

平成22年度 修士学位論文

租税訴訟において国家賠償請求を認める場合の課題
—取消訴訟との関係を中心に—

専攻	法学専攻
学籍番号	091m037
氏名	玉村 洋平

目次

第一章	はじめに (研究の対象と目的) (page2-)
第二章	取消訴訟の認められるための要件 (訴訟要件) (page3-)
2-1	概説 (page3-)
2-2	不服申立前置主義 (page3-)
2-3	出訴期間の制限 (page4-)
第三章	国家賠償請求の認められる要件 (page6-)
3-1	概説 (page6-)
3-2	故意過失、違法性 (page6-)
3-3	国賠違法と取消違法 (page7-)
第四章	租税訴訟において国家賠償を認めた場合の問題点 (国賠否定説) (page9-)
4-1	概説 (page9-)
4-2	行政行為の公定力 (page9-)
4-3	行政行為の不可争力 (page10-)
4-4	国家賠償請求を認めた場合の問題点 (国賠否定説) (page11-)
第五章	国賠否定説を批判する学説 (国賠肯定論) (page14-)
5-1	概説 (page14-)
5-2	故意過失要件からの説明 (page14-)
5-3	制度趣旨からの説明 (page14-)
5-4	実際的理由からの説明 (page17-)
5-5	行政法関係の早期安定の要請について (page17-)
5-6	国賠要件加重説 (page18-)
第六章	実際の裁判例と平成22年6月の最高裁判決 (page20-)
6-1	概説 (page20-)
6-2	福岡高裁那覇支判昭和52年3月25日訟月23巻4号670頁 (page20-)
6-3	浦和地判平成4年2月24日判時1429号105頁 (page20-)
6-4	広島高判平成8年3月13日判自156号48頁 (page21-)
6-5	大阪高判平成18年3月24日判自285号56頁 (page22-)
6-6	東京高判平成18年11月15日 LEX/DB28131810 (page23-)
6-7	最一小判平成22年6月3日裁判所時報1509号2頁 (page24-)
第七章	考察とまとめ (page27-)
7-1	問題の整理 (page27-)
7-2	問題の本質 (page28-)
7-3	問題の解決法 (page28-)
	参考文献一覧 (page31-)

第一章 はじめに(研究の対象と目的)

更正処分や賦課決定等、租税に関する行政処分に不服がある場合には、まず当該処分について不服申立てをなし、それが認められなかった場合には次いで取消訴訟を提起して課税処分の取消しを求める、というのが通常想定される手順である。

しかしながら租税訴訟において取消訴訟を経ずに国家賠償請求訴訟を提起することを否定する明文規定は存在せず、平成22年6月にはついに国家賠償請求を認める最高裁判決が出された。

租税訴訟において提起される国家賠償請求訴訟には、既に納付した税金を損害額とするものが多くあり、これは取消訴訟と機能を同じくするものである。そうであるならば、租税訴訟において国家賠償請求を認めれば、不服申立前置主義や出訴期間の制限を免れる手段を提供することとなるのである。

このような問題意識から、租税訴訟において国家賠償請求を認めることは適當あるいは妥当か、認められるとした場合の問題点は何でありそれはいかに克服されるべきか、という研究は既に多くの学者によってなされてきた。それら学説の展開を整理し、また直近の最高裁判決に至る実際の裁判例を分析して、この問題の本質と今後の課題を究明しようというのが本稿である。

第二章 取消訴訟の認められるための要件（訴訟要件）

2-1 概説

まず通常想定される手順である取消訴訟について、取消訴訟は行政訴訟の一種であり、認められる根拠は行政事件訴訟法に求められる。租税に関する行政処分¹の取消しを求める訴訟を提起するためには、当然、行政事件訴訟法に規定される、取消訴訟がみたすべき訴訟要件を充足していなければならないが、ここで本稿の問題と大きくかかわるのが、不服申立の前置と出訴期間の制限である。この2つについて以下に確認しておきたい。

2-2 不服申立前置主義

租税に関する行政処分については不服申立前置主義が採用されており（国税通則法115条1項本文、地方税法19条の12）、特に国税に関する法律に基づく処分についての取消訴訟は、異議申立てをすることができる処分にあつては異議申立てについての決定を、審査請求をすることができる処分にあつては審査請求についての裁決をそれぞれ経た後でなければ、提起することができない。したがって、税務署長の処分に対しては、原則として異議決定と審査裁決の両方を経なければ、裁判所に出訴することができない（国税通則法75条参照）。

この不服申立前置主義が採用されたのは、以下のような趣旨であると解されている。すなわち、租税の確定と徴収に関する処分が毎年大量にのぼるため、裁判所の負担能力を超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、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・技術的性格をもっているため、まず行政段階で十分な審理を行い、争点を整理する必要のあること、の2つの理由によるものである¹。

最判昭和49年7月19日民集28巻5号759頁は国税通則法の趣旨を以下のように判示する。

「案ずるに、旧法七六条一項、七九条三項、八七条一項（新法七五条一、三項、七七条一、二項、一一五条一項）は、国税に関する法律に基づく税務署長の処分（以下、原処分という。）に対する不服申立方法として異議申立て及び審査請求の手續

1) 金子宏『租税法』（弘文堂、第15版、平成22年）805頁から806頁

を設け、原則としてこの二段階の不服手続を経たのちでなければ原処分 of 取消訴訟を提起することができない旨を定めているが、その趣旨は、国税の賦課に関する処分が大量かつ回帰的なものであり、当初の処分が必ずしも十分な資料と調査に基づいてされえない場合があることにかんがみ、まず、事案を熟知し、事実関係の究明に便利な地位にある原処分庁に対する不服手続によつてこれに再審理の機会を与え、処分を受ける者に簡易かつ迅速な救済を受ける道を開き、その結果なお原処分に不服がある場合に審査裁決庁の裁決を受けさせることとし、一面において審査裁決庁の負担の軽減をはかるとともに、他面において納税者の権利救済につき特別の考慮を払う目的に出たものであり、租税行政の特殊性を考慮し、その合理的対策としてとられた制度であることは明らかである。」

また、固定資産税については、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場合、公示（地方税法 4 1 2 条 2 項）の日から納税通知書の交付を受けた日後 6 0 日までの間において、または通知（同 4 1 7 条 1 項）を受けた日から 6 0 日以内に、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（同 4 3 2 条 1 項）、固定資産評価審査委員会の決定に不服があるときは、その取消しの訴えを提起することができる（同 4 3 4 条 1 項）と規定されている。

2-3 出訴期間の制限

取消訴訟は、処分又は裁決があったことを知った日から 6 か月を経過したときは、提起することができない（行政事件訴訟法 1 4 条 1 項）。また、処分又は裁決の日から 1 年を経過したときは、提起することができない（同 2 項）。

処分又は裁決につき審査請求をすることができる場合は、審査請求に対する裁決があった知った日から 6 か月を経過したとき又は当該裁決の日から 1 年を経過したときは、提起することができない（同 3 項）。

ただし、いずれの場合も正当な理由があるときは、この限りでないとされている（同各項の但書）。

課税処分に関して税務署長がした異議申立てについての決定の取消しを求める訴えの出訴期間は、当該処分に対する審査請求について裁決があった場合においても、異議決定のあったことを知った日または異議決定の日から起算すべきである（最判

昭和51年5月6日民集30巻4号541頁)²。

また、納税申告書を提出した者は、課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合には、当該申告書に係る国税の法定申告期限から1年以内に限り、税務署長に対し、その申告に係る課税標準等又は税額等について更正をすべき旨の請求をすることができる」と規定されている(国税通則法23条1項)。なお納税者は納税申告書の課税標準等又は税額等をこの方法によってのみ減額をすることができる(いわゆる「更正の請求の排他性」と解されている³)。

固定資産税については地方税法434条2項は、同432条1項の規定により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の納税者は、同項及び前項の規定によることによつてのみ争うことができると規定し、したがって賦課処分取消訴訟のなかで固定資産課税台帳に登録された価格について争うことはできないこととなっている。

この出訴期間の制限の趣旨は、後述する不可争力を認めることにあり、行政行為の効果の早期確定あるいは行政法関係の早期安定にある。

2) 前掲・金子『租税法』832頁

3) 占部裕典「課税処分をめぐる国家賠償訴訟の特殊性」『波多野弘先生古希記念祝賀論文集』(清文社、平成11年)59頁

第三章 国家賠償請求が認められるための要件

3-1 概説

それでは次に、国家賠償請求が認められる要件について確認しておきたい。

明治憲法下においては、「行政裁判所ハ損害要償ノ訴訟ヲ受理セス」と規定されており（旧行政裁判法16条）、国家賠償を求める訴えは認められていなかった⁴。

これに対し、現行憲法17条は「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。」と定めて公務員の不法行為に対する国または公共団体の賠償責任を示した。そしてこの規定に基づき制定されたのが国家賠償法である。

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。」と定めており、本稿で論じようとしている国家賠償請求とはこの規定に基づく訴訟のことである。

この規定の各要件中、本稿の問題に大きくかかわるのは故意過失と違法性の要件である。この点について以下に確認しておく。

3-2 故意過失、違法性

故意過失、違法性の要件を確認するに当たって、まず、「公権力の行使」の意義が問題となる。通説・判例は、公権力を、純然たる私経済作用と、国家賠償法2条によって救済される営造物の設置・管理作用を除くすべての作用と解する広義説である。すなわち、行政指導のような非権力的な事実行為をも、本条の対象にするのであるが、理論的には、広義説に立って国家賠償法1条の救済対象を広げることに問題がある。

というのは、行政行為や行政強制といった行政上の権力行為は、つねに権力行使の根拠となる行為規範に即して実施されるのに対し、非権力作用は、行為規範に即して行われるのではなく、各種の制約規範の範囲内においてはあっても、行政の自由な判断に基づいて実施され、それが相手方の権利ないし法益侵害をもたらさ

4) ただし、非権力的な活動に関しては徳島市・小学校遊動円棒事件(大判大正5年6月1日民録22輯1088頁)で大審院が学校内の遊動円棒の点検不十分による死亡事故について民法717条の適用を認め、判例上、国家賠償が認められることとなった。芝池義一『行政救済法講義』(有斐閣、第3版、平成18年)226頁。

ないかぎり、適法なものとして扱われるのであり、よって、違法の判断基準が大きく異なるものを同じ条文の適用領域とすることになるからである⁵⁾。

したがって、違法性と故意・過失の判断については、2通りにわけて判断基準を考えるべきである。

すなわち、典型的行政処分（侵害的な公権力の行使）においては、当該行為の根拠法令からの逸脱の有無と当該公務員の故意・過失を2段階で判断されるのに対し、他の一般的行政活動（非権力的活動）においては違法性と故意・過失を一体的・総合的に判断する方法がとられることとなる。すなわち、被害発生への予見可能性・回避可能性等による注意義務違反の有無によって判断されるのである。なぜなら、非権力的活動においては特別な行為規範が存在しないためである。したがって規制規範違反の場合には違法性と故意・過失を2段階で審理する場合も存する。

3-3 国賠違法と取消違法

それでは本条にいう違法性（国賠違法）は取消訴訟における違法性（取消違法）とは同一のものであろうか。

最判平成5年3月11日民集47巻4号2863頁は、「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、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。すなわち、取消訴訟において違法とされた税務署長の課税処分について、国家賠償訴訟においては違法ではない、として違法の内容を異なるものとしている。ここでの違法性判断基準は職務行為基準説と呼ばれるものである。

この判例には学説から批判が強く⁶⁾、占部裕典教授は、「税務行政においては、課税処分の違法性の判断（取消訴訟における違法性）は、租税法律主義のもと単に行

5) 原田尚彦『行政法要論』（学陽書房、全訂第7版、平成22年）285頁以下。原田教授はその判断基準の違いについて、「権力行為の違法性は主としてその根拠規範である行為規範を中心にして論じられるべき（その場合に、根拠規範のみならず比例原則等の制約規範が考慮されるのはいうまでもない）なのに反し、非権力行為の違法性を判定する場合には、権利ないし法益間の調整が重要な要素となり、いわゆる利益衡量論が支配的イデーとなる。」と述べている。

6) 塩野宏『行政法Ⅱ行政救済法』（有斐閣、第5版、平成22年）327頁

政処分 of 法的要件の充足性の有無を審理するだけで足りると考えられることから、実質的に課税処分と目的を同じくする損害賠償請求の場合において、その違法性の審査は同じであるといえよう。違法性は同じであるといえる。」⁷⁾とし少なくとも租税訴訟においては違法性は同一とする。この場合は国家賠償が認められる要件として故意・過失が別個に審査されることとなる。

なおここでの過失認定においては、現に違法行為を行った公務員の個人的ないし主観的事情によって、被害者の救済が左右されるのでは、不公平であり、判例は、個々の公務員の心理面における過失（具体的過失）を問うことなく、公務員が職務上要求される標準的な注意義務に違反していると認められる場合には、過失を認定するようになっている（抽象的過失論）⁸⁾。

7) 前掲・占部論文、80頁

8) 前掲・原田『行政法要論』288頁

第四章 租税訴訟において国家賠償を認めた場合の問題点

4-1 概説

第二章と第三章においてそれぞれ、取消訴訟と国家賠償請求訴訟が認められるための要件を概観した。この両制度は別個の制度であるにもかかわらず、第一章で述べたような問題が発生するのは、行政行為にいわゆる公定力と不可争力があるからである。そこでこの公定力と不可争力について確認しておきたい。

4-2 行政行為の公定力

行政行為とは、塩野宏教授においては「行政の活動のうち、具体的場合に直接法効果をもってなす行政の権力的行為」⁹、原田尚彦教授においては「行政庁が、行政目的を実現するために法律によって認められた権能に基づいて、一方的に国民の権利義務その他の法的地位を具体的に決定する行為」と定義されている¹⁰。また判例においては、行政事件訴訟特例法1条（現在の行政事件訴訟法3条2項）における「行政庁の処分」について、「行政庁の処分とは行政庁の法令に基づく行為のすべてを意味するものではなく、公権力の主体たる国または公共団体が行う行為のうち、その行為によって、直接国民の権利義務を形成しまたはその範囲を確定することが法律上認められているものをいう」（東京都ごみ焼却場設置事件、最判昭和39年10月29日民集18巻8号1809頁）と示されている。

すなわち行政庁は、行政行為（行政処分ともいう）という形式をとって、国民に対し一方的に権利義務の変動をもたらすことができる場合があるということである。そしてこの行政行為には公定力があると解されるのである。

塩野教授は公定力について「行政行為は仮に違法であっても、取消権限のある者によって取り消されるまでは、何人（私人、裁判所、行政庁）もその効果を否定することはできない、という法現象を指して、通例、行政行為には公定力があると表現されるのである」と述べている¹¹。判例もまた「行政処分は、たとえ違法であっても、その違法が重大かつ明白で当該処分を当然無効ならしめるものと認むべき場合を除いては、適法に取り消されない限り完全にその効力を有するものと解すべき」

9) 塩野宏『行政法 I 行政法総論』(有斐閣、第5版、平成21年)112頁

10) 前掲・原田『行政法要論』133頁

11) 前掲・塩野『行政法 I』145頁

(最判昭和30年12月26日民集9巻14号2070頁)として公定力を認めている。

公定力についての実定法上の根拠はどこに求められるか。現在通説的に主張されるのは、行政事件訴訟法における取消訴訟制度の存在である。ここでは取消訴訟によらなければ行政行為の効力を争えない、ということは明示されていないのであるが、しかし、取消訴訟制度によらずして行政行為の無効をいつでも主張できるとなれば、法律が取消訴訟制度を用意し、出訴期間の制限をしている意義がないからである。これが、取消訴訟の排他的管轄と呼ばれるものである。

公定力に実定法上の根拠があるとして、なぜ公定力が必要であるか、という実質的根拠もむろん検討されなければならない。これについては、違法な行政行為を直ちに無効とし、何人もいつでもその無効を主張できるとなると、社会的危険の除去その他公益の円滑な実現が妨げられたり、行政行為への信頼が失われて共同生活の安定が阻害されるおそれがあるため、行政行為の無効は一定の手続きにより、一定期間内になされなければならないという制度が必要とされる、と説明できる¹²。

また、塩野教授は、端的に原因行為たる行政行為が違法であるとして原告たる私人は取消訴訟でその取り消しを求めれば済むという、「紛争処理の合理化・単純化機能」、取消訴訟の排他的管轄の制度をとると、争いの原因行為をした者が当事者となる、すなわち行政主体を訴訟の場に引っ張り出すことができるという、「紛争解決結果の合理性担保機能」、そして、不可争力や自力執行力といった「他の制度的効果との結合機能」を制度機能の分析として述べている¹³。

4-3 行政行為の不可争力

行政行為にはまた、不可争力が認められる。すなわち、一定期間を経過すると私人の側から行政行為の効力を裁判上争うことができないことをもって、行政行為には不可争力があるという。この一定期間というのは半年あるいは一年といった比較的短期間のことであり、一般的な法理論で説明に足るとすることはできず、よって不可争力には制定法上の根拠が必要である。すなわちこれは立法政策上の問題であ

12)前掲・原田『行政法要論』141頁。原田教授は「公定力とは、行政の迅速性と法的安定を維持するために実定法により行政行為に認められた、こうした仮の効力のことをいう。」と結論し、行政行為への適法性の推定は否定している。

13)前掲・塩野『行政法I』146頁から147頁

る¹⁴。現行法においては、2-3においてみた通りである。

この不可争力の目的は、前述の通り行政行為の効果の早期確定あるいは行政法関係の早期安定にある。

4-4 国家賠償請求を認めた場合の問題点（国賠否定説）

公定力は行政行為の法効果に関係したものである。したがって、法効果を攻撃しない限り、当該行政行為の適法・違法が取消訴訟以外の訴訟で問題となっても、公定力と抵触するものではない。よって、通説・判例は、直ちに国家賠償請求訴訟を提起し、その訴訟で裁判所は行政行為の適法・違法を審査し、違法であり、かつ、その他の国家賠償請求権の要件を充たしておれば、請求認容の判決を下すことができる、としている。国家賠償では行政行為の違法性が審理・判断されるが、行政行為の効果それ自体とは関係がないので、公定力ないし取消訴訟の排他的管轄の制度に反しないからである¹⁵。

それでは、租税行政処分において取消訴訟を経ずに国家賠償請求が認められるとした場合、いかなる問題があるのか、学説の展開を以下に見ていくこととする。

この問題についていち早く指摘したのは山内一夫教授である。山内教授は、「更正処分を取消訴訟の排他的管轄に服させる目的、換言すれば、更正処分に公定力を認める目的は、国がその作用に不可欠な経済的な価値を迅速に入手し、かつ、それを維持することを可能にするためであるから、裁判所が原告の国家賠償請求を容認することかできないのは明らかである。けだし、国家賠償は、金銭によって支払われるものである以上、その請求を容認するとすれば、更正処分を取消訴訟の排他的管轄に服させ、更正処分に公定力を認めることは、全くその意味を失うことになるからである。」¹⁶と主張し、租税行政処分の公定力をその論拠として国家賠償請求を否定した。この指摘は、以後の学説の展開に大きな影響力をもつこととなる¹⁷。

岩崎政明教授もまた、無効でない更正処分について国家賠償請求を認めることは、

14)前掲・塩野『行政法 I』152頁から153頁

15)前掲・塩野『行政法 I』147頁から148頁。最高裁は、「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」と判示しており(最判昭和36年4月21日民集15巻4号850頁)、これは判例として確立しているとされる。

16)山内一夫＝雄川一郎編『演習行政法』(良書普及会、昭和47年)50頁

17)前掲・占部論文、60頁

その処分の法的効果を実質的に否定することになるとして否定説を説いている。すなわち、以下のように述べる。

「しかし更正処分の違法を理由とする国家賠償請求にあたって、この違法が取消事由に過ぎない場合には、申告額と更正額との増差税額分の金額を損害としてその賠償を求めることは許されない。なぜなら、これを認めれば、当該更正処分は存続するにもかかわらず、その法的効力は実質的に否定されるという矛盾した事態が生ずるからである。増差税額分の賠償ないし返還を求めるためには、行政庁の第一次的審査権を認める以上、当該更正処分の取消訴訟を提起する方法を採らなければならない。ただし、この例外として、当該違法が無効事由である場合には、行政庁の第一次的審査権を認める必要はないから、右最高裁判決に基づいて、更正処分の無効を前提とする国家賠償請求を提起することにより、増差税額分を損害としてその賠償を求めることもできると思われる。

右のことから、課税処分の違法を理由とする国家賠償請求における損害の内容は、一般的には、増差税額以外の損害金額ということになる。」¹⁸

このように岩崎教授は増差税額以外の国家賠償請求は否定していない。碓井光明教授もこの点は同様であるが、碓井教授は課税処分の不可争力（出訴期間の経過）との関係から国賠否定説を導いている。すなわち、以下のように述べる。

「課税処分による付随損害の賠償を求めることはできるが、課税処分により確定された税額自体について、課税処分の無効が認められないにもかかわらず、出訴期間経過後に国家賠償請求訴訟を提起して、故意過失という責任要件によって損害賠償によって目的を達しようというのは、出訴期間制度による法律関係の早期安定の趣旨を没却するものである。

私は、金銭の賦課を目的とする行政処分について、それが取消原因たる瑕疵を有するにとどまる場合において、取消訴訟を提起することなく、当該金額を国家賠償請求における損害額として主張することは、原則として許されないと考える。」¹⁹

宇賀克也教授は不服申立前置主義との関係から以下のように述べ、国家賠償請求を否定した。

18)岩崎政明「課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、平成3年)486頁

19)碓井光明「納税者の租税争訟費用の負担—アメリカ合衆国の例と若干の提案—」北野弘久教授還暦記念論文集『納税者の権利』(勁草書房、平成3年)337頁

「課税処分や年金給付に関する処分は、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、（中略）、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より許されないと解しうる。」²⁰

課税処分の公定力との関係でも宇賀教授は以下のように主張している。

「たとえば、増額更正処分を受けた場合に、それによって生じた損害の賠償請求を直ちに提起することを認めると、当該処分を取り消すことなく、不当利得返還請求を認めたのと実質的に同じ効果が生じてしまうことになる。

換言すれば、国家賠償請求により、不服申立て前置主義の趣旨も、取消訴訟の排他的管轄の趣旨も潜脱されてしまうことになるのである。」²¹

以上が国賠否定説の主だった論拠であり、いずれも租税行政処分の公定力あるいは不可争力との理論的整合性を問う主張である。

20)宇賀克也『国家補償法』(有斐閣、平成9年)379頁

21)前掲・宇賀『国家補償法』381頁

第五章 国賠否定説を批判する学説（国賠肯定論）

5-1 概説

一方で、国賠否定説を批判し、国家賠償請求を肯定する学説も有力に主張されることとなる（本稿ではこれらを以下「国賠肯定論」と呼ぶこととする）。国賠肯定論の根拠もまたいくつかあり、それらを次に見ていくこととする。

5-2 故意過失要件からの説明

遠藤博也教授は故意過失の要件ゆえに取消訴訟と別個に国家賠償請求を認めうるという点を強調している。

すなわち、「損害内容と処分の法効果とが同一であるとき、取消訴訟からみると、賠償請求によって出訴期間の制約がまぬかれることになる。賠償請求訴訟からみると、出訴間内に取消訴訟を起しさえすれば填補できたはずの損害は自ら回避することができる損害の中に入るのではないかという疑問がありうる。」としつつ、「その理由のひとつは理論的にいって、処分取消訴訟と国家賠償請求訴訟法とは目的を異にし、その要件を異にしていることである。違法課税処分にもとづく過誤納額の損害賠償を求めるなどは、実際上には処分取消訴訟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いるから、取消訴訟の出訴期間経過後であっても、それと無関係に責任要件の充足を判断しても少しもおかしくはない。」とする²²。

阿部泰隆教授も、遠藤教授の挙げた上記の理由を根拠に肯定論を展開する。すなわち、「国家賠償における違法性は取消訴訟の出訴期間の趣旨とは別に独立に評価できようし、国家賠償では故意・過失という独立の要件も必要であるから、国家賠償の要件を満たした時にその請求を認容したからといって、（中略）取消訴訟の趣旨が当然に没却されるわけではあるまい。」²³と述べる。

5-3 制度趣旨からの説明

この点、本稿第三章で概観した、国家賠償制度の設けられた趣旨から説明しようというのが人見剛教授である。

22)遠藤博也『国家補償法上巻』（青林書院新社、昭和56年）、217頁

23)阿部泰隆「取りすぎた税金は返還できないのか？」法学セミナー436号（日本評論社、平成3年）79頁

人見教授は、「行政処分の公定力との整合性だけを問題とすることは一面的であって、国家賠償制度の存在意義もあわせて考慮されねばならないと思われる。」とし否定説に疑問を呈する。すなわち、「否定説は、国家賠償請求権の憲法上の根拠である同十七条『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、国または公共団体にその賠償を求めることができる。』との適合性を問われるべきである。憲法十七条の下で、処分の公定力のみを根拠に、違法行為によって招来された損害の賠償請求を否定することが容認されるであろうか。仮にそれが認められるとしても、それには実定法の明文の根拠が必要ではないか、あるいは賠償請求の制限をするのではなくてそれをアンブロックに排除することが、比例原則を含めた憲法の趣旨に適合するであろうか。否定説は、これらの点に言及すべきであろう。

また、金銭の徴収・給付を目的とする行政処分の場合に、国家賠償請求が当該処分の取消訴訟と同一の結果をもたらすというのは、金銭というものの特質に由来することであって、取り立てて特にこの場合に処分の公定力との調整を図るまでもない、とも考えられる。」²⁴と述べる。

人見教授は「否定説は、総じて処分の効力の側からのみ事柄を考えているが、国家賠償法1条の解釈論としてアプローチしても十分に妥当な結論に至るとするのが肯定説の立場であると思われる。」²⁵とも述べ、公定力との調整よりも結論の妥当性を重視する姿勢を示している。

なお人見教授によると、ドイツ民法典839条3項は「被害者が、故意または過失により法律上の手段を用いて損害の除去することを怠ったときは、損害賠償義務を生じない。」と規定しているが、これによっても国家賠償請求を否定されることはない、というのがドイツの通説・判例であるとのことである。この問題における具体的事案として紹介されているものを以下に示しておくこととする²⁶。

「〔事案〕原告は、被告ゲマインデの地域内の耕地の所有者であり、右ゲマインデの排水設備に関する条例により、排水溝拡張負担金四〇四九・五〇マルクの支払を決定された。原告は、その決定を争わないまま右負担金を支払ったが、その後、

24) 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請求訴訟」法学会雑誌(東京都立大学)38巻1号(平成9年)175頁から176頁

25) 前掲・人見論文、176頁

26) 前掲・人見論文、164頁以下

負担額は条例の定めによれば一六一九・八〇マルクであり、その差額二四二九・七〇マルクの損害を被ったとして賠償請求訴訟を提起した。被告は、当初の算定額を適切と主張するほか、原告が負担金支払命令に対し権利救済手続をとることを怠ったことを抗弁したが、上告審は、左のように述べて原告の訴えを容れた。

〔判旨〕「民事裁判所の先決問題管轄権に含まれる行政行為の違法性判断は、行政行為の存続力に何ら係わらない。」「法教義学的出発点からしても、一方の違法な行政行為の排除と他方の職務責任との間には本質的な相違がある。現行の職務責任は、職務担当者の個人責任から出発している。……これに対し、不利益の行政行為の排除は職務担当者の個人的な義務ではなく、対市民間の外部関係における国家の公法上の義務に結びついている。このことに基づいて、不利益の行政行為の（なされなかった）取消請求と職務責任とは、争いの対象の同一性が欠けているのである。」

「職務責任訴訟の枠内でなされる負担金決定の適法性審査によって、行政は予測のできない耐えがたいリスクを負わされることになる、という控訴審の立脚点に当部は与することはできない。」行政行為を不可争にしてしまった被害者は、民法典八三九条三項によって損害賠償請求も退けられることになる。だが、その被害者には行政行為の瑕疵が全く分らなかったときや自己に不利益な行政行為の除去に彼が何の関心も有していなかった時のように、法律上の手段をとることが関係者に期待できない場合や権利主張の懈怠に非難可能性がないときには、その者にとってそれを主張する合理的機会がなかったことになる。取消訴訟等の第一次的権利保護

(Primärrechtsschutz) を利用することを無条件に要求することは、民法典八三九条三項の定めから乖離するばかりではなく、市民に自己の利益を守るために自分に係わる全ての行政行為をほとんど『あてずっぽうで(auf Verdacht)』攻撃するようにさしむけることになるに違いない。

「さらに、公の手の責任には、職務担当者の過失要件もまた必要であることも考慮するならば、過失ある職務義務違反の負担金免除に対する賠償法上の調整を拒否し負担金徴収の根拠となった法規範が適用されず、若しくは不当に適用されるリスクを完全に市民に負わせ、その結果、被告を職務義務違反の法律上定められた責任法上の効果から免れさせる高度の公益はここでは認められない。」

「被害者が法律上の手段をとることを過失によって怠ったか否かの審査の際には、

被害者の属する生活圏 (Verkehrskreis) の個別事案の事情を考慮した上で、右生活圏の者にどの程度の慎重さと注意深さが求められるかという点が問題とされる。公務員が市民に行った注意と説明を市民が原則として信用することができ、市民が公務員より専門知識を持っていないときには、原則として市民には過失がないというべきである。原告には、一九八四年一月一二日の決定の正当性を疑う理由はなかった。」」

5-4 実際的理由からの説明

遠藤教授は実際的理由からも国賠肯定論を唱える。すなわち、「つぎに実践的な理由としては、国家賠償請求によった場合には、比較的容易に弁護士費用も損害（賠償）額の中に算入されうることである。」²⁷とする。

こうした実際的理由については占部教授も指摘する。すなわち、「国賠認容説に立つと、実践的にも①付随的な損害の賠償請求が認められやすいこと、②勧奨（行政指導）による修正申告による過誤に国家賠償請求が認められると解されることから、納税者の権利救済に役立つといえよう。後者の②については勧奨による修正申告にかかる課税標準等又は税額等の過誤が課税庁による行政指導に起因するとするならば、行政指導によった部分については国家賠償訴訟により過誤納金の還付が可能となるであろう（ここでは、「更正の請求の排他性」が問題となる。勧奨による修正申告をあくまでも申告と掟えると「更正の請求の排他性」により損害賠償は許されないと考える余地もある。」²⁸とする。

5-5 行政法関係の早期安定の要請について

取消訴訟の排他的管轄が、行政法関係の早期安定をその趣旨とするものであることは前述のとおりである。国家賠償請求を認めれば、最長で除斥期間である20年間（国家賠償法4条、民法724条）まで租税債務は確定しないこととなる。この点について国賠肯定論はどう考えるか。

占部教授は、「結果的には、課税処分にかかる争訟手段については『租税債務の

27)前掲・遠藤『国家補償法上巻』217頁から218頁

28)前掲・占部論文、72頁。本稿の検討課題とはややずれるが、占部教授は「しかし、実質的には誤った行政指導によった税額部分については、自主申告と区別して、国家賠償請求が可能であると解するべきであろう。」としている。

早期安定』をその目的とするものであるとも換言することができそうであるが、所得税等にかかる各課税処分には不可争力が生じたからといって、それ以後納税者は過剰納付税額について争訟手段を失うことには必ずしもならないことに留意をすべきである。再更正処分等が行われると、それを奇貨として再更正処分のなかですでに不可争力の生じた課税処分の過大納付税額、更正と再更正等の関係を総額主義のもとで理解をする通説・判例のもとでは、再更正処分によって増額された範囲内で（ただし、青色申告の場合には、理由附記による制約がある。）、不可争力の生じた課税処分に係る過剰納付税額を争うことができる。よって、国賠否定説を採ったからといって租税債務の早期安定を強調することにはならないといえよう。」と述べ、この点における国賠否定説の意義を否定する²⁹。

5-6 国賠要件加重説

国賠肯定論の中にあっても、過納税金について単純な過失によって国家賠償が認められる点を疑問視する見解もまた有力である。

この見解は国賠要件加重説とも呼ばれ、取消訴訟にはない「故意又は過失」という要件を厳格に解することによって、国賠肯定論を維持する一方、国賠否定説の指摘する問題点を回避しようというものである。

森田寛二教授は、次のように述べている。

「（山内教授の）見解に関してここでは、少なくとも故意や重過失がある場合、更正処分の違法を理由とする国家賠償の請求はこれを容認するのが適当ではあるまいか、更正処分の違法を理由とする国家賠償の請求を容認することによって不都合が生じるならば、その除去は国家賠償法一条にいう『過失』の限定解釈の手法によっておこなわれるべきではあるまいか、このような疑問をもっているということのみをのべておく。」³⁰

塩野教授は「仮に、原告が更正処分の取消請求をせず、国家賠償請求のみを主張

29)前掲・占部論文、71頁。占部教授はさらに、「このような課税争訟構造(総額主義)を前提とすると、国賠否定説(ただし、不可争力が生ずるまでは国家賠償請求も可能との説による。)においては、更正処分の税額は後に再更正処分が行われた場合には、不可争力が発生するまでは当該再更正処分の取消訴訟又は国家賠償訴訟の提起を認め、不可争力が発生した後は、国家賠償訴訟の提起を認めないこととなるが、再々更正がなされるとその部分の税額につきまた当該再々更正処分の取消訴訟又は国家賠償訴訟の提起を認めることになる。このようなことの繰り返しが予想され、理論的に大きな矛盾が生ずることになる。」と指摘している。

30)雄川一郎＝塩野宏＝園部逸夫編『現代行政法体系第2巻』(有斐閣、昭和59年)142頁

した時に、その損害額を更正処分相当額とするならば、故意・過失（注意義務違反）の要件はあるにせよ、取消訴訟の排他的管轄の縛りを実質的に免れることになる。」として国賠肯定論の問題点を指摘し、「一般に、国家賠償請求訴訟における処分の違法判断は公定力に反しないとされるのであるが、行政目的がもっぱら金銭の徴収に係るような場合には、取消訴訟と国家賠償は機能を等しくするので、国家賠償請求権の成立は単純な過失（注意義務違反）では足りず、故意又は重過失に限るものと考えらるべきであろう。あるいは、かかる場合は処分の無効要件を充足するものとして、もっぱら税務訴訟の枠内で処理することも考えられる。」³¹と説示している。

筆者は塩野教授の後段の指摘こそ核心であると考えており、この指摘については終章において検討することとしたい。

31)前掲・塩野『行政法Ⅱ』327頁

第六章 実際の裁判例と平成22年6月の最高裁判決

6-1 概説

それでは実際の裁判例ではどのような事案がどのように判断されているかを以下に見ていくこととする。

6-2 福岡高裁那覇支判昭和52年3月25日訟月23巻4号670頁

この事案は、返還前の沖縄において、輸入した生鮮魚介類について物品税を課された原告が、関税官が物品税法1条別表3類13号（1952年立法43号、1958年10月27日高等弁務官布令17号改正）の物品税を課すべき品目の掲記を例示的列挙と解したため、課税物品に該当しない魚介類について課税されて損害を被ったとして政府賠償法1条1項に基づいて国家賠償を求めたものである。

原審は那覇地判昭和50年7月16日訟月21巻9号1807頁であり、ここで那覇地裁は関税官が課税物品に該当するとした判断には租税法適用の専門職として過失ありとして、政府賠償を認めた。

これに対して控訴審での本判決では、返還前の沖縄における本件掲記以外の物品について琉球政府の関税官のした課税処分について、当時例示的列挙と解する説も有力であって、実際米国民政府はすべての生鮮魚介類に課税の指示をしており、またその他具体的事実関係から本件課税措置は当時の琉球社会における常識に合致していたものといえるとして、関税官に過失がなかったとするのが相当であるとされた。

本件では損害賠償の認否を分けたのは過失の有無ということになる。

6-3 浦和地判平成4年2月24日判時1429号105頁

この事案は、埼玉県八潮市の原告住民が八潮市に対して、住宅用地に対する固定資産税の減税特例を看過して課税したために損害を被ったとして、過払税額を損害として賠償を求めたものである。

八潮市は違法な租税の賦課処分は、行政不服審査法上の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によって是正されるべきであると主張したが、本判決では、課税処分について、租税の賦課処分が違法であることを理由とする国家

賠償請求は租税の賦課処分の効力を問うのとは別に、違法な租税の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って、両者はその制度の趣旨・目的を異にし、租税の賦課処分に関する点だからといって、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、と判示して、国家賠償請求を認めた。

また、本判決は八潮市税条例によって義務付けられた課税物件に関する事項に関する申告を原告がしなかった点に一半の責任があることは否定できないとしたが、固定資産税については賦課課税方式がとられていることやこの申告が課税当局の便宜のために設けられた手続きであることなど、諸般の事情に照らすと、原告の申告義務の懈怠を損害額を算定する上で斟酌するのは相当でないとも判示した。

この判決が原告側の責任に言及した点は注目される（後述の大阪高判平成18年3月24日判自285号56頁参照）。

6-4 広島高判平成8年3月13日判自156号48頁

本件は、登記官が広島県から嘱託を受けた分筆登記の際、誤った地積を記載し、この地積変更の通知により広島市が固定資産課税台帳に過大な地積を記したことから、本件土地の相続人が過剰に徴収された固定資産税額、及び固定資産税評価額に基づいて相続税評価額を算出したことにより過剰に納付した相続税を損害として国、広島県及び広島市に国家賠償を求めた事案である。

原審は広島地判平成6年2月17日判自128号23頁で、登記官の誤りには過失があるものの、相続税過剰納付との間については原告が実際の地積との対比を怠ったためであり相当因果関係がない、また固定資産税の課税担当者は、本件土地の固定資産課税台帳に記載の従前の地積と右通知書記載の地積とが著しく相違していることに容易に気付くことができたのであり、固定資産税過剰徴収との間に相当因果関係はないというべきであるとして国の責任を否定し、一方市に対しては国家賠償を認めた（県については分筆の代位登記の委嘱は公権力の行使ではないとして国家賠償そのものを否定した）。

広島地裁は国家賠償法に基づく請求の可否については、国家賠償に基づく請求は、行政処分の法的効力を問題とするものではないから、行政処分の公定力に抵触するものではなく、さらに、行政処分の取消訴訟とは、目的、要件を異にする別個の訴

訟であるから、取消訴訟の出訴期間を潜脱するものであるということとはできず、取消訴訟の提起等及び固定資産評価委員会に対する審査の請求かできたか否かにかかわらず、国家賠償に基づく請求は許されると解するのが相当である、と国賠肯定論を全面的に説いた。

この点は控訴審も同じであるが、登記官の誤りには重大な過失があつて、逆に相続税過剰納付については原告が実際の地積との対比を怠ったことに重大な過失はないとして国の責任を認め、また固定資産税の課税担当者は、本件土地の固定資産課税台帳に記載の従前の地積と変更通知書記載の地積とが著しく相違していることに気付くことが容易であつたとはいえない、また課税担当者に登記官の誤りと固定資産税過剰徴収との相当因果関係を切断するほどの重大な過失はないとして、この点においても市の責任を否定し国の責任を認めた点は注目である。

控訴審は過失と重過失を区別し、それにより原審と相当因果関係の判断が異なる結果となっている。

6-5 大阪高判平成18年3月24日判自285号56頁

本件は、神戸市北区に住宅用地を所有する原告が、住宅用地の特例を適用しなかったことにより過大に固定資産税等を賦課・徴収されたことを損害として神戸市に対し国家賠償請求を提起したものである。

原審は神戸地判平成17年11月16日判自285号61頁であり、住宅用地の特例を適用しなかったことに過失ありとし、国賠肯定論を採つて原告の請求を認容し、この点は控訴審も同じであるが、本控訴審判決で特徴的なのは、原告が市税条例に基づく本件土地に関する必要事項を申告をしなかった点について、「条例の定めによって、住宅用地の所有者に固定資産税の賦課徴収に必要な事項の申告をさせることができるとしたのは、賦課課税方式を採用しつつ、調査等の過誤を防止するため、住宅用地の特例によって固定資産税等の逡減措置を受けられる住宅用地の所有者に必要な事項の申告義務を負わせることとしたものであつて、その限りでは、法は、申告により利益を得られる者が申告しない以上、利益を得られなくてもある程度はやむを得ないという立場を採っているともいい得るところ、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。）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に、控訴人が自ら過誤に気づき平成16年に是正手続を採るまで過誤にも気づかず、何らの不服申立ても行わなかったというのであるから、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。

そして、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、被控訴人の損害額からその3割を控除するのが相当である。」として過失相殺を認めた点である。

6-6 東京高判平成18年11月15日 LEX/DB28131810

本件は、市内に建物を所有する原告が、横浜市長が平成16年度の固定資産課税台帳に登録した本件建物の価格（以下「本件登録価格」という。）に重大な錯誤があつて「適正な時価」（地方税法341条5号）を上回ると主張し、市長に対して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とともに、本件登録価格における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（以下「固定資産税等」という）の過納金と同程度以上の過納金が、平成15年度以前の固定資産税等においても発生していたとして、横浜市に対して、平成11年度から平成15年度に係る固定資産税等についての還付金及びこれに対する還付加算金の請求並びに平成6年度から平成10年度に係る固定資産税等についての過納金及びこれに対する利息の不当利得としての返還請求、予備的請求として、平成6年度から平成15年度に係る固定資産税等についての過納金及びこれに対する利息の不当利得としての返還請求、さらに予備的請求として、国家賠償法1条1項に基づく、平成6年度から平成15年度に係る固定資産税等についての過納金相当額及びこれに対する遅延損害金の賠償請求を求めたという事案である。

原審は横浜地判平成18年7月19日 LEX/DB28130836 で、本件登録価格決定に対して不服があれば、固定資産評価審査委員会に対する審査の申出及び同委員会の決定に対する取消訴訟を提起する方法によってのみ争うことができるとされているのであつて、地方税法は、本件義務付けの訴えのような市長を相手として本件登録価格の修正等の義務付けを求める訴えを許容していないものと解するのが相当であるとして、原告の訴えを却下し、平成6年度から平成15年度に至るまで、本件建物

に係る固定資産税等を課税した処分及び上記期間における本件建物の登録価格の決定を無効とするほどの重大な瑕疵はないから、無効な課税処分を前提とする原告の本件還付金等請求及び平成6年度から平成15年度に係る固定資産税等についての過納金の不当利得としての返還請求は理由がなく、原告は本件各課税処分を取消した上でなければ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することはできないとして、上記各請求をいずれも棄却した。

そこで原告が、この認定判断を不服として本件控訴を提起したものであるが、この原審の判断は控訴審においても相当であるとされた。

この判決は国賠否定説を採用して国家賠償請求を否定している。

6-7 最一小判平成22年6月3日裁判所時報1509号2頁

この問題における最上級審裁判例は長らく存在していなかったが、平成22年6月、全面的に国賠肯定論を採る最高裁判決（最一小判平成22年6月3日裁判所時報1509号2頁）が出された。

本件は、冷凍倉庫（以下「本件倉庫」という。）を所有し、その固定資産税及び都市計画税（以下、固定資産税等）を納付してきた原告が、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本件倉庫の評価を誤った違法があり、上記のような評価の誤りについて過失が認められると主張して、所定の不服申立手続を経ることなく、名古屋市を相手に、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等の過納金及び弁護士費用相当額の損害賠償等を求めている事案である。

原審は名古屋高判平成21年3月13日（裁判所ウェブ掲載）であり、最高裁が以下に示すように国賠否定説を全面的に採用して原告の訴えを退けていた。

「（１） 国家賠償法に基づいて固定資産税等の過納金相当額を損害とする損害賠償請求を許容することは、当該固定資産に係る価格の決定又はこれを前提とする当該固定資産税等の賦課決定に無効事由がある場合は別として、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たのと同じの効果を生じ、課税処分や登録価格の不服申立方法及び期間を制限してその早期確定を図った地方税法の趣旨を潜脱するばかりか、課税処分の公定力をも実質的に否定することになって妥当ではない。そして、評価基準別表第13の7の冷凍倉庫等に係る定めが

一義的なものではないことなどに照らすと、本件各決定に無効とすべき程度の瑕疵はない。

(2) なお、評価事務上の物理的、時間的な制約等を考慮すれば、地方税法408条所定の実地調査は、特段の事情のない限り、外観上固定資産の利用状況等を確認し、変化があった場合にこれを認識する程度のもので足りるところ、本件においてそのような特段の事情があったといえるような事実がうかがわれないことなどからすれば、本件各決定が過失に基づいてされたということもできない。」

最高裁はこの原審の判断を全面的に否定し、国賠肯定論を採って以下のように判示したのである。

「しかしながら、原審の上記判断は是認することができない。その理由は、次のとおりである。

(1) 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(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り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るというべきである。

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だし難い。

したがって、たとえ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。

(2) また、記録によれば、本件倉庫の設計図に「冷蔵室(−30℃)」との記載があることや本件倉庫の外観からもクーリングタワー等の特徴的な設備の存在が容易に確認し得ることがうかがわれ、これらの事情に照らすと、原判決が説示するような理由だけでは、本件倉庫を一般用の倉庫等として評価してその価格を決定したことについて名古屋市長に過失が認められないということもできない。

6 以上と異なる見解の下に、上告人の請求を棄却すべきものとした原審の判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある。論旨はこの趣旨をいうものとして理由があり、原判決は破棄を免れない。そして、本件各決定に際し本件倉庫を一般用の倉庫として評価したことは名古屋市長が上告人に対する職務上の法的義務に違背した結果といえるか否か、仮に違背していたとする場合における上告人の損害額等の点について更に審理を尽くさせるため、本件を原審に差し戻すのが相当である。」

このように冷凍倉庫をめぐる固定資産税の賦課については国賠肯定論が全面的に採用される、ということは判例であるとしても、他の賦課課税方式の租税、あるいは申告納税方式の租税についても妥当するのか、という点が問題であり、終章において併せて検討する。

第七章 考察とまとめ

7-1 問題の整理

国賠肯定論のいうように、取消訴訟と国賠請求訴訟はその要件および制度趣旨を異にするものであることはその通りである。このことを主たる論拠として、国賠否定説が国賠肯定論から有力に批判されているというのが学説そして裁判例の流れであるが、やはり課税処分は有効、すなわち公定力によって維持されるにもかかわらず、納付済みの税金を損害として賠償するというのは論理的には一貫していない、ということは否定できないように思う。

本来、取消訴訟を経ずに税金の還付が認められるというのであれば、その課税処分は無効であり、したがって当該処分に基づく納税義務がない、という論理でなければならないはずである。このことを示唆しているのが塩野教授の述べる「あるいは、かかる場合は処分の無効要件を充足するものとして、もっぱら税務訴訟の枠内で処理することも考えられる。」という指摘であると筆者は考える。

ここで確認しておくべきは、無効な行政行為という概念の意義である。

すなわち、取消訴訟の排他的管轄が及ぶのは、取り消しうべき瑕疵のある行政行為であり、無効と判断される行政行為には公定力は及ばない。

この区別は、行政行為の側からすると、取消訴訟の排他的管轄による特権を享受しうる資格の問題であり、相手方である私人の側からすると、本来、出訴期間内に取消訴訟によるべきであるにもかかわらずこれをしなかった者について救済を与えるかどうかという問題である³²。

そしてこの場合の判断基準は行政行為に内在する瑕疵が重要な法規違反であることと、瑕疵の存在が明白であることの二つの要件を備えている場合であるとする、重大明白説が判例・学説において支配的であるものの、明白性は事案の内容に応じて必ずしも要求されていないのが実情である³³。

つまり、第六章で見た事案においては、取消訴訟の排他的管轄を理由に税金の還付を認めないことが結論として不当である、というところから逆算して、国家賠償

32)前掲・塩野『行政法 I』161頁。塩野教授は「無効の行政行為と取り消しうべき行政行為の区別の標準は、このような、制度の利用に関する二つの側の事情を考慮して定められることになる。その意味では、まさに目的的に判断されるべきものである。」とする。

33)明白性補充要件説。前掲・塩野『行政法 I』162頁以下。

を認めることで救済を図ったのではないかということである。

7-2 問題の本質

租税訴訟においてあえて国家賠償を請求するのは、当然、不服申立期間を経過して課税処分不可争力が発生しているからであると考えられる。すなわち、第六章で見た事案に固定資産税の賦課処分を争うものが多いのは、賦課された税額が違法に過大となっていることに納税者が気づかないためである。

固定資産税の賦課処分に異議のある場合は不服申立てをできると定められているものの、一般の納税者にそれを期待するのは酷であるという面がある。

この問題の本質は、結局、こうした納税者に救済を与えるべきかどうかということであって、国家賠償を認めるかどうかというのは方法論に過ぎない考える。

7-3 問題の解決法

それでは、いかなる場合に取消訴訟によらずして過納税金の還付を受けられるとすべきかが問題である。

占部教授は、「損害賠償訴訟において故意・過失という主観的な要件が加重されるか否かについて、原則として、申告納税方式にかかる税目の課税処分については故意又は重過失が要求されると解されるが、賦課課税方式のそれについては単なる過失で足りると解すべきであろう。」³⁴と述べ、納税方式の違いにより故意過失の要件に差を設けることで救済範囲の妥当性を担保することを提唱する。

申告納税方式の租税について、課税庁が正確な事実関係を把握することは困難であることから、占部説は結果の妥当性の担保をシンプルな基準で図ったものと筆者は考えるが、しかし問題は、国家賠償法1条にそうした差を設ける規定は存在しないということである。

この点、岩崎教授は手続違法は国家賠償の対象になるとする。すなわち「筆者の見解は、課税処分・徴収処分の違法の態様によって分類し、実額調査に基づく納税義務者の課税標準等または税額等の認定金額そのものの過誤を争う課税処分・徴収処分（これらを『実額課税等』という）の違法については、具体的金額の誤りを『違法』の内容とする点で、課税処分・徴収処分の取消訴訟も国家賠償請求も何ら

34)前掲・占部論文、77頁

異なることはないから、取消訴訟の排他的管轄が及ぶことになる。しかしながら、課税処分・徴収処分の違法の内容が、推計課税の手法の違法やその他の手続違法をいう場合には、違法の内容が異なることから、取消訴訟とは別に、国家賠償請求を行うことも可能であるというものである。」³⁵とする。

この手続違法は国家賠償請求の対象になる、という岩崎教授の主張は理解できるとしても、手続違法を理由に過納税金を損害とする国家賠償を認めるのであれば、当然課税処分・徴収処分は有効のままであり、「実額課税等」の違法について取消訴訟の排他的管轄を認めるという立場との整合性に疑問が残る。

立法論としては前述のドイツの法制が考えられる。すなわち不服申立という方途をとらなかったことについて納税者が非難されうるかどうかによって国家賠償請求の可否を分けようというものである。第六章でみた裁判例において過失相殺を認めた事案があることからしても、わが国でもこの点が考慮されていることが伺えるが、しかし宇賀教授は「わが国の法意識等、諸般の事情を斟酌すると、現状では、ドイツ型システムの採用には、なお躊躇を感じざるを得ない」と述べている³⁶。

平成22年12月に発表された碓井教授の論稿によれば、国家賠償請求を認めるべきは「納税者が気づくことのできない重大な瑕疵」がある課税処分であるという³⁷。すなわち、重大明白な瑕疵がある課税処分は当然無効であり、取消訴訟の排他的管轄は及ばないが、この場合の過誤納金は5年の消滅時効にかかるからである。

碓井教授によれば取消原因たる瑕疵にとどまる課税処分について国家賠償を認める裁判所の判断には、実質、この重大な瑕疵がある課税処分に該当するものが含まれている可能性があるという³⁸。

私はこの碓井説がこの問題の本質に最も適合的であると考えている。すなわち、理論構成としてはやはり、課税庁に故意過失ありとして課税処分有効のまま損害として賠償せよ、というよりも、そうした課税処分は重大な瑕疵があつて無効であり、したがって取消訴訟の排他的管轄は及ばない、としたうえで、重大な瑕疵があることを納税者が知りえなかった課税処分については5年の消滅時効にかからず、国家賠償請求が肯定される、とするほうが妥当であるということを本稿の最終的な結論と

35)岩崎政明「判批」自治研究第86巻第十号(第一法規、平成22年)、151頁

36)宇賀克也『国家責任法の分析』(有斐閣、昭和63年)、445頁。

37)碓井光明「違法な課税処分による納付税額の回復方法—固定資産税関係判例に寄せて」金子宏編『租税法の発展』(有斐閣、平成22年)、562頁から563頁。

38)前掲・碓井論文(平成22年)、564頁。

したい³⁹。

以上

39)前掲・塩野『行政法 I』147頁から148頁参照。塩野教授は「まず取消訴訟を提起して、違法であることの確認を求めよとか、あるいは、先決問題としての違法の確認訴訟を提起せよ、という制度を作ることもできる。しかし、わが国ではかかる制度は、少なくとも明示的には存在していない」としている。

<参考文献一覧>

(単行本)

- ・山内一夫＝雄川一郎編『演習行政法』(良書普及会、昭和47年)
- ・遠藤博也『国家補償法上巻』(青林書院新社、昭和56年)
- ・雄川一郎＝塩野宏＝園部逸夫編『現代行政法体系第2巻』(有斐閣、昭和59年)
- ・宇賀克也『国家責任法の分析』(有斐閣、昭和63年)
- ・宇賀克也『国家補償法』(有斐閣、平成9年)
- ・芝池義一『行政救済法講義』(有斐閣、第3版、平成18年)
- ・塩野宏『行政法Ⅰ行政法総論』(有斐閣、第5版、平成21年)
- ・金子宏『租税法』(弘文堂、第15版、平成22年)
- ・塩野宏『行政法Ⅱ行政救済法』(有斐閣、第5版、平成22年)
- ・原田尚彦『行政法要論』(学陽書房、全訂第7版、平成22年)

(論文)

- ・岩崎政明「課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、平成3年)
- ・碓井光明「納税者の租税争訟費用の負担—アメリカ合衆国の例と若干の提案—」北野弘久教授還暦記念論文集『納税者の権利』(勁草書房、平成3年)
- ・阿部泰隆「取りすぎた税金は返還できないのか?」法学セミナー436号(日本評論社、平成3年)
- ・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請求訴訟」法学会雑誌(東京都立大学)38巻1号(平成9年)
- ・占部裕典「課税処分をめぐる国家賠償訴訟の特殊性」『波多野弘先生古希記念祝賀論文集』(清文社、平成11年)
- ・岩崎政明「判批」自治研究第86巻第十号(第一法規、平成22年)
- ・碓井光明「違法な課税処分による納付税額の回復方法—固定資産税関係判例に寄せて」金子宏編『租税法の発展』(有斐閣、平成22年)

(最上級審裁判例)

- 大判大正5年6月1日民録22輯1088頁
- 最判昭和30年12月26日民集9巻14号2070頁
- 最判昭和39年10月29日民集18巻8号1809頁
- 最判昭和49年7月19日民集28巻5号759頁
- 最判昭和51年5月6日民集30巻4号541頁
- 最判平成5年3月11日民集47巻4号2863頁
- 最一小判平成22年6月3日裁判所時報1509号2頁

(下級審裁判例)

- 那覇地判昭和50年7月16日訟月21巻9号1807頁
- 福岡高裁那覇支判昭和52年3月25日訟月23巻4号670頁
- 浦和地判平成4年2月24日判時1429号105頁
- 東京高判平成4年12月18日判時1445号3頁

広島地判平成6年2月17日判自128号23頁
広島高判平成8年3月13日判自156号48頁
神戸地判平成17年11月16日判自285号61頁
大阪高判平成18年3月24日判自285号56頁
横浜地判平成18年7月19日LEX/DB28130836
東京高判平成18年11月15日LEX/DB28131810
名古屋高判平成21年3月13日（裁判所ウェブ掲載）