

判例評釈

消費税の課税事業者を装って不正還付申告をした場合の重加算税の 賦課決定の是非について

平成 16 年 9 月 29 日大阪高裁判決（平成 15 年（行コ）第 66 号賦課決定処分取消請求控
訴事件・確定）

（一審・平成 15 年 7 月 10 日京都地裁判決）

税務大学校長
花角和男
税務大学副校長
小林幹雄

1. 事実等の概要

イ. 課税処分等の経緯

本事件は、被控訴人（一審原告）Xが、平成7年7月1日から同年9月30日までの消費税の課税期間（以下「本件課税期間」という。）内に行った米国に所在する2法人への電子機器等の輸出取引（以下「本件輸出取引」という。）に係る消費税の仕入税額控除に係る控除不足額があるとして、平成8年7月1日付で提出した消費税の確定申告書（以下「本件還付申告書」といい、本件還付申告書の提出行為を「本件還付申告」という。）について、本件輸出取引は、Xにより行われたものではないのであるから、Xに対する控除不足還付税額はなしとして、控訴人（一審被告）税務署長Yがした平成11年6月24日付更正処分（以下「本件更正処分」という。）及び重加算税賦課決定処分（以下「本件賦課決定処分」という。）に対して、Xがこれらの処分の取消を求めて訴訟を提起したものであり、一審京都地裁判決は、本件更正処分は認容したものの、本件賦課決定処分は取消したところ、Yにおいて控訴に及んだものである。

ロ. 事実の概要

Xは、本件還付申告書の提出に先立って、平成7年9月12日に、X名義で「個人事業の開廃業の届出書（平成7年1月1日開業）」「消費税課税事業者選択届出書（適用開始課税期間は平成7年1月1日から同年12月31日まで）及び「消費税課税期間特例選択届出書」（適用開始日を平成7年7月1日に短縮）をYに提出した。

平成8年3月18日に、Yに対してX名義の所得税の確定申告書（事業所得の金額0円、給与所得の金額150万円）が提出されるとともに、消費税の確定申告書（平成7年1月1日から同年12月31日までの課税期間の課税標準額を0円、課税標準額に対する消費税額を0円、控除対象仕入税額を218万5888円、控除税額を218万5888円とする。以下「当初還付申告書」という。）も提出された。なお、

当初還付申告書には課税期間の記載誤りがあるとして、平成8年7月1日に、X名義で、Yに対して、「取下げ（撤回）届出書」が提出されるとともに、本件還付申告書（課税期間を平成7年7月1日から同年9月30日までとし、課税標準額、消費税額及び控除対象仕入税額等の記載は当初還付申告書と同じ。）が提出された。

Yは、平成8年8月30日に本件還付申告書に記載された控除不足額に相当する消費税の還付金218万5888円に還付加算金1万3000円を加算した219万8888円をX名義のS銀行E支店の普通預金口座に振込み、送金をした。

Yは、本件輸出取引はXによるものではなく、訴外法人I社によるものであると判断し、本件課税期間において、Xには消費税控除対象仕入税額はないとして、平成11年6月24日付でXに対し控除仕入税額及び控除不足還付税額がいずれも0円である旨の本件更正処分及び重加算税の額が76万3000円である旨の本件賦課決定処分をした。

2. 争点及び当事者の主張

（1）本件更正処分は適法か（具体的には、本件還付申告はXがしたもので、本件輸出取引はXがしたものでないか否か。）（争点（1））

争点（1）に関し、Yは、本件輸出取引はI社がしたものであるのに、Xの取引と仮装して本件還付申告を行ったものであるから、YがXに対して行った本件更正処分は適法であると主張したのに対し、Xは、本件還付申告はI社の従業員であるXがその使用者としてしたにすぎず（単に代表者に名義を貸しただけである。）、仮にXが申告したとすれば、本件輸出取引はXの個人事業として行われたものであるから、本件更正処分は違法であると主張した。

（2）本件賦課決定処分は適法か（争点（2））

イ. Yの主張

(主張A)

Xは、I社の代表者のUの依頼により、Uと通謀して、真実は、Xは同人の屋号でなんらの事業を行っていないにもかかわらず、同屋号で「個人事業の開廃業等の届出書」、「消費税課税事業者選択届出書」及び「消費税課税期間特例選択届出書」を提出するなどして、I社に帰属する本件輸出取引をXが行ったかのように仮装し、仮装したところに基づき、本件還付申告書を提出した。仮に、Xが直接仮装行為をしなかったとしても、Xは本件還付申告書等の作成の基礎となる資料の提示などについてUに一任し、これを受けてUが本件輸出取引をXがしたものと仮装したことは明らかであり、Uの行為はXの行為と同視すべきである。

(主張B)

国税通則法(以下、「通則法」という。)24条、28条2項、35条2項、65条1項及び68条1項によれば、Xは本件更正処分により「還付金の額に相当する税額の減少部分」の納税義務(通則法28条2項3号口、同法35条2項2号)を負う。還付金とは、「国税に関する法律の規定による国税の還付金(通則法2条6号)であり、消費税の場合も同様であるから、まさに税そのものである。したがって、還付申告書の記載内容に誤りがあった場合において、更正の対象となり得ることはもちろん、更正処分により減少した還付金(税)の返還義務はまさに納税義務であるから、還付金の返還義務を負う者は、個別税法上の納税義務を負わない者であっても、納税義務を負う者として、当然に通則法2条5号及び同法65条1項の「納税者」であると認められる。この点、無効な還付申告書に基づいて還付がされた場合には、国が当該還付金を取り戻すための手続きに係る租税法上の定めはないことから、民法上の不当利得ないし不法行為の規定によらざるを得ないが、本件還付申告書は、その主体がXであり、かつ、Xがその意思に基づいて行ったものであるから、有効で

あり、課税標準等又は税額等を是正するためには、更正によるべきことが定められており(通則法24条、28条)更正によって増減した国税の納付や還付についても、法に定められた規定によることとなり(通則法34条以下及び56条以下)民法の不当利得の規定が適用されるものではない。したがって、Xのように、消費税法に定められた本件課税期間の消費税の納税義務のない者が、控除不足の還付請求をした場合であっても、その者は法65条所定の当該「納税者」に当たる。

(主張C)

通則法68条1項は、隠ぺい、仮装の主体を納税者に限定しているにすぎず、隠ぺい、仮装の時点で納税義務者でなければならないとする時間的な先後関係まで要求していると解釈すべきではない。そして、納税者に対する行政上の制裁という同条1項の趣旨からすれば、実際に隠ぺい、仮装を行った者が、当該隠ぺい、仮装の後に納税義務を負うこととなった場合であっても、事実の隠ぺい又は不正な方法によって納税義務違反を行ったことに変わりはないのであるから、同条1項の要件を満たすと解すべきである。仮に、隠ぺい、仮装の時点で納税者であることが通則法68条1項の要件であると解したとしても、Xは、本件更正処分により還付金の減少部分の具体的納税義務を負うと理解され、還付申告の時点で、還付金の減少という更正を受ける可能性がある以上、申告時には還付金の減少部分について抽象的な納税義務を負っていると考えるべきである。したがって、Xは、申告時に納税者であり、かつ、申告の時点で本件還付申告書の提出等による仮装行為が認められるのであるから、通則法68条1項の要件を満たすことは明らかである。

ロ．Xの主張

(主張A)

Xは、本件還付申告により納税者として利益を享受するという認識はなく、単にUの従業員として本件還付申告をしたに過ぎない。

Xは、隠ぺい、仮装行為の意図を有していなかった。

(主張B)

Xは、本件還付申告の時点においては、本件課税期間の消費税の納税義務者ではなく、本件更正処分は、申告者の納税義務には無関係に不当利得関係を調整するものにすぎず、還付金の減少部分に対応する申告者側の納税義務は、そもそもあり得ないから、通則法 65 条 1 項の「当該納税者」には当たらない。したがって、Xに対し、過少申告加算税を課することはできず、この課税に代わる重加算税を課することもできない。

(主張C)

通則法 65 条 1 項は、過少申告加算税を課す場合として「期限内申告書(還付請求申告書を含む。)が提出された場合」と限定しているが、重加算税を課する要件を定める同法 68 条 1 項には、そのような場合に関する規定が存在しないから、還付請求申告の場合には、重加算税の規定を適用することはできない。仮に、同法 65 条 1 項の「当該納税者」には、更正処分により発生した特殊の納税義務を負う者を含むと解しても、同法 68 条 1 項の隠ぺい、仮装行為は、納税申告の前にされていないから、Xに重加算税を課することはできない。

3. 判決の要旨

(1) 争点(1)について

Xは、I社の従業員であり、その代表者であるUの指示に従って行動する必要があったことが窺えるが、本件各証拠に照らしても、Xが、Uから、本件還付申告等について何ら説明を受けることがなかったとは考えられず、むしろ、本件各証拠によれば、Xは、自己の意思に基づき、本件還付申告をしたものと認めるのが相当である。

また、本件各証拠によれば、輸出先であるE社からの購入注文書の注文請先はI社であること、本件輸出取引に係る売上代金がI

社名義の信用金庫の預金口座に振り込まれていること、本件輸出取引に伴う航空運賃等及び銀行手数料をI社が負担していること、Xが屋号を使用して所得税及び消費税の確定申告を行ったのは平成7年度分だけであること、そもそもX自身、Xの事業に本件輸出取引が帰属するか否かについて、当事者でないため不知という旨の陳述をしていること、以上からすれば、本件還付申告に係る本件輸出取引は、I社に帰属すると認めるのが相当である。

以上により、本件輸出取引は、Xによるものではないのに、Xが本件還付申告をしたものであり、本件課税期間において、Xについて、他に消費税法が定める課税要件事実があったとの主張・立証はないから、控除対象仕入税額0円、控除不足還付税額0円とする本件更正処分は適法であることが明らかである(一審京都地裁判決の引用を前提としている。)

(2) 争点(2)について

イ. 問題の所在

重加算税を定めた通則法 68 条 1 項は、同法 65 条 1 項の過少申告加算税の規定に該当する場合において、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき、納税申告書を提出したときは、重加算税を課すると規定し、同法 2 条 5 号は、「納税者」とは、国税に関する法律の規定により国税を納める義務がある者及び源泉徴収による国税を徴収して納付しなければならない者をいうと規定している。Xは、本件還付申告の時点においては、本件課税期間の消費税の課税要件を充足する者(納税義務者)ではない。このように、還付申告の時点で消費税の納税義務者でない者に対して、過少申告加算税が課せられるか否か、仮に課することができるとしても、更に同税に代えて、国税通則法 68 条 1 項所定の重加算税を課することができ

るかどうかかが問題となる。

ロ．納税義務の成立と税額の確定

申告納税方式の場合、一旦私人が自ら納税義務を負担するとして納税申告をしたならば、実体上の課税要件の充足を必要な前提条件とすることなく、同申告行為に租税債権に関する形成的効力が与えられ、税額の確定された具体的な納税義務が成立すると解すべきであるから、納税申告行為が無効でなく、有効に成立している以上、結果的に実体上の課税要件事実が発生しなかったというだけで、形成された納税義務者としての地位が否定されるものではないと解される。

ハ．本件還付申告の意義

本件還付申告書の提出は、認定・判断のとおりに、その主体がXであり、かつ、Xの意思に基づいて行われたものであることが明らかであるから、本件還付申告は無効ではなく、有効である。したがって、前記の申告納税方式の意義からすれば、本件還付申告の時点で、本件輸出取引について実体上の課税要件事実が発生していなくても、還付申告により、観念的・抽象的には、課税標準額に対する消費税額が0円、控除対象仕入税額及び控除不足還付税額が218万5888円の納税義務が生じているものというべきである。

そして、通則法上、有効な納税申告があった場合には、課税標準等又は税額等を是正するためには、更正によることが定められており、更正によって増減した国税の納付や還付についても、同法に定められた規定によることになる（通則法34条以下及び65条以下、同法28条、35条の規定は、還付請求者が現実に納税義務を負っているか否かを区別していない。）。したがって、本件の場合には、本件輸出取引がXに帰属するものでないことが判明したことにより、本件更正処分により、控除対象仕入税額及び控除不足還付税額が0円とされて、Xは、減少した還付金の返還義務を負うこととされたものである（なお、これに対し、納税申告自体が無効である場合

には、更正処分によることができず、国が当該還付金を取り戻すための手続に係る租税法上の定めはないことから、民法上の不当利得ないし不法行為の規定によらざるを得ないものと解される。）。ここでいう「還付金」とは、「各税法の規定により、納税者に特に付与された公法上の金銭請求権」であり、その実質は不当利得であるが、一定の納税額を前提とする以上、還付金自身、「国税」の性質を有するものであり、更正処分により減少した還付金の返還義務はまさに納税義務である。

以上によれば、Xは、本件還付申告の時点では、具体的な納税義務はないものの、還付金の額を確定する前提としての観念的・抽象的な納税義務はあり、これが本件更正処分により、還付金が減少されたことにより、納税義務が具体化したものというべきであるから、申告時点においても、Xは、納税義務を負っている、すなわち「納税者」として解して差し支えないものというべきであり、通則法2条5号及び65条1項の「納税者」に該当するものと認めるのが相当である。

なお、通則法15条13号において、過少申告加算税、不納付加算税、重加算税の成立時期が規定されており、同法施行令5条12号によれば、「還付請求申告書に係る過少申告加算税又は重加算税については、当該還付請求申告書の提出の時」と規定されていることから、還付申告に対し、過少申告加算税や重加算税を課することができることを前提にしているといえる。

(注) 本判決は、上記イないしハの外に「過少申告加算税の賦課要件について」、「隠ぺい、仮装について」及び「重加算税の賦課要件について」に関して判断を示しているが、省略する。

4．解説

本事件は、一審京都地裁判決において、Yがした更正処分及び重加算税の賦課決定処分のうち重加算税の賦課決定処分が取り消され

たことによりYが控訴におよんでいたものである。

この種事件においては、従来、通則法 65 条 1 項、35 条 2 項、28 条 2 項 3 号及び 19 条 4 項 3 号の各規定をみれば、納付すべき税額が増額される場合に限らず、還付金の額が更正処分又は修正申告の提出により減少する場合においても、その減少する部分の額について、過少申告加算税等の賦課決定の対象とされるとするのが裁判例であった(注1)。一審京都地裁判決は、これらの裁判例とは異なる判断を示したものであり、また、還付金につきいわゆる不正還付の申告があった場合において、当該申告が無効でない限り税務署長が更正処分及び重加算税の賦課決定処分をすることを課税実務上当然視していたことに一石を投じたものである。しかしながら、一審京都地裁判決は、一方で更正処分の適法性を是認しながら他方で重加算税の賦課決定を否定するという矛盾を抱えているとの指摘がされていたものである(注2)。

本控訴審判決は、結論においてこのような矛盾に応えたものであり、妥当な判決であると評価できるものであるが、消費税の還付金については、他の税目の還付金とは異なる特殊性があることから京都地裁判決のような判断が生じたものと思われ、本事件の提起した問題について以下に検討したい。

(1) 問題の所在

本控訴審判決が争点(2)において取り上げた「問題の所在」(上記3の判決の要旨(2)のイ)の中心的な論点は一審京都地裁判決の理由中の次の部分である。

「法(国税通則法のこと・筆者注・以下同じ)は、納税者について2条5号において、定義規定を置いており、「納税者」とは、国税に関する法律の規定により国税を納める義務がある者及び源泉徴収による国税を徴収して国に納付しなければならない者をいうと明確に規定している。そして、法56条1項所定の還付金の還付の法的性質は、実体法上、国

が保有すべき正当な理由がないため還付を要する利得の返還であって、国庫からの一種の不当利得の返還の性質を有することは明らかであって(金子宏・租税法・第7版補正版513頁)その還付金が更正によって減少した場合に、その部分について、申告者との関係で、常にその納税義務の増加があるわけではない。この点は、納付申告があった後に増額更正があった場合とは決定的に異なるというべきである。すなわち、還付申告による還付金が更正によって減少した場合には、確かに、申告者の納税義務が増加したことが判明したことを原因として不当利得関係の調整が生じるときがあるけれども、それだけでなく、申告者の納税義務には無関係に不当利得関係を調整しなければならないときもあるものというべきで、そのようなときにおいては、還付金の減額部分に対応する申告者側の納税義務は、そもそもあり得ないことになる。このような観点から、法の前記各規定をみると、申告者の納税義務が増加することが判明したことを理由として還付金の減額がされるときは、法28条2項3号口の「その更正前の還付金の額に相当する税額がその更正により減少するときは、その減少する部分の税額」という文言も、法35条2項の「に相当する国税の納税者」は、「その国税を」との文言も、法65条1項の「当該納税者に対し」との文言も、いずれも、そのまま妥当することは明らかであるけれども(ママ・筆者注)それとは異なり、申告者の納税義務には無関係に不当利得関係を調整しなければならないときにおいては、還付金の減額部分に対応する申告者側の納税義務は、そもそもいかなる意味でもあり得ないことになるから、このようなときまで法28条2項3号口、法35条2項、法65条1項の場合に含まれるものと解釈したのでは、これらの規定の前記各文言の意味は全く不可解というほかなくなってしまうといわなければならない。このようにみてくると、少なくとも、法65条1項の「当該納税者」には、このよ

うなときの還付申告者は、そもそも予定されていないと解釈せざるを得ないし、それこそが法2条5号の定義規定の内容に沿うものというべきである。」

通則法 65 条 1 項にいう「当該納税者」の「納税者」は同法 2 条 5 号に定義される「納税者」であるところ、同法 35 条 2 項は、同項 2 号に掲げる同法 28 条 2 項 3 号のイからハまで（口に「その更正前の還付金の額に相当する税額がその更正により減少するときは、その減少する部分の税額」が掲げられている。）に掲げる金額について、「次の各号に掲げる金額に相当する国税の納税者は、その国税を当該各号に掲げる日・・・までに国に納付しなければならない。」としている。一審京都地裁判決の骨子は、「申告者の納税義務には無関係に不当利得関係を調整しなければならないときにおいては、還付金の減額部分に対応する申告者側の納税義務は、そもそもいかなる意味でもあり得ないことになるから、このような場合に還付申告をしたときは、当該申告者は通則法 2 条 5 号にいう「納税者」には該当せず、したがって、少なくとも同法 65 条 1 項にいう「当該納税者」に該当しないというものである。ここで一審京都地裁判決が「少なくとも」としたのは、通則法 35 条 2 項にいう「納税者」にも該当しないとはいいきれなかったからと思われる。仮に、一審京都地裁判決が、X が通則法 35 条 2 項にいう「納税者」にもあたらないとするのであれば、同法 28 条により更正処分の対象にはなるけれど（通則法 24 条の規定ぶりによれば、更正処分の対象になる者は「納税申告書」を提出した者であり、「納税者」であることの要件に関する規定はない。）同法 35 条を前提とする爾後の徴収処分（通則法 37 条 1 項、同法 40 条）の対象とならないという結論に到ることとなる。すなわち、更正処分を是とし、通則法 35 条 2 項の適用がないとなると、更正処分によって確定した（国税）債権につき、税務署長は、還付金の減額部分の返還遅延に

対しては、滞納処分ができないことになる。しかしながら、このような場合において、民法上の不当利得の返還と同様に民事執行法上の手続によって返還を求めることとならざるを得ないような帰結は、およそ通則法が予定しているものと解することはできないであろう。また、延滞税の計算の始期として、消費税法 46 条 1 項による過大な還付金の還付を受ける納税申告書の提出がある場合において、「還付金の額が過大であったことにより納付すべきこととなった国税」については原則として当該納税申告書の提出のあった日の属する月の末日の翌日をその起算日とする旨が定められている（通則法 60 条 2 項、同法施行令 25 条 2 号）が、本事件のような場合において延滞税の納付義務が生じるのか、あるいは民事法定利率（年 5 分・民法 404 条）によるのかといった問題を惹起することとなる（一審京都地裁判決の論旨を敷衍すれば延滞税の納付義務は生じないと思われる。）一審京都地裁判決が本事件のような場合において、過少申告加算税等の賦課の場面のみ通則法の対象外とするのか否か判然としないが、「還付金」に係る当事者間の調整において通則法の適用除外となるか否か、すなわち民法上の不当利得の法理に従うことになるか否かについては、国税に関する法律全体の整合性が検討されるべきであろう。

（2）還付金と過誤納金

通則法 56 条 1 項は「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。」と規定している。このように、同項は「還付金」と「過誤納金」とを区分して規定している。

「還付金」とは、法 2 条 6 号において「国税に関する法律の規定による国税の還付金」をいうとされており、各税法において「還付金」とされているものがこれに該当することとなる（注 3）。そして、「還付金」について

は、各税法において還付金の還付手続等の規定がそれぞれ設けられている。「過誤納金」については、特に定義規定は設けられていないが、国税の債権債務関係において生ずる民法上の不当利得に相当するもので、「還付金」以外のものということになる(通則法上の「還付金等」(同法56条1項括弧書)に該当せず、民法上の不当利得として、例えば同法58条(還付加算金)及び同法74条(還付金等の消滅時効)の適用外となるものが国税の債権債務関係において例外的に発生し得るが、この点についてはここでは触れない。)。通則法等において、「過納金」については、法58条1項、4項及び5項に「過納金」となるものが掲げられている(その他過納金とされるものとして所得税法においては191条の「過納金」がある。。「過誤納金」は、「過納金」を含む概念であり、「過納金」とそれ以外のものに分けられるが、講学上、「過納金」と「誤納金」とに区別され、一般的には「過納金」とは、「還付金」以外のもので納付又は徴収のときには法律上の原因があったが、後に原因が消滅したことにより生じた不当利得であり、「誤納金」とは、納付又は徴収のときから法律上の原因がなかった不当利得であると理解されている(注4)。

このように、「還付金」が各税法上において各別に規定されているのは、各税法の性質や構造上等の特殊性から国に不当利得が発生することを予定せざるを得ない場合において、その特殊性に応じて、各税法ごとに各別に還付すべき金額、還付加算金の計算の起算日及びその他還付手続等の定めを置く必要性から出たものと思われる(注3)。

(3) 過大に還付金等を還付した場合の通則法上の取扱い

過大に還付金等を還付した場合の取戻しに関しては、通則法は「還付金」についてのみ規定を置いており、具体的には、同法28条2項は更正通知書に記載すべき事項として、「その更正前の還付金の額に相当する税額が

その更正により減少するときは、その減少する部分の税額(同項3号口)を掲げている(無申告の場合の決定処分(法25条)においても、決定通知書に課税標準等及び税額等を記載することとされており(同法28条3項)、この「税額等」には「還付金の額に相当する金額」が含まれることとなる(同法19条1項、同法2条6号ホ。)。また、通則法19条2項は修正申告書に記載すべき事項として「その申告前の還付金の額に相当する税額がその申告により減少するときは、その減少する部分の税額」(同項3号口)を掲げているところである。一方、「過誤納金」を過大に還付した場合の取戻しについては、特に規定を置いていない。このように、通則法は「還付金」を「過誤納金」とは明確に区分して、更正処分又は修正申告による過大な「還付金」の是正に関する規定を置いている。

「還付金」は、その確定手続きとして、課税庁による更正等の処分の場合(注5)のほかに、「過誤納金」とは異なり、納税者側からする「納税申告書」の提出による場合が予定されており、またそれが一般的である(注6)。そして、過大な還付を求める「納税申告書」の提出があった場合の是正措置として、課税庁による更正処分又は納税者側がする修正申告書の提出が求められることになるのであり、手続法的には矛盾のない一貫したものとなっている。

(4) 消費税の「還付金」の特殊性

「還付金」は納税者が納付した又は納付すべき国税が最終的に納付すべき金額を超える場合に、その超える額が還付されるものとして認識されるが、消費税については、例えば、輸出免税の適用がある場合には、仕入税額に係る控除すべき金額が課税標準額に対する消費税額を超える場合に還付金が生じ、この場合の「還付金」は自己が納付した又は納付すべき国税の還付を受けるものではないことになる(この点中間納付額の還付とは異なる。)。源泉徴収による国税以外の他の税目において

は、このようなことは予定されていないものであり、「還付金」発生の基となった国税の納税義務者と「還付金」の請求権者とは同一の者であることが予定されている(注7)。したがって、所得税や法人税などにおいては、納税申告書の提出があった場合に、当該申告書が無効であれば格別、そうでない場合は、当該申告書に記載された還付すべき税額が過大であったため、これを減額するための更正処分が行われた場合には、観念的には、還付のための納税申告書の提出により一旦減額された当該納税者の納付すべき税額が、改めて増額する処分が行われたということになる。

一審京都地裁判決の論旨によれば、結局のところ、過少申告加算税が課される場合としては、これらの場合と同様に、還付金を減額する更正処分が観念的には納付すべき税額を増額する処分であることに限定するものであるということになる。しかしながら、「法が消費税の納税義務を負わない者に対して同税の還付を認めたと同様、同じく同税の納税義務を負わない者に対して更正により、実質的には右還付金の返還であるところの減少した還付金に相当する同税額の納付を求めることは、法が当然に許容し、予定しているものと解すべきである。」(注1・福岡地裁判決)という捉え方もできるのであり、このような限定が成り立つ必然性はない。

なお、そもそも納税義務者でない者が適正でない「納税申告書」を提出したことにより過少申告加算税が課される場合として、源泉徴収の場合においても生じ得るものであることに注意する必要がある。たとえば、給与所得も含め全く所得のない者が、給与の支給を受けたものとして架空の源泉徴収票を納税申告書に添付して医療費控除等による源泉徴収税額の還付を求めた場合においても同様の問題が生ずる。一審京都地裁判決の論旨を敷衍すれば、課税庁は、このような場合においても、過少申告加算税を(したがって、重加算税も)課せられないこととなる。

(5) 過少申告加算税、無申告加算税及び重加算税の存在意義

申告納税制度の下においては、国税債務は納税者側がする申告によって確定するものであり、無申告を含めて適正な申告をしない者に対しては、なんらかの行政上の措置を図り、申告秩序を維持する必要がある。過少申告加算税、無申告加算税及びこれらに代わる重加算税(以下、まとめて「過少申告加算税等」という。)が課される所以である(注8)。

本控訴審判決が、「申告納税方式の場合、一旦私人が自ら納税義務を負担するとして納税申告をしたならば、実体上の課税要件の充足を必要前提条件とすることなく、同申告行為に租税債権関係に関する形成的効力が与えられ、税額の確定された具体的な納税義務が成立すると解すべきである」と判示しているように、申告内容が実体上の課税要件を充足している又はしていないといったことは申告行為自体の効力には関係ないのであり、実体的な課税要件を充足しない場合であっても、申告行為が無効でない限りは、当該申告により租税債権が確定するのである。このことは、納税者側が租税債権債務関係において債権者となる場合であっても同じであり、「還付金」の還付を求める「納税申告書」が提出された場合には、当該申告が無効でない限り、当該申告書によって納税者側の債権が確定することになる(本控訴審判決の表現を借りれば、「租税債権に関する形成的効力が与えられ、国に還付義務が生じることになる)のである。そして、適正でない納税申告書が提出された場合には、それが有効である限りは、更正処分又は修正申告書の提出により是正されなければならない。すなわち、私人の公法行為である納税申告書の提出により確定(形成)された還付金請求権の効力は、たとえ実体的要件を欠いていても、それが有効である限りは、更正処分又は修正申告によってしか消滅・変更できないのであり、これらの是正行為を前提としない民法上の不当利得返還請

求をすることが許されると解することはできない。そして、過少申告加算税等は、まさにこのような場合に課されるものであり、申告の前提となる税額や還付金が実体上存するか否かと関係させる必要はないのである。通則法 65 条 1 項が「期限内申告書(還付請求申告書を含む。・・・)が提出された場合・・・において、修正申告書の提出又は更正があったときは、当該納税者に対し、その修正申告又は更正に基づき第 35 条第 2 項・・・の規定により納付すべき税額に百分の十の割合を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課する。」と規定するとき、この「当該納税者」というまでもなく期限内申告書又は還付請求申告書を提出した者を指している。そして、実体上の課税要件や還付要件が充足されていない者であっても、これらの申告書を提出した者は、当該申告書が無効でない限り、「当該納税者」として同法 65 条 1 項の適用があると解されるのである。

前記(3)で述べたように、還付金等のうち、「納税申告書」の提出によりその額が確定されるのは「還付金」のみであり、したがって、当然のことながら通則法 28 条 2 項 3 号が「還付金等」でなく、「還付金」のみを掲げているのは、納税申告書の提出という行為が前提となっているからである。そして、過少申告加算税等が申告秩序維持を目的として課される行政上の措置であるとの趣旨を前提とすれば、通則法 65 条 1 項にいう「当該納税者」に本事件の X が含まれること自体はなんら「不可解」なことではない。

通則法 28 条 2 項 3 号口は「その更正前の還付金の額に相当する税額がその更正により減少するときは、その減少する部分の税額」を掲げ、この掲げられた金額がある者は「国税の納税者」とされているのである(同法 35 条 2 項 2 号)から、更正処分により還付金が減額され、当該減額された還付金に相当する税額を納付する義務のある者は、「国税通則法」という「国税に関する法律」の規定によ

り国税を納める義務がある者(通則法 2 条 5 号)ということになる(国税に関する法律に国税通則法も含まれることはいうまでもない)。また、これらの規定ばかりでなく、関係諸条文(注 9)は一貫して、文理上の整合性をもって、被控訴人 X のような者を「納税者」とであると、又はそのことを前提としているのである。そして、適正な申告をしない者に対する行政上の措置として過少申告加算税等が課されるとの趣旨を前提とすれば、このような文理上の解釈には合理性がある(注 10)のであり、結論において本控訴審判決が 3 「判決の要旨」の(2)の八「本件還付申告の意義」に示しているとおりでということになる。

なお、この点につき(注 1)に掲げる水戸地裁判決は「・・・過少申告加算税は、申告納税方式による国税の確定手続きにおいて、適正な申告をしない納税者に対して一定の制裁を加え、その申告秩序の維持を図ろうとするものであり、国税通則法が、過少な税額を申告する場合(納付申告)に限らず、過大な還付金(還付金の額に相当する税額)を申告する場合(還付申告)にも、過少申告加算税を賦課する趣旨であることは前記のとおりである。このように、納付申告・還付申告の区別なく、同法がこれらを過少申告加算税の対象としていることは、申告書に過誤がある点において、納付申告と還付申告との間に質的な差を認めていないということである・・・」と判示しているところである。

(6) 終わりに

過誤納金は、いずれも、実体法上、国又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(注 11)ものの、「還付金」は各税法において、還付金の確定、還付金請求権者、還付加算金の計算等について、各税法ごとに各税の性質・構造に従い規定せられている。そして、納税申告書の提出に基づき確定した「還付金」が過大であった場合には、通常の

納付すべき税額が確定される場合と同様に、更正処分又は修正申告書の提出により減額されることになる。前述したように、私人の公法行為である納税申告書の提出により確定した還付金請求権の効力は、更正処分又は修正申告書の提出によってしか消滅・変更できないのであるから、これらの処分又は行為を前提としない民法上の不当利得返還請求ができると解することはできないのであって、納税申告書の提出によって確定した「還付金」に関しては、専ら国税に関する法律により調整がされることが予定されていると解すべきであり、一審京都地裁判決にいう「申告者の納税義務には無関係に不当利得を調整しなければならぬとき」自体が予定されていないと解すべきである。

(注1)

平成7年9月27日 福岡地裁判決 平成6年(行ウ)第27号更正処分等取消請求事件(税務訴訟資料第213号p728以下)

平成8年7月17日 福岡高裁判決 平成7年(行コ)第17号更正処分等取消請求事件(同上控訴審)(税務訴訟資料220号p175以下)

平成8年2月28日 水戸地裁判決 平成5年(行ウ)第20号過少申告加算税賦課決定処分取消請求事件(訟務月報43巻5号p1376以下)

平成9年6月30日 東京高裁判決 平成8年(行コ)第26号過少申告加算税賦課決定処分取消請求事件(同上控訴審・確定)(税務訴訟資料223号p1290以下)

平成15年3月5日 さいたま地裁判決 平成13年(行ウ)第26号消費税及び地方消費税の更正通知書並びに加算税の賦課決定通知書の無効確認及び一部取消請求事件(未公刊)

平成15年9月16日 東京高裁判決 平成15年(行コ)第98号消費税及び地方消費税の更正通知書並びに加算税の賦課決定通知書の無効確認等及び一部取消請求控訴事件(未公刊)

* 上記裁判例は、いずれも消費税の「還付金」

をめぐるものであり、今後も消費税の「還付金」についてはこの種の争訟の発生が予想されるところである。

(注2)

品川芳宣 「事業者を装って消費税の不正還付をした場合の重加算税の賦課要件」(TKC税研情報2004・4、60頁以下)

(注3)

各税法において「還付金」とされているものは次のとおりである。これらの還付金に共通していることは、過誤納金とされるものとは異なり、「還付金」は、各税の特質・構造により衡平を図る観点から、予定的、概算的、前払的に納付を求めた国税を最終的に調整する必要から生じるもの又は個別消費税にみられるように後発的事由により生じるもので、その発生が、一般的に予定されているものであること、大量回帰的であること及び納税者側の申告によらざるを得ないものが多いことが特徴といえよう。しかし、これら還付金の発生・確定・消滅といった過程において、租税債権と同様の画一的な手続を定め、還付金における当事者間の関係調整が国税債権と同様に画一的かつ簡便・迅速に行われることが予定されていると解することができるのである。その意味では、「還付金」は実質的には不当利得であるとしても、手続法上では「国税」と同様に扱われることについては合理性があるのであり、そのようなものとして国税通則法各関係条文は首尾一貫したものとなっている。

所得税法

- a. 源泉徴収税額及び外国税額の還付金(所得税法138条1項)
- b. 予納税額の還付(同139条1項)
- c. 純損失の繰戻還付(同140条1項、同141条1項)
- d. 更正又は決定による源泉徴収税額及び外国税額の還付(同159条1項)
- e. 更正又は決定による予納税額の還付(同160条1項)
- f. 退職所得の選択課税による還付(同173

- 条1項)
- 法人税法
 - a. 所得税額及び外国税額の還付(法人税法78条1項、同81条の29第1項、同82条の13第1項)
 - b. 中間納付額の還付(同79条1項、同81条の30第1項、同82条の14第1項)
 - c. 欠損金の繰戻還付(同80条1項、同81条の31第1項、同82条の15第1項)
 - d. 清算中の所得税額の還付(同109条1項)
 - e. 清算中の予納額の還付(同110条1項)
 - f. 継続等の場合の所得税額及外国税額の還付
 - g. 確定申告又は連結確定申告に係る更正による所得税額等の還付(同133条1項)
 - h. 確定申告又は連結確定申告に係る更正又は決定による中間納付額の還付(同134条1項、2項)
 - i. 仮装経理に基づく過大申告の場合の更正に伴う法人税額の還付(同134条の2第1項)
 - j. 特定信託の確定申告に係る更正による所得税額等の還付(同134条の3第1項)
 - k. 特定信託の確定申告に係る更正又は決定による中間納付額の還付(同134条の4第1項、第2項)
 - l. 清算確定申告に係る更正による所得税額の還付(同135条1項)
 - m. 清算確定申告に係る更正又は決定による清算中の予納額の還付(同136条1項、2項)
 - n. 継続等の場合の更正による所得税額等の還付(同137条1項)
- 相続税法
 - a. 相続時清算課税に係る贈与税額の還付(相続税法33条の2第1項、第4項、第5項)
- 消費税法
 - a. 仕入れに係る消費税額の控除不足額の還付(消費税法52条1項)
 - b. 中間納付額の控除不足額の還付(同53条1項)
 - c. 確定申告等に係る更正による仕入れに係る消費税額の控除不足額の還付(同54条1項)
 - d. 確定申告等に係る更正又は決定による中間納付額の控除不足額の還付(同55条1項、2項)
- 酒税法
 - a. 戻入れの場合の酒税額の控除等の控除不足額の還付(酒税法30条4項、5項)
- たばこ税法
 - a. 課税済の輸入製造たばこの輸出又は廃棄の場合のたばこ税の還付(たばこ税法15条1項)
 - * この還付される金額については、たばこ税法に「還付金」との文言が使用されていないが、国税通則法2条6号括弧書にいう「還付金」が国税に関する法律上において還付するとの規定があるものをいうのであれば、この還付されるべき金額も還付金となる。ただし、この還付される金額は、「納税申告書」の提出ではなく、申請書の提出によって請求される(たばこ税法15条2項)。
 - b. 戻入れの場合のたばこ税の控除等の控除不足額の還付(たばこ税法16条4項、5項)
- 揮発油税法
 - a. もどし入れの場合の揮発油税の控除等の控除不足額の還付(揮発油税法17条3項、4項)
- 地方道路税法
 - a. 戻入れの場合の地方道路税の控除等の控除不足額の還付(地方道路税法9条1項)
- 石油ガス税法
 - a. 戻入れの場合の石油ガス税の控除等の控除不足額の還付(石油ガス税法15条4項、5項)
- 石油石炭税法
 - a. 戻入れの場合の石油石炭税の控除等控除不足額の還付(石油石炭税法12条3項、4項)
- その他
 - 上記 ないし 以外に、「災害被害者に対する

租税の減免、徴収猶予等に関する法律」、「租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例に関する法律」及び「輸入品に対する内国消費税の徴収等に関する法律」において還付に関する定めがある。なお、登録免許税法、自動車重量税法及び印紙税法には還付金に関する定めはない（過誤納金はある。）

（注4）

還付金、過誤納金の区分に関して、

金子 宏「租税法・第九版増補版」p605 以下
志場喜徳郎・荒井 勇・山下元利・茂串 俊
共編「国税通則法精解・平成 12 年改訂」p519
以下

武田昌輔監修「DHC コメントール国税通則法」p3041

（注5）

所得税法 159 条 1 項・2 項、160 条 1 項・2 項、
法人税法 133 条 1 項外、消費税法 54 条 1 項、55
条 1 項・2 項、相続税法 33 条の2 4 項・5 項

（注6）

申告納税制度の下においては、還付されるべき事由も基本的には納税者側でしか認識できないものであること及び還付金は大量回帰的かつ簡便・迅速に還付される必要があることを前提とすれば、「還付金」とされるものについて、納税者側による申告行為により確定されるという方式を採用することはやむを得ないものといわざるを得ない。そうであれば、当該申告による還付金の額が適正でない場合には、国税債権の確定手続と同じ平面上で取扱うことには合理性があるといえよう。

なお、所得税の純損失の繰戻還付及び法人税の欠損金の繰戻還付を受ける場合には、「納税申告書」の提出と同時に還付請求書の提出が還付の要件として定められている（所得税法 140 条 1 項、法人税法 80 条 1 項）。この還付請求書の提出が求められているのは、純損失又は欠損金を繰越すのか繰戻還付を受けるのかといった納税者側の選択に係る意思表示を要件とする必要性からでているものと解されるのであり、したがって、これらの場合には、納税申告書の提出

は還付金の額の確定において、必要条件ではあるが十分条件ではないということになる。

（注7）

第三者が納税義務を負う国税につき還付を受けられる場合として、この他には酒税法 30 条 4 項・5 項ほか個別消費税法に規定がある。

（注8）

過少申告加算税等が賦課される意義について、

金子 宏「租税法・第九版増補版」p597

志場喜徳郎・荒井 勇・山下元利・茂串 俊
共編「国税通則法精解・平成 12 年改訂」p635

（注9）

「還付金」を国税と捉えている関係条文としては以下のものがある。

通則法 19 条 4 項 3 号口には、修正申告書に

記載すべき事項として「その申告前の還付金の額に相当する税額がその申告により減少するときは、その減少する部分の税額」が掲げられている。

通則法 23 条 1 項 3 号には、更正の請求ができる事由の一つとして「・・・当該申告書に記載した還付金の額に相当する税額（当該税額に関し更正があった場合には、当該更正後の税額）が過少であるとき、又は当該申告書（当該申告書に関し更正があった場合には、更正通知書）に還付金の額に相当する税額の記載がなかったとき。」が掲げられている。

通則法 28 条 2 項 3 号口には、更正通知書に記載すべき事項として「その更正前の還付金の額に相当する税額がその更正により減少するときは、その減少する部分の税額」が掲げられている。

通則法 28 条 3 項は、決定通知書（同法 28 条 1 項）に記載すべき事項として「その決定に係る課税標準等及び税額等」を記載しなければならないとされるところ、「課税標準等又は税額等」のうち「税額等」には「還付金の額に相当する税額」が含まれている（同法 19 条 1 項、2 条 6 号ホ）。

通則法 35 条 2 項は「次の各号に掲げる金額に相当する国税の納税者は、その国税を当該

各号に掲げる日・・・までに国に納付しなければならない。」とし、同項1号には、「・・・修正申告書に記載した第19条第4項第3号(上記筆者注)・・・に掲げる金額・・・」が掲げられ、同項2号には、「更正通知書に記載された第28条第2項第3号イからハまで(上記筆者注)・・・に掲げる金額・・・」が掲げられている。

通則法37条1項は、「納税者がその国税を第35条・・・の納期限・・・までに完納しない場合には、税務署長は・・・その納税者に対し、督促状によりその納付を督促しなければならない。」としている。

通則法40条は、「税務署長は、第37条(督促)の規定による督促に係る国税がその督促状を発した日から起算して10日を経過した日までに完納されない場合、・・・には、・・・滞納処分を行う。」としている。

通則法65条1項は「期限内申告書(還付請求申告書を含む。第3項において同じ。)が提出された場合・・・において、修正申告書の提出又は更正があったときは、当該納税者に対し、その修正申告又は更正に基づき第35条第2項・・・の規定により納付すべき税額に百分の十の割合を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課する。」としている。また、同条4項は「第1項又は第2項に規定する納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちその修正申告又は更正前の税額(還付金の額に相当する税額を含む。)の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合には、これらの項に規定する納付すべき税額からその正当な理由があると認められる事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除して、これらの項の規定を適用する。」としている。

通則法施行令5条12号には、納税義務(国税を納付する義務)の成立時期の特例として同令「第26条(還付請求申告書)に規定する還付請求申告書に係る過少申告加算税又は重

加算税」は、「当該還付請求申告書の提出の時」を掲げている(本控訴審判決の理由中に取り上げられている。)

通則法施行令25条2号は、延滞税の計算の特例的な始期として、「消費税法第52条第1項の規定による還付金・・・の額が過大であったことにより納付すべきこととなった国税」については、「これらの還付金の還付に係る納税申告書提出の期限(当該納税申告書が、・・・提出期限の定めがない納税申告書であるときは、その提出があった日の属する月の末日(当該納税申告書が、消費税法第46条第1項・・・の規定による納税申告書で当該納税申告書に係る課税期間の末日の翌日から2月を経過する日前に提出されたものであるときは、当該2月を経過する日))」としている。

国税徴収法35条1項では、第二次納税義務の成立要件を判定する場合の法定納期限等として、「国税に関する法律の規定による国税の還付金の額に相当する税額を減少させる修正申告又は更正により納付すべき国税並びに当該国税に係る附帯税及び滞納処分費については、その還付の基因となった申告、更正又は決定があった日」を掲げている。

*これらの関係諸条文において「還付金の額に相当する税額」という表現を使用しているものがあるとおり、「還付金」そのものは「税」ではないものの、「還付金の額」が「税額」として各規定の適用があると解されることとなる。

(注10)

「還付金」の確定行為を納税者側の申告行為に一義的に委ねていることを前提とすれば、「納税申告書」の提出により確定される「還付金」について、当該申告行為についてもそれが適正になされるよう、適正でない申告に対し行政上の措置として過少申告加算税等を課すということは法解釈として合理性を有するものである。関係諸条文((注9)を参照)は、このような理解に立って初めて相互に矛盾のないものとなる

のであり、本件のような重加算税の賦課決定の是非においても、被控訴人を納税者として位置づけるとの文理上の解釈を覆す合理的根拠を見いだすことは困難である。

(注11)

租税法律関係における不当利得につき、
金子 宏「租税法・第九版増補版」p604
南 博方・岩崎政明「新版注釈民法」(18)事務管理・不当利得p531 以下