

# 税務事例研究

Vol. **193** 2023/5

## 〔法人税〕

株式交付を使った税負担削減  
.....鈴木 一水

## 〔所得税〕

税理士の受任・業務範囲と成功報酬  
—東京地裁令和4年3月10日判決  
を題材として—  
.....武田 涼子

## 〔資産税〕

固定資産税の過大賦課・  
徴収に対する国家賠償訴訟  
.....野口 浩

# 税務事例研究／193

## ■目次

### 法人税

株式交付を使った税負担削減	鈴木 一水・1
.....	.....
I 株式交付制度	4
II 株式交付を使った節税の事例	5
III 株式交付に係る譲渡所得等の課税の特例	6
IV 申告分離課税（確定申告不要）の対象となる配当等の見直し	7
V 資産管理会社の問題	8

### 所得税

税理士の受任・業務範囲と成功報酬	
一 東京地裁令和4年3月10日判決を題材として	武田 涼子・11
.....	.....
I 問題の所在	12
II 参考判決の内容	14
1 本件更正・賦課決定における更正理由と参考判決	14
2 参考判決の事案の概要	14
3 参考判決とその原判決の論理構成	15

## 目次

4	参考判決の前提とする事由とその判批	16
5	平成30年名古屋地判の概要と判批	18
6	参考判決の検討	19
III	本件裁判例と参考判決との相違	21
1	本件裁判例における連年提出要件の充足状況	21
2	参考判決と本件裁判例との相違	21
IV	税理士の委任契約締結とその委任業務及び負う義務の範囲	22
1	税理士業務と税理士法及び税理士会会則	22
2	税理士と依頼者の契約関係	23
3	税理士が受任し義務を負う範囲	24
4	本件裁判例が参考判決と異なる点に係る税務署への働きかけの意義	26
V	税理士にとっての業務遂行に係る報酬の考え方	27
1	税理士と弁護士にとっての報酬自由化と自由化前の成功報酬の捉え方	27
2	税理士報酬自由化後の成功報酬の考え方	29
3	報酬の算出にあたっての旧報酬規定の意義と令和2年地判	30
4	本件裁判例における報酬対象業務とその報酬	32
VI	本件事例におけるあてはめ	33

## 資 産 税

### 固定資産税の過大賦課・徴収に対する国家賠償訴訟

.....野口 浩・35

I	はじめに	36
II	固定資産税の過大賦課・徴収に対する是正制度	37
III	国家賠償制度	38
1	職務行為基準説	38

2	違法な課税処分に対する取消訴訟と国家賠償訴訟	40
IV	住宅用地の特例の不適用を巡る国家賠償訴訟	43
1	住宅用地の特例制度	43
2	裁判例	44
3	過失相殺	46
V	弁護士費用	48
VI	事例の回答	51



### 株式交付を使った税負担削減

神戸大学教授 鈴木 一水

---

#### 事例

株式交付を利用した上場会社オーナーの私的な節税を抑止するための税制改正が令和4年度と5年度に行われたと聞きました。株式交付とはどのような制度で、それが節税に使われてきた仕組みと、令和4年度および5年度の関連税制改正の内容を教えてください。

#### 回答

株式交付制度は、M&Aによる事業再編を促し日本企業の競争力を高める目的で、組織再編成の手段の1つとして、新たに令和3（2021）年に会社法の改正によって導入されました。株式交付は、金銭ではなく自社株式を対価として他社を買収するM&Aの手法です。株式を対価として他の会社を子会社化する手法には、以前から株式交換や現物出資がありましたが、これらの手法には、使える範囲に制限があったり、厳格な手続が求められたりするという使い勝手の悪さがありました。そこで、自社株式を対価とする企業買収をより円滑に行えるようにするために、株式交付制度が新設されました。

しかし、このような趣旨で設けられた株式交付制度は、会社オーナーが個人所有する株式をオーナー家の資産管理会社に移す手法としても使えることから、上場会社オーナーの私的な節税にも使われているとの指摘があります。この節税スキームでは、事業会社のオーナーが、株式交付によって、従来所有していた事業会社株式を対価として資産管理会社の株式を取得します。このとき、会社オーナーには、対価として資産管理会社に譲渡した事業会社株式について譲渡益が生じることになりますが、個人の課税所得計算上は、この株式譲渡益に対する課税が繰り延べられることになっています。

## 法人税

株式交付の結果、資産管理会社が事業会社の株主となりますので、事業会社の稼得した利益の配当金は、資産管理会社に支払われることとなります。上場会社オーナーが事業会社株式を直接所有している場合、持株割合が3%以上の大口株主であれば、配当所得は申告分離課税ではなく総合課税の対象となり、住民税を含めて最大55%の税率で課税されることとなります<sup>(1)</sup>。しかし、株式交付によって、上場会社オーナーが上場会社に対する支配を資産管理会社を通じて実質的に継続しつつも、その上場会社株式の直接所有割合が3%未満になれば、その株式からの配当所得については申告分離課税を選択することができます。さらに、資産管理会社の上場会社に対する持株割合が3分の1を超えると、資産管理会社が上場会社から受け取る配当金額から負債利子相当額を控除した残額が益金不算入となります。そして、資産管理会社からオーナーへ配当等の分配を行わない限り、上場会社から資産管理会社に移された利益が課税されることはありません。

このように、令和5（2023）年9月30日までに行われる株式交付を利用した上場会社オーナーによる節税は、次の3つの要素から構成されることとなります。第1に、上場会社オーナーから資産管理会社への上場会社株式の譲渡にともなう譲渡益に対する課税は、資産管理会社株式をオーナーが売却するまで繰り延べられます。第2に、オーナー個人に残る上場会社株式に係る配当金について申告不要な分離課税の選択ができます。第3に、オーナーが資産管理会社を通じて事実上支配している上場会社から資産管理会社に支払われる配当金がほとんど非課税となり、その非課税所得を資産管理会社内に長期間にわたってプールできます。

しかし、このような節税の余地に批判があったことから、令和4年度および5年度の税制改正によって、一定の制約が設けられることになりました。まず令和4年度税制改正によって、従来は上場会社オーナーの事業会社に対する持株割合が3%未満であれば、オーナーが事業会社から受け取る配当所得は、源泉徴収後申告不要かまたは申告分離課税の対象になっていたことについて、令和5年10月以降は、個人の持株割合と、その個人を同族会社の判定基礎となる株主とすると同族会社に該当する会社を通じた持株割合の合計が3%以上になるとき、事業会社から受け取る配当所得は総合課税の対象とされることになりました。続いて令和5年度税制改正によって、株式交付による株式譲渡益に対する課税の繰延べの特例の対象を、令和5年10月以降は、株式交付後に資産管理会社が同族会社（非同族の同族会社<sup>(2)</sup>を除く。）に該当する場合は除かれることになりました。これらの税制改正の結果、上述の節税スキーム構成要素のうち第1と第2が困難となりました。

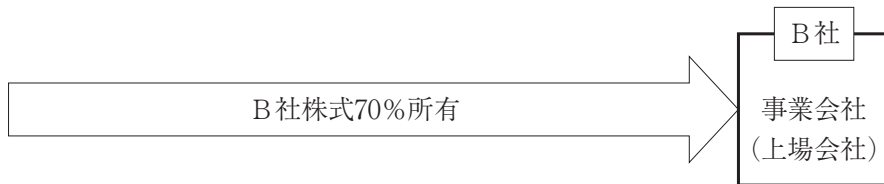
---

(1) このほかに所得税額の2.1%の復興特別税も課税されます。

(2) 非同族の同族会社とは、同族会社であることの判定の基礎となった株主に同族会社でない法人または人格のない社団等が含まれる場合に、その法人または人格のない社団等を判定の基礎となる株主から除外して判定すると同族会社にならないものをいう。

従前

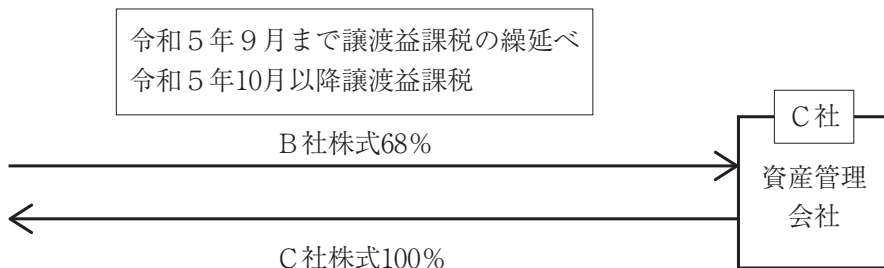
株主A



+

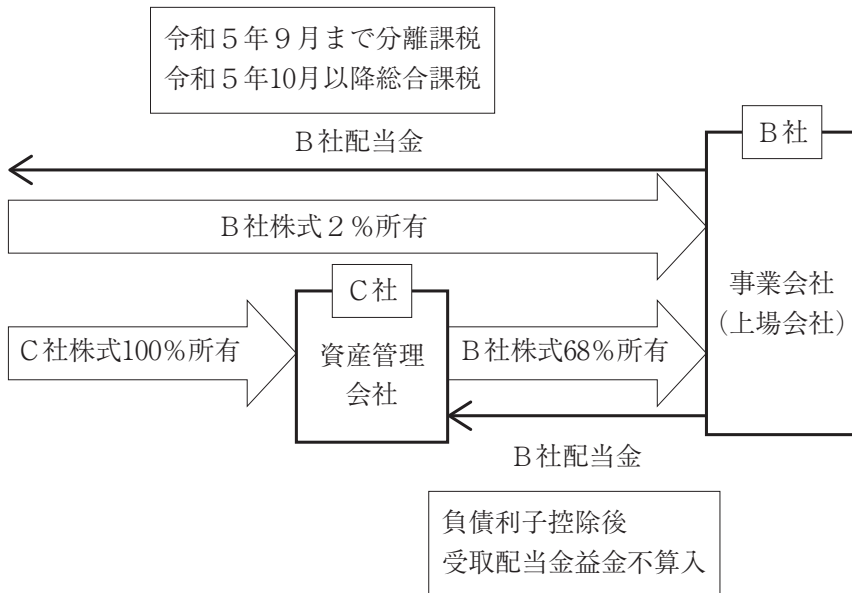
株式交付

A



株式交付後

A





## 法人税

以上のスキームを簡単な設例を使って説明します。

### [設例]

- 個人Aは、B社の発行済株式の70%を所有していた。
- Aは、新たに資産管理会社C社を設立した。
- C社は、AからB社の発行済株式の68%を譲り受け、その対価としてC社株式の100%をAに交付して、B社の親会社となった。

この設例では、上場会社であるB社のオーナーである個人Aが、株式交付によって、所有するB社株式のほとんどを自己の資産管理会社であるC社に譲渡していますが、この株式交付が令和5年9月までに行われれば、その譲渡はなかったものとして譲渡益に対する課税は行われず、将来C社株式を譲渡するまで課税が繰り延べられます。しかし、この株式交付が令和5年10月以降行われると、譲渡益が課税の対象となります。また、株式交付後に、AがC社から受け取る配当金は、令和5年9月までは分離課税の対象となりますが、令和5年10月以降は総合課税の対象とされます。なお、C社がB社から受け取る配当金は、関連法人株式等にかかる配当等に該当するので、その配当額から負債利子相当額を控除した後の金額は、益金額に算入されません。

### 解説

## I 株式交付制度

株式交付とは、株式会社（買収会社：前記〔設例〕ではC社。以下同様。）が、他の株式会社<sup>(3)</sup>（買収対象会社：B社）をその子会社とするために当該他の株式会社の株式（買収対象会社株式：B社株式）を譲り受け、当該株式の譲渡人（買収対象会社株主：A）に対して当該株式の対価として当該株式会社の株式（買収会社株式：C社株式）を交付することをいう（会社法2条32号の2）。株式交付によって親会社となる株式会社を株式交付親会社（C社）、株式交付親会社が株式交付に際して譲り受ける株式（B社株式）を発行する株式会社を株式交付子会社（B社）という（会社法774条の3第1項1号）。株式交付によって、買収対象会社すなわち株式交付子会社の株主は変動するけれども、消滅する会社もなければ、株式交付子会社の財産も変動しない。株式交付制度は、株式会社が株式を対価とする買収をより円滑に行うことが

---

(3) 外国会社は含まない。

できるような見直しをすべきであるという指摘もあって、令和元（2019）年の会社法改正によって導入された（神田 2022, 426 頁）。

株式を対価として他の会社を買収し子会社化する方法には、株式交付のほかに、株式交換と現物出資が以前からある。株式交換は、既存の株式会社が他の株式会社（株式交換完全親会社）の 100%子会社（株式交換完全子会社）になる取引である。株式交換では株式交換完全子会社の株主が変動するだけなので、原則として会社債権者異議手続は要求されない<sup>(4)</sup>。ただし、株式交換には、買収対象会社を 100%子会社にするときにしか使えないという制約がある。買収対象会社株式を現物出資財産とする現物出資によっても、他の会社を子会社化することは可能である。ただし、原則として、裁判所の選任した検査役の調査が必要であり、調査の結果、現物出資財産の価額が不当とされた場合は、裁判所がそれを変更することになる（会社法 207 条）。

これに対して、株式交付は、株式交付親会社側で組織再編手続をとることによって株式交付子会社株式を現物出資財産とする募集株式発行等の手続をしなくてもよいこととするものである。ただし、株式交付親会社の株主および債権者の保護については、株式交換と同様の規律の適用がある。これは、株式交付親会社と株式交付子会社との間に親子会社関係が創設されるという点において、部分的な組織再編として株式交換のような組織法上の行為と同様の性質を有するという考え方を基礎としているといわれる（神田 2022, 425 頁）。

株式交付と株式交換の相違は、株式交換が親会社となる会社が子会社となる会社の発行済株式のすべてを取得する制度であるのに対して、株式交付では株式交付親会社は株式交付子会社のすべての発行済株式を取得する必要がないことである。株式交付は、部分買収の手法といえるが、結果的に買収対象会社が完全子会社になることはある。

## II 株式交付を使った節税の事例

実際に株式交付を利用した上場会社オーナーの節税に近い事例は、いくつか存在している。たとえば、東証グロース市場上場会社で不動産業を営む D 社の代表取締役である E 氏は、従来同社の発行済株式の 22.29%を所有する筆頭株主であったが、市場外処分を通じた株式交付によって、同氏が代表取締役を務める F 社に所有する D 社株式を移管した。この株式交付によって、E 氏の D 社株式所有割合は 4.53%に低下するとともに、F 社の D 社株式所有割合は 32.28%から 50.08%に上昇した。E 氏と F 社をあわせた株式所有割合は 54.49%で変化はなかった。F 社の事業内容は、「有価証券の所有及び管理等」であり、いわゆる資産管理会社である

(4) 株式交換完全親会社株式以外のものを対価として交付する場合には、会社債権者異議手続が要求される（会社法 789 条 1 項 3 号, 799 条 1 項 3 号, 810 条 1 項 3 号）。

ことが示唆される。F社は、非上場会社であるためE氏のF社に対する持株割合は不明であるが、E氏の「出資会社」である<sup>(5)</sup>。

同事例では、E氏のD社持株割合は3%以上なので、E氏は大口株主に該当し配当所得に対して申告分離課税の適用を受けることはできない。しかし、F社のD社持株割合は3分の1を超えているので、F社がD社から受け取る配当等の額のうち負債利子控除後の金額は、F社において益金不算入となる。

### Ⅲ 株式交付に係る譲渡所得等の課税の特例

従来、居住者または恒久的施設を有する非居住者が、平成28(2016)年1月1日以後に上場株式等を譲渡した場合には、それによる事業所得、譲渡所得および雑所得については、他の所得と区別し、各種所得控除をした後の上場株式等に係る譲渡所得等の金額の15%相当額の所得税を申告分離課税することとされていた<sup>(6)</sup>。

しかし、令和3年度税制改正によって、個人が、株式交付により所有する株式(株式交付子会社株式)を譲渡し、株式交付親会社の株式の交付を受けた場合(交付を受けた株式交付親会社の株式の価額が、株式交付により交付を受けた金銭の額および金銭以外の資産の価額の合計額のうちに占める割合が100分の80に満たない場合を除く。)には、譲渡した所有株式の譲渡がなかったものとみなして、その譲渡に係る事業所得、譲渡所得および雑所得の課税を繰り延べることとされた(租税特別措置法37条の13の4第1項)。なお、株式交付により受け取った金銭または金銭以外の資産(株式交付親会社株式を除く。)がある場合には、譲渡がなかったものとみなされる所有株式は、所有株式のうち金銭の額および金銭以外の資産の価額(株式交付親会社株式の価額を除く。)の合計額に対応する部分以外のものとして一定の部分に限られる。この「一定の部分」は、株式交付により譲渡した所有株式の価額に株式交付割合を乗じた金額とされる。株式交付割合は、株式交付により受け取った株式交付親会社株式の価額が交付を受けた金銭の額および金銭以外の資産の価額の合計額に占める割合をいう(租税特別措置法施行令25条の12の4第1項)。

個人が株式交付により交付を受けた株式交付親会社株式の取得価額は、次の①と②の合計額になる(租税特別措置法施行令25条の12の4第4項)。

① 次の区分に応じて定められた金額

イ 株式交付により金銭または株式交付親会社株式以外の資産の交付を受けた場合

譲渡した所有株式(株式交付子会社株式)の取得価額に株式交付割合を乗じた金額

---

(5) D社変更報告書

(6) このほかに住民税が5%課税される。

## ロ その他の場合

譲渡した所有株式（株式交付子会社株式）の取得価額

## ② 株式交付親会社株式の交付を受けるために要した費用がある場合

その費用額

この結果、株式交付時に生じた譲渡した株式交付子会社株式の譲渡益に対する課税は、株式交付により受け取った株式交付親会社株式の譲渡時まで繰り延べられることになる。

さらに、令和5年度税制改正においては、この株式交付による株式の譲渡所得の計算の特例の適用対象から、株式交付直後に株式交付親会社が非同族の同族会社以外の同族会社に該当する場合を除外するように改正された（租税特別措置法37条の13の4第1項）。この改正は令和5年10月1日以後に行われる株式交付について適用されることになっている。

## IV 申告分離課税（確定申告不要）の対象となる配当等の見直し

居住者または国内に恒久的施設を有する非居住者が、平成28年1月1日以後に支払いを受けるべき上場株式等の配当等に係る所得控除を適用した後の配当所得金額については、他の所得と区別して、15%の所得税および5%の住民税の課税を選択できる（租税特別措置法8条の4第1項1号）。さらに、これらの配当等には確定申告を要しないことも選択できる（租税特別措置法8条の5第1項）。しかし、内国法人の発行済株式または出資の総数または総額の100分の3以上の数または金額の株式または出資を有する個人（大口株主という。）が支払いを受ける上場株式等の配当等は、分離課税の対象から除かれる。したがって、大口株主の受け取る上場株式等の配当等は、総合課税の対象となる。

令和4年度税制改正において、議決権の過半数を所有して支配している法人を通じるなどして持株割合が実質的に3%以上となっている個人株主と、従来、分離課税の対象から除外されてきた大口株主との間での課税の公平性を確保する観点から（伊藤他2022, 192頁）、内国法人から支払いを受ける上場株式等の配当等で、その配当等の支払いに係る基準日においてその支払いを受ける居住者等とその者を判定の基礎となる株主として選定した場合に同族会社に該当する法人が有する株式等を合算してその発行済株式総数等に占める割合が3%以上となるときにおけるその居住者等が支払いを受けるものは、総合課税の対象とされることになった（租税特別措置法8条の4第1項1号）。

この結果、上場会社オーナーが所有する株式を直接所有分と資産管理会社を通じた間接所有分とに分けて、直接所有分からの配当所得に分離課税を適用する税負担削減はできなくなった。なお、この改正は、居住者等が令和5年10月1日以後に受け取るべき配当等について適用される。

## 法人税

以上のように、令和4年度から5年度にかけての税制改正によって、上場会社オーナーの節税スキームを構成する主要な2つの要素、すなわち資産管理会社に譲渡した株式の譲渡益に対する課税の繰延べと、上場会社から受け取る配当所得の申告分離課税適用とが封じられることになった。しかしながら、この一連の税制改正には不整合が見られる。上場会社オーナーの受け取る配当金に対する分離課税の適用の適否の判定にあたって、オーナーと資産管理会社の株式所有割合を合わせて判定するという令和4年度税制改正は、オーナーと資産管理会社とを一体と見るとを前提としていると考えられる。そうであれば、一体と見られるオーナーと資産管理会社の間での株式の移管についても、譲渡がなかったと考えるのが首尾一貫している。しかし、これは同族会社となる資産管理会社への譲渡益課税の繰延べを認めない令和5年度税制改正に反する。このように税法規定間の不整合という疑問が残る。

## V 資産管理会社の問題

上場会社オーナーが、株式交付を使って資産管理会社に所有株式を移管する際の譲渡益に対する課税の繰延べは令和5年度税制改正によって、また所有株式を直接所有分と資産管理会社所有分とに分けて直接所有分からの配当所得について申告分離課税を適用することによる税負担削減策は令和4年度税制改正によって、それぞれ封じられることになった。しかし、資産管理会社に事業会社からの受取配当金をほとんど非課税でプールすることは、なお可能である。これに対しても批判がある（日本経済新聞 2022年9月5日）。このような資産管理会社の利用を税務上否認するのにまず考えられるのは、法人税法132条1項1号の同族会社の行為または計算の否認に関する規定の適用の余地である<sup>(7)</sup>。

同族会社の行為・計算否認規定は、税務署長が、同族会社の法人税につき更正または決定をする場合に、その同族会社の行為または計算で、これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果になると認められるものがあるときは、その行為または計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その同族会社の法人税の課税標準もしくは欠損金額または法人税額を計算することができる、というものである。法人税の負担を不当に減少させる結果になると認められる行為または計算とは、経済的合理性を欠いているものであり、それは行為・計算が異常ないし変則的で租税回避以外にそのような行為・計算を行ったことにつき、正当で合理的な理由ないし事業目的が存在しないと認められる場合のことと解されている（金子 2021、

(7) 法人税法における行為・計算否認規定には、同族会社の行為・計算否認規定のほかに、法人税法132条の2の組織再編成に係る行為・計算否認規定もある。しかし、受取配当等の益金不算入制度は、組織再編成に係る租税減免規定ではないから、組織再編成に係る行為・計算否認規定をもって資産管理会社における受取配当等の益金不算入の計算を否認することはできないであろう。ただし、株式交付を他の組織再編成と組み合わせた場合には、全体として同条の規定が適用される可能性はある。

542頁)。

しかし、たとえ同族会社の資産管理会社であっても、その有する株式について会社法の規定に従って支払われた配当金を受け取ることは合法かつ正常であり、受取配当金として収益計上することが、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準あるいは慣行に従ったものになる。また、資産管理会社の事業目的や機能は多種多様であり、資産管理会社のすべてが租税回避以外に事業目的を有しないとまでは言いきれない。

法人税法 23 条 1 項 1 号も、剰余金の配当もしくは利益の配当または剰余金の分配の額を配当等の額に含め、そのうち株式等の種類に応じて次の各割合を、受取配当等の益金不算入の対象にしている。

- |                       |      |
|-----------------------|------|
| ● 完全子法人株式等            | 100% |
| ● 関連法人株式等（負債利子控除後の金額） | 100% |
| ● その他株式等              | 50%  |
| ● 非支配目的株式等            | 20%  |

ここで、関連法人株式等とは、内国法人が、「他の内国法人」の発行済株式等の総数または総額の 3 分の 1 を超える数または金額のその「他の内国法人」の株式等を、その内国法人がその「他の内国法人」から受ける配当等の額の計算期間の初日から末日まで引き続き有している場合におけるその「他の内国法人」の株式等で、完全子法人株式等以外のものをいう（法人税法 23 条 4 項）。資産管理会社の有する株式の多くは、関連法人株式等または完全子法人株式等に該当するものと思われる。

現行の受取配当等の益金不算入制度は、平成 27 年度税制改正によるものである。平成 27 年度税制改正は、法人課税を成長志向型の構造に変えることを目指し、課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる法人税改革の一環として行われた（藤田他 2015, 339 頁）。元々、受取配当等の益金不算入制度は、支払う法人の段階で既に法人税が課税されていることに着目して、その二重課税を避ける観点から、受け取る法人の段階で配当の額を益金不算入とするものではあったが、持株比率の低い株式等に係る配当等については、二重課税を完全には調整せず、課税を行ってきた。平成 27 年度税制改正も、こうした従来の考え方を受け継いだうえで、持株比率の高い支配目的の株式等とそれ以外の株式等との違いをより一層明確化し、特に支配目的が乏しい株式等に係る配当等については、他の投資機会との選択に税制がバイアスを与えないようにする観点から、課税を適正化するものといわれている（藤田他 2015, 340 頁）。

このように、受取配当等の益金不算入制度は、他の会社を支配する目的で所有する株式からの配当への二重課税を排除することによって企業の成長を妨げないことを意図して設計されていることから、二重課税の排除の対象は、本来は持株会社の有する完全子法人株式等や関連法人株式等からの配当を想定したものと考えられる。そして、完全子法人株式等や関連法人株式

## 法人税

等を有する持株会社には資産管理会社もあり得るにもかかわらず、現行法人税法が資産管理会社を除外することなく益金不算入規定を設けていることは、資産管理会社の所有する完全子法人株式等や関連法人株式等からの配当にも二重課税排除を許容していると解釈せざるを得ない。しかも、上場会社オーナーの資産管理会社がすべて事業会社から受け取った配当金を長期間にわたってプールし続けるとは限らない。そうすると、資産管理会社における受取配当等の益金不算入は、経済的合理性に欠けるものとはいえないので、資産管理会社における益金不算入の計算を否認することはできないと考えられる。

法人税法 132 条 1 項の規定によっても受取配当金の益金不算入を否認することができないのであれば、事業会社から受け取った非課税の配当金を長期間にわたって資産管理会社にプールすることに対しては、特定同族会社の特別税率による留保金課税で対処するしかないと考えられる。特定同族会社の各事業年度の留保金額が留保控除額を超える場合には、その超過留保金額のうち次の区分ごとの金額にそれぞれの割合を乗じて計算した金額を法人税額に加算した金額が課税される（法人税法 67 条 1 項）。

- 年 3,000 万円以下の金額 100 分の 10
- 年 3,000 万円を超え、年 1 億円以下の金額 100 分の 15
- 年 1 億円を超える金額 100 分の 20

留保控除額を上回る部分に対してのみ課税するのは、会社の正常な活動のために必要な合理的な留保あるいは債権者保護のために必要な利益の積立てを課税対象とすることが妥当でないからであり、また超過累進税率が用いられるのは、この制度が所得税の回避を防止し、個人企業との間の税負担の均衡を図ることを目的としていることに鑑み、所得税の税率構造のパターンに従う必要があると考えられるためといわれている（金子 2021, 540 頁）。

### 【引用文献】

伊藤昌広・市田圭佑・中村正徳・樫野壮一郎・鳥貴まどか 2022「租税特別措置法（所得税関係）の改正」石井隆太郎ほか『改正税法のすべて 令和 4 年版』大蔵財務協会 102-288 頁

金子 宏 2021『租税法〔第 24 版〕』弘文堂

神田秀樹 2022『会社法〔第 24 版〕』弘文堂

小竹義範・針原亮・齊藤郁夫・鳥崎容平・齋藤保人 2021「法人税法等の改正」石井隆太郎ほか『改正税法のすべて 令和 3 年版』大蔵財務協会 363-403 頁

藤田泰弘・笠原博之・松本圭介・竹内啓・木原健二 2015「法人税法の改正」関楨一郎ほか『改正税法のすべて 平成 27 年版』大蔵財務協会 318-391 頁

### 税理士の受任・業務範囲と成功報酬

—東京地裁令和4年3月10日判決を題材として—

弁護士 武田 涼子

---

#### 事例

税理士Xは、平成30年7月頃、投資家Yから、Yがその所轄税務署長から受けた処分についての税務相談を受けた。Yによれば、平成26年分と平成27年分の所得稅及び復興特別所得稅（以下「所得稅等」という。）に係る更正請求をYが行ったが、所轄税務署長から、その請求について理由がない旨の通知（以下「本件通知」という。）を受け、本件通知の内容を前提とした平成28年分と平成29年分の確定申告への更正・賦課決定（以下総称して「本件更正・賦課決定」という。）を同年3月13日と7月6日にそれぞれ受けたとのことである。そこで、YからXへの相談は、本件更正・賦課決定の過少申告加算稅や延滞稅だけでも減額してほしいとXに依頼するものであった。

本件通知は、Yによる平成26年分確定申告において、先物取引の差金等決済に係る損失4億5,472万4,888円（以下「本件損失」という。）の計上漏れがあったことに関して、Yが、平成29年3月に行った平成26年分の所得稅等に係る更正の請求につき、その所轄税務署長が当該更正請求を認めないという内容のものである。その理由には、そのような損失の繰越控除の適用を受けるためには、「その後において連続して確定申告書を提出した」という要件を満たす必要があるが、平成27年分の確定申告書には本件損失を認める記載がなく、当該要件を満たしていないことなどと記載されていた。

また、本件更正・賦課決定は、平成26年分の更正の請求が認められないことを前提として出されたものであり、追加納稅額は、平成28年分として、本稅について4,177万1,900円、加算稅について571万5,500円、平成29年分として、本稅について3,391万3,000円、加算稅について339万1,000円とされた。



Xは、平成30年7月19日と27日に、それぞれ東京国税局及び所轄税務署を訪問し、所轄税務署からは、本件については、本件通知に記載のとおりであり、その点に関しては、参考とした判決がある旨説明を受けた。

Xは、平成30年8月1日付で、Yとの間及びYの経営する株式会社Aとの間で、法人税及び所得税等の税務代理業務等を内容とする業務委託契約を締結した。Aとの業務委託契約の固定顧問料は月額10万円と記載されたが、Y個人との業務委託契約の固定顧問料は定められなかった。

Xは、平成30年8月下旬に、所轄税務署から、上記の「参考とした判決」が東京高判平成30年3月8日（訟月64巻12号1794頁）であるという情報を得て、Yに連絡すると共に、これを検討して対策を考えることにした。Xは、同年9月頃、Yの白紙委任状を得て、元国税局職員である税理士を所轄税務署に交渉のため赴かせ、また当該税理士や他の税理士との間で本件更正・賦課決定についての相談を重ねた上で、同年10月に、本件に係る再調査請求書を作成し、Yの署名押印を得て、所轄税務署に提出した（以下本件に係る再調査請求を、「本件再調査請求」という。）。

所轄税務署長が当該再調査請求書の内容を認め、平成26年分及び平成27年分は、その請求どおりに本件損失の計上漏れを反映した内容の確定申告を更正する旨の、また平成28年分及び平成29年分の本件更正・賦課決定は、平成26年分が更正されたことを前提とした所得税等の更正及び加算税を変更する旨の平成30年12月7日付の更正通知書をYに送付した。そのため、Yは、既に納付していた追加本税分の還付を受けた。なお、当該通知書には更正の理由は記載されていなかった。

Xは、Yが追加納税しなければならなくなった額を可能な限り減免させることを業務としたことを理由として、減免額の20%相当額である1,877万5,360円の業務委託報酬をYに対して請求する場合、このような請求は認められるか。

## I 問題の所在

税理士とその依頼者との間で紛争が生じる場合として、その委任範囲や報酬額が明確に定められておらず、その報酬請求に争いが生じる事例が挙げられる。弁護士は、弁護士会の職務基本規程に基づき、委任契約を締結することが原則として義務付けられているが、税理士は、税理士法においても、また日本税理士会連合会（以下「日税連」という。）会則においても、その依頼者との間の委任契約を締結する義務が課されていない。

税理士業務には、多様な事務処理が含まれるところ、専門家としての高度な注意義務が課せられると共に、「租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図る」ことが税理士の使命と定められており（税理士法1条）、その善管注意義務の内容も複雑であるものといえる。また、依頼者との関係が長期化するにつれ、その依頼される範囲も増えて曖昧になることがあり、その依頼者に対して負うべき専門家責任の範囲や、委任契約に基づく付随的義務の内容が問題となることが多い。

本件は、税理士が、追加納税しなければならなくなった額を可能な限り減免させたことを理由として、減免額の20%相当額である業務委託報酬を依頼者に対して請求したが認容されなかった、東京地判令和4年3月10日（令和2年（ワ）第19350号）（以下「本件裁判例」という。）に沿った事例である。本件における論点は、（i）税理士とその依頼者との間で締結された委任契約の内容のほか、（ii）当該税理士が、その依頼者を代理して所轄税務署に提出した本件再調査請求書に関し、所轄税務署長が、自らの下した処分の誤りを認めてこれに応じ、更正したことが、当該税理士の業務遂行によるものか、また（iii）当該税理士の業務遂行に係る報酬額の範囲が問題とされた。

そのうち、（ii）の本件再調査請求後の更正については、東京高判平成30年3月8日（訟月64巻12号1794頁）（以下「参考判決」という。）との違いについても問題となった。先物取引による所得は、事業所得や譲渡所得、雑所得にあたり得る場合があるが、一定の先物取引の差金等決済をした場合には、合わせて雑所得として、他の所得と区分して、所得税15%の申告分離課税の対象とされている（租税特別措置法（以下「措置法」という。）41条の14<sup>(1)</sup>）。そして、その分離課税となる先物取引の差金等決済に係る損失の繰越控除が、一定の要件のもとで認められている（同法41条の15）（以下「本特例」という。）。

本件更正・賦課決定における判断では、本特例に係る規定の要件である「連続して確定申告書を提出している場合」（同条3項）（以下「連年提出要件」<sup>(2)</sup>という。）が満たされていないとして、参考判決が示唆された。本件再調査請求後の更正では、事実関係は異ならないが、連年提出要件は問題とされなかったことから、本件裁判例を理解するにあたっては、参考判決の内容と本件との違いも踏まえる必要がある。なお、本特例が適用されるためには、法文上、①先物取引の差金等決済に係る損失の金額が生じた年（以下「損失発生年」という。）分の所得税につき当該損失の金額の計算に関する明細書等一定の書類の添付がある確定申告書を提出し、かつ、②「その後において連続して確定申告書を提出している場合」であって、同条1項の「確

(1) 金子宏『租税法 [第24版]』（弘文堂、2021）309～310頁。なお、復興特別所得税や地方税の記載を本稿では省略する。

(2) 本件裁判例では、本特例の適用要件である「連続して確定申告書を提出している場合」（措置法41条の15第3項）を「通年提出要件」と記載しているが、参考判決では、「連年提出要件」と表記している。本稿では、引用の場合を除き、後者の表記とする。

定申告書に同項の規定による控除を受ける金額の計算に関する明細書」等一定の書類の添付がある場合に限り、適用することが規定されている（同条3項）。

そこで、本稿においては、まず参考判決の内容（Ⅱ）と本件裁判例にもあてはまるものかという点について検討する（Ⅲ）。その上で、税理士の委任契約締結とその負う義務の範囲について述べ（Ⅳ）、税理士にとっての報酬の考え方について示した（Ⅴ）上で、本件事例におけるあてはめ（Ⅵ）を行う。

## Ⅱ 参考判決の内容

### 1 本件更正・賦課決定における更正理由と参考判決

本件更正・賦課決定では、被告である依頼者Yの平成26年分確定申告において、先物取引の差金等決済に係る本件損失の計上漏れがあったことに関して、平成29年3月に行った平成26年分の所得税等に係る更正の請求につき、所轄税務署長が本件通知において認めなかったことを前提としている。本件通知で示された理由では、本件損失の繰越控除の適用を受けるためには、「その後において連続して確定申告書を提出している」という連年提出要件を満たす必要があるが、平成27年分の確定申告書には、本件損失を認める記載がなく、連年提出要件を満たしていないことなどと記載されており、その判断の参考とされた判決が参考判決であった。

参考判決は、本特例（措置法41条の15）の適用にあたり、同条3項の「その後において連続して確定申告書を提出している場合」の意義と、その連年提出要件の該当性について、初めて判断した裁判例とされており<sup>(3)</sup>、先物取引に係る雑所得等以外の所得に係る損失の繰越控除に係る連年提出要件の解釈の場面も含め、今後の実務の参考になるものと評されている<sup>(4)</sup>。

そこで、まずは参考判決の内容を説明した上で、本件裁判例との関係について、検討する。

### 2 参考判決の事案の概要

参考判決での主たる争点は、本特例の適用を受けようとする年分の確定申告書等を提出した際に、その前年分の期限後申告書等を提出しておらず、その後提出した場合に、本特例の連年提出要件である「連続して確定申告書を提出している場合」（措置法41条の15第3項）に該当するか、本特例の適用を受ける年分の確定申告書等の提出までに、損失の金額が生じた年（損失発生年）分の所得税についての確定申告書等の提出から時系列に沿って実際に連続して

(3) 橋本彩「判批（東京高裁平成30年3月8日判決）」ジュリ1551号（2020）123頁～、125頁

(4) 小山綾子「判批（東京高裁平成30年3月8日判決）」行政判例研究会編『平成30年 行政関係判例解説』（ぎょうせい、2020）98頁～、106頁

提出していることを要するかという点であった。

参考判決では、店頭外国為替証拠金取引（いわゆる FX 取引）等を行っていた個人である A が、平成 23 年分の所得税等の確定申告にあたり、先物取引に係る雑所得の損失につき、翌年以後に繰り越される先物取引に係る損失の金額等を記載して、平成 24 年 3 月にその確定申告書を提出した。その後、A は、平成 25 年分の所得税等の確定申告を行った際に、当該年分の先物取引に係る所得から平成 23 年（損失発生年）分の繰越損失額を差し引く内容を記載した確定申告書等を提出した。しかし、所轄税務署からは、平成 24 年分の所得税等の確定申告書が提出されておらず、連続して確定申告書が提出されていないことを理由として、平成 25 年分の所得税等について、同年分の先物取引に係る雑所得の金額から当該繰越損失額を控除することはできないとの指摘を受けた。そこで、A は、所轄税務署長に対し、当該繰越損失額を控除していない内容の平成 25 年分の所得税等に係る修正申告書を平成 26 年 12 月に提出した。

平成 27 年 4 月に、A は、所轄税務署長に対して、それまで提出していなかった平成 24 年分の所得税等について、先物取引に係る雑所得と損失額のほか、平成 23 年（損失発生年）分の繰越損失額を翌年以後に繰り越される先物取引に係る損失の金額とする内容の期限後申告を行った。これと同時に、A は、当該期限後申告により、平成 23 年分から連続して確定申告書が提出されたこととなるため、平成 25 年分の先物取引に係る雑所得の金額から、平成 23 年分の繰越損失額を控除した内容の更正の請求を行ったものであった。

平成 27 年 6 月に、A は、その所轄税務署長から、当該更正の請求につき、更正をすべき理由がない旨の通知処分を受けたことから、その取消を求めたのが参考判決に係る事案の概要である。

### 3 参考判決とその原判決の論理構成

参考判決の原判決（長野地判平成 29 年 9 月 29 日訟月 64 卷 12 号 1804 頁）では、A は連年提出要件を満たしていないものとして、当該税務署長による通知処分についての取消請求が認められなかった。連年提出要件を満たさないと解釈された根拠として掲げられたのは、措置法の規定上の文言と、本特例の適用時に雑所得等や損失の金額が確定している必要があるという実際上の必要性であった。各根拠に基づく理由の詳細は、以下のとおりである。

まず、措置法上の文言として、本特例は、措置法 41 条の 14 第 1 項後段の例外として規定されており、同条 3 項の手続的要件を満たした場合に限り、控除できる旨規定している。同条項が平成 15 年度税制改正の一環として創設された際の経緯が示された上で、同条項を受けて本特例における控除の詳細を規定する同法施行令 26 条の 26 第 1 項 1 号は、「控除する先物取引の差金等決済に係る損失の金額が前年以前 3 年内の 2 以上の年に生じたものである場合には、これらの年のうち最も古い年に生じた先物取引の差金等決済に係る損失の金額から順次控除する」旨規定していることと、措置法 41 条の 15 第 3 項が連年提出要件である「その後において

## 所得 税

連続して確定申告書を提出している場合」を設けていることという2点からすれば、「先物取引の差金等決済に係る損失の金額が生じた年分の確定申告書の提出後に、順次その後の年分の確定申告書が提出され、当該先物取引の差金等決済に係る損失の金額も順次控除することを予定しているものということができる」と示された。

そして、雑所得等や損失の金額が確定しているという実際上の必要性につき、「所得税は、納付すべき税額が納税者のする申告により確定することを原則とする申告納税制度（国税通則法16条1項1号）を採用する国税であって、申告の時点において、他の所得と区分して課税される先物取引に係る雑所得等の金額も確定している必要」があり、本特例の適用を受けるとした場合に当該年分において、その繰越控除の計算をし、先物取引に係る雑所得等の金額を確定させるためには、「過去3年内の各年に係る『控除する先物取引の差金等決済に係る損失の金額』が確定している必要がある」と示された。そして、本特例には、宥恕規定（すなわち、確定申告書の提出がなかった場合等においても、その提出等がなかったことについてやむを得ない事情等があり、後にその確定申告書等の提出等があったときには、本特例の適用を認めるとする規定）が設けられていないことと、期限後申告は、税務署長による課税標準等及び税額等に係る決定（国税通則法25条）があるまで行うことができる（同法18条）ことから、先物取引に係る課税雑所得等の金額及びこれに対して課される所得税の額が、それまでの間は確定しないことを認めると、「所得税の早期確定及び公平な賦課徴収の要請に反する」ということを挙げるものであった。

その控訴審である参考判決においては、上記原判決の判断を踏襲し、一部その理由を補正し、また原告Aの控訴審での主張への裁判所の判断を示した。すなわち、Aの主張では、確定損失申告（措置法41条の15第5項）では期限後申告も認められており、納税者の落ち度を救済するためにも存在する制度であるから、平成25年分確定申告書等が先に提出されていることにより救済が認められないのは不自然である点を挙げたが、これにつき、上記の法文上の規定文言では、「その後において連続して確定申告書を提出『している』場合」（措置法41条の15第3項）と規定されている文理と、実際上の必要性から認められなかったものである。また、平成24年分の期限後申告と平成25年分の確定申告の先後の違いのみによって本特例の適用を認めないことは、税の公平性の観点からみて不公平であり、憲法14条に反し、平成24年分の確定申告書の提出を失念していたことのみによって、本特例の適用を認めないのは、投資を活発化させるという措置法の趣旨に反するなどのAのその他の主張についても、参考判決では、「上記の解釈を左右するものとはいえない」との判断が示された。

## 4 参考判決の前提とする事由とその判批

所得税は、暦年ごとに課税標準及び税額を計算し、課される期間税である。先物取引の差金

等決済したことにより損失が生じた場合に、その暦年ごとで分断されて、暦年内で控除しきれない損失がある場合に、その暦年という区切り方の差によって、所得額ひいては税額が変わることは不合理である<sup>(5)</sup>。そのため、そのような損失が生じた場合に、その翌年以降3年間の繰越控除を認めることにより、担税力に応じた公平な課税を、歴年横断的に、実現しようとしたものと解されている<sup>(6)</sup>。この繰越控除には、二重控除や控除漏れがないように繰越控除を正確に行うために必要な要件として、繰越控除の適用を受ける年までの確定申告書の連年提出が要件とされている<sup>(7)</sup>。

先物取引による所得は、雑所得として、15%の申告分離課税の対象となり、その金額の計算上生じた損失の金額があるときであっても、所得税法その他所得税に関する法令の規定の適用については、当該損失の金額は生じなかったものとみなされる（措置法41条の14第1項後段）。しかし、同条項後段の例外として、先物取引の差金等決済したことにより生じた損失につき、「先物取引に係る雑所得等の金額」の計算上、一定の要件のもとで、その年の翌年以後3年間にわたり繰り越し、その繰り越された年分の「先物取引に係る雑所得等の金額」を限度として、各年分先物取引に係る雑所得等の金額から、当該損失額を繰越控除することが本特例として認められている（同法41条の15）。本特例は、先物取引の差金等決済に係る損失の金額について、先物取引に係る雑所得等の申告分離課税制度のもとで、いわゆる縦通算を認めるものとされる<sup>(8)</sup>。

先物取引等の差金等決済に係る損失のほか、損失の繰越控除について、税法上、同様の規定が他にも存する<sup>(9)</sup>。所得税法<sup>(10)</sup>では、損益通算を行ってもなお控除しきれない部分の損失が「純損失」とされる（所得税法2条1項25号）ところ、純損失の繰越控除（同法70条）では、繰越控除を行う純損失が生じた年分の所得税については、青色申告書を提出している年に限ることが規定されている（同条1項）。これは、「損失が発生した年分以外の年分の所得計算にまで影響を及ぼすような損失は、いわば出自のはっきりした『由緒正しい損失』であることが要

(5) 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第3版〕』（弘文堂、2022）341頁

(6) 谷口勢津夫『税法基本講義〔第7版〕』（弘文堂、2021）367頁

(7) 佐藤・前掲注(5)342頁、346頁

(8) 武田昌輔監修『DHCコンメンタール所得税法』（第一法規、1983）8379の53頁

(9) 他にも措置法では、先物取引等の差金等決済に係る損失のほか、いわゆるエンジェル税制における特定中小会社の株式に係る譲渡損失（同法37条の13の3第7項）など分離課税の所得に係る損失について、同様に確定申告書の連年提出が適用要件とされ（小山・前掲注(4)101頁）、それぞれの所得の枠内での特別の繰越控除が認められる。

また、法人税法上の青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越（法人税法57条10項）においても連年提出要件が定められている。国税不服審判所裁決平成20年3月14日裁決事例集75集370頁では、「いずれも損失の繰越控除又は欠損金の繰越しが認められるためには、申告書を年度が古い年度から新しい年度へ順を追って提出する必要がある、申告書の提出順序が入れ替わった場合には連年提出要件を満たさないと判断した」とされる（橋本・前掲注(3)125頁）。

(10) その他雑損失の繰越控除においても、同様に連年提出要件が規定されている（所得税法71条2項）。

求される」ところ、その要件を満たすのが、「正確な帳簿組織で正確性を保障された青色申告がされた年の純損失」であると説明できるものとされている<sup>(11)</sup>。なお、所得税法で、純損失の繰越控除の適用要件としては、明細書等の添付要件は規定されていない。

この点、参考判決の判批では、「必要な年度の必要な情報が記載された申告書が揃っていれば提出の順序にこだわるべきではないと考える」と批判する見解も存する。参考判決について、「連年提出要件に該当するためには、申告書を年度が古い年度から新しい年度へ順を追って提出する必要があり、申告書の年度の提出順序が入れ替わった場合には通年提出要件を満たさないと判断した」<sup>(12)</sup>と解釈した上で、所得税の早期確定の観点からいえば、損失控除の適用を受ける年度の申告書の提出の時点において、それ以前の申告書が揃っていれば十分に損失の金額は確定可能であり、申告書の提出の順序が入れ替わっていたとしても、その提出の順序にこだわる意義は見いだせないことや、実務上、期限後申告でも本特例の適用が可能とされていることとの均衡をも併せ考え、納税者にとって必要以上に厳しい解釈を採るべきではないことをその理由としている。また、古い年度から新しい年度に順序どおりの提出ではないと連年提出要件を満たさないと判断を参考判決後も行った裁判例として、名古屋地判平成 30 年 3 月 14 日（以下「平成 30 年名古屋地判」という。）<sup>(13)</sup>が挙げられている。そこで、当該判決についても簡単に触れておくこととする。

## 5 平成 30 年名古屋地判の概要と判批

平成 30 年名古屋地判では、平成 24 年・25 年分の所得税等の確定申告書を提出していた原告が、その後、平成 24 年（損失発生年）分の所得に関し、先物取引の差金等決済に係る損失が生じたことを理由として、その限度で各年分の所得税等の過大となった申告につき、当該損失金額に係る明細書等を添付して更正の請求を行ったものである。そして、平成 26 年分の所得税等の確定申告書においても、当該平成 24 年分及び平成 25 年分の先物損失金額に係る控除を

---

(11) 佐藤・前掲注 (5) 342 頁。同書 344～345 頁では、一定の期間を区切って所得額を計算する「期間計算主義」を、裁判例では「固い原則」と考えているものと思われることとされ、現行法上の例外として規定されている制度として、本件のような純損失の繰越控除と純損失の繰戻還付の 2 つの制度があるが、日野炭鉸飛躍上告事件判決（最判昭和 40 年 4 月 9 日民集 19 卷 3 号 582 頁）において、期間計算主義に対する例外的措置につき、その旨の特別の規定があって初めて可能となるものと判示したことをその例として挙げている。

(12) 橋本・前掲注 (3) 125 頁

(13) 名古屋地判平成 30 年 3 月 14 日税資 268 号順号 13134

<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/soshoshiryo/kazei/2018/pdf/13134.pdf>

同控訴審：名古屋高判平成 30 年 11 月 22 日税資 268 号順号 13212（控訴棄却）

<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/soshoshiryo/kazei/2018/pdf/13212.pdf>

同上告審：最一小決令和 1 年 7 月 18 日税資 269 号順号 13298（上告棄却）

<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/soshoshiryo/kazei/2019/pdf/13298.pdf>

受ける金額の計算に関する明細書等の添付はなく、平成26年分の先物取引に係る雑所得等の記載があり、その平成26年分に係る計算に関する明細書等は添付されていた。その後、平成24年（損失発生年）分から繰り越されるべき先物損失金額と平成25年分から繰り越されるべき先物損失金額をそれぞれ記載した申告書付表等を添付して、平成24年分及び平成25年分の各先物損失金額を平成27年以後に繰り越すべきことを理由として、平成26年分の所得税等に関する更正の請求書が提出された。この更正の請求が認められなかったため、通知処分の取消が求められた事案である。

当該判決では、その後に連続して確定申告書の提出があったことという要件が満たされないことを理由として、当該通知処分の取消は認められなかった。連年提出要件として、①確定申告書に計算明細書等が添付されていることと、②その後に連続して確定申告書の提出があったことのいずれもが満たされている必要があるところ、確定申告書に計算明細書等が添付されていなかったが、更正の請求がされたことによって新たに先物損失金額があることとなった場合にも、前者の要件は満たされるものと解すべきであることは前提とされた。その上で、後者の要件は満たされないと解するのが相当と判示されたものである。その理由として、連年提出要件を定めた措置法41条の15第3項は、「単に連続して確定申告書を提出すれば足りると定めているのではなく、飽くまでも計算明細書等の添付がある確定申告書が提出され、かつ、その後に連続して確定申告書が提出される必要がある旨を定めている」のであり、更正の請求における計算明細書等の提出が、翌年以後の年分の確定申告書の提出よりも後となった場合には、「明らかに提出時期自体に関する擬制が伴うから、これは、法令上の明確な根拠なしに導くことが困難な帰結といわざるを得ない」ものであるとしたことによる。そのことに加え、「徴税の合理化と税負担の公平化の観点から、措置法41条の15所定の要件が満たされる場合に限り、次の年以後においていわゆる『縦通算』（その年に生じた先物損失金額とその年の翌年以後3年内の各年分の先物雑所得等の金額との通算）をすることを例外的に認めたものと位置付けられるべきことからすれば、なお更、明確な根拠もないのに、提出時そのものを遡らせるような取扱いを認めることは相当でないと解すべき」と判示されたものである。

なお、平成30年名古屋地判の評釈においては、「その後において」（措置法41条の15第3項）は、その文言をそのまま読む限りでは、提出の順序を定めると読むのが自然であるが、「時間的に古い年度から順番通りの確定申告書の提出を求めていると読むべきではない」ものと評する<sup>(14)</sup>ものがある。

## 6 参考判決の検討

参考判決の事例では、平成23年（損失発生年）分の所得税等の確定申告では、翌年以後に繰り越される先物取引に係る損失の金額等を記載していたが、その翌年の確定申告が行われず、



## 所得税

翌々年の確定申告では、当該繰越損失額を控除していない内容の申告が行われた。その後、損失発生年の翌年（平成 24 年）の所得税等について、損失発生年分の繰越損失額が翌年以後に繰り越される先物取引に係る損失の金額とする内容の期限後申告と同時に行った、損失発生年の翌々年（平成 25 年）分の確定申告の更正の請求が認められなかったものである。

平成 30 年名古屋地判では、既に確定申告を行った平成 24 年（損失発生年）とその翌年分の所得に関し、先物取引の差金等決済に係る損失が生じていたことを理由とした更正の請求を行い、その後平成 26 年分で行った確定申告に係る更正の請求につき、更正の請求における計算明細書等の提出が、翌年以後の年分の確定申告書の提出よりも先であることを要するものとして、いずれも認められなかったものである。

参考判決においては、平成 30 年名古屋地判とは異なり、「連続して確定申告書を提出した」という要件につき、実際の申告書の年度の提出順序が入れ替わった場合に連年提出要件を満たさないことまで明示したというよりは、本特例の適用を受けるためには、本「特例の適用を受ける年分の確定申告書を提出するまでに確定申告書の連年提出の要件が充足されていることが必要というべき」とされているに過ぎないようにも読める。実際にも、参考判決では、平成 23 年（損失発生年）分の所得税等の確定申告では、翌年以後に繰り越される先物取引に係る損失の金額等が記載されていたが、平成 26 年 3 月当初になされた平成 25 年分の確定申告においては、平成 24 年分の確定申告書が提出されておらず、平成 24 年分の所得税等の期限後申告と同時に行った、平成 23 年分の繰越損失額を控除した内容の平成 25 年分の先物取引に係る雑所得の金額に関する更正の請求が認められなかったものであった。そのため、厳密な意味では、実際の申告書の年度の提出順序が入れ替わったこと自体は争点となっておらず、本特例の適用を受ける年分の確定申告書を提出した時点で、確定申告書の連年提出要件が充足されていないという判断が示されたものであった。

もっとも、裁判例等においては、「その後において連続して確定申告書を提出している場合」という規定の解釈については、提出順序が厳格に解釈されているとのことである<sup>(14)</sup>。そのため、

(14) 長島弘「先物取引の差金等決済に係る損失の繰越と更正の請求の可否」税務事例 50 卷 11 号（2018）44 頁～、53 頁、森照雄（田中治監修）「先物損失の繰越控除と連年提出要件」税理 62 卷 5 号（2019）152 頁～、155 頁、156 頁。前者は、平成 30 年名古屋地判の控訴審判決において、同地裁判決の解釈は誤っている旨の評釈の意見を採用することができないと言及している（51～53 頁）。また、後者では、「その後において」の文理解釈につき、「提出順序を定めるものなのか、それとも『その後の年度において』（連続して確定申告書を提出している場合）というように「翌年以降の申告の必要性を定めるものなのか」として、「法の立法趣旨や現在の法の適用に際して、更正の請求により明細の添付が翌年の申告書提出後になったものについて一律に認めないという意図があるであろうか」、「翌年の申告書提出の前と後で取扱いを異にするような意図はなく、単に更正の請求の期間延長に法解釈が対応していないだけではないだろうか」とした上で、「投資を促す意味で繰越控除を認めるというのが立法の趣旨である」ことから、「実質的に損失がある場合には、更正の請求時における計算明細書等の提出であっても、繰越控除が認められるように法改正すべき」と提案している（155～156 頁）。

この規定のある制度においては、いずれも統一的に解釈されることを前提とした慎重な提出が求められる。なお、参考判決に係る学説の見解にも表れているとおり、実際には、損失控除の適用を受ける年度の申告書の提出時点において、それ以前の申告書が適切に提出されていれば、提出の順序まで各年度順に行われるべきことまで厳格に必要とする運用に疑問が生じる。

### Ⅲ 本件裁判例と参考判決との相違

#### 1 本件裁判例における連年提出要件の充足状況

本件の所轄税務署長は、当初、先物取引の差金等決済に係る損失の繰越控除の適用を受けるためには、「その後において連続して確定申告書を提出した」要件を満たす必要があるところ、損失発生年の翌年である平成 27 年分の確定申告書には本件損失を認める記載がなく、連年提出要件を満たしていないことなどをその理由として当該更正請求を認めなかったものである。具体的には、平成 26 年（本件損失発生年）分の確定申告書に本件損失の額についての記載はなく、請求損失に係る計算書類の添付もないこと、本件損失が生じた年の翌年以降の年分については、その年に生じた先物取引の差金等決済に係る損失の金額、その年の前年以前 3 年内の各年において生じた先物取引の差金等決済に係る損失の金額等を併せて提出する申告書に記載しなければならないところ（措置法施行令 26 条の 26 第 4 項参照）、平成 27 年分の確定申告書には本件損失を認める記載がないため、「その後において連続して確定申告書を提出した」要件を満たしていないという理由であった。

しかし、平成 26 年から平成 29 年分の確定申告は行われており、本件損失があった平成 26 年分確定申告において、本件損失の計上漏れがあったことに関して、平成 26 年分と平成 27 年分の所得税等に係る更正請求をするものである。当該期間の確定申告書は継続して提出されており、本件損失の計上漏れが判明した時点で、損失発生年以降の確定申告全てを更正することが請求され、先物取引に係る損失の金額の計算に関する明細書も各年度において税務署に提出されていたものであった。そして、「連続して確定申告書を提出する」という規定に関して、当初の申告において記載が漏れた本件損失に係る計上漏れについて、更正請求による自発的な修正を行うことが禁止されるものではない。

#### 2 参考判決と本件裁判例との相違

参考判決では、先物取引に係る雑所得の損失が生じた年（損失発生年）分の所得税等の確定申告にあたり、翌年以後に繰り越される先物取引に係る損失の金額等を記載した確定申告書を

---

(15) 橋本・前掲注 (3) 126 頁

## 所得 税

提出したが、その翌年分の確定申告を出しておらず、その指摘を受けて、翌々年分の確定申告では、当該繰越損失額を控除していない内容の修正申告を行った上で、提出していなかった、損失発生年の翌年の期限後申告と同時に行った、損失発生年の翌々年分の申告時に当該繰越損失額を控除した内容の更正の請求が認められなかったものである。そのため、参考判決で示された連年提出要件の内容が、本件裁判例での根拠となるものではない。

本件裁判例の事案において、所轄税務署の職員から、請求者である税理士とその依頼者が受けた説明内容として、当該税務署で、再調査請求を受けて「再度検討した結果、確定申告を連続して申告していなければ損失の繰越しができないという勘違いを前任者がしていたので、更正は認められるとの判断に至ったこと、元国税局職員が来たが、そのことと更正を認めることとの間に関係はないこと、更正を認めるので本件再調査請求を取り下げてほしいことなどを聞き、「更正請求を認めないとした本件通知は税務署の間違いであることを念押しして確認した」ことが認定されている。また、本件損失に係る記載と「これに係る資料を添付せず、翌年以降も失念した状態で確定申告を繰り返したときは、およそ後日の更正を一切認めないという明らかに誤った内容であって、その点を指摘する本件調査請求がなされたときは税務署が更正することになるのは当然といえる」ものと評されている。本件において、所轄税務署がその再調査請求の内容を認めて、当該再調査請求を取り下げるよう依頼したのも、参考判決の内容を分析し、本件裁判例での事案とは異なるものであり、連年提出要件についての解釈が誤っていたことを確認したためと思われる。

以上から、本件裁判例に係る事案において、平成 26 年分と平成 27 年分の所得税等に係る更正請求につき、理由がないとした本件通知の根拠として、所轄税務署が参考判決を挙げることは、合理的ではないものと思われる。

## IV 税理士の委任契約締結とその委任業務及び負う義務の範囲

### 1 税理士業務と税理士法及び税理士会会則

税理士業務は、税務代理、税務書類の作成及び税務相談、並びにその付随業務と規定されている（税理士法 2 条）。税理士法 2 条に規定される内容は、税理士以外の者が税理士業務を行うことを禁じることを規定したものであり、税理士が受任する事務や責任を負う範囲が限定されるものではない。

税理士となるには、日税連が備える税理士名簿への登録が必要であり（税理士法 18 条・19 条）、強制加入である。税理士が遵守しなければならない税理士会の会則は、税理士法において、その必要的記載事項が規定されている（同法 49 条の 2 第 2 項）。なお、令和 4 年度税理士法改正により、税理士は、税理士業務・付随業務における電磁的方法の積極的利用等を通じて納税

義務者の利便の向上等を図るよう努めるものとする旨の規定が新設された（同法 2 条の 3（令和 4 年 4 月 1 日施行））。これにより、税理士の業務の ICT 化の推進を通じた納税義務者の利便性向上が図られることとされている。同法に従い、日税連及び各税理士会の会則<sup>(16)</sup>には、税理士業務・付随業務において電磁的方法により行う事務に関する規定を記載しなければならないこととされたものである（同法 49 条の 2 第 2 項新 8 号（令和 5 年 4 月 1 日施行）、日税連会則 3 条及び標準会則 3 条）。

## 2 税理士と依頼者の契約関係

税理士の行う業務は、一般的に委任契約（民法 643 条）又は準委任（同法 656 条）と解されている<sup>(17)</sup>。税理士が受任する業務は、国民が憲法上負っている納税の義務（憲法 30 条）について必要な助力である。税法の複雑化に伴い、税法の知識の少ない者がその義務を履行するに際して、税理士から助力を得る必要性が高まる。そこで、税理士は、税法の専門家として、その依頼者のために、その事務を適正に遂行する必要がある。

委任契約は、無償・片務契約であることが原則とされ、有償契約とするためには、契約当事者が特約として報酬の支払いを定める合意が必要である（民法 648 条）。また、特約がない場合には、受任者は、その委任事務を履行した後でなければ、その報酬を請求することができないことが、改正された民法で新たに規定された（同法 648 条 2 項本文）。委任契約は、当事者の信頼関係に基づくものとされ、そのために、受任者は、報酬を受けなくてもなお善良な管理者の注意をもってその債務を履行することが要求される（同法 644 条）。但し、商人は、その営業の範囲内において他人のために行為をしたときは、相当な報酬を請求することができる（商法 512 条）。

従来から、税理士と納税者との契約は文書化されない場合も多く、文書化されていたとしても契約の規定が十分に具体的でないなどのために、税理士の委任契約がどのような責任とリスクを税理士側に負わせるかなど、必ずしも明確でない場合が少なくないものと評されている<sup>(18)</sup>。そして、委任契約を書面で締結していない場合であっても、税務相談に応じるなどの事実から、委任関係が生じていることが裁判例で認められていることがある。報酬も合意されていないため、無償とされることもあり得る<sup>(19)</sup>。しかし、特約がなくても、一般社会通念によれば、税理

(16) 日税連及び各税理士会の重要な事項に係る会則の変更は、財務大臣の認可を必要とし（税理士法 49 条の 2 第 3 項）、税理士業務・付随業務において電磁的方法により行う事務に関する規定の変更も要する。

(17) 最判昭和 58 年 9 月 20 日判時 1100 号 55 頁。税理士と依頼人との間の顧問契約については、税理士業務に関する委任契約であるとしながらも、実際には、経営コンサルタント契約の混合した委任類似契約であることが多いであろうと評されている（金子・前掲注（1）176 頁）。なお、準委任は、法律行為でない事務の委託であり、委任契約を準用することから、委任契約に係る規律が及ぶ。

(18) 松田直樹「税務専門家の責任・リスクへの対応策」税務大学校論叢 47 号（2005）441 頁～、453 頁。  
[https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/47/matsuda\\_02/ronsou.pdf](https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/47/matsuda_02/ronsou.pdf)

士に依頼すればその対価が必要であると解されることから、報酬を支払う黙示の合意又は慣行があると見られることは多い<sup>(20)</sup>。そのため、税理士が商人に該当するかという点に立ち入るまでもなく、税理士や弁護士などの専門家としての受任者が、その職業に関する事務の委託を受ける場合には、事実たる慣習によって、商人でなくとも委任契約は有償契約であると解すべきとされている<sup>(21)</sup>。

以上から、税理士は、業務範囲とリスクの範囲を適正に画するためのみならず、報酬金額や、その支払方法、時期についても、適切に規定する委任契約をその顧客との間で締結することが望ましい。

### 3 税理士が受任し義務を負う範囲

委任関係にある税理士は、その依頼者に対して、善管注意義務を負う。善管注意義務とは、通常、有償契約において求められる注意義務である。注意義務は、民事上の過失責任の前提であり、注意義務の程度として、無償契約の場合に典型的に生じる自己の財産に対するのと同一の注意義務（民法 659 条等）とは異なり、「その人の職業や社会的地位等から考えて普通に要求される程度の注意」が必要と説明される<sup>(22)</sup>。

税理士の使命（税理士法 1 条）は、「税務に関する専門家」として、「独立した公正な立場において」、「申告納税制度の理念にそって、納税義務者の信頼にこたえ」、「納税義務の適正な実現を図ること」であり、税理士の義務には、公共的な性格が含まれる。「独立した公正な立場」と規定されることにより、納税者にも税務当局にも偏ることなく、独立して、適正公平な課税の実現の一端を担うという公共的使命による位置づけが求められている。また、弁護士との比

(19) 日本の税理士業務は、無償独占であるといわれ、無償独占を認めたとされる最高裁判決（最大判昭和 24 年 7 月 22 日刑集 3 卷 8 号 1354 頁）を指摘し、その理解に疑義を呈する見解として、田中治『税法著作集 第 5 卷 租税手続法の諸相と論点』（清文社、2021）99 頁。

(20) 判例としても、弁護士への訴訟委任において報酬の合意が成立していなかった場合にも、合理的な報酬額を請求できるものとされている（最判昭和 37 年 2 月 1 日民集 16 卷 2 号 157 頁）。東京地判平成 2 年 3 月 2 日判時 1364 号 60 頁においても、弁護士への訴訟委任契約において、明示的に謝金支払約定が存しない場合でも、特別の事情のない限り、相当の謝金を支払うべき旨の暗黙の合意がある有償委任契約と解すべきとした上で、この場合の謝金額につき、「訴額、依頼者の得た経済的利益、事件の性質及び難易、紛争解決に要した労力及び弁護士報酬規定等諸般の事情を斟酌して算定すべき」と示した。

(21) 能見善久・加藤新太郎編『論点体系 判例民法〈第 3 版〉7 契約Ⅱ』（第一法規、2019）161 頁、197 頁。なお、税理士は、その委任契約が無償である場合にも、その行う業務について、税理士としての責任を負う。委任契約を規律する民法 643 条が労務の対価の支払いを約することを契約成立の条件としておらず、報酬を受けなくても受任者は、善良な管理者の注意をもって委理事務を処理する義務を負うことが規定されている（民法 644 条）ことから、対価の有無や多寡に関係なく、委任契約に際して、善管注意義務の履行が求められるというのが通説であるからである。もっとも、その注意義務の範囲、程度に、報酬の有無又は多寡がかかわってくるかについては、見解が分かれているとされる（田中・前掲注（19）88 頁）。

(22) 法令用語研究会編『法律用語辞典 [第 5 版]』（有斐閣、2020）710 頁

較でいうと、弁護士が司法の面における権利の擁護であるのに対し、税理士では行政面における適正な租税法律主義による法律の執行という側面での権利の擁護であり、税理士と弁護士とは、それぞれの使命が異なり、税理士は、納税者の自主申告を援助し、納税義務の適正な実現を図るという公共的使命を有している。そのため、税理士制度は、税理士による納税義務者に対する援助を通じて、納税義務者が自己の負う納税義務を適正に実現し、これによって、申告納税制度の円滑、適正な運営に資することを期待して設けられたものとされる<sup>(23)</sup>。税理士の助言義務（税理士法 41 条の 3）として、依頼者による不正な税還付を受けている事実等の隠蔽等を税理士が知ったときは、直ちに、その是正をするよう当該依頼者に助言しなければならない義務が税理士に負わされていることも、税理士の公共的使命が具体的に規定されることにより、納税義務の適正な実現を担保しようとしたものとも解される。そして、税理士の公共的使命は、近時の改正により拡大していく傾向があるとされる<sup>(24)</sup>。

税理士については、昨今、その自主性と専門性が、法律上も実務上も高まる傾向が認められると評されている<sup>(25)</sup>。職業専門家としての注意義務の具体的な内容は、当該専門職の種類、その業務に対する一般的な期待水準、当該依頼契約の内容とその締結に至る経緯、依頼者の社会的地位や知識の程度等を総合的に勘案して一般的に要求される注意義務である<sup>(26)</sup>。税理士に対して税務に関する専門的知識や高いレベルの注意義務が求められていることは、最近の税理士に対する損害賠償請求訴訟における裁判例でも顕著に表れている。

---

(23) 酒井克彦「節税商品取引における税理士の役割—我が国における節税商品過誤訴訟と適正公平な課税の実現—」税務大学校論叢 47 号（2005）529 頁～、544 頁。[https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/47/sakai\\_02/ronsou.pdf](https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/47/sakai_02/ronsou.pdf)

(24) 酒井・前掲注（23）545 頁。同書 545～546 頁では、税理士の公共的使命の拡大傾向は、単に税務会計の専門家としての使命から、更に発展的な使命論をもってしなければ説明がつかないのではないかと思われる。そして、近時の税理士に対する社会的使命の拡張と税理士の公共的使命との関係についての概観として、税理士業務に付随して行う社会保険労務士業務（社会保険労務士法 27 条但書、同施行令 2 条 2 号）や地方公共団体外部監査制度、成年後見制度、特定調停制度、監査委員制度等公益的業務（地方自治法 252 条の 28 等）、商法（現会社法）規定の設立時における現物出資及び財産引受の目的物たる財産の価格証明業務（旧商法 168 条 1 項 5 号・6 号、会社法 33 条 10 項 3 号、207 条 9 項 4 号等）といったいわゆる税理士の周辺業務が法によって拡大されてきたのは、税理士が、独立した公正な立場を堅持し得る者としての評価があるためと評されている。

(25) 松田・前掲注（18）461 頁。同書 460～461 頁では、税務代理（税理士法 2 条 1 項 1 号）が、「税務官公署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、申請若しくは不服申立てにつき、又は当該申告等若しくは税務官公署に対する主張若しくは陳述につき、代理し、又は代行することをいう。」（括弧内省略）となったため、最近では、「税務代理」とは、民法の代理或いは代行という画一的な定義に収まりきれない多様性を有するものであると一般的には解されていることや、補佐人制度の創設（同法 2 条の 2 第 1 項）により、税理士法によって特に認められた訴訟上の代理人の性格を有するもので、税理士が法律家であることを社会が認知したことの証左であるというような見解などが紹介されている。

(26) 田中・前掲注（19）85 頁。同書では、「税理士業務との関係では、これらの一般的な要素に加えて、税理士業務の特性とは何か、税理士の権利、義務の状況はどうか、などが特に検討されるべきであろう」とされている。

なお、税理士の負う義務については、特別の事情があるときでない限り、租税関係法令に適合した範囲内で依頼者にとってより有利な税理士業務の方法を選択すべき義務があるというべきと示した裁判例（東京地判平成9年10月24日（判タ984号198頁））も存する。税理士への委任関係が、そのような法律に違反しない方法と範囲で必要最小限の税負担となるように専門的知識と経験を発揮していわゆる節税をすることも期待して委任することから、そのような期待の上にある特殊な信頼関係の形成であるということも指摘されている<sup>(27)</sup>。

#### 4 本件裁判例が参考判決と異なる点に係る税務署等への働きかけの意義

前述の税理士の負う義務を踏まえて、本件裁判例では、所轄税務署長から、再調査請求書の内容を認めた内容の決定が下されたことが、その働きかけを行った税理士の業務遂行によるものか、という点も争点となった。

原告である税理士が、その依頼者との間の業務委託契約に基づく業務の具体化として、不服申立手続である再調査請求に係る請求書を作成し、当該依頼者を代理して当該再調査請求を申し立てたところ、所轄税務署長がこれに基づき再調査をして、誤りを認めて更正したことが本件裁判例で認められている。その上で当該税理士は、そのような行為のほかにも、元国税局職員である税理士等の協力を得ながら、税務署等に対して折衝や説得等の働きかけを行い、これによって、税務当局はこれまでの実務運用を実質的に覆し、本来却下される可能性が高い再調査請求を受容させたものと主張した。

しかし、本件裁判例では、当該税理士が税務署等への折衝等を実際に行っていたこと自体は認めたものの、「法律上の不服申立手続を超えて税務署等に働きかける行為も、税務署等がそのような働きかけに応じる行為も不適切というべき」と判示された。そのため、当該税理士がそのような働きかけを行ったとしても、「その内容を報酬対象業務と評価することはできない」と示された。そのように判断した根拠につき、本件裁判例では、税理士業務要覧の資料<sup>(28)</sup>において、「不服申立ての代理業務を行った場合、税額の減免額によって報酬が定まるものではない」ということに加え、「そもそも税理士報酬規定では、いわゆる成功報酬的な要素を一切排除している旨の記載があることから明らかである」と判示している。

これらの内容から、本件裁判例に係る事案は、参考判決とは事案を異にすることにつき、税

(27) 酒井・前掲注(23)557頁によれば、東京地判平成13年2月27日（税資250号順号8846）にて、「納税者は、税理士に対し、税務申告手続の煩わしさから解放されると共に、法律に違反しない方法と範囲で必要最小限の税負担となるように専門的知識と経験を発揮していわゆる節税をすることも期待して委任する」と説示されているように、通常は節税に対する期待が包摂された契約として委任契約が締結されていると理解されているようである。そうであれば、一般的にそのような期待の上に顧客と税理士との信頼関係が形成されているとみることもできそうであると評されている。

(28) 税理士業務要覧は、税理士会で編集されている税理士業に係るマニュアルで、一般に公表されておらず、各税理士会の会員サイト内に掲載されている。

理士がその分析を行って再調査請求において指摘したことが、法律上の不服申立手続に係る業務の範囲内の行為として行われたものと認定されたものである。そして、当該税務署は、その分析の内容のとおり、参考判決が本件裁判例では根拠にならなかったことに気づくところであったであろうという判断のもとに、その手続を超えた働きかけを行うか否かにかかわらず、税務署による判断は変わらなかったものであろうし、仮にそのような働きかけがあった場合にのみ税務署が応じるということが不適切なことであるため、その働きかけを行ったことが、税理士としての報酬の対象となる業務にも該当しないと評価されたものであろう。このような判断は、税理士の公共的使命との関係からも理解できるところである。

## V 税理士にとっての業務遂行に係る報酬の考え方

本件裁判例では、税理士による再調査請求は、不服申立手続に係る業務の範囲内の行為として行われ、税務署等への働きかけは、報酬となる対象業務とならないものと評価されたが、税理士にとっての業務遂行に関する成功報酬がどの範囲で認められるものか、成功報酬の考え方について、弁護士の場合との比較によって整理する。

### 1 税理士と弁護士にとっての報酬自由化と自由化前の成功報酬の捉え方

平成13年の税理士法改正前において、日税連の会則は、税理士業務報酬について、税目、所得・資本金額等及び業務内容に応じた「税理士業務に対する報酬の最高限度額に関する規定」<sup>(29)</sup>(以下「旧報酬規定」という。)を定めていた。このように報酬の最高限度額を定めていた趣旨は、申告納税という制度に内在する事務負担には限度があることや納税者保護の必要性のほか、「税務代理の基本から成功報酬的な考え方は採れない」からであると一般的に解されていた<sup>(30)</sup>。この成功報酬を否定する根拠には、税務代理が、租税法の規定に基づく申告や不服申立て等につき、代理・代行(税理士法2条1項1号)であることが、従前は、税務手続の単なる代行者乃至代書人のような地位であるかのように解されていたことと、税理士の公共的使

(29) 平成13年改正税理士法施行前に制定されていた「税理士業務に対する報酬の最高限度額に関する規定」について、日税連では、「独占的業務を行う士業の中で、その業務報酬について納税者保護の観点から最高限度額を規定しているのは税理士会が唯一であり、その果たしてきた役割は、納税者ひいては国民にとって大きな安心と信頼につながったものと言えよう」と評価していた(平成14年2月付日本税理士会連合会業務対策部「税理士業務報酬算定に関するガイドライン(指針)」20頁)。

(30) 平成13年税理士法改正当時の日税連の編集する論稿では、「成功報酬的な考え方をとれないというのが税務代理の基本的な考え方」とされた(日税連編『Q&A 改正税理士法の重要ポイント』(ぎょうせい、2001)87頁)。そして、同書89頁では、旧報酬規定が廃止され、各税理士がそれぞれ独自の報酬規程を作成する際に、報酬の基本的な考え方として、「税理士法第1条の使命からみて、税理士業務に成功報酬はふさわしくないと考えます」と述べられていた。



## 所得 税

命によるものとする考えによることとされている<sup>(31)</sup>。また、依頼者である納税者の納税義務は、法定債務であり、申告納税制度のもとにある租税の場合、納税義務は、原則として納税義務者による申告によって、確定される。そのため、納税者の租税債務の確定につき代理する税理士の側において、その租税債務の確定を左右しうる裁量を行使する余地は基本的に存在しないというべきという見解も存する<sup>(32)</sup>。この見解を敷衍すると、税務代理の基本から成功報酬的な考え方は採れないという結論になろう。

平成 13 年度の税理士法改正によって、旧報酬規定は、平成 14 年 3 月末をもって廃止され、税理士による業務遂行に係る報酬額が自由化された<sup>(33)</sup>。弁護士報酬についても、平成 15 年度改正前の弁護士法旧 33 条では、弁護士会則の必要的記載事項と規定されていたが、同改正により日本弁護士連合会（以下「日弁連」という。）の「報酬等基準規程」が廃止され、自由化された<sup>(34)</sup>。日弁連では、同規程に代えて、「弁護士の報酬に関する規程」（会規第 68 号）を定めた。この新規程では、弁護士の報酬につき、「経済的利益、事案の難易、時間及び労力その他の事情に照らして適正かつ妥当」なものでなければならぬとし、また各法律事務所で事務所ごとの弁護士の報酬基準を作成し、事務所に備置すべきことを規定しているにとどまる。そのため、弁護士報酬の具体的内容については、依頼者との間の契約によって、適正かつ妥当な範囲でこれを決めることになるが、逆の側面から見ると、依頼者との間では、依頼者との合意があり、その成功報酬が適正かつ妥当な範囲であれば、弁護士による業務遂行に際して成功報酬制を採用することは、特段相いれない要素は見当たらない。

もともと、弁護士報酬では、着手金と成功報酬という規定もよく利用されており、成功報酬を制限するような考え方は、採り入れられていなかったものの、着手金をゼロ円、完全な成功

(31) 松田・前掲注(18) 459～460 頁、北野弘久「現行税理士法における税務代理の性格と問題—税理士法改正の基本的姿勢—」税法学 154 号(1963) 4 頁以下参照。なお、岐阜地裁大垣支部判昭和 61 年 11 月 28 日(判時 1243 号 112 頁～, 114 頁)では、「税理士は税理士法に照らしても、本来依頼者の会計帳簿に基づいて所轄の税務署に対する税務申告を代行するについて受任関係に立つことをもって足り、またそれを超えることは許容されるものでなく、そうすると税理士は依頼者の租税に関してあらゆる有利を計らなければならない準委任上の義務を負うものでなく、依頼された個別的な申告手続代行についてのみ善良な管理者としての注意義務を負うに過ぎないものと言うべきである」旨判示した。しかし、近時では、税理士の使命(税理士法 1 条)等を根拠に、税理士に高度の注意義務を求める考え方が定着していると評されている(酒井智之「判批(東京地判平成 21 年 9 月 25 日)」別冊判タ 32 号 96 頁～97 頁)。

(32) 田中・前掲注(19) 82 頁

(33) 平成 13 年度の法改正は、規制緩和と推進 3 か年計画(平成 12 年 3 月 31 日閣議決定)において、公正有効な競争の確保や合理性の観点から、法令により報酬規定を会則の記載事項としている各資格について、その報酬規定の在り方について検討を深めることとされたことに伴い、平成 13 年 3 月 30 日閣議決定における資格制度関係の基本方針で業務独占資格については、報酬規定の廃止等を「推進することにより、各種業務分野における競争の活性化を通じたサービス内容の向上、価格の低廉化、国民生活の利便向上等を図る」ものとされ、法律で資格者団体の強制設立・強制入会制を採っている資格について、「資格者間の競争の活性化の観点から、資格者団体の会則において報酬規定を設けることを廃止する」とされたことによる(日税連編・前掲注(30) 86 頁)。

報酬のみを報酬として受任することについて、従前は消極的であったようである<sup>(35)</sup>。成功報酬の問題点につき、弁護士自身の利害が強まる結果、弁護士が依頼者と一体乃至当事者化することに関する警戒心によるものと評され、依頼者に対する誠実さを失う可能性があることと、弁護士が逸脱行為に及ぶ危険性が高まるということと整理されている<sup>(36)</sup>。

## 2 税理士報酬自由化後の成功報酬の考え方

税理士報酬の自由化後、日税連では、「税理士業務報酬算定に関するガイドライン（指針）」<sup>(37)</sup>が策定された。当該ガイドラインでは、税理士法1条（税理士の使命）の実現を基本的姿勢としつつ、「独禁法上問題とならない考え方」<sup>(38)</sup>に沿って、不適切な報酬設定が行われないことをその指標とする。なお、税理士法の改正により、会則による基準が廃止されたことに伴

(34) 平成16年（2004年）には、日弁連は、報酬等基準規程（以下「旧日弁連報酬基準規程」という。）を廃止し、新たに「弁護士の報酬に関する規程」を制定した。同規程によれば、委任契約の内容を十分に説明する必要があり、委任契約書には、①受任する法律事務の表示及び範囲、②弁護士の報酬の種類、金額、算定方法及び支払時期、委任事務終了に至るまで委任契約の解除ができる旨並びに委任契約が途中で終了した場合の清算方法を記載しなければならない（同規程5条4項）ものとされる。この報酬の種類の中には、成功報酬も含まれる。もっとも、多くの法律事務所は、旧日弁連報酬基準規程をベースに、①それをそのまま自身の法律事務所の弁護士報酬基準規程とするか、②それを若干修正したものを自身の法律事務所の規程としていることが多いとされている（榎本修『ローヤリングの考え方』（名古屋大学出版会、2022）111頁、同「ローヤリング基礎論覚書（3）事件受任」（[https://researchmap.jp/oenomoto/published\\_papers/22762867](https://researchmap.jp/oenomoto/published_papers/22762867)）名大法政論集284号（2019）93頁～、100頁）。

他方、アメリカ法曹協会（American Bar Association：ABA）では、弁護士業務模範規則（Model Rules of Professional Conduct 2020年改訂版）（[https://www.americanbar.org/groups/professional\\_responsibility/publications/model\\_rules\\_of\\_professional\\_conduct/rule\\_1\\_5\\_fees/](https://www.americanbar.org/groups/professional_responsibility/publications/model_rules_of_professional_conduct/rule_1_5_fees/)）のRule 1.5：Feesの（b）にて、委任範囲のほか、報酬の算定基礎又は算定率（the basis or rate of the fee）を依頼者に伝えるべきことが規定されているが、委任契約書によるべきことは規定されておらず、書面が望ましいことのみ規定されている。また、同1.5（c）では、成功報酬によることができる場合について規定されているが、その場合には、依頼者が署名した書面によらなければならないが、弁護士は、その報酬決定方法等について示すことと共に、結果についても、弁護士がその内容等を記載した書面を依頼者に交付しなければならないことが規定されている。その意味で、アメリカでは、限定された範囲で認められる成功報酬について、依頼者による署名を得た書面を作成し、報酬決定方法等の内容を記載した書面が依頼者に交付されなければならないこととするにより、成功報酬に係る内容を確実に依頼者が確認できるような手法を採ることが前提とされていることは参考になる。

(35) 榎本・前掲注（34）121頁。高中正彦・石田京子編『新時代の弁護士倫理』（有斐閣、2020）128頁によれば、我が国では、完全成功報酬制を禁止する明文規定がないため、暴利にならない限りは許容されると解釈されている。

(36) 森際康友編『法曹の倫理〔第3版〕』（名古屋大学出版会、2019）203頁。榎本・前掲注（34）121～122頁によれば、過払金請求事件を多数受任するため着手金ゼロ円として広く宣伝広告等をなす法律事務所による行為に対する評価につき、確実に勝訴でき回収可能な過払い事案ばかりを事件あさりすることについては大きな問題があると思われるが、司法へのアクセスを容易にしたこと、顧客本位での報酬設計であるという積極的な評価もあり、もっと積極的な位置づけがなされてよいように思われると評している。

(37) このガイドラインにつき、日税連は、税理士会会員の報酬算定基準作成の一助となるべく税理士会に示すものとされた。

い、従来は否定的に考えられていた成功報酬という考え方も検討されることになると思われる  
と、改正当時評する見解も存した<sup>(39)</sup>。

また、顧客との業務契約内容や業務契約締結プロセスの如何によっては、成功報酬契約が必  
ずしも結ばれていなくても、税理士が「手段債務」よりは寧ろ「結果債務」に該当するような  
責任義務を負うということがあり得ると考える見解も存する<sup>(40)</sup>。かかる見解では、税理士の場  
合、仮に成功報酬は馴染まないとしても、実際上は特定の結果の達成を義務付ける結果債務を  
税理士が明示・黙示的に引受ける業務契約はあり得るものと評されている。しかし、その場合  
であっても、税理士が成功報酬を得るためには、何らかの成功報酬の支払いを行うことを、依  
頼者が認める合理的な意思が存することが必要になる。

### 3 報酬の算出にあたっての旧報酬規定の意義と令和2年地判

税理士と依頼者との間で、相当額の報酬を支払うとの合意（黙示による場合を含む。）があ  
ったとは認められるものの、その報酬の算出方法についての具体的な取り決めがない場合に、  
どのように税理士報酬を決めるべきか。当事者間での成功報酬の採否に係る意思解釈にあたり、  
旧報酬規定について考慮すべきか否かが問題となる。

旧報酬規定に基づく基準については、報酬額の自由化後の裁判例においても、税理士がそれ  
に則って報酬を請求している範囲で参考とされている。具体的には、東京地判令和2年3月10  
日（TAINS：Z999-0215）（以下「令和2年地判」という。）で参照されたことを検討する。

令和2年地判は、税理士が、その依頼者との間での委任契約の成否から争われた事案で、当  
該判決では、相当額の報酬を支払うとの黙示の合意があったことが認定された。その上で、原  
告である税理士が請求した支払われるべき相当報酬額について、当該税理士が行った「委任事  
務の難易、労力の程度、被告らとの関係性や旧報酬規定等その他諸般の状況を考慮することな  
どにより当事者の意思を推定し、相当報酬額を算定するのが相当である」と示された。そして、  
当該税理士は、「税務調査における成功報酬の支払を求めるほかは、旧報酬規定に基づいて報  
酬請求をする」ということが、弁論の全趣旨から認定された。その上で、「本件委任契約の締結  
当時に旧報酬規定が提示されていれば、被告らにおいて、これを参考として報酬額を定めるこ

(38) 独禁法上問題とならない考え方とは、平成13年10月24日付公正取引委員会による「資格者団体の活  
動に関する独占禁止法上の考え方」（なお、平成22年1月1日改正版：<https://www.jftc.go.jp/dk/guideline/unyokijun/shikakusha.html>）における報酬に関する活動についての記載内容を指す。

(39) 宮川雅夫「特別企画 21年ぶり抜本改正の『税理士法』を追う」経理情報950号（2001）44頁

(40) 松田・前掲注（18）475頁。同書476頁によれば、米国では、納税に困難をきたしている納税者が、税  
務申告書 Form 656 を提出して「納税債務交渉」（“Offer in Compromise”）を求めるに際し、税務専門  
家が納税者に代わって、米国内国歳入庁との納税方法等の調整を行うような場合、成功報酬契約が結ば  
れているケースが少なくないことや、英国の税務専門家団体のガイドラインでも税務申告の結果が確実に  
税務当局の検査対象となるような場合には、成功報酬契約も適切であり得ることが紹介されている。

と自体に特段の異論を差し挟まなかったものと考えられる」と判示されたものである<sup>(41)</sup>。

そのため、相当報酬額の算定にあたって、考慮すべき要素として、委任事務の難易や、労力の程度といった、当該事案での委任事務処理の内容と、委任者との従前からの関係性などを考慮することが挙げられたほか、旧報酬規定に基づく報酬請求を行っている税理士であれば、旧報酬規定もその考慮要素に含まれることになる。相当報酬額の算定にあたり、これらの種々の要素等諸般の状況を考慮することなどにより、当事者の意思を推定し、相当報酬額が算定されることになる。

よって、令和2年地判では、税務調査における成功報酬の支払に係る部分を除き、旧報酬規定は報酬の上限を規定したものであり、当該税理士は長年報酬請求先を含む一家の顧問税理士を務めていたことから、旧報酬規定を提示していたとしても、その依頼者が、その上限額を負担する意思を示していたとは考え難いことなどとして、相続税の申告につき、相続人らが負担すべき報酬の総額は、旧報酬規定の約7割とするのが相当と判示された。なお、旧報酬規定は、平成14年（2002年）3月に廃止されたもので、令和2年地判の事案における税理士への委任当時である平成21年にも、当事者が旧報酬規定に依拠するという意思表示が推測されたものであることから、かかる結論となったものと解される。そのため、委任当時に係る意思表示が推測されるという事情が存しない限り、旧報酬規定をその考慮要素とすべきという判断は示されていないものである。

他方、成功報酬について、令和2年地判では、それまでの委任者と受任者との事実関係を踏まえて、当該委任契約に含まれる委任事務と含まれない業務に分けており、税務調査対応の成功報酬<sup>(42)</sup>については、その委任内容に含まれない業務に係る報酬とした。そして、かかる税務調査対応の業務に関して、成功報酬に関する何らの具体的な合意がないことが認定された<sup>(43)</sup>。

(41) 令和2年地判判批（増田英敏「判批（令和2年地判）」TKC 税研情報 31 巻 2 号（2022）39 頁～、53 頁）においても、税理士業務に関する相当報酬額につき、委任事務により委任者が受けた経済的利益を基礎に決定し、「具体的には、判例が明らかにした考慮要素をふまえて、客観的基準の一つである会則が定めていた税理士報酬の最高限度額も参考資料の一つとし、相当報酬額を算定することになる」と述べられている。なお、令和2年地判の他の判批（柳井靖士同判批 56 頁）では、「廃止されてから約 20 年経過した報酬規定を現時点での報酬の基準とすることは、廃止後の物価水準を反映したとは言えないため、適切ではないと考える」とされているが、令和2年地判では、当事者の意思を推定する際の考慮要素として旧報酬規定が示されたものであり、委任当時の当事者間では旧報酬規定を前提とした合意が推定されたものであれば、それを考慮要素に含めることにつき、不適切であるとは言えないものと解される。

(42) 税務調査対応の成功報酬として、原告が請求していた根拠は、以下のとおりである。すなわち、税務調査等に少なくとも 16 回立ち会い、税務調査に対応したことにより、税務当局が当初示した不動産評価額よりも 1 億 2,589 万 7,834 円の評価減を獲得することができ、それにより、相続税額が少なくとも 1,224 万 7,200 円減額したことにつき、旧報酬規定に成功報酬の定めはないが、当該税理士が、本件委任契約を締結した際に、相続税の減額ができた場合に一定の報酬を受け取る旨の説明は行っているはずであることや、当該税理士が費やした労力や報酬請求先が得た減額による経済的利益等とされ、これらに照らし、その減額した相続税額の 2 分の 1 に相当する 612 万 3,600 円を成功報酬として請求したものであった。

その上で、税務調査対応への成功報酬も否定されている<sup>(44)</sup>。

以上から、令和2年地判では、税務調査への対応等による課税額の減額を得られたということが、委任業務に含まれておらず、かつその減額に係る成功報酬の定めがないが、その他では、旧報酬規定に従っていたことを敷衍すると、旧報酬規定では成功報酬的な要素が一切排除されていたことから、当事者間の意思解釈として、税務調査への対応等に係る成功報酬を支払う義務は存しないという結論が得られたものである。

#### 4 本件裁判例における報酬対象業務とその報酬

本件裁判例では、請求者である税理士が行った報酬対象業務は、「再調査請求に係る請求書の作成と再調査請求の代理業務である」ことを前提として、「税額の減免に対する報酬は受けられないこととなっているといえる」という判断が示された。その根拠は、「平成9年11月に作成された税理士業務要覧の資料によれば、不服申立ての代理報酬は、審査請求の場合は最高限度額が50万円、不服申立てに関する書類作成報酬の限度額が5万円であり、成功報酬的な要素は一切排除される」ことにあるものとされた。

この点で、判示された内容からは、本件裁判例での税理士への委任当時に、当事者が旧報酬規定に依拠するという意思表示が推測されるような事実は、文言上では認定されていないものの、被告である依頼者が提出した税理士業務要覧の資料において示されたであろう旧報酬規定に定められた報酬額を参照し、これに大きく依拠していることがうかがわれる。実際に、本件裁判例で被告に対する請求額1,877万円余のうち、認容されたのは、本件再調査請求に係る手続の代理業務についての5万円と本件再調査請求に係る書類の作成代5,000円の合計5万5,000

(43) 成功報酬に関する具体的な合意がないという認定にあたり、以下のような間接事実が認定された。すなわち、当該税理士と依頼者との間での委任内容に確定申告は含まれるものとしたが、税務調査が、当該申告からは1年以上が経過していることからすると、その対応が当初の委任契約に当然に含まれるとまでは言い難いこと、当該申告については税務調査が行われる蓋然性が高かったという主張を認めるに足りる証拠はなく、当該委任契約の締結当時において、報酬請求先等との間で、税務調査が行われる可能性に言及された様子もなく、税務調査に関する事前乃至事後の報告を一切行っていないことから、少なくとも、報酬請求先である依頼者との関係において、税務調査にかかる事務が事後的に委任内容に追加されたと解することも困難であることである。また、不動産の評価額を巡って当該税理士が何度も交渉したとしながら、その経過や内容を具体的に認めるに足りる証拠はなく、仮に取得財産価額を巡って税務当局と何らかの交渉を行っていたとしても、それがどの程度の困難性を伴うものであったのかは判然としないう点も認定されている。

(44) 税務調査対応への成功報酬を否定した根拠として、令和2年地判では、以下の根拠が挙げられているが、そもそも税務調査に対する対応が、税理士への委任業務の範囲に含まれていないことが認定されていたものであることから、委任されていない業務に関する成功報酬は想定され難いという理由によることも可能であったものと思われる。すなわち、令和2年地判では、当該税理士が自ら相続税の申告業務を行っていたながら、その後取得財産価額乃至納付すべき相続税額の減額更正がされたことを理由に当然にその額に応じた成功報酬を請求できるとすることは相当とはいえないことや、当該税理士は、税務当局と種々の交渉を行ったと主張するものの、結局のところ、当該税理士の主張は容れられず、税務当局の判断により取得財産価額の減額がされたに過ぎないものと認定されたことが挙げられた。

円であった。

かかる判断を踏まえると、税理士がその成功報酬を得るためには、そもそも委任業務の範囲に当該成功報酬に係る業務の内容を規定すると共に、一定の成功報酬を支払う合意を委任契約など書面で示しておくことが不可欠であるものといえよう。実際にも、事案の内容、資料の収集、法令の適用等の調査等の内容を踏まえた上、その他諸般の状況を考慮することなどにより、合理的な算定をした金額を成功報酬として取り決めることは、認められるものと解される。

## VI 本件事例におけるあてはめ

本件裁判例を見ると、まず、参考判決で示された連年提出要件の内容が、本件裁判例での根拠となるものではないものと認められることから、本件通知書の内容は、前述のとおり明らかに誤った内容であって、その点を指摘する再調査請求がなされたときは税務署側が更正することになるのは当然といえると評価される。また法律上の不服申立手続を超えた税務署等に対する働きかけは、依頼を受けた範囲には含まれず、仮に含まれていたとしても、税務署がそのような働きかけに応じる行為が不適切であることから、報酬対象となる業務には該当しないことが示された。

報酬対象業務は、前述のとおり、本件に係る再調査請求に係る請求書の作成と再調査請求の代理業務のみ認められたものである。そして、その報酬について、税理士Xは、Y個人との間で業務委託契約は締結していたものの、その分の報酬や固定顧問料は定められていなかった。そして、旧報酬規定では、成功報酬的な要素は一切排除されているものであることから、当事者間での合理的な意思を推測すると、成功報酬に関して特段の合意がなかった以上、かかる成功報酬の請求は認められ難いものと解される。

そこで、本件再調査請求に係る請求書の作成と再調査請求の代理業務という報酬対象業務に係る報酬については、当事者の意思を推定し、相当報酬額を算定することになる。具体的には、委任事務の難易、労力の程度、当事者間での関係性等その他諸般の状況を考慮することに加えて、当事者間で旧報酬規定に準じる報酬請求の意思表示が推測されるものであれば、旧報酬規定に沿った報酬が算出される。当事者の意思が明確ではない場合、裁判で依頼者側が旧報酬規定によるべきと主張すると、旧報酬規定の内容に依拠されやすくなることが想定される。

なお、本稿では、税理士の業務遂行の範囲に対応する報酬額の多寡について論じるものではないものの、本件事案を把握し、参考裁判例の内容を所轄税務署に確認して、その内容を分析し、本件事案との差異を検討した内容を、再調査請求に係る手続の代理と書類の作成という業務として行うにあたり、必要となる労力や時間、事案の難易と得られうる経済的利益その他の事情を依頼者に事前に細かく説明し、その報酬内容につき、合意を得て書面化しておくことが

## 所得 税

不可欠であったものと思われる。そのため、Xが、Yの追加納税額を可能な限り減免させることを業務としたとしても、そのような説明もなく、減免額の20%相当額の業務委託報酬をYに対して請求することは、裁判上認められ難いところである。

当初の委任契約の締結に際して、適切な業務範囲を取り決めて、それに対応する税理士の報酬額につき、依頼者に対して十分に説明し、合意し、その内容を規定した委任契約を締結することの重要性について、本件裁判例を通じて再度強調されたものといえよう。

## 固定資産税の過大賦課・徴収に対する国家賠償訴訟

青山学院大学教授 野口 浩

---

### 事 例

個人Pは、昭和60年（1985年）5月に、東京都杉並区の2階建て建物Aおよびその敷地甲を購入し、そこを居宅としていた。その後、平成13年（2001年）9月に、Pは甲に隣接する土地乙を購入し、同年10月に乙上に簡易な建物Bを新築した。Bを新築後すぐに、Pは朝から夕方まではAで過ごし、夕方からBに移動して映画鑑賞を行いながら夕食をとり、夜はそこで寝る生活を始めて、令和4年（2022年）までその生活を続けている。

Pは、土地甲については地方税法349条の3の2が定める固定資産税に係る住宅用地の特例の適用を受けていたが、土地乙については住宅用地の特例の適用を受けていなかった。そのような状況において、令和4年（2022年）10月に、東京都杉並都税事務所の職員が乙およびBの現況調査を行いその実態を確認して、乙を住宅用地と認定した。

東京都杉並都税事務所長は、現況調査後に職権で固定資産税の減額更正処分を行い、平成30年（2018年）から令和4年（2022年）の5年間分の過納付金をPに還付した。ところが、Pはそれに満足しておらず、平成29年（2017年）以前に納付した固定資産税の過納付金について国家賠償法に基づき還付を求めることを考えている。

### 設問1

Pが土地乙の固定資産税の賦課に対する取消訴訟の手続きを行っていない場合であっても、課税処分の違法を理由として固定資産税の過納付金相当額の国家賠償請求訴訟を提起することができるであろうか。



## 設問2

東京都杉並都税事務所の担当職員は、土地乙および建物Bに関する住宅地図および航空写真を入手しておらず、また、実地の聞き取り調査も行っていないために、乙について住宅用地の特例を適用することを怠っていた。しかし、その一方でPは、土地乙の所有権移転登記は行ったが、建物Bの所有権の表示および保存の登記は行っていなかった。またPは、乙について地方税法384条1項および東京都都税条例136条の2第1項が定める住宅用地に関する必要な事項の申告を行っていなかった。これらの状況において、東京都が土地乙について住宅用地の特例を適用しなかったことについて、国家賠償法上の違法性があると考えらるべきであろうか。

## 設問3

設問2において、裁判所がPの過失を認定した場合、Pが受けた損害についてどのくらいを過失相殺するのが相当であろうか。

## 設問4

Pは固定資産税の賦課に対する取消訴訟を提起していないが、知り合いの弁護士Rに弁護士費用を支払い、平成29年(2017年)以前に納付した固定資産税の過納付金相当額の国家賠償請求訴訟を提起した。裁判所において東京都による課税処分が国家賠償法上違法と判断された場合、Rに支払った国家賠償請求訴訟の提起および追行に係る弁護士費用は、当該課税処分と相当因果関係のある損害として賠償の対象となるであろうか。

## I はじめに

住宅用地に対する固定資産税には軽減特例制度があるにもかかわらず、八潮市がその減税特例を適用せずに課税したため損害を受けたとして、八潮市の住民が国家賠償法に基づく損害賠償を請求した事件に対する判決が平成4年2月24日に言い渡され、裁判所は原告の請求を全面的に認めて、同市に約545万円の支払いを命じた<sup>(1)</sup>。

この事件のように、納税者が固定資産税の過大賦課・徴収に対して国家賠償訴訟を提起する例はその後も跡を絶たず、最高裁で争われた事件も存在する<sup>(2)</sup>。本稿は、その重要性に鑑み、

(1) 浦和地判平成4年2月24日判例タイムズ803号76頁。

(2) 本稿においては、数多くある事件の中で次の裁判例を取り上げる。下級審判決として、大阪地判平成15年4月25日判例地方自治260号85頁、大阪地判平成20年9月30日判例地方自治318号10頁、東京地判平成25年11月5日LEX/DB25516186、東京地判平成28年4月28日判例タイムズ1433号177頁、東京地判平成29年3月27日判例タイムズ1452号214頁。最高裁判決として、最判平成16年12月17日判例時報1892号14頁、最判平成22年6月3日民集64巻4号1010頁。

固定資産税の過大賦課・徴収に対する国家賠償訴訟の論点を検討する。

本稿においては、その論点の中で、取消訴訟の手続きを経ない国家賠償訴訟の提起の可否、住宅用地の特例を不適用とした公務員の国家賠償法上の違法性の有無、納税者が住宅用地の特例の申告を怠っていた場合の過失相殺、取消訴訟を提起していない場合に課税処分を違法を理由とする国家賠償請求訴訟における損害に弁護士費用は含まれるか否かという点を取り上げる。

## II 固定資産税の過大賦課・徴収に対する是正制度

固定資産税の過大賦課・徴収については、地方税法が救済制度を定めている<sup>(3)</sup>。納税者側からその是正を求める制度は次のとおりである。固定資産税の納税者は、固定資産課税台帳に登録された価格に不服がある場合、市町村長が固定資産課税台帳に登録すべき固定資産の価格等のすべてを登録した旨を公示した日から納税通知書の交付を受けた日後3ヵ月を経過する日までの間において、文書をもって、固定資産評価審査委員会に審査の申出をすることができる（地方税法432条1項）。同審査委員会は、その申出を受けた日から30日以内に審査の決定を行う（同法433条1項）。固定資産税の納税者は、固定資産評価審査委員会の決定に不服があるときは、その審査決定に対して取消しの訴えを提起することができる（同法434条1項）。固定資産課税台帳に登録された価格について不服がある固定資産税の納税者は、地方税法432条1項および434条1項の規定によることによつてのみ争うことができるとされている（同法434条2項）。価格は適正であるが課税標準額または税額の計算が間違っている場合や、所有していない固定資産に係る固定資産税の納税通知書が送られてきた場合などの価格以外に対する固定資産税の不服申立ては、市町村長に対して審査請求することができる（行政不服審査法2条および4条）。審査請求期間は、処分があったことを知った日の翌日から起算して3ヵ月以内とされている（同法18条1項）。

課税庁側から過大賦課・徴収の是正を行う制度は次のとおりである。地方税法17条の5第5項が、「不動産取得税、固定資産税又は都市計画税に係る賦課決定は、……法定納期限の翌日から起算して五年を経過した日以後においては、することができない」と固定資産税などの賦課権の期間制限を定めており、この規定にいう「賦課決定」とは新たに課税する場合のほか、減額する場合も含むと解されている<sup>(4)</sup>。また、同法18条の3第1項が、「地方団体の徴収金の過誤納により生ずる地方団体に対する請求権及びこの法律の規定による還付金に係る地方団体

(3) 固定資産税の過大賦課・徴収に対する救済については、平川英子「違法な課税処分をめぐる国家賠償訴訟—固定資産税の誤課税に関する公定力克服の『その後』—」早稲田法学95巻3号665頁（2020年）参照。

(4) 阿部泰隆『政策法務からの提言』（日本評論社・1993年）195～196頁。

## 資産税

に対する請求権……は、その請求をすることができる日から五年を経過したときは、時効により消滅する」として還付金の消滅時効を規定している。

これらの規定によれば、地方税法所定の是正期間が経過した場合は、納税者は救済されないことになる。そこで、多くの自治体は要綱等を定めて過納付金相当額の返還を行っているようである<sup>(5)</sup>。ところが、この要綱による過納付金相当額の返還は、地方税法あるいはその規定に依拠する税条例に違反し、租税法律主義の内容の1つである合法性の原則に違反するという問題がある<sup>(6)</sup>。この点について、自治体独自の要綱は「行政機関によって法令の根拠に基づかずに定められたものであり、行政主体が法令の根拠に基づかず行う金員の給付については、いわゆる契約方式の推定が働くのであるから、上記の具体的な請求権は、請求者の申込みに対する行政主体（被告）の承諾があって初めて発生するものであると解するのが相当である」として、納税者が、東京都が定めた返還要綱に基づいて固定資産税の過納付金相当額を請求することはできないとした判決がある<sup>(7)</sup>。

納税者が過納付金を取り戻す最終手段として、時効で消滅した期間に係る固定資産税の過納付金相当額の返還を請求するのではなく、公務員の故意または過失による違法な課税処分を理由として国家賠償訴訟を提起することができる。国家賠償請求権の時効期間が不法行為の時から起算して20年間であるため（国家賠償法4条および民法724条2号）、地方税法所定の是正期間が経過していても、国家賠償請求権を行使することにより損害を取り戻せる可能性がある。

## Ⅲ 国家賠償制度

### 1 職務行為基準説

日本国憲法17条は、公務員の不法行為に対して損害賠償を請求する権利を保障しているが、この権利は、明治憲法には保障の規定がなく、明治憲法の下では実務上も損害賠償請求が可能かどうか明確ではなかった<sup>(8)</sup>。日本国憲法案の衆議院での審議過程で、「何人も、公務員の不法行為により、損害を受けたときは、法律の定めるところにより、国又は公共団体に、その賠償を求めることができる」とする日本国憲法17条が挿入され、昭和22年10月にその実施法律として国家賠償法が公布された<sup>(9)</sup>。

(5) 平川・前掲注(3) 673～675頁参照。

(6) 高橋祐介「固定資産税等過納金相当額と国家賠償請求」法政論集247号194頁(2012年)。この点について、「普通地方公共団体は、その公益上必要がある場合においては、寄附又は補助をすることができる」(地方自治法232条の2)とする規定を根拠として、納税者に過納金の還付を行っている自治体が存在するようである。阿部・前掲注(4) 203頁参照。

(7) 東京地判令和元年12月19日判例地方自治472号43頁。

(8) 芦部信喜『憲法 第7版』(岩波書店・2019年) 269頁。

(9) 宇賀克也『行政法概説Ⅱ 行政救済法(第7版)』(有斐閣・2021年) 435頁。

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」と定めている。

国家賠償法にいう違法性については、取消訴訟における違法性と同一の概念であるか否かということについて見解が分かれている。「国家賠償制度は、行政争訟制度と並び、『法律による行政の原理』そして『法治国家』の実現を担保するための制度として位置付けられることになるのであって、そこで前提とされる行政活動の『違法性』とは、本質的に、行政争訟制度において問題とされる行政活動の違法性と変わるものではないことになる筈である」として、両者の違法性は同質のものであるとする見解（違法性同一説）がある<sup>(10)</sup>。それに対して、国家賠償法にいう違法性は、あくまで責任に関する法における違法性であって、損害発生を前提として損害填補責任を誰に負わせるのが負担の公平の観念から適切であるかという見地に立って、行政処分の法的要件以外の種々の要素も考慮して総合的に判断すべきものであるとして、両者の違法性は異なるとする見解（違法性相対説）がある<sup>(11)</sup>。

税務訴訟においては、最判平成5年3月11日民集47巻4号2863頁（奈良民商事件）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」と判示した<sup>(12)</sup>。職務行為基準説とは、公務員として職務上尽くすべき注意義務を怠ったことをもって違法とする考え方である<sup>(13)</sup>。この考え方によれば、違法な行政処分を行ったとしても、そのことから直ちに国家賠償法上における違法性があるとの評価を受けることにはならない。最高裁平成5年3月11日判決は、国家賠償法における違法概念について職務行為基準説を採用し、それに基づいて違法性相対説という結論を導いていると理解することができる<sup>(14)</sup>。

その後の最判平成15年6月26日金融法務事情1685号53頁においても、最高裁判所は平成5年3月11日判決を引用して、「税務署長が誤って第三者に属する預金債権を差し押さえた場合であっても、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

(10) 藤田宙靖『行政法総論』（青林書院・2013年）536頁、阿部泰隆「抗告訴訟判決の国家賠償訴訟に対する既判力」判例タイムズ525号25頁。

(11) 遠藤博也『実定行政法』（有斐閣・1989年）273頁。

(12) 本件は、税務署長が原告の収入金額について増額認定をしているにもかかわらず、必要経費については増額せずに更正処分を行ったことに対して、原告が同処分に対する取消訴訟を提起して、一部認容の判決がなされた事案である。

(13) 宇賀・前掲注(9)450頁。

(14) 北村和生「所得税更正処分と国家賠償責任」行政判例百選Ⅱ（第7版）450頁（2017年）。

ものではなく、税務署長が当該預金債権の帰属について認定、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差押えをしたと認め得るような事情がある場合に限り、上記の評価を受けるものと解するのが相当である」と判示して、国家賠償法にいう違法性の判断基準として職務行為基準説を採用した。

## 2 違法な課税処分に対する取消訴訟と国家賠償訴訟

### (1) 学説および下級審判決

行政行為については、「その行為に瑕疵（違法）が存在する場合でも、行政庁がみずから職権により取り消すか、裁判所の判決によって取り消されるまでは、法的通用性（適法性の推定）を有するという法的取扱いがなされていることをとらえて、この法的通用力を公定力」という<sup>(15)</sup>。

行政処分に対する取消訴訟の判決を得ておらず、公定力が排除されていない場合に、違法な行政処分に対する国家賠償訴訟は認められるか否かという問題について、最判昭和36年4月21日民集15巻4号850頁は、「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については、あらかじめ右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」と判示して、当該行政処分の取消しを得ていなくとも、行政処分の公定力は国家賠償訴訟には及ばないとした。この法理の延長として、行政処分に対する取消訴訟の出訴期間が経過するなどして当該処分の効力が争い得なくなった後においても、当該処分の違法を理由とする国家賠償請求ができなくなるわけではないとされていた<sup>(16)</sup>。

ところが、課税処分が行われた場合に課税処分固有の取消訴訟の手続きを経ずに、国家賠償請求ができるか否かという点については、学説の見解は分かれている。否定説は、取消訴訟によって課税処分が取り消されていない場合、公定力が国家賠償訴訟にも及ぶとする考え方であり、他方、肯定説は、その場合に公定力は国家賠償訴訟には及ばないとする説である。

否定説は、課税処分については、「金銭債権債務にかかわるものであり、取消訴訟と国家賠償請求訴訟は、実質的に同一の機能を果たすものであるから、……行政上の不服申立てを経ないで国家賠償請求を行うことは、取消訴訟につき不服申立て前置主義を設けた趣旨を潜脱することになり許されないと解しうる」と主張する<sup>(17)</sup>。それに対して肯定説は、取消訴訟においては行政処分の違法状態を取り除くことを目的とするのに対して、国家賠償請求訴訟は公権力の違法な行使による損害を補填することが目的であることから、両者の制度は目的が違うとす

(15) 首藤重幸「税務訴訟にみる公定力理論の検証と克服」税務弘報59巻6号80頁（2011年）。

(16) 岡田幸人「固定資産の価格を過大に決定されたことによって損害を被った納税者が地方税法432条1項本文に基づく審査の申出及び同法434条1項に基づく取消訴訟等の手続を経ない場合における国家賠償請求の許否」ジュリスト1437号83頁（2012年）。

(17) 宇賀克也『国家補償法』（有斐閣・1997年）379頁。

る<sup>(18)</sup>。また、国家賠償法に基づき過誤納額の損害賠償を求める場合、実際上に処分取消と目的を同じくしているが、故意過失という要件が別に加わっており、両者は要件を異にしているから不服申立て前置主義の趣旨を潜脱することにはならないと主張する<sup>(19)</sup>。金子教授も、国家賠償請求訴訟は審査の申出および取消訴訟等の手続きを経ることなく行うことができると解すべきであると述べている<sup>(20)</sup>。

下級審においても、否定説を採用する判決と肯定説を採用する判決に分かれていた。否定説を採用した判決として、大阪地判平成15年4月25日判例地方自治260号85頁がある。同判決において裁判所は、「課税処分の違法を理由とする国家賠償請求において、国家賠償法に基づく請求と過納金の還付請求が同一内容であるような場合にも直ちに国家賠償請求が可能であるとすると、実質的には、当該課税処分を取り消すことなく過納金の返還請求を認めたのと同一の効果が生じることとなり、不服申立期間の制限等により課税処分を早期に確定させて徴税行政の安定とその円滑な運営を確保しようとした法の趣旨が没却される結果を招来することから、課税処分の違法を理由とする国家賠償請求については、当該課税処分が無効なものではなく取り消し得べきものとどまる場合は、これを取り消した上でなければ、国家賠償請求はなし得ないものと解するのが相当である」と判示した。

その一方で、大阪地判平成20年9月30日判例地方自治318号10頁は、「被告大阪市は、過納金に相当する額の国家賠償請求を認めると、賦課決定を取り消すことなく過納金の返還請求を認めたのと同一の効果を生じさせ、不服申立期間の制限等により、租税に関する法律関係を早期に安定させようとした法の趣旨を没却すると主張する。しかし、……課税処分の取消訴訟と国家賠償請求はその目的、要件を異にしており、国家賠償請求においては、納税者がその要件を積極的に主張立証しなければならないほか、3年の短期消滅時効と20年の除斥期間が定められ（国家賠償法4条、民法724条）、過失相殺の適用もあり得ること、過納金還付に付される還付加算金と異なる割合による遅延損害金が付加されること等、その効果も異なっていることを併せて考えれば、過納金に相当する額の国家賠償請求を認めたとしても、不服申立期間の制限等をもって税務行政の安定性とその円滑な運営を確保しようとした法の趣旨を直ちに潜脱する結果になるとまではいえない」と述べて、肯定説の立場をとっている。

## （2）最高裁平成22年6月3日判決

下級審の考え方が否定説と肯定説に分かれる中、最高裁判所（最判平成22年6月3日民集64巻4号1010頁）は肯定説の立場を採用した。事件の概要は次のとおりである。

X（原告・控訴人・上告人）が保有する倉庫は、昭和62年度から平成18年度まで一般用の

(18) 佐藤英善「食品・薬品公害をめぐる国の責任」法律時報51巻4号79～80頁（1979年）。

(19) 遠藤博也『国家補償法（上）』（青林書院・1981年）217頁。

(20) 金子宏『租税法（第24版）』（弘文堂・2021年）1123頁。

## 資産税

倉庫として評価されて固定資産税が賦課されていた。Xは、本件倉庫が一般倉庫ではなく冷凍倉庫として評価されるべきであることに気が付き、平成18年5月に名古屋市長に対して不服申立てを行った。同市長はそれを認めて平成14年度から平成18年度までの本件倉庫に係る固定資産税の減額更正を行ったが、Xは平成13年度以前の固定資産税の還付を受けることができなかった。そこでXは、本件倉庫に係る昭和62年度から平成13年度までの各賦課決定の前提となる価格の決定には、冷凍倉庫用経年減点補正率を適用しなかった違法があるとし、登録価格の決定に対する不服申立ておよび取消訴訟の手続きを経てはいなかったが、名古屋市（被告・被控訴人・被上告人）を相手に国家賠償法1条1項に基づき、上記各年度に係る固定資産税の過納付金相当額の損害賠償を求めた。第1審（名古屋地判平成20年7月9日民集64巻4号1055頁）および控訴審（名古屋高判平成21年3月13日民集64巻4号1097頁）ともに、Xの請求を棄却した。そこで、Xが上告した。

課税処分固有の取消訴訟の手続きを経ずに国家賠償請求ができないとする説（否定説）の主張は、主として次の2点である。その1つは行政処分の公定力を否定することにならないかという懸念であり、他の1つは地方税法が定める争訟手続の潜脱にならないかという懸念である<sup>(21)</sup>。

前者の点について、最高裁は、「原審は、国家賠償法に基づいて固定資産税等の過納金相当額に係る損害賠償請求を許容することは課税処分の公定力を実質的に否定することになり妥当ではないともいうが、行政処分が違法であることを理由として国家賠償請求をするについては、あらかじめ当該行政処分について取消し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」として前述の最高裁昭和36年4月21日判決を引用し、「このことは、当該行政処分が金銭を納付させることを直接の目的としており、その違法を理由とする国家賠償請求を認容したとすれば、結果的に当該行政処分を取消した場合と同様の経済的効果が得られるという場合であっても異ならないというべきである」と述べている。

後者の点については、「地方税法は、固定資産評価審査委員会に審査を申し出ることができる事項について不服がある固定資産税等の納税者は、同委員会に対する審査の申出及びその決定に対する取消しの訴えによってのみ争うことができる旨を規定するが、同規定は、固定資産課税台帳に登録された価格自体の修正を求める手続に関するものであって（435条1項参照）、当該価格の決定が公務員の職務上の法的義務に違背してされた場合における国家賠償責任を否定する根拠となるものではない」と最高裁は判示し、「他に、違法な固定資産の価格の決定等によって損害を受けた納税者が国家賠償請求を行うことを否定する根拠となる規定等は見いだし難い」とも述べている（下線筆者）。

(21) 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）235頁（2021年）。

そして結論として、「たとい固定資産の価格の決定及びこれに基づく固定資産税等の賦課決定に無効事由が認められない場合であっても、公務員が納税者に対する職務上の法的義務に違背して当該固定資産の価格ないし固定資産税等の税額を過大に決定したときは、これによって損害を被った当該納税者は、地方税法 432 条 1 項本文に基づく審査の申出及び同法 434 条 1 項に基づく取消訴訟等の手続を経るまでもなく、国家賠償請求を行い得るものと解すべきである」と述べて、原審の判決を破棄差戻した。

宮川光治裁判官は、「原審は、前記のとおり、固定資産税等の賦課決定のような行政処分については、過納金相当額を損害とする国家賠償請求を許容すると、実質的に課税処分の取消訴訟と同一の効果を生じさせることとなって、課税処分等の不服申立方法・期間を制限した趣旨を潜脱することになり、課税処分の公定力をも否定することになる等として、課税処分に無効原因がない場合は、それが適法に取り消されない限り、国家賠償請求をすることは許されないとしている。しかしながら、効果を同じくするのは課税処分が金銭の徴収を目的とする行政処分であるからにすぎず、課税処分の公定力と整合させるために法律上の根拠なくそのように異なった取扱いをすることは、相当でないと思われる」とする補足意見を述べている（下線筆者）。

本判決は、最高裁が、固定資産税に係る課税処分に対する出訴期間の経過後においても、納税者がその違法を理由に過納付金相当額等の支払いを求める国家賠償請求訴訟を正面から認めた初めての判断であるが、判示内容からみて、その射程が固定資産税のみに限局されるとは考え難く、基本的に金銭納付に係る処分一般に影響するものと解するのが素直であるとする見解がある<sup>(22)</sup>。また、本判決については、公定力がその制度の合理的意義から問い直され、適用範囲が縮小されていく状況をあらわしており、「税務訴訟における公定力の問題という視点からは重要な意義を有するものである」と評価されている<sup>(23)</sup>。なお、本件は、名古屋高裁に差し戻された後、平成 22 年 10 月 20 日に名古屋市と X との間で和解が成立している<sup>(24)</sup>。

## IV 住宅用地の特例の不適用を巡る国家賠償訴訟

### 1 住宅用地の特例制度

地方税法 349 条の 3 の 2 第 1 項は、「専ら人の居住の用に供する家屋又はその一部を人の居住の用に供する家屋で政令で定めるものの敷地の用に供されている土地で政令で定めるもの……に対して課する固定資産税の課税標準は、第三百四十九条及び前条第十一項の規定にかか

(22) 岡田・前掲注 (16) 85 頁。

(23) 首藤・前掲注 (15) 85～86 頁。

(24) 読売新聞 2010 年 10 月 21 日 朝刊 27 頁 (愛知)。



## 資産税

ならず、当該住宅用地に係る固定資産税の課税標準となるべき価格の三分の一の額とする」と規定し、また、住宅用地のうち 200 m<sup>2</sup> 以下の住宅用地（小規模住宅用地）については、同条 2 項 1 号が、小規模住宅用地に対して課する「固定資産税の課税標準は、……当該小規模住宅用地に係る固定資産税の課税標準となるべき価格の六分の一の額とする」として、固定資産税に係る住宅用地の特例を認めている。

住宅用地の特例の適用について、地方税法 384 条 1 項は、「市町村長は、住宅用地の所有者に、当該市町村の条例の定めるところによって、当該年度に係る賦課期日現在における当該住宅用地について、その所在及び面積、その上に存する家屋の床面積及び用途、その上に存する住居の数その他固定資産税の賦課徴収に関し必要な事項を申告させることができる」としている。これを受けて東京都は、東京都都税条例（昭和 25 年東京都条例第 56 号）136 条の 2 第 1 項において、「住宅用地の所有者は、当該年度の賦課期日現在における当該住宅用地について、当該年度の初日の属する年の一月三十一日までに、次に掲げる事項を記載した申告書を知事に提出しなければならない」と規定して、住宅用地の上に存する家屋の所有者、所在、家屋番号、種類、構造、床面積、居住部分の床面積および居住の用に供した年月日、住宅用地の上に存する住居の数などを掲げている。また、同条例 137 条 1 項は、「固定資産の所有者が、……136 条の 2 の規定により、……申告すべき事項について正当な事由がなくて申告をしなかった場合には、その者に対し、十万円以下の過料を科する」と規定している。

## 2 裁判例

住宅用地の特例の無申告と国家賠償法上の違法性の関係を示した下級審の裁判例を 2 つ紹介する。

### （1）東京地裁平成 25 年判決

東京地判平成 25 年 11 月 5 日 LEX/DB25516186（以下、「東京地裁平成 25 年判決」という。）は、原告が、住宅用地に対する固定資産税等の特例が適用されるべき土地を所有していたところ、都税事務所長が同土地に住宅用地の特例を適用しなかったため、固定資産税等を過剰に納付させられたとして、被告（東京都）に対し、国家賠償法 1 条 1 項に基づき、過納付相当額の損害賠償の支払を求めた事案である。裁判所は、前述の最判平成 5 年 3 月 11 日を引用して、「都税事務所長が、本件土地の固定資産税等を過大に賦課・徴収したことが国家賠償法 1 条 1 項にいう違法に当たるか否かは、固定資産税等を過大に賦課・徴収したという結果のみをもって判断されるべきではなく、被告担当職員が、住宅用地の特例の適用に関し、職務上通常尽くすべき注意義務を尽くしたか否かにより判断するのが相当である」と述べて、固定資産税の過大賦課・徴収に対する国家賠償法上の違法性について、職務行為基準説を判断基準とすることを示している。

そして裁判所は、「住宅用地の特例は、住宅用地の要件を満たす土地の課税標準を通常よりも低額にすることによって、同土地の固定資産税を減額しようとするものであり、同特例の適用につき、住宅用地の所有者の申告は要件とされておらず、また、被告担当職員は、住宅用地の要件を満たす土地につき、同特例を適用するか否かの裁量を有するものではないと解される。……被告担当職員は、都税条例 137 条 1 項の住宅用地の申告の有無にかかわらず、個別住民との関係で、住宅用地の特例の適用要件の有無を調査し、同特例が適用される土地については同特例に従って算出した価格を固定資産課税台帳に登録した上、この価格に基づき固定資産税等の賦課決定をすべき職務上の義務を負っているというべきである」とした。また、「本件建物は、外観上、居住の用に供されている建物であることが明らかであるほか、原告は、本件建物の建築後、速やかに本件土地の所在地を住民票上の住所地として登録し、本件建物の所有権保存登記手続をしていることが認められるから、被告担当職員は、適切に実地調査等を実施していれば、……本件土地に住宅用地の適用があることを容易に認定することができたというべきである。……被告担当職員は、職務上尽くすべき義務を怠り、漫然と本件土地の評価を誤ったものといわざるを得ず、被告が本件土地に住宅用地の特例を適用しなかったことは、国家賠償法 1 条 1 項の適用上違法であるというべきであり、被告担当職員に過失があったことも明らかである」と述べている。

続けて裁判所は、「住宅用地の申告は、あくまで課税庁による住宅用地の認定を補完する制度にすぎず、住宅用地の申告がされていないからといって、固定資産の評価が一次的には課税庁の責務であることに変わりはないというべきである」と判示している。

## （２）東京地裁平成 28 年判決

東京地判平成 28 年 4 月 28 日判例タイムズ 1433 号 177 頁（以下、「東京地裁平成 28 年判決」という。）は、東京地裁平成 25 年判決と同様に、最判平成 5 年 3 月 11 日を引用して、固定資産税等の過大賦課・徴収に対する国家賠償法上の違法性について、職務行為基準説を判断基準とすると判示している。

裁判所は、「固定資産税等については、申告納税方式ではなく、賦課納税方式が採用されており、住宅用地の特例の適用につき、住宅用地の所有者の申告は要件とされておらず、また、行政の担当者がこれを適用するか否かの裁量を有するものではないと解されること、固定資産の評価に関する事務に従事する都の職員は、固定資産の評価の適正と均衡を確保するため、納税者とともにする実地調査、納税者に対する質問、納税者の申告書の調査等のあらゆる方法によって公正な評価をするように努めなければならず（地方税法 403 条 2 項……）、住宅用地の特例の適用についても固定資産の公正な評価が要請されることからすると、被告は、住宅用地の申告の有無にかかわらず、固定資産税等の賦課処分の主体として通常要求される程度の注意を払って、住宅用地の特例の適用要件の有無を調査し、この特例が適用される土地については、

この特例に従って算出した価格に基づき固定資産税等の賦課処分をすべき職務上の注意義務を負っているというべきである」と述べている。

そして、「比較的簡単な外観調査であっても、これを適切に実施すれば、やはり本件土地の利用状況について容易に疑義を生じ得る状況にあったと考えられる。そして、これらを端緒として納税者とともにする実地調査、納税者に対する質問等を実施すれば、本件土地や本件物置の利用状況を確認することができ、その場合には、……本件土地について住宅用地の認定に至ったものと考えられる。したがって、都税事務所長が税務担当者として職務上通常尽くすべき注意義務を尽くして調査等をしたとはいえない」としている。

これら2つの判決は、国家賠償法上の違法概念について最高裁平成5年3月11日判決が示した職務行為基準説を採用しており、また、住宅用地の特例の申告が無かったとしても、そのことを理由に国家賠償法上の違法性が否定されるわけではないとしている。この点について、「固定資産税のような賦課課税方式の税は、もっぱら課税庁がデータの収集等を行い、固定資産評価額の決定を行うことから、『職務上通常尽くすべき注意義務』が、申告納税方式に比して重くなる」と考えられ、「賦課課税方式の税では、職務行為基準説によって国家賠償請求が制限される場合は少ない」とする見解が示されている<sup>(25)</sup>。

固定資産税に係る住宅用地の特例の不適用を巡る国家賠償訴訟について筆者が調べた限りでは、1つの事件のみにおいて、裁判所は、課税庁における「職務上の注意義務違反があったということはできない」と述べて、国家賠償法上違法とはいえないと判断している。その事件は、2つの建物のうち1つの建物部分についてのみ住宅用地の特例制度を受けていた納税者が提起した国家賠償請求訴訟である。2つの建物が事務所と居宅として別々に登記されており、それらが1個の家屋か否かは外観上明白ではなく、納税者からそれらが1個の家屋である旨の申告が無かったことから、市長がそれらを別々の家屋と評価した事案であった<sup>(26)</sup>。

### 3 過失相殺

上記の2つの裁判例ともに、納税者による住宅用地の特例の適用に関する申告の有無にかかわらず、課税庁はその特例の適用要件が充足されているか否かを調査することが、職務上通常尽くすべき注意義務であるとされている。

地方税法403条2項は、「固定資産の評価に関する事務に従事する市町村の職員は、総務大臣及び道府県知事の助言によって、且つ、納税者とともにする実地調査、納税者に対する質問、納税者の申告書の調査等のあらゆる方法によって、公正な評価をするように努めなければなら

(25) 柴由花「固定資産税の取消訴訟等の手続を経ない場合の国家賠償請求」ジュリスト1437号115頁(2012年)。

(26) 大阪地判平成28年12月1日判例地方自治428号65頁。

ない」とし、同法 408 条は、「市町村長は、固定資産評価員又は固定資産評価補助員に当該市町村所在の固定資産の状況を毎年少くとも一回実地に調査させなければならない」と定めている。固定資産の評価を行う自治体の職員にはこれらの職務上の義務が課せられており、調査を行う機会があったにもかかわらず実地調査を十分に行わなかった場合には、職務上通常尽くすべき注意義務を履行していないと認定される可能性が高い。

ところが、裁判例においては、納税者が住宅用地の特例の申告を行わなかった場合に、裁判所は納税者の過失を認定して損害額が相殺されるケースがある。民法 722 条 2 項は、「被害者に過失があったときは、裁判所は、これを考慮して、損害賠償の額を定めることができる」とし、同法 418 条は、「債務の不履行又はこれによる損害の発生若しくは拡大に関して債権者に過失があったときは、裁判所は、これを考慮して、損害賠償の責任及びその額を定める」と規定している。国家賠償法 4 条は、「国又は公共団体の損害賠償の責任については、前三条の規定によるの外、民法の規定による」としている。よって、国家賠償訴訟においても、民法 722 条 2 項の規定に基づいて、損害全体に対する賠償額から被害者が結果発生に寄与していると考えられる部分を減額する方法、すなわち過失相殺が行われることがあり、その割合は裁判官の裁量となっている<sup>(27)</sup>。

過失相殺の趣旨は、交通事故を例えとして「交差点で歩行者が飛び出して交通事故に遭った場合のように、被害者の方にも不注意な行動があった場合に、損害賠償額が縮減される」と説明されており、最終的な損害賠償責任の確定にいたるプロセスの最後で賠償額の調整がなされるが、この賠償額の調整として過失相殺は重要な機能を有しているとされている<sup>(28)</sup>。

東京地裁平成 25 年判決は、「法 384 条、都税条例 137 条 1 項が住宅用地の所有者に住宅用地の申告義務を課している趣旨は、課税庁による住宅用地の認定を補完することにあると解されるところ、前提となる事実及び前記認定事実によれば、原告は、毎年、納税通知書とともに、住宅用地の特例や、住宅用地の申告義務、課税明細書に住宅用地の特例の適用の有無が表示されていること等を説明する書面を受領していたにもかかわらず、住宅用地の申告をすることなく、何らの不服申立てもしていなかったことが認められ、これらの事実によれば、原告は、損害の発生及びその拡大につき過失があったというべきである。上記過失の内容、程度のほか、本件における諸般の事情を考慮すると、過失相殺として、原告の損害額から 3 割を控除するのが相当である」とした。

また、東京地裁平成 28 年判決は、「本件土地について住宅用地の申告や登記地目の変更、本件物置の登記義務等を負っていたにもかかわらず、これらの義務を怠ったことが認められ、特に、住宅用地の申告については、被告から、条例により住宅用地の申告が土地所有者に義務付

(27) 佐藤英善編（首藤重幸執筆）『実務判例 逐条国家賠償法』（三協法規出版・2008 年）215 頁。

(28) 窪田充見『不法行為法（第 2 版）』（有斐閣・2018 年）423 頁。

## 資産税

けられていること、課税明細書に住宅用地か非住宅用地かなどが印字されているので土地の利用状況と相違があれば都税事務所に連絡すべきこと等が記載された書面を受け取りながら、数十年にわたり、漫然とその申告を怠った過失があるところ、これらの義務違反は被告による住宅用地の認定事務を一定程度困難ならしめたといえるから、損害の発生及びその拡大について過失があったというべきである」とした。このケースは、土地の登記地目が「田」のままであり、土地の上に存する物置に新築登記がされておらず、裁判所は原告の過失を3割と認めている。

東京地判平成29年3月27日判例タイムズ1452号214頁は、事務所であった家屋の一部を改築して老人ホームを開設した後に、その用途変更を行った事案である。裁判所は、固定資産税等の賦課に係る担当職員が航空写真による判読および実地調査により対象となる土地が同特例の適用要件を満たすようになったことが把握可能であったにもかかわらず、これを把握しなかった担当職員には国家賠償法上の違法および過失が認められるとしながらも、次の理由から納税者の過失割合を4割と認めている。「都税条例及び都税条例施行規則は、住宅用地の所有者に対して、固定資産税等の賦課徴収に関し必要な事項の申告義務及び登記簿の登記事項に係る申告義務を、過料の制裁の下に課しているところ、……登記簿の記載については未だに何ら変更されてはいない。」「固定資産税等については賦課課税方式が採用されており、課税客体の異動の把握に努めるのは被告の義務ではあるが、膨大な数に上る課税客体の調査・把握が現実的に困難であり、被告の調査を補うものとして上記申告義務が課されていると解される点に鑑みれば、原告が上記各申告を怠っていた点も、本件用途変更を基礎とする本件不動産への住宅用地の特例等の適用が正しく行われなかった要因と認めるべきであり、原告の過失として過失相殺を行うべきである。」「上記申告義務が課税客体の異動の把握において重要な位置を占めるものであり、これを全く怠っていた原告にも、被告と同程度とまではいえぬにしても少なくとも落ち度があると解される。」

本判決が納税者の過失割合を4割と高く認定した理由として、住宅用地の特例が適用されることとなった要因が建物の新築等ではなく、建物を改築した上での用途変更であり、これが外観等からの把握を難しくしたことによるからであるとされている<sup>(29)</sup>。

## V 弁護士費用

民法709条の不法行為により損害賠償責任が生じるためには、加害行為と損害賠償との間に相当因果関係が存在することが必要である<sup>(30)</sup>。相当因果関係とは、一定の合理的な範囲を制限

(29) 判例タイムズ1452号216頁。

(30) 窪田・前掲注(28)173頁。

した因果関係をいう<sup>(31)</sup>。相手方の不法行為に対して自己の権利を擁護するために訴訟を提起・追行するために弁護士費用を支出した場合に、その弁護士費用は相手方の不法行為と相当因果関係のある損害として、損害賠償の対象となり得るか否かということが争われた裁判例として、最判昭和44年2月27日民集23巻2号441頁がある。

最高裁は、「わが国の現行法は弁護士強制主義を採ることなく、訴訟追行を本人が行なうか、弁護士を選任して行なうかの選択の余地が当事者に残されているのみならず、弁護士費用は訴訟費用に含まれていないのであるが、現在の訴訟はますます専門化され技術化された訴訟追行を当事者に対して要求する以上、一般人が単独にて十分な訴訟活動を展開することはほとんど不可能に近いのである。従って、相手方の故意又は過失によって自己の権利を侵害された者が損害賠償義務者たる相手方から容易にその履行を受け得ないため、自己の権利擁護上、訴を提起することを余儀なくされた場合においては、一般人は弁護士に委任するにあらざれば、十分な訴訟活動をなし得ないのである。そして現在においては、このようなことが通常と認められるからには、訴訟追行を弁護士に委任した場合には、その弁護士費用は、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額の範囲内のものに限り、右不法行為と相当因果関係に立つ損害というべきである」として、不法行為の被害者が支出した弁護士費用は、相当因果関係のある損害として賠償義務があることを認めた。

その後の最判昭和44年3月6日訟務月報15巻4号392頁は、上記の最高裁判決を援用して、「税務署長がXに対しなした課税処分は、同署長の過失に基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Xに対し滞納処分がなされる筋合にあり、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であると認めるのが相当である」と述べて、違法な課税処分が原因でその取消訴訟を提起・追行せざるを得なくなったために支出した弁護士費用は、違法な課税処分と相当因果関係のある損害として賠償の対象となり得ると判示した。

国家賠償法1条1項の責任が認められるためには、民法と同様に加害行為と損害との間に相当因果関係が存在することが必要と解されている<sup>(32)</sup>。東京地裁平成25年判決は、原告の過失相殺後の固定資産税の過納付分の損害を119万7420円と認めて、弁護士費用相当額を相当因果関係のある損害として12万円と認めるのが相当としている。また、東京地裁平成28年判決

(31) 窪田・前掲注(28)175頁。

(32) 深見敏正『国家賠償訴訟 改訂版』(青林書院・2021年)71頁。

## 資産税

は、弁護士費用については、原告の過失相殺後の固定資産税の過納付分の1割に相当する額をもって相当因果関係のある損害と認めるのが相当であるとしており、前掲東京地裁平成29年3月27日判決においても、弁護士費用を相当因果関係のある損害と認めて、原告の過失相殺後の固定資産税の過納付分の1割を相当と認めると判示している。

違法な課税処分により損害を被った納税者が、損害の賠償を求めて、当該課税処分についての取消訴訟を経ることなく、国家賠償法に基づく損害賠償請求訴訟を提起した場合においても、その請求が認容された場合には、前掲最高裁昭和44年3月6日判決と同様に、弁護士費用は違法行為と相当因果関係があるとする見解が示されていた<sup>(33)</sup>。この論点については、納税者が固定資産税等の賦課決定に対する取消訴訟を提起せずに、東京都に対して、課税処分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項に基づき弁護士費用相当額の損害賠償の支払を求めた事件（最判平成16年12月17日判例時報1892号14頁）がある。

当該事件の控訴審（東京高判平成16年1月21日）は、違法な課税処分を受けた者の損害の回復は、課税処分の取消訴訟によるべきであり、国家賠償訴訟は補充的な手段にすぎないから、国家賠償訴訟の提起および追行に伴う弁護士費用は、違法な課税処分と相当因果関係のある損害に当たらないという判断を下した<sup>(34)</sup>。それに対して最高裁は、国家賠償訴訟の「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原告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」として、課税処分と国家賠償請求訴訟の提起および追行に係る弁護士費用との間の相当因果関係を認めた。

最高裁は、国家賠償請求訴訟の提起および追行があったことによって、課税処分が取り消されたことと認定をしており、これを理由に課税処分と弁護士費用との相当因果関係を肯定している。しかし、この最高裁の判断に対しては、「本件で課税処分を取消したのは再調査した結果であり、国家賠償訴訟が提起されていたことは、因果関係はないというべきであろう。通常の行政処分のあり方として、国家賠償が提起されたから行政処分を取消すということはありません」とする批判がある<sup>(35)</sup>。この点については、国家賠償法上違法な課税処分をした以上、同処分と国家賠償訴訟の提起および追行のための弁護士費用は相当因果関係があると、最高裁が判断したと思われるとする見解がある<sup>(36)</sup>。また、違法な課税処分を受けた者が、取消訴訟を提起し勝訴

(33) 判例タイムズ1176号123頁。

(34) 同上判例集123～124頁。

(35) 江原勲「固定資産税課税処分等の違法を理由とする国家賠償請求訴訟について支出された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」税61巻9号76頁（2006年）。

(36) 大沼洋一「課税処分の違法を理由とする国家賠償請求訴訟における損害に弁護士費用は含まれるか」判例タイムズ1215号105頁。

しなかったことから直ちに国家賠償訴訟の提起等による損害と当該課税処分との間の相当因果関係が欠けることになるまでとはいえないとする見解も存在する<sup>(37)</sup>。

## VI 事例の回答

### 設問 1

Pは、固定資産税の賦課に対する取消訴訟を経ることなく、課税処分の違法を理由として、固定資産税の過納付金相当額の国家賠償請求訴訟を提起することができる考える。

違法な課税処分が行われた場合に、取消訴訟を経ることなく、国家賠償請求ができるか否かという点については、学説、下級審判決ともに見解が分かれていた。しかし、最高裁平成 22 年 6 月 3 日判決は、「公務員が納税者に対する職務上の法的義務に違背して当該固定資産の価格ないし固定資産税等の税額を過大に決定したときは、これによって損害を被った当該納税者は、地方税法 432 条 1 項本文に基づく審査の申出及び同法 434 条 1 項に基づく取消訴訟等の手続を経るまでもなく、国家賠償請求を行い得るものと解すべきである」と判示している。

### 設問 2

東京都が土地乙について住宅用地の特例を適用しなかったことについて、国家賠償法上の違法性があると考ええる。

住宅用地の特例の不適用に関して、裁判所は職務行為基準説を判断基準として国家賠償法上の違法性を判断している。そして、ほぼすべての下級審判決において、納税者による住宅用地の特例の申告が無かったとしても、そのことを理由に国家賠償法上の違法性が否定されるわけではないとしている。

### 設問 3

筆者の私見であるが、Pの過失は一定程度認められるが、その割合は4割を超えるものにはならないと思われる。

東京地裁平成 28 年判決は、土地所有者は、「本件土地について住宅用地の申告や登記地目の変更、本件物置の登記義務等を負っていたにもかかわらず、これらの義務を怠ったことが認められ、……これらの義務違反は課税庁による住宅用地の認定事務を一定程度困難ならしめたといえるから、損害の発生及びその拡大について過失があったというべきである」として、納税者の過失を3割とするのが相当であると判示している。本稿の事例はこの事件の事実と類似しており、この割合を1つの目安とすることはできるであろう。

---

(37) 判例タイムズ・前掲注(33) 124頁。



## 資産税

### 設問4

Pは固定資産税の賦課に対する取消訴訟を提起していないが、Rに支払った国家賠償請求訴訟の提起および追行に係る弁護士費用は、当該課税処分と相当因果関係のある損害として賠償の対象となると考える。

最高裁平成16年12月17日判決は、納税者が固定資産税等の賦課決定に対する取消訴訟を提起せずに、課税処分の違法を理由とする国家賠償請求訴訟の提起および追行に係る弁護士費用相当額の損害賠償の支払を求めた事件である。同判決は、国家賠償法上違法な課税処分が行われた場合に、同処分と国家賠償訴訟の提起および追行に係る弁護士費用との間の相当因果関係を認めたものと考えられる。

「租税法事例研究会」構成員名簿

＜令和5年5月1日現在＞

部 会	氏 名	所 属
法 人 税 部 会	◎成 道 秀 雄 名誉教授	成蹊大学
	○鈴 木 一 水 教 授	神戸大学社会システムイノベーションセンター
	金 子 友 裕 教 授	東洋大学経営学部
	佐 藤 修 二 教 授	北海道大学大学院法学研究科
	白 土 英 成 税理士	千葉県税理士会
	藤 曲 武 美 税理士	東京税理士会
	吉 村 政 穂 教 授	一橋大学大学院法学研究科
所 得 税 部 会	◎神 野 直 彦 名誉教授	東京大学
	○田 中 治 名誉教授	大阪府立大学
	岩 崎 政 明 教 授	明治大学大学院法務研究科
	牛 嶋 勉 弁護士	第一東京弁護士会
	佐 藤 英 明 教 授	慶應義塾大学大学院法務研究科
	武 田 涼 子 弁護士	第一東京弁護士会
	渡 辺 徹 也 教 授	早稲田大学法学学術院
資 産 税 部 会	◎首 藤 重 幸 名誉教授	早稲田大学
	○渋 谷 雅 弘 教 授	中央大学法学部
	伊 藤 信 彦 弁護士	第一東京弁護士会
	小 池 正 明 税理士	東京税理士会
	柴 原 一 税理士	東京税理士会
	野 口 浩 教 授	青山学院大学大学院会計プロフェッション研究科
	平 川 英 子 教 授	駒澤大学法学部

(注) ◎印は部会長 ○印は部会長代理

税務事例研究 第193号 (2023)

---

2023年5月20日 発行

編者 公益財団法人日本税務研究センター  
発行者 西村 新  
東京都品川区大崎1丁目11番8号  
日本税理士会館1F  
電話 03(5435)0912(代表)

---

※無断転用・転載等は、一切お断り致します。

定価990円(本体900円 + 税 10%)

賛助会員の購読料は年会費に含まれます。