

固定資産税における過誤納付の救済について

——浦和地裁平成4年2月24日判決を契機にして——

藤 林 宗 晃

はじめに

第一章 固定資産税における過誤納付に関連する条文の沿革と意義

第二章 条文解釈

第三章 過誤納付の返還についての考え方と学説

第四章 判例研究

第五章 結 論

おわりに

はじめに

平成18年11月18日の日本冷凍新聞に冷蔵倉庫の多くは固定資産税の評価額が普通倉庫並みに高く課税されているという記事がある。地方公共団体は平成18年から5年間遡り固定資産税他を倉庫業者に返還した。しかし、それ以前の固定資産税他の返還については、地方公共団体の条例が異なることから、一律の対応ではない。全額返還（札幌市他4自治体）、民法の時効となる最大20年間の返還（帯広市他20自治体）、課税台帳による過徴収額の確認が可能な10年間の返還（釧路市他60自治体）等、自主的に表明する自治体がある一方で、地方税法（以下「法」という）18条の3にある5年間のみの還付とする市町村（留萌市他47自治体）も少なくない。

地方公共団体は何故、納税者が過剰に支払った税を全額返還しないのだろうかと筆者は思った。納税者に縦覧制度を設け（法381条）、固定資産の評価の不服がある場合、不服審査制度（法19条関連）を用意し、法408条には現地確認とある。しかし、法人税等の申告納税方式と異なり、固定資産税は評

価から決定まで地方公共団体で行う賦課課税方式である。納税者に交付される納税通知書には課税標準額と税額が記載されているだけで、評価内訳や税額に至る明細が明記されているわけではない。法408条もある故、正確な課税がなされていると納税者は思っているのではないのだろうか。それが端的に現れているのが縦覧制度を利用する納税者が少ない事実である。⁽²⁾

法18条の3の時効期限であるが、日冷倉協では地方自治法（以下「地自法」という）、民法を根拠に20年間分の返還を求めている。筆者が疑問に思うのは、冷蔵倉庫の場合、納税者が間違えたというより、行政の冷蔵倉庫を普通倉庫とした評価により課税誤りが生じ、その結果で過納金が生じたのに、法18条の3の5年間が時効で対応するのかという部分である。さらに、その瑕疵を原因とする過誤納金に対し、納税者には救済の道はないのかという部分である。

後で述べるが過納金と誤納金とは異なる。冷凍倉庫の例であれば、筆者は過納金を中心となると解している。この問題について名古屋・大阪などの冷蔵倉庫業者が地方公共団体相手に訴訟を提起している。その訴訟の中で倉庫業者は浦和地判平成4年2月24日（判時1429号105頁）（以下「浦和判決」という）を引用している。つまり、浦和判決が鍵となる判例ではないかと思慮している。本論文では、固定資産税における過誤納付の救済について、この判例を中心に進めていきたい。

第1章 固定資産税における過誤納付に関連する条文の沿革と意義

浦和判決をはじめとする固定資産税の過誤納付に関連する判例を参照すると法18条の3（還付金の消滅時効）、法19条の12（不服申立てと訴訟との関係）、国家賠償法（以下「国賠法」という）1条（公権力の行使）の解釈が問題になっている場合が多い。従って、上記の条文の沿革を振り返り、その問題点等を参照したい。次に過誤納金とは何かを明らかにし、最後に過誤納金に関連する1. 時効について、2. 時効の利益の放棄、3. 返還請求について見ていきたい。

1 節 過誤納付に関連する条文の沿革

1 地方税法18条の3

1-1 会計法との関連

時効とは、ある事実状態が一定の期間継続した場合に、真実の権利関係に合致するか否かを問わずに、その状態を尊重してこれに相応する効果を与える⁽⁵⁾の制度とある。その根拠は①長年継続した事実状態を尊重し、その事実状態を前提として構築された法律関係の安定を図ること。②年月の経過によって証拠が散逸し権利関係の立証が困難になることを救い、証拠がないための不利益を救済すること。③権利の上に眠っている者は保護する必要が無いこと。④そのような理由があるとしても時効の利益を受けることをいさぎよしとしない者がいる場合には、その者の道徳的精神を尊重するという趣旨で、時効の利益を受けたいとする者（時効制度を利用すること）または放棄によって、時効の効果肯定したり否定したりされるという結果をもたらすこと⁽⁶⁾などがあげられる。

①～④を参照すると①と③は取得時効についての根拠、②については消滅時効についての根拠になるもの解される。後述するが、公法上の金銭債権の消滅時効の特殊性の部分で上記②を条文の学説の根拠としている部分が見受けられる。

明治22年制定の会計法によると国に関する金銭債権の時効については画一⁽⁷⁾主義をとり、民法他の規定があっても、国に関する金銭債権である限り特別な規定がなければ、全てその年度経過後5年で消滅すべきものとしている。その後、大正10年、会計法が改正された。改正後の会計法32条を参照すると「金銭ノ給付ヲ目的トスル政府ノ権利ニシテ時効ニ関シ他ノ法律ニ規定ナキトキハ五年間之ヲ行ハサル因リテ消滅ス、政府ニ対スル権利ニシテ金銭ノ給付ヲ目的トスルモノニ付亦同シ」とある。この条文は現在の会計法31条とほぼ⁽⁸⁾同じ条文である。さらに、地自法236条、法18条⁽⁹⁾の条文を参照するとこの会計法が関連しているのではと筆者は解している。

昭和35年5月16日の自治庁の通達（昭和35年5月16日自丙府発39号）⁽¹⁰⁾により、法18条の3の「その請求をすることができる日」は「発生を知った日の翌日が起算日となる」とされていた。しかし、最判昭和52年3月31日（訟月23巻4号802頁）⁽¹¹⁾には法18条の3と同じ内容である国税通則法（以下「通則法」という）74条1項を「その請求をすることができる日」とは「無効な申告又は賦課処分に基づく納付の場合、その納付のあった日と解すべき」とある。その後、自治省は上記の判示に合せたかのように「その請求をすることができる日」を「その納付のあった日」と通達変更した（昭和52年12月20日自治府129号）⁽¹²⁾。最判昭和52年3月31日は申告納税制度が問題となっていた事案であるが、何故、賦課課税による法18条の3が変更されたのが筆者にはわからない。その上、法18条の2では、時効の利益を放棄することができない。では、民法他の消滅時効と法、地自法のそれと何故、期間等が異なるのだろうか。

1-2 公法上の金銭債権の消滅時効の特殊性

上記のように公法上の債権は5年間で時効消滅し、時効の利益を放棄することができない。何故、公法上の金銭債権は消滅時効に特殊性があるのかと複数の地方自治体関係者に筆者がインタビューしたところ、①予測しないところから突然債務がでてきても、予算を組んでいることから行政サービスに支障をきたす。②会計帳簿を画一的に管理、執行しないと予算が組めない。③納税者によって時効を援用したり、しなかったりすることがあると公平性の原則に失するなどの意見が出た。こうした特殊性から民法167条の消滅時効が10年と異なると解さざるをえないのである。

2 地方税法19条の12

2-1 不服申立前置主義に至る沿革

明治25年に制定された訴願法⁽¹³⁾は「租税及手数料ノ賦課ニ関スル事件、租税滞納処分ニ関スル事件、営業免許ノ拒否又ハ取消ニ関スル事件」等、列記主義の原則により不服申立ができる場合を限定的に規定していた。従って、この法律によって納税者等にとって十分な救済が図られる内容とは言い難かつ

た。その後、昭和37年、行政不服審査法⁽¹⁴⁾が公布された。事後における救済制度としての行政不服申立についての一般法（行政不服審査法1条2項）として制定された。

2-2 不服申立前置主義と固定資産評価審査委員会

何故、地方税法等が不服申立前置主義を採用したのだろうか。金子宏教授は①租税の確定と徴収に関する処分が大量にのぼるため、裁判所の負担能力をこえた訴訟事件の発生を防ぐためには、不服申立によってなるべく多くの事件を解決する必要があること。②租税事件が複雑な課税標準の認定を内容とする場合が多く、多分に専門的・技術的な性格をもっているため、まず行政段階で十分な審査を行い、争点を整理する必要があるとのことと述べている⁽¹⁵⁾。法432条の固定資産税の評価と縦覧制度もその前提として存在する。それでも固定資産税の過誤納付の訴訟があるのは、地方税法の一部を改正する⁽¹⁶⁾法律により改正されたものの改正前の固定資産課税台帳の縦覧制度に問題があるのではという学者等は少なくない。

変更点として、①縦覧期間は「4月1日から、4月20日又は最初の納期限⁽¹⁷⁾の日のいずれか遅い日以後の日まで」がある。納税通知書を受ける前に縦覧期間を設け、評価内容を確認できるようになった。改正前の条文であれば、縦覧期間が3月1日から3月20日までの間である。その後、納税通知書を納税者は受け取る。②納税通知書の内容について不服がある場合は、その賦課決定があったことを知った日（通常、納税通知書の交付を受けた日）の翌日から起算して60日以内に、市町村長に対して不服の申立をすることができる。但し、固定資産の価格について不服がある場合は、市町村長に対する不服の申立ではなく、固定資産評価審査委員会に対する審査の申出（納税通知書の交付を受けた日後60日まで）とある。条文の変更はされたものの、縦覧期間・不服申立期間が短く、行政側のPR不足ということはないのだろう。それは、固定資産税については申告納税制度ではなく賦課課税制度よる部分もあると解するのは筆者だけの解釈であろうか。

3 国家賠償法1条

3-1 明治時代から国賠法制定まで

公権力を行使する公務員が不法行為を行った場合、国が損害を賠償するということは現在では当たり前のように語られている。それは憲法17条を見ても明白である。しかし、大日本帝国憲法下では、行政裁判法16条を参照すると公権力を行使について国が損害賠償責任を負うことになっていない。⁽¹⁸⁾司法裁判所でも大審判昭和16年2月27日（民集20巻118頁）にあるように滞納処分のような公権力の行使に関しては、民法の不法行為規定は適用されないという立場を維持している。従って、大日本帝国憲法下からシャープ勧告までは現在の国賠法のような条文はなかった。⁽¹⁹⁾明治憲法下では、国の権力行使によって個人が損害を受けても、国は損害賠償責任を負わない国家無答責の状況⁽²⁰⁾であった。

3-2 国賠法制定以降

日本国憲法案が昭和21年、衆議院で審議されている際、⁽²¹⁾現在の憲法17条の規定が加えられた。その条文を実施するための法律制定が必要となった。その法律が昭和22年10月27日（法律125号）に公布された国賠法である。国賠法1条で、国又は公共団体の公権力の行使に関する損害賠償の責任を、国賠法2条で、公の営造物の設置管理に関する損害賠償の責任を規定した。この条文の解釈としては、国又は公共団体の公権力の行使に関する損害賠償の責任の判断基準はということになる。これについては後述したい。

2節 過誤納付について

本論文の目的は固定資産税の過誤納付した納税者の救済についてであるが、「はじめに」でも述べたように過誤納付と言っても、過納金、誤納金とに分かれ、当然、その意味も異なる。

2-1 過納金

過納金とは、当初納付徴収された時は法律上の原因があったが後にこれを欠くことになったもの（例えば更正処分が判決等により取り消された場合）

⁽²²⁾である。過納金は瑕疵ある申告又は課税処分が所定の手続等で変更、取り消されることではじめて発生する。申告、課税処分の効力はそれ自身に瑕疵があっても法律上の原因である公法行為として公定力を持ち、有効として存続する。従って、過納金も不服申立前置主義を経て、申告期限等の期間に請求し、課税庁等により変更、取り消されることではじめて生じる。

2-2 誤納金

誤納金とは、納付納入の時にはそれに対応する租税債務が存在していなかったため、当初か明らかに不適法な納付納入があった場合における課税庁等の徴収金のことであり、税額を確定する行為（申告、更正、決定、賦課決定）がないにもかかわらず納付納入された課税庁等の徴収金及び税額を超えて納付納入された場合における超過納付納入額をいう。⁽²³⁾

過誤納金は行政上の法律関係に基づいて個人と国または公共団体との間に財産的利益の移転があった際に起こる。つまり、課税庁にとっては「不当利得」となるかどうかということである。相手が課税庁であるが故に民事上の不当利得と異なる点があるからだ。ここでは、過誤納金が不当利得にあたるのかを参照したい。

2-3 過誤納金が不当利得にあたるのか－不当利得との関係

不当利得との関係では、過納金は上記のように課税処分等の税額確定行為、違法な徴収処分に基づき発生した場合には、違法なものであっても、当該行為が取り消されて公定力が排除されるまでは、有効な納付・徴収であり、法律上の原因を欠くことにはならず、不当利得に基づく返還請求権は成立しない。一方、誤納金は、その納付・徴収の時点において、手続法等にも法律上の原因を欠く。従って、所定の還付申告手続を経て、直ちにその還付を請求することが出来るという差がある。

不当利得が生じるのは行政側だけでなく、個人の側に生じることもありうる。行政行為に基づく個人に対する給付が、当該行政行為が違法とされたときに、国または公共団体は当然にその個人を相手として違法な給付の返還を請求出来るのではなく、当該行為を違法として職権で取り消した後に、はじ

めて返還請求をなすことが出来る。受給権者に不正行為があった場合に限り、交付決定の取消、受給した金員の返還を命じられる場合がある（健康保険法67条の2⁽²⁴⁾他）。

前述のように納税者の過誤納付の救済については、①救済期間の問題、②公法上の金銭債権の消滅時効の特殊性に、公法関係の特殊性に派生する権力関係の存在があり、行政権の発動たる行為を考えなければならないという部分がある。当章前節2で述べた時効の起算点も「その請求をすることができる日」であり、過誤納をした納税者の保護に欠けるのではないかという意見もあるが、由比長松氏は公法上の金銭債権の消滅時効の特殊性をも考慮する必要はないのかという意見を述べる⁽²⁵⁾。結局、納税者を不当利得や国家賠償による私法上の救済を図るのか否かという問題に直面する。不当利得での救済の内容については戦前からの判例を参照して3章で述べていきたい。

第2章 条文解釈

1節 地方税法18条の3

本条文は「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に対する請求権（以下第二十条の九において「還付金に係る債権」という。）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。」とある。法18条の3は前述のように公法上の金銭債権は消滅時効の特殊性が現れた条文であり、それは条文の沿革にその原因を見ることができる。最判昭和52年3月31日（訟月23巻4号802頁）により、条文が変更されたが、もし、昭和35年5月16日の自治庁の通達⁽²⁶⁾のまま、「その請求をすることができる日」でなく「発生を知った日の翌日が起算日となる」であれば、この条文の持つ意味は大きく変化することは言うまでもない。

2節 地方税法19条の12

法19条の冒頭には行政事件訴訟法（昭和37年法律第139号）その他の一般

の行政事件訴訟に関する法律の定めるところによるとある。この条文を読む限り、不服申立前置主義（固定資産税の場合、固定資産評価審査委員会に対する審査の申出）がない限り、訴訟ができない。ただ、前章 1 節 2 でも述べたように固定資産評価審査委員会に対する審査の申出が活用にくい事実があったのも否定できない。では、何故、地方税に関しては国家賠償請求訴訟（以下「国賠訴訟」という）が多いのであろうか。

3 節 国家賠償法 1 条

国賠法 1 条に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、故意又は過失によつ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。2 前項の場合において、公務員に故意又は重大な過失があつたときは、国又は公共団体は、その公務員に対して求償権を有する。さらに同法 4 条は国又は公共団体の損害賠償の責任については、前 3 条の規定によるの外、民法の規定によるとある。民法の規定とは、民法 724 条（不法行為による損害賠償請求権の期間の制限⁽²⁷⁾）のことである。

過誤納金の原因行為が公権力であることから、その取消、無効が認められない。取消訴訟等を経していない場合、時効の問題もあり、返還ができない。それを過誤納付の原因を違法な課税処分をした公務員の故意・過失を理由とし、それを賠償して欲しいということで国家賠償請求（以下「国賠請求」という）をするというものである。最判昭和 36 年 4 月 21 日（民集 15 卷 4 号 850 頁）（以下「最判昭和 36 年 4 月 21 日」という⁽²⁸⁾）にあるように、不服申立他をしない状況でも国賠訴訟が可能という確定判決がある。それでも課税処分が出訴期間を経過して、課税庁と争えなくなった場合に国賠訴訟を認めると法 18 条、19 条他の意義が失われる。従って、行政行為の公定力が失われるので、国賠訴訟は認められないという学者・学説も多い。課税処分が出訴期間を経過した場合の国賠訴訟の適否についての学者・学説の比較については 3 章で改めて述べたい。

第3章 過誤納付の返還についての考え方と学説

1節 不当利得による返還

1-1 公法上の不当利得説

行政上の法律関係に基づいて個人と国または公共団体との間に財産的利益の移転があった場合に「不当利得」となるか否かについて問題とされてきた⁽²⁹⁾。多くの学者等の意見を大別すると「公法上の不当利得」と「行政上の不当利得」にわかれる。前者は田中二郎教授の説を参照したい。「不当利得返還請求権は公権なりや私権なりやが問題となる。不当利得の制度は…（中略）…公法上の原因に基づいて生じた結果の調整のための制度は、やはり公法上の制度であり、公法上の不当利得の返還請求権も公権の性質を有するものとみるのが正当であろう。」とある。⁽³⁰⁾

1-2 行政上の不当利得説

この説について谷口知平教授は「取消や無効の確認については行政法上の理論…（中略）…（1）国家・公共団体の命令行為の権威の下に已むを得ざる給付…（2）国家・公共団体の予算財政との関係の考慮、（3）社会政策的施設により市民の受けた過誤の給与に於いては、本来費消されるべき性質のものなること且つ受益者の環境上返還義務を軽減すべき考慮を必要とするであろう。…（中略）…これ等の特別の諸考慮なくして私人間におけると同様に取扱ふべきものでないことは明らかである⁽³¹⁾」と述べている。

この説を筆者は個人と国または公共団体との間に財産的利益の移転があり、その背景である1章で述べた「優越性」と法18条、法19条の特殊性が認められていることがあり、それは「国又は地方団体の債権を早期に確定する必要があること」という行政の予算を安定的に捉えないとならないという部分に重点をおいたことから派生したものと解している。こうした部分を踏まえると固定資産税の過徴収などは行政上の不当利得であり、いわゆる公法上の不当利得であると筆者は解している。そうなると問題は不当利得になったその原因はどこにあるのかという部分である。つまり、国賠法1条の「…

（中略）…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…（中略）…これを賠償する責に任ずる」という部分との関係である。実際の判例はどのようなになっているのだろうか。

1－3 不当利得の可否による判例

① 大審判昭和5年7月8日（民集9巻719頁）

「其ノ賦課処分ノ取消アラサル限り、其ノ徴収シタル金額ハ法律上ノ原因、即、租税ノ賦課処分ニ基キ取得シタルモノニ外ナラサルヲ以テ之ヲ不当利得ト做ス余地ナキモノトス。然ルニ原審ハ右租税ノ賦課処分ノ違法ナルノ故ヲ以テ、其ノ徴収シタル金額ニ付不当利得アルモノト為シテ、被上告人ノ請求ヲ認容シタルハ不当利得ニ関スル法則ノ適用ヲ誤リタル不法」（下線部及び句読点他、筆者加筆）。

② 広島地判昭和56年6月9日（行集32巻6号889頁）⁽³²⁾

「過納金の還付に関する地方税法の規定は民法上の不当利得との関係ではその特則というべきものであり、これについて、さらに民法の不当利得規定が適用になることはないものというべきである」。

③ 大阪高判平成3年5月31日（判時1400号15頁）

「固定資産税の賦課処分に関連する行政不服申立て及び取消訴訟の方式等についての特則を設けるという以上にわたって、市町村長がした土地の現況地目の認定に重大かつ明白な誤りがあり、ひいてはその認定に基因する固定資産税の賦課処分自体が無効であると認められる…（中略）…これを不当利得としてその返還を求めることも許さないとした趣旨のものと解することはできない。」。

3つの判例から見出せることは賦課処分の取消がない限り、不当利得とみなすことはできないこと。課税処分に瑕疵があり、その瑕疵が「重大かつ明白な誤りがあり」という要件が整わないと不当利得返還請求権（過誤納金還付請求権）で納税者は救済されないということである。筆者が調べた限り、八潮市、横浜市、神戸市などの自治体の例でも民法上の不当利得で過納金を返還した例はない。では、どのような状況で課税処分に瑕疵がという判断を

するのだろうか。この部分については当章の2節、3節で述べていきたい。

2節 国家賠償訴訟による返還—国賠容認説と国賠否定説

国賠訴訟は不服申立前置主義を経ることなく、公務員の故意・過失等を原因とすることを前提とするものである。最判昭和36年4月21日のように行政処分について取消訴訟の出訴期間が経過しているが国賠訴訟が可能という確定判決がある。国賠訴訟が可能だとしても、その救済を受けられる基準として、後述するが要件があり、瑕疵という要因がある。その中で瑕疵ある（筆者の解釈では違法を含む）行政行為が「無効」になるのは、瑕疵が重大かつ明白であるときとする重大明白説と瑕疵の重要性は要件である明白性にはケースに即して補充ないし加重される要件があるという明白性要件説がある。この明白性の要件は以下の判例で述べられている判示がわかりやすい。

①最判昭和31年7月18日（民集10巻7号890頁）

「課税処分が当然無効であるというためには、処分に重大かつ明白な瑕疵が存することを要すべきと解すべきであり」。

②最判昭和36年3月7日（民集15巻3号381頁）（以下「最判昭和36年3月7日」という）。

「瑕疵が明白であるというのは、処分成立の当初から、誤認であることが外形上、客観的に明白である場合を指す」。

「瑕疵が重大かつ明白」についてももう少し具体的に明示した固定資産関係の判例として津地判平成13年2月1日（判自217号44頁）⁽³⁴⁾がある。本件については「本件建物の二階部分は「倉庫」とであると認められるのであるが、その部分は一棟の建物内の一部分であるし、そこに保管されているのが育苗作業のための物品（受け皿）であることからすれば全体を育苗のための施設であるとみて課税するという見解も全くあり得ないとはいえない。したがって、本件課税処分が当然無効であるとまでいうことはできない。」と判示した。

つまり、第三者等々から異論がないほど瑕疵が重大かつ明白という要件に

該当しないということを示した例である（ただ、家屋の調査員が建物内部を調査確認し尽くせば、この建物の状況を確認できたと筆者は思慮する）。

2-1 国賠容認説

遠藤博也教授は「国家賠償請求訴訟と取消訴訟はその目的を異にし、故意過失という要件が別に付加されており、取消訴訟の出訴期間経過後であっても、それと無関係に判断してもおかしくない⁽³⁵⁾」と述べられている。この説を述べられる学者他の共通点は、①国賠訴訟と取消訴訟はその目的が異なる。②行政処分の公定力の整合性だけを問題とするのはおかしいというものである。これは1章で述べた国賠法の設定された歴史、訴願法の時代に納税者の救済が不十分であることも踏まえると筆者にはこの国賠容認説の学者の意見は傾聴に値する。

2-2 国賠否定説

2章の条文解釈を参照すると国賠訴訟と課税処分の取消訴訟の関係において、国賠訴訟することすら解釈ににくいと筆者は解する。山内一夫教授は「更正処分のように、金銭債務を発生させる効果をもつ行政行為にあっては、事情が異なるのであって、国家賠償の請求を容認するとすれば、それを取消訴訟の排他的管轄に服させ、公定力を認める制度の目的は、すでに述べたように、妨げることになるから、国家賠償の請求を容認するわけには行かない⁽³⁶⁾のである」と述べている。

この説を述べられる学者他の共通点は①課税処分の取消訴訟と課税処分の違法を理由とする国賠訴訟は実質的に同じ機能であるので、国賠訴訟を認めると、それは実質的な課税処分の効力は減少させる恐れがある。②不服申立前置主義（申立期間制限も含むでは）、取消訴訟にかかる出訴期間制限などを回避できるということがないと筆者は解す。この説の背景には1章の公法上の金銭債権の消滅時効の特殊性で述べた——国又は地方団体の債権を早期に確定する必要があることという——部分と会計法に影響され、課税処分の公定力を重視していることと筆者は解している。

2-3 国家賠償請求訴訟の要件

国賠法の条文を読むと国賠訴訟の要件がある程度、明らかになる。本論文では国賠法1条の部分（一部、同法4条含む）が主な対象なる。この条文から筆者が考える国賠訴訟の要件を中心に学説等を参照したい。

①公権力を行使した公務員の行為（不作為行為含む）

国賠法1条1項は公務員の不作為行為により、国又は公共団体が、これを賠償する責に任ずるとある。この責任の根拠として、代位責任説と自己責任説がある。前者は、不法行為責任は第一次的には公務員個人に帰属するが、それを国または公共団体が代位する考え方である⁽³⁷⁾。後者は、公務員は国または公共団体の手足として行動したにすぎず、不法行為を行ったのは国または公共団体自身であり、損害賠償責任も第一次的には国または公共団体に帰属する⁽³⁸⁾という考え方である。判例としては、両方の説によるものがあり、事実ごとに各々の説に依拠すると筆者は解する。⁽³⁹⁾

②故意・過失によって違法

国賠法1条1項には「故意又は過失によつて違法」という文言がある。課税処分との関係に限定すれば、課税処分の違法イコール国賠法上の違法になるのか（違法性同一説）⁽⁴⁰⁾、課税処分の違法イコール国賠法上の違法にならない（違法性相対説）⁽⁴¹⁾という論点がある。

また、故意又は過失についても違法性と別々に審査するのか、それも注意義務違反という違法性の中で推定するというのか（職務行為基準説）⁽⁴²⁾という論点もあると三木義一教授は述べられている。例えば、公務員が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のが職務行為基準説⁽⁴³⁾である。この説による固定資産税関係の判例としては広島高判平成8年3月13日（判自156号48頁）、大阪高判平成18年3月24日（判例自285号56頁）などがある。

③公務員はその行為を職務について行ったこと

国賠法1条1項には「公務員が、その職務を行うについて」とある。つまり、職務についてなされた行為でなければならない。その行為が職務を行うについての違法な公権力の行使でなければならない。最判昭和57年4月1日

（民集36巻4号519頁）には、具体的にどの公務員のどのような違法行為によるものまでかは特定する必要はないとしている。

④違法な加害行為があり、かつ、それより損害が生じたこと

納税者側にとっては、違法な行為を加えられ、かつ、それより損害が生じたということが立証できないとこの国賠法による訴訟は提起できないというのは自明の理である。上記の国賠容認説と否定説を踏まえて次章でみていきたい。

3 節 寄付又は補助による返還

地自法232条の2は、「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」と規定されている。この方式で固定資産税の過徴収問題に対応したのが横浜市である。⁽⁴⁴⁾その条文の「公益上の必要性」等について次のようにまとめている。⁽⁴⁵⁾

①公益上必要が否かの認定は一応当該団体の長及び議会が個々の事例に即して認定するが、これは全くの自由裁量行為ではない（熊本地判昭和51年3月29日行集27巻3号416頁）。②課税誤りにより還付不能となる過誤納金は、賦課課税方式をとっている固定資産税制度の下、評価から税額の決定まで行政庁によって行われているため、納税者が直接関与できない状況で生じたものであり、また、固定資産課税台帳の縦覧制度は、縦覧者が極めて少なく、必ずしも十分に機能しているとは言えないこと。しかも、いったん課税誤りが生じると、課税庁、納税者ともに、その誤りを発見することが困難であることから、課税誤りによって生じた過誤納金は、地方税法上還付請求ができるとされているものの、納税者は、この誤りを是正し、還付請求権を行使することが、事実上困難な状況におかれている。③課税誤りについては、厳密な意味の国家賠償の対象となるか否かはともかく、地方税法還付の義務は時効消滅し、賦課決定の期間を経過したとしても市の行政を信頼している納税者に対して市の社会的・同義的責任を免れることはできず、その信頼の回復と納税者の不利益を補填することは、地自治法232条の2に規定する「公益

上の必要」に合致するものと捉えている。しかし、筆者は行政に対する信頼がというのであれば、信頼を損なった行政に過失はないのだろうかと思慮する（明白性他、最判昭和36年3月7日の関連）。

神戸市では固定資産税過誤納金問題研究会を発足し、平成2年11月、報告書を市長宛に提出している。その報告書は国家賠償法に基づいて、あるいは見舞金（地自法232条の2）として返還が可能であると結んでいる。⁽⁴⁶⁾

次章では、実際の固定資産税の過誤納付に関する判例を参照したい。

第4章 判例研究

1 節 固定資産税関係で損害賠償が認められた事例

1 長野・飯田地判平成元年3月27日（判自64号40頁）⁽⁴⁷⁾以下「飯田判決」という。

1-1 事実の概要

Xは申告義務があるものと信じ、昭和49～59年まで同税を申告納付していた。そこで、Xは国賠法に基づき、未還付分に相当する損害賠償を請求する訴えを提起した。

1-2 判示

YがXに行った申告納付書用紙の送付を違法な公権力の行使と捉え、かつ、課税対象の把握につき、その保管する諸帳簿の調査を尽くすべきであるのに、土地登記済通知書にのみ頼って道路台帳の調査を怠り、漫然と申告納付書用紙を送付した過失があるとして、Xの主張を認めYに国賠法1条1項の損害賠償責任があると判示している。

2 浦和地判平成4年2月24日（判時1429号105頁）

2-1 事実の概要

被告（以下「Y」という）は、固定資産税に係る住宅用地に対する課税標準の特例の適用について、法律適用の解釈を誤り、同特例の申告書を提出した者についてのみ同特例を適用し、申告書を提出しなかった者については適用しなかった。県の行財政診断が実施された際に指摘され、Yは直ちに実情

を調査し、同特例を適用すれば過誤納となる税額を納税者に対して法の規定に基づき昭和58～62年までの分について還付を行った。これに対し、納税者の一部（以下「X」という）が国賠法に基づき、5年を超えて還付不能な過誤納金相当額の賠償を求めて訴えを提起した。

2-2 判 示

過失及び違法性の判断については、Yが減税特例を適用するのに必要な要件を具備しているのに、これを適用しなかったということは、瑕疵のあるものである。しかし、その瑕疵は、課税要件の根幹にかかわる事由のものではないから、重大なものとはいえず、固定資産税の賦課決定を当然に無効と解することはできない。しかし、法384条1項の規定は、納税義務者に対して申告義務を課することにより、課税当局において減税特例の要件に該当する事実の把握を容易にただけのものである。それにもかかわらず、申告がなされなかったからといって、他に調査のための何らの手段を講ずることもなく、減税特例を適用しないで行った市長の固定資産税の賦課決定には、過失があり、租税法規に違反してされた点で違法性を有するとしている。また、賠償責任については、違法な租税の賦課処分に対する取消訴訟等は、もっぱら賦課処分の効力を争うものであるのに対して、賦課処分の違法を理由とする国賠請求は、賦課処分の効力を問うものとは別に違法な賦課処分によって被った損害の回復を図ろうとするものであり、両者はその趣旨・目的を異にするものであるから、租税の賦課処分に関することだからといって、その要件を具備する限り国賠請求が許されないと解すべき理由はないとしている。さらに、Yが、損害賠償請求権は地自法236条により、納付の日から5年を経過した時点で、時効消滅したと主張するも、国賠法4条には、国又は公共団体の損害賠償の責任について、民法の規定による旨の定めがあり、損害賠償請求権については地自法236条の規定は適用されないとしている。

3 損害賠償が認められた事例から示唆されたこと

3-1 法18条と国賠法との関係

1～2章でも述べたように過誤納金であっても法18条他の時効の問題があ

り、条文的には過納金を返還できる余地は殆どないと筆者は解する。従って、3章で述べたように国賠法1条にある4要件のみを抛りどこに納税者は自らの救済をはかる他はないと筆者は解す。ここでは、②の「故意・過失によって違法」の要件がどうなっているのかを参照したい。

飯田判決を参照すると上記の①・③・④の要件は問題ないと思慮する。問題は②である。課税対象の把握につき、その保管する諸帳簿の調査を尽くすべきであるのに、土地登記済通知書にのみ頼って道路土地台帳の調査を怠り、申告納付書用紙を送付した経緯がある。以上を踏まえて、上記②の要件を満たしたものと筆者は解す。浦和判決を参照すると「…（中略）…法第三八四条第一項本文が、市町村長は、住宅用地の所有者に対して、当該市町村の条例の定めるところに従い、土地の所在及び面積等、固定資産税の賦課に関し必要な事項を申告させることができるとしたのは、納税義務者に対して右申告義務を課することにより課税当局において減税特例の要件に該当する事実の把握を容易にしようとしただけのものであって、右申告がないからといって、減税特例を適用しないとするものが許されるものでないことは課税の当局者にとっては見易い道理である。それにもかかわらず、被告の市長が右申告をしなかった原告らを含む納税義務者に対して、ほかに調査のための何らの手段を講ずることもなく、減税特例を適用しないで固定資産税の賦課決定をしたのは甚だ軽率というほかなく、市長が右固定資産税の賦課決定をしたことには過失があり、これが租税法規に違反してされた点で違法性を有するものであることは多言を要しない。」とある。

市長が右固定資産税の賦課決定をしたことには過失がありという部分では②の要件もあてはまると筆者は解す。

3-2 法19条と国賠法との関係

これについては浦和判決を中心に述べたい。被告であるYは法19条と国賠法との関係について「違法な租税の賦課処分に対しては、法律上、異議申立て又は審査請求、及びこれに続く取消訴訟の提起等の救済手段が認められており、違法な租税の賦課処分はこれらの救済手段によって是正されるのが建

前である。これを認めれば、租税法上認められている右のような救済制度はその意義を半減してしまうばかりでなく、租税法律関係を早期に確定し、税務行政の安定を図るという制度の趣旨が没却されてしまう結果となるからである。」と述べている。

2-2の判示で述べたように、租税の賦課処分を争うことと国家賠償の請求をすることは別である。浦和判決も最判昭和36年4月21日に依拠している。勿論、上述の課税処分のように、金銭債務の発生を目的とする行政処分の場合には、行政処分に認められる公定力の制度の趣旨を維持するために原則として国賠訴訟を認めるべきではないという主張も多い。⁽⁴⁸⁾ そうしたことを踏まえると国賠請求に際しては、浦和判決のように出訴期間を過ぎ、不服申立ができない場合でかつ、違法な課税処分を知った場合に限っては、この国賠法の損害賠償請求訴訟による納税者救済の道があってもよいのではと筆者は解す。そこには3章2節3で述べた要件を満たし、出訴期間を過ぎているという前提がなければならないと筆者は思慮する。

1節では固定資産税関係で損害賠償が認められなかった事例を参照し、法18条と国賠法との関係、法19条と国賠法との関係について述べた。では、その逆、損害賠償が認められなかった事例を参照したい。

2節 固定資産税関係で損害賠償が認められなかった事例

ここでは東京高判平成18年11月15日（判例集未登載）（以下「東京判決」という）をとりあげたい。

2-1 事実の概要

原告（以下「X」という）が、被告市（以下「Y」という）長が固定資産課税台帳に登録したX所有の本件建物の価格に重大な錯誤があり、「適正な時価」を上回ると主張。Y市長に対し、本件登録価格の修正処分及び修正された価格の登録処分をするよう求める（本件義務付けの訴え）とともに、Yに対し、上記錯誤によって発生した本件建物に係る固定資産税及び都市計画税の過納金の返還等を請求した。

2-2 判 示

国家賠償の部分について「本件各課税処分等が取り消されることなく国賠法に基づいてその過納金相当額及びこれに対する遅延損害金の損害賠償請求を認めることはできないと解するのが課税処分⁽⁴⁹⁾をめぐる争訟方法の在り方として相当であることは前記（原判決引用部分）のとおりであり、控訴人の上記主張は採用できない。」と判示した。

3 国賠容認が認められた事例との比較から示唆されたこと

東京判決とほぼ同様の見解は大阪地判平成15年4月25日（判自260号85頁）（以下「大阪判決」という）でも示されている。不動産の時価に関する判例で言えば、福岡地判昭和52年9月14日（行集28巻9号925頁）等、固定資産評価基準に従って評価した価格は市町村長⁽⁵⁰⁾に対し法的拘束力を持つという判例がある。

最後に大阪地判平成11年2月26日（訟月47巻5号977頁）⁽⁵¹⁾には固定資産評価基準における宅地の評価方法について、地価公示価格等の7割程度とする旨定めた自治事務次官通達は、固定資産評価基準の公的な解釈指針を示したものにすぎないので、租税法律主義には違反しないし、その内容に不合理とすべき点も認められず、国家賠償法上の違法行為は存在しないとある。不動産の評価の場合、時価を超える部分は違法であるものの地価公示価格等の7割程度という法の要求している「適正な時価」を求める評価の際、ある程度の謙抑性が働く評価という前提があるからだ。さらに、上述のように固定資産評価基準に従って評価した価格は市町村長⁽⁵²⁾に対し法的拘束力という部分があり、「時価」を超えていない限り、不動産の評価をするという公務員の為した職務に際して、その違法性を問われることがないのではと筆者は解す。

そうした部分を踏まえると筆者が述べた国賠適用にかかる4つの要因と（大阪判決と東京判決のみ国賠訴訟の言う）違法は異なると思慮するのは筆者だけであろうか。では、上記内容を踏まえ、本論文のテーマである固定資産税における過誤納付の救済について実際、自治体はどのような対応をしているのだろうか。また、納税者の過誤納付の救済について、どうあるべきか

を述べていきたい。

第5章 結 論

1 神戸市

神戸市では住宅用地の認定誤り⁽⁵³⁾が固定資産税の過納金の原因となったという⁽⁵³⁾ことで真砂泰輔教授が会長のもと、固定資産税過誤納金問題研究会（以下「神戸研究会」という）を発足させた。

1－1 神戸市の方向性

神戸研究会は平成2年7月31日、地方税法の規定により返還不能な税相当額の返還について、その法律的根拠及び関連事項を研究し、神戸市長に提言すべく発足した。その結果、地方税法の規定により還付不能な既納付税相当額については、国賠法によって、又は、見舞金として返還すべきことを提言している。

1－2 返還のための法律的根拠

神戸研究会の「報告書」を参照すると、①過誤納金の充当の過去への遡及、②市税減免による実質的還付、③時効利益の放棄、④民法上の不当利得返還請求権に基づく返還を検討したがいずれも、下記の理由で断念し、国賠法に基づく返還をという提案をしたとされる。①については法17条の2の規定は未納の徴収金がある場合に過誤納金を還付しないで、充当するというものであり、納付済の場合には適用できない。②時効又は期間制限により返還できないという過去の事由により現在の課税対象に対して減免できない。③過誤納金であっても、公法上の不当利得という判例があり、時効利益放棄はできない。④過誤納金の還付に関する地方税法の規定は民法上の不当利得との関係でその特則というべきものであるから、過誤納金については民法上の不当利得の規定は適用され⁽⁵⁴⁾ない。

1－3 国賠法が採用された理由

神戸研究会の報告書8頁には地方税法の規定と国家賠償との関係においては、「国家賠償法による損害賠償の請求と地方税法による還付請求とは、そ

れぞれ、その要件・効果を異にしているので、それぞれの要件が充足されるのであれば、その請求は認められるべきものである」とある。また、取消訴訟と国家賠償との関係においては「行政行為の公定力は、国家賠償請求訴訟にも及ぶのかという問題であるが、国家賠償請求は、そもそも行政行為の効力を問題とするものではないので、最高裁判所も、早くから国家賠償を請求するために、行政処分⁽⁵⁵⁾の取消判決を得ておく必要はないと判示してきた」とある。その上で今回の課税誤りの事例を国賠適用の要件をあてはめている。

2 横浜市

横浜市では固定資産税の課税誤りに伴う還付不能金問題の解決策を検討するために横浜市固定資産税過誤納金問題研究会（以下「横浜研究会」という）を碓井光明教授会長のもと発足させ、1990年11月27日、検討結果を横浜市長に報告した。

2-1 横浜市の方向性

今回のケースは多岐に渡り、原因も様々である。公平な解決を図り、行政の信頼を回復するために、地自法232条の2の規定に基づき、議会のコンセンサスを⁽⁵⁵⁾得て過誤納金相当額を支出することが当面の措置として妥当であると提言している。では、その法律的根拠を横浜委員会はどこに見出したのだろうか。

2-2 返還のための法律的根拠

① 地自法232条の2

筆者も上述で述べたが、地自法232条の2の条文にある「公益上必要」という部分に着目している。これを行使するということは自由裁量ではできない。従って、上記に「議会のコンセンサスを⁽⁵⁵⁾得て」ということになっている。神戸市で取られた国賠法による返還をなぜ採用しなかったのかを記載したい。

損失補償制度は土地収用法（昭和26年6月9日法律第219号）をはじめ様々な法律で規定されているが、法律上補填規定のないものについては、憲法29条3項の規定を根拠に請求できると解されている。しかし、時効等によ

り消滅の余地もあることから十分時間をかけて検討する必要がある、本件課税誤りの問題の解決方法としては、現段階では不適當考えられた。

国賠法に基づく補填については、登記所から所有権移転通知を受けたが課税台帳の処理を行わず旧所有者に課税し続けた場合、コンピューターへの入力ミス、実地調査を有無（行ったとしても不十分）などの職務上の注意義務を尽くしていないと考えられる。国賠法適用に当たって、過失認定の他に過失相殺の点についても検討する必要がある。

2 節 あるべき姿

今まで固定資産税における過誤納付に関連する条文の沿革と意義をはじめ、条文解釈などを行ってきたが、筆者は地方税法の条文だけをどう解釈しても、消滅時効、不服申立前置主義が優先であると思慮する。

そもそも租税法律主義とは金子宏教授は「法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない⁽⁵⁶⁾」と述べられている。では、固定資産税の過誤納付の救済についてはどうあるべきか。それを述べていきたい。

2-1 歴史的な背景からのアプローチ

前述のような行政意思の「優越性」、近代以前の国家では法律なしに国民の自由や財産に恣意的に干渉するという状況があったことから、明治政府は訴願法を制定した。それでも納税者等にとって十分な救済が図られる内容とは言い難かった。そうした背景があり、「法」を通じての行政意思の「優越性」が現れていると筆者は解する。

そうした前提を踏まえれば、憲法17条を背景に明文化された国賠法の存在は納税者の救済においては必要不可欠なものと解する。では、消滅時効はどうなるのかという問題が残る。また、公務員の職務でなした過失・瑕疵についてどう解釈するのか問題がある。それは次に述べたい。

2-2 条文的なアプローチ

①国賠法について

取消訴訟を経ることなく、国賠訴訟が可能という確定判決が最判昭和36年4月21日にある。3章で筆者は国賠訴訟の4つの要件をあげた。この要件を満たし、納税者の請求を容認したとしても、時効制度、取消訴訟の趣旨が埋没するわけではない。

横浜市が国賠法を採用しなかった理由でも述べられているが、過失の認定、過失相殺をどうするのかという問題がある。

②消滅時効と国賠法の関係

納税者が訴訟を提起するというのは国賠法に依拠しているというのは言うまでもない。国賠訴訟が容認されると訴訟が増え、人数の少ない自治体では対応できないという話もある。冒頭で述べた冷蔵倉庫の事案で言えば、平成18年に少なくとも消滅時効にかかっていない5年間分の固定資産税他は納税者に自治体は返還していることから、納税者が平成21年以降、訴訟しようとしても民法724条を踏まえれば、消滅時効が完成する。もっともこうした事案ばかりではないことは理解しているが、国賠訴訟の要件の有無を重視してもいいのではと思慮するのは筆者だけだろうか。

③不服申立前置主義と国賠法の関係

1章他で不服申立前置の必要性を述べた。前置主義は行政事件訴訟法の考え方（行政訴訟法8条1項）等とも異なる。田中治教授は「①納税者は、行政庁の知識と経験そのものに異議を申し立てている。②課税庁は「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」（通則法24条）することとされている。課税処分をするについては、一般に、個別理由があり、個々の納税者に即した税務調査を経たうえで、当該処分が行われるといってよい。…（中略）…大量性、反復性の主張は今日もはや妥当しない。②の「その調査により」という部分を法408条の实地調査に置き換えれば、理解が容易となる。

また、最判昭和48年4月26日（民集27巻3号629頁）では「課税処分に対する不服申立てについての右の原則は、もとより、比較的短期間に大量的になされるところの課税処分を可及的速やかに確定させることにより、徴税行

政の安定とその円滑な運営を確保しようとする要請によるものであるが、この一般的な原則は、いわば通常予測されうるような事態を制度上予定したものであつて、法は、以上のような原則に対して、課税処分についても、行政上の不服申立手続の経由や出訴期間の遵守を要求しないで、当該処分の効力を争うことのできる例外的な場合の存することを否定しているものとは考えられない。すなわち、課税処分についても、当然にこれを無効とすべき場合がありうるのであつて、このような処分については、これに基づく滞納処分のなされる虞れのある場合等において、その無効確認を求める訴訟によつてこれを争う途も開かれているのである（行政事件訴訟法三六条）。」と判示している。つまり、この例外的な場合に該当するというのは、上記の国賠法の4要件が該当する瑕疵を要することは言うまでもないと筆者は解する。

2-3 賦課課税であり、固定資産税固有の原因から派生する問題

固定資産税は賦課課税である。納税者が課税庁の評価は間違えないと信用していること、1章で述べたように縦覧期間、縦覧の方法の問題点もあり、納税者が故意ではなく、出訴期間を過ぎたということもある。神戸地判平成17年11月16日（判自285号61頁⁽⁵⁷⁾）では、「固定資産税等についての違法な課税処分により損害を被った者が、直ちに又は早期に課税処分の違法を認識するとは限らず、むしろ、ある程度の期間を経過してから初めてこれを知る場合が少なくないと考えられる。」とあり、固定資産税の特性と納税者の固定資産税についての現状を簡潔に述べていると筆者は思慮する。

おわりに

金子宏教授は縦覧の意義について、「実務において、縦覧の意義は閲覧と同義に解され…（中略）…納税義務者は、自分に関係のある部分以外の部分も自由に見ることができると解すべきである。さらに、本論文中で述べたが、固定資産担当の評価員は「調査員は新規の評価に追われる」、法408条は「訓示規定」などがあり、全ての物件が確認できない現実がある。

一方、評価は正しいということで縦覧制度の活用が低いという現実が納税

者の意識を表している。金子宏教授の言われる意義を基礎に、この問題を立法的に解決する余地があってもいいと思うのは筆者だけであろうか。

そうした瑕疵を確認する制度があった上で、本当に国賠法1条の適用する余地がある事案か否かという部分が大切ではないかと筆者は解する。では、こうした改善をしても問題点はないのだろうか。

まず、賠償金額を確定、返還する際、議会の承認を要す（地自法96条13項）。その際、納税者の氏名等が公表され、プライバシーの問題がある。次に、返還に対して監査請求（地自法242条）、住民訴訟（地自法242条の2）を住民がした場合の対応と納税者の保護の問題である。これも現状の条文解釈では解決できないことから、これについても将来的には立法的に解決する余地があってもいいと思うのは筆者だけであろうか。国賠法、地自法232条の2の活用で賦課課税であり、縦覧制度の活用がまだまだ低い固定資産税の場合、国賠法1条に該当するような場合に限っては、納税者が救済される余地が法解釈的にあることは言うまでもないというのが筆者の理解である。

- （1）法364条6項参照。
- （2）三好充「時効に係る過誤納固定資産税の取扱いについて―八潮市「過納固定資産税相当分国家賠償請求事件」を素材にして」久留米大学法学18号（1993年6月）37頁他、多くの論文で同様の趣旨の内容が書かれている。
- （3）地自法232条の2、参照。
- （4）民法167条、参照。
- （5）杉村章三郎『財政法〔新版〕』（有斐閣、1982年）257頁、参照。
- （6）川島武宣『民法総則』（有斐閣、1965年）427頁、参照。
- （7）杉村章三郎『財政法〔新版〕』（有斐閣、1982年）257頁、参照。
- （8）昭和22年3月31日法律第35号。
- （9）昭和25年7月31日法律第226号。
- （10）実務家匿名座談会「固定資産税の課税と税の還付をめぐって」税47巻7号（1992年7月）96頁、参照。
- （11）控訴審である東京高判昭和50年4月16日（訟月21巻6号1345頁）について、石田裕康「過納税金返還請求についての適用法規と消滅時効の起算日」ジュリ604号（1976年1月）137～139頁等、参照。

- (12) 三好充「前掲書2」 38頁、参照。
- (13) 明治23年法律第105号。明治23年10月10日に公布。昭和37年10月1日廃止。
- (14) 昭和37年9月15日法律第160号。昭和37年9月15日に公布。同年10月1日より施行。
- (15) 金子宏『租税法第13版』（弘文堂、2008年）747頁、田中治「租税行政の特質論と租税救済」芝池義一・田中治・岡村忠生編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房、1995年）46～48頁、参照。判例としては最判昭和49年7月19日（民集28巻5号759号）がある。
- (16) 平成14年法律第17号。平成14年3月27日成立。本論文に関連する部分は法432条。
- (17) 真鍋恵子「固定資産税誤課税に対する納税者からの一提言」税47巻7号（1992年7月）75頁。菅原真紀子「固定資産税関係の一部改正について」税54巻9号（1999年9月）277～340頁、参照。
- (18) 行政裁判所編『行政裁判所50年史』（文生書院、復刻発行1992年）3～4頁、参照。明治23年（1890年）に公布された行政裁判法16条には「行政裁判所ハ損害要償ノ訴訟ヲ受理セズ」とある。
- (19) 明治時代初頭、太政官制下において、限定的であるが官吏の違法行為に基づく国家責任の追求の途が開かれていた（明治7年9月2日司法省達24号）。その取り扱いはいは具体的な状況を申稟し、正院の指図を受けるとされた。塩野宏『行政法Ⅱ「第四版」行政救済法』（有斐閣、2005年）261頁、参照。
- (20) 国家無答責については宇賀克也『行政法概説Ⅱ 行政救済法』（有斐閣、2006年）350～352頁、参照。
- (21) 宇賀克也「国家賠償法案の立法過程」『塩野宏先生古稀記念 行政法の発展と変革 下巻』（有斐閣、2001年）303頁以降、参照。
- (22) 金子宏『前掲書15』608頁、水野忠恒『租税法第3版』（有斐閣、2007年）94頁、廣瀬正「過誤納金の還付請求」税務事例18巻11号（1986年11月）58頁、参照。
- (23) 金子宏『前掲書15』（弘文堂、2008年）608頁、水野忠恒『前掲書22』（有斐閣、2007年）94頁、廣瀬正「前掲書22」58頁、参照。
- (24) 2008年6月25日 日本経済新聞 大阪夕刊（社会面）19頁にある介護タクシー代など生活保護費約2億円をだまし取ったとして、詐欺罪などに問われた事件などはこれに該当すると筆者は解す。
- (25) 由比長松「還付金の消滅時効をめぐる問題点」地方税196号（1968年2月）67頁、参照。
- (26) 実務家匿名座談会「前掲書12」96頁、参照。
- (27) 不法行為による損害賠償の請求権は、被害者又はその法定代理人が損害及び加害者を知った時から三年間行使しないときは、時効によって消滅する。不法行為

- の時から二十年を経過したときも、同様とする。
- (28) 磯部力「賠償請求の前提としての無効確認請求と訴えの利益」別冊ジュリ151号行政判例百選〔2〕第4版(1999年3月)302～303頁、参照。
- (29) 課税庁側からすれば、取消等の処分がでるまで課税については有効であり、不当利得ではないという考え方。
- (30) 田中二郎『行政法総論』(有斐閣、1957年)255～256頁、参照。
- (31) 谷口知平「訴訟・行政処分と不当利得」民商法雑誌21巻11・12号(1947年10月)268～269頁、参照。
- (32) 原告は控訴するも、棄却し、確定する。広島高判昭和58年2月28日(行集34巻2号321頁)。
- (33) 最判平成16年7月13日(判時1874号58頁)他、判例あり。
- (34) この事件は納税者(以下「X」という)が所有する鉄骨造2階建の建物(以下「本件建物」という)が法348条4項に基づく倉庫なのか、育苗工場なのかという建物の用途(本件の場合、倉庫であれば法704条の適用を受け、課税されない倉庫となるし、そうでなければ当然に課税される。つまり用途によって税負担が異なる)で争った。なお、この事件ではXは審査委員会への不服申立はしていない。
- (35) 遠藤博也『国家補償法(上)』(青林書院新社、1981年)217頁、参照。同じ意見として阿部泰隆「取りすぎ税金は返還できないのか?」法学セミナー436号(1991年4月)79頁、参照。
- (36) 山内一夫「行政行為の公定力についてー違法な更正処分と国家賠償」山内一夫・雄川一郎編『演習行政法』(良書普及会、1972年)51頁、参照。同じ意見として、宇賀克也『国家補償法』(有斐閣、1997年)379頁、参照。
- (37) 宇賀克也『行政法概説Ⅱ 行政救済法』(有斐閣、2006年)355頁、参照。
- (38) 宇賀克也『前掲書37』355頁、参照。
- (39) 自己責任説であれば、岡山・津山地判昭和48年4月24日(判時757号100頁)。代位責任説であれば札幌高判昭和43年5月30日(判時552号50頁)などあり。
- (40) 違法性一元論と言う。今村成和『国家補償法』(有斐閣、1957年)111頁、参照。
- (41) 遠藤博也『前掲書35』166頁、参照。
- (42) 三木義一「収入金額を確定申告の額より増額しながら必要経費の額を確定申告の額のままとしたため所得金額を過大に認定した所得税の更正が国家賠償法上違法でない」とされた事例」民商法雑誌109巻6号(1994年3月)1076頁、参照。
- (43) いわゆる奈良民商事件などの判例あり。
- (44) 横浜市は1990年6月に「過誤納付金研究会」を設置(座長は碓井光明教授)し、過誤納付の問題に取り組んできた。
- (45) 加藤智「固定資産税課税誤りに伴う時効による還付不能の取扱いについて」税

- 46巻5号（1991年5月）46～60頁、参照。
- (46) 固定資産税過誤納金問題研究会「報告書」（1990年11月）14頁、参照。
- (47) この事件は控訴されたが、本件土地の実測面積に誤りがあり、基準面積を越えているとして認定が原判決、取消される。東京高判平成元年12月25日（判自76号28頁）。
- (48) 上述の山内教授、宇賀教授以外にも碓井光明「納税者の租税争訟費用の負担」板倉宏・吉田善明編『納税者の権利—北野弘久教授還暦記念論文集』（勁草書房、1991年）331頁、337頁、岩崎政明「課税処分 of 違法を理由する国家賠償請求の可能性と範囲」金子宏編『所得課税の研究』（有斐閣、1991年）465頁、486頁なども同意見。
- (49) 原判決は横浜地判平成18年7月19日（判例集未登載）。原判決引用部分は以下の通り。「国家賠償請求は、行政処分の効力そのものを問題とするものではなく、取消訴訟とは目的、要件及び効果を異にするものであるから、当該処分を取り消すまでもなく可能なものと解される。しかしながら、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損害賠償の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同様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じ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になる。したがって、上記のような結果をもたらすことになる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るべきものととどまる場合には、これを取り消したうえでなければ国家賠償請求を行い得ないものと解するのが相当である」。
- (50) 増井良啓「固定資産 評価基準の法的拘束力について」（財団法人資産評価システムセンター、2004年1月）に法的拘束力という表現がある。
- (51) 税金オンブズマン固定資産税国賠訴訟を支援する会編『税の民主化をもとめて—国家賠償請求訴訟の記録』（せせらぎ出版、2002年）に原告、原告代理人弁護士他の活動が詳細に述べられている。
- (52) 自治省は「平成6年度評価替え（土地）に伴う取扱いについて」と題する通知（平成4年11月26日自治評第28号）を各都道府県総務部長及び東京都主税局長宛に発した。平成6年度評価替えは、平成4年7月1日を価格調査基準日として標準宅地について鑑定評価価格を求め、その価格の7割程度（「固定資産評価基準の取扱いについて」の依命通達の一部改正について」（平成4年1月22日自治固第3号）を目標に評価の均衡化、適正化を図ることとしているが、最近の地価の下落傾向に鑑み、平成5年1月1日時点（通達による地価変動修正日）における地価動向も勘案し、地価変動に伴う修正（「平成6年度評価替え（土地）に伴う取扱いについ

て」(平成4年11月26日自治評第28号)を行うこととした。この7割程度を7割評価通達という。

- (53) 固定資産税課税誤りの状況は昭和49年～平成元年までに314件とある。神戸市の固定資産税過誤納金問題研究会「報告書」(2002年11月)1頁、参照。
- (54) 東京地判昭和49年7月1日(訟月20巻11号78頁)によると「過誤納金については民法上の不当利得の規定を排除する趣旨であると解する」という判例あり。それ以外は3章1節1-3の判例を参照。
- (55) 加藤智「前掲書45」46～60頁、参照。
- (56) 金子宏『前掲書15』66頁、参照。
- (57) 原審は一部棄却、一部認容。被告である神戸市が控訴。控訴審(大阪高判平成18年3月24日判自285号56頁)。原判決変更、一部認容、一部棄却。控訴人が上告したもの、上告不受理(最判平成18年10月12日)。