

# 非居住者との不動産取引に係る源泉徴収義務に関する一考察

—非居住者の判定における確認責任の範囲に係る裁判例を素材として—

中田 弓子



現行のわが国の源泉徴収制度では、源泉徴収義務者は、非居住者に対しては、その国内源泉所得に対して源泉徴収義務を負う。しかし、近年、経済活動のグローバル化や人の移動の活発化が進み、取引相手の非居住者該当性を正しく判定することは困難となっており、特に不動産の譲渡取引において、譲渡人が非居住者であると判断できず、譲受人が意図せず源泉徴収義務を負わされた裁判例が見られるようになってきている。本稿は、現在における源泉徴収義務者による非居住者該当性の判断責任範囲を分析し、その問題点と解決策を研究することを目的とした。

第1章「源泉徴収制度の概要と近年の問題」では、源泉徴収制度を概観し、制度を合憲とした最高裁昭和37年判決の意義を確認した。判決では給与の支払者と受給者の「特に密接」で経常的な関係を基に、「給与所得者に対する所得税の徴収方法として能率的で合理的」とされたが、不動産の譲渡という臨時的取引に同様の根拠を求めることはできない。譲受人による譲渡人の非居住者判定義務は譲受人に課される過度の負担であって、人権の侵害につながる可能性もあり、同判決から約60年が経過した今でも合憲であると言えるか、という問題が提起される。

第2章「非居住者との不動産取引に係る2つの裁判例の分析」では、非居住者との不動産取引に係る源泉徴収義務が争われ、譲受人が源泉徴収義務を負うものと判示された2つの裁判例（東京地裁平成23年判決および東京高裁平成28年判決）を分析した。これらはその判断に至る過程において、前者が譲受人の主観的事実を考慮する必要はないとした一方で、後者は譲受人が確認義務を尽くしていないとした点において違いが見られた。後者の判示は、確認義務を尽くせば免責の余地があることを示唆している。

第3章「非居住性判定に係る確認責任の範囲」では、譲受人の確認責任の範囲およびその限界について、負担の許容性の観点から検討した。現行制度においては、その確認業務の範囲について明確な規定はない。したがって、譲受人は支払の時までにどの程度の確認を行えば確認義務を尽くしたことになるのかという判断ができないため、源泉徴収義務は一定の確認業務の遂行によって免責されるという限定的な解釈をもって譲受人を救済することは困難である。

第4章「米国および英国における非居住者との取引に係る制度」では、わが国における

新制度創設による解決策の訴求のため、米国の不動産取引に係る源泉徴収制度、および英国の居住者判定テスト制度を検討した。米国の制度は、譲渡人による外国人でない旨の宣誓供述書の提供など一定の要件を満たす場合には譲受人の源泉徴収義務を免除するものであり、英国の制度は、チャート式の判定テストを譲渡人自身が行い、居住者性を判定するものである。両制度を比較した結果、米国の免除制度は、わが国では馴染みが薄い宣誓供述書を要するものである一方、英国の判定テスト制度は、簡便で効率的な方法であり、わが国への導入に、より適したものであることが判明した。

第5章「わが国における具体策の提案」では、これまでの検討を踏まえ、判断基準を明確なものとし、譲渡人に判定責任の一端を課すことにより譲受人の負担を軽減するわが国に導入すべき新しい仕組みとして、英国の居住者判定テストを参照しつつ、わが国の法令および判例に依拠した、①住居（滞在日数）、②家族、③職業、④資産、の4つの要素を判断基準とする居住者判定シート方式を考案した。

本稿では、現代のグローバル社会において重責化している非居住者性判定に係る譲受人の確認責任の範囲と限界について検討し、譲受人の過度の負担となる確認責任を軽減する解決策として、判定方法を簡便で明確なものとするができる居住者判定シート方式を考案した。さらに今後、マイナンバー制度が完全に普及した際には、同制度を活用した居住者判定の方法も考察していくこととしたい。

## 目次

はじめに .....	1
第1章 源泉徴収制度の概要と近年の問題 .....	3
第1節 わが国の源泉徴収制度の沿革 .....	3
第2節 平成2年度税制改正の意義 .....	4
第1項 本改正の概要 .....	5
第2項 本改正の必要性 .....	5
第3節 現行制度のあり方 .....	7
第4節 最高裁昭和37年2月28日大法廷判決—源泉徴収制度は合憲か— .....	8
第1項 事案の概要と争点 .....	8
第2項 裁判所の判断 .....	8
第3項 裁判所の判断に対する諸学説の意見 .....	9
第5節 近年における問題点 .....	10
第6節 小括 .....	11
第2章 非居住者との不動産取引に係る2つの裁判例の分析 .....	12
第1節 裁判例①東京地裁平成23年3月4日判決 .....	12
第1項 事案の概要 .....	12
第2項 争点 .....	13
第3項 当事者の主張 .....	13
第4項 裁判所の判断 .....	14
第5項 裁判所の判断に対する諸学説の意見 .....	15
第2節 裁判例②東京地裁平成28年5月19日判決 .....	16
第1項 事案の概要 .....	17
第2項 本件訴訟に至る経緯 .....	17
第3項 争点 .....	17
第4項 当事者の主張 .....	18
第5項 裁判所の判断 .....	20
第6項 裁判所の判断に対する諸学説の意見 .....	21
第3節 小括 .....	24

第3章	非居住者性判定に係る確認責任の範囲	25
第1節	源泉徴収義務が課される前提	25
第1項	源泉徴収制度は自動確定方式であること	25
第2項	問題点	26
第2節	確認業務はどのような場合に過度の負担となるか	27
第1項	「過度の負担」の定義	27
第2項	裁判例に見る具体的な過度の負担	28
第3節	非居住者性判定に係る確認業務	30
第1項	支払者と受給者の「特別な関係」	30
第2項	公的書類等による判定方法	32
第4節	現行制度の限定的適用の可否	34
第5節	小括	36
第4章	米国および英国における非居住者との取引に係る制度	38
第1節	米国における外国人との不動産取引に係る源泉徴収制度	38
第1項	制度の概要	38
第2項	平成2年度税制改正との関連	39
第3項	源泉徴収義務の免除制度が導入されなかった事情	40
第2節	英国における居住者判定テスト	41
第1項	制度の概要	41
第2項	居住者判定テストの特徴	46
第3節	米国と英国の制度の比較	46
第4節	小括	47
第5章	わが国における具体策の提案	48
第1節	これまでの検討	48
第2節	米国の制度の導入可能性	48
第1項	わが国への導入の可否	48
第2項	導入の困難性	50
第3節	英国の制度の導入可能性	50
第1項	わが国への導入の可否	50
第2項	具体策の提案	51

第3項	居住者判定シート方式の妥当性 .....	55
第4項	居住者判定シート方式の法律的位置付け .....	56
第4節	解決される問題点 .....	57
第5節	今後の展望 .....	58
おわりに	.....	59
参考文献	.....	60

はじめに

源泉徴収制度は、支払者（源泉徴収義務者）が一定の所得を支払う際、所得税を徴収し、受給者（本来の納税義務者）に代わって国に納付する制度であり、わが国の税収確保において重要な役割を果たしている。源泉徴収義務者は、非居住者に対しては、その国内源泉所得に対しても源泉徴収義務を負うが、そこには国内に存する不動産の譲渡対価も含まれ、この場合には非居住者該当性の判定が必要となる。近年、経済活動のグローバル化や人の移動の活発化が進み、質問調査権を有しない一個人や企業担当者が、取引相手の非居住者性を正しく判定することは困難である。その結果、源泉徴収義務の有無の判断を誤り、支払の際に源泉徴収を行わなかった場合には、本来の納税義務者に代わって支払者が、所得税を負担する。本稿の目的は、現在における源泉徴収義務者による非居住者該当性の判断責任範囲の妥当性について考察し、その問題点と解決策を研究することである。

わが国における源泉徴収制度は、明治32年の所得税法の改正によって初めて導入され、平成2年の税制改正においては、非居住者・外国法人による不動産の譲渡に対する源泉徴収制度（所得税法212条1項）が創設された。一方、その執行面に目を向けてみると、近年、非居住者との不動産譲渡取引において、譲渡人が非居住者であると判断できず、源泉徴収義務を負わされた裁判例が見られる。最高裁昭和37年判決は、源泉徴収制度について、「所得税の徴収方法として能率的であり、合理的」、「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」ることを理由として、制度の合憲性を判示した。同判決から約60年が経過した現代のグローバル社会においては、非居住者性の判定責任は重くなっている。そのような中で、特に一回限りの関係である不動産の譲渡取引においても、制度は能率的・合理的に機能しているだろうか。本稿の問題意識はここが起点となる。制度の問題点については、令和2年の税制審議会の答申においても、「源泉徴収の範囲と要件を見直し、源泉徴収義務者に過度の負担を求めないこととすべきである。」と述べられている。

現行制度の条文では、非居住者に対し国内源泉所得の支払をする者には、所得税の徴収納付を義務付けている（所得税法212条1項）ものの、徴収納付の判断の前提となる、非居住者性判定に係る確認業務の範囲は明文化されていない。したがって、支払者が確認義務を尽くしたか否かという事実の認定により制度を限定的に解釈し、支払者の負担を軽減



することは困難であり、ここに問題が所在すると考える。

本稿においては、まず、源泉徴収制度の合憲性が争われた裁判例の意義を確認し、源泉徴収義務が非居住者との取引において、支払者に過度の負担を課し、人権の侵害に繋がる可能性があると考えられる点について検討する。次に、非居住者との不動産取引に係る2つの裁判例の分析を通じて、支払者に何の補償もなく、いわば自動確定的に過度の負担を課すこととなる現行制度上の問題点について、非居住者性判定に係る確認業務の範囲が明文化されていないことにある、とされる学説を参照しつつ、検討する。その上で、米国および英国の制度を参照しつつ、負担軽減の解決策へと導く。

第1章では源泉徴収制度の概要と、同制度に係る近年の問題について述べる。

源泉徴収制度が合憲とされた最高裁昭和37年判決の意義を確認し、同制度が非居住者との取引における、近年の問題に繋がっている点を整理する。

第2章では、非居住者との不動産取引に係る2つの裁判例を分析する。

第3章では、第2章の裁判例分析を踏まえ、譲受人の源泉徴収義務と確認責任の範囲及びその限界について検討する。譲受人の負担を軽減する方法として、制度の解釈による方法について検討し、それが困難である点について述べる。

第4章では、わが国における解決策を検討するにあたり、参照すべき米国における不動産取引に係る源泉徴収制度、及び英国における居住者判定テストを紹介する。

第5章では、第4章を踏まえ、わが国において導入可能な具体策を検討する。

## 第1章 源泉徴収制度の概要と近年の問題

### 第1節 わが国の源泉徴収制度の沿革<sup>1</sup>

源泉徴収制度は、わが国の税収確保のために非常に重要な役割を担っている。源泉徴収とは、特定の所得<sup>2</sup>の支払者が、所得の支払の際に所定の方法により所得税額を計算し、その支払金額からその所得税額を差し引いて国に納付するという制度である。この制度においては、所得税を徴収して国に納付する義務のある者を「源泉徴収義務者」という。源泉徴収義務者は、国のために租税を徴収する機関であり、また、納税義務者に代わって租税を納付する者でもあることから、二重の性格をもっているといえる。

わが国におけるその沿革は、120年以上前に遡り、明治32年（1899年）の所得税法の改正によって導入された。最初の適用は、公社債の利子（第二種所得）に対してであり、これは、「取りきり」の「源泉課税」という仕組みであった<sup>3</sup>。その導入の理由は、徴収の簡便性、租税の確実な徴収であったと見られている。大正9年（1920年）の改正では、銀行の定期預金等が第二種所得に加えられ、非居住者の所得に対する源泉徴収制度が初めて導入された。昭和15年（1940年）の所得税法改正では、配当利子所得、勤労所得、退職所得に対しても源泉徴収の範囲が拡大された。これは戦時における軍事費調達のためから立法されたものであるとされる。なお、この改正においては、興味深い点が2点ある。1点目は、所得の支払者が徴収・納付の義務を怠った場合には、本来の納税義務者である受

---

<sup>1</sup> 金子宏「わが国の所得税と源泉徴収制度—その意義と沿革—」『所得課税の法と政策』125-134頁、141-151頁、156-165頁（有斐閣、1996）、佐藤英明「日本における源泉徴収制度」税研153号24頁（2010）、松沢智『新版・租税実体法（補正等第2版）』376頁（中央経済社、2003）、村上義弘「源泉徴収制度をめぐる法的諸問題」『中川一郎先生古稀祝賀税法論文集』301-305頁（日本税法学会、1979）、渡辺徹也「源泉徴収制度の現代的意義と課題」税研209号33頁（2020）、国税庁「令和4年版源泉徴収のあらまし—第1 源泉徴収制度について—」1頁  
<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/gensen/aramashi2021/pdf/03.pdf> (2022/11/15)。

<sup>2</sup> 所得税法においては、利子・配当、給与所得、退職所得、報酬・料金等が源泉徴収の対象とされている。金子宏『租税法 第二十三版』992頁（弘文堂、2019）、国税庁・前掲注1、1頁。

<sup>3</sup> 金子名誉教授は、源泉徴収と源泉課税という言葉について「概念上は源泉徴収と源泉課税とは、区別する必要がある。前者は、後に確定税額の算定に当り、精算を行うことを前提として、特定の所得に対しあらかじめ源泉において仮に所得税を徴収しておく制度であり、後者は、源泉において最終的な所得税を徴収する制度である。」と述べている。金子・前掲注1、127頁。

給者本人からではなく、支払者から徴収することが明文化されたこと、2点目は、給与や配当所得の支払者に対し、源泉徴収に伴う経費の一部の補償として、交付金が支給されていたこと<sup>4</sup>（この交付金は、旧憲法時代において支給されていたものである）、である。その後、敗戦を経て、新憲法の制定が行われ、昭和22年（1947年）には税制改正により、わが国では初めての、すべての所得を総合して超過累進税率により課税する総合累進所得税が採用された。この改正により、所得税の源泉徴収は初めて、後に確定税額を申告・納付する際の精算を前提とする「前取り」の制度となった。このことに対応して、給与所得の源泉徴収については、年末調整の制度が導入された。この改正において、源泉徴収制度は、ほぼ現行制度の形となったとされる<sup>5</sup>。昭和25年（1950年）の税制改正では、シャウブ勧告に基づき、源泉徴収制度についてもいくつかの改正がなされた。その一つとして、所得の支払者が徴収すべき税額を徴収しなかった場合における、当該支払者と受給者との法律関係を明確にする旨が定められた。

昭和40年（1965年）の所得税法全文改正においては、旧法の中に混在していた非居住者関係の規定を独立の編に集録したことに伴い、源泉徴収制度関係の規定の整備が行われた<sup>6</sup>。その後、何度かの改正と源泉徴収の対象の拡大を経て現在に至る。

## 第2節 平成2年度税制改正の意義<sup>7</sup>

---

<sup>4</sup> 旧憲法時代における交付金について述べたものとして、「旧憲法時代には…手数料のようなもの（交付金を源泉徴収義務者に支給していた時代もあった。…当時源泉徴収制度の徴収義務者を以って、国の徴収機関とみて補償を与えるべきだという観点に立ったものとおもわれる。」松沢・前掲注1、380頁（中央経済社、2003）、「旧憲法下においてすら、源泉徴収義務者に対して、手数料の性質をもった交付金が支払われていたことがあるのである。」三井明「所得税の源泉徴収は違憲か」ジュリスト248号31頁（1962）。

<sup>5</sup> 金子名誉教授は「この改正の下における源泉徴収制度は、現行制度の直接の基礎をなしており、したがってその内容は現行制度と大筋において等しい。」と述べている。金子・前掲注1、151頁。

<sup>6</sup> 田口勝彦「非居住者、外国法人課税の改正の概要」税経通信Vol.20、230頁、243頁（1965）。

<sup>7</sup> 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」税理33巻7号6頁（1990）、大高洋一「改正所得税法（国際課税関係）〔非居住者・外国人が行う土地等の譲渡等〕」税理33巻7号61-69頁（1990）、木村嘉秀「国際租税関係の平成2年度税制改正点」国際税務Vol.10 No.6、18-19頁（1990）、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37-45頁（1991）、国税庁「令和4年版源泉徴収のあらまし-第10 非居住者又は外国法人に支払う所得の源泉徴

## 第1項 本改正の概要

平成2年(1990年)の税制改正においては、非居住者・外国法人による土地等の譲渡に対する源泉徴収制度(所得税法212条1項)が創設された。同条文は、「非居住者に対し国内において給与や賞与で国内源泉所得の支払をする者は、その支払いの際、これらの国内源泉所得について所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月10日までに、これを国に納付しなければならない。」と定めている。この改正により、非居住者又は外国法人の国内に有する土地等の譲渡対価については、その支払いをする者により、10%の税率で源泉徴収を行うこととされた。改正前においては、非居住者による国内不動産の譲渡による所得は、国内源泉所得の総合課税に係る所得税の対象となっており、申告納付することとなっていたのであるが、これを源泉徴収対象の国内源泉所得として、所得税法161条1項の2号(現行法では1項の5号)に追加したのである。その背景として、平成2年頃の日本ではバブル経済の最中であり、不動産価格が高騰したことにより、国内に不動産を有する非居住者が、不動産売買取引によって得た多額の利益を申告期限前に国外に送金し、無申告のまま出国してしまうという事例が増加していたことがある。本改正は、このような事例に対処するため、一定の課税権を行使できるように行われたものとされる。(ただし、その譲渡対価の額が1億円以下で、かつ、譲受人がその土地等を居住の用に供する場合を除く。)

## 第2項 本改正の必要性

近年のグローバル社会における国際課税においては、他国と調和を図りつつ、自国の課税権を確保することは重要なこととなっている。わが国の所得税法では、非居住者に対する課税範囲は居住者に対するよりも狭く規定し、その所得の発生源が国内であるもの、すなわち国内源泉所得に限っている。現行制度において源泉徴収の対象とされている国内源泉所得の種類は、6頁の表1に示すとおりである。非居住者の有する国内源泉所得が源泉徴収の対象となるか否かは、その非居住者が恒久的施設を有するか否かによって異なるが、本稿で問題とする土地等の譲渡対価については、恒久的施設の有無にかかわらず、その支払の時に一律に所得税の源泉徴収を受けることになっている。このことは、平成2年度の改正が必要かつ重要であったことを示している。

---

取義務—」 <https://www.nta.go.jp/publication/pamph/gensen/aramashi2021/pdf/12.pdf> (2023/01/10)。

本改正の必要性は、当時の大蔵省主税局国際租税課による改正についての解説を見ても明らかである。改正の趣旨として、非居住者が国内に有する不動産を譲渡した場合の所得について、「現実問題として、申告期限前に譲渡代金を国外送金し無申告のままに出国してしまう事例がかなり見受けられ」<sup>8</sup>と解説されている。

本制度は、米国において 1984 年に導入された、同様の趣旨の源泉徴収制度を参考にして導入されたものとされるが、米国の制度の全てが導入されたわけではなかった。米国においては、源泉徴収義務者が負う負担を考慮し、一定の要件を満たした場合には、源泉徴収義務を免除・軽減する規定が設けられているが、わが国の制度にはその部分を取り入れられていない<sup>9</sup>。この点については、第 4 章において詳しく述べる。

表 1 非居住者に対する課税関係の概要（源泉徴収の対象となる国内源泉所得）

所得の種類（所法161①）	非居住者の区分（所法164①）		源泉徴収 （所法 212①、 213①）	
	恒久的施設を有する者	恒久的施設を有しない者（所法164①二、②二）		
①組合契約事業利益の配分（ “ 四）	恒久的施設帰属所得（所法164①一イ）	課税対象外	20.42%	
②土地等の譲渡対価（ “ 五）			10.21%	
③人的役務の提供事業の対価（ “ 六）		源泉徴収の上、総合課税	20.42%	
④不動産の賃貸料等（ “ 七）			20.42%	
⑤利子等（ “ 八）		源泉徴収の上、総合課税（所法161①一）	源泉分離課税	15.315%
⑥配当等（ “ 九）				20.42%
⑦貸付金利子（ “ 十）				20.42%
⑧使用料等（ “ 十一）				20.42%
⑨給与その他の人的役務の提供に対する報酬、公的年金等、退職手当等（ “ 十二）				20.42%
⑩事業の広告宣伝のための賞金（ “ 十三）				20.42%
⑪生命保険契約に基づく年金等（ “ 十四）				20.42%
⑫定期積金の給付補填金等（ “ 十五）		15.315%		
⑬匿名組合契約等に基づく利益の分配（ “ 十六）		20.42%		

出典：国税庁 令和4年版「源泉徴収のあらまし」を筆者一部抜粋

<sup>8</sup> 大高・前掲注7、65頁、同趣旨の解説として、木村・前掲注7、18頁。

<sup>9</sup> 大高・前掲注7、65-67頁、中里実・前掲注7、43頁。

### 第3節 現行制度のあり方

わが国の源泉徴収制度は、「きわめて広範・精密 且つ強力であって、それが、迅速且つ確実な租税の徴収の確保に役立っていることは疑問の余地がない。」<sup>10</sup>ことは、次の数字を見ても明らかである。わが国の同制度による税収は、令和3年度における所得税による税収が21兆3,821億円であり、そのうち源泉所得税は17兆5,331億円である<sup>11</sup>。すなわち、所得税収のうち82.0%が源泉徴収によるものということになる。また、租税収入の中では、消費税による税収21兆8,886億円をやや下回るものの、大きな税収源である。

一方、その執行面に目を向けてみると、近年においては、非居住者との取引に係る源泉徴収義務が争われた裁判例が見受けられ、取引相手の非居住者該当性の判定が争点となっている。すなわち、譲受人が譲渡人の非居住者性の判定を誤って源泉徴収を行わなかった場合に、本来の納税義務者である譲渡人に代わって源泉所得税を負担するという義務を負うこととなり、源泉徴収義務の有無の判定の根拠となる、非居住者性判定の確認責任の範囲を巡って裁判となった事例である。これは、同制度がそのような取引においては適正に機能していないのではないかという問題を提起するものである。

最高裁昭和37年判決においては、源泉徴収制度が源泉徴収義務者に対して課す義務は「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」であることを理由として合憲であると判示された。しかし、同判決から約60年が経過した現代のグローバル社会においては、特に、非居住者の国内源泉所得に対する源泉徴収の場合、非居住者性の判定は困難となっており、源泉徴収義務者の負担は重くなっている。そのような負担は、今でも合憲であるのだろうか。本稿の問題意識はここが起点となる。

そこで、次節においては、最高裁昭和37年判決を紹介し、その意義について確認する。なお、以下の判例の紹介においては、本稿の研究テーマに関わる争点、判示の内容のみに絞って記すこととする。

---

<sup>10</sup> 金子・前掲注1、127頁。

<sup>11</sup> 財務省「令和3年度の決算の説明」(B)歳入 217-218頁。

[https://www.mof.go.jp/policy/budget/budger\\_workflow/account/fy2021/kessan\\_03\\_19.pdf](https://www.mof.go.jp/policy/budget/budger_workflow/account/fy2021/kessan_03_19.pdf)  
(2022/12/02)

#### 第4節 最高裁昭和37年2月28日大法廷判決「源泉徴収制度は合憲か」

昭和31年(あ)第1071号 所得税法違反被告事件<sup>12</sup>、刑集16巻2号212頁

##### 第1項 事案の概要と争点

本事案は、源泉徴収制度の合憲性が争点となったものである。会社の代表取締役である被告人は、従業員に給与の支払をする際、所定の所得税を徴収せず、納付しなかったため、旧所得税法38条および69条の3(現在の所得税法183条および240条)違反により第1審において有罪判決を受け、控訴審においても控訴棄却されたところ、被告人が源泉徴収に関する規定は、憲法29条<sup>13</sup>及び14条<sup>14</sup>に違反すると主張して上告したが、棄却された。

##### 第2項 裁判所の判断

① 憲法30条<sup>15</sup>および同84条<sup>16</sup>は、担税者の範囲、担税の対象、担税率等のみならず税徴収の方法をも法律によること、とした趣旨である。税徴収の方法として、給与所得者に対する所得税の源泉徴収制度は、「能率的であり、合理的であつて、公共の福祉の要請にこたえるもの」であり、この制度は憲法29条1項に反するものではない。また、徴収義務者が、義務の履行のために負う負担は「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。」

② 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」から、このような合理的理由がある以上、徴税義務者の源泉徴収義務は、憲法14条に違反

---

<sup>12</sup> 最大判昭和37年2月28日判決(昭和31年(あ)第1071号)(刑集16巻2号212頁)LEX/DB【文献番号21015890】。

<sup>13</sup> 憲法第29条「1項 財産権は、これを侵してはならない。2項 財産権の内容は、公共の福祉に適合するやうに、法律でこれを定める。3項 私有財産は、正当な補償の下に、これを公共のために用ひることができる。」

<sup>14</sup> 憲法第14条「すべて国民は、法の下に平等であつて、人種、心情、性別、社会的身分又は門地により、政治的、経済的又は社会的関係において、差別されない。」

<sup>15</sup> 憲法30条「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」

<sup>16</sup> 憲法84条「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」

するものということとはできない。

### 第3項 裁判所の判断に対する諸学説の意見

本判決においては、源泉徴収制度の合憲性について、①「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」であること、②「給与の支払をなす者が給与を受ける者と特に密接な関係にあつて、徴税上特別の便宜を有し、能率を挙げ得る点を考慮して、これを徴税義務者としている」ことが根拠とされている。これらの点につき、諸学説においては次のような意見が示されている。

(1) 三井明最高裁調査官は、憲法29条に反しないとした判示について、「一般国民に対し、他人の税金を徴収して納付する義務を負わせ補償を与えずに—しかもこれを、罰金のみならず最高三年の懲役というような刑罰を持って強行することが、憲法の認めているところであるか否かは…源泉徴収制度における最も大きな問題」<sup>17</sup>と指摘している。また、源泉徴収義務者が国に代わって徴税事務を行うための負担については、「旧憲法下において交付金を支払ったのは、源泉徴収義務者を国の徴収機関という観点からとらえたものであろう。…現実には国の徴税事務に協力させられているものであることは明らかであり、…純理的には補償をすべき」<sup>18</sup>と述べている。

(2) 清永敬次名誉教授は、源泉徴収制度という税徴収方法について、「所得受領者より数少ない所得支払者を相手にすればよい収税機関は、それだけ収税事務を簡便にすまうことができるという利点もある」<sup>19</sup>と述べている。

(3) 橋本公巨名誉教授は、給与支払者と給与所得者との関係において、給与支払者について、「このような特別の関係にある者を徴収義務者とするについて、別段これを排斥すべき理由を発見することはできない。」<sup>20</sup>とし、徴収義務者が負わされる義務について、

---

<sup>17</sup> 三井・前掲注4、29頁。

<sup>18</sup> 三井・前掲注4、30頁。この評釈の中で、源泉徴収義務者の負担に対する補償について、次のようなたとえを示している。「たとえば証人が裁判に協力するために出頭するに当って、旅費などの負担をするのと同じようなものではなかろうか。」

<sup>19</sup> 清永敬次「判例研究-源泉徴収制度の合憲性」法学論叢73巻1号157頁（京都大学法学会、1963）。

<sup>20</sup> 橋本公巨「源泉徴収制度の合憲性」別冊ジュリスト-租税判例百選〔第2版〕171頁（1983）。



「…納税義務者と徴収義務者との特別の関係があるから、かかる義務を負担させているのであって、憲法 14 条に違反するということはできない。」<sup>21</sup>と述べている。

(4) 中村真由子弁護士は、本判決が合憲性の根拠として挙げた 2 つの点について、「非居住者に対する源泉徴収義務についても本判決の挙げる理由により説明可能か。」<sup>22</sup>という点を検討事項として挙げている。

## 第 5 節 近年における問題点

前節における最高裁昭和 37 年判決についての検討から、源泉徴収制度に係る近年の問題点<sup>23</sup>として次の 2 点が見出される。

1 点目として、源泉徴収制度は、自動確定方式<sup>24</sup>であり、源泉徴収義務者は、国に代わって本来の納税義務者から税を徴収し、納付する義務を負わされるが、それに対する補償は何もない<sup>25</sup>。同制度が能率的かつ合理的に機能しているのは、課税庁側から見た場合であり、支払者側から見た場合には、過度の負担となり、人権の侵害となる可能性がある。

2 点目として、給与の支払者と給与所得者という特に密接な関係（継続的な関係）がある場合には、同制度は能率的かつ合理的に機能するであろうが、それ以外の関係（一時的

---

<sup>21</sup> 橋本・前掲注 20、171 頁。

<sup>22</sup> 中村真由子「源泉徴収制度の合憲性—株式会社月ヶ瀬事件」別冊ジュリスト—租税判例百選 [第 7 版] 219 頁 (2021)。

<sup>23</sup> 佐藤名誉教授は、現行制度において源泉徴収義務者が負っている義務に係る問題として「現行制度が、いわば受給者の納税義務の代替として作られている結果、源泉徴収義務者は非常に精緻で複雑な計算その他の事務負担を負わされている…。もう一つは、源泉徴収・納付義務が支払者の固有義務として制度設計されている結果、源泉徴収に受給者が不満を持った場合には、源泉徴収義務者が自分には利益のない争訟に巻き込まれるつくりになっている」と述べている。佐藤・前掲注 1、26 頁。

<sup>24</sup> 国税通則法第 15 条 3 項「納税義務の成立と同時に特別の手続きを要しないで納付すべき税額が確定する国税」として、二「源泉徴収等による国税」を定めている。

福家名誉教授は「源泉徴収制度は、要するに、徴税と納税のための便宜的制度であり、それは、適用対象国税を明示・特定するとともに、その納税義務（徴収納付義務）が成立すると同時に特別の手続きを必要とせず自動的に争いの余地なく確定することを前提とし」ているとする。福家俊朗「源泉徴収制度の法的論理構造の検討—租税法律関係と源泉徴収制度—」租税法学会編『租税法の基礎理論—租税法研究 第 11 号』121 頁 (有斐閣、1983)。

<sup>25</sup> 木山泰嗣「源泉徴収をめぐる諸問題—特別密接関係と支払者に注意義務はあるのかを中心に」青山ローフォーラム第 6 巻第 2 号 107 頁 (2018)。

な関係)において源泉徴収を要する場合には、同様に機能しない場合もあるのではないか。

源泉徴収制度については、税制審議会においても、令和元年度諮問に対する答申<sup>26</sup>として「現行制度の問題点とその見直しの方向について検討」されたところである。ここで問題点として挙げられているのは、同制度の導入以降、その範囲は拡大し、制度は極めて複雑化しているため、源泉徴収義務者には過大な事務負担と法的責任が課せられているという状況であり、このような状況を改善するためには、同制度の簡素化を図り、源泉徴収義務者の負担を軽減すべきである、と述べられている<sup>27</sup>。

## 第6節 小括

本章では、わが国の源泉徴収制度の概要において、何度かの改正によるその発展について見て来た。わが国の源泉徴収による税収は、第3節において述べたように、大きな税収源となっている。このうち、給与所得者についてさらに見てみると、令和3年分については、給与所得者のうち、85.6%が源泉徴収により所得税を納税しており、その税額は11兆6,273億円となっている<sup>28</sup>。これらの数字から見ても、源泉徴収制度がわが国の税収において重要な役割を果たしていることは明らかである。

最高裁昭和37判決においては、源泉徴収制度は合憲であるとされた。同判決から約60年が経過する間、わが国ばかりでなく、世界規模での今日に至るまでの経済的・社会的な発展とグローバル化は誰もが驚くような速さで進んできた。このような現代のグローバル社会の中で特に不動産の譲渡取引において源泉徴収義務者に課される判定責任は合憲であると言えるかは疑問である。わが国において重要な役割を果たしている源泉徴収制度は、近年のグローバル化や多様化する支払者と受給者の関係性に対応しているものか否かは、検討すべき問題点である。これは、すでに紹介したように、税制審議会において現行制度の問題点とされているところである。

---

<sup>26</sup> 日本税理士連合会 税制審議会「源泉徴収制度のあり方について—令和元年度諮問に対する答申—」1頁。  
[https://www.nichizeiren.or.jp/wpcontent/uploads/doc/nichizeiren/business/taxcouncil/toushin\\_R1.pdf](https://www.nichizeiren.or.jp/wpcontent/uploads/doc/nichizeiren/business/taxcouncil/toushin_R1.pdf)  
(2022/08/31)

<sup>27</sup> 日本税理士連合会 税制審議会・前掲注26、1頁。

<sup>28</sup> 国税庁 長官官房企画課「令和3年分 民間給与実態統計調査」令和4年9月  
[https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2022/minkan\\_2022/pdf/01.pdf](https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2022/minkan_2022/pdf/01.pdf) (2022/12/20)

## 第2章 非居住者との不動産取引に係る2つの裁判例の分析

本章においては、以下2件の裁判例を分析する。

裁判例① 源泉徴収制度は憲法に違反せず、制度を限定適用する必要はないと判示した裁判例。

裁判例② 譲渡人の非居住者性を判断するために通常行うべき確認業務を行っただけでは、譲受人が注意義務を尽くしたということとはできないと判示した裁判例。

### 第1節 裁判例①東京地裁平成23年3月4日判決

所得税納税告知処分取消等請求事件、訴えの追加的併合事件

東京地裁平成23年3月4日判決・平成21年（行ウ）第121号<sup>29</sup>

東京高裁平成23年8月3日判決・平成23年（行コ）第117号<sup>30</sup>

最高裁平成24年9月18日上告不受理決定<sup>31</sup>

#### 第1項 事案の概要

原告は、住宅請負及び建築請負等を行う株式会社であり、分譲マンションの建設用地として譲渡人A所有の不動産を6億5000万円余で購入する契約を締結し、所有権移転登記を行うとともにAに譲渡対価を支払ったが、その際に所得税の源泉徴収を行わなかった。

その後、原告に対する税務調査があり、所轄税務署長は、Aは所得税法上の非居住者（所得税法2条1項5号、以下「非居住者」という。）に該当し、Aに対して支払われた不動産の譲渡対価は国内源泉所得に当たることから、原告は所得税法212条1項、同法213条1項2号による源泉徴収義務を負っているにもかかわらず、これを行わなかったとして源泉徴収にかかる納税告知処分を行った。これに対して原告は、当該行政処分は違法であるとして出訴した。

---

<sup>29</sup> 東京地方裁判所平成21年（行ウ）第121号、平成23年3月4日判決 LEX/DB【文献番号25443823】税第261号-45（順号11635）。

<sup>30</sup> 東京高等裁判所平成23年（行コ）第117号、平成23年8月3日判決 LEX/DB【文献番号25444338】税資第261号-137（順号11727）。

<sup>31</sup> 最高裁判所第三小法廷平成24年9月18日決定 LEX/DB【文献番号25503559】。

## 第2項 争点

本件源泉徴収制度は憲法 29 条 1 項、3 項、13 条に違反しないか。

## 第3項 当事者の主張

### (1) 納税者（原告）側

#### ①本件源泉徴収制度の憲法 29 条 1 項、3 項、13 条適合性について

本件源泉徴収義務は、非居住者性という譲渡人の属性によって課せられるものであり、それは、譲渡人の居住状況という外部からは不明確な事情によって定まるが、非居住者への支払に際し、何の強制調査権も有しない譲受人が、このような事情を調査しなければならぬのは、譲受人に過度の負担を負わせるものである。

仮に源泉徴収義務の有無の判断を誤り、売買代金を支払ってしまった場合には、譲受人は正当な補償もなく、源泉所得税相当額を負担することになる。これは、国の税収確保のために私人の財産を用いるものであり、本件源泉徴収制度は憲法 29 条 1 項、3 項及び 13 条に違反する。

#### ②本件源泉徴収制度の制限適用（限定解釈<sup>32</sup>）の要否について

譲受人の過度の負担を考慮すれば、譲受人による譲渡人の非居住者性の認識に対する期待可能性もしくは予見可能性があった場合に初めて源泉徴収義務が生じると限定的に解すべきである。原告は、本件売買契約に係る契約書及び公的書類等によって、譲渡人の住所が日本国内の本件登録地であることを確認し、社会通念上、行うべき確認業務を行った上で売買代金を支払ったのであり、譲渡人の非居住者性を認識することは不可能であった。

### (2) 処分行政庁（被告）側

#### ①本件源泉徴収制度の憲法 29 条 1 項、3 項、13 条適合性について

---

<sup>32</sup> 限定解釈の定義として、「限定解釈とは、通常の解釈方法によれば、規定された要件が満たされ、租税上の利益（費用控除や税額控除など）が得られる場合に、その利益を与えないために、要件規定を狭く限定して解釈することをいう。」岡村忠生「租税法規の限定解釈—りそな外税控除否認事件」別冊ジュリスト—租税判例百選 [第7版] 253号41頁 (2021)、「通常の限定解釈は、当該制定法の構造や理念、目的などから限定的な解釈を行うことだと位置づけられる。それらに反する限定解釈は限界を超えている。」渡辺康行「合憲判断の方法—合憲限定解釈と憲法適合的解釈—」『法学新報—畑尻剛先生古稀記念論文集—』127巻7・8号595頁 (中央大学法学会、2021)。

最高裁昭和 37 年 2 月 28 日大法廷判決<sup>33</sup>（刑集 16 卷 2 号 212 頁、以下「最高裁昭和 37 年判決」という。）は、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・合理的であるから、憲法 29 条 1 項、13 条に反するものではないとし、その合憲性を導き出している。また、徴税義務者における一定の負担は、公共のために私有財産を用いる場合には該当しないから、憲法 29 条 3 項の補償を要するものでもない。

本件のような不動産取引における契約当事者は、契約の相手方の諸般の事情につき十分な調査をした上で取引をするものであり、譲受人に、譲渡人の非居住者性の判定を求めることは過度の負担となるものではないし、源泉徴収義務者は、譲渡対価の支払の時に源泉所得税相当額を天引きした上で、同額を国に納付すれば足りるのであるから、過度の負担を負うものではない。

#### ②本件源泉徴収制度の制限適用（限定解釈）の要否について

上述したように、本件源泉徴収制度は憲法 29 条 1 項、3 項に反しない以上、制限適用（限定解釈）の必要性はない。

原告の主張は、源泉徴収義務の要件について、「期待可能性」、「予見可能性」という法律に明文のない新たな要件を追加するものであり、税負担の公平と適正な課税の確保という源泉徴収制度の趣旨を没却する。原告は、売買契約において譲渡人の住所が米国であることを認識していたのであるから、譲渡人が「非居住者」であることの認識可能性があったというべきである。

### 第 4 項 裁判所の判断

(1) 東京地方裁判所による第一審判決は、以下の理由により原告の請求棄却。

徴税の手続きについては、租税は全て最も能率的・合理的な方法によって徴収されるべきであり、その立法目的が正当であり、目的達成のための手段としての必要性と合理性に係る立法府の判断が、著しく不合理でない限り、憲法 13 条、29 条 1 項に違反しない<sup>34</sup>。

---

<sup>33</sup> 本稿第 1 章第 4 節で概観した、源泉徴収制度の合憲性について争われた裁判例。

<sup>34</sup> 最高裁昭和 60 年 3 月 27 日大法廷判決-大嶋訴訟- 同判決では、「…当該立法において具体的に採用された区別の態様が右目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、その合理性を否定することができず、これを憲法 14 条 1 項の規定に違反するものということとはできない」と判示している。同判決の評釈において、金子名誉教授は「租税立法については『合憲性の推定』が働き、判例は、一般に、その内容が明らかに不合理でないかぎり、憲法違反とはならないという意味での『ゆるやかな合理性の基準』

本件源泉徴収制度（所得税法 212 条 1 項）<sup>35</sup>は、平成 2 年に導入されたものであり、その趣旨は、当時、国内不動産を譲渡した非居住者等が、申告期限前に譲渡代金を国外に持ち出し、無申告のまま出国する事例が増えていたことに対し、適正な課税を確保するためのものであった。したがって、その立法趣旨（目的）は、合理的で正当なものであり、その必要性があった。同制度によれば、国は受給者である「非居住者」に対して、適正な税収を確保し、徴税手続に係る費用と労力を節約し得る。また、譲受人は、不動産取引を通じて譲渡人と「特に密接な関係」にあり、「譲渡対価の支払をなす際に所得税を天引きし、その翌月 10 日までにこれを国に納付すればよい」のであるから、所得税の徴収方法として能率的・合理的であって、譲受人に過度の負担を強いるものでもない。したがって、憲法 29 条 3 項の補償を要するものではない。（下線は筆者）

源泉徴収義務の有無を決定するのは、譲渡人が非居住者に該当するか否かであるが、譲受人は、売買契約の締結を通じて、通常、期待、要求される調査確認等を行えば、その有無の判定は、通常、容易にすることができる。（下線は筆者）

以上より、本件源泉徴収制度は、憲法 29 条 1 項、3 項、13 条に違反しない上、所得税法に明定されたものであり、その制度内容も不合理ということとはできないから、法令上に記載のない「期待可能性」ないし「予見可能性」といった要件を設けて源泉徴収制度を限定解釈（限定適用）する必要はない。（下線は筆者）したがって、譲受人は本件譲渡対価について源泉徴収義務を負う。

(2) 東京高等裁判所による控訴審判決は、原判決は相当であるとして本件控訴を棄却。

(3) 最高裁判所第三小法廷は、本件上告を棄却、上告審として受理しなかった。

## 第 5 項 裁判所の判断に対する諸学説の意見

裁判所の判断において、重視されたと思われる点（上記第 4 項、筆者下線部分）につき、諸学説においては次のような意見が示されている。

---

を採用している。」と解説している。金子宏「憲法と租税法-大嶋訴訟」別冊ジュリスト-租税判例百選 [第 7 版] 253 号 6 頁。

<sup>35</sup> 所得税法 212 条 1 項は「非居住者等に対し国内において給与や賞与で国内源泉所得の支払をする者は、その支払の際、これらの国内源泉所得について所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月 10 日までに、これを国に納付しなければならない」と定める。国内源泉所得には、土地等が含まれる。（所得税法 161 条 1 項 5 号に定めるところの国内にある土地等）

(1) 伊東博之税理士は、譲受人による譲渡人の非居住者性の確認について、「…確認がどの程度行われたかは、事後的には把握がきわめて困難…確認が容易ではなかったとの理由で源泉徴収免除の道を開くことには、その立法趣旨に照らしても消極的にならざるを得ない。」<sup>36</sup>とした上で、判決において、譲受人と譲渡人が「特に密接な関係」にあるとされていることにつき、「経常的、継続的な支払でない臨時的、一時的な単発取引による支払の場合、必ずしもこのように言えないこともあるのではないか。」<sup>37</sup>と述べている。

(2) 駒宮史博名誉教授は、本判決が、不動産売買においては、買主は売主の住所に強い関心を有するのが通常であることを理由として、売主の非居住者性判定責任が買主にとって過度の負担ではないと判示したことについて、原告は法人であったが、その「先例性は、買主が個人の事例にも及ぶと考えられる。」とし、武富士事件（最大判平成23年2月18日）を参照例として、受給者の居住者性の判断を住民登録地ではなく、生活の本拠により判定するのであれば、居住者性の判定が困難なケースも多い、と指摘する<sup>38</sup>。また、「今後、国際的電子商取引の普及に伴い、非居住者性の判定を支払者に義務づけることが酷な事例が出てくることも予想される。」<sup>39</sup>と述べている。

(3) 宮西恵税理士は、本件源泉徴収制度の限定解釈の要否について、「…制度が憲法29条1項、3項に反しない以上、制限適用（制限解釈）の必要性はないと考えられる。」<sup>40</sup>とし、しかし、同制度は、「近年の国際化の進展に伴い、本件事例のように日本人からの購入でありながら、非居住者の判定・源泉徴収の確認が求められる制度創設時には想定外の源泉徴収義務の確認が困難な事案も増加するものと考えられる。」<sup>41</sup>と述べている。

## 第2節 裁判例②東京地裁平成28年5月19日判決

### 所得税納税告知処分取消請求事件

---

<sup>36</sup> 伊東博之「源泉徴収義務に係る居住者・非居住者の判定の留意点」税理57巻7号125頁（2014）。

<sup>37</sup> 伊東・前掲注36、125頁。

<sup>38</sup> 駒宮史博「国際課税における源泉徴収の意義」別冊ジュリスト-租税判例百選 [第6版] 228号135頁（2016）。

<sup>39</sup> 駒宮・前掲注38、135頁。

<sup>40</sup> 宮西恵「非居住者からの不動産購入と源泉徴収義務」税務事例44巻8号23頁（2012）。

<sup>41</sup> 宮西・前掲注40、23頁。

東京地裁平成 28 年 5 月 19 日判決・平成 26 年（行ウ）第 114 号<sup>42</sup>

東京高裁平成 28 年 12 月 1 日判決・平成 28 年（行コ）第 219 号<sup>43</sup>

### 第 1 項 事案の概要

原告は、不動産の取得、処分、賃貸借、管理、利用、開発等を目的とする東証一部上場の株式会社であり、原告は、譲渡人 Z との間で、Z 所有の土地（以下「本件土地」という。）・建物（以下「本件建物」という。）を 7 億 6000 万円余で購入する売買契約を締結し、Z に譲渡対価を支払ったが、その際に所得税の源泉徴収を行わなかった。

その後、原告に対する税務調査が行われ、所轄税務署長は、Z は所得税法上の「非居住者」に該当することから、原告は所得税法 212 条 1 項（以下「本件条項」という。）に基づく源泉徴収義務を負うとして、源泉所得税の納税告知処分を行った。

これに対して原告は、Z は「非居住者」に該当せず、仮に該当するとしても、原告は源泉徴収義務を負わないと主張して、本件告知処分の取消しを求めて出訴した。

### 第 2 項 本件訴訟に至る経緯

所轄税務署は、平成 22 年 3 月頃、原告に関する次のような税務調査を開始し、その結果、平成 24 年 6 月 27 日、原告に対し、本件告知処分を行った。

- ① 本件土地の近隣に居住する Z の兄夫妻に対する質問調査
- ② 法務省入国管理局に対する Z の入出国記録の照会
- ③ 国税庁を通じて、米国内国歳入庁(Internal Revenue Service。以下「IRS」という。)に対する Z の米国における身分事項や所得税の申告状況の照会

### 第 3 項 争点

原告は譲渡人の非居住者性の判定につき、確認すべき義務を尽くしたか否か。

---

<sup>42</sup> 東京地方裁判所平成 26 年（行ウ）第 114 号、平成 28 年 5 月 19 日判決 LEX/DB 【文献番号 25536352】  
税資第 266 号-78（順号 12856）。

<sup>43</sup> 東京高等裁判所平成 28 年（行コ）第 219 号、平成 28 年 12 月 1 日判決 LEX/DB 【文献番号 25544348】  
税資第 266 号-164（順号 12942）。



#### 第4項 当事者の主張

##### (1) 納税者（原告）側

###### ア) Z の非居住者該当性について

以下の事情から総合的に判断すれば、Z の住所は、本件譲渡対価の支払日である平成 20 年 3 月 14 日（以下「本件支払日」という。）において、日本国内の、本件建物所在地であり、国内居住者であったというべきである。すなわち Z は、

- ① 本件支払日において、戸籍上の本籍地を本件建物所在地としており、住民票、印鑑登録証明書等の重要な公的書類のいずれにおいても、その住所を同所在地としていた。
- ② 平成 7 年頃から平成 20 年 3 月までの間、本件建物を自宅兼事務所として使用し、本件土地の一部において駐車場の経営を行っていた。
- ③ 売買契約の交渉を行う際には、日本の携帯電話を使用していた。
- ④ 平成 19 年 12 月から平成 20 年 3 月までにかけて作成された本件売買契約に係る各種書類において、Z の住所はいずれも本件建物所在地とされていた。
- ⑤ 平成 20 年 2 月当時、原告の担当者から、「居住者」であるか否かを確認された際、本件建物に居住する国内居住者である旨を明確に述べていた。

###### イ) 本件条項の解釈・適用の在り方について

本件条項のような源泉徴収義務が課されるのであれば、譲受人は、支払の際に、相手方である譲渡人が、「非居住者」であるか否かを判別することが当然の前提であり、譲受人は、通常行うべき注意義務を尽くしても、なお相手方が「非居住者」であると確認できない場合には、本件源泉徴収義務を負わない。

最高裁昭和 37 年判決においては、源泉徴収義務を課す前提として、譲受人が譲渡人との間において「特に密接な関係」にあることを前提としているが、本件における当事者同士が「特に密接な関係」にあるかどうかは疑問である。

仮に、本件条項の限定的な適用を否定するならば、本件条項を適用することは、憲法 13 条、14 条 1 項、29 条 1 項・3 項に違反し、違憲（適用違憲）である。

###### ウ) 原告は源泉徴収義務を負っていたのか否か

本件告知処分は、税務当局が、東京入国管理局や IRS に対する照会等、一般企業では実施することのできない調査を経て、本件支払日から 4 年以上経過した後に行われた。これらの調査なく、Z が「非居住者」であると判断することは不可能であった。

譲受人である原告は、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く、その注意義務の程度は、社会通念上、相当な範囲にとどまるべきである。原告が確認した上記ア)①から⑤の事情<sup>44</sup>のような注意義務を尽くしても、相手方の非居住者性が確認できない場合には、譲受人は本件条項の限定解釈により、源泉徴収義務を負わない。

## (2) 処分行政庁（被告）側

### ア) Zの非居住者該当性について

以下の事情から総合勘案すれば、本件支払日において、Zの生活の本拠は、本件米国住所であり、日本国内には「住所」（所得税法2条1項5号）を有していないと認められる。

- ① Zは、平成9年以降本件支払日までの期間、全く日本に入国していなかった年もある上、入国していた年であっても年に2回ないしは4回程度入国していたにすぎない。
- ② Zは、昭和27年に米国へ留学のために渡航し、その後米国議会図書館で司書として勤務し、平成12年には、米国に住居（以下、「本件米国住居」という。）を取得している。一方、Zは、日本国内においても駐車場の貸付けという業務を行っているが、この業務は性質上、本人が常駐することを要しないものである。

### ③ Zの個人登録等の状況

米国においては、社会保障番号及び米国籍を取得、日本に入国の際には、米国のパスポートを使用、米国内の12の金融機関に、名義人を「Z1」として、本件米国住居を住所とする18の口座を所有。

日本においては、本件支払日までにZは本籍地の戸籍から除かれていないが、これは、Zが米国籍の取得に伴い、戸籍法103条<sup>45</sup>に定められた国籍喪失の届出を行わなかったために生じた結果にすぎない。また、Zは、本件建物所在地を住所として住民基本台帳に記録しており、区が発行した介護保険被保険者証を所持していたが、これらの事実、Zが「居住者」に該当することの根拠とはならない。

### イ) 本件条項の解釈・適用の在り方について

---

<sup>44</sup> これらの事情に加え、原告は、本件支払日までの間、念のため、Zの介護保険被保険者証の確認、本件区民税等課税証明書取得などにより、Zの住所が継続して日本国内にあることを確認した。

<sup>45</sup> 戸籍法第103条1項においては、「国籍喪失の届出は、届出事件の本人、配偶者又は4親等内の親族が、国籍喪失の事実を知った日から1箇月以内（届出をすべき者がその事実を知った日に国外に在るときは、その日から3箇月以内）に、これをしなければならぬ。」と定められている。

源泉徴収制度の適用における非居住者該当性の判断について、譲受人や譲渡人の主観的な事情を成否の要件とすることは、源泉徴収義務の有無を曖昧なものとし、同制度の趣旨を没却させかねないものである。

最高裁昭和37年判決においては、給与の支払者と受給者の関係は、「特に密接な関係」にあるとしており、本件源泉徴収制度における「特に密接な関係」とは、不動産取引における譲渡対価の支払者が、契約締結等を通じて譲渡人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す。

ウ) 原告は源泉徴収義務を負っていたのか否か

原告は、国内源泉所得（所得税法161条1号の3、現在の161条1項5号）の「支払いをする者」（同法212条1項）に当たらず、本件譲渡対価に係る源泉徴収義務を負わせることは適用違憲である旨を主張しているが、以下の事情によれば、原告は、Zが非居住者であると判断することが不可能又は極めて困難であったとは認められない。したがって、原告は、本件譲渡対価に係る源泉徴収義務を負っていたというべきである。

- ① 源泉徴収義務者は、譲渡人の非居住者性の判定につき、通常、国内外における、その者の所在や資産の所在等の客観的事実に基づき、総合的に判断するものである。
- ② 原告は、Zの諸事情についてZと協議できる関係にあり、Zも原告の事実調査<sup>46</sup>に協力していること及びZが本件代金の送金先口座として本件米国口座を指定していることからすれば、Zが非居住者に該当する可能性があることを認識していたにもかかわらず、通常必要とされる調査確認を十分に行ったということはできない。

## 第5項 裁判所の判断

(1) 東京地方裁判所による原判決は、原告の請求を棄却。

前提事実、当事者の主張及び客観的証拠<sup>47</sup>によれば、Zは本件支払日において、所得税法上の「非居住者」であったというべきである。

---

<sup>46</sup> 売主Zは、原告に対し、「Z1」という英米式の氏名、本件米国住所及び本件米国口座の開示、介護保険被保険者証の提示を行うなど、原告の事実調査に協力している。

<sup>47</sup> Zが米国において米国籍及び社会保障番号を取得したこと、日本国内に米国発給の旅券を用いて入国していること、平成10年以降、多くて年4回日本に入国しているが、その滞在期間は1年の半分にも満たないこと等。

本件条項の解釈・適用の在り方が争われているところ、原告が本件譲渡対価を支払う際に、非居住者性を確認すべき義務（本件注意義務）を尽くしていたか否かについては、まず検討する。（下線は筆者）

原告は、Zが非居住者である可能性を踏まえて、その具体的な生活状況等、確認すべき事実関係を確認するということをしていなかった。このような事実関係の下では、Zの住民票等の公的書類を確認したからといって、原告が本件注意義務を尽くしてもなおZ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。したがって、原告が本件条項の限定解釈ないし適用違憲を理由に源泉徴収義務を負わないという主張は採用できず、原告の源泉徴収義務を否定すべき理由はない。（下線は筆者）

(2) 東京高等裁判所による控訴審判決は、本件控訴を棄却。その理由は、本件の事実関係の下においては、本件注意義務を尽くしてもZが非居住者であると確認ないし判別することができない場合には当たらないから、原告の主張する、本件条項の限定解釈という見解の前提を満たさないものであり、同見解の当否は検討をする必要はない、と付加するほかは、原判決を引用した。

## 第6項 裁判所の判断に対する諸学説の意見

裁判所の判断において、重視されたと思われる点（上記第5項、筆者下線部分）につき、諸学説においては次のような意見が示されている。

### (1) 非居住者性を確認すべき注意義務の程度

片山直子教授は、注意義務の程度につき、「本件原告のような大手不動産会社であって、社会通念上相当なものであればよく、一般的な源泉徴収義務者と同程度でよいと考える。…専門性は、あくまでも不動産取引に関するものであって、自動的に確定すべき源泉徴収義務に関しても、そのような高度の注意義務があるとはいえないからである。」<sup>48</sup>とし、

---

<sup>48</sup> 片山直子「非居住者に対して国内不動産の譲渡対価を支払う者の源泉徴収義務」税理62巻3号102頁（2019）、西山教授は、ビジネスの場面での非居住者性確認について「相手方の言動を疑うことから生じるビジネスリスクを冒せないという事情もあり、不動産会社にとっては顧客の非居住者確認は過重負担となりうる。」とする。西山由美「不動産取引における源泉徴収義務と非居住者の確認義務」ジュリスト1522号、143頁（2018）、堀弁護士は「一回性の取引で、また、支払者が大型の源泉徴収事業に接することがない中小企業であるような場合には、求められる注意義務の内容・程度によっては、支払者にとって過重な負担となることも考えられるのではないであろうか。」とする。堀招子「最新判例・係争中事例の要点

原告が主張する、公的書類等により確認したことが事実であるならば、原告は「社会通念上相当な注意義務を尽くしたといえる。…そのような場合において、X（原告）に源泉徴収義務を負わせるべきではない。」<sup>49</sup>とする。（カッコ内筆者付記）

木山泰嗣教授は、「注意義務が本件源泉徴収義務規定から支払者に認められるか否かは、租税法律主義の下における所得税法の解釈適用に関する重要問題であるから、職権で法解釈を行い、この点を明確にすべきであった。」<sup>50</sup>と述べている。譲渡人の非居住者性の確認については「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」<sup>51</sup>とし、「本件控訴審判決によれば、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」<sup>52</sup>と問うている。

増井良啓教授は、判示における譲受人が注意義務を尽くしていたかどうかについての部分において、非居住者性の確認のために何をすべきか、が具体的に示されている点につき、「実務上の手がかりを与えてくれる。ただし、非居住者性の判定が生活の本拠の所在に関する総合判断を要する以上、担当者が売主に突っ込んだ質問をしても、なお判断に迷う場合が残るそうである。」<sup>53</sup>と指摘する。

---

解説-非居住者による不動産譲渡の場合につき、譲渡の対価の支払者に、『譲渡人が非居住者か否か』を確認すべき義務があるところ、当該義務を尽くしていないとして支払者に源泉徴収義務があるとされた事案」税経通信 1039 号 170 頁（2018）。

<sup>49</sup> 片山・前掲注 48、103 頁、長島准教授は「注意義務を尽くしても Z4（原告）が『非居住者』であると確認ないし判別できない場合に義務を課すのは、不可能なことを強いる以外の何物でもないのであるから、…当然義務を課すべきではないであろう。」とする。（カッコ内筆者付記）長島弘「非居住者から国内にある不動産を購入した者の源泉徴収義務」税務事例 591 号 44 頁（2018）。

<sup>50</sup> 木山泰嗣「非居住者に対する不動産の代金支払について源泉所得税の徴収納付を怠っていたとしてなされた納税告知処分適法性の判断において、売主が非居住者であるか否かの確認をすべき注意義務を尽くしていなかったこと等を理由に同処分が適法と判断された事例」アコード・タックス・レビュー第 9・10 号 23 頁（2018）。西山教授による同趣旨のものとして、「支払者が支払時点で源泉徴収義務があることを明確に判断できるようにするためには、支払者の確認業務を補完する制度が必要である。」西山・前掲注 48、143 頁。

<sup>51</sup> 木山・前掲注 50、23 頁。

<sup>52</sup> 木山・前掲注 50、23 頁。

<sup>53</sup> 増井良啓「不動産譲渡対価の支払に際しての非居住者該当性の確認」税研 208 号 177 頁（2019）、同趣旨

西山由美教授は、非居住者確認業務について、「国内外の往来が頻繁かつスピード化されたグローバル社会において、相手方の非居住者確認のあり方について、本判決の取引実務への影響は大きい。」<sup>54</sup>とする。

## (2) 本件条項の限定解釈の要否

南繁樹弁護士は、法解釈の在り方の部分について、「限定解釈の余地が一切ないのであれば、注意義務に関する事実は主張自体失当であるとして判断せずに請求を退ければよいはずである。…少なくともその余地があることは示唆していると理解せざるを得ない。」<sup>55</sup>と述べている。

佐藤孝一税理士は、「租税法律主義の下、租税法の解釈は『原則として文理解釈によるべきであり、』本件条項に基づく源泉徴収義務が、…国内源泉所得であること、その支払があったこと、及び当該支払の相手方が非居住者であること、という客観的事実を充足すれば成立する…ことはその文言及び規定内容から明らか」<sup>56</sup>であり、「本件注意義務を尽くしたか否かという、事実関係を総合して認定される支払者側の主観的ないし評価的事情をも考慮して源泉徴収義務の成否を判断することは源泉徴収制度に整合しないこと」<sup>57</sup>から、限定解釈の要否については消極的である考えを述べている。

---

のものとして「本判決は、支払者の具体的な状況に照らして、何をどこまでしなければならぬかを詳細かつ具体的に判示しており、…実務上の意義は大きい。もっとも、私人の行う調査には限界があるので、合理的な調査を尽くしても非居住者であることが判明しない場合にどうすべきかの問題は残る。」南繁樹「租税判例速報-東京地裁平成28年5月19日」ジュリスト1498号11頁(2016)。

<sup>54</sup> 西山・前掲注48、141頁、平川准教授は「通信・交通手段の発達した今日においては、売主が日本と外国とを頻繁に行き来していたり、日本と外国の双方に職業や不動産を有していることも十分にあり得る…そのような場合にまで非居住者性の判定の責任を一私人である支払者に負わせるものであるとすれば、…過度な負担を課すものとして、その合理性に疑いの余地が生じる。」とする。平川英子「非居住者に不動産の譲渡対価を支払う者(源泉徴収義務者)の注意義務」TKCローライブラリー 租税法No.137、4頁(2017)

[https://ls.lawlibrary.jp/commentary/pdf/z18817009-00-131371468\\_tkc.pdf](https://ls.lawlibrary.jp/commentary/pdf/z18817009-00-131371468_tkc.pdf) (2022/09/20)

<sup>55</sup> 南・前掲注53、11頁。

<sup>56</sup> 佐藤孝一「売主が非居住者であるか否かの確認注意義務を尽くしても確認できない場合には所得税法212条1項に基づく源泉徴収義務を負わないとの納税者の主張(同項の限定解釈)を上記義務を尽くしたとは認められないとして排斥し納税告知処分を適法とした事例-同項の限定解釈の当否を中心として」税務事例628号24頁(2022)。

<sup>57</sup> 佐藤・前掲注56、24頁。

### 第3節 小括

本章においては、非居住者との不動産取引に係る2つの裁判例を見てきた。いずれも源泉徴収義務の有無を判断する根拠となる、譲渡人の非居住者該当性の判定にあたり、確認義務の範囲について争われたものである。裁判所は、いずれの事例においても、譲受人は源泉徴収義務を負うと判示したが、その判断に至る過程には以下のような違いが見られた。

#### (1) 裁判例①

譲受人と譲渡人は、通常、不動産取引の契約締結等を通じて「特に密接な関係」にあるため、譲受人は、契約締結にあたって予定されている調査確認等により、譲渡人の非居住者該当性の判定を通常、容易に行うことができる。したがって、源泉徴収制度は憲法に違反せず、「期待可能性」や「予見可能性」という要件を設けて譲受人の主観的事情を考慮し、同制度を限定解釈する必要はなく、譲受人は源泉徴収義務を負う。

#### (2) 裁判例②

譲受人が譲渡対価を支払う際に、譲渡人の非居住者性を確認すべき義務を尽くしていたか否かについて、まず検討する。しかし、事実関係からすれば、譲受人が注意義務を尽くしても譲渡人が非居住者であると確認ないし判別することができないという場合には当たらないから、本件条項の限定解釈につき、検討をする必要はない。したがって、譲受人は源泉徴収義務を負う。

裁判例①では、譲受人の主観的事情を考慮する必要はない、裁判例②においては、事情を検討した上で、確認義務を尽くしていないと判断した点において違いが見られた。

次章においては、本章の分析及び先行研究を踏まえつつ、非居住者性判定に係る確認責任の範囲はどうあるべきかについて検討する。

### 第3章 非居住者性判定に係る確認責任の範囲

本章においては、まず、源泉徴収義務が課される前提について考察し、非居住者の判定に係る譲受人の確認業務は、どのような場合に過度の負担となるのかについて、第2章の裁判例の分析を踏まえて整理する。次に、確認責任の範囲はどうあるべきか、及びその限界について検討し、その検討の結果、過度の負担は制度の解釈により軽減されるのか、もしくは立法化による解決策が必要であるかについて考察していく。

#### 第1節 源泉徴収義務が課される前提

##### 第1項 源泉徴収制度は自動確定方式<sup>58</sup>であること

源泉徴収制度は、課税庁側にとっては、税収確保の手段として、効率的であり、合理的である。しかし、譲受人側にとっては、必ずしも効率的・合理的であるとはいえず、過度の負担となり得るのであり、それは、同制度が「自動確定の租税」であることが一因であるとする学説がある。同制度は、国が支払者に対して、本来の納税義務者である受給者の源泉所得税を、国に代わって徴収し、納付させる制度であり、「所得の支払の時に納税義務<sup>59</sup>が成立し、それと同時に特別の手續を要しないで納付税額が確定する」<sup>60</sup>制度である。一方、所得税の確定手續の原則として採用されている申告納税方式<sup>61</sup>は、納税義務者が自ら納

---

<sup>58</sup> 金子名誉教授は、源泉徴収等による国税の租税確定手續について「納付すべき税額は、納税義務が成立すると同時に、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。これを自動確定の租税と呼ぶ。」としている。金子・前掲注2、918頁、令和2年度税制審議会においても、源泉徴収制度の法的特徴として、同制度が「いわゆる自動確定方式によっている。」ことを挙げている。日本税理士連合会 税制審議会・前掲注26、1-2頁。

<sup>59</sup> 国税通則法第15条1項では「源泉徴収等による国税については、これを徴収して国に納付する義務。」を納税義務としている。納税義務の内容については、「徴収納付義務は、納税義務者から租税を徴収する義務（作為義務）と徴収した租税を納付する義務（給付義務）の結合した特殊な義務である。…国税通則法は、納税義務者と徴収納付義務者を合わせて納税者と呼び、納税義務者の租税を納付する義務と徴収納付義務者の租税を納付する義務とを合わせて納税義務と呼んで（15条1項）、両者に共通の定めをおいている場合が多い」と説明されている。金子・前掲注2、993頁。

<sup>60</sup> 国税通則法第15条1項

<sup>61</sup> 国税通則法第16条1項1号「申告納税方式 納付すべき税額が納税者のする申告により確定することを原則とし」と定められている。



付すべき税額を申告することによって確定する方式であり、納税義務者は納付すべき税額を明確に認識した上で納付する。自動確定方式は、対価の支払の時<sup>62</sup>に支払者が認識し得ない場合においても、源泉徴収義務の有無および源泉徴収すべき税額が自動確定するのであり、申告納税方式の場合と比較すると、支払者にとって負担は大きい。田中治教授は、源泉徴収義務が自動確定していることを前提とする点につき、「源泉徴収義務者において、一定の金員を支払う際、源泉徴収すべき金額と源泉徴収すべき相手とが一義的に明白に定まっていることが不可欠である。」<sup>63</sup>とする。課税庁は、支払者が源泉徴収義務の有無の判断を仮に誤ったとしても、結果的には、受給者の負うべき源泉所得税を、支払者から徴収することが出来る方式となっているのである。

## 第2項 問題点

源泉徴収制度が「自動確定の租税」であることにより、次のような問題が明らかにされる。①譲受人は譲渡対価の支払時には、相手方が非居住者であるか否かの適正な判断を行っているともみなされる状況に置かれること、しかし、②非居住者性の判定に要する確認業務の範囲は明確にされておらず、譲受人はどこまで確認する責任を負うのかを判断できないこと、③譲受人は課税庁の有するような質問調査権を有しないため、確認し得る業務の範囲には限界があること、である。徴収・納付義務が自動確定するのであれば、その行為を行うための前提条件が、譲受人側において、明らかに判断し得るものでなければならないであろう<sup>64</sup>。この点については、令和2年度税制審議会においても、「自動確定方式は、

---

<sup>62</sup> 浦東教授は、支払の時期について「債務者（支払者）と債権者（受領者）が離れた場所において、支払者から受領者に金銭等が送付されるとき、『支払』とは、支払者の行為を中心にしたものであると考えて、支払者の発送行為の時が『支払』の時期になると考えたい。」と述べている。浦東久男「源泉徴収と支払概念」税法学534号26-27頁（1995）。

<sup>63</sup> 田中治「源泉徴収制度等の存在理由」税法学571号161-162頁（2014）。

<sup>64</sup> 源泉徴収を行うための前提について述べたものとして、「通常一般人の注意義務の程度からして、不動産取引の時点において、『非居住者等』であることを認識し得べき状況にあったことが必要であるというべき」。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」『公法の理論と体系思考』156頁（信山社、2017）、「現行の源泉徴収制度の建て方下では、源泉徴収の対象となる所得はできるだけ明確に定型的に法定されることが必要であり、…紛らわしいものは源泉徴収の対象から除くのがよいと考えている。」雄川一郎「源泉徴収に関する争訟」租税法研究8号141頁（1974）、「支払時にそれが源泉徴収義務の対象になるかどうか（あるいは源泉所得税額がいくらになるのか）を支払者が容

源泉徴収の対象となる所得の範囲と意義が予め明確化されているという前提の下に機能するものである。」<sup>65</sup>と示している。課税庁と同等の情報が容易に入手できる環境になく<sup>66</sup>、かつ、判断の基準とするべき確認業務の範囲に係る規定もなく、さらには、判断を誤った場合の宥恕規定もないのであれば、譲受人には不当に過度の負担が課せられていると考えざるを得ないのではないだろうか<sup>67</sup>。伊藤雄太教授は、「非居住者に対して土地等の対価を支払う者の源泉徴収義務の規定は…一律に規定され、宥恕規定その他の救済規定なしに源泉徴収義務を課している。」<sup>68</sup>と述べている。

## 第2節 確認業務はどのような場合に過度の負担となるか

### 第1項 「過度の負担」の定義

不動産取引に際し、相手方の非居住者性の判定と、源泉所得税の徴収納付という法的責任は、どのような場合に過度の負担となるか。

---

易に判断できない場合においても…負担とリスクを支払者に負わせ、国の税徴収を満足させることができるのだとすると、源泉徴収制度には大きな問題があると言わざるを得ない。」木山・前掲注25、80頁、また、外国法人の所得に対する源泉徴収について、「徴税の確実性を期するという観点から、特定の国内源泉所得についてのみを対象としている（所法161）のであるから、その対象となる所得の意義については厳格に解釈されるべきであろう。」池本征男「海洋掘削作業用のリグの賃貸料を外国法人に支払う内国法人は、『船舶の貸付けによる対価』の支払として所得税の源泉徴収を要するとされた事例」国税速報 第6328号19頁（2014）。

<sup>65</sup> 日本税理士会連合会 税制審議会・前掲注26、8頁。

<sup>66</sup> 片山教授は、源泉徴収義務について「課税庁と源泉徴収義務者との間に圧倒的な情報の非対称性があるにもかかわらず、源泉徴収義務者がおよそ調査権限を有しない情報まで得ることを前提としている。」と述べている。片山直子「源泉徴収義務をめぐる近時の法的諸問題」税法学581号248頁（2019）。

<sup>67</sup> 田中教授は「売手が非居住者かどうかを調査する権限と能力を持たない民間の買い手に対して、形式的に源泉徴収義務の履行を強制すれば、それは、本来の納税義務者が支払うべき未払の税額を源泉徴収義務者に代替的に求めることになる。」と述べている。田中治「租税法における趣旨・目的解釈の意味と判例の状況」『日税研論集』78号136頁（日本税務研究センター、2020）、令和2年度税制審議会答申においては、非居住者の国内源泉所得に係る源泉徴収について「本来は国が負担すべき非居住者や外国法人からの徴税に関する事務負担を民間に転嫁しているとみることができる。…源泉徴収義務者に過度の負担を求めないこととすべきである。」と述べている。日本税理士会連合会 税制審議会・前掲注26、10頁。

<sup>68</sup> 伊藤雄太「源泉徴収義務者の注意義務-非居住者から土地等を買う場合を中心に-」税法学570号35頁（2013）。

まずは、「過度の負担」の定義について整理する。第2章の裁判例①の判示から、立法において想定される譲受人の負担は次のように読み取れる。

- 1) 売買契約締結を通じて、公的書類の確認、受給者に対する質問を行うことにより、その非居住者性を判定すること。
- 2) 非居住者であると判定した場合には、譲渡対価の支払の際に所得税を天引きし、翌月10日までにこれを国に納付すること。

判示においては、譲受人と譲渡人は、売買契約の締結を通じて「特に密接な関係」にあるため、非居住者性の判定は通常、容易にでき、上記2)の徴収・納付方法は、能率的・合理的な方法であり、譲受人に過度の負担を強いるものではない、としている。すなわち、譲受人にとって、上記1)、2)を行うことは妥当な負担であると判断している。

次に、上記2つの「想定される負担」は以下の場合に「過度の負担」になると考える。

- 1) わが国における住民登録制度の性質上、譲渡人の故意によるものであるか否かにかかわらず、日本国内に住民登録をおいたまま、海外に長く居住することが可能であるため、（この点については第5章において後述する。）公的書類の確認や譲渡人に対する質問を行ったとしても、非居住者であると判定できない場合があること。
- 2) 譲渡人が非居住者であると適正に判定できなかった場合には、譲受人が譲渡人に代わって所得税を負担することになるにもかかわらず、それに対する補償は何もないこと。<sup>69</sup>

これらの過度の負担は、第2章で分析した2つの裁判例において、具体的にみることができる。この点については、次項において記す。

## 第2項 裁判例に見る具体的な過度の負担

第2章の2つの裁判例について、具体的な過度の負担を考察すると、次の2点に整理される。

1. 公的書類等の確認により、非居住者であることを判定するのは困難

---

<sup>69</sup> 木山教授は、東京地裁平成23年判決について「本件源泉徴収義務規定は、受給者から国税当局が税を徴収することが困難であることから定められたものである。…本件のような支払時に支払者が支払代金からの天引き徴収をしていない場合で、裁判所に非居住者であると判定されたときに、非居住者に対する支払者の求償権に実効性があるのかという点」を問題点として挙げ、「この場合、支払者は二重払いのリスクを負うことになる」と述べている。木山・前掲注50、21頁。

裁判例②においては、譲受人は、売買契約締結の手続きの過程で、譲渡人が米国に住所を有していることを認識していた。しかし、住民票、印鑑登録証明書等の重要な公的書類においては、譲渡人の住所は日本国内の本件登録地となっており、譲渡人が非居住者であると確信することは困難であった。現行制度が、不動産取引を行う一個人や企業担当者が非居住者性の判定、すなわち源泉徴収義務の有無の判断を適正に行うことを可能ならしめる規定内容となっているとは考えにくい。本件のように、社会通念上、行い得る確認を行ったとしても、自己の判定に確信が持てないような場合はどうすべきなのか、現行制度においては、非居住者性の判定に係る確認業務の範囲について明確な規定がないため、判定の不確定さを補う制度とはなっていない。また、一度限りの取引において、調査権限を有しない譲受人が、かなりプライベートな質問や問い合わせを行うことは困難である。このような場合に、譲渡人の非居住者該当性の判定責任を譲受人に負わせることは、過度の負担である。

## 2. 非居住者性の判定を誤った場合に、譲受人が所得税を負担する

2つの裁判例においては、いずれも課税庁により、譲受人は源泉徴収義務を負うものとして納税告知処分がなされた。譲受人は、譲渡人の非居住者性の判定を誤り、譲渡対価の支払の際に源泉徴収をしていなかったのであるが、課税庁のような調査権限を有しない譲受人が、源泉徴収義務の有無の判断を誤った場合には、何の補償もないにもかかわらず、本来の納税義務者である譲渡人に代わって所得税を負担しなければならない。さらには、海外の譲渡人からそれを徴求するのは困難、という状況は過度の負担であろう。

以上、譲受人に課される2つの過度の負担を考えれば、譲受人は制度上何の救済措置もなく、源泉所得税を負担することに対する補償もない<sup>70</sup>のであるから、人権侵害の可能性があると考える。

---

<sup>70</sup> 松沢教授は、支払者に対して補償がないことについて「現行法は全く補償を与えてはいないし、補償しなくとも判例はこれを違憲ともしていない（源泉所得税につき最判昭三七・二・二八大法廷判決、刑集一六・二・二一二、…）」とし、「問題は、源泉徴収制度の本質を以って専ら国の立場のみから捉えて単純に税収の確保、徴税費の節約というための政策上の理由を根拠とするのは如何であろうか。…単に財政収入の利便のみからの視点から理論づけるのは、租税法解釈の一面的観察方法にすぎない…。源泉徴収義務者が何ら補償なくして相当の費用を支出しながら国の徴税事務に協力させられている理由はこれらの学説では何ら明らかとされない。」と述べている。松沢・前掲注1、381頁。

### 第3節 非居住者性判定に係る確認業務

本節においては、確認業務の範囲に係る問題点を、譲受人と譲渡人の「特別な関係」、公的書類等による判定方法の2つの観点から検討していく。

#### 第1項 支払者と受給者の「特別な関係」

最高裁昭和37年判決においては、源泉徴収制度は、給与の支払者と給与所得者が「特に密接な関係」にあることにより、同制度は能率的・合理的であると判示した。このことが真実であることは、第1章第3節および第6節において紹介したように、わが国の令和3年度の所得税収のうち、源泉徴収による所得税収は82.0%に上り、給与所得者の約85.6%が源泉徴収により所得税を納税していることを考えれば、明らかである。

ここで、まず、源泉徴収義務者の徴税事務に係るコストについて考えてみる。給与支払者と給与所得者の関係からすれば、支払者は給与から所得税を天引きし、その翌月10日までにこれを国に納付し、その残額を給与所得者に支払えばよいのであるから、手続面から考えれば、著しい負担であるとまでは言えない。しかし、たとえ制度が能率的・合理的な徴収方法として確実に成果を上げているのだとしても、それは国側から見た成果であり、何の補償もなく徴収の一端を負わされている支払者から見れば、無償で行っているサービスであると言えよう<sup>71</sup>。

次に、支払者である企業と受給者である給与所得者の関係性について考える。この場合、支払者と給与所得者は、通常、一定期間以上の雇用関係にあるので、両者は密接な関係にあると言える。また、雇用契約を結んでいることにより、支払者においては、給与所得者の一定の個人情報を知り得ている。給与所得は通常、毎月支払われるべきものであるため、支払者は毎月給与の支払の際、所得税を源泉徴収しており、徴収手続きには慣れていると考えるのが一般的である。

---

<sup>71</sup> 今本教授は「源泉徴収制度における徴税費用の源泉徴収義務者に対する転嫁については、それが妥当な水準にあるかをいま一度検証する必要があるように思われる。」とし、本判決では、「源泉徴収義務者の負担は『公共の福祉によって要請されるものであり、』、『公共のために私有財産を用いる場合には該当せず』、憲法29条との関係で問題がないとされているが、今後源泉徴収義務者に対する補償の要否を含めて再検討する必要がある。」として、脚注において「この判決の理由付けは不明確なところがあるように思われる。」と述べている。今本啓介「申告納税制度と源泉徴収制度の関係－申告納税制度の下での源泉徴収制度のあり方を含めて」税研153号37頁、39頁(2010)。

しかし、給与の支払者と給与所得者における「特に密接な関係」は、この両者間以外の関係において必ずしも成り立つ訳ではない。

第2章の裁判例①においては、不動産取引の当事者間の関係は「特に密接な関係」であるため、調査権限を有しない企業の一担当者であっても、非居住者性の判定を行うことは、過度の負担を強いるものではない、契約の締結を通じて通常、期待される調査確認等を行えば、通常、容易に行える、と判示した。しかし、給与の支払者と給与所得者との関係（前者の関係とする。）は、継続的なものである一方で、不動産取引の当事者の関係（後者の関係とする。）は、一度切りの取引である場合が多い<sup>72</sup>。また、給与所得者は、雇用契約や年末調整の必要性から、自己の詳細な個人情報を雇用主である給与の支払者に対して提出する必要があるため、源泉徴収義務者である雇用主は、源泉徴収を行うために必要な情報を入手する困難性はない一方で、不動産取引においては、譲受人は自ら源泉徴収義務の有無の判断を行うために必要な情報の入手を行い、その判断を誤った場合には、所得税を負担することになる<sup>73</sup>。前者と後者の関係性は性質が異なっており、同じレベルでは比較できないものである<sup>74</sup>。さらには、最高裁昭和37年判決の当時と現代社会とでは、社会・経済環境が大きく変化しており、グローバル化が進んだ現代社会では人の移動が活発化しているため、非居住者性の判定は著しく困難となっている<sup>75</sup>。このような環境の変化から考え

---

<sup>72</sup> 増田教授は、不動産取引の当事者の関係につき、「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。…『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よいとは思われない。」と述べている。増田英敏「不動産売買代金に対する売主の源泉徴収義務と居住者の判断要件」TKC 税研情報26巻5号28頁（2017）。

<sup>73</sup> 千葉教授は「支払者にはその事実を調査・確認する法的権限はなく、受給者において支払者に告知する等の義務が課されているわけでもない。適正な判断ができるか否かは、多分に受給者側の任意の対応如何に左右される。」と述べている。千葉俊徳「争訟事例に見る居住者・非居住者該当判断の困難性と不納付加算税免除の『正当な理由』」税大ジャーナル31号59頁（2020）。

<sup>74</sup> 雄川名誉教授は、源泉徴収制度が便宜的であるためには「具体的な給与の支払等がなされる場合において、当該給与等が法律上源泉徴収の対象になるかならないか、また徴収・納付すべき税額がいくらであるかということが、給与等の支払に伴って、法令の規定により客観的に明らかであって争う余地を生じないことが前提されて、始めて（ママ）この制度がうまく動いていくことになるのであろうと思われるのであって、特別の手續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。」と述べている。雄川・前掲注64、139頁。

<sup>75</sup> 近年のグローバル化（国際化）の進展に伴い、源泉徴収義務の確認が困難になるであろうとするものに、

でも、前者と後者の関係性は同じレベルでは比較できないものである。したがって、前者と後者がいずれも「特に密接な関係」にある、とは言えない<sup>76</sup>。そして、後者の関係性において、一個人や企業の一担当者である譲受人が行い得る確認業務の範囲には限界があると言わざるを得ない<sup>77</sup>。

## 第2項 公的書類等による判定方法

取引を行う際、相手方が非居住者であるか否かを確認する方法として、最も一般的に考えられるのは、公的書類による確認及び本人に対する質問であろう。ここでは、公的書類による確認は、非居住者性の判定において有効に機能し得るか否かについて検討したい。

第2章の裁判例②において、譲受人は、譲渡人の非居住者性判定のために、住民票、印鑑登録証明書等の公的書類、売買契約書上の住所等による確認を行っていた。また、譲渡人に対して、「居住者」であるか否かの確認の質問をし、国内居住者である旨の回答を得ている。その上で、譲渡人は居住者であると判定した。一般的に考えて、譲受人の行った確

---

伊東・前掲注36、128頁、宮西・前掲注40、23頁。

<sup>76</sup> 渡辺教授は、昭和37年最大判当時と現在（2006年当時）の状況について「就業形態等の変化による給与所得の多様化（…）といった現況を前提とするならば、源泉徴収義務者の負担は、昭和37年判決当時よりさらに重たくなっている可能性がある。…最高裁のいう『密接な関係』あるいは『担税者と特別な関係を有する徴税義務者』という部分に変化が生じているからである。…源泉徴収義務者の負担を軽減する視点の必要性が、当時よりも高まっているといえよう。」と述べている。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140-141頁（日本税務研究センター、2006）、また、同教授は、コストの観点から源泉徴収制度をみた場合、として「昭和37年判決の時代と現代とでは明らかに差異が生じて来ている。それは、就業形態の多様化、デジタル化、さらには国際化といった領域において顕著に表れる。」と述べている。渡辺・前掲注1、38頁、千葉教授は「不動産売買取引の当事者関係は、一般的には単発的・偶発的に発生するもので、継続的な契約関係等に立つものではない。譲渡対価の支払者と受給者との関係は、…給与所得の場合ほどには密接でないことは明らかである。」と述べている。千葉・前掲注73、65頁。

<sup>77</sup> 令和2年度税制審議会は、源泉徴収に関する事務負担について「社会状況が変化し、経済取引が多様化・国際化することによって、税制や税務手続が複雑化することはやむを得ないが、そのことによって増加する事務負担を源泉徴収義務者に求めるとしても、一定の限界がある」としている。日本税理士連合会 税制審議会・前掲注26、3頁、千葉教授は「取引の性格上、商機という要素から居住者・非居住者該当判断には事実上時間的制約もありうることなどにも照らせば、非居住者への国内不動産譲渡対価の支払いに係る源泉徴収義務の場合、支払者が負うべき非居住者該当性の調査・確認の責任範囲は、自ずから限定的にならざるを得ないと思われる。」と述べている。千葉・前掲注73、65頁。

認業務は、十分であると言えるのではないだろうか。調査権限を有し、十分な調査期間を取ることが可能な課税庁の立場から調査した結果で判断した場合であれば、譲渡人は非居住者に該当するという判定は可能であったかもしれない<sup>78</sup>。しかし、譲受人は調査権限を有さず、短期間の間に非居住者性の適正な判定が求められることを考えれば、譲受人が行った、公的書類等における確認及び譲渡人に対する一通りの質問事項から考え合わせると、譲渡人が居住者であると判定したことは自然であると思われる<sup>79</sup>。このことは、学説においても論じられている点である。判定を困難ならしめる理由として挙げられるのは、わが国においては、国内に住民登録を置いたまま、海外に長く居住する非居住者であることが可能であり、これは、その本人が単に転出手続きを怠っている場合もあれば、故意にそのようにしている場合もあり得る<sup>80</sup>。また、仮に譲渡人が故意に非居住者であることを隠匿しようとしていたならば、適正な判定は更に困難なものとなるのであり<sup>81</sup>、一度限りの取引である可能性が高い個別の不動産取引において、そのような譲渡人の真意まで正しく推定することは不可能であろう。そうであるならば、それは譲受人の通常の確認業務においては知り得ない事情である。

以上から、一般的に入手可能な公的書類等や相手方に対する質問等により、非居住者性の適正な判定を行うことは極めて困難であると言える。税制審議会は、令和元年度諮問に

---

<sup>78</sup> 税務官庁の調査担当職員が2年以上にわたって行なった税務調査、質問調査や法務省入国管理局、IRS に対する照会につき、谷口教授は、「源泉徴収義務者にはそのような長期の調査・確認期間は認められないだけでなく、それらの照会を行うことも通常はできないことからすれば、国際的源泉徴収は、納税者と税務官庁との間で極めてバランスをかけた手続構造になっている」と述べている。谷口勢津夫「国際課税における納税者の権利救済」法の支配193号65頁（2019）。

<sup>79</sup> 木山・前掲注25、85-86頁、104-105頁。

<sup>80</sup> 伊藤教授は、国外転出の届出をしていない場合には「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。…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のである。」と述べている。伊藤・前掲注68、18-19頁。

<sup>81</sup> 住民登録による判定が困難であることについて、木村弁護士は「たとえ住民票や登録簿のような公的書類で説明がなされても、それが実態を正しく反映したものとは限らず、ましてや契約書などの私的書類に記載された『住所』をそのまま信用することは相当でない。」と述べている。木村浩之「不動産譲渡事件-非居住者への支払に係る源泉徴収義務の確認-」税務弘報66巻13号156頁（2018）、田中教授は「通例、書類上、国内に住所または居所があると判断される限り、土地の購入者はそれを信用する以外にないであろう。」と述べている。田中・前掲注63、160頁。



対する答申において、源泉徴収義務につき、「源泉徴収義務者に法的責任を課す以上、その範囲を可能な限り明確化し、容易にその責任を果たせる制度とする必要がある。」<sup>82</sup>としている。

#### 第4節 現行制度の限定的適用の可否

租税法の解釈は、あくまでも文理解釈を第一の解釈手法とする原則<sup>83</sup>を遵守すれば、制度の解釈による負担軽減は困難である。第1節で見たように、所得税の源泉徴収制度は自動確定方式である。支払者は所得の支払の際、所得税を徴収し、それを納付する義務を負っており、納付すべき税額は、特別の手続きを要しないで確定する、と定められているため、そこには非居住者性判定に係る負担を考慮する余地はない。

制度の限定的適用につき、裁判例②においては、譲受人が、譲渡人の非居住者性を判定する際に行うべき「注意義務を尽くしていたか否かについては、まず検討する。」と判示しており、注意義務の範囲については検討する余地があると述べているものと解されている<sup>84</sup>。これは、同制度を「限定解釈する必要はない。」と判示した裁判例①とは異なる判断

---

<sup>82</sup> 日本税理士会連合会 税制審議会・前掲注26、5頁。

<sup>83</sup> 租税法の解釈については「…その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されない。」金子・前掲注2、123頁。また、法令の解釈について述べたものとして、「まず、ある具体的事件に適用されるべき法令を発見し、検認し、その法令の法文の意味を文理解釈することから始められなければならない。しかし…文理解釈のみでそれが達成できない場合は、…論理解釈を取り入れ、…法の目的が達成されるように努めなければならない。」「法はある程度普遍妥当性をもつものでなければいけない。…ある事件には妥当するが、似たような他の事件にはあてはまらないというような解釈は、正しい法令の解釈とはいえないのである。」林修三『法令解釈の常識』190-191頁、194頁（日本評論社、1975）。

<sup>84</sup> 青山教授は、東京地裁平成28年判決が注意義務を尽くしたか否かについて検討したことについて「当判決のロジックの下では、確認義務を尽くしていれば、仮に実態が非居住者性ありとされる場合であっても、源泉徴収義務はないとの結論に到達する可能性があることを示唆している」と述べている。青山慶二「最近の判決から見る国際課税に関する課税リスクー第4回：国内源泉所得と源泉徴収義務ー」TKC税件情報26巻2号52頁(2017)、片山教授は「控訴審は、…Xの主張に配慮する姿勢を見せているともいえよう。」としつつも「譲受人が注意義務を尽くしたと認められる場合が、今後ありうるのかという点については、現実としては、かなり望み薄であると言わざるを得ない。」と述べている。片山・前掲注48、101-102頁、西山・前掲注48、141頁、平川・前掲注54、3頁、南・前掲注53、10-11頁（2016）、南繁樹「非居住者に対する源泉徴収の問題点」税研209号52頁。

であった。この点につき、木山泰嗣教授は「判決理由においては判決主文を導くに当たり必要不可欠な議論のみがなされるべきと考えられている以上、注意義務違反を検討したことは本件源泉徴収義務規定の適用に影響があることが前提にされていたとみるべきであろう。」<sup>85</sup>と述べている。

仮に裁判所によって注意義務の範囲が検討され、本件条項につき、源泉徴収義務の限定的な適用がなされたとしても、確認業務の範囲について明文化されたものがない限りは、個別の事案ごとに限定的な適用が可能かどうかを判断することとなり、譲渡人の非居住者性の判定が明確かつ容易になるわけではない<sup>86</sup>。第3節 第2項において紹介した税制審議会の答申にもある通り、非居住者性の判定という確認責任が容易に果たせるような制度が必要であろう<sup>87</sup>。判定に係る確認業務の範囲について、明文化が必要であるとの考えは、以下のとおり学説においても多く論じられている。

伊藤雄太教授は、源泉徴収義務に関し、「一定の支払者保護の規定を盛り込んでいない現在の状況は、早急に改められるべき」<sup>88</sup>とし、支払者の負担が大きいことについて「受給者への義務付け、支払者の注意義務の限定その他の配慮が強く望まれる。」<sup>89</sup>と述べている。

田中治教授は、非居住者該当性の判断において、買主に過大な負担を求めることとなりかねないことについて「明文の規定により、非居住者該当性の判断につき適時適正な判断を可能とする制度の整備が望まれる。」<sup>90</sup>と述べている。

---

<sup>85</sup> 木山・前掲注50、23頁。

<sup>86</sup> 木山教授は、源泉徴収制度において「支払者に注意義務があると解するのは難しいであろう。明文規定がないのはもちろんであるが、義務違反をしても不履行の責任が生ずることはないからである。」とした上で、「租税法律主義（憲法84条）から、明文の免除規定がないにもかかわらず、支払者が専門家であるか素人であるかなどもみたくて、注意義務を尽くしたといえる場合には源泉徴収義務が免除されるとする限定解釈を行うことも、妥当でない。」と述べている。木山・前掲注25、117頁。

<sup>87</sup> 非居住者を相手方とする場面において、源泉徴収義務を課す前提として、「①源泉徴収義務者において、源泉徴収の要否を判断するために必要な情報を取得できなければならないし、また②源泉徴収義務者は、これらの事務内容を理解し、その負担を甘受できる者でなければならない。」ことが挙げられている。米田隆ほか「非居住者・外国法人に係る源泉徴収-源泉徴収対象の不明確性に起因する問題を中心に」金子宏監修中里実ほか編『現代租税法講座-国際課税-』第4巻180頁（日本評論社、2017）。

<sup>88</sup> 伊藤・前掲注68、42頁。

<sup>89</sup> 伊藤・前掲注68、42頁。

<sup>90</sup> 田中・前掲注63、164頁。

増井良啓教授は、「不動産取引に限らず、国際取引において源泉徴収義務者にかかる事務負担は…ますます大きくなっている。…源泉徴収義務者に無理を強いないための制度設計が、…大きな課題」<sup>91</sup>であると述べている。

南繁樹弁護士は、「源泉徴収制度は、クロス・ボーダー取引の発展によって、支払者に対して難しい判断を強いるものとなっており、その傾向は今後も続くものと思われる。」<sup>92</sup>とした上で、「執行の便宜と支払者の予見可能性の双方に配慮し、取引の経済的性質を考慮しつつ、受領者にはどのような情報を要求すべきか、支払者は何に依拠すべきか、諸外国の制度も参考にしつつ、総合的な制度設計を行うことが求められよう。」<sup>93</sup>と述べている。

西山由美教授は、「支払者が支払時点で源泉徴収義務があることを明確に判断できるようにするためには、支払者の確認業務を補完する制度が必要である。」<sup>94</sup>とする。

## 第5節 小括

本章においては、わが国の源泉徴収制度においては源泉徴収義務が自動確定すること、および確認業務の範囲が明文化されていないことから、不動産取引における非居住者性判定に係る確認責任は、譲受人にとって過度の負担となるのではないかという検討を行った。質問調査権を有しない譲受人が一般的に行い得る公的書類等の確認により、支払時に非居住者性の適正な判定を行うことは困難であり、その判定を誤った場合には何の補償もなく、譲渡人の所得税を負担することになる。これは人権の侵害となる可能性もあり、譲受人の確認責任の負担を軽減する解決策が必要であるとの結論に至る。

まずは、現行制度の限定的適用による負担軽減の可否であるが、次の2点の理由から、それは困難であると考えられる。1点目は、最高裁昭和37年判決において源泉徴収制度は合憲であるとされたこと、および同制度は自動確定方式であることを考え合わせると、非居住者性判定に係る支払者の負担を考慮する余地はないということである。2点目は、仮に制度の限定的適用が行われたとしても、現行制度においては、確認業務の範囲について明文

---

<sup>91</sup> 増井・前掲注53、178頁。

<sup>92</sup> 南・前掲注84、59頁。

<sup>93</sup> 南・前掲注84、59頁。

<sup>94</sup> 西山・前掲注48、143頁。西山教授は、支払者の確認業務を補完する制度の例として、米国の内国歳入法典1445条、英国の居住者判定テストを挙げている。

化されたものがなく、支払者はどの程度の確認を行えば確認責任が十分であるかという判断ができないことである。確認業務の範囲が明確でなければ、個別の事案ごとに判断することとなり、支払者の負担軽減には繋がらない。したがって、制度の限定的適用による救済は困難である。

次章においては、解決策の検討にあたり、参照すべき米国および英国における非居住者との取引に係る制度を紹介する。

## 第4章 米国及び英国における非居住者との取引に係る制度

本章においては、非居住者性判定の方法として、わが国において参照すべき米国および英国における制度を紹介する。

### 第1節 米国における外国人<sup>95</sup>との不動産取引に係る源泉徴収制度

(Internal Revenue Code § 1445 (以下、「I.R.C. § 1445」という。)、内国歳入法典 1445 条)

#### 第1項 制度の概要<sup>96</sup>

わが国の平成2年(1990年)税制改正において採用された非居住者の不動産譲渡対価に対する源泉徴収制度は、米国における同様の制度である、内国歳入法典 1445 条を参考にして創設されたと考えられている<sup>97</sup>。同制度は、1985年以降に実施された譲渡の対価に対して課税されるものである。以下にその概要を記す。

##### 1. 一般原則 (I.R.C. § 1445 (a) General rule)

本条項に別途定めがない限り、米国不動産の権利を有する外国人から、当該不動産の権利を取得した者は(以下「譲受人」という)、その譲渡時に実現した対価の15%<sup>98</sup>相当額を源泉徴収しなければならない。

---

<sup>95</sup> 外国人 (Foreign person) とは、「非居住外国人のことをいう。外国人とは、米国市民または米国籍を有する者のいずれにも該当しない個人をいい、非居住外国人とは、永住権テストまたは実質滞在テストのいずれかをパスしなかった者をいう。」 Department of the Treasury, Internal Revenue Service, “Withholding of Tax on Nonresident Aliens and Foreign Entities For use in 2022” Publication 515, 47 頁の該当箇所を筆者和訳。 <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p515.pdf> (2022/09/05)

<sup>96</sup> U.S. Government Publishing Office “United States Code”, 2403-2407 頁の該当箇所を筆者和訳。  
<https://www.govinfo.gov/content/pkg/USCODE-2020-title26/pdf/USCODE-2020-title26-subtitleA-chap3-subchapA-sec1445.pdf> (2022/09/05)

<sup>97</sup> 大高・前掲注7、65-66 頁、木村・前掲注7、18-19 頁、中里・前掲注7、37 頁。

<sup>98</sup> 2016年2月17日以前の譲渡については実現した対価の10%相当額である。IRS “FIRPTA Withholding”  
<https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/firpta-withholding> (2022/09/07)

## 2. 適用除外

本取引が以下に該当する場合には、源泉徴収を要しない。

(1)譲渡人による外国人でない旨の宣誓供述書の提供 (I.R.C. § 1445(b)(2) Exemptions, Transferor furnishes nonforeign affidavit) (免除制度)

譲渡人が、合衆国納税者番号とともに、偽証罪の罰則の下に、自己が外国人でない旨の宣誓供述書を譲受人に提供した場合には、源泉徴収は免除される。

ただし、以下の場合には、この規定は適用されない。(I.R.C. § 1445(b)(7) Special rules)

(A)譲受人が、その宣誓供述書が誤りであることを現に知っている場合。

(B)譲受人が、譲渡人または譲受人の代理人から、その宣誓供述書が誤りである旨の通知を受け取っている場合。

(2)非上場会社が、その譲渡に係る権利が、米国不動産保有法人のものでない旨の宣誓供述書を譲受人に提出した場合。

(3)内国歳入庁が、源泉徴収以外の方法で納税が担保されたことを記した適格証明書を、譲受人に対して発行した場合。

(4)譲受人が取得した不動産が、自己の居住の用に供するためのもので、30 万米ドル以下である場合。

(5)その譲渡が、上場会社の株式の処分である場合。

## 3. 源泉徴収税額の限度 (I.R.C. § 1445(c)(1)) (軽減制度)

(1)内国歳入庁は、譲渡人または譲受人から要請があった場合には、譲渡人の最大納税額を決定しなければならない。

(2)源泉徴収されるべき税額は、上記の譲渡人の最大納税額を超えてはならない。

(3)仮に上記最大納税額を超えて源泉徴収された場合には、譲渡人はその還付申告を行うことができる。

## 第2項 平成2年度税制改正との関連<sup>99</sup>

わが国においては、非居住者の不動産譲渡対価に対する源泉徴収制度は平成2年3月31日に公布、同4月1日より施行された。その頃のわが国はバブル景気にあり、不動産価格

---

<sup>99</sup> 薄井・前掲注7、6頁、大高・前掲注7、65-66頁、木村・前掲注7、18-19頁、武田昌輔監修『DHC コメントール 所得税法』7233頁(第一法規、1983)、中里・前掲注7、37頁。

が高騰していた頃である。それまでは、非居住者・外国法人が国内の不動産を譲渡した場合は、総合課税の対象となり、申告納付することとされていた。しかし、不動産の譲渡により利益を得た非居住者・外国法人が、申告期限前に譲渡代金を海外送金し、無申告のままに出国してしまう事例が見受けられた。そこで、このような問題に対処し、非居住者に対して一定の課税権を行使するために導入されたのが、この源泉徴収制度、すなわち所得税法 212 条 1 項である。非居住者が国内にある土地等を譲渡した場合には、その譲渡対価に対し、10%の税率<sup>100</sup>で源泉徴収し、翌月 10 日までに国に納付しなければならない、というものである。第 1 項において述べたように、同制度は、米国において既に実施されていた、I.R.C. § 1445 を参考にして導入されたとのことである<sup>101</sup>。

ここで、注目すべき点は、わが国の制度は I.R.C. § 1445 の全てを導入したわけではなく、免除制度 (I.R.C. § 1445(b)(2)) と、軽減制度 (I.R.C. § 1445(c)(1)) に当たる部分が導入されていないという点である。すなわち、源泉徴収義務者に対して、一定の場合における源泉徴収義務の免除・軽減制度が導入されていないのである。

なお、次項以下においては、本稿の研究テーマに関わる制度として、免除制度についてのみ検討を行うこととする。

### 第 3 項 源泉徴収義務の免除制度が導入されなかった事情

米国制度において、源泉徴収義務の免除制度 (上記第 1 項 2.(1)) が採り入れられているのは、納税者番号制度の存在と非居住者か否かを確認する場面が多くあることが大きく関係していると考えられる<sup>102</sup>。わが国において免除制度が導入されなかったのは、当時は、米国におけるような納税者番号制度が存在しなかったこと<sup>103</sup>や、米国とは異なり、非居住

---

<sup>100</sup> 税率が 10%とされた根拠については、「個人の土地等の長期譲渡所得については、20%の税率等の分離課税 (… ) が行われていることにかんがみ、グロスの収入を課税標準とする本源泉徴収では、その半分程度が適当と考えられたためである。」木村・前掲注 7、19 頁。

<sup>101</sup> 同制度導入の経緯については、大高・前掲注 7、65-66 頁、木村・前掲注 7、18-19 頁、中里・前掲注 7、36-37 頁。

<sup>102</sup> 伊藤・前掲注 68、22 頁。

<sup>103</sup> 納税者番号制度とは「所得税、法人税、消費税等の正確で公平な執行のためには、すべての納税者に番号をつけ、その番号によって所得を名寄せする制度、すなわち納税者番号制度が有効である (… )。そのため、アメリカ・カナダ・北欧諸国・イタリア・オーストラリア等では、納税者番号が採用されており、相

者性を確認する必要性は、少なくとも近年以前はあまりなかったからであろう。しかし、わが国に同制度が導入されたのは 30 年以上前であり、その頃から経済・社会のグローバル化は著しく進展している。それに伴い、国際間の人の移動も頻繁に行われている近年においては、非居住者性の判定が困難になっていることは明らかである。

## 第 2 節 英国における居住者判定テスト

(Statutory Residence Test(“SRT”、以下、「居住者判定テスト」という。)、  
Finance Act 2013 Schedule 45<sup>104</sup>)

### 第 1 項 制度の概要<sup>105</sup>

英国では、2013 年 4 月に、法定居住者判定テストの制度が導入された。この判定テストは、一課税年度における個人の居住ステータスを判定するために導入された。したがって、ある個人は、ある課税年度においては英国居住者に該当するが、その翌課税年度は非居住者に該当することもあり得る。このテストは、実質滞在日数が 183 日以上であるか否かという基準のみではなく、様々な要件の組み合わせにより、英国での居住者性を判定するものである。以下にその概要を記す。

(1) この判定テストは、次の 2 点を考慮して行われる。

・英国での滞在日数及び就業日数

---

当の効果をあげている。」金子・前掲注 2、928 頁、わが国においても「行政を効率化し、国民の利便性を高め、公平・公正な社会を実現する社会基盤」として、平成 28 年 1 月 1 日より社会保障・税番号制度（マイナンバー制度）が導入された（平成 25 年 5 月 31 日公布）が、令和 4 年 9 月末時点でのマイナンバーカードの人口に対する交付枚数率は 49.0%である。国税庁「社会保障・税番号制度（マイナンバー制度）の概要」<https://www.nta.go.jp/taxes/tetsuzuki/mynumberinfo/gaiyo.htm>（2022/10/31）、総務省「マイナンバーカード交付状況について」[https://www.soumu.go.jp/kojinbango\\_card/kofujokyo.html](https://www.soumu.go.jp/kojinbango_card/kofujokyo.html)（2022/10/31）

<sup>104</sup> SRT は、英国の 2013 年財政法の中で定められている。legislation.gov.uk “Finance Act 2013, Schedule 45”  
<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/schedule/45/enacted>（2022/12/18）

<sup>105</sup> GOV.UK, HM Revenue & Customs “Statutory Residence Test(SRT) notes”（SRT の最終更新日 2020/01/22）、該当箇所を筆者和訳。  
<https://www.gov.uk/government/publications/rdr3-statutory-residence-test-srt/guidance-note-for-statutory-residence-test-srt-rdr3>（2022/10/18）



・英国との繋がり深さ

(2) 判定テストは次の4つのパートに分かれている。

「ステップ1」183日ルールによる判定

「ステップ2」Automatic Overseas tests (非居住者性の判定)

「ステップ3」Automatic UK tests (英国居住者性の判定)

「ステップ4」Sufficient ties test (英国との繋がりによる判定)

(3) 各ステップの内容

「ステップ1」183日ルールによる判定

英国での滞在日数が183日以上であれば英国居住者であり、183日未満であれば、次のステップに進む。

「ステップ2」Automatic Overseas tests (非居住者性の判定)

当該課税年度及びそれ以前3年間の英国での滞在日数、及び英国・海外での就業期間・就業形態により、非居住者性を判定する。

ステップ2の第1テストでは、当該課税年度以前3年間において、1年以上英国居住者であり、かつ当該課税年度の英国での滞在日数が16日未満である者は非居住者であると判定する。

ステップ2の第2テストでは、当該課税年度以前3年間において、英国居住者ではなく、かつ当該課税年度の英国での滞在日数が46日未満である者は非居住者であると判定する。

ステップ2の第3テストでは、当該課税年度を通じて海外で常勤勤務しており、かつその年度における英国での滞在日数が91日未満であること等<sup>106</sup>の条件を満たす者は、非居住者であると判定する。

「ステップ3」Automatic UK tests (英国居住者性の判定)

当該課税年度における英国での滞在日数、英国に住居を有していた期間、海外に住居を有していたか否か、及び英国における就業期間・就業形態により、居住者性を判定する。

ステップ3の第1テストでは、当該課税年度における英国での滞在日数が183日以上である者は居住者であると判定する。

ステップ3の第2テストでは、当該年において、英国内に住居を有している、もしくは

---

<sup>106</sup> その他、英国で1日に3時間以上勤務する日数が31日未満であること、海外での就業期間の合間に、31日間以上の長期休暇期間がないこと、が条件として挙げられている。

有していた期間があり、かつ、次のすべての条件を満たす者は、居住者であると判定する。  
なお、英国内に2軒以上住居を有する場合は、各住居について条件を満たすか否かを判定し、1軒でも満たすものがあれば、良いものとする。

- ① その年において、英国内に、少なくとも1回、連続して91日間住居を有していた期間があること
  - ② 上記91日間の内、少なくとも30日間が当該課税年度の内に当たり、かつその年の内、少なくとも30日間その住居にいたこと
  - ③ 上記期間において海外に住居を有していなかったか、もしくは海外に住居を有していたとしても、その住居にいたのが当該課税年度において30日間未満であること
- ステップ3の第3テストでは、当該課税年度に掛かる期間を有する1年間を通じて、英国で常勤勤務する者は居住者であると判定する<sup>107</sup>。

#### 「ステップ4」 Sufficient ties test（英国との繋がりによる判定）

ステップ2、ステップ3のいずれにも該当項目がない者は、このステップ4において、英国との繋がり(ties)の深さを測るテストを行い、英国での滞在日数と併せて検討することにより、居住者性を判定する。

例えば、前年前3課税年度において英国の居住者でなかった者は、英国と以下の繋がりがあるか否かを検討しなければならない。

「家族の繋がり」「住居の繋がり」「職場の繋がり」「90日滞在による繋がり」  
(各繋がり判断基準については、細かく規定されている。<sup>108</sup>)

---

<sup>107</sup> その他、就業期間及び就業形態等も考慮される。

<sup>108</sup> 各繋がり判断基準の概略は、次のとおりである。「家族の繋がり」として、その者の配偶者、法的に承認された同性のパートナー、もしくは18歳未満の子供が英国居住者であること、「住居の繋がり」として、その住居が当該課税年度を通じて連続して91日間以上居住可能であり、かつ、その者がその年度のうち、そこで1泊以上していること、もしくはその住居がその者の親族の所有するものであって、その者がその年度のうち、そこで16泊以上していること、「職場の繋がり」として、その者が当該課税年度を通じて、一日当たり3時間超の勤務を少なくとも40日間行なっていること（この40日間は連続している必要はない）、「90日滞在による繋がり」として、その者が当該課税年度より前の2課税年度のうち、いずれか1年もしくは2年ともにおいて90日超の期間を英国で過ごしていること、「国との繋がり」として、その者が当該課税年度において、英国に真夜中0時に所在した日数が、その年度のうちの半数を超えること。

前年前3課税年度の内、1課税年度以上において英国の居住者であった者は、上記4つの繋がりに加え、「国との繋がり」があるか否かについても検討を要する。

このステップにおいては、その者の前年前3課税年度間の居住者該当性の状況に応じて、英国との繋がりが多くあればあるほど、英国の居住者に該当するのに要する必要滞在日数は少なくて良い。

必要滞在日数と必要な繋がり数の関係は次のように定められている。

表2 英国居住者とみなされるために必要な滞在日数と「繋がり」の数

1 - 1) 当該課税年度以前の3年間に1年以上英国居住者であった場合

当該課税年度における英国での必要滞在日数	必要な英国との繋がり数
16 - 45	最低4つ
46 - 90	最低3つ
91 - 120	最低2つ
121以上	最低1つ

1 - 2) 当該課税年度以前の3年間に1度も英国居住者ではなかった場合

当該課税年度における英国での必要滞在日数	必要な英国との繋がり数
46 - 90	最低4つ
91 - 120	最低3つ
121以上	最低2つ

出典：GOV. UK RDR3:Statutory Residence Test  
(筆者和訳)

#### (4) 判定の流れ

##### ① ステップ1・183日ルールによる判定

英国での滞在日数が183日以上の者、もしくは、以下のいずれかに該当する者は英国居住者である。

- ・ ステップ2のいずれにも該当しない者
  - ・ ステップ3またはステップ4の項目の内、いずれか一つに該当する者
- 上記により、英国居住者に該当しない者は以下のステップに進む。

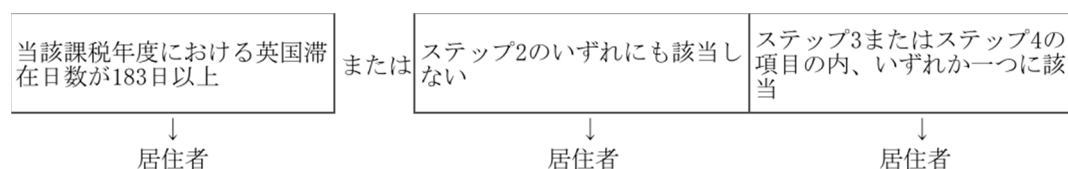
- ② 当該課税年度<sup>109</sup>において、英国での滞在日数が 183 日未満である者は、ステップ 2 へ。
- ③ ステップ 2 の項目の内、いずれかに該当する者は、当該課税年度においては、英国居住者ではない。いずれの項目にも該当しない者はステップ 3 へ。
- ④ ステップ 3 またはステップ 4 の項目の内、いずれかに該当する者は、当該課税年度においては、英国居住者である。いずれの項目にも該当しない者は、当該課税年度においては、英国居住者ではない。

ステップ 2、3、4 のいずれの項目にも該当しない者は英国居住者とはみなさない。

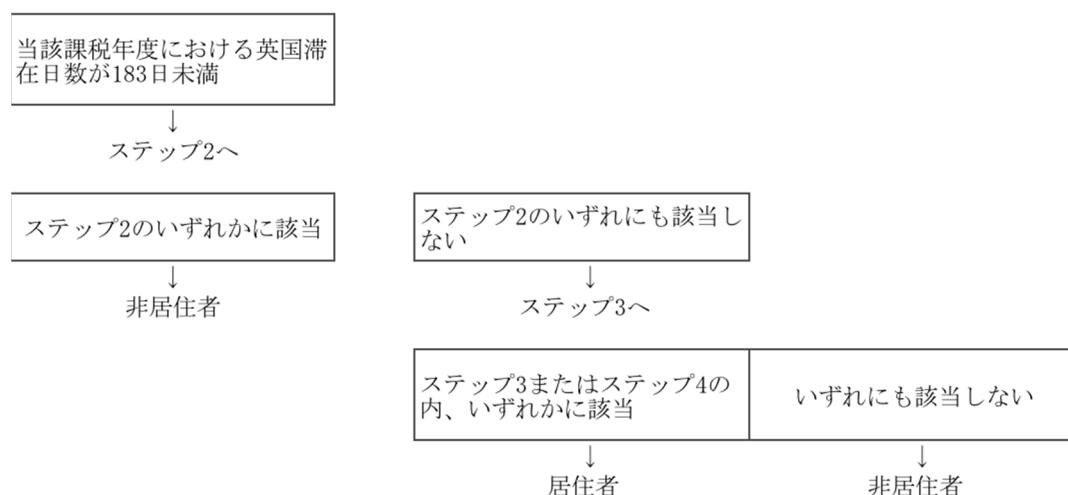
判定の流れを下記図 1 に示す。

図 1 英国居住者判定の流れ

## 第 2 項 居住者判定テストの特徴



上記により、居住者に該当しない者は以下のステップへ



- ステップ1：183日ルールによる判定
- ステップ2：Automatic Overseas tests（非居住者性の判定）
- ステップ3：Automatic UK tests（英国居住者性の判定）
- ステップ4：Sufficient ties test（英国との繋がりによる判定）

出典：GOV.UK RDR3:Statutory Residence Tests  
(筆者和訳後、作成)

<sup>109</sup> 英国における課税年度は、4月6日から翌年4月5日である。GOV.UK, “Money and tax – Income Tax”  
<https://www.gov.uk/check-income-tax-current-year> (2022/10/18)

英国の居住者判定テストは、自己の居住ステータスの判定にあたり、チャート式の質問に順次答えていくことにより、客観的かつ明確に判定が可能なものである。不動産取引のような継続性のない取引においても、このような判定テストを相手方が行うことにより居住者性判定を行う方法であれば、譲受人と譲渡人の双方にとって効率的な方法であると言える。

### 第3節 米国と英国の制度の比較

以上、米国における外国人との不動産取引に係る源泉徴収制度の免除・減免制度と英国における居住者判定テストを紹介した。本節においては、両制度の比較を行う。

#### 1) 目的

米国 I.R.C. § 1445(b)(2)は、外国人との不動産取引において、一定の場合における源泉徴収の免除を目的として設けられた<sup>110</sup>。

一方、英国居住者判定テストは、一課税年度における個人の居住ステータスを判定し、課税対象を明確にすることを目的として設けられた。

#### 2) 行動の主体者

米国制度においては、譲渡人が自らの意思で行い、英国制度においても、譲渡人自身が自己の居住ステータスを決定するために行う。

#### 3) 方法

米国制度では、譲渡人は合衆国納税者番号とともに、外国人でない旨の宣誓供述書を譲受人に提出する。

英国制度においては、譲渡人自身が居住者判定テストを行う。

なお、両制度の比較を表に示すと次のとおりである。

---

<sup>110</sup> 中里名誉教授は、米国の本条項につき「1445条の源泉徴収はかなり強い効力の制度であるために、源泉徴収義務を負わされた譲受人の立場を傷つけないように、源泉徴収の例外が幅広く認められている。」と述べている。中里・前掲注7、39頁。

表3 米国と英国の制度の比較

	米国I.R.C. § 1445(b)(2)	英国居住者判定テスト(SRT)
目的	外国人との不動産取引において、一定の場合における源泉徴収義務の免除が目的。	一課税年度における個人の居住ステータスを判定し、課税対象を明確にすることが目的。
行動の主体者	譲渡人	譲渡人
方法	合衆国納税通知番号とともに外国人でない旨の宣誓供述書を譲受人に提出。	譲渡人自身が居住者判定テストを行う。

出典：U.S.Government Publishing Office "United States Code",  
GOV.UK RDR3: Statutory Residence Test

(筆者該当箇所和訳後、作成)

#### 第4節 小括

本章においては、わが国で参照すべき非居住者との取引に係る制度として、米国のI.R.C. § 1445(b)(2)および英国の居住者判定テスト(SRT)を概観した。

上述したように、平成2年度税制改正においては、I.R.C. § 1445を参考として、非居住者に対する源泉徴収制度が導入された。しかし、その際、源泉徴収義務の免除制度であるI.R.C. § 1445(b)(2)の部分は導入されなかった。これは、当時の米国とわが国との社会的環境の違いによるものと思われる。グローバル化が進んだ現代では、非居住者性の判定は困難さを増しており、米国と同様に譲受人の源泉徴収義務を免除する制度導入の必要性は高まっていると言える。また、英国の居住者判定テストのように、取引にあたって、譲渡人が自己の居住者性を判定するテストを行う制度は、譲渡人側に一定の責任を課すことにより、譲受人の負担を軽減する方法として、効率的なものであると言える。

第5章においては、本章で概観した米国及び英国の制度の特徴を踏まえ、わが国において導入可能な具体的立法策を検討する。

## 第5章 わが国における具体策の提案

### 第1節 これまでの検討

これまでの検討により、明らかになったのは、次のような現状と問題である。

1 つ目には、源泉徴収制度は合憲であり、自動確定方式であること、そして、わが国の税収確保において極めて重要な役割を果たしているということである。一方で、同制度が自動確定方式であることは、現代のグローバル社会において、非居住者性判定に係る困難性をもたらす一因となっている。

2 つ目には、非居住者との不動産取引に係る 2 つの裁判例の分析から明らかにされたのは、現行制度においては、非居住者性判定に係る源泉徴収義務者の免責規定が置かれていないため、源泉徴収義務者は社会通念上、行い得る範囲で確認業務を行った上で非居住者性の判定を誤ったとしても、制度の限定的適用は困難であり、源泉徴収義務者たる譲受人を救済する道は開かれていないということである。

上記のような検討から、制度は合憲であり、その限定的適用も困難であるならば、譲受人の過度の負担を軽減する解決策として、立法化が必要であるとの結論に至る。

本章においては、第4章において紹介した米国と英国の制度のいずれがわが国において導入可能であり、非居住者性判定に係る問題を解決する方法として機能し得るかについて検討し、具体策の提案を行う。

### 第2節 米国の制度の導入可能性

#### 第1項 わが国への導入の可否

第4章において紹介したように、米国の免除制度である I.R.C. § 1445(b)(2)は、譲渡人が合衆国納税者番号および自己が外国人でない旨の宣誓供述書を譲受人に提出した場合には、譲受人は源泉徴収を免除される、という制度である。そこで、①納税者番号制度と②宣誓供述書の 2 つの側面から、わが国への導入の可否を検討する。

## ①納税者番号制度<sup>111</sup> –日本におけるマイナンバー制度<sup>112</sup>–

わが国においては、納税者番号制度と同様の役割を担うものと考えられるマイナンバー制度が平成28年1月1日より導入された。この制度の目的については、総務省の制度概要において「社会保障、税、災害対策の分野で効率的に情報を管理し、複数の機関が保有する個人の情報が同一人の情報であることを確認するために活用され」る、と記されており、マイナンバーが通知されるのは、「住民票を有する全ての方」とされている。この中には、外国籍の者であっても、中長期在留者などで住民票がある者が含まれる。マイナンバーカードは、まず、マイナンバー通知カードが各個人に送られ、それをマイナンバーカードとして申請し、交付を受けて初めて、マイナンバーカード一枚で、公的な本人確認書類として活用できるものである。現状、その完全な普及と活用までは道半ばであり、第4章においても触れたように、令和4年9月末現在、人口に対するマイナンバーカード交付枚数率は49.0%である。このような現状を考慮すると、米国の納税者番号制度と同様に、マイナンバー制度を免除制度に活用することによって効率性を得ることは困難であると考ええる。

## ②宣誓供述書

わが国においては日常生活で宣誓供述書<sup>113</sup>を提出するという場面はあまりなく、一般的には馴染みが薄いと考えられる。非居住者性の確認の場面において宣誓供述書を提出することについて、学説においては次のような意見が示されている。

岩崎政明教授は、「我が国の所得税法においては、譲受人において、譲渡人が非居住者でないことを確認するための制度は存在しない。米国における宣誓供述書の提出という制度が我が国の法体系や国民感情・倫理観・宗教観になじむかどうかはより慎重に検討する

---

<sup>111</sup> 金子名誉教授は納税者番号制度の概要について「納税者を識別出来るような番号、つまり納税者番号を取引の際に使って、氏名だけではなくて、納税者番号も同時に取引の相手方に知らせる。そして、取引の相手方は情報申告書を税務署に提出する場合には、その番号をつけた情報申告書を税務署に通告するということにすれば、…各人の所得を把握することが出来る」と述べている。金子宏『所得税・法人税の理論と課題』212頁（日本租税研究協会、2010）。

<sup>112</sup> 総務省「マイナンバー制度とマイナンバーカード」[https://www.soumu.go.jp/kojinbango\\_card/01.html](https://www.soumu.go.jp/kojinbango_card/01.html) (2022/12/06)。

<sup>113</sup> 日本においては宣誓認証制度により、公証人が私署証書に宣誓認証を与えたものを宣誓供述書という。主として民事訴訟の実務の場面、および外国の官庁、会社等からの要請により利用される。日本公証人連合会「7-3 宣誓認証」[https://www.koshonin.gr.jp/business/b07\\_3](https://www.koshonin.gr.jp/business/b07_3) (2022/11/09)。



必要がある。」<sup>114</sup>と述べている。

また、伊藤雄太税理士は、米国のような人種が多様である国とわが国との状況の違いについて、わが国では、「日頃の取引において相手が居住者か非居住者かを確認する必要がなくそのような慣習がない。」<sup>115</sup>とし、「人種と国籍が多様である国と、現在の日本との状況の違いに対する配慮が必要である。」<sup>116</sup>と述べている。

## 第2項 導入の困難性

上記において検討した状況を考慮すると、米国のように、譲渡人が譲受人に対して納税者番号と宣誓供述書を併せて提出することにより、源泉徴収義務者の負担を軽減するような制度は、現在のわが国においては困難であると考えられる。

## 第3節 英国の制度の導入可能性

### 第1項 わが国への導入の可否

英国の居住者判定テストは、英国での滞在日数、就業日数および家族・住居・職場の状況を考慮した英国との繋がり深さにより、個人の居住ステータスを判定する方法である。一個人は、各課税年度ごとにチャート式の判定テストを行い、居住者に該当するか否かを判定するため、簡便な方法によって客観的に判定が行える。

英国の判定テストを参照した制度の導入を検討するにあたり、まず、わが国における居住者の定義について見てみる。居住者とは、「国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて一年以上居所を有する個人をいう。」(所得税法2条1項3号)であり、住所とは、「各人の生活の本拠をいい、生活の本拠であるかどうかは客観的事実によって判定する。」(所得税基本通達第2条-1)とされている。また、国内外に居住地が異動する個人の住所の判定については、所得税法において推定規定(所得税法施行令14条、15条)<sup>117</sup>が設けられ

---

<sup>114</sup> 岩崎・前掲注64、165頁。

<sup>115</sup> 伊藤・前掲注68、22頁。

<sup>116</sup> 伊藤・前掲注68・42頁。

<sup>117</sup> 所得税法施行令14条では国内に住所を有する者と推定する場合について、15条では国内に住所を有しない者と推定する場合について、それぞれ国籍、親族、職業および資産の状況をもとに推定する規定が設けられている。

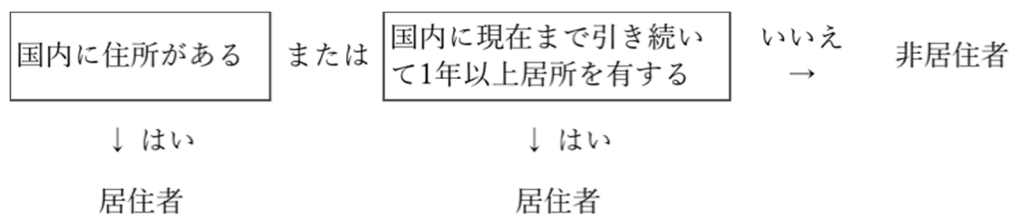
ているが、居住者と非居住者の判定は必ずしも自明ではない<sup>118</sup>。以上から理解されるのは、居住者の判定は、「国籍や住民登録の有無を判定の要素としていない」<sup>119</sup>のであり、また、国外に転出した場合においても、転出届を提出しなければ、住民登録はそのまま残ることになる。すなわち、わが国では住民登録制度が採用されているが、住民票が日本にあるからといって、必ずしも居住者であるとは限らない。そして、非居住者の定義は、所得税法第2条1項5号にある通り、「居住者以外の個人をいう。」とされており、あくまでも、積極的に定義されている「居住者」を基に判定することになっている。

このような状況から、公的書類による確認という方法では、必ずしも相手方の正しい居住者性を示すとは限らない。そして、このことは、本稿において問題とする、非居住者性の判定に係る譲受人の過度の負担をもたらす。

非居住者性の判定における上記のような不明瞭さや推定の要素が取り除かれた方法として、英国の居住者判定テストは、わが国の現状の問題を解決する策として適合すると考える。

## 第2項 具体策の提案

所得税法に基づく居住者・非居住者の判定は、以下の図のとおりである。



出典：所得税法第2条1項3号および5号をもとに筆者作成

図2 日本における居住者・非居住者判定の流れ

現行制度における居住者・非居住者の判定は、これまで述べてきたように、「住所」の

<sup>118</sup> 川田剛『国際課税の基礎知識』35頁（税務経理協会、11訂版、2021）。

<sup>119</sup> 伊藤・前掲注68、18-19頁。

定義から考えても、明確に判断し難いものとなっており、適正な判定を行うことは困難である。

そこで、不動産取引に際し、相手方の居住者性を適正に判定するために、次のような居住者判定シート方式の導入を提案する。

## 1. 判定および判断基準とその根拠

1) 居住者であるか否かは、「国内に住所を有するか否か。」により判定<sup>120</sup>

これは、第1項において述べたように、所得税法第2条1項3号を根拠とする。本提案においては、「住所を有する」ことの判断基準として、次の4つの項目を設け、そのすべてに該当し、かつ、各項目につき以下に掲げる公的証拠書類を提出した場合には、「居住者」であると判定する<sup>121</sup>。

- ① 当該課税年度における国内での滞在日数が183日以上  
住民票、戸籍抄本、ならびに出入国記録<sup>122</sup>により証明
- ② 生計を一にする配偶者その他の親族が国内に居住している  
住民票により証明
- ③ 国内で職業を有する  
前年度分の確定申告書または源泉徴収票により証明
- ④ 個人資産のうち、2分の1以上が国内に所在する  
財産債務調書<sup>123</sup>により証明

なお、財産債務調書については、その提出義務がある者の要件<sup>124</sup>を撤廃し、すべての譲

---

<sup>120</sup> 所得税法第2条1項3号では、「国内に現在まで引き続いて1年以上居所を有する」場合も居住者であるとされるが、この判定は客観的に証明することが困難であるため、本判断基準から外している。

<sup>121</sup> ただし、①において海外渡航日数がゼロ日あるいは一定の短期間であることが確認できた場合は、②～④の書類の提出義務を免除する等の譲渡人の負担緩和措置も検討する。

<sup>122</sup> 出入国在留管理庁「出入（帰）国記録開示に係る請求について」  
<https://www.moj.go.jp/isa/applications/disclosure/record.html> (2023/01/13)

<sup>123</sup> 「財産債務調書制度」とは、所得税・相続税の申告の適正性を確保する観点から、一定の基準を満たす者に対し、その保有する財産および債務に係る調書の提出を求める制度である。川田・前掲注117、554頁。

<sup>124</sup> 財産債務調書の提出義務がある者の要件は、その年分の退職所得を除く各種所得金額の合計額が2,000万円を超えることおよびその年の12月31日においてその価額の合計額が3億円以上の財産を有すること等である。国税庁「タックスアンサー No.7457 財産債務調書の提出義務」

渡人に対して提出することを義務付ける。

総合すると、合わせて提出すべき証拠書類は、住民票、戸籍抄本、出入国記録、前年度分の確定申告書または源泉徴収票、財産債務調書の5種類となる。これらの証拠書類には、譲渡人のあらゆる個人情報が含まれているため、譲受人には厳しい守秘義務を課す。

上記4つの項目のうち、1つでも該当しない場合には、その者は「居住者ではない」と推定する。

## 2) 判断基準①について

国内での滞在日数<sup>125</sup>が183日以上であれば、一年のうち、日本での滞在日数が最多であると推定することができ、その者が住所を有する、すなわち生活の本拠があると判断するにあたり、重要な要素になる<sup>126</sup>。なお、「183日ルール」については、諸外国において課税年度における滞在日数が183日以上であるか否かを居住者判定の要件としている国は多く、例えば、英国、フランス、イタリア、スペインなどがそうである<sup>127</sup>。わが国においても、同様に日数の要件を183日以上とする判定を検討すべきということは、学説においても示されているところである<sup>128</sup>。

## 3) 判断基準②、③、④について

---

<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/hotci/7457.htm> (2023/01/13)

<sup>125</sup> 東京高裁令和元年11月27日判決(税資第269号-122、順号13345、3頁)では、居住国を拠点として他国へ渡航した場合の渡航先での滞在日数は、当該居住国での滞在日数と「実質的に同一視する方が経済社会の実態に適合する。」と判示している。

<sup>126</sup> 東京地裁平成25年5月30日判決(税資第263号-103、順号12227、34頁)では、日本の居住者該当性について「生活の本拠があるというためには、その者が特定の場所(国)に一定の期間滞在を継続することが不可欠であると考えられるから、その者の所在(日本国内での滞在日数)…は、生活の本拠の判定の際の重要な判断要素になるものと解される。」と判示している。

<sup>127</sup> 原武彦「非居住者課税における居住性判定の在り方-出国税(Exit Tax)等の導入も視野に入れて-」国税庁税大論叢65号82頁(2010)

<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/65/04/pdf/004.pdf> (2022/11/22)

<sup>128</sup> 小松名誉教授は、「諸外国…では、…183日以上居所を有すれば居住者に該当するという、いわゆる183日ルールを採用している。」として、わが国においても「少なくとも諸外国並みの居住性の判定基準を導入することが望ましい。」と述べている。小松芳明「居住者の定義-183日ルールの導入-」国際税務5巻1号15頁(1985)、中里教授もこの点につき、「国際課税の世界においては、世界的な傾向との調和が重要である」ことを述べている。中里実「外国法人・非居住者に対する所得課税」『日税研論集』33号181頁(1995)。

これは、最高裁昭和27年4月15日判決<sup>129</sup>に基づくものである。すなわち、同判決においては、特定の場所を住所であると認定するには、住居の状況、家族の状況、職業の状況、資産の状況を総合的に判断すべきである、と判示されたものである。

## 2. 居住者判定シートによる判定を行う者

譲渡人

## 3. 判定を行うタイミング

譲渡人が契約締結時に居住者判定シートによる判定を行い、その結果を譲受人に対して提出することを義務付ける。その後、譲渡対価の支払時<sup>130</sup>までの間に変更が生じた場合には、すみやかに譲受人にその旨を報告するとともに、変更に係る証拠書類の提出を義務付ける。

## 4. 判定の対象となる年度

所得税における一課税年度（暦年：1月1日～12月31日）

## 5. 判定の流れ

まず、上記に掲げた4つの項目すべてに該当する者は住所を有すると判断し、「居住者」と判定する。

4つの判定項目のうち、1つでも該当しない項目がある者は、「居住者ではない」と推定する。

---

<sup>129</sup> 最高裁昭和27年4月15日第三小法廷判決（民集第6巻4号414頁）では、住所の判定について、「住所所在地の認定は各般の客観的事実を総合して判断すべきもの…特定の場所を特定人の住所と判断するについて、その者が間断なくその場所に居住することを要するものではなく、又単に滞在日数の多いかどうかによってのみ判断すべきものでもない…客観的施設の有無によってのみ判断すべきものでもない。」と判示している。

<sup>130</sup> 国税庁の質疑応答事例においては、「源泉徴収の対象とされる支払が居住者に対するものか非居住者に対するものかの判定」という照会に対し、次のように回答している。「土地の譲渡対価については、通常土地の引渡しがあった日が支払をすべき日（譲渡人から見た場合は収入すべき日）となりますので（所得税基本通達36-12）、土地の引渡しがあった日においてその譲渡対価の支払を受ける者が居住者であるか非居住者であるかによって源泉徴収の有無を判定することになります。

<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/gensen/06/64.htm> (2022/11/14)

以下に、居住者判定シート方式の流れを図に示す。

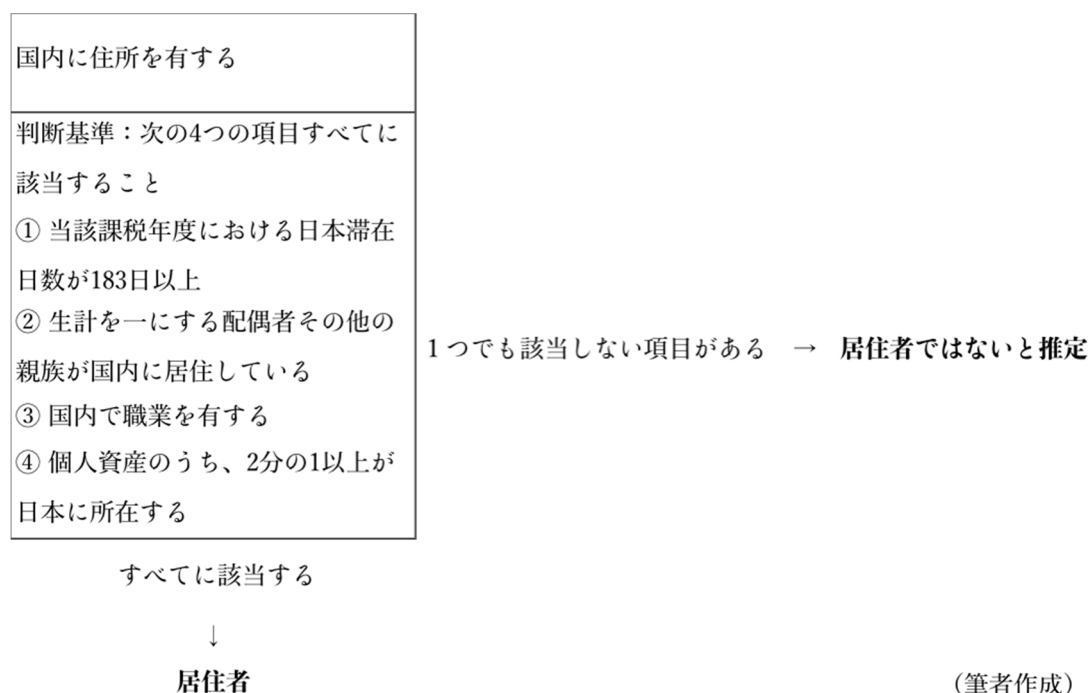


図3 居住者判定シート方式の流れ

### 第3項 居住者判定シート方式の妥当性

第2項において考案した居住者判定シート方式は、居住者判定の要件につき、厳しいものとなっている。このことは、これまで検討してきたように、わが国においては公的書類や相手方に対する質問等のみによって、居住者性を適正に判定することは困難であるためである。したがって、譲渡人が上記の4つの項目すべてに該当するということを証拠書類を持って証明する方法であれば、その者が居住者であるという判定結果は、より客観性を備えたものになる。判定シートによる判定を譲渡人自身が行い、証拠書類とともにその判定結果を譲受人に対して提出する、という義務を課すことにより、譲受人のみに課されていた重い確認責任は、軽減されることになる。居住者ではない判定結果に至った場合には、「居住者ではないと推定」としたのは、譲渡人が判定結果に反して「居住者である」と主張したい場合に、その反証の機会を与えるためである。本判定シート考案の参照とした英国の居住者判定テストを規定している英国の2013年財政法 Schedule45 においては、同判定テストは、居住者であるか否かを決定(determine)するためのものであると位置付けられ

ており、強力な法的拘束力を持つと推察される<sup>131</sup>。本判定シートにおいては、譲渡人が居住者であると判定するにあたり、譲渡人に公的な証拠書類の提出を義務付けることにより、法的効力を持たせる。

本稿において提案した判定の要件、流れについては、わが国の社会状況に応じて、改善される余地があるものとする。

#### 第4項 居住者判定シート方式の法的な位置付け

本判定シート方式の法的な位置付けについては、次のような規定を設けることを提案をする。まず、「土地等の譲渡取引に係る源泉徴収義務」に係る規定を所得税法 212 条の 1 項目として追加する。さらに、譲受人による源泉徴収がされた後に、譲渡人が判定結果に反して「居住者である」と反証をした場合において、譲渡人が確定申告の上、還付されるべき源泉徴収税額がある場合には、税務署長に対し、還付請求を行うことができる旨の規定を同法 122 条の 1 項目として追加する。規定の中の具体的な事項は所得税法施行令において、居住者判定シート方式の具体的な内容および様式については所得税法施行規則において定めることを提案する。

##### 1. 所得税法第 212 条 A 項（仮）「土地等の譲渡取引に係る源泉徴収義務」

国内に存する土地等の譲渡取引において、その譲渡対価の支払をする者は、当該土地等の譲渡対価の支払を受ける者が一定の要件を満たす場合には、源泉徴収義務を果たしたものとみなす。

##### 所得税法第 122 条 B 項（仮）「還付を受けるための申告」

第 212 条 A 項において、当該土地等の譲渡対価の支払を受けた者は、確定所得申告を行い、還付されるべき源泉徴収税額がある場合には、税務署長に対し、還付請求申請書を提出することができる。

##### 2. 所得税法施行令

所得税法第 212 条 A 項において、一定の要件を満たす場合とは、当該土地等の支払を受

---

<sup>131</sup> legislation.gov.uk “Finance Act 2013, Schedule 45 “STATUTORY RESIDENCE TEST” PART 1 “THE RULES” Introduction 1(1) “This Part of this Schedule sets out the rules for determining for the purposes of relevant tax whether individuals are resident or not resident in the UK.”

<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/schedule/45/enacted> (2023/01/10)

ける者が、提出すべき所定の居住者判定シートを自ら行い、その判定結果を記した判定シートを当該譲渡対価の支払をする者に対して提出した場合を言う。なお、提出すべき所定の居住者判定シートは、次に掲げる公的書類と合わせて提出するものとする。

住民票、戸籍抄本、出入（帰）国記録、前年度分の確定所得申告書または源泉徴収票、財産債務調書

### 3. 所得税法施行規則

「居住者判定シート方式」の内容については、図3に示した通りである。

## 第4節 解決される問題点

第3節において考案した具体策が導入されることにより、譲受人にとって非居住者性の判定を過度の負担とならしめていた問題は、以下のように解決されると考える。

### 1. 譲受人と譲渡人が「特に密接な関係」にはないことによる問題

不動産取引のように、一度切りの取引である場合が多く、当事者間の関係性が密接ではない場合においても、譲渡人が居住者判定シート方式による判定を行うことにより、譲受人の確認責任の負担は軽減される<sup>132</sup>。また、譲渡人自身の責任において判定を行うことにより、譲受人が本来の納税義務者である譲渡人に代わって所得税を負担し、さらには譲渡人からそれを徴求するのは困難である、という状況を防ぐことができる。

### 2. 公的書類等による適正な判定が困難であることによる問題

これまで検討してきたように、わが国においては、住民票や印鑑登録証明書等の公的書類において居住者であっても、実際は海外に居住する非居住者であることが可能であり、非居住者性の判定に推定という要素が介入せざるを得ない現行制度の問題点は、居住者判定シート方式の導入により解決される。

### 3. 非居住者に対する源泉徴収についての一般的な周知度が低いという問題

国税庁ホームページには「ご存知ですか？非居住者に支払う際の源泉徴収－誤りやすい事例－」<sup>133</sup>という案内のページがあり、非居住者等から日本国内にある土地等を取得した

---

<sup>132</sup> 伊藤教授は「支払者に対して源泉徴収義務を課すばかりで、受給者に対する情報提供等の義務付けなど支払者を保護する規定はない。」と述べている。伊藤・前掲注68、40頁。

<sup>133</sup> 国税庁「ご存知ですか？非居住者等に支払う際の源泉徴収－誤りやすい事例－」

<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/gensen/nencho2020/pdf/117.pdf> (2022/11/14)、伊藤教授は



場合は、その対価の支払いの際に所得税を源泉徴収しなければならない旨が記されている。しかし、日常的に非居住者との取引がある不動産会社を除けば、特に一個人においては、何らかのきっかけがない限りは、このページに辿り着くことはないと考える。したがって、不動産取引を行う際に、居住者判定シート方式の実施、提出を義務付けることにより、制度が周知されていないことによる不都合は、解決されると考える。

## 第5節 今後の展望

居住者判定シート方式は、譲渡人が簡便に行える判定方法であり、その判定結果は客観的なものである。現行制度における不明瞭な部分や、譲受人における推定の要素を取り除くことができるものとする。また、譲渡人に居住者判定シートの実施と、その譲受人への提出を義務付けることにより、譲受人の源泉徴収義務の有無を明らかにする、という負担の一端を譲渡人に課することは、取引の当事者間の関係において、譲渡人にとっても重い負担ではないであろう。現行の源泉徴収制度においては、譲受人の確認責任の範囲は明確にされておらず、非居住者性の判定が困難であることを考慮すると、譲受人の負担を軽減するためには、このような居住者判定シート方式による判定方法を導入する必要があると考える。

---

本案内ページについて紹介し、源泉徴収義務の規定についてあまり知られていないことについて「…その規定が知られていないことに起因する問題が多く生じている…ポイントは、そもそも規定自体が知られていないことに尽きる。」と述べている。伊藤・前掲注 68、35 頁。

おわりに

世の中のグローバル化は、私たちを取り巻く経済的・社会的環境において日々進展している。経済活動は多様化し、人の移動は活発化している。このような環境の下で、知らない間に非居住者と不動産取引を行い、その取引において源泉徴収が必要であったことを知らずに支払を行い、最終的には譲受人が本来の納税義務者に代わって税金を負担することになるというケースは、今後増加していく可能性があると考えられる。このようなケースは、譲受人に対して過度の負担を課すものであり、人権の侵害に繋がる可能性があるのではないか、という疑問が、本研究を行うに至った理由であった。

現行制度において問題とされる、譲渡人の非居住者性判定が困難であることによる、譲受人の過度の確認責任を軽減するためには、本稿で考案した居住者判定シート方式の導入が解決策となる。すなわち、①不動産取引という継続性のない取引において、当事者間は「特に密接な関係」とは認められないため、非居住者性の判定責任の一端を譲渡人に課することにより、譲受人のみに課されていた過度の負担は軽減される、②居住者判定シート方式による判定方法は、その判断基準を客観的な要素とすることで、確認責任の範囲が明確化されていなかったことによる不明瞭さや推定の要素を取り除くことができる、という2点が実現できる。また、判断基準となる各項目につき、客観的な証拠書類の提出を義務付けることにより、判定結果は法的効力を持つことになる。

判断基準の各項目については、英国の居住者判定テストを参照し、わが国の法令に依拠するものとして、住居・家族・職業・資産の状況をその要素とした。これらの項目については、わが国の現状に則したものであるかを検証した上で、改善の余地があると考えられる。

今後においては、マイナンバー制度が完全に普及し、社会保障・税番号制度として活用されるようになれば、同制度を活用した居住者判定の方法が、より効率的・合理的方法となり得るかもしれない。マイナンバー制度の活用による新たな判定方法と、本稿において提案した居住者判定シート方式のいずれがわが国に適したものであるかについては、今後の研究課題としたい。

## 参考文献

- ・青山慶二「最近の判例から見る国際課税に関する課税リスクー第4回：国内源泉所得と源泉徴収義務」TKC 税研情報 26 巻 2 号 47-54 頁 (2017)
- ・池本征男「海洋掘削作業用のリグの賃借料を外国法人に支払う内国法人は、『船舶の貸付けによる対価』の支払として所得税の源泉徴収を要するとされた事例」国税速報第 6328 号 14-19 頁 (2014)
- ・伊東博之「源泉徴収義務に係る居住者・非居住者の判定の留意点」税理 57 巻 7 号 121-128 頁 (2014)
- ・伊藤雄太「源泉徴収義務者の注意義務ー非居住者から土地等を買受ける場合を中心にー」税法学 570 号 17-43 頁 (2013)
- ・今本啓介「申告納税制度と源泉徴収制度の関係ー申告納税制度の下での源泉徴収制度のあり方を含めて」税研 153 号 33-39 頁 (2010)
- ・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」『公法の理論と体系思考ー木村弘之亮先生古稀記念』(信山社、2017)
- ・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」税理 33 巻 7 号 2-23 頁 (1990)
- ・浦東久男「源泉徴収と支払概念」税法学 534 号 15-30 頁 (1995)
- ・大高洋一「改正所得税法(国際課税関係)[非居住者・外国法人が行う土地等の譲渡等]」税理 33 巻 7 号 61-76 頁 (1990)
- ・岡村忠生「租税法規の限定解釈ーりそな外税控除否認事件」別冊ジュリストー租税判例百選 [第 7 版] 253 号 40-41 頁 (2021)
- ・雄川一郎「源泉徴収に関する争訟」租税法研究 8 号 137-153 頁 (1974)
- ・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 228-248 頁 (2019)
- ・片山直子「非居住者に対して国内不動産の譲渡対価を支払う者の源泉徴収義務」税理 62 巻 3 号 98-103 頁 (2019)
- ・金子宏「憲法と租税法ー大嶋訴訟」別冊ジュリスト 253 号ー租税判例百選 [第 7 版] 4-7 頁 (2021)
- ・金子宏『所得税・法人税の理論と課題』(日本租税研究協会、2010)

- ・金子宏『租税法 第二十三版』（弘文堂、2019）
- ・金子宏「わが国の所得税と源泉徴収制度—その意義と沿革」『所得課税の法と政策』（有斐閣、1996）
- ・川田剛『国際課税の基礎知識』（税務経理協会、11訂版、2021）
- ・木村浩之「不動産譲渡事件—非居住者への支払に係る源泉徴収義務の確認」税務弘報 66 巻 13 号 154—157 頁（2018）
- ・木村嘉秀「国際租税関係の平成 2 年改正点」国際税務 10 巻 6 号 18—25 頁（1990）
- ・木山泰嗣「源泉徴収をめぐる諸問題—特別密接関係と支払者に注意義務はあるのかを中心に—」青山ローフォーラム第 6 巻第 2 号 73—120 頁（2018）
- ・木山泰嗣「非居住者に対する不動産の代金支払について源泉所得税の徴収納付を怠っていたとしてなされた納税告知処分 of 適法性の判断において、売主が非居住者であるか否かの確認をすべき注意義務を尽くしていなかったこと等を理由に同処分が適法と判断された事例」アコード・タックス・レビュー 第 9・10 号 13—26 頁（2018）
- ・清永敬次「判例研究—源泉徴収制度の合憲性—」法学論叢 73 巻 1 号 154—161 頁（京都大学法学会、1963）
- ・小松芳明「居住者の定義—183 日ルール of 導入—」国際税務 5 巻 1 号 15 頁（1985）
- ・駒宮史博「国際課税における源泉徴収の意義」別冊ジュリスト—租税判例百選 [第 6 版] 228 号 134—135 頁（2016）
- ・佐藤孝一「売主が非居住者であるか否かの確認注意義務を尽くしても確認できない場合には所得税法 212 条 1 項に基づく源泉徴収義務を負わないとの納税者の主張（同項の限定解釈）を上記義務を尽くしたとは認められないとして排斥し納税告知処分を適法とした事例—同項の限定解釈の当否を中心として」税務事例 628 号 9—28 頁（2022）
- ・佐藤英明「日本における源泉徴収制度」税研 153 号 22—32 頁（2010）
- ・武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法』（第一法規、1983）
- ・田口勝彦「非居住者・外国法人課税の概要」税経通信 20 巻 7 号 230—248 頁（1965）
- ・田中治「源泉徴収制度等の存在理由」税法学 571 号 137—164 頁（2014）
- ・田中治「租税法における趣旨・目的解釈の意味と判例の状況」『日税研論集』78 号（日本税務研究センター、2020）
- ・谷口勢津夫「国際課税における納税者の権利救済」法の支配 193 号 60—69 頁（2019）

- ・千葉俊徳「争訟事例に見る居住者・非居住者該当判断の困難性と不納付加算税免除の『正当な理由』」国税庁HP 税大ジャーナル 31号 (2020)  
[https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/journal/saisin/020417\\_chiba.pdf](https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/journal/saisin/020417_chiba.pdf)
- ・中里実「外国法人・非居住者に対する所得課税」『日税研論集』33号 (日本税務研究センター、1995)
- ・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 36-45 頁 (1991)
- ・長島弘「非居住者から国内にある不動産を購入した者の源泉徴収義務」税務事例 591号 35-46 頁 (2018)
- ・中村真由子「源泉徴収制度の合憲性-株式会社月ヶ瀬事件」別冊ジュリスト-租税判例百選 [第7版] 235号 219 頁 (2021)
- ・西山由美「不動産取引における源泉徴収義務と非居住者の確認義務」ジュリスト 1522号 140-143 頁 (2018)
- ・橋本公亘「月ヶ瀬事件」別冊ジュリスト-租税判例百選 [第2版] 79号 170-171 頁 (1983)
- ・林修三『法令解釈の常識』 (日本評論社、1975)
- ・原武彦「非居住者課税における居住性判定の在り方-出国税(Exit Tax)等の導入も視野に入れて-」国税庁HP 税大論叢 65号 (2010)  
<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/65/04/pdf/004.pdf>
- ・平川英子「非居住者に不動産の譲渡対価を支払う者 (源泉徴収義務者) の注意義務」TKC ローライブラリー 租税法 No.137 (2017)  
[https://ls.lawlibrary.jp/commentary/pdf/z18817009-00-131371468\\_tkc.pdf](https://ls.lawlibrary.jp/commentary/pdf/z18817009-00-131371468_tkc.pdf)
- ・福家俊朗「源泉徴収制度の法的論理構造の検討-租税法律関係と源泉徴収制度-」租税法学会編『租税法の基礎理論-租税法研究 第11号』 (有斐閣、1983)
- ・堀招子「最新判例・係争中事例の要点解説-非居住者による不動産譲渡の場合につき、譲渡の対価の支払者に、『譲渡人が非居住者か否か』を確認すべき義務があるところ、当該義務を尽くしていないとして支払者に源泉徴収義務があるとされた事案」税経通信 1039号 165-171 頁 (2018)
- ・増井良啓「不動産譲渡対価の支払いに際しての非居住者該当性の確認」税研 208号 175

-178 頁 (2019)

- ・増田英敏「不動産売買代金に対する売主の源泉徴収義務と居住者の判断要件」TKC 税研情報 26 巻 5 号 16-30 頁 (2017)
- ・松沢智『新版租税実体法 [補正第 2 版]』(中央経済社、2003)
- ・三井明「所得税の源泉徴収は違憲か」ジュリスト 248 号 28-31 頁 (1962)
- ・南繁樹「租税判例速報-東京地裁平成 28 年 5 月 19 日」ジュリスト 1498 号 10-11 頁 (2016)
- ・南繁樹「非居住者に対する源泉徴収の問題点」税研 209 号 51-59 頁 (2020)
- ・宮西恵「非居住者からの不動産購入と源泉徴収義務」税務事例 44 巻 8 号 19-23 頁 (2012)
- ・村上義弘「源泉徴収制度をめぐる法的諸問題」『中川一郎先生古稀祝賀税法学論文集』(日本税法学会、1979)
- ・米田隆ほか「非居住者・外国法人に係る源泉徴収-源泉徴収対象の不明確性に起因する問題を中心に」金子宏監修 中里実ほか編『現代租税法講座-国際課税-』第 4 巻 (日本評論社、2017)
- ・渡辺徹也「源泉徴収制度の現代的意義と課題」税研 209 号 32-38 頁 (2020)
- ・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 (日本税務研究センター、2006)
- ・渡辺康行「合憲判断の方法-合憲限定解釈と憲法適合的解釈-」『法学新報-畑尻剛先生古稀記念論文集-』127 巻 7・8 号 (中央大学法学会、2021)
- ・最高裁昭和 27 年 4 月 15 日第三小法廷判決 民集第 6 巻 4 号 414 頁
- ・最高裁昭和 37 年 2 月 28 日大法廷判決 昭和 31 年(あ)第 1071 号、刑集 16 巻 2 号 212 頁、LEX/DB【文献番号 21015890】
- ・東京地裁平成 23 年 3 月 4 日判決 東京地裁平成 21 年(行ウ)第 121 号、LEX/DB【文献番号 25443823】税資第 261 号-45、順号 11635
- ・東京高裁平成 23 年 8 月 3 日判決 東京高裁平成 23 年(行コ)第 117 号、LEX/DB【文献番号 25444338】税資第 261 号-137、順号 11727
- ・最高裁平成 24 年 9 月 18 日第三小法廷決定 LEX/DB【文献番号 25503559】
- ・東京地裁平成 25 年 5 月 30 日判決 税資第 263 号-103、順号 12227、34 頁
- ・東京地裁平成 28 年 5 月 19 日判決 東京地裁平成 26 年(行ウ)第 114 号、LEX/DB【文

献番号 25536352】税資第 266 号-78、順号 12856

・東京高裁平成 28 年 12 月 1 日判決 東京高裁平成 28 年(行コ)第 219 号、LEX/DB【文  
献番号 25544348】税資第 266 号-164、順号 12942

・東京高裁令和元年 11 月 27 日判決 税資第 269 号-122、順号 13345、3 頁

・国税庁 HP 「ご存知ですか? 非居住者等に支払う際の源泉徴収-誤りやすい事例」

<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/gensen/nencho2020/pdf/117.pdf>

(2022/11/14)

・国税庁 HP 「質疑応答事例-源泉徴収の対象とされる支払が居住者に対するものか非居  
住者に対するものかの判定」

<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/gensen/06/64.htm> (2022/11/14)

・国税庁 HP 「タックスアンサー No.2875 居住者と非居住者の区分」

<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/gensen/2875.htm>

(2022/12/17)

・国税庁 HP 「タックスアンサー No.7457 財産債務調書の提出義務」

<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/hotei/7457.htm> (2023/01/13)

・国税庁 HP 「令和 4 年版 源泉徴収のあらまし-第 1 源泉徴収制度について-」

<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/gensen/aramashi2021/pdf/03.pdf>

(2022/11/15)。

「源泉徴収のあらまし-第 10 非居住者又は外国法人に支払う所得の源泉徴収義務」

<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/gensen/aramashi2021/pdf/12.pdf>

(2023/01/10)

・国税庁 HP 「社会保障・税番号制度(マイナンバー制度)の概要」

<https://www.nta.go.jp/taxes/tetsuzuki/mynumberinfo/gaiyo.htm> (2022/12/20)

・国税庁 HP 長官官房企画課「令和 3 年分民間給与実態統計調査」

[https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2022/minkan\\_2022/pdf/01.pdf](https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2022/minkan_2022/pdf/01.pdf)

(2022/12/20)

・財務省 HP 「令和 3 年度決算の説明」

[https://www.mof.go.jp/policy/budget/budger\\_workflow/account/fy2021/kessan\\_03\\_19.pdf](https://www.mof.go.jp/policy/budget/budger_workflow/account/fy2021/kessan_03_19.pdf) (2022/12/20)

- 出入国在留管理庁「出入（帰）国記録に係る開示請求について」  
<https://www.moj.go.jp/isa/applications/disclosure/record.html> (2023/01/13)
- 総務省 HP 「マイナンバーカードの交付状況について」  
[https://www.soumu.go.jp/kojinbango\\_card/kofujokyo.html](https://www.soumu.go.jp/kojinbango_card/kofujokyo.html) (2022/10/31)
- 総務省 HP 「マイナンバー制度とマイナンバーカード」  
[https://www.soumu.go.jp/kojinbango\\_card/01.html](https://www.soumu.go.jp/kojinbango_card/01.html) (2022/12/06)
- 日本公証人連合会「7-3 宣誓認証」  
[https://www.koshonin.gr.jp/business/b07\\_3](https://www.koshonin.gr.jp/business/b07_3) (2022/11/09)
- 日本税理士会連合会 税制審議会「源泉徴収制度のあり方について—令和元年度諮問に対する答申—」(2020)  
[https://www.nichizeiren.or.jp/wpcontent/uploads/doc/nichizeiren/business/taxcouncil/toushin\\_R1.pdf](https://www.nichizeiren.or.jp/wpcontent/uploads/doc/nichizeiren/business/taxcouncil/toushin_R1.pdf) (2022/12/20)
- Department of the Treasury, Internal Revenue Service “Withholding of Tax on Nonresident Aliens and Foreign Entities For use in 2022” Publication 515  
<https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p515.pdf> (2022/09/05)
- IRS “FIRPTA Withholding”  
<https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/firpta-withholding>  
(2022/09/07)
- U.S. Government Publishing Office “United States Code”  
<https://www.govinfo.gov/content/pkg/USCODE-2020-title26/pdf/USCODE-2020-title26-subtitleA-chap3-subchapA-sec1445.pdf> (2022/09/05)
- GOV.UK, HM Revenue & Customs “Statutory Residence Test(SRT) notes”  
<https://www.gov.uk/government/publications/rdr3-statutory-residence-test-srt/guidance-note-for-statutory-residence-test-srt-rdr3> (2022/10/18)
- GOV.UK, “Money and tax - Income Tax”  
<https://www.gov.uk/check-income-tax-current-year> (2022/12/18)
- legislation.gov.uk “Finance Act 2013, Schedule 45”  
<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/schedule/45/enacted> (2022/12/18)