

# 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

鷲田 拓之

(法学専攻 リーガル・スペシャリストコース

推薦教員：望月 爾・安井栄二)

はじめに

第1章 源泉徴収制度の意義及び法的根拠

第1節 源泉徴収制度の概要

第2節 申告納税制度と源泉徴収制度の関係

第3節 源泉徴収制度の合憲性

第4節 支払をする者に源泉徴収義務が課される根拠

第2章 わが国の源泉徴収制度の特徴と問題点

第1節 源泉徴収義務を規定する条文の構造

第2節 源泉徴収義務の自動的な確定

第3節 源泉徴収制度の法律関係

第4節 源泉徴収制度の制度上の問題点

第3章 源泉徴収義務を課すことの限界が争点となった最近の裁判例

第1節 支払の際に源泉徴収対象所得に該当するか否かの判断が困難な場合

第2節 支払の際に支払の相手方の事情を知ることが困難な場合

第3節 支払の際に支払をする者に該当するか否かの判断が困難な場合

第4節 各事例において源泉徴収義務を課すことの問題点

第4章 源泉徴収義務規定の問題点とあり方

第1節 源泉徴収制度の意義及び法的根拠の再検討

第2節 現行の源泉徴収制度における問題点の整理

第3節 自動的な確定の限界と源泉徴収義務規定の解釈

第4節 源泉徴収制度のあり方

おわりに

はじめに

源泉徴収制度は、本来の納税義務者以外の者に、本来の納税義務者の所

得税を徴収させ、これを納付させる制度である<sup>1)</sup>。この制度は、本来の納税義務者の所得税を効率的かつ確実に徴収する等の趣旨から設けられている<sup>2)</sup>。また、所得税法では、支払をする者に源泉徴収を行うことを義務づけており(所得税法6条、同法第4編の各源泉徴収義務の規定)、わが国では源泉徴収制度が定着している。そして、わが国の源泉徴収制度は、「きわめて広範・精密且つ強力であって、それが、迅速且つ確実な租税の徴収確保に役立つ<sup>3)</sup>」つものとして、租税行政上の優れた制度と評価されてきた。しかし、現行の源泉徴収制度の取扱いは、所得税の効率的かつ確実な徴収を重視しすぎるあまり、支払をする者に過度な負担を強いる場合もある。

そもそも、源泉徴収義務は、支払をする者の義務と定められてはいるものの、その対象となる所得税は支払をする者自身のものでなく、支払の相手方である本来の納税義務者の担税力に基づくものである。そして、申告納税制度を採用している所得税法の建前からいえば、納税義務者自身の担税力に基づく所得税は、納税義務者自身によって確定され、納付されなければならない。これにもかかわらず、支払をする者に源泉徴収義務を課すことが認められているのは、国にとって所得税を効率的かつ確実に確保する必要があるためである。すなわち、支払をする者は、税収の確保という国側の事情により、申告納税制度の中では負う必要がない義務を負わなければならないのである。

このような事情により、支払をする者が、源泉徴収義務を負わなければならないのであれば、少なくとも、その義務は、内容が明白であり、容易に履行できる必要がある。しかし、実際には、支払の際に源泉徴収義務を認識することが困難であっても、支払をする者に源泉徴収義務が課される場合がある。本稿では、このような場合にまで支払をする者に源泉徴収義務を課すことは、税法上予定されていないはずであるという問題意識の下、源泉徴収制度の本来的なあり方を検討する。

まず、第1章では、源泉徴収制度の意義を、申告納税制度と源泉徴収制

度の関係を検討することにより示すとともに、そもそもなぜ支払をする者に源泉徴収義務を課すことが認められるのかという源泉徴収義務の根拠を、源泉徴収制度の合憲性を示した判例を踏まえて検証する。次に、第2章では、現行の源泉徴収制度の特徴を説明し、その問題点を指摘する。そして、第3章では、具体的な判決を紹介して、源泉徴収義務を認識することが困難な場合にまで、支払をする者に源泉徴収義務が課される現行法上の問題点を指摘する。最後に、第4章では、以上の点を踏まえ、源泉徴収制度の本来的なあり方について私見を述べ、源泉徴収義務の規定をどのように解すべきであるかということをも明らかにしたい。

## 第1章 源泉徴収制度の意義及び法的根拠

### 第1節 源泉徴収制度の概要

#### (1) 源泉徴収制度の概要

源泉徴収制度は、税収を安定的かつ確実に確保する上で組み立てられた徴収方法の一つである。平成26年度の所得税の予算額は、14兆7900億円であるが、その約83%に当たる12兆2620億円が源泉徴収の方法によって徴収されることが予定されている<sup>4)</sup>。また、源泉徴収の対象は、所得税法第4編で定められており、その範囲は多岐にわたる。この中でも、給与所得に係る源泉徴収は極めて精緻であり、その源泉徴収は、個々の給与所得者の人的控除と収入の大小に応じ、これらを織り込んで作成された各種の税額表に基づいて行われる<sup>5)</sup>。さらに、給与所得は、本来の納税義務者のうち給与等が一定の金額以下の者に関して、その年の最後の給与等の支払の際に、支払をする者によって年末調整が行われる（所得税法190条）。そして、その年の給与の総額に対する正式の所得税額とそれまでの源泉徴収によって徴収された所得税（以下、「源泉所得税」という。）額の合計額を比較し、過不足を精算することとされている。この場合、他の所得が一定金額以下である場合には、本来の納税義務者は確定申告をする必要がない（所得税

法121条1項)。

なお、給与所得における年末調整制度は、源泉徴収制度とともに議論の俎上に上がることが多いが、本稿ではあくまでも、源泉徴収制度に絞って、本来のあり方を検討する。また、本稿では、給与所得に係る源泉徴収を中心に、後で精算されることが予定されているものを対象に考え、源泉徴収だけで課税関係が終了する源泉課税については、検討の対象としない<sup>6)</sup>。

## (2) 源泉徴収制度の沿革

わが国の源泉徴収制度は、明治32年の所得税法改正で公社債の利子に初めて導入された<sup>7)</sup>。この改正で源泉徴収制度を採用した趣旨は、簡易で確実な税の徴収を行うためである<sup>8)</sup>。さらに、その後の改正によって、源泉徴収の対象は徐々に拡大された。昭和15年の改正では、戦費調達のために必要な税収を確保するという理由で課税範囲が広がり、これに応じて、大衆課税化した所得税を確実にかつ迅速に徴収するという趣旨で、源泉徴収の範囲も著しく拡大された<sup>9)</sup>。また、昭和15年改正では、給与や配当所得の支払をする者に対して、源泉徴収に伴う経費の一部の補償として交付金が支給されることとなった<sup>10)</sup>。ただし、この時点までの源泉徴収制度は、もっぱら源泉課税であり、現行法のような所得税の前取りとしての源泉徴収という観念はまだ存在していなかった<sup>11)</sup>。そして、昭和22年の改正によって、わが国では総合累進所得税制度が採用された<sup>12)</sup>。これに伴い、源泉徴収制度は、後の精算を前提とした、所得税の前取りとして位置付けられることとなった<sup>13)</sup>。このように、源泉徴収制度は、導入当初から徴税上の便宜という点で評価され、戦費調達の必要性から課税範囲が広がるに応じて、源泉徴収の対象となる範囲も広がっていった。

## 第2節 申告納税制度と源泉徴収制度の関係

### (1) 申告納税制度の概要

申告納税制度は、本来の納税義務者が自ら税額を計算し、納付する制度

である<sup>14)</sup>。申告納税制度の下では、本来の納税義務者のする申告により第一次的に納税義務が確定し、その申告がない場合又はその申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合等に、租税行政庁の処分により第二次的に納税義務が確定する（国税通則法16条1項1号）。所得税法では、総合累進所得税制度の下、申告納税制度が採用されており、所得を有する者は暦年の終了後に確定申告を行い、所得税の納付を行わなければならない（国税通則法16条2項1号及び所得税法120条、同法128条）。

これは、もともとアメリカで用いられてきた制度であり、わが国では昭和22年の税制改革で、占領軍総司令部のヘンリー・シャベル氏の強い指導の下、本格的に導入された<sup>15)</sup>。申告納税制度が導入される以前の所得税の納付は、賦課課税制度に基づいて行われ、租税行政庁の賦課決定処分に基づいて初めて具体的な納税義務が確定していた<sup>16)</sup>。申告納税制度の導入当初は、かなり違和感があったようであるが、終戦直後の状況下では採らざるを得なかった<sup>17)</sup>。すなわち、終戦直後の賦課課税制度は、過年度の所得に対して所得税が課されており、インフレーションの状況下では、税収を確保する手段として十分に機能していなかった<sup>18)</sup>。また、終戦直後は、多くの租税行政庁の職員の戦死によって、租税行政が著しく弱体化する一方で、所得税の大衆課税化により、納税人口は著しく増加した<sup>19)</sup>。このような事情に対応すべく、現年課税を可能とし、租税行政庁の負担を軽減しつつも、租税を効率的に徴収する制度が必要であり、申告納税制度はこれらの要請を満たす点で重宝された。以上のような導入の経緯があるものの、申告納税制度は、本来の納税義務者が自分の税額を自ら計算し納付するという点で、日本国憲法における国民主権の原理に適合するものとして評価されている<sup>20)</sup>。なぜならば、本来の納税義務者自身が行政の金銭的基礎を支えつつ、重要な行政事務の一端を担っているという自覚を高めることを可能とするからである<sup>21)</sup>。

## (2) 申告納税制度と源泉徴収制度の関係

所得税法は、個人が一年間に稼得した各所得を総合して、所得控除後の課税総所得金額に累進税率を適用して所得税額を計算する、総合累進所得税制度を原則的な制度として採用している。そして、総合累進所得税制度の下で計算された所得税は、本来の納税義務者自身の確定申告を経て納付され、「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」は、計算した所得税額から控除される（所得税法120条1項5号）。このことから、源泉所得税は、本来の納税義務者が確定申告によって支払うべき税額の、概算払いあるいは前払の性格を持つにすぎないものといえる<sup>22)</sup>。したがって、所得税の納税手続については、申告納税制度が原則であり、源泉徴収制度は申告納税制度を補完するものと解することができる。

また、申告納税制度は、上述したように効率性を有するのみならず、民主性も有する。一方で、源泉徴収制度は、申告納税制度と比較した場合、効率性の点では、申告納税制度よりも優れているが、本来の納税義務者が直接国に所得税を納付することができないという点で、民主性に欠ける。現行法上は、「およそ民主主義国家にあつては、国家の維持及び活動に必要な経費は、主権者たる国民が共同の費用として代表者を通じて定めるところにより自ら負担すべきもの」<sup>23)</sup>であるという考え方（民主主義的租税観）に基づいて、納税義務が定められているため、納税手続においても民主性を重視する必要がある。そして、民主性を重視する観点からは、理想的ではあるが、仮に、全ての本来の納税義務者が、適正な申告納税の履行をするのであれば、これによって所得税の納付が完結するため、源泉徴収制度は不要となる<sup>24)</sup>。そもそも、現行の源泉徴収制度は、導入の趣旨が徴税上の便宜であり、必ず源泉徴収制度によらなければならない論理的必然性はない<sup>25)</sup>。このように、民主性の観点からも、所得税の納税手続については、申告納税制度を原則的なものとして理解し、源泉徴収制度は、効率性の観点から申告納税制度を補完するものとして位置付けられると理解すべきである<sup>26)</sup>。

### 第3節 源泉徴収制度の合憲性

#### (1) 合憲性が争われる理由

源泉徴収義務は支払をする者の義務として課されているが、申告納税制度の建前からいえば、源泉徴収義務の履行にかかる事務は、個々の本来の納税義務者のなすべきことである<sup>27)</sup>。また、所得税の徴収という点では、支払をする者は租税行政庁に代わって、本来の納税義務者から所得税を徴収している。現行法上は、支払をする者の源泉徴収義務の履行に対して、代償がなく、さらに、源泉徴収義務を履行するために要する費用の補償すら与えていない。かつて、源泉徴収義務の履行について、交付金が支給されていたことと比較すれば、現行の源泉徴収制度は、支払をする者に経済的な負担を強いている。また、支払をする者の源泉所得税の不納付又は不徴収については、不納付加算税等の行政罰のみならず、刑事罰の対象にさえなっている（所得税法240条、同法242条3号）。

このようなことを前提として、支払をする者に対して源泉徴収義務を課すことは、憲法の規定に違反するのではないかと争われたのが、最高裁昭和37年2月28日判決<sup>28)</sup>である。本判決では、原告である支払をする者は、次のように源泉徴収制度が憲法の規定に違反することを主張している。まず、支払をする者は、憲法に根拠のない義務を履行しなければならない上に、私有財産を租税行政庁の徴税事務協力のために侵されている。しかし、国は私有財産を公共の福祉のために用いながら何らの補償も与えていない。これらのことから、源泉徴収に関する規定は、憲法29条の財産権の保障に違反すると解することもできる。また、支払をする者は、一般国民に比べて特別の義務を負担させられ、不平等な取扱いを受けている。その意味では、源泉徴収に関する規定は、憲法14条の平等原則に違反しているともいえる。以下では、この二点について、本判決の判断を紹介する。

(2) 最高裁昭和37年2月28日判決の概要

本判決は、現行の源泉徴収制度が、憲法の規定に違反しないと判断した。まず、源泉徴収制度が、憲法29条1項及び3項に違反しないと判断された理由は、以下の通りである。

「憲法第三〇条(略)、同八四条は、(略)担税者の範囲、担税の対象、担税率等を定めるにつき法律によることを必要とただけでなく、税徴収の方法をも法律によることを要するものとした趣旨と解すべきである。税徴収の方法としては、担税義務者(本稿における「本来の納税義務者」のこと：引用者注)に直接納入されるのが常則であるが、税によつては第三者をして徴収且つ納入させるのを適当とするものもあり、実際においてもその例は少くない。給与所得者に対する所得税の源泉徴収制度は、これによつ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(本稿における「支払をする者」のこと：引用者注)にしても、給与の支払をなす際所得税を天引しその翌月一〇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。……かように源泉徴収義務者の徴税義務は憲法の条項に由来し、公共の福祉によつて要請されるものであるから、この制度は所論のように憲法二九条一項に反するものではなく、また、この制度のために、徴税義務者において、所論のような負担を負うものであるとしても、右負担は同条三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、同条項の補償を要するものでもない」。

また、源泉徴収制度が、憲法14条に違反しないと以下のとおり判断している。

「……法は、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



徴税義務者としているのである。この義務が、憲法の条項に由来し、公共の福祉の要請にかのう（原文ママ）ものであることは、すでに（略）上述したとおりである。かような合理的理由ある以上これに基いて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の義務を負担させたからとて、これをもつて憲法一四条に違反するものということではできない。」

#### 第4節 支払をする者に源泉徴収義務が課される根拠

源泉徴収義務が、憲法30条の納税の義務に該当するのであれば、本来の納税義務者が納税義務を履行するのと同様に、支払をする者は源泉徴収義務を無償で履行することが憲法上も当然の前提とされる<sup>29)</sup>。また、源泉徴収義務が、憲法上の義務であるならば、租税法律主義に基づいて源泉徴収義務を所得税法に規定している以上、支払をする者は源泉徴収義務を適正に履行しなければならないこととなる。

本判決は、「源泉徴収義務者の徴税義務は憲法の条項に由来し、公共の福祉によつて要請されるものである」<sup>30)</sup>と判断した。これは、源泉徴収義務が憲法の規定に根拠をもつものか否かの争点に対する判断であると考えられるが、明確な判断をしているとはいえない<sup>31)</sup>。このことから、支払をする者に源泉徴収義務が課される根拠は何であるのかが問題となるが、一般的には、支払をする者の源泉徴収義務は、憲法30条の納税の義務から直接導かれるものではないと考えられている<sup>32)</sup>。

本判決の原審である、東京高裁昭和31年2月16日判決においても、源泉徴収義務は「憲法第三十条の納税義務とは全く別個の觀念に属する」<sup>33)</sup>ものであるということを示している。また、橋本公巨教授も源泉徴収義務を憲法上の納税義務に含めると「国の徴収事務の都合という名目で徴税義務の創設が無制約に行われること許す結果となり、憲法論として採ることをえない」<sup>34)</sup>と主張されている。以上のことから、本判決でも、支払をする者の源泉徴収義務は、憲法30条の納税の義務を根拠とするものでは

ないことが前提とされていると考えられる。

ただし、憲法30条及び同法84条の規定は、本来の納税義務者が直接納入するだけでなく、合理的な理由がある場合には法律で本来の納税義務者以外の者に源泉徴収義務を課すことまでも排斥するわけではない<sup>35)</sup>。これは社会的、経済的生活関係は複雑をきわめているため、本来の納税義務者に直接納入させる方法を採用することが困難な場合もあるし、また、公正にして能率的な徴税を確保するために一定の関係のある者に源泉徴収義務を課すことが望ましい場合もあるからである<sup>36)</sup>。本判決において、「源泉徴収義務者の徴税義務は憲法の条項に由来し」<sup>37)</sup>とあるのは、支払をする者の源泉徴収義務は法律により創設されたものであるが、合理的なものである限り、憲法上その存在が許されるということであると考えられる<sup>38)</sup>。したがって、支払をする者に源泉徴収義務を課すことの根拠は、あくまでも所得税法であるが、その義務が合理的なものであると認められる限り、憲法の規定は公共の福祉の観点からこれを認めているものといえる。

## 第2章 わが国の源泉徴収制度の特徴と問題点

### 第1節 源泉徴収義務を規定する条文の構造

#### (1) 源泉徴収義務の対象となる所得

所得税法第4編の各源泉徴収義務の規定は、支払をする者を納税義務者とし、課税対象、課税標準、税率等を定め、支払の際に源泉徴収義務が成立することを定めている<sup>39)</sup>。これらの規定は、基本的に「(非)居住者に対し国内において(源泉徴収対象所得)の支払をする者は、その支払の際、(源泉徴収対象所得)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十日までに、これを国に納付しなければならない」<sup>40)</sup>という条文構造をとっている。源泉徴収対象所得については、所得税法204条1項の報酬、料金等に係る源泉徴収を除き、源泉徴収独自の対象が定められているわけではなく、所得税法23条以下の各所得の要件規定に基づく所得をその

対象としている。

### (2) 所得区分を規定する各所得の要件規定の機能

所得税法23条以下では、所得をその源泉ないし性質によって10種類に区分している。これは、公平負担の観点から、各種の所得について、それぞれの担税力の相違に応じた計算方法を定め、また、それぞれの態様に応じた課税方法を定める必要があるためである<sup>41)</sup>。例えば、給与所得であれば、所得の計算に当たって担税力が小さい等の理由から給与所得控除が認められ、課税方法については源泉徴収の対象となっている。所得区分は、一義的には担税力に応じた課税の実現を図るために設けられたものといえるが、最適な課税方法による所得税の徴収を実現することもその意義に含まれていると考えられる<sup>42)</sup>。このことから、具体的な事実在即して、いかなる所得区分に該当するかを検討するにあたっては、課税方法として源泉徴収が予定されている所得の該当性については、支払をする者が支払の際に源泉徴収をする余地があること（以下、「源泉徴収可能性」という。）を考慮する必要があるとも考えられる。

### (3) 所得区分の判定要素としての源泉徴収可能性

この点について、社会福祉法人の理事長が横領した金員につき、源泉徴収義務があるのかが争われた京都地裁平成14年9月20日判決では、次のような判断が下された。「源泉徴収の対象となる所得については、他の各所得とは異なる扱いをしているのであって、前記のような源泉徴収手続をするのに相応しい内容の所得を念頭に置いているものと解され、給与所得となる法28条1項所定の賞与の意味も、また、法183条1項所定の『支払の際』の意味も、このような観点をも加味して考えるべきである」<sup>43)</sup>。すなわち、本判決では、給与所得該当性の要件の一つに、源泉徴収可能性を加えている。そして、本件では、原告である社会福祉法人は、理事長によって横領された際に、源泉徴収可能性がなかったと判断され、社会福祉法人

の源泉徴収義務を認めなかった。

しかし、本判決の控訴審である大阪高裁平成15年8月27日判決<sup>44)</sup>では、理事長の行為は社会福祉法人の行為と同視し得るとして、事実認定の点から、社会福祉法人の源泉徴収義務を認めた。また、源泉徴収義務が発生するか否かは、所得区分の議論と性質を異にする問題と考えるべきであるという意見もある<sup>45)</sup>。さらに、第3章で紹介する各判決でも、源泉徴収対象所得の所得区分を検討するにあたっては、源泉徴収可能性を考慮しているとはいえない。したがって、所得税法23条以下の各所得の要件規定は、源泉徴収の対象の目安とはなるものの、具体的な事実に即して、いかなる所得区分に該当するかを検討するにあたっては、源泉徴収可能性は厳密には考慮されていないものといえる。

## 第2節 源泉徴収義務の自動的な確定

### (1) 納税義務の確定の意義

現行の税法は、納税者<sup>46)</sup>と国との租税法律関係を公法上の債権債務の関係として性格づけ、納税義務を、各税法で定める課税要件の充足によって、法律上当然に成立する一種の法定債務として、構成する考え方をとっている<sup>47)</sup>。すなわち、租税法律関係の債務者である納税者と債権者たる国との間には納税義務の履行に関する個別の契約が存在しなくても、各税法に定める納税義務の成立要件たる課税要件が充足されれば納税義務は当然に成立するのである。ただし、納税義務が成立した段階では、抽象的な義務が成立しているだけであり、実際にいくら納付すればよいのかという具体的な金額等については、納税者も国もともに把握していない<sup>48)</sup>。これは私法上の契約に基づく債権債務が、当事者間の契約によって成立すると同時に当然にその内容も定まり、履行の段階に移行することと比較すると特徴がある<sup>49)</sup>。

納税者又は租税行政庁が、成立した納税義務に対して、履行又は履行の請求をするためには、その納税義務の内容を明らかにする必要がある。こ

れを明らかにするために、まず課税要件たる事実を把握し、次いでこれを関係法令の規定にあてはめ、課税標準及び税額の計算を行うこととなる<sup>50)</sup>。ただし、課税標準及び税額の計算は、通常相当複雑かつ難解であり、その算定をめぐっては納税者と租税行政庁との間に見解の相違が生ずることさえある<sup>51)</sup>。このようなことを勘案すれば、納税義務の成立後、直ちに履行又は履行の請求の段階に移行することは適当でない<sup>52)</sup>。したがって、納税者又は租税行政庁において、抽象的な納税義務を具体化するための特定の確認手続をとることが必要となる。この手続をとることにより、はじめて抽象的な納税義務が具体化され、納付等の履行過程に進むことができるのである<sup>53)</sup>。そして、ここでいう、抽象的な納税義務の内容を具体化するための特定の確認手続こそが納税義務の確定である。

## (2) 源泉徴収義務の自動的な確定の趣旨

国税通則法15条では、納税義務の成立及びその納付すべき税額の確定について規定しているが、本規定では、申告納税制度に基づく納税義務のみならず、源泉徴収制度に基づく源泉徴収義務も含めて納税義務と捉えている。源泉徴収義務は、支払をする者が源泉徴収対象所得の支払を行った際に成立する。そして、源泉徴収義務の確定については、申告納税制度に基づく所得税の納税義務の確定とは異なり、その成立と同時に特別の手続を要しないものと規定されている（国税通則法15条3項2号）。源泉徴収義務が、支払の際に特別の手続を経ることなく、自動的に確定するのは、源泉徴収の対象となる所得は課税要件に関する事実が明白であり、かつ、税額の計算も容易であり、租税債権債務の確定に特別の手続をとる必要がなく、直ちに履行過程に進むことができるからである<sup>54)</sup>。

## 第3節 源泉徴収制度の法律関係

申告納税制度に基づく所得税の納税義務は、本来の納税義務者と国の二者間の法律関係で、課税所得の範囲などが定まる<sup>55)</sup>。一方、源泉徴収制度

に基づく源泉徴収義務は、本来の納税義務者と支払をする者と国の三者間の法律関係で構成され、他の税目とは際立った特徴がある<sup>56)</sup>。源泉徴収制度の法律関係は、支払をする者が源泉徴収義務を適切に履行している場合には、基本的に問題が生じない。ただし、支払をする者が、源泉所得税を過大又は過少に天引き徴収した場合やそもそも源泉徴収を行っていない場合など、源泉所得税の徴収納付に過誤が生じた時には、その是正にあたって源泉徴収制度の法律関係をどのようにとらえるかが重要となる。

この点について、租税行政庁は、支払をする者が源泉所得税を納付しなかったときに、その源泉所得税をその者から徴収する（所得税法221条）。また、源泉所得税を租税行政庁から徴収された支払をする者は、その源泉所得税相当額を本来の納税義務者に対して求償することができる（所得税法222条）。この二つの規定から、源泉所得税の納付に過誤が生じた場合には、租税行政庁は支払をする者に対して源泉所得税の徴収を行い、源泉所得税の徴収をされた支払をする者は、その金額相当額を本来の納税義務者に対して求償する、という法律関係が導かれる。ただし、源泉徴収制度における、本来の納税義務者と国との法律関係については、明文で規定されていない。

そして、これを明らかにしたのが、最高裁昭和45年12月24日判決<sup>57)</sup>及び最高裁平成4年2月18日判決<sup>58)</sup>である。両判決によって、源泉徴収制度の法律関係は、国と支払をする者の間の公法上の債権債務関係と、支払をする者と本来の納税義務者との間の私法上の債権債務関係の二つから成り立つという考え方が示された<sup>59)</sup>。それ以後、本来の納税義務者と国との間には、直接の法律関係はないため、源泉所得税につき過誤が生じている場合の是正については、支払をする者が本来の納税義務者と租税行政庁との間に入って行わなければならないものとされてきた。

#### 第4節 源泉徴収制度の制度上の問題点

現行の源泉徴収制度は、毎月支払われる給与等のように、明白に源泉徴

収の対象となっており、支払をする者がこれを容易に認識できる場合については、支払金額を税額表にあてはめれば所得税額の算出をすることができ、ほとんど問題が生じない<sup>60)</sup>。しかし、前述した源泉徴収制度の特徴が一定の場合に組み合わさると、源泉徴収制度の制度上の問題点として、支払をする者に過度な負担を強いることとなる。本節では、この源泉徴収制度の制度上の問題点を取り上げるにあたって、便宜上、給与所得に係る源泉徴収義務を前提に、指摘を行うこととする。

まず、所得税法183条1項では、所得税法28条1項の給与所得を源泉徴収の対象としているが、所得税法28条1項の給与所得に該当するか否かを判断する際には、前述したとおり、その支払が源泉徴収に適しているかどうかは考慮されない。所得税法28条1項では、「俸給、給料、賃金、歳費及び賞と並びにこれらの性質を有する給与」を給与所得に該当するものと規定するが、「これらの性質を有する給与」とは、何を指すのかは必ずしも明らかではなく、解釈を要する<sup>61)</sup>。そして、判例等によって、条文の解釈が明らかにされている場合であっても、適正な所得区分の判定には、具体的な事実が、その条文に当てはまるか否かということ判断しなければならない。例えば、親会社から付与されたストック・オプションに係る権利行使益は、学説上、給与所得、一時所得、譲渡所得又は雑所得への該当可能性が指摘されている<sup>62)</sup>。この場合、給与所得に該当するのであれば、支払をする者は源泉徴収義務を負うこととなるのであるが、一時所得、譲渡所得及び雑所得に該当するのであれば、支払をする者は源泉徴収義務を負わないこととなる。よって、支払をする者が、源泉徴収義務を負うか否かという点で、源泉徴収対象所得の所得区分を適正に行うことは重要なのであるが、その判断は非常に困難である<sup>63)</sup>。

このように、源泉徴収対象所得の適正な所得区分には、困難が伴う場合があるにもかかわらず、現行の源泉徴収制度の取扱いでは、源泉徴収義務は、その支払の際に、成立すると同時に特別の手續を要することなく自動的に確定する。仮に、支払をする者が、支払の際に源泉徴収対象所得に該

当しないと判断し、源泉徴収を行わなかった場合であっても、源泉徴収義務は支払の際に自動的に確定することとなるため、その後、租税行政庁から源泉所得税の徴収納付について納税の告知（国税通則法36条1項2号）を受け得る可能性がある。支払をする者は、納税の告知に対して源泉徴収対象所得に該当しないということを租税行政庁と争うことが可能であるが、結果的にその支払が源泉徴収対象所得に該当することとなれば、支払をする者は源泉徴収義務を負うこととなる。

また、源泉徴収制度の法律関係を前提にすると、源泉徴収対象所得の判断に困難が伴い、支払をする者が源泉徴収を行わなかった場合であっても、この源泉所得税の過誤の是正は、支払をする者が本来の納税義務者と租税行政庁との間に入って行わなければならない。さらに、本来の納税義務者が支払をする者の求償に応じない場合には、支払をする者は本来の納税義務者と当該求償の妥当性について争わなければならない。これを避けるために本来の納税義務者に対して、租税行政庁から納税の告知があった旨を伝えることも考えられる。ただし、本来の納税義務者が当該納税の告知に納得がいけない場合には、支払をする者は本来の納税義務者とともに納税の告知に対して異議申立て・審査請求・取消訴訟という手続、若しくは納付後に過誤納金還付請求訴訟を提起するという手続、又はその両方を行うこととなる<sup>64)</sup>。なぜならば、本来の納税義務者と国との間には直接の法律関係がないため、本来の納税義務者は直接租税行政庁に対して納税の告知を争うことができないのである。しかし、源泉所得税相当額の求償について、本来の納税義務者と争うにしても、納税の告知について租税行政庁と争うにしても、対象となった所得税はそもそも支払をする者の担税力に基づくものではなく、不納付加算税等のことを除けば、支払をする者にとっては訴訟を提起することに積極的な意味がない。

以上のように、現行の源泉徴収制度の取扱いでは、支払をする者が、支払の際に源泉徴収義務を認識することが困難な場合であっても、源泉徴収義務は支払の際に自動的に確定し、源泉所得税の不徴収に関する是正は、



支払をする者が本来の納税義務者と租税行政庁との間に入って行わなければならない。しかし、このような場合にまで、支払をする者に源泉徴収義務を課するのであれば、支払をする者の予測可能性が確保されない。源泉徴収義務は、支払をする者に、自身の所得税ではない、本来の納税義務者の所得税を徴収して納付させるものであり、支払をする者の予測可能性は本来の納税義務者の予測可能性以上に確保されなければならないはずである。したがって、支払をする者の予測可能性が脅かされる現行の源泉徴収制度の取扱いには問題がある。

### 第3章 源泉徴収義務を課すことの限界が 争点となった最近の裁判例

#### 第1節 支払の際に源泉徴収対象所得に該当するか否かの 判断が困難な場合

(1) 東京高裁平成25年5月30日判決<sup>65)</sup>

##### 事 実 概 要

原告であるX会社は、平成21年1月10日から同月12日まで、原告代表者、原告の従業員10人（以下「本件各従業員」という。）並びに外注先の従業員及び一人親方21人の合計32人を参加者としてマカオへの2泊3日の慰安旅行（以下「本件旅行」という。）を実施し、その費用（以下「本件旅行費用」という。）の全額合計800万円を負担した。原告は、本件旅行費用のうち、本件各従業員に係る費用241万3000円を福利厚生費として経理処理を行った。これに対して租税行政庁は、本件各従業員に対する本件旅行に係る経済的利益の供与は所得税法28条1項の「給与等」の支払に該当し、原告は同法183条1項の規定により上記経済的利益について源泉徴収義務を負っているととして、原告に対し、上記経済的利益についての源泉所得税に係る納税告知等を行った。

## 判決要旨

本判決は基本的に第一審の判断を引用している。まず、給与所得に係る源泉徴収義務を定める所得税法183条1項の規定と所得税法28条1項の規定との条文上の関係を述べた上で、次のような判断を行った。所得税法28条1項に規定する給与等は、所得税法が包括的所得概念を採用していることや、所得税法36条1項では各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額の中には金銭以外の物又は権利その他経済的な利益も含まれることから、金銭に限られるものではなく、「労務の対価としてされたものであれば、上記『給与等』の支払に当たるものというべきである」。また、「源泉徴収による所得税を徴収して国に納付する義務（納税義務）は、『給与等』の支払の時に成立し（略）、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」。

そして、本件各従業員に係る本件旅行費用は、「本来有償でなければ受けることができない役務の提供を無償で受けたことにより、本件各従業員の担税力は増加した」こと、「本件各従業員は、その使用者であるX会社から、雇用契約に基づきX会社の指揮命令に服して提供した非独立的な労務の対価として、本件旅行に係る経済的な利益の供与を受けた」ことから、本件旅行に係る経済的利益の供与は「所得税法28条1項の『給与等』の支払」に該当するものである。

なお、「本件旅行は所得税基本通達36 30にいう『役員又は使用人のレクリエーションのために社会通念上一般的に行われていると認められる』行事に該当すると認めることはできず、同通達により非課税とすることはできない」。上記通達の趣旨は、「上記のような行事は簡易なものであることが多く、それに参加することにより享受する経済的な利益の額は少額であることに鑑み、少額不追求の観点から強いて課税しない」ということである。そして、「本件旅行の費用は、マカオを渡航先とする一般的な旅行と比べて、割高なもの」であり、「本件旅行は、それに参加することにより享受する経済的な利益の額が少額であるものであるとは認めることがで

きない」ため、上記通達に合致しないと判断した。そして、通達の適用の有無にあたって、「社会通念上一般的に行われているものと認められるか否かは、旅行に参加した従業員等が受ける経済的利益の額、すなわち使用者の負担額を中心として、当該旅行の目的や内容、従業員の参加状況などの諸事情を考慮することにより判断することが可能であり、事前予測が困難ということはできない。」

以上のことから、本判決では、原告であるX会社の源泉徴収義務を認めた。

## 第2節 支払の際に支払の相手方の事情を知ることが困難な場合

(1) 東京高裁平成23年8月3日判決<sup>66)</sup>

### 事実概要

原告は、平成16年9月30日、Aの代理人であるBとの間で、分譲マンションの建設用地を取得するため、Aからその所有に係る各不動産を購入する契約を締結し、同年10月29日に6億5178万8775円の代金決済と所有権移転登記を行った。これに対して、租税行政庁は、Aが所得税法上の非居住者（所得税法2条1項5号）に該当するため、本件売買契約に係る譲渡対価が国内源泉所得（所得税法161条1号の3）に当たり、原告は所得税法212条1項に定める所得税の源泉徴収義務を負っているとして、納税の告知等を行った。

本判決の第一審で、原告は、本件事実関係について、「Aは、その外見においても日本人であり、原告が意思確認のために面談した際にも、非居住者であることをうかがわせる事情はなく、その住所も、本件売買契約に係る契約書及び印鑑証明書等においては、日本国内の本件登録地とされていた上、原告の担当者は、現地調査時、Aの代理人から、当該建物内には、Aの家財が残っていると聞いていたのであって、その当時、原告において、Aを非居住者と認識し得る事情はなかった」などと述べ、社会通念上、確認すべき書類は確認した上で、本件譲渡対価を支払ったのであり、支払

の際にAの非居住者該当性を認識することは不可能であったと主張した。

### 判決要旨

本判決では、基本的に第一審の判断を引用している。まず、非居住者から国内の不動産の譲渡を受けた者が源泉徴収義務を負うとする源泉徴収制度は、憲法29条1項、3項、13条に違反しないことを述べ、原告の主張に対しては、以下のような判断をした。

「確かに、非居住者等の土地、建物等の譲渡対価に係る本件源泉徴収制度は、1回限りの売買契約であっても、契約の相手方(受給者)の事情・属性という源泉徴収義務者自身の事情ではない事柄に基づいて罰則を伴う義務を負担させるものであるところ、本件源泉徴収義務は、(略)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續を要しないで納付税額が確定するから、当該譲渡対価が源泉徴収の対象となるか否かについての判定(認定)を容易にすることができることが望ましいということ是可以する。」

「しかし、不動産売買における売主と買主の法律関係をめぐる取決め事項は、(略)買主としては、代金決済等の後のものも含めて、売主の住所・居所、資力その他の事情や属性に強い関心を有するのが通常である。」  
「それゆえに、不動産の買主は、売買の目的となる不動産の調査のみならず、双方の債務が円滑に履行されることを意図して、売主との予めの協議や必要書類(資料)の取付け等を行うのである。」

「このことを本件源泉徴収制度においてみると、源泉徴収義務の有無を左右するのは売主が『非居住者』等に該当するか否か(具体的には、売主の住所・居所が国内にあるか否か)であるところ、このような事実は、上記のような売買契約の目的を完全に達するために必要な事項に関連するものであるから、買主において調査確認等(略)をすることが予定されているということができ、売主の住所(居所を含む)は、売買契約の締結に当たっての調査確認等により通常容易に判定することができると考えられ、これにより源泉徴収義務の有無を決することとなったとしても買主に

酷な負担を強いるものとは到底考えられない。」

「なお、原告は、仮に源泉徴収義務者において源泉徴収義務を看過したまま売主に代金を交付した場合、源泉徴収義務者が非居住者に対して求償権を行使することは事実上不可能であって、源泉徴収義務者に所得税相当額の回収につき不当なリスクを負わせる結果となる旨主張するが、(略)不動産の買主において、通常、期待、要求される調査確認等をもってすれば、自己が源泉徴収義務を負担しているか否か、すなわち、売主が非居住者に該当するか否か(その住所・居所の所在)という点は、通常容易に判定することができるというべきであるし、売買契約を締結するに当たり、通常要求される調査を尽くしてもなお売主が非居住者の該当性について疑義が残る場合には、買主において、源泉徴収義務に相当する額の支払を留保し、又は、この点について特約を締結するなどして、その源泉徴収義務に備えることも可能であるから、支払者に不当なリスクを負わせるものとはいえない。」

「そうすると、本件各不動産を譲渡したAが所得税法上の『非居住者』に当たすることに争いはないから、(略)原告は、Aに支払った本件譲渡対価について源泉徴収義務を負担するものといわざるを得ない。」

### 第3節 支払の際に支払をする者に該当するか否かの判断が困難な場合

(1) 最高裁平成23年1月14日判決<sup>67)</sup>

#### 事 実 概 要

原告は、平成11年9月16日に大阪地方裁判所から、破産宣告を受けたA株式会社の破産管財人に選任された。そして、原告は破産法(平成16年法律第75号による廃止前のもの。以下「旧破産法」という。)の下において、平成12年8月30日にAの元従業員ら270人に対し、合計5億9415万2808円の退職金債権に基づく破産債権の配当を行った。その後、原告は租税行政庁から、上記配当には所得税法199条の規定が適用されることを前提とし

て、源泉所得税の納税の告知を受けた。

原審では以下のように判断し、原告の請求を棄却した。

源泉徴収義務の規定における「『支払をする者』とは、当該支払に係る経済的出えんの効果の帰属主体をい」う。そして、元従業員の退職金債権に対して、破産管財人が配当を行う場合における支払をする者については、「破産者がこれに当たると解されるが、破産管財人が自己に専属する管理処分権に基づいて破産財団から（略）支払をすることは、法的には破産者が自らこれを行うのと同視できるし、その場合、破産管財人は当該支払を本来の管財業務として行うのであるから、破産管財人は、当該支払に付随する職務上の義務として、（略）所得税の源泉徴収義務を負うと解するのが相当である」。

### 判決要旨

本判決では、まず、源泉徴収制度における「支払をする者」の意義について以下のように判断を行った。

「所得税法199条の規定が、退職手当等（略）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も、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（前掲最高裁昭和37年2月28日大法院判決参照）」。

そして、原告である破産管財人が源泉徴収義務を負わないことにつき、以下のように判断をした。

「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く、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から、このような破産管財人と上記労働者との間に、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ではできない。また、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が（旧破産法7条）、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。そうすると、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と解するのが相当である。

#### 第4節 各事例において源泉徴収義務を課すことの問題点

##### (1) 東京高裁平成25年5月30日判決<sup>68)</sup>

本判決では、本件旅行費用のうち本件従業員分費用が福利厚生費に当たるか給与等に当たるかが争われた。そもそも、所得税法では包括的所得概念を採用しており、経済的利益も課税の対象とするため、旅行に係る費用であっても担税力を増加させるものであれば、給与所得に該当するのが原則である<sup>69)</sup>。ただし、少額不追求の観点から、課税実務では所得税基本通達36-30<sup>70)</sup>において、一定のレクリエーションに係る費用については課税の対象としていない。また、上記通達の適用は、原則的には総合考慮によって判断されるのであるが、慰安旅行については4泊5日以内で全従業員等の50%以上が参加するものであれば、課税しなくて差し支えないという形式基準<sup>71)</sup>があり、本判決の事実概要からも原告はこれを前提に調整を行ったものと考えられる。ただし、本判決では、本件各従業員分費用が一人当たり24万1300円であり、これが社会通念上高価なものであること等を理由に、当該費用が給与等に当たると判断した。

しかし、経済的利益が社会通念上妥当なものか否かという判定は不確定概念に基づくものであり、一義的に明白なものではない。例えば、上記形式基準に合わせて、4泊5日のハワイ旅行が25万円であれば、社会通念上妥当なものと考えることができそうである<sup>72)</sup>。また、当該経済的利益が給

与等に該当するとしても、実際にいつの時点で源泉徴収をすべきであるかということが問題となる。本判決では、当該経済的利益の所得の帰属時期については判断しているが、どの時点で支払があったかということは明確に判断していない。さらに、本件従業員が受けた経済的利益の額を本件旅行費用相当額であると解したとしても、旅行費用は旅行会社に支払っているため、支払をする者には支払の際に本件従業員の源泉所得税を天引きして徴収する機会がなく、そもそも源泉徴収に適する前提がないものといえる。

本件は、不確定概念に基づくものであり、かつ、支払をする者による支払行為がないため、いつの時点で、どのように本来の納税義務者の源泉所得税を天引き徴収すべきかが明らかであるとはいえず、支払をする者が源泉徴収義務を認識することは困難なものといえる。したがって、本件のような支払の際に源泉徴収対象所得に該当するか否かの判断が困難な場合に、支払をする者に源泉徴収義務を課すことは適当でないものと考えられる。

(2) 東京高裁平成23年8月3日判決<sup>73)</sup>

国内源泉所得のうち、非居住者による土地等の譲渡対価は、従来、非居住者の総合課税に係る所得税の対象とされ、非居住者の申告により納付するものとされていた<sup>74)</sup>。ただし、国内に有する土地等を譲渡した非居住者が、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事例が増加したため、一定の課税権を行使できるよう、土地等の譲渡取引の買主に、源泉徴収義務を課し、非居住者である本来の納税義務者の所得税の確保を行っている<sup>75)</sup>。土地等の譲渡対価については、支払の相手方が居住者である場合には、源泉徴収の対象とならず、支払の相手方が非居住者である場合にのみ、源泉徴収の対象となる。つまり、土地等の譲渡対価に係る源泉徴収は、支払の相手方が非居住者に該当するか否かが非常に重要となる。

非居住者に該当するか否かは、その者の住所がどこにあるかで判断する



のであるが（所得税法2条1項3号，同項5号），所得税法では住所の意義を民法と同様に「各人の生活の本拠」<sup>76)</sup>と解している。すなわち，非居住者の判定は，国籍や住民票の所在地等のように一義的に明白な基準で行われるわけでないのである<sup>77)</sup>。このため，買主の立場からは，その支払の相手方が非居住者に該当すると認識していない状態で，取引が行われることは少なからず存在する<sup>78)</sup>。特に，源泉徴収における非居住者該当性の判断は，本判決でも述べるように，支払をする者自身の事情ではない事柄である。さらに，支払をする者は，源泉徴収義務を履行するにあたって，支払の相手方の事情を調査できる権限を有するわけではない<sup>79)</sup>。

調査権限を有しない支払をする者が，本判決のように売主の住所又は居所は，「売買契約の締結に当たった調査確認等により通常容易に判定することができる」と考えられ，これにより源泉徴収義務の有無を決することとなったとしても買主に酷な負担を強いるものとは到底考えられない」といえるかは疑問が残るところである<sup>80)</sup>。また，支払の相手方が，非居住者の疑いがある場合に，支払をする者の側で源泉所得税相当額を留保すればよいという本判決の考えは，あまりにも徴税上の便宜に傾斜しすぎている<sup>81)</sup>。

したがって，支払の際に支払の相手方の事情を知ることが困難な場合に，支払をする者に源泉徴収義務を課すことは適当でないと考ええる。

### (3) 最高裁平成23年1月24日判決<sup>82)</sup>

破産管財人の配当に源泉徴収義務が課されるかという点については，本判決の第一審判決が出るまでは，各地方裁判所の破産担当部は破産管財人の源泉徴収義務を否定的に解していた<sup>83)</sup>。本件原告もこの考え方に従って，配当の際に源泉徴収を行わなかったものと考えられる。ただし，破産管財人は，元従業員に対して金銭による配当を行っていることから，元従業員の退職所得に係る源泉所得税を天引きして徴収する機会はある。本件の第一審及び原審では，この点に着目し，破産管財人は配当の際に源泉徴収義

務を負うと判断したものと考えられる。一方で、本判決では、元従業員が受ける配当が退職所得に該当することを黙示的に認めた上で、その配当を行う破産管財人の源泉徴収義務を否定した。本判決の考え方は、源泉徴収義務を規定する条文の構造に伴う問題点を克服したといえる。すなわち、源泉徴収対象所得に該当することを認めつつも、配当行為を行った破産管財人には源泉徴収義務が生じないと判断したところに本判決の意義がある。

しかし、本判決は、破産管財人の源泉徴収義務の従前の取扱いが源泉徴収義務を要しないとしており、支払時に源泉徴収義務を予測することが困難であるという理由で原告の源泉徴収義務を否定したのではない。本判決は、破産管財人は元従業員との間に「特に密接な関係がない」ことから「支払をする者」に当たらないという理由で原告の源泉徴収義務を否定したのである。この、支払をする者に該当しないため、源泉徴収義務が生じないという考え方については、破産管財人の配当行為という特殊な事情がある場合のみ認められるものであると考えられる。ここでいう、「特に密接な関係」とは、「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」<sup>84)</sup>と解されている。本章の第1節や第2節で取り上げた会社や土地等の買主のような者は、支払の相手方とそれぞれ法律上の債権債務関係に立つ本来の債務者であり、現行の源泉徴収制度の取扱いでは、支払の際に源泉徴収義務を認識することが困難な事情があったとしても、本判決にいう支払をする者に該当するのである。したがって、本判決の射程は、破産管財人が配当を行う場合に限られるものであり、その他の源泉徴収義務の有無について争われる場合にまで及ぶとは考えることができない。

## 第4章 源泉徴収義務規定の問題点とあり方

### 第1節 源泉徴収制度の意義及び法的根拠の再検討

本来の納税義務者は、暦年のすべての所得を合算した総所得金額に対し

て納税義務を負う。このような総合累進所得税制度の下では、すべての所得を把握しているのは本来の納税義務者自身であるため、本来の納税義務者が自分の所得税額を計算し、申告する申告納税制度が効率的である。また、申告納税制度は、本来の納税義務者自らが税額を計算し、納付する制度であり、民主性を有することから、日本国憲法の定める国民主権の原理にも適合する<sup>85)</sup>。一方で、源泉徴収制度は、効率的な所得税の徴収のために導入された制度であり、申告納税制度を効率性の観点から補完する。したがって、所得税の納税手続では、あくまでも申告納税制度が原則であり、源泉徴収制度は例外であると位置付けられる。

また、源泉徴収制度は、最高裁昭和37年2月28日判決<sup>86)</sup>で、公共の福祉によって要請されるものとして憲法の規定に違反するものではないと判断された。ただし、本件では、源泉徴収の対象が給与所得であることは明らかであり、第3章で取り上げたような源泉徴収義務を認識することが困難な事情はなかったものといえる。本件では、支払をする者に源泉徴収義務を課すことそのものが、財産権の侵害にあたり、かつ、平等原則に反するものとして憲法の規定に違反するのではないかと争われたのである。つまり、本判決の前提事実と第3章で問題点を指摘した各判決の前提事実は異なるものであり、本判決の合憲判断を第3章の各判決において、そのまま適用することはできない。すなわち、支払をする者が源泉徴収義務を認識していない場合にまで、源泉徴収義務を課すことは、本判決の合憲判断の適用範囲外であるものと考えられる。なお、本判決は、源泉徴収制度を、「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」<sup>87)</sup>と評価している。このことから、憲法上認められる源泉徴収義務は、少なくとも所得税の徴収方法として合理的であることを要する。

そして、合理的であると認められる源泉徴収義務の程度に関しては、支払をする者の負担が自らの業務の遂行に附随して処理され、通常受忍すべき限度内のものと考えられる<sup>88)</sup>。そもそも、源泉徴収制度は所得税の納税

手続としては原則ではなく、源泉徴収義務も憲法上の義務ではないことから、本来的には、支払をする者は源泉徴収義務を負う必要がない。しかし、所得税法上、源泉徴収義務は、徴税上の便宜という趣旨から規定されている。支払をする者は、本来的には課される必要がない義務を、法律上課されているのであるから、支払をする者が課される源泉徴収義務は、支払をする者にとって必要最小限度のものでなければならない。そして、支払をする者が、もともと行っている業務に附随して処理される程度の義務であれば、支払をする者が受忍すべき必要最小限度の義務であるといえる。したがって、支払をする者の、もともと行っている業務の範囲を超えてまで、支払をする者に源泉徴収義務を課すことは、所得税の徴収方法として合理的ではなく、憲法上認められるものではないというべきである。

## 第2節 現行の源泉徴収制度における問題点の整理

源泉徴収義務は、支払をする者の義務と規定されているが、徴収の対象となる所得税はそもそも、本来の納税義務者のものである。支払をする者は、支払の際に本来の納税義務者の所得税を天引き徴収する機会があるために、所得税法上、源泉徴収義務を課されている。そして、仮に、支払をする者が源泉徴収を行わなかった場合には、行政罰のみならず、刑事罰の対象にさえなる。また、源泉徴収の対象となる所得の多くについては、源泉徴収のための規定が設けられているわけではなく、本来の納税義務者の所得区分の規定に従うこととされている。この判定は、一義的に明白ではない場合もあり、その場合、支払をする者の解釈に委ねられている。さらに、源泉徴収義務については、国税通則法上、支払の際に成立すると同時に特別の手続を経ないで確定する。そして、支払をする者が源泉徴収に関する判定を誤った場合、本来の納税義務者と租税行政庁との間には直接の法律関係がないため、支払をする者が正しい源泉所得税を納付すべく、本来の納税義務者と租税行政庁との間に入って過誤の是正を行わなければならない。

第3章で取り上げたように、具体的な事例においても、支払をする者は、不確定概念に基づいて源泉徴収義務が課され、又は通常の業務を行う上では知ることの困難な場合もある支払の相手方の情報に基づいて源泉徴収義務が課されるなどの取扱いがなされている。源泉徴収制度についてこのような取扱いが行われているのは、支払の際に源泉徴収義務を認識することが困難な場合であっても、支払をする者には本来の納税義務者にその源泉所得税相当額の求償をすることができるという救済措置（所得税法222条）があるため、これで解決をすれば問題がないという考えが根底にあることが予想される。この予想は、最高裁平成23年1月14日判決では、元従業員に対して救済措置を事実上使用することができない破産管財人の源泉徴収義務を否定したことから間違っていないものと考えられる。しかし、そもそも、求償によって解決すればよいという考えは結果論に過ぎず、税法の規定に基づいて義務を課するのであれば、少なくとも義務が生じる前の段階で、支払をする者に予測できるものでなければならぬはずである。

そもそも、なぜ、現行の源泉徴収制度では、支払をする者が源泉徴収義務を予測できないにもかかわらず、支払をする者に源泉徴収義務が課されるのであろうか。この最大の原因は、源泉徴収義務が支払の際に特別の手続を要することなく、自動的に確定することにある。すなわち、支払をする者の源泉徴収義務が支払の際に自動的に確定するが故に、支払をする者は、支払の際に源泉徴収義務を認識することが困難であっても、源泉徴収義務が課されることとなるのである。第3章で取り上げた具体的事例については、いずれも、支払をする者が、支払の際に源泉徴収義務を認識することが困難であったがために、訴訟まで発展したものといえる。

それでは、支払の際に源泉徴収義務を認識することが困難な場合にまで、源泉徴収義務を自動的に確定させる必要はあるのであろうか。次節では、源泉徴収義務が自動的に確定する趣旨及び納税義務の確定の意義を参酌することによって、支払の際に源泉徴収義務を認識することが困難な場合には、源泉徴収義務の自動的な確定は及ばず、納税義務の確定が必要になる

のではないかということを検討する。

### 第3節 自動的な確定の限界と源泉徴収義務規定の解釈

源泉徴収義務は、その成立と同時に特別の手續を要しないで自動的に確定する。これは、課税要件事実が明白であり、かつ、税額の計算が容易であることから、租税債権債務の確定に係る特別の手續を経ることなく、直ちに履行過程に進むことができるという趣旨によるものである<sup>89)</sup>。源泉徴収義務の自動的な確定の趣旨に鑑みれば、源泉徴収の対象となるものは、少なくとも、支払をする者が明白に判断でき、かつ、税額を容易に計算できる必要がある。この点については、雄川一郎教授も、源泉徴収制度が支障なく動き得るためには「具体的な給与の支払等がなされる場合において、当該給与等が法律上源泉徴収の対象になるかならないか、また徴収・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を生じないことが前提されて、始めて(原文ママ)この制度がうまく動いていくことになるのであらうと思われるのであって、特別の手續を要しないで納付税額が確定するということは、この前提があつて初めて成立するものであると言えよう<sup>90)</sup>と述べている。

現行の源泉徴収制度の取扱いは、第3章で指摘したように、支払の際に源泉徴収義務を認識することが困難な場合でも、源泉徴収義務が支払の際に自動的に確定していることを認め、支払をする者に源泉徴収義務を課している。しかし、このような取扱いは、源泉徴収義務が支払の際に自動的に確定するという趣旨に合致しない。なぜならば、支払の際に源泉徴収義務を認識することが困難な場合は、課税要件事実が明白であるとはいえ、税額を容易に計算することができないからである。また、課税要件事実が明白ではないのであれば、本来的には納税義務の確定という手續が必要になるはずである。すなわち、納税義務の確定の意義は、複雑かつ難解な課税標準及び税額の計算を行い、抽象的な納税義務を具体化することであり、

課税要件事実が明白ではないのであれば、その段階では少なくとも納税義務が確定しているとはいえない。しかし、源泉徴収義務は、支払の際に自動的に確定すると規定されており、課税要件事実が明白ではない場合には、納税義務の確定の意義と矛盾することとなる。この点を鑑みると、支払の際に源泉徴収義務を認識することが困難な場合のように、課税要件事実が明白ではないときにまで、支払をする者に源泉徴収義務を課すことは、税法上予定されていないものと考えられ、現行の源泉徴収制度の取扱いは、税法を不当に広く解することとなり、認められない。

源泉徴収義務の規定は、給与所得に係るものであれば、源泉徴収対象所得を所得税法28条1項の給与等としている。そして、現行の源泉徴収制度の取扱いでは、所得区分の規定である所得税法28条1項の給与所得に該当するか否かのみを検討しており、源泉徴収可能性があったかどうかを考慮していない。しかし、所得税法183条1項の規定は、源泉徴収義務を、支払をする者に課す規定であり、支払をする者の支払の際の源泉徴収可能性を考慮しなければならないはずである。特に、源泉徴収義務が、支払の際に、自動的に確定することを鑑みれば、支払をする者が、支払の際に源泉徴収義務を認識することができないのであれば、支払をする者の予測可能性は害されることとなる。したがって、所得税法183条1項の源泉徴収の対象となる給与等については、源泉徴収に適した給与等という前提条件が設けられ、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解する必要がある。すなわち、支払の際に源泉徴収義務を認識することが困難な場合には、源泉徴収可能性がなかったものとして、そもそも、支払をする者に源泉徴収義務が成立しないこととなる。そして、この考え方は、給与所得以外の他の源泉徴収対象所得にも及ぶものである。

#### 第4節 源泉徴収制度のあり方

現行の源泉徴収制度の取扱いでは、第3章で指摘したように、支払の際

に源泉徴収義務を認識することが困難な場合であっても、支払をする者に源泉徴収義務が課されている。しかし、現行のこのような取扱いは、支払をする者がもともに行っている業務に附随して処理される程度を超えている。すなわち、支払をする者は、源泉徴収義務の履行のためだけに、もともに行っている業務の範囲を超えて、源泉徴収義務の有無の確認を行わなければならない。しかし、これは、支払をする者が受忍すべき義務の程度を超えて、支払をする者に義務を課すこととなり、適用違憲となる可能性がある<sup>91)</sup>。適用違憲判決の類型には、「法令そのものは合憲でも、その執行者が人権を侵害するような形で解釈適用した場合に、その解釈適用行為が違憲である」<sup>92)</sup>とするものがあり、源泉徴収義務を認識することが困難である場合にまで、支払をする者に源泉徴収義務を課すことは、適用違憲に該当するものと考えられる。

源泉徴収制度は、所得税の納税手続として、効率性の観点から申告納税制度を補完するものであり、あくまでも申告納税制度を前提とした場合の所得税の前払いを実現するための例外的な制度である。また、源泉徴収義務は、憲法30条の納税の義務には含まれず、本来の納税義務者以外の者である支払をする者に義務を課していることから、憲法上の限界がある。そして、源泉徴収義務は、支払をする者の支払の際に、特別の手続を要することなく自動的に確定する。これらのことを鑑みれば、所得税法上認められる源泉徴収制度の本来的な取扱いは、支払をする者が、支払の際に源泉徴収義務の存在を明白に認識することができ、もともに行っている業務に附随して処理される程度のものであり、現行の源泉徴収制度の取扱いは、源泉徴収義務の規定を不当に広く解することとなり、本来認められるべきものではないと考える。

## お わ り に

源泉徴収制度は、租税行政庁にとって、徴税事務の簡素化、早期の税收



の確保，所得の捕捉というメリットがあり，本来の納税義務者にとっても，納税を容易にするというメリットがある<sup>93)</sup>。わが国における源泉徴収制度の必要性は，冒頭で述べたように，所得税の収入割合からも明らかであり，租税行政上の評価なども勘案すれば，源泉徴収制度を即時に廃止しなければならないと述べるつもりはない。しかし，現行の源泉徴収制度の取扱いでは，支払をする者が，支払の際に源泉徴収義務を認識することが困難な場合であっても，支払をする者に源泉徴収義務が課されることとなっている。これは，源泉徴収義務の規定における源泉徴収対象所得が広範であるにもかかわらず，一方で，源泉徴収義務が支払の際に自動的に確定し，源泉所得税は必ず支払をする者から徴収されなければならないという厳格な取扱いがなされているからである。実際にも，このような取扱いに従って，支払をする者は，不確定概念に基づいて源泉徴収義務が課され，又は通常の業務を行う上では知ることが困難な場合もある支払の相手方の情報に基づいて源泉徴収義務が課されている。

本稿では，こうした現行の源泉徴収制度の取扱いについて，支払をする者の予測可能性を損なう場合にまで，支払をする者に源泉徴収義務を課すことは，源泉徴収制度の本来的な取扱いではないという考えの下，現行の源泉徴収制度の検討を行った。まず，所得税法上，源泉徴収制度は，申告納税制度との関係において，効率性の観点から申告納税制度を補完する制度であり，所得税の納税手続としては，あくまでも例外である。また，本来の納税義務者以外の者である，支払をする者に源泉徴収義務を課す根拠は，憲法30条の納税の義務ではなく，所得税法第4編の源泉徴収の各規定であり，支払をする者に源泉徴収義務を課すことには，自ずから一定の限界がある。さらに，源泉徴収義務が，支払の際に特別の手続を要することなく，自動的に確定することを鑑みれば，支払をする者に対して源泉徴収義務が課されるのは，支払をする者が源泉徴収義務を明白に認識することができるという前提条件が必要となる。したがって，この前提条件がそろわない場合には，所得税法第4編の源泉徴収の各規定における，源泉徴収

義務は成立せず、支払をする者は源泉徴収義務を負わないと解さなければならぬといえる。

源泉徴収制度の本来的な取扱いを前提にすると、支払の際に源泉徴収義務を認識することが困難な場合には、支払をする者は源泉徴収義務を負わないこととなる。それでは、この場合、本来の納税義務者の所得税の調整はどのように行われるか。この点については、所得税の納税手続の原則である申告納税制度に立ち返り、本来の納税義務者の確定申告によって調整すべきであると考え。現行の源泉徴収制度の法律関係では、源泉所得税の是正を本来の納税義務者と租税行政庁との間で直接行うことは認められていない。しかし、源泉徴収制度の本来的な取扱いを前提とすると、支払の際に源泉徴収義務を認識することが困難な場合の支払は、源泉徴収対象所得の支払には当たらない。すなわち、本来の納税義務者が確定申告によって調整をしたとしても、これは、源泉所得税の過誤の是正には当たらないため、源泉徴収制度の法律関係に拘束されることはないのである。

最後に、本稿では、源泉徴収制度の現行の取扱いに疑問を感じ、源泉徴収制度の本来的な取扱いを、申告納税制度との関係、憲法上の問題及び源泉徴収義務の自動的な確定の意義から、現行法の範囲内で検討を行ってきた。しかし、本来の納税義務者以外の者に、そもそも課す必要のない義務を課するのであれば、予測可能性の観点から、一定の場合には源泉徴収義務を免除するという旨の宥恕規定を明文によって規定し、支払をする者に過度な負担を強いることのないよう立法的な手当がされなければならないと考える。本稿はあくまで現行の源泉徴収制度について、解釈論としての限界や問題について論じてきた。したがって、このような源泉徴収義務に対する立法的な見直しについては別稿に譲りたいと思う。

- 1) 本稿における用語法等については、以下のように整理する。まず、所得税法に基づき所得税を納める義務がある者のことを「本来の納税義務者」と呼び、本来の納税義務者に対して金員の支払を行い、源泉徴収義務を負う可能性のある者又は源泉徴収義務を負う者のことを「支払をする者」とする。また、源泉徴収に係る所得税のことを「源泉所得税」とし、源泉所得税をはじめとする租税の納付の相手方のことを「国」と言う。ただし、本来

## 源泉徴収制度の問題点及びあり方の再検討（鷲田）

の納税義務者又は支払をする者に対して課税処分又は徴収処分等を行い、訴訟の当事者となる場面では、国のことを特に「租税行政庁」という。

- 2) 金子宏『租税法（第19版）』（弘文堂，2014年）834頁。
- 3) 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』127頁（有斐閣，1996年）。
- 4) 財務省「平成26年度 11月末租税及び印紙収入，収入額調」。[http://www.mof.go.jp/tax\\_policy/reference/taxes\\_and\\_stamp\\_revenues/h201411.htm](http://www.mof.go.jp/tax_policy/reference/taxes_and_stamp_revenues/h201411.htm)（閲覧日：平成27年1月21日）。
- 5) 植松守雄編『注解所得税法』1296頁（大蔵財務協会，五訂版，2011年）。
- 6) 源泉徴収の性質の違いについて，佐藤英明「日本における源泉徴収制度」税研153号24頁（2010年）参照。
- 7) 金子・前掲注(3)128頁。
- 8) 金子・前掲注(3)130頁。
- 9) 金子・前掲注(3)142頁。
- 10) 金子・前掲注(3)147頁。
- 11) 金子・前掲注(3)145頁。
- 12) 金子・前掲注(3)150頁。
- 13) 金子・前掲注(3)151頁。
- 14) 金子・前掲注(2)778頁。
- 15) 金子宏「民主的税制と申告納税制度」税研13巻76号16頁（1997年）。
- 16) 増田英敏『リーガルマインド租税法』64頁（成文堂，第4版，2013年）。
- 17) 金子・前掲注(15)16頁。
- 18) 金子・前掲注(15)17頁。
- 19) 金子・前掲注(15)17頁。
- 20) 田中治「申告納税制度と租税行政手続」租税法研究22号18頁（1994年），金子・前掲注(2)53頁，谷口勢津夫『税法基本講義』114頁（弘文堂，第4版，2014年）。
- 21) 田中・前掲注(20)18頁。
- 22) 田中治・土師秀作「ホステス報酬に係る源泉徴収税額」三木義一他編『租税判例分析ファイル』459頁（税務経理協会，第2版，2009年）。
- 23) 最大判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁。
- 24) 谷口勢津夫他「源泉徴収等をめぐる法的諸問題（討論）」税法学572号185頁〔田中治発言〕（2014年）。
- 25) 宮谷俊胤「源泉徴収制度の概要と問題点」日税研論集15巻56頁（1991年）。
- 26) 田中他・前掲注(22)458頁，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26巻2号35頁（2010年），谷口・前掲注(20)115頁。
- 27) 清永敬次「判批」法学論叢73巻1号157頁（1963年）。
- 28) 最大判昭和37年2月28日刑集16巻2号212頁。
- 29) 有倉遼吉「判批」租税判例百選22頁（1968年）。

- 30) 最大判昭和37年・前掲注(28)。
- 31) 山本徳栄「判批」法学新報69巻7号67頁(1962年)。
- 32) 須貝脩一「判批」法律のひろば15巻5号25頁(1962年), 橋本公巨「判批」判例評論48号9頁(1962年), 清永・前掲注(27)159頁。
- 33) 東京高判昭和31年2月16日刑集16巻2号242頁。
- 34) 橋本・前掲注(32)9頁。
- 35) 橋本・前掲注(32)9頁。
- 36) 橋本・前掲注(32)9頁。
- 37) 最大判昭和37年・前掲注(28)。
- 38) 橋本・前掲注(32)9頁。
- 39) 関子善信「わが国の源泉徴収制度の検討」久留米大学法学43号155頁(2002年)。
- 40) 所得税法181条1項, 同法183条1項, 同法199条, 同法203条の2, 同法204条1項, 同法207条, 同法209条の2, 同法210条, 同法212条1項参照。
- 41) 金子・前掲注(2)197頁。
- 42) 谷口・前掲注(20)257頁, 259頁。
- 43) 京都地判平成14年9月20日税資252号順号9198頁。控訴審として, 大阪高判平成15年8月27日税資253号順号9416頁。上告審として, 最判平成16年10月29日税資254号順号9803頁。
- 44) 大阪高判平成15年・前掲注(43)。
- 45) 酒井克彦『所得税法の論点研究』143頁(財経詳報社, 2011年)。酒井教授は, 「一義的には, 給与所得は源泉徴収によって納付されることが予定されているとしても, 源泉徴収制度は, 所得税法183条《源泉徴収義務》1項の「支払」に着目した制度であり, 同条の義務の発生の有無は給与所得該当性の要件と完全に合致するわけではない。換言すれば, 給与所得の課税要件は, 当該所得が所得税法上の「俸給, 給料, 賃金, 歳費, 及び賞与並びにこれらの性質を有する給与に係る」かどうかという点に尽きるのであって, 源泉徴収手続が機能し得るかどうかという観点から給与所得該当性が判断されるわけではないと思われる。したがって, 非独立的ないし従属的立場から提供された労務又は役務に対する対価を給与所得と理解すれば, 源泉徴収義務の発生と無関係であるとはいわないまでも, そのことが給与所得の範囲を画する要件とはならない。よって, 源泉徴収義務が発生するか否かという点は給与所得該当性の議論とは性質を異にする問題と考えるべきであろう」と述べられている。
- 46) ここでは, 所得税の納付という行為に着目した場合に, その納付をする者のことを総称して「納税者」と呼ぶ。
- 47) 谷口・前掲注(20)12頁。
- 48) 谷口・前掲注(20)111頁。
- 49) 植松・前掲注(5)1149頁。
- 50) 茂串俊『国税通則法精解』242頁〔志場喜徳郎他共編〕(大蔵財務協会, 第14版, 2013年)。
- 51) 金子・前掲注(2)770頁。
- 52) 茂串・前掲注(50)242頁。

源泉徴収制度の問題点及びあり方の再検討（鷲田）

- 53) 茂串・前掲注(50)242頁。
- 54) 茂串・前掲注(50)257頁。
- 55) 小畑孝雄「源泉課税の基本構造と主要判例の検証」租税研究751号198頁（2012年）。
- 56) 小畑・前掲注(55)198頁。
- 57) 最判昭和45年12月24日民集24巻13号2243頁。
- 58) 最判平成4年2月18日民集46巻2号77頁。
- 59) 金子・前掲注(2)840頁。
- 60) 小畑・前掲注(55)199頁。
- 61) 最判昭和56年4月24日民集35巻3号672頁では、「これらの性質を有する給与」とは、基本的に、名称の如何にかかわらず「雇用契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付をいう」と解されている。
- 62) 渡辺徹也「ストック・オプションに関する課税上の諸問題」税法学550号63頁（2003年）。
- 63) なお、親会社から付与されたストック・オプションに係る権利行使益は最判平成17年1月25日民集59巻1号64頁で、給与所得に該当するものとして決着がついている。
- 64) 弘中聡浩・伊藤剛志「非居住者への支払に関する源泉徴収」中里実他編『国際租税訴訟の最前線』223頁（有斐閣、2010年）。
- 65) 東京高判平成25年5月30日、裁判所ウェブサイト [http://www.courts.go.jp/app/files/hanrei\\_jp/749/083749\\_hanrei.pdf](http://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/749/083749_hanrei.pdf)（最終閲覧日：平成27年1月21日）。本判決の第一審は、東京地判平成24年12月25日税資262号順号12122頁。本判決の主な判例評釈として、品川芳宜「判批」TKC 税研情報23巻2号36頁（2014年）、林仲宜・高木良昌「判批」税務弘報62巻4号156頁（2014年）。
- 66) 東京高判平成23年8月3日税資261号順号11727頁。本判決の第一審として、東京地判平成23年3月4日税資261号順号11635頁。なお、本判決の上告審である、最判平成24年9月18日税資262号順号12038頁は、上告を棄却・不受理した。本判決の主な判例評釈として、宮西恵「判批」月刊税務事例44巻8号19頁（2012年）。
- 67) 最判平成23年1月14日民集65巻1号1頁。本判決の第一審は、大阪地判平成18年10月25日民集65巻1号43頁、原審は、大阪高判平成20年4月25日民集65巻1号94頁。本判決の主な判例評釈として、元氏成保「判批」山田二郎・大塚一郎編『租税法判例実務解説』291頁（2011年、信人社）、松下淳一「破産管財人の源泉徴収義務」別冊ジュリスト207号212頁（有斐閣、第5版、2011年）等。
- 68) 東京高判平成25年・前掲注(65)。
- 69) 林他・前掲注(65)157頁。
- 70) 所得税基本通達36 30（課税しない経済的利益…使用者が負担するレクリエーションの費用）
- 71) 所得税基本通達36 30（課税しない経済的利益…使用者が負担するレクリエーションの費用）の運用について（法令解釈通達）
- 72) 林他・前掲注(65)157頁。
- 73) 東京高判平成23年・前掲注(66)。
- 74) 木村嘉秀「国際租税関係の平成2年度税制改正点」国際税務10巻6号18頁（1990年）。

- 75) 木村・前掲注(74)18頁。
- 76) 東京高判平成20年2月28日判タ1278号163頁。所得税法上の生活の本拠の判定基準は以下の通りである。「租税法が多数人を相手方として課税を行う関係上、客観的な表象に着目して画一的に規律せざるを得ないところからして、一定の場所がその者の住所であるか否かは、一般的には、住居、職業、生活を一にする配偶者その他の親族の居所、資産の所在等の客観的事実に基づき、総合的に判定するのが相当であり、これに対し、主観的な居住意思は、通常は、客観的な居住の事実に具体化されているであろうから、住所の判定に無関係であるとはいえないが、このような居住意思は必ずしも常に存在するものでなく、外部から認識し難い場合が多いため、補充的な考慮要素にとどまるものと解される。」
- 77) 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18頁(2013年)。
- 78) 伊藤・前掲注(77)18頁。
- 79) 小畑・前掲注(55)206頁。
- 80) 田中治「源泉徴収制度等の存在理由」税法学571号161頁(2014年)。
- 81) 田中・前掲注(80)162頁。
- 82) 最判平成23年・前掲注(67)。
- 83) 元氏・前掲注(67)291頁。
- 84) 無記名「判決特報」金融法務事情1916号50頁(きんざい, 2011年)。
- 85) 田中・前掲注(20)18頁, 金子・前掲注(2)53頁, 谷口・前掲注(20)114頁。
- 86) 最大判昭和37年・前掲注(28)。
- 87) 最大判昭和37年・前掲注(28)。
- 88) 橋本公宣「判批」別冊ジュリスト79号170頁(1983年)。
- 89) 茂串・前掲注(50)257頁。
- 90) 雄川一郎「源泉徴収に関する争訟」租税法研究第2号139頁(1974年), 他に同様の指摘をするものとして, 福家俊朗「源泉徴収制度の法的論理構造の検討」租税法研究11号112頁(1983年), 松沢智『租税実体法』388頁(中央経済社, 補正第2版, 2003年)。
- 91) 芦部信喜『憲法』376頁(岩波書店, 第5版, 2011年)。適用違憲とは「法令自体は合憲でも, それが当該事件の当事者に適用される限度において違憲であるという」違憲判断の方法である。
- 92) 芦部・前掲注(91)377頁。
- 93) 北野弘久『税法学原論』325頁(青林書院, 第6版, 2007年)。