

# 実務研究

日本税務会計学会  
令和元年9月 月次研究会



田代雅之〔渋谷〕

## 源泉徴収義務と錯誤による無効の主張

(最高裁平成30年9月25日判決・判タ1456号46頁、TAINS・Z888-2197)

### はじめに

本事案は、権利能力のない社団の理事長に対する債務免除の給与所得該当性が争われた事案(この争点は本紙No.732、2018・1・1、5頁、折原会員の報告参照)である。2度の最高裁の審議を経てよう

### 1. 事案の概要

本事案は、青果荷受組合Xが、平成19年12月理事長乙(以下「乙」という。)に対し、借入金債務の免除(以下「本件債務免除」という。)をしたところ、税務署長から、本件債務免除に係る経済的利益(以下「本件債務免除利益」という。)が乙に対する賞与に当たるとして、給与所得に係る源泉所得税18億3500万円余の納税告知処分等を受けたことに対し、Xが国にその取消しを求めた事案である。第一次上告審(最判平成27・10・8)は給与所得に該当すると判示した上で、本件旧通達<sup>1)</sup>の適用につき原審に差戻したが、第2次控訴審・広島高判(平成29・2・8)は、本件債務免除により乙の資産が負債を上回る部分は債

判断が示されていないが、第2次控訴審では、法定納期限経過後の錯誤無効

### 2. 裁判所の判断

の主張は許されないと解すべきであるとして、Xの請求は棄却されていた。

る、②当初の経済的成果を完全に消失させる等一定の場合に限り、錯誤無効の主張を例外的に認める(東京地判平成21・2・27)とし

所得税の納付義務が確定するものでもないことを理由として、「法定納期限経過後」の錯誤無効の主張は許されないという錯誤無効の主張の時期に関する原審の判断を変更した。源泉所得

主張としてきているところ、この補足意見は、つまり、一方で債務免除の事実の存在を前提とした納税告知処分の取消しを主張し、他方でその債務免除の無効を予備的に主張することに

は、矛盾があり、事実として錯誤により法律行為が無効としたのであれば、これを主位的主張として争うべきであり、少なくともこのことが要求されているように考えられる。

給与所得に係る源泉所得税の納付義務を成立させる支払の原因となる行為が無効であり、その行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われたときは、税務署長は、その後当該支払の存在を前提として納税の告知をすることはできない。そして当該行為が錯誤により無効であることについて、一定の期間内に限り、錯誤無効の主張をすることができる旨を定める法令の規定はなく、また、法定納期限の経過により源泉所得税の納付義務が確定するものでもない。したがって、給与所得に係る源泉所得

の納税告知処分について、法定納期限が経過したという一事をもって、当該行為の錯誤無効を主張してその適否を争うことが許されないとする理由はない。しかしながら、Xは、本件債務免除が錯誤により無効である旨の主張をするもの、納税告知処分が行われた時点までに、債務免除により生じた経済的成果がその無効であることに基因して失われた旨の主張をしておらず、したがって、Xの主張をもってしては、源泉所得税の納税告知処分のうち原審認定の各部分が違法であるということとはできないとしてXの請求を棄却した。

一般に、収入金額の基礎となる法律行為に錯誤があった場合には、「その原因たる私法行為に瑕疵があっても、経済的成果が現に生じている限り、課税要件は充足され、課税は妨げられない」<sup>2)</sup>と解釈され、これが失われていない限りは課税処分が取り消されることはない。したがって、錯誤無効に対し、更正の請求期間内に更正の請求により自ら正を求めたことのみならず、さらにそれまでに当事者が得ている経済的成果を完全に喪失することが要求されてきたものといえる。

他方、最高裁は支払の原因となる法律行為が無効であり、その行為による経済的成果が喪失されれば所得が消滅するが、Xが納税告知処分の時点までに、経済的成果が無効であることに基因して失われた旨の主張をしていないとして、Xの錯誤無効の主張を棄却している。

納税者側が経済的成果の喪失をどのように主張立証しなければならぬかが問題となるところ、この点、山崎敏充裁判官の補足意見では、本件におけるXの錯誤の主張は、納税告知処分の適法性を争うかたわら、むしろその主張が容れられないのであれば本件債務免除は錯誤により無効であるというにとどまり、納税告知処分が行われた時点までに本件債務免除による経済的成果がその錯誤無効に基因して失われたことについては何らの主張もしていないと指摘している。

また、納税義務が法定申告期間の経過時点で確定するものではない。このことから、従来の下級審における錯誤主張を法定申告期限内に制限するという解釈は修正される可能性がある<sup>4)</sup>が、この課税処分等の適否を争う訴訟での判断が待たれる。ただし、山崎裁判官が補足意見で説くよう、法律行為に対し、予め十分な検討に基づく慎重な判断をすることが、実務において重要なことである。

### 3. 検討

#### (1) 税負担の錯誤と民法95条の援用

民法95条の錯誤無効の主張が税負担の錯誤を理由とする場合に、租税法にも同条の錯誤が援用され課税処分が無効となるかについては、従来下級審判決では、安易に課税負担の錯誤を認め、その法律行為が無効であるとして納税義務を免れさせたのでは、納税者間の公平を害し、租税法関係が不安定となり、ひいては申告納税方式の破壊につながるからすれば、錯誤のため合意解除したとして法律行為が無効であること、法定申告期間を経過し

た時点で主張することはできない(神戸地判平成7・4・24)と判断されてきた。判決はいずれも申告納税に関するものであるが、申告納税方式の場合は、納付すべき税額は納税者の申告により確定することが原則であり、申告がない場合または申告が不当であるとして認められる場合に限り、課税額の更正・決定により税額が確定される。したがって、申告によりいったん税額が確定した後は、更正の請求等の法の定める手続きを経なければならず、①更正請求期間内に自ら誤信に気付いて更正の請求をす

しかしながら、本事案は源泉徴収制度に関する事案であり、源泉徴収による所得税は、源泉徴収をなすべき所得の支払いの時に成立し、納付すべき税額は、納税義務が成立すると同時に確定する。源泉所得税は、自動確定の租税であり、税額の確定のために行政処分がなされず、納税告知は確定処分ではない。

最高裁は、法律行為が錯誤により無効であることに ついて、①一定の期間内に限り錯誤無効の主張をすることができ旨を定める法令の規定がないこと、②法定納期限の経過により源泉

納税者側が経済的成果の喪失をどのように主張立証しなければならぬかが問題となるところ、この点、山崎敏充裁判官の補足意見では、本件におけるXの錯誤の主張は、納税告知処分の適法性を争うかたわら、むしろその主張が容れられないのであれば本件債務免除は錯誤により無効であるというにとどまり、納税告知処分が行われた時点までに本件債務免除による経済的成果がその錯誤無効に基因して失われたことについては何らの主張もしていないと指摘している。

また、納税義務が法定申告期間の経過時点で確定するものではない。このことから、従来の下級審における錯誤主張を法定申告期限内に制限するという解釈は修正される可能性がある<sup>4)</sup>が、この課税処分等の適否を争う訴訟での判断が待たれる。ただし、山崎裁判官が補足意見で説くよう、法律行為に対し、予め十分な検討に基づく慎重な判断をすることが、実務において重要なことである。

### おわりに

錯誤により法律行為が無効となったとしても、本判決のように経済的成果が失われていない限りは、納税告知処分が取り消されることはないが、仮にこれが事後的に喪失した場合に、さらにいかなる方法によって還付請求が可能となるか<sup>3)</sup>等さらに検討を要する。

本判決は、源泉所得税の納税告知処分における判断であるが、申告納税方式の場合でも、期間を限定するような法令の規定はなく、Xの錯誤無効の主張を棄却している。

1 平成26年6月27日付け課税2-19ほかによる改正前の所得税基本通達36-17、現所得税法44の2  
2 金子宏『租税法(第23版)』(弘文堂、2019)130頁  
3 最高裁昭和45年12月24日判決(Z0662-12670・愛知交通事件)参考。源泉徴収による所得税は、自動確定の租税であって、納税告知処分は徴収処分であるため、確定処分ではない。したがって、納付すべき税額を超えて納付した税額は、源泉徴収義務者は過誤納金として、時効が成立するまでは、源泉所得税の納付義務不存在確認訴訟を提起し、その還付を求めることができる。  
4 西本靖宏『ジュリ1528号(2019)1533号100頁(2019)号(2019)10頁、橋本彩ジュリ『平成30年度重要判例解説』1531号(2019)194頁同旨。確井光明ジュリ1533号(2019)128頁は肯定的な見解を示されている。  
〔参考文献〕  
佐藤英明「人格なき社団の理事長が受けた債務免除の一部につき、給与として源泉徴収義務が肯定された事例」TKC税研情報27巻1号12頁(2018)  
荒谷謙介「給与所得に係る源泉所得税の納税告知処分について、法定納期限後に当該源泉所得税の納付義務を成立させる支払の原因となる行為の錯誤無効を主張してその適否を争うことの可否」ジュリ1533号100頁(2019)