

# 金融取引における源泉徴収義務の妥当性（１）

## —所得の帰属及び金融資産負債の所有帰属の検討—

上埜 陽子

### 【目次】

#### 序章 本稿の目的

#### 第１章 源泉徴収の徴収義務

##### 第1.1節 租税法規定上の徴収義務

###### 第1.1.1款 本来の納税義務の転換

###### 第1.1.2款 徴収義務者の徴収義務

##### 第1.2節 判例上の徴収処分

###### 第1.2.1款 昭和45年判決

###### 第1.2.2款 平成16年判決

##### 第1.3節 徴収義務の考察

###### 第1.3.1款 自動確定性の問題

###### 第1.3.2款 当事者性の問題

(以下次号)

#### 第２章 金融取引事例の検討

##### 第2.1節 デットアサンプション取引判決

###### 第2.1.1款 事案概要と判旨

###### 第2.1.2款 取引の法形式

##### 第2.2節 レボ取引判決

###### 第2.2.1款 事案概要と判旨

###### 第2.2.2款 取引の法形式

##### 第2.3節 徴収義務の再考

###### 第2.3.1款 法形式の再構成と自動確定性

###### 第2.3.2款 所得の帰属と当事者性

#### 終章 解決への若干の考察

#### 序章 本稿の目的

##### 問題の所在

源泉徴収制度は納税義務者の納税義務を補完するための徴収確保を目的として制定され<sup>1</sup>、第三者である徴収義務者に徴収納付義務を負わせるものである<sup>2</sup>。このため、課税権者（国若しくは地方公共団体）と徴収義務者（以下「徴収義務者」若しくは「支払者」）及び本来の納税義務者（以下「納税義務者」若しくは「所得者」（受給者））の三者構造がある<sup>3</sup>。課税権者である国と納税義務者（所得者）との直接の

関係は切断されており、課税権者である国と徴収義務者（支払者）との公法上の法律関係、及び徴収義務者（支払者）と納税義務者（所得者）との間の私法上の法律関係とが同時に存在する<sup>4</sup>。

源泉徴収制度は、申告納税制度を中心とするわが国の租税制度からみても<sup>5</sup>、徴収義務者のコスト負担や納税義務者の自発性喪失を招くことになるが<sup>6</sup>、源泉徴収制度に多大に寄与する給与所得の源泉徴収につき<sup>7</sup>、判例はこれを合憲とする<sup>8</sup>。しかし、源泉徴収の対象となる取引には、より複雑な仕組みをとるものも多く<sup>9</sup>、源泉徴収の

1 金子宏「わが国の所得税と源泉徴収制度」『所得課税の法と政策』（有斐閣、1996）。

2 金子宏『租税法（第14版）』（弘文堂、2008）709-710頁。

前提となる自動確定性（税通法15条）は、課税処分にあたる手続を法律に明定しない実体法上の擬制（フィクション）であると未だに指摘されるところである<sup>10</sup>。

### 本稿の検討対象

本稿は、源泉徴収義務をめぐるこのような問題を顕著に示す事実として、近年の金融取引における源泉徴収に係る訴訟であるデットアサンプション取引判決及び、レボ取引判決を取り上げ検討する。徴収義務者（支払者）が、本来の納税義務者（所得者）

に代わり、課税権者を相手どって訴訟当事者とされることをも余儀なくされていること、或いは、納税者（徴収義務者）敗訴事案において、その徴収義務者（支払者）による負担源泉所得税について検討の余地がある。

また、現行の金融取引事例につき<sup>11</sup>、源泉課税のあり方を確認することで、金融取引における所得の帰属或いは金融資産負債の所有帰属の判断は必ずしも容易ではないことが理解でき、新たな金融取引に対する課税において、共通問題の示唆ともなり得

- 3 三者構造を検討するものとして、清永啓次「給与所得を巡る課税上の法律関係」税法300号（1962）47頁、中山治三郎「源泉徴収義務者の法的地位」税法130号（1962）10頁、須貝脩一「源泉徴収義務の法的地位について」税法138号（1962）1頁、北野弘久「源泉徴収の法律関係の構造」『税法学の基本問題』（成文堂、1972）281頁、茂木繁一「所得税の源泉徴収をめぐる法律関係について」税大論叢5号（1972）169頁、雄川一郎「源泉徴収に関する訴訟」租税2号（1974）145頁、清水潔「給与所得者源泉徴収制度の法律関係」税法312号（1976）33頁・313号（1977）1頁・314号（1977）1頁、福家俊朗「源泉徴収制度の法的論理構造の検討」租税11号（1983）96頁、加藤義幸「源泉徴収をめぐる諸問題-納税義務者と納税者及び負担者の関係を再考」税法558号（2007）43頁、畠山武道「源泉徴収制度の法律関係・争訟手続」日税15巻（1991）245頁、松沢智「源泉徴収」『租税実体法（補正第2版）』（中央経済社、2003）374頁等。
- 4 金子・前掲注2・709頁。
- 5 金子・前掲注1・162頁は、シャープ勧告で注目されることは、給与所得について、源泉徴収のたがごとくに税額を所得者に通知すべきこと、やがては年末調整を税務署に移管すべきことを勧告していたことであるとする。
- 6 水野忠恒『租税法（第4版）』（有斐閣、2007）103-105頁。
- 7 国税庁「平成18年度租税及び印紙収入予算・決算額」（国税庁レポート・www.nta.go.jp）によれば、所得税徴収のうち金額の81.79%は源泉徴収による。
- 8 最大判昭37・2・28刑集16巻2号212頁は、源泉徴収による徴税は、憲法30条及び84条に由来して公共の福祉によって要請されるものであるから、徴収確保の必要性が認められ、源泉徴収を採用することが不合理でないと認められる場合には、納税義務者と特別の関係があり、租税の徴収に便宜のある者に特別の義務を課することは憲法14条に違反しないとする。また、最大判昭60・3・27民集39巻2号247頁は、給与所得の源泉徴収を定める税通法の規定と所税法（改正前）の規定及び必要経費の控除について事業所得者等と給与所得者との間に区別を設けた所税法の規定は憲法14条に違反しないとする。しかし、給与所得の源泉徴収の問題としても、最近の事案に「破産管財人判決」（大阪高判平20・4・25金法1840号36頁（上告受理中）、大阪地判平18・10・25判時1980号55頁）があり、その実務上の問題が指摘されている（佐藤英明「破産管財人が負う源泉徴収再論」税事103号（2008）25頁等）。なお米国においても類似の事例がある（*Otte, Trustee in Bankruptcy v. United States et al*, 419 U.S. 43）。
- 9 畠山・前掲注3・247頁。国際課税の分野から源泉徴収の法律関係を論ずるものとして、水野忠恒『国際課税の制度と理論-国際租税法の基礎的考察』（有斐閣、2000（初出1985ほか））等。
- 10 新井・前掲注3・35頁、水野・前掲注6・87-90頁。給与以外の源泉徴収を論ずるものとして、水野忠恒「給与等以外の源泉徴収制度」日税15巻（1991）133頁等。
- 11 本稿において、金融取引そのものの限定的な定義を行うことは意図していないが、中里実『金融取引と課税』（有斐閣、1998）7頁は、「金融取引」を、決済（実物取引等のやりとり）、投資（実物資産への投資と、リスク・キャピタルの提供）、金融仲介（金融機関の金融サービス提供行為）に分けることができるとする。

ると考える。

## 第１章 源泉徴収の徴収義務

本章では、源泉所得税の実体法規定及び主要判例を取り上げ、所得者の納税義務が支払者の徴収義務へと如何に転換され、転換された納税義務が如何であるかを整理し、当事者性と自動確定性の観点から徴収義務を考察する。

### 第1.1節 租税法規定上の徴収義務

#### 第1.1.1款 本来の納税義務の転換

所得者の所得に対する源泉徴収は、支払者（所得税法6条）が原則として、その支払の都度行い（所得税法181条、209条の二、210条、204条、207条）、これを課税権者である国に納付することとされている（所得税法183条、199条、203条の二、212条1項、3項）<sup>12</sup>。租税手続上、源泉所得税の当事者として定義される「納税者」は、支払者

のみに限定され（税法2条五号）、源泉所得税の「納税義務」は、支払者の対象所得支払時に成立し（税法15条2項二号）、自動確定の建前がとられている（税法15条3項二号）<sup>13</sup>。

源泉所得税の課税要件は<sup>14</sup>、「所得者の所得」に対する支払であるから、所得者にも源泉徴収される義務（「源泉納税義務」）があるものと考え余地もあるが、法定はされていない。学説は「納税義務説」と「受忍義務説」がある。前者は、支払者が給与等を支払い、その徴収義務が確定する度に、所得者の納税義務が課税期間中に確定（蓄積）してゆくものであるとし、後者は、支払者が給与等を支払う度に納税義務は確定せず、所得者の源泉徴収に関する所得者の受忍義務が想定されうるにすぎないとする<sup>15</sup>。いずれを是とするかは理論上の問題となるが<sup>16</sup>、現行の法令解釈では、所得者における重畳の確定はありえないとされており<sup>17</sup>、少なくとも理論上の「納税

12 これら実体法の立法趣旨を解説するものとして、志場喜徳郎＝荒井勇＝山下元利＝茂伸俊『国税通則法精解（第12版）』（大蔵財務協会、2007）、武田昌輔監修『DHC コメントール国税通則法』（第一法規、1981）・『DHC コメントール所得税法』（1983）・『DHC コメントール法人税法』（1979）等。また、「支払」の定義は、課税実務上、通達に事例が掲げられているのみで法定されていない。水野・前掲注9・172頁は、通達（所税基通181-223共1、共2、共3）に従えば、租税実体法上の規定は存在しないが「源泉納税義務」とする。また、所得税法及び税法に規定される所得者の申告による納税義務を「申告納税義務」とする。

13 志場ほか・前掲注12・241頁。

14 本稿では、次の通り用語統一する。1. 税法2条二号において「源泉徴収による国税」と定義される税を「源泉所得税」とする。また所得税は、源泉所得税と個人の申告納税に係る税の双方を規定するが、後者の税を「申告所得税」とする。なお、いずれも通称である。2. 源泉所得税の支払者における徴収納付義務を単に「徴収義務」とする。更に、徴収義務のうち支払者の納付を強調する場合「徴収納付義務」とし、支払者の納付がその徴収に先行することを強調する場合「負担納付義務」とする。3. 所得者において支払者を通じて源泉所得税を徴収される義務を、租税実体法上の規定は存在しないが「源泉納税義務」とする。また、所得税法及び税法に規定される所得者の申告による納税義務を「申告納税義務」とする。

15 松沢・前掲注3・387-388頁は、前者の立場をとるものとして忠佐市「租税債務確定の理論（第三部）」法学新報80巻6号（1973）62頁（支払者の徴収義務と所得者の納税義務は表裏一体であることを実体法は要件にしておらず、ただ徴収納付義務が成立、税額の確定、履行という表面の動きを示している内面においては、本来の納税義務の成立、税額の確定、履行が併行して内包されているという論理構成がとられてよい、これを分離併行説と呼ぶ）、茂木・前掲注3・119頁（申告納税の予納的性格をもつ納税義務が個々の支給時において所得者に成立確定しているとする）、後者の立場をとるものとして山田・後掲注37・118頁・竹内寅太郎・税法137号であると分類する。その他、学説整理として、加藤・前掲注3がある。

16 松沢・前掲注3・387-388頁。

17 志場ほか・前掲注12・241頁。

義務説」は採られていない。

支払者が法定納期限までに源泉所得税を納付しないときは、課税権者は支払者に対し、納税告知により（税通法36条1項2号）、いわゆる「強制徴収」を行う（所税法221条）<sup>18</sup>。納税告知を受けた支払者は、源泉所得税を一旦自己負担して課税権者に納付することになる。また、源泉所得税の附帯税（不納付加算税（税通法67条）と重加算税（税通法68条3項））は支払者に課される。更に、支払者が所得者に対し民事上の求償（所税法222条）をしなかった場合には、所税法の要請として、所得者に対する所得の追加払いとみなして更に支払者に源泉所得税（いわゆる孫税）を課すとされている<sup>19</sup>。これに対応する支払者への措置として、所得者に対する求償（若しくは次の支払から徴収）が認められている（所税法222条）<sup>20</sup>。しかし、この求償は民事上の支払請求権に基づくものと解されている<sup>21</sup>。

一方の所得者においては、「徴収された

源泉所得税とみなす」公法上の措置が講じられている（所税法222条後段）。また、源泉徴収の規定の適用により源泉所得税の徴収がなされたときは、所得者において、その所得税の還付・充当につき、「支払者の納付があったものとみなす」規定がある（所税法223条）<sup>22</sup>。これらの支払者と所得者を巡る二つの法律関係を見ると、公法上の支払者の「徴収義務」には、所得者の「源泉納税義務」のみならず、支払者が所得者に対して、所得者に帰属する所得（財産）から源泉所得税を徴収する権利（徴収権）をも含んでいないことになる。これは、納税義務者（所得者）の「納税義務」が徴収義務者（支払者）へと転換されていることを意味する<sup>23</sup>。

源泉所得税は自動確定の租税であり、いかなる租税手続が「処分」にあたるかは必ずしも明確ではないが、現行の法令解釈はこれを「納税告知」であるとしている<sup>24</sup>。課税権者の「処分」に対しては、源泉所得税に限らず、処分当事者がその取消訴訟を

18 武田監修・前掲注12（『所得税』）・8661-8862頁。

19 武田監修・前掲注12（『所得税』）・8664頁。但し、孫税については、明文規定はない。

20 金子・前掲注2・709頁。武田監修・前掲注12（『所得税』）・8662頁。なお、徴収義務者（支払者）は、所税法221条により強制徴収をされても、所得者と支払者との関係における所得者の義務（所得税を源泉徴収されることの受忍義務）は依然として残っている。従って、支払者の求償権を所得税法上明らかにしたものであるとする。

21 武田監修・前掲注12（『所得税』）・8662頁。

22 武田監修・前掲注12（『所得税』）・8671頁は、昭和28年の改正により、支払者が徴収していれば、たとえ国に納付されていない場合にも、一応過納額は所得者に還付し、支払者に対しては別個に強制徴収等の処分が行われることとされたとする。なお、「平成4年判決」（次節）は、確定申告における算出税額から控除されるべき「源泉徴収をされたまたはされるべき税額」とは、所税法上、正当に徴収されたまたは徴収されるべき税額であるとする。従って、所得者においては、支払者の徴収納付に無関係に、正当な源泉所得税が課されたものとみなされるということになる。

23 米国における源泉徴収は、Income Taxes（所得課税）の一環として、歳入法（IRC, 26 USCS）により規定がなされている。源泉税は所得者の申告における最終税額に対する控除とされ（IRC§1462）、所得者によって支払があった場合には、源泉徴収者からの徴収は行われないが（IRC§3402）（d）、IRC§1463）、源泉徴収者の徴収違反に対するペナルティーが免れるものではない（IRC§3402）（d）後段、IRC§1463後段）。また、源泉税の過納付があった場合は、源泉徴収者がその徴収納付を行ったものである限り、その源泉徴収者に対する還付若しくは控除となる（IRC§1464）。米国の源泉徴収においては、支払者が源泉徴収義務を負うものの、源泉徴収義務者は他の者に対し、源泉徴収の規定を根拠に、いかなる債務も負わないとされる（IRC§3403, 3402（q）（7）、§1461）。（我が国の支払者と所得者間の私人間の法律関係は必ずしも肯定されていない。）。

24 志場ほか・前掲注12・804頁。

提起することができる（税通法80、114、115条）とされ、自動確定である源泉所得税には、過誤納金の還付手続（税通法56条）の適用があると解されている<sup>25</sup>。実際の租税争訟では、源泉所得税の抗告訴訟として、納税告知処分取消訴訟と誤納金返還請求訴訟とが並存している。

なお、源泉所得税は自動確定の租税であるため、国税の賦課権の期間制限（除斥期間）（税通法70条）の適用がなく<sup>26</sup>、国税の徴収権の消滅時効（税通法72条）が適用され、法定納期限から5年間（税通法72条1項）である。納税告知は徴収権の時効の中断事由となる<sup>27</sup>。還付金等に係る国に対する請求権の消滅時効は5年であり（税通法74条1項）、過誤納の生じた翌日が起算点となると解されている<sup>28</sup>。従って、納税告知処分取消訴訟と誤納金返還請求訴訟とは、提訴期間が異なる<sup>29</sup>。但し、いずれ

にしても、支払者は訴訟当事者であり、原告適格を有していると解されている<sup>30</sup>。

### 第1.1.2款 徴収義務者の徴収義務

次に、租税実体法である所得税法、及び税法における本来の「納税義務者」とされる「所得者」に係る課税規定について確認する。所得者に申告義務があり、源泉徴収が最終の課税関係とならない課税を「申告課税」、所得者に申告義務がなく源泉徴収のみで課税関係が終了する課税を「源泉課税」とすると<sup>31</sup>、代表的な「源泉課税」は「個人給与所得」である<sup>32</sup>。その他にも源泉課税である場合があり、一部の「個人金融所得」<sup>33</sup>や恒久的施設を有しない外国法人若しくは非居住者の一部の国内源泉所得<sup>34</sup>について、所得者の申告が不要か若しくは申告義務がないとされ、「源泉課税」に該当する。

25 金子・前掲注2・634頁。

26 志場ほか・前掲注12・704頁。

27 時効は、納税告知に係る納期限後更に進行する（税通法73条1項三号）。

28 志場ほか・前掲注12・767頁。

29 所得者が外国法人・非居住者であり、租税条約が適用される場合、源泉所得税の限度税率の適用（税条約実特法3条の2）においては、届出書提出が定められており（税条約実特法10条、同省令2条）、更正の請求等による還付請求ができるとされている（税条約実特法省令14条）（水野・前掲注9・83頁）。いずれも支払者を経由して手続はなされるものの、その還付請求の当事者は、所得者（相手国居住者）と解される余地がある。水野・前掲注9・90頁は、移転価格とは異なり、源泉所得税については租税条約に時効の規定がないため、わが国の憲法は条約を優先する（憲法98条）とはいえ、国内法が適用されると解されるとする。

30 畠山・前掲注3・288頁は、所得者に取消訴訟を認められないのは、不服申立前置の要否、出訴期間、確定申告時までに確定判決がでないときの処置等の技術的問題もその理由であるとする。

31 金子・前掲注1・125-179頁は、概念上、源泉徴収と源泉課税とは区別する必要があるとする。本稿では、所得者における申告納税義務があり、源泉徴収があってもそれが最終の課税関係とならない課税を「申告課税」、その対比として、所得者に申告納税義務がなく、源泉徴収が最終の課税関係となる課税を「源泉課税」とする。

32 年末調整（所得税法190条）による申告不要（所得税法121条）。なお、源泉分離ではなく申告不要の場合には、所得者における還付申告が認められている（所得税法122条）。中里・前掲注11・550頁は、給与所得の源泉徴収を源泉所得税のメインストリームであるとする。

33 個人金融所得については、税措法3条・利子所得の源泉分離、税措法8条の5・配当所得の申告不要、税措法37条の11の3・特定口座内保管上場株式等の譲渡所得の申告不要等。なお、申告不要の所得につき、他の特定口座譲渡損失との通算若しくは損失の繰越控除の適用等のための申告が認められる（税措法37条の10、37条の12の2）。

34 外国法人及び非居住者は、法税法138条四号以下及び所得税法161条四号以下の国内源泉所得につき、申告義務がなく（法税法141条四号、所得税法164条四号）、源泉所得税で課税関係が終了する。本稿では、この四号所得以下の源泉徴収を「国際源泉課税」とする。



「源泉課税」においては、私人である支払者に転換された納税義務に大きく依存し、所得者の所得に対する課税権者による徴収機会は、支払者の徴収が最終となる。

また、法人所得者と個人所得者では、所得算定において根拠となる租税実体法の法令が、前者は法税法、後者は所得税法と異なる上、所得者が必ずしも申告納税義務を負っていない場合もあるにもかかわらず、法人所得者には要請されない所得の種類（性質決定）の判断や、申告義務のない所得者の所得の存否の判断をも、支払者が負うことになる<sup>35</sup>。更に、支払者の徴収義務として、この他、国外払の一部の国内源泉所得につき、支払者が国内に恒久的施設を

有する場合には、その支払を国内払とみなして、源泉徴収すべきことも定められている（所得税法212条2項）<sup>36</sup>。

## 第1.2節 判例上の徴収処分

### 第1.2.1款 昭和45年判決

以上に見る支払者の徴収義務につき、第一小判 昭45・12・24民 集24巻13号2243頁（「昭和45年判決」）<sup>37</sup>は、源泉徴収の納税告知の徴収処分性、支払者の所得者に対する所得税法222条による求償に係る債権債務の民事性、当事者の法律関係と所得者及び支払者の権利救済を最高裁が初めて判示したものと知られる。判決はまず、源泉所得税の自動確定性を確認した上で、納税告知

35 水野・前掲注9・41頁は、わが国の制度のもとでは国内源泉所得の分類に応じて課税方法も区別されているのであり、分離課税とならず源泉徴収もされないもの（所得税法161条1号）、分離課税とならないが源泉徴収されるもの（2号・3号）、源泉徴収されるもの（4号以下）とに区別され、4号以下の所得は源泉徴収による分離課税がなされる場合を生ずるのであるが、源泉徴収の対象たりえないことをもって課税管轄上も対象外としてしまうのは、それ以外にも課税方法が存在しないのでない限り、他の源泉所得及び居住者・内国法人との公平を考えると不合理であろうとする。

36 武田監修・前掲注12（「所得税」）・8671頁は、この規定を「代位納付制度」（支払者が支払先たる非居住者・外国法人に代わって政府に納付すべき制度）（昭和40年改正前所得税法41条2項）の統合によるものとする。米国における国際源泉徴収（non resident withholding）は、Joint Committeeのレポート（*Tax Compliance and Enforcement Issues with respect to Offshore Accounts and Entities*, JCX-23-09（Joint Committee Print, 2009））によれば、次の通りである。米国において非居住者の投資家に対し、定期的な利子、配当、賃料等（passive income）に源泉税が課される一方、1984年以後、ポートフォリオ利子（portfolio interest）には源泉税が課されない（IRC§871, 881）（at 2）。複数の解説者（Reuven S. Avi-Yonah, *The Structure of International Taxation: A Proposal for Simplification*, 74 Texas Law Review 1301, 1305-08（1996）, Micheal J. Graetz and Itai Grinberg, *Taxing International Portfolio Income*, 56 Tax Law Review 537, 540-41（Summer 2003））によれば、事業関連所得は「源泉」地国で、非事業関連所得は「居住」地国で課税することが、長年のグローバルな規範であり（at 5）、このグローバルな課税権ルールによれば、「源泉」地で源泉徴収を行うことはむしろ例外的な課税である。一方、米国が非居住者の passive income に対する「源泉」地課税は、「グローバル規範」に反することになるが、そもそも「何故源泉徴収なのか」といえば、税收確保性が認められること、或いは、米国財務省が租税条約相手国との交渉時の道具となることなどが、一応の課税理由ではある（at 5）。なお、非居住者に対する源泉徴収執行面で、所得種類の把握（income categorization）における equity swap 等による源泉税逃れなどの問題があり、配当に対し米国は、もっと積極的（give up せず）に源泉徴収を行うべきとの議論もあり（at 8）、また、受給者（payee）の自己申告（self-certification）における実質所得者の捕捉の問題につき、QI 制度（Qualified Intermediary program）の整備等が課題となっている（at 12）。

37 <判解>可部恒雄・曹時23巻10号（1971）391頁、<判批>山田二郎・判評148号（1971）117頁、新井隆一・ジュリ509号（1972）33頁、清水敬次・シュト118号（1972）1頁、北野弘久・民商56巻5号（1972）170頁、岸田貞夫・税事400号（2003）53頁、園部逸夫・行政判例百選Ⅰ1版（1979）145頁、木村弘之亮・行政判例百選Ⅰ5版（2006）120頁、前田文雄・租税判例百選1版（1968）176頁、村上義弘・2版（1983）172頁、村上義弘・3版（1992）170頁、高木光・4版（2005）214頁等。金子・前掲注2・683頁は、源泉徴収の法律関係に関する最も重要な判例であるとする。

知を徴収処分と位置づけ、更に支払者の所得者に対する求償（所得税法222条）が両者間の民事債権債務となとしている。また、支払者は納税告知を受けた納税義務の全部または一部の不存在の確認の訴えを提起できるとの権利救済を示している<sup>38</sup>。

この判決に対し、公定力のない徴収手続に処分性を認めることは問題であるとの指摘がある<sup>39</sup>。また、支払者の権利救済については、昭和45年判決は、支払者は納税告知を受けた納税義務の全部または一部の不存在の確認の訴えを提起できるとしているが、「徴収」手続である納税告知の取消訴訟において、その取消事由として「課税」手続の違法を主張することは許されておらず、納税告知それ自体の瑕疵だけでなく、納税告知の前提となっている納税義務の存否または範囲についても争うことができるかは見解が分かるところであるとの指摘もある<sup>40</sup>。

しかし、昭和45年判決以後の主要判決は、いずれも同判決を維持し、源泉所得税の支払者の租税債権と申告所得税の所得者の租税債務には同一性のないことを確認し

ている<sup>41</sup>。特に、所得者の申告所得税と源泉所得税の関係を示したのが、最三小判平4・2・18民集46巻2号77頁（「平成4年判決」）<sup>42</sup>である。この判決に対し、源泉所得税と申告所得税との各租税債務の間には同一性がないという見解に加え、違法性の判定基準にいわゆる総額主義をとることによって導かれる結論であるが、本件は、その支払金についての所得者における所得の種類（性質決定）が争点であり、この判断を回避して全く法技術上の解決がはからなかったことの妥当性には疑問が残るとの指摘がある<sup>43</sup>。更に、判決は「このように解しても所得者はその不足分を即時かつ直接に支払者に請求して追加支払を受ければ足りる」とし、あくまで所得者の権利救済にのみ言及しているのは問題である。

### 第1.2.2款 平成16年判決

次に、昭和45年判決のいう「徴収処分」としての納税告知が、如何に争われるかを確認するため、最三小判平16・9・7裁時1371号1頁（「平成16年判決」）<sup>44</sup>を検討する。最高裁における争点は、納税告知取消

38 納税告知の性質については、昭和45年判決までの下級審判例は見解が分かれており、課税処分性を認めるものとして、名古屋地判昭41・12・22（昭和45年判決第一審）及び名古屋高判昭42・12・28民集24巻13号2269頁（昭和45年判決控訴審）、岐阜地判昭39・10・12行集15巻10号202頁（「岐阜判決」）が、反対するものとして、岐阜判決の控訴審（名古屋高判昭42・11・29行集18巻11号503頁）（「岐阜判決控訴審」）があった。

39 例えば、畠山・前掲注3・285頁。

40 山田・前掲注37・119頁。

41 岸田・前掲注37・56頁は、判決の傾向として、昭和45年判決の趣旨に反するものは存在しないようであるとするとする。

42 <判解>青柳馨・最判解民事平4（1995）46頁・法時46巻2号（1994）169頁、<判批>吉良実・民商107巻3号（1992）431頁、水野忠恒・ジュリ1024号（平4重判）（1993）62頁、浅沼潤三郎・判評414（判時1458）号（1993）196頁、牛嶋勉・税研106号（2002）204頁、佐藤孝一・税経通信47巻9号（1992）192頁、吉村典久・租税判例百選4版（2005）216頁等。事案は、所得者（被用者）が支払者（雇用者）から債務免除等を受け、これを一時所得として申告所得税の申告を行い、給与所得として徴収された源泉所得税の還付を求めたところ、税務署長が、その支払を給与所得と認定し、既納の源泉所得税を適法であるとして更正処分を行ったため、所得者が、各支払が一時所得にあたると主張して、更正処分の取消を求めたものである。

43 浅沼・前掲注42・199頁。水野・前掲注42・63頁も同旨。判決は取消訴訟の対象を総額主義としてとらえているが、総額主義のもとでは税額に変更がある場合にのみ訴訟の対象となりうるとも指摘している。

訴訟において支払者が争いうる租税債務の範囲であり<sup>45</sup>、総額主義的な徴収処分としての納税告知の違法性と争点主義的な租税債務（納税義務）の有無のいずれが訴訟物として妥当であるかで対立するとされる<sup>46</sup>。申告納税の租税については、実務上は総額主義が採られるものの、学説は争点主義が有力であるが<sup>47</sup>、源泉所得税の納税告知では、総額主義によれば、納税告知処分の対象である支払者と納期限によって画される範囲で、争訟の両当事者は、自由にその理由を主張することができることになり、他方、争点主義によれば、その処分的前提として示される課税庁の認識対象たる支払と所得の存否及び所得の種類（性質決定）についての主張を行うこととなる<sup>48</sup>。

最高裁は、納期限と所得の種類が一致する限りで真に存在した支払と課税庁が納税告知の際に存在すると考えていた支払に同一性がなくとも、納税告知処分の適法性が維持されると判断したが、これはいわば折衷案であり、理論的に説明のつかないものであるとの指摘がある<sup>49</sup>。また一方で、現行の納税告知書の書式上、記載事項は、「納期限」と「所得の種類」とされているが、租税債務の成立原因と納付の目的に代えて「所得の種類」等を記載されているにとどめられているに過ぎないのであり、書

式からのみ処分の理論上の単位を導き出すのは本末転倒であるとの指摘もある<sup>50</sup>。いずれにしても、納税告知の取消訴訟において、支払者に申告課税の更正処分もあわせて行われる場合のみ折衷主義的な判断となるのかは明確ではない。

### 第1.3節 徴収義務の考察

#### 第1.3.1款 自動確定性の問題

源泉所得税は、流通税とは異なり、所税法に規定される所得に係る税である。また、前節に見る通り、所得者の「納税義務」を支払者に転換して、納付の自己負担をさせているものである。従って、仮に自動確定の租税であるとするならば、流通税以上に、その租税要件事実の確認と税額算定過程が極めて容易でなければならないことになる<sup>51</sup>。そもそも、自動確定の租税においては、租税要件事実の認定が容易でないものは、法がその対象としていないと考えられるところである<sup>52</sup>。しかし古くから、認定給与（賞与）等に伴う源泉所得税の納税告知がなされることはよく知られており、その自動確定性に疑義が生じている<sup>53</sup>。

認定給与（賞与）とは、役員給与の損金不算入（法税法34条）の規定により、課税権者がその取引の法形式（若しくは会計処

44 <判批>岸田貞夫・ジュリ1306号197頁、瀧圭吾・民商132巻6号228頁、丸山慶一郎・訟月51巻9号2449頁、荻野豊・TKC税情14巻1号65頁、山本隆司・租税判例百選4版（2005）218頁等。

45 瀧・前掲注44・936-937頁。岸田・前掲注44・199頁は、源泉徴収処分につき処分理由に差し換えがあった場合の適法性の問題としている。

46 瀧・前掲注44・936、938頁。

47 山本・前掲注44・219頁。

48 瀧・前掲注44・938頁。

49 瀧・前掲注44・938頁。

50 山本・前掲注44・219頁。

51 登免税の課税要件法定主義につき、登免税の軽減税率を規定する税措法（改正前）78条の3第1項の政令委任についての判例として東京高判平7・11・28行集46巻10・11号1046頁がある。登免税の特例について、同様に省令への委任の可否が争われた事案として、大阪高判平12・10・24訟月48巻6号1519頁がある。

52 清水・前掲注3・41-43頁。

53 可部・前掲注37・404頁（注5）、雄川・前掲注3・141頁（注3）、清水・前掲注3・41-43頁。



理）とは異なる給与としての認定をした上、役員給与の損金不算入等の更正処分を行うものである。課税実務上、法税法の更正処分と同時に、その更正処分の理由により、支払時に遡及して給与所得の支払があったものとして、源泉所得税の納税告知もあわせて行われ、平成16年判決の事案もこれにあたる。認定給与（賞与）のみならず、課税権者がその取引の法形式（若しくは会計処理）と異なる認定をした上で処分を行うものとしては、この他、行為計算の否認規定（法税法132条、所税法157条）等もあるが、その源泉所得税への適用については疑問が呈されている<sup>54</sup>。

認定給与（賞与）で行われる一連の課税庁の処分を見る限り、源泉所得税の納税告知処分では、課税庁による取引の法形式の再構成（若しくは認定）による所得の種類の決定が必ずしも禁じられていないことになる。しかも、申告納税の租税においては青色申告の場合、課税庁が更正処分を行うには帳簿書類の記録を覆すだけの調査及び理由の提示を要するとされているのに対し、源泉所得税の納税告知は、自動確定であるが故にいわば逆説的に、厳格な理由提示は要求されていない。しかし、源泉所得税においては、自動確定性を前提に、支払者に所得者の納税義務が転換されているのであり、支払者が、自動確定時にその「納税義務」の判断を委ねられている上、このような課税庁による法形式の再構成（若しくは認定）をも受忍すべき合理性は見出せない。

### 第1.3.2款 当事者性の問題

それでは、このような源泉所得税の納税告知処分に対し、支払者は、当事者として

十分に争い得るのだろうか。以下に、支払者の権利救済について検討する。昭和45年判決は、徴収処分である納税告知の取消訴訟において、支払者がその前提である「納税義務」の存否・範囲をも争い得ると判示しているが、前節に見る通り、納税告知の取消訴訟における訴訟物は、総額主義的に徴収処分としての納税告知の違法性のみののか、争点主義的に支払の存否及び所得の種類（性質決定）から租税債務（納税義務）の有無自体なのか、平成16年判決からは判然としない。

類似の問題は、課税権者と本来の納税義務者、及び第二次納税義務者との三者間にも見られる。第二次納税義務者の納税義務は、源泉所得税における支払者のそれとは異なり、本来の納税義務者に対する課税処分があった後に、課税権者の「納付告知」によって成立するという相違点はあるものの、いずれも、課税権者による「本来の納税義務者」に対する課税処分との関係において、二次的な納税義務者（第二次納税義務者若しくは徴収義務者たる支払者）が、その本来の課税処分の違法性を争い得るかという、類似の三者構造から生ずる問題を有している。第二次納税義務者については、最二小判昭50・8・27民集29巻7号1226頁以後、本来の納税義務者に対する主たる課税処分の取消訴訟の原告適格が認められていないものと解されていた。

しかし、最高裁（最一小判平18・1・19民集60巻1号65頁）<sup>55</sup>は、第二次納税義務者の不服申立適格を認めた。判決は、その補足意見で、第二次納税義務者の納税義務と、本来の納税義務者の納税義務とは別個独立のものであるから、第二次納税義務者は、自己の第二次納税義務の成立自体にか

54 山田二郎「租税判例研究（最二小判昭48・12・14訟月20巻6号146頁判批）」税事7巻1号（1975）8頁は、所税法157条が源泉所得税にも適用できるかは疑問であるとする。

55 <判批>川神裕・曹時59巻9号295頁、川神裕・ジュリ1330号136頁、山田二郎・ジュリ1325号252頁等。

かわる問題として、納付告知処分の内容に組み込まれた主たる課税処分の違法性を独自に争うことができるといふべきであり、主たる課税処分の公定力は、第二次納税義務者が自己に課せられた納税義務、すなわち第二次納税義務を争うために、その要件の一部を構成する主たる課税処分の違法性を主張することを妨げるものではないとしている<sup>56</sup>。この判決に対し、租税法の領域に「公定力」の理論がどのように適用されるかについては改めて検討されるべきであるが、主たる「課税処分」は第二次納税義務の納付告知の要件に組み込まれていると解すべきであるとの見解がある<sup>57</sup>。

同様に、源泉所得税においても、昭和45年判決に対して、現行の源泉所得税においては、納税告知を「課税処分」に準じて考え、「納税義務」の存否・範囲を争うことができ、その効力を所得者に及ぼさないとする解釈も不可能でないとの指摘が既になされている<sup>58</sup>。支払者は課税権者に対して現実に租税債務を負うのであるから、その転換されたいわば二次的な納税義務につき、納税告知の取消訴訟において、その納税義務の存否・範囲を争えないとするのは不合理である。総額主義的に手続の瑕疵のみを争うべくその原告適格が認められたと

しても、真に支払者の権利救済とはならないことになる。

一方、納税告知処分の当事者とならない所得者の納税告知処分に対する権利救済につき、行訴法改正（案）による取消訴訟の原告適格拡大により<sup>59</sup>、それが所得者に及ぶかについての議論もなされている<sup>60</sup>。改正案9条2項の趣旨からすれば、所得者の原告適格を否定するのは困難で、改正当案の成立により源泉徴収の法律関係に関する従来の考え方も変更を迫られることになるとする見解<sup>61</sup>、或いは所得者をその範囲に含めるのは困難であるとの見解とがそれぞれある<sup>62</sup>。しかし前節に見る通り、所得者には課税権者との法律関係はなく、支払者とのみ法律関係を持ち、かつ、徴収若しくは求償された源泉所得税は自己に課されたとされるのであるから、あえて納税告知処分の取消訴訟につき当事者適格が必要とは考えにくいのではないだろうか。むしろ、支払者の当事者適格が認められるにしても、その訴訟負担の問題が依然として残ることに留意すべきである。

（筑波大学大学院ビジネス科学研究科  
企業科学専攻）

56 泉徳治裁判官の補足意見である。

57 山田・前掲注55・254頁。

58 山田・前掲注37・119頁。

59 塩野宏『行政法Ⅱ（第4版）』（有斐閣、2005）123頁は、原告適格の一般的な判断枠組をめぐっては、法の趣旨に視野を限定する「法律上保護された利益」説と、「法的保護に値する利益」説（原田尚彦『行政法要論』379頁）とがあり、判例は前者を採っていたとする。橋本博之「原告適格論と仕組み解釈」自研84巻6号（2008）77-78頁は、2004年の行訴法の改正は、取消訴訟の原告適格を実質的に拡大するという立法者意思を受けて、特に処分・裁決の相手方以外の者に限定しつつ、裁判官による法解釈の局面における必要的・義務的な解釈指針を法定するという、やや特殊な立法技術が用いられたが、「オープンスペース」確保を立法趣旨としつつ、今度は逆に同条の解釈方法に縛りをかける9条2項が追加されたことは、それ自体錯綜とした問題状況をよく示しているとする。

60 水野武夫「行政訴訟改正と税務訴訟」税法551号（2004）117頁。

61 水野武夫・前掲注60・117頁。

62 今村隆「原告適格の拡大-第二次納税義務の原告適格」税弘55巻11号（2007）136頁、酒井克彦「行政事件訴訟法改正と租税訴訟」税大論叢47号（2005）374頁等。