［論　説］

重加算税取消処分の不作為が国家賠償法の違法にあたるか
── 東京地判令和４年２月25日を素材にして ──

鎌　倉　友　一

はじめに
１．事実の概要
２．争点
３．当事者の主張
４．裁判所の判断
５．検討
おわりに

はじめに

本稿は、判決によって本税が取り消されたにもかかわらず、本税を課税標準に課される重加算税が取り消されないことで納税者が不利益を被った場合に、納税者は、課税庁に不作為があるとして国家賠償法（以下「国賠法」ということがある）上の責任を問うことができるかが争われた東京地判令和４年２月25日[1]を素材に、納税者の権利救済の在り方について考察することを目的とするものである。ただし、筆者の主たる研究領域及び能力の限界から、租税法領域から国賠法の違法性の当否を考察することにとどまり、行政法領域からの国

賠法へのアプローチは、本件を検討するために国賠法を理解する最低限にとどめることを断らなければならない。

1．事実の概要

本件は、グループ会社間の取引が架空であるとして増額更正処分と重加算税賦課決定処分（本件処分）がなされたことに対し、更正処分のみの取消訴訟を提起し認容判決[2]を得た原告らが、重加算税の賦課決定処分について、課税庁が同処分をした行為又は認容判決後も同処分の変更決定処分ないし職権取消処分をしなかった不作為は国賠法上違法であり、本来納付する必要のない重加算税を納付し、同重加算税相当額（原告ダイヤモンド社 2 億 4070 万 9000 円、原告東洋不動産商事 2299 万 1500 円）、精神的損害の慰謝料（各原告 100 万円ずつ）及び上記違法行為と相当因果関係のある弁護士費用（原告ダイヤモンド社 2417 万 900 円、原告東洋不動産商事 239 万 9150 円）の損害を被ったなどと主張して、国賠法 1 条 1 項に基づき、同額の損害賠償金及び遅延損害金の支払を求めた事件である。

本判決は、課税庁が各賦課決定処分のための資料を収集し、課税要件事実を認定・判断するうえにおいて、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賦課決定処分をしたと認め得るような事情があるとはいえず、課税庁が賦課決定処分をしたことについて、国賠法 1 条 1 項の違法性があると評価することはできないなどとして、原告らの請求を棄却した事件である。

2．争点

訴訟における争点は、以下のとおり 6 点あるが、本稿では、争点 1 及び 2 についてのみ検討する。

(1) 本件各賦課決定処分をしたことにつき国賠法 1 条 1 項の違法及び過失が

認められるか（争点 1）

(2) 本件各賦課決定処分を変更する変更決定処分ないし職権による本件各賦課決定処分の取消処分をしなかったことにつき国賠法 1 条 1 項の違法及び過失が認められるか（争点 2）

(3) 原告らの損害はいくらか（争点 3）

(4) 損害賠償請求権は時効により消滅しているか（争点 4）

(5) 消滅時効の援用が信義則に反し許されないか（争点 5）

(6) 不当利得が認められるか（争点 6）

3．当事者の主張

争点 1 及び 2 について、当事者の主張を確認する。

(1) 争点 1

（原告らの主張）

行政処分のように発動要件があるものについては、その要件が欠如していることを国賠法上の違法と解し、この意味での違法を認識すべきであったのにこれを認識しなかったことを過失とすべきである。

また仮に、取消訴訟における違法と国賠法における違法を別個のものと捉えるとしても、国賠法が被害者救済を目的として民法上の不法行為の特則として位置付けられていることからすれば、被害者救済機能を重視して取消訴訟において違法が認められない場合においても、国賠法上の違法が認められるという方向で解釈すべきである。

本件各賦課決定処分は、原告らの行為が国税通則法（以下「通則法」ということがある）68 条 1 項所定の「課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたとき」に該当するとしてされたものであり、前件取消訴訟において、違法ではないとされたのに違法な処分としてされ

たものである。したがって、本件各賦課決定処分をしたことは国賠法上違法であり、過失も認められる。

(被告の主張)

国賠法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、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与えた場合には、国又は公共団体に賠償責任があるとして、その責任を明らかにしたものである。

そして、同項にいう違法とは、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することをいい[3]、公権力の行使に当たる公務員の行為が同項の適用上違法と評価されるためには、当該公務員が職務上通常尽くすべき注意義務を尽くすことなく、漫然と当該行為をしたと認め得るような事情があることが必要である[4]。

そうすると、上記で述べた国賠法上の違法性に係る判断基準によれば、課税処分に係る税務職員の職務行為が国賠法上違法と評価されるのは、職務上通常尽くすべき注意義務を尽くすことなく、漫然と処分をしたと認められるか否か、より具体的には、税務職員が資料を収集し、これに基づき課税要件事実を認定・判断するに当たり、税務職員として当然に要請される証拠資料の収集を怠り、あるいは明らかに不合理な証拠評価によって事実を誤認する等、通常の税務職員としてはおよそ許容することができない職務上の法的義務違反があったか否かを基準として判断すべきである。

本件の調査を担当した税務職員は、当然に要請される証拠資料の収集を怠っておらず、所轄課税庁が、明らかに不合理な証拠評価によって事実を誤認したという事実は認められず、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本件各賦課決定処分を行ったと認め得るような事情はないから、本件各賦課決定処分を行ったことに国賠法上の違法性はない。

(2) 争点２

(原告らの主張)

ア　本件各賦課決定処分を変更する変更決定処分について

前件取消訴訟の判決において、法人税の各更正処分が取り消されているから、課税庁は、通則法 71 条 1 項 1 号に基づき、前件取消訴訟の判決が言い渡された平成 29 年 3 月 8 日から 6 か月間、本件各賦課決定処分の変更決定処分をすることができた。また、課税庁は、同法 32 条 2 項の規定により、重加算税の賦課決定処分に係る計算の基礎となる税額及び納付すべき税額が過大であることを知った場合には、これらを正しい金額に減額する変更決定をすることが義務付けられている。

それにもかかわらず、課税庁は、法令の解釈を誤り、上記 6 か月の期間内に、本件各賦課決定処分の変更決定処分をしなかった。この不作為は、国賠法上違法である。そして、本件事案の特殊性や、裁判例及び学説の状況からすれば、課税庁は、自らの法令解釈が誤っていると判断することは可能であり、かつ、容易であったものであるから、所轄課税庁には少なくとも過失が認められる。

イ　職権による本件各賦課決定処分の取消処分について

行政庁は、いつでも法的根拠なく職権で瑕疵ある行政処分を取り消すことができ、その期間制限はないと考えるべきであり、課税処分のように侵害的な処分であって、かつ、処分取消しにより影響を受ける第三者も存在しない場合は、処分を取り消すことによる不利益は存在しない。

課税庁は、遅くとも、前件取消訴訟の判決時である平成 29 年 3 月 8 日以降は、本件各賦課決定処分を職権により取り消し、違法状態を解消して正しい法律関係を回復させる義務を負っていた。

それにもかかわらず、課税庁は、本件各賦課決定処分を取り消さなかった。この不作為は国賠法上違法であり、過失も認められる。

（被告の主張）

ア　通則法 71 条 1 項 1 号は、取消訴訟の判決により取り消された更正処分が法人税に係るものである場合、当該法人税と同一の事業年度の重加算税賦課決定処分については適用されない。したがって、法人税に係る更正処分の取消判

決の確定時において、同法 70 条所定の一般的な除斥期間を経過していたときは、課税庁は、当該法人税と同一の事業年度の重加算税賦課決定処分の変更決定処分ないし職権取消処分をすることはできない。また、租税実体法の根拠がない限り、通則法所定の除斥期間の例外を認めることも許されない。

以上によれば、課税庁が、前件取消訴訟の判決確定後、除斥期間を経過しているにもかかわらず、本件各賦課決定処分の変更決定処分ないし職権取消処分をすべき職務上の法的義務を負うことはないから、課税庁がこれらの処分をしなかったことは、国賠法 1 条 1 項の適用上違法の評価を受けるものではない。

イ　また、公務員による法令の解釈・適用に誤りがあったとしても、その法令の解釈・適用に相当な根拠がある場合には、職務上の法的義務違反が認められず、国賠法 1 条 1 項の適用上違法ないし有過失の評価を受けるものではない。

課税庁は、通則法 71 条 1 項 1 号は、取消訴訟の判決により取り消された更正処分と同一の年分ないし事業年度の加算税の賦課決定処分については適用されないとの解釈をとっていたところ、同解釈に沿う判示をする裁判例が存在し、学説においても同解釈に沿う見解が通説的である一方で、同解釈を明示的に否定する裁判例及び学説は見当たらないことなどからすると、上記解釈は相当な根拠に基づくものというべきである。したがって、このような法令解釈に基づき、本件各賦課決定処分の変更決定処分ないし職権取消処分をしなかった課税庁の対応が、国賠法 1 条 1 項の適用上違法ないし有過失の評価を受けるということはできない。

4．裁判所の判断

(1) 争点 1 について

国賠法 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々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加えたときに、国又は公共団体がこれを賠償する責任を負うことを規定するものである

ところ[5]、課税庁のする課税処分において、課税要件事実の認定に誤りがあったとしても、そのことから直ちに同項にいう違法があったとの評価を受けるものではなく、課税庁が課税処分のための資料を収集し、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課税処分をした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ものと解するのが相当である[6]。

前提事実のとおり、前件取消訴訟の確定判決によれば、課税庁が、本件各取引について、これを架空のものと判断したことは誤りであり、本件各賦課決定処分をしたことについても、更正に係る国税（法人税）の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたという課税要件事実の有無の判断を誤ったものといわざるを得ないが、上記の判断枠組みを前提に、本件各賦課決定処分に際し課税庁において職務上通常尽くすべき注意義務を尽くしたか否かについて検討する。

原告らは、重加算税の賦課決定処分は限定された要件の下に課される処分であるため、課税庁が同処分をする際には、特に慎重でなければならず、税務調査及び調査結果の評価については極めて重い注意義務があるといえる旨、また、課税庁は、相続税の問題を法人税の問題に置き換えて課税をしようとの不当な目的があったので、聞き取りや裏付け調査を十分に行わないなど調査がずさんであり、証拠評価も誤っていた旨主張する。

しかしながら、課税庁にそのような不当な目的があった事実を認めるに足りる証拠はない。

また、前件取消訴訟の控訴審判決において明らかになった事実及び供述証拠は、一見、本件各取引が架空であったことを推認させるように見られ得るものばかりであり、これらを前にして、課税庁が、本件各取引が架空であったとはいえないことを容易に判明したはずであるということはできない。この点については，前件無効訴訟の審理ではじめて明らかになったものであり、課税庁の

税務調査が不十分かつずさんであると断定することはできないと判示されているところである。重加算税の賦課決定処分の要件が限定的であることは、その要件を充たす必要はあるものの、そのために注意義務の程度が重くなるとは直ちには解されないが、同処分の効果が重いために処分に当たり慎重になるべきであるとしても、原告らの主張する証拠を原告らが主張するように評価しなかったことをもって調査が不十分であったなどとはいえないから、原告らの主張は採用できない。

(2) 争点2について

通則法71条1項1号は、更正に係る訴えについての判決による原処分の異動に伴って課税標準等又は税額等に異動を生ずべき国税（当該判決に係る国税の属する税目に属するものに限る。）で当該判決を受けた者に係るものについての更正、決定又は賦課決定は、当該判決があった日から6月間においてもすることができる旨を定める。これを本件についてみると、前提事実によれば、本件各賦課決定処分に係る重加算税は、前件取消訴訟の確定判決により本税である法人税の各更正処分のうち各申告額を超える部分が取り消され（判決による原処分の異動）、これに伴ってその計算の基礎となる税額（課税標準等）及び納付すべき税額（税額等）に異動を生ずべき国税であり、かつ、同判決に係る国税の属する税目に属するものであって、同判決を受けた者に係るものでもあるから、課税庁は、前件取消訴訟の判決があった日、すなわち、同判決が確定した日である平成29年3月23日から6月間、同号により、当該重加算税の計算の基礎となる税額及び納付すべき税額をいずれも0円とする旨の変更決定処分をすることができたというべきである（下線筆者）。

そして、通則法32条2項は、課税庁は、賦課決定をした後、その決定をした課税標準（加算税については、その計算の基礎となる税額）又は納付すべき税額が過大又は過少であることを知ったときは、その調査により、当該決定に係る課税標準及び納付すべき税額を変更する決定をする旨を定めているから、課税庁が上記6月の期間内に上記変更決定処分をしなかったことは、同項の規

定に違反したものといわざるを得ない（下線筆者）。

被告は、通則法 71 条 1 項 1 号は、取消訴訟の判決により取り消された更正処分が法人税に係るものである場合、当該法人税とは異なる事業年度の法人税の更正処分等に適用される規定であり、判決の対象となった法人税と同一の事業年度の重加算税賦課決定処分については適用されない旨を主張し、文献及び裁判例を援用する。

しかしながら、通則法 71 条 1 項 1 号の規定上、その適用対象を被告の主張のように限定する趣旨に解される文言は存在しない。また、被告の主張のように解すると、判決による原処分の異動に伴って課税標準等又は税額等に異動を生ずべき国税であり、かつ、当該判決に係る国税の属する税目に属し、当該判決を受けた者に係るものであるという点では同じであるにもかかわらず、その国税のうちに同号の適用を受けるものと受けないものとが生じることになるが、そのような結果に合理的な理由を見出すことはできず、衡平を欠くものであり、相当とはいえない。

なるほど、被告が援用する通則法 71 条 1 項 1 号を解説した文献のうち、[1]『国税通則法精解』には「この法律制定前……の所得税法第 46 条の 2 の規定によれば、『……訴訟の提起があった場合において、その……判決に因る原処分の異動に伴い、その……判決の対象となった年分以外の年分についてなす……の更正』については 3 年の除斥期間は適用がないものとされ、当時の法人税法第 31 条の 2 の規定によれば、『……訴訟の提起があった場合において、……当該訴訟に対する判決に因る原処分の異動に伴い、当該……判決の対象とならなかった事業年度の所得又は清算所得に係る課税標準若しくは法人税額又は欠損金額について前 3 条の規定による更正又は決定が必要となるとき』は 3 年の更正の期間制限を排除することとされていた。この条の規定は、右のようなこの法律制定前の税法の規定の趣旨をそのまま踏襲するものである。」との記載があり、[2]『DHC コンメンタール国税通則法』には「賦課処分の取消しを求める抗告訴訟は長期にわたって係属する場合があり、そのため……判決が賦課

権の通常の除斥期間の満了後に行われる可能性がある。この場合において、この……判決において取消しの対象となった原処分については、改めて処分を行う必要はないから、これについて賦課権の除斥期間の延長を図る必要はもとよりないが、……判決による原処分の異動に伴いそれ以外の年分又は事業年度分について更正（減額更正の場合も含む。）すべき場合に、すでにその除斥期間が満了しているときは、課税の公平を期する上から当然除斥期間の延長を認め、更正決定等をしなければならない。本条は、このような場合に備え、その……判決があった日から6か月間は、特に更正決定等ができるとしたものである。」との記載があり、[3] 金子宏著『租税法』には「これは、判決等によってある年度の税額が変動したため、それとの関連で他の年度の同一税目の租税に変動を生ずるというような場合に、他の年度の租税について更正・決定等を行うことを認めるものである。」との記載がある。また、被告が援用する裁判例のうち、[4] 東京地判昭和40年5月27日[7]には上記 [2] の記載と同旨の判示部分があり、[5] 広島高判平成20年6月20日[8]には上記 [3] の記載と同旨の判示部分がある。しかし、[1] の記載は、通則法71条1項1号の規定が旧所得税法や旧法人税法の規定にあった適用対象となる年分ないし事業年度を限定する趣旨の文言を踏襲していないため、立法の沿革の記述として正確なものとはいえず、[2] 及び [3] の記載は、本税とその加算税の課税処分が同時に取消訴訟及びその判決の対象となっている通常の場合を想定しての記述と理解することが可能であり、加算税の課税処分が判決において取消しの対象となっていなかった本件のような場合にまで殊更に当該加算税について同号の適用を認めないという趣旨の記述であるとは解されず、[4] 及び [5] の裁判例における判示も、加算税の課税処分が判決において取消しの対象となっていなかった場合に当該加算税について同号の適用を認めないという文脈で述べられたものではないから、いずれも同号についての上記の解釈及び本件への当てはめの妨げとなるものではない。

そうすると、本件各賦課決定処分に係る重加算税が通則法71条1項1号の

適用対象とはならず、除斥期間が経過しているものとして、本件各賦課決定処分の変更決定処分をしなかった課税庁の判断は、除斥期間に関する法令の解釈を誤っていたということができる（下線筆者）。

しかしながら、上記ウのような文献及び裁判例が存在し、他方で、これらと異なる内容の文献や裁判例の存在がうかがわれない（弁論の全趣旨）という状況の下では、課税庁が、上記のとおり被告の主張する通則法71条1項1号の解釈が通説的見解であり、裁判例であると解したとしても無理からぬところであり、同解釈が誤っていると判断することが容易にできたはずであるということはできないというべきである。

したがって、課税庁が、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の判断をしたと認め得るような事情があるとはいえず、課税庁が本件各賦課決定処分の変更決定処分をしなかったことについて、国賠法1条1項の違法性があると評価することはできない。

5．検討

(1) 判断枠組みの確認

はじめに、本事件の判断枠組みとされる関連法令を確認する。

国賠法1条1項は、「一　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。二　前項の場合において、公務員に故意又は重大な過失があったときは、国又は公共団体は、その公務員に対して求償権を有する。」と規定する。

通則法24条（更正）は、「税務署長は、納税申告書の提出があった場合において、その納税申告書に記載された課税標準等又は税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったとき、その他当該課税標準等又は税額等がその調査したところと異なるときは、その調査により、当該申告書に係る課税標

準等又は税額等を更正する。」とする。

また、同法 32 条 2 項（賦課決定）は、「税務署長は、前項又はこの項の規定による決定をした後、その決定をした課税標準（前項第一号に掲げる場合にあっては、同号の課税標準申告書に記載された課税標準）又は納付すべき税額が過大又は過少であることを知ったときは、その調査により、当該決定に係る課税標準及び納付すべき税額を変更する決定をする。」とする。

さらに、同法 71 条 1 項（国税の更正、決定等の期間制限の特例）では、「更正決定等で次の各号に掲げるものは、当該各号に定める期間の満了する日が前条の規定により更正決定等をすることができる期間の満了する日後に到来する場合には、同条の規定にかかわらず、当該各号に定める期間においても、することができる。

一　更正決定等に係る不服申立て若しくは訴えについての裁決、決定若しくは判決（以下この号において「裁決等」という。）による原処分の異動又は更正の請求に基づく更正に伴って課税標準等又は税額等に異動を生ずべき国税（当該裁決等又は更正に係る国税の属する税目に属するものに限る。）で当該裁決等又は更正を受けた者に係るものについての更正決定等　当該裁決等又は更正があつた日から六月間」としている。

(2) 国家賠償法 1 条 1 項の意義

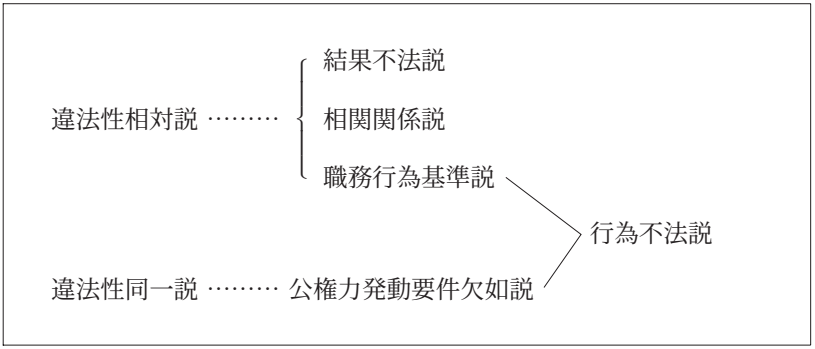
国賠法 1 条 1 項は、公権力の行使に当る公務員が、故意又は過失により違法に他人に損害を加えたときは、国又は公共団体には賠償責任があることを明らかにしている。国賠法の対象となる活動には、権力的行政作用のみならず、行政指導などの非権力的行政作用も含まれると解されており、「公権力の行使」には、不作為すなわち権限の不行使も含まれると解されることに異論はないであろう[9]。

(3) 行政処分の国家賠償法上の違法性

行政処分の取消訴訟における違法と国賠法における違法の関係をどのように捉えるかについては、大別して、「取消し訴訟において行政処分の違法が認め

られれば、国賠法上も違法が認められる」とする考え方（違法性同一説）と「行政処分に違法性が認められるとしても、そのことから直ちに国賠法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、行政処分にあたり職務上通常尽くすべき注意義務を尽くさなかった場合に限り違法の評価を受ける」とする考え方（違法性相対説）があるとされる。

また、行政処分の国賠法上の違法については、「公権力発動要件欠如説」と「職務行為基準説」の２通りの考え方があるとされている[10]。



（宇賀克也『行政法概説Ⅱ行政救済法［第７版］』有斐閣（2021年）450頁より）

裁判例では、いずれの説による判示もなされるところであるが[11]、とりわけ、最近の税務訴訟に関する判例では、更正処分について、最判平成５年３月11日[12]は、明確に「職務行為基準説」を採用しているといえる。当該事件（いわゆる「奈良民商事件」）は、課税庁が原告の収入金額については、確定申告の金額を上回る認定をしながら、必要経費の額については、確定申告のまま更正処分をしたため、原告は、所得金額が過大に認定されているとして、取消訴訟を提起したところ、一部認容の判決がなされ確定したものである。さらに当該事件の原告は、国家賠償請求訴訟を提起したが、「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うけるものではなく、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」と判示され、国家賠償責任を認めなかったものである[13]。

(4) 国税通則法 71 条 1 項 1 号の解釈

申告納税方式による国税は、納税者の自主的申告により確定することを原則とする。したがって、適正な申告をしない者については、一定の制裁を加え申告の秩序維持が要請される[14]。重加算税を含む加算税[15]は、行政上の制裁[16]として通則法に規定されている。

通則法 71 条 1 項は、同法 24 条の特例規定として措置され、判例等によってある年度の税額が変動したため、それとの関連で先行する他の年度の同一税目の租税に変動を生ずるというような場合に、先行する他の年度の租税について、判決等があった日から 6 月間において更正・決定等を行うことを認めるものである。

これを本件についてみると、本件各賦課決定処分に係る重加算税は、前件取消訴訟の確定判決により本税である法人税の各更正処分のうち各申告額を超える部分が取り消され、これに伴いその計算の基礎となる税額等に異動が生じることになった法人税に連動するものであり、同判決を受けた者に係るものでもあるから、課税庁は、前件取消訴訟の判決があった日（同判決確定日の平成 29 年 3 月 23 日）から 6 月間、同号により、重加算税の基礎となる税額及び納付すべき税額をいずれも 0 円とする決定処分をすることができたというべきである、と判示している点は評価できる。さらに、通則法 32 条 2 項は、課税庁は、賦課決定後、課税標準・税額等が過大又は過少であることを知ったときは、自らの調査により、課税標準・税額等の変更を決定する旨を定めているのであるから、課税庁が 6 月の期間内に変更決定処分をしなかったことは、同項規定に違反したものといわざるを得ない、とする判示も妥当な判断であり評価できる。

また、通則法 71 条 1 項 1 号の適用対象とはならず、除斥期間が経過しているとして賦課決定処分の変更決定処分をしなかった課税庁の解釈と判断について、除斥期間に関する法令の解釈を誤ったためであるとしている点も評価できる。

以上確認できるように、判断枠組みである通則法の各該当条文について、立法経緯[17]、先行学説[18]及び裁判例にとらわれることなく文理解釈を行ったことに、意義を見出すことができる。

(5) 国家賠償法 1 条 1 項適用の違法性

本判決は、職務行為基準説に立ち、行政処分の違法性に加え注意義務違反を要件としている点は、いままでの国賠訴訟における判例の考え方を踏襲したものといえる。

すなわち、先に確認し評価したように、通則法 71 条 1 項及び同 32 条 2 項の規定に従わなかった課税庁の解釈及び判断に誤りがあることを認めながら、しかし、国賠法 1 条 1 項の違法性を否定したのである。

その根拠は、課税庁の誤った判断を導いた文献、事案の異なる裁判例の存在、そしてこれらと異なる内容の文献や裁判例の存在が見当たらない状況の下では、課税庁が主張する通則法 71 条 1 項 1 号の当該事件に係る解釈が通説的見解であり裁判例でもあると解しても仕方がないのであり、同解釈の誤りを容易に判断できる状況ではなかった、としたからである[19]。

しかしながら、課税庁が、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判断をしたと認め得るような事情があるとはいえないとして、国賠法 1 条 1 項の違法性があるとまでは評価できないと判断した点には、重大な誤りがあると考えられる。租税は、直接的な反対給付のない財産権の侵害規範であり、それゆえに租税法律主義が存在し、租税法律主義は、行政（機関）や司法をも拘束する。その意味で、裁判所の役割は、法の解釈とその適切な適用にあるべきであり[20]、そうであれば、判断枠組みである通則法 71 条 1 項 1 号や同 32 条 2 項に基づいた解釈、その適切な適用に努めなければならない。そう

であるにもかかわらず、適切ではないとして指摘する文献や事案の異なる裁判例に基づいてなされた課税庁の処分に無理はないとして、課税庁の判断とその処分に対して、きわめて緩やかに容認することで、課税庁には国賠法上問われるべき責任はない、とすることの妥当性は見当たらないであろう。

以上の理由から、裁判所の判断には、誤りがあると思わざるを得ない。

(6) 重加算税の本質と本件判決の妥当性

重加算税は、過少申告加算税、無申告加算税が課される場合、又は不納付加算税が徴収される場合、納税者が当該国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは、それぞれの隠蔽又は仮装に対応する部分について、前記各加算税に代えて、35%（過少申告又は不納付の場合）または 40%（無申告の場合）の税率に相当する制裁措置が課されるものである（通則法 68 条 1 項-3 項)[21]。重加算税に関する最近の改正として、2015 年度改正では、隠蔽・仮装が短期間で繰り返される例が少なくないことを理由として、過去 5 年以内に無申告加算税または重加算税を課された者が、再び税務調査を受けて無申告または隠蔽・仮装に基づく修正申告等を行った場合には、重加算税の額は、上述の割合に 10%を加算する措置が導入されている（同 68 条 4 項)。

本件を検討するにあたり、重加算税と本税との関係性の確認は、裁判所の判断の妥当性についての考察にきわめて重要であると考えられる。その意味で、重加算税の性質について確認をしておく必要があろう。

重加算税を含む加算税は、そもそも本税が課されなければ課されることがない税であるという意味で、付随性を有するといえる[22]。重加算税は、本件でいえば本税としての法人税が課されたことを前提に、課税要件として隠蔽・仮装が認定されたために、法人税を課税標準にして賦課される。重加算税を含む附帯税全般の納税義務は、その懈怠により生ずるのであり、このような附帯税の性質上、本税と運命を共にし、本税の課税処分が取り消されるのであれば、附

帯税もその賦課の根拠が当然に失われることで納付義務が消滅すると解されている[23]。

そうであれば、前件取消訴訟の確定判決により法人税本税が取り消されたのであれば、納税者は、重加算税としての制裁措置[24]（行政罰[25]）を負担する義務から当然に免れることになるのであり、課税庁は、前件取消訴訟の判決があった日、すなわち、同判決が確定した日である平成29年3月23日から6か月の間に、通則法71条1項1号の規定にしたがい、当該重加算税の計算の基礎となる税額及び納付すべき税額を、いずれも0円とする旨の変更決定処分を、なすべきであったのである。

さらに、通則法32条2項において、課税庁は、賦課決定をした後、その決定をした課税標準（加算税については、その計算の基礎となる税額）又は納付すべき税額が過大又は過少であることを知ったときは、自らの調査により、当該決定に係る課税標準及び納付すべき税額を変更する決定をする旨を定めているのであり、課税庁は、上記6か月の期間内に、上記の変更決定処分をしなかったことは、裁判所が判示するとおり、同項規定に違反したものといわざるを得ないのである。

制裁の根拠が消滅したにもかかわらず、課税庁の不作為により制裁措置が継続することは、憲法29条で保障されるべき納税者の財産権が侵害されていることにもなろう。

したがって、課税庁が、みずからの職権で重加算税を取消す更正処分を行わなかったことは、「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るような事情がある場合に」あたると考えられるのであり、そうであれば、裁判所は、国賠法1条1項を適用し、課税庁の不作為に対して違法性を認めるべきではなかったのだろうか。

おわりに

一般的に、課税処分取消訴訟では、本税の更正処分及び重加算税賦課決定処分の取消を同時に求めて訴訟提起をすることが多いが、前件取消訴訟において納税者は、本税の更正処分のみの取消訴訟を提起したのであった。その意図は、明らかではないが、本稿で考察したように、納税者は、重加算税の付随性を根拠に、本税が取消されることで重加算税も当然に取消されるものと確信していたのではないかと想像される。しかし、課税庁は、納税者が重加算税賦課決定処分の取消もあわせて訴えなかったことを奇貨としたのか、あるいは単に失念したのか、通則法 32 条 2 項及び 71 条 1 項 1 号に基づき職権による重加算税取消処分をなしえたものの、不作為のまま漫然と放置した、といわざるをえない。このことが引き金となり、本件訴訟が提起されたと想像するが、本件判決では、判断枠組みが適正に評価されたにもかかわらず、誤った結論が導かれたことに問題があったと思われる。

注

1　LEX/DB25603574。
2　東京地判平成 29 年 3 月 8 日税資 267 号順号 12989。
3　最判昭和 60 年 11 月 21 日民集 39 巻 7 号 1512 頁、最（大）判平成 17 年 9 月 14 日民集 59 巻 7 号 2087 頁参照。
4　最判平成 5 年 3 月 11 日訟月 40 巻 2 号 256 頁、最判平成 11 年 1 月 21 日判事 1675 号 48 頁参照。
5　最（大）判平成 27 年 12 月 16 日民集 69 巻 8 号 2427 頁等参照。
6　最判平成 5 年 3 月 11 日民集 47 巻 4 号 2863 頁参照。
7　税訴 41 号 582 頁。
8　訟月 55 巻 7 号 2642 頁。
9　この問題については、塩野宏『行政法 2［第六版］』有斐閣（2019 年）326 頁、宇賀克也『行政法概説Ⅱ行政救済法［第 7 版］』有斐閣（2021 年）440 頁、芝池義一『行政救済法』（有斐閣、2022 年）308 頁参照。

10　行政処分においては公権力発動要件欠如説が通説であるとされているが（宇賀。前掲注(9) 459 頁。)、裁判実務上は、職務行為基準説が採られているとされている（芝池・前掲注（9）308 頁)。

11 「公権力発動要件欠如説」を採る裁判例に、東京地判平成元年 3 月 29 日判時 1315 号 42 頁、最判平成 16 年 1 月 15 日民集 58 巻 1 号 226 頁、最判平成 17 年 4 月 19 日民集 59 巻 3 号 563 頁他。

12　訟月 40 巻 2 号 256 頁。

13 「職務行為基準説」について、芝池義一教授は、加害行為に違法性があることを前提に、国家賠償責任が認められるためには、さらに注意義務違反が要求されるとして最判平成 5 年 3 月 11 日を評価する。同様の判決に、最判平成 20 年 2 月 19 日判時 2002 号 107 頁（メイプルソープ事件)、最判平成 19 年 11 月 1 日訟月 55 巻 2 号 169 頁（在韓被爆者国賠事件）などがある（芝池・前掲注（9）311 頁参照)。

14　志馬喜徳郎他著『国税通則法精解　令和 4 年改訂』(大蔵財務協会、2022 年）794 頁。

15　加算税は、主たる国税債務（本税）に附帯して生ずる従たる債務であり、本来の意味における租税ではないが、税と称される理由は、本税と合わせて徴収するのに便宜にかなうからであるとされている（金子宏『租税法 24 版』898 頁（弘文堂、2021 年))。

16　加算税を行政上の「制裁」と解することについては、佐藤英明教授の論考に依拠するものであるが（佐藤英明『脱税と制裁　増補版』弘文堂（2018 年）25 頁-29 頁)、その他の見解に、申告行為に対する「制裁措置」とするもの（品川芳宣『国税通則法の理論と実務』236 頁（ぎょうせい、2017 年)、同『附帯税の事例研究〈第 4 版〉』1 頁（財経詳報社、2012 年）や、「制裁」の表現を用いず単に「特別に重い負担」とするもの（金子・前掲注(15) 912 頁）などがあるほか、裁判例では「行政罰」とするものがある（横浜地判昭和 40 年 7 月 19 日訟月 12 巻 1 号 77 頁)。表現にばらつきはあるが、納税者にとって、加算税は、申告納税義務を違反したことへのある種のペナルティ＝「制裁」と位置付けられるであろうという意味において、「制裁」の表現を用いることに齟齬はないものと考える。

17　志馬喜徳郎＝荒井勇＝山下元利＝茂串俊編『令和 4 年改訂国税通則法精解』899 頁-900 頁（大蔵財務協会、2022 年)。

18　金子・前掲注（15）993 頁。

19　最判平成 22 年 6 月 3 日民集 64 巻 4 号 1010 頁は、固定資産税の評価誤りによって損害を被った納税者が国賠法 1 条 1 項の適用を主張した事件であるが、不作為事案ではないが国家賠償を認めており、重加算税と同様の賦課課税方式であるという点において、本件の検討にあたり参考になりうる判決である。この判決については、中川丈久「確定処分の違法と国家賠償」租税判例百選［第 7 版］(2021 年）234-235 頁参照。

20　芝池・前掲注（9）308 頁。

21　重加算税については、刑事罰との関係において、憲法 39 条に規定する二重処罰禁止規定との関係性がかつて問題となったことがあるが、これまでの裁判例でも二重処罰にあたらないとされており、すでに決着をみたといえる。また、重加算税の課税要件とされる「隠蔽」及び「仮装」の概念について、本稿の研究目的から逸れるため考察しない。

22　品川・前掲注（16）『附帯税の事例研究〈第 4 版〉』3 頁。酒井克彦『裁判例からみる加算税』大蔵財務協会（2022 年）4 頁-6 頁。

23　大阪高判昭和 47 年 2 月 16 日税資 65 号 121 頁は、無申告加算税及び重加算税についての再調査申請（現行法の再調査の請求にあたる）を本税と別個に行う必要があるか否かが争われた事例であるが、「本税についての再調査決定や審査決定で原処分の一部または全部が取消されると、右取消された本税部分に対応する各種加算税の各賦課処分は当然に取消されるから、本税について再調査申請や審査申請をした場合には、右本税に対応する各種加算税について本税の課税処分の取消しに随伴する取消しを求めるために再調査や審査の申請をする必要は全くないわけである。」として、加算税に付随性があることを認めている。

24　品川・前掲注（16）『附帯税の事例研究〈第 4 版〉』1 頁及び 269 頁-275 頁。佐藤英明教授は、「租税制裁法」という造語を採用し、形式的には租税であるが、性質上は行政罰であるとする（前掲注（16）7 頁-14 頁、25 頁-29 頁及び 371 頁-373 頁）。

25　加算税の性質について、公平性担保のため不公平を是正する措置、すなわち行政上の措置と考えるのか、あるいは義務の不履行に対する措置、すなわち行政上の制裁と考えるのか、いずれの解釈も裁判例で確認できるが、脚注（16）で確認したことにとどめ、本稿ではこの点に関する考察は行わない。この点については、酒井克彦『裁判例からみる加算税』(大蔵財務協会、2022 年）4 頁-13 頁参照。

〈参考文献〉

・宇賀克也『行政法概説Ⅱ行政救済法［第 7 版]』(有斐閣、2021 年)。
・金子宏『租税法 24 版』(弘文堂、2021 年)。
・酒井克彦『裁判例からみる加算税』(大蔵財務協会、2022 年)。
・佐藤英明『脱税と制裁[増補版]』(弘文堂、2018 年)。
・塩野宏『行政法 2［第六版]』(有斐閣、2019 年)。
・芝池義一『行政救済法』(有斐閣、2022 年)。
・志馬喜徳郎＝荒井勇＝山下元利＝茂串俊編『令和 4 年改訂国税通則法精解』(大蔵財務協会、2022 年)。
・品川芳宣『附帯税の事例研究』(財経詳報社、2012 年)。
・同『国税通則法の理論と実務』(ぎょうせい、2017 年)。
・森浩一「税務行政と国家賠償」(税大ジャーナル 16 号、2011 年)。
・中里実＝佐藤英明＝増井良啓＝渋谷雅弘編「租税判例百選［第 7 版]」(有斐閣、2021 年)。