

納付された税額が国税通則法 59 条 1 項 2 号に該当せず、

適法な納付と認められないとされた事例

(東京地裁平成 28 年 10 月 28 日判決 LEX/DB 25537274)

平成 30 年 5 月 12 日

茂垣 志乙里

I 事案の概要

本件は、原告が亡父からの相続に係る相続税について申告納税額に不足があったとして、自身が国税通則法（以下「通則法」という。）59 条 1 項 2 号に基づき被告国に納付したとされている金員が、同号の要件に該当しない無効の予納金であるとして、主的にその還付金としての還付及び同法 58 条 1 項 1 号所定の納付の日の翌日から支払済みまでの還付加算金の支払を求め、さらに予備的に、その過誤納金としての還付及び同項 3 号、同法施行令 24 条 2 項 5 号所定の納付の日の翌日から起算して 1 月を経過する日から支払済みまでの還付加算金の支払を求める事案である。

II 予納制度

国税は納付すべき税額が確定し、その納期が到来したときに納付するのが建前であるから、その確定前又は納期到来前に納付がされた場合には、その納付は不適法な納付であり、国は過誤納金として速やかに還付又は充当されるべきものであると考えられる。

しかし、課税庁において、かつて明文の規定がなく行われていた租税の予納が無限定に汎用されることを懸念する一方、①納税の義務の確定した租税で納期の開始前のもの又は②近い将来に納税義務の確実視される租税であれば、納税者がその納付を申し出る限り、適法な納付として扱うのが合理的であり、納税の便宜にも適うことを考慮した上、このような租税に限って、あらかじめ適法に納付することができることとするのが相当であるとして創設されたのが通則法 59 条 1 項各号である。

通則法 59 条 1 項は、「納税者は、次に掲げる国税として納付する旨を税務署長に申し出て納付した金額があるときは、その還付を請求することができない。」と規定し、「還付を請求することができない」ことをもってこれが誤納金ではなく、国税の正当収入である「予納」とすると解される。

そして、同項 1 号では、納付すべき税額の確定した国税でその納期が開始していないものについて規定し、例えば 7 月 1 日以後 10 月 31 日までの間（第 1 期）に支払った、第 2 期の所得税がこれに当たるとされている¹。

¹ 荒井勇ほか『国税通則法精解』626 頁（大蔵財務協会、第 14 版、2013 年）。

そして同項 2 号では、最近において納付すべき税額の確定することが確実と認められる国税が規定され、既に納税義務が成立し、申告期も到来しているが、申告内容につき外国にある本店の了解を得るため日数を要する場合等をいうとされている²。

なお、通則法 59 条 1 項各号に該当する場合には、当該予納は適正な収入であるとされ、当該金額の還付を請求し得ないが、当該予納後の延滞税は支払う必要がないという適用がなされている。

さらに、実務上においては、通則法 59 条 1 項 2 号に該当するものとして、反則調査等の際に、課税庁側から納税者へ「予納の利用について」というチラシを提示することが積極的に行われていることが、被告の主張からも読み取ることができる。そして、納税者が「予納申出書」の作成及び提出を行う意思を示した場合には、増額更正等が予定される金額の予納を行うことによって、納税者にとっては延滞税を止める効果をもたらされる一方で、課税庁側においては滞納の未然防止等の目的を達成することに資するものと説明されていることが通例であるといえる。

本件は、原告が反則調査の対象となった後、正当税額が確定されていない段階で、原告から税務署長へあてて金銭を納付したケースであり、その納付の通則法 59 条 1 項 2 号該当性を争った事案である。

Ⅲ 争点

- 1 通則法 59 条 1 項各号以外にも適法な納付とされる予納があり、これを還付金として請求できるか（主位的請求関係）。
- 2 本件予納の通則法 59 条 1 項 2 号該当性（予備的請求関係）。
- 3 本件各充当が信義則に反する権利の濫用として無効であるか。

Ⅳ 前提事実及び争点に対する当事者の主張

論点整理表参照

Ⅴ 判旨

論点整理表参照

Ⅵ 検討・・・判決の結論は妥当だが、論旨及び予納制度に疑問を呈する。

1 本判決の意義

本判決は、反則調査等において、課税庁側が積極的に懲慫を行っている、いわゆる予納制度について、通則法 59 条 1 項 2 号の創設の沿革に照らし、制度趣旨を再確認し、通則法 59 条 1 項 2 号の予納の範囲を明確にした。

さらに、「予納申出書」の提出について、「税務当局においては予納の利用を広く勧奨する

² 荒井勇ほか・前掲注 1・626 頁。

方針であることと相俟って、反則調査を契機として申出がされた予納につき、広く同項 2 号に該当するものとして運用していることをうかがわせる」ものであるが、「単に、査察に伴う予納の態態に応じて国税局が定めた様式に則った予納申出書の提出がされたというだけでは足りず、その納付の当時における状況に照らし、税額も含めて近い将来に納税義務の確定することが確実であると認められる国税として納付の申出がされたものといえることが必要である」とした。すなわち、「予納申出書」の提出には、通則法 59 条 1 項 2 号に規定する「最近において納付すべき税額の確定することが確実であると認められる国税」であることを証明し得る確実性が必要であることを明確にした。

通則法 59 条 1 項 2 号に関して直接争われた事例はこれまでなく、本判決は予納制度に関する実務上の本質を検討し、改めて予納制度の法的性質を研究するうえで有益であると考えられる。

2 通則法 59 条 1 項 2 号創設の沿革

通則法 59 条 1 項各号創設の沿革について、裁判所は以下のように示している。

ア 昭和 26 年徴管 2-9「過誤納金の還付および充当ならびに還付加算金に関する取扱方基本通達」(二) 3 は、納税者が、将来納付すべき税金(徴収決定済であるとないを問わない。)の予納を申し出て納付したときは、これを過誤納とせず、正当収入として取扱い、納税者の希望する税目、納期に収納の処理(徴収決定未済の場合は事後徴収決定。)をなすものとする。」と規定していた。

イ 昭和 30 年 12 月 16 日の閣議決定により設置された租税徴収制度調査会は、租税徴収制度改正の方策について諮問を受け、昭和 33 年 12 月 8 日付けで答申を取りまとめた。同答申の「第九」の「三」には、予納に関し、「現行制度においては、租税の予納に関する明文の規定がないが、納税の便宜を図るため、納税者は、納税義務の確定した租税で納期の開始前のもの又は近い将来に納税義務の確定視される租税については、あらかじめ納付することができることとし、これに伴う所要の規定の整備を図るべきである。」とされていた。

ウ 上記答申を受けて、昭和 34 年 4 月 20 日、国税徴収法が同年法律第 147 号として成立し、昭和 35 年 1 月 1 日から施行されたところ、同法 163 条は、以下のとおり規定した。

(国税の予納額の還付の特例)

第 163 条 納税者は、その申出により次に掲げる国税として納付した金額があるときは、その還付を請求することができない。

一 納付すべき額が確定しているが、その納期が到来していない国税

二 最近において納付すべき額の確定が確実であると認められる国税

2 前項各号に掲げる国税として納付された国税の全部又は一部につき国税に関する法律の改正その他の理由によりその納付の必要がないこととなったときは、その時におい

て過誤納金が納付されたものとみなして、前二条の規定を適用する。」
エ 昭和 37 年 4 月 2 日、通則法が同年法律第 66 号として成立するのと同時に、同年法律第 67 号により国税徴収法が改正され、それぞれ同月 1 日から施行されたところ、この改正により従前の国税徴収法 163 条は削除され、代わって通則法 59 条は、以下のとおり規定した。同条は、現在まで 1 度も改正されていない。
(国税の予納額の還付の特例)
第 59 条 納税者は、次に掲げる国税として納付する旨を税務署長に申し出て納付した金額があるときは、その還付を請求することができない。
一 納付すべき税額の確定した国税で、その納期が到来していないもの
二 最近において納付すべき税額の確定することが確実であると認められる国税
2 前項の規定に該当する納付があった場合において、その納付に係る国税の全部又は一部につき国税に関する法律の改正その他の理由によりその納付の必要がないこととなったときは、その時に国税に係る過誤納があったものとみなして、前三条の規定を適用する。」

裁判所は、このような沿革を踏まえ、通則法 59 条 1 項各号に規定された以外の予納を許すべきでないとの趣旨に基づくものであると考えられるとし、同項 2 号による納付は、税額も含めて近い将来に納税義務の確定することが確実であると認められる国税につき、納税者が納付を申し出た金額を意味するものであるとしている。

しかし、裁判所が示した沿革から推測しても、いかにして予納制度が納税者によって汎用されるに至り、通則法 59 条 1 項各号によって限定的に解すべきとの議論がなされたか、明確ではないと考えられる。

佐藤英明教授は、租税徴収制度調査会の答申にいたるまでの議論を精査し、「納税者側に立って、延滞税を止めるために予納制度を利用する、という点はまったく説明にあらわれない」ことを挙げられ、「近い将来に納税義務の確実視される租税」への言及が何を意図して付加されたか明らかではないと述べられている。

さらに、当該予納制度は通則法 59 条 1 項 1 号にいういわゆる「税額確定後納期限前」とほぼ同視できる程度のケース（税額が未確定で納期限前のケース）が 2 号に規定されたと考えることが妥当であり、「納期限を徒過しているが税額が確定していない」ケースを制度の対象とされていたと考えにくいとされている³。

このことから、通則法 59 条 1 項各号は、創設の際の立法趣旨と、実際の運用における効果とに齟齬を生じていることがわかる。

³ 佐藤英明「納付された税額が国税通則法 59 条 1 項 2 号に該当せず、適法な納付と認められないとされた事例－東京地裁平成 28 年 10 月 28 日判決」6 頁 TKC 税研情報 27 巻 1 号。

3 延滞税の法的性質と判決の見解

前述のとおり、通則法 59 条 1 項各号に該当する予納は、適法な納付であって、その還付を請求し得ないし、もしも、予納の目的となった税額が法定納期限後に確定した場合でも、その予納後の延滞税を納付する必要がない。

ここに、延滞税とはどのような法的性質を持っているかという点、延滞税は通則法 60 条 1 項 1 号において、納税者は、期限内申告書を提出した場合において、当該申告書の提出により納付すべき国税をその法定納期限までに完納しないときは、延滞税を納付しなければならない旨を規定している。

本件の裁判所は、通則法 59 条 1 項各号の効果について、延滞税の免除という表現を用いた上、「延滞税の免除の計算方法」の根拠規定として、通則法 63 条 6 項 4 号及び同法施行令 26 条の 2 第 2 号、さらに「延滞税免除通達」等を「適用条文等」と示して根拠としている。

しかし、近年延滞税について詳細な趣旨について言及した最高裁平成 26 年 12 月 12 日判決⁴において、延滞税を課する未納付の国税が存在しない以上、延滞税は発生し得ない点を述べており、予納後の延滞税は当然に計算されないという解釈が導かれるため、延滞税の法的性質に関する本判決の論旨には疑問が残る。

さらに、本判決は、原告の金銭の支払は過誤納金であるとしているにもかかわらず、結論として延滞税の免除も行われていることをもって原告に不利益はないと判断し、さらに予納制度の適用範囲を限定的に解すべきであるとしている。予納と延滞税の差し止めの関係について、より詳細な検討が必要であるし、その法的な根拠が必要となると考えられる⁵。

4 本判決において明確になった予納制度の問題点

(1) 「予納申出書」の提出と修正申告書提出の意思

本件の原告は、反則調査の際に係官から予納に関する懲罰を受けて、延滞税を止める目的で「予納申出書」の提出と金銭の納付をしたにも関わらず、一転して撤回し、予納金（過誤納金）の返還を請求するに至った。これは、当該「予納申出書」の提出と金銭の納付が、原告にかけている嫌疑に対し原告が自ら非違を認め、修正申告を行う意思を明確にした、とされることを拒否したものと想定できる。

このことは、被告において「(原告が) 通則法 59 条 1 項 2 号に該当するものとして本件予納をしたと認められる以上、原告には本件申告に係る過少申告について修正申告の意思があったというべき」という主張があることから裏付けることができる。

この点について、裁判所は、「予納申出書」の提出のみでは通則法 59 条 1 項 2 号の予納

⁴ 最高判平成 26 年 12 月 12 日判決 判例時報 2254 号 18 頁。

⁵ 佐藤英明教授は、前掲最高裁判決によってもなお、「予納制度の利用という形で未確定の税額相当額が国に保持されていたことのみをもって、延滞税が発生しない理由とすることには疑問が残る」とされている（佐藤英明、前掲 3、7 頁）。

とは直ちに判断できないとしているから、嫌疑に対して争う場合には、当該金銭の支払は予納ではなく過誤納金であり、還付請求ができることが明確になったといえる。

しかし、延滞税を止める効果が見込めないのであれば、おそらく本件の原告は「予納申出書」の提出を行っていないし、金銭の納付は行っていないのであるから、課税庁と納税者の認識には差があることは明らかであるといえる。

このような認識の差が生ずるのは、被告が「予納申出書の記載事項が法令により定められているわけではなく、予納申出書に予納の目的となった国税の確定予定日を記載しなければならないとする根拠もないところ、本件予納申出書についても、法令の根拠により記載事項が定められた書面ではなく、実務上の取扱いにより便宜的に作成されたもの」である旨を主張しているとおり、「予納申出書」の作成と延滞税の差し止めによる法的根拠が法令によって裏付けられたものではないことにある。

(2) 判決の示す立証責任の所在

通則法 59 条 1 項は、「納税者は…その還付を請求することができない。」と規定していることから、納税者における自発的な予納を念頭に置いていると解することができる。

同項 2 号に規定する「最近において納付すべき税額」は、国税通則法基本通達第 59 条関係（国税の予納額の還付の特例）において、「おおむね 6 月以内をいうもの」とされている。

当該「おおむね 6 月以内」は、「予納の利用について」のチラシにおいても明記され、納税者に説明されるものであるが、本判決における原告が主張する通り、反則調査期間は一般的に 1 年以上に長引く場合も少なくなく、予納申出書の提出時点で当該期間を納税者側において判断することは困難な可能性もある。

この点において裁判所は、「被告において、おおむね 6 か月以内の最近において更正により納付すべき税額の確定することが本件予納時に確実であったことの主張立証がされる必要がある」とした。

すなわち、課税庁が増額更正や修正申告等の時期、税額を納税者に対して明確に示し、これをもって納税者が制度趣旨を理解し、自らの判断としての「予納申出書」の作成及び申出を行うことによって、通則法 59 条 1 項 2 号の予納に該当することになるものと解される。

しかし一方で、納税者と課税庁の事実認定や法解釈のあり方が、税額の多寡を巡って鋭角に対立する可能性のある反則調査等の場面において、納税者と課税庁が認識を予納の申出に向けて調和させることができるのかという問題がある。

このような問題についても、予納制度に明確な法的根拠が存在しないことによって、法律に沿った判断を困難にしているものと考えられる。

(3) 予納の効果と法律的な裏付けのない予納制度についての問題点

実務上、課税庁が懲憑を行う「予納の利用について」のチラシは通則法 59 条 1 項 2 号及び国税通則法基本通達を引用していることから、当該予納が 59 条 1 項 2 号を想定して行わ

れるものであることは推認できる。

しかし、本来納税者が訴訟をした場合の規範として重要な機能を持つ手続法において、通則法 59 条 1 項 2 号の規定自体に、予納に関する定義が明確化されていない。

通則法 59 条 1 項 2 号は、納税義務が既に確定している場合や、近い将来に納税義務が確定することが確実である場合に、納期前の納付であっても適正収入と認めるという趣旨であることは前述のとおりである。しかし、予納の効果として、適正収入として認められることのほかに、課税庁側には滞納の未然防止や修正申告の意思の確認といった効果をもたらし、納税者側には延滞税の差し止めという効果がある。

課税庁側における滞納の未然防止や修正申告の意思の確認は、課税庁から説明を受けない限り納税者は知ることはできない。さらに、延滞税の差し止めといった効果を捉えると、課税庁からの嫌疑を認める者については、自発的な「予納申出書」に伴う予納によって延滞税を止めることができるが、その嫌疑について争う場合には、結果、調査が長引く上に、増額更正等がされた場合には多額の延滞税が課されるといった不利益が生じることも指摘できる。

すなわち、「予納申出書」作成の根拠規定が明確に法文化されていない以上、予納制度が納税者及び課税庁の双方にいかなる効果をもたらすものか、納税者が法律を規範として事前に知ることができないし、納税者が事前に予納制度を正確に把握し、納税者から自発的な「予納申出書」の作成と提出を行うことは非常に困難であるといえる。

裁判所は、通則法 59 条 1 項 2 号は広くとらえるべきではなく、沿革や法律の規定ぶりを総合的に勘案して、徴税の便宜からも限定的に解することが妥当としている。

しかし、予納制度自体の効果が明確に法文化されていないため、予納制度に関わる徴税の便宜、延滞税の差し止め等の複数の効果が混同されて議論される結果をもたらしている。このような状況は、反則調査等における納税者の権利が法律的に確保できない状況であるといえ、課税庁の恣意的な予納の勧奨が行われる等の危険性を包含したままであるといえる。

5 結論

本判決は、通則法 59 条 1 項各号についてその創設の沿革から法律の趣旨を明確にし、各号以外に適法な予納は認められないことを示した。

さらに同項 2 号の意義については、「単に、査察に伴う予納の態憑に応じて国税局が定めた様式に則った予納申出書の提出がされたというだけでは足りず、その納付の当時における状況に照らし、税額も含めて近い将来に納税義務の確定することが確実であると認められる国税として納付の申出がされたものといえることが必要である」としたことで、これまで納税者における滞納の未然防止等を目的として課税庁から行われてきた予納の態憑に一定の再認識を促す結果になるものと考えられる。

しかし、法律の適用は、納税者への適正な認識が必要となるのであり、予納に関する適正な取り扱いとは法的整備に求められるべきである。

すなわち、租税法律主義における手続保障の原則は「租税の賦課・徴収は公権力の行使であるから、それは適正な手続で行われなければならない、またそれに対する争訟は公正な手続で解決されなければならない」⁶という原則であり、「租税法の立法はもとより解釈・適用上、最も尊重されるべき租税法の基本原則である」⁷。

そして、平成 23 年通則法改正や、平成 24 年 6 月に公布された行政不服審査法の抜本的な改正により、租税争訟手続は大幅に見直されており、租税手続法における納税者の権利は法律的に保障される方向へ大きく変遷を遂げているといえ、手続法重視の傾向は顕著になっている。

手続法において、制度が納税者の税額の多寡に影響を及ぼす場合には、より明確な立法が不可欠であると同時に、公平な適用が求められるべきであると考えられる。

【参考法令】

国税通則法

(還付)

第五十六条 国税局長、税務署長又は税関長は、還付金又は国税に係る過誤納金（以下「還付金等」という。）があるときは、遅滞なく、金銭で還付しなければならない。

(充当)

第五十七条 国税局長、税務署長又は税関長は、還付金等がある場合において、その還付を受けるべき者につき納付すべきこととなつている国税（その納める義務が信託財産責任負担債務である国税に係る還付金等である場合にはその納める義務が当該信託財産責任負担債務である国税に限るものとし、その納める義務が信託財産責任負担債務である国税に係る還付金等でない場合にはその納める義務が信託財産限定責任負担債務である国税以外の国税に限る。）があるときは、前条第一項の規定による還付に代えて、還付金等をその国税に充当しなければならない。この場合において、その国税のうちに延滞税又は利子税があるときは、その還付金等は、まず延滞税又は利子税の計算の基礎となる国税に充当しなければならない。

2 前項の規定による充当があつた場合には、政令で定める充当をするのに適することとなつた時に、その充当をした還付金等に相当する額の国税の納付があつたものとみなす。

3 国税局長、税務署長又は税関長は、第一項の規定による充当をしたときは、その旨をその充当に係る国税を納付すべき者に通知しなければならない。

(国税の予納額の還付の特例)

第五十九条 納税者は、次に掲げる国税として納付する旨を税務署長に申し出て納付した金額があるときは、その還付を請求することができない。

一 納付すべき税額の確定した国税で、その納期が到来していないもの

⁶ 金子宏『租税法【第 22 版】』83 頁（弘文堂、2017 年）。

⁷ 増田英敏「租税法律主義と手続保障—課税処分の適法性の要件としての理由附記の問題を中心に」税経通信 70 巻 1 号 197 頁（2015 年）。

二 最近において納付すべき税額の確定することが确实であると認められる国税

2 前項の規定に該当する納付があつた場合において、その納付に係る国税の全部又は一部につき国税に関する法律の改正その他の理由によりその納付の必要がないこととなつたときは、その時に国税に係る過誤納があつたものとみなして、前三条の規定を適用する。

国税通則法施行令

(還付金等の充当適状)

第二十三条 法第五十七条第二項(還付金等の充当の効果)に規定する政令で定める充当をするのに適することとなつた時は、充当に係る国税の法定納期限(次の各号に掲げる国税(延滞税及び利子税を除く。))については、当該各号に定める時とし、その国税に係る延滞税及び利子税については、その納付又は徴収の基因となつた国税に係る当該各号に定める時とする。)と還付金等(法第五十六条第一項(還付)に規定する還付金等をいう。以下同じ。)が生じた時(還付加算金については、その計算の基礎となつた還付金等が生じた時)とのいずれか遅い時とする。ただし、法第十一条(災害等による期限の延長)の規定による法第三十七条第一項(督促)に規定する納期限の延長、法第四十六条第一項(災害による納税の猶予)の規定による納税の猶予又は所得税法若しくは相続税法の規定による延納に係る国税につき、当該延長、猶予又は延納の申請又は届出があつた日(当該延長につき申請を要しないときは、当該延長の基因となる理由が生じた日)以後に生じた還付金等を充当するときは、当該延長、猶予又は延納に係る期限と当該還付金等が生じた時とのいずれか遅い日とする。