

平成29年4月20日判決言渡 同日原本領収 裁判所書記官

平成●●年(〇〇)第●●号 国税の予納額の還付請求控訴事件(原審・東京地方
裁判所平成●●年(〇〇)第●●号)

口頭弁論終結日 平成29年3月2日

判 決

控訴人 X

被控訴人 国

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 (1) 主位的請求(還付金としての還付請求)

被控訴人は、控訴人に対し、5億1000万円並びにこれに対する平成23年12月8日から平成25年12月31日まで年4.3パーセントの割合による金員及び平成26年1月1日から支払済みまで年1.9パーセントの割合による金員を支払え。

- (2) 予備的請求(過誤納金としての還付請求)

被控訴人は、控訴人に対し、5億1000万円並びにこれに対する平成24年1月8日から平成25年12月31日まで年4.3パーセントの割合による金員及び平成26年1月1日から支払済みまで年1.9パーセントの割合による金員を支払え。

第2 事案の概要

(以下において略称を用いるときは、原判決に同じ。)

- 1 本件は、控訴人が、亡父の相続に係る相続税に関する申告納税額に不足があったとして国税通則法（通則法）59条1項2号に基づき被控訴人に納付したとされている金員（5億1000万円）について、同号の要件に該当しないにもかかわらず納付されたものであると主張して、主位的に、その還付金としての還付及び同法58条1項1号所定の納付の日の翌日から支払済みまでの還付加算金の支払を、予備的に、その過誤納金としての還付及び同項3号、同法施行令24条2項5号所定の納付の日の翌日から起算して1月を経過する日から支払済みまでの還付加算金の支払を求める事案である。

原審は控訴人の請求をいずれも棄却したところ、控訴人がこれを不服として控訴した。

- 2 関係法令等の定め、前提事実、主な争点と当事者の主張は、以下のとおり補正し、後記3のとおり当審における当事者の主張を付加するほかは、原判決「事実及び理由」第2の1ないし3に記載のとおりであるから、これを引用する。

- (1) 10頁6行目の「翌同月13日」を「翌13日」と、同14行目の「翌同月7日」を「翌7日」とそれぞれ改める。
- (2) 21頁6行目の「原告等に対し、」の次に「本件各当初更正等、」を加える。

- 3 当審における当事者の主張の概要

- (1) 争点1について（控訴人）

通則法59条は、「国税の予納額の還付の特例」として、1項各号所定の国税の予納がされた場合についてその還付を請求することができない旨定めるにとどまり、他に上記各号以外の予納が許されない旨の限定を付すなどした規定が存しない以上、租税法規の文理解釈の原則に照らすと、同条1項については、その文言に従い、納税者が予納した金額がある場合には

その還付を請求することができるのを原則とし、同項各号所定の場合に限りその還付を請求することができない旨を定めたものと解釈すべきである。昭和33年の租税徴収制度調査会の答申に依拠して、通則法59条1項各号所定の場合以外には国税の適法な予納が存しないとする解釈は、上記租税法規の文理解釈の原則に反するものである。また、本件予納は、控訴人が、本件相続に係る犯則調査の過程において、国税局係官からのしょうように基づいて行ったものであるところ、上記係官が過誤納金に該当するような予納をしょうようするはずはないし、長井税務署長においてそのような予納金の納付を認めるはずがない。

したがって、本件予納は、通則法59条1項各号に該当しないものの適法な予納（以下「法定外予納」ということがある。）として行われたものであり、同法56条1項に基づき本件予納金の還付を請求することができる。

(2) 争点2について（被控訴人）

国税の予納金の還付制限を定める通則法59条1項の適用上問題となるのは、その文理上、予納の対象となる国税が同項各号に該当するか否かではなく、飽くまでも、納税者が同項各号に該当する国税「として」納付する旨を税務署長に「申し出て」納付したか否かという点であると解すべきである。その判断に当たっては、納付の申出及びこれに基づく納付の時点において、納税者の具体的な認識等の主観によるのではなく、客観的にみて、同項各号に該当する趣旨のものとして納付の申出及び納付がされたと認められるか否かについて判断すべきである。

なぜなら、納税者からの納付の申出及び納付を受けた税務署長において、納税者からの納付が、通則法34条の納付であるのか、同法59条1項の予納であるのか、同法56条1項の過誤納金であるのかなどにつき判断し、これに基づいて、収納、充当又は還付等の処理がされることになるところ、更正等を行うため、滞納処分のための滞納者の財産調査のため、あるいは

納税の猶予の申請があった場合に当該申請に係る事項につき調査するために、通則法上質問検査権等が規定されているのに対し、通則法59条1項の予納の申出があった場合にその申出に係る事項につき調査するための権限を付与する規定は存しないから、税務署長が納税者の具体的な認識等の主観を基準として同項による予納があったか否かを判断することは事実上不可能であるからである。

また、通則法59条1項各号に該当する予納は、一応適法な納付とされるから、納税者がその還付を請求できないこと及び延滞税等の計算期間の終期となることという効果を生じるが、前者は既発生の租税債務に対する期限前弁済としての予納の性質上当然のことであって、実務上は、納税者に有利な後者の効果を求めて予納の申出をするのが一般であるところ、納税者が同項2号に該当する予納として納付を申し出て、税務署長がこれを相当と認めてその納付を受けた場合には、予納の対象となる国税が同項各号に該当しないことが明らかであるのに納付を受けたなどの特段の事情がない限り、適法な予納として成立しているものとみるべきである。仮に、予納の対象となる国税が客観的には同項各号に該当しないものであることが事後的に明らかになった場合には、同条2項に従って処理されることになるのであって、当初から予納が不適法であったものとして取り扱われるべきでない。

そして、本件予納に至る経緯に照らせば、本件予納は、控訴人が本件相続に係る相続税につき修正申告を前提として通則法59条1項2号の国税に該当するとして納付の申出をしたものとみざるを得ず、長井税務署長においてこれを同号の予納として納付を受けたことをもって違法であるとはいえないから、本件予納は通則法59条1項2号に該当するものとしてされた適法な予納であり、控訴人がその還付を請求することができないことは明らかである。

(3) 争点3について(控訴人)

控訴人は、平成24年11月30日以降、長井税務署長に対して本件予納金の還付を求め、平成26年4月18日には主位的請求に係る訴えを提起したが、長井税務署長は、通則法56条1項の規定に反して還付に応じようとせず、同年10月30日付けで本件各当初更正等を行い、本件予納金をこれに充当したものであるところ、こうした長井税務署長の行為は信義則違反、権利濫用であるから、本件各当初更正等に伴う上記充当は無効である。そして、本件各増額再々更正等に伴う本件各充当の効力の問題は、本件各当初更正等に伴う本件予納金の充当の効力の問題を前提とするものであるから、後者について検討することなく、前者についてのみ検討している原判決は失当である。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、控訴人の本件請求を棄却すべきものと判断するところ、その理由は、以下のとおり補正し、後記2のとおり当審における当事者の主張に対する判断を付加するほかは、原判決「事実及び理由」第3の1ないし3に記載のとおりであるから、これを引用する。

(1) 28頁4行目の「記して」を「記し、「予納期限」欄及び「備考」欄が空白のままの」と、同6行目の「翌同月7日」を「翌7日」とそれぞれ改め、同行目から7行目の「(本件予納)。」の後に「なお、本件予納申出書は、当時、納税者に対し通則法59条1項所定の予納を勧奨する際に「予納の利用について」と題する書面とともに交付するものとされていた様式を用いたものであった。」を加え、同8行目の「乙14、15」を「乙12～15」と改める。

(2) 31頁6行目の「主観を問わず、」の後に「予納の対象となる国税が同項各号に該当しないことが明らかであるにもかかわらず予納を受け入れるなど税務署長の判断に明らかな恣意や判断権の濫用があるときを除き、」を加

える。

- (3) 32頁19行目の「原告は、」から20行目の「なるが、」までを次のとおり改める。

「本件予納は通則法59条1項2号に該当しない不適法な納付であり、控訴人は本件予納金につき過誤納金としてその還付請求権を有していたところ、本件各当初更正等及びこれに伴う充当がされたことにより上記還付請求権は消滅し、さらにその後の本件各減額再更正等により本件各当初更正等の効力が失われた結果、控訴人が本件予納金に係る還付請求権を有していたことになったものであるが、」

- (4) 34頁4行目の「いえない。」の後に以下のとおり加える。

「また、本件予納後本件各当初更正等及びこれに伴う充当がされるまでに3年近くが経過し、その後本件各増額再々更正等及び本件各充当がされるまでに更に1年余が経過しているところ、この間税務当局において、上記各処分を行わない旨表示し、控訴人においてこれを信頼して行動したなどの事情もうかがわれない。」

2 当審における当事者の主張に対する判断

- (1) 控訴人の前記第2の3(1)の主張について

国税は、納付すべき税額が確定され、納期が到来するのを待って納付すべきものであるから、納期の到来前又は（納期到来後であっても）税額の確定前にされた納付は、本来不適法な誤納金として還付ないし充当されるべきものであるところ、通則法59条は、納期の到来前又は税額の確定前の納付のうち一定の要件を充足するものについて適法な予納として取り扱う趣旨の規定であり、その立法経緯や沿革（引用に係る原判決「事実及び理由」第3の1(1)、(2)ア）に照らしても、1項各号に定めるもの以外の予納（法定外予納）を許容しているとは解されない。また、通則法59条に基づく予納については、①納税者がその還付を請求することができ

ないこと及び②延滞税等の計算期間の終期となることという効果が生じる
ところ、控訴人主張の法定外予納の趣旨は不分明（少なくとも①の効果は
生じないと主張している。）であるが、仮に②の効果も生じないとすれば、
実質的には過誤納金と変わらないものということになるし、逆に、納付後
いつでも還付を請求し得るにもかかわらず、②の効果のみが生ずるとい
うのは背理というほかなく、不合理である。

したがって、控訴人の上記主張は採用することができない。

(2) 被控訴人の前記第2の3(2)の主張について

通則法59条1項2号の予納は、最近において納付すべき税額の確定す
ることが確実であると認められる国税として納付する旨の申出を前提とす
るものであり、同号の「最近」とはおおむね6月以内をいうものとされ、
その申出に係る国税の確定予定日を経過しても確定しないときは、税務署
長等において、その確定が確実であると認められるものを除き、その確定
予定日を経過した日に過誤納があったものとして取り扱うものとされてい
る（引用に係る原判決「事実及び理由」第2の1(3)エ(ア)(イ)）。こ
うした通則法基本通達の定めは、通則法59条が、予納の無限定な汎用に
対する歯止めと納税の便宜という観点から、納期の到来前又は税額の確定
前の納付のうち一定の要件を充足するものについて適法な予納として取り
扱うこととしていること（引用に係る原判決「事実及び理由」第3の1(2)
及び前記(1)）を受けたものである。もとより、通則法59条1項2号の
予納の申出が将来における納付すべき税額の確定についての見通しを前提
とするものである以上、「最近」の期間についても一定の幅があることは当
然であるし、この点に関する納税者の見込みや税務署長の判断が誤ってい
たことが事後的に判明したとしても、そのことが直ちに予納の適法性に影
響するものでもない。

そして、本件においては、控訴人に対する査察の開始後に税務係官から

予納の勧奨がされ、控訴人において、延滞税の更なる発生を避けるために、仙台国税局の定めた様式に則った本件予納申出書を提出した上で本件予納をしたものであって、これらの事情は被控訴人の主張に沿うものといえることができるけれども、他方で、本件予納申出書はその「予納期限」欄が空白のまま提出されている上、控訴人において、その当時修正申告を行う税額を決めてはおらず、税務係官に対しても、直ちに修正申告をすることはできない旨述べていたことに加えて、本件予納後控訴人から修正申告がされることはなかったことや、長井税務署長が本件各当初更正等及びこれに伴う充当をしたのは本件予納後3年近く経過した後であったことにも照らせば、本件予納については、その当時の客観的状況に照らして、「最近において納付すべき税額の確定することが確実であると認められる国税として」納付の申出がされたものとは認め難いといわざるを得ないから、本件予納をもって通則法59条1項2号に該当する適法な予納とはいえない。そして、このような要件を欠いた申出に基づく本件予納金を長井税務書において同号に基づく予納金として受け入れたとしても、それによって適法な予納となるものではない。

したがって、被控訴人の上記主張は採用することができない。

(3) 控訴人の前記第2の3(3)の主張について

証拠(乙17、18)及び弁論の全趣旨によれば、本件各減額再更正等は、本件各当初更正等に係る「相続税の更正通知書及び加算税の賦課決定通知書」及び「別紙の処分の理由」の記載に誤り及び不備な点があることを理由として、控訴人等の納付すべき税額を本件申告額のとおり更正するとともに、重加算税の額を零円に変更したものであるところ、これは、実質的には行政行為に瑕疵があることを理由としてその効果を失わせる職権取消しであり、その結果本件各当初更正等及びこれに伴う充当はその処分時に遡って効力を失ったものであるから、本件各当初更正等及びこれに

伴う充当の効力自体について検討する意味はなく、控訴人の還付請求権の有無の判断においては、本件各増額再々更正等及び本件各充当が信義則違反、権利濫用により無効であると認められるかどうかを検討すべきものである（本件各当初更正等及びこれに伴う充当については、上記検討に際して事情としてしんしゃくされ得るにとどまる。）。

したがって、控訴人の上記主張は採用することができない。

第4 結論

よって、控訴人の本件請求は理由がなく、これを棄却した原判決は相当であって、本件控訴は理由がないから棄却することとし、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第4民事部

裁判長裁判官 豊澤 佳弘

裁判官 黒津 英明

裁判官 今岡 健