

## 固定資産税の誤課税の救済（三・完）

——名古屋高裁と大阪高裁の一連の裁判例を契機として——

西野 敏雄

### 目次

- 一 はじめに
- 二 名古屋高裁の事例
  - (一) 平成三二年六月三日最高裁第一小法廷判決〔事例一〕
  - (二) 平成三二年四月二三日名古屋高裁民事第一部判決〔事例二〕（以上43号）
- 三 大阪高裁等の事例
  - (一) 平成三二年三月二四日 大阪高裁第八民事部判決〔事例三〕
  - (二) 平成三二年五月二三日 大阪高裁第五民事部判決〔事例四〕（以上45号）
  - (三) 平成三二年一月二六日 大阪高裁第二民事部判決〔事例五〕
    - 〈A〉平成三二年一月二三日 大阪地裁堺支部第一民事部判決
    - 〈B〉平成三二年一月二六日 大阪高裁第二民事部判決
  - (四) 平成三四年一月二五日東京地裁民事第三二部判決〔事例六〕
  - (五) 平成一八年三月二四日 大阪高裁民事部判決〔事例七〕
- 四 固定資産税の誤課税の救済
- 五 まとめに代えて

固定資産税の誤課税の救済（三・完）（西野敏雄）

（以上、本号）

### 三 大阪高裁等の事例

(三) 平成二十二年一月二六日 大阪高裁第二民事部判決〔事例五〕

〈A〉平成二十二年一月二三日 大阪地裁堺支部第一民事部判決

①平成二十二年一月二三日、大阪地裁堺支部第一民事部（平成一九年（ワ）第二一三九号 国家賠償請求事件）は、被告（堺市）が原告所有の冷凍倉庫に対する固定資産税課税を誤ったとして、原告の国家賠償請求を認容した。これに対し、被告（堺市）は大阪高裁に控訴した。大阪高裁第二民事部（平成二十一年（ネ）第四八三号 国家賠償請求控訴事件）は、平成二十二年一月二六日、控訴を棄却した。この高裁判決は、〔事例三〕の平成二十二年三月二四日大阪高裁民事八部判決及び〔事例二〕の平成二十二年四月二三日の名古高裁民事一部判決（〔岡光判決〕）以来の判決の流れを受けつぐものであり、平成二十二年六月三日最高裁第一小法廷判決を、予期させるものとなったのである。これらの判決によって、名古屋・大阪の両高裁が、冷凍倉庫に対する誤った課税から納税者を不服手続を経由することなく救済することで、同一線上に立った。

②〔事例五〕判決は、〔事例一〕から〔事例四〕までと同じく、冷凍倉庫に対する固定資産税の課税を誤ったとして、冷凍倉庫（「本件建物」）の所有者が、被告（本件では堺市）に対し損害賠償請求した事例である。〔事例五〕では、原告は、被告市長が昭和六三年度から平成一三年度まで、「一般用倉庫の経年減点補正率を適用して適用して算出した金額」が記載された納税通知書の交付を受け、被告に対し、納税通知書に記載された金額を全て支払った。その後

原告は、本件賦課課税が過剰に支払い、同額の損害を被ったことに気がつき、損害の賠償の請求を行ったが、被告は任意に支払わないため、やむをえず、弁護士に本訴の提起及び追行を委任し、その費用・報酬を支払った。原告は、被告に対し、国家賠償法一条一項に基づき、過剰に支払った固定資産税等及び各不法行為の日の支払済みまで民法所定の年五分の割合による遅延損害金、並びに弁護士費用とそれに対する遅延損害金の支払いを求めた事例である。

なお、一般倉庫用及び冷凍倉庫用の経年減点補正率について、被告は、昭和四八年度分から平成五年度分までと、平成六年度分以降について当該の表を改めている。平成六年初に経年減点補正率を修正している可能性が高い。おそらく、その当時課税庁は、既に冷凍倉庫に対する経年減点補正率の妥当性につき疑問を持ち始めていたのであろうし、他の地方公共団体での争訟についても情報を得ていたのであろう。さらに、固定資産税について、固定資産税の課税標準そのものの妥当性や固定資産種類毎の課税標準の数値についても見直しが日々重ねられているようであり、その一環としての経年減点補正率の修正とも考えられる。

さらには、経年減点補正という方法についても、見直されるべき時期に来ている<sup>(2)</sup>。もっとも、法人税における耐用年数別表も、昭和二六年当時のものを土台としていることを考えると、耐用年数別表も根本から直すべき時期であり、それと同様に、固定資産課税標準も根本から見直すべきである。

②平成二一年一月二三日大阪地裁堺支部第一民事部判決（平成一九年（ワ）第二二二九号。以下、「堺支部判決」という。）は、まず、「冷凍倉庫用のもの」の意義について、以下のように説示する。

「租税法令の解釈は、課税要件明確主義（憲法八四条参照）及び法的安定性の観点から、原則として文理解釈によるべきであり、文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難である場合には、当該規定の趣旨目的や立法経過等を参照し、その意味内容を補充しながら解釈を行うべきである。」（略）（著者注 固定資産税評価基準の

経年減点補正率を定めるに当たって参考とされた旧・減価償却資産の耐用年数等に関する省令所定の『冷凍倉庫』の定義について言及した）「国税庁長官の通達があったこと（略）、上記定義が一般において日常的に用いられる『冷凍』の語義との間でも何ら乖離がないことに照らせば、別紙3及び同4の基準表（2）の『冷凍倉庫のもの』とは、食品類等を凍結状態で蔵置するための冷凍装置を有するなど、常時倉庫の内部を冷凍状態に保持するような構造になっている倉庫であり、かつ、その用に供されているものをいうと解するのが相当である。これに対し、被告は、『冷凍倉庫のもの』とは、冷気や低温等の影響により当該家屋自体に対する著しい経年減価が生じると認められる倉庫で、『塩素・塩酸・硫酸・硝酸その他の著しい腐食性を有する液体又は気体の影響を直接全面的に受けるもの』や『放射性同位元素の放射線を直接受けるもの』と同等といえるものをいうと主張する。

しかし、社会通念に照らしても、『冷凍倉庫のもの』の範囲が確定できないなどの事情があればともかく、前記イのとおり、そうした事情は認められないのであるから、被告主張のような解釈は、（略）一義的に明らかであるとはいえず、課税要件明確主義の観点からも疑問が残るところであるから、採用できない。

これらの説示は、冷凍倉庫に関する一連の流れの判示が簡潔にまとめられている。そして、名古屋の〔事例一〕の説示が、この判決の中に凝縮されている。

③大阪地裁堺支部は、説示が簡潔であるところから、前記説示に引きつづき、「被告の主張につき若干の付言」を行う。「地方税法一九条の一二が不服申立前置主義を採用し、同法一九条から同条の一〇までが不服申立てについて特別の規定を置いた趣旨は、地方団体の賦課決定等が大量かつ回帰的なものであり、専門技術的な性格が強く、行政内部で再審査させる方が納税者の早期救済や訴訟経済の要請にも合致するからであり、これらの規定が、その目的及び要件を異にする国家賠償請求を排斥する趣旨まで含むとは解されない。

また、地方税法四三二条一項、四三四条（略）の規定は、固定資産税の重要な要素である固定資産の価格等について審査の申出をすることができる機会を賦課決定の前に与え、固定資産の評価という技術的問題に関する争いはできるだけ限り賦課決定の前に処理しておくことが望ましいと考えられたことによるものであるから、上記規定をもって、公務員による違法な固定資産税の賦課決定に対する国家賠償請求を排斥する法律上の根拠と解するのは相当でない。

（略）国家賠償請求訴訟は公務員の違法な行為による経済的損失の填補を直接の目的としているのに対し、行政処分取消訴訟は、処分の効力を排除することを通じて当該処分により権利利益を侵害された者の救済を図ろうとするものであって、両制度は目的を異にしている。（略）国家賠償請求が認められるためには、公務員の故意又は過失の要件の充足が必要になる上、国家賠償法一条一項の違法性と行政処分の取消訴訟における違法性とは別異に解されていることからすると（最高裁判所平成五年三月一日第一小法廷判決・民集四七卷四号二八六三頁参照）、国家賠償請求と課税処分の取消請求とは、その要件も異にしている。そして、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、三年の短期消滅時効と二〇年の除斥期間が定められ（国家賠償法四条、民法七二四条）、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（地方税法一七条の四）と異なる割合による遅延損害金が付加されること等、その効果も異にしていることを併せ考えれば、課税処分の違法を理由とする過納金相当額の国家賠償請求を認めても、不服申立期間の制限等をもって、固定資産評価額の迅速な決定や租税法律関係の早期確定を図ろうとした法の趣旨を直ちに没却する結果になるとまではいえない。」本件大阪地裁堺支部判決の説示は、まさに、冷凍倉庫に対する固定資産税の課税を認めたもので、一連の判決をここに要約したものである。ただし、調査の程度及びその違法性について、本件大阪地裁堺支部判決は言及していない。

〈B〉平成二十二年一月二六日 大阪高裁第二民事部判決

平成二十二年一月二三日大阪地裁堺支部第一民事部判決（平成一九年（ワ）第二一三九号 国家賠償請求事件）が、被告（堺市）の行った原告所有の冷凍倉庫に対する誤った固定資産税の課税に対し、原告の国家賠償請求を認容した。これに対し、被告（堺市）は控訴したのにこたえ、次のように控訴を、平成二十二年十一月二六日棄却した（平成二十二年（ネ）第四八三号）。基本的に原判決を補正したものとなっている。

本件大阪高裁判決は、まず「冷凍倉庫」とは何かについて、次のように述べる。

（基準表が）『塩素、塩酸、硫酸、硝酸その他の著しい腐食性を有する液体又は気体の影響を直接全面的に受けるもの』を単に並列的に列挙するのみで、『冷凍倉庫用のもの』に何ら限定要件を加えていないという文理に照らせば、当該建物が社会通念上『冷凍倉庫』であるということができ、かつ、その用に供されているものと認められれば、各基準表（2）の『冷凍倉庫用のもの』に当たると解するべきである。そして、評価基準の経年減点補正率を定めるに当たって参考とされた旧・減価償却資産の耐用年数等に関する省令（昭和四〇年三月三十一日大蔵省令第一五号）所定の『冷凍倉庫』の定義について、『魚肉類、獣肉類、アイスクリーム類等を凍結状態で蔵置するための冷凍装置を有する等、常時倉庫の内部を冷凍状態に保持するような構造になっている倉庫』をいうとする国税庁長官の通達があったこと（略）、上記定義は一般において日常的に用いられる『冷凍』の語義との間でも何ら乖離がないことに照らせば、各基準表（2）の『冷凍倉庫用のもの』とは、食品類を凍結状態で蔵置するための冷凍装置を有するなど、常時倉庫の内部を冷凍状態に保持するような構造になっている倉庫であり、かつ、その用に供されているものをいうと解するのが相当である。このように解することは、評価基準において、冷凍倉庫が一般用の倉庫に比べて損耗の程度が著しく耐用年数が短いため、経年劣化による価格減少の割合が大きいことを反映させて、冷凍倉庫の経年減点補正率につ

いて一般用の倉庫に比べて減価の割合が大きく設定されている趣旨にも合致するものといえることができる。」

以上のように、本件大阪高裁判決は、「冷凍倉庫」の意義について詳しく補正したあと（略）、「したがって、控訴人は、昭和六三年度から平成一三年度までの間、本件建物の固定資産評価に当たり、本来、冷凍倉庫としての経年減点補正率を適用すべきところ、一般倉庫としての経年減点補正率を適用していたのであるから、過大な課税処分をしていたものといふべきである。」

として、課税庁は過大な課税処分をしていたと本件大阪高裁判決は認定している。

これに反し、不服審査手続を経由しなかったことについて、本件大阪高裁は原審を支持し、ほとんど、補正していない。すなわち、「控訴人は、固定資産税等の課税処分について、地方税法所定の救済手続を経ることなく、その違法を理由として国家賠償請求をすることができるのは、当該課税処分について担当職員に故意又は重大な過失が認められる場合か、又は、当該課税処分が重大かつ明白な瑕疵の存在により当然無効となるような場合に限り解されるべきであるとも主張するが、固定資産税等の課税処分に係る国家賠償請求についてのみ、要件を加重すべき理由は認められず、上記主張は独自の見解であって採用することができない。この控訴人の主張は、公定力を主張しつつ、その範囲を限定することにつながる。国税においても、そうした主張はしていないはずであり、公定力の見解（学説・判例）<sup>(3)</sup>の中においても、少数説のほずである。

さらに、国家賠償法と課税処分との関係につき、本件大阪高裁判決は、次のように判示する。

「固定資産税等の課税処分について国家賠償法一条一項という違法があったか否かを判断するに当たっては、過大な課税処分があった事実をもって直ちに違法であると評価することはできず、公権力の行使を行う者において職務上尽くすべき注意義務を尽くしたか否かによって判断するのが相当である（最高裁判所平成五年三月一日第一小法廷

判決、民集四七卷四号二八六三頁参照。

本件において、評価基準は、一般用の倉庫と冷凍倉庫とで異なる経年減点補正率を定めていることからすると、控訴人担当職員は、『冷凍倉庫用のもの』の意義を正しく把握した上、実地調査及び納税者から提出された資料等に基づき、少なくとも税務担当職員として通常要求される程度の注意を払って、当該建物が冷凍倉庫として使用されているか一般用の倉庫として使用されているかを識別するに足りる程度の調査を行い、評価基準に基づき、固定資産の価格を決定し、固定資産税等を賦課決定する義務があるというべきである。」

本件大阪高裁判決も、最高裁平成五年三月一日第一小法廷判決（民集四七卷四号二八六三頁）の基準に従って、国家賠償法一条一項にいう「違法」があつたか否かを説示して判断しており、「いずれにしても職務上通常尽くすべき注意義務を怠つたものというべきであるから、控訴人担当職員に過失が認められ、本件各課税処分には国家賠償法の違法性があるというべきである。」と補正している。もう少し、詳しく説示してよいかと思われる。

ただ、課税庁側の証人が『冷凍倉庫用のもの』とは、冷気や低温等の影響により当該家屋自体に対する著しい経年減価が生じると認められる倉庫で、『塩素、塩酸、硫酸、硝酸その他の著しい腐食性を有する液体又は気体の影響を直接全面的に受けるもの』や『放射性同位元素の放射線を直接受けるもの』と同等といえるものをいい、単に冷凍された食品等を保存できるという程度の倉庫では足りず、食品の鮮度や栄養分等を生ものと同等度に維持できるように食品の内部まで瞬時に急速冷凍することができ、その状態を維持できるような施設である必要があると解釈し、それに基づき、『冷凍倉庫用のもの』に該当するか否かを判断してきた旨主張し、(略)『冷凍倉庫用のもの』に当たるかどうかが初めて問題となったのは、昭和四九年に建築された本件1建物であるところ(略)、本件建物の次に『冷凍倉庫用のもの』に当たるかどうかが問題となる事例が生じたのは、平成七年



のことであり、その際、先輩職員から上記解釈を採用すべきであることを口頭で教示された」と、供述している。

この供述に対し、本件大阪高裁判決は、「①上記解釈は、基準表の解釈という実務上重要な事項であるにもかかわらず、控訴人において文書化されていないこと、②（略）控訴人において、『冷凍倉庫用のもの』に当たるかどうかが初めて問題となったのは、昭和四九年に建築された本件1建物であるところ、その際に上記解釈を採用するに当たり、具体的にどのような検討がされたかが何ら明らかではないこと、③（略）課長補佐は、本件建物の次に『冷凍倉庫用のもの』に当たるかどうかが問題となる事例が生じたのは、平成七年のことであり、その際、先輩職員から上記解釈を採用すべきであることを口頭で教示された」と供述するが、他方では、その先輩職員が誰であったかは覚えておらず、また、当時、固定資産税を担当していた職員の中に、昭和五〇年前後に本件建物が『冷凍倉庫用のもの』に当たるかどうかを判断する作業に関与したものはいなかったとも供述しているのであって、控訴人において『冷凍倉庫用のもの』に当たるかどうかが問題になる事例がまれにしか生じないにもかかわらず、上記解釈が文書化されないまま、口頭で長年にわたり変わることなく伝えられてきたとは容易に信じ難いことを総合考慮すると、（略）課長補佐等の供述によっても控訴人において上記解釈を前提として経年減点補正率が適用されてきたかどうかは極めて疑わしいというほかない。」と、却けている。長年引き継がれてきた解釈は、課税自主権の尊重という面からいっても、十分ありうる。むしろ、その方が国税庁長官通達とも整合するし、それなりに理解しうるが、成文化されていない。問題となる経年減点補正率基準表は、社会において広く認知されている税務会計における減価償却の方法（定額法）を援用して整備されてきたとすれば、堺市は、課長補佐の証言どおり行ってきたと言えないこともない。となれば、見聞によれば、市町村の租税実務は都道府県の指導に従って行われており、都道府県の租税実務は自治省（総務省）の指導に従って行われている。となれば、そうした指導に反した実務を行ったとすれば、都道府県、自治省（総務省）

との調整を相当綿密に行わなければならないし、総務省の指示（ひいては地方税法という「枠法」）に反して課税したことにのみなりかねない。<sup>(5)</sup> それでは、先輩職員といっても特定の個人でない可能性もあり、先輩職員の氏名を明かすことは不可能である。このことは、大阪の特殊な地域事情を考えれば、判示があいまいな表現となっているのはやむを得ないし、<sup>(6)</sup> むしろ、故意重過失に該当するとも考えられる。

（四）平成二四年一月二五日東京地裁民事第三二部判決（事例六）

① 平成二四年一月二五日、東京地裁民事第三二部は、冷凍倉庫の価格を過大に決定して過大な固定資産税等の賦課処分をしたことに対して知事及び評価担当職員が職務上の注意義務を尽くさなかったとして提起された国家賠償請求を認容した（東京地裁平二一（ワ）第三〇三八〇号。判例タイムズ一三八七号一七一頁所収）。この類型の控訴としては、本稿が扱ってきた名古屋地裁・神戸地裁・大阪地裁のほかに、全国に係属している。<sup>(7)</sup> そのうち、名古屋のケースにつき、最高裁第一小法廷は、平成二二年六月三日（民集六四卷四号一〇一〇頁、判例タイムズ一三二六号九九頁）判決で、国家賠償請求を肯定したところである。それと同趣旨で名古屋高裁民事第一部（岡光判決）平成二二年四月二三日に、国家賠償請求を認容していることも前述した。当然、最高裁は、上告不受理の決定を下している。

本稿では、当初、東京地裁に係属していることは承知していたものの判決を入手できなかったため、今回、織り込むこととする（事例六）。

本件事案は、七人の原告によって提起<sup>(8)</sup> されているが、一部認容された。そのうち、大同冷蔵㈱及び㈱マルハニチロ物流の請求に関し、「各国家賠償請求権の消滅時効は、遅くとも、原告大同冷蔵については平成一八年七月二四日から、原告マルハニチロ物流については平成一八年七月一〇日ころから進行するといふべきであって、本件訴え提起の日である平成二二年八月二七日までに、三年の消滅時効期間が経過しており、被告が本件第二回口頭弁論期日に

おいて上記各消滅時効を援用する旨の意思表示をしたことは当裁判所に明らかであるから、上記各国家賠償請求権は、いずれも時効により消滅したといえることができる。「被告による消滅時効の援用が権利の濫用に当たるといえることができず、これが信義則上許されないものであるということもできない。」として、棄却している。冷凍倉庫をめぐる一連の国家賠償請求訴訟において、この二点を課税庁がこれまで主張してきたのだろうか。少なくとも、「地方税法上も、地方団体の長は、過誤納に係る地方団体の徴収金があるときは、政令で定めるところにより、遅滞なく還付しなければならぬ(同法一七条)」が、固定資産税等の税額を減少させる賦課決定は、法定納期限の翌日から起算して五年を経過する日まですることができるとされている(同法一七条の五第二項)ことによれば、上記の期間が経過した後には固定資産税等の過誤納金を納税者に返還するか否か及びその返還の範囲については、各地方公共団体の判断に委ねられているとみるべきである。」とするのは、やりすぎである。なぜならば、何年間分返すかという問題につき、不当利得の返還とするならば二十年間分認めるべきであるし、地方税法の五年間分から二十年間分に延長する法的措置がとられていたのだろうか。返還の範囲は、法のもとに平等であるべきであるし、ここまで課税自主権<sup>⑧</sup>を認めるのか。それこそ、神奈川県臨時特例企業税条例に対する扱いとは、そごするよう<sup>⑨</sup>に思われる。

②本件判決は、国家賠償法一条一項の違法性に関し、「課税処分において、その前提となる本件各建物の評価や価格決定のような課税要件事実の認定及び課税実体法規の解釈に誤りがあったとしても、それをもって直ちに国家賠償法一条一項にいう違法があったとの評価を受けるものではなく、当該課税処分に関与した担当職員において職務上通常尽くすべき注意義務を尽くさなかったと認め得るような事情がある場合に限り、違法の評価を受けるものと解するのが相当である(最高裁判平成元年(オ)第九三〇号、第一〇九三号平成五年三月一日第一小法廷判決・民集四七巻四号二八六三頁参照)。」とする。本判決は、結果が違法であることと公務員に故意・過失があることが国家賠償諸権

の発生要件となるとの考え方（結果違法説）ではなく、公務員の職務上の義務違反が国家賠償法上の違法であり、故意・過失は別個の要件とならないとの考え方（職務行為基準説）に沿った説示をしている。判例は国家賠償法一条にいう違法性と公務員の故意・過失との関係について職務行為基準説をとっているといわれ、冷凍倉庫に対する固定資産税をめぐる一連の判決において、本件東京地裁判決も、明確に職務行為基準説を明らかにしている。

この原則に従って、本件東京地裁判決も、「都知事が固定資産の価格を決定するに当たり、被告の評価担当職員は、適正に固定資産評価基準を解釈した上、その解釈に従って、实地調査や納税者から提出された書類等を確認・閲覧し、上記解釈に従って当該固定資産の評価を行うなど、税務担当者として通常要求される程度の注意を払って当該固定資産に係る固定資産税等の賦課処分を行うなど、固定資産の価格決定及び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当該固定資産の価格を決定し、固定資産税等の賦課処分を行う職務上の注意義務を負っているというべきである」と判示する。

そして、「本件各建物について、实地調査や納税者である原告らに対する質問を行い、あるいは、原告らから提出された書類等を確認・閲覧し、上記解釈による冷凍倉庫であると判断されれば、本件基準表（２）に定められた経年減点補正率を適用して評価すべき職務上の注意義務を負っていたのに、これを怠り、本件各物について、これらが冷凍倉庫であり、本件基準表（２）に定める経年減点補正率を適用すべきであるにもかかわらず、冷凍倉庫でないとして本件基準表（１）に定める経年減点補正率を適用し、本件各建物の価格を過大に評価したものである。したがって、被告の評価担当職員は、職務上尽くすべき注意義務を尽くさなかったものといわざるを得ない。」「そして、都知事は、被告の評価担当職員が行った本件各建物の重大な評価に依拠して本件各価格決定を行い、これに基づいて本件各賦課決定を行ったものであるから、その職務上の注意義務を尽くさなかったということが出来る。したがって、本件各価

格決定及び本件各賦課決定には、国家賠償法一条一項の定める違法性があるというべきである」と、判示する。これは、職務行為基準説そのものであり、一連の判決をまとめあげたものといえる。

さらに、東京地裁判決は、地方税法及減点評価基準表に対する解釈も、緻密である。被告の陳述によれば、「基準表(2)の『冷凍倉庫用のもの』の意義について、これに関する解釈及び実務の取扱いは分かれていて、依拠すべき明確な判例・学説がない状況の下、平成一八年七月以前は、相応の論拠をもって、『物を冷凍させたり、冷凍させ続ける機能を有する倉庫であって、その構造や使用実態等からして、一般倉庫に比して約二倍もの早さで損耗(劣化)が生ずるもの』と解釈しており、被告の評価担当職員は、上記の解釈に基づき、本件各建物の評価を行ったという。この陳述は、堺市の事例<sup>(10)</sup>における課長補佐の証言に類似するもので、独自のものである。しかし、実地調査の結果でも「本件各建物は、いずれも本件基準表(2)の『冷凍倉庫用のもの』であるとは認められなかったため、本基準表(1)の経年減点補正率を適用して評価した」という。それでは、二重の基準である。これに対し、裁判所は、「本件基準表(2)の『冷凍倉庫用のもの』の意義については、文理解釈上前記(2)イ(イ)のとおり(以下、引用。『冷凍倉庫用』との語は日常的に用いられており、物を冷凍させ、又は冷凍させた物を冷凍させた状態で保存することができる機能を有する倉庫を意味する語であるということができ、上記のように「本件基準表(2)が対象とする三つの類型のものが並列的に記載されており、『冷凍倉庫用のもの』との定めには何らの語も付加されていないことからすれば、本件基準表(2)にいう『冷凍倉庫用のもの』とは、その文理解釈として、物を冷凍させ、又は冷凍させた物をその状態で保存することができる機能を有する倉庫を指すと解すべきである。)解釈すべきであり、被告に解釈の裁量を認めることはできないのであって、本件各価格決定の当時、被告主張の上記解釈が有力であったことがわける証拠もないことを考慮すれば、被告主張の上記解釈は、結局のところ、独自の見解に過ぎず、被告の評

価担当職員や都知事の行為の違法性や過失を否定する論拠とはならないといわざるを得ない。」と判示している。大阪・名古屋の事例と、結局、同一に帰する。

大阪でもみられた独自の見解について、東京地裁は、「被告主張の上記解釈が有力であったことをうかがわせる証拠もない」とともに、「被告主張の解釈に基づき倉庫の評価を行うとなると、『その構造や使用実態等からして、一般倉庫にして約二倍もの早さで損耗（劣化）が生ずるもの』であるところ、評価の担当職員がこれを行っていたことを示す具体的な証拠はなく、そもそも、このような作業は非常な困難を伴うことが明らかであって、固定資産評価の実務においてこれを行うことは現実的でないと考えられるから、（略）上記記載は採用することができない。」と判示している。それだけ詳しく説示したことは、本省の解釈と現場の解釈において、差があることを指摘したものとええよう。

それにしても、誤課税を救済しようとしながら、消滅時効を援用することは、地方税法一七条の五第二項の趣旨に反するのではないか。なにゆえに、東京の事例で判示されるのか理解できない。

（五） 平成一八年三月二四日大阪高裁民事部判決（事例七）

（一） 本稿では、冷凍倉庫に対する固定資産税の誤課税を扱ってきた。けれども、誤課税の救済の可否は、固定資産税そのものは勿論、地方税一般、さらには国税一般、さらに公債権に波及する。本稿の対象を冷凍倉庫に限定したのは、資料が冷凍倉庫の誤課税の一事例に因与する機会があり、また、「固定資産税制度に関する調査研究」<sup>(1)</sup>を入手できたからである。さらに、「固定資産税に関する判例詳解」というあるグループの判例研究にも接したところである。そこで、過納固定資産税等相当分の誤課税に関する救済の例として、平成一八年三月二四日大阪高裁判決（判例地方自治二八五号五六頁。平成一七年（行コ）第一二二号）を、以下考察する。この判決は、大阪高裁の判決でもあり、

対比して考察するにふさわしいものと考える。

本件事案では、神戸地裁平成一七年一月一六日判決（判例地方自治二八五号六一頁）は神戸市に対し国家賠償を認定した。神戸市の控訴に対し、大阪高裁平成一八年三月二四日判決（判例地方自治二八五号五六頁）は、過失相殺を一部認めたものの、神戸市に対する国家賠償請求を認定した。さらに、神戸市からの上告受理申立てに対し、最高裁は平成一八年一〇月一二日付で、不受理決定を行い、大阪高裁判決が確定している。<sup>13)</sup>

本事案では、神戸市北区長（Z）は、平成八年度から同一五年度までの間、原告（所有同区所在の本件宅地（訴外Nと共有）につき、「住宅用地の特例（地方税法三四九条の三、七〇二条の三）を適用せずに固定資産税・都市計画税（以下「都市計画税等）」を賦課徴収した。Zは、平成一六年四月二八日付で、住宅用地の特例を適用して平成一一年度ないし同一六年度の固定資産税等の課税標準額を修正し、その旨をXに通知するとともに、平成一六年四月三〇日付で上記期間の固定資産税等につき税額変更の賦課決定をし、同日付で固定資産税等の納税通知書を原告に送付後、同年八月三一日までに、平成一一年度ないし同一五年度の固定資産税等の過誤納金（還付加算金を含む）を原告に還付するか、又は同一六年度の本件宅地の固定資産税等に充当した。しかし、課税庁は、平成八年度ないし同一〇年度の賦課処分（本件課税処分）につき過大となった固定資産税等については、原告の還付請求に依じていない。そこで、原告は、①主位的請求として平成八年度ないし一〇年度の固定資産税等の過大納付税額の還付、及び慰謝料六〇万円の支払を求め、②予備的請求として、上記期間の固定資産税等の過大な賦課徴収が違法であるとして、損害金三六万円余の支払いを求めて提訴したものである。

(2) 神戸地裁は、「本件課税処分は、住宅用地の特例を適用しなかったものであり、その瑕疵は、明白であるとしても、課税要件の根幹ではないから、当然に無効と解することはできない。(略) 同課税処分により過大に納付し

た税額相当額の還付請求権は、平成一七年一月一七日の本訴提起前にすべて時効消滅していると解さざるを得ない」し、「原告がその財産的損害の賠償を受けることによってなお回復できない精神的損害を被ったというべき特段の事情があることを認めるに足りる証拠はない」として、地方税法に基づく還付請求を却けた。

ついで、「国家賠償請求は、行政処分の効果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、当該処分が取消し得べき瑕疵にとどまる場合であっても、あらかじめ当該処分について取消判決を得なければならぬものではない（最高裁昭和三六年四月二一日第二小法廷判決、民集一五卷四号八五〇頁）。課税処分についても、取消訴訟とその違法を理由とする国家賠償請求とが実質的に目的を同じくするといえる場合があるとしても、その他の点では他の行政処分一般と異ならないから、別異に解すべき理由はない。（略）公定力の存在が、課税処分を含む行政処分の違法を理由とする国家賠償請求訴訟の妨げにならないとすると、この国家賠償請求訴訟が認められないとする根拠は乏しくなる。（略）課税処分の取消訴訟とその処分の違法を理由とする国家賠償訴訟とは、要件を異にし、後者が認容されるためには、加害公務員の故意又は過失を要するから、取消しうべき課税処分であるからといって、当然に国家賠償請求が認容されるわけではない。換言すれば、課税処分の違法を理由とする国家賠償請求が認容されたことによって、取消訴訟制度の趣旨が没却されることにはならない。（略）賦課課税方式を採る固定資産税及び都市計画税の課税処分の過誤については、国家賠償法による救済を否定することの不当性が特に顕著となる（略）」とし、「違法な課税処分により損害を被った者は、当該課税処分を取り消すことなく、当該課税処分の違法を理由として国家賠償法一条一項に基づく請求をすることができるというべきであるから、本件課税処分が取り消されていないことは、原告の予備的請求を排斥する理由にはならない」として、予備的請求を認容した。



そして、神戸地裁は、最高裁平成一六年二月一七日判決（集民二一五号九七五頁）を次のように引用している。準備書面にあるのか不明であり、判例地方自治二八五号の解説にも引用していることからみると、国賠否定説を採用しなかった判例（すなわち、肯定説<sup>(14)</sup>）を、最後に引用して、自己の見解を補足したものと考えられる<sup>(15)</sup>。

「最高裁平成一六年二月一七日第二小法廷判決《集民二一五号九七五頁》は、固定資産税及び都市計画税の賦課決定に対する審査請求をし、これに対する裁決がなされる前に、同賦課決定の違法を理由として納税額相当額等の賠償を求める国家賠償請求訴訟が提起された事案につき、この訴訟を提起することが妨げられる理由はない旨判示して、本訴における被告の前記主張と同旨の原審の判断を是認することができなとするものであり、同判決は、違法な固定資産税及び都市計画税の賦課決定につき、公定力が排除されていない時点で、取消訴訟を提起することなく国家賠償法に基づき損害賠償請求することを許容する趣旨と解される。」

(3) 平成一七年一月一六日神戸地裁判決（判例地方自治二八五号六一頁。平成一七年《行ウ》第八号）に対し、被告課税庁は前述のとおり控訴した。これを受けて、大阪高裁は、平成一八年三月二四日判決（平成一七年《行コ》第一二二号。判例地方自治二八五号五六頁）を行い、原判決を変更し、一部を認容し、一部を棄却した。本件大阪高裁判決は、冷凍倉庫に対する固定資産税の誤課税の事例ではないが、固定資産税の誤課税に対する救済の先例である。しかも、この大阪高裁平成一八年三月二四日判決に対し、平成一八年一〇月一二日付で最高裁は上告を不受理とする旨決定した。このことは、冷凍倉庫に関する固定資産税の誤課税を救済したリーディング・ケースとされる平成二二年六月三日最高裁第一小法廷判決に先立ち、固定資産税の誤課税を不服申立てを経ずに国家賠償請求を認容したもので、最高裁は、このケースで誤課税と国家賠償との関係について、結論を出しているというのは、言いすぎではない。大阪高裁平成一八年三月二四日判決は、まず控訴人担当職員が「被控訴人に対し、本件課税処分に基づき、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一条一項にいう違法があったと評価されるか否かは、単に本来住宅用地の特例の適用があるのに適用しなかったという結果だけで決せられるものではなく、住宅用地の特例の適用に関して、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決するのが相当である（最高裁判所平成五年三月一日判決、民集四七巻四号二八六三頁参照。）と、原則を述べる。国家賠償法一条は、職務行為為基準として判断適用されるものである。

これをふまえて、「固定資産税及び都市計画税は、申告納税方式ではなく、賦課課税方式を採用していること及び同特例の要件を充たす土地につき控訴人は、同特例の要件を充たす土地につき控訴人は、同特例を適用するか否かの裁量を有しないと解されることからして、控訴人担当職員は、個別住民が市税条例四四条の二に基づく申告をしていない場合であっても、個別住民に対する関係で、同特例の適用要件の有無を調査し、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義務を負い、これに違反したときは、国家賠償法一条一項の適用上違法の評価を受けると解するのが相当である。（略）

一般に、納税者の申告がなくとも、住宅用地の特例の適用の可否は、控訴人が有する住民票・土地課税台帳等の資料及び実地調査等から認定することが可能であり、本件土地について、これらの手段によっても住宅用地の特例の適用の可否の判断に困難を伴うなどの特段の事情が存した旨の主張立証はないから、控訴人（略）が平成八年度以降、本件土地について住宅用地の特例を適用せずに本件課税処分をし、それに基づき、過大な固定資産税等を賦課・徴収したことについては、国家賠償法一条一項の適用上違法であるというべきである。」と判示する。この賦課の手続は、冷凍倉庫に対する固定資産税の賦課の手続と同じである。異なる点は、住宅用地の特例には裁量の要素があると控訴人が強く主張しているのに対し、冷凍倉庫用の場合は、いわば、あてはめのまちがいの事例である。けれども、正し

く評価すべきことにはかわりがないので、国家賠償法一条一項の違法性の可否の問題は、冷凍倉庫の場合にも通用する問題である。

地方税法第四三四条二項の争訟方式の排他性と国家賠償法との関係について、大阪高裁は、かなり詳細に判示している。「判例地方自治」が判決を紹介するのに、なにゆえに、この部分を紹介しなかったのか不明である。なぜならば、冷凍倉庫に対する課税税に関する一連の訴訟において、全ての事例において課税庁は、この地方税法四三四条二項の争訟方式の排他性を主張しているからである。<sup>(17)</sup>

平成一八年三月二四日大阪高裁判決は、地方税法第四三四条二項の争訟方式の排他性と国家賠償法との関係につき、次のように判示する。

「なるほど、住宅用地の特例の適用の有無に関する事項は、固定資産課税台帳の登録事項であること、同登録事項に関する争訟方法は、地方税法上、固定資産評価審査委員会に対する審査の申し出及び同委員会の審査決定の取消しの訴えに限定されていること、被控訴人が本件課税処分につき、これらの手続をしていないことは、控訴人主張のとおりであるが、これらあくまで税法上の手続であって、法令上、これらの手続を経ない限り、国家賠償訴訟を提起できないという根拠は見出し難いものというべきである（最高裁判所昭和三六年四月二一日判決・民集一五卷四号八五〇頁参照）。

そもそも、台帳課税主義や台帳記載事項の不可争的效果ないし公定力といっても、固定資産税等の技術的性格により定められた税法上の一種のテクニクでないし擬制にすぎず、固定資産税等の課税処分の主体に固定資産課税台帳の記載事項について何らの審査権限も認められていないというような場合であれば格別、現実には、控訴人が主張しているとおり、固定資産の価格等の決定、当該固定資産の価格等の固定資産課税台帳への登録、それに基づく固定資産

税等の課税処分というのは、いずれも控訴人職員により行われる固定資産税等の賦課・徴収が国家賠償法上違法か否かの判断においては、その一連の手續の全体を通じて判断すべきであって、台帳の登録に税法上特別の意味が与えられているからといって、固定資産課税台帳の登録の前後によって手續を峻別して、台帳登録事項が誤っていても、それに対する法定の不服申し出がない以上、それまでの過誤については免責され、台帳に基づいて固定資産税等を課税した以上違法性がないなどと判断することは到底許されない。(略) 処分の取消訴訟の適法要件である行政不服申立てや出訴期間の規制は、課税処分に関する国家賠償請求訴訟のように、行政処分の効果と損害の内容が同一である場合に限らず、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、当該処分が取消し得べき瑕疵にとどまる場合であっても、あらかじめ当該処分について取消判決を得なければならぬものではないから(前記各最高裁判所判決参照)、行政処分の効果を損害の内容が同一であるか裏腹の關係にある場合だけをそれ以外の場合と峻別して、前者の場合だけ別異に扱うべき法令上の根拠は見出し難い。また、法一七条の五条五項は(略)あくまで課税処分の早期確定の要請から規定されている、課税庁に対する制約にすぎず、不法行為の被害者が国家賠償請求をする際の制約根拠とはなり得ない。

(略) 行政処分の効果と損害の内容が同一であるが裏腹の關係にあるとはいっても、行政処分が違法な場合は必ず国家賠償も認められるという關係にあるものではなく、国家賠償請求が認められるためには、当然のことながら、国家賠償法上の各要件の充足が必要である上、損害賠償請求権は三年の短期消滅時効にかかり(略)、後記のとおり、過失相殺の適用もあるから、本件のような場合に国家賠償請求を認めたからといって、必ずしも処分の取消訴訟の法の規制を潜脱する結果になるとも言い難い。」

本件平成一八年三月二四日大阪高裁判決は、それに引きつづき、「固定資産税等は、申告納税方式ではなく、賦課

課税方式を採用していること、住宅用地の特例の適用の可否は、控訴人が有する住民票、土地課税台帳等の資料及び実地調査等から認定することが可能であり、本件土地について、これらの手段によっても住宅用地の特例の適用の可否の判断に困難を伴うなどの特段の事情が存した旨の主張立証は<sup>18</sup>なく、提訴人は「少なくとも過失があったものと認められ」、「基本的には自ら課税要件を認定して課税すべきであるから、土地所有者の不申告を理由に、固定資産税担当職員の過失を否定することはできないし、本件の場合、現に、法の規定する実地調査等の手段によれば、適正な課税が可能であると解されるのであるからなおさらである」と、担当職員の過失を認定している。若干、認定が抽象的であることは否定できないうえに、被控訴人は「市税条例により申告を義務づけられている（違反には過料の制裁まで科せられる。）<sup>19</sup>にもかかわらず、正当な理由なく所定の申告をせず、しかも毎年控訴人から送付される納税通知書及び課税明細書を子細に検討すれば、本件土地について住宅用地の特例の適用がされていないことが判明するの<sup>18</sup>に、控訴人が自ら過誤に気づき平成一六年に是正手続を採るまで過誤に気づかず、何らかの不服申立ても行わなかったのであるから、被控訴人についても、損害の発生及びその増大につき過失があるのは明らかである。」として、「諸般の事情を考慮し、「被控訴人の損害額からその三割を控除するのが相当である」として、過失相殺を行った。

しかし、本件大阪高裁平成一八年三月二四日判決が指摘するように、通知書・明細書が住宅特例が適用されていることがわかりやすくなっているであろうか。神戸市北区であれば、宅地であると理解しても無理ではあるまい。神戸市北区は、神戸市兵庫区の一部であった地域であり、原告は当然宅地と扱ってもらっていると誤解<sup>18</sup>してもやむを得ないと解する。そこまでのならば、平成二四年一月二五日東京地裁判決で敗訴した一部原告の場合、法務部がしっかりしているはずで、過失相殺されてもやむを得ないであろう。公定力に<sup>19</sup>関し、結果的に中間説をとっていると理解することができる。

#### 四 固定資産税の誤課税の救済

(1) 誤課税、すなわち、課税要件に合致しない課税が行われている場合、課税要件に合致するように改められなければならない。<sup>(20)</sup>この場合、課税庁は更正により是正できる。これに対して、納税者からは、修正申告や更正の請求により是正することができる。修正申告や更正の請求には一定の制限があることは事実である。更正の期限及更正の請求の期間について最近改正されたが十分ではないし、課税庁がこれを逆に利用することもある。すなわち冷凍倉庫に対する固定資産税の誤課税に関する課税庁の一連の主張がそうである。

これに対し、誤課税の是正をどうするのか。本稿は、冷凍倉庫に対する一連の固定資産税の誤課税の事例を中心に、このことを考察しようとするものである。

(2) 固定資産税の賦課処分は、金銭徴収・給付を目的とする行政処分であり、賦課課税方式により確定する。これに対し、国税の更正処分は、同じ金銭徴収・給付を目的とする行政処分であるものの、申告納税方式である。両者の間には、課税方式を大きく異にしている。

なお、冷凍倉庫課税の参考事案として引用される復帰前の沖繩における違法な物品税賦課処分についての福岡高判那覇支部昭和五二年三月二五日（訟務月報二三卷四号六七〇頁）は、国家賠償を否定したが、別訴で課税処分を否定している。その事例では、関税も申告課税方式ではあるものの、通関の際に納付する。そして、復帰前の沖繩の場合、正文となるのは英文であり、課税は別訴で違法とされても、国家賠償請求を認容するのは、無理である（職員の行為に責任は問えない）。同様に、農地買収計画の無効確認訴訟の訴えの利益を否定した最判昭和三六年四月二一日判決

(民集一五卷四号八五〇頁)の場合、裁判所が農地改革を否定できるとは思えない。たしかに、行政処分<sup>(21)</sup>の公定力は、当該処分によってもたらされた損害賠償請求訴訟を排斥しないと見る見解は定説となっているといえよう。

(3) とはいえ、行政処分に対する国家賠償訴訟を認める例があり、公定力を無制限に肯定するわけにはいかない。そもそも、行政法において、一定の歴史的に条件づけられている(たとえば、マイヤー法学<sup>(22)</sup>である)。だとすれば、現代社会において行政と個人の結合をめざす場合、無制限に公定力を認めるわけにはいかない。だからこそ、その範囲<sup>(23)</sup>が問題となる。

一連の冷凍倉庫に対する固定資産税の事件において、公定力が行政側の武器として登場しているが、平成二二年一〇月一五日最高裁判決<sup>(24)</sup>では、納税者側の武器として登場している。そして、行政法のテキストには、現在、公定力という用語が登場しないものも存在するし、行政法学でも行政訴訟において公定力の機能を極限にまで縮小してきた行政法学の歴史に鑑みると、公定力の概念を単純適用し、争訟手続を経由することなく国家賠償の請求を行うことを否定<sup>(25)</sup>することは、税務行政学及公定力の理論を、かえって否定することになると考える<sup>(26)</sup>。

(4) 行政処分<sup>(27)</sup>の公定力(=取消訴訟の排他性)は当該処分によってもたらされた損害の賠償請求訴訟を排斥しないと見る見解(国家賠償肯定説)は定説とされてよい(最高裁昭和三六年四月二一日判決(民集一五卷四号八五〇頁)、最高裁昭和五年五月二六日判決(民集三三卷三号六八九頁)<sup>(27)</sup>)。

しかし、係争の行政処分が、金銭の徴収・給付を目的とする処分である場合は、当該処分の違法を理由とする国家賠償訴訟は、処分取消訴訟と効果が同一に帰し、前者を認めることは後者の排他性すなわち当該処分の公定力と抵触すると、早期に山内一夫教授が指摘された<sup>(28)</sup>。この見解を、官庁側が長年採用してきた。本稿で取りあげた判決において官庁側が主張してきているほか、多くの有力説が山内説を引継いでいる<sup>(29)</sup>。

けれども、浦和地判平成四年二月二四日（判例時報一四二九号一〇五頁、判例地方自治九八号三〇頁）は、固定資産税について軽減特例措置の適用を看過したため過納となった過納分につき提起された国家賠償請求を認容した（八潮市訴訟）。このほか、復帰前の沖繩における違法な物品税賦課処分につき税関吏の賦課処分に対し那覇地判昭和五〇年七月一六日（訟務月報二二卷九号一八〇七頁）は処分が取り消されないまま損害賠償を認容した<sup>(30)</sup>こともある。それにつき、本稿において取り扱ってきた判例によって、判例においても、公定力を否定して損害賠償を認容する動きが固まりつつある。

その期間中も、肯定説も有力であったことは事実である。たとえば、阿部泰隆教授・遠藤博也教授も肯定説を説かれる<sup>(31)</sup>。取消訴訟にはない要件である故意・過失の要件を厳格に解することによって、否定説のあげる問題点を回避する見解も肯定説に含めることができる<sup>(32)</sup>。

さらに、国家賠償請求による回復を原則として否定すべきとして論じられてきた確井光明教授も、「例外として、国家賠償請求による回復を認めるべき場合がありうると思われる。」と改められている<sup>(33)</sup>。そして、塩野宏教授も、「故意又は重過失によるものと考えるべきであろう」とされている<sup>(34)</sup>。となれば、公定力は無制限に解すべきではないと考えられる<sup>(35)</sup>。

(4) 「課税処分による損害の賠償請求について、「取消違法」と「国賠違法」の関係が、問題となっている<sup>(36)</sup>。「取消違法」とは、課税処分が維持される価値のあるものか否かが問われる場面での処分自体の評価の問題であるのに対し、「国賠違法」とは、公務員の行為によって納税者に不利益が生じたことにつき、不利益を生じさせた側に損害賠償の責任を求めべきかどうかという意味合いで非難可能性の有無が問題となる場合における評価の問題である。「国賠違法」と「取消違法」とは必ずしも一致しないこともありうる<sup>(37)</sup>。これに対し、取消訴訟において処分の違法性が認



められるときは国家賠償法上の違法性を認められるとする立場の中には、「公権力発動要件の欠如」ととらえるべきとする見解もある<sup>38)</sup>。取消訴訟の結果と国家賠償の結果が、それぞれの公務員が実際に行う職務行為規範に若干の差異を持たせることにより、それぞれの役割を十分に発揮させ、全体として不適正な課税を是正させる結果となればよいのではないか。だとすれば、取消訴訟の結果と国家訴訟の結果が違う結果となつてよいと考える。

このことは、取消訴訟と通脱事件の結果が違う現象もみられることにも、うかがえる。そのために、脱税事件の付表として、通脱額の対象をまず欄がつけられることがある（その中でくいちがいが生じる）。場合によっては、脱税事件では全面有罪となり確定しても、課税取消訴訟の控訴審で取り消されることがある（例えば、いわゆる「つまみ申告」の事件）。もっとも、この事例では、結局、最高裁でも課税が認められている。違法性とは、結局、ある法規範に反するにすぎず、それ以上のものでもない。だとすれば、それぞれの違法性の程度が異なつてよいし、最高裁も認めていると解することができる。

なお、冷凍倉庫の一連の訴訟において、地方税法の四〇八条の実地調査が行われてないとして、納税者側は主張している。国税の訴訟においても、実地調査がなされていなしとして多数の主張がされてきた。この両者の「実地調査」に差はないと考えるべきである。もともと、税務訴訟では実地調査が適法であるか盛んに争われてきた。その結論を、冷凍倉庫でも争われてきたと考える。したがって、地方税法一〇八条の実地調査は、部分的・概観的調査で足り<sup>39)</sup>るとすることに、私も異存はない。

けれども、地方税法四〇八条の年一回の実地調査が実質的に訓示規定におわつているとの指摘もある<sup>40)</sup>ところであり、十分に実地調査が行われていないことも事実である。一連の冷凍倉庫では、クーリング・タワーの有無さえ調査されていないのであり、調査に際して完全な防寒装備がなく冷凍倉庫に入ろうとする課税職員もいる。課税自主権を主張

する以上、十分に実地調査や滞納処分を行えるようにするべきである。戦前は附加税主義であったから、早急に整備することは困難ではあると思う。国税通則法の改正を受けて、国税の税務調査のあり方も再検討されており、地方税当局も十分に実地調査のあり方について、再検討されるべきである。

## 五 まとめに代えて

標題からすれば、固定資産税の課税の救済をめぐる問題を、できるだけ広く考察すべきであるが、副題に示すように、冷凍倉庫に対する課税を中心とせざるを得なかった。手続面についても、より詳しく考察すべきであるが、別稿に委ねる。

固定資産税は、地租に由来する租税であるものの税としての性格が変化しているほか、賦課課税が貫かれている。国税が申告課税方式を原則とするので、国税に関する判例を、自己の都合にあわせて引用すべきではない。特に、固定資産税は、国税（とくに、法人税及所得税）以上に課税庁の処分の側面が強くなる。それだけに、固定資産税の賦課処分が国賠違法となる可能性が高い。

固定資産税の法令の制定及運用を考えると、国賠の違法性及取消違法性を帯びる可能性は強い。冷凍倉庫にはクーリング・タワーが必要不可欠なのに、それを実地にたしかめることなく、クーリング・タワーのない冷蔵庫とまちがえることは、まさに重大な違法性があると言わざるを得ない。固定資産税の課税方法を全面的に改める必要がある。同様に、住宅特例を適用されなくとも、納税者は救済される可能性は高い。

(1) 同じ一月二三日、神戸地裁も企業十一社が神戸市及び尼崎市の冷凍倉庫に関する誤った課税を否定した。これに対し、市の担当課長は、「市の主張が認められず残念だ。判決を精査し対応を検討したい」と述べている(神戸新聞)。本件事例の第一審・大阪地裁判決と同趣旨の対応である。

(2) 富永浩吉「家屋評価における経年減価の考え方と『冷凍倉庫』『冷蔵倉庫』等の取扱い」(上)・(下)、税二〇一〇年九月・一〇月号参照。これによれば、平成六年度においても経年減点補正率基準表の改正が行われた。大阪と名古屋の事例をふまえて改正が行われたのであろう。この取扱いを、パブリック・コメントにかけ、その結果を総務省が変更したのは、年金にかかる所得税と相続税の二重課税に伴う処理と名古屋と大阪における「冷凍倉庫」の事例を参考にしたと考えられる。

もっとも、富永浩吉氏は、「冷凍倉庫用のもの」を「冷蔵倉庫のもの」に戻すべきとする。そして、「それによって改正経緯とも整合し、さらに、評価、課税の現場における将来の混乱を回避することにつながる」とする。

この見解は、現場サイドにウェイトを置きすぎる。現在の固定資産税の現場を考えるとわからないわけではないが、納税者からすれば、法人税の実務にあわせるべきである。富永浩吉氏の見解によれば、最高裁の判決の意義は薄れる。

(3) 小澤道一「課税処分に係る取消訴訟制度の排他的管轄と国家賠償請求との関係——判例・学説の分析と検討」(上・下)判例時報二〇六一号・二〇六二号参照。

(4) 富永浩吉「家屋評価における経年減価の考え方と『冷凍倉庫』『冷蔵倉庫』等の取扱い」(下)「税二〇一〇年一〇号一四〇頁。それでは、判決後、経年減点補正率基準表を旧に戻すことは、理解し難い。

(5) 冷凍倉庫に対する固定資産税の課税が問題になっている現状を、大阪府知事が知らないはずはない。となると、大阪府及び自治省(総務省)との調整が必要となる。そのことを考えると、説得力のない準備書面となったのもやむを得ない。

なお、控訴人の主張は、塩野宏・「行政法I」(第五版)一四八頁あるいは占部裕典「租税法の解釈と立法政策」八〇五頁以下によるものと思われるが、国家賠償法一条の文理に反する結果となる。

(6) たとえば、共同相続人間の財産隠匿における無申告加算税の可否が問題となった事例(大阪高判平成五年一月一九日行裁例集四四卷一・二二三号一〇〇〇頁)で、共同相続人が市役所に相続財産の状況を問合せたところ、市役所に開示を拒否されたことが、無申告の「正当理由」となると原告は主張しているが、大阪高裁は、あっさり「正当理由」とならないとした。この扱いについて、東京の学識経験者は問題とされるが、相続財産を銀行に貸し、銀行の支店長があいさつに来ていること、こ

の事例の舞台がテレビドラマのモデルとなっていること及びドラマの中に大阪の特殊事情が隠されていること（大阪府も熟知の事実である）等を考えあわせれば、判示があいまいになっているのは、やむを得ない。

- (7) 判例タイムズ一三八七号の解説によれば、福岡地裁・仙台地裁等にも係属している。これは、冷凍倉庫の所在地を考えれば納得できる。このほか、静岡・千葉・津各地裁に係属しているのではないか。

- なお、前述の判例タイムズの解説は、「一部については高裁の判断も示されていた。」とあるのは、やや不正確な記述である。  
(8) 金子宏「租税法（第十八版）」九三頁・九四頁参照。

- (9) 国・地方公共団体の徴集し過ぎ分を二十年も遡って返すこと自体、不当利得と認めただのではないのか。それならば、個別に返還の範囲を自由に決めてよいというのはいきすぎであり、臨時特例企業税条例を否定することと首尾一貫しない。

- (10) たとえば、堺市の事例において先輩より教えられたという解釈も独自のものである。各課税庁には、そのような独自の解釈・言い伝えがあるということであろう。

- (11) 「固定資産税制度に関する調査研究——判例資料集」財団法人資産評価システム研究センター（平成二十二年三月）及び「固定資産税の制度に関する調査研究——固定資産税の判例の分析に関する調査研究——」財団法人資産評価システム研究センター（平成二十二年三月）。

- (12) 「固定資産税に関する判例詳解」地方税、二〇一〇年九月号ないし二〇一一年二月号所収。担当者は、阿部雪子・宮本十至子・手塚貴大・柴由花・松原由里。

- (13) 日下文男「誤課税・誤徴収と国家賠償——神戸市過納固定資産税等相当分国家賠償請求事件を素材として」税二〇〇九年一月号一五六頁以下。とくに、一五七頁。

- この論文は、前に言及した名古屋高判平成二十二年四月二三日をふまえ執筆されたことが、注の中で明らかにされている。

- (14) 増田英敏・判例評釈五六四号一五頁（判例時報一九二二号一七七頁）参照。

- (15) 本件大阪高裁判決（平成一八年三月二四日判決）と同様に、「行政不服審査上の異議申立て又はこれに続く取消訴訟」と「租税の賦課処分が違法であることを理由とする国家賠償請求」の「両者はその制度の趣旨・目的を異にし、租税の賦課処分に關することだからといって、その要件を具備する限り国家賠償請求が許されないと解すべき理由はない。」と判示した裁判例として、浦和地裁平成四年二月二四日判決（判例地方自治九八号三〇頁）参照。及、山代義雄の評釈（判例地方自治一〇〇号

一〇九頁）参照。

(16) 準備書面において言及したのか否か、確認できなかった。日時的には準備書面に織り込まれたはずである。

(17) この論理を、自己の利益になるはずの理由として、その論文は採りあげなかった可能性がある。もっとも、冷凍倉庫をめぐる一連の訴訟において、課税庁側は、排他性を強く主張しているから、課税庁側は一連の大阪高裁判決を大いに参考としたはずである。

(18) 六甲山系に近接した芦屋市の土地に関する判決昭和五三年五月一〇日判決（判例時報九二九号）参照。ただし、この原告は不動産会社である。

なお、この芦屋市の土地の近くから、トンネルを抜けた近くに、平成一八年三月二四日大阪高裁判決の問題となった土地が存在する可能性がある。また、この芦屋市の事例の土地と、最高裁判平成二一年六月五日第二小法廷判決（判例時報二〇六九号六頁）の土地及び大阪高裁判平成二一年六月五日第二小法廷判決の係争地は近接している。それならば、課税庁は十分に留意すべきである。

(19) 敗訴した納税者は、同業の冷凍倉庫業者が係争している事情を知っていたはずであるし、法務部もしっかりしているはずである。大阪・名古屋高裁の一連の判決をみれば、対応できたはずである。

(20) 水野武夫「誤った課税の是正のあり方」税法学五六六号三八二頁。小早川光郎「課税処分と国家賠償」藤田宙靖博士・東北大学退職記念『行政法の思考様式』（以下、「小早川」という。）所収。人見剛「金銭徴収・給付を目的とする行政処分の公定力と国家賠償訴訟」都立大学法学三八巻一号一五七頁参照。

(21) 人見剛「金銭徴収・給付を目的とする行政処分の公定力と国家賠償訴訟」東京都立大学法学会雑誌三八巻一号一五七頁以下、とくに一五八頁。（以下、「人見」という）

(22) 塩野宏「オットー・マイヤー行政法学の構造」有斐閣。

(23) 田中二郎「行政行為論」有斐閣。

(24) その一審および控訴審について、訟務月報五六巻二号。

(25) その代表として、凶子善信「新しい納税者救済としての国家賠償請求訴訟を考える」税六七巻一〇号一三頁。

(26) 首藤重幸「税務訴訟における『公定力』の危険性」税務弘報二〇一一年三月号二頁。もっとも、立法的意見も示されている。

「公定力」の概念自体を、公法学会の質疑応答の中で、かつて、東京大学教授が「ゆらいでいる」と、言及したこと自体を想起させるべきである。

- (27) 「人見」一五七〜一五八頁。
- (28) 山内一夫「行政行為の公定力について―違法な更正処分と国家賠償」山内・雄川編『演習行政法』四七頁以下。「人見」一五八頁。
- (29) 「人見」一六一頁〜一六二頁。村重慶一「損害賠償(1)―一般的問題」裁判実務大系(20)『租税争訟法』三四六頁。
- (30) 但、控訴審の福岡高判那覇支部昭和五二年三月二五日、訟務月報二三卷四号六七〇頁)は、前述のとおり、原審を棄却した。「人見」一六二頁。
- (31) 本稿の判例の中の説示にも、又課税庁側の主張にも、この回避がうかがえる。
- (32) 確井光明「租税法における実体的真実主義優先の動向―更正の請求の拡充及び固定資産税課税誤りの救済」山田二郎先生喜寿記念 納税者保護と法の支配」一九頁、信山社。
- (33) 塩野宏「行政法Ⅱ(第二版)」有斐閣、一三七頁。
- (34) 高木光「公定力と国家賠償請求」水野武夫先生古稀記念論文集 三頁、法律文化社。
- (35) 「小早川」四三二頁〜四三三頁。
- (36) 「小早川」四三二頁〜四三三頁。
- (37) 「小早川」四三二頁〜四三三頁。最高裁判平成五年三月二一日判決(民集四七卷四号二八六三頁)。
- (38) 「小早川」四三六頁が引用される宇賀克也「国家補償法」四六〜六八頁参照。
- (39) 関子善信「固定資産税の実地調査の法的位置づけと課題―地方税法四〇八条の解釈を中心として」税二〇一〇年五月号一二頁。
- (40) 柴由花「固定資産課税台帳に登録された価格と地積と不服申立てと立証責任の問題」税二〇〇九年八月号四頁。