

固定資産税等の過納金に係る国家賠償請求

－本判決の射程が申告納税方式に及ぶか－

平成 23 年度

筑波大学大学院ビジネス科学研究科

租税手続・争訟法

学籍番号 201153433

氏 名 藤 井 裕 士

＜事実の概要＞

倉庫業等を営む法人Xは昭和54年に建築されたY市内の建物（以下「本件倉庫」という。）を現在まで所有しており、Y市A区長の賦課決定に従い、昭和55年度以降、固定資産税及び都市計画税（以下「固定資産税等」という。）を納付してきた。平成18年度の地方税法416条1項に基づく家屋価格等縦覧帳簿等の縦覧期間中である同年4月中旬頃、Xとは別の納税義務者が法人税における企業会計基準に基づく固定資産評価額と固定資産課税明細書（同法364条3項）における評価額との違いについて疑義が提起された。A区役所職員が市内一斉調査の一環として、本件倉庫に赴き確認作業を行ったところ冷凍倉庫であるにもかかわらず一般倉庫としての経年減点補正率を適用していたことが判明し、同法417条1項に基づき平成14年度から平成18年度までの価格を修正し、固定資産課税台帳に登録のうえXに通知し、同法420条に基づき、本件倉庫の固定資産税等の減額更正をした。

Xは、未還付となっていた昭和62年度分から平成13年度分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、Y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、弁護士費用及び遅延損害金相当額の損害賠償等を求めて訴訟を提起した。

一審、原審は、固定資産税等の過納金相当額を損害とする国家賠償法に基づく損害賠償請求を許容することは、実質的に、課税処分を取り消すことなく過納金の還付を請求することを認めることとなって、課税処分等の不服申立期間を制限した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り妥当ではないとした。さらに行政処分の無効確認の訴えは、出訴期間の制限がなく許容されていることから（行政事件訴訟法36条）、固定資産の価格決定又はこれを前提とする固定資産税等の課税処分の違法が、これらの処分を当然無効ならしめるものではない場合には、当該処分が適法に取り消されない限り、同処分の違法を理由とし、過納金相当額を損害とする国家賠償法に基づく損害賠償請求は許されず、本件課税処分等に無効原因があるとは認められない旨判示し請求を棄却した。

なお、同様の事件が多数の市町村で判明しており、その対応は分かれている。全額あるいは過去20年分を返還した地方公共団体もあれば、10年分あるいは5年分しか返還しない地方公共団体もあり、各地で本件のような国家賠償請求訴訟が提起されている。

ここで、期間制限や消滅時効、除斥期間に関する制度を挙げると、減額更正・賦課決定の期間は、法定納期限の翌日から起算して5年を経過する日までに制限され（地方税法17条の5第2項）、納税者の還付請求権は、請求をすることができる日から5年を経過したときに時効消滅する（同法18条の3）。還付金および過誤納金の還付請求については、民法の不当利得に関する規定および法理が適用され¹、不当利得返還請求権は10年で時効消滅する（民法167条1項）。また、損害賠償請求について国家賠償法は、民法の規定によるとされ、損害および加害者を知った時から3年で時効消滅し、違法行為時から起算して除斥期間である20年まで遡って賠償請求することができる（国家賠償法4条、民法724条）。なお、市町村には固定資産税等の過納金を地方税法に規定する5年を超えて遡って返還する旨の要綱を定めているところがあり²、地方公共団体によっては地方自治法232条の2が定める「寄付又は補助」の規定を用いて実質的に過納金を還付する措置をとった例がある。

<判決要旨>

1 国家賠償法第1条1項は、「国又は公共団体の公権力の行使に当たる公務員が、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、地方公共団体が賠償責任を負う。

2 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、同法435条1項の規定は、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、その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。

3 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、

¹ 金子宏『租税法（第14版）』631頁

² 本件のY市においても、固定資産課税台帳の保存期間（10年）又は領収書等によって過誤納金の額が確認できる範囲で20年を限度として過誤納金を返還する旨の要綱を制定していた。

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、あらかじめ当該行政処分について取消又は無効確認の判決を得なければならないものではない〔最高裁昭和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、結果的にその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らないというべきである。そして、他に、違法な固定資産の価格の決定等によって損害を受けた納税者が国家賠償請求を行うことを否定する根拠となる規定等は見出し難い。

4 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。

5 最高裁は原判決を破棄し、評価誤りが職務上の法的義務に違背した結果なのか、違背の場合の損害額等の審理を尽くさせるため、原審に差し戻した。

<解 説>

1 問題の所在

判決要旨3にて引用する最高裁昭和36年判決が示した、行政処分が違法であることを理由として国家賠償訴訟を提起する場合、一般的に取消判決や無効確認判決で公定力を排除しておく必要がないという法理は広く承認されているところである。さらに、行政処分に対する取消訴訟の出訴期間が徒過する等して処分の効力が争い得なくなった後においても、その行政処分の違法を理由とする国家賠償請求ができなくなるわけではないと解されており、学説・裁判例ともにこの方向で固まっている。

しかし、本件のように、金銭納付を直接の目的とする課税処分が争い得なくなった後においても、課税処分を取り消したのと同様の経済的効果が得られる国家賠償請求を認めるべきか否かについては争いがあり、学説は国賠否定説が多数を占めているのに対し、裁判例は国賠肯定説が優勢であったことから、最高裁の判断が待たれている状況にあった。

そこで、以下においては固定資産税等の過納金に係る国家賠償請求につき、本判決は国

賠償肯定説、一審原審は国賠否定説の立場であることから、両者の主な論拠について確認していくとともに、本判決が国賠肯定説を採用した理由を補足意見も踏まえ検討していくこととする³。

2 国賠肯定説と国賠否定説の論拠

(1) 国賠肯定説とは、金銭納付を直接の目的とする行政処分で、その効力が争い得なくなったとしても国家賠償請求を認めるべきであるとする立場。

- ① 課税処分の取消訴訟と国家賠償訴訟とは訴訟の趣旨や目的、要件、効果が異なっている。
- ② 不服申立前置が法律によって要求される例は金銭にかかわる行政処分以外にも多く存在するのに、金銭に関する処分のみについて特別な扱いをすべき理由はない。
- ③ 取消訴訟の場合、対象となる課税処分が違法であれば原則として取消判決がされるが、国家賠償訴訟においては公務員の故意過失といった要件が加重されるから、たとえ課税処分が違法であったとしても直ちに請求が認容されるわけではない。
- ④ 課税処分の不可争力発生後においても納税者救済の必要性がある。

(2) これに対し国賠否定説とは、金銭納付を直接の目的とする課税処分の効力が争い得なくなったような場合には、もはやその違法を理由とする国家賠償請求を認めるべきではないとする立場。

- ① 国家賠償訴訟と課税処分の取消訴訟とは、実質的にはその目的・効果が同一である。
- ② 国家賠償請求を容認すると、不服申立期間・出訴期間の制限により課税処分を早期に確定させて徴税行政の安定とその円滑な運営を確保しようとした法の趣旨を潜脱することを認める結果になる。
- ③ 納税者間の公平の確保が必要である⁴。

3 目的・効果の考察

³ 浦和地判平成4年2月24日(判時1429号105頁)、広島地判平成6年2月17日(判例地方自治128号23頁)、神戸地判平成17年11月26日(判例地方自治285号61頁)、その控訴審・大阪高判平成18年3月24日(判例地方自治285号56頁)などは国家賠償請求による回復を認める裁判例であり、大阪地判平成15年4月25日(判例地方自治260号85頁)、横浜地判平成18年7月19日(LEX/DB28130836)、その控訴審・東京高判平成18年11月15日(LEX/DB28131810)は国家賠償請求による回復を認めない裁判例である。

⁴ 『判例時報2083号』73頁。小澤道一『判例時報2061号』(課税処分に係る取消訴訟制度の排他的管轄と国家賠償請求との関係(上))6頁。佐藤竜一『TKCローライブラリー』2頁。

国賠肯定説に立つ学説・裁判例は上記（１）①の趣旨や目的、要件、効果が異なる点について触れるものが多いが、本判決においては明確に述べられていない。この点、宮川裁判官補足意見によると、「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、別箇独立の手段として、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。」旨述べている。つまり、取消訴訟は、行政処分の効力の否定を目的としているのに対し、国家賠償訴訟は、民法上の不法行為責任制度の特則として違法な国・公共団体の活動により生じた損害の賠償を目的とする。また、効果について取消訴訟は処分の可及的取消しであるのに対し、国家賠償訴訟は事後的な金銭による補填である。（要件については解説６）

判決要旨３において、国賠否定説（２）①のいう「金銭納付に係る行政処分の違法を理由とする国家賠償請求により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」という問題を取り上げている。確かに経済的「効果」は同様であるかもしれないが、これは法律効果については異なると暗示していると言えよう。法律効果の違いについて判決要旨２は、審査の申出や取消訴訟は「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」とし、国家賠償訴訟とは異なる旨述べている。しかし、国賠否定説の立場からは、形式的な論理という印象を拭えないであろう。むしろ、登録価格の修正の法律効果として租税債務が消滅し、納付済みの税額に対し地方公共団体が減額更正・賦課決定処分を行う義務を負い、それに応じて納税者に還付請求権が発生することまで、視野に入れる必要がある。このように法律効果の範囲を広く考えたうえで、金銭納付に係る行政処分一般についていえば、行政処分を取り消す裁決や判決が規律する行政上の金銭債務及び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質が明らかに異なる。これらの債務や請求権に係る時効や除斥期間、遅延損害金や還付加算金、さらに対象として損害賠償の範囲（慰謝料や弁護士費用が含まれる）の違いは、債務や請求権の法的性質の違いに由来する。

したがって、本判決も両者が、趣旨・目的、要件、効果を異にする別個独立の手段であることを前提にしていると解され、課税処分の取消訴訟と国家賠償訴訟は異なる制度である以上、公定力との関係で取消判決を得なければならないわけではなく、特別の規定がなければ両制度は両立するのが原則である。つまり法律上特別の規定がない限り、行政上の金銭納付について定める法律の解釈として、賦課課税方式に係る課税処分のみならず申告

納税方式においても国家賠償請求を制限することはできないものとする。

4 憲法による国家賠償請求権の保障

官川裁判官補足意見は、憲法17条により「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」により国賠肯定説を補強しており、国家賠償法が「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機能を有している」と指摘している⁵ ⁶。さらに、原審において損害賠償請求を許容することは、不可争力発生後であっても実質的に課税処分取消により不当利得として返還させるのと同様であり、不服申立前置や出訴期間の趣旨を潜脱するだけでなく、公定力をも実質的に否定することになるとして国賠肯定説を否定しているが、同補足意見において「金銭の徴収を目的とする行政処分についてのみ法律関係を早期に安定させる利益を優先させる理由はないのであるから、同一の経済的効果が生じるからと言って公定力と整合させるために法律上の根拠なく異なった扱いをすべきではない」とした。

つまり、国家賠償請求の意義にもとるとして、国賠否定説が唱える取消訴訟の趣旨潜脱論を排斥したのであり、このことから申告納税方式の場合であっても憲法により国家賠償請求権が保障されるものと思われる。

5 国家賠償請求と不服申立との関係

国家賠償請求を認めた場合の不服申立前置との関係について金築裁判官補足意見は「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」と述べられている。つまり、判決要旨2の判断の背景には、固定資産評価審査委員会と他の審査機関との間には、区別するほどの理由がないとの判断があるものと解され、このことは、地方税の不服申し立てに限定せず、一般の行政処分に係る不服申立制度にも当てはまることから、申告納税方式における税務署長に対する異議申立てや国税不服審判所長に対する審査請求（税通77条）をも包含するものと考えられる。

⁵ 碓井光明『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』554頁）。国賠否定説の立場からは、取消訴訟により回復または回避できる損害について国家賠償請求を否定しても、取消訴訟が憲法32条に照らして権利保護手続として十分であれば、憲法違反の問題は生じないと考えているようである。

⁶ 山本隆司『法学教室 Jan.2001 No.364』113頁。国家賠償制度の制裁機能及び違法行為抑止機能は、むしろ学説が国家賠償制度と行政上の不服申立て及び行政訴訟の制度との関連性を示すために挙げた要素であり、行政争訟手続にかかわらず国家賠償請求を認める論拠にはならないと述べている。

さらに、「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。」と判示していることから、金銭納付を目的とする課税処分について国家賠償請求をしたとしても、不服申立前置の意義が失われるわけではないものと解される。

しかし、同補足意見において「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」と賦課課税方式の特殊性に言及しており申告納税方式と異なる点を挙げている。そして「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」と述べられ、この点につき小早川光郎教授も、行政行為の告知を受けたもの以外に限定しているが、不服申立前置き・出訴期間制限との関係から解釈上考慮すべきと考えられているようである⁷。そして「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⁸」と説示しているように本件に関しては、当時の状況として納税者が登録価格についての不服申立期間内にその誤りに気付くことは困難な状況にあったといえる⁹。現在はこの点につき法改正がなされていることから、納税者が課税処分の誤りに気付くことが可能であったような場合やこれに気付きながらもあえて不服申立を行わなかったような場合についてまで国家賠償請求が認められるかが、別途問題になりうると思われる。

6 国家賠償請求と取消訴訟の関係

金築裁判官補足意見では、国賠否定説（2）②の主張する国賠肯定説の問題点を指摘したうえで、問題は「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

⁷ 小早川光郎「先決問題と行政行為—いわゆる公定力の範囲をめぐる—考察」田中次郎先生古稀記念『公法の理論（上）』397頁

⁸ 塚田功『三訂版 固定資産税の審査申出とその対応のすべて』。平成14年改正までは、課税台帳の縦覧が納税者本人とその委任を受けた代理人等に限定されており、他人の所有している土地・家屋の分を縦覧して、その価格を比較のうえ評価の適否を判断することができなかった。

⁹ 神戸地判平17年11月16日（判例地方自治285号61頁）においては、違法な課税処分が是正されなかったことにつき納税者側に過失又は落ち度がないのに、なお違法な処分をし、放置して是正を不可能にして出訴期間制限等により納税者救済を否定するのは極めて不当であり、正義公平の原則にもとると判示した。

うか」にあるとしている。つまり、国家賠償請求においては、取消しと異なり故意過失が要求され、違法性判断について平成5年判決の職務行為基準説¹⁰を引用し、要件に差異があるとしている¹¹。

「職務上の法的義務に違背して」について、不服申立てや取消訴訟における課税処分
の違法性は、処分の法的効果発生的前提である法的要件充足性の有無を問題としているの
に対し、国家賠償請求における違法性は、損害補てんの責任を誰に負わせるのが公平かとい
う見地に立って、行政処分の法的要件充足性の有無だけではなく、被侵害利益の種類、性
質、侵害行為の態様、原因、損害の程度等の諸般の事情を総合的に考慮して、当該公権力
の行使が職務上の注意義務に違反していたかどうかを問題としている¹²。

つまり、瑕疵ある行政処分によって損害を受けた納税者に対する国家賠償責任が肯定さ
れるのは、課税処分が職務上の注意義務違反の結果であり、かつ、これを行った公務員の
故意又は過失が認められる場合といえる。このような要件を満たしているにもかかわらず、
課税処分についてのみ、公定力により当該処分が無効であるといえない限り国家賠償責任
を一律に否定することは、妥当性を欠くものと考え¹³。したがって、申告納税方式に係
る課税処分の違法に無効原因がある場合には、その違法を理由とする国家賠償請求に公定
力は及ばないことから、当然に国家賠償請求が可能であるものと考えられ、判決要旨4に
おいて「無効事由が認められない場合であっても」として取消原因たる瑕疵の場合でもよ
いことが明示されていることから、取消原因である場合にも国家賠償請求は可能であると
考えられる。

本件課税処分に対する国家賠償請求で「職務上の法的義務」の認定基準として固定資産
評価基準が適用されるが、原審は冷凍倉庫の定めが一義的なものでなかったことから、瑕
疵はないものとした¹⁴。

¹⁰ 最判平5年3月11日（民集47巻4号2863頁）。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をしたと認め得るような事情のある場合に限り違法の評価をする。

¹¹ 碓井 前掲5 551頁。職務行為基準説を無視したのか、それとも、その延長線上にある考え方なのか明らかではないと述べている。

¹² 判例時報2083号74頁

¹³ 最判昭48年4月26日（民集27巻3号629頁）では、課税処分は処分の存在を信頼する第三者を保護する必要がないとしているから、課税処分を早期に確定させる要請は課税庁の都合であり、第三者に利害関係がある行政処分よりも早期確定の要請は高くないといえると判示した（神戸地判平17年11月16日）。

¹⁴ 冷蔵倉庫の定義を「保管温度が摂氏10度以下に保たれる倉庫」とする告示が出され、平成24年度分から適用される予定。

課税処分 of 瑕疵が重大又は明白でないことにつき¹⁵、被告は「冷凍倉庫」の定義規定が存在しないこと、地方税法 408 条の実地調査の程度は¹⁶、すべての固定資産について細部まで行う必要はなく、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で足りると主張していたが、本件倉庫の設計図に「冷蔵室（-30℃）」との記載があることや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るとして、実地調査の不備から一般倉庫として評価し価格決定したことについて過失が認められないこともないとした。

7 立証責任

要件の実質的差異として立証責任の問題にも言及している。取消訴訟においては課税主体である行政側に立証責任があるのに対し、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たる納税者側に立証責任があるという相違点を挙げ、課税主体側が立証困難な立場に置かれる事態は生じないとしている。これは取消訴訟の出訴期間を延長したのと同様の結果になるわけではないということを論証するために援用しているが、不服申立前置きとも関係してくる。

国家賠償訴訟は課税庁側の違法性のみならず故意・過失責任まで立証しなければならない点を考慮すると、納税者側にとって立証責任のハードルは高いものと思われるが、反証する課税庁側にとっても証拠資料の保存をどこまでしておくかという問題が出てくるものと思われる。

8 賦課課税方式と申告納税方式

清水敬次教授は、納税義務とは、その成立のために必要な要件である課税要件が充足されたときに法律上当然に成立し、納税義務が成立するためには、納税義務者または税務官庁による特別の行為を要しないと定義されている。さらに、このように成立した納税義務の履行もしくはその請求のために、納税義務の確定が必要とされ、賦課課税方式において

¹⁵ 金子 前掲 1 633 頁。課税処分の無効要件としては、重大性のみでよく、明白性は不要とする。瑕疵の明白性を要求しない例として最判昭 48 年 4 月 26 日（民集 27 卷 3 号 629 頁）。

¹⁶ 石島弘『税理 2010.10』217 頁。実地調査規定について、行政実務は訓示規定と解しているが（昭和 28 年 9 月 15 日自税市第 228 号）、判例学説に対立する見解がある中で、昭和 57 年 6 月 4 日の千葉地裁判決（行集 33 卷 6 号 1172 頁）は、「この規定は単なる訓示規定と解することはできない。市長が本来遵守しなければならない強行法規である」としている。また平成 6 年 6 月 28 日の山口地裁判決（判例地方自治 137 号 28 頁）は、「この規定を単なる訓示規定と解するのは相当ではない」としている。

は、課税庁の賦課処分がこの確定を行う行為であり、申告納税方式においては、納税義務者に納税義務の確定について、第一次的判断権が認められ、納税義務は納税義務者の申告行為により確定され、課税庁の更正・決定についても既に成立している納税義務を確定するにとどまるとされる¹⁷。現行税法は、申告納税制度においては、納税義務の確定をなす権限を第一次的には納税義務者に認め、第二次的に課税庁に認めると同時に、納税義務者及び課税庁に、納税義務の確定権限を適正に行使する義務を一般に課していると解される（税通16条1項1号、17条、19条、24条、26条）¹⁸。

つまり、申告納税方式においても課税庁は、納税義務の確定権限を適正に行使し課税要件事実を正しく認識する義務を負っているものと考えられる。したがって、申告納税方式を採る場合であっても、租税の確定手続において課税庁も第二次的に判断権を有するから、この第二次的判断権の遂行に当たり、職務上の法的義務に違反し故意・過失責任が認められるのであれば国家賠償請求は可能であるものとする。

9 立法論

国家賠償請求は、訴訟の手間や公務員の故意・過失の立証の困難性、過失相殺の可否やその割合面における曖昧さ、公共団体内部における諸手続きの煩雑さなど、救済手段としては様々な問題を抱えている。この問題の解決にあたり小澤道一教授は、「国税通則法と地方税法に定められた不服申立期間、更正・決定の期間制限、還付金請求権の消滅時効期間に関する諸規定等は、納税者保護の見地から、緩和することが検討されるべき¹⁹」と述べられ、国家賠償請求というルートではなく、還付請求など税法上の救済制度を拡充することで対応すべきと唱えられている。国家賠償請求は納税者間の公平性確保の観点から問題の多い救済方法であるため、立法による解決を図ることも必要なのではないかと考える。

¹⁷ 清永敬次『新版税法（全訂）』181頁-182頁。芝池義一「税法と行政法」『租税行政と権利保護』2頁

¹⁸ 谷口勢津夫「納税義務の確定の法理」『租税行政と権利保護』68頁

¹⁹ 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（下）」『判例時報 2062号』23頁