

【論文】

予納に関する一考察

～平成28年10月28日付東京地裁判決を手がかりとして～

脇 本 利 紀

1. はじめに

国税は納付すべき税額の確定後に納付すべきものであり、その確定前にされた納付は、納税義務が成立していても誤納となる。また、その納付について一定の期間を定めている場合は、確定した国税であっても、その期間の始まる前の納付は原則として認められない。これらの「誤納」は、遅滞なく還付され、又は充当されることとなる（国税通則法（以下、「通則法」という。）第56条、第57条）。

しかしながら、納税者の便宜あるいは国税債権の保全等を考慮して、一定の要件を満たす場合は、当該誤納等に係る金額も納付とみなして、これを収納するとともに、納付者はその還付を請求し得ないとしても、一定の合理性を有すると言える¹⁾。そこで、通則法は、このような納付を誤納とは区分して「予納」と定義し、第59条において「納付すべき税額の確定した国税で、その納期が到来していないもの」や「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」で、予納の国税として納付する旨を税務署長に申し出ているものである場合には適法な納付として取扱う旨を定めている。

さて、本稿で取り上げる平成28年10月28日付東京地裁判決²⁾ 事案は、相続税法違反の嫌疑により犯則調査を受けた納税者が、予納申出書を提出の上、納付（予納）した後、除外財産は相続財産ではなく納税者に帰属するものとして当初申告は虚偽過少申告ではなく、また、修正申告をする意思もないなどと主張し、当該納付（予納）は

通則法第59条第1項第2号に規定する「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」には該当しない等として当該納付（予納）の還付等を求めたものである。

本事案は、後述する通り、相続財産は相続人である納税者に帰属するとの理由から本件予納後、約1年を経て予納の撤回と予納金の還付請求書を提出するというやや特殊な事実関係にあるとも考えられるが、予納の法的性格や予納が認められる場合の事実認定等について真正面から議論された数少ない事案であると言える。本稿は、東京地裁判決（以下、「本判決」という。）を手がかりに予納の法的性格などについての考察を行うものである。

なお、本事案は控訴されたが、控訴審である平成29年4月20日付東京高裁判決は、各争点につき原審の判断を支持し、請求を棄却している³⁾。本稿では事実認定などについて第1審を中心に検討を行い、必要に応じ控訴審判決に言及することとする。

2. 通則法59条の沿革と概要

(1) 予納制度の沿革

イ 概要

予納は、戦後、基本通達（昭和26年徴管2-9「過誤納金の還付および充當ならびに還付加算金に関する取扱方基本通達」）により実務上の取扱いとして処理されていたが、昭和33年の「租税徴収制度調査会答申」⁴⁾での指摘を受け、当時の国税徴収法第163条で規定された。同条の規定は昭和37年の通則法制定により同法第59条に受け継が

れ、その後、一度も改正されずに今日に至っている。

□ 昭和26年の基本通達による取扱い

昭和26年の基本通達では、予納について以下の通り規定されていた。

(二) 充当

3 納税者が、将来納付すべき税金（徴収決定済であるといなどを問わない。）の予納を申し出て納付したときは、これを過誤納とせず、正当収入として取り扱い、納税者の希望する税目、納期に収納の処理（徴収決定未済の場合は事後徴収決定。）をなすものとする。

当時の国税徴収法規則（第31条ノ5）では、過誤納に係る国税があるときは遅滞なく還付すべきことが規定されていたが、基本通達により、近い将来、法律上正当納付となるものであり、納税者から任意の納付申出があるときは、その納付額を過誤納金と取り扱わないこととしたものである⁵⁾。

ハ (旧) 国税徴収法第163条第1項による規定

旧徴収法第163条第1項は、上記の通達により取扱われていた予納制度を立法化したものである。

「国税の予納額の還付の特例」(旧) 国税徴収法第163条第1項

納税者は、その申出により次に掲げる国税として納付した金額があるときは、その還付を請求することができない。

- 一 納付すべき額が確定しているが、その納期が到来していない国税
- 二 最近において納付すべき額の確定が確定であると認められる国税

に、法律で認められている納付期限の利益を自ら放棄して納付するものであり、徴収実務上も支障を生ずるものではなく、過誤納金の処理をするよりは実情に即していると考えられていた⁶⁾。現行の通則法第59条の規定と比較すると誰に対して申出をするかの文言はなく、また、若干の字句の違いはあるものの、条文の建てつけは現行法とほぼ同一であり、要件、法的効果も同様と考えてよいだろう。

なお、当時の立法担当者等によると、本条項は、「弁済期にない債務の弁済として給付したときは返還を請求することはできない」が「債務者が錯誤によってその給付をしたときは、債権者は、これによって得た利益を返還しなければならない」とする民法第706条（当時）の規定に準じて定められたものであるとし、「任意の申出を予納の条件としているために錯誤の余地はほとんどない。もし錯誤による納付であった場合には、過誤納金が納付された日の翌日から還付加算金が加算されることとなるので利益の返還の必要はあるまい。」とも指摘している⁷⁾。

(2) 現行通則法59条による規定

現行の通則法第59条第1項の規定は以下の通りである。

「国税の予納額の還付の特例」(国税通則法第59条第1項)

納税者は、次に掲げ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金額があるときは、その還付を請求することができない。

- 一 納付すべき税額の確定した国税で、その納期が到来していないもの
- 二 最近において納付すべき税額の確定することが確定であると認められる国税

これらの納付は、納税者が何らかの意図のもと

前述したように、確定前になされた国税や既に

納付すべき税額が確定した国税であっても納期が開始する前に納付されたものは誤納であり、これら誤納は遅滞なく還付され、又は充当されることとなる（通則法第 56 条、同第 57 条）。しかしながら既に税額が確定し納期が到来していないだけの国税や近い将来において税額が確定することが確実な国税については、納税者がその納付を申し出る限り、適法な納税として取扱うことは、納税者の利便にも資するものである⁸⁾。そこでこのような納付を予納と定義し、適法な納付として取扱うとともに、納付者はその還付を請求し得ないなどと規定している。

イ 予納の要件

予納は、「以下に掲げる国税」として「納付する旨を税務署長に申し出た」ものである。

- ① 「納付すべき税額の確定した国税で、その納期が到来していないもの」
- ② 「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」

①は、例えば、7月1日以後10月31日までの間における第2期の所得税の予定納税額等のケースが該当する。また、②は、何らかの事情で申告できず、差し当たって予想される税額を納付しておくという場合で、例えば、法人税法で確定申告書の提出期限の延長の特例の適用を受けた法人税等がこれに当たる⁹⁾。

②の「最近」とは、実務上「おおむね6月以内」（国税通則法基本通達（徴収部関係）（以下、「通基通（徴）」という。）59-1）と取り扱っており、②の国税が、「その申出にかか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」とされている（通基通（徴）59-3）。

予納は、法律で認められている納付期限の利益を自ら放棄して納付するものであることから、錯誤の余地がないよう「納付する旨を税務署長に申し出た」場合に認められる。予納の申出について

は法令上、形式は定められておらず、口頭でも差し支えないと解されているが、実務では後日の紛争を避けるため納付書にその旨を記載するか予納申出書（「国税の予納申出書」）の提出によることとしている¹⁰⁾。

ロ 予納の法的効果

第一は、予納は適法な納付であり、納付した者は「その還付を請求することができない」（通則法第 59 条第 1 項）。したがって他の税目に納付すべき税額が生じても、これに充当すべき旨を申し出ることはできない。

第二は、延滞税又は利子税の計算期間は予納した日が終期となることである。予納の目的となった税額が法定納期限後に確定した場合でも、予納の時期が法定納期限前であれば、延滞税または利子税を納付する必要はなく、予納の時期が法定納期限後のときは、延滞税等の終期は予納をした日となる（通基通（徴）59-4）¹¹⁾。なお、予納には納付すべき税額を確定させたり、租税債務を消滅させたりする法的効果はないとされている¹²⁾。

ハ 税務署長の判断

通則法第 56 条第 1 項により税務署長は過誤納金があるときは遅滞なく還付しなければならない、同法第 59 条第 1 項で「納税者が・・・税務署長に申し出て納付した金額があるときは、その還付を請求することはできない」とされ、例外として同条第 2 項において法律の改正その他の理由がある場合に過誤納金として返還する旨規定されている。

同条は、「税務署長に申し出て」としか規定されていないが、通則法第 56 条により税務署長は過誤納金があるときは遅滞なく還付しなければならない、過誤納金に該当しない場合には適法な納付（予納）と取り扱うことになる。したがって税務署長は過誤納金（通則法第 56 条）か予納（通則法第 59 条第 1 項）かを判断する必要があるが、通則法には予納の申出があった場合に当該申出に係る事実関係を調査するための権限は規定されていない。税務署長はあくまでも納税者の申出（実

務上は納付書の記載内容あるいは予納申出書の記載内容)から客観的に判断するものと解される。

なお、納税者が延滞税を軽減する目的で予納を申し出た場合、税務署長が通則法第59条第1項に該当しないと判断すると、納税者に不利益を課すこととなる。申出に係る調査権限規定がないことから税務署長は納税者に有利に取り扱うべきでものであり、仮に事後的に同項に該当しないことが判明した場合には同条第2項に従って処理されることとなる。

(3) 予納制度の骨格

予納制度の沿革なども踏まえ、現行予納制度を整理すると以下の通りとなる。

- イ 予納制度は、確定または納期限前に納付されたとしても、納税者がその納付を申し出た場合に限り納税者の便宜のために適法な納付として取り扱うものである。
- ロ 予納の申出は法令上、「税務署長に申し出て」とのみ規定されており、口頭でも差し支えないと考えられるが、実務上、納税者の意思を確認する趣旨で納付書にその旨を記載するか、「国税の予納申出書」の提出を求めている。
- ハ 予納の申出を受けた税務署長は、誤納か予納かの判断を行う必要があるが、当該申出について調査を行う根拠規定はなく、予納の申出の内容(実務上は納付書あるいは予納申出書の記載内容)から判断することとなる。誤納との明白な事実が認められない限り、申出がある場合はこれを予納として取り扱うこととなり、実務上、税務署長の裁量の余地は限定されていると考えられる。
- ニ 通則法第59条第1項第2号に規定する「最近」の解釈については、通達により「おおむね6月以内」とされている。6月とされた理由は必ずしも明確ではないが、近い将来において法律上正当な納付となるものの目安としているものと考えられ、6月を超えるからと言って直ちに誤納と判断されるものではないと考えてよい

だろう。

3. 本事案の概要と争点

(1) 本事案の概要

本事案の概要は以下のとおりである。

- ① 平成21年6月13日、Xの父が死亡したため、相続人であるXは平成22年4月12日、相続税の申告書を提出し、同13日、申告額を納付した。
- ② 国税局調査査察部は、平成23年11月15日、Xに対し相続税法違反の嫌疑により国税犯則取締法(当時)に基づき臨検、搜索及び差押をした。
- ③ Xは、同年12月6日、所轄税務署長(以下、「税務署長」という。)に対し、「予納する理由」欄に「確定手続未了のため」とのみ記して予納する旨の国税の予納申出書を提出し、同7日、上記金額を納付した。なお、本件予納申出書の「納期限」欄や「予納期限」欄に日付の記載はしていない。
- ④ Xは、税務署長に対し、平成24年11月30日、本件予納はXが錯誤に陥った結果行ったものであり、これを撤回するとして、本件予納金の還付を請求する旨記載した「予納の撤回と予納金の還付請求書」と題する書面を差し入れた。
- ⑤ また、Xは、平成25年1月16日、本件予納金は通則法59条1項2号に規定する予納金に該当しないことは明らかであるから、上記書面のとおりに本件予納金の還付を改めて請求する旨記載した「予納金還付の再請求書」と題する書面を差し入れた。
- ⑥ Xは、平成26年4月18日、被告国に対し、還付金としての還付及び租税特別措置法所定の当時までの特例基準割合による還付加算金の支払を求める本件主位的請求に係る訴えを提起した(後に、還付加算金の支払の起算日を本件予納の日の翌日から起算して1月を経過する日である平成24年1月8日に繰り下げて求める内

容の本件予備的請求を追加した)。

- ⑦ 税務署長は、原告 X 等に対し、本件相続について平成 26 年 10 月 30 日付けで更正するとともに、これらと本件申告に係る納付すべき税額との差額である「更正により納付すべき税額」に対して 35 パーセント相当の重加算税を賦課する旨の決定を記載した「相続税の更正通知書及び加算税の賦課決定通知書」をそれぞれ発した。
- ⑧ 税務署長は、原告 X 等に対し、本件相続について平成 27 年 11 月 24 日付けで、一旦、原告 X 等の納付すべき税額を本件申告額のとおりとする更正とともに、重加算税の額を零円に変更する旨の決定を記載した「相続税の更正通知書及び加算税の賦課決定通知書」をそれぞれ発し、さらに、同日付けで、原告 X 等の納付すべき税額を本件各当初更正等と全く同額とする更正とともに、本件各当初更正等におけるのと同様の計算によりそれと全く同額の重加算税を賦課する旨の決定（以下、「本件各増額再々更正等」という。）を記載した「相続税の更正通知書及び加算税の賦課決定通知書」をそれぞれ発した。
- ⑨ 税務署長は、平成 27 年 11 月 24 日付けで、

原告 X 等に還付すべき額として計算した過誤納金及び還付加算金を、本件各増額再々更正等により原告 X 等が新たに納付すべきこととなった税額として計算した国税に充当し、原告 X 等に対し、それぞれその旨の通知を発した。一方で原告 X 等が更正により納付すべき税額については、同期間を計算とする延滞税は免除された¹³⁾。

(2) 争点と主張

本判決では、本事案の争点は、

- ① 通則法 59 条第 1 項各号以外にも適法な納付とされる予納があり、これを還付金として請求できるか（争点 1）
- ② 本件予納の通則法 59 条第 1 項第 2 号該当性（争点 2）
- ③ 本件各充当が信義則に反する権利の濫用として無効であるか（争点 3）
- と整理されている。これらに関する当事者の主張は、以下のとおりである。

イ 通則法 59 条第 1 項各号以外にも適法な納付とされる予納があるのか（争点 1）

納税者側の主張	国側の主張
<p>犯則調査は長期間要するものであり、犯則調査に係る予納は、「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」として納付する旨を申し出て納付することはできない。</p> <p>犯則調査を契機としてされた予納は通則法 59 条 1 項各号の予納には該当しないが、正当収入として取り扱われる適法な予納である。</p> <p>このような予納は、同法 56 条 1 項の還付金としてその還付を請求することができ、税務署長は遅滞なく還付しなければならない。</p>	<p>予納制度には、通則法 59 条に係るものが定められているところ、これら以外に国税の予納制度は存在しない。</p> <p>通則法 59 条 1 項各号に該当しない納付金は、単に過誤納金として処理されるものであって、同項の反対解釈から還付請求ができるものではない。</p> <p>通則法 56 条 1 項に基づく「還付金」の還付請求権が発生する余地はない。</p>

□ 予納の通則法 59 条第 1 項第 2 号該当性 (争点 2)

納税者側の主張	国側の主張
<p>自己は脱税しておらず、なぜ予納をしなればいけないのか納得できず腑には落ちなかったものの、万が一脱税をしていたということにされてしまったときに備え、いわば条件付きで査察官の逡巡に応じ、本件予納をするに至ったものである。</p> <p>本件予納申出書の「納期限」欄や「予納期限」欄に日付の記載はしておらず、正に延滞税の発生を止めるための便法として本件予納を行ったものであることは明らかである。</p> <p>仮に N 税務署長において、同号の予納としての納付を受けるつもりであったのであれば、確定予定日についての記載要領に基づいて「納期限」欄や「予納期限」欄への確定予定日の記載を求めなければならないはずであるが、これを求めないまま本件予納申出書を受受しているということは、N 税務署長においても、同号の予納ではなく、延滞税の発生を止めるための便法としての予納であることを承知の上で、これを収受したものというほかはない。</p> <p>本件予納は、通則法 59 条 1 項 2 号の予納に該当しないものであることは明らかである。予納に該当するというためには、予納額そのものも通則法 59 条 1 項 1 号のような確定した税額に準ずるような、納付すべき税額とほぼ同じ金額で確定することが確実であることが要求されている。民法 709 条が援用される余地はない。</p>	<p>国側は「予納の利用について」を手交し説明を行ったうえで、原告は本件予納申出書を提出している。</p> <p>納税義務は、税法の定める課税要件に該当する事実があれば抽象的に成立（発生）し、申告又は処分による確定手続を経て確定するにすぎず、国税の確定前であっても、納税者が、納税義務を前提として、その弁済として任意に予納をする場合には、債務の期限前弁済（民法 706 条）と同様の状況にあり、このような予納がされた場合、予納の前提とした納税義務が存しないなどの事情のない限り、納税者から返還（還付）を求め得ないのは、不当利得の一般法理からも導かれる当然の帰結である。</p> <p>査察係官らが予納の積極的な利用をするよう勧奨を行った後、原告が「国税の予納申出書」と題する様式に、予納の理由を「確定手続未了のため」と記載するなどして、予納の申出をしたというものであり、これらの客観的状況からすれば、原告が通則法 59 条 1 項 2 号の国税として納付する旨を申し出て納付したものであることは明らかであるというべきである。</p> <p>予納申出書は、法令の根拠により記載事項が定められた書面ではなく、実務上の取扱いにより便宜的に作成されたものであって、本件予納申出書の「予納期限」欄に確定予定日の記載がされていないことをもって、同書面による予納の申出が、通則法 59 条 1 項 2 号に係る予納の申出の要件を欠くとはいえない。</p> <p>税理士は原告の話に基づいて仮の修正申告書を作成して本件予納に係る予納金額を計算するなど、原告が近々修正申告をすることを想定していたところ、原告はこれを受け取り、査察官に提示しており、本件予納が本件申告に係る修正申告をすることを前提としたものであることを認識できる状況にあった。</p>

当事者の主張を更に整理すると、①予納が適法というためには予納の申出に当たっての納税者の主観をどのように評価するのか、②「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」に該当すると言えるためには、どの程度、具体的である必要があるか、にあると考えられる。

①については、国側は、納税者が自ら予納の申出書を提出し納付が行われた客観的な状況を重視しているのに対し、納税者側は、修正申告の意思がないことが判断要素となると主張している。ま

た、②については、国側は、予納制度を説明の上、しょうようを受けて納税者が自ら申出書を提出した以上、適法な予納の申出であり、また、「最近」とはある程度の蓋然性があれば足りるとしている。これに対し納税者側は、「国税の予納申出書」の「納期限」欄、「予納期限」欄には日付を付しておらず、通則法規定の予納ではなく、また通則法 59 条 1 項 2 号の予納の申出に際しては納付すべき税額とはほぼ同じ金額で確定することが確実であることが要求されていると主張している。

ハ 各充当が信義則に反する権利の濫用として無効であるか（争点 3）

納税者側の主張	国側の主張
<p>原告からの再三の請求にもかかわらず、本件予納金の還付債務を履行しようとはしないまま時日を経過させた上、本件各充当をしている被告の充当行為は、信義則に反する権利の濫用であり、無効な行為である。</p>	<p>原告は、本件申告等により正規の相続税額との差額を免れていたところ、本件各充当により、不正の行為により免れていた差額等を納付することとなっただけであり、これら処分によって原告が経済的不利益を受けたとは到底いえないから、本件各充当に対する信義則の適用の是非を考えるべき特別の事情が存しない。</p>

(3) 東京地裁の判断

イ 争点 1（通則法第 59 条第 1 項各号以外にも適法な納付とされる予納があるのか）

本判決は、予納制度の沿革を整理の上、「通則法 59 条 1 項 1 号及び 2 号の規定された趣旨が、両号に規定された以外の予納を許すべきでないとの趣旨に基づくものであると考えられることに照らせば、納税者が両号のいずれにも該当しない予納であると申し出て納付をしたとしても、適法な納付と認めることはできず、その余の点につき判断するまでもなく、還付金としての還付請求はできないと解される。これに反する原告の主張は採用の限りでない」と判示し、原告の主張を排斥している。

ロ 争点 2（予納の通則法第 59 条第 1 項第 2 号該当性）

本判決は、予納に至る経緯を踏まえ、予納した金額は税理士の試算には基づきつつも、「税理士と税務当局の意向を踏まえて決められたものにすぎず、本件予納申出書の「予納期限」欄に何らの記載がないことに鑑みても、原告が、おおむね 6 か月以内の最近において自らこれに近似した金額の修正申告をすることを予定していたとの事情はうかがわれない」、税理士は「原告を代理して修正申告することまでを想定し、あるいは原告自らこれを行うよう促した方がよいと考えて、原告の説得に当たったような形跡は見出せない」、「予納が納税者において、自ら税額を決めて修正申告をすることを予定して納付を申し出るといった理解にまで至ることは困難といふべきであり、本件においてそのような積極的な補足説明がされたとはまではうかがわれない」と評価

し、「本件予納の申出は、せいぜい更正等が見込まれることを想定してされたものにすぎないと考えられるところ、被告において、おおむね6か月以内の最近において更正により納付すべき税額の確定することが本件予納時に确实であったことの主張立証がされない以上、本件予納は、通則法59条1項2号の要件に該当しない不適法な納付であったというべきである」と判示している。

また、民法706条との関係については、「通則法59条1項が不当利得法に通じる趣旨を規定したものであるとしても、不当利得の一般法理上、債務の金額が確定しない段階において金銭の支払がされたことをもって、特定された一定の債務の任意の弁済としては擬し難いというべきであり、税額が未確定であることを前提とする同項2号の規定する場合については、税額が確定していることを前提とする同項1号の規定する場合とは異なり、納付の当時における状況に照らし、納税者が税額等を争い近々修正申告に応じる姿勢を示していないなど、客観的に見て納税義務が税額も含めて具体的に確定することが确实視されていない段階にとどまるのであれば、不当利得法に準じて取り扱う素地を欠くといわざるを得ない」とし、「(通則法59条1項)2号の規定する国税としての納付の申出があったと認められるためには、単に、査察に伴う予納の逋憑に応じて国税局が定めた様式に則った予納申出書の提出がされたというだけでは足りず、その納付の当時における状況に照らし、税額も含めて近い将来に納税義務の確定することが确实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いえることが必要であるというべきである」と判示している。

本判決は、上記(2)口の整理に基づくと、①通則法第59条第1項第2号に該当する適法な予納というためには「国税局が定めた様式に則った予納申出書が提出されただけでは足りず」、修正申告を行う意思が必要あり、②納税者が修正申告に応じないなどの事情がある場合には、税務当局は更正等により納付すべき税額の確定することが本件

予納時に确实であったことを立証する必要があるとしている。

ハ 争点3(各充当が信義則に反する権利の濫用として無効であるか)

争点3については、予納金相当額は「原告に最も有利に本件予納の日の翌日から本件各充当の日までの法所定の還付加算金を付した還付に代わるものとしてされている」とし、「原告等が現実の還付を受けた場合と変わらない還付加算金の支払を受けた上で更に納税をしたのと同様の状態を生じさせているにとどまるものである」と評価し、その上で「原告が、長期間本件予納金相当額の還付を受けられなかったことによる損失は、上記還付加算金の支払を受けたのと同様の状態となっていることにより填補されているものといわざるを得ない」として「本件各充当が信義則に反する権利の濫用として無効なものであるとはいえない」と判断している。

二 本判決の結論

本判決は、本件予納について瑕疵を認めたものの、充当行為は独立して行われ(公定力を有する)、また、還付加算金の支払を受けたのと同様の状態となっているとして、原告の請求を棄却した。

ホ 控訴審判決の概要

本判決の控訴審である平成29年4月20日付東京高裁判決は以下の通り判示している。

争点1について控訴人(納税者側)は、本件予納は通則法59条1項に該当しないが適法であり、予納金の還付を請求できると主張したが、立法経緯や沿革に照らしても「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」等判示した。争点2について被控訴人(国側)は、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権限を付与する規定はなく、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判断することは事実上不可能であるなどと主張したが、本件予納申出書の「予納期限」欄が空白であること、本件予納後3

年近く経過した後に充当となっていることなどを理由に「「最近において納付すべき税額の確定することが確実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がたい」と判示した。争点 3 については、処分庁において減額更正及び重加算税の額を零円に変更しているところ、「本件各当初更正等及びこれに伴う充当の効力事態について検討する意味はな」と判示した。そして控訴人の本件請求に理由はなく、請求を棄却している。

4. 検討

本事案は、犯則調査に伴う所得の帰属そのものを争うのではなく、所得の帰属を理由に予納金の返還を求めるといふやや特殊なケースであるとも言える。納税者の主張は退けられているが、争点 2 で示されているように予納が通則法第 59 条第 1 項第 2 号に該当するかの判断に当たり納税者が自ら予納申出書を提出したという事実を重視すべきとの国側の主張を排斥し、適法な予納というためには予納申出書を提出した時点に自ら修正申告をする意図があるか、税務当局において更正することが確実であることを立証する必要であると判示している。

予納の申出があった場合、税務署長はどの程度の具体的な事情を勘案し判断を行わなくてはならないのだろうか。本判決の実務に与える影響について検討を進めることとする。

(1) 錯誤の問題か

本判決は予納申出書の記載について民法 95 条に基づく錯誤の主張を認めたものか。本判決は、納税者に修正申告の意思がなかったこと、更には国側において 6 月以内に更正により納付すべき税額の確定することが本件予納時に確実であったことの主張立証されていないことをもって、適正な予納の申出とは認められないと構成している。そして予納の行われた当時の「客観的な状況に照らして」通則法第 59 条第 1 項第 2 号に該当する納

付の申出ではないと結論付けており、いずれにしても納税者の錯誤を認定したものではないだろう。

(2) 予納した際の納税者の意思

本事案は、査察官によるしょうようを受け、平成 23 年 12 月 7 日に予納の申出がなされ、その際に申出書に空欄があるなど形式上不備があるものの、翌 12 月 8 日に納付がされ、その後、納税者から錯誤等の申出がなされたのは、約 1 年後の平成 24 年 11 月 30 日である。1 年弱を経過しても更正処分は行われず、結果的に「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」とは認められなくなったので、その時点で取り下げの請求を容認することになるのだろうか。

本判決は、予納の申出書の提出に至った経緯を詳細に検証した上で、以下の通り、納税者は当初より修正申告を行う意思は認められず、それに伴い予納を行う意思も認められなかったと事実認定している。

- ① 「税理士の試算には基づきつつも、税理士と税務当局の意向を踏まえて決められたものにすぎず、本件予納申出書の「予納期限」欄に何らの記載がないことに鑑みても、原告が、おおむね 6 か月以内の最近において自らこれに近似した金額の修正申告をすることを予定していたとの事情はうかがわれない」
- ② 「税理士についても（中略）原告を代理して修正申告することまでを想定し、あるいは原告自らこれを行うよう促した方がよいと考えて、原告の説得に当たったような形跡は見出せない」
- ③ 「査察の進行を待たずに自ら税額を決めて修正申告をすることを予定していたとまでは認めることができない」
- ④ 「本件予納の申出と同日にこれに近似する額の本件仮の修正申告書を税務当局に提示した事実があるとしても（中略）修正申告をする予定

であったとまで認めることはできない」

- ⑤ 「口頭で積極的な補足説明までされるのであれば、そこでいう予納が、納税者において、自ら税額を決めて修正申告をすることを予定して納付を申し出るといふものであるといった理解にまで至ることは困難というべき」である
- ⑥ 通則法第59条第1項「第2号の規定する国税としての納付の申出があったと認められるためには、単に、査察に伴う予納の懲慥に応じて国税局が定めた様式に則った予納申出書の提出がされたというだけでは足りず、その納付の当時における状況に照らし、税額も含めて近い将来に納税義務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いえることが必要である」

このように少なくとも本判決は予納申出書提出時に「修正申告する意思はなかった」との事実を重視しているが、そのような評価に至った要因をどこに求めているのであろうか。

(3) 確定予定日を経過した日に過誤納があったのか

法令上、過誤納金と予納の区分は予納の申出にあり、納税者が税務署長に対して申し出た場合には、原則として適法な予納として成立する。また、税務署長は、その申出に係る事項について調査する権限は付与されておらず、申出書の記載内容等申出の客観的な状況により判断すると解されている。

一方、本判決は、「予納申出書の提出がされたというだけでは足りず」、「税額も含めて近い将来に納税義務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いえることが必要」と指摘している。これは、予納申出書の提出があった場合、税務署長は記載事項に加え、納税者が真に修正申告を近々提出する意思を有しているかを認定し、そうでない場合にはおおむね6月以内に更正処分を行うことが確実であることを確認した上で適法な予納か否かの判断を行うことを求めるものであろうか。

本判決は予納に至る事実関係を精査し、「本件予納の申出は、せいぜい更正等が見込まれることを想定してされたものにすぎないと考えられる」と評価し、国側の主張に対しては、「おおむね6か月以内の最近において更正により納付すべき税額の確定することが本件予納時に確実であったことの主張立証がされない」と批判している（下線部は筆者が付したもの）。このことから、本判決は、通則法第59条の解釈の問題というよりは、納税者側の予納の申出書提出当初より予納の意思がなかったとの主張に対して、国側が十分反証できなかったという問題であり、加えて約1年を経過した後に「予納の撤回と予納金の還付請求書」が提出されたにもかかわらず、修正申告のしようはもとより更正処分等の確定処分を行うことができなかったことにあると考えられる。

法令上、予納の申出に係る取り下げ等の規定はないが、実務においては、その申出にかかる国税の確定予定日を経過しても確定しないときは、税務署長等は、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こととされ（通基通（徴）59-3）、この取扱いについて控訴審判決は「予納の無限定な汎用に対する歯止め」とも指摘している。

一般に課税や犯則等を巡る訴訟においては、国側は質問検査権あるいは臨検・搜索・差押等の権限に基づき資料等を収集しており、訴訟の過程において国側に立証、反証を求めても無理を強いるものではない。本事案は、①当初申告あるいは自主的な修正申告等に伴う予納の申出ではないこと、②国税犯則取締法（当時）に基づく権限により証拠収集等を行っているものであること、③納税者は査察官のしょうように基づいて予納申出書を提出したものであること、④国側の予納を巡るやりとりはもっぱら税理士を介しておこなわれていたこと、⑤本来、「後日の紛争を避ける」ために実務上使用している予納申出書の「予納する理由」欄に「確定手続未了のため」とのみ記載され、

「納期限」欄や「予納期限」欄に日付の記載はされておらず、税務当局は「後日の紛争を避ける」ため納税者の意図を確認すべきところ何も行っていないこと、⑥そのような申出書を適正と判断した国側の立証も不十分であったこと、⑦更には、予納後 1 年を経ても確定処分を行えなかったこと、が裁判官の心証形成に大きく影響を与えたものと考えられる。

この点、本判決が、予納直後に作成された質問てん末書に言及し、納税者は「金額がはっきりせず直ちに修正申告をすることができない旨を述べており」、このような納税者の「姿勢は内心にとどまらず外形的にも国税当局に伝達されていた」と事実認定し、「本件予納が行われた当時のこのような客観的な状況に照らし、本件予納は、「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」国税として納付の申出があったとは認められず、本件予納をもって同項 2 号に該当するとはいえないと解することが相当である」とも指摘していることから明らかである。

また、国側は控訴審において「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」と主張したが、控訴審判決は、「「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」としつつ、納税者は「税務係員に対しても、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、N 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 N 税務署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」と判示しており、同様の判断であると考えられる。

(4) 結論

本判決は、当初より予納の意思がなかったとする納税者の主張に対して十分な反証を行うことができず、更に納税者が予納の取下げを表明した時点においても確定処分を行えなかった上に、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事実を照らして納税者の主張が裏付けられたものと考えられる。犯則調査という事情の下、自ら修正申告を行う意思はなく、また、予納のしょうようを行ったにもかかわらず、予納時点でおおむね 6 月以内に確定処分が行われるであろうとする納税者の期待を裏切るものと評価されたものであり、控訴審判決が指摘するように「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」が、少なくとも訴訟遂行過程においても確定処分を行えなかった合理的な説明や主張を行うことができていないとも言えよう¹⁴⁾。

このように考えると、犯則調査という本件事例に即した場合、納税者自らが修正申告を行う意思はないと事実認定され、かつ、合理的な期間経過後に納税者が「予納の撤回と予納金の還付請求書」を提出した時点において確定処分を行えない場合には還付金として還付すべきものであったと解さざるを得ないだろう¹⁵⁾。

5. おわりに

予納を行う動機は、納税資金の備蓄のため、納付を失念することを防止するため、延滞税が加算されることを回避するため、など納税者ごとに様々であり、また、これらの動機は納税者の内心によるものである。予納制度は、そもそも納税者の便宜に資するために設けられたものであり、また、納税者の内心を考慮することは実務上困難であることも踏まえ、通則法は納税者からの「申し出」に従い、予納と取扱うこととしている。また、申出の態様についても規定されておらず、実務上、「予納申出書」等により処理を行っていることを踏まえると、国側からのしょうようにより申出書が提出されたなど納税者の状況を知りうる場合には、仮に申出書に空欄があるなどの形式的な不備があったとしても直ちに誤納と取り扱うべきものではないが、申出書の空欄は納税者の予納についての意思が存在しないことを推認させ、訴訟においては申出の内容から判断するという表記主義的な考え方(上記2(3)ハ)は後退する可能性があるとして、後日、争いになった場合を想定した実務的な対応や証拠収集が必要となるであろう。

注

- 1) 武田昌輔監修「DHC コメントール国税通則法」3221頁以下(第一法規)。
- 2) 平成28年10月28日付東京地裁判決(裁判所ウェブサイト)。本地裁判決については、佐藤英明「納付された税額が国税通則法59条1項2号に該当せず、適法な納付と認められないとされた事例」、茂垣志乙里「納付された税額が国税通則法59条1項2号に該当せず、適法な納付と認められないとされた事例」(いずれも「TKC 税研情報」(TKC 税務研究所, 2018年2月)1頁以降)、佐藤孝一「査察官の逕逕等を受けて納付された金員は国税通則法59条1項2号所定の国税に該当せず過誤納金に当たるが、後にされた充当が有効

であるとして、同金員の支払請求を棄却した事例一同号の解釈適用等を中心として」(「月間税務事例」(財経詳報社, 2018年5月)21頁以降)を参照。なお、本拙稿作成に当たり、平成28年9月15日に開催された徴収関係実務研究会(第234回)での早田祐介氏(東京法務局訟務部付検事(当時))のご報告「国税通則法59条に規定する「国税の予納額の還付の特例」について」から多大なご示唆をいただきました。一例をあげると、本件地裁判決の争点2に関する対立点の整理は早田氏のご説明に依拠するものである。この場を借りて御礼申し上げます。

- 3) 租税関係行政・民事事件判決集(徴収関係)平成29年1月~12月順号29-13。なお、最高裁は平成29年10月3日、上告不受理を決定した。
- 4) 昭和33年12月8日の租税徴収制度調査会答申では、「現行制度においては、租税の予納に関する明文の規定がないが、租税の便宜を図るため、納税者は、納税義務の確定した租税で納期の開始前のもの又は近い将来に納税義務の確定が確定税される租税については、あらかじめ納付することができることとし、これに伴う所要の整備を図るべきである。」と指摘している(前掲注(2)地裁判決(第3当裁判所の判断1(1)イ)参照)。
- 5) 旧国税徴収法及び基本通達については前掲注(1)3222頁参照。
- 6) 吉國二郎ほか共編「新補改訂 新国税徴収法精解」763頁(大蔵財務協会, 昭和36年)。
- 7) 前掲注(6)「新補改訂 新国税徴収法精解」763頁。
- 8) 前掲注(1)武田コメントール3223頁。税額が確定した後、納期限が到来するまでの一定の期間、納付しなくてよいという制度は、いわば納税者の利益のために設けられているものであり、納税者が申出を任意にしてくる場合には、納税者の利益を害するものではなく、納税者の利便にも資するとの趣旨と考えられる。なお、通則法第56条及び第59条で使用されている「過誤納」とは、過納金と誤納金とを指すものであり、過納金とは申告等により確定された税額が過大であるために減

額更正等がされた場合に、それにより減額された税額（国税として納付された金額の超過納付額）を意味し、誤納金とは最初から法律上の原因を欠いていた国の利得のことを言う。

- 9) ②の例には、他に既に納税義務が成立し、申告期も到来しているが、申告内容につき外国にある本店の了解を得るために日数を要する場合などがある（志場等編「平成 31 年改訂 国税通則法精解」676 頁以下（大蔵財務協会、平成 31 年 2 月））。
- 10) 国税庁ホームページに掲載されている国税の予納申出書には、予納する理由、申告書等提出予定日及び税目、課税期間、申告区分、納期限、税額等を記載する様式となっている。
- 11) 申告納税方式による国税に関し、期限内申告書又は期限後申告書の提出（期限内申告の場合は法定申告期限）後 1 年以上経過して修正申告又は更正があった場合、申告書の提出後 1 年を経過する日の翌日から修正申告書が提出された日又は更正通知書を発せられた日までは、延滞税の計算期間から除外される（通則法第 61 条第 1 項）。ただし偽りその他不正の行為があった場合には、この計算期間の控除は認められない。本事案は、「偽りその他不正の行為」が疑われるとして犯則調査に着手したもので、ほ脱が確認された場合には上記の計算の控除は認められず、延滞税の発生を抑制するために予納のしようようを行ったものと考えられる。例えば、調査等により近日中に税額の確定が認められ、修正申告書等を提出する前に、その納付すべき金額をあらかじめ予納した場合には、延滞税の計算は予納された日までとなるため、法定納期限から 1 年以内に予納した場合には延滞税の額は軽減されることとなる。
- 12) 平成 17 年 9 月 16 日付大阪地裁判決（税資 255 号順号 10134）。法定申告期限（法定納期限）までに納付したが、納税申告書の提出を失念した事案について、たとえ納付を済ましていたとしても当該納付は予納にすぎず、予納には納付すべき税額を確定させたり、租税債務を消滅させたりする法的効果はない旨判示している。
- 13) 本件各充当に際しては、原告等に還付すべき還付金等については、本件予納の日の翌日である平成 23 年 12 月 8 日から平成 27 年 11 月 24 日（充当適状日）までの期間を計算の基礎とする還付加算金が計上され、原告等が更正により納付すべき税額については、同期間を計算の基礎とする延滞税は、通則法 63 条 6 項 4 号、同法施行令 26 条の 2 第 2 号を適用して免除されている。当該延滞税免除については「根拠規定なく延滞税が発生しないと解することには法的な問題が残る」との批判がある（前掲注(2)佐藤英明 7 頁）。
- 14) 立証問題については、小柳誠「税務訴訟における立証責任－裁判例の検討を通じて－」（税大論叢第 50 号、平成 18 年 6 月）参照。
- 15) 佐藤孝一氏は「予定納税の申出があった日からおおむね 6 月を経過した日までに確定手続が行われなかった場合、経過した日において、予納金は過誤納金に該当する」と指摘している（前掲注(2)佐藤孝一 38 頁）。確定処分を期待する納税者の態様は区々であることから事実認定の問題として 6 月を経過した後のどの時点で過誤納金になるかどうかはともかくとして本件事例に即すると筆者も同意見である。