

# 税務リスクに備える!!

鳥飼総合法律事務所 弁護士 木山 泰嗣

## 今月のポイント 源泉徴収と納税義務者に関する判決

給与などの所得について支払いをした者（支払者）が行った源泉徴収に誤りがあった場合、その支払いを受けた者（受給者）は、確定申告の手続きで、算出所得税額から誤って徴収された金額を控除し、または還付を受けることができるのでしょうか。

最高裁は、源泉徴収をめぐる法律関係について、それぞれの法律関係ごとに別のものだと考えています。

### ➡ 今回の論点

今月ご紹介する判決は、最高裁1992（平成4）年2月18日判決です（判例時報1438号46頁。以下、「1992年最高裁判決」）。

この判決を素材にマスターしていただきたいのは、「源泉徴収をめぐる法律関係」です。

源泉徴収をめぐる法律関係は、当事者が三者も登場するため複雑で、しかも、所得税法の条文の定めのみからは必ずしも判然としないため、本稿でご紹介する「1992年最高裁判決」や同判決が引用している先例である最高裁1970（昭和45）年12月24日判決（判例時報616号28頁）の理解が不可欠です。

### ➡ 今回の事案

#### <事案の概要>

Xらは、いずれも元A株式会社（A社）の役員または従業員でしたが、同社を退職して約3年後、A社から、それぞれ300万円ないし3235万円の金銭の支払いを受け、そのうちの1人は他に約299万円の借入金について債務免除を受けました（本件各収入）。

A社は、Xらに上記金銭を支払う際、給与

（賞与）にあたるとして、それぞれ所得税法に基づく源泉徴収を行い、国に納付しました。

Xらは各自、本件各収入が一時所得にあたるとして、他の所得と合わせて総所得金額を計算し、算出した所得税額から上記の各源泉徴収税額の合計額を控除し、控除し切れなかった金額を還付すべき金額として確定申告を行い、還付を求めました。これに対して、Xらの各所轄税務署長であるYらは、それぞれ、本件各収入は給与所得にあたるとして、Xらに対し還付すべき金額を減額する更正処分を行いました。

Xらは、これを不服として、上記の各更正処分の取り消しを求め、提訴しました。第1審、第2審は原告の訴えを棄却したため、Xらは最高裁に上告しました。

#### <1992年最高裁判決要旨>

「給与その他の所得についてその支払者がした所得税の源泉徴収に誤りがある場合に、その受給者が、右確定申告の手続において、支払者が誤って徴収した金額を算出所得税額から控除し又は右誤徴収額の全部若しくは一部の還付を受けることはできないものと解するのが相当である。ただし、所得税法上、源泉徴収による所得税（以下「源泉所得税」とい

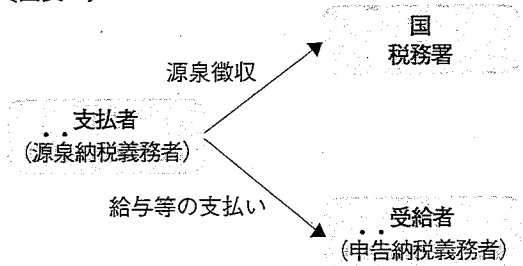
う。)について徴収・納付の義務を負う者は源泉徴収の対象となるべき所得の「支払者」とされ、原判示のとおり、その納税義務は、当該所得の「受給者」に係る申告所得税の納税義務とは別個のものとして成立、確定し、これと並存するものであり、そして、源泉所得税の徴収・納付に不足がある場合には、不足分について、税務署長は源泉徴収義務者たる「支払者」から徴収し(221条)、「支払者」は源泉納税義務者たる「受給者」に対して求償すべきものとされており(222条)、また、源泉所得税の徴収・納付に誤りがある場合には、「支払者」は国に対し当該誤納金の還付を請求することができ(国税通則法56条)、他方、「受給者」は、何ら特別の手続を経ることを要せず直ちに「支払者」に対し、本来の債務の一部不履行を理由として、誤って徴収された金額の支払を直接に請求することができるのである(最高裁昭和43年(オ)第258号同45年12月24日第一小法廷・民集24巻13号2243頁参照)。このように、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く、源泉所得税の納税に関しては、国と法律関係を有するのは「支払者」のみで、「受給者」との間には直接の法律関係を生じないものとされていることからすれば、前記源泉徴収税額の控除の規定は、申告により納付すべき税額の計算に当たり、算出所得税額から右源泉徴収の規定に基づき徴収すべきものとされている所得税の額を控除することとし、これにより源泉徴収制度との調整を図る趣旨のものと解される」(太字、下線、□は筆者が記載)。

#### <解説>

以上の引用が、1992年最高裁判決で重要なポイントになる部分です。

判決要旨の冒頭にある下線部分のとおり、最高裁の結論は、受給者が、確定申告の手続きで誤って徴収された金額を算出所得税額から控除し、またはその還付を受けることはできないと

〔図表1〕



いうものでした。

もっとも、判決理由については、上記引用の原文だけでは、分かりにくいかもしれません。

特に、源泉徴収制度で登場する「支払者」「受給者」といった固有の用語と関係図がイメージできないと、判決を読んでもチンプンカンプンになる恐れがあります。

そこで、登場人物を示す用語を□で囲み、関係図を〔図表1〕のように整理しました。これをみたくえ改めて判決文を読んでみて下さい。

上記判示には、「所得税法上、(略)源泉所得税(略)について徴収・納付の義務を負う者は源泉徴収の対象となるべき所得の「支払者」とされ、原判示のとおり、その納税義務は、当該所得の「受給者」に係る申告所得税の納税義務とは別個のものとして成立、確定し、これと並存するものであり」という部分があります。

これは、〔図表1〕のとおり、①源泉所得税の納税は、「支払者」が給与等を「受給者」に支払う際に所定の税額を天引きして、所轄税務署(国)に納付するものであるのに対して、②申告所得税の納税は、「支払者」から支払いを受けた所得を含め、「受給者」が自ら得た所得について、「受給者」の所轄税務署(国)に納税をするものなので、両者は別個という意味です。

①源泉所得税の納税義務を負う者は「支払者」であり、②申告所得税の納税義務を負う者は「受給者」です。そして、この2つの納税義務は別個のものであると解されています。この点をまずは押さえて下さい。

そこで問題になるのが、例えば、「支払者」が、「受給者」に対してある金銭の支払いをした際、所得税法の条文からは源泉徴収義務がないものと理解し、当該支払いから天引き（源泉徴収）をしなかった場合、後日、所轄税務署が「支払者」の税務調査をしたところ、当該支払いは「支払者」が源泉徴収すべきものだったと判断し、追徴課税をするような場合です（追徴では、納税告知処分と、ペナルティ課税としての不納付加算税が課せられるのが通常です）。

この場合に、「支払者」が当該支払いには源泉徴収義務はないはずだと争う場合、「支払者」は「国」に対して、納税告知処分等の取り消しを求めて訴訟を提起することになります（あるいは、そもそも「支払者」自らの判断で誤って源泉徴収をしていたことが後から分かった場合、誤納だとしてその還付を国に請求することもできます。これが、1992年最高裁判決が指摘している国税通則法56条です）。

そして、当該支払いに源泉徴収義務があるという裁判所の判決が言い渡され確定した場合、「支払者」は、本来天引きしてから支払うべきものを天引きしないまま「受給者」に全額支給をし、後日、税務署から天引きしておくべき税額（源泉徴収税額）を追徴されたことが適法だったことが確定することになります。

そうすると、本来天引きすべきだった源泉徴収税額については、「受給者」が負担すべきものだったことになるため、「支払者」は「受給者」にこれを求償することができます。これが、上記平成4年最高裁判決が指摘している所得税法222条の定めです。

源泉徴収制度は、もともと、本来の納税義務者（「受給者」）が納付すべき税額について、「支払者」が国に代わって支払いの際に天引き（徴収）をし、納付するシステムです。

そこで、源泉徴収をしたこと、あるいは、し

〔図表2〕源泉徴収における2つの法律関係

	①源泉徴収義務	②申告納税義務
当事者	国（所轄税務署長） 支払者	国（所轄税務署長） 受給者
納税義務者	支払者	受給者

なかったことに誤りがあった場合、「国（税務署）」、「支払者」、「受給者」の三者間の法律関係がそれぞれ問題になります。この点が、源泉徴収義務が争われる場合の法律関係及びその処理を複雑にしています。

〔図表1〕をイメージしていただき、裁判所（最高裁）は、次の2つの法律関係が「別のもの」だと考えていると理解できれば、構造が分かるとおもいます〔図表2〕。

この①源泉徴収義務に関する国（所轄税務署長）と「支払者」の法律関係と、②申告納税義務に関する国（所轄税務署長）と「受給者」の法律関係の2つをベースにしながら、更に「支払者」と「受給者」との間でも、求償請求権（所得税法222条）や、不当利得返還請求（民法703条）といった法律関係が生じます。

## ➡ まとめ

以上のように、個人が得た所得を確定申告する場合でも、その収入が「支払者」によって源泉徴収されている場合、その源泉徴収が誤りであるか否かについては、「支払者」と国（所轄税務署長）との間で決定すべきことになります。

従って、FPの顧客が個人の場合、源泉徴収されているものに誤りがある場合でも、不当利得返還請求の相手方は、国ではなく、支払者になること、その前提としての源泉徴収義務については、国と支払者との法律関係になることなどを教えていただければと思います。

また、源泉徴収をめぐるこうした法律関係は、専門的な分野になってくるため、早めに税理士や税務専門の法律事務所に相談するようアドバイスをされることをお勧めします。