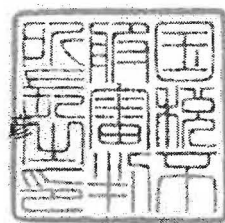


# 裁 決 書

大裁(諸)令6第7号

令和6年8月6日

国税不服審判所長 清野 正



## 審査請求人

所在地

名称

代表者

代表取締役

原処分庁

原処分

令和5年9月27日付でされた令和5年7月分の源泉徴収に係る所得税及び復興特別所得税の不納付加算税の賦課決定処分

その他の審査

延滞税

請求の対象

上記審査請求について、次のとおり裁決する。

## 主 文

- 1 原処分に対する審査請求を棄却する。
- 2 その他の審査請求を却下する。

## 理 由

## 1 事実

## (1) 事案の概要

本件は、原処分庁が、審査請求人（以下「請求人」という。）の令和5年7月分の源泉徴収に係る所得税等が法定納期限までに納付されなかったとして、不納付加算税の賦課決定処分をしたのに対し、請求人が、当該納付については国税通則法第67条《不納付加算税》第3項の規定が適用されるとして、当該賦課決定処分等の全部の取消しを求めた事案である。

## (2) 関係法令等

関係法令等は、別紙のとおりである。

なお、別紙で定義した略語については、以下、本文でも使用する。

## (3) 基礎事実及び審査請求に至る経緯

当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

なお、以下では、源泉徴収に係る所得税を「源泉所得税」といい、これと源泉徴収に係る復興特別所得税を併せて「源泉所得税等」という。

## イ 請求人について

請求人は、[redacted]、化学工業製品の製造、売買、輸出入等を目的として設立された株式会社である。

## ロ 使用料に係る源泉所得税等について

(イ) 請求人は、平成29年6月20日、請求人の[redacted]にある工場を使用するため、所得税法第2条《定義》第1項第7号に規定する外国法人である[redacted]（以下「本件外国法人」という。）との間で、本件外国法人が有するソフトウェア製品（以下「本件ソフトウェア」という。）の使用ライセンスを請求人に付与する契約（以下「本件使用許諾契約」という。）を締結した。本件使用許諾契約では、本件外国法人が発行したインボイスに基づいて行われる料金の支払は、当該インボイスの発行日付から起算して30日以内が支払期日と定められていた。

(ロ) 本件外国法人は、本件ソフトウェアの使用ライセンスを有する者に対し、継

続的に本件ソフトウェアに関するサポート等を受けるための有償のプログラム（以下「本件プログラム」という。）を提供していた。

請求人は、令和5年5月19日、本件外国法人に対して、提供期間を同年7月1日から令和6年6月30日までとする本件プログラムの更新を申し込んだ（以下、本件プログラムの更新に係る契約を「本件更新契約」という。）。本件外国法人は、令和5年6月1日、請求人に対して、本件更新契約に係る本件プログラムの使用料（以下「本件使用料」という。）を（以下「」という。）、支払期日を同年7月1日とするインボイスを発行した。

(ハ) 請求人は、令和5年6月30日、本件使用料として、同日の為替相場に基づきを日本円に換算したから本件使用料に係る源泉所得税等相当額を差し引いた残額（）を本件外国法人の預金口座に送金する方法で支払った（以下「本件支払」という。）。）。。

(ニ) 請求人は、令和5年8月10日、本件使用料に係る源泉所得税等（以下「本件源泉所得税等」という。）。として、上記(ハ)で差し引いたを別表1の「納付（源泉所得税等の額）」欄のとおり納付した。

上記の納付は、納税の告知を受けることなくなされたものであり、また、源泉所得税等についての調査があったことにより、当該源泉所得税等について納税の告知があるべきことを予知してされたものではない。

(ホ) 原処分庁は、令和5年10月2日付で、本件源泉所得税等が法定納期限後に納付されたとして、請求人に対し、別表1の「延滞税のお知らせ（令和5年8月10日納付分）」欄のとおり、本件源泉所得税等に係る延滞税（以下「本件延滞税」という。）。がとなる旨の「延滞税等のお知らせ」を送付した。

なお、本件源泉所得税等として納付された税額については、通則法第67条第3項が適用されるとして不納付加算税は課されていない。

ハ 令和5年7月分の給与等に係る源泉所得税等について

請求人は、別表2の「納付（源泉所得税等の額）」欄のとおり、令和5年7月分の給与及び非居住者の所得に係る源泉所得税等（以下「令和5年7月分源泉所得税等」という。）。の額それぞれ及びの計の

を、法定納期限（令和 5 年 8 月 10 日）後の同月 25 日に納付した。

上記の納付は、納税の告知を受けることなくなされたものであり、また、源泉所得税等についての調査があったことにより、当該源泉所得税等について納税の告知があるべきことを予知してされたものではない。

## ニ 原処分について

原処分庁は、令和 5 年 7 月分源泉所得税等の納付について、本件源泉所得税等が法定納期限までに納付されていないため、通則法第 67 条第 3 項の規定の適用はない（通則法施行令第 27 条の 2 第 2 項第 2 号に規定する場合に該当しない。）として、請求人に対し、令和 5 年 9 月 27 日付で、別表 2 の「給与所得」及び「非居住者所得」の「賦課決定処分（不納付加算税の額）」欄のとおり、令和 5 年 7 月分源泉所得税等に係る不納付加算税の額を、それぞれ [REDACTED] 及び [REDACTED] の計 [REDACTED] とする賦課決定処分（以下「本件賦課決定処分」という。）をした。

## ホ 審査請求について

請求人は、令和 5 年 11 月 14 日、本件源泉所得税等は法定納期限までに納付されているから、令和 5 年 7 月分源泉所得税等の納付について、通則法第 67 条第 3 項の規定が適用されるなどとして、本件賦課決定処分及び本件延滞税に対する審査請求をした。

## 2 争点

令和 5 年 7 月分源泉所得税等の納付について、通則法第 67 条第 3 項の規定が適用されるか否か（具体的には、本件源泉所得税等が法定納期限までに納付されたか否か。）。

## 3 争点についての主張

請 求 人	原 処 分 庁
(1) 本件使用料の支払期日は令和 5 年 7 月 1 日であり、請求人には本件支払を行った同年 6 月 30 日において本件外国法人に対する本件使用料の支払債務が生じていないから、本件支払は、本件使用料の前払金の支払にすぎず、本件支払の際に本件源泉所得税等を徴収す	(1) 所得税法第 212 条第 1 項は、国内源泉所得に係る源泉所得税を徴収すべき時期を「その支払の際」と規定しているところ、当該「支払」について、所基通 181～223 共－1 は、現実に金銭を交付する行為のほか、元本に繰り入れ又は預金口座に振り替えるなどその支払

請 求 人	原 処 分 庁
<p data-bbox="288 255 480 291">る義務はない。</p> <p data-bbox="288 318 818 1218">また、所得税法第212条第1項は、外国法人に対して国内源泉所得の支払をする者に源泉徴収の義務を課しているところ、本件更新契約に係る契約期間は令和5年7月1日からであり、当該契約期間の開始前に本件外国法人に国内源泉所得が生じることはあり得ない。所得税法第5条第4項は、外国法人の納税義務の成立について所得の支払の時としており、国内源泉所得として成立していないものの支払について、本件外国法人の納税義務は成立しないことから、同年6月30日に行った本件支払は、本件外国法人に対する国内源泉所得の支払には当たらない。</p> <p data-bbox="288 1245 818 1715">これらのことからすれば、本件源泉所得税等について源泉徴収の義務が生じるのは、本件外国法人の国内源泉所得として成立する本件更新契約の開始日であり、本件使用料の支払期日である令和5年7月1日となるから、本件源泉所得税等の法定納期限はその翌月10日である同年8月10日となる。</p> <p data-bbox="288 1742 818 1957">請求人は、本件源泉所得税等を令和5年8月10日に納付しているところ、本件源泉所得税等の法定納期限は、同日であるから、本件源泉所得税等は法</p>	<p data-bbox="871 255 1401 349">の債務が消滅する一切の行為が含まれる旨定めている。</p> <p data-bbox="871 376 1401 1276">そうすると、請求人は、令和5年6月30日に本件支払を行っており、本件支払は「現実に金銭を交付する行為」に該当するから、本件使用料に係る「支払」は同日にされたものと認められる。源泉徴収すべき時期は、本件支払が前払金として行われたものであるとしても、飽くまでも「支払」が行われたか否かをもって判断すべきであり、当該「支払」は令和5年6月30日に行われたのであるから、請求人の本件使用料に係る源泉徴収義務は同日において成立するのであって、その翌月10日である令和5年7月10日が法定納期限となる。</p> <p data-bbox="871 1303 1401 1653">請求人は、本件源泉所得税等を令和5年8月10日に納付しているところ、本件源泉所得税等の法定納期限は、同年7月10日であるから、本件源泉所得税等は法定納期限までに納付されていない。</p>

請 求 人	原 処 分 庁
<p>定納期限までに納付されている。</p> <p>(2) 上記(1)のとおり、本件源泉所得税等は法定納期限までに納付されているから、令和5年7月分源泉所得税等の納付については、通則法施行令第27条の2第2項第2号に規定する場合に該当する。</p> <p>したがって、令和5年7月分源泉所得税等の納付については、通則法第67条第3項の規定が適用される。</p>	<p>(2) 上記(1)のとおり、本件源泉所得税等は法定納期限までに納付されていないから、令和5年7月分源泉所得税等の納付については、通則法施行令第27条の2第2項第2号に規定する場合に該当しない。</p> <p>したがって、令和5年7月分源泉所得税等の納付については、通則法第67条第3項の規定が適用されない。</p>

#### 4 当審判所の判断

##### (1) 延滞税について

請求人は、本審査請求において、本件延滞税の取消しを求めているが、延滞税は、通則法第15条《納税義務の成立及びその納付すべき税額の確定》第3項第7号及び同法第60条《延滞税》の規定により、所定の要件を充足することによって法律上当然に納税義務が成立し、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国税であって、国税に関する法律に基づく処分によって確定するものではない。

したがって、本件延滞税の取消しを求める審査請求は、通則法第75条《国税に関する処分についての不服申立て》第1項に規定する国税に関する法律に基づく処分が存在しないにもかかわらずされたものであって、不適法なものである。

##### (2) 争点について

##### イ 法令解釈等

所得税法第212条第1項は、外国法人に対し、国内において同法第161条第1項第4号から第11号まで若しくは第13号から第16号までに掲げる国内源泉所得の支払をする者は、その支払の際、これらの国内源泉所得について所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月10日までに、これを国に納付しなければならない旨規定し、同項第6号は、国内において人的役務の提供を主たる内容とする事業で政令で規定するものを行う者が受ける当該人的役務の提供に係る対価は国内源

泉所得である旨規定し、所得税法施行令第282条柱書及び第3号は、上記政令で規定する事業として、科学技術、経営管理その他の分野に関する専門的知識又は特別の技能を有する者の当該知識又は技能を活用して行う役務の提供を主たる内容とする事業を挙げている。

そして、所得税法第212条第1項に規定する「支払の際」の支払とは、現実に金銭を交付する行為のほか、元本に繰り入れ又は預金口座に振り替えるなどその支払の債務が消滅する一切の行為が含まれると解され、これと同旨の取扱いを定めた所基通181～223共－1は、当審判所においても相当であると認める。

#### ロ 検討

通則法第67条第3項は、法定納期限後に納付された源泉徴収による国税について、その納付が法定納期限までに納付する意思があったと認められる場合として政令で規定する場合に該当してされたものであるなどの、一定の要件を満たすものであるときは、同条第1項の不納付加算税に係る規定を適用しない旨規定し、当該政令で規定する場合として、通則法施行令第27条の2第2項第2号には、通則法第67条第3項に規定する納付に係る法定納期限の属する月の前月の末日から起算して1年前の日までの間に法定納期限が到来する源泉徴収による国税について、納税の告知を受けることなく法定納期限後に納付された事実がない場合（別紙の2の(2)参照）が規定されている。

本件は、令和5年7月分源泉所得税等の納付に係る通則法第67条第3項の適用について、本件源泉所得税等が法定納期限までに納付されているか否か（通則法施行令第27条の2第2項第2号に規定する場合に該当するか否か）に争いがあることから、以下検討する。

##### (イ) 本件使用料について

上記1の(3)のロの(ロ)のとおり、請求人は、令和5年5月19日、本件外国法人に対して、本件プログラムの更新を申し込み、本件外国法人は、同年6月1日、請求人に対して、同年7月1日を支払期日として同日までに本件使用料を支払うことを請求するインボイスを発行しているところ、この事実によると、遅くとも同年6月1日には、請求人と本件外国法人との間で本件更新契約が成立したと認められる。

本件更新契約の成立により、請求人には、本件外国法人に対して令和5年7



月1日までに本件使用料を支払う債務が生じていたところ、請求人は、上記1の(3)のロの(ハ)のとおり、本件使用料から本件源泉所得税等相当額を差し引いた残額を本件外国法人に支払っている。そして、当審判所の調査及び審理の結果によっても、かかる支払が、本件更新契約に基づく請求人の本件使用料の支払債務の履行以外の目的でされたものとは認められないから、請求人の本件使用料の支払債務は令和5年6月30日の本件支払によって消滅している。

また、上記1の(3)のロの(イ)及び(ロ)で認定したところによれば、本件使用料は、本件外国法人が、国内において科学技術、経営管理その他の分野に関する専門的知識又は特別の技能を有する者の当該知識又は技能を活用して行う役務の提供を主たる内容とする事業を行う者が受ける当該人的役務の提供に係る対価であるから、所得税法第161条第1項第6号に規定する国内源泉所得に該当する。

したがって、本件支払は、所得税法第212条第1項に規定する当該国内源泉所得の支払に当たり、請求人は当該支払をする者であるから、本件支払の際に本件使用料から本件源泉所得税等を徴収する義務がある。

(ロ) 本件源泉所得税等の法定納期限について

請求人は、徴収した本件源泉所得税等を、上記イのとおり、その徴収の日（令和5年6月30日）の属する月の翌月10日までに納付する義務があるから、本件源泉所得税等の法定納期限は令和5年7月10日となる。

(ハ) 小括

上記(ロ)のとおり、本件源泉所得税等の法定納期限は令和5年7月10日であるところ、上記1の(3)のロの(ニ)のとおり、請求人が本件源泉所得税等を納付したのは令和5年8月10日であるため、本件源泉所得税等が法定納期限までに納付されなかったことは明らかである。

そうすると、令和5年7月分源泉所得税等の納付に係る通則法第67条第3項の規定の適用については、請求人において、令和5年7月10日に法定納期限が到来している本件源泉所得税等を法定納期限後に納付した事実があるため、通則法施行令第27条の2第2項第2号に規定する場合に該当しない。

したがって、令和5年7月分源泉所得税等の納付について、通則法第67条第3項の規定は適用されない。



## (3) 請求人の主張について

イ 請求人は、上記3の「請求人」欄の(1)のとおり、本件使用料の支払期日は令和5年7月1日であり、請求人には、本件支払を行った同年6月30日において本件外国法人に対する本件使用料の支払債務が生じていないから、本件支払は、本件使用料の前払金の支払にすぎず、本件支払の際には本件源泉所得税等を徴収する義務はない旨主張する。

しかしながら、本件支払が本件使用料の支払期日の前に行われたとの事情は、単に、請求人が期限の利益を放棄して本件使用料を支払ったことをいうものにすぎず、本件更新契約の成立により、請求人に本件使用料の支払債務が生じたこと、また、令和5年6月30日の本件支払により当該支払債務が消滅したことは、上記(2)のロの(イ)のとおりである。

また、上記(2)のロの(イ)のとおり、請求人は本件支払の際に、本件源泉所得税等を徴収する義務があるところ、上記1の(3)のロの(ハ)のとおり、請求人は、令和5年6月30日の本件支払の際に、本件使用料に係る源泉所得税等相当額を差し引いて本件外国法人の預金口座に送金しており、現に、本件支払の際に本件源泉所得税等を徴収しているにもかかわらず、これを、その徴収の日の属する月の翌月10日までに納付しなかったものにすぎない。

したがって、請求人の主張には理由がない。

ロ 請求人は、上記3の「請求人」欄の(1)のとおり、所得税法第212条第1項は、外国法人に対して国内源泉所得の支払をする者に源泉徴収の義務を課しているところ、本件更新契約に係る契約期間は令和5年7月1日からであり、契約期間の開始前に本件外国法人に国内源泉所得が生じることはあり得ず、所得税法第5条第4項は、外国法人の納税義務の成立について所得の支払の時としており、国内源泉所得として成立していないものの支払について、本件外国法人の納税義務は成立しないことから、同年6月30日に行った本件支払は、本件外国法人に対する国内源泉所得の支払には当たらない旨主張する。

しかしながら、本件使用料が、所得税法第161条第1項第6号に規定する国内源泉所得に該当することは、上記(2)のロの(イ)のとおりであるところ、所得税法上、源泉所得税について徴収・納付の義務を負う者は源泉徴収の対象となるべき所得の支払者とされ、その納税義務は当該所得の受給者に係る申告所得税の納税義務

とは別個のものとして、成立、確定し、これと併存するものであり、源泉所得税と申告所得税の各租税債務の間には同一性がないものと解されている（最高裁平成4年2月18日第三小法廷判決・民集46巻2号77頁）。

そうすると、外国法人に対して国内源泉所得の支払をする者の当該国内源泉所得に係る源泉所得税の徴収・納税の義務についても、当該国内源泉所得の受給者である外国法人の納税義務とは別個の義務として、成立、確定するものであるから、本件外国法人の納税義務の成立時期いかににかかわらず、本件支払が、所得税法第212条第1項に規定する国内源泉所得の支払に当たることは、上記(2)のロの(イ)のとおりである。

したがって、請求人の主張には理由がない。

(4) 本件賦課決定処分 of 適法性について

令和5年7月分源泉所得税等の納付について、通則法第67条第3項の規定の適用がないことは、上記(2)のロの(ハ)のとおりであり、請求人が令和5年7月分源泉所得税等を法定納期限までに納付しなかったことについて、同条第1項ただし書に規定する「正当な理由」があるとは認められない。令和5年7月分源泉所得税等に係る不納付加算税の額については、計算の基礎となる金額及び計算方法につき請求人は争わず、当審判所においても、令和5年7月分源泉所得税等に係る不納付加算税の額は、本件賦課決定処分における不納付加算税の額と同額であると認められる。

また、本件賦課決定処分のその他の部分については、請求人は争わず、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められない。

したがって、本件賦課決定処分は適法である。

(5) 結論

よって、原処分に対する審査請求は理由がないからこれを棄却し、その他の審査請求は不適法なものであるからこれを却下することとし、主文のとおり裁決する。

別表 1

本件源泉所得税等に係る経緯

(単位：円)

項 目 \ 区 分	納 付 (源泉所得税等の額)	延滞税のお知らせ (令和5年8月10日納付分)
年 月 日	令和5年8月10日	令和5年10月2日
非居住者所得	<div></div>	

別表 2

審査請求に至る経緯  
(令和5年7月分源泉所得税等)

(単位：円)

項 目 \ 区 分	納 付 (源泉所得税等の額)	賦課決定処分 (不納付加算税の額)
年 月 日	令和5年8月25日	令和5年9月27日
給与所得	<div></div>	
非居住者所得		
合 計		

別 紙

## 関 係 法 令 等

- 1 国税通則法（以下「通則法」という。）第67条第1項は、源泉徴収による国税がその法定納期限までに完納されなかった場合には、税務署長は、当該納税者から、その法定納期限後に同法第36条《納税の告知》第1項第2号の規定による納税の告知（以下「納税の告知」という。）を受けることなく納付された税額に100分の10の割合を乗じて計算した金額に相当する不納付加算税を徴収する旨規定している。

また、通則法第67条第2項は、源泉徴収による国税が納税の告知を受けることなくその法定納期限後に納付された場合において、その納付が、当該国税についての調査があったことにより当該国税について当該告知があるべきことを予知してされたものでないときは、その納付された税額に係る不納付加算税の額は、同条第1項の規定にかかわらず、当該納付された税額に100分の5の割合を乗じて計算した金額とする旨規定している。

そして、通則法第67条第3項は、同条第1項の規定は、同条第2項の規定に該当する納付がされた場合において、その納付が法定納期限までに納付する意思があったと認められる場合として政令で規定する場合に該当してされたものであり、かつ、当該納付に係る源泉徴収による国税が法定納期限から1月を経過する日までに納付されたものであるときは適用しない旨規定している。

- 2 国税通則法施行令（以下「通則法施行令」という。）第27条の2《期限内申告書を提出する意思等があったと認められる場合》第2項（令和5年政令第143号による改正前のもの。以下同じ。）は、通則法第67条第3項に規定する法定納期限までに納付する意思があったと認められる場合として政令で規定する場合は、同項に規定する納付に係る法定納期限の属する月の前月の末日から起算して1年前の日までの間に法定納期限が到来する源泉徴収による国税について、次のいずれにも該当する場合とする旨規定している。

(1) 納税の告知を受けたことがない場合（第1号）

(2) 納税の告知を受けることなく法定納期限後に納付された事実がない場合（第2号）

- 3 所得税法第5条《納税義務者》第4項は、外国法人が、外国法人課税所得（国内源泉所得のうち所得税法第161条《国内源泉所得》第1項第4号から第11号まで又は第13号

から第16号までに掲げるものをいう。)の支払を受けるときは、所得税を納める義務がある旨規定している。

4 所得税法第161条第1項第6号は、国内において人的役務の提供を主たる内容とする事業で政令で規定するものを行う者が受ける当該人的役務の提供に係る対価を国内源泉所得として規定している。

5 所得税法施行令第282条《人的役務の提供を主たる内容とする事業の範囲》柱書及び第3号は、上記4に規定する政令で規定する事業として、科学技術、経営管理その他の分野に関する専門的知識又は特別の技能を有する者の当該知識又は技能を活用して行う役務の提供を主たる内容とする事業を挙げている。

6 所得税法第212条《源泉徴収義務》第1項は、外国法人に対し国内において国内源泉所得の支払をする者は、その支払の際、これらの国内源泉所得について所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月10日までに、これを国に納付しなければならない旨規定している。

7 所得税基本通達（以下「所基通」という。）181～223共－1《支払の意義》は、所得税法第212条第1項に規定する「支払の際」の支払には、現実に金銭を交付する行為のほか、元本に繰り入れ又は預金口座に振り替えるなどその支払の債務が消滅する一切の行為が含まれる旨定めている。

8 東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法第28条《源泉徴収義務等》第1項は、上記5の規定により所得税を徴収して納付すべき者は、その徴収（平成25年1月1日から令和19年12月31日までの間に行うべきものに限る。）の際、復興特別所得税を併せて徴収し、当該所得税の法定納期限までに、当該復興特別所得税を当該所得税に併せて国に納付しなければならない旨規定している。