

行判2013.4.13報告@第一法規→4.14修正35000字→将来8000字版を提出

大阪地判平成23年4月22日判時2119号79頁平成21(ワ)17994号(控訴)

税理士法51条通知等不提出を理由に国税局担当者が弁護士の同席を禁じたことにつき国家賠償請求を一部  
認容した事例

国家賠償法1条、弁護士法3条、税理士法51条

立教大学法学部 浅妻章如

## 事実

### 登場人物

乙山竹夫  
故人？

- 乙山春夫{A}<sup>1</sup>&妻花子…原告弁護士&丙川松夫税理士
- 乙山夏夫(滞納者){B}
- 乙山一子(平2.9.12亡)
- 丁原秋子{C}…甲川六郎弁護士
- 戊田冬子(平9.2.17亡。戊田一郎{D}及び戊田一江が承継)…乙原七郎弁護士

住吉税務署徴収担当職員(上級国税徴収官)乙野二郎  
大阪国税局徴収部特別国税徴収官付総括主査丁川四郎  
大阪国税局徴収部特別国税徴収官付戊原五郎  
大阪国税局徴収部特別国税徴収官付丙田八郎  
大阪国税局徴収担当職員丁野九郎  
大阪国税局徴収部特別国税徴収官付総括主査戊山十郎  
大阪国税局徴収部特別国税徴収官付総括主査甲田梅夫(「甲田主査」)  
大阪国税局徴収部特別国税徴収官付甲山一夫  
大阪国税局税理士事務担当職員乙川二夫

### 時系列

平成元年9月30日に乙山竹夫(被相続人)が死亡した<sup>2</sup>。被相続人の子は乙山春夫(以下「春夫」)、乙山夏夫、乙山一子(平成2年9月12日死亡)、丁原秋子、戊田冬子(平成9年2月17日死亡。戊田一郎、戊田一江が承継)であった。春夫・乙山夏夫(以下「滞納者」)・丁原秋子・戊田一郎・戊田一江は滞納者の滞納相続税(以下「本件滞納相続税」という)についての連帯納付義務者(相続税法34条参照)である。

乙山竹夫死亡後、賃貸不動産等多額の資産が遺され、その共同相続人間で紛争が生じ、さらに乙山一子が死亡した際、その遺言によりその遺産を春夫が相続したため、戊田冬子と丁原秋子が、平成4年7月9日、春夫を相手方に遺留分減殺請求訴訟を提起し、春夫は、そのころ同訴訟の処理を原告弁護士に委任し、以後、原告は、春夫の相続問題に関与するようになった。

滞納者は16億円超の相続税を負担していた。申告確定分については平成2年に、修正申告分については平成4年に、それぞれ延納の許可を得たが、納付は困難であった。

春夫は滞納者の滞納相続税について連帯納付義務を負っていたため、春夫の依頼を受けた原告弁護士及び丙川松夫(以下「丙川税理士」)は、平成11年1月11日、住吉税務署を訪れ、滞納者から早急に徴収するよう求めた。

平成14年3月、滞納者は大阪市から不動産の差押えを受けた。

平成14年4月12日、住吉税務署長は滞納者に対する延納許可を取消した。

平成14年5月1日、滞納者は大阪地裁に破産の申立てをした。(31日、破産宣告)

平成14年5月20日、住吉税務署長は、春夫ら連帯納付義務者に対し、本件滞納相続税の納付を求める督促状を発送して、督促処分(以下「本件督促処分」という)を行った。

平成14年7月2日、春夫は、原告及び丙川税理士を代理人として、住吉税務署長に対し本件督促処分の取り消しを求める異議申立てを行った。

平成14年8月23日、原告、甲川六郎弁護士(丁原秋子の代理人)及び乙原七郎弁護士(戊田一郎・戊田一江の代理人)が大阪国税局を訪問し、戊原五郎(大阪国税局徴収部特別国税徴収官付)から連帯納付責任限度額等について説明を受けた。

平成14年10月2日までに、前記異議申立ては棄却された。

<sup>1</sup> A・B・C・Dは占部裕典「国税局が弁護士に対して協議への立ち入りを拒絶したことが違法として国家賠償請求が認容された事例」新・判例解説Watch(日本評論社/TKC、2012.8.10)と合わせている。「Dら」は戊田一郎及び戊田一江を指すと思われる。

<sup>2</sup> 乙山竹夫の妻が登場しない。既に死亡していたか？

平成14年10月25日、春夫は、原告及び丙川税理士を代理人として、大阪国税不服審判所長に対する審査請求を行った。

平成14年11月26日付け書面で、春夫は、原告において戊原五郎(大阪国税局徴収部特別国税徴収官付。以下「戊原徴収官」)に対し、連帯納付義務者として納付した場合の求償について問い合わせた。

平成14年12月10日付けで、戊原徴収官は原告に求償に関する書籍の写しを原告に送付した。

平成14年12月16日、原告は大阪国税局を訪問し、給付書の用紙を受領した。

平成14年12月27日、春夫は本件滞納相続税本税分の3億1100万円を納付した。

平成15年2月18日、原告は、丙川松夫及び春夫・花子とともに、戊原徴収官と本件滞納相続税について協議した。

平成15年3月12日付けで、原告は戊原徴収官から国税の抵当権に代位する旨の申出書の用紙及び供託金の集計表の送付を受けた。同17日、春夫はUに国税の抵当権に代位する旨の申出書を提出した。

平成15年4月18日、住吉税務署長は春夫に対し、本件滞納相続税の連帯納付義務に係る追加の督促状を発送して督促処分(以下「本件追加督促処分」という)を行った。

平成15年9月頃、丙田八郎(大阪国税局徴収部特別国税徴収官付)は、春夫に対し、「原告から依頼がありましたので」として、連帯納付義務に伴う「滞納税金目録」を送付した。

平成15年9月頃までに、春夫は、審査請求を棄却する旨の裁決を受けた。

平成15年9月25日、春夫は、原告を訴訟代理人として、本件督促処分の取消を求める訴えを大阪地裁に提起した。平成16年3月23日に、本件追加督促処分の取消を求める訴えを提起し、両事件は併合された。

平成19年10月31日、春夫の請求を棄却する判決がなされた(確定)。

平成19年11月12日、原告は、大阪国税局に電話し、新たに本件担当者となった丁野九郎徴収官(大阪国税局徴収担当職員)と協議した。

平成19年11月20日、春夫・原告・丙川税理士は、戊山十郎主査(大阪国税局徴収部特別国税徴収官付総括主査)及び丁野九郎徴収官と、本件滞納相続税の今後の納付方法等について協議した。

平成20年7月頃、甲田梅夫(大阪国税局徴収部特別国税徴収官付総括主査。以下「甲田主査」)が本件担当者となった。

平成20年11月18日、春夫・花子・原告・丙川税理士は、甲田主査及び甲山一夫(大阪国税局徴収部特別国税徴収官付。以下「甲山徴収官」)に対し、延滞税の減免の申出等を行い、滞納者の納付責任を追及するよう申し入れた。

平成21年1月23日、春夫・花子・原告・丙川税理士は、甲田主査・甲山徴収官に対し、滞納者(滞納者)の財産調査及び滞納処分を継続するよう申出を行い、滞納者が所有する不動産の処分について協議するなどしたほか、認められた延滞税の減額に加えて更なる減額の申出等を行った。

平成21年3月30日、春夫・花子・原告・丙川税理士は、甲田主査・甲山徴収官と納付方法について協議し、更なる減額の申出をしたが拒まれたため、春夫所有の不動産売却による納付の申出をした。

平成21年6月22日、春夫・花子・原告・丙川税理士は、甲田主査・甲山徴収官と、春夫の不動産売却等による納税その他について協議した。

平成21年9月7日付けで、原告は、本件滞納相続税の一部を9月末日及び10月末日に納付し、残額を平成22年12月末日に納付する予定を記載した「御連絡」と題する書面を提出した。その後、春夫と協議し、上記残額を平成22年6月末日を最終納付完了期限とすることを申し出た。

平成21年9月30日及び10月20日に、春夫は本件滞納相続税の一部を納付した。

平成21年10月23日、甲田主査は、原告に対し、税理士法51条に基づき、所属弁護士会を経由し当該税理士業務を行おうとする区域を管轄する国税局長に、同法施行規則26条所定の書面である「税理士業務開始通知書」を提出せず、また、税理士法30条に基づき、同法施行規則15条所定の書面である「税務代理権限証書」(以下「51条通知等」という。)を税務官公所に提出していないことを理由に、本件滞納相続税の連帯納付義務の処理(以下「本件処理」という。)に関する春夫と大阪国税局との交渉及び協議(以下「本件納付協議」という。)の場に同席することを認めない旨を、電話で伝えた。なお、平成21年10月21日、甲田主査は、丁原秋子及び戊田一郎に対し、それぞれの代理人弁護士が51条通知等を提出する必要があると連絡したが、甲川六郎弁護士及び乙原七郎弁護士はいずれも51条通知等を提出しなかった。

平成21年11月2日、原告は、大阪国税局に対し、甲田主査による通知の根拠等について、書面による回答を求める書面を送付した。大阪国税局は回答しなかった。甲田主査が同月5日、乙川二夫(大阪国税局税理士事務担当職員)が同月9日に、原告に電話で通知弁護士制度の説明をしたが、原告は51条通知等の提出を拒否した。<sup>3</sup>

<sup>3</sup> この段階で何故いきなり甲田主査が51条通知等を要求し同席を拒否したのか、また、たかだか通知程度の負

平成21年11月10日、春夫・花子・丙川税理士は、甲田主査・甲山徴収官を訪問し、税務代理権限証書を提出した後、本件滞納相続税に係る納付計画等について協議した。春夫は、同日以降、甲田主査との協議内容を原告に報告した。

原告は国家賠償法1条に基づき200万円の損害賠償を請求した。

## 争点

争点は、(1)国賠法上の違法行為があったか、(2)故意、(3)過失はあったか、(4)損害額は幾らか、である。但し、後で見るように、争点(1)前半と判旨一、争点(1)後半・(2)・(3)と判旨二、争点(4)と判旨三という対応関係になっている。

(1)に関する原告の主張は次の通りである。相続税の連帯納付義務の発生に伴う大阪国税局との交渉・協議の場への同席や電話連絡の窓口となることは、受任業務の一環として、弁護士法3条1項の「その他一般の法律事務」に該当し、弁護士の職域の範囲内の業務である。同2項は、税理士業務をその他一般の法律業務の範囲外の特別の存在とするものではない。税理士法51条は、「随時、税理士業務を行う」場合の規定であり、弁護士が個別案件を受任していた場合、その解決に向けた一つの段階に含まれる税金問題についての業務を禁じるものではない。

被告(国)の主張は次の通りである。弁護士は、税理士として登録を行うか、所属弁護士会を通じて国税局長に通知するかのいずれの方法によらなければ、税理士業務を行うことができず、登録も通知もしない弁護士については、税理士業務を行うことが法律上禁止される。税理士業務の内容の一つである「税務代理」とは、〔1〕税務官公署に対する租税に関する法令等の規定に基づく申告等につき、代理・代行すること、又は〔2〕上記〔1〕の申告等若しくは税務官公署の調査・処分に関して税務官公署に対してする主張・陳述につき、代理・代行することをいい(税理士法2条1項1号)、課税の場面のみならず、納付の場面についても認められる。甲田主査は、原告が、大阪国税局長に対し、51条通知等を提出することなく、税理士業務に該当する税務代理を行い、かつ行おうとして、同法の各規定に違反する状態を是正しなかったため、原告の税理士業務が同法52条に基づき認められないことを根拠に、本件処理に関する春夫と大阪国税局との協議に原告が同席することを拒絶した(以下「本件措置」という)。

(2)に関する原告の主張は、「甲田主査の行為は、納税に利用できる場所は原告を利用し、最終的な目途がつけば原告を排除するという意図に基づいてなされた」というものである。

(3)に関する原告の主張は次の通りである。個別の事案においてであれば、弁護士が税理士業務を行う場合であっても、古くから弁護士が、その資格のままに税理士業務を行うことができることは強く主張されていたのであり、甲田主査は、弁護士から長年にわたり上記見解ないし考え方が主張されてきた経過を十分に承知しているべきである。

被告の主張は次の通りである。仮に、ある事情の法律解釈について異なる見解が対立し、実務上の取扱いが分かれている場合であっても、そのいずれについても相当の根拠が認められる以上、公務員がその一方の見解を正当として職務を執行したときは、後にその職務の執行が違法と判断されたからといって直ちに「過失」があったということはできない。甲田主査は、国税庁長官の制定した税理士法基本通達の定めにも拘束されるところ、税理士法基本通達(以下「基本通達」)第2条関係2-3は、「法第2条第1項第1号に規定する『税務代理』には、分納、納税の猶予等に関し税務官公署に対してする陳述につき、代理することを含むものとする。」と規定しており、本件滞納相続税の納付方法に関する大阪国税局との協議に、原告を関与させなかった甲田主査の本件措置は、

---

担(紙一枚提出する程度で大した負担ではない。尤も、判決の述べる通り、51条通知等提出後、弁護士が国税局の監督に服す…弁護士を懲戒する可能性がある…というのは手続的負担にとどまらない負担といえ、この負担は案外大きいかもしれない)を何故原告弁護士が強硬に拒否したのか(本件原告弁護士だけでなく甲川六郎弁護士及び乙原七郎弁護士も51条通知等提出を拒んだと判決文に書かれてある)、その背景事情は判決文を読むだけでは良く分からない。甲田主査が【たまたま】51条通知等未提出に気付いてしまったので一応提出するよう伝えたが弁護士が提出しないというので建前上同席を拒否しないと格好がつかず、原告弁護士の方としても今更弁護士のプライドを踏みにじるような要求をされてカチンときた程度で、お互いさほどの悪感情はなかったというストーリーなのか?かつて弁護士が国税と接することが少なく51条通知等がそもそも問題とならなかったが近年弁護士が租税分野に積極的になって平成20年頃から各国税局が弁護士に51条通知等を積極的に要求するようになったとも言われており、本件の諍いの背景には士業間の業際問題があつて、本件はその鏝迫り合いであったというストーリーなのか?しかしどちらのストーリーが本件の実態に近いのか、判決文を読む限りでは分らないので、ここで想像を巡らしても仕方ない。

通達に従った対応である。

(4)に関し原告は200万円を主張した。

## 判旨

請求一部認容(控訴)

### 一 違法行為について

「弁護士には、当然、税務代理士の事務を行うことができる旨の規定(昭和26年6月15日法律第237号による改正前の弁護士法3条2項)があったが、税理士法制定により税務代理士がなくなり、新たに規定される税理士法52条と弁護士法3条との調整を図るため、弁護士が、税理士としての登録手続(税理士法3条、18条)を行わずに税理士業務を行うことを認めつつ、税理士業務を行うためには、所属弁護士会を経て、国税局長に通知することを要求し(同法51条1項)、通知をした弁護士は、税務代理をする場合においては、その行為について代理の権限を有することを明示する書面を税務官公署に提出しなければならないとする制度を定めた(同法51条2項、30条)。」

「税理士法2条1項は、税務代理(1号)、税務書類の作成(2号)、税務相談(3号)を『事務』にとらえ、他人の求めに応じ、租税等に関しこれらの『事務』を行うことを業とする者を税理士、税理士が行う『業務』を税理士業務とするが、『業とする』とは、これらの事務を反復継続して行い、又は反復継続して行う意思をもって行うことをいう(基本通達2-1)。

税務代理…の範囲には、課税場面のみならず、納付場面も含まれる」。

「原告が上記関与を一定期間行っていることから、税務代理を反復継続して行っているものとして、原告の事務は税理士業務に当たり、51条通知等のない限り、弁護士としてはこれに関与することができず、したがって、本件措置は適法であると被告は主張するものと解されるが、「採用できない」。

「税理士法51条の立法趣旨は、…弁護士は、当然に税理士の事務を行うことができるとされる一方で、弁護士が、弁護士としての資格で税理士の事務を業とする場合に、税理士としての監督に何ら服さないことは不都合であるため、税理士名簿への登録を受けるか(税理士法18条)、登録するまでの必要がなく、随時(一定期間)、税理士業務を行うにとどまる弁護士については、国税局長への通知という簡易な方法によることを可能とした(同法51条)ものと解される。」

「本件において、本件納付協議への原告の関与が、税務代理に当たることは、前記のとおりであるが、一方でこれは弁護士法3条1項にいう『その他一般の法律事務』にも当たることは明らかである。したがって、弁護士は、秘密保持義務等、弁護士法に基づく義務(同法23条ほか)を負い、所属弁護士会の懲戒(同法56条以下)に服することを考慮すると、本件納付協議への原告の関与に51条通知等を要するか否かは、これが弁護士法3条2項により、弁護士が当然に行うことのできる税理士の事務と、税理士法51条により国税局長への通知を要する、弁護士が随時行う税理士業務のいずれにあたるかの問題であるとともに、弁護士をして、前記の税理士としての義務を負わせ、監督に服させることの合理性、必要性の問題である」。

「抗告訴訟の代理は、弁護士固有の権限で行い得るのに、不服申立て[国税通則法75条以下及び115条]の部分のみを、税理士としての監督に服させるべき合理的理由は存しないし、51条通知等の提出のない限り不服申立てに関与できないとすることは、不服申立人は、弁護士、税理士その他適当と認める者を代理人に選任できるとする国税通則法107条1項の定めとも整合しない。」

「税理士法51条の立法趣旨は、弁護士が、弁護士資格を利用して税理士業務を反復継続する場合、一般の税理士と同様の義務を負わせ、税理士としての監督に服させることで、いわばその自覚を促し、間接的に、申告納税制度の公正や納税義務の適正な実現といった、全体的公益の実現を図る点にあると解されるが(税理士法1条参照)、弁護士が弁護士法に基づく義務を負うことなどに鑑みれば、弁護士法3条1項に定める個別の法律事務を受任し、その処理の過程で、税務官公署に対する不服申立てや税務官公署に対してする主張又は陳述を行おうとする場合に、51条通知等をしなかったとしても、そのことによって、当該案件における納税の公正や適切、あるいは納税者の利益や信頼が直ちに損なわれるものではない。

したがって弁護士法3条2項、国税通則法107条1項により認められる代理権限が、税理士法51条のような広く公益を図るための規定によって否定されるものではないと考えられ、弁護士は、弁護士の固有の権限として、受任した法律事務に付随して税理士の事務を行うことができる」。

当てはめは省略。

「甲田主査が、原告に対し、51条通知等の提出のないことを理由に本件措置を行ったことは、税理士法の解釈を誤るものであり、原告の弁護士としての業務を妨げる違法なものであった」。

### 二 国賠法上の違法、過失について

「本件納付協議への原告の関与は税務代理に当たるため、形式的には被告の主張する解釈が成り立つ余地はあり、本件措置当時、これと異なる解釈は存在するものの、前記一のような解釈を述べた裁判例もなく、被告の主張する解釈は、国税当局の一般的な理解であったと思われる。したがって、甲田主査が被告主張の解釈に従って行動することは、原則として違法とはいえない。

しかしながら、本件においては、この点を理由に、甲田主査が行った本件措置が違法ではないということではできない。」

「51条通知等の提出がないまま原告が手続に関与したことによって、納税の公正や春夫の利益が損なわれたり、大阪国税局と春夫側の協議に不都合が生じたということではできないし、本件納付協議以降の段階についてのみ、原告に税理士としての義務を負わせ、税理士としての監督に服させるべき合理的理由も見出しがたい。また、51条通知等の提出の有無の確認は、記録上容易であると認められるが、丁野徴収官、戊山主査、甲山徴収官、さらに甲田主査といった多数の本件担当者が、相当期間原告と本件納付協議を行いながら、その提出のない事実すら把握していなかったということは、51条通知等の提出の有無に実質的な意味はないことの証左といわざるを得ないし、また、大阪国税局において、被告主張の解釈に基づいた運用をしていなかったことができる。」

「これに対し、本件措置のために、…原告と春夫の双方に、一定の不利益が生じた」。

「甲田主査は、51条通知等の提出がないことを理由に本件措置を行うにあたっては、従前、大阪国税局の本件担当者が51条通知等の提出のないまま原告の関与を認めて来た経緯、原告の関与の態様、原告の関与により得られた成果(春夫及び他の連帯納付義務者との間の協議が整い、納税を受けるに至ったこと)、そのまま原告を本件納付協議に関与させた場合、納税の公正が損なわれる等の不利益が生じるおそれの有無、原告を排除した場合に原告または春夫に生じる不利益の有無等を考慮し、税理士法が51条の規定を置いた趣旨に遡り、この段階で、原告に51条通知等の提出を求める必要性、合理性及びその提出がない場合に原告を手続から排除することの相当性について慎重に検討すべきであるのに、税理士法についての前記誤った解釈を前提に、原告の業務が税務代理に該当すると形式的理由のみで本件措置を行い、原告と春夫に不利益を生じさせたものと評価することができる。」

「甲田主査に過失があることは明らかである。」

### 三 損害

「慰謝料の額は、10万円をもって相当とすべきである。」「[下線:浅妻]

### 評釈

1. 本判決の意義
2. 判旨一:違法行為について(税理士法の解釈)
  - 2.1. 税理士法51条の経緯
  - 2.2. 問題設定の妙
  - 2.3. 「随時」と期間制限
  - 2.4. 何件以上ならば付随的でなくなるか
3. 判旨二:国賠法上の違法、過失について
  - 3.1. 法解釈の誤りに関する国税通則法65条4項「正当な理由」との比較
  - 3.2. 国賠法上の違法(一般論:違法性・過失を同時に判断?)
    - 3.2.1. 法解釈の誤りと国賠法の違法・過失否定例
    - 3.2.2. 法解釈の誤りと国賠法の違法・過失肯定例
    - 3.2.3. 先例との対比と、今後の国賠法上の違法・過失判断基準の変更への期待
    - 3.2.4. 小括
  - 3.3. 国賠法上の事案限りの判断
  - 3.4. 判旨の「過失」判断は実質的には信義則?
  - 3.5. 仮に判旨一が税理士業務全面適用説だったならば判旨二は信義則となるか?
  - 3.6. 今後の税務職員の対応
4. 判旨三:損害

#### 1. 本判決の意義

本判決の意義は、税理士法51条の解釈として、弁護士が個別に受任した法律事務の処理の過程で税務官公

署と関わることについて51条通知等が必須ではない(付随的税理士業務排除説<sup>4</sup>)ことを、初めて明らかにしたことにある。

次いで、本判決は、国賠法上の問題として、税務職員が弁護士に51条通知等を要求すること(税理士業務全面適用説<sup>5</sup>に拠ったこと)は、原則として違法とはいえないという一般論(但し後述のように違法性判断に過失判断も組み込んでいるかもしれない)を述べつつも、本件の事実経過に照らして51条通知等を提出しない弁護士の同席を禁ずる等の措置をした税務職員に過失があるという事案限りの認定(但し後述のように過失というよりも特殊事情の認定かもしれない)をした。

以下、判旨の順序に従い、税理士法51条の解釈としての違法行為の有無の問題、国賠法上の違法・過失の認定の問題、損害、の3点について検討する。本評釈では、「」を引用のために、【】を区切りの明確化のために用いる。人名に職名・敬称等を付さない。

## 2. 判旨一：違法行為について（税理士法の解釈）

### 2.1. 税理士法51条の経緯

税理士という職業の成立は、日清戦争後の明治29年制定の営業税法に関し税務官吏であった者等が税務相談等を行ったことにあるとされる<sup>6</sup>。明治45年、税務代弁者取締規則が制定され、昭和2年には新たに計理士法が制定され、戦時下の税務行政の適正な運営を図る見地から昭和17年に税務代理士法が制定された<sup>7</sup>。

戦後、シャープ勧告等に基づき、昭和26年2月、新しい税理士法案のための基本方針及び要項が作られた<sup>8</sup>。「以上の原案のうち、『弁護士が税理士業務を行なうに際しては税理士の登録を要する』という点について議論があり、結局現行のようないわゆる通知弁護士制度という変形な姿の修正が行なわれた<sup>9</sup>とされ、税理士法51条の通知弁護士制度は税理士法制定時の重要な論点であったことが伺える。

昭和26年5月28日衆議院大蔵委員会において、弁護士が当然に税務代理し業務を行なえるというのはよくない、将来は改正されるべき、という旨の宮幡靖委員発言<sup>10</sup>に対し、泉大蔵主税局調査課長の「通知をもらったならば、これに対して国税局長から証明書というようなものを交付して、登録にかわるものとして、もちろん登録と同じ効果は生じないのであるが、登録に代わる手続きとして税務の円滑な執行を図っていきたい。弁護士の人々が当然税理士業務ができるということを否定する考えは毛頭ない。…[略]…『随時』とあるのを、三か月にするか、六か月にするか、一か年にするか…[略]…いずれ国税庁長官と弁護士会会長との打合せでその成案を得たならば又当委員会に示したい…[略]」<sup>11</sup>という発言がある。更に、翌29日、大蔵委員長代理西村直己議員の衆議院本会議での報告として「次いで本28日、本法案に関し、修正案が提出されました。その骨子は、弁護士につきましては所属弁護士会を経て国税局長に通知することにより、税理士業務を行なうことができることと<sup>12</sup>するというのがあった。【国税局長からの証明書】から【所属弁護士会を経た国税局長への通知】への修正に、権限を巡る綱引きが見出される。

昭和26年の審議について、「修正規定中『随時、税理士業務を行なうことができる』というのは、反復継続して営業とする場合ではなく、弁護士事務に付随して時に随ってたまたま税理士業務を行なう必要が生ずる場合と考えられており、国税庁側との双方で打合せをしたうえ一年ごとに通知を更新するような協議を進めるという了解が成立していた。にもかかわらず、現在に至るまで、なんらの措置もとられていない事実に対し、われわれは疑義を感じるものである。」<sup>13</sup>という税理士側の不満が記されている。税理士側のこのような見解を前提とすれば、

<sup>4</sup> 占部・註1、3頁の用語法に倣う。

<sup>5</sup> 占部・註1、3頁の用語法に倣う。同頁では、税理士業務全面適用説と付随的税理士業務排除説の他に、「弁護士が税理士業務(事務)を反復継続して行う場合には税理士登録かあるいは51条通知等が必要であると解すること」を「税理士業務適用説」と呼んでいるが、紛らわしいので、本評釈では税理士業務全面適用説と付随的税理士業務排除説との対立を考察する。尤も、税理士業務全面適用説か付随的税理士業務排除説かの対立が(実務家では議論されていたであろうが)学説で議論されていたかについて、管見の限りでは確認できていない。

<sup>6</sup> 税理士制度沿革史編纂委員会(委員長:飯島岱蔵)『税理士制度沿革史 増補改訂版』3頁(日本税理士会連合会、1987、初版1969)参照。

<sup>7</sup> 同3-4頁。

<sup>8</sup> 同50頁。

<sup>9</sup> 同59頁。

<sup>10</sup> 同65頁。

<sup>11</sup> 同66頁。

<sup>12</sup> 同67-68頁。

<sup>13</sup> 同73頁。

本件のような付随的税理士業務(判旨の表現ならば「事務」)こそが、51条通知等のそもそもの適用範囲であると考えられることになる。しかし、このような見解は、判旨の「抗告訴訟の代理は、弁護士固有の権限で行い得るのに、不服申立ての部分のみを、税理士としての監督に服させるべき合理的理由は存しないし、51条通知等の提出のない限り不服申立てに關与できないとする」ことは「おかしい旨のバランスのとれた指摘と比べ、説得力を欠く。<sup>14</sup>

## 2.2. 問題設定の妙

税理士法51条の文言だけを見れば、税理士業務全面適用説もありえないではない。しかし、弁護士法3条2項との調整から、判旨は、「弁護士法3条2項により、弁護士が当然に行うことのできる税理士の事務と、税理士法51条により国税局長への通知を要する、弁護士が随時行う税理士業務のいずれにあたるかの問題」という問題設定をした。問題とされている条文の文言だけではなく、他の法律の規律も視野に含めた上で<sup>15</sup>、このような整理をした判旨の問題設定は、適切と思われる。

更に、こうした問題設定をする上で、税理士法2条1項の税理士「事務」と「業務」<sup>16</sup>との違いに判旨が言及していることも、巧妙といえる。

税理士法51条の文言及び立法経緯だけに着目すれば、税理士業務全面適用説を採ることも不自然ではないが、①弁護士法3条2項との調整、②税理士法2条1項の「事務」と「業務」との使い分けという文言上の手掛かり、③国税通則法107条1項に照らした実質的バランス論を加味して考えれば、判旨が付随的税理士業務排除説を採ったことは首肯しうる。

尤も、元々税理士法51条が政治決着の結果として明瞭性を敢えて放棄しようとした(「随時」の表現など)ことに鑑みると、①②のようなテクニカルな解釈論の技巧を凝らすことに意味はなく、③の実質論についてだけ配慮すれば、【原告弁護士は51条通知等をしなければならず国税局の監督に服さねばならない、しかし51条通知等がなくても抗告訴訟のみならず不服申立てをすることはできる】という解決の仕方もありうるのかもしれない。しかし、それはそれでやはり技巧的な解釈論ではある。

## 2.3. 「随時」と期間制限

立法当時は「随時」が何ヶ月程度を意味するとすべきかが議論されていたが、本件では長期にわたり原告が納税者に関与している。しかし、判旨が説くように、「納税の公正や適切」が担保されているか、を議論の中心に据えれば、個別の法律事務の受任に伴う税理士事務について、何ヶ月・何ヶ年にわたろうとも通知は必要ではない、と考えてよからう。

何ヶ月かという期間制限を設けることは執行の安定に資するものの、逆に、立法時に議論されながら形式的な期間制限を作るに至れなかったと考えれば、判旨のように期間を問題としないことは、適切と思われる。

<sup>14</sup> 本件とは無関係であるが、弁護士と職域を接するものとして弁理士等もある。弁理士法\_\_条は\_\_\_\_\_

<sup>15</sup> 問題とされている条文と別の条文との関係を視野に入れ、前者の条文の文言で画される範囲よりも縮減した範囲を示した例として、いわゆる浜名湖競艇場用地事件・最判昭和63年7月19日判時1290号56頁がある。所得税法60条1項1号の「贈与」という文言に「負担付贈与」を除くという但書はないものの、通常の譲渡所得課税(所得税法33条・38条)の場面との調整から、60条1項1号の『贈与』とは、単純贈与と贈与者に経済的利益を生じない負担付贈与をいう」と述べた。

問題とされている条文と別の法律との関係を視野に入れ、前者の条文の文言で画される範囲よりも縮減した範囲を示した例として、博多人形赤とんぼ事件・長崎地佐世保支判昭和48年2月7日無体集5巻1号18頁(純粋美術と同視できるとして著作物性肯定)、佐賀錦袋帯事件・京都地判平成元年6月15日判時1327号123頁(美術作品と認められないため著作物性否定。但し事案限りで不法行為の成立を肯定)、住宅地図事件・富山地判昭和53年9月22日判タ375号144頁(住宅地図の著作物性肯定。但し事案限りで著作権侵害を否定)の対比が挙げられる。著作権法2条1項1号の「一 著作物 思想又は感情を創作的に表現したものであつて、文芸、学術、美術又は音楽の範囲に属するものをいう。」という定義だけを見て、【袋帯の著作物性を否定】【住宅地図の著作物性を肯定】の両判断を整合させることは難しいように思われる。しかし袋帯や博多人形などの美術工芸品(応用美術とも言われる)については意匠法による保護もありえることから、袋帯や博多人形などの著作物性認否においては「文芸、学術、美術又は音楽の範囲に属する」かが厳しく審査されている(田村善之『著作権法概説2版』32頁、有斐閣、2001など参照。中山信弘『著作権法』140頁、有斐閣、2008は「著作権法の守備範囲の画定に際しては意匠法を意識せざるを得ない」と明言する。)。仮に地図(今は学術の範囲に属する著作物とされる)を保護する別の法律があったならば、住宅地図についても袋帯と同様に著作物性が否定されるのではなからうか？

<sup>16</sup> 但し、他の法律問題で「業務」が問題となる場面と比べ、判旨が本件の「業務」について設定するハードルはかなり高いものでないと、判旨の論は成り立たない。

## 2.4. 何件以上ならば付随的でなくなるか

付随的税理士業務排除説の難点として、原告が税理士事務も付随する個別法律事務を複数受任していた場合に、何件以上受任していたら、税理士「事務」にとどまらず税理士「業務」として51条通知等が必要となるか、境界が不明瞭であるという点が考えられる。法律論がカテゴリー化を論ずるものであるという面は仕方ないにしても、付随的税理士業務排除説は不必要にカテゴリー化の要請を増やしている、という批判はありうる。しかし、この難点が、税理士業務全面適用説の難点を超えるとはいえないと、判旨は暗黙のうちに判断しているのであろう。

## 3. 判旨二：国賠法上の違法、過失について

複数の解釈があり裁判例が無い中で「甲田主査が被告主張の解釈に従って行動することは、原則として違法とはいえない。」とした一般論には、疑問の余地がある。<sup>17</sup>

### 3.1. 法解釈の誤りに関する国税通則法65条4項「正当な理由」との比較

判例評釈は、まずもって判旨を内在的に分析するというものであるべきであり、外在的批判は、後である必要があればよいという副次的なものであるべきであるが、そうしたセオリーを無視してインパクト狙いでここでは敢えて外在的批判からぶつけてみたい。

複数の解釈が考えられてきた中で、裁判所が採った解釈と異なる解釈を納税者が採っていた場合に、納税者の行為が「原則として違法とはいえない」と判断される例は、稀であると見受けられる。納税者側の解釈の誤りは、国税通則法65条4項(過少申告加算税)の「正当な理由」の認否として問われる例が多い<sup>18</sup>。

形式論として過少申告加算税の「正当な理由」と国賠法の「違法」「過失」とは違うといいうるが、この筋の説得力は弱いと思われる。過少申告加算税が問題となる場面で(既に本税部分は納税されているという前提ならば)国側は損害を被っていないのに対し、国賠が問題となる場面で納税者側は損害<sup>19</sup>を被っているという違いがあることに照らすと、【過少申告加算税の「正当な理由」の認定】より【国賠法の「違法」「過失」の不認定】が広いことはありえない、という論理関係が導かれるのではなかろうか。仮に、公務員個人に、国賠法1条2項の求償とは別に、過少申告加算税に相当するような過料を課すという条文(適正な納税申告を奨励するためという目的に相当するような、適正な行政を奨励するためという目的)があったならば、そうした過料の賦課要件は、国賠法1条1項の「違法」「過失」要件より確実に狭められるであろう。

法解釈の誤りに関して国税通則法65条4項「正当な理由」が認められたリーディングケースとして、最判平成18年10月24日民集60巻8号3128頁がある。これは、ストックオプションによる利益が給与所得であるというのが正しい法解釈(最判平成17年1月25日民集59巻1号64頁)であるにもかかわらず、平成10年以前の通達によって一時所得として扱うことが許容されていたため、一時所得として申告したという事案についての判例である。単なる法解釈の誤りではなく、課税庁側が通達で一時所得扱いを許容していたという、信義則もしくは行政先例法の問題ともいえるような事案であった。最判平成18年10月24日の判断に対する異論は見たことがないし私も異論はないが、それ以前の判例の傾向と比べると、「正当な理由」の認定が納税者に甘くなったかなと思わせるものであった<sup>20</sup>。最判平成18年10月24日は当たり前の判断というほどでもなく境界に近かったと位置付けられる。

「正当な理由」認否の境界線上に位置付けられるであろうと注目されている例として、いわゆる逆ハーフトックスプラン事件・最判平成24年1月13日民集66巻1号1頁及び最判平成24年1月16日判時2149号58頁がある。会社・代表者折半で保険料を支払った養老保険契約(満期迄に代表者が死ねば会社が保険金を受け取り、代表者が生きていれば代表者が満期保険金を受け取る)にかかる満期保険金を当該会社の代表者らが受け取った

<sup>17</sup> 占部・註1は一般論自体についての違和感を論じてない。違和感を覚える方がおかしい？

<sup>18</sup> 金子宏『租税法』(18版、弘文堂、2013)714頁では、「たとえばある支出が損金に含まれるかどうかについて、租税行政庁の解釈が確定しておらず、一般的にこれを損金と解する傾向があったため、法人税の確定申告においてそれを損金に計上した場合など」が、正当な理由の例として挙げられている。

参照 最判昭和40年2月5日民集19巻1号106頁 静岡地判昭和60年4月26日行集36巻4号541頁

<sup>19</sup> 但し、何が損害であるかの判断は規範的判断とならざるをえないから、違法性判断の中に損害の有無の判断が紛れ込む(或いは逆)もありえよう。宇賀克也『行政法概説Ⅱ』424頁参照。

<sup>20</sup> 尤も、裁判所が国税通則法65条4項「正当な理由」の範囲を狭く解することについて、租税法学者が妥当であると考えているわけではない。

国税通則法65条4項「正当な理由」認定範囲を従来の判例より広げるべきか、とは別の論点として、納税者側としては、自身の信ずる法解釈でもって過少申告加算税の恐れなしに課税庁の法解釈を争う途を別途用意すべきであるという考え方が、佐藤英明によって提唱されている(佐藤英明『プレップ租税法』\_\_頁)。

場合において、上記満期保険金にかかる当該代表者らの一時所得の金額の計算上、上記保険料のうち当該会社における保険料として損金経理がされた部分が所得税法34条2項(一時所得)にいう「その収入を得るために支出した金額」に当たらないと判断したものである<sup>21</sup>。そして、後者(最判平成24年1月16日)は、国税通則法65条4項「正当な理由」を認定した原審の判断を支持せず、差し戻しており、判断が待たれている<sup>22</sup>。

法解釈の誤りの問題ではないが、「正当な理由」認否の境界にあると目される最判平成18年4月20日民集60巻4号1611頁<sup>23</sup>と最判平成18年4月25日民集60巻4号1728頁<sup>24</sup>との対比も合わせて考えると、「正当な理由」認定のためには、単に納税者側に帰責性がないというだけでは足りず、納税者側の適正な申告を妨げる力が課税庁側から働いていたということが要求される<sup>25</sup>、というのが判例の傾向といえようか。

### 3.2. 国賠法上の違法(一般論:違法性・過失を同時に判断?)

税理士法の解釈の誤りが、国賠法上の違法性の問題なのか過失の問題なのか(或いは、違法性と過失を同

<sup>21</sup> 所得税法34条2項の解釈論として控除が認められるか否かについては、認められるとする見解の方がやや優勢であったのではないかと見受けられる(最判平成24年1月13日の原々審福岡地判平成21年1月27日民集66巻1号30頁及び原審福岡高判平成21年7月29日民集66巻1号64頁並びに最判平成24年1月16日の原々審福岡地判平成22年3月15日平成20(行ウ)58号が控除肯定。最判平成24年1月16日の原審原審福岡高判平成22年12月21日平成22年(行コ)12号のみ控除否定)[言いすぎ?][私はこの点詳しくないが、どうも以前は課税庁の実務としても会社負担保険料控除を認めていたらしいということも2010.7.16租税判例研究会で伺った。]。控除肯定説の背景には、所得税法施行令183条2項2号及び所得税法基本通達34-4が、控除肯定説を前提としているように見えるということもある(但し最高裁は、所令183条2項2号について控除否定説と整合的に解釈されるべきであるし、所基通34-4が控除否定説を妨げるものではない、と述べている)。但し控除肯定説が租税回避を容認していたわけではなく、福岡高判平成21年7月29日の評釈である岩崎政明・ジュリスト1407号173-175頁(2010.9.15)は、所得税法34条2項の控除を認めつつ、会社負担保険料相当額を代表者の給与所得として扱うべきと論じていた。

<sup>22</sup> 差し戻しているので最判平成24年1月16日自身が結論を出しているわけではないが、最判平成24年1月16日を読む限り、「正当な理由」の認定はかなり厳しそうである。

抜粋——「所得税基本通達34-4は、その本文の文言のみを見れば、本件保険金に係る一時所得の金額の計算上、本件保険料経理部分を総収入金額から控除することが許容される趣旨に理解する余地のあるものであり、このような理解と同旨の市販の解説書も複数存在していたものである。しかしながら、通達は法令の解釈に則してその意味内容が確定されるべきものであるところ、上記通達も、所得税法34条2項にいう「その収入を得るために支出した金額」とは収入を得た個人が支出したものとイえる金額をいうとの前記第2の1の解釈を踏まえてその意味内容が確定されるべきものであり、その注の記載も含めた全体の意味内容を見ると、使用者の負担した保険料等のうち給与等として課税されたものを控除の対象とすることを原則とする趣旨に解する余地もあるものであって、直ちに上記のような理解が導かれるものとはいえない。また、本件の証拠として提出されている上記解説書について税務当局がその監修等をしていたり、上記解説書が上記のような見解を採るべき法令解釈上の具体的な根拠を示していたりするなどの事情はうかがわれない。そして、上記解説書の採る見解の根拠となり得るような課税実務上の運用や税務当局ないしその関係者の示した見解の有無などの事情については、明らかにされていない。

そうすると、このような状況の下で、上記課税実務上の運用や税務当局ないしその関係者の示した見解の有無などの点について十分に審理することなく、所得税基本通達34-4の文言や市販の解説書に係る前記の事情のみをもって、[控除否定説]と異なる法令解釈に基づいて行われた過少申告について、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合に当たるものということは困難である。」

<sup>23</sup> 税理士が納税者を騙していた事例で、本件確定申告書の内容をあらかじめ確認せず、確定申告書の控えや納税に係る領収書等の交付を同税理士に要求したり、申告について税務署に問い合わせたりはしなかったという点で納税者にも落ち度が見受けられ、他方で税務職員が脱税に加担した事実はないため、納税者に「正当な理由」なしと判断した。

<sup>24</sup> 税理士が税務職員と共謀していた事例で納税者に「正当な理由」ありと判断した。なお、国税通則法70条5項(当時:更正の期限の延長)に関して「正当な理由」等の文言はなく納税者本人の行為に限られないとして、納税者に厳しい判断(最判平成17年1月17日民集59巻1号28頁と同旨)をしている。

<sup>25</sup> 最判平成24年1月16日の差し戻し後の「正当な理由」認否がどうなるか未知数であるが、「正当な理由」認定のためには、所得税法34条2項の控除肯定説が実務・学説上有力であったというだけでは足りず、課税庁側も控除肯定説を是認していた等の事情の認定が要求されるのではなかろうか。

時に考えるべきなのか<sup>26)</sup>について、様々な考え方がありと思われるが、判旨は、一般論としての違法性の認否（尤も違法性と過失を同時に判断しようとしているように読める）と、事案限りの過失の認否という構成を採っている<sup>27)</sup>ので、ここでも、一般論としての違法と事案限りの過失とに分けて論ずる。

判旨は、税理士法の解釈として付随的税理士業務排除説を採りつつ、税理士業務全面適用説を前提とした措置が原則として違法とはいえないとし、税理士法上の違法認定と国賠法上の違法認定との違いがありうることを前提としている。公権力発動要件欠如説ではなく職務行為基準説を前提していると読める<sup>28)</sup>。

### 3.2.1. 法解釈の誤りと国賠法の違法・過失否定例

法解釈の誤りに関し国賠法上の違法性または過失が否定されたリーディングケースは、最判昭和46年6月24日民集25巻4号574頁（過失否定）及び最判平成16年1月15日民集58巻1号226頁（過失否定）であるとされる<sup>2930)</sup>。

<sup>26)</sup> 櫻井敬子・橋本博之『現代行政法』247頁（有斐閣、2004）は「過失と違法性は全く異なる概念であるかのように思われたが、少なくとも職務行為基準説の立場にたつ限り、実は、過失判断と違法性判断の内容は実質において同じであるということがわかる。」と述べる。

<sup>27)</sup> 違法性と過失とを区別して議論しようとする場合、【違法性があるけれども過失がないかもしれない】という場面（後掲最判平成16年1月15日等）（山本・註38、121頁が引用する高松高判平成20年5月29日判時2014号71頁を見るべき？〔未確認〕）が念頭に置かれてきたのが通例であると思われる。本件判旨のように【違法性がないけれども過失があるかもしれない】という枠組みで議論することが、違法性と過失とを分けて論ずる際の構成として普通のことであるのか、私にはよく分からないのでご教示いただきたい。

本件判旨は、国賠法上の「違法」を論じる際に【違法性・過失を同時に審査する違法性】認否を議論し、国賠法上の「過失」を論じる際に従来の国賠法上の過失とは別の【事案限りの特殊事情】を議論しているように、私には見受けられる。

<sup>28)</sup> 占部・註1、4頁も同旨。

<sup>29)</sup> 神橋一彦『行政救済法』411-412頁（信山社、2012）参照。

<sup>30)</sup> その他の法解釈の誤りに関する過失否定例として、最判昭和43年4月19日判時518号45頁、最判昭和44年2月18日判時552号47頁、最判昭和49年12月12日民集28巻10号2028頁、最判昭和37年7月9日民集45巻6号1049頁が挙げられる。

最判昭和43年4月19日は「株主優待金が所得税法上利益配当に該当するものと解すべきか否かは、優待金の特殊な経済的法的性格からみて微妙な事実認定とこれに対する専門的な法的判断を必要とする事項であったところ、税務当局としては通常公務員に要求される注意義務を尽してこれを積極的に解しこの旨の通達を発して本件各決定および滞納処分にあつたものであつて、この解釈の誤りをもって一概に過失に基づくものとはいえず、また税務当局が最終的に自己の法令解釈が司法的判断により排斥されるべきことを認識した筈であるのに敢えて前記の措置に出たものと断定することはできない」と論じた。原告の旧称は「鈴や金融株式会社」であり、鈴や金融事件・最判昭和35年10月7日民集14巻12号2420頁（利益配当に当たらないとした）の原告と同じであろう。確かに株主優待金が所得税法上利益配当に該当するかは難問であり、東光商事株式会社事件・最大判昭和43年11月13日は「法人税法上、その性質は配当以外のものではあり得ないとしている〔下線：浅妻〕。

最判昭和44年2月18日の原々審旭川地判昭和42年10月16日判時552号49頁は、「旧国税徴収法19条（現行国税徴収法140条も同趣旨）の「滞納処分ハ裁判上ノ仮差押又ハ仮処分ノ為ニ其ノ執行ヲ妨ケラルルコトナシ」との規定の解釈をめぐつて、大別すると、滞納処分により仮処分が失効するとする説と、滞納処分にかかわらず仮処分はその効力を維持するとする説とが対立している」中で、裁判所は「両者の優劣を規定したものは解し難く、たとえ国税徴収が重要であるにしても明確な法的根拠なく保全処分権利者たる第三者の地位を侵害することはできないとすべきであるから、右規定は保全処分の効力について実質上の問題を規定したものと解することはできない。したがつて、保全処分は滞納処分によつて当然に失効せず、仮処分の後に滞納処分による公売の結果所有権取得者が現われたとしても、仮処分権利者がその後本案訴訟において勝訴の判決を得れば右取得者はその所有権をもつて仮処分権利者に対抗できないこととなるのである。このように、滞納処分が行われても先行の仮処分はその効力を維持しているのであるから、右仮処分記入登記は右滞納処分による公売落札が決定しても、これを抹消することはできない」という解釈を採り、登記官吏が「滞納処分に先行する本件仮処分記入登記を職権で抹消した」ことは「違法」であるとしたが、「違法であるにしても、当該登記官吏が職務上要求される法律知識、経験法則にもとづいて、右取扱例にしたがうことが違法であると判断することは到底期待できない〔→期待し難い〕から、登記官吏につき違法性認識の可能性〔→職務義務の懈怠〕もなかつたというほかなく、したがつて故意又は過失を認めることはできない」し、「保全処分と滞納処分の競合の問題に関しては、被告の指摘する大審院昭和16年3月26日判決があつたとはいえ、今日なお学説行政実務上見解が激しく対立し、容

易にその解決を期待することの出来ない状態にあるので、当時、法務省民事局長にも違法性認識の可能性はなかつたというべきであり、したがって故意又は過失を認めることはできない」として損害賠償請求は棄却した。この判断は控訴審札幌高判昭和43年5月30日金判154号5頁[{-}の修正]及び上告審で維持された。

最判昭和49年12月12日は「不動産の任意競売手続において、配当表が作成され、その記載内容を不服とする抵当権者から配当表に対する異議の訴が提起された場合には、競売裁判所は、異議ある債権の債権者に対し直ちに売得金を交付することは許されず、民訴法697条、630条3項(昭和41年法律第111号による改正前のもの)の規定を類推して、交付を留保した異議ある債権の配当額を供託すべき」という解釈を示したが、供託義務の存否について「先例的な判例及び通説的な学説はなく、これをいかに解すべきかについて疑義があり、積極・消極の両説が考えられ、また、裁判所の競売実務上の取扱いも二様に分かれていた中で配当額を供託しなかつたことにつき、「ある事項に関する法律解釈につき異なる見解が対立して疑義を生じ、拠るべき明確な判例、学説がなく、実務上の取扱いも分かれていて、そのいずれについても一応の論拠が認められる場合に、公務員がその一方の解釈に立脚して公務を執行したときは、後にその執行が違法と判断されたからといって、ただちに右公務員に過失があつたものとするは相当でない」とした。なお、供託義務肯定説については「学説も、格別その論拠を明言しているわけではないが……おそらく、供託金には利息がつくことを考慮している」と指摘されている(島田禮介・最高裁判所判例解説民事篇昭和49年度309-317頁、312頁。残念ながら島田解説は国賠法上の論点を扱ってない)。

最判昭和平成3年7月9日は、「十四歳未満ノ者ニハ在監者ト接見ヲ為スコトヲ許サス」という監獄法施行規則120条(最高裁判決を受けて削除された…平成3年法務省令22号[未確認])を基に、拘留されていた原告が義理の姪(10歳)との面会が拒絶されたことは、監獄法50条に適合しているかが問われた事案である。原々審東京地判昭和61年9月25日民集45巻6号1069頁は請求認容、原審東京高判昭和62年11月25日民集45巻6号1089頁は一部認容としていたが、上告審で逆転した。上告審は、「法が一律に幼年者と被拘留者との接見を禁止することを予定し、容認しているものと解することは、困難であり、「規則120条(及び124条)は、原審のような限定的な解釈を施したとしても、なお法の容認する接見の自由を制限するものとして、法50条の委任の範囲を超えた無効のものというほかはないし、接見を許可しなかつた「本件処分は法四五条に反する違法なもの」であるとしても、国賠法上の過失の判断において、「規則一二〇条(及び一二四条)が右の限度において法五〇条の委任の範囲を超えることが当該法令の執行者にとって容易に理解可能であつたということではできないのであって、このことは国家公務員として法令に従ってその職務を遂行すべき義務を負う監獄の長にとっても同様であり、監獄の長が本件処分当時右のようなことを予見し、又は予見すべきであつたということではできない」とした。規則が委任の範囲を超えると結論が導かれることは極めて稀であるとされるが(横田光平・法学協会雑誌110巻7号1065-1073頁、1069頁)、本評釈の問題関心(国賠法上の過失の有無)からすると最判昭和46年6月24日と同様であると見受けられる。なお、横田評釈は、国賠法上の過失の有無に関し「論理的内在的欠陥があると思われる」(1071頁)と述べるなど判旨を激しく非難している。(増井和男・最高裁判所判例解説民事篇平成3年度350頁[未確認]) なお、横田評釈1072頁には「本件とは別に、本件原告が違法な規則による権利侵害を主張して提起した国家賠償請求訴訟で、東京地裁は、平成5年2月25日[判時1487号75頁]、違法な規則を放置していた法務大臣の過失を認め、10万円の支払いを国に命じる判決を言い渡した。」とあるが、東京高判平成6年7月5日判時1510号98頁は時効消滅を理由として取消自判・請求棄却としている(上告とあるが上告審判決は見当たらない)(山本・註38、95頁も参照)。

違法性及び過失を肯定した例として東京高判平成5年10月28日訟月40巻9号2249頁(確定)がある。「建築物の解体工事及びそれにより生ずる産業廃棄物処理を業とする者が発注者から解体工事を含む建設工事を請け負った者(元請業者)から解体工事を請け負い、その工事の過程で排出された産業廃棄物を運搬、処分する場合が[廃棄物の処理及び清掃に関する法律]14条1項ただし書にいう『事業者がその産業廃棄物を自ら運搬し、又は処分する場合』に当たるかどうかについて検討した結果、「被控訴人[国]は、事業者概念は相対的で一義的に解釈することはできないとして、法にいう事業者は廃棄物処理責任を負わせるにふさわしい者を指し、廃棄物処理責任を課しても廃棄物の適正な処理を期待できないような者は事業者に当たらないとし、建設工事の場合はその特殊性からして発注者から工事を請け負った元請業者だけが法にいう事業者に該当し、同人から更に工事を請け負った下請業者は法にいう事業者に当たらないと主張しているが、「法の『事業者』を通常の意味におけるものより限定して解釈することは相当でない」という解釈を示し、「被控訴人が環産一四号通知[『産業廃棄物処理業の許可事務遂行上の留意事項について』と題する昭和56年3月27日付け環産第一四号厚生省環境衛生局水道環境部産業廃棄物対策室長通知3を指す。『建設工事を発注者甲から請け負った者乙が、建設工事に伴って生ずる産業廃棄物の処理を自ら行わず他の者丙に行わせる場合は、乙は産業廃棄物の排出業者に該当し、丙は産業廃棄物の処理業者に該当する。』という内容]を発し、対外的に示した前記の解釈は右

最判昭和46年6月24日は、執行吏が有体動産の強制執行として未登記立木(立木に関する法律による所有権保存登記を経ていない杉立木500本・約450石及び松立木3500本・約3300石)を差し押さえ、原告が556万円で競落したが、債務者の兄と称する者から競売無効確認の訴えを提起されかつ伐採禁止の仮処分を受けてしまったので、執行吏の過失により原告が556万円の損害を被ったと主張した事案である。最高裁は、「立木に関する法律(明治42年法律第22号)による所有権保存登記を経ていない立木であつても、その生立する土地と独立して取引の目的とされ、その権利変動は明認方法により公示されるのであるから、これを土地と別個に強制執行の対象とすることを妨げないものと解すべきであり、このことは、立木が独立の取引価値を有するものであるかぎり、すでに明認方法が施されているか否か、あるいは土地と立木とが所有者を異にするか否かにかかわりのないものといわなければならない。しかし、立木は法律上動産ではないから、右のごとき立木を目的とする強制執行は、執行官の行なう有体動産に対する強制執行の手続によるべきではなく、執行裁判所が、民訴法625条に基づき、立木を伐採する権利を差し押さえ、これを換価する方法によるべきものと解するのが相当である。したがって、青森地方裁判所執行吏坂本政次郎が、本件立木に対して、有体動産としての強制執行手続をしたことは誤りであり、本件強制執行は違法たるを免れない。」として、違法性(本件と対比すると、本評釈2.の税理士法の解釈としての違法と位置付けられよう)を認定した。しかし、国賠については、「未登記立木に対する強制執行の方法については、有体動産の執行手続によるとする説、立木伐採権を執行の対象として民訴法625条の特別換価手続によるとする説ならびに不動産の執行手続によるとする説の三様の見解が存し……坂本執行吏は、本件強制執行の委任を受けた際、参考書等に基づき一応の調査をした……。そして、右の有体動産の執行手続によるべきものとする見解についてみるに、その論拠とするところには、一応首肯するに足りるものが認められる。このように、ある事項に関する法律解釈につき異なる見解が対立し、実務上の取扱いも分かれていて、そのいずれについても相当の根拠が認められる場合に、公務員がその一方の見解を正当と解しこれに立脚して公務を執行したときは、のちにその執行が違法と判断されたからといって、ただちに右公務員に過失があつたものとするのは相当でない。」とした。これを前提とすれば、本件でも税理士法51条の解釈の誤りであろうとも原則として違法性または過失の否定に繋がりやすい<sup>31</sup>、といえよう。

最判平成16年1月15日は、在留資格を有しない外国人が、国民健康保険法(平成11年法律第160号による改正前)9条2項に基づき、横浜市港北区長に対し、国民健康保険の被保険者証の交付を請求したところ、同法5条所定の被保険者に該当しないとして被保険者証を交付しない旨の処分を受けたため、国が誤った解釈を前提とする通知を差し横浜市港北区長がこれに従ったことにより違法な本件処分がされたと主張して、国家賠償請求をした事案である。在留資格を有しない外国人が同法5条「住所を有する者」に該当するかが争点であった。一般論としては不法残留外国人について否定的ながらも(限定肯定説<sup>32</sup>と呼ばれる)<sup>33</sup><sup>34</sup>、原告の事情に照らし

---

の限度において法の正しい解釈とはいえなかった」、「右通知を受けて都道府県知事らが控訴人に対し法一四条の許可を申請するよう促した行政指導も違法であった」、「法の文言等に照らすと、前記の解釈には相当の根拠があつたとはいい難く、本件でこのように環産一四号通知を差し、法につき誤った解釈を示したことについては、厚生省の担当官に少なくとも過失があつた」として、原告の請求を認容した。【橋本博之・ジュリスト1043号下請業者は産業廃棄物処理業の許可が必要とした厚生省通知の違法性[未確認] 櫻井・橋本では扱われてない。残念】これと、本件との差異としては、本件の税理士業務全面適用説が有力説ではあるのに対し、環産一四号通知の内容は有力説ですらなかった、ということになるだろう。

この他、法解釈の誤りと過失との関係について西埜章『国家賠償法コンメンタール』447-456頁(勁草書房、2012)が詳しい。

<sup>31</sup> 野田宏・最高裁判所判例解説民事篇昭和46年度号247-256頁、254頁は「本件においては、伐採権説が司法省以来の公式見解であり、実務の主流でもあつたことからして、動産説は単なる少数異説にすぎないものであつたとみるか、両説ともに相当の根拠があつて、解釈上いまだ疑義を残していた問題であつたとみるかによって、過失の判断は異なってくると思われる。」と述べている。本件と比べても更に過失否定のハードルが低い、と見ることができよう。

<sup>32</sup> 福井章代・最高裁判所判例解説民事篇平成16年度70-96頁、82頁。残念ながら、福井解説及び高杉直・判研・ジュリスト1282号220-223頁(2005.1.1-15)は、国賠法上の違法性・過失について言及していないので、最判昭和46年6月24日の判断枠組みを当然の前提としたものと読める。

<sup>33</sup> 抜粋——「在留資格を有しない外国人が法5条所定の「住所を有する者」に該当するというためには、単に市町村の区域内に居住しているという事実だけでは足りず、少なくとも、当該外国人が、当該市町村を居住地とする外国人登録をして、入管法50条所定の在留特別許可を求めており、入国の経緯、入国時の在留資格の有無及び在留期間、その後における在留資格の更新又は変更の経緯、配偶者や子の有無及びその国籍等を含む家族に関する事情、我が国における滞在期間、生活状況等に照らし、当該市町村の区域内で安定した生活を継続的に営み、将来にわたってこれを維持し続ける蓋然性が高いと認められることが必要である」

て「住所を有する者」に該当するとし、横浜市の処分は違法であると判断した<sup>35</sup>。国賠に関しては、最判昭和46年6月24日等を引用して「ある事項に関する法律解釈につき異なる見解が対立し、実務上の取扱いも分かれていて、そのいずれについても相当の根拠が認められる場合に、公務員がその一方の見解を正当と解しこれに立脚して公務を遂行したときは、後にその執行が違法と判断されたからといって、直ちに上記公務員に過失があったものとするのは相当ではない」との一般論を述べた後、「在留資格を有しない外国人が国民健康保険の適用対象となるかどうかについては、定説がなく、下級審裁判例の判断も分かれています上、本件処分当時には、これを否定する判断を示した東京地裁平成6年(行ウ)第39号同7年9月27日判決・行裁集46巻8・9号777頁<sup>36</sup>があったただで、法5条の解釈につき本件各通知と異なる見解に立つ裁判例はなかったというのであるから、本件処分をした被上告人横浜市の担当者及び本件各通知を発した被上告人国の担当者に過失があったということはできない[下線:浅妻]と述べた。下線部は、本件と大いに異なる事情と言っているように思われる。更に最判平成16年1月15日の住所肯定判断は、一応は法解釈の問題ともいえるが、相当程度事案の特殊性に踏み込んだ上で(本評釈3.3.に位置付けてもおかしくないほどの)判断とも言うように思われる。

違法性または過失を否定する傾向は学説においても支配的であるとされる<sup>37</sup>。

### 3.2.2. 法解釈の誤りと国賠法の違法・過失肯定例

他方、法解釈の誤りに関し国賠法上の違法性または過失が肯定された例として、最判平成19年11月1日民集61巻8号2733頁(違法性及び過失を肯定)がある<sup>38</sup>。昭和32年制定の原爆医療法2条にいう「被爆者」には被爆者健康手帳が交付され、保有者は昭和43年制定の原爆特別措置法により健康管理手当が支給される(原爆医療法と原爆特別措置法を合わせて「原爆二法」という)。国外在住者は対象外であると厚生省は解してきた。昭和49年7月<sup>39</sup>、国外在住者に被爆者健康手帳を交付してよいが国外に居住地を移した場合に手当の受給権を失う(以下「失権取扱い」という)旨の402号通達を発した(提訴後の平成15年廃止)。原告が日本から出国した後で402号通達に基づき支給が打ち切られたため、強制連行・強制労働・原爆被害放置等についての損害賠償等請求訴訟を提起し、402号通達の違法性を主張した。最高裁は、国賠請求認容の原審判断を維持した。402号通達の違法性を認定しつつ「通達の定めが法の解釈を誤る違法なものであったとしても、そのことから直ちに同通達を発出し、これに従った取扱いを継続した上告人の担当者の行為に国家賠償法1条1項にいう違法があったと評価されることにはならず、上告人の担当者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上記行為をしたと認められるような事情がある場合に限り、上記の評価がされることになるものと解するのが相当である」という違法性判断基準を示した上で、402号通達発出前は注意義務違反を認定し難いものの、「昭和49年3月に、孫振斗訴訟の第1審判決において……司法判断が示され」た後、「402号通達発出の時点で、上告人の担当者は、それまで上告人が採ってきた原爆二法が在外被爆者にはおよそ適用されないなどとする解釈及び運用が、法の客観的な解釈として正当なものといえるか否かを改めて検討する必要に迫られることとなり、現にその検討を行った結果として、在外被爆者について原爆二法の適用を一切認めず被爆者健康手帳の交付を行わないものとしていたそれまでの取扱いや、健康管理手当等の受給権者が都道府県の区域を越えて居住地

<sup>34</sup> 本評釈の流れと無関係であるが、福井・註32、85頁の「諸法においても、それぞれの法律にいう『住所』とは、生活の本拠を意味するが、民法上の住所と全く同一のものではなく、それぞれの法律の趣旨に沿って解釈、認定すべきものと考えられている」という記述は、相続税法上の住所に関し民法だけを参照した武富士事件・最判平成23年2月18日判時2111号3頁との対比で、興味深い。

<sup>35</sup> 横尾和子及び泉徳治の[反対]意見は「本件処分が違法とはいえないとした原審の判断を正当と考える」と述べる。

<sup>36</sup> TKCデータベースでは、控訴とあるが、控訴審は見つからない。

<sup>37</sup> 梶哲教・行政判例百選Ⅱ第6版469頁(2012)。宇賀克也『国家補償法』69-70頁(有斐閣、1997)は、判例学説の固定機能を憂い、「少数でも有力説に従った場合、安易に過失を認めるべきではないと思われる。」と述べる。宇賀克也『行政法概説Ⅱ行政救済法 第3版』421頁(有斐閣、2011)も過失否定説を原則としている。塩野宏『行政法Ⅱ行政救済法 第5版補訂版』325頁(有斐閣、2013)は、自説を述べたくない？

<sup>38</sup> 三木素子・最高裁判所判例解説民事篇平成19年度697-755頁、稲葉一将・法学セミナー増刊 速報判例解説Vol.2新・判例解説Watch(日本評論社/TKC/2008.4.25)69-72頁、山本隆司・法学教室355号84-98頁・356号114-125頁(2010.4-5)、梶哲教・註37等参照。

<sup>39</sup> 背景としての孫振斗訴訟・福岡地判昭和49年3月30日行集25巻3号209頁は、「被爆者健康手帳の交付を受けよう者が日本国内に居住関係を有する者に限られる趣旨と受取ることは許されない」などと論じて韓国人原告の請求を認容した。この判断は控訴審福岡高判昭和50年7月17日行集26巻7・8号879頁・上告審最判昭和53年3月30日民集32巻2号435頁で維持された。(又坂常人・行政判例百選Ⅱ第3版338頁(1993)、内野正幸・法学協会雑誌98巻1号117-123頁(1981)参照。佐藤繁・最高裁判所判例解説民事篇昭和53年度127頁[未確認])

を移した場合に受給権がいったん失権するものとしていた従前の取扱いが、法律上の根拠を欠く違法な取扱いであることを認識するに至った」が、402号通達の「法解釈は、原爆二法が社会保障法としての性格も有することを考慮してもなお、年金や手当等の支給に関する他の制度に関する法の定めとの整合性等の観点からして、その正当性が疑問とされざるを得ないものであったというべきであり、このことは、前記のとおり、402号通達の発出の段階において、原爆二法の統一的な解釈、運用について直接の権限と責任を有する上級行政機関たる上告人の担当者が、それまで上告人が採ってきたこれらの法律の解釈及び運用が法の客観的な解釈として正当なものといえるか否かを改めて検討することとなった機会に、その職務上通常尽くすべき注意義務を尽くしていれば、当然に認識することが可能であった」ので、「402号通達を作成、発出し、また、これに従った失権取扱いを継続した上告人の担当者の行為は、公務員の職務上の注意義務に違反するものとして、国家賠償法1条1項の適用上違法なものであり、当該担当者に過失があることも明らかである」とした<sup>40</sup>。「違法」であり「過失」があると形式的には分けて述べているが、違法性判断と過失判断がどう異なりうるのか、読み取りにくい。少なくとも違法性判断において職務行為基準説が採られている<sup>42</sup>ものと見受けられる。

### 3.2.3. 先例との対比と、今後の国賠法上の違法・過失判断基準の変更への期待

先例に照らせば、本件判旨が「原則として違法とはいえない」としたことは、正当といえよう。

しかし、私見は「原則として違法とはいえない」についての違和感を拭えないでいる。

最判平成19年11月1日に関する梶哲教解説・註37は、「法令解釈の誤りを犯しても注意義務違反を否定して賠償責任を免れるためには、それが違法性論の文脈であれ、こんにち国家賠償法上の過失が組織過失として捉えられることとの均衡からも、たんに組織で当該誤った解釈が採用されていたというだけでは足りず、正しい解釈を検討の組上に載せる機会がなかったことなど、正しい解釈の選択を妨げるような特殊事情を提示することが必要だといえよう。」と述べる。「正しい解釈の選択を妨げるような特殊事情」を要求する姿勢は、先述の国税通則法65条4項「正当な理由」をめぐる判例の傾向とも、整合するように思われる。

判旨は、①「形式的には被告の主張する解釈が成り立つ余地はあること、②付随的税理士業務排除説の「解釈を述べた裁判例もな」かったこと、③「被告の主張する解釈は、国税当局の一般的な理解であった」ことをもって、国賠法上の違法性を否定している。しかし、国税局担当者が(裁判所から見た正しい法解釈であるところの)付随的税理士業務排除説を採ることを妨げるような事情(典型的には裁判例であろう)を認定することなしに、一般論として国賠法上の違法性を否定したことは、いきすぎた判断であると難じられよう。

### 3.2.4. 小括

法解釈の誤りと国賠法上の違法・過失との関係について、判旨と判例と学説と私見とを対比して小括する。

本件判旨は、職務行為基準説(違法性相対説、違法性二元論)の中で、違法性判断に過失判断も組み込んだ上で、行政庁救済(被害者放置)の余地を残す。

<sup>40</sup> 最判昭和46年6月24日、最判昭和49年12月12日、最判昭和平成3年7月9日、最判平成16年1月15日について、「事案を異にし本件に適切でない」としているが、どう異なるかは不分明。

山本・註38、96頁は「居住要件が貫徹されなくなり、法律の適用要件が不明瞭になった状況において、行政機関が法律解釈の見直しを徹底させず中途半端な法律解釈を施した。この点で、それぞれ一応筋の通った異なる法律解釈が主張され、当該行政機関がその中の1つをとった場合に注意義務違反を否定した」最判昭和46年6月24日や最判平成16年1月15日とは「事案が異なる」という。素人感覚では最判昭和46年6月24日で過失を否定することにすら違和感があるが、最判平成19年11月1日は402号通達を支える有力説すらなかった事案、という位置付けになるのか。

<sup>41</sup> 甲斐中辰夫の反対意見がある。

<sup>42</sup> 原審広島高判平成17年1月19日民集61巻8号2805頁(抜粋——「被爆者法の定めからは、被爆者健康手帳の交付を受けて、被爆者たる地位を取得した者が、日本から出国することによりその地位を失うという402号通達のような解釈を導き出すことはできないのであって、同通達は、法律の解釈を誤り、そのために反した違法な内容の通達であり、これに従った行政実務の取扱いもまた違法といわざるを得ない。」「被爆者法の定めからは、被爆者健康手帳の交付を受けて、被爆者たる地位を取得した者が、日本から出国することによりその地位を失うという402号通達のような解釈を導き出すことはできないのであって、同通達は、法律の解釈を誤り、そのために反した違法な内容の通達であり、これに従った行政実務の取扱いもまた違法といわざるを得ない。」は、国賠法上の違法性・過失について過失判断に一元化しようとするものであろうか?)との関係について、山本・註38、97頁は「原審の判断を『結論において是認』するにとどめている。その最大の理由は、原審が原爆三法違反を即、国賠法上の違法とするように見えるという、法律構成の点にあろう」と指摘する。

判例の傾向は、職務行為基準説が採られることもあるらしいが<sup>43</sup>、違法性判断と過失判断とわけるかどうかはともかく、違法性否定または過失否定の余地を残して、行政庁救済の余地を残す(最判平成19年11月1日は、有力説すらなかった事案と見れば、未だ法解釈の誤りにに関するリーディングケースとまでは位置付けにくい)と見受けられる。

学説の大勢は、違法性に関し公権力発動要件欠如説を採りつつ<sup>44</sup>、違法性判断と過失判断を分け、過失否定の余地を残して、行政庁救済の余地を残すという枠組みであると見受けられる。

私見は、違法性判断における職務行為基準説を批判しつつ、更に過失否定の余地が広い判例通説も難じている<sup>45</sup>。(違法性・過失を同時に考えるか分けて考えるかについて、私見は煮詰まらず……暫定的私見としては、違法性・過失を分けて考え、原則として違法性判断においては公権力発動要件欠如説を支持し、判旨が敢えて職務行為基準説を採る理由が見出だせない、としつつ、過失判断において行政庁救済・被害者放置の余地があることは認めつつも従来の判例学説よりはその余地を狭めるべきという外在的な価値判断を有している)<sup>46,47</sup>

### 3.3. 国賠法上の事案限りの判断

誤った法解釈に基づく措置が原則として違法である可能性が高いと私は考えているので、事案限りの特殊事情<sup>48</sup>の判断とはいえ違法・過失が認定された結論について、私は賛成する。

<sup>43</sup> 判例が職務行為基準説なのか、門外漢の私には踏み込みがたい。山本・註38、123頁は「最高裁の判決はおおむね、公権力発動要件欠如説を原則としつつ、事案の特徴を考慮して例外を認めるものと解釈することが可能ではないかと思われる。」と述べる。職務行為基準説の勃興と拡張について、宇賀克也「職務行為基準説の検討」『行政法研究第1号』7-48頁(信山社、2012)参照。

<sup>44</sup> 山本・註38、123頁、宇賀『行政法概説Ⅱ』391頁等。他方、塩野・註37、324頁、神橋・註29、355頁あたりは、職務行為基準説vs.公権力発動要件欠如説の優劣を決することに興味がない? 神橋一彦『職務行為基準説』に関する理論的考察——行政救済法における違法性・再論——立教法学80号1-40頁、12頁(2010.4)は「このようにみえると、国賠違法において問題となる違法には、《公務員の職務上の行為規範違反に還元できる違法》と《還元できない違法》があることが明らかになる」と述べており、(神橋の私見というより神橋なりの判例の理解に留まるかもしれないが……尤も38頁を読むと神橋の私見でもあるかもしれない)職務行為基準説を受容する程度が強いというえる。

<sup>45</sup> 尤も、その根拠となる実質判断・バランス論が、3.1.における国税通則法65条4項「正当な理由」認否基準との比較であるので、なかなか受け容れられない(袋叩きにされる)ものであろうという覚悟はある。

<sup>46</sup> そもそも国が過失責任ルールで救済されるべきかに関する疑問に繋がるものとして、山本・註38、121-122頁「行為の自由を享受する私人については、賠償責任を負うのはより具体的な義務違反があった場合に限られるとする過失責任主義が一応妥当するとしても、国や地方公共団体等においては、同じ意味でそれを原則と見ることはいえない。」等参照。

<sup>47</sup> 私人は無過失責任ルール、国は無過失責任(厳格責任)ルールとすると、同様の被害者であっても加害者が私人か国かで補償が変わることがおかしい、という批判があるかもしれない。しかし被害者が加害者を選ぶことができないとすれば、加害者の属性の違いによって保証が変わることは効率性の観点から問題を惹起せず、公平の観点のみ問題を考えれば良いことになる。そして、公平の観点から考えても、加害者が私人か国かで補償が変わることがおかしいという批判はあまり強力でない。仮に加害者たる私人が無過失責任ルールに服していたとしても、加害者が無資力であれば結局被害者は補償を受けられず、同様の被害者であっても加害者の属性によって補償内容が変わるといふ運の問題に帰着してしまうためである。無過失責任への期待と課題については、宇賀克也『行政法概説Ⅱ』506頁等参照。

<sup>48</sup> 【根拠規範違反の違法】と【国賠法上の違法】との異同(異=職務行為基準説=違法性相対説、同=公権力発動要件欠如説=違法性同一説)が論じられることが多かったが(神橋一彦「行政救済法における違法概念と憲法規範——国家賠償法1条の違法概念の特殊性を中心に」法学教室386号95頁(2012.11)参照)、【国賠法上の違法】が争われる場合であっても、「特定の法律(および条例)における“法律上の地位”が侵害されたか」(中川丈久「国家賠償法1条における違法と過失について——民法709条と統一的に理解できるか」法学教室385号72頁、78頁(2012.10)の「第2類型」)の問題(本評釈3.2.の対象)と、「不法行為法上の保護法益にあたる『権利又は法律上保護された利益』が『侵害』されたか」(中川・同78頁の「第1類型」)の問題(本評釈3.3.の対象)と、分けて考えられるのではないかという指摘を受けた。本件は一応は税理士法51条の解釈・執行の誤りの範疇であるかのような外観であって国賠法のルートにのるものの、税理士法51条にかこつけて国税局担当者が原告弁護士にいやがらせをしたことの当否(伝統的な表現ならば【裁量権逸脱の有無】となろうか)が問われていて、税理士法51条に関する利益の保護とは別次元の利益の保護について、本件判旨は問題としたのではないか、という筋である。民法709条と国賠法1条との関係に立ち返る大きな疑問であり、私見は差し控えたい。

3.2.における「原則として違法とはいえない」という判断を前提としつつ、事案限りの判断としてどの程度の特殊事情があれば「過失」が認定されるか、という考察もすべきかもしれない。しかし、今後も税理士法51条に関する付随的税理士業務排除説が維持されるならば、国賠法上の違法性・過失を論ずる実益が将来に向かってなくなる(当然に国賠法上も違法または過失が認定される)ので、特殊事情の境界線について考察する意義は皆無ではないが小さい。

### 3.4. 判旨の「過失」判断は実質的には信義則？

判旨の「過失」判断は、信義則に近い発想なのではないかという指摘を受けた。確かに、【一般的には違法でないが事案限りでは許されない】とした運びには、信義則に似たものを私も感じる。しかし、恐らく裁判官は信義則に似た感覚を抱きながらも、判旨の構成として信義則の筋を採用しがたいと考えたのではなかろうか。

信義則を巡る先例(いわゆる酒類販売業者青色申告事件・最判昭和62年10月30日判時1262号91頁、いわゆる文化学院事件・東京高判昭和41年6月6日行集17巻6号607頁)に照らすと、本件で信義則を適用するためには国税局側から【原告弁護士は51条通知等をしなくてよい】という「表示」が必須であるが、本件でかような「表示」が存在していたとは認定しがたい、と裁判官は暗黙のうちに考えたのではなかろうか。更に、最判昭和62年10月30日及び東京高判昭和41年6月6日では納税者側の違法な申告・無申告等が許容されるかが問題とされるのに対し、本件では原告弁護士の51条通知等不提出は(裁判所の解釈としては)合法なのであるから、信義則の筋で論じにくい。従って、判旨が信義則の筋で書かなかったことは納得できる。

但し、過失の筋で書いたことが適切であったかについては、本件判旨の「違法」が過失判断をも組み込んでいるように読めるため、事案の特殊事情に応じた「違法」判断の中で、本件の実事経過に照らした職務上の義務違反があるかを問えば良いように思われる、という疑問が残る。

### 3.5. 仮に判旨一が税理士業務全面適用説だったならば判旨二は信義則となるか？

税理士法51条の解釈で付随的税理士業務排除説を採用することを前提とすれば、本件の事案限りの解決としての信義則は使いにくい。しかし、裁判所がまさるな状態から判決文の構成を考える際に、【付随的税理士業務排除説】→【国賠法上原則違法でない】→【事案限りで違法・過失あり】という一見アクロバティックな本件判旨の構成の他に、【税理士業務全面適用説】→【事案限りで信義則】という解決方法がありえようか。

前述の通り、信義則の筋で判決文を構成しようとするならば、国税局側から【原告弁護士は51条通知等をしなくてよい】という「表示」が必須である、ということが先例から導かれる。本件でそうした「表示」が明示的にはないところ、信義則で国税局側のやり口を非難するためには本件で「表示」が黙示的には存在した、という議論をすることとなる。信義則の先例(最判昭和62年10月30日及び東京高判昭和41年6月6日)と比較し、本件の事実経過に照らせば信義則を先例よりも広く認めてよい(つまり「表示」は黙示的でもよい)という立論が考えられないではないが、もしかしたら、裁判官はこうした議論を組み立てることに困難を覚え、【税理士業務全面適用説】→【事案限りで信義則】ではなく【付随的税理士業務排除説】→【国賠法上原則違法でない】→【事案限りで違法・過失あり】という一見ひねりの多い構成を採用したのかもしれない。

### 3.6. 今後の税務職員の対応

一般論として甲田主査の本件措置が「原則として違法とはいえない」と判断された背景には、個別法律事務に付随する範囲で51条通知等は不要という「解釈を述べた裁判例もな」かった、ということがある。判旨一の解釈が上級審でも覆らなければ<sup>49</sup>、今後、本件のような事実経過(弁護士が51条通知等なしに税務職員と何度も関与してきた事実経過)がなくとも、弁護士に対し、個別法律事務に付随する範囲では51条通知等を要求することが、最初から国賠法上違法と評価される、と考えられる。

## 4. 判旨三：損害

判例時報匿名解説は「本事案では、国税局側から税理士法所定の手続を踏むように求められているのに、弁護士がこれを拒絶しているところからみると、国税局側の行為を違法と判断することについて異存の向きがあることが予測され、このことが慰謝料として金200万円の請求に対して認容額10万円につながっているように思われる。」と述べている。しかし筆が滑っている。

【手続的要請に従っておけば紛争を予防できる】ということは【違法判断への異存】に論理的に繋がらない。「違法」が、税理士法上の違法なのか(判旨一)、国賠法上の違法なのか(判旨二)、定かでないが、【手続的要請に従っておけば紛争を予防できる】ことは、判旨一においても判旨二においても意味を持ってない。

【手続的要請に従っておけば紛争を予防できる】ということは【損害認定額の低下】にも論理的には繋がらない。

<sup>49</sup> 尤も、上級審において本件の結論(国賠一部認容)が維持されるのみならず、税理士法51条の解釈が維持されるかについても、予断を許さない。

原告に51条通知等という余計な手続きを要求したことの負担及び心理的な負担が、金銭換算すれば低額である、ということとどまるのではないか。

余談 乙山春夫も国賠を請求すれば幾らか(5万円程度?)認容されたのであろうか? 法律論としては春夫の【弁護士同席の安心感などの利益】が反射的利益にとどまるか否かという問題構成となるであろうところ、暫定的意見ながら私には反射的利益にとどまらないように思われる。

### 規定

相続税法34条(連帯納付の義務等) 同一の被相続人から相続又は遺贈(第二十一条の九第三項の規定の適用を受ける財産に係る贈与を含む。以下この項及び次項において同じ。)により財産を取得した全ての者は、その相続又は遺贈により取得した財産に係る相続税について、当該相続又は遺贈により受けた利益の価額に相当する金額を限度として、互いに連帯納付の責めに任ずる。[後略]

税理士法2条(税理士の業務) 税理士は、他人の求めに応じ、租税…に関し、次に掲げる事務を行うことを業とする。

- 一 税務代理(税務官公署(税関官署を除くものとし、国税不服審判所を含むものとする。以下同じ。)に対する租税に関する法令若しくは行政不服審査法…の規定に基づく申告、申請、請求若しくは不服申立て(これらに準ずるものとして政令で定める行為を含むものとし、酒税法…第二章の規定に係る申告、申請及び不服申立てを除くものとする。以下「申告等」という。)につき、又は当該申告等若しくは税務官公署の調査若しくは処分に関し税務官公署に対してする主張若しくは陳述につき、代理し、又は代行すること(次号の税務書類の作成にとどまるものを除く。)をいう。)
- 二 税務書類の作成(税務官公署に対する申告等に係る申告書、申請書、請求書、不服申立書その他租税に関する法令の規定に基づき、作成し、かつ、税務官公署に提出する書類…で財務省令で定めるもの(以下「申告書等」という。)を作成することをいう。)
- 三 税務相談(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…の計算に関する事項について相談に応ずることをいう。)[後略]

税理士法30条(税務代理の権限の明示) 税理士は、税務代理をする場合においては、財務省令で定めるところにより、その権限を有することを証する書面を税務官公署に提出しなければならない。

税理士法51条(税理士業務を行う弁護士等) 弁護士は、所属弁護士会を経て、国税局長に通知することにより、その国税局の管轄区域内において、随時、税理士業務を行うことができる。

- 2 前項の規定により税理士業務を行う弁護士は、税理士業務を行う範囲において、[規定列举略]の規定の適用については、税理士とみなす。この場合において、第33条第3項及び第33条の2第3項中「税理士である旨その他財務省令で定める事項」とあるのは、「第51条第1項の規定による通知をした弁護士である旨及び同条第3項の規定による通知をした弁護士法人の業務として同項の業務を行う場合にはその法人の名称」とする。[後略]

税理士法52条(税理士業務の制限) 税理士又は税理士法人でない者は、この法律に別段の定めがある場合を除くほか、税理士業務を行ってはならない。

税理士法施行規則15条(税務代理権限証書) 法第30条…に規定する財務省令で定めるところにより提出しなければならない税務代理の権限を有することを証する書面は、別紙第八号様式による税務代理権限証書とする。

税理士法施行規則26条(税理士業務を行う弁護士等の通知) 法第51条第1項又は第3項の規定により税理士業務を行おうとする弁護士又は弁護士法人は、これらの項の規定により税理士業務を行う旨を記載した書面を、所属弁護士会を経由して、当該税理士業務を行おうとする区域を管轄する国税局長に提出しなければならない。

- 2 国税局長は、前項の書面を受理したときは、当該書面を受理したことを証する書面を同項の書面を提出した弁護士又は弁護士法人に交付しなければならない。

弁護士法3条(弁護士の職務) 弁護士は、当事者その他関係人の依頼又は官公署の委嘱によつて、訴訟事件、非訟事件及び審査請求、異議申立て、再審査請求等行政庁に対する不服申立事件に関する行為その他一般

の法律事務を行うことを職務とする。

2 弁護士は、当然、弁理士及び税理士の事務を行うことができる。

昭和26年6月15日法律第237号附則

31 弁護士法の一部を次のように改正する。

第三条第二項中「税務代理士」を「税理士」に改める。

国税通則法107条(代理人) 不服申立人は、弁護士、税理士その他適当と認める者を代理人に選任することができる。

2 代理人は、各自、不服申立人のために、当該不服申立てに関する一切の行為をすることができる。ただし、不服申立ての取下げ及び代理人の選任は、特別の委任を受けた場合に限り、することができる。

3 代理人の権限は、書面で証明しなければならない。前項ただし書に規定する特別の委任についても、同様とする。

4 代理人がその権限を失ったときは、不服申立人は、書面でその旨を国税不服審判所長等に届け出なければならない。

## 損害賠償請求事件

大阪地方裁判所平成二一年(ワ)第一七九九四号

平成23年4月22日民事第一六部判決

原告 甲野太郎

被告 国

同代表者法務大臣 江田五月

同指定代理人 祖父江竜一 ほか三名

## 主 文

- 一 被告は、原告に対し、一〇万円及びこれに対する平成二一年一月二七日から支払済みまで年五分の割合による金員を支払え。
- 二 原告のその余の請求を棄却する。
- 三 訴訟費用は、これを二〇分し、その一九を原告の負担とし、その余は被告の負担とする。
- 四 この判決は、本判決が被告に送達された日から一四日を経過したときは、第一項に限り仮に執行することができる。ただし、被告が一〇万円の担保を供するときは、仮執行を免れることができる。

## 事実及び理由

## 第一 請求

被告は、原告に対し、二〇〇万円及びこれに対する平成二一年一月二七日から支払済みまで年五分の割合による金員を支払え。

## 第二 事案の概要

一 本件は、弁護士である原告が、依頼者の納税の履行に関し大阪国税局と交渉していたところ、大阪国税局の担当者において、依頼者と大阪国税局との交渉、協議の場に原告が同席することを認めなかったことは違法な公権力の行使にあたるとして、被告に対し、国家賠償法(以下「国賠法」という。)一条一項に基づき、慰謝料二〇〇万円及びこれに対する不法行為の後である平成二一年二月二七日から支払済みまで年五分の割合による遅延損害金の支払を求めたものである。

二 前提事実(当事者間に争いがないか、括弧内掲記の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認めることができる事実。以下書証は枝番を含む。)

## (1) 当事者等

原告は乙山春夫(以下「春夫」という。)から依頼を受けた大阪弁護士会所属の弁護士、丙川松夫(以下「丙川税理士」という。)は春夫から依頼を受けた税理士、乙山竹夫(以下「被相続人」という。)は春夫の父であり、平成元年九月三〇日に死亡した者である。

甲田梅夫(以下「甲田主査」という。)は、平成二〇年七月から、大阪国税局徴収部特別国税徴収官付総括主査として勤務し、同月から平成二二年四月まで、被相続人の相続税の滞納整理に係る事務を担当した者である(大阪国税局において上記事務を担当した者を、以下「本件担当者」という。)

被相続人の子である春夫、乙山夏夫(以下「滞納者」という。)、乙山一子(平成二年九月一二日死亡)及び丁原秋子、並びに被相続人の子戊田冬子(平成九年二月一七日死亡)の子である戊田一郎及び戊田一江は、いずれも滞納者の滞納相続税(以下「本件滞納相続税」という。)についての連帯納付義務者である。乙山花子(以下「花子」という。)は、春夫の妻である。

(2) 被相続人が平成元年九月三〇日に死亡した後、賃貸不動産等多額の資産が遺され、その共同相続人間で争が生じ、さらに被相続人の共同相続人の一人である乙山一子が死亡し、その遺言によりその遺産を春夫が相続したため、戊田冬子と丁原秋子が、平成四年七月九日、春夫を相手方に遺留分減殺請求訴訟を提起し、春夫は、そのころ同訴訟の処理を原告に委任し、以後、原告は、春夫の相続問題に関与するようになった。

(3) 滞納者は一六億円を超える相続税を負担し、申告確定分については平成二年に、修正申告分については平成四年に、それぞれ延納の許可を得たが、相続不動産からの賃料収益では納税分に足りず、相続不動産を売却して納税することも困難な状況となった。

(4) 春夫は、相続税法三四条の規定に基づき、滞納者と連帯して本件滞納相続税を納付する義務を負っていたため、原告は、平成一一年一月一日、丙川税理士とともに住吉税務署を訪れ、同署徴収担当職員(上級国税徴収官)乙野二郎に対し、滞納者から早急に徴収するよう求めた。

滞納者は、平成一四年三月、大阪市から不動産の差押えを受け、これに伴い、同年四月一二日、住吉税務署長が前記延納許可を取消したため、滞納者は、同年五月一日、大阪地方裁判所に破産の申立てをし、同月

三一日、破産宣告がなされた。その間の同月二〇日、住吉税務署長は、春夫ら連帯納付義務者に対し、本件滞納相続税につき連帯納付義務に基づき納付を求める督促状を発送して、督促処分(以下「本件督促処分」という。)を行った。

(5)原告は、平成一四年六月七日、春夫、花子、丙川税理士及び丙山三郎税理士とともに大阪国税局を訪問し、大阪国税局徴収部特別国税徴収官付総括主査丁川四郎及び大阪国税局徴収部特別国税徴収官付戊原五郎(以下「戊原徴収官」という。)と会い、住吉税務署の対応に不満があることを伝え、春夫は、同年七月二日、原告及び丙川税理士を代理人として、住吉税務署長に対し、本件督促処分の取消しを求める旨の異議申立てを行った。

原告は、同年八月二三日、丁原秋子の代理人である甲川六郎弁護士(以下「甲川弁護士」という。)、戊田一郎及び戊田一江の代理人である乙原七郎弁護士(以下「乙原弁護士」という。)と共に大阪国税局を訪問し、戊原徴収官から連帯納付責任限度額等について説明を受けた。

前記異議申立ては、同年一〇月二日までに棄却され、春夫は、同月二五日原告及び丙川税理士を代理人として、大阪国税不服審判所長に対する審査請求を行ったが、春夫は、さらなる延滞税の発生を防止するため、本件滞納相続税本税をとりあえず納付することを決め、原告において、同年一月二六日付け書面で、戊原徴収官に対し、連帯納付義務者として納付した場合の求償について問い合わせたところ、戊原徴収官は、同年一月一〇日付けで、上記求償に関する書籍の写しを原告に送付し、さらに原告は、同月一六日、大阪国税局を訪問し、納付書の用紙を受領し、春夫は、同月二七日、本件滞納相続税本税分の三億一〇〇万円を納付した。

原告は、平成一五年二月一八日、春夫、花子及び丙川税理士とともに、戊原徴収官と本件滞納相続税について協議し、同年三月一二日付けで、戊原徴収官から国税の抵当権に代位する旨の申出書の用紙及び供託金の集計表の送付を受け、原告は、同月一七日、戊原徴収官に、国税の抵当権に代位する旨の申出書を提出した。

住吉税務署長は、平成一五年四月一八日、春夫に対し、本件滞納相続税の連帯納付義務に係る追加の督促状を発送して督促処分(以下「本件追加督促処分」という。)を行った。

原告は、その後、戊原徴収官との間で書類のやり取りなどをして、大阪国税局徴収部特別国税徴収官付丙田八郎は、同年九月ころ、春夫に対し、「原告から依頼がありましたので」として、連帯納付義務に伴う「滞納税金目録」を送付した。

(6)本件担当者は、平成一六年九月ころ、戊原徴収官から他の者に代わり、同年一〇月二二日、乙野徴収官に代わった。

(7)春夫は、平成一五年九月ころまでに前記審査請求を棄却する旨の裁決を受け、原告を訴訟代理人として、同月二五日には本件督促処分の取消しを求める訴えを、平成一六年三月二三日には本件追加督促処分の取消しを求める訴えを、いずれも当庁に提起し、両事件は併合され、平成一九年一〇月三十一日、春夫の請求をいずれも棄却する判決がなされ、同判決は確定した。

(8)原告は、平成一九年一月一二日、大阪国税局に電話して、新たに本件担当者となった大阪国税局徴収担当職員丁野九郎(以下「丁野徴収官」という。)と協議し、同月二〇日、春夫及び丙川税理士とともに、大阪国税局徴収部特別国税徴収官付総括主査戊山十郎(以下「戊山主査」という。)及び丁野徴収官と、春夫が連帯納付義務を負う本件滞納相続税の今後の納付方法等について協議した。原告は、戊山主査及び丁野徴収官に対し、滞納者の財産等からの回収を要請しつつ、春夫に納付意思はあり、他の連帯納付義務者と調整してから納付することを述べ、本件滞納相続税延滞税(以下「延滞税」という。)の減免等について申し入れた。

原告は、平成二〇年一月一八日、春夫、花子及び丙川税理士とともに、同年七月ころ本件担当者となった甲田主査及び大阪国税局徴収部特別国税徴収官付甲山一夫(以下「甲山徴収官」という。)に対し、延滞税の減免の申出等を行い、滞納者の納付責任を追及するよう申し入れた。

(9)原告は、平成二一年一月二三日、春夫、花子及び丙川税理士とともに、甲田主査及び甲山徴収官に対し、滞納者の財産調査及び滞納処分を継続するよう申出を行い、滞納者が所有する不動産の処分について協議するなどしたほか、認められた延滞税の減額に加えて更なる減額の申出等を行った。

原告は、同年三月三〇日、春夫、花子及び丙川税理士とともに、甲田主査及び甲山徴収官と納付方法について協議し、更なる減額の申出をしたが拒まれたため、春夫所有の不動産売却による納付の申出をした。

原告は、同年六月二二日、春夫、花子及び丙川税理士とともに、甲田主査及び甲山徴収官と、春夫の不動産売却等による納税その他について協議した。原告は、春夫所有不動産の売却状況のほか、納付のために銀行融資を受けることは困難である旨説明して猶予を求め、本件滞納相続税の現在額を、他の連帯納付義務者らに通知するよう要望するなどした。

原告は、甲山徴収官に対し、同年九月末日と同年一〇月末日に本件滞納相続税の一部を納付し、残額を平成二二年一二月末日に納付する予定を記載した平成二一年九月七日付け「御連絡」と題する書面を提出し、

その後、春夫と協議して、上記残額を平成二二年六月末日を最終納付完了期限とすることを申し出た。

春夫は、平成二一年九月三〇日、同月末日の納付を予定していた本件滞納相続税の一部を納付し、甲山徴収官が、同年一〇月一九日、原告に電話をして、本件滞納相続税のうち、同月末日の納付を予定していた額について、可能であれば早めに納付するよう伝えたため、春夫は、同月二〇日、本件滞納相続税の一部を納付した。

原告は、同月二一日、甲田主査に電話をし、同月二〇日に上記滞納相続税を納付した旨伝えた。

(10) 甲田主査は、平成二一年一〇月二三日、原告に対し、春夫の代理人である原告が、税理士法五一条に基づき、所属弁護士会を経由し当該税理士業務を行おうとする区域を管轄する国税局長に、同法施行規則二六条所定の書面である「税理士業務開始通知書」を提出せず、また、税理士法三〇条に基づき、同法施行規則一五条所定の書面である「税務代理権限証書」(以下「五一条通知等」という。)を税務官公所に提出していないことを理由に、本件滞納相続税の連帯納付義務の処理(以下「本件処理」という。)に関する春夫と大阪国税局との交渉及び協議(以下「本件納付協議」という。)の場に同席することを認めない旨を、電話で伝えた。

甲田主査は、同月二七日、春夫に電話し、原告に五一条通知等を提出するよう依頼したが拒否されたので、原告は本件納付協議に同席できない旨を説明するとともに、丙川税理士においても税務代理権限証書が提出されていないため、同席できない旨を説明した。

丙川税理士は、同日、甲田主査に対し、自身については税務代理権限証書を提出するので、原告の同席を認めるよう要望をしたが、甲田主査は、原告の同席については税理士法に抵触することを理由にこれを拒否した。

原告は、同月二八日、甲山徴収官への電話で、本件納付協議に同席することを拒否されたことについて、国税局に対し訴訟をする覚悟である旨伝えた。

原告は、同年一一月二日、大阪国税局に対し、甲田主査が同年一〇月二三日に原告の同席を認めない旨を通知した根拠等について、書面による回答を求める書面を送付したが、大阪国税局はこれに回答しなかった。

甲田主査は同年一一月五日、大阪国税局税理士事務担当職員乙川二夫は同月九日、いずれも原告に電話をして、通知弁護士制度の説明をしたが、原告は、五一条通知等の提出を拒否した。

丙川税理士は、同月一〇日、春夫及び花子とともに、甲田主査及び甲山徴収官を訪問し、税務代理権限証書を提出した後、本件滞納相続税に係る納付計画等について協議し、春夫は、同日以降、甲田主査との協議内容を原告に報告した。

(11) 甲田主査は、平成二一年一〇月二一日、戊田一郎及び丁原秋子に対し、本件処理に関して大阪国税局と交渉等するためには、それぞれの代理人弁護士が五一条通知等を提出する必要があると連絡したが、乙原弁護士及び甲川弁護士は、いずれも五一条通知等を提出しなかった。

### 三 争点及びこれに対する当事者の主張の要旨

#### (1) 国賠法上の違法行為

##### ア 原告の主張

(ア) a 原告は、春夫から本件処理について委任されており、相続税の連帯納付義務の発生に伴う大阪国税局との交渉・協議の場への同席や電話連絡の窓口となることは、受任業務の一環として、弁護士法三条一項の「その他一般の法律事務」に該当し、弁護士の職域の範囲内の業務である。

弁護士法三条二項には、「弁護士は、当然、弁理士及び税理士の事務を行うことができる。」と規定されており、税理士業務をその他一般の法律業務の範囲外の特別の存在とするものではない。

税理士法五一条は、規定の趣旨からいって、「随時、税理士業務を行う」場合の規定であり、弁護士が依頼者から既に弁護士業務としての個別案件を受任していた場合に、その解決に向けた一つの段階において税金問題が含まれる場合には、弁護士の業務に密接する問題として弁護士の立場で依頼者に助言したり、依頼者の意思を税務官公署に伝達することは、何ら禁止されていない。

個別案件の処理のために五一条通知等を提出することを必要とした場合、税理士会の指導監督と弁護士自治の問題、税理士会の会費納付、税理士業務を追加しての弁護士賠償責任保険加入といった問題が生じる。

b 本件処理には、他の連帯納付義務者への求償、相続税法三四条三項に基づく連帯納付義務の成否、第二次納税義務の成否等の法的問題点が存するのであって、原告は、本件処理において税理士業務は行っておらず、相続税に関する実務的な領域、税理士業務については丙川税理士が担当した。

c 平成二一年一〇月二三日の時点では、既に連帯納付義務に基づく納付額の合意が成立しかつ確定しており、分割納付も既に大部分が実行されかつ完納の目処が立っており、後はいつどのような手段で最終的な納付資金を出し、さらに他の連帯納付義務者との関係で、それぞれの連帯納付義務者がいくら負担するかという問題が残っただけであり、これは税理士業務には該当せず、まさに弁護

士業務そのものである。

d 被告の主張によれば、納税のための不動産の売却や他の連帯納付義務者との調整を税理士が行うべきことになり、税理士による非弁活動、すなわち弁護士法七二条違反の業務を税理士に推奨するものである。

(イ) 仮に本件滞納相続税の連帯納付義務の履行についての原告の関与が税理士業務に該当するとされた場合でも、原告の関与は、連帯納付義務者である春夫及び丙川税理士とともに同席するものであるため、全面的に原告の同席を禁止するのではなく、同席を認めた上で弁護士業務の範囲内での発言にとどめるという方策があった。

(ウ) 被告は、単に法律や通達などの解釈をもとに主張しているに過ぎず、個別案件における長年にわたる処理実態に即した主張をせず、また、大阪国税局が、長年の間、本件処理に関し原告の関与を容認してきた点を看過している。

(エ) したがって、甲田主査が、平成二一年一〇月二三日、原告に対し、春夫の代理人である原告が、本件処理に関する大阪国税局と依頼者との交渉、協議の場に同席することを禁止し、交渉の場から原告を排除する旨、電話で通告し、原告の了承を得ることなく、かつ、弁護士である原告を本件処理から排除できるとの明確な根拠を示すことなく、依頼者である春夫に直接電話し、面談を設定し、春夫と交渉、協議したことは、違法である。

#### イ 被告の主張

(ア) 弁護士は、税理士として登録を行うか、所属弁護士会を通じて国税局長に通知する(以下「通知弁護士」という。)かのいずれの方法によらなければ、税理士業務を行うことができず、登録も通知もしない弁護士については、税理士業務を行うことが法律上禁止される。通知弁護士は、税務代理を行うに当たっては、税務代理権限証書を税務官公署に提出しなければならない。

(イ) 税理士業務の内容の一つである「税務代理」とは、[1] 税務官公署に対する租税に関する法令等の規定に基づく申告等につき、代理・代行すること、又は[2] 上記[1]の申告等若しくは税務官公署の調査・処分に関して税務官公署に対してする主張・陳述につき、代理・代行することをいい(税理士法二条一項一号)、課税の場面のみならず、納付の場面についても認められる。

本件において、原告は、依頼者の代理人として、本件滞納相続税の納付に関する大阪国税局との協議のほとんどに同席し、本件担当者に対して、依頼者の財産に対する差押え等の滞納処分の執行を回避すべく具体的な納付方法等に関して意見や説明を申し述べるなどの活動を行ってきた。このような原告の行為は、大阪国税局の差押え等の滞納処分に関し、大阪国税局に対してする納付についての意見表明ないし事実説明を、依頼者に代わって行っていたものであって、上記[2]の「税務代理」に該当するから、原告が税理士業務を行っていたことは明らかである。

(ウ) 甲田主査は、原告が、大阪国税局長に対し、五一条通知等を提出することなく、税理士業務に該当する税務代理を行い、かつ行おうとして、同法の各規定に違反する状態を是正しなかったため、原告の税理士業務が同法五二条に基づき認められないことを根拠に、本件処理に関する春夫と大阪国税局との協議に原告が同席することを拒絶したものである(以下「本件措置」という。)

したがって、甲田主査の本件措置は、税理士法の規定に照らし、何ら違法ではない。

(エ) また、甲田主査は、原告に五一条通知等の提出が必要であることを説明し、その提出を要求し、そして、原告の職務上の信用を損なわないよう配慮を行った上で、春夫に対して、原告が協議に同席できない旨を説明した。

したがって、甲田主査が、職務上尽くすべき注意義務を尽くすことなく漫然と職務行為に及んだような事情は見当たらず、職務上の法的義務違反を認めることはできないから、本件措置に国賠法上の違法も認められない。

#### (2) 故意

##### ア 原告の主張

大阪国税局が、長年の間、本件処理に関し原告の関与を容認していたにもかかわらず、甲田主査が、平成二一年一〇月二三日になって初めて原告を排除したことからすれば、甲田主査の行為は、納税に利用できるところは原告を利用し、最終的な目途がつけば原告を排除するという意図に基づいてなされたものである。

##### イ 被告の主張

争う。

#### (3) 過失

##### ア 原告の主張

個別の事案においてであれば、弁護士が税理士業務を行う場合であっても、古くから弁護士が、その資格のままに税理士業務を行うことができることは強く主張されていたのであり、甲田主査は、弁護士から長年にわ

たり上記見解ないし考え方が主張されてきた経過を十分に承知しているべきである。

#### イ 被告の主張

国賠法一条一項にいう「過失」とは、違法に他人に損害を生ぜしめるという結果について予見可能性があり、回避可能性があるにもかかわらず、結果回避のための行為義務を尽くさないことをいう。したがって、仮に、ある事情の法律解釈について異なる見解が対立し、実務上の取扱いが分かれている場合であっても、そのいずれについても相当の根拠が認められる以上、公務員がその一方の見解を正当として職務を執行したときは、後にその職務の執行が違法と判断されたからといって直ちに「過失」があったということとはできない。

甲田主査は、平成二一年一〇月二三日の時点で、原告から五一条通知等が提出されていないことを知り、五一条通知等の提出が必要であることを説明して、五一条通知等の提出を要求した。

甲田主査は、大阪国税局徴収部に所属する国家公務員であるから、上位機関である国税庁長官の制定した税理士法基本通達の定めにも拘束されるところ、税理士法基本通達第二条関係(以下「基本通達」という。)二一三は、「法第二条第一項第一号に規定する『税務代理』には、分納、納税の猶予等に関し税務官公署に対してする陳述につき、代理することを含むものとする。」と規定しており、本件滞納相続税の納付方法に関する大阪国税局との協議に、原告を関与させなかった甲田主査の本件措置は、基本通達二一三に従った対応である。

そして、徴収税務上は、分納、納税の猶予等に関し、税務官公署に対してする陳述の代理に関しては、当然に、基本通達二一三に従った対応がとられており、また、同通達と異なる見解に立つ裁判例も見当たらないことからすれば、同規定に従った甲田主査の本件措置について、違法に他人に損害を生ぜしめるという結果についての予見可能性があったものとはいえず、甲田主査に過失はない。

### (4) 損害

#### ア 原告の主張

原告が、甲田主査の本件措置によって、弁護士としての信用及び名誉を傷つけられ、また、業務遂行に多大な支障が発生したことによる慰謝料は、二〇〇万円が相当である。

#### イ 被告の主張

本件措置は、税理士法等の規定に沿った適切な行為であり、原告主張の損害との間には、因果関係がない。

## 第三 当裁判所の判断

### 一 違法行為について

(1) 甲田主査が、原告からの五一条通知等が提出されていないことを理由に、本件措置を行ったことが、税理士法、弁護士法の規定に照らし、違法と認められるかにつき、まず検討する。

(2) 弁護士法三条一項は、当事者その他関係人の依頼又は官公署の委嘱によつて、訴訟事件、非訟事件及び審査請求、異議申立て、再審査請求等行政庁に対する不服申立事件に関する行為その他一般の法律事務を行うことを弁護士の「職務」とした上で、同条二項において、弁護士は、当然、弁理士及び税理士の「事務」を行うことができる旨を定める。

他方、税理士法五二条は、税理士又は税理士法人でない者は、この法律に別段の定めがある場合を除くほか、税理士業務を行ってはならない旨規定するところ、昭和二六年六月一五日法律第二三七号による税理士法制定の際、弁護士法三条と税理士法五二条の規定の調整を図るために、衆議院大蔵委員会において議員修正により、同法五一条が設けられた。

すなわち、弁護士には、当然、税務代理士の事務を行うことができる旨の規定(昭和二六年六月一五日法律第二三七号による改正前の弁護士法三条二項)があったが、税理士法制定により税務代理士がなくなり、新たに規定される税理士法五二条と弁護士法三条との調整を図るため、弁護士が、税理士としての登録手続(税理士法三条、一八条)を行わずに税理士業務を行うことを認めつつ、税理士業務を行うためには、所属弁護士会を経て、国税局長に通知することを要求し(同法五一条一項)、通知をした弁護士は、税務代理をする場合においては、その行為について代理の権限を有することを明示する書面を税務官公署に提出しなければならないとする制度を定めた(同法五一条二項、三〇条)。

(3) ア 税理士法二条一項は、税務代理(一号)、税務書類の作成(二号)、税務相談(三号)を「事務」ととらえ、他人の求めに応じ、租税等に関しこれらの「事務」を行うことを業とする者を税理士、税理士が行う「業務」を税理士業務とするが、「業とする」とは、これらの事務を反復継続して行い、又は反復継続して行う意思をもって行うことをいう(基本通達二一一)。

税務代理は、〔1〕税務官公署に対する租税に関する法令等の規定に基づく申告等につき、代理人の権限内において依頼人のためにすることを示して行うこと、又は事実の解明、陳述等の事実行為をすること、若しくは〔2〕上記〔1〕の申告等又は税務官公署の調査、処分に関して税務官公署に対してする主張、陳述につき、代理人の権限内において依頼人のためにすることを示して行うこと、又は事実の解明、陳述等の事

実行をすることをいうとされるから(税理士法二条一項一号、同法施行令一条の二、基本通達二一三、二一四)、その範囲には、課税場面のみならず、納付場面も含まれると解するのが相当である。

- イ 前記第二の二(3)から(9)までのとおり、原告は、平成十一年一月一日から平成二十一年一月一日までの間、甲田主査らに対し、延滞税の減免などについて陳情し、滞納者の所有する財産からの回収、納付について春夫以外の他の連帯納付義務者との調整を申し出るとともに、春夫に納付意思がある旨を陳述し、また具体的な納付計画に関する書面を提出している。そして、上記経過、春夫が本件滞納相続税の一部につき納付未了であること及び同年一月一日には本件滞納相続税に係る納付計画等について協議をしていることからすれば、本件納付協議への原告の関与は、税務代理に該当すると認められる。
- ウ 被告は、原告が上記関与を一定期間行っていることから、税務代理を反復継続して行っているものとして、原告の事務は税理士業務に当たり、五一条通知等のない限り、弁護士としてはこれに関与することができず、したがって、本件措置は適法であると主張するものと解される。

しかしながら、被告の上記主張は採用できない。

- エ 税理士法五一条の立法趣旨は、前記(2)に鑑みれば、弁護士は、当然に税理士の事務を行うことができるとされる一方で、弁護士が、弁護士としての資格で税理士の事務を業とする場合に、税理士としての監督に何ら服さないことは不都合であるため、税理士名簿への登録を受けるか(税理士法一八条)、登録するまでの必要がなく、随時(一定期間)、税理士業務を行うにとどまる弁護士については、国税局長への通知という簡易な方法によることを可能とした(同法五一条)ものと解される。
- 後者の場合においても、税理士業務を行う弁護士は、税理士業務を行う範囲において、脱税相談等の禁止(同法三六条)、信用失墜行為の禁止(同法三七条)、秘密を守る義務(同法三八条)、帳簿作成の義務(同法四一条)、是正助言義務(同法四一条の三)その他、登録した税理士にも適用される義務を負うほか、財務大臣による懲戒(同法四五条から四八条まで)及び国税庁長官の監督上の措置(同法五五条)に服することになる。

本件において、本件納付協議への原告の関与が、税務代理に当たることは、前記のとおりであるが、一方でこれは弁護士法三条一項にいう「その他一般の法律事務」にも当たることは明らかである。したがって、弁護士は、秘密保持義務等、弁護士法に基づく義務(同法二三条ほか)を負い、所属弁護士会の懲戒(同法五六条以下)に服することを考慮すると、本件納付協議への原告の関与に五一条通知等を要するか否かは、これが弁護士法三条二項により、弁護士が当然に行うことのできる税理士の事務と、税理士法五一条により国税局長への通知を要する、弁護士が随時行う税理士業務のいずれにあたるかの問題であるとともに、弁護士をして、前記の税理士としての義務を負わせ、監督に服させることの合理性、必要性の問題であるといえることができる。

- オ この点に関し、弁護士が、国税に関する税務官公署の処分不服がある者からその処理を受任し、法令等の解釈に対立があるため、抗告訴訟を提起してその判断に委ねざるを得ない場合であっても、原則として、国税通則法七五条以下に定める不服申立ての(以下「不服申立て」という。)を、先行させなければならず(国税通則法一一五条)、その場合に弁護士が行う事務は、形式的には税務代理、税務書類の作成または税務相談のいずれかに該当すると解される。

しかし、この場合、抗告訴訟の代理は、弁護士固有の権限で行い得るのに、不服申立ての部分のみを、税理士としての監督に服させるべき合理的理由は存しないし、五一条通知等の提出のない限り不服申立てに関与できないとすることは、不服申立人は、弁護士、税理士その他適当と認める者を代理人に選任できるとする国税通則法一〇七条一項の定めとも整合しない。現に、大阪国税局においても、不服申立てに弁護士が関与する場合、必ずしも五一条通知等の提出は要求されず、弁護士としての委任状があれば足りるとされている。

被告は、弁護士が不服申立ての代理を業とする場合には、五一条通知等の提出がなければ代理人となることができない旨を主張するかのようであるが(平成二十三年三月二五日付準備書面、ただし未陳述)、弁護士が不服申立ての代理人になろうとする場合に、不服申立ての代理を反復継続する意思で行う者とそうでない者とを区別し、前者については五一条通知等がなければ関与できないが、後者については弁護士としての委任状で足りるといった扱いは、およそ国税通則法一〇七条一項が予定するところとは考えられない。

- カ 前述した税理士法五一条の立法趣旨は、弁護士が、弁護士資格を利用して税理士業務を反復継続する場合、一般の税理士と同様の義務を負わせ、税理士としての監督に服させることで、いわばその自覚を促し、間接的に、申告納税制度の公正や納税義務の適正な実現といった、全体的公益の実現を図る点にあると解されるが(税理士法一条参照)、弁護士が弁護士法に基づく義務を負うことなどに鑑みれば、弁護士法三条一項に定める個別の法律事務を受任し、その処理の過程で、税務官公署に対する不服申立てや税務官公署に対してする主張又は陳述を行おうとする場合に、五一条通知等をしなかったとしても、そのことによって、当該案件における納税の公正や適切、あるいは納税者の利益や信頼が直ちに損なわれるもの

ではない。

したがって弁護士法三条二項、国税通則法一〇七条一項により認められる代理権限が、税理士法五一条のような広く公益を図るための規定によって否定されるものではないと考えられ、弁護士は、弁護士の固有の権限として、受任した法律事務に付随して税理士の事務を行うことができると解するのが相当である。

(4)以上検討したところを本件にあてはめて検討するに、原告は、春夫から相続に関する一連の紛争の処理を受任し、その処理の過程で、共同相続人との間の訴訟、住吉税務署の担当者及び本件担当者との交渉、税務署長に対する異議申立て、国税不服審判所長に対する審判請求並びに本件督促処分等の取消訴訟などを遂行したものであり、これら一連の過程で、原告が春夫の代理人として関与することにつき、平成二一年一〇月二三日まで、大阪国税局その他から異議ないし五一条通知等の要求があったと認めるに足りる証拠はない。

また、確かに、原告が本件納付協議に同席することが問題となったのは、本件督促処分及び本件追加督促処分が有効として確定し、春夫がその納税義務を争い得なくなった時点以降のことではあるが、なお弁護士として受任した事務の処理の過程であり、原告の同席が否定されてからも、春夫は本件担当者と所有不動産を売却して納税することなどを協議しているが、これらは法律事務にあたるということができ、原告は、弁護士法三条二項に基づき、本件納付協議に関与することができたというべきである。

(5)したがって、甲田主査が、原告に対し、五一条通知等の提出のないことを理由に本件措置を行ったことは、税理士法の解釈を誤るものであり、原告の弁護士としての業務を妨げる違法なものであったといえることができる。

## 二 国賠法上の違法、過失について

(1)上記のとおり、本件措置は税理士法の解釈を誤ったものであるが、国賠法上の問題として、甲田主査が行った本件措置の違法性の有無を判断するに当たっては、国税徴収等に関する事務を担当する甲田主査に通常要求される職務上の法的義務の内容に照らして、本件措置に職務上の義務に違背したと見られる点があるか否かという観点に立って、その違法性の有無が判断されるべきである。

(2)前記一(3)イ認定のとおり、本件納付協議への原告の関与は税務代理に当たるため、形式的には被告の主張する解釈が成り立つ余地はあり、本件措置当時、これと異なる解釈は存在するものの、前記一のような解釈を述べた裁判例もなく、被告の主張する解釈は、国税当局の一般的な理解であったと思われる。したがって、甲田主査が被告主張の解釈に従って行動することは、原則として違法とはいえない。

しかしながら、本件においては、この点を理由に、甲田主査が行った本件措置が違法ではないということではできない。

(3)前記第二の二(5)から(9)まで及び前記第三の一(3)イ認定のとおり、原告は、平成一四年六月七日に春夫の代理人として大阪国税局と交渉を開始してから、本件措置までの約七年四か月間、大阪国税局の本件担当者から五一条通知等の提出を求められることなく税務代理を行い、平成一九年一月に不服申立ての手続が終結し本件納付協議に移行した後も同様であったにもかかわらず、本件措置の直前に甲田主査が気付くまで、本件担当者は、誰も原告から五一条通知等の提出のない事実を把握していなかったとされる。

そうであるとすれば、五一条通知等の提出がないまま原告が手続に関与したことによって、納税の公正や春夫の利益が損なわれたり、大阪国税局と春夫側の協議に不都合が生じたということではできないし、本件納付協議以降の段階についてのみ、原告に税理士としての義務を負わせ、税理士としての監督に服させるべき合理的理由も見出しがたい。また、五一条通知等の提出の有無の確認は、記録上容易であると認められるが、丁野徴収官、戊山主査、甲山徴収官、さらに甲田主査といった多数の本件担当者が、相当期間原告と本件納付協議を行いながら、その提出のない事実すら把握していなかったということは、五一条通知等の提出の有無に実質的な意味はないことの証左といわざるを得ないし、また、大阪国税局において、被告主張の解釈に基づいた運用をしていなかったといえることができる。

(4)これに対し、本件措置のために、原告は、春夫が資産を売却して納税をするという段階に至って、長年関与してきた国税局との協議に同席できなくなったのであり、弁護士としての業務に支障を来したものと認められるし、春夫においても、前記のとおり法律事務に含まれ、当然に弁護士の助言を得られるべき事項について、同席する弁護士に直ちに法的助言を求められないまま本件担当者と協議をせざるを得ない状態となり、原告と春夫の双方に、一定の不利益が生じたことと認められる。

(5)以上を前提とすると、甲田主査は、五一条通知等の提出がないことを理由に本件措置を行うにあたっては、従前、大阪国税局の本件担当者が五一条通知等の提出のないまま原告の関与を認めて来た経緯、原告の関与の態様、原告の関与により得られた成果(春夫及び他の連帯納付義務者との間の協議が整い、納税を受けるに至ったこと)、そのまま原告を本件納付協議に関与させた場合、納税の公正が損なわれる等の不利益が生じるおそれの有無、原告を排除した場合に原告または春夫に生じる不利益の有無等を考慮し、税理士法が五一条の規定を置いた趣旨に遡り、この段階で、原告に五一条通知等の提出を求める必要性、合理性及びその提出がない場合に原告を手続から排除することの相当性について慎重に検討すべきであるのに、税理士法についての前記誤った解釈を前提に、原告の業務が税務代理に該当するとの形式的理由のみで本件措置を行い、

原告と春夫に不利益を生じさせたものと評価することができる。

(6) そうすると、甲田主査が本件措置を行ったことは、その職務上の義務に違反するものというべきであり、国賠法上も違法と評価することができ、甲田主査に過失があることは明らかである。

### 三 損害

原告は、甲田主査の本件措置により、春夫から受任した法律事務の履行を阻害され、精神的苦痛を被ったことが認められるが、その慰謝料の額は、一〇万円をもって相当とすべきである。

### 第四 結論

以上によれば、原告の請求は、一〇万円及びこれに対する平成二一年一月二七日から支払済みまで年五分の割合による遅延損害金の支払を求める限度で理由があるからこの限度で認容し、その余は理由がないから棄却し、仮執行の宣言及び仮執行免脱の宣言については、主文第四項のとおりこれを付すこととし、主文のとおり判決する。

(裁判長裁判官 森純子 裁判官 谷有恒 泉地賢治)