

速報重要判例解説

【No.2004-025】

源泉所得税納税告知処分取消訴訟における審理の対象

【文献番号】	28092359
【文献種別】	判決 / 最高裁判所第三小法廷（上告審）
【判決年月日】	平成16年 9月 7日
【事件番号】	平成10年（行ツ）第77号
【事件名】	法人税更正処分等取消請求事件
【裁判結果】	破棄自判（請求一部認容・一部棄却）
【裁判官】	藤田宙靖 金谷利広 浜田邦夫 上田豊三
【参照法令】	所得税法183条 国税通則法15条 国税通則法36条

《本件判決についての解説》

1. 事実の概要

- (1) 本件は、X会社がY税務署長に対し、Y税務署長から受けた平成元年10月から同3年9月までの期間に係る源泉徴収による所得税（以下「源泉所得税」という。）の納税の告知（以下「本件納税告知」という。）並びにこれらの納税の告知に係る源泉所得税の不納付加算税の賦課決定（以下「本件賦課決定」という。）の各取消しを求める事案である。
- (2) A（X会社代表者）は、昭和62年11月10日、株式会社Bから2億6,250万円を借り入れ（以下、この借入金を「本件借入れ」といい、本件借入れに係る金員を「本件借入金」という。）、これを資金としてC株式会社の株式100株（以下「本件株式」という。）を購入した。
X会社は、株式会社Bに対し、Aに代わって本件借入金の利息を支払った（以下、このようにして支払われた利息を「本件支払利息」という。）。X会社は、株式会社Bに対し、平成元年10月1日から同2年9月30日までの事業年度及び同年10月1日から同3年9月30日までの事業年度中に本件支払利息として、同元年11月10日に353万4,040円を、同2年2月19日に453万0,821円を、同年5月14日に489万6,164円を、同年8月10日に484万2,945円を、同3年9月30日に1,536万5,786円をそれぞれ支払った。本件支払利息につき、AとX会社との間で返済が合意された事実は認められない。
- (3) 東京国税局査察部は、平成元年4月にX会社に対し強制調査を行った際、昭和62年10月1日から同63年9月30日までの事業年度中に支払われた本件支払利息1271万0,424円はX会社からAに対する同支払相当額の経済的利益の供与であって、Aに対する法人税法35条4項にいう臨時的な給与の支給であり、同条1項所定の賞与の支給に該当すると考えていたが、X会社がこれをAに対する貸付金として処理してほしい旨要請したことから、この要請を了解し、X会社に対し、上記金員をAに対する貸付金として修正申告するよう促した。
- (4) ところが、X会社は、昭和63年10月1日から平成元年9月30日までの事業年度、同年10月1日から同2年9月30日までの事業年度及び同年10月1日から同3年9月30日までの事業年度の各法人税の確定申告において、本件株式及び本件借入金がX会社に帰属するものであるとして、本件支払利息を損金に算入して申告した。
- (5) Y税務署長は、本件株式及び本件借入金A個人に帰属するものであり、本件支払利息とX会社が負担した租税公課（本件借入れに係る印紙税及び本件株式に対する配当金に係る源泉税）の合計額からX会社が受領した本件株式に対する配当金を控除した金額をAに対し無利息で貸し付けたもの（以下、この貸付けを「本件貸付け」といい、これに係る金員を「本件貸付金」という。）と判断し、X会社に対し、平成4年11月27日付けで、〔1〕本件支払利息を損金に算入することを否認して、上記各事業年度の法人税につき更正処分をするとともに、〔2〕本件貸付金に対する利息相当額（各事業年度末における本件貸付金残額合計を翌事業年度における元本として、年5.5%の利率で算定したもの。各事業年度においてX会社が負担した印紙税及び本件株式に対する配当金に係る源泉税の合計額は、X会社が同事業年度に受領した本件

株式に対する配当金の合計額より少ない。)はAに対する役員報酬に当たるにもかかわらず、X会社がこれに対する所得税を源泉徴収していないとして、本件納税告知及び本件賦課決定をした。

- (6) 第一審判決(東京地裁平成7年(行ウ)第54号・平成9年1月29日判決・LEX/DB 28031847)は、本件株式及びその購入のための本件借入金 はA個人に帰属するものであるとした上、X会社が支払った本件支払利息は、同金員につきAによる返済の合意が認められないことから、X会社のAに対する貸付金ではなく、原因たる貸付金が存在しない以上、当該貸付金に係る利息も発生しないとして、これを役員賞与の支給と認定した本件納税告知及び本件賦課決定を取り消すべきものとした。

Y税務署長は、控訴して、貸付金の存在を主張したほか、少なくとも、X会社がB会社に本件借入金の利息を支払った平成元年11月分、同2年2月分、同年5月分、同年8月分及び同3年9月分の納税告知については、客観的に成立し確定している源泉所得税の納税義務(源泉徴収義務)の額の範囲内であって、適法である旨主張した。

しかし、控訴審判決(東京高裁平成9年(行コ)第22号・平成9年11月20日判決・LEX/DB 28031846)は、Y税務署長の主張を採用せず、控訴を棄却した。

そこで、Y税務署長は、上告した。

2. 判決の要旨

本件における事実関係等によれば、Y税務署長は、前記1の経緯から、X会社がAに対して本件貸付金に対する利息相当額の経済的利益を供与したものとし、これがX会社のAに対する給与等(役員報酬)の支払に当たるものとして本件納税告知及び本件賦課決定をしたというのであり、その実質は、X会社がAに代わって本件支払利息を支払ったことによりAがX会社から受けた同額の給与等(賞与)に当たる経済的利益のうち本件貸付金に対する利息相当額の限度でX会社に対し源泉徴収税の納税義務の履行を請求するにとどめたものというべきである。本件納税告知の前提となる源泉所得税の納税義務は、X会社がAに代わって本件支払利息を支払った時点で成立し、同時に納付すべき税額も自動的に確定していたのであり、その内容は、原審が判断したとおりであって、X会社には自明のことであったというべきところ、納税の告知は、書式が定められた納税告知書をもってされるのであり、平成元年11月分、同2年2月分、同年5月分、同年8月分及び同3年9月分に係る本件納税告知については、Y税務署長が本件納税告知によりX会社に対して納税義務の履行として実際に請求した金額は、上記のとおり納税義務が客観的に成立し税額が自動的に確定していた源泉所得税の金額に包含されるものである上、納税告知書に記載された所得の種類にも食い違いはみられない。

以上の事実関係の下においては、本件納税告知及び本件賦課決定は、X会社が本件支払利息を支払った年月及びその額が一致する限度で適法であるというべきである。

以上によれば、平成元年11月分、同2年2月分、同年5月分、同年8月分及び同3年9月分に係る本件納税告知は適法であり、同2年2月分、同年5月分、同年8月分及び同3年9月分に係る本件賦課決定も適法であるということになる。

以上と異なる見解の下に、上記各処分が違法であるとしてX会社の請求を認容すべきものとした原審の判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある。論旨はこの趣旨をいうものとして理由があり、原判決中上記部分は破棄を免れない。そして、以上説示したところによれば、上記部分に関するX会社の請求は理由がないから、同部分に関する第一審判決を取り消し、同請求を棄却すべきである。

3. 本件判決についてのコメント

判旨に賛成する。

- (1) 本件判決は、要するに、本件納税告知については、Y税務署長が本件納税告知によりX会社に対して納税義務の履行として実際に請求した金額は、納税義務が客観的に成立し税額が自動的に確定した源泉所得税の金額に包含されるものである上、納税告知書に記載された所得の種類にも食い違いはみられず、本件納税告知及び本件賦課決定は、X会社が本件支払利息を支払った年月及びその額が一致する限度で適法であるとしたものである。

なお、本件の理解を妨げるのは、利息という用語が多く出てくるところにあり、Y税務署長が主張する本件貸付金の成立原因が、X会社がB会社に支払った本件借入金に対する支払利息相当額であり、また、Y税務署長が主張する役員給与は、当該貸付金の利息相当額であって、それは本来AがX会社に対し支払うべき利息相当の経済的利益というのであり、さらに、

本件判決が採り上げた支払利息は、X会社がB会社に支払った本件借入金に対する支払利息相当額であって、いまだY税務署長が本件貸付金の元本として主張するに至っていないが、翌年度以降の課税関係においては、本件貸付金の成立原因（元本）となるべき金額であったということであり、判文を読む上で、注意深くこれらを区別して読み解く必要がある。

また、本件の理論展開に関係があるわけではないが、本件の事実関係をイメージする上で参考となる事情として、C株は1株が255万円の値がさ株であり、問題となった100株の購入金額は2億5,500万円、B会社からの本件借入金は2億6,250万円であること、本件では採り上げていないが、本件と同じ時期に、別途、X会社がC株を同じ値段で取得し、B会社から同額の借入金をしていることを申し添える。

つまり、X会社とAは、リスクのあるC株取引をそれぞれ100株ずつ購入することで、リスクないし利益を分け合っていたのである。

さらに、本件株式及び本件借入金の帰属については、X会社とY税務署長との間で別訴（前訴）があり、本件借入金はAが借り入れたものとの判決（第1審・東京地裁平成6年2月22日判決・LEX/DB22008406及び控訴審・東京高裁平成6年10月27日判決・LEX/DB28011161）が確定していたことを付け加えておこう。

- （2）次に、本件判決を読み解く上で、源泉所得税に係る納税告知の性質及び源泉所得税の納税義務（源泉徴収義務）の成立及び確定に関する理解が前提となる。

源泉徴収の対象となる所得の支払をする者は、その所得の支払の際に所得税を徴収して国に納付する義務を負う。この源泉徴収義務は、納税義務の一態様として構成されている。源泉徴収義務について定めた所得税法6条は、一般の納税義務について定めた5条とともに、第2章納税義務の章に納められている。また、国税通則法2条5号では、「納税者」のうちに「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」を含め、源泉徴収を受ける受給者を除外することとしている。したがって、源泉徴収義務者は、国税の徴収機関でもなければ、受給者の代理人でもなく、受給者のために事務管理を行うものでもないのである。

この納税義務は、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3項2号）。このことは、国税通則法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されている。

源泉徴収制度においては、源泉所得税は、源泉徴収義務者の自発的な納付により、国庫に納付されるのが原則である。源泉徴収義務者がこの納付義務を履行しないときは、税務署長は、源泉徴収義務者に対し、当該所得の支払と同時に確定した税額を示して納税の告知（国税通則法36条）をし、さらに督促を経て、滞納処分をなすべきものとされる。

この納税告知の性質については、税額の確定した国税債権につき、納期限を指定して納税義務者等に履行を請求する行為、すなわち徴収処分であるが、納税告知は、前記のように自動的に確定した税額がいくらであるかについての税務署長の意見が初めて公にされるものであるから、源泉徴収義務者がこれと意見を異にするときは、これを争って、異議申立て、審査請求や抗告訴訟を提起することができるのである（最高裁昭和43年（オ）第258号・昭和45年12月24日第一小法廷判決・LEX/DB21035040参照）。

- （3）国税通則法36条2項は、「納税の告知は、税務署長が、政令で定めるところにより、納付すべき税額、納期限及び納付場所を記載した納税告知書を送達して行う」と規定し、これを受けた国税通則法施行令43条（平成12年政令307号による改正前のもの）及び国税通則法施行規則（平成14年財務省令第20号による改正前のもの）5条1項により定められた納税告知書の書式である同施行規則別紙第2号書式には、納付すべき税額に加え、「納付の目的」、「納期限」、「納付場所」等の記載欄があるが、支払事実の発生時ごとに成立、確定する個々の源泉所得税の納税義務を識別するに足る事項の記載欄はない。

- （4）さて、本論に入ろう。

本件における主要な論点は、源泉所得税の納税告知につき処分の同一性の範囲をどのように理解するか、言い換えると、同処分取消訴訟における審理の対象（訴訟物）をどのように把握するかの問題である。

a 原審は、上記事実関係等の下で次のとおり判断し、本件納税告知及び本件賦課決定の取消しを求めたX会社の請求を認容した第1審判決を是認し、これに対するY税務署長の控訴を

棄却した。

「源泉所得税の納税義務は、源泉所得税発生の原因である給与等の支払事実ごとに発生し、納税の告知は、その額が自動的に確定した源泉所得税の納税義務及びその額を示すものである。したがって、納税の告知は、源泉所得税発生の原因である給与等の支払事実が存在しない場合には違法となるものと解すべきである。そして、所得の種類及び法定納期限を同じくする他の源泉所得税の存在が認められるからといって、その支払事実が当該納税の告知の前提とされた支払事実と基本的事実関係を同じくするものでない限り、金額が重なり合う限度で当該納税の告知が適法となるものではない。

Y税務署長は、前記1(5)のとおりAに対する無利息の貸付けがあったものにとらえ、これに対する利息相当額をAに対する役員報酬であるとして本件納税告知を行ったものであるが、本件支払利息の性質は、同金員につき返済の合意が認められないことからX会社のAに対する貸付金ではなく、X会社からAに対する同支払相当額の経済的利益の供与であって、Aに対する法人税法35条4項にいう臨時的な給与の支給であり、同条1項所定の賞与の支給に該当する。このように本件貸付けの存在は認められず、その利息相当額の役員報酬も存在しない。また、上記のとおり本件支払利息はAに対する賞与であり、Y税務署長の認定した役員報酬と同じ給与所得に属するものではあるが、基本的事実関係は全く異なる。

したがって、本件納税告知及びこれを前提とする本件賦課決定は違法である。」

要するに、原審は、納税告知について、納付期限だけではなく、納税義務の発生原因を個々のにとらえ、受給者、所得の種類、その支払時期ごとに分別してとらえ、1個の納税告知により多数の納税義務について履行を請求しているものととらえたのである。

b これに対し、Y税務署長は、次のように主張した。

「所得の種類と法定納期限を同じくする源泉所得税の納付義務は一個の納付義務である。

すなわち、所得税法上、源泉所得税は、給与等の支払事実によって納付すべき税額が自動的に確定する国税であり、納税告知処分は、すでに発生した国税債権につき、納期限等を指定してその納付を命じる徴収処分であるところ、支払者は、支払事実ごとに確定した所得税相当額を、その徴収の日の属する月の翌月10日を納期限として納付しなければならないとされている。しかし、納期限は、個々の支払事実ごとではなく、月ごとに定められ、同じ月に発生した源泉所得税はその支払事実を問わず一括した扱いを受け、源泉所得税に係る延滞税についても、その支払事実とは無関係に、その全体額のうちの未納の税額を対象とし、これについて法定納期限の翌日を始期として延滞税が発生するとされているのである。源泉所得税に係る納税告知処分及び不納付加算税の賦課決定処分の実務の扱いも、所得の種類別、支払月(納期限)別に行われ、納税告知処分の通知書にも、その金額的範囲、すなわちその合計額が記載されるのであり、個々の支払事実ごとに源泉所得税の金額が記載されるのではない。この実務の扱いは、所得の種類ごと、支払月(法定納期限)ごとに成立した源泉所得税の納付義務が、最小単位となることを前提にしたものであり、所得の種類及び法定納期限を同じくする源泉所得税について、一個の納付義務を負担することを裏付けるものである。納税告知処分は、一個の処分として、抗告訴訟の対象となり、個々の支払原因事実の存否や範囲等は右訴訟の前提問題とされていることも考慮されるべきである。」

c 筆者は、源泉所得税の納付義務は法定納期限を単位として1個成立するものと解している。

原審のように、源泉所得税の納付義務をその発生原因となる個々の所得の支払の単位として把握するものとする、次のような不都合が生じる。

利子等、配当等の発生源である預金や株式には、それぞれ取引名義人や株主名簿上の表示があるが、実体的には名義人以外の者に帰属している場合があり得る。しかし、それが実体的には誰に帰属するにせよ、利子等、配当等が支払われる限り、源泉所得税の納付義務が派生することには変わりがないのであるから、源泉徴収の場面では、支払者においても税務官庁においても、その実体的帰属者には関心がないのであり、要するに、その名義による預金や株式の権利者に対して支払われた利子等、配当等について源泉徴収を行うということで事足りるのである。

次に、法定納期限を同一にする全体としての源泉所得税の納付義務について、一部の履行があった場合、個々の源泉所得税の納付義務のいずれについて履行があったのか特定することができない。民法は、複数の債務について一部の弁済があった場合には、当事者の指定による充当、法定充当を規定しているが、税法には、そのような規定を欠いている。源泉徴収においては、支払者が所得税を天引きしていながら、これを国庫に納付しないケースもまま

見られるのであって、このような場合に、支払者がその充当順序を指定するというのでは、受給者はたまったものではない。したがって、支払者（源泉徴収義務者）において、個々の源泉所得税の納付義務の全体を自己の1個の債務としてとらえた上、その一部の履行をしているに過ぎないと構成するほかないのである。そして、いずれの所得について一部納付があったと解するにせよ、延滞税の計算等に格別の不利益はないし、不納付加算税の計算においても、法定納期限を単位として1個の不納付加算税が課される仕組みとなっている（国税通則法67条）。

なお、受給者に対する関係においては、源泉所得税は源泉徴収義務者がこれを国に納付すべき日に納付があったものとみなしているし（所得税法223条）、確定申告の場面においても、源泉徴収されるべき所得税額を算出税額額から控除する（同法120条1項5号）ことにより、源泉徴収義務者の義務不履行による不利益から免れる仕組みとなっている。

結局、源泉所得税の納税告知につき処分の同一性ないし同処分取消訴訟における審理の対象（訴訟物）としては、法定納期限を単位として1個成立する源泉所得税の納付義務と考えておきたい。なお、実際の納税告知書の書式においては、法令の規定にかかわらず、所得の種類について記載する取扱いとなっている。このため、所得の種類を主張の制限としてとらえる見解があり得るが、この取扱いは、処分の対象を処分の相手方に分かりやすくするための便宜的措置であって、筆者としては、上述した理由から消極に解したい。このように解することで、所得税、法人税、消費税等について、課税年分、事業年度又は課税期間を単位として1個の納税義務が成立し、更正処分は1個の納税義務を単位に行われ、更正処分取消訴訟においては、いわゆる総額主義ないし税額基準によって規律される（最高裁昭和39年（行ツ）第65号・昭和42年9月12日第三小法廷判決・LEX/DB21026340、最高裁昭和48年（行ツ）第94号・昭和49年4月18日第一小法廷判決・LEX/DB21046010参照）こととも平仄が合うのである。

【参考】本件控訴審判決について、次の評釈がある。

品川芳宣、久保田英俊・TKC税研情報8巻1号19～33頁（1999年2月）

木村弘之亮・ジュリスト1183号185～189頁（2000年8月1・15日）

森康博・税経通信58巻2号165～174頁（2003年2月）

（平成16年12月8日）

著者：税理士 荻野 豊