

## 租税正義の実現と権利納税者の権利救済の可能性 国家賠償訴訟 を手がかりに

専修大学 増田 英敏

### 問題の所在

租税法の目的・・・それは租税正義の実現  
税法の解釈権は納税者にも対等に存在する  
解釈権行使の壁は何か？  
納税者の権利救済 不服審判所 裁判所  
納税者の裁判を受ける権利の保障 制裁的調査  
取消訴訟と国家賠償訴訟  
国家賠償訴訟の有用性 最近の租税調査をめぐる訴訟 国家賠償訴訟で勝訴

### 学説・判例の動向

- (1) 国家賠償訴訟否定説 塩野・宇賀説
  - (2) 国家賠償訴訟肯定説 木村・遠藤・阿部説
- 私見

### 最近の裁判例を素材とした検討

「課税処分を違法を理由とする国家賠償請求訴訟の提起及び追行に係る弁護士費用が当該処分と相当因果関係のある損害とされた事例」  
損害賠償請求事件、最高裁平一六年（受）六三三号、平16・12・17二小法廷判決、一部破棄差戻、一部上告棄却、裁判集民事掲載予定  
一審東京地裁平一四（ワ）二七〇九九号、平15・10・2判決、二審東京高裁平一五（ネ）五四五七号、平16・1・21判決

専修大学法学部教授 増田 英敏

### 事実

本件は、X（原告・上告人）が、Y（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職務執行であるとして、国家賠償法一条一項に基づき、慰謝料及び弁護士費用相当額の損害賠償の支払を求めた事案である。

Xは、平成一二年二月二五日に設立登記がされた学校法人（以下「本件法人」という。）

の理事である。東京都荒川区所在の本件建物について同年3月17日、本件法人を所有者とし、同11年11月30日新築を原因とする所有権保存登記がされた。都税事務所長(以下「処分庁」という。)は、平成12年10月10日、平成一二年の固定資産税及び都市計画税の賦課期日である同年1月1日における本件建物の所有者は本件法人であるとして、本件法人に対し上記各税の賦課決定をした。しかし、その賦課期日である同年一月一日の時点では、本件法人はまだ設立登記がされていなかった。そこで、本件法人が同決定について審査請求をしたところ、同13年8月10日、処分庁は同決定を取り消すとともに、本件建物の上記賦課期日における所有者は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」という。)をした。

Xは、本件課税処分に係る税額等を納税した上、本件建物の賦課期日における所有者は、設立中の本件法人であると主張してこれを争うこととし、平成13年10月5日、本件課税処分について審査請求をしたが、裁決が得られないまま約一年二か月が経過した。そこで、Xは、Yに対し、同14年12月11日、本件課税処分が違法であるとして、国家賠償法一条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た。なお、Xは、本件課税処分の取消訴訟は提起しなかった。Xは、本件訴訟において、当初は、納税額相当分390万余円、慰謝料50万円及び弁護士費用相当額93万余円並びにこれらに対する遅延損害金を請求したところ、その後ほどなく、同15年4月10日に本件課税処分を取り消し、Xにたいして過誤納金及び還付加算金が支払われたことから、原告はその部分について請求を減縮し、原告の請求は、慰謝料五〇万円及び弁護士費用六六万余円並びにこれらに対する遅延損害金の支払を求めるものとなった。

第一審は、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に生じたといえる特段の事情はないから、慰謝料は認められず、本件訴えの提起、追行に要する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として、請求を全部棄却した。

第2審判決も、本件課税処分はその要件を充足せず、職務上の注意を欠いてなされたものであるが、それによって、申立人が財産上の権利利益のみならず、国家賠償法上保護される何らかの精神的利益をも侵害されたとみるべき特段の事情はないから、慰謝料請求の部分は失当であり、また、本件訴えの提起は本件課税処分が違法であることから通常予想される結果とはいえず、本件課税処分がその要件を欠いたものであることと申立人が本件訴えの提起、追行に要する弁護士費用を支出したこととの間には相当因果関係は認められず、従って、上記弁護士費用に相当する損害の賠償を求める部分も理由がないとして、Xの請求を全部棄却した。

判旨 原判決一部破棄差戻し

「上告人が本件課税処分について審査請求をしており、本件課税処分の取消しの訴えを提起することができるという事実関係の下では、違法な課税処分に基づいて徴収金を納付し

たことによる損失の補てんは、過誤納金の還付や還付加算金の制度によってするのを本則とするのであって、国家賠償法による損害賠償請求は、上記制度によっても償われない損害をてん補するものにすぎない。そうすると、上告人が国家賠償法一条一項に基づく損害賠償請求訴訟の提起を余儀なくされたということとはできないし、本件訴訟の提起は、本件課税処分が違法であることから通常予想されるものではない。したがって、本件課税処分が違法なものであることと上告人が本件訴訟の提起及び追行に係る弁護士費用を支出したこととの間に、相当因果関係を肯定することはできない。

四しかしながら、原審の上記判断は是認することができない。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額の範囲内のもは、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。

以上によれば、原審の前記判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある。論旨は、これと同旨をいう限度で理由があり、原判決のうち上記判断に係る部分は破棄を免れない。そして、上記損害賠償請求が認容されるべき額等について更に審理を尽くさせる必要があるから、上記部分につき、本件を原審に差し戻すこととする。

なお、上告人の請求のうちその余の部分に関する上告については、上告受理申立ての理由が上告受理の決定において排除されたので、棄却することとする。」

## 1、 本件の争点と判決の位置づけ

### (1) 本件の争点

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、そして、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（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、国家賠償請求訴訟の提起を余儀なくされたといえるか）の2点が具体的争点といえよう。

### (2) 本件の位置づけ

本件は、課税物件の帰属者の誤認に関する訴訟であり、前記の后者に該当する、事実認定過程の合理性の有無が問題とされた事例と位置づけることができる。

ところで、課税物件の帰属者の誤認をめぐる国家賠償請求訴訟も相当数提起されてきている。とりわけ本件類似の先例として位置づけられ、国家賠償請求を認容した事例としても注目された最高裁昭和44年3月6日判決がある。

「税務署長が納税者に対しなした課税処分は、税務署長の過失に基因する違法行為であるが、その取消し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、審査決定取消しの訴えを提起しその取消し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化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り(当裁判所昭和44年2月27日一小法廷判決参照)、そして、その取消訴訟においては、納税者としては課税処分が違法であることを主張すれば足りるのであるから、原判決が弁護士が贈与の日の誤認の違法事由を特定し主張して取消訴訟を提起しなかったことを理由に、本件違法課税処分と取消訴訟提起のための弁護士費用との間の因果関係を全く否定したのは違法であり、原判決中、右に関する部分は右の点において破棄を免れない。」

## 2、本件判決の判断の論理 - 原審判断との比較を踏まえて

### (1) 原審の判断の論理

原審は、「(1)本件課税処分はその要件を充足せず、職務上の注意義務を欠いてされたものであるが、それによって、控訴人が財産上の権利利益を害されたにとどまらず、国家賠償法上保護される何らかの精神的権利利益をも侵害されたとみるべき特別の事情はないから、慰謝料請求の部分は失当であり、(2)ア本件訴えの提起は、要件を欠く本件課税処分をされたことから余儀なくされたものとはいえず、イまた、本件訴えは本件課税処分によって課せられた納税義務を覆滅することのできる争訟手段ではないから、その提起は、本件課税処分が違法であることから通常予想される結果とはいえないので、本件課税処分がその要件を欠いたものであることと控訴人が本件訴えの提起、追行に要する弁護士費用を支出したこととの間には相当因果関係が認められず、したがって、上記弁護士費用に相当する損害の賠償を求める部分も理由がなく、結局控訴人の請求は全部棄却を免れないもの」と判示した。

この判断の構造は、次のように構成されている。

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。

しかし、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と評価する。

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。

よって X の主張は全部棄却とする

1 審も同様の論理構造により、課税処分<sup>1</sup>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としている。

## (2) 本件判決(上告審)の判断の論理

### 3、違法な課税処分の取消訴訟と国家賠償訴訟の関係

#### (1) 国賠否定説

金銭債権債務にかか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制度が機能しなくなる。

#### (2) 国賠肯定説

国賠肯定説を主張する学説は、遠藤博也教授と阿部泰隆教授、そして、人見剛教授の見解に代表される。国賠肯定説の論拠は、国家賠償請求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、取消訴訟の趣旨が没却されることにはならないという点にある。とりわけ、人見教授は憲法 17 条を根拠に国家賠償法が制定された制度的意義に着目すると、安易に国賠否定説を受け入れることができないとしている。

納税者の権利救済の視点からすると、占部裕典教授が指摘されるように、国賠肯定説を採用すると、過誤納金の返還だけでなく付随的な賠償請求もとめやすく、租税行政上頻繁に見られる勧奨による修正申告に係わる課税標準等の過誤が租税職員の行政指導に起因するならば、国家賠償請求訴訟により過誤納金の還付を求める道も開けることになり有益である。

そうすると、本件裁判所の「本件訴訟(国家賠償訴訟・筆者注)を提起することが妨げられる理由はない」とする見解は、国賠肯定説に立脚した判断と位置づけることができようし、国家賠償制度の趣旨を踏まえた妥当な判断として評価できるものといえよう。

### 4、本件課税処分と損害との間の相当因果関係の存否

#### (1) 損害と相当因果関係に関する通説的理解

通説とされる損害の概念は、「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である」と定義され、差額説として一般に受け入れられている。差の生じた利益状態の性質によって財産的損害と精神的損害に分類される。

#### (2) 通説的理解の本件への当てはめと評価

### 5、結論 納税者の権利救済の視点から