

# 源泉徴収制度における誤徴収税額の還付問題について －支払者が不在となる場合を中心に－

## Refund Issues Related to Overwithholding of Taxes - In Particular Where a Withholding Agent is No Longer Present -

仲川 詠里\*

### 要約

我が国における源泉徴収制度は、所得の支払者に源泉徴収の負担を求める一方で、受給者とその法律関係から切り離すものである。制度に付随する問題はかねてより指摘されてきた。その一つとして誤徴収にかかる受給者の権利救済の問題がある。源泉徴収に誤りがあった場合に、還付請求は支払者が行うべきであり、受給者の確定申告における清算は認められていない（最判平成4年2月18日）。最高裁は、源泉徴収の当事者は支払者と国であり、誤徴収に係る清算はそれら当事者の間で解決すべきとした。では支払者が不在となり、国に対し還付を行う者がいない場合は、どのように解釈すべきなのだろうか。

本論文ではこのような問題意識の下、支払者である法人が過大源泉徴収・納付を行い、その事実気がつかず、法的に消滅してしまった事例を検討する。第1章では現行租税法での取扱い、解釈を踏まえつつ、支払者が不在となる場合の潜在的問題を指摘することを目的とする。第1節では、技術的な徴収方法として導入された源泉徴収制度が、法律関係の検討をされず拡大適用されていった経緯を、制度の変遷や内容も踏まえながら検証する。第2節では、源泉所得税が誤徴収された場合の取り扱いを、支払者がいる場合と不在となる場合を中心に検討する。第3節では、例外的に受給者を還付請求の当事者とする場合を概観する。第2章では、源泉所得税に係る判決を取り上げ、これらの法理が本論文事例へ適用されるべきかを検討をする。第3章では、本論文事例に対する最高裁判決の射程距離を判断するために、清算を結了した法人による還付請求の是非を検討する。第4章では、租税法以外の受給者救済の手段として、民法の不当利得を適用する可能性を探る。第5章では、米国の源泉徴収制度を整理した上で、租税法の法律関係において受給者を救済する意義を再検討することを目的としたい。

本論文事例にみる源泉所得税をめぐる問題は、真の租税債権者である受給者が国に対して直接還付を請求できないことを原因とするものである。受給者からの還付請求は、受給者のみならず支払者の権利救済を確保することが望ましい場合にも機能しうる可能性を含んでいる。複雑な経済取引の増加などの時代背景も考えれば、源泉徴収をめぐる法律関係を誤徴収がある場合に機能しうるよう再検討すべきではないだろうか。

### 【目次】

はじめに

第1章 誤徴収された源泉所得税の取扱い

第1節 源泉徴収制度

第2節 誤徴収された場合

第3節 受給者への還付の事例

\* 2013年青山学院大学修士（ビジネスロー）。

第2章 源泉徴収をめぐる判例

第3章 清算を結了した法人による還付請求

第4章 民法における還付手段の検討

第5章 米国の事例

おわりに

## はじめに

我が国における源泉徴収制度は精緻なものであり、課税庁はその運用を行う上で源泉徴収の対象となる所得の支払を行う者（以下「支払者」という。）に負担を求めてきた。源泉徴収制度の特色として、課税庁側の低い徴収コスト、安定した税收、他の税制より優れた徴収精度が挙げられる。これは、源泉徴収義務が所得の受領者（以下「受給者」という。）でなく、支払者に課すべく制度が設計されていることによるものと思われる。複雑となる経済取引や国境を越える取引の増加をはじめとする近年の経済環境の変化により、これらの支払者に課されていた徴収にかかる負担（例えば、所得の判断や受益者の地位の確認）は、ますます重くなる傾向にある。

本制度は源泉徴収義務や源泉徴収税の納付を支払者に負わせる一方で、受給者をその法律関係から切り離すものであり、本制度に付随する問題はかねてより指摘されてきた。制度自体の違憲性を疑う声も上げられたが、違憲でないと判示した最高裁の判決（最大判昭和37年2月28日）<sup>1)</sup>をもって、一応の決着がついている。しかし、当該最高裁の法理自体にも種々の疑問がある上、源泉所得税をめぐるその他判例についても、その解釈や射程距離をめぐる問題点も残されている。

誤徴収にかかる受給者の権利救済も、そうした問題の一つであろう。源泉徴収に誤りがあった場合に、還付請求は支払者が行うべきであり、受給者の確定申告における清算は認められていない（最判平成4年2月18日）<sup>2)</sup>。最高裁は、源泉徴収制度における当事者は支払者と国であり、誤徴収に係る清算はそれら当事者の間で解決すべき事項であるとした。その解釈は、支払者が存在しないと成立しない。では支払者が徴収・納付後に不在となり、受給者の権利救済上支障が生じかねない場合は、どのように解釈すべきなのだろうか。

このような問題意識の下、本論文では事例を設定し受給者による還付手段の検討を行うことを目的とする。具体的には、支払者である法人が源泉所得税を過大に徴収した上で納付を行い、その事実気がつかず（つまり、還付の請求を行うことなく）、解散・清算の手続きを経て法的に消滅してしまった場合を事例（以下「本論文事例」という。）とする。本論文事例の解釈に先立ち、まずは源泉徴収制度の沿革、現行租税法での取扱い、解釈を

---

1) 刑集16巻2号212頁。

2) 民集46巻2号77頁。

踏まえつつ、支払者が不在となる場合を念頭に、源泉所得税の誤徴収に係る還付手段や受給者への還付の特例を整理する。次に、当該最高裁判決をはじめとする源泉所得税に係る判決を取り上げ、その射程距離を判断するために、清算を結了した支払者による還付請求の是非を検討する。また、租税法以外の受給者救済の手段として、民法の不当利得を適用する可能性を探る。最後に、受給者による還付が認められている米国の源泉徴収制度を整理した上で、租税法において受給者を救済する意義を再検討することを目的としたい。

なお、受給者からの還付請求は、支払者が不在となる本論文事例のみならず、受給者自身による権利救済を確保することが望ましい場合（たとえば、支払者と受給者との源泉徴収に係る見解が対立する場合や、支払者が源泉徴収の還付手続きに協力的でない場合など）にも、機能しうると思われる。また、支払者の権利救済の確保が必要な場合（たとえば、受給者が故意に誤った情報を開示するなど源泉徴収に協力的でない場合や、支払者側での所得の判定や計算が困難となる場合）に、支払者を救済する手段として機能する可能性も秘めている。これらを踏まえ、受給者による還付請求を本論文にて再検討することは、受給者のみならず支払者を救済する手段としても有効であり、意義があるものと考えられる。

## 第1章 誤徴収された源泉所得税の取扱い

### 第1節 源泉徴収制度

#### 1. 沿革

源泉徴収制度は、明治32年に公社債の利子に課税を行うため導入された。当時は無記名式の公社債が広く流通しており、利子の所得者の把握が困難であったため、支払者に支払時に税を徴収させることで、問題の解決が図られた<sup>3)</sup>。その結果、早期に安定した税の徴収が可能となった。なお、導入期は総合課税の制度がなかったため、利子の支払者によって税の徴収および納税が行われ、課税関係が完結するいわゆる「源泉課税」であった。源泉徴収の対象となる所得は、公社債の利子をはじめとし、大正9年には銀行定期預金の利子、配当が、大正12年には、その他銀行預金の利子、貸付信託の収益分配金、利子所得が追加され、その範囲は次第に拡大されていく。ついに昭和13年には、一定額を超える退職給与等も源泉徴収の対象とされるに至った。しかし、この時点でも対象となる所得は限定的であり、現在と比べればその適用範囲は小規模なものであった。

限定的に適用されていた源泉徴収制度に転機が訪れたのは、戦時中の昭和15年の改正<sup>4)</sup>である。戦費調達のため、より多くの納税者に所得税を課すべく、基礎控除額が従来の金額より引き下げられた。また、「大衆課税化した所得税を確実にかつ迅速に徴収するた

3) 「源泉課税の採用の理由は、最初は、公債や社債への投資の奨励ないし促進というような政策的理由よりは、むしろ簡易で確実な租税の徴収にあったと見るべきであろうか」。金子宏「我が国の所得税と源泉徴収制度」日税研論集15号（1991）8頁。

4) 本改正により、所得税制から法人税が分離され、所得税は個人の所得のみが対象となった。

めの手段」<sup>5)</sup>として、ドイツを手本に、新たに勤労所得（現在の給与所得に相当）が源泉徴収の対象となった<sup>6)</sup>。源泉徴収制度の特徴である確実性が評価され、その結果、本制度が大々的に適用されることとなったが、源泉所得税の当事者間をめぐる法律関係は、戦時の混乱もあり「どのように構成され、理解されるべきかとの点については、ほとんど詰めた議論はなされなかった」<sup>7)</sup>ようである。

法律関係の検討がされないまま、源泉徴収制度は徴収の確実性や便宜性もあり、戦後もますます発展していく。特に給与所得にかかる制度の発達は目覚ましく、昭和22年には分類所得税が廃止されたため、「超過累進税率による所得税額を過不足なく徴収することが要請され、そのため各種源泉徴収税額表の採用、その年中に徴収すべき税額の精算のための『年末調整』等精緻な制度が工夫され、これが逐次整備され」<sup>8)</sup>た。我が国の税制に多大な影響を与えたシャープ使節団による報告においても、いくつかの徴収の過程における改善点<sup>9)</sup>は提案されたものの、給与所得者の所得税の大部分が源泉徴収により回収されていることを踏まえ、制度は「うまく機能しているかのように見える」<sup>10)</sup>と評価された。

以上、技術的な徴収方法として導入された源泉徴収制度は、大幅な改正や見直し、そして法律関係の検討をされることもなく、その適用範囲を拡大し現在に至ることとなった<sup>11)</sup>。確かに本制度には、安定した税収<sup>12)</sup>や早期の税の徴収、低い徴収コスト<sup>13)</sup>、受給者の便宜性<sup>14)</sup>などの特徴があり、その制度は評価されている。しかし、本制度をめぐる法律関係の整理や見直しは、いずれかの時点で行うべきであったのではないだろうか。省略された法

5) 金子・前掲注3) 19頁。

6) 立法側の見解として「勤労所得の源泉課税は、率直に言ってそれまでは余り問題にしていなかったのが、ドイツの税制を調べると、当時、ものすごい源泉課税をやっていた。しかもフラットな税じゃなくて、ちゃんと簡易税額表をつくって、源泉課税をやって相当な収入を上げていた。これをやらん手はないんじゃないかといって、……勤労所得に源泉課税を始めたわけです」。平田敬一郎ほか編『昭和税制の回顧と展望 上巻』（大蔵財務協会、1979）84頁。

7) 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『中川一郎先生古稀祝賀税法学論文集』（日本税法学会、1979）302頁以下。

8) 注解所得税法研究会編『五訂版 注解 所得税法』（大蔵財務協会、2011）469頁。

9) 例えば、年末調整以外に支払者が受給者に対し「給与を支払うたびごとに、その徴収税額を書面で通知」することや、「雇用主の即時納付」の確認、「年末調整を税務署へ移管すること」等が提案されている。『シャープ使節団日本税制報告書』（全国青色申告会総連、2000）171頁以下。

10) 前掲注9) 171頁。

11) 「源泉徴収制度は、ほぼ戦時中そのまま戦後にも引き継がれ……民主主義的洗礼と法的再検討を受けぬまま戦後も存続し続けることになった」。村上・前掲注7) 305頁。

12) 国税庁の調べによると、平成22年度の源泉徴収税額（約12.4兆円）のうち、給与所得によるものは約68.5%（約8.5兆円）を占めている。国税庁長官官房企画課『第136回 国税庁統計年報書』（2010）37頁、189頁。

13) 所得や受給者の確認等、源泉徴収にかかる負担は、支払者に課せられている。支払者が負担しているコストを数値化することは困難であるものの、支払者は「税の源泉徴収、年末調整を行うことに伴って納税協力費として金銭的、時間的、さらに心理的コストを負担」しているともいえる。横山直子「納税協力費と納税意識」関西学院大学経済學論究62巻1号（2008）20頁。

14) ただし、源泉徴収と年末徴収だけで確定する制度そのものが、受給者の権利意識を薄れさせ、租税への無関心の原因ではないか、と指摘するものとして、金子宏「民主的税制と申告納税制度」税研76号（1997）21頁以下、田中治「申告納税制度と租税行政手続」租税法研究22号（1994）18頁。



律関係の検討が、源泉徴収制度に付随する問題の起因の一つであるように思われる。

## 2. 内容

### (1) 当事者・対象所得

源泉徴収制度の当事者は、支払者、受給者、国の3者である。源泉徴収は受給者の税金を徴収するための制度でありつつも、その手続きは支払者と国との間で行われ、原則、受給者は排除されている<sup>15)</sup>。所得税法では受給者へ支払う一定の所得について、源泉徴収制度を設け、支払者に徴収義務を課している。源泉徴収の対象となる所得は、その受給者が居住者または内国法人である場合は、利子、配当、給与所得、退職所得、公的年金等、報酬・料金等、生命保険契約等に基づく年金等である。一方、その受給者が非居住者や外国法人である場合は、組合契約事業利益の配分、土地等の譲渡対価、人的役務の対価、不動産等の貸付けの対価、利子、配当、使用料等が源泉徴収の対象となる。

### (2) 支払者の義務

支払者は源泉徴収制度の「納税者」であるため、受給者に源泉徴収の対象となる所得を支払う際<sup>16)</sup>に、その所得より源泉所得税を徴収し、翌月10日<sup>17)</sup>までに国に納付しなければならない(国通法2条5号、国徴法2条6号、国通法15条)。支払者の納税義務は、所得の支払時に成立し、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(国通法15条2項、同条3項)。税額の算定がいわゆる自動確定とされているのは、その対象となる所得の把握や税額の計算が支払者側で明らかであることを前提としていると思われる<sup>18)</sup>。支払者が一定の期間内に源泉所得税を納付しなかった場合、国は支払者に対して、懲役または罰金を課す(所法240条、242条)ので、支払者は正しく源泉所得税を計算し徴収および納付することとなる<sup>19)</sup>。

支払者は適切に源泉徴収を行うために、一定の情報を把握する必要がある。具体的には、①受給者の納税者としての地位は何か、②源泉所得税が軽減・免除される場合に該当するかどうか、③支払金額に源泉徴収の対象となる国内源泉所得が含まれているか、などが挙げられる<sup>20)</sup>。①は個人なのか、法人なのか、その他の事業体なのか。個人であれば、居住者か非居住者か、法人であれば、内国法人か外国法人かの判断まで踏み込む必要がある。その他の事業体の場合には、その事業体は国内法上の法人なのか、いわゆるパススルー事業体なのか、そうであれば裏にいる真の受給者は誰なのか、さらなる情報の収集が必要と

15) 受給者が例外的に国と直接対峙できる国内法の特例については、第1章第3節に後掲。

16) ただし所得税法では、配当等や役員に対する賞与につき、支払の確定した日からを1年以内に支払がされない場合にみなし規定を設けている(所法181条2項、所法183条2項)。

17) 所得の種類に応じて納期限の例外規定はある(所法212条2項、216条)。

18) 源泉所得税の自動確定は、今日の経済環境や取引を基準に考えると、もはやその前提(支払者側で源泉すべき税が当然に確定されること)が機能しない場合もあると思われる。

19) 納税義務の成立が1年ごとに到来する所得税や法人税等のその他の税に比べ、源泉所得税の納税義務は支払時ごとに到来するため、その徴収サイクルは短い。

20) これらの情報の分類については、第5章以後で後述するDale教授の米国の非居住者に対する源泉徴収に必要な情報の分類方法を参考にした。

なる。また、②の判断基準となる租税条約の適用がある受給者なのか、など支払者の責任範囲はなかなか広い。受給者の地位の確認は支払者の裁量にゆだねられており、国や課税庁によるガイドラインが出されていない<sup>21)</sup>。そうした状況下で、支払者にとって受給者の地位が、「通常容易に判定することができる」事項でない場合もあるのではないだろうか（東京高判平成 23 年 8 月 3 日）<sup>22)</sup>。③については、判断がしやすいものとそうでないものが混在していると思われる。例えば、認定賞与が源泉徴収になじまないものとして争われた事案があった（最判昭和 57 年 1 月 22 日）<sup>23)</sup>。また、給与所得とその他の所得の区別にあたっては、個別の事情を勘案し判断する必要がある、判定が難しい場合もある<sup>24)</sup>。更に、クロスボーダー取引はますます活発となり、経済取引は複雑になっていることを考えると、所得の判定にも困難が伴い、支払者と受給者の見解が対立する事案も生じている（東京地判平成 21 年 11 月 12 日）<sup>25)</sup>。以上を踏まえると、源泉徴収制度における支払者の義務やその負担は、源泉徴収制度が導入された時代と比べ、より複雑で過大なものになっているといえる。

### (3) 支払者の救済措置

支払者に対する救済措置は、年末調整において認められている。例えば、給与所得にかかる源泉徴収税が過少であった場合、その支払者に過少納付の過失がなく、かつ受給者が退職したなど、支払者が受給者から徴収できない正当な事由があると認められるときは、支払者からの徴収を免除する措置がある（所基通 194 ～ 198 共 - 2）。また、支払者は源泉徴収を行うにあたり、受給者からの情報に依拠せざるを得ない場合も多々あるので、年末調整で受給者が提出した情報に基づき支払者が源泉徴収を行った結果、過少納付であったとしても支払者に非がないと認められるときは、「不納付加算税は賦課しない」<sup>26)</sup>とする行政側の配慮もある。

これらの救済措置は、法律で定められたものではなく、いずれも通達や事務運営指針をベースにしていることから、法律の枠外に設けられた課税庁側の配慮といった感がぬぐえ

21) ただし、租税条約の適用をうけるために居住者証明書の入手や特典条項に関する付表（様式 17）の手引きが、受給者の地位を確認する一種のガイドラインとして機能しうると考える。

22) 東京高判平成 23 年 8 月 3 日裁判所 HP（平成 23 年（行コ）第 117 号）。非居住者である個人から国内にある土地を購入した法人が源泉徴収を行わなかったため、源泉所得税と加算税の課税処分を受けた事案。調査権限がない支払者に受給者の地位の確認を要求することは過度な負担となるとして処分の取消しを求めたが、不動産の売買取引において買主が行う調査確認等により通常の注意を払えば、「通常容易に判定することができる」レベルの事項であるとし、源泉徴収の確認義務を支払者に認めた。

23) 税務訴訟資料 122 号 43 頁。

24) 小畑孝雄「源泉課税の基本構造と主要判例の検証」租税研究 751 号（2012）210 頁以下。

25) 判例タイムズ 1324 号 134 頁。国際化に伴い所得の判定が複雑になる例として、日本の居住者が米国法人の組織再編により取得した他の米国法人の株式が、所得税法上の配当所得に該当するかどうかをめぐる受給者と支払者の間で争われた事案。

26) 年末調整において、誤った扶養控除申告書が提出されたことが後に判明した場合の取扱いとして、小畑・前掲注 24)、208 頁。国通法 67 条の「法定納期限までに納付しなかつたことについて正当な理由があると認められる場合」に係る事務運営指針平成 12 年課法 7 - 9 ほか（源泉所得税の不納付加算税の取扱いについて）のことかと思われる。

ない。源泉徴収制度を運営していく上で、支払者に負担させている法的義務と、支払者に対する救済措置のアンバランス感は、源泉徴収制度の負の特徴の一つともいえるだろう。

#### (4) 受給者の所得税への影響

個人の受給者が給与所得者で確定申告が不要な場合<sup>27)</sup>、源泉徴収と年末調整を経て、支払うべき税額が支払者により確定され、国への納付が完了することとなる（所法 190 条）。個人の受給者で確定申告が必要となる場合は、支払者により源泉徴収された税額を、自身の所得税の確定申告において「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」として税額を計算することとなる（所法 120 条 1 項 5 号）。そして、控除不足額があるときは、国から還付（所法 138 条 1 項）をうけることができる。法人の場合は、法人税の確定申告を行う際に、源泉徴収された税額を法人税の前払いとして、所得税額控除を受けることとなる（法法 68 条 1 項）。ただし、国内に恒久的施設を有していない非居住者や外国法人が申告義務が生じない国内源泉所得を受領する場合は、支払者により源泉徴収された税額をもって、日本での課税関係は完了することとなる。

## 第 2 節 誤徴収された場合

### 1. 過少徴収

#### (1) 支払者が存在する場合

源泉徴収制度の当事者は国と支払者であるから、過少な源泉徴収が行われた場合、国はその不足税相当額を支払者から徴収することとされている（所法 221 条）。原則、受給者からの徴収は認められない。仮に、支払者が源泉徴収義務を履行せず、源泉所得税相当額を受給者に支払った場合でも、徴収が国と支払者のみで完結する本制度の構造上、「国は受給者に対しその履行を強制しあるいは追及することはない」<sup>28)</sup>と解釈されている。また、支払者からの徴収が免除される場合（前節 2（3）で述べた所基通 194～198 共－2 が適用される場合）においても、国が受給者からの徴収を却下した事案もある（国税不服審判所裁決平成 18 年 11 月 29 日）<sup>29)</sup>。ただし、これは受給者が国に対して直接に納税義務や租税債務を負わないというだけである。その証拠に、支払者が過少納付にかかる源泉所得税を追加で支払う場合、支払者から受給者に対する求償権が所得税法では認められており、支払者は受給者に対し、本税相当額を将来に支払うべき金額から控除するか、その金額の支払いを請求することができる（所法 222 条）。

過少な源泉徴収が行われた場合、不納付加算税や延滞税などの附帯税も、納税者である

27) 申告を必要としない給与所得者とは、給与所得の収入金額が 2 千万円以下で、かつ一定の所得が 20 万円以下である者をいう（所法 121 条）。

28) 武田昌輔監修『DHC コメンタール 所得税法 §128~244』（第一法規、加除式）8841 頁。

29) 裁決事例集 72 集 25 頁。確定申告が不要な給与所得者である請求人が、扶養控除を申請しその適用を受けたが、課税庁がその控除を否認した事案。国は給与の支払者から徴収をできないことを理由に、国通法 25 条を根拠に請求人に対し直接に所得税の決定処分を行った。審判所は、年末調整で完結する受給者に対し、国通法 25 条を適用して直接、課税処分を下すことはできないものとした。

支払者に課されることとなっている（国通法 60 条 1 項 5 号、67 条）。これは、支払者が納付すべき源泉徴収税が、納期限までに納められなかったことや、税額に誤りがあったこと、納付額が過少だったことなどを理由に、支払者が手続きを正しく履行しなかったために過少納付が生じると考えられるためである。なお、受給者から本税の回収が遅れた場合には、私法上、支払者は本税にかかる遅延損害金を請求することは可能であると解釈されている（最判昭和 45 年 12 月 24 日）<sup>30)</sup>。

## (2) 支払者が不在となる場合

(1)で述べた通り、国は受給者に対して取立てを行うことができないと解釈されている。支払者が不在となる場合であっても国から受給者に対する取立てを認める旨の規定はないから、支払者が過少納付の状態でも、源泉徴収制度の当事者やその取扱いに関する解釈を変更することはできないと考えられるし、それが通説となっている<sup>31)</sup>。国が受給者から取立てができないとなれば、確定申告の不要な給与所得者の場合、過少納付のまま当該納付が完了することとなる。また、確定申告が必要な個人の場合は、実際に誤って徴収された源泉所得税の金額ではなく「正当に徴収をされた又はされるべき所得税の額」（最判平成 4 年 2 月 18 日）<sup>32)</sup>を控除して税額を計算できることになる<sup>33)</sup>。過少徴収であったにもかかわらず、受給者の確定申告においては、本来の徴収すべき税額が控除されれば、国は過少な徴収分について取立てを行うことはできないこととなる。

以上、支払者が不在となる場合は、受給者によっては源泉所得税の徴収を逃れることも可能となる。適切に源泉徴収が行われ、正しく租税債務を負担しているケースと比較すると、公平でないとの意見もあるだろう。しかし、支払者のみを制度の当事者としてきた現行の租税法や判例からは、この解釈が導き出されると考える。

## 2. 過大徴収

### (1) 支払者が存在する場合

源泉所得税を過大納付した場合は、国に対し誤納金の還付請求を行うこととなる<sup>34)</sup>。還

30) 民集 24 卷 13 号 2243 頁。判決の内容については、第 2 章に後掲。支払者が附帯税等の支払いを、受給者に求めた訴えについて、負担すべき者は納税者たる支払者であると判示した。受給者へ請求している本税相当額に対する遅延損害金は民事法定率によるものとした。

31) 「源泉徴収を怠った支払者が、その後、倒産その他により財産を失い、又は解散により法人格を喪失して残余財産が処分されるに至った場合……、課徴権者は、もはや支払者よりの徴収は期待し得ない。しかも受給者に対する直接の追求はなしえないのである」。佐藤孝一「判批」税経通信 652 号 (1992) 203 頁。

32) 前掲注 2)。

33) 「正当に徴収をされた又はされるべき所得税」の判示については後掲第 2 章を参照。

34) 「源泉徴収による所得税のように、納税義務の成立と同時に納付すべき税額の確定する租税の場合は、税額が公定力を伴って確定することがないから、その納付または徴収が実体法上理由を欠く場合は、納付のときから誤納金として還付請求権が生ずると解すべきである」。金子宏『租税法 [第 17 版]』（弘文堂、2012）704 頁。



付請求ができる者は、一般的に支払者であると解釈されている<sup>35)</sup>ので、支払者は、還付請求権の時効が到来する5年以内に速やかに還付請求の手続を行う必要がある（国通法74条）。国はこれを認める場合、遅滞なく金銭での還付をしなければならない（国通法56条）。過大納付の場合、誤徴収された源泉所得税について、過少納付の求償権に相当する規定は、特に設けられていない。よって、受給者は民事上の手続に基づき、支払者に還付金の支払いを請求することとなる<sup>36)</sup>。

本税の還付と同様に、還付加算金は支払者が受領するものとなっている。しかし、支払者の誤りによって、過大納付が生じたような場合は、受給者から支払者に還付金または不当利得にかかる遅延損害金に相当する金銭を請求する可能性も高いと思われる。遅延損害金については、過少納付の場合と同様に、支払者が受給者に支払うことが認められると考える。

## (2) 支払者が不在となる場合

(1)で述べた通り、国に対して還付請求を行うことができるのは支払者のみ、との解釈に基づけば、支払者がいなければ、そもそも還付の請求ができないということになる。源泉徴収制度は支払者の存在を前提に法律関係が構築されているため、支払者が不在となる場合にうまく機能しない。そのため、「公法上の租税法律関係は、国と源泉徴収義務者との間に……源泉徴収義務者と本来の納税義務者との間には求償権をめぐる民事関係が存在」<sup>37)</sup>し、本来の納税義務者である受給者と国は直接的に対峙せず、支払者を介在してのみ間接的に対峙するに留まる。還付請求をできる者は支払者のみと考えると、過大納付をおこなった法人が清算終了した後、一義的にその法人以外は租税法上の手続きにおいて還付を行うことはできないとの結論になるが、学説はこれに否定的である<sup>38)</sup>。むしろ、過大納付した税額の取り戻しができないということは、受給者の権利を侵害するものであり、

35) 学説は受給者の確定申告による清算説に傾いているようである。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（1993）86頁。原則は支払者による清算説を支持しつつも、やむを得ない場合には受給者による還付請求を認めるものとして、金子・前掲注34）、788頁、碓井光明「源泉徴収制度についての若干の考察」税経通信493号（1981）21頁。ただし、後述する最高裁平成4年2月18日判決や内閣法制局意見昭和37年7月31日（後掲注85）は、支払者清算説（源泉徴収の還付請求は支払者によるとする）を採用している。

36) 「支払者と源泉納税義務者との関係は民事上の関係として捉え、源泉徴収をめぐる争いは、両者の間の民事訴訟（履行請求又は不当利得返還請求）によって処理すべしとするのが従来の多数説」であった。注解 所得税法研究会編・前掲注8）33頁。ただし、第4章で後述する民法上の解釈に基づけば、受給者と支払者間では不当利得の成立がないため、誤徴収された税額相当の債務履行請求になると考える。

37) 北野弘久「源泉徴収の法律関係の構造」『税法学の基本問題』（成文堂、1972）276頁。

38) 「徴収納付義務者に請求することが不可能ないし困難な場合（たとえば、徴収納付義務者である法人が解散してしまった場合……等）は、例外的に直接国または地方団体に対して還付を請求し、または納付すべき税額から控除することができると解すべきであろう」。金子・前掲注34）788頁。また、「源泉徴収義務者が、たとえば源泉徴収・納付をした後に倒産したりまたは行方不明等の事情により、源泉納税義務者および税務官庁が源泉徴収義務者を通じては、源泉所得税の清算調整をすることが事実上できないような場合……確定申告の際にもその清算調整はできるものと解している」との見解もある。吉良実「判批」民商107巻3号（1992）431-444頁。

それは法の意図するところでないと思われる。

### 第3節 受給者への還付の事例

#### 1. 所得税法の規定

源泉徴収制度は、納税義務者たる支払者が国との手続きの当事者となっているが、所得税法では、例外的に国から受給者へ源泉所得税を直接還付する場合を定めている。年末調整の対象となる給与所得が過大に源泉徴収され、その年内に給与等の支払をする際に充当しきれない場合、原則として支払者が受給者へ還付することになっている。しかし例外として、支払者から受給者へ直接還付ができないと認められる場合には、税務署から受給者への直接還付が認められている(所法 191 条)<sup>39)</sup>。直接還付ができないと認められる場合とは、解散、廃業等により給与等の支払者でなくなった場合、徴収して納付する税額がなくなったため過納額が還付できなくなった場合、還付すべきこととなった日の属する月の翌月 1 日から 2 ヶ月を経過しても、過納額を還付するに至らない場合などが定められている(所令 313 条 1 項)<sup>40)</sup>。

上記取扱いは、本来であれば源泉徴収制度から排除されている受給者を、還付金の受取人として、本制度に直接関与させていることに特徴がある。これは支払者側での事情に配慮し、年末調整時に過納額を国から受給者に直接に還付することができるので、支払者および受給者の双方にとって便宜な措置と考えられる。その一方で源泉徴収をめぐる判決の法解釈とどのように折り合いをつけて考えることができるのだろうか。次章で後述するようにこれらの判決では、源泉徴収制度において国と法律関係を有するのは支払者のみであると、受給者を一切排除したものであった。本措置はあくまでも年末調整において明らかとなった過納額の還付を、支払者を介さず受給者へ支払うための調整的な措置といえるが、受給者を制度から排除する解釈との矛盾は否定できない。

#### 2. 租税条約が適用される場合

国内法の取扱いとは対照的に、租税条約が適用される場合の源泉所得税の還付請求は、支払者でなく受給者が行うこととなっている(租税条約等の実施に伴う特例等に関する法律施行令 2 条、租税条約等の実施に伴う特例等に関する省令 3 の 4 条、14 条)。そして還付の請求が認められれば、還付金は受給者に直接還付される(例えば、租税条約等の実施に伴う特例等に関する法律(以下「実施法」という。) 3 条 2 項)。租税条約が適用される場合の源泉所得税の還付において、支払者は受給者が還付請求書を提出する際に、「経

39) 所基通 190 - 5 では、年末調整後に所得控除に異動があった場合に、所法 191 条に準ずる還付または確定申告による精算を認めている。この通達について、平成 4 年 2 月 18 日の最高裁の法理を適用すると「違法な取扱い」になると指摘したものとして、田中・前掲注 35) 90 頁。

40) 武田・前掲注 28) 8154 頁。

由」<sup>41)</sup>されるのみであり、必要最低限の関与に留まる。よって、租税条約の適用がある場合の還付にかかる源泉徴収の法律関係は、「国（税務署長）と本来の納税義務者（受給者を指す；筆者注）とが直接法律関係に立つものとして構成されていると考えられ……通常の源泉徴収をめぐる法律関係とは異なって、非居住者（受給者を指す；筆者注）が源泉徴収の当事者とされる」<sup>42)</sup>と解釈される。ただし、租税条約の適用がない場合は、非居住者ないし外国法人の所得であっても、国内法が適用されるため、相変わらず国と支払者が直接の法律関係に立つこととなる。

還付請求にかかる実施法等が、なぜ国内法と異なる法律関係を基礎とし還付手続きを定めたのか、立法趣旨からは明らかでない<sup>43)</sup>。しかし、この手続きは源泉徴収の還付に関する調整役を真の納税者である受給者へシフトし、支払者の負担を軽減する効果がある。そもそも、租税条約の適用にあたっては、日米租税条約をはじめ特典条項を設ける方向で進んでおり、単純に条約の締結国の居住者だからといって租税条約が無条件に適用されるわけではない<sup>44)</sup>。また、受給者の立場によって享受できる条約の恩恵が異なる場合もある<sup>45)</sup>。国内法が適用される場合と比較しても、外国の者である受給者の地位の確認だけでも、居住地国における地位や納税義務の有無、租税条約を適用する上での相手国の居住者の該当性の判定、その他の要件の充足（例えば特典条項がある場合）などが挙げられる。さらには国内源泉所得の判断と、租税条約の適用関係の検討もある。こうした負担を考えれば、租税条約を適用する場合の源泉所得税の還付手続きは、恩恵を受ける受給者が自ら主導し、手続きの当事者になることには意義があると考ええる。

## 第2章 源泉徴収をめぐる判例

41) 実施省令 14 条 3 項では「還付請求書を、…国内源泉所得に係る源泉徴収義務者を經由して、当該源泉徴収義務者の納税地の所得税務署長に提出しなければならない」と定めている。国税庁ホームページ上では、「この請求は、我が国と租税条約を締結している国の居住者」が還付を受けるために行う手続きで、手続対象者を「源泉徴収税額の還付を受けようとする者」と説明している。[http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/shinsei/annai/joyaku/annai/1648\\_49.htm](http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/shinsei/annai/joyaku/annai/1648_49.htm)、2013 年 7 月 13 日最終閲覧。

租税条約に関する源泉徴収税額の還付請求書（様式 11）によれば、受給者は作成した還付請求書を「所得の支払者に提出し、所得の支払者は還付請求書の…記載事項について証明をした後、還付請求書…をその支払者の所轄税務署長に提出してください」とあり、支払者が証明する手続きになっている。<http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/shinsei/annai/joyaku/annai/pdf2/260.pdf>、2013 年 7 月 13 日最終閲覧。

42) 水野忠恒「外国法人（非居住者）にかかる源泉徴収所得税とその還付について－租税条約と国内法－」国際税務 15 巻 1 号（1995）21 頁。

43) 「徴収された所得税がある場合の還付請求手続きを明確化する」ための改正ではあった。緒方健太郎ほか「国際課税関係の改正」『平成 20 年度版改正税法のすべて』（日本財務協会、2008）520 頁。

44) 例えば日米租税条約では、条約の恩典を受けるにあたり、法人の場合は一定の要件（主たる種類の株式等が上場されている法人、50% 以上がそのような法人に保有されている法人または所有権および所得について一定の要件を満たす法人等）が設けられている（日米租税条約 22 条 1 項）。

45) 日米租税条約では、法人からの配当の場合、受益者が法人であれば、議決権付株式の持分に応じて、適用される源泉所得税は 0%、5% または 10% のいずれかとなる。受益者が年金基金の場合は 0%、個人の場合は 10% の源泉税率となる（日米租税条約 10 条 2 項、同条 3 項）。

源泉徴収制度は、立法時から今日に至るまで当事者の法律関係を検討することなく、その便宜や徴収の精度が評価され運用されてきた。支給者が正しく源泉所得税の計算や徴収および納付を行うという制度の前提から外れた場合、どのように取り扱われるべきか現行の法制度上、解釈は分かれることがある。そのため、本制度をめぐる様々な事案が争われてきた。それら判決から本論文事例の解釈に手がかりとなる判決を概観し、潜在的問題点を再確認してみたい。

1. 最判昭和 45 年 12 月 24 日<sup>46)</sup>

(1) 事実関係

上告人（受給者）らが被上告人（支払者）の役員等であった際に行った取引について、税務署長からそれぞれ役員賞与であるとの認定を受け、被上告人は所得税および加算税等について、納税の告知を受けた。被上告人は認定された役員賞与につき、異議申立て、審査請求を行ったが認められず、それ以上の出訴を行わなかったため納税の告知が確定した。被上告人は国へ支払いを行い、その納付額を上告人らに請求したが、履行されなかったものでその支払いを求めた事案である。

(2) 最高裁の法理

本判決は、納税の告知の法的位置づけを検討するため、源泉徴収制度の法構造や当事者間での訴訟手段を整理した最初の判例であった。最高裁は、支払者における源泉徴収義務と、受給者における納税義務の関係を上げ、「支払者において徴収義務を負担するとは、すなわち、受給者において源泉納税義務を負うことにほかならず、両者は表裏をなす関係」という見解を明らかにした<sup>47)</sup>。また、受給者の権利救済を確保する手段として、「受給者は、源泉徴収による所得税を徴収されまたは期限後に納付した支払者から、その税額に相当する金額の支払を請求されたときは、自己において源泉納税義務を負わないことまたはその義務の範囲を争って、支払者の請求の全部または一部を拒むことができると解される」とした。そして、受給者は支払者から追徴額の請求を受けたときは、その内容に不服があれば、支払者を相手に独自に争うことができるとし<sup>48)</sup>、支払者に対しては国を相手に納税の告知を争うことを認めた。

ともすれば、支払者は国からの納税告知で敗訴し、受給者との争いでも敗訴することがあり得る。最高裁はこれを避けるために、支払者は国に対する「抗告訴訟にあわせて、ま

---

46) 前掲注 30)。

47) 表裏一体とする最高裁の見解に対して、「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確定申告による納税義務とは制度上においてそれぞれ独立して位置づけられていると解すべきもの」と反論するものとして、山田二郎「判批」判例時報 627 号（1971）118 頁。受給者の「源泉納税義務は、制度的には、本来的納税義務（受給者の確定申告による納税義務と同義；筆者注）とは一応別個のもの」とするものとして、北野弘久「源泉徴収の法律関係の構造」『税法学の基本問題』（成文堂、1972）280 頁。

48) 最高裁の見解に対し、受給者が納税義務の「存否・範囲について不服のある場合には、国に対して納税義務の存否・範囲を争う訴訟を提起できると解しうるのではなかろうか」とするものとして、山田・前掲注 47) 119 頁以下。



たはこれと別個に、納税の告知を受けた納税義務の全部または一部の不存在の確認の訴えを提起し、受給者に訴訟告知をして、自己の納税義務（受給者の源泉納税義務）の存否・範囲の確認において、受給者と責任を分かちことができる」とし、支払者の権利救済の確保を図った。

### (3) 射程距離

この判決の法理は、支払者の存在を前提とし、支払者、受給者および国の間での権利義務を整理している。そのため、支払者が不在となる場合に受給者と国との間で、誤徴収税額にかかる権利義務をどう考えるべきなのかは、明らかでない。また、受給者自身による還付請求の可能性についても特に検討はされていない。源泉徴収制度を整理した判例としての評価はありつつも<sup>49)</sup>、本論文事例のように支払者が不在となる場合にその解釈を適用することに限界があるように考える。

## 2. 最判平成4年2月18日<sup>50)</sup>

### (1) 事実関係

訴外A社の元役員または従業員であった上告人（受給者）らはA社から給与等を受領したが、A社が誤って所得税の源泉徴収を過大に行い納付したため、上告人らが自身の確定申告において、所得税の額から誤徴収額を控除したところ、被上告人である税務署長が更正処分等をしたため、その取消しを求めた事例である。

### (2) 最高裁の法理

最高裁は、誤徴収された源泉所得税を自身の確定申告で清算することは許されないとして、その理由を所得税法120条1項5号に求めた。つまり、『源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額』とは、……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……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」とした<sup>51)</sup>。

さらに、上述の最高裁昭和45年12月24日判決<sup>52)</sup>に基づき、源泉所得税の誤徴収は、源泉徴収制度の枠内で解決すべき事項であり、所得税法での清算の余地はない、との見解を示した<sup>53)</sup>。具体的には、源泉所得税の納税義務と所得税の申告納税義務との独立性を根拠に、「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

49) 一方で支払者に対する過度な負担を疑問視する意見もある。例えば、注解所得税法研究会編・前掲注8)、42頁。

50) 前掲注2)。

51) 最高裁の当該解釈に否定的な見解を示す意見は数多く出されている。例えば、水野忠恒「判批」重判平成4年度（ジュリ臨増1024号）（1993）63頁、吉良・前掲注38）、436-438頁。

52) 前掲注30)。

53) 本判決に対する批判として、「判決は、もともと徴税目的のために作られた源泉徴収制度の限界を考慮することなく、この制度に紛争処理機能を負わせようとするものである」。田中・前掲注35）86頁。

係を生じないものとされて」おり、所得税法における「源泉徴収税額の控除の規定は……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……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」とした。

また、本判決の場合、上記のように解したとしても過大に徴収された所得税を受給者は支払者に請求すればいいのだから、受給者の「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」とした。確かに受給者と支払者との間で当該所得の取扱いについて見解が分かれ、受給者の確定申告期限までに合意に至らなかった事情があるものの、支払者が還付手続きを行うのであれば、判旨の通り、支障は生じないと思われる。ただし、その法理の大前提として、支払者が法的に存在し還付手続きを行いうる状況が成立していなければならない。

### (3) 射程距離

最高裁は、受給者の確定申告による清算を認めないとしても、支払者への請求を起せば受給者の権利救済上支障は生じないもの、とする。確かに、本件判例のように当事者（支払者と受給者）が揃っていれば、この論理は成り立つ。一方、支払者が不在となる場合に、本判例の法理に沿って国と直接の法律関係を有さない受給者を還付請求の手続から排除すると、国に対して還付請求を行うことができる者がおらず還付請求は行われないことになる。過大に徴収されたにも関わらず、手続きをとりうる者が不在となったから、還付を受けることができないとすると、受給者の権利が侵害されることになってしまう。

最高裁の考える「『受給者の権利救済上支障は生じないもの』とする還付請求の方法」は、支払者の存在を前提にしたものである。支払者が不在となることで、受給者の権利救済上支障が生じること（つまり、支払者による還付ができないため還付を請求できる者がいないこと）が証明できれば、本最高裁判決の法理が破たんする場合に該当し、射程距離外と考えることができるのではないか。以下、本論文事例の支払者が不在となる場合における、支払者による還付請求の可能性を確認する。

## 第3章 清算を結了した法人による還付請求

### 1. 解散・清算の意義

支払者は自身の清算を結了した後に、受給者のために還付請求を行うことができるのであろうか。本章では、解散・清算をめぐる私法上の取扱いを確認した後、清算中の法人（以下「清算法人」という。）および清算を結了した法人（以下「清算結了法人」<sup>54)</sup>という。）の税務上の更正処分や還付請求の是非などを検討し、その整理をおこなう。なお検討においては、支払者は株式会社とし、その消滅理由は会社の意思による自発的な解散で

54) 本論文では、「清算中の法人」と「清算を結了した法人」とを区別して、還付請求の是非を検討するため、便宜上このように呼称する。

ある通常清算を前提とする。

株式会社は、定款で定めた解散事由の発生や、株主総会の特別決議によって解散をすることができる（会社法 471 条、同法 309 条 2 項 11 号）。株式会社の解散は、「会社の法人格の消滅を生じさせる原因となる法律事実」<sup>55)</sup>に留まり、直ちに法人格を消滅させることにはならない。なお、会社に解散事由が生じた場合でも、株主総会の特別決議を経れば会社を引き続き継続することは可能（同法 473 条）である。

解散した会社は、会社法に定める手続きにより清算を行う必要がある（同法 475 条 1 項）。それは、債権者と株主との利害関係を調整するため<sup>56)</sup>であり、「清算手続きにより、既存の法律関係の後始末をし、それらの手続の終了によって会社は消滅し、法人格を失う」<sup>57)</sup>こととなる。清算手続きとは、具体的には「現務を終了し、債権を取り立て、債務を弁済し、残余財産を分配する」<sup>58)</sup>、いわゆる清算事務であり、清算人により行われる（同法 481 条）。清算手続きにおける会社の債権・債務の確定は、残余財産を確定させるためにも重要な手続きと考えられているため、会社は債権者に対して清算の開始原因が生じた後、一定の期間内に遅滞なく、債権の申出の公告および催告をすべきことを要求されている（同法 499 条 1 項）。清算人は、清算事務が完了すると決算報告を作成して株主総会へ提出し、承認を受け（同法 507 条 1 項、3 項）、その日から 2 週間以内に、清算結了の登記をしなければならない（同法 929 条）。

## 2. 清算法人による還付請求

清算中の会社は、「清算が結了するまではなお存続するものとみなす」とされ（同法 476 条）、引き続き、法人格が認められることとなる。会社は、「清算の目的の範囲内においてのみ、権利能力を有する」（最判昭和 42 年 12 月 15 日）<sup>59)</sup>と解釈されるから、清算中に行う行為は、清算事務の遂行のために行われる必要がある。そのため、清算を目的としていない営業取引や一定の組織再編<sup>60)</sup>を行うことはできないと解されるが、株式の発行等や社債の発行は、清算にあたる資金提供手段として確保する必要性から、特に禁止されて

55) 江頭憲治朗ほか編『会社法大系 組織再編・会社訴訟・会社非訟・解散・清算 第4巻』（青林書店、2008）205 頁。

56) 「会社が解散した場合、権利関係の整理が必要であるところ、株式会社においては、株主間の利害が対立するおそれがあるし、会社債権者にとっては会社の財産だけが責任財産となる」ためと考えられている。江頭憲治朗＝中村直人編著『論点体系 会社法 4 株式会社 IV 持分会社』（第一法規、2012）61 頁。

57) 江頭ほか・前掲注 55) 222 頁。

58) 江頭ほか・前掲注 55) 224 頁。

59) 民集 25 卷 7 号 962 頁。清算中の株式会社 A 社の清算人が行った貸付につき、裁判所は「すでに解散しており、清算の目的の範囲内においてのみ、権利能力を有するにとどまり……右貸付等が清算事務の遂行に必要であって会社の清算の目的の範囲内に属する理由を明らかにすることを要するものというべき」と判示した。

60) 解散した株式会社は、存続会社となる合併や承継会社となる吸収分割を行うことができない（会社法 474 条）し、株式交換や株式移転も行うことができない（会社法 509 条 1 項 3 号）。しかし、解散した株式会社が消滅法人となる合併や分割会社となる分割は、清算の目的に見合うと考えられ、禁止されていない。

いない<sup>61)</sup>。

支払者が清算中の会社である場合、過大に納付した源泉所得税は国に対する債権であり、受給者から過大に徴収した源泉所得税は受給者に対する債務を構成すると考えられる。清算中の支払者が、清算事務として源泉所得税の還付手続きおよびその弁済を行うことは十分可能であろう。債務の弁済については、知れたる債権者ではない者がその申出をしない場合には、弁済に支障が生じる場合もあり得る<sup>62)</sup>。しかし、源泉所得税の還付は、国から還付を受けてから受給者への支払いを行うこともできるため、たとえ受給者が債権の申出をしなかったとしても、その弁済に問題が生じることは考えにくい。国がその還付請求を認め還付に応じる限り、支払者が清算法人であっても源泉所得税の還付請求を行うことに特に問題はないと考える。

### 3. 清算結了法人による還付請求

#### (1) 清算結了法人の存続

会社法上、清算を結了するには法人の残余財産を確定させ、分配する必要がある。では、清算結了後にその残余財産の確定が未了であったことが発覚した場合、清算結了法人の権利能力はどのように取り扱われるのだろうか。清算結了の登記を行った法人が、第三者に対する債権の確認を求めた事案（東京地判昭和 38 年 5 月 18 日）<sup>63)</sup>では、そもそも清算結了登記を行った法人が訴訟に対して当事者能力があるのかが問題となった。裁判所は、「およそ法人が清算結了登記をなしたときは、形式的にはそのときに人格も消滅し訴訟上の当事者能力を失うものであるが、清算結了登記当時債権が残存しているときは、実質的には右残存債権について清算手続きを終了せず、したがって右残存債権行使の範囲内ではなお当事者能力を有するものと解するのが相当」とし、清算結了法人の債権確認の訴の当事者能力を認めた。つまり、清算結了の登記がなされていても、実際に清算事務が完了していない場合には、その清算事務の遂行の範囲内で法人は権利能力を有することとなる。この法理に基づけば、本論文事例の場合でも支払者は還付請求を行う権利能力を有するもの、と考えられる。

税法上の清算結了法人の権利能力はどうであろうか。清算結了法人に対する法人税更正処分につき、その取消しを求めた事案では、「更正処分を受けてもやむを得ないもので

61) 立法担当者によると、「株式については、たとえば親会社等が子会社を救済する観点から、あえて劣後する資金提供者となって……社債についても、清算過程で必要となる現金の調達のために発行するというのが考えられる」ためである。相澤哲＝郡谷大輔「新会社法の解説（11）定款の変更、事業の譲渡等、解散・清算」旬刊商事法務 1747 号（2005）17 頁。

62) 債権の「申出期間に申出をせず、かつ、会社に判明していない債権者は、清算より除斥され、一部の株主に残余財産を分配されたときは、株主に劣後することとなり、残余財産の分配が完了したときは、全く弁済を受けることができなくなる」とする。中野百々造『[[全訂四版] 会社法務と税務』（税務研究会、2010）1579 頁。また、「知れている債権者以外は、……公告に記載した期間内に債権を申し出ないと清算から除斥され、ほかの債権者に対して劣後してしか弁済を受けられない等、債権の回収について不利に扱われる」との指摘もある。竹内亮「法務編—税理士として、経理担当者として知っておくべきこと 清算型①通常清算」税経通信 66 巻 3 号（2011）18 頁。

63) 判例時報 338 号 40 頁。



あった場合には、原告会社の清算事務はいまだ終了したといい難く、その限りにおいて原告会社は存続すべきものであって、このことは清算終了の登記経由の有無によって左右されるものではない」と裁判所が判断し、更正処分を認めた（東京地判昭和46年4月5日）<sup>64)</sup>。裁判所の見解は、租税債務の確定は清算事務の一部であるとの前提に基づいており、清算事務が終わっていない限り法人が存在する、と判断した。

法基通1-1-7も、納税義務の不履行の場合に清算終了法人の存続を積極的に認めるものである。具体的には、法人の「清算の終了は実質的に判定すべきものであるから、当該法人は、各事業年度の所得に対する法人税を納める義務を履行するまではなお存続するもの」としている。通達によれば納税義務を履行していない清算終了法人は、法人税法上は存続しているとされるため、終了後であっても申告は可能と考えられる。また清算終了法人に対する更正処分や、そこからの徴収も可能と考えられる。同様の見解は、国徴基通34-13においても示されている。以上から、内国法人の納税義務（税法4条1項）は清算終了により消滅するものではない、との解釈が成立する。

このように、私法および税法の双方の観点から、清算終了後であっても支払者はその債権・債務の履行を行う範囲内で権利能力を有しているとの解釈は可能である。

## (2) 還付請求のハードル

清算終了の登記を行った支払者は、通常の営業取引をもはや行っておらず、法人格も既に消滅している。(1)で検討したように、清算終了時に債権・債務が一部未回収・未履行であるような場合には、それらの完了を目的としてのみ、法人は権利能力を有すると考えられる。本論文事例のように支払者が過大に徴収を行い納付した者であることに気がついていない場合には、支払者がその残余債権・債務につき、自ら行動を起こすことはありえない。とすれば、受給者が出訴し、支払者の債権・債務の残存の確認を行う必要が生じる。つまり、清算終了法人の残余債権・債務は当然に成立しているものではなく、裁判所に債権・債務が認められ、はじめて成立することになると考える。

裁判所が受給者の訴えを認めたとしても、支払者への連絡が次なるハードルとなる。現実問題として、受給者が支払者にとって知れたる債権者でない場合は、支払者の事務所等やその社員もいなくなった状態で、支払者やその清算人<sup>65)</sup>をはじめとする関係者に連絡を取ることは困難であろう。支払者自身の税額に関する還付であれば、その残余財産を増加させることになり、株主のサポート（例えば還付請求を行うにあたり発生する清算人報酬や専門家報酬を支払うために、清算終了法人に出資を行う等）も受けやすく、還付の手続き・実行にあたり実務上の問題も生じにくいと思われる。しかし、源泉所得税の還付請求は支払者にとって残余財産を増加させる類の債権でないので、支払者やその清算人にとっ

64) 訟務月報17巻7号1187頁。

65) 支払者が清算終了を登記した場合、受給者は支払者の清算人に還付請求の事務を依頼することになると思われる。清算終了後の法人の事務対応の際に、清算人を認めた例として、国税不服審判所裁決平成22年12月16日裁決事例集81集241頁。

て積極的に還付請求を行う意義は見出しにくいと思われる。もちろん、支払者は還付加算金を受領することができるが、請求手続きに関連して生じる費用や清算人報酬も発生するであろう。また、過大徴収の原因によっては受給者から還付加算金の返還も請求される可能性もあるため、付随する問題の対応も必要となることが予想される。

#### 4. 本論文事例へのあてはめ

本論文事例の場合、清算を結了した支払者が源泉所得税の還付請求を行うには、清算の結了時点で、源泉所得税を原因とする残余債権・債務の成立を確認する必要があるが、支払者自身は善意の過大源泉徴収者であるという前提のため、受給者からその確認を求めることになると考えられる。その上で、受給者から支払者へ還付請求の依頼を行う手続きになると考えられるが、連絡の困難さ、支払者側での手続きに要する費用などの問題もある。これら諸事情を勘案すると、もはや清算を結了し資力のない支払者にとって、受給者のために還付請求を積極的に行う経済的合理性は見出し難いともいえる。よって、本論文事例の場合、支払者による還付請求は困難であると考ええる。

## 第4章 民法における還付手段の検討

次に本論文事例に民法を適用することは可能か、そうであれば民法上の不当利得を適用し、受給者が救済される余地はあるのか、検討する<sup>66)</sup>。

### 1. 民法の適用

行政法上の不当利得に対し、民法の概念は当てはまるのだろうか。伝統的な行政法上の説では、公法と私法を明確に区別し、行政法上の不当利得は公法の枠で取扱うものとし、民法の適用に否定的な説<sup>67)</sup>がある。これに対し、公法と私法との区別は相対化したものとする説<sup>68)</sup>もあった。一方、民法以外の法律で手当てがされていれば、民法が適用される余地はないとする説<sup>69)</sup>や、民法が適用されることの理由を租税法と民法との関係を特別法と一般法であることに求める説<sup>70)</sup>もある。

判決では、租税法の過誤納金に対し民法の不当利得として、還付を請求した事案がある。

66) 民法上の救済措置として債権者代位の方法もあるが、本論文事例は支払者の無資力を前提としていないため、本稿では検討しない。

67) 代表的なものとして「公法上の原因に基いて生じた結果の調整のための制度は、やはり公法上の制度であり、公法上の不当利得の返還請求権も公権の性質を有するものとみるのが正当であろう」。田中二郎『行政法総論』法律学全集6（有斐閣、1983）256頁。

68) 裁判制度の統一の意義を踏まえて、「公法と私法との区別は相対化され、法の一般原理を内包する点において、私法が一般法としての地位を占めるに至ったと思う」。今村成和『現代の行政と行政法の理論』（有斐閣、1972）38頁〔初出1957〕。

69) 例えば、松坂佐一『事務管理・不当利益（新版）』法律学全集22-I（有斐閣、1973）66頁、松沢智『新版 租税実体法（補正第2版）－法人税法解釈の基本原則－』（中央経済社、2003）400頁。

70) 私法を適用することに肯定的な意見として、金子・前掲注34）、701頁、中里実「過払税額に関する不当利得返還請求（貸金業者の過払金返還と納付済み租税返還の法的可能性）」NBL985号（2012）21頁。

裁判所は、「同法（国税通則法；筆者注）の過誤納金に関する規定は、納付された国税に関し民法の不当利得の特則を定めたもので、過誤納金について民法の不当利得の規定の適用を排除する趣旨であると解するのが相当である」とし、過誤納金を民法上の不当利得と主張していた納税者の訴えを却下した（東京地判昭和 49 年 7 月 1 日）<sup>71)</sup>。一見、民法の適用を租税法から排除した判決のようである。しかし、本事案は国税通則法で認められている還付請求権を、その時効到来前に行使しなかった納税者が、時効到来後に民法を救済措置として国からの還付を求めたものであった。つまり、租税法上手当てがあったにも関わらず、納税者の責により、租税法上の還付請求権が消滅した結果、民法にその救済を求めたが却下された事案であった。

他方、租税法上、救済措置がなかった事案について、民法上の不当利得返還請求権を積極的に認容した事案もある。裁判所は「本件のように何らの規定がなかったときにおいては民法を適用する以外になく、またそれで差支えないのである」とし、「不当利得およびその返還の概念は民法にのみ存在する特殊のものではなく、公私法のすべての分野を支配するもの」と判示している（東京高判昭和 42 年 12 月 26 日）<sup>72)</sup>。一見対照的である二つの判決であるものの、その判断根拠は、共通して租税法上の救済措置の有無に置かれているように思われる。例えば、東京地判昭和 49 年 7 月 1 日のように、租税法上の手当てが既に設けられている場合は、民法を適用する必要はないと判断されている。一方、東京高判昭和 42 年 12 月 26 日のようにそもそも租税法上の手当てがない場合は、民法の適用を認容する必要があるとの判断が下されている。

公法と私法はその対象となる当事者や行為を異にするものだが、上記の判決のように、公法での救済ができない場合に限定して、民法を積極的に適用する余地はあると考えられる。本論文事例のような場合、租税法上、救済措置がないからといって、納税者が過大に納付した税額を国が保有することを認めることは、租税法律主義に相反することになりかねない。また、民法の適用を認めることで、納税者を救済する途も開かれるのであれば、なおさらその適用を否定する必要もない。

## 2. 不当利得の成立

誤徴収された源泉所得税は過誤納金<sup>73)</sup>の一種であり、過誤納金は「法律上、租税として納付すべき原因がないのに納付済みとなっている金銭で、……一種の不当利得にほかならない」<sup>74)</sup>と解釈されている。以下、誤徴収された源泉所得税に民法上の不当利得状態が成立するのか、そして成立すればそれはいつから、誰が、国に対し不当利得の返還請求をす

71) 訟務月報 20 卷 11 号 178 頁。租税法上の過誤納金について、民法上の不当利得返還請求権を根拠に納税者が国に返還を求めた事案。

72) 民集 28 卷 2 号 214 頁。過去の更正処分で課税の対象とされた金銭債権が後日回収不能となった場合に、旧所得税法でその是正措置が認められなかったため、民法上の不当利得返還請求権を根拠に納税者が国に返還を求めた事案。

73) 金子・前掲注 34)。過誤納金は、誤納金と過納金に区別される。

74) 田中二郎『租税法〔新版〕』法律学全集 11（有斐閣、1981）312 頁。

ることができるのか、検討する。

### (1) 不当利得の成立

不当利得の成立は、①利得に法律上の原因がないこと、②ある者が利得をうけること、③上述②によって、他の者が損失をうけること、④その結果、②と③との間に因果関係が生じること、の4要件に整理される（民法703条）<sup>75)</sup>。①は、「財貨移転を基礎づける法律関係の不存在」<sup>76)</sup>で、「その有無が不当利得返還請求権の成否を決定する非常に重要な要件」<sup>77)</sup>と考えられている。一方、②から④は、「不当利得返還請求権の対象となる財貨を特定するための要件」<sup>78)</sup>とされる。

①の要件について、加藤雅信教授と岩崎政明教授はその共同研究において「具体的財貨移転が、各当事者間の法律関係によって基礎づけられているか否かが不当利得返還請求の成否を決することになる」<sup>79)</sup>と指摘されておられる。国、支払者、受給者の3者間で不当利得関係を整理すると、支払者が受給者から誤徴収を行った上で誤納した場合は「超過源泉徴収金をめぐる財貨移転は、国—受給者間で法的基礎づけを欠くこと」<sup>80)</sup>となり、①の要件を満たすこととなる。

税法は租税法律主義に基づき法律で税額を定めており、納税者はその額を超えて納税をする必要はない。納税者は「納税の義務があるからこそ、払い過ぎた場合には還付の権利というのが生ずる」<sup>81)</sup>ともいえる。法律の根拠なくして過大に源泉徴収され、国に納付された税は、国が財貨の給付により利得をうけ（②の要件の充足）、受給者は支払額から源泉税が過大に控除されるため損失をうけており（③の要件の充足）<sup>82)</sup>、そこに因果関係がある（④の要件の充足）。以上、4要件を充足することにより、民法上の不当利得状態が成立する。その結果、国が保有している過大納付された源泉所得税は不当利得返還請求権の対象となる財貨として特定されることとなる。

### (2) 不当利得返還請求権

75) 我妻榮ほか『我妻・有泉コンメンタール民法—総則・物権・債権—』（日本評論社、2005）1210頁。

76) 財貨移転を基礎づける法律関係は、「民法各分野に存在しているのみならず、商法、民事手続法、行政法等の体系全体にわたって存在している。」加藤雅信『新民法大系V 事務管理・不当利得・不法行為（第2版）』（有斐閣、2005）37頁。

77) 加藤・前掲注76）30-31頁。

78) 加藤・前掲注76）30頁。

79) 加藤雅信＝岩崎政明「租税法と民法との対話—不当利得を接点として—」租税法研究20巻（1992）81頁。

80) 加藤＝岩崎・前掲注79）82頁。ただし、「受給者が支払者に対し、未払い分の給与等の支払いを求めた場合には、……支払者は国等に対して超過徴収金の不当利得返還請求をなしうること」になる。なお、誤納分を受給者から徴収していなかった場合には「国—支払者間での財貨移転はどの法律関係によって基礎づけられることはなく、財貨移転があった当事者間（国—支払者間；筆者注）で不当利得関係が発生することとなる」。

81) 中里実「私債権の一種としての租税債権—金銭債権としての租税と不当利得返還請求権」租税研究747号（2012）68頁。

82) 受給者ではなく、損失をこうむっているのは「支払者」とした内閣法制局の見解については、後掲注85)。



租税法上の不当利得は、国を相手に発生すること、行政行為を基礎とするものがあることなど、民法上の不当利得と異なる性質がある。そのため、租税法上、不当利得の返還請求権が成立するかどうか、従来から論じられてきた。行政行為を理由としない不当利得には、当初からその返還請求権は成立し<sup>83)</sup>。行政行為を理由とする不当利得は、公定力との関係から行政行為の取消しがなければ不当利得の返還請求権は成立しない<sup>84)</sup>と考えられていた。

源泉所得税が過大納付された場合、その誤徴収分は誤納金として取扱われるため、本論文事例は行政行為を理由としない不当利得に該当する。そのため、過払いをした時点から、租税法上の不当利得の還付請求権が成立すると考えられる。本論文で検討してきたとおり、租税実体法や過去の源泉徴収に係る判例を基準に考えると、租税法上、源泉所得税の還付を行う者は支払者と考えるのが通説となっている<sup>85)</sup>。一方、上で述べたとおり民法の不当利得に基づく見解はこれと異なる。具体的には、源泉徴収がされていればその返還請求者は受給者（ただし、受給者が支払者に対し未払金の支払いを求める場合は支払者）である。そして、源泉徴収がされておらず支払者自身の財貨で支払いをしていれば、返還請求者は支払者になると解釈されており、租税法上の判例や解釈とは異なる見解<sup>86)</sup>が導き出される。

### 3. 本論文事例へのあてはめ

本論文事例の場合、現行の解釈や租税実務に基づけば、支払者が不在であるため、国税通則法に定める手続きはもはや機能せず、誤納金を請求しうる者はいない。受給者による確定申告での調整や還付請求が認められる余地はあるものの、仮にこれらが認められない場合は民法を適用する余地があると考ええる。また、誤徴収が行われており、支払い者が不在となる前提のもとでは受給者と国との間で不当利得関係が生じることとなる。よって、民法上の考えを適用すれば、受給者が国に対して不当利得返還請求権を行使し、誤徴収された源泉所得税の還付請求を求めることができるものと考ええる。

83) 田中・前掲注 67) 255 頁以下。

84) 田中・前掲注 67) 233 頁以下。ただし、行政行為の効力を否定せず不当利得返還請求権を認容した判決（前掲注 72)）もある。

85) 内閣法制局も、過誤納金の還付相手は支払者であるとしている。理由として、「その法的性格は一種の不当利得返還請求であるから、還付の相手方については民法上の不当利得制度の場合と同様に考えるべき」とし、「不当利得の返還を受ける者は不当利得のために損失をこうむった者であるから、国税の過誤納金についても還付を受ける者は過誤納金が生じたことによって損失をこうむった者、と解すべきである」とした。そして、「被傭者（受給者；筆者注）は雇傭者（支払者；筆者注）の超過徴収で過誤納金相当額の損失をこうむったようにみえるが、……その支払を雇傭者に請求できる。これに対して、雇傭者は損失をこうむっていないようにみえるが、過誤納金相当額を被傭者に支払う義務があるので損失をこうむった者と解される」との理由で、還付の相手を支払者と結論づけた。内閣法制局意見昭和 37 年 7 月 31 日 1 発 9 号。志場喜徳朗ほか共編『国税通則法精解』（大蔵財務協会、2010）576 頁以下。

86) 「内閣法制局が意見を発表した昭和 37 年当時には、いまだ多当事者間の不当利得というような考え方は発表されておらず、この種の不当利得をめぐる議論が混とんとしていた」とし、「源泉徴収をめぐる租税法的考慮として……受給者が国等との関係で租税手続上に現れてくるのは例外である、という発想が背後にあったように思われる。」加藤＝岩崎・前掲注 79)、83 頁。

## 第5章 米国の事例

繰り返し述べてきたように、我が国の源泉徴収制度では受給者が排除されている。支払者が不在となる場合、租税法上の手続きとしての還付請求は機能しなければ、民法によって受給者の権利救済を検討せざるを得ない。では、受給者が排除されない制度下において、支払者が不在となる場合、還付請求はどのように行われるのであろうか。私法の救済を求めずに、租税法上の手続きで受給者を救済することができるのだろうか。受給者の排除性について我が国と対照的な米国の制度を、簡単ではあるが概観する。

### 1. 内容

#### (1) 当事者・対象所得

米国（連邦税）における源泉徴収制度の当事者も、支払者（withholding agent）<sup>87)</sup>、受給者（beneficial owner）、そして国の3者である。源泉徴収制度は、所得税（income taxes）と雇用税（employment taxes）<sup>88)</sup>でそれぞれ採用されている。雇用税は雇用主と従業員に対し課されるもので、個人の給与所得に対する所得税のほかに社会保障税も含まれている。本論文では、所得税に係る源泉徴収制度のみを取り上げ、その取扱いを概観することとしたい。

所得税では、非居住者、外国法人等に対する支払いに対して源泉徴収制度を設け、一定の者に対し徴収義務を課している（Internal Revenue Code（以下「IRC」という。）§ § 7701 (a) (16), 1461）。対象となる所得は、利子<sup>89)</sup>、配当、家賃、給与所得、使用料、その他一定の定額所得などのいわゆるFDAP所得（fixed or determinable annual or periodical gains, profits, and income）（IRC § § 1441(b), 1442(b)）である。また、非居住者や外国法人等による米国の不動産持分（不動産化体株式を含む）の譲渡対価（IRC § § 1445(a), 897(c)）や、米国で国内源泉所得を有するパートナーシップからその組合員（非居住者や外国法人等に限る）への分配金等（IRC § 1446(a)）も、源泉徴収制度の対象となっている。これらの各所得に対する源泉徴収の取扱いや手続きはそれぞれ定められており、その取扱いは必ずしも画一的ではないため、本論文では所得税に係る源泉徴収制度の中でも、FDAP所得の取扱いを中心に検討する。

87) 源泉徴収義務は、源泉徴収の対象となる所得の管理、受領、保管、処分または支払いを行う全ての者に課されており（IRC § § 1441(a), 1442(a)）、我が国の支払者よりその範囲は広い。そのため、withholding agentは厳密には「源泉徴収義務者」と訳すのが妥当であるが、本稿では日本の制度と比較する上でも「支払者」と呼称する。当然ではあるが、複数の者が源泉徴収義務者に該当しても、源泉所得税は一度徴収及び納付されれば足りるとされている（Reg. § 1.1441-7(a) (1)）。

88) 雇用税のうち、従業員に課されるものとして、主に社会保障税（Federal Insurance Contribution Actに基づくもの）と給与所得（salaries and wages）等に対する所得税がある。給与所得に対する所得税は、支払いを行う雇用主等に徴収義務を課している（IRC § § 3402(a), 3403）。

89) 非居住者や外国法人等が受取るポートフォリオ利子については、連邦税法上、非課税とされている（IRC § § 871(h), 881(c)）。

## (2) 支払者の義務

支払者はその支払う対象となる所得から源泉所得税を控除し、一定の期間内<sup>90)</sup>に国へ納付しなければならない。さもないと、支払者は未納付税額を様式 1042<sup>91)</sup>の提出期限(暦年の翌年3月15日)までに支払わなければならない(Income Tax Regulations(以下「Reg.」という。)) § 1.1461-1(a)(1))。期限までに納付がされなかった場合は、利子税(interest)および不納付加算税(penalty for late payment of tax)が支払者に課せられる(IRC § 1463)。未納付だった源泉所得税が受給者より支払われた場合には、支払者は本税を納付する必要はないが、利子税および不納付加算税は引き続き支払者に課せられるため、支払者は正しく源泉所得税を計算し徴収および納付することとなる。

源泉徴収を正しく適切に行うには、支払者が一定の情報を把握する必要がある。Dale教授はその情報を6つに分類されておられる。それらの情報は、①受給者が外国の者(foreign person)か、②支払金額に米国の源泉所得(U.S. source income)が含まれているか、③支払金額に源泉徴収の対象となるFDAP所得が含まれているか、④受給者の米国における事業活動に実質に関連しない所得(income not effectively connected with the conduct of a trade or business within the United States)が含まれているか、⑤誰が(所得の支払いを行う者か、その他の者か)源泉徴収義務者なのか、そして⑥例外的に源泉所得税が免除される場合に該当するか<sup>92)</sup>、とされている。

これらの情報の中でも、特に上述①の「受給者の地位の確認」と上述④の「実質関連所得の判断」については、支払者の判断に困難が伴う。まず、受給者の地位については、受給者自身がその属性(受給者が米国の者か、または外国の者か、外国の者の場合は租税条約の適用可能な者であるか等)や米国税務上の地位(個人か、法人か、パートナーシップか等)その他一定の情報を書式<sup>93)</sup>で開示し支払者へ提出する必要がある。支払者は、それ

90) FDAP 所得に係る源泉所得税は、税額に応じて納付日が定められている。IRS, Publication 515, *Withholding of Tax on Nonresident Aliens and Foreign Entities*, pp.29-30.

91) 支払者が暦年ごとに源泉徴収税額を内国歳入庁(Internal Revenue Service)へ報告するための様式をいう。

92) 具体的には、①外国の者かどうかを判定するには、受給者をまずは法人、パートナーシップ、信託、財団、個人等に分類する必要がある。その上で、事業体の場合は国内か国外の事業体か、個人の場合は非居住者かどうかを決定する必要がある。②源泉徴収は米国に源泉がある所得を対象としており(IRC § § 1441(a), 1442(a))、③それらの米国に源泉がある所得のうちFDAP所得などの一定の所得に対して源泉所得税が課されるためである。(IRC § 1441(b)) ④本来は米国にて申告義務がない非居住者や外国法人であっても、実質関連所得(effectively connected income)がある場合は、米国にて申告義務が生じるため、原則、源泉徴収は行われない(IRC § § 1441(c), 871 (b), 882 (a), Reg. § 1.1441-4(a)(1))。ただし個人による役務提供の対価に対しては源泉徴収が行われる(IRC § 1441(c)(1))など例外もあるため、課税関係が複雑になるとされている。⑤前掲注 87 でも言及したように、源泉徴収義務は支払者よりも広い範囲の者に課されているためである。⑥租税条約や国内法による免税措置の適用を判断するためである。Harvey P. Dale, *Withholding Tax on Payments to Foreign Persons*, 36 Tax L. Rev. 49 (1980-1981), pp.53-70.

93) 米国の者である場合は様式 W-9 を、米国の者以外の者は様式 W-8BEN 等の提出が求められる。これらは源泉所得税の適用関係を判断する上で、受給者に自身の属性を申し立てさせるために内国歳入庁が発行しているが、源泉徴収義務者に提出するのみで足りる。

らの情報に基づき源泉徴収をおこなう。受給者による情報提供は、支払者の負担を軽減する点から評価できるものの、米国の連邦税法に特有の問題もある。例えば、いわゆるチェック・ザ・ボックスエレクションに代表される、一定の事業体に対して認められている税務上の法人格の選択<sup>94)</sup>である。もちろん、米国税務上の地位は情報として支払者に開示されるものの、法人格のない事業体とされている場合、どこまで遡って真の受給者の属性を確認しなければならないのだろう。支払者の判断には、困難が伴う場合もあるように思われる。

次に、実質関連所得の判断にあたっては、受給者の行う事業を把握する必要がある。実質関連所得とは受給者の米国における事業に実質関連する所得を指すため、その有無の判定には、事実認定による部分もあり不確実性を伴う。また、受給者の属性により例外規定が適用されることもあり、混乱を招くことも多く、支払者側で実質所得の該当性を判断するのは難しいと考えられている<sup>95)</sup>。

以上のとおり、支払者が源泉徴収義務を適正に履行するには「受給者の地位の確認」、「実質関連所得の判断」をはじめとする情報の確認が必要となる。そのため、受給者の協力が得られない場合は、支払者側で源泉徴収を行うにあたり、かなりの負担と困難が生じることが想定される。

### (3) 支払者の救済措置

支払者の源泉徴収義務に付随する負担を軽減するため、内国歳入庁は「受給者の地位」および「実質関連所得」について、受給者からの書式の提出や情報の申立てがない場合は、支払者に推定ルール（presumption rule）<sup>96)</sup>を適用し、その判断を下すことを認めている。

受給者の地位については、まず受給者の名称から個人、信託、財団のいずれに該当するかを検討する。もし、これらに該当する兆候が見られなければ、次に法人もしくはその他の団体に該当するかを検討する。法人やその他の団体にも該当する兆候が見られなければ、パートナーシップと推定することとされている。以上のように簡単なステップではあるが、段階を踏んで受給者の地位を確認するよう定められている（Reg. § 1.1441-1(b)(3)）。ただし、推定ルールを適用しても、法定税率より有利な税率や免税措置の適用はできない。それは受給者の地位に関する証拠書類を支払者で入手することが適用要件となっているためである<sup>97)</sup>。なお、実質関連所得は、受給者からの申立てがあればその申立てに依拠し、申立てがない場合は、原則、それらの所得は自動的に実質関連所得ではない（つまり源泉徴

94) 米国連邦税法上、法人（corporation）と分類された事業体以外は、原則、法人格のない事業体（partnership や disregarded entity）を選択することができる。なお、米国外で設立された事業体にも同様の選択が認められている（Reg. § 301.7701-2(b), 301.7701-3）。

95) Dale, *supra* note 92), p61.

96) 推定ルールは、受給者の地位や実質関連所得以外にも、パートナーシップやその組合員または海外の非課税団体を判断する上でも設けられている（Reg. § 1.1441-5(d), 1.1446-1(c)(3), 1.1441-9(b)(3)）。

97) 例えば、本ルールに基づき受給者が非居住者と推定されても、非居住者に認められるポートフォリオ利子の免税措置（前掲注 89）の適用はできない。IRS, Publication 515, *supra* note 90), p13.



収が必要となる所得である)、と判断するよう定められている (Reg. § 1.1441-4(a)(2))。

仮にこれらルールに基づいた源泉所得税が、あるべき税額より過少であったとしても、本税、利子税および不納付加算税は支払者に課されることはない (Reg. § 1.1441-1(b)(7)(1)(A))。一方で、支払者が推定ルールを適用せず、受給者に関する自身の知識 (actual knowledge) に基づき源泉徴収を行った結果、過少納付が生じた場合は原則どおり、支払者に本税、利子税、不納付加算税を課されることとなる。内国歳入庁は、受給者に関する知識に基づく源泉所得税が、推定ルールのもより過大となることが見込まれる場合は、当該知識に基づく源泉税を徴収すべき<sup>98)</sup>と明記しているから、受給者はそれぞれの方法に基づき算定した源泉税のいずれか大きい金額を支払うことになると思われる。

以上、受給者からの情報提供が限定的な場合でも、支払者は推定ルールを適用することにより、源泉徴収を行う上での判断を行うことができる。また受給者に関する知識に基づいて算定した源泉税と比較した上で、推定ルールを適用するかどうか判断を行うこともできる。本ルールは支払者が源泉徴収を行う上で、一定のガイドラインを示しており、支払者の救済措置として機能していると思われる。

#### (4) 受給者の所得税への影響

支払者により納付された源泉所得税は、その所得の受給者の申告書において所得税額控除の対象となる (IRC § 1462)。暦年中に支払者により納付された源泉所得税は、本来の納税者たる受給者によって翌年の4月15日に支払われたとみなされ、その還付請求に係る時効の判定や、確定申告における源泉所得税の控除の規定が適用されることとなる (IRC § 6513(b))。確定申告における税の還付請求は、その申告書が提出されてから3年以内か、所得税が支払われてから2年以内のいずれか遅い時期までに行う必要がある (IRC § 6511(a))、それより後に還付請求を行っても認められない (IRC § 6511(b)(1))<sup>99)</sup>。

### 2. 誤徴収された源泉所得税額の清算方法

#### (1) 還付手続きの当事者

源泉所得税が過大納付された場合の取り扱いについては、IRC § 1464 で以下のように定められている。

Where there has been an overpayment of tax under this chapter<sup>100)</sup>, any refund or credit made under chapter 65<sup>101)</sup> shall be made to the withholding agent unless the amount of such tax was actually withheld by the withholding agent.

条文によれば、支払者が過大納付した源泉所得税を受給者から徴収していない場合（支払者が源泉税を自ら負担している場合）は、過大に納付された本税に相当する還付金や税

98) IRS, Publication 515, supra note 90), p13.

99) 還付請求が税の納付より2年後に行われた場合には、還付請求の時点より3年前（申告書の延長期限がある場合には、その期限）までに支払われた税額までしか、還付請求の対象とならない (IRC § 6511(b)(2)(A))。

100) 所得税に係る源泉徴収を定めている Chapter 3 を指す。

101) 更正の請求、税額控除、還付を定める Chapter を指す。

額控除の適用が、支払者に認められる。同条の Reg. § 1.1464-1(a) からは、本規定は源泉所得税の金銭の負担者に還付金や税額控除を認める趣旨の規定であると解釈できる。つまり、支払者が過大納付した源泉所得税が、受給者から徴収した上で納付されている場合は、還付金や税額控除は受給者に、受給者から徴収せずに支払者が負担している場合は支払者に認められる (Reg. § 1.1464-1(a))<sup>102)</sup>。また、実際に過大徴収されていても、支払者が受給者に過大徴収税額に相当する金額を返還している場合は、受給者から徴収をしていないものとして取扱うこととされる (Reg. § 1.1464-1(b))。

判決もこれらの解釈と同様の見解を示している。例えば、受給者から徴収した源泉所得税について、支払者による還付請求を却下した事案 (Pauker v. United State)<sup>103)</sup> がある。国外の作家や出版社の代理人であった支払者が、作品の映画化に関する権利の対価を購入者から回収していたが、受給者に支払う際に源泉徴収を行うよう内国歳入庁から指導された。支払者は回収した権利の対価からこれらの源泉所得税を差し引き一旦納付した上で源泉所得税の還付を求め出訴した。裁判所は、支払者が源泉所得税を権利の対価から控除した上で納付していることから、支払者自身に還付金を受取る権限がないとし、訴えを却下した事案<sup>104)</sup>であった。

また、支払者が非居住者に支払う配当につき源泉徴収を行い納付したところ、源泉徴収が過大であったことが判明したため、支払者が還付請求を求めた事案 (Bank of America, National Trust & Saving Association v. Anglim)<sup>105)</sup> もある。この裁判では、還付請求を行う権利は一義的な納税者 (primary taxpayer) である受給者にあり、過大徴収を行った支払者にはないことを理由に、支払者の訴えが却下された。裁判所は、源泉徴収義務者たる支払者は税を支払う義務があるため、その行動自体は納税者とみなされるものと認めた。しかし、支払者が受給者から徴収した資金を原資として源泉所得税を納付する場合、税法は支払者に対する過誤納金の還付を禁止することを意図しているもの、と判示した<sup>106)</sup>。何れの判例も、条文およびレギュレーションの文言に忠実な解釈を行っていることが特徴的である。

## (2) 支払者による調整

支払者が源泉所得税を過大徴収したものの、国への納付前であれば、支払者と受給者との間での自由な調整が認められている<sup>107)</sup>。一方、国に納付した場合は支払者による2つの

102) 同 Reg. § 1.1464-1(a) における参考事例として、300ドルを源泉徴収する必要のある支払者が、320ドルを徴収した上350ドルを納付した場合、50ドルの還付金のうち、支払者が支払った30ドルは支払者に、受給者から過大徴収された20ドルは受給者に還付される旨が説明されている。これら米国の連邦税法上における還付請求の当事者をめぐる関係は、第4章2(2)で述べた我が国における民法の不当利得を適用した場合と同様に、実際に金銭の負担をした者に着目し還付の当事者とするものである。

103) Pauker v. United States, District Court, 23 F. Supp. 821 (S.D. N.Y. 1938).

104) Id. at p823.

105) Bank of America, National Trust & Saving Association v. Anglim, 138 F. 2d 7 (9th Cir. 1943).

106) Id. at p7.

107) IRS, Publication 515, supra note 90), p30.

調整方法 (adjustment) が認められている<sup>108)</sup>。第一の方法は set-off procedure とよばれ、過大徴収した税額を、その受給者の同じ課税事業年度の別の所得にかかる源泉所得税に充当する方法である (Reg. § 1.1461-2(a)(3))。第二の方法は reimbursement procedure とよばれ、過大徴収した金額については、まず支払者が受給者へ支払うことで清算調整を行う。その上で過大納付した源泉所得税を、その支払者が翌事業年度までに国に納付すべき源泉所得税に充当する。なお、この場合の充当される源泉所得税は、過大徴収された受給者に係る源泉所得税に限定されない (Reg. § § 1.1461-2(a)(2), 1.6414-1(b))。

これらの支払者による清算方法は、誤徴収した源泉所得税に係る様式 1042 の提出期限までしか認められていない。よって、支払者はそれ以降、誤徴収に係る調整は一切行うことができないため、過大徴収された源泉所得税は、受給者による申告において還付請求される<sup>109)</sup>。これは、本来であれば申告義務のない非居住者等であっても必要となる手続きであり、還付申請のために所得税の申告書を提出することとなる<sup>110)</sup>。

### 3. 我が国の制度との比較

以上、米国の FDAP 所得に係る源泉徴収制度を中心に、その取扱いや誤徴収された源泉所得税の還付手続きを確認した。源泉所得税の還付に関する取扱いを中心に検討すると、日米の制度の相違点は主に受給者の位置づけ、誤徴収が問題とされる場合、そして支払者に対する救済措置に見出せると考える。

#### (1) 受給者の位置づけ

我が国では、源泉所得税と所得税の関係をパラレルにとらえ、それぞれ独立した制度に基づくものとしての法解釈や判例が確立している。そのため、源泉所得税の当事者（国と支払者）と、所得税の当事者（国と受給者）の法律関係は交錯することはないと考えられている。これらの制度は、支払者と受給者をつなぐ民事関係で成り立っているのみであり、受給者は自身が負担している税にも関わらず、その源泉所得税をめぐる法律関係から半永久的に排除されている。

米国における源泉所得税は、支払者がその徴収を行い、国に納付・報告する。本制度は支払者と国との間で成立し、日本の制度と類似したものであるが、支払者と国の関係は時限的なものである。支払者は、源泉徴収制度において要求されている役割を履行すると、本制度から解放され、もはや関与は許されない。言い換えれば、源泉徴収税の報告様式 1042 の提出期限が到来すると、源泉所得税は国と支払者間で成り立っている制度から、国と受給者間の所得税の制度へ移行する。そして、所得税法上の手続きを踏んで、受給者

108) Dale supra note 92), p99.

109) 支払者が 3 月 15 日後に過大徴収の事実気がついたとしても、(支払者による源泉所得税の調整や還付請求はできないため)、決して過大源泉所得税の相当額を受給者に支払わないように、と警告している。IRS, Publication 515, supra note 90), p30.

110) 非居住者の場合であれば、様式 1040NR か 1040NR-EZ (様式 1040NR の簡易版)、外国法人であれば、様式 1120-F を提出する必要がある。仮に申告書が既に提出されている場合は、修正申告を行うこととなる。2012 Instructions for Form 1042, p4.

が国に対して、源泉所得税の還付請求を行うこととなる。米国の制度が受給者を還付の当事者と認める理由として、源泉所得税は徴収の便宜上、所得税の手続きと区別されているに留まり、その本質は予定納税（estimated taxes）と同様にあくまでも「受給者」の所得税の前取りと考えられていることが背景にあるように思われる。受給者を還付の当事者と認めることは、日本の制度との大きな違いである。

## (2) 誤徴収が問題とされる場合

我が国の場合、受給者が源泉徴収制度から排除されているため、過大納付を行った場合は受給者自身による還付請求が認められないとの見解が確立している。その見解に基づけば、本論文事例のような場合には、「支払者が不在となる場合の過大徴収された源泉所得税額」は、もはや取り戻しができないという結論になる。受給者の権利救済上、税務上の還付請求の手続きにおいては支障が生じることは、本論文で問題視している点である。一方、過少納付をおこなった場合には国が受給者から直接徴収を行うことができない。そのため不平等な徴収と指摘される可能性は否めないが、受給者の権利の救済上、問題になるものではなかった。

米国の場合は、一定の期間がたてば、受給者が自身の確定申告で還付請求を行うことが可能となる。本論文事例での「支払者が不在となる場合の過大徴収された源泉所得税額」についても、米国税法上はその還付請求権の時効到来前であれば受給者自身による還付が可能となる。そのため、本論文事例でも還付をめぐる受給者の権利救済上の問題はそもそも生じないと考えられる<sup>111)</sup>。過大に徴収・納付が行われた場合が問題となる日本の場合とは対照的である。

## (3) 支払者に対する救済措置

我が国では年末調整に関して受給者の責で誤徴収が生じた場合には、行政から一定の配慮がなされている。しかし源泉徴収を行う上で受給者の地位や所得の判定について、間違いが生じた場合の救済措置や推定ルールなどは定められていない。いかに正しく判断し源泉徴収を行うかは、支払者の裁量にゆだねられており、課税庁は積極的に関与していない。

一方、米国では支払者側で確認に負担が生じると考えられる受給者の地位については、受給者から支払者への開示を要求している。また、受給者の協力が得られない場合には、受給者の地位のみならず、実質関連所得の判断についても、推定ルールを定め、支払者の負担を軽減すべき措置が図られている。

## おわりに

---

111) 過大徴収された場合でも3月15日後に支払者が受給者に払戻しを行うことさえなければ、特に大きな問題は生じない。Dale, *supra* note 92), p100. 過少納付の場合、支払者側での潜在的問題点（受給者からの本税の回収リスク、過少納付不納付加算税や延滞税などの附帯税の負担等）を考慮すると、支給者は過大徴収・納付しがちとなるとの指摘もある。Dale, *supra* note 92), pp.77-95.



## 1. 潜在的問題点の再確認

我が国の源泉徴収制度は、安定した税收、早期の税の徴収、受給者の便宜性を図ったものであり、所得税の徴収手段としてめまぐるしい発展を遂げた。一方で、その法律関係は、近年の源泉所得税をめぐる判例までは積極的に検討されてこなかった。

現行の源泉徴収制度にかかる法律関係の解釈は、国と支払者をその当事者とし、原則、受給者を制度から排除するものである。この解釈は、支払者が適切に源泉徴収を行っている場合には特に問題にならず、機能する。しかし、源泉徴収に誤りがあり、かつ支払者が不在となる場合ではその理論はほころび、問題が生じることが想定される。これは受給者が手続きから排除されているがゆえに、法律関係からも断絶されると解釈されているためであった。この問題を抽出すべく、本論文では具体的な事例を設定し、過大な源泉徴収および納付が行われ、支払者が不在となる場合を検討した。現行の源泉徴収制度にかかる法律関係の解釈を適用し、受給者による還付請求が認められないのであれば、受給者は救済されない。これが本論文で問題視した支払者が不在となる場合の現行の制度における潜在的問題点であった。

## 2. 支払者が不在となる場合の還付手段に係る試論

最判平成4年2月18日<sup>112)</sup>では、受給者の確定申告による清算を認めない理由を現行の解釈に求め、認めないとしても受給者の権利救済上、支障が生じないと判示した。第3章で述べたとおり、本論文事例において支払者による還付請求は事実上困難であり、受給者の権利救済上、支障が生じる。そのため、本論文事例は当該最高裁判決の判理が機能しないことから、本判決の射程外になると考える。したがって、受給者自身による確定申告での調整や誤納額の還付請求書の提出も可能と解する余地はある。仮に否定されても第4章で検討したように、私法による不当利得返還請求が認められる可能性もある。

本論文事例にみる源泉所得税をめぐる問題は、租税債権者である受給者が債務者である国に対して直接還付をおこなうことができないことから生じる。受給者が国に対して直接還付請求を行うことができれば、解決することができる問題ともいえる<sup>113)</sup>。源泉所得税は、本来的には受給者が負担している税であることを考えれば、源泉徴収制度における支払者の関与を限定することも一案と考える。例えば、米国のように国と支払者間での源泉徴収制度をめぐる法律関係を一定の期間に限定し、その後は国と受給者間での所得税の制度内に移行し、そこで解決をはかることもいいだろう。本稿では、受給者の権利救済上、支障が生じる場合を例に検討をおこなったが、頑なに国と支払者のみを源泉徴収制度の当事者とする現行の解釈は、受給者のみならず支払者の権利救済上、問題を起こす可能性も含ん

112) 前掲注2)。

113) 「源泉徴収制度はその特異性を過度に納税者の負担で調整するものになっており、源泉徴収制度の在り方自体を再検討し、受給者の所得税のあくまでも前払い的なものであり、受給者の確定申告で最終調整すべきものに立法論としては切り替えるべきであろう。」との提言もある。三木義一「認定賞与と源泉徴収」寺田友子ほか編『現代の行政紛争 小高剛先生古稀祝賀』（2004）278頁。

でいる。ますます複雑となる経済取引のもと、源泉徴収制度にかかる支払者の負担は過大となっている。その時代背景も考慮すれば、源泉徴収をめぐる法律関係を誤徴収がある場合においても機能しうよう再検討すべきではないだろうか。