

主 文
原判決を取消す。
控訴人の訴を却下する。
訴訟費用は第一、二審とも控訴人の負担とする。
事 実

控訴代理人は「原判決を取消す。控訴人が訴外株式会社岐阜相互銀行の訴訟事務を処理するため、昭和三六年八月二八日および二九日の両日富山地方裁判所に出張したことに対し、同銀行から支払いを受けた旅費、日当、宿泊費合計金九、二七〇円の中から金九二〇円を被控訴人が右銀行をして控訴人に対する所得税として源泉徴収させ、被控訴人において同年九月一〇日これを収納した行為は無効であることを確認する。訴訟費用は第一、二審とも被控訴人の負担とする。」旨の判決を求め、被控訴代理人は第一次的に主文と同旨の判決を、第二次的に「本件控訴を棄却する。控訴費用は控訴人の負担とする」旨の判決を求めた。

当事者双方の事実上法律上の陳述、証拠の提出援用認否は、次に付加するほか原判決事実摘示と同一であるから、これをここに引用する。

第一 控訴代理人の陳述

一、 本件旅費宿泊料の支払いは、いわゆる実費弁償であつて、これは所得税法上の報酬料金に該当するものではない。一割を差引いた金額をもつては必要な乗車券等が買えないことは明白であり、これを税法上の報酬として源泉徴収せしめおよび収納する行為は違法かつ無効である。

二、 本件の旅費宿泊料は、訴外相互銀行が予め支給すべきものを控訴人が立替え支払い、後日になつて右立替金の返済を受けたものである。つまり控訴人は立替金債務の弁済を受けたものであつて報酬として受取つたものではない。

三、 本件の一等の乗車券および準急券の料金のうちには通行税法により一割の通行税がそれぞれ含まれている。その一割を源泉徴収することは、控訴人の支払つた通行税に対し更に一割の所得税を徴収することであり、これは二重課税であつて明白かつ甚だしい違法である。

四、 徴収した源泉税は翌年三月一五日の確定申告の際最低一ヶ月最高一ヶ月分無利息で実税より控除せられるが、少くとも違法に徴収した金額に対する利息の支払いをしない。これは憲法第二九条に違反し、財産権を侵害するものである。

五、 被控訴人は、源泉徴収し、収納する行為は行政訴訟の対象にならないと主張するが失当である。国民（納税者）にとつては徴税行為が強制的に（納税者の承諾を不要として）なされる限り、それが徴収義務者たる一私人によつてなされると、直接税務官庁によつてなされるとに差異はなく、共に公権力の行使である。従つて徴収行為が違法である場合に、納税者はその是正を求めることは当然の権利であり、年度末の確定申告に際し調整の方法があるからといつて、違法な徴税行為に対し要従を強要されるいわれはない。

六、 およそ国内法の解釈は裁判所の専権に属する。被控訴人は本件が行政訴訟の対象になるかどうかに関し、東京大学社会科学研究所助教授Aなる者の鑑定書（乙第七号証）を提出しているが、このようなことは自己に有利な鑑定をもつて、法律解釈に関する裁判所の専権を左右せんとするものか、少くとも何らかの影響を与えることを意図するものであつて許されるべきではない。

第二 被控訴代理人の陳述

一、 徴収義務者が源泉徴収した所得税を納付した場合、これを収納した税務署長の行為は、行政庁の公権力の行使に該らない。

（一） およそ行政庁の公権力の行使のうち、いわゆる「行政処分」は、国民に対し権利を制限し、義務を課する効果を生ずるものであるから、当該行為は外部に表白されることが必要不可欠の要件であるし、またいわゆる事実行為的処分は、国民の権利自由侵害の可能性を有するものでなければならぬから、単に行政庁内部の意思決定のみでは公権力の行使に該らないというべきである。

（二） 本件源泉徴収所得税の納付（収納）は次の経緯により行なわれた。すなわち徴収義務者訴外相互銀行は、昭和三六年八月中に支給した俸給、給料等ならびに、弁護士、税理士等に支給した報酬または料金に対して所得税法の規定に基づいて徴収した源泉徴収所得税を同年九月九日日本銀行歳入代理店訴外株式会社東海銀行岐阜支店へ納付した（乙第六号証）。しかる後右訴外東海銀行は、納付された右所得税額の収納手続を了したうえ、領収済通知書（乙第二号証）ならびに所得税徴収高計算書を被控訴人あて送達してきたので、被控訴人はこれを受領した。しかし乙第六号証に明らかなごとく、右計算書の記載事項は支給人員、支給総額、税額の

各合計金額にとどまり、被控訴人としてはその内容について了知しうべもなく本件において控訴人の主張する金九二七円の所得税額が納付税額の中に含まれているかどうかは、到底識別できず、仮に右納付税額の中に含まれているとしても、前述のとおり徴収義務者が所得税法の規定に基づいて源泉徴収し、他の税額と合せて、訴外東海銀行岐阜支店において納付収納されたものであつて、被控訴人はその後において右計算書を受取つたにすぎない。

そもそも収納とは、会計経理法上において、納入告知に基づき債権者が歳入金を受領する行為をいい、出納機関の受動的行為であつて意思表示ではない（会計法第七条、法律学全集杉村章三郎著「財政法」一七三頁以下参照）。税法上でも、収納は全く同義であつて、出納機関が確定した租税債務に基づいて納税義務者が納入する税金を受領する行為をいうもので、出納機関の受動的行為であつて意思表示ではないと解される。つまり租税に関する収納という行為は、納税義務者、徴収義務者等の納税者が一定の税額相当の金員を納付したとき、これらの収納機関がこれを現実に受領して国庫の所有に帰属せしめる行為そのことであつて、そこには何ら意思活動の余地はなく、法律上の性質としては、管理作用に属する事実行為たるに止まるとみるべきである。

（三） 原判決は、徴収義務者が源泉徴収所得税を納付し、これを税務署長が正当と認めて受理して収納し、これにより所得税を賦課する行政処分をしたものと認定している。原判決が右に掲げた一連の行為のうち何を対象として行政処分であるというのかは不明であるが、これらの行為を通じて被控訴人は外部に対して何らの意思の表白を行なっていない。すなわち被控訴人のなした行為は、収納機関から送達された徴収高計算書、領収済通知書を受領するにとどまる全くの窓口的事実行為だけであるから、これをもつていわゆる行政処分と目される「受理」とか「確認」といつた準法律行為と解する余地はない。このことは、これら一連の行為が徴収義務者の法律の規定に基づく源泉所得税の納付に伴う事務的手続にすぎないから、税務署長はその段階においてこれを受領すべきか否かを決定する余地が全くないし、また税務署長のした右受領行為そのものから、徴収義務者の権利を制限し、または義務を課するというのがごとき法律上の効果が生じないことに徴し明白であろう。更には、これらの行為によつて相手方の権利自由の侵害は勿論、その可能性すらないのであるから、「公権力の行使」に該らないこと明らかである。

（四） いうまでもなく、税務官庁は、徴収義務者、徴収義務のある者の納付した、または納付すべき税額が租税法に照らして正当かどうかを常に調査し、確認する職責を有する。そして調査確認の結果納付された税額が正当額と異なるときは、還付または納税告知という手続をとることとなる。このような手続をとることにより税務署長の意思が外部に向つて表白されるから、これはまさに「行政処分」に該当し、抗告訴訟の対象となることは疑いない。これに反して、税務官庁が行なう調査確認それ自体は、内部的行為にとどまり、準法律行為としての「確認」ではないから、これをとらえて公権力の行使に該る行為であるとする見解は失当である。

二、 源泉徴収における受給者は、源泉徴収無効確認訴訟について原告適格を有しない。

（一） およそ源泉徴収における租税法律関係は、専ら国と徴収義務者（支給者）との間においてのみ成立するものであつて、国と受給者との間においては租税法律関係が成立しない。すなわち国は受給者に対し源泉徴収所得税の納付がないことを理由に、受給者から徴収することはできない。また過誤納税金の還付の関係においても、それを請求できるのは、当該過誤納にかかる国税を納付した徴収義務者（支払者）に限られるのである。このように租税法律関係に関与していない受給者は、源泉徴収無効確認訴訟の原告適格を有しないものと解すべきである。受給者は、源泉徴収が違法または無効である場合、徴収義務者（支払者）との間において報酬不払分の支払請求権を行使するなどにより権利救済を図るべきであつて、かような支払請求権があるからといって、本訴についての原告適格を容認することはできない。

（二） 右のように解すると、受給者は国との間に全く法律関係を持たない結果権利救済がはかられないのは不合理であるとの批判があるかもしれない。しかし受給者については、源泉徴収に係る所得を含めたところにより確定申告（所得税法第二六条第一項）または還付等を受けるための申告（同法第二六条第二項）を行ない、この段階で国と納税義務者（源泉徴収における受給者）の法律関係が生じ、権利救済がはかられることになるから右の批判は該らない。

更に、徴税義務者について源泉徴収所得税の過誤納があつた場合、受給者は確定申告等の時期までこれを争うことができず、還付金をそれまで放置することほ受給者にとつて不利益であるというかも知れない。しかしこの点は予定納税をする者についても同様なことがいえよう。すなわち予定納税額等の通知（所得税法第二条の四）を受けた者は、一定の時期に減額の承認申請をしない限り、予定納税額を納付する義務を負い、これを納付した限りは、確定申告または還付等を受けるための申告をするまでは、還付額があつても、いわば放置される格好となる（同法第一六条）。従つてこの点は所得税法上受給者のみに限らないのである。

三、 控訴人は、年の中途で源泉徴収しその中間利息を支払わないのは憲法第二十九条違反であると主張するが失当である。本件以外、すべての源泉徴収をはじめ、申告所得税、法人税についてもその年（事業年度）の中途において「予定納税」ならびに「中間申告」等によつてその年（事業年度）の所得金額の確定前に前払納税をしている。

中間利息の不利益は、公共の福祉を目的として実施される租税制度を能率的に運営する与えにやむを得ないもので、納税者も他面において利益を受けているのであるから忍受すべきものである。すなわち、源泉徴収制度においては、源泉徴収義務者の負担する煩雑な徴収、納付等の国に対する労務の提供に対して、何らの対価も与えられていない不利益と比較衡量するとき、前記のごとき中間利息の喪失によつて控訴人が蒙る若干の不利益のごときは、公共の福祉を目的とする源泉徴収制度の国家的利益の前に歩を譲らねばならないと考えられる。

従つて、実質的にも合理的妥当な制度である源泉徴収制度において、利息の支払をすることなく、源泉徴収の方法を定めたからといつて、憲法第二十九条に違反するものということとはできない。

第三 立証関係

控訴代理人において、甲第六号証の一、二、第七号証を提出し、当審証人B（第一、二回）の証言を援用し、乙第六号証の成立を認め、同第七号証の成立は不知と述べ、被控訴代理人において、乙第六号証、第七号証を提出し、当審証人Cの証言を援用し、甲第六号証の一、二、第七号証の各成立を認めた。

理 由

先ず本訴の適否を検討する。

控訴人は、本訴において、源泉徴収義務者である訴外株式会社岐阜相互銀行が控訴人に支払うべき金員から所得税法所定の率により源泉徴収した税金を被控訴人に納付し、税務署長たる被控訴人がこれを収納した行為を行政処分であるとしてその無効確認を求めているものである。

〈要旨〉右一連の行為には徴収義務者の側の行為と税務署長の側の行為とが含まれているので、それらの行為が「公権力の行使」にあたるか否かを順次考察する。

一、 徴収義務者の徴収・納付行為

源泉徴収制度において、徴収義務者は一方では受給者との関係で徴収行為を、他方税務署長との関係で納付行為を、それぞれ義務づけられている。

（イ） 実体法上、徴収義務者は支払い毎の天引徴収を義務づけられ、受給者は受給毎に正当税額を負担することを義務づけられ、この双方の税務署長に対する義務関係が、現実には徴収義務者の徴収行為という形で規定され、それが受給者の側の受忍行為を現出せしめているのである。しかし、徴収義務者の徴収行為は受給者との関係で「公権力の行使」であると解することはできない。なぜならば、徴収義務者のなした天引徴収金は、それが国庫に納付されない限り、いまだ公金ではないし、受給者が天引を受忍するのは、窮極において実体法上有する租税負担義務のゆえであつて、徴収義務者の徴収権限その他徴収義務者の側の有するなんらかの公権力のゆえではないからである。徴収義務者の徴収義務も、受給者の天引受忍も、ともに受給者が正当税額にもとづく負担義務の存するかぎりにおいて成立し、その範囲内で、徴収義務者と受給者はあたかも徴収（債権行使）と受忍（債務履行）の関係にあるごとくみえるが、実体法的には両者それぞれが独自の義務づけによつて、税務署長との間で別々の法律関係に立っているものと考えられる。しかしこの実体的な関係が法の規定の上では背後に隠され、単に徴収義務者対受給者の関係があるごとくみえるにすぎない。このように、正当税額の徴収行為に関する限り、税法上結びつけられている両者の関係も、徴収義務者の側における正当税額以上の徴収行為すなわち過大・過誤徴収行為が生じたような場合には、両者を税法上結びつける何物も存在しなくなり、右の過大・過誤徴収行為に対しては、純然たる民事上の債

務履行請求もしくは不当利得返還請求の原因が生ずるに至るのである。従つて、徴収義務者の徴収行為それ自体は「公権力の行使」に該らないこというまでもない。

(ロ) 徴収行為により、受給者の納税義務は消滅するが、徴収義務者の側では徴収金を納付すべき義務が生ずる。しかして、納付行為は、税法上、受給者の存在を媒介とせず、端的に徴収義務者の税務署長に対する納付義務にもとづいて成立する。すなわち、納付行為そのものは、受給者との関係で、公権力の行使に該たるか否かを問題にする必要も余地もないのである。換言すれば、納付行為は徴収義務者の税法上強制された義務履行行為以外のなにものでもないといえる。

二、 税務署長の収納行為

徴収義務者は徴収金に納付書を添えて、これを日本銀行（国税の収納を行なう代理店を含む。以下同じ。）、郵便局または源泉徴収金の収納を行なう税務署の署員に納付する。成立に争いのない乙第二号証、第六号証および弁論の全趣旨によれば、日本銀行または郵便局が収納手続をした場合は領収済通知書および所得税徴収高計算書を税務署長にあてて送達すること、税務署の署員が収納する場合にも所属税徴収高計算書が併せ提出されていること、右徴収高計算書の記載事項は支給総額、税額の各合計金額にとどまることが認められる。

(イ) 前記日本銀行または郵便局から送付された徴収高計算書等を税務署長が受理する行為あるいは税務署の署員が収納する行為は、いわば窓口事務的行為にすぎないから、「公権力の行使」にあたらないことは明らかである。

(ロ) 徴収義務者の手を通じて納付された金額については、収納行為に引き続いて直に個々の受給者別に調査確認がなされることなく、年末調整か確定申告の際に、個々の受給者別に当該納付金が正当税額であるかどうかの調査確認がなされ、正当税額である場合には当該租税法律関係が終結し、正当税額以上である場合には還付手続がなされ、正当税額以上である場合には納税告知手続がとられることになる。税務署長の右確認行為は正しく抗告訴訟あるいは無効確認訴訟の対象たる「公権力の行使」と解することができる。しかしそれ以前の段階においては抗告訴訟あるいは無効確認訴訟の対象たる「公権力の行使」は存在しないものと解するのが相当である。

以上説示のとおり、控訴人の主張する徴収より収納に至る一連の行為が「公権力の行使」にあたらないことは明らかであるから、行政訴訟によつてそれら一連の行為の無効確認を求めることは許されないというべきである。されば本訴は不適法であつて却下を免れない。

よつて、右と見解を異にする原判決を取消し、訴訟費用について民事訴訟法第九六条、第八九条を適用して主文のとおり判決する。

(裁判長裁判官 石谷三郎 裁判官 渡辺門偉男 裁判官 小沢博)