
判例研究

固定資産税等過納金相当額と 国家賠償請求

(平成22年6月3日最高裁第一小法廷判決、
平成21年(受)第1338号、損害賠償請求事件、
破棄差戻し、民集64巻4号1010頁)

高橋 祐介

【事実の概要】

一 (1) X(原告、控訴人、上告人)は、倉庫業(物品の冷蔵及びその保管)を営む法人であるが、昭和54年に冷凍物を保管するための倉庫(以下、本件倉庫という)を建設し、所有してきた。同倉庫の所在するY(被告、被控訴人、被上告人。名古屋市)の訴外A区長は、昭和55年以降本件倉庫の価格を決定した上で、昭和62年度以降、本件倉庫の固定資産税及び都市計画税(以下、固定資産税等という)につき賦課決定(以下、本件各処分という)を行い、Yがこれに基づき納税してきたところ、平成18年度の家屋価格等縦覧帳簿縦覧期間中(地法416条1項)である平成18年4月上旬ごろに、XからYに対して、本件倉庫が冷凍倉庫用の経年減点補正率ではなく、一般倉庫用のそれを使用して、過大な価格評価がされているのではないかとの疑義が提起された。同年5月にA区役所職員が確認作業を行い、同年5月26日、A区長は本件倉庫の平成14年度から18年度までの価格を冷凍倉庫用の経年減点補正率を使用して修正し、固定資産課税台帳に登録した上で(地法417条1項第一文)、本件倉庫等に係る固定資産税等の減額更正を行った(地法420条)。その後、A区長はXに対し、固定資産課税台帳への修正価格の登録を通知し(地法417条1項第二文)、またYは、平成14年度以降、18

年度既納付の税額のうち、減額更正分を還付した。

(2) 以上に対し、Xは、昭和62年度分から平成13年度分についての本件倉庫に係る固定資産税等の賦課処分には、冷凍倉庫用の経年減点補正率を使用しない違法があり、それにより過納金相当額の損害を被ったとして、Xに対し、国家賠償法1条1項に基づいて、同期間の過納金相当額及び各年度第4期納期限の翌日から支払済みまでの民法所定の5%の遅延損害金の支払を求めたのが、本件事案である。

二 第一審判決（請求棄却） 第一審名古屋地裁平成20年7月9日判決（民集64巻4号1055頁）は、以下のとおり判示し、Xの請求を棄却した。地方税法が不服申立てに期限の遵守を求め、期間徒過後に処分の効力を争い得ないとしたのは、比較的短期間に大量の課税処分を可及的速やかに確定させ、徴税行政の安定と円滑な運営を確保する趣旨であり、登録価格について争訟方法も制限されているのは、それが賦課決定の基礎であり、より早期の確定が求められるためである。行政処分の取消を求めず国家賠償請求が可能であるとしても、「固定資産税等の過納金相当額を損害とする国家賠償法に基づく損害賠償請求を許容することは、実質的に、課税処分を取り消すことなく過納金の還付を請求することを認めることとなって、課税処分等の不服申立期間を制限した上記法の趣旨を潜脱することになるばかりか、課税処分の公定力をも実質的に否定する」ことになるから、行政処分が無効である場合を除き、「処分が適法に取り消されない限り、同処分の違法を理由とし、過納金相当額を損害とする国家賠償法に基づく損害賠償請求は許されない」。本件各処分につき、課税要件の根幹についての内容上の過誤があるとはいえず、本件各処分による不利益を甘受させることが著しく不当と認められるような例外的な事情があると認め難いから、本件各処分の無効原因は認められず、したがって過納金相当額の国家賠償請求は認められない。Xが控訴。

三 控訴審判決（控訴棄却） 控訴審名古屋高裁平成21年3月13日判決（民集64巻4号1097頁）は、本件倉庫の登録価格につき国家賠償請求を認めると、徴税行政の安定と円滑な運営を図る目的及び登録価格決定について専門的・技術的な面があることなどから固定資産評価審査委員会に対する審査申出等に不服申立方法を制限していることを実質的に潜脱すること、課税処分が無効ではなくその後の賦課徴収手続に違法が

ない場合にも過納金が生じるとすることは、固定資産税にかかる徴税行政を混乱させ、地方自治体の財政運営を不安定にするおそれがあることなどを、原判決に付加訂正しつつ、これを引用して控訴を棄却した。Xが上告。

四 Xの上告受理申立理由書は、①取消訴訟等を経ていない国家賠償請求訴訟を極めて限定的な場合にしか認めないのは、憲法17条の趣旨及び最高裁平成16年12月17日判決等多数の裁判例に反するとともに、ほとんどの市町村が過徴収金返還要綱を定めている実態を無視しており、法令・判例に違反する、②「冷凍倉庫」の意義、実地調査と使用実態、地方税法417条1項につき、審理不尽・事実誤認・法令解釈の誤りがある、と述べている。

【判旨】

破棄差戻し

「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。』と定めており、地方公共団体の公権力の行使に当たる公務員が、個別の国民に対して負担する職務上の法的義務に違背して当該国民に損害を加えたときは、当該地方公共団体がこれを賠償する責任を負う。前記のとおり、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。

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 of 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（最高裁昭和35年（オ）第248号同36年4月21日第二小法廷判決・民集15巻4号850頁参照）。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。

そして、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。

したがって、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。」

本件倉庫を一般用倉庫等と評価したことにつき、Yの市長に過失が認められないということもできないから、同市長の職務上の法的義務違背及び損害額等の点につき、さらに審理を尽くさせるため、原審に差し戻す。

なお、宮川光治裁判官及び金築誠志裁判官の補足意見がある。宮川裁判官の補足意見は、行政上の不服申立手続及び抗告訴訟と国家賠償請求が、別個独立の手段として、あいまって行政救済を完全なものとするものであること、国家賠償請求が憲法17条を淵源とし、救済機能のみならず制裁的機能、違法行為抑止機能も果たしていることから、国家賠償請求に際しあらかじめ行政処分の取消・無効確認判決を得る必要はなく、この理は金銭の徴収給付を目的とする行政処分の場合も同じであり、これらについてのみ法律関係を早期に安定させる利益を優先させるべき理由はないし、法律上の根拠なく異なった取扱いをすることは相当ではない、と述べる。金築裁判官の補足意見は、専ら金銭徴収を目的とする行政処分につき、その取消しを経ないで国家賠償請求を認めることは、不服申立前置・取消訴訟の出訴期間の意義を失わせうる問題点があるが、

①不服申立前置の潜脱という問題点は他の不服申立てについても多かれ少なかれ共通に存在し、また固定資産価格評価のみの不服申立前置の制度的意義を失うものではないこと、賦課課税方式をとる固定資産税における短期の審査申出期間を考えると、その期間経過後における国家賠償請求を認めないことは納税者にとっていささか酷であり、他の家屋登録価格の参照ができなかった本件各処分当時においてはなおさらである、②取消訴訟の出訴期間の意義を失わせしめるかどうかは取消しと国家賠償との間で、認容される要件に実質的な差異があるかどうかによるが、(1)故意過失及び職務行為基準説に基づく違法性の要件があること、(2)取消訴訟と国家賠償請求では立証責任が異なることから、取消訴訟の出訴期限の意義は失われぬ、と述べる。

【研究】

一 本最高裁判決の位置づけと本稿の目的¹⁾

本最高裁判決は、固定資産税評価審査委員会に審査申出が可能な事項につき、審査の申出及びその決定に対する取消の訴えを経なくても、固定資産課税台帳登録価格の決定が公務員の職務上の法的義務に違背してなされた場合の国家賠償責任が否定されない、と判示した事例である。従来、「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」(最判昭和36年4月21日民集15巻4号850頁)とされていたものの、課税処分のように、金銭納付を目的とする行政処分の場合には、処分取消あるいは無効確認がなされずに国家賠償請求が可能であるとすると、実質的に処分の公定力又は期間制限を否定するのではないかとして、国家賠償請求はできないとする見解²⁾も

1) 本稿は、2012年8月28日に名古屋大学法学部で開催された名古屋行政訴訟研究会(代表・紙野健二名古屋大学教授)における報告原稿に加筆訂正したものである。また、京都大学の深澤龍一郎先生より、有益なご示唆をいただいた。研究会参加の諸先生並びに深澤先生には、この場を借りて、厚く御礼申し上げたい。もとより本稿のすべての責任は、筆者にある。

2) 山内一夫「問題八 行政行為の公定力について—違法な更正処分と国家賠償」山内一夫・雄川一郎編『演習行政法』(良書普及会、1972年)47頁、岩崎政明「課

あった。実際、本件同様に冷凍倉庫に関する固定資産税等の課税誤りに関する下級審裁判例でも、国家賠償請求を認める立場とこれを認めない立場に分かれていたところ³⁾、本最高裁判決は、冷凍倉庫に関する固定資産税等賦課徴収という具体的な紛争における下級裁判所の見解の分裂に終止符を打つ⁴⁾と共に、「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」という一般的な状況を念頭に置いた判示を行い、理

税処分の違法を理由と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、宇賀克也『国家補償法』（有斐閣、1997年）379頁。碓井光明「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—」石島弘他編著『納税者保護と法の支配 山田二郎先生寿喜記念』（信山社、2007年）19頁、40頁以下は、国家賠償請求による回復を原則として否定すべきであるが、不服申立や取消訴訟が提起できない場合はその例外である、と述べる。もっとも、北村和生・判批・民商法雑誌143巻3号342頁、352～353頁（2010）は、国家賠償請求ができるという説もできないという説も、救済の可否という結論だけならば外見ほど実質的に大きな違いはないとする。

- 3) 冷凍倉庫の固定資産税関係の事件で、課税処分の取消しや無効確認を経ずして国家賠償請求が可能であるとする裁判例として、大阪地判平成20年9月30日判例自治318号10頁、名古屋高判平成21年4月23日判時2058号37頁、横浜地判平成22年5月12日判例地方自治340号54頁、請求できないとする裁判例として本件下級審裁判所の判決の他、名古屋地判平成20年7月23日判例集未登載（名古屋高判平成21年4月23日判時2058号37頁の第一審判決）。

冷凍倉庫以外の事件では、住宅用地特例の適用がないものとして賦課された固定資産税につき、国家賠償請求を可能とする高名な八潮事件判決（浦和地判平成4年2月24日判時1429号105頁）をはじめ、国家賠償請求が可能であるとするものとして、広島高判平成8年3月13日判例地方自治156号48頁、大阪高判平成18年3月24日判例自治285号56頁及びその第一審判決である神戸地判平成17年11月16日判例自治285号61頁、神戸地判平成19年3月16日判例自治303号27頁、できないとするものとして、大阪地判平成15年4月25日判例自治260号85頁、東京高判平成18年11月15日判例集未登載及びその第一審である横浜地判平成18年7月19日判例集未登載がある。明言はしていないが、国賠請求可能であることを前提に、その請求を棄却したと考えられるものとして、大阪高判平成13年2月2日訟月48巻8号1859頁及びその第一審判決である大阪地判平成11年2月26日訟月47巻5号977頁、大阪地判平成18年12月20日判時1987年39頁がある。その他の裁判例も含めて整理された最新のものとして、北村和生「金銭の給付や徴収に関する行政処分と国家賠償請求 —最高裁平成22年判決を踏まえて」水野武夫先生古稀記念論文集刊行委員会編『行政と国民の権利（水野武夫先生古稀記念論文集）』（法律文化社、2011年。以下、水野古稀と引用）20頁、25～28頁。

- 4) 冷凍倉庫に関する固定資産税関係の事件で、本最高裁判決後のものとして仙台地判平成22年9月9日判例集未登載があり、国家賠償請求可能としている。ゴルフ場の固定資産税に関する津地判平成24年1月26日判時2142号71頁では、国家賠償請求ができるかどうか自体、問題になっていない。

論的な論争にも大きな影響を与える点で、意義を有する。

課税処分取消・無効確認を経ない場合の国家賠償請求の可否については、すでに以前から多くの論考があり⁵⁾、また本最高裁判決や下級審判決をめぐって多くの評釈等⁶⁾がなされているため、本稿が、それら先行業績の取り扱う論点に付け加えるものはほとんどない。そこで、本稿は、固定資産税等の争訟方法の限定・期間制限の他、職権減額更正の期間制限や還付金の消滅時効、固定資産税等返還金支払要綱の位置づけ⁷⁾に着目し、本最高裁判決が上記の制限や支払要綱に与える影響を中心に検討しよう。本稿は、判決自体を研究するというよりも、事例をめぐる法律関係を研究する、というスタンスである。

以下では、二において本最高裁判決の論理を整理した後、三において固定資産税等の争訟方法の限定・期間制限の趣旨及び法律の範囲内での条例制定権（憲法94条）あるいは租税法律主義（憲法30条、84条）のうちの合法性の原則から、本件の事案を分析し、要綱に基づく返還金の位置づけを検討する。四において、以上を踏まえつつ、まとめを行う。なお、本稿の情報は、平成24年8月25日現在のものである。

二 本最高裁判決の論理

本最高裁判決は、国家賠償法1条1項について言及した後、①固定資産評価審査委員会への審査申出可能事項につき争訟方法が限定されていること（地法434条2項）が国家賠償責任を否定する根拠にはならない、②違法な行政処分を理由として国家賠償請求を行うに当たりあらかじめその行政処分の取消・無効確認判決を得る必要はないという（最高裁昭和36年4月21日判決の示した）原則は、行政処分が金銭納付を目的とし、

5) 裁判例と共に学説まで網羅的に整理したもつとも著名なものとして、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の関係—判例・学説の分析と検討（上）（下）」判時2061号3頁、2062号13頁（2010）。

6) 宇賀克也「判例で学ぶ行政法 第6回 固定資産税等の課税処分と国家賠償」自治実務セミナー 51巻4号23頁、30～31頁注3が、評釈等のリストとして、もつとも網羅的である。

7) 要綱に言及しつつ、本最高裁判決が返還金問題につき明快な解決策を提示していると述べるものとして、岡本博志・判批・北九州市立大学法政論集38巻4号111頁、129頁（2011）。

結果的に行政処分取消しと同様の経済的効果が得られる場合でも妥当する、③違法な固定資産の価格決定等により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その他の根拠規定等は見だし難いとして、固定資産課税台帳登録価格の決定が公務員の職務上の法的義務に違背してなされた場合の国家賠償が可能であるという結論を導いている。特に①、②については、なぜそういえるのかという理由が明らかではなく、各種の評釈ではこの点を補うために、宮川・金築両裁判官の補足意見を多く参照している。とはいえ、①及び③が条文根拠等に着目し、経済的効果の同一性が国家賠償請求を妨げないというところからすると、最高裁昭和36年4月21日判決の示した原則は、明文でそれを排除する旨の規定がない限り、課税処分を含む金銭納付目的の行政処分の場合一般に妥当するという立場を、本最高裁判決が打ち出したとみることが可能である。そしてそれとともに、本件あるいは固定資産税に関する特有の事情⁸⁾により同様の結論を導かなかったことについても、着目してよいように思われる。

本最高裁判決の論理のうち、あまり着目されないけれども重要な点は、国家賠償請求が、それが結果的に税額返還と「同様の経済的効果」であっても、税額返還そのものではない、ということを含意している点である。国家賠償請求により税額相当額が支払われても、租税法律主義のうちの合法性の原則（意味は後述）抵触がありえないことは、当然である。

三 固定資産税等の争訟方法の限定・期間制限の趣旨と返還金支払要綱

課税処分の場合に処分取消あるいは無効確認訴訟を経ずに国家賠償請求が可能であるかどうかという問題で、そのような請求ができない（あるいは限定的である）とする立場を支える理由付けとは、要するに、そ

8) 高木光「公定力と国家賠償請求」水野古稀・前掲注3・3頁、3～4頁は、本件最高裁判決が、固定資産税の大規模な過大徴収と還付不能になった過納金の返還の模索という特殊な背景を有する事案であり、「公定力と国家賠償請求」という論点についての一般理論をするのにふさわしい事案であったかは疑問も残るが、最高裁昭和36年4月21日判決の射程範囲に関する問題に実務上決着をつけ、「公定力は国家賠償訴訟に及ばない」という「判例理論」を確認したものと理解される、とする。

のような請求を認めると、実質的に処分の公定力又は期間制限が否定される、という一点につきる。固定資産税等の場合でいえば、固定資産の価格についてその争訟方法が限定されており（地法434条2項）、特に審査申出についての期間制限（地法432条1項）がいわば骨抜きにされる⁹⁾ということであるが、そのような争訟方法の限定や期間制限は、固定資産評価の専門性・大量反復性による課税関係の早期確定という要請によって支えられている（金築裁判官の補足意見参照）。本件において特殊なのは、Yが「名古屋市固定資産税等返還金支払要綱」（平成4年財主第12号）¹⁰⁾により、固定資産税等の過誤納金相当額を10年分又は領収書等の提示により20年分まで返還し、いふならば、自治体自身が固定資産評価の専門性や課税関係の早期確定の要請を骨抜きにしておきながら、なおも本件においてその要請を盾にとることが許されるかという問題点を含んでいることである。このことは、以下の二点について問題となる。

第一に、争訟方法の限定や期間制限を支える立法事実が、要綱の広がりとともに、一般的に失われているとの疑念を抱かせる。すなわち、否定説がいうほど、固定資産評価の専門性や課税関係の早期確定は、本件のみならず一般的にも重要な要請ではない。本訴提起（平成19年3月23日）の直後である平成19年3月31日をもって、Yは同要綱を廃止し

9) 一般には、争訟方法の限定や審査申出の期間制限（救済法の側面）が骨抜きになることにのみ注目が集まるが、本件では、課税庁に対する手続的な制限である（職権減額）更正の期間制限（地法17条の5第1項）や、納税者の救済に関する実体的な限界である還付金の消滅時効（地法18条の3第1項。課税処分は無効の場合に問題になる）も骨抜きになることについても、より注目されてよいものと思われる。

10) 同要綱は、固定資産税及び都市計画税につき、地方税法により還付されなかった過誤納金が生じた場合に、「固定資産税等返還金……を支払うことにより、納税者の不利益を補填し、税務行政に対する信頼の確保とその円滑な運営に資することを目的とする」（1条）。区長は、過誤納金が生じたときは、当該納税者に対し、返還金を支払うが（2条1項）、「過誤納金」が納税者の虚偽その他不正な手段により生じた場合等返還金を支払うことが前条の目的に合致しないと認められるときは、返還金を支払わないことができる（同3項）。返還金の額は、過誤納金のうち本税に相当する額と利息相当額（年5分）である（3条1項）。本税相当額は、「原則として固定資産課税台帳等の保存年限（10年）の範囲内となるが、納税者が呈示する領収書等によって当該額が確認できるものについても、20年を限度として算定の対象とする」（同2項）。同要綱は、平成4年4月1日から施行されていた（同附則）。

ている¹¹⁾ものの、その事実自体は、上記の問題点や立法事実の不存在という疑念を、解決又は払拭しない。

第二に、そのような要綱に基づく返還は、地方税法あるいはその規定に依拠する税条例に違反し、その意味で租税法律主義（地方税条例主義。憲法30条、84条）のうちの合法性の原則¹²⁾、すなわち租税は法令通りに賦課徴収することが要求され、法令に根拠のない減免は許されないとす

11) 「『税務証明事務取扱要綱』等の一部改正等について」（平成19年3月30日付け平成18年財字第68号各区長あて財政局長名通達）1(2)によると、「課税明細書の交付及び路線価等の閲覧制度の法定化、縦覧制度の見直し等、納税者が課税内容を確認するための環境が整備されてきていることに鑑み」、返還金要綱とその支払事務取扱要領を廃止したとする。ただし、閲覧制度（地法382条の2）の法定化や縦覧制度（同416条）の見直しは、平成14年度税制改正により、同15年度から行われているから、このタイミングで要綱を廃止することの恣意性に対する疑念はぬぐえない。

12) 「課税庁には、法律で定められたとおりの税額を徴収する義務がある（租税法律主義の一内容である合法性の原則）」（前橋地判平成10年8月28日税資237号1145頁）。裁判例で合法性の原則を租税法律主義の一内容であると明言するのは、この判決だけである。もっとも、地方税や条例に規定のない控除を行った村長について背任罪の成立が肯定されたサラリーマン減税事件判決（最判昭和47年3月2日刑集26巻2号67頁）は、「過少徴収をしたことをもつて法令上許されない行為」と述べているところから、合法性の原則を前提に任務違背の判断をしていると解される（同判決の解説である北川弘治・法曹時報24巻8号151頁、156頁（1972）、確井光明・別冊ジュリスト71号（地方自治判例百選）152頁、153頁（1981）（以下、確井百選と引用）なども参照）。

現在の学説は、一般に、合法性の原則を租税法律主義の一内容と解しているが（例えば、谷口勢津夫『税法基本講義（第3版）』（弘文堂、2012年）33頁、水野忠恒『租税法（第5版）』（有斐閣、2011年）9頁）、平等原則の内容と理解する立場もある（佐藤英明『租税法律主義と租税公平主義』金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007年）55頁）。この立場からすれば、本件納税者のみに要綱を適用しないことが平等原則違反ではないのか、が本件の端的な問題として立ち現れるであろう。なお、当事者の合意により、法律に規定のない贈与税の年賦延納を行うことは認められないとし、合法性の原則の説明時によく引用される判決として、福岡地判昭和25年4月18日行裁例集1巻4号581頁。

合法性の原則は、租税実体法規定のとおりに税が徴収されることを念頭に置いていると思われるから（上記サラリーマン減税事件が典型）、租税手続法の定めたとこを超えて還付を行うことは、合法性の原則違反の問題を生じず、むしろ実体法規定に沿った処理であって合法性の原則にかなうものとも考えられる。しかし、租税とは一定時点あるいは期間における金銭的負担であり、手続法の定めを超えて還付を行うことにより納税者が負担する税額が減額されることには違いがない。国会や地方議会は、手続的な制限により納税者がより大きな税額を負担することも正当な税負担である、と判断しているのであるから、合法性の原則は手続法にも及ぶものと解すべきであろう（先の福岡地裁昭和25年4月18日判決は、年賦延納という手続に関する事件である）。また、課税処分が無効の場合に問題となる、還付金の消滅時効は、実体法上の定めと理解されよう。合法性の原則を平等原則の一内容と捉えれば、期間制限などを理由に還付が行われなかった者と、要綱により還付が行われた者との平等が損なわれた、と理解できよう。

る原則や、平等原則に違反しているのではないか¹³⁾、しかし違反しているとしても、それに基づく返還が行われている以上、本件Xのような納税者にも救済が与えられるべきではないか、ということである。

要綱に基づく固定資産税等の返還は、1990年代初頭、八潮事件判決（浦和地判平成4年4月24日判時1429号105頁）などをきっかけに、固定資産税の評価をめぐってその過納金還付が問題となり、争訟方法の限定・期間制限や（職権減額）更正の期間制限（地法17条の5第1項）、（課税処分が無効と考えられる場合の）還付金の消滅時効（地法18条の3第1項）によって還付ができないときに、いわばその制限や消滅時効をかいぐるために編み出された手法である。当時の横浜市や神戸市、八潮市における議論¹⁴⁾をみると、そのような要綱の根拠として、国家賠償法1条1項の国家賠償責任及び地方自治法232条の2の公益のための寄附が挙げられているが、本件で問題となる要綱の趣旨が過誤納金相当額返還であることや公務員の故意過失又は職務上の法的義務違背を要件としていないこと（ただし、同要綱の目的で掲げられているところの、税務行政の信頼確保と円滑な運営がその代替要件として働く可能性はある）、制定の背景からすれば、地方税法上の争訟方法・期間制限（減額更正の期間制限含む）や消滅時効をかいぐるための一種の脱法行為であり、地方税法上あるいは同法規定に依拠する市税条例（本件の場合、名古屋市市税条例1条2項参照）違反と評価可能である¹⁵⁾。要綱が、通達同様、外部的効力を持たない行政規則であれば、端的にそれは租税法律主義（地方税法条例主義）のうちの合法性の原則違反であり、地方議会の関与¹⁶⁾が

13) 図子善信「地方税における税務上の過誤とその責任問題～国賠法の適用をめぐる法的問題を中心に」税64巻5号4頁、8頁（2009）、日下文男「誤課税・誤徴収と国家賠償～神戸市可能固定資産税相当分国家賠償請求事件を素材にして～」税64巻11号156頁、178頁（2009）など。要綱に基づく返還を広く適法と考えるものとして、小林敬和「時効完成後の固定資産税過誤納金返還の適否―『要綱』に基づく返還は妥当か」税法学549号59頁（2003）。

14) 例えば、伊藤誠「固定資産税の課税誤り・『課税資産の内訳』の添付に対する考え方」税47巻7号36頁（1992）（横浜市、神戸市の研究会報告書の要旨付）、阿部泰隆『政策法務からの提言』（日本評論社、1993年）194頁以下など。横浜市固定資産税過誤納金問題研究会報告書（平成2年12月27日）は税46巻6号52頁以下（1991）に、八潮市固定資産税等過納金問題報告書は税48巻8号120頁（1993）に、全文掲載されている。

15) 町が県に対してしたミニバトカーの寄附が地方財政法28条の2に違反すると判示された事例として、最判平成8年4月26日判時1566号33頁がある。

16) 横浜市固定資産税過誤納金問題研究会報告書・前掲注14・4（5）エは、課税

あれば、法律の範囲内での条例制定（憲法94条）違反である¹⁷⁾から、いずれにせよそのような要綱を定めて過誤納金相当額を返還することは、違法の疑いを免れない。

もつとも、教科書的理解からすれば、行政先例法の成立や平等原則、信義則違反を理由として、合法性の原則が制約を受けるものとされるから¹⁸⁾、問題となる要綱が合法性の原則違反である場合、課税処分の方定力や期間制限にかかわらず、行政先例法の成立や平等原則違反¹⁹⁾、信義則違反²⁰⁾を理由に、不当利得返還請求²¹⁾を過去20年分までなしうる、

誤りにより不利益を被った納税者に地方自治法上の寄附・補助として支出を行う場合には、その公益上の必要性について何らかの方法で議会のコンセンサスを得ることが望ましい、としている。

- 17) 本稿注10のサラリーマン減税事件判決において、仮に地方税法違反の条例がある場合に、端的にこの部分を無効と考えるもの（例えば、北川・前掲注12・157頁）と、条例改正によるべき（したがって条例自体は有効）と考えるもの（確井百選・前掲注12・153頁）があるが、条例が違法であることは異論がない。
- 18) 岡村忠生他『ベーシック税法（第6版）』（有斐閣、2011年）33頁〔岡村忠生執筆〕（以下、ベーシック税法と引用）、金子宏『租税法（第17版）』（弘文堂、2012年）79頁。
- 19) 法定の税率よりも低い（その意味で違法な）税率で一般的に開税が賦課されている場合、法定の税率で開税を賦課することが平等原則違反であると判示したものと、高名なスコッチライト事件判決（大阪高判昭和44年9月30日高民集22巻5号682頁）がある。
- 20) 本件要綱がどの程度市民に周知されていたか不明であり、それが公の見解といえるかは疑問であるし、また本件のXは、要綱「を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、のちに右〔高橋注：要綱〕に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったもの」ではないから、最高裁昭和62年10月30日判決（訟月34巻4号853頁）の判示した基準に沿えば、信義則違反を主張するのは難しいであろう。しかし、要綱により課税処分を無視して税額を実質的に返還し、しかもそのような返還が、課税処分無効時の誤納金の消滅時効を定めた地方税法18条の3第1項すら大幅に超過して行われている場合に、期間制限や消滅時効を持ち出すこと自体が、信義則や権利濫用の法理に反していると考え余地があるのではなかろうか。
- 21) 還付金に係る債権は一種の不当利得返還請求であると考えられるが（最判昭和49年3月8日民集28巻2号186頁参照）、課税処分が無効でない限り減額更正が行われねばその請求ができないことや消滅時効が5年であること（地法18条の3第1項）といった点で、民法上の不当利得返還請求権と異なり、いわば地方税法が民法（や地方自治法）の特則を定めているものと理解される（したがって、民法上の不当利得請求権と還付金請求権が併存し、納税者がどちらでも好きな方を選択して請求できる、というものではない。東京高判昭和50年4月16日訟月21巻6号1345頁、京都地判平成2年6月5日判時1400号17頁、確井光明・判批・判時1418号165頁、167頁。ただし、水野武夫「誤った課税の是正方法のあり方」税法学566号381頁、392頁（2011）。したがって、要綱により、無効ではない課税処分に反する税額の返還が行われているとすれば、いわば本則である民法上の不当利得返還請求に戻りつつ、前注で示したように信義則等に依拠しながら、20年分の返還請求という発想もありうると思われる。

と解する余地が全くなかったわけではない。

Xの上告受理申立理由書では、要綱の存在につき言及しているものの（下級審では主張されていない²²⁾）、要綱が存在し、それに基づく過誤納金返還がなされていること自体いかなる違法となるかが、その主張からすると必ずしも明らかではなく（平等原則違反自体が主張されていない）、しかも本件が国家賠償請求訴訟であることも相まって、要綱による返還が租税法律関係においていかなる意味を持つかが本件で表面化することはなかった。本件で問題となった要綱に基づき、他の納税者にどれだけ過誤納金相当額が返還されたのかも定かではないから、行政先例法の成立や平等原則に基づいた主張がどの程度本件において妥当性を持つのかも不明である。しかし、事柄が憲法原則に関するものである以上、本来ならば論じることを避けて通れない問題を本件が含んでおり、その意味でXの出訴は、問題を表面化させるよい機会であったかもしれない。

四 おわりに

以上の検討を踏まえて、まとめを行おう。

第一に、本最高裁判決が返還金要綱に与える影響である。本最高裁判決は、最高裁昭和36年4月21日判決の示した原則が、明文でそれを排除する旨の規定がない限り、課税処分を含む金銭納付目的の行政処分の場合一般に妥当するという立場を確認した。このことは、国家賠償責任に基づく税額相当額の返還であれば、それは（経済的には同様の効果が

なお、中里実「租税債権の私法的構成」村井正先生喜寿記念論文集刊行委員会編『租税の複合法的構成』（清文社、2012年）151頁参照。中里教授は、「金銭債権としての租税債権と、私法的な納税者の救済」税研161号14頁(2012)において、処分の取消を求めるとなく直接に国家賠償請求を求むる道が開け「るならば、不当利得返還請求を認めることも不可能ではないかもしれない」と述べている。

22) 要綱に基づく返還の妥当性につき、正面から問われた唯一の事例として、横浜地裁平成22年5月12日判決・前掲注3がある。裁判所は、支払要綱が行政規則に過ぎず、納税者に具体的請求権が発生しないと結論づけつつも、「本件支払要綱は、いわゆる給付規則に当たるから、行政庁がこの給付規則に違反する場合、平等原則違反の問題が生じ、その違反により、国家賠償責任が発生する可能性は否定できないといえる」と判示している。なお、納税者側は、本稿本文で述べたように、要綱が地方税法や税条例の定めを回避し、合法性の原則に違反していることを前提として、平等原則を主張しているわけではない。

あるとしても）税額の返還と同視できるものではないから、合法性の原則には当然違反しないということを含意している。したがって、固定資産税等返還金要綱が、少なくとも国家賠償責任に基づき、その責任を果たすためのものであれば²³⁾、合法性の原則の問題を生じないということ、を、本最高裁判決が含意していると理解できよう。仮に、本最高裁判決が逆の立場を採り、処分取消しあるいはその無効確認がされていない場合に国家賠償請求ができないと判示していれば、国家賠償責任に基づいた要綱は当然その根拠を失うし、また地方自治法上の寄附を根拠とする要綱も、処分の公定力や期間制限の重視を背景にして、その適法性がより厳しく問われたであろう。

第二に、返還金要綱の根拠として、地方自治法上の寄附を持ち出すことの妥当性である。本訴提起時のY（名古屋市）のように、公務員の故意過失や職務上の義務違背などを考慮せず、単純に過誤納金相当額を一律に返還するのであれば、それは国家賠償責任に基づくものではないし、地方自治法上の寄附という位置づけ²⁴⁾をしたとしても、合法性の原則違反の疑いを免れ得ない。一律単純に過誤納金相当額を返還することは、一見すると納税者の利益になるようにみえるが、課税庁側のミスが（課税方自身にとって）わかりやすいときだけ（たとえ故意過失や職務上の義務違背がないとしても）返還し、そうでないときには返還しない（あるいは故意過失や職務上の義務違背がある場合のみ国家賠償訴訟を通じて返還する）という意味で、過誤納が生じたすべての納税者に平等な救済を与えるものではない²⁵⁾（本稿注22で示したとおり、横浜地裁平成22年5月12日判決は、要綱が具体的請求権を発生させないとしている）。

23) なお、損害賠償額については議会の議決が必要である（地自法96条1項13号）。

24) 住民監査請求・住民訴訟（地自法242条以下）の可能性は否定できない（阿部泰隆「時効にかかった固定資産税課納金の返還の根拠」税49巻3号4頁、11頁（1994）（以下、阿部根拠と引用））。ただしこれまでに問題となった裁判例はない。

25) 阿部根拠・前掲注24・10頁は、寄付という位置づけだと、相手により寄付したりしなかったりという不公平行政の元凶になる、と指摘する。なお、最高裁昭和49年3月8日・前掲注21は、「貸倒れの発生とその数額が格別の認定判断をまつまでもなく客観的に明白で、課税庁に前記の認定判断権を留保する合理的必要性が認められないような場合にまで、課税庁自身による前記の是正措置が講ぜられないかぎり納税者が先の課税処分に基づく租税の収納を甘受しなければならぬ」と判示しており、課税庁側の認定判断の難易が救済可能性に影響を与えることを示唆している。

本件のXは、まさにそのような恣意的取扱いに遭った当事者といえ、法定の救済方法以外の、いわば事実上あるいはサービスとしての救済方法の欠陥を示している²⁶⁾。本最高裁判決は、公務員の故意過失や職務上の義務違背を要求しない固定資産税等の返還金要綱の裏付けにはならない²⁷⁾。

本最高裁判決により、課税処分取消しや無効確認を経ずに国家賠償請求ができることが確認されたこと、合法性の原則との軋轢や納税者の平等な救済を考えると、Yが本訴提起後に要綱を廃止したこと自体は正当である。今後Yは国家賠償責任を果たすために過誤納金相当額を返還すべきであるし、またその責任を果たす範囲内でしか返還すべきではない。もっとも、公務員の故意過失や職務上の義務違背の認定は、簡単ではなからう。

最後に、立法的対処を含めた、さらなる検討の必要性である。すでに評者は、期間制限制度などにつき、その妥当性が問われるべきであることを示唆しているが²⁸⁾、本件に関連し、2点言及する。

①本件Xが本訴提起前、5年間の固定資産税につき減額更正を受け、過大還付を受け取ったのは、価格に関する審査申出（地法432条1項）などを経てではなく、事実上の疑義をYに対して提示したための、いわゆる職権減額更正によるものである。仮に納付すべき当該年度（本件の場合は18年度）前の価格につき、審査申出がないことを理由に、Yが減額更正を行わなかったら、Xの救済方法は、基本的に賦課決定処分の無効を前提とする誤納金還付請求しかないであろう。固定資産の価格の誤りが即、賦課決定処分の重大（・明白）な瑕疵²⁹⁾と認定されるならば、審査申出制度やその期間制限を設けた意味はない。逆に重大（・明白）

26) 参照、碓井光明「固定資産の価格決定の誤りに基づく相続税過大納付と市町村の損害賠償責任」税61巻10号34頁、46～48頁（2006）。国税における減額更正の嘆願も、同様の問題を含んでいるが、返還金要綱とは異なり、減額更正自体の根拠規定（国通法24条、70条）が存在する点で、違いはある。

27) 固定資産税等返還金要綱が国家賠償責任を前提とする場合と、地方自治法上の寄附を根拠とする場合のいずれが妥当かにつき論争があるが（阿部根拠・前掲注24、日下文男・前掲注13・179～183頁など）、本稿の検討からすれば、前者が妥当である。

28) ベーシック税法・前掲注18・300頁〔高橋祐介執筆〕。

29) 固定資産の価格等は、それに「重大な錯誤」がある場合に、価格等の修正が行われる（地法417条1項、2項、743条2項）。大阪地判平成15年7月25日判例地方自治264号51頁は、合理性を欠く不適切な価格であることを錯誤、税額に変動を及ぼす錯誤を重大と述べている。

な瑕疵と認定されないならば、納税者としてはかつて国税の場合に問題となった減額更正の嘆願をせざるを得ず、したがって減額更正を受けられる者と受けられない者との間で平等が損なわれ、課税庁側で更正をするか否かにつき恣意的判断が行われても、それに対して司法審査が及ばないであろう。現在の職権減額更正を前提にするならば、国税の場合の更正の請求の期間延長と同様に、納税者側が価格を争える期間を大幅に延長し、課税庁側の更正可能期間と揃えることが考えられてよい³⁰⁾。繰り返しになるが、課税関係の早期確定の要請は、自治体自身が、要綱によりそれを損なっているのである。

②固定資産税は、法人税では損金に算入されるし（法法22条3項2号）、その固定資産が事業用・業務用ならば所得税の必要経費に算入できる（所法37条1項。所基通37-5参照）。個人で事業や業務を営み、事業用・業務用固定資産について必要経費に算入していた場合に、過年度の過大固定資産税相当額が損害賠償金として地方公共団体から支払われたとすると、それは必要経費既算入金額の補てんであるから非課税所得には該当せず（所法9条1項17号、所令30条柱書き第三かつこ書き）、課税されることになる。返還年度に一括で課税されれば（現年度修正）、東ね効果が懸念されるし、逆に過年度の所得額を遡及的に修正し（過年度修正）、時効等を理由として所得税額の追加的課税が行わなければ、損害賠償を受け取った納税者が得をし、納税者間の公平が害される。本件ではXがたまたま法人であったために顕在化しなかったが、固定資産税相当額の損害賠償請求は、固定資産税以外の税目上の論点も含む。

本件のその後について付言しておく、名古屋高等裁判所に差し戻された後（事件番号：平成22年（ネ）第692号）、平成22年10月20日、YがXに対し、①過誤納金相当額、②弁護士費用（①の3%相当）、③5%の遅延損害金を合計した金額相当額を支払う旨の裁判上の和解が成立している。

本研究は、科学研究費補助金基盤研究（B）22330010（研究代表者・紙野健二）の助成を受けたものである。

30) 固定資産の価格修正の義務付けの訴えを否定した例として、神戸地判平成19年3月16日判例地方自治303号27頁。