

# 和解による「配当」の取消しによって 源泉徴収義務は消滅するか

酒 井 克 彦\*

はじめに

- I 素材となる裁決例
  - II 源泉徴収制度の概観
  - III 本件事案の検討
- 結びに代えて

はじめに

所得税法は、利子や配当、給与等の特定の所得について、源泉徴収による国税徴収制度を用意している（所法 181, 183 など）。これは、それらの支払を受ける者ではない第三者に所得税を徴収させ国に納付させる制度であるが、所得税法は、かかる源泉徴収を巡る三当事者の関係、すなわち、国、支払者たる源泉徴収義務者及び給与等の支払を受ける者たる源泉納税義務者との関係について、①支払者に対して源泉徴収義務を課し、もし源泉所得税の納付がないときは税務署長がこれを源泉徴収義務者から徴収するものとし（所法 221）、②支払者が国に源泉所得税を納付した場合に、当該税額の全部又は一部について受給者から源泉徴収をしていなかったときは、源泉徴収義務者は、未徴収の税額に相当する金額をその後に支払うべき給与等の金額から控除し、又は受給者に当該金額の支払を請求することができるとしている（所法 222）。

所得税法は、源泉徴収制度に関して、源泉徴収義務者を国との間で直接租税債権債務関係に立つ者とし、さらに、国税通則法や国税徴収法は、源泉徴収義務者を「納税者」

\* 中央大学商学部教授、法科大学院兼担教員

としている<sup>1)</sup>。このことから、例えば、源泉所得税の納税猶予は、専ら源泉徴収義務者の事情のみに基づいて判断されることになっており（通法 46）、また、換価の猶予（徴法 151）や滞納処分の停止（徴法 153）についても、源泉徴収義務者の資力が悪化したときに情状によりなされるのであって、そこに給与等の支払を受ける源泉納税義務者の納税資力の有無は影響しないとされている<sup>2)</sup>。このような建付けの制度であることを前提とすれば、仮に、給与等の支払の際に源泉徴収が正確に行われていなくても、トータルとして適正な源泉所得税が国に納付されているのであれば、税務官庁は個々の源泉徴収に対しては何らの接触もしないのである<sup>3)</sup>。

もっとも、税務官庁と源泉徴収義務者の二当事者のみを念頭に置いて所得税法が構築されているかという点必ずしもそのようなことはない。例えば、①源泉納税義務者が所得税の確定申告をする際、源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額（源泉徴収税額）は算出税額から控除され（所法 120 ①五）、この場合に控除不足の源泉徴収税額があれば、かかる控除不足額が還付されるが（所法 138 ①）、その源泉徴収税額のうちはまだ納付されていないものがあるときは、納付があるまでは還付が留保される（所法 138 ②）。他方で、②給与等の源泉徴収義務者が、年末調整による過納額を受給者たる源泉納税義務者に還付することができない場合には、税務署長が源泉納税義務者に還付することとされている（所令 313）。また、③非居住者等については、「租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律」により、税務署長が直接還付金を還付する規定が置かれているが、その場合には、源泉納税義務者が国との間に租税債権債務関係を有することとされているのである。

かように、ある場面では、源泉納税義務者の所得税は源泉徴収制度で完結すると規定されている一方で、別の場面では、源泉納税義務者が自ら国との関係において直接所得税の精算を行うことも規定されているのである。

このような規定を有する所得税法において、源泉徴収の対象となった事実行為が取り消された場合の精算をいかに行うかという問題、すなわち、所得税の源泉徴収と申告等の手続との関係についてはしばしば議論となる。

そこで、裁判上の和解により取り消された配当に係る源泉所得税について、申告等の手続により還付を求めることはできないとされた事例である国税不服審判所平成 24 年 12 月 20 日裁決（国税不服審判所 HP）を素材として、この辺りの論点について検討を加えることとする。

## I 素材となる裁判例

### 1. 事案の概要

#### (1) 概要

本件は、審査請求人Xが、裁判上の和解により配当が取り消されたことを受けて、当該配当に係る収入金額は零円であり、当該配当につき源泉徴収をされた所得税の額は確定申告書記載の額であるから還付金の額に相当する税額が過少であるとして更正の請求をしたところ、原処分庁が、当該配当につき源泉徴収をされた所得税の額はXの所得税額の計算において算出所得税額から控除できないことから還付金の額に相当する税額が過少である場合には当たらないとして、更正をすべき理由がない旨の通知処分を行ったことに対し、Xがその処分の全部の取消しを求めた事案である。

#### (2) 基礎事実

イ Xは、平成18年10月○日にC社から、会社法453条《株主に対する剰余金の配当》による配当として、本件土地等の引渡しを受けた（以下、この配当を「本件配当」という。）。

ロ 本件土地等については、平成18年10月1日、C社からXへの贈与を原因とする所有権移転登記が行われたが、その後、登記原因に錯誤があったとして、受付年月日平成18年11月○日、会社法453条による配当を原因とする所有権更正登記が行われた。Xは、本件配当に係る源泉徴収による所得税（以下「本件源泉所得税」という。）に相当する金額をC社に支払った。

ハ C社は、平成20年12月○日にE地方裁判所に対し破産手続開始を申し立てたところ、平成21年1月○日に破産手続開始決定を受け、同日、E地方裁判所は破産管財人（以下「本件破産管財人」という。）を選任した。

本件破産管財人は、破産法160条《破産債権者を害する行為の否認》1項1号に規定する否認権を根拠として、平成22年3月○日にXほか1法人を被告とする訴訟（以下「本件訴訟」という。）をE地方裁判所に提起した。本件訴訟は、平成23年10月○日にE地方裁判所において和解（以下「本件和解」という。）が成立し、終結した。

本件和解の要旨は、次のとおりである。

(イ) 原告（本件破産管財人）は、本件配当を取り消す。

(ロ) 被告（X）は、平成 18 年 10 月○日 D 地方法務局 e 支局受付第○○号により本件土地等についてされている C 社から被告（X）への所有権移転登記について、上記（イ）に定める配当取消を原因とする抹消登記手続をする。

ニ 本件土地等については、本件和解に基づき、平成 23 年 11 月○日、D 地方法務局 e 支局において受付番号第○○号、平成 23 年 10 月 27 日配当取消しを原因として X の所有権移転登記抹消がなされた。

## 2. 争点

本件源泉所得税は、本件和解後においても、所得税法 120 条《確定所得申告》1 項 5 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」に該当することを理由に、本件更正の請求により還付を受けることができるか否か。

## 3. 判断

### 「イ 本件源泉所得税について

本件源泉所得税は、C 社が本件配当を X に対して支払った際には、本件配当が所得税法第 24 条第 1 項に規定する配当に該当することから同法第 181 条の規定が適用され、適法に源泉徴収されていたものである。しかしながら、本件和解により本件配当が取り消された後は、本件配当は当該支払の時点に遡って無効となって、本件配当には所得税法第 24 条第 1 項が適用されない。そして、同法第 181 条は同条が適用される源泉徴収の対象である配当を『第 24 条第 1 項（配当所得）に規定する配当等』と規定していることから、本件配当は同法第 181 条の適用対象にもならないこととなる。

また、……所得税法第 120 条第 1 項第 5 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』とは、源泉徴収の規定に基づき正当に徴収をされた又はされるべき所得税の額を意味すると解され、本件和解後においては、本件配当は源泉徴収の対象とならないことから、本件源泉所得税は同号に規定する『源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額』に該当しない。

### ロ X の主張について

X は、本件源泉所得税は適法に徴収・納付されていたもので、適法に平成 18 年分の確定申告を行っていたのであり、判決と同一の効力を有する本件和解により本件配当が

取り消されたことから、本件最高裁判決〔筆者注：いわゆる年金二重課税訴訟最高裁平成22年7月6日第三小法廷判決（民集64巻5号1277頁）<sup>4)</sup>、<sup>5)</sup>〕を次のことから準用し、本件源泉所得税をX自らの申告等の手続によって精算できるものである旨主張する。

- ① 源泉徴収は飽くまでも申告納税制度を補足するものとして位置づけられ、源泉徴収された税額は所得税法第120条第1項第5号の規定により確定申告で精算される。
- ② 本件最高裁判決は、適法に源泉徴収されていれば、年金の受給者が申告等の手続により直接還付を受けることを認めている。
- ③ 所得税法第207条の生命保険契約等に基づく年金に係る源泉徴収の規定も同法第181条の利子所得及び配当所得に係る源泉徴収の規定も同じ源泉徴収体系の中であり、源泉徴収義務の規定も同一性格のものである。

しかしながら、次のことから、Xの主張は採用できない。

- ① ……所得税法上、源泉所得税について徴収・納税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、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と解される。
- ② 本件最高裁判決の要旨は、初回分年金は被相続人の死亡日を支給日とする年金であるから所得税法第9条《非課税所得》に該当するところ、……同法第207条は同条が適用される源泉徴収の対象である年金を『第76条第3項第1号から第4号まで（生命保険料控除）に掲げる契約、第77条第2項（損害保険料控除）に規定する損害保険契約等その他政令で定める年金に係る契約に基づく年金』と規定し、初回分年金は同法第207条が適用される年金に該当するから、その支払をする者は、初回分年金が同法第9条の規定に該当するか否かに関わらず、その支払の際、その年金について同法第208条所定の金額を徴収し、これを国に納付する義務を負い、当該年金受給者が所得税の申告等の手続においてその徴収された税額を算出所得税額から控除し又はその全部若しくは一部の還付を受けることは許されるとしたものであり、同法第207条の源泉徴収義務について判断したものである。
- ③ 本件配当が本件和解により取り消された後は、本件配当には、所得税法第24条第1項が適用されないことから同法第181条の規定も適用されなくなったものであり、本件最高裁判決が、源泉徴収義務についての法令の根拠がなくなった源泉所得税についても所得税の申告等の手続においてその精算を認めたものではないことは明らかである。

## ハ まとめ

上記イのとおり、本件和解後において、本件源泉所得税は所得税法第120条第1項第5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』には該当しない……。……本件更正の請求に対して更正をすべき理由がない旨の本件通知処分は適法である。』

## II 源泉徴収制度の概観

### 1. 源泉徴収制度の沿革・意義

#### (1) 沿革

我が国の源泉徴収制度の淵源は、明治32年の所得税法改正により公社債の利子所得に係るものとして創設されたことに始まり、これが昭和13年の所得税法改正によって退職所得に対する源泉徴収制度として導入され、昭和15年の所得税法改正によってその対象が勤労所得に拡大されたものである。当時は戦時中であり、戦費調達のための必要な税収確保という点に主眼があった<sup>6)</sup>。その後、昭和22年の総合所得税制へ一本化された所得税法改正において現行のものに相当する源泉徴収制度が導入された<sup>7)</sup>。このように、本来的には租税行政庁が担うべき役割を源泉徴収義務者に任せる形にしたのは、戦後の税務職員不足が背景にあった。この点に関し、昭和24年9月のシャウプ勧告は、「源泉徴収制度は効果的に機能しているかのように見える」と評価している<sup>8)</sup>。

#### (2) 徴税便宜のための源泉徴収制度

源泉徴収義務について争われた事例は多々あるが、例えば、非居住者から国内不動産を購入した者が当該非居住者に支払う譲渡対価につき源泉徴収義務を負うことが、憲法13条又は29条1項に違反し違憲無効か否か等が争点とされた事例として、東京地裁平成23年3月4日判決（税資261号順号11635）<sup>9)</sup>がある。

同地裁は、「その立法目的が正当であり、目的達成のための手段としての必要性和合理性に係る立法府の判断が、著しく不合理であって、上記の政策的、技術的な裁量の範囲を逸脱するものでない限り、憲法13条、29条1項に違反しないと解される。」とした上で、「本件源泉徴収制度は平成2年に導入された制度であるところ、その趣旨は、当時、国内にある不動産を譲渡した非居住者等が、申告期限前に譲渡代金を国外に持ち出し、無申告のまま出国する事例が増えており、申告期限前に保全措置を講ずる手段が

なく、他方、申告期限後の決定処分をしても、実際に税金を徴収することは非常に難しい状況があったが、こうした事態を放置することは税負担の公平を欠き、納税思想にも悪影響を及ぼしかねないことから、これに対しても適正な課税を確保できるようにするために導入されたものである……。そうであるとすると、その立法趣旨（目的）は、合理的で正当なものであり、その必要性があったといえることができる。」とする。他方、その「立法趣旨を実現するために、源泉徴収制度が設けられたところ、この源泉徴収制度によれば、非居住者等の不動産を譲り受けた支払者から譲渡対価にかかる所得税を源泉徴収義務として徴収することで、国は、受給者である非居住者等が所得税を申告・納付しないことによる徴収不能のおそれを回避して税収を確保し、徴税手続を簡便にしてその費用と労力とを節約し得るのみならず、受給者（担税者）の側においても、申告、納付等に関する煩雑な事務から免かれることができる。そして、支払者（徴収義務者）にしても、支払者は、通常、不動産の譲渡に関する交渉、契約締結及び契約の履行を通じて受給者の国内外における住所等を容易に把握し得る特に密接な関係にあって（支払者は、例えば、売買契約書の作成、不動産登記事項証明書の確認、受給者からの委任状及び印鑑登録証明書等の入手又は受給者への直接確認等により、受給者の住所を容易に把握し得る。）、徴税の対象となる譲渡対価を受給者に支払う立場にある点で、譲渡対価に対する徴税上、特別の便宜を有し、能率を挙げ得る地位にあるし、その徴税方法も、支払者が譲渡対価の支払をなす際に所得税を天引きしその翌月10日までにこれを国に納付すればよいというものであるから、これ自体に格別の不利益が含まれているということとはできない。また、その税率も、個人の土地等の長期譲渡所得については、20%の税率（特別控除後の4,000万円以下の部分）等の分離課税が行われていることにかんがみ、グロスの収入を課税標準とする上記源泉徴収においては、その半分程度が適当であるとして……。10%とされている。その上、……。支払者が源泉徴収をしていなかったが、税務署長から納税告知により徴収された場合には、受給者に対する求償等の権利も認められている（所得税法222条）。そうであるとすると、……。本件源泉徴収制度は、非居住者等が不動産を売却する場合における所得税の徴収方法として能率的であり、合理的であって、支払者においても格別の負担を強いるものでもない」と論じている。

このように、同地裁は、非居住者の不動産譲渡対価に係る源泉徴収制度につき、その立法目的が正当なものであり、その立法目的達成のための手段として必要性・合理性に欠けることが明らかであるということとはできず、また、立法府の政策的、技術的な裁量の範囲を逸脱するということができないから、憲法13条、29条1項に反するものということはできないとしている。

上記判決が、「支払者は、通常、不動産の譲渡に関する交渉、契約締結及び契約の履行を通じて受給者の国内外における住所等を容易に把握し得る特に密接な関係にあって……譲渡対価に対する徴税上、特別の便宜を有し、能率を挙げ得る地位にある」としてあり、源泉徴収制度は、徴税技術や便宜を考慮して設けられた制度であって、源泉徴収義務者が源泉納税義務者の担税力を知り得るからとか、源泉徴収義務者が源泉納税義務者の真実の所得を知り得る立場にいるからなどといった意味で設けられたものではないのである。また、後述する最高裁昭和37年2月28日大法廷判決も、「給与の支払をなす者が給与を受ける者と特に密接な関係にあって、徴税上特別の便宜を有し、能率を挙げ得る点を考慮して、これを徴税義務者としているのである。」として、徴税の便宜ないし能率の観点から源泉徴収制度を肯定している。この点は、その沿革として戦時中の戦費調達のための税収確保にはじまり、税務職員の不足を背景に設けられた制度である点のみならず、あくまでも徴税政策という観点から、徴税実務の便宜性が重視された制度であることを確認できるのである。

### (3) 受忍義務説

国税通則法2条《定義》5号は、納税者を「国税に関する法律の規定により国税（源泉徴収による国税を除く。）を納める義務がある者……及び源泉徴収による国税を徴収して国に納付しなければならない者」と定義する。したがって、給与所得者は、同法上の「納税者」には該当せず、給与等の支払者である源泉徴収義務者が「納税者」とされている。これに対して、所得税法では、居住者たる給与所得者を「納税義務者」とし、源泉徴収義務者を納税義務者とは別のものとして規定している（所法5、6）。かように、国税通則法と所得税法とで、給与所得者の法的地位が異なるものとして規定されているのである<sup>10)</sup>。

給与所得者の法的地位については、給与所得者が国に対して納税義務を有すると考える「納税義務説」と、給与等の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納税義務とを制度上別個独立に捉え、受給者は単に源泉徴収されることへの受忍義務が課されるにすぎないとする「受忍義務説」の対立がある。この見解の対立は、源泉徴収自体が違法であった場合、とりわけ過大徴収がなされていた場合に、給与所得者が自ら課税権者たる国を相手方として、その権利救済を図り得るかという場面で浮き彫りとなる。納税義務説に従えば、違法な源泉徴収によって天引きされた金員の還付を求めるべく、自己の本来の納税義務に基づき給与所得者が税務署長に対して確定申告書を提出することができることとなる。これに対して、受忍義務説によれば、かような

確定申告書の提出は許容されないことになる。

以下に見るように、判例は、受給者が確定申告によって過大な源泉徴収税額を精算することを許容しない。

例えば、東京高裁昭和 55 年 10 月 27 日判決（訟月 27 卷 1 号 211 頁）は、「源泉所得税と申告所得税との間に同一性がない以上、右再計算〔筆者注：源泉徴収の段階で徴収・納付された所得税額を申告納税の段階で、改めて取り込んだ上で再計算すること〕にあたって、両者の間の清算調整がなされ得る余地はなく、右再計算は受給者の申告所得税額を算出するための計算関係にすぎないものというべく、また、前記控除項目としての源泉徴収をし、又はされるべき所得税額とは、法上正当に徴収された、又は徴収されるべきそれを言うものと解するのが相当である。以上のとおりであって、確定申告に際しての計算関係の中には、源泉徴収所得税の過不足を受給者の申告所得税と関連させて清算調整する機能は存しないというべきである。」と判示しているが、かかる判断はその上告審最高裁昭和 57 年 1 月 22 日第二小法廷判決（税資 122 号 43 頁）<sup>11)</sup>においても維持されている。

また、名古屋地裁平成元年 10 月 20 日判決（民集 46 卷 2 号 88 頁）<sup>12)</sup>及び控訴審名古屋高裁平成 2 年 6 月 28 日判決（民集 46 卷 2 号 107 頁）においても、受給者は、確定申告によって、正当な源泉徴収税額と年税額との差額につき還付請求をすることができない旨判示されている。そして、上告審最高裁平成 4 年 2 月 18 日第三小法廷判決（民集 46 卷 2 号 77 頁）<sup>13)</sup>は、「〔所得税法〕120 条 1 項 5 号にいう『源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額』とは、所得税法の源泉徴収の規定（第 4 編）に基づき正当に徴収をされた又はされるべき所得税の額を意味するものであり、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。

けだし、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」とし、「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のであり、右税額の計算に当たり、源泉所得税の徴収・納付における過不足の清算を行うことは、所得税法の予定するところではない。」と判示したのである。

これを受けて、源泉徴収に関する法律関係、すなわち課税権者たる国、源泉徴収義務者（源泉所得税の納税者）たる支払者及び源泉納税義務者（担税者、負担者）たる受給者の三当事者の法律関係は、次のように理解されている。

- ① 源泉所得税を徴収して納付する義務は納税義務であり（通法 15 ①）、支払者が納税者の地位に立つ（通法 2 五）。
- ② 源泉所得税の納税義務は、所得の支払の時に成立し（通法 15 ②二）、その税額は、成立と同時に特別の手続を要しないで確定する（通法 15 ③二）。
- ③ 支払者は、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、法定納期限までに国に納付しなければならない（所法 181 以下）。
- ④ 源泉徴収義務者たる支払者が法定納期限までに納税しないときは、税務署長は、支払者に対する納税告知によりこれを徴収するが（所法 221、通法 36 ①二）、上記納税告知処分は課税処分ではなく、徴収処分であり、徴収の一段階としての履行の請求である。
- ⑤ 支払者は、源泉所得税の徴収・納付義務の存否又は範囲を争って納税告知処分に対する抗告訴訟を提起し得るほか、これに併せて又は別個に上記徴収・納付義務の全部又は一部の不存在確認の訴えを提起することができる。
- ⑥ 支払者が源泉所得税の源泉徴収をしていなかった場合において、上記④により当該所得税を徴収され、又は期限後にこれを納付したときは、受給者に対して、その税額に相当する金額を爾後の支払分から控除するか、又は上記金額を求償することができる（所法 222）。
- ⑦ 受給者は、その確定申告において、納付すべき所得税額の計算に当たって正当に徴収されるべき源泉徴収税額を控除する（所法 120 ①五）。

- ⑧ 上記④の納税告知処分は、徴収処分であって、支払者の納税義務の存否・範囲は上記処分の前提問題たるにすぎないから、支払者においてこれに対する不服申立てをせず、又はこれをして排除されたとしても、受給者の源泉納税義務の存否・範囲にはいかなる影響も及ぼすことはない。
- ⑨ したがって、受給者は、支払者から⑥の求償権の行使を受けたときは、自己において源泉納税義務を負わないとし、又はその範囲を争って、支払者の請求の全部又は一部を拒むことができる。
- ⑩ 上記⑥の爾後の支払分からの控除を受けたときは、残余の支払のみでは債務の一部不履行であるとして、上記控除に係る債務の履行を請求することができる（最高裁昭和45年12月24日第一小法廷判決・民集24巻13号2243頁<sup>14)</sup>、最高裁平成4年2月18日第三小法廷判決参照）。

このような理解に当たっては、所得税法120条1項5号にいう「総所得金額若しくは退職所得金額又は純損失の金額の計算の基礎となった各種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……がある場合」についての上記最高裁平成4年2月18日第三小法廷判決の説示が参考になると思われる。

すなわち、同最高裁判決によると、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国と法律関係を有するのは支払者のみで（①及び③）、受給者との間には直接の法律関係を生じない（⑤）ものとされているのである。その上で、同最高裁は、所得税法120条1項5号について、「〔こ〕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のであり、右税額の計算に当たり、源泉所得税の徴収・納付における過不足の清算を行うことは、所得税法の予定するところではない。のみならず、給与等の支払を受けるに当たり誤って源泉徴収をされた（給与等を不当に一部天引控除された）受給者は、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のであるから、右のように解しても、その者の権利救済上支障は生じないものといわなければならない。」と説示する。

かような理解に立つ限り、源泉徴収制度の枠内では、受給者など、給付あるいは支給を受ける者（源泉納税義務者）には、その本来の納税義務について申告納付という意味での「納付」を觀念することができないことになる。

この点については、課税実務でも、例えば、所得税基本通達194～198共-1《申告

書の記載事項に誤りがあったため徴収不足税額を生じた場合の支払者の措置》において、「給与等の支払者は、その提出を受けた給与所得者の扶養控除等申告書、従たる給与についての扶養控除等申告書、給与所得者の配偶者特別控除申告書又は給与所得者の保険料控除申告書の記載事項に誤りがあったことにより生じた徴収不足税額があることを知った場合には、直ちにその不足税額を徴収し、納付するものとする。」とされ、同194～198 共一2《申告書の記載事項に誤りがあったことによる徴収不足税額の強制徴収》で、その場合において、「給与等の支払者が当該徴収不足税額を徴収して納付しないときは、法第221条《源泉徴収に係る所得税の徴収》の規定により、当該徴収不足税額を当該給与等の支払者から徴収することに留意する。」と通達されているところからも明らかであろう。

このように、判例や課税実務では、受忍義務説が採用されている。

## 2. 源泉徴収制度の特徴と文理解釈

### (1) 源泉徴収義務者に課される義務と負担

給与等に係る源泉所得税の納付手続についてみると、源泉徴収義務者である給与等の支払者は、給与等の支払時に一定の税額をあらかじめ源泉徴収して納付し、その年の最後の給与等を支払う際に年末調整を行い、過不足を調整する仕組みとなっている。この年末調整により税額が精算されるので、一般の給与所得者は通常確定申告を要しないこととなる。前述のとおり、かかる給与等の源泉徴収は、適正な課税を担保し、納付の便宜、平準化などに資するために必要な制度であるといわれている。

年末調整制度を用意しているか否かは別として、主要国においても、適正で確実な課税を担保する観点から源泉徴収が広く行われている。徴収確保の観点からは、我が国の源泉徴収制度は極めて優れた制度であるといえ、また、源泉徴収の対象となる所得の支払者に租税徴収機構の一翼を担わせることによって、行政コストの節約にも大きく寄与している。かような特徴は、特に給与所得の源泉徴収について著しい。導入当初、源泉徴収義務者には、その労をねぎらう意味で、給与所得者1人当たり50銭の交付金が国庫から支給されていた。しかし、この制度は維持されていない。現行法は、源泉徴収義務者に何らの補償もしていないが、源泉徴収義務者を徴税機関とみる立場に立つのであれば、手数料を払う方が理に適しているとの指摘もある<sup>15)</sup>。

実際に源泉徴収義務者の事務負担は非常に大きいと思われる。給与所得の源泉徴収義務者についてみると、源泉徴収義務者は、年末調整（所法190）において、まず、①

源泉徴収簿兼賃金台帳から本年分給与を合計し、②給与所得控除適用後の金額を算出する。次に、③各種所得控除額の計算を行うが、その際、(i)保険料控除申告書(所法196)、(ii)配偶者特別控除申告書(所法195の2)、(iii)扶養控除等申告書、(iv)住宅借入金等特別控除を適用した上で(措法41の2の2)、④差引年税額を算出する。そして、⑤既徴収税額との調整をした上で、⑥過不足計算をし、精算をする(所法191、192)。このような一連の作業を簡易なものとして位置付けることはできない。

源泉徴収義務者の負担について、最高裁昭和37年2月28日大法廷判決(刑集16巻2号212頁)<sup>16)</sup>は、「〔論旨は〕所得税法中源泉徴収に関する規定は全部憲法29条に違反する、と主張する。しかし憲法30条は、『国民は法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ』ことを宣言し、同84条は、『あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする』と定めている。これらの規定は担税者の範囲、担税の対象、担税率等を定めるにつき法律によることを必要としただけでなく、税徴収の方法をも法律によることを要するものとした趣旨と解すべきである。税徴収の方法としては、担税義務者に直接納入されるのが常則であるが、税によっては第三者をして徴収且つ納入させるのを適当とするものもあり、実際においてもその例は少くない。給与所得者に対する所得税の源泉徴収制度は、これによって国は税収を確保し、徴税手続を簡便にしてその費用と労力とを節約し得るのみならず、担税者の側においても申告、納付等に関する煩雑な事務から免がれることができる。また徴収義務者にしても、給与の支払をなす際所得税を天引しその翌月10日までにこれを国に納付すればよいのであるから、利するところは全くなしとはいえない。されば源泉徴収制度は、給与所得者に対する所得税の徴収方法として能率的であり、合理的であって、公共の福祉の要請にこたえるものといわなければならない。これすなわち諸国においてこの制度が採用されているゆえんである。かように源泉徴収義務者の徴税義務は憲法の条項に由来し、公共の福祉によって要請されるものであるから、この制度は所論のように憲法29条1項に反するものではなく、また、この制度のために、徴税義務者において、所論のような負担を負うものであるとしても、右負担は同条3項にいう公共のために私有財産を用いる場合には該当せず、同条項の補償を要するものでもない。」と判示している。

このように源泉徴収義務者には公法上の徴収義務が課されていると解されており、これは学説の承認するところである<sup>17)、18)</sup>。また、源泉徴収義務者には源泉徴収誤りに対する不納付加算税(通法67)という行政上の制裁まで用意されているのである。源泉徴収誤りを防止するための調査義務が議論されることがあるが、そもそも、源泉徴収義務

者には税務職員に認められるような質問検査権が付与されているわけではない。そうであるとすれば、源泉徴収の適正性を担保するために、形式的な意味での注意義務以上のものが求められると解するのは妥当でないと思われる<sup>19)</sup>。

## (2) 文理解釈の強調

このように、源泉徴収制度を考えるに当たっては、源泉徴収義務者の負担等を考慮に入れるべきであり、かような観点から、所得税法における源泉徴収に係る規定は、納税者本人の納税義務に関する規定に比して、より詳細な規定振りとなっており、源泉徴収義務者にとって解釈上の疑義がないように配慮されているといえよう（所得税法 204 条《源泉徴収義務》の個別具体的な規定振りを参照）。

また、源泉徴収に関する規定の解釈においては、文理解釈がより強調されるところでもある。例えば、いわゆるホステス報酬事件最高裁平成 22 年 3 月 2 日第三小法廷判決（民集 64 卷 2 号 420 頁）<sup>20)</sup>などに、その傾向がよく表れていよう。ホステス報酬については、所得税法 204 条 1 項 6 号により源泉徴収義務があるところ、同法 205 条《徴収税額》2 号は、その報酬から「政令で定める金額を控除した残額に百分の十の税率を乗じて計算した金額」を徴収すべき税額とする。ここで控除すべき額は、所得税法施行令 322 条《支払金額から控除する金額》に規定されているが、同条はいわゆる基礎控除方式を採用し、同一人に一回に支払われる金額から「5000 円に当該支払金額の計算期間の日数を乗じて計算した金額」を控除することとしている。ここにいう、「計算期間の日数」の解釈を巡って争われたのがホステス報酬事件である。国側は、上記基礎控除方式がホステスの事業所得に係る必要経費の控除としての意味を有していることからすれば、出勤日のみを「計算期間の日数」としてカウントすべきと主張した。この点、同最高裁は、「一般に、『期間』とは、ある時点から他の時点までの時間的隔たりといった、時的連続性を持った概念であると解されているから、施行令 322 条にいう『当該支払金額の計算期間』も、当該支払金額の計算の基礎となった期間の初日から末日までという時的連続性を持った概念であると解するのが自然であり、これと異なる解釈を採るべき根拠となる規定は見当たらない。」として国側の主張を排斥したのである<sup>21)</sup>。

ここでは、「租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではなく、原審のような解釈〔筆者注：計算期間の日数を出勤日とする解釈〕を採ることは、……文言上困難である」というのである。かような文理解釈が優先するという考え方は、源泉徴収制度においてより強調されるべきであると思われ、妥当な判断であるといえよう。

### 3. 事前的・概算的納付制度としての源泉徴収制度

源泉徴収義務者の地位については、これを、①国の徴収機関とみる見解、②納税義務者に準じる者とみる見解、③国の機関ではなく公法上の事務管理の上での管理機関とみる見解などがあり得るが、国の徴税事務の協力者であることには変わりがない<sup>22)</sup>。すなわち、源泉徴収制度は源泉徴収義務者に自らの納税義務とは直接は関係ない義務を負わせる制度であるとともに<sup>23)</sup>、本来の納税義務者である給与の受給者等を蚊帳の外に置き、専らその租税法律関係は、前述のとおり、国と源泉徴収義務者との関係で完結するという点に特徴がある<sup>24)</sup>。

このことは、例えば、認定給与が生じた場合などを念頭に置くとより分かりやすい。例えば、会社の法人税の調査等において、経費に計上していたものが租税行政庁により否認され、その否認された分が役員給与と認定されることがある（これを認定給与という）。その場合には、かかる認定給与相当額に対する所得税の納付について告知がなされるが、本来の納税義務者である給与の受給者に対しては何らの告知もなされず、専らかかる告知は源泉徴収義務者である会社に対してのみなされるのである。いわば、給与所得者である役員には事前に全く知らされないまま、所得税の源泉徴収税額が増額することとなるのである。

このように、あくまでも源泉徴収制度では、本来の納税義務者との関係が原則的に切断されているのである<sup>25)</sup>。この点、北野弘久教授も、「現行法は源泉徴収制度をもっぱら徴税手続的視角から構成している。」と述べられる<sup>26)</sup>。すなわち、「源泉徴収制度はあくまでも申告納税制度における事前的・概算的納付の制度としての建前がとられて」おり<sup>27)</sup>、申告といった納税者側からの確定行為なくして税額が自動確定される制度である。そのようなことから、「源泉徴収の段階では必要経費、諸控除等を十分に考慮することが困難である」制度ということもできよう<sup>28)</sup>。

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、源泉徴収義務者は、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、かかる所得の支払の際に成立し、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（通法15）。これは、源泉徴収義務者が、自動的に確定した税額を法令に基づいて自ら算出し、支払額から納付することを前提としているものである。

この点は、前述の最高裁昭和45年12月24日第一小法廷判決が、「いわゆる確定とは、もとより行政上または司法上争うことを許さない趣旨ではないが、支払われた所得の額と法令の定める税率等から、支払者の徴収すべき税額が法律上当然に決定されることをいうのであって、たとえば、申告納税方式において、税額が納税者の申告により確定し、あるいは税務署長の処分により確定するのと、趣きを異にするのである。そして、以上は、法15条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というべきである。」と判示するとおりである。

#### 4. 「支払」を課税要件とする源泉徴収義務

##### (1) 所得税法181条の要件

次に、本件で争点となっている配当に係る源泉徴収義務が発生する課税要件について確認しておきたい。

所得税法181条《源泉徴収義務》は、「居住者に対し国内において第23条第1項（利子所得）に規定する利子等（以下この章において『利子等』という。）又は第24条第1項（配当所得）に規定する配当等（以下この章において『配当等』という。）の支払をする者は、その支払の際、その利子等又は配当等について所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月10日までに、これを国に納付しなければならない。」と規定し、源泉徴収を行う前提として「支払」を要件としている<sup>29)</sup>。

もっとも、それが単なる金員の「支払」全般を指すわけでないことは当然である。所得税法181条が、「第23条第1項（利子所得）に規定する利子等……又は第24条第1項（配当所得）に規定する配当等……の支払」と規定していることからすれば、所得税法23条1項ないし、同法24条1項にいう利子等又は配当等の支払である必要がある。ここで注意が必要なのは、「その支払の際、その利子等又は配当等について所得税を徴収し」なければならないとされているのであるから、「支払の際」の時点において所得税法23条1項ないし同法24条1項にいう利子等又は配当等であることを要するという点である。すなわち、支払時点で利子等又は配当等該当性が肯定されれば、所得税法181条にいう源泉徴収義務の対象となると理解すべきであろう。

前述のとおり、源泉徴収義務者が給与等を支払う際に所得税額を徴収する義務を負うということは、裏返すと、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<sup>30)</sup>。したがって、少な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<sup>31)</sup>。納税義務は、課

税要件の充足によって成立するが、源泉徴収所得税は、源泉徴収義務者において利子等又は配当等の「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になる。すなわち、所得税法 181 条が源泉徴収義務について、「支払をする者は、その支払の際、その……所得税を徴収し」なければならないと規定しており、この規定を受けて、国税通則法 15 条《納税義務の成立及びその納付すべき税額の確定》2 項 2 号が「源泉徴収をすべきものとされている所得の支払の時」をもってかかる納税義務が成立するとしていることは、「正に事理当然の事柄」<sup>32)</sup>と理解することができよう。

## (2) 支払の原因事実の変更や取消しと過誤納

このように、源泉徴収義務が、「支払」を要件として観念されることからすれば、仮に、かかる支払の原因である事実に変更があったとか取消しがあったとしても、「支払」の事実自体が否定されない限り、源泉徴収義務に誤りがあったということにはならないと解すべきであろう。

国税通則法 15 条が規定するとおり、源泉所得税は、いわゆる自動確定方式の租税である。この点は、前述の最高裁昭和 45 年 12 月 24 日第一小法廷判決が、「源泉徴収の対象となるべき所得の支払がなされるときは、支払者は、法令の定めるところに従って所得税を徴収して国に納付する義務（以下たんに『納税義務』というときは、これを指す）を負うのであるが、この納税義務は右の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確定するものとされている（国税通則法 15 条……）。すなわち、源泉徴収による所得税については、申告納税方式による場合の納税者の税額の申告やこれを補正するための税務署長等の処分（更正、決定）、賦課課税方式による場合の税務署長等の処分（賦課決定）なくして、その税額が法令の定めるところに従って当然に、いわば自動的に確定するものとされるのである。」と説示するところでもある。

源泉徴収義務が、「支払の時に成立し、その成立と同時に納付すべき税額が確定する」性質のものである以上、「支払の時」がポイントであって、後に支払の原因が取り消されたとしても、「支払の時」に生じた源泉徴収義務が否定されることにはならないと解される。すなわち、仮にそのような場合であっても、その納付は過誤納には当たらないと理解すべきであろう。

過誤納について、国税通則法 56 条《還付》は、「国税局長、税務署長又は税関長は、還付金又は国税に係る過誤納金があるときは、遅滞なく、金銭で還付しなければならない

い。」と規定する。「過誤納金」とは、法律上、国税として納付すべき原因がないのに納付された金額で、国の一種の不当利得であるが、過誤納金は次の二つに分かれる。

一つが、過納金である。過納金とは、納付時には納付すべき確定した国税があったが、減額更正や国税不服審判所の裁決などにより、後になってその納付すべき国税が消滅した結果、発生するものである。もう一つが、誤納金である。誤納金とは、国税として納付されたが、それに対応する国税債務がない場合に発生するものであり、例えば、納付すべき国税の確定前に納付があった場合や、確定した納付すべき税額を超えて納付があった場合などがそれに当たる。

このように、法律上、国税として納付すべき原因がないのに納付された金額が過誤納金であるが、「支払」要件を充足した上で源泉徴収された場合の源泉徴収納付額は納付すべき法律上の原因があるのであるから、後に、その「支払」の原因となる事実について変更や取消しがあったとしても、「支払」なきところに源泉徴収がなされたわけではなく、ここにいう過誤納には該当しないと考えるべきである（他方、金員等の「支払」ではあるものの、源泉徴収すべき所得の「支払」でないのであれば、その納付の時からその金額に対応する国税債務はなかったのであるから、源泉所得税として納付された金額は、納付の時から過誤納金である。）。

### Ⅲ 本件事案の検討

#### 1. 「支払」時点での判断

本件において、国税不服審判所は、「本件和解により本件配当が取り消された後は、本件配当は当該支払の時点に遡って無効となって、本件配当には所得税法第24条第1項が適用されない。」とした上で、「同法第181条は同条が適用される源泉徴収の対象である配当を『第24条第1項（配当所得）に規定する配当等』と規定していることから、本件配当は同法第181条の適用対象にもならないこととなる。」としている。なるほど、配当は支払の時点に遡って無効となることからすれば、配当が当初からなかったことになるというのは同審判所の述べるとおりであると思われる。しかしながら、「当該支払の時点」に遡るのは、あくまでも法律効果であって、事実行為である「支払」自体が遡ってなくなるわけではない。所得税法181条は、「支払」という事実行為を基礎として、源泉徴収義務を生じさせる規定であって、かかる配当の適法性等に基づく法律効果

を基礎として源泉徴収義務の判断をするものではないはずである。つまり、「配当」として「支払」われたのであれば、その時点で源泉徴収義務が自動的に成立するというのが、前述した自動確定方式の租税に係る納税義務の意味するところであるから、「配当」として「支払」われたという事実が消滅しない限り（そのようなことはあり得ないのであるが）、源泉徴収義務が後になって消滅するという考え方を採用することは妥当ではないと思われる。

## 2. 年金二重課税訴訟最高裁判決との整合性

このような理解は、被相続人の死亡に伴って相続人が受けることとなった年金受給権に対する相続税課税とその後、相続人が受けた年金に対する所得税課税とが二重課税に当たるとして、所得税法9条《非課税所得》1項16号の規定の適用を受けるか否かが争点とされたいわゆる年金二重課税訴訟最高裁平成22年7月6日第三小法廷判決が、相続人が第1回目に受けた年金に対する所得税を非課税としておきながら、「所得税法207条所定の生命保険契約等に基づく年金の支払をする者は、当該年金が同法の定める所得として所得税の課税対象となるか否かにかかわらず、その支払の際、その年金について同法208条所定の金額を徴収し、これを所得税として国に納付する義務を負うものと解するのが相当である。」と判示したことと親和性を有する。

同最高裁判決は、所得税法207条の「支払」をする者は、「支払の際」に課税の対象であるか否かにかかわらず、源泉徴収をする義務を負うと説示しており、決して本件判決が示すような、年金に限定されるとの判示内容とはなっていないのである。すなわち、「支払の際」の判断において、それが所得税法が規定する対象「所得」であるか否かが問題となるのであって、源泉徴収義務規定を素直に文理解釈すれば、非課税所得であるものが源泉徴収の対象から除外されているわけではないのである。源泉徴収義務の有無を決定する要件は、対象となる金員の「支払」といった事実行為の有無に尽きるといえよう。そして、前述のとおり、源泉徴収義務を巡る規定の解釈はより一層文理解釈が要請されるという点も忘れてはなるまい。

## 結びに代えて

本稿では、源泉徴収制度は第三者に対する徴税代理的制度であるとの整理を基礎とし

て、源泉徴収義務者は他人の納税義務の協力者としての立場にあるとの考え方に立って論を進めた。こうした考え方に従えば、源泉徴収義務者の負担はできる限り軽減されるべきであるとする。支払時点での源泉徴収とその納付で源泉徴収義務者の負うべき負担は完了しているとする本稿に示した解釈論は、かような立場から肯定され得るものとする<sup>33)</sup>。

#### 注

- 1) 例えば、給与所得に関していえば、国税通則法上、給与所得者は、納税者とされており、税法上の納税者は、給与等の支払者である源泉徴収義務者である。これに対して、所得税法上の納税義務者とは、居住者たる給与所得者であり、源泉徴収義務者は納税義務者とは別のものとして規定されている（所法6）。かように、国税通則法と所得税法とでは、給与所得者の法的地位を逆転させているともいえる。齋藤明教授は、「本来納税義務者ではない支払者を、実質的な納税義務者に仕立て上げてしまっている。」とし、「ここに、同一の所得について二重の納税義務の主体が実質的に存在するという奇現象が発生する。」と論じられる（齋藤『租税法の現代的課題〔第4版〕』22頁（文雅堂1978））。
- 2) 所得税基本通達36-17《債務免除益の特例》にいう「債務者が資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難であると認められる場合」の債務免除益について、源泉徴収義務が免除されるか否かという問題があるが、「支払」の事実がある限り、源泉徴収義務は免除されないと考えるべきではなかろうか（酒井克彦「債務免除益に係る源泉徴収義務—国税不服審判所平成17年2月28日裁決の検討を契機として—」税務事例46巻3号54頁）。
- 3) 注解所得税法研究会『注解所得税法〔5訂版〕』42頁（大蔵財務協会2011）。
- 4) 最高裁平成22年7月6日第三小法廷判決の射程については、酒井克彦「源泉徴収制度における源泉徴収義務の範囲—いわゆる年金二重課税訴訟最高裁判決の示す源泉徴収制度観（上・中・下）」税務事例47巻7号1頁、同8号1頁、同9号1頁参照。
- 5) 判例評釈として、古田孝夫・平成22年度最高裁判所判例解説〔民事篇〕〔下〕431頁、水野忠恒・租税判例百選〔第5版〕62頁、中里実・ジュリ1410号19頁、佐藤英明・金法1908号18頁、大淵博義・税理53巻14号94頁、品川芳宣・税研154号84頁、大石篤史・ジュリ1410号4頁、神山弘行・租税判例百選〔第6版〕64頁、藤谷武史・ジュリ1410号28頁、瀧圭吾・ジュリ1410号12頁、木村弘之亮・租税訴訟5号13頁、同・税弘59巻3号94頁、一高龍司・平成23年度重要判例解説〔ジュリ臨増〕211頁、高須要子・平成22年度主要民事判例解説〔別冊判タ〕330頁、関子善信・速報判例解説8号〔法セ増刊〕261頁、三木義一・税通65巻10号17頁、山田二郎・納税者権利論の課題〔北野弘久先生追悼論集〕579頁、浅妻章如・法教362号45頁、奥谷健一・立命館352号110頁、渡辺充・判評624号169頁、伊川正樹・名城60号〔別冊〕123頁、村田敏一・民商143巻6号70頁、渡邊徹也・税通66巻9号176頁、同11号174頁、酒井貴子・民商144巻1号105頁、増田英敏・税弘59巻8号152頁、酒井克彦・税務事例42巻9号1頁、同10号9頁、同11号1頁、同12号8頁など参照。
- 6) なお、当時は、分類所得税制と総合所得税制の併用方式が採用されていて、退職所得は第2種所得税の丙に分類されていた。
- 7) 源泉徴収制度の沿革については、金子宏「わが国の所得税と源泉徴収制度」同『所得課税の法と政策』125頁（有斐閣1966）、松澤智『新版租税実体法〔補正第2版〕』376頁（中央経済社2003）、村上義弘「源泉徴収制度をめぐる法的諸問題」日本税法学会編『中川一郎先生古希祝賀税法論文集』301頁（日本税法学会1979）、山下学「給与所得者の源泉徴収制度にかかる問題点再考」

税法 546 号 333 頁、加藤睦夫 = 宇田川璋仁 = 石弘光『昭和財政史—終戦から講和まで (7)』644 頁 (財務総合政策研究所 1975) など参照。昭和 22 年当時の状況について、加藤義幸「我が国の申告納税制度の導入について」税法 564 号 3 頁参照。

- 8) シャープ税制勧告第 14 章、附録 D・C・2。
- 9) 判例評釈として、駒宮史博・租税判例百選〔第 6 版〕134 頁、山口敬三郎・税理 59 巻 7 号 85 頁など参照。
- 10) この点に関する齋藤明教授の指摘については、齋藤・前掲注 1) 参照。
- 11) 判例評釈として、清永敬次・税務事例 14 卷 6 号 2 頁参照。
- 12) 判例評釈として、田中治・シュト 361 号 1 頁、堺澤良・TKC 税研時報 5 巻 3 号 55 頁、佐藤孝一・税通 45 巻 3 号 242 頁など参照。
- 13) 判例評釈として、青柳馨・平成 4 年度最高裁判所判例解説〔民事篇〕46 頁、吉良実・民商 107 巻 3 号 431 頁、浅沼潤三郎・判評 414 号 196 頁、水野忠恒・平成 4 年度重要判例解説〔ジュリ臨増〕62 頁、吉村典久・租税判例百選〔第 6 版〕218 頁、石原直樹・平成 5 年度主要民事判例解説〔別冊判タ〕282 頁、牛嶋勉・税研 106 号 204 頁、高橋祐介・税法 571 号 183 頁など参照。
- 14) 判例評釈として、可部恒雄・昭和 45 年度最高裁判所判例解説〔民事篇〕〔下〕1093 頁、清永敬次・シュト 118 号 1 頁、園部逸夫・行政判例百選 I 145 頁、堺澤良・税務事例 3 巻 3 号 27 頁、山田二郎・判評 148 号 117 頁、新井隆一・ジュリ 509 号 33 頁、木下良平・税務事例 3 巻 5 号 4 頁、中津山準一・税通 32 巻 11 号 238 頁、同・税通 38 巻 15 号 304 頁、村上義弘・租税判例百選〔第 3 版〕170 頁、荻野豊・国税速報 2395 号 1 頁、木村弘之亮・行政判例百選 I〔第 5 版〕120 頁、北野弘久・民商 65 巻 5 号 170 頁、岸田貞夫・戦後重要租税判例の再検証 53 頁、手塚貴大・行政判例百選 I〔第 6 版〕130 頁、高橋祐介・税法 571 号 183 頁、高木光・租税判例百選〔第 6 版〕217 頁など参照。
- 15) 三井明・昭和 37 年度最高裁判所判例解説〔刑事篇〕39 頁。
- 16) 判例評釈として、三井明・曹時 14 巻 4 号 145 頁、清永敬次・論叢 73 巻 1 号 154 頁、有倉達吉・租税判例百選 22 頁、板倉宏・シュト 11 号 1 頁、橋本公巨・租税判例百選〔第 2 版〕170 頁、須貝脩一・ひろば 15 巻 5 号 23 頁など参照。
- 17) 松澤・前掲注 7), 383 頁。松澤教授は、これを「公義務説」と呼ばれている。
- 18) もっとも、手数料の代わりに、徴収した所得税を運用することで利得を得させるという理解については、今日的には疑問なしとはしない。他人を利用して利益を獲得でき、その期間、税金相当分の運用利益を得ているから源泉徴収義務者に不都合はないとする考え方は現下の低金利を度外視したとしても、説得的であるといえないとの批判も起こり得る。
- 19) 源泉徴収義務者の調査義務及び確認義務について、酒井・前掲注 4) (下), 2 頁。
- 20) 判例評釈として、鎌野真敬・平成 22 年度最高裁判所判例解説〔民事篇〕〔上〕122 頁、佐藤英明・租税判例百選〔第 5 版〕30 頁、岩崎政明・平成 23 年度重要判例解説〔ジュリ臨増〕209 頁、三木義一・租税訴訟 5 号 168 頁、渕圭吾・租税判例百選〔第 6 版〕28 頁、池本征男・税務事例 42 巻 5 号 8 頁、大淵博義・ジュリ 1421 号 131 頁、伊藤剛志・ジュリ 1405 号 170 頁、高野幸大・判評 625 号 164 頁、山畑博史・速報判例解説 8 号〔法セ増刊〕257 頁など参照。
- 21) 「期間」の意義について、同最高裁が「ある時点から他の時点までの時間的隔たりといった、時的連続性を持った概念である」と示している点については、「一般に」としているだけで、それが、所得税法上の「期間」の意味であるとする積極的な論拠は示されていない。例えば、所得税法 38 条《譲渡所得の金額の計算上控除する取得費》2 項が「期間の経過」という概念を使用しているが、このような所得税法上の概念としての「期間」が果たして、上記最高裁判決の示す理解と整合的であるか否かについては検証の余地があろう。
- 22) 三井明「所得税の源泉徴収は違憲か」ジュリ 248 号 30 頁。
- 23) 佐藤英明「日本における源泉徴収制度」税研 153 号 25 頁。
- 24) 堺澤良「源泉徴収制度の基本的構造と関係当事者の救済」税大論叢 10 号 82 頁は、「受給者は、法律上疎外されているという批判がなされる」点を指摘される。

- 25) 島山武道「源泉徴収制度の法律関係・争訟手続」日税研論集 15 卷 245 頁。
- 26) 北野弘久『納税者の権利』107 頁（岩波書店 2011）。
- 27) 北野・前掲注 26), 107 頁。
- 28) 北野・前掲注 26), 107 頁。
- 29) 「支払」の意義については、酒井克彦「源泉徴収義務者は誰か—代表者による金銭の不正領収に係る源泉徴収義務が争われた事例（大阪高裁平成 15 年 8 月 27 日判決）を素材として（上・中）」税務事例 46 卷 5 号 1 頁, 同 6 号 8 頁参照。
- 30) 可部恒雄・曹時 23 卷 10 号 2839 頁。
- 31) 堺澤・前掲注 24), 86 頁。
- 32) 堺澤・前掲注 24), 86 頁。
- 33) 源泉徴収義務者の負担減は、年末調整制度の廃止論と親和性を有する（酒井克彦「年末調整制度の一部廃止論とインフラ整備」税通 69 卷 9 号 2 頁）。

### ●Summary

Income tax law includes a system for national tax collection by imposing a withholding liability regarding income such as interest, dividends and salary.

One problem under this system is how overpaid tax should be dealt with when a transaction regarded to be a withholding target is cancelled.

The main point in the discussion is whether withholding agents should charge the same price as the amount that taxpayers overpaid to the government or, by doing final tax returns, the taxpayers themselves should charge the same price as the amount of tax overpaid by them.

Withholding tax related to dividends canceled due to reconciliation in court will be discussed based on a case in which the national tax tribunal ruled that a demand of repayment would not be accepted although application procedures had been properly performed.