

裁決事例研究

平成20年9月13日

税理士 前野 悦夫

裁決事例集第72集25ページ

平成18.11.29裁決 国税の納付義務の確定

はじめに

給与所得者に対する源泉徴収及び年末調整制度については、これまでも様々な角度から批判されてきたが、その多くは納税者の立場から申告納税権を認めていないことによる不利益、不平等についてであった。

今回の事案は、年末調整を受けた給与所得者が、同居していない母親を扶養親族として給与等の支払者に届出て扶養控除の適用を受けていた場合において、原処分庁が扶養控除を否認する決定処分を行ったことが適法であるとされた事例である。

この事例を通じて、源泉徴収・年末調整制度の問題点を研究するとともに、国税サイドからの税の徴収に関する問題を検証し、制度の改革についての提言にも言及したい。

事案の概要

(1) 概要

本件は、給与所得者である審査請求人(以下「請求人」という。)が、請求人の母親を扶養親族に該当するとして、所得税法第194条に規定する扶養控除申告書を給与等の支払者に提出し、扶養控除の規定の適用を受けていたところ、原処分庁が、母親は扶養親族に該当しないとして、請求人に対して、平成13年分、14年分、15年分及び16年分(以下、これらを併せて「各年分」という。)の所得税の各決定処分及び無申告加算税の各賦課決定処分を行ったのに対し、請求人が、異議申立てを経た後、違法を理由として同処分等の全部の取消しを求めた事案である。

(2) 基礎事実

イ 請求人は、各年分の期間においてA社に勤務し、平成17年2月23日に同社を退職した。

ロ 請求人の各年分の総所得金額は、A社からの給与所得のみであった。

ハ 請求人の各年分の給与所得に対する所得税は、所得税法第183条(源泉徴収義務)及び同法第190条(年末調整)の規定によりA社が源泉徴収を行い、国に納付されている。

当事者の主張

(1) 請求人の主張

イ 母親はP市に所在する請求人名義の住宅(以下「本件住宅」という。)に居住している。

ロ 請求人は、本件住宅に係る住宅ローンを支払っていたし、固定資産税や火災保険料の支払については、現在も請求人が行っている。

ハ 請求人は母親とは同居をしていないが、上記イ及びロのとおり、請求人が母親に本件住宅を提供し、費用を負担していることは、請求人が母親に対して月額約 10 万円程度の家賃相当分を援助していることになり、母親は請求人の扶養親族として認められてしかるべきである。

ニ 以上のとおり、請求人には所得税法第 84 条の規定が適用されることから、本件各決定処分は違法であり、いずれもその全部が取消されるべきである。また、これに伴い本件各賦課決定処分はいずれもその全部が取消されるべきである。

(2) 原処分庁の主張

イ 本件各決定処分について

(イ) 請求人は、本件住宅に係る固定資産税及び火災保険料の負担はしているものの、生活費の送金が行っていないことから、請求人と母親は、所得税基本通達 2 - 47 に定める生計を一にするものとは認められず、母親は請求人の扶養親族には該当しない。

なお、請求人は、母親が居住している本件住宅に係る固定資産税等を支払っているから母親は自己の扶養親族に該当する旨主張するが、これらは自己の所有する家屋について所有者として負担すべきものを支払っているものであって、その事実だけをもって扶養親族に該当するとする請求人の主張には理由がない。

(ロ) 年末調整により納付すべき税額が計算されている場合で扶養親族に誤りがあったことが判明したような場合には、基本通達 194 ~ 198 共 1 (申告書の記載事項に誤りがあったため徴収不足税額を生じた場合の支払者の措置) に定めるとおり、給与等の支払者が徴収不足額を徴収し、納付することとされているが、請求人は平成 17 年 2 月に A 社を退職しており、各年分の扶養控除の誤りを給与等の支払者において是正し、徴収不足税額を徴収することができないことから、基本通達 194 ~ 198 共 - 2 (申告書の記載事項に誤りがあったことによる徴収不足税額の強制徴収) のただし書きに該当し、給与等の支払者からの徴収を強いて追及しないものと考えられる。

そうすると、請求人は、国税通則法第 25 条 (決定) に規定する「納税申告書を提出する義務があると認められる者が当該申告書を提出しなかった場合」に該当することから、本件各決定処分は適法である。

ロ 本件各賦課決定処分について

上記イのとおり、本件各決定処分は適法であり、期限内申告書の提出がなかったことについて国税通則法第 66 条 (無申告加算税) 第 1 項のただし書きに規定する正当な理由があるとは認められない。

また、無申告加算税の額は通則法第 66 条第 1 項の規定に基づき算出されてお

り、本件各決定処分は適法である。

審判所の判断

<平成18年11月29日判決、全部取消し、裁決事例集第72集25頁>

(1) 本件各決定処分について

イ 国税通則法第25条には、税務署長は納税申告書を提出する義務があると認められる者が当該申告書を提出しなかった場合には、当該申告書に係る課税標準等及び税額等を決定する旨規定されている。

そして、納税申告書を提出する義務について、所得税法第120条(確定所得申告)第1項には、居住者は、その年分の総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額の合計額が所得控除の合計額を超える場合において、当該総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額の合計額から所得控除の額の合計額を控除した額に対する税額が配当控除の額を超えるときは、確定申告書を提出しなければならない旨規定されている

しかし、所得税法第121条(確定所得申告を要しない場合)第1項には、その年中に支払を受けるべき給与等の額が2,000万円以下である給与所得を有する居住者で、一の給与等の支払者から給与等の支払を受け、かつ、当該給与等の全部について同法第183条又は第190条の規定による所得税を徴収された又はされるべき場合において、給与所得及び退職所得以外の所得金額が20万円以下であるときは、同法120条第1項の規定にかかわらず同項の規定による申告書を提出することを要しない旨規定されている。

ロ また、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。(最高裁平成4年2月18日第3小法廷判決、民集第46巻2号77頁参照)

したがって、源泉所得税の徴収、納付に不足がある場合には、税務署長は、所得税法第221条(源泉徴収に係る所得税の徴収)の規定に基づき源泉徴収義務者たる支払者からその不足額を徴収することになる。

ハ なお、基本通達194~198共-2のただし書きの取扱いにおいて、「給与等の支払者に当該徴収不足額を生じたことについて過失がないと認められ、かつ、当該徴収不足税額を徴収して納付することができないことについて正当な理由があると認められる場合には、強いて追求しないものとする。」とされているが、この取扱いは、あくまでも扶養控除等申告書等の記載事項に誤りがあったことによる徴収不足額の強制徴収に関するものであって、同取扱いの適用を受けることをもって、上記イの給与所得者について確定申告書を要しない場合の規定が排除され、所得税法第120条(確定所得申告)の規定が代替的に適用されるものではない。

したがって、もともと所得税法第121条(確定所得申告を要しない場合)第1項の規定を受けるものについて国税通則法第25条(決定)を適用する余地はない。

ニ これを本件についてみると、請求人の各年分における所得税については、所得税法

第121条第1項に規定する確定申告書の提出を要しない場合に該当することから、請求人につき国税通則法第25条に規定する納税申告書を提出する義務があるとは認められず、原処分庁は同条を根拠とする決定処分を行うことはできない。

ホ 以上のことから、請求人の母親が請求人の扶養親族に該当するか否かについて判断するまでもなく、本来各決定処分は違法であり、いずれもその全部を取消すべきである。

(2) 本件各決定処分について

上記(1)のとおり、本件各決定処分はいずれも全部取消すべきであり、これに伴い、本件各賦課決定処分は、いずれもその全部を取消すべきである。

研究・・・ 裁決に賛成

1 本判決の意義

本事例は、本来は給与所得者の扶養控除をめぐる事実認定に関する争いであったが、課税庁は、年末調整を受けた請求人が退職をしたことにより、給与の支払者(源泉徴収義務者)に対して決定すべきところができなくなってしまった。そのため、請求人に対し確定申告をすべき者とみなして直接決定処分をしたものであるが、審判所は、請求人は確定申告書の提出を要しない場合に該当するとして、扶養控除の判断をするまでもなく原処分庁は決定処分をすることができないとして、その処分を全部取消したものである。

過去において、同様な裁決例や判決は見当たらず、原処分庁の法令を無視した強引な処分の誤りを指摘し、その処分を全部取消したことは多いに評価に値する。

思うに、課税庁はこれまでも同様な処分をしており、今回も前例に従い処分を行ったものではないだろうか。本事例は、たまたま納税者が処分に不服があるとして争った結果、審判所が法令に従った判断を下したため、課税庁の強引な処分が明るみになったのである。

一般に、給与所得者が処分に不服があるとして争うことは、非常に困難の伴うことであり、不承不承処分に従ってしまうことが大半ではなかろうか。

本事案において、請求人は、扶養控除については争っているが、原処分庁が決定はできないとは主張していない。一方課税庁は、審判の段階でその誤りに気づき、関係のない通達を持ち出して、請求人は確定申告書を提出すべき者に該当するとしようとしたが、そのような詭弁が通用するはずもない。

これまでも、年末調整制度については多くの問題があるとして指摘されてきたところであるが、これを機会に改めて源泉徴収・年末調整制度について研究し、申告納税制度の本質が失われることのないよう掘り下げて検討したい。

2 源泉徴収制度

所得税は、納税者が自ら納付すべき税額を計算し、これを自主的に申告・納税することにより、確定させる「申告納税制度」を原則としているが、これと併せて特定の所得については「源泉徴収制度」を採用している。

この源泉徴収制度は、特定の所得の支払者がその所得を支払う際に所定の所得税を徴収し、これを国に納付する義務を課すものであり、支払者を源泉徴収義務者と定めている。

諸外国においても採用されているところであるが、わが国においては、明治 32 年に公社債の利子について初めてこの制度が導入された。現在では、利子所得、配当所得、給与所得、退職所得、公的年金、報酬及び料金等様々な所得について採用されているが、給与所得に対して初めて源泉徴収制度が採り入れられたのは、昭和 15 年 10 月 9 日の所得税法改正からであった。

源泉徴収された所得税は、一部では源泉徴収だけで課税関係が完結するものもあるが、原則として、確定申告により計算された本来の税額と精算される仕組みになっている。

このように、源泉徴収制度は、申告納税制度を原則とする制度下では、課税庁の徴収の確保や徴収コストの削減及び所得の捕捉のために、補充的な手段として導入された制度であるといえる。

この中でとりわけ、給与所得については年末調整を通じて源泉徴収税額が精算されるため、給与所得者は、納税義務の履行を果たしたという意識が希薄になっており、政治や税の使われ方についての関心が低いことの問題や、給与所得者と課税庁との法律関係があいまいになっているため、本事案のような問題を惹起し各種の混乱を生ずる結果となっている。

3 年末調整制度

(1) 年末調整制度の概要

年末調整制度について、立正大学法科大学院の山下学教授は次のようにまとめられている。(注1)

給与所得に対する源泉徴収は、個々の給与受給者の社会保険料の額、人的控除や支払形態等に応じて法定された各種の税額表に基づいて行われる(所得税法別表第2~第4)。そこで、これらの税額表にしたがって徴収された税額の年間合計額は、概算的にはその給与所得について納付しなければならない年税額に近い金額になることとなる。しかし、例えば配偶者特別控除など、税額表に織り込まれていない所得控除があることや、障害者控除や扶養控除などの控除額に差のある所得控除が存在することにより、その徴収額と年税額とは一致しない。そこで、源泉徴収義務者において、その年最後の給与の支払をする際に、支給給与額が 2,000 万円以下であるものに対しては給与所得に係る年税額を再計算し、その過不足を精算することとされており、この制度を「年末調整」としている(所得税法第190条~193条)。

給与所得者は、年末調整で控除できない医療費控除や雑損控除等がある場合は確定申告をすることとなるが、給与所得者の大部分は所得税の確定申告をしないまま、年末調整により課税関係が終了する。

(2) 給与所得者の法律関係

給与所得者は、所得税法上は本来の納税義務者とされ(所得税法5条1項)、給与等の支払者を源泉徴収義務者と規定している(所得税法6条)。これに対し、国税通則法は源泉徴収義務者を納税者として納税義務を負うと規定し、本来の納税義務者である給与所得

者は納税者に含まれないと規定している（国税通則法 2 条、15 条）。従って、源泉徴収制度下における国と給与所得者及び給与支払者の三者の法律関係は 国と給与支払者の関係、国と給与所得者との関係、給与支払者と給与所得者（受給者）との関係の三通りの法律関係が想定される。この法律関係について明確に判示した最高裁判決（最高裁平成 4 年 2 月 18 日判決 民集 46 卷 2 号 77 頁）について、専修大学法科大学院増田英敏教授は次のように整理されている。（注 2）

国と支払者の関係

支払者は国に対して源泉所得税の徴収・納付義務者の地位に立つ。国は源泉所得税について不足額を生じた場合には受給者ではなく支払者に請求する。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る。

支払者と受給者の関係

源泉所得税の徴収・納付に不足がある場合には、支払者は受給者に求償すべきものとされている。また、源泉所得税の徴収・納付に誤りがある場合には、受給者は、直ちに支払者に対し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。

国と受給者との関係

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。受給者の源泉所得税に過誤納金が発生した場合には、受給者は国ではなく支払者に請求するという関係にあり、受給者は確定申告をしていない場合には、国に対し直接請求することはできないとされている。

（ 3 ） 年末調整制度の問題点

以上見てきたように、給与所得者は本来の納税者であるにもかかわらず、源泉徴収所得税額に不服があっても、本人からは異議申立てや審査請求を求めることができないことになり、この場合には、一度確定申告を経て審査請求をするか、又は、国に対して不当利得返還請求等の行政訴訟を提起することになる。一方本事例のように、受給者が退職したことにより国が支払者に不足額を徴収できない場合には、直接受給者に決定することができず税収の確保ができないこととなる。

この他にも、年末調整制度については大きな問題が内在する。それは、受給者のプライバシー保護に関する問題である。受給者の扶養親族に関する情報や配偶者の年収、保険の加入状況といった個人情報に関することが支払者の担当者の知るところとなり、個人情報が流出する可能性がある。理論的には、年末調整を拒否し確定申告を選択することも可能ではあるが、制度として定められていないことは問題である。

この点について、山下学教授は主要国における年末調整制度について、「フランスを除く、アメリカ、ドイツ、イギリスは源泉徴収制度を採用している。しかし、アメリカには年末調整制度はなく、ドイツは自らの申告との選択制度である。イギリスは年末調整制度に似た制度があるが、この制度も原則的に納税者の選択により適用される。」（注 3）としたうえ

で、源泉徴収制度と年末調整制度の分離という注目すべき発言をしておられる。

すなわち、「源泉徴収制度と年末調整制度をセットで考える必要はなく、源泉徴収制度と給与所得控除をそのままにして、年末調整制度を廃止する。ただし、過渡的に受給者が年末調整を選択できるようにする。」というのがその趣旨である。これにより、給与所得者も「申告納税の権利」を取戻すことができ、納税の義務を果たすことを実感することになり、税金の使途について感心が高まり、ひいては国政・行政について感心を持つことになる。」というのがその趣旨である。

おわりに

給与所得者の確定申告により、納税者が大幅に増加することによる国側の事務負担増については、電子申告の普及によりある程度解消されるのではなかろうか。電子申告が開始されてから 5 年が経過し、電子データの秘密保持についても心配がなくなりつつある昨今では、年末調整制度の廃止に向けた環境が整いつつあるといえる。納税者全員が申告納税権を持つことにより、租税法律主義と租税公平主義が確保された民主権に基づく真の申告納税制度となるのである。

(注1) TAX & LAW第8号 24頁 TKC出版

(注2) 租税憲法学第3版 49頁~51頁 成文堂

(注3) 前掲 TAX & LAW第8号 29頁~30頁

参考文献

金子 宏 租税法第12版

松沢 智 租税実体法新版