

源泉徴収制度の基本的構造と関係当事者の救済

堺 澤 良

(税務大学校
研究部教授)

目次

はじめに	七五
一 源泉徴収制度の概要	七六
1 所得税源泉徴収の対象	七六
2 源泉徴収対象の選定	七七
3 源泉徴収手続のあらまし	七八
4 源泉徴収制度の機能と効果	七九
二 源泉徴収制度の基本的な構造	八三
1 制度の骨かく	八三
2 納税義務の主体	八四
3 納税義務の成立	八六
4 納税義務の確定と納税告知の性格	八六
5 徴収義務と納付義務	九〇
6 徴収義務者が行う控除又は支払請求について	九一
7 受給者のする確定申告との関係	九一
8 還付又は充当についてのみなす納付	九四

三	源泉徴収制度の下における徴収義務者及び受給者の救済	七
1	争訟の目的及び機能	六
2	争訟の成立要件	九
3	徴収義務者の国に対する争訟手続	一〇
4	受給者の国に対する争訟手続	一〇
5	受給者と徴収義務者との間の調整	一一
6	申告納税段階における源泉徴収所得税と争訟	一一
お	わりに	三三

はじめに

所得税法一八一条から二三条までに定められている所得税源泉徴収制度は、金員の支払者その他経済的利益の供与者を徴収義務者とし、この者に所得税額を天引徴収させた上、これを国に納税させることを目的とするものであり、所得税の負担者である納税義務者が直接に納付する関係には立たない建前がとられている点に大きな特徴がある。従つて、この制度には、他の租税徴収手続のように税の負担者が納税義務者として租税債権者たる国に対して法律関係を持つことになるのかどうか問題の存するところである。

すなわち、源泉徴収制度は、国と納税義務者との直線的・二面関係に徴収義務者が介在する仕組となっている関係上、国と徴収義務者、徴収義務者と納税義務者、納税義務者と国とのそれぞれの関係をどのように評価するかは種々議論の存するところであるが、実定法上徴収義務者を納税者として国との間に位置づける構成（国税通則法（以下「通則法」という。）（二条五号）がとられる以上、右納税者と国との間は、他の租税徴収手続の場合と同様に考えるのが相当であり、従つて、納税義務者（以下「納税者」との紛別及び「徴収義務者」との関係を考慮して「受給者」と呼ぶこととする。）は、国との間における手続形成に何等の關係を持たない立場にあるとし、かつ、受給者は、申告納税の段階においては国との間に租税法關係を持つという或る意味では割り切つた法律關係に立つとみることができるとはどうか、この制度の本質に係る問題として十分に検討されなければならない。

本稿では、右制度の本質の分析を通じて、それと深いかかわりを持つ受給者及び徴収義務者の権利救済手続の範圍及

び方法を探ろうとするものである。

一、源泉徴収制度の概要

源泉徴収制度は、徴収確保の容易性、能率性ないしは受給者側の便利性の故に、租税法上かなりの範囲にわたってとられている。

この制度の基本構造と関係当事者の救済という本論に入るに先立ち、その制度の大雑把な内容を、源泉徴収の対象、対象の選定基準、手続のあらまし、及び機能と効果に分けて検討してみることとする。^(注1)

所得税源泉徴収の対象

源泉徴収の対象となる個人の所得は、次のとおりである。

- ① 利子所得（所得税法一八一条、一八二条）
- ② 配当所得（同一八一条、一八二条）
- ③ 給与所得（同一八三条から一九八条まで）
- ④ 退職所得（同一九九条から二〇三条まで）
- ⑥ 報酬料金等（同一〇四条から二二一条まで）

イ 原稿料、デザイン料、講演料、放送謝金、工業所有権の使用料等

- ロ 弁護士、公認会計士、税理士等の報酬・料金
- ハ 社会保険診療報酬支払基金から支払われる診療報酬
- ニ 外交員、集金人、プロ野球の選手等の報酬・料金
- ホ 映画、演劇その他特定の芸能等の報酬料金、その他芸能人の役務の提供を内容とする事業に係る役務の提供に
関する報酬・料金
- ヘ バーなどのホステスの業務に関する報酬・料金
- ト 職業野球の選手等の契約金
- チ 広告、宣伝のための賞金
- リ 生命保険等に基づく年金
- ヌ 匿名組合契約等の利益の分配
- ⑥ 非居住者に対して支払われる所得（同二二二条から二二五条まで）
- ⑦ 割引債の償還差益（租税特別措置法四一条の二二）

2 源泉徴収対象の選定

ある種の収入を源泉徴収の対象とする基準は、^(注)その対象となった所得をみることにより、概ね次のとおり集約することができる。

① 納税者からの自主的申告納税を期待しえず、このため、所得の支払段階で源泉徴収しておかないと所得税の徴収が困難となるようなもの——例えば、非居住者に対する所得の支払

② 同一人に対して継続して反覆的に支払われるもの——例えば、給与所得

③ 同一人から多数の者に支払われる性格のもの——例えば、利子所得、配当所得、給与所得

④ 源泉徴収をしておいた方が徴収義務者、税務官庁の双方にとって能率的で煩わしさがないとされるもの——例えば、利子所得、配当所得、給与所得・報酬料金

⑤ 受給者が収入金額に対してその収入に関し支払う必要経費の割合がおおむね一定であるもの——例えば、弁護士及び医療収入

⑥ 所得の支払者の事務能力、経理能力、財力が十分であるもの（所得税法一八四条、二〇四条二項二号）——例えば、法人から支払われる利子所得及び配当所得、法人及び事業者から支払われる給与所得、退職所得

⑦ 受給者の住所、氏名を明らかにすることができる種類の支払であるもの（同法二二四条）

3 源泉徴収手続のあらまし

源泉徴収手続について、給与所得を例にとれば、定期的給与に対するもの、臨時的給与（賞与）に対するもの、及び年末調整の各手続から成る。

まず、定期的給与に対するものは、

① 税額計算の基礎に取り入れられる配偶者控除、扶養控除、障害者控除、老年者控除、寡婦控除、勤労学生控除に

ついでには、受給者から徴収義務者に提出される「給与所得者の扶養控除等申告書」によって計算される。

② 社会保険料控除の対象となる社会保険料の負担額は、徴収義務者において明らかなる事項であるから、申告をまたず自動的に控除計算される。

③ 月額表又は日額表により税額が算出される。

次に、臨時的な給与に対するものの手続は、適用税率を一覧表にした「賞与に対する源泉徴収税額の算出率の表」から一定率を抽出し、これを適用して税額が算出される。

さらに、年末調整は、主たる給与の支払者たる徴収義務者のみが、給与の金額が年間一、〇〇〇万円以下の受給者について行う。この手続により一年間に源泉徴収した税額の合計と、支給された給与総額について正確に計算した年税額と対比し、過不足額を計算する。その結果、過納額を生ずれば、年末の給与に対する源泉徴収税額をそれだけ減額し、又は還付し、不足額を生ずれば、年末の給与から通常の源泉徴収税額に追加して徴収することとなる。

4 源泉徴収制度の機能と効果

所得税の源泉徴収制度を採用することによる効果としては、次のものを挙げるのが一般である。

- ① 支払われる金額を課税対象とするから、課税標準等の把握が正確であること
- ② 徴税が確実であること
- ③ 徴税費が少なくてすむこと
- ④ 金額が支払われる段階で徴税されるので、納税に対する苦痛が比較的小さいこと

つまり、徴税確保の容易さ、能率のよさが正に源泉徴収制度の存立の基礎となる。そして右のようなメリットはひとり税務官庁側に帰せられるものではなくして、受給者にとっても便利有用な制度として機能することはなんびとも否定しえないであらう。

この点について、税務官庁、受給者及び徴収義務者のそれぞれの立場から分けてみることにしよう。

税務官庁サイドからは、収入税額等の規模及び徴税コストの両面からみることができ。

まず、納税人員^(注3)をみると、所得税は三、〇一八万人であるが、このうち申告所得税は一八〇万人、給与所得に対する源泉徴収所得税は二、八三八万人で、その構成割合は五・七パーセント、九四・三パーセントを占め、後者は前者の一五・八倍に達している。なお、給与所得以外の源泉徴収所得税に係る納税人員は、その性格上確定しえないものが殆んどであるが、これらの人員を考慮に入れると、実際には、右源泉徴収所得税の納税人員をかなり上廻ることとなるはずである。

次に、収入見込額^(注3)をみると、所得税は六兆四、〇一〇億円で、全租税収入見込額一五兆五、一九〇億円の四一・二パーセントを占め、税目別で第一位にランクされるのであるが、このうち、源泉徴収所得税全体で五兆二、四四〇億円で、構成割合は八一・九パーセントに達している。

これにより明らかなおと、源泉徴収所得税の租税収入等に占める割合は高く、文字どおりその基幹たる地位を占めている。

徴税コスト^(注4)をみると、税額一〇〇円当り全租税一円八七銭であり、源泉徴収所得税に係るそれは、計数的なものは見当らないけれども、国税のなかで極めて低廉であることは顕著な事実であると思われる。

若しこれら二、八〇〇万人を超える受給者について源泉徴収によることなく、申告納税方式により納税義務の履行がなされるとすれば（それが果して可能なかどうかは暫く措く）、申告義務の存否、申告の適否の審理、実地調査等に要する事務量は、はかり知れない程ほう大となり、徴収コストの極端な上昇、他税目に係る収入等に影響することは避けられない。

源泉徴収制度が有する機能ないし効果は、疑いもなく極めて大きい。

続いて、受給者サイドからは、次の点を指摘することができる。

受給者の負担すべき所得税に係る事務手続は、徴収義務者において、給与の支払の際これを徴収して納付することによって完結する（もっとも、受給者は、申告納税の段階において右納付税額を表示することがあるが、それは後述するように、申告納税の最終納税額を算定するプロセスにすぎない）。従って、受給者は、申告納税方式の場合と比較して納税申告手続と税額の納付手続とが不要となるから、手続が簡便である点が長所といえる。

さらに、徴収義務者サイドからは次のようにみることができらる。

所得税の源泉徴収は、典型的かつ一般的なものとして給与等の支払について言えば、徴収義務者が給与の支払をなす際所得税を天引し、その翌月一〇日までにこれを国に納付する建前であるから、徴収義務者は、右徴収した所得税額を国に納付するまでの間、手許にその金員を留保しこれを利用できる立場にあるが、この利益は無視できない。また、徴収義務者において一括納税の事務を処理することが受給者にとって、納税の手数をはぶく結果となることからプラスとなる訳であり、そのことが徴収義務者と受給者との密接な関係からくる便益の供与に資するところ少なからぬものがある。結局徴収義務者の利益を増進するゆえんでもある。

一方、この制度の短所として、

① 徴収義務者に負担を強いる結果となること

② 申告納税制度と比較して所得税の前取りであり、納税面に不公平感をいだかせる

ことを挙げる向きがあり、また、源泉徴収制度の基盤となる徴収の確保の容易さ、能率のよさは、税務官庁が徴収義務者のみを対立当事者と位置づけ、税の負担者たる受給者を当事者と捉えない建前に基因するものであり、その意味から受給者は、法律上疎外されているという批判がなされる。具体的には、徴収義務者に無償で税額の計算、徴収、納付、支払調書の提出、年末調整等、源泉徴収に関する事務の負担を強いることはいわれのないものであり、憲法二九条（財産権の保障）にてらして、また所得税法の給与所得の諸規定が他の所得者にくらべて給与所得者に著しく不公平な所得税の負担を課するものであり、憲法一四條（法の下の平等）にてらして、^(注6) 違憲無効とする見解も散見された。

これらの短所とされる点なり批判を、どのように受けとめるべきかは、すぐれて源泉徴収制度の機能と関係当事者の法律関係をどのように分析しうるかにかかっていると見えよう。

(注1) 林大造「所得税の基本問題、昭和四四年版」二三七頁以下を参考とした。

(注2) 所得税法及び法人税法の整備に関する答申（昭和三八年二月）七〇頁

(注3) 昭和五一年度税制改正の要綱、租税及び印紙収入予算の説明三頁以下

(注4) 税務行政主要統計集、昭和五一年版、一八頁

(注5) 憲法二九条を基礎とする徴収義務者の主張に対し、最高裁判決（昭和三七年二月二八日大法廷言渡、最高裁判所刑事判例集一六卷二号二二二頁、税務訴訟資料三二号五五〇頁）は、これをしりぞけている。

(注6) 憲法一四條を基礎とする受給者の主張に対し、京都地裁判決（昭和四九年五月三〇日言渡、行裁判集二五卷五号五四八頁、

税務訴訟資料七五号五七七頁）は、これをしりぞけている。

一、源泉徴収制度の基本的な構造

さきに触れたとおり、源泉徴収制度は、国、徴収義務者及び受給者の三者構造がとられている点で、他の租税法律関係と著しく相違しているが、この制度をどのように理解し整序するかについて定説をみるに至っていない。源泉徴収制度の下における当事者の権利救済の方式手続についても多様な議論の展開みられるが、その議論の分かれる原因は、概ね、右制度の法的認識の相違に由来するといえるだろう。

そこでここでは、一で述べた制度の概要を承けて、所得税の給与所得にかかる源泉徴収制度に焦点をあわせ、昭和四五年一二月二四日になされた最高裁判決^(注1)（以下「四五・一二・二四最高裁判決」という。）を手がかりとして、右制度の骨かくをなす納税義務の主体、納税義務の成立、納税義務の確定と納税告知の性格、徴収義務と納付義務、税の控除と支払請求、確定申告との関係、還付又は充当の面から、その法的な基本構造を検討することとしたい。

1 制度の骨かく

所得税源泉徴収制度の骨かくを形づくっている事項は次のようなものである。

- ① 源泉徴収所得税について、これを徴収して納付する義務は、納税義務である（通則法一五条）
- ② 源泉徴収所得税の納税義務は、所得の支払のときに成立する（同法一五条二項二号）

③ 源泉徴収所得税は、納税義務の成立と同時に特別の手續を要しないで確定する（同法二五條三項二號）

④ 徴収義務は、源泉徴収をすべき所得を支払う際法定の所得税を徴収し、法定の期限までに国に納付しなければならぬ（所得税法一八一條以下）

⑤ 徴収義務者が源泉徴収所得税を納付しなかつたときは、税務署長は、徴収義務者から納税告知により徴収する（同法二二一條）

⑥ 徴収義務者は、源泉徴収をしていなかった部分の金額をその後の支払分から控除するか又は受給者に支払を請求することができる（同法二二二條）

⑦ 確定申告をすべき受給者は、その申告に當つて源泉徴収の対象となる所得を加算し、かつ、これに対応する税額を控除する（同法二二〇條一項）

⑧ 徴収義務者により源泉徴収所得税が徴収されたときは、受給者に対する還付又は充當については、納付すべき日に納付があつたものとみなされる（同法二二三條）

2 納税義務の主体

通則法は、国税を納付する義務を納税義務として規定しており、納税義務には、源泉徴収等による国税について、これを徴収して国に納付する義務を含むことを明らかにしているから、右義務の主体となるべき納税者は国税に関する法律の規定により国税を納める義務がある者をいうこととなり、従つて、源泉徴収義務者もこれに含まれる。（注2）

この結果、所得税の源泉徴収について徴収義務者が納税者たる地位において国との間の租税法関係の手續形成に参

加することの反面、源泉徴収所得税の負担者である受給者は、右法律関係における当事者として頭われない結果となる。ここに源泉徴収制度の際だった特色がある。

すなわち、所得税法二二一条は「第一章から前章まで（源泉徴収）の規定により所得税を徴収して納付すべき者がその所得税を納付しなかったときは、税務署長は、その所得税をその者から徴収する。」と規定しており、源泉徴収に係る所得税額は、あくまで源泉徴収の方法により、徴収義務者から徴収する仕組みとされており、申告納税の方法に代替して受給者から徴収することを認めていない。

このように、源泉徴収に係る納税義務は、徴収義務者が直接国に対して負う結果、税務官庁は、右義務についていかなる場合においても受給者に対しその履行を強制し追及することはありえないことを意味する。この関係を端的に物語る事例として、次の点をあげることができる。「その一は、源泉徴収を怠った支払者が、その後、倒産その他により財産を失い、または解散により法人格を喪失して残余財産が処分されるに至った場合である。この場合、課徴権者は、もはや支払者よりの徴収は期待しえない。しかも、受給者に対する直接の追及はなしえないのである。その二は、源泉徴収を受けなかった受給者が他の所得の関係等から確定申告を必要とする場合である。確定申告は、歴年末を基準として、年税主義、総合課税主義、累進税率により、所得額と税額とを申告するのであるが、そこにおいて計上される税額からは「源泉徴収をされるべき所得税の額」が控除される（同法一二〇条一項五号）のであって、受給者が源泉徴収を受けず、または徴収額に不足があるときでも、源泉徴収もれの税額が、確定申告を機会に、受給者から直接徴納されることにはならない^{（注）}」ここに掲げられた二つの事例が源泉徴収所得税の納税義務の主体を余すところなく物語っているといえよう。

3 納税義務の成立

およそ租税債権は、成立、確定及び履行という過程を経て、その満足がえられることとなるから、確定は履行の、また成立は確定のそれぞれ論理的前提をなす。

ところで、源泉徴収義務者が給与を支払う際所得税額を徴収することは、その反面受給者が源泉徴収を受忍する義務を負うことにほかならないから、少くとも法的には受給者が受忍義務を負う以前において、源泉徴収所得税の納税義務の成立及び確定がなされなければならない。

そして、納税義務は、通常、納税者、課税物件、課税標準及び税率から成る課税要件が充足することにより成立するのであるが、源泉徴収所得税は、徴収義務者において給与の支払の際課税要件を充足するから、その時点で源泉徴収所得税の納税義務が成立することは明らかである。所得税法が源泉徴収義務について、「居住者に対し国内において第二八条第一項（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なければならない（一八三条一項）旨規定し、この規定を承けて通則法は「所得の支払の時」を以て右納税義務が成立する旨規定していることは、正に事理当然の事柄というべきである。この点については異論をみないところである。

4 納税義務の確定と納税告知の性格

納税義務は、租税法に定める課税要件を充足することにより自動的に成立するが、これはいわば抽象的な存在であるから、具体的に何時、いくばくの租税を納めるべき関係が定まるかが租税法上明らかにされなければならないものである。

り、これが納税義務の確定の問題である。

源泉徴収の対象となるべき所得の支払がなされたときは、徴収義務者は、法令の定めるところに従って所得税の納税義務を負うが、当該納税義務は、右所得の支払の時に成立し、しかもその成立と同時に特別の手続、例えば申告納税方式における納税申告又は更正決定等納税者又は税務官庁のする確認行為のような行為なくして納付すべき税額が確定するものとされている（通則法一五条）。従って、徴収義務者は、右により自動的に確定した税額を、法令に基づいてみずから算出し、支払額から徴収して納付することを建前とする。

そして、右の構成は、法律の規定をまつまでもなく源泉徴収制度の当然の前提として法の予定するところであるといわれる。^(注5)

右のような観点から、徴収義務者が所得税を徴収せず、又は徴収した税額を納付しないことを原因として税務署長が発する納税告知について、その性格をみると、当該納税告知は納付すべき税額を確定させるものではなく、税務署長の徴収義務者に対する納付下命行為としての履行の請求にほかならない。換言すると、源泉徴収に係る納税告知は、納税告知一般の場合（賦課課税方式における特別なもの（通則法三二条三項かっこ書）を除く。）におけるそれと同様徴収処分であって、課税処分ではない^(注6)ということになる。

このような見解に対して、次のような批判がなされる。

徴収納付義務の成立は自働的であり、かつ、その成立している内容は客観的なものであるが、納税義務の確定について租税債務の具体的な金額は、法律上の決定ないしは自働確定の論理で明白だとされるはずのものではないとし、第一次的には徴収義務者の判断に基づく徴収により、第二次的には税務官庁の判断に基づく不納付額徴収の納税告知により

納付すべき税額が確定されるというのである。^(注7) この系譜に属するものとして、通則法施行前の事案につき、東京地裁判決がある。さらに、右見解を基礎としながら税務署長のする源泉徴収所得税額の納付行為の受理が納税告知と同様に納付すべき税額の確定としての性質を持つとするもの、徴収義務の存否や範囲について国と徴収義務者との間に不一致があるときは、納税告知によって租税債務が確定するものであり、当該告知は賦課手続の最終段階をなすとするものがあり、また、源泉徴収に係る納税告知の性格を課税処分^(注11)に準じて考える余地がありうるとするものも、右と軌を一にするというべきである。

これらの批判は、機能的には源泉徴収段階における徴収義務者等の争訟の提起を容易にし、その権利擁護に周到に配慮する結果となる点で傾聴に値する見解というべきである。また、構造上、源泉徴収所得税債務がいくばくであるかは、その事実関係を踏えた要件事実の認定とそれに対する法律の適用をまっぴら具体的に明らかにするはずのものであり、徴収義務者又は税務官庁がこれを認識判断することによって徴収し、又は納税告知を発することとなる。これらの認識判断の過程の評価いかんによって、納税告知のなかに更正・決定と同様納税義務の確認の性格を見出すことは必ずしも不可能ではないと思われるが、かりに納税告知には、そのような性格を有しないとしても、徴収義務者又は税務官庁が租税徴収手続を形成する上において、納税義務は客観的な存在ではあるが、それが観念的、抽象的なものである以上具体的に履行すべき税額が一見して明確にされているとはいえないところからすると、それを具体化する手続を存置することが手続の安定と紛争を解決する視点から、是非とも必要なのではないかと素朴な疑を払拭し去ることができない。

現行の源泉徴収制度は観念的に割り切り過ぎているのではないかとする雄川一郎教授^(注12)の指摘は、前述の事項にてらし

て正鵠を射ていると考える。従つて、前掲の批判は、源泉徴収制度が納税義務の自働確定論によって構築されている現行法の建前とは別に、立法上の指標として吟味に値するというべきである。

なお、納税義務の自働確定は、源泉徴収制度の骨かくをなすものであるが、これにより源泉徴収手続を円滑に進行させるためには、法律上何等の手続を要せずして確定しその納税義務の履行適状に置くべく、源泉徴収の対象となるべき事項とその範囲が明白性を備えたものであることがまず以て要請される。つまり、源泉徴収義務の主体たるべき徴収義務者において、源泉徴収の要否とその範囲が不明確であつたり、そのことについて徴収義務者と税務官庁との間に見解の相違をきたすようなものは、およそ自働確定になじまないと考えなければならぬ。たとえば、いわゆる株主優待金が配当等（所得税法一八一条）に該るかどうか、弁護士に対する実費弁償としての金員の支払が弁護士報酬（同法二〇四条一項二号）に該るかどうかは、それなりの判断を必要とするものであつて、既に訴訟の対象となつたところであるし、またいわゆる認定賞与における認定の基礎となる事実の存否及びその経済的利益の評価額について困難な判断を伴うものが少なくなく、従つて、認定賞与は源泉徴収の範囲を不明確にするものであり、結果が一義的でないとの批判を生じている。^(注14)

これらの問題点を踏えて、各種具体例の処理の積重ねにより類型化して、これを徴収義務者及び受給者に周知をはかる等の方法によつて、明白性を担保しようよう配慮すべきものであり、また、右のような問題点をかかえている現状にかんがみると、所得税源泉徴収の対象の拡大には慎重に対処する必要があると考える。

以上みたように、源泉徴収に係る納税告知が税務官庁による納税義務の存否・範囲を確定する意味での課税処分ではなく、徴収処分であるとする、納税告知は徴収義務者に対する関係において国税徴収手続の第一段階をなし、滞納処

分の不可欠の前提となる効果を生ずるが、納税告知の性格の故に受給者に対する関係においては、納税義務の存否範囲について何等の効力を生ずるものでないといわなければならない。この点は、四五・一二・二四最高裁判決の判示するところである。^(注15)

5 徴収義務と納付義務

徴収義務者は、所得税法上、所得の支払いの都度所得税の天引徴収を義務づけられており、他方国との関係においては、徴収した所得税の納付義務を負担する立場に置かれる。

徴収義務者が国に対して納付義務を負担することは、租税法上、徴収義務者が、ア 源泉徴収所得税を納付しないときは、税務署長からその履行を迫られる（所得税法二二一条）、イ 右税を完納しないときは、滞納処分を受ける（通則法四〇条）、ウ 法定納期限までに右税を完納しないときは、不納付加算税又は重加算税が課される（通則法六七条、六八条三項）、エ 右税を徴収して納付しなかったときは、不納付犯として刑事訴追される（所得税法二四〇条）旨規定しているところからも自ら導き出される結論であって、通則法が、徴収義務者を端的に納税者と捉えているゆえんである。従って、徴収義務者は、源泉徴収所得税をその固有の租税債務として自己の有する総財産を以て担保すべきこととなる。

このようにみてくると、従来、徴収義務者が所得の支払の際徴収して国に納付するまでの間、その金員の法的な性質を問題とする向があったが、これは、租税として国のために控除し、かつ、国のために保管の責に任じているものではないといわなければならない、それ自体公金を意味しないこととなる。

なお、従来徴収義務者の性格をめぐって、いわゆる徴収機関説、事務管理説及び法定代理人説^(注16)の対立がみられたが、前述のとおり徴収義務者が徴収した金員が公金を意味しないと考えるならば、も早このような角度からの徴収義務者の位置づけは、法解釈上格別の意味を持たないといわなければならない。

6 徴収義務者が行う控除又は支払請求について

徴収義務者は、源泉徴収に係る所得税を国から徴収され、又は期限後に納付するなど、その自己資金で納付した所得税相当額について受給者に対し求償権の行使をなしうること、及び徴収義務者は、右の徴収又は納付の時以後において受給者に支払うべき他の債務から所得税として源泉徴収をすることができるとは、これら租税債務の負担者が受給者であって、徴収義務者ではないところから当然であり、この点異論をみない事柄である。

7 受給者のする確定申告との関係

所得税法上例えは、給与等の金額が一千万円以下であっても、二十万円を超える他の所得を稼得した受給者は、確定申告の義務を負うのであるが、この申告に当っては、当該給与等の所得は他の所得と併せて課税総所得金額を構成し、他方右給与等の所得につき源泉徴収をされた、又はされるべき所得税の額は、算出税額から控除する方式がとられる。

そこで、源泉徴収段階で徴収・納付された所得税額を申告納税の段階であらためて取り込んで再計算する意味が那邊にあるのかについて、両者の相互法律関係の面と、再計算を迫られる機能の面の双方から検討しておくことが尔後の問題を解明するために必要となる。

周知のとおり所得税の確定申告においては、歴年末を基準として年間における所得（年税主義）につき、原則としてそのすべてを総合して計算（総合課税主義）した上、税率（累進構造）を適用して税額を算出し、その額から既に別途納付した税額を差し引くという過程を経て納付すべき税額が確定することを建前としている。^(注17)このため、受給者について源泉徴収の対象となるべき給与所得もすべて計上し、それに対応する源泉徴収税額を控除することとされ、これにより年税主義、総合課税主義及び税率の累進構造の故にあらためて再計算されることとなる。

右のような再計算が行われることにてらすと、受給者が負担すべき源泉徴収所得税相当額が、経済的にみて年間の所得税納税義務の予納ないしは前納としての機能を有することは否定できない。しかしながら法的には、源泉徴収所得税——源泉所得税債務——と、申告所得税——申告所得税債務——とは、その債務者が異なっている一事を以てしても、

源泉所得税債務と申告所得税債務には同一性がなくことは自ら明らかである。換言すれば、源泉徴収段階と申告納税段階とは、それぞれ固有の領域において独立してそれぞれの機能を果すべきものと考えらる。従って、異なった債務の相互間において予納・前納の関係にあるとか、又は総合して再計算することが清算手続を形成するという必要性はない。確定申告段階における源泉徴収所得税関係の合算という形での再計算は、あくまで受給者の申告所得税を算出するための計算関係としての意味を有するにすぎない。^(注18)このようにみると、確定申告における計算関係には、源泉徴収所得税の過不足それ自体を調整する機能を見出すことはできないのである。

ところで、受給者は、確定申告に当たり給与等の所得の範囲については、正当と信ずるところに従って計上すべきであって、当該年中において現実に源泉徴収の対象とされたものかどうかは問うところではない。もっとも実行上は、源泉徴収の対象とされた所得の範囲と確定申告の内容をなす所得の範囲との間に開差を生じないのが通例であるが、理論

上確定申告時点でこれをみると、源泉徴収の対象となったか否かは単に歴史的な事実であるにとどまり、その事実が確定申告の内容を拘束するものでないことは、さきに述べた源泉徴収所得税に係る納税義務の自働確定の性格に徴すると明らかである。また、申告段階における控除項目としての源泉徴収税額の範囲も、もとよりこれと同様に考えられる。

このようにみると、申告段階における控除項目としての源泉徴収税額の範囲に関し、所得税法一二〇条一項五号の「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」とは何を指すかが問題となる。文理に則して考えると「源泉徴収をされた」とは、源泉徴収の段階で現実に徴収されたものを指称するとの見解がありえよう。この見解に従い、源泉徴収段階で徴収義務者により現実に誤徴収された所得税額（正当に徴収されたものは問題を生じないから、それをこの論議に持ち込む必要はない。）を確定申告の税額の計算過程に導入すれば、源泉徴収段階における源泉徴収税額の過不足額が、当該申告を通じて精算される結果となる。すなわち、確定申告の段階で、両債務の調整を認めることは、徴収義務者のした徴収税額の不足部分又は過大部分について、国は直接受給者との関係で徴収し、又は還付することにほかならない。若しそれを許容すると、国は、受給者に対する関係で源泉徴収所得税の過不足の調整を迫られるだけでなく、納税者たる徴収義務者に対する関係で重複して同様の調整がなされなければならない結果となる。その不合理であることは、既に、源泉徴収に係る所得税は徴収義務者を通じてのみ徴収され、受給者に源泉徴収もれの所得がある場合においても、確定申告を機会に、受給者から徴収されるということにはならない旨みたところであり、また、源泉徴収と申告納税の租税債務の同一性の側面から論証したところである。

これらの諸点を総合すると、法は、誤徴収に係る源泉徴収税額を確定申告の計算に取り込むことは予定していないといわなければならない。従って、申告所得税を計算するに当って控除さるべき源泉徴収税額は、法律上何が正当であるか

によって決定されるのであって、源泉徴収段階で現実にくばくの税額が徴収されたかは問うところでない^(注19)と結論することができ^(注20)る。

8 還付又は充当についてのみなす納付

受給者のする確定申告において、給与所得を他の所得と合算して税額を算出し、そこから源泉徴収税額を控除した結果、控除不足額を生じたときは、これを申告者に還付することとされている（所得税法一三八条一項、なお、税額の還付原因は、もとより源泉徴収段階の徴収義務者による誤徴収にあるものではなく、総合課税主義をとることに基づくものである。）

ところで、国税の還付は、還付金又は過誤納金があることが要件であり。そのいずれもが国に対して納付済であることを前提とするから、その納付がされていない部分の税額に相当する金額は還付することができない（同法一三八条二項）こととなる。この理によれば、所得税を徴収した徴収義務者が、当該税額を国に納付しない間は、受給者は、確定申告による還付を受けることができないはずであるが、しかし、税額納付のないことについて受給者に何等の帰責事由がないところからすれば、それが不合理であることは明らかである。

そこで、受給者のする確定申告の結果、徴収義務者のする徴収済の源泉徴収税額の控除不足額を生じたときは、徴収義務者がその所得税を国に納付すべき日（徴収の日がその納付すべき日後である場合には、その徴収の日）に納付があったものとみなす建前（同法二二三条）がとられており、それにより、当該部分について還付又は充当が可能となるのである。

このような建前がとられる理由は、還付又は充当の要件が国に納付したことを当然の前提とすることに由来するものであって、源泉徴収制度の本質的な構造に関するものでないことを指摘しておきたい。

いずれにしても、この点については格別の異論をみないところである。

(注1) 最高裁判所民事判例集(以下「民集」という。)二四卷一三三二四三頁以下、(なお、税務訴訟資料六二号一五頁以下)

(注2) この点通則法にとどまらず、所得税法においても、源泉徴収義務を納税義務としてとらえており(同法二章、六条)、この意味では両法の規定を同じくする。それを論ずる実益は、同法二三四条に規定する当該職員の間接検査権行使の対象に關し、徴収義務者が同条一項一号の「納税義務がある者」に該当し、その結果、同項三号により徴収義務者とその掲記の法律關係にある者又はあると認められる者にも質問検査権が及ぶ点にある。

(注3) 可部恒雄「最高裁判所判例解説」法曹時報二三卷一〇号二八二八頁以下

(注4) 可部恒雄「前掲書」二八三九頁は、「受認義務」としての表現に言及している。

(注5) 四五・一二・二四最高裁判決「前掲書」二二五二頁

この点右判決の如く、通則法一五条の規定をまつまでもないと解すれば、源泉徴収制度それ自体から要請される法理とみることとなるが、もしそうであるとすれば、この理は通則法の制定(昭和三七年四月)の前後によって徑庭を異にしないはずである。従来下級審の裁判例のなかで納税告知を確定行為としてとらえたものがあるが、それは、納税告知処分を争訟の対象とする必要からなされたもので、右処分の性格について必ずしも十分な吟味がなされたものではないということになるか。

いずれにしても、特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定する国税については、それらの課税要件が通常一義的に明確であるため、申告や処分等を介在させずとも納付すべき税額が具体的に明らかであり、租税法關係の安定を害することもないと考えられているものと思われる。

(注6) 四五・一二・二四最高裁判決「前掲書」二二五四頁

(注7) 忠佐市「租税債務過程の理論(第三部)」法学新報八〇卷六号六九頁以下

(注8) 昭和三六年四月六日言渡、行政事件裁判例集(以下「行裁判集」という。)(二巻四号七六〇頁、稅務訴訟資料三五号二六九頁、本判決は次のとおり判断している。「一般に源泉徴収所得稅は、その徵稅の技術として源泉徴収義務者が配當所得等所得稅法上所得稅源泉徴収の対象とされている所得の支払をする際に所得稅法の規定に則って自己の判断に基づき算定した所得稅額を源泉で徴収しこれを納付する方法をとっている故に、かかる源泉所得稅の納稅義務は右徴収義務者の徴収納付によって一応具體的となるが、稅務官庁が右徴収義務者により徴収納付せられた稅額を不相当とするときは、稅務官庁は所得稅法第四三条第一項に基づき國稅徴収の例にしたがって國稅徴収法第六條の規定により徴収義務者の徴収納付にかかる稅額では不足する稅額分の徴収を告知するのであって、この場合には稅務官庁の右判断は徴収義務者の判断に常に優先し、稅額はこれに基づいて確定するものと解せられる」

(注9) 前掲注9判決、行裁判集二巻四号七六〇頁、稅務訴訟資料三五号二六九頁

(注10) 渋谷達紀「租稅判例研究」ジュリスト四六四号一四二頁

(注11) 山田二郎「最新判例批評」判例評論一四八号一一九頁、なお新井隆一「昭和四六年度重要判例解説」ジュリスト五〇九号三五頁

(注12) 雄川一郎「源泉徴収に関する争訟」租稅法研究二号一五三頁

(注13) 株主優待金につき、昭和三五年一〇月七日最高裁判決民集一四卷一〇号二四二一頁、稅務訴訟資料三三三号一一八九頁

(注14) 弁護士報酬につき、昭和三九年一〇月一二日岐阜地裁判決行裁判集一五卷一〇号二〇二頁、稅務訴訟資料三八号六七三頁

(注15) 可部恒雄「前掲書」二八三八頁、雄川一郎「前掲書」一四一頁、山田二郎「租稅判例研究」稅務事例一九七一年一月号五頁「前掲書」二二五三頁

(注16) 徴収機關説をとるものとして、租稅法研究会編「租稅徴収法研究上」二九四頁、事務管理説をとるものとして、同上二九七頁、法定代理人説をとるものとして、中山治三郎「源泉徴収義務者の法的地位を論ず」稅法学一三〇号一五頁がある。いずれも徴収義務者の法的役割の一面をとらえているが、これによりその全体を律することはできないと考える。

(注17) 可部恒雄「前掲書」二八二八頁

(注18) この点について、最高裁判所行政局は、申告納稅段階において源泉徴収所得稅額を掲げるのは参考にすぎないとの見解を示

している（行政局第三課長発言、行政裁判資料第三二号一八八頁）。

（注19） これに類似する案件として次のものがある。

資産再評価法にいわゆる基準日において個人の所有する土地につき、その以後に譲渡があった場合においては、同法九条により法律上当然に再評価が行われたものとみなされ、同条所定の算定方法に則った再評価額を取得費等として、その土地の譲渡所得を計算する建前（昭和二八年法律第一七五号による改正前の所得税法一〇条の四第二項）のもとで、右再評価額の減額更正処分を目的とする取消訴訟において、納税義務者の提起した上告に対し最高裁判決は、「上告人の不服は、要するに、所得金額の決定が不当であるという点にあるのであるから、上告人としては、右所得金額に関する処分について争訟を提起すべきであって、再評価額の増額のみを求めて争うべきものではない」として当該訴訟の利益を否定した（昭和三六年一月一日言渡、民集一五卷一―号二六三七頁、税務訴訟資料三五号八八二頁）。この最高裁判決によれば、資産再評価法上資産再評価額がいくばくかということ（本件減額更正）と、当該資産に係る譲渡所得の計算上取得費を構成する資産再評価額とは切り離し、後者は資産再評価額の更正といういわば歴史的事実を取り込むのではなく、それとは別個に譲渡所得の計算上資産再評価額は法律上何が正当であるかによって決すべきことを前提としていることが看取される。

（注20）

「源泉徴収をされた……所得税の額」の範囲に関して、受給者の権利救済をはかる見地から、過大な源泉徴収が行われた場合を取り込むことを想定する見解があるとすれば、それは、源泉徴収が過少である場合と平仄を欠くこととなるが、右見解は、過少な源泉徴収を申告行為を介して受給者から直接徴収することまで肯定するとは到底考えられず、従って、中途半端なものといわなければならぬ。

三、源泉徴収制度の下における徴収義務者及び受給者の救済

源泉徴収関係において、当事者たる地位を有する徴収義務者及び受給者の相互間及びこれらの者と税務官庁を含む国

との間において、いかなる救済が予定されているのかは、実定法上明文の規定を欠いていること、及び右三者間の法律関係が必ずしも明確に位置づけられていないことから、解釈論としても種々論議のあるところである。そこでここでは、二において検討した源泉徴収制度の基本的な構造についての法的評価を踏まえて、この救済の形態を探ることとしたい。事柄の性質上、まず一般的な争訟の目的と機能及びその基本的な成立要件をみ、次いで本題の検討に入ることとする。

1 争訟の目的及び機能

行政庁の違法又は不当な処分その他公権力の行使に当たる行為に関し、国民に対し行政庁を相手方とする不服申立て又は訴訟のみちが開かれており、これらの方法により、国民の権利利益の救済がはかられることはいうまでもない。

このうち、行政処分の取消訴訟の機能や目的に関する判例・学説について、原田尚彦助教は、次の四種に分けておられる。^(注1)

① 現に国民の権利享受を妨げている違法な行政処分の効力を排除して権利享受を回復させることとする「権利享受回復説」

② 行政処分が国民の利益の保護を顧慮する強行法規に違反して、関係国民に不利益を及ぼしている場合には、たとえ当該利益が権利とはいえなくても、取消訴訟の提起を可能とする「法律上保護されている利益救済説」

③ 行政処分の違法を争う者が、その効力を否認するにつき実質的な利益をもつ限りは、それが、法律の保護する利益であれ事実上の利益であれ、広く訴えの利益の要件を充すものとする「保護に値する利益救済説」

④ 取消訴訟を個人の利益保護のためだけの手段にとどまらず、行政処分⁽¹⁾の適法性維持機能に求め、係争処分⁽²⁾の性質を勘案し、当該処分が裁判審査の可能性なく確定することを極力排除して、裁判審査の可能性を確保すべきものとする「処分の適法性保障説」

右の各説のうち後者になるにしたがって訴訟提起につき法律上の利益を有する者の範囲が広まる結果となるが、その者については法律上保護されている利益救済説を以て通説判例とされている。

なお、行政処分についての不服申立てにおいては、その申立ての目的となった処分の違法性のみならず合目的性の存否をも審理の対象となしうるほかは、前述の点に関し、基本的には取消訴訟の場合と異なるところはないと考える。

2 争訟の成立要件

争訟が成立するための要件として、まず、不服の内容が争訟の対象となる適性を備えていることが挙げられる。

まず争訟を提起するためには、行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為が存在することを必要とする。従って、行政庁が行う物納財産の売却の如き私法上の行為、予定納税基準額の通知^(注2)(所得税法一〇六条)のような觀念の通知の如き法的効果を伴わない行為、又は上級行政庁から下級行政庁に対する通達の如き行政組織の内部的行為は、争訟の対象とはなしえない。また、行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為によって、直接国民の権利義務に影響を及ぼす法律上の効果を生ずるものであることを必要とする。従って、公売予告通知又は質権者等に対する差押の通知(国税徴収法五五条)の如き行政庁の行為は、争訟の対象とはなしえない。

争訟が成立するための要件の二は、処分の取消しを求めるとき法律上の利益を有する者に限られることが挙げられ

この点について、行政処分が、その名宛人に不利益に働く場合は、当該処分の名宛人は申立適格を有するが、行政処分が名宛人に利益に働く場合には、当該名宛人に申立適格が認められない。従って、税務署長の職権による減額更正処分^(注3)（通則法二四・二六条）については争訟を提起することができない。

また、行政処分の名宛人以外の者、例えば、当該処分につき自己の権利又は法律上の利益を侵害された第三者にも申立適格が認められる。従って、差押えに係る財産についての抵当権者は、当該処分について申立適格を有する。

争訟が成立するための要件の三は、行政処分を取り消す現実の必要があり、取消しの決定、裁決又は判決によって権利救済の目的が現実達成される見込みのあることを要する。

この点について、行政庁が処分を取消し又は撤回した場合には、そのことにより当該処分の効力はもはや存しないから、あらかじめ当該処分の取消しを求める必要はないとされている。もっとも、行政事件訴訟法九条は右見解よりも広く、「処分又は裁決の効果が期間の経過その他の理由によりなくなった後においてもなお処分又は裁決の取消しによって回復すべき法律上の利益を有する者」には訴の利益を認めその原告適格を肯定しているが、これは、取消争訟の機能を将来に向っての違法状態の排除ないしは回復をはかるにとどまらず、違法状態を遡及的に排除し、過去の違法状態を前提として生じた法的効果を全面的に除去しようとする側面を強調する有力な見解を基底において、立法的な解決をはかったものと考えられる。^(注4)次に、争訟の申立ては、例えば所得の種類の変更（所得税法一五四条一項）を対象とする争訟において、それが翌年分の予定納税の基準日を経過した後は争訟の意味をなさない場合のように、行政処分が取り消されても、申立権者に何らの実益をもたらさないときは、これを行うことができない。

また、争訟の機能ないし目的を広く解する立場から、将来の不利益処分の回避とか、期待権の保護など、いわば将来的利益の主張についても訴の利益が肯定されようが、ただ、その利益は、争訟の本質上、係争処分と直接的な因果関係にあるものでなければならぬ。同一事件を超えて将来類似の違法処分が繰り返される危険を予防するための取消争訟などは認められない。

さらに、処分の取消しを求めるにつき保護に値する利益が認められるとしても、その救済のためにより直截的な争訟手段が他に存する場合、例えば国家賠償の請求の前提としての取消訴訟の提起又は通常の民事訴訟で目的を達することのできる利益を確保するため提起する取消訴訟は、いずれもその利益を欠くものとして認められないこと一般である。

3 徴収義務者の国に対する争訟手続

徴収義務者は、国に対して、所得の支払の際所得税を徴収してそれを納付することを軸とした法律関係を生ずるものであって、その納付の方法は、自主的な納付に基づくものと、税務署長の行う納税告知に基づくものがある。

そこで徴収義務者の権利保護の手段としての争訟について考察する。

(一) 徴収義務者は、受給者に対して所得を支払う際、所得税額を徴収し、その残額を支給することとなるが、右源泉徴収を誤り、過大に徴収してこれを国に納付した場合等において、徴収義務者は、国に対して、右税額に相当する金員の還付を求め、又は国を相手方とする不当利得返還請求訴訟を提起することができるかどうかが問題となろう。

国税として納付された金員について、それに対応する確定した租税債務が存在しない場合には、国は、これを収納し

うる法律上の原因を欠くのであるから、不当利得の性質を有するものとしてこれを納税者に返還すべきこととなる。

このように、国税の過誤納を原因とする還付について、その請求をすることができる者は、もとより当該国税を納付した者に限られるのであり、このことは、還付に係る根拠規定である通則法五六条において明言していないけれども事理当然のことといえる。^(注5)

してみると、源泉徴収所得税の過誤納につき還付を請求することができるのは納税者たる徴収義務者であり、また、還付請求が不当利得返還請求の性格を帯びるところから、その延長線上に在る不当利得返還請求訴訟を提起することのできる者は、還付請求権を有する徴収義務者に限られると解すべきである。この理は、国税の過誤納を生じた原因が任意納付に係るものであると納税告知に係るものであることによって、その適用を異にするものではないと考える。納税告知が課税処分たる性質を有せず、単に徴収手続を形成するものである以上、そのいずれによるにせよ不当利得返還請求訴訟の提起を妨げる理由は存しないからである。

(三) 徴収義務者が受給者に対して金員の支払を行うにつき、所得税を徴収すべきかどうか、その範囲はいくばくか等について、先例に徴し、徴収義務者と税務官庁との間で見解の相違が見込まれるときは、国を相手方として、租税債務不存在確認訴訟を提起することができるのかどうか問題とならう。

おおよそ、原告が現在における権利又は法律関係の不存在を主張する訴は消極的確認の訴であって、この訴に対する本案判決は、訴訟物たる権利又は法律関係の現状を確定する確認判決であり、その既判力により当事者間の紛争が解決をみることとなる。

してみると、徴収義務者と国との間において、納税告知以前の段階でも、源泉徴収の内容、範囲について見解の相違

ないしは紛争が見込まれる場合に、それを有権的に確定する方法は、徴収義務者が提起する租税債務不存在確認訴訟を措いて他にありえないと考える。そして、この種訴訟の本裁判決の既判力は、徴収義務者の源泉租税債務の範囲について生ずるものであるから、右訴訟で徴収義務者が敗訴したときは、国に対する不当利得返還請求についても、その既判力の結果、敗訴を免れないこととなる。その意味で源泉徴収関係における租税債務不存在確認訴訟は、課税処分取消訴訟とパラレルに考えることができるであらう。^(注6)

この種の訴訟の提起を許容することについては、租税法律関係のうち課税一般について論ぜられる租税債務が具体化されていないところに債務不存在確認訴訟は成立しないのではないか、すなわち、確認の対象たる具体的な権利ないし法律関係を欠くこととならないかとの問題提起が予想される。^(注7)

しかしながら、源泉徴収の納税義務は、いわゆる自働確定論によって構成されており、従って、徴収義務者の所得の支払の時に徴収義務者に係る源泉租税債務が確定するものであって、他に申告ないし更正等納税義務の確定手続は一切存在しないのであるから、右の課税関係一般について問題とされる論議を、ここに顧慮すべき必要性はないはずである。^(注8)

(三) 徴収義務者が納税告知を受けることなく、自主的に源泉徴収所得税を納付した上、国に対して権利救済を求めることができるのかどうか問題である。

既に述べたように、徴収義務者が税務官庁を相手方として取消訴訟を提起するとすれば、その対象となる行政処分が存在が不可欠の前提となる。そこで、徴収義務者が源泉徴収所得税を納付し、税務官庁がこれを受理、収納する行為を行政処分と評価することができるとすれば、その面からは当該取消訴訟の提起が可能となるわけである。

この点について、税務官庁が徴収義務者の納付した源泉徴収所得税を収納する行為をとらえて行政処分の存在を肯定

した上、これにつき取消訴訟の成立を認めたケースがみられた。^(註9・10)

右については、次のような論理から否定的に考える。

源泉徴収所得税の納付手続は、徴収義務者が税額に納付書、所得税徴収高計算書を添えて、日本銀行（国税の収納を行う代理店を含む）、郵便局又は源泉徴収税額の収納を行う徴収職員に手交する。日本銀行又は郵便局が収納した場合は、領収済通知書及び所得税徴収高計算書を税務署長に送付する手続がとられる。税務官庁においては、受領・収納行為を了した後、源泉徴収税額が正当なものかどうかの調査確認がなされ、その結果、収納額が、正当額に満たない場合においては納税告知の手続が、また正当額を超える場合においては還付手続がとられることとなる。このような納付手続の過程からみて、税務署長が所得税徴収高計算書等を受領する行為、又は徴収職員が収納する行為は、それ自体事実行為と目すべきいわば窓口事務にすぎない。すくなくとも右行為は、徴収義務者の行為を有効なものとして観念して受領・^(註11・12) 収納する講学上いわゆる準法律行為の範ちゅうに属する受理行為に当たらないといわなければならない。

また、源泉徴収税額の正当性存否の調査確認は、納税告知又は還付の前提手続であるにしても、それは税務官庁の内部的行為にとどまる。

さきにもみたように、争訟の目的となりうる行政処分は、国民に対し権利を制限し、義務を課する効果を生ずるものであるから、その行為は、外部に表白されることが不可欠の要件であるし、また、いわゆる事実行為的処分は、国民の権利自由の侵害の可能性を有するものでなければならぬから、単に行政庁内部の意思決定のみではこれに当らないといふべきである。^(註13)

(四) 徴収義務者に対する源泉徴収所得税の納税告知処分について、当該処分の名宛人である徴収義務者が当該処分を

不服として争訟を提起することができ、その争訟において徴収処分たる納税告知の手續違背を主張しうることはいうまでもない。問題は、この種の争訟において、源泉徴収の対象となる所得の存否、範囲を違法事由として主張することができるかという点である。

およそ、徴収処分と課税処分とはその目的を異にするが故に、課税処分は徴収処分には承継されないとする法理から、^(注14) 一般に徴収処分に係る争訟における取消事由として課税処分の違法を主張することは許されないとされている。

ところで、源泉徴収に係る納税告知処分を対象とする争訟において、課税処分と徴収処分との間における違法性の承継をめぐる前記見解がこれに妥当するものとすれば、徴収義務者は、納税告知を対象として争訟を提起しても、徴収手續上の固有の瑕疵を争いうるにとどまり、受給者に対する支払所得の存否・範囲等処分の実体関係を争いえないこととなるから、救済としての意味が著るしく滅殺される結果を招来する。

しかしながら、源泉徴収所得税のように自動的に税額の確定する国税にあっては、課税処分は存在せず、また納税告知処分は徴収処分としての性格を有するところからすると、違法性承継の法理の適用を論ずべき利益ないし必要性はな^(注15)い。

さらに、納税告知の前提となる納税義務の存否・範囲の違法の主張の適否について、四五・一二・二四最高裁判決は「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（筆者注、所得の支払の時に成立し、その成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額）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（法七六条・七九条）のほか、抗告訴訟をなしうる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ものと解される。ただし、右の納税の告知に先だつて、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つ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^(注16)と判断しているが、異論のないところである。

なお、この問題に関連して、源泉徴収に係る納税告知の性格につき、前述のとおり課税処分そのものではないが、課税処分に準じて考ふる余地があるとか、納税告知が徴収処分であることを肯定しながらも、なおそこに特殊な性質の存在を理由とする旨の説明を付加する見解^(注17)があるが、納税告知に係る争訟に関する限り、違法性の承継の法理が適用されないこと、その他納税義務の存否範囲について違法原因となしえない事由が存在しないことにてらすと、實際上敢て右のような説明の必要性はないと考ふる。

4 受給者の国に対する争訟手続

受給者は、徴収義務者に対して、所得税の源泉徴収を受忍する義務を負っているが、この税の負担者はいうまでもなく受給者である。そこで、源泉徴収段階における受給者の権利保護の手段として、受給者が、直接国に対して、又は徴収義務者が国に対してなす争訟手続に関与する方法について考察する。

(一) 所得税の源泉徴収に不服のある受給者は、国に対して、源泉徴収税額の還付を求め、又は不当利得返還請求訴訟を提起することができるのかどうか問題である。

源泉徴収所得税について、国に対する還付請求又は不当利得返還請求訴訟を提起することができる者は、右税の納付手続との関連において検討したように徴収義務者に限られるのであるが、右税について過徴収があった場合、実体的な観点からは、一見受給者が損失を蒙った観を呈するが、子細にみると、過徴収は法律に違反して徴収したものであり、その部分は、徴収義務者の賃金債務の不履行を意味する。

従って、受給者は、賃金支払請求権に基づいて過徴収税額相当額の不払賃金請求権を取得することとなり、その結果損失を蒙ることにはならない。その反面、徴収義務者は、右過徴収税額相当額を賃金として受給者に支払うべき債務を負担することになるから、結局、徴収義務者が損失を蒙ったものであることに帰着する。^(注19)この意味から受給者は、国に対して還付請求又は不当利得返還請求訴訟を提起しうる立場にないといわなければならない。

次に、受給者は、徴収義務者が国に対して有する還付請求権又は不当利得返還請求権を代位して（民法四二三条）行使することができるのかどうかをみることにする。

既に述べたとおり、徴収義務者は、源泉徴収所得税の過徴収を原因として国に対して還付請求権又は不当利得返還請求権を取得するが、他方、右と同一の事実関係のもとにおいて、受給者は、当該過徴収税額に相当する金員の給与の不払を原因として、徴収義務者に対して不払賃金請求権を取得する関係にある。

そこで、徴収義務者が国に対して有する還付請求権又は不当利得返還請求権について、受給者が、徴収義務者に対して有する不払賃金請求権に基づき、徴収義務者に代位して行使すること、又は右還付請求権又は不当利得返還請求権を差押える方法により受給者が満足をうる方法を想定することができるが、このいずれについても否定すべき理由はな^(注20)いと考える。ただ、右不当利得が公的色彩を帯びるものと観念した場合、公法上の権利関係については、経済的利害の

調整をはかるために機能する債権者代位権の行使はなじまないとして、その行使を疑問視する見解を生ずるかも知れない。

しかし、国税の過誤納金は、納税者が租税債務の履行の意思のもとに納付された結果生ずるものであるが、それが過誤納金と評価される以上、租税債務とは無関係な金員と解されるから、過誤納金は私法上の不当利得と何等えらぶところはないと考えられる。若しその発生原因が公法関係によるものである以上、正義公平の見地から利益の返還まで含めて一連の手続で律すべきであるとすれば、それは利益返還のための適用法規を、民法の不当利得の規定（七〇三条以下）に求めるか、通則法の過誤納金に関する規定（五六条以下）に求めるか^{（注21）}の差を生ずるとどまるもので、それ以上の意味を有しない。このようにみると、源泉徴収の過誤納に関する不当利得返還請求について、民法上債権者代位権の行使を否定する論拠とはなりえないと考える。

(三) 源泉徴収義務者が所得の支払の際徴収した源泉徴収税額を自ら国に納付し、国がこれを受領・収納した行為を行政処分としてとらえ、抗告争訟の対象とすることは、源泉徴収所得税の自主納付及びそれをめぐる手続関係において、争訟の対象となりうる行政処分的性格を見出すことができないところから否定的に解すべきことは既に述べた。

さらに、受給者と国との間における関係にてらすと、前述の如く源泉徴収段階において受給者は国との間に何等の法律関係を発生させるものではないから、かりに徴収義務者の自主納付及びその一連の手続過程を含めて行政処分性を肯定するにしても、受給者は、当該行政処分を対象とした争訟を提起するについて、正当な地位にない点を併せて指摘しておきたい。

(四) 受給者は、税務官庁が徴収義務者に対して行う納税告知処分について、法律上利害関係を有する第三者として、

自ら取消争訟を提起することができるのかどうかをみることにする。

所得税の源泉徴収に係る納税義務は、徴収義務者についていわゆる自働的に確定すること、徴収義務者に対する右義務に係る納税告知は、税額の確定した源泉租税債務につき、納期限を指定して徴収義務者に履行を請求する徴収処分^(注22)にすぎないことにてらすと、当該納税告知によって、法的には受給者の地位に何等の影響を及ぼすものではない。そうすると、受給者は、納税告知によって直接権利又は法律上の利益を害されることにはならず、従って、当該処分を対象として争訟を提起しうる第三者に当たらないから、その取消争訟の当事者たりえないといわなければならない。

もっとも、受給者は事実上源泉徴収所得税相当額の負担を余儀なくされることとなるが、それについての救済手続は、後述するように別途徴収義務者との関係において展開されるべきものと考えるのである。

次に、源泉に係る納税告知を対象として徴収義務者が提起する取消争訟について、前述の通り、受給者が、徴収義務者に対して有する不払賃金請求権に基づき、これを代位行使（民法四二三条）することができるといえるのかどうかをみることにする。

債権者代位権は、債務者が一般財産を保全する行為をしなるときは、債権者が債務者に代ってこれをなす権利である^(注23)が、これにより明らかなく、代位する目的は私法上の権利に限られ、従って、納税告知の適否を争うが如き公法上の権利関係には、債権者代位権はなじまないものと考えるべきである。かりに、この適用を肯定するとしても、民法四二三条一項は、債務者の一身に専属する権利は、債権者代位権の目的とはならない旨定めているが、その趣旨は、代位権は、債権者が債務者の意思に関係なくその権利を行使する制度であるから、その権利を行使するかどうかを債務者の意思にまかせるべき権利は、これを除外するところにある^(注24)といわれている。ところで、源泉徴収に係る納税告知の取消

を求めるかどうかは、納税者たる徴収義務者の意思にかかるものというべきであるから、この面からも、右代位権の行使を肯定することはできない。

(四) 受給者は、源泉徴収に係る納税告知を対象として徴収義務者が提起した不服申立てについて、参加人として参加(通則法一〇九条)することができるかどうかをみることにする。

不服申立て手続のもとにおける参加人の制度は、不服申立てについての決定・裁決の結果が、直接自己の権利関係に影響がある第三者が不服申立人になりえない場合の救済をはかるために設けられたものである。^(注25) その機能においては、参加人に不服申立人と同様の権利行使を保障することによって、不服申立ての適正な審理と処理に協力するみちを開き、^(注26) その者の権利利益の保護に資することにあるといえる。

このように、参加人となるためには、不服申立ての対象となった処分について、利害関係を有する者であることを要するのであり、また、参加の手続としては、参加の申請に対する審理庁の許可によるものと、審理庁の職権による参加要求によるものがある(通則法一〇九条一項、二項)。

ところで、ここにいう利害関係人とは、不服申立てに対する決定・裁決の主文につき法律上の利害関係を有する者であり、不服申立人と同一の利害関係に立つ者、たとえば、公売財産の抵当権者のように共同不服申立人となりうる立場にありながら、自らは不服申立てをしなかった者、及び不服申立人と利害関係の相反する者、^(注27) たとえば公売財産の買受人のように公売財産の取消しによって法律上不利を被る者^(注28)をいう。源泉徴収所得税に係る納税告知についてこれをみると、当該処分の名宛人たる徴収義務者の提起した不服申立てに対する決定・裁決において、右処分が維持(申立て棄却)されるにせよ、取消(申立認容)されるにせよ、受給者は、既にみたように右処分それ自体又はその決定・裁決の

結果いかににより、直接法律関係に変動を生ずるものではない。従って、受給者は、本来共同不服申立人になりうる立場にないことはいかに及ばず、また、右処分が取り消されることにより法律上不利益を被る立場にないこともまた明らかであるから、不服申立て手続において参加人たりえないと解すべきである。

次に、受給者は、源泉徴収に係る納税告知処分を対象として徴収義務者が提起した取消訴訟について、補助参加（行政事件訴訟法七条・民事訴訟法六四条以下）することができるとかどうかをみることにする。

他人間に訴訟が係属する場合において、訴訟の結果につき利害関係を有する第三者が、この訴訟に参加し一方の当事者を補助して訴訟を進行し、その者を勝訴させることによって自己の利益を守るといふのが、補助参加人の制度のねらいの一つである。補助参加人は、当事者の一方を補助する法律上の利益を有していなければならないから、訴訟の結果について利害関係があるとは、法律上の利害関係をいうのであって、単に事実上又は経済上影響を受ける関係を含まないといいが一般である。^(注30)

補助参加制度のねらいの二は、参加的効力を生ぜしめることである^(注31)（民事訴訟法七〇条）。すなわち、被参加人及び補助参加人が共同して法律上、事実上の主張を行い、その結果、主張された事実又は法律関係の存否について判決の本文及び理由中で示された判断は、被参加人及び補助参加人を拘束して、後に、右両者の間ではその事実又は法律関係について判決で示された判断と異なる主張ができないというものである。

また、利害関係のある第三者が進んで補助参加をしない場合、その第三者に対して補助参加を求めるとして訴訟告知（同法七六条）があるが、この訴訟告知がなされることによって、被告知者が現実に訴訟に参加するといなどにかかわりなく、前述の参加的効力を及ぼさせる（同法七八条）ために機能することとなる。^(注32)

以上みたように、訴訟参加を許容するためには、訴訟の結果につき法律上の利害関係の存在が必要であるところからすると、源泉徴収所得税に係る納税告知について法律上の利害関係を有しない受給者は、補助参加することができないと解するほかはない。

この点に関連して四五・一二・二四最高裁判決が「支払者は、一方、納税の告知に対する抗告訴訟において、その前提問題たる納税義務の存否または範囲を争って敗訴し、他方、受給者に対する税額相当額の支払請求訴訟（または受給者より支払者に対する控除額の支払請求訴訟）において敗訴することがありうるが、それは、納税の告知が課税処分ではなく、これに対する抗告訴訟が支払者の納税義務また従って受給者の源泉納税義務の存否・範囲を訴訟上確定させうるものでない故であつて、支払者は、かかる不利益を避けるため、右の抗告訴訟にあわせて、またはこれと別個に、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し、受給者に訴訟告知をして、自己の納税義務（受給者の源泉納税義務）の存否・範囲の確認について、受給者とその責任を分かつことができる」と判断したことの意味合いが問題とならう。この判断をよりどころとして、受給者は、納税告知の取消訴訟において徴収義務者を補助するため、補助参加することができるとする見解を生ずるが、それは前述の理由から疑問である。右判決のいうところは、納税義務不存在確認の訴において受給者に対する訴訟告知を想定していることは、当該訴訟について補助参加をなしうることを前提としているにとどまるのであり、そのことにより納税告知を対象とする取消訴訟にまで受給者の補助参加を肯定したとは解し難い。^(注34・35)

5 受給者と徴収義務者との間の調整

受給者は、徴収義務者が行う所得税の源泉徴収に不服がある場合、徴収義務者に対してどのような法的対抗手段を有するか、及び徴収義務者は、国から源泉徴収所得税の債務の履行を迫られ、これと同一の事実関係のもとで受給者からは、源泉徴収所得税を徴収さるべきでない旨の反撃に遭うなど、いわば二重の危険にさらされることがありうるが、その場合どのような徴収義務者保護の手段を有するかについて考察する。

(一) 受給者は、源泉徴収所得税を納税告知により徴収され、又は期限後に納付した徴収義務者から、その税額に相当する金額につき求償権の行使（所得税法二二二条）を受けたときは、自己の負担すべき源泉徴収所得税相当額の存否又は範囲を争って、徴収義務者の請求を拒むことができる。^(注36)

この場合、徴収義務者が源泉徴収に係る納税告知の取消訴訟において敗訴したときにおいても、納税告知が源泉徴収に係る納税義務の存否・範囲を確定するものではないから、これにより徴収義務者の納税義務の成立と税額が不動のものとなるわけではなく、もとより、右の結果が受給者の受認義務に及ぼすものではないことに留意すべきである。^(注37)

(二) 徴収義務者は、所得税法二二二条により、受給者に支払うべき金額から、納税告知により徴収され又は期限後に納付した所得税相当額を控除する場合がある。これに対して、その全部又は一部につき源泉徴収所得税を控除さるべきでないことを主張する受給者は、徴収義務者が法律上許容されえない控除をなし、その残額のみを支払ったのは、給与等債務の一部不履行であるとして、控除額に相当する債務の履行を請求することができる。^(注38) この点について、徴収義務者

の天引誤徴は不法行為であるとするもの^(注39)、不当利得であるとするもの^(注40)があるが、受給者と徴収義務者との間における法律関係では、債務不履行とみるのが最も妥当し、それにより受給者の救済手続を構成することが、不法行為でないし不当利得とみるよりも直截かつ簡明であるといえる。

(三) 徴収義務者は、税務署長を相手方とする納税告知処分取消訴訟において、いわゆるその前提問題たる納税義務の存否・範囲を争って敗訴し、その結果源泉徴収所得税を徴収され、一方同一の事実関係のもとで、受給者に対する右税額相当額の求償権を行使する訴訟又は受給者のする給与等債務の履行請求訴訟において敗訴し、その結果、さらに右税額相当額の負担を余儀なくされることが考えられる。

このようなケースが生ずる原因は、源泉徴収に係る納税告知が課税処分ではなく、当該告知についての取消訴訟が徴収義務者の源泉租税債務の存否・範囲を訴訟上確定させうるものでないことにある。そこで徴収義務者は、このような窮地に立たされた場合、源泉徴収所得税相当額の二重の負担という不利益を避ける方法として、納税告知の取消訴訟にあわせて、又はこれとは別個に、納税告知を受けた源泉租税債務の全部又は一部の不存在確認訴訟を提起し、その段階で受給者に訴訟告知(民事訴訟法七七条)をすることにより、自己の納税義務(受給者にとっては受認義務)の存否・範囲の確認について受給者とその責任を分かちことができるとする^(注41)のが、四五・一二・二四最高裁判決の判示するところである。つまり、訴訟告知をすることによって受給者に右判決の参加効力を及ぼし、参加人たる受給者と被参加人たる徴収義務者との関係においては、その訴訟の確定判決の不当性を主張することができないことを意味しよう。そして、この見解について徴収義務者は、受給者が源泉徴収に係る納税告知の成否に利害関係を有しないところから、この処分を対象とする取消訴訟の提起によって受給者の訴訟への参加をもちたすことができないから、徴収義務者は、源泉

納税義務の存否・範囲を訴訟上確定させる唯一の手段として債務不存在確認訴訟を提起し、受給者をしてこの種訴訟への参加をはかることとしたものと理解することができる。

この判断は、源泉徴収に係る納税告知の特色を踏えて、徴収義務者と受給者の救済につき判断の統一と争訟経済に資する観点から、ゆき届いた配慮をめぐらしたものであって賛成である。

6 申告納税段階における源泉徴収所得税と争訟

受給者が給与所得以外の所得を二〇万円以上有する等のため、税務署長に対して、所得税確定申告義務を負う場合、その受給者は、所得税の申告・納付の行為を通じて国との間に申告所得税をめぐる法律関係を生ずる。そして、申告納税段階において、源泉徴収の対象となった給与所得は、その他の所得と併せて課税標準等を構成することとなる。受給者は、確定申告をするに当りその権利を保全するため、給与所得に係る源泉徴収の有無・範囲について徴収義務者の判断とその措置とは無関係に、自己の信ずるところに従って行動することができるはずであるが、その具体的な方法と争訟との関連を次に検討する。

(一) 受給者は、確定申告に当り源泉徴収の対象となった給与等の金額を他の所得に合算して総所得金額を算定し、他方、給与等の金額について、源泉徴収をされた、又はされるべき所得税の額は、右総所得金額に税率を適用してえた税額から控除して納付すべき税額を算出することとされていること、及び算出税額から控除される源泉徴収をされた、又はされるべき所得税の額は、給与等の金額に対応する正当な源泉徴収税額をいうものであることが所得税法の建前であることについては既に検討した。

ところで、受給者について、確定申告上控除されるべき源泉徴収税額として、源泉徴収段階において現実に徴収された税額の合計額を掲げながら、総所得金額を構成する給与所得の金額を源泉徴収段階において徴収義務者が源泉徴収の対象とした金額に比較し、それより寡額か、又は零として計上することにより、そこに受給者の権利救済的機能を見出すようにする見解がみられる。^(注42)

このような確定申告に対して、税務署長は、調査したところに基づき、徴収義務者が受給者に対して行った源泉徴収税額の徴収が正当である場合には、給与所得額が過少であることを理由として、^(注43)また、それが正当でなく、受給者の給与所得部分の申告額が正当である場合には、控除されるべき源泉徴収税額が過大であることを理由として、それぞれ更正等の措置が講ぜられることとなる。

いずれにしても、受給者のする前記の如き確定申告は、それ自体適式なものでないから、常にその是正がはかられないければならない。

(二) 前記の6(一)に掲げる事由を原因とする受給者に対する更正について、当該受給者は、それが自己にとって不利益である限り争訟を提起しうることに異論がない。

しかし、受給者が提起したその争訟手続において、いかなる場合に受給者の負担に帰せらるべき源泉徴収所得税の限度、いにかえると給与所得の存否・範囲を審理の俎上にあげることができるかは、十分に検討しなければならない。

基本的には、他の所得との合算要因としての給与所得と、算出税額からの控除要因としての源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額とは、税率を介してスライドすることが必要であるから、この要件を具備しないことに基因してなされた更正を対象とする争訟において、右給与所得とそれに対応する源泉徴収税額をスライドさせた額の範囲では、既

に、そのような確定申告それ自身が手続要件に違反するものであるから、棄却を免れない結果となる。

次に、一般には争訟の提起に当ってその利益ないし必要性の存在が問われることは当然であるが、とりわけこの種の争訟においては、右の点をめぐって紛糾することが多い。すなわち、更正処分の対象となる事項は、すぐれて給与所得と相関関係を持つ源泉徴収税額であるところからすると、ケースによっては、更正の結果新たに還付金が生じ又はその額が増加するものが少くないが、このような処分の取消しを求めることの適否が問題とされるのである。

課税処分取消争訟における争訟利益の有無の判定は、争訟の対象となった更正決定等処分そのものによって納付すべき税額又は還付すべき税額の増減を基準としてなされるべきものと考ええる。もとより更正決定等処分により納税義務者の権利又は法律上の利益に変動を及ぼすのは、一にかかって右の税額の増減にあるからである。^(注44) してみると、処分によって納付すべき税額が増加し又は還付すべき税額が減少するものであるときに、争訟の利益の存在が承認されることとなるが、前述の如く処分により還付金が生じ、又はその額が増加するときは、争訟の成立が否定されるはずである。

以上述べた二つの要素を充足したケースについて、受給者は当該処分の実体内容たる所得税の適否を争いうる態勢におかれる。そして、前述の第一の要素にてらすと、現実には受給者が申告納税の段階で給与所得の存否・範囲を争うことができるのは、給与所得と他の所得とを合計してえられた課税総所得金額に適用される超過累進税率に対応する部分に限定される。およそ受給者をして給与所得を他の所得と併せて確定申告をなさしめることとしているのは、前述したとおり、所得税法が年税主義、総合課税主義及び税率の累進構造の故であって、他方、源泉徴収所得税が租税債務としてそれ自体自己完結的な存在であることを併せ考えると、右の結果は是認されよう。もっとも、提起された争訟が二つの要素を充足するものかどうかの審理の過程において、徴収義務者の行った所得税の源泉徴収及び税務署長が行った納税

告知の内容の適否が審理される結果となる場合があると、この種の争訟の提起は、事実上受給者の救済がはかられる縁由にはなりうるといえる。また、申告納税の段階における給与所得の存否・範囲の変更は、実行上徴収義務者に対しても、これと平仄をあわせてその是正措置が講ぜられることとなるはずである。

(注1) 原田尚彦「訴えの利益」行政法講座三卷二五六頁以下を参考とした。

(注2) 昭和三九年三月二四日京都地裁判決、行裁例集一五卷三号三七三頁、税務訴訟資料三八号一九一頁、昭和四七年五月一八日

大阪高裁判決、税務訴訟資料六五号五九一頁

(注3) 昭和四六年三月二五日最高裁判決、訟務月報一七卷八号一三四八頁、税務訴訟資料六二号三七四頁

(注4) 田中二郎「新版行政法上」三〇四頁、杉本良吉「行政事件訴訟法の解説」三八頁

(注5) 但し、年末調整による過納額の還付につき、徴収義務者が還付できなかった場合の例外的処理として、所得税法施行令三二三条がある。この点なお後述(注18参照)

(注6) 可部恒雄「前掲書」二八四二頁

(注7) 昭和四二年四月一日東京地裁判決、行裁例集一八卷四号四五二頁、税務訴訟資料四七号五七一頁

(注8) 可部恒雄「前掲書」二八三六頁

(注9) 昭和三九年一〇月一二日岐阜地裁判決、行裁例集一五卷一〇号二〇二頁、税務訴訟資料三八号六七三頁、但し、このケースは、原告は受給者であるが、徴収義務者に代替しても右の法律論には格別の差異は見出せない。

雄川教授は、右岐阜地裁判決について、現行法上受給者の抗告訴訟を構成するとすれば、このように考えるのが最もよいとしながら、問題点として、この処分が公定力があるのかどうか、争う場合に不服申立前置主義が働くのかどうか、取消訴訟の出訴期間をどう考えるか、さらに、この判決が確定申告時期までにないときどうするかという問題点をあげておられる(「前掲書」一四五頁)。

(注10) 右岐阜地裁判決と同旨のものとして、昭和三六年四月六日東京地裁判決、行裁例集一二卷四号七六〇頁、税務訴訟資料三五

号二六九頁、登録税につき昭和三四年二月一〇日東京地裁判決、行裁例集一〇卷一二号二四七〇頁、税務訴訟資料二九号一

(注11) 田中二郎「行政法総論」三一三頁

(注12) 昭和四二年一月二十九日名古屋高裁判決、行裁例集一八卷一五〇三頁、稅務訴訟資料四八号六三二頁、本判決は、注

9に掲げた岐阜地裁判決の控訴審についてのものである。

(注13)

稅務官庁がした源泉徴収稅額の收納行為それ自体を、争訟の対象となしうる行政処分と解しえないことは前述のとおりであり、法理論としてさしたる異論はないと思われる。その点はとも角として前掲判決がこのような判断を示すに至ったのは、争訟手続につきいつの時点を起点とし、どのような方法でこれにはいるかという法技術上の配慮によるものと考えられる。

(注14)

昭和二五年二月二〇日鳥取地裁判決、行裁例集一卷一〇号一三六〇頁、稅務訴訟資料五号六七頁

(注15)

可部恒雄「前掲書」二八三六頁

(注16)

「前掲書」二二五四頁

(注17)

山田二郎「最新判例批評」判例評論一四八号一一九頁、新井隆一「前掲書」三五頁

(注18)

源泉徴収所得稅の過納額の還付については、所得稅法一九一條に規定するところである。一般に、受給者の月々の源泉徴収稅額の合計稅額と、その者の年間給与所得に対する正当な稅額とを調整して、その過不足額を清算する手続としての年末調整を行い、その結果超過額を生じたときは、その年最後の給与等を支給する際徴収すべき所得稅に充当し、なお充当しきれない過納額があるときは、徴収義務者がこれを受給者に還付することを建前とする。この場合において、徴収義務者が給与等の支払者でなくなつたとき、他に徴収して納付すべき所得稅の額がなくなつたことにより還付することができない等特殊なケースにあつては、徴収義務者の納稅地を所轄する稅務署長は、直接これを受給者に還付する(所得稅法施行令三二三条)。この措置は例外的なものであり、このことの故に、本論の結論に影響するところはない。

(注19)

昭和三七年七月三一日内閣法制局第一部長回答、「内閣法制局意見年報」一〇卷二頁

(注20)

昭和五〇年四月一六日東京高裁判決、訟務月報二卷六号一三四五頁

(注21)

この具体的な差異は、還付についての消滅時効の長短、還付加算金法定利率のいずれが適用され及び消滅時効の絶対的効力の存否にあるといえようか。

(注22) 四五・一二・二四最高裁判決(「前掲書」二二五三頁)は、納税告知と受給者との関係に触れて、徴収義務者が徴収義務を負担することは、受給者において源泉納税義務を負うことであり、両者は表裏の関係にあるとし、若し、納税告知が課税処分であるとすれば、そこで確定された税額を受給者は否定できない結果となるが、これは自動的に確定すべきものとする制度の本旨に反すること、及び受給者の不知の間に公定力をもつ処分がなされることを意味するところから、右は法の予定するところではない趣旨の判断をしている。

(注23) 我妻栄・有泉享「債権法」六八頁

(注24) 我妻栄「新訂債権総論(民法講義Ⅳ)」一六六頁

(注25) 下山瑛二「行政不服審査の審理手続」行政法講座三卷九二頁

(注26) 南博方「注釈行政不服審査法」一三三頁

(注27) 田中真次・加藤泰守「行政不服審査法解説」一三三頁

(注28) 昭和四八年一月一日国税庁長官通達「不服審査基本通達(異議申立関係)」第一〇九条一

(注29) 齊藤秀夫編「注解民事訴訟法(1)」三六五頁

(注30) 齊藤秀夫編「前掲書」三七〇頁、兼子一「民事訴訟法体系」三九九頁、菊井維大・村松俊夫「民事訴訟法」二二六頁、新堂幸司「民事訴訟法」四九五頁

(注31) 兼子一「前掲書」四〇四頁

(注32) 兼子一「前掲書」四〇八頁

(注33) 「前掲書」二二五五頁

(注34) 可部判事は「支払者は、告知処分の取消訴訟において受給者に訴訟告知をすれば足ることとなり。判決はその旨を明言しないが、もとより、これを妨げる趣旨ではないと考えられる」(「前掲書」二八三七頁)とされる。

(注35) 山田判事は、昭和四五年一〇月二二日最高裁判決を援用して、抗告訴訟と別個に不存確認訴訟を提起し、その上で受給者に訴訟告知をするよう判示したことは正当でないとき(「最新判例批評」判例評論一四八号一四頁)、また新井教授は、この点につき疑問があるとされる(「前掲書」三五頁)。「徴収義務者のシレンマを回避するための手段として、参加的効力は、

判決の理由中の判断にも及ぶ点に異論はないが、問題は、納税告知取消訴訟に受給者が補助参加しうるのかどうかである。私はこの点につき消極に解するから、四五・一二・二四最高裁判決を正当とするものである。

(注36) 四五・一二・二四最高裁判決「前掲書」二二五四頁

(注37) 可部恒雄「前掲書」二八三六頁

(注38) 四五・一二・二四最高裁判決「前掲書」二二五五頁、杉本良吉氏発言「租税徴収法研究(上)」二九七頁、昭和三十七年七月三

一日内閣法制局第一部長回答「前掲書」一〇巻一頁、昭和四十二年一月二十九日名古屋高裁判決、行裁例集一八巻一一号一五〇三頁、税務訴訟資料四八号六三二頁

(注39) 浦谷清「源泉徴収における法律関係」甲南法学三巻三号二八八頁

(注40) 林大造氏発言「租税法総論」二四四頁以下

(注41) 「前掲書」二二五五頁

(注42) ここまで明言していないにしても、源泉徴収所得税の存否・範囲は確定申告により調整すべきものとするのは、このような手続を前提としていると推測される。雄川一郎「前掲書」一五一頁

(注43) この場合、還付申告となるのが通例であるから、更正は、還付額を零とするものとなろう。

(注44) 拙稿「租税判例研究」ジュリスト五九二号一〇七頁、なお、この種の争訟の利益を論ずるに当り、地方税法三一五条の規定を援用して、地方税の所得割は、国税の課税標準を基準として自動的に決定されると解し、その増額(納付すべき税額が減少する場合であつて)について争訟利益を肯定する見解(野崎悦宏「租税判例研究」税理一九巻三号一七七頁)があるが、本来、地方税は国税とは独立の体系の下に構成されており、地方税法自体で争訟方法を規定していること、とりわけ、同条も明定するように地方団体に独自の決定権が留保されているところからすれば、地方税の課税関係の存在を根拠として国税関係処分につき争訟の利益を論ずる見解には同調できない。

おわりに

以上、源泉徴収制度の基本的な構造と源泉徴収所得税の徴収・納付をめぐる徴収義務者及び受給者の権利救済に関する問題点について検討した。

それによれば、源泉徴収制度は、税の負担者たる受給者と課税権者たる国との間のいわば直線的二面関係の中間に徴収義務者が介在し、その結果、受給者は国との間の法律関係に表われない構成がとられていること、及び源泉納税義務の確定が特別の手續を要せずしてなされることの二点がその基盤をなし、かつ、これが他の国税の諸制度にくらべて大きな特色ともなっている。源泉徴収制度のこのような特殊な仕組みの投影として、関係当事者の争訟等権利救済手續を形成する上で、当事者適格及び方法それ自体も、他の国税の救済手續と相違して複雑な形態をとらざるをえない必要が生ずることとなる。

救済手續をみる場合にとりわけ問題となるのは、受給者が国との間において直接の法律関係に立たない結果、その権利救済は徴収義務者との間においてははかられることとなるが、さらに国との間においても救済がはかられるべきではないかとする点である。

現行制度のもとにおける受給者の地位にかんがみると、受給者と国との間に直接救済手續が形成されうると考えることはできないが、そのように解することも不合理とはいえない。すなわち、前述の源泉徴収制度の第二の特色に徴し、源泉徴収の対象・範囲が各当事者にとって一義的に明白なものであるべきことを前提とするところからすると、源泉徴

収所得税の過誤徴収は生じない建前がとられていると解されるからである。(もっとも、実行上は、源泉徴収の対象・範囲について一義的に明白なもののみ限定されているのかどうかは疑問なしとしない。)

かりに、右のような結論に妥当性がないとして、法律改正により受給者の国に対する救済手続を設けるとすれば、改正の方向いかんによって、国は源泉徴収段階における受給者の納付関係を個々に捕捉する必要に迫られようが、それは正に受給者を納税者と位置づけることにはかならず、かくては源泉徴収制度の崩かきをもたらすこととならう。いずれにしても、源泉徴収制度の存在意味としての徴収の確保の容易性、能率性及び手続の簡便性をそこなうことなく、受給者の権利救済の方法を探らうとすることは、或る意味では二律背反的な壁に直面することであり、従ってそれぞれの法益の比較衡量を具体的にどのようなようにして行うかという困難な局面を避けることはできないであらう。