

## 判例評釈

### 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

最高裁平成 17 年 4 月 14 日第一小法廷判決（平成 13 年（行ヒ）第 25 号処分取消請求事件）

〔 控訴審・大阪高裁平成 12 年 10 月 24 日判決  
一 審・神戸地裁平成 12 年 3 月 28 日判決 〕

前税務大学校副校長

小 林 幹 雄

#### ◆INTRODUCTION◆

本稿は、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 項所定の登記機関に対する税務署長への還付通知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並びに還付通知の請求に対する登記機関の拒否通知の行政処分性を争点とする事件についての最高裁判決に対する評釈である。

最高裁は、税額の確定に特別の手続を要しない登録免許税においては、税額を過大に納付して登記等を受けた者は、登録免許税法 31 条 2 項所定の請求の手続によらなくても、国税通則法 56 条に基づき、過誤納金の還付を請求することができるとしたほか、登記機関の拒否通知は、登記等を受けた者に対して簡易迅速に還付を受けることができる手続上の地位を否定する法的効果を有するものとして行政処分に当たると判示している。

これに対して、筆者は、自動確定の国税といっても、過誤納金の存否等の認定の観点から、①登録免許税及び自動車重量税と②その他の税目とに区分して考察するべきであり、自動確定の国税であることをもって一律に税務署長に還付請求できるとすることは疑問であるとともに、還付加算金の計算上も問題があることを挙げて、本件判決に係る泉裁判官の反対意見への賛意を呈している。

傾聴に値する意見であり、本件判決の検討に当たって参考となるものと思われる。

（税大ジャーナル編集局）

## 目 次

|                        |     |
|------------------------|-----|
| 1. 事実等の概要 .....        | 102 |
| 2. 判決の内容 .....         | 102 |
| 3. 研究 .....            | 106 |
| (1) 反対意見「イ」について .....  | 106 |
| (2) 反対意見「ハ」について .....  | 110 |
| (3) 判決の理由「イ」について ..... | 112 |
| (4) 終わりに .....         | 113 |

**1. 事実等の概要**

(1) 被上告人 X (一審原告・個人) は、所有していた兵庫県 N 市所在の建物が阪神・淡路大震災により損壊したため、これを取壊し、新たに建物を新築し、これ(本件建物)につき平成 9 年 12 月 4 日、自分を登記名義人とする保存登記を申請し、登録免許税として本件建物の課税価格の 1000 分の 6 に相当する 72 万円余を納付した。上告人 Y (一審被告神戸地方法務局西宮支局登記官) は、同日、保存登記をした。

(2) 被上告人 X は、上告人 Y に対し、平成 10 年 3 月 4 日到達の書面で、登録免許税法 31 条 2 項に基づき、阪神・淡路大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律 37 条 1 項所定の登録免許税の免税措置が適用されることを理由に、所轄税務署長に対して登録免許税法 31 条 1 項の通知をすべき旨の請求をした。

(3) 上告人 Y は、被上告人 X に対し、平成 10 年 3 月 14 日到達の書面で、登録免許税の過誤納がなく、所轄事務所長に対して登録免許税法 31 条 1 項の通知をすることはできない旨の通知(本件拒否通知)をした。

(4) 控訴審での判決の概要は、次のとおりである。

イ X (被控訴人・附帯控訴人) の請求のうち、登記官が税務署長に対してする登録

免許税法 31 条 2 項に基づく同法同条 1 項の通知は、抗告訴訟の対象となる行政処分にあたらないとして、同通知の取消しを求める訴えは

却下された(一審判決どおり)。

ロ X の請求のうち、72 万円余の金員の支払を求める国に対する請求(当事者訴訟)については、本件に係る納付が法律上の原因を欠く過誤納金であるとは認められないとして、請求を棄却した。

**2. 判決の内容**

(1) 判決は、以下の理由によって、登録免許税法 31 条 2 項の申請に対する拒否通知は抗告訴訟の対象となる行政処分にあたるとして、当該通知に行政処分性はないとした原審(控訴審)の判断は法令の解釈適用を誤った違法があるとしたが、被上告人 X の国に対する還付請求については控訴審でこれを棄却する旨の判決が言い渡され、当該棄却部分は確定しているのであるから、Y には訴えの利益がなく、本件訴えを不適法とした原審の判断は、結論において是認することができるとして、原判決の取消しを求めた上告人 Y の本件上告は棄却された。

**(判決の理由)**

イ 「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續を要しないで確定する(国税通則法・・・15 条 2 項 14 号、3 項 6 号)。そこで、登録免許税の納税義務者は、過大に登録免許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、同法 56 条、74 条により 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(登録免許税法 31 条 6 項 4 号<sup>1</sup>参照。)、その還付がされないときは、還付金請求訴訟を提起することができ

る。

この点につき登録免許税法 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とする手続の排他性を定めるものであるということではできない。

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 74 条所定の還付金の消滅時効期間である 5 年間で経過する前に、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となり、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

で行う確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、更正を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でき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（国税通則法 23 条 1 項及び 2 項）。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に、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できるからである。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。

ちなみに、同法 70 条は、申告納税方式の国税について行うことがある更正、決定等について所定の場合に応じた期間制限を定めているのであり、更正については、偽りその他不正の行為により税額を免れたような場合を除くと、その更正に係る国税の法定申告期限から 3 年を経過した日以後においては、更正をすることができないこととしている（同条 1 項）。

以上のとおり、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続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ではできない。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しを受けなくても、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続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あたると解することはできないといわざるを得ない。」

ロ 「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のが相当である。そして、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あたると解するのが相当である。」

(2) この判断に対しては、「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取消請求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」とする泉徳治裁判官の反対意見があり、その内容は次のとおりである。

イ 「登録免許税については、納税義務は登記等の時に成立し、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、第三章で、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（旧不動産登記法（平成 16 年法律第 123 号による改正前のもの）49 条 9 号）。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長に対して審査請求を行うことができることとされており（登録免許税法 31 条 1 項 3 号参照）、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（国税通則法 115 条 1 項）。

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 年を経過する日までに、その旨を登記機関に申し出て、登記機関の認定を受けるべき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（国税通則法 115 条 1 項）。

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には、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。」

ロ 「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の 5 年間にわたり請求し得ることなく、1 年以内に限って請求し得ることによって、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。」

ハ 「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を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。」

ニ 「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続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続によるべきことを規定することとは、何ら矛盾することではな

い。」

ホ 「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(国税通則法 74 条 1 項)。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ときは、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、あくまでも登記機関の職権に基づく行為であって、登記等を受けた者が上記 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 項が規定する手続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(国税通則法 23 条 1 項)、税務署長等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(同法 70 条 2 項 1 号)という制度の中にもみることができるのである。」

ヘ 「もっとも、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、過誤納金の存在及びその額が登記機関の認定を待つまでもなく客観的に明白で、同条が定めた方法以外にその返還を請求することを許さないならば、納税義務者の利益を著しく害すると認められる特段の事情がある場合には、不当利得として返還の請求を認める余地もあるといえよう(最高裁昭和 43 年(オ)第 314 号同 49 年 3 月 8 日第二小法廷判決・民集 28 巻 2 号 186 頁、最高裁昭和 52 年(オ)第 987 号同 53 年 3 月 16 日第一小法廷判決・判例時報 884 号 43 頁、最高裁昭和 38 年(オ)第 499 号同 39 年 10 月 22 日第一小法廷判決・民集 18 巻 8 号 1762 頁)。しかし、本件では、このような特段の事情はなく、被上告人は、登録免許税法 31 条 2 項所定の請求を行って、本件拒否通知の取消しを請求しているのであるから、取消請求に理由があるか否かを判断すれば足りるのである。」

ト 「以上のとおり、被上告人の本件拒否通知取消請求の訴えは適法であり、訴えの利益も存するというべきであるが、原審の確定した事実によれば、取消請求は理由がないことが明らか

であるので、同訴えに関する部分について、原判決を破棄し、第一審判決を取り消して、被上告人の取消請求を棄却すべきであると考える。」

### 3. 研究

本件は、登録免許税法（以下、単に「法」という。）31条2項が定める登記機関から税務署長への登録免許税の過誤納金の額の通知（同条1項）をすべき旨の納税義務者からの請求に対して、登記機関が当該通知をすることを拒否する回答（納税義務者への通知）が抗告訴訟の対象となる行政庁の処分に該当するかどうか为主に争われた事件である。控訴審大阪高裁は、この請求は登記機関が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く、この請求を拒否する登記機関の回答は、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、相手方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せず、したがって、この回答に係る通知処分の取消請求に対して訴訟要件を充足していないものとして、納税者側の請求を却下したものである（一審同様）。これに対して、登記機関側は（却下によって結果的には勝訴であるものの）この判決を不服として、登記機関のした拒否通知の行政処分性がないとした原判決には、法31条1項、2項、国税通則法56条、58条の解釈に関する重要な事項についての判断を誤ったものであり、右誤りが原判決の結論に影響を及ぼすことは明らかであるとして、原判決の取消しを求めて上告受理申立てに至ったものである。

本件の中心的問題はこの行政処分性の有無にあるが、本稿は、泉徳治裁判官の反対意見を敷衍しつつ、法31条2項に規定する請求の制限期間徒過後の過誤納金の還付請求の可否の問題を中心に検討したい。それは、本判決によれば、登録免許税の納税義務者は、法31条2項に規定する1年の制限期間を超えて税務署長に対して登録免許税の過誤納金の還付を求めることができるということになる（本判決では具体的に国の誰に還付請求をすべきなのか明らかではないが、過誤納金の還付請求は国税収納金整理資金に関する法律（10条1項）及び国税収納金整

理資金事務取扱規則（同法の省令4条）によれば、過誤納金の還付金等の支払権限を有する（支払決定をする）税務署長等の国税資金支払命令官に対して行うことになる。）が、このような判断を前提にした場合には、税務署長の行為規範としての租税法の解釈として解消されない問題が残ることになると思われるからである。

#### (1) 反対意見「イ」について

イ 本判決は、「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續を要しないで確定する……。そこで、登録免許税の納税義務者は、過大に登録免許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、同法56条、74条により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……。その還付がされないときは、還付金請求訴訟を提起することができる。」としている。いわゆる自動確定の租税といわれるものには、登録免許税のほか、自動車重量税、印紙納付による印紙税、源泉徴収に係る所得税及び予定納税に係る所得税（所得税法104条1項）がある（更に、延滞税及び利子税も自動確定である。）。これらの租税は、納税義務者による申告や税務署長による更正又は決定（国税通則法25条）などといった租税債権の確定行為を要しないで、法律に規定する一定の事実が生じることにより租税債権の額が自動的に確定することからこのようにいわれている。これは、「これらの租税は、その性質上、課税標準の金額または数量が明らかであり、税額の算定も極めて容易であるため、特別の手續が必要とされない」（金子 宏「租税法」第11版656頁弘文堂）からであると理解されているところである。したがって、納税義務が成立するとともに税額が確定していることから、不動産登記に係る登録免許税の場合には原則として納税義務が生じる登記の時に既に過大に納付された登録免許税の額はその過大な部分について過誤納金となっていることになる。「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……があるときは、遅滞なく、金銭で還付しなければならない。」（国税通則法56条1項）から、過誤納金や還付金がある場合には、これら税務署長等は還付をする

義務を有し、納税義務者は還付請求権を有することとなる（もっとも、還付金については、原則として納税申告書の提出や更正処分等によって確定するものであり、還付金の還付義務は別段の定めがない限りこれら確定行為がなされるまでは生じないこととなる。）。本判決は以上のことを前提としたものである。

ロ　ところで、自動確定の租税であるといっても、課税物件に税額の値札がつけられているわけではなく、課税物件の存否、課税標準及び税額について当事者間で認識が異なる場合が生じることが避けられない。泉徳治裁判官が、その反対意見「イ」の冒頭で指摘しているところである。たとえば、法 26 条は「登記機関は、・・・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いとき、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。」（同条 1 項）とし、「前項の通知を受けた者は、・・・遅滞なく、当該通知を受けた登録免許税の額と当該登記等の申請書に記載された登録免許税の額との差額に相当する登録免許税を国に納付し、その納付に係る領収証書を当該通知に係る登記官署等に提出しなければならない。」（同条 2 項）としているように、当事者間において税額の認識が相異することがあることを前提として、そのような場合には、登記等を受ける者は登記機関が調査したところにより認定（確定ではない。）した登録免許税の額（正確には国税通則法 59 条 1 項 2 号に掲げる予納額と解される<sup>2</sup>。）を納付する義務を負うことになるのである。この登記機関により認定された登録免許税の額を納付しない場合には、不動産登記手続においては、登記申請が却下され（旧不動産登記法 49 条 9 号）<sup>3</sup>、すでに不動産登記がなされている場合には、登記機関は所轄税務署長に対して納付不足額を通知し（法 28 条 1 項）、この通知を受けた税務署長は納税の告知のうえ登録免許税を徴収することとなる（法 29 条 1 項・国税通則法 36 条 1 項 4 号、したがって、最終的には国税徴収法による滞納処分の対象になる。）。

一方で、登録免許税法上、課税物件の存否、課税標準の額・数量及び税額（以下、「過誤納金の存否等」という。）の認定は専ら登記機関に権限が付与されており<sup>4</sup>、税務署長についてはこれら認定に関する規定は置かれていない。また、登録免許税については、税務署長又はその所部係官に対して質問検査権は与えられておらず、法の構成は、登記機関が登録免許税の税額の認定を専らにし、税務署長が登記機関からの通知を受けて徴収を行う建前となっている。このように、税務署長は登録免許税については、税額等を認定する権限を有しないものということになり、登録免許税法のこのような構成の下において、納税義務者が当事者訴訟により税務署長に対して過誤納金の返還を求めることができるとした場合には、税務署長は過誤納金の存否等についてなんら判断する能力のないまま訴訟当事者とならざるを得ない事態となる。もっとも、過誤納金の返還請求訴訟においては、被告は国であることから、国としては、登録免許税の納税義務者が税務署長に対して直接過誤納金の還付請求ができるとした場合には、税務署長に過誤納の事実を確認する法的手段が与えられていないとしても、不動産登記の場合のように登記機関が国の機関である場合には、国としては過誤納金の存否等を確認できるのであるから、訴訟当事者となり得るとはいえよう。しかしながら、登記機関が国以外の、弁護士、税理士及び公認会計士の登録機関である日本弁護士会連合会、日本税理士会連合会及び日本公認会計士協会であるような場合においては、国に対する過誤納金の返還請求訴訟において国が当事者能力を欠くという事態に陥ることとなる。現実には生じ得ると思えないが、たとえば、改正前公認会計士法における会計士補が登録を受けようとして、公認会計士に係る登録免許税額 6 万円を納付し、会計士補の登録を受けた場合においては、会計士補の登録に係る登録免許税額 3 万円を超える 3 万円の額が過誤納金となるが、このような過誤納金の還付請求を受けた税務署長としては、請求者が会計士補であること及び会計士補として日本公認会計士協会に登録を受けていることを確認しなければ過誤納金の還付をすることはできないところ、このような確認に必要な法的手段はなんら与えられていないのであ

る。なお、登録免許税として納付した税額について直接税務署長に返還請求をすることができる例外的な場合があり、これについては次のハで述べる。

ハ 法 29 条 2 項には、税務署長が登録免許税の納付不足額があることを知ったときは、納付していない登録免許税の額を徴収する旨の規定が置かれている。これは、登録免許税に関して質問検査権等の登録免許税の税額等を確認する法的手段を有しない税務署長であっても登録免許税の納付不足額を知ったときは登録免許税額を徴収できることを定めたものであるが、自動確定の租税であることから、税額の確定行為がなくても納付すべき税額が確認されるような場合には税務署長は登録免許税の徴収義務が生じることとなる（したがって、納付すべき登録免許税額の確認は受動的・偶発的なものということになろう<sup>5)</sup>）。過誤納金の還付についてこのような規定はないが、国税通則法 56 条を前提とすれば、この法理は過誤納金の還付についても適用があると解されるのであって、税務署長は登録免許税について、過誤納金のあることを知ったときは当該過誤納金に相当する額の還付義務が生じると解されるのである。このことは実務においても、たとえば、登録免許税として現金納付をした者が、不動産登記を取りやめた場合等に、当該納付に係る領収証書（現物）を税務署長に提出して過誤納金の還付請求をしたときは、現物の領収証書の提出によって当該領収証書に係る登記がなされていないことは客観的に明らかであるからこれを還付することとしている（もっとも、この場合の納付した額はいまだ過誤納金でなく正確には国税通則法 59 条 1 項 1 号に掲げる予納額と解される<sup>6)</sup>）。このように、登記機関による認定を待たずに、税務署長において過誤納金の存否等が確認できる場合には、税務署長は当該過誤納金を還付する義務を負うと解することができ、本判決が登録免許税については自動確定の租税であるが故に登記等に係る過誤納金が税務署長において当然に還付されるべきであるという論旨はここにおいて合理性が見いだされるのである。しかしながら、前述したとおり、そうでない限りは、税務署長は登録免許税の過誤納金の還付請求がなされても、過誤納金の税額等を確認する手段がな

いのであって、たとえば、過大に納付した登録免許税に係る過誤納金の還付を税務署長に請求しても、税務署長は請求者の請求を鵜呑みにしてこれを還付することはできない（国税資金支払命令官である税務署長は、「その支払が、法令に違反することがないかどうかを調査し・・・て支払の決定をしなければならない」とされている（国税収納金整理資金に関する法律施行令 9 条）。）。事実行為として、登記機関に過誤納金の存否等について問い合わせ、この問い合わせに対して回答を得られた場合には、還付の是非を税務署長において確認することができないわけではないが、このことに関する手続規定はなく（あるのは法 31 条 1 項の通知である。）、登記機関はこの問い合わせに対する回答義務もないのである（事実行為として税務署長が過誤納金の存否等につき登記機関に問い合わせたところ登記機関が過誤納金の存否等を確認し、法 31 条 1 項による通知を税務署長にすることはあり得る。）。本判決は、法 31 条 1 項の規定の意義を「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ことを目的とする。」とし、同 2 項について「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。」と解しているが、登記機関を通じて過誤納金がある旨を申し出ることが税務署長に過誤納金の還付請求をすることと比較し、「円滑かつ簡便」で「簡易迅速」な手続であるということが、経験則からいえるのか否か、それが請求先の相異にすぎないとすれば疑問のあるところである。もっとも、判決の論旨に従って税務署長が過誤納金の返還ができるとした場合には、登録免許税の税額等を確認する法的手段を有しないことから事実行為として登記機関の協力を得てその確認を求めざるを得ないという税務署長の当事者能力の欠如を前提とすれば、税務署長への請求は迅速性に欠けるということはいえそうである（ただし、確認できる場合のみ）。また、このような税務署長の立場を前提として、過誤納金の返還請求訴訟の判決をもつ

て還付が可能であると仮定すれば（本判決はこのように解するほかはないと思われる。）、迅速性が著しく失われることとなるといえよう。しかし、過誤納金の還付につき法律上責任と権限を有する税務署長の当事者能力の欠如による還付不能の可能性を登録免許税法が予定していると解することはできないであろう。

ニ 登録免許税法上、税務署長に登録免許税の税額等に関する認定の権限が与えられていないのは、登記・登録といった行為が課税物件であるような登録免許税については、登記等を取扱う官署等が登録免許税の税額等を認定又は確認することが簡易迅速であること、したがって国税徴収上の社会的コストが低いことに由来しているものと思われるが、そのみではなく、これらの機関は、登記・登録に必要な実体的要件を満たすか否かを確認する必要があるものについては、要件となる事実の調査に関して調査権限が与えられ（たとえば、不動産登記に関しては旧不動産登記法 50 条 1 項<sup>7</sup>、弁護士登録に関しては、弁護士法 55 条 1 項など）、あるいは当然に知悉し又は容易に知り得ることを前提に、登録免許税の課税標準等の確認・認定を行う機関とされていると思われるのである。すなわち、法 26 条 1 項（課税標準及び税額の認定）が「登記機関は、・・・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。」としているが、税務署長にはこのような規定はなく、また、登録免許税法に質問検査に関する規定も置かれていない。このように、登録免許税については、税務署長の職権による登録免許税額等の認定又は過誤納金額等の認定は予定されていないと解されるのである。登録免許税が自動確定の租税であるといっても、値札がついているわけではなく、登録免許税については登記機関による課税標準等の認定といった行為（行政処分ではないと解される。）を介在させなければ納付・還付といった手続が機能しないことがあるのであるから、自動確定の租税であることのみ

をもって判決のような論旨を導くことは法解釈上も疑問があるところである。

ホ 以上のことは、自動確定といわれる国税であっても、その国税によって税額等の認定方法等が一律ではなく、それぞれの特質に従い納付・還付の手続が異なっていることにも現われているのである。自動確定といわれる税目としては、上述のとおり登録免許税のほか、自動車重量税、印紙納付による印紙税、源泉徴収による所得税及び予定納税に係る所得税（このほかに、延滞税と利子税があるが、ここでは割愛する。）がある。これらの、国税において、納付額の確認と納付すべき税額の認定の方法という観点でみると、次のように明確に二分することができる。

① 登録免許税と自動車重量税は、それぞれ登記機関と国土交通大臣等に納付の確認と納付すべき税額の認定の権限が与えられており、税務署長にはこれらの権限がない。そして、登録免許税法も自動車重量税法も税務署長又はその所部係官に対し質問検査権は付与されておらず、またこの点は登記機関又は国土交通大臣等においても同様である。ただし、登記機関については、たとえば、不動産登記については登記官に不動産登記法に定める質問検査権が与えられており（旧不動産登記法 50 条 1 項）、国土交通省の当該職員には道路運送車両法により質問検査権が与えられている（同法 100 条 2 項）ように、税法上の質問検査権はないものの登録免許税や自動車重量税の課税標準等の認定の前提となる登記等の要件や自動車検査証の交付等の要件となる事実の確認をする法的手段が与えられている。登記機関については、すべての登記機関がこれらの権限を有するわけではないが、いずれにしても、これらの国税については、その税額を認定・確認するための前提となる事実をよく知悉し又は調査する権限を有している機関が税額等の認定・確認機関となっており（かかる意味で泉徳治裁判官が反対意見の「イ」でいう「専門的行政機関」は、課税標準等の認定権を付与されるべき必然性を有しているのである。）、それゆえにこれらの税法においては質問検査権に関する規定を置いていないのである。納税義務者は、過大に自動車重量税を納付して自動車検査証の交付等を受けたときは、その日から 1 年

を経過する日までに国土交通大臣等に申出て証明書の交付を受けた上、過誤納金の還付を受けようとする場合には、当該証明書を税務署長に提出しなければならないとされている（自動車重量税法 16 条 1 項・3 項）が、この証明書の提出は登録免許税における登記機関から税務署長への法 31 条 2 項に基づく同条 1 項の通知と同様の機能を果たしている。また、国土交通大臣等は、過誤納金がある事実を知ったときは、納税義務者にその旨を通知しなければならないとされており（同法 16 条 2 項）、この場合に、過誤納金の還付を受けようとするときは、納税義務者は当該通知に係る書面を税務署長に提出しなければならないとされており（同条 3 項）、これも同様の機能を果たしている。本判決の判断を前提とした場合には、自動車重量税の過誤納金についても当該証明書等の提出の有無に関係なく、納税義務者は税務署長に過誤納金の還付請求をすることができることとなる<sup>8</sup>が、自動車重量税は原則として自動車重量税印紙という印紙により納付されることとなっており、税務署長は自動車重量税が納付された事実も知らないで還付をしなければならない地位に立つこととなる（自動車重量税は、自動車検査証等の交付を受けようとする者が、所定の売捌所で自動車重量税印紙を購入し、それを所定の書類に貼付して国土交通大臣等の委任を受けた官公署等に提出することが原則となっている。）。なお、納付の事実を知らない場合として、登録免許税においても、少額（3 万円以下）の登録免許税は登記等の申請書に印紙を貼付することで納付できるとされており（法 22 条）、この印紙による納付の場合も同様である。

② 同じ自動確定の国税でも、印紙納付による印紙税の過誤納金の額は税務署長によって確認されなければならないとされ（印紙税法 14 条 1 項）、また、印紙税について税務署等の当該職員に質問検査権が与えられており（同法 21 条 1 項）、税務署長において過誤納金の存否等を確認することができるようになっている。また、源泉徴収に係る所得税及び予定納税に係る所得税については、いうまでもなく税務署等の当該職員に質問検査権が与えられており（所得税法 234 条 1 項）、還付請求に対して過誤納金の存否等を確認することができる。

以上のように、自動確定の国税といっても、納付・還付の場面において過誤納金の存否等の認定が必要な場合があり、その認定権限は各国税の性質に従い、関係行政機関等に合理的に付与されているのである。このような各税の特質を無視して、自動確定の国税であることをもって一律に税務署長に還付請求できるとする本判決の判断は、法解釈としての合理性に疑問を残すことになる。仮に、税務署長に対し登録免許税に係る過誤納金の還付請求があった場合には、税務署長としては、過誤納金の存否等を確認できないことから登記機関に過誤納金の存否等を確認してもらうしか方途はなく、手続としては、登記機関からの法 31 条 1 項の通知をまって還付するという実務をとらざるを得ないのではないと思われる。そして、このことは、結局のところ税務署長に対する還付請求ではなく登記機関に対する法 31 条 1 項の通知を求める請求であるということになるのであり、請求期間を 1 年と定めた同条 2 項に抵触しないためには、税務署長に対する還付請求は登記機関の職権による同条 1 項の通知を促す事実行為と位置付けるしかないということになる。

## (2) 反対意見「ハ」について

イ 本判決は法 31 条 2 項に基づく同条 1 項の通知がなくても登記等を受けた者は、税務署長に過誤納金の還付請求できるとしているが、この場合の還付加算金の計算期間の問題が生ずることについてはなんら触れるところがない。この点に関し、泉徳治裁判官は反対意見の「ハ」において、「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。・・・不当利得として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。」と指摘している。

ロ 還付加算金は、民法上の不当利得に付す利息に相当するものであるが、民法上の不当利得に付すべき利息は悪意の受益者に対して付されることとされている（民法 704 条）ところ、還付金等（還付金と過誤納金を総称して、以下「還付金等」という。）については、かつては、一律に「納付」の日の翌日から還付加算金の計算の

始期が定められていた。昭和 45 年の国税通則法の改正により、更正の請求期間が大幅に緩和される改正にともない、同時に還付加算金の起算日についても改正がなされた。そして、改正内容は、「不当利得につき利息を付するのは、受益者が悪意の場合に限るとしている一般の不当利得の法理を勘案して」（「国税通則法精解」平成 16 年改訂・大蔵財務協会、563 頁）、現行の還付加算金の起算日が設けられることとなった。このような、還付加算金に関する考えを前提として還付加算金の起算日に関する規定を分類すれば、

① 国税通則法 58 条 1 項 1 号に規定する還付金及び過納金は、いずれも法律により（還付金）又は課税庁による処分により生じた還付金等であり、これらについては還付金等の発生原因が課税庁側にあるものとして、納付の日の翌日を還付加算金の起算日としたもの

② 同法 58 条 1 項 2 号に規定する過誤納金は、過大に納付したこと自体は納税義務者側に原因があるとしても、その後税務署長が過誤納金の存否等を認識できた場合には、その後の過誤納金の返還遅延は税務署長側にあるとして、一定の手續に必要な期間において還付加算金の起算日を設けたもの

③ 同法 58 条 1 項 3 号はその他の場合として、各税の特質に従い、各別に税務署長が過誤納金の存否等を認識・確認できる日を基準に一定の手續に必要な期間（1 ヶ月）において還付加算金の起算を設定しているものということになる。

そして、登録免許税については、法 26 条 1 項（課税標準及び税額の認定）の規定による通知に基づいて納付した登録免許税に係る過納金は、国税通則法 58 条 1 項 1 号ハに該当するとされている（国税通則法施行令 24 条 1 項 3 号）が、これは、法 26 条 1 項による登記機関の通知上の税額が過大であったことによるものであるからである（過誤納金の発生原因が登記機関にあるからである）。また、法 31 条 2 項（過誤納金の還付等）の規定による請求をすることができる登録免許税に係る過誤納金は、国税通則法 58 条 1 項 3 号に該当するとされており、当該請求があった日（当該請求がないときは、法 31 条 1 項の通知があった日）がその過誤納

となった日とされ、同日の翌日から起算して 1 月を経過する日<sup>9</sup>が還付加算金の起算日とされている（国税通則法施行令 24 条 2 項 4 号）が、これは税務署長が過誤納金の存否等を認識・確認できる日を基準としたものであるといえよう。

なお、国税通則法 58 条 1 項 3 号に該当するものとして、同法施行令 24 条 2 項が掲げるいわゆる自動確定の国税の過誤納金に係る還付加算金の起算日については次のようになっている。

a. 源泉徴収による所得税に係る過誤納金は原則として税務署長がその過誤納の事実の確認をした日の翌日から 1 月を経過する日

b. 自動車重量税法 16 条 1 項（過誤納の確認等）の規定による請求をすることができる自動車重量税に係る過誤納金は同条 3 項の規定による証明書又は書面の提出があった日（(1)のホ参照）の翌日から 1 月を経過する日

ハ 本判決のように、登記等を受けた者が、直接税務署長に過誤納金の還付請求をすることができるとした場合において、その付されるべき還付加算金の起算日が国税通則法施行令 24 条 1 項 3 号又は同条 2 項 4 号のいずれにも該当しないことは明らかである。また、国税通則法 58 条の他の規定においても個別的に該当するものではなく、したがって、バスケットカテゴリーである同条 1 項 3 号を受ける国税通則法施行令 24 条 2 項 5 号に該当すると解するほかはないことになる（法 31 条 8 項参照。）。そして、この規定によれば、このような場合の過誤納金の還付に付されるべき還付加算金の起算日は、「納付の日」の翌日から 1 月を経過する日ということになる。このことは、法 31 条 2 項所定の 1 年以内に請求を行った者については還付加算金の起算日が当該請求があった日の翌日から 1 月を経過する日とされていることとバランスを著しく欠く結果となるのであって、このような早期に請求した者が不利を蒙る帰結を導くような解釈は到底採用し難いと思われる。

この還付加算金の起算日の問題はこれにとどまらず、法 26 条 1 項の通知処分に基づき納付した登録免許税に係る過納金においても不合理を招来することとなる。本判決の趣旨に従えば、法 26 条 1 項による通知処分に係る税額が過大である場合には、当該通知処分の取消しを求める不服申立てや抗告訴訟を経るか否かにかかわ

らず（したがって、たとえば判決において却下又は棄却があっても）、還付請求者は過誤納金（法 26 条 1 項に係るものは過納金）があるとして国税通則法 74 条 1 項所定の 5 年間その還付請求ができるという帰結に到る<sup>10</sup>が、法 26 条 1 項に規定する通知に基づいて納付した登録免許税に係る過納金はその納付した日の翌日が還付加算金の起算日とされる（国税通則法 58 条 1 項 1 号ハ・同法施行令 24 条 1 項 3 号）ことから、還付請求者は、この 5 年間のいつでも還付請求できることとなり、還付加算金の額が還付請求者の意思によって左右されることとなるという事態に陥ることとなる。還付加算金の起算日については、上記イで述べたように一般の不当利得の法理を勘案したものとして設計されており、かかる事態を国税通則法が予定していると解することには消極的にならざるを得ない。

ニ なお、泉徳治裁判官が、その反対意見「ハ」で「不当利得としての返還請求をした加算金に関する規定がない。」としていることが過誤納金の還付の場合を想定しているのか、又は民法上の不当利得の返還を想定しているのか判然としないが、過誤納金の還付を想定しているとする上記のような帰結に至らざるを得ないということになる。本判決の還付加算金という断面で生じさせた上記矛盾を解消するためには、泉徳治裁判官の反対意見「ヘ」にいう「特段の事情がある場合」には、民法上の不当利得の返還請求として直接税務署長に過誤納金の返還請求ができるとする解釈の可能性を検討する必要がある。仮に、可能であるとすれば、還付金及び還付加算金に関する国税通則法の規定外として、還付加算金は付されず、民事法定利息によることとなろう。この反対意見「ヘ」で見解を示されている「特段の事情がある場合」に関する不当利得として返還請求の余地があるとされる判例においてもそれが国税通則法による過誤納金等の還付請求が認められるのか民法上の不当利得返還請求なのかは判然としないが、国税通則法や各税法が還付金又は過誤納金の還付に関する規定を置いていることから、原則的には、これらの規定が及ぶ限りは民法上の不当利得による還付金等の返還請求は許されないと解されるが、「特段の事情がある場合」にはこれらの規定が及ばないと解される場合には、上記還付加算

金の起算日の問題は生じないこととなる（民法上の不当利得の返還であれば、過誤納金があることを税務署長が知った日（悪意の利得者となった日）の翌日が民事法定利息の起算日となる。）。。

### (3) 判決の理由「イ」について

本判決は、「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 74 条所定の還付金の消滅時効期間である 5 年間は経過する前に、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となり、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。」として、法 31 条 2 項所定の 1 年の期間は還付請求者を拘束すべきでないとしている。そして、国税通則法 23 条 1 項・2 項の更正の請求の期間制限との比較において、「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に、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」とし、登録免許税は自動確定の租税であるから、「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」、「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続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。」としている。しかしながら、申告納税方式を採用する国税について過大に税額を確定することが自己の責任であるならば、自動確定の登録免許税をいくら納付するか自己の認識に基づいて納付することも自己の責任であると思われるのであり、自己の責任の有無が要素であるということであるならば、税額の確定行為なのか納付行為なのかによってこの両者が区別される理由がないのではないと思われる。

昭和 45 年に国税通則法 23 条 1 項の更正の請求の期間制限と法 31 条 2 項の期間制限に関する規定が改正され、同時期に双方とも 1 ヶ月か

ら1年に延長されたという経緯があり、これらは同一の趣旨をもつものと当事は理解されていたものである。泉徳治裁判官は、その反対意見「ロ」において、このような期間制限が設けられていることについて、「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」であると指摘しているように、租税法がその手続規定において期間制限を設けている趣旨としては租税法律関係をめぐる早期確定の趣旨と解することの方が自然であり、上記(1)と(2)に掲げた問題点にも応えるものである。

#### (4) 終わりに

本判決は、法31条2項の解釈として、一審・二審の判断とは全く異なる判断を示し、登録免許税が自動確定の租税であることを前提としつつ、法31条2項をめぐる行政処分性及び原則的排他性について画期的な判断を示したものでいえよう。しかしながら、一審・二審において一貫して登録免許税に係る過誤納金の還付請求を法31条2項の期間制限にかかわらず請求できるとする判断は踏襲しており、この判断を前提とした場合には、既に述べたように、税務署長の行為規範としての過誤納金の存否等の確認及び還付加算金の計算の面において実務上の問題を惹起することとなるのである(法31条2項の期間制限を徒過した場合には、実務上の対応としては、登記機関により職権で法31条1項の通知がなされるしかないと思われる(1)のホ)。本判決の自動確定の租税であることのみを基礎とする解釈論理は自動車重量税の過誤納金の還付においてその矛盾が著しくなるように、自動確定の租税においても税務署長の行為規範としての側面を含む各税の特質に応じた解釈が求められるのではないかとと思われるのであり、登録免許税に関する上記(1)及び(2)に提示した問題点を合理的に解決する解釈としては、唯一、泉徳治裁判官の反対意見ということになると思われる。

のではないと解される。金子 宏「租税法」第11版598頁参照。なお、法26条1項の認定通知は、特定の登記申請の要件として先納付すべき登録免許税の課税標準及び税額を定める行政処分と解すべきとする見解として「登録免許税に関する争訟事件の諸問題について」(槇 二葉・法務研究報告書第89集第2号108頁)

<sup>3</sup> 現不動産登記法25条12号参照。

<sup>4</sup> 不動産登記に係る登録免許税の課税標準はその登記の時における不動産の価額とされる(登録免許税法10条1項)が、同法附則7条により、「当分の間、当該登記等の申請の日の属する年の1月1日現在において地方税法・・・第341条第9号・・・に掲げる固定資産課税台帳に登録された当該不動産の価格を基礎として政令で定める価額によることができる。」とされ、同法施行令附則3項は「法附則第7条に規定する政令で定める価額は、地方税法・・・第341条第9号に掲げる固定資産課税台帳・・・に登録された価格のある不動産については、次の各号に掲げる当該不動産の登記申請の日の属する日の区分に応じ当該各号に掲げる金額に相当する価額とし、課税台帳に登録された価格のない不動産については、当該不動産の登記の申請の日において当該不動産に類似する不動産で課税台帳に登録された価格のあるものの次の各号に掲げる金額を基礎として当該登記に係る登記機関が認定した価額とする。」としている。このように、固定資産課税台帳に基づき不動産の価額を認定するにせよ、本則による不動産の時価によるにせよ、不動産登記に係る登録免許税は自動確定とはいっても課税標準の金額が明らかであるとは必ずしもいえず、登記等を受ける者と登記機関とで課税標準・税額において認識が異なることが想定されるのである。そして、このような認識の相違が生じることを前提に登記機関に価額の認定権を付与しているのである。

<sup>5</sup> 旧登録税につき東京地判昭和38年11月28日・行裁例集14巻11号1936頁。

<sup>6</sup> 前掲注2参照。

<sup>7</sup> 現不動産登記法29条1項参照。

<sup>8</sup> 自動車重量税の過誤納金の還付請求訴訟として東京地判平成10年2月26日(確定・判例タイムズ1006号165頁)がある。この判決も、「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、当該納付した者は、当該誤納金の還付請求権(その性質は、公法上の不当利得返還請求権である。)を取得するものである。」とし、自動車重量税法16条との関係について、「自動車

<sup>1</sup> 現行登録免許税法31条8項4号参照。

<sup>2</sup> 特殊な要件が付されているとしても国税通則法59条1項2号に掲げる予納額としての性格を失うも

重量税法 16 条は、重量税がいわゆる自動確定の国税であり、その納付が実体法上理由を欠く場合には、納付された税額は当然に誤納金となり、不当利得として返還されるべきものであるとの考えを当然の前提とした上で、同条 1 項各号所定の事由による過誤納金については、税務署長においてその還付請求権の発生を的確に知ることが困難であることから、税務署長が行う右過誤納金に係る還付の手続が円滑かつ的確に行われるようにするため、税務署長に対して還付を求める場合にとるべき手続として、運輸大臣等による納付税額の証明書の交付等の手続を定めたものであり、重量税の納付につき法律上の原因を欠くことを理由として、当該誤納金について、被告に対し、直接不当利得を求めることを禁ずる趣旨のものではないと解するのが相当である。」としている。

この判決も本判決と同じ趣旨に立つものであるが、「税務署長においてその還付請求権の発生を的確に知ることが困難である」ことから「還付の手続が円滑かつ的確に行われる」ために自動車重量税法 16 条の規定の存在意義を見出している。しかしながら、税務署長が的確に過誤納金の発生を知ることが困難であるとしつつ、自動車重量税法 16 条の手続外において過誤納金の還付請求ができるとの論理構成は、税務署長の行為規範としての面からみれば全く理解不能である。もっとも、過誤納金の返還請求訴訟の相手方は国であるので、たまたま国に運輸大臣等も含まれることから、当事者訴訟は可能であるということにはなろう。しかし、このことは、税務署長としては、常に訴訟が提起され、判決によって税額を認定してもらえなければ過誤納金の還付ができないという帰結を導くことになるのであり、およそこの制度が予定していることとは考えられないのである。そして、本判決の判断においても、登録免許税法 25 条、同 26 条 1 項・2 項、同 28 条 1 項、同 29 条 1 項・2 項、同 31 条 1 項・2 項、国税通則法 56 条 1 項、同 58 条及び国税収納金整理資金に関する法律施行令 9 条に関して税務署長の行為規範としての解釈が欠落しているのではないと思われる。

<sup>9</sup> この 1 月は還付に必要な事務手続期間と考えられている。

<sup>10</sup> 源泉徴収による所得税につき、税務署長がした納税の告知（国税通則法 36 条 1 項 2 号）処分の取消しを求める抗告訴訟にあわせて、またこれとは別個に、納税の告知を受けた納税義務の全部または一部の不存在の確認の訴えを提起できる旨を判断したものとして、最判昭和 45 年 12 月 24 日（民集 24

巻 13 号 2243 頁）。なお、この判決の事件は源泉徴収に係る所得税に関するものであり、本論で述べたような還付加算金等の問題は生じない。

#### 《参考文献》

- ① 「登録免許税法詳解」（清水 湛編著・金融財政事情研究会）
- ② 「登録免許税に関する争訟事件の諸問題について」（槇 二葉・法務研究報告書第 89 集第 2 号）
- ③ 「租税法」11 版（金子 宏・弘文堂）
- ④ 「国税通則法精解」平成 16 年改訂（志場喜徳郎、荒井勇、山下元利、茂串 俊共編・大蔵財務協会）