

東京高等裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 過誤納金返還等請求控訴事件
国側当事者・国(麴町税務署長)

令和3年9月30日棄却・上告・上告受理申立て

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、令和2年12月1日判決、本資料270号-128・順号13488)

判 決

控訴人	A信託銀行株式会社
同代表者代表取締役	乙
同訴訟代理人弁護士	別紙1 訴訟代理人目録記載のとおり
被控訴人	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	麴町税務署長 青木 幸弘
被控訴人指定代理人	別紙2 指定代理人目録記載のとおり

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は、控訴人の負担とする。

事実及び理由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 被控訴人は、控訴人に対し、18億8485万5415円並びにうち原判決別表1の各「年月分」欄の①「本税」及び「不納付加算税」を合計した各金額(当該金額に1万円未満の端数があるときは、これを切り捨てる。)について、平成30年5月31日から令和2年12月31日までについては年1.6パーセントの割合、令和3年1月1日から支払決定の日又は充当の日までについては年7.3パーセントの割合又は租税特別措置法95条に規定する還付加算金特例基準割合(ただし、当該特例基準割合に0.1パーセント未満の端数があるときは、これを切り捨てる。以下同じ。)のいずれか低い割合による金員(ただし、これに1円未満の端数があるときは、その端数を切り捨てる。)と②「延滞税」の各金額(当該金額に1万円未満の端数があるときは、これを切り捨てる。)について、平成30年6月1日から令和2年12月31日までについては年1.6パーセントの割合、令和3年1月1日から支払決定の日又は充当の日までについては年7.3パーセントの割合又は租税特別措置法95条に規定する還付加算金特例基準割合のいずれか低い割合による金員(ただし、これに1円未満の端数があるときは、その端数を切り捨てる。)を合計したもの(ただし、これに100円未満の端数があるときは、その端数を切り捨てる。)を支払え。
- 3 麴町税務署長が平成30年5月29日付けで控訴人に対してした平成25年4月分から平成

29年9月分までの源泉徴収による所得税及び復興特別所得税の各納税告知処分の全部及び各不納付加算税賦課決定処分のうち215万4000円を超える部分を取り消す。

第2 事案の概要等

(以下において略称を用いるときは、原判決に同じ。)

1 本件事案の概要は、原判決3頁10行目末尾に行を改めて次のとおり加えるほかは、原判決「事実及び理由」第2の1に記載のとおりであるから、これを引用する。

「原審は、控訴人の請求をいずれも棄却したところ、控訴人がこれを不服として控訴した。」

2 「関係法令等の定め」、「前提事実」、「争点及び争点に関する当事者の主張」は、後記3を付加するほかは、原判決「事実及び理由」第2の2ないし4に記載のとおりであるから、これを引用する。

3 当審における当事者の補足的主張

(1) 控訴人

ア 源泉所得税は、支払時において、支払者の源泉所得税を徴収し納付する義務の成否及びその範囲（徴収すべき税額）並びに受給者の源泉所得税の納税義務の有無及びその範囲（徴収されるべき税額）が表裏一体のものとして確定するという基本構造を有しており、措置法6条も、源泉所得税等に関する法律関係が利子の支払の時点で確定することを前提としている。

源泉所得税等に関する法律関係の確定の必要性を理由として措置法施行令の設定する利子受領者確認書の提出期限を非課税措置の適用要件とすることは、源泉所得税等に関する法律関係が上記の提出期限に確定することを前提とするものであり、源泉徴収制度の基本構造を無視する誤ったものである。

イ 措置法6条4項、6項及び7項に定める一般民間国外債及び特定民間国外債の利子に係る非課税措置は、当該民間国外債の利子の受領者が非居住者等であること、そして、その情報が利子の支払時までに利子支払者に対して伝達されていることを本質的要件としており、非課税適用申告書又は利子受領者確認書の所轄税務署長への提出は、かかる本質的要件の充足を証するためのいわば事務手続にとどまるものである（適用要件ではあるが、形式的な要件ともいふべきもので重要性がない。）。

ウ 措置法6条7項は、同条4項と同様に、利子受領者確認書が「利子の支払を行う際」に提出される場合に非課税措置が適用される旨を明示しており、非課税となるか否かが利子の支払の時に確定することを前提としているから、同条6項の規定は、同条7項の場合にも適用又は準用される。

エ 源泉所得税は、そもそも、本来の納税義務者に課税される所得税を、当該所得の支払者にとどまる源泉徴収義務者が、国のためにこれを徴収し、納付するという制度である。確定申告書という租税法において最も重要ともいえる書面の提出遅延に対してすら、加算税という形でしかペナルティが課されない中、事務的な書面の提出遅延が所得税本税の100%の課税を招き、かつ、それを本来の納税義務者ではない源泉徴収義務者が負担しなければならないという結論は、租税法における他の書面との関係でも明らかに均衡を欠いている。措置法6条7項に基づく非課税措置の本質的要件が満たされる場合であっても、措置法施行令が設定した期限までに利子受領者確認書を提出しなかったという一事をもって、

利子支払者に対して源泉所得税本税の課税が行われるとすると、利子支払者に対して過大な負担である。

オ 措置法6条の非課税措置は、非居住者等が、利子の支払を受ける前に、非課税適用申告書の利子支払者への交付又は利子受領者情報の利子支払者への通知という、自らの行うべきことを全て完了すれば、非課税措置が適用されることを前提としているのであり、利子支払者による非課税適用申告書又利子受領者確認書の所轄税務署長への提出について、提出期限を設けることを想定していない。措置法6条という「法律」は、利子受領者確認書の提出期限を非課税措置の適用要件とすることを想定していないと解されるのであり、「政令」において、一定の期日までの利子受領者確認書の提出をその非課税措置の適用要件として規定することを許容していない。

利子受領者確認書の提出期限が措置法6条7項の非課税措置の適用要件であるならば、当該期限は源泉所得税の課税・非課税の分水嶺となる「重要な事項」であり、法律で規定されているはずである。にもかかわらず、措置法6条4項、6項及び7項が、非課税適用申告書又は利子受領者確認書の所轄税務署長への「提出」を定めながらも、その「提出期限」について定めていないという事実は、提出期限は「重要な事項」ではなく、非課税措置の適用要件ではないことを端的に示すものである。したがって、利子受領者確認書の提出期限を、非課税措置の適用要件となる「技術的細目的事項」として政令に委任されていると解することはできない。

措置法6条13項は、「利子受領者確認書の提出期限に関する事項」とは規定していない。同項の「利子受領者確認書の提出に関する事項」や「第1項、第2項及び第4項から前項までの規定の適用に関し必要な事項」も、その文理上、政令において、新たに同条の非課税措置の適用要件を設けることを一般的に認めるものとは考えられない。したがって、同条13項は、同条が規定する非課税措置に関し、同条各項の「法律」の規定に定める範囲内で、同条の非課税措置を機能させるために必要な事務手続の定めを政令に委任しているにとどまる。

(2) 被控訴人

ア 特定民間国外債の利子に係る源泉所得税等の納税義務がその利子の支払の時に成立し、それ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し、利子支払者による徴収の翌月末日が法定納期限とされる一方で、措置法6条7項において、利子受領者確認書の所轄税務署長への提出が特定民間国外債の利子に係る源泉所得税等を非課税とする要件とされる以上、利子受領者確認書が提出されるまでの間、源泉所得税等に関する租税法律関係が確定しない状況が生じるのであるから、同項は、利子受領者確認書が遅くとも源泉所得税等の法定納期限までに提出される必要があることを当然の前提としている。この解釈は、上記のとおり源泉徴収制度の基本構造を前提とするものであり、これを無視する誤ったものではない。

イ 利子受領者確認書の所轄税務署長への提出を事務手続にとどまるものとする控訴人の主張は、これを措置法6条7項の適用要件としないに等しく、これを明示的に要件としている同項の文理に反するものである。利子受領者確認書の提出は、平成10年度の税制改正において措置法6条に非居住者確認手続が加えられた際に、適正課税の実効性を確保するという当該改正の趣旨の一つを具体化したものであり、措置法6条7項の本質的な適用要

件の一つであるから、単なる事務手続ではない。

ウ 措置法6条6項が同条4項にのみ適用されるものであることは文理上明らかである。同条7項の「その利子の支払を行う際」とは、利子支払者が利子受領者確認書を作成する時期を定めるものであり、利子受領者確認書の所轄税務署長への提出時期を定めるものではない。仮に、利子受領者確認書の提出が源泉所得税等の納税義務の成立時期である利子の支払の後であったとしても、同条7項の規定に基づき利子支払者が利子受領者確認書を措置法施行令で定める期限までに所轄税務署長に提出した場合には、当該利子の支払を受ける非居住者等は、その支払を受けるべき利子について、その支払を受ける際に非課税適用申告書を納税地の所轄税務署長に提出したものとみなされ、同条4項及び7項に基づき非課税措置の適用を受けることとなるのであるから、同条7項の場合に同条6項を適用する必要性は全くない。

エ 特定民間国外債の利子に係る源泉所得税等については、利子受領者確認書を所定の期限までに納税地の所轄税務署長に提出することも含めた措置法6条7項の各適用要件を全て充足することによって初めて同項により例外的に非課税とされるのであるから、当該各適用要件が一つでも充足されなければ、非居住者等はその支払を受けるべき利子について、原則どおり源泉所得税等を課されることは法律が当然に予定するところであり、何ら不当ではない。確定申告の申告期限を徒過して確定申告書を提出した場合に無申告加算税が課されることと、利子受領者確認書の提出期限を徒過した場合に措置法6条7項の適用を受けられず原則どおり源泉所得税等が課されることとの間に、均衡を考慮しなければならない理由はない。

オ 措置法6条7項が利子受領者確認書の提出期限をその適用要件とすることを当然に予定しているということは、その提出期限を法律で定めなければならない理由とはならない。かえって、同項の適用要件として利子受領者確認書の提出期限を設けることが同項において当然に予定されているからこそ、利子受領者確認書の提出期限が利子受領者確認書の提出に関する手続の履践に当たり必要な技術的細目的事項に当たると解することができる。

そして、同条13項は「利子受領者確認書の提出に関する事項（中略）その他第1項、第2項及び第4項から前項までの規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める。」と規定しており、その文理上、同条7項の適用要件として利子受領者確認書の提出期限を定めることが、利子受領者確認書の提出に関する事項その他同項の規定の適用に関し必要な事項に含まれることは明らかである。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、控訴人の請求をいずれも棄却するのが相当と判断する。その理由は、後記2のとおり補正し、当審における控訴人の補足的主張に対する判断を後記3のとおり加えるほかは、原判決「事実及び理由」第3の1ないし4に記載のとおりであるから、これを引用する。

2 原判決の補正

(1) 23頁24行目冒頭から26行目末尾までを次のとおり改める。

「ウ 控訴人は、平成30年5月28日、本件各利子に係る利子受領者確認書を作成した上、これを納税地の所轄税務署長である麴町税務署長に提出した（甲9の1ないし5、弁論の全趣旨）。」

(2) 28頁13行目の「仮に、」から15行目の「解したとしても、」までを「仮に、利子受

領者確認書の提出が利子の支払の後であったとしても、」と改め、17行目の「場合には、」の次に「当該利子の支払を受ける非居住者等は、その支払を受けるべき利子について、その支払を受ける際に非課税適用申告書の提出をしたものとみなされ、」を加え、21行目冒頭から29頁5行目末尾までを削る。

(3) 29頁9行目の「非居住者等が、」の次に「保管支払取扱者による」を加え、10行目の「提出」を「通知」と改め、14行目の「そもそも」から17行目の「措くとしても、」までを削る。

(4) 30頁3行目の「(なお、」から5行目の「實際上想定し難い。)」までを削る。

3 当審における控訴人の補足的主張に対する判断

(1) 措置法6条の立法趣旨について

ア 特定民間国外債の利子に係る源泉所得税等に関しては、源泉所得税等の納税義務がその利子の支払の時に成立し(通則法15条2項2号)、それと同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定し(同条3項2号)、利子の支払者は、当該利子に係る所得税等を徴収して、その徴収の日の属する月の翌月末日(法定納期限)までに納付しなければならない(所得税法212条1項、2項及び復興財源確保法28条)。

措置法6条4項は、非居住者等が、一般民間国外債の利子の支払を受ける場合において、非課税適用申告書を、その支払を受ける際、その利子支払者を經由して所轄税務署長に提出したときは、その支払を受ける利子については、所得税を課さない旨規定し、同条7項は、非居住者等が、特定民間国外債の利子の支払を受ける場合において、保管支払取扱者が利子の交付を受けるときまでに利子受領者情報を利子支払者に通知をし、利子支払者が、その利子の支払を行う際利子受領者確認書を作成し、これを所轄税務署長に提出したときは、非居住者等は、その支払を受けるべき利子につき同条4項の規定による非課税適用申告書の提出をしたものとみなす旨規定している。

イ 措置法6条は、平成10年4月1日以後に発行された民間国外債について、非居住者等に対して支払う利子については、本人確認手續がとられた場合には、原則として所得税を非課税にすること等を定めたものである。非居住者等が支払を受ける利子についての税率軽減措置又は非課税措置は、昭和37年度の税制改正によって創設されて以降継続しているものであるが、そこでは、非居住者等であること(実質要件)は求められていたが、この点を確認する手續(非居住者確認手續)は要件とされてこなかった。

しかし、平成10年4月1日から施行された新しい外国為替及び外国貿易法により、居住者や内国法人が国外に証券口座を自由に開設し、その口座を通じて自由に外国の債券や株式等に投資できるようになったことから、居住者や内国法人が国外で民間国外債の利子を自由に受け取ることにより、この非課税制度が濫用されることのないようにするとの観点から、平成10年度の税制改正において制度が改められた。すなわち、利子の受領者が非課税制度の対象である非居住者等である場合には、非居住者等であることを確認するための本人確認制度を導入し、所轄税務署長においてこの本人確認を行った上で非課税措置を適用することとされたものである。

また、本人確認制度の導入に当たっては、所要の情報について海外の金融機関が介在することになることから、新たな手續を税制に導入する際には、適正課税の実効性を確保しつつ、民間国外債が数多く流通しているユーロ債市場をはじめとする現実の市場慣行にも

沿った本人確認手続とすることが要請されており、本人確認手続の実効性を確保しつつ、適正課税の担保の要請と調整する観点から制度が導入されたものである。（以上につき、甲23、35、乙1、6、弁論の全趣旨）

(2) 措置法6条6項及び7項の立法趣旨について

ア 措置法6条4項は、非課税適用申告書の所轄税務署長への提出時期を利子の支払時であると規定しているが、同条6項は、非課税適用申告書が所轄税務署長に提出されたときは、利子支払者においてその受理がされた時にその提出があったものとみなすと規定している。同項は、非課税適用申告書が実際に所轄税務署長に届いた日をもって提出日とすると、非課税適用申告書の利子支払者への送付が契約上の利払日に非常に近接した時期となった場合には、利子支払者において当該利払日までに所轄税務署長への提出が間に合わないために、その利子の支払について非課税措置の適用を受けることができない、あるいは、利払日に利子の支払を行うこと自体が困難となるなどといった、民間国外債の利子の支払に係る実務にそぐわない事情が生じる可能性があったことから規定されたものである（乙9）。

イ 措置法6条7項は、ユーロ債市場では、投資家に代わって有価証券の保管等を行う業者が存在し、個々の利子受領者に非課税適用申告書の提出を求めることは市場慣行に適合せず、結果として非課税措置が活用されないおそれがあったことから、この業者を保管支払取扱者として位置付け、利子受領者はこの保管支払取扱者に自身の国外の住所等の告知をして非居住者であることの確認を受け、保管支払取扱者から利子支払者に利子受領者情報を通知させ、利子支払者から所轄税務署長に利子受領者確認書を提出させるという流れで、ユーロ債市場の慣行に適合する手続とするために規定されたものである（甲23、乙9）。

同項は、利子支払者が、その利子の支払を行う際利子受領者確認書を作成し、これを所轄税務署長に提出したときは、非居住者等は、その支払を受けるべき利子につき同条4項の非課税適用申告書の提出をしたものとみなすと規定するところ、この文理からすれば、「その利子の支払を行う際」との文言は、利子支払者が利子受領者確認書を作成する時期を定めたものであり、利子受領者確認書の所轄税務署長への提出時期を定めたものではない。同条7項は、利子支払者において、利子の支払を行う際に利子受領者確認書を作成し、これを所轄税務署長に同項の適用要件を全て満たして提出すれば、当該利子につき、同条4項の適用要件を全て満たす非課税適用申告書を提出したものとみなされる旨を規定したものと解される。そうすると、特定民間国外債の利子の支払の後に利子受領者確認書が所轄税務署長に提出されたとしても、同条7項の規定する要件を全て満たしている場合には（これに提出期限が含まれることは後記（3）のとおりである。）、その利子の支払を受ける際に非課税適用申告書を提出したとみなされ、同条4項及び7項の規定により特定民間国外債の利子に係る所得税等は非課税とされることとなるのであり、その背景には、同条6項と共通する事情への配慮が存在するものと理解できる。

ウ 上記の趣旨からすれば、措置法6条4項は、非課税措置の適用に当たり、非居住者等であること（実質要件）に加えて、これを所轄税務署長において確認する手続（非居住者確認手続）を課す趣旨から、非課税適用申告書の提出を必要としたものであるところ、同条6項及び7項は、この原則に変更を加えるものではないというべきであり、非課税適用申告書又は利子受領者確認書の所轄税務署長に対する提出が非課税措置の適用のための手続要件であることは明らかである。

非課税適用申告書又は利子受領者確認書の提出を非課税措置の適用のための手続要件とすると、同条4項、6項の場合には、利子に係る所得税等の源泉徴収義務を負う利子支払者は、非居住者等が作成した非課税適用申告書を受理することによって、当該非居住者等には源泉徴収義務がないことを把握し、所轄税務署長に対してその非課税適用申告書を提出すれば、利子の支払の時に遡って源泉徴収義務のないことが確定することになる。また、同条7項の場合には、利子に係る所得税等の源泉徴収義務を負う利子支払者は、保管支払取扱者から利子受領者情報の通知を受けることによって、利子受領者情報に係る非居住者等には源泉徴収義務がないことを把握し、所轄税務署長に対し、自らが利子の支払を行う際に作成した利子受領者確認書を提出すれば、利子の支払の時に遡って源泉徴収義務がないことが確定することになる。

このように解するならば、利子支払者において、当該非居住者等の利子に係る所得税等の源泉徴収義務の有無を判断することや利子支払の際に所定の源泉徴収を行うことに支障を来すことはなく、非課税適用申告書又は利子受領者確認書が提出されるまでの間、当該非居住者等の利子に係る所得税等の源泉徴収義務が確定しない状況が生じることになるにすぎない。

(3) 非課税適用申告書又は利子受領者確認書の提出期限について

措置法6条6項及び7項は、非課税適用申告書又は利子受領者確認書の所轄税務署長への提出期限を明文をもって規定してはいない。

しかし、上記(2)のとおり、非課税適用申告書又は利子受領者確認書の所轄税務署長への提出が非課税措置の適用のための手続要件であることから、非課税適用申告書又は利子受領者確認書が提出されるまでの間、實際上、源泉所得税等に関する法律関係が確定しない状況が生じることとなる。しかるに、利子支払者は、当該利子に係る所得税等を徴収して、その徴収の日の属する月の翌月末日(法定納期限)までに納付しなければならず(所得税法212条1項、2項及び復興財源確保法28条)、源泉所得税等が法定納期限までに納付されなければ、延滞税が発生し(通則法60条1項5号)、税務署長は納税告知という徴収処分をしなければならないとされているのであるから(同法36条1項2号)、利子の支払の時から一定の合理的期間内に法律関係が確定される必要があるということが出来る。

この点に関し、措置法6条4項は、非課税適用申告書の所轄税務署長への提出期限を利子の支払の時である旨規定するところ、これは、源泉所得税等に関する納税義務の有無及びその範囲が利子の支払の時に成立すると源泉徴収制度の基本構造と一致しており、この原則にしたがって運用される限りにおいては法律関係が確定しない状態が生じることはない。これに対し、同条6項及び7項は、前記(2)ア及びイのとおり、利子支払者が利子の支払の時に受理していた非課税適用申告書又は利子支払者が利子の支払の時に作成する利子受領者確認書を所轄税務署長に提出する際の事務処理に一定の時間を要することを考慮して、利子の支払の後に提出することを許容することとしたものであるが、利子の支払の時から一定の合理的期間内に法律関係が確定される必要があることに照らせば、同条6項及び7項においても、その適用要件として、一定の合理的期間内に非課税適用申告書又は利子受領者確認書が提出されるべきことが当然に予定されているというべきであり、その具体的な期間については、租税法律関係を確定させて同条を安定的に施行するとともに徴税の適正を図り、他方において、現実の市場慣行に沿った制度とすることとして、その具体的な期間の設定を措置

法施行令に委ねたものと解される。

(4) 措置法6条13項による委任の可否について

ア 憲法の採用する租税法律主義の趣旨からすれば、課税要件等の定めを一般的又は包括的に委任することは許されず、課税要件等に係る基本的事項については法律において定めることを要し、政令に委任することが許されるのは技術的細目的事項に限られると解するのが相当であることは、引用に係る原判決「事実及び理由」第3の2(2)ア(イ)に判示のとおりである。

イ 措置法6条13項は、「利子受領者確認書の提出に関する事項、(中略)その他第1項、第2項及び第4項から前項までの規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める。」と規定しているところ、措置法施行令3条の2の2第27項は、特定民間国外債の利子支払者は、利子受領者確認書を、当該利子受領者確認書に係る利子の支払をした日の属する月の翌月末日までに所轄税務署長に提出しなければならない旨規定し、利子受領者確認書の提出期限を定めている。この利子受領者確認書の提出期限が、上記の「利子受領者確認書の提出に関する事項、(中略)その他第1項、第2項及び第4項から前項までの規定の適用に関し必要な事項」に含まれることは文理上明らかである。

また、措置法6条7項において、その適用要件として、一定の合理的期間内に利子受領者確認書が提出されるべきことが当然に予定されていると解されることは、前記(3)に判示のとおりである。そして、①源泉所得税等が法定納期限までに納付されなければ、延滞税が発生し(通則法60条1項5号)、税務署長は納税告知という徴収処分をしなければならないことから(同法36条1項2号)、徴税の適正の観点からは、特定民間国外債の利子に係る源泉所得税等が非課税になるか否かを遅くとも源泉所得税等の法定納期限までには確定する必要があること、②措置法6条7項において予定されている利子支払者が利子受領者確認書を所轄税務署長に提出する事務処理に要する時間からすれば、利子の支払をした日の属する月の翌月末日までとする提出期間が不合理とはいえないことなどからすると、措置法施行令3条の2の2第27項において利子受領者確認書の提出期限を利子の支払をした日の属する月の翌月末日までと定めたことは、措置法6条7項及び13項が許容する範囲内において、技術的細目的事項として定められたものであって、委任の範囲を逸脱するものではない。

したがって、措置法施行令3条の2の2第27項所定の提出期限は、措置法6条13項の具体的個別的委任に基づく技術的細目的事項として政令で定められたものであって、非課税規定である同条7項の適用要件であると解するのが相当である。

(5) 当審における控訴人の補足的主張について

ア 控訴人は、源泉所得税等に関する法律関係の確定の必要性を理由として措置法施行令の設定する利子受領者確認書の提出期限を非課税措置の適用要件とすることは、源泉所得税等に関する法律関係が上記の提出期限に確定することを前提とするものであり、源泉徴収制度の基本構造を無視する誤ったものであると主張する。

しかし、源泉徴収制度の基本構造を前提とした上で、措置法6条7項において、利子受領者確認書の所轄税務署長への提出が特定民間国外債の利子に係る源泉所得税等を非課税とする手続要件と解される以上、利子受領者確認書が提出されるまでの間、源泉所得税等に関する租税法律関係が確定しない状況が生じることになる。そして、仮に、利子受領者

確認書の提出が源泉所得税等の納税義務の成立時期である利子の支払の後であったとしても、同条7項の規定に基づき利子支払者が利子受領者確認書を措置法施行令3条の2の2第27項で定める期限までに所轄税務署長に提出した場合には、当該利子の支払を受ける非居住者等は、その支払を受けるべき利子について、その支払を受ける際に非課税適用申告書を納税地の所轄税務署長に提出したものとみなされ、措置法6条4項及び7項に基づき非課税措置の適用を受けることとなり、これにより利子の支払の時に遡って源泉所得税等に関する法律関係が確定するのであるから、源泉所得税等に関する法律関係が上記の提出期限に確定することを前提とするものということとはできず、源泉徴収制度の基本構造を無視する誤ったものということもできない。

イ 控訴人は、利子受領者確認書の所轄税務署長への提出は、いわば事務手続にとどまるものであり、形式的要件であり重要性がないと主張する。

しかし、前記(2)ウに判示のとおり、措置法6条4項は、非課税措置の適用に当たり、非居住者等であること(実質要件)に加えて、これを所轄税務署長において確認する手続(非居住者確認手続)を課す趣旨から、非課税適用申告書の提出を必要としたものであるところ、同条7項は、この原則に変更を加えるものではなく、利子受領者確認書の所轄税務署長に対する提出が非課税措置の適用のための手続要件であることは明らかであるから、これが事務手続にとどまるものであり、形式的要件であり重要性がないということとはできない。

なるほど、本件において、控訴人は、本件各利子の支払を受けるべき非居住者等について、保管支払取扱者から通知された利子受領者情報に基づき、非課税要件を満たすことを確認しており、控訴人による当該確認作業が誤っていたため、適正な課税が妨げられた事案ではない。しかし、措置法6条4項が、非居住者等であることを所轄税務署長において確認する手続を導入した趣旨(前記(1)イ)に照らせば、控訴人による確認をもって所轄税務署長による確認に代えることはできないのであり、本件において適正な課税が妨げられた事情がないとしても、本件各納税告知処分等が違法ということとはできない。

ウ 控訴人は、措置法6条6項の規定は、同条7項の場合にも適用又は準用されると主張する。

しかし、特定民間国外債の利子の支払の後に利子受領者確認書が所轄税務署長に提出されたとしても、措置法6条7項の規定する要件を全て満たしている場合には、その利子の支払を受ける際に非課税適用申告書を提出したとみなされ、同条4項及び7項の規定により特定民間国外債の利子に係る所得税等は非課税となることは、前記(2)イの判示のとおりであるから、同条7項の場合に同条6項を適用する必要はなく、同条6項が同条7項の場合にも適用又は準用されるとはいえない。

エ 控訴人は、措置法6条7項に基づく非課税措置の本質的要件が満たされる場合であっても、措置法施行令が設定した期限までに利子受領者確認書を提出しなかったという一事をもって、利子支払者に対して源泉所得税本税の課税が行われるとすると、利子支払者に対して過大な負担であると主張する。

しかし、特定民間国外債の利子に係る源泉所得税等については、利子受領者確認書を所定の期限までに納税地の所轄税務署長に提出することも含めた措置法6条7項の各適用要件を全て満たすことによって初めて同項及び同条4項により例外的に非課税とされるので

あるから、当該各適用要件を一つでも満たさなければ、非居住者等はその支払を受けるべき利子について、原則どおり源泉所得税等を課されることは措置法が当然に予定するところである。控訴人は、このような法制度の内容を知悉した上で本件社債を発行しているのであるから（平成29年10月頃に麹町税務署による源泉所得税調査が実施され、本件各利子に係る利子受領者確認書が提出されていないことの指摘を受けたのに対し、控訴人が麹町税務署長宛てに提出した嘆願書（乙4）には、「弊社は措置法による非課税の適用を受けるためには、利子の支払いの際、「利子受領者確認書」を提出する必要があると認識しております。」と記載されている。）、利子受領者確認書の提出期限を徒過したことにより非課税措置の適用を受けられなかったとしても、不当とはいえない（加えて、本件では、控訴人が本件各利子に係る利子受領者確認書を作成したのは、本件各利払日から3年以上経過した平成30年5月28日であり、利子の支払の際に利子受領者確認書を作成するという措置法6条7項が規定する要件についても、問題がある。）。

また、控訴人は、確定申告の申告期限を徒過して確定申告書を提出した場合に無申告加算税が課されることとの不均衡を主張するが、利子受領者確認書の提出期限を徒過した場合に措置法6条7項の適用を受けられず原則どおり源泉所得税等が課されること（非課税措置の適用を受けられなければ所得税等15パーセント余りが課税されるのであるから、その適用の有無によって大きな相違が生ずることは、措置法の予定するところである。）とは事情を異にするから、両者の間に均衡を考慮しなければならないということとはできない。

なお、本件において、利子受領者確認書が提出期限までに提出されなかった結果として、非課税措置が適用されず、利子に係る源泉所得税等が課税されるのは、本件各利子の受領者である非居住者等であり、利子支払者である控訴人ではない。もっとも、控訴人は、本件目論見書（甲5、乙7）において、本件各利子が日本の法律に基づく課税を受ける場合の経済的損失を当該非居住者等に負担させないこととする内容の規定を設けていることから、本件各利子に関し、非居住者等が源泉所得税等を課された場合、控訴人が同額の金員を非居住者等に対して追加して支払うことになることと解されるが、そのことは、控訴人の作成した本件目論見書に基づく結果であって、所定の期限までの利子受領者確認書の提出が措置法6条7項の適用要件であるとの解釈を左右するものではない。

オ 控訴人は、措置法6条の非課税措置は、非居住者等が、利子の支払を受ける前に、非課税適用申告書の利子支払者への交付又は利子受領者情報の利子支払者への通知という、自らの行うべきことを全て完了すれば、非課税措置が適用されることを前提としており、利子支払者による非課税適用申告書又は利子受領者確認書の所轄税務署長への提出について、提出期限を設けることを想定していないと主張する。

しかし、措置法6条は、非課税措置を適用する手続として、非居住者等であることを確認するための本人確認制度を導入し、所轄税務署長において本人確認を行った上で非課税措置を適用することとしたものであり、そのために、利子支払者に対し、非課税適用申告書又は利子受領者確認書の所轄税務署長への提出を求めているのであるから、合理的期間の提出期限を設けることが想定されていないとはいえない。

そもそも、この事務は、利子支払者において、利子の支払をした日の属する月の翌月末日までに、非居住者等から受領した非課税適用申告書をそのまま所轄税務署長に提出する、

又は保管支払取扱者から通知を受けた利子受領者情報に基づき利子受領者確認書を作成して所轄税務署長に提出するというものであって、民間国外債を発行する金融機関である利子支払者にとっては、極めて容易な作業であるといえる（甲9の1ないし5）。しかるに、本件においては、控訴人が本件各利子に係る利子受領者確認書を作成し、所轄税務署長に提出したのは、本件各利払日から3年以上の経過後であり、前記嘆願書（乙4）によれば、その背景には、控訴人の経営統合に伴う事務処理の混乱が存在したことがうかがわれるのであって、所轄税務署長への利子受領者確認書の提出が困難であったと評価すべき事情は何ら見受けられない（控訴人の執行役員は、源泉徴収税の徴収事務等に関連して提出すべき書面は180種類に及び、提出書類は膨大であって、利子受領者確認書もその一つとしか捉えようがないと指摘するが（甲39）、平成25年4月から平成27年4月まで5回にわたる本件各利子の支払について、利子受領者確認書の作成及び提出を怠った事実を正当化する事情とはいえない。）。

そうであれば、その結果として非居住者等がその支払を受けるべき利子について非課税措置の適用を受けることができず、そのため非居住者等に生じた経済的損失について、本件目論見書の規定に基づき控訴人が負担することになったとしても、やむを得ないというほかない。

カ 控訴人は、①措置法6条4項、6項及び7項が、利子受領者確認書の所轄税務署長への提出を定めながらも、その提出期限を定めていない事実は、利子受領者確認書の提出期限は非課税措置の適用要件ではないことを示すものであるから、利子受領者確認書の提出期限を非課税措置の適用要件となる「技術的細目的事項」として政令に委任されていると解することはできない、②同条13項は、「利子受領者確認書の提出期限に関する事項」とは定めていないから、同条が規定する非課税措置に関し、同条各項の規定に定める範囲内で、同条の非課税措置を機能させるために必要な事務手続の定めを政令に委任しているにとどまるなどと主張する。

しかし、前記（2）のとおり、措置法6条7項及び13項は、利子受領者確認書の提出期限を非課税措置の適用要件とすることを当然に予定し、措置法施行令3条の2の2第27項において、利子受領者確認書を、当該利子受領者確認書に係る利子の支払をした日の属する月の翌月末日までに所轄税務署長に提出しなければならない旨規定することを許容していると解されるのであるから、控訴人の上記主張はいずれも採用することができない。

第4 結論

以上によれば、控訴人の請求をいずれも棄却した原判決は相当であって、本件控訴は理由がないから棄却することとし、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第4民事部

裁判長裁判官 鹿子木 康

裁判官 伊藤 清隆

裁判官大西勝滋は、転官のため、署名押印することができない。

裁判長裁判官 鹿子木 康

(別紙1)

訴訟代理人目録

千葉 勝美、保坂 雅樹、錦織 康高、伊藤 剛志、有吉 尚哉、佐々木 秀、一場 和之、飯永
大地、桐山 巧、西 海人

(別紙2)

指定代理人目録

能登谷 宣仁、山元 智晶、宮脇 智砂子、栗村 慶一、野村 智子、小島 愛大