

源泉徴収による所得税の自動確定論の問題点

高 橋 舞

目次

- 第1章 はじめに
- 第2章 源泉所得税の自動確定論の限界
 - 第1節 役員給与等の源泉徴収の対象性の問題
 - 1 問題の発端
 - 2 同族会社の行為又は計算の否認の規定の適用により給与が認定された場合
 - 3 金銭以外の物による給与等の支払や経済的利益の流出がなされた場合
 - 4 スtockオプションと源泉徴収の関係
 - (1) スtockオプション
 - (2) スtockアプリシエーションライト
 - 5 給与等該当性が明らかでない場合
 - 6 所得が相手方に帰属しているかどうか明らかでない場合
 - 7 小 括
 - 第2節 租税債務確認プロセスの必要性からの自動確定論の問題点
 - 1 租税債務確認プロセスの必要性
 - 2 徴収税額の確認行為と納税告知の適法性
 - 第3節 年税としての所得税との関係における源泉徴収による所得税の自動確定論の限界
 - 1 問題の発端
 - 2 源泉所得税と確定申告による所得税の確定
 - 3 確定申告を要しない場合の税額の確定
 - (1) 年税の納税義務がある場合
 - ① 源泉徴収義務者による所得税の年税額の確認
 - ② 確定所得申告の代替
 - ③ 本来の納税義務の確定
 - (2) 源泉分離課税の対象となる所得税
- 第3章 租税争訟による本来の納税義務者の救済
 - 第1節 納税の告知における原告適格の拡大
 - 第2節 当事者訴訟の活用
- 第4章 おわりに

第1章 はじめに

国税通則法の昭和36年の制定により、国税の納付義務の確定についての規定の整備の一環として、源泉徴収義務者を納税者と規定し、源泉徴収による所得税の納税義務の成立や確定についての規定が、申告納税方式を採用する所得税と別個に規定

されたことに伴い、源泉徴収による所得税の徴税手続等自体が簡素化した一方で、所得税制度の法的構造は複雑化したように思われる¹⁾。つまり、源泉徴収による所得税についての徴税の便宜性や手続の簡素化を図ろうとした結果、制度上のさまざまな矛盾が生じていることも否めない²⁾。実際に源泉徴収に関して争われた判決等を通して、裁判所の判断や課税庁の主張を見てみると、源泉徴収による所得税は支払時に自動確定すること、国と法律関係にあるのは源泉徴収義務者であるという二つの源泉徴収制度における基本的な法律構造で問題を解決しようとしているが、理論的な整合性に欠けているように思われる。

源泉徴収による所得税の納税の告知の適法性が争われた最近の最高裁判決³⁾では、課税庁は会社から役員へ流出した経済的利益を役員への貸付金とし、その利息相当額を役員報酬として、法令により源泉徴収税額を算出して納税の告知を行っていたが、裁判所の判断では役員への貸付金を否定し、会社から役員へ流出した経済的利益が全額役員への給与だと認定したにもかかわらず、源泉徴収による所得税は、会社から役員に経済的利益が流出した時に自動確定しているのだから、裁判所が役員への給与だとして認定した経済的利益のうち、課税庁は当該貸付金の利息相当額の限度で源泉徴収税の納税義務の履行を求めたのであって、納税の告知は適法に行われたとした。しかし、課

1) 中川一郎「コンメンタール国税通則法」E45 - E53頁(三晃社、1963年)、浦谷清「源泉納税義務者の租税債務」甲法4巻3号429 - 430頁(1963年)。
 2) 村上義弘「源泉徴収制度をめぐる法的諸問題」『中川古稀祝賀税法学論文集』345 - 347頁(1986年)。
 3) 最判平成16年9月7日判時1874号52頁・判タ1166号122頁・裁時1371号1頁。

税庁と裁判所の確認行為が異なるような場合にも、法令により、支払時に納税義務が成立するとともに、客観的な税額が自動確定したと言えるのであろうか。この疑問は、納税義務の存否について、見解の相違が生まれるようなものまで、支払時に自動確定する源泉徴収による所得税として取り扱ってよいのか⁴⁾という源泉徴収の対象性の問題と、支払時に法令により納税義務が成立すると同時に自動確定するということが、租税債務確認プロセスから見て可能であるか⁵⁾という問題を提起するように思われる。

また、源泉徴収による所得税について問題となるのは、源泉徴収による所得税と年税としての所得税との関係である。誤って過大徴収された源泉所得税について、受給者が確定申告により清算できるかどうか争われた最高裁判決⁶⁾では、源泉所得税と申告所得税の租税債務については同一性がないこと、そして源泉所得税の納税については、国と法律関係を有するのは支払者のみであって、受給者との間には直接の法律関係を生じないこととされていることから、確定申告により納付すべき税額の計算にあたって、所得税額から控除する源泉徴収税額は、源泉徴収の規定により、正当に徴収された、あるいは徴収されるべき所得税の額のことを指すのであり、確定申告により、誤って過大徴収されたり、又は、過少徴収された源泉所得税を清算することは、法の予定するところでないといわれた。

この判決は、源泉徴収制度において、国と法律関係にあるのは源泉徴収義務者であって、受給者

は国と法律関係に立たないという論旨から、支払時に自動確定するとされている適法な徴収税額を源泉徴収義務者から徴収することに固執しているようだが、暦年終了後に源泉徴収の対象となった所得は、受給者に帰属するのだから、受給者の年税としての所得税の確定の方に適法さを求め、適正に源泉徴収できなかった税額は、受給者が確定申告で清算納付するとする解釈論をうち立てるべきではなかろうか⁷⁾。

さらに、所得税の負担者は、受給者である本来の納税義務者であるものの、国税通則法により、源泉徴収義務者が納税者として規定されたことに伴い、本来の納税義務者の救済についても問題が生じる。源泉徴収制度の法律関係について詳しい判示がされた昭和45年最高裁判決⁸⁾では、源泉徴収による所得税は、所得の支払時に自動的に確定するのであるから、納税の告知は課税処分ではなく徴収処分であり、公定力が存在しないが、確定した税額がいくばくかであるかについての税務署長の意見が初めて公に出されるものであるから、源泉徴収義務者は、抗告訴訟により納税の告知の前提となる納税義務の存否または範囲を争えること、また受給者である源泉納税義務者が源泉納税義務の存否・範囲について争うときは、源泉徴収義務者との民事訴訟により行うこと等が判示された。

源泉徴収制度において国と法律関係にあるのは、源泉徴収義務者であり、源泉納税義務者の救済は、源泉徴収義務者を通して図られることを暗に示したこの判決は、その後の判決や本来の納税義務者の争い方に影響を与え続けてきた。しかし、平成16年の行政事件訴訟法の改正により、本来の納税義務者の救済方法について、国と直接対峙して争えうという、新たな可能性の光が見え出した。救済のために実体法上、課税処分と徴収処分との区別をのりこえようとした昭和45年最高裁判決自体が見直されるべき時期でなかろうか。

4) 雄川一郎「源泉徴収に関する争訟」租税2号139頁(1974年)、海老沢俊郎「判批」熊法29巻486頁(1980年)、羽生健志「源泉徴収制度—給与所得者の権利救済を中心として—」北野弘久篇『日本税法体系4』84-85頁(学陽書房、1980年)、北野弘久『税法学原論』258頁(青林書院、1984年)、松澤智『租税実体法：法人税法解釈の基本原理』388頁(中央経済社、新版補正版、1999年)。

5) 新井隆一「課税権力の体質」50-51頁(成文堂、初版、1972年)、忠佐市「租税債務過程の理論(第三部)」法学新報80巻6号69-70頁(1973年)、忠佐市『租税法の基本論理』205頁以下(大蔵財務協会、1979年)。

6) 最判平成4年2月18日判タ803号68頁。この解説は青柳馨「判解」曹時46巻2号169頁。

7) 福家俊朗「源泉徴収制度の法的論理構造の検討—租税法律関係と源泉徴収制度—」租税11号108-112頁(1983年)、田中治「判批」シュト361号10頁(1992年)。

8) 最判昭和45年12月24日民集24巻13号2243頁。この解説は、可部恒雄「判解」曹時23巻10号391頁。

上記にあげた源泉徴収制度の主な判決の論旨については、その後の判決において踏襲されているが、法形式面や徴税の便宜性を重視し、国にとって有利な制度になっている反面、本来の納税義務者や源泉徴収義務者の制度上の救済が二の次になっているように思われる。源泉徴収制度を、国、本来の納税義務者及び源泉徴収義務者のいずれもが、不利にならないよう、合理的に機能させていくためには、問題の多い判例は、変更されるべきだと考えている。

そこで、私は、この論文の第2章で、源泉徴収による所得税の自動確定論において理論上生じる限界を三つの局面から論じていきたい。さらに第3章では、平成16年の行政事件訴訟法の改正を踏まえ、暦年終了後生じる、国と本来の納税義務者の租税債務関係を前提に、本来の納税義務者の争訟による救済について論じたい。

第2章 源泉所得税の自動確定論の限界

源泉徴収による所得税については、源泉徴収の対象となる所得の支払時に、納税義務が特別な手続なしに確定するとともに、源泉徴収義務者により受給者から徴収され、納付されることとなっており、徴税面及び申告手続面等で便宜が図られている。しかし、実際に制度が運営されると、基本的な法律構造では割り切れない問題も生じてくる。源泉徴収による所得税については、どのような場合にも、支払時に客観的な税額が自動確定しているとする判決が出されている⁹⁾が、源泉徴収による所得税が支払時に自動確定するという考え方には、理論的にいくつかの限界がある。

まず、第一は、支払時に自動確定し、天引徴収される源泉徴収による所得税になじまないような支払があることである。現行制度では、特に課税庁が調査等の結果、会社から役員への賞与の支払を認識する場合、所得税法第28条1項に該当するものは、一律に源泉徴収の対象として納税の告知をしているが、源泉徴収義務者が、支払時に給与等と認識しえないものや、認定賞与のように支払

自体が法的擬制であるため、支払時に天引徴収がなされないものまで、源泉徴収の対象とすること自体に問題がある¹⁰⁾。

第二は、源泉徴収義務者が、自主的に徴収して、納付する場合には、支払時に自動確定していたとして捉えることができたとしても、源泉徴収義務者が、源泉徴収による所得税を認識せず、課税庁が、後から納税の告知したような場合に、果たして、支払時に、源泉徴収による所得税が自動確定していたと言えるかという租税債務確認プロセスの必要性の観点からの自動確定論の限界である¹¹⁾。

第三に、通説では、支払時に自動確定するとされる適法な源泉徴収税額について、あくまで源泉徴収義務者から徴収することを求めているが、適法な源泉徴収税額は、認識する者によって変わらうること、そして実体法である所得税法によれば、源泉徴収税額は、暦年終了後、所得税法第120条又は同法第190条若しくは同法第103条により、本来の納税義務者の年税としての所得税に組み込まれ、確定する過程を見ると、所得の帰属者でない源泉徴収義務者からの適法な徴収にこだわるより、所得の帰属者である本来の納税義務者の年税としての所得税に適法さを求め、源泉徴収はあくまで所得税徴収の一過程として捉えて、法は、本来の納税義務者に残額の清算納付を求めていると解するべきでないか¹²⁾。通説の言う漠然とした適法な源泉徴収税額の自動確定について、疑問を感じざるをえないのである。この章では、これらの三つの論点から、源泉徴収による所得税の自動確定論の限界を探っていきたい。

第1節 役員給与等の源泉徴収の対象性の問題

1 問題の発端

課税庁は、法人の税務調査等での会社から役員への金銭や経済的利益の流出の事実の発覚や推認に

9) たとえば、最判平成16年9月7日判時1874号52頁・判タ1166号122頁・裁時1371号1頁。

10) 雄川・前掲注(4)138-139頁、海老沢・前掲注(4)486頁、羽生・前掲注(4)84-85頁、北野・前掲注(4)258頁、松澤・前掲注(4)388頁。

11) 新井・前掲注(5)50-51頁、忠・前掲注(5)「租税債務理論」69-70頁、忠・前掲注(5)租税法論理205頁以下。

12) 福家・前掲注(7)108-112頁、田中・前掲注(7)10頁。

より、これらの所得の帰属者となる役員ではなく、国税通則法第36条により源泉徴収義務者に納税の告知を行うが、この場合、課税庁は、確認行為の結果、所得税法第28条1項に該当すると判断したものについては、源泉徴収の対象となり、納税の告知を行えると解釈しているようである。そのため、源泉徴収の対象とすべきものでないものについても、納税の告知を行っているように見受けられる。所得税法第28条1項に該当する給与等は、すべて源泉徴収の対象となると解釈していいのであろうか¹³⁾。

所得税法第28条1項では、給与所得を「俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与に係る所得」と定義し、同条2項で給与所得の具体的な計算について、「その年中の給与等の収入金額から給与所得控除額を控除した残額とする」としている。この給与所得の金額の計算における収入金額については、所得税法第36条1項の「その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額（金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもって収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額）とする」の規定を合わせて解釈することとなる。つまり収入金額の計算では、現実の収入の有無に捉われない権利確定主義を基本とし¹⁴⁾、経済的な利益の流入も給与所得の金額の計算に含めることとなる。

それに対して、源泉徴収義務の規定である所得税法第183条1項では、「居住者に対し国内において第28条第1項（給与所得）に規定する給与等の支払をする者は、その支払の際、その給与等について所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月10日までに、これを国に納付しなければならない」と規定しているが、この場合、「支払」という文言を重視し、所得税法第28条1項の給与等のうち、金銭や口座振替等により実際に支払わ

れたものが対象となると解釈すべきである¹⁵⁾。所得税法第183条2項を見ても基本的に実際に支払われた時に源泉徴収による所得税が徴収されることが読み取れる¹⁶⁾。しかし実際のところ課税庁は、「支払」という文言にとらわれずに、所得税法第28条1項に該当するものを、源泉徴収の対象となる役員給与等としてとらえて、源泉徴収義務者に納税告知を行っている¹⁷⁾。さらに年税としての所得税に関する規定である所得税法第36条1項「（金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもって収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額）」は、源泉徴収による所得税に関する規定である所得税法第183条1項の「第28条第1項（給与所得）に規定する給与等の支払」には、本来考慮されないものである¹⁸⁾が、解釈上考慮に入れて経済的利益の流出も給与等に含めている。

つまり、課税庁は、所得税の課税標準の基礎となる給与所得の金額の計算における収入金額と源泉徴収の対象となる所得税法第6条の「支払に係る金額」の範囲を同じものとして取り扱い、経済的利益の流出も含めた、本来の納税義務者に係る給与所得の金額の計算における収入金額まで広げて源泉徴収の対象としているから問題なのである¹⁹⁾。

したがって、源泉徴収の対象となるものについては、所得税法第28条1項の「並びにこれらの性質を有する給与」は限定解釈すべきである²⁰⁾。次項

15) 浦東久男「源泉徴収と支払概念」税法学 534 号 19 頁以下 (1995 年)、松澤・前掲注 (4) 388 - 389 頁、占部裕典ほか「判批」税経 59 巻 3 号 206 - 207 頁 (2004 年)。

16) ただし所得税法第183条2項では、役員賞与の支払がいったん確定した場合は、一定期間経過後は、支払がなくとも、支払われたものとして源泉徴収される。いったん給与請求権が確定した後、それを受給者が放棄した場合には、給与債務が消滅したのだから、給与の支払と同一視されるものとした判決として、広島高判昭和35年7月26日行集11巻7号1980頁がある。

17) 雄川・前掲注 (4) 141 頁は、所得税法第183条が源泉徴収の対象とする給与等と、同法第28条1項の給与等を一致させているのは、問題があると述べられている。

18) 反対は、宮谷俊胤「源泉徴収制度の概要と問題点」日税研論集第15巻61頁 (1991 年)。

19) 雄川・前掲注 (4) 141 頁。

20) 雄川・前掲注 (4) 141 頁、松澤・前掲注 (4) 388 - 389 頁。

13) 雄川・前掲注 (4) 139 頁、松澤・前掲注 (4) 388 頁。

14) 北野弘久『現代税法講義』64 - 65 頁 (法律文化社、四訂版、2005 年)、金子宏『租税法』253 頁 (弘文堂、第11版、2006 年)、清永敬次『税法』102 頁 (ミネルヴァ書房、第7版、2007 年)。

からは、特に、課税庁が役員賞与として納税の告知する場合²¹⁾に源泉徴収の対象とすることについて問題が生じるケースを類型化し、それぞれの問題点を掘り下げたい。

2 同族会社の行為又は計算の否認の規定の適用により賞与が認定された場合

まず最初に、法人に対する税務調査により、法人の行為や計算について、法人税を不当に減少させる結果となると認められるような場合に、法人税法第132条の適用により、課税庁が、法人の行為又は計算を否認して賞与を認定し、それに伴い、法人に納税の告知がなされたケースについて考えてみたい。

更正権の濫用と法人税に係る更正処分の取消しにより、認定賞与に係る源泉所得税の納税の告知が取り消されるべきか争われた判決²²⁾では、会社の有する借地権及び建物とその借地権の設定の対象となった役員の土地を同時に第三者に売却したが、課税庁は、それらの売却代金の合計額から建物の価額を差し引いた価額を更地の価額とし、本件では、借地権の売却代金として、会社は更地価額の30%分しか収受しなかったのは、経済人として不合理、不自然であるとして、法人税法第132条を適用して、通常のエコノミクス人が受け取るであろう更地価額の40%で売却したものとして再計算し、差額の10%分を会社において益金計上をさせた上で、取引全体を見直すと、その10%分は会社が収受せず、役員が収受しているということとなるから、会社から役員へ賞与が支払われたものと認定し、裁判所もこれを認めた。

この場合の認定賞与については、法人税の負担を不当に減少させるような法人の行為や計算を課税庁が認識し、通常のエコノミクス人がなしうる計算に置き直すという条件が必須となってくるのである。源泉徴収義務者には、その行為や計算時には、そのことを当然認識できないから、法定期限までに徴収納付されることはないし、支払時に法令により課税庁が認めるところの徴収税額が自動確定し

ていたとは言えない²³⁾。

また、この判決では、法人税の更正処分が取り消された場合の納税の告知処分の効力について「徴収処分は、右第一次更正処分とはかかわりなく、所得税法によって法律上当然に確定した源泉徴収義務についてその履行を求めるものであると解すべきである。」と判示するが、法人税法において、同法第132条が適用された結果、役員賞与が認定されたとしても、それが、直ちに、源泉徴収義務者が所得税を徴収して納付すべき、所得税法第183条1項の「第28条第1項（給与所得）に規定する給与等」に該当するとは、言えないのである²⁴⁾。法人税法第132条の適用の結果、役員賞与が認定されたとしても、それは、課税庁が適正とするところによる、法人税の課税所得の金額を算出する際に認識した法人税法上の認定賞与であるため、所得税法上の賞与の認識にあっては、法人税サイドとは別に、所得税法第28条1項の課税要件の充足が必要となる。この判例の場合、法的評価により所得税法第28条1項に該当するのではなく、課税庁の言う、経済人として不合理、不自然な行為計算を否認し、通常のエコノミクス人が行なうであろう合理的な計算を行なうことにより、導き出される結果として、所得税法第28条1項に該当することとなるのであるから、当然に所得税法の行為又は計算の否認規定の適用が必要になってこよう²⁵⁾。

所得税法の行為又は計算の否認規定は、同法第157条（同族会社等の行為又は計算の否認等）があり、「税務署長は、次に掲げる法人の行為又は計算で、これを容認した場合には、その株主等である居住者又はこれと政令で定める特殊の関係のある居住者の所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その居住者の所得税に係る更正又は決定に際し、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その居住者の各年分の第120条第1項

23) 松澤・前掲注(4) 388 - 390 頁。

24) 占部裕典「賞与の認定と源泉徴収による所得税との法的関係」近法第50巻2・3号11頁(2003年)。

25) 山田二郎「行為計算の否認規定の適用をめぐる諸問題」『税法学論文集 杉村章三郎先生古稀祝賀』370頁(三晃社、1970年)、山田二郎「判批」税務事例7巻1号8頁(1975年)。

21) 認定賞与の分類として参考になるのは、松澤・前掲注(4) 284頁以下。

22) 最判昭和48年12月14日訟月20巻6号146頁。

1号若しくは第3号から第8号まで又は第123条第2項第1号、第3号、第5号若しくは第7号に掲げる金額を計算することができる。一法人税法第2条第10号（定義）に規定する同族会社」と規定されている。明らかに所得税法第157条は、年税としての所得税に係る更正又は決定を前提としているのであって、源泉徴収義務の成立・確定に関わる、所得税法第183条1項には当然に影響しないと捉えるべきである。

よって、所得税法によって、支払時、法律上当然に源泉徴収義務が確定したとは言えず、判例のように、課税庁が、法人税法第132条の適用による法人税の更正処分に伴い、役員賞与の支払を法人税法上認定するとともに、源泉徴収義務者に納税の告知を行っているのは、間違いであり、この場合には、法人税法第132条の適用による法人税法上の役員賞与の認定とは別個に、その役員が会社の株主等であるなら、所得税法第157条により、その役員の譲渡所得の一部を否認するとともに、役員に対して給与所得として所得税の更正処分を行うべきである。現行の所得税法の規定上、同族会社の行為又は計算の否認の規定を適用して、源泉徴収義務者に納税の告知処分を行なうことはできないのである。支払時に自動確定する源泉徴収義務に、暦年が終了してから、税務調査等の結果、課税庁により適用される同族会社の行為又は計算の否認規定を適用するのは不合理であるから、当然の帰結であろう。

3 金銭以外の物による給与等の支払や経済的利益の流出がなされた場合

次に、所得税法第183条1項の「第28条第1項（給与所得）に規定する給与等の支払」について、金銭以外の物により行われた場合や、税務調査等により、課税庁が、会社から役員への低額譲渡、低額貸付、又は低額貸与等を指摘し、それに伴う会社から役員への経済的利益の流出を役員賞与等と認定して源泉徴収の対象とする場合の問題点について考察したい。

第一に支払時の天引徴収面からの問題がある。所得税法第183条1項で「その支払の際、その給与等について所得税を徴収し」と規定しているが、

金銭以外の物により支払われた場合は、源泉所得税を支払時に天引徴収できないため、所得税法第183条1項の「第28条第1項（給与所得）に規定する給与等の支払」に含めて解すべきでない。また、最判昭和45年12月24日（民集24巻13号2243頁）によると、課税庁が、会社から役員に対する低額譲渡、低額貸付又は低額貸与等による会社から役員に対する経済的利益の流出について、賞与を認定する際も納税の告知の対象としているが、法人の役員への低額譲渡等による経済的利益の流出の認識は、法人税法第22条2項の規定により、まず課税庁が正当とする時価の価額を益金に計上し、その価額と対価の額の差額が役員給与と認定される。この場合の役員給与の支払の事実自体は、課税庁による法的擬制なのであり、実際に支払われた訳ではないので、支払時に源泉徴収義務者に天引徴収が求められる、所得税法第183条1項の対象とすべきでない²⁶⁾。

第二に、法的評価上の問題がある。本来「支払」という文言には、代物弁済によるものも含まれるべきである²⁷⁾が、徴収税額の規定である所得税法第185条1項等では、「給与等の金額」を基に計算するように規定されているため、所得税法第183条1項の「給与等の支払」には、有価証券や売掛債権等のように「価額」の法的評価が必要な代物弁済を含めないと解するべきである。また、課税庁が、税務調査等により、会社から役員への低額譲渡等があったものとして、その経済的利益の流出を役員給与等として認定する場合も、その譲渡資産等の「価額」の法的評価と対価の額との差額により、「給与等の金額」が算出されるのだから、確認する者の法的評価によって支払に係る金額や税額が変わるものについては、法令上客観的な税額が特別な手続を経ずに自動的に確定する源泉徴収による所得税にはなじまない²⁸⁾。金銭以外の物により給与等が支払われる場合も、法的評価の結果

26) 可部恒雄「判解」曹時23巻10号2838頁、浦東・前掲注(15)29頁。

27) 浦東・前掲注(15)21頁。

28) 雄川・前掲注(4)139頁、海老沢・前掲注(4)486頁、羽生・前掲注(4)84-85頁、北野・前掲注(4)258-259頁、村上・前掲注(2)345-346頁、松澤・前掲注(4)388-390頁。

導き出される経済的利益の流出も、受給者側の所得税法第28条2項の給与所得の金額の計算において、所得税法第36条1項「その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額（金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもって収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額）とする」を考慮するため、「金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額」を評価した上で、給与所得の金額が計算され、受給者に年税としての所得税として課されることを法が予定していると解するべきである。

そもそも、源泉徴収は、課税手続ではなく、徴収手続であるため、課税標準という概念がない。したがって、源泉徴収による所得税の対象については、明らかに、給与等として支払われる金額が疑問の余地なく確定していることを前提とすべきである²⁹⁾。そうでなければ、自動確定論は成り立たないであろう。所得税法第185条の「給与等の金額」や所得税法第186条の「賞与の金額」については、厳格に解釈すべきであり、法的評価が必要とされる「価額」を含めるべきでない。

4 ストックオプションと源泉徴収の関係

最近の判決で、従業員が勤務する会社の親会社である米国法人により付与された、ストックオプションによる権利行使益が、雇用契約又はこれに類する原因に基づき、使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として受けとった経済的利益に当たり、給与所得に該当するとされた判決³⁰⁾がある。この場合も、支払者は、源泉徴収義務を負わされるべきなのか考えてみたい。この場合、ストックオプションとストックアプリーションライトとに分けて考える必要がある。

(1) ストックオプション

ストックオプションについては、ストックオプ

ションを付与された従業員が、権利行使時にあらかじめ定められた権利行使価格で払い込むこととなっており、その権利行使時の時価と権利行使価格の差額が、権利行使益として、従業員に帰属することとなる。この権利行使益が給与所得に該当するとされているが、この経済的利益は、実際に会社から従業員に支払われるものでないため、支払時に源泉徴収義務者が天引徴収できない。よって、所得税法第183条1項の「第28条第1項に規定する給与等の支払」には、該当しないと考えるべきである。

(2) ストックアプリーションライト

ストックアプリーションライトについては、従業員は、ストックオプションの権利行使に必要な現金の払い込みをしないで、あらかじめ定められた権利行使価格と時価との差額を金銭又は株式で受け取ることができる権利となっているため、権利行使時に、実際に経済的利益の支払が金銭でなされる場合には、支払時の天引徴収が可能であり、所得税法第183条1項の「第28条第1項に規定する給与等の支払」に該当すると言えよう。この場合、源泉徴収義務者である「第28条第1項に規定する給与等の支払をする者」が、誰となるかが問題となる。

従業員の勤務する会社、ストックアプリーションライトを付与した親会社、そして、親会社からストックアプリーションライトの事務の代行や実際の支払債務等を引き受けた会社が、候補者として挙げられる。経済的利益を従業員に付与したのは、ストックアプリーションライトを付与した親会社であると考えられるが、実際の支払は、代行会社により行われているため、源泉所得税を天引徴収することが可能なのは、代行会社である。この場合、やはり、代行会社が、支払う金銭の額等から、源泉所得税を天引徴収すべきであるが、源泉徴収義務者となるのは、経済的利益を付与する親会社であると解釈すべきであろう。親会社のもとと所有していた株式の含み益が、従業員に移転するのであり、その含み益の支払は、代行会社を通してなされるものの、代行会社には、支払等の委託をしているだけで、代行会社を給与

29) 宮谷・前掲注(18) 57頁。

30) 東京地判平成16年10月15日判タ1204号272頁。他に東京地判平成15年8月26日判タ1129号285頁、東京高判平成16年2月19日判タ1167号185頁、最判平成17年1月25日判タ117号147頁など。

等の支払者と同一視することができないからである。所得税法第183条1項の「第28条第1項に規定する給与等の支払をする者」は、親会社と捉えるべきであろう。

なお、株式で経済的利益が支払われる場合は、支払時に源泉所得税を天引徴収できないこと、また価額の評価が要されるため、源泉徴収の対象とすべきでない。

よって、ストックオプションについても、従業員に流出する経済的利益について、金銭による支払があり、天引徴収可能かどうかによって、源泉徴収の対象とすべきかどうかについての結論が変わってくると言える。

5 給与等該当性が明らかでない場合

役員に給与等の支払としてではなく、単に金銭その他の経済的利益が流出しているにすぎないことが明らかである場合には、所得税法第183条1項の「第28条第1項（給与所得）に規定する給与等」に該当するといえるのか。

役員が会社の金銭等を横領した場合に、認定賞与として納税の告知されたことの適法性について争われた大阪高判平成15年8月27日〔税務訴訟資料（以下、税資とする。）253号9416〕において、会社から役員への金員の移動についての役員賞与の該当性の判断基準とされているのは、源泉徴収義務者である会社が、法人税法第2条10項の同族会社であり、役員が会社の意思を表しているとみなされるかどうか、またその会社を役員が実質的に支配していたかどうか等である。当該判決では、会社が役員に損害賠償請求訴訟を起こし、役員に賠償責任があることが確定されていたにもかかわらず、役員が会社の意思と会社の意思を同一視し、横領でなく役員給与だと判断したが、この判断は、疑問である。所得税法第183条では、「第28条第1項（給与所得）に規定する給与等の支払をする者は」と規定され、第一次的には、源泉徴収義務者に、所得税法第28条1項の該当性の判断が委ねられるのである³¹⁾。源泉徴収義務者が給与等の支払

として認識していないのだから、その判断も重視すべきであり³²⁾、それをくつがえすためには、形式的な判断基準を示すのではなく、給与等として支払われたことを立証すべきである。

特に、会社が損害賠償請求事件を起こし、役員に賠償責任があることが確定されている場合にまで、代表者の意思と会社の意思を同一視し、役員へ金銭その他の経済的利益が流出しているからとして役員給与と判断するのは、あまりに独断的であると思われる³³⁾。実際に役員に横領された場合なら、役員給与として取り扱わず、会社は役員に対する債権を計上することとなる³⁴⁾のだから、賞与として支払ったのか横領されたのか自体が争われるような場合には、支払時に特別の手続を要しないで税額が確定する源泉徴収の対象とはせず、綿密な調査の結果、どの種類の所得に該当するか判断した上で、所得が帰属している本来の納税義務者に更正処分を行うべきである³⁵⁾。

所得税法第183条1項の起因となる給与等についての規定である所得税法第28条1項では、「俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与」としているように、役員に横領されたような場合は含まれない。しかし年税としての所得税の計算においては、所得税法第36条1項、所得税基本通達36-1により横領による収入も含まれるのであるから、役員給与該当性自体があやまられる場合には、支払者にではなく、本来の納税義務者に年税としての所得税として、課税すべきである。源泉徴収制度は所得税の徴税の手段なのだから、経済的利益は、それが帰属する本来の納税義務者に課税すると解すべきである。このように、会社から役員へ金銭その他の経済的利益が流出した場合には、当然に、あるいは形式的な判断により、所得税法第183条1項の「第28条第1項（給与所得）に規定する給与等」に該当すると判断するのでなく、個別的に事実認定した上で、支払に至った事情等を考慮して、所得税法第28条

32) 占部・前掲注(15)210頁。

33) 三木義一「認定賞与と源泉徴収」寺田友子ほか『現代の行政紛争』272-273頁（成文堂、2004年）。

34) 三木・前掲注(33)272-273頁。

35) 金子・前掲注(14)215頁。

31) 忠・前掲注(5)「租税債務理論」69-70頁。

1 項該当性を検討すべきである³⁶⁾。

6 所得が相手方に帰属しているかどうか明らかでない場合

法人の税務調査により、売上計上もれが発覚し、それが役員に支払われたものとして、納税の告知処分されることが多いが、この場合は、所得の帰属の問題として、課税庁が主張・立証する必要がある³⁷⁾。源泉徴収による所得税については、手続法上の納税者は源泉徴収義務者であるが、実体法である所得税法上の納税義務者は、受給者であることから、暦年終了後に、所得が受給者に帰属しなければ、所得税の納税義務は成立しないが、所得税の納税義務が成立しなければ、源泉徴収義務を成立・確定させる意味がなくなる³⁸⁾。

源泉徴収制度は、源泉徴収義務者から税金をとることを目的としているのではなく、本来の納税義務である所得税の徴収の便宜手段にすぎないのである³⁹⁾。暦年が終了してから、所得税法第 28 条 2 項により、本来の納税義務者に所得が帰属することを想定して、所得税法第 183 条 1 項により、源泉徴収義務者が受給者から、所得税法第 28 条 1 項の給与等の支払時に、所得税を徴収して国に納付するのであるから、所得の帰属自体を立証すべき場合や推認する場合には、源泉徴収義務者に、その支払時に源泉徴収による所得税の徴収・納付することを求めるべきでなく、所得が帰属するものとされる受給者本人に対し、更正処分をすべきである。つまり、当然に、金銭等が会社から流出するだけでなく、所得税法第 183 条 1 項で「居住者に対し……給与等の支払をする者は」と規定されていること、そして所得税法第 5 条 1 項により、「居住者は、この法律により、所得税を納める義務がある」と規定されていることから、居住者であり、暦年終了後、所得税の納税義務者となる受給者に、給与等が帰属することが明らかである場合に始め

て、源泉徴収の対象となる所得税法第 183 条 1 項の居住者への給与等の支払となると解すべきである⁴⁰⁾。

しかし、個人会社あるいは同族会社のような形態をとる会社に対しては、役員が会社の経理や経営の一切の実権を掌握できる立場であり、簿外預金の使途不明金の説明を課税庁側に求められたときにその説明がなされなかったときには、推認が認められている判決⁴¹⁾がある。福岡高判昭和 52 年 9 月 29 日（行集 28 巻 9 号 1029 頁）は、佐賀地判昭和 50 年 4 月 25 日（行集 26 巻 4 号 625 頁）が、簿外預金の払い戻し金を役員の認定賞与と認めるには、使途が明らかになされなかったというだけでなく、会社役員がこれを取得したことが積極的に立証されるか、あるいは推認されるような事実を立証すべきであるとした判示に対し、同族会社であり、代表者が会社の経理等を掌握していたこと、そして代表者が使途を説明できなかったことで、十分役員賞与の支払があったことを推認できるとして、取り消した。

このような場合は、売上除外の事実は、裁判所により認定されているが、会社から役員へ流れたという立証もなく、法人の経費に使われた証拠もないため、役員に流れたであろうという推認にとどまるのである。推認にとどまる支払の事実についてまで、源泉徴収義務が支払時に確定していたとは言えないため、当然源泉徴収の対象とすべきでなく、役員に所得税の更正処分を行うべきである。

7 小 括

源泉徴収対象性の問題点について、以上の検討をまとめると、支払時に、源泉徴収義務者が、その支払が明らかに所得税法第 28 条 1 項の給与等に該当すると判断でき、徴収税額も一義的であり、なおかつ天引徴収が可能なものについてだけ、源

36) 占部・前掲注 (15) 209 - 210 頁。

37) 齊藤稔「判批」『租税判例百選 (三版)』別冊ジュリ 120 号 85 頁 (1992 年)、占部・前掲注 (24) 7 頁。

38) 忠・前掲注 (5)「租税債務理論」66 - 67 頁、福家・前掲注 (7) 122 頁。

39) 北野弘久ほか『税法用語小辞典』65 - 66 頁 (中央経済社、1975 年)、村上・前掲注 (2) 300 頁。

40) 占部・前掲注 (24) 7 頁。

41) 福島地判平成 5 年 7 月 19 日税資 198 号 220 頁、これを支持した仙台高判平成 7 年 7 月 31 日税資 213 号 372 頁、最判平成 8 年 3 月 5 日税資 215 号 803 頁や浦和地判平成 7 年 8 月 28 日税資 213 号 473 頁や高松地判昭和 54 年 6 月 21 日税資 105 号 756 頁、これを支持した高松高判昭和 57 年 3 月 18 日訟月 28 巻 6 号 1225 頁などがある。

源泉徴収義務者は、源泉徴収義務を負わされていると、所得税法第183条1項を限定解釈すべきである⁴²⁾。所得税法第183条1項の規定する「第28条第1項（給与所得）に規定する給与等」の目安としては、源泉徴収義務者が給与等の意思をもって実際に支払うこと⁴³⁾と給与等が相手方に帰属すること⁴⁴⁾の二つの要件を満たすことと捉えるべきである。源泉徴収による所得税は、納税義務の成立と同時に特別な手続なしで税額が確定する租税である以上、支払に係る金額についての判断や金額について、明らかなもののみを対象にし、法的評価や複合的な判断が必要なものについては、原則にかえて、本来の納税義務者が、自ら確定申告を行い、租税債務を具体化すべきなのである⁴⁵⁾。

源泉徴収義務者は、本来の納税義務者でない。課税庁は徴税の簡便性から、源泉徴収による所得税ですべて完結しようとしすぎている。およそ自動確定方式になじまないような支払の金額に係る徴収税額についてまで、支払時に自動確定していたとして、源泉徴収義務者から徴収するのは妥当でない。よって、平成4年2月18日判決自体を見直すべきであり、所得税法第28条1項に該当するものは全て源泉徴収の対象とすることとせず、源泉徴収になじむものだけを徴収し、暦年終了後、本来の納税義務者が、所得税法第28条2項の給与所得の金額として、確定申告で残りの清算を行えるようにすべきである⁴⁶⁾。

所得税法では、源泉分離課税で課税関係が終結

する所得税法第169条の非居住者に対する所得税の課税標準や、同法第174条の内国法人に係る所得税の課税標準や、同法第178条の外国法人に係る所得税の課税標準については、いずれも「支払を受けるべき」源泉所得あるいは利子等と規定されているが、確定申告の提出が予定される居住者の納税義務についての課税標準の基礎となる各種所得の金額の計算では、「収入金額」から必要経費を控除した金額とされていることに照らし、分離課税で終結するものについては、確定申告での清算が予定されていないため、源泉徴収義務者によって、所得税法第四編源泉徴収の規定に基づいて、「支払に係る金額」に係る税額が徴収・納付されて課税関係が終了する⁴⁷⁾のでこれは別異とし、確定申告の提出が予定される年税としての所得税の納税義務は、給与等のうち所得税法第6条により、「支払に係る金額」について、源泉徴収義務者により所得税が徴収納付され、残りの源泉徴収の対象とされえなかったものが、暦年終了後、所得税法第36条1項を考慮する年税としての所得税の課税の対象とされることが求められていると解釈すべきである⁴⁸⁾。所得税は、納税義務者の担税力に対して課税されるものであるのに対して、源泉徴収による所得税は、本来の納税義務者の担税力を前提としながらも、源泉徴収義務者による天引徴収が可能であること、納税義務の成立と同時に特別の手続なしに税額が確定する方式になじむようなものであること等、徴収納付する際の課税要件は限定解釈すべきであろう⁴⁹⁾。

第2節 租税債務確認プロセスの必要性からの自動確定論の問題点

1 租税債務確認プロセスの必要性

次に、租税債務確認プロセスの必要性の観点か

42) 雄川・前掲注(4)139頁、海老沢・前掲注(4)486頁、羽生・前掲注(4)84-85頁、北野・前掲注(4)258-259頁、村上・前掲注(2)345-346頁、松澤・前掲注(4)388-390頁。

43) 忠・前掲注(5)「租税債務理論」69-70頁によれば、第一次的に源泉徴収義務者の判断が求められるのだから、源泉徴収義務者に認識されうるものであるべきである。

44) 占部・前掲注(24)7頁。

45) 雄川・前掲注(4)139頁、海老沢・前掲注(4)486頁、羽生・前掲注(4)84-85頁、北野・前掲注(4)258-259頁、村上・前掲注(2)345-346頁、松澤・前掲注(4)388-390頁。

46) 雄川・前掲注(4)141-142頁、海老沢・前掲注(4)486頁、羽生・前掲注(4)84-85頁、北野・前掲注(4)258-259頁、村上・前掲注(2)345-346頁、松澤・前掲注(4)388-390頁、三木・前掲注(33)278頁。

47) 碓井光明「源泉徴収制度についての若干の考察」税通493号19-20頁(1981年)

48) 雄川・前掲注(4)141-142頁、海老沢・前掲注(4)486頁、羽生・前掲注(4)84-85頁、北野・前掲注(4)258-259頁、村上・前掲注(2)345-346頁、松澤・前掲注(4)388-390頁、三木・前掲注(33)278頁。

49) 雄川・前掲注(4)138-139頁、海老沢・前掲注(4)486頁、羽生・前掲注(4)84-85頁、北野・前掲注(4)258頁、松澤・前掲注(4)388頁。

ら、自動確定論の問題点を述べたい。国税通則法第15条3項では、「源泉徴収による国税」については、「納税義務の成立と同時に特別の手続を要しないで納付すべき税額が確定する国税」と規定されているが、通説の言う自動確定方式によれば、法令により客観的に成立する租税債務については、成立と同時に確定し、その結果法定期限までの納付が求められることになり、合法性の原則に従えば、客観的な税額そのものの全額の徴収・納付が履行されなければならないこととなる。客観的な税額は、最終的には、裁判所の判断により確定することとなるのだから、自動確定方式を突き詰めれば、裁判所が判断する客観的な税額が全額履行されなければならないこととなるはずである。しかし、実際のところは、源泉徴収義務者が、所得税法第四編の規定により、受給者から源泉徴収した金額が、又は、源泉徴収義務者が、源泉徴収による所得税を法定期限までに納付しなかった場合には、国が、国税通則法第36条により、源泉徴収義務者に納税の告知により知らせた納付すべき税額が、履行すべき金額とされる。

つまり、どちらの場合も、源泉徴収義務者、あるいは国により、具体化された金額について納付がなされるのである⁵⁰⁾。結局のところ、自動確定方式をとる源泉徴収による所得税も、申告納税方式や賦課課税方式のように、源泉徴収義務者あるいは国の確認行為を通して、具体化された租税債務についてのみしか履行されていないのが現実である⁵¹⁾。ここに、支払時に法令により成立する客観的な税額が自動的に確定するとしている自動確定論の限界がある。

国税通則法第15条3項の規定では、「納税義務の成立と同時に特別の手続を要しないで納付すべき税額が確定する」とされているが、この規定を通説のように、支払と同時に納税義務が自動確定すると解釈するのは安易である。「納付すべき税額が自動確定する」、「自動確定方式の租税」などという文言は、法規定にはないのである。よって、文言どおり、忠実に解釈すると、国税通則法第16条に定める、特別の手続である申告や更正等とい

った確定の手続きを履践しないで、納付すべき税額は確定することとなる。税額の確定について、手続以外に問題となるのは、納付すべき税額等の計算等であるが、これについては、手続法である国税通則法ではなく、実体法である所得税法の第四編の源泉徴収に規定されている。すると、所得税法第四編の源泉徴収に規定する課税要件をあてはめ、支払に係る金額を特定し、さらに徴収税額を算出するといった確認行為を行ってから、納付すべき税額が確定するのは当然である⁵²⁾。ただし、申告や更正等の手続は踏まないで確定するのである。

よって、国税通則法第15条3項の解釈は、源泉徴収義務者が自主的に納付するときは、起因となる所得の支払時に、源泉徴収義務者が、自ら徴収税額の確認等を行うため、支払と同時に源泉徴収義務が確定したといえるが、国が納税の告知を行うときは、支払時ではなく、税務署長が、所得税法の第四編源泉徴収の規定により、確認した納付すべき税額を納税告知書に記載し、発した時点において、特別な手続である申告や更正を行わずに納付すべき税額が確定すると解釈すべきである⁵³⁾。国税通則法第15条2項2号で源泉徴収による所得税の納税義務の成立が「利子、配当、給与、報酬、料金、その他源泉徴収をすべきものとされている所得の支払の時」と規定されているのも、単なる支払行為だけでなく、所得税法第四編の源泉徴収の規定により、源泉徴収の対象となる所得の支払の判断や認識を必要とすることを求めているからだと考えられる。認定賞与の場合には、特に源泉徴収による所得税は、法令により支払時に、抽象的に納税義務が成立しているとは言えても、支払時に法定期限までに納付すべき税額が具体的に確

52) 新井・前掲注(5) 50 - 51 頁、忠・前掲注(5) 租税法論理 209 頁以下。

53) 忠・前掲注(5) 「租税債務理論」 69 - 70 頁は、源泉徴収義務者による徴収や国の行う納税告知を国税通則法第15条1項に規定する「法律の定める手続」と解釈し、この手続により税額が確定するとしている。私は、国税通則法第15条3項の文言どおり、申告や更正等の特別の手続は要しないが、税額の確定については、所得税法に基づく徴収税額の確認行為が不可欠であると考え、源泉徴収義務者あるいは国が、法規定により徴収税額を確認し、その金額により納税義務の履行がなされる直前において税額が確定すると考える。

50) 忠・前掲注(5) 租税法論理 209 頁以下。

51) 忠・前掲注(5) 「租税債務理論」 69 - 70 頁。

定しているとは考えにくく、やはり、法令に基づいて課税要件をあてはめていく確認プロセスによる租税債務の具体化が必要である⁵⁴⁾。支払時に自動確定するのでなく確認行為を得てはじめて自動確定すると解すべきである⁵⁵⁾。

2 徴収税額の確認行為と納税告知の適法性

このように考えると、納税の告知についての適法性が争われた最判平成 16 年 9 月 7 日（判時 1874 号 52 頁・判タ 1166 号 122 頁）の判決には、疑義がある。この判決では、課税庁は役員に流出した経済的利益を役員貸付金とし、その利息相当額を役員報酬として納税告知を行ったが、裁判所は、役員貸付はなかったものとして、その役員に流出した経済的利益を役員賞与として認定し、その経済的利益の額を納税の告知の対象であると解しているのである。また、法令の規定の適用も、課税庁の見解では、所得税法第 185 条の賞与以外の給与等に係る徴収税額の規定であり、裁判所の判断では、所得税法第 186 条の賞与に係る徴収税額の規定と、それぞれ、異なる規定により課税要件を充足させ税額を計算していること、また特定した支払に係る金額も課税庁と裁判所で異なること等を考えると、判決のように、支払時に、裁判所が判決で示した客観的な源泉徴収税額が自動確定しており、その範囲内で国が徴収税額の履行請求をしたため、適法であるという論旨には賛同しがたい。客観的な税額が自動確定するわけではなく、源泉徴収義務者が自主納付する場合には、源泉徴収義務者が法令にあてはめ、客観的な税額だと思ふところの税額を具体化して徴収納付し、国が納税の告知をするときは、国が法令にあてはめ客観的な税額だと思ふところの税額を具体化し、源泉徴収義務者に通知するのである⁵⁶⁾。つまり、それぞれの確認行為者による客観的な税額だと思ふところの税額が具体化されてはじめて、法定期限までの納付が求められるのである。

客観的な税額の判断は、裁判所に最終的に委ねられているが、源泉徴収義務者あるいは国が具体化する確認行為と一体として適法あるいは不適法か判断すべきものである。もともと、納税の告知処分取消訴訟では、客観的な税額がいくらか争われているのでなく、納税の告知処分が適法かどうか争われているのであって、正しくない給与等の支払に係る金額に、正しくない税率を乗じて算出した徴収税額に意味はなく、法令により適法に算出したとは言えないので、当該納税の告知は当然不適法とすべきである。

このように、納税の告知の基礎となった確認行為に誤りがある場合には、それに基づく納税の告知は取り消されるべきである。判決のように源泉徴収による所得税については、法令により成立する客観的な租税債務が支払時に自動確定するのでなく、第一次的には源泉徴収義務者が、第二次的には国が確認した税額が特別な手続なしに確定するのである⁵⁷⁾。したがって、源泉徴収による所得税の自動確定については、法令により成立する客観的な税額の全額が自動的に確定するのでなく、そのうち、源泉徴収義務者あるいは国が確認した税額に限って確定するという限界があることを見落としてはならないだろう。

第3節 年税としての所得税との関係における源泉徴収による所得税の自動確定論の限界

1 問題の発端

次に、源泉徴収制度において問題とされる、源泉徴収による所得税と年税としての所得税との関係を見てみたい。

税額の確定について、国税通則法では、源泉徴収による所得税は、納税義務の成立と同時に、特別の手続を要しないで納付すべき税額が確定するとされ、所得税は、暦年終了時に納税義務が成立し、国税に関する法律の定める手続により、その納付すべき税額が確定する。

しかし、国税通則法第 15 条 2 項が規定するように、「源泉徴収による所得税」と「所得税」をはっきり二つに区別することが可能であるか疑問であ

54) 園部逸夫「租税債権債務関係の確定」金子宏ほか『租税法講座－第三巻租税行政法－』8 頁（ぎょうせい、1975 年）、忠・前掲注（5）租税法論理 209 - 211 頁以下。

55) 忠・前掲注（5）租税法論理 209 頁 - 211 頁。

56) 園部・前掲注（54）8 頁、忠・前掲注（5）租税法論理 209 - 211 頁。

57) 忠・前掲注（5）租税法論理 209 - 211 頁。

る。実体法である所得税の規定では、所得の支払者に、支払の際に所得税の天引徴収を義務づけているが、第1節 役員給与等の源泉徴収の対象性の問題 で述べたように、源泉徴収の対象となる所得全てについて、支払の際に天引徴収できるとは限らないのである。また、所得税法では、第183条1項で「所得税を徴収し」と規定し、同法第120条1項5号では「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」と規定している。国税通則法のように、「所得税」と「源泉徴収による所得税」とを文言上明確に使いわけていないのである。

このことは、実体法である所得税法では、所得税法第四編（源泉徴収）の規定により、源泉徴収義務が履行されて終了するのではなく、所得税法第120条や同法第190条、同法第103条等により、源泉徴収義務者により納付された、源泉徴収による所得税が、所得の帰属者である本来の納税義務者の年税としての所得税として組み込まれ、確定するプロセスを踏むことが原因であろう。つまり、税額の確定について注目すると、源泉徴収による所得税は、支払時に納税義務が成立・確定し、納税して完了するのでなく、所得税法の規定により、暦年終了後に、所得が本来の納税義務者に帰属し、本来の納税義務である所得税の確定というプロセスを経ることとなるのである⁵⁸⁾。所得税法第120条、第190条はともに、年税の所得税から源泉徴収税額を差し引いた差額を納付すべき税額としていることから、年税の所得税がベースとされていることが窺われる。

このような計算構造からすれば、源泉徴収による所得税の確定よりも、年税としての所得税の確定にこそ重きを置くべきであろう⁵⁹⁾。そして、源泉徴収による所得税は、所得税の一部を構成するものであるから、厳密に両者を分ける必要はなく思われる。ここに、支払時に適法な徴収税額が自動確定するとする、源泉徴収による所得税の自動確定論の限界を感じる。

国税通則法第15条2項2号に「・・源泉徴収をすべきものとされている所得の支払の時」と規定さ

れている以上は、支払について、源泉徴収の対象の判断も必要であることから、源泉徴収義務者や国により、暦年中に源泉徴収の対象であると認識されない場合は、暦年終了後に、所得が帰属する本来の納税義務者が、所得税として、清算納付すべきものである⁶⁰⁾。年税としての所得税の確定が重要なものであって、源泉徴収による所得税の確定は、徴収の一過程にすぎない。通説のように、源泉徴収義務者から適法額を徴収することに固執する必要はないように思われる。

以下では、現行の法規定からそのような解釈が可能であるか、暦年終了後の源泉所得税と年税としての所得税の確定との関係を中心に詳しく考察したい。

2 源泉所得税と確定申告による所得税の確定

源泉分離課税の適用となる所得以外の所得については、暦年終了時に、本来の納税義務者に所得が帰属すると、課税総所得金額、課税退職所得金額又は課税山林所得金額とみなされた金額に、所得税法第89条の規定を適用して算出した所得税の額の合計額が配当控除の額を超えるときは、所得税法第120条の規定により、居住者である本来の納税義務者は、確定申告を行わなければならない。その際に、課税総所得金額等とみなされた金額につき、算定した所得税の額から、源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額を控除することとなる。所得税法第120条の計算構造からすれば、源泉徴収による所得税が年税としての所得税に組み込まれると解釈するのが自然である。

そこで、確定申告において、暦年中に誤って源泉徴収義務者により過大に徴収された源泉所得税の清算ができるのか学説を見てみると、納税義務説の立場からは、源泉納税義務は所得の支払時に確定するものであるから、確定申告によって確定する租税債務の前払いでなく、それ自体独立した確定債務であり、両者は、確定申告により清算する関係になりえないとする説⁶¹⁾と、本来的には、

58) 福家・前掲注(7) 108 - 109 頁、田中・前掲注(7) 10 頁。

59) 福家・前掲注(7) 108 - 109 頁、田中・前掲注(7) 10 頁。

60) 福家・前掲注(7) 108 - 112 頁、田中・前掲注(7) 10 頁。

61) 中山治三郎「源泉徴収義務者の法的地位を論ず」税法130号15頁(1961年)、茂木繁一「所得税の源泉徴収をめぐる法律関係について」税務大学校論叢5号130 - 131頁(1972年)。

源泉納税義務と本来の納税義務は別個の独立した債務であり、清算をすべきものでないが、現行のように、源泉徴収レベルで受給者に権利救済がなされない制度上では、申告納税制度の基本に立ち返り、確定申告での清算ができると解すべきだという説⁶²⁾に分かれる。

他方で受忍義務説についても、源泉徴収義務者の源泉徴収義務と本来の納税義務は、直接・具体的な結びつきはなく、確定申告で両者を清算することはできないという説⁶³⁾と源泉徴収義務者の源泉徴収義務と本来の納税義務は独立したものであるが、源泉徴収の可否及び範囲について、受給者に見解の相違があるような場合に、現行のように争訟手段がない以上は、受給者の確定手続である確定申告によって、調整すべきだという説⁶⁴⁾に分かれる。

前述したように、源泉徴収義務者が過誤納付した場合に、確定申告で本来の納税義務者が清算し、国に対して還付請求できるかどうか争われた判決⁶⁵⁾では、源泉所得税と申告所得税は同一性がなく、確定申告で源泉所得税の清算はできないとし、所得税法第120条1項5号の「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」は、正当な徴収税額を意味すると判示された。しかし、この解釈は、以下のように、多くの問題点を含んでいるように

思われる。

第一に文言上の問題点がある。法規定では、「正当に」という文言は見当たらないし、「源泉徴収」を定義している、所得税法第2条1項45号により、「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」を「第四編第一章から第六章まで（源泉徴収）の規定により所得税を徴収され及び納付された又は徴収され及び納付されるべき所得税の額」として解釈するとしても、「正当な」徴収税額と意味付けしようとするなら、所得税法第120条1項5号は、「源泉徴収をされるべき所得税の額」とだけ規定すればよく、「源泉徴収をされた」「又はされるべき所得税の額」とわざわざ分けて規定する必要はない⁶⁶⁾。すると、所得税法第120条1項5項が「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」と規定されている以上は、「源泉徴収をされた」は実際に源泉徴収された金額⁶⁷⁾を、「されるべき所得税の額」は、源泉徴収義務者が支払に係る金額を認識せず、不納付の場合に、国が源泉徴収義務者に納税の告知処分を行った場合に通知した金額を指すものだと解釈することが十分可能である。

第二に徴収税額の確認行為からの問題点がある。所得税法第120条1項5号で「源泉徴収をされた又はされるべき」と規定されているように、あくまで担税者の立場である本来の納税義務者は、源泉徴収に係る所得税についての徴収税額の確認行為を行うべきでないし、源泉徴収による所得税の納税義務からは、独立した存在であるべきである⁶⁸⁾。

国税通則法第15条2項2号は、同条1項で「源泉徴収による国税についてはこれを徴収して国に納付する義務」と規定するように、国と源泉徴収義務者との法律関係であり、所得税法第四編（源泉徴収）の同法第181条や第183条等は（源泉徴収義務）と規定されているため、徴収税額の確認行為を行うのは、あくまで、支払者の源泉徴収義

62) 羽生・前掲注(4) 94 - 95 頁、北野・前掲注(4) 258 頁、村上・前掲注(2) 345 頁。清永敬次「給与所得を巡る課税上の法律関係」シュト 300 号 51 - 52 頁(1987 年)は、支払時に確定する源泉納税義務と本来の納税義務を別個に把握する必要は無いが、確定申告による還付は認められるべきだとしている。松澤・前掲注(4) 396 - 397 頁も同意見。

63) 堺澤良「源泉徴収制度の基本的構造と関係当事者の救済(上)」税通 31 卷 14 号 29 - 30 頁(1976 年)、浅沼潤三郎「判批」判 評 414 号 36 - 37 頁(1993 年)(ただし、浅沼説では過大徴収・納付等の誤納の場合は、受給者は、不当利得還付請求等のかたちにより、還付請求ができるのではないかと提起している。)、関子善信「わが国の源泉徴収制度の検討」久留米 43 号 173 - 174 頁(2002 年)。

64) 雄川・前掲注(4) 150 - 151 頁、清水潔「給与所得源泉徴収制度の法律関係(2) - 徴収義務者の法的性格を中心として - 」税法 313 号 19 - 20 頁(1977 年)、海老沢・前掲注(4) 487 頁、碓井・前掲注(4) 20 頁、畠山武道「源泉徴収制度の法律関係・争訟手続」日税研論集 15 卷 289 - 290 頁(1991 年)。

65) 最判平成 4 年 2 月 18 日民集 46 卷 2 号 77 頁。この解説は青柳馨「判解」曹時 46 卷 2 号 169 頁。

66) 茂木・前掲注(61) 148 頁。

67) 羽生・前掲注(4) 93 - 95 頁、碓井・前掲注(4) 20 頁、北野・前掲注(4) 258 頁、清永・前掲注(62) 51 頁、吉良実「判批」民商 107 卷 3 号 112 - 119 頁(1992 年)、松澤・前掲注(4) 397 頁。

68) 雄川・前掲注(4) 148 - 149 頁、吉良・前掲注(67) 114 頁。

務者と国税通則法第36条により、法定期限までに納付されなかった源泉徴収による国税について、納税の告知が規定されている国であり、担税者にしかすぎない本来の納税義務者が、(徴収税額)の規定により、課税要件を当てはめ、徴収税額を計算することは、できないはずである。判決のように、源泉徴収義務と所得税の納税義務を別個の独立のものだと考えるなら、なおさら、所得税法第183条以下の規定で(第一節 源泉徴収義務及び徴収税額)と規定されているのかかわらず、担税者に過ぎない本来の納税義務者に、所得税法第185条等により、徴収税額を確認させて、正しい税額に直した上で、所得税法第120条の計算を行わせるのは合理的でない⁶⁹⁾。本来の納税義務者は、あくまで源泉徴収による所得税については、受忍の立場である⁷⁰⁾が、暦年が終了すれば、所得が本来の

69) 雄川・前掲注(4)148-149頁、吉良・前掲注(67)114頁。

70) 浦谷・前掲注(1)434頁は、所得支払時の源泉納税義務の成立を前提に、源泉納税義務が、源泉納税義務者の受忍義務、すなわち債務確認の受忍と税額天引留保の受忍義務に転化されると説かれている。受忍義務の内容には賛成であるが、私は受忍義務が生じるのは、源泉納税義務者の源泉納税義務の成立が根拠となるのではなく、所得税法第183条1項や第221条、第222条等の解釈により、受忍義務が本来の納税義務者に与えられていると考える。

所得支払時に源泉納税義務の成立・確定を認識しないとする受忍義務説の主な論者としては、雄川・前掲注(4)149-150頁、山田二郎『租税訴訟の理論と実際』140頁(財経詳報社、1976年)、堺澤・前掲注(63)26-29頁、清水・前掲注(64)19頁、上田勇夫「判批」ひろば32巻6号77頁(1979年)、海老沢・前掲注(4)488頁、志場喜徳郎ほか『国税通則法精解』117-120頁(大蔵財務協会、10版、2000年)、図子・前掲注(63)152頁。

それに対して、所得支払時点に、受給者の租税債務が成立存在し、その基礎の上に、その範囲内で、源泉徴収義務者の源泉徴収義務が成立するとする納税義務説の論者は、中山・前掲注(61)15頁、浦谷・前掲注(1)429頁以下、茂木・前掲注(61)129頁、北野弘久『税法の基本問題』279-280頁(成文堂、1972年)忠佐市『租税法要綱』169頁(森山書店、第9版、1979年)、羽生・前掲注(4)86-87頁、吉良実『所得課税法の論点』140頁(中央経済社、初版、1982年)、村上・前掲注(2)326-327頁、清永・前掲注(62)53頁、松澤・前掲注(4)385-387頁など。

納税義務者に帰属するのだから、確定申告では、課税標準の基礎となる所得の金額について、源泉徴収による所得税の起因となった所得も含めて、自ら所得税法第5条1項の納税義務者として、確認行為を行えると解すべきである⁷¹⁾。従って、確定申告においては、自らの計算により所得金額を記載し、所得税法第120条1項3号により、自ら年税としての所得税の額を確定する一方で、源泉徴収に係る所得税については、自ら正当な徴収税額の確認を行わず⁷²⁾に、源泉徴収義務者あるいは、国の源泉徴収に係る所得税についての確認行為を受け入れ、その金額を記載すべきである⁷³⁾。

第三に源泉徴収票添付からの問題点がある。確定申告に際して、所得税法第120条3項3号により、所得税法第226条やそれを受けた所得税法施行規則第93条等に定める源泉徴収票を添付あるいは提示することが求められるが、その所得税法施行規則第93条では、源泉徴収票に記載すべき所得税については、「給与等につき法第四編第二章(給与所得に係る源泉徴収)の規定により徴収される所得税の額」と規定されている。源泉徴収票は、源泉徴収義務者が作成するのであるから、国から納税の告知がされなかった場合は、源泉徴収義務者が、

71) 羽生・前掲注(4)94-95頁、碓井・前掲注(47)20頁、北野・前掲注(4)258頁、清永・前掲注(62)51頁、吉良・前掲注(67)112-119頁、松澤・前掲注(4)397頁。

72) 所得税法第120条1項3号では、年税としての所得税について、「第一号に掲げる課税総所得金額、課税退職所得金額及び課税山林所得金額につき第三章(税額の計算)の規定を適用して計算した所得税の額」と規定されていることとの兼ね合いで、源泉徴収税額についても正当な徴収税額を求めるなら、所得税法第120条1項5号は、「所得税法第四編 源泉徴収の規定を適用して計算した源泉徴収税額」と規定すべきである。しかし、実際には、所得税法第120条1項5号は、「源泉徴収をされた又はされるべき」と規定しており、本来の納税義務者が計算した徴収税額でなく、実際に所得税法第四編〔源泉徴収〕の規定により、源泉徴収義務者により徴収納付された金額、あるいは、納税の告知により、国が源泉徴収義務者に通知した金額と解すべきである。

73) 羽生・前掲注(4)94-95頁、碓井・前掲注(47)20頁、北野・前掲注(4)258頁、清永・前掲注(62)51頁、吉良・前掲注(67)112-119頁、松澤・前掲注(4)397頁。

所得税法の徴収税額の規定により、確認した税額が、「給与等につき法第四編第二章（給与所得に係る源泉徴収）の規定により徴収される所得税の額」となる。その一方で、所得税法第120条1項5号を正當に徴収された税額と解釈すると、源泉徴収義務者が作成した源泉徴収票の「徴収される所得税の額」の記載額が、適法額なら問題はないが、間違っていて、本来の納税義務者が、徴収税額の確認行為を行ない、確定申告書に記載した所得税法第120条1項5号が、適法な徴収税額であれば、添付する源泉徴収票の記載額と確定申告における源泉徴収税額の記載額が異なることになる。

しかし、この場合、国が、本来の納税義務者の確定申告における所得税法第120条1項5号の記載額を正しいと認める一方で、添付された源泉徴収票と比べることにより、源泉徴収の過大徴収や不足に気づいても、源泉徴収による所得税は、国と源泉徴収義務者間の問題であるとして、本来の納税義務者に直接還付したり、本来の納税義務者から不足額を徴収しないのであれば、確定申告書に源泉徴収票をわざわざ添付する必要はないはずである。源泉徴収義務者は、所得税法第226条により、既に1月31日までに、一部の場合を除いて、源泉徴収票を税務署長に提出しているのである。それより、源泉徴収義務者が、実際に、法規定に合わせて確認し、源泉徴収票に記載した徴収税額、つまり、実際に源泉徴収された金額を所得税法第120条1項5号にそのまま記載する方が、源泉徴収票を確定申告書に添付させる説明がつくように思われるのである⁷⁴⁾。

第四には、納税義務履行面からの問題点がある。判決の言う、所得税法第120条1項5号に規定する「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」の解釈であるとする「所得税法の源泉徴収(第四編)に基づき正當に徴収をされた又はされるべき所得税の額」自体に疑問を感じる。本来の納税義務者も確認行為を誤る可能性もあるし、終局的には、適法な徴収税額は、裁判所の判断に委ねるべきであり、本来の納税義務者に適法な税額の算出を求

める自体、実務的でないのである⁷⁵⁾。所得税法第120条1項1号から、所得税法第120条1項3号までの規定により、各種所得の金額を合算等し、累進税率により、年税としての所得税を算出しているのにもかかわらず、再度、所得税法第120条1項5号で、源泉徴収の対象となる所得について、正當な徴収税額を算出するのは、意味のない計算である。ただ、源泉徴収に係る所得税について、源泉徴収義務者から徴収することにこだわる際に求められる計算にすぎない。

もし、源泉徴収義務者により、徴収納付された金額が過大であった場合に、確定申告書に正當な徴収税額を記載すると、源泉徴収により、既に過大額が国庫に入っているにもかかわらず、その過大額相当額を、本来の納税義務者が、所得税として、重複して納付することとなる⁷⁶⁾。もちろん、後で、源泉徴収義務者から過大徴収税額の返還を受ければよいが、最終的に、年税として国が徴収する金額は、所得税法第120条1項3号の金額であるから、源泉徴収によるものと、本来の納税義務者の確定申告による納付を、厳密に分けて国が徴収することに利益があるように思われない。

また、本来の納税義務者が、認識した所得の金額によって、所得税法第120条1項5号の金額まで変動するのも、法的安定性の面から望ましくない。第2節 租税債務確認プロセスの必要性からの自動確定論の問題点でも述べたが、適法な税額が、勝手に自動確定する訳ではないのである。法規定上、源泉徴収義務者に所得税法第181条以下により、所得税を徴収納付するように義務づけ、源泉徴収義務者が納付しなかった場合には、国は、国税通則法第36条の納税告知により、源泉徴収義務者から徴収する。第一次的には、源泉徴収義務者が確認した金額が、それを国が納得しない場合には、第二次的には、国が確認した金額が、法定期限までの納付が義務づけられる徴収税額となる⁷⁷⁾。

もし、本来の納税義務者が、所得税法第120条

75) 確井・前掲注(47)20頁、吉良・前掲注(67)114頁。

76) 吉良・前掲注(67)113-114頁。

77) 忠・前掲注(5)租税法論理209-211頁。

74) 吉良・前掲注(67)113-114頁。

1 項 5 号の金額を、正当な徴収税額と解し、所得税法第 185 条等の規定により、正当な徴収税額を計算して記載した上で確定申告書を提出したとしても、不足している徴収税額について、所得税法第 183 条 1 項により、「居住者に対し国内において第 28 条第 1 項（給与所得）に規定する給与等の支払をする者は・・・その徴収の日の属する月の翌月 10 日までにこれを国に納付しなければならない」の規定が働いて、法定期限までの納付が直接義務づけられる訳ではない⁷⁸⁾。適法な税額が確定していると本来の納税義務者が認識し、確定申告書に記載するのにかかわらず、その適法な税額の法定期限までの納付が義務づけられないのは、矛盾するのではなかろうか。

よって、所得税法第 120 条 1 項 5 号の規定する「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」は、源泉徴収義務者あるいは国が確認し、法定期限までの納付が義務付けられている金額と解すべきである。所得税法第 120 条の規定について、年税額からわざわざ源泉徴収税額等が差し引かれて、納付税額が求められる過程を見れば、源泉徴収税額を法令により納税義務が成立し、自動確定するとされる漠然とした客観的な税額と解するより、既に法定期限までの納付義務の履行が求められた徴収税額と年税額との清算的意味合いとして捉えた方が合理性があると言えよう⁷⁹⁾。

以上の問題点から、所得税法第 120 条 1 項 5 号の解釈を、実際に源泉徴収をされた金額、あるいは、国が納税告知した金額という解釈に改め、源泉徴収の過不足額の確定申告での清算を認めるべきだという結論に導かれる。

78) もちろん、確定申告書に本来の納税義務者が適法額を記載することにより、税務署長がこの金額を適法額だと認め、徴収不足額がある場合には、源泉徴収義務者に納税の告知をして、源泉徴収義務者から徴収することはありうる。しかし、これは、適法額を記載することにより、源泉徴収義務者から、徴収不足額が、直接徴収されるのではなく、国が納付すべき税額を記載した納税の告知を行ってから、はじめて徴収税額の履行がなされるのである。

79) 海老沢・前掲注 (4) 487 頁、吉良・前掲注 (67) 117 - 118 頁、田中・前掲注 (7) 10 頁。

3 確定申告を要しない場合の税額の確定

次に、確定申告を要しない場合の税額の確定について、年税としての納税義務があるものと、源泉分離課税で課税関係が完結するものの二つに分けて考察したい。

(1) 年税の納税義務がある場合

① 源泉徴収義務者による所得税の年税額の確認

所得税法第 190 条により、源泉徴収義務者のうち、給与等の支払者は、扶養控除等申告書を提出し、かつ年間の給与等支払額が二千万円以下の居住者である受給者に対して、その年最後の給与等の支払時に、年末調整を行い、不足額があれば、その受給者から徴収して国に納付し、超過額があれば、徴収すべき税額に充当したり、過納額を還付することと規定されており、多くの給与所得者は、この年末調整を通して、源泉徴収義務者によって所得税の納付が完了する。この場合には、給与所得者である本来の納税義務者は、国と法律関係に立つ機会がないのであろうか。

年末調整の所得税法第 190 条の規定は、給与等支払時の源泉徴収税額の算定と計算構造が違い、その年中に居住者に対し支払うべきことが確定した給与等の金額に応じて求めた給与所得控除後の金額から雑損控除、医療費控除、寄付金控除以外の各種所得控除額を控除した金額を課税総所得金額とみなして、所得税法第 89 条 1 項の税率の規定を適用して年税額を求め、同法第 183 条 1 項の規定により徴収された又は徴収されるべき所得税の額の合計額との差額の算出等を行う。

これは確定申告の規定である所得税法第 120 条で総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額から各種所得控除額を差し引いた課税総所得金額、課税退職所得金額及び課税山林所得金額に所得税法第 89 条の税率を適用して所得税の年税額を求め、その年税額から源泉徴収税額等を控除して納付税額を算出するという計算プロセスと類似しているのだから、源泉徴収義務者が自ら源泉徴収した税額の年間の清算を行っていると言うよりは、本来の所得税の納税義務者である受給者が行うべき所得税の年税額及び納付税額の確認行為を受給者の代わりに源泉徴収義務者が行っていると言え

るのでなかろうか⁸⁰⁾。

源泉徴収義務者にとって、源泉所得による所得税は、支払時に納税義務が成立し確定しているが、本来の納税義務者にとっては、源泉徴収にかかる所得部分も他の所得と同じように、暦年終了時に本来の納税義務者に帰属する。この暦年終了時点で、本来の納税義務は客観的にしか認識しえない抽象的な租税債務であり、源泉徴収義務者を通して、源泉徴収による所得税として納付された所得税は、抽象的な租税債権にしかすぎないため、その租税債務や租税債権を具体化する確認行為が必要なのである⁸¹⁾。要は、本来の納税義務者が確定申告を通して、租税債務を具体化し、納付すべきところを、徴税の便宜性、事務の簡便性から、源泉徴収義務者が法的に代理して、年末調整や納付等を行うのであって、決して本来の納税義務者にとって、本来の所得税の納税義務が独立完結した源泉徴収制度で履行され、完了することを意味している訳ではない⁸²⁾。

本来の納税義務についての確認行為が必要なのである。更に、本来の所得税の納税義務は、税額の確定について、特別の手續を要しない源泉徴収義務と異なり、国税通則法第16条1項1号の規定するように、納税者の申告、又は税務署長の更正若しくは決定等の特別の手續無しでは、税額は確定しな

い。課税標準や税額等の確認行為だけでなく、税務署長に通知することが求められるのである⁸³⁾。

② 確定所得申告の代替

では、源泉徴収義務者が、年末調整を通して行った確認行為により、具体化した所得税の年税額等を税務署長に通知する手段がありうるのか。確定申告の提出を要しない場合においても、所得税法第28条1項の給与等の支払をした者は、各受給者のその年中に支払の確定した給与等について、所得税法第226条により、各人別に給与等の金額及びその種類、給与所得控除後の給与等の金額、各種控除額及び年税額等を記載した源泉徴収票等を、税務署長に、その年の翌年の1月31日までに提出する。この源泉徴収票の提出こそが、本来の納税義務者の確定申告書の提出の代替となりうるのである。

源泉徴収義務者が、毎月10日に源泉徴収・納付する際の納付書には、所得の内訳、受給者の人数、支給額の合計額と徴収税額の合計額等を記載することが求められるが、受給者一人一人の内訳や氏名等は要請されていないのに対して、翌年の1月31日までに提出する源泉徴収票では、受給者一人一人の氏名や住所等はもちろん、受給者の一人一人の給与等の金額、給与所得控除後の給与等の金額、各種控除額及び源泉徴収税額等の記載まで求められる。これは、月々の徴収・納付時には、あくまで源泉徴収義務者の納付義務である源泉徴収に係る所得税だから、国は、各受給者の詳細を知る必要はないが、暦年終了時には、所得が各受給者に帰属し、受給者が納税義務者になった以上、国は、各受給者の確定した所得の金額や年税額等を知る必要がでてくることを示していると考ええる。こう考えると、源泉徴収票の提出は、あくまで確定申告を簡便化したものと言えないであろうか。申告納税制度を採用する所得税は、確定申告書を提出することが原則であるから⁸⁴⁾、確定申告書の提出を要しないとされる場合も、源泉徴収義務者が、確認した所得の金額や所得税の年税額等について、

80) 反対意見として、図子・前掲注(63)162頁は、年末調整は、個々の給与所得者について、年税額を算定して行われるため、給与所得者に代わって納税するようなニュアンスがあるが、所得税法第190条は源泉所得税による所得税の税額算定的方式であり、あくまで源泉徴収義務者の納税義務の成立だと捉えられているようである。確かに所得税法第190条は源泉徴収義務者の源泉徴収義務が規定されていることは否定しないが、この規定の計算構造を見ると、支払いの都度の給与等でなく、年間の確定した給与等が課税標準であること、確定申告で使用する税率規定である同法第89条1項の規定を用いること、年税額と源泉徴収税額との調整を行うことから、確定申告の規定である同法第120条に類似していることが明らかである。本来の納税義務者は、暦年終了時に納税義務が成立しているのだから、この時点では、源泉徴収義務と本来の納税義務が独立したものと言い切れないように思われる。源泉徴収義務者が本来の納税義務を代行していると考えべきである。

81) 図子・前掲注(63)172-173頁。

82) 北野・前掲注(39)65-66頁、村上・前掲注(2)300頁。

83) 園部・前掲注(54)8頁。

84) 北野・前掲注(39)65-66頁、村上・前掲注(2)300頁。

税務署長に通知することも含めた確定行為が必要なのである。そして、確定所得申告を簡便化したものが、源泉徴収票なのである⁸⁵⁾。源泉徴収義務者は、本来の納税義務者の税額確定行為の法的代理を行っているのである。

③ 本来の納税義務の確定

①では、源泉徴収義務者が年税としての所得税を確認する過程を見たが、これらのプロセスは、源泉徴収義務者が確認行為を一方的に行うものであったが、確定申告書の提出を要しない場合には、本来の納税義務者が介在する余地無しに、年税としての所得税が確定してしまうのであろうか。この問題を考える際、所得税法第103条（確定申告書の提出がない場合の税額の特例）の解釈が重要な意味をおびてくるように思われるため、以下では、所得税法第103条の解釈を検討したい。

所得税法第103条では、確定申告を提出する義務がない居住者に対して課する所得税の額は、所得税法第二編 第二章（課税標準及び税額の計算）の規定等によらずに、「その年分の所得税につき源泉徴収をされた又はされるべき税額の合計額による」とされている。

判例・通説⁸⁶⁾では、「源泉徴収をされた又はされ

るべき税額」を正当に徴収された税額とするとしているが、その通りに所得税法第103条を解釈すると、源泉徴収所得税が過大徴収された場合でも、適法な徴収税額しか、本来の納税義務者に所得税が課されないこととなるが、このような場合でも、判例・通説によれば、本来の納税義務者は、確定申告で、源泉所得税が清算調整できないとされている。

従って、この規定は、判例・通説によれば、過大徴収等された場合にも、本来の納税義務者には、適法な源泉徴収税額しか所得税として課さないという、確認的な規定にとどまるだけで実用的でない。本来の納税義務者に適法な源泉徴収税額しか課さないが、かと言って、本来の納税義務者は、過大徴収額について、国から直接還付を受けたり、確定申告で清算することができないとしている判例・通説の考え方には、論理的に矛盾を感じる。

所得税法第183条1項の「その給与等について所得税を徴収し」の規定や、所得税法第103条の「申告書を提出する義務がない居住者に対して課する所得税の額は・・その年分の所得税につき源泉徴収をされた又はされるべき税額の合計額による」の規定からは、源泉徴収に係る所得税と所得税をはっきり区別することを要しているとは思われないのである。源泉徴収義務者により、既に徴収されたかどうかの違いであり、「源泉徴収に係る所得税」もその文言どおり、所得税に違いがないのである。そうすれば、判例・通説の立場に立てば、むしろ、適法な税額以上の税額が納付されており、国家収入に入っているのなら、所得税法第103条は、適法な徴収税額しか課しないと規定しているのであって、当然、国が本来の納税義務者に還付すべきと解するのが妥当である⁸⁷⁾。判例・通説⁸⁸⁾は、本来の納税義務者は、源泉徴収による所得税の納税者でないので、還付はできないと言っているが、所得税法第183条1項で、受給者を「居住者」と規定し、所得税法第5条1項により、納税義務者として、「居住者は、この法律により、所得税を納める義務がある」と規定しているのである。

87) 松澤・前掲注(4) 397頁。

88) 最判平成4年2月18日判タ803号68頁。この解説は青柳馨「判解」曹時46巻2号169頁。

85) ただし、所得税法施行規則第93条2項により、所得税法第190条の規定の適用を受けた給与等の支払金額が500万円以下の場合や、所得税法第190条の規定の適用を受けた給与等で、法人がその役員に対して支払う金額が150万円以下の場合等は、提出を免除されるが、これは、金額の重要性から免除されたものであり、この場合も、源泉徴収義務者が青色申告法人の場合は、法人税法第126条、あるいは、青色申告を選択する個人の場合には、所得税法第148条により、源泉徴収義務者が給与等の金額や、給与所得控除後の給与等の金額、徴収税額等が記載された一人別源泉徴収簿の保存を、義務づけられ、国から調査等により呈示が求められたときは、呈示するのだから、一人別源泉徴収簿も確定所得申告の代替としての機能を果たしていると言える。所得税法第198条1項によると、源泉徴収義務者がこれらの源泉徴収に関する書類を保管していることを、税務署長が保管していることと同一視させていることから、一人別の源泉徴収簿を保管することは、確定申告書を税務署長に提出したのと同効果であると捉えられようと思われる。

86) 最判平成4年2月18日判タ803号68-73頁(1993年)。解説の青柳馨「判解」曹時46巻2号169頁。

つまり、所得税法では、本来の納税義務者こそを納税義務者と認めているのである。所得税法第223条や所得税法第138条の規定を見ても、国は本来の納税義務者に、源泉徴収による所得税の還付を認めており、正当に徴収された徴収税額の還付に限るとは、法に規定されていないから、源泉徴収義務者の誤納による過大徴収税額についても、本来の納税義務者に還付されると解釈しうる⁸⁹⁾。

結局、判例・通説の考えでは、適法に徴収された場合を前提とした法規定となり、適法に徴収された場合は、問題はないが、そうでないときは、問題を残すこととなる。所得税法第103条は、確定申告を要しない場合なのだから、徴収税額の適法額を、本来の納税義務者が計算して、確認することには無理があり、源泉徴収義務者あるいは国により確認された金額をそのまま受け入れる方が自然に思われる。

むしろ、このような実情を考えると、この規定は、(確定申告書の提出がない場合の税額の特例)と規定されており、さらに「・・に対して課する所得税の額は・・その年分の所得税につき源泉徴収をされた又はされるべき税額」と規定されているのであるから、その文言どおり「源泉徴収をされた」は実際に徴収された税額⁹⁰⁾を、「されるべき」はそのまま「されるべき」と解して、所得税法第121条(確定所得申告を要しない場合)の規定に該当する受給者は、年末調整対象者なら年末調整がされた後の税額、年末調整対象者でないなら期中に源泉徴収された税額が、所得税法第103条の規定により本来の納税義務として確定するという確認規定だと捉えるべきである⁹¹⁾。

確定申告を要する場合は、所得税法第120条に

89) 清水・前掲注(64)19-20頁、清永・前掲注(62)51頁、吉良・前掲注(67)116-119頁、松澤・前掲注(4)397頁など。

90) 所得税法第120条1項5号の解釈でも述べたが、正当な徴収税額を意味するなら、「源泉徴収をされるべき所得税の額」と規定すればいいはずである。「源泉徴収をされた」「又はされるべき所得税の額」とわざわざ分けて規定されているのだから、実際に源泉徴収された金額か、国から源泉徴収義務者に納税の告知をされた金額と解すべきである。

91) 清水・前掲注(64)19頁。

より、年税としての所得税が確定するのに対して、確定申告を要しない場合には、(確定申告書の提出がない場合の税額の特例)という規定の文言どおりに、税額の計算の特例として、所得税法第103条により確定すると解するのである。つまり、所得税法第103条の規定は、同法第190条の規定により、源泉徴収義務者が本来の納税義務者の代わりに確認行為を行い、同法第226条により、本来の納税義務者に交付した源泉徴収票に記載された年税としての所得税の課税標準や税額等について、本来の納税義務者に異議がない場合に、本来の納税義務者にとってこの段階では、抽象的債権に過ぎない源泉徴収に係る所得税が、本来の納税義務に組み込まれ、所得税の年税額として確定したととらえることができる規定であると考え⁹²⁾。さらに、同法第103条の「ただし、その者が確定申告書を提出した場合はこの限りでない。」の文言により、源泉徴収義務者又は国が認識した、給与等の金額や源泉徴収に係る所得税の徴収税額等に、見解の相違がある場合には、確定申告で本来の納税義務者が課税標準について確認を行い、税額の清算ができることを規定していると考え⁹³⁾。

源泉徴収に係る所得税については、納付する際に、所得税法第220条、所得税法施行規則第80条により、人員や各月の給与等の支給額の総額と徴収税額の総額等を記載した計算書類を添付するよう規定されているが、所得税については、所得税法第120条や所得税法第226条により作成する源泉徴収票についての記載事項が定められている所得税法施行規則第93条を見ても、各受給者の課税標準の基礎となる給与所得控除後の所得の金額や、各種控除額等も国に知らせる必要があるのである。しかし、通説の通りに従えば、所得税法第121条の確定申告を要しない場合に該当し、かつ、源泉徴収義務者に適正に源泉徴収されなかった場合には、本来の納税義務者は、適正な給与等の金額や給与所得控除後の金額、徴収税額を国に知らせる機会がないこととなる。これは、不合理である。

したがって、源泉徴収義務者から交付を受けた

92) 清水・前掲注(64)19頁。

93) 福家・前掲注(7)110頁、田中・前掲注(7)8-10頁、松澤・前掲注(4)396-397頁。

源泉徴収票に記載された源泉徴収税額等に、本来の納税義務者が納得できない場合には、確定申告を行えると解釈すべきである⁹⁴⁾。

本来の納税義務者の所得税が、本来の納税義務者の確認行為なしに、源泉徴収義務者の判断、若しくは不納付の場合の行政庁の判断に基づく納税の告知により、確定するのは不合理である。源泉徴収による所得税の負担者であり、暦年終了後に、納税義務者となる本来の納税義務者に、税額を確定させる機会を与えるべきである⁹⁵⁾。徴税の便宜性を重視するあまり、真の納税義務者を軽視してはならない。

源泉徴収に係る所得税は、源泉徴収され納付されただけでは、所得税制度とは、隔離された状態である。既に、源泉徴収義務者を通して、納付された源泉徴収に係る所得税が、確定した年税としての所得税に組み込まれるプロセスが重要であり、それが所得税の年税額の確定なのである⁹⁶⁾。所得税法第103条は、所得税法第120条の適用がない場合の所得税の簡便的な税額確定機能を果たしているのである。

(2) 源泉分離課税の対象となる所得税

これまで見てきたのは、年税の納税義務がある源泉徴収に係る所得税についてであったが、非居住者に対する所得税の分離課税の規定や法人の納税義務の規定については、所得税の納税義務者に対する課税標準となる所得が年間所得でないこと、そして確定申告書の提出の規定がないことから、

年税の納税義務の概念がないと言えることと、また所得税法第5条2項から4項の規定に「・・・の支払を受けるときは、この法律により、所得税を納める義務がある」等と規定されているため、本来の納税義務の成立・確定は支払時であると考えざるを得ないので、納税義務の履行は源泉徴収制度で独立完結すると言える⁹⁷⁾。

第3章 租税争訟による本来の納税義務者の救済

源泉徴収による所得税は、源泉徴収義務者に、第一次的に確認行為が委ねられ、それに対して国に異論がある場合には、国が確認行為をなして納税の告知がされるが、源泉徴収義務者が国の見解に相違を示す場合には、納税の告知について取消訴訟で争えるとされている⁹⁸⁾。しかし、本来の納税義務者に対して処分性のある行政行為がなされないため、本来の納税義務者が国に対して争訟を起こすことができなかった。

よって、本来の納税義務者の救済について論議されてきた⁹⁹⁾が、判例¹⁰⁰⁾では、源泉所得税の納税

97) 確井・前掲注(47) 19 - 20 頁。

98) 最判昭和45年12月24日民集24巻13号2243頁。この解説は、可部恒雄「判解」曹時23巻10号391頁。

99) 納税義務説の立場から、本来的には源泉納税義務と本来の納税義務は別個の独立した債務であり清算をすべきものでないが、現行のように、源泉徴収レベルで受給者に権利救済がなされない制度上では、申告納税制度の基本に立ち返り、確定申告での清算ができると解すべきだという説は、羽生・前掲注(4) 94 - 95 頁、北野・前掲注(4) 258 頁、村上・前掲注(2) 345 頁。清永・前掲注(62) 51 - 52 頁は、支払時に確定する源泉納税義務と本来の納税義務を別個に把握する必要は無いが、確定申告による還付は認められるべきだとしている。松澤・前掲注(4) 396 - 397 頁も同意見。

受忍義務説の立場から、源泉徴収義務者の源泉徴収義務と本来の納税義務は独立したものであるが、源泉徴収の可否及び範囲について受給者に見解の相違があるような場合に、現行のように争訟手段がない以上は、受給者の確定手続である確定申告によって調整すべきだという説は、雄川・前掲注(4) 150 - 151 頁、清水・前掲注(64) 19 - 20 頁、海老沢・前掲注(4) 487 頁、確井・前掲注(47) 20 頁、畠山・前掲注(64) 289 - 290 頁。

100) 最判平成4年2月18日民集46巻2号77頁。この解説は青柳馨「判解」曹時46巻2号169頁。

94) 福家・前掲注(7) 110 頁、田中・前掲注(7) 8 - 10 頁、松澤・前掲注(4) 396 - 397 頁。

95) 清水・前掲注(64) 19 頁は「徴収義務と納税義務が一応別個の関係にあるとすれば、源泉納税義務者が給与等以外に所得を有しない場合であっても、徴収義務が確定されたことをもって、納税義務は確定されない。」と述べられている。反対意見として、図子・前掲注(63) 162 - 163 頁は、確定申告を要しない年末調整や分離課税で課税関係が完了するものについては、本来の納税義務者の納税義務は確定することがないため、抽象的租税債務として存続し、具体的租税債務になることはない」と指摘しているが、私は、年税の納税義務が予定されるものについては、所得税法第120条の確定申告が原則であり、その確定申告手続を行わなくてはよい特例として所得税法第103条があるのだから、この規定で租税債務が具体化されると解釈しえろと考える。

96) 清水・前掲注(64) 19 - 20 頁、福家・前掲注(7) 108 - 109 頁、田中・前掲注(7) 9 - 10 頁。

に関しては、国と法律関係を有するのは、支払者のみであって、受給者と国とは、直接の法律関係を生じないから、確定申告で源泉所得税の過不足額の清算はできないとした。この場合、受給者の救済は、源泉徴収義務者に対して給与等の債務の全部又は一部の不履行請求をすれば足るとし、受給者と源泉徴収義務者間の民事訴訟により、解決すべきことが示唆されている。

しかし、この場合、給与等の支払の多寡自体が問題なのでなく、租税債務関係の存否や範囲が問題となっているのである。つまり行政上の法律関係が問題であって、民事訴訟で受給者と源泉徴収義務者間で解決させる問題でない¹⁰¹⁾。

法は、所得税法第183条1項等により、源泉徴収義務者に対して、源泉徴収による所得税を確認して、受給者から徴収して国に納付することを求めているのであり、源泉徴収義務者は、その義務を履行したにすぎないのであるから、受給者と源泉徴収義務者間で解決させるような問題でなく、国との租税債務関係自体の問題であるから、受給者と国とが直接対峙するべきであろう。所得税法第183条等では、受給者を「居住者」と規定し、所得税法第5条1項では、「居住者は、この法律により、所得税を納める義務がある」と規定しているから、受給者と国は、暦年終了後に法律関係を持つのである。よって、法律により課税要件が充足して成立する特殊な形態である租税債務関係の問題を、当事者間の合意で債務関係が成立する民事間の争いに転嫁するのは迂遠な解釈というほかない¹⁰²⁾。

この章では、行政事件訴訟法が、平成16年に改正されたことに伴い、暦年終了後に成立する国と本来の納税義務者との租税法律関係を前提に、本来の納税義務者が争訟の当事者となり争訟を起すことについて検討したい。

101) 浦谷清「源泉徴収における法律関係」甲法3巻3号292-293頁(1962年)、福家・前掲注(7)123-124頁、村上・前掲注(2)334-336頁、畠山・前掲注(64)259頁。

102) 浦谷・前掲注(101)292-293頁、福家・前掲注(7)123-124頁、畠山・前掲注(64)259頁、谷口勢津夫「登録免許税の自動確定に関する一考察」347-348頁『行政法と租税法の課題と展望』新井隆一先生古稀記念(成文堂、初版、2003年)。

第1節 納税の告知における原告適格の拡大

源泉徴収制度において、国と法律関係を有しているのは、源泉徴収義務者であり¹⁰³⁾、不納付の場合には、源泉徴収義務者が国から納税の告知処分を受ける。納税の告知処分は、処分性を有するとされており、処分の相手方である源泉徴収義務者は、当然に異議申し立て等ができる¹⁰⁴⁾。一方で、本来の納税義務者は処分の相手方でなく、法的地位の変動がなされないとして、原告適格を有しないとされてきた¹⁰⁵⁾。しかし、平成16年の行政事件訴訟法の改正による第9条2項の制定により、処分の相手方以外の者の原告適格の範囲が拡大されてきたため、本来の納税義務者は原告適格が認められる可能性が強くなってきたのではないかと¹⁰⁶⁾。

行政事件訴訟法第9条2項では「当該処分又は裁決の根拠となる法令の規定の文言のみによることなく、当該法令の趣旨及び目的並びに当該処分において考慮されるべき利益の内容及び性質を考慮するものとする。この場合において、当該法令の趣旨及び目的を考慮するに当たっては、当該法令と目的を共通にする関係法令があるときはその趣旨及び目的をも参酌するものとし」と規定されている。そこで納税の告知について考えてみると、納税の告知自体は、国税通則法に規定されているが、納税の告知を規定する国税通則法第36条1項に「税務署長は国税に関する法律の規定により次に掲げる国税を徴収しようとするときは、納税の告知をしなければならない」と規定されるように、納税の告知の対象となる源泉徴収による所得税の実体法は、所得税法であり、同法第四編の「源泉徴収」に規定されている。行政事件訴訟法第9条2項からすれば、所得税法の趣旨及び目的をも参

103) 最判平成4年2月18日民集46巻2号77頁。その他東京高判昭和55年10月27日判時987号33頁を支持した最判昭和57年1月22日シュト239号1頁。

104) 最判昭和45年12月24日民集24巻13号2243頁。この解説は、可部恒雄「判解」曹時23巻10号391頁。

105) 茂木・前掲注(61)135-137、139頁、清永・前掲注(62)50頁。

106) 水野武夫「改正行政訴訟法による行政訴訟実務」日弁連研修叢書『現代法律実務の諸問題〔平成17年度研修版〕』797頁以下、三木・前掲注(33)278頁。

酌するものとなる。

源泉徴収に係る所得税は、所得税のあくまで徴税手段であり、国税通則法が手続規定であり、所得税法が実体規定である¹⁰⁷⁾ことからすれば、真の負担者であり、暦年終了後に、所得税法第5条1項により、納税義務者となる本来の納税義務者も、納税の告知処分の取消しを求めるにつき、法律上の利益を有する者になりうる。また、同じく行政事件訴訟法第9条2項では、続けて「当該利益の内容及び性質を考慮するに当たっては、当該処分又は裁決がその根拠となる法令に違反してされた場合に害されることとなる利益の内容及び性質並びにこれが害される態様及び程度をも勘案するものとする」と規定されている。もし、納税の告知処分が適法に行われなければ、源泉徴収義務者が、その適法でない徴収税額を本来の納税義務者の給与等として支払われるべき金額から控除したり、本来の納税義務者に対して支払請求をすることとなる。納税の告知は、取消訴訟の対象とされていることから、訴訟において取り消されない限り、当然強制執行等がなされること、また、国税通則法第2条5項で源泉徴収義務者を「源泉徴収による国税を徴収して国に納付しなければならない者」と定めているため、源泉徴収義務者が担税者になってはならないことからすると、本来の納税義務者は、所得税法第222条の不徴収税額の支払金額からの控除、及び支払請求等は拒めないと考える¹⁰⁸⁾。よって、本来の納税義務者は、適法に納税の告知がなされなければ、直接不利益を被るため、原告適格があると言うべきである。

平成16年の行政訴訟法の改正後に、初めて原告適格が判断された最大判平成17年12月7日（民集59巻10号2645頁、判タ1202号110頁）では、原告適格が拡大されていることが窺える¹⁰⁹⁾。今後、本来の納税義務者が、納税の告知処分の原告適格性を有していると判断されることが期待できる。こうなれば、前掲昭和45年最高裁判決の指摘する、支払者が納税の告知に対する抗告訴訟において、

その前提問題である納税義務の存否又は範囲を争って敗訴し、その一方で、受給者に対する源泉徴収不足税額の支払請求訴訟において敗訴するといったジレンマがなくなるであろう。本来の納税義務者が、納税の告知処分についての取消訴訟における原告適格性を有すると解すべき法制度となったものと考えられる¹¹⁰⁾。

第2節 当事者訴訟の活用

本来の納税義務者が、源泉徴収義務者が徴収した税額について、不服を有するときは、確定申告による過不足額の清算が予定されていない¹¹¹⁾以上、前掲昭和45年最高裁判決の示すように、法律上許容されない控除がなされたことによる賃金の支払債務の全部又は一部不履行として民事訴訟で、源泉徴収義務者と争うこととなるが、上記でも述べたように迂回策に思える。そこで平成16年の行政事件訴訟法の改正により、行政事件訴訟法第4条に「公法上の法律関係に関する確認の訴え」の文言が追加されたことから、暦年終了後に成立する国と本来の納税義務者の租税法律関係を前提に、本来の納税義務者が、国相手に租税債務の全部又は一部不存在確認訴訟等を提起することの可能性を検討すべきである。

今までは、当事者訴訟について、制度的には存在するものの充分に活用はされてこなかった¹¹²⁾。

110) 畠山・前掲注(64)290-293頁は、昭和45年最高裁判決が、納税の告知を徴収処分としたのは、納税の告知を課税処分とすれば、その公定力により受給者の源泉納税義務が確定するため、受給者が支払者に所得税法第221条により支払請求された時に、拒みえなくなることを防止するためであったが、受給者から支払者に、徴収税額または給与等の控除額の全部又は一部の返還を求める訴えを認める、あるいは、源泉徴収義務者が国に源泉徴収義務の全部または一部の不存在の確認訴訟を起し、これに受給者が訴訟参加することによって、受給者の権利救済を実現しようとする方策は、現実的には問題が多いため、むしろ納税の告知処分に公定力を承認し、受給者が納税の告知を争うことを可能とする方策を考えるべきだとしている。納税の告知に公定力を認めるのは現実的に厳しいが、受給者が直接納税の告知を争えるようにしていくべきだという面では同感である。

111) 最判平成4年2月18日民集46巻2号77頁。この解説は青柳馨「判解」曹時46巻2号169頁。

112) 原田尚彦『行政法要論』353頁（学陽書房、第5版、

107) 茂木・前掲注(61)121-123頁。

108) 雄川・前掲注(4)149頁、畠山・前掲注(64)254頁。

109) 森英明「判批」ジュリ1310号41頁以下(2006年)、宇賀克也「判批」判時1944号172頁以下(2006年)。

しかし、行政事件訴訟法の改正により、「公法上の法律関係に関する確認の訴え」が明文化されたことにとともに、当事者訴訟の活用が高くなってきた¹¹³⁾。また、近年の裁判では、公定力の無い行政行為についても、救済の必要性から、処分性の範囲を広げて、取消訴訟で解決させる傾向にある¹¹⁴⁾中、その風潮を批判し、救済の訴訟形態を活用して、処分性を純化させる説も唱えられている¹¹⁵⁾。この場合に取消訴訟における原告適格拡大の風潮に歯止めをかけるときの受け皿となるのが、当事者訴訟とされている¹¹⁶⁾。

源泉徴収による所得税は、自動確定方式であるとされる租税である上に、本来の納税義務者には国から納税の告知もなされないため、取消対象となる行政行為がなく、本来の納税義務者は、国との租税法律関係について争うことができなかった¹¹⁷⁾。しかし、確認訴訟では、行政庁の処分の介在が認められない場合でも、国との法律関係について争いうるのである。

現行の法令は、源泉徴収による所得税については、第一次的に源泉徴収義務者による徴収納付、第二次的に国による納税の告知を規定し、判例・通説の解釈上、本来の納税義務者の確定申告による徴収税額の清算が認められていないことから、本来の納税義務者が、所得税のうち源泉徴収による所得税部分の租税法律関係について見解を示す機会が設けられていない。この現状を考えると、法制度上、処分の所在が認められない法律関係に

においても、裁判救済を与えるべき「紛争」が「成熟」することもあるとして、当事者訴訟の活用を説かれる高木説¹¹⁸⁾も、本来の納税義務者の救済において、十分射程の範囲内のものとして、取り入れることを考えるべきである。

所得税法第183条1項等に規定する「居住者」である受給者は、所得税法第5条1項「居住者は、この法律により、所得税を納める義務がある」の規定により、暦年終了後、国との租税法律関係が成立することは明らかであるのだから、確定申告での徴収税額の清算が認められていない以上、本来の納税義務者が、源泉徴収義務者による月々の徴収、あるいは年末調整による徴収税額について異議があるときは、本来の納税義務者が確認したところによる租税債務額を示して、租税債務の全部又は一部の不存在確認訴訟等を行うことを検討すべきである。

ただ、抗告訴訟においては、課税庁側が処分の適法性の主張・立証を行わなければならなかったが、当事者訴訟では、納税義務者が自ら正当だとするところの税額についての正当性を立証しなければならないこともある面では、困難も考慮にいれるべきである。それでも、源泉徴収義務者を通してではなく、直接国に対峙して救済がなされうることが、本来の納税義務者の救済に大きな門戸が開かれると言えるであろう。

第4章 おわりに

源泉徴収による所得税については、国と源泉徴収義務者との法律関係で構成され、終始一貫して、国は源泉徴収義務者から徴収することと法で規定されていることから、徴税面の便宜性や捕捉面の高さでは利点が多いものの、源泉徴収義務者が、手続法上の納税者であるが、担税者でないこと、また、本来の納税義務者は、担税者であるが、手続法上の納税者でないこと等から、さまざまなアンビバレンツが生じている。しかし、これも、源泉徴収制度と所得税制度を別個の独立した制度と

2004年)。

113) 藤田宙靖『行政法入門』210 - 211頁(有斐閣、第5版、2006年)は、公法上の法律関係に関する争いにおいて、抗告訴訟で争える部分は抗告訴訟で争い、それ以外のものについては、当事者訴訟で争うという分業が可能ではないかと提起している。

114) 南博方ほか『条解 行政事件訴訟法』40 - 56頁(弘文堂、第3版、2006年)。

115) 高橋滋「行政訴訟をめぐる裁判例の動向と課題」法時59巻8号2517 - 2518頁(1987年)、高木光『事実行為と行政訴訟』276 - 280頁(有斐閣、初版、1988年)、高木光『行政訴訟論』130 - 133頁(有斐閣、初版、2005年)、南・前掲注(114)61 - 65頁。

116) 高木・前掲注(115)事実行為278 - 280頁、高木・前掲注(115)行政訴訟論132 - 133頁。

117) 浦谷・前掲注(1)436頁。

118) 高木・前掲注(115)行政訴訟論132 - 133頁。

して捉えようとするところから、源泉徴収に絡んだ問題が難解になるのであって、源泉徴収制度が、所得税制度という大きな枠組みの一部分にすぎないと捉えて、終局的に所得税制度で解決を図ろうとすれば、自ずと解釈論が見えてくるのである。源泉徴収制度において解釈として見直されていくべきなのは、暦年が終了してから成立する、国と本来の納税義務者との租税債務関係の存在である。通説のように、源泉徴収の対象となる所得については、すべて源泉徴収の対象として、源泉徴収制度を完結させようとする、源泉徴収になじまないものまで徴収することとなり、源泉徴収義務者に負担がかかってくることとなるため、国と本来の納税義務者の租税債務関係を認め、確定申告による源泉徴収税額の過不足額の清算を認めることにより、国と本来の納税義務者間で租税債務関係についての問題を解決するようにしていくべきである。源泉徴収義務者は、国税通則法第2条5号で「源泉徴収による国税を徴収して国に納付しなければならない者」と規定されているように、担税者になってはならないので、本来の納税義務者が見解の相違を示すような所得の支払については、源泉徴収の対象とせず、国は、所得の帰属者である本来の納税義務者から直接徴収すべきと解する。

また、法に規定されている源泉徴収税額の算出方法は、簡便であることから、源泉徴収による所得税は、特別な手続なしに確定すると規定されているが、実際に運用されてみると、これにも、本論で述べたように、限界があることを実感せざるをえない。源泉徴収による所得税についての自動確定論の問題の根源は、源泉徴収による所得税は、所得支払時に、法令により成立する客観的な税額が、自動確定するとされているが、実際には、源泉徴収義務者、国、本来の納税義務者の客観的な税額の判断が同じとは限らないことであろう。

判例が採る解釈から、法規定を見てみると、国と源泉徴収義務者間の判断が違いうことは想定してはいたが、本来の納税義務者と源泉徴収義務者、あるいは、本来の納税義務者と国の判断が食い違うことまでは、想定していない。源泉徴収による所得税が、所得の支払時に特別な手続なしに

確定すると規定されていることからすれば、立法者にとっては、法令により成立する客観的な税額は、一つに近いと考えられていたのかもしれない。しかし、判断する者によって、税額が変わってくることも、今日、少なからず提起されている源泉徴収に係る租税訴訟を見れば、明らかである。源泉徴収による所得税についても、税額を法令により確認するプロセスについて、もっと重視されるべきであろう。源泉徴収義務者あるいは国が、法令により、課税物件を当てはめ、徴収税額を算出して始めて、源泉徴収による所得税は、確定するのである。誰も知らぬ間に、法令により課税要件が充足し、適法な徴収税額が自動確定するというのは、あまりに非論理的な話である。

争訟面でも、通説の考え方では、国と源泉徴収義務者の納税の告知処分取消訴訟、本来の納税義務者と源泉徴収義務者の民事訴訟という形態でしか争えないことに加え、税額確定方式について、自動確定方式を採る源泉徴収による所得税では、納税義務の確定行為がないため、納税義務の存否・範囲を前提に、抗告訴訟や民事訴訟で争って、判決が言い渡されても、肝心の納税義務の存否・範囲は確定しないことから、源泉徴収義務者は、自分の所得にまつわるものでもないのに、後から、同じ課税物件についての納税義務の存否・範囲を巡って、本来の納税義務者又は国と争うと言った、板ばさみ状態になることもありえ、国と本来の納税義務者の両者を相手にする、源泉徴収義務者にかかる争訟面の負担は、想像以上に大きく、また、所得の帰属者であり、担税者である本来の納税義務者が、国との租税債務関係について、主張できないこととなる。したがって、本来の納税義務者は、暦年終了後に、国と法律関係に立てるのだから、国相手に納税の告知処分取消訴訟又は、租税債務全部又は一部の不存在の確認訴訟等を行って解決できると解すべきである。つまり、判例・通説が、国と源泉徴収義務者間と、本来の納税義務者と源泉徴収義務者間という図式で、源泉徴収による所得税の問題の解決を図ろうとしているところを、租税債務関係の対立当事者である、本来の納税義務者と国間で問題を解決させる解釈論によるべきなのであ

る。判例・通説の解釈では、国と本来の納税義務者の間に、源泉徴収義務者を置くことにより、問題が複雑化したり、解決にむやみに時間を要することとなるのである。今こそ、源泉徴収制度に纏わる主要判例が見直されるべき時であろう。

最後に、源泉徴収制度のメリットを、徴税面において、制度単独で活かし、源泉徴収制度のデメリットを、所得税制度によって補うことにより、

本来の納税義務者及び源泉徴収義務者の両者にとっても、満足がいく制度として機能されていく解釈論が展開されることを祈ってやまない。判例・通説の解釈のままでは、国にとって都合がいい制度で終わってしまっているように感じる。申告納税制度を採る所得税制度の基本に立ち返り、本来の納税義務者が主役であることを再認識すべきである。源泉徴収制度は、所得税制度の徴税手段にしか過ぎないことを、忘れてはならない。