職員が一般的な知識をもって即答したことに対する信頼は、税務官庁の公的見解に対する信頼に比して、信頼の程度に格段の差があるというべきであり、そのようなものに対する信頼を基礎として、租税法律主義の原則の下における納税者間の平等や公平を損なうことは到底容認できない」と判示している。

(2) 原則否定説

千葉地裁平成17年12月13日判決⁵⁷⁾は、税務相談室の担当職員が、所掌事務である税務相談の一環としてされた回答の信義則違反が争われた事例である。同判決は、「一般に、税務相談は、税務署側で具体的な調査を行うこともなく、相談者の申立てに基づき、その範囲内で、行政サービスとして納税申告をする際の参考とするために一応の判断を示すものであって、仮に、その相談が課税に関わる個別具体的なものであったとしても、その助言どおりの納税申告をした場合には、その申告内容を是認することまでを何ら意味するものではなく、最終的にいかなる納税申告をすべきかは、納税義務者の判断と責任に任されていることを考慮すれば、税務相談における回答ないし助言は、税務署長等の権限のある者の公式の表明と解されるような特段の事情のない限り、信頼の基礎となる公的見解というには不十分というべきである」と判示している。

このように、特段の事情などがない限り、税務相談の誤った回答があったとしても、信義則違反にはならないとする裁判例は、他にもある。例えば、東京地裁昭和61年11月27日判決⁵⁸⁾(以下「東京地裁昭和61年判決」という。)は、「所得税の確定申告や修正申告が、その内容において法律の規定に従っていないときは、たとえ、原告主張のように、右相談官がその旨を指導し、それを信じてされたものであるとしても、また、右調査官が右申告を是認するかの如き告知をしたものであるとしても、そのことによつて、右申告が法律の規定に従つたものになるわけでもない」としながらも、「税務担当職員の指導等につき、納税者が信頼を抱いた場合において、納税者がそのような信頼を抱くことにもつともな事情が

57) 千葉地判平成17年12月13日前掲注50)。

58) 東京地判昭和61年11月27日税資154号691頁(東京高判昭和63年4月26日税資164号305頁、最判昭和63年12月15日税資166号794頁(棄却))。

あり、かつ、その信頼を裏切られることによつて納税者が格段の不利益を被るなどその信頼を保護しなければならないとするに足るだけの特段の事情があるときは、例外的に、その信頼の保護が考えられねばならず、他に適切な手段がない以上、信義則ないし禁反言の法理により、その信頼に基づく確定申告等をそのまま是認しなければならないとすることも考えられないではない」と判示している⁵⁹⁾。

また、神戸地裁平成 11 年 12 月 13 日判決⁶⁰⁾は、「一般に税務相談は、税務署職員が、具体的な調査を行うこともなく、相談者の申立のみに基づきその申立の範囲内で、行政サービスとして納税申告をする際の参考とするために、税務署の一応の判断を助言として示すものであって、その助言は、仮に課税にかかわる個別具体的なものであったとしても、助言内容どおりの納税申告をすれば必ずその申告内容を是認するということまで意味するものではなく、最終的にいかなる納税申告をすべきかは納税義務者の判断と責任に任されているというべきであって、税務相談における助言は、それが税務署長等の権限のある者の公式の見解の表明とみられるものでない限り、(略)信頼の対象となる公的見解とはいえない」と判示している。

3 肯定説

租税法律主義を理由に税務相談における信義則違反の主張を失当ということではできないとして、信義則違反になる可能性を一般論として肯定する見解に、札幌地裁昭和 52 年 11 月 4 日判決⁶¹⁾(以下「札幌地裁昭和 52 年判決」という。)がある。この裁判例は、最高裁昭和 62 年判決前のものであり、同最高裁判決が示した課税処分に關する信義則適用の要件を前提とするものではないが、次のように判示していた。

59) もっとも、同判決は「本件においては、原告がその主張する如き信頼を仮に抱いたとしても、その信頼を裏切られたことにより原告が被る不利益は、法律の規定に従つた課税処分(本件係争年の更正)に基づく正当な税額を負担しなければならないという不利益に過ぎず、それを超える格段の不利益があることについては、主張も立証もないから、その信頼を保護しなければならないとするに足るだけの特段の事情があるとは認め難い」と判示し、本税相当額については「経済的不利益」にあたらないことを前提としている。

60) 神戸地裁平成 11 年 12 月 13 日前掲注 50)。

61) 札幌地判昭和 52 年 11 月 4 日訟月 23 卷 11 号 1978 頁(確定)。

すなわち、「納税者がする法人税の申告は自らの判断と責任においてこれを行なうものであり、申告に至るまでの過程で為された税務相談における指導、回答は相談者を法的に拘束するものではないことは、いずれも被告ら所論のとおりであるが、しかし税務行政の円滑な遂行のため税務相談のはたしている重要性に鑑みれば、それが法的に拘束を与えないまでも事実上拘束あるいは大きな影響を与える場合があることが推認できるのであつて、さすれば、税務相談における税務当局ないしその職員の指導、回答といえども、全く責任の埒外に置かれるとするのは妥当でなく、前述した総合的判断の下で、自らの指導ないし回答の内容に拘束される余地がある〔下線は筆者〕」とし、「本来適法に節税を図れるところ、誤つた指導ないし回答によつてその機会を逸し、節税を図り得なかつたことをもつて不利益と主張する（略）とおりとすれば、本来国民の義務として納むべき租税債務ないし負担を免れる結果を導くものとは異なり、本来負担しないことも可能であつたのに税務当局側の誤つた指導、回答で、租税債務ないし負担を負うに至つたというものであつて、かえつて節税を図り得た納税者と比べその負担において不平等な結果を招来していることとなるのである。さすれば本件において禁反言の原則の適用要件を考慮するにあつても、（略）租税法主義からする制約を重視する根拠はなく、むしろ行政庁側の行動や、右行動を納税者が信頼したことが正当の理由をもつか否か信頼するに至つた事情等が重視されなければならない〔下線は筆者〕」という判示である⁶²⁾。その説示には、税務相談の今日における重要性、国民からの信頼を保護すべき必要性が含まれており、示唆に富む判決といえる。

62) 最高裁昭和62年判決前の裁判例であり、租税法に信義則が適用されるか否かという一般論については、「租税法の分野における禁反言の原則の適用の要件は、あの正義と、この正義と、二つのものの間の重要度の衡量の結果において定められる。そして右衡量を行なうにあつては、納税義務者が信頼した行政庁側の行動（即ち誤まつた内容を明らかにすることは勿論、その行動がいかなる手続や方式により為されたものであるか等）について検討するのをはじめ、行政庁側の行動を納税者が信頼したことが正当な理由を持つるか否か（本件のような税務相談の場合、相談にあたり回答の前提となる具体的な事情を相談者がどこまで明らかにしたかを含む）信頼して行為しあるいは行為しなかつたことによる不利益の内容、そしてその不利益を回復する場合における他の納税者との均衡の程度等、諸般の事情を検討したうえ総合的に判断されることが必要である」という考え方を前提として採用していた。

4 検討

以上のとおり、税務相談において誤った回答がなされたとしても信義則違反になり得ないとする見解が裁判例には多く、場合によっては信義則違反を検討すべき場合もあり得ることを認める裁判例もあることを概観した（ただし、税務相談における誤った回答について信義則違反が認められた裁判例はない。）。

しかし、信義則違反に該当するための要件である「公的見解の表示」にあたるか否かを検討しても、ほとんどの税務相談をめぐる争いは、その誤指導がなければ発生しなかったはずの税額を「経済的不利益」にあたると考えて課税処分を取消しを求めるものである。この税額は、例えば、東京地裁昭和61年判決でも「原告がその主張する如き信頼を仮に抱いたとしても、その信頼を裏切られたことにより原告が被る不利益は、法律の規定に従った課税処分（本件係争年の更正）に基づく正当な税額を負担しなければならないという不利益に過ぎ」ないと判示されている⁶³⁾。

この点、加算税については、別途、国税通則法が規定する（例えば、過少申告加算税の場合であれば65条4項が定める）「正当な理由」にあたるか否かの問題として争うことで、その賦課決定処分が取り消される可能性はある。国税庁長官もいわゆる加算税通達（事務運営指針）のなかで、誤指導に基づく申告が「正当な理由」にあたる可能性を認めている（国税庁長官「申告所得税及び復興特別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）」第1.1(4)）。具体的には、「確定申告の納税相談等において、納税者から十分な資料の提出等があったにもかかわらず、税務職員等が納税者に対して誤った指導を行い、納税者がある指導に従ったことにより過少申告となった場合で、かつ、納税者がその指導を信じたことについてやむを得ないと認められる事情がある」場合には、国税通則法65条4項の「正当な理由」が認められると規定されている。

そこで、十分な資料の提出等があり、納税者にやむを得ないと認められる事情があれば、税務相談における誤指導によって生じた加算税については、賦課されないとすることで⁶⁴⁾、あるいは賦課されたとしても審査請求及び訴訟で取消しがなされ

63) 東京地判昭和61年11月27日前掲注58)。

64) 例えば、本判決で問題になったストック・オプション課税では、給与所得であるとしてなされた更正処分の取消しを求める納税者の訴訟が多く提起された後、訴訟係属中に従前は一時所得で申告するよう指導を行っていた事実があることを認め、誤指導に基づ

ることで、救済が図られる可能性がある⁶⁵⁾。また、延滞税についても同様に、誤指導との因果関係が認められるものについては免除がなされる可能性がある⁶⁶⁾。

しかし、信義則の主張がなされるのは、こうした加算税の賦課決定処分の取消しを求める請求においてではなく、そのおもとにある本税についての課税処分（更正処分等）の取消しを求める請求においてである（そもそも、税務相談における誤指導の問題で、納税者が本質的に救済を求めているのは本税相当額である。）。

そうすると、仮に公的見解の表示にあたることの結論が下された場合でも、本税相当額が「経済的不利益」にあたるか否かの検討が次に必要となる。そして、これがクリアされなければ信義則違反による救済は図れない。しかし、東京地裁昭和61年判決を例に挙げたように⁶⁷⁾、本来納付すべき税額については「経済的不利益」にあたらないと解するのが、裁判例の趨勢である⁶⁸⁾。具体的には、一時所得にあたる

き賦課されていた過少申告加算税の賦課決定を国税当局が職権取消しをした例がある（「読売新聞」平成13年5月17日参照）。

65) 税務署職員の助言による申告であることを理由に「正当な理由」が認められた裁判例がある（札幌地判昭和50年6月24日判タ341号268頁）。ただし、控訴審で同判決は取り消されている（札幌高判昭和51年9月19日訟月22巻11号2635頁（最判昭和52年6月14日税資94号687頁））。

66) 国税庁長官「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）」には、「(1)要件 次のいずれにも該当すること。イ 税務職員が納税者（略）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（略）に関する税法の解釈又は取扱いについての誤った指導（略）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につき申告又は納付することができなかったこと。（略）ロ 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。なお、この事由の認定に当たっては、指導時の状況、誤指導の内容及びその程度、納税者の税知識の程度等を総合して判断することに留意すること。(2)期間 その誤指導をした日（その日が法定納期限以前のときは法定納期限の翌日とする。）から、納税者が誤指導であることを知った日（そのことを郵便により通知したときは、通常送達されると認められる日とする。）以後7日を経過した日までの期間」にあたれば、当該期間の延滞税が免除されとの規定がある（同1）。

67) ただし、最高裁昭和62年判決による課税処分における信義則違反の判断枠組みが提示される前の裁判例である。

68) 木山泰嗣「信義則の解釈論的可能性と限界—ストック・オプション事件からの一考察」青山法務研究論集5号（2012年）29頁参照。例えば、従前の課税庁の見解を信頼して申告した納税者が課税処分の取消事由として主張した信義則違反の有無について判示された裁判例に、横浜地判平成16年1月21日税資254号順号9519、東京高判平成16年2月25

との従前の課税庁の見解を信頼して一時所得で申告をしたところ⁶⁹⁾、給与所得であるとして更正処分を受けた事例において、「本件各更正処分を受けることによって納税額は増加するが、本件各権利行使益は給与所得に該当するのであるから、上記納税額の増加は本来あってしかるべき額に戻るだけであって、これを著しい経済的不利益と評価することは相当ではない⁷⁰⁾」としたもの、「納税は、課税庁の方針変更によるものとしても、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のであるから、結局、一審原告が主張する経済的不利益は、課税処分により税額が本来納付すべきものに増額されたことを意味するにすぎず、未だ経済的不利益を被ったともいえない⁷¹⁾」としたもの、「課税庁の見解を信頼し、公の見解に従って、本件権利行使利益を一時所得として申告したこと、ところが本件更正等を受けたため、所得税等の追加支払を余儀なくされ、改めて多額の経済的負担を強いられることになったことは認められる」としながらも「本件権利行使利益につき給

日税資254号順号9571、東京地判平成16年2月27日税資254号順号9578、東京高判平成16年8月4日254号順号9714、東京高判平成16年10月7日訟月51巻12号3312頁、東京高判平成16年10月28日税資254号順号9801、東京高判平成16年11月24日税資254号順号9825、東京高判平成17年4月27日税資255号順号10013等がある。

69)「東京国税局直税部長が監修し、同局所得税課長が編者となり、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』昭和60年版には、外国法人である親会社から日本法人である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ついては、ストックオプションが給与等に代えて付与されたと認められるとき以外は一時所得として課税されることになるという趣旨が述べられ、平成6年版までの『回答事例による所得税質疑応答集』においても同旨の記述が踏襲されていた。また、国税庁審理室補佐が週刊税務通信1881号（昭和60年5月6日号）に執筆した『株式購入選択権が与えられた場合の課税関係』と題する回答には、外国法人である親会社から日本法人である子会社の従業員等に株式購入選択権が与えられた場合の課税関係について、株式の時価と選択権の行使価額との差額は原則として一時所得として課税されることになるものとする旨の記述があった。課税実務においても、平成9年分の所得税の確定申告がされる時期ころまでは、このようなストックオプションの権利行使益を一時所得として取り扱う例が多かった。しかしながら、平成10年分の所得税の確定申告の時期以降は、課税実務上、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がされるようにな」ったとの事実が、同種課税の取消訴訟で最高裁に認定されている（最判平成18年11月16日民集222号243頁）。なお、最判平成18年10月24日民集60巻8号3128頁、最判平成19年7月6日民集225号39頁等においても同旨の認定が行われている。

70) 東京地判平成16年2月27日前掲注68)。

71) 東京高判平成16年10月7日前掲注68)。

与所得として課税されたため、一時所得として申告したよりも多額の税金を支払わなければならなくなったことは、本来納付しなければならない所得税の納付のための出捐であるから、ここにいう不測の経済的損失に当たらないことはもとより当然のことである」としたもの⁷²⁾がある。

この点、例えば、税務相談ではない誤った行政指導の事案では、事前に相談した警察官の言動から風営法上の許可（風俗営業の許可）を得られると信頼して、許可を得られることを前提に従来営業してきた店舗をマージャン店にするための改造工事に着手してしまい、後から許可が得られないと発覚したため、改造工事について不要な支出を余儀なくされた者に当該費用についての損害賠償金の支払が認容された例はある⁷³⁾。しかし、本稿で対象にするような税務相談の事例では、その多くは、上記のとおり本税相当額の納付を余儀なくされた点についての救済を求めているのが現実である。信義則違反が主張されるのは課税処分取消訴訟である以上、課税処分に基づき納付を余儀なくされた税額とは別の損害については、後述する国家賠償請求訴訟を提起することで請求するほかなく、別の問題となる。

そうであれば、税務相談において誤指導がなされた事例の救済方法を、信義則の適用として議論をしたところで、そもそも本質的な救済の途はなく、有益性に乏しい論点といわざるを得ないことになってしまう⁷⁴⁾。ここでこの議論を有益なるものにするためには、本来納付すべき税額であっても「経済的不利益」にあたり得るという考え方が成り立つかどうかである。

確かに、誤指導がなければ当該取引を行っていなかったというような場合であっても、現実には当該取引は実行され無効となるか解除されるなどのことがない限り、その取引の私法上の効力は有効となる以上、取引をしたにもかかわらず、しなかった場合を前提にして税の負担を免れさせるのは妥当ではないと考えざるを得ないのかもしれない。しかし、誤指導がなければ着実に税負担が減免される規定が適用さ

72) 東京高判平成17年4月27日前掲注68)。

73) 京都地判平成12年2月24日判時1717号112頁（確定）。

74) 玉國文敏「判批」宇賀克也＝交告尚史＝山本隆司編『行政判例百選Ⅰ〔第6版〕』（有斐閣、2012年）59頁は、「たとえ税務職員のミスや誤指導などが原因であるにしても、信義則違反を理由に納税者が本来負担すべきであった納税義務を完全に免れさせることは、他の納税者とのバランスを欠き、国民の間に新たな不公平を生じる結果を招きかねない」とし、「信義則が働くとしても、それによる救済の範囲は自ずと制限され」という。

れており節税ができたといえるような場合であれば、行われた取引が有効であることを前提にしても、なお当該減免規定が適用されていれば負担する必要がなかった本税相当額を負担する不利益を被ったということがいえないだろうか（例えば、確定申告書に買替資産に係る住宅借入金等の残高証明書が添付されていないため租税特別措置法（平成13年法律第7号による改正前のもの）41条の5（居住用財産の譲渡損失の金額の繰越控除）の適用はできないとされた事例⁷⁵⁾などは、まさにこれにあたるであろう。）。この点で、札幌地裁昭和52年判決が「本来負担しないことも可能であつたのに税務当局側の誤つた指導、回答で、租税債務ないし負担を負うに至つたというものであつて、かえつて節税を図り得た納税者と比べその負担において不平等な結果を招来していることとなる〔下線及び傍点は筆者〕」と判示していた点を指摘しておきたい。いわゆる租税法主義（合法性の原則）から要請される課税の公平・平等（他の納税者間との平等）と異なり、節税を受けることができた納税者を視点においてその公平を考えている⁷⁶⁾。

もっとも、札幌地裁昭和52年判決は最高裁昭和62年判決前のものであり、同最高裁判決以降にこのような考えを示した裁判例はみあたらない。そして、最高裁昭和62年判決は、青色申告者となるためには税務署長の承認が要件であると法定されている（所得税法143条）以上、この承認を得ていないにもかかわらず青色申告者と扱うことを認めていない（「青色申告の承認は、課税手続上及び実体上種々の特典（租税優遇措置）を伴う特別の青色申告書により申告することのできる法的地位ないし資格を納税者に付与する設権的処分の性質を有する」としている点などから、「このような制度のもとにおいては、たとえ納税者が青色申告の承認を受けていた被相続人の営む事業にその生前から従事し、右事業を継承した場合であっても、青色申告の承認申請書を提出せず、税務署長の承認を受けていないときは、納税者が青色申告書を提出したからといって、その申告に青色申告としての効力を認める余地はない」と判示している。）。このような裁判例の考え方を前提にすると、また、

75) 東京高判平成19年2月27日前掲注50)。

76) 「一般に、単に租税法令が定める税額の納付を強いられるという事実は、信義則の適用要件を充足しない」としながらも、「『本来適法に節税を図れるところ、誤った指導ないし回答によってその機会を逸し』本来の租税債務を負うに至つたという場合（略）は別である」と指摘するものに、乙部・前掲注51) 158頁がある。

そもそも、信義則違反が主張される処分取消訴訟においては、処分の適法性という観点でしか問題を捉えることができないことを考えると、これとは別に個別の損害論として捉えることが可能な国家賠償請求の問題として議論されるべきものといわざるを得ない。この点で、本来納付すべきものとされてしまう税額の還付を信義則の問題として捉えて納税者の救済を図る試みは、最高裁昭和62年判決を前提にする以上、困難な壁にぶつかる（ただし、立法論による救済可能性を模索する方法はある。この点は後述する。）。

そこで、次に問題とされるべきは、国家賠償による救済である。具体的には、国家賠償法に基づく損害賠償請求として違法性が認められるか否かである。税務上の行政指導について「税務相談時の回答誤り（誤指導）を理由とし」た「国賠訴訟が提起される事案も最近は多い」と指摘をする法務省大臣官房租税訟務課長の論稿にも、「このような場合、納税者としては上記経緯がある故に更正処分等には納得がいかないものの、信義則違反等を主張して更正処分等を覆すためには」特別の事情が必要であるが、これが認められることは「困難であることから、そもそもこのような更正処分等を受けるに至ったのは税務相談時の誤指導が原因であるとして、国賠訴訟の提起に至っているようである」との説明がなされている⁷⁷⁾。

VI 国家賠償請求における違法性を争う場合—裁判例の分析

1 職務行為基準説—最高裁平成5年判決

(1) 違法二元論

国家賠償法上の違法性については、更正処分等の行政処分の取消訴訟で取消事由とされる違法性と同義と捉えるべきなのか（違法一元論）、それとも両者は別の意味を持つものと捉えるべきなのか（違法二元論）という議論がある⁷⁸⁾。

77) 新田智明「課税処分その他税務職員の職務行為に対して提起される国賠訴訟上の問題点」訟月58巻1号別冊（2012年）235頁。

78) 井上繁規「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成5年度（上）375頁参照。宇賀克也『行政法概説Ⅱ 行政救済法〔第5版〕』（有斐閣、2015年）431頁、塩野宏『行政法Ⅱ 行政救済法〔第5版補訂版〕』（有斐閣、2013年）319頁、櫻井＝橋本・前掲注39）372－373頁、喜多村勝徳「行政処分取消訴訟における違法性と国家賠償請求事件における違法性との異同」藤山雅行＝村田斉志編『新・裁判実務体系 第25巻 行政争訟〔改訂版〕』（有斐閣、

しかし、最高裁平成5年3月11日第一小法廷判決⁷⁹⁾（以下「最高裁平成5年判決」という。）をみると、違法二元論に立っていることがわかる。同判決は、収入金額を納税者が行った確定申告よりも増額しながら、所得金額の計算において控除される必要経費の額についてはそのままにする増額更正処分を行い、当該処分の取消しを求める前訴で一部処分が取り消されたため、当該更正処分を行った税務署長の行為は国家賠償法上の違法性が認められるとして慰謝料や訴訟費用の損害賠償を求める訴えが提起されたものである。

原審では、申告時よりも約2倍に収入金額を増額させた昭和48年分の更正について（昭和46年分は1.215倍、昭和47年分は1.143倍に過ぎなかった増加率に着目し違法とは判断しなかった。）、売上原価、消耗費及び給料賃金の必要経費を過少認定した点について、税務署職員の職務経験上容易に想到すべきであるとして、国家賠償法上の違法性を認められた⁸⁰⁾。

これに対して上告審（最高裁平成5年判決）では、国家賠償法上の違法性が認められなかったため、同判決は「訴訟目的や判断要素の相違を理由として、両者の違法は同一でないとする違法性相対論」（違法二元論）に立つものと理解されている⁸¹⁾。

（2）職務行為基準説

このように違法二元論（違法性相対論）に立つ場合、更に国家賠償法上の違法性については、どのような判断基準で判定すべきかが問題になる。この点について、最高裁平成5年判決は、「職務行為基準説」に立つことを明らかにしている⁸²⁾。上記のとおり、「税務署長が資料を収集し、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更正をした

2012年）629頁、佐藤英善編『実務判例逐条国家賠償法』（三協法規、2008年）59－60頁〔下山健治執筆部分〕等参照。ただし、論者により説の名称は様々である。

79) 最判平成5年3月11日前掲注16)。

80) 大阪高判平成元年3月28日判タ702号135頁。

81) 井上・前掲注78) 377頁、379頁、櫻井＝橋本・前掲注39) 370－373頁、石井忠雄『国家賠償訴訟入門』（三協法規、2005年）170頁。

82) 井上・前掲注78) 379頁、384頁、宇賀・前掲注78) 437頁、喜多村・前掲注78) 632頁等参照。

と認め得るような事情がある場合に限り」違法の評価を受けると判示されているからである。

(3) 検討

以上のように、最高裁平成5年判決は職務行為基準説に立つものである。しかし、職務行為基準説を前提にしても、税務相談における誤った回答に国家賠償法上の違法性が認められるかについては、以下のように議論が分かれている。

2 否定説

(1) 完全否定説

税務相談が法的効果を伴うものでない行政サービスであることを理由に、誤った回答がなされたとしても国家賠償法上の違法性を基礎づける職務上の法的義務違反はないとする見解がある。例えば、千葉地裁平成17年12月13日判決⁸³⁾は、次のように判示している。

「国家賠償法1条1項は、国又は公共団体の公権力の行使に当たる公務員が、個別の国民に対して負担する職務上の法的義務に違反して当該国民に損害を与えたときに、国又は公共団体がこれを賠償する責めに任ずることを規定するものであるところ（最高裁昭和53年（オ）第1240号同60年11月21日第一小法廷判決・民集39巻7号1512頁参照）、公務員の行為が同項の適用上違法と評価されるかどうかは、当該公務員の行為が個別の国民に対して負う職務上の法的義務に違反してなされた場合でなければならないと解される。

一方、税務相談は、（略）税務署側で具体的な調査を行うこともなく、相談者の申立てに基づき、その範囲内で、納税申告をする際の参考とするために一応の判断を示すものであって、最終的にいかなる納税申告をすべきかは、納税義務者の判断と責任に任されているものである。また、税務相談に関し、担当者が相談者に対して調査又は助言等を行うべき旨や相談に対する回答の法的効果を定めた法令は存しないところである。

このような税務相談の性質に加えて、日々多数寄せられる税務相談に対する回答

83) 千葉地判平成17年12月13日前掲注50)。

の正誤について国が国家賠償法上の責任を負うこととした場合には、税務相談の維持自体が困難となることが容易に推測されることを併せ考えれば、税務相談は法的効果を伴わない行政サービスであり、回答者が個別の国民に対して正確な回答を提供すべき法的義務を負担するものではないものといわざるを得ず、税務相談に対する回答が誤ったものであった場合にも、国家賠償法1条1項の適用を基礎づけるに足りる職務上の法的義務の違反があるとはいえないというべきである。〔下線は筆者〕

(2) 原則否定説

原則として否定しながらも、特段の事情がある場合には税務相談の誤った回答が国家賠償法上の違法性を帯びる場合があるとする見解もある。例えば、「税務官庁の公的見解の表示とはいえない通常の税務相談の場合にはそこまでの法的義務はなく、誤った回答であることを知りつつ納税者を害する目的であえて表示するような特段の事情がない限り、後に相談に対する回答が誤りとされても、原則として職務上の法的義務違反と評価されることはないというべきである〔下線は筆者〕⁸⁴⁾」とするものである。

このように、税務相談における回答に誤りが存在したとしても、特段の事情がない限り、国家賠償法上の違法性の問題は生じないとする見解には、東京高裁昭和63年11月30日判決⁸⁵⁾もある。同判決は、「かりにそのような回答があったとしても、税務当局が行う税務相談は、専ら行政サービスの一環として納税者のため税法の解釈、運用又は申告手続等についてその相談に応ずるもので、具体的な課税処分とは関わりがないし、もちろん当局の公式見解でもない。すなわち、右相談における回答は、将来の課税処分を拘束するものではありえない（その回答について担当者の故意、過失があったときは、不法行為、国家賠償の問題となる余地があることは別論である。）〔下線は筆者〕」と判示している。このかっこ書の判示から、国家賠償法上の違法性が認められる余地は認めていることがわかる。千葉地裁平成18年1月26日判決⁸⁶⁾も、「税務相談における指導、助言は、税務署の一般的かつ仮定的な

84) 新田・前掲注77) 236頁。

85) 東京高判昭和63年11月30日前掲注50)。

86) 千葉地判平成18年1月26日前掲注50)。

判断を示すものにすぎず、これに従うべきか否かは、納税者の自己の判断と責任に委ねられているというべきであるから、この指導、助言が個別的具体的な資料に基づく税務相談に対するものであり、しかも、税務署長らの権限のある者の公式の見解の表明と受け取られるような特段の事情のない限り、国家賠償法上違法ということとはできないというべきである〔下線は筆者〕と判示している。

3 肯定説

これに対して、原則否定説のような例外的な場合のみ税務相談の誤った回答に違法性を認めるのではなく、職務上尽くすべき注意を尽くしたか否かをみて、違法性を判定する見解もある。事実認定の問題にはなるが、税務相談の法的性質から一般的に誤った回答をしても違法性は認められないといった議論をするものではない点に特色がある。

このように、税務相談の誤った回答が、一般的に国家賠償法上の違法性の問題を生じ得るとする裁判例は、他にもある。本稿で素材とした東京高裁平成21年9月29日判決（本判決）⁸⁷⁾も、これを前提にしていると考えられる。上記のとおり、「通常尽くすべき注意義務違反」の有無を判断しているからである。森浩一氏も「当該公務員の行為が個別の国民に対して負う職務上の法的義務に違反してなされた場合」に国家賠償法上の違法の評価がされるとの一般論を前提に、「例えば面接による個別相談の場で相談担当者が当然尽くすべき注意義務を尽くしてさえおれば、発生し得ないような単純な法令解釈誤りによる回答を行った場合や十分な部内での検討を経た上で文書で為される回答に誤りがあったような場合には、回答の正確性に限界があるという主張は必ずしも妥当性を持ちえ得」ないとし、「誤った回答行為が国家賠償法上違法と判断される余地もある」とする⁸⁸⁾。

また、信義則違反が問われた事例ではあるが、東京地裁平成元年判決は「税務署職員が税務相談事務に従事していることは公知の事実であり、右事務は税務担当職員の職務行為の一つと考えられるものであるから、公正かつ適正に処理すべき義務がある」と判示している（結論としては、「税務相談事務上要求される職務義務に

87) 東京高判平成21年9月29日前掲注14)。

88) 森浩一「税務行政と国家賠償」税大ジャーナル16号（2011年）71－72頁。

反したものとはいえない」としている。この判断について「税務相談における職員の職務上の注意義務にも言及している点において一般的意義を有する」との評釈がある⁸⁹⁾。

神戸地裁平成 11 年 9 月 28 日判決⁹⁰⁾（以下「神戸地裁平成 11 年判決」という。）は、「納税者の相談に対してどの程度の内容を教示するかは、基本的には、当該税務職員の裁量に委ねられているものといわざるを得ない」として裁量権を認めながらも、「納税が国民の義務とされる一方、税に関する法制度は多岐にわたっており、一般の納税者にとって、必ずしも、分かりやすいものとはいえないこと（このことは、消費税においても同様である。）、消費税の確定、納付について申告納税方式が採用されていることからすれば、消費税の申告方法や申告書の記載方法などの申告手続に関する事項は当然に教示すべきであろうし、また、具体的な対象事項に対する消費税支払の当否等の相談を受けた税務署員は、法の解釈、運用を示して、相談の対象事項が納税対象となるかどうかを明確に教示し、支払の当否について誤解を与えないようにする公務上の職責があるというべきである〔下線は筆者〕」と判示し、税務相談に対する回答が公務上の職責であることを明示している。そして、こ「のような場合に、何ら具体的な応答をしないと、あるいは誤った教示をするなどした場合には、著しく裁量の範囲を超えたものとして、右応答が違法性を帯びることがあり得る〔下線は筆者〕」と判示している。

なお、別の観点からではあるが税務相談の回答に違法性を認めた裁判例に、東京地裁平成 10 年 3 月 31 日判決⁹¹⁾（以下「東京地裁平成 10 年判決」という。）がある。同判決は、次のように判示している。

「……S 課長は、本件税務相談を受けるにあたって、東京都 E 都税事務所との間で事前の打合わせを行い、本件特別土地保有税の納税義務免除認定の基準日（略）現在の本件各土地の状況を同日撮影の航空写真で確認したところ、本件各土地には右基準日に何ら建物建築の着手がなされていなかったことを認識したことが認められ、右事実からすると、S 課長は、被告主税局資産税部固定資産税課の実務担当者として、本件各土地については特別土地保有税の免除認定の要件が存在しないとい

89) 判タ 732 号（1990 年）218 頁。

90) 神戸地判平成 11 年 9 月 28 日税資 244 号 860 頁（確定）。

91) 東京地判平成 10 年 3 月 31 日判タ 1041 号 158 頁。

うことを当然に認識し得たはずである。そうすると、このような状況下で原告 D から本件特別土地保有税の減額又は免除を得る方法につき相談（本件税務相談）を受けた S 課長としては、適正、公平な税務運営を図る観点から、原告 D らに対し、右減額、免除を得られる方法について、本件具体的事案に即した正確な情報を提供した上、適切な法的、技術的助言を与えるべき義務があったものというべきであり、右減額又は免除を受けることが不可能であると判断される場合、あるいは、そこにおける説明、資料等のみからでは各制度の要件に該当する否かについて直ちに判断することが不可能である場合には、特定の制度に拘泥することなく、広く各制度の概要を紹介するにとどめ、それらの各内容、申請手続等についても、一般的な説明をするにとどめるべきであって、もし仮に、相談担当者が納税者に対し、減額又は免除を受ける方法として特定の制度のみを紹介し、その申請を促すなどの対応した場合、右申請をすることにより納税者が現実には減額又は免除が得られるのではないかとの期待を抱かせることとなり、適正、公平な税務運営を図るという税務相談の本来の目的に必ずしも副わない結果となるおそれがあるから、これを厳に避けるべきであったものというべきである。

しかるに、S 課長は、（略）本件税務相談において、本件各土地が基準日には更地であったことを認識し、法 603 条の 2 に規定する特別土地保有税の免除の対象となる土地の要件を具備しないことを認識し得たにもかかわらず、原告 D らに対し免除認定の申請をするよう指導したのであり、その税務相談の実施方法は違法であった疑いが強いものといわなければならない。〔下線は筆者〕

ただし、東京地裁平成 10 年判決は、請求を棄却している。

4 検討

以上のとおり、信義則違反による救済が困難であったことと同様に、国家賠償請求による救済も極めて難しい現実が浮かび上がる。「課税処分は、抗告訴訟との関係では信義則違反とはならないが賠償訴訟との関係では信義則違反となりうるという考え方もあろう」という指摘もあるが⁹²⁾、そのような考え方を採用した裁判例はない。一般論として税務相談の回答について違法性を認め得る上記肯定説を採用し

92) 乙部・前掲注 51) 151 頁。

た裁判例がいずれも国家賠償請求そのものは認容していないからである。例えば、本稿の素材とした本判決は、税務署職員の回答について注意義務違反を明確に認めた点で稀有な裁判例であるが、相当因果関係を否定し、慰謝料を含めた損害賠償請求を一切認めていない。また、「違法であった疑いが強い」と判示した東京地裁平成10年判決も「本件各土地は、法605条の2の特別土地保有税の減免の対象となる土地にはあたらないというべきであり、もし仮に、原告Xらが、期限内に適式の申請を行ったとしても、本件特別土地保有税が減免されたであろうとはいえない」ことから、「本件税務相談の実施方法が仮に違法であったとしても、これによって、原告らが被った損害は何ら認められない」として、国家賠償請求を棄却している。また、神戸地裁平成11年判決は、そもそも当該事案においては違法性を認めていない。「税務職員の誤指導も、それが原因で違法な課税処分を招来したり申告行為の効力に影響を及ぼしたりする可能性があるにせよ、本来の納税義務自体を完全に消滅させる必要性は容易に生じない」との指摘もある⁹³⁾。

そうすると、税務相談の回答に違法性が認められる可能性がある点では信義則違反の論点よりも納税者の救済可能性が高まるとはいえ、現実的な救済はなされていない実情があることになるが、これは果たして妥当な結論といえるのだろうか。特に本判決のように税務署職員が注意義務を怠ったことが明らかになり、国家賠償法上の違法性が認められたにもかかわらず、慰謝料を含め相当因果関係のある損害はないと裁判所はいうのである。

しかし、訴訟費用等含め、誤った回答がなければ支出する必要がなかったといえる損失があることは明らかであり、これらについて相当因果関係のある損害が認められないことは、国民の理解は得難いであろう。信義則違反の論点の「経済的不利益」の捉え方についても理解は得がたいかもしれないが、理論的には本税相当額が本来納付すべき税額であることになるため、租税法主義（合法性の原則）からその考え方を認めざるを得ない部分はある。しかし、国家賠償法上の違法性については、例えば「税務に関する専門家」である税理士が仮に同様に誤った回答をした場合であれば、当該税理士に対する損害賠償責任が一般的に認められているのが裁判

93) 玉國・前掲注74) 59頁。

例であり⁹⁴⁾、それとの権衡が問題となる。また、納税者の場合で考えれば、申告納税制度の下、複雑かつ解釈論まで含めた理解はおよそ困難な税法解釈を誤ったとしても、基本的には「法の不知は害せず」とされ、ペナルティ（行政制裁）としての過少申告加算税は賦課される（誤指導がある場合は「正当な理由」が認められ得ることは上述したとおりであるが、ここでは納税者が自ら解釈を誤った場合である。）。申告納税制度の下では、税法解釈を納税者自身が誤ると加算税による制裁を受けるにもかかわらず、税務署等の職員が誤って回答した場合にはそれが違法といえる場合でも、納税者に生じた損失の回復は実現せず、かつ当該違法行為を行った税務署等の職員も国税当局側も何ら制裁（ペナルティ）は課せられないのである。これで果たして均衡がとれているといえるだろうか。

そもそも、本稿で整理した各裁判例における裁判所の判断については一応それなりに理論的な議論はなされていたと思われるが、国（課税庁）側の主張には「税務署は、確定申告期は繁忙期であり、そもそも正確な回答は期待できない」といった内容が含まれている。こうした主張は裁判所に直接認められているわけではないが、結論としては受け入れられている。これでは、税務行政に対する国民の信頼は得られないであろう。

そこで違法性が認められる回答が税務署等の職員によりなされた場合、少なくとも慰謝料等の損害賠償請求は認められるべきであるし、本来納付すべき税額そのものをストレートに100%損害として認めることに合法性の原則（租税法律主義）から抵抗があるのであれば、民事訴訟法248条を適用するなどして一定額については「損害」を認定し⁹⁵⁾、国家賠償責任を認めるべきである。

94) 例えば、相続税対策についての税務相談の助言に注意義務違反を認め、当該税理士に損害賠償責任を認めた東京地判平成10年11月26日判タ1067号244頁（確定）や、DESに伴い発生することが見込まれる債務消滅益課税について「課税される可能性、予想される課税額等を含めた具体的な説明をすべき義務があった」として、3億円を超える損害賠償責任を認めた東京地判平成28年5月30日公刊物未登載等がある。

95) 「損害が生じたことが認められる場合において、損害の性質上その額を立証することが極めて困難であるときは、裁判所は、口頭弁論の全趣旨及び証拠調べの結果に基づき、相当な損害額を認定することができる」と規定する民事訴訟法248条の規定は、税理士が依頼者に損害賠償責任を負う場合の損害額の認定に適用されている（東京地判平成10年9月18日判タ1002号202頁）。なお、国家賠償法上認められる損害の認定にも、民事訴訟法248条は適用され得る（最判平成18年1月24日集民219号329頁）。

なお、以上の議論は、①税務相談にあたり納税者から税務署等の職員に十分な情報提供がされていること、②税務署等の職員が正しい回答をすることが可能であったこと、③それにもかかわらず誤って回答がなされたこと、などの事実が認定されることが前提である。この点については、別稿で（弁護士の視点から）「当該税務相談における回答が具体的にどのような状況でなされたものであるか（納税者として提出すべき資料の提出を果たしているか、税務署職員として当該基礎資料を前提に正しい回答をするために調査しなければならないことがどれだけ、物理的かつ時間的に容易で可能であったか等）を論証していく必要がある⁹⁶⁾」と述べたことがある。例えば、横浜地裁昭和55年12月17日判決⁹⁷⁾は、代理人である税理士が国税局職員から「買替資産の特例のほか、割増償却も受けられる」との回答を得たとする原告の主張に対し、認定されたのは「自己の職業、身分は名のらず、電話で東京国税局所得税課審理係の係官に、『アパートを取得したのだが、取得総額に占める持出額の割合が4分の3近くになっているので、その持出額に対する割増償却を認めてもらえないものだろうか。救済してもらえると納税者は助かるのだが。』との趣旨のいわゆる税務相談をなしたところ、同係官は氏名等を告げることもなく『一応申告しておいて下さい。』と答えたというのであって、割増償却が認められることを了承ないし約束し、その旨の申告を指導したものでないことはもとより、責任ある税務当局の担当官として公式見解を表明したものでないことが窺える」という事実であった。

本稿が対象としている税務相談における誤った回答は、あくまで納税者から税務署等の職員に対して十分な情報提供がなされ（①）、職員が調査をすれば正しい回答をすることが可能であったにもかかわらず（②）、通常であればなされるべき回答とは異なる誤った回答がなされた（③）場合を前提にする。そして、そのような事実が認定された事例であっても、これまでみてきたとおり、現実的な救済が図られた裁判例が存在しないことは、問題である。古い裁判例においては立証の問題から誤った回答がなされたかの事実認定が困難であったものもあるのかもしれないが、権利意識の高まった今日の納税者においては税務署等の職員の誤った回答があった

96) 木山泰嗣『税務訴訟の法律実務〔第2版〕』（弘文堂、2014年）350－351頁。

97) 横浜地判昭和55年12月17日訟月27巻5号963頁（確定）。

事実そのものは裁判所でも認定できるに十分な証拠を持っているケースが、今後は増えてくるものと思われる。そのような場合に相も変わらず、従前の裁判例をなぞるような結論をたどり続けるようでは納税者の救済は実現できないし、納税者からの信頼は得られない。

裁判例の多くは、申告納税制度を議論の根幹に据え、納税者の自主的申告を正しい法の解釈及び適用まで含めて絶対的なものと捉えているようにみえる。例えば、「税務相談における税務署職員による指導ないし助言は、相談者に対して、一応の参考意見を示すものにとどまり、相談者がその指導ないし助言の内容のとおりになし申告をした場合にその申告内容を是認することまでを意味するものではなく、最終的にどのような納税申告をすべきかは、納税者の判断と責任に任されているというべきである」というような判示⁹⁸⁾である。

しかし、法の専門家である裁判所（裁判官）でも税法解釈を誤る（結果的に最高裁の判断と異なる判断をする）ことがあることは、税務訴訟において顕著な事実である⁹⁹⁾。それにもかかわらず、申告納税制度を理由に今日の複雑な税制とその解釈適用の問題について、本来信頼されるべき税務署等の職員から誤った回答をされた納税者が、その責任を全て負担させられるという法的帰結は、改められるべき時を迎えているのではないか。

VII 手続法の観点からの考察—信義則違反の課税処分に対する救済

改めるには、上記に挙げた①～③要件を満たすような場合（更正等の処分を行うことが信義則に違反する場合）に、当該処分は手続的瑕疵を帯びるものと解して違法と考える方法があり得るであろう。合法性の原則といえども、そもそも手続要件

98) 東京地判平成19年9月14日前掲注50)。

99) 例えば、本判決の事案で前提問題とされた外国法人発行のストック・オプション行使益について、最判平成17年1月25日前掲注12)と異なり、一時所得と判断していた裁判所もあった（東京地判平成14年11月26日判タ1106号283頁、東京地判平成15年8月26日税資253号順号9413、東京地判平成16年12月17日判時1878号69頁等）。そして、最判平成18年10月24日前掲注69)も「この所得区分に関する所得税法の解釈問題については、一時所得とする見解にも相応の論拠があり、(略)これを給与所得とする当審の判断が示されるまでは、下級審の裁判例においてその判断が分かれていた」と判示している。

(更正等の処分を行うための除斥期間, 理由附記の不備, 不服申立・出訴期間等)を満たさなければ, 当該処分は違法になる。しかしこの場合に, 手続要件を満たしていて課税処分をされた(あるいは自ら申告納税をしていた)場合の他の納税者との公平・平等が考慮されることはない。このような解釈を採ることが現行法上困難であるというのであれば, 加算税の「正当な理由」のように, 手続要件を明文化(立法)する方法も考えられるであろう。

(追記)

本稿は, 青山学院大学判例研究所 2015 年度ワークショップ(租税行政法)による研究成果の一部である。