

【会計・税制分野】

◆優秀

「源泉徴収税額の過誤が確定申告で精算できないとされている問題の解決策
—租税債務の自動確定論と非同一性論を中心に—」

野川 悟志（しながわ税経事務所 税理士）

本稿は、源泉徴収税額の過誤が確定申告で精算できないとされている実務上の問題について、その原因とされる租税債務の自動確定と非同一性といった源泉徴収制度の基本構造にどのような措置を講じれば過誤の問題が解決するのかを論じるものである。

源泉徴収制度は本来、源泉徴収の対象と範囲が一義的に明白であるために、税額が自動的に確定するという前提があり、源泉徴収税額に誤りは生じないとするのが法の建前であるとされている。しかしながら実際の場面では、誤って源泉徴収税額が過大又は過少になる過誤の状態がみられる。

そして、このような源泉徴収税額の過誤が確定申告を通じて精算できるかが争われた事件で最高裁は、源泉所得税と申告所得税の同一性を否定した上で、確定申告書に記載する源泉徴収税額については、正当に計算された税額であるとしたため、過誤は確定申告で精算することはできず、源泉徴収制度の枠組みで精算しなければならないことになる。

しかしながら、過誤の精算に当たり最高裁の考え方にに基づき形式で処理する場合には、結果的に年税額は変わらないにもかかわらず、国と源泉徴収義務者での精算と、更に源泉徴収義務者と本来の納税義務者での精算といった処理をせざるを得ないことになる。このような処理は国からみれば、国と当事者になるのは源泉徴収義務者のみである点で効率的であるが、逆に源泉徴収義務者や本来の納税義務者からみると簡素な制度ではなく、合理性を欠くものと言える。

そこで本稿は、給与所得に係る源泉所得税を念頭に、源泉徴収税額に過誤が生じた場合、その過誤が確定申告で精算できない原因として、制度上の構造的な問題を2つ挙げて研究を進める。

まず1点目の問題は、租税債務の自動確定についてである。自動確定が正常に機能する前提には、源泉徴収の範囲が明確であり、しかも計算が単純で誤りが生じ得ないことにあるが、現実には逆に源泉徴収対象の複雑化などによる過誤の発生があり、法が予定する自動確定が正常に機能していない現状があることを明らかにする。

次いで2点目の問題は、租税債務の非同一性についてである。実体法上徴収不足額はいかなる場合も源泉徴収義務者から徴収することとされているが、非同一性を徹底すること

によって、例えば確定申告を要しない者に過誤が発生した場合でその者が退職している場合には、源泉徴収義務者や本来の納税義務者のいずれにも納税の義務の履行を求めることができず、結果的に課税の公平が維持できない現状があることを明らかにする。

そしてこれらの検討結果とともに諸外国での実施例を参考にして、自動確定の問題については、租税債務の確定に申告手続を付加することで源泉所得税が申告所得税の予定納税であると位置付けることの提言を行う。非同一性の問題は、源泉所得税と申告所得税に同一性を持たせるために、一定の場合に本来の納税義務者に第二次納税義務を課して、本来の納税義務者にも納税の義務の履行を求めることの提言を行う。その上で過誤があった場合の解決策としては、本来の納税義務者が確定申告をしている場合には、確定申告を通じて直接精算できるようにすることの提言を行う。

このような制度の創設によって、本来の納税義務者の権利救済が図られるとともに、実務的には、源泉徴収義務者を介することなく、国と本来の納税義務者との間で直接是正できることから国、源泉徴収義務者、本来の納税義務者それぞれの負担が軽減することが期待される。

なお、制度の創設によって源泉徴収制度が形骸化しないように、納税環境整備についても若干の提言を行う。