

税務署職員の誤った指導について 国家賠償法上の「注意義務違反」 (違法性)が認められた東京高裁 判決の分析



木山泰嗣 弁護士

1 はじめに

1 誤指導事案のこれまで

税務署職員が納税者に対して課税関係について誤った説明をした場合、この指導に従い確定申告をした納税者に対して、「税務署職員の指導が誤っていた。正しい法解釈によると追徴課税が発生する」などとして、更正処分（追徴課税）がなされることがある。

こうした事案について、従前の判例では、①更正処分の取消しを求める訴訟で、納税者が「信

義則違反」を主張しても、「信義則違反」は認められず^(注1)、かつ、②国家賠償請求訴訟を提起したとしても、税務署職員の誤指導に「注意義務違反」(違法性^(注2))が認められることはなかった。

したがって、「誤った指導を受けた」という点について納税者が救済されることはなく、ただ過少申告加算税については、国税通則法65条4項の「正当な理由」にあたると判断される場合には、例外的に、ペナルティ課税は課さないという救済がある程度にとどまっていた^(注3)。

(注1) 税務相談における税務署職員等の指導を信頼して確定申告をした納税者が、後から誤指導だったとして追徴課税を受けた事案で、東京高裁昭和63年4月26日判決・税務訴訟資料164号305頁、東京高裁昭和63年11月30日判決・税務訴訟資料166号627頁、東京地裁平成元年7月26日判決・判例タイムズ732号217頁、東京高裁平成元年12月21日判決・税務訴訟資料174号1049頁、名古屋地裁平成2年5月18日判決・判例タイムズ739号95頁、東京高裁平成3年6月6日判決・訟務月報38巻5号878頁、那覇地裁平成8年4月2日判決・税務訴訟資料216号1頁は、いずれも、税務相談は行政サービスに過ぎないことなどを理由に信義則違反の主張を排斥している。

(注2) 国家賠償法1条1項は、「違法性」と「過失」を要件として定めているが、判例上は、両者をまとめた形で、「注意義務違反」の有無が検討されるのが一般である（後掲最高裁第一小法廷平成5年3月11日判決、最高裁第一小法廷平成11年1月21日判決・判例タイムズ1002号94頁参照）。したがって、「注意義務違反」は「違法性」と「過失」の双方を含む概念と考えることができるが、判決文では、注意義務違反を「違法性」と表記するものが多く、本判決の1審判決も、「注意義務違反」と「違法性」を同列に論じている。

(注3) 「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）」(課所4-16ほか)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、納税者とその指導に従ったことにより過少申告となった場合で、かつ、納税者と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こと」を国税通則法65条4項の「正当な理由」が認められる場合として列挙している。

2 本件の特筆すべき点

こうしたなか、東京高裁平成21年9月29日判決^(注4)(以下「本判決」という。)は、誤指導をした税務署職員に「注意義務違反」(違法性)を認定した。

過去の裁判例をひも解いても、税務署職員の誤指導に「注意義務違反」が認められた例は見あたらない。この点で本件は、請求そのものは相当因果関係がないことを理由に棄却されているものの、その判断(判決理由)に特筆すべき点があるといえる。

本稿においては、あまり知られていない本判決の事案と判示事項を紹介し、あわせて、税務署職員の誤指導事案に関するこれまでの判例及び裁判例との比較を行いたいと思う。

2 事案の概要

1 事案の概要

本件は、外国法人から付与されたストック・オプションを行使して利益(権利行使益)を得た納税者X(1審原告・控訴人)が、所轄のP税務署職員から譲渡所得で申告するよう説明を受けたため、これに従い平成6年分及び平成8年分の権利行使益をいずれも譲渡所得として申告及び納税をしていたところ、平成10年分においても権利行使益を得たため、これまでの指導どおり譲渡所得と記載した確定申告書をもって所轄のP税務署におもむいたXの妻乙が、確定申告書全体についてのチェックを求めたところ、(給与所得として確定申告するのが正しいにもかかわらず)同職員から一時所得として確定申告するようとの誤った指導(以下「本件指導」という。)を受けたため、これに従い、平成10年分及び平成11年分については、いずれ

も一時所得として申告し、法定期限内に納税も行っていたXが、後から「給与所得が正しかった」として、平成10年分及び平成11年分の権利行使益について税額が1億円を超える更正処分を受けたが、全額を納税する納税資金がなかったため、複数回にわけて追徴課税額を納税し、これによって延滞税等の負担が発生したため、XがY(国・1審被告・被控訴人)に対して、国家賠償法1条1項に基づき損害賠償請求をした事案である。

2 認定事実

ア 平成10年分の確定申告及び納税

Xの妻である乙は、平成11年3月11日、P税務署において、X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。X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、P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。

P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P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、P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、X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。

(注4) TAINS・Z888-1454, 税理53巻1号159頁。

Xは、平成11年3月17日、A社ストック・オプションを行使して取得した上記米国A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年分所得税約9,000万円を納付した。

イ 平成11年分の確定申告及び納税

乙は、平成12年3月13日、P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、X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。

Xは、平成11年12月22日、B社ストック・オプションを行使して取得した上記米国B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年分所得税約1,800万円を納付した。

ウ 本件指導の誤り及び本件各更正処分

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。

P税務署個人課税第○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、Xは、これに応じなかった。

そこで、P税務署長は、平成14年3月4日、X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、Xは、平成10年分所得税の未納付分約8,000万円及びその延滞税、並びに、平成11年分所得税の未納付分約800万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。

エ Xの納税

Xは、本件未納付税を納付するため、A社ストック・オプションを行使して取得した上記米国A社株のうち5万株を売却した（具体的には、平成15年3月7日、平成15年4月21日、平成15年8月13日、平成15年10月2日に分けて、それぞれ売却をした。）。

オ 本件未納付税の納付

X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1億円超を納付した（具体的には、平成15年4月30日、平成15年8月8日、平成15年8月28日、平成15年10月24日に分けて、それぞれ納付をした。）。

カ 延滞税の一部免除

W国税局長は、平成15年11月4日、X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約600万円を免除し、過納付金として約5万円を還付し、平成19年3月20日にも、Xに対し、平成14年7月25日までの滞納期間に係る延滞税約250万円を免除し、過納付金として約250万円を還付した。

キ 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

わが国においては、(略)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。

3 争点

- ① P税務署職員の注意義務違反の有無
- ② Xが請求する各損害及び因果関係の有無

争点は上記2点である。しかしながら本判決は、①については認めたものの、②（相当因果関係）については認めなかった。

そこで、本稿のテーマとの関係上、以下、争点①に関する主張及び判示のみを掲載し、検討する。

4 控訴審におけるXの主張

1 1審における主張と判断

Xは、1審において、本件指導当時において、権利行使益の所得区分についての裁判例はなく（最高裁判決で給与所得が確定しておらず）一時所得説が有力に主張されていたとしても、課税庁においては、平成10年分の確定申告期より「給与所得」で課税することについて統一的な見解があった以上、課税庁の統一見解の存在すら知らずに（全く文献を調べたり、国税局に照会することもせずに）、当該税務署職員らの独

自の判断で、一時所得で申告するよう指導したことについては、注意義務違反があると主張した。

ところが、1審判決は、P税務署を法的に拘束する規範はないし、文献をみななかったからといって直ちに過失が認められるわけではない旨判示し、平成10年分の確定申告期において統一的な見解があったことも否定したうえで、注意義務違反はないと判示した。

2 控訴審におけるXの主張

そこでXは、控訴審において、当時の文献をすべて書証提出し（下記①ないし⑧参照）、本件指導当時においては課税庁内部における統一見解があり、これを容易に知ることができる状態にあったにもかかわらず、何も調べずに「自己の見解」に基づき回答したP税務署職員の本件指導は、当該職員が通常尽くすべき注意義務を尽くことなく、漫然と誤った税務指導を行ったものであり、注意義務違反が認められると主張した。

ア 当時における多数の文献

- 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」（資料①）
- 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）」（資料②）
- 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（資料③）
- ④ 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）」国税速報・平成10年10月26日号（資料④）
- 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（資料⑤）

- 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(資料⑥)
- 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)」(資料⑦。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。)
- 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(資料⑧)

イ 東京国税局職員の陳述

本件指導時に東京国税局課税部個人課税課課長補佐をしていたQ氏作成の陳述書には、①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いたこと、②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ないが、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いたこと、③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こと等が述べられている。

5 裁判所の判断

1 東京地裁平成21年1月27日判決^(注5)

「本件指導当時、本件各権利行使益(略)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」として、「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、P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」と判示した。

また、「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、P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、P税務署職員に注意義務違反は認められないと判示した。

2 東京高裁平成21年9月29日判決^(注6)

「我が国では、(略)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(資料①)には、商法上のストック・

(注5) TAINS・Z888-1453。

(注6) TAINS・Z888-1454, 税理53巻1号159頁。

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、P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、X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。」（下線は筆者が記載）と判示し、P税務署職員に注意義務違反を認めた。

6 解 説

1 これまでの判例及び裁判例

税務に関する国家賠償法上の「注意義務違反」については、税務署長が行った更正の違法性が争われた事案ではあるが、最高裁第一小法廷平成5年3月11日判決・判例タイムズ833号113頁がある（以下「最高裁平成5年判決」という。）。この最高裁平成5年判決は、「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、右の評価を受けるものと解するのが相当である。」（下線は筆者が記載）と判示しており、課税処分に関する判断であるものの、これが誤指導事案のリーディングケースとなっている。

同判決の判示は、税務署職員に「注意義務違反」が認められる余地を残しているものの、「限

（注7） 例えば、立法行為の違法性が争われた最高裁第一小法廷昭和60年11月21日判決・判例タイムズ578号51頁は、「限り」という言葉を極めて限定的な「例外論」として使っている。もっとも、最高裁平成5年判決は、「容易に想定し難いような」といった文言は使っていないため、もう少し緩やかな例外論を示していると考えることができる。

り」という文言があるように^(注7)、実際にはあてはめの問題として、「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〇〇をした」という認定がされることは稀有であって、裁判例においても、事実上「注意義務違反」が認められることはほとんどなかった。

とりわけ税務署職員の誤指導があった事案については、誤指導の事実が認められたとしても、納税者が提供した情報や資料が不十分であったことや、税務相談は行政サービスに過ぎず正しい回答をすべき法的義務まではないことなどを理由に、「注意義務違反」はことごとく否定されてきた^(注8)。

これに対して、誤指導ではない事案においては、近時、税務署職員の対応に「注意義務違反」を認め、国家賠償請求を認容する裁判例も出現していた^(注9)。

2 本件で注意義務違反が認められた理由

このように、これまでの裁判例では、最高裁判平成5年判決が打ち立てた規範の壁を超えることができず、税務署職員に誤指導があっても「注意義務違反」が認められることはなかった。

それにもかかわらず、本判決ではこれが認められた理由としては、以下の事実を指摘することができる。

- ① 本件指導当時において、P税務署職員がすべきことが明らかにされたこと(具体的には、数多くある上記文献のうち1つでも見るべきであり、そうでなくても国税局に照会するべきだった。)
- ② 上記①のすべきことを、本件指導当時において行うことは容易であったことが明らかにされたこと(数多くある税務雑誌の文献を入手することは容易であるし、国税局への照会は電話をすれば可能であった。)

③ 上記①及び②のとおり、本件指導当時においてP税務署職員がすべきことは容易だったにもかかわらず、まったく文献調査も照会も行わずに、「自己の見解」のみで回答したことが明らかにされたこと。

④ そのため、P税務署職員は、当時の統一的な課税庁の見解の存在ないし給与所得として課税される可能性すら伝えないままに、一時所得で申告するように指導をしたこと。

⑤ P税務署が正しい回答をするために必要な事実関係については、納税者Xの側において十分な資料提供をしていたため、P税務署職員が判断すべき事項は、「外国法人が日本子会社の役員に対して発行した権利行使益の所得区分」という抽象的な法解釈のみであったこと。

⑥ 通達の定めもない状況であったものの、課税庁の職員が執筆した文献で、ほぼ内容が全く同じものが多数発行されており、別件ストック・オプション税務訴訟の最高裁判決^(注10)においても、平成10年分の確定申告期において課税庁の見解は給与所得で統一されていたという認定がされていたこと。

このように、P税務署職員として本件指導当時においてすべきことは明確であり、かつ容易であった。にもかかわらず、P税務署職員は、これらの調査を何もせず自己の見解のみに基づき判断を行い、誤った指導をした。こうした事情が明らかにされたため、1審では認められていなかった「注意義務違反」が控訴審では認められたと考えられる。

3 注意義務違反にならないために税務職員として気をつけるべきこと

以上の観点からすると、本判決は、最高裁判平成5年判決の規範を変更したのではないし、

(注8) 千葉地裁平成17年12月13日判決・公刊物未登載、東京高裁平成19年2月27日判決・訟務月報54巻3号791頁等。

(注9) 東京地裁平成18年10月25日判決・判例タイムズ1259号239頁等。

(注10) 最高裁第三小法廷平成17年1月25日判決・判例タイムズ1229号209頁。

上記事情があったからこそ「注意義務違反」が認められたのであり、必ずしも一般的に税務署職員の誤指導に「注意義務違反」が認められやすくなったとまではいえない。

また、本判決の納税者代理人を担当して感じてきたことは、税務署内における「コンプライアンス」ともいべき視点である。

一般の私企業であっても、今日においては会社法等を中心に業界自主規制や社内規程も含め、多くの法規制等によって規律されており、一つひとつの行為に綿密な遵法精神が求められている。

例えば、企業がサービスを顧客に提供する場合に、社内における統一ルールが定められているにもかかわらず、担当者がその社内ルールの存在を知らず、また自分で調べたり、上司などに確認したりすることもなく、まったくの自己判断で誤った情報を提供したとすれば、この誤情報によって損害をこうむった顧客は、この会社に対して使用者責任（民法715）を追及できるのが通常である。これが一般企業における「コンプライアンス」である。

それが税務署の場合には、「納税相談はサービスに過ぎないから、どんな答えをしようと税務署（国）は一切責任を負いません。確定申告の時期で忙しかったのだから、調べられなかったのも仕方ないでしょう」などという弁解が通用するのでは、いかにも不合理である。

本判決は、1審判決と異なり、こうした常識

的見地に立って判断を行ったものと評価できる。

本判決がもつ意味は大きい。なぜならば、今後は、国家賠償法上の「注意義務違反」が認定されるリスクを十分に理解したうえで、税務署職員も「コンプライアンス」的な視点をもって職務を行わなければならないからである。「行政サービスだから責任は負いません」というこれまでの弁解は通用しない。

結果としての誤指導について全て責任を負うべきという議論ではない。その誤指導のプロセスに、十分な検討と判断が行われたのかという問題である。本件でいえば、給与所得として課税することが、当時の課税庁の統一見解であったことを税務署職員は知る必要があった。私企業において社内の統一ルールを従業員に浸透させるのが当たりまえであるように、課税庁内部においても当然に統一ルールが税務署職員に浸透していなければおかしい。それが統一ルールだというのであれば、通達という形式を採っているかどうかの問題ではないはずである。

本判決は、税務署職員の誤指導に「注意義務違反」（違法性）が認められたという点に大きなインパクトがあるが、それだけではない。結局において損害賠償請求は認められなかったXの戦いを無駄にしないためにも、今後の税務行政において、こうしたミスが生じないように、国賠リスクの意識を日常業務に反映させることが肝要と考える。