

# 源泉徴収制度の仕組みとその問題点

## I はじめに

我が国の源泉徴収制度は、「きわめて広範・精密かつ強力であって、それが、迅速かつ確実な租税の徴収の確保に役立っていることは、疑問の余地がない」<sup>1</sup>と評されている。確かに、この制度は徴収の面では有効に機能しているのかもしれない。しかし、些か支払者（ここでは源泉徴収義務者のことをいう。以下同じ）に対する配慮が足りないように思える。というのも、源泉徴収制度は国と支払者、支払者と受給者（源泉徴収される側のことをいう。以下同じ）の法的関係から成り立っており、国と受給者の間に法的関係がないことから、いざ源泉徴収税額に不足が生じると、国は支払者から源泉所得税を徴収し、その後、支払者は受給者に求償しなければならないためである。この場合、支払者に過失があつて源泉徴収税額に不足額が生じるなら致し方ない部分もあるかもしれない。しかし、支払者になんら過失がない場合はどうだろうか。何ら落ち度がないにもかかわらず、支払者は先に国へ源泉所得税を納付し、その後に受給者へ求償することが求められるのである。そして、何らかの理由で求償できなければ、支払者自身が源泉所得税を負担することになってしまうのである。支払者は国が行うべき徴収事務をなんの補償もなしに、様々なコストをかけながら代行しているのである。そこへさらに上記のようなリスクを背負わせるのは如何なものだろうか。

本稿では、実際にこのような事態が生じた2つの裁判例を取り上げる。1つは、非居住者から国内不動産を譲り受けた者に課せられる源泉徴収義務が争われた裁判例（東京高裁平成28年判決）であり、もう1つは権利能力なき社団が理事長に対して48億円もの債務免除をしたことについて源泉徴収義務を認めた裁判例（広島高裁平成29年判決）である。そしてこの2つの裁判例を検討することによって、源泉徴収制度のどこに問題があるのか提起し、どうしたらその問題を解決できるのか提案をしていくこととしたい。

## II 沿革

源泉徴収制度は「税額の算定や納付の事務を給与等の支払者に負担させる」ものであるため、「簡易迅速に税を徴収し、同時に徴税費を節約することのできる極めて便宜な手段である」と言われており<sup>2</sup>、我が国の税収の確保のために極めて重要な役割を果たしている。そこで、このような源泉徴収制度はどのような過程を経て現在の形に至ったのか、本章ではその改正点を中心に見ていくこととする。なお、以下の沿革は主に金子宏氏の著書<sup>3</sup>をまとめたものである。

### 1 歴史的経緯

#### 明治32年改正

我が国に源泉所得税が導入されたのは明治32年であり、公社債の利子に対して源泉徴収という形で徴収がなされたのが始まりである。その後、大正9年に銀行の定期預金及び定期預金と同様の性質を有する銀行預金の利子、そして非居住者の所得（後述する非居住者の土地の譲渡はこの時点では対象になっていない）に対する源泉徴収が導入された。

<sup>1</sup> 金子宏「我が国の所得税と源泉徴収制度—その意義と沿革—」日税研論集15号（1991年）5頁

<sup>2</sup> 畠山武道＝渡辺充「新版 租税法」（青林書院、2000年）332頁

<sup>3</sup> 金子宏「我が国の所得税と源泉徴収制度—その意義と沿革—」日税研論集15号（1991年）

## 大正12年改正

大正12年の所得税法の改正では、定期預金等以外の銀行預金及び金銭債権のうち貸付信託についても源泉徴収の対象とされた。大正15年には資本利子税が新設され、所得税に加えて2%の資本利子税が課されることとなり、所得税と同様に源泉徴収がなされた。

## 昭和15年改正

昭和15年の所得税法の改正は源泉徴収制度にとって非常に重要であり、配当利子所得<sup>4</sup>、勤労所得<sup>5</sup>、退職所得が新たに源泉徴収の対象となった。特に勤労所得が源泉徴収の対象とされたことで、所得税の徴収の手続きという業務が国から国民へと広く移ることになった。本研究で取り上げる債務免除益の事案についても、所得税の徴収という業務が国民（支払をする者）側にあることにより生じた問題である。

そしてこの改正について特に注目すべきことが2点ある。1つは、「源泉課税の対象となる所得の支払者が徴収・納付の義務を怠った場合には、納税者本人からではなく、支払者から徴収することが明定されたこと」であり、もう1つが「給与や配当所得の支払者に対して、源泉課税に伴う経費の一部の補償の意味で交付金が支給されることになっていたこと」<sup>6</sup>である。

## 昭和19年改正

昭和19年には、「(1)日雇労働者・大工・左官等の報酬・料金、(2)外交員・集金人等の報酬・料金、(3)原稿・作曲等の報酬、著作権の使用料、講演の謝礼等」が新たに源泉徴収の対象となった。

## 昭和22年改正

戦後まもない昭和22年における所得税の改正において、総合累進所得税が採用されたことに伴い、源泉徴収は「後に確定税額を申告・納付する際の精算を前提とし所得税を前どりしておく制度」<sup>7</sup>となった。

## 昭和27年改正

昭和27年に「①俳優、舞台監督、映画監督、演出家、放送演技者、音楽指揮者および楽士の受ける報酬・料金、②弁護士、弁理士、計理士、税理士、公認会計士および会計士補の受ける報酬・料金で法人が支払うもの、③職業野球の選手、競馬の騎手および競輪の選手の受ける報酬・料金等、④速記者、筆耕およびダンサーの受ける報酬・料金等、⑤社会保険診療報酬」が源泉徴収の対象となった。

## 高度経済成長期における改正

高度経済成長期においては、まず昭和29年に「小型自動車競争およびモーターボート競争の選手の受ける報酬」が源泉徴収の対象となり、昭和36年に「司法書士、測量士、測量士補、土地家屋調査士、建築代理士、海事代理士、火災損害鑑定人および自動車車輛損害鑑定人に対する報酬・料金」、昭和37年には「広告・宣伝のための賞金」、昭和39年に「芸能法人が支払を受ける報酬・料金」、昭和42年に「①職業拳闘家、プロレスラーおよびプロ

<sup>4</sup> 現行の所得税法における利子所得、配当所得にあたる。

<sup>5</sup> 現行の所得税法における給与所得にあたる。

<sup>6</sup> なお、交付金の内容としては、甲種の勤労所得の場合は、納税者1人につき10銭、甲種の配当利子所得の場合は、配当及び利子の支払調書については記載事項1件1人ごとに5厘、信託に関する計算書については、1信託ごとに3銭の割合であった。

<sup>7</sup> なお、これ以前の制度については、源泉分離課税を意味しており、源泉徴収義務者が源泉徴収して納めることにより課税が完結していた。

ゴルファーの業務に関する報酬・料金、②バー等の経営者がいわゆるホステスに支払う報酬・料金、③馬主に支払う競馬の賞金」、昭和44年に「社会保険労務士の業務に関する報酬」、昭和46年に「演奏家、歌手、指揮者等が支払を受ける著作隣接権の使用料」、昭和47年に「①工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式、またはこれらに準ずるものの使用料、②雑誌・広告その他の印刷物に掲載するための写真の報酬・料金、③プロボウラーの業務に関する報酬・料金」がそれぞれ源泉徴収の対象となった。

## 近年における改正

バブル経済期の昭和63年には、株式等の譲渡益について源泉徴収が導入され、平成元年4月1日から実施された。平成2年には、非居住者及び外国法人の土地の譲渡が源泉徴収の対象となった<sup>8</sup>。本研究で取り上げる非居住者の土地の譲渡に対する源泉徴収はバブル経済期がまもなく終焉を迎えるなかで導入されたものである。それまでは、非居住者・外国法人が土地等を譲渡した場合、申告納税の対象とされていたが、申告期限の前に譲渡代金を国外に送金したり、無申告で海外に出国してしまうケースが見受けられたことから、源泉徴収制度が創設されたのである<sup>9</sup>。

近年の改正点では、東日本大震災後の平成25年において復興特別所得税が創設され、所得税額の2.1%が課されることとなった。

## 2 小括

このように主な改正点を概観すると、時代の移り変わりとともに源泉徴収の対象が拡大してきていること、そして源泉徴収制度の仕組みとしては、創設当初から大きく変わっていないことがわかる。また、短い期間ではあるが、昭和初期には、源泉徴収事務に対して手数料が国から支払われていたということも注目に値するであろう。というのも、源泉徴収制度とは、国が行うべき徴税事務を源泉徴収義務者が代行して行っている制度であり、そこには手数料が支払われて当然であるといった考え方から、昭和15年には交付金が支給されたからである。ではなぜ、現在の源泉徴収制度においては交付金が支給されていないのであろうか。源泉徴収義務者が無償で国の徴税を代行することに法的な問題が生じないのだろうか。次章ではその点について見ていきたい。

## Ⅲ 源泉徴収制度の仕組み

源泉徴収制度とは、税を実際に負担する本来の納税義務者以外の第三者が給与等の支払の際にその一定割合を所得税として天引きし、それを原則として、徴収の日の属する月の翌月10日までに国庫に納付することをいう（所得税法181条以下）<sup>10</sup>。

そして、この源泉徴収制度においては、源泉徴収義務者の義務と本来の納税義務者の義務が分断されていることが大きな特徴である<sup>11</sup>。そこで、国税通則法における源泉徴収制度に係る規定の概要を確認してみる。

<sup>8</sup> 伊藤雄太 「源泉徴収義務者の注意義務—非居住者から土地等を買受ける場合を中心に—」 税法学570号（2013年）20頁

<sup>9</sup> 薄井信明（大蔵省主税局総務課長〔当時〕）発言「〈特別てい談〉平成2年度国税・地方税の改正と今後の展望」税理33巻7号（1990年）6頁

<sup>10</sup> 片山直子「源泉徴収義務をめぐる近時の法的諸問題」税法学581号（2019年）231頁

<sup>11</sup> 野一色直人 「源泉徴収をめぐる法的問題の一考察—非居住者（外国法人）にかかる取引を素材として—」 税法学570号（2013年）121頁

## 1 国税通則法における源泉徴収制度の規定

国税通則法においては、まず第1に本来の納税義務者は源泉徴収される税額に関する限り、納税者として位置づけられていない<sup>12</sup>といえる。他方、源泉徴収義務者は手続規定の当事者として位置づけられている<sup>13</sup>。これは、納税者について、「国税に関する法律の規定により国税（源泉徴収等による国税を除く。）を納める義務がある者（国税徴収法（昭和三十四年法律第百四十七号）に規定する第二次納税義務者及び国税の保証人を除く。）」（国税通則法2条5項）とは別に「源泉徴収等による国税を徴収して国に納付しなければならない者」（国税通則法2条5項）が定義されているからである。

第2に源泉徴収による所得税を納付する義務は国税を納付する義務とは別の義務として明確に位置づけられている<sup>14</sup>。これは、国税通則法15条1項に「国税を納付する義務（源泉徴収等による国税については、これを徴収して国に納付する義務。以下「納税義務」という。）」とあり、2つの義務が明確に区分されているからである。

第3に源泉徴収すべきものとされている所得の支払時に納税義務が成立する<sup>15</sup>。これは、国税通則法15条2項2号に「源泉徴収による所得税 利子、配当、給与、報酬、料金その他源泉徴収をすべきものとされている所得の支払の時」とあるからである。

第4に納税義務が成立すると同時に特別の手続を要しないで納付すべき税額が自動的に確定する<sup>16</sup>。これは、国税通則法15条3項2号に「納税義務の成立と同時に特別の手続を要しないで納付すべき税額が確定する国税」として、「源泉徴収等による国税」が掲げられているからである。

ここまでは国税通則法における源泉徴収制度に係る規定を確認してきたが、ここからは源泉徴収制度の根幹に係る判例を確認してみる。

## 2 判例により構築された源泉徴収制度の趣旨・目的について

源泉徴収制度の合憲性が問題になった事例として、最高裁昭和37年2月28日大法廷判決（以下「最高裁昭和37年判決」という）がある<sup>17</sup>。この事例は、所得税法における源泉徴収に関する規定が、主として<sup>18</sup>財産権（憲法29条1項）及び平等原則（憲法14条1項）に違反するか否かが争われた事例である。

財産権に関する憲法29条1項に違反するか否かについて最高裁昭和37年判決は、国は税収を確保し、徴税手続きを簡便にしてその費用と労力とを節約し得るのみならず、担税者の側においても申告、納税等に関する煩雑な事務から免れることができ、さらに徴収義務者においても、給与の支払をなす際に所得税を天引きし、その翌月10日までにこれを国に納付

<sup>12</sup> 浦谷清「源泉納税義務者の租税債務」甲南法学4巻3号（1963年）428頁。

<sup>13</sup> 野一色直人「源泉徴収をめぐる法的問題の一考察—非居住者（外国法人）にかかる取引を素材として—」税法学570号（2013年）122頁

<sup>14</sup> 野一色直人「源泉徴収をめぐる法的問題の一考察—非居住者（外国法人）にかかる取引を素材として—」税法学570号（2013年）122頁

<sup>15</sup> 野一色直人「源泉徴収をめぐる法的問題の一考察—非居住者（外国法人）にかかる取引を素材として—」税法学570号（2013年）123頁

<sup>16</sup> 野一色直人「源泉徴収をめぐる法的問題の一考察—非居住者（外国法人）にかかる取引を素材として—」税法学570号（2013年）123頁

<sup>17</sup> 刑集16巻2号、212頁

<sup>18</sup> 最高裁昭和37年判決では、この他に源泉徴収制度が憲法18条に違反しているかどうかについて争われている。しかし、同判決では、源泉徴収義務者の徴税事務に伴う負担をもって「苦役であり奴隷的拘束であると主張するのは明らかに誇張」と判示されている。

すれば良いのであるから、利するところ全くなしとはいえない<sup>19</sup>として、源泉徴収制度は、給与所得者に対する所得税の徴収方法としては能率的かつ効率的であり、公共の福祉の要請に応えるものであると判示している。つまり、源泉徴収制度は国にも支払者にも、そして受給者にもメリットがあり、公共の福祉の要請にも応えるため憲法29条1項には違反しないと言っているのである。

次に、平等原則に関する憲法14条1項に違反するか否かについて原告は、勤労所得者（給与所得者）が事業所得者に比して徴税上差別的取扱を受けること、源泉徴収義務者が一般国民に比して不平等な取扱を受けることを指摘している。これに対して最高裁は以下のように判示している。

①租税はすべて最も能率的合理的な方法によって徴収されるべきものであり、同じ所得税であっても所得の種類や態様の異なるごとにそれぞれに相応しいような徴税の方法、納付の時期等が定められることはむしろ当然であって、それらが一律でないことをもって憲法14条に違反するという事はできない。

②給与の支払をなす者が給与を受ける者と特に密接な関係にあつて、徴税上特別の便宜を有し、能率を挙げ得る点を考慮してこれを徴収義務者としているのであり、この義務が公共の福祉によって要請されるものであるという合理的理由がある以上は、担税者と特別な関係を有する徴税義務者に一般国民と異なる特別な義務を負わせたことをもって憲法14条に違反ということとはできない。

この判決で注目すべきは憲法14条に違反するか否かは「合理的理由」が必要なだけでなく、「特に密接な関係」も必要とされていることである。そして本判決のみをみると、給与等の支払者の源泉徴収義務についてのみ、その合憲性に「特に密接な関係」があることを考慮しているように見えるが、後の最高裁判決（最高裁平成23年1月判決）を合わせると、この判示は給与等の支払についての源泉徴収義務のみに妥当するものではなく、源泉所得税の徴収納付義務を負うことになる全ての支払者について、受給者との間に「特に密接な関係」があることを合憲性の根拠にしていると捉えることができる<sup>20</sup>。そして、「特に密接な関係」とはどのような関係かについて、木山泰嗣氏は「特別密接関係があるというためには、単なる法律上の債権債務関係にとどまらない緊密な関係（税務処理を行わせることが相当な関係）」であると述べている<sup>21</sup>。

次に最高裁昭和45年12月24日第一小法廷判決（以下「最高裁昭和45年判決」という）は、源泉徴収制度の基本的な枠組みを示した最初の最高裁判決である<sup>22</sup>。この判決では以下の内容が判示されている。

①源泉徴収の対象となるべき所得の支払がなされるときは、支払者は、法令の定めるところに従って所得税を徴収して国に納付する義務を負うことになるが、当該義務は所得の支払の時に成立し、成立と同時に特別の手續を要することなくその税額が確定するものとされている（国税通則法15条）。すなわち、源泉所得税については申告納税方式の場合における納税者の税額の申告等の手續なくして、その税額がいわば自動的に確定する（いわゆる自動確定方式）。そして、ここでいう確定とは、行政上又は司法上争うことを許さない趣旨ではないが、支払われた所得の額と法令の定める税率等から、支払者の徴収すべき税額が法律上当

<sup>19</sup> 「利するところ全くなしとはいえない」とは、「徴収義務者は天引きした所得税を、翌月10日までに国に納付すればよいから、その間の金利等で報いられるではないかということ」であるという説明がされている（三井明 「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和37年度 39頁）

<sup>20</sup> 木山泰嗣 「源泉徴収制度をめぐる諸問題」青山ローフォーラム第6巻第2号（2018年）91頁

<sup>21</sup> 木山泰嗣 「源泉徴収制度をめぐる諸問題」青山ローフォーラム第6巻第2号（2018年）99頁

<sup>22</sup> 木山泰嗣 「源泉徴収制度をめぐる諸問題」青山ローフォーラム第6巻第2号（2018年）92頁

然に決定されることをいい、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。

②源泉所得税が法定の納期限までに納付されないときは、税務署長は支払者に対して、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）を行い、さらに督促を経て滞納処分をなすべきものとされる。この場合、納税義務の存否又はその範囲いかんにつき、支払者と税務署長との間に意見の対立があるときは、支払者はいかなる手続によりこれを争うべきかの問題を生ずる。税務署長が支払者の納付額を過少とし、又はその不納付を非とする意見を有するときに、これが納税者たる支払者に通知されるのは、納税の告知によるものであるため、納税の告知は、あたかも申告納税方式による場合の更正又は決定に類似するかの観を呈するが、源泉徴収による所得税の税額は前述の通りいわば自動的に確定するものであるため、納税の告知により確定されるものではなく、納税の告知は更正又は決定のような課税処分たる性質を有するものではない。納税の告知の性質は、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、すなわち徴税処分であって、それ自体独立して国税徴収権消滅時効の中断事由となるもの（国税通則法73条1項）である。しかし、源泉所得税についての納税の告知は、自動確定した税額がいくばくであるかについて税務署長の意見が初めて公にされるものである。したがって、支払者がこれと意見を異にするときには、当該税額による所得税に徴収を防止するため、異議申立て又は審査請求（国税通則法76条、79条）のほか、抗告訴訟をもなしうるものと解すべきである。

③上記の通り、源泉徴収による所得税についての納税の告知は、課税処分ではなく、徴収処分であって、支払者の納税義務の存否・範囲は当該処分の前提問題にすぎない。このため、支払者においてこれに対する不服申立てをせず、又は不服申立てをしてそれが排斥されたとしても、受給者の源泉納税義務の存否・範囲にはいかなる影響も及ぼすものではない。したがって、受給者は、源泉徴収による所得税を徴収され又は期限後に納付した支払者から、その税額に相当する金額の支払を請求されたときには、自己において源泉納税義務を負わないこと又はその義務の範囲を争って、支払者の請求の全部又は一部を拒むことができると解される。また、支払者が受給者に支払うべき金額から当該税額相当額を控除したときには、その全部又は一部について源泉納税義務のないことを主張する受給者は、支払者において法律上許容されえない控除をなし、その残額のみを支払ったのは債務の一部不履行であると見て、当該控除額に相当する債務の履行を請求することができる。

④上記によれば、支払者は、納税の告知に対する抗告訴訟において、その前提問題たる納税義務の存否又は範囲を争って敗訴し、他方、受給者に対する税額相当額の支払請求訴訟（又は受給者より支払者に対する控除額の支払請求訴訟）において敗訴することがありうるが、これは納税の告知が課税処分ではなく、これに対する抗告訴訟が支払者の納税義務（受給者の源泉納税義務）の存否・範囲を訴訟上確定させ得るものではないためであって、支払者はこの不利益を避けるために当該抗告訴訟にあわせて、又はこれと別個に、納税の告知を受けた納税義務の全部又は一部の不存在の確認の訴えを提起し、受給者に訴訟告知をして、自己の納税義務（受給者の源泉納税義務）の存否・範囲の確認について、受給者とその責任を分かちことができる。

⑤源泉徴収による所得税の納税者は、支払者であって受給者ではない。このため、法定の納期限にこれを納付する義務を負い、それを怠った場合に生ずる附帯税を負担すべき者は、納税者たる支払者自身であって、附帯税相当額を旧所得税法43条2項（現行所得税法222条）に基づいて受給者に請求するいわれはない。

このように、この判決では、源泉徴収税は自動確定方式が採用されていること。そして自動的に確定された源泉所得税の滞納処分については、納税を告知するものであり、更正又は決定のような課税処分たる性質を有するものではないこと。そして納税告知処分は支払者に

対する徴収処分であり、支払者の源泉所得税の納付義務と、受給者の納税義務は全く別のものであることが判示されている。さらに、同判決の調査官解説において「税額算出の過程が一義的に明白」であり、「かかる前提なくしては源泉徴収制度は成り立ちえない。」<sup>23</sup>とされている点については源泉徴収制度における重要な点であろう。

最後に、最高裁平成4年2月18日第三小法廷判決では、支払者である源泉徴収義務者が徴収納付すべき源泉所得税と、受給者である担税者が納めるべき申告所得税との関係について以下のように示されている<sup>24</sup>。

①所得税法120条1項の規定により確定申告をする居住者は、総所得金額若しくは退職所得金額又は純損失の金額の計算の基礎となった各種所得につき同項5号の「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」がある場合には、これを算出所得税額から控除して納付すべき所得税額を計算する。ここでいう「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」とは、所得税法の源泉徴収の規定（第4編）に基づき正当に徴収された又はされるべき所得税の額を意味するものであり、支払者による所得税の源泉徴収に誤りがある場合には、受給者は、確定申告手続において支払者が誤って徴収した金額を算出所得税額から控除し又は誤徴収税額の全部又は一部の還付を受けることはできない。

②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支払者とされ、その納税義務は、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る。源泉徴収税の徴収・納付に不足がある場合には、不足分について、税務署長は源泉徴収義務者たる支払者から徴収し（所得税法221条）、支払者は源泉納税義務者たる受給者に対して求償すべきものとされており（同222条）、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（国税通則法56条）、他方、受給者は何ら特別の手続を経ることを要せず直ちに支払者に対し、本来の債務の一部不履行を理由として、誤って徴収される金額の支払を直接請求することができる（最高裁昭和45年判決参照）。

③源泉所得税と申告所得税との各租税債務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。源泉徴収税額の控除の規定は、申告により納付すべき税額の計算にあたり、算出所得税額から源泉徴収の規定に基づき徴収すべきものとされている所得税の額を控除することとし、これにより源泉徴収制度との調整を図る趣旨のものと解され、申告税額の計算にあたり、源泉所得税の徴収・納付における過不足の清算を行うことは、所得税法の予定するところではない。

④給与等の支払を受けるにあたり誤って源泉徴収された受給者は、その不足分を即時かつ直接に支払者に請求して追加支払を受ければ足りるのであるから、支払者による所得税の源泉徴収に誤りがある場合に、受給者が確定申告手続において支払者が誤って徴収した金額を算出所得税額から控除し又は誤徴収税額の全部又は一部の還付を受けることはできないとしても、受給者の権利救済上支障は生じない。

このように、支払者が徴収納付すべき源泉所得税と、受給者が納めるべき申告所得税との関係について、同一性がなく、国と支払者の法律関係と支払者と受給者の法律関係は独立していることを具体的に判示している。

<sup>23</sup> 可部恒雄「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和45年度 1100頁

<sup>24</sup> 木山泰嗣「源泉徴収制度をめぐる諸問題」青山ローフォーラム第6巻第2号（2018年）95頁

### 3 三者間の法律関係における学説の紹介

昭和37年、昭和45年及び平成4年の3つの最高裁判決を踏まえ、それぞれ国と支払者、支払者と受給者、国と受給者の各法律関係の学説を下記に紹介する。

#### (1) 国と支払者との関係

この二者間の関係は公法関係であり、支払者は国に対し、源泉所得税の徴収、納税義務が課せられる。支払者に源泉徴収義務を課すことの根拠には、

- ① 支払者は源泉徴収事務を行う国の代行機関であるとする徴収機関類似説
- ② 支払者は源泉徴収事務を受給者の代理として行うとする代理人的地位説、
- ③ 支払者が源泉徴収事務を行うことは憲法上の義務であるとする公法上の義務説等の説が存在する<sup>25</sup>。

支払者と受給者が、「特に密接な関係」であること根拠として、最高裁昭和37年判決は、公法上の義務説を採用したと考えられる<sup>26</sup>。

支払者は、国に対して源泉所得税の徴収・納税義務者の地位に立つことにより、その徴収・納付に過誤が生じた場合において、国に対しその過誤納金の還付請求をすることとなる。逆に徴収・納付した源泉所得税額が過不足であった場合には、国は、受給者ではなく支払者に対しその過不足を請求することとなる。

#### (2) 支払者と受給者との関係

この二者間の関係は私法関係であり、受給者は、支払者に対し源泉所得税の受忍義務が課せられる。受給者は、支払者による給与等の支払の際、源泉所得税を天引きされる。

この場合の受給者が課される義務は、

- ① 本来の納税義務であり、給与が支払われるごとに、本来の納税義務が暦年終了するまで累積していくとする納税義務説
  - ② 本来の納税義務とは別の受忍義務があるとする受忍義務説
- の両説<sup>27</sup>が存在する。両説において、受給者自身が自らの税額を確定するとの自己賦課の理念を重視するならば、納税義務説が有力であると考えられる<sup>28</sup>。

また小川正雄氏は、支払者と受給者の法律関係において、「他人の税金を徴収するについて支払者が負うべき義務の許容範囲を際限なく拡大することになる」とし、「支払者は、もともと他人の税金を徴収しているのであって、徴収の便宜の観点から支払者に課されている源泉徴収義務の範囲は、自ずから合理的限界をもつと考えるべき」と指摘している<sup>29</sup>。つまり、源泉徴収の対象を二分（給与を中心とした定型的、反復的なものとそうでないもの）し、定型的・反復的なものについては、従来どおり源泉徴収、そうでないものについては立法論ではあるが、源泉徴収せず、受給者の確定申告に委ねることも考慮してもよい、としている<sup>30</sup>。

<sup>25</sup> 松沢智『新版租税実体法〔補正第2版〕』（中央経済社、2003年）380頁

<sup>26</sup> 今村隆「徴収納付の法律関係に関する諸問題」税研153号（2010年）41頁

<sup>27</sup> 山田二郎「源泉徴収における法律関係」判時627号（1971年）117頁

<sup>28</sup> 松沢智『新版租税実体法〔補正第2版〕』（中央経済社、2003年）386頁。なお、最高裁昭和45年判決も、「支払者において徴収義務を負担することは、すなわち受給者において源泉納税義務を負うことにほかならず両者は表裏をなす関係にあり」との根拠から、納税義務説にたつものとしている（松沢・前掲注25）325頁）

<sup>29</sup> 小川正雄「源泉徴収義務の成立要件と税法の解釈」北野弘久先生追悼論集刊行委員会編『納税者件理論の課題』（勁草書房、2012年）514頁

<sup>30</sup> 小川正雄「源泉徴収義務の成立要件と税法の解釈」北野弘久先生追悼論集刊行委員会編『納税者件理論の課題』（勁草書房、2012年）514頁



### (3) 国と受給者との関係

受給者は、国からは直接的な義務は課せられていない。この見解に基づき、最高裁昭和45年判決では、源泉徴収による所得税の税額確定方式を、「その税額が法令の定めるところに従って当然に、いわば自動的に確定するもの」とし、受給者が国と税額確定について、直接争うことは不可能としている。

この判決により、源泉徴収のもと税額は自動的に確定すると考えられる。いわゆる一般的な給与の支払時においては、この自動確定の性質が問題になることはないのである。

## 4 小括

以上、源泉徴収制度の仕組みについて述べてきた。国税通則法において規定されている支払者と受給者の納税義務について、判例においてより具体的に示されているのであるが、国と支払者の関係と支払者と受給者の関係は全く別のものであり、それぞれが独立して存在していることがよくわかったのではないかと思う。そしてこのように独立していることが、支払者が国に源泉所得税を納付しても、その債権を受給者から徴収できないという問題が起きる一因になっているであろう。また、一方的に負担を強いられている支払者は度々源泉徴収制度の合憲性について争っているのであるが、その判例において源泉徴収制度が合憲であるためには、支払者と受給者との間に「特に密接な関係」があること、そして税額算出の過程が「一義的に明白」であることが必要とされている。そこで、これから源泉徴収義務について争われた事例において、これら2つの要件を中心に見ていきたい。

## IV 事例紹介

### 1 非居住者から国内不動産を譲り受けた者に課せられる源泉徴収義務が争われた事例<sup>31</sup>

まず、この事例に入る前に非居住者から国内不動産を購入した場合の税務について簡単に確認していくこととしたい。

#### (1) 非居住者から土地等を購入した場合の源泉徴収

非居住者又は外国法人から日本国内にある土地等を購入し、その譲渡対価を国内において支払う者<sup>32</sup>は、その支払の際に源泉所得税を徴収する義務がある。また、譲渡対価の支払が国外において行われた場合であっても、支払者が国内に住所若しくは居所又は事務所等を有する場合には、譲渡対価が国内において支払われたものとみなされる。(所得税法212条) この場合に徴収すべき税率は、譲渡対価の額の10% (復興特別所得税を含めると10.21%) である。(所得税法213条1項2号) 徴収した源泉所得税の納期限は、原則として徴収した日の属する月の翌月10日である。譲渡対価が国内において支払われたものとみなされるものについては、支払った日の属する月の翌月末である。

源泉徴収義務者は「土地等の譲渡対価の支払をする者」となっているため、非居住者から土地等を購入する法人及び個人(事業者か否かを問わない)が対象になる。ただし、個人が

<sup>31</sup> 東京地裁平成28年判決 TAINZコード Z266-12856 なお、東京高裁平成28年12月1日判決 TAINZコードZ266-12942については、概ね原審を引用し、控訴を棄却したため割愛した。

<sup>32</sup> 正確には国内源泉所得の支払をする者であるが、本稿では不動産に焦点を当てていきたい。

自己又は自己の親族の居住の用に供するために土地等を購入した場合であって、土地等の譲渡対価が1億円以下である場合には源泉徴収の義務はない。

## （2）非居住者の意義

非居住者は、所得税法2条5項において「居住者以外の個人をいう。」と定められており、同条3項において、居住者は「国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて一年以上居所を有する個人をいう。」と定められている。そして民法22条において、住所はその者の「生活の本拠」とされている。つまり、これらの定義では国籍や住民登録の有無を判定の要素としておらず、生活の本拠がどこにあるか、で判定することになる。そして生活の本拠とはどこになるのか、という問題になるのであるが、これについてはいわゆる武富士事件<sup>33</sup>において判示されているように、実態に合わせて総合的に判断することとなっている。

以上が非居住者から国内不動産を購入した場合の税務である。この制度の対象者は「事業者か否かを問わず、非居住者から土地等を購入する法人及び個人」であるため、日頃から源泉徴収事務に携わっていない、何の法律知識もない個人が非居住者から土地等の購入をした場合にも源泉徴収義務者となってしまう。このように、源泉徴収制度について全く知識がない人にまで源泉徴収義務を課してしまうというのは、この制度の1つの大きな問題<sup>34</sup>であり、早期に是正する必要があると考えるが、今回はこの制度を知っていたにも関わらず、納税告知処分が行われてしまった事例を見ていきたいと思う。

## （3）事案の概要

訴訟に至るまでの経緯

原告Xは個人Yとの間で平成19年12月8日に東京都杉並区に所在する土地（以下「本件土地」という。）及び本件土地のうえに所在する建物（以下「本件建物」といい、本件土地と併せて「本件不動産」という。）に係る売買契約（以下「本件売買契約」という。）を締結した。なおYは本件売買契約書において、本件建物所在地を住所として記名押印していた。

<sup>33</sup> 東京高裁平成20年1月23日判決 TAINZコードZ258-10868においては、生活の本拠について「生活の本拠に当たるか否かは、住居、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の存否、資産の所在等の客観的事実に加え、外部から客観的に認識できる居住者の居住意思を総合して判断するのが相当である」と判示している。

<sup>34</sup> この問題について、事業者ではない個人に源泉徴収義務の有無を判断させることは到底不可能であるため、実務的には仲介業者が判断することになると思われる。この点について仲介業者が実務上どのような対応をしているのかについて不動産業者である知人に聞き取り調査を行ったところ、契約時において、売主が非居住者に該当するか否かにつき、売主の属性を判定するシートによる判定を行っているとのことであった。当該シートでは、所謂外国人と思しき外観を備えている場合等、居住者・非居住者の判定が必要となりそうなケースについてのみ、本人確認書類（写真付の外国人登録証とパスポートの二点）の提出を求めることとしているが、外見だけの判断では極めて不十分であろう。また、実務で一般的に用いられている、公益財団法人不動産流通推進センターが公表している不動産売買契約時の重要事項説明書・契約書にかかるチェックリストを確認したところ、非居住者を確認するチェック項目は見受けられなかった。

なお、伊藤雄太「源泉徴収義務者の注意義務—非居住者から土地等を買受ける場合を中心に—」税法学570号（2013年）35頁において、「この規定がどれくらい認知されているのかについて、統計調査等には廻りあえなかった。そこで筆者は、何人かの関係しうる職種の方々（マンション・建売住宅の建設分譲会社、宅地建物取引業者、宅地建物取引業協会の方々）にお話をうかがった。その限りにおいて、大半の方が知らない、又は聞いたことがあるという程度の認識であった。実際にそうした場面において、他からの指摘や助言なしに源泉徴収義務を果たせる程度の認識を有している方はいらっしゃらなかった。」とあるように、まだ仲介業者に期待できる段階にはないであろう。

Xは平成20年3月14日、本件売買契約に基づき本件不動産の売買代金約7億6,000万円（以下「本件代金」という。）並びに固定資産税及び都市計画税相当額の精算金約215万円（以下「本件精算金」という。）の合計額である約7億6,216万円（以下「本件譲渡対価」という。）をYに支払った。なおXは本件譲渡対価の支払の際、源泉徴収を行っていない。

新宿税務署の担当職員は、平成22年3月頃、XがYに対して支払った本件譲渡対価に関する税務調査を開始した。そこで本件土地の近隣に居住するYの兄及び同人の妻に対する質問調査を行ったほか、法務省入国管理局に対しYの出入国記録の照会を行い、国税庁を通じて米国内国歳入庁（以下「IRS」という。）に対しYの米国における身分事項や所得税の申告状況等に関する照会を行った。そして、その調査に基づき平成24年6月27日、Yが所得税法（平成26年法律第10号による改正前のもの。以下同じ。）2条1項5号にいう「非居住者」に該当し、Xは同法212条1項（以下「本件条項」という。）に基づく源泉徴収義務を負うとして、源泉徴収税の納税告知処分（以下「本件告知処分」という。）を行った。

Xは平成24年7月5日、本件告知処分に係る源泉所得税7,621万円を納付したが、本件告知処分に不服があるとして、本件告知処分に係る異議申立て及び審査請求をしたところ、いずれも棄却されたため、平成26年3月11日、本件訴訟を提起した。

#### （４）経緯及び前提事実

##### ① 当事者等

Xは不動産の取得、処分、賃貸借、管理、利用、開発等を目的とする株式会社であり、上場している。

Yは平成12年11月30日米国ラスベガス近郊に土地及び住居（平成21年及び平成22年における固定資産税評価額は41万2,114米国ドルである。）を取得しており、米国籍を取得していた。そして米国発給の「Y1」又は「Y2」名義のパスポートで米国籍の者として日本に入出国しており、日本国内の金融機関に少なくとも1,500万円の預金を有し、日本に在る間は本件建物で生活していた。なお日本における滞在日数は平成9年が223日であるが、その翌年以降平成20年まで最大でも177日（滞在割合48.5%）であった。

Yは本件売買契約の当時は次の状況にあった。

- ・米国籍を取得した際、国籍喪失の届出をしておらず、本籍地は「東京都世田谷区」（以下「本件旧住所」という。）として亡父の戸籍に登録されていた。
- ・住民票上の住所地は、本件建物の所在地であった。③印鑑登録証明書には住所として本件建物所在地が記録されていた。
- ・Yは介護保険被保険者証の交付を受け介護保険料を納付しており、後期高齢者医療制度被保険者証の交付も受けていた。

##### ② 本件不動産の状況等

本件土地及び本件建物に係る全部事項証明書には、Yの住所として、いずれも本件建物所在地が記載されており、平成19年度の固定資産（土地）評価証明書には、Yの住所として「東京都世田谷区」が、同年の固定資産（家屋）評価証明書にはYの住所として本件建物所在地が記載されていた。

Yは平成7年以降、本件土地の一部を月極駐車場として賃貸の用に供して収入を得ており、所得税の確定申告書を提出し、所得税を納付していた（その際、介護保険料の所得控除を受けていた。）。これに伴い東京都杉並区長はYに対し、当該不動産所得について区民税等を課税していた。

##### ③ 本件売買契約の締結及び本件譲渡対価の支払

本件売買契約における契約書にはYが自己の責任において本件土地についての隣地境界を確定させ、引き渡し時までに測量士が作成した実測図をXに交付する旨の記載があったが、

その作成した境界確認書等（以下「本件境界確認書等」という。）の当事者欄には、Yの住所として本件建物所在地が記入されていた。

Xは本件売買契約に基づき、本件代金7億6,000万円をYから指定された各米国口座（合計12行、26口座）に分けて振込送金する方法により支払い、本件精算金215万円についてはC銀行自由ヶ丘支店のY名義の普通預金口座に振込送金する方法により支払った。なお各米国口座に振込送金する際の外国送金依頼書兼告知書（以下「本件送金依頼書」という。）の受取人名欄には「Y2」と記入され、受取人住所欄には本件米国住所が記入されていた。

#### ④ Xが非居住者ではないと判断した根拠

- ・ Xは本件建物の室内の様子から、Yが、本件建物を自宅兼事務所として使用し、本件建物で生活しているものと認識した。
- ・ Yは、Xに対し、本件駐車場を自ら経営しており、確定申告も自分で行っていること、高齢となり、本件駐車場の経営が負担となったので、本件不動産を売却して米国に戻って生活したいと考えていることなどを話した。
- ・ Xは、本件売買契約の締結に当たり、Yの住民票、印鑑登録証明書及び本件固定資産評価書類を確認し、これらの書類にはYの住所が本件建物所在地ないし本件旧住所である旨が記載されていることを確認した。
- ・ XはYが本件代金を26口に分割して米国の銀行口座へ送金する理由として、日本の銀行は低金利であるため少しでも運用したい、銀行の破綻が心配であるため複数の口座に分割したいとの説明を受けた。
- ・ XはYに対し、国内居住者であるか否か尋ねたところ、Yは所得税や住民税も納めており、国内居住者であると伝えた。
- ・ XはYが介護保険被保険者証の交付を受けていることを確認した。

### （5）争点

- ① Yの非居住者（所得税法2条1項5号）該当性。（争点1）
- ② 本件条項の解釈・適用の在り方。（争点2）
- ③ Xは本件譲渡対価について源泉徴収義務を負っていたのか否か。（争点3）
- ④ 本件告知処分が租税公平主義及び信義則に違反したものであるか否か。（争点4）

争点は以上の通りだが、ここでは争点2、3に絞って述べることにする。

### （6）争点に関する当事者の主張

#### ① 原告Xの各争点に対する主張

##### イ 争点2について

本件条項における源泉徴収義務が肯定されるためには、当然の前提として、支払をする者において、支払の際に相手方が非居住者であるか否かを判別することが必要である。これは支払をする者が、相手方が非居住者であるか否かを確認すべき注意義務（以下「本件注意義務」という。）を負っているものと解されるが、本件注意義務を尽くしてもなお相手方が非居住者であると確認できない場合には源泉徴収義務を負わないというべきである。これは最高裁昭和37年判決が、源泉徴収義務を課す前提を、支払者が、支払の相手方との間において、特に密接な関係にあり、かつ、徴税上の特別の便宜を有し、能率を上げ得る立場にあることとしていることから、本件のような相手方が非居住者か否かを判別することが不可能又は困難な場合は、特に密接な関係にあるとはいえないから、本件条項の限定解釈は正当化されるというべきである。

##### ロ 争点3について

前述のとおり、本件注意義務を尽くしてもなお相手方が非居住者であると確認できない場合には源泉徴収義務を負わないというべきところ、Xは本件売買契約を締結するに当たり、住民票、印鑑登録証明書、登記書類、売買契約書及び本件境界確認書等の住所、介護保険被保険者証、区民税等課税証明書を確認しており、Yに直接国内居住者か否かの質問もしている。この点、本件調査においては、一般の企業では到底実施することができない調査（法務省東京入国管理局やIRSに対する照会等）がされており、これらの調査をしなければYが非居住者であると判断することは不可能であった。また本件告知処分において延滞税や不納付加算税は課されておらず、税務当局においても、XはYの非居住者性につき通常行うべき本件注意義務を尽くしていたことを認めているものと解される。

## ② 被告の各争点に対する主張

### イ 争点2について

所得税法は、源泉徴収義務者に対し、支払を受ける者が居住者に該当するか否かについて、その者に係る事実関係を確認し、客観的に判断すべきことを求めていると解される。非居住者該当性について、支払者（買主）や受給者（売主）の主観的な事情を源泉徴収義務の成否の要件とすることは、源泉徴収義務の有無を曖昧なものとする。そして、Xの主張は、実質的にみれば、一定の条件の成否により源泉徴収義務を免除するとの条項を創設すべきであると主張するものにほかならず、到底採り得ない解釈である。また不動産売買取引の買主は、一般的に、不動産の譲渡に関する交渉、契約締結及び契約の履行を通じて受給者の国内外における住所等を容易に把握し得る立場にあることから、XがYとの間に特に密接な関係がないなどと判断されるものではない。

### ロ 争点3について

Yは非居住者に該当し、本件譲渡対価は、国内源泉所得に該当するから、Xは本件条項に基づく源泉徴収義務を負っていた。仮にXの主張を前提としても、不動産の売主が非居住者であるか否かを判断するに当たっては、日本国内における事実関係のみならず、当該売主の住所が存する可能性のある外国における事実関係をも確認することは当然であり、Yが非居住者に該当する可能性のあることを認識していたにもかかわらず、Yが非居住者であることを示す可能性がある事情について調査確認を怠ったのであるから、Xが本件注意義務を尽くしたとは認められず、本件譲渡対価に係る源泉徴収義務を負っていたというべきである。

## （7）裁判所の判断

### ① 争点2について

Xは、本件注意義務を尽くしたことを前提として、本件条項の限定解釈を理由に、源泉徴収義務を負わない旨主張しているが、Xが本件注意義務を果たしたということとはできない（争点3で後述する）から、本件譲渡対価に係る源泉徴収義務を否定すべき理由はなく、Xの主張を採用することはできない。

### ② 争点3について

Xが本件注意義務を尽くしたか否かについて検討すると、XがYとの間で本件不動産の購入についての交渉を開始しようとした平成19年8月当時、Xが本件建物に電話を掛けても繋がらず、三、四回訪問しても不在であった。その後の平成19年9月4日、Xが本件建物に訪問した際に初めてYと面談することができ、交渉を開始した。しかし、Xは、Yが平成19年10月初旬から約1ヶ月の間渡米するため、交渉を一時中断した（その後の平成19年11月7日以降に再開）。なお、YはXに対し以前米国で生活していた旨を説明していた。以上を併せ考えれば、Xは、Yが米国と日本を行き来している可能性も踏まえて、Yの非居住者性を検討

する必要があった。さらに、Yが本件代金を26口に分割して米国口座に振込入金するよう依頼してきたこと、本件送金依頼書の受取人住所が本件米国住所であったことに鑑みれば、XはYが非居住者である可能性も踏まえて、Yに具体的な生活状況等（例えば、Yの出入国の有無・頻度、米国における滞在期間等）に関する質問をするべきであった。

この点、XはYに具体的な生活状況等に関する質問をしておらず、Yの住民票等の公的な書類を確認したからといって、そのことのみをもって、Xが本件注意義務を尽くしたとはいえない。したがってXは本件譲渡対価について源泉徴収義務を負っていたというべきである。

### ③ 結論

原告の請求を棄却する。

#### （8）検討

以上が今回取り上げる事例である。所得税法212条は非居住者から土地等を購入した場合に源泉徴収義務が課される制度であるため、土地等の購入時には、相手方が非居住者であるか否かが分かっている必要がある。今回の事例の場合、Xはこの制度を考慮して行動しており、Yが非居住者に該当するか否かを慎重に調査していた。具体的には、住民票、印鑑登録証明書、固定資産評価書類及び介護保険被保険者証などの公的書類の確認、売買契約書や譲渡対価の領収書に記載されている住所の確認、本人に対して国内居住者であるかどうかの直接の質問等である。そしてこれらの調査の結果、居住者であると判断し、源泉徴収を行わなかった。これに対し裁判所は、Yの生活状況や代金の振込先等から考えればまだ調査が足りない一蹴し、Xの主張を却下したのであるが、Xの入手した客観的資料や、質問の結果、Yが居住者であると判断したことは当然であり、自然であったと考える。また、課税庁は非居住者と判断した税務調査において、近隣に居住するYの兄及び同人の妻に対する質問調査や、法務省入国管理局に対するYの出入国記録の照会、及び国税庁を通じてIRSに対するYの米国における身分事項や所得税の申告状況等に関する照会等を行っているのであるが、これらの調査は質問検査権を有する課税庁だからこそできる行為である。その上、この税務調査に2年の歳月をかけていることからすると、幾多もある不動産取引のうちの1取引にすぎない本件において、Xがこのような調査を行うことは権利的にも、物理的にも不可能であり、このことが一切考慮されず、注意義務を尽くしていないと裁判所が原告の請求を棄却したことは残念でならない。そして、本事例ではその注意義務の程度まで判示されていないのも、残念な点であろう。一体どこまで注意して日々の取引を行えば良いのだろうか。その点を明らかにせずにこの規定を運用することは法的安定性に欠けると言わざるを得ない<sup>35</sup>。ところで、本事例は注意義務があることを前提に争われているが、そもそもこの規定において支払者に注意義務が課されていたのだろうか。この点について木山泰嗣氏は「特に非居住者から不動産を譲り受けた買主の譲渡代金の支払について、支払者を救済する方法論としては興味深い。しかし、注意義務を尽くしていると源泉徴収義務が免除されることの明文規定がないにもかかわらず、これを認める点では租税法律主義（憲法84条）との抵触問題が生じると思われる」<sup>36</sup>と述べられて、注意義務を否定されているが、まさにその通りであると考えられる。本事例の場合、注意義務の程度で争われるのではなく、合憲性の観点から争われるべきであり、税額算出の過程が「一義的に明白」であったかどうか争われるべきであったろう。そこで、税額算出の過程が「一義的に明白」であるといえるかであるが、本事例の場

<sup>35</sup> なお、伊藤雄太氏は、支払者が果たすべき注意義務の程度として善管注意義務を提起している。伊藤雄太「源泉徴収義務者の注意義務—非居住者から土地等を買う場合を中心に—」税法学570号（2013年）37頁

<sup>36</sup> 木山泰嗣「源泉徴収制度をめぐる諸問題—特別密接関係と支払者に注意義務はあるのかを中心に—」青山ローフォーラム6巻2号（2018年）112頁

合、源泉徴収義務が発生するか否かが「一義的に明白」であったか否かが問題であり、具体的には、「支払者が支払時まで容易に入手できた客観資料を基準にすべき」<sup>37</sup>であると考えられる。そうすると、税務調査に2年もの歳月をかけている点や、課税庁の持つ調査権限を使用して得られた資料を持って判断している点からすると、今回の場合は違法であり、納税告知処分は取り消されるべきであったと考える。

#### (9) 米国の源泉徴収制度について

所得税法212条は、非居住者・外国法人が国内の土地、建物等を譲渡した場合に、申告期限前に譲渡代金を国外送金し、無申告のまま出国してしまう事例がかなり見受けられたため、これを防止するために創設された制度である。そしてこの制度は米国の源泉徴収制度を参考にして創設されている<sup>38</sup>。しかしながら、米国の源泉徴収制度を参考にしたという割には、「米国の制度から減免制度をそぎ落とされたような形で制定されたのが我が国の制度である」と指摘されているように<sup>39</sup>、源泉徴収義務者には大変厳しい制度設計がされている。

そこで本項では、そのそぎ落とされた減免制度を紹介していきたい<sup>40</sup>。

##### ① 宣誓供述書制度<sup>41</sup> (Transferor furnishes nonforeign affidavit)

まず、宣誓供述書制度を見ていくこととする。この制度は、偽証罪の罰則の下、譲渡人が米国の納税者識別番号と、自身が非居住者でないことを示す宣誓供述書を譲受人に提出した場合には源泉徴収義務を免除する制度である。この宣誓供述書は、おそらくすべての不動産取引の日常的な閉鎖項目 (routine closing item) になり、そして公務員の前で作られた公証又はその他の適切な確認を必要とする (公証人役場で宣誓するようなものではないだろうか)。また、宣誓供述書を受領しても、源泉徴収義務者が、譲渡人の代理人又は源泉徴収義務者の代理人からその宣誓供述書が虚偽である旨の通知を受けた場合、宣誓供述書を受領によって源泉徴収義務者が源泉徴収を免除されることはない。

##### ② 源泉徴収税額の制限<sup>42</sup> (Limitations on amount required to be withheld)

この制度は、譲渡人の最大納税額を限度として源泉徴収税額を減額する制度である。例えば、不動産を赤字で売却した場合のように、源泉徴収された税金が外国人投資家の実際に負担すべき納税義務を超えている場合、投資家は超過した金額の還付を求められるようになる。つまり、投資家は連邦所得税申告書を提出する前の還付請求が可能となるのである。

このような減免制度が日本に導入されなかった背景には「米国には日本の戸籍制度、住民登録制度に相当する制度がないものの納税者認証番号制度 (United States taxpayer identification number) があること、米国民の人種が多様で、居住者か非居住者かを確認しなければならない場合が多いこと」に対して我が国においては「日頃の取引において相手か

<sup>37</sup> 木山泰嗣「源泉徴収制度をめぐる諸問題—特別密接関係と支払者に注意義務はあるのかを中心に—」青山ローフォーラム6巻2号(2018年)119頁

<sup>38</sup> 大高洋一「改正所得税法(国際課税関係)」税理33巻7号(1990年)68頁

<sup>39</sup> 伊藤雄太「源泉徴収義務者の注意義務—非居住者から土地等を買受ける場合を中心に—」『税法学』570号 22頁(日本税務法学会2013年)。

<sup>40</sup> なお、この減免制度については酒井春花「非居住者による土地等譲渡における源泉徴収制度-東京地裁平成23年度判決を契機とする国際課税の一検討-」『経営学研究論集50巻』[https://m-repo.lib.meiji.ac.jp/dspace/bitstream/10291/19991/1/keieigakuronshu\\_50\\_33.pdf](https://m-repo.lib.meiji.ac.jp/dspace/bitstream/10291/19991/1/keieigakuronshu_50_33.pdf) (最終閲覧日2019年9月3日)を大変参考にさせていただいた。詳しくはこちらの文献を参照されたい。

<sup>41</sup> U.S.C.A. §1445(b)(2)

<sup>42</sup> U.S.C.A. §1445(c)(1)

居住者か非居住者かを確認する必要がなくそのような慣習がない」<sup>43</sup>ことが指摘されている。しかしながら、我が国は今後ますますグローバル化していくことや、外国人投資家による不動産投資も増えてきていること、そして、本件のような事例が発生してきていることからすると、このような減免制度が必要になってくるように思える。

#### (10) 小括

以上、非居住者から国内不動産を譲り受けた者に課せられる源泉徴収義務が争われた事例についてみてきた。今回の事例では、支払者が非常に理不尽な状況に陥っているように思う。このあと支払者は受給者に求償することとなるのであるが、相手は非居住者である。容易なことではない。実際に、XはYに対して求償したが、Yはその支払を拒否し、裁判となっているようである。ここまで源泉徴収義務者に負担を強いる規定には問題があると言わざるを得ないであろう。また、注意義務の程度が全く示されておらず、このままでは、今後同じようなことが繰り返されることが容易に想像できる<sup>44</sup>。そこで、支払者を保護し、法的安定性を保つためにどうしたらいいのかであるが、米国の減免制度の導入を検討してはどうだろうか。「宣誓供述書制度」が導入されれば、支払者の負担がかなり軽減されるし、「源泉徴収税額の制限」が導入されれば、譲渡益のでない取引が救済されよう。また、単純に取引相手が非居住者かどうか課税庁に照会することができれば、これも大きな効果をもたらすであろう。いずれにせよこの規定は現状のままでは「法の欠陥」<sup>45</sup>ともいえる状態であるため、早急に改善していただきたいと思う。

## 2 債務免除益に対する源泉徴収義務が争われた事例<sup>46</sup>

### (1) 事案の概要

本件は、人格なき会社である組合X（原告、被控訴人）がその理事長であるAに対し、48億円もの借入金債務につき債務免除をしたところ、所轄税務署長Yから上記債務免除に係る経済的利益がAに対する賞与に該当するとして、給与所得に係る源泉所得税の納税告知処分及び不納付加算税の賦課決定処分を受けたため、上記債務免除益には旧所得税基本通達36-17<sup>47</sup>（以下「本件旧通達」という。）の適用があり、Aに係る源泉所得税額の計算上これを給与等の金額に算入することはできないためXに源泉徴収義務はないなどと主張して<sup>48</sup>、上記各処分の取り消しを求めた訴訟である。

<sup>43</sup> 伊藤雄太「源泉徴収義務者の注意義務—非居住者から土地等を買受ける場合を中心に—」『税法学』570号 22頁（日本税務法学会2013年）

<sup>44</sup> この点について、片山直子氏は「譲受人が注意義務を尽くしたと認められる場合が、今後ありうるのかという点については、現実としては、かなり望み薄であるといわざるを得ない。」と述べている。片山直子「源泉徴収義務をめぐる近時の法的諸問題」税法学581号（2019年）242頁

<sup>45</sup> 伊藤雄太「源泉徴収義務者の注意義務—非居住者から土地等を買受ける場合を中心に—」『税法学』570号 37頁（日本税務法学会2013年）

<sup>46</sup> 本稿では岡山地裁平成25年3月27日判決 TAINZコードZ263-12184、広島高裁平成26年1月30日判決 TAINZコードZ264-12402、最高裁平成27年10月8日判決 TAINZコードZ265-12733、広島高裁平成29年2月8日判決 TAINZコードZ888-2087を概観していくこととする。

<sup>47</sup> この旧通達は、その本文において、債務免除益のうち、債務者が資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難であると認められる場合に受けたものについては、各種所得の金額の計算上収入金額又は総収入金額に参入しないものとする旨を定めていた。

そして、この取扱いは平成26年度税制改正において、所得税法44条の2として法令化された。

<sup>48</sup> 原告は、仮に上記通達が適用されないのであれば、上記債務免除は錯誤により無効である旨の主張をしているが、本稿では扱わない。



## （２）経緯及び前提事実

Aは、X及び金融機関から金銭を借り入れ有価証券取引に充てていたが、いわゆるバブル経済の崩壊により返済が困難となったため、Xに対し借入金債務の減免を求めた。これに対し、Xはその利息部分については度々減免を行ってきたものの、元本に係る債務の免除には応じてこなかった。

他方、Aは平成17年7月31日に、株式会社Wから債務免除を受けた（以下、この債務免除による経済的利益を「平成17年債務免除益」という。）ところ、所得税の更正処分を受けたため異議申立てをした。所轄税務署長Yは、平成19年8月6日、上記異議申立てに対する決定をしたが、その中で、平成17年債務免除益に本件旧通達の適用がある旨の判断を示した。なお、この決定の後、本件債務免除が行われるまでAの資産に増加はなかった。

そして、その後の平成19年12月9日のXの理事会において、AからのXに対する借入金債務の免除の申し入れがあった。AのXに対する借入金債務の額は、平成19年12月10日当時、55億6,323万円であったが、XはA及び連帯保証人であるAの元妻からその所有し又は共有する不動産を総額7億2,640万円で購入取り、その代金債務と上記借入金債務とを対等額で相殺するとともに、Aに対し、上記相殺後の上記借入金債務48億3,682万円を免除することを決議した。

Xが本件債務免除をした理由は、平成17年債務免除益に本件旧通達の適用がある旨の判断が示されており、その後もAの資産が増加していないことから、Aに資力がなく、Xに対する借入金の弁済が不可能であると判断するとともに、Xに対するAの理事長及び専務理事としての貢献を考慮したためである。

所轄税務署長Yは、平成22年7月20日、Xに対し、本件債務免除益がAに対する賞与に該当するとして、本件債務免除益に係る源泉所得税の納税告知処分及び不納付加算税の賦課決定処分をした。Xは上記各処分を不服として異議申し立て、審査請求を経て、本件訴訟を提起した。

## （３）争点

本事案における争点は以下である。

- ①本件債務免除益が給与等に該当するか（争点1）
- ②本件債務免除益を源泉所得税額の計算上給与等の金額に算入すべきか（本件債務免除益に本件旧通達の適用があるか）（争点2）

## （４）争点に関する当事者の主張

上記の争点につき、それぞれ両当事者の主張を見ていくこととする。

### ① 争点1について

【課税庁側／被告、控訴人の主張】

（第一審での主張）

法人の代表者が法人経営の実権を掌握し、当該法人を実質的に支配している事情がある場合において、法人代表者が自己の権限を濫用して当該法人の事業活動を通じて得た利益は、給与支出の外形を有しない利得であっても、法人の資産から支出をし、その支出を利得、費消したと認められる場合には、実質的に、法人代表者がその地位及び権限に対して受けた給与とみるべきである。本件債務免除は、Xの理事長かつ筆頭の出資者としてXにおいて強い影響力を有し、Xを実質的に支配していたAが、その権限を濫用して、Xから多額の借入れをした上で、Xに対しその債務の免除を強いたことによるものである。したがって、本件債務免除益は、AがXの理事長としての地位及び権限に対して受けた給与等に該当する。

(控訴審での主張)

本件債務免除益全額が所得税法36条1項<sup>49</sup>にいう「経済的な利益」に該当するから、これを源泉徴収額税額の計算上給与等の金額に算入すべきである。

【X／原告、被控訴人の主張】

(第一審、控訴審での主張)

利益が給与に該当するというためには、利益と労務又は役務の提供との間に対価性が認められる必要があるところ、Xは、Aが原告の理事長であるか否かに関係なく、Aが弁済能力を喪失しているために、本件債務免除を行ったにすぎず、本件債務免除益が労務又は役務の提供に対する対価であるということとはできない。また、給与等に該当する利益は担税力を増加させるような利益でなければならないところ、Aは弁済能力を喪失しており、Xが本件債務免除によって担税力を増加させるような利益をAに与えたとはいえない。弁済能力を喪失したAに対する本件債務免除益が給与等に該当するという解釈をとると、源泉徴収義務者であるXに対し、債務免除という負担以外に、Aから徴収できる見込みのない源泉徴収義務という負担を課すことになり、妥当ではない。したがって、本件債務免除益は、給与等には該当しない。

## ② 争点2について

【課税庁側／被告、控訴人の主張】

(第一審での主張)

Aは、本件債務免除の当時、Xの理事長かつ筆頭の出資者であって、Xに対する強い影響力を有しており、実質的にXを支配していた。Aは、Xから自由に資金調達をすることができたものと認められる。さらに、Xは、Aへの貸付金に充てるために金融機関から借り入れた債務につき、約35億円の債務免除を受けたため、AにとってはXからの借入金について実質的に返済する必要性がより一層失われ、XにとってもAに対して返済を求めることが一層困難になったという事情が認められる。

本件債務免除は、以上のような状況下において、Aの強固な意志により、Xが強いられたものにすぎないというべきである。このような本件債務免除の実質からすれば、本件債務免除益は、本件旧通達にいう「債務者が資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難であると認められる場合に受けたもの」に該当しない。

(控訴審での主張)

Aの名義の資産に加えて、Aの親族名義を借用している資産を加えると、Aの資産は33億9,583万円となる。したがって、本件債務免除当時、Aは資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難であったとはいえず、本件債務全額が所得税法36条1項にいう「経済的な利益」に該当する。

また予備的主張として、仮に本件債務免除益の全額が経済的利益に該当しないとしても、少なくとも本件債務免除益のうち、Aの資産の額から本件債務以外のAの債務の額を控除した金額は、所得税法36条1項にいう「経済的な利益」に該当するから、これを源泉徴収額税額の計算上給与等の金額に算入すべきである。

<sup>49</sup> 所得税法36条1項は「その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額（金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもって収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額）とする。」と定めている。

(差戻し控訴審での主張)

Aの負債、資産状況によれば、本件債務免除当時、Aが資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難であったとはいえず、本件債務免除益の全額、又は、少なくともAの資産から本件債務以外の債務の額を控除した金額は、所得税法36条1項の「経済的な利益」に該当し、源泉所得税額の計算上給与等の金額に算入すべきである。

【X／原告、被控訴人の主張】

(第一審、控訴審での主張)

本件旧通達にいう「債務者が資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難であると認められる場合」とは、「債務者の債務超過の状態が著しく、その者の信用、才能等を活用しても、現にその債務の全部を弁済するための資金を調達することができないのみならず、近い将来においても調達することができないと認められる場合」をいうと解すべきである(所得税法9条1項10号、所得税法施行令26条、所得税基本通達9-12の2参照)。

本件債務免除当時のAの債務の総額は、本件債務を含めて52億7,766万円であり、うち本件債務以外の債務が4億4,084万円存在したのに対し、資産の総額は2億8,222万円であった。

以上のことからすれば、Aは、著しい債務超過の状態にあり、本件債務全額の弁済をすることができず、近い将来において債務全額を弁済する資力もないといえる。したがって、本件債務免除益が本件旧通達にいう「債務者が資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難であると認められる場合に受けたもの」に該当することは明らかであるから、仮に本件債務免除益が給与等に該当するとしても、これを源泉所得税額の計算上給与等の金額に算入することはできない。

(差戻し控訴審での主張)

所轄税務署長Yは、Aに対する平成19年異議決定において、本件旧通達の適用を認めて、Xによる債務免除当時、Aが資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難であると認められるものと判断し、課税処分を一部取り消した。本件債務免除は、平成19年異議決定を受けて、同決定の約4ヶ月後に行ったものであり、Aの弁済能力が欠如していることに変わりはない。所轄税務署長Yは、自らAから国税を徴収するのは無理と判断しながら、Xに対しては、Xの資産を当てにし、Xが源泉徴収義務者として本来の納税義務者であるAから求償権に基づき徴収すれば良いと安易に考え、Aに弁済能力があるとの矛盾した判断をして本件各処分をした。これは、源泉徴収義務者に実質の負担をさせるべきでないという源泉徴収制度の根本を無視するものである。

また、資産の額から負債の額を控除した範囲について、源泉所得税の計算上給与等の金額に算入すべきであると主張するが、源泉徴収義務者に対して、受給者の資産状態を調査させてその弁済能力の実態に合わせた徴収義務を負わせるものであり、源泉徴収制度に反する。

(5) 裁判所の判断

(第一審／岡山地裁平成25年3月27日判決)

争点2について

① 本件旧通達の趣旨

債権者から債務免除を受けた場合、原則として、所得税法36条1項にいう「経済的な利益」を受けたことになり、免除の内容等に応じて事業所得その他の各種所得の収入金額となるものであるが、(中略)債務免除額に対して原則どおり収入金額として課税しても、徴収不能となることは明らかで、いたずらに滞納残高のみが増加し、また、滞納処分の停止を招

くだけであり、他方、上記のような事情がある明らかに担税力のない者について課税を行わないこととしても、課税上の不公平が問題となることはなく、むしろ、課税を強行することについて一般の理解は得られないものと考えられることから、このような無意味な課税を差し控え、積極的な課税をしないこととしたものである。

本件旧通達の定めにおいて用いられている「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難」であるとの文言は、所得税法9条1項10号及び所得税法施行令26条の各規定において用いられている文言と同じであり、これらの各規定における当該文言の意義については、本件旧通達において、「債務者の債務超過の状態が著しく、その者の信用、才能等を活用しても、現にその債務の全部を弁済するための資金を調達することができないのみならず、近い将来においても調達することができないと認められる」場合をいうとされているから、本件旧通達の定めにおいても、当該文言が上記と同じ意義を有するものとして用いられているものと解される。

なお、本件旧通達は、上記のような場合に受けた債務免除益については、「各種所得の金額の計算上収入金額又は総収入金額に算入しないものとする」とのみ定めているが、この定めは、給与所得に係る源泉所得税額の計算上給与等の金額に算入しないとする趣旨も含むものと解される。

## ② 本件旧通達の本件債務免除益への適用の是非について

これを本件についてみるに、(中略)本件債務免除の当時において、Aは、48億3,682万円の本件債務を含む合計52億7,766万円の債務を負っていた。これに対し、本件債務免除当時のAの資産は2億8,222万円にすぎなかったのであるから、Aの負債はその資産の実に20倍に迫る金額に達しており、債務超過の状態が著しいものであったといえる。

以上の事実を鑑みれば、本件債務免除益にも、本件旧通達の適用があるものと認めるのが相当である。

なお、被告は、本件債務免除の実質が、Xを実質的に支配していたAにおいてXに本件債務免除を強いたものであることを理由に、本件債務免除益が本件旧通達の要件に該当しないと主張する。しかしながら、被告の主張は、本件債務免除が「債務者が資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難である場合に受けたもの」に該当するか否かとは異なる視点からの主張であり、本件旧通達の要件該当性を判断する上で、意味のある主張とはいえないから失当である。また、担税力のないものに課税することで将来生じうる行政上の不必要なコストを回避するという前記のような本件旧通達の趣旨は、本件においても当てはまることが明らかであるから、上記のような理由が本件旧通達を適用しないことの合理的な理由になるともいえない。

したがって、仮に本件債務免除益が給与等に該当するとしても、本件債務免除益に本件旧通達を適用せず、源泉所得税の計算上これを給与等の金額に算入すべきものとしてされた本件各処分は、本件旧通達を適用しなかったことについての合理的な理由が示されていない以上、平等取扱いの原則に反し違法であるというほかなく、取り消されるべきである。

(控訴審／広島高裁平成26年1月30日判決)

### 争点1について

Xの現理事長は、本件債務免除の理由として、Aの資力がなくAのXに対する貢献と述べているが、XのAに対する貸付金が長年利息の減免を受け、利息が細々と返済されているものの、元本返済の目処も立たない不良債権であったところ、平成19年8月6日のAの課税処分に対する異議決定において、平成17年債務免除益に本件旧通達適用された後、Aの資産の増加が無かった状況下で、本件債務免除がなされたという事実経過からすると、本件債務免除の主たる理由はAの資力喪失により弁済が著しく困難であることが明らかになった

ためであると認めるのが相当であり、債務者がA（役員）であったことが理由であったと認めることができない。

したがって、本件債務免除は、役員の役務の対価とみることは相当ではなく、「給与等」に該当するということができないから、本件債務免除益について、Xに源泉徴収義務はないというべきである。

（上告審／最高裁平成27年10月8日判決）

争点1について

所得税法28条1項の給与所得は、自己の計算又は危険において独立して行われる業務等から生ずるものではなく、雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供した労務又は役務の提供の対価として受ける給付をいい、上記給付には、功勞への報酬等の観点をも考慮して臨時的に付与される給付であって、金銭のみならず金銭以外の物や経済的な利益も含まれると解されるとした上で、本件債務免除益は、Aが自己の計算又は危険において独立して行った業務等により生じたものではなく、AがXに対し、雇用契約に類する原因に基づき提供した役務の提供の対価として、Xから功勞への報酬等の観点をも考慮して臨時的に付与された給付とみるのが相当であるから、本件債務免除益は、所得税法28条1項にいう賞与又は賞与の性質を有する給与に該当するものというべきである。

争点2について

本件債務免除当時にAが資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難であったなど本件債務免除益を同人の給与所得における収入金額に算入しないものとすべき事情が認められるなど、本件各処分が取り消されるべきものであるか否かにつきさらに審理を尽くさせるため、控訴審判決を破棄し、本件を広島高裁に差し戻した。

（差し戻し控訴審／広島高裁平成29年2月8日判決）

争点2について

本件認定事実によれば、本件債務免除当時（直前）のAの負債が52億7,722万円、資産が17億2,519万円と認められるのであり、これによると、本件債務免除当時、資産よりも負債が3倍以上と大幅に上回っており、Aが資力を喪失して本件債務全額を弁済することが著しく困難であったとみとめることができる。よって、本件債務免除に係る48億3,682万円の全額を債務免除益として源泉所得税額の計算上給与等に算入した本件各処分は、適法とは認められない。

控訴人は、予備的主張として、本件債務免除益のうち、少なくともAの資産の額から本件債務を除くAの債務の額を控除した範囲については、源泉所得税の計算上給与等の金額に算入すべきであると主張する。この点、後記のとおり、本件債務免除をした後、Aは資産が負債を大幅に上回る状態になることが認められるのであり、その上回った部分である12億8,479万円は、本件債務免除によってAの担税力を増加させるものであり、Aの利得にあたるということが認められるから、所得税法36条1項の「経済的な利益」に該当することが認められ、この部分については、債務を弁済することが著しく困難であるとはいえないことになる。

この点、Xは、この予備的主張を認めると、源泉徴収義務者に対して、納税義務者の資産状態を調査させてその弁済能力の実態に合わせた徴収義務を負わせることになることと主張するが、支払原資の乏しい債務者（納税義務者）に対して多額の債務免除をしようとする場合には不可避免的に生じうる事態であって、これをもって、源泉徴収義務者に不当な負担を強いるものとまでは認められない。

## (6) 検討

以上が今回取り上げる事例の概要である。債務免除に焦点をあてて流れをもう一度確認すると、組合Xが理事長へ行った債務免除に対し、地裁においては債務免除時に資力を喪失しているとして旧通達を適用し、源泉徴収義務は無いとの判決になった。そして、高裁においてはこの債務免除について、資力を喪失しているかどうかの問題ではなく、給与所得に該当しないとして源泉徴収義務は無いとの判決になった。ところが、最高裁において、債務免除時に本当に資力を喪失していたといえる状況にあるのかどうかもう一度審理すべきとして差し戻した。そして差し戻し高裁においては、理事長の資産負債を精査した結果、債務免除によって12億円余りの担税力を増加させることになるとして、その部分について賞与認定し、課税庁が行った組合Xに対する源泉所得税の納税告知処分が認められたのである。

ところで、所得税法183条1項は「居住者に対し国内において第二十八条第一項（給与所得）に規定する給与等（以下「給与等」という。）の支払をする者は、その支払の際、その給与等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十日までに、これを国に納付しなければならない。」と規定している。今回の債務免除が給与所得に該当するか否かは検討しないが、給与所得に該当するとして、果たして、債務免除をする者はその支払の際にその債務免除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することができるのであろうか。給与等を金銭で支払う場合にはその支払金額から源泉所得税分を天引きし、支払うだけで済む話であり、これは源泉徴収制度の予定するところであろう。しかし、これが債務免除の様な経済的利益となると話は全く変わってくる。債務免除をする際、何ら物の移転がないことから、所得税を徴収することは物理的に不可能であるように思える。また、先に述べたように、源泉徴収制度は自動確定方式を採用していることから源泉徴収の対象となるか否かは一義的に明白でなければならないことからすると、今回のように裁判所の判断ですら二転三転しているような状況では到底一義的に明白であるとは言えないように思う。そこで、今回の債務免除益のような経済的利益を源泉徴収の対象とすることの問題点について述べていきたいと思う。

## (7) 債務免除は「支払」に該当するか否か

この問題を考えるには、まず、そもそも債務免除は所得税法183条1項に規定する「支払」に該当するといえるのかが問題になる<sup>50</sup>。この点については、所得税法36条において「その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額（金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもつて収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額）とする。」と規定しているように、所得税法においては、経済的利益の移転を課税対象としていることや、社会福祉法人の理事長が横領した金銭等は給与所得に該当するとされた事案<sup>51</sup>において「『支払』とは、所得の正確な把握と徴収の確保という趣旨から、所得の源泉を問わずに担税力を増加させる経済的利益の移転行為の全てをいうものと解され、いかなる源泉から生じたものであるか、適法な利得か不法な利得かを問わない包括的な利益移転行為をいうと解するべきである。」と判示されていることから、「支払」は、経済的利益の移転と捉えるのが妥当であると考え<sup>52</sup>。そして、「支払」に該当するのであ

<sup>50</sup> 木山泰嗣「債務免除益課税の諸問題—判例等の研究を中心に—」（2017年）4頁

<sup>51</sup> 仙台高裁平成16年3月12日判決 TAINZコードZ254-9593

<sup>52</sup> 木山泰嗣「債務免除益課税の諸問題—判例等の研究を中心に—」（2017年）5頁

なお、この他の「支払の意義」について判示された裁判例においても概ね「支払」には経済的利益を含むとの見解が示されている（TAINZコードZ265-12767, 広島高判昭和35年7月26日税資33号順号915等）

れば、次に問題となるのは、今回の債務免除益を源泉徴収の対象とすることに対する合憲性であろう。そこで、特に密接な関係にあるかどうか、そして一義的明白であるかどうかについて検討をしていきたい。

#### ①特に密接な関係にあるかどうかについての検討

特に密接な関係にあるかどうかについて検討するにはまず、「特に密接な関係」とはどのような関係かについて述べる必要があるが、この点については、既に木山泰嗣氏が「特別密接関係があるというためには、単なる法律上の債権債務関係にとどまらない緊密な関係（税務処理を行わせることが相当な関係）」であるとする見解を示していることは述べた。そしてこの他にも裁判例において、「それが濫用的脱法的である場合は別として、原則として、雇用契約や請負契約等の法律上の債権債務関係を意味する」<sup>53</sup>とされていたり、「使用者と労働者との関係に準ずるような特に密接な関係」<sup>54</sup>であると判示されている。そこからすると、本件のような組合と理事長の関係については、特に密接な関係にあるといえるであろう。

#### ②一義的明白かどうかについての検討

第一に、天引き徴収の面から考える。脇谷英夫氏は、源泉徴収制度はその合憲性を争った最高裁昭和37年判決において、「徴収義務者においても、給与の支払をなす際に所得税を天引きし、その翌月10日までにこれを国に納付すれば良いのであるから、利するところ全くなしとはいえない」と述べている。そして同じように合憲性を争ったサラリーマン税金訴訟の第一審である東京地裁昭和55年3月25日判決<sup>55</sup>においても、「給与所得者にとってもその多くは年末調整の制度により申告及び納付等の煩雑な手続から解放されるし、また、給与支払の都度その給与額に応じて天引き徴収されるため、一時に多額の納税資金を手当てすることが不要となり納税が容易となるなどの利点が存する」と述べていることを取り上げて、「裁判所が源泉徴収制度においては憲法判断する上で、給与等の支払の際に「天引」という形で徴収するという特徴が一つの重要な要素となっていたのである。」<sup>56</sup>と述べ、裁判所が源泉徴収制度において憲法判断をするうえで、給与等の支払の際に「天引」という形で徴収するということが重要であると指摘している。

さらに、会社が役員に対して行った譲渡が低廉譲渡にあたるとして認定賞与がされた事案<sup>57</sup>では可部恒雄裁判官がその補足意見において「かかる低廉譲渡の場合をも含めて、これを「賞与」と擬制し（もとより、その実質をいうのではなく、形式をいうのである）、所得税を源泉徴収すべきものとするのは、税額算出の過程が一義的に明白なるべきことを要求する源泉徴収制度の自明の前提を無視するものというべきであろう。のみならず、支払者のなすべき所得税の徴収は、所得支払の際の天引と観念されるのであるが、仮に、賞与と擬制される当該低廉譲渡のほか、「所得の支払」がないとした場合、源泉所得税の徴収はいかにしてなされ得るかの問題を生ずる。いわゆる低廉譲渡において、譲渡代金は法人役員より法人に支払われる（観念上の支払者、受給者の関係が、現実には逆転する）のであり、徴収義務者において天引き徴収をする余地はない。にもかかわらず所得税の徴収を義務づけられるとすれば、いかなる方法によるべきか。正しく、徴収義務者は、法律上「徴収権限」を与えられていないのであって、以上いずれの点よりしても、いわゆる低廉譲渡は、源泉徴収になじ

<sup>53</sup> 大阪地裁平成26年11月10日判決 TAINZコードZ254-9593

<sup>54</sup> 最高裁平成23年1月14日判決 TAINZコードZ261-1153

<sup>55</sup> 訟月26巻5号755頁

<sup>56</sup> 脇谷英夫「経済的利益」を対象とする源泉徴収制度の考察」税法学571号（2014年）171頁

<sup>57</sup> 最判昭和45年12月24日民集24巻13号2243頁

まないものというべきであろう。」<sup>58</sup>と述べており、これは低廉譲渡と同様に、天引き徴収する余地がない経済的利益についてもまた、源泉徴収になじまないということがいえるのではないだろうか。

以上のことからすると、一義的明白であるかどうかという源泉徴収制度の合憲性の判断をするうえで、そして現実問題として、「天引」は源泉徴収制度にとって欠かせないものであるといえよう。

第二に法的評価上の問題について考える。その支払が一義的明白であるには、「徴収・納付すべき税額がいくらであるかということが、給与等の支払に伴って、法令の規定により客観的に明らかであって、争う余地が生じないこと」<sup>59</sup>が必要になる。そこで、今回の債務免除についてみると、既に述べたように、第一審から差戻し控訴審まで、判決は二点三転し、最終的に債務者の財産の再評価を行って源泉徴収税額を決定している。これが徴収すべき税額が客観的に明らかであって争う余地が生じていないといえるだろうか。この点について、高橋舞氏は「所得税法185条1項等では、「給与等の金額」を基に計算するように規定されているため、所得税法第183条1項の「給与等の支払」には、有価証券や売掛債権等のように「価額」の法定評価が必要な代物弁済を含めないと解するべきである。」<sup>60</sup>とし、源泉徴収すべき給与等の支払には「法定評価が必要とされる「価額」を含めるべきではない」<sup>61</sup>と述べているように、今回の債務免除益のように、債務者の財産の評価如何によって源泉徴収の有無や徴収税額が決まるような場合には、一義的明白であるとは到底いえないであろう。

#### (8) 小括

以上、源泉徴収義務が争われた事例に対する合憲性について検討を行った。

合憲性の判断としては、支払者と受給者の間に「特に密接な関係」があるかどうか、そして税額算出の過程が「一義的明白」であるかどうか争点となる。特に密接な関係があるかについては、これは有るといえるしかないであろう。しかし、一義的明白であるかどうかに関して、一義的に明白であるとはいえないと考える。なぜなら、源泉徴収制度の合憲性を判断する上で天引き徴収できることは、その前提とされており、欠かすことのできない要素であるといえ、また、法定評価の観点からは、源泉徴収税額の算出の過程で法定評価が必要な時点ですでに、一義的明白ではないといえるからである。この様に考えると、本件債務免除益に対し、源泉徴収義務を課してはならないといえないだろうか。

最後にこれから先、このような事例が起きないためにはどうしたらいいかという観点から若干考察したい。そこで提案したいのは、源泉徴収義務を思い切って天引き徴収できる支払に限定してはどうかということである。というのも、源泉徴収制度は効率的な徴税を目的としているのであるが、現在の源泉徴収制度は極めて精緻にできているがゆえに、却って効率の悪い制度になってしまっていると考えるからである<sup>62</sup>。そこで、あくまでも源泉所得税は所得税の前払い制度にすぎないのであるから、まず、大雑把に確実に源泉徴収できる支払について徴収しておいて、その他の支払については確定申告へ思い切って任せてしまう。そして

<sup>58</sup> 可部恒雄「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和45年度1113頁

<sup>59</sup> 雄川一郎「源泉徴収に関する争訟」租税法研究2号(1974年)139頁

<sup>60</sup> 高橋舞「源泉徴収による所得税の自動確定論の問題点」龍谷大学大学院法学研究10号(2008年)51頁

<sup>61</sup> 高橋舞「源泉徴収による所得税の自動確定論の問題点」龍谷大学大学院法学研究10号(2008年)52頁

<sup>62</sup> なお、源泉徴収制度の効率性については、今本啓介「申告納税制度と源泉徴収制度の関係—申告納税制度の下での源泉徴収制度のあり方を含めて」税研153号(2010年)36頁に詳しく書かれている。



課税漏れについては、近年発達の著しい情報技術に頼ってはどうかと考える<sup>63</sup>。また、合憲性を判断している判決においても、天引き徴収を前提としているのであるから、思い切って明文化してはどうだろうか。

## V おわりに

源泉徴収制度は効率的な徴税のために支払者に負担を強いる制度である。それ故にその合憲性が度々争われてきた。たしかに公共の福祉のため、この制度には一定の合理性はあるだろう。そのため、源泉徴収制度の廃止を論ずるつもりはない。しかし、源泉徴収義務者に一定の負担を強いる以上、その運用は厳格に行って欲しいと考える。つまり、合憲であるというためには税額の計算が「一義的に明白」であることや、支払者と受給者との間には「特に密接な関係」がある事が前提条件となっているのであるから、この2つの条件を満たす行為を行う支払者のみに源泉徴収義務を課すべきである。そうすると、今回取り上げた事例はこれらの条件を備えていたであろうか。「非居住者から国内不動産を譲り受けた者に課せられる源泉徴収義務が争われた事例」においては、その税額の発生を認識することが困難であり、「債務免除益に対する源泉徴収義務が争われた事例」においてはその税額の算定が困難であったはずである。このような場合にまで源泉徴収義務を課してしまっている現行の源泉徴収制度には非常に問題があると考えられる。

日本の経済は今後増々グローバル化し、その経済取引は多様性を増していくであろう。そして、その変化の中で、源泉徴収制度が現在のままでは、このような事例が増えていくことが容易に想像できる。そうならないためにも、支払者に対する法的責任と事務負担がより軽くなるように、この制度を変えていかなければならないと考える。そこで、「非居住者から国内不動産を譲り受けた者に課せられる源泉徴収義務が争われた事例」においては、米国の減免制度の導入や、取引相手が非居住者かどうか課税庁に照会する制度を導入にはどうかと提案した。現状のままでは客観的資料において居住者の要件を揃えていると、非居住者であることを見抜くことが非常に厳しい。常に受給者を疑ってかかるわけにはいかないであろうし、この制度を熟知している者が、外見上を居住者であると装って取引を行うこともできてしまうのである。「債務免除益に対する源泉徴収義務が争われた事例」においては、源泉徴収義務を思い切って天引き徴収できる支払に限定してはどうか、そして課税漏れについては、近年発達の著しい情報技術に頼ってはどうかと提案した。対象の支払に対して1から10まで、全て完璧に源泉徴収しようとするから無理が生じてくるのである。また、マイナンバー等により、所得の捕捉は年々容易になってきているので、そこまで源泉徴収制度に拘る必要も無くなってきているのではないだろうか。

源泉徴収制度は導入当初から現在までその基本的な仕組みを変えず、対象取引を広げるのみの改正が行われている。そして、令和2年度税制改正大綱によると源泉徴収制度の推計課税を可能にする改正が行われるようである。これらの改正の経緯からすると、源泉徴収制度の改正は効率的な徴税という観点からのみ行われており、支払者保護の観点は全く考慮されていないように思える。これまではそれで良かったのかもしれないが、実際に今回の様な問題が起こってきているのである。早急に支払者保護の観点からの改正が望まれよう。そして、国、支払者、受給者のいずれもが納得する制度を構築していかなければならないと考える。

<sup>63</sup>佐藤英明「日本における源泉徴収制度」税研153号（2010年）において、佐藤英明氏は、納税者による確定申告を前提とした源泉徴収制度を提言している。

令和元年度研究部

担当副会長 水野 雅之

部 長 増田 英晃

副 部 長 岡島 達朗

副 部 長 後藤 隆一

部 員 浅岡 篤史

石原 靖広

岩田 賢司

大林 哲也

加藤 和也

北島 淳

木下 晃良

小菅 祐介

篠原 陽一

鈴木 恵

竹内 眞

渡久山尚史

細田 紘輔

牧野 佳基

宮島 富久雄

吉田 旭宏

渡邊 誠

ここまで読んでいただきありがとうございます。我々研究部は今年度一年、この小冊子を作るために一生懸命頑張ってきました。そこで、宜しければQRコードよりご意見・ご感想を頂ければと思います。宜しくお願いいたします。

