

所得税の源泉徴収をめぐる法律関係について

茂 木 繁 一

(税務大学
租税理論研究室教授)

目 次

はじめに..... 三三

一 納税義務者と徴収義務者の法的地位について..... 三三

二 納税義務者（受給者）の負う納税義務の法的性格について..... 三四

 1 給与等の支払時に受給者が負う義務について..... 三四

 2 年間の納税義務の確定との関連について..... 三〇

三 源泉所得税の「納税の告知」について..... 三三

 1 源泉徴収制度と納税義務の成立・確定について..... 三三

 2 源泉徴収における「納税の告知」の法的性格について..... 三三

 3 「納税の告知」をめぐる争訟について..... 三六

四 国、徴収義務者、納税義務者の法律上の相互関係について..... 三三

 1 徴収および納付をめぐる法律関係について..... 三四

 2 還付をめぐる法律関係について..... 四五

おわりに..... 四九

はじめに

源泉徴収制度においては、法律関係の主体として国（税務署長）、税を「徴収して納付する」徴収義務者および税を負担する本来の納税義務者の三者が存在するが、実定法上国と直接債務関係に立つのは納税義務者でなく徴収義務者であるという点で割り切られている。一見極めて単純明快のようであるが、その法律関係には他の税法の分野に見られないような独特な面を次のように持っている。

1 本来の納税義務者は実体法としての所得税法上は、「納税義務者」である（所五・一）が、手続法としての国税通則法上は「納税者」には該当せず（通二・五号）、また徴収義務者の義務は、所得税法上は「源泉徴収義務」として規定され（所六、一八一、一八三等）ているが、国税通則法では「納税義務」として規定されている（通一五・一）というようにまぎらわしい法律構成がとられている。

2 徴収義務者の負う国税通則法上の納税義務は、給与等の支払いの際に成立即確定することとされているが、その結果通常の納税義務の確定の場合と異なり、その義務の確定には、申告、更正、決定等の何らの確定行為を要しないで、これは自動的に確定するという理論構成がとられている。

3 法定納期限までに源泉徴収による税金が納付されない場合には、「納税の告知」がされるが、この「納税の告知」の法的性格が必ずしも明確なものではない。

4 最終的に法律上税を負担するのは、本来の納税義務者であるにもかかわらず、これが国と直接債権債務関係に立
所得税の源泉徴収をめぐる法律関係について

所得税の源泉徴収をめぐる法律関係について

一一三

たないという構成もまた独特なものである。

以上のような特徴をもつ源泉徴収の法律関係は、それ故にまた必ずしも単純明確とはいえない幾つかの問題点を内蔵していると思われる。

従来この源泉徴収をめぐる法律関係についての論評解説等は余り多くはないが、法律的には基本的問題を含んでいると思われるので、今回主としてこれらの法律関係のうち本来の納税義務者の負う納税義務の法的性格、源泉徴収における「納税の告知」の特質およびそれをめぐる抗告訴訟等を中心に考察してみることとした。

一 納税義務者と徴収義務者の法的地位について

最初に実定法上この両者の納税義務または源泉徴収義務がどのように規定されているかをみてみよう。

1 課税の実体法としての所得税法においては、本来の納税義務者（給与等の受給者がこれにあたり、以下この意味の納税義務者のことを便宜「受給者」とよぶ場合あり）は他の通常の納税義務者と同様に申告納税制度を建前とするものであり、したがってこれに関する規定としては、第五条の「納税義務者」の規定を基本として、原則的には一般の納税義務者と同じ規定の適用を受けるのである（例、所二二「課税標準」、三六「収入金額」、一二〇「確定所得申告」、一二二「還付を受けるための申告」等）。

ただし、この受給者については、源泉徴収されるという特殊性から主として次のような特色をもった規定がおかれている。すなわち第一〇三条の「確定申告書の提出がない場合の税額の特例」の規定および、第二二一条の「確定所得申

告を要しない場合」の規定である。この二つの規定は受給者の納税義務の性格を理解するに重要な要素となると解される(後述)。

一方、源泉徴収義務者(以下便宜「支給者」とよぶ場合あり)に関する規定としては、第六条(源泉徴収義務者)を基本規定として、同法の第四編源泉徴収(所一八一～二二三)に「源泉徴収義務」「徴収税額」等の詳細規定を設けているのである。

2 課税に関する実体法たる所得税法が以上のように受給者を納税義務者とし、支給者を徴収義務者として規定していることは、所得税が経済的な担税力に着目して課される以上当然のことであろう。これに対し、手続法的な性格をもつ国税通則法では、この両者についての規定のしかたは全く趣を異にしている。すなわち、同法における「納税者」には源泉徴収の本来の納税義務者(受給者)は含まれず、逆に源泉徴収義務者(支給者)が「納税者」として同法上の「納税義務」を負うのである。(通二、一五)源泉徴収による所得税に関しては、国と直接的な法律関係に立つのは、本来の納税義務者でないことを示しているのである。

3 このように表面上はきわめて割りきれた法律関係のようであるが、たとえば次のような基本的な諸問題についても十分検討さるべきものが存在すると考える。

(一) 受給者は支給者から給与等の支払を受ける都度、源泉徴収される訳であるが、これは受給者からみればどのような法的意味をもつか。たとえば、受給者のその際に負う義務は、単に源泉徴収を「受忍する義務」と解すべきか、あるいは「納税義務」と解すべきか。

(二) 国と直接法律関係に立つのは支給者であるが、支給者の納税義務と受給者の義務(受忍または納税)とは、どのような所得税の源泉徴収をめぐる法律関係について

所得税の源泉徴収をめぐる法律関係について

うな関係にあるとみるべきか。

(三) 源泉徴収の「納税の告知」はいかなる効力をもつ処分か。

(四) 国と支給者の間で「納税の告知」をめぐる争いがあつた場合に、その判決の確定は受給者にどのような影響を及ぼすか。

(五) 受給者は支給に対してなされた「納税の告知」処分について異議があるときはこれを争うるか。

一一 納税義務者（受給者）の負う納税義務の法的性格について

これについては問題を二つに分けて検討することとする。①受給者に関しては、実定法上納税義務の規定は、先述したとおり所得税法第五条第一項の包括的規定のみであるが、受給者が所得税を天引きされるのは、「納税義務」にもとづくともみるべきか、単なる天引き徴収を「受忍する義務」によるものともみるべきかという問題と、②給与等支払いの年度の義務と年間所得に対する納税義務との関連はどうみるべきかという問題である。

1 給与等の支払時に受給者が負う義務について

(一) 給与等支払いの都度受給者の側に納税義務の存在を認め、個々の納税義務の累積が年間の納税義務のもとをなすとする立場をとっているとみられるものを抜すいして挙げるのと次のとおりである。

「納税義務者の源泉徴収の所得税については、終局的な年税額の一部分としての前行的な基本的納税義務が、部分的な所得またはその基因となる収益の支払いと同時に自動的に成立して累積して行くものと考えられる。これらの納税義務

者については、この前行的、部分的な基本的納税義務の成立は納税義務者の関係においては、所得またはその基因となる収益の支払いの時であり、それはまた納税の履行の時期でもある。しかも実定法上の義務としては、この源泉徴収は一定額の税額納付を確定的に履行すべき義務として現われる。(忠佐市氏「租税法要綱」一六九頁)

「源泉徴収義務者の自己賦課並びに納付行為はとりもなおさず本人即ち給与受給者の自己賦課であり、納付行為であるのである。……源泉徴収の場合の租税債務の確定も予定申告や予定納税の場合と同様、源泉徴収義務者が自己賦課を實施すると同時に確定するものであって、決して歴年の終了とか確定申告によって確定する租税債務の前払であるというのでなく、これは立派なる確定債務である。唯正確な年税額に対して概算払いであるにすぎないのである」(中山治三郎氏「源泉徴収義務者の法的地位を論ず」税法学、No.一三〇、一五頁所載)

「この点(筆者注、受給者成立および確定をどう考えるかという点)については、通則法には何らの規定もないので、理論によって決めなければならないが、受給者の租税債務は支払者の納税義務の論理的前提をなすものであるから、その成立、確定は時期的には支払者の納税義務の成立、確定と同時にしくはそれ以前でなければならない」(日浦人司氏「源泉所得税の「納税告知」税務弘報四六年六月九九頁)

なお、判例としては、昭和四十五年十二月二十四日最高第一小法廷判決(昭四三(オ)二五八号)が判決理由中で次のように述べているが、その論旨の底には累積説の考えがあるものと推測される。

「……支払者において徴収義務を負担するとは、すなわち受給者において源泉納税義務を負うことにはかならず両者は表裏をなす関係にあり……」

(三) これに対して、反対意見としては主として次のものが挙げられる。

所得税の源泉徴収をめぐる法律関係について

「支払者の源泉徴収は受給者の所得税納税義務の確定に先行し、確定申告によって確定する所得税納税義務の前納たる性格をもっているものであり、支払者たる源泉徴収義務者が負担する徴収義務と受給者の確定申告による納税義務とは制度上においてそれぞれ独立して位置づけられていると解すべきものである。支払者が給料等を支払いその源泉徴収義務が確定する度毎にその裏に受給者の源泉納税義務が歴年中を通じて積み重なって確定してゆくのではなく、その裏には源泉徴収に関する受給者の受忍義務がただ想定されうるにすぎないというべきである。」(山田二郎氏「源泉徴収における法律関係」判例時報N.〇六二七 一一八頁)

「月々の給与が現実には支払われた際、税額が源泉徴収されている事実は、もちろんその月々の給与が課税対象となり、その給与に相当する税額が差引かれ、支払者によって納付されている。この事実から、直ちにこの受給者の所得が小さみに申告され、納税され、確定し、それが暦年の終りに修正され、もう一度年末に調整されるものと理解することに賛同し兼ねる。わたくしは所得税法上の所得とは年間のあらゆる所得が合算され……たものが、その者の年間所得であり、その一本にまとめられたものが所得税法上の課税対象となるべき所得である……従って各人の所得は暦年の終りに総所得として成立し、その年間に発生した個々の所得はその所得の発生したときに私法上具体的に確定はしようが、税法はその個々の所得につき個別に申告納税義務を課しているとは思われない」(竹内寅太郎氏「中間納税制度と源泉徴収義務について再論」税法学N.〇一三七 六頁)

なお、上記一説のほかに「国税通則法精解(四十六年改訂版)」(志場喜徳郎氏外三名共著)では、

「……給与所得者、利子所得者等で確定申告書の提出を要しないもの……は、各税法上は納税義務者とされていても、その国に対する納税の義務は、源泉徴収義務者等によって、所定の所得税……を源泉徴収されるということを受忍する

こととして法律構成されており、国に対して直接租税を納付するという法律上の義務を負わず、したがって、国税通則法上の諸手続規定の当事者とはならない……」(一三三〜一三四頁)と記されているが、この解説が支払の都度の受給者の納税義務の存在までを否定しているものなのか、あるいは単に国に対して直接法律関係に立たぬことをのべたものにわかには断定し難いように思われる。何故ならば、納税義務の存在と徴収を受忍する義務とは全く相容れない概念ではなく、納税義務の存在が前提となって受忍義務が発生するというようにも解されるからである。

(三) 同じ源泉徴収による所得税であっても、内国法人、外国法人に対するもの(所五・Ⅲ・Ⅳ)についての法律構成をみてみると、課税対象が受取利子、配当等の特殊な収入に制限されているだけに、納税義務の規定も「……支払を受けるときは……所得税を納める義務がある」として支払いの際に支払者に徴収義務が発生する(所二二二)と同時に、それを受取る内国法人等の側にも納税義務が存在することを明記している。

これに対して、居住者に対し給与等の支払いがある場合には、課税標準が年間所得であるだけに、規定も先述したように包括的である。このような実定法規のもとで、支払いの都度納税義務が受給者に成立あるいは確定(内国法人等と同様に)してゆくとみるべきか否かという問題である。

(四) 前記の両説とも給与等の支給時に受給者が何らかの義務を負うとみることは共通している。後説が単なる受忍義務であると説く根拠は大別して、①源泉徴収される税は、その性格からいって年間の確定税額の前払いであるから、その都度受給者の納税義務が発生するものではない。②現行法では所得税の課税標準はあくまでも年間所得であるから、受給者にとり個々の給与等の支払いの際に納税義務が発生(確定)するとみるのは妥当でないという二点である。

(五) この点について検討してみると、次のようなことがいえると思う。

所得税の源泉徴収をめぐる法律関係について

前記①の点については、源泉徴収される所得税は、確かにその性格は前払的あるいは予納的性格をもっているが、このような性格をもっているものは、納税義務の成立ないしは確定になじまないということはない（予定納税の成立、確定を参照）と解すべきである。

前記②の点については、基本的問題であるので詳述することとする。

受給者の負う納税義務は、さきにふれたように国税通則法の適用はない。したがって、この義務の成立、確定については所得税法全体の構成から論理的に解釈しなければならぬものと思う。

結論としては、支給の都度に受給者に所得税法上の納税義務が成立即確定すると解すべきであると考え。その理由としては次の諸点があげられる。

イ 所得税法上一定の法定要件をみたせば、法定額の税金を源泉徴収される義務が生じ、しかも徴収されるのは「所得税」として徴収され（所一八一等）る点からみれば、通常の租税の確定と何ら変るところはないと思われる。しかも、受給者の法的意識としても自己の税金を納めているという意識であり、確定のないところに納税は原則としてないと解すべきである（例外、誤納）。

ロ 確定申告で清算が行なわれる場合に、現実に徴収されていなくとも本来徴収されるべきであった税額は、既に徴収された税額として差引控除する（所一二〇・I・5号）点や、確定申告書の提出義務のない給与所得者等に課する所得税は源泉徴収された（またはされるべき）税額とされている（所一〇三）という法律構成の前提には、納税義務の受給時確定が論理的前提となっていると考えられる。

ハ 単なる受忍義務とみる場合には、たとえば支給者が認定賞与分の所得税について納税告知を国と争い、これに敗

訴した場合、その反射として受給者はこの確定を認め徴収を受忍せざるを得ないと認められるが、これは妥当であろうか。

ニ 支給者が、本来受給者が負担すべき源泉所得税を自己の負担で納付し受給者から徴収しない場合には、その負担額自体の給与等の支給があったものとして課税されるが、この場合にも受忍すべき徴収行為関係はなかったのであるから、この課税の根拠を考えるにはむしろ受給者の納税義務の存在を前提として考える方がよりストレートな見方ではないだろうか。

このようにみてくると、単なる受忍義務ではなく、年間の所得税の予納的性格をもつ納税義務が個々の支給時に受給者に成立即確定していると解すべきでなからうか。勿論、この納税義務は通常の納税義務と異なり、国に対し直接的な法律関係として作用するものではなく、源泉徴収義務者が国に対して負う直接的な納税義務の論理的な前提となる性格のものといえるのではないだろうか。

(四) 給与等の支給時に受給者の負う義務を、前述のように納税義務としてとらえるか、単なる受忍義務としてとらえるかという区別の実益について検討してみよう。

この区別によって、理論構成を税法体系のうえからはっきりさせるという面をもっていると考えますが、実務問題としては、現実には余り問題が生じていないと思われる。しかしながら、理論的には次のような事項をどのように解するかという点に差異が生じうると考えられる。

イ 所得税法第二二二条に規定する支給者から受給者に対する支払請求を受給者は拒みうるかどうか。

受忍義務説をとれば、拒みえないと解するのが論理的であろうが、納税義務説をとれば本来自己の負う納税義務を

所得税の源泉徴収をめぐる法律関係について

所得税の源泉徴収をめぐる法律関係について

基準として、それを超えるような請求については、拒みうると解されるであらう。

ロ 受給者の負う義務について消滅時効をどのように解するか。

この時効については、支給者が国に対して負う納税義務の反射として、それといわば運命をともにすると解すべきか、あるいは、単なる反射的效果でなく受給者の負う義務自体が独自に時効消滅することもありうると解すべきかが問題とならう。

(注一) この場合には納税義務といっても、国と直接の関係に立つものではないから、手続的には受給者の納税義務も支給者による源泉徴収を受忍するという形で履行されるのである。したがって、この意味では、納税義務と受忍義務とは相容れない概念ではないが(納税義務を前提とした受忍義務という意味において)、前述(二・一・一)の意見においては、これと異なり給与等の支給時に受給者の負う義務は、受給者の納税義務の成立確定を前提としていない単なる受忍義務として解されているように思われる。

2 年間の納税義務の確定との関連について

所得税法においては、通常納税義務は確定申告によって確定するが、同法第一二一条の要件に該当するような給与所得者は、この申告を要しないとされている。したがって、通常のように納税義務の確定行為が行なわれない訳であるが、この場合月々に源泉徴収された税額の合計額がその者の年間所得に対する納税義務額とされる(所一〇三)のである。このことは先述したように月々の支給の際、受給者に納税義務が確定し、これが累積して年税額となると解する考えが基本にあるためではなからうか。

源泉徴収を受けた受給者が、法律によって源泉徴収税額の還付請求(いわゆる源泉還付)をする場合および逆に他の所得と合算等の理由で源泉徴収税額のほか、さらに納付すべき所得税がある場合には、何れも申告を要する訳である

が、この場合には、申告によって確定された年間の所得税額（年間の納税義務額）と既に累積された源泉徴収税額（累積された納税義務額）との対比が前者を基準として行なわれたうえで、還付請求権なり追加納付すべき納税義務が生じるとみるべきであろう。この関係については、予定納税と確定申告との関係と同じとみてよいであろう。

三 源泉所得税の「納税の告知」について

1 源泉徴収制度と納税義務の成立、確定について

源泉徴収制度は、本来直接国に対して成立する多数の納税義務（受給者）をより少数の納税義務（支給者）に集中させ、納税義務者にも国にもより便宜的、合理的であることに着手した極めて高度な技術的制度である。そして、この制度の実施においては、主として次の三点が配慮すべき要素としてあげられるであろう。

(一) 徴収義務者の数より本来の納税義務者の数の方が多いこと

この点については、先述のとおり債務の集中化にこの制度のひとつの意味がある点からいえば当然の要件である。

(二) 源泉徴収する際（支給時）に受給者には本来の納税義務が、支給者には国税通則法上の納税義務が成立、確定していること

この点については、支給者は「徴収して納付する義務」^(注)「納税義務」（通 一五）を負うが、この義務の履行は給与等の支払いの際の徴収に始まり、これを国に納付することによって終了するのである。およそ納税義務を履行する場合には納税義務は既に確定したものであることを要する以上、源泉徴収の場合においても、当然支払いの際、支

所得税の源泉徴収をめぐる法律関係について

給者の納税義務の成立、確定が前提となると解される。さらに論を進めれば、先述したように支給者の納税義務の前提には受給者の実体法上の納税義務の成立、確定があると解されるので、ともにこの支払いの際に成立、確定していると解すべきであろう。

(注2) 納税義務を履行する場合には、現在の実定法のもとでは、その納税義務が確定していることを前提としている。その確定がない場合で履行(納付)がある場合は、誤納になるか、あるいは国税通則法第五十九条一項二号の任意的予納となるであろう。任意でなく義務としての履行である以上、納税義務の確定は当然の前提である。

(三) 源泉で課税される場合、課税要件が明確であること

この点については、源泉徴収義務は給与等の支払いの際に成立、確定するが、一次的には支給者がその確定額を確認して徴収し、これを国に納付するのである。しかも対象とする受給者数はほう大なものである以上、確定額の誤認がないように、確定額が外観的にもなるべくはっきりとすることが要請されよう。給与、利子、配当等といったものは、通常外形標準としての支給額ははっきりしているが故に、この制度にのることができると解される。課税上必要経費になるかならぬかというような要素まで加味して確定額をきめるような種類の所得については、源泉徴収制度は適合しないと解される。

2 源泉徴収における「納税の告知」の法的性格について

(一) 旧国税徴収法当時の納税の告知(旧徴六)は、申告納税制度の税金と賦課課税制度の税金との双方に使われていたが、そのもつ法的性格はそれぞれ異なるものと解されていた。

すなわち、前者の場合には、更正決定通知書でもって納税義務が確定され、同時になされる納税の告知は、履行の請

求の意義をもつが、後者の場合には、納税の告知自体により賦課行為が完了するので、それは、納税義務の確定という意義をもつとされていた（租税法研究会編「租税徴収法研究」（上）一七六、三八七頁）。

(二) その後、国税通則法の制定、間接税への申告納税制度の採用（いずれも昭和三十七年）等で「納税の告知」（通・三六）の行なわれる分野は、旧法時代に比してかなり縮小され、現行法の下においては、賦課課税方式の国税と自動確定方式（成立即確定）の国税について、それらの国税が確定後に履行の請求（納付下命行為とされている）の役割をもった処分となされている。ただし、賦課課税方式の場合でも特別な場合のみ（通・三二Ⅱかっこ書）は、賦課決定通知書の代りに納税告知書が出されるので、この場合には納税義務の確定の効果をもつとされている。

(三) このように源泉徴収における納税の告知は、賦課処分でなく次に続く滞納処分（督促、差押、公売等）への前提となる徴収処分であるということが一般的な見解である（前掲最高裁判決参照）。

しかしながら、この「納税の告知」処分は通常の徴収処分と差別さるべき次のような点をもっていることに注目しなければならぬ。

通常の徴収処分においては、その前提となる納税義務の確定額は、たとえば、申告、更正、決定等の行為により外觀的に明確になっており、納税者がこれに異議がある場合には、これに対し異議申し立て等争う道が開かれているものである。この場合、賦課処分の違法性を争うには、賦課処分の段階で争わせ、後行の徴収処分の取消事由とはならない（違法性の承継を認めない）と解することは、現在通説となっている。

源泉徴収における納税の告知の場合においては、既に確定した納税義務の履行請求とはいうものの、その確定は一般の場合のように納税者または税務署長の行為によってなされるものではないから、外觀的に必らずしも明らかでない

所得税の源泉徴収をめぐる法律関係について

いう点が大なる相違点となっている。勿論、外観的にも全く明らかな源泉徴収税額をただ単に滞納しているような場合になされる納税の告知については、その義務額の存否、範囲を争うことはないであろうから、通常の場合と同じく単なる徴収処分と考えてもよいであろう。しかし、主として納税告知をめぐる困難な問題が生じるのは、その義務額の存否、範囲について支給者または受給者に異議がある場合と考えられる。このような場合でも、単なる徴収処分であるからという理由で確定額についての異議を理由としては納税の告知を争うことができないと解すべきか否かが問題になる。

源泉徴収の対象たる給与、利子、配当等の範囲が常に通常人であれば認識でき、まず誤認はないということであれば、特段の考慮は必要ないと思われるが、現実には、国と納税者の間の見解、認識の相違はさけられない場合もあると考えられる。

このような見地に立てば、納税の告知について、その前提となる納税義務額の存否、範囲を理由とする場合であっても、異議の申立て等の権利救済の道を認めざるを得ないと思われる。前掲最高裁判決では、この点について

「源泉徴収による所得税についての納税の告知は、前記により確定した税額がいくばくであるかについての税務署長の意見が初めて公にされるものであるから、支払者がこれと意見を異にするときは、当該税額による所得税の徴収を防止するため、異議申立てまたは審査請求のほか、抗告訴訟をなすものと解すべきであり、この場合、支払者は、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って、納税の告知の違法を主張することができると解される。

ただし、右の納税の告知に先だって、税額の確定（およびその前提となる納税義務の成立の確認）が、納税者の申告または税務署長の処分によってなされるわけではなく、支払者が納税義務の存否または範囲を争ううえで、障害となるべ

きものは存しないからである。」(判例時報N〇六一六、三一頁)とのべている。(注3)

このように源泉徴収の納税の告知は、法形式的には単なる徴収処分であるが、その前提となっている徴収義務の存否、範囲そのものが国と徴収義務者の間で問題になるような場合は、単なる徴収処分という以上に賦課的色彩をもった処分ということで特別に取り扱われるべきであると解される。

源泉徴収制度は前述のように課税標準が明確に認識しうるということが要請されているので、この点、立法面、行政面の両面から十分配慮されねばならない問題であると考える。

(注3) この判決では、源泉徴収の納税の告知を徴収処分として割りきって、特に特殊性をもつものと認める立場をとっていないと思われる。そして、違法性の承継の問題については、前行処分が賦課処分、後行処分が徴収処分という場合、すなわち、賦課が処分によって行なわれた場合のみに問題になり得るという前提をもとに立論されているようである。(この点についての意見は後述する)

(四) 納税の告知は、徴収義務者に納付を命じる行政行為であるが、納税義務者である受給者に対しては、どのような効力をもつてであろうか。

納税の告知は、支給者の源泉徴収義務が履行されていないために税務署長の発するものであるから、その直接的効力は支給者への及びその義務とは法律上別個の存在の受給者の納税義務にまで及ばないことは当然である。問題は、この支給者の納税義務(源泉徴収義務)の前提となっている受給者の納税義務にかなる間接的効果を及ぼすかという点とであろう。前者が後者を前提としているということは、理念的には両者は一致すべきものといえよう。しかしながら、両義務は実定法上別個な独立した義務として構成され、一方は国と源泉徴収義務者、他方は国と本来の納税義務者

所得税の源泉徴収をめぐる法律関係について

というように法律主体も異なっているので、一方の法律関係で存在する義務が不可争の状態になったとしても、直ちにこれが他方の法律関係における義務の不可争効果を招くものではないと考える。

たとえば、支給者になされた納税の告知が先述したように単なる徴収処分でなく、賦課処分に準じると解した場合、支給者がこれを争わないで、納税の告知の効力が確定した場合には、支給者は受給者が負う本来の納税義務額のいかんにかかわらず、その確定額を国に納付しなければならない。このような場合において、国と支給者の間で確定力をもった納税義務額が、受給者の納税義務額としてストレートに確定力をもつと解すべきかどうかが問題となる。

実定法においても、支給者は納税の告知の結果、その告知額を国に納付すると、その税について受給者から未徴収の場合には、その後を支給する給与等の金額からその額を控除するか、もしくは受給者に直接支払を求める求償権を取得することになっている(所・二二二)。

このことから、納税の告知の効果がストレートに受給者にまで及ぶように解される可能性もないではないが、問題はこの求償権による請求(給与等からの事後控除を含む)を受給者は拒みうるか否かということである。

ここで注意しなければならないのは、支給者の納税義務の論理的前提としてあるのが受給者の納税義務であり、その逆ではないということである。現行法の下においては、納税の告知を争い得るのは、直接の債務者ともいうべき支給者のみと解されている。支給者については、求償権があるということと権利利益の侵害はないというようには解しておらず、違法な納税義務を課されたことによる支給者自身の権益の侵害があるという前提のもとに、支給者にのみ原告適格があると解されているのである。

このような法制下で法律上税の負担者である本来の納税義務者の判断の余地もなく、支給者の納税義務の反射的效果

で受給者の義務が確定されると解するのは相当でないと思ふべきである。

したがって、受給者は支給者とは別の見地から異議があれば争いうると思ふべきである。すなわち、受給者が負う納税義務は、課税要件が法定され、税率も法定されているのであるから、それ以上の何らの義務も負わないものである。したがって、自己の納税義務の存否、範囲について異議があれば、支給者から求償の請求を受けたときでも、自己の納税義務の一部または全部の不存在を理由として請求を拒みうると解すべきであらう。なお、この場合事後の給与等から控除されてしまった場合には、債務不履行（給与等の支払債務）を請求原因として給付を請求できるものと解するのが相当である。（前掲判決および調達庁からの照会に対する内閣法制局の回答（前掲「国税通則法精解」四八二頁）参照）この点については、源泉徴収義務者の求償は拒むことができないとし、救済方法としては受給者は国に対し「自己の納税義務の存否、範囲を争う訴訟」ができるのではないかという意見がある（前掲山田氏論文）。

受忍義務説をとれば、求償を拒み得ないと解するのが相当であるが、この場合自己の「納税義務」というのは年間所得に対する納税義務と解すべきであらうから、その所得の発生した歴年終了後にこの訴訟を提起して問題を解決すべきであるという意見であると思われる。受忍義務説という立場をとれば、確かにこのように解すべきであると思われるが、この見解をとった場合には、国との間でまず訴訟を提起し、その結果受給者の主張が正しい場合には、この確定判決後支給者の課税が誤謬訂正され、しかる後支給者をへて受給者に訂正額相当分が還付されるということになると解される。

これは権利救済方法としては、やや迂回的で便宜さに欠けないであらうか。このような場合において、かりに支給者に滞納があれば、法律上還付金は支給者の滞納税金に充当しなければならないのであるから（通・五七）、受給者の権

利保護としてはやや不安定な感じを抱かざるを得ないと思う。

3 「納税の告知」をめぐる争訟について

これについては、前掲判決にいくつかの問題点が含まれているので、それを中心に考察することとする。

(一) 徴収義務者は納税告知された納税義務額の存否、範囲を何時まで争うことができるか。

当判決では、先述(三)、2、(三)参照)のように納税の告知は単なる徴収処分ではあるが、納税義務の確定が行政処分によって行なわれたものでないから、確定額の存否、範囲に関する異議を徴収処分について争う理由とするを認め、ても障害がないとしているが。この見解に立った場合には、次に続く督促等の処分を争う際には認められないとみるべきかどうか必ずしもはっきりしない。

これに対し、源泉徴収の納税の告知は、実質上賦課処分に準じた取り扱いをなすべきであるという見解をとれば、支給者の納税義務の存否等は、納税の告知段階でのみ争いうると解される。

(二) 徴収義務者が抗告訴訟で納税の告知を争った場合の既判力について

当判決では、納税の告知は単なる徴収処分であるから、たとえ支給者がこれを争うのに自己の納税義務の存否、範囲を理由に争い敗訴したとしても、この義務の存否等を訴訟上確定させるものでないとし、当該義務の存否等を確定するためには、この抗告訴訟にあわせて(または別個に)納税の告知を受けた納税義務の全部または一部の不在の確認の訴えを提起できるとしている。

しかしながら、当判決のように単なる徴収処分と解したとしても、争いの理由としているのは、支給者の納税義務の存否、範囲そのものであるから、これに関して既判力が及ばないと解するのは妥当であるか疑問である。

むしろ、納税の告知が賦課処分⁽¹⁾に準じた性格をもつと解した場合には、支給者の納税義務の存否等について既判力は当然及ぶと解すべきであろう。

(三) 納税の告知について受給者がこれを争うことができるか。

(1) これについては、当判決の立場は、納税の告知が行政処分として確定力をもったとしても、受給者はみずからの納税義務の不存在を理由に争いうるし、求償が請求されても拒みうる訳であるから、何ら権益の侵害はなく、原告適格を有しないとしているが、この点は妥当であると考ええる。

ここでさらに問題としなくてはならないことは、受給者が原告適格を有しないとしても、事実上納税の告知に利害關係を強く有しているのです、この受給者と支給者および国との三面關係の中で、如何に円滑な法律關係を保つかということである。

この点について、判決では、徴収義務者が抗告訴訟と併せて（あるいは別個に）提起する納税義務不存在確認訴訟において、受給者に訴訟告知をして自己の納税義務の存否、範圍⁽²⁾について受給者とその責任を分かちつ方法を示唆している。

これに対し、訴訟参加人（民訴第七十八条により参加したとみなされる者を含む）に対する判決の効力（民訴七〇）に関する考えが、従来の「既判力の人的限界の拡張」という考えから、最近の判例⁽³⁾によってもみられるように、「判決確定後に参加人が被告人に対して、その判決が不当であると主張することを禁じる効力」と解されるようになった点を取り上げ、納税告知に対する抗告訴訟において受給者に訴訟告知（行訴法 七、民訴法 七六以下）をすべきであるという意見（前掲山田氏論文）があるが、この抗告訴訟において支給者の納税義務の存否等に関する既判力が生じ

所得税の源泉徴収をめぐる法律関係について

という見解に立てば、後説が相当と解される。

(注四) 最高裁一小法廷昭四五、一〇、二二判決昭和四五(オ)一六六号

「その効力は既判力を第三者に及ぼせるものでなく、判決の確定後に補助参加人が被参加人に対してその判決が不当であると主張することを禁ずる効力であって、判決の本文に包含された訴訟物たる権利関係の存否についての判断だけではなく、その前提として判決の理由中でなされた事実の認定や先決的権利関係の存否についての判断にも及ぶものと解すべきである」

なお、訴訟に至るまでの行政救済段階においても、参加人の制度があり(通 一〇九、行不審 二四)「利害関係人」は国税不服審判所長等の許可を得て、みずから不服申立てに参加することができ、あるいは同審判所長等は必要があると認めるときは、利害関係人に対し不服申立てに参加することを求めることができることとなっている。

源泉徴収の法律関係における本来の納税義務者の地位は、納税の告知処分によっては、直接に自己の権利利益を侵害されるものではないが、当該処分が確定すると徴収義務者から求償の請求を受ける等密接な利害関係をもっているもので、この参加人に該当すると解される。したがって、このような納税の告知について支給者から不服申立てがあった場合には、この参加人の制度の活用が考えられ、またそれが望ましいと解される。

受給者は、本来の納税義務者でありながら直接権利利益の侵害がないということ、抗告訴訟における原告適格はないのであるが、自己の権益を主張せんとすると常に訴訟によるのみで、行政段階での救済はない訳であるから、この意味での不利益は否定し難く、これを救済し、かつ三面関係を円滑に保つためには、上記のような運用が望ましいと解される。

(2) ただここで問題にすべきは、行政救済段階での決定または裁決(以下「裁決等」と略す)が参加人に対していかな

る効力（とくに確定力に関する効力）を及ぼすかであろう。^(注5)

従来、この点に關し論及した資料はほとんど見当たらないが、まず次のような考え方が当然なされると思われる。

裁決等の効力は、参加人に対しても当然及ぶという見方である。したがって、その裁決等に確定力が生じれば、以後参加人はその裁決等に反することを主張しえない。源泉徴収の納税告知の場合であれば、これを受けた徴収義務者が裁決等に納得してこれが確定すれば、参加人（受給者）にもこの確定力が及び、その後徴収義務者が国に納付した告知税額相当額を求償してきたときにも、これを争うことはできないと解する考え方である。

参加の意味もこの点にこそあるという見方で、これは訴訟参加の場合の判決の参加人に対する効力と全く同一に考える考え方である。

この考え方について検討してみると、次のような諸点から実定法上「訴訟参加」の場合と同一に考えることについては、問題があると解される。

イ 司法段階での訴訟参加には、裁判の効力につき明文の規定がある（通一一四、行訴七、民訴七〇）が、行政救済手続においては、このような規定がおかれていない。

ロ 第三者が参加する場合でも、訴訟の場合には参加を欲する者は、参加申出（民訴六五）をなすことにより参加でき、ただ当事者が参加に異議をとなえた場合に裁判所の決定（参加可否）をおおぐこととなるが、この場合でも決定に不服があれば即時抗告をなすことが認められている（民訴六六）が、これに対して、行政救済段階では、参加には国税不服審判所長等の許可が必要であり、この許可処分には異議申し立て等もできない（通七六・一号）こととなっている。

所得税の源泉徴収をめぐる法律関係について

さらに職権参加の場合でも「……参加することを求めることができる」（通一〇九・Ⅱ）と規定され、訴訟手続における職権参加の規定（「……参加させることができる」（行訴二二・Ⅰ））とは異なり参加の形成的効果はないと解すべきであろう。

これらのことは、行政救済段階での参加人の参加の目的が、訴訟参加とやや趣を異にして、利害関係人の意見、主張をなすべくきくことにより、客観的妥当性のある合理的な裁決等が得られるようにすることにありと解すべきではなからうか。

ハ 裁決等が確定力をもった場合に、参加人にもその効力を認める前提には、民訴法第六九条（参加人の訴訟行為）に規定するように参加人に対して上訴することを容認することが必要と解される。しかるに行政救済手続においては、かかる規定はなく、第三者がかりに参加人になっても、それだけの理由でその後審査請求したり、抗告訴訟を提起したりすることはできないと解されるから、このような場合において、裁決の確定力が参加人に及ぶということは、合理的ではないと解される。

このように解釈すると、源泉徴収の納税の告知の際における納税義務者（受給者）も支給者の異議申立て等に参加人として参加することはできるが、その効果は救済手続段階で、できる限り参加人の主張等が十分に審理されることにより、本来の異議申立て人、参加人の両者にとって合理的な妥当性のある決定、裁決がなされうることにあると解される。

なお、このように解した場合、立法論としてこれでよいか、またはむしろ訴訟参加の場合と同様に規定すべきかという問題が残ろう。この点については参加制度を設けるとすれば、究局的には訴訟参加と同様な効力をもたせるべきとも

考えられるが、なお今後の研究課題としたい。

(注5) この問題は源泉徴収の法律関係プロパーの問題でなく、一般的な問題である。

四 国、徴収義務者、納税義務者の法律上の相互関係について

源泉徴収の当事者であるこの三者が大別してどのような法律の相互関係にあるかを、いわば、納税義務者から国へという徴収、納付面と、国から納税義務者へという還付面との二つに分けて考察することとしたい。

1 徴収および納付をめぐる法律関係について

(一) 国に対し源泉徴収による所得税を直接納付する義務を負うのは、いかなる場合にも徴収義務者であり、本来の納税義務者は当該税金の国への納付については間接的な関係をもつのみである。この徴収義務者の法的役割については、旧国税徴収法時代から徴収機関類似とするもの(租税法研究会編「租税徴収法研究(上)二九四頁)、事務管理類似とするもの(同上二九七頁)、一種の法定代理とするもの(前掲中山氏論文)等があげられてきたが、それぞれ徴収義務者の法的性格の特徴の一面をとらえていることは事実であるが、しかしその法律関係の全部をこれらの見方のひとつに上って単純に律することには無理があると思われる。

現行法では、徴収義務者は手続法上納税義務を負うことを明記され(通・一五)、通常の場合の納税義務者と全く同一の法的地位に立つことが明らかとなった。したがって、受給者のミスによる滞納についても、「納税者」(通・二二)である支給者自身の滞納となり、延滞税等も支給者自身の負担することとなるし、逆に源泉徴収による所得税を受給者

所得税の源泉徴収をめぐる法律関係について

から誤徴収して国に納付した場合、その還付を受けるのは「納税者」(通二)である支給者であり、かりに支給者自身にその時他の税金の滞納があれば、この過誤納の還付金をその滞納税金に充当されることとなるのである(通・五七一)。このように全く他の場合の納税義務者と同様に支給者は自分自身の納税義務としてこの源泉徴収の税金の納付関係に立つのである。

(二) この場合、本来の納税義務者は実体法上の納税義務を負うこと、しかもその納税義務は個々の支給の都度に確定すると解されることは、先述のとおりであるが、国に対しては、手続法上は直接納付するという関係がないと法律構成されているので、納税義務者というよりむしろ間接税の拒税者に極めて類似しているといえよう。ただ、間接税の拒税者と異なるところは、間接税の場合には、実際に負担する者(拒税者)は経済的力関係で決まるといふ面があるが、この場合は負担する者が法律的に規制されているといふことであらう。

このように本来の納税義務者が、源泉徴収の納付関係で国に対してもつ意義は、徴収義務者の納税義務の内容をなす課税標準等の帰属者といふことにあるといえよう。

(三) したがって、本来支給者の納税義務は、受給者の納税義務を前提としていと解されるから、受給者の納税義務は支給者の納税義務となるべきものであり、このような意味で支給者と受給者の間の法律関係につきビューラーの説く債務移転ないしは債務引き受けという概念構成がされうるのである。この両者の義務は法律上別個のものであるため、たとえば受給者個々の源泉徴収額は適法にされていなくても、過大、過少それぞれが相補って支給者が国に対する納付額としては適法であるという場合も生じうるといえよう。この場合、支給者の納税義務については、その総額で適正額か否かを判断するため、国に対する関係では適正額であるが、受給者に対しては不適法な源泉徴収をしているため、それ

それ清算（源泉徴収が過少の受給者に対しては求償の請求等、過大な者に対しては給与の追加払い等）をする必要があるのである。

このような場合でも、受給者の納税義務⇨支給者の納税義務ということが崩れるのでなく、受給者の納税義務どおり源泉徴収が実際に行なわれていないというだけで、法的にはあく迄支給者の納税義務は受給者の納税義務を前提とし、それを反映したものでなければならないのである。

しかしながら、逆に支給者の納税義務⇨受給者の納税義務ということは必ずしもいえず、逆もまた真ならずということがいえよう。すなわち、支給者の納税義務が確定力をもって、それが直ちに受給者の納税義務の確定となつてひびくとは限らないと解されるからである（先述）。

（注6） 須貝修一氏「源泉徴収義務者の法的地位の問題について」税法学一三八号一頁

（注7） 源泉徴収が適正であるか否かは、勿論受給者ごとに検討されないとできないが、その総額が受給者全員につき適法にされた源泉徴収の合計額に結果的に合致していれば、支給者としては国に対しては納税義務を履行したとみるべきであろう。

2 還付をめぐる法律関係について

還付については、細分すると還付金の還付と過誤納金の還付とに区分される（通 五六）が、前者は各税法において還付金の内容を定める各規定があり、この規定にもとづいてのみ還付されるものであり、後者は一般的に法律上の性格は不当利得返還請求に類するものとされており（前掲「国税通則法精解」四八二頁）、特に税法の個別の規定をまたなくとも請求しうる性格のものである。

（一） 源泉徴収所得税について、還付金の還付に相当するものは、通常「源泉還付」といわれる場合で、源泉徴収された所得税の源泉徴収をめぐる法律関係について

所得税の合計額が、年間所得に対応する所得税額を超過した場合にその超過分を還付するというものである（所・一三八）。

還付の請求権者は、確定申告書を提出した者（所・一三八）、すなわち「居住者」（所・一二〇～一二三）である本来の納税義務者（受給者）なのである。受給者が国と直接法律的に結びつくのは、まさにこの面のみであり、申告納税制度をベースにした源泉徴収制度という法律構成の一面がここにあらわれていると解される。この場合の源泉徴収された所得税の合計額というのは、その都度適法に徴収されたものを意味し、過誤納等によるものでないことに注意しなければならぬ（後述参照）。そして、この適法に源泉徴収された税額の合計額が歴年経過後年間総所得に対応する算出税額を上回る場合に還付請求権が生じるのである。

（二）過誤納金の還付については、請求権者についても法文の規定はなく、条理として解釈するよりほかないが、一般的には、その過誤納金を納付した者と解されている（前掲「国税通則法精解」四八〇頁）。先述したように、過誤納が不当利得返還類の性格をもつと解すれば、通常「納付した者」が損失を蒙った者と解されるから、一般的には「納付した者」が請求権者ということは妥当であろう。

しかし、源泉徴収関係においては、法律上の担税者と、実際の納付者との両者が存在するために問題がやや複雑化するのである。

支給者の私金が混入したことによる過誤納等受給者に影響のない過誤納については、さして問題はなく、現実の損失者である支給者に請求権があることは問題ないであろう。

問題は、受給者から誤徴収し、これをそのまま国に納付したという場合である。

この点については、昭和三十七年に内閣法制局の見解が出されている（前掲「国税通則法精解」四八二頁）が、これによるとこの場合、損失を蒙った者は支給者というべきであり、国は支給者に還付すべきであるとしている。その理由としては、受給者は一見損失を蒙ったように見えるが、支給者が法定以上に源泉徴収したことにより賃金債務の不履行があったと認められ、したがって、受給者は賃金請求権にもとづく超過徴収額相当額の請求権を取得するので損失を蒙った者と解されないということにある。これに対し、支給者は損失を蒙っていないように見えるが、過誤納金相当額を受給者に支払う義務があるから、支給者が損失を蒙った者と解されるとしている。

過誤納の法的性格および受給者の負う義務の性格（納税義務）から考えて妥当な見解といえよう。

なお、過誤納の還付で例外的に受給者に対し直接に行なわれる場合がある（所令 三三三（給与等の支払者が還付できなかつた場合の処理）が、これは年末調整により過納となった分の還付であり、通常は支払者を通じて還付する（支払者は年末調整による納付分と還付分とをブールして差額を国に納付する（所令 三二二））が、支払者が以後支払者でなくなる等特定の場合のみ受給者に直接還付することを認めたものであり、その性格からいうと年末調整による過納額ということ、年間分の清算という意味では先述の源泉還付に類似したものといえよう。

(三) 現行法の下では、過誤納の還付請求権者が支給者であると解されることは先述のとおりであるが、現実には過誤納の認識について、支給者と受給者の見解が異なる場合も生じる（支給者は適正額と認識し、受給者は過誤納と認識する場合）可能性もないとはいえない。このような場合には現行法の下でも本来の納税義務者である受給者に対し直接国に對する還付請求を認められないかという問題が生じうるのである。

受給者は、支給者に対し賃金請求権にもとづく超過徴収分の支払請求権をもつから、還付請求をなしえないとする通

所得税の源泉徴収をめぐる法律関係について

説的見解に対し、申告納税制度がベースである以上、過誤納額も申告によって国対受給者の間で直接的に清算できるといふ見方が成立する余地があるか否かが問題となろう。

ここで法解釈上問題になるのが、所得税法第一二〇条第一項五号および同第一九〇条一号に規定する「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。

この場合「徴収をされた」というのを事実上徴収されたと解すれば、過誤納の場合でも申告によって調整が可能となる。しかし、このような場合には、「徴収をされた」額でなく徴収を「されるべき所得税の額」を基準とすべきであると解する（前掲「租税徴収法研究」（上）三三五頁）と申告での過誤納の調整はありえないことになるのである。しかも、このように解した場合には「徴収をされた」という意義は如何に解すべきかが疑問となろう。法定以上に徴収された超過分は賃金支給債務の一部未払い（債務不履行）と解されるから、その分は本来「徴収をされた」額には入らないと解すべきであろうか。もしこのように解すると、年末調整の規定（所 一九〇）でも同様な規定があるので、このような過誤納については年末調整で、調整はできないことになるのであろうか。いずれにしても徴収された額がそのまま国に納付されていても徴収をされた額にストレートにならないとするのは、少々無理な感じがあると考えられる。上記のように法定額に限るとするならば、むしろ「徴収をされるべき額」という表現で全てがあらわされると解されないだろうか。

法律の真意は、その構成全体からみて、過誤納の調整を申告で行なうということとは予定していないと解すべきであろうから、結果的には上記のような解釈と同一にならうが、立法技術としては問題を残す表現ではなからうか。

実務上も受給者が現実に源泉徴収された税額を個々に国が確認することは極めて困難であり、これに比して法律上徴

収すべき税額は収入金額等が判明すれば画一的に算出しうるもので国の確認もしやすく大量処理に適應するものといえよう。

おわりに

本稿は、法規上は必ずしも明らかでない源泉徴収による所得税の本来の納税義務者の義務の法的性格を中心として論述し、給与等の支給時に受給者の負う義務は、法律構成のうえから納税義務と解すべきであると結論したものである。この納税義務はあく迄も所得税法（実体法）上のもので、国税通則法の適用を受けるものでないことは勿論である。

この受給者の納税義務の存在を前提とつゝ、源泉徴収の納税の告知およびそれをめぐる訴訟についていかに考えるべきか、さらには、国、徴収義務者、納税義務者の三者がどの様な法的地位におかれているかを論じてみたものである。

源泉徴収の法律関係を正しく認識するには、この制度の存在意義を正しく認識することが必要とならう。申告納税の例外として予納的性格をもった面と、債務の集中化という技術的な面とを併せもつ制度であることを認識しなければならぬと考える。