

■ Article ■

地方税の滞納処分における配当金の充当関係

最高裁令和3年6月22日判決（令和2年（行ヒ）第337号）

民集75巻7号3124頁

香川大学法学部准教授 横井里保

【事実の概要】

X（原告・控訴人・上告人）の平成20年分から同22年分までの所得税について、Xが確定申告をしたところ、所轄税務署長は、平成23年3月14日付および同月30日付で、それぞれ総所得金額及び納付すべき税額を増加させる各更正処分（以下「本件各増額更正処分」という。）をした。

これを受けて、市長は、Xの市民税及び道民税のうち平成21年度分から同23年分までのもの（以下「本件市道民税」という。）につき、平成23年4月25日付で、平成21年度分の税額を0円から1931万6300円に、同22年度分の税額を0円から2561万6300円にそれぞれ増加させる各賦課決定（納期限をいずれも同23年5月20日とするもの）をし、同年6月10日付で、同23年度分の税額を1192万8700円とする賦課決定（納期限を同月30日以降の日とするもの）をした。

市長は、本件市道民税につき、平成23年7月7日から同29年12月26日までの間に、Xから納付を受け又は滞納処分による徴収を行い、これらの納付又は徴収に係る金銭（合計6468万9760円）は、本件市道民税及びその延滞金等に順次充当された。

Xは、本件各増額更正処分の取消訴訟を提起していたところ、平成29年12月15日、総所得金額及び納付すべき税額の計算の誤りを理由に、本件各増額更正処分のうち確定申告額を超える部分を取消す旨の判決が確定した。

これを受けて、市長は、平成29年12月27日付で、本件市道民税につき、平成21年度分の税額を1054万5700円に、同22年度分の税額を2079万2200円に、同23年度分の税額を556万5000円に、それぞれ減少させる本件各減額賦課決定（以下「本件各減額賦課決定」という。）をした。

市長は、本件各減額賦課決定により過納金が生じたとして、平成29年12月27日付で、Xに対し、過納金1995万8400円及び還付加算金77万2600円（以下これらを併せて「本件過誤納金等」という。）を支払った。

市長は、上記過納金の額の計算に当たり、市長がした滞納処分（以下「本件各滞納処分」という。）において差押えに係る地方税に充当された金銭であって、本件各減額賦課決定がされた結果配当時に存在しなかったこととなる年度分の市道民税に充当されていたものにつき、それぞれ直ちにその金額に相当する過納金が生じたものとして扱い、これを当該差押えに係る地方税のうちその配当時に存在していた他の年度分の市道民税に充当されたものとして扱うことなく算定した各年度分の滞納税額を基礎として、本件各減額賦課決定による減額後の本件市道民税に係る延滞金の額を算出した。

Xは、市長が、本件過誤納金等の額を算出するに当たりした本件市道民税額に係る延滞金額（以下「本件延滞金」という。）の計算方法には、本件減額賦課決定に伴い減額された市道民税額を超えて本件市道民税に充当したこととされた金銭を、徴収された時点に存在していた他の滞納税に充当したものと計算しなかったという誤りがあり、これが違法であると主張した。第一審¹及び控訴審²は、Xの請求を棄却した。

【判旨】

破棄差戻。

「普通徴収に係る個人の市町村民税及び道府県民税（以下「個人住民税」という。）について賦課決定がされた後、当初から当該賦課決定における税額等の計算に誤りがあったことを理由に減額賦課決定がされた場合、当初の賦課決定のうち減額賦課決定により減少した税額に係る部分は当初の賦課決定時に遡って効力を失い、当該部分の個人住民税は当初から存在しなかったこととなる。そのため、当初の賦課決定に基づく個人住民税を差押えに係る地方税とする滞納処分における配当金であって、上記減額賦課決定がされた結果存在しなかったこととなる個人住民税に充当されていたものについては、当該充当は対象債権を欠いていたものとしてその効力を有しないこととなる。」

「ところで、複数の地方税を差押えに係る地方税とする滞納処分において、当該差押えに係る地方税に配当された金銭は、当該複数の地方税のいずれかに滞納分が存在する限り、法律上の原因を欠いて徴収されたものとなるのではなく、当該滞納分に充当されるべきものである。滞納処分制度が地方税等の滞納状態の解消を目的とするものであることに照らせば、このことは、上記のように当初の充当が効力を有しないこととなった配当金についても同様に妥当し、当該配当金は、その配当時において差押えに係る地方税のうち他に滞納分が存在する場合には、これに充当されるべきものである。仮に、当該配当金が直ちに法律上の原因を欠いて徴収された過納金に当たるものとして還付されるとすれば、その配当時において当該差押えに係る地方税に滞納分が存在したにもかかわらず、その滞納状態を解消する効果が生じず、当該滞納状態を基礎とする延滞金が生ずることにもなっており、滞納処分制度の上記目的に反するものといわざるを得ない。そして、滞納処分制度が設けられている趣旨に照らせば、上記のように当初の充当が効力を有しないこととなった配当金について他に充当されるべき差押えに係る地方税が存在する場合には、債務の弁済に係る画一的かつ最も公平、妥当な充当方法である民法（平成29年法律第44号による改正前のもの）489条の規定に従った充当（以下「法定充当」という。）がされるものと解すべきである。」

「以上によれば、複数年度分の個人住民税を差押えに係る地方税とする滞納処分において、当該差押えに係る地方税に配当された金銭であって、その後減額賦課決定がされた結果配当時に存在しなかったこととなる年度分の個人住民税に

充当されていたものは、その配当時に於いて当該差押えに係る地方税のうち他の年度分の個人住民税が存在する場合には、当該個人住民税に法定充当がされるものと解すべきである。」

「これを本件についてみると、市長は、複数年度分の市道民税を差押えに係る地方税とする本件各滞納処分において、当該差押えに係る地方税に充当された金銭であつて、本件各減額賦課決定がされた結果配当時に存在しなかつたこととなる年度分の市道民税に充当されていたものにつき、当該差押えに係る地方税のうちその配当時に存在していた他の年度分の市道民税に充当されたものとせず、それぞれ直ちにその金額に相当する過納金が生じたものとして、本件各減額賦課決定により生じた過納金の額を計算したものであるから、市長の当該計算には誤りがある。」

【解説】

1 本件の争点

本件の主たる争点は、本件減額賦課決定に伴い過誤納金を算出するに当たり、本件超過金（本件減額賦課決定に伴い減額された本件市道民税額を超えて本件市道民税に充当したものとされた金銭）を徴収当時存在した他の滞納税に充当する計算方法を用いるべきかである。

市長は、本件過誤納金等の金額を計算にあたり、①平成23年7月19日から平成24年12月21日までの各徴収金を充てるべき平成22年度分市道民税の一部、及び②平成28年12月21日から平成29年12月8日までの各徴収金を充てるべき平成21年度分市道民税の一部が、それぞれ本件減額賦課決定によって存在しなくなつたこととして、その都度過誤納金が生じたものと扱つた。

すなわち、本件減額賦課決定に伴つて生じた本件過誤納金を、上記①時点で他に存在していた平成21年度分及び平成23年度分市道民税、上記②時点で他に存在していた平成23年度分市道民税には充てなかつた。

また、市長は、本件減額賦課決定によつて減額された後の本件市道民税額を基礎として、本件延滞金の金額を計算した。その計算に当たつては、平成29年12月26日の最終納付によつて滞納税が消滅したものとして、同日までの間の延滞金額が計算された（本件過誤納金を徴収時点で存在していた他の年度の市道民税に充てていないことから、Xの主張金額よりも、本件延滞金の金額が多く計算された。）。

2 本判決の意義と位置付け

本判決の意義として次の2点が挙げられる。

第一に、複数年度分の個人住民税を差押えに係る地方税とする滞納処分において、当該差押えに係る地方税に充当された金銭が、減額賦課決定によりその一部が遡及的に消滅した場合、消滅した部分が直ちに過納金として還付されるのでは

なく、他の年度分の個人住民税に充当されるべきであるとした点にある³。

第二に、他の年分の個人住民税に充当される場合、その配当順序は法定充当（現行民法488条4項）に従うべきとした点も意義がある⁴。

滞納処分における充当処理の一般論について、徴収された金銭をどのような順序で滞納租税債務に該当するかにつき、国税徴収法に規定はない。本判決は、滞納処分における配当金の充当関係について判断を示した初めての最高裁判決と位置付けられる⁵。

3 原審の判断との比較

原審は、最高裁平成22年10月15日判決⁶を参照して、本件超過金は、本件増額賦課決定等の処分時に遡って存在しないものとなるから、「徴収の時点から法律上の原因を欠いて徴収されたこととなり、その還付請求権は、徴収の時点において既に発生していたこととなる」とした。

そのうえで、徴収当時、本件超過金を充当したこととされた租税のほかに滞納税が存在した場合であっても、「超過金を徴収当時存在した他の滞納税に充当する方法により過誤納金、滞納税及びその延滞金を計算するのではなく、上記超過金はそのまま過誤納金として還付すべき」とした。これは、「法律上の原因を欠いて徴収されたものとして還付すべき超過金を、徴収当時存在した他の滞納税に充当されたこととして過誤納金、滞納税及びその延滞金を計算すべきとする法的根拠は存しない」という理由による。

本判決は、当初の充当が効力を有しないこととなった配当金（滞納処分において配当された金銭）については、その配当時に於いて差押えに係る地方税のうち他の滞納分が存在する場合には、これに充当すべきとしている。これは原審を否定した部分であり、複数の地方税を差押えに係る地方税とする滞納処分において、当該差押えに係る地方税に配当された金銭は、当該複数の地方税のいずれかに滞納分が存在する限り、当該滞納分に充当されるべきであることを踏まえ、滞納処分制度の目的に照らせば、当初の充当が効力を有しないこととなった配当金についても同様に妥当するとしている。

さらに、当該配当金が直ちに法律上の原因を欠いて徴収された過納金に当たるものとして還付されるとすれば、その配当時に於いて当該差押えに係る地方税に滞納分が存在したにもかかわらず、その滞納状態を解消する効果が生じず、当該滞納状態を基礎とする延滞金が生ずることにもなり、滞納処分制度の趣旨に反するとも指摘している。この点については、還付加算金が付されて還付される過納金に比して延滞金の利率が高いことから、「当該配当金がそのまま過納金として還付されて他の滞納分に充当されないとすると、納税者は、当初から瑕疵のない賦課決定に基づく徴収がされた場合と比べて、この還付加算金と延滞金との差に相当する負担を強いられる結果となる。本判決は、このような結果は容認し得ないものと解したものと考えられる」⁷と指摘されている。

原審は、徴収された金銭の一部が、徴収の時点から法律上の原因を欠いて徴収されたこととなった場合には、徴収当時存在した他の滞納税に充当すべき法的根拠がない以上、過誤納金として還付すべきとしたのに対し、本判決は、滞納処分制度の目的を重視し、その目的は滞納状態の解消にあるところから、他に滞納分が存在する場合には、超過金はこれに充当されるべきであると判断した。

4 滞納処分における配当金の充当関係

滞納処分の配当金は、本税優先の原則によりまず地方税に充てることとなる(地方税法14条の5)。地方税が複数存在する場合の充当順序の定めはないが、徴収の基となった国税が複数ある場合は、順次に本税、附帯税に充て、本税と本税の相互間、又は附帯税と附帯税の相互間は、法定充当(現行民法第488条第4項第2号及び第3号)の規定に準じて処理するとの取扱いが示されている(国税徴収法基本通達129条関係19、最高裁昭和62年12月18日判決⁸⁾)。

本判決は、前記の通り、当初の充当が効力を有しないこととなった配当金についても、その配当当時において差押えにかかる地方税のうち他に滞納分が存在する場合には、これに充当されるべきとしたうえで、その充当方法は、債務の弁済にかかる画一的かつ最も公平、妥当な充当方法である現行民法488条4項の規定に従った法定充当が、滞納処分制度が設けられている趣旨に照らして妥当であると判断した。これは、租税法律関係についても、それを排除する理由がない限り、私法上の規定が適用ないし準用されるとの考え方⁹⁾を前提として、滞納処分における換価代金等への租税の配当は租税債務の弁済に相当するものであることから、上記場合には民法の法定充当の規定に従った充当がされると解したものと考えられている¹⁰⁾。もっとも、「滞納処分制度が設けられている趣旨」について具体的な説明はなく、「滞納処分制度の目的」と同義であるかについても判然としない。

法定充当に従うという判断について、充当の順序は、民法が費用、利息、元本の順序である(現行民法489条)のに対し、租税は本税優先である(地方税法17条の2第3項)など、考え方の異なる点があるにもかかわらず、本判決は、民法の法定充当の適用があることを明示しているとの指摘がある¹¹⁾。また、本判決の射程については、地方税にとどまるものではなく¹²⁾、国税にも及ぶとする見解が多数であり¹³⁾、今後の影響が注目される。

以上

¹⁾ 札幌地判令和元年10月24日民集75巻7号3163頁。

²⁾ 札幌高判令和2年9月10日民集75巻7号3200頁。

-
- ³ 奥谷健「判批」ジュリスト 1570号 175頁(2022)、佐藤英明「判批」ジュリスト 1564号 11頁(2021)等参照。本判決の評釈は、本文で参照するもののほか、小西敦「判批」税 76巻 9号 86頁(2021)、浅妻章如「判批」判例秘書ジャーナル文献番号 HJ100129(2022)等がある。
 - ⁴ 同上参照。
 - ⁵ 貝阿彌亮「判解」ジュリスト 1569号 113頁(2022)。
 - ⁶ 最判平成 22年 10月 15日民集 64巻 7号 1764頁。
 - ⁷ 貝阿彌・前掲注(5) 112頁。この点について、「このような記述からすれば、(納税者が自ら誤った過大な申告をしたことに基因して発生した)過納金については、必ずしも納税者有利に考える必要がなく、他の滞納分に充当しないという結論もあり得るのかもしれない。」(坂田真吾「判批」税研 39巻 5号 84頁(2024))との指摘がある。
 - ⁸ 最判昭和 62年 12月 18日民集 41巻 8号 1592頁。本判決が「画一的かつ最も公平、妥当な充当方法」という昭和 62年最判と類似の表現を用いていたこと等に鑑みて、本判決は昭和 62年最判を引用していないものの、同判決を踏襲したものと位置付ける見解として、倉見智亮「判批」判例評論 764号 157頁(2022)。
 - ⁹ 金子宏『租税法〔第24版〕』30頁(弘文堂、2021)。
 - ¹⁰ 貝阿彌・前掲注(5) 113頁。
 - ¹¹ 佐藤・前掲注(3) 11頁、奥谷・前掲注(3) 175頁。
 - ¹² 江原勲＝榎本洋一「判批」判例地方自治 484号 8頁(2022)。
 - ¹³ 佐藤・前掲注(3) 11頁等参照。