

特集 税理士賠償責任問題

税理士が、外国の国籍を取得した相続人について、日本国籍を失っていないと誤信して相続税の申告をしたために相続人に過少申告加算税等が課せられたことを理由として、税理士に損害賠償責任が認められた事例

事例：東京地裁平成26年2月13日判決（判タ1420号335頁）

弁護士・アコード租税総合研究所研究顧問 内田 久美子

事例

1 事案の概要

本件は、原告ら（被相続人Aの長男X1、二男X2、Aが全株式を保有していたX3株式会社）が、税理士である被告ら（C会計事務所経営者であるY1、同事務所の所属税理士であるY2、Y3）による相続に関する助言、相続税の申告等に過誤があったことによって損害を被ったと主張して、被告らに対し、不法行為又は債務不履行に基づく損害賠償の支払を求めた事案である。

X1は、平成13年6月20日、アメリカ合衆国に帰化して同国の国籍を取得したため、同日に日本国籍を失っており（国籍法11条1項）、本件相続発生時には、アメリカ合衆国内に住所を有していたことから、Aの相続について制限納税義務者であった（平成25年法律第5号による改正前相続税法1条の3第3号）。なお、X1が、戸籍法に基づき、日本国籍の喪失を届け出たのは平成23年9月2日である。

Aの法定相続人は、X1、X2及びAの配偶者B（X1、X2の母親ではない。）の3名であった。Aは、平成12年7月28日、①Aは、X1にA所有の財産全部を包括して相続させる、②Aは、D弁護士を遺言執行者に指定する、との内容の公正証書遺言をしていた。なお、C会計事務所は、本件遺言の作成には関与してい

ない。

平成20年3月5日、Aが死亡した。X1は、同月12日までに、Aの死亡及び本件遺言の存在を認識した。D弁護士は、X1の委任を受けて、同月24日、Aの遺産の一部である土地について、相続を原因としてX1に対する所有権移転登記手続を行った（このことにより、X1は、単純承認をしたものとみなされ、同日以降、相続放棄及び本件遺言による利益の放棄を行うことができなくなった。）。

平成20年4月頃以降、X2、Bは、X1に対して遺留分減殺請求の意思表示をした上で、X1との間で、遺留分に対する価額弁償の協議を行った。

平成20年9月18日、X1、X2、及びBは、X1が遺産の全てを所有し、X2に対して代償金2億1700万円、Bに対して代償金約4億8174万円を支払う旨の合意をした。Y1は、X1、X2及びBを代理して、同年12月15日、本件合意に基づき、相続税の申告（取得財産の価額約25億2816万円、債務及び葬式費用の金額約15億6397万円、課税価格9億6419万円）を行った。

ところが、本件申告では、取得財産（不動産、株式）の価額が過大評価されていた上、X1が制限納税義務者であるため、承継する相続財務の多くが債務控除の対象とならない（相続税法13条2項）にもかかわらず、債務控除の対象とされていた。そのため、Y1は、税務調査後の平成23年6月20日、X1及びX2を代理して、

修正申告（取得財産の価額約11億9444万円、債務及び葬式費用の金額約3623万円、課税価格約11億5821万円）を行った。

そこで、Xらは、YらにはAの生前から税務調査までに複数の過誤があると主張して、Yらに対し、不法行為又は債務不履行に基づき、損害（相続税、延滞税、過少申告加算税、税務報酬相当額、不法行為については弁護士費用）の賠償を求めた。

2 当事者の主張

(Xらの主張の概要)

Y1はC会計事務所の所長として、Y2及びY3はC会計事務所所属の税理士として、それぞれ税理士という専門職の立場に基づき、Xらに対し、本件相続に関する税務上の指導及び助言を行い、Y1は、Xらの代理人として本件申告を行ったところ、Yらは、遺産評価の過誤及び本件債務控除の過誤を含む指導、助言、本件申告等をしており、Xらに対し、各自債務不履行及び不法行為に基づく損害賠償責任を負う。

(Yらの主張の概要)

遺産評価の過誤は、本件修正申告において治癒されているし、相続税法上の評価を誤ったものにすぎず、本件遺産の時価には影響を与えていないから、本件協議の内容を誤らせたものではない。また、本件債務控除の過誤は、X1が日本国籍喪失の事実をYらに告げなかったことが原因で生じたものであり、Yらが責任を負うものではない。そのため、Yらは、Xらに対して債務不履行又は不法行為責任を負わない。

Xらが主張したYらの不法行為及び債務不履行は、具体的には次の5つである。

① Aの生前の税務報告における過誤

(Xらの主張)

Yらは、AやX3社に対し、Aが死亡した場合の相続税の試算を提出したが、そこには株式や不動産につき遺産評価の過誤があり、Aの生前の相続税に関する税務対策に誤りをもたらした。

(Yらの主張)

Aは平成12年に本件遺言を作成しており、本件生前試算はそれより後のAが死亡する1か

月前に作成されたものであるから、本件生前試算に過誤があったことにより、生前のAの相続対策のための判断に影響を与えたことはない。

② 相続開始後の税務報告における過誤

(Xらの主張)

X1は、相続人を代表して、平成20年4月1日、Yらに対し、適切な税務上の指導及び助言（相続税額を一番少なくする方法の指導及び助言を含む）を求めたが、YらはXらに対し、上記遺産評価の過誤を含み、かつ、X1が承継する相続債務を債務控除することができることを前提とした概算報告及び相続後試算を行うという誤った税務上の指導及び助言をした。

(Yらの主張)

本件遺言は、X1に対する本件遺産の包括遺贈であり、同月24日にX1に対する本件土地の所有権移転登記手続が行われるまでにX1による上記包括遺贈の単純承認が成立しているから、C会計事務所が上記相続税申告事務手続を依頼された同月26日よりも前に本件遺産は全てX1に帰属しており、遺産分割協議によりX1が相続債務を他の相続人に相続させることは法律上不可能である。

③ 遺留分に対する価額弁償の協議における過誤

(Xらの主張)

Yらは、Xらに対し、遺産評価の過誤及び債務控除の過誤を前提として本件協議が行われていることを看過して問題がない旨を回答した。

(Yらの主張)

XらがYらに対し本件協議に際しての税務に関する指導及び助言を依頼した事実はない。

④ 税務申告における過誤

(Xらの主張)

Yらは、Xらに対し、遺産評価の過誤及び債務控除の過誤を含む税務申告をした。X1は、Yらに対し、日本国籍を喪失している旨の明確な説明はしなかったが、帰化によりアメリカ国籍を取得していることを説明していた。Yらは、税務の専門家であるにもかかわらず、帰化により他国籍を取得した者は当然に日本国籍を失うという国籍法の知識が欠如していたことに加え、X1が制限納税義務者であるかどうか確認すべ

き義務を怠り、債務控除に関する税務法制について過誤のある判断をした。

(Yらの主張)

Y2は、平成20年8月から9月頃、Y3社代表取締役のEから、「X1はアメリカ国籍を持っているが、日本国籍は喪失していない。日本国籍も持っており二重国籍である」と伝えられており、X1が日本国籍を喪失した事実を知らされていなかった。税理士であるYらは、外国国籍を有する相続人の日本国籍喪失の有無について法令を調査すべき義務を負わないし、仮に上記調査義務を負うとしても、Y2がEから交付されたX1の戸籍謄本には日本国籍喪失の記載はなかったこと、Y2は国税庁のホームページを調査して二重国籍者も無制限納税義務者に該当することを確認したことから、Yらは調査義務を尽くしており、本件債務控除の過誤に関して債務不履行又は注意義務違反はない。

⑤ 税務調査の際の過誤

(Xらの主張)

Yらは、Xらが本件相続に関して国税庁の税務調査を受けた際、Xらに対し、本件税務調査及びその後の経緯に関して適切な税務上の助言をしなかった。

(Yらの主張)

否認ないし争う。

3 裁判所の判断

① (Aの生前の税務報告における過誤)について

Aは、Yらによる相続税の試算を提示される前に本件遺言を作成していたのであり、過誤を含まない試算を提示されていたとしても、本件遺言を撤回するなどの相続税額を減少させるための方策を採用していたと認めるに足りる証拠はないから、過誤を含む試算を提示したことによって、Aに損害を与えたとは認められず、またXらに相続税等が課せられたこととの間に相当因果関係があるとも認められないと判断した。

② (相続開始後の税務報告における過誤)について

③ (遺留分に対する価額弁償の協議における過誤)について

注意義務違反の存在を認めながらも、損害発生との因果関係を認めなかった。

すなわち、裁判所は、まず、受任者である税理士の義務につき、「税理士は、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、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を使命とする(税理士法1条)ことから、依頼者と税の申告や納税の指導・助言をするなどの契約を締結した場合には、その契約の性質は委任契約あるいは準委任契約と解されるから善管注意義務を負うが(民法644条)、法令の範囲内で依頼者の利益の最大化を考えて業務を遂行すべき義務を負い、上記社会的使命に照らし一般的に要求されるよりも高度の注意義務が要求されるというべきである。具体的には、委任された業務については、依頼者が述べた事実や提示された資料から判明する事実に基づいて業務を遂行すれば足りるものではなく、課税要件等に関係する制度の確認を含む事実関係の究明をすべき義務を負い、また、委任された業務に関して依頼者が採るべき方法が複数ある場合には、依頼者が正しい判断ができるように適切な指導及び助言を行うべき義務を負うものと解するのが相当である。」と判示した(下線は筆者による。以下同じ)。

また、裁判所は、受任者を補助する立場にある税理士らの義務についても、「納税者との契約関係を前提としない不法行為の成否の判断においても、税理士には、債務不履行の場合と同様高度の注意義務が要求されることを前提とした過失の有無の審査が必要というべきである。」と判示した。

そして、以上を踏まえて、Yらの注意義務違反について検討し、「遺産評価の過誤については、都市計画道路予定地としての減額補正をしなかったこと及び本件土地の図面の表示を見誤ったこと(本件不動産評価の過誤)と、本件株式の評価額の算定を誤ったこと(本件株式評価の過誤)によるものであるから、被告Y1は上記試算事務の受任者として、被告Y3及び被告Y2は上記試算事務の担当者として、それぞれ

れ税理士としての注意義務に違反したことは明らかであるし、本件債務控除の過誤についても、後記のとおり遅くとも同年（筆者注：平成20年）9月の時点では、原告X1が制限納税義務者であることについて確認しなかったことにより、被告Y1及び被告Y2は税理士としての注意義務に違反したというべきである。」として、Yらのいずれについても注意義務違反を認めた。

しかしながら、「本件遺言により原告X1が相続財産（みなし相続財産である上記生命保険金を除く。）及び相続債務を全て承継していることからすれば、原告X2に相続債務を承継させることは、原告X1が一旦承継した債務を原告X2が引き受けることになるのであって、原告X1による相続債務の承継自体を否定することはできない。原告X1及び原告X2に相続税が課されたのは、原告X1が平成20年3月24日に単純承認をしたものとみなされることが主要な原因であるといえるから、被告らが本件協議に際して同年7月1日以降に過誤を含む報告等をしたことによって税理士としての義務に違反したこととの間に相当因果関係は認められない。」とした。すなわち、「税理士は、民法上確定した権利義務の範囲を前提として指導及び助言を行うべき義務を負うにすぎないと解されるところ」、[C会計事務所が原告X1から本件相続に関する相続税申告事務手続等を受任したのは平成20年3月26日以降であると認められるから、上記のとおり民法上本件遺言により原告X1が本件遺産を全て承継することが確定している以上は、…本件遺言及び遺留分減殺に対する対価弁償金の範囲を超えた内容での合意について指導及び助言を行う義務を負うものでもない。』と判示した。

④（税務申告における過誤）について

本件受任者であるY1について債務不履行責任を、本件申告の事務担当者であるY2について不法行為責任を認めた。

裁判所は、本件遺産評価の過誤については、原告らの損害との間には相当因果関係が認められないとしたが、本件債務控除の過誤については、以下のように判示した。まず、税理士の義務について、「税理士は、依頼者の利益の最大

化を考えて業務を遂行すべき義務を負い、具体的には、依頼者が述べた事実や提示された資料から判明する事実に基づいて業務を遂行すれば足りるものではなく、課税要件等に関係する制度の確認を含む事実関係の究明をすべき義務を負うところ、課税対象財産及び債務控除の対象となる相続債務の範囲を確定するためには相続人が制限納税義務者であるか否かを確定することが必要であるから、税理士が、一般人であれば相続人が日本国籍を有しない制限納税義務者であるとの疑いを持つに足りる事実を認識した場合には、日本国籍の取得及び喪失の要件を定めた国籍法の規定を確認するなどして、当該相続人が制限納税義務者であるか否かを判別するために必要な事実関係の究明をすべき義務を負うものと解するのが相当である。」とした。

そして、Y2につき、以下の事実を認定した。すなわち、「被告Y2は、①平成20年8月から同年9月頃、原告X1が長期間アメリカ合衆国で生活していることから、アメリカ合衆国に帰化して日本国籍を喪失しており、制限納税義務者に該当する可能性があると考え、これをEに確認したところ、Eからは、原告X1はアメリカ合衆国の国籍を取得したが、日本国籍を放棄していないため、二重国籍である旨の回答を受けたこと、②同年11月5日頃、Eに上記と同様の確認をしたところ、Eからは、上記と同様の回答を受けたこと、③同月6日、国税庁のホームページを確認したところ、相続税法基本通達（1の3・1の4共—7）において、「日本国籍と外国国籍とを併有する者がいる場合」として、「法（相続税法）第1条の3第2号又は第1条の4第2号に規定する「日本国籍を有する個人」には、日本国籍と外国国籍とを併有する重国籍者も含まれるのであるから留意する。」との記載があることを確認したこと、④同月末頃にEから交付を受けた同月27日付けの被相続人の戸籍の全部事項証明書には、原告X1の戸籍も記載されていたことから、原告X1がアメリカ合衆国の国籍及び日本国籍を併有していると判断したことが認められる（前提事実のとおり、原告X1が日本国籍の喪失を届け出たのは、それよりも後の平成23年9月2日である。）。」。

このように、Y2は、Eから、X1が二重国籍であるとの誤った事実を伝えられたのであるが、裁判所は、「上記認定の事実によれば、被告Y2は、平成20年8月から同年9月頃、Eから「原告X1はアメリカ合衆国の国籍を取得した」旨の回答を受けた時点で、一般人であれば原告X1が日本国籍を有しない制限納税義務者であるとの疑いを持つに足りる事実を認識したといえるところ、国籍法の規定を確認せず、どのような場合に日本国籍が失われるか（国籍法11条1項—日本国民は、自己の志望によって外国の国籍を取得したときは、日本の国籍を失う。）を認識しなかったのであるから、前記（ア）の義務に違反したというべきである。」として、注意義務違反を認定した。

これに対し、Yらは、「税理士である被告らは外国国籍を有する相続人の日本国籍喪失の有無について法令を調査すべき義務を負わないし、仮に上記調査義務を負うとしても、被告Y2がEから交付された原告X1の戸籍謄本には日本国籍喪失の記載はなかったこと、被告Y2は国税庁のホームページを調査して、二重国籍者も無制限納税義務者に該当することを確認したことから、被告らは調査義務を尽くしており、本件債務控除の過誤に関して債務不履行又は注意義務違反はない」と主張していた。

ところが、裁判所は、「税理士は、税務に関する専門家であるから、一般的には租税に関する法令以外の法令について調査すべき義務を負うものではないが、日本国籍を有しないことが制限納税義務者の要件として規定されている以上は、一般人であれば相続人が日本国籍を有しない制限納税義務者であるとの疑いを持つに足りる事実を認識した場合には、相続税の申告等に先立ち、当該相続人が日本国籍を有するか否かについて確認すべき義務を負うというべきである。」と述べた上で、「日本国籍喪失の要件については国籍法に規定されているのであるから、日本国籍を有するか否かについて判断するためには国籍法を確認することが不可欠であり、国籍法の規定を確認しなかったことは、税理士としての義務に反すると言わざるを得ない。前記のとおり、税理士は、依頼者が述べた事実や提

示された資料から判明する事実に基づいて業務を遂行すれば足りるものではないから、相続人の関係者からの事情聴取及び被相続人の戸籍の全部事項証明書の取得をしたことだけで税理士としての義務を果たしたということではできないし、前記（イ）の相続税法基本通達が指摘する「日本国籍と外国国籍とを併有する重国籍者」とは、両親が日本国民と外国人であるなどの自己の志望によらずに外国の国籍を取得し、その国の国籍を選択していない者を指すのであって（国籍法11条2項以下参照）、国籍法を確認すれば、その場合と異なり、日本国民が自己の志望によって外国の国籍を取得したときには日本の国籍を失うことが容易に判明したのであるから、前記（イ）の相続税法基本通達を確認したからといって、税理士としての義務を果たしたということではできない。なお、国籍法11条1項は、日本国籍喪失の要件を明確に定めた規定であり、本件では税理士による法令の解釈適用の誤りを義務違反とするものではなく、被告Y2が上記規定を確認しなかったこと自体が税理士としての義務に違反するというべきものであるから、税理士にその業務の範囲を超えた義務を負わせるものではない。」と判示した。

⑤（税務調査の際の過誤）について

Xらの主張を裏付ける客観的証拠はなく、仮にYらが適切な助言をしなかったとしても、Xらに相続税等が課せられたこととの間には相当因果関係が認められないとした。

問題点

①被告らは、外国国籍を有する相続人の日本国籍喪失の有無について、法令や事実関係を調査すべき義務を負うか。

②仮に上記調査義務を負うとしても、被告らは調査義務を尽くしたといえるか。

検討

上記のとおり、裁判所は、①について、税理士は、一般的には租税に関する法令以外の法令について調査すべき義務を負うものではないが、

課税対象財産及び債務控除の対象となる相続債務の範囲を確定するためには相続人が制限納税義務者であるか否かを確定することが必要であり、日本国籍を有しないことが制限納税義務者の要件として規定されている以上、税理士が、「一般人であれば相続人が日本国籍を有しない制限納税義務者であるとの疑いを持つに足る事実」を認識した場合には、日本国籍の取得及び喪失の要件を定めた国籍法の規定を確認するなどして、当該相続人が制限納税義務者であるか否かを判別するために必要な事実関係の究明をすべき義務を負うとした。

そして、被告 Y2 が、平成20年8月から同年9月頃、E から「原告 X1 はアメリカ合衆国の国籍を取得した」旨の回答を受けた時点で、「一般人であれば原告 X1 が日本国籍を有しない制限納税義務者であるとの疑いを持つに足る事実」を認識したといえるとした。

また、②については、日本国籍を有するか否かについて判断するためには国籍法を確認することが不可欠であり、かつ、国籍法11条1項は、日本国籍喪失の要件を明確に定めた規定であって、国籍法を確認すれば、日本国民が自己の志望によって外国の国籍を取得したときには日本の国籍を失うことが容易に判明したのであるから、国籍法の規定を確認しなかったこと自体、税理士としての義務に反すると言わざるを得ないとして、調査義務を尽くしたとはいえないとした。

まず、①について、裁判所は、税理士にかかる義務が発生する場合につき、「一般人であれば相続人が日本国籍を有しない制限納税義務者であるとの疑いを持つに足る事実を認識した場合」としている。裏を返せば、そのような疑いを持つに足る事実を認識していない場合にまで、無制限に、相続人について日本国籍の有無の調査を命じたものではない。この点、所得税の事案であるが、税理士が、個人の依頼者の確定申告の打ち合わせの際、過去の確定申告書を見せながら、前年の申告以外に収入がないことの確認を求めて聞き取りを行ったところ、依頼者からそれ以外の説明がなかったため、外国財産の売却について認識し得なかったという状

況下において、さらに税理士に「国外においても所得があるか」と具体的に指摘した聴き取りまですべき義務があると認めることはできないとした裁判例がある（東京高裁平成21年4月15日判決）一方、相続税の事案において、相続人から、海外財産の存在を報告されなかったものの、被相続人が海外財産を有する可能性が高いことを税理士が認識していたと認定された事案において、海外資産の有無について相続人に確認しなかったことなどが注意義務違反にあたるとした裁判例がある（東京高裁平成25年1月24日判決）。このように、税理士が認識した事実如何によって、注意義務の有無が判断された裁判例は多い。

また、裁判所は、税理士は、一般的には租税に関する法令以外の法令について調査すべき義務を負うものではないが、日本国籍を有しないことが制限納税義務者の要件として規定されている以上、国籍法の規定を確認する義務があるとしている。税理士にとって、一般に、国籍法は慣れ親しんだ法律とはいえないであろうが、課税要件に直結するものである以上、一定程度の確認義務を課せられてもやむを得ないといえるだろう。特に、本件では、日本国籍喪失にかかる国籍法11条1項の規定が明確であり、解釈適用の問題ではないと判断されたことも影響していると思われる。

そして、裁判所は、本件 Y2 につき、E から「原告 X1 はアメリカ合衆国の国籍を取得した」旨の回答を受けた時点で、「一般人であれば原告 X1 が日本国籍を有しない制限納税義務者であるとの疑いを持つに足る事実」を認識したといえるとしている。この点、Y2 は、X3 社の代表者である E から、XI は日本国籍を放棄しておらず二重国籍である旨の誤った事実を伝えられているのであるが、X1 が日本国籍を有していない可能性を認識した以上、それを鵜呑みにせず、法令や事実関係を調査する必要があるとのことであろう。

次に、②について、裁判所は、国籍法の規定を確認しなかったこと自体、税理士としての義務に反すると言わざるを得ないとして、調査義務を尽くしたとはいえないとしている。この点、

Y2は、国籍法の規定を確認していないようではあるが、戸籍謄本を入手の上、そこにY1が日本国籍を喪失した旨の記載がないことは確認している。国籍法上、自己の志望によって外国の国籍を取得したときは、自動的に日本の国籍を失うとされているが（国籍法11条1項）、一方で、戸籍法は、国籍喪失の届出は、原則として国籍喪失の事実を知った日から1か月以内にしなければならないとされている（戸籍法103条）ことから、若干でも過失相殺等の余地がなかったのかという気がしないではない。もっとも、Y2は、Eから、X1がアメリカ合衆国の国籍を（出生によらず）取得したと聞かされている以上、少なくともX1に対して事実関係の聴き取りを実施するべきだったとはいえると思われる。

税理士が、租税に関する法令以外の法令及びその事実関係について、どこまで調査確認をすべきかという問題は難しい。この点、相続税の申告において、ある財産を遺産に含めて相続税の課税対象として処理する場合に、税理士には所有権の移転原因を厳密に調査する義務があるとはまではいえないとして、先代名義の土地を相続財産に含めたことについて、税理士に調査義務違反はないとした裁判例もある（那覇地裁沖縄支部平成23年10月19日判決）。

結 論

以上のとおり、本件は、租税に関する法令以外の法令について調査義務を負うとしたものではあるが、それが課税要件に直結するものであること、かつ、調査が比較的容易であること等から、本裁判例には概ね賛成ではある。しかしながら、税理士にとって国籍法の調査確認を行うことは、実際問題として相当ハードルが高いのではないかとも思われ、改めて専門家責任の重さを実感する次第である。