

租税過誤納金返還問題における民事責任論

－不当利得ないし国家賠償の成否を中心に－

村 田 輝 夫

目 次

1. 問題の所在
2. 不当利得による返還
3. 国家賠償による返還
4. 寄付・補助による返還
5. 結語

1. 問題の所在

租税の徴収にあたり不当な課税がなされた場合には、通常は、国税または地方税など当該法律の規定に基づいて還付請求など所定の手続き行えば納税者は納めすぎた税金の還付請求を行うことができる（国税通則法56条以下、地方税法17条以下等）。そして、過誤納に伴う還付加算金の請求も行うことができる。しかし、過誤納金の還付請求権は、例えば地方税法であれば、請求をできる日から5年を経過したときは時効により消滅するという規定がおかれている（地方税法18条の3）。そうすると、5年を超える過誤納付については税法上は救済措置がとれないことになり、行政の側のミスによる課税処分などのケースでは、納税者側には咎めるべき事情もない（申告納税は別）から、納税者が一方的に被害を被っているにもかかわらず、救済されない結論となる。この結論の不当であることは一見自明であるが、では、どのような法的根拠に基づいて行政側が納税者に過誤納金の返還を行う必要があるのかと考えるとそれほど容易ではない⁽¹⁾。

このような事案は近年増えており⁽²⁾、申告納税における紛争（所得税、法人税等。件数はこちらの方がずっと多い。）を除くと、特に、固定資産税・都市計画税の誤徴収事件が目立つ。申告納税ではなく賦課課税によるものだけに納材者が誤徴収に気づかないことも多い。各地の自治体が、固定資産税の納税通知書に、納税者の便宜のために、法律上義務づけられているわけではない課税資産の内訳明細書を添付し始めたことで、誤徴収の実態が表面化したともいわれる。

青森県内だけでも、青森市、八戸市、十和田市、三沢市、むつ市、五所川原市、黒石市で固定資産税・都市計画税の誤徴収事件が生じている⁽³⁾。これらの事件は、地方税法上非課税対象であった協同組合等に対し10年以上に渡り固定資産税・都市計画税の誤徴収を行っていたものである。

弘前市においても、平成14年2月に納税者から固定資産税（都市計画税を含む。）の課税誤りではないかとの指摘を受けて調査した結果、合計5件の誤徴収が判明した。いずれも地方税法第348条第4項の「中小企業等協同組合法による組合が所有し、かつ使用する事務所、倉庫」に対する非課税規定の適用を誤ったことによるものであった。誤徴収額は10年間に7,200万円にも達するものであった。最も古い誤徴収のケースは17年前まで遡るが、固定資産税課税台帳は10年分しか保管されていないため、正確には分からないという。納税者の立場からすれば杜撰極まりないという印象を持たれてもやむを得ない事態であった。

弘前市としては、この誤納金のうち、地方税法の規定に基づき還付できる5年分については平成14年第3回市議会定例会で補正予算措置をし、10月上旬にこれらの団体に返還した。しかし、地方税法の規定で時効となるそれ以前の還付不能分が残され、弘前市としてもどのように誤徴収分を返還すればよいか対応を迫られた⁽⁴⁾。

筆者はそのときに組織された「弘前市固定資産税等過誤納金問題研究会」の座長として他の委員（弁護士、公認会計士、税理士）とともにこの問題を検討する機会があり、短期間に集中して検討を行い、同年11月13日には「弘前市固定資産税等過誤納金問題報告書」をまとめ、弘前市長宛提出した。右研究会においては、固定資産税等の課税誤りに関する裁判例や横浜市、神戸市、八潮市の同様の研究会報告を参照して検討がなされた⁽⁵⁾。右研究会の検討の際には、市議会の会期の問題など納税者への返還を可能な限り早くするという前提があったので、理論的な問題については必ずしも結論を出す際にこだわらなかった経緯がある。さらに、議会の議決を必要とするため、納税者側の財産状態について詳細な点が公開されることへの市当局側の配慮も働いたであろう。

右研究会の結論は、非課税規定の適用誤りによる不利益を補填することは、地方自治法第232条の2に規定する「公益上必要な場合」該当するものという解釈を採用し、議会で予算の議決を得て、還付不能分相当額を補填金として返還するというものであった（後述）。

本稿では、本件のような固定資産税等の過誤納金を返還する法的根拠（納税者側からみれば過誤納金の返還請求権）について、主に、不当利得、国家賠償という民事責任からの検討を行うことを中心とし、関連して、地方自治法の規定を利用した「寄付・補助」による返還にもふれることとする。

検討すべき事項は多岐に渡るが、紙数の関係上、固定資産税等の過誤納金に対象を限定し、不当利得を理由とする返還、国家賠償を理由とする返還、及び、寄付・補助による返還について、判例・学説を検討し、一応の理論的な結論を得るとともに今後の課題を探ることとしたい。

2. 不当利得による返還

(1) 公法上の不当利得ないし行政法上の不当利得⁽⁶⁾をめぐる学説

一般に、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」となるかについては問題とされてきた⁽⁷⁾。民事上の不当利得と異なる点があるからである⁽⁸⁾。

この点に関しては、現在、「公法上の不当利得」と「行政法上の不当利得」の観念が見られるという。前者は、田中二郎説に典型的に見られるように、公法と私法の二元的対立関係を基礎として、「①行政権の認定を一応正当として是認し、これを覆すためには一定の手続・制限に服さねばならない点に制度的対立の合理的解釈上の共通の特殊性が認められる公法上の不当利得が、民法上の不当利得に関する規定によりえないとされる理由、②公法上の不当利得を正当づけるだけの特殊性の存否、③一般的規定の存しない場合における具体的な公法上の不当利得に関する救済方法を検討しようとするものである」とされる⁽⁹⁾。これに対して後者を代表する今村成和説は、「行政法上の不当利得」を、行政裁判所廃止により裁判制度が一元化された現行憲法において、公法と私法の区別は相対化され、法の一般原理を含むものとしては私法が一般法の地位を占めるに至ったという前提に立って、行政主体としての国または公共団体になんらかの特殊な地位が認められる場合の不当利得の内容を吟味しようとするものである⁽¹⁰⁾。いずれにしても、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は、民事上の不当利得の場合とは異なった何らかの特殊事情が存在し、それがなんらかの制度的措置（固定資産税等の過誤納金の例で言えば、「還付請求」の制度）を伴っているときには、不当利得の一般理論をそのまま適用はできないことになる。裏返せば、何らかの特殊事情の存在が法的に意味を持たない場合には、不当利得の理論が適用可能であることになる。

ところで、不当利得が生じるのは行政側だけとは限らない。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。この場合には、行政行為の職権取消制限の法理が働くから、個人の側に責めに帰すべき事由がないにもかかわらず、処分庁の過誤に基づく違法を理由として当該処分を取消し、個人に生じた利得の返還を請求することは出来ないと言われる⁽¹¹⁾。とりわけ社会法分野に於ける年金給付等が念頭にあり、法律上も、受給権者に不正行為があった場合に限り、交付決定が取り消されたり、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、生活保護法78条等）。

なお、過誤納金とは法律上の原因がないにもかかわらず納付済みとなっている租税金での総称である。理論上は、これを区別することができるとされる。「過納金」とは、納付の際には適法であったにもかかわらず、後に、免除、減額更正、課税処分の取消し等の事情が生じたため、超過納付となっ

た金額をいう。身近には、給与所得者の給与取得に係る源泉徴収税額が年末調整の結果過納であった場合に発生する(所得税法191条)。また、「誤納金」とは、法定の予納の要件を具備する場合を除き、国税債務がないにもかかわらず納付された金額をいう。両者は、還付加算金の起算日を異にする(国税通則法58条他)。

不当利得との関係では、「過納金」は、過大申告または課税処分等の税額確定行為もしくは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・徴収であって、法律上の原因を欠くことにはならない(判例・通説)ので、不当利得に基づく返還請求権は成立しない。

他方、「誤納金」は、その納付・徴収の時点において、実体法的にも手続法的にも法律上の原因を欠くものであるから、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⁽¹²⁾。

(2) 不当利得の成否をめぐる裁判例の動向

次に、租税の過誤納金返還をめぐる訴訟における裁判例の動向を概観することにする。戦前は、行政裁判所が存在したため、行政訴訟の位置づけが現代とは異なるけれども、戦前から、違法な課税処分による過誤納金が不当利得に当たるかが争点になっており⁽¹³⁾、戦後の一時期までは、行政上の手続きに不備があったため、やむを得ず裁判所は不当利得の法理を用いて返還請求を認容していたと思われる。一種の裁判による「法の創造」であり、他の分野に目を転じれば、不動産賃借権に関わるいわゆる「信頼関係理論」なども戦後の混乱期に判例法が形成され、今日に至っている。したがって、違法な課税処分による誤徴収を返還する制度が準備されるようになると、その制度による救済(「還付請求」制度など)が図られればそれを不当利得として私法上の請求権として構成するメリットは減少する。

しかし、その制度的救済には往々にして「期間制限」が設けられている。例えば、地方税法18条の3は還付金の消滅時効を規定するが、「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」は、「その請求をすることができる日から5年経過したときは、時効により消滅する」と規定しており、民事の債権に対する消滅時効期間10年と比べると、期間も半分であるし、時効の起算点も「その請求をすることができる日」であり、客観的に過誤納となった時点から時効が進行するから、過誤納をしてしまった納税者の保護に欠けるきらいがあるといえる。5年より以前の地方税法上還付請求をもしない期間については、税法上やむを得ない制約と考えるのか、それとも、不当利得や国家賠償による私法上の救済を図るのかという問題に直面する。この間の裁判例は、制度的救済が整備されるに従って不当利得の成立を認めなくなってきたように思われる。

ここでは、戦前から戦後・現代にかけて特徴的な裁判例を中心にその動向を概観する。

(a) 戦前の裁判例

大判大昭5・7・8民集9巻719頁は、「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從テ本件被告ノ請求ハ之ヲ棄却スヘ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告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」ありとして不当利得の成立を認めた原判決を破棄し、自判をおこなった。不当利得返還請求として主張されていても、実質的に、租税賦課処分の違法を主張するものに他ならないから、違法な処分であろうとその効力は裁判所を拘束するため、抗告訴訟等の一定の手続を経て租税賦課処分を取り消した上で、民事訴訟において不当利得返還請求をなすべきものという理解は当時の学説の立場と同一といえよう⁽¹⁴⁾。

さらに、行政裁判所のあった時代であるから、違法な租税賦課処分の取り消しを求めるべきところ、不当利得返還請求を行ったため、過誤納金返還を求める訴えを不適法とし却下したものも存在する⁽¹⁵⁾。

これに対し、大阪地判昭11・3・30新聞3994号5頁は、「行政行為の重大なる瑕疵が客観的に明白なる場合に於ては当該行政行為は取消を要せずして当然無効なりと認むるを相当とす然らば当然無効の行政行為に基く被告の金員取得は法律上の原因を欠き（中略）不当に利得したるものなれば被告は原告に対し之が返還すべき義務あること勿論なり」と判示した。同旨の裁判例もあり⁽¹⁶⁾、行政行為が無効と認められる場合には、その取消を抗告訴訟等において主張するまでもなく、不当利得返還請求をなすことができることを判例も認めていたのである。もっとも、戦前では行政裁判所による救済が不備であり、それを補完するものとして不当利得返還請求がなされたという背景があるという指摘⁽¹⁷⁾は十分留意すべきであろう。

（b）戦後の裁判例

前述のように、行政行為の重大なる瑕疵が客観的に明白と認められる場合には、その取消を抗告訴訟等において主張するまでもなく、不当利得返還請求をなすことができることを戦前の裁判例も認めていたが、戦後に至っても、租税課税処分が違法であり無効と認められる場合にも同様の判断がなされている。特に、戦後税制などの制度変更等がなされ、違法な行政行為に対する救済が不備であった時代には、不当利得返還請求を認める判例の立場は立法の不備を補うものとして、一般に、学説の承認を得ていたものとされる⁽¹⁸⁾。

その適例が、課税後に貸倒れが生じたため、右金銭債権が回収不能になった場合の納税者の救済のために不当利得の法理が適用できるかが争われた事件である。原審が貸倒れのケースに不当利得返還請求を認めたのに対し、貸倒れの場合における調整は租税政策の問題であり、立法により解決すべきこと、行政行為の公定力が認められる場合には民法上の不当利得の規定がそのまま妥当せず、原因行為の無効または取消を前提とすべきことを主張した上告がなされたが、最高裁は次のように判示して、右上告を棄却した⁽¹⁹⁾。

「所得税法は、具体的な租税債権及びその数額が法規の定める課税要件の充足と税額計算方法によつて自動的に確定するものとはしないで、課税所得及び税額の決定ないし是正を課税庁の認定判

断にかからしめているのであるから、かような制度のもとでは、債権の後発的貸倒れの場合にも、貸倒れの存否及び数額についてまず課税庁が判断し、その債権確定時の属する年度における実所得が貸倒れにより回収不能となつた額だけ存在しなかつたものとして改めて課税所得及び税額を算定し、それに応じて先の課税処分全部又は一部を取り消したうえ、既に徴税後であればその部分の税額相当額を納税者に返還するという措置をとることが最も事理に即した是正の方法というべく（中略）、課税庁としては、貸倒れの事実が判明した以上、かかる是正措置をとるべきことが法律上期待され、かつ、要請されているものといわなければならない。」

「しかしながら、旧所得税法には、課税庁が右のごとき是正措置をとらない場合に納税者にその是正措置を請求する権利を認めた規定がなかつたこと、また、所得税法が前記のように課税所得と税額の決定を課税庁の認定判断にかからしめた理由が専ら徴税の技術性や複雑性にあることにかんがみるときは、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ないとすることは、著しく不当であつて、正義公平の原則にもとるものというべきである。それゆえ、このような場合には、課税庁による是正措置がなくても、課税庁又は国は、納税者に対し、その貸倒れにかかる金額の限度においてもはや当該課税処分の効力を主張することができないものとなり、したがつて、右課税処分に基づいて租税を徴収しえないことはもちろん、既に徴収したものは、法律上の原因を欠く利得としてこれを納税者に返還すべきものと解するのが相当である。」

右事件にかんしては、その後、昭和37年に所得税法の改正が行われ、更正の請求の手続きを取ることが認められるようになったために、問題は立法的に解決されている。

なお、近年の裁判例で固定資産税の賦課処分を違法とし、不当利得返還請求を否定しなかつた事実案として大阪高判平成3年5月31日⁽²⁰⁾がある。本事案は、現況が畑である土地を雑種地と認定して固定資産税を賦課した違法な処分であつた。判旨は、このような場合には重大・明白な瑕疵があることを理由とする民法上の不当利得の返還請求は許されること、及び、固定資産課税台帳の登録事項に関する不服について、地方税法上、特別の不服申立手続が用意されているからといって、市町村長の認定に重大かつ明白な誤りがあり課税処分自体が無効であると認められる場合には、一般の正義公平の原則に基づき、一般法たる民法の不当利得として返還を求めることができるという判断を示した（一般論に留まる）。事案の処理としては、「本訴請求の当否にかかる先決問題として、本件課税処分に控訴人ら主張のような無効原因が存在するかどうかを審理、判断すべきであつたところ」、「固定資産課税台帳の登録事項に関する不服について、地方税法上、前示のような特別の不服申立手続が用意されていることを理由として、一般法たる（民法の）不当利得に関する規定の適用は排除されているとの見解の下に、本件課税処分の控訴人ら主張のような無効原因が存在するかどうかについて何ら判断することなく本訴請求を排斥した原判決は、不当というべきである。」として、原判決を取消差戻した（事件は確定）。不当利得の成否に関する理由は次の通りである。

「前記地方税法の一連の規定は、前示のとおり、固定資産課税台帳の登録事項について、固定資産税の賦課処分に至る前段階において、課税処分に対するそれとは別に、これに関する独立した争訟手続を設け、右登録事項についての不服については、課税処分に対する争訟手続によらずに、専ら右の独立した争訟手続中において解決することを意図したものである点において、独自の制度的意義を有することはいうまでもないが、右の趣旨に鑑みても、また、その規定の仕方ないしは文言に照らしても、右にみた違法な課税処分にかかる納税者の権利救済に関する現行法の一般的な制度的枠組みの下において、右の一連の規定が、固定資産課税台帳の登録事項に関する市町村長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ような場合においても、納税者が、右無効な課税処分により徴収された税額（過誤納金）について、一般の正義公平の原則に基づき、これを不当利得としてその返還を求めることをも許さないとした趣旨のものと解することが合理的であるとする理由はこれを見出し得ないというほかはないからである。」

(3) 検 討

地方税法第18条の3による「地方団体の徴収金の過誤納付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」とは、法律上の原因なくして地方団体が不当に利得している金員を納税者に返還することを内容とするものであり、納税者側からみれば、民法上の不当利得返還請求権に該当する。過誤納金の性質が一種の不当利得であることは間違いないが、民法上の不当利得返還請求権が成立するためには、単なる違法な課税処分であるだけでは足りず、右処分に重大・明白な瑕疵が必要であると思われる。

固定資産税等の課税誤りについては、還付請求の制度が整備されており、この制度を利用することで目的を達することが出来る場合には、公法関係において早期に紛争を決着することが望ましい。その意味では、「国税通則法の過誤納金に関する規定は、納付された国税に関し民法の不当利得の特則を定めたもので、過誤納金について民法の不当利得の規定を排除する趣旨であると解するのが妥当である⁽²¹⁾。」というのが、判例・通説の立場であり、おおむね妥当であると思われる。

しかし、それでは、不当利得返還請求権の成立はすべて排除されると考えるのは行き過ぎであろう。前述の大阪高判平成3年5月31日が正当に指摘しているように、課税処分に重大・明白な瑕疵があった場合には、課税処分自体は有効な公定力のあるものとして一度は成立している場合と異なり、課税処分自体が無効であり、還付請求権も生じない。その場合には、一般法である不当利得が成立しその返還請求権が納税者に認められるべきである。

したがって、課税誤りの態様が「重大かつ明白な誤り」を伴い、課税処分自体が無効であると認められる場合には、一般の正義公平の原則に基づき、一般法たる民法の不当利得として返還を求める余地を残すべきであろうと思われる。

なお、行政行為により一方的に負担を課した場合は、仮に不当利得の成立を認めるとして、その

返還範囲は「現存利益」に限られるか。国または公共団体には、法律上根拠のない金額を受領する権限を有していないから受けた利益の全額を返還すべきものと解される⁽²²⁾。行政行為によらずに不当利得が生じた場合も同様に解してよいであろう。もっとも、法令は、そのような場合には、納期を繰り上げて納付したものととして処理する途を開いている（国税通則法57条他）。

3. 国家賠償による返還

(1) 国家賠償責任の成否

国家賠償法第1条第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。」と規定している。固定資産税等過誤納金の返還を納税者が請求する場合に、国家賠償法第1条の規定は適用されるか。もし、適用可能であれば、還付不能分相当額の返還が可能になる。

まず、国家賠償法上の請求権行使にあたっては、以下の要件が充足される必要がある。

- ①国または公共団体の公権力の行使に当たる公務員の行為であること。
- ②その行為が「職務を行うについて」なされたこと。
- ③公務員に故意または過失があること。
- ④違法な加害行為があること。
- ⑤加害行為により損害が生じたこと。

課税誤りの場合、①、②及び④の要件充足は問題がないと考えられる。問題は加害公務員に「故意・過失」があったのかということと、損害が生じているかどうかということである。

「故意・過失」についてはどうか。弘前市のケースでは、地方税法348条第4項の非課税対象となる協同組合の建物について、固定資産税を課することができない物件から固定資産税等を徴収していた事案であり、実定法の執行を誠実に行うべき責務を有している市当局としては厳に戒められるべき行為である。重大な過失と評価できるかどうかは今後検討を要するが、少なくとも過失はあったものと考えざるを得ないであろう。ただ、弘前市の場合、複数件の課税誤りを起こしており、それぞれが全く同一の条件で起こったわけではないから一律の認定が出来るかどうかは問題がある。

⑤の要件はどうか。取消訴訟出訴期間の経過後に、実体法上過大な金額を損害として国家賠償を認めることは、実質的に取消訴訟制度の趣旨を没却させることにもつながるから許されないと解する余地がないわけではない。

しかし、国家賠償法上の請求権は私法上のものであり、公法上の過誤納金還付請求権との相互関係が問題になるが、裁判例によれば、国家賠償法に基づく損害賠償請求権は、私法上の請求権であり、公法上の過誤納金還付請求権とは別個独立に行使することができるとされている⁽²³⁾。

したがって、⑤の要件に関しても、過誤納金相当額をもって損害額であると解する余地が十分に

ある。

これらを勘案すると、課税誤りという違法行為により、国家賠償法第1条第1項に規定する賠償責任の要件は充足されると考えられる。

(2) 国家賠償責任に関わる裁判例の検討

固定資産税の賦課課税にかかる訴訟として浦和地方裁判所平成4年2月24日判決⁽²⁴⁾がある。この事件は、地方税法に基づく減税特例制度（昭和48年新設）に関して、条例で住宅用地の所有者に対し申告を義務付けた八潮市において、申告があったものについては減税特例を適用したが、申告がなかったものについては、改めて申告を促す等の措置をとらなかったために、要件を具備しながら減税特例が適用されないものが多数生じる結果となった。こうして、10年以上を経過した昭和61年になって、埼玉県調査を契機に減税特例未適用物件が多数（約3,000件）発見され、被告八潮市は、昭和58年以降の分については、減税特例を適用すれば過納となる税額に相当する金員をそれぞれの納税者に支払ったが、それ以前の分については、地方税法第17条の5（更正、決定等の期間制限）、第18条の3（還付金の消滅時効）の各規定との関係で支払の法的根拠を見出しがたく、支払をしなかったという事案である。

右判決は、まず被告の過失につき以下のように判示した。

「被告の市長が原告らに対してした固定資産税の賦課決定は、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点で、地方税法第349条の3の2第1項又は第2項に違反し瑕疵のあるものではあるが、その瑕疵は、課税手続上、特例措置の適用を看過したというものであって、課税要件の根幹にかかわる事由に関するものではないから、重大なものとはいえず、右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。」として、まず、賦課課税自体の効力は有効とした。「しかしながら、固定資産税の賦課決定は、市町村長の納税義務者に対する納税通知書の交付によってされるのであって（地方税法第364条）、納税義務者からの申告によるものではないのであり、同法第384条第1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いうこと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。」として、被告には過失があると判示した。

また、課税誤りは「専ら行政不服審査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」との被告の主張に対し、「これは専ら租税の賦課処分の効力を争うものであるのに対して、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。」と判示して国家賠償請求を容認した。

さらに、「特に、本件においては、原告らは、昭和63年2月14日の新聞報道によってはじめて被告の市長が原告らに対してした固定資産税の賦課決定が違法であることを知ったものであることは弁論の全趣旨に照らして明らかであり、この時点においては、申立期間の経過等のため右前者の手段に訴える途は閉ざされていたわけであるから、なおさらのことである。」と判示した。

また、損害の発生については、「原告らは、被告の市長がした固定資産税の賦課決定により法定の納税義務の限度を超えた納税をし、その超過部分に相当する損害を被ったわけであるから、被告は原告らに対しこれを賠償すべきである（なお、右損害が発生したことについては、前述したとおり、原告らにも所定の申告をしなかった点で一半の責任があることは否定できないが、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右申告が課税当局の便宜のために設けられた手続であることなど、諸般の事情に照らすと、原告らの右申告義務の懈怠を損害額を算定するうえで斟酌するのは相当でない。）」と判示し、基本的に賦課課税である以上、原告に申告義務の懈怠があったとしても影響がないと判断した。

なお、このほかにも、登記官の過誤と固定資産課税に当たる県職員の過誤が競合した事案について、不自然な通知を受けた市の課税担当者が、その過誤を看過して誤った地積を土地課税台帳に記載したことは違法であるとして、市に対し、固定資産税及び都市計画税の過大徴収による損害の賠償を命じた事例⁽²⁵⁾がある。

(3) 検討

課税誤りという違法行為によって、国家賠償法第1条第1項に規定する賠償責任の要件が充足されると考えた場合には、国家賠償請求権の消滅時効は、同法第4条により民法第724条が準用される。同条は、「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りたる時より3年間これを行わざるときは時効によりて消滅す。不法行為の時より20年を経過したるとき亦同じ。」と規定する。

従って、国家賠償請求権の消滅時効の始期は「損害及び加害者を知りたる時」である。特に「損害を知りたる時」との点に関する有力説は、「法律生活一般において要求される広い意味での注意義務に関する規範」に基づき、「通常人の予知しうる限りにおいて当該の被害者も知るべきはず」の時点であるという⁽²⁶⁾。

「弘前市固定資産税等過誤納金問題研究会」の議論においては、この消滅時効の問題では委員に

見解の相違が見られた。それは次のような問題である。

すなわち、徴税権者である弘前市自身、長年にわたって地方税法第348条第4項の規定を没却して固定資産税を課することができない物件を所有する団体から徴収していたのであるから、当該団体もまた、損害発生を平成14年6月に課税誤りが確定するまで知らなかったことを理由にして、課税誤り確定までは消滅時効が進行しないと考えるというのが一つの立場である。

他方、「徴収権者が固定資産税を課することができないとして明記されている物件を所有する団体から固定資産税を徴収することは、法律生活一般において要求される広い意味での注意義務に違反する。」と考えられるのと同様、「各種組合法に基づいて設立された組合は、自らがどのような権利義務を有しているかについての確に把握すべき義務があり、これらの組合が固定資産税を課せられないということの権利を認識することは当該組合に要求される広い意味での注意義務に関する規範」であるとも考えることもまた可能でないかという意見も出された。この見解は、「固定資産税を課せられないという特別の権利を侵害されたにもかかわらず、そのことに気がつかないまま3年間を経過した場合、国家賠償請求権の消滅時効が完成する」という考えである。

この問題に関しては、研究会としては明確な結論を下すことが出来なかった。確かに、請求権者である各組合における「損害を知りたる時」をどのように確定するかによって理論上は消滅時効が完成する余地がないとはいえないものである。しかし、この点に関しては、当該各組合の事情を個別に検討する必要がある、時間の制約等からその個別的な検討はなしえなかったが、筆者としては上記を総合的に判断すると、本件は還付不能分相当額について国家賠償法第1条に基づく損害賠償請求権が成立し、かつ、当該各組合の事情によっては課税誤り確定までは消滅時効が進行しないため、弘前市が当該組合に対して、同条に基づく損害賠償責任を免れないと判断される可能性も否定できないと考える。

4. 寄付・補助による返還

各地の固定資産税等過誤納金の紛争事案において一つの方法として採用されているものが地方自治法の「寄付・補助」の規定を借用する方法である。地方自治法第232条の2には、「普通地方公共団体は、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。」と規定しており、「寄附」とは「贈与契約による金銭の支出、財産権の移転」のことであり、例示を行えば、災害救助法の適用にならない小規模災害の被害者に対して見舞金を支出する場合などがこれに当たる。「補助」とは、「私人等に対しその活動を育成・助長する目的で交付する金銭的給付」をいうものであるとされている。

地方自治法第232条の2の規定により還付不能分相当額の返還は可能か。「弘前市固定資産税等過誤納金問題研究会報告」によれば、「補助金としての支出は、特定の事業、研究を育成・助長するためであることから本件の課税誤りの場合にはなじまない」として、まず「補助」は採用しないこ

とした。もう一つの可能性である「寄附金」として市が支出できるか。「寄附金」としての支出が認められるためには、当該支出が「公益上必要がある場合」に該当しなければならない。

「公益上必要かどうか」の判断は一応長及び議会がこれを行うものとされているが、全くの自由裁量行為ではないから、「客観的にも公益上必要であると認められなければならない」とされている⁽²⁷⁾。

また、公益上の必要については、裁判例では「地方自治法第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旨定めているが、その内容を具体的に定めていないから、地方公共団体が同条の規定の趣旨に従って、右交付処分が住民にもたらすであろう利益、程度等諸般の事情を勘案して判断すべきことになるが、その判断につき著しい不公正もしくは法令違背が伴わない限り、これを尊重することが地方自治の精神に合致する所以というべきである。⁽²⁸⁾」と判示している。

「弘前市固定資産税等過誤納金問題研究会報告」では、次の3点から「公益上の必要」の要件を満たすと結論づけている。

まず第一に、「地方税法第18条の3の還付請求権の消滅時効の規定により還付しないことは、納税者に不利益を与えるものであり、同時に市民の弘前市政、税務行政に対する信頼を損なう」と指摘して、「これをこのまま放置することは、行政に対する信頼確保の観点から不適切であり、この不利益を補填し、信頼の回復を図ることは、『公益上の必要』に合致する」ことである。

第二に、「本件の適用誤りをした非課税規定は、協同組合等の発達の促進、協同組合等が行う事業発達の確保、協同組合等に参入する人々の経済的社会的地位の向上を図ることを目的としているものである。この適用誤りにより被った不利益を補填することは、言い換えれば、公益上必要なために設けた非課税規定の適用誤りを正すことであり、『公益上の必要』に該当する」ことである。

第三に、「市の無効な賦課処分により、本来徴収すべきでない誤納金を時効の規定があるからといって納税者に返還しないことは、広く社会的・道義的観点からも許されない」ことである。

地方自治法第232条の2の規定に関わる「公益上の必要」という要件は、場合によっては、地方公共団体から特定の団体への寄附または補助を行う場合に利用されたという事実がある⁽²⁹⁾。本来は不当利得なり国家賠償なりという明確な処理を行うべき固定資産税の課税誤りにこれを利用することは、特定団体への補助を行う場合に比べれば問題は少ないとも考えられるが、理論的には望ましい解決でないことは明らかであろう。

5. 結 語

過誤納金返還の法的根拠を種々検討した結果、可能性があるのは、民法703条の不当利得返還請求権、国家賠償法第1条の規定による賠償金と地方自治法第232条の2の規定による寄付金である。そこで、これらの比較検討を行うこととする。

まず、不当利得返還請求権については、課税誤りの態様が「重大かつ明白な誤り」を伴い、課税処分自体が無効であると認められる場合には、一般の正義公平の原則に基づき、一般法たる民法の不当利得として返還を求める余地がある。協同組合等への固定資産税等非課税部分に対する課税は無効であるが、「重大かつ明白」な瑕疵を伴うかどうかについては単純に結論が下せない。課税対象の建物に課税部分と非課税部分が混在し、実地調査を毎年行うことが実際には困難であるという事情があるからである。さらに、課税処分自体を無効として不当利得の返還請求を認めるならば、還付請求権も当然発生しないし、その結果遅延損害金の性質を有する還付加算金（7.3%）の請求も出来ない。還付の範囲が5年以内であれば、還付金を利用した方が納税者も有利である。時効による還付不能分については、別途方策を講じた方が現実的でもある。また、不当利得返還請求と還付請求権について判例・通説が、還付請求権を優先適用しているという重みもある。これらを勘案すれば、今回のようなケースに限っては、過誤納金の返還については不当利得構成を採用しえない。

そうすると、国家賠償法による賠償金と地方自治法第232条の2の規定による寄付金が候補に残る。そこで、この二つを比較検討してみることとする。国家賠償法による返還の方法をとったときの問題は、5件の課税誤りの個々の事例ごとに過失認定や消滅時効完成の有無を検討する必要があること、及び、課税台帳等帳簿類のない年度（最長で7年分が不明）の損害額の算定が困難であるという問題がある。10年以上も前の納税記録を納税者が保管しているとは限らない。さらに、個々の事案について市議会の議決を要するため、納税者個々の名称や金額が公表されるなどプライバシーの問題もある。また、基本的に訴訟を起こしてもらう⁽³⁰⁾など返還事務の煩雑さに加え即応性にかける難点がある。

一方、地方自治法による返還については、納税者及び市民の税務行政に対する信頼の早期回復を図るための支出であり、納税者個々のプライバシーも保護され返還手続きの即応性に長じている。

本件の場合、非課税規定の適用誤りによる不利益を補填することは、地方自治法第232条の2に規定する「公益上必要な場合」にまさに該当するものである。

以上のことを考慮すると、議会で予算の議決を得て、地方自治法第232条の2の規定に基づき還付不能分相当額を補填金として返還することが良策であり、誤納付された固定資産税等の返還にあたり地方税法上還付不能となる部分の取扱いについては、弘前市独自の「取扱要綱」を制定し、今後の事例に対処すべきであろう。

註

- (1) 阿部泰隆『政策法務からの提言』（日本評論社、1997年）194頁。
- (2) なお、事案は全く異にしているが、東京都が銀行に対して外形標準課税を行った事案では、銀行税条例の無効確認の訴えは不適法であるとしながら、原告らの請求のうち、誤納金返還請求および損害賠償の請求のみ理由があるとして被告都に対して支払いを命じた事件は記憶に新しい。東京高判平成15・1・30『判例時報』1814号44頁。

- (3) 青森市については東奥日報2002年9月12日付参照。八戸市については東奥日報2002年9月19日付参照。十和田市については東奥日報2002年9月20日付参照。
- (4) 県内各市の過誤納金の取り扱い方法は必ずしも統一されていない。返還年数と返還の根拠は以下の通りとなっている。
- ・青森市 年数：10年（資料提出があれば10年前でも対象とする） 根拠：「青森市固定資産税過誤納金補填金支払要綱」
 - ・八戸市 年数：10年 根拠：「地方税法の規定に基づき還付することが出来ない誤課税による固定資産税の取扱方針」
 - ・十和田市 年数：10年（資料提出があれば10年前でも対象とする） 根拠：「十和田市固定資産税等過誤納金補填金支払要綱」「十和田市固定資産税等過誤納金補填金支払事務要領」
 - ・三沢市 年数：5年 根拠：地方税法
 - ・むつ市 年数：5年 根拠：地方税法
 - ・五所川原市 年数：5年 根拠：地方税法
 - ・黒石市 年数：5年 根拠：地方税法
- (5) 横浜市固定資産税等過誤納金問題研究会報告（平成2年12月）、神戸市固定資産税等過誤納金問題研究会報告（平成2年11月）、八潮市固定資産税等過誤納金問題研究会報告（平成5年3月）。
- (6) 以下の記述は、小高剛『新版・注釈民法18巻』（有斐閣、平成3年）513頁に多くを負っている。
- (7) 四宮和夫『事務管理・不当利得・不法行為上巻』（青林書院新社、昭和56年）101頁。
- (8) 今村成和「行政法上の不当利得」『現代の行政と行政法の理論』（有斐閣、昭和47年）34頁。
- (9) 田中二郎「公法上の不当利得に就いて」『公法と私法』（昭和30年）45頁。小高剛『新版・注釈民法18巻』（有斐閣、平成3年）513頁。
- (10) 今村成和・前掲35頁。
- (11) 今村・前掲44頁。
- (12) 金子宏『租税法（第3版）』（弘文堂、平2年）444頁。
- (13) 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12頁。
- (14) このほかに、同旨のものとして、大判明38・6・10『民録』11巻931頁、大判大5年3月15日『民録』22巻467頁等がある。
- (15) 行判大11・7・4『行録』33巻793頁、行判大14・9・16『行録』36巻861頁等。
- (16) 大判明43・2・25民録16巻153頁、大判明43・6・30民録16巻492頁。
- (17) 今村成和・前掲36頁。
- (18) 小高剛『新版・注釈民法18巻』（有斐閣、平成3年）521頁。
- (19) 最判昭49・3・8民集28巻2号286頁。
- (20) 『判例時報』1400号15頁。本判決の評釈としては、碓井光明『判例評論』401号165頁、山村恒年『判例地方自治』98号93頁、森義之『平成4年度主要民事判例解説（判例タイムズ821）』270頁などがある。
- (21) 東京地判昭49・7・1『訟務月報』20巻11号178頁。
- (22) 今村・前掲43頁。
- (23) 那覇地判昭50・7・16『訟務月報』21巻9号1807頁。
- (24) 江原勲『税』47巻7号62頁、山代義雄『判例地方自治』100号109頁、伴義聖、大塚康男『判例地方自治』103号13頁、森義之『平成4年度主要民事判例解説（判例タイムズ821）』270頁（1993年）。
- (25) 広島地判平成6・2・17『判例地方自治』128号23頁。
- (26) 末川博「不法行為による損害賠償請求権の時効」『民法論集』（評論社、1959年）290頁。
- (27) 昭和28年6月29日自行政発第186号・資料29頁。
- (28) 熊本地判昭51・3・29『行政事件裁判例集』27巻3号416頁。
- (29) 神戸地判昭62・9・28『判例タイムズ』665号119頁等。
- (30) 阿部泰隆『政策法務からの提言』（日本評論社、1997年）202頁では、国家賠償請求訴訟を納税者から提起してもらい、一括して和解に持ち込むことを提案されている。