

最新税務裁判例

課税処分の違法を理由とする国家賠償法に基づく国家賠償請求訴訟の提起及びその訴訟追行に係る弁護士費用が、同処分と相当因果関係のある損害であるかが争われた事例（東京地裁平成15年10月2日判決、東京高裁平成16年1月21日判決、最高裁平成16年12月17日第二小法廷判決）

鳥飼総合法律事務所 弁護士 佐藤 香織

1 はじめに

今回紹介する裁判例は、原告（個人）が被告（東京都）に対し、都税事務所がした固定資産税及び都市計画税の課税処分はその名宛人を誤った違法な処分であるとして、国家賠償法1条1項に基づき、慰謝料及び訴訟追行に係る弁護士費用相当額の損害賠償の支払いを求めたという事案です。

第1審である東京地裁判決及び控訴審である東京高裁判決は、いずれも原告の請求を棄却しましたが、最高裁は、原告の請求を一部認め、一部上告棄却、一部破棄差戻との判決を言い渡しました。

2 事案の概要

本件事案の概要は、以下のとおりです。

X（原告）は、A（学校法人）の理事で、平成12年2月25日にAの設立登記を行いました。同年3月17日、Xは、Aを所有者とし、平成11年11月30日新築を原因とする、東京都荒川区所在の本件建物の所有権保存登記を行いました。

平成12年10月10日、都税事務所長は、本件建物の平成12年度の固定資産税及び都市計画税について、Aに対し賦課決定をしました。ところが、賦課期日である平成12年1月1日の時点では、Aはまだ設立登記がされていなかったため、平成13年8月10日、都税事務所長は、上記賦課決定を取り消し、本件建物の所有者はX個人であるとして、Xに対して本件賦課決定（以下、「本件課税処分」といいます。）を行いました。

これに対し、Xは、平成13年10月5日、本件課税処分に係る税額等を納付した上、本件建物の賦課期日における所有者は設立中のAであると主張し審査請求を行いました。しかし、裁決が得られないまま約1年2か月経過したため、Xは、平成14年

12月11日に、Y（被告・東京都）に対し、本件課税処分が違法であるとして、国家賠償法1条1項に基づき、損害賠償の支払を求める本件訴訟を提起しました。なお、Xは、課税処分の取消訴訟は提起してはいませんでした。

その後の事情としては、平成15年4月10日に、本件課税処分が取り消されており、Xに対し過誤納金及び還付加算金が支払われましたので、Xは、その部分について請求を減縮し、Xの損害賠償請求は、慰謝料50万円及び弁護士費用66万1005円並びにこれらに対する遅延損害金の支払いを求めるものとなりました。

3 争点

本件の争点は、固定資産税及び都市計画税の課税物件の帰属を誤認してなされた課税処分に対して、国家賠償法1条1項が適用されるか、という点にあるのですが、具体的には、①違法な本件課税処分が国家賠償法の保護の対象とされるほどの精神的権利利益の侵害に該当すると評価できるか否か、②本件課税処分と本件訴訟提起に係わる弁護士費用との間の相当因果関係性の存否、つまり、違法な課税処分は審査請求を経た上で課税処分の取消訴訟により救済されるという制度が用意されているにもかかわらず、国家賠償訴訟の提起を行った場合に、その国家賠償訴訟の提起と弁護士費用等の間に相当因果関係が認められるか否か、という2点が問題となっていると考えられます。

4 当事者の主張

(1) Xの主張

- ① 国家賠償法に基づく慰謝料請求（違法な課税処分により精神的苦痛を受けた。）
- ② 弁護士費用の賠償請求（審査請求後、相当

期間にわたり裁決がなされないまま放置されたところから、訴訟を提起しなければ課税処分による損害は回復できないと判断して本件訴訟を提起したのであり、本件訴訟の提起、追行に要した弁護士費用の支出は本件課税処分と相当因果関係のある損害にあたる。）

(2) Yの主張

- ① 本件課税処分の瑕疵は軽微なものであり、国家賠償法上の違法性があるとまではいえない。
- ② もし違法性があるとしても、その救済手段としては行政不服申立及び課税処分の取消訴訟が用意されているから、国家賠償訴訟を提起しなければならない必然性はなく、本件課税処分と本件訴訟に係わる弁護士費用との間に相当因果関係はない。

5 国家賠償法に基づく訴え提起に係わる問題

(1) 課税処分の国家賠償訴訟

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る公務員が、その職務を行うについて、故意又は過失によって違法に他人に損害を加えたときは、国又は公共団体が、これを賠償する責に任ずる。」と定めています。同条項はいくつかの要件から成り立っており、その各要件について、損害賠償を請求する者が主張及び立証を行わなければならないとされています。

(i) 国家賠償法に基づく訴えの類型

国家賠償法に基づく訴えには、大きく分けて2種類あると言われています。

まず、税法解釈の誤りを違法理由とするものです。これは、税法の解釈・適用過程において、税務職員の採用した税法解釈が争われ、裁判所により違法判断が下された場合に、当該職員の税法解釈に過失があったか否かが争点とされる事案をいいます。

次に、事実認定過程の合理性等の有無を違法理由とするものです。これは、事実認定過程の合理性と過失の有無が争点とされる事案で、具体的には、課税物件の誤認や推計課税における所得金額の認定の過誤などが挙げられます。今回ご紹介する事案も、この後者の

類型であると考えられます。

(ii) 実際の国家賠償訴訟の例

次に、国家賠償法に基づく訴訟についての裁判例をご紹介します。

① 最高裁昭和44年3月6日第一小法廷判決（最高裁判所裁判集民事94号543頁）

この事案は、明石税務署長が不動産登記簿謄本を確認せずに不動産の贈与があったとして贈与者に資産再評価税及び無申告加算税の賦課決定処分をしたことに対し、納税者が、滞納処分阻止のために提起した訴訟の弁護士費用等の損害を賠償することを求めて提訴したという事案です。

この事案において、最高裁は、下記に引用しましたとおり、違法な課税処分の取消しが認容された場合には、当該取消訴訟の追行のために弁護士費用の支出を余儀なくされるものであるから、その支出のうち相当と認められる範囲内の費用は、違法行為と相当因果関係にあるものとして国家賠償が認容されるべきである、として、上告を一部破棄差戻としました。

「税務署長が納税者に対してなした課税処分は、税務署長の過失に起因する違法行為であるが、その取消を求めることなく放置すれば右課税処分に基づき滞納処分がなされる筋合いにあり、これを阻止し自己の権利を擁護するためには、審査決定取消の訴えを提起しその取消を求める以外に方法はないと認められるところ、右の訴えを提起し追行するには高度に専門家された技術を必要とし、一般人としては弁護士に委任しなければその目的を達成することがほとんど不可能に近いのであるから、右訴訟追行のため支出を余儀なくされた弁護士費用のうち、事案の難易・請求額・認容された額その他諸般の事情を斟酌して相当と認められる範囲内の費用は、違法行為と相当因果関係に立つ損害と認めるのが相当である。」

② その他の裁判例

その他、賦課関係の裁判例（更正の期間制限についての法律解釈の誤りに関するもの、所得の帰属者の誤認に関するもの、簿

外資産の認定の誤りに関するもの、など)は数件ありますが、これらの裁判例において、原告の賠償請求を認容した事例はわずかに数件しかないといわれます(詳しくは、村重慶一編「裁判実務体系」青林書院 第18巻、512頁以下参照)。

(2) 不服申立手続による救済と行政処分の違法を理由とする国家賠償との関係

(i) 争点及び判例・通説

前記3の本件の争点ともかかわりますが、行政処分の違法を理由として国家賠償訴訟を提起する場合、あらかじめ当該行政処分の公定力を覆滅しておくために、当該行政処分を取消訴訟等で取り消しておく必要があるか否か、という点が問題とされてきました。

この点、判例及び通説は、予め取り消しておく必要性はないとしてきました。

最高裁昭和36年4月21日第二小法廷判決(判例タイムズ121号42頁)の事案は、以下のとおりです。上告人(原告・控訴人)は、申請に基づき樹立された附帯買収計画が無効であるとして、この計画の無効確認訴訟を提起しました。ところが、訴訟の係属中に買収申請が取り下げられ、買収計画が瑕疵を帯びるに至ったため、処分庁はこれを理由に処分を取り消したので、買収計画ははじめに遡りその存在を失うに至りました。そこで、原審は、もはや無効確認訴訟を進行する法律上の利益がないとしました。これに対し、上告人は、上告理由として、無効確認訴訟を提起したのは、国家賠償の請求をするための前提として、処分の違法無効を確立しておく目的から出たものであるから、処分が取り消されても訴えの利益は失われないと主張しました。

この事案において、最高裁は、行政処分が違法であることを理由として国家賠償の請求をすることについては、あらかじめその行政処分につき取消又は無効確認の判決を得なければならないものではないとの判断を示しました。

(ii) 近時の学説

このような判例及び通説がある中、これに異を唱える学説が出てきています。こうした学説の対立は、本件事案の判決を理解する際

に有効ですので、両説についてここでご紹介します。

A 国賠肯定説

判例・通説と同様、取消訴訟等を経ずとも、国家賠償訴訟の提起ができるとする見解です。この見解の理由は、以下のとおりです。

- ・国家賠償訴訟と取消訴訟とはその目的を異にし、故意・過失の要件が加重的に付されているのであるから、国家賠償訴訟の提起を認めても取消訴訟の趣旨が没却されることにはならない。
- ・憲法17条を根拠に国家賠償法が制定されている制度的意義を重視。

平成に入ってから、この見解を支持する判例が出ています。浦和地裁平成4年2月24日判決(判例タイムズ803号76頁)は、「被告は、違法な租税の賦課処分は、専ら行政不服審査法上の異議申立て又は審査請求、及びこれに続く取消訴訟の提起等によって是正されるべきであると主張するが、これらは専ら租税の賦課処分の効力を争うものであるのに対して、租税の賦課処分が違法であることを理由とする国家賠償請求は、租税の賦課処分の効力を問うのとは別に、違法な租税の賦課処分によって被った損害の回復を図ろうとするものであって、両者はその制度の趣旨・目的を異にし、租税の賦課処分に関することだからといって、その要件を具備する限り、国家賠償請求が許されないとする理由はない。」と判断しています。

B 国賠否定説

一方、取消訴訟等の提起をまず行うべきであるとする見解があります。この見解の理由は以下のとおりです。

- ・金銭債権債務に係わる課税処分の取消訴訟と、課税処分の違法を理由とする国家賠償訴訟は、実質的に同じ目的及び機能を有するところから、国家賠償請求を認めると、それが実質的に課税処分の効力を覆滅させ、取消訴訟の排他的管轄の趣旨が没却される。

- ・不服審査前置主義、さらには法律関係の早期安定の趣旨から導入されている不服申立てに係る申立期間の制限や取消訴訟に係る出訴期間制限などの制度を重視。

(3) 損害及び損害との相当因果関係

なお、損害賠償請求を行う際には、「損害」及び「相当因果関係」の有無が問題となりますが、これらの概念について、ここで簡単に触れることとします。

(i) 損害の概念

通説は、不法行為によって発生する損害は、不法行為がなかったと仮定した場合の被害者の財産的・精神的利益状態と不法行為により現実にもたらされた財産的・精神的利益状態の差（差額説）としています。

(ii) 相当因果関係論

ある加害行為によって実際に生じた損害のうちで、さような加害行為から通常生ずるであろうと考えられる損害だけを賠償させるのを本則とし、特別の事情を伴ったために生じた損害は、加害者の行為の当時その事情を知っていたか又は知ることのできた場合にだけ、これを賠償させると解釈されている理論のことを言います。

6 裁判所の判断

(1) 第1審

第1審である東京地裁は、原告の請求を全部棄却しました。理由は以下のとおりです。

- ・課税処分の違法性は認定できるが、国家賠償法の損害賠償責任は成立しない。
- ・本件課税処分に関して財産的損害が填補されてもなお慰謝を要する精神的損害がXに生じたということが出来る特段の事情はないから慰謝料は認められない。
- ・本件訴えの提起、追行に要した弁護士費用が本件課税処分と相当因果関係のある損害に当たると解することはできない。

(2) 控訴審

控訴審である東京高裁においても、控訴人（原告）の請求は全部棄却されました。理由は以下のとおりです。

- ・課税物件の帰属認定の過誤による課税処分

は「職務上の注意義務」違反に起因しており、その点から本件課税処分の違法性を認定できる。

- ・違法な当該課税処分はXの財産上の権利利益を侵害したにとどまり、国家賠償法が保護すべき精神的権利利益の侵害にまでは及んでいないから慰謝料は認められない。
- ・違法な課税処分の救済には審査請求を経た取消訴訟という争訟手段が制度上用意されており、本件は本来取消訴訟により是正されるべきものである。したがって、国家賠償訴訟を提起する必然性はないから、本件訴訟提起に係る弁護士費用等の支出と本件課税処分との間には相当因果関係が認められない。

なお、上記第1審及び控訴審は、前記5(2)の「国賠否定説」に立脚し、違法な課税処分は審査請求を経た取消訴訟により救済されるべきであるから、取消訴訟ではなく国家賠償訴訟の提起は救済手段としての必然性が認められないので、違法な課税処分と本件損害との間には相当因果関係が認められないと判断したと考えられます。

(3) 最高裁

これに対し、最高裁は、原判決を一部破棄し、差戻しました。破棄されたのは、原判決中の弁護士費用相当額の損害賠償及びこれに対する遅延損害金の支払請求に関する部分です。その理由は以下のとおりです。

- ・本件課税処分の違法性を認定。
- ・違法な課税処分の主たる救済手段が取消訴訟であり、補充的救済手段として国家賠償訴訟が存在するという理解に立つ原審の立場を明確に否定。
- ・審査請求後1年2ヵ月間判決を得られなかった点や、本件訴訟を提起すると、ほどなく本件課税処分が取り消され、過誤納金の還付等が行われた点などの事実から、「本件訴訟の提起及び追行があったことによって本件課税処分が取り消された」ものと認定し、違法な本件課税処分と本件訴訟の提起に係わる弁護士費用支出の損害の間には相当因果関係があると判断。

なお、判決文は、以下のように述べています。

「上記事実関係の下において、原審は、次のとおり判断して、上告人の弁護士費用相当額の損害賠償請求及びこれに対する遅延損害金の支払請求を棄却すべきものとした。

(中略)

しかしながら、原審の上記判断は是認することはできない。その理由は、次のとおりである。

前記事実関係の下において、上告人が本件訴訟を提起することが妨げられる理由はないというべきところ、本件訴訟の提起及び追行があったことによって本件課税処分が取り消され、過誤納金の還付等が行われて支払額の限度で上告人の損害が回復されたというべきであるから、本件訴訟の提起及び追行に係る弁護士費用のうち相当と認められる範囲内ものは、本件課税処分と相当因果関係のある損害と解すべきである。」

なお、この最高裁判決の理由付けは、前記のとおり、「本件訴訟の提起及び追行があったことによって本件課税処分が取り消され、過誤納金の還付等が行われて支払額の限度で上告人の損害が回復されたというべきである」というものですが、仮に、訴訟（国家賠償法に基づく損害賠償請求訴訟）の提起及び追行があつて、同訴訟の結審前に課税処分の取消が行われなかった事案においても同様の結論が出るのか否かにつき、さらに検討が必要ではないかと考えます。

7 その他の問題点

本事案では直接問題となつてはいませんが、国家賠償法に基づく請求を行う際に問題となり得る論点について、以下、検討を行います。

(1) 課税処分の国家賠償法上の違法性判断基準

国家賠償法1条1項が要求する違法性と、行政処分取消訴訟における違法性の関係について、両者を同一であるとする違法性一元論と、同一でないとする違法性相対論が対立していました。

これにつき、最高裁平成5年3月11日第一小法廷判決（判例タイムズ833号113頁）は、以下のように判断して、課税処分について違法性相対論を採用したとされています。

「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項にいう違法があつたとの評価を受けるものではなく、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、右の評価を受けるものと解するのが相当である。」

(2) 課税処分をする場合の職務上の法的義務の内容

どのような場合に、国家賠償法上の違法性があるとされるのか、という点ですが、課税処分が違法として取り消された場合でも、さらに、「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課税したと認め得るような事情がある場合」でなければ、国家賠償法上の違法行為があつたことにはならないため、課税処分をする場合に「職務上通常尽くすべき注意義務」とは何か問われることとなります。

ただ、「職務上通常尽くすべき注意義務」が具体的にどのようなものであるかは、ケースバイケースであると言わざるを得ません。どのような理由に基づく課税処分であるのか、その際の税務職員の対応はどのようなものだったのか等、様々な観点から検討を行い、通常尽くすべき注意義務が尽くされていなかったことを主張立証することが必要となります。それには、裁判例として出ている事案を検討することも有効な方法でしょう。主なものとしては、最高裁平成5年3月11日判決（前記）、最高裁平成11年1月21日判決、浦和地裁平成4年2月24日判決（前記）等があります。

参考文献

判例時報 1912号177頁

村重慶一編

「現代 裁判法体系」新日本法規 第27巻

”

「裁判実務体系」青林書院 第18巻