

延滞税免除ができる場合の事実認定について

— 国税通則法 63 条 6 項 4 号を中心として —

米 村 忠 司

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

延滞税は、納付の確定した国税の全部又は一部について法定納期限までに納付されなかった場合に、原則として法定納期限の翌日を起算日として、納付がされるまでの期間について、納付の遅延した税額に対して課されるものである。

そして、延滞税は、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であることから、何らかの事由により延滞税を課さないとするならば、免除等についての法令の規定が必要となる。

このように、延滞税は、国税の納付の遅延に対して法定納期限の経過により一律に課すこととした上で、法令の定める場合において免除するという制度設計がなされていることについては、延滞税の課税は徴収に関する対応の一環であることからこのような制度になることは首肯できるものの、延滞税の免除ができる場合を具体的に明らかにしておかなければ、本来は免除できる対象について適切な延滞税の免除が行われず、税務行政の円滑な執行に支障をきたすこととなる。しかしながら、これまで延滞税に関しては、詳しく記述された文献がほとんど存在しなかった。

ところで、延滞税免除の検討にあたっては、延滞税のそもそもの性格、すなわち、どのような目的で延滞税が課されるのか、そして、どのような場合に延滞税の免除ができるのかについて、合理的に整理しておく必要がある。

そこで、本稿においては、税務行政の円滑な執行の一助となること、また、その裏返しとして納税者の権利保護となることを念頭に、法令の規定に対して中立的な立場から、延滞税の制度全般について整理するとともに、延滞税の免除できる場合について具体的に事実認定をする際の留意事項について整理を試みることにしたい。

2 研究の概要

(1) 延滞税の意義

イ 延滞税の歴史

延滞税の前身となる制度について概略を述べると、まず延滞金の制度が明治 44 年に設けられたが、その内容は、国税を滞納し、督促を受けたが、なおその指定期限までに完納されない場合に、その納期限の翌日から税金完納又は財産差押えの日の前日までの期間について日歩 3 銭の割合により徴収するものであった。その後、昭和 19 年 4 月に、この延滞金の負担割合が日歩 4 銭に引き上げられた。

昭和 22 年 4 月から所得税、法人税及び相続税について申告納税方式を一般的に採用することに伴い、申告納税方式を採る直接税について期限後申告書若しくは修正申告書が提出され、又は更正若しくは決定があった場合には、その法定納期限の翌日からこれらの申告書を提出した日又は更正若しくは決定についての納税告知書の指定納期限までの期間につき日歩 3 銭の割合で加算税を徴収する制度が創設された。また、源泉徴収所得税等の徴収義務者が法定納期限までに納付しない場合にも同様の加算税が課された。この場合、従来からの延滞金制度は維持され、また、加算税は税の一種とされた。その後、昭和 22 年 12 月から加算税及び延滞金ともに日歩 5 銭（源泉所得税等については日歩 10 銭）の割合に、昭和 23 年 7 月には加算税額は日歩 10 銭、延滞金は日歩 20 銭にその負担割合が引き上げられたが、昭和 25 年 1 月には加算税は日歩 4 銭、延滞金は日歩 8 銭にその負担割合は引き下げられた。

昭和 25 年 4 月には、シャープ勧告に基づく税制改正の一環として、加算税及び延滞金を廃止し、利子税額及び延滞加算税額が創設された。その内容は、①加算税の名称を利子税額に改め、その課される期間を法定納期限から実際に納付する日までの日数によって計算することとし、その負担割合を日歩 4 銭に引き下げたこと、②延滞金については、まず遅延利子的性格を有する部分を利子税額に統合し、滞納に対する制裁に

相当する部分を新たに延滞加算税額とした。この延滞加算税額、滞納税額のうち、督促状の指定期限までに完納されない税額につき、その指定期限の翌日から納付の日までの期間に応じ日歩4銭の割合で徴収されるが、その最高額は、その指定期限における滞納税額の5%となっていた。その後、昭和30年7月に、利子税額及び延滞加算税額の負担割合は、金利水準の低下などの事情を勘案して日歩3銭に引き下げられた。

ロ 延滞税等の性質

昭和37年に国税通則法が制定され、附帯税制度は全面的な整備が行われ、利子税額及び延滞加算税額については、延滞税及び利子税に改められた。その際に整理された延滞税と利子税の考え方は次のとおりである。

1) 延滞税

利子税額の意義は、①私法上の債権債務における遅延利息すなわち債務不履行に伴う損害賠償とみられること、②滞納者と期限内納付者との間の負担の公平を図る意義をもつこと、③間接的に期限内納付を促す効果をもつこと、と考えられていた。

これに対して、延滞加算税額は、一種の行政罰的なものであると考えられていたが、これも、国税の納付を促進する作用をもち、またこれを期待しているほか、利子税額と同じく負担の公平を図り、損害賠償としての意義をもつことを否定できないことから、利子税額と延滞加算税額は実質的には同様の目的をもっていても考えられた。

そこで、簡素化の見地からこれらを統合して新たに一本の制度を設けることが適当であると考えられ、延滞税が創設された。

2) 利子税

通常の納付遅延の場合には、本来納付すべき期限を経過しているにもかかわらず納付が行われていないことから、その遅延に対して延滞税が課されるのであるが、延納等が認められた場合には、本来納付すべき期限は経過していても、法律の規定によりそれらが認められてい

るのであるから、納税者はまだ履行遅滞の状態にはなっていないことから、延滞税が課される場合とは異なっているところ、いずれの場合においても、従前は利子税額が課されることとされていた。

そこで、延納等が認められた場合には、新たに利子税が課せられることとなった。

(2) 納税の緩和制度の概要

延滞税の免除は、各種の納税の緩和制度の適用を受けた場合に延滞税の免除を行うといったように密接に関係があることから、納税の緩和制度についてその主なものは次のとおり。

イ 災害等の場合の期限の延長

ロ 納期限の延長

① 間接諸税における納期限の延長

② 法人税における確定申告書の提出期限の延長

i 災害その他やむを得ない理由により決算が確定しない場合

ii 会計監査人の監査を受けなければならないこと等により決算が確定しない場合

③ 延納

ハ 納税の猶予

ニ 換価の猶予

ホ 滞納処分の停止

ヘ 徴収の猶予

(3) 延滞税の免除制度

イ 国税通則法による延滞税の免除

国税通則法による免除の規定は、国税通則法 63 条に規定しているところであるが、その目的とするところは大きく分けて3つに分類される。

すなわち、①災害等による期限の延長、納税の猶予及び滞納処分の停止という国税通則法及び国税徴収法の規定の適用に伴って延滞税を免除するもの、②一般的に督促後の滞納処分ができる状況であっても納付を

強制する必要性の乏しいものに対する年 7.3%を超える部分の延滞税を免除するもの、③納税の緩和措置を受けない滞納のうちでも滞納の基因ないしその状態にあることが真にやむを得ない事由に基づく場合における延滞税の免除である。

これらのうち、国税通則法制定当初に存在していたのは①のみであって、②及び③については、その後の改正により順次拡張されてきたものである。

ロ 国税通則法の免除規定以外での延滞税の免除等

国税通則法 63 条以外においても、延滞税の免除に関係する規定が存在しており、その主なものは次のとおり。

① 国税通則法以外の法律の規定による延滞税の免除

② 国税通則法の規定による納期限に関する特例

i 口座振替の場合の特例

ii コンビニエンスストアでの納付の場合の特例

③ 延滞税の計算期間に関する特例

例) 所得税法における予定納税額に関する特例

相続税法における後発的事由等による納付額に関する特例

④ 起算日の特例

(4) 国税通則法 63 条 6 項 4 号の規定による延滞税の免除

イ 国税通則法施行令 26 条の 2 第 2 号

国税通則法 63 条 6 項 3 号及び国税通則法施行令 26 条の 2 第 2 号の規定は、国税通則法 11 条の納期限の延長を受けなかった場合の延滞税の免除規定であると説明されているが、その内容はその範囲にとどまらない。

そして、「天災及び火災」による国税の納付ができない事由が生じた場合には、国税通則法 63 条 6 項 3 号の規定により、納付すべき税額の確定後の延滞税を免除できることとするのに対し、国税通則法施行令 26 条の 2 第 2 号においては、「人災（火災を除く。）」及び「事故」により国

税を納付することができない場合に加えて、「納付すべき税額の全部若しくは一部につき申告をすることができ」ない場合、すなわち、これらの原因により期限後申告、修正申告、更正又は決定により税額が確定した場合、すなわち、納付すべき税額の確定が遅延した場合に、納付すべき税額の確定以前の期間に対応する部分についても延滞税の免除ができることとしている。この場合、延滞税の免除の対象を納税者の意思に基づかないことが客観的に明らかな事由による場合に限定するために、「その災害又は事故が生じたことにつき納税者の責めに帰すべき事由がある場合を除く。」との文言が追加して規定されていると思料する。

ロ 誤指導等による延滞税免除通達について

国税通則法施行令 26 条の2 第2号の規定の「人為による異常な災害又は事故」に関する法令解釈通達である、平成 13 年 6 月 22 日徴管 2－35 ほか「人為による異常な災害又は事故による延滞税の免除について（法令解釈通達）」について、その内容はおおむね妥当であると考えられる。

そこで掲げられたもののうち「申告期限時における課税標準等の計算不能」について裁決事例を参考に同号の規定に基づく延滞税の免除の対象となる可能性のある事例について検討したところ、例えば「法定申告期限後に過年度分の課税所得が把握された場合において、その所得の把握の遅延について納税者の意思に基づかないことが客観的に明らかな場合、すなわち、その所得の対象となる収入の支払をする第三者に問題があったために、納税者が所得の帰属等を正しく把握できず、結果として法定申告期限までに正しい納税申告書の提出ができなかった場合」といったものが考えられる。

3 結論

国税通則法施行令 26 条の2 第2号による延滞税の免除を適用する場合の事実認定にあたって留意すべき事項は次のようになる。

イ 人為による異常な災害又は事故を原因として次のいずれかの結果が生じたこと

- ① 納付すべき税額が確定したものについて、国税の納付ができなかったこと
- ② 期限内申告又は早期の期限後申告若しくは修正申告ができなかったことにより、納付すべき税額の確定が遅延した結果、納付すべき税額の確定前の期間についても延滞税を課せられたこと

ロ 人為による異常な災害又は事故が生じたことについて、納税者の意思に基づかないことが客観的に明らかであり、納税者は責任を負わないこと

つまり、事実認定にあたっては、国税の納付や納税申告書の提出ができなかったことについて、人為による異常な災害又は事故との関連性とその災害等の発生についての責任の所在を十分検討する必要がある。

そして、その際は、税務署長等が延滞税の免除の要件に該当することについて確認ができるよう、納税者の側においても事実関係の説明や証拠資料等の提出等において積極的な協力が望まれる。

目 次

はじめに	127
第1章 延滞税の意義	128
第1節 延滞税等の概要	128
1 総論	128
2 延滞税	128
3 延滞税の額の計算の基礎となる期間の特例	131
4 一部納付が行われた場合の延滞税の額の計算等	132
5 納税の猶予等の場合の延滞税の免除	138
6 利子税	139
第2節 延滞税の歴史	140
1 国税通則法制定前まで	140
2 国税通則法制定時の政府税制調査会での検討	142
3 延滞税の課税に係る主な改正事項	151
4 利子税等の割合の特例制度	153
5 小括	154
第2章 納税の緩和制度の概要	156
1 災害等の場合の期限の延長	156
2 納期限の延長	157
3 納税の猶予	160
4 換価の猶予	164
5 滞納処分の停止	166
6 徴収の猶予	169
第3章 延滞税の免除制度	170
第1節 現行の国税通則法による延滞税の免除	170
第2節 国税通則法の延滞税の免除規定以外での延滞税の免除等	173
第3節 制定当初の国税通則法 63 条の規定とその後の制度改正	182

1	制定当初の国税通則法 63 条	182
2	その後の制度改正	183
3	小括	190
第 4 章	国税通則法 63 条 6 項 4 号の規定による延滞税の免除	192
第 1 節	国税通則法 63 条 6 項の趣旨	192
1	概説	192
2	災害及び事故の定義について	193
第 2 節	国税通則法 63 条 6 項 3 号について	194
1	国税通則法 11 条との関係	194
2	国税通則法 63 条 6 項 3 号の規定について	195
第 3 節	国税通則法 63 条 6 項 4 号について	196
1	国税通則法 63 条 6 項 4 号の規定について	196
2	国税通則法施行令 26 条の 2 第 2 号の規定について	197
3	誤指導等による延滞税免除通達について	198
4	裁決事例の検討	199
5	国税通則法施行令 26 条の 2 第 2 号が適用できる事例	202
第 4 節	まとめ	203
1	国税通則法施行令 26 条の 2 第 2 号の本質及び事実認定について	203
2	誤指導等による延滞税免除通達の合理性	205
3	延滞税の制裁的意義の有無について	205
4	延滞税免除の範囲の拡張についての私見	206
おわりに		208

はじめに

延滞税は、納付の確定した国税の全部又は一部について法定納期限までに納付されなかった場合に、原則として法定納期限の翌日を起算日として、納付がされるまでの期間について、納付の遅延した税額に対して課されるものである。

そして、延滞税は、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であることから、何らかの事由により延滞税を課さないこととするならば、免除等についての法令の規定が必要となる。

このように、延滞税は、国税の納付の遅延に対して法定納期限の経過により一律に課すこととした上で、法令の定める場合において免除するという制度設計がなされていることについては、延滞税の課税は徴収に関する対応の一環であることからこのような制度になることは首肯できるものの、延滞税の免除については納税者の申請を要件としていないことから、法令の規定による延滞税の免除ができる場合を具体的に明らかにしておかなければ、本来は免除できる対象について適切な延滞税の免除が行われず、税務行政の円滑な執行に支障をきたすこととなる。しかしながら、これまで延滞税に関しては、詳しく記述された文献がほとんど存在しなかった。

ところで、延滞税免除の検討にあたっては、延滞税のそもそもの性格、すなわち、どのような目的で延滞税が課されるのか、そして、どのような場合に延滞税の免除ができるのかについて、合理的に整理しておく必要がある。

そこで、本稿においては、税務行政の円滑な執行の一助となること、また、その裏返しとして納税者の権利保護となることを念頭に、法令の規定に対して中立的な立場から、延滞税の制度全般について整理するとともに、延滞税の免除できる場合について具体的に事実認定をする際の留意事項について整理を試みることとしたい。

なお、本稿は延滞税制度について、過去の資料や現行の税法などから研究を行い、検討を加えたものであり、その結論等の意見にわたる内容については個人的見解であることをお断りしておく。

第1章 延滞税の意義

第1節 延滞税等の概要

1 総論

国税の適正な申告及び納付を保障するための付加的負担として、延滞税及び各種加算税（過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税及び重加算税）があり、また、それらとは別に、法令の規定に基づく納付の延期の期間中における約定利子に相当するものとして利子税がある。これらの付加的負担は、国税の一種として国税に附帯して徴収される税であるところから、附帯税と総称される⁽¹⁾。

これら附帯税に関しては、国税通則法の第6章に「附帯税」という章を設けて規定しており、そのうち、国税の適正な納付を保障するための付加的負担である延滞税及び利子税については第一節に、国税の適正な申告を保障するための付加的負担である過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税及び重加算税といった各種加算税については第二節にそれぞれ規定している。

なお、利子税については、延納、物納、租税特別措置法の規定による納税猶予又は法人税法における納税申告書の提出期限の延長がされた場合に課される特殊な分野の附帯税であるため、その課税要件及び負担割合については、それぞれ各税法で規定し、国税通則法では、その共通的事項を規定している。

本節においては、延滞税の免除を検討する前提として、延滞税及び利子税に関する現行の関係条文について整理しておくこととする。

2 延滞税

国税通則法（以下、条文を表わす場合において「法」という。）60条に定める延滞税は、国税の期限内における適正な納付の実現を担保するとともに、

(1) 荒井勇ほか『国税通則法精解〔十三版〕』615頁（大蔵財務協会、2010）。

期限内に適正に納付を履行した者との権衡を図るために設けられた附帯税であり、更に、私法上の債権債務における遅延利息すなわち債務不履行に伴う損害賠償の性質を有する。そして、その納税義務の成立は、原則として国税の法定納期限を経過しても、なお納付されない事実がある時に成立する⁽²⁾⁽³⁾⁽⁴⁾。

延滞税の課税要件については、申告納税方式による国税の場合を例に説明すると次のとおりとなる⁽⁵⁾。

すなわち、申告納税方式による国税は、納税者が各税法の規定によりその納付すべき税額を自主的に計算し、これを申告して納付すべきものであるが、この納税者が、①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法定納期限までに完納しないとき、又は、②期限後申告書若しくは修正申告書を提出し、又は更正若しくは決定を受けた場合において納付すべき国税があるときは、延滞税を納付しなければならないとされている。

つまり、申告納税方式による国税は、法定申告期限までにする期限内申告によって納税義務を確定させ、これを本来の納期限である法定納期限までに納付することが義務付けられているが、期限内申告をした場合においても、法定納期限までに期限内申告により確定された納付すべき税額を完納しない場合に、未納額は納付遅滞となり、延滞税が課されることになる。

次に、期限内申告により納税義務が確定されないときは、納税者側からは期限後申告により、課税庁側からは決定により納税義務が確定される。これらの手続は法定申告期限後であり、しかも法定申告期限が法定納期限と同一

(2) 荒井ほか・前掲注 (1) 630 頁。

(3) 税制調査会昭和 36 年 7 月「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）及びその説明」92 頁～93 頁。

(4) 金子宏『租税法〔第 17 版〕』687 頁（弘文堂、2012）には、「延滞税は、国税の全部または一部を法定納期限内に納付しない場合に、未納税額を課税標準として課される附帯税で（税通 60 条 1 項、関税 12 条）、私法上の債務関係における遅延利息に相当し、納付遅延に対する民事罰の性質をもつ（合わせて、期限内に申告しかつ納付した者との間の負担の公平を図り、さらに期限内納付を促すことを目的とする）」と記されている。

(5) 延滞税の課税要件については、荒井ほか・前掲注 (1) 632 頁～635 頁に詳しい。

であることが原則であるから、これらの手続により確定された納付額は納付遅滞となり延滞税が課されることになる。

更に、期限内申告、期限後申告又は決定により確定された納付すべき税額に不足額があるときは、納税者側からは修正申告、課税庁側からは更正によりその不足分の納付すべき税額が確定され、また、この修正申告又は更正に対して、さらに不足額があるときは、同様に修正申告ないし更正がされる。この場合においても期限後申告又は決定があったときと同様に延滞税が課されることになる。

延滞税の課税期間及び割合については、未納の税額につき、原則としてその法定納期限の翌日からその国税を完納する日までの期間に応じ、その未納の税額に年 14.6%の割合を乗じて計算した金額である。ただし、具体的納期限（延納又は物納の許可の取消しがあった場合には、その取消しに係る書面が発せられた日。）までの期間及び具体的納期限の翌日から二月を経過するまでの期間については、その未納の税額に年 7.3%の割合を乗じて計算した額である⁽⁶⁾。なお、この延滞税の年 7.3%の割合については、租税特別措置法において、著しく低い金利の状況に対応して延滞税の軽減を図るための通則的な特例が設けられている⁽⁷⁾。

延滞税の計算期間の終期である「完納の日」は、通常、国税の収納機関である日本銀行又は国税収納官吏に完納した日を指す。

延滞税の計算の基礎となる税額は、法定納期限までに納付されない本税額であり、その一部が納付されたときは、その納付税額を控除した額がその納付の日の翌日以後の期間に係る延滞税の額の計算の基礎となる。したがって、各種加算税には延滞税が課されないし、延滞税にさらに延滞税が課されることはない。

延滞税の納付手続について、延滞税は、すべて納税者がその計算の基礎となる国税の納付にあわせて自主的に納付しなければならない。

(6) 荒井ほか・前掲注 (1) 635 頁～644 頁。

(7) 租税特別措置法（以下、条文を表わす場合において「措置法」という。）94 条等。

延滞税の所属税目について、延滞税の額の計算の基礎となる税額の属する税目の国税とされている。

3 延滞税の額の計算の基礎となる期間の特例

延滞税は、国税の納付の履行遅滞について課されるのであるが、納税申告書の提出後一年以上も経過した後更正があったような場合又は源泉徴収による国税につき法定納期限後一年以上も経過した後強制徴収があったような場合には、法定納期限にまで遡って延滞税を課することは必ずしも適当といえない等の理由から、法 61 条は、このような場合の延滞税の計算期間の特例を規定している。国税通則法の制定前においては、利子税額につきこれと同様の特例があり、所得税法及び相続税法に分散規定されていたが、国税通則法の制定を契機として、延滞税に踏襲されたものである⁽⁸⁾。

ただ、国税通則法制定前は、申告納税方式による所得税、法人税、相続税、贈与税及び源泉徴収所得税に関してのみ適用されることとなっていたが、本法では、申告納税方式による国税の全体及び源泉徴収による国税に適用されることとなった⁽⁹⁾。

なお、この軽減措置は、申告納税方式による国税の場合、修正申告書の提出又は更正があった場合のすべてについて適用されるわけではなく、偽りその他不正の行為により国税を免れ、又は国税の還付を受けた納税者に対して

(8) 税制調査会昭和 36 年 7 月・前掲注 (3) 95 頁には、「現行法では、申告書の提出後 1 年以上経過して更正決定がされ又は修正申告があつた場合には、当該 1 年を経過した日から更正決定又は修正申告があつた日までの期間を原則として利子税額の計算期間から除算することになっている。これは、かなりの期間経過の後に更正決定があつたときに法定納期限までさかのぼつて多額の利子税額を負わせることが實際上酷であること及び税務官署の事務配分上更正決定の時期が納税者ごとに区々であることにより経済上の負担に差異が生ずるのは適当でないことからこのような措置がとられるに至つたものと考えられる。」とあり、同 18 頁には「課税標準及び税額に係る申告書の提出後 1 年を経過した後に更正又は修正申告が行なわれた場合には、当該 1 年を経過した後に更正又は修正申告の行なわれた日までの期間については、現行利子税額の計算上これをその計算期間に算入しないこととしているが、延滞税についてもこの制度を引き続き維持するものとする。」とある。

(9) 荒井ほか・前掲注 (1) 655 頁～656 頁。

当該国税についての調査があったことにより当該国税について更正があるべきことを予知して修正申告書の提出があった場合又は偽りその他不正の行為により国税を免れ、又は国税の還付を受けた納税者に対し当該国税に係る更正があった場合には、この軽減措置は適用されない。

源泉徴収による国税の場合においても、同様に、国税を法定納期限までに納付しなかったことについて偽りその他不正の行為がある場合には、この軽減は適用されない。

4 一部納付が行われた場合の延滞税の額の計算等

法 62 条は、延滞税の額の計算の基礎となる国税について一部納付があったときの延滞税の計算方法を規定するとともに、延滞税とその額の計算の基礎となる国税とをあわせて納付する場合には、後者の国税の額を優先的に充当すべき旨を規定している。国税通則法の制定前に、利子税額及び延滞加算税額について採られていた制度を踏襲するものである。

一部納付の場合の計算について、延滞税の額の計算の基礎となる国税、いわゆる本税の一部納付があったときは、延滞税が本税の納付の履行遅滞に対して課されるものであることから、その納付の日の翌日以後の期間に係る本税の額は、その納付税額を控除した残税額となる⁽¹⁰⁾。

本税額の優先充当について、延滞税をその本税とあわせて納付すべき場合において、その合計額に満たない額の納付があったときの処理に当たっては、利息優先充当と元本優先充当との二つの考え方があるが、国税については、納税者の納付した金額がその本税の額に達するまでは、その納付した金額は、まず、その本税に充てられたものとされる。民法⁽¹¹⁾の規定による弁済の充当

(10) なお、延滞税の額の計算の基礎となる税額の端数計算等は、この残税額にも適用される（法 118 条）。

(11) 民法 491 条 1 項は、「債務者が一個又は数個の債務について元本のほか利息及び費用を支払うべき場合において、弁済をする者がその債務の全部を消滅させるのに足りない給付をしたときは、これを順次に費用、利息及び元本に充当しなければならない。」と定める。

は、まず、利息に充当され、次いで元本に充当されることとされており、取扱いが異なっている⁽¹²⁾。

この点について、単にこれは国税においては、納税者の利益を考慮するからであると説明されているものもある⁽¹³⁾が、少し、資料に基づき補足しておきたい。

地方税法における延滞金⁽¹⁴⁾については、現在は国税と同様に本税について優先して充当することとされているが、昭和 57 年の改正以前は、私法上の原則に即して附帯金優先の原則を採り、延滞金、加算金及び滞納処分費を本税額に優先して徴収することとなっていた。

改正当時の資料⁽¹⁵⁾によると、「しかしながら、このように国税と地方税との間で全く逆の考え方が採られていることは、納税者の理解が得られにくい面もあるので、最近の地方税徴収の実態等も考慮のうえ、徴税事務、手続の簡素化、納税者の利益等納税の便宜を図るため、これまでの附帯金優先の原則が改められ、本税優先の原則が採られることになりました」とされている。

この点につき、さらに興味深い資料があるので、少し長くなるが、ここで引用して紹介しておきたい。

すなわち、昭和 34 年の国税徴収法の全面改正に関する租税徴収制度調査会の第 43 回において、次のようなやりとりがあった⁽¹⁶⁾。

(12) 荒井ほか・前掲注 (1) 660～661 頁。

(13) 福田光一「国税通則法の概要について」税務弘報 10 巻 6 号 825 頁 (1962) では、「また、国税の一部納付があったときに、その元本たる本税に優先して弁済充当すべきか又は一般民事債権に準じ延滞税に優先して弁済充当すべきかの問題があるが、納税者の利益を考慮して、本税に優先して弁済充当することとされている (法六十二条)。」とあり、また、利子税額に関して、志場喜徳郎「所得税の各種加算税額と利子税額」税経通信 6 巻 3 号 65 頁 (1951) では、「利子税額をあわせて納付すべき場合において、納税者の納付した税額が本来の所得税額とこれに対する利子税額との合計額に達しない場合は、まず本来の所得税額に充てられたものとみなし、本来の所得税額の未納額を少くしてゆく。こうすることにより納税者の未納の本来の所得税額が少しでも早く少くなり、利子税額の納付の上において有利となるのである (引用者注：一部漢字を改めた。)」とある。

(14) 地方税法 20 条の 9 の 4 第 2 項参照。

(15) 黒田東彦ほか「昭和 57 年改正税法のすべて」221 頁 (大蔵財務協会、1982)。

(16) 大蔵省主税局＝国税庁「租税徴収制度調査会第四十三回速記録 (昭和三十三年十

○齊藤委員 問題点の（１）に関連するのですが、それは徴収の順序、方法の問題です。民法の現在の充当の順序と違つて、やはり納税者の利益からいつて基本税額を最初に取り、利子税額をあとに取るという方がいいと思いますので、そういう点からいうと、現在の所得税法、法人税法の原則がいいと思います。それに反する地方税の規定を国税並みに改正することが必要であると思います。

○鎌田幹事 今齊藤先生から地方税の問題が出ましたが、地方税の面につきましては、御存じの通り地方税は零細な税が多うございます。それで滞納状況も比較的多いわけでございます。従つて納期までに税金を納める者と納めない者との不均衡が、きわだつて国税の場合に比べて出てくる。こういう点を一つ念頭において御検討をいただいたらどうだろうかと思う次第でございます。私どもは、やはり納期内完納を促進するために、滞納者に対しては延滞金を徹底的に取る。そこで納期内に納めた者と納めない者との差をつけるという思想から、実は出発している事情なのでございます。それから延滞金の本税に対する先取の思想は、民法の一般原則でございます利子先取の思想にかなうものだ、こういうふうに考えている次第でございます。

○吉国幹事 この点が一番、前のときも御指摘があつて、幹事会でも何回かやつた問題でございますが、利子先取というものは、なるほど民法の原則には乗っているわけです。国税の方が甘いということになつております。ただ問題は、前にも御説明いたしました、今の国税では、滞納してからでも、国税代理店に、あるいは郵便局に納めてもいいということになるわけでありまして、納税者の方は大体本税を先に納めるつもりで納める。とこ

一月十七日（月）」71頁～76頁。なお、同速記録は、青山善充ほか『租税法制定資料全集—国税徴収法〔昭和改正編〕（4）』（信山社、2003）に収録されている。

ろが税務署の方では、それを入れるときに整理をまた利子税(引用者注：利子税額の誤り(以下同じ。))と分けて入れかえますと、今度は資金法との関係では、一々口座更正をやらなければならぬという問題が起る。そういう問題では、手続の問題で、利子を後取りにして、最後に滞納税金を完結したら利子を取るという方式をとっております。そういう意味で、納税者の便宜のためにはその方が都合がよいというので直したことがあります。そのときに地方税では直さないで今のような仕方になっております。そこで問題は、地方税、国税は考え方が違っていいとはいえませんが、違うにしても、地方税でも条例によつては、滞納しても銀行に納めてもいいというところもあるわけがあります。そこではどうしているかという、やはり後取りにならざるを得なくなっているのが実情なのでございます。そこで地方税の中にむしろ区々なところがある。これをどうするかということを今自治庁が御研究になつているようなので、その辺を御研究になつた上で調整した方がいいかなというので、私もだまつているのでございます。

○加藤幹事　ちよつと伺います。納期限を過ぎてから銀行とか郵便局に納める場合というのは、どのくらいありますか。

○吉国幹事　これはおそらく滞納税額のうち大部分に近いのではないかと思います。滞納税額のうちでは相当多いと思います。もちろん大部分は納期限内に入るのですが、滞納税額のうちではやはり銀行に払い込むというのが多いわけです。私もときどき市町村税を滞納する場合がありますが、役所まで持つていくというのは……。

○加藤幹事　あれは大変ですね。

○鎌田幹事　今係の説明をちよつとうしろの方で私聞いておりますと、先ほど吉国さんのおつしやいました場合ですね、地方団体の場合

の銀行取扱いになつております場合でも、その場合は全部延滞金を取るようになっていくという実情でもないようでございまして、その場合でも、先取りしているところと後取りのところとあるわけであります。その点はむしろそういう不統一のままに置くのはおかしいではないかというお叱りも受けると思いますが、そういう実情にございますので、検討の資料に私の方もしたいと思います。

○我妻会長 銀行ではあなたは本税だけ持つてきてもいいというなら教えるが、利子税がこれだけありますよということは教えないでしよう。

○鎌田幹事 それは個々の銀行でございますと、金庫銀行ですから、おそらく私が今申しました先取をしているところは、そういうことを告知すれば、またそういうことを実際にやつていていると思います。事務的なところは、そのままだまつて受け取つていていることになつていだろうと思います。

○高田幹事 利子税の先取りの場合の問題点は、今吉国幹事からお話があつた通りで、そのほかに少しこまかい点を申しますと、銀行へ納まつたのを、こちらで基本税と利子税に適当に計算して分けたという場合に、やはり、納税者に、こちらが本税に幾ら、利子税に幾らにしたぞということを毎回通知をやらなければ不親切ではないかということになるわけです。そうするとその通知をやることは、非常に事務上われわれの方では煩瑣にならざるを得ないわけです。そういう点で非常に困る点の一つと、それからもう一つ、これも細部の点ですが、非常に実務上起る問題としては還付の関係からの問題でございます。地方税の方では、延滞金の不徴収の限度が十円ですか、少いわけです。こちらは三百円になつていけるわけです。ところで分割納付で税金が入つてきた場合に、そのつど附帯税を徴収していくと、最後に本税

完結の場合をよく計算してみたら三百円未満だった。従つて取つた利子税をお返ししなければいかぬというようなこともひんぴんと起り得るわけです。ことに御承知のように、期限を過ぎてから比較的短期間に納付が何回かに分割して、一ヵ月か二ヵ月の間に完結したという場合は、まるで返さなければならぬというようなことにもなろうかと思うのです。そういう点が、特にわれわれの方では先取り、後取りの問題ではないか、こういうふうに思います。

○鎌田幹事 国税の場合でも特殊事情が十分あると思いますが、私、市町村税の方が主たるあれでございますので、市町村に限定して申し上げますと、大体平均的に申しまして、固定資産税なり、住民税の普通徴収にかかる分は、納期内に入る割合が、大体全体の五〇%あるかないかでございます。残りの五〇%というものは、大体滞納になつているという実情でございますと、とにかく納期内完納というものを勧めて参ります場合には、やはりその五〇%の納期内に納めた人には、何らかそうでない者との間に差をつけなければ、とても税務行政の執行の面でうまくいかない。こういうやむにやまれない実情にございまして、延滞金の完全徴収、完全先取ということを私どもとして現行法のもとでここ数年来やかましく申しまして、そういう方向にこのごろ漸次、府県なり市町村なりも向いてきておりまして、納税思想、そればかりが契機ではありませんが、ある程度好転しているという実情にあるものですから、ここで一挙に突きくずされてしまつて、あとでもいいということになりますと、特に市町村税の場合ですと、どうしても住民の方が親しみやすい感じを持つと同時に、滞納もそれだけ気安くしがちだ、そういう実情もあるものですから、やはりわれわれとしてはその点を強く主張せざるを得ない、こういう実情でございます。

○我妻会長 先に本税に入れるというのは、大変御親切な親心かと思つたら、手続がやつかいだからか。(笑声)

○吉国幹事 親心になっているものですから、今度これを戻すということ
は、大增税になつちやうということになる。

○我妻会長 まじめに納めた人と納めない人との権衡ということも、鎌田君のいうことはよくわかるが、そして民法の原則と違うといふけれども、元来利子を取るのが目的じゃないからな。一定の金を貸すというのは、利子を取るのが半分ぐらい目的だ。だから逆にしたつて説明のつかぬことはない。納税者心理としては、やはりおくれていて済まぬとは思つても、その税額さえ納めればほつとするので、それがそのときやはり残つていたんだと、よほど親切に、受け取るときに、これではあなたにまだ足りないからといつてもらうことが必要だと思うな。それがどうしてもできないなら、銀行に入れなかつたらこつちで通知でもして、覚悟させるだけは必要だと思うんですね。(文中原文のまま)

なお、租税徴収制度調査会答申(昭和 33 年 12 月 8 日)では、「納税の便宜等にかえりみ、地方税法の延滞金及び延滞加算金も、国税の場合と同様に、基本税額に劣後して徴収する方向で調整を図ることが望ましいが、地方税の徴収の実情をも勘案して今後なお検討を加えること。」⁽¹⁷⁾と記載されている。

このように、本条については、確かに、結果として納税者の利益を考慮されているのであろうが、それ以外に税務の執行の立場からの要請も考慮にいられて制度設計されていることを指摘しておきたい。

5 納税の猶予等の場合の延滞税の免除

法 63 条は、納税の猶予がされた場合その他一定の場合には、延滞税を軽

(17) 租税徴収制度調査会昭和 33 年 12 月「租税徴収制度調査会答申—附参考資料一」47 頁。

減免除することを定めている。

一般に、国税については、税負担の公平等の配慮から、一旦成立した納税義務を後日軽減免除することは少なく、僅かに災害被害者に対する租税の減免、徴収猶予に関する法律（以下、「災害減税法」という。）による減免をあげることができる⁽¹⁸⁾。

また、著しく資力を喪失した納税者の救済措置である国税徴収法に基づく滞納処分の停止の場合においても、これによって直ちに納税義務を消滅させず、その状態が三年間継続したときに、はじめて消滅することを原則としている。この条では、かなり広く、各種の場合をあげて、延滞税の軽減免除を定めている⁽¹⁹⁾。

なお、詳細については、第3章において記述することとしたい。

6 利子税

所得税法⁽²⁰⁾、相続税法⁽²¹⁾の規定による延納若しくは相続税法⁽²²⁾の規定による物納若しくは租税特別措置法⁽²³⁾の規定による納税猶予又は法人税法⁽²⁴⁾の規定による納税申告書の提出期限の延長がされた場合には、これらの延納若しくは物納若しくは納税猶予又は提出期限の延長期間中は、まだ国税の履行遅滞ではないので、その期間については、延滞税を課さず別に利子税を課する⁽²⁵⁾。

(18) 地方税においては、たとえば、地方税法 162 条に自動車税の減免といった規定がある。

(19) 荒井ほか・前掲注 (1) 665 頁。

(20) 所得税法 131 条、132 条及び 166 条。

(21) 相続税法 38 条。

(22) 相続税法 41 条。

(23) 措置法 70 条の 4、70 条の 6。

(24) 法人税法 75 条、75 条の 2、81 条の 23、81 条の 24、145 条。

(25) 利子税と延滞税はまったく異なるものであるところ、利子税の課せられる期間は法定納期限後であることから、延滞税の課せられる期間と重複することになるが、利子税を優先することとし、その調整が図られている（法 64 条 2 項）。

法 64 条においては、この利子税の共通事項について定めている⁽²⁶⁾。

第 2 節 延滞税の歴史

1 国税通則法制定前まで⁽²⁷⁾⁽²⁸⁾

(1) 延滞金時代

附帯税の最初の制度として、延滞金の制度が明治 44 年 12 月 7 日に創設された。これは、国税を滞納し、督促を受けたが、なおその指定納期限までに完納されない場合に、その納期限の翌日から税金完納又は財産差押えの日の前日までの期間について日歩 3 銭の割合により徴収するものであった。当時は、納税者により納税義務を確定させる制度がなかったため、現在の各種加算税のような行政制裁に相当する制度は設けられておらず、現在の延滞税に類する延滞金一本の制度にとどまった。この延滞金は税外収入とされていた。

その後、昭和 19 年 4 月 1 日に、この延滞金の負担割合が日歩 4 銭に引き上げられた。

(2) 延滞金及び加算税の時代

昭和 22 年 4 月 1 日から所得税、法人税及び相続税について申告納税方式を一般的に採用することに伴い、申告納税方式を採る直接税について期限後申告書若しくは修正申告書が提出され、又は更正若しくは決定があった場合には、その法定納期限の翌日からこれらの申告書を提出した日又は更正若しくは決定についての納税告知書の指定納期限までの期間につき日歩 3 銭の割合で加算税を徴収する制度が創設された。また、源泉徴収所得税等の徴収義務者が法定納期限までに納付しない場合にも同様の加算税が課された。

(26) 荒井ほか・前掲注 (1) 685 頁。

(27) 税制調査会昭和 36 年 7 月・前掲注 (3) 91 頁。

(28) 荒井ほか・前掲注 (1) 615～619 頁。

すなわち、加算税は、申告納税方式による直接税及び源泉徴収所得税等について、法定納期限の翌日からその後の具体的納期限までの納付遅延に対する遅延利子として課されるものであった。もちろん、別途延滞金制度は維持された。なお、加算税は延滞金と異なり税の一種として課されるので、附帯税としては、厳密にはこの加算税が最初のものである⁽²⁹⁾。

その後、昭和 22 年 12 月 1 日からこれらの負担割合が引き上げられ、加算税及び延滞金ともに日歩 5 銭（源泉徴収所得税等については日歩 10 銭）の割合となる。次いで、昭和 23 年 7 月 7 日には、加算税は日歩 10 銭、延滞金は日歩 20 銭にそれぞれその負担割合が引き上げられ、延滞金については、従来の遅延利子的性格に滞納に対する行政制裁としての性格を加味することとなった。

しかし、昭和 25 年 1 月には、逆に加算税は日歩 4 銭、延滞金は日歩 8 銭にそれぞれその負担割合が引き下げられた。

(3) 利子税額及び延滞加算税額の時代

昭和 25 年 4 月 1 日には、シャープ勧告に基づく税制改正の一環として、加算税額及び延滞金を廃止し、利子税額及び延滞加算税額が創設された。

従前の加算税額及び延滞金の制度については、具体的納期限後において遅延利子の課されない期間があること、督促状の指定納期限までに完納しないときは、具体的納期限まで遡及して延滞金が課されること等の不合理があったので、次のような制度の改正が行われた。

すなわち、①加算税の名称を利子税額に改め、その課される期間を法定納期限から実際に納付する日までの日数によって計算することとし、その負担割合を日歩 4 銭に引き下げたこと、②延滞金については、まず遅延利子的性格を有する部分を利子税額に統合し、滞納に対する制裁に相当する部分を新たに延滞加算税額とした。この延滞加算税額は、滞納税額のうち、督促状の指定期限までに完納されない税額につき、その指定期限の翌日か

(29) 附帯税が税の一種に該当するか否かによる影響については興味深いものがあるが、ここでは触れない。

ら納付の日までの期間に応じ日歩4銭の割合で徴収される。ただし、その最高額は、その指定期限における滞納税額の5%となっていた。

その後、昭和30年7月1日に、利子税額及び延滞加算税額の負担割合は、金利水準の低下などの事情を勘案して日歩3銭に引き下げられた。

2 国税通則法制定時の政府税制調査会での検討

(1) 総論

昭和37年に国税通則法が制定され、附帯税制度は全面的な整備が行われ、利子税額及び延滞加算税額については、延滞税及び利子税に改められた。ここでは、昭和36年7月の政府税制調査会「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）及びその説明」を手掛かりに、その記述内容を適宜引用、要約及び整理することにより、延滞税及び利子税についての考え方について整理を試みたい⁽³⁰⁾。

なお、ここでは、当時の用例にしたがって記述することとする⁽³¹⁾。

(2) 政府税制調査会での検討内容

イ 利子税額について

利子税額の制度は、さらに二つに分けて考えることができる。一つは、下記①のように国税の納付遅延に対して課される通常の利子税額であり、他は下記②及び③のように徴収猶予及び延納の場合に課されるものである。

① 通常の利子税額

この利子税額は、国税の納付遅延に対し、遅延期間に応じて日歩3銭の割合で納付すべきものとされている税額である。しかし、この遅延期間をどのように計算するかについては、直接税と間接税では異なっているところがある。すなわち、直接税では、法定納期限の翌日

(30) 税制調査会昭和36年7月・前掲注(3) 89頁～96頁。

(31) 例えば、現在の「納税猶予」「換価の猶予」は当時はそれぞれ「徴収猶予」、「執行猶予」と呼ばれており、ここでは当時のままとした。

から本税納付の日までの期間であるとされるのに対し、間接税では、普通の場合は直接税の場合と変わらないが、法定納期限後に納税告知がされたときは、納税告知書に指定された納期限の翌日から納付の日までとされている。もっとも、間接税にあっても、詐為（引用者注：偽り）その他不正の行為により、国税を免れた場合において、そのほか脱税額が指定納期限までに納付されないときは、法定納期限の翌日から本税納付の日までの期間とされている。また、直接税においては、申告書が提出された後一年以上経過して更正決定又は修正申告があった場合には、一年を経過した日から更正決定の通知をした日又は修正申告の日までの期間について利子税額を徴収しないという除算期間の定めがある。もっとも、この定めは、詐為その他不正の行為により国税を免れた納税者については適用されない。

② 徴収猶予期間中の利子税額

現行税法（引用者注：国税通則法制定前の税法）においては、下記のように種々の徴収猶予制度があるが、それぞれの徴収猶予と利子税額との関係は次のとおりである。

- (a) 所得税法又は法人税法の規定による徴収猶予期間中は、日歩 2 銭の割合で、利子税額が徴収される。
- (b) 酒税法、物品税法その他の間接諸税の徴収猶予期間中は、利子税額は徴収しない。
- (c) 国税徴収法による徴収猶予の場合には、猶予の原因となった理由が災害や疾病等によるときは、猶予期間中の利子税額は全額免除することとし、その理由が事業の廃止や損失等によるときは、利子税額の納付が困難と認められる範囲で免除することができる。とされている。
- (d) 災害減免法による徴収猶予の場合における猶予期間中の利子税額は、免除されることとなっている。

③ 延納期間中の利子税額

相続税及び贈与税について延納が許可された場合における延納期間中の利子税額は、日歩2銭の割合による。ただし、相続税において課税価格の基礎となった財産のうちに占める立木の価額の割合が30%をこえるときは、立木価額対応分については、この割合は日歩1銭5厘となる。

④ 利子税額の必要経費又は損金の計上について

利子税額は、所得税法の所得の計算上は必要経費に算入されないが、法人税法の所得計算上は損金に算入される。

ロ 延滞加算税額について

国税の納付遅延等に対して、法定納期限から利子税額が課されるほか、督促が行われた後もなお納付がないときは、次のように延滞加算税額が課されることになっている。

① 延滞加算税額は、督促状を発した日⁽³²⁾から起算して10日を経過した日までに本税が完納されなかった場合に、その経過した日の翌日から本税完納までの期間につき日歩3銭の割合で徴収される税額であり、督促に応じなかった者に課される一種の行政罰であると解される。

② 延滞加算税額は、利子税額とは異なり、その税額に限度が設けられている。すなわち、上記により計算した額が、督促状を発した日から起算して10日を経過した日における滞納本税額の5%をこえることとなるときは、その5%相当額が限度とされている。

③ 延滞加算税額は、また前記イ②(c)に述べた利子税額の免除理由に該当する場合に免除されるほか、滞納したことについてやむをえない理由があると認められるときは免除されることがある。

ハ 国税通則法制定にあたっての問題とその検討

利子税額と延滞加算税額の体系は、これを大きく分けて、通常の納付遅延の場合には利子税額と延滞加算税額が課され、徴収猶予期間中等に

(32) 当時の督促状は、国税がその納期限までに完納されないときに、その納期限後20日以内に発せられることとされていた。

は利子税額のみが課されるといってもよい⁽³³⁾。現行の体系をこのように分類したうえで、この分類に従い、この制度について次のように検討した。

① 納付遅延の場合の利子税額と延滞加算税額の統合

利子税額の意義は、次の3点に要約することができると考えられる。

- (a) 私法上の債権債務における遅延利息すなわち債務不履行に伴う損害賠償とみられること。
- (b) 滞納者と期限内納付者との間の負担の公平を図る意義をもつこと。
- (c) 間接的に期限内納付を促す効果をもつこと。

これに対して、延滞加算税額は、一種の行政罰的なものであると考えられているが、これとても、国税の納付を促進する作用をもち、またこれを期待しているほか、利子税額と同じく負担の公平を図り、また、損害賠償としての意義をもつことを否定することはできないであろう。

このようにみえてくると、利子税額と延滞加算税額は実質的には同様の目的をもっているのであると考えられ、あえて両者間に異をたてて、二本建制度を維持する必要はないのではないかという問題が生ずる。

たしかに、延滞加算税額は、督促状の発付を要件としており、しかもなお滞納が継続している場合に追加的に課されるものであるから、単に納期限の経過によって課される利子税額とは異なるところがある。

しかし、実質的には、納付遅延を要件とする点で両者は共通しており、ただ、その計算に算入される期間に差異があつて、督促後なお未納のときは負担割合が高まるというにすぎないといえる。納税者も一般にそのように受けとり、負担割合の点に関心をもつにとどまっているようである。

(33) 督促がされないので延滞加算税額が課されないという意味と思われる。

また、利子税額は、納付遅延の場合と法律で認められた延納や徴収猶予の場合と全く同一の構成となっているが、このことは制度としては不合理であるといわなければならない。

そこで、このような考え方を背景として、納付遅延の場合における利子税額と延滞加算税額の二本建制度は、実質的にはほとんど変わらない二つのものを重畳して課するものであり、いたずらな制度の重複であって、簡素化の見地からはこれを統合して、新たに一本の制度を設けることが適当であると考えた。

② 徴収猶予等の期間中の利子税

新たに創設する延滞税は、通常の納付遅延に対して課されるものであるが、次に、所得税法もしくは法人税法に基づく徴収猶予又は延納期間中に納税者によって負担される新たに創設する利子税について検討する。

通常の納付遅滞の場合には、本来納付すべき期限を経過しているにもかかわらず納付が行われていないのであるから、その遅滞に対して延滞税が課されるのである。これに対し、徴収猶予が認められ、又は延納が許可された場合には、本来納付すべき期限は経過していても、法律の規定により徴収猶予が認められ、又は延納が許可されているのであるから、納税者はまだ納付遅滞の状態にはなっていないのである。これを民事の場合になぞらえれば、前者は履行遅滞の状態にあたり、したがってそれに課される延滞税は遅延利息に相当するのに対し、後者は契約に定める履行期前の状態にあたり、したがってそれに課される利子税は約定利息に相当することもできよう。

現行法においては、上記の両者をいずれも利子税額と呼び、名称を区分していないが、両者の性格が上記のように異なっていることに鑑み、この際、それぞれの性格を表わすように前者を延滞税と名づけ、後者を利子税と呼ぶことが適当と考えた。

このように名づけられた利子税を徴収猶予と延納とに分けて検討す

ると次のとおりである。

- (a) 所得税法又は法人税法に基づく徴収猶予がされた場合には、現行では、日歩2銭の割合により利子税額を納付すべきものとされているが、この割合は、それ自体としてはおおむね妥当なものと考えられる。

しかし、この場合の利子税は、延滞税と性格を異にするので、課税所得の計算上これを損金に算入している法人税法の考え方は首肯できるが、所得税については、技術的な種々の問題も予想されるが、その調整を図ることは不可能であるとは考えられないので、事業所得等について両者の統一を図り、これを必要経費に算入することとすべきであると考ええる。

- (b) 酒税、物品税等の間接税について徴収猶予が認められているのは、間接税が転嫁税であるところから、課税物品の代金回収期間を考慮したものであるとされている。現行法はこれを「徴収猶予」と呼んでいるが、このような性格からいえば「納期の延長」とでもいうべきものである。したがって、現行法がこの種の徴収猶予について利子税額を課さないこととしているのは合理的であると考えられる。よって今後も利子税を課さないことは当然であるが、さらに「徴収猶予」の名称は適当でないと考えられるから、本来の性格がよく表れるよう、名称の変更を考慮すべきである。

③ 延滞税の損金不算入

新たな延滞税の性格をどう考えるかに関連して、これを所得計算上、損金又は必要経費に算入するかどうかが問題となる。

現行制度においては、延滞加算税額は、所得税及び法人税における所得の計算上、必要経費又は損金に算入されないが、利子税額については、法人税法上は、これを損金に算入することを認めるが、所得税法上は必要経費とすることは認められない。

利子税額の損金算入における所得税と法人税とのこの取扱いの差異は、次のような理由に基づくものであるといわれている。すなわち、法人税においては、金融機関からの借入金により税金を納付した場合には、その借入利子が損金として認められることの権衡を考慮して損金算入を認めたのであり、この場合には、納付遅延の場合における利子税額の遅延利息としての性格を約定利息たる借入利子と比べて特に区別して考えていなかったのである。他方、所得税にあっては、事業所得のほかに給与所得、譲渡所得等があり、また、事業所得についても、納税資金の利子がはたして「収入を得るに必要な経費」といえるかどうかという問題があつて、これを必要経費として構成するについて制度上の問題があるため、結局所得税全体について必要経費に算入しないこととしたのである。

しかし、同一の附帯税について、法人においてはこれを損金に算入することとし、個人においてはこれを必要経費と認めないということについては、制度の不均衡を是正すべきであるということが考えられる。また、新しい延滞税は、現行の利子税額が前記のような両面の性格を有するのと異なり、常に納付遅延に対してのみ課されるものであることを考慮すべきである。さらに、上記の金融機関からの借入金により税金を納付した場合の権衡の問題も、延滞税による間接的な納付促進の効果を重視する立場からいえば、むしろ両者に不均衡が生ずるのは当然であるという考え方もあり得るであろう。そこで、新しい延滞税は、法人税におけると所得税におけるとを問わず、ともにそれぞれこれを損金または必要経費に算入しないこととすべきと考える。

④ 延滞税の割合

現行の利子税額及び延滞加算税額の体系は、シャープ勧告に基づく昭和 25 年の税制改正によるものであるが、当時既存の加算税及び延滞金の負担はきわめて重く、同勧告でも「現在のように高い延滞利率（年間 73%ないし 36%）は自壊的である。そのため、納税者は短

期間のうちにやけになってしまう程の滞納状況になってしまう。巨額の滞納税金が存在する理由の一つはおそらくこれであろう」と指摘された。

その後、利子税額及び延滞加算税額の割合の低下が図られ、今日では、両者はそれぞれ日歩3銭の割合となっている。

ところで、本来、延滞税は債務不履行に対する遅延利息に見合うべきものであるから、貸付期間中の約定利息たる市中貸出金利と対比して考えるべき根拠は、格別に見出し得ないであろう。ただ、延滞税の割合が後者の市中金利よりも小さいときには、収納割合の低下を招来しないかとの虞れがあるという点で、両者は関連をもっている。そのような観点から、従来、利子税額の割合を定めるにあたっては、滞納の状況や市中金利の推移等を勘案してきたのである。

他方、現行の利子税額及び延滞加算税額の両者をあわせてみるならば、督促状発付の日から10日を経過した日を境として、それ以前の期間について課される割合は日歩3銭、それ以後の期間については日歩6銭として段階が設けられ、督促状による納付しようような効果を高めるよう図られており、実質をみると、たしかにそのような負担割合の区分によって、督促の効果が表れていることが知られる。

このことから、新たな延滞税においても、督促状の発付によって延滞税の割合に区別を設けることは制度の趣旨から合理的であると考えられる。

そこで、第一に最近において金利水準が低下したこと及び将来においても同様な傾向が予想されることに鑑み、全体として延滞税の割合を引き下げることが適当であると考えた。次に法人税の所得計算上延滞税を損金不算入とし、法人、個人を通じて実質的に同一の延滞税を課することとしたこと並びに現行の利子税額及び延滞加算税額の実質的割合を考慮して、延滞税の割合を原則として日歩4銭とすることが妥当であると考えた。ただし、督促による納付しようような効果を高

めるよう、督促状発付の日から 10 日を経過した日前の期間部分については、この割合を 2 銭とすることが適当であると考えた。なお、このような改正に伴い、還付加算金の割合についても、現行日歩 3 銭を日歩 2 銭に引き下げることとすべきであるとする。

⑤ 延滞税の計算期間の特例

現行法では、申告書の提出後 1 年以上経過して更正決定がされ又は修正申告があった場合には、当該 1 年を経過した日から更正決定又は修正申告があった日までの期間を原則として利子税額の計算期間から除算することになっている。これは、かなりの計算期間の後に更正決定があったときに法定納期限まで遡って多額の利子税額を負わせることが實際上酷であること及び税務官署の事務配分上更正決定の時期が納税者ごとに区々であることにより経済上の負担に差異が生ずるのは適当でないことから、このような措置が採られるに至ったものと考えられる。そこで、新しくとられる延滞税の制度においても、このような実際の配慮をこの際特に改めるべき理由もないと認め、この制度を存続することが妥当であるとする。

(3) 小括

上記の検討を経て、国税通則法制定時においては、次のような考え方で延滞税の制度が構成されている。

すなわち、①延滞税と利子税は、国税通則法制定前の利子税額と延滞加算税額を合理的に整理し、再編されたものであること、また、②延滞税は債務不履行に対する遅延利息に見合うべきものであるから貸付期間中の約定利息たる市中貸出金利と対比して考えるべき根拠は無く、延滞税の割合が市中貸出金利よりも小さいときには収納割合の低下を招来しないかとの恐れがあるという点で関連があるとされつつも、当時においても金利水準が低下していることなどから延滞税の割合を原則として日歩 4 銭とされた

こと⁽³⁴⁾、さらに、③督促による納付しようようの効果を高めるよう、督促状発付の日から 10 日を経過する日以前の期間の部分については、延滞税の割合を日歩 2 銭とされたことが挙げられる。

このように、延滞税制度が創設された時点における延滞税は、納付の遅延にかかる遅延利息とされていた利子税額⁽³⁵⁾と督促に応じなかった者に課される一種の行政罰であるとされていた延滞加算税額を統合した行政上の措置というべきものであった。

3 延滞税の課税に係る主な改正事項

国税通則法が制定された後に、法第 60 条の条文にいくつかの改正が行われているが、主要な改正事項をここで整理しておきたい⁽³⁶⁾。

(1) 昭和 41 年改正

関税について申告納税方式が導入されたことに伴い、輸入品に係る内国消費税に附帯する延滞税の起算日が整備された。

(2) 昭和 42 年改正

それまでの督促状発付の日を基準として同日の 10 日後の日まで軽減した延滞税の割合を適用する方式を簡素化し、具体的納期限を基準として同日の一月後の日まで軽減した延滞税の割合を適用することとされた。この改正は、督促状発付の日が判明しない限り延滞税が計算できないという複雑な従来の制度を簡素化するとともに、督促状発付の有無により延滞税負担に差があった点を合理化したものである。

さらに詳しく説明すると、次のとおりである⁽³⁷⁾。

それまでの延滞税の額は、原則として、その法定納期限の翌日から起算

(34) 利子税は原則が日歩 2 銭であって、この点においても延滞税と利子税の性格が異なることが見て取れる。

(35) 志場喜徳郎「所得税の各種加算税額と利子税額」税経通信 66 号 59 頁 (1951)。ここでは、「昨年四月を期し加算税を利子税額として、利息の概念を純化して合理化を圖つたのである。」とある。

(36) 荒井ほか・前掲注 (1) 630～631 頁に詳しい。

(37) 国税庁「昭和 42 年改正税法のすべて」183 頁。

して、その国税の完納日までの期間に応じ、その未納の本税額 100 円に対し 4 銭の割合を乗じて計算した額とされており、ただ、督促状の発付日から起算して 10 日を経過した日以前の期間のみについては、日歩 4 銭の延滞税の割合を半分の 2 銭に軽減されていた。

しかし、このような計算方法によると、督促状の発付の日は当時の場合納期限から 20 日以内とされていたことから、その範囲内で前後すること、また、このように必ずしも一定しないような督促状の発付日が判明しない限り延滞税の計算もできないという問題があり、納税者にとっても不便であるという批判もあったことから、この点を解決しつつ、延滞税の計算を簡素化して、納税者のみでなく、税務当局の便宜も図ろう、というのがこの改正の趣旨であるとされている。

このほか、印紙税法が全文改正されたことに伴い、印紙納付に係る国税の延滞税の課税要件が整備された。

(3) 昭和 45 年改正

日歩建て表示が年利建て表示に改められた⁽³⁸⁾。

(4) 昭和 53 年改正

昭和 53 年に制定された石油税法（現・石油石炭税法）に、輸入品である原油等に係る石油税について月まとめ申告が導入されたことに伴い、規定の整備がされた。

(5) 昭和 59 年改正

督促状を発付すべき期限が納期限後 20 日以内から 50 日以内に延長されたことに伴い、軽減された延滞税が課される期間が納期限から二月に延長された。

(6) 平成 11 年改正

租税特別措置法に、延滞税の年 7.3%の割合について、著しく低い金利の状況に対応して延滞税の軽減を図るための特例が設けられた。

(38) それまでの日歩 4 銭の表示は、年利 14.6%と表示されることとなった。

4 利子税等の割合の特例制度

現行の利子税等の割合については、租税特別措置法⁽³⁹⁾により特例割合が適用されている。その内容は次のとおりである⁽⁴⁰⁾。

利子税及び延滞税は、延納を選択した者としなない者又は納期限を遵守した者としなない者との負担の公平、滞納の防止、滞納となった国税の早期納付のしよう等を目的として課すものであることから、その割合はこれらの目的にかなうものでなければならない。加えて、利子税等は納税者が自ら計算して納付するものであることを併せて考えれば、制度の安定性や明確性についての十分な配慮も必要とされる。また、還付加算金は、国が納税者に対して還付金や過誤納金を還付する場合に付する一種の還付利息であり、その割合は、利子税や延滞税の割合との均衡が保たれる必要がある。

したがって、利子税等の割合は、納税者間の負担の公平、滞納の防止、制度の安定性等の趣旨を踏まえ、より長期的かつ広範な観点から判断すべき性格のものであり、その制度の基本的見直しは、中長期的な金利水準の動向を見極めた上で検討すべきものと考えられる。

しかしながら、平成7年9月に公定歩合が0.5%になり、その後も市中貸出金利等が低下してきているという状況の下、利子税等について、平成11年度税制改正に係る政府税制調査会の審議等において、その軽減を求める意見・要望が出された。

このような要望を踏まえ、著しく低い金利の状況に対応して利子税等の軽減を図るため、租税特別措置法において、当分の間の措置として、利子税、延滞税（年7.3%の部分に限る。）及び還付加算金の割合の特例制度が創設された。

なお、関税における延滞税等及び地方税における延滞金等についても、同様の特例制度が設けられている。

基本的な仕組みとしては、利子税、延滞税（年7.3%の割合の部分に限る。）

(39) 措置法93条等。

(40) 三井秀範ほか「平成11年改正税法のすべて」449頁～466頁（大蔵財務協会、1999）。

及び還付加算金の年 7.3%の割合は、基準時点（各年の前年 11 月末日）の公定歩合に年 4 %を加算した割合が年 7.3%に満たない場合には、その年中においては、特例割合（基準時点の公定歩合に年 4 %を加算した割合）によることとすることである⁽⁴¹⁾。

この場合において、延滞税の年 14.6%の割合は特例の対象とされていない。すなわち、延滞税については、納税の猶予等の場合の延滞税の免除制度が設けられており、実際に延滞税の年 14.6%の割合が適用される場合は、基本的には、納税者の督促を受けてもそのまま放置している場合等の滞納者が納税について誠意を示さない場合であり、このような滞納者に対しては強く納付を促す必要があること等が考慮された結果によるもの、と説明されている。

5 小括

延滞税及び利子税は、国税通則法の制定を契機として従前の利子税額及び延滞加算税額をもとに創設されたものである。

従前の利子税額は、納付の遅延に対する利息という観点で整理されていたことから、遅延利息の性格をもつ延滞税と約定利息の性格をもつ利子税という、本来はその性格が異なるものがどちらも利子税額とされていたこと、また、納めた利子税額について法人税法では損金算入とする一方、所得税法では必要経費としては認めないこととされていたなど合理的ではない部分もあった。

また、督促に応じない場合に課される延滞加算税額は、延滞税とは異なり、指定期限における滞納税額の 5 %を限度とされており、その性質も督促を受けても納付しない場合の一種の行政罰的なものとされていた。

このような利子税額及び延滞加算税額を統合して設けられた延滞税は、法

(41) 相続税及び贈与税の延納利子税についての基準時点は、各分納期間の開始の日の属する月の二月前の月の末日であり、また、相続税及び贈与税の延納利子税や納税猶予に係る利子税など年 7.3%の割合以外の利子税についても、他の利子税と同じ軽減率により調整計算がされる。

人税法における損金及び所得税法における必要経費に算入できないこととし、また、延滞税は、納付遅延の税額に対して納付がされるまで課され続けるといったことなどからも、滞納処分の色彩が色濃く出るようになったのではないと思われる⁽⁴²⁾。

他方、延滞税と利子税との関係については、課される税率に着目すると、延滞税は、原則は日歩4銭であり、ただ、徴収の実を上げるために督促状の発付から10日を経過する日までは日歩2銭とされたのに対し、利子税は原則が日歩2銭であり、その考え方は大きく異なるものとなっている⁽⁴³⁾。

つまり、現行の延滞税及び利子税は、国税通則法制定を契機として、従前の利子税額及び延滞加算税額をさらに合理的に整理及び再編したものであるといえよう。

ところで、延滞税の免除については、納税の猶予等のいわゆる納税の緩和制度との密接な関連がある。

そこで、次章においては、納税の緩和制度について概観することとする。

(42) 延滞税は、限度なく課されるといっても、実際には、納税の緩和制度と併せて考えるべきものと思料する。

(43) また、利子税は、所得税法上の必要経費又は法人税法上の損金に算入される。

第2章 納税の緩和制度の概要

1 災害等の場合の期限の延長

(1) 趣旨

法 11 条は、災害その他やむを得ない理由が生じた場合において、その理由により税法に基づく書類の提出、納付又は徴収に関する期限までにこれらを行うことができないと認められるときに、その期限を延長するものである。

災害等による税法上の期限の延長については、国税通則法制定前は完全な統一的規定がなく、比較的一般法たる地位を占めていたものとして、国税通則法制定前の災害減免法 8 条⁽⁴⁴⁾があるだけであった。しかし、同条は手続規定が不備であり、内容的にも「被害のあつた日以後一箇月以内になすべき課税に関する申告、申請及び請求」に限って期限の延長ができることとしており、申告期限の延長と同時に考えるべき納期限の延長について手当がされていなかった。また、これに対し、国税通則法制定前の所得税法、法人税法及び相続税法においては特別規定が設けられていたが、その他の税法ではこれに相当する規定を欠いていた。そこで、これらの規定を統合し、整備されたのが法 11 条である⁽⁴⁵⁾。

(2) 延長の対象となる期限

法 11 条の規定により延長される期限は、国税に関する法律に基づく申告、申請、請求、届出その他書類の提出、納付又は徴収に関する期限である⁽⁴⁶⁾。

(44) 当時の条文は「災害に因り被害を受けた者の納付すべき所得税、法人税、相続税、贈与税有価証券取引税、酒税、砂糖消費税、物品税、揮発油税、地方道路税、トランプ類税及び入場税については、被害のあつた日以後一箇月以内になすべき課税に関する申告、申請及び請求は、災害の止んだ日から二箇月以内にこれをなすことができる。」であった。なお、対象となる災害の範囲が災害減免法と本条とでは異なることに注意が必要である。

(45) 荒井ほか・前掲注 (1) 211 頁。

(46) 法定納期限が延長された場合は、延滞税計算の起算日が延長されることとなるこ

(3) 災害等による期限延長の要件等

災害その他やむを得ない理由により、国税に関する法律に基づく申告、申請、請求若しくは届出の期限、書類の提出期限、納期限又は徴収期限までに、これらの申告、申請、請求、届出、書類の提出、納付又は徴収をすることができないと認められる者が都道府県の全部又は一部の地域にわたり広範囲に生じたと認められるときは、国税庁長官が地域及び期日を指定して、その期限を延長する。

国税庁長官が地域及び期日を指定して期限を延長した場合を除き、個別的事例ないし狭い範囲内の事例については、災害その他やむを得ない理由がやんだ後相当の期間内にされた納税者等の申請に基づき、国税庁長官、国税不服審判所長、国税局長、税務署長又は税関長が期日を指定して、その期限を延長する。

そして、延長することができる期間は、いずれの場合にも、その理由がやんだ日から二月以内である。

2 納期限の延長

(1) 間接諸税における納期限の延長

個別間接税は本来転嫁税であり、課税物品の消費者が担税者となることが法律上予定されている。そのため、納税者たる製造者が流通段階を通じて消費者から売上代金を回収するのにある期間を要するものとすれば、税法が法定納期限を定めるにあたりこの期間に考慮を払わなければならないが、この期間はすべての納税者に画一的ではないから、税法は一定の要件の下に弾力的に納期の延長を図ることができるものとしている⁽⁴⁷⁾。

とから、延滞税の計算に関しては免除の規定がはたらく余地はないが、例えば、更正処分が行なわれた場合の納期限は更正通知書が発せられた日の翌日から1月を経過した日とされており、この場合の納期限の延長は延滞税の計算に影響を及ぼすことになる。

(47) 荒井ほか・前掲注(1) 501～502頁。たとえば、石油ガス税法20条の規定によれば、石油ガスの充てん者が期限内申告書を提出した場合において、納期限の延長についての申請書を提出し、かつ、担保を提供したときは、税務署長は、一月以内、当該

この場合には、法定納期限が延長されるのであるから、この期間内は、もとより督促がされることはないし、また、延滞税が課されることもない⁽⁴⁸⁾。

(2) 法人税における確定申告書の提出期限の延長

法人税にあっては、確定した決算に基づいた確定申告書又は連結確定申告書の提出が要求されるという特殊な事情があるため、特に、申告期限の延長に関する規定が設けられている。

すなわち、災害その他やむを得ない理由により決算が確定しないため、確定申告書又は連結確定申告書を提出できないときは、その提出期限が延長され、同時に、その納期限も延長される⁽⁴⁹⁾⁽⁵⁰⁾。この延長期間中は、その税額に年 7.3%の割合で利子税が課される⁽⁵¹⁾。

また、会計監査人の監査を受けなければならないことその他これに類する理由により決算が確定しないため、確定申告書又は連結確定申告書を提出できないときも、その提出期限が延長され、同時にその納期限も延長される。この延長期間中は、その税額に年 7.3%（年 12.775%の範囲内で公定歩合に連動する。）の割合で利子税が課される⁽⁵²⁾。

(3) 延納

延納は、所得税、相続税及び贈与税に認められる制度である。この制度は、それぞれの特殊な事情を背景として、納税者の納税資金の準備に要する期間を考慮し、あるいは財政収入の年度間を通ずる平準化を図る等の政

担保の額に相当する石油ガス税の納期限を延長することができる。

(48) 国税通則法制定前には「徴収の猶予」と呼ばれていたが、この制度の本質にかんがみ「納期限の延長」と改められた経緯については第 1 章第 2 節 2 (2) ハで述べたとおりである。

(49) 法人税法 75 条等。

(50) この場合の納期限は具体的納期限のことであって、法定納期限は延長されないことに留意。

(51) 利子税の課される期間については、法 64 条 2 項により延滞税は課されないことになる。

(52) 法人税法 75 条の 2 等。

策的理由に基づき、設けられたものである⁽⁵³⁾。この延納に係る納期限までは、納税者の履行遅滞がないのであるから、督促状が発せられることはないし、延滞税も課されないが、別に原則として年 7.3%の割合で利子税が課される⁽⁵⁴⁾。

① 所得税

第三期分の所得税額のうち、2分の1に相当する金額以上の所得税を第三期分の納期限までに納付し、かつ、その納期限までに延納届出書を提出したときは、その残額についてその年5月31日まで延納が認められる⁽⁵⁵⁾。

また、山林所得又は譲渡所得の基因となる資産の延払条件付譲渡があった場合において、一定の条件を満たすときは、5年以内の延納が認められる⁽⁵⁶⁾。

② 相続税

納付すべき相続税額が10万円を超え、かつ、その税額を金銭で一時に納付することを困難とする事由がある場合には、納税者の申請により、担保を提供させた上で、年賦延納が許可される⁽⁵⁷⁾。

延納は通常最長5年であるが、延納税額が50万円未満であるときは、最長5年よりも短縮される。

また、延納が認められる税額は、期限内申告により納付すべき税額に限られることはなく、期限後申告、修正申告又は更正決定により納付すべき税額についても延納が認められる⁽⁵⁸⁾。

③ 贈与税

納付すべき贈与税額が10万円を超え、かつ、その税額を金銭で一

(53) 荒井ほか・前掲注(1) 503頁。

(54) 相続税及び贈与税については、年7.3%以外の割合が個別に定められている。

(55) 所得税法131条。

(56) 所得税法132条。

(57) 相続税法38条1項。

(58) このような場合には、利子税の計算期間が必ずしも法定納期限の翌日を起算点とするものではないケースが出てくる。

時に納付することを困難とする事由がある場合には、納税者の申請により、その納付困難な金額を限度として、5年以内の年賦延納を許可することができる。この場合にも、延納税額に相当する担保の提供を必要とする⁽⁵⁹⁾。

延納が認められる税額は、期限内申告により納付すべき税額に限らず、期限後申告、修正申告又は更正決定により納付すべき税額についても延納が認められるのは上記②と同様である。

3 納税の猶予

(1) 趣旨

法 46 条は、国税通則法制定前の災害減免法 9 条の規定による猶予制度を継承した被災者の納期未到来の国税に係る納税の猶予と、国税通則法制定前の国税徴収法 148 条の規定による猶予制度を承継した一般的な納税の猶予とを併せ規定するものである⁽⁶⁰⁾。

(2) 被災者の納期未到来の国税に係る納税猶予⁽⁶¹⁾

震災、風水害、落雷、火災等の災害⁽⁶²⁾により、納税者がその財産につき相当な損失を受けた場合には、納期未到来の国税につき被害のあった財産の損失の状況及び当該財産の種類を勘案して、個々の納税者の納付能力を個別的に調査することなく、期間を定め納税の猶予が行われる⁽⁶³⁾。

猶予の要件は、震災、風水害、落雷、火災その他これらに類する災害により納税者がその財産に相当な損失を受けた場合には、国税局長又は税務署長は、その納税者の次に掲げる国税でその損失を受けた日以後 1 年以内に納付すべきものにつき、その災害のやんだ日から 2 月以内にされた納税

(59) 相続税法 38 条 3 項。

(60) 荒井ほか・前掲注 (1) 513 頁。

(61) 荒井ほか・前掲注 (1) 514～523 頁。

(62) いわゆる天災及び火災を対象とするものと考えられる。

(63) このような個々の納税者の納付能力の個別的調査の有無が、一般的な納税の猶予制度との主要な相違点である。

者の申請に基づき、その国税の全部又は一部の納税を猶予することができる。

- ① その災害のやんだ日等以前に納税義務の成立した国税で、その納期限がその損失を受けた日以後に到来するもののうち、その猶予の申請の日以前に納付すべき税額の確定したもの⁽⁶⁴⁾
- ② その災害のやんだ日以前に課税期間が経過した課税資産の譲渡等に係る消費税で、その納期限がその損失を受けた日後に到来するもののうち、その猶予の申請の日以前に納付すべき税額の確定したもの
- ③ 予定納税に係る所得税並びに中間申告、連結中間申告等にかかる法人税及び中間申告に係る消費税

猶予期間は最長1年であり、猶予期間の延長は認められない。

税務署長等は、納税者の納付能力を個別に調査することなく被害財産の種類及び損失の程度により猶予期間を決める。

この項の規定による納税の猶予にあつては、その猶予金額のいかんにかかわらず、担保の提供は必要でなく、また、分割納付ということもない。

(3) 一般的な納税の猶予⁽⁶⁵⁾

イ 災害等に基づく猶予⁽⁶⁶⁾

納税者が、次に掲げる災害その他やむを得ない理由に基づき、国税を一時に納付することができない場合には、税務署長等は、その国税の全部又は一部につき、その納税を猶予することができる⁽⁶⁷⁾。

- ① 納税者がその財産について震災、風水害、落雷、火災その他の災害⁽⁶⁸⁾を受け、又は盗難にかかったこと
- ② 納税者又はその者と生計を一にする親族が病気にかかり、又は負傷したこと

(64) この納期限には法定納期限のほかに更正処分等の場合の具体的納期限も含まれる。

(65) 荒井ほか・前掲注 (1) 523～530 頁。

(66) 法 46 条 2 項。

(67) ①及び②と③及び④とでは、延滞税の免除の範囲が異なる。

(68) ここでは、天災のみならず人災も含めた災害一般が対象となると考えられる。

- ③ 納税者がその事業を廃止し、又は休止したこと
- ④ 納税者がその事業につき著しい損失を受けたこと
- ⑤ 前記①から④までに述べた事実に類する事実があったこと

ロ 賦課の遅延等に基づく猶予⁽⁶⁹⁾

次に掲げる国税（延納に係る国税は除かれる。）の納税者につき、その納付すべき国税を一時に納付することができない理由があるときは、税務署長等は、その国税の納期限内にされた申請に基づき、その国税の全部又は一部につき、納税の猶予をすることができる。

- ① 申告納税方式による国税（その附帯税を含む。）で、法定申告期限から1年を経過した日以後に納付すべき税額が確定した場合におけるその確定した部分の税額に相当するもの
- ② 賦課課税方式による国税（その延滞税を含み、加算税及び過怠税は除かれる。）で、その課税標準申告書の提出期限（又はその納税義務の成立の日）から1年を経過した日以後に納付すべき税額が確定した場合におけるその確定した部分の税額に相当するもの
- ③ 源泉徴収による国税（その附帯税を含む。）で、その法定納期限から1年を経過した日後に納税の告知があった場合におけるその告知に係る部分の税額に相当するもの

ハ 猶予の申請

納税の猶予の申請する場合には、その申請書を税務署長等に提出しなければならない。

イの災害等に基づく猶予の申請については、その時期に制限がなく、要件を満たす限り、いつでも申請することができるが、ロの賦課の遅延等に基づく猶予の申請は、原則としてその猶予を受けようとする国税の納期限までにすることが要件となっている⁽⁷⁰⁾。

(69) 法46条3項。

(70) 税務署長等においてやむを得ない理由があると認める場合には、その国税の納期限後の申請も認められる。

ニ 猶予金額

猶予金額は、イの納税の猶予にあつては、猶予該当事実に基づく支出又は損失の合計額（納付能力調査によって判定した一時に納付することができないと認められる金額を限度とする。）、ロの納税の猶予にあつては一時に納付することができないと認められる金額である。

ホ 猶予期間

猶予の期間は原則として1年以内である。この猶予期間の始期は、ロの納税の猶予の場合にあつては納期限の翌日であり、イの納税の猶予の場合にあつては、申請書に始期の記載があるときは、原則としてその日とするが、この日が適当でないと認めるときは、適当と認める始期を指定することができる。

猶予する場合には、その猶予金額を適宜分割して、その分割した金額ごとに猶予期間を定めることができるが、一般的には、猶予期間中の納付計画として定めることとされている。

ヘ 猶予期間の延長

災害等による納税の猶予又は賦課等の遅延による納税の猶予をした場合において、その猶予した期間内にその猶予した金額を納付することができないやむを得ない理由があると税務署長等が認めるときは、納税者の申請により、その期間を延長することができる。ただし、その延長を認める期間は、すでにその者につき猶予したイ又はロの猶予期間とあわせて2年を超えることができない。また、この納税の猶予にあつては、分割納付の方法が認められる。

ト 担保の徴取

税務署長等は、イ又はロの納税の猶予をする場合には、次に掲げる場合を除き、その猶予金額に相当する担保を徴さなければならない。

- ① 納税の猶予にかかる税額が50万円以下である場合
- ② 担保を徴することができない特別の事情がある場合
- ③ 納付委託に係る有価証券の提供により納税の猶予に係る国税につ

き担保の提供の必要がないと認められるに至った場合

- ④ 納税の猶予に係る税額が比較的少額で、かつ、納税者の納税の誠意及び資力の状況等から判断して、担保を徴しないこととしても徴収上支障のないことが明らかであると認められる場合

チ 担保の徴取と差押え等との関係

猶予に係る国税につき差し押さえた財産があるときは、当該財産は、担保として提供された財産と同様に当該猶予金額を担保するものであるから、その財産の価額の範囲の金額については、担保を徴することを要しない。

リ 法 46 条 1 項の納税の猶予と同条 2 項の納税の猶予との関係

災害による納期未到来の国税に係る猶予を受けた後においても、その猶予期間内に資力が回復しないときは、同一の災害を理由として、さらに一般的な納税の猶予を受けることができる。しかも、法 46 条 1 項の規定による猶予の期間は、同条 2 項の規定による 1 年の猶予期間又は同条 7 項の規定による 2 年の猶予期間の限度を計算する場合に算入されない。すなわち、同条 1 項、同条 2 項及び同条 7 項の規定によるときは、同一の災害を理由として、通算最長 3 年間の猶予が認められることになる。

なお、災害による納期未到来の国税に係る猶予を受けた後、別個の災害を受け、その災害に基づき、その国税を猶予期間内に納付できない場合は、もとより当該別個の災害を理由として同条 2 項の規定による一般的な納税の猶予を受けることができる。

4 換価の猶予

(1) 趣旨

国税徴収法 151 条は、納税者の国税について、法 46 条の規定による納税の猶予を受けている国税を除き、滞納処分を執行すれば、納税者の事業の継続又は生活の維持を困難にするおそれがあるか又は滞納処分を執行す

るよりもその執行を一定期間猶予することが徴収上有利である場合においては、一定期間内は、滞納処分の執行を猶予し、納税者の事業を継続させ、又は生活を維持させつつ、国税の弾力的な徴収を図ろうとする趣旨により、定められたものである⁽⁷¹⁾⁽⁷²⁾。

なお、本条における換価の猶予は、法 46 条の規定による納税の猶予の場合と異なり、納税者の申請は換価の猶予の要件とはされていない⁽⁷³⁾。

(2) 換価の猶予の要件⁽⁷⁴⁾

換価の猶予の要件は次のとおりである⁽⁷⁵⁾。

イ 誠実な意思を有すること

「納税についての誠実な意思」とは、滞納者が、その滞納に係る国税を優先的に納付しなければならないことを認識していることをいう。

なお、「納税について誠実な意思を有すると認められる」かどうかは、従来において期限内に納税していたかどうか、納税の猶予、換価の猶予等の場合において確実に分納を履行したかどうか及び納税の能力等を参考として判定するものとされ、この場合においては過去にほ脱の行為又は滞納の事実等があっても、現在において誠実な納税の意思を有していると認められるかどうかにより判定するものとされている。

ロ 事業の継続等を困難にすること

滞納処分により財産を直ちに換価することにより「その事業の継続又は生活の維持を困難にするおそれがあるとき」とは、換価の猶予をしようとする国税のすべてを直ちに徴収しようとする場合において①滞納処分の対象となる滞納者の財産のすべてを換価しなければならないと認められるとき、又は②滞納者の事業の継続あるいは生活の維持に必要と認められる財産以外の財産の換価処分のみでは、滞納に係る国税のすべて

(71) 国税通則法制定前の国税徴収法においては、「執行猶予」と呼ばれていた。

(72) 吉国ほか『国税徴収法精解〔十七版〕』897 頁（大蔵財務協会 2009）。

(73) これは、既に滞納処分が行われる状況であるからではないかと思料する。

(74) 吉国ほか・前掲注(72)898～899 頁。

(75) 昭和 51 年 6 月 3 日徴徴 3－2 ほか「納税猶予等の実施要領の制定について」。

を徴収することができないと認められるときのいずれかに当たるときをいう。

ハ 徴収上有利であること

「財産の換価を猶予することが、直ちにその換価をすることに比して、滞納に係る国税及び最近において納付すべきこととなる国税の徴収上有利であるとき」とは、①滞納者の財産のうち滞納処分ができるすべての財産につき滞納処分を執行したとしても、その徴収することができる金額が徴収しようとする国税に不足すると認められる場合であって、換価処分を執行しないこととした場合には、その猶予期間内に新たな滞納を生ずることなく、その猶予すべき国税の全額を徴収することができることと認められるとき、②換価すべき財産の性質、形状、用途、所在等の関係で換価できるまでには相当の期間を要すると認められる場合で、換価処分を執行しないことが、その猶予すべき国税及びその猶予すべき期間内において納付すべきこととなる国税の徴収上有利であると認められるとき、又は③滞納国税につき直ちに徴収できる場合等であっても、最近において納付すべきこととなる国税とすでに滞納となっている国税との総額について考えた場合、換価処分を執行しないことが徴収上有利であると認められるときをいう。

(3) 換価の猶予をする場合の差押えの猶予又は解除

税務署長は、換価の猶予をする場合において、必要があると認めるときは、差押えにより滞納者の事業の継続又は生活の維持を困難にする恐れがある財産の差押えを猶予し、又は解除することができる。しかし、この事由に該当しない財産であるときは、その財産の換価を猶予するものであるから、猶予期間中であっても、差押えをすることができる。

5 滞納処分の停止

(1) 趣旨

国税徴収法 153 条は、滞納者について、財産がないとき、財産が不明な

とき等滞納処分を執行しても、その実益がないと認められる所定の事由がある場合又は滞納処分を執行すれば、滞納者の生活を著しく窮迫の状態に追込む危険がある場合において、滞納処分を停止すること、その停止後3年以内にこれらの事由が消滅したときは、その停止を取り消し滞納処分手続を再開するが、納税資力が回復しないために、当該停止を取り消すことなく3年を経過したときは、当該期間の経過時において滞納者の納税義務を消滅させること及び滞納処分の執行を停止した場合において、その国税を徴収することができないことが明らかであるときは、その国税等を納付する義務を直ちに消滅させることができることを定めたものである⁽⁷⁶⁾。

(2) 滞納処分の停止の要件

税務署長は、滞納者につき、①無財産の場合、②生活を著しく窮迫させる場合又は③所在及び財産がともに不明の場合に該当する事実があると認めるときは、職権により滞納処分の執行を停止することができる。

(3) 滞納処分の停止手続及び効果

税務署長は、滞納処分の停止をしたときは、その滞納者に対し、その旨を原則として書面により通知する。

滞納処分の停止をしたときは、その停止の期間内は新たな財産の差押えをすることができず、かつ、既に差押えをした財産については、その差押えを解除しなければならない。

滞納者が任意に納付したときは、その納付に係る金額を収納し、又は過誤納金等の還付金を停止に係る滞納国税に充当することができる。

滞納処分の停止をした場合において、その停止処分が取り消されないで3年を経過したときは、その3年の経過時の停止に係る国税及び滞納処分費の納税義務は法律上当然に消滅する。

滞納処分の停止の期間中も、租税の消滅時効は進行するので、消滅時効が完成すれば、停止期間が3年継続する前であっても納税義務は消滅する。

(76) 吉国ほか・前掲注(72) 905頁。

滞納処分の停止に係る国税の停止前に発生した利子税、延滞税及び滞納処分費については、その停止処分後3年を経過したときは、その納税義務は消滅する。

(4) 納税義務消滅の特例

滞納処分を執行することができる財産がないことにより、滞納処分の執行を停止した場合において、その国税が限定承認に係るものであるとき、その他その国税を徴収することができないことが明らかであるときは、停止処分のまま3年を経過する日まで待って納税義務を消滅させることは実益がないので、税務署長は、その国税の納税義務を直ちに消滅させることができる。

(5) 滞納処分の停止の取消し

滞納処分の停止後3年以内に、その停止に係る滞納者につき国税徴収法153条1項各号に該当する事実がないと税務署長が認めるときは、その停止を取り消さなければならない。

滞納処分の停止を取り消したときは、税務署長は、その旨を滞納者に通知しなければならない。

滞納処分の停止の取消しは、停止の取消しの事由が生じたことにより、停止処分を将来に向かって撤回するものであって、取消しの効果は、停止の始期まで遡らない。

なお、滞納処分の停止を取り消した場合には、停止をした国税に係る延滞税のうち、その停止をした期間に対応する部分の金額に相当する金額は免除され⁽⁷⁷⁾、この場合の「停止をした期間」とは、その停止をした日から起算してその取消しの日又は停止に係る国税の完納等による納税義務の消滅の日までをいう。

(77) 法63条1項。

6 徴収の猶予

(1) 趣旨

徴収の猶予は、更正の請求等一定の請求、申請等がされた場合において、税務署長等が相当の理由があると認めたときに、その請求等に対する処分がされるまでの間、その徴収を猶予するものである。

(2) 徴収が猶予される場合

徴収が猶予される場合は、次のとおりである。

- ① 更正の請求がされた場合⁽⁷⁸⁾
- ② 不服申立てがされた場合⁽⁷⁹⁾
- ③ 予定納税の減額申請がされた場合⁽⁸⁰⁾
- ④ 所得税について延払条件付譲渡に係る延納の申請がされた場合⁽⁸¹⁾
- ⑤ 相続税又は贈与税について延納の申請がされた場合⁽⁸²⁾
- ⑥ 相続税について物納申請がされた場合⁽⁸³⁾

(78) 法 23 条 5 項。

(79) 法 105 条 2 項及び 4 項。

(80) 所得税法 118 条。

(81) 所得税法 133 条 5 項。

(82) 相続税法 40 条 1 項。

(83) 相続税法 42 条 29 項。

第3章 延滞税の免除制度

第1節 現行の国税通則法による延滞税の免除

国税通則法による延滞税の免除の規定は法 63 条に規定しているところであるが、その目的とするところは、大きく分けて3つに分類される。

すなわち、①災害等による期限の延長、納税の猶予及び滞納処分の停止という国税通則法及び国税徴収法の規定の適用に伴って延滞税を免除するもの、②一般的に督促後の滞納処分ができる状況であっても納付を強制する必要性の乏しいものに対する年 7.3%を超える部分の延滞税を免除するもの、③納税の緩和措置を受けない滞納のうちでも滞納の基因ないしその状態にあることが真にやむを得ない事由に基づく場合における延滞税の免除である。

ここでは、延滞税の免除について、その内容ごとに説明をすることとする。

(1) 災害等による納税の猶予等がなされた場合の延滞税の免除

これは、法 63 条 1 項前段及び同条 2 項が該当する。

具体的には、法 46 条 1 項若しくは 2 項 1 号、2 号若しくは 5 号（同項 1 号又は 2 号に該当する事実に係る部分に限る。）の規定による納税の猶予（以下この項において「災害等による納税の猶予」という。）若しくは国税徴収法 153 条 1 項の規定による滞納処分の執行の停止をした場合におけるその猶予又は停止をした国税に係る延滞税のうち、その災害等による納税の猶予若しくは当該執行の停止をした期間に対応する部分の金額に相当する金額、また、法 11 条の規定により国税の納期限を延長した場合におけるその国税に係る延滞税のうちその延長をした期間に対応する部分の金額がそれぞれ免除される⁽⁸⁴⁾。

(84) これらについては、それぞれの規定に基づき、その期間に対応する延滞税相当額が免除されることとしており、これらは改めて延滞税の免除について、税務署長等が法令の規定の要件を満たすか確認する必要があるものとなっていることから「免除する」との規定ぶりになっているものと思われる。

(2) 事業の休廃止等による納税の猶予等がなされた場合の延滞税の免除

これは、法 63 条 1 項後段が該当する。

具体的には、法 46 条 2 項 3 号、4 号若しくは 5 号（同項 3 号又は 4 号に該当する事実と類する事実に係る部分に限る。）若しくは同条 3 項の規定による納税の猶予（以下この項において「事業の休廃止等による納税の猶予」という。）若しくは国税徴収法 151 条 1 項の規定による換価の猶予をした場合におけるその猶予した国税に係る延滞税のうち、事業の休廃止等による納税の猶予若しくは当該換価の猶予をした期間（当該国税の納期限の翌日から二月を経過する日後の期間に限る。）に対応する部分の金額の 2 分の 1 に相当する金額が免除される。

(3) 納付が困難な場合の延滞税の免除

これは、法 63 条 3 項が該当するが、この規定は 2 つの免除規定を含んでいる。

その 1 つは、法 63 条 1 項後段の規定により年 7.3% を超える部分の免除がなされた場合における、残りの年 7.3% を超えない部分について特定の場合に延滞税が免除されるものであり、他の 1 つは、一般に納税の猶予又は換価の猶予に係る国税が、やむを得ない理由により猶予期限までに納付できなかった場合において、特定の事由があるときに、そのやむを得ない期間に対応する延滞税を免除するものである。

(4) 徴収の猶予がされた場合の延滞税の免除

これは、法 63 条 4 項が該当する。

この規定は、法 23 条 5 項ただし書その他の国税に関する法律の規定により国税の徴収を猶予した場合には、その猶予をした国税に係る延滞税につき、その猶予をした期間のうち当該国税の納期限の翌日から 2 月を経過する日後の期間（法 63 条 1 項ないし 3 項の規定により延滞税の免除がされた場合には、当該免除に係る期間に該当する期間を除く。）に対応する部分金額の 2 分の 1 に相当する金額を免除するものである。

(5) 差押え又は担保の提供があった場合の延滞税の免除

これは、法 63 条 5 項が該当する。

すなわち、税務署長等は、滞納に係る国税の全額を徴収するために必要な財産につき差押えをし、又は納付すべき税額に相当する担保の提供を受けた場合には、その差押え又は担保の提供に係る国税を計算の基礎とする延滞税につき、当該国税の納期限の翌日から 2 月を経過する日後の期間(法 63 条 1 項ないし 4 項の規定により延滞税の免除がされた場合には、当該免除に係る期間に該当する期間を除く。)に対応する部分の金額の 2 分の 1 に相当する金額を限度として免除される。

(6) その他の場合の延滞税の免除

これは、法 63 条 6 項が該当する。

税務署長等は次の各号の一に該当する場合には、当該各号に規定する国税に係る延滞税（法 63 条 1 項ないし 5 項の規定による免除に係る部分を除く。）につき、当該各号に掲げる期間に対応する部分の金額を限度として免除することができる。

- ① 法 55 条 3 項（納付委託）（法 52 条 6 項（保証人からの徴収）又は法 32 条 3 項（第二次納税義務者からの徴収）において準用する場合を含む。）の規定による有価証券の取立て及び国税の納付の再委託を受けた金融機関が当該有価証券の取立てをすべき日後に当該国税の納付をした場合（同日後にその納付があったことにつき当該有価証券の取立てを委託した者の責めに帰すべき事由がある場合を除く。）には、取立てをすべき日の翌日からその納付のあった日までの期間
- ② 納税貯蓄組合法 6 条 1 項（租税納付の委託）の規定による国税の納付の委託を受けた同法 2 条 2 項に規定する指定金融機関（国税の収納をすることができるものを除く。）がその委託を受けた日後に当該国税を納付した場合（同日後にその納付があったことにつき納税者の責めに帰すべき事由がある場合を除く。）には、委託を受けた日の翌日からその納付があった日までの期間
- ③ 震災、風水害、火災その他これに類する災害により、国税を納付す

ることができない事由が生じた場合には、その事由が生じた日からその事由が消滅した日以後7日を経過した日までの期間

- ④ 国税徴収法に規定する交付要求により交付を受けた金銭を当該国税に充てた場合に、当該交付要求を受けた国税徴収法2条13号に規定する執行機関が強制換価手続において当該金銭を受領した日の翌日からその充てた日までの期間

- ⑤ 火災類の爆発、交通事故その他の人為による異常な災害又は事故により、納付すべき税額の全部若しくは一部につき申告することができず、又は国税を納付できない場合（その災害又は事故が生じたことにつき納税者の責めに帰すべき事由がある場合を除く。）に、その災害又は事故が生じた日からこれらが消滅した日後7日を経過した日までの期間

第2節 国税通則法の延滞税の免除規定以外での延滞税の免除等

法63条以外の規定においても、延滞税の免除に係る規定が存在するが、ここでは主なものについて、その概要を説明する。

（1）特別法による延滞税の免除

延滞税は、各税法等の規定によっても免除されるが、主なものについて説明しておく。

イ 還付加算金の不加算充当に対応する免除⁽⁸⁵⁾

これは、所得税、法人税又は消費税の確定申告により、源泉徴収税額、仕入れに係る消費税額、予定納税額、中間納付額等の還付金が生じた場合において、その還付金をその年分の未納の予定納税額若しくは中間納付額又は確定申告の更正額等に充当するときがある。この充当は、予定納税、確定申告、更正等の各手続の安定を図るための全く計算上の操作

(85) 所得税法138条4項、139条4項、法人税法78条3項、79条4項、消費税法52条3項、53条4項等。

にとどまることからこれについて延滞税を課し、還付加算金を還付するのは無駄な事務である。この所得税法、法人税法及び消費税法の規定は、このような無駄を排除するため、このような場合には、延滞税を免除し、還付加算金を不加算としたものである。

ロ 移転価格課税に係る免除⁽⁸⁶⁾

これは、移転価格課税が行われた場合において、国外関連取引に係る独立企業間価格について権限ある当局間の租税条約に基づく合意が成立し、更に、条約相手国が対応的調整として減額し、かつ、権限ある当局間で合意した期間についてその減額に係る還付をする金額に還付加算金を付さないときは、延滞税を免除することができる。延滞税及び還付加算金についての各国の取扱い、区々であり、企業グループ全体に思わぬ利得や過重な負担が生じ得るのでそのようなことがないようにするのが、この免除の趣旨である。

ハ 移転価格税制に係る納税の猶予に係る免除⁽⁸⁷⁾

これは、国外関連者との取引に係る課税の特例による更正又は決定を受けた者が、租税条約の相手国との相互協議の申立てをした上で申請をしたときは、移転価格税制の更正又は決定に係る法人税（相互協議の対象となるものに限る。）及びその加算税の納税が猶予される。この移転価格税制に係る納税の猶予は、納期限又は納税の猶予の申請の日のいずれか遅い日から、相互協議の合意に基づく更正があった日（合意に至らずに相互協議が終了した場合には、国税庁長官がその旨を通知した日）の翌日から一月を経過する日までの期間について認められ、納税の猶予をした国税に係る延滞税のうち猶予期間（申請の日が猶予した国税の納期限以前の日である場合には、申請の日から納期限までの期間を含む。）に対応する部分は免除される。

（２）国税通則法の規定による納期限に関する特例

(86) 措置法 66 条の 4 第 18 項。

(87) 措置法 66 条の 4 の 2。

延滞税の免除に係る特例としては、上記以外に、直接延滞税の免除を行うものではないが、口座振替による納付の場合とコンビニエンスストア（以下「コンビニ」という。）での納付における納期限の特例がある。

イ 口座振替の場合の特例⁽⁸⁸⁾

申告所得税と個人事業者の消費税及び地方消費税の納付において、口座振替の制度があるが、この場合において、申告期限と納期限が同一である国税⁽⁸⁹⁾について口座振替の方法で納付する場合は、申告書が申告期限に提出されたときは、納付書の送付、振替手続等に要する日時を考慮すれば、実際問題として期限内の納付ができないこととなる。しかし、申告所得税の第三期分等については、そのような問題を考慮しても、現状では口座振替の方法を認めて納税者の自主納付を促進することが望ましいと考えられるので、納税申告書の提出によりその提出期限までに納付すべき国税については、納税申告書が期限内に提出されれば足りることとし、口座振替による現実の納付は、納付書が金融機関に到達した日から中2日を置いて到達日から4日目（この4日の間に金融機関の休日がある場合には、その日を除いて計算する。）までに行われるならば、実際の納付が納期限後であっても、これを期限内納付とみなすこととし、その間延滞税を徴収せず、また、残税額について所得税法による延納届出書を提出しているときはその延納を認めることとしている。しかし、預金不足等により振替不能となったとき又は金融機関が中2日の期間内に納付手続を了しないときは、本来の納期限の翌日に遡って延滞税を徴収し、かつ、延納も認めない。なお、中2日の期間は、金融機関の事務処理に必要な期間を考慮したものであり、もしも災害その他やむを得ない事由により中2日の期間内に納付手続を了することができず、かつ、税務署長がそれ以上の期間を承認したときは、承認の日まで延長される。

(88) 法34条の2第2項。

(89) 具体的には、期限内に申告された申告所得税の確定申告（第三期）分や消費税及び地方消費税の確定申告分及び中間申告分が該当する。

ロ コンビニ納付の場合の特例⁽⁹⁰⁾

これは、平成 19 年度改正において設けられたもので、納税者の利便に資するため、納付手段の多様化を図ったものであり、すなわち、国税を納付しようとする者は、一定要件の下、指定された納付受託者に金銭を交付することにより納付受託者に納付を委託し、納付受託者が収納機関に納付する仕組みが創設された。

この納付者として、指定要件に適するコンビニを指定することを予定していることから、この改正により指定した全国のコンビニ窓口でも国税の納付を委託することができることとされた。

また、納付委託された金銭は、日本銀行等の収納機関に納付されなければ、国税を納付したことにならないことから、納付受託者に金銭を交付した日以後の納税者の附帯税等の負担を回避するために、次のような措置が併せて講じられている。

(イ) 延滞税などの附帯税や延納、物納に関する規定について、納付受託者に金銭の交付をした日にその国税の納付があったものとみなすこととする。

(ロ) 納付受託者に納付の委託がされた国税が未納の場合には、納付受託者から徴収することとし、さらに、各コンビニ店舗とコンビニ本部間の相互保証や保険会社による保険等を契約上義務付けることにより納付委託された国税を確実に納付受託者から徴収することとし、実質的に納税者の負担を回避することとされた。

(3) 他の法律における延滞税の計算期間に関する特例

国税通則法以外の法律における延滞税の計算期間に関する特例について、主なものを掲げておく。

イ 所得税関係

(イ) 予定納税額に関する特例⁽⁹¹⁾

(90) 法 34 条の 3。

(91) 所得税法 119 条。

予定納税額について延滞税を計算する場合において税務署長が予定納税額等の通知書を第一期の納期限の一月前までに発しなかったときは、その納期の予定納税額については、納期限の翌日以後当該通知に係る書面を発した日から起算して一月を経過した日（当該経過した日が確定申告書の提出期限後となるときは、当該期限）までの期間が延滞税の計算期間から除算される。

（ロ）その他の特例⁽⁹²⁾

公益法人に対する財産の贈与又は遺贈があった場合には、国税庁長官の承認を受けてその所得税が非課税とされる制度があるが、この承認をしない決定があったときには、その決定に係る贈与又は遺贈についての所得税に係る延滞税の計算期間は、その決定の通知をした日の翌日からその完納の日までとする特例がある。

ロ 相続税及び贈与税関係

（イ）後発的事由等による納付額に関する特例

A 次に掲げる相続税については、それぞれに掲げる期間は、延滞税の計算期間に算入されない⁽⁹³⁾。

（A）相続又は遺贈により財産を取得した者が、次に掲げる事由による期限後申告書又は修正申告書を提出したことにより納付すべき相続税額については、法定納期限の翌日からこれらの申告書の提出があった日までの期間

a 期限内申告書の提出期限後に、その被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した他の者が相続開始前三年以内に当該被相続人から贈与により取得した財産で相続税額の計算の基礎とされていなかったものがあることを知ったこと

b 期限内申告書の提出期限後に支給が確定した退職手当金の給与の支給を受けたこと

(92) 措置法 40 条 13 項。

(93) 相続税法 51 条 2 項。

- c 未分割財産について相続分と異なった分割があったこと、認知の訴え、承認、放棄の取消しその他の事由により相続人に異動を生じたこと、遺留分による減殺請求に基づき返還すべき、又は弁償すべき額が確定したこと、又は遺贈に係る遺言書が発見され、若しくは遺贈の放棄があったこと

(B) 相続又は遺贈により財産を取得した者について、次に掲げる事由により更正又は決定があった場合における当該更正又は決定により納付すべき相続税額については、法定納期限の翌日から当該更正又は決定に係る通知書を発した日までの期間

- a その被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した他の者が相続開始前三年以内に当該被相続人からの贈与により取得した財産で相続税額の計算の基礎とされていないものがあったこと
- b 期限内申告書の提出期限後に支給が確定した退職手当金の給与の支給を受けたこと
- c 未分割財産について相続分と異なった分割があったこと、認知の訴え、承認、放棄の取消しその他の事由により相続人に異動を生じたこと、遺留分による減殺請求に基づき返還すべき、又は弁償すべき額が確定したこと、又は遺贈に係る遺言書が発見され、若しくは遺贈の放棄等があったこと

B 次に掲げる贈与税については、それぞれに掲げる期間は、延滞税の計算期間に算入されない⁽⁹⁴⁾。

(A) 相続税法 21 条の 2 第 4 項の規定の適用を受け贈与により取得した財産の価額を贈与税の課税価格に算入しなかった者が、未分割財産について相続分と異なった分割があったこと、認知の訴え、承認、放棄の取消しその他の事由により相続人に異動を生じたこ

(94) 相続税法 51 条 3 項。

と、遺留分による減殺請求に基づき返還すべき、又は弁償すべき額が確定したこと、又は遺贈に係る遺言書が発見され、若しくは遺贈の放棄等があったことにより相続又は遺贈による財産を取得しないこととなったため期限後申告書又は修正申告書を提出したことにより納付すべき贈与税額については、法定納期限の翌日からこれらの申告書の提出があった日までの期間

- (B) 相続税法 21 条の 2 第 4 項の規定の適用を受け贈与により取得した財産の価額を贈与税の課税価格に算入しなかった者について、未分割財産について相続分と異なった分割があったこと、認知の訴え、承認、放棄の取消しその他の事由により相続人に異動を生じたこと、遺留分による減殺請求に基づき返還すべき、又は弁償すべき額が確定したこと、又は遺贈に係る遺言書が発見され、若しくは遺贈の放棄等があったことにより相続又は遺贈による財産を取得しないこととなったため更正又は決定があった場合における当該更正又は決定により納付すべき贈与税については、法定納期限の翌日から当該更正又は決定に係る通知書を発した日と当該事由が生じた日の翌日から四月を経過する日とのいずれか早い日までの期間

(4) 起算日の特例

延滞税の計算における起算日の特例について、主なものを掲げておく。

イ 法 60 条 2 項に基づく国税通則法施行令 25 条

法 60 条 2 項に基づく国税通則法施行令 25 条（以下、条文を表わす場合において「施行令」という。）において、次のような起算日の特例が定められている。

- (イ) 所得税法 142 条 2 項（純損失の繰戻しによる還付）（同法 166 条において準用する場合を含む。）又は法人税法 80 条 6 項（欠損金の繰戻しによる還付）（同法 81 条の 31 第 4 項及び 145 条 1 項において準用する場合を含む。）の規定により還付した金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、当該還付金額（当該還付金額に対応する還付加算金を含む。）について支払決定をし、又は充当をした日（同日前に充当をするのに適することとなった日がある場合には、その適することとなった日）

(ロ) 消費税法 52 条 1 項（消費税の還付）の規定による還付金その他の消費税等に係る還付金又は航空機燃料税法 12 条 2 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の提出期限

(ハ) 上記(イ)及び(ロ)に掲げる還付金以外の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、当該還付金が生じた日

(ニ) 輸入郵便物の名あて人が、あらかじめ税関長の承認を受けた場合には、その郵便物に課される関税及び内国消費税の賦課決定前に受け取ることができるが、このような場合の消費税等については、その納税告知書を発した日（当該告知書を二回以上にわたって発した場合には、その最初に発した日）

(ホ) 輸入許可前に税関長の承認を受けて保税地域から引き取られた課税物件に係る消費税等については、関税法 7 条の 5（輸入の許可前に引き取られた貨物に係る税額等の通知）の書面又は更正通知書を発した日（これらの書類を二回以上にわたって発した場合には、その最初に発した日）

(ヘ) 輸入品に対する内国消費税の徴収等に関する法律 6 条 2 項（引取りに係る課税物品についての申告の特例）に規定する特例申告に係る消費税については、当該特例申告に係る申告書の提出期限（消費税等に関する法律の規定により当該消費税等の納期限が延長された場合には、当該延長された納期限）

(ト) 輸入の許可を受けて保税地域から引き取られた課税物件に係る消費税等については、当該許可の日（当該消費税等の納期限が延長された

場合には、当該延長された納期限)

ロ 後発的事由等による起算日に関する特例

後発的事由に基づく義務的修正申告等により納付すべき所得税額に係る延滞税の計算期間の起算日は、法定納期限の翌日ではなく、当該修正申告税額等の納期限である当該修正申告期限等の翌日とされている。所得税の義務的な修正申告の制度としては、租税特別措置法に次のようなものがある。

- (イ) 転廃業助成金等の交付を受けた廃止業者等である個人が、資産の取得又は改良をする見込みであるとして税務署長の承認を受けて課税の特例の適用を受けた場合において、その現実の資産の取得又は改良に要した金額が見積額に達しなかったとき等における修正申告又は更正による所得税額に係る延滞税（措置法 28 条の 3 第 9 項）
- (ロ) 山林所得について、森林計画特別控除の適用を受けていた者が、森林施業計画の認定の取消しがされた場合における修正申告又は更正による所得税額に係る延滞税（措置法 30 条の 2 第 7 項）
- (ハ) 優良住宅地等のための譲渡に該当する見込みである土地の譲渡について優良住宅地等のための譲渡の場合の譲渡所得の課税の特例の適用を受けた者が、一定期間内にその全部又は一部についてその特例に該当しなくなった場合における修正申告又は更正による所得税額に係る延滞税（措置法 31 条の 2 第 9 項）
- (ニ) 収用交換等の場合の譲渡所得の課税の特例の適用を受けた者が、代替資産の取得価額が見積額に達しなかった場合における修正申告又は更正による所得税額に係る延滞税（措置法 31 条の 2 第 9 項）
- (ホ) 特定の居住用財産の買換えの場合の長期譲渡所得の課税の特例の適用を受けた者が、一定期間内に買換資産の取得をせず、又はその取得価額が見積額に達しなかった場合における修正申告又は更正による所得税額に係る延滞税（措置法 36 条の 3 第 5 項）
- (ヘ) 特定の事業用資産の買換えの場合の課税の特例又は既成市街地等内

にある土地等の中高層耐火建築物等の建設のための買換え等の場合の課税の特例の適用を受けた者が、買換資産を一定期間内にその用に供さず、又は当該資産の取得価額が見積額に達しなかった場合等における修正申告又は更正による所得税額に係る延滞税（措置法 37 条の 2 第 4 項、37 条の 5 第 2 項）

（ト）大規模な住宅地等造成事業に係る土地等の交換等の場合の課税の特例又は認定事業用地適正化計画の事業用地の区域内にある土地等の交換等の場合の課税の特例の適用を受けた者が、宅地等の取得価額が見積額に達しなかった場合等における修正申告又は更正による所得税額に係る延滞税（措置法 37 条の 8 第 3 項、37 条の 9 の 2 第 4 項）

（チ）住宅借入金等を有する場合の所得税額の特別控除の適用を受けた者が、その翌年又は翌々年において居住用財産の譲渡所得の課税の特例を受けることとなる場合における修正申告又は期限後申告若しくは更正若しくは決定による所得税額に係る延滞税（措置法 41 条の 3 第 3 項、第 4 項）

（リ）特定の居住用財産の買換え等の場合の譲渡損失の繰越控除の適用を受けた者が、一定期間内に買換資産を居住の用に供しなかった場合における修正申告又は更正による所得税額に係る延滞税（措置法 41 条の 5 第 16 項）

第 3 節 制定当初の国税通則法 63 条の規定とその後の制度改正

1 制定当初の国税通則法 63 条

国税通則法が制定された当初の法 63 条の規定は、現行と比較すると限られたものであった。

すなわち、国税通則法制定前の国税徴収法 155 条から承継した①災害、病

気等による納税の猶予又は滞納処分の停止がされた場合の免除⁽⁹⁵⁾及び②事業の休廃止等による納税の猶予又は換価の猶予がされ、かつ、納付困難な延滞税がある場合の免除⁽⁹⁶⁾、並びに新設規定である③災害等による期限の延長規定が適用された場合の免除⁽⁹⁷⁾について定めていたにとどまる⁽⁹⁸⁾。

現行の規定は、その後の制度改正により順次拡張されてきたものであり、その内容について重要なものについて次に説明することとする。

2 その後の制度改正

(1) 昭和 40 年改正

この改正においては、次の 2 点が拡張された。

イ 事業の廃止等による納税の猶予又は換価の猶予がされた場合の延滞税負担の軽減を図ることとし、従前どおり納付困難な延滞税を全免するほか、年 7.3%の割合を超える延滞税は、これを当然に免除することとした⁽⁹⁹⁾。

ロ 特別の事由がある次の期間、すなわち①納付委託証券の取立日後の期間、②交付要求に係る換価代金受領後の期間、③納税貯蓄組合預金を納付するために引き下ろした後の期間、④災害等によりやむを得ず納付が遅延した場合のその期間については、延滞税を免除することとした⁽¹⁰⁰⁾。

これについて、改正時の解説を詳しく見ていくこととする⁽¹⁰¹⁾。

イについて、納税者の事業が休廃止または甚大な損失等により納税ができないため、納税の猶予を受けた場合あるいは換価の猶予を受けた場合に

(95) 現行の法 63 条 1 項前段。

(96) 現行の法 63 条 3 項。なお、現行の法 63 条 1 項後段はここに含まれていた。

(97) 現行の法 63 条 2 項。

(98) 具体的には、制定当初の条文を参照していただきたい。

(99) 現行の法 63 条 1 項後段部分が追加された。

(100) 現行の法 63 条 6 項が追加された。

(101) 国税庁「昭和 40 年改正税法のすべて」230～233 頁。

は、従来は特に一定の事由がある場合に限定して裁量⁽¹⁰²⁾⁽¹⁰³⁾により延滞税を免除することとしていた。しかし、最近の経済の状況をみるに延滞税の課税についても配慮を要すること、これらの猶予には特別の申請期限がないため、督促状の発付後にも適用されることがあるので、これらの猶予期間に対応する延滞税が日歩4銭の部分もあるが、これを日歩2銭の部分と同様にその免除要件である一定の事由を適用するには問題があること等を考慮して、これらの猶予期間のうち督促状を発した日から起算して10日を経過した日後の期間の延滞税の2分の1は、新たに裁量によることなく、法63条1項前段と同様に免除することにした。なお、残余の2銭の割合の部分については、3項の規定の要件を満たせばさらに免除することがで

(102) 「裁量」とはいつても、税務署長等による自由な判断を許すものではなく、「自動的」に対して、当該事実について税務署長等が免除規定に該当するか個別の判断を要するということにすぎないと思われる。なお、荒井ほか・前掲注(1)681頁には、法63条3、5及び6項の免除について「この免除は、徴収の所轄庁が免除事由に該当するかどうかを判断してする免除である。しかし、この場合においても、自由裁量を認める趣旨ではない。免除事由に該当すると判断された場合には、免除をすべきものである。」とある。

(103) 柳瀬良幹『行政法教科書〔再訂版〕』102頁(有斐閣、1969)には、「右の第三の点についての法令の規定には、『すべし』『することを要する』『しなければならない』等という場合と、『することを得る』『することができる』等という場合との二種があり、従つて一見前の場合には行政機関には行政行為をなすか否かの決定の自由は存しないに反し、後の場合にはその自由がある如くに見えるのであるが、併し、上に述べた如く、法治主義の原則の趣旨は、如何なる場合に如何なる行為をなすべきかの決定を法に留保し、行政機関をしてこれに従わしめることにあるから、従つてこの主義の下においては、法令がその旨を明示した場合の外、行政機関は法令の定める場合には必ず法令の定める行為をなすことを要し、如何なる場合にもこれをなすか否かの自由は有しないものと解しなければならぬ。即ち右の如き法令の文言の相違は、行政行為に関する法令は、一面においては行政機関に対する権限の授与であるとともに、一面においては又権限行使の指示である二様の性質を有することに基く単なる修辭上の差異に止まり、決して行為をなすか否かの決定の自由の有無を示すものと見るべきではない。この点に関し、或は行政行為が国民に権利を与え又はその義務を免ずるものであるときは、行政機関は法令の定める場合にも必ずしも法令の定める行為をなすことを要せず、即ち行為をなすか否かの決定の自由を有すると説かれることがあるが、併し法治主義の原則上かかる自由の認め得られないことは右に述べた如くで、ただこの種の場合には、通常国民の側において行為をなすべきことを要求する権利を有せず、従つて行為をなさない場合にも国民の権利を毀損することなく、従つて又訴訟の目的たり得ないに止まるのである。」とある。

きる。

ロについて、延滞税の免除は、まず、国税の滞納を怠納と特別の理由のある滞納の場合とに区分し、特別の理由のある滞納の場合でも、納税の緩和措置である納期限の延長、納税の猶予、換価の猶予又は滞納処分の停止を受けた場合において、納税者の資産状況が著しく不良であるときに限り適用されることになっている。しかし、納税の緩和措置を受けない滞納のうちでも、滞納の基因ないしその状態にあることが真にやむを得ない事由に基づく場合もある。そこで次のような場合には、それぞれの国税に係る延滞税につき、それぞれに掲げる期間に対応する部分の金額を限度として、免除することができることとされた。

- ① 納税の猶予または換価の猶予を受けた納税者がその猶予に係る国税を納付するため、一定の有価証券を提供して、その証券の取立てとその取り立てた金銭による当該国税の納付を委託しようとする場合には、税務署の当該職員は、その証券が最近において確実に取り立てることができることに限り、その委託を受けることができるという納付委託の制度がある。納付委託をした場合には、納税者は、その委託を限度として、この猶予につき提供すべき一般の担保に代えることができ、また、その取立てをすべき日に到って改めて、その取立てとその納付手続を要しないという便宜を受けることとなるが、税務署では証券の保管又は取立ての都合上さらに金融機関に再委託が行われる。そして再委託をした場合において、金融機関が手形交換手続の都合等によりその証券の取立てをすべき日後にその国税の納付があったときは、その取立てをすべき日後の納付遅延の責めを納税者に帰すことはできないので、この期間に対応する部分の延滞税は免除することができることとなった。もちろん、この納付遅延が納税者の資金の預入遅延による場合等納税者の責めに帰すべき事由がある場合には、免除の対象とならない。

- ② 納税者の財産につき強制執行手続または破産手続等強制換価

手続が開始された場合には、その執行機関に対して、その者の国税の交付要求をして徴税の確保を図ることとなっている。この交付要求をした場合には税務署において執行機関から交付要求に基づく金銭を受領し、これを国税に充てて、はじめて納税義務が消滅するが、事務の都合上執行機関から金銭を受領した日後に国税に充てる場合には、その受領した日後の期間に対応する部分の延滞税につき①と同様の理由により免除することができることとされた。

- ③ 租税の容易かつ確実な納付に資するため、個人または法人が一定の地域、職域または勤務先を単位として任意に組織した組合のうち、組合員の納税資金の貯蓄のあつせんその他当該貯蓄に関する事務を行うことを目的とし、かつ、その規約を税務署長及び地方公共団体の長に届け出たものは、納税貯蓄組合として必要な規制と助成を受けることになっている。

この納税貯蓄組合の組合員は、貯蓄のため組合を通じてする預貯金すなわち納税貯蓄組合預金をもって租税の納付に充てようとするときは納付書、納税告知書その他租税の納付に必要な書類を当該預金の預入先の金融機関に提出し、その納付を委託することができることとなっている（納税貯蓄組合法6条）。この納付委託を受ける金融機関のうちには、国税を収納できる機関すなわち日本銀行代理店又は歳入代理店となっていないものもあること等の理由によりその納付委託を受けた日に納付手続を済ませることができない場合も生じる。このような場合には納付委託をした日後の期間に対応する機関に対応する延滞税につき、①と同様の趣旨により免除することができることとされた。

- ④ 震災、風水害、火災その他これらに類する災害により、国税の納付自体ができない事由が生じた場合には、通常は納期限の延長が行われ、そしてその延長期間に対応する部分の延滞税が免除されるが、納税者の延長申請の欠缺等によりその延長がなされない場合においても、これ（法 63 条 2 項）と同様の理由により、その納付ができない事由が

生じた日からその事由が消滅した日以後 7 日を経過した日までの期間に対応する部分の延滞税を免除することとされた。

- ⑤ 火災類の爆発、交通事故その他の人為による異常な災害または事故により、納税申告をすることができず、または国税を納付することができない場合にも、④と同趣旨によりその災害または事故が生じた日からこれが消滅した日以後 7 日を経過した日までの期間に対応する部分の延滞税を免除することとされた。

なお、④と⑤については、本論文のテーマであるので、別項において更に詳細に述べることとする。

(2) 昭和 42 年改正

この改正において、①延滞税の計算方法の合理化が行われたことに伴い、賦課遅延の場合の延滞税計算の規定の整備が行われ、また、②第二次納税義務者及び国税の保証人の納付委託の創設に伴う主たる納税者にかかる延滞税の免除が行われるよう規定の整備が図られた。なお、③同改正で口座振替納付の方法が法定化されたことに伴い、延滞税の特例規定も整備された。

延滞税の計算方法の合理化については第 1 章第 2 節 3 (2) で述べたところであるが、①について少し詳しく説明する⁽¹⁰⁴⁾。

すなわち、従来から天災等真にやむをえない理由による納税の猶予又は滞納処分停止をした場合には、その猶予又は停止した期間に対応する延滞税の全額を免除することとされているほか、事業廃止等による納税の猶予及び換価の猶予の場合には、猶予期間のうち、督促状を発した日から起算して 10 日を経過した後の期間に係る延滞税の 2 分の 1 を免除する旨の規定がおかれているところ、この改正では、この規定のうち、日歩 4 銭と 2 銭の期間を区分する基準日となる従来の「督促状発付日から起算して 10 日を経過した日」とあるのを「納期限の翌日から 1 月を経過する日」と改

(104) 国税庁・前掲注 (37) 184 頁。

められた。

また、従来は、申告納税方式の国税について、法定申告期限から1年を経過した日以後に納付すべき税額が確定した場合等いわゆる賦課遅延等があった場合のそれぞれの確定した部分又は納付すべき税額については、一時納付をできない金額を限度として、1年以内の納税猶予の途が開かれているところ、このような納税猶予が行われる場合は、督促制限を受けることになっており、従来であれば日歩2銭の延滞税で済んでいたところ、延滞税の計算基準が改められたことにより、そのままでは、督促状の発付の有無にかかわらず、納期限の翌日から1月経過日以後は日歩4銭にはね上がってしまうことになる。そこで、このような不合理なことをないように、賦課遅延の場合についても、他の猶予の場合と同じように、日歩4銭の期間内の延滞税の2分の1は当然免除されるよう規定の整備が図られた。さらに、これにより2分の1を免除した後の延滞税であって、かつ、猶予期間中のものについても、他の猶予の場合との権衡等が考慮され、財産状況が著しく不良の場合その他特定の要件に該当する場合、その納付困難と認められる金額を限度として、延滞税の免除ができる途が開かれている。

(3) 昭和45年改正

この改正においては、①法63条3項の免除規定が整備され、やむを得ない事由により猶予期限後に納付されたときは、猶予期限後の期間についても免除ができることとされたこと、②差押え又は担保提供がされている期間の延滞税が原則として年7.3%に軽減する現行の法63条5項の規定が追加された。

ここで②について詳しく述べると⁽¹⁰⁵⁾、当時は、国税を滞納した場合には延滞税が課されるところ、その割合は、いわゆる具体的納期限から1月を経過する日を境としてそれ以前の期間は年7.3%、その後の期間は年14.6%とされていたが、これは滞納処分に代わる性格があるものである。

(105) 国税庁「昭和45年改正税法のすべて」151頁。

そこで、このような延滞税の性格を考慮し、直接に差押えをし、または担保を徴取した場合には、むしろ直接の強制力が行使されたわけであるから、年 14.6%の延滞税は、これを 2 分の 1 に軽減することとして、納税者の負担を緩和することとした。ただ、この場合、差押えまたは担保の提供が名目的なものにとどまるときは、なお高い延滞税を課して自主納付を促進する必要があるので、年 14.6%の延滞税を 2 分の 1 に軽減免除するのは、「国税の全額を徴取するために必要な差押え」または「納付すべき税額に相当する担保の提供」がされた場合に限るとされた。

(4) 昭和 59 年改正

この改正では、①国税に関する法律の規定により徴収を猶予された場合には年 7.3%の割合を超える延滞税を免除する現行の法 63 条 4 項の規定の追加及び②年 7.3%の割合の延滞税を課する期間が納期限経過後 2 月経過日までに延長されたことに伴う所要の改正が行われた⁽¹⁰⁶⁾。

①について詳しく述べると、更正の請求、不服申立て等がされた場合においても、その基礎となる国税の徴収は猶予されないこととなっている。したがって、そのような場合には、納税者は、その請求等とは別に、基礎となる国税は納税しておいて、その後に減額となったときは、還付を受けることになる。

しかし、すべての場合においてこのようにすることを求めることとすると、その請求等に十分な理由があるときには、納税者にとって酷になるとともに、また手続的にもロスが生じることになる。

そこで、一定の請求等がされた場合において税務署長が相当の理由があると認めたときは、その請求等に係る国税の全部又は一部についてその徴収を猶予することができるとされている。

徴収が猶予された国税について、請求等に対する処分により減額されたときは何ら問題が生じないことになるが、その全部又は一部について減額

(106) 黒田東彦ほか「昭和 59 年改正税法のすべて」68～69 頁（大蔵財務協会 1984）。

されないで、その後に納付することになった場合には、当初の納期限から2月間は年7.3%、その後の期間は年14.6%の割合で課された延滞税を納付する必要があることになる。

しかしながら、年14.6%の延滞税と年7.3%の延滞税が存在している理由は、早期納付を間接的に強制するためである。

他方、徴収の猶予は、更正の請求等一定の請求、申請等がされた場合において、税務署長等が相当の理由があると認めたときに、その請求等に対する処分がされるまでの間、その徴収を猶予するものである。

したがって、一方で徴収を猶予しながら、他方で早期納付を強制するというのは、矛盾が生じるという問題があるので、年14.6%の延滞税が課される場合に、年7.3%を超える部分を免除することとしたものである。

なお、このような改正をした場合、納付時期を遅らせる目的で、申請等をするおそれはないかという問題も考えられるが、この点については、徴収を猶予する場合に税務署長等は、その理由があるか否かの一応の調査をするので、その調査により対処できるものと考えられると整理された。

3 小括

国税通則法制定時における、延滞税の免除の規定については、納税の猶予、換価の猶予及び滞納処分の停止といった納税の緩和制度と結びついた範囲に限定されていたところ、その後の改正により、その範囲が次第に拡充されてきた。

特に、昭和40年改正においては、「最近の経済の状況をみるに延滞税の課税についても配意を要する」として、年14.6%の割合の延滞税のうち、年7.3%を超える部分を一定の要件に当てはまる場合に裁量によることなく、いわば自動的に免除をするということを採用入れたこと、そして、納税の緩和措置を受けない滞納のうちでも、滞納の基因ないしその状態にあることが真にやむを得ない事由に基づく場合において延滞税を免除できることとしたことが、従前と比較して延滞税の免除の範囲を大きく広げるとともに、延滞税

の免除について新しい視点からの免除規定が取り入れられたものと評価できる。

そして、前者については、延滞税の年 14.6%の割合のうち年 7.3%を超える部分について、納付遅延に対する行政罰あるいは制裁といった性質のあるもの⁽¹⁰⁷⁾として、その性格が明確にされたものであり、後者については、従来の納付能力に着目した延滞税の免除に対して、新たな観点からの延滞税の免除の要件を加えたものであると評価されるのではなかろうか。

次章では、法 63 条 6 項 4 号に基づく施行令 26 条の 2 第 2 号について、より詳細に検討することとする。

(107) 品川芳宣「附帯税・還付加算金の概要と法的意義」税理 54 卷 13 号 15 頁 (2011) には、延滞税は「法定納期限内に納付した者との課税の公平を図るために、あるいは納付期限内納付を促進するための一種の制裁措置（行政制裁）と解すべき」とある。

第4章 国税通則法 63 条 6 項 4 号の規定による 延滞税の免除

第1節 国税通則法 63 条 6 項の趣旨

1 概説

法 63 条 6 項の規定は、昭和 40 年改正により当時の法 63 条 4 項として創設されたものである⁽¹⁰⁸⁾。

そして、同項の創設前の法 63 条の規定は、延滞税の免除は、「まず、国税の滞納を怠納と特別の理由のある滞納の場合とに区分し、特別の理由のある滞納の場合でも、納税の緩和措置である納期限の延長、納税の猶予、換価の猶予または滞納処分の停止を受けた場合において、納税者の資産状況が著しく不良であるときに限り適用することになってい」たが、「しかし、納税の緩和措置を受けない滞納のうちでも、滞納の基因ないしその状態にあることが真にやむを得ない事由に基づく場合もあり」、法 63 条 6 項に定める場合には、「それぞれの国税に係る延滞税につき、それぞれに掲げる期間に対応する部分の金額を限度として、免除することができることになった」と説明されている⁽¹⁰⁹⁾。

つまり、この規定は、「滞納の基因ないしその状態にあることが真にやむを得ない事由に基づく場合」に延滞税を免除できることとして創設された規定である。

なお、この規定で注目すべきは、納税の緩和措置を受けた場合の延滞税の免除とは異なり、納税者の納付能力の有無は要件とされていないことである⁽¹¹⁰⁾。

ところで、法 63 条 6 項 3 号及び施行令 26 条の 2 第 2 号についての制度の

(108) その後昭和 45 年に 5 項へ、昭和 59 年に 6 項へ移項している。

(109) 国税庁・前掲注 (101) 232 頁。

(110) ただし、あくまで納付が遅延した場合を対象としている。

趣旨については、残念ながら前章における昭和 40 年改正について述べた以上の詳しい説明がされていない。

そこで、本章では、法 63 条 6 項 3 号及び施行令 26 条の 2 第 2 号の意図するところについて、それぞれの条文から読み取ることを試みたい。

2 災害及び事故の定義について

ここで、法 63 条における「災害」及び「事故」の定義について整理しておきたい。災害等に関する定義については、各法令により異なっており、その法令が予定する災害等に当てはまるか否かについては、それぞれの事例ごとに具体的に判断するほかないと考えるが、それとは別に、「災害」と「事故」は、その使い方が異なることに注意が必要である。

災害とは、「異常な自然現象又は人為的な事故により、人間の生命、身体、財産等に大きな被害が生じる場合において、その原因となった事象と被害又はその被害のみを指す。その定義は法令によって異なっており、異常な天然現象に基因する場合に限定するものや、火事、爆発等の人為的な事故を含むものまで、様々である。」とされている⁽¹¹¹⁾。つまり、災害は大きく分けると「天災」と「人災」に分けられるということである。また、事故とは、「ものごとの正常な運行や人の業務の執行の支障となるような出来事。」⁽¹¹²⁾であり、災害とはその意味が異なっている。

そして、以上を勘案すると、法 63 条 6 項においては、おおよそ「天災及び火災」を「震災、風水害、火災その他これらに類する災害」とし、「人災（火災を除く。）」を「火薬類の爆発、交通事故その他の人為による異常な災害」と定義していると思われる⁽¹¹³⁾。

(111) 法令用語研究会『有斐閣 法律用語辞典〔第 3 版〕』517 頁（有斐閣、2006）。

(112) 法令用語研究会・前掲注（111）583 頁。

(113) なお、災害等に関する定義の使い分けについては、国税通則法、災害減免法、所得税法及び法人税法を比較してもそれぞれ異なっており、特に災害減免法においては、「震災、風水害、落雷、火災その他これらに類する災害」と法の対象とする災害の範囲が他に比べて狭くなっている。

つまり、法 11 条における「災害その他やむを得ない理由」は、おおよそ法 63 条 6 項 3 号の「震災、風水害、火災その他これらに類する災害」と施行令 26 条の 2 第 2 号の「火薬類の爆発、交通事故その他の人為による異常な災害又は事故」に分割されると思料する。

また、最高裁平成 22 年 7 月 6 日第三小法廷判決(判タ 1331 号 68 頁)は、地方税法における「その財産につき損害を受けた納税者に対する徴収の猶予を定める地方税法 15 条 1 項 1 号は、『震災、風水害、火災その他の災害』及び『盗難』という、いずれも納税者の意思に基づかないことが明らかな事由によって担税力が減少し又は消滅した場合のみを要件として掲げている。」とある。このことから類推すると、施行令 26 条の 2 第 2 号の「その災害又は事故が生じたことにつき納税者の責めに帰すべき事由がある場合を除く。」の文言は、「人為による異常な災害又は事故」の場合においては、納税者の意思に基づかないことが明らかな事由による場合に限定することを明確にする意図があると思料する。

なお、実際に問題となる事象が発生した場合に、その事象がどれに該当するかについては、個別具体的に判断する必要がある点に注意が必要である。

第 2 節 国税通則法 63 条 6 項 3 号について

1 国税通則法 11 条との関係

法 63 条 6 項 3 号の規定は、法 11 条の規定が適用されない場合の規定であると説明されている。そこで、法 63 条 6 項 3 号と法 11 条との規定との関係について検討したい。

天災及び火災を原因とする納期限の延長に限定して考えると、法定納期限⁽¹¹⁴⁾又は具体的納期限において納付すべき税額が確定していた場合におい

(114) 法定申告期限と法定納期限が同一の場合は申告期限の延長の規定がはたらきつつ、同時に納期限の延長の規定がはたらくが、たとえば、酒税のように法定申告期限と法定納期限が異なっているものや、源泉所得税のように納付すべき税額が納税義務の成

て、法 11 条の規定により納期限の延長が行われた場合の、その延長された期間についての延滞税の処理としては法 63 条 2 項の規定により延滞税が免除される⁽¹¹⁵⁾。

ところで、法 11 条の適用を受けて具体的納期限の延長をされた場合においても、更正・決定による税額の確定時期とその具体的納期限についてずれが生じている場合において、その間に災害等が発生した場合には、法 63 条 2 項の規定では、災害等の発生時から延長前の具体的納期限までの期間の延滞税は免除されない。しかしながら、この期間についても法 63 条 6 項 3 号の規定によれば延滞税の免除が可能である。つまり、法 63 条 6 項 3 号は、法 11 条の適用を受けなかった場合に対応する規定と説明されているのであるが、法 11 条の規定による納期限の延長がされたことにより法 63 条 2 項の規定が適用される場合においても法 63 条 6 項 3 号が適用される場合があるのであって、こうして見ると、法 63 条 2 項とは独立した規定であって、重複する部分については法 63 条 2 項を優先して適用すると理解するのが自然である⁽¹¹⁶⁾。

2 国税通則法 63 条 6 項 3 号の規定について

法 63 条 6 項 3 号の規定の趣旨は、震災、風水害、火災その他これらに類する災害⁽¹¹⁷⁾により、国税の納付自体ができない事由が生じた場合には、通常納期限の延長が行われ、そして、その延長期間に対応する部分の延滞税が免除されるが、納税者の延長申請の欠缺等によりその延長がされない場合においても、これと同様の理由により、その納付できない事由が生じた日から

立と同時に特別の手続を要しないで確定するものについては、法定納期限の延長の規定が単独で適用される。この場合においては、延長された法定納期限の前に納付すべき税額は確定している。

(115) 法定納期限が延長された場合には延滞税の起算点自体が延長されることになるので、この場合の納期限は具体的納期限を指す。

(116) 荒井ほか前掲注 (1) 668 頁の図参照。

(117) ほぼ法 46 条 1 項における「震災、風水害、落雷、火災その他これらに類する災害」と同様の範囲と考えられる。

その事由が消滅した日後7日を経過した日までの期間に対応する部分の延滞税を免除することができることとされた⁽¹¹⁸⁾、と説明されている。

しかしながら、法 63 条 6 項 3 号の延滞税の免除できる範囲は、法 11 条及び法 63 条 2 項が予定している延滞税の免除の範囲にとどまらないことは、前述したとおりである。

すなわち、法 63 条 6 項 3 号の延滞税の免除の対象となる期間は、納付すべき税額の確定後の部分について、法 11 条に規定する「災害その他やむを得ない理由」のうち「天災及び火災」を原因として納付が遅延した場合で、①法 11 条の規定による納期限の延長の申請がなされなかったことにより法定納期限及び具体的納期限が延長されなかったために延滞税が課される場合における、法定納期限又は具体的納期限から事由が消滅した日以後7日を経過した日までの期間、及び、②具体的納期限以前に災害等により国税の納付自体ができない事由が生じた場合の、その事由が生じた日から具体的納期限（具体的納期限以前に事由が消滅した日後7日を経過した場合は、その経過した日）までの期間となる。

第3節 国税通則法 63 条 6 項 4 号について

1 国税通則法 63 条 6 項 4 号の規定について

この規定は政令で定める規定として施行令 26 条の 2 が定められている。

この政令は、2つの事項を定めており、1つは国税徴収法に規定する交付要求により交付を受けた金銭を当該交付要求に係る国税に充てた場合である。この内容については第3章第1節で述べたとおりである。

もう1つは、火薬類の爆発、交通事故その他の人による異常な災害又は事故により、納付すべき税額の全部若しくは一部につき申告をすることができず、又は国税を納付することができない場合（その災害又は事故が生じた

(118) 国税庁・前掲注(101) 233 頁。

ことにつき納税者の責めに帰すべき事由がある場合を除く。)に、その災害又は事故が生じた日からこれらが消滅した日以後7日を経過した日までの期間について、延滞税を免除するものである。

これについて、次に述べることとしたい。

2 国税通則法施行令 26 条の2 第2号の規定について

これは、法 63 条 6 項 3 号と同様の趣旨、つまり、法 11 条の規定の災害その他やむを得ない理由のうち天災及び火災を除いた部分、すなわち、人為による異常な災害及びその他やむを得ない理由により⁽¹¹⁹⁾、滞納の基因ないしその状態にあることが真にやむを得ない事由に基づく場合において、①天災及び火災を原因とする「国税の納付自体ができない事由が生じた場合」と同様に納付すべき税額が確定している国税を納付することができない場合にその災害又は事故が生じた日からこれらが消滅した日以後7日を経過した日までの期間の延滞税の免除ができるものとする規定及び②この施行令独自の内容である納付すべき税額の全部又は一部について納税申告をすることができなかったことにより納付すべき税額が確定していない場合に、納税申告ができなかった理由の発生時(法定納期限前の場合は、法定納期限の翌日)から、その理由が消滅した日以後7日を経過した日までの期間についての延滞税を免除できるものとする規定であると考えられる。この場合、延滞税の免除の対象を納税者の意思に基づかないことが客観的に明らかな事由による場合に限定するために、「その災害又は事故が生じたことにつき納税者の責めに帰すべき事由がある場合を除く。」との文言が追加して規定されていると思料する。

これらを整理すると、その規定ぶりから、この号の解釈として次のようになると考えられる。

すなわち、この規定の延滞税の免除の対象は、滞納の基因ないしその状態にあることが真にやむを得ない事由に基づく場合であって、かつ、納税者の

(119) 「その他やむを得ない理由によるもの」と「事故」との対応関係は、個別具体的に検討を要する。

意思に基づかないことが客観的に明らかな事由に該当することであり、具体的には、前者の場合として二つの内容が含まれている。

一つは、法 11 条に規定する災害のうち火災類の爆発、交通事故その他の人為による異常な災害又は事故があったことにより納付すべき税額の確定後の部分について一定の期間について納付行為ができない場合においてその期間にかかる延滞税を免除しようとするものである。

もう一つは、これらの事象により早期の正しい申告書の提出が妨げられたことにより、期限後申告、修正申告、更正又は決定により税額が確定した場合、すなわち、納付すべき税額の確定が遅延した場合に、納付すべき税額の確定以前の期間の延滞税を免除しようとする独自の規定である。

いずれの場合にも、その災害又は事故が生じた日からこれらが消滅した日後 7 日を経過した日までの期間の延滞税を免除するというものである。

3 誤指導等による延滞税免除通達について

施行令 26 条の 2 第 2 号の規定の「人為による異常な災害又は事故」に関して、国税庁長官通達が存在する。すなわち、平成 13 年 6 月 22 日徴管 2-35 ほか「人為による異常な災害又は事故による延滞税の免除について（法令解釈通達）」である（以下、同通達を「誤指導等による延滞税免除通達」という。）。

誤指導等による延滞税免除通達においては、次のような税務職員の誤った申告指導（納税者が信頼したものに限る。）その他の申告又は納付について生じた人為による障害が、施行令 26 条の 2 第 2 号に規定する「人為による異常な災害又は事故」に該当するものとされている。

- ① 誤指導
- ② 申告書提出後における法令解釈の明確化等
- ③ 申告期限時における課税標準等の計算不能
- ④ 振替納付に係る納付書の送付漏れ等
- ⑤ その他類似事由

それぞれは、①ないし③はいずれも納税者が本来は正しい申告のもとに適正に納税しようとしていたとしても、納税者の意思に基づかないことが客観的に明らかな事由により全額又は一部について期限内申告又は早期の期限後申告若しくは修正申告ができず、結果として期限後申告、修正申告、更正又は決定により法定納期限後に納付税額が確定したことにより納付すべき税額の確定前の期間においても延滞税が課される場合であり、④は納付すべき税額が確定している場合において振替納付制度の執行において税務署長等の手続誤りにより結果として納期限を経過したために追加して延滞税が課される場合であり、いずれの場合においても実際の適用にあたっては個別具体的な判断を要するが、一般的には、いずれも納付遅延の責めを納税者に帰することができない場合に該当するものと考えられる。

したがって、これらの事項は、施行令 26 条の 2 第 2 号に規定する「人為による異常な災害又は事故」に該当するものと評価することは妥当であると考えられる。

ところで、①、②及び④については、同通達においてその対象が具体的に規定されており、適用にあたって特段の問題はないと思われるが、③についてはその説明内容が乏しいと思われる。

そこで、次に、関連する裁決事例について検討するとともに、若干の指摘をしておきたい。

4 裁決事例の検討

施行令 26 条の 2 第 2 号に係る裁決事例は少ないが、ここで紹介するとともに、検討を加えることとする⁽¹²⁰⁾。

なお、いずれの裁決例も要旨のみ公表されているにすぎないことから、限られた情報による検討である点についてあらかじめお断りしておく。

(1) 平成 16 年 11 月 18 日裁決（全部取消し）⁽¹²¹⁾

(120) 国税不服審判所ホームページ「裁決要旨」参照。

(121) 平 16.11.18 大裁（諸）平 16-28、29、30。

イ 裁決要旨

原処分庁は、請求人が裁判上の和解により保険会社が支払拒否をした普通傷害保険金及び生命保険の傷害特約に係る災害死亡保険金を受け取っており、法定申告期限において保険金に係る課税標準等の計算は可能であったと認められ、修正申告により当該保険金を課税標準に算入したことに対する延滞税の督促処分は適法である旨主張する⁽¹²²⁾が、①提訴から和解まで約2年半の期間を要し、法定申告期限からも2年を超える期間を要していること、②一般的には保険会社が免責事由に該当するとして支払拒否をした場合に保険契約者が保険支払訴訟を提起することは稀であり、和解等の事例も少ないことなどから、本件の場合法定申告期限時において訴訟中の権利の価額を適正に評価し相続財産として申告することを期待することは、極めて酷であるといわざるを得ない。そうすると、申告時点で当該保険金を相続財産の課税標準に算入しなかったことについてやむを得ない理由があると認められることから、国税通則法第63条第6項第4号及び同法施行令第26条の2の規定により、延滞税は免除されるべきである。

ロ 検討

本件は相続税の事案であり、その詳細は明らかではないが、法令の適用にあたって検討すべきは、本来の相続財産の取得の時期と納税者が実際に当該保険金を相続財産として認識した時期のずれの原因、また、法定申告期限における財産の帰属を把握することの蓋然性について客観的にどのように評価できるのかということと思われる。

保険会社の単なる保険金の支払の遅延ではないとの前提において、本件の事情を察するに、被相続人に係る保険金の支払いの請求が請求人により行われており、それに対して保険金の支払事由が無いとして保険会社が支払を拒否したものである。そして、請求人は保険会社との裁判上

(122) 本件のような場合に、何に対して争うべきかについては検討すべき点があると思われるが、ここでは触れない。

の和解により支払われるまで、当該保険金の受領がされなかったものと推察される。つまり、訴訟の提起がなければ保険金の支払がなされなかったのである。

したがって、当該保険金については、保険金の請求をしていたものの、和解が成立するまでは、保険金の支払が確定しておらず、事実上、保険金の支払われる蓋然性が無かったものと評価され、和解により保険金の支払事由の発生に伴う保険金にかかる債権を相続又は遺贈による財産の取得時にさかのぼって取得したものであり、和解期日までは、相続税の課税価格に加算して申告ができる状況になかったものと評価することが可能である⁽¹²³⁾。

(2) 平成 17 年 6 月 6 日裁決（棄却）⁽¹²⁴⁾

イ 裁決要旨

請求人は、所得税の法定申告期限の日までに、社会保険庁から裁定通知書を受け取っていなかったから、具体的な給付金額を把握することができず、申告も納税も不可能である以上、修正申告書を提出したことについて過失はなく本件延滞税が課されるのは不当であり免除すべきであると主張するが、請求人は、老齢厚生年金は 65 歳から支給開始があるものと考えて、社会保険庁長官に厚生年金保険老齢給付裁定請求をしなかったために、申告及び納付が法定申告期限内にできなかったことが認められる。このことは、国税通則法第 63 条及び国税通則法施行令第 26 条の 2 に規定するいずれの免除規定にも該当しない。したがって、原処分庁が延滞税を免除しなかったことが不当とはいえず、よって、本件督促処分は適法である。

ロ 検討

厚生年金の支給については、支給を受ける者の請求により支払者であ

(123) なお、この場合において支払までの遅延損害金が別途支払われている場合には、その遅延損害金はその性質により所得課税の対象とされるべきものとなる。

(124) 平 17.6.6 大裁（諸）平 16-92。

る厚生労働大臣⁽¹²⁵⁾の裁定を受けることにより、年金の支給が行われることになる⁽¹²⁶⁾。

したがって、年金の支給開始時期がかなり経過した時点において裁定の請求が行われた場合には、過去の年度分の年金が一度に支給される場合がある。

この場合に、受給した年金は、所得税法上、公的年金等の雑所得となるのであるが、一括して支給された場合においても、それぞれ本来の支給年分の所得として課税の対象となる⁽¹²⁷⁾。

したがって、公的年金等の支払が遅延したことによって、法定納期限を経過して所得税を納付した場合において、それにかかる延滞税が免除の対象となるかについては、その年金の裁定が遅延した理由が問題となるのであるが、本件の場合は納税者の単なる不知又は誤解により、裁定の請求が遅延したものであり、施行令 26 条の 2 第 2 号の要件を満たしていないことになる。

5 国税通則法施行令 26 条の 2 第 2 号が適用できる事例

上記裁決例から浮かび上がってくる、施行令 26 条の 2 第 2 号の規定に基づく延滞税の免除の対象となる可能性のある事例としては、前記 4（１）の事例に関しては、例えば「法定申告期限後に過年度分の課税所得が把握された場合において、その所得の把握の遅延について納税者の意思に基づかないことが客観的に明らかな場合、すなわち、その所得の対象となる収入の支払をする第三者に問題があったために、納税者が所得の帰属等を正しく把握できず、結果として法定申告期限までに正しい納税申告書の提出ができなかった場合」が考えられる。この場合において、支払者の単なる支払の遅延は、

(125) 平成 19 年の法律改正により従来は社会保険庁長官が行っていた裁定は、厚生労働大臣が行うこととされた。

(126) 厚生年金保険法 33 条。なお、この場合の「裁定」とは、年金受給権を確認する行為をいう。

(127) 所得税基本通達 36-14 参照。

納税者にとっては未収にすぎず、これに当たらない。

また、前記4（2）の事例を拡張して検討すると、複数年分の公的年金等の支払を一括して行った場合において、その年金の支払者の過ちにより、①例えば、すべて具体的に支払った年分の年金として支給してしまった場合など、年金の支払年分を誤ってしまった、②本来はそれぞれの年金の支払年分ごとに作成しなければならなかった源泉徴収票について具体的に支払った年分の源泉徴収税額として一括して源泉徴収票を作成してしまった、といったケースが考えられる。すなわち、いずれの場合においても支給総額においてはおおむね適切であったが、各年分の割り振りに誤りがあった場合である。

いずれの場合においても、納税者において期限後申告若しくは修正申告又は更正の請求を行う必要があり、このような場合には、支払者の状況も含めて、支払に関する証拠の十分な検討が必要となるが、例えば、公的年金等の支給の明細や源泉徴収票の記載に誤りがあった場合などは、通常は、納税者はそれらの資料に基づいて申告行為を行うと想定され、納税者に責めに帰すべき事由がない場合に該当し、延滞税の免除がされる場合が存在すると考えられる。

なお、法人の所得や個人の事業に係る所得については、会計慣行によって、過年度の収入金額等の修正は、修正年度に行うのであって、原則としてさかのぼらないことに注意が必要である。

第4節 まとめ

1 国税通則法施行令 26 条の2 第2号の本質及び事実認定について

この規定は、法 11 条の「災害その他やむを得ない理由」のうち、おおよそ、天災及び火災を除いたもの、すなわち、人災（火災を除く。）及び事故を原因の範囲として、それらの事由により納税申告が適正にできなかった場合及び国税の納付ができなかった場合の延滞税の免除について定めた規定であると思料するが、その内容は次のとおり2つの内容が規定されていると推察

される。

まず、国税の納付ができない場合については、法 63 条 6 号 3 項の規定と併せて考える必要があるところ、これは、納付すべき税額が確定している場合を対象としている。そして、これは基本的に法 11 条の規定の納期限の延長を受けなかった場合を想定した延滞税の免除規定とされているが、その内容は法 11 条が適用される場合に免除される範囲に限定されるものではない⁽¹²⁸⁾。

また、「納付すべき税額の全部若しくは一部につき申告することができ」なかった場合については、事故等の障害のために適正な納税申告書の提出ができなかった結果として無申告又は過少申告となってしまった、あるいは、これらの障害のために早期の期限後申告又は修正申告ができなかったために正しい申告できない状態が継続してしまったことにより、期限後申告又は修正申告をせざるを得なかった場合や更正又は決定された場合にはたらく独自の規定である。この場合の延滞税の免除の対象は、おおむね納付すべき税額の確定前にかかる延滞税が対象となると思われる。

これらをまとめると、施行令 26 条の 2 第 2 号を適用する場合の事実認定にあたって留意すべき事項は次のようになる。

イ 人為による異常な災害又は事故を原因として次のいずれかの結果が生じたこと

① 納付すべき税額が確定したものについて、国税の納付ができなかったこと

② 期限内申告又は早期の期限後申告若しくは修正申告ができなかったことにより、納付すべき税額の確定が遅延した結果、納付すべき税

(128) 荒井ほか・前掲注 (1) 677 頁には、「災害等により納税ができない場合には、一般に、納期限の延長 (法 11 条) 及び納税の猶予 (法 46 条 1 項・2 項) の措置があり、これらの措置が適用された場合には、第 1 項及び第 2 項の規定により延滞税も当然に免除される。しかし、災害を受けた納税者のすべてがこれらの措置の適用を受けるとは限らず、また、その適用を受けた場合においても、前記二の 1 の (1) の説例でみたように、第 1 項及び第 2 項の免除期間が必要な免除期間のすべてをカバーしているわけではない。この号は、そのような場合に適用される免除規定である。」とある。

額の確定前の期間についても延滞税を課せられたこと

- ロ 人為による異常な災害又は事故が生じたことについて、納税者の意思に基づかないことが客観的に明らかであり、納税者は責任を負わないこと

つまり、事実認定にあたっては、国税の納付や納税申告書の提出ができなかったことについて、人為による異常な災害又は事故との関連性とその災害等の発生についての責任の所在を十分検討する必要がある。

そして、その際は、税務署長等が延滞税の免除の要件に該当することについて確認ができるよう、納税者の側においても事実関係の説明や証拠資料等の提出において積極的な協力が望まれる。

2 誤指導等による延滞税免除通達の合理性

この通達の定めについては、上記で指摘したとおり、その内容については法令の趣旨に沿ったものであり妥当であると考えられる。

ただし、延滞税の免除の範囲は、必ずしもこの通達の範囲に限られるものではないことに注意が必要である。したがって、具体的な事例の当てはめについては、法令の趣旨と照らし合わせながら行う必要がある。

3 延滞税の制裁的意義の有無について

ここで、延滞税に制裁的意義が含まれているかについて私見を述べておきたい。

延滞税の制定当初の説明によれば、年 7.3%の割合の延滞税と年 14.6%の割合の区別は、督促による納付しようようの効果を高めるよう、年 7.3%の割合に軽減した延滞税の割合の期間を設けたものであった。

もともと延滞税のルーツとなった延滞加算税額は制裁的意義を持つとされていたところ、遅延利息としての意義を強調されていた利子税額と統合されたことから、延滞税の法人税における損金不算入等の規定を考慮しても、延滞税に制裁的意義が含まれているのか明確とはいえない状況にあったと考え

る。

しかしながら、昭和 40 年度以降の法改正により年 14.6%の部分の 2 分の 1 について、一定の要件が満たされると、税務署長等の裁量によることなく免除するという規定を設けたことにより、滞納処分を行う必要がない状況などの一定の事由がある納付遅延については年 7.3%の割合の延滞税が課され、従来からの納付の促進を図る必要のあるものに対して年 14.6%の割合の延滞税を課することとされたことから、法改正にそのような意図があったかどうか、またそのように考えることの実益の有無は別にして、この改正以降は、年 14.6%の割合のうち年 7.3%の割合を超える部分については納付遅延に対する制裁的な意義が明確にされたのではないかと考える。

4 延滞税免除の範囲の拡張についての私見

延滞税は、国税の納付の遅延に対して法定納期限の経過により一律に課することとした上で、法令の定める場合において免除するという制度設計がなされている。このことは、延滞税は納付の遅延を原因として、徴収に関する対応の一環として課されるものであることからこのような制度になることは首肯できる。したがって、延滞税の免除については、個別具体的な免除に当たって、法令の厳格な適用が必要であり、上記で整理した視点で適切に行う必要がある。

他方、地方税法においては、例えば法人の道府県民税に関して、地方税法 64 条 3 項において、「道府県知事は、納税者が第一項の納期限までに税金を納付しなかったことについてやむを得ない理由があると認める場合においては、同項の延滞金額を減免することができる。」との規定が存在している。

この規定の意図するところや設けられた経緯等について、本研究においては検討できなかったところ、国税における延滞税の免除の規定については、これまで整理したとおり、もともと限られた範囲で延滞税の免除がされており、徐々にその範囲が拡張されてきた。

実際問題として、これまで整理してきたとおり、延滞税の免除に関しては、

法 63 条のみならず、その他の規定により、実質的に延滞税が課されないように配慮している規定も数多く存在し、裁量により延滞税を免除しなければならない場合、つまり延滞税を課することが酷な場合というものがどれだけ存在するのか具体的な事象について検討しなければそのような規定の必要性について述べることはできないと考える。

なお、仮に、延滞税の免除ができる場合について追加して規定する場合には、従来行われてきたように個別具体的に法令に規定する方法と、上記地方税の規定のように「納付しなかったことについてやむを得ない理由あると認める場合」というように規定する方法があると考えるが、後者の場合においては、同時に法令解釈通達において具体的に法令の予定する延滞税免除の対象となる範囲を明らかにすべきである。

おわりに

今回の研究にあたっては、延滞税制度について一応の整理を試みたが、延滞税のルーツとなる延滞金から現行の延滞税に至るまでの制度改革の経過についても様々な論点もあり、非常に興味深いものがあつたところ、延滞税の免除の規定に着目した研究であつたため、その一部について調査を行ったに過ぎない。

そして、延滞税の免除の規定は、国税通則法制定以後、規定が追加されることにより、延滞税の免除に対する考え方も拡張されてきており、その内容は多岐にわたることがわかつた。

今回の研究にあたっては、延滞税の免除について詳しい解説がされたものが少なく、延滞税の免除に関して法令に規定が追加する場合においても十分な説明がされていなかったことから、条文の規定ぶりを読み込むことにより、その内容について明らかにすることとした。

延滞税の免除についての研究については、ここで一応の区切りとしておくが、延滞税に関連する事項について、まだまだ研究すべき論点もあると推察されることから、今後、機会があれば取り上げていきたい。