

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——

木山泰嗣

《目次》

- I 源泉徴収制度の特殊性
- II 2つの裁判例
- III 先例にみる源泉徴収制度の仕組み
- IV 源泉徴収義務の判定についての解釈論
——（1）特別密接関係と（2）解釈論における明確性
- V 支払者に注意義務はあるのか？
- VI 支払者に求められる調査の範囲
- VII 結論

I 源泉徴収制度の特殊性

1 沿革と重要性

源泉徴収制度は、税収を確保するために重要な役割を担っている。平成 27 (2015) 年度の租税収入 (決算額) において、源泉所得税は 14 兆 7731 億 5400 万円あり、申告所得税の 3 兆 339 億 8300 万円の 4 倍超となっている¹⁾。国の租税収入で第 1 位を記録する所得税 (17 兆 8071 億 3700 万円) の 82. 96% を占め、第 2 位の消費税 (17 兆 4262 億 9200 万円) と比べても遜色なく、第 3 位の法人税 (10 兆 8274 億 300 万円) を単独で超える²⁾。これが、源泉所得税が担っている国の財源としての役割である。統計上の数値のとおり、源泉所得税は、国の税収確保にとって重要な役割を果たしている。そして、同制度は「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」といわれる³⁾。

源泉徴収制度は、明治 32 年に日本に導入されたものであり⁴⁾、その歴史は比較長い⁵⁾。しかし、給与に対する源泉徴収義務が定められたのは昭和 15 年であり⁶⁾、年

1) 国税庁「国税庁レポート 2017」62 頁。

2) 国税庁・前掲注 1) 62 頁参照。

3) 畠山武道＝渡辺充『新版 租税法』(青林書院、2000 年) 332 頁。

4) 第二種の所得 (公社債の利子) について導入された (明治 32 年法律第 17 号)。利子所得に対する分離課税の原型が作られたもので、源泉課税が採用された理由は、簡易で確実な租税の徴収にあった (金子宏「わが国の所得税と源泉徴収制度—その意義と沿革」『所得課税の法と政策 所得課税の基礎理論 下巻』(有斐閣、1996 年) 129-130 頁)。

5) 源泉徴収制度の沿革は、金子・前掲注 4) 125 頁以下、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) 33 頁参照。金子・前掲注 4) 127 頁は、源泉徴収制度の歴史を、(1) 導入期 (所得税の導入から昭和 15 年まで)、(2) 拡大期 (昭和 15 年から昭和 22 年まで)、(3) 発展期 (昭和 22 年から現在まで) に分ける。

6) 昭和 15 年法律第 24 号。不動産所得、配当利子所得、事業所得、勤労所得、山林所得、退職所得の 6 種類に分けられた分類所得税 (山林所得及び退職所得を除き、異なる比例税率) と総合所得税の二本建ての制度が採用された。そして、配当利子所得 (甲種)、勤労所得 (甲種)、退職所得 (甲種) に対する分類所得税が、源泉課税の方法で徴収されることになった。これは、大衆課税化した所得税を確実に且迅速に徴収するための手段であった (金子・前掲注 4) 141-142 頁参照)。なお、給与や配当所得の支払者に対しては、源泉課税の経費の一部を補償するため、交付金が支給された (同 147-149 頁)。

末調整もあわせた現行の制度になったのは昭和 22 年からであった⁷⁾ (なお、正確な意味での源泉徴収が採用されたのはこの昭和 22 年からで、それよりまへは源泉課税であった⁸⁾)。また、国内源泉所得についての源泉徴収制度が本格的に定められたのは、昭和 37 年である⁹⁾。

わが国の源泉徴収制度は、「きわめて広範・精密且つ強力であ」り、「迅速且つ確実な租税の徴収の確保に役立っている」が、他方で「憲法論のレベルから、立法論のレベルに至るまで種々のきびしい批判がなされてきた」との指摘がある¹⁰⁾。それはなぜかと考えると、以下の特殊性にあると考えられる。

2 源泉徴収制度の特殊性

源泉徴収制度は、(1) 本来の納税義務者ではない者 (所定の支払をする者に源泉徴収義務は生じるため、以下「支払者」という。) に、(2) 所得税 (源泉所得税) の徴収を代行させるものである。また、(3) メリットがないまま¹¹⁾ 税徴収の負担のみが支払者に課せられる。そして、(4) その納税義務は法所定の支払により成立し、何らの手続を要せず同時に確定する自動確定方式が採られている (国税通則法 15 条 2 項 2 号)。これらの点で、申告納税制度とは異なる特殊な制度である。

まず、(1) 本来の納税義務者ではない者という点については、源泉所得税は「本来の納税義務者 (給与、報酬等の支払を受ける者) が徴収義務者 [支払者] によって所定の税額を徴収されることを受忍する義務」と「徴収義務者がその徴収した税

7) 昭和 22 年法律第 27 号。総合累進所得税 (利子所得の例外を除く) が採用された所得税制の下、アメリカの制度にならい源泉徴収制度が導入され、給与所得の源泉徴収については年末調整の制度も採用された (金子・前掲注 4) 150-156 頁)。

8) 概念としては、源泉徴収は、後に確定税額算定に当たり精算を行うことを前提にあらかじめ源泉において仮に所得税を徴収する制度であるのに対し、源泉課税は、源泉において最終的な所得税を徴収する制度である (金子・前掲注 4) 127 頁参照)。

9) 注解所得税法研究会編『注解所得税法 [5 訂版]』(大蔵財務協会, 2011 年) 1257 頁参照。

10) 金子・前掲注 4) 127 頁。

11) 最高裁は「徴収義務者にしても、給与の支払をなす際所得税を天引しその翌月 10 日までにこれを国に納付すればよいのであるから、利するところは全くなしとはいえない。」と判示している (最大判昭和 37 年 2 月 28 日刑集 16 卷 2 号 212 頁)。「利するところは全くなしとはいえない」の意味は、後述する。

額を国に納付すべき義務」の「2つの義務が併存しており、前者はもとより本来の納税義務者に国税の納付義務があることを前提としている」ものである¹²⁾。

次に、(2) 徴収を代行させるものである点については、法所定の支払を受ける者（以下「受給者」という。）が本来の納税義務者（実質的な税負担をする者という意味で「担税者」ということがある。）であるにもかかわらず、支払者に源泉所得税の徴収納付義務が生じることを捉え、さまざまな表現がなされている。たとえば、「支払者に受取人の租税を納付させる仕組み¹³⁾」、「他人に納税してもらうしくみ¹⁴⁾」、「受給者の納税義務の代替¹⁵⁾」、「他人の税金の一部を徴収し、国に納付することを法律により一方的に義務づけられる¹⁶⁾」などである。しかし、「支払者が、その支払の際に、税務官庁に代わって、給与等を受ける源泉納税義務者（略）の納付すべき所得税を天引き徴収し、受給者に代わって、徴収した所得税を納付する制度であ¹⁷⁾」り、「法定所定の期日までに法所定の源泉所得税額を受給者から天引き徴収して納付しなければならない……仕事を無償でしなければならない〔ため〕……徴税機関的地位¹⁸⁾」としての側面があることは否めない。「源泉徴収の対象となる所得の支払者に租税徴収機構の一翼をになわせることによって、行政コストの節約にも大きく寄与している¹⁹⁾」との説明や、「本来的には租税行政庁が担う役割を源泉徴収義務者が担って²⁰⁾」いるとの説明もあるところである。すなわち、本来の納税義務者ではない支払者に対し、支払時に源泉所得税の徴収を行わせ、これを翌月10日までに国（税務署）に納付させる義務を負わせる点で、源泉徴収制度には国が行うべき税徴収をこの者に代行させる側面がある²¹⁾。

12) 志場喜徳郎＝荒井勇ほか編『国税通則法精解〔15版〕』（大蔵財務協会、2016年）255頁。

13) 中里実＝弘中聡浩＝渕圭吾＝伊藤剛志＝吉村政穂編『租税法概説〔第2版〕』（有斐閣、2015年）132頁〔浅妻章執筆部分〕。

14) 増井良啓『租税法入門』（有斐閣、2014年）73頁。

15) 佐藤英明「日本における源泉徴収制度」税研153号（2010年）26頁。

16) 田中治「源泉徴収制度等の存在理由」税法学571号（2014年）138頁。

17) 宮谷俊胤「源泉徴収制度の概要と問題点」日税研論集15号（1991年）55頁。

18) 北野弘久＝黒川功『税法学原論〔第7版〕』（勁草書房、2016年）256-257頁

19) 金子・前掲注4）172頁。

20) 今本・前掲注5）33頁。

21) 源泉徴収義務者の地位についての諸説（①国の徴税機関と見る立場、②納税義務者に

(3) 税徴収の負担のみが支払者に課せられる点については、「源泉徴収義務を遂行するために費消する1年間の物質的負担の概略を計算すると、人件費物件費合計40万5000円となる」と計算し、「政府は何らこれを補償することなく、源泉徴収制度を強行し、反面徴収義務者はその義務遂行のために、もしそれがなければ、本来の事案に使用できる従業員の労力を転用し、また企業の財産の使用を余儀なくされている」と、訴訟で指摘した納税者がいた。具体的には、「政府は行政上の便宜のために、徴収義務者の私企業（企業の組成財産たる従業員に対する雇傭契約上の債権と什器備品ならびに金銭）を無償で使用していることになる」という主張であった。この点について、「源泉徴収義務者がその義務を履行する上において、そのための特別な人件費や物件費の支出を必要とすることは、論旨のいうとおりであろう」と、調査官解説でも述べられている²²⁾。

(4) 自動確定方式が採られている点については、それにもかかわらず源泉徴収義務の発生及び源泉所得税額を支払時に支払者が把握することが困難な場合があり得る。こうした問題について、自動確定方式による源泉所得税の限界を指摘するものもある²³⁾。

準じる者と見る立場、③国の機関ではなく公法上の事務管理の上での管理機関と見る立場等)にかかわらず、「国の徴税事務の協力者であることには変わりがない」との説明もある(酒井克彦「源泉徴収制度における源泉徴収義務の範囲」税務事例47巻7号(2015年)1頁)。三井明「所得税の源泉徴収は違憲か」ジュリスト248号(1962年)30頁にも、「いずれの立場をとるにせよ、現実には国の徴税事務に協力させられているものであることは明か」とある。

22) 三井明「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和37年度37-39頁。なお、同解説は、源泉徴収義務は裁判に協力する証人と変わらないこと、証人には旅費のみでなく日当も支払われていること、旧憲法下においては源泉徴収義務者に対して手数料の性質をもった交付金が支払われていたことを挙げ、憲法上の要請ではないとしても、補償を与えないでよいとはならないとする(同39頁)。

23) 源泉所得税が自動確定方式とされていることの限界について、①天引徴収になじまない支払があること、②支払時に源泉徴収義務者が源泉所得税を認識せずに納税告知がされた場合の租税債務確認プロセスの必要性、③本来の納税義務者に対する残額の清算納付の可否を指摘するものに、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)47頁がある。

3 源泉徴収義務者の負担とリスク

また、所得税法が規定する所定の支払²⁴⁾が行われたと判断されると、そのような支払をした認識がなかったとしても当該支払者には、納税告知（国税通則法 36 条 1 項 2 号）及び不納付加算税の賦課決定がなされ（国税通則法 67 条 1 項²⁵⁾）、延滞税も徴収されることになる（同法 60 条 1 項 5 号）。故意が必要ではあるが、源泉徴収義務を怠った支払者には刑事罰が課せられることさえある（所得税法 239 条 1 項、240 条 1 項²⁶⁾）。

さらに、源泉徴収を怠っていたとして納税告知処分がなされてから源泉所得税を税務署に納付した支払者は、支払時に天引徴収できなかった源泉所得税を次の支払の際に控除するか、あるいは、当該源泉所得税相当額を本来の納税義務者である受給者に対して求償することができる（所得税法 222 条前段²⁷⁾）。そして控除された

24) 源泉徴収義務が生じる法所定の支払には、①利子所得及び配当所得に係る源泉徴収（所得税法 181 条-182 条）、②給与所得に係る源泉徴収（同法 183 条-189 条）、③退職所得に係る源泉徴収（同法 199 条-203 条）、④公的年金等に係る源泉徴収（同法 203 条の 2-203 条の 6）、⑤報酬、料金等に係る源泉徴収（(1)報酬、料金、契約金又は賞金に係る源泉徴収（同法 204 条-206 条）、(2)生命保険契約等に基づく年金に係る源泉徴収（同法 207 条-209 条）、(3)定期積金の給付補填金等に係る源泉徴収（同法 209 条の 2-209 条の 3）、(4)匿名組合契約等の利益の分配に係る源泉徴収（同法 210 条-211 条））、⑥非居住者又は法人の所得に係る源泉徴収（同法 212 条-215 条）がある。以上はいずれも所得税法の規定によるものであるが、租税特別措置法によるものもある（同法 37 条の 11 の 4（特定口座内保管上場株式等の譲渡による所得等に対する源泉徴収等の特例）、41 条の 12 の 2（割引債の差益金額に係る源泉徴収等の特例）等）。

25) 「正当な理由」があれば、例外的に不納付加算税の賦課決定はなされない（国税通則法 67 条 1 項ただし書）。

26) 源泉徴収義務を怠っていたことで起訴された事案は実際にある（最大判昭和 37 年 2 月 28 日・前掲注 11）参照）。この事案は、料理飲食店経営を目的とする株式会社の代表取締役が、昭和 25 年 11 月分から同 26 年 10 月分まで合計 12 回に亘り、その従業員らに支払った給与合計約 3385 万円に対する所定税額約 674 万円のうち約 464 万円の所得税を徴収納付しなかったとして起訴されたもので、懲役 6 月（執行猶予 2 年）の有罪判決が下された。

27) 後の支払の際に控除することも認められているが（所得税法 222 条）、後に支払う機会がない受給者（たとえば退職してしまったような場合）に対しては、直接請求をするほかないことになる。この点、退任後に支給された株式報酬の源泉徴収について論じたものに、藤川咲穂「株式報酬における源泉徴収制度—退任後に支給される給与等を中心として—」青山ビジネスロー・レビュー 7 巻 1 号（2017 年）95 頁がある。

金額または求償権の行使により支払われた金額は、徴収された源泉所得税とみなされる(同法 222 条後段)。しかし、次の支払がない場合には控除することはできない。また、受給者が資力を喪失している場合には、求償権も「絵にかいた餅」に過ぎないことになる。このような場合に支払者に対する救済措置はない²⁸⁾。

近時、この所得税法 222 条に基づく求償請求の訴訟において、強制執行により未払給与の回収をされたため天引徴収の機会が支払時になかった支払者が、天引徴収ができない強制執行による回収の場合には所得税法 183 条 1 項の「支払」にあたらないと主張した事例がある(以下「最高裁平成 23 年 3 月判決」という²⁹⁾)。しかし、この事例において最高裁は、天引徴収をする機会がない場合であっても、「支払」にあたるとして源泉徴収義務を認めた。「支払を命ずる判決に基づく強制執行によりその回収を受ける……場合に、給与等の支払をする者がこれを支払う際に源泉所得税を徴収することができないこと」を認めながらも、所得税法 28 条 1 項に規定する給与等の支払者は「源泉所得税を納付したときには、法 222 条に基づき、徴収をしていなかった源泉所得税に相当する金額を、その徴収をされるべき者に対して請求等することができるのであるから」、「強制執行によりその回収を受ける場合であっても……法 183 条 1 項所定の源泉徴収義務を負う」とする「解釈を左右するものではない」という判示であった。

本来国が行うべき税徴収を、所定の支払をする者に代行させる性質をもつのが源泉徴収制度である。それにもかかわらず、さまざまな負担とリスクを背負わされることになる支払者に対する保護は、ほとんど規定されていない³⁰⁾。源泉徴収制度を

28) かつて存在していた遊興飲食税(地方税)では、特別徴収義務者の納税者に対する求償権の行使について援助措置が規定されていた(平成 9 年法律 9 号による改正前の地方税法 119 条 3 項)。この規定があることを理由に、奥野健一裁判官の補足意見は、遊興飲食税の特別徴収制度を合憲とした(最大判昭和 37 年 2 月 21 日刑集 16 卷 2 号 107 頁)。

29) 最判平成 23 年 3 月 22 日民集 65 卷 2 号 735 頁。

30) 支払者(源泉徴収義務者)が支払の際に天引徴収をせずに、後に源泉所得税を国に納めた場合に、当該源泉所得税相当額について、受給者に対し求償権を行使し、あるいは次の支払の際に同額を控除できることを定めた規定がある程度である(所得税法 222 条)。なお、この規定が仮に所得税法に定められていなかったとしても、民法 703 条に基づき不当利得返還請求として受給者に対して求償権を行使することは、法解釈としては可能であると思われる。なお、所得税法 222 条は基本的に確認規定(給与からの強制控除の点は創設規定)であるとするものに、谷口勢津夫『税法基本講義〔第 5 版〕』(弘文堂、

合憲と判断した最高裁昭和37年2月28日大法院判決（以下「最高裁昭和37年大法院判決」という³¹⁾。）の調査官解説にも、「現実には、源泉徴収義務者が国の徴税事務に協力させられているという面のあることは、否定できない」こと、「その負担は、必ずしもこれを無視してよいほど微細なものとも思われない」ことから、「純理的には補償を与えるべきものであろう」と説明されている³²⁾。

確かに、会社が従業員に給与を支払う場合のように支払者が当該支払に源泉徴収義務が生じること（そして、その徴収すべき源泉所得税額）を容易に判断できる場合、つまり、支払時に源泉徴収義務が生じることが明確な場合であれば、税収確保の観点や、給与所得者の申告納税の手間を省く観点などから、合理的な制度としてやむを得ないといえるかもしれない³³⁾。しかし、支払時にそれが源泉徴収義務の対象になるかどうか（あるいは源泉所得税額がいくらになるのか）を支払者が容易に判断できない場合においても、上記負担とリスクを支払者に負わせ、国の税徴収を満足させることができるのだとすると、源泉徴収制度には大きな問題があるといわざるを得ない。

この点について、「支払者は、右税額〔筆者注：支払時に確定することになる源泉所得税額のこと〕の構成要件該当性の充足について実質的に吟味しない限り、後日納税告知（同法36条1項2号）を受ける不利益を被るおそれがあるけれども、このような事例は比較的稀なことと考えられる」と判示した裁判例（以下「神戸地裁平成2年判決」という。）がある³⁴⁾。この判決は、支払者の負担とリスクについて、

2016年）169頁がある。

31) 最大判昭和37年2月28日・前掲注11)。

32) 三井・前掲注22) 39頁。

33) この点について、最高裁は「給与所得者に対する所得税の源泉徴収制度は、これによって国は税収を確保し、徴税手続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、納付等に関する煩雑な事務から免かれることができる。また徴収義務者にしても、給与の支払をなす際所得税を天引しその翌月10日までにこれを国に納付すればよいのであるから、利するところは全くなしとはいえない。されば源泉徴収制度は、給与所得者に対する所得税の徴収方法として能率的であり、合理的であつて、公共の福祉の要請にこたえるものといわなければならない。これすなわち諸国においてこの制度が採用されているゆえんである。」と判示している（最大判昭和37年2月28日・前掲注11)）。

34) 神戸地判平成2年5月16日税資176号785頁。

「告知により税務当局の考えを知った暁には、その不足額を納付したうえでその直後に支払われる給与等から右納付額を控除するだけで実質的な自己の経済的負担を回避することができることを考慮すると、支払者の受ける不利益は事務処理上の経費の増大にとどまる」とした。そして、「この程度の不利益であるならば、所得税の源泉徴収制度を維持していくためには、受忍すべきである」と断じた。よって、「確定税額に基づいて納税告知することは、憲法 84 条の課税要件法定主義に違反するものではない」としている。しかし、この神戸地裁平成 2 年判決で合憲の根拠（受忍の根拠）とされた「この程度の不利益」ととどまらない負担とリスクが支払者に課せられるとなれば、この前提は崩壊することになる。

4 判例の動向

近年、課税庁が行った納税告知処分が取り消され、源泉徴収義務について争った納税者が勝訴する事案が増えている。ホステスに支払う報酬の基礎控除額の計算規定について争われた最高裁判決（以下「最高裁平成 22 年判決」という³⁵⁾）しかり、破産管財人が破産会社の元従業員に配当として支払った退職手当に源泉徴収義務が生じないとした最高裁判決（以下「平成 23 年 1 月判決」という³⁶⁾）しかりである。このように源泉徴収義務の有無について法解釈が争われた事案には、納税告知処分が違法と判断されて取り消されることが比較的多い。上記のような負担とリスクを税徴収代行のために所定の支払者に負わせる制度の適用にあたっては、慎重な判断がなされるべきとの考え方が、その背景にあると思われる³⁷⁾。

このような源泉徴収制度の根幹について、詳細な判示がされた最高裁判決は複数ある。最高裁昭和 37 年大法廷判決、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³⁸⁾）、最高裁平成 4 年 2 月 18 日第三小法廷判決（以下「最高裁平成 4 年判決」という³⁹⁾）である。そして、その議論は判例法理を

35) 最判平成 22 年 3 月 2 日民集 64 卷 2 号 420 頁。

36) 最判平成 23 年 1 月 14 日民集 65 卷 1 号 1 頁。

37) ホステス源泉徴収事件の調査官解説にも、源泉所得税については、特に「課税要件が一義的に明確なものである必要性はより大きい」と説明されている（鎌野真敬「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 22 年度（上）135 頁）。

38) 最判昭和 45 年 12 月 24 日民集 24 卷 13 号 2243 頁。

39) 最判平成 4 年 2 月 18 日民集 46 卷 2 号 77 頁。

通じて十分に形成されてきたようにも思える。

しかし、近時の裁判例には、これまで源泉徴収制度の問題としてあまり議論されていなかった新たな視角を提示するものがある。その1つが、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（所得税法 161 条 1 項 5 号〔当時は 1 号の 3〕、212 条 1 項）が争われた裁判例（以下「東京高裁平成 28 年判決」という。）である⁴⁰⁾。そして、いま 1 つが、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債務免除時における理事長の資産と負債の金額を詳細に認定したうえで一部について源泉徴収義務（所得税法 183 条 1 項）を認めた裁判例（以下「広島高裁平成 29 年判決」という。）である⁴¹⁾。

5 支払時における判断の困難

この 2 つの事例は、前者は国内源泉所得の問題であり、後者は通常の源泉徴収義務の問題であるという点で、少し性格が異なるのではないかとの見方もあるかもしれない。しかし、いずれの裁判例にも共通する問題がある。

それは、支払者が源泉徴収義務を負うこと（あるいはいくらの源泉所得税の徴収納付義務を負うことになるのか）を支払時に判断することが困難であった事例であるという点である⁴²⁾。前者は、国内の不動産を購入した取引の相手（売主）が、買主が収集した資料からは日本国内に住所を有する居住者のようにみえたにもかかわらず、2 年以上の税務調査において駆使された質問検査の結果⁴³⁾、非居住者であると認定された事例である。そして、後者の事例では、最高裁判決に至るまでは債務免除時における理事長の負債は資産の 20 倍に達しているため免除全額（48 億円）について非課税となる資力喪失要件（旧所得税基本通達 36 - 17）を満たしている

40) 東京高判平成 28 年 12 月 1 日裁判所 HP（東京地判平成 28 年 5 月 19 日裁判所 HP）。

41) 広島高判平成 29 年 2 月 8 日公刊物未登載。同判決の評釈に、木山泰嗣「判批」青山法学論集 59 巻 3 号（2017 年）91 頁等がある。

42) なお、天引徴収が支払時に可能かどうかの問題とも重なる部分があるかもしれないが、本稿で取り上げる問題とは異なる。本稿は、支払時の物理的な天引徴収の可能性を問うものではなく、支払時における客観的な源泉徴収義務の判定の可否を問うものだからである。

43) 税務調査は平成 22 年 3 月頃に開始されたが、納税告知処分がなされたのは平成 24 年 6 月 27 日であった。また、質問検査権の行使により行われた調査については、米国内国歳入庁への照会などもあった。

と認定されていたが⁴⁴⁾、差戻審判決で詳細な事実認定のやり直しがなされた。その結果、負債は資産の3倍との認定に変更されたため、担税力のある所得とされた一部分について資力喪失要件を満たさず、源泉所得税が生じるとの判断がなされた。

この2つの事例に共通して問われるべき点は、源泉徴収義務者（支払者）には、本来の納税義務者（受給者）の状況を精査し尽くし、支払時に所得税法が定める課税要件（源泉徴収義務が生じるための要件）を満たすか否かを調査する義務があるのか、という点である。

現に、前者の事案では、「所得税法 161 条 1 号の 3、212 条 1 項……の規定は、上記支払者に支払の相手が『非居住者』であるか否かを確認すべき義務を負わせているものと解するのが相当である〔下線は筆者〕」と判示され、源泉徴収義務者に注意義務があるとの法解釈がなされている。しかし、上記のような負担とリスクを負わされるだけの存在である源泉徴収義務者には、さらに受給者の状態について詳細な事実を調査し把握したうえで自らの源泉徴収義務の有無及び源泉所得税の額を支払時に正確に判断しなければならない義務が、果たしてあるといえるのだろうか。

6 本稿の主題

本稿では、こうした問題、つまり、源泉徴収義務者は、所得税法上、受給者の状態を把握する注意義務を負うことになるのか（注意義務を負わないとしても何らかの調査義務を負うのか、負うとする場合にはどの程度の義務を負うのか）を検討する。

このような注意義務ないし調査義務の検討は、支払時に支払者には判定が困難な場合にまで、源泉徴収義務を負わせることは適切ではないのではないかという問題の検討も生じさせる。そこで、以下では、源泉徴収制度についての基本的な考え方（判例理論）及びこれを前提に判断された事例（判例）などを概観しながら、源泉徴収義務の判定についての解釈論を論じたうえで、源泉徴収義務者の注意義務の有無、これらの考え方が個別の源泉徴収義務規定の適用に及ぼす影響について論ずる。

なお、上記の考え方は、附帯税である不納付加算税の納税義務にも影響を与え得

44) 広島高岡山支判平成 26 年 1 月 30 日税資 264 号順号 12402、岡山地判平成 25 年 3 月 27 日税資 263 号順号 12184。

るものであるが、本稿では注意義務ないし調査義務の検討に関連する範囲で言及するとともに、本税である源泉徴収義務を中心に論ずる。

II 2つの裁判例

本稿の主題を論じるための視角を提示する2つの裁判例について、事案の概要及び裁判所の判断を整理すると、以下のとおりである。

1 非居住者から国内不動産を購入した者の源泉徴収義務が争われた事例（東京高裁平成28年判決）

(1) 事案の概要

東京高裁平成28年判決の概要は、以下のとおりである。

株式会社であるX（原告・控訴人）はAとの間で、国内に所在する不動産（土地及び建物）の売買契約を締結し、この譲渡の対価として、Aに対して合計7億6215万9273円を支払った。

しかし、2年以上に及ぶ税務調査により、所轄税務署の質問検査権の行使によりさまざまな資料が得られた結果、Aは非居住者（平成26年法律第10号による改正前の所得税法（以下、この事件において同じ）2条1項5号⁴⁵⁾）であると認定された。

そこで、上記代金の支払は国内源泉所得としての源泉徴収義務が生じる支払（同法161条1号の3⁴⁶⁾、212条1項）にあたるとして、源泉所得税の徴収納付を行っていなかったXに対し、所轄税務署長から納税告知処分⁴⁷⁾がなされた。Xは国であるY（被告・被控訴人）に対し、当該納税告知処分の取消しを求め、不服申立てを経たうえで出訴した。

45) 非居住者とは「居住者以外の個人」であり（所得税法2条1項5号）、居住者とは「国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて1年以上の居所を有する個人」である（同法2条1項3号）。そこで、非居住者該当性は、住所が日本国内になく、かつ、1年以上の居所を有しないといえるか否かを判断しなければならないことになる。

46) 平成26年度税制改正（平成26年法律第10号）により、現行法は161条1項5号。

47) 不納付加算税賦課決定処分はなされなかった。

(2) 裁判所の判断

裁判所は、所轄税務署長が税務調査により認定したとおり、Aの住所は米国にあり、かつ、日本に居所がないことから、非居住者にあたると認定し、Xに源泉徴収義務があるとした。

また、支払時に注意義務を尽くしたにもかかわらず、Aが非居住者であることを判断することはできなかったのであるから、所得税法212条1項の限定解釈により、源泉徴収義務は生じないとのXの主張については、次のように、Xは支払者の注意義務を尽くしていなかったとして、これを排斥した。

すなわち、「所得税法161条1号の3、212条1項（本件条項）は、『非居住者』に対して日本国内の不動産の譲渡による対価（国内源泉所得）を支払う者は、その支払の際、当該国内源泉所得に係る源泉徴収義務を負う旨規定しているのであり⁴⁸⁾、これらの規定は、上記支払者に支払の相手が『非居住者』であるか否かを確認すべき義務を負わせているものと解するのが相当であり、本件に関して、Xが本件譲渡対価を支払う際にAが『非居住者』であるか否かを確認すべき義務（本件注意義務）を負っていたことについては、両当事者とも自認しているところである〔下線は筆者〕」と判示し、国内不動産の譲渡対価の支払者には、支払の相手である売主が非居住者であるか否かを確認すべき注意義務があるとの解釈をした。

当事者間でXが注意義務を負っていたことに争いはないとの判示もあるが、それ以前の法解釈として支払者に注意義務を認めている以上、東京高裁平成28年判決は、一般論としても、国内不動産の譲渡対価の支払者に注意義務があることを認めたものといえる。

そのうえで、Xは注意義務を尽くしていなかったとの判断であった（確定）。しかし、Xは、以下の客観資料にあたっていた。

- ① 売買契約書（売主の住所欄には建物所在地（日本）が記載されていた。）
- ② 土地の登記記録の全部事項証明書（同様に建物所在地（日本）の住所が記載

48) 平成2年度税制改正（平成2年法律第12号）によって導入された。その趣旨は国内不動産を譲渡した非居住者や外国法人が申告期限前に譲渡代金を国外に持ち出し、無申告のまま出国する例が増えたところ、申告期限前に保全措置を講ずる手段がなく、申告期限後の決定処分をしても実際の税徴収は難しいという問題が起きたため、適正な課税を確保することにあった（『改正税法のすべて〔平成2年版〕』（大蔵財務協会、1990年）151頁）。

されていた。)

- ③ 印鑑登録証明書（建物所在地（日本）が住所として記載されていた。）
- ④ 住民票（住所は建物所在地（日本）であった。）
- ⑤ 固定資産評価証明の関係書類（住所は旧住所（日本）であった。）
- ⑥ 譲渡対価の領収証（住所は建物所在地（日本）が記載されていた。）

(3) 検討

このような事実からすると、入手した客観資料から、XがAの住所が日本にあると考えたことは合理的であり自然であったといえる。また、Xは、本人Aに直接に聴取もしたが、米国に生活の本拠（住所）があるとの回答は得られなかった⁴⁹⁾。

それにもかかわらず、裁判所は「Xが、本件譲渡対価の支払に当たり、Aが非居住者であるか否かについて確認すべき注意義務〔略〕を尽くしていたということはできない」と判示した。

Aが非居住者であることを認定するために行われた税務調査は、平成22年3月頃に開始されたものの、納税告知処分までに2年半の年月が費やされている⁵⁰⁾。また、この調査において税務署職員が行った質問検査には、「本件土地の近隣に居住するAの兄であるB及び同人の妻Cに対する質問調査」のほか、「〔1〕法務省入国管理局に対」する「A（略）に対する入出国記録の照会」、「〔2〕国税庁を通じ」た「米国内国歳入庁（略）に対」する「A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」もあった。

しかし、不動産の譲受けという1回的な取引をしたに過ぎない買主が売主に対して、こうした調査を行うことは困難であろう。質問検査権を有する課税庁ですら、2年以上に及ぶ税務調査を経てようやく認定できたAの「非居住者」該当性を、1回的な取引をしたに過ぎない売買契約の買主であるXに求めることは、酷である⁵¹⁾。

49) 「建物を訪問し、Aに対し、『国内居住者でなければ課税関係が変わりますから確認するように言われています。Aさんは国内居住者ですよ。』と確認した」Xの担当者に対し、Aは「『そうですよ。ちゃんと日本で所得税も住民税も納めていますよ。』と回答し、納税申告も毎年自分で行っている旨を説明した。」と認定されている。

50) 前掲注43) 参照。

51) 木山泰嗣「判批」Accord Tax Review 9・10号（2018年）13頁参照。判定が容易で

2 権利能力なき社団が理事長に行った 48 億円の債務免除についてその一部にのみ源泉徴収義務が認められた事例（広島高裁平成 29 年判決）

(1) 事案の概要

広島高裁平成 29 年判決の概要は、以下のとおりである。

権利能力なき社団である X（原告・被控訴人・被上告人）は、平成 19 年 12 月 10 日、その当時の X の理事長であった A（以下「A 理事長」という。）に対し、48 億 3682 万 1235 円の借入金債務の免除（以下「本件債務免除」という。）をした。

これに対し、所轄税務署長は、本件債務免除に係る経済的利益である債務免除益（以下「本件債務免除益」という。）が A 理事長に対する賞与（所得税法 183 条 1 項、28 条 1 項）に該当するとして、X に対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した。そこで、X は、国である Y（被告・控訴人・上告人）に対し、上記各処分（ただし、上記納税告知処分については審査請求に対する裁決による一部取消し後のもの。）の取消しを求め、不服申立てを経たうえで出訴した。

(2) 裁判所の判断

上告審⁵²⁾は、本件債務免除益は、A 理事長が 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対価として、功勞への報償等の観点をも考慮して X から臨時的に付与された給付とみるのが相当であるとして、所得税法 28 条 1 項にいう賞与または賞与の性質を有する給与に該当するとした。そのうえで、「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更に審理を尽くさせるため」、差戻し前の控訴審判決⁵³⁾を破棄し、広島高等裁判所に差し戻した。

差戻審である広島高裁平成 29 年判決は、「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

ない場合に判断誤りのリスクを支払者に負わせることの合理性に疑問を呈するものに、南繁樹「判批」ジュリスト 1498 号（2016 年）11 頁がある。

52) 最判平成 27 年 10 月 8 日集民 251 号 1 頁。

53) 広島高岡山支判平成 26 年 1 月 30 日・前掲注 44)。

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。」と規定されていた当時の所得税基本通達 36 - 17（以下「本件旧通達」という⁵⁴⁾）について、『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」として⁵⁵⁾、同通達が適用される場合には、源泉所得税の徴収納付義務も発生しないことを判示した。

そのうえで、差戻し前の控訴審では、資産の 20 倍に迫る金額と認定されていた債務免除時の理事長の負債の額について、3 倍以上との異なる事実認定を行った。その結果、差戻し前の控訴審では 2 億 8222 万 5622 円と認定されていた A 理事長の資産の合計額は、17 億 2519 万 9510 円と約 6 倍になった。ここで大きな違いを生じた原因は、1453 万 9250 円と認定されていた X、B コーポレーション株式会社、B フレッシュ株式会社及び B フルーツ株式会社（B グループ）の所有株式等の評価額が 12 億 1577 万 7420 円と評価されたことによる。

こうして、債務免除された全額について源泉徴収義務は生じないとして処分全部取消しを命じていた差戻し前の控訴審と異なり、広島高裁平成 29 年判決では、納税告知処分については源泉所得税 18 億 3550 万 6244 円のうち 4 億 8573 万 4304 円を超える部分のみが取り消され、不納付加算税賦課決定処分については不納付加算税 1 億 8355 万円のうち 4857 万 3000 円を超える部分のみを取り消す一部認容判決に変更された（上告及び上告受理申立て中）。

(3) 検討

差戻審である広島高裁平成 29 年判決の認定事実によれば、債務免除当時における A 理事長の資産は 17 億 2519 万 9510 円、負債は 52 億 7722 万 9692 円となる。そのため、本件債務免除額 48 億 3682 万 1235 円のうち、12 億 8479 万 1053 円につ

54) 同通達の規定は、平成 26 年度税制改正により、所得税法 44 条の 2 の規定が創設されたことに伴い廃止された（『改正税法のすべて〔平成 26 年版〕』（大蔵財務協会、2014 年）103 頁参照）。

55) 旧通達 36-17 を適用することは租税法律主義に反するとの見解もある（酒井克彦「債務免除益に係る源泉徴収義務」税務事例 46 巻 3 号（2014 年）54 頁、品川芳宣「判批」税研 166 号（2012 年）90 頁）。

いては「経済的な利益」(所得税法 36 条 1 項)があると判断された。

しかし、このような債務者の資産及び負債の額は、債務免除時(源泉所得税の納税義務が成立し確定する時期とされる「給与等……の支払」時)に、債務免除を行った X に判断できるものであったのだろうか。裁判所の判断ですら、差戻審に至るまで異なる判断がなされていたことを考えれば、その正確な判断は困難であったと思われる。

Ⅲ 先例にみる源泉徴収制度の仕組み

以上の 2 つの裁判例に含まれる問題点を解明するために、最高裁により判例理論として構築されてきた源泉徴収制度の仕組みについての理解を、以下で整理する。

1 源泉徴収制度の合憲性—最高裁昭和 37 年大法廷判決

最高裁昭和 37 年大法廷判決は、源泉徴収制度の合憲性が争点になった事案において、主として⁵⁶⁾、①財産権(憲法 29 条 1 項)侵害の主張と、②平等原則(憲法 14 条 1 項)違反の主張について、(1) ないし (7) のように判示し、いずれも合憲と判断した。

- (1) 税徴収の方法は、担税者(本来の納税義務者)に直接納入されるのが常則であるが、税によっては第三者に徴収且つ納入させるのが適当なものもある。
- (2) 給与所得者に対する所得税の源泉徴収制度は、これによって国は税収を確保し⁵⁷⁾、徴税手続を簡便にし、その費用と労力を節約することができる。のみな

56) 他には憲法 18 条に違反するとの主張もなされた。しかし、源泉徴収義務が「奴隷的拘束」や「苦役」にあたるとは考えられないため、「明らかに誇張であって、あたらないこと論をまたない」と判示するにとどめられている。この点について、そうだとしても「加算税などの制裁と刑罰との威嚇をもって、その義務の履行を強制されているという事実は、看過できない」と説明されている(三井・前掲注 22) 41 頁)。

57) 租税立法の合憲性について重要な判断がなされた大島訴訟(最大判昭和 60 年 3 月 27 日民集 39 卷 2 号 247 頁)の調査官解説は、「租税法の全体を支配する基本原則」に「租税法律主義と租税公平主義(租税平等主義、公平負担原則)の 2 つを挙げることができる」とした上で、この「2 原則に比較して重要性において若干劣り、正確な意味で基本原則といえるかどうかは問題である」としながらも、「租税は財政需要ないし公的欲求の充

らず、担税者（給与所得者）の側においても、申告、納付等に関する煩雑な事務から免がれることができる。

- (3) 源泉徴収義務者も、給与の支払をなす際に所得税を天引し、その翌月 10 日までにこれを国に納付すればよいのであるから、利するところは全くなしとはいえない。
- (4) 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能率的であり、合理的であって、公共の福祉の要請にこたえるものである。
- (5) 源泉徴収義務者の徴税義務は、憲法の条項に由来し、公共の福祉の要請である。よって、源泉徴収制度は、憲法 29 条 1 項に反するものではない。また、源泉徴収義務者における負担は同条 3 項にいう公共のために私有財産を用いる場合には該当せず、補償を要するものでもない。
- (6) 法は、給与の支払者が受給者と特に密接な関係にあって、徴税上特別の便宜を有し、能率を挙げ得る点を考慮して、源泉徴収義務者としている。この義務が憲法の条項に由来し、公共の福祉の要請にかなうものであることは、(4) のとおりである。
- (7) 合理的理由がある以上、担税者と特別な関係を有する源泉徴収義務者に一般国民と異なる特別の義務を負担させても、憲法 14 条には違反しない。

以上のように源泉徴収制度の合憲性を判示した最高裁昭和 37 年大法廷判決を分析的に捉え、「源泉徴収義務者に自らの納税義務とは直接は関係ない義務を負わせる……制度の合理性を支えている……要素」として、「効率的な徴税の実現に資するという点」と、「通常、源泉徴収義務者には『徴収』に関する『便宜』があると説明されている点」の 2 つがあるとし、前者を「積極的な合理性」、後者を「消極的〔な〕合理性」と説明する考え方がある⁵⁸⁾。また、上記 (2) について、「源泉徴収義務者〔支払者〕に著しい煩わしさをかけることなく、源泉納税義務者〔受給者〕にとっても申告等の煩雑さを避けるという納税の便宜上の利点」を、「源泉徴収制

足を目的とするものであり、その意味で高度の公益性を有するから、その徴収は確実かつ能率的に行われなければならない、という原則」として、「徴収確保主義（収入確保・能率主義）」も挙げている（泉徳治「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和 60 年度 92 頁）。

58) 佐藤・前掲注 15) 25 頁。

度を特例制度として法的に是認している趣旨」の1つに挙げる見解もある⁵⁹⁾。しかし、(7)にあるように、「合理的理由」だけでなく、「特別な関係」(「特に密接な関係」)があることも合憲性の前提にされている点が、後述のとおり、特に重要であると考える。

(3)の「源泉徴収義務者」に「利するところは全くなしとはいえない」とは、「徴収義務者は天引した所得税を、翌月10日までに国に納付すればよいから、その間の金利などで報いられるではないかということ」であると説明されている⁶⁰⁾。しかし、支払のあった日の翌月10日までに税務署に納付しなければならない源泉所得税に、そのような金利のメリットがあるというのは低金利の現代においては観念的というほかに、現実味に乏しい議論である。また、当時においても、「手数料の代りに、徴収した税金で金利を稼ぐことを認めるような考えは、法律論としてはどうであろうか⁶¹⁾」との指摘もあった。

(5)については、補償をしないことが違憲とはいえないとしても、本来的には裁判の証人が受ける日当のように何らかの補償がなされてしかるべきとの調査官解説がある⁶²⁾。

(6)及び(7)については、給与等(所得税法28条1項の給与所得)の支払の源泉徴収義務(所得税法183条1項)について言及されたものではあるが、後の最高裁判決(最高裁平成23年1月判決)をみると、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支払者について、受給者との間に「特に密接な関係」(以下「特別密接関係」という。)があることを合憲性の根拠(前提)にしていると捉えることができる(この点は、後述する)。

なお、この特別密接関係については、「支払者が源泉徴収義務を負う根拠について」公法上の義務であるとする公義務「説⁶³⁾」に立った上で、受給者と『特に密接な関係』

59) 宮谷・前掲注17) 56頁。

60) 三井・前掲注22) 39頁。

61) 三井・前掲注22) 39頁。

62) 三井・前掲注22) 39頁。なお、源泉徴収制度における徴税費用の源泉徴収義務者への転嫁が妥当な水準にあるかを検証する必要があると指摘するものに、今本・前掲注5) 37頁がある。

63) 支払者が源泉徴収義務を負う根拠(「何故に他人の税金を自ら直接に納付する義務が

にあることにその根拠を求めている」とするものがある⁶⁴⁾。ここに、公義務説とは「要するに源泉徴収制度は、国法上の義務として徴収義務者に負担を命じ、受忍する限度の範囲内のものとみる」考え方である⁶⁵⁾。また、最高裁昭和37年大法廷判決の特別密接関係の議論について、「この最高裁判決の法理は広く、国内源泉所得に係る非居住者及び外国法人に対する源泉徴収はともかくも、居住者や内国法人に係る『源泉徴収制度』に及ぶ一般的な法理である」とする見解もあるが⁶⁶⁾、その法理は広く、国内源泉所得も含めた源泉徴収制度全般に及ぶと考えるべきである。

2 源泉徴収制度の基本的枠組み——最高裁昭和45年判決

最高裁昭和45年判決は、源泉徴収制度の基本的な枠組みについて詳細な言及をした最初の最高裁の判断である。同判決は長文であるが、要旨、以下の(1)ないし(10)のように判示した。

- (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、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(納税義務)を負う。
この納税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しないで納付すべき税額が確定する(国税通則法15条。自動確定方式)。
- (2) ここにいう確定とは、行政上また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然に決定されることをいう。たとえば、申告納税方式において、税額が納税者の申告により確定し、あるいは税務署長の処分により確定するのは異なる。このことは、国税通則法15条の規定を待つまでもなく、源泉徴収制度の当然の前提として、法の予定するところである。

あるのかという法的地位をめぐる理論上の争い)については、①国の機関代行とする見解(国の機関代行説)、②受給者(本来の納税義務者)の代理人であるとする見解(代理人的地位説)、③公法上の義務であるとする見解(公義務説)があるとされている(松沢智『新版租税実体法〔補正第2版〕』(中央経済社、2003年)379-384頁)。

64) 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。

65) 松沢・前掲注63)384頁。

66) 占部裕典「源泉徴収制度における三面的権利関係と権利救済」同志社法学67巻4号(2015年)296頁。

- (3) 支払者は、自働的に確定した税額を、法令に基づいてみずから算出し（ただし、計算の前提となるべき諸控除の申告は受給者による）、これを支払額より徴収して国に納付すべきことになる⁶⁷⁾。それ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、当該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）をし、督促を経て、滞納処分をなすべきものとされる。
- (4) 納税義務の存否また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が生じる。税務署長が、支払者の納付額を過少とし、また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。納税の告知は、あたかも申告納税方式による場合の更正または決定に類似する観を呈する。しかし、源泉徴収による所得税の税額は、(1) のとおり、自働的に確定するのであり、納税の告知により確定されるものではない。納税の告知は、更正また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。
- (5) 一般に、納税の告知は、国税徴収手続の第一段階をなすものとして要求され、滞納処分の不可欠の前提となるものである。その性質は、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、すなわち徴収処分であって、それ自体独立して国税徴収権の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、確定した税額がいくばくであるかについての税務署長の意見が初めて公にされるものである。よって、支払者がこれと意見を異にするときは、当該税額による所得税の徴収を防止するため、異議申立て⁶⁸⁾または審査請求（同法 76 条、79 条）のほか、抗告訴訟もできる。この場合、支払者は、納税の告知の前提となる納税義務の存否または範囲を争って、納税の告知の違法を主張することができる。
- (6) 源泉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り、支

67) 最高裁昭和 45 年判決の調査官解説には、「徴収義務者において天引徴収をする余地はない」ことから、「低廉譲渡は、源泉徴収になじまないものというべきであろう」という説明がある（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）。

68) 平成 26 年改正（平成 26 年法律第 68 号）後は、再調査の請求。

払者の納税義務の存否・範囲は右処分の前提問題たるにすぎない。よって、支払者においてこれに対する不服申立てをせず、また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。

- (7) 受給者は、源泉徴収による所得税を徴収されまた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は、自己において源泉納税義務を負わないことまたはその義務の範囲を争って、支払者の請求の全部または一部を拒むことができる。また、支払者が右の徴収または納付の時以後において受給者に支払うべき金額から右税額相当額を控除したときは、その全部または一部につき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して、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。
- (8) 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また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（また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得る。それは、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また従って受給者の源泉納税義務の存否・範囲を訴訟上確定させることができるものでないゆえである。支払者は、こうした不利益を避けるため、抗告訴訟にあわせて、またはこれと別個に、納税の告知を受けた納税義務の全部また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担することができる。
- (9) 源泉所得税の納税者は、支払者であって受給者ではない。法定の納期限にこれを国に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（徴収義務者）である支払者自身である。よって、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ことはできない。
- (10) 求償権の行使として支払者が受給者に請求できる所得税の本税相当額に対する遅延損害金は、商事法定利率によるのではなく、一般の原則に従い、民事法

定利率（年 5 分）による。

最高裁昭和 45 年判決は、支払によって納税義務が成立すると同時に、何らの手続を要せずに確定するとされる源泉徴収義務について、自動確定方式（(1)(2)）を理論的に捉えた結果（(3)）、この義務及び内容について課税庁の見解が最初に示されることになる納税告知を課税処分ではなく徴収処分であるとし（(4)(6)(8)）、ただし源泉徴収義務者の救済の観点から処分性を認め取消訴訟の対象になること（(5)）、受給者の救済方法（(7)）、求償権の性質及び内容（(9)(10)）などを明らかにした。特に（2）〔下線部分〕の、「確定とは、行政上また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然に決定されることをいう」とされている点、「このことは、国税通則法 15 条の規定を待つまでもなく、源泉徴収制度の当然の前提として、法の予定するところである」とされている点は、重要な判示である。なお、これに関連する同判決の調査官解説で説明されている「税額算出の過程が一義的に明白である⁶⁹⁾」という前提については、後述する。

3 源泉所得税と申告所得税との関係性——最高裁平成 4 年判決

最高裁平成 4 年判決は、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（1）ないし（5）のように判示した。

- （1）所得税法によれば、居住者に対して課される算出所得税額は、一暦年間におけるすべての所得の金額を総合して課税総所得金額等を計算した上、これに所定の税率等を適用して算出するものとされる（第二編第一章ないし第三章）。同法 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また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」（源泉徴収税額）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の額を計算する。その結果

69) 可部・前掲注 67) 1100 頁。

納付すべき税額があるときは、これを国に納付しなければならない（同号、128条）。また、計算上控除しきれなかった金額があるときは、その金額に相当する所得税の還付を受けることができる（同法120条1項6号、138条）。

- (2) 所得税法120条1項5号にいう「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（第四編）に基づき正当に徴収をされたまたはされるべき所得税の額を意味する。給与その他の所得についてその支払者がした所得税の源泉徴収に誤りがある場合に、その受給者が、右確定申告の手続において、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または右誤徴収額の全部若しくは一部の還付を受けることはできない。
- (3) 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、これと並存する。源泉所得税の徴収・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いる（同法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る（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、誤って徴収された金額の支払を直接に請求することができる（最高裁昭和45年判決参照）。
- (4) 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。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当たり、算出所得税額から右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である。税額の計算に当たり、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。
- (5) 給与等の支払を受けるに当たり誤って源泉徴収をされた受給者は、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。よって、このように解しても、その者の権利救済上支障は生じない。

最高裁平成4年判決は、支払者（源泉徴収義務者）に納税義務が生じる源泉所得税は、本来の納税義務者である受給者の申告所得税の存否が前提になっているにもかかわらず、法制度としては別個の納税義務である点（(3)(4)）を強調したものである。同判決の調査官解説においても「源泉徴収による所得税と申告納税による所得税については、納税義務者、納税義務の成立、確定の時期及び手続等において異なる定めがされており、両租税債務は、一応別個の租税債務」と説明されている⁷⁰⁾。

4 その他の最高裁判決の判断

(1) 最高裁平成22年判決

最高裁平成22年判決は、ホステス報酬の支払者の源泉所得税額を計算する際に控除される基礎控除額（計算期間の日数×5000円）について、「計算期間」は実際の稼働日数に限られるとした原審の判断⁷¹⁾を破棄した。そのうえで、これを当該期間の全日数であるとした。

同判決は、この判断を行うにあたり、「租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではな」として、税法解釈の原則（厳格解釈の要請。文理解釈の原則⁷²⁾）を確認した。

最高裁平成22年判決の税法解釈（文理解釈を前提にする厳格解釈）が、源泉徴収義務の解釈においてなされている点に、後述のとおり意味を見出すことができる。

(2) 最高裁平成23年1月判決

最高裁平成23年1月判決は、破産管財人が破産会社の元従業員に配当として支払った退職手当について、源泉徴収義務（所得税法199条）が生じるとした原審の

70) 青柳馨「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成4年度60頁。

71) 東京高判平成18年12月13日税資256号順号10600。

72) 金子宏「租税法解釈論序説—若干の最高裁判決を通して見た租税法の解釈のあり方」金子宏＝中里実＝J. マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』（有斐閣、2014年）3頁、木山泰嗣「税法解釈のあり方—文理解釈は正しいのか」青山法学論集58巻2号（2016年）73頁等参照。

判断⁷³⁾を破棄した。そのうえで、退職手当等の支払の源泉徴収義務も、最高裁昭和37年大法廷判決(6)(7)が前提としていた特別密接関係がある場合が前提にあるとの理解の下、以下のアないしエのように判示した。

ア 所得税法199条の規定が、退職手当等(同法30条1項)の支払をする者に所得税の源泉徴収義務を課しているのは、退職手当等の支払をする者がこれ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たことによるものである(最高裁昭和37年大法廷判決参照)。

イ 破産管財人は、破産手続を適正かつ公平に遂行するために、破産者から独立した地位を与えられて、法令上定められた職務の遂行に当たる者であり、破産者が雇用していた労働者との間において、破産宣告前の雇用関係に関し直接の債権債務関係に立つものではない。破産債権である上記雇用関係に基づく退職手当等の債権に対して配当をする場合も、これを破産手続上の職務の遂行として行うのである。よって、破産管財人と労働者との間に、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があるということとはできない。

ウ 破産管財人は、破産財団の管理処分権を破産者から承継する(旧破産法7条)。しかし、破産宣告前の雇用関係に基づく退職手当等の支払に関し、その支払の際に所得税の源泉徴収をすべき者としての地位を破産者から当然に承継すると解すべき法令上の根拠は存しない。

エ 破産管財人は、上記退職手当等につき、所得税法199条にいう「支払をする者」に含まれず、破産債権である上記退職手当等の債権に対する配当の際にその退職手当等について所得税を徴収し、これを国に納付する義務を負うものではない。

最高裁平成23年1月判決は、最高裁昭和37年大法廷判決が給与等の支払についての源泉徴収義務の規定の合憲性の基礎として理論づけていた特別密接関係を、退職手当等の支払の源泉徴収義務にも及ぼした(なお、同判決は、弁護士に対する報酬の支払について源泉徴収義務を定めた所得税法204条1項2号についても、特別密接関係が前提とされているとしている)。そして、文言を形式的に読む限りは「退

73) 大阪高判平成20年4月25日訟月55巻7号2611頁。

職手当等……の支払をする者」に該当するように思われる破産管財人について、特別密接関係がないことを理由に、その適用を排除した。特別密接関係の解釈適用を源泉徴収義務規定において行い、これを理由に同義務の発生を否定した点が、この判決の特徴といえる。この点について、同判決の調査官解説は、本判決が「徴税の便宜を有する者のうち、支払を受ける者との間に『特に密接な関係』のある者に限って源泉徴収義務が認められるという解釈を採ったもの⁷⁴⁾」と説明する。この点は、最高裁昭和 37 年大法廷判決（(6)(7)）が特別密接関係を同制度の合憲性の基礎になるとしたことに言及したもので、重要である。その理由は、「刑罰の担保まである源泉徴収義務を負担させるためには、支払を受ける者との間にその税務に関する処理を実質行わせることが相当な程度の関係が必要であるとの考え方に基づくものであろう⁷⁵⁾」という。

しかし、最高裁昭和 37 年大法廷判決も最高裁平成 23 年 1 月判決も特別密接関係の意義及び範囲については何ら明らかにしていない。この点について「基本的には、支払を受ける者との間で当該支払につき法律上の債権債務関係に立つ本来の債務者を想定し、これに準ずると評価できる程度の関係にある者を……源泉徴収義務者の範囲の中に取り込んでいくという解釈方法を採った⁷⁶⁾」との説明もなされている。これは、破産会社と労働者との間に生じていた債権債務関係とは異なる立場の破産管財人が、退職手当等の支払を配当として行った特殊な事案についての解説としては理解できる。しかし、特別密接関係を「刑罰の担保まである源泉徴収義務を負担させるため」の「相当な程度の関係」とであると同解説は述べている以上、単なる法律上の債権債務関係があれば特別密接関係があると一般的にとらえていると考えるのは誤りであろう。第三者弁済をする場合などを除き、支払者と受給者に法律上の債権債務関係があるのは通常である。そのような債権債務関係があるだけで源泉徴収義務の合憲性が基礎づけられるのだとすれば、あえて「特に密接な関係」などという通常の債権債務関係よりも緊密な関係を意味する概念を用いた最高裁昭和 37 年大法廷判決の意義が没却される。そこで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

74) 古田孝夫「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 23 年度（上）15 頁。

75) 古田・前掲注 74) 15-16 頁。

76) 古田・前掲注 74) 16 頁。

相当な関係)が必要であると考えらるべきである。

(3) 最高裁平成 23 年 3 月判決

強制執行により未払給与の回収をされたため、支払の際に天引徴収ができなかった場合でも、強制執行による場合を除く(任意弁済の場合に限られる)と規定されているものではない以上、「給与等……の支払」(所得税法 183 条 1 項)にあたるとした最高裁平成 23 年 3 月判決は、以下のアないしウのように判示した。

ア 所得税法 28 条 1 項に規定する給与等の支払をする者が、その支払を命ずる判決に基づく強制執行によりその回収を受ける場合であっても、同法 183 条 1 項所定の源泉徴収義務を負う。

イ 所得税法 183 条 1 項は、給与等の支払をする者は、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 10 日までに、これを国に納付しなければならない旨を定めている。給与等の支払をする者が、強制執行によりその回収を受ける場合であっても、それによって、上記の者の給与等の支払債務は消滅するのであるから、給与等の支払に当たる。同項は、給与等の支払が任意弁済によるのか、強制執行によるのかによって何らの区別も設けていないため、強制執行による場合でも、源泉徴収義務を負う。

ウ この場合、給与等の支払をする者がこれを支払う際に源泉所得税を徴収することはできない⁷⁷⁾。しかし、源泉所得税を納付したときには、所得税法 222 条に基づき、徴収をしていなかった源泉所得税に相当する金額を、その徴収をされるべき者に対して請求等することができる。よって、アの解釈を左右するものではない。

77) 「支払時に源泉徴収税額を天引きできないという源泉徴収制度の基本的な想定を損なう」ことを認めながらも、「強制執行における紛争を防止し、強制執行・源泉徴収それぞれの手続が速やかに流れるために」、判決の結論が妥当であるとするものに、高橋祐介「判批」民商法雑誌 145 巻 3 号(2011 年) 317 頁がある。同様に「実際に各人に交付する現金がなく、天引徴収するということが不可能な場合においては、受給者から徴収することは、制度本来の想定したところと異なる状況であることは否定できない」としながらも、「支払者の源泉徴収義務は……経済的利益の供与がなされた場合には、受給者から所得税相当額を別途徴収し納付する義務である」とするものに、青柳達朗「所得税法 183 条の『支払』について」税大ジャーナル 5 号(2007 年) 76-77 頁がある。

い。

最高裁平成 23 年 3 月判決は、源泉徴収義務は支払時に天引徴収ができなかったものでも除外されることなく発生することを明らかにしたようにも読める（ウ）。しかし、調査官解説をみても「本判決は、給与等の支払が強制執行による場合における源泉徴収義務の有無につき、最高裁が肯定説に立つことを明らかにしたものの⁷⁸⁾」であるとの説明があるのみで、天引徴収の点については特に言及されていない。最高裁平成 23 年 3 月判決は、あくまで強制執行により回収を受けた場合でも、所得税法 183 条 1 項の「支払」該当性は否定されないことを明らかにした判断と捉えるのが妥当である（なお、本稿は天引徴収ができない場合の源泉徴収義務の存否を論ずるものではない。理由は後述する）。

Ⅳ 源泉徴収義務の判定についての解釈論

——（１）特別密接関係と（２）解釈論における明確性

１ 合憲性の基礎 —— 特別密接関係

（１）源泉徴収制度における特別密接関係

最高裁昭和 37 年大法廷判決の（６）だけをみると、給与等の支払者について定め所得税法 183 条 1 項の源泉徴収義務についてののみ、その合憲性に特別密接関係があることを考慮しているようにも読める。しかし、同判決（７）とあわせて読むとそうではない。源泉徴収制度に合理的な理由があり、かつ、受給者と特別密接関係がある支払者だからこそ、一般国民と異なる特別な義務の負担をさせても憲法 14 条に違反しないとされている。そうすると、所得税法 183 条 1 項の源泉徴収義務に限らずにおよそ一般に源泉徴収義務が憲法に適合的に生じるためには、それぞれの源泉徴収義務規定における支払者と受給者との間に、特別密接関係があるといえるかをみなければならないことになる⁷⁹⁾。

78) 榎本光宏「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 23 年度（上）131 頁。

79) 木山泰嗣「判批」青山法学論集 57 巻 2 号（2015 年）50-51 頁。占部・前掲注 66) 294 頁も、破産管財人が破産会社の元従業員に退職手当を配当した事案ではあるが、源泉徴収義務の規定の解釈にあたり「憲法上の制約を考慮することは必然である」とする。他

この点については、退職手当等の支払の源泉徴収義務（所得税法 199 条）が生じるか否かが争われた最高裁平成 23 年 1 月判決が、合憲性ではなく同法同条の解釈適用を論じる際に、まず最高裁昭和 37 年大法廷判決の特別密接関係を挙げていること（ア）からも明らかであろう。また、破産管財人が退職手当等を現に支払っているにもかかわらず、受給者（労働者）との間に特別密接関係がなく（イ）、特別密接関係があった破産会社の地位を承継するものでもない（ウ）ことを理由に、所得税法 199 条を適用できない（源泉徴収義務が生じない）との結論（エ）を、同判決は導いている。このことから、源泉徴収義務が生じるためには支払者と受給者との間における特別密接関係があることが前提になるといえる⁸⁰⁾。

このように源泉徴収義務の合憲性の前提になる特別密接関係は、上述のとおり、その意義及び範囲のいずれも明確にされていない。合憲性の基礎になる重要な部分である以上、この「『特に密接な関係』の意義について」は、「より突っ込んだ検討が必要」になる⁸¹⁾。そして、「特に密接な関係とは、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と解され」とした裁判例も現れている⁸²⁾。しかし、同判決では、被告人が個人経営のクラブの経営者といえるかが争点となった刑事事件であり、これもまた特殊な事案が問題となったものである⁸³⁾。また、そもそも最高裁昭和 37 年大法廷判決で合憲性が認められている所得税法 183 条 1 項の適用が問題となった事案であり、続

に、特別密接関係に絡め、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には、おのずから合理的限界があるとするものに、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『納税者権利論の課題』（勁草書房、2012 年）514 頁がある。給与所得の納税告知がされたが受給者が退職していた場合や、報酬・料金等の支払が一回的な場合など、処分時に源泉徴収義務者が徴収の便宜を有していない場合に求償権を行使させることの合理性に疑問を投げかけるものに、佐藤・前掲注 15) 29-30 頁がある。

80) 目的論的解釈により特別密接関係を有する者に対する支払を源泉徴収義務の発生要件と理解する考え方に、岩崎政明「非居住者に対する不動産の譲渡対価・賃料の支払いと源泉徴収義務」木村弘之亮先生古稀記念論文集編集委員会編『木村弘之亮先生古稀記念 公法の理論と体系思考』（信山社、2017 年）151-152 頁がある。

81) 金子宏『租税法〔第 22 版〕』（弘文堂、2017 年）929 頁。

82) 大阪地判平成 26 年 11 月 10 日判タ 1424 号 338 頁。

83) 刑事事件であり、被告人は無罪とされた。控訴審（大阪高判平成 27 年 11 月 20 日公判物未登載）においても、控訴が棄却されている。

けて「給与等の支払をする者とは、本来の債務者あるいはこれに準ずる関係にある者とみるのが相当である」という判示がされている。そこで、ここにいる「法律上の債権債務関係」というのは、こうした法律関係があることが前提になるという意味に過ぎず⁸⁴⁾、それがありさえすれば給与等の支給者以外の源泉徴収義務においてもこれが認められれば直ちに合憲の基礎が満たされる、というものではないであろう。すなわち、源泉徴収義務を支払者に負わせてもよい「特に密接」な関係があることを個別にみるべきことが必要になる。

そこで、上述したとおり、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が必要であると考えらるべきである。

(2) 2つの裁判例における検討

ア 広島高裁平成 29 年判決

広島高裁平成 29 年判決では、給与等の支払者について源泉徴収義務を定めた所得税法 183 条 1 項の適用が問題となっている。権利能力なき社団とその理事長 A との間に特別密接関係があることは明らかであるため、問題はない。

イ 東京高裁平成 28 年判決

これに対し、東京高裁平成 28 年判決では、支払者は当該不動産売買契約の買主であるに過ぎない。そこで、受給者である当該契約の売主との間に特別密接関係があるとはいえないのではないか。不動産取引が継続的な関係になく、1 回の取引であることを考えても、最高裁昭和 37 年大法廷判決が合憲性の前提と考えていた特別密接関係があるとは考え難い。ところが、東京高裁平成 28 年判決と同じ条文

84) 「支払をする者」の意義について「課税対象たる経済的利益の移転に直接かつ実質的にかかわる者」、「当該支払に係る経済的出捐の効果の帰属主体となるにふさわしい実体を有する者」とする考え方（大阪地判平成 22 年 9 月 17 日訟月 58 卷 7 号 2777 頁）を経済的出捐者説といい、法的債務者説（東京高判平成 20 年 12 月 10 日税資 258 号順号 11101、東京地判平成 24 年 4 月 17 日税資 262 号順号 11930）と対比させる議論がある（今村隆「判批」ジュリスト 1478 号（2015 年）11 頁参照）。同評釈では、最高裁平成 23 年 1 月判決も、この議論において法的債務者説に位置付けられている。しかし、これは「支払をする者」を法的にみるか経済的にみるかの論点における捉え方と思われる。本稿が議論している合憲性の前提となる「特別密接関係」の意義の問題は、この論点とは異なる。

の適用が争点となった同種事件⁸⁵⁾では、次のように判示され、両者に特別密接関係があるとされた。

すなわち、「この源泉徴収制度によれば、非居住者等の不動産を譲り受けた支払者から譲渡対価にかかる所得税を源泉徴収義務として徴税することで、国は、受給者である非居住者等が所得税を申告・納付しないことによる徴収不能のおそれを回避して税収を確保し、徴税手続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、受給者（担税者）の側においても、申告、納付等に関する煩雑な事務から免かれることができる。そして、支払者（徴収義務者）にしても、支払者は、通常、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特に密接な関係にあって（支払者は、例えば、〔1〕売買契約書の作成、〔2〕不動産登記事項証明書の確認、〔3〕受給者からの委任状及び印鑑登録証明書等の入手又は〔4〕受給者への直接確認等により、受給者の住所を容易に把握し得る。）、徴税の対象となる譲渡対価を受給者に支払う立場にある点で、譲渡対価に対する徴税上、特別の便宜を有し、能率を挙げ得る地位にあるし、その徴税方法も、支払者が譲渡対価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よいというものであるから、これ自体に格別の不利益が含まれているということとはできない⁸⁶⁾。〔下線及び〔1〕ないし〔4〕は筆者〕」

しかし、XがAの非居住者該当性について把握できた上記の認定事実（Ⅱ1（2）①～⑥）に照らすと、この裁判例にいう特別密接関係を認める基礎は、東京高裁平成28年判決の事案では崩れている。つまり、この事案では、〔1〕売買契約書の売主の住所欄には建物所在地（日本）が記載されており（①）、〔2〕土地の登記記録の全部事項証明書にも同様に建物所在地（日本）の住所が記載されていた（②）。〔3〕

85) 東京高判平成23年8月3日税資261号順号11727、東京地判平成23年3月4日税資261号順号11635（最終平成24年9月18日税資262号順号12038（不受理））。評釈に、駒宮史博「判批」中里実＝佐藤英明＝増井良啓＝渋谷雅弘『租税判例百選〔第6版〕』（有斐閣、2016年）134頁、宮西恵「判批」税務事例44巻8号（2012年）19頁等がある。

86) 「利するところは全くなしとはいえない」とした最高裁昭和37年大法廷判決とは異なり、「格別の不利益が含まれているということとはできない」と判示された点について、支払者になくはないとされていた金利について「今日的にメリットとはなっていないことを十分に意識した上での表現」とするものに、酒井・前掲注21）4頁がある。

印鑑登録証明書にも建物所在地（日本）が住所として記載され（③）、委任状にも米国住居が住所であると書かれていたとの事情はみられない。以上に加え、住民票の住所も建物所在地（日本）であり（④）、固定資産評価証明の関係書類の住所も旧住所（日本）であったし（⑤）、譲渡対価の領収証の住所も建物所在地（日本）が記載されていた（⑥）。これらの客観資料からは、Xが非居住者ではない（日本に住所がある）と判断するのが自然であるし、それ以外の〔4〕受給者への直接確認というのは、Aの回答に依拠する主観情報である⁸⁷⁾。この判決にいう特別密接関係は、そもそも、「通常、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」関係のことを指している⁸⁸⁾。そうすると、上記のとおり、判決が「例えば」として挙げるような客観資料をみても、容易に把握できない状況にあった支払者（買主）は、受給者（売主）との間に、法律上の債権債務関係を越えた緊密な関係（特別密接関係）があったとはいえないであろう。

そうであれば、東京高裁平成28年判決の事案では、源泉徴収義務の基礎となる憲法適合性を満たさないものであったと考えるべきである。

2 源泉徴収義務の解釈論における明確性

（1）自動確定方式の源泉徴収義務

ア 考え方

次に、源泉所得税の納税義務が、上記各最高裁判決が前提としてきた自動確定方式で税額が決まる（国税通則法15条2項2号）のは、「この義務の内容をなす納付すべき税額は、特別の確定手続をまつまでもなく容易に計算することができる」からである⁸⁹⁾。また、そもそも、源泉所得税を含め自動確定方式が採られた国税があ

87) 前掲注49) 参照。

88) なお、「徴税の対象となる譲渡対価を受給者に支払う立場にある点で、譲渡対価に対する徴税上、特別の便宜を有し、能率を挙げ得る地位」は、源泉徴収制度の合理性をいうものに過ぎない。

89) 志場ほか・前掲注12) 262頁。なお、こうした自動確定方式が採られていることから、低額譲渡においてその差額について源泉徴収義務が生じるとするのは、「法制上不合理な無理を強いている」とするものがある（三木義一「認定賞与と源泉徴収」寺田友子＝平岡久＝駒林良則＝小早川義則編『現代の行政紛争 小高剛先生古稀祝賀』（成文堂、2004

るのは、「国税のうちには、課税要件たる事実が明白で、税額の計算が容易である等のため、あえて納付すべき税額の確定に特別の手续をとる必要がないものもある」からであり、「直ちに履行過程に進みうる建前をとっている」ものである⁹⁰⁾。

このような自動確定方式が採られている源泉徴収制度の特殊性に鑑みれば（最高裁昭和45年判決（1）～（3）、最高裁平成4年判決（3）参照）、支払者に源泉徴収義務を負わせるためには、支払時に⁹¹⁾支払者において源泉徴収義務が発生すること（当該課税要件を充足すること）及びその具体的な源泉所得税額を明確に判断できる客観的な状況があったこと（明確性）が必要であると考えらるべきである⁹²⁾（以下この考え方を「源泉徴収義務の解釈論における明確性」という）。そして、こうした明確に判断できる客観的な状況は、支払を生じた法律行為をする前後の過程を通じて、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である⁹³⁾。

こうした考え方に対しては、支払者の主観により源泉徴収義務の発生の有無に影響を与えるのは妥当ではないとの反論があるかもしれない。しかし、あくまで上記2点について支払時に支払者が判断できる客観的な状況を求めるものであり、主観的な認識によるものではない。また、社会福祉法人の理事長の横領について当該法人に源泉徴収義務が生じるかが争われた事案でこれを認めた裁判例は「源泉徴収が困難であるかどうかは全く関係のないことである」と説示している⁹⁴⁾。この判決の当否はさておき、支払時に支払者において明確に判断できるか否かを検討することは、この説示と矛盾するものではない。なぜなら、同説示は、「天引により徴収す

年）276頁）。

90) 志場ほか・前掲注12) 261頁。

91) 「居住者であるか非居住者であるかの判定は、支払の時点で行わざるを得ないのではないか」と指摘するものに、浦東久男「源泉徴収と支払概念」税法学534号（1995年）29頁がある。

92) 自動確定方式を理由に「課税標準の金額又は数量が明らかで、さらに税額の算定も極めて容易なものでなければならない」とするものに、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）170頁がある。

93) 源泉徴収義務を課す前提として、①源泉徴収の要否を判断するために必要な情報の取得可能性、②源泉徴収義務の事務内容の理解及び甘受可能性を挙げるものに、米田隆＝北村導人＝黒松昂蔵「非居住者・外国法人に係る源泉徴収－源泉徴収対象の不明確性に起因する問題を中心に－」金子宏監修・中里実＝米田隆＝岡村忠生編『現代租税法講座 第4巻 国際課税』（日本評論社、2017年）180頁がある。

94) 大阪高判平成15年8月27日税資253号順号9416。

る余地はなかった」ことを理由に「法が予定している……源泉徴収する余地」が「およそ考えられない」として異なる判断をしていた原審⁹⁵⁾との対比で、「源泉徴収が困難であるか」は「関係……ない」と述べているに過ぎないからである。支払時における天引控除ができないという「物理的な困難」の問題と、支払時における源泉徴収義務の発生の有無及び源泉所得税額について明確な判断ができないという「法的な困難」の問題とは異なるものである（これが、本稿が天引徴収ができない場合の源泉徴収義務の存否を論ずるものではないことの理由である）。

なお、筆者とおそらく問題意識を共通にする見解として、『「源泉徴収になじむ」か否かにより、源泉徴収の要否を判断すべき」とする考え方（なじむ要件説⁹⁶⁾）や、「支払の際に源泉徴収義務を容易に認識することができる場合に限って、支払をする者は源泉徴収義務を負う」とする考え方（容易認識説⁹⁷⁾）がある。しかし、なじむ要件説は、源泉徴収制度の趣旨に沿う考え方であり傾聴に値するものの、実際の源泉徴収義務の判定においては何が「なじむ」ものかを判断しなければならなくなるが、その要件は曖昧といわざるを得ない。また、容易認識説も、同じように源泉徴収制度の趣旨に沿うもので、筆者の発想にも近い見解とも思われる。しかし、支払者の認識による点で納税義務の存否が主観的要素に依拠することになるし、認識の「容易」性についても難しい個別判断が求められるであろう。

源泉徴収制度は、国の税徴収を何らの補償も与えることなく支払者に代行させる仕組みであるにもかかわらず、支払時に源泉徴収義務（源泉所得税額）が成立し同時に確定する自動確定方式が採用されている。そして、支払者は翌月 10 日までに源泉所得税を徴収し納付しなければならない義務のみを負担させられるものであり⁹⁸⁾、特別密接関係があることを前提に合憲性が認められる制度である。「源泉徴収義務の解釈論における明確性」は、このような制度の仕組みから当然に導かれるべき考え方といえよう⁹⁹⁾。

95) 京都地判平成 14 年 9 月 20 日税資 252 号順号 9198。

96) 米田ほか・前掲注 93) 188 頁。なお、見解名は筆者による。

97) 鷲田拓之「源泉徴収制度の問題点及びあり方の再検討—源泉徴収義務を課すことの解釈上の限界を中心に—」立命館法政論集 13 号（2015 年）65 頁。

98) 「源泉徴収義務者は非常に精緻で複雑な計算その他の事務負担を負わされている」と指摘するものに、佐藤・前掲注 15) 26 頁がある。

99) ここにいう「当然」は、最高裁昭和 45 年判決（2）下線部分にある「当然の前提」に

イ 説明

以上の「源泉徴収義務の解釈論における明確性」は、厳格解釈（文理解釈の原則）が求められる税法解釈のなかでも、源泉徴収義務の解釈には、特に明確性が求められていることにも沿う。文理解釈の原則をあえて述べた最高裁平成22年判決の調査官解説でも「とりわけ、源泉所得税は、申告により確定する税ではなく、自動的に税額が確定するものであり、支払者は、この自動的に確定した税額を法令に基づいて自ら算出し、これを支払額から徴収して国に納付すべきものとされていること（前掲最一小昭和45年12月24日参照）からすると、課税要件が一義的に明確なものである必要性はより大きいものと考えられる」と説明されている¹⁰⁰⁾。

また、源泉徴収制度の基本的な仕組みを最初に明らかにした最高裁昭和45年判決の調査官解説においても、次のように指摘されている。すなわち、自動確定方式にいう『『確定』とは……『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然に決定されることをいう』のであって、その具体的な税額については、支払者において、『法令に基づいてみずから算出』することを要することになる¹⁰¹⁾。そのため、「法は、その算出の過程が一義的に明白であることを、自明の前提とするものと解される¹⁰²⁾」。「支払われる所得の額は課税標準として疑義を残す余地がないから、給与所得については徴収の割合が一率ではないとはいえ、なお税額算出の過程が一義的に明白であるといえるのであり、かかる前提なくしては源泉徴収制度は成り立ちえない¹⁰³⁾」のである。

神戸地裁平成2年判決が「この程度の不利益」であれば源泉徴収義務者において受忍すべきとしていた「事務処理上の経費の増大にとどまる」という議論は、納税告知後に「支払われる給与等から……納付額を控除するだけで実質的な自己の経済的負担を回避することができる」という点と、同判決の控訴審が示した「求償することによって、不利益を伴う財産的損害を填補することができる（所得税法第222条）」という点のいずれかが可能であることにあった。このことに鑑みれば、継続

対応する。

100) 鎌野・前掲注37) 135頁。

101) 可部・前掲注67) 1100頁。

102) 可部・前掲注67) 1100頁。

103) 可部・前掲注67) 1100頁。

的な法律関係がそもそもなく次の支払もない場合で、(1) 受給者が非居住者（または外国法人）である場合や、(2) 受給者が資力を喪失している場合など、求償権を行使しても満足できる可能性が低い場合には、受忍すべき「程度の不利益」とはいえなくなることも考慮しなければならないであろう。

ウ 裁判例

裁判例をみても「所得の支払の時に納税義務が成立し、それと同時に特別の手続を要しないで納付税額が確定するとされているから、源泉徴収の対象や徴収納付すべき税額についての認定判断が一義的に明確に、かつ容易になされるのが望ましいことはいうまでもない」と判示されたものがある¹⁰⁴⁾。

また、同じように自動確定方式を理由に、「源泉徴収の対象は、当該給付の際に、右給付にかかる所得が源泉徴収の対象となるかどうか及び徴収納付すべき税額が幾許であるかについての認定判断が一義的に明確に、かつ容易になされ得るものであることが望ましいことはいうまでもない」としたうえで、「認定判断が一義的に明白かつ容易というのは、例えば、当該給付が一定額の俸給として支払われる場合のように、法令に定めるとおりの給付がなされる場合のみならず、更に、当該給付の際存した諸般の事情から客観的に推せば、右給付にかかる所得が源泉徴収の対象となるものであること及び税額いかなが何人にとっても疑を容れる余地なく、かつ、容易に認定できる場合をも含む」と判示されたものもある¹⁰⁵⁾。

エ 学説

学説をみても、源泉徴収義務は支払時に明確に判断できるものでなければならぬことを指摘するものがある¹⁰⁶⁾。「自動確定方式を導入するその前提には、源泉所得税を徴収すべきものとされている所得に該当するか否か、また、徴収・納付すべ

104) 大阪高判平成3年9月26日税資186号635頁。同判決は、神戸地裁平成2年判決の控訴審である。なお、上告審は最判平成5年2月18日税資194号416頁（棄却）。

105) 東京高判昭和55年10月27日訟月27巻1号211頁。

106) 池本征男「判批」国税速報6328号（2014年）19頁、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、注解所得税法研究会編・前掲注9）1306頁、福家俊朗「源泉徴収制度の法的論理構造の検討—租税法律関係と源泉徴収制度—」租税法研究11号（1983年）100頁、112頁等参照。

き税額がいくらになるか、ということが法令の規定により一義的に明確であり、課税要件事実の認定は何人にとっても疑いを容れる余地がなく、かつ、容易になし得るものでなければならない¹⁰⁷⁾」という指摘は、上記裁判例にも沿うものである。また、「源泉徴収は、徴収すべき義務（相手方の存在と金額）が客観的に定まるとともに、支払者の側においてその義務を正確に認識できる状態にあることを前提とする¹⁰⁸⁾」という指摘もある。

(2) 2つの裁判例の検討

「源泉徴収義務の解釈論における明確性」を前提にしたときに、支払時に支払者において源泉徴収義務が発生すること（当該課税要件を充足すること）及びその具体的な源泉所得税額を明確に判断できる客観的状況があったといえるのかについて疑義が生じるのが、東京高裁平成28年判決及び広島高裁平成29年判決である。東京高裁平成28年判決の事案においては、支払時に支払者において受給者が非居住者に該当すること（支払時に支払者において源泉徴収義務が発生するための課税要件を充足すること）について、支払時に容易に入手できた資料から明確に判断できる客観的状況があったとはいえないであろう。また、広島高裁平成29年判決の事案においても、支払時に支払者において受給者（A理事長）の資産及び負債の状況を正確に評価・計算し、その具体的な源泉所得税額を明確に判断できる客観的状況があったとはいえないであろう。

そうすると、両事例においては、いずれもX（支払者）に源泉徴収義務は生じないと解すべきであったのではないか（なお、そもそも、東京高裁平成28年判決の事案に、特別密接関係の観点からみた合憲性の基礎がなかったことは、上述したとおりである）。

この問題を検討するにあたり、支払者に注意義務はあるのかを考えてみたい。注意義務があるか否かは、「源泉徴収義務の解釈論における明確性」の具体的な基準となる「支払を生じた法律行為をする前後の過程を通じて、支払者が支払時まで容易に入手できた客観資料」の判断に関連するようにも思われるからである。

107) 宮谷・前掲注17) 57頁。

108) 田中・前掲注16) 164頁。

V 支払者に注意義務はあるのか？

1 支払者の注意義務

(1) 注意義務肯定説

東京高裁平成 28 年判決は、上述のとおり、源泉所得税の徴収納付義務を負うことになる法所定の支払者には注意義務があると判示した¹⁰⁹⁾。しかし、源泉徴収義務者に注意義務があるか否かについて明示された最高裁判決はない。また、裁判例をみても注意義務があると判示されたものはみあたらない。この点、源泉徴収義務者に善管注意義務があると判示された裁判例はある¹¹⁰⁾。「給与の支払者は国に対し、給与の支払を受ける者から所得税を徴収してこれを国に納付すべき義務を負うと同時に、他方給与を受ける者に対しても右徴収納付の事務を処理するに当り善良なる管理者の注意義務を負う」という判示であった。しかし、この判示からわかるように、ここにいう善管注意義務は受給者に向けられたものであり、本稿で問題にしている支払者の注意義務とは異なる側面からの議論である¹¹¹⁾。また、そもそも善管注意義務は受任者が委任者に対して負うのが典型であるが（民法 644 条）、無償の受寄者は自己財産と同一の注意義務でよいとされている（民法 659 条）。源泉徴収義務がメリットなく源泉所得税の徴収納付の義務のみ課せられる制度であることから、支払者に善管注意義務のような高度な注意義務があると考えerことは妥当でないであろう。

源泉徴収義務者に果たすべき注意義務あることを指摘する見解は、いくつかある¹¹²⁾。1 つは「源泉徴収義務者が、その源泉徴収義務の有無や税額算定において必要となる受給者の事情について、どの程度の注意を払って調査をすべきなのか」と

109) もっとも、その内実は、後述の調査義務に近いと思われる。「支払者に支払の相手が『非居住者』であるか否かを確認すべき義務」があるという意味で、この注意義務という概念を用いているからである。

110) 岐阜地判昭和 31 年 5 月 8 日下民集 7 卷 5 号 1154 頁。

111) 同判決は、支払者が善管注意義務を怠らなければ、納付が不当な課税であった場合でも、受給者に対して求償できるというものであったが、最高裁昭和 45 年判決により否定された（可部・前掲注 67）1117 頁参照。

112) 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）17 頁、岩崎・前掲注 80）143 頁。

いう問題提起をするものである¹¹³⁾。そして、いま1つは、東京高裁平成28年判決の事案を例に「支払者が『支払の際』における一般的注意義務により受給者が非居住者に該当することが判断できるときには、支払金額から源泉所得税分を天引きし、国に納付しなければならないとしても、一般的注意義務をはらったとしても受給者が非居住者であるとは認められないような場合には、源泉徴収義務を負うとまではいえない」とし、限定解釈（目的論的縮小解釈）を行うための前提として、源泉徴収義務者に注意義務を認めるものである¹¹⁴⁾。

しかし、前者の見解は、後述する調査義務の問題と変わらないようにも思われ、これとは別に、違反すれば過失を通常意味する「注意義務」なる概念¹¹⁵⁾を観念すべきなのか疑問である。また、後者の見解については、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¹¹⁶⁾。また、この見解は、買主が「不動産取引の素人である場合と、専門家（不動産業者等）である場合とで」注意義務に「軽重の違いがある」ことを前提にする。この点で、源泉徴収義務が生じるか否かについて、その判断をより困難にする要素を加え、問題を複雑にしているといわざるを得ない。

(2) 調査義務説

これに対し、注意義務という表現は用いずに、源泉徴収義務者には支払の相手である受給者の属性等の情報を把握すべき調査義務があるとする見解がある。この点について明示した最高裁判決がないことは注意義務と同様であるが、相続税の納税

113) 伊藤・前掲注112) 24頁。

114) 岩崎・前掲注80) 159頁。なお、田中・前掲注16) 164頁も、注意義務を尽くしても非居住者該当性を認識できない場合、買主に過酷な負担となりかねないことを理由に、適用違憲や制限的な解釈の必要性を指摘している。

115) 「税務署長が資料を収集し、これに基づき課税要件事実を認定、判断する上において、職務上通常尽くすべき注意義務を尽くすことなく漫然と更正をしたと認め得るような事情がある場合には」は国家賠償法1条1項の「違法」が認められるとした最判平成5年3月11日民集47巻4号2863頁参照。

116) 木山・前掲注51) 21頁。

義務者について調査義務があることを明示した裁判例がある¹¹⁷⁾。「相続税法における申告納税方式についてみるに、納税義務は法律の規定する課税要件事実の存在によつて当然に発生するものであるところ、申告は、納税義務が生じた状態を前提として、納税者自らが進んで自己の納税義務の具体的内容を確認したうえ、課税標準及び税額を計算し、右計算に基づく申告書を提出することによつて、その申告に係る納税義務の実現を企図するものである。そして、納税者は申告義務を負うとともに、その前提として申告のために自ら遺産を調査する義務をも負担する〔下線は筆者〕」という判示であった。この判示は、いっけんすると源泉徴収義務を含めた納税義務者全般に共通することのようにも思える。しかし、同判決は、申告義務を負った相続人が相続財産を具体的に確定することが困難な場合も予想されるとし、その場合には申告後に更正の請求が認められていることを指摘している。また、同判示は冒頭に「申告納税方式についてみるに〔傍点は筆者〕」とある。そうすると、この裁判例の考え方は、自動確定方式である源泉徴収義務の場合には妥当しいと思われる。

調査義務があることを指摘する見解は、ほかにもある。1つは、源泉徴収「義務を適法・適正に履行するため、源泉徴収義務者は、所得税法が規定する源泉徴収の要件事実の認定に必要となる事実についての調査ないし確認の義務を負っている」とするものである¹¹⁸⁾。いま1つは、「源泉徴収義務が適正な源泉徴収を行う義務と解されることからすれば、これを不適正な源泉徴収になりかねないような程度の義務であると解することは困難である」との理由から、「源泉徴収義務者には適正な源泉徴収を担保するための調査義務が負われている」とするものである¹¹⁹⁾。

義務という言葉が適切であるかの点をおけば、これらの見解が指摘する調査確認については、確かに支払者が通常行うべきことであるといえよう。

117) 仙台地判昭和63年6月29日訟月35巻3号539頁。

118) 佐藤孝一「判批」税務事例46巻4号(2014年)5頁。

119) 酒井克彦「源泉徴収制度における源泉徴収義務の範囲(下)」税務事例47巻9号(2015年)3頁。

(3) 検討

支払者は自らの法律行為が法所定の「支払」に該当する場合には、源泉徴収義務を負うことになる¹²⁰⁾。その法所定の「支払」該当性を判断するためには、受給者が非居住者であるか否かなどを、支払者が支払時に判断しなければならない。支払者は支払時に源泉徴収義務を負うことになるかを判断するために、受給者の属性等の情報を収集する必要がある¹²¹⁾。

しかし、注意義務についても、調査義務についても、税法上の明文規定は存在しない。それにもかかわらず、税法解釈によって支払者にこのような義務が生じると考えることはできるのだろうか。

2 源泉徴収義務という公法上の義務

上述したとおり、支払者が負う源泉徴収義務については、諸説ある¹²²⁾。しかし、所得税法等の諸規定は、「支払をする者は、その支払の際……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。〔傍点は筆者〕」と定めている。法文で「しなければならない」という文言が用いられるのは、その者に法律上の義務が生じる場合である。支払者には国に対する源泉所得税の徴収納付が義務づけられているのであり、支払者には源泉徴収義務という「公法上の義務」があることは明らかである¹²³⁾。

しかし、こうした源泉徴収義務を超えて、支払者に上述の注意義務や調査義務があるのかとなると、所得税法等の諸規定の文言からこれを読み取ることはできない。

また、法律上の義務を負う者は、これに違反した場合、その不履行についての責任を債権者に対して負うのが通常である（民法415条、709条¹²⁴⁾）。また、納税義

120) 前掲注24) 参照。

121) 把握すべき情報について整理したものに、仲川詠里「源泉徴収制度における誤徴収税額の還付問題について—支払者が不在となる場合を中心に—」青山ビジネスロー・レビュー3巻1号（2013年）101頁がある。

122) 松沢・前掲注63) 379-385頁。

123) たとえば、榎本・前掲注78) 129頁も、源泉徴収義務が「公法上の義務」であることを前提に説明されている。

124) 契約違反により発生する債務不履行責任と、故意または過失による権利侵害によって発生する不法行為責任である。

務の不履行については、履行遅滞による損害賠償として延滞税（地方税の場合は延滞金）が法定されている¹²⁵⁾。しかし、上記の注意義務や確認義務については、これに支払者が違反した場合、国から不履行の損害賠償責任を問われることはないし、それ以外の違反の効果を定める規定もない。

限定解釈の論拠として注意義務を觀念することは、本稿が問題とする支払時に源泉徴収義務及び源泉所得税額の判定が困難な場合に、納税者を救済できる論理を構築できるという点では意義がある。しかし、その義務を尽くした場合に限定解釈がされる一方で、義務を怠った場合の不履行責任については不問とされるとなれば、それは法律上の義務を果たしているのか、という疑問が生じる。

3 租税債務関係説

そもそも、源泉徴収義務も含めた納税者が国または地方団体に対して負う納税義務については、これを権力により規律される特殊な法律関係（服従関係）と捉える見解（租税権力関係説）と、あくまで租税債権（納税者からみれば租税債務）の法律関係に過ぎないとする見解（租税債務関係説）があるが¹²⁶⁾、基本的には租税債務関係説が妥当である¹²⁷⁾。

租税債務関係説を前提にすると、私法上の債権債務と同じように、当事者間における契約があるか、契約がなくとも一定の法律行為や事実から当然に生じる法定債権（債務者側からいえば法定債務）を法律が規定している場合にのみ、法律上の義務は生じることになるはずである。また、公法上の義務（行政法上の義務）は、「行政庁が法律によって与えられた権限を行使して国民に義務を課し、それによつてはじめて、国民にその命令において示された一定の行為をなすべき法的義務が生ずる¹²⁸⁾」とされており、納税義務以外の義務についても法律の根拠規定が必要になる。しかし、上述のとおり、法所定の支払をする者に、注意義務や確認義務があることを定めた税法規定は存在しない。

125) 新井隆一編『租税法講義』（青林書院、1972年）134-137頁参照〔竹下重人執筆部分〕。

126) 新井・前掲注125) 46-48頁〔吉良実執筆部分〕、佐藤英明『「租税債権」論素描〕金子宏編『租税法の発展』（有斐閣、2010年）3頁。

127) 金子・前掲注81) 24-27頁参照。

128) 新井・前掲注125) 66頁〔村上義弘執筆部分〕。

4 税法上の納税者の義務

税法は、納税義務以外の公法上の義務についても明文規定を置いている。給与等の支払をする源泉徴収義務者に課される年末調整義務（所得税法 190 - 193 条）のほか、各種法定資料の提出義務（同法 225 条 - 228 条の 3）、財産債務調書の提出義務（国外送金等調書 6 条の 2）、国外財産調書の提出義務（同法 5 - 6 条、10 条）等である¹²⁹⁾。こうした書類提出義務などの「税法の規定する各種の義務」も含めて納税義務であるとする説明もあり、この場合、金銭を給付すべき債務以外の情報提供義務もあわせ納税義務であると理解されることになる¹³⁰⁾。しかし、いずれにせよ、税法に規定された義務であることが前提である。

源泉徴収制度には、①所得税徴収機能及び②所得把握機能の 2 つがある、といわれることがある¹³¹⁾。同制度は、それだけで膨大な所得税を徴収できるだけでなく（①）、支払調書制度と結びついて同制度の対象となる所得に限り、誰にどれだけの所得があるのかを把握し、総合累進所得税を執行面で支える（②）、という理解である¹³²⁾。ここで所得把握機能を強調すると、源泉徴収義務者には受給者に支払われる所得を調査することは当然であるという議論になりかねない。しかし、これはあくまで機能であるし、支払調書といった税法が明文で定めた情報提供義務を前提にした説明に過ぎないはずである¹³³⁾。

129) これらの規定を「資料情報制度」として整理したものに、酒井克彦『クローズアップ租税行政法』（財経詳報社、2012 年）215-223 頁がある。なお、佐藤・前掲注 15) 30 頁は、源泉徴収制度に詳細な「情報申告」の制度を導入すべきとする。

130) 新井・前掲注 125) 133 頁〔竹下重人執筆部分〕。租税債務者について、狭義では納税義務者を指し、広義では租税債権の完全な実現のために租税法上一定の義務を負担せられ、租税法上の当事者となるべき者も含むとする説明もあるが、この説明も「租税債権の確実な実現を図る見地から、これらの点が原則として法律で定められている」としており、法律の規定を前提にする（田中二郎『租税法（新版）』（有斐閣、1981 年）154 頁）。

131) 金子・前掲注 4) 172 頁。

132) 金子・前掲注 4) 172 頁参照。

133) いずれの機能を重視するかは規定の置かれた文脈によとし、非居住者に対する支払については、①所得税徴収機能が重視されるとするものに、高橋・前掲注 77) 319 頁がある。

5 小括

以上からすると、まず、支払者に注意義務があると解するのは難しいであろう。明文規定がないのはもちろんであるが、義務違反をしても不履行の責任が生ずることはないからである。源泉所得税の徴収処分としての納税告知（所得税法 36 条 1 項 2 号）や不納付加算税の賦課決定処分（国税通則法 67 条 1 項 1 号）や延滞税（同法 60 条 1 項 3 号）は、源泉徴収義務を怠ったことに対して生じるものであり、注意義務違反に対して生じるものではないと思われる。また、租税法律主義（憲法 84 条）から、明文の免除規定がないにもかかわらず、支払者が専門家であるか素人であるかなどもみたくて、注意義務を尽くしたといえる場合には源泉徴収義務が免除されるとする限定解釈を行うことも、妥当でない。更にいえば、注意義務という概念は、その違反があった場合に損害賠償責任を生じる違法概念が想起されるのが通常である。この点で、注意義務という概念をここで肯定することは適切ではないと考える。

次に、調査義務について検討すると、同じく義務違反の効果が生じないことを考えれば、各種の提出義務のような明文規定（なお、提出義務違反には制裁規定もある。）がないにもかかわらず、これを公法上の義務と解することは妥当ではないとも思える。

しかし、法所定の支払者に該当する者には源泉徴収義務が生じる以上、この義務が生じるか否かを判断するために、支払者は支払時に受給者の属性等の情報を入手し、自らに源泉徴収義務が生じるか否かを判断しなければならない。そうである以上、源泉徴収義務に内在する、一種の付随義務としての調査確認の義務が支払者にあることは否めないであろう。

ただし、これは源泉徴収義務の発生の有無を判断するための明文なき一種の付随義務であるから、違反した場合でも、その前提になる源泉徴収義務の不履行について延滞税などが生じることに包摂され、表面化する独自の効果は生じない。そうである以上、同様にこの一種の付随義務としての調査確認義務を尽くしていたといえる場合であっても、これを理由に源泉徴収義務を免除することは、やはりできないであろう。

VI 支払者に求められる調査の範囲

このような一種の付随義務としての調査確認は、どこまで行えばよいのだろうか。支払者に求められる調査の範囲が問題になる。最高裁判決はなく、詳細な議論がされた文献も少ないが、自動確定方式がフィクションであること及び質問検査権が源泉徴収義務者にはないことを理由に「調査解明義務」ではなく、源泉徴収義務の履行の一環としての「確認義務」があるとする見解がある¹³⁴⁾。

また、形式的審査でよいとする裁判例もある。神戸地判平成2年判決である。同判決は「受給者の申告内容に特に不審な点がない場合、これに基づき納付税額を正しく算出している限り、後に納税告知を受けた場合でも、この告知に係る税額を法定納期限までに納付しなかったことについて正当の理由(国税通則法67条1項但書)があると言うべきである」とする。この判決は、源泉徴収義務の存否の問題ではなく、附帯税としての不納付加算税の問題として調整しようと試みる見解といえる。このように「正当な理由」において源泉徴収義務者を救済する1つの方法としては、傾聴に値する。

しかし、自動確定方式が採られている源泉徴収制度の特殊性に鑑みれば(最高裁判昭和45年判決(1)～(3)、最高裁平成4年判決(3)参照)、源泉徴収義務は生じるが「正当な理由」があるので不納付加算税は生じないとするだけで解決できる問題ではないであろう。他方で、上述したように、調査確認義務を尽くしたことを理由に源泉徴収義務を免除することは、租税法律主義の見地から妥当ではない。

VII 結論

1 特別密接関係と源泉徴収義務の解釈論における明確性

以上より、結論としては、すでに述べたように、源泉徴収義務の判定については、(1)特別密接関係の有無により合憲性の基礎があるか否かを判断し、これが認められる場合でも、(2)源泉徴収義務の解釈論における明確性を検討することで、その発生を認めてよいかを考えるべきである。これは法定された源泉徴収制度の合憲性

134) 酒井・前掲注119) 3-4頁。

の問題であり（(1)）、同制度が採用する自動確定方式という仕組みから当然に導かれる解釈（(2)）である。したがって、租税法律主義に反するものではない。

最後に2つの裁判例の検討をするため、(2)の「源泉徴収義務の解釈論における明確性」について確認すると、具体的には、次の基準の下で源泉徴収義務が発生しないと考えるべきである。すなわち、支払者に源泉徴収義務を負わせるためには、支払時に支払者において源泉徴収義務が発生すること（当該課税要件を充足すること）及びその具体的な源泉所得税額を明確に判断できる客観的状況があったこと（明確性）が必要であると考えべきである。また、明確に判断できる客観的な状況は、支払を生じた法律行為をする前後の過程を通じて、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である。支払者が現に入手していた資料ではなく、容易に入手することができた資料によるべきことになるが、それは支払者には調査確認をすべき付随義務があるからである。そして、その入手できた資料を前提に総合判断として、一義的に明確な判定を支払者が行える状況にあったか否かを客観的に考えるべきである。

2 2つの裁判例の検討

(1) 東京高裁判平成28年判決

東京高裁判平成28年判決については、上述のとおり、Xは受給者である売主が非居住者であることを支払時に容易に入手できた客観資料から判断することは困難であった（非居住者であると課税庁が判断できたのは、2年以上に及ぶ質問検査権の行使により得られた情報によるものであった）。

そうであれば、源泉徴収義務が生ずべき基礎を欠く（一回的な売買の相手に過ぎない非居住者に対する求償権の行使は困難と思われる点も、これを支える事情となる）。よって、納税告知処分は違法であり取り消されるべきであった。

(2) 広島高裁判平成29年判決

次に、広島高裁判平成29年判決をみると、債務免除時にXがA理事長の資産及び負債について同判決が認定するような詳細な事実（資産17億2519万9510円、負債52億7722万9692円）を把握して、債務免除額（48億3682万1235円）とその差額である12億8479万1053円を「経済的利益」と判断し、その部分について

のみ源泉所得税（4億8573万4304円）が発生すると判断することは困難であった。したがって、源泉徴収義務が発生すべき基礎を欠き（多額の負債があり、資力を喪失した債務者に対する求償権の行使は事実上困難であると思われる点も、これを支える事情となる。）、納税告知処分は違法として取り消されるべきであった。

また、仮に納税告知処分の一部について適法と判断される場合、判断できなかったことについてXに責めに帰すべき事由はなく、不納付加算税を課すことは酷である。よって、「正当な理由」（国税通則法67条1項ただし書）が認められ、賦課決定処分は取り消されるべきであった¹³⁵⁾。

なお、この不納付加算税の「正当な理由」については、加算税制度の趣旨等から論ずるべきことがあるため、別の機会に改めて論じたいと思う。

（追記）

本稿は、青山学院大学判例研究所2016年度ワークショップ（租税行政法）による研究成果の一部である。

135) 源泉徴収義務における不納付加算税の「正当な理由」を論じたものに、酒井克彦「加算税免除規定にいう『正当な理由』該当性判断における不当・酷説（上）（下）」税務事例46巻11号（2014年）1頁、同47巻1号（2015年）16頁がある。なお、非居住者に対する賃料支払について判定困難を理由に「正当な理由」が認められた裁決（国税不服審判所裁決平成25年5月21日裁決事例集91集1頁）も参照。