

# ○論説:固定資産税等の還付不能金返還実務における法的根拠の再検討

平野 正也\*

## 1 固定資産税の課税誤りと課税庁の対応の現状

固定資産税は、市町村民税とともに市町村において重要な財源をなしている。その固定資産税は賦課期日における登記簿または固定資産課税台帳に課税客体である固定資産の所有者として登録されたものに課税される。課税標準は、賦課期日における固定資産の価格として固定資産課税台帳に登録された額とされ、土地家屋に関しては、その価格の決定を固定資産評価基準にしたがって市町村長が行うこととなっている（地方税法（以下「法」という）403条1項）。さらに特例措置により課税標準が減額されることも多い。課税に際しては、このような諸々の認定過程を経る必要があり、固定資産税が賦課課税方式によることから課税の誤りがよく起こる。課税誤りの原因としては、土地家屋ともに評価額の修正、負担調整措置・特例措置の適用修正、土地につき現況地目の修正、家屋につき家屋滅失登記の未反映といったものが挙げられている。

実際に筆者が令和4年に公表された課税誤りの事案をインターネットで検索したところ、市民が買い取った家屋1棟の所有権を移転処理する際、誤って別の2棟の名義も異動させて課税台帳に記入して14年間所有していない家屋に課税してきた事案（京都府舞鶴市）<sup>1</sup>、評価する土地に接していない路線の路線価を基に税額を算出し徴収していた事案（埼玉県川越市）<sup>2</sup>、誤った用途地区区分を登録して20年以上誤って算定した固定資産税等の土地評価額を基に課税し

\* 弁護士、埼玉弁護士会所属

1 [https://www.city.maizuru.kyoto.jp/shisei/cmsfiles/contents/0000009/9510/1\\_2022032913274598.pdf](https://www.city.maizuru.kyoto.jp/shisei/cmsfiles/contents/0000009/9510/1_2022032913274598.pdf)（令和5年1月30日最終確認）

2 [https://www.city.kawagoe.saitama.jp/shisei/kochokoho/kohokawagoe/PressRelease/R04Press/202205\\_press/220524\\_shisanzeil.files/shisanzei0524.pdf](https://www.city.kawagoe.saitama.jp/shisei/kochokoho/kohokawagoe/PressRelease/R04Press/202205_press/220524_shisanzeil.files/shisanzei0524.pdf)（令和5年1月30日最終確認）

ていた事案（埼玉県草加市）<sup>3</sup>、家屋1棟について、主体構造部の適用誤り等による過大に課税した事案（千葉県八千代市）<sup>4</sup>、令和3年度に課税台帳全筆（約51万筆）と登記簿との照合を行ったところ、課税台帳への登録漏れ等が判明した事案（岩手県花巻市）<sup>5</sup>、住宅用地は、その面積に応じて特例措置（軽減措置）が適用される場所、その特例措置の適用漏れ及び画地認定の誤りがあった事案（福島県会津若松市）<sup>6</sup>、昭和45年から平成26年までに建築された一部の複合構造家屋について、家屋の評価額を算定するにあたり減価償却を反映するための家屋の構造に応じて適用される経年減点補正率に関して、複合構造家屋については、面積の大きい部分の構造の経年減点補正率を適用すべきところ、誤って面積が小さい部分の構造の経年減点補正率を適用していた事案（沖縄市）<sup>7</sup>が確認できた。

このような課税誤りが発生した自治体では、過大な税額を徴収していた納税者に対し、地方税法及び各自治体で定めている固定資産税等に係る返還金取扱要綱等に基づき、還付・返還する取り扱いをしていることが多い。固定資産評価に携わる実務家は、固定資産評価が複雑であり、関連する行政法上の矛盾も多く、相当の経験を積んだ者でなければ理解できないこと、仮に理解できたとしても、課税庁としても国土調査の未了、登記と現況との食い違い、道路法・建築基準法等行政法規にかかる情報が行政内部で共有されないなど正確な課税情報の取得に物的・人的な限界があること、不動産登記法をはじめとする多様の制度が完璧ではない以上、課税誤りはなくならないと指摘するところでもあるが<sup>8</sup>、自治体としては固定資産税に関する課税誤りの発生を念頭におき、あらかじめ返還のルールを定めて対応しているのが実情である。自治体によってはホームページ上で返還のための要綱を公表している（例「西

3 <https://www.city.soka.saitama.jp/cont/s1304/010/020/010/PAGE0000000000000073031.html>（令和5年1月30日最終確認）

4 <https://www.city.yachiyo.chiba.jp/43000/page100030.html>（令和5年1月30日最終確認）

5 <https://www.city.hanamaki.iwate.jp/kurashi/zeikin/1016349.html>（令和5年1月30日最終確認）

6 <https://www.city.aizuwakamatsu.fukushima.jp/docs/2022020800048/>（令和5年1月30日最終確認）

7 <https://www.city.okinawa.okinawa.jp/k007/kurashi/zeikin/koteishisanzei/37922.html>（令和5年1月30日最終確認）

8 堀川裕巳『固定資産評価解体新書』26頁、143頁以下（ブイツーソリューション2020）

官市固定資産税及び都市計画税に係る返還金の支払要綱」<sup>9)</sup>。

## 2 地方税法における過納金の還付の扱い

地方公共団体が過大に税額を確定し納税者から徴収した固定資産税がある場合、遅滞なく還付しなければならない（法17条）。過納金<sup>10)</sup>を返還する場合、減額更正処分を行う必要があるが、同処分は、法定の期間内に行わなければならない、法定納期限の翌日から起算して5年経過した後はすることができない（法17条の5第1項）。この5年の期間制限は除斥期間とされ、時効の完成猶予又は更新、援用や放棄ができない。したがって、既に法定納期限の翌日から5年を経過した過納金については更正処分をすることはできず、結果還付することができない（前掲注10地方税法総則逐条解説520頁-521頁）。

また、地方公共団体の徴収金の過誤納により生ずる地方公共団体に対する請求権、還付金に係る債権は、請求をすることができる日から5年を経過したときは、時効により消滅する（法18条の3）。時効の援用も要せず、また時効の利益を放棄することもできない（法18条の3第2項、法18条2項）。

このような地方税法の仕組みにより、固定資産税の課税誤りが生じた場合、納税者は、賦課決定を審査請求及び訴訟で争わなければならない（法19条1項、法19条の12）、審査請求期間を過ぎた場合は、課税庁の職権取り消しに期待することになるが、5年の期間制限に服さなければならない。課税誤りがある賦課決定が無効である場合には、納付の時から還付金の返還請求が起算され、時効により消滅しやすい。固定資産税の課税誤りに関して多くの自治体が苦労したのは、このような法状態に抵触しない方法でどのように納税者に返還

9 <https://www.nishi.or.jp/shisei/jorei/yoko/zaimu/yshisan.files/henkankin001.pdf>（令和5年1月30日最終確認）

10 過納金とは、納付納入の時にはそれに対応する租税債務が存在していたが、結果的に不適法な納付納入になった場合における地方団体の徴収金のことであり、①納付納入の時には一応適法であったものが、その申告、更正、決定又は賦課決定が誤って課題にされていたため、後になって減額更正、減額の賦課決定又は賦課決定の取消等がされ、結果的にその納付が不適法なものとなった場合と②納付納入の時には全く適法なものであったが、後になってその課税を変更すべき事由が生じたため、遡って減額の更正等がなされ、結果的にその納付が不適法なものとなった場合とがある（地方税務研究会編『地方税法総則逐条解説』478頁（地方財務協会2017））。

できるかということであった。他方、司法では課税誤りによる還付不能金を国家賠償請求や不当利得返還請求という地方税法とは別の枠組みで救済し、住民の請求を認める裁判例が登場するようになったとされる<sup>11</sup>。

### 3 課税誤りにより生じた還付不能金の返還実務

#### (1) 寄附補助方式と国家賠償方式

減額更正処分の5年間の除斥期間が経過した後に過納金を還付する方式として、地方自治法232条の2の「寄附又は補助」として実質的に還付する方式（「横浜方式」）をとる地方公共団体が少なくないとされる<sup>12</sup>。他方、「神戸方式」は違法で過失のある課税処分により生じた国家賠償請求権に対する賠償義務の履行として実質的に還付する方式<sup>13</sup>とされる。筆者の調べた限りでは、ほとんどの自治体は前者の寄附補助方式で行っているようである。

#### (2) 寄附補助方式

「寄附又は補助」<sup>14, 15</sup>を根拠とするためには、「公益上必要がある場合」<sup>16</sup>である必要がある。そして、実質的に過納金を還付することにより課税行政への信頼を確保することが公益に資する（「公益上必要がある」）という解釈に基づいている<sup>17</sup>。横浜市では、固定資産税が賦課課税方式であること、縦覧制度が機能していないこと、納税者が課税誤りを発見するのが困難なこと、市の社会的・道義的責任があること、行政に対する信頼回復と納税者の不利益

11 確井光明『要説 地方税法のしくみと法』15頁（学陽書房2001）

12 宇賀克也『行政法概説Ⅰ（第7版）』374頁（有斐閣2020）

13 前掲注12宇賀374頁

14 「寄付」に位置づけているところが多いとされる（三野靖「固定資産税の課税誤りとその対応」自治総研通巻500号（2020年）31頁）。例えば、福知山市、行田市、京都市などが挙げられる。

15 寄付と補助は、いずれも反対給付を求めない形とする地方公共団体からの一方的な出捐を意味するが、補助は寄付に比べ地方公共団体の行政の遂行や政策目的の実現により密接な関係がある場合の支出とみることができるとされる（成田頼明他編『注釈地方自治法』4471頁、第一法規〔廣田達人〕）。

16 公益上の必要の有無は、普通地方公共団体の長が第一次的に判断し、次いで議会が予算審議を通じて判断をする。その認定は全くの自由裁量ではなく、客観的にも、当該支出が公益上必要であると認められなければならない、裁量権の逸脱、濫用があれば違法となる（前掲注5・4473頁）。

17 前掲注12宇賀374頁

填補の必要性の観点によって公益上の必要性があると判断したとされている<sup>18</sup>。これに対し、阿部泰隆教授は、返還義務のないものを返還することに公益性はないと批判する<sup>19</sup>。

この方式による理論的な問題点として、地方税法上の争訟方法、期間制限や消滅時効の制限の脱法行為であること、損害賠償額の決定を議決事項とする地方自治法96条の潜脱、過小な賦課徴収税額の賦課決定は期間制限されていることとバランスを欠くこと、要綱等を公表していない自治体もあり、返還されることを知っている人だけに返還されるかもしれない不公正さなどが指摘されている<sup>20</sup>。

### (3) 国家賠償方式

かつて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、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、課税処分や登録価格の不服申立方法およ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るとして否定説もあった。しかし、判例は、「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、地方税法第432条第1項本文に基づく審査の申出及び同法434条第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」と判示した（最判平成22年6月3日民集64巻4号1010頁）。

そして、国家賠償請求では、国家賠償法上の違法性にかかる職務行為基準説に基づき、課税庁が資料を収集し、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賦課決定をした場合に違法性及び過失が認められることになる<sup>21</sup>。

18 前掲注14三野29頁

19 阿部泰隆『政策法学講座』38頁（第一法規2003年）

20 前掲注14三野38頁

21 最判平成5年3月11日民集47巻4号2863頁は、所得税の更正処分の事案であるが固定資産税の課

なお、自治体が損害賠償を根拠に還付金を返還する場合には、「法律上その義務に属する損害賠償の額を定めること」に該当し、議会の議決事項となる（地方自治法96条1項13号）。

#### （4）各自治体の要綱等による取り扱い（返還事由の要件を中心に）

寄附補助方式で返還を行う各自治体の要綱等を参照し、返還要件について定め方にどのような差異があるか分類をしたところ、大きく分けて3つに分けられるように考えられた。具体的には、①還付不能金が生じたら返還するもの、②自治体に帰責事由がある場合に返還するもの、③賦課決定の瑕疵が重大な場合に返還するとするものである<sup>22</sup>。

##### ①還付不能金の返還

固定資産税等に係る過誤納金のうち地方税法の規定により還付できない額を返還金とする。但し、納税者側の偽り、不正等返還が不適切な場合を除くとするものである。つまり、基本的には還付不能金は返還するが、納税者の故意行為によって還付不能金が生じたような公益上返還することが不適切な例外的なケースには返還しないとするものである。静岡市、船橋市、津市、行田市、厚木市、小平市、大府市などが例に挙げられる。なお、春日井市は、発生した還付不能金を対象としつつ、返還しない事由の例示に虚偽申告とともに必要な手続きをしなかった場合を公益上返還が不適切として、返還しない事由を納税者側の故意行為に留まらず過失にも拡げているように読める（春日井市固定資産税過誤納金補填金支払要綱2条2項）。

##### ②自治体に帰責事由があること

単に過大な税額を納付し還付不能金が生じた場合に返還するのではなく、自治体に誤った賦課処分をしたことに帰責事由が認められることを要件とするものである。ただし、自治体側の帰責をどの程度厳密に捉えているかは不明であり、賦課課税であることを強調し、過大な税額を賦課したことを自

---

税誤りの裁判例でも引用されている。

22 前掲注14三野31頁では、返還対象事由を市の責に帰す事由、還付不能過誤納金、個別列挙事由、客観的明白瑕疵の4つに分類する。



自治体の帰責ととらえれば、①と差はそれほどなくなる。これに対し、国家賠償法上の違法性、過失と同様に帰責事由を解するのであれば、返還の対象は①より狭まる。川越市、福知山市、川崎市（ただし、課税処分が無効なもの又は処分の誤りに故意過失が認められるものとする定め方）などが挙げられる。これに対し、京都市は、要綱上、返還要件を瑕疵（納税者の責めに帰すべき事由がないこと）と定めるものの、取扱要領で「瑕疵」を個別具体的に規定（①住宅用地の認定誤り、②所有者の認定誤り、③二重課税の誤り、④家屋滅失の認定誤り（滅失登記が正しくされた場合に係るものを除く）、⑤前各号に掲げるもののほか、本市の責めに帰すべき課税誤り（納税者の責めに帰すべき事由により生じた場合を除く））し、納税者側に帰責事由がある場合を返還対象から除いている。

### ③瑕疵の程度が重いもの

賦課処分に瑕疵があるだけでなく、瑕疵の重大性や明白性を要件としている自治体がある。彦根市は、「重大かつ明白な誤りに起因する重大な瑕疵を有する処分により生じたこと」とし、八潮市は、「過誤納金のうち、当該賦課決定において重大な瑕疵があったもの又はこれに準ずるもの」、豊中市は、「市の責めに帰すべき事由による重大な瑕疵ある課税処分」とし、堺市は、要綱で課税誤りに係るものを対象とし、事務取扱要領で個別に列挙し、具体的には「①住宅用地及び小規模住宅用地の認定誤り、②公共に用に供する道路の認定誤り、③その他重大な錯誤によるものであって、重大かつ明白であるもの及び納税者の責めに帰すべき事由がなく次のアからカ（略）に該当するもの」、明石市は、重大な課税上の誤りを返還対象とし、個別に例示列挙しているようである。

これらの返還対象の要件の定め方は、行政行為が無効となる瑕疵の要件の考え方を参考にしているものと考えられる。

行政行為が無効となる要件について、通説・判例は、瑕疵の重大性のみならず、明白性も要求する重大明白説にたつ（最判昭和36年3月7日民集15巻3号381頁）<sup>23</sup>。

23 森稔樹「行政処分の無効」高木光他編『行政法の争点』38頁（有斐閣2014）

彦根市は、この重大明白説に依拠したような定め方である。

八潮市や豊中市は、課税処分について、処分の存在を信頼する第三者の保護を考慮する必要性のないこと等から明白性の要件に触れずに処分の無効判断を判示した最判昭48年4月26日民集27卷3号629頁<sup>24</sup>や第三者保護が問題にならない課税処分では明白性要件は不要とする考え方（明白性補充要件説）<sup>25</sup>に依拠しているように考えられる。

堺市は、重大かつ明白である瑕疵を前提とし、そのような瑕疵があったとしても、納税者の責めに帰すべき事由がないことを要件としている。課税要件の根幹についての過誤があるとしても、被課税者側の責めに帰すべき事情がある場合において、明白性の要件を欠くとして無効の瑕疵はないとした裁判例（最判平成16年7月13日判時1874号58頁）<sup>26</sup>、違法な行政行為がもたらす不利益を甘受すべき事由（帰責事由）が市民の側に存在する場合には無効判断は否定されるとする考えに依拠しているように考えられる<sup>27</sup>。

#### (5) 事例（家屋滅失事案を参考に）

上述のとおり、対象とする還付不能金の返還要件は各自治体の要綱の定め方をみると大きな違いがある。

具体的な課税誤りの事案をもとに考えてみる。例えば、登記された家屋Aが20年以上前に滅失していたが、家屋Aが直近賦課期日までに滅失登記をしておらず課税庁は当該家屋に課税し続けていた事案があるとする。今年度になって所有名義人の申し出により発覚した場合に還付不能金の返還の取り扱いはどうなるか。

24 上記最判昭48年4月26日を引用し、明白性の要件に言及せず、課税要件の根幹についての過誤であり無効を認めた最判平成9年11月11日判時1624号74頁がある。

25 大橋洋一『行政法Ⅰ（第4版）』181頁（有斐閣2019）。大橋教授は、重大性要件は無効判断にとって常に必要な要件であるのに対し、明白性要件は、第三者の信頼保護が争点となる場合に限り、保護問題を考慮するよう促す補充的の要件であると説明する。

26 前掲注23争点39頁は、昭和48年最判以降の最高裁判決には外見上一見明白説を採用するものと明白性補充説を採用するものとが混在するが、基本的には外観上一見明白説を維持しつつ、個別の事案に応じて利益衡量を行っているか、瑕疵の重大性を中心に置きつつも個別の事案に応じて利益衡量を行っているものと考えられるとする。

27 前掲注25大橋182頁。大橋教授は、市民の側の帰責事由の存在により権利救済の必要性が弱まることの帰結と説明する。



登記をされている家屋を取り壊した場合は、滅失の登記をする義務があり（不動産登記法57条）、法務局で滅失登記の手続きを行い、滅失登記が完了すると、法務局から市町村へ通知される（法382条2項）。滅失登記を把握した後、担当職員が現地を確認した上で、翌年より課税台帳から該当家屋を削除することになる。これに対し、滅失登記が遅れる場合や未登記家屋については、市町村へ家屋の滅失の届け出をすることが各自治体では求められている（ただし、条例や規則で求めているわけではないようである）。

返還対象を瑕疵ある課税処分により生じた還付不能金とすれば、家屋の滅失は課税対象物件の不存在であり課税処分としての要件を欠く瑕疵が認められることは明らかである。

上記要綱の①類型の場合、賦課処分の瑕疵により還付不能金が発生しているため返還対象となる。ただし、春日井市は、納税者側が必要な手続きをしていなかった場合を除外事由としているため、滅失登記手続又は滅失届の提出を怠った場合には返還とならない。

上記要綱②の類型の場合、課税処分に瑕疵があることに加え、市に帰責事由が認められるかどうかの判断を要する。ただし、京都市は、家屋滅失の認定誤りの場合であっても、滅失登記が正しくされた場合には返還対象となる瑕疵から除く（納税者帰責）ため、市に帰責事由があったとしても返還対象とならないと考えられる。

上記事案の場合に課税庁である自治体に課税処分の瑕疵が生じたことについて帰責事由があるといえるか判断するためには、裁判例が積み重なっている住宅用地特例等の不適用の瑕疵にかかる国家賠償訴訟を参考に考えるのが有益と思われる。国家賠償法上の違法性は、固定資産の価格決定及び固定資産税等の賦課決定において、その価格ないし課税標準額及び税額等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1条1項の適用上違法の評価を受けるものではないが、当該価格決定及び賦課決定に関与した公務員が、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価格決定等を行ったと認め得るような事情がある場合には違法の評価を受ける（前掲最判平成5年3月11日）。

個々の場合に課税庁が負うべき注意義務の内容については、固定資産税等の徴収には申告納税方式ではなく賦課課税方式が採用されていること、固定資産の評価事務に従事する市町村の職員には、あらゆる方法によって固定資産の公正な評価を行う努力義務が課されていること（法403条2項）から住宅用地の特例の適用についても固定資産の公正な評価が要請される。課税庁は、住宅用地の申告の有無にかかわらず、固定資産税等の賦課処分の主体として通常要求される程度の注意を払って、この特例が適用される土地については、この特例に従って算出した価格に基づき固定資産税等の賦課処分をすべき職務上の注意義務を負うとされる（東京地判平成28年4月28日判タ1433号177頁）。これに対し、納税者に住宅用地であることの申告義務の懈怠があったこと<sup>28</sup>、賦課決定の際に送付する課税明細書に「非住宅用地」の記載があり、説明文書に住宅用地の特例等の案内や所有者の申告義務の注意喚起が記載されていたことを重視し、課税庁に職務上の注意義務違反を認めなかった裁判例がある（東京地判平成30年2月5日平成29年（ワ）16123号）。ただ、住宅用地特例又は小規模住宅用地特例の適用の誤りにかかる国家賠償請求訴訟の裁判例では、納税者の申告懈怠があっても課税庁の職務上の注意義務違反を肯定し、納税者の申告義務の懈怠や課税明細書等の受領による特例が適用されていないことの認識可能性といった納税者の責めに帰すべき事情は過失相殺事由（0割から4割）として認定しているものが多い<sup>29</sup>。個々の事案では、申告懈怠の事実、懈怠の期間、申告が期待できた事情（課税明細書の記載、案内文の記載）などが斟酌されている。そして課税処分の違法性を肯定する理由として、賦課課税方式であること、あらゆる方法による公正な評価（地方税法403条2項）をする義務があること、特例適用について申告は要件ではなく課税庁に裁量

28 自治体は市税条例で住宅用地であること等について申告義務を規定する（法384条、過料あり）。

29 住宅用地特例の事案として、東京地判平成25年11月5日（平成25年（ワ）第6640号）（過失相殺3割）、前掲東京地判平成28年4月28日（過失相殺2割）、東京地判平成28年1月27日（判タ1441号122頁）（過失相殺3割）、東京地判平成29年3月27日（判タ1452号214頁）（過失相殺4割）、東京地判平成29年5月10日（判例自治432号40頁）（過失相殺3割）、東京地判平成30年12月10日（判例自治463号44頁）（過失相殺なし）、東京地判令和2年3月18日（平成31年（ワ）5062号）（過失相殺3割）がある。小規模住宅用地特例の事案として、本事案のほか東京地判平成28年10月26日（判時2345号85頁）（過失相殺2割）、東京地判平成29年12月14日（平成28年（ワ）43960号）（過失相殺2割）、東京地判令和1年12月19日（判例自治472号43頁）（過失相殺2割）がある。

がないこと、個別具体的に評価担当職員が通常要求される程度の注意を払って調査していれば、特例適用の固定資産であることを把握できた事情（航空写真、住宅地図、実地調査、質問）が挙げられている。

では、事例として挙げた家屋の滅失登記がされておらず、課税庁が滅失の事実を知らずに課税処分を長年続けていた場合に課税庁に帰責事由があるといえるか。建物が滅失した日から一月以内に、当該建物の滅失の登記を申請しなければならず、各自治体では登記家屋では滅失登記によって手続きを求めるとともに、滅失登記が遅れる場合や未登記家屋について滅失届の提出を求めているから登記義務等の懈怠という納税者側の帰責事由がある。国家賠償法上の違法性についても住宅用地等特例の裁判例における違法性のファクターはほぼ同様にあてはまる。よって、国賠法上の違法性と同様に市の責めに帰すべき事由を考えるのであれば、要綱②の類型（京都市を除く）においては要綱上の返還事由に該当すると考えられる。

このように住宅用地等の特例その申告懈怠や滅失登記の懈怠という事情があり、瑕疵ある課税処分がなされてきた場合に、要綱において還付することを認めることになる。特段、納税者側の申告懈怠等について返還金額を調整するルールが要綱等に定められておらず、国家賠償法上で考慮されるべき過失相殺もされずに賠償すべき義務以上の返還を行うことになり得る。このことは、課税行政上の信頼の回復、納税者の被った不利益を補填するといった還付不能金を返還する目的を超えており、地方自治法上の補助寄附の要件である「公益上の必要」性も欠くのではないかという疑念が生じる。また、地税法上の更正期間、消滅時効期間という租税行政にかかる権利関係の早期確定の趣旨を超えて納税者の保護をはかる場面でもないから、やはり返還の対象から外すべきではないだろうか。こうした事態を避け、申告懈怠のような場合を返還対象から除くためには、京都市のように「納税者の責めに帰すべき事由を除く」といった方法をとるべきではないかと考える。

さらに、課税庁に帰責事由がある場合に寄附補助方式により還付不能金を返還するというのは、国家賠償法上の違法性が認められる場合、すなわち課税庁が納税者に損害賠償義務を負う場合に賠償額を支払うことと実質的に同

一であり、損害賠償額の決定を議決事項とする地方自治法96条の手続きを経ずして、つまり議会の関与を経ずして実質的な賠償金を支払う脱法行為ではないかという疑念はぬぐえない。この問題については、国賠法上の「違法性」と要綱上の支払事由「市の帰責性」・「瑕疵」は違うものと理解しているのか、課税誤りについて、市の職員に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価格決定等を行ったと認め得るような事情がある場合があったかどうかについては問題とせず、市の帰責性は調査主体としての市側に起因する問題というくらいの意味でとらえているのか整合的に理解することが難しい。

上記要綱③の類型の場合、上述のとおり、課税処分<sup>30</sup>の瑕疵について「無効」となる基準を参考に返還対象としているのではないかと考えられる。課税対象が滅失しており存在しないものに課税したことは、課税要件の根幹についての重大な過誤をおかした瑕疵といえる<sup>30</sup>。課税対象の家屋がないことは、処分成立のときから誤認であることが、外形上、客観的に、誤認が一見看取し得るものであり明白な瑕疵でもある<sup>31</sup>。

もっとも、登記義務若しくは滅失届の懈怠があり、滅失した家屋に課税され、毎年、課税庁から送付される課税明細書に家屋の情報が記載されている事実からすれば、住宅用地特例等の適用の有無とは異なり納税者として課税の瑕疵について十分認識することができたと評価すべきといえる。そうすると、瑕疵の無効の判断基準に照らし、課税処分がもたらす不利益を甘受させることが著しく不当であるとまではいえず（最判昭和48年4月26日の判断基準、明白性補充要件説）、納税者の側の帰責事由の存在により、権利救済の必要性が弱まり、無効判断が否定される事例と思われる（前掲注25大橋182頁参照）。

30 最判昭和48年4月26日民集27巻3号629頁は「本件課税処分は、譲渡所得の全くないところからこれがあつたものとしてなされた点において、課税要件の根幹について重大な過誤をおかした瑕疵を帯有する」と判示した。

31 最判昭和36年3月7日民集15巻3号381頁は、「重大かつ明白な瑕疵」があるときに処分が無効となり、「瑕疵が明白であるかどうかは、処分の外形上、客観的に、誤認が一見看取し得るものであるかどうかにより決すべき」とする。

## (6) 返還事由のあり方について

課税処分が無効になるような場合であれば、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）・消滅時効の制限もかからない。還付金および過誤納金は、いずれも実体法上、国または地方団体が保有すべき正当な理由がないため還付を要する利得であって、一種の不当利得である。したがって、還付金および過誤納金の還付請求については、不当利得返還請求権に関する法理が基本的に妥当する<sup>32</sup>。そのため損害賠償ではなく不当利得返還請求権に対する支払いという法的根拠がある<sup>33</sup>。賠償額の決定に議会の議決が必要という地方自治法のルールにも抵触しない。瑕疵が重大であり、納税者に不利益を甘受させることが著しく不当とはいえない場合や納税者側の帰責事由が少ない場合であろうから、還付不能金を返還することが課税行政の信頼回復、納税者の不利益を填補することに公益上の理由がある。また消滅時効の点も地方自治法ではなく民法の適用があると解釈できるので政策的に時効の援用をせず債権を消滅させないということもできる。

以上を踏まえると、行政処分の無効の判断基準をもって返還事由とすることが理論的に問題ない定め方のように考えられる。また、課税処分が無効と判断できず、住宅用地特例等の裁判例のように過失相殺がなされるような事案について、一定の割合にて返還すべき公益上の必要性があると考えられる場合においては、法432条1項の審査の申し出や取消訴訟等の手続きを経ることなく国家賠償請求ができるとした前掲最判平成22年6月3日判決があること、住宅用地特例等の裁判例で不法行為の時から20年の時効<sup>34</sup>の期間の範囲内で返還を認めてきていることからすれば、横浜市が寄附補助方式を採用するに至

32 金子宏『租税法（第23版）』895頁（弘文堂2019）。同注2には、「税法上に別段の定めあるか、あるいは異なる解釈をする合理的な理由がなき限りは、民法の不当利得に関する規定および法理が適用されると解すべき」と述べられている。

33 不当利得返還請求と構成した場合、権利を行使することができることから10年間行使しない場合に消滅時効の主張は可能となる（民法166条1項2号）。ただし、民法上の債権であり、地方自治法236条2項の適用もなく援用が必要となる。不当利得返還請求権について、地方自治法236条2項ではなく民法の時効の規定が適用されたとする裁判例として名古屋高判平成30年5月10日（判例地方自治460号（2020年）54頁）。

34 令和2年施行の改正民法では、民法724条2号の長期の権利消滅期間を除斥期間ではなく消滅時効期間とされたため、20年を超えて返還することも可能となった。

ったときは法状態が異なっており損害賠償方式によることの法的な問題はないはずであるから、不当利得返還又は損害賠償の方式によるべきと考える<sup>35</sup>。

## 5 固定資産税以外への波及

これまで、固定資産税及び都市計画税の還付不能金についての返還に関する自治体の取り扱いについて述べてきたが、自治体のなかには返還金の対象を市税全般に対象を拡げているものもある。

しかし、自治体では徴収金を過剰に徴収し還付不能金が生じる場面は他にもある。例えば、下水道使用料は、強制徴収が認められており（地方自治法231条の3第3項）、地方自治法236条によって5年の時効期間の経過により援成を要せず消滅するため還付不能金が生じる。固定資産税等のように要綱を定めて寄附補助方式により返還する自治体もある。返還すべき公益上の理由は、下水道を使用する者の経済的負担の公平性の確保、下水道事業の信頼の確保ということである。

また、自治体が徴収する側ではなく、社会手当や社会保険の事務におけるミスにより生じた市民に対する支給漏れ等も各根拠法が2年の時効を定め<sup>36</sup>、地方自治法236条や会計法31条1項と同様に考えられているため期間の経過により当然消滅すると解されている。そのため支給漏れ分を支給する根拠がなくなるとい問題が生じる。

近時、所得の計算等をプログラム間の連携ミスが原因で支給額を誤るなどの事態が起きている。川口市では、令和4年5月、児童手当などを誤って平成23年から令和3年までの10年間にわたり、26世帯について計442万5360円を誤って少なく支給していたことが発覚し、時効で消滅した284万円を損害賠償と

35 阿部泰隆教授は、損害賠償方式により返還すべきとし、過誤納した納税者と当該地方公共団体が一括して国家賠償の和解をすべきとする（阿部泰隆『政策法務からの提言やわらか頭の法戦略』202頁（日本評論社1993））

36 例えば、児童手当法23条1項は「児童手当の支給を受ける権利及び第十四条第一項の規定による徴収金を徴収する権利は、これらを行行使することができる時から二年を経過したときは、時効によつて消滅する。」と規定する。



して支給するとした<sup>37</sup>。この他、後期高齢者医療制度における高額介護合算療養費の申請勧奨通知書の発送事務を怠り、市民が申請できぬまま2年間の時効を迎えたことで、その時効消滅分をどうするかという問題もあった。関原町では、令和4年8月、時効により受給不可能となった高額介護合算療養費等について町の一般財源より支給するとしたが<sup>38</sup>、時効消滅分を支給することについて他の自治体が同様の取り扱いをするかは定かではない。これらも固定資産税等の還付不能金と同様に、行政の信頼回復、市民の経済的不利益の補填という趣旨はあてはまるはずであるが、固定資産税等のように一定の要件のもとに寄附補助方式で返還する事務取扱が確立しているわけではない。

なぜ固定資産税が特別に扱われるのか明らかではないが、強制徴収の対象とされている租税公課については、当該費用が制度上の運営基盤となっており、迅速に徴収をはかる必要が高く、かつ制度上の法律関係を早期に確定させるために強力な徴収権限が付与されている。その権限の正当性を確保し、事務の円滑を図るためには、住民の信頼が必要不可欠で、住民の不公平をなくし、住民に損害を転嫁させないという政策上の必要性が返還金要綱制度の存在意義となっているのではないかと考えられる。

しかしながら、自治体に返還義務がないものを寄附補助する公益上の理由はなく、自治体側の不当利得返還義務や損害賠償義務が認められると判断する場合を除いては返還することに公益上の必要性はない。自治体に返還義務があるか否か法的根拠を検討して返還の可否を判断しなければ、その対象は無限に拡大する。また、信頼の確保という一般的な要請だけで本来返還できないものを返還するとことになれば、地方自治法等の行政上の権利義務関係の早期確定の趣旨から定められた時効制度を空文化することになる<sup>39</sup>。

37 埼玉新聞[https://www.saitama-np.co.jp/news/2022/05/24/06\\_html](https://www.saitama-np.co.jp/news/2022/05/24/06_html)（令和5年1月30日最終確認）。所得判定に関わるシステムの設定ミスが原因とのことである。

38 <http://www.town.sekigahara.gifu.jp/5287.htm>。他に島根県大田市[https://www.city.oda.lg.jp/ohda\\_city/city\\_organization/24b/39/41b/336/1878](https://www.city.oda.lg.jp/ohda_city/city_organization/24b/39/41b/336/1878)。いずれのホームページも令和5年1月30日に最終確認をした。

39 前掲注37阿部204頁参照

