―源泉徴収制度に関する諸問題―
国・支払者・受給者の法律関係

正木　洋子〔目黒〕

はじめに

ホステス報酬の源泉徴収義務に関する平成22年3月2日最高裁判決の結果を受けて、国税庁は、同年10月29日にホームページにおいて「ホステス報酬に係る源泉所得税の還付について（お知らせ）」を公表しています。その中で留意事項として以下の記載があります。

「(2)還付金額の返金等について

誤納額として還付される金額は、ホステス報酬の支払金額から天引きされたものですので、源泉徴収義務者の方は還付金額を各ホステス等の方に返金していただく必要があります。

また、返金を受けたホステス等の方は源泉徴収された税額が変更となりますので、平成21年以前分については修正申告をして返金相当額を納付していただく必要があります。」

申告納税制度を前提とする国税において、上記のように迂遠な手続を要するのは源泉徴収制度が独自の法律的性質を有しているからといえます。今回は源泉徴収制度に関する諸問題を取り上げてみましょう。

1　源泉徴収制度と確定申告の関係

源泉徴収制度は所得税法181条以下にその規定があり、一定の支払いをなす者、即ち源泉徴収義務者（支払者）とその受取人である本来の納税義務者（受給者）、そして国との相互関係は以下のように解されています。

① 国と支払者の関係は公法関係であり、支払者は国に対し、源泉所得税の徴収・納付義務を負う。

② 支払者と受給者の関係は私法関係であり、受給者は支払者に対し、源泉所得税の受忍義務を負う。

③ 受給者は国に対し直接的な義務は負わない。

上記の解釈は、昭和37年に発せられた内閣法制局意見、最高裁昭和45年12月24日判決等により確立されており、受給者は国に対し源泉徴収税額の過誤の是正を求めることはできないと解されています。この見解は、平成に入り、次の最高裁判決により是認されています。

> (1)平4・2・18最高裁（所得税・Z188－6849・棄却）

〈事案の概要〉

Xら（上告人・控訴人・原告）は、A社を退職して2年後に同社から一定の金額及び債務免除を受けたところ、昭和59年分所得税確定申告において本件金員を一時所得として申告し、A社が給与所得として源泉徴収した金額を確定申告書に記載して、その一部の還付を請求しました。

これに対し、Y税務署長ら（被上告人・被控訴人・被告）は、本件金員は給与所得に該当するとして、還付金額を減額する更正処分等を行いました。

〈判　断〉

① 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ものであり、受給者は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誤徴収額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。

② 源泉所得税と申告所得税との各租税債務には同一性がなく、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は生じないものとされていることからすれば、源泉所得税の徴収・納付における過不足額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。

> (2)平18・11・29裁決（所得税・J72－1－02・全部取消し）

〈事案の概要〉

誤って母親を扶養親族として届け出て年末調整を受けていた請求人に対し、原処分庁は、請求人の平成13年分から16年分の所得税の各決定処分等を行いました。審判所は、母親が扶養親族に該当するか否かを判断するまでもなく、原処分庁は請求人に対して所得税の決定処分をすることはできないとして、上記各処分の全部を取り消しました。

〈判　断〉

① 所得税法121条1項には、その年の給与等の額が2000万円以下の給与所得者について、一定の場合確定申告書を提出することを要しない旨規定されている。

② 源泉所得税と申告所得税との各租税債権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であって、国と受給者との間には直接の法律関係は生じないものとされている。

③ したがって、もともと所得税法121条1項の規定の適用を受ける請求人について国税通則法25条（決定）を適用する余地はない。

2　源泉徴収義務の範囲－「支払をする者」の意義

源泉徴収義務が課される支払者の意義について、所得税法は「支払をする者」と規定しています。「支払をする者」とは受給者と「特に密接な関係」にあることを根拠とする解釈（昭37・2・28最高裁大法廷）があります。しかし、多様化した社会経済状況下においては、ストック・オプションを始めとして「支払をする者」の範囲は流動的な様相を呈しています。

> (1)平22・2・12東京地裁（法人税・Z888－1533・棄却・確定）

〈事案の概要〉

本件は、日本船舶に乗船する外国人漁船員の配乗等の業務を委託したマンニング会社に支払った委託料の一部が、原告らが雇用する外国人漁船員の人的役務の提供の対価であり、非居住者に対する国内源泉所得の支払に該当するとして、Y税務署長が原告らに対し源泉所得税の納税告知処分等をした事例です。

〈判　断〉

① 認定事実によれば、原告らが本件外国人漁船員らを雇用して乗船させていたことが強く推認され、その採用や賃金について原告らが最終決定権を有していたこと等の事実からすれば、原告らは、本件外国人漁船員を雇用していたものと認められる。

② 法212条1項の「支払をする者」とは、具体的に支払行為をする者をいうのではなく、支払対象となる国内源泉所得の支払義務を自ら負う者をいうものと解するのが相当である。本件マンニング会社は、本件金員の支払事務に関与しているにすぎない。

> (2)平23・1・14最高裁（法人税・Z888－1564・一部破棄自判他）

本件は、弁護士である破産管財人が①自らの報酬の支払について所得税法204条1項2号所定の源泉徴収義務を負うか否か、②破産債権である所得税法199条所定の退職手当等の債権に対する配当について源泉徴収義務を負うか否かが争われた事例です。

最高裁は、①については、源泉徴収義務を負うと解するのが相当であり、②については、破産管財人は法199条にいう「支払をする者」には含まれず、源泉徴収義務を負うものではないとの判断を示しました。

おわりに

平成23年度税制改正において一定の給与所得者に増税が予定されています。源泉徴収制度と本来の納税義務者である受給者の権利との関係について、法律による調整が必要とされるのではないでしょうか。

> 収録内容に関するお問合せはデータベース編集室 03-5496-1416