

《 論 説 》

登録免許税の還付請求の方法に関する一考察
(平成 17 年最高裁判決の検証とより法的整合
性のある解決策を求めて)

粟 津 明 博

はじめに

本稿は、本学法学部創立 30 周年記念論文として、別の標題の下にとりまとめていた 3 本の判例研究の第 2 章分を、一部修正して、標記のタイトルで発表することとしたものである。その理由は 2 つある。1 つは、自説の誤り⁽¹⁾はなるべく早く訂正する必要があること、もう 1 つは、最近発生した熊本地震の惨状（多くの家屋の倒壊等）を目の前に見て、登録免許税の還付請求に当たっての被災証明書の添付要件について、一般的に考えられている法解釈を早期に変更する（それが無理であれば立法的解決を図る）ことが必要であると考えたことである。後者の点は、本稿の主たる論点ではないので、本稿の最後に、本事件の真の（隠された）争点として述べているだけであることをあらかじめお断りしておく。本稿を先に発表するに当たって、その点に視点をあて、書き直すべきであったとも考えているが、あくまで本稿は 3 本の判例研究を、別のタイトルの下で統一的に論じることとした別稿の一部であり、その修正の時間的余裕がなかったこともあるが、登録免許税について単独で論じることが私の本意ではないことを述べておきたい。

登録免許税の還付請求の方法及びその争訟手続については、従前から大きな考え方の相違があった。登録免許税法（以下「法」という）31

条 2 項の登記官への税務署長への還付通知請求の申出、それを拒否された場合（登記官の拒否通知）に、その拒否通知の取消訴訟によってのみ争えんとする考え方と、拒否通知を取消することなく直接国に対して登録免許税の還付請求を行うことを認める考え方との対立である。特に後者の考え方については法上何の定めもないので、その根拠として、登録免許税が自動確定方式の税であることから、税額の確定手続がないので、過大に税が納付されれば直ちに過誤納になって還付請求権が発生するとの考え方がとられている。しかし自動確定であるから直ちに還付請求できるとの考え方は、理論的にはその通りとしても、別途法上還付請求の方法について、特別の定めがあるのであればそれによることは法の解釈上当然の話であって、法 31 条 2 項がその定めにあたり、その方法によるべきである（手続の排他性）か否かの問題となる。また前者の考え方については、登記官の拒否通知というのが法の定めによらない法務省の課長通達⁽²⁾による手続であることが大きな問題であり、そもそも税の（賦課）徴収権限のない登記官が同税の還付請求について拒否通知を発せられるのか、仮にできるとしてもそれが取消訴訟の対象となる行政処分といえるのか（いわゆる公定力のある納税者に不利益をもたらす処分といえるのか、その効果は単に税務署長に通知しないというだけのことであって還付請求権がないことを公定力をもって確定する（それを取消しないと還付請求権が発生しない）というものではないのではないか）という根本的な問題がある。この点は本稿で以下検証する最判平 17.4.14（民集 59 卷 3 号 491 頁）（以下「平 17 年最判」という）によっても、解決されたとはいえ、多くの疑問点が残されたままであると私は考えている。⁽³⁾

そこで事件から 10 年以上経過し、その後法令改正もあり、学説上も種々の考え方が示されているので、それらを踏まえて、現時点（平成 28 年 5 月時点）で改めて平 17 年最判を検証し、同最判の考え方によらない、より法的整合性のとれた妥当な解決策を示すことができないかと

というのが本稿の目的である。議論の筋道として①本件の事実関係，下級審を含めた判決の論旨を整理する ②平17年最判以前の下級審の判例の考え方を整理する（網羅的とはいえないが私が判決文を読んだ10件の判例について特色のある論旨のものはその判旨部分を引用している）

③平17年最判の論旨を学説等の批判を踏まえて検証する。なお本件最判は，直接的には登記官のみからの取消訴訟を適法とすべきとする上告受理申立書についての判示であり，納税者が，登録免許税の還付請求をする場合に，どのような手続を踏んでどうすべきかについて直接答えたものではないので，以下の本文で述べるように，論点をやや拡大して論じることとしている。④最後に本件の真の争点は何かについて論じるとともに，今後（私の考え方では）無用な訴えをなくす意味で，法自体の改正及び登記官による拒否通知制度の廃止をあわせて提言している。

本稿は，従前の議論にない私独自の新しい考え方を提示するものであり，それが法的整合性をもった本件の真の解決策を示すものになっているか否かについては，識者の御意見，御批判を賜りたいと願っている。なお平成16年度の行政事件訴訟法の改正により被告は国となったので，今後同種の争いが起きることはなく，また法の改正で還付通知請求の期間が5年に延長されたので，国に対する直接の還付請求を認める意義はなくなったのではないかと私は考えている。

1. 平17年最判の事実関係及び判旨（下級審判決を含む）及び争点（論点）

本件の事実関係を単純化して示すと次のとおりである。阪神・淡路大震災によって損壊した建物を取り壊し新築した建物の登記について，平9.12.4の登記申請時には，いわゆる被災証明書（特例法及び同政令等によれば登録免許税の免税要件とされている）を添付せず約72万円の税を納付した者が，その後平10.3.4（当時の法上の1年間の還付通知請求の期間内に）特例法によって税は免除されるべきであるとして登記

官に同請求を行ったところ、拒否通知を受けたのでその取消と税の還付（訴えは不当利得返還請求）を求めたものである。なお還付通知請求の際に被災証明書の添付があったか否かは判決文を読み返してみても不明であり、原告が同証明書は免税要件でないと主張していることからして添付されていなかったとも考えられるが、特例法上は、仮に政令以下への委任が適法であったと認定されれば、証明書の添付が免税条件であることは明らかであり、また登記官の主張の中では、登録免許税はいわゆる自動確定の税であり「確定した登録免許税を免除し、あるいは有恕する取扱いをすべき旨を定めたような規定もないから、登記申請時に被災証明書を添付しない限り、登録免許税の免除は受けられず、登記が完了した時点で被災証明書を追完したとしても、特例法37条1項の定める登録免許税の免除の要件を具備したことにはならない」とされているので、後日証明書の添付があっても税は免除（還付）されないというのが当局の考え方であり、本件が証明書を添付したうえでの請求であった可能性もある。⁽⁴⁾この点は本稿での検討と直接関係はないので最後に改めて付言することとし、以下、証明書の添付が免税要件か否か（法の委任の範囲内か否か）また法上の1年以内の還付通知請求の際に証明書が添付されていたか否かの点の議論は割愛して、争点（論点）を次のとおり限定して検討することとしたい。

本件の争点（論点）は以下のとおりである。

- ① 拒否通知の取消訴訟の適否及びその理由づけ
- ② ①の論点について肯定した場合、その処分を取消しないと登録免許税の還付を受けることができないのか否か、換言すれば、同税の還付を受けようとするれば、まず、税務署長への還付通知請求を登記官に対して行い、拒否通知を受けた場合には、審判所長への審査請求を行い、棄却された場合にはその拒否通知処分の取消判決を得なければ、同税が還付されないのか否か（還付通知請求の排他性又は還付ルートの一元化の問題）

- ③ ①の論点について否定した場合、直接税務署長（国）に対して還付請求することができるのか、できるとした場合その訴えは、行政訴訟の一種である当事者訴訟なのか民法上の不当利得返還請求なのか。なお、拒否通知は、前記のとおり、実務上行政処分として取り扱われているので、この処分及び効果についてどのように説明するのかの問題がある。
- ④ 本件最判は後記のとおり、還付通知請求の排他性を否定して、排他性の故に取消訴訟の対象である（取消訴訟は適法）との上告受理申立を否定したうえで、独自の考え方により結果として、拒否通知への取消訴訟を認めている。（いわば「処分性」を緩やかに解したと考えられる）がその論旨の妥当性

(1) 第1審判旨の概要

第1審 神戸地判平12.3.28（訟務月報48巻6号1519頁）は、要旨次のとおり判示して原告の請求を認めた。なお請求を認容した理由は、被災証明書の添付は免税要件ではないとしたものであり、この点の判旨は割愛する。

ア 争点①（取消訴訟の適否）について

登録免許税はいわゆる自動確定の国税である（国税通則法15条3項5号参照）から、「登録免許税はその税額が公定力をもって確定されるわけではないので、還付通知請求…に対する還付通知…や還付通知をしない旨の通知は、単に還付の事務を円滑ならしめるための登記官の認識の表示にすぎず、過誤納税額の還付請求権者の法的地位を変動させる法的効力を有するものではないと解されるから、これをもって行政処分ということはできない。…被告登記官は、右還付通知をしない旨の通知は還付通知請求権を否定する点に公定力を有する行政処分である旨主張するが登録免許税法が、同法31条2項の還付通知請求について、登記官の応答義務を規定していないこと等にかんがみれば、採用することが

できない。…還付通知をしない旨の通知は取消訴訟の対象となる行政処分とはいえないから、本件拒否通知の取消しを求める訴えは不適法である。」

イ 争点③（直接国に対して還付請求できるか）について

「登録免許税は…いわゆる自動確定の国税であるところ、いわゆる自動確定の国税については、申告納税方式又は賦課課税方式をとる国税…の場合と異なり、その納付が実体法上理由を欠くときには、納付された税額は当然に誤納金となり、当該納付をした者は、当該誤納金の還付請求権（公法上の不当利得返還請求権）を取得するものと解するのが相当である。還付通知請求…に対する還付通知…や還付通知をしない旨の通知は…単に還付の事務を円滑ならしめるための登記官の認識の表示にすぎないと解されるから、還付通知をしない旨の通知（本件拒否通知）がされても、右取得した誤納金の還付請求権に消長を来すものではないし、登録免許税の誤納金について、登記を受けた日から 1 年以内に還付通知請求をしない限り、その返還を求めることができなくなるとは解されない。また、直接不当利得の返還を求めた場合の還付加算金の起算日が法令上定められないからといって、法律が直接不当利得返還請求をすることを禁じたものとも解されない。…登録免許税法 31 条の規定は、登録免許税の納付につき、法律上の原因を欠くことを理由として、当該過誤納金について国に対し直接不当利得としてその返還を求めることを禁じる趣旨のものではないと解するのが相当である。」

(2) 控訴審判旨の概要

控訴審 大阪高判平 12.10.24（訟務月報 48 卷 6 号 1534 頁）も第 1 審同様、拒否通知への取消訴訟を不適法とし、国に対する過誤納金返還請求は妨げられないとした。なお、被災証明書の添付は法の委任に基づく適法な免税要件であるので、還付請求は認められないとして、原判決を取消し、請求を棄却した。本稿での議論の対象である前掲①以下の争点についての判旨は、その表現が若干第 1 審と異なっているのでここに引

用することとする。

「登録免許税は、申告や行政庁の処分を要しないで、登記と同時に税額が確定する…から、納税義務がないのに納付された登録免許税は納付の時点で直ちに過誤納金となり、税務署長はこれを返還せねばならず…登記機関も納付者の請求がなくとも、その事実を税務署長に通知しなければならない…こととなっている。このことは、過誤納金の有無が公権力で確定される構造とはなっていないことを示している。登録免許税法31条2項の請求は、登記機関に対し、税務署長に事実を通知すべき旨の請求であって、過誤納金を返還すべき旨の請求ではない。この点では所得税など申告納税方式を採っている税についての更正請求とは性格を異にしている。同項が登記を受けた者に右のような請求権を与えている以上、登記機関は、その請求に応答する義務があるが、その請求を拒否する回答は、税務署長への通知を拒否する内容しか持たないのであって、同条の文言からすると、過誤納金返還請求権の不存在を確定する効力は持たないというほかはない。そうすると、右の回答があったことにより、被控訴人（（注）納税者）が国を相手に過誤納金返還請求をすることが妨げられるものではない。」として直接国に対する還付請求を認め、①の争点については「…拒否する回答は、法律に基づくものではあるが、その効力は国の機関の内部での通知を行わないというだけであって、被控訴人の過誤納金返還請求権の存否に影響を与えるものではないから、この回答に対して、抗告訴訟を提起する利益は存しないというべきである」と判示して拒否通知に対する取消訴訟を否定した。

（3）平17年最判判旨（法廷意見）の概要

控訴審判決に対して納税者側から上告されなかったので、還付請求は認められないことに確定したが、被告登記官から、拒否通知処分は行政処分として適法であるから「却下」判決ではなく「棄却」判決を求めて上告された。その際の上告受理申立書では、還付通知請求の排他性が立法趣旨であることが強調されている⁽⁵⁾。事件当時は、平成16年度に改正

された行政事件訴訟法（被告が処分庁から国に改められた）が施行されていなかったため、登記官からの上告が受理されたのは相当と思われるが（門前払い判決である「却下」に対しては、より実質的な勝訴判決である「棄却」判決を求める上訴の利益があることは訴訟法上当然のことである）、現行法のもとでは、本件は、実質的には国に対する納付済の税の還付を求める給付訴訟であるので、国に還付の義務がないとして納税者からの請求が棄却され、国勝訴の判決が確定した以上、自らの行政処分の正当性の確認のみを求める登記官からの上告を認める理由はないのではないかと私は考えている。本件では、最高裁は、下級審での取消訴訟の適否についての考え方の対立に決着をつけるという意味で、仮に改正法の下であったとしても裁量的に上告を受理したのかも知れないが、その場合、宝塚市のパチンコ店設置等規制条例違反事件での最高裁判旨⁽⁶⁾を踏まえれば疑問の残るところである。この点は訴訟法学者の見解にゆだねたい。

判旨はまず冒頭で、登録免許税が自動確定の租税であることを根拠に、過大に国税を納付して登記を受けた場合には、そのことによって当然に還付請求権を取得し、国税通則法56条、74条によって5年間は過誤納金の還付を受けることができるのであり（法31条6項4号）、その還付がされないときは、還付金訴訟を提起することができるとした上で、控訴審判決の論旨とは異なり、登記官からの上告受理申立書に対応する形で、ついで還付通知請求の排他性について次のとおり論じている。

ア 還付通知請求の排他性について

（注）最高裁の論旨は、私が整理した前掲②の論点と必ずしも一致していない。通常公定力がある処分であるから取消訴訟を提起できるとするのであるが、本判旨は排他性がないので取消訴訟の対象ではないとしており、処分そのものの効力（公定力）について何らふれるところがない

い。論理的には、排他性があれば、還付を求めるにはその手続（ルート）をとらざるを得ず、その手続が否定されれば還付請求できないことに確定するので、その処分（不利益処分）を取消す抗告訴訟を認めるべきであるとの結論になるとの趣旨と思われるが、判旨は冒頭で当然に通則法 56 条により還付請求できるとし、他のルートの存在を認める（排他性を否定している）ので、以下の論旨は排他性を認めない理由づけを改めて述べたものと解すべきであろう。

「登録免許税法 31 条 1 項は、同項各号のいずれかに該当する事実があるときは、登記機関が職権で遅滞なく所轄税務署長に過誤納金の還付に関する通知をしなければならないことを規定している。これは、登録免許税については、登記等をするときに登記機関がその課税標準及び税額の認定をして登録免許税の額の納付の事実の確認を行うこととしていることに対応する規定であり、登記機関が職権で所轄税務署長に対して過誤納金の存在及びその額を通知することとし、これにより登録免許税の過誤納金の還付が円滑かつ簡便に行われるようにすることを目的とする。そして、同条 2 項は、登記等を受けた者が登記機関に申し出て上記の通知をすべき旨の請求をすることができることとし、登記等を受けた者が職権で行われる上記の通知の手続を利用して簡易迅速に過誤納金の還付を受けることができるようにしている。同条 1 項及び 2 項の趣旨は、上記のとおり、過誤納金の還付が円滑に行われるようにするために簡便な手続を設けることにある。同項が上記の請求につき 1 年の期間制限を定めているのも、登記等を受けた者が上記の簡便な手続を利用することについてその期間を画する趣旨であるにすぎないのであって、当該期間経過後は、還付請求権が存在していても一切その行使をすることができず、登録免許税の還付を請求するには専ら同項所定の手続によらなければならないことをする手続の排他性を定めるものであるということとはできない。

このように解さないと、税務署長が登記等を受けた者から納付してい

ない登録免許税の納付不足額を徴収する場合には、国税通則法 72 条所定の国税の徴収権の消滅時効期間である 5 年間はこれを行うことが可能であるにもかかわらず、登録免許税の還付については同法 76 条所定の還付金の消滅時効期間である 5 年間が経過する前に、1 年の期間の経過によりその還付を受けることができなくなることになり、納付不足額の徴収と権衡を失するものといわざるを得ない。なお、申告納税方式の国税については、納税義務者が、自己の管理、支配下において生じた課税の根拠等となる事実に基づき、自己の責任で行う認定申告により納付すべき税額が確定するという原則が採られているため、納税申告書に記載した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こと又は当該計算に誤りがあったことにより、当該申告書の提出により納付すべき税額が過大であるときなどには、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、更正すべき旨の請求をすることができるのであって、上記期間を超えて上記の請求をすることが出来るのはやむを得ない理由がある場合に限られることとされている…。これは、申告納税方式の下では、自己の責任において確定申告をするため、その誤りを是正するについて法的安定の要請に基づき短期の期間制限を設けられても、納税義務者としてはやむを得ないことであるということが出来るからである。これに対し、登録免許税は、納税義務は登記の時に成立をし、納付すべき税額は納税義務の成立と同時に特別の手順を要しないで確定するのであるから、登録免許税法 31 条 2 項所定の請求は、申告納税方式の国税について定める国税通則法 23 条所定の更正の請求とはその前提が異なるといわざるを得ず、これらを同列に論ずることはできない。…登録免許税法 31 条 2 項は、登録免許税の還付を請求するには専ら上記の請求の手順によるべきであるとする手続の排他性を規定するものということとはできない。したがって登記等を受けた者は、過大に登録免許税を納付した場合には、同項所定の請求に対する拒否通知の取消を受けなくても、国税通則法 56 条に基

づき、登録免許税の過誤納金の還付を請求することができるものというべきである。そうすると、同項が登録免許税の過誤納金の還付につき排他的な手順を定めていることを理由に、同項に基づく還付通知をすべき旨の請求に対してされた拒否通知が抗告訴訟の対象となる行政処分に当たると解することはできないといわざるを得ない。」

イ 拒否通知を取消訴訟の対象とする理由（①の論点）について

「しかしながら、上述したところにかんがみると、登録免許税法 31 条 2 項は、登記等を受けた者に対し、簡易迅速に還付を受けることができる手続を利用することができる地位を保障しているものと解することが相当である。そして、同法に基づく還付通知をすべき旨の請求に対してされた拒否通知は、登記機関が還付通知を行わず、還付手続を執らないことを明らかにするものであって、これにより、登記等を受けた者は、簡易迅速に還付を受けることができる手続を利用することができなくなる。そうすると、上記の拒否通知は、登記等を受けた者に対して上記の手続上の地位を否定する法的効果を有するものとして、抗告訴訟の対象となる行政処分に当たると解するのが相当である。」

（4）平 17 年最判における泉徳治裁判官の反対意見

本件最判については還付通知請求の排他性を肯定する泉徳治裁判官の詳細な反対意見（以下「泉反対意見」という。）が付されている。少し長いが本最判の検証には不可欠であるのでそのまま引用する。

「私は、登録免許税の過誤納金の還付は、登録免許税法 31 条 2 項の規定による請求及び当該請求が拒否された場合の拒否通知処分の取消訴訟の手続によってのみ請求することができ、この手続によることなく不当利得として過誤納金の返還を請求することはできないと考える。その理由は、次のとおりである。

1 登録免許税については、納税義務は登記の時に成立し、納付すべき税額は納税義務の成立と同時に特別の手続を要しないで確定するが、当該税額についての認識が関係者間で分かれる事態が生ずることは避け

られない。そこで、登録免許税法は、特に、第3章で、登録免許税の「納付及び還付」の手続を定めている。その26条1項本文は、上記のような事態に備え、「登記機関は、登記等の申請書に記載された当該登記等に係る登録免許税の課税標準の金額若しくは数量又は登録免許税の額が国税に関する法律の規定に従っていなかったとき、その他当該課税標準の金額若しくは数量又は登録免許税の額がその調査したところと異なるときは、その調査したところにより認定した課税標準の金額若しくは数量又は登録免許税の額を当該登記等を受ける者に通知するものとする。」と規定している。すなわち、登録免許税法は、登記機関に対し、登録免許税の納付手続において課税標準及び税額を認定する権限を付与している。この認定権は、納付の手続のためのものであって、税額等を公定力をもって確定するものでないことはいうまでもないが、認定された税額を納付しない限り、例えば不動産登記手続においては登記申請が却下されることになるのである…。そこで、登記等を受けようとする者は、却下を免れるためには、認定された税額を納付せざるを得ないが、登記機関の上記認定については、国税通則法75条1項5号の規定により国税不服審判所に対して審査請求を行うことができるとされており（登録免許税法31条1項3号参照）（注）この規定（3号かつこ書き）は現在削除されているが、審査請求を否定する趣旨とは解されない⁽⁷⁾、登記機関の上記認定が行政処分であることは明らかである。そして上記認定の取消しを求める訴えは、上記の審査請求に対する国税不服審判所長の裁決を経た後でなければ提起することができないのである…。

登録免許税の還付の手続は、上記納付の手続と表裏の関係をなすものであり、還付の手続を定める登録免許税法31条は、登録免許税の過誤納金の有無及びその額についても、登記機関に認定権を付与した規定であると解される。この認定権も、還付の手続のためのものであって、過誤納金の有無及びその額を公定力をもって確定するものではないことはいうまでもないが、登録免許税法31条2項は、登記等を受けた者が登

登録免許税に係る過誤納金の還付を受けようとする場合は、当該登記等を受けた日から1年を経過するまでに、その旨を登記機関に申し出て、登記機関の認定を受けることを要求していると解すべきである。そして、この登記機関の過誤納金に係る認定についても、国税通則法75条1項5号の規定により国税不服審判所長に対し審査請求ができると解され、現に実務ではそのような運用がなされているところである。したがって、過誤納金に係る登記機関の認定の取消を求める訴えは、上記の審査請求に対する国税不服審判所長の裁決を経た後でなければ提起することができないのである…。

以上のように、登録免許税法は、登録免許税に係る過誤納金の還付を受ける場合の手続を定め、登記等の専門的行政機関である登記機関の認定を経ることを要求しており、また国税通則法は、上記認定の取消しを求める訴えを提起することは、国税に関する専門的審査機関である国税不服審判所長の裁決を経ることを要求しているものであり、このことからすれば、両法の定める手続を経ず、直接に、不当利得として過誤納金の返還を請求することはできないと解すべきである。

2 登録免許税法31条2項は、上記のように、過誤納金の還付を受けようとする場合は、当該登記等を受けた日から1年を経過する日までに、登記機関に申し出ることを求めているが、これは、日常大量に反復して納付される登録免許税について、過誤納金の返還を消滅時効が完成するまで5年間にわたり請求し得るとすることなく、1年以内に限って請求し得るとすることによって、登記等後の登録免許税をめぐる法律関係を早期に確定させようとする趣旨であって、不当利得としての過誤納金の返還を請求し得るとすると、同項が1年という期間制限を設けた意味がなくなるのである。

3 国税通則法58条1項3号及び同法施行令24条2項4号は、登録免許税法31条2項の規定により請求することができる登録免許税に係る過誤納金の還付については、当該請求があった日の翌日から起算して

1月を経過する日の翌日からその還付のための支払い決定の日までの期間の日数に応じ、還付金に年7.3%の割合を乗じて計算した金額を加算しなければならないと規定しているが、同法には不当利得としての返還請求を想定した加算金に関する規定がない。このように、国税通則法も、登録免許税法31条2項の規定による請求を予定しているのである。そして、不当利得としての過誤納金の返還を請求し得るとすると、国税通則法が、登録免許税法31条2項の請求による還付について、加算金を付する期間に上記のような1月以上の空白を設けていることの説明が困難である。

4 登録免許税に係る納付すべき税額は、納付義務の成立と同時に特別の手續を要しないで確定するが、そのことと、登録免許税に係る過誤納金の還付につき特別の手續によるべきことを規定することは、何ら矛盾することではない。

5 また、還付金等に係る国に対する請求権は、その請求をすることができる日から5年間行使しないことによって、時効により消滅する…。この5年間においては、たとえ登録免許税法31条2項所定の1年の請求期間が経過しても、登記機関が自ら過誤納金を認定した時は、同条1項の規定に基づき税務署長に通知しなければならない。しかし、これは、あくまで登記機関の職権に基づく行為であって、登記等をした者が上記5年間に不当利得として返還を請求できることを意味しない。登記等を受けた者としては、登録免許税法31条2項が規定する手續を踏むことが要求されるのである。同種のことは、申告納税方式の国税について、納税申告書を提出した者は法定申告期限から1年以内に限り更正の請求をすることができるが…、税務署の職権による減額更正は法定申告期限から5年を経過する日まで行うことができる…という制度の中にもみることができるのである。…」

2. 平 17 年最判までの下級審判決の動向

学説（評釈）等を踏まえて本件最判を検証する前に、本件最判に至るまでの拒否通知をめぐる下級審の判決を時系列的に整理しておくこととする。各判決は拒否通知に対する取消訴訟の適否だけでなく他にも重要な判示を含んでいるものもあるが、ここでは、拒否通知への取消訴訟を適法としたもの（適法か否かを明示的に判示せず実体判断を行っているものを含む）と否定したものとをまず冒頭で明示し、必要に応じてその他の判旨も引用することとする。なお拒否通知の取消訴訟ではなく、国家賠償又は不当利得返還請求の形式をとっているものも一部含まれている。（(9)及び(10)の判決）

(1) 千葉地判 平 7.2.22（判例時報 1553 号 64 頁）—拒否処分取消訴訟及び過誤納金還付請求訴訟—

〔否定説〕 取消訴訟を不適法として却下。直接国への過誤納金の還付請求を認めている。（請求認容）

（注）本件の実質的な争点は、登記時には知事の証明書を添付せず、還付通知請求の際に証明書を添付して請求した事件で、証明書の添付が免税要件か否かが争われたものである。添付要件を付すことは法の委任の趣旨に反するとして還付請求を認容している。なお次の判旨が注目されるので引用しておく。

「本件登記に係る登録免許税の課税標準及び税額については公定力のある態様による確定がなされていないというべきである。そして原告のした前記登録免許税法 31 条 2 項による請求に対する本件通知についても、右通知によっては本件登記に係る登録免許税の税額について右のような公定力を有する確定がなされた効果が生じたもの解するのは相当ではない。そのような確定効が生ずるとすれば、登録免許税が登記のときに自動確定しそのときに納付されるべき租税であるのに、これが後に誤

登録免許税の還付請求の方法に関する一考察（平成17年最高裁判決の検証とより法的整合性のある解決策を求めて）

納金の返還に関する手続における登記機関の判断により公定力をもって、確定されることになり、登録免許税の性質上合理的でないからである。そして登録免許税法31条2項の請求及びこれに対する登記機関の応答は、本来は税務署長が遅滞なく行うべき誤納金の返還手続について、登録免許税の性質上同条1項のように登記機関の判断を介して簡易迅速の確にこれを実現するための方法として定められているに過ぎないと解すべきである。」とし、1年の期間制限については、「登録免許税の誤納金の返還についてだけ時効期間経過前に右のような結果が生ずるような解釈をすることは相当ではないと考えられるのであり、…誤納したものは、任意の返還が受けられない場合には、31条2項の請求手段を取ることでもできるし、右請求による通知が拒絶された場合あるいは期間の関係で右請求できない場合には、被告国に誤納金の返還を請求することができる」と解するのが相当である。なお、登録免許税法31条2項の請求に対する登記機関の応答は、広い意味で国税通則法75条1項5号の処分該当し、これに対する不服申立て及び行政訴訟を認めることができるとしても、…右訴訟の結果により税額ひいては誤納金の金額が確定する効果が生ずることはなく、また、誤納金返還債権の存否が確定したりこれが存在する場合に債務名義が得られるものでもない。そうすると、本件のように誤納金について不当利得返還請求訴訟が提起されこれを認容すべき場合には、これと併せて本件通知の取消しを求める訴えの利益は存在しないというべきである。」

(2) 東京高判 平 7.11.23 (判例時報1570号57頁) ((1)の控訴審)

〔否定説〕 取消訴訟を不適法として控訴棄却。直接国への過誤納金の還付請求を認めている。(請求認容)

この判決は高裁レベルで、知事の証明書の添付要件が法の委任に基づく適法な免税要件でないと判示したものとして有名である。

(3) 東京地判 平9.2.26（訟務月報44巻3号 420頁）—審査請求裁決取消訴訟及び過誤納金還付請求訴訟—

〔肯定説〕 拒否通知が取消訴訟の対象か否かの点は争点になっておらず実体判断をして請求を棄却している。

(4) 東京地判 平10.6.12（民事月報 54巻4号 88頁）—拒否通知取消訴訟（判例集からみる限り過誤納金還付請求訴訟ではない）—

〔肯定説〕 拒否通知が取消訴訟の対象か否かの点について判断をせず実体判断をして請求を棄却している。

(5) 東京地判 平13.5.21（訟務月報49巻5号 1544頁）—拒否通知取消訴訟及び過誤納金還付請求訴訟—

〔肯定説〕 排他性を認めて取消訴訟を適法とする一方、実質的な給付訴訟である国に対する過誤納金還付請求も認め、実体判断をして請求を棄却している。両請求を共に適法としたのは、以下に引用するとおり訴訟物が違うからとしている。排他性を認めた前者の判旨は次のとおりである。

「登録免許税を還付しない旨の通知が行政処分にあたるか否かについては、登録免許税が自動認定の国税であることから当然に結論が導かれるものではなく、当該通知について規定している法31条が、上記のような還付手続についていわば排他的な定めをし、かつ還付請求権の発生を行政処分に係らせる趣旨を含むか否かによって決せられるべきである。そこで、法31条の趣旨について検討するに…法31条は、法1条にいう還付の手続を定めたものといえることができる。一般に、ある行政事務について手続が法定されているときには、特段の規定がない以上、当該手続に則らなければ当該事務が行われない趣旨というのが通常であり、登録免許税の還付手続のうち、少なくとも過誤納が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったこと

に由来する場合については、法 31 条に定める手続以外の方法によることを想定した規定は見当たらないし、同条 2 項が還付通知請求の期間を限定していることからすると、登録免許税の還付手続は同条の定める手続によってのみ行うというのが法の趣旨であると解するのが相当である。…登録免許税の還付手続は同条の定める手続によってのみ行い、しかも還付加算金請求権の発生を還付通知という行政処分に係らせる趣旨とみるのが相当であり、同条 2 項によって還付通知請求という申請権が法定されているのであるから、その申請を拒否する行為もまた行政処分であると解すべきであって、結局のところ、還付請求権自体も還付通知という行政処分によって発生するというのが法の趣旨であると解するのが相当である。」としており、次の控訴審判決でも是認されているので重要な判断といえる。また後者の判旨は、「本件還付請求に係る訴えは、給付訴訟の一種であるから、原告主張の請求権が発生していないとしても、単に請求に理由がないということにとどまり、訴え自体が不適法となるものではない。また、原告は、本件訴訟において本件拒否通知の取消しを求めており、これについて本案の判断がされるならば、これに加えて本件還付請求に係る訴えを提起すべき実質的必要性があるとは認め難いが、両者の訴えはその訴訟物を異にするものであるし、特に後者の訴えは給付訴訟という権利行使の形式として最も直截的な形態を取っているのであるから、これを不適法ということはできない。」

(6) 東京高判 平 13.10.29（訟務月報 49 巻 5 号 1532 頁）（(5)の控訴審）

〔肯定説〕 第 1 審判決に、不動産の時価について一部判断を追加するほか、ほぼ第 1 審同様、拒否通知の排他性、処分性を認めて取消訴訟を適法とし、実体判断をして請求を棄却している。

(7) 横浜地判 平 14.12.4（判例時報 1832 号 109 頁）—拒否通知の

取消訴訟及び国に対する過誤納金還付請求訴訟—

〔否定説〕 取消訴訟は不適法却下，国に対する過誤納金の返還請求訴訟を認め，実体判断をして請求棄却。

拒否通知が取消訴訟の対象か否かの点の判断は本件最判の第1審，第2審の判示と同じく，自動認定方式の税であるから納付の時点で直ちに過誤納となり税務署長はこれを還付しなければならないとし，過誤納金の有無が公定力で確定される構造となっていないとする趣旨は同じであるが，表現が丁寧であり，わかりやすいので以下引用する。

還付通知請求は「登記機関に対し，税務署長に過誤納の事実を通知すべき旨の請求であって，過誤納金を返還すべき旨の請求ではない。同条の規定ぶりからみて，もとより登記官はこのような請求に対して，少なくとも応答する義務があると解されるところ，そのことと，応答が行政処分かどうかとは連動する事柄ではない。まず，登記官から承諾の応答があって，税務署長への還付通知がされれば，登録免許税納付者にとっては，望む結果を得たことになり，何ら問題はない。反対に，拒絶通知があった場合には，その拒絶通知の是非自体を必ず訴訟で争わせることとするのも立法政策としては合理性があると思われるが，前段の検討のとおり，現行制度での拒絶通知に公定力を与えてこれを訴訟で争わせるといった規定を設けていない。現行の規定からすれば，上記の拒絶通知は，税務署長への還付通知を登記官が拒否するとの内容しか持たないのであって，それが，過誤納金返還請求権の不存在を確定する効力を有するとまで解することには無理がある。そうすると，上記の拒絶通知があっても，登録免許税納付者らに被告国を相手に過誤納金返還請求をする手段が残されており，何ら登録免許税納付者らの権利の保護に欠けるところはないと解するのが相当である。ちなみに，応答がされない場合においても，そのことは，事実上の責務を怠るものではないと解される。」「被告国は，本件拒絶通知（拒否の回答）が，手続きの権利の行使を否定する行政処分であって，これにより国民は還付通知請求という手

続によって還付を受けることができなくなるから、この点において、本件拒絶通知は不利益処分であり、公定力を有する行政処分というべきであると主張する。しかしながら、本件拒絶通知によっても登録免許税の過誤納金返還請求権の不存在を確定する効力が認められず、本件拒絶通知に不服を持つ者が国を相手に過誤納金返還請求することもできると解されるので、本件拒絶通知は排他的な不利益を請求人にもたらすものではない。以上のとおりであり、本件拒絶通知は、取消訴訟の対象となる行政処分には当たらないというべきであるから、被告登記官に対する本件拒絶通知の取消しを求める訴えは不合法である。」

(8) 東京高判 平 15.5.15（判例時報 1832 号 107 頁）((7)の控訴審)

〔肯定説〕 第 1 審とは逆に排他性を認めて、拒絶通知に対する取消訴訟を適法とするとともに、法 31 条の還付通知請求について、登記官の還付通知という行政処分によって過誤納金の還付請求権が具体的に発生するとともにその拒絶通知は、その発生を妨げる法的効果を有する行政処分であるとしている。

具体的な判決の表現は次のとおりである。

「少なくとも法 31 条 2 項により還付通知請求ができるとされている場合においては、法 31 条は過誤納金の還付について排他的な手続を定めているものであり、登録免許税の還付請求に関する争訟手続は、法 31 条 2 項の還付通知請求をした上でその拒絶通知に対して抗告訴訟を提起するという方法に限られるとの立法政策がとられているものと解するのが相当である。…法 31 条 1 項の登記機関の還付通知という行政処分によって過誤納金の還付請求権が具体的に発生するものであり、還付通知請求に対する拒絶通知は、その発生を妨げる法的効果を有する行政処分であると解される。」但し請求自体は棄却している。

以下の2つの事件は処分の取消訴訟ではなく国家賠償又は不当利得の返還を求める民事訴訟であるが、拒否通知が発せられており、その処分の取消を前提としている部分もあるので参考までに掲げておく。

(9) 神戸地判尼崎支部 平 10.1.27 (税務訴訟資料 230号 188頁)
—不当利得返還請求訴訟—

〔肯定説〕 本件は阪神・淡路大震災に係るものでいわゆる被災証明書の添付が免税要件か否かが実質的な争点である(当初の登記の時に証明書を添付せず、後日証明書を添付して還付通知請求したところ登記官から拒否通知を受けたもの)

排他性の点について、上記(1)～(8)までの判決にはない次の判示を行っているのが注目される。

「法文上も同法 31 条 2 項の規定は通知すべき旨の請求は不当利得返還請求の前提として義務的なものであるとまで解することはできないし、仮に少なくとも通知すべき旨の請求は不当利得返還請求前提として義務的なものと解するとしても(それ以外の行政争訟手続までを義務的であるとか、それ以外に救済手続はないとまで解することはできない)原告はこの通知すべき旨の請求という手続をふんだうえて本件不当利得返還請求を行っているものであり、同法 31 条及び登録免許税は自動確定の租税であることに鑑みると、登録免許税の過誤納についてその返還請求手続を右通知すべき旨の請求及びこれについての拒否通知に対する行政訴訟手続に限るものと解するのは相当でなく、右拒否通知を行政争訟手続で争うことは勿論、民事上の不当利得としてその返還を請求することもできるというべきである。」

(10) 神戸地判尼崎支部 平 12.3.23 判決(訟務月報 48 卷 6 号 1379 頁)
—国家賠償請求訴訟—

〔肯定説〕 本件も(9)と同じ阪神・淡路大震災に係るものであり、登記

の際には証明書を添付せず、後日証明書を添付して還付通知請求を行ったところ拒否通知を受けたものである。実質的な争点も(9)と同じく、後日の証明書の添付による還付通知請求が認められるか、証明書の添付が免税要件か否かである。本判決は、取消訴訟を適法と認めてそれによるべきであり（排他性肯定）国に対する不当利得返還請求を否定した。判旨は次のとおりである。

「…同条2項の定める請求は、単に登記機関の職権発動を促す性質を有するに止まるものではなく、実質的には、特別に請求期間の限定された過誤納金の返還請求の性質を有しているというべきである。…登記機関が、登録免許税の過誤納の事実はなく同条1項の税務署長への通知の必要はないと判断すれば、実際にそれにより右納付者は本条を契機とする税の返還を受け得る可能性がなくなるという直接的な不利益を受けることになるのであり、実質的には過誤納金の返還請求が登記機関により否定されると同様の結果となるのであるから、このような登記機関による前記判断の持つ意味等に鑑みれば、登記機関には、請求者に対して何らかの応答をする義務があるというべきであり、拒否通知が単に還付の事務を円滑ならしめるための事実上の応答にすぎないと見るのは相当ではない。よって拒否通知は、行政庁が法律上の根拠に基づいて行うもので、かつ、個人の権利義務に対し具体的な変動を与えるという法律上の効果を伴うものと言えるから、行政処分というべきである。なお、拒否通知にこのような処分性を認めることは、前記のように請求者が過誤納金の返還請求を否定されるという直接の不利益を受ける意味においてであるから、登録免許税が自動確定の租税であることと矛盾するものではない。…登録免許税の過誤納金の返還については、同条2項を契機とした一連の手續、すなわち、同項に基づく請求に対して拒否通知がされた場合には、国税不服審判所長に対する審査請求を行い、その審査請求が棄却された場合には、拒否通知に対する取消訴訟を提起するとの一連の手續によるのが原則であり、仮に不当利得返還請求が可能であるとし

ても、拒否通知に対する審査請求又は取消訴訟によってその効力を否定しておかなければ、登録免許税の過誤納金について法律上の原因がないとはいえないものと言うべきである。以上のとおり、本件通知は行政処分であり、原告は、拒否通知に対して国税不服審判所長に対する審査請求を行い、それが棄却された場合には、本件通知に対する取消訴訟の提起をするとの手続を選択すべきであったといえる。」

3. 平成 17 年最判の論旨及び結論の検証

以上紹介した本件最判を含む 13 件の拒否通知に関連する判例及びそれらに係る学説（判例評釈）等を踏まえ以下平成 17 年最判の論旨及び結論の当否について検討することとする。論点としては、先に 1 で掲げたものと多少異なった整理の仕方になるが次の 5 点である。

- ① 登録免許税がいわゆる自動確定方式の国税とされていることとその還付請求手続きとの関係
- ② 税務署長への還付通知請求（法 31 条 2 項）の法的性格及びその効果
- ③ 同還付通知請求の排他性（専らこの手続きによってのみ還付請求すべきか）
- ④ いわゆる拒否通知の意義及びその法的効果並びにこの拒否通知の取消訴訟の適否
- ⑤ 直接国に対する還付請求の可否

なお先にも述べたとおり、この事件以降関係法令の改正がなされているので、その点も考慮して、今後同種の事件が起きた場合にどのように取り扱われるべきかの点もあわせて検討することとする。

本件最判についての私見は、理由付けは後に述べるとおりであるが、結論として、拒否通知について「簡易迅速に還付を受けることができる手続を利用する地位」を害されたとして、いわゆる「処分性」を緩やかに解して、取消訴訟を認めたことには反対であり、法の解釈としては

（後記のとおり「法の不満」を指摘する声も強いが）、登録免許税の還付を求めるには、納税者としての次の手続を踏むべきだと考える。

（ア）まず法31条2項の登記官を介した税務署長に対する還付通知請求を1年以内（当時）行うべきである。この手続を経ないで、例えば3年後に直接税務署長（国）に対して還付請求を行っても請求は棄却されるべきである。法はまず1年以内にこの請求を行うことを定めておりと解されるからである。

（イ）この請求に対して登記官が拒否通知を発しても、同通知には、納税者の還付請求権を公定力をもって否定するなんらの効力もなく、納税者は直接国に対する還付請求を妨げられないので不利益を強制されることはなく、処分性は認められないので拒否通知の取消訴訟は不適法である。

（ウ）（ア）の請求を行ったうえで納税者からの税務署長に対する直接の還付請求（法上このような措置は定められていないが、登記官が通知しない以上直接請求を否定する根拠はない筈である。拒否通知は法に定められた制度ではないからである。）に対して、税務署長が拒否通知を発すれば、これが行政処分であることは当然であるから後は通常の審査請求→訴訟のルートになる。署長が何らの措置をとらなければ、納税者は直接国（税務署長）を相手に還付請求訴訟（給付訴訟、行訴法4条の当事者訴訟となろう）を行うことができる。この限りで本件最判の結論は正しいと考える。

（エ）納税者が、通達の定めに従って拒否通知の取消訴訟のみを行った場合（本件のように、念のため拒否通知の取消訴訟を提起したうえでウ）の給付訴訟を提起している場合は取消訴訟を却下して給付訴訟について実体判断を行えばよい）には、訴えが却下されると、通達を信じて訴訟を提起した納税者に著しい不利益を与えるので、信義則上、訴えを不適法とせず受理して、登記官の課税標準等の認定の当否について実体判断を行うべきである。この点で拒否通知の取消訴訟を認めるべき場合が

あり、理由付けには反対であるが、この限りで本件最判の結論は正しいといえる。

なお、立法論としては、従前の判例、学説の指摘するとおり法 31 条 2 項の税務署長への還付通知請求に対する当局の応答義務が定められていないことが混乱を招いた原因であり、同請求に対しては、還付請求に登記官が理由があると判断する場合も理由がないと判断する場合も、その旨意見を付して税務署長にすべて通知し、拒否する場合は税務署長から拒否通知を発するよう改正すべきであると考え。この場合、実務上登記官から行っている拒否通知については、登記官としての判断を納税者に伝えること自体否定されるべきではないが、登記官は単なる登記の窓口であり、税の徴収権限は一切ないのである（従って還付を拒否する権限もない）から、誤解をなくす意味で廃止すべきであると考え。もっとも必ず税務署長に通知されるなら、署長の方で登記官と協議して、拒否通知は、徴収権限のある税務署長からなされる筈であると私は考えている。

(1) 自動確定方式の税であることと還付請求手続きとの関係（①の論点）について

登録免許税（本稿では、不動産の登記にかかる同税の争訟手続きのみ検討しているので、以下の検討においては便宜「登記税」と略称することとする。）は、国税通則法上「納税義務の成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定する国税」とされており（同法 15 条 3 項 5 号）、そのことが登記税の還付請求等同税を巡る争訟手続きに特別の影響をもたらすことになるのかまずこの点を検討しておく。

先に掲げた判例の多くは、自動確定方式であるから登記税の「課税標準及び税額について公定力のある態様による確定がされていない」（2. (1)千葉地判平 7.2.22）「過大に国税を納付して登記等を受けた場合には、そのことによって当然に還付請求権を取得し、国税通則法 56 条、

76条によって5年間は過誤納金の還付を受けることができる」（本件平17年最判）とし、直ちに国に対して還付請求できるかの如く読める判示を行っているが、この判示自体は理論的には正しいとしても、還付請求権が発生することと、その行使の仕方を法律上どのように定めるか又定められているかとは別の問題であるので、次に具体的に法の定めがどうなっているのか②の論点として検討する。

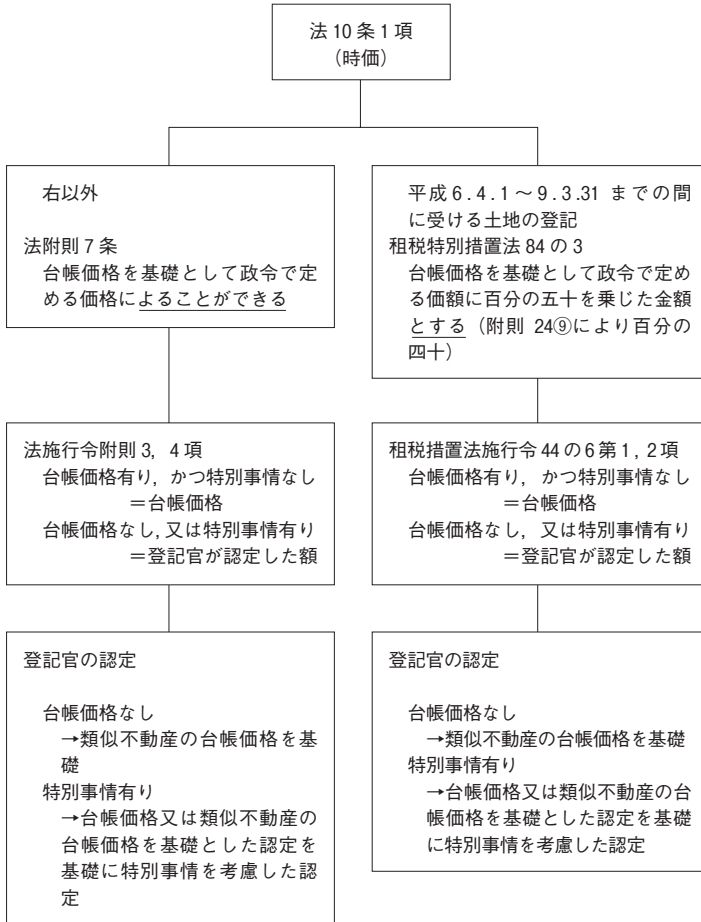
なお自動確定の意味については上記判例のように課税標準及び税額が公権力によって確定されていないとの意味に使われることが多いが、自動確定であることの結果として当局は直ちに徴収手続（国による税の収納）に入ることができるので、私はこの点に法的な意義があると考えている。というのは、国家による税の徴収（財政収入の確保）を行うには、課税（賦課）と徴収の両面があり、徴収には課税面での税額の確定が大前提であって、税額が確定していない以上徴収（国による収納）は行えないのは当然であり、登記税の場合、この自動確定という法技術を使うことにより確定手続を経ずに直ちに徴収できることに大きなメリットがあるからである。登記官は税の賦課、徴収権を持たず単なる登記機関であり、また出納官吏ではないから会計法に照らして現金を扱えない。従って税の徴収（収納）を行う何らの権限もないし又現実に徴収を行っていないのである。⁽⁹⁾ 登記税については、納税者が登記前に税を納付し（国税通則法上は、登記の時に納税義務が成立し確定するとされている。同法15条2項12号及び同3項5号）、登記官は単にその納付の事実を確認するに過ぎない。勿論その確認は、課税標準等の認定を含み、機械的に行える筈もなく、一定の範囲で、その確認のための調査権、認定権が付与されていると考えられる。⁽¹⁰⁾

(2) 税務署長への還付通知請求（法31条2項）の法的性格及びその効果（②の論点）について

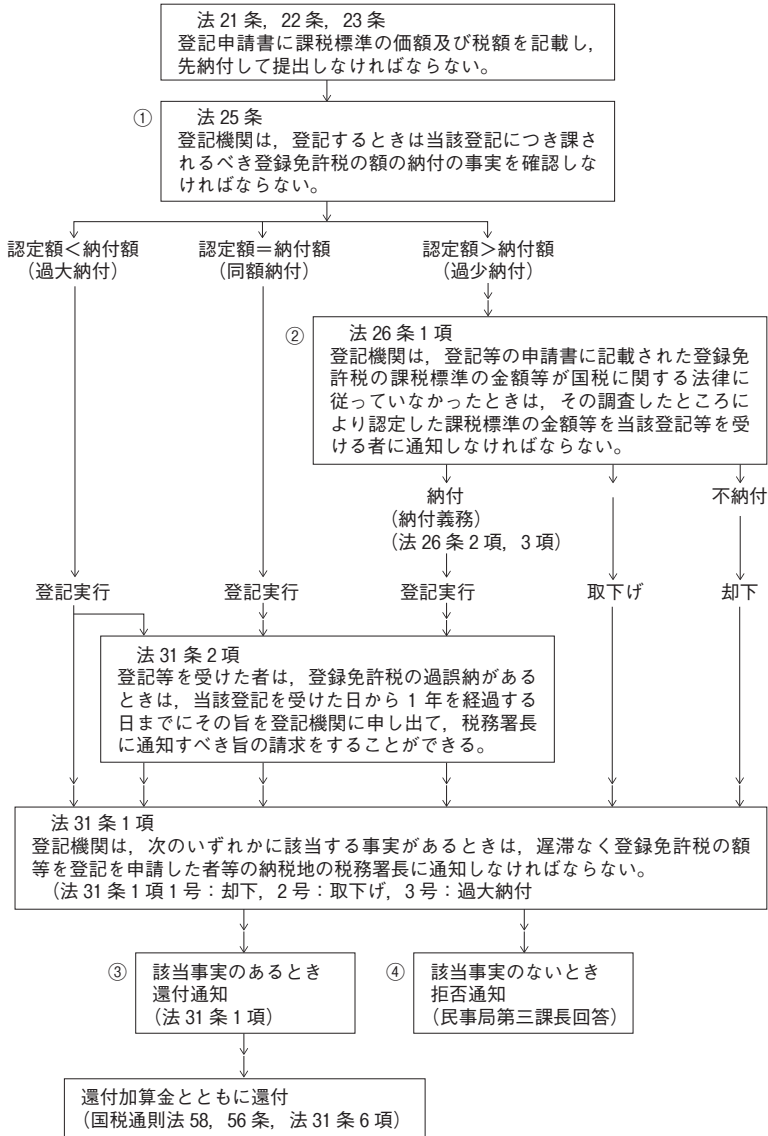
登記税の法的構造については、法務当局の事例検討会（本件最判とは

別の事件での座談会) で扱われた資料⁽¹¹⁾によるのがわかりやすいのでここで図を引用し、それを参照しつつ検討することとする。

不動産の価額に関する規定の説明図



登録免許税の納付等に関するフローチャート



ア. 還付通知請求の立法趣旨等

本件最判の申告受理申立書によると、法 31 条の還付通知請求の立法趣旨（国税通則法の改正経緯等を含む）が詳しく述べられている⁽¹²⁾。要旨次のとおりである。

（ア）昭和 40 年の通則法の改正以前は国税の過誤納金の還付を受けようとする場合には一定の例外を除き納税者からの還付請求書の提出を義務付けていた。

（イ）登記税の前身である登録税については還付の規定がなく、便宜法務省民事局長通達により、登記申請者からの請求により登記官が発行する登録税還付証明書を税務署長に提出し還付請求することとされていた。

（ウ）上記昭和 40 年の通則法の改正後もこの取り扱いが維持されていたが法令の規定に基づかないものであるとして、昭和 42 年の登記税法の新設に当たり同法に還付手続きの規定が法 31 条として設けられた。

（エ）立法当局はこの制度を更正の請求と同制度として位置付けていると説明している。

（注）排他性の議論はここでは行わない。

イ. 還付通知請求の法の規定及びその効果（条文の解釈上どうなるのか）

問題となるのは法 31 条 2 項の登記をした者（納税義務者）からの還付通知請求であるが、同項は 1 項を前提にしているのでまず 1 項の規定をみると次のとおりである。

「（過誤納金の還付等）

登記機関は、次の各号のいずれかに該当する事実があるときは、遅滞なく、…登記等を受けた者の…所轄税務署長に通知しなければならない。（一号 却下の場合、二号 取下げの場合（略））

三 過大に登録免許税を納付して登記等を受けたとき 当該過大に納付した登録免許税の額」

（注） 事件当時はこの三号に次のかっこ書きの規定が付加されていたようであるが現行法では削除されている。その理由については前掲注（7）で既に述べたとおりである。

「(国税通則法75条第1項第5号（他の行政機関の処分についての審査請求）の規定による審査請求に対する裁決による第26条第1項の認定に係る処分の全部または一部が取り消された時を除く。）」

2項は次のとおり定めている。

「登記等を受けた者は、当該登記等の申請書…に記載した登録免許税の課税標準又は税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったことにより、登録免許税の過誤納があるときは、当該登記等を受けた日…から5年（（注）事件当時は1年）経過する日までに、政令で定めるところにより、その旨を登記機関に申し出て、前項の通知をすべき旨の請求をすることができる。」

（ア）上記の規定をどう解すべきであろうか。まず文理上は本件で問題となっている2項の通知請求は、1項の登記官による職権での通知を前提にして、1項と同様の通知（条文上は前項の通知）つまり税務署長に対して過誤納の「事実」を通知すべき旨の請求に過ぎないのであって、「還付すべき旨」の通知の請求でないことは明らかである。もっとも過誤納である旨の署長への通知は署長による速やかな還付を期待してのことであり、実質的には税務署長に対する「還付」の請求通知ではあるが法文上そのようになっていないと解される⁽¹³⁾。

（イ）その理由は登記官と税務署長との行政機関としての権限の違いを考えれば明らかである。登記官は単なる登記機関であって税の還付を決定する権限を持っていないことは客観的に明白だからである。財務省設置法上国税の賦課徴収は財務省（その外局である国税庁）の専権に属し、税務官署でなく、しかも署長の上位機関でもない登記官が税務署長に対して還付を命ずることは法的にあり得ない⁽¹⁴⁾。ただ窓口として現場で登記税の納付を確認した者として、登記官は自らの確認行為が正しかっ

たか否かの第一次的判断を、最終的な権限を持つ署長に対して通知（報告）する権限と義務は当然有しており、自らの判断が（結果として）誤っている場合にその旨つまり還付してほしいとの意向（あくまで依頼であって命令ではない）を伝えることは許されて然るべきである。税務署長は自ら、登記に関与しておらず、納付税額が正しかったか否かを事前（通知を受ける前）に確認することは不可能である。しかし事後（通知を受けた後）は、その事実の当否を確認すべき義務があると私は考えている。⁽¹⁵⁾ その点はさておき、行政上税務署長は登記官の判断を尊重して、その判断に従い、還付（これは法的にはあくまで税務署長の判断による還付）を行うことは当然許される。

(ウ) つまり法 31 条 2 項の税務署長への還付通知請求は、あくまで事実（登記官の判断を含む）の通知請求であって還付すべき旨の通知でない⁽¹⁶⁾のである。なお法律の解釈としては、通則法 56 条により過誤納の事実があれば当局は速やかに還付すべき義務を法的に負っている⁽¹⁶⁾のであり、登記官からの還付通知以上に改めて納税者からの還付請求を求める必要はなく、自ら還付すべきと判断すれば還付を行う義務がある。要はこの請求は、登記（登記税の納付）に際して何ら関与していない税務署長に対して還付の為の職権の発動を促す（そのきっかけを与える）効果しかもたず、登記官からの税務署長に対する還付通知請求がなされれば還付請求権が確定するとか逆にその拒否通知がされれば還付請求権がなくなるというものではなく、そのような解釈は、法の規定にも反し、行政官庁間の権限分配を無視した全くの誤解に基づくものである。この点で前掲判決の(4)東京地判平 13.5.21 及び(5)その控訴審である東京高判平 13.10.29 並びに(8)東京高判平 15.5.15 は明らかに誤っていると私は考えている。

ここで登記官による拒否通知に関する私見を述べておくこととする。私は税務署長に対する通知を行わず、登記官が単独で行う（通達に基づ

くものであり、この点今さら批判すべきものではないとも思えるが）拒否通知は法の趣旨に反する違法な行為であり、登記官は拒否通知を行った場合にも、その旨税務署長に通知を行うべきであったと考えている。（通達の文言上はつきしないが、拒否通知を行った場合にはその旨（納税者からの還付通知請求はあったが還付すべきでない」と登記官が判断したので拒否した旨）の税務署長への通知はなされていないようである⁽¹⁷⁾）。というのは、法 31 条 2 項の請求は、前記のとおり登記税を納付して登記を行った個々の事実を全く知る由のない税務署長に対して、当該納付を行った納税者から過誤納の事実があるから還付してほしい（調べてほしい）とする旨の、徴収権限のある税務署長に対するはじめての請求であり、まず納税者から還付請求があったことを署長に伝える（知らせる）ことが法の目的だからである。

昭和 40 年の通則法の改正（納税者からの還付請求によることなく原則として税務署長が職権で還付すべきであるとの考え方による法律の整備）は、税務署長が還付すべき事実をは握しているのが前提であり、通常の申告、更正等の場合は、税務署長は当然知りうるが、登記税の場合のように、署長の関与する余地が全くないことでなされる税の納付については、その還付については、税務署長による職権の行使は期待できないのであり、その税の還付について、課税標準の認定等に関与した登記官（の判断）を介することにより税の還付を行うこととしたものであって、その制度自体はきわめて合理的である。従ってこの場合は、還付すべきと判断する場合でもそうでない場合でも、まず署長に通知するということが法の趣旨であり（勿論第一次的判断（認定）を行った登記官が自らの判断の当否について意見を付して通知することは何ら制限されない）、署長に通知しないことは法の想定外である。通知されない限り税務署長は還付の是非を判断するに由なく、この場合、権限ある税務署長が蚊帳の外に置かれ税の徴収について何らの権限のないいわば門外漢によって納税者の還付請求が拒否されたことになり、私にとってこの

ような制度が存在すること自体信じられないことである。

おそらく税務当局としては、第一次的判断（課税標準等の認定）を行った専門的知識を有する登記官に還付すべきか否かの判断を委ねたということかも知れないが（そもそも登記税の課税標準たる台帳価格は税務署長ではわからず（税務署の所管は相続税の課税に係る相続税評価額である）、署長いきなり還付請求をされても登記官の判断を経なければ処理できないというのはその通りと思われる）、そもそもこの登記官の判断を介して還付すべき「事実」を署長に通知するというのが法31条2項の法趣旨であり、この点は既に述べたところである。しかし登記官に丸投げするというのは税の徴収権限を有する税務当局としての責任放棄であり、少なくとも法的には、登記官の判断を尊重しつつ、自ら調査確認をして還付すべきか否かの判断をする義務があると私は考えている。⁽¹⁸⁾

(3) 税務署長に対する還付通知請求の排他性（③の争点）について

もっぱらこの手続きによらなければ還付を受けられない（手続きの排他性）があれば、従前の通説・判例のいう行政処分の「処分性」が認められ、当然取消訴訟の対象になると判断され、本件最判もこの排他性の有無について詳細に論じている。もっとも本最判は、この排他性を否定しながら別の理由により拒否通知の処分性を認めているのできわめてわかりにくい判決となっている。

この点についての前記各判例の考え方は、本件1審、2審は排他性の議論をすることなく取消訴訟を不適法としており、前掲(4)の東京地判平成13.5.21及び(8)の東京高判平成15.5.15は、排他性を肯定したうえで取消訴訟を適法としている。また学説上は排他性を肯定するものと否定するもの⁽²⁰⁾に分れている。排他性について論ずる場合は、排他性がある＝他の救済措置が受けられない＝取消訴訟を認めなければ不利益が確定する＝処分性肯定＝取消訴訟は適法という論理と思われ、私自身この論旨

はきわめてわかりやすく、この議論の仕方に賛成である。行政処分（行政行為）がなされても、そのことによって国民（税の場合は納税者）に特段の不利益を与えなければあえてその処分（行為）を取消す必要はないからである。

排他性を認める根拠は、本件最判の上告受理申立書及び泉反対意見によれば次のとおりである。

㊦ 還付通知請求の立法趣旨

㊦ 更正の請求との対比、特に 1 年（当時、現在は 5 年）の期間制限を定める趣旨

㊧ 還付加算金の起算日との関係

ア 還付通知請求の立法趣旨（㊦の論点）について

本件最判の上告受理申立書に詳しく述べられている本規定の立法趣旨（改正経緯等）は、要は従前、法上特別の還付手続きが定められていなかったのでその規定を新設したというに過ぎないので、立法趣旨から直ちに、排他性が認められていると解することはできないと私は考えている。その旨の明文の定めがないからである。そもそも税務署長は税の賦課・徴収権限をもっており、日常業務として、納税者からの申告書の処理、調査、更正等を通じて税を還付すべき事実は容易に把握できる筈であり、そのことが昭和 40 年の通則法の改正となった（納税者からの還付請求を廃して当局が職権で還付すべきこととされた。その際還付加算金の起算日も一定のルールの下に統一的に定められた由）のである。しかしこの登記税については既に述べたとおり税務署（長）の関与しないところで税が納付されているので、税務当局は、登記官からの通知によらなければ事実を確認する手段がないのである。従って税務当局がその事実を知るためにこの還付通知請求の制度を作っただけのことであると私は考えている。

仮に納税者がこの制度を知らず、直接税務署長に還付請求した場合には、税務当局は法の仕組みを説明して、まず登記官に申出を行うように

指導する筈である。法の規定がそうになっている以上納税者は登記官に申出、その場合前掲の通達が制定されていない時代（昭和42年から昭和54年までの間）には、登記官は拒否通知はできない筈であるから、還付すべき理由がないと判断すればその旨の意見を付して署長に通知したものと私は推測している。それが当然あるべき姿であるからである。拒否通知という制度がなければ、登記官を経由して納税者からの還付請求が税務署長に伝達され、後は先に述べたとおり、還付すべき場合には還付されて一件着着、還付すべきでない場合は署長から拒否通知が発せられ、後は通常の審査請求→訴訟のルートになってこれはまさに処分を取り消し訴訟であって全く問題がない。この意味で、立法者は、排他的措置かどうかはともかく、この還付通知請求という制度を利用して登記税についての争訟の解決が図られる筈又は図られるべきであると考えていたことは十分推測できるところである。

しかし拒否通知という制度が、税務当局と法務当局との話合いの結果通達によって創設され、昭和54年以降は、税務署長不在のまま、登記官と納税者との間の争いで登記税の紛争の解決が図られることになった。従って排他性の論点は、拒否通知の処分性の論点と密接に関連しており、単に排他性の議論だけしても意味がないということである。この点本最判は、拒否通知の点を抜きにして（これは上告受理申立が還付通知請求制度の立法趣旨特に更正の請求との対比において制度の排他性を強調した点に対応した判断であってやむを得ない面もあるが）排他性はないと判断しているが論旨不明確という批判をされてもやむを得ないと考えている。また本件最判は、次の(ウ)の還付加算金の起算日の点についても一切触れていないのも疑問である。拒否通知の議論は次の④の論点としてとりあげるのとおりであらう。ここでは、排他性があるか否かの判断は拒否通知の法的性格をどう解するかにかかっており、通達によって拒否通知という制度が認められたことにより、結果として排他性が認められることになったのではないかと又はそう解することが正しいのか否かと

いうのが真の論点であるという点のみ指摘しておく。

なお税に関する処分については、審査請求を経たうえでないと直接訴訟を提起することはできないとされていることは泉反対意見の指摘するとおりである。しかしこの点は、拒否通知処分によって納税者がどのような不利益を受ける（又は不利益を強制される）かという点の判断の問題であり、公定力のある処分（本件では拒否通知処分）を取消しないと本当に納税者は還付請求をすることができないのかという問題である。処分を取消さなくても還付を受けられる（拒否通知は納税者の還付通知請求権に何ら影響を与えない）ということであれば処分を取消す必要は全くなく、したがってその前提として税法上義務付けられている審査請求を経る必要はないことになり泉反対意見の論拠がなくなることになる。この点も次の④の論点のところで述べることにしたい。

イ 更正の請求との関係、特に1年間の期間制限（④の論点）について
還付通知請求が更正の請求の制度にならって設けられたのは立法経緯から明らかであり、この制度によってのみ登記税の還付請求ができるとする考え方（排他性の主張、法務当局の主張及び泉反対意見）には十分な説得力がある。1年（当時）という期間制限が長いのか短いのかはまさに立法政策であり、当初の1月はさすがに短すぎるとは言えても、1年というのはそれなりに長く、税金の還付については財政収入の確保（早期確定）という面からも1年で区切るというは合理性があると私も考えている。

しかし本件最判は自らの判断で行う申告の訂正（減額更正の請求）である更正の請求（国税通則法23条1項参照）と、自動確定の租税であって税の確定及び納付に自らの判断の介在する余地がない登記税とで同等に扱うというのは合理性を欠く、特に当局側からの追徴は5年間行えるのに還付請求が1年で区切られるというのは均衡を著しく失し、納税者の権利救済としては看過できないとして、当局の主張を排している。私はこの最高裁の判断もまた、納税者の権利利益の保護という面で

正当であると考えている。どちらの立場をとるかはその人の価値判断によることになるだろうが、法の解釈としては、明文の定めである1年を不合理で立法裁量の範囲外であり、納税者の権利を著しく害している、いわば違憲無効とまでは言えないような気がしている。

従って、法の定めである1年以内に登記官を介した税務署長への還付通知請求を行うことなく例えば3年たってから直接国へ還付請求を行った場合に、その請求を認めるべきかは疑問であると考えている。本件最判は登記官からの上告（拒否処分が行政処分か否かの点）に対するものであり、還付請求を認めるべきか否かは直接の争点ではない。従って1年に限定するのは不合理との判旨も傍論ということになるが、私は1年以内に還付通知請求をしない以上、税の還付を認めるのは法の趣旨に反すると考える。従って納税者からの税の還付請求は結果として1年間に限定されると考えている。納税者は自動確定方式であろうが申告納税方式であろうが自ら過大に納付した事実はすぐ自分で確認できるのであり、この点で両者の方式で差があるわけではないからである。その意味で申告納税方式と自動確定方式との間の差を強調する本件最判の論旨は私には全く説得力はない。

ウ 還付加算金の起算日との関係（㊦の論点）について

還付加算金をいつから付すかはきわめて技術的な判断であり、立法政策にゆだねてよいと私は考えているが、現行法上法31条の還付通知請求がない場合の還付加算金の起算日の規定がないことは事実であり、立法者としては還付通知請求によることなく還付を行うことは予定しなかったのはその通りといえよう。しかし還付加算金の起算日という技術的な点から逆算して、還付請求は法31条の請求によるしか許されていないとまで考えるのは解釈論として妥当とは思えない。本件最判の事件では、納税者はまず法31条2項の還付通知請求を行って、拒否通知を受けたので、その拒否通知の取消しを念のため訴えて求めたうえで、国に対する還付金返還請求訴訟を行っているのであり（通常このように仮

に不要であるにしても念のため請求を併合して訴えることはありうる。そうでないと処分取消の訴えが不適法却下されてしまえば、それだけを訴えていた場合、還付請求自体が行えなくなる場合がありうるからである。）、還付加算金の起算日の論点を本件に持ち出すことは相当でないからである。

私はこの還付加算金の問題については、還付請求する場合納税者は前述のとおり法の定めに基づきまず法31条2項の還付通知請求を行うべきであると考えており、本件もまず還付通知請求をしているのであるから何の問題も生じないと考えている。最高裁はこの点何も判示していないので、この請求を行わず直ちに直接国に対する還付請求を認める趣旨であるかのように読み取れ、そうであれば、法の規定を無視するものであって明らかに誤った判断であると私は考えている。少なくとも排他的か否かはともかく法31条2項の請求をすることが納税者が還付を受けるための大前提であると考えている。

なお本件最判の調査官解説⁽²²⁾は直接国への請求を認めながら還付加算金に関する説明を一切行っていない本件最判判旨の補足説明として、法の空白（規定もれ）とせず、還付通知請求があった場合との均衡（還付通知請求をして還付請求をした場合と通知請求をしない場合とで後者の方が有利になると指摘するのは本件最判に係る上告受理申立書であり、この点はまさにその通りといえよう）又は源泉徴収の場合とのバランスから、その起算日を請求の日から1月後としているがいかにも苦しい。登記官への経由強制⁽²³⁾といい方が適切か否かはともかく、法の規定上、還付請求をする場合には、登記官に申し出るという仕組みを作ったのであるからそれによるべきことは当然であると考える。

(4) 登記官の拒否通知の意義及びその法的効果並びに拒否通知への取消訴訟の適否（④の論点）について

既に前記(2)において登記官の拒否通知に対する私の立場（法の規定に

基づかないばかりか法の趣旨に反し違法であるとの考え方)は述べているが、現実にこの制度が通達に定められ、事件当時20年以上続いており、いわば行政慣行となっていたと思われるので、以下この拒否通知が適法であるとの前提で論じることとする⁽²⁴⁾。

ア 拒否通知の意義及びその法的効果

拒否通知とはその名のとおり、納税者からの請求に対する登記官からの、還付すべき事実(過誤納)が認められないので、税務署長へは通知しないとという判断の通知(いわゆる観念の通知)である。その意味は、常識的に考えて、登記官に還付権限があるのであれば「還付しません」という趣旨の、まさに納税者の還付請求権を否定する処分といえるが、登記官にそのような処分権限がないことは客観的に明白であり、単に、「税務署長へ私からは通知しません」という文字通りの意味しかないのである。この処分が仮に行政処分であるとしてそれが確定しても、登記官から税務署長へ通知を行わないことが公定力をもって確定されるだけで、それ以外何らの効力もなく、納税者の還付請求権が否定されるわけでもなく、まして納税者が「では私から直接税務署長に還付請求します」という行為(権利)を否定する効果はないのである。つまり納税者は何ら不利益を受ける(又は不利益を強制される)ということはないので(いわゆる処分性はなく)これ自体争う意味は法的には全くないと考えられる。

仮に拒否通知を争って納税者が勝訴しても、登記官から署長への還付請求があった旨の事実の通知がなされるだけであって、事実上の効果はともかく、(裁判まで行って、判決で過誤納の事実があると主文ではないが判決理由の中で示された以上、税務署長がそれを無視して還付を拒否することは考えられない。事例はないと思われるが、勝訴判決が確定した場合、改めて登記官が署長に通知するというのではなく、納税者は判決正本を税務署長に示して直接還付請求を行うか、登記官から裁判の敗訴の連絡を受けて(これは事実上の還付通知といえるが)、署長が

職権で還付するということになろう。) 還付請求権の確定又は署長の還付すべき旨の義務の確定が既判力のある形で判示されるわけではないのである。要は登記官を相手に裁判をするのは法的に無意味なことであると私は考えている

つまり被告を誤まったのであり、これを避けるためには、仮に拒否通知が行政処分であるにせよないにせよ、念のために登記官による拒否処分の取消しと国に対する税の還付請求とをあわせて請求する（併合請求）しか方法がない。どちらか一方の訴えしか行わない場合には、前者のみの場合は不適法却下、後者のみの場合はまず処分を取消すべきであるとして請求が棄却されるおそれがあるからである。現に本件原告は両者の請求を併合して訴えを提起している。

なお平成 16 年度改正の改正行政事件訴訟法の下では被告は国とされたので、本件の実質的な訴えの中身は、国に対する税の還付請求（給付訴訟）であるから、仮に処分庁である登記官が当事者としてか又は単なる参加人かはともかく訴えの関係者とされ、1つの訴えの中で税の還付を行うべきか否かが判断され、判決の結果はすべての関係者に対しその効力が及ぶことになるので、問題は起きないと考えられる。訴えを提起すれば、登記官はもちろん、真の相手である国（税務署長）も訴訟の場に出てくることになり、統一的な判断が示されることになると考えられるからである。

イ 拒否通知の取消訴訟の適否

アで述べたとおり拒否通知自体を争うことは法的に無意味であって、訴えは不適法であり、却下されるべきであると考ええる。

この点で排他性を理由とした行政処分性を否定しながら「簡易迅速に還付を受けることができる手続きを利用する地位」を害されたので処分性ありとして取消訴訟を認めた本件最判の結論を改めて考えてみたい。「簡易迅速に還付を受ける手続きを利用する地位」を害されたとの理由付けは、拒否通知を受けたからということとのトートロジーに過ぎず全

く説得力がないとの批判⁽²⁵⁾があり私もその通りだと思っているが、現実「簡易迅速に還付を受ける手続きを利用する地位」が害された（広い意味での納税者の不利益になる）か否かについて以下念のために検討することとする。

(ア) まず納税者が登記税の還付を受けるには、法 31 条 2 項の税務署長への還付通知請求を登記官を通じて行う必要がある、この手続きをとることが大前提である。先に述べたとおり、最高裁がこの手続きを踏む必要がないと考えているのであれば、それは法の規定を無視するものであって明らかに誤っていると私は考えている。従ってこの還付通知請求を行うことは当然に必要な手続であって簡易迅速に還付を受けるためのものではない。最判の論旨はまずこの第一歩において誤っていると考える。

(イ) 問題は拒否通知への対応である。拒否通知された納税者は、通達の定めに従って審査請求を経たうえで訴訟を提起している。この間の時間は、判決文によると還付通知請求を行った日が平 10.3.4、拒否通知が平 10.3.13、審査請求が平 10.9.9（棄却）であり。訴え提起の日は不明であるが、審査請求の結果を得るまで半年以上経過している。決して簡易迅速とはいえない。確かに登記官が拒否通知をしなければもっと早く還付を受けられた可能性はあるが、ここでの問題は税務署長への還付通知を拒否されたことの意味であり、それは登記官が還付すべき事実はないと判断したこと（課税標準等の認定）の当否であって、この点は手続的権利の侵害ではなくまさに実体的権利（過誤納の事実があったか否か、あれば還付請求権が発生する）の判断にかかっており、裁判で争わなければ結論が出ないものである。

要は判決のいう「簡易迅速に還付を受ける手続を利用する地位」というのは単にお題目であってその中身は全くないのである。批判説の指摘するとおり拒否通知を受けたこと自体で取消訴訟の提起を認めており、「処分性」に係る従前の最高裁の判断とも矛盾していると私は考えてい

る。拒否通知がされてもそれ自体法的に納税者に不利益はなく、納税者は改めて税務署長に直接還付請求をするか、本判決の認める通り直接国（税務署長）を相手に過誤納金の還付請求をすればよいのであって拒否通知の取消訴訟を認める必要は全くないと私は判断している。

（ウ） 通達に基づく拒否通知制度との関係

本件最判はこの通達に基づく拒否通知の法的整合性（法に照らし適法か違法か）については一切言及していない。結果として適法と判断したものと考えられるが、そうであればその措置に従って訴えを提起した納税者が不利益に扱われるべきいわれはない筈である。納税者は行政当局の措置を信頼してその手続きを踏んで訴訟を起こしたのであり、訴え自体が不適法として却下され、実体判断がされなければ納税者としては立つ瀬がない。取消訴訟を適法とする余地があるとすればこの考え方であり、信義則上訴えを不適法却下することは許されない、つまり本件に関する限り救済するということである。もっとも本件では納税者は、念のため取消訴訟を提起しつつ、税の還付請求訴訟（給付訴訟）も行っているので、取消訴訟の方を却下しても給付訴訟の方で実体判断をしてもらえれば全く問題はない。この点でも本件最判の結論は誤っていると考えられる。

（5） 直接国に対する還付請求の可否（⑤の論点）について

税務署長から直接拒否通知がされた場合はともかく、登記官を相手に勝訴しても還付請求権があることが訴訟法的に確定されない以上直接国に対して還付請求を求める訴えを認めるほかないということになる。通常の課税処分又は徴収処分の取り消しを求める訴えの場合には、納税者が勝訴すれば、国側に納付済税額を保持すべき権利はなくなり当然に過誤納金として還付すべきことになるから取消訴訟と合わせて税の還付を求める訴えを併合する実益は全くない。しかし本件では念のため取消訴訟を提起したうえで税の還付請求を行っているので、拒否通知の取消を

求める訴えが不適法ということになれば、当初から還付請求訴訟一本でということになりそれしか方法がないことになる。従って直接国に対して還付請求を行うことは（私の考えでは、まず法 31 条 2 項の税務署長への還付通知請求を行ったうえで、拒否通知された場合に行うということになるが）、当然認められるし、また認められるべきであるということである。

なお念のために、法改正により、還付通知請求の 1 年の期間制限が 5 年になった現時点で国への直接請求をどう考えるべきか検討しておくこととする。本最判によって、私の考えでは、拒否通知を受ければそれだけで取消訴訟が認められるのであり、その中で（訴訟物とはなっていないが）請求の是非を判断するために登記官の課税標準及び税額の認定（判断）の当否についての裁判所の判断が当然なされ、判決の理由中で示されるのであるから、現時点ではあえて直接国に対する過誤納金の還付請求を認める必要はなくなったのではないかと考えられる。最高裁は、1 年で還付請求を打切るのは納税者の権利利益を侵害するとの判断で別ルートを認めたとと思われる、法上認められている権利行使の期間が 1 年から 5 年に延長されたのであるから、この還付通知請求の制度に沿って還付を行えばよいのであり、何も直接国に対する還付請求の道を、それとは別に認める必要も実益もないのではないかと考えられるからである。

(6) 平成 17 年最判の評価について（総括）

以上の私の考え方を改めて整理して示すと次のとおりである。

① 登録免許税が自動確定方式の税であることとその還付請求方法が法律上どう定められているかとは全く別の問題であり、自動確定であるから直ちに国に対して還付請求できるとするのは誤りである。

② 法 31 条 2 項は、納税者からする本税の還付請求は 1 年以内（当時）に登記官に申出て税務署長に対し還付通知請求を行うべきことを定

めておりこの手段を踏まないで直接国への還付請求することは違法であり、もしなされれば当該請求（訴え）は棄却されるべきである。

③ 還付通知請求に対して、登記官がその旨税務署長に通知しないで拒否通知を行うことは違法であるが、税務当局との合意に基づく通達による処理であり、直ちに違法とすることはできない。しかし、法上規定のない措置であり納税者は拒否通知を無視して直接税務署長に還付請求（結果として、署長が何ら応答しない場合には直ちに国（税務署長）を相手にした還付金返還請求訴訟を提起）することができる。この限りで本件最判の結論は正しい。

④ 拒否通知は納税者に対して何ら不利益をもたらす（不利益を強制）するものではない（単に登記官の税務署長へ通知しないとの判断を示しただけで、上記③のとおり納税者自ら署長に対して直接還付請求できる）のであるから拒否通知に対する取消訴訟は訴えの利益がなく不適法却下されるべきである。但し納税者があわせて税の還付請求（給付訴訟）を提起していない場合には、納税者が当局の拒否通知を争えとの措置を信頼して訴えを提起したのであるから、信義則上、その訴えを適法と認めて登記官の課税標準等の認定の是非について、その拒否通知の取消訴訟の中で争うことを認め、実体判断を行うべきである。

⑤ 本件最判のいう「簡易迅速に過誤納金の還付を受ける手続きを利用する地位」なるものは存在せず、単なるお題目であってそのことを理由に直接国への還付請求を認めたのは、従前からの最高裁の「処分性」の解釈と異なっており、新たにそういう解釈（つまり拒否通知を受けたこと自体が不利益であるとして、処分性の有無にかかわらず当該処分の取消を認める、学説上のいわゆる形式的行政処分論⁽²⁶⁾に類するような解釈）をするのであればきちんと判例変更を行うべきである。というのは税務訴訟においては納税者の不利益（税の納付を強いられること又は税の還付を受けられないこと）というのは一義的に明白であり、税以外の場合のようにあえてその「処分性」の概念を拡大する必要も実益も全く

ないからである。

⑥ 登記官は税の徴収権限を何ら有していないのであるから、登記官が拒否通知を発することは違法であり、現行通達を改正して、登記官は還付通知請求に理由があると判断する場合もないと判断する場合もその旨意見を付して、すべて税務署長に通知するように改め、拒否通知は税務署長から発することとし、その旨の明文の定めを法に規定すべきである。そうすれば拒否通達が行政処分であることは明らかであるから、その後は通常の審査請求→訴訟のルートになって別途国に対する直接の還付請求のルートを認める必要は全くないと考える。

4. 平 17 年最判事件の真の（隠された）争点とそれについての私見

さて本件事の真の（隠された）争点とは何であろうか。本事件は登記官からの拒否通知処分の取消訴訟を適法とする上告受理申立に対する最高裁の判断であるので、その真の争点についての判断が示されなかったのはやむを得ないといえるが、それはいわゆる被災証明書の添付を免税要件として、登記の際に証明書を添付しない限り1年（当時、現行法では5年）以内にその証明書を添付して法31条2項の税務署長への還付通知請求を行った場合その請求を認めるべきか否かの点である。勿論登記官にそのような判断の権限はないから、登記官が税務署長への通知を拒否したこと自体違法であるがその点はさておき、法上どう考えるべきかという点である。私の判断は、法の解釈論としても、自動確定であるから後日証明書が添付されて還付請求されても還付できないというのは明らかに誤りであり、法、というより阪神・淡路大震災の特例法の趣旨目的がどういうことかという点の目的論的解釈をすべきであるということである。特例法は、地震にあって建物が倒壊し、いわばその原状回復を行っただけに過ぎない被災者に改めて登録免許税を課すことが妥当なのかという政策的判断からの免税措置と思われるので、被災証明書が

後日添付されて還付請求されれば当然それは認められるべきであると私は考えている。少なくとも登記当時、添付しないことに「正当な理由」がある者は、その旨法に定めがない（いわゆる宥恕規定がない）場合であっても救済すべきであると考えている。市町村等からの被災証明書の取得に時間がかかる場合もあるし、建物を建てるために銀行等から借金をした場合には、銀行等から抵当権の設定を強制され、早期に（被災証明書を入手する前に）登記せざるを得ないことも考えられ、いったん登記をしてしまったら後日証明書の添付があっても還付されないという考え方は、被災者の立場を全く無視した形式論理であり、権利保護を重視すべき最高裁としては、それが争点となっている場合には、法の解釈としてその旨判示して救済すべきであると考えている。

阪神・淡路の特例法には条文上宥恕規定は存在せずまた東日本大震災の特例法にも同様に税の免除規定はあるが宥恕規定は存在しない。「正当な理由」の判断は容易ではなく、ケースバイケースとなるが、そうすれば同じ被災者であっても免税を受けられる者とそうでない者との間に不公平が生じるので、ここは一律に後日証明書の添付をして還付通知請求がなされた場合には、税務署長として当然還付すべきであると考えている。なお解釈上どうしても無理ということであればその旨特例法に規定すべきである。また最近の熊本地震にみるとおり日本は地震国でありまた毎年台風、洪水等の自然災害に悩まされている。これら自己の責任に帰せられない自然災害（人為的な被害例えば放火等の場合も対象にしてよいと考える）等による建物の損壊に対応して原状回復の範囲内の建物（再）取得については、当然登録免許税は免除されるべきであり、その意味で特例法ではなく、本法において、被災等の場合の登録免許税の納付の特例としてあらかじめ規定しておくことが望ましいと私は考えている。

売品) 岩波ブックセンター 2012年) 第6章において、更正の請求に係る別の最高裁の判決(最判昭57.2.23 判例タイムズ 467号85頁)を批判する際に引用した本件平17年最判について、内容についてのコメントは特に付していないが感想として、別ルートを認めたのは納税者の権利救済の道を拡大したものであり本最判に賛成するとしている。この点は本稿で論じるように、私は平17年最判の論旨及び結論については反対であるのでその旨ここで訂正することとしたい。

- (2) 「登録免許税の還付通知請求に応じられない場合の事務取扱いについて」(昭和54年2月21日法務省民三第54号民事局第三課長依命通知) 参照

新井克美「登録免許税の還付通知請求に応じられない場合の事務取扱いについて」(民事月報34巻7号31頁)は、この通達制定の経緯について解説しているが、当時法務省部内には、①すべて通知する ②還付すべきでないと判断する場合は拒否通知をする ③機械的な誤りがあることがわかれば通知するが、それ以外の場合は行政処分としての拒否通知はできないが事実行為として拒否の通知をし、審査請求できる旨指示するとの3案があったようである。ただ何故に現行の通達のように上記②案が採用されたのか理由は示されていない。

- (3) 金子宏「最近の租税判例を読んで」(税研 131号10頁)は、本件最判について次のとおりの興味あるコメントである。私も共感できる部分もあるのでそのまま引用する。

「…登記官が拒否通知をしたのは行政処分であるから、納税者は、直接に還付請求訴訟をおこすこともできるし、拒否通知の取消を求めて行政不服申立てを行い、あるいは取消訴訟をおこすこともできる旨を判示している。この判決は、理論上は理解の容易でない判決である。登録免許税は自動認定の租税であるから、過誤納があった場合には、直接に還付請求訴訟を提起することができる、というのが通常の見方であり、判決は、このことを否定していない。しかし、拒否通知が行政処分であると考えれば、それは少なくとも理屈の上では登録免許税が自動認定の租税であることと両立しない。従来の租税法理論によると、まず不服申立てないし取消訴訟によって処分の公定力を排除しない限り、還付請求はできないことになると思われる。(泉裁判官の少数意見はそのような考え方であり、きわめて首尾一貫している。)

おそらく、多数意見は、伝統的理論ではそうなるということをも承知の上で、2つの救済手段の並存を認めたのではないと思われる。若し、還付請求訴訟のみを認めると、納税者は、裁判所に出訴しなければならない。しかし、

訴訟で問題を解決するためには、多額の費用と時間を要することが多い。若し、行政処分であると解すると、異議申立て、審査請求という簡易な救済手段をとることができ、訴訟と比べてはるかに少ない時間と費用で救済を求めることができる。判決の基礎には、納税者の権利保護のためには複数の救済手段…を認める必要がある、という実践的考慮があったのではなかろうか。理論をどのように構成するかは、研究者に残された課題である。」

- (4) 北佳子「登記官がなした、登録免許税法 31 条 2 項の請求に対する還付通知をすべき理由がない旨の通知の行政処分性及び同通知の違法性について」(民事研修(みんけん) 527 号 47 頁)においても、還付通知請求の際に被災証明書の添付があったか否かはふれられていない。

(注) 北氏は本件 1、2 審の訴訟における登記官側の担当検事である。

- (5) 「上告代理人山崎潮ほかの上告受理申立て理由」(民集 59 卷 3 号 502 頁～545 頁) 参照

- (6) 最判平 14.7.9 宝塚市パチンコ店等設置規制条例違反事件(民集 56 卷 6 号 1134 頁)では、条例に基づく市長の建築工事中止命令を無視して工事を続行した業者に対し、工事の続行の禁止を求める仮処分を経て、工事の中止を求める民事訴訟を市側が起した件につき、最高裁は「国又は地方公共団体が専ら行政権の主体として国民に対して行政上の義務の履行を求める訴訟は、法規の適用の適正ないし一般公益の保護を目的とするものであって、自己の権利利益の保護の救済を目的とするものをいうことはできないから、法律上の争訟として当然に裁判所の審判の対象となるものではなく、法律に特別の規定がある場合に限り、提起することが許されるものと解される。」と判示している。本判旨については学説上の批判が強いが(例えば宇賀克也『行政法概説Ⅰ 行政法総論』(第 3 版)(有斐閣) 105 頁)、私は、行政訴訟というのは処分によって不利益を受ける国民側が原告となって国(又は処分庁)を訴えるものであると考えており、本件の根本的な問題は、条例自体に違反に対する罰則ないし市長の中止命令を担保する制度がないという条例の不備の点である。仮にその種の規定があれば(それが法令の範囲内であり条例が有効か否か(憲法 94 条参照)の点はともかく)、業者側から市の処分の取消訴訟ないし執行停止を求める訴え(抗告訴訟)が提起され、当然その訴えは適法であり、裁判所によって実体的判断がなされた筈であると考えている。つまり本判旨は、私の考え方では当然のことを判示したにすぎず、何も行政権の行使の適法性の担保を求めるために裁判を起す必要はないということである。(国民からの提訴に対して自ら

の正当性を当局が主張できるのは裁判の性格上当然のことである。)なお、パチンコ店の設置により迷惑を受ける近隣住民から、工事の中止ないし損害の賠償を求める訴えは、民事訴訟として適法なことはいうまでもない。

- (7) この規定は現在削除されているが、いつ削除されたのは確認できなかった。しかし本件上告受理申立書にもこの規定のかっこ書きの点がコメントされており、それによれば、法26条1項による登記官からの不足額の納付通知に対してはこの規定により審査請求でき、その結果納付通知が取り消された(又は額の減額がなされた)場合には、その裁決書の謄本が直接税務署長に送付される扱いになっているので、登記官からの改めての還付通知請求を行う必要はないという趣旨の規定であり、かっこ書きの削除は特に実質的な変更をもたらすものとは認められないと考えられる。

なおこの法26条による納付済額の不足額の通知(登記官によるその旨の認定の通知)は、登記する前のものであれば、納付はしないことによって登記が却下されるので、単なる事実の通知ではあるが実質的に申請者(納税者)の不利益となり、処分性を認めることは問題ないが(現に不足額通知を受けて納付しなかったため却下処分を受けた者からの、却下処分に対して取消訴訟が提起され(その前提としての審査請求もなされている)、実体判決(棄却)がされている例がある。第1審 大阪地判 昭53.4.18(訟務月報24巻8号1686頁)控訴審 大阪高判 昭53.8.25(税務訴訟資料102号241頁))。しかし既に登記された後の場合には、不足額の通知があっても、直ちに登記官から徴収を受けるわけでもなく、法28条によって税務署長にその旨通知がなされ、署長は、法29条によって徴収を行うことになるが、この場合は、国税徴収法の規定に従って催告→調査→差押処分の手続きが取られるので、登記官からの通知は単に不足額がある(後から税務署長の徴収処分がある)旨の通知(警告)にすぎず、直接の不利益を納税者にもたらすものではないといえる。従っていわゆる処分性はないのでそのこと自体を争う意味は全くないと考えている。納税者は登記官からの不足額の通知を争うのではなく、その後の税務署長の滞納処分(登記官の認定した納付税額のは是非を含めて)を争えばよいからである。この点は通説の考え方と異なるが、改めて検討されて然るべき問題と思われる。

- (8) 例えば前掲2(5)東京地判 平13.5.21及び本件最判泉反対意見並びに佐藤英明「租税法主義違反を理由とする登録免許税過誤納金返還請求の可否」(判例評論451号26頁)参照
- (9) 前掲注(7)の私見参照。不足額の徴収を行うのは本来の徴税機関である

登録免許税の還付請求の方法に関する一考察（平成 17 年最高裁判決の検証とより法的整合性のある解決策を求めて）

税務署長であり（法 29 条）、登記官は単に登記に際して課税標準等の認定を行ったものとして納付額の不足を通知する（法 28 条）にすぎない。

(10) 本件最判泉反対意見参照

(11) 座談会「5 登録免許税法上の登記官の行為の行政処分性及び過誤納金の不当利得返還請求の可否が争われた事件（討論事件）」（訟務月報 43 卷 1 号別冊 232 頁以下）参照 図は同 241 頁、243 頁に掲げられている。

(12) 前掲注（5）上告受理申立書 527 頁～532 頁参照、なおこの上告受理申立書に掲げられている事実については、古い文献であるので私としては直接確認をすることはできなかったが、登記官の上告を担当した法務省の訟務担当検事の作成した文書であるので事実の記載については誤りがないという前提で、ここに要旨を引用したことをお断りしておく。

(13) 本文に掲げた下級審の判例でも、登記官の税務署長への通知によって還付請求権が確定するとするもの（2（5）東京地判平 13.5.21 等）と、そもそも登録免許税については、自動確定方式の税であって、登記官の認定により還付税額が確定するものではないとして、通知による還付請求権の確定を否定するもの（2（7）横浜地判 平 14.12.4 等）とに分かれているが、条文を掲示して判断を示しているものはない。

なお谷口勢津夫「登録免許税の法的構造と権利救済—納税義務の自動確定に関する一考察—」（新井隆一先生古稀記念『行政法と租税法の展望と課題』（2000 年）347 頁は、還付通知によって還付請求権が確定するという構造は「自動確定の租税という建前のもとでは、少なくとも現行法の解釈上は採用することはできないであろう」としている（同書 365 頁）。判例研究という本稿の性質上同論文を引用することは少なかったが、先生には貴重なご助言を賜ったことをここに感謝したい。

(14) 渋谷雅弘「登録免許税の争訟方法」（判例評論 548 号 8 頁）は、次の③の論点の排他性を否定する立場からの意見であるが、登記官と税務署長との関係について「登記官が所轄税務署長に法 31 条 1 項 3 号に基づく通知をしたとき、税務署長はそれに従わなければならないのであろうか。取消訴訟を経由した場合は、行政事件訴訟法 33 条 1 項に基づく拘束力が所轄税務署長に働くであろう。しかし一般的には、税務に関する問題で税務署長が他の機関に服するのは奇妙である。法 29 条 2 項とも調和しない。」とし、私見と同じ考え方を述べている。

(15) 小林幹雄「登録免許税の過誤納金の還付通知を求める請求期間を定める登

録免許税法 31 条 2 項の制限期間を徒過した場合の過誤納金の還付請求の可否について」(税大ジャーナル 4 号 101 頁)は、登記税については、税務署長の納付不足額等の確認のための調査権限(質問検査権)が法上規定されていないことを理由として、法 31 条の手続によらなければ還付は受けられない(手続の排他性)を強調する。しかしこれは明らかな誤解である。税法上規定のある質問検査権は相手方に受忍義務を課したいいわゆる間接強制調査であって、相手方の協力を得て行う(純粹の)任意調査は、法の規定がなくても行えるのは当然のことであり、本事件のような税の還付を求める納税者からの請求を確認するための本人への調査に受忍義務を課する必要は全くなく(本人が協力しないのであれば還付しないだけの話である)、又登記官は自ら確認調査、認定をしたのであるからそれを税務署長に説明する義務を負っていることは明らかであり、登記官が協力しないということはある得ない。要は行政庁は、その権限行使のために相手方の協力を得て行う任意調査はいつでも行えるのであり、税金の賦課徴収権限(登記税については自動認定であるので賦課ということはある得ず、徴収のため必要な範囲での調査)は当然行えるし、また行う義務があると私は考えている。

- (16) 仲野武志「公法判例研究」『法学』(東北大学) 70 卷 2 号 202 頁以下は「還付通知請求は単なる職権発動の端緒にすぎず、拒否通知がなされたとしてもそれは法的意味を持たない事実行為にすぎないと解すべき」とされ、審判所長への審査請求も、登記官が実質的な調査権を有していないことが理由とされているのであれば「本件においても登記機関を飛び越えて直接税務署長の判断を求めるべきである」とする。まさに私見と同一の考え方である。
- (17) 前掲注(2) 新井克美 民事月報 34 卷 7 号 31 頁以下の解説でも、通達制定後拒否通知した場合に登記官から税務署長にその旨通知されることになっているか否かは不明である。特に記載がない以上ここでは通知されていないと判断しておく。もし通知されていれば常識的にみて何らかの行動が税務署長側からなされるのが通例であると考えられるからである。
- (18) この点前掲注(16) 仲野武志評釈は、「經由強制」という言葉を使い、登記官を介した還付通知請求の趣旨を説明するとともに、その場合は、多くの行政立法を引用しつつ經由機関に審査権限が認められていない例がほとんどであるとして審査権限を否定している。私は經由する以上一定の範囲内で審査権はあると解しているが、それはいわば第一次的なものであって最終的な審査権限は当然税の賦課徴収機関である税務署長にあり署長は当然自らの立場で改めて

登録免許税の還付請求の方法に関する一考察（平成 17 年最高裁判決の検証とより法的整合性のある解決策を求めて）

調査、確認を行う義務があると考えている。

- (19) 排他性を肯定するものとして前掲注（8）佐藤英明評釈（判例評論 451 号、28 頁）同注（15）小林幹雄評釈（税大ジャーナル 4 号 113 頁）酒井克彦「登録免許税に係る過誤納金還付請求と不当利得返還請求（上）（月刊税務事例 39 巻 8 号 1 頁）同（下）（月刊税務事例 39 巻 9 号 1 頁）。酒井評釈は、税務争訟の早期処理の必要性和更正の請求との対比において排他性を強く主張している。
- (20) 排他性を否定するものとして、前掲注（14）渋谷雅弘評釈（判例評論 548 号 11 頁）なおこの評釈は本件事件とは別の前記 2（8）の排他性を肯定して拒否通知の取消訴訟を適法とした東京高判 平 15.5.15 の事件に係るものである。仲野武志評釈 前掲注（16）（『法学』（東北大学）70 巻 2 号 202 頁）

なお、小林宏之「登録免許税 31 条 2 項の法的性質と納税者の権利救済」『法学論叢』（京都大学）80 巻 2、3 合併号 105 頁は排他性の議論と直接関係させることなく「過誤納金の還付請求に係る争訟方法」として 5 つの考え方を列挙し、納税者からの直接国に対する不当利得返還請求を認める考え方が「登録免許税法の法構造、登録免許税法 31 条 2 項の法的性質、納税者の権利救済という三要素を考慮した際、より妥当な考え方であるとの結論に至った。」としている。本件最判を検討するに際して必読の文献と私は考えている。

- (21) 前掲注（15）小林幹雄評釈（税大ジャーナル 4 号 101 頁）は、税務署長に法上質問審査権の規定がないこととあわせて、直接国への還付請求を認めた場合の還付加算金の起算日が法令上規定されておらず、結果として納付の日と解さざるを得ないとして法 31 条の還付通知請求によるべきこと（手続の排他性）を主張している。また本件上告受理申立書は、法 31 条の還付通知請求をした場合と、しないで直接国へ還付請求をした場合とを比較し、後者の場合著しく有利になり不合理であることを指摘している。
- (22) 最高裁判所判例解説 民事編 平成 17 年度（上）209 頁 高世三郎解説 参照
- (23) 前掲注（16）仲野武志評釈参照。「經由強制」という表現はやや語感が強い感じはするがいい得て妙であると考え、私も賛成したい。
- (24) 奥谷健「過大に登録免許税を納付して登記等を受けた者が登録免許税法… 31 条 2 項所定の請求の手続によらないで過誤納金の還付を請求することの可否」（判例評論 565 号 7 頁）は、本件最判を評釈し、登録免許税の還付請求方法を論じる中で、当局の応答義務、拒否通知、その争い方等について法に定めがないことを「立法の不備」と解して、それを前提に、納税者の権利利益を救

済する方向での解釈をとるべきであると主張している。

(25) 山本隆司 「判例から探究する行政法」(法学教室 335 号 47 頁) は、本最判の「簡易迅速に還付を受けることができる手続を利用することができる地位を保障している」との点について、ここでいう「法的効果」は、法上の手続による還付が拒否された事実を意味するに過ぎない。つまり「拒否通知が行われたこと」とほとんどトートロジーであり、…処分性の根拠となる法的効果としての意味は持たないように思われる。」と批判している。

(26) 最近の行政法学では、いわゆる公定力をもたない行政処分について、「形式的行政処分」なる考え方を入れ、権利救済のためその行政処分性を認め取消訴訟の対象とする考え方がある。芝池義一『行政救済法講義(第3版)』(有斐閣 2006年) 29頁は次のとおり「形式的行政処分とは、その性質上実体的な行政処分…に当たらないが、訴訟法上の取扱いとして、行政処分性を認められる行為を指す」と定義し、それを認める実益として「形式的行政処分論とは、この理論上の形式的行政処分の拡張に関する理論であり、国民の権利救済に資するものとして主張されている。…取消訴訟の権利救済機能に対する積極的評価が形式的行政処分論の前提となっているのである。」とし、国民の権利救済を図るために必要との主張である。

この形式的行政処分論によれば、処分性の有無にかかわらず、納税者の権利救済のために、一定の場合に取消訴訟を認めるべきという立場と思われ、まさに本最判はその考え方をとったものとの評価ができるかもしれない。しかし私は、こと税務訴訟に関する限りは本文に述べたとおり処分性の概念を広げる必要は全くないと考えている。この点は今後の行政法学の研究に待ちたい。なお前掲注(13)の谷口勢津夫論文及び注(24)奥谷健評釈は、一定の範囲で形式的行政処分論を肯定しているように私は読み取れた。

