

源泉徴収過程における過誤の是正に関する一考察

高橋祐介

(名古屋大学大学院法学研究科教授)

[目次]

- I はじめに
- II 最高裁判決の動向
 - 1 総説
 - 2 最高裁昭和45年判決
 - 3 最高裁平成4年判決
 - 4 小括
- III 源泉所得税と申告所得税の別個性
 - 1 法律関係の簡明性と納付・還付の錯綜防止
 - 2 履行インセンティブとしての源泉税額
 - 3 確定申告・課税処分と履行インセンティブとしての附帯税の不備
 - 4 過大な源泉徴収とその防止インセンティブ
 - 5 過誤と平等
 - 6 小括
- IV 源泉徴収義務者段階における過誤とその是正
 - 1 総説
 - 2 過大・過少源泉徴収後も源泉徴収義務者と本来の納税義務者の双方が存在する場合
 - 3 過大・過少源泉徴収後に本来の納税義務者が不存在の場合
 - 4 過大・過少源泉徴収後に源泉徴収義務者が不存在の場合
- V 扶養控除等申告書などの過誤の是正
 - 1 総説
 - 2 源泉徴収義務者・本来の納税義務者不存在の場合
- VI 補論：後発的事由と源泉税額
- VII おわりに

I はじめに

『税法学』編集委員会から筆者に与えられたテーマは、最高裁平成4年2月18日判決（民集46巻2号77頁。以下、最高裁平成4年判決という）の意義と射程につき、近時の裁判例・裁決事例にみられる源泉徴収の過誤の是正の可否及び方法を踏まえての検討、ということである。そこで、本稿では、最高裁平成4年判決のみならず、同判決と並んで重要な最高裁昭和45年12月24日判決（民集24巻13号2243頁。以下、最高裁昭和45年判決という）をも踏まえ、両最高裁判決が想定する源

泉徴収過程における過誤の是正方法とその限界を、近時の裁判例・裁決例動向を踏まえつつ、検討する。検討は、制度論・立法論的な見地から行うことを主眼とするが、現行法上の取扱いが不明である場合には、適宜解釈論も展開する。

まず、本稿における用語法等について整理する。第一に、本稿では、所得税法により所得税（源泉徴収に係る所得税を除く）を納める義務がある者を本来の納税義務者と呼び、源泉徴収に係る所得税を徴収して国に納付しなければならない者を源泉徴収義務者と呼ぶ（通則法2条2号、5号参照）。特に、本来

の納税義務者は、源泉徴収の文脈では源泉納税義務者や受給者と呼ばれることがしばしばであるが、混乱を防止するため、裁判例等の原文引用のためにやむを得ない場合を除き、用語法を統一した上で、誤解を招かないよう、適宜注記を行う。なお、上記の「源泉徴収に係る所得税」のことを、両最高裁判決に従って源泉所得税と呼ぶが、税額を指し示す場合には源泉税額と呼ぶ場合がある。また、源泉所得税以外の所得税のことを、つまり本来の納税義務者が申告を通じて確定し、納付すべき税のことを、申告所得税と呼ぶ。

第二に、本稿では、所得税法上正当に徴収されるべき税額より多く又は少なく徴収納付された場合、所得税法上正当な税額と実際に多く徴収された税額の差額を過大源泉税額、所得税法上正当な税額と実際に少なく徴収された税額の差額を過少源泉税額と呼び、源泉徴収義務者及び本来の納税義務者がいかなる手続で過大源泉税額を取り戻し、また過少源泉税額を納付するかに着目する。最高裁平成4年判決はこれを「過不足の清算」(精算ではない)と一括して呼んでいるが、過大源泉税額と過少源泉税額の取扱いを分けて検討することにしよう。なお、(正当に)源泉徴収された税額(所法190条1号)と本来の納税義務者が負担すべき税額(同2号)との差額(前者から後者を引いた金額)につき、年末調整で清算ができなかった場合には、超過額の充当・過納額の還付(同191条)、不足額の徴収(同192条)といった手続が定められているが、これら超過額・過納額や不足額は、源泉税額自体が違法に過大・過少徴収納付されたわけではないので、本稿でいう過大・過少源泉税額には該当しないことに注意されたい。

第三に、議論を簡明にするべく、本来の納税義務者を基本的に個人と考え、同人において問題となる納税義務は所得税であるとして論を進める。本来の納税義務者が法人であることも当然あり得るし、その法人税の計算上、源泉税額につき所得税額控除(法法68条)が問題となるが、本稿では扱わない。源泉・申告所得税の債権者を示す場合には国、課税処分や徴収を行う行政機関を指す場合には課税庁と呼び、条文に則して説明する場合には限り、税務署長といった用語を使用する。

第四に、現行制度の下では、源泉徴収を行うにあたり、源泉徴収義務者に対して金銭的・時間的コストをかなり負担させている⁽¹⁾と考えられるが、紙幅の関係と他の報告者との役割分担を考えて、この点については検討を行わない。

以下では、Ⅱにおいて、両最高裁判決の事案の概要と判旨を紹介し、両判決の理由付けを確認する。Ⅲでは、法律関係の簡明性及び納付・還付の錯綜防止や源泉税額自体の履行インセンティブ効果などに着目し、現行附帯税の下で最高裁平成4年判決の結論が支持されうる理由を明らかにする。Ⅳでは、源泉徴収義務者段階での過誤を前提に、過少・過大な源泉徴収の清算を行うに際し、本来の納税義務者及び源泉徴収義務者がそれぞれ不存在(例えば、給与所得者である本来の納税義務者が、誤った源泉徴収を行った後に退職し

(1) 納税協力費の研究としては、横山直子教授の一連の業績があるが(例えば、横山直子「所得税と消費税に関する納税協力費比較」大阪産業大学経済論集14巻2号19頁(2013))、例えば税理士会ごとにモデル事例を用いて税理士報酬がいくらになるかといった統計的研究が、今後は必要になると思われる。

た)である場合に、本来の納税義務者の救済及び本来の納税義務者への追及の観点から、問題を論じる。Vでは、本来の納税義務者が給与所得者であることを念頭に、本来の納税義務者が源泉徴収義務者を通じて課税庁に提出すべき各種申告書の過誤がある場合の、過不足の清算について論じる。VIでは、上記の意味での過少・過大源泉税額に必ずしも当たるわけではないが、後発的に過少・過大源泉税額が生じる場合の問題を、補論として論じる。VIIは、本稿のまとめである。

源泉徴収制度に関して、重要な文献が膨大に存在し、本稿はほとんどその整理ないし焼き直し⁽²⁾に過ぎない。本稿の情報は、平成26年3月末現在のものであり、本稿のインターネット上の情報も、同時点が最終確認日である。紙幅の関係上、引用は最小限にとどめる。

II 最高裁判決の動向

1 総説

居住者等に対し、国内で支払われる利子等・配当等・給与等の支払をする者は、その支払の際、利子等などについて所得税を徴収し、原則として翌日10日までにこれを国に納付する(所法181条、183条1項など)。要するに、源泉徴収義務者が本来の納税者に対する支払の一部を留保(所得税法ではこれを徴

収と表現する)し、当該一部を源泉税額として国に納付するという前提で制度が構築されているが、本稿Ⅲ.2の例で指摘するように、このような想定が当てはまらない場合⁽³⁾にも、源泉徴収義務者による納付義務が肯定されている。

源泉徴収義務者による源泉税額の納付がなかった、あるいは過少であった場合、税務署長はその税額を源泉徴収義務者から徴収する(所法221条)。この場合に源泉徴収義務者が、源泉税額を徴収しないで本来の納税義務者に支払を行っていた場合、その源泉税額相当額を、税務署長への納付後に本来の納税義務者に対して支払うべき金額から控除し、または本来の納税義務者に対してその相当額の支払を請求できる(同222条)。そのように控除された金額または源泉徴収義務者に支払った金額は、源泉徴収により徴収された所得税とみなされる(同規定)。なお、注意すべきは、源泉徴収義務者が「所得税を徴収し、・・・これを国に納付する」(所法181条など)という定め方が端的に示すように、源泉所得税はあくまで本来の納税義務者の所得税であり、源泉徴収義務者自体のそれとは考えられていないことである⁽⁴⁾。国税通則法上、源泉徴収の文脈における納税者に、「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」、つまり源泉徴収義務者の

(2) 検討に際し強く影響を受けた先行業績は数多いが、特に清永敬次「源泉徴収制度を巡る問題点」金子宏編著『所得税の理論と課題(21世紀を支える税制の論理 第3巻)[二訂版]』(税務経理協会、2001年)353頁には強く影響を受け、本稿の構成も同論文に範を取っている。

(3) 強制執行による回収時にも支払者が源泉徴収義務を負うとされた最判平成23年3月22日民集65巻2号735頁の他、最高裁昭和45年判決自体が扱っ

たところの認定賞与や親会社から付与されたストック・オプションの権利行使などがその例である。所得把握機能が重視されたと考えられるが(拙稿「判批」民商法雑誌145巻3号309頁、321頁(2011))、学説には批判が多い。例えば、水野忠恒『所得税の制度と理論—「租税法と私法」論の再検討—』(有斐閣、2006年)201~202頁[初出:1991年]。

みを含め、本来の納税義務者を納税者に含めていないが（通則法2条5号）、所得税法内の源泉所得税の位置づけを変更するものではなく、法律関係の明確化・税務行政の公正な運営・納税義務の適正円滑な履行の観点（通則法1条参照）から設けられた技術的措置とみるべきである。

以上のように、所得税法上は過少納付（納付がなかった場合も含む）の過誤是正方法は定めているが、過大納付における過誤是正方法につき定めるところはなく、源泉徴収義務者・本来の納税義務者からの過誤是正方法が問題となる。最高裁昭和45年判決・最高裁平成4年判決は、源泉徴収義務者・本来の納税義務者による過誤是正方法につき、最高裁の判断を示した判例として重要である。以下では、両最高裁判決が想定する過誤の是正方法の枠組み、それを支える理由付けを中心に概観する。

2 最高裁昭和45年判決

原告である法人Xは、昭和35年度（同年4月1日から翌年3月31日まで）において、元代表取締役Y1及び取締役Y2（両者合わせてYという）に対し、簿外の定期預金とその利子の供与及び低廉な価格での不動産譲渡を行った（本件経済的利益の供与）。訴外A税務署長は、それが役員賞与に該当するとして（本件認定賞与）、（源泉）所得税等の納税告知等を行った⁽⁵⁾。Xが納付した源泉所得税等相当額の支払いをYに求めたのが本件である。

第一審名古屋地裁昭和41年12月22日判決（民集24巻13号2260頁）は、Xによる源泉所得税などの納付が行われたことを踏まえた上で、①本件経済的利益の供与を一時所得と認定した処分が取り消されたとしても、そのような供与につきYの納税義務が存在しないことが確定したわけではなく、またそのような供与に基づき源泉所得税を納付したことはXの重大な過失に基づくわけではない、②XがY

(4) 本来の納税義務者が負うのはこのような源泉所得税という納税義務であるとする考え方を、一般に納税義務説という（例えば、茂木繁一「所得税の源泉徴収をめぐる法律関係について」税務大学校論叢5号119頁、125～130頁（1972））。後に説明する最高裁昭和45年判決は、本来の納税義務者が源泉納税義務を負い、それが源泉徴収義務者の源泉徴収義務と表裏一体であるとする考え方をとるが、これは納税義務説に立脚したものと考えられる。他方、本来の納税義務者は、単に源泉徴収を受忍する義務を負う立場にしかないという考え方（山田二郎「判批」判時627号（判評148号）117頁、118頁（1971））は、受忍義務説と呼ばれる。この他、本来の納税義務者は源泉納税義務（本人納税義務）を負うが、これは源泉徴収義務者の源泉徴収義務（徴収納付義務）とは分離平行であるという考え方（分離平行説。忠佐市「租税債務過程の理論（第三部）」法学新報80巻6号43

頁、62～67頁（1973））もある。

本文で述べたとおり、用語法からすれば納税義務説ないし分離平行説が妥当であるが、本稿II.4で述べる源泉所得税と申告所得税の別個性は、受忍義務説ないし分離平行説からよりよく説明しうる。分離平行説は、最高裁昭和45年判決の「表裏をなす関係」という理解と真逆である。後掲注(9)が示すように、最高裁昭和45年判決の立脚する納税義務説に立てば、最高裁平成4年判決とは逆の結論が導かれるべきという指摘もあり、両最高裁判決や条文を理論上整合的に説明することはかなり難しい。

(5) なお、最高裁判決自身が述べるように、第一審判決とこれを引用する控訴審判決には納税の告知（通則法36条）を「課税決定」「所得税の決定」というなど用語上の難点があるが、本稿では誤解を招かないよう、これら難点を修正して表記している。

に対して納税告知等につき何の通知もしなくても、納税告知等を知ったときから異議申立て・行政訴訟をなし得るので、YのXに対する損害賠償請求権は存在せず、それによる相殺は認められない、③Xの営業権等をYが譲渡した際、譲渡の当事者間で今後いかなる請求も行わないという特約は認められないとして、Xの主張を全部認容した。控訴審名古屋高裁昭和42年12月18日判決（民集24巻13号2269頁）は、原判決を理由に一部付加を行ったほか、これを引用してYの控訴を棄却した。

最高裁昭和45年判決は、①（源泉徴収による所得税の）納税義務が支払時に成立確定する税であること（通則法15条3項2号参照）、仮に納税の告知（同36条）が課税処分であるとする、受給者（本来の納税義務者）不知の間に納税義務の存否範囲が公定力をもって確定してしまうことから、納税の告知は徴収処分であって課税処分ではない、②納税の告知は徴収処分であるが、確定した税額について税務署長の意見が初めて公にされるものであり、またそれに先立つ税額の確定が税務署長の処分によってなされるものではないことから、支払者（源泉徴収義務者）は源泉徴収による所得税についての納税の告知につき、納税義務の存否範囲を争って不服申立て・抗告訴訟をなしうる、③納税の告知が徴収処分であり、支払者の納税義務の存否範囲はその前提問題にすぎないから、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さず、支払者からの請求を拒むことができるし、控除された税額相当額につき債務の一部不履行としてその履行を請求できる、④支払者は、納税の告知に対する抗告訴訟で、前提問題としての納税義務の存否範囲を争って敗訴し、かつ受給者（本来の納税義務

者）に対する税額相当額の支払請求訴訟等でも敗訴する不利益を避けるため、上記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不存在確認訴訟を提起し、受給者に訴訟告知を行いうる、と述べた。その上で、XがYに対して納税の告知を受けた旨の通知を行わなかったとしても、Yの権利利益の侵害はなかったが、源泉徴収による所得税の納付を怠った場合に生じる附帯税は納税者である源泉徴収義務者が負担すべきであるとして、加算税等相当部分につき、原判決を破棄し、第一審判決を取り消している。

3 最高裁平成4年判決

本来の納税義務者は、源泉徴収義務者に対して、過大な源泉税額相当額につき、債務の一部不履行としてその履行を請求する形で救済を求めうる事が、最高裁昭和45年判決で明らかにされている。では、本来の納税義務者は、確定申告を通じて、国との間で過大・過少な源泉税額の清算を行いうるのであるか。この点を明らかにしたのが、最高裁平成4年判決である。

原告・納税者X（複数）は訴外A社の役員・従業員であり、昭和57年6月末日に退社したが、昭和59年2月7日に現金の支給及び債務の免除を受けた（本件収入）。A社は本件収入を給与所得と扱い、それによって源泉徴収を行ったが、Xは昭和59年分所得税の確定申告書において、本件収入にかかる所得を一時所得と扱い、本件収入にかかる源泉徴収額の一部還付を求めた。これに対し、被告・Y税務署長（複数）は更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分（まとめて本件処分という）を行ったため、Xがこれを不服として出訴した。

第一審名古屋地裁平成元年10月20日判決（民集46巻2号88頁）は、①源泉徴収による所得税の租税債務と申告納税による所得税のそれとは法津上全く別個のものであるから、受給者（本来の納税義務者）の確定申告に際し、算出税額から控除されるべき「源泉徴収をされた又はされるべき所得税額」（所法120条1項5号）とは、所得税法上正当に徴収された又は徴収されるべき税額に限られる、②本件収入を一時所得・退職所得とした場合、正当に徴収されるべき源泉税額を控除した場合の申告納税額は、本件処分における申告納税額を上回るため、本件処分が違法にはならない、と判示し、Xの請求を棄却した。控訴審名古屋高裁平成2年6月28日判決（民集46巻2号107頁）は、原判決の理由を引用の上、①法令の定める通りに画一的処理がなされる源泉税額につき、受給者（本来の納税義務者）に支払者（源泉徴収義務者）と協議する機会が与えられていないのは制度の仕組上当然であり、源泉徴収の過不足を確定申告時に精算調整すべき理由にはならない、②受給者（本来の納税義務者）は給与明細書によって現実に徴収された税額の適正さを確認できる、③源泉徴収における国と支払者（源泉徴収義務者）の間の法律関係と申告納税における国と受給者（本来の納税義務者）との間の法律関係とは全く異なるから、源泉税額の過不足を、申告納税たる確定申告の際に^{原文のまま}精算調整することは、現行法上許されていない、と付加し、控訴を棄却した。

最高裁平成4年判決は、以下のように述べて上告を棄却した。所得税法「一二〇条一項五号にいう『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（第四編）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、右確定申告の手續において、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（二二一条）、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（二二二条）、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（国税通則法五六条）、他方、受給者は、何ら特別の手續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・・・四五年一二月二四日第一小法廷判決・民集二四巻一三号二二四三頁参照）。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。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⁽⁶⁾。

なお、同判決は、「課税処分の取消訴訟における実体上の審判の対象は、当該課税処分によって確定された税額の適否であり、課税処分における税務署長の所得の源泉の認定等に誤りがあっても、これにより確定された税額が総額において租税法規によって客観的に定まっている税額を上回らなければ、当該課税処分は適法」であるとして、本件処分を適

法としている。この判示部分は、租税争訟における訴訟の対象に関し、いわゆる総額主義を採用することを明言するものであり、裁判例において最高裁平成4年判決が引用されるのは、源泉徴収の文脈⁽⁷⁾ではなく、むしろ総額主義の先例としての方が多⁽⁸⁾。

4 小括

最高裁昭和45年判決は、源泉徴収義務者への納税の告知が税額を確定しない徴収処分であることを前提に、本来の納税義務者から源泉徴収義務者への源泉所得税相当額の支払いを認めた。最高裁平成4年判決は、①最高裁昭和45年判決を踏まえつつ、本来の納税義務者の申告納税義務（いわゆる年税）と源泉徴収義務者の源泉徴収納付義務の同一性がないから、源泉所得税の過不足を確定申告において清算できないこと⁽⁹⁾、②本来の納税義務者は源泉徴収義務者に過大徴収された源泉相当税額の支払いを請求できるから、権利救済に支障はないことを示して、確定申告における源泉税額の過不足清算ができないと判示して

(6) 最高裁平成4年判決と同様の立場は、かねてより行政実務の取扱いと考えられてきたが（志場喜徳郎ほか編『国税通則法精解（平成25年改訂）』（大蔵財務協会、2013年）590～591頁の内閣法制局の見解を参照）、確定申告による過不足清算を認める立場を採る学説も多い。例えば、清水潔「給与所得源泉徴収制度の法律関係(2) 一徴収義務者の法的性格を中心として一」税法学313号1頁、19頁（1977）、確井光明「源泉徴収制度についての若干の考察」税経通信36巻10号15頁、20頁（1981）、清永敬次「給与所得をめぐる課税上の法律関係」芝池義一他編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房、1995年）329頁、345～346頁〔初出：1987年〕、羽生健志「源泉徴収制度 一給与所得者の権利救済を中心として一」北野弘久編『判例研究 日本税法体系4 租税実体法Ⅲ・租

税手続法Ⅱ』（学陽書房、1980年）79頁、92～95頁。

(7) 源泉徴収の文脈でも、最高裁平成4年判決はもちろん先例として定着している。例えば、米国大使館勤務の日本人職員への給与支払につき、米国が源泉徴収義務を負うかどうかの問題になった東京地判平成16年4月19日訟月51巻9号2538頁とその控訴審判決である東京高判平成16年11月30日訟月51巻9号2512頁。国税不服審判所平成24年12月4日裁決事例集89集70頁のように、最高裁平成4年判決を引用せずと同趣旨の判示を行う裁決例もある。

(8) 例えば、横浜地判平成12年10月18日税資249号112頁、東京高判平成13年1月16日税資250号順号8814。

いる。

最高裁平成4年判決の論理で着目すべきは、所得税法の規定（と最高裁昭和45年判決）を踏まえて、源泉所得税と申告所得税の法律関係を峻別している点（源泉所得税と申告所得税の別個性⁽⁹⁾）、そして源泉所得税過不足の確定申告における清算ができないという結論を導きつつ、最後に権利救済に言及している点である。このような当事者の権利救済への配慮は、最高裁昭和45年判決などでも見受けられるが、(a)制度に従った処理を原則として認めつつ、しかし(b)その制度が権利救済に欠けるものであれば、制度に従った処理からの逸脱を辞さないという最高裁の立場⁽¹⁰⁾を、そして最高裁平成4年判決の限界を示していると考えられる。なお、例えば給与所得の文脈で考えた場合、本来の納税義務者（受給者・被用者）は源泉徴収義務者（支払者・雇用者）に、誤った源泉徴収を指摘しにくいという意味⁽¹¹⁾で、最高裁平成4年判決（及び最高裁昭和45年判決）の枠組みは事実上の不

服申立て抑止効果を伴っていると評価できようが、もちろん最高裁はこのような効果を意に介していない⁽¹²⁾。

以上の枠組みを前提とすると、(a)源泉所得税と申告所得税の別個性を貫くべき制度的理由がないか、(b)本来の納税義務者・源泉徴収義務者の救済に欠けるかのいずれかの場合には、源泉所得税と申告所得税の別個性が放棄され、例えば源泉所得税につき、本来の納税義務者が国に過大徴収税額の支払を求めることも可能であると考えられる。ただし、本稿Ⅲ.2で述べるように、(a)の論理が著しく損なわれる場合には、(b)が無視される場合もありえよう。

問題は、(a)実定法が採用している源泉所得税と申告所得税の別個性を支えるその論理とは何か、(b)本来の納税義務者や源泉徴収義務者の救済に欠ける場合とはいかなる場合であり、その場合いかなる救済が認められるべきか、ということであろう。また、見落とされがちであるが、(b)について、逆に国が徴収で

(9) 本来の納税義務者が源泉納税義務を負い、それが源泉徴収義務者の源泉徴収義務と表裏一体であるとする最高裁昭和45年判決の考え方を基礎とすれば、過大な源泉税額につき、課税庁に対して直接救済を求めうる（つまり最高裁平成4年判決の結論と逆になる）、という立場として、例えば、松沢智『新版 租税実体法 一人税法解釈の基本原則一 [補正版]』（中央経済社、1999年）385～388、396～397頁。

(10) 田中治「所得税 源泉徴収をめぐる近時の紛争例 —その性格と手続について—」税務事例研究 119号23頁、45頁（2011）は、源泉所得税と申告所得税の「峻別」と呼んでいる。

(11) 例えば、現行所得税法64条・152条がなかった時代に、雑所得の総収入金額既算入である利息損害金の回収不能に際して、不当利得返還請求を認めた最判昭和49年3月8日民集28巻2号186頁が

ある。

(12) これに対し、加藤義幸「源泉徴収を巡る諸問題 —納税義務者と納税者及び負担者の関係を再考—」税法学558号43頁、51頁（2007）には、受給者（本来の納税義務者）が給与の計算間違いにつき鬼の首でも取ったかのようにクレームをいう姿が描かれている。

(13) 仮に本来の納税義務者が課税庁に対して過大な源泉税額の支払を直接求めることができるとしても、それに対応して課税庁は事情を確認するべく源泉徴収義務者への調査が必要であるから、源泉徴収義務者是否が応でも過大源泉税額に関する紛争に巻き込まれる。したがって、本来の納税義務者が課税庁に対してのみ誤った源泉徴収を指摘しても、そのような指摘は、単に課税庁への告げ口としか源泉徴収義務者の目には映らない可能性がある。

きない場合にいかなる手段を執りうるかも問題になる。徴収ができなければ、少なくとも本来の納税義務者レベルでの税負担の公平が図られなくなるからである。(a)についてはⅢで取り扱い、(b)についてはⅣ以下で取り扱う。

Ⅲ 源泉所得税と申告所得税の別個性

人は必ずミスをする。源泉徴収の過程にあっても同様である以上、問題は、いかに過誤を修正し、税負担の平等を達成するかである。源泉徴収過程にあつて、望ましい過誤の修正とは、修正を確実にし、その金銭的・時間的コストをなるべく低くするとともに、過誤防止（適正な源泉徴収の履行確保）のために、過誤の原因者に負担させる、といったことである⁽¹⁴⁾。現行制度が立脚する源泉所得税と申告所得税の別個性は、上記Ⅱ.4で示された①②にどのような影響を及ぼしているだろうか。まず、上記別個性を支える根拠を検討しよう。

1 法律関係の簡明性と納付・還付の錯綜防止

そもそも源泉所得税と申告所得税の別個性を貫くべき制度的理由とは何か？ 源泉徴収義務者を納税者（通則法2条5号）とすることにより、源泉徴収義務の過誤は納税者たる源泉徴収義務者を通じて修正されねばならな

い。しかし、そもそも源泉徴収義務者を納税者としなければならない理由は何だろうか。

第一に考えられるのは、法律関係の簡明性と追加納付・還付関係の錯綜防止である。源泉所得税と申告所得税を別個のものとし、それぞれの過誤についてその過誤を生じた納税者を通じて修正させることは簡明で理解しやすい。もっとも簡明だから、安価に過誤が是正され、また税負担の公平が確保されるというわけではない。また、例えば、本来の納税義務者たる給与所得者が、過大源泉税額につき、確定申告（所法120条1項）や還付申告（同122条1項）によって還付が認められるとすると、たまたま同時期に源泉徴収義務者から過誤納金還付請求（通則法56条）が出されている場合には、過大源泉税額が源泉徴収義務者と本来の納税義務者のいずれに支払われるべきか混乱し、また二重に還付が行われる可能性がある⁽¹⁵⁾。しかし、少なくとも還付手続の優先劣後に関するルールを設ければ、立法論的にはこのような混乱や二重還付は避けられるし、源泉徴収票を通じて一元的に本来の納税義務者の源泉徴収状況が把握できれば、技術的にも可能と考えられる。筆者はもちろん税務行政の実際を知らないが、少なくとも社会保障・税番号（以下、税番号という）制度⁽¹⁶⁾が本格的に稼働すれば、源泉徴収

(14) 本稿の問題意識は、望ましい結果を達成するためにどのような制度を構築したらよいかであり、理論的な制度の位置づけや分析を行うことにあるのではない。このような本稿の問題意識は、本稿が主として依拠した先行業績の一つである畠山武道「源泉徴収制度の法律関係・争訟手続」日税研論集15巻245頁、特に254～255頁（1991）と共通し、また同論文における最もシンプルな源泉徴収モデル（247～248頁）も、本稿の想定する制度とそれほど大きな違いはないものとする。

(15) 租税法研究会編『租税徴収法研究(上)』（有斐閣、1959年）336頁【亀徳正之発言】は、個人的推測と前置きしながら、本来の納税義務者段階での源泉徴収状況把握が不可能なため、源泉徴収義務者段階での正確性を監査している、したがって過不足についても（国と）源泉徴収義務者の間でけりをつけている、と述べている。この推測に基づけば、当然、課税庁による本来の納税義務者の課税状況把握が正確になるに従って、過誤は正方法も変わるべきことになる。

状況の即時把握はかなりの範囲で可能ではないかと推測されるし、そのような把握が不可能であれば、税番号制度のあり方自体が問われる。

なお、源泉徴収義務者段階で過誤がある場合には、多数の本来の納税義務者への支払いにつき同様の過誤がある可能性がある¹⁶⁾。源泉徴収義務者を通じて過不足を清算する制度は、多数の本来の納税義務者を相手に個別の清算をするよりも、少なくとも課税庁にとっては簡明であるとともに、過誤は正コストをその原因者である源泉徴収義務者に負担させるものと評価できよう。ただし、この理由付けは、本来の納税義務者が源泉徴収義務者に提出した給与所得者の扶養控除等申告書（所法194条1項）などの記載に誤りがあった場合には、本来の納税義務者ごとに処理が必要になるという意味で、当てはまらない。

2 履行インセンティブとしての源泉税額

第二に、源泉所得税が源泉徴収義務者からのみ徴収されることによって、源泉徴収義務履行が促されるというものである（履行インセンティブとしての源泉税額）。次の例で確認しよう。

例：ある年において、居住者Aは、2ヶ月を超えて居住者Bを雇用し、給与（支給期

は毎月）を支払ったとする。Bは扶養控除等申告書（所法194条）・従たる給与等についての扶養控除等申告書（同195条1項）を提出しなかったため、AはBに対して所得税法別表第二の乙欄に従って源泉徴収と納付を行う必要があったが（同185条1項2号イ）、Aはそれを失念していたため、後に源泉徴収に係る所得税につき納税の告知を受け（通則法36条1項2号）、また不納付加算税（通則法67条1項）の賦課決定処分（通則法32条1項3号）を受けた。Aは納税の告知に従い源泉税額を納付したが、Bはすでにそのときに退職しており、行方は杳として知れず、AはBに対する源泉税額相当額の請求ができなかった。

この場合、AはBに対し請求ができないにもかかわらず、いわば自己負担で源泉所得税を支払わねばならず¹⁸⁾、支払わないとすれば源泉徴収義務者に督促（通則法37条1項）、滞納処分（徴収法47条以下）がなされる（ただし、所基通194～198共-2を参照）。本来の納税義務者が負担しない源泉所得税は、本来の納税義務者が源泉税額を負担すべき所得税の原則からは逸脱しているが、このような逸脱にかかわらず、Aが源泉所得税を支払うべき理由はどこにあるのであろうか。

ごく単純に言えば、そうしないとAが源泉

16) 同制度につき多くの議論があることは周知の通りであるが、同制度における逐次的情報提供は、内閣官房のHP (<http://www.cas.go.jp/jp/seisaku/bangoseido/>) でなされている。

17) 例えば、長崎年金二重課税事件（最判平成22年7月6日民集64巻5号1277頁）における源泉徴収義務者たる保険会社を想起されたい。

18) 東京地判昭和51年7月20日訟月22巻9号2295頁

を引用する東京高判昭和52年2月28日税資91号307頁参照。本来の納税義務者の源泉徴収税を源泉徴収義務者が負担することは、それ自体、源泉徴収義務者から本来の納税義務者への経済的利益の供与と考えられていることは周知の通りである。いわゆるグロス・アップ計算につき、例えば東京高判平成6年9月29日行裁例集45巻8・9号1819頁。実務上の取扱いにつき、所基通221-1。

徴収を正確に行わない可能性があるからである¹⁹⁾。もちろん、源泉徴収を行わない場合には附帯税として不納付加算税や延滞税（通則法60条）も課されるが、不納付加算税は未納税額の10%（5%）、隠ぺい・仮装による不納付重加算税（通則法68条3項）であっても35%に過ぎず、延滞税は未納税額に年2.9%（2ヶ月以降9.2%）²⁰⁾であるから（措置法93条2項、94条1項）、本税である源泉所得税

を支払う必要がないとすれば、これら附帯税が有する納税の履行インセンティブを以てしても、源泉徴収義務者は源泉徴収を適切に行わなくなる。源泉所得税を必ず源泉徴収義務者から徴収する（所法221条）その理由の一つには、このような源泉所得税自体が有する履行インセンティブを確保し、適切に源泉徴収制度が働くためと考えられる²¹⁾。

このような履行インセンティブを確保する

19) 国税庁『第62回 事務年報 平成24年度』（<http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/jimunenpo/62/pdf/all.pdf>）14頁、18頁、23頁、32頁によると、平成24事務年度（平成24年7月～25年6月）の实地調査を比較すると、申告所得税の实地調査件数69,974件で非違件数が56,234件（80.36%）、源泉所得税の調査件数13万6千件で非違件数3万3千件（24.26%）、法人税の実施調査件数93,273件で非違（と思われる）件数67,839件（72.23%）、消費税の調査等件数（实地調査のみかどうか定かではない。個人法人の合計数）172,415件で非違件数108,286件（62.80%）であり、源泉所得税の非違件数の少なさが目立っている。①本稿で示したように、源泉徴収義務者に重い責任を押しつけた結果なのか、②源泉所得税の税額計算が容易で間違いなく納付しやすいためなのか、③第三者（本来の納税義務者）の税を代わりに納付しているという源泉徴収義務者の責任感がそうさせるのか、その理由は定かではない。しかし、新規滞納発生件数（43頁表13）をみると、源泉所得税17万件（全税目の滞納件数に占める割合11.6%）、申告所得税59万件（40.7%）、法人税8万件（5.3%）、消費税59万件（40.9%）である。間接税である消費税の滞納の多さからすれば③、間違いは多いが確実に納付される法人税からすれば②の要素は弱く、①の要素が多いのではないかと推測される。

なお、事務年報の統計は用語や定義、数値の示し方が統一されておらず、税目横断的に制度を考察するのに相応しくない。今後、源泉徴収に関しても統計を参照した政策論を展開する必要があるが、まずは統計の取り方や公表の仕方に改善が望まれる。さらに、法定調書自体の過誤につき一切

の資料がなく、法定調書自体の正確性についても調査と統計が必要である。

20) 平成26年の特例基準割合は、財務大臣が告示した0.9%に1%ポイントを加算した割合である。財務省告示第396号（平成25年12月12日）参照。

21) 佐藤英明「日本における源泉徴収制度」税研153号22頁、30頁（2010）参照。シリクンショト・スモト『源泉徴収所得税法の研究』（成文堂、1998年）の、特に103～116頁の記述は、歴史的にも履行インセンティブ確保が重視されたことを裏付けているように読める。

なお、アメリカ国内歳入法典6672条(a)は、源泉徴収納付義務を負う者（person）が故意に（willfully）徴収しなかったような場合に、徴収納付されるべき税額と同額のpenaltyの責を負う、と規定する（100% penaltyと呼ばれる）。やや古い文献（Robert J. Mauzeri, *The 100 Percent Penalty under Section 6672*, 25 TAX LAW. 169（1971））によると、同規定の適用が問題となるのは、大部分が被用者から源泉徴収されるべき所得税及び連邦保険拠出金法（Federal Insurance Contribution Act）に基づく税（社会保険料相当）といわれており（at 173）、役員や被用者といった特定個人に対するpenaltyとして働く（at 170-172）。ちなみに、過少源泉税額が後に被用者から支払われた場合には、使用者から徴収されることはない（I.R.C. § 3402(d)）。附帯税の責任は免れない。支払われたことの立証責任は使用者にある（Treas. Reg. § 31.3402(d)-1 第三文）。

上記のアメリカ法の制度は、いわば第二次納税義務的な色彩を帯びているが、税負担を実質的に負わせること自体が履行インセンティブとして働く一証左と考えられる。

ために源泉税額を必ず源泉徴収義務者から徴収することについて、上述のように所得税の原則から逸脱しているという批判の他、源泉徴収義務者への過大な負担を与えるという批判がありうる。しかし、居住者が特許権等使用料を非居住者へ支払った場合²²⁾のように、本来の納税義務者への直接の課税を課税庁が行えない場合には、源泉徴収制度が適切に動くまにカギといえる²³⁾。

3 確定申告・課税処分と履行インセンティブとしての附帯税の不備

源泉税額自体が履行インセンティブとして働くのは、要するに源泉徴収義務者段階で徴収できなければ、税を取りはぐれる場合に限られる。したがって、本来の納税義務者が国内居住者であり、課税庁が確実にその所在を突き止めて課税できる場合には、源泉税額自体が履行インセンティブとして働く余地はない。また、本来の納税義務者が確定申告により追加納税できるような制度（本稿Ⅱ.4で述べた通り、最高裁平成4年判決が明確に否定した制度）の下では、結果的に納付されな

かった源泉税額相当額は、本来の納税義務者に支払われ、その後申告納税額として国が受領しているため、やはり源泉税額自体が履行インセンティブとして働くことはない。以上のような場合に、それでも源泉徴収義務者に対して源泉徴収の履行を促すためには、附帯税を課すべきであろう。

確定申告又は課税処分（以下、確定申告等という）により、過大・過少な源泉税額を清算する制度は、源泉徴収義務者にとり、自分を介在させないで問題を処理できる点で、最高裁平成4年判決が支持した現行の制度よりも、金銭的・時間的にコストが安い。しかも、現行の不納付加算税が納税の告知を前提にした制度であり（通則法67条1項参照）、納税の告知を受ける前に課税処分等で過少源泉税額が清算できれば、不納付加算税は課されない。また、延滞税が源泉所得税の法定納期限から「完納する日」までの日数に応じて課税される（通則法60条2項）、確定申告等により過少源泉税額が清算できれば、源泉徴収義務者が「完納する日」はあり得ないから（本来の納税義務者が納付した日を

22) 判決例・裁決例を見ている限り、非居住者への支払の際の源泉徴収義務の存否範囲が問題になるのは、特許権等使用料にかかる源泉徴収（所法161条7号、212条1項、213条1項1号）である（例えば、東京高判平成23年5月18日税資261号順号11689（第一審：東京地判平成22年12月3日訟月57巻6号1972頁）、国税不服審判所平成22年5月13日裁決事例集79集289頁）。源泉徴収義務者がこれら使用料について源泉徴収をしていなかった場合でも、所得税法222条が源泉徴収義務者に認めている支払請求は一種の不当利得返還請求であること、不当利得によって生ずる債権の成立及び効力は、その原因となる事実が発生した地の法（日本の源泉徴収により発生したのであるから日本法）によること（法の適用に関する通則法14

条）から、国際私法の観点からみても、源泉徴収義務者は非居住者・外国法人に対して求償は可能であると解される。なお、これら紛争事例では、継続的取引が行われているか、または外国法人の所在自体が明らかであるため、紛争が生じる可能性は否定できないものの、源泉徴収義務者から本来の納税義務者（非居住者・外国法人）への求償自体に差し支えはないようにみえる。

23) 本来の納税義務者に申告義務がない場合には過少な源泉徴収納付が生じやすいが、源泉徴収義務者の不納付等に重い負担を課し、かつそれに対する調査を厳密にすることにより、源泉徴収義務者の正確な徴収納付義務履行を促していることにつき、拙稿・前掲注(3)・324頁注18（2011）参照。

「完納する日」とみなす?), 延滞税の賦課に支障が出る。

以上を踏まえると、現行の附帯税（不納付加算税・延滞税）を前提にする限り、確定申告等により過不足を清算する制度、特に過少源泉税額を本来の納税義務者に納付してもらう（あるいは本来の納税義務者に還付する金額を減額する）制度は、本来の納税義務者が確定申告をする可能性が高い場合、源泉徴収義務者をして源泉徴収義務を履行するインセンティブを与えない（むしろ、源泉徴収にかかるコストが節約できるので、源泉徴収を行わないようにインセンティブが与えられる）。要するに、現行の附帯税は、確定申告等により過不足を清算する制度に対応していないのであり、その意味で最高裁平成4年判決は、附帯税まで考慮に入れて判決が書かれているかどうかはともかく、妥当である²⁴。

4 過大な源泉徴収とその防止インセンティブ

附帯税の改正が行われれば、確定申告等による過不足を清算する制度の下でも、過少な源泉徴収が行われないう、インセンティブを与えることができる。しかし、課税庁が怖いために、安全な、つまり過大な源泉徴収を源泉徴収義務者が行うとすればどうであろうか？

確定申告でもわざと多めに支払って、後に適正な税額を算定した上で更正の請求（通則

法23条1項）を行うこと（過大申告+更正の請求）が考えられるが、更正の日の翌日から起算して1月を経過する日からしか還付加算金が生じないから（通則法58条1項3号、通則令24条2項1号）、利子の点からみれば過大申告+更正の請求は、当初から適正な申告を行っている場合と比較して不利である。したがって、還付加算金制度が、低金利の状況下での実効性はともかく、過大申告の防止インセンティブとして働いていると評価できる。他方、源泉徴収で過大納付を行った場合、課税庁から源泉徴収義務者に対する還付加算金が、税務署長が過誤納の事実を確認した日から1月を経過する日からしか生じないのに対し（通則法58条1項3号、通則令24条2項2号）、最高裁昭和45年判決が示したように、源泉徴収義務者による債務不履行があったものとして、過大源泉徴収相当額に年五分の法定利息（民法404条）をつけて、本来の納税義務者に支払を行わなければならないから、このような還付加算金制度と民法上の法定利息の差が、かなり強力な過大源泉徴収の防止インセンティブであるといえよう。

もっとも、問題は、源泉徴収義務者から本来の納税義務者に対して過大源泉税額を支払うすべての場合に民法上の法定利息が支払われているかである。実態調査があるわけではないから推測に過ぎないが、低金利状況下であるために利息を支払うという意識が希薄で

24) 附帯税の場合と異なり、現行の不徴収犯に対する罰則（所法242条3号）は、確定申告等により過不足を清算した場合でも適用可能性はあるが、常に適用されるわけではない点で、その履行インセンティブにはやや疑問があるし、附帯税が課されなければ、源泉徴収義務者間の平等（本稿Ⅲ、5参照）も保たれない。

なお、浅沼潤三郎「判批」判時1458号（判評414号）196頁、198頁（1993）は、上記罰則が確定申告等により過不足を清算した場合でも適用可能であることを以て、そのような過不足清算を否定する論拠（確定申告等による過不足清算が予定されていないからこそそのような罰則の定めになっている）とすべきとする。

あること、継続的取引関係にある本来の納税義務者と源泉徴収義務者間で強い権利主張がしがたい（例えば、給与所得者は雇い主に強く抗議できない）可能性があることを考えると、過大源泉税額が相当な金額でない限り、実際には民法上の法定利息を付して本来の納税義務者に過大源泉税額を支払うことはごく稀であり、上記インセンティブはほとんど働いていないと思われる。

以上を踏まえると、現行制度の下で、源泉徴収義務者による過大徴収・納付を防止しているのは、源泉徴収義務者を通じて過大徴収・納付の清算が行われる金銭的・時間的コストであり、還付加算金制度と民法上の法定利息の差が、場合によっては追加的なインセンティブとして働くと考えられる。

前述の通り、確定申告等により過不足を清算する制度は、源泉徴収義務者にとり、自分を介在させないで問題を処理できる点で、現行の制度よりも、金銭的・時間的にコストが安い。還付加算金制度と民法上の法定利息の差によるインセンティブも、確定申告等により過不足を清算する制度では、源泉徴収義務者が介在しないために働かない。これを防止するためには、意外な結論ではあるが、過大納付の場合にも何らかの附帯税（過大納付加算税）を源泉徴収義務者に対して課す制度が考えられる。

5 過誤と平等

以上、源泉所得税と申告所得税の別個性を貫くべき制度的理由の一つとして、履行インセンティブとして源泉税額及び附帯税が働くことを踏まえ、現行附帯税下で確定申告等による過大・過少源泉税額の清算を行うと、源泉徴収の履行インセンティブが損なわれると

述べたが、このことは平等（憲法14条1項）の側面から説明することが可能である。つまり、同じ過誤により、同じ過少な源泉徴収しか行っていない二人の源泉徴収義務者がいたが、一方はたまたま本来の納税義務者が確定申告により過少源泉税額分を追加納付したので、過少源泉税額の清算の手間暇と附帯税を免れ、他方は本来の納税義務者による追加納付がなかったので、附帯税が課されたとする。両者とも適切な徴収納付義務を履行せず、納付も遅延したにもかかわらず、一方は結果的に不納付加算税や延滞税を支払わなくて済むことは、平等ではないと評価できる。源泉所得税と申告所得税の別個性を貫くべき制度的理由の一つには、適正な源泉徴収を行わなかった源泉徴収義務者間の平等がある。

6 小括

以上、両最高裁判決の背景にある、源泉所得税と申告所得税の別個性を支える根拠を、①法律関係の簡明性と納付・還付の錯綜防止、②履行インセンティブとしての源泉税額及び附帯税、③同様の過誤を犯した源泉徴収義務者間の平等という観点から説明した。以上の説明は、もちろん可能な説明のいくつかに過ぎないが、特に②、③は、現在の附帯税（及び源泉徴収義務者から支払われるべき法定利息がおそらくはあまりないであろうこと）を前提とすると、確定申告等による過不足清算を現行法下で認めることの問題点である。逆に、①が損なわれず、結果的に源泉税額の徴収が（源泉徴収義務者ないし本来の納税義務者のいずれかの段階において）確実になされることが判明しており、かつ附帯税制度が上述のように改正される場合には、②と③が損なわれない以上、確定申告等による過

不足の清算を行うことは考えられてもよい。源泉徴収義務者段階での過誤が同種の多数の支払いについて及ぶ可能性があり、そのような多数の過不足の処理は源泉徴収義務者を通じて行った方が簡明かつ統一的な処理であろうから、源泉徴収義務者段階で過誤がある場合に、確定申告等で過不足を清算する制度は導入しがたいという意見もあろう。しかし、源泉徴収義務者も多数の本来の納税義務者を相手に過誤の是正を行う金銭的・時間的コストを負担する点を考えると、税番号制度を通じて本来の納税義務者をより簡単に捕捉できる課税庁が、本来納税義務者との間で直接過誤を是正した方がよいという反論は可能である。

IV 源泉徴収義務者段階における過誤とその是正

1 総説

次に、履行インセンティブなどの検討を踏まえ、しかるべき理由がないにもかかわらず、本来の納税義務者または源泉徴収義務者

の救済可能性がないため、源泉所得税と申告所得税の別個性を排除し、何らかの救済を認めるべき場合²⁵⁾が存在するか、そのような場合が存在するとして、どのような手段が認められるべきかを検討しよう。

過大・過少源泉税額が生じる場合とは、(1)源泉徴収義務者段階での過誤により生じる場合と、(2)特に本来の納税義務者が給与所得者の場合に、本来の納税義務者が誤った扶養控除等申告書などを提出したために過大・過少な源泉徴収が行われる場合の、二種類に分けられると思われる。ここでは(1)を取り上げ、(2)はVで述べる。

2 過大・過少源泉徴収後も源泉徴収義務者と本来の納税義務者の双方が存在する場合

両最高裁判決が意図する典型的な場合である。過少源泉徴収の場合、税務署長は源泉徴収義務者から過少源泉税額を徴収する(所法221条)²⁶⁾。この規定を根拠に、本来の納税義務者から徴収はできないと一般には解されている²⁷⁾。源泉徴収義務者は、過少源泉税額を本来の納税義務者に請求し、また以後に支払

25) 過少源泉税額にかかる附帯税につき、源泉徴収義務者は、源泉徴収事務を実際に取り扱っている被用者の責任を追及するという救済方法はあるが、本稿では取り扱わない。事務処理上の過誤により退職手当の源泉所得税を期限後納付したために、県教育委員会財務課長が、地方自治法243条の2項に基づき延滞税・不納付加算税相当額の損害賠償を求められたが、重大な過失がないとして賠償責任が否定された事例として、最判平成20年11月27日判時2028号26頁。

26) 源泉所得税の源泉徴収義務者からの徴収は5年の消滅時効(通則法72条1項)にかかるまで可能であるが、申告所得税の課税処分(同70条1項)や通常の更正の請求の期間制限(同23条1項)がそれより前に到来した場合でも、なお

納税の告知をなし得るかが問題となる。最高裁判平成4年判決に先立ち、同様の判示を行った東京高判昭和55年10月27日訟月27巻1号211頁(上告審:最判昭和57年1月22日税資122号43頁,第一審:東京地判昭和53年5月25日訟月24巻9号1827頁)は、源泉所得税と申告所得税の別個性に基づきこれを肯定したものの、反対意見も強く存在する(例えば、福家俊朗「源泉徴収制度の法的論理構造の検討—租税法関係と源泉徴収制度—」租税法研究11号96頁,125~126頁注6)。もっとも、課税処分や通常の更正の請求をなし得る期間が延長された現在では、本稿VIで述べる後発の事由による場合を除き、あまり議論の実益がないであろう。

うべき金額から控除する（同222条）。過大源泉徴収の場合には明文の規定はないが、最高裁昭和45年判決が示したとおり、本来の納税義務者は、債務の一部不履行として、過大源泉税額の支払いを請求でき²⁷⁾、また源泉徴収義務者は、過大源泉税額を過誤納金として還付請求できる（通則法56条）²⁸⁾。一見すると、納税者の救済に欠けるとはなく、源泉徴収義務者段階での過誤が同種の支払いについて多数生じうる側面を有すること、過誤是正のコストがその過誤を犯した源泉徴収義務者に発生することからすれば簡明かつ原因者負担原則に沿った処理であるといえるが、以下のような問題がある。

第一に、源泉徴収義務者の過誤による過大・過少源泉税額を、その源泉徴収義務者を通じて是正させることを原則としてもなお、本来の納税義務者が確定申告等を通じた是正を立法論的に認める余地があるかどうかである²⁹⁾。過誤是正のコストは国や本来の納税義務者にもかかること、課税庁が過少源泉税額

の源泉徴収義務者への納税の告知を行う前、あるいは過大源泉税額が存在を確認して還付する前に確定申告書提出あるいは課税処分が行われたかどうかの確認が税番号制度を通じて容易にできるはずであることを前提にすれば、肯定される。確かに、源泉徴収義務者は過誤是正のコストを免れることになるが、源泉税額と申告税額を別々に争った場合に生じる国と本来の納税義務者の無駄なコスト³⁰⁾、またⅢ.6で述べた附帯税改正により履行インセンティブの確保ができることを考えれば、確定申告等を通じた過大・過少源泉税額の是正のメリットはある。

第二に、本来の納税義務者が債務の一部不履行として過大源泉税額の支払請求ができる期間や源泉徴収義務者が過大・過少源泉税額の還付請求・支払請求ができる期間がまちまちである。源泉徴収義務者から課税庁に対する還付金等の消滅時効は5年（通則法74条1項）、源泉徴収義務者に対する国の徴収権の消滅時効も5年である（同72条1項）。しか

27) 例えば、可部恒雄「判解」法曹時報23巻10号391頁、395頁（1971）。

28) 最高裁昭和45年判決を踏まえ、例えば、給与所得者である本来の納税義務者が、給与支払者である源泉徴収義務者を相手取り、過大源泉税額（と思われる額）につき、賃金請求訴訟を提起したとしよう。仮に源泉徴収義務者が源泉徴収義務の不存在確認訴訟を国に対して未だ提起していない場合、その源泉徴収義務者は、敗訴の不利益を避けるため、賃金請求訴訟において、国に訴訟告知（民訴53条）を行うことができると考えられる。訴訟において真に争われているのは、本来の納税義務者の源泉納税義務の存否なのであり、最高裁昭和45年判決の表現を借りれば、その義務は、源泉徴収義務者の源泉徴収義務と「表裏をなす関係」だからである。

この考え方が正しいとすると、現行法において

も、源泉税額を巡る紛争が、純然たる民事訴訟で解決されうることになる。税額につき行政事件あるいは処分取消訴訟として争うことや、不服申立前置（通則法115条1項）の存在理由が、問われる。

29) 本来の納税義務者が有する支払請求権に基づき、源泉徴収義務者が有する還付請求権を代位行使すること（民法423条1項）、または還付請求権を差し押さえることにより、本来の納税義務者が満足を得る方法も考えられる（堺澤良「源泉徴収制度の基本的構造と関係当事者の救済」税務大学校論叢10号71頁、107～108頁（1976））。

30) 立法論的にこのような提言をするものとして、例えば、田中治「給与所得者に対する源泉徴収とその過不足税額の是正」税務事例研究14号69頁、95頁（1993）、吉良実「判批」民商法雑誌107巻3号431、443頁（1992）。

し、本来の納税義務者が給与所得者（労働者）であるとする、本来の納税義務者の賃金請求権の消滅時効は2年である（労働基準法115条。民法174条1号の特則である）。源泉徴収義務者がいつまで過少源泉税額を本来の納税義務者に請求し、また以後に支払うべき金額から控除できるかは、所得税法222条自体は明らかにしていないが、不当利得返還請求（民法703条）の特則であると考え、10年の消滅時効（民法167条1項）にかかると思われる。

以上の枠組みを考えると、例えば過大源泉徴収を行った源泉徴収義務者が、賃金請求権の2年の消滅時効が到来後、課税庁に過大源泉税額の還付請求を行い、還付された税額を自己のものにするといった事例は、すぐに思いつく。この場合には本来の納税義務者からの不当利得返還請求が認められるべきであろうが、源泉徴収義務者が過大源泉税額を実際に還付してもらっていない場合には、源泉徴

収義務者に受益がないので、源泉徴収義務者から本来の納税義務者への不当利得返還請求は認められない³²。結局、本来の納税義務者が有する債権が短期消滅時効にかかる場合には、本来の納税義務者の救済に不十分な側面が生じることは否めない。両最高裁判決の観点からは、おそらく救済に欠けるとまでは評価できないが、立法論的には源泉徴収関係における消滅時効をすべてそろえるべきである。

第三に、源泉徴収義務者の情報収集能力の限界についてである。徴収納付義務履行に際し、源泉徴収義務者は自己保有の情報に照らして同義務の存否範囲を判断することになるが、本来の納税義務者に対して質問検査権を有するわけでもないから、自己保有情報の正確性には限界がある。例えば、非居住者から購入した不動産譲渡対価（所法161条1号の3）に係る源泉徴収義務（同212条1項）履行に際しては、「非居住者性の確認を行うのが通常であ」³³とされているが、相応の注

(31) 例えば、20万円を超える不動産所得を有する給与所得者が、退職直前に受け取ったわずかな金銭につき、それが給与所得か退職所得かが問題となったとしよう。最高裁平成4年判決に基づく、給与所得者（本来の納税義務者）は、金銭にかかる源泉税額をめぐる給与支払者（源泉徴収義務者）と争い（もちろん源泉徴収義務者と国との間で同じことが争われる）、金銭が給与所得か退職所得かによって不動産所得にかかる税率が異なることから、やはり金銭がいずれの所得に該当するかにつき国と争う必要がある（堺澤・前掲注29・116～118頁参照）。同一の争点について別個に争うことの無駄は否定できないし、仮に源泉徴収義務者（のみ）がその金銭を退職所得として納税の告知を争って敗訴し、その後本来の納税義務者がその金銭をやはり退職所得として課税処分ないし更正の請求拒否処分を争って勝訴した場合（問題の金銭がわずかなので総額主義の問題が生じなかったとする）、同じ金銭の法的評価が源泉所得税

の文脈と申告所得税の文脈とで分かれることになる。源泉徴収をめぐる紛争は、可能な限り、本来の「納税義務者と課税権者との間の争訟で解決する方が制度としては筋が通っている」（雄川一郎「源泉徴収に関する争訟」租税法研究2号137頁、150頁（1974））と思われる。

(32) 畠山・前掲注14・259頁。源泉徴収関係における不当利得につき、加藤雅信・岩崎政明「租税法と民法学の対話—不当利得を接点として」租税法研究20号64頁、75～87頁（1992）。

(33) 東京高判平成23年8月3日税資261号順号11727（第一審：東京地判平成23年3月4日税資261号順号11635）。納税者たる法人の代表取締役が居住者・非居住者のいずれに該当するかの判断につき、大阪高判平成3年9月26日税資186号635頁（上告審：最判平成5年2月18日税資194号416頁、第一審：神戸地判平成2年5月16日税資176号785頁）。

意義を果たしたにもかかわらず情報が入手できないような場合には、履行不能な徴収納付義務を課すものとして租税法主義（憲法30条、84条）に反すると考えられる³⁴。立法論的には、税番号制度により強化された国側の情報収集能力を活かす方法（課税庁発行の証明書添付など）の利用が望ましい。

3 過大・過少源泉徴収後に本来の納税義務者が不存在の場合

次に、過大・過少な源泉徴収が行われた後、本稿のⅢ.2の例のように本来の納税義務者が退職した（最大判昭和37年2月28日刑集16巻2号212頁の言葉を借りれば、「特に密接な関係」が消滅した）場合を考えよう。本来の納税義務者が不存在の場合と言い換えてもよい。

過少な源泉徴収が行われた後、過少源泉税額は、たとえ本来の納税義務者に支払請求ができない（以後の支払からも控除できない）としても、源泉徴収義務者が納付しなければならないことは、例の通りである。この場合、実質的な源泉税額の負担は源泉徴収義務者にかかることになるが、上述の通り、履行インセンティブとしての源泉税額とそれを背景とする徴収確保の観点から、現行法の解釈として、この取扱いはやむを得ないと考えられる。もっとも、少なくとも税番号が普及す

れば、課税庁側での本来の納税義務者の所在把握は可能といえるから、とりあえず源泉徴収義務者に過少源泉税額を納付してもらうにせよ、課税処分³⁵により本来の納税義務者から過少源泉税額を徴収すること（もちろん確定申告による過少源泉税額の申告納付もありうる）を要件として、源泉徴収義務者に過少源泉税額を還付する制度も、立法論的に考えられる。ただし、この場合には附帯税改正による履行インセンティブや平等の確保が必要である。

逆に、過大な源泉徴収が行われた場合、源泉徴収義務者の所在地や連絡先自体は本来の納税義務者によって把握されているから、本来の納税義務者からの支払請求は可能である。問題は、本来の納税義務者の所在を源泉徴収義務者は知らないにもかかわらず、過大源泉税額が源泉徴収義務者に還付されている場合である。このような状況では、源泉徴収義務者は不当利得を得ることになるが、現行法下でも同様の状況は想定可能であり、どのような処理が行われているのかは必ずしも明らかではない。前述のように、税番号制度による本来の納税義務者の所在把握が可能であれば、源泉徴収義務者から過大源泉税額を受領するよう、課税庁側から本来の納税義務者に通知する制度は、現行法下でも導入すべきである。立法論的には、上述の附帯税改正と

³⁴ 同様の問題意識につき、伊藤雄太「源泉徴収義務者の注意義務 一非居住者から土地等を買受ける場合を中心に」税法学570号17頁（2013）参照。

³⁵ 本来の納税義務者に申告書提出義務がなければ決定（通則法25条）は行えない。国税不服審判所平成18年11月29日裁決事例集72集25頁は、給与所得者が誤った扶養控除等申告書を源泉徴収義務者

に提出した後、退職したという事案である。源泉所得税の徴収不足額は支払者を通じて行うのが原則であること、確定申告提出義務がない者へ決定が行われたことを理由に処分が取り消されている（同種事例として、国税不服審判所平成14年3月29日裁決事例集63集11頁）。一定の場合には、申告書提出義務がなくても決定を行いうる旨の明文の規定を設けるべきである。

セットにして、課税庁から本来の納税義務者への直接還付を可能にする制度が望ましい。

4 過大・過少源泉徴収後に源泉徴収義務者が不存在の場合

最後に、過大・過少な源泉徴収が行われた後、源泉徴収義務者が所在不明あるいは清算をした場合を考えよう。法人が破産手続に入った場合も、破産管財人は給与・退職債権についての配当につき源泉徴収義務を負わないことから（最判平成23年1月14日民集65巻1号1頁参照）、やはりそれら給与・退職支払につき源泉徴収義務者が不存在となった事例と同様に考えることができる。

この場合、源泉徴収義務者が不存在のため、源泉所得税と申告所得税の別個性を支える根拠と思われるもの、納付・還付の錯綜防止、履行インセンティブ確保、同様の過誤を

犯した源泉徴収義務者間の平等のいずれも考慮する必要がなく、本来の納税義務者の救済の手段も他にないところから、現行法の解釈上、両最高裁判決の射程外にあると考えるべきであろう。したがって、現行法の解釈上、過大源泉税額については、本来の納税義務者による確定申告による清算が認められると解される³⁶⁾。立法論的にも、この旨の規定を設けて差し支えない（源泉徴収義務者がそもそも不存在であるから、附帯税の改正を考慮する必要はない）。

VI.2で述べたとおり、過少源泉税額につき、所得税法221条の反対解釈として、本来の納税義務者から直接徴収することはできない。しかし、立法論的には、税負担の公平の観点から³⁷⁾、本来の納税義務者による確定申告等による清算（追加納税）を認めることが望ましい。

36) 例えば、金子宏『租税法（第19版）』（弘文堂、2014年）840頁、小林博志「源泉徴収の手続」日税研論集25号265頁、284頁（1994）。

なお、(a)源泉徴収義務者が過大源泉徴収を行い、それを課税庁に納付する前に破産手続に至り、結局納付できなかった場合、あるいは(b)課税庁が源泉徴収義務者に過大源泉税額を還付した後、それを本来の納税義務者に支払う前に破産手続に至ったため、本来の納税義務者に実際には支払われなかった（破産手続における配当も行われなかった）場合でも、上記確定申告による清算は認められるべきである。所得税法223条は、所得税の還付・充当に関し、源泉徴収義務者による徴収時に納付があったものとみなしているが、この規定により、要するに源泉徴収義務者の破綻リスク（源泉徴収義務者による源泉徴収はされたが課税庁に納付されないリスク）を課税庁側で引き受けることが規定されている。この規定自体は、正当に徴収された源泉税額についての定めであるが、過大・過少源泉税額についてのみ、本来の納税義務者に破綻リスクを負担させるべき理由はなく、本来の納税義務者を平等に取り扱う観点か

ら、過大・過少源泉税額についても、課税庁が破綻リスクを負うべきだからである。

もともと、本来の納税義務者は、源泉徴収された税額が実際に課税庁に納付されたか分からない場合がある。現行法の下でも、源泉徴収義務者破綻時に課税庁は積極的に破産管財人等に調査を行い、源泉徴収済みだが未納付の源泉税額の情報を入手し、本来の納税義務者に情報提供を行うべきだし（行政機関個人情報保護法8条2項1号は本人への情報提供を認めている）、立法論的には管財人等への源泉徴収票作成といった情報提供義務を課すことも考えられる（例えば、岡正晶「破産管財人の源泉徴収納付義務—最判平成23年1月14日の射程距離と今後の実務・立法論—」税務事例研究124号32頁、52頁（2011））。ただし、破産管財人の源泉徴収の問題は、納税義務者の申告納付コスト支援の問題として議論すべきであろう。

37) 恣意的な法人成りによる悪用（源泉所得税逃れ）を指摘するものとして、岩崎政明「源泉徴収・特別徴収の過誤の是正と還付請求の当事者」税48巻2号4頁、10頁（1993）。

V 扶養控除等申告書などの過誤の是正

1 総説

前章では、過大・過少源泉徴収につき、源泉徴収義務者の過誤が原因である場合を検討したが、ここでは本来の納税義務者にその原因がある場合を検討しよう。例えば、給与所得者の文脈でいえば、給与所得者の扶養控除等申告書（所法194条）、従たる給与についての扶養控除申告書（同195条）、給与所得者の保険料控除申告書（同196条）兼配偶者特別控除申告書（同195条の2）などを、給与支払者を通じて税務署長に提出することになっているが（実際に支払者は、それら申告書の提出が求められるまで7年間保管する義務を負う。所則76条の3）、それら申告書の記載が誤っている場合の是正につき考えるものである。

これら申告書の記載の過誤により、過少源泉税額が生じた場合、源泉徴収義務者はその不足額を徴収納付するのが、現在の実務上の取扱いであり（所基通194～198共-1）、一見すると、源泉所得税と申告所得税の別個性に沿っているようである。しかし、例えば控除対象扶養親族を書き忘れた、そもそも給与所得者の扶養控除等申告書を提出しなかったといった場合には、期限後提出の場合を除き（所基通194・195共-1）、（いわゆる乙欄の適用はあるが）確定申告での還付が認められるようであり⁸⁸、上記別個性が貫徹されているわけではない。また、給与等の支払者に徴収不足税額がある場合で、その税額が生じたことにつき過失がないと認められ、かつその税額を徴収して納付することができないことにつき正当な事由があると認められる場合に

は、源泉徴収義務者から徴収しないとされており（所基通194～198共-2ただし書き）、源泉徴収義務者段階での過誤がある場合にあくまで別個性を追及しようという態度とは一線を画している。

以上のような現行法上の取扱いについては、以下のような疑問がある。第一に、例えば賞与以外の給与等にかかる徴収税額を定めた所得税法185条を例にとると、その税額は給与所得者の扶養控除等申告書の提出の有無と「申告書に記載された」控除対象配偶者等の有無などにより、つまりもっぱら形式的な申告書記載により源泉所得税（源泉税額）が成立（かつ確定。通則法15条3項2号）するように読める。つまり、源泉徴収義務の成立において、申告書記載事項が正しいかどうかという実体的判断は要求されていないようにみえる。この解釈が正しいとすると、源泉徴収義務者はもっぱら本来の納税義務者から提出された申告書記載事項に沿って源泉徴収し、年末調整を行えば足り、申告書の過誤はあくまで確定申告等によって行われるべきことになろう。もちろん、この解釈を採用した場合には、多くの給与所得者には申告書提出義務がないから（所法121条1項1号）、過大源泉税額につき還付を受けることができるにせよ（所法122条1項）、過少源泉税額については（申告書提出義務がないために）決定（通則法25条）に基づいて追加納税させるこ

⁸⁸ 渡辺徹也「申告納税・源泉徴収・年末調整と給与所得」日税研論集57号121頁、157頁注125（2006）。確定申告不要による効率性追及を考えれば、扶養控除等申告書などの不提出自体に何らかの罰則ないし不利益（扶養控除を認めないなど）が課されるべきであろう。現行制度は、効率性を重視しつつ、その徹底が不完全である。

とができないという不都合が生じる。

第二に、申告書提出の有無のみならず、その記載事項が正しい場合に限り、その範囲で源泉税額が成立すると考えると、源泉徴収義務者はその申告書の提出の有無のみならず、記載事項の正しさまで確認した上で源泉税額を徴収納付すべきであるが、源泉徴収義務者には肝心の正確性確認手段があまりない。源泉徴収義務者が、例えば自己の給与体系内での家族手当支給や社会保険料徴収等に際し扶養親族などの状況を確認できる点³⁹⁾、記載事項の正しさの確認は一応できるようにみえるが、しかし被扶養者が事業を営んでいた場合や同一の被扶養者を二人の給与所得者の控除対象扶養親族としていた場合など、源泉徴収義務者は確認できないことも多い。しかも、扶養控除等申告書の不提出や記載過誤につき、本来の納税義務者に罰則や附帯税賦課といった、正確性確保のための履行インセンティブも存在しない（本来の納税義務者からの不当利得返還に際し、源泉徴収義務者に遅延利息を支払わせることも考えられるが、本稿Ⅲ.4で述べたように、実際には行われていないだろうし、実効性も欠けるであろう）。要するに、源泉徴収義務者は、確認で

きないことを確認するように求められ、しかも確認に誤りがあった場合には、自分の過誤ではないにもかかわらず、自己の金銭的・時間的コストを費やしてその訂正処理を行うという意味で、不合理な立場に立たされていることになる⁴⁰⁾。本稿で重視した、履行インセンティブの確保や同様の過誤を犯した源泉徴収義務者間の平等といった観点は、本来の納税義務者が提出する扶養控除等申告書などの過誤の是正については考慮する必要がない。

以上のことを踏まえると、立法論的には、①源泉徴収義務者は、本来の納税義務者から提出された扶養控除等申告書などの形式的記載に沿って徴収納付を行えば足り、それら申告書の記載誤りについては、年内途中で正しい申告書などが提出された場合を除き、もっぱら確定申告等で（附帯税を伴った形で）修正させるか⁴¹⁾、②扶養控除等申告書などの記載誤りにつき、本来の納税義務者に罰則ないし附帯税を課すことにより、その正確性を担保する（本来の納税義務者に履行インセンティブを与える）、のいずれかの制度の採用が望ましい⁴²⁾。個人情報の保護から②が望ましくないとすれば、①が必然的に選択肢となる。なお、現行法の解釈においても、①は成

39) 例えば、健康保険法では、適用事業所の事業主は、被保険者の資格の取得や被扶養者の情報を取得し、保険者等に通知する義務がある（健康保険法48条、同施行規則24条）。

40) 不納付加算税の取扱いにつき、「源泉所得税及び復興特別所得税の不納付加算税の取扱いについて（事務運営指針）」（課法7-9等、平成12年7月3日）第1・1(1)。裁判例として、大阪高裁平成3年9月26日判決・前掲注33を参照のこと。

41) 扶養控除等申告書などの記載誤りにつき、源泉徴収義務者を通じて訂正することの一つの意味は、源泉徴収義務者への情報提供機能である。例えば、控除対象ではない扶養親族を、控除対象扶

養親族として扶養控除等申告書に記載している給与所得者（本来の納税義務者）を考えよう。給与の支払者（源泉徴収義務者）が、自己の給与体系として、扶養親族を有する被用者に家族手当を支給している場合、課税庁から控除対象扶養親族ではないことを理由に、源泉所得税につき納税の告知を受ければ、当然自己の給付する家族手当の適格性に疑問を持つことが可能である。この場合、源泉徴収義務が家族手当詐取防止に間接的に役立っているともいえるが、しかしこのような情報提供のあり方自体は、再検討する必要があるように思われる。

り立ちうるように思われるし、最高裁平成4年判決が重視する源泉所得税と申告所得税の別個性を維持する理由はないようであるが、現行法下では、過少源泉税額につき、多くの給与所得者に申告書提出義務がないため、決定に基づいて追加納税させることができない不都合があり、採用し得ない。

2 源泉徴収義務者・本来の納税義務者不存在の場合

扶養控除等申告書などの記載に過誤があったため、過大・過少な源泉徴収が行われた後、源泉徴収義務者が不存在（清算したなど）、あるいは本来の納税義務者が不存在（退職して源泉徴収義務者と連絡が付かなくなった）となった場合を考えよう。

上述のように、扶養控除等申告書などの記載に過誤がある場合には源泉所得税と申告所得税の別個性を維持する理由がないこと、救済の可能性の観点から、両最高裁判決の射程外として、解釈上、確定申告等による是正が認められるべきである。もちろん、このことを立法的に明示した方が望ましい。もっとも、何度も繰り返すように、過少源泉税額につき、多くの給与所得者に申告書提出義務がないため、決定に基づいて追加納税させることができない点については、立法的手当が必要である。

VI 補論：後発的事由と源泉税額

例えば、公的年金の支払者（源泉徴収義務者）が、本来の納税義務者（年金受給者）に、本来支払うべき給与を少なく、あるいは多く支払っていたが、数年後にそのミスに気づき、年金を追加支給し、また過大支払年金の返還を受けたとしよう。追加支給された年金にかかる源泉税額は、その追加支給時に徴収納付され、他方、過大支払年金はその手取額のみ本来の納税義務者から源泉徴収義務者に返還され、過大支払年金にかかる源泉所得税につき源泉徴収義務者が過誤納金還付を受けるのが⁽⁴²⁾、現在の取扱いであると思われる（本来年金を支払うべき年度の年末調整も再度行われる⁽⁴⁴⁾）。当初の源泉税額に違法はなかったが、その後発覚した事実によって源泉徴収のいわばやり直しが行われる点で、本稿のこれまでの議論とは異なる。これらのやり直しは、追加支給・過大支払年金の返還の情報自体につき、課税庁には入手できず、源泉徴収義務者（と本来の納税義務者）しか持ち得ないという点を見ても、源泉徴収義務者を通じて行うべきことになろう。

問題は、追加支給された場合に、本来その年金を支払うべき年度と、追加支給された年度の間に相当な時間的な開きがある場合である。例えば、公的年金の受給者が、誤謬によ

(42) アメリカ連邦所得税につき、源泉税額の減額のために被用者が提出するForm W-4（大まかにはかなり簡素な扶養控除等申告書に相当）では、虚偽記載に対するペナルティに同意するサインが要求され（IRSのHPトップからアクセスできるForm W-4（2014）の1頁目末尾及び2頁目末尾のNotice参照）、他方、使用者はその内容につき調査確認する義務はない、とされる。渡辺徹也

「アメリカの源泉徴収に関する制度」税研153号46頁、48頁及び54頁注40（2010）。

(43) 国税不服審判所平成24年12月20日裁決事例集89集88頁は、最高裁平成4年判決を引用し、裁判上の和解により取り消された配当は源泉徴収の対象にならず、徴収された源泉徴収額なるものは確定申告書上控除できないと判示している。

り10年前の年金を今年度になって追加支給されたものと考えよう。さらに、10年前には他源泉からの巨額の損失が生じていたため、当時確定損失申告（所法123条1項）を提出しており、追加支給された年金を含めてもやはり10年前の年度につき、純損失が生じているとする。追加支給された年金にかかる源泉税額の還付を受けようと考えても、上述のように申告自体は行われており、かつ通常の更正の請求（通則法23条1項）は期間制限により、特別の更正の請求（通則法23条2項、通則令6条、所法152条、153条、所令274条）はそれが行える事由に該当しないため、源泉税額の還付を受ける手段がない。納税者としては、最高裁昭和49年3月8日判決（民集28巻2号186頁）に依拠して国に対し不当利得返還請求をなし得ると解すべきであろうが、明文の規定（特別の更正の請求事由の追加）が望ましい。

Ⅶ おわりに

以上、源泉徴収過程における過誤の是正につき、最高裁昭和45年判決及び同平成4年判決、特に後者の射程を踏まえて、問題点の抽出と対処法を、立法論的及び解釈論的に検討してきた。立法論と解釈論を同時に展開し、立法論的対処も現行法のマイナーチェンジに止まるものと制度根幹にかかわるものの両者

を論じたため、議論が整理されていないが、大要、以下のような制度が過誤是正モデルの一つとして考えられるのではなかろうか。

(1) 過大・過少な源泉税額の是正は、それが源泉徴収義務者の過誤に基づくものと、本来の納税義務者の提出する扶養控除等申告書等の過誤に分けて考える。(2) 源泉徴収義務者の過誤に基づく場合には、源泉徴収義務者に対して過少源泉税額の納税告知を行い、過大源泉税額の還付を行うことを原則とするが、①本来の納税義務者が確定申告を行っている場合、②本来の納税義務者が退職等により不存在であり（源泉徴収義務者との特に密接な関係が消滅した場合）、かつ国が本来の納税義務者を捕捉できる場合、③源泉徴収義務者が所在不明や清算等により不存在の場合には、納税の告知・過誤納金還付請求よりも確定申告・課税処分が先立つ場合に限り、確定申告ないし課税処分による過不足の清算を行う。この場合、源泉徴収義務者には附帯税が課される。(3) 本来の納税義務者の過誤に基づく場合（源泉徴収義務者は申告書の内容が正確であるか確認する義務はない）には、年末調整までに修正が行われる場合を除き、もっぱら確定申告・課税処分によって過不足を清算する。この場合、本来の納税義務者には附帯税が課される。なお、本来の納税義務者と源泉徴収義務者の双方に過誤がある場合、履行イ

44) 追加支給された年金についても、その権利確定は本来支払うべき年度に生じたというのがその根拠である。平成9年から13年間の老齢厚生年金を平成14年に一括で受領した場合につき、仙台高判平成19年3月27日訟月54巻4号983頁（第一審：山形地判平成18年12月5日訟月54巻4号993頁、上告審：最決平成19年9月25日税資257号順号10789）がある。また、国税不服審判所平成18年7月12日裁決事例集72集132頁は、平成16年に

厚生年金基金から受け取った一時金が平成7年の退職所得として源泉徴収の対象となるとする。実務上の取扱いにつき、所基通36-14(-)口(注)及び203の3-2(ニ)参照。権利確定主義の妥当性は、本稿では問わない（浅妻章如「判批」旬刊速報税理29巻22号26頁（2010））。なお、追加支給や過大支払年金の返還が行われた場合に、税法上どのような処理を行うべきかは、本来、明文の規定によって律されるべき事柄である。

ンセンティブ確保を優先すれば、(2)により処理するのが適当であろう。

以上のような枠組みは、履行インセンティブを確保すること、源泉所得税があくまで申告所得税の補完・前取りに過ぎず、その紛争は基本的に本来の納税義務者と国の間で解決されることが原則であること、過誤是正コストを最小限に、かつ過誤の原因者に負担させることといった諸点を考慮しての、本稿のとりあえずの結論であり、法律関係の簡明性や納付・還付の錯綜防止が犠牲になっているという批判もあり得よう。また、上記結論は、特に本来の納税義務者の情報を即座かつ容易に把握することが前提になっているから、実現可能性は税番号制度に依拠する。もっと

も、税番号制度により源泉徴収制度が左右されるのではなく、源泉徴収制度が公平かつ効率的に動くよう、税番号制度を構築すべきであろう。

本稿では、源泉徴収をめぐる争訟にはほとんど言及できなかった。また、アメリカ法（本稿注②1）を参照すれば、①過大・過少源泉税額の過誤の是正はもっぱら国と本来の納税義務者間で修正し、②過少源泉税額につき本来の納税義務者から徴収できない場合には、第二次納税義務的に、あるいは100% penaltyとして、源泉徴収義務者から徴収する、という発想もあってよい。今後の検討課題としたい。