

東京高等裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 還付金請求控訴事件

国側当事者・国

令和6年6月26日棄却・確定

(第一審・東京地方裁判所、令和●●年(〇〇)第●●号、令和6年1月12日判決、本資料274号・順号13920)

判 決

控訴人	株式会社A
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	向笠 太郎
被控訴人	国
同代表者法務大臣	小泉 龍司
同指定代理人	山寄 仁
同	羽部 陽介
同	戸田 行重
同	木村 政文
同	齋藤 誠密
同	赤城 宗和
同	荒木 康作

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 被控訴人は、控訴人に対し、499万2709円及びうち499万円に対する令和4年6月1日から還付のための支払決定の日又は充当の日まで年7.3パーセントの割合又は租税特別措置法95条に規定する還付加算金特例基準割合のいずれか低い割合による金員(ただし、これに1円未満の端数があるときは、その端数を切り捨てる。)を支払え。

第2 事案の概要(以下、略語は、原判決の例による。)

- 1 本件は、控訴人が、令和3年4月1日から令和4年3月31日までの課税期間(本件課税期間)に係る消費税及び地方消費税(消費税等)の確定申告につき、課税標準額に対する消費税額から仕入れ等に係る消費税額の合計額を控除するとなお不足額があるとして、確定申告書に当該不足額(499万2709円、本件控除不足額)を記載して提出(本件書面申告)したところ、麴町税務署長において、控訴人が消費税法46条の2第2項1号所定の特定法人に該当し、消費税等の申告は、同条1項の電子情報処理組織を使用する方法として財務省

令で定める方法により提供（電子申告）することにより行わなければならないとして、控訴人に本件控除不足額に相当する消費税等に係る還付金（本件控除不足額に係る還付金）の還付をしなかったことについて、控訴人が、特定法人に電子申告を義務付ける消費税法46条の2第1項及び2項（本件各規定）は憲法29条2項に違反するなど主張して、被控訴人に対し、消費税法52条1項等に基づき、本件控除不足額に係る還付金及びこれに加算すべき還付加算金の支払を求める事案である。

原審は、本件各規定が憲法29条2項に違反するということができないなどとして、控訴人の請求を棄却する旨の判決をした。

控訴人は、上記判断を不服として、本件控訴を提起した。

- 2 関係法令の定め、前提事実、争点及び争点に関する当事者の主張は、次のとおり補正し、後記3のとおり当審における当事者の主張を加えるほかは、原判決の「事実及び理由」の第2の1から3までに記載のとおりであるから、これを引用する。

原判決4頁18行目末尾に、改行の上、次のとおり加える。

「エ 還付金は、納税者が納め過ぎたものを被控訴人が不当に利得しているものである。したがって、納税者に納め過ぎたものがある以上、還付金請求権は少なくとも事実上は発生しているところ、本件各規定は、上記のとおり合理的な根拠によらずに、特定法人である事業者は電子申告をしなければ消費税等に係る還付金を請求することができないとするものであり、還付金請求権という財産権を侵害するものであるから、憲法29条2項に違反する。」

- 3 当審における当事者の主張

（控訴人の主張）

- （1）本件各規定が憲法29条2項に違反するかについて

ア 原判決は、本件各規定による電子申告の義務化の立法目的は、税務手続におけるICTの活用を推進し、社会全体のコストの削減及び企業の生産性向上を図ることにあるとした上、かかる立法目的は、消費税法の目的に沿うものであり、公共の福祉に合致する、電子申告の義務化は、その目的を達成するための手段として必要性もしくは合理性を欠くことが明らかということとはできず、立法府の裁量の範囲を超えるものではないとした。

控訴人も、上記立法目的が公共の福祉に沿うことについて積極的に争うものではない。

しかし、上記立法目的達成のための手段として電子申告を義務化することは、以下のとおり、立法府の裁量権の範囲を逸脱するというべきである。

- イ 例外的に書面申告を行うことができる旨の特例について

原判決は、例外的に書面申告を行うことができる旨の特例（消費税法46条の3）が設けられていることを、電子申告義務化が立法府の裁量権の範囲を逸脱しないことの根拠として挙げている。

しかし、消費税法46条の3が書面申告を許容するのは「電気通信の故障、災害その他の理由により電子情報処理組織を使用することが困難と認められる場合」に限られているところ、電子申告義務化に対応する法人には、後記のとおり、有形無形の様々な負担が生じることからすると、上記のような場合にしか書面申告を許容しないことは、当該法人に対する十分な配慮を欠くものである。

- ウ 電子申告に対応するための負担について

原判決は、電子申告に対応するためには、経済的負担のみならず、経理担当者の教育、社内マニュアルの整備、情報セキュリティ対策等の一定の負担が生じることを認めつつ、これが過大な負担でないとした。

しかし、電子申告を求められる法人は、当然のことながら、日々の業務に加えて、上記のような対応を求められることになり、その結果、日々の業務が圧迫されてしまうという本末転倒の事態を生じかねない。

それにもかかわらず、原判決は、資本金の額が1億円を超える法人等は、一定の財務基盤の安定性を有すると考えられるとの一事をもって、上記負担が過大なものとは認められないとしている。しかし、上記負担が過大かどうかと、財務基盤が安定しているかどうかは全く関係がない事柄であり、この点に何ら配慮することなく、電子申告に対応するための負担が過大でないから、電子申告義務化が立法府の裁量権の範囲を超えないとする原審の判断は誤りといわざるを得ない。

エ 資本金の額が1億円を超える法人等が電子申告義務化に耐え得る程度の財務基盤を有するかについて

原判決は、資本金の額が1億円を超える法人等が電子申告義務化に耐え得る財務基盤を有することを前提として、電子申告義務化が立法府の裁量権の範囲を逸脱しないとした。

しかし、上記ウのとおり、電子申告義務化に伴う事業者の負担が大きいことからすれば、同義務化の対象となる事業者の選定は非常に重要であるところ、原判決は、この点について検討した形跡が全くない。

すなわち、電子申告義務化の導入に至る過程を確認しても、資本金が1億円を超える法人については電子申告を義務化しても耐え得る程度の財務基盤があることを裏付ける統計資料は一切見当たらない。この点、財務省主税局の担当係長に電話で確認したところ、電子申告義務化を資本金1億円超で区切ったのは、税制調査会の「昭和41年度の税制改正に関する答申及びその審議の内容と経過の説明」（甲7）において、中小企業の範囲を資本金1億円以下のものとするを適当としていることが根拠になったとしか考えられないとのことであるが（甲8、9）、上記「経過の説明」は、昭和39年当時の企業の状況を踏まえて中小企業の範囲を資本金1億円以下とすることとしたものであって、電子申告義務化を意識したものではない。このような、電子申告義務化のために作成されたものでなく、しかも、50年以上も前の資料に基づいて、電子申告義務化の対象事業者の範囲を画することは全くもって合理性を欠くといわざるを得ない。そして、この点について明確な判断をせず、本件各規定が立法府の裁量権の範囲を逸脱しないとした原審の判断も誤りであることが明らかである。

オ 特定法人である事業者が書面申告を行うと無申告加算税を課されることについて

原判決は、電子申告の義務化が納税者のコスト削減及び企業の生産性向上を図ることをも期待し得るものであるとの理由で、特定法人である事業者が書面申告を行うと無申告加算税を課されることは、納税者の納税意欲を削ぐものではないとした。

しかし、控訴人が問題としているのは、特定法人である事業者が誠実に納税しようとしているにもかかわらず、申告方法という手段の違いだけで無申告加算税を課されることであり、電子申告義務化が納税者のコスト削減及び企業の生産性向上を図ることをも期待し得るかどうかとは全く関係がない。

控訴人が原審でも主張したように、誠実な納税者に対して無申告加算税を課しかねない電子申告義務の規定は、立法府の裁量権の範囲を超えているというべきである。

カ 確定申告会場でのICT利用者の状況

所得税等及び贈与税についてであるが、令和4年度の確定申告会場でのICTの利用者は、確定申告人員のうち10%を上回っている（甲16）。

電子申告が自ら可能であれば、わざわざ確定申告会場に出向いてICTを利用することはないはずであるから、上記の状況は、自らは電子申告を行うことができない者が現時点でも多数存在していることを示している。

そして、我が国の法人のうち約98%が資本金1億円未満のいわゆる中小企業であること（甲17）からすると、所得税等に限らず、法人税においても同様な状況があることは十分推測される。今後、特定法人以外の法人や個人の所得税、相続税についても、電子申告の義務化が導入される可能性は十分に考えられる。しかし、上記のような状況であるにもかかわらず、これが導入されれば、電子申告を行うことができない多数の者が置き去りにされてしまうものであるから、現状に対して何らの疑問を呈することなく電子申告の義務化が広く導入されることは頑として防ぐ必要がある、そのためにも、本件各規定が憲法29条2項に違反することが明示される必要がある。

(2) 消費税法の解釈上、特定法人である事業者が控除不足額にかかる還付金の還付を受けるために電子申告を行うことを要するかについて

ア 消費税法52条1項の文言のみで判断すべきではないこと

原判決は、消費税法52条1項等の文言によれば、特定法人である事業者が控除不足額に係る還付金の還付を受けるためには、電子申告をしなければならないことは明らかであるとされた。

しかし、納税者が書面であっても確定申告書を提出して還付金の返還請求権を行使する意思を明示している状況にあるのに、消費税法の形式的な文言のみから、被控訴人が還付金を還付する義務を負担しないとすることは、消費税の電子申告制度、ひいては、還付制度の趣旨に著しく反するものであり、妥当でない。すなわち、消費税法52条1項の文言のみによって、電子申告を要すると判断すべきではない。

イ 消費税法施行令64条について

原判決は、控訴人が、被控訴人の還付金返還義務の根拠として消費税法施行令64条を主張したことについて、還付金請求権の発生根拠となる規定は消費税法52条1項であって、消費税法施行令64条はその手続を定めたものにすぎないとして、控訴人の主張を排斥した。

しかし、控訴人も、消費税法52条が還付金請求権の発生根拠であることを否定しているわけではなく、同条を含めた電子申告制度に関する制度趣旨からすれば、消費税の還付請求が書面申告でされた場合であっても、消費税の還付請求権は発生すると解すべきであること、また、かかる主張の裏付けとして、消費税法施行令64条の規定について触れたにすぎない。それにもかかわらず、原判決は、控訴人の主張を正解せずに排斥しており、妥当でない。

(3) 以上のとおり、本件各規定は憲法29条2項に違反しているというべきであるし、万一、違反していないとしても、消費税法の解釈として、書面申告による場合であっても、納税者

に還付金請求権は発生するから、原判決は取り消され、控訴人の請求は認容されるべきである。

(被控訴人の主張)

(1) 控訴人の主張は、いずれも原審における主張の繰り返しか、独自の見解に基づき原判決を批判するものにすぎない。控訴人の主張に理由がないことは、原審における被控訴人の主張及び原判決の説示から明らかである。

(2) なお、控訴人は、所得税等及び贈与税の確定申告における確定申告会場でのICTの利用状況からすると、自らは電子申告が行えない者が現時点でも多数存在しているとして、このような状況下で、電子申告が義務化されると、電子申告を行うことができない多数の者が置き去りにされてしまうなどと主張する。

しかし、確定申告会場での電子申告が可能である状況は、電子申告を行う機会を広げるものであるから、電子申告を行うことができない多数の者が置き去りにされてしまうという控訴人の主張は理由がない。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、控訴人の請求は理由がないと判断する。

その理由は、次のとおり補正し、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加えるほかは、原判決の「事実及び理由」の第3の1及び2に記載のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決9頁18行目の「書面申告により」の次に「、または、納め過ぎたものがある以上、当然に」を加える。

(2) 原判決9頁22行目冒頭から22～23行目の「受けられるものではないこと」までを「控除不足額にかかる還付金の還付を受けるためには、電子申告をしなければならない旨の法律の規定に基づき、電子申告をすることによって初めて還付を受けることができること」と改める。

(3) 原判決10頁3行目の「ことも考慮すれば、これが一律に」を次のとおり改める。
「ことに加え、前記アのとおり、電子申告の義務化の導入に当たっては、必要な準備期間を確保する趣旨から、平成30年度税制改正において創設された本件各規定の適用開始時期は、令和2年4月1日以後に開始する課税期間に係る消費税の申告からとされ、また、書面申告を行った場合、その申告は無効なものとして取り扱われることの周知もされたことがうかがわれること(甲10)も考慮すれば、書面申告を行った場合に無申告として扱われることが」

(4) 原判決10頁10行目及び「還付金とは、」の次に「過誤納金が不当利得の法理に基づき当然に発生するのと異なり、」を加える。

(5) 原判決11頁16行目冒頭から18行目の「主張する」までを「控訴人は、消費税法施行令64条の規定が、特定法人である事業者についても書面申告により還付金の還付を受けることができると解する根拠となる旨主張する」と改める。

(6) 原判決11頁20行目の「すぎないから」を「すぎず、消費税法52条1項の解釈として、特定法人である事業者が、控除不足額にかかる還付金の還付を受けるために電子申告を行わなければならないことは前記(1)のとおりであるから」と改める。

2 当審における当事者の主張に対する判断

(1) 控訴人は、原判決が、電子申告の義務化の対象となる事業者は、資本金の額が1億円を超える法人等であって、一定の財務基盤の安定性を有すると考えられることを踏まえれば、電子申告の義務化に伴って生じる経済的負担及び経理担当者の教育等の負担が過大とはいえないとしたことについて、負担が過大かどうかと財務基盤が安定しているかどうかとは全く関係がないとか、資本金の額が1億円を超える法人については電子申告を義務化しても耐え得る程度の財務基盤があることを裏付ける資料は一切ないなどと主張する。

しかし、電子申告の義務化に伴って生じる直接的な経済的負担（電子証明書の取得費用、ICカードリーダーの取得費用等）に加え、上記のような社内環境の整備等のためには、特に導入の初期を中心として、人的、物的体制の整備等のために一定の経済的支出を要すると考えられることからすれば、電子申告の義務化における対象事業者の範囲の設定と、財務基盤の安定性とは密接な関連性があるといえる。また、資本金の額が1億円を超える法人（いわゆる大法人）は、法人税において、軽減税率が適用されない、外形標準課税の対象となるなど、中小法人（資本金の額が1億円以下の法人）が受けることができる税務上の諸々の優遇措置を受けることができない法人であることは公知の事実であるところ（その趣旨は、いわゆる大法人においては、中小法人と異なり、経営基盤強化のための優遇をする必要がないとされるからである。甲7、127頁参照）、総務省及び経済産業省が公表した令和3年の経済センサスにおいても、我が国において、資本金1億円以上の企業は、全企業数の1.7%にすぎないにもかかわらず、売上高においては全企業の63.6%（約900兆円）を占めていること（甲17）などからすれば、一般に、資本金1億円を超える法人が、電子申告の義務化に伴う負担との関係で、一定の財務基盤の安定性を有すると考えることには合理性があるといえる。

以上によれば、控訴人の上記主張はいずれも採用することができない。

(2) 控訴人は、所得税等及び贈与税について、令和4年度の確定申告会場でのICTの利用者は、確定申告人員の10%を上回っているとして、電子申告の義務化が特定法人以外の法人や個人の所得税、相続税に導入されれば、電子申告を行うことができない多数の者が置き去りにされてしまうから、そのためにも、本件各規定が憲法29条2項に違反することが明示される必要があると主張する。

しかし、本件各規定は、資本金の額が1億円を超える法人に対し、消費税等の確定申告につき電子申告を義務付けるものであるから、控訴人の上記主張は失当といわざるを得ない。

(3) その他、控訴人が種々主張するところを考慮しても、補正の上、引用する原判決の判断を左右するものとはいえず、控訴人の主張はいずれも採用することができない。

第4 結論

以上によれば、控訴人の請求は理由がないからこれを棄却した原判決は相当であり、本件控訴は理由がない。

よって、本件控訴を棄却することとして、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第1民事部

裁判長裁判官 金子 修

裁判官 田中 孝一

裁判官 吉田 純一郎