

## 申告納税と国家賠償請求との関係

野一色直人

(立命館大学経済学部教授)

## 目 次

I はじめに	1 整理・検討の前提
II 平成22年最高裁判決の概要	2 申告納税において納付税額が過大である場合の国家賠償請求訴訟の課題等
1 事実の概要	3 納税者の申告等と国家賠償法上の要件との関係
2 判旨	V おわりに
III 平成22年最高裁判決の評価等及び申告納税との関係	1 申告納税における国家賠償請求訴訟を活用する位置付け等
1 平成22年最高裁判決の評価等	2 今後の課題等
2 申告納税との関係	
IV 申告納税と国家賠償請求の関係の整理・検討	

## I はじめに

更正処分等の課税処分に関して、いわゆる、行政処分の効力である公定力や不可争力等により、当該処分が無効の場合を除き、一定の不服申立期間経過後は、原則として、当該処分の取消しを求めることができないことから、結果として、納付した税額の還付を求めることができないとされている。

ただ、最判平成22年6月3日民集64巻4号1010頁（以下、「平成22年最高裁判決」という）において、地方税（固定資産税）の賦課決定処分に関して、国家賠償法（以下、「国家賠償法」又は「国賠」という）に基づく損害賠償請求を通じて、実質的に納付された税額の還付を求めることができる場合があることが示された。

平成22年最高裁判決は、地方税法に基づく賦課決定処分に関するものであったことから、国税通則法（以下、「通則法」又は「税通」という）及び所得税法等に基づく申告納税に関して、例えば、所得税の確定申告の場合、平成22年最高裁判決の結論・考え方が及ぶといえるのかについては、必ずしも明確とはいえない。

本稿において、平成22年最高裁判決の考え方が申告納税の所得税等にも及ぶといえるのか、また、申告納税の所得税等について、具体的に、どのような場合に国家賠償請求を通じて、実質的に納付された税額の還付を求めることができるか<sup>(1)</sup>について検討を進め、併せて、国家賠償請求を通じて納付された税額の還付を求めるとの法的課題等について整理を試みるものである。

まず、平成22年最高裁判決の概要について、整理を進める。

## II 平成22年最高裁判決の概要

### 1 事実の概要

原告（X）の所有する冷凍倉庫について、被告Y（名古屋市長）が一般倉庫に該当するものとして、固定資産税の賦課決定をした。当該決定に従い、Xは賦課された金額を納付した。

平成18年4月、XからYに対して倉庫の評価への疑義が提起されたことから、確認作業が行われ、平成18年5月、Xの倉庫の固定資産税課税台帳の登録価格について、冷凍倉庫に該当するものとして、修正され、Yは、平成14年度から平成18年度までの固定資産税の減額更正を行い、納付税額の一部を還付した。

平成19年3月、Xは、国家賠償法1条に基づき、固定資産税等を過大に徴収されて損害を被ったとして、昭和62年度から平成13年度の過納金に相当する金額及び弁護士費用等についての支払を求めた。なお、Xは、地方税法上の不服申立を提起していなかった。

第一審（名古屋地判平成20年7月9日判自332号43頁）及び控訴審（名古屋高判平成21年3月13日判自332号40頁）において、「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たのと同一の効果を生じることとなって、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。」と示した上で、課税処分が取り消されない限り、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認められないとの判断が示された。

ただ、平成22年最高裁判決は、以下の理由から、第1審及び控訴審の判断を否定した。

### 2 判旨

まず、「(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つてのみ争うことができる旨を規定

(1) 過払税額について救済を求める手続として、①不当利得返還請求、②国家賠償請求、③更正の請求で、行政手続的に行政法内部で問題を解決する方法、④減額更正処分の義務付け訴訟が示されている（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『村井正先生喜寿論文集 租税の複合法的構成』（清文社、2012年）164頁）が、本稿において、主として、①、②及び

③に焦点を当て、④及び④と国家賠償請求訴訟との関係（例えば、占部裕典「税務訴訟における義務付け訴訟の許容性(二)」民商139巻3号（2008年）376頁）については、今後の検討課題としたい。

また、本稿において、主として、申告納税方式の税目を整理・検討の対象とし、自動確定方式の税目に係る整理・検討については、割愛し、今後の検討課題としたい。

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。」として、国家賠償法上、地方公共団体（国）が国民に損害を加えたときは、賠償する責任があること及び地方税の争訟手続は価格等の修正手続であり、国家賠償責任を否定する規定ではないことを示している。

また、「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いだし難い。」として、国家賠償請求を許容することは、公定力を実質的に否定するものとの前提に立つ原審が誤りであるとした上で、国家賠償請求の前提として、行政処分の取消しを求める必要がないことを確認し、併せて、金銭を納付させることを目的とする行政処分の場合も異なることを示している。

合も異なることを示している。

さらに、地方税法上、違法な課税処分によって損害を受けた納税者の国家賠償請求を制限する規定は見出しがたいことにも言及している。

「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。」として、結論として、最高裁は、地方税法上の規定に基づき審査を申し出たか否かに関わらず、課税処分によって損害を被った納税者は国家賠償請求を行い得るとの判断を示している。

なお、「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。」とした上で、「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。」として、過失が存在する可能性があることを示唆し、国家賠償請求の成立が認められる可能性があることが示されている。

なお、国家賠償請求を容認するとの結論に変わりはないが、2人の裁判官から補足意見が示されている。

まず、宮川光治裁判官の補足意見において、「行政救済制度としては、違法な行政行為の効力を争いその取消し等を求めるものとして行政上の不服申立手続及び抗告訴訟があり、違法な公権力の行使の結果生じた損害をてん補するものとして国家賠償法1条1項による国家賠償請求がある。両者はその目的・要件・効果を異にしており、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していると理解することができる。後者は、憲法17条を淵源とする制度であって歴史的意義を有し、被害者を実効的に救済する機能のみならず制裁的機能及び将来の違法行為を抑止するという機能を有している。」として、抗告訴訟と国家賠償請求訴訟の目的・要件・効果が異なること、また、国家賠償請求と憲法17条の関係が示されている。

また、「このように公務員の不法行為について国又は公共団体が損害賠償責任を負うという憲法上の原則及び国家賠償請求が果たすべき機能をも考えると、違法な行政処分により被った損害について国家賠償請求をするに際しては、あらかじめ当該行政処分についての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というべきである。この

理は、金銭の徴収や給付を目的とする行政処分についても同じであって、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なければならないという理由はない。」として、国家賠償請求を行う上で、行政処分の取消し等を求める必要がないこと、また、国家賠償請求に関しては、法律関係の早期の安定を重視する必要がないことが言及されている。

さらに、「原審は、前記のとおり、固定資産税等の賦課決定のような行政処分については、過納金相当額を損害とする国家賠償請求を許容すると、実質的に課税処分の取消訴訟と同一の効果を生じさせることとなって、課税処分等の不服申立方法・期間を制限した趣旨を潜脱することになり、課税処分の公定力をも否定することになる等として、課税処分に無効原因がない場合は、それが適法に取り消されない限り、国家賠償請求をすることは許されないとしている。しかしながら、効果を同じくするのは課税処分が金銭の徴収を目的とする行政処分であるからにすぎず、課税処分の公定力と整合させるために法律上の根拠なくそのように異なった取扱いをすることは、相当でないと思われる。」として、国家賠償請求を容認することは、課税処分の公定力を否定するとの原審の考え方について、課税処分に係る国家賠償請求を否定する法律上の根拠がないことに言及している。

次に、金築誠志裁判官の補足意見において、「1 行政処分が違法であることを理由とする取消訴訟と、違法な行政処分により損害を受けたことを理由とする国家賠償訴訟とは、制度の趣旨・目的を異にし、公定力も処分要件の存否までは及ばないから、一般的には、取消判決を経なければ国家賠償訴訟を

提起できないとか、取消訴訟の出訴期間を徒過したときはもはや国家賠償請求はできないなどと解すべき理由はない。」として、宮川光治裁判官の補足意見と同様、取消訴訟と国家賠償請求は、制度の趣旨・目的が異なること、また、取消訴訟の出訴期間等の制限等のいわゆる取消訴訟の排他性が、国家賠償請求の提起を妨げるものではないことを示している。

ただ、「しかし、課税処分のように、行政目的が専ら金銭の徴収に係り、その違法を理由とする取消訴訟と国家賠償訴訟の勝訴判決の効果が実質的に変わらない行政処分については、取消しを経ないで課税額を損害とする国家賠償請求を認めると、不服申立前置の意義が失われるおそれがあるばかりでなく、国家賠償訴訟を提起することができる間は実質的に取消訴訟を提起することができるのと同様になって、取消訴訟の出訴期間を定めた意味がなくなってしまうのではないかという問題点があることは否定できない。」として、課税処分に係る国家賠償請求を認めることは、実質的に課税処分の取消し（納付税額の返還）を認めるに等しく、出訴期間の意味がなくなること、言い換えれば、行政処分の法的安定性が脅かされるとの指摘は、一定の意味があることが示されており、後述するように、いわゆる否定説に対する一定の理解が示されている。

また、「このうち不服申立前置との関係については、固定資産の価格評価は、法的な側面、経済的な側面、技術的な側面等、専門的判断を要する部分が多く、専門的・中立的機関によって審査するにふさわしい事柄であり、また、大量の同種処分が行われるものであるから、固定資産評価審査委員会の審査に

強い効力を与えて、その早期確定を図ることは合理的と考えられ、国家賠償訴訟によって同委員会の審査が潜脱されてしまうのは不当であるように見える。」として、地方税法上の争訟手続に一定の意味があるとの点についても指摘がされている。

ただ、「しかし、こうした問題は、取消訴訟に前置される他の不服申立てに係る審査機関にも多かれ少なかれ共通するものであり、同委員会を特に他の不服申立てに係る審査機関と区別するだけの理由はないし、固定資産課税台帳に登録された価格の修正を求める手続限りの不服申立前置であっても制度的意義を失うものではないから、不服申立てを経ない国家賠償請求を否定する十分な理由になるとはいえない。」として、地方税法以外の他の制度においても不服申立前置主義が採用されている点が言及された上で、国家賠償請求を容認することが、地方税法上の不服申立制度の意義を失うことを意味しないこと、また、地方税法上、不服申立制度が存在することが、国家賠償請求を否定する理由にはならないことが確認されている。

さらに、「特に、賦課課税方式を採用する固定資産税等の場合、申告納税方式と異なり、納税者にとってその税額計算の基礎となる登録価格の評価が過大であるか否かは直ちには判明しない場合も多いと考えられるところ、前記のとおり、審査の申出は比較的短期間の間に行わなければならないものとされているため、上記期間の経過後は国家賠償訴訟による損害の回復も求め得ないというのでは、納税者にとっていささか酷というべきである。本件各決定のように、市町村内の他の家屋の登録価格等を参照することができるような手続（地方税法416条1項）が設けられていなか

った時期に賦課されたものに関してはなおさらである。」として、賦課課税方式の場合、納税者にとって、税額の適否を判断することは容易ではないこと、また、問題となった時期において、他の家屋との比較ができないとの点に言及がされている。このような言及は、地方税法上の争訟制度が十分に機能する環境が整っていないことから、結果として、制度上、納税者の権利が十分に保護されなかったとの問題意識を示しているのではないかと解される。

次に、「2 取消しを経ないで課税額を損害とする国家賠償請求を認めると、取消訴訟の出訴期間を延長したのと同様の結果になるかどうかは、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の問題である。」とした上で、「(1) まず、国家賠償においては、取消しと異なり故意過失が要求され、また、その違法性判断について当裁判所の判例（最高裁平成元年(オ)第930号、第1093号同5年3月11日第一小法廷判決・民集47巻4号2863頁等）はいわゆる職務行為基準説を採っているから、この点でも要件に差異があることになる。もっとも、こうした要件上の差異が、実際上どの程度の結果の違いをもたらし得るかについては、見方の分かるところかもしれない。しかし、取消しが認められても国家賠償は認められない場合があり得るということだけは、間違いなくいい得る。」として、取消訴訟の出訴期間が実質的に延長されるとの批判に関して、国家賠償請求の要件と取消訴訟の要件が異なることを考慮すべきであり、少なくとも、取消訴訟は認められるが、国家賠償請求は認められないことは、十分にあり得る場合があることが明確に示されている。

また、「(2) 固定資産税の課税物件は膨大な数に上り、その調査資料を長期にわたって保存しておくことが困難な場合もあるのではないと思われるので、課税処分から長期間が経過しても国家賠償請求ができるとした場合、立証責任の問題は、より重要かもしれない。」とした上で、「課税処分の取消訴訟においては、原則的に、課税要件を充足する事実を課税主体側で立証する責任があると解すべきであるから、本件固定資産税についても、一般用倉庫として経年減点補正率を適用して評価課税する以上、本件倉庫が冷凍倉庫用のものではなく、一般用のものであることについて、課税主体である被告側側に立証責任があることになる。これに対し、国家賠償訴訟においては、違法性を積極的に根拠付ける事実については請求者側に立証責任があるから、本件倉庫が一般用のものではなく、冷凍倉庫用のものであることを請求者である原告側が立証しなければならないと解される。原告側が同事実を立証することは、損害額を明らかにするためにも必要である。立証責任について、課税処分一般におおむねこうした分配振りになるとすれば、課税処分から長期間が経過した後に国家賠償訴訟が提起されたとしても、課税主体側が立証上困難な立場に置かれるという事態は生じないと思われる。」として、国家賠償請求訴訟においては、課税処分等の取消訴訟の場合と異なり、請求者側に立証責任があることが強調されている。

立証責任の違いの指摘に関しては、不法行為責任の一種である国家賠償責任が、不法行為責任の考え方を前提とすることに言及したものと理解することができる。ただ、同時に、国家賠償請求が、不法行為責任に係る損害賠償請求であることを強調することは、国家賠

償請求が、課税処分等の取消を求めること（不当利得の返還を求めること）とは全く異なるものであることを強調しているのではないかと考えられる。言い換えれば、後述するように、いわゆる否定説が重視する公定力とは別の観点、例えば、請求権の競合の観点から、結論として、国家賠償請求を肯定しているのではないかと解される。

結論として、「3 以上のとおり、取消しを経ないで課税額を損害とする国家賠償請求を認めたとしても、不服申立前置の意義が失われるものではなく、取消訴訟の出訴期間を定めた意義が没却されてしまうという事態にもならないものとする。」として、国家賠償請求は、地方税法上の争訟制度の意義、いわゆる、公定力を否定するものではないことを再度確認しているものと解される。

上記の判旨及び補足意見の内容を踏まえた上で、次に、平成22年最高裁判決の評価等及び申告納税との関係を概観する。

### Ⅲ 平成22年最高裁判決の評価等及び申告納税との関係

#### 1 平成22年最高裁判決の評価等

例えば、平成22年最高裁判決に関して、「本判決において、最高裁判所は、金銭に関わる行政処分に関する国家賠償訴訟は、他の処分と同様に、取消訴訟等を経ることなく可能で

あるという肯定説を採用<sup>(2)</sup>、「本判決は、固定資産税に関する事案であるが、『金銭を納付させることを直接の目的とし』ている行政処分についても昭和36年最判の一般論が妥当するとはっきり述べた。本判決の意義は、前述の学説・裁判例の対立に決着をつけたところにある。」<sup>(3)</sup>、「昭和36年最判の判示が固定資産税に係る課税処分にも妥当することを明らかにした点において行政法上非常に重要な判決である」<sup>(4)</sup>、あるいは、「最高裁が、固定資産税等に係る課税処分に対する出訴期間の経過後においても、納税者がその違法を理由に過誤納金相当額等の支払を求める国家賠償請求訴訟を提起することを正面から許容すべきものとした初めての判断」<sup>(5)</sup>との見解が示されている。

上記で言及されている肯定説や学説の対立に関して、いわゆる、肯定説とは、取消訴訟等を経ずに、課税処分の過納金につき国家賠償請求訴訟を認める見解と説明されており、他方、肯定説に反対の考え方、いわゆる、否定説とは、国家賠償請求訴訟を認めることは、取消訴訟の排他的管轄や、あるいは公定力や不可争力と相容れない結果が生じる可能性があることに対する疑問<sup>(6)</sup>として、従来から学説上の対立がみられる<sup>(7)</sup>。

少なくとも、平成22年最高裁判決は、上記の学説上、肯定説に依拠するものと考えられるが、次に見るように申告納税と国家賠償請

(2) 北村和生「判批」民商143巻3号（2010年）65頁。

(3) 渕圭吾「判批」法協130巻1号（2013年）271頁。

(4) 人見剛「判批」速報判例解説8巻（2011年）83頁。

(5) 岡田幸人「判解」曹時64巻9号（2012年）245頁。

(6) 北村・前掲注(2)64-65頁。

(7) 肯定説・否定説の学説の状況や裁判例については、小澤道一「課税処分に係る取消争訟制度の排他的管轄と国家賠償請求との関係(I)―判例・学説の分析と検討」判時2061号（2010年）3頁、小澤道一「課税処分に係る取消争訟制度の排他的管轄と国家賠償請求との関係(II)―判例・学説の分析と検討」判時2062号（2010年）13頁参照。

求の関係は、必ずしも明らかではないことから、論者により、申告納税との関係については、見解が分かれているところである。

## 2 申告納税との関係

例えば、「賦課課税方式を採る課税処分に限らず、申告納税方式を含めた課税処分一般、さらには、負担金納付命令等を含めて、金銭を納付されることを直接の目的とする処分一般を射程にしていると解し得ると思われまます。」<sup>(8)</sup>や「本判決の射程は申告納税方式の事案にも及ぶと解される。」<sup>(9)</sup>として、平成22年最高裁判決の考え方が申告納税に及ぶことを明示する見解が示されている。

あるいは、「判示内容からみて、その射程が固定資産税等のみに限局されるとは、考え難く、基本的に金銭納付に係る処分一般に影響するものと解するのが素直である」<sup>(10)</sup>や「判旨の言明は一般的に課税処分に係る取消判決前であっても国賠訴訟の提起を許容するものであって、その射程範囲は広いものと理解することができよう。」<sup>(11)</sup>として、一般論として、平成22年最高裁判決の射程距離が広いものであるとの見解も示されている。

さらに、「固定資産税に関する事案と同様に、更正請求期間も課税庁による更正の除斥

期間もいずれも経過した後には過大申告をした納税者を保護する手段として国家賠償請求訴訟を活用することが考えられる」<sup>(12)</sup>として、納税者の救済手段として国家賠償請求訴訟が活用されることが示されている。

上記の論者の見解を踏まえると、平成22年最高裁判決の位置づけとして、賦課課税の固定資産税について、納付税額を是正するための地方税法上の手続が存在し、納税者が当該手続を活用しなかった場合であっても、過大に納付された税額に関して、国家賠償請求訴訟による実質的な還付を認めたものと解することができるのではないかと考えられる。

また、平成22年最高裁判決において、申告納税との関係に関しては、明言されていないが、平成22年最高裁判決の固定資産税と同様、取消訴訟が提起されない場合でも、後述するように、国家賠償請求が認められる可能性は十分にあるものと考えられる。

ただ、仮に、申告納税に関して国家賠償請求が認められるとしても、賦課課税と申告納税は同じ制度でないことから、どのような検討すべき課題が存するのかといった点については、整理が必要ではないかと考えられる。

次に、申告納税と国家賠償請求の関係の整理を進める上で、国家賠償請求の目的・要

(8) 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」自セ51巻4号(2012年)29頁。

(9) 村上裕章「判批」判評626号(2011年)173頁。同旨の見解(横山和夫「固定資産税/不服申立手続を経ずに国家賠償請求を提訴することの可否—税法分野における取消訴訟と国家賠償訴訟の関係—」租税訴訟5号(2012年)190頁)、あらゆる課税処分に及ぶとの見解(中山代志子「判批」NBL932号(2010年)10頁)。

(10) 岡田幸人「時の判例」ジュリ1437号(2012年)

85頁、同旨(仲野武志「判批」ジュリ1420号(2011年)57頁、田中孝男「判批」『行政判例百選Ⅱ 第6版』(有斐閣、2012年)495頁、前川勤「判批」東北法学37号(2011年)139頁)。

(11) 手塚貴大「固定資産争訟・国家賠償・公定力—最判平成22年6月3日を素材とした固定資産税争訟に関する一考察—」税法567号(2012年)186頁。

(12) 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」水野武夫先生古稀記念論文集刊行委員会編『水野武夫先生古稀記念論文集 行政と国民の権利』(法律文化社、2011年)32頁。



件、あるいは、申告納税における税額の還付を求める場合とはどのような場合であるかについて、整理する。

#### IV 申告納税と国家賠償請求の関係の整理・検討

##### 1 整理・検討の前提

##### (1) 取消訴訟（課税処分取消訴訟）と国家賠償請求訴訟の関係

現行法上、取消訴訟と国家賠償請求訴訟の自由選択主義が採用され、原告は、2つのうちいずれか一方を選択することができるあるいは、両方とも選択することができる（損害賠償請求は取消請求の関連請求になる（行政事件訴訟法（以下、「行訴」という）13条1項）<sup>(13)</sup>。

また、最判昭和36年4月21日民集15巻4号850頁において、国家賠償請求訴訟の提起の前提として、取消訴訟を行うことは必要とされていないことが示されている。

なお、通則法等の税法上、平成22年最高裁判決の固定資産税と同様、申告納税の所得税等に係る課税処分等により生じた損害について、損害を被った納税者が、国家賠償請求訴訟を提起することを制限する規定は設けられていない。

次に、抗告訴訟（取消訴訟）と行政処分等

（公権力の行使）に対する国家賠償請求訴訟の相違点について概観する。

##### (2) 行政処分等に係る抗告訴訟（取消訴訟）と行政処分等（公権力の行使）に対する国家賠償請求訴訟の相違点等

第1の相違点として、目的（機能）に関して、抗告訴訟については、公権力の行使にあたる行政庁の行為は公定力をもち違法でも有効とされるので、その処分の効力の排除を求めるもの<sup>(14)</sup>とされている。

他方、国家賠償請求については、国家賠償制度は、違法な行政活動に起因する被害者の損害を確実に補填すると同時に、国または公共団体の違法な行政活動に対する責任を明確にするもの<sup>(15)</sup>、あるいは、国家賠償制度が被害者救済制度と同時に、違法行為抑止機能を有すること<sup>(16)</sup>とされている。

第2の相違点として、訴えに係る期間（時間的）の制約に関して、抗告訴訟については、出訴制限期間（行訴14条）が設けられており、さらに、処分の取消しに当たって、不服申立てが必要とされる場合がある（行訴8条参照）。

他方、国家賠償請求については、国家賠償法1条に基づく損害賠償請求権の消滅時効については3年（「損害及び加害者を知った時から3年間行使しないとき」<sup>(17)</sup>）、除斥期間に

(13) 塩野宏『行政法Ⅱ 行政救済法 第5版補訂版』（有斐閣、2013年）329頁。

同上を引用した上で、不服申立てを経ずに国家賠償請求を行うことを妨げる法制度がないことは、つまり、民法の判例上、請求権競合説が採用されているように、取消訴訟と国家賠償請求訴訟の自由選択が採用されているからであるとの説明（前川・前掲注(10)135頁）。

(14) 原田尚彦『行政法要論 全訂第7版〔補訂二

版』（学陽書房、2011年）365頁。

(15) 原田・前掲注(14)284頁。

(16) 塩野・前掲注(13)295頁。国家賠償の機能として、例えば、被害者救済機能、適法性統制機能及び行政訴訟補完機能の3つが挙げられている（室井力ほか編『コンメンタール行政法Ⅱ【第2版】行政事件訴訟法・国家賠償法』（日本評論社、2006年）511-512頁【芝池義一執筆】）。

については、20年（「不法行為の時から20年を経過したとき」）が適用される（国賠4条・民法724条）<sup>(17)</sup>。

また、国家賠償請求訴訟は、民事訴訟であることから、行政不服審査手続を経る必要はなく、行訴14条の規定する出訴期間の制限が及ばないとされている<sup>(18)</sup>。

第3の相違点として、行政処分の効力との関係に関して、抗告訴訟については、取消判決により行政処分の効力が遡及的に失われるとされている<sup>(19)</sup>。

他方、国家賠償請求訴訟によって行政処分の効力が否定されるわけではなく<sup>(20)</sup>、また、国家賠償請求訴訟において勝訴しても、当該行政行為によって変動した権利関係自体が旧に復するわけではない<sup>(21)</sup>ことに留意する必要があるといえる。

第4の相違点として、例えば、付加される金銭に関して、課税処分等の取消訴訟の場合、還付加算金（税通58条等）であるが、国家賠償請求訴訟の場合、遅延損害金（民法所定の年5分）<sup>(22)</sup>である点が異なるといえる。

また、終結方法に関して、例えば、国家賠償請求訴訟においては、和解が可能である<sup>(23)</sup>

が、他方、課税処分等の取消訴訟においては、和解が可能とは言い難い<sup>(24)</sup>と解される。

上記のように、現行法上、課税処分等の取消訴訟と国家賠償請求訴訟に関しては、いくつもの相違点が存在するところである。

なお、申告納税の所得税等と平成22年最高裁判決で問題となった賦課決定の固定資産税における共通点として、不服申立前置主義が採用されていることを指摘することができる。

まず、申告納税の所得税等については、通則法等の規定に基づき不服申立前置主義が採用されている（税通75条、115条等）。

また、平成22年最高裁判決において言及されていたように、地方税法上、固定資産税のような賦課決定処分の取消しを求める争訟についても、不服申立前置主義が採用されており（固定資産台帳に登録された価格に関する審査の申出（地方税法432条等）、固定資産税の賦課決定についての不服申立て（地方税法19条、地方税法19条の2等））、両者の争訟に係る手続は、共通性を有するものといえる。

以上のように、国家賠償請求を否定する税法上の根拠がないことに着目する平成22年最高裁判決の結論を踏まえつつ、現行制度の両

(17) 短期消滅時効の起算日として、過納金を還付する支払手続がされたことを知った日とされた事例（東京地判平24・1・25判タ1387・171）。

(18) 西埜章『国家賠償法コンメンタール 第2版』（勁草書房、2014年）1137頁、判明時点から3年以内に出訴すれば、除斥期間である20年まで遡って国家賠償を請求できる（中山・前掲注(9)12頁）。

(19) 租税事件訴訟研究会編『徴収訴訟の理論と実務 改訂版』（税務経理協会、2000年）347頁。

(20) 塩野・前掲注(13)85頁。

(21) 村上・前掲注(9)10頁。

(22) 塩野・前掲注(13)330頁、国家賠償請求訴訟による救済については、納税者以外の私人に影響を及ぼすことは基本的にはないとの指摘（中川丈久

「判批」『租税判例百選 第5版』（有斐閣、2011年）223頁）。

(23) 例えば、東京地判平24・1・25判タ1387・171。

(24) 平成22年最高裁判決後の差戻控訴審（名古屋高裁）において、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を支払う旨の裁判上の和解が成立したとされている（高橋祐介「判批」名法247号（2012年）189頁）。

(25) 渡辺裕泰「租税法における和解」中山信弘・中里実編『ソフトロー研究業書第3巻 政府規制とソフトロー』（有斐閣、2008年）209頁、首藤重幸「『税務行政におけるネゴシエーション』の研究」日税研論集65号（2014年）10頁。

者の目的等の相違点（取消訴訟と国家賠償請求訴訟の目的、訴えに係る期間（時間的）の制約等の相違点）、現行法上、申告納税の所得税等と賦課決定の固定資産税における不服申立前置主義の採用といった共通点を考慮すると、所得税等の申告納税の場合であっても、課税処分等の公定力、あるいは、争訟手続として、不服申立前置主義等の制度上の制約が存在することを理由として、申告納税に関しても納税者の国家賠償請求訴訟の提起を直ちに否定することは難しいのではないかと<sup>26)</sup>考えられる。

ただ、次に、概観するように、申告納税において納付税額が過大である場合、国家賠償請求訴訟を納税者の救済手段として用いる上での課題を指摘することができる。

## 2 申告納税において納付税額が過大である場合の国家賠償請求訴訟の課題等

申告納税において納付税額が過大である場合の国家賠償請求訴訟の課題を整理する上で、申告納税において納付税額が過大である場合の具体例を整理する。

第1に、更正処分等の課税処分は違法であると主張する場合（課税処分の取消しを求める場合）<sup>27)</sup>が挙げられる。つまり、課税処分が取り消され、還付すべき税額が生じた場合、遅滞なく還付されなければならない（税通56条）が、このような場合、争訟に係る期間制

限及び不服申立前置の仕組みによる手続的制約、いわゆる取消争訟の排他性<sup>28)</sup>が問題になるといえる。

第2に、確定申告書の提出後、更正の請求を求める場合（減額更正を求める場合）が挙げられる。つまり、減額更正処分が行われ、還付すべき税額が生じた場合、遅滞なく還付されなければならないことから、更正の請求の期間制限等による手続的制約、いわゆる、更正の請求の排他性（税通23条等）が問題になるといえる。

第3に、確定申告書（還付申告書）の提出により還付すべき税額を求める場合が挙げられる。

上記の第1から第3の具体例に関して、納付税額を損害として国家賠償請求を求める上で、どのような課題が考えられるのか、以下、整理を試みる。

### (1) 第1の場合（更正処分等の取消訴訟により税額の還付を求める場合）

第1の場合、更正処分等の取消訴訟を求めることなく国家賠償請求訴訟を提起することが可能かとの点が問題になるといえる。

この場合、まず、更正・決定の性質について、例えば、行政法上の行政行為のうち準法的行政行為の確認に該当するものとした上で、「租税の更正・決定は、確認と性格づけられている。これは、実体法上確定されている

<sup>26)</sup> 例えば、他の税目についての争訟規定一般も国家賠償請求を行うことの妨げとはならないとの見解（氏家裕順「判批」志林110巻1号（2012年）187頁）。

<sup>27)</sup> 小早川光郎「課税処分と国家賠償」稲葉馨・亘理格編『行政法の思考様式』（青林書院、2008年）423頁。

<sup>28)</sup> 「課税処分取消争訟によらないで納税者が国または地方公共団体に対し過納金相当額の不当利得返還請求（民法七〇三条）する余地は、原則として存在しない。」「課税処分等の公定力が不当利得返還請求に対して及ぶと言ってもよい。」と説明される場合がある（小早川・前掲注<sup>27)</sup>424頁）。

租税債務が更正・決定により具体化される仕組みを表現するものである。しかし、租税の更正・決定は、義務賦課行為の性格をも持っている。』<sup>29</sup>との説明がされている。

したがって、通則法上の更正処分等は、取消訴訟（抗告訴訟）の対象（「行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為」（行訴3条2項））に該当すると同時に、国家賠償請求訴訟の対象（「公権力の行使」（国賠1条））であるといえる。

例えば、更正処分に対する国家賠償請求が提起された事例として、最判平成5年3月11日民集47巻4号2863頁（以下、「平成5年最高裁判決」という）がみられる。当該事例は、更正処分の一部取消しが認められた後、国家賠償請求訴訟が提起された事例であるが、最高裁は、「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。」とした上で、「税務署長がその把握した収入金額に基づき更正をしようとする場合、客観的資料等により申告書記載の必要経費の金額を上回る金額を具体的に把握し得るなどの特段の事情がなく、また、納税義務者において税務署長の行う調査に協力せず、資料等によって申告書記載の必要経費が過少であることを明らかにしない以上、申告書記載の金額を採用して必要経費を認定することは何ら違法ではないというべきである。」との判断を示している。

結論として、「してみれば、本件各更正における所得金額の過大認定は、専ら被上告人において本件係争各年分の申告書に必要経費を過少に記載し、本件各更正に至るまでこれを訂正しようとしなかったことに起因するものということができ、奈良税務署長がその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事情は認められないから、四八年分更正も含めて本件各更正に国家賠償法一条一項にいう違法があったということは到底できない」として、国家賠償請求を認めなかったところである。

上記の平成5年最高裁判決については、例えば、違法性の判断基準として、違法性相対論及び職務行為基準説が妥当することを明らかにした初めての最高裁判決とされている<sup>30</sup>。

また、平成5年最高裁判決の考え方については、当該行政活動の客観的な違法のみで国家賠償法1条の違法を論じるのではなく、当該公務員の職務上の注意義務違反の有無をも加えて判断する考え方（国賠違法＝取消違法＋職務上の注意義務違反）<sup>31</sup>であるとの説明がされている。

上記の事例等をも考慮すると、取消訴訟の対象になると同時に、国家賠償請求の対象となる公権力の行使である更正処分等については、確かに、取消訴訟と国家賠償請求における違法性の判断基準が異なるといえるが、平成22年最高裁判決の趣旨を踏まえると、当該更正処分に対して取消訴訟を提起しなかった

<sup>29</sup> 芝池義一『行政法総論講義 第4版補訂版』（有斐閣、2006年）132頁。

<sup>30</sup> 井上繁規「判解」曹時46巻5号（1994年）136頁。

<sup>31</sup> 神橋一彦『行政救済法』（信山社、2012年）354頁。

場合でも、当該更正処分に係る国家賠償請求を否定する理由は見出し難いのではないかと考えられる。

(2) 第2の場合（更正の請求を通じて、減額更正を求めることにより税額の還付を求める場合）

更正の請求について、更正をすべき理由がない旨の通知（税通23条4項）の取消しを求めることなく国家賠償請求訴訟を提起することが可能かとの点について整理する必要があると考えられる。

まず、更正をすべき理由がない旨の通知の性質について、例えば「更正すべき理由がない旨の通知は、更正の請求に係る課税標準等について調査した結果に基づいて行う処分であり、単なる棄却処分ではなく、その実質は数額に関する一種の更正処分あるいは更正処分に準じるものであると解せられる。」（大阪高判平成8年8月29日行集47巻7・8号738頁、神戸地判平成4年12月25日行集43巻11・12号1567頁）とされている。

つまり、更正をすべき理由がない旨の通知の性質が更正処分に準ずるものであると解した場合、更正処分と同様、更正をすべき理由がない旨の通知については、取消訴訟（抗告

訴訟）の対象に該当すると同時に、国家賠償請求訴訟の対象になるといえるのではないかと解される。

したがって、更正処分と同様、国家賠償請求の要件、つまり、違法性の判断基準は、職務行為基準説に基づくのではないかと解されるが、更正の請求に関しては、「更正の請求の排他性」<sup>32)</sup>（更正の請求の期間制限）を考慮すべきとの指摘が考えられる。

例えば、上記の指摘に関して、「嘆願書」の提出による課税庁による減額の更正が行われる可能性があることに言及した上で、「敢えて乱暴な表現を用いるならば、その限りで争訟ルートの排他性は事実上骨抜きになっている。」<sup>33)</sup>との見解、また、納税者の救済と課税の適正化とのバランス、制度の簡素化を図る観点<sup>34)</sup>から、平成23年の通則法改正において、更正の請求期間が延長されたこと、さらに、同年の改正に伴い「嘆願書」の提出が、「更正の申出」という事実上の制度として整備されたこと<sup>35)</sup>を踏まえると、「更正の請求の排他性」（更正の請求の期間制限）については、現行の制度上、常に維持すべき原則として捉えることは困難ではないと考えられる。

加えて、更正の請求を定めた通則法23条は、申告税額の変更に係る手続規定であるこ

32) 「法がわざわざ更正の請求の手続を設けた趣旨にかんがみると、申告が過大である場合には、原則として、他の救済手段によることは許されず、更正の請求の手続によらなければならないと解すべきであろう。」（金子宏『租税法 19版』（弘文堂、2014年）791頁）や「更正の請求期間を徒過すると、確定申告、修正申告の内容は当然に確定し、そして、さらに租税争訟法が不服申立前置主義をとることから、更正の請求に係る処分の不服申立期間を徒過すると、確定申告、修正申告の内容については、永久的に不可争力が生じると一般に解

されている。」（占部裕典『租税債務確定手続』（信山社、1998年）43頁）との説明。

33) 測・前掲注(3)285頁。

34) 税制調査会「平成23年度税制改正大綱」6-7頁。

35) 手続の詳細や「更正の申出書」の様式等については、国税庁HP（「更正の請求期間の延長等について」）（<http://www.nta.go.jp/sonota/sonota/osirase/encho/index.htm> [最終確認日：2013年9月10日]）参照。

とから、税額の確定に係る規定と位置づけることはできるが、少なくとも、不法行為に係る国家賠償請求を制限（否定）する規定といえないことは明らかであると思われる。

したがって、上記の点を考慮すると、更正の請求の排他性や更正請求の期間制限が設けられていることを理由として、不法行為に係る損害賠償請求である国家賠償請求を否定するとの結論を導き出すことは困難ではないかと考えられる。

(3) 第3の場合（確定申告書（還付申告書）の提出により税額の還付を求める場合）

第3の場合とは、確定申告書（還付申告書）を提出したにも関わらず、還付されないことから国家賠償請求訴訟を提起することが可能といえるのが問題となる。

まず、検討を進める上で、課税庁（税務署長等）が確定申告書の提出者に対して納付された金銭を還付するとはどのような性質を有する行為として分類することができるのかについて、言い換えれば、還付（還付金請求権）と行政処分（処分性）との関係の整理が必要と思われる。

裁判例において、還付（還付金請求権）については、例えば、「申告により生じた還付金請求権」（東京高判平成22年12月3日税資260号11513順号）、あるいは、「本件のように、地方団体の長の減額更正がなされたことによつて生ずる過納金の還付請求権は、先に申告あるいは課税処分に基づいて納付した税額が、減額更正という税額を減少させる処分がなされることによつて超過納付となつた限度において、法律上の原因を欠く利得となる結果生ずる不当利得の返還請求権であつて、右の場合、違法に存在していた租税債務を消滅させ

るところの減額更正がなされたとき、すなわち更正通知書が納税者に送付されたときに、当然、具体的金額の定つた還付請求権（前記規定によつて定められている還付加算金を含む。）が発生するのであつて、これにつき地方団体の長のなんらかの確定行為を必要とするものではない（なお、地方税法一七条の四、二項二号の規定は、地方団体の長の還付に関する処置を待つまでもなく、過誤納の事実自体によつて発生する還付請求権の存在を前提としている。）」（広島高判昭和54年2月26日行集30巻2号265頁）と説明されている。

また、還付（還付請求権）に係る学説等の説明として、例えば、還付金等の還付に関する租税行政庁の措置は抗告訴訟の対象となる行政庁の処分当たらないと解すべき（その措置が誤っている場合には、納税者は、時効が完成するまで正しい金額の還付を求めることができる）<sup>36)</sup>、「還付請求権が、税務署長による何らの処分を経ずして、申告により当然に発生するものである以上、還付措置が懈怠された場合には、申告者は直接国に対し、当事者訴訟により公法上の不当利得として還付金の請求をなしうる」<sup>37)</sup>、あるいは、「還付は、納税者の権利義務その他法律上の地位を形成し、あるいはこれに具体的変動を及ぼし、又はその範囲を具体的に確定する等の効果を生

<sup>36)</sup> 金子・前掲注32754頁。

<sup>37)</sup> 大江忠『要件事実租税法 上』（第一法規、2004年）52頁。

なお、還付金の時効の起算日については、「その請求をすることができる日」（税通74条）とは、無効な申告または賦課決定に基づく納付の場合、その納付のあった日と解すべきとした最判昭52・3・31訟月23・4・802において、納付または申告によつて、還付請求権が発生していることを前提としているのではないかと解される。

じせしめるものではなく、国の債務の履行にすぎないから、納税者としては、不足分の支払いを求める訴えを提起できるとするのが妥当である<sup>38)</sup>と説明されている。

また、「還付請求額が正当なものであると判断する限りにおいて、還付が行われる（所令二六七条四項、法人令一五一条、一五三条参照）」、「納税義務者の還付請求に対して税務官庁が特に還付の決定をする場合（所一四二条二項、法八〇条六項）には、当該決定に従って還付がなされる。」<sup>39)</sup>とした上で、「還付金については税務官庁において還付請求が正当なものであると判断したときまたは還付の決定処分をしたとき<sup>40)</sup>と説明される場合がある。

さらに、還付金の発生時期に関して、例えば、発生の理由により、申告又は更正決定によって直ちに還付金の発生が認識されるもの（例えば、個人の源泉徴収税額（所得税法138条）と納税者の申請等を容認する税務行政機関の処分によって認識されるものに区分される<sup>41)</sup>とした上で、純損失等の繰戻しによる還付金については、納税申告書の提出のみで確定せず、納税者の還付請求を容認する税務署長の処分によって発生が認識される<sup>42)</sup>（法人税法80条6項等）と説明される場合がある。

上記の見解等を踏まえると、還付に関して、課税庁の処分の有無を判断する上で、所

得税法等の条文等の内容を整理する必要があると思われる。

例えば、裁判例においても「地方税法上、同じく還付といわれる場合であつても、例えば、同法一二二条の三の規定する料理飲食消費税の徴収不能額等の還付の如く、行政庁の還付に関する処分がなされることによつてはじめて還付請求権が発生する場合と異なる。」（広島高判昭和54年2月26日行集30巻2号265頁）として、還付の意味と条文の規定との関係について言及がされている。

この点に関して、例えば、所得税法142条2項は、「税務署長は、前項の還付請求書の提出があつた場合には、その請求の基礎となつた純損失の金額その他必要な事項について調査し、その調査したところにより、その請求をした者に対し、その請求に係る金額を限度として所得税を還付し、又は請求の理由がない旨を書面により通知する。」と規定しており、このような規定を踏まえると、税法上、還付（還付請求権）については、納税申告書の提出により、還付金の発生が認識されるもの（つまり、処分性を有しないもの）と還付請求を認容する処分により、還付金の発生が認められるもの（つまり、処分性を有するもの）に区分できる<sup>43)</sup>のではないかと考えられる。

まず、後者の場合、前述の第1の場合の処分性を有する更正の場合と同様、取消訴訟と

38) 浅田久治郎ほか『租税徴収実務講座 第1巻 租税通則手続 第二次改訂版』（ぎょうせい、2010年）85頁、同旨の説明（堺澤良『国税関係 課税・救済手続法精説』（財経詳報社、1999年）307頁）。

39) 清永敬次『税法 新装版』（ミネルヴァ書房、2013年）216頁。法人税の欠損金の繰戻しによる還付金等については、税務署長等の調査結果等に基づいて還付されるものであり、その額の決定が処分であることは疑いないとの説明については、浅

田・前掲注3885頁参照。

40) 清永・前掲注39216頁、「還付金等の存在が税務官庁において具体的に認識されたとき」（谷口勢津夫『税法基本講義 第4版』（弘文堂、2014年）109頁）。

41) 志場喜徳郎ほか共編『国税通則法精解 平成25年改訂』（大蔵財務協会、2013年）592頁。

42) 志場ほか共編・前掲注41)593頁。

43) 当該区分については、同上。

国家賠償請求訴訟の両方の提起は可能であり、違法性の判断基準も更正の場合と同様と解される。

他方、前者の場合、つまり、処分性を有しないものについては、申告により生じた還付請求権、言い換えれば、納税者は、不当利得返還請求権に基づき、納付した金銭の還付を求めることができる場合、同時に、不法行為に対する損害賠償請求である国家賠償請求が可能といえるのかとの点について整理・検討の必要があると思われる。

つまり、平成22年最高裁判決との関係においては、納付された金銭の還付を求める場合、請求権の競合を認めるとの考え方を採ることができるか否かの点について、整理する必要があるのではないかと<sup>44)</sup>と解される。

この点に関して、租税の納付や課税処分に関して、国家賠償請求訴訟の提起を制限する規定は、前述の通り、明文の規定がないことから、租税に係る法律関係において、私法上の考え方（例えば、不当利得返還請求と不法行為請求の請求権の競合を認めるとの考え方）と異なる考え方を採用することができる

として、現行法上、国家賠償請求訴訟の提起は妨げられる（制限される）との結論を直ちに導き出せるとは言い難いのではないかと考えられる。

以上のように、申告納税においても、平成22年最高裁判決と同様、国家賠償請求が認められるものと解することは可能であると考えられるが、ただ、固定資産税等の賦課課税方式と異なり、国家賠償請求訴訟における違法性等の要件の有無を判断する上で、納税者の申告、つまり、納税者の行動をどのように考慮するのか<sup>45)</sup>との点について、更に整理を進める必要があると思われることから、この点に係る検討を次に行う。

### 3 納税者の申告等と国家賠償法上の要件との関係

論者の見解として、例えば、申告納税の場合、納税者が課税処分の適否を検討することなく、不服申立て等を逸すのは例外的<sup>46)</sup>、あるいは、「納税者も調査が先行することによって、不服のある課税処分がされることを予測しやすく、注意を払いやすいといえるであ

(44) 肯定する見解（水野武夫「誤った課税の是正方法のあり方」税法566号（2011年）391頁）、平成22年最高裁判決の立場を基礎づける考え方として、民法において請求権競合説が採られているとの見解（瀧・前掲注(3)284、286頁）。

なお、国家賠償請求や不当利得返還請求を納税者の最後の救済手段として用いるという発想に肯定的評価を示しつつも解釈により、請求権の競合を認めることが実務上不都合を生じやすいとして望ましくないとの見解（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—」石島弘他編著『納税者保護と法の支配 山田二郎先生喜寿記念』（信山社、2007年）47頁）。

(45) 例えば、個別事案において国家賠償請求訴訟の

原告側に取消争訟手続をとることが相当と認められる特段の事情があれば、過失相殺（民法722条）の適用が考えられるとの指摘（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」都法38巻1号（1997年）177頁）。

(46) 確井光明「違法な課税処分による納付税額の回復方法」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣、2010年）557頁。

例外的な事例として、租税法の解釈を誤った通達が通用しており、当該通達に依拠した課税処分を納税者が疑うことがなかったが、不服申立期間等の経過後、当該通達が誤ったものであると気づいた場合が考えられるが、ただ、このような場合、税通23条2項3号（税通令6条1項5号）に基づき、更正の請求が可能であるとの説明（同上）。



ろう。そうであれば、申告納税制度の租税において、納税者が不服のある課税処分に対し不服申立てをしないまま2か月が過ぎてしまうという事態は、比較的生じにくいといえそうである。<sup>(47)</sup>として、不服申立てがされない状況等に関して、賦課課税の場合と申告納税の場合においては異なることが指摘されている。

また、「賦課課税の本質は、納税者の行政に対する信頼であり、いわば課税ミスは無いという前提に立つ。」<sup>(48)</sup>、「賦課課税方式の税では、職務行為基準説によって国家賠償請求が制限される場合は少ないと考えられるが、申告納税方式の場合、『職務上通常尽くすべき注意義務』の判断において納税義務者が申告義務を尽くしたか否かによって、公務員の違法性が認められず、結果として国家賠償請求が制限され、救済の範囲が狭められる可能性があるといえよう。」<sup>(49)</sup>、あるいは、申告納税の場合、納税者自身のミスによる場合には、税務署職員の過失が認められ難いと考えられるが、修正申告の指導を受け、当該指導が結果的に違法であった等の事情があれば、税務職員の過失が認められることがありえよう<sup>(50)</sup>として、国家賠償請求の要件の有無を判断する上で、納税者の申告（行動）の考慮の程度が、賦課課税と申告納税においては、異なることが指摘されている。

さらに、社会通念上、取消争訟期間を徒過したことに付き無理からぬ事情がないのに取

消争訟手続をとらなかった納税者を救済する必要があるとは思えない<sup>(51)</sup>として、国家賠償請求自体に対して否定的な見解もみられるところである。

例えば、都税事務所長は個人事業税を過徴収したが職務上通常尽くすべき注意義務を尽くすことなく、漫然と課税した違法があるとはいえない等とされた事例（東京地判平成21年8月28日判タ1326号189頁）において、「都税事務所は、結果として、原告の不動産貸付面積の認定を誤ったものの、申告納税制度の下、正確な申告義務を負っている原告の申告に基づく認定をしたものであって、原告の申告に基づいてそのまま誤った認定を行っていたとしても、そのことから直ちに都税事務所担当者に注意義務違反があるとはいえない。」として、国家賠償請求の要件の有無を判断する上で、納税者の申告を考慮していた事例がみられる。

また、前述の平成5年最高裁判決における考慮事項（納税者の調査への協力状況<sup>(52)</sup>、資料の提出状況等）を踏まえると申告納税において、納税者は正しい申告を行うことが大前提とされていることから、国家賠償法上の違法性等の要件が認められる場合については、賦課課税の場合（例えば、平成22年最高裁判決）と比較して、限定されるのではないかと解される<sup>(53)(54)</sup>。

(47) 末崎衛「課税処分の違法を理由とする国家賠償請求訴訟の可否」沖国39号（2010年）113頁。

(48) 林仲宣「地方分権の税法学[4] 租税確定の手続と納税者の意識」税63巻12号（2008年）80頁。

(49) 柴由花「判批」ジュリ1437号（2012年）115頁。

(50) 北村・前掲注(12)31-32頁。

(51) 小澤・前掲注(7)(F)20頁。

(52) 賦課課税方式の事例であるが、納税者が実地調査に協力しなかったなどの事情がなかったことが職務上の注意義務を果たしたか否かを判断する上で考慮された事例（東京地判平24・1・25判タ1387・171）。

## V おわりに

### 1 申告納税における国家賠償請求訴訟を活用する位置付け等

上記のように、現行の制度上、平成22年最高裁判決の結論・枠組みに沿って、整理すると、申告納税においても、納税者が課税処分の取消しを求めなかった場合であっても、国家賠償請求訴訟の提起は可能であると考えられる。

また、申告納税に係る課税処分の取消しを求めなかった場合において、国家賠償請求訴訟の提起が可能であると結論付けることは、納税者が納付した金銭の実質的な還付を求める方法について、複数の救済方法が存在することを意味するのではないと思われる。

このような複数の救済方法を認めることに関して、例えば、「今後過大納付額の返還について何らかの法的根拠が定められたとしても、納税者の救済を図る見地からは、国家賠償請求の途を残しておく方がよいように思われる。」<sup>63)</sup>との肯定的見解がみられるが、肯定的見解の依拠する考え方を更に整理した場合、例えば、次のような考え方のいずれか、あるいは、両方の考え方が基礎にあるのではないかと解される。

例えば、民事上、不法行為責任に対する損害賠償請求と不当利得返還請求の両方が認められていること（請求権競合）、あるいは、両者の性質が異なること<sup>64)</sup>から、損害賠償責任を求める国家賠償請求訴訟の機会を制限することはできないとの点を重視（租税債権の金銭債権としての側面を重視<sup>65)</sup>）する考え方が

63) 国家賠償請求訴訟を提起することは許されるとしつつも、「ただし、多くの場合、そもそも違法性は申告納税制度のもとで納税者の申告行為に起因することから、損害賠償請求が認められることは現実にはありえないであろう。」との指摘（占部裕典『租税法の解釈と立法政策Ⅱ』（信山社、2002年）823頁）。

64) 反対の見解として、例えば、「申告納税制度であろうと、賦課課税制度であろうと納税者自身がよく知っている事項については申告を義務づけるのが通常であり、納税者が申告に際して提供する事実はどちらの場合でも真実なものでなければならないことは当然だからであり、その意味では申告納税制度は当該申告に税額確定という効果を付与するに過ぎないのである。従って、申告納税制度であれ、賦課課税制度であれ、課税庁の注意義務の範囲・程度は基本的に異ならないと解すべきである。」（三木義一「判批」民商109巻6号（1994年）1079頁）。

なお、固定資産税等については、賦課課税方式がとられていること等の理由から、過失相殺をすべき事情が認められないとされた国家賠償請求の

事例（東京地判平24・1・25判タ1387・171）がみられるが、他方、住宅用地の特例の適用に関して「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の子細に検討すれば、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。」として過失相殺を認めた事例（大阪高判平18・3・24判自285号56頁）がみられる。

65) 末崎・前掲注(47)139頁。同旨（「納税者の救済に取消訴訟等とは別の新しい民事上の救済方法があることを明確にした点で、画期的なものと評価できる。」（関子善信「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67巻10号（2010年）44頁））。

基礎にあると思われる。

また、別の考え方として、既存の税務争訟の制度（例えば、更正の請求の排他性や不服申立前置主義等）が納税者の権利保護機能として、不備があり、十分に機能していないのではないかととの点を重視する考え方が基礎にあるのではないかと考えられる。

平成22年最高裁判決の結論・枠組みに関して、上記のいずれの考え方が基礎とされているかについて、必ずしも明らかではないが、前述したように、現行法上の取消訴訟と国家賠償請求訴訟の違いが、ある意味、強調されていることを考慮すると請求権競合の考え方は、少なくとも否定されていないのではないかと解される。

他方、上記の肯定的見解と異なり、国家賠償請求を肯定しつつも、原則として、税務争訟手続に沿って解決するべきとの見解が示されている。

例えば、「税務処分、年金支給決定のような直接金銭上の権利義務にかかる処分については、国家賠償請求訴訟を認めると、出訴期間、

不服申立前置の意義を失わせることになるので、これらの処分の救済方法は、別途検討の要がある。」とした上で、国家賠償請求が認められる要件として、故意又は重過失に限定されるとの見解<sup>56)</sup>が示されている。

このような見解において、公定力との調整を図ることが、重視されているのではないかと<sup>57)</sup>、あるいは、租税法関係の早期安定への一定の配慮<sup>58)</sup>がなされているのではないかと解されるが、現行法上の解釈として、国家賠償請求が認められる要件として、故意又は重過失に限定されるとの点については、疑問が生じる。

ただ、国家賠償請求訴訟の提起が認められるとの結論を採用した場合であっても、前述したように、課税処分等の取消訴訟と国家賠償請求訴訟において、立証責任が異なること（課税処分については、原則として、課税庁、国家賠償請求において、請求者側（納税者側））<sup>59)</sup>、両制度における要件が異なること（国家賠償請求において故意過失が要求されること<sup>60)</sup>、違法性の判断基準が異なること）

56) 例えば、行政処分の取消しにより行政主体が原状回復義務を負うために生じる不当利得返還請求権は、損害賠償請求権ないし義務とは法的性格が明らかに異なるとの指摘（山本隆司「判例から探究する行政法 第28回」法教364号（2011年）115頁）。

57) 例えば、最判昭49・3・8民集28・2・186は、例外的に「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」として不当利得返還請求権が容認される場合があるとしている。

58) 固定資産税争訟において、納税者の権利救済が不十分であることから、国家賠償請求訴訟の肯定説が導きだされるのではないかととの指摘（手塚・前掲注(11)199頁）。

59) 塩野・前掲注(13)327頁。申告納税方式に係る税目の課税処分については故意又は重過失が要求さ

れるが、賦課課税方式については、単純な過失で足りるとの見解（占部・前掲注(63)826頁）。

国家賠償法1条の明文にない要件を求めることに否定的な見解（小澤・前掲注(7)下20頁）。

あるいは、違法な課税処分に対して不服申立て又は取消訴訟の提起をしようとしていた納税者に対して関係行政機関が違法な圧力等かけたこと、あるいは、納税者が課税処分の内容の適否を全く判断できない状況におかれていた場合には、例外として、国家賠償請求が認められるとの見解（碓井・前掲注(44)40-41頁）。

60) 手塚・前掲注(11)200頁。

61) 小澤・前掲注(7)下19頁。

62) 国家賠償請求訴訟においても処分庁が立証責任を負うべきとの見解（阿部泰隆「判批」判自339号（2011年）32頁）。

等の点から、果たして、納税者にとって、国家賠償請求が実効性を有するものといえるのか、場合によっては、国家賠償請求は、納税者の救済の途としては狭い（厳しい）のではないかと考えられる。

## 2 今後の課題等

上記で言及したように、ある意味、国家賠償請求については、納税者の救済の途が厳しい制度と位置付けられる場合、現行制度の検討を進める上で、別の枠組みにおける救済の可能性についても、考慮することも必要ではないかと考えられる。

例えば、不動産競売事件における強制執行法上の救済手続の懈怠と国家賠償請求の関係が問題となった事例（最判昭和57年2月23日民集36巻2号154頁）において、強制執行法上

の懈怠を理由として、国家賠償請求は認められないとされている<sup>63</sup>。

また、国家賠償請求の対象から租税の還付に係る請求が除外されているとの米国の制度<sup>67</sup>も参考にした場合、前述したように、既存の税務争訟の制度が納税者の権利保護機能として、不備があり、十分に機能していないとの点を重視するのであれば、例えば、税法上の救済制度の拡充等の措置により対応すべきとの見解<sup>68</sup>を踏まえた上で、現行よりも税法上の還付制度を充実すると同時に、国家賠償請求の対象から課税処分を除外するとの枠組み<sup>68</sup>も検討の方向性の一つとして挙げることができるのではないかと解される。

また、納付・申告と国家賠償請求との関係に関しては、例えば、最終的には、納税者は正当な納付を行った（あるいは、正当な還付

63) 肯定説の根拠として、故意又は過失の要件が必要とされることから、国家賠償請求訴訟が実質的に取消訴訟を潜脱するとはいえず、実際には、国家賠償請求訴訟が取消訴訟のバイパスとして機能しないとの見解があるとの説明（北村・前掲注(2)70頁）。

64) 小澤・前掲注(7)上15頁。

65) 例えば、課税処分無効要件緩和説（無効拡大説）もあるが、取り消し得べき瑕疵と無効原因となる瑕疵の区別基準を具体的に詰めることが課題との指摘（小澤・前掲注(7)下22頁）。

66) 直接の射程距離は強制執行手続に限定されるが、最判昭57・2・23民集36・2・154の法理に照らして、課税処分や年金の給付に関する処分について、行政上の不服申立てを経由せず、国家賠償を請求することは許されないと解する余地は全くないわけではないとの見解（宇賀克也「判批」『行政判例百選Ⅱ 第2版』（有斐閣、1987年）287頁）。

他方、強制執行法上の救済手続を原告が利用しなかったことは、過失相殺の斟酌事情として考慮できるにも関わらず、国家賠償請求自体までできないとの結論は、行過ぎのそしりを免れないとの

見解（古崎慶長「判批」民商87巻4号（1983年）156頁）。

また、最判昭57・2・23民集36・2・154と平成22年最高裁判決は抵触しないとの見解（瀧・前掲注(3)285頁）、両判決は異なるとの見解（岡本博志「判批」北九州38巻4号（2011年）119頁）。

67) 瀧・前掲注(3)287頁注11。米国において、日本の国家賠償法に相当する連邦不法行為請求権法（Federal Tort Claims Act）2680条の適用除外規定において、税や関税の賦課・徴収などによる損害が列挙されている（例えば、連邦不法行為請求権法の概要や適用除外の概要等については、須藤典明「アメリカの『連邦不法行為請求権法』について」司研84号（1990年）156、102頁）。

68) 国家賠償請求については、公務員の故意・過失の立証の面倒さ等から救済ルートとしては、様々な問題を抱えていると指摘しつつ、還付請求等の税法上の救済制度を拡充すべきとの見解（小澤・前掲注(7)下23頁）。

なお、本稿において、検討できなかった地方自治体の返還要綱については、今後の検討課題としたい。

を受ける) ことができたが、誤った指導、誤った還付、誤った処理等により、結果として、延滞税等の負担が納税者に生じた場合、国家賠償請求が認められる余地があるのかとの疑問が生じる。例えば、誤った行政指導(税務相談)に係る事例<sup>69)</sup>、過大な還付と延滞税に係る事例<sup>70)</sup>、還付留保が行われているにも関わらず、漫然と更正処分を行い、充当処理が

行われなかった事例<sup>71)</sup>といったように納付・申告と国家賠償請求との関係が争点となった事例がみられることから、これらの事例を踏まえ、申告納税と国家賠償請求との関係については、加算税の賦課や延滞税の納付等の関連する問題も含め、引き続き整理・検討をしていきたい。

69) 国・地方公共団体の賠償責任を無条件に免除する規定は存在しない(西塾・前掲注⑧1199頁)が、例えば、最大判平14・9・11民集56・7・1439において、「公務員の不法行為による国又は公共団体の損害賠償責任を免除し、又は制限する法律の規定が同条に適合するものとして是認されるものであるかどうかは、当該行為の態様、これによって侵害される法的利益の種類及び侵害の程度、免責又は責任制限の範囲及び程度等に応じ、当該規定の目的の正当性並びにその目的達成の手段として免責又は責任制限を認めることの合理性及び必要性を総合的に考慮して判断すべきである。」とされていることから、すべての課税処分を除外するべきかといった具体的な検討等については、今後の検討課題としたい。

70) 例えば、市役所職員の指導に沿って、申告書を提出し、過少申告加算税等を賦課されたことについて、市役所職員の指導等が、違法な公権力の行使に該当するとした上で、損害の範囲について原審に差し戻された事例(最判平22・4・20裁判所HP ([http://www.courts.go.jp/app/hanrei\\_jp/detail2?id=80129](http://www.courts.go.jp/app/hanrei_jp/detail2?id=80129)) [最終確認日:2013年9月10日])、木山泰嗣「租税判例速報」ジュリ1409号(2010年)144頁)。

また、ストック・オプションの権利行使益の所得区分に関して、税務指導の担当職員は、国税庁

に照会したりするなどして、その取扱いを調査すれば容易に確認できたのに、これを怠り、誤った指導を行ったものであるから、通常尽くすべき注意義務違反誤りがあったが、上記指導と延滞税(納税者の主張する損害)との間に相当因果関係は認められないとして、国家賠償請求が認められなかった事例(東京高判平21・9・29税資259・11279順号)。

なお、類似の事例として、修正申告の遡及(税通74の11第3項)に対する国家賠償請求が考えられる(前掲注50参照:北村・前掲注⑫31-32頁)。  
71) 「申告納税方式のもとでは、納付すべき税額は納税者のする申告により確定するのが原則であり、納税者において適正な申告をすることが期待されているというべきであるから、たとえ当該申告の内容が正しい計算によるものでなかったとしても、税務署長がこれに従って還付金の還付等を行うことについては、少なくとも、国家賠償法一条一項にいう違法、すなわち、当該納税者に対する関係での職務上の義務違反があるということとはできない。」(東京地判平12・8・28判タ1063・124)。

72) 違法であると判断されたが、損害がゼロとして、国家賠償請求が認められなかった事例(東京高判平22・9・15税資260・11513順号)。