

源泉徴収制度の法的問題に関する研究

—支払者の源泉徴収義務の範囲を中心に—

東江 杜羅布

源泉徴収制度の法的問題に関する研究

—支払者の源泉徴収義務の範囲を中心に—

東江杜羅布

論文要旨

所得税法は、租税の徴収方法として申告納税制度とともに源泉徴収制度も採用している。源泉徴収制度は、他者が支払うべき税額を支払者が支払時に支払金額から控除し、他者に代わって国に納付する制度である。そのため、支払者の負担の程度は軽度であるべきであり、源泉徴収義務の範囲は単純かつ簡易に税額が計算できるものに限られるべきであろう。しかしながら、現行の源泉徴収制度は、本来の源泉徴収義務の対象に合致しないような支払者と受給者の関係が希薄な場合においても、支払者に源泉徴収義務を課している。また、国際取引が活発化する中で、取引相手が居住者か否かを支払者が判断しなければならないという負担を強いられることもある。

他者が支払うべき所得税を代わりに支払っているにもかかわらず、支払者に源泉徴収義務の対象範囲が明確に予測できないことは、租税法律主義の予測可能性の視点から問題がある。また、支払者に対する負担の程度が過酷である場合は、支払者が他者と比べて不平等な取扱いを受けていることから、租税公平主義の平等取扱原則の視点から問題がある。以上の問題を解決し、支払者の権利利益が保護されなければならない。筆者の問題意識はこの点に集約される。

そこで、本稿の目的は、現行の源泉徴収制度における支払者、受給者、国の三者間の法律関係を明らかにし、支払者に課されるべき合理的な源泉徴収義務の範囲を検討することにあつた。なぜならば、支払者に対する源泉徴収義務の範囲が合理的な範囲を超える場合や負担の程度が過酷である場合は、支払者の権利利益が十分に保護されていない結果を招くからである。

まず、現行の源泉徴収制度における三者間の法律関係の下では、国と直接な関係をもつ者は支給者のみで、受給者は国と直接な関係は有しない。最高裁平成4年2月18日判決は、受給者は、確定申告を通して過誤納金の還付請求をすることができず、支払者に請求することになるとした。同判決は、受給者の視点から、違法に源泉徴収された金額を国から直接還付請求できない点で不合理であり、納税者の権利救済の機会を均等に提供すべきであるとする租税法律主義の手續保障の原則の視点から問題がある。支払者の視点からも、受給者が源泉徴収に関して不満を持つ場合には、支払者が国と受給者の間に入り、訴訟に巻き込まれるという問題がある。

次に、支払者に課される合理的な源泉徴収義務の範囲とは、支払者において課税要件事実が明白であり、かつ、税額を容易に計算できる範囲に限られることを意味する。なぜならば、源泉徴収制度は、他者が支払うべき税額を支払者が代わりに納付しているものであるからである。しかしながら、支払相手が「非居住者」に該当するか否かが争われた裁判例の検討からは、税理士等の専門家ではない支払者に源泉徴収義務の対象か否かの困難な判断や多大な負担を強いることになり、支払者の権利利益の保護の視点から問題があった。債務免除益が「給与所得」に該当するか否かが争われた裁判例の検討からは、支払者が当該債務免除益が給与所得に該当するか、さらに、債務免除をする相手が資力を喪失していたかどうかを、債務免除日の翌月 10 日までに判断しなければならないという問題があった。さらに、同裁判例では、支払者は 1 億円を超える不納付加算税が課されており、支払者に対する予測可能性や負担の程度を踏まえると、支払者の権利利益の保護が軽視されており問題であり、現行の源泉徴収制度は、合理的な範囲を超えた制度であるといえる。租税法は侵害規範であり、租税法の解釈・適用の場面では、租税公平主義よりも租税法法律主義が優先することを踏まえると、支払者には源泉徴収義務の範囲についての予測可能性が十分に確保されるべきである。

以上の検討を踏まえると、現行の源泉徴収制度は、支払者に合理的な源泉徴収義務の範囲を超える過酷な負担を負わせている。租税法の基本原則である租税法法律主義の下での条文の文言の厳格な文理解釈により、国税通則法 2 条 5 号に規定する「納税者」を本来の納税義務者である受給者であると解することにより、国と受給者が直接の債権債務関係に立つことを認め、源泉徴収義務の範囲に法的に明確にし、租税行政庁の恣意的判断を遮断することがとりわけ必要であると思料する。なお、現行の源泉徴収制度における三者間の法律関係の下では、支払者に合理的な範囲を超える源泉徴収義務を課することは過酷な負担を強いることであり、看過できない問題であることを指摘して本稿の結論とした。

目次

はじめに	1
第1章 源泉徴収制度の概要	3
第1節 源泉徴収制度の意義と特徴	3
第2節 申告納税制度と源泉徴収制度の関係	7
第3節 年末調整制度の概要と問題点	13
第2章 源泉徴収制度をめぐる三者間の法律関係の整理	14
第1節 源泉徴収制度における三者間の法律関係	14
第2節 支払者の源泉徴収義務の法的根拠	24
第3章 支払者の源泉徴収義務の範囲を争点とする判例の検討	29
第1節 支払相手が「非居住者」に該当するか否かが争われた事例	29
第2節 債務免除益が「給与所得」に該当するか否かが争われた事例	37
第3節 債務免除益に対する源泉徴収義務と所得税法183条にいう「支払」の意義	45
第4章 源泉徴収義務の範囲の法的限界—租税法の基本原則の観点からの考察—	50
第1節 源泉徴収制度の適用違憲の可能性	50
第2節 納税者の権利保護と源泉徴収義務の範囲の限界	54
結論	62
参考文献	64

はじめに

源泉徴収制度は、他者が支払うべき税額を支払者が支払時に支払金額から控除し、他者に代わって国に納付する制度である。そのため、支払者の負担の程度は軽度であるべきであり、源泉徴収義務の範囲は単純かつ簡易に税額が計算できるものに限られるべきであろう。しかしながら、現行の源泉徴収制度は、本来の源泉徴収義務の対象に合致しないような場合においても、支払者に源泉徴収義務を課している。また、国際取引が活発化する中で、支払者と受給者の関係が希薄な場合においても、取引相手が居住者か否かを支払者が判断しなければならないという負担を強いられることもある。

他者が支払うべき所得税を代わりに支払っているにもかかわらず、支払者に源泉徴収義務の対象範囲が明確に予測できないことは、租税法律主義の予測可能性の視点から問題がある。また、支払者に対する負担の程度が過酷である場合は、支払者が他者と比べて不平等な取扱いを受けていることから、租税公平主義の平等取扱原則の視点から問題がある。以上の問題を解決し、支払者の権利利益が保護されなければならない。筆者の問題意識はこの点に集約される。

本論文の目的は、現行の源泉徴収制度における支払者、受給者、国の三者間の法律関係を明らかにし、支払者に課されるべき合理的な源泉徴収義務の範囲を検討することにある。

第1章では、源泉徴収制度の規定の意義、沿革を概観し、源泉徴収制度の特徴を明らかにする。また、年末調整制度の概要と確認するとともに、支払者に対して源泉徴収義務を課している理論的根拠を明らかにする。第2章では、現行の源泉徴収制度における三者間の法律関係、とりわけ、判例を用いて、支払者と受給者の法律関係について整理する。そして、支払者に対して源泉徴収義務を課すことの合憲性を検討する。第3章では、支払者に課す源泉徴収義務の範囲と、その負担の程度、そして、給与所得に係る源泉徴収義務規定にいう「支払」の解釈を判例と学説から明らかにする。第4章では、租税法の基本原則の1つである租税法律主義の視点から、源泉徴収義務の合理的な範囲の確定するための判断基準を明らかにする。

拙稿執筆にあたりご指導いただいた皆様方にこの場を借りて感謝の意を表したい。

まず増田英敏教授には、租税法はもちろんのこと租税法以外にも示唆に富むお話をしていただいた。人生観や物事の捉え方といった大きな視点から仕事や学問に対する向き合い方まで幅の広いご指導をしていただいたことは代えがたい経験となった。租税法については、基本原則を中心に、今後の実務における指針となる考え方をご教授いただけたことは今後の職業人生における財産になった。心から感謝申し上げたい。

そして、谷口智紀教授には、修士論文に取り組む姿勢や論文研究に関する困難克服のための具体的な方法まで厳しく丁寧に指導いただくとともに、最高傑作となる修士論文を作り上げる喜びを教えていただいた。私が理解できるまで親身になってご教授いただいたこ

とに深く感謝申し上げたい。

また、林仲宣教授には実務家としての視点からもご指導いただいた。授業の際には判例研究を中心に行い、授業を勉強だけに終わらせず、「自分がこの判例の原告の顧問税理士ならどうするか」と当事者意識をもって研究することの大切さをご教授いただいたこと、心からお礼申し上げたい。

山本直毅先生、横井里保先生には折に触れて様々なご助言を賜った。時々いただいたご助言が論文を書くにあたって、また大学院生活を送るうえで非常に有難かった。改めて謝意を表したい。

同期である専修大学修士課程2年の溝添麻子様、道重拓矢様、石坂豊彩様、矢口貴之様、岩城恵様、平井大輝様においては、論文作成には辛さもあったが楽しさもあったのは諸兄姉と共に協力して進めることができたからに他ならない。同じ志をもつ者として今後とともに精進していきたい。また同じく修士課程1年の皆様、特に日當優様、安本真子様には年末の多忙の中、校正をしていただき心から感謝申し上げたい。

最後に私事にわたるが、大学院進学を勧めてくれた税理士の叔父、大学院の道に進むことを許してくれて、あたたかく応援してくれた両親に心から感謝したい。

第1章 源泉徴収制度の概要

第1節 源泉徴収制度の意義と特徴

わが国の所得税法は申告納税制度を採用しており、納税義務者は翌年の2月16日から3月15日の期間内に申告及び納税をしなければならない（所得税法120条）¹。そして、所得税法は、申告納税制度とともに源泉徴収制度も設けている²。

源泉徴収制度とは、本来の納税義務者である受給者から直接納税させず、受給者が納付すべき租税の課税標準となるべき収入である金銭等の支払をする者を徴収義務者（支払者）として、この支払者に受給者の納付すべき税額を天引徴収させ、この徴収した金額を国に自主的に納付させる制度のことをいう³。金子宏教授は、源泉徴収を徴収納付という分類の1つとして捉えられ、「租税の徴収方法のうち、納税義務者以外の第三者に租税を徴収させ、これを国または地方団体に納付させる方法を、徴収納付という。」⁴と定義されている。

徴収義務者とは、「支払をする者」のことを意味しており、「支払をする者」とは、事業者または法人のことを指す⁵。所得税法181条以下は、「支払をする者は、その支払の際、その（筆者省略）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」と規定している。所得税法183条は、「給与所得については源泉徴収の対象とし、源泉徴収義務者である給与支払者は、機械的に計算した所得税額を毎月一定の日までに分割して給与受給者である給与所得者の給与所得から差し引いて徴収し、国に納付すること」と規定している。そのほか、利子所得・配当所得（所得税法181条、同法182条）、退職所得（同法199条以下）、公的年金等（同法203条の2以下）、報酬・料金等（同法204条以下）、定期積金の給付補てん金等（同法209条の3）、生命保険契約に基づく年金（同法207条）、匿名組合契約等の利益の分配（同法210条）及び非居住者・法人の所得（同法212条以下）についての制度が設けられており、また、租税特別措置法におい

¹ ただし、申告義務のある者の源泉徴収税額の還付または予定納税額の還付を求める申告書は翌年の1月1日から提出することができる（所得税法120条8号）。

² 令和3年における租税収入57.4兆円のうち、所得税が18.6兆円で32.5%占める中、所得税のうち源泉所得税は15.7兆円と租税収入の27.4%を占めている。これは消費税収入に次いで多い。また、令和元年のわが国の給与所得者は約5990万人いるといった調査結果がある。源泉徴収による所得税が歳入の大部分を占めていることから見ても、源泉徴収制度はわが国にとって重要な役割を担っているといえる。

国税庁HP（「国税庁レポート2021」

（https://www.nta.go.jp/about/introduction/torikumi/report/report2021/pdf/2021_04.pdf [2022年1月7日最終閲覧]）。

国税庁HP（国税庁長官官房企画課「令和元年分民間給与実態統計調査」

（<https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/minkan/gaiyou/2019.htm#a-01> [2022年1月7日最終閲覧]）。

³ 松沢智『[新版] 租税実体法』375頁（中央経済社、1999年）。

⁴ 金子宏『租税法 [第24版]』1016頁（弘文堂、2021年）。

⁵ なお、徴収義務者は「源泉徴収義務者」、「支払をする者」、「支払者」など様々な表現がされるが、本稿では「支払者」と呼ぶ。

でも源泉徴収を用いる重要な規定が存在する。このように、今日のわが国では、源泉徴収制度なしには税制の運用が不可能であるほどに広く定着している⁶。

源泉徴収制度は理論的に2つの方式がある。それは源泉課税方式と源泉徴収方式であり、前者は利子・配当所得や株式譲渡益、地方税における特別徴収等である⁷。このような場合、源泉徴収による納付だけで最終的に受給者の当該所得に対する所得税の納付が完了し、課税関係が終わることとなる⁸。これに対し、後者は、給与や報酬・料金等にかかる源泉徴収である⁹。

源泉課税方式と源泉徴収方式の相違点は、前者は予納としての性質はなく、後者は暦年終了と同時にその納税義務が成立する受給者の当該所得税の予納としての性質を意味し、受給者が後に行う確定申告による精算を予定していることに違いがある¹⁰。なお、本稿においては、「源泉徴収方式としての源泉徴収制度」を源泉徴収制度と呼ぶこととする。

わが国の所得税は明治20年(1887年)に財政需要の増大に対応して新しい財源確保を目的として設けられたことがはじまりである¹¹。当時は、総合累進所得税の性質を有しており、世界的に見てかなり進んだものであったが、その徴収の手続はまだ整備されておらず、源泉徴収の制度も設けられていなかった¹²。

源泉徴収が初めて導入されたのは、明治32年(1899年)の所得税法の改正によって導入されたといわれている¹³。当時の改正は、所得を、「第一種『法人所得』、第二種『公社債の利子』、および第三種『300円以上の個人所得』」の三種類に分けて、それぞれの別の方法で課税することとしたが、第二種の所得に対しては他の所得と分離して低い比例税率(2%)で課税し、かつ、源泉徴収の方法で徴収することとした。¹⁴として、わが国の源泉徴収制度

⁶ 畠山武道「源泉徴収制度の法律関係・訴訟手続」日税研論集15号(1991年)246頁。

⁷ 小林博志「源泉徴収の手続」日税研論集25号(1994年)265頁以下参照。

⁸ 清永敬次「源泉徴収制度を巡る問題点」金子宏編『所得税の理論と課題』297頁(税務経理協会、1997年)。

⁹ なお、佐藤英明教授は、源泉徴収方式における源泉徴収の性質を、給与所得にかかる源泉徴収、退職所得にかかる源泉徴収及び報酬・料金等からの源泉徴収と3種類に分けている。給与所得にかかる源泉徴収は、年末調整により精算が行われることに対し、報酬・料金等にかかる源泉徴収は原則的に、後に受給者により確定申告がなされ、源泉徴収された税額と申告納付される税額を調整して行われることが予定されている点で、同じ源泉徴収方式ではあるものの、それぞれ異なる性質を有していると説明されている(佐藤英明「日本における源泉徴収制度」税研153号(2010年)24頁参照)。

¹⁰ 清永、前掲注8、297頁以下参照。小林博志教授は、源泉課税方式を「とりおき」、源泉徴収方式を「前どり」と両者を区別して両者の違いを詳しく説明されている(小林、前掲注7、265頁以下参照)。

¹¹ 金子、前掲注4、46頁。

¹² 金子宏「わ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)232頁。

¹³ 松沢、前掲注3、376頁。

¹⁴ 金子、前掲注12、6頁。

の原型が、この改正によって作られた重要なことを意味している¹⁵。

導入時期において注目すべき点としては、所得税の前ど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ことである。源泉徴収制度は、もっぱら、源泉課税方式（源泉分離課税）を意味していた。

その後、重要な改正として昭和 15 年改正が挙げることができる。この改正も源泉課税という言葉が用いられているが、源泉課税は所得税の前どりではなく、その徴収の方法であり、源泉課税の対象とされていた分類所得税等は、源泉課税によって納付が完了することとされていた。昭和 15 年の改正は、第 1 に、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定められていたこと¹⁶、第 2 に、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から現在の制度においても続いているという点で重要な改正であった¹⁷。

第二次世界大戦後の昭和 22 年の税制改正によって、わが国では初めて近代的な総合累進所得税が採用され、これはアメリカで伝統的に採用されてきた納税方式であり、それを模倣に昭和 22 年の税制改革で本格的に導入された¹⁸。当該改正は、現行制度の直接の基礎をなしており、その内容は現行制度と同等である¹⁹。特に注目される点は、源泉徴収の対象となる所得の範囲が、旧制度の下において源泉課税の対象とされていた所得の範囲と同等であること、そして、多くの点で旧制度の下における手法や手続が踏襲されていることである²⁰。

昭和 25 年に、わが国の税制はシャープ勧告に基づいて全面的・抜本的に改正されたが、源泉徴収について特に注目する点は、給与所得については、源泉徴収の度ごとに税額を納税者に通知すべきこと、ならびに、年末調整を税務署に移管すべきことを勧告していることである²¹。

金子宏教授は、「第一の点は、源泉徴収制度の下においても、納税者にその負担を熟知さ

¹⁵ もう 1 つ重要な意味として、この改正によって利子所得に対する分離課税の原型が作られたことであると金子宏教授が説示されている（金子、前掲注 12、232 頁）。

¹⁶ 「第 74 条 第 72 条ノ規定ニ依リ徴収スベキ分類所得税ヲ徴収セザルトキ又ハ其ノ徴収シタル税金ヲ納付セザルトキハ国税徴収ノ例ニ依リ之ヲ支払者ヨリ徴収ス」（金子、前掲注 12、25 頁）。

¹⁷ 金子、前掲注 12、25 頁以下参照。

¹⁸ 金子宏「民主的税制と申告納税制度」税研 76 号（1997 年）16 頁。

¹⁹ 申告納税制度の導入当初は、「終戦直後であり、多くの租税行政庁の職員の戦死により、租税行政が著しく弱体化していたこと等から十分に機能していなかったが、所得税の大衆課税化により、納税人口は著しく増加したことから、このような事情に対応するべく、申告納税制度は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として、申告納税制度はこれらの要請を満たすという点で重宝」され普及していった。（金子、前掲注 18、17 頁）。

²⁰ 金子、前掲注 12、27 頁以下参照。

²¹ 金子、前掲注 12、38 頁以下参照、金子宏「シャープ勧告の歴史的意義」租税法研究 28 号（2000 年）14 頁以下参照。

せて、納税者意識を喚起する必要がある、という理由に基づくもので、シャープ勧告の民主的納税思想に立脚する考え方であるといえよう。第二の点は、シャープ勧告が長期的構造としては、給与所得者にも確定申告の機会を与え、源泉徴収税額と確定税額との精算は申告を通じて行うという制度が好ましい、という考え方を取っていた²²ことの2点を挙げられて、シャープ勧告における源泉徴収制度の意義を明らかにされている。

このように、源泉徴収制度の歴史は古くから存在していたものではあるが、戦前の源泉徴収はすべて「源泉課税」として後の確定申告が予定されない取扱いであって、現行の源泉徴収制度の根幹となるものは、昭和13年の退職所得に対する源泉課税が初めて導入され、給与所得に対する本格的な源泉課税の導入は昭和15年と比較的遅いことが見受けられる²³。

現行のわが国における源泉徴収制度の特徴は、広範囲、精密的及び強力的な性質の3つを有していることである。その根拠として、他の先進国ではほとんど見受けられない年末調整制度が設けられていることのほか、「所得税制度においては、給与・利子・配当のみでなく、退職所得、公的年金等、報酬・料金、定期積金の給付補てん金等、匿名組合契約等の利益の分配が、源泉徴収の対象とされている。このように広い範囲にわたって源泉徴収が行われている例は、少なくとも先進国においては他に見当たらず²⁴ないことから広範囲に源泉徴収義務が及んでいるといえる。

また、わが国の源泉徴収制度が精密的、強力的な点として、畠山武道教授は、「支払者は、給与等の支払いの際に、何が源泉徴収の対象になるか、あるいは、いかなる額を控除すべきか、などについて、微妙な判断と高度に複雑な計算を強いられること²⁵になることを指摘されており、支払者の源泉徴収義務の範囲を明確にするためには、支払者は多大なる負担を抱えていることから精密な制度と考えられる。そして、支払者は、源泉徴収すべきか否か、また源泉徴収額はいくらかという判断に迷うことがしばしばあるにも関わらず、判断を誤った場合、または、徴収納付を怠った場合となれば、延滞税、不納付加算税はもとより、懲役刑や罰金刑という重いペナルティが課されるという脅威に晒されている²⁶。さらに、重い義務を支払者は負わされていることに対する補償はない²⁷ことから源泉徴収制度が非常に強力的な要素を持っているといえよう²⁸。

²² 金子、前掲注12、38頁。

²³ 佐藤、前掲注9、24頁参照。

²⁴ 金子、前掲注12、4頁。

²⁵ 畠山、前掲注6、248頁。

²⁶ 延滞税は、国税の全部または一部を法定期限内に納付しない場合に課され、加算税は、法定期限内に適正な申告ないし徴収納付がない場合に課される附帯税である（国税通則法60条以下）。

²⁷ 戦前の源泉徴収義務者は補償金を受け取っていたが、戦後以降にはこの制度は引き継がれなかった。「給与所得の源泉徴収義務者には『徴収交付金』として納税者1人につき10銭が、支払調書の作成については、『支払調書交付金』として調書1件につき5厘が支給されていた」（小林、前掲注7、289頁）。

²⁸ 金子、前掲注12、232頁。

ところで、支払者にとって源泉徴収義務には、精密的、強力的かつ重圧的な側面があることから、支払者が、いかなる根拠に基づいて徴収納付義務を負っているかを、租税実体法と租税手続法から明確にすることが必要である。この点については、2つの考え方がある。

1つは、支払者が源泉徴収義務を負うべきは、実体法上の債権債務関係を有していることを根拠に、債務を負っており、その履行が求められるからという考え方である。しかしながら、支払者に債務が発生することを明示している規定はないため、実体法から支払者の源泉徴収義務が有すると説明することは不可能であるといえる²⁹。

もう1つは、租税実体法とは無関係に、国が支払者に課した手続上の独自の「義務」であるという考え方である。租税実体法において、租税債権債務関係は国と受給者の間に存在するにもかかわらず、徴収手続上の面では、国と支払者にのみ関係を有している。この考え方は、義務説を根拠とするものである。

支払者に源泉徴収義務が課される根拠として「義務説」³⁰を採用されている松沢智教授は、「人が他人を利用して利潤を獲得することができる場合には、換言すると、他人を雇用して収益を享受しうる地位にある者は一種の社会的責任があり、そこに公共の福祉の要請に答える一般的義務を負担しなければならぬものといわねばならない。それは国法上の国家に対する義務であ」³¹と述べられており、国家はより効率的な租税の徴収方法として支払者に徴収義務を負わせていることから、支払者はその徴収と納付を履行しなければならないとされている。

したがって、支払者は、広範囲で精密的、強力的な側面を有する源泉徴収義務を負っているが、租税手続法上、受給者を雇用して、何らかの収益を享受しうる地位にあり、社会的責任があることから、国からの要請によって源泉徴収義務が課されているものといえる。

第2節 申告納税制度と源泉徴収制度の関係

納税義務の確定方式には、所得税法や法人税法等で採用されている申告納税方式と住民税等で採用されている賦課課税方式³²及び源泉徴収制度の自動確定方式がある³³。本節では、まず納税義務の確定方式について、申告納税制度について概観する。そして、源泉徴収制度の納税義務の確定方式である自動確定方式について概観し、申告納税制度と源泉徴収制度の両者の関係について考察し、源泉徴収制度の機能と位置付けについて明確にする。

²⁹ 畠山、前掲注6、256頁以下参照。

³⁰ 「義務説」の内容にも、大きく機関代行説、法定代理人説、公法上の義務説に分類されているが、どの説をとるかによって、個別の問題の解釈に大きな違いがでてくるとは解しがたく、大きな差はないと指摘されている（畠山、前掲注6、257頁参照）。

³¹ 松沢、前掲注3、321頁。

³² なお、賦課課税方式は、納付すべき税額がもっぱら租税行政庁の処分により確定する方式をいう（増田英敏『リーガルマインド租税法 [第5版]』65頁（成文堂、2019年）参照）。

³³ 山田二郎『税法講義 [第2版]』166頁以下（信山社、2001年）参照。

申告納税制度とは、「本体の納税義務者が自ら税額を計算し、納付する制度」³⁴である。国税通則法 16 条 1 項 1 号は、本来の納税義務者のする申告により納税義務が確定し、その申告がない場合又は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い場合等に、租税行政庁の処分により二次的に納税義務が確定すると規定している³⁵。納税者自らが租税法の課税要件規定を解釈・適用して自己の納税額を確定する方式であることから、自己賦課（self-assessment）制度とも呼ばれている³⁶。

申告納税制度は、戦後昭和 22 年に導入されたが、その目的として、「申告納税制度は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として、申告納税制度はこれらの要請を満たす」³⁷ことが挙げられていた。また、申告納税制度は、本来の納税義務者が自らの税額を自ら計算し納付することができる点に加え、本来の納税義務者自身が行政の金銭的基礎を支え、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ことから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³⁸。つまり、徴収における効率性の面と日本国憲法の理念である民主性の面の 2 つの側面に合致することから導入されたといえる。

一方、源泉徴収制度とは、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。源泉徴収制度の納税義務の確定方式は、申告納税制度と賦課課税制度とは異なる自動確定方式とされている。

まず、自動確定方式に関する規定である国税通則法 15 条 3 項は、「納税義務の成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定する国税」と規定して、予定納税に係る所得税（同項 1 号）、源泉徴収による国税（同項 2 号）、自動車重量税（同項 3 号）、印紙税（同項 4 号）、登録免許税（同項 5 号）、延滞税及び利子税（同項 6 項）延滞税及び利子税（同項 7 号）の 7 つを挙げている。このように、納付すべき税額が納税義務の成立と同時に、特別の手續を必要とせず、法規の定めに基づいて当然に確定する租税のことを「自動確定の租税」あるいは「自動確定方式による租税」という³⁹。自動確定方式⁴⁰となる源泉徴収

³⁴ 山田、前掲注 33、167 頁。

³⁵ 清水潔「給与所得源泉徴収制度の法律関係（1）」税法学 312 号（1975 年）37 頁以下参照。

³⁶ 金子、前掲注 4、941 頁。申告納税制度の特徴は、適法な申告を納税者が行えば、納税義務の確定と履行過程に租税行政庁の介在する余地が原則的に排除されるため、納税者の具体的な納税義務の範囲を納税者自らの申告により確定させることができる点である（増田、前掲注 32、65 頁以下）。

³⁷ 金子、前掲注 18、17 頁。

³⁸ 田中治「申告納税制度と租税行政手續」租税法研究 22 号（1994 年）18 頁、谷口勢津夫『税法基本講義 [第 7 版]』128 頁以下（弘文堂、2021 年）、金子、前掲注 4、55 頁以下参照。

³⁹ 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）169 頁。

⁴⁰ ここでは、源泉徴収による所得税（国税通則法 15 条 3 項 2 号）のみを対象として、それ以外の印紙税等の「自動確定」は除いて研究する。

制度は、納税義務者または税務行政庁による一定の行為によって確定する申告納税制度または賦課課税制度とは別で、納税義務者または税務行政庁による一定の行為を要することがない点に大きな違いがある⁴¹。

所得税の税額は、課税標準及び税額計算が複雑であることから、原則は確定申告手続によって確定する。にもかかわらず、源泉徴収による所得税は、自動確定により特別の手続が必要とされていない。その理由は、「その性質上、課税標準の金額または数量が明らかであり、税額の算定もきわめて容易であるため」⁴²である。

このような理由から、性質上、課税標準の金額又は数量が明らかでない場合、税額の算定が極めて容易とはいえないようなものについては自動確定方式で税額を確定することは許されない⁴³。つまり、所得税法は、課税標準の金額や数量が明らかでない場合、税額算定が容易ではないような場合には自動確定方式で税額を確定するということを想定していないと考えられる。したがって、所得税法 183 条 1 項以下において源泉徴収による所得税の税額を自動確定方式で確定すると規定している以上、所得税法が源泉徴収の対象として想定しているものは、その課税標準の金額又は数量が明らかであり、さらに税額の算定も極めて容易なものに限られる⁴⁴。

また、宮谷俊胤教授は、「源泉徴収制度の趣旨がより簡易迅速な徴収・納税の効率性・技術的便宜性を担保するための制度であることからするならば、源泉徴収制度に自動確定方式を導入する合理性はあるだろう。」⁴⁵と述べられて、源泉徴収制度の趣旨と自動確定方式の性質を考慮した上で所得税法において源泉徴収制度を設けることには肯定的な見解を示されている。しかし、その導入の前提として、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う余地がなく、かつ、容易になし得るものでなければならないと指摘されている。その上で、規定の明確性および事実認定の容易性を追求しすぎて、法令が複雑になり、源泉徴収制度の趣旨である効率性・技術的便宜性を失するものであってはならないと強調されている⁴⁶。

したがって、自動確定方式により納税義務が確定する源泉徴収制度は、申告納税制度の原則の下では合理的な制約を受けることになる⁴⁷。

次に、申告納税制度と源泉徴収制度の関係について学説について、宮谷俊胤教授は、「源泉徴収制度が申告納税制度の特例制度とし、原則として、一種の所得税の前払いないし予納制度であるといわれている所以でもある（筆者省略）源泉徴収制度を特例制度として法的には

⁴¹ 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 頁参照。

⁴² 水野忠恒『所得税の制度と理論』105 頁（有斐閣、2006 年）。

⁴³ 脇谷、前掲注 39、169 頁参照。

⁴⁴ 脇谷、前掲注 39、170 頁参照。

⁴⁵ 宮谷、前掲注 41、57 頁。

⁴⁶ 宮谷、前掲注 41、57 頁以下参照。

⁴⁷ 田中治「源泉徴収制度等の存在理由」税法学 571 号（2014 年）163 頁参照。

認している趣旨は、税収の確保、徴収手続の簡便さ・徴収費等の節約とともに源泉徴収義務者に著しい煩わしさをかけることなく、源泉納税義務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にあるといわれている。したがって、税法制上、必ず源泉徴収制度によらなければならないという論理的必然性はなく、より簡易迅速な徴収・納税の効率性・技術的便宜性を担保するための制度であるといえることができるであろう。他面、源泉徴収制度の下では、源泉納税義務者は、自らの課税標準および税額であるにもかかわらず、納税義務の確定手続に参画する途がないため、制度上および法律上も税務官庁との関係では直接の当事者になることができないし、間接的ないし受動的な納付のため税痛感を希薄ならしめ、かつ国民の大部分の租税負担者が源泉納税義務者になるため、ひいては税法制上最も重要と思える国民の納税意識の向上に有効であるとはかならずしもいえないという欠点があることは否定できない。」⁴⁸と述べられて、源泉徴収制度は、より簡易迅速かつ効率的で便宜性を有することから設けているのであって、あくまで原則は申告納税制度であり、その特例として源泉徴収制度は位置付けられていると解することができる。そして、源泉徴収制度には、国と受給者の間に租税債権債務関係が直接にはないこと、多くの受給者において納税意識を低下させる欠点があることを考慮すると、申告納税制度の下では一定の限界があるといえる。

また、谷口勢津夫教授は、「申告納税制度、納税義務の確定に関する納税者の自主性・自発性に依拠・依存する制度であるため、これのみでは税務行政の負担軽減ないし租税の効率的な賦課徴収の実現は、必ずしも期待できない。そこで、現行の申告納税制度は、上記の趣旨の実現を期すために、所得税の源泉徴収制度（所法 181 条以下）や予定納税制度（所法 104 条以下）、法人税の中間申告制度（法税 71 条以下）などによって補完された制度として、構成されている」⁴⁹と述べられている。

今本啓介教授は、「源泉徴収制度が固有に持つ効率性の内容は申告納税制度の効率性の内容とほぼ一致することになる。他方で、源泉徴収制度の下では、徴税自体がまず源泉徴収者によって行われるため、申告納税制度にみられるような民主性の要素はみられず、源泉徴収制度は申告納税制度の持つ民主性の要素に反する面をも併せ持っている。そのため、申告納税制度を原則とするわが国において、源泉徴収制度はあくまでも申告納税制度の持つ民主性の要素を損なわないように、申告納税制度の持つ効率性の要素を補完するもの」⁵⁰と述べられており、民主性の要素を損なう場合とは具体的にどのようなことを指しているか不明であるが、徴収確保や徴税コストの面から評価されている源泉徴収制度であっても、それが民主性を損なう場合に限り、そこに一定の限界があるといえる。

⁴⁸ 宮谷、前掲注 41、56 頁。

⁴⁹ 谷口、前掲注 38、129 頁。

⁵⁰ 今本啓介「申告納税制度と源泉徴収制度の関係」税研 153 号（2010 年）35 頁。なお、畠山武道教授は、「毎月の源泉徴収税額を年間の所得税額の予納・前納とみなし、それが累積して年間の所得税額となり、年末調整あるいは確定申告によって清算される関係にあると解するものである。」と関係性について見解を示されている（畠山、前掲注 6、245 頁参照）。

これらの学説から検討すると、申告納税制度と源泉徴収制度の関係について、所得税法における源泉徴収制度は、申告納税制度の効率性の要素を高める役割として、補完的な位置付けであるといえる。わが国の所得税法における申告納税制度は、日本国憲法の国民主権の原理に適合するという民主性の側面、租税の効率的な徴収に役立つという効率性の側面の2つの点から導入され、そして評価されてきた。源泉徴収制度も第三者に徴収・納付させることでその費用と労力を節約できるもので、専ら効率性が重視された制度であり、申告納税制度とも親和的な関係にある⁵¹。しかし、源泉徴収制度は、評価されてきた申告納税制度の意義である効率性の面⁵²と民主性の面⁵³の2つの要素に反するのではないかという問題点もある。具体的には、国と受給者との間に租税債権債務関係が直接にないこと、国民の納税意識を低下させること等の問題である。仮に現行の源泉徴収制度にこのような欠陥があるとなれば、納税者主権主義を採用する申告納税制度の理念が形骸化される懸念がある。

特に、租税公平主義と源泉徴収制度の関係性については、従来から租税公平主義の根拠要請である憲法14条1項に反すると訴訟提起がされてきた。

源泉徴収制度は、所得の捕捉漏れを防ぐ手段として、担税力に応じた課税の実現を図ることができる有効な制度と評価されていることから、国民の担税力に応じた課税の実現という租税公平主義の面から源泉徴収制度の存在意義があるといえる。

租税公平主義については、金子宏教授は「税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならない、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱わなければならないという原則を、租税公平主義又は租税平等主義という。これは、近代法の基本原理である平等原則の課税の分野における現われであり、直接には憲法14条1項の命ずるところである」⁵⁴と定義されている。その内容的には、『担税力に即した課税』(taxation according to pay)と租税の『公平』(equity)ないし『中立性』(neutrality)を要請するものであると示されている⁵⁵。その憲法14条1項における平等概念は、国民に対し絶対的な平等を保障したのではなく、合理的理由なくして差別することを禁止する趣旨であり、相対的平等を意味している⁵⁶。

⁵¹ 今本、前掲注50、35頁参照。

⁵² 畠山武道教授は、効率性に関して、源泉徴収にかかる徴収費用を専ら支払者に対して転嫁しており、支払者に転嫁している徴収費用も含めると、徴収費用は低くならない可能性がある点を指摘された上で、国と支払者の双方にかかる徴収費用全体をみると、源泉徴収制度では低くはないように思われるとの指摘をされている(畠山、前掲注6、245頁参照)。

⁵³ 給与所得者の大半が年末調整により源泉徴収で納税関係が終了するため、申告の機会を付与されていない点、国と受給者の法律関係が完全に断ち切られている点の2つの見解が見受けられる(今本、前掲注50、35頁以下参照)。

⁵⁴ 金子、前掲注4、88頁。なお、金子宏教授は、租税公平主義を立法の側面と執行の側面に分けて説示されている。

⁵⁵ 金子、前掲注4、88頁。

⁵⁶ 最判昭和60年3月27日 LEX/DB 22000380(民集39巻2号247頁)。なお、増田英敏教

租税公平主義と源泉徴収制度の関係⁵⁷について、給与支払者は、一般の納税者と比較した場合、より強力かつ無償で義務負担を強いられていることから、不利益を被っており、租税公平主義に反するののかという問題に関して、最高裁昭和37年2月28日判決⁵⁸では、裁判所は、「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、すでに論旨第1について上述したとおりである。かような合理的理由がある以上これに基づ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14条に違反するものということとはできない。」と判旨しており、支払者は、一般の納税者と比べて不平等な取扱いを受けているとしても、支払者と受給者との間には「特に密接な関係」があり、また徴税の便宜を有することから、「特に密接な関係」という合理性がある以上は、租税公平主義に反しないという論理になっている⁵⁹。

また、破産会社の管財人が同社の未払退職金を配当する際に、退職手当等の支払について生じる源泉徴収義務（所得税法199条）を負うか否かが争われた最高裁平成23年1月14日判決⁶⁰では、裁判所は、破産管財人と受給者の間に「特に密接な関係」がないこと等の理由から、源泉徴収義務が生じないと判断している。このことから、所得税法が定める各種の源泉徴収義務の合憲性の判断基準となるものに、「特に密接な関係」が大きな指標になっているといえる。

源泉徴収制度は給与所得者にも給与支払者にとっても合理性を有しており、そのことか

授は、租税公平主義は、租税正義の実現のために存在していると説明されている。租税正義とは、納税者の担税力に応じた実質的な平等を保証する価値概念をいい、租税法の究極目的は、その租税正義を実現することであり、租税正義の実現のための原理が、憲法原理としての租税公平主義である。つまり、租税公平主義にかなった租税法の存在は、租税正義の実現のための前提となるものである。ゆえに、租税公平主義に基づく、納税者の担税力に即した実質的な平等を担保した租税法でなければ、その租税正義の実現はかなわず、結果的に国民の不幸につながるからと考えられる。そのほか、同教授は、租税正義の実現のために租税法の基本原則である租税公平主義と租税法律主義について判例を用いて詳しく論じておられる（増田英敏『紛争予防税法学』24頁以下（TKC出版、2015年）、同「租税正義の実現と租税憲法学の展開」税務弘報66巻8号（2018年）75頁参照）。

⁵⁷ ここでは、給与支払者に焦点を絞って考察する。給与受給者の視点から租税公平主義と源泉徴収制度の関係について争われた裁判例は、大島訴訟と呼ばれる最判昭和60年3月27日 LEX/DB 22000380（民集39巻2号247頁）や総評サラリーマン税金訴訟と呼ばれる最判平成元年2月7日 LEX/DB 22002507（税資169号230頁）がある。なお、いずれの裁判例でも、源泉徴収制度が、給与受給者の納税意識を低下させる恐れがあることを認めつつも、支払明細書及び源泉徴収票を徴収の都度交付していることを考慮すると、源泉徴収制度が民主制の観念に合致しており、また、制度設計が効率的観点から徴収方法として合理的を有していることを考慮すると、憲法14条1項に反しないと結論している。

⁵⁸ 最判昭和37年2月28日 LEX/DB 21015890（刑集16巻2号212頁）。

⁵⁹ 木山泰嗣「源泉徴収をめぐる法的問題」税務弘報69巻1号（2021年）153頁参照。

⁶⁰ 最判平成23年1月14日 LEX/DB 25443042（民集65巻1号1頁）。

ら、憲法原理である租税公平主義にかなった制度であるといえる。裁判所は、源泉徴収制度は合憲であると判断しているが、現行の源泉徴収制度が問題ない制度であることを意味していないことに注意すべきである⁶¹。特に、支払者にとって徴収義務の程度、支払者の義務不履行に対する刑罰の程度等については、時代の移行と同時に十分に検討されるべきである⁶²。

第3節 年末調整制度の概要と問題点

わが国の給与所得者の大半が年末調整制度により確定申告の機会を経ず納税義務の確定と納付が行われている⁶³。そのため、多くの給与所得者は、源泉徴収と年末調整により課税関係が終了している。わが国の現行の源泉徴収制度はアメリカの制度を模倣して導入されたが、現行の年末調整制度はアメリカの内国歳入法典にはない⁶⁴。わが国の年末調整制度は、ドイツの賃金税年末調整(Lohnsteuer Jahresausgleich)の制度⁶⁵にならったものである⁶⁶。

年末調整制度とは、給与等が一定の金額以下の者について、その年の最後の給与等の支払の際に、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税額の合計額を比較し、過不足の精算をすることをいう(所得税法190条以下)⁶⁷。給与所得者が年末調整を受けるためには、給与支払者に対して、扶養控除等申告書(所得税法194条)、配偶者特別控除申告書⁶⁸(同法195条の2)、保険料控除申告書(同法196条)等を提出しなければならない。さらに、その年の給与等の金額が、2000万円以下でなければならない(所得税法121条)。

年末調整制度は、給与所得者の本来の確定申告に代わるものとして昭和22年に導入され

⁶¹ 三井明「判批」ジュリスト248号(1962年)30頁以下参照。

⁶² 租税法は、国民の財産権を保障し、国民の福祉を増進し、さらに国の繁栄を持続することを究極の使命とし、理念とする法律である。ゆえに、財産権を合理的な理由なく制約し、有害するものであってはならず、国民の経済的発展を阻害するものであってはならないものとされている(新井隆一「税法解釈の基本的姿勢」税研138号(2008年)21頁参照)。

⁶³ 令和元年分の税務統計からみた民間給与実態調査によると、1年を通じて勤務した給与所得者数は5255万人であり、そのうち、年末調整を行った者は4714万人となっている。(国税庁HP[令和元年分民間給与実態統計調査]、前掲注2参照)。

⁶⁴ 渡辺徹也「アメリカの源泉徴収に関する制度」税研153号(2010年)46頁参照。

⁶⁵ 2010年時点におけるドイツの年末調整は、原則として毎月納付された賃金税が、当該暦年の終了時に確定する税額に不足している場合に賃金税年末調整が行われる(Einkommensteuergesetz(EStG)§42b、所得税法42b条)、一方で、毎月納付された賃金税が多すぎた場合は、受給者が納税申告をして、税務局に査定の請求(Antragsveranlagung、所得税法46条2項8号)をする。賃金税年末調整は、調整対象の暦年12月31日現在の被用者が10人以上である雇用者に義務付けられている(西山由美「ドイツにおける源泉徴収制度」税研153号(2010年)60頁以下参照)。

⁶⁶ 金子、前掲注12、6頁参照。

⁶⁷ 金子、前掲注4、258頁。

⁶⁸ ただし、配偶者特別控除は、その性質上、年末調整にはなじまないため、医療費控除等と同様に、確定申告を要件にすべきとする指摘がある(宮谷、前掲注41、70頁参照)。

た。確定申告を省略することにより、本来の納税義務者である受給者にとっても租税行政にとっても簡便な制度といえる。導入当時から、給与所得については、実額による経費控除を認めず、一律に、一定金額の控除をしていた。そのため、年末調整は実額控除を認めない給与所得だからこそ成立しうる制度であり、それが現在にまで残り続けている⁶⁹。

源泉徴収制度は、一般的に支払の都度一定金額を天引徴収され、最後の過不足の調整及び清算として暦年終了時期に年末調整制度で行われる。そのため、源泉徴収制度は所得税に対する前納・予納としての性質を有し、年末調整制度は精算機能としての性質がある点に違いがある。

年末調整制度は、「納税者の手続を簡便化し、納税に係る社会的な費用をできる限り最小化する仕組みとして評価できる」⁷⁰と示されている。一方、就業形態の変化あるいは多様化（副業の増加を含む）、少子高齢化、プライバシー保護、貯蓄型社会から投資型社会への移行といった時代の流れの中で、確定申告手続が必要な給与所得者の数は、今後さらに増加していくと予想される。そのような場合、給与支払者が行った年末調整は、その一部または全部が徒労に帰する可能性が高い。年末調整という過不足の精算作業が行われたにもかかわらず、その後で、さらに確定申告が行われるのであれば、年末調整制度のあり方を考慮する余地があるといった見解がある⁷¹。特に、給与支払者にとっては、源泉徴収と年末調整の2つの義務を負っており、精緻な計算を強いられていることから過度な労力と費用を負担していることは明らかであり、そのような給与支払者に対する権利保護の観点からも年末調整制度の再考する余地がある。

第2章 源泉徴収制度をめぐる三者間の法律関係の整理

第1節 源泉徴収制度における三者間の法律関係

多くの給与所得者は、自ら所得や税額の計算をせずとも源泉徴収制度及び年末調整制度の下、支払者において支払の際に天引徴収し、そのまま国に納付して課税関係を終えている。しかし、その場合の支払者の義務負担について、憲法上許されることかについて疑念が生じ

⁶⁹ 金子、前掲注12、33頁。なお、金子宏教授は、導入当初は、給与所得については、一律にその給与の収入金額の10分の2の控除をしていたが、改正が行われていく中でより精密、複雑になっていったと説示されている（金子、前掲注12、33頁）。

⁷⁰ 政府税制調査会HP（わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択」[平成12年7月]（<https://www.cao.go.jp/zei-cho/history/1996-2009/etc/2000/zeicho.html>）[2022年1月7日最終閲覧]）。

⁷¹ 田中治教授は、受給者たる給与所得者に、必要経費の実額控除を原則としつつ、概算控除の選択も認めて、年末調整で完結させるのではなく直接確定申告をさせるべきという指摘をされている（田中、前掲注47、150頁以下参照）。また、渡辺徹也教授も、現行の源泉徴収制度と年末調整制度においては、給与支払者のコスト増大の問題と効率性を有しているか考察し、その上で、アメリカの制度を示唆し、選択的年末調整と精緻でない源泉徴収を提唱されている（渡辺徹也「申告納税・源泉徴収・年末調整と給与所得」日税研論集57号（2006年）122頁以下参照）。

る。本章においては、源泉徴収制度の合憲性について争われた裁判例を概観し、本来の納税義務者ではない支払者に対して徴収義務を課す根拠について明らかにする。また、判例と学説から、現行の源泉徴収制度の特徴である三者間の法律構造と法律関係を整理する。

申告納税制度における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の構造となっている。一方、源泉徴収制度における源泉徴収義務は、本来の納税義務者である受給者と支払者と国の三者間の法律関係で制度設計されている点に他の税目とは違った特徴を有している。三者間の法律関係は、条文上明確に定められていないことが問題とされているが、最高裁昭和 45 年 12 月 24 日判決⁷²（以下、「最高裁昭和 45 年判決」という。）及び最高裁平成 4 年 2 月 18 日判決⁷³（以下、「最高裁平成 4 年判決」という。）により確立されたこともあり、現在において、三者間の法律関係は次の通り整理されている。

支払者と受給者の間で納税告知処分に係る負担金額の責任がいずれにあるかが争われた最高裁昭和 45 年判決では、裁判所は、まず、源泉徴収制度について、「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（以下たんに（納税義務）というときは、これを指す）を負うのであるが、この納税義務は右の所得の支払の時成立し、そ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ものとされている（国税通則法一五条。以下たんに（法何条）というときは、同法の各条を指す）。すなわち、源泉徴収による所得税については、申告納税方式による場合の納税者の税額の申告やこれを補正するための税務署長等の処分（更正、決定）、賦課課税方式による場合の税務署長等の処分（賦課決定）なくして、その税額が法令の定めるところに従って当然に、いわば自働的に確定するものとされるのである。」として、源泉徴収制度が自動確定方式を採っているとした上で、「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・範囲は右処分の前提問題たるにすぎないから、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しうるものではない。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ものと解される（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

⁷² 最判昭和 45 年 12 月 24 日 LEX/DB 21035040（民集 24 卷 13 号 2243 頁）。

⁷³ 最判平成 4 年 2 月 18 日 LEX/DB 22004771（民集 46 卷 2 号 77 頁）。なお、「源泉徴収に係る納税告知に関する最高裁昭和 45 年判決では、源泉徴収義務者である支払者と本来の納税義務者である受給者との間の訴訟であったのに対し、最高裁平成 4 年判決は、受給者が直接国と争った事案である点で異なるが、最高裁平成 4 年判決により源泉徴収をめぐる法律関係がいっそう明示的に判断されたといえる」点が 2 つの判例の違いである（水野忠恒「判批」ジュリスト 1024 号（1993 年）63 頁）。

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。）」と判示している。

最高裁昭和 45 年判決は、源泉徴収制度の仕組みに関して初めて明示した判決であり、現行制度の通説的解釈になっている点、納税の告知に関する法的性格について明確にした点で重要な意義を有している⁷⁴。納税の告知の規定に関して、税務署長は法定期限までに納付されなかった源泉所得税を徴収しようとする場合、納税の告知をしなければならない（国税通則法 36 条 1 項）。納税の告知は、納付すべき税額、納期限および納付場所を記載した納税告知書を送付して行う（国税通則法 36 条 2 項）⁷⁵。そして、納期限は、原則、納税告知書を発行する日の翌日から 1 月を経過する日とされている（国税通則法施行令 8 条）。納税の告知の法的性格は、すなわち、課税処分ではなく、徴収処分の性格とし、税額を確定させるものではない。これは、法的効果を支払者に限定しており、したがって、受給者は、支払者が納税の告知により納付した税額を請求してきたときに、税額の有無または金額を争うことができることを意味するものである⁷⁶。

国と受給者の間で過誤納金の精算について争われた最高裁平成 4 年判決の中心的争点は、「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」の解釈が、法規に基づき正当に源泉徴収された金額か、それとも実際に源泉徴収された金額であるかであるが、その争点の背後には、受給者が過誤納金を確定申告によって精算することができるかどうかという重要な問題が

⁷⁴ 最高裁昭和 45 年判決の評釈については、可部恒雄「判解」法曹時報 23 卷 10 号（1971 年）391 頁、北野弘久「判批」民商法雑誌 65 卷 5 号（1971 年）839 頁、村上義弘「判批」別冊ジュリスト 120 号（1992 年）170 頁、日浦人司「源泉所得税の『納税の告知』」税務弘報 19 卷 7 号（1971 年）96 頁、木下良平「源泉徴収の法律関係」月刊税務事例 3 卷 5 号（1971 年）4 頁、高木光「判批」別冊ジュリスト 228 号（2016 年）216 頁、木村弘之亮「判批」別冊ジュリスト 150 号（1999 年）136 頁以下参照。

⁷⁵ 当該規定は、納税告知書には、受給者名、支給年月日など個々の源泉所得税を識別するために必要な事項を記載要件とはしていない。

⁷⁶ 清永敬次教授は、最高裁昭和 45 年判決では、受給者が納税告知について国と直接争えるかということに関して「受給者が納税の告知を争うると最高裁が考えておれば、判決においてその点について言及があったと思われる。もしそうであれば、このような言及がないことは、最高裁は受給者は納税の告知を直接争うことはできないと考えていたといえよう。」と述べられており、また、学説でも一般に受給者が納税告知について国と争うことはできないという見解が解されている（清永、前掲注 8、305 頁以下）。また、租税手続法の観点から、宮谷俊胤教授は、「源泉徴収義務者が、受給者に対し未徴収税額の求償権を行使する際、最高裁が判示するように、受給者は源泉納税義務者の存否、範囲を争って、源泉徴収義務者の請求の全部または一部を拒むことができるからであるから、源泉徴収義務者は、未徴収税額を立証するに際し、特定した受給者の未徴収税額についての公的証拠すら所持していないことになる。大量一括処理を理由に行政上の便宜を考慮することに吝かではないが、それは一面的要請ではないであろうか。大量一括処理を目的としようとすればするほどにトラブルの生じないように考慮すべきであり、また源泉徴収制度による源泉徴収義務者の負担が加重にならないような配慮等をするためにも受給者を特定しうる記載内容などの手続的担保措置は不可欠である。」として、立法措置が必要であると述べられている（宮谷、前掲注 41、74 頁以下）。

存在している。

裁判所は、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4編)に基づき正当に徴収を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、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、右確定申告の手續において、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ものと解するのが相当である。けだし、所得税法上、源泉徴収による所得税(以下『源泉所得税』という。)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、原判示のとおり、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、これと並存するものであり、そして、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(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(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、何ら特別の手續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のである」として、「このように、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ことからすれば、前記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として解されるのであり、右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。のみならず、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(給与等を不当に一部天引控除された)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、右のように解しても、その者の権利救済上支障は生じないものといわなければならない。」と判示し、原告である受給者の主張を排斥した。

最高裁平成4年判決は、源泉所得税と受給者の申告所得税は、別個のものとして成立・確定するのであって、その間に同一性がないこと、また、源泉所得税の納税に関して支払者のみが直接的な法律関係を有し、受給者との間には直接的な法律関係が生じないものとされていること等を理由に、受給者の確定申告の際に、「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」として、確定申告時における源泉所得税の徴収・納付に係る過不足の精算が否定されることを最高裁として初めて明示した点に大きな意義がある⁷⁷。

⁷⁷ 吉村典久「判批」別冊ジュリスト228号(2016年)219頁。

最高裁昭和 45 年判決及び最高裁平成 4 年判決により三者間の法律関係が明確に判断されているが、徴収納付する際の支払者の法的地位及び自動的に給与の一部から源泉所得税を天引徴収される際の受給者の法的地位に関して、学説上には様々な見解がある。

まず、支払者は国と直接の徴収納付義務者としての法的関係性にあり、受給者の源泉所得税を徴収納付する義務を負っているが、その際の支払者の法的地位に関して、学説は、機関代行説、法定代理人説、公法上の義務説の 3 つに分かれている⁷⁸。

機関代行説は、支払者は、法理上暗黙のうちに徴収権限が与えられ、国の機関として徴収義務を履行するとするものである⁷⁹。機関代行説には、現行の源泉徴収制度では、支払者に刑罰が科されていること、また、支払者が税を横領したときに横領罪が成立しないこと等から、『機関』の性質と矛盾するという問題がある⁸⁰。しかし、機関代行説を採用することによって、国費自弁主義すなわち国の事務を負担させる場合には国が負担するという考えがあり、支払者に対して、事務負担に対する補償金等を認めることが可能であるという見解が見受けられる⁸¹。

法定代理人説は、支払者は納税義務者である受給者の代理人として税法上の税の納付を行うと説明するものである⁸²。この説に関する問題点は、国税通則法には支払者を代理人と解する規定はないこと、支払者が国に補償を求めることが理論上できないこと等がある⁸³。

公法上の義務説は、支払者の義務を憲法 30 条の「納税の義務」等と解するものである⁸⁴。この説に関する問題点は、納税義務は課税物件との帰属関係において定まるものであるから、源泉徴収における徴収義務は納税義務となりえないし、納税義務とすると納税義務創設の無制限化を伴い租税法律主義を否認することになるとの指摘がある⁸⁵。

これらの学説は、すべて現行制度を説明する制度内在論として主張されており、複合的性

⁷⁸ 中山治三郎「源泉徴収義務者の法的地位を論ず」税法学 130 号 (1961 年) 10 頁以下、畠山、前掲注 6、256 頁以下、加藤義幸「源泉徴収を巡る諸問題」税法学 558 号 (2007 年) 60 頁、小林、前掲注 7、294 頁以下、三井、前掲注 62、30 頁、松沢、前掲注 3、381 頁以下、清水潔「給与所得源泉徴収制度の法律関係 (2)」税法学 313 号 (1975 年) 1 頁以下、波多野弘「源泉徴収制度」中川一郎編『税法学体系 (全訂増補版)』318 頁以下 (ぎょうせい、1977 年) 参照。

⁷⁹ 加藤、前掲注 78、60 頁、小林、前掲注 7、295 頁参照。

⁸⁰ 小林、前掲注 7、294 頁参照。そのほか、「機関代行説に類するものとして、公法上の事務委任説と公法上の事務管理説などがあるが、これらにも機関代行説と同じ欠点がある。」と整理されている (小林、前掲注 7、294 頁)。

⁸¹ 新井隆一『財政における憲法問題』113 頁 (中央経済社、1965 年)。

⁸² 波多、前掲注 78、318 頁。

⁸³ 小林、前掲注 7、294 頁。

⁸⁴ 小林、前掲注 7、294 頁。

⁸⁵ 納税義務説に類するものとして、租税法上の特殊な義務とする特殊義務説や「公共の福祉」に応える一般的な義務であるとする公義務説があるが、これらにも納税義務説と同じ欠点がある (小林、前掲注 7、295 頁)。

格を指摘するに留まっている⁸⁶。

小林博志教授は、現行の支払者の法的地位に合致する上記の3説を整理された上で、現行の源泉徴収制度（実務の運用の面も含める）を前提にすると、「徴収義務者は徴収事務を委託された機関すなわち徴収機関として位置づけられていることから、公法上の事務委任説あるいは徴収機関代行説をとるべきであるといえよう。これらの説では徴収義務者に①未徴収あるいは未納付に対する強制徴収、②不正な源泉徴収による税遁脱に対する刑罰などが科せられていることが説明できないという反論がされるかもしれない。しかし、戦前の源泉課税制度において徴収義務者にもこれらの罰則などが科せられていたが、戦前の学説は徴収義務者の地位を事務委任説（機関代行説）で説明していた。この意味で、現行の徴収義務者の地位も公法上の事務委任説でとらえるべきであるといえよう。事務委託説をとることによって、徴収義務者の負担に対する補償を認めることも可能になるのである。代理人説あるいは公法上の義務説では、徴収義務者に補償は認められず⁸⁷、この意味でも、これらの説をとることはできない。」⁸⁸と述べられて、戦前と戦後の違い、さらには、支払者の事務負担費用も踏まえ、現行制度においては公法上の義務説が合致すると明らかにされている⁸⁹。

そして、受給者の法的地位をどのように捉えるべきかについては、実体法である所得税法は、受給者を本体の納税義務者として規定し（所得税法5条）、支払者を徴収義務者と規定している（同法6条）。

一方で、手続法である国税通則法は、「納税者」に本来の納税義務者である受給者を含めず、支払者が納税者として納税義務を負うと規定している（国税通則法2条、同法15条）。したがって、受給者は、国と直接的な法律関係はないとしている。国税通則法上に受給者が納税義務者の規定から除かれている理由について、「源泉徴収による国税については、本来の納税義務者の義務は徴収義務者の義務の陰にかくれており、その成立その他を論ずる実益に乏しく、両者を『納税義務』に含めるとかえって不必要な解釈上の混乱を招くおそれもあるので、前者の義務を除外することとした」⁹⁰と述べられている。また、清永敬次教授が、「一定の金額の支払を受ける者の納税義務を前提として、（筆者省略）当該金額の支払の際に支払金額から税額分を控除しこれを納付する義務」⁹¹が支払者に対する納税義務と述べら

⁸⁶ 小林、前掲注7、295頁、畠山、前掲注6、25頁。

⁸⁷ 松沢智「源泉徴収」税務弘報23巻3号（1975年）140頁。

⁸⁸ 小林、前掲注7、294頁以下。

⁸⁹ なお、松沢智教授は、「人が他人を利用して利潤を獲得することができる場合には、換言すると、他人を雇用して収益を享受しうる地位にある者は一種の社会的責任があり、そこに公共の福祉の要請にこたえる一般的義務を負担しなければならぬものといわねばならない。それは国法上の国家に対する義務である」と述べ、公法上の義務説を採っている（松沢、前掲注3、383頁）。一方、畠山武道教授は、「どの説をとるかによって、個別の問題の解釈に大きな違いがでてくるとは解し難い。」として明確な判断はされていない（畠山、前掲注6、257頁）。

⁹⁰ 荒井勇ほか共編『国税通則法精解（平成31年改訂）』264頁（大蔵財務協会、2019年）。

⁹¹ 清永敬次『税法〔新装版〕』61頁（ミネルヴァ書房、2013年）。

れており、したがって、国税通則法の納税義務者の規定は、受給者の納税義務を前提とした上の定めといえる。

所得税法上の納税者と国税通則法上の納税者は別と規定されていることを確認したが、実質的に源泉所得税を負担しているのは受給者である。その受給者は支払者から給与等の支払を受ける都度、源泉徴収されるのであるが、その際に受給者が負う義務について学説では2つの見解がある。

1つは、源泉徴収を単なる受忍する義務として捉える「受忍義務説」、もう1つは、支払者の徴収義務の前提に受給者の納税義務が存在するため、受給者は単なる受任義務ではなく、納税する義務を負っていると捉える「納税義務説」である。最高裁昭和45年判決では、「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他ならず、両者は表裏をなす関係にある」ことから、基本的には、納税義務説を前提としているものと考えられる⁹²。

まず受任義務説に立つ見解として、山田二郎教授は、「支払者の源泉徴収は受給者の所得税納税義務の確定（国税通則法16条1項1号）に先行し、確定申告によって確定する所得税納税義務の前納たる性格を持っているのであり、支払者たる源泉徴収義務者が負担する徴収義務と受給者の確定申告による納税義務とは制度上においてそれぞれ独立して位置付けられていると解すべきものである。支払者が給料等を支払いその源泉徴収義務が確定する度毎にその裏に受給者の源泉納税義務が暦年中を通じて積み重なって確定してゆくのではなく、その裏には源泉徴収に関する受給者の受忍義務がただ想定されうるに過ぎないといふべきである。」⁹³と述べられている。

これに対し、納税義務説に立つ見解として、清永敬次教授は、「給与所得者は、給与等の支払を受ける都度、源泉徴収手続を通じて当該所得税額を国に納付すべき納税義務を負っていることは関係規定を確認しても明らかである。むしろ、論理的には、給与所得者のかかる納税義務がまず存在し、その納税義務を前提として給与等の支払者の国に対する源泉徴収義務が存在すると考えるべきである。給与所得者のかかる納税義務は、給与等の支払者の源泉徴収義務と同じく、支払者が給与等の支払をなす時に同時に成立し、その成立と同時に自動確定するものと考えられる。給与所得者のかかる納税義務は、国に対する義務である。給与所得者のこのような源泉徴収に係る納税義務は、給与等の支払者が徴収した税額を国に納付したときに消滅すると考えることができる。」⁹⁴と述べられている。源泉徴収制度が

⁹² 納税義務説に関しては、山田二郎「源泉徴収における法律関係」判例評論148号（1972年）12頁、日浦、前掲注74、96頁、可部、前掲注74、391頁、北野、前掲注74、839頁、新井隆一「判批」ジュリスト509号（1972年）33頁参照。一方、茂木繁一氏は、受忍義務説と納税義務説との対立に関して、理論上は別として、実際的には大した差異は生じないものという指摘をされている（茂木繁一「所得税の源泉徴収をめぐる法律関係について」税大論叢5号（1972年）148頁以下）。

⁹³ 山田、前掲注92、7頁。

⁹⁴ 清永敬次「給与所得を巡る課税上の法律関係」芝池善一ほか編『租税行政と権利保護』57

自動確定方式であること、そして、源泉徴収に関する規定から、支払者が源泉所得税を天引徴収し、国に納付するため、受給者の納税義務を前提として手続の遂行が行われること理由に、受給者には当然に納税義務説を採るといえる。

増田英敏教授も、「国税通則法上の納税者概念は、租税を源泉徴収し、直接国に納付する手続上の租税納付者を意味しているのである。それに対して、課税要件を定める所得税法上の納税義務者概念は、租税を納税する義務を有する者を意味する。給与所得者の法的地位は実体法である所得税法上から導出されるべきであり、給与所得者の納税義務者たる法的地位は明白であり、『納税義務説』を疑う余地はない。」⁹⁵と述べられて、納税義務説の立場を採られている。

そのほか、受給者の法的地位に関して納税義務説を採る考え方の背景には、納税義務説を採ることで、必然的に源泉徴収自体が過大徴収であった場合には、自らの立場に基づき国に対して直接権利救済を図る措置が必要になるとされている。すなわち、納税義務説を前提として、受給者において、過誤納の還付請求も申告手続の機会を与えるべきという主張が見受けられる⁹⁶。

最後に、受給者が確定申告をする場合には、源泉所得税額は他の所得と合算して計算し、他方、「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」を税額から控除して計算する（所得税法 120 条）。このため、「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」をどのように解釈するかによって、受給者が過誤納金を確定申告によって調整できるか否かと結果が左右される。受給者が支払者から源泉徴収された際の過誤納金に関して、国または支払者のいずれに還付請求すべきかについて学説では、最高裁平成 4 年判決と異なる見解が見受けられる。

最高裁平成 4 年判決は、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」の解釈に関し、「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」としており、正当な徴収額を超えた過大徴収の過大部分や源泉徴収すべきでない種類の所得についてなされた源泉徴収額は、法規定に基づき正当に徴収された所得税の額ではないから、これらの処理については、受給者は支給者に請求すべきとされている。

所得税法 120 条 1 項 5 号の解釈に関して、金子宏教授は、「徴収納付が過大になされた場合は、納税義務者は、原則として、直接国または地方団体に対して差額の還付を求めたり、納付すべき税額から控除することはできず、徴収納付義務者に対してのみ差額の給付を求めることができる」と解すべきである。（筆者省略）しかし、徴収納付された租税は、性質上は納税義務者の負担に属するものであるから、徴収納付義務者に請求することが不可能な

頁以下（ミネルヴァ書房、1995 年）。

⁹⁵ 増田英敏『租税憲法学 [第 3 版]』49 頁（成文堂、2006 年）、そのほか茂木繁一氏は、「単なる受忍義務ではなく、年間の所得税の予納的性格をもつ納税義務が個々の支給時に受給者に成立即確定していると解する」と説明されている（茂木、前掲注 92、148 頁以下）。

⁹⁶ 松沢、前掲注 3、385 頁以下参照。

いし困難な場合(筆者省略)は、例外的に直接国または地方団体に対して還付を請求し、または納付すべき税額から控除することができるかと解すべきであろう。」⁹⁷と述べられて、原則には国に対し請求できないことから、正当に徴収された又はされるべき所得税の額と解しているが、支払者に請求することが困難な場合には、国に対し請求できると示されている。なお、どのような場合が困難な場合に該当するかは明らかにされていない。

従来の学説では、所得税法 120 条 1 項 5 号の解釈を、正当に徴収された所得税の額のほか、過大徴収された所得税の額等も含まれるとする指摘も少なくない。

正当に徴収された所得税の額のほか、過大徴収された所得税の額等も含まれるとする見解⁹⁸として、清永敬次教授は、「申告に基づく還付に関する同法(所得税法:筆者加筆)138 条 1 項及び 122 条 1 項によると、『120 条 1 項 6 号に掲げる金額』があるときに確定申告による還付がなされるのであるが、当該金額は給与所得者の暦年所得に係る納付すべき税額から『源泉徴収税額』を控除しきれなかった金額であり、給与等の支払者が誤って過大に徴収納付した税額もそこにいう源泉徴収税額すなわち『源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額』(120 条 1 項 5 号)のうちの『源泉徴収された所得税の額』に含まれると解することに少なくとも法文上支障がない」⁹⁹として過誤納金は 120 条 1 項 5 号の解釈に含まれ、確定申告によって是正できると述べられている。

そして、吉村典久教授は、正当に徴収された所得税の額のみと解釈してしまうと、「租税行政庁にとっても、確定申告書に記載された源泉徴収税額とは異なるその金額が、真実、『正当に徴収された又はされるべき所得税の額』であるかどうか容易に判断できない場合もありうるであろう。結局、確定申告に『正当に徴収された又はされるべき所得税の額』の記載を求めることにより、かえって源泉徴収制度の簡便性と利便性が損なわれる場合がありうることに留意する必要がある」¹⁰⁰と国側にとっても不都合が生じることを指摘されている。

増田英敏教授も、裁判所が、受給者が支払者に「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」ことを示した点に対し、「一般的には給与支払者は雇用主であり、その雇用主を相手として被雇用者である給与所得者が訴訟を提起することは現実的にはかなりの困難を伴うものである。実際上は、この権利救済手続は大きな制約を受けざるを得ず、通常給与所得者はこの方法による権利救済を回

⁹⁷ 金子、前掲注 4、1022 頁。

⁹⁸ 増田、前掲注 95、54 頁以下、清永、前掲注 94、57 頁以下、牛島勉「批判」税研 106 号(2002 年)204 頁、浅沼潤三郎「批判」判例時報 1458 号(1993 年)199 頁、青柳馨「判解」最高裁判所判例解説民事篇[平成 4 年度](1992 年)46 頁参照、水野、前掲注 73、62 頁、加藤、前掲注 78、66 頁、伊藤雄太「源泉徴収義務者の注意義務」税法学 570 号(2013 年)26 頁、石原直樹「判批」判例タイムズ 852 号(1994 年)282 頁、松沢、前掲注 3、337 頁、福家俊朗「源泉徴収制度の法理論的検討」租税法研究 11 号(1983 年)119 頁参照。

⁹⁹ 清永、前掲注 94、57 頁以下。

¹⁰⁰ 吉村、前掲注 77、219 頁。

避せざるを得ないであろう」¹⁰¹と述べられ、受給者は支払者との間で過誤納金の是正を請求できることに、受給者の権利救済手続の用意が十分になされていないことを指摘されている。このように、多くの学者が、「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」とは、客観的にみて違法な徴収の場合も含むと解して、最高裁平成4年判決に反対する見解が見受けられる。

反対に、正当に徴収された又はされるべき所得税の額とする見解¹⁰²として、茂木繁一氏は、「法律の真意は、その構成全体からみて、過誤納の調整を申告で行うということは予定していないと解すべきであろう。(筆者省略)実務上も受給者が現実には源泉徴収された税額を個々に国が確認することは極めて困難であり、これに比して法律上徴収すべき税額は収入金額等が判明すれば画一的に算出するもので国の確認もしやすく大量処理に適応するものといえよう。」¹⁰³と述べられて、最高裁平成4年判決は妥当であるとされている。

以上のように、源泉徴収制度の三者間の法律構造、支払者と受給者の法的地位および受給者の過誤納金の還付請求に関して整理してきたが、源泉徴収制度の三者間の法律構造から、現行の源泉徴収制度は、制度として欠陥がないとはいえないが、それは便宜的制度の限界としてやむを得ないことであるとも解することができる。しかしながら、支払者にとっては、受給者が源泉徴収に不満を持った場合には、支払者が国と受給者の間に入って、自身に利益のない訴訟に巻き込まれる制度になっている。また、支払者の負担も現代社会においては少なくない¹⁰⁴。受給者にとっても、源泉徴収の段階において違法に税金を徴収されてその救済を得られないこと自体は不合理であり、所得税法を前提とする限り、確定申告手続によって受給者自身の税額については是正されるべきであり、租税公平主義の面からは、納税者の権利救済機会を均等に提供することを要請していることに注意する必要がある¹⁰⁵。

また、受給者の権利救済の規定に関して、増田英敏教授が「給与所得者の権利救済手続について何ら格別の規定を用意していない。また、判例を概観しても、給与所得者の権利救済手続について正面から取り上げ、論じているものはさしあたって見あたらない。その主たる理由は、前述の通り、給与所得者の権利救済の大半は過誤納金の是正もしくは還付を求めて確定申告書を税務署長に提出することにより達せられる、という点に求められるのではないかと思われる」¹⁰⁶と述べられており、すなわち、受給者の確定申告による還付請求を税務署長が認めず、還付請求を拒絶し、更正処分をなした場合には、受給者の権利が救済されない問題があると指摘されている。そして、判例上は、国と受給者との間に法律関係は直接的

¹⁰¹ 増田、前掲注95、58頁以下。

¹⁰² 茂木、前掲注92、148頁以下、堺澤良「源泉徴収制度の基本的構造と関係当事者の救済」税大論叢10号(1976年)71頁以下参照。

¹⁰³ 茂木、前掲注92、148頁。

¹⁰⁴ 佐藤、前掲注9、26頁、小林、前掲注7、296頁、田中、前掲注47、153頁参照。

¹⁰⁵ 増田、前掲注95、59頁参照。

¹⁰⁶ 増田、前掲注95、56頁。

な関係はない構造と理解されているようであるが、本来の納税義務者は、給与所得者である受給者自身ということをもとに所得税法の法律構造から導出できる¹⁰⁷。そのため、受給者の権利救済を図るためにも、国と受給者の間に直接の法律関係を置くべきといえる。

以上を踏まえて、源泉徴収制度における三者間の法律関係は、次のように整理できる。

1 国と支払者の関係

国と支払者の法的関係は、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、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）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過誤納金の還付を請求することができる（国税通則法 56 条）ことから、支払者は国に対して源泉所得税の徴収そして納付義務者の地位に立つと明確に位置付けられている。

2 支払者と受給者の関係

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、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（所得税法 222 条）、他方、受給者は、何ら特別の経路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のである。したがって、給与等の支払を受けるに当たり誤って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ることができる。

3 国と受給者の関係

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。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ることができる。つまり、受給者の源泉所得税に過誤納金が発生した場合には、受給者は国ではなく支払者にその過誤納金の是正を請求できるという関係にある¹⁰⁸。

第 2 節 支払者の源泉徴収義務の法的根拠

源泉徴収義務の憲法適合性を憲法訴訟として争われた裁判例が、最高裁昭和 37 年 2 月 28 日判決（以下、「最高裁昭和 37 年判決」という。）¹⁰⁹である。本件は、会社の代表取締役と

¹⁰⁷ 増田、前掲注 95、59 頁参照。

¹⁰⁸ この判決に関し、水野忠恒教授は、「源泉徴収義務が自動的に確定する租税といわれながらも、現実にはこのような争いを生じていることについて、支払者と受給者との間で争えばよいとする結論は、源泉徴収制度を維持するうえで適当なのか若干疑問となりうるところである。」と指摘されており、自動確定方式を採用している源泉徴収制度から現状の問題点と捉えることができる（水野、前掲注 73、63 頁）。

¹⁰⁹ 前掲注 58。本判決に対する判例評釈は、橋本公亘「判批」別冊ジュリスト 79 号（1983

して業務一切を統轄掌理していた被告人 X が、会社の業務に関し、当該従業員に支払う給与所得について徴収すべき所定税額の所得税を徴収せず、その納付をしなかったために、所得税法 69 条の 3（昭和 27 年 4 月改定前）の罪に問われた事件である。

X は、支払者に対して源泉徴収義務を課す所得税法の規定が憲法に違反するとして次の通り主張していた。その内容は、源泉徴収義務者である支払者は、憲法に根拠のない源泉徴収義務を履行しなければならない上、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が、国は私有財産を公共の福祉のために用いながら何ら補償を与えていない。また、給与所得者が事業所得者に比して徴収上差別的取扱いを受けている点、そして支払者は、一般国民に比べ特別の義務を負担され、不平等な取扱いを受けている。そのことから、憲法 29 条 1 項及び 3 項の財産権の保障、同法 14 条の法の下での平等、同法 18 条奴隷的拘束及び苦役からの自由に反すると主張した。しかし、いずれの規定においても、現行の源泉徴収制度が憲法の規定に反しないと全員一致の意見で棄却された。

まず、源泉徴収制度が、憲法 29 条 1 項及び 3 項に規定する財産権の保障に違反しないと判断された理由は以下のとおりである。

X が、所得税法の規定が、支払者に憲法の根拠なき義務を課していること、国は私有財産を公共の福祉のために用いながら、支払者に対し何らの補償を与えていないことの 2 つの主張に対して、裁判所は、「憲法第 30 条（筆者省略）、同 84 条（筆者省略）は、担税者の範囲、担税率等を定めるにつき法律によることを必要としただけでなく、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、これによって国は税收を確保し、徴税手続を簡便にしてその費用と労力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がれることができる。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、合理的であって、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。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、公共の福祉によっ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 29 条 1 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 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、同条項の補償を要するものでもない。」とした。

次に、憲法 14 条に違反しないとする理由は以下の通り判断している。

X が、給与所得者が事業所得者に比して徴収上差別的取扱いを受けている点、一般国民に

年) 170 頁以下、三井明、前掲注 61、30 頁以下、須貝脩一「判批」法律のひろば 15 巻 5 号 (1962 年) 23 頁以下等がある。

比べ特別の義務を負担され、不平等な取扱いを受けているという主張に対し、「先ず勤労所得者が事業所得者に比して徴収上差別的取扱を受けることを非難するが、租税はすべて最も能率的合理的な方法によって徴収せらるべきものであるから、同じ所得税であっても、所得の種類や態様の異なるに応じてそれぞれにふさわしいような徴税の方法、納付の時期等が別様に定められることはむしろ当然であって、それ等が一律でないことをもつて憲法 14 条に違反するということはできない。次に論旨は、源泉徴収義務者が一般国民に比して不平等な取扱いを受けることを論難する。しかし法は、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、すでに論旨第 1 について上述したとおりである。かような合理的理由が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 14 条に違反するものということとはできない。」とした。

最後に、憲法 18 条の奴隷的拘束の禁止規定に反するか否かについては、裁判所は、「源泉徴収義務者の徴税事務に伴う負担をもつて、所論のように、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であつて、あたらないこと論をまたない。」として、いずれにおいても憲法に反しないと判断している。

最高裁昭和 37 年判決においては、支払者に対して源泉徴収義務を課している根拠は何であるかに関して憲法上の観点から、まず源泉徴収義務が、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許される。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、支払者は源泉徴収義務を適正に履行しなければならないとするとしている。

最高裁昭和 37 年判決を確認すると、「源泉徴収義務者の徴税義務は憲法の条項に由来し、公共の福祉によって要請されるものである」と判断している。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に対する判断であるが、支払者に源泉徴収義務が課される根拠が、「憲法の条項に由来」ということから、直接に憲法 30 条の納税の義務から導かれるものではないというのが判断できる¹¹⁰。

最高裁昭和 37 年判決の原審である東京高裁昭和 31 年 2 月 16 日判決¹¹¹においても、裁判所は、源泉徴収義務は「憲法 30 条の納税義務とは全く別個の観念に属する」ものであるということを明らかにしており、したがって、支払者の源泉徴収義務が、直接憲法 30 条に由来するものではないとしている¹¹²。

¹¹⁰ 須貝、前掲注 109、26 頁。

¹¹¹ 東京高判昭和 31 年 2 月 16 日 LEX/DB 21007110（刑集 16 卷 2 号 242 頁）。

¹¹² なお、須貝脩一教授は、支払者に対する義務が「納税義務ならば無償の負担を課し得べきであるが、納税義務以外の義務ならば無償では課し得ない特別の負担に関し、憲法 29 条

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「国の徴税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」¹¹³と述べられ、支払者の徴収義務は納税義務に含まれないと明らかにしている。したがって、支払者の源泉徴収義務は、憲法 30 条の納税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。

しかし、憲法 30 条が直接的な根拠とされないとしても、憲法 30 条と同法 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徴収義務を課すことまでも排除するわけではない。なぜなら、社会的、経済的生活関係は複雑を極めているため、本来の納税義務者である受給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り、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¹¹⁴。

最高裁昭和 37 年判決は、「源泉徴収義務者の徴税義務は憲法の条項に由来し」としているのは、支払者の源泉徴収義務は所得税法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¹¹⁵。そのことから、支払者に徴収義務を課すことに合理的な理由がある限りは、違憲ではないものと考えられる。その受給者に変わって支払者に徴収義務を課す合理的な理由は、国側にとっても徴税コストが節約でき、受給者側も煩雑な作業から免れること、支払者側においても、給与支払の際に天引き徴収し、それを納めるだけであることから、1つは源泉徴収制度が徴収の手段として効率的であることであり、もう 1 つは、支払者には徴収に関して便宜があることの 2 つが合理的理由とされている¹¹⁶。効率的な点は、申告納税制度の観点からは積極的な評価とされているが、支払者の徴収の便宜、受給者も煩雑な作業をしなくて済む点は、申告納税制度の観点からは消極的な評価といえる。

以上のことを踏まえて検討すると、裁判所は、支払者に源泉徴収義務を課すことの根拠は、憲法 30 条を直接の根拠とはされておらず、あくまでも根拠規定は所得税法であるが、その義務が徴収方法として合理的なものであると認められる限り、本来の納税義務者以外の者である支払者に源泉徴収義務を課すことは合憲であり、支払者の徴収義務は、所得税の徴収方法が効率的であること、便宜であることから、合理性を有するとするものである¹¹⁷。

の問題となる、という考え方である。最高裁の判決はこの点に関して、徴収義務者の義務を納税義務であるところまではいたっていない」と判決における見解を示されている（須貝、前掲注 109、26 頁）。

¹¹³ 橋本、前掲注 109、170 頁。

¹¹⁴ 橋本、前掲注 109、170 頁以下、松沢、前掲注 3、384 頁参照。

¹¹⁵ 橋本、前掲注 109、170 頁以下参照。

¹¹⁶ 松沢、前掲注 3、384 頁参照。

¹¹⁷ なお、三井明教授は、「支払者の徴収義務は、納税義務の如く憲法上の義務であるとはいえないにしても、憲法に何ら根拠のないものではない。これが判決において憲法の条項に由来するものである」といった所以である」と述べられている（三井、前掲注 61、29 頁参

最高裁昭和 37 年判決に対して、憲法 29 条 1 項及び 3 項の財産権の保障に関しては、次のような学説の見解が見受けられる。

橋本公巨教授は、最高裁昭和 37 年判決の結論は、多少の問題はあるが、3 つとも正当な判断とされており、支払者の事務負担が財産権の侵害かどうかについて、「思うに、給与支払者に要求される事務といっても、それは給与支払に要する通常の事務に付随して行われる程度のものであって、この程度のことは、人を雇用している事務経営者が受忍すべきことと考えてよいであろう。給与支払者は、給与を支払うに際して、時間外労働に対する割増賃金を計算したり、健康保険料その他各種の社会保険料を計算したりしなければならないが、源泉徴収もこれらに付随して行われうる程度のものである。したがって、その事務処理に要する経費が多少考えられるとしても、これをもって憲法 29 条違反というにはあたらない。」¹¹⁸とされて、源泉徴収は他の給与支払の付随業務と同視しうるものであって、受忍限度の範囲内と指摘をされている。

一方、最高裁昭和 37 年判決において、支払者は徴収した所得税を、徴収した日から翌月 10 日までの間運用することができ、金利等で報いられるから、それで引き合うではないかという内容に対し、三井明教授が、「しかし、手数料の代わりに、取り立てた税金を運用して金利を稼ぐことを認めるような考えは、法律論としてどうかと思われる。取り立てた税金はさっさと納付させ、手数料は手数料として別に支払うというのが、本筋ではなかろうか。」¹¹⁹と述べられているように、裁判所が他者の税金を運用し利益を得ることで支払者の合理性があると示したことに對して疑問が生じる。近年においても、他人の税金を預かる源泉所得税については問題が残されていると指摘されている¹²⁰。

照)。

¹¹⁸ 橋本、前掲注 109、171 頁。そのほか、須貝脩一教授は、源泉徴収義務の補償費用に関し、「旧法においては、報償金制度を採っていたので、この点に関しては、国家、公共の事務に協力せしめるという考え方をとっていたことがわかる。しかし、このような解決が所得税違反事件の原審判決にいうて（原文ママ）いるように、賦課課税制度と必然的に関連するものであったかどうか、申告納税制度になってからもこのような解決をとり得るのではないか」として、支払者の事務負担の補填として報償金制度を導入することも解決策の 1 つと述べられている（須貝、前掲注 109、27 頁）。

¹¹⁹ 三井、前掲注 61、30 頁。

¹²⁰ 例えば林仲宣税理士は、裁判所が「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」と判示したことに対し、「給与の支払を受ける者が常時 10 人未満の源泉徴収義務者には、年 2 回まとめて納付できる源泉所得税の納期の特別制度が設けられている。この裁判所の論理では、この制度の適用を受けている中小零細企業においては、半年間の資金運用という利点が生かされることも事実である。しかし、国税滞納において、預り金である源泉所得税に滞納が目立つこと」も現代の源泉徴収の状況であると指摘されている（林仲宣『所得税法・消費税法の論点』77 頁以下（中央経済社、2005 年）、同「はじめて税

また、小林博志教授は以下の3つの問題点を指摘している。すなわち、同教授は、「第1に、前述したように、納税義務者にとって申告から免れることが利点かどうかは見解の分かれるところである。第2に、また、徴収義務者が源泉所得税を納付日まで運用することによって源泉事務の経費を賄うことができるかどうか定かでない¹²¹。たぶんその可能性は小さいといえよう。第3に、また、徴収義務者が税を運用すること自体にも問題がある。すなわち、徴収義務者が納税義務者から徴収した税をどのように観るかによって結果は左右されるが、徴収した税を公金とすれば私人が公金を運用することはできないのである。結局、現行の源泉徴収制度とくに給与所得にかかる源泉徴収制度は徴収義務者に過度の負担を強いるものであり、この制度は違憲の疑いあるものといえよう。」¹²²と指摘された上で、憲法29条の財産権の保障の規定から、支払者の負担に応じた補償を設けるべき主張がなされている。

以上の学説を踏まえると、徴収義務者である支払者に対し、無償で徴収納付義務を課すことは、他の付随業務と同視し得る程度の範囲は補償金等を設ける必要はないといえる一方で、やはり無償に徴収義務を課すことに否定的な見解が多く見受けられた。しかしながら、支払者は、受給者から天引徴収する義務を負い、さらにはその徴収した所得税を納付する義務を負っている。この二重の義務を負っている支払者の事務負担は、付随業務と同視しうる程度の範囲とはいえず、負担は決して少なくないといえる。徴収した所得税を運用し、金利を得れば問題ないとすることは、他人の税金を支払者が運用することには、滞納を引き起こすこと等の問題がある。そのことから、支払者に対する源泉徴収義務の負担に対する補償は必要であるといえる。

第3章 支払者の源泉徴収義務の範囲を争点とする判例の検討

第1節 支払相手が「非居住者」に該当するか否かが争われた事例

本章では、支払者に対して源泉徴収義務を課すことが、本来の源泉徴収制度趣旨と比較し

務部門に配属された君たちへ～必ずわかる地方税のしくみ第16講所得計算と源泉徴収」税67巻7号(2012年)124頁参照)。

¹²¹ 昭和37年(1962年)頃の従業員200人の会社を想定したある試算では、源泉徴収に係る経費は人件費及び物件費併せて約40万2000円とされていた(小林、前掲注7、289頁)。

¹²² 小林、前掲注7、289頁。また、木山泰嗣教授は、昭和37年当時とその約60年後の現代との判決内容の違いに関して、現在の裁判例では、源泉徴収義務者に利点があるとは言及せず、天引き徴収することが難しくないと言及している点に差異があると指摘されている。さらに、現代においても源泉徴収制度は合憲とされているものの、現行の源泉徴収制度の合理性を支える理由が妥当しない場合として、第1に、所得税額の計算が支払時に支払者に容易ではない場合、第2に支払時に天引きができない場合、第3に、源泉徴収義務が発生するかの判断が支払時に困難な場合、の3つについて判例を用いて説明されている(木山、前掲注59、152頁以下参照)。

て、支払者に過酷な負担を負わせているか否かについて、判例の検討から、支払者側の視点から、現行の源泉徴収制度の三者間の法律構造をめぐる問題点を明確にする。

まず、所得税法 212 条 1 項の源泉徴収義務の適用要件である、「非居住者」の該当性と支払者に対する善管注意義務の程度がどこまで及ぶかが争われた東京地裁平成 28 年 5 月 19 日判決¹²³を研究する。

1 事案の概要

本件は、株式会社である原告 X が、A との間において、土地及び建物（併せて「本件不動産」という。）に係る売買契約を締結し、本件不動産の売買代金 7 億 6000 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（以下「固定資産税等」という。）相当額の精算金 215 万 9273 円の合計額である 7 億 6215 万 9273 円（以下「本件譲渡対価」という。）を A に支払ったところ、被告 Y から、A 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。）を受けたことに対し、A は所得税法上の「非居住者」には該当せず、仮に該当するとしても、X は源泉徴収義務を負わない旨を主張して、本件告知処分の取消しを求めた事案である。

2 本判決の判断構造

まず、裁判所は、所得税法における非居住者の意義を確認して、所得税法 212 条 1 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を規定している」ところ、「『非居住者』とは、『居住者以外の個人をいう。』と規定し」たうえで、国内の居住者を判定する際の要件となる「住所」の意義について、裁判所は、「『住所』とは、反対の解釈をすべき特段の事由がない以上、生活の本拠、すなわち、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指し、一定の場所がその者の住所に当たるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かにより決すべきである。」と最高裁平成 23 年 2 月 18 日

¹²³ 東京地判 28 年 5 月 19 日 LEX/DB 25536352（税資 266 号 12856 頁）。東京地裁判決における評釈は、市野瀬子「判批」税理 60 卷 6 号（2017 年）101 頁、青山慶二「判批」TKC 税研情報 26 卷 2 号（2017 年）47 頁、増田英敏「判批」TKC 税研情報 26 卷 5 号（2017 年）16 頁、土屋栄悦「判批」TKC 税研情報 26 卷 5 号（2017 年）31 頁、平川英子「判批」新・判例解説 Watch21 号（2017 年）223 頁、木山泰嗣「判批」Accord Tax Review 9・10 号（2018 年）13 頁、木村浩之「判批」税務弘報 66 卷 13 号（2018 年）154 頁以下、増井良啓「判批」税理 35 卷 4 号（2019 年）175 頁以下、古賀敬作「判批」別冊ジュリスト 253 号（2021 年）144 頁以下参照。また、控訴審は東京高判平成 28 年 12 月 1 日 LEX/DB 25544348（税資 266 号 12942 頁）。東京高裁平成 28 年 12 月 1 日判決における評釈は、堀招子「判批」税経通信 73 卷 6 号（2018 年）165 頁以下、西山由美「判批」ジュリスト 1522 号（2018 年）140 頁以下、片山直子「判批」税理 62 卷 3 号（2019 年）98 頁以下、長島弘「判批」月刊税務事例 50 卷 12 号（2018 年）35 頁以下参照。

判決¹²⁴の武富士事件を踏襲した上で、裁判所は、Aが、「米国において、米国籍及び社会保障番号を取得しており(筆者省略)、日本国内には米国発給の旅券を用いて入国している(筆者省略)。また、Aは、平成10年以降、多くて年4回日本に入国しているものの、その滞在期間は、1年の半分にも満たない(筆者省略)。そして、Aが、2000年(平成12年)11月に本件米国住居を購入し、2001年(平成13年)以降は本件米国住居において本件長男と同居して生活していたこと」を鑑みて、Aの住所が国外にあって、所得税法212条1項の「非居住者」に該当するとした。

次に、XがAに対して本件譲渡対価を支払う際に注意義務を尽くしていたか否かについて、裁判所は、「[1] 担当者は、平成19年8月当時、本件建物に電話を掛けても繋がらず、本件建物を3、4回訪問しても不在であったのであり(筆者省略)、[2] 本件不動産の売却交渉が開始した後も、Aが約1か月にわたり、渡米し、担当者はこれを認識していたというのであって(筆者省略)、[3] Aが、担当者に対し、以前米国で生活していた旨を説明していたこと(筆者省略)を併せ考えれば、Xの担当者(筆者省略)は、例えば、Aが米国と日本を行き来するなどしている可能性をも踏まえて、Aの非居住者性を検討する必要があるということが出来る。さらに、[4] Aが、本件代金を26口に分割して本件米国口座に振込送金することを依頼しており(筆者省略)、[5] 本件手書メモには、本件米国口座の名義人の名前が『A』である旨が記載され(筆者省略)、Xの担当者は、Aの住所として、本件米国住所を本件送金依頼書に記入していたこと(筆者省略)に鑑みれば、Xの担当者(筆者省略)は、Aが非居住者である(筆者省略)可能性をも踏まえて、Aに対し、その具体的な生活状況等(筆者省略)に関する質問をするなどして、Aが非居住者であるか否かを確認すべき注意義務を負っていたというべきであり(筆者省略)上記の事実関係の下においては、A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いうこととはできない。」として、Aの具体的な生活状況等について非居住者であるか否かの確認をすることはできることから、本件Xは注意義務を尽くしていないとした。

したがって、Aが所得税法上の「非居住者」であるから、Xは、Aに対して本件譲渡対価を支払うに際し、所得税法212条1項に基づく源泉徴収義務を負っていたというべきであると判断した。

3 検討

本判決の意義は、1つは、「非居住者」の判断基準である「住所」の概念を、民法上の借用概念であるとして、民法と同意義に解すべきであるという考え方、すなわち、最高裁平成23年2月18日判決¹²⁵において用いられていた統一説を採用していることである¹²⁶。もう1つは、所得税法212条1項の適用要件に関する解釈論につき新しい可能性を示唆したことである。すなわち、裁判所が判示した「譲渡人の非居住性認定に関する譲受人にとっての注意

¹²⁴ 最判平成23年2月18日 LEX/DB 25443124 (民集236号71頁)。

¹²⁵ 前掲注124。

¹²⁶ 増田、前掲注123、23頁以下参照。

義務の審査」の意味は、従来の判例とも一線を画するものであり、この解釈が今後定着した場合には、支払者にとってコンプライアンスコストが高まる点で大きな意義があった¹²⁷。

源泉徴収義務の存否の判断基準となる「非居住者」の該当性判断については、国内に「住所」を有しているか否か、もしくは「居住」を1年以上引き続いて有しているか否かにより判断している。裁判所は、「同法は、日本国内の居住者を判定する際の要件となる上記『住所』の意義について明文の規定を置いていないが、『住所』とは、反対の解釈をすべき特段の事情がない以上、生活の本拠、すなわち、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指し、一定の場所がその者の住所に当たるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かにより決すべきである。」とし、その「住所」の解釈を、いわゆる武富士事件の「統一説」を踏襲しており、住所が国内か否か判断した。また、「居住」については、「同号にいう『居所』とは、人が多少の期間継続的に居住するが、その生活との関係の度合いが住所ほど密着ではない場所をいうものと解される。そして、同号が『現在まで引き続いて1年以上居所を有する個人』と規定していることに鑑みれば、『居所』とは、特段の事情がない限り、国内において、1年以上継続的に居住している場合における、当該生活の場所をいうものと解される。」として、Aは、本件譲渡対価の支払日まで引き続いて1年以上日本国内に居所を有していないことから、「非居住者」であるとした。

そして、「非居住者」に該当するとしても、Xは注意義務を尽くしたと認められた場合には、Xに源泉徴収義務を課すことは妥当ではないため、裁判所は、その注意義務を尽くしたか否かを所得税法212条1項の立法趣旨を踏まえて事実認定をした。

所得税法212条1項の立法趣旨、非居住者・外国法人から土地等を買受ける者の源泉徴収義務が創設された経緯については、岩崎政明教授は、「国内にある不動産を譲渡したり、貸し付けた非居住者等が申告期限前に譲渡代金や賃料収入を国外に持ち出し、無申告のまま出国する事例が増えていたところ、申告期限前に租税の保全措置を講ずる手段が無く、他方、申告期限後に決定処分をしても、徴収が非常に困難であったが、こうした事態を放置することは租税負担の公平を欠き、また納税思想にも悪影響を及ぼしかねないことから、適正な課税を確保することにあつた」¹²⁸として、課税の公平性を確保するための立法趣旨、当時の国際化社会において、無申告のまま国外するケースがあつたことから創設されたと整理されている¹²⁹。

¹²⁷ 青山、前掲注123、51頁参照。

¹²⁸ 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『公法の理論と体系的思考』155頁(信山社、2017年)。

¹²⁹ なお、所得税法212条の創設のモデルとして、アメリカで1985年以降実施されていた源泉徴収制度を参考されていたようである。当時のアメリカの不動産の譲渡対価に課される源泉徴収の概要は、外国投資家等が、アメリカの不動産に対する権利を譲渡した場合、譲受人は譲渡において実現した取引金額の10%相当額を源泉徴収しなければならない、この源泉徴収税額は、譲渡された日から20日以内に申告納付しなければならない。1990年当

所得税法 212 条 1 項については、裁判所は、「非居住者」に対して日本国内の不動産の譲渡による対価の支払いをする者は、その支払の際、当該国内源泉に係る源泉徴収義務を負う旨の規定をしているのであり、この規定は、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、譲受人が本件譲渡対価を支払う際に譲渡人が非居住者であるか否かを確認すべき義務を負っていたこととの前提の下で判断している¹³⁰。

以上の立法趣旨、導入の経緯及び日米の制度の違いを踏まえると、所得税法 212 条 1 項は、課税漏れを防ぐための制度としてアメリカの源泉徴収制度規定を模倣に導入されたものの、その面を強調するあまり、支払者の権利保護の面を軽視しているといわざるを得ない。本来の源泉徴収制度趣旨について支払者の源泉徴収義務の範囲は、支払の対象者、課税要件、金額等が明確であることが前提であり、たとえ支払者に注意義務があるとしても、その前提範囲を超えない程度に限られる。

木山泰嗣教授が、本判決は、「注意義務の有無により源泉徴収義務の有無に影響がある解釈が採られているように思われるが、明文規定がないにもかかわらずこのような解釈を採ることは租税法律主義に違反するのではないかも問われなければならない。」¹³¹と指摘されていることから、本判決が、当事者間に争いがない理由を前提に支払者が注意義務を尽くしていたか否かの議論を進めており、なぜ、不動産取引をする支払者に、明文の規定の無い注意義務を課しているのかということを十分に考慮されていないといえる。

時の日本は、まだバブル景気の頃であり、不動産価格の高騰が続き、土地等の売買で利益を得る者が多かった時代であることから、当該制度創設に影響を与えたとされている。しかしながら、アメリカの制度は、一定の場合に源泉徴収義務者である支払者が、源泉徴収をしなかったとしても免責される制度、源泉徴収税額を減額する制度等が整備されている。また、アメリカは、納税者認証番号制度 (United States taxpayer identification number) があること、アメリカ国民の人種が多種多様で、居住者か非居住者かを確認する慣習が多いことが背景としてある。それに対し、わが国は、免除や減免に関する規定がほとんどなく、アメリカのような取引相手が居住者か非居住者かを確認する慣習がほとんどないことから、わが国の所得税法 212 条の規定は、支払者の権利救済の面が欠落しているとの指摘がある (岩崎、前掲注 128、155 頁参照)。そのほか、立法趣旨や導入の経緯について詳細については、大高洋一「改正所得税法 [国際課税関係]」税理 33 卷 7 号 (1990 年) 65 頁以下、薄井信明「〈特別てい談〉平成 2 年度国税・地方税の改正と今後の展望 (大蔵省主税局総務課長 (当時) 発言)」税理 33 卷 7 号 (1990 年) 6 頁以下参照。また、米国の非居住者の不動産譲渡に係る源泉徴収の詳細については、中里実「非居住者の不動産譲渡の対価についての源泉徴収」税研 6 卷 35・36 合併号 (1991 年) 37 頁以下、伊藤、前掲注 98、21 頁以下参照。

¹³⁰ 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。

¹³¹ 木山、前掲注 123、23 頁。

ところで、Yは、支払者が源泉徴収義務を負うのは、その対価を支払う相手（受給者）と特に密接な関係を有するという主張をしていた。すなわち、本件の源泉徴収制度における『特に密接な関係』とは、不動産売買取引の買主である譲渡対価の支払者が、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を指し、源泉徴収制度は、支払者が一般的にかかる立場にあることに鑑みて設けられたものである」として、Xと非居住者であるAと「特に密接な関係」を有すると主張していた。

この点については、裁判所は、判断構造の〔1〕から〔5〕までの事実を考慮し、非居住者をうかがわせる事実が存在していたことのみを検討し、Xはその確認するための調査義務を怠ったため、注意義務を尽くしたとはいえないと判断している。

Yの主張と裁判所の判決に対し、増田英敏教授は、「支払者と相手方に特に密接な関係が存在することが源泉徴収制度の合理性を担保する要件として重要である点を本判決は見落としていると思われる。（筆者省略）給与支払者と受給者は雇用関係にあり、『特に密接な関係性』を保持しているといえるが、本件のように土地を取得して利益を獲得することを目指す不動産開発業者と、当該土地の売主との関係を特に密接な関係と評価できるとは思われない。」と述べられている。Yが主張する「特に密接な関係」は、源泉徴収義務の適用要件の幅を拡大するものになり、合理性を有する限り合憲とされてきた制度からは、妥当な解釈といえないと理解できる。

支払者に対し源泉徴収義務を課すことが合憲とされた最高裁昭和37年2月28日判決（以下、「最高裁昭和37年判決」という。）¹³²では、裁判所は、「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、これを納税義務者としている」としている。これは、給与支払者と給与所得者といった特別な関係に限られることを指している。

したがって、Yが主張する不動産譲渡の取引といった本件のような場合は、確かに、Xは、Aから住民票、不動産登記、固定資産税等の関係書類や証明書を確認している点は、支払者と受給者との間に特別な関係はあるが、不動産譲渡といった非継続取引のような相手の場合には、給与支払者と給与所得者ほどの「特に密接な関係」とまではいえない。つまり、最高裁昭和37年判決が示す「特に密接な関係」には該当しないといえる。

「特に密接な関係」とは、具体的にどこまでの関係を指すか、明確に示されていないが、破産管財人が「支払をする者」に該当するか否かが争われた最高裁平成23年1月14日判決¹³³においても、「支払をする者」に該当するためには、「特に密接な関係」が必要であるとして、破産管財人の地位や目的を踏まえた上で、「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」として、破産管財人には源泉徴収義務がないこと判断した。学説においても、破産管財人は「支払をする者」には該当しない、また、

¹³² 前掲注 58。

¹³³ 前掲注 60。

破産管財人に源泉徴収義務を負わせた場合、破産管財人の負う負担の量は増大するため、破産管財人に源泉徴収義務を負わせるべきではないという見解が見受けられた¹³⁴。

そして、主たる争点である、Xが支払相手が非居住者であるか否かを確認する注意義務を尽くしたかということに対して、Xは、「不動産会社であることをもって、不動産の売主の非居住者性につき、一般人よりも重い注意義務を負うとしても、関係法令に基づく事実解明権ないし確認権が付与されているわけではないから、その注意義務(事実確認)の程度は、飽くまでも社会通念上相当な範囲にとどまるというべきである」と主張したことに対し、裁判所は、「Aに対し、その具体的な生活状況等(例えば、Aの出入国の有無・頻度、米国における滞在期間、米国における家族関係や資産状況等)に関する質問をするなどして、Aが非居住者であるか否かを確認すべき注意義務を負っていたというべきであり、(筆者省略)A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いうこととはできない」と判示しており、どこまでの注意義務の程度を持って尽くしたかは不明であるが、少なくとも、公の書類の確認¹³⁵のみを持って、注意義務を尽くしたことまではいえないと解することができる。

しかしながら、この判断は容易には受け入れられない。なぜならば、裁判所の認定事実によれば、所轄税務署長が、Aの兄とその妻に聞き取り調査を行い、入国管理局にAの入出国記録を照会し、米国内国歳入庁(IRS)にAの身分事項や所得税の申告状況等に関して照会を行うなど、調査期間が2年以上に及んでいる。調査権限を有する税務署においても2年以上の調査をもってAが「非居住者」に該当するかの調査を行っているが、そこまでもXは注意義務を尽くすべきことになれば、支払者の源泉徴収義務の負担を過酷にしているものというべきであって、支払者にそこまでの負担を負わすことは、たとえ課税の捕捉漏れを目的とした制度としても、支払者の権利保護の面から問題である。

この点に関し、木山泰嗣教授は、「1回限りの不動産購入の相手方にすぎない売主が非居住者に該当するか否かの判断をするために、調査権限もなく、取引のために長い調査期間を確保することも難しい支払者に対し、処分行政庁や裁判所のような総合判断を強いることは妥当といえるのであろうか(筆者省略)確認の程度について議論をすべきとしても、支払時に容易に明確に判断できることが前提とされるべき」¹³⁶と言及されており、支払者の注意義務の程度範囲について、源泉徴収制度の根幹から検討されている。また、片山直子教授も、「譲受人が注意義務を尽くしたと認められる場合、今後ありうるのかという点について

¹³⁴ 佐藤英明「破産管財人が負う源泉徴収義務再編」税務事例研究103号(2008年)27頁、伊藤雄太「破産管財人の源泉徴収義務」税法学563号(2010年)35頁、山崎広道「破産管財人の源泉徴収義務」税法学572号(2014年)171頁参照。

¹³⁵ 実際の取引においては、住所がある場所を確認するために住民票の写しの交付が求められており、その住民票の記載の住所で非居住者か否かの判断が一般的に行われている(伊藤、前掲注98、38頁参照)。

¹³⁶ 木山、前掲注123、23頁。

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。」¹³⁷と述べられている。

増田英敏教授は、『特に密接な関係』を保持していない支払者の善管注意義務の水準について個別事情を斟酌せずに評価して良いとは思われない。」¹³⁸と指摘されており、裁判所の判断は、「注意義務を尽くした」という解釈を、かなりのハードルの高いものであって、支払者に困難な判断や多大な負担を強いることになるといえる¹³⁹。

所得税法 212 条 1 項規定等¹⁴⁰の要件である「非居住者」該当判断性は、不動産会社等の専門家であっても、容易に取引相手が非居住者か否かについて確認することができない場合もある¹⁴¹。さらに、当該規定は、不動産会社等の専門家に限らず、専門家ではない個人においても同様に適用の対象となる¹⁴²。現代社会は、「海外渡航が一般化し、長期の旅行、留学、海外赴任等、国内外を頻繁に往来する人の数が大幅に増加していること、さらに今後、外国人材の受入拡大の傾向が続くであろうことに鑑みれば、そのような人々と国内不動産について取引をすることは珍しいことではない」¹⁴³ことから、取引相手が、公の書類の外観上では居住者と異なるところがないという状況も当然にありうるだろう。

本件の場合、X と A との関係性は、「特に密接な関係」を有していたとまではいえず、「非居住者」に該当するかどうか、通常注意義務程度を超えた、支払者に過酷な負担を負

¹³⁷ 片山、前掲注 130、242 頁。

¹³⁸ 増田、前掲注 123、28 頁。増田英敏教授は、X が善管注意義務を怠ったか否かについて、「X の担当者は Z4 (筆者加筆：A のことを指す。) に対して、直接、国内居住者であるか否かを照会しているし、Z4 の家族関係について確認しなかった理由もプライベートなことに關する質問は相手方の気分を害することに配慮したといった X の言い分について合理性があるといえよう」として、不動産取引を行う X は、給与支払者とは違って、支払相手と「特に密接な関係」を有していないことから、この点で善管注意義務を怠ったとはいえない判断をしていると考えられる(増田、前掲注 123、28 頁以下参照)。

¹³⁹ 控訴審判決は、X において支払相手が「非居住者」であるか否かを確認すべき義務を尽くしても支払相手が「非居住者」であると判断することができないかどうかを検討するという形式で判断しており、X の主張に一定の配慮をする姿勢が見受けられ、そのことから、所得税法 212 条について、裁判所による限定解釈の余地を期待できる方向性であると評価する見解も見受けられる(西山、前掲注 123、141 頁、堀、前掲注 123、171 頁参照)。

¹⁴⁰ そのほか、所得税法 161 条、同法 164 条、同法 213 条、所得税施行令 281 条の 3 がある。

¹⁴¹ 片山、前掲注 130、239 頁参照。

¹⁴² 森田辰彦「わが国の源泉徴収制度に対するスティグマタイゼーションの試み」税法学 584 号(2020 年) 239 頁以下参照。

¹⁴³ 片山、前掲注 130、239 頁。また、伊藤雄太税理士も、自身の海外赴任経験を踏まえながら、「国外への転出を届け出れば、日本国内にその者の住民登録はなくなることになる。しかしながら、海外留学や海外現地法人への出向の場合等において、将来帰国する予定であることなどから、この届出をしていない場合が散見される。この場合、日本に引き続き住民登録があることから、住民登録上はその地に住所が存在し住民票の写しや印鑑登録証明書の交付を受けることが可能である。こうして、書類の外観上は日本国内に住所がある居住者と何ら異なるところがないという状態が創出される」と述べ、このような場合に、書類上で非居住者であることに気づくのは困難であり、ゆえに、それ以上の調査はなされない。そもそも当該規定に基づいて、非居住者かどうか調査すべきであることを認識している人は少ないと指摘している(伊藤、前掲注 98、19 頁以下参照)。

わせるものといえる。

裁判所は、支払相手が「非居住者」であるか否かについて、武富士事件の判決を踏襲し非居住者と判断したことには肯定できる。しかしながら、Xが「支払をする者」に該当するかどうか、支払者のXと取引相手であるAが「特に密接な関係」を有していたか十分に議論せず、支払者は源泉徴収義務を負うべきことが当然とした上で注意義務を尽くしていたかどうか判断していることには疑問が残る。そして、支払者の注意義務の程度範囲に関して、本件のように、公の書類等という通常の業務範囲の程度であつても注意義務を尽くしていないとする判断は、支払者に対し、通常の源泉徴収義務の範囲を超えた負担を負わせているため、裁判所の判決は、支払者の権利保護の面から問題があり賛成できない。源泉徴収制度の趣旨を考慮すると、支払者の注意義務の範囲は、公の書類等の提示の範囲程度で十分であるといえる。

第2節 債務免除益が「給与所得」に該当するか否かが争われた事例

本節では、債務免除益の給与所得該当性が争われた債務免除益事件（最高裁平成27年10月8日判決¹⁴⁴（以下「最高裁平成27年判決」という。）と、差戻控訴審である広島高裁平成29年2月8日判決¹⁴⁵（以下「広島高裁平成29年判決」という。））を検討する。

本件は、給与所得に該当すれば、組合側に巨額な源泉徴収義務が発生するという観点から、組合に源泉徴収義務が存在するか否かが実質的な争点とされており、源泉徴収制度の合理性の問題点として重要な論点といえる。

1 事案の概要

本件は、原告Xが、平成19年12月にXの理事長であつたA（以下「A理事長」という。）に対し、借入金債務55億6323万0934円の免除をしたところ、被告Yから、上記債務免除に係る経済的利益（債務免除益）がA理事長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所得税基本通達36-17（現所得税法44条の2）¹⁴⁶本文（以下、「旧通達」という。）

¹⁴⁴ 最判平成27年10月8日 LEX/DB 25447491（税資265号12733頁）。本判決における評釈は、朝倉洋子「判批」税研184号（2015年）91頁以下、木山泰嗣「判批」税経通信71巻1号（2016年）189頁以下、今本啓介「批評」ジュリスト1489号（2016年）10頁以下、占部裕典「判批」ジュリスト臨時増刊1492号（2016年）203頁以下、増田英敏「判批」TKC税研情報25巻5号（2016年）1頁以下、長島弘「判批」月刊税務事例51巻2号（2019年）38頁以下、加藤友佳「判批」税研208号（2019年）53頁以下参照。

¹⁴⁵ 広島高判平成29年2月8日 LEX/DB 25545867（民集72巻4号353頁）。本判決における評釈は、木山泰嗣「債務免除益事件の差戻審判決に含まれる諸問題」青山法学論争第59巻第3号（2017年）91頁以下、佐藤英明「判批」TKC税研情報27巻1号（2018年）12頁以下参照。

¹⁴⁶ 居住者が、破産法第252条第1項（免責許可の決定の要件等）に規定する免責許可の決定又は再生計画認可の決定があつた場合その他資力を喪失して債務を弁済することが著し

の適用があり、A 理事長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ず、仮に旧通達の適用がないのであれば、上記債務免除は錯誤により無効であるから、いずれにしても源泉徴収義務はないなどと主張して、同債務免除等に係る平成 19 年 12 月分の源泉所得税 18 億 3550 万 6244 円の納税告知処分及び不納付加算税 1 億 8355 万円の賦課決定処分の取消しを求めた事案である。なお、第一審、控訴審は共に X の主張を容認していた。

2 第一審と控訴審判決の判断構造

第一審の岡山地裁平成 25 年 3 月 27 日判決¹⁴⁷（以下、「地裁」という。）では、裁判所は、所得税法 36 条 1 項の収入金額に、原則債務免除益が含まれることを踏まえ、旧通達の債務者が「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難」である場合には、「債務者は、実態としては、支払能力のない債務の弁済を免れただけであるから、当該債務免除益のうちその年分の事業損失の額を上回る部分については、担税力のある所得を得たものとみるのは必ずしも実情に即さず、このような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」と旧通達の制度趣旨を確認した。

次に、旧通達の『「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、所得税基本通達 9-12 の 2 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』ことを確認した上で、事実認定を行い、債務超過の状態が著しく、近い将来において調達可能であるかを検討した結果、本件債務免除益には、旧通達の適用があると認め、各処分の取り消されるべきであるとの判断を下した。

控訴審の広島高裁平成 26 年 1 月 30 日判決¹⁴⁸（以下、「高裁」という。）では、裁判所は、「所得税法 28 条 1 項は、『給与所得とは、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(以下『給与等』という。)に係る所得をいう』と規定している。同項が給

く困難である場合にその有する債務の免除を受けたときは、当該免除により受ける経済的な利益の価額については、その者の各種所得の金額の計算上、総収入金額に算入しない(所得税法 44 条の 2)。

¹⁴⁷ 岡山地判平成 25 年 3 月 27 日 LEX/DB 25505115 (民集 72 卷 4 号 336 頁)。

¹⁴⁸ 広島高判平成 26 年 1 月 30 日 LEX/DB 25505116 (税資 264 号 12402 頁)。

与所得を包括的に規定している趣旨からすると、給与所得を実質的に解し、雇用契約に限らず、これに類する委任契約などの原因に基づき提供した労務(役務)の対価として支給されるものも給与等に含むものと解される。したがって、法人の役員が法人から支給を受ける報酬も、役員は労務又は役務の対価とみることができることから、給与所得に含まれると解される」として、法人の役員が法人から支給を受ける報酬も役務の対価と評価され、給与所得に該当することを確認している。その上で、「本件債務免除の理由として、A 理事長の資力がないことと A 理事長の X に対する貢献と述べているが、X の A 理事長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 理事長の課税処分に対する異議決定において、平成 17 年の債務免除益につき本件通達が適用された後、A 理事長の資産の増加がなかった状況下で、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 理事長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 理事長(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、役員は役務の対価とみることができなく、『給与等』に該当するということとはできないから、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」とし、A 理事長の資力喪失により債務弁済が著しく困難であることが理由で債務免除したため、役員に対する役務提供の対価として評価されないとして、給与所得に該当しないため、それ以外の争点である旧通達適用の有無については判断する必要がないとした。

3 最高裁平成 27 年判決の判断構造

最高裁平成 27 年判決では、裁判所は、原審判決を是認することができないとした上で、「所得税法 28 条 1 項にいう給与所得は、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対価として受ける給付をいうもの」とであると過去の最高裁判例を引用して給与該当性基準を確認し、給与所得にいう「賞与又は賞与の性質を有する給与とは、給付のうち功労への報償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、その給付には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」と賞与の定義を明らかにした。

次に、裁判所は、「A 理事長は、X から長年にわたり多額の金員を繰り返し借り入れ、これを有価証券の取引に充てるなどしていたところ、X が A 理事長に対してこのように多額の金員の貸付けを繰り返し行ったのは、同人が X の A 理事長及び専務理事の地位にある者としてその職務を行っていたことによるものとみるのが相当である」として、A 理事長の X に対する貢献が、役務提供の対価性であると認定し、本件債務免除益は、X が A 理事長に対し「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、X から功労への報償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。」と判断した。

したがって、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して債務免除益の所得区分を給与所得と判断した。そして、債務免除当時、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か等について審理を尽くさせるために差戻しを命じた。

4 広島高裁平成 29 年判決の判断構造

広島高裁平成 29 年判決では、裁判所は、最高裁平成 27 年判決で確定した、本件債務免除益が給与所得に該当することを前提に、地裁判決で確認した本件旧通達の趣旨を踏まえて、本件債務免除の全額が旧通達の適用を受けないかについて、「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 理事長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認めることができるものの、後記のとおり、本件債務免除により、A 理事長は資産が負債を大幅に上回る状態になる。よって、本件債務免除に係る 48 億 3682 万 1235 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」として、債務免除時における A 理事長の資産負債の額は全額が旧通達の規定を受けないと明らかにした。

一方、裁判所は、「本件債務免除をした後、A 理事長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 8479 万 1053 円は、本件債務免除によって A 理事長の担税力を増加させるものであり、A 理事長の利得に当たる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」として、一部の債務免除益は経済的利益に該当し、給与所得に該当することから、その金額に係る源泉所得税額と不納付加算税を X は負うものと判断された。

そして、「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」として、A 理事長に係る徴収すべき源泉所得税額は 4 億 8573 万 4304 円、不納付加算税 4857 万 3000 円となると判断した。

5 検討

本件債務免除益事件は、最高裁平成 27 年判決が、債務免除益の所得区分の判断基準を明らかにしたこと、賞与の意義について明確にしたことに意義があり、広島高裁平成 29 年判決が、旧通達規定と源泉徴収義務の関係について明示したことに意義がある¹⁴⁹。すなわち、役員の地位等に基づいて借り入れた債務の免除益は、賞与又は賞与の性質を有する給与所得に該当すると判断したこと、賞与とは、功労への報償の性質を持つ臨時的な給与で、金銭以外の経済的利益も賞与に含まれることを本件では明らかにした¹⁵⁰。

なお、地裁と高裁における結論は同じであるが、地裁では、本件債務免除益に旧通達の適

¹⁴⁹ 増田、前掲注 32、515 頁。

¹⁵⁰ 増田、前掲注 32、515 頁。

用はあるか否かについて判断しており、本件債務免除益の給与該当性については検討されていない。一方、高裁では、本件債務免除益が給与等に該当するか否かを判断しており、その債務免除益の給与等の源泉徴収の要否については検討がされていない。以上のことから、地裁と高裁の判断構造には違いがある。最高裁平成 27 年判決では、債務免除益の給与等該当性を認めた上で、債務免除の給与等の源泉徴収の要否について再審するよう原審に差し戻している¹⁵¹。

まず、本件債務免除益の給与所得該当性の判断基準について、高裁は、所得税法 28 条 1 項の条文趣旨から、給与所得を実質的に解し、「雇用契約に限らず、これに類する委任契約などの原因に基づき提供した労務(役務)の対価として支給されるものも給与等に含む」とした上で、本件債務免除益が給与所得に該当しないと判断している¹⁵²。

一方で、最高裁平成 27 年判決における債務免除益の所得区分の判断基準は、給与所得について、最高裁昭和 56 年 4 月 24 日判決(いわゆる弁護士顧問料事件)¹⁵³を引用して事実認定しており、とりわけ、非独立的ないし従属的労働の対価という性質を重視して、本件債務免除益は給与所得に該当すると判断した¹⁵⁴。

最高裁平成 27 年判決に対しては、A 理事長の地位とその貢献に着目して、本件債務免除益は、「雇用契約に類する原因に基づき提供した役務の対価」であると判断した点に、肯定的な見解が見受けられる¹⁵⁵。一方で、A から多大な損害を被った X が、多額の債務を賞与と認め免除するという考えは困難なため、本件債務免除益は給与所得ではなく、一時所得に該当するという指摘もある¹⁵⁶。しかしながら、債務免除益の所得区分の判断を下した最高裁平成 27 年判決に対しては、給与所得の定義や賞与の意義から文理解釈を行い、賞与の意義と X が A 理事長に対して行った債務免除を照らして、本件債務免除益は賞与の性質に該当し、したがって、X の源泉徴収可能性を所得区分の判断基準に含めず、給与や賞与の性質の

¹⁵¹ 増田、前掲注 32、523 頁、林幸一「債務免除における認定課税と源泉課税」税理 60 巻 2 号(2017 年)80 頁参照。また、田中治教授は、最高裁の判断構造を「①債務免除益がいずれの所得に当たるのか、次に、②例外的に、当該債務免除益を収入金額に算入しなくてよい、資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難な状況にあるかどうか」の手順に判断していると説明されている(田中治「債務免除益に係る所得税法上の取扱い」税務事例研究 166 号(2018 年)32 頁)。

¹⁵² 加藤、前掲注 144、55 頁参照。

¹⁵³ 最判昭和 56 年 4 月 24 日 LEX/DB 21073190(民集 35 巻 3 号 672 頁)。

¹⁵⁴ 加藤、前掲注 144、55 頁参照。

¹⁵⁵ 増田、前掲注 32、504 頁以下参照。

¹⁵⁶ 金子、前掲注 4、248 頁、田中、前掲注 151、30 頁以下参照。なお、田中治教授は、「資力喪失要件の適用の判断時期については、あらかじめ将来を全て見通すことに限界があることを考えると、基本的に、債務者が債務免除を受ける直前の財産状況につき判断すべきであろう」と述べられて、支払者が当該判断には困難が伴うことを考慮して、本件債務免除益に対しては一時所得に該当すると指摘されている(田中、前掲注 151、37 頁)。

みに着目して所得区分の判断を行ったことは肯定できる¹⁵⁷。

次に、本件の実質的争点といえる本件旧通達と源泉徴収義務の関係性については、旧通達が適用された場合に、債務免除を受けたA理事長の申告所得税における所得の「収入金額」に算入されないことのみか、それとも所得税法183条1項の源泉徴収義務規定の適用もないことになるのか否かについて、広島高裁平成29年判決は、旧通達「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」としており、すなわち、旧通達の適用の有無の判断によって、支払者に対する源泉徴収義務の有無の判断にも影響を及ぼすものと確認できる。

旧通達の適用の有無は、本判決の重要な論点となるが、このような非課税要件を通達で定めた場合、租税法律主義の観点から問題があると指摘されているが¹⁵⁸、本件債務免除益事件は、地裁において、「本件通達による（筆者省略）非課税の取扱いは、所得税等の実定法令に反するものとはいえず、相応の合理性を有するものといえることができる」こと、「本件通達が相応の合理性を有する一般的な取扱いの基準として定められ、広く周知されているものである以上は、課税庁においてこれを恣意的に運用することは許されない」ことを指摘したうえで、本件旧通達は、本件「事案に対して合理的な理由もなくその適用をしないとすることは、平等取扱いの原則に反し、違法となるといえるべき」として、本件旧通達は、その内容に合理性があることから、これを適用できるとする立場を前提にして判断している¹⁵⁹。

そして、旧通達の適用があるかの判断に関して、Xは、「源泉徴収義務に対して、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」と主張に対し、広島高裁平成29年判決は、「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る」ことを理由に、「源泉徴収義務者に不当な負担を強いるものとは認められない」とした。

このように、広島高裁平成29年判決では、支払者が、支払の際に源泉徴収義務があることを認識することが困難であるにもかかわらず、支払者に源泉徴収義務が課されていることを十分に議論していないことから、広島高裁平成29年判決に肯定することはできない。本来の源泉徴収制度の趣旨は、支払者が普段から行っている業務に付随して処理される程

¹⁵⁷ 源泉徴収可能性を給与所得の判断基準に加味した裁判例に 京都地判平成14年9月20日LEX/DB28080318（税資252号9198頁）があり、本判決では、「法や通則法は、源泉徴収の対象となる所得については、（筆者省略）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項規定の賞与の意味も、（筆者省略）このような観点をも加味して考えるべきである。」と判示している。この判示に対して、品川芳宣教授は、「給与等の支払手続の態様に鑑みた源泉徴収の難易を考慮して、法28条1項にいう『給与等』の範囲を狭めようとしている」として、判決に反対されている（品川芳宣「判批」TKC税研情報12巻3号（2003年）33頁）。

¹⁵⁸ 本件事案ではないが、本件旧通達による非課税取扱いをすることは、租税法律主義違反になることを指摘するものに、田中治「給与所得者の経済的利益に対する課税」租税事例研究59号（2001年）37頁、品川芳宣「判批」税研166号（2012年）90頁以下がある。

¹⁵⁹ 木山、前掲注145、108頁以下参照。

度に限られるはずである。しかし、本件債務免除益事件は、その業務の範囲を超えて、源泉徴収義務の有無の確認を負わされているため、適用違憲に該当する可能性も考えられる¹⁶⁰。

支払者に資力喪失要件の適用の有無の判断を強いらせることに関し、木山泰嗣教授は、「本件のように資力を喪失した者に対する債務免除において支払者（債務免除者）は、（債務免除の性質上）当然ながら天引はできないし、弁済を受けられないからこそ免除をした受給者（債務者）に対して源泉所得税額を請求（徴収）することも、現実的には難しいと言わざるを得ない」¹⁶¹とXの主張に肯定的な見解を示し、源泉徴収制度の本質に矛盾するような源泉徴収義務を支払者に負わせる判断に問題があると指摘されている¹⁶²。

本件債務免除益事件における一連の判決のように、債務免除益は、原則収入金額を構成するものとして課税の対象となるが、例外として、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は、担税力の欠如を理由に、収入金額に含めないという取扱いが認められている。また、事業再生等の政策的見地から債務免除が認められ、その目的の達成のために、資力喪失要件が認められることもある。そして、債務免除益が10種類の所得のいずれに該当するかという問題は、個別具体的に事実認定し、法を当てはめることで結論が下される。そのことから、当然に、債務免除益が給与所得に該当することはあり得るといえる。しかし、そうであるならば、給与支払者が、債務免除益の課税対象外の要件となる資力喪失要件の適用の判断、それが課税対象となり、かつ、給与所得に該当し源泉徴収義務を負うかについて全て見通すことには限界があるとの問題が生じる。

木山泰嗣教授も、「数年をかけた審理の末、各裁判所の認定事実も異なるよう本件債務免除当時におけるA理事長の資産負債の合計額により計算される源泉所得税（平成29年2月8日に本判決により認定されている）を本件債務免除の翌月10日（平成20年1月10日）までに正確に把握して税務署に納付することは、Xにとって可能だったのであるか」¹⁶³としていることから、本来の源泉徴収制度趣旨を踏まえると、本件債務免除益に係る源泉徴収は、本質とは矛盾しているといえる。

本件債務免除益に対する課税は、認定賞与に基づく課税の論理と同じといえる。認定賞与とは、法令上の用語ではなく、課税実務上の慣例用語であり、法人の確定決算上（商法又は

¹⁶⁰ 広島高裁平成29年判決が、適用違憲に該当すると見解を示されているものに、片山、前掲注130、229頁以下、木山、前掲注145、110頁以下がある。

¹⁶¹ 本件のような個人と違い、債務免除した相手が法人の場合は「法人が回収不能になった債権を貸倒損失として損金算入（法人税法22条3項3号）する場合には、客観的にみた全額の回収不能が要件とされており、この判断をする際に債権者である法人側において債務者の資力等の状況を調査することは必要になる」と述べられているため、資力喪失要件があることには、本件ほどの問題がないと考えられる（木山、前掲注145、112頁）。

¹⁶² 広島高裁平成29年判決では、源泉徴収所得を債務免除後の債務額を上回った資産額と判決したことで、支払者の源泉所得税の徴収時期、徴収額における予測可能性を困難にしているというという指摘もある（酒井克彦「源泉徴収義務者は誰か（中）」月刊税務事例46巻6号（2014年）8頁参照）。

¹⁶³ 木山、前掲注145、112頁。

関係法令上)は、役員等に対する賞与として支給(経理)されていないが、その支出又は経済的利益の供与により、実質的に役員等が賞与の支給を受けたと認められる場合に、租税法上、所得計算において、役員に対する賞与として認定することをいう¹⁶⁴。

認定賞与と源泉徴収義務に関して、宮谷俊胤教授は、「①源泉徴収制度の趣旨からして、課税標準額が明白であり、かつ税額の算出過程が外見的・一義的にきわめて容易であることが源泉徴収の対象とすべき所得の前提条件であるべきであり、認定賞与はこの条件に欠き、また、②源泉徴収納付義務の成立は、現実の給与等の『支払』の事実によるべきであり、認定賞与には現実の『支払』の事実が伴わないので、当該義務が成立しない」¹⁶⁵と整理され、この場合、実際の金銭や現物の引き渡しといった「支払」行為の事実が存在しないことから、支払者の予測可能性が確保できない問題があると指摘されている。また、同教授は、現行の源泉徴収制度に関し、所得税法 183 条 1 項の源泉徴収の適用要件である「給与等」と同法 28 条 1 項の給与所得の定義である「給与等」は同一に解さざるを得ない点に問題があるという指摘もされている¹⁶⁶。

本件債務免除益による経済的利益の供与が、通常行われる給与(賞与)の支給とは異なり、現実の金銭の移転を伴っていないことによるものと考え、たとえ、「給与等」(給与所得)に該当するとしても、「支払」とは別個に考えるべきで、同一に解さざるを得ないことが、給与支払者の予測可能性を困難にらしめているといえる¹⁶⁷。

以上のことから、債務免除益と源泉徴収義務の関係性については、本件債務免除益事件のように、債務免除益が所得区分の判断過程において、給与所得に該当するか及び旧通達規定の適用の有無があるかを、給与支払者に債務免除時の翌月 10 日までに正確に判断させることは、給与支払者に対して過酷な負担を負わせるものといわざるを得ない。ここに、現行の源泉徴収制度の問題がある。

もう 1 つの重要な問題として、所得税法 183 条 1 項規定の「給与等」に該当する以上は、給与支払者の「支払」を認識することが困難な場合においても、源泉徴収義務は不可避免的に生じるものであり、給与支払者は源泉徴収義務を負わざるを得ないということも重要な問題として捉えることができる。このような場合における給与支払者の権利救済に関して、大阪高裁平成 15 年 8 月 27 日判決¹⁶⁸の裁判所は、「税務署長から所得税を徴収された源泉徴収義務者(給与の支給者)は、その徴収をしていなかった所得税の額に相当する金額の支払を、

¹⁶⁴ 味村治・品川芳宣『役員報酬の法律と実務 [新訂第 2 版]』310 頁(商事法務研究会、2001 年)参照。認定賞与は、役員に限定されないが、法人の経営権を掌握している役員において圧倒的に多く発生していることから、通常、役員賞与に関して用いられる。

¹⁶⁵ 宮谷、前掲注 41、63 頁。

¹⁶⁶ 宮谷、前掲注 41、63 頁以下参照。

¹⁶⁷ 竹内眞「所得税法 183 条 1 項における支払概念と債務免除益課税」青山ビジネスロー・レビュー第 8 巻第 2 号(2019 年)40 頁。

¹⁶⁸ 大阪高判平成 15 年 8 月 27 日 LEX/DB 28090842(税資 253 号 9416 頁)。

その徴収されるべき者(所得の受給者)に対し請求することができる」と述べ、所得税法 222 条を給与支払者に対する救済措置として問題がないことを示しているが、本件のように、資力を喪失した者に対する債務免除において債務免除者である支払者は、当然ながら天引はできないし、弁済も受けられないから、免除した受給者に対して源泉所得税額分を請求ないし徴収することは、現実的には難しいといえる¹⁶⁹。

第 3 節 債務免除益に対する源泉徴収義務と所得税法 183 条にいう「支払」の意義

本節では、前節の所得税法 183 条 1 項規定の「支払」の解釈について判例と学説の整理をする。前節において、債務免除益が給与所得に該当する以上、支払者は当然に源泉徴収義務を負うべきものということに対してその要因を明確にする必要がある。

給与支払者の源泉徴収義務を規定する所得税法 183 条 1 項は、「居住者に対し国内において第 28 条 1 項（給与所得）に規定する給与等（筆者省略）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」と規定している。すなわち、給与支払者は、所得税法 183 条 1 項にいう「支払をする者」に該当し、支払う相手先が「居住者」であり、支払いの場所が「国内」であり、さらに「給与等」の「支払」（以下「給与等の支払」という。）がなされた際に、源泉徴収義務を負う¹⁷⁰。そのことから、当然に「支払」の要件を満たさない以上は、支払者には源泉徴収義務が発生しないといえる。

所得税法上、「支払」概念を使用している条文は多数あるが¹⁷¹、明確な定義規定は存在しない。法源ではないが、通達では、「支払」とは、現実に金銭を交付する行為のほか、元本に繰り入れ又は預金口座に振り替えるなどその支払の債務が消滅する一切の行為が含まれ

¹⁶⁹ 源泉徴収に関する規定は、「支払の際」と記載されているが、文言上は天引控除に限定されていないことを指摘するものには、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）75 頁がある。

¹⁷⁰ 「居住者」「国内」に関しては所得税法 183 条 1 項に限らず、源泉徴収に関する規定において要件とされている。本稿は、所得税法において、「居住者」「国内」の要件に関しては取り上げないが、「居住者」に該当するか否か争われた事例で、東京地裁平成 23 年 3 月 4 日判決 LEX/DB 25443823（税資 261 号 11635 頁）がある。また、源泉徴収義務が「国内」において支払われるものに限定されている理由について、明確な理由がわかる文献を見つけることができなかったが、浦東久男教授は、「執行の便宜を図ってのことであろうか。それとも、国外の（国内源泉所得に係る）支払者に源泉徴収義務があると規定すると、法的に問題が生じる可能性があるからであろうか」と述べられている（浦東久男「源泉徴収と支払概念」税法学 534 号（1995 年）23 頁）。

¹⁷¹ 支払概念を使用している代表的な例は、「給与の支払」（所得税法 2 条 1 項）、「利子等の支払」（同法 11 条 3 項）、「退職手当等の支払」（同法 30 条 4 項）、「対価の支払」（同法 56 条 1 項）、「医療費を支払った場合」（同法 73 条 1 項）、「社会保険料を支払った場合」（同法 74 条 1 項）、「保険金等を支払う」（同法 76 条 2 項）、「年金の支払」（同法 161 条 10 項）等がある。なお、「支払」概念の条項に関して酒井克彦教授が具体的に列挙されている（酒井、前掲注 161、12 頁参照）。

る（所得税基本通達 181-223 共-1）と定められており、また、支払者が源泉徴収の対象となるもので未払いのものについて、その支払債務の免除を受けた場合に、当該債務の免除を受けた時においてその支払があったものとして源泉徴収を行う（同 181-223 共-2）と定められている¹⁷²。

所得税法における「支払」の解釈は、狭義として「現実の支払」の意味を有するものか、それとも広義として「支払」の原因となる事実が発生したという「支払われたものと同視すべきもの」のいずれを意味するかという点で解釈の争いが生じている¹⁷³。

とりわけ、学説では、認定賞与に係る場合の「支払」については、「現実の支払」のみと限定すべき見解と、「支払われたものと同視すべきもの」とすべき見解に分かれている¹⁷⁴。

債務免除等に係る認定賞与を「支払われたものと同視すべきもの」と解釈して源泉徴収を課すべきとする理由は、認定賞与が、隠れた利益処分として、正当な価格と低額・免除・無利息・利益供与等との差額を、臨時的か否かを問わず、支払ったことと同様の経済的効果をもたらしているという事実を認定していることに基づいて課税するものだからである¹⁷⁵。つまり、「隠れた利益処分」は担税力に応じた課税の観点から、課税処分することは当然とする見解である。

認定賞与は、行為計算の否認規定が適用される場合のように、私法上の実体的行為・効果の存在を無視した税法上の事実の擬制による行為・効果に対する課税ではない。また、低額譲渡、債務免除、無利息貸付、経済的利益の供与等が給与所得に該当するか否かの議論とは別で、これらが給与所得に該当する以上は、解釈論上、所得税法 183 条に定める源泉徴収の対象とされている「給与等」は、同法 28 条 1 項に定める給与所得の定義である「給与等」と同一に解さざるを得ない。そのため、特段の事由がない限りは、課税の対象にすべきとして、「支払」の解釈を「支払われたものと同視すべきもの」として認定賞与に課税すべきとする立場から、認定賞与の場合においても「支払われたものと同視すべきもの」として課税する立場の考え方と理解できる。

一方で、「支払」の解釈を、「現実の支払」と限定して、債務免除等の場合には、源泉徴収義務を課すべきではないとする学説では、源泉徴収制度の趣旨から、課税標準額が明白であり、かつ税額の算出が一義的に極めて容易であること的前提条件を欠いていること、源泉徴

¹⁷² 浦東久男教授は、この通達の取扱いが「支払」の概念を拡大するものであると批判されている（浦東、前掲注 170、19 頁参照）。

¹⁷³ 酒井克彦教授は、「支払」が税法固有の概念ではないこととし、借用概念として他の法領域と同意義に解すべきか、それ以外の一般概念と解すべきかについて、「私法からの借用概念であると理解することには疑問を覚えるところである。」と述べられており、所得税法上「支払」の解釈を一般概念として捉えて、「現実の支払」としての意味と、「支払」の原因となる事実が発生したという意味の 2 つがあると整理されている（酒井、前掲注 170、11 頁以下参照）。

¹⁷⁴ 狭義の立場をとるものとしては、浦東、前掲注 170、15 頁以下、酒井、前掲注 161、8 頁以下、広義の立場をとるものとしては、青柳、前掲注 169、58 頁以下がある。

¹⁷⁵ 松沢、前掲注 3、226 頁、宮谷、前掲注 41、63 頁参照。

収義務の成立要件は、「支払」の事実が要件とされるが、認定賞与の場合にはこの「支払」の事実が伴わないことから、源泉徴収義務が成立しないとする見解がある¹⁷⁶。また、浦東久男教授は、「租税法律主義から考えても、『支払』概念は、その用語が意味する範囲内の行為のみを含んでいると考えるのがよい。『支払』とはいえないものまでも、解釈によって広く含むようにすることはできない」¹⁷⁷と述べられていることから、自動確定方式を採っている源泉徴収制度の趣旨のみならず、租税法律主義の要請から考えても、本来の用語の意義を拡大解釈して、源泉徴収をするものにふさわしくない所得についても、「支払」があったと解して、源泉徴収の対象とすべきではないといえる。

裁判例では、所得税法 183 条 1 項の給与等の「支払」に関しては、裁判所は次のように解釈している。

山口地裁昭和 35 年 3 月 31 日判決¹⁷⁸では、裁判所は、「給与の支払とは、もとより原因の如何を問わず当該支払債務が消滅する一切の場合を含むと解することはできないが、必ずしも給与名義において現金を交付する場合にのみ限られず、名目の如何を問わず実質的に判断し社会通念上右現金の授受と同等の経済的利益乃至価値あるものと認められるものの授受ある場合をも含むものと解すべき」と明示している。山口地裁昭和 35 年判決の控訴審である広島高裁昭和 35 年 7 月 26 日判決¹⁷⁹は、「給与の支払は、現実の支払のみならず税法上支払と同視し得べきものをも指すものと解するのを相当とする。」とし、「右放棄により控訴人の同人に対する前示給与支払債務は消滅し、将来右給与の現実支払という事実は発生し得ぬことに確定したのであるから、右給与債務の消滅という点において右放棄は同条にいわゆる支払と同一視すべきもの」として、「支払」とは、現金の交付が原則で、それ以外にも現金同等の経済的利益も含むと判断している。

また、大阪地裁平成 9 年 5 月 21 日判決¹⁸⁰でも、裁判所は、「『支払』とは、給与等の支払義務が発生した後、給与等の支払者が、給与等の債権者との間で、給与等の支払債務を消費貸借の目的とし、給与等の支払者がその返還を約する旨の合意、すなわち、準消費貸借契約をすることも含まれるものというべきである。けだし、同項の『支払』とは、現金や小切手の交付それに銀行口座への振込がこれに該当するのはむろん、実質課税の原則に鑑みれば、そのほか、給与等の債権者との間の代物弁済契約、給与等の債権者の放棄(債務免除)その他の給与等の支払義務を消滅させる法律行為も、原則として『支払』に該当する」とし、現金の支払のみならず、税法上の支払と同視し得べきものを指すものとしている。

強制執行による給与支払の場合でも源泉徴収義務を負うべきか否かが争われた最高裁平

¹⁷⁶ 山田二郎「判批」月刊税務事例 7 巻 1 号 (1975 年) 9 頁、雄川一郎「源泉徴収に関する訴訟」租税法研究 2 号 (1974 年) 142 頁、可部、前掲注 74、404 頁参照。

¹⁷⁷ 浦東、前掲注 170、30 頁。

¹⁷⁸ 山口地判昭和 35 年 3 月 31 日 LEX/DB 21013010 (税資 33 号 497 頁)。

¹⁷⁹ 広島高判昭和 35 年 7 月 26 日 LEX/DB 21013450 (税資 33 号 915 頁)。

¹⁸⁰ 大阪高判平成 9 年 5 月 21 日 LEX/DB 28040488 (税資 233 号 758 頁)。

成 23 年 3 月 22 日判決¹⁸¹では、裁判所は、「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、それが給与等の支払に当たると解するのが相当であることに加え、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ことからすれば、給与等の支払をする者は、上記の場合であっても、源泉徴収義務を負うものというべきである」と判示している。同判決は、「支払」を認める根拠に、支払者の支払債務という事実を挙げて、源泉徴収義務を課している。すなわち、給与等の「支払債務」の消滅をもって、給与等の「支払」に当たるとの構成によって、債務免除の場合にも、「支払」概念は該当すると判断している¹⁸²。

以上のように、裁判例においては、「支払」の解釈を、現金あるいは現実の支払と同視し得るものということを認めている。裁判例では、「支払と同視し得るもの」とは、具体的にどのようなことを指すかについて明確にしていないが、租税公平主義の点を重視していることから、広義に「支払」と捉えているものと考えられる¹⁸³。

例えば、東京高裁平成元年 10 月 30 日判決¹⁸⁴では、裁判所は、「一旦確定した控訴人の支払債務がその後に免除され、各役員に対する現実の支払が結局なされなかった本件のごとき場合にまで、控訴人に源泉所得税を徴収納付すべき義務を負わせるのは不当ではないかとの疑問も生じ得ないわけではない。」として、支払者の源泉徴収の困難性があることは認めつつも、「しかしながら、公平、明確を重視すべき租税法制度の目的に照らして考察すると、右の場合は、控訴人にとっても、また、各役員にとっても、一旦確定した役員給与の支払債務を控訴人が各役員に対し現実に支払った後、その支払を受けた各役員が同額の金員を控訴人に贈与して提供した場合と経済的に区別すべき理由を見出すことは困難であるから、右の両場合を同視して、本件のごとき場合にも、控訴人に源泉所得税の徴収納付義務を負わせても格別不当ということとはできないものと解すべきである。」とし、支払者にとって源泉所得税の徴収の困難性があることを根拠に源泉徴収を負わせないとまではいえないと

¹⁸¹ 最判平成 23 年 3 月 22 日 LEX/DB 25443244 (民集 65 卷 2 号 735 頁)。なお、本判決における評釈は、奥谷健「源泉徴収制度の法律関係再考」秋葉丈志ほか編『公法・人権理論の再構成』274 頁以下 (成文堂、2021 年)、藤谷武史「判批」別冊ジュリスト 228 号

(2016 年) 220 頁以下、鐘ヶ江洋祐「判批」ジュリスト 1424 号 (2012 年) 88 頁以下、堀招子「判批」税経通信 67 卷 9 号 (2012 年) 244 頁以下、高橋祐介「判批」民商法雑誌 145 卷 3 号 (2011 年) 37 頁以下、神山弘行「判批」ジュリスト 1440 号 (2012 年) 217 頁以下等がある。

¹⁸² 竹内、前掲注 167、63 頁。

¹⁸³ 竹内、前掲注 167、64 頁参照。浦東久男教授は、「判例は、『支払』概念を税法上の必要から拡大解釈したり、『支払』に準ずる行為を『支払』として取り扱うことを考えているわけではない。争われている具体的な行為が『支払』という法律上の文言が意味するものに含まれるかどうかを判断しようとしているといえるだろう」と述べられている (浦東、前掲注 170、23 頁)。

¹⁸⁴ 東京高判平成元年 10 月 30 日 LEX/DB 22004209 (税資 174 号 486 頁)。

判断している。

裁判例では、実質的判断や公平性の観点を重視して、「支払」の意義を広義の範囲で捉え、金銭、金銭以外の方法であっても、さらには、支払時に天引徴収をすることが困難な場合でも、同視できるものは全て「支払」と見るべきと判断している¹⁸⁵。

「支払」の解釈は、支払者の源泉徴収義務の有無を左右することから、その内容を決定する重要な概念である。「支払」の解釈を、支払者の予測可能性を重視すべきもの、租税法主義の課税要件明確主義の考え方、そして源泉徴収制度の利便性を担保する考え方からも、この点を軽視し、拡大に解釈することは容易に受け入れることはできない。税法上、まず「支払」の文言上の意義解釈をすべきであり、その文言の解釈において明らかにできない場合に限り、源泉徴収制度の本来の趣旨を基に解釈すべきである。制度趣旨を踏まえると、「支払」の行為がないような場合にまでも、源泉徴収の対象とはいえない¹⁸⁶。

雄川一郎教授が、「源泉徴収のときは紛らわしいものについては徴収せず、そのことから生ずる課税もれは確定申告の段階で調整するというのが本当ではないかという疑問がある」¹⁸⁷と述べられて、徴収対象の範囲外とした場合のその先の解決方法を確定申告によるべきことを明示している。

本章第2節の債務免除益事件で確認したように、給与所得の該当基準は、勤務形態が多様化する社会において、厳格なものではなく、伸縮性、柔軟性を有するもので個別具体的な事実認定によって判断が行われている。したがって、現金以外の「経済的利益」においても、実質的な判断の結果、給与所得に該当すると解することは当然の論理である。源泉徴収義務自体は争われてないが、ストックオプション事件¹⁸⁸のように給与該当性が争われる事案は時代の変化とともに顕在化する。

しかしながら、所得税法183条1項の「給与等の支払」が自動確定方式を前提とする源泉徴収制度になじまないものまでも対象と拡張されていることが問題であるといわざるを得ない。要するに、原則、所得税法183条1項における「給与等の支払」があったと解するには、課税要件が明確であること、外形的に支給額が明白である場合に限定すべきであり、そのことから支払者に源泉徴収義務を課すためには、その条件を満たす必要がある。

そして、例外として、認定賞与のような、何らかの理由により、支払者において課税要件事実の認定に複雑な判断過程が必要とされる場合がある。その場合には、たとえ所得税法28

¹⁸⁵ 竹内、前掲注167、62頁参照。

¹⁸⁶ 例えば、浦東久男教授が「源泉徴収制度の本体の意味、役割から考えると、そのうちどこにも『支払』行為を見つけ出すことができないような場合まで、源泉徴収の対象とできない」と述べている（浦東、前掲注170、29頁）。また、村上義弘教授は、「實際上自動的確定など極めて困難な認定賞与などについて、これを源泉徴収とすることが妥当かどうか」という問題を指摘されている（村上、前掲注74、170頁）。そのほか、松沢、前掲注3、388頁以下参照、宮谷、前掲注41、62頁参照。

¹⁸⁷ 雄川、前掲注176、141頁。

¹⁸⁸ 最判平成17年1月25日 LEX/DB 28100276（民集59巻1号64頁）。

条は「給与等」に入るとしても、実質課税の原則からの要請としても、源泉徴収上は別個に考え、「支払」の解釈を文理解釈し、本来の制度趣旨に照らして解釈し、源泉徴収義務の対象となりえないと解すべきである。なぜならば、租税法は、侵害規範であること、最高裁昭和 37 年判決で確認したように「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」という程度に限られること、支払者に他人の税金を納めさせていることから、支払者の天引が可能なものであって、「支払」を文理解釈して、支払者の予測可能性を確保することは当然の要請といえる。

第 4 章 源泉徴収義務の範囲の法的限界—租税法の基本原則の観点からの考察—

第 1 節 源泉徴収制度の適用違憲の可能性

現行の源泉徴収制度は、支払者が本来負うべき徴収納付の負担を超えた、過酷な負担を負わされていることに問題がある。この点に対し、前章で検討したいずれの裁判例においてもこの問題に関して正面から判断していない。

このような支払者に対する過酷な負担の解決策を解釈論から検討する。まず、支払者に対して源泉徴収義務を課すことが合憲と判断された最高裁昭和 37 年 2 月 28 日判決（以下、「最高裁昭和 37 年判決」という。）では、「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」という負担の程度の観点と、「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」支払者に義務を課しているという給与支払者と給与所得者の特別な関係性の点から、所得税法において源泉徴収制度を採用することは合理性があつて、適法であると認めている。したがって、支払者に徴収義務を課すことに合理性があるといえるためには、支払者にとって、「負担の程度」が給与支払をなす際、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といえる範囲のもの、かつ、支払者と受給者との間に「特に密接な関係」があることである。そのため、源泉徴収義務を課すことが支払者にとって過酷であると認められるような特段の事情がある場合、この場合は制度としての合理性を欠き、源泉徴収義務を負わないと解する余地がある。

支払者の善管注意義務の程度範囲が争われた東京地裁平成 28 年 5 月 19 日判決（以下「東京地裁平成 28 年判決」という。）は、支払者が注意義務を尽くしていないため、源泉徴収義務があると判断したが、その注意義務の程度をどのように解釈するか、どの程度まで要求されるべきかが問題であった。裁判所は、事実認定に基づき注意義務を尽くしたということとはできないと明示した¹⁸⁹。たしかに、本件支払者 X は、大手不動産会社という高度な専門性を有する業者であるが、たとえ大手不動産会社であっても、その注意義務の程度は、社会通念上相当なもの、すなわち、一般的な支払者と同程度の範囲でよい。なぜならば、X は不動

¹⁸⁹ 東京地裁平成 28 年判決における裁判所が要求する支払者の注意義務の程度範囲に肯定的な見解は、西山、前掲注 123、142 頁以下、青山、前掲注 123、73 頁等がある。一方、否定的な見解には、岩崎、前掲注 128、155 頁以下、片山、前掲注 123、102 頁以下等がある。

産取引に関する専門家であって、源泉徴収義務に関しては専門外であるため、弁護士や税理士等の専門家ならともかく、Xのような会社にまで高度な注意義務を要求させるべきとはいえないからである¹⁹⁰。

Xが社会通念上の注意義務を尽くしたかどうかの判断については、Xが本件の売買契約を締結するにあたり、Aの住民票、印鑑登録証明書、本件登記書類、介護保険被保険者証を確認し、さらに区民税等課税証明書を取得したりする等しており、Aの住所が日本国内にあるかどうかを確認しているという事実があることからすれば、Xは社会通念上の注意義務を尽くしたといえる¹⁹¹。

したがって、本件は、所得税法216条において、相手方が「非居住者」であるか否かの判断に関し、社会通念上相当な確認をすれば足りるといえる。わが国は、米国のような支払者の確認義務を保管する制度もないことから、支払者が過酷な負担を負っていることは明白である¹⁹²。

注意義務の程度が争われた東京地裁平成28年判決と最高裁昭和37年判決の「特に密接な関係」について比較すると、東京地裁平成28年判決のケースでは、支払者と対価を受ける受給者が「特に密接な関係」にあるといえるかは甚だ疑問である。また、支払者が、徴収上の特別の便宜を有し、能率を上げ得る地位にあるともいい難いから、最高裁昭和37年判決で判示された合理性を欠いているといえる。

さらに、注意義務の程度に関して、東京地裁平成28年判決における裁判所は、「Xが本件注意義務を尽くした場合においてもなおAが非居住者であると判断することが不可能ないし著しく困難であったと認めることはできない」ことから、本件処分を適法としたのであるから、注意義務の程度がどの程度を要するか否かの議論があるところ、注意義務を尽くしている場合には、本件処分が違法であるという結論を導出し得る余地のある判決といえる¹⁹³。つまり、本件条項の適用を排斥し、適用違憲という可能性があった¹⁹⁴。

適用違憲に該当するという立場の見解で、田中治教授は、所得税法212条の立法趣旨は、

¹⁹⁰ 岩崎、前掲注128、155頁以下、片山、前掲注123、102頁参照。

¹⁹¹ 本件事案のXが注意義務を尽くしたとする見解に、片山、前掲注123、103頁以下がある。

¹⁹² 岩崎、前掲注128、164頁以下参照。また、西山由美教授は、英国の制度を比較検討の例として取りあげ、英国は、取引相手方のプライバシーに深く踏み込むことなく、相手方の非居住者判断を行うことができるため、わが国も支払者の確認義務を補完する制度が必要と提言されている（西山、前掲注123、143頁参照）。また、本件事案の場合、もしAに「非居住者」に該当するか疑義があるなら、支払者であるXで源泉徴収義務に相当する税額を留保すればよいというのであれば、それは徴税の便宜に傾斜しすぎであるという指摘がされている（田中、前掲注47、162頁）。

¹⁹³ 増田、前掲注123、29頁参照。

¹⁹⁴ 長島弘教授は、適用違憲と実際に表現するか不明であるが、減免規定がない以上、実質的には適用違憲が下されると思われると指摘されている（長島、前掲注123、44頁参照）。

一般的に合理的妥当なもの¹⁹⁵とされる一方で、「具体的な状況において、通常要求される調査を尽くしても、源泉徴収義務の存否が不明な場合にまで、当該源泉徴収義務者が源泉徴収をしないことについて、その義務違反を問うことは想定とはいえない。まして、本来の納税義務者が意図的に無申告で出国した場合に、代替的課税として、源泉所得税の納付を徴収義務者に求めるのは、法の趣旨を超えた、過度の財産的犠牲を徴収義務者に強いるもので許されるものではない。このような意味において、問題の規定は、一定の限界的事案においては、適用違憲の問題を生じるように思われる。」¹⁹⁶と指摘されており、注意義務の程度範囲の基準について、支払者が「期待可能性」、「予測可能性」があった場合に源泉徴収義務が生じるとされている。また、同教授が示す「法の趣旨」については、源泉徴収制度は、「租税の課税標準額が通常は明白であり、しかも租税の計算がきわめて容易である」¹⁹⁷という自動確定方式を採用していることを踏まえると、「納付すべき税額が自動的に確定しないような源泉徴収義務」を支払者に課すことが法の趣旨に反すると解することができる。

そして、最高裁平成 27 年 10 月 8 日判決（以下、「最高裁平成 27 年判決」という。）と広島高裁平成 29 年 2 月 8 日判決（以下、「広島高裁平成 29 年判決」という。）における債務免除益事件と最高裁昭和 37 年判決を比較して合理性の有無を検討する。

「特に密接な関係」に関しては、債務免除益事件では、債務免除を受けた者が理事長という立場から、最高裁昭和 37 年判決で示された「特に密接な関係」を有しているといえる。

最高裁昭和 37 年判決において合憲とされた支払者に対する徴収納付の負担の程度から考えると、債務免除益事件は、債務免除益の所得区分の判断のみならず、資力や弁済可能性といった受給者の個人的事情を考慮した上で源泉徴収の有無の判断を行わせているため、支払者にとって過酷な負担になっているといえる。特に、債務免除益事件は、巨額な債務免除額及び不納付加算税といった処分がなされていることから、支払者に必要以上の負担を負わせているといえる¹⁹⁸。本件債務免除益事件は、一連の判決を通して、給与所得該当性の判断、旧通達の適用の判断、源泉徴収義務の有無の判断を明らかにしたが、本件債務免除益が給与所得に該当すること、「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難」な場合には当てはまらないことを事実認定の下で合理的な判断が下された点は一定の評価がされている。

給与所得該当性と源泉徴収義務の有無の関係性について裁判所は正面から検討していないが、従来裁判例は、所得税法 28 条 1 項の「給与等」該当する限り、同法 183 条 1 項の「給与等」に該当するという論拠を前提に、本件債務免除益の一部が「経済的利益」に該当

¹⁹⁵ そのほか、増田英敏教授も、平成 2 年に導入された所得税法 212 条 1 項は、課税の公平を図るための立法であることから、合理的であると指摘されている（増田、前掲注 123、27 頁）。

¹⁹⁶ 田中、前掲注 47、160 頁。

¹⁹⁷ 片山、前掲注 123、100 頁。

¹⁹⁸ 今本、前掲注 144、11 頁以下、林、前掲注 151、78 頁以下、木山、前掲注 145、81 頁以下参照。

する以上、支払者に源泉徴収義務が生じると判断されている¹⁹⁹。広島高裁平成29年判決も、その場合の支払者の救済措置に関しても明示せず、「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る」と判示しているのみで、本件のような給与所得該当性及び資力喪失をしているかという判断が、支払者に対して源泉徴収の困難性を生じているにも関わらず、債務免除する場合には当然に起こりうる事態のため、支払者に課しても不当な負担を強いるものといえないとした。

このように、債務免除益事件のいずれの判断も支払者の負担を十分に検討しておらず、本来の源泉徴収制度の趣旨に矛盾するにもかかわらず、支払者に不当な負担は負わせていないとして源泉徴収義務があること認めたことは賛成できない。債務免除益が給与所得に該当するか否かの判断、また、給与所得に該当するとしても、資力を喪失して所得税法44条の2の適用を受けるかどうかの判断が難しい場合においても、支払者が債務免除日の翌月10日までに正確に源泉徴収義務の有無、そして、その源泉所得税額を把握しなければならないため、給与支払者は過酷な負担を負っていると言わざるを得ない。

最高裁平成27年判決について、木山泰嗣教授が、「本件判決は、本件債務免除益が所得税法28条1項の給与所得に該当しうるものであることは認めているものの、その『支払』が源泉徴収義務の対象に該当することになる、所得税法183条1項にいう『給与等』に当たるとまでは判断していない²⁰⁰と指摘されており、所得税法28条1項の「給与」には該当するものの、本件各処分が取り消されるべき可能性が認められる余地が生ずることを最高裁平成27年判決の差戻しを命じたものと理解ができる。

所得税法28条1項の「給与等」と同法183条1項の「給与等」の解釈は、それぞれ別の課税要件であることから、同法183条1項の解釈を、税法独自に解釈することで給与所得該当性と源泉徴収義務の有無の関係性は解決を図ることができるという指摘がある²⁰¹。しかしながら、租税法において明文な規定がされていない以上、「給与等」の解釈を文言通り解釈する必要があるため、解釈論においては限界がある。

¹⁹⁹ 例えば、従業員等に横領された場合にも源泉徴収義務を負うと判示されたものに、大阪高判平成15年8月27日 LEX/DB 28090842 (税資253号9416頁)、さいたま地判平成15年8月27日 LEX/DB 28130697 (税資253号9417頁)、さいたま地判平成15年9月10日 LEX/DB 28130708 (税資253号9429頁)、東京高判平成16年3月4日 LEX/DB 28140972 (税資254号9589頁)、仙台高判平成16年3月12日判決 LEX/DB 28100167 (税資254号9593頁)等、FRINGE・ベネフィットの場合にも源泉徴収義務を負うと判示されたものに、東京地判平成24年12月25日 LEX/DB 25498715 (税資262号12122頁)、岡山地判昭和54年7月18日 LEX/DB 21066650 (税資106号74頁)、大阪高判昭和63年3月31日 LEX/DB 2202453 (税資163号1082頁)等がある。

²⁰⁰ 木山、前掲注145、82頁。

²⁰¹ 例えば、源泉徴収義務なき給与の可能性として、竹内眞氏は、非課税である通勤手当を給与所得に該当する、と判示した最高裁昭和37年判決を下に、通勤手当が、担税力ある給与所得に該当するものの、非課税所得に該当するため、所得税法183条1項の「給与等……の支払」に当該所得は含まれないとの見解を引用し、本件債務免除益においても、同様に考えることが可能であると指摘されている(竹内、前掲注167、64頁以下参照)。

支払者において源泉徴収義務の発生が予測困難であるにも関わらず、現行の源泉徴収制度は、支払者に対して源泉徴収義務を課している。支払者に予測困難な源泉徴収義務を負わせるべきではないという理由は、源泉徴収制度が、国が行うべき徴収負担を支払者に無償で徴税を代行させているという性質であるため、その支払者の徴収負担に一定の制限があるからである²⁰²。さらに、支払者に対する十分な救済措置がないことから、支払者は必要以上の過酷な負担を強いられている点が現行の源泉徴収制度の問題であるといえる。したがって、このような場合においては、適用違憲ないし限定解釈をして支払者に徴収義務を負わせるべきではない。

第2節 納税者の権利保護と源泉徴収義務の範囲の限界

金子宏教授が、「租税は、公共サービスの資金を調達するために、国民の富の一部を国家の手に移すものであるから、その賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づいて行わなければならない。換言すれば、法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない。この原則を租税法律主義という。」²⁰³と定義される通り、租税法律主義は、近代の法治主義を前提に、公権力の行使を法律の根拠に基づいてのみ租税の賦課徴収を認めることで、国民の「自由と財産」を保障することを目的とする政治原理ないし憲法原理である²⁰⁴。

租税法律主義には大きく2つの機能がある。増田英敏教授は、「①租税法律主義の第1の機能は、租税の賦課・徴収の全ての過程を租税法が支配・統制することにより、国家の恣意的な寡勢を阻止し、国民の自由と財産を保障するところに租税法律主義の最も重要な機能がある。②明確に法定された租税法が存在することにより納税者は自己の租税負担を容易に予測することが可能となると同時に、租税法律関係における法的安定性も保障される。」²⁰⁵と述べられており、とりわけ国民の経済活動が高度化・複雑化することに伴い、現代社会には②の租税法律関係における予測可能性と法的安定性の確保の機能が重視されると指摘されている²⁰⁶。

所得税の徴収方法は、国民自ら税額計算を行うため、日本国憲法の国民主権の原理である「民主性」の観点、そして、申告は納税者が第一義的に行うため、少数の税務職員で対

²⁰² 2つの裁判の問題点として木山泰嗣教授は、「源泉徴収制度は、徴税を代行するために認められたものであることからすると、その制度の本質に矛盾するような源泉徴収義務を負わせる判断には問題がある。」と述べ、非居住者であるか否かの調査すべき注意義務の程度、また、支払者が天引できない債務免除について、資力喪失しているかの調査を正確に判断させることは本来の源泉徴収制度の趣旨から問題であると指摘されている(木山、前掲注145、112頁以下参照)。

²⁰³ 金子、前掲注4、77頁。

²⁰⁴ 金子、前掲注4、78頁参照。

²⁰⁵ 増田、前掲注32、27頁。

²⁰⁶ 増田、前掲注32、27頁。

応できる「効率性」の観点から、申告納税制度が徴収方法として有用な制度として原則として採られている。それにもかかわらず、所得税の徴収方法として源泉徴収制度を採用している理由については、宮谷俊胤教授は、「源泉徴収制度を特例制度として法的に是認している趣旨は、税収の確保、徴収手続の簡便さ・徴収費等の節約とともに、源泉徴収義務者に著しい煩わしさをかけることなく、源泉納税義務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にある。(筆者省略)より簡易迅速な徴税・納税の効率性・技術的便宜を担保するための制度である」²⁰⁷と述べられている。徴収方法として源泉徴収制度が必須ではないが、国側にとっては、安定した税収の確保、徴収費等の節約が期待でき、支払者にとっても、著しい煩わしさをかけることなく徴収納税ができるため、効率的な観点から必要であると改めて確認できる。したがって、源泉徴収制度においては、受給者以上に支払者に対して予測可能性を確保する必要がある。

もっとも、学説では、現行の源泉徴収制度の取扱いに関し、徴収確保の機能面を優先して、支払者に著しい煩わしさをかける場合にまで源泉徴収義務を課しており、源泉徴収可能性があったかどうか又は支払者の負担の程度を十分に考慮しておらず、源泉徴収義務者である支払者の予測可能性の面を軽視していると指摘がされている²⁰⁸。そのほか、増田英敏教授は、受給者の側面から源泉徴収制度の問題について検討しており、源泉徴収制度が税収確保の機能面を強調するあまり、給与所得者である受給者の法的地位の検討が軽視されていること、受給者に対する権利救済の機会が十分に用意されていないと指摘されている²⁰⁹。

確かに、受給者の権利救済に関して、受給者は、支払者が納税の告知により納付した税額を請求してきたときに税額の有無または金額を争うことができる。また、過誤納金に関しても、誤って徴収された金額の支払を支払者に直接請求することができる。最高裁平成4年2月18日判決²¹⁰の裁判所は、「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

²⁰⁷ 宮谷、前掲注 41、56 頁。

²⁰⁸ 例えば、田中治教授は、「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であることを前提とする」と述べられており、客観的に源泉徴収義務があるか困難性が伴うものは、制限的解釈をするか、明文の規定を設ける整備が必要と指摘されている（田中、前掲注 47、164 頁）。脇谷英夫氏も、『『経済的利益』に対する源泉徴収制度が使用者の負担とリスクを生む大きな原因は、『その他経済的利益』の内容が極めて包括的で多種多様であり、また課税・非課税の分水嶺の基準が曖昧であり、さらに、評価が一義的に決まるものではない、というところにある。したがって、使用者に過大な負担やリスクを負わせないために、上記の問題点を改善する必要がある。』と支払者の負担やリスクについて問題点を指摘されている（脇谷、前掲注 39、173 頁）。そのほか、片山、前掲注 130、248 頁、木山、前掲注 145、110 頁以下参照。

²⁰⁹ 増田、前掲注 95、44 頁以下参照。

²¹⁰ 前掲注 73。

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、支払者の請求を全部または一部を拒むことができる」としていることから、一応救済機会が用意されているが、本来の納税義務者である受給者が自らの納税義務の確定手続に直接参画できない点は、支払者にとっても受給者にとっても問題である。そして、国民の直接的な納税意識の向上において有用ではない点は、源泉徴収制度において重大な欠点である²¹¹。

そして、支払者の権利救済に関しても、最高裁昭和45年12月24日判決²¹²の裁判所は、納税告知処分に関して、支払者は、受給者と同様にその税額の有無または金額を争うことができ、源泉所得税の徴収納付に不足がある場合には、不足分について所得税法222条により受給者に対して求償できる旨の判示をしている。さらに、広島高裁平成29年判決では、裁判所が、支払者は所得税法222条を行使でき、その求償権の行使をしても、「求償が実現できない場合はありうることであり、源泉徴収制度上想定されたものといえる」として、求償権の行使が困難な場合が多い認定賞与に関しては、求償ができなくてもやむを得ないものであって、それは源泉徴収制度の想定範囲内とする判断をしている。しかしながら、支払者は、48億円を超える債務をやむを得ず免除しており、さらには、本来の担税者であるA理事長の負担である4億円超の支払をしているにもかかわらず、その納税告知処分の金額を求償しても、その実現が図れない場合は、支払者の権利救済の面から大きな問題があるといわざるを得ない。本件債務免除益事件の場合においても広島高裁平成29年判決における裁判所が、求償権の行使をしてもその実現が図れないことは、源泉徴収制度の想定内であるとする判断には疑問が生じる²¹³。裁判所の判断は、支払者の権利救済を軽視しており、支払者に過酷な負担を強いらせているといえる²¹⁴。

従来の受給者の権利救済の問題のほか、近年では支払者と受給者との結びつきが希薄な場合が増え、源泉徴収行為自体にコストに係る例が増えており²¹⁵、支払者の権利保護の問題も現代の多様化の社会から浮き彫りになっている。第3章では、支払者の源泉徴収義務の負担の程度、主にどの範囲まで源泉徴収義務を負わせているのかを検討したが、いずれ

²¹¹ 宮谷、前掲注41、56頁、増田、前掲注95、44頁以下、金子、前掲注12、48頁参照。

²¹² 前掲注72。

²¹³ 木山泰嗣教授も裁判所の判断に対し、「国は4億円を超える源泉所得税の徴収を確保しておきながら、本来の納税義務者（担税者）であるq5理事長（A理事長：筆者加筆）の負担によらず、48億円を超える債務を満足できずに免除せざるを得なかったXの負担で終わらせてしまうことまで、源泉徴収制度が『想定』していたといえるだろうか。（筆者省略）本判決は、源泉徴収制度に内在する問題点の顕在化を無視するものであり、疑問が残る」と述べられている（木山、前掲注145、117以下）。

²¹⁴ なお、遊興飲食税の特別徴収制度について援助措置を理由に合憲とした補足意見もあった（最高裁昭和37年2月21日判決の奥野健一裁判官の補足意見）。反対に、求償権の行使ができずに二重払の危険が生じるとしても、源泉徴収義務の発生に問題はない旨を判示した裁判例（最高裁平成23年3月22日判決）も見受けられる。最判昭和37年2月21日LEX/DB 21015851（刑集16巻2号107頁）。

²¹⁵ 佐藤、前掲注9、37頁以下、渡辺、前掲注71、122頁参照。

の裁判例も、支払者にとって過酷な負担となっており、本来の源泉徴収制度の趣旨とは反し、制度趣旨を超えた範囲にまで支払者に源泉徴収を負わせていると判断できる。

債務免除益事件に関しては、支払者に源泉徴収義務を課すべきではないものといえる。なぜならば、支払者の源泉徴収義務の有無が容易に判断できない債務免除益に対して、支払者への源泉徴収義務を課すことは、支払者に受忍義務の程度範囲を超えた不利益を与えることになるからである。広島高裁平成 29 年判決は、資力喪失した受給者における債務免除後に、負債を上回った資産部分に担税力を認め、この部分は所得税法 36 条 1 項に該当し、同法 183 条 1 項の源泉所得税の計算上「給与等」の額に算入すべき金額であると判断していた。しかし、資産と負債の差額を、債務免除後のどの時期に確定すべきか、また、課税所得金額がはたして正確に確定できるかどうか、という両方の観点から、支払者の徴収事務負担は過大であり判決に賛成できない。

また、給与所得に該当するものすべてを、源泉徴収の対象所得とすることによって、源泉徴収制度になじまない所得の場合、源泉所得税の課税所得金額の判断が困難な場合にまで徴収しなければならないという相当のリスクおよび負担を結果的に支払者にかけることになる²¹⁶。そのため、支払者の予測可能性の面を十分に確保することができない。

「支払」の意義における裁判所の判断と学説の動向も検討したが、裁判所は、「支払」の解釈について、「実質課税の原則」という観点から、「現実の支払」と同視できるものはすべて「支払」に含むと判断している。そのため、認定賞与の場合は、現実の支払がなかったとしても、「支払と同視し得べきもの」とみなされ、源泉徴収義務を課すべきとして、債務免除のいずれの場合も「支払」があったことを認定して処分を妥当なものとしていた。

しかしながら、租税法は侵害規範であることから、「支払」の意義は、原則、文理解釈をしなければならない。文理解釈によって明確にできない場合に限り、立法趣旨により解釈しなければならない。立法趣旨を踏まえた解釈について、谷口智紀教授は、「たとえ不確定概念であるとしても、文言から離れて、租税法規定の解釈・適用がなされてしまうと、納税者の予測可能性を低下させてしまうとともに、租税行政庁の恣意的判断を許容する余地を生む。国会により承認を受けた法律の文言から離れて租税法規定の解釈がなされることは問題である」²¹⁷と述べられて、たとえ、立法趣旨による解釈であったとしても、本来の文言から離れた解釈は許されないというべきであるとされている。

²¹⁶ 三木義一「認定賞与と源泉徴収」寺田友子ほか編『現代の行政紛争 [小高剛先生古稀祝賀]』272 頁以下 (成文堂、2005 年)、占部裕典・岡田悦美「源泉徴収による所得税の対象となる賞与の認定」三木義一ほか編『[租税] 判例分析ファイル I [第 2 版] (所得税編)』425 頁以下 (租税経理協会、2009 年)、青柳、前掲注 169、72 頁以下参照。

²¹⁷ 谷口智紀「租税法における要件事実論と不確定概念—相続税法 7 条にいう『著しく低い価格の対価』の解釈を中心に—」専修大学法学研究所紀要 46 (『公法の諸問題 X』) (2021 年) 32 頁。なお、同教授は、相続税法 7 条の不確定概念の解釈についてどのように解釈すべきか論じられており、本稿の「支払」が不確定概念を指すものではない。

裁判所による「支払」の解釈は、債務免除益事件の場合において、いつの時点で所得が支払われ、いつの時点でその所得が確定し、いつの時点で所得税を徴収すべきであるかという、「支払の時期」、「支払の際」の判断に際し、給与支払者に多くの困難を要していることは明白である²¹⁸。さらに、「支払と同視し得べきもの」とは具体的にどのような範囲を示しているのかは明確にされていない。学説の展開も、支払の解釈を「現実の支払」のみを指すのか、「現実の支払と同視し得べきもの」を指すか見解が一致していない。

確かに、租税の徴収確保は、担税力に応じた課税の実現を図るため、租税公平主義の要請から重要であるといえる。しかしながら、それが重要であるからといって徴収義務を負っている支払者の予測可能性の確保を軽視すべきではない。支払者は、本来の納税義務者である受給者の代わりに、無償で徴収納付義務が課されており、「支払と同視し得べきもの」という抽象的な判断は、「支払」における予測可能性を軽視しており、また、徴収確保の機能面を強調しすぎており、偏重的な判断であって受け入れられない。支払者の予測可能性の確保は、租税公平主義と同様に重要な要請である。

木山泰嗣教授は債務免除益事件の最高裁平成 27 年判決を例に、「本件債務免除益が所得税法 28 条 1 項の給与所得に該当しうるものであることは認めているものの、その『支払』が源泉徴収義務の対象に該当することとなる、所得税法 183 条 1 項にいう『給与等』に当たるとまでは判断していない」²¹⁹と指摘されており、ある所得が給与所得には該当するとしても、必然的に源泉徴収の対象となるとは判断していないことから、「支払」の解釈も拡張せず、一般的な概念として厳格に捉えて判断すべきであるとされている。支払者の権利保護の観点から、所得税法 183 条 1 項の「支払」の解釈を、現実の金銭交付あるいは金員の移動に限定すべきである。このように解釈することで、債務免除益等の認定賞与といった源泉徴収が困難な場合には、源泉所得税の天引を可能とする金銭の移動自体が発

²¹⁸ 脇谷英夫氏は、「源泉徴収の対象が定型化し、かつ、当事者がその対象をできるのであれば、使用者は源泉徴収に要否に関する判断等に困り、あるいは誤る危険は少なくなる。」として、支払者が源泉徴収義務を課されるリスク、負担を免れることが可能になると述べられている（脇谷、前掲注 39、182 頁）。

²¹⁹ 木山泰嗣「判批」青山ビジネスロー・レビュー第 5 巻第 2 号（2016 年）82 頁。なお、木山泰嗣教授は、最高裁平成 27 年判決について「本件旧通達及び所得税法 44 条の 2 第 1 項の規定が意識されていると思われる『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場合』には、『給与』には当てはまるものの『給与等……の支払』にはあたらない場合を指している」として、本件旧通達規定が、債務免除益を、担税力がないことから所得に該当せず、「収入金額又は総収入金額に算入しない」と規定した「確認的非課税」であるならば、「そもそも『給与等……の支払』にはあたらないと解することができる。」と指摘されており、この理論によれば、給与には該当するものの、本件各処分が取り消されるべき可能性の余地があることを、最高裁平成 27 年判決が差戻を命じた点からも理解できると見解を示されている（木山、前掲注 219、83 頁）。

生していないため、所得税法 28 条 1 項の給与所得に該当するが、同法 183 条 1 項の「支払」²²⁰には該当しないと判断できる。

源泉徴収制度は、国にとっては、所得の捕捉の確実性及び徴税コストの最小化の観点、受給者にとっては、煩雑な手続を負わなくて済むという点、そして支払者にとっても、簡易な手続として、支払者が給与等の支払の際、単に右から左に天引きしたものをただ移すだけであるから、徴収上の便宜から設けられた制度といえる。そのことから、支払者にとって大した手間を取らせない、過酷な負担を負わない程度が源泉徴収の対象範囲とすべきであるといえる。

また、その負担の程度問題に関しては、支払者がもともと行なっている業務に付随して処理される程度の義務でなければならないといえる。これは、従来の議論において多くの学説²²¹が指摘してきた。松沢智教授は、「支払者において受忍すべき限界とは受給者との関係で考え、受給者において自ら申告するとすれば要請される程度の負担と手数の範囲内のものに限られる」²²²と述べられて、支払者に源泉徴収義務を無限に課すのではなく、徴収義務の範囲に一定の限界があるとされている。

また、雄川一郎教授が、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とされて、始めて（原文ママ）この制度がうまく動いて行くことになるのであろうと思われるのであって、特別の手続を要しないで納付税額が確定するということが、この前提があって初めて成立するものであると言えよう」²²³と述べられているとおり、源泉徴収制度の趣旨を鑑みれば、源泉徴収の対象となるものは、少なくとも、支払者が明白に判断でき、かつ、税額を容易に計算できるものといえる。

²²⁰ 所得税法 183 条 1 項の規定のほか「支払」概念が使用されている条文については、酒井、前掲注 162、12 頁参照。

²²¹ 例えば、田中治教授は、「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確認できる状態にあることを前提とする」として、支払者の負担が過度な場合には、源泉徴収制度は、制限的な解釈を通して、義務自体を排除ないし軽減することが必要であると述べられている（田中、前掲注 47、164 頁）。

²²² 松沢、前掲注 3、389 頁。

²²³ 雄川、前掲注 176、139 頁。なお、雄川一郎教授は、受給者の権利救済の視点から三者間関係を整理し、「徴収義務者が源泉徴収をして納付した場合や、納税の告知を受けて納付した場合について納税義務者に不服があるときは、納税義務者と徴収義務者との間の訴訟としてではなく、納税義務者と課税権者との間の訴訟で解決する方が制度としては筋が通っているように私には思われる」と主張しておられる（雄川、前掲注 176、150 頁）。その他同様の指摘をするものは、福家、前掲注 98、112 頁。

源泉徴収制度趣旨を踏まえると、現行の源泉徴収制度の取扱いは、支払者の支払の際に、源泉徴収義務を認識することが困難な場合においても、支払者に源泉徴収義務を課している。課税要件事実が明白でない場合、税額が容易でない場合にまで、支払者に源泉徴収義務を課すことは、租税法上予定されていないものと考えられ、制度趣旨に反し、租税法を不当に広く解する結果を招いているといわざるを得ない。

「給与等の支払」をした際、適用要件を満たし源泉徴収義務が生じる。給与等に該当するか考慮するとともに、給与支払者において支払をすることが可能であるかどうかを考慮する必要がある。現行の源泉徴収制度の取扱いにおいて、ある所得が給与所得に該当する以上、源泉徴収義務を課さざるを得ないとされている指摘はあるものの²²⁴、所得税法 183 条 1 項の規定は、源泉徴収義務を支払者に課す規定であり、支払者の支払の際の源泉徴収可能性を十分に考慮しなければならない。

特に、支払の際に自動的に納税額が確定する源泉徴収を鑑みれば、支払者の認識がない場合においても源泉徴収義務を課すことは、支払者の予測可能性が害されることになる。さらには、支払者は、受給者の源泉所得税を期限内に履行しなかった場合には、その源泉徴収に係る不納付加算税（国税通則法 67 条）、または延滞税（国税通則法 60 条）を支払者において負担しなければならない²²⁵。この部分に係る金額は、給与所得者等の受給者にその支払を請求、または給与等から控除することはできない²²⁶。

以上のとおり、源泉徴収制度の趣旨、現行の源泉徴収制度の三者間の法律関係の整理及び支払者が徴収義務を負う根拠を踏まえると、債務免除益事件のような認定賞与の場合には、給与支払者が源泉所得税を天引徴収し納付することは不可能であるため、その際には、本来の源泉徴収制度の趣旨の範囲を超越したものであって、源泉徴収義務を課すべき

²²⁴ 青柳、前掲注 169、71 頁以下参照。

²²⁵ この点に関して、本稿の研究の対象としてあげなかったが、源泉徴収が困難な場合においても、「正当な理由」に該当せず、不納付加算税等が課されることに関しても疑問が生じる場所である。不納付加算税について詳細に書かれている文献は、木山泰嗣「不納付加算税を賦課すべきでない『正当な理由』の解釈—源泉徴収制度の特殊性からみた異質説の提唱—」青山ローフォーラム第 7 巻第 2 号（2019 年）123 頁以下、佐藤、前掲注 9、30 頁以下、渡辺、前掲注 71、133 頁以下がある。なお、米国連邦所得税においては、源泉徴収義務を故意（willfully）に懈怠すると、納付不足額全額に相当する額を罰則（penalty）として納付義務を課せられる（内国歳入法典 6672 条）。単純な過失はこの罰則の対象ではないが、不納付ないし納付不足が故意でないことの証明責任は、支払者が負うとされている（佐藤、前掲注 9、30 頁以下参照）。

²²⁶ 清永敬次教授は、岐阜地裁昭和 31 年 5 月 8 日判決を材料として、「給与等の支払者に課された源泉徴収に係る不納付加算税（税通 67 条）、または延滞税（同 60 条）がある場合、これらの附帯税は法定期限内にその源泉徴収納付義務を履行しなかった責を有する給与等の支払者において負担すべきものであるから、給与等の支払者はこれらの附帯税も含めて、後の給与等から徴収不足額を控除し、または給与所得者にその支払を請求することはできない、と解すべきである」と加算税等の負担は支払者が負うものと述べている（清永、前掲注 94、351 頁）。岐阜地判昭和 31 年 5 月 8 日 LEX/DB 221007381（民集 7 巻 5 号 1154 頁）。

ではない。所得税法における源泉徴収制度は、所得税の前納として考えられており、その制度趣旨の下では、経済的利益における明確な課税所得を把握できず、源泉所得税の自動確定方式にそぐわない。給与支払者は、たとえその経済的利益が給与所得に該当するとしても、その経済的利益の移転を明確に把握できなければ、所得税法 183 条 1 項の「支払」があったとはいえない。

租税法律主義は、申告納税制度を円滑に遂行させる上で重要な原理である²²⁷。申告納税制度の補完的な役割を果たす源泉徴収制度においても当然に租税法律主義の要請は及ぶ。支払者において、いかなる経済的取引によって源泉徴収義務が発生するかは、取引時点において正確に予測できなければならない。取引が高度化および複雑化する現代社会において、その重要性はますます高くなっている。注意義務の程度が争われた事件と債務免除益事件は、予測可能性の観点からの検討を避けており否定せざるを得ない。

予測可能性の確保の観点から、支払者の権利保護の措置としてあげられるものは、1つは、従来から多くの学説で指摘してきた、国と本来の納税義務者である受給者との間に租税債務関係を認めるべきというものである。その上で、支払者が行う源泉徴収手続と、受給者自らが行う確定申告手続と分けて納税できるよう、国と受給者との間で、租税債権債務関係の問題を直接解決できるようにすべきである。その結果、例えば広島高裁平成 29 年判決では、課税所得および源泉所得税ともに額が多額となり、支払者が徴収納付の困難を要しているとした場合、当該債務免除益を源泉徴収の対象とせず、国が所得の帰属者とされる本来の納税義務者の受給者から直接徴収することができるため、支払者の負担リスクが軽減される。

それだけでなく、国と受給者の間に租税債務関係を認めることは、租税平等取扱の原則の観点からも評価されるといえる。現行の源泉徴収制度の解釈において確定申告手続の必要のない受給者も、確定申告手続の機会が得られる結果となることから、自己の課税所得及び税額に関して直接国側と争うことが可能なため、給与所得者である受給者の権利救済の問題が解決される。

したがって、支払者と受給者の両方の立場の権利保護につながることを考慮すると、国と受給者の間に租税債権債務関係を認め、支払者に予測困難な源泉徴収がある場合に、源泉徴収の対象範囲外とすることは、支払者の源泉徴収義務の負担軽減を可能にすることができるとともに、受給者の権利救済の問題も解決できる。支払者の予測可能性確保の観点、受給者に対して確定申告手続を与えるという租税平等取扱の原則の観点からもこのような解決を図るべきである。

²²⁷ 申告納税制度と租税法律主義の関係について増田英敏教授が詳細に述べられている（増田、前掲注 32、64 頁以下参照）。

結論

本論文の目的は、現行の源泉徴収制度における支払者、受給者、国の三者間の法律関係を明らかにし、支払者に課されるべき合理的な源泉徴収義務の範囲を検討することにあった。なぜならば、支払者に対する源泉徴収義務の範囲が合理的な範囲を超える場合や、負担の程度が過酷である場合は、支払者の権利利益が十分に保護されていない結果を招くからである。

本論文の検討を通して以下のことを明らかにすることができた。

第1章では、源泉徴収制度の規定の概要とその沿革を概観した。源泉徴収制度は、給与所得だけでなく、利子・配当所得、退職所得、公的年金等、報酬・料金等、非居住者・法人の所得など広範囲な範囲を対象としている。そして、税額をいくら控除すべきかについて複雑な計算が強いられる点で精密的、正確に徴収納付しなかった場合にペナルティが課される点で強力的という特徴を持った制度であると確認できた。また、給与支払者は、年末調整制度で、従業員等である受給者の所得税額の過不足を調整及び清算していることから、他の支払者よりもさらに負担が大きいことを確認できた。給与支払者は、源泉徴収制度と年末調整制度の2つの義務を負うとともに、ペナルティも課される場合があるが、一方で、その負担に対する補償金等は存在しないことが確認できた。

第2章では、現行の源泉徴収制度における三者間の法律関係を整理するために、判例の検討を通して、国と支払者、支払者と受給者、国と受給者、それぞれの関係について明らかにした。最高裁昭和45年12月24日判決は、国税通則法36条1項に規定する「納税の告知」は徴収処分であることから、受給者の税額を確定するものではないとして、支払者が納税の告知により納付した税額分を請求した場合には、受給者は、税額の有無または金額について争うことができることから、受給者の権利救済が一定程度確保されていると判断した。一方で、最高裁平成4年2月18日判決は、過誤納金の還付請求をめぐって受給者が確定申告を通して精算できるか否かについて、国と直接な関係を有する者は給与支給者のみであるから、受給者は、確定申告を通して過誤納金の還付請求をすることができず、支払者に請求することになると判断した。しかしながら、同判決は、受給者の視点からみると、違法に源泉徴収された金額を国から直接還付請求できないことが不合理であり、納税者の権利救済の機会を均等に提供すべきであるとする租税法主義の手續保障の原則の視点から問題があると指摘した。さらに、支払者の視点からも、受給者が源泉徴収に関して不満を持つ場合には、支払者が国と受給者の間に入り訴訟に巻き込まれるという問題があると指摘した。また、支払者に対する源泉徴収義務を課すことの合憲性について、最高裁昭和37年2月28日判決は、源泉徴収義務に係る徴収方法は合理性があることから、憲法29条に規定する財産権の保障、同法14条、同法18条のいずれにも反しないとして合憲性を確認するとともに、 \forall 源泉徴収義務が合理性を有している限りは、許容される受忍義務であるとした。

第3章では、現行の源泉徴収制度の三者間の法律関係を踏まえ、いくつかの裁判例の検討を通して、支払者の源泉徴収義務の範囲について検討した。支払相手が「非居住者」に該当するか否かが争われた東京地裁平成28年5月19日判決は、明文規定がないにもかかわらず、当然に注意義務の有無により源泉徴収義務の有無に影響があると解釈されている点に、租税法律主義の視点から問題があった。また、税理士等の専門家ではない支払者に源泉徴収義務の対象か否かの困難な判断や多大な負担を強いることは、支払者の権利利益の保護の点からも問題がある。「特に密接な関係」を有しない支払者に対して課す源泉徴収義務は、公的な書類等により確認できる程度に留めるべきであると指摘した。

債務免除益が「給与所得」に該当するか否かが争われた最高裁平成27年10月8日判決は、債務免除益は所得税法28条に規定する「賞与」にあたることから、給与所得に該当する判断をした。そして、差戻控訴審である広島高裁平成29年2月8日判決は、最高裁の判断を前提に、支払者が当該債務免除益が給与所得に該当するか、旧通達規定により債務免除をする相手が資力を喪失していたかどうかを、債務免除日の翌月10日までに判断しなければならないとしても、支払者は源泉徴収義務を負うとした本件の源泉徴収義務の範囲は明らかに合理的な範囲を超えるものであり、さらに、支払者は1億円を超える不納付加算税が課されており、支払者に対する予測可能性や負担の程度を踏まえると、支払者の権利利益の保護の視点を軽視する同判決は問題であると指摘した。

第4章では、支払者に課す合理的な源泉徴収義務の範囲を明確にし、現行の源泉徴収制度は、本来の合理的な源泉徴収義務の範囲を超えたものであるかどうかを検討した。合理的な源泉徴収義務の範囲とは、支払者において課税要件事実が明白であり、かつ、税額を容易に計算できる範囲に限られることを意味する。なぜならば、源泉徴収制度は、他者が支払うべき税額を支払者が代わりに納付しているものであるからである。このように踏まえると、現行の源泉徴収制度は、合理的な範囲を超えた制度であるといえる。そして、租税法は侵害規範であり、租税法の解釈・適用の場面では、租税公平主義よりも租税法律主義が優先することを踏まえると、支払者には源泉徴収義務の範囲についての予測可能性が十分に確保されるべきであると明らかにした。

以上のことから以下の結論を導出することができる。

現行の源泉徴収制度は、支払者に合理的な源泉徴収義務の範囲を超える過酷な負担を迫らせている。そして、租税法の基本原則である租税法律主義の下で、条文の文言を厳格な文理解釈により、国税通則法2条5号に規定する「納税者」を本来の納税義務者である受給者であると解することにより、国と受給者が直接の債権債務関係に立つことを認め、源泉徴収義務の範囲に法的に明確にし、租税行政庁の恣意的判断を遮断することがとりわけ必要であると思料する。なお、現行の源泉徴収制度における三者間の法律関係の下では、支払者に合理的な範囲を超える源泉徴収義務を課すことは過酷な負担を強いることであり、看過できない問題であることを特に指摘しておきたい。

以上のことを指摘して、本稿の結びに代えたい。

参考文献

- ・ 青柳馨「判解」最高裁判所判例解説民事篇 [平成4年度] (1992年)
- ・ 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)
- ・ 青山慶二「判批」TKC税研情報26巻2号 (2017年)
- ・ 朝倉洋子「判批」税研184号 (2015年)
- ・ 浅沼潤三郎「批判」判例時報1458号 (1993年)
- ・ 味村治・品川芳宣『役員報酬の法律と実務 [新訂第2版]』(商事法務研究会、2001年)
- ・ 可部恒雄「判解」法曹時報23巻10号 (1971年)
- ・ 荒井勇ほか共編『国税通則法精解 (平成31年改訂)』(大蔵財務協会、2019年)
- ・ 新井隆一『財政における憲法問題』(中央経済社、1965年)
- ・ 新井隆一「判批」ジュリスト509号 (1972年)
- ・ 新井隆一「税法解釈の基本的姿勢」税研138号 (2008年)
- ・ 石原直樹「判批」判例タイムズ852号 (1994年)
- ・ 市野瀬子「判批」税理60巻6号 (2017年)
- ・ 伊藤雄太「破産管財人の源泉徴収義務」税法学563号 (2010年)
- ・ 伊藤雄太「源泉徴収義務者の注意義務」税法学570号 (2013年)
- ・ 岩崎政明「イギリスの源泉徴収制度—PAYE制度を中心として」税研153号 (2010年)
- ・ 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『公法の理論と体系的思考』(信山社、2017年)
- ・ 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)
- ・ 今本啓介「申告納税制度と源泉徴収制度の関係」税研153号 (2010年)
- ・ 今本啓介「批評」ジュリスト1489号 (2016年)
- ・ 牛島勉「批判」税研106号 (2002年)
- ・ 薄井信明「〈特別てい談〉平成2年度国税・地方税の改正と今後の展望 (大蔵省主税局総務課長 (当時) 発言)」税理33巻7号 (1990年)
- ・ 浦谷清「源泉徴収における法律関係」甲南法学3巻3号 (1962年)
- ・ 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)
- ・ 占部裕典・岡田悦美「源泉徴収による所得税の対象となる賞与の認定」三木義一ほか編『[租税]判例分析ファイルI [第2版] (所得税編)』(租税経理協会、2009年)
- ・ 占部裕典「判批」ジュリスト臨時増刊1492号 (2016年)
- ・ 浦東久男「源泉徴収と支払概念」税法学534号 (1995年)
- ・ 大高洋一「改正所得税法 [国際課税関係]」税理33巻7号 (1990年)
- ・ 岡正晶「破産管財人の源泉徴収義務に関する立法論的検討」金融法務事情1845号 (2008年)
- ・ 雄川一郎「源泉徴収に関する訴訟」租税法研究2号 (1974年)
- ・ 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）
- ・ 奥谷健「『納税者』の意義についての一考察」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）
 - ・ 奥谷健「源泉徴収制度の法律関係再考」秋葉丈志ほか編『公法・人権理論の再構成』（成文堂、2021年）
 - ・ 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）
 - ・ 片山直子「判批」税理 62巻3号（2019年）
 - ・ 加藤恭子「社長と呼ばれる者が源泉徴収義務者に該当しないとされた事例」税法学 576号（2016年）
 - ・ 加藤義幸「源泉徴収を巡る諸問題」税法学 558号（2007年）
 - ・ 加藤友佳「判批」税研 208号（2019年）
 - ・ 金井恵美子「破産管財人の源泉徴収義務について」税法学 562号（2009年）
 - ・ 鐘ヶ江洋祐「判批」ジュリスト 1424号（2012年）
 - ・ 金子宏『租税法 [第23版]』（弘文堂、2019年）
 - ・ 金子宏『租税法 [第24版]』（弘文堂、2021年）
 - ・ 金子宏「源泉徴収制度について」時の法令 496号（1964年）
 - ・ 金子宏「わ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）
 - ・ 金子宏「民主的税制と申告納税制度」税研 76号（1997年）
 - ・ 金子宏「シャウプ勧告の歴史的意義」租税法研究 28号（2000年）
 - ・ 神山弘行「判批」ジュリスト 1440号（2012年）
 - ・ 川口浩「源泉徴収過不足額の清算調整」税理 50巻13号（2007年）
 - ・ 川崎賢二「ホステス報酬の計算期間の解釈」税理 53巻13号（2010年）
 - ・ 北野弘久『税法学原論 [第8版]』（青林書院、2020年）
 - ・ 北野弘久「申告納税制度の課題」税務弘報 33巻7号（1985年）
 - ・ 北野弘久「判批」民商法雑誌 65巻5号（1971年）
 - ・ 木下良平「源泉徴収の法律関係」月刊税務事例 3巻5号（1971年）
 - ・ 木村弘之亮「判批」別冊ジュリスト 150号（1999年）
 - ・ 木村浩之「判批」税務弘報 66巻13号（2018年）
 - ・ 木山泰嗣「源泉徴収をめぐる法的問題」税務弘報 69巻1号（2021年）
 - ・ 木山泰嗣「源泉徴収をめぐる法的問題」税務弘報 69巻2号（2021年）
 - ・ 木山泰嗣「源泉徴収をめぐる法的問題」税務弘報 69巻3号（2021年）
 - ・ 木山泰嗣「源泉徴収をめぐる法的問題」税務弘報 69巻4号（2021年）
 - ・ 木山泰嗣「債務免除益事件の差戻審判決に含まれる諸問題」青山法学論争第 59巻第 3号（2017年）
 - ・ 木山泰嗣「判批」Accord Tax Review 9・10号（2018年）

- ・ 木山泰嗣「判批」青山ビジネスロー・レビュー第5巻第2号（2016年）
- ・ 木山泰嗣「判批」税経通信71巻1号（2016年）
- ・ 木山泰嗣「不納付加算税を賦課すべきでない『正当な理由』の解釈—源泉徴収制度の特殊性からみた異質説の提唱—」青山ローフォーラム第7巻第2号（2019年）
- ・ 清永敬次『税法〔新装版〕』（ミネルヴァ書房、2013年）
- ・ 清永敬次「給与所得を巡る課税上の法律関係」芝池善一ほか編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房、1995年）
- ・ 清永敬次「源泉徴収制度を巡る問題点」金子宏編『所得税の理論と課題』（税務経理協会、1997年）
- ・ 小池敏範「社会福祉法人の理事長が法人資金を不正領得した金員の性格」月刊税務事例37巻2号（2005年）
- ・ 古賀敬作「判批」別冊ジュリスト253号（2021年）
- ・ 小林博志「源泉徴収の手続」日税研論集25号（1994年）
- ・ 酒井克彦「申告納税制度の意義と展望（上）」月刊税務事例41巻4号（2009年）
- ・ 酒井克彦「申告納税制度の意義と展望（中）」月刊税務事例41巻5号（2009年）
- ・ 酒井克彦「申告納税制度の意義と展望（下）」月刊税務事例41巻6号（2009年）
- ・ 酒井克彦「源泉徴収義務者は誰か（中）」月刊税務事例46巻6号（2014年）
- ・ 堺澤良「源泉徴収制度の基本的構造と関係当事者の救済」税大論叢10号（1976年）
- ・ 佐藤英明「破産手続きにおいて支払われる賃金と所得税」税務事例研究67号（2002年）
- ・ 佐藤英明「破産管財人が負う源泉徴収義務再編」税務事例研究103号（2008年）
- ・ 佐藤英明「日本における源泉徴収制度」税研153号（2010年）
- ・ 佐藤英明「租税法の解釈」別冊ジュリスト207号（2011年）
- ・ 佐藤英明「判批」TKC税研情報27巻1号（2018年）
- ・ 品川芳宣「判批」TKC税研情報12巻3号（2003年）
- ・ 品川芳宣「判批」税研166号（2012年）
- ・ 芝池義一「過誤納金の還付請求権」別冊ジュリスト79号（1983年）
- ・ 清水潔「給与所得源泉徴収制度の法律関係（1）」税法学312号（1975年）
- ・ 清水潔「給与所得源泉徴収制度の法律関係（2）」税法学313号（1975年）
- ・ 清水潔「給与所得源泉徴収制度の法律関係（3）」税法学314号（1975年）
- ・ 須貝脩一「源泉徴収義務者の法的地位の問題について」税法学138号（1962年）
- ・ 須貝脩一「判批」法律のひろば15巻5号（1962年）
- ・ 図子善信「わが国の源泉徴収制度の検討」久留米大学法学43号（2002年）
- ・ 高橋祐介「判批」民商法雑誌145巻3号（2011年）
- ・ 高木光「判批」別冊ジュリスト228号（2016年）
- ・ 高梨克彦「法人税更正処分取消しとその基礎となった事実に基づく所得税源泉徴収義務との関連性」シュトイエール205号（1979年）

- ・ 竹内眞「所得税法 183 条 1 項における支払概念と債務免除益課税—広島高裁平成 29 年 2 月 8 日判決を素材にして—」青山ビジネスロー・レビュー第 8 巻第 2 号 (2019 年)
- ・ 田中治「給与所得者に対する源泉徴収とその過不足の是正」税務事例研究 14 号 (1993 年)
- ・ 田中治「申告納税制度と租税行政手続」租税法研究 22 号 (1994 年)
- ・ 田中治「給与所得者の経済的利益に対する課税」税務事例研究 59 号 (2001 年)
- ・ 田中治「給与所得概念における従属的労務性」税務事例研究 83 号 (2005 年)
- ・ 田中治「源泉徴収制度等の存在理由」税法学 571 号 (2014 年)
- ・ 田中治「債務免除益に係る所得税法上の取扱い」税務事例研究 166 号 (2018 年)
- ・ 田中二郎『租税法 [新版]』(有斐閣、1981 年)
- ・ 谷口勢津夫『税法基本講義 [第 6 版]』(弘文堂、2018 年)
- ・ 谷口勢津夫『税法基本講義 [第 7 版]』(弘文堂、2021 年)
- ・ 谷口智紀『知的財産権取引と課税問題』(成文堂、2013 年)
- ・ 谷口智紀『知的財産権取引と租税回避』(成文堂、2020 年)
- ・ 谷口智紀「租税法における要件事実論と不確定概念—相続税法 7 条にいう『著しく低い価格の対価』の解釈を中心に—」専修大学法学研究所紀要 46 (『公法の諸問題 X』) (2021 年)
- ・ 土屋栄悦「判批」TKC 税研情報 26 巻 5 号 (2017 年)
- ・ 永島正春「破産管財人の源泉徴収義務」税務弘報 36 巻 9 号 (1988 年)
- ・ 中江博行「納税告知及び不納付加算税賦課決定は適法であるとされた事例」月刊税務事例 37 巻 2 号 (2005 年)
- ・ 中里実「非居住者の不動産譲渡の対価についての源泉徴収」税研 35・36 合併号 (1991 年)
- ・ 中里実「アメリカにおける給与所得課税」日税研論集第 57 号 (2006 年)
- ・ 中津山準一「源泉徴収義務が成立・確定する『支払』の解釈類型とその問題点」税理 43 巻 12 号 (2000 年)
- ・ 中山治三郎「源泉徴収義務者の法的地位を論ず」税法学 130 号 (1961 年)
- ・ 長島弘「判批」月刊税務事例 50 巻 12 号 (2018 年)
- ・ 長島弘「判批」月刊税務事例 51 巻 2 号 (2019 年)
- ・ 西山由美「ドイツにおける源泉徴収制度」税研 153 号 (2010 年)
- ・ 西山由美「判批」ジュリスト 1522 号 (2018 年)
- ・ 日浦人司「源泉所得税の『納税の告知』」税務弘報 19 巻 7 号 (1971 年)
- ・ 野一色直人「源泉徴収をめぐる法的問題の一考察」税法学 570 号 (2013 年)
- ・ 橋本公亘「判批」別冊ジュリスト 79 号 (1983 年)
- ・ 波多野弘「源泉徴収制度」中川一郎編『税法学体系 (全訂増補版)』(ぎょうせい、1977 年)
- ・ 畠山武道「源泉徴収制度の法律関係・訴訟手続」日税研論集 15 号 (1991 年)

- ・ 林幸一「債務免除における認定課税と源泉課税」税理 60 巻 2 号 (2017 年)
- ・ 林仲宣『所得税法・消費税法の論点』(中央経済社、2005 年)
- ・ 林仲宣『実務に役立つ租税基本判例精選 100』(税務経理協会、2019 年)
- ・ 林仲宣「はじめて税務部門に配属された君たちへ～必ずわかる地方税のしくみ第 7 講 申告納税と賦課課税」税 66 巻 10 号 (2011 年)
- ・ 林仲宣「はじめて税務部門に配属された君たちへ～必ずわかる地方税のしくみ第 15 講 納税義務者 (2)」税 67 巻 6 号 (2012 年)
- ・ 林仲宣「はじめて税務部門に配属された君たちへ～必ずわかる地方税のしくみ第 16 講 所得計算と源泉徴収」税 67 巻 7 号 (2012 年)
- ・ 一杉直「理事長が社会福祉法人から不法に取得した金員についての源泉徴収義務の存否 (納税告知処分の適否)」月刊税務事例 35 巻 3 号 (2003 年)
- ・ 平川英子「判批」新・判例解説 Watch21 号 (2017 年)
- ・ 福家俊朗「源泉徴収制度の法理論的検討」租税法研究 11 号 (1983 年)
- ・ 藤谷武史「判批」別冊ジュリスト 228 号 (2016 年)
- ・ 堀招子「判批」税経通信 67 巻 9 号 (2012 年)
- ・ 堀招子「判批」税経通信 73 巻 6 号 (2018 年)
- ・ 増井良啓「判批」税理 35 巻 4 号 (2019 年)
- ・ 増田英敏『租税憲法学 [第 3 版]』(成文堂、2006 年)
- ・ 増田英敏『紛争予防税法』(TKC 出版、2015 年)
- ・ 増田英敏編『租税憲法学の展開』(成文堂、2018 年)
- ・ 増田英敏『リーガルマインド租税法 [第 5 版]』(成文堂、2019 年)
- ・ 増田英敏「判批」TKC 税研情報 25 巻 5 号 (2016 年)
- ・ 増田英敏「判批」TKC 税研情報 26 巻 5 号 (2017 年)
- ・ 増田英敏「租税正義の実現と租税憲法学の展開」税務弘報 66 巻 8 号 (2018 年)
- ・ 松沢智『租税手続法』(中央経済社、1997 年)
- ・ 松沢智『[新版] 租税実体法』(中央経済社、2003 年)
- ・ 松沢智「源泉徴収」税務弘報 23 巻 3 号 (1975 年)
- ・ 松沢智「納税者主権主義の理論と税制における具体的展開」『波多野弘古希祝賀記念論文集』(清文社、1999 年)
- ・ 三木義一「認定賞与と源泉徴収」寺田友子ほか編『現代の行政紛争 [小高剛先生古稀祝賀]』(成文堂、2005 年)
- ・ 水野忠恒『租税法 [第 5 版]』(有斐閣、2011 年)
- ・ 水野忠恒『所得税の制度と理論』(有斐閣、2006 年)
- ・ 水野忠恒「給与等以外の源泉徴収制度」日税研論集 15 号 (1991 年)
- ・ 水野忠恒「判批」ジュリスト 1024 号 (1993 年)
- ・ 三井明「判批」ジュリスト 248 号 (1962 年)

- ・ 宮谷俊胤「給与所得および所得の源泉徴収制度」日税研論集 15 号 (1991 年)
- ・ 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)
- ・ 宮谷俊胤「源泉徴収制度の問題と給与所得者への申告納税導入」税研 83 号 (1999 年)
- ・ 村上義弘「判批」別冊ジュリスト 120 号 (1992 年)
- ・ 茂木繁一「所得税の源泉徴収をめぐる法律関係について」税大論叢 5 号 (1972 年)
- ・ 森田辰彦「わが国の源泉徴収制度に対するスティグマタイゼーションの試み」税法学 584 号 (2020 年)
- ・ 安井栄二「資力を喪失した役員に対する債務免除と源泉徴収」税務 Q A 152 号 (2014 年)
- ・ 山下学「給与所得者の年末調整制度にかかる問題点再考」税法学 546 号 (2001 年)
- ・ 山崎広道「破産管財人の源泉徴収義務」税法学 572 号 (2014 年)
- ・ 山田二郎『租税訴訟の理論と実際』(財経詳報社、1976 年)
- ・ 山田二郎『税法講義 [第 2 版]』(信山社、2001 年)
- ・ 山田二郎「源泉徴収における法律関係」判例評論 148 号 (1972 年)
- ・ 山田二郎「判批」月刊税務事例 7 巻 1 号 (1975 年)
- ・ 吉村典久「判批」別冊ジュリスト 228 号 (2016 年)
- ・ 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)
- ・ 鷺田拓之「源泉徴収制度の問題点及びあり方の再検討」立命館法政論集第 13 号 (2015 年)
- ・ 渡辺徹也「アメリカの源泉徴収に関する制度」税研 153 号 (2010 年)
- ・ 渡辺徹也「申告納税・源泉徴収・年末調整と給与所得」日税研論集 57 号 (2006 年)
- ・ 国税庁 H P (「国税庁レポート 2021」
(https://www.nta.go.jp/about/introduction/torikumi/report/report2021/pdf/2021_04.pdf))
- ・ 国税庁 H P (国税庁長官官房企画課「令和元年分民間給与実態統計調査」
(<https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/minkan/gaiyou/2019.htm#a-01>))
- ・ 政府税制調査会 H P (「わが国税制の現状と課題—21 世紀に向けた国民の参加と選択」
[平成 12 年 7 月] (<https://www.cao.go.jp/zei-cho/history/1996-2009/etc/2000/zeicho.html>))