

未納付段階における源泉徴収義務者の求償権

—所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の解釈を中心に—

鹿島 光右

論文要旨

未納付段階における源泉徴収義務者の求償権 —所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の解釈を中心に—

鹿島光右

1. 論文の概要

本論文は、源泉徴収義務者の求償権について論じたものである。具体的には、源泉徴収義務を規定する所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の解釈から、未納付段階における源泉徴収義務者の求償権の行使可否を明らかにした。

源泉徴収制度において、法所定の支払をする者（以下、「支払者」という。）は、その支払の際に、その支払を受ける者（以下、「受給者」という。）の所得税（源泉所得税）を徴収し、これを翌月 10 日（法定納期限）までに国に納付する義務を負う（源泉徴収義務。所得税法 183 条 1 項等）。

支払者は、法所定の支払の際に、源泉所得税を天引徴収しなかった場合、国に対して納付すべき源泉所得税の原資を受給者に求償する必要があるが生じる。なぜなら、支払者は、源泉徴収義務者に過ぎず（所得税法 6 条）、源泉所得税相当額の負担を負うのは、本来の納税義務者である受給者だからである（同法 5 条 1 項）。

求償の方法としては、支払者が受給者に直接に支払を求める方法（以下、「支払請求」という。）と、別の支払金額から控除する方法（以下、「控除」という。）が考えられる。しかし、支払者は、受給者に対し、どのような法律構成によって求償権を行使できるのか判然としない場合も多い。

近時、支払者は、法定納期限後、源泉所得税の未納付段階（以下、特別な説明をしない場合、支払者が、法定納期限後、源泉所得税を未納付であるときを、単に「未納付段階」という。後掲図表の網掛け部分）において、求償権を行使できるかについて争われた裁判例が複数ある¹。いずれも民法の不当利得返還請求訴訟として争われたものである。その判断は、裁判所により分かれており、不当利得として、未納付段階の求償権を肯定するものと否定するものがある。

そこで、本論文では、源泉徴収義務を規定する所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の解釈から、未納付段階における求償権が認められるか否かを論じた。

2. 問題の所在

¹ 東京地判平成 26 年 1 月 31 日公刊物未登載（LEX/DB 25517404）、東京地判平成 27 年 11 月 24 日公刊物未登載（LEX/DB 25532600）、東京地判平成 28 年 3 月 23 日公刊物未登載（LEX/DB 25535599）、東京地判平成 28 年 5 月 31 日公刊物未登載（LEX/DB 25534379）等がある。

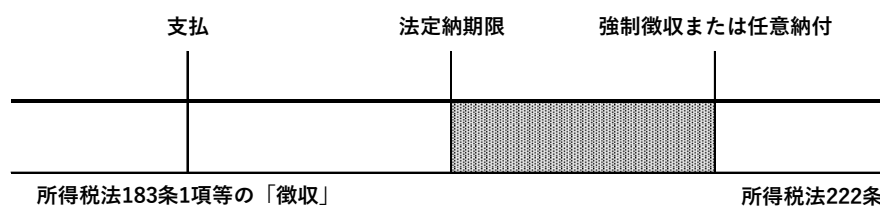
所得税法上、支払者が、国に対して納付すべき源泉所得税の原資を確保するための根拠として、同法 183 条 1 項等の「徴収」及び同法 222 条に規定される求償権が考えられる。

所得税法 183 条 1 項等は、支払者が、法所定の「支払の際」に、源泉所得税を「徴収」すべき旨を規定する。また、同法 222 条は、法定納期限後、源泉所得税の強制徴収または任意納付がなされた場合、支払者が、当該源泉所得税に係る不徴収税額を受給者に求償できる旨を規定する。具体的には、支払者は、不徴収税額を納付後に「支払うべき金額から控除」（控除）し、または不徴収税額の「支払を請求」（支払請求）できる旨を規定する。

所得税法 222 条は、源泉所得税の強制徴収または任意納付がなされた場合の求償権を規定している。このことから、法定納期限後、源泉所得税の未納付段階（下記図表の網掛け部分）において、支払者が受給者に対して不徴収税額を求償できる旨を、同条の解釈として認めることは、文理上難しい。

一方、所得税法 183 条 1 項等は、源泉徴収という支払者が国に対して負う義務を規定し、支払者の受給者に対する求償権の根拠になるものと考えられる。しかし、その内容については、明示的に規定されておらず、文理上、源泉徴収義務規定の解釈として未納付段階の求償権が認められるか否かは明らかではない。

【図表 「未納付段階」の意味】



（筆者作成）

3. 先行研究の状況

（1）所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の意義

所得税法 183 条 1 項等の「徴収」は、基本的には、天引徴収と理解されている。また、受給者が「徴収」を受忍する義務を負うことを根拠に、「徴収」を天引徴収に限定しない見解や²、物理的に天引徴収が不可能な場面を前提に支払請求や控除を認める見解もある³。

² 福家俊朗「源泉徴収制度の法的理論構造の検討—租税法律関係と源泉徴収制度」租税法研究 11 号（1983 年）117 頁参照。

³ 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、武田昌輔監修『DHC コンメンタール所得税法』（第一法規，1983 年〔加除式〕）7794 頁参照。

しかし、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の意義を正面から論じる研究は見当たらず、「徴収」の解釈として、天引徴収に加え、求償権（支払請求、控除）が認められるか（認められる場合は、常に認められるか否か）や、法定納期限の前後や源泉所得税の納付の前後で求償権の内容が変化するかについては、明確ではない。

（2）未納付段階の求償権

未納付段階の求償権について詳しく論じたものとして、木山論文がある⁴。同論文は、民法の不当利得返還請求訴訟として未納付段階の求償権が争われた裁判例を分析し、未納付段階の求償権は認められるという説と、認められないという説の両説がある点を提示している。同論文は、両説のいずれをとるべきかについて明確な見解を示していないが、所得税法 222 条の解釈として、未納付段階の求償権を認めることは、文理上難しく、同法 183 条 1 項等の「徴収」の内容として認められるかを検討する必要があると指摘する。

木山論文では、未納付段階の求償権について、所得税法 222 条の適用可能性に加え、前述したような同法 183 条 1 項等の「徴収」の意義を踏まえた検討がなされている。しかし、「徴収」を基点とした源泉徴収制度全体の法的枠組みに対する十分な考察はなされていない。

そこで、本論文では、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」を基点として、所得税法の規定振りや、源泉徴収義務の法的性格、源泉徴収制度における三者（国、支払者及び受給者）の法律関係等を考察した。そして、「徴収」の解釈として、未納付段階における求償権が認められるか否かを論じた。

4. 論文の構成

本論文の構成は、以下のとおりである。

第 1 章では、民法の不当利得返還請求訴訟として未納付段階における求償権が争われた裁判例を取り上げた。そして、未納付段階の求償権をめぐる問題を指摘した。

第 2 章では、源泉徴収制度の意義について確認した。具体的には、源泉徴収制度の概要や沿革を整理し、同制度の合憲性の根拠を分析した。

第 3 章では、源泉徴収制度における三者（国、支払者及び受給者）の法律関係について確認した。そして、支払者の源泉徴収義務及び受給者の源泉納税義務の法的性格について学説等を整理した。

第 4 章では、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の意義を検討した。具体的には、裁判例や学説等を整理し、「徴収」と天引徴収の関係や支払者の徴収行為の法的根拠について考察した。

⁴ 木山泰嗣「源泉徴収制度における求償権の法的諸問題」青山法学論集 63 巻 2 号（2021 年）81 頁。

第5章では、未納付段階における求償権について、民法の不当利得（同法703条）を根拠とするアプローチ（不当利得アプローチ）と、所得税法183条1項等の「徴収」を根拠とするアプローチ（源泉徴収アプローチ）という2つのアプローチを確認した。そして、各アプローチにおいて、未納付段階の求償権は認められるという説（肯定説）と、認められないという説（否定説）の両説について見解を整理した。

第6章では、前章までの検討を踏まえ、上記2つのアプローチのどちらが妥当かを考察した。そして、未納付段階の求償権が認められるかについて、源泉徴収制度と整合的な考え方を論じた。

第7章では、本論文を総括し、未納付段階の求償権が認められるか否かについて結論を述べた。

5. 本論文の結論

本論文の結論は、以下のとおりである。

（1）未納付段階の求償権に対するアプローチ

所得税法上、受給者が源泉納税義務を履行するためには、同法183条1項等の「徴収」を介することが予定されている。また、支払者と受給者の法律関係は、純粋な私法上の関係とは言い難い側面がある。このような点から、源泉徴収制度における求償権の問題を、純粋に、民法の不当利得（同法703条）の問題として、とらえることは妥当ではない。

よって、源泉徴収義務者の求償権行使可否は、所得税法183条1項等の「徴収」を根拠とするアプローチ（源泉徴収アプローチ）によるべきである。

（2）源泉徴収アプローチにより導かれるべき求償権

次の3つの観点から、所得税法183条1項等の「徴収」の解釈として、未納付段階の求償権は認められるという説（肯定説）と、認められないという説（否定説）の両説について論じた。

第1に、徴収義務と納付義務の関係である。源泉徴収義務における徴収義務と納付義務は、それぞれ独立した義務であり、支払者は、納付義務を履行したとしても、徴収義務を履行しなければ、不徴収犯とされる。さらに、源泉納税義務を負う受給者は、支払者における納付義務とは無関係に、支払者の徴収行為を受忍する法的基盤を有する。よって、支払者は、徴収義務を前提として、法定納期限の前後や源泉所得税の納付の前後を問わず、求償権行使を認められるべきである（肯定説）。

第2に、所得税法183条1項等の「徴収」と同法222条の関係である。所得税法222条に規定される求償権は、その立法沿革や法的性質等から、本来、同法183条1項等の「徴収」の内容として、認められていた求償権の一部が転化したものと解することができる。

第1の観点で論じたように、肯定説をとり、所得税法222条をとらえることで、所得税法上、「徴収」と同法222条の関係が整合的なものになる。

第3に、源泉徴収制度の合憲性と支払者の負担である。徴税の便宜などの源泉徴収制度の合憲性の根拠に照らすと、国の立場からは、主に早期の税収確保という点で、また、支払者の立場からは、早期の「徴収」の機会確保という点で、それぞれ肯定説が支持される。また、肯定説をとったとしても、受給者において、特段の不利益はない。そして、源泉徴収義務は、その特殊性から、一定の限界・制約がある。この点、そもそも、求償権行使については、支払者の負担が大きいと考えられるところ、否定説をとり、支払者に早期の求償の機会を認めず、さらに、源泉所得税の立替払を強制するような解釈は、源泉徴収義務の合理的限界を超えるといえる。よって、肯定説をとるべきである。

(3) 結論

以上より、源泉徴収義務者の求償権行使可否は、源泉徴収アプローチによるべきであり、所得税法183条1項等の「徴収」の解釈として、未納付段階の求償権は認められる。

以上

目次

はじめに	3
第1章 未納付段階の求償権をめぐる問題.....	7
第1節 未納付段階における求償権が争われた裁判例	7
第2節 未納付段階の求償権をめぐる議論の状況.....	9
第3節 問題の所在	13
第4節 小括	20
第2章 源泉徴収制度の意義	21
第1節 源泉徴収制度の概要.....	21
第2節 源泉徴収制度の沿革.....	23
第3節 源泉徴収制度の合憲性	29
第4節 小括	34
第3章 源泉徴収制度における三者の法律関係	36
第1節 源泉徴収制度をめぐる三者の法律関係	36
第2節 支払者に課される源泉徴収義務の法的性格	42
第3節 受給者が負う源泉納税義務の法的性格	44
第4節 小括	47
第4章 所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の意義.....	49
第1節 所得税法 183 条 1 項等の「徴収」と天引徴収.....	49
第2節 支払者の徴収行為の法的根拠.....	60
第3節 小括	67
第5章 未納付段階の求償権に対するアプローチ	69
第1節 不当利得アプローチ.....	69
第2節 源泉徴収アプローチ.....	72
第3節 小括	80
第6章 源泉徴収アプローチにより導かれるべき求償権.....	83
第1節 源泉徴収アプローチの妥当性	83
第2節 徴収義務と納付義務の関係.....	85
第3節 所得税法 183 条 1 項等の「徴収」と同法 222 条の関係.....	91
第4節 源泉徴収制度の合憲性と支払者の負担	95

第5節 小括	99
第7章 総括	101
おわりに	103
参考文献等	104

はじめに

1. 論文の概要

本論文は、源泉徴収義務者の求償権について論じるものである。具体的には、源泉徴収義務を規定する所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の解釈から、未納付段階における源泉徴収義務者の求償権の行使可否を明らかにする。

源泉徴収制度において、法所定の支払をする者（以下、「支払者」という。）は、その支払の際に、その支払を受ける者（以下、「受給者」という。）の所得税（源泉所得税）を徴収し、これを翌月 10 日（法定納期限）までに国に納付する義務を負う（源泉徴収義務。所得税法 183 条 1 項等）。

支払者は、法所定の支払の際に、源泉所得税を天引徴収しなかった場合、国に対して納付すべき源泉所得税の原資を受給者に求償する必要があるが生じる。なぜなら、支払者は、源泉徴収義務者に過ぎず（所得税法 6 条）、源泉所得税相当額の負担を負うのは、本来の納税義務者である受給者だからである（同法 5 条 1 項）。

求償の方法としては、支払者が受給者に直接に支払を求める方法（以下、「支払請求」という。）と、別の支払金額から控除する方法（以下、「控除」という。）が考えられる。しかし、支払者は、受給者に対し、どのような法律構成によって求償権を行使できるのか判然としない場合も多い¹。

近時、支払者は、法定納期限後、源泉所得税の未納付段階（以下、特別な説明をしない場合、支払者が、法定納期限後、源泉所得税を未納付であるときを、単に「未納付段階」という。後掲図表 1 の網掛け部分）において、求償権を行使できるかについて争われた裁判例が複数ある²。いずれも民法の不当利得返還請求訴訟として争われたものである。その判断は、裁判所により分かれており、不当利得として、未納付段階の求償権を肯定するものと否定するものがある。

そこで、本論文では、源泉徴収義務を規定する所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の解釈から、未納付段階における求償権が認められるか否かを明らかにする。

2. 問題の所在

¹ 木山泰嗣「源泉徴収制度における求償権の法的諸問題」青山法学論集 63 巻 2 号（2021 年）87 頁、山本洋一郎「源泉徴収義務者と受給者との関係—最高裁昭和 45 年 12 月 24 日で残された課題」木村弘之亮先生古稀記念論文集編集委員会編『公法の理論と体系思考—木村弘之亮先生古稀記念』（信山社、2017 年）215 頁参照。

² 東京地判平成 26 年 1 月 31 日公刊物未登載（LEX/DB 25517404）、東京地判平成 27 年 11 月 24 日公刊物未登載（LEX/DB 25532600）、東京地判平成 28 年 3 月 23 日公刊物未登載（LEX/DB 25535599）、東京地判平成 28 年 5 月 31 日公刊物未登載（LEX/DB 25534379）等がある。

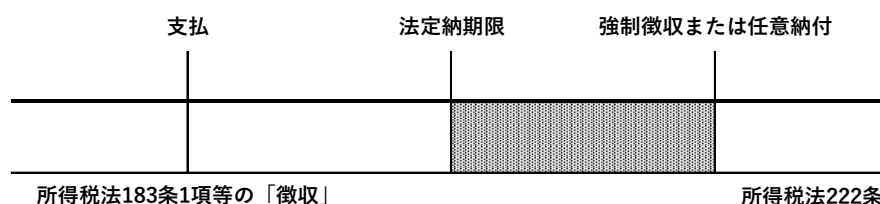
所得税法上、支払者が、国に対して納付すべき源泉所得税の原資を確保するための根拠として、同法 183 条 1 項等の「徴収」及び同法 222 条に規定される求償権が考えられる。

所得税法 183 条 1 項等は、支払者が、法所定の「支払の際」に、源泉所得税を「徴収」すべき旨を規定する。また、同法 222 条は、法定納期限後、源泉所得税の強制徴収または任意納付がなされた場合、支払者が、当該源泉所得税に係る不徴収税額を受給者に求償できる旨を規定する。具体的には、支払者は、不徴収税額を納付後に「支払うべき金額から控除」（控除）し、または不徴収税額の「支払を請求」（支払請求）できる旨を規定する。

所得税法 222 条は、源泉所得税の強制徴収または任意納付がなされた場合の求償権を規定している。このことから、法定納期限後、源泉所得税の未納付段階（図表 1 の網掛け部分）において、支払者が受給者に対して不徴収税額を求償できる旨を、同条の解釈として認めることは、文理上難しい³。

一方、所得税法 183 条 1 項等は、源泉徴収という支払者が国に対して負う義務を規定し⁴、支払者の受給者に対する求償権の根拠になるものと考えられる。しかし、その内容については、明示的に規定されておらず、文理上、源泉徴収義務規定の解釈として未納付段階の求償権が認められるか否かは明らかではない。

【図表 1 「未納付段階」の意味】



（筆者作成）

3. 先行研究の状況

（1）所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の意義

所得税法 183 条 1 項等の「徴収」は、基本的には、天引徴収と理解されている⁵。また、受給者が「徴収」を受忍する義務を負うことを根拠に、「徴収」を天引徴収に限定し

³ 木山・前掲注（1）134～135 頁参照。

⁴ 志場喜徳郎＝荒井勇＝山下元利＝茂串俊編『国税通則法精解 令和 4 年改訂』（大蔵財務協会、2022 年）142 頁参照。

⁵ 支払者による徴収を「天引（き）」と説明するものに、新井隆一編『租税法講義』（青林書院新社、1972 年）33 頁（栗山徳子執筆部分）、今村隆＝小尾仁＝脇博人＝有賀文宣『課税訴訟の理論と実務』（税務経理協会、1998 年）353 頁（小尾仁執筆部分）、可部恒雄「判

ない見解や⁶、物理的に天引徴収が不可能な場面を前提に支払請求や控除を認める見解もある⁷。

しかし、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の意義を正面から論じる研究は見当たらず、「徴収」の解釈として、天引徴収に加え、求償権（支払請求、控除）が認められるか（認められる場合は、常に認められるか否か）や、法定納期限の前後や源泉所得税の納付の前後で求償権の内容が変化するかについては、明確ではない。

（2）未納付段階の求償権

未納付段階の求償権について詳しく論じたものとして、木山論文がある⁸。同論文は、民法の不当利得返還請求訴訟として未納付段階の求償権が争われた裁判例を分析し、未納付段階の求償権は認められるという説と、認められないという説の両説がある点を提示している。同論文は、両説のいずれをとるべきかについて明確な見解を示していないが、所得税法 222 条の解釈として、未納付段階の求償権を認めることは、「文理上難し」く、「同法 183 条 1 項等の『徴収』の内容として認められるかを検討」する必要があると指摘する⁹。

木山論文では、未納付段階の求償権について、所得税法 222 条の適用可能性に加え、前述したような同法 183 条 1 項等の「徴収」の意義を踏まえた検討がなされている。しかし、「徴収」を基点とした源泉徴収制度全体の法的枠組みに対する十分な考察はなされていない。

そこで、本論文では、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」を基点として、所得税法の規定振りや、源泉徴収義務の法的性格、源泉徴収制度における三者（国、支払者及び受給者）

解」最高裁判所判例解説民事篇昭和 45 年度 1114 頁、北野弘久（著）＝黒川功（補訂）『税法学原論〔第 9 版〕』（勁草書房、2022 年）262 頁、堺澤良『国税関係 課税・救済手続法精説』（財経詳報社、1999 年）199 頁、田中二郎『租税法〔第 3 版〕』（有斐閣、1990 年）214 頁、注解所得税法研究会編『注解 所得税法〔6 訂版〕』（大蔵財務協会、2019 年）45 頁、松沢智『新版 租税実体法—法人税法解釈の基本原則—〔補正第 2 版〕』（中央経済社、2003 年）375 頁等がある。

⁶ 福家俊朗「源泉徴収制度の法的理論構造の検討—租税法律関係と源泉徴収制度」租税法研究 11 号（1983 年）117 頁参照。

⁷ 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、武田昌輔監修『DHC コンメンタール所得税法』（第一法規、1983 年〔加除式〕）7794 頁参照。

⁸ 木山・前掲注（1）81 頁。

⁹ 木山・前掲注（1）134～135 頁。

の法律関係等を考察する。そして、「徴収」の解釈として、未納付段階における求償権が認められるか否かを明らかにする。

4. 論文の構成

本論文の構成は、以下のとおりである。

第1章では、民法の不当利得返還請求訴訟として未納付段階における求償権が争われた裁判例を取り上げる。そして、未納付段階の求償権をめぐる問題を指摘する。

第2章では、源泉徴収制度の意義について確認する。具体的には、源泉徴収制度の概要や沿革を整理し、同制度の合憲性の根拠を分析する。

第3章では、源泉徴収制度における三者（国、支払者及び受給者）の法律関係について確認する。そして、支払者の源泉徴収義務及び受給者の源泉納税義務の法的性格について学説等を整理する。

第4章では、所得税法183条1項等の「徴収」の意義を検討する。具体的には、裁判例や学説等を整理し、「徴収」と天引徴収の関係や支払者の徴収行為の法的根拠について考察する。

第5章では、未納付段階における求償権について、民法の不当利得（同法703条）を根拠とするアプローチ（不当利得アプローチ）と、所得税法183条1項等の「徴収」を根拠とするアプローチ（源泉徴収アプローチ）という2つのアプローチを確認する。そして、各アプローチにおいて、未納付段階の求償権は認められるという説（肯定説）と、認められないという説（否定説）の両説について見解を整理する。

第6章では、前章までの検討を踏まえ、上記2つのアプローチのどちらが妥当かを考察する。そして、未納付段階の求償権が認められるかについて、源泉徴収制度と整合的な考え方を論じる。

第7章では、本論文を総括し、未納付段階の求償権が認められるか否かについて結論を述べる。

第1章 未納付段階の求償権をめぐる問題

本章では、未納付段階における求償権が争われた裁判例を取り上げ、未納付段階の求償権をめぐる議論の状況を分析する。そして、未納付段階の求償権についての問題を指摘する。

第1節 未納付段階における求償権が争われた裁判例

1. 未納付段階の求償権が認められた裁判例

民法の不当利得返還請求訴訟として未納付段階の求償権が認められたのは、東京地裁平成27年11月24日判決（以下、「東京地裁平成27年判決」という。）である¹⁰。

東京地裁平成27年判決の概要は、以下のとおりである。

(1) 事案の概要

株式会社X（原告）は、平成26年8月、事業提携先である訴外株式会社Mを吸収合併した。

Y（被告）は、平成7年4月にXに入社し、平成10年2月には、Xの専務取締役役に、平成26年1月には、同代表取締役役に就任したが、同年6月、Xの取締役及び代表取締役を退任した。また、Yは、Mにおいても、平成15年11月の設立時より専務取締役役に、平成18年1月には、同代表取締役役に就任し、平成24年3月に退任した。

訴外Cと、Yの他2名は、平成24年3月、X、Mらを含む4社の発行済株式の全てをCに譲渡する内容の株式譲渡契約を締結した。同日、MはYに対し、退職金を支払うことになり、Mは同退職金から所得税を源泉徴収する等して、1,868万8,760円をYに支払った。

MがXから〔原文ママ。筆者注：Yと思われる。〕源泉徴収した金額は、上記退職金について源泉徴収すべき金額に対して、367万8,100円不足していた。そこで、Mの権利を承継したXは、Yに対し、不当利得返還請求権に基づき、当該源泉徴収不足額及びこれに対する遅延損害金の支払を求め、提訴した。

なお、Xは、不当利得返還請求を行うにつき、源泉所得税を現に納付したことは必要ないと主張した¹¹。

¹⁰ 東京地判平成27年11月24日・前掲注（2）。評釈として、木山泰嗣「判批」税理64巻10号（2021年）120頁がある。

¹¹ Xは、その根拠の1つとして、「源泉所得税の納付前であっても、給与等からの強制控除ではなく、請求することはできないのではないか」という見解（榎本光宏「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成23年度128頁）を挙げている。なお、この見解は、所得税法222条に規定される求償権について述べるものである。

(2) 裁判所の判断

裁判所は、次のように判示し、支払者の源泉徴収義務を規定する所得税法 183 条 1 項に言及したうえで、X の請求を認容した。

「……源泉徴収不足金額分は、X も Y も未だこれを納税していないので、X が Y に対し、不当利得金として返還請求できるかが問題となるが、所得税法 183 条 1 項は、給与の支払をする者は、その支払の際、その給与等について所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月 10 日までに、これを国に納付しなければならない旨を定めるところ、X は、Y に対して、源泉徴収税分として預かり置くべき 367 万 8,100 円を含めた 1,868 万 8,760 円を Y に振り込んでいるのであるから、同過誤払金は、不当利得金として X が Y に対し、返還請求できると解され、催告後の遅延損害金を含めて、X の Y に対する不当利得金返還請求には理由があるものと認める。〔下線は筆者〕

2. 未納付段階の求償権が認められなかった裁判例

民法の不当利得返還請求訴訟として未納付段階の求償権が認められなかったのは、東京地裁平成 28 年 5 月 31 日判決（以下、「東京地裁平成 28 年判決」という。）である¹²。

東京地裁平成 28 年判決の概要は、以下のとおりである。

(1) 事案の概要

Y（被告）は、中小企業診断士であり、CS 社を設立し、その代表を務める者である。Y は、キルギス共和国に赴き、同国での業務に従事した。

X（原告）は、上記業務の対価等として、CS 社名義の預金口座に、平成 22 年 5 月には 26 万 9,000 円、同年 7 月には 89 万 9,000 円、同年 9 月には 372 万円、平成 23 年 9 月には 429 万 8,000 円を送金した。

所轄税務署長は、平成 26 年 2 月、X が CS 社名義の預金口座に送金した対価等は Y 個人がした業務に関する報酬又は料金として支払われたものであり¹³、X は源泉徴収義務を負うとして、源泉所得税の納税の告知をした。そこで、X は、Y に対し、不当利得返還請求権に基づき、納税の告知を受けた金額である 152 万 400 円及びこれに対する損害遅延金の支払を求め、提訴した。

(2) 裁判所の判断

¹² 東京地判平成 28 年 5 月 31 日・前掲注（2）。評釈として、木山泰嗣「判批」税理 62 巻 1 号（2019 年）120 頁がある。

¹³ 所得税法 204 条 1 項 2 号に規定される「弁護士……その他これらに類する者で政令で定めるものの業務に関する報酬又は料金」に該当するとされた。

裁判所は、次のように判示し、源泉所得税の任意納付または強制徴収がなされていないことを理由に、Xの請求を棄却した。

「……源泉徴収税は、本来は源泉徴収義務者であるXがYから源泉徴収して納付することが予定されているものであること、不当返還請求権〔原文ママ〕を発生させる法律要件である利得と損失は、いずれも現実には発生することを要するものであると解されていることからすれば、Xが……源泉徴収税を現実には任意納付し、又は強制徴収されていたのであれば〔原文ママ〕、Yに利得が生じ、Xに損失が生じたものと認めることができる。

しかしながら、……現時点では納税の告知を源泉徴収税を任意納付しておらず〔原文ママ〕、また、……税務署長から源泉徴収税の強制徴収を受けていないというのであるから、いまだXには損失は発生しておらず、これに対応するYの利得も発生していない。
〔下線は筆者〕」

第2節 未納付段階の求償権をめぐる議論の状況

1. 所得税法 222 条に規定される求償権の行使可能時期

所得税法上、支払者が、受給者に源泉所得税の不徴収税額を求償する規定として、同法 222 条がある。同条は、法定納期限後、源泉所得税の強制徴収または任意納付がなされた場合、支払者が、当該源泉所得税に係る不徴収税額を受給者に求償できる旨を規定する。具体的には、支払者は、不徴収税額を納付後に「支払うべき金額から控除」（控除）し、または不徴収税額の「支払を請求」（支払請求）できる旨を規定する。

所得税法 222 条の文理上、未納付段階における求償権行使は認められない。しかし、同条に規定される求償権は、「支払」時から行使可能とする見解もある。

このような見解として、所得税法 222 条に規定される「求償請求権は、民法上の不当利得返還請求権にほかならず、受給者の『利益』（徴収されるべき源泉所得税の受給）と支払者の『損失』（源泉徴収義務の負担）とが共に発生する『支払』の時に成立し、その時から行使が可能となるものと解される」というものがある¹⁴。

また、所得税法 222 条は、給与等の支払に関して、労働基準法 24 条 1 項（賃金の全額払の原則）の例外であることから、未納付段階で、同条の求償権を認める見解もある¹⁵。

2. 両判決の検討

東京地裁平成 27 年判決、東京地裁平成 28 年判決、双方の事案において、支払者（原告）は、所得税法 222 条の規定によらず、民法の不当利得返還請求（同法 703 条）に基づ

¹⁴ 古田孝夫「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 22 年度 38 頁。

¹⁵ 榎本・前掲注（11）128 頁参照。前述したように、東京地裁平成 27 年判決において、支払者（原告）は、未納付段階の求償権が認められると主張する根拠の 1 つとして、この見解を挙げていた。

き、請求を行っている。この点、求償権行使をする際にどちらの条文を選択するかは、当事者に委ねられていると考えられる¹⁶。

両判決では、民法の不当利得返還請求訴訟として判断が分かれているが、両判決を所得税法との関係でどのように解するかについて、次のような見解がある。

木山泰嗣は、両判決は「民法の不当利得の要件該当性の問題として結論が分かれている」としたうえで、所得税法 222 条に規定される求償権行使は「本来民法の不当利得の規定により要件を満たせば可能であるはずである」と述べる¹⁷。詳細は木山論文として後述する。

伊東博之は、所得税法 222 条の規定からは、源泉所得税の納付後に求償権行使が可能と解されるとする¹⁸。一方、民法の不当利得返還請求も同様に解すべきかどうかは、両判決の判断が分かれている点から、「任意納付し又は強制徴収された場合でなければできないとは必ずしもいえない」と述べる¹⁹。

また、佐藤英明は、東京地裁平成 28 年判決について、「専ら不当利得の法理によって事案を解決しているが、所得税法 221 条の『税務署長は……その者から徴収する』との定め、および、222 条の『徴収された者』との文言の解釈を含め、検討すべき課題が残されている」と指摘する²⁰。

このように、所得税法の観点から、両判決を分析すると、未納付段階の求償権については、所得税法 222 条の適用可否が問題の中心といえる。具体的には、同条の文理に即して、未納付段階の求償権は認められないという見解がある一方で、民法の不当利得返還請求権との関係や、所得税法上の他の規定との関係で、認められる余地があるという見解がある。

なお、未納付段階の求償権について詳細な検討をするものは、後述する木山論文のみであった。

3. 未納付段階の求償権に関する裁判例の動向

(1) 未納付段階の求償権が争われた他の裁判例

東京地裁平成 27 年判決、東京地裁平成 28 年判決のほかに、未納付段階における求償権が争われた裁判例として次のようなものがある。いずれも民法の不当利得返還請求訴訟として争われたものであり、未納付段階の求償権は否定されている。

¹⁶ 木山・前掲注 (12) 121 頁参照。

¹⁷ 木山・前掲注 (1) 126 頁。

¹⁸ 伊東博之「税務相談 Q&A—源泉所得税」税経通信 74 巻 11 号 (2019 年) 155 頁参照。

¹⁹ 伊東・前掲注 (18) 155 頁。

²⁰ 佐藤英明「租税法判例の動き」ジュリ 1518 号 (2018 年) 192 頁〔重要判例解説 平成 29 年度〕。

東京地裁平成 26 年 1 月 31 日判決は²¹、「支払の際に所得税を源泉徴収しなかった支払者の受給者に対する請求権については、所得税法 222 条が規定している」と所得税法 222 条に言及する。そして、支払者である原告は、「源泉徴収所得税を国に納付しておらず、税務署長による納税告知も受けていないことが認められるから、……原告に損失が発生したと認める余地はない」と判示され、未納付段階の求償権は否定されている。ただし、源泉所得税の納付前でも、納税の告知を受けていれば、未納付段階の求償権が認められるとも読み取れる。

東京地裁平成 28 年 3 月 23 日判決においても²²、未納付段階の求償権は否定されている。同判決は、支払者である「原告は、被告〔筆者注：受給者〕に対する報酬について、所得税を源泉徴収をすべきであったところ、……報酬の全額を被告に支払い、所得税を源泉徴収しなかったとして、原告には損失が生じたと主張する」が²³、「上記支払によって原告が負っていた報酬支払義務は消滅したことになり、上記支払を行ったことによってはまだ原告に損失が発生したということとはできない」と判示する。そして、「原告が源泉所得税を納付した場合には、所得税法 222 条に基づき、当該徴収をされるべき者に対し、当該所得税の額に相当する金額の支払を請求することができる」と述べる。このことから、源泉所得税の納付後の求償権については、民法の不当利得返還請求権ではなく、もっぱら所得税法 222 条の適用範囲としているようにもみえる。

(2) 納付を前提に所得税法 222 条を解する裁判例

前述したように、所得税法 222 条に規定される求償権を「支払」時から行使可能とする見解もある²⁴。

しかし、所得税法 222 条に規定される求償権について言及する裁判例は、条文に即して、納付を重視しているようである。未納付段階の求償権が争われたものではないが、納付を前提に所得税法 222 条を解する裁判例として、次のようなものがある。

給与等の支払者が強制執行によりその回収を受ける場合の源泉徴収義務が争われた最高裁平成 23 年 3 月 22 日判決は²⁵、「源泉所得税を納付したときには、法〔筆者注：所得税法〕222 条に基づき、徴収をしていなかった源泉所得税に相当する金額を、その徴収をされるべき者に対して請求等することができる〔傍点は筆者〕」と判示する。そして、同判

²¹ 東京地判平成 26 年 1 月 31 日・前掲注 (2)。

²² 東京地判平成 28 年 3 月 23 日・前掲注 (2)。

²³ なお、支払者である原告は、所轄税務署長から督促状を受けている旨の主張もしていた。

²⁴ 榎本・前掲注 (11) 128 頁、古田・前掲注 (14) 38 頁参照。

²⁵ 最判平成 23 年 3 月 22 日民集 65 卷 2 号 735 頁。

決の補足意見は、「源泉徴収すべき所得税を納付した上で、法 222 条に基づき求償することになる〔傍点は筆者〕」と述べる。

下級審裁判例でも、「源泉所得税を納付した支払者が受給者に対してその税額につき求償請求できる（同法〔筆者注：所得税法〕222 条）ことは当然である〔傍点は筆者〕」²⁶、

「源泉徴収義務者は国に源泉徴収の差額を追加納付又は徴収された場合、その差額について所得の受給者に求償することができる（所得税法 222 条）〔傍点は筆者〕」²⁷、「所得税法 222 条は、所得税を強制徴収された源泉徴収義務者又は源泉所得税をその期限後に納付した源泉徴収義務者が、当該源泉所得税を受給者から徴収していなかった場合には、その受給者に対してその後に支払う金額から控除し、又はその者に対して支払請求をすることができること、すなわち源泉徴収義務者の求償権を定めている〔傍点は筆者〕」²⁸、「被告〔筆者注：支払者〕……は、原告〔筆者注：受給者〕の未納付所得税を原告から徴収することなく納付しているから、所得税法 222 条により求償権を取得する〔傍点は筆者〕」²⁹、などの判示がされている。

このように、所得税法 222 条に規定される求償権について言及する裁判例を概観すると、裁判所は、文理に即して、納付を前提に同条の求償権を認めているようにみえる。

4. 未納付段階の求償権に関する学説の動向

未納付段階の求償権について詳しく論じたものとして、木山論文がある³⁰。

同論文は、東京地裁平成 27 年判決及び東京地裁平成 28 年判決を取り上げ、民法の不当利得返還請求と所得税法 222 条の求償権の関係について考察している。そして、所得税法 222 条の立法趣旨・沿革や、本来の納税義務者ではない支払者が税負担をすることを回避するために定められた求償権規定の本質から、支払者の求償権行使は、「所得税法の規定がなくとも、本来民法の不当利得の規定により要件を満たせば可能であるはずである」と指摘する³¹。

そのうえで、民法の不当利得の要件論ではなく、所得税法 222 条の意義・法的性質から、未納付段階における同条の求償権行使可否を検討している。そして、同条の立法趣旨・沿革等を踏まえ、文理に反して、同条を「未納付段階で求償権を認める規定とは読む

²⁶ 東京地判昭和 51 年 7 月 20 日税資 89 号 340 頁。

²⁷ さいたま地判平成 15 年 8 月 27 日税資 253 号順号 9417。

²⁸ 東京地判平成 27 年 10 月 8 日公刊物未登載（LEX/DB 25532857）。

²⁹ 東京地判平成 31 年 2 月 8 日労働判例 1235 号 48 頁。

³⁰ 木山・前掲注（1）81 頁。

³¹ 木山・前掲注（1）126 頁。

ことができない」と述べる³²。加えて、条文相互の関係から論点を整理し、「源泉徴収制度の出発点となる、同法 183 条 1 項等の『徴収』の意義と絡めた検討が必要である」と述べる³³。

木山論文は、結論として、未納付段階の求償権について、「所得税法 222 条の解釈としてこれを認めることは、文理上難し」く、「同法 183 条 1 項等の『徴収』の内容として認められるかを検討」する必要があると指摘する³⁴。そして、「『徴収』の内容として認められるかを検討し、それが難しいとなる場合には、純粋に民法の不当利得返還請求の問題になるであろう」と述べる³⁵。

さらに、木山は、未納付段階の求償権行使可否を検討するにあたっては、「源泉徴収義務と求償権を定めた所得税法の規定振り、源泉徴収制度の本質、各規定の法的性質等から深掘りすることが重要で」と述べる³⁶。そして、「検討すべき対象が不当利得の各要件の充足有無であっても、本質的には、所得税法上の源泉徴収制度から生じる問題であり、源泉徴収制度の本質等からの検討が不可欠であると指摘する³⁷。

以上より、未納付段階の求償権行使可否判断については、従来の裁判例のような民法の不当利得からのアプローチに加え、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の解釈を中心とする源泉徴収制度の本質に照らしたアプローチの検討が必要であると考えられる。

第 3 節 問題の所在

1. 規定の確認

所得税法上、支払者が、国に対して納付すべき源泉所得税の原資を確保するための根拠として、同法 183 条 1 項等の「徴収」及び同法 222 条に規定される求償権が考えられる。

所得税法 183 条 1 項等は、「支払の際」、源泉所得税を「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」とし、支払者の源泉徴収義務を規定する。ここでの「支払の際」の「徴収」は、基本的には、天引徴収と理解されている³⁸。

³² 木山・前掲注 (1) 132～133 頁。

³³ 木山・前掲注 (1) 140 頁。

³⁴ 木山・前掲注 (1) 134～135 頁。

³⁵ 木山・前掲注 (1) 135 頁。

³⁶ 木山泰嗣「源泉徴収をめぐる法的問題 (第 11 回) 未納付でも源泉徴収義務者は求償権を行使できる？」税務弘報 69 巻 12 号 (2021 年) 141 頁。

³⁷ 木山・前掲注 (36) 141 頁。

³⁸ 新井編・前掲注 (5) 33 頁〔栗山徳子執筆部分〕、今村＝小尾＝脇＝有賀・前掲注 (5) 353 頁〔小尾仁執筆部分〕、可部・前掲注 (5) 1114 頁、北野 (著)＝黒川 (補訂)・前掲

そして、「支払の際」、源泉所得税の全部または一部の「徴収」がなされなかった場合の支払者の受給者に対する求償権として所得税法 222 条がある。

所得税法 222 条前段は、「前条の規定〔筆者注：強制徴収〕により所得税を徴収された者がその徴収された所得税の額の全部又は一部につき第 1 章から第 5 章まで（源泉徴収）の規定による徴収をしていなかった場合又はこれらの規定により所得税を徴収して納付すべき者がその徴収をしないでその所得税をその納付の期限後に納付した場合には、これらの者は、その徴収をしていなかった所得税の額に相当する金額を、その徴収をされるべき者に対して同条の規定による徴収の時以後若しくは当該納付をした時以後に支払うべき金額から控除し、又は当該徴収をされるべき者に対し当該所得税の額に相当する金額の支払を請求することができる。」と規定する。

つまり、法定納期限後、源泉所得税の強制徴収または任意納付がなされた場合、支払者は、不徴収税額を納付後に「支払うべき金額から控除」（控除）し、または不徴収税額の「支払を請求」（支払請求）できる旨を規定する。

なお、所得税法上、源泉徴収義務を定める諸規定は、共通して、法所定の「支払をする者」は「その支払の際」に源泉所得税を「徴収」し、「翌月 10 日までに、これを国に納付しなければならない」となっているため、本論文では、これらを総称して「所得税法 183 条 1 項等」と呼ぶ³⁹。

2. 天引徴収がなされなかった場合の求償パターン

支払者は、法所定の支払の際に、源泉所得税の天引徴収をしなかった場合、国に対して納付すべき源泉所得税の原資を受給者に求償する必要が生じる。求償の方法としては、支払者が受給者に直接に支払を求める方法（支払請求）と、別の支払金額から控除する方法（控除）が考えられる。

具体的な求償としては、「求償」、「納付（法定納期限後の場合、強制徴収も含む。）」、「法定納期限」という 3 つの時期に着目すると、図表 2 のとおり、6 つのパターンが想定される。

注 (5) 262 頁、堺澤・前掲注 (5) 199 頁、田中・前掲注 (5) 214 頁、注解所得税法研究会編・前掲注 (5) 45 頁、松沢・前掲注 (5) 375 頁等参照。

³⁹ 所得税法上、源泉徴収義務は、給与所得に係るもの（同法 183 条 1 項）のほかに、利子所得及び配当所得に係るもの（同法 181 条 1 項）、退職所得に係るもの（同法 199 条）、公的年金等に係るもの（同法 203 条の 2）、報酬・料金等に係るもの（同法 204 条 1 項）、生命保険契約等に基づく年金に係るもの（同法 207 条）、定期積金の給付補てん金等に係るもの（同法 209 条の 2）、匿名組合契約等の利益の分配に係るもの（同法 210 条）及び非居住者又は法人の所得に係るもの（同法 212 条 1 項）がある。なお、法定納期限には、特例もある（所得税法 216 条等）。

まず、「ケース 1：法定納期限内に求償がなされる場合」と「ケース 2：法定納期限後に求償がなされる場合」に大別される。

前者は、「ケース 1-1：求償も納付も法定納期限内であり，求償前に納付がなされる場合」，「ケース 1-2：求償も納付も法定納期限内であり，求償後に納付がなされる場合」，「ケース 1-3：法定納期限内に求償がなされ，法定納期限後に納付がなされる場合」の 3 つの場合に分けられる。

後者は、「ケース 2-1：法定納期限内に納付がなされ，法定納期限後に求償がなされる場合」，「ケース 2-2：求償も納付も法定納期限後であり，求償前に納付がなされる場合」，「ケース 2-3：求償も納付も法定納期限後であり，求償後に納付がなされる場合」の 3 つの場合に分けられる。

【図表2 天引徴収がなされなかった場合の求償パターン】

<ケース1：法定納期限内に求償がなされる場合>

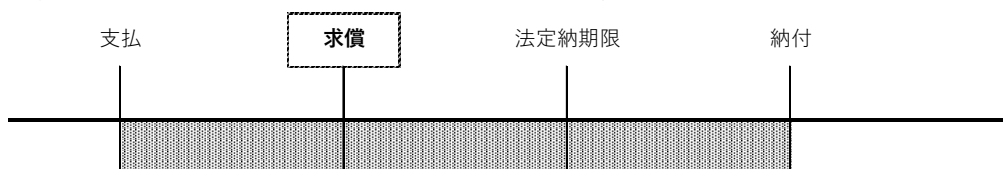
(ケース1-1：求償も納付も法定納期限内であり，求償前に納付がなされる場合)



(ケース1-2：求償も納付も法定納期限内であり，求償後に納付がなされる場合)



(ケース1-3：法定納期限内に求償がなされ，法定納期限後に納付がなされる場合)

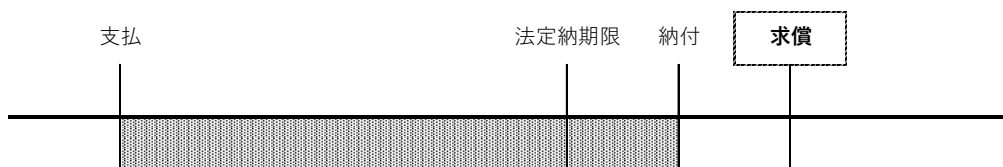


<ケース2：法定納期限後に求償がなされる場合>

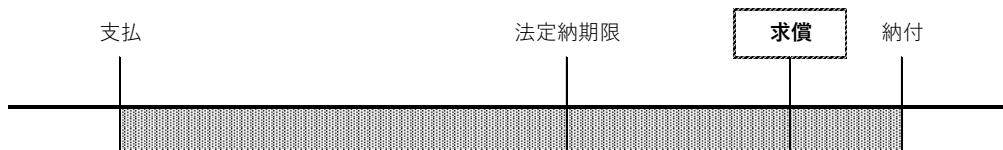
(ケース2-1：法定納期限内に納付がなされ，法定納期限後に求償がなされる場合)



(ケース2-2：求償も納付も法定納期限後であり，求償前に納付がなされる場合)



(ケース2-3：求償も納付も法定納期限後であり，求償後に納付がなされる場合)



(筆者作成)

3. 法的問題点

(1) 未納付段階の求償権と所得税法 222 条に規定される求償権

東京地裁平成 27 年判決や東京地裁平成 28 年判決等⁴⁰、未納付段階の求償権が争われた裁判例は、図表 2 の「ケース 2-3」に該当し、法定納期限後、源泉所得税の未納付段階において求償権行使可否が争われたものである。

所得税法 222 条に規定される求償権を「支払」時から行使可能とする見解もあるが⁴¹、前述のとおり、裁判例からは⁴²、文理に即して、納付を前提に同条の求償権を認めているようにみえる。また、求償権について詳しく論じる木山論文も、同条の立法趣旨・沿革等を踏まえ、文理に反して、同条を「未納付段階で求償権を認める規定とは読むことができない」と指摘する⁴³。

(2) 未納付段階の求償権と所得税法 183 条 1 項等の「徴収」

上記のとおり、所得税法 222 条の求償権の行使が、法定納期限後、源泉所得税の強制徴収または任意納付がなされた場合に限られるとすると、木山論文が指摘するように、「同法 183 条 1 項等の『徴収』の内容として認められるかを検討」する必要がある⁴⁴。

所得税法 183 条 1 項等は、源泉徴収という支払者が国に対して負う義務を規定する⁴⁵。支払者は、源泉徴収義務を前提に、天引徴収を「原則としつつ、支払をする際に受給者に源泉所得税相当額を請求（徴収）する権限を有し」⁴⁶、源泉所得税を受給者から「徴収」することが認められていると考えられる。

しかし、所得税法 183 条 1 項等は、支払者が受給者に対してどのような権限を有するかを明示的に規定しておらず、「徴収」の解釈として、天引徴収に加え、求償権（支払請求、控除）が認められるか（認められる場合は、常に認められるか否か）や、法定納期限の前後や源泉所得税の納付の前後で求償権の内容が変化するかについては、明確ではない。

⁴⁰ 東京地裁平成 27 年判決、東京地裁平成 28 年判決のほかに、東京地判平成 26 年 1 月 31 日・前掲注（2）、東京地判平成 28 年 3 月 23 日・前掲注（2）。

⁴¹ 榎本・前掲注（11）128 頁、古田・前掲注（14）38 頁参照。

⁴² 最判平成 23 年 3 月 22 日・前掲注（25）、東京地判昭和 51 年 7 月 20 日・前掲注（26）、さいたま地判平成 15 年 8 月 27 日・前掲注（27）、東京地判平成 27 年 10 月 8 日・前掲注（28）、東京地判平成 31 年 2 月 8 日・前掲注（29）等。

⁴³ 木山・前掲注（1）132～133 頁。

⁴⁴ 木山・前掲注（1）135 頁。

⁴⁵ 志場＝荒井＝山下＝茂串編・前掲注（4）142 頁参照。

⁴⁶ 木山・前掲注（10）121 頁。

天引徴収がなされなかった場合の求償権について、所得税法上、明示的に根拠が存在するのは、同法 222 条（法定納期限後、源泉所得税の強制徴収または任意納付がなされた場合の求償権）を根拠とした「ケース 2-2」のみである。他の 5 つパターンについては、同法 183 条 1 項等の「徴収」の解釈として認められる否かが問題となる。

本論文の主題である未納付段階の求償権（「ケース 2-3」）は、天引徴収がなされなかった場合における所得税法上の求償権をめぐる解釈問題の 1 つといえる。「徴収」の内容は、条文上、明示的に規定されておらず、この解釈は、「徴収」を基点とした源泉徴収制度全体の法的枠組みのなかで明らかにしていく必要がある⁴⁷。

4. 支払者における不徴収リスクと負担の増大

源泉徴収制度は、源泉所得税の「算出の過程が一義的に明白であることを、自明の前提」としており、このような前提なくしては「成り立ちえない」とされる⁴⁸。

しかし、実際は、課税標準額が明白でない場合や、税額計算が容易ではない場合も少なくない⁴⁹。そして、近年、「支払」概念が拡大し⁵⁰、源泉徴収義務の課税要件該当性判断が困難な場面や物理的に天引徴収が不可能な場面でも源泉徴収義務が肯定されている⁵¹。その結果、支払者において源泉所得税が不徴収となるリスクが大きくなっている。

最近でも、信託型ストック・オプションをめぐる源泉徴収義務について、信託型ストック・オプションを導入した企業と国税庁の間で、見解の相違が生じている。

⁴⁷ 木山・前掲注（1）140～141 頁、木山・前掲注（36）141 頁参照。

⁴⁸ 可部・前掲注（5）1100 頁。

⁴⁹ 金子宏『租税法〔第 24 版〕』（弘文堂、2021 年）1019 頁参照。

⁵⁰ 所得税基本通達 181～223 共-1 は、源泉徴収を要する「支払」には「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る」と規定する。「支払」概念については、青柳・前掲注（7）58 頁、浦東久男「源泉徴収と支払概念」税法学 534 号（1995 年）15 頁、木山泰嗣「源泉徴収をめぐる法的問題（第 2 回）源泉徴収義務が生じる『支払』とは何を指すか？」税務弘報 69 巻 2 号（2021 年）154 頁、酒井克彦「源泉徴収義務者は誰か（上）・（中）」税務事例 46 巻 5 号（2014 年）1 頁・同 6 号（2014 年）8 頁等参照。

⁵¹ 付与していたストック・オプションが行使されて受給者に権利行使益が生じた場合や、給与等の支払が強制執行によるもので、強制執行手続上、支払者が、源泉所得税を天引きする機会が予定されていない場合（最判平成 23 年 3 月 22 日・前掲注（25）参照）、国内不動産の購入代金を支払う際に、相手方（売主）の非居住者該当性判断が困難である場合（東京高判平成 28 年 12 月 1 日税資 266 号順号 12942 参照）、債務免除によって受給者に債務免除益が生じた場合（広島高判平成 29 年 2 月 8 日税資 267 号順号 12978 参照）等において、源泉徴収義務が肯定されている。

信託型ストック・オプションとは、「信託とストック・オプションを組み合わせたインセンティブ・プラン」である⁵²。導入企業は、一定のスキームのもとで、「ストックオプションを行使し株式を取得した時の経済的利益は労務の対価に当たらず、給与として課税されないと判断していた」とされる⁵³。

しかし、国税庁は、「ストックオプションに対する課税（Q&A）」（令和5年5月公表、同年7月最終改訂）において、信託型ストック・オプションを行使した時の経済的利益は、給与所得に該当し、導入企業に源泉徴収義務が生じる旨の見解を示した⁵⁴。「支払の際」に、源泉徴収義務を認識していなかった導入企業は、国税庁により、源泉所得税の納付を求められる一方、信託型ストック・オプションを行使した受給者に対して、不徴収となっている源泉所得税を求償する必要性が生じている⁵⁵。

以上のような状況から、近年、支払者は、天引徴収以外で、受給者から、源泉所得税の原資を確保しなければならない場面が多くなっていると想定される。そして、天引徴収がなされなかった場合（図表2の6つの求償パターン）における求償権を、所得税法上、どのように解釈するかは、重要な問題である。

さらに、現行の源泉徴収制度は極めて複雑化し、その結果、支払者には過大な事務負担と法的責任が課せられていることから⁵⁶、支払者の求償権の法的性質を明らかにする必要性は大きいといえる。

そこで、本論文では、未納付段階の求償権行使可否について、所得税法183条1項等の「徴収」の解釈を中心に検討する。

⁵² 川添文彬「信託型ストック・オプションの租税実務上の諸問題—国税庁の見解を踏まえた対応策の検討」税務弘報71巻7号（2023年）94頁。

⁵³ 仙石実＝浅野諭「企業へのインパクトと対応策—行使後、行使前、付与前の段階別の取扱い」税務弘報71巻9号（2023年）70頁。

⁵⁴ 国税庁「ストックオプションに対する課税（Q&A）」（国税庁HP <https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kihon/shotoku/kaisei/230707/pdf/02.pdf>〔2024年1月8日最終確認〕）3～4頁参照。なお、同Q&Aには、求償権行使について、「納付した源泉所得税は、ストックオプションを行使した者〔筆者注：受給者〕に求償することができ〔傍点は筆者〕」の旨が記載されており、納付を前提に求償権行使を認めているようにみえる（同5頁）。

⁵⁵ 仙石＝浅野・前掲注（53）71～72頁、葭田英人「信託型ストックオプション税制に関する諸問題」税務事例55巻9号（2023年）16頁参照。

⁵⁶ このような状況下、源泉徴収制度の簡素化や支払者の負担軽減も提言されている（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—」（令和2年12月7日）1頁参照）。

なお、支払者と受給者の間で求償権放棄の合意や源泉所得税負担の合意等がある場合も考えられるが、本論文では、特にこのような合意等がない場合における求償権の行使可否を論じる⁵⁷。

第4節 小括

本章では、未納付段階における求償権が争われた裁判例を取り上げ、未納付段階の求償権をめぐる議論の状況を分析した。そして、未納付段階の求償権について、従来の裁判例にみられる民法の不当利得からのアプローチに加え、源泉徴収制度の本質に照らしたアプローチの検討が不可欠であることを指摘した。さらに、未納付段階の求償権について、所得税法 222 条の解釈としてこれを認めることは、文理上難しいことから、同法 183 条 1 項等の「徴収」の解釈として認められるかを検討する必要があることを確認した。

所得税法 183 条 1 項等の「徴収」は、基本的には、天引徴収と理解されている。しかし、「徴収」の内容として、支払者が受給者に対してどのような権限を有するかについては、明示的に規定されておらず、天引徴収に加え、求償権（支払請求、控除）が認められるか（認められる場合は、常に認められるか否か）や、法定納期限の前後や源泉所得税の納付の前後で求償権の内容が変化するかについては、明確ではない。つまり、「徴収」の解釈として、未納付段階の求償権が認められるかは明らかではない。

近年、源泉徴収義務の課税要件該当性判断が困難な場面や物理的に天引徴収が不可能な場面でも源泉徴収義務が肯定され、支払者は、天引徴収以外で、受給者から、源泉所得税の原資を確保しなければならない場面が多くなっていると想定される。よって、未納付段階の求償権の行使可否も含め、天引徴収がなされなかった場合における求償権を、所得税法上、どのように解釈するかは、重要な問題である。

そこで、本論文では、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の解釈として、未納付段階の求償権が認められるかについて、「徴収」を基点とした源泉徴収制度全体の法的枠組みのなかで明らかにしていく。

次章では、源泉徴収制度の概要や沿革を確認し、同制度の意義について検討する。

⁵⁷ 求償権放棄の合意等について詳しく論じたものに、木山・前掲注（1）81 頁がある。

第2章 源泉徴収制度の意義

本章では、源泉徴収制度の意義について検討する。具体的には、源泉徴収制度の概要や沿革を確認し、同制度の合憲性の根拠を分析する。

第1節 源泉徴収制度の概要

1. 源泉徴収制度の仕組みとその重要性

(1) 徴収納付と自動確定方式

わが国の所得税法においては、納税義務者自らが税額を計算し、申告及び納税する申告納税制度が主に採用されている（所得税法 120 条）。

しかし、納税義務者以外の者が納税義務者の代わりに徴収及び納付する方が合理的であると考えられる場合には、その第三者に徴収させ、国または地方公共団体に納付させることとしており、これを徴収納付という⁵⁸。

源泉徴収制度は、徴収納付の一種であり⁵⁹、法所定の支払をする者（支払者）の徴収納付義務によって成り立っている⁶⁰。具体的には、支払者は、その支払の際に、その支払を受ける者（受給者）の所得税（源泉所得税）を徴収し、これを翌月 10 日（法定納期限）までに国に納付する義務を負う⁶¹（源泉徴収義務。所得税法 183 条 1 項等）。

源泉徴収義務者である支払者は、「納税者」として（国税通則法 2 条 5 号）、「納税義務」を負う（同法 15 条 1 項カッコ書）。「納税義務」は、法所定の「支払の時」に成立し

⁵⁸ 岡村忠生＝酒井貴子＝田中晶国『租税法〔第3版〕』（有斐閣，2021年）293～294頁〔田中晶国執筆部分〕，金子・前掲注（49）1016～1017頁，北野弘久編『現代税法講義〔5訂版〕』（法律文化社，2009年）366頁〔水野武夫執筆部分〕，谷口勢津夫『税法基本講義〔第7版〕』（弘文堂，2021年）180～181頁，中川一郎編『税法学体系』（ぎょうせい，1977年）318頁〔波多野弘執筆部分〕，中里実＝弘中聡浩＝渕圭吾＝伊藤剛志＝吉村政穂編『租税法概説〔第4版〕』（有斐閣，2021年）150頁〔浅妻章如執筆部分〕，羽生健志「源泉徴収制度—給与所得者の権利救済を中心として—」北野弘久編『判例研究 日本税法体系 4 租税実体法Ⅲ 租税手続法Ⅱ』（学陽書房，1980年）79頁，水野忠恒『大系租税法〔第4版〕』（中央経済グループパブリッシング，2023年）128頁等参照。

⁵⁹ 徴収納付の方法は、住民税その他の地方税の特別徴収（地方税法 321 条の 3 以下，同法 328 条の 4 以下）等でも採用されている。

⁶⁰ 堺澤・前掲注（5）213 頁，増井良啓『租税法入門〔第2版〕』（有斐閣，2018年）84 頁参照。

⁶¹ なお，前述のとおり，法定納期限には，特例もある（所得税法 216 条等）。

(同法 15 条 2 項 2 号), その成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定する (同法 15 条 3 項 2 号)。これは, 自動確定方式と呼ばれる⁶²。

(2) 「源泉課税」と「源泉徴収」

源泉徴収制度には, 理論的に, 「源泉課税」と「源泉徴収」という 2 つの方式がある⁶³。

「源泉課税」は, 「源泉において最終的な所得税を徴収する」ものであり, 「分類所得税ないし分離課税に属する」ものといえる⁶⁴。この例としては, 租税特別措置法により源泉分離課税とされている利子所得・配当所得があり, 非居住者の所得に係る源泉徴収の一部も「源泉課税」の性質を有する⁶⁵。

一方, 「源泉徴収」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」ものであり, 「総合課税の一環」といえる⁶⁶。この例としては, 給与や報酬・料金等に係る源泉徴収がある。

「両者は技術的には共通性をもっていること」, 「実際の所得税制度においては, 両者が混在している場合が少なくないこと」, 「一つの所得について一方から他方への制度変更が行われることがしばしばあること」などから⁶⁷, 「源泉課税」と「源泉徴収」の実質的な差異は小さいと考えられる。そこで, 本論文では, 特別な説明をしない場合, 両者を区別せず, 源泉徴収と呼び, 源泉徴収制度を論じる。

(3) 源泉徴収の対象となる所得と源泉所得税額の規模

源泉徴収の対象となる所得の範囲は, 給与所得 (所得税法 183 条 1 項) や利子所得及び配当所得 (同法 181 条 1 項) のほか, 退職所得 (同法 199 条), 公的年金等 (同法 203 条の 2), 弁護士等の自由職業者の受ける報酬・料金等 (同法 204 条 1 項) に至るまで, かな

⁶² 今村＝小尾＝脇＝有賀・前掲注 (5) 355 頁〔小尾仁執筆部分〕, 岡村＝酒井＝田中・前掲注 (58) 296 頁〔田中晶国執筆部分〕, 金子・前掲注 (49) 1018～1019 頁, 北野編・前掲注 (58) 302 頁〔首藤重幸執筆部分〕, 清永敬次『税法〔新装版〕』(ミネルヴァ書房, 2013 年) 230 頁, 堺澤・前掲注 (5) 199 頁, 中里＝弘中＝淵＝伊藤＝吉村編・前掲注 (58) 150 頁〔浅妻章如執筆部分〕, 畠山武道＝渡辺充『新版 租税法』(青林書院, 2000 年) 293 頁, 羽生・前掲注 (58) 82 頁等参照。

⁶³ 小林博志「源泉徴収の手續」日税研論集 25 号 (1994 年) 265 頁参照。

⁶⁴ 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) 5 頁。

⁶⁵ 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。

⁶⁶ 金子・前掲注 (64) 5 頁。

⁶⁷ 金子・前掲注 (64) 5 頁。

り広範囲にわたっている。「源泉徴収の範囲がきわめて広いこと」は、わが国の源泉徴収制度の特色の1つとされる⁶⁸。

税収確保の面では、令和3（2021）年度の租税及び印紙収入決算額において、源泉所得税は約17.5兆円であり、申告所得税（約3.8兆円）の約4.6倍となっている⁶⁹。源泉所得税は全体の約4分の1を占めており、国の租税収入で第1位を記録する消費税（約21.9兆円）に次ぐ第2位となっている⁷⁰。

このように、源泉徴収制度は、わが国の税制において、極めて重要な役割を果たしている。

2. 給与所得に対する源泉徴収制度の特徴

申告納税制度のもと、原則として、源泉徴収によって納付された所得税（源泉所得税）の額は、納税者（本来の納税義務者である受給者）自ら行う確定申告手続によって精算される（所得税法120条以下）。

しかし、給与所得者は、確定申告手続が不要となる場合が多い。給与所得については、きめ細かな源泉徴収税額表に基づき源泉徴収が行われている（所得税法185条）。そして、1暦年の終わりには、支払者が、各給与所得者につき、年中の所得税額を計算し、年中に徴収すべき所得税（源泉所得税）の額との差額を調整する（年末調整。同法190条～193条）。

このような制度設計から、大部分の給与所得者は、源泉徴収制度により課税関係が完結し、確定申告手続が不要となる⁷¹。給与所得に対するわが国の源泉徴収は「きわめて精密にできている」といわれる⁷²。

第2節 源泉徴収制度の沿革

源泉徴収制度の沿革について、初めて源泉徴収制度が導入された明治32年改正、源泉徴収の対象が著しく拡大した昭和15年改正、総合累進所得税制度が採用された昭和22年改正、という3つの重要な所得税法改正を中心に確認する⁷³。

⁶⁸ 金子・前掲注（64）3頁。

⁶⁹ 国税庁「国税庁レポート2023」64頁参照。

⁷⁰ 国税庁・前掲注（69）64頁参照。

⁷¹ なお、年間の給与収入額が2,000万円を超える場合等は、年末調整の適用はなく、確定申告手続が必要となる（所得税法121条等）。

⁷² 金子・前掲注（64）4頁。

⁷³ 金子・前掲注（64）3頁、碓井光明「源泉徴収制度についての若干の考察」税経通信36巻10号（1981年）15頁も、同様に、明治32年改正、昭和15年改正、昭和22年改正に着目して、源泉徴収制度の沿革を説明する。

1. 明治 32 年改正

明治 20 年に、わが国に所得税が創設され⁷⁴、明治 32 年の所得税法改正により⁷⁵、源泉徴収制度が初めて導入された。この改正法は、所得を、第一種所得「法人所得」、第二種所得「公社債の利子」及び第三種所得「300 円以上の個人所得」の 3 種類に分けた⁷⁶。

このうち、第二種所得に対して、「第二種ノ所得ニ付テハ其ノ金額支拂ノ際支拂者其ノ所得税ヲ徴収シ其ノ都度之ヲ政府ニ納ムヘシ〔傍点は筆者〕」（所得税法 42 条 2 項）と規定し、源泉徴収の方法で徴収することとした。当時、公社債には無記名式のものが多く、所得者（受給者）の把握が困難であったことから、「簡易で確実な租税の徴収」を目的とし、この改正がなされた⁷⁷。そして、所得税法施行規則には、「公ニ募集シタル公債社債ノ利子ヲ支拂フ者ハ支拂ノ際所得税金額ヲ控除スヘシ〔傍点は筆者〕」（同施行規則 34 条）という規定が設けられた⁷⁸。

また、衆議院の所得税法改正法律案審査特別委員会において、若槻禮次郎政府委員は、源泉徴収について、「仕拂ヒマス時ニソレ〔筆者注：源泉所得税〕ダケ差引イテ仕拂ヒ、サウシテ政府ヘ徴収スルト云フヤウナ便宜ヲ設ケタイト思ヒマス〔傍点は筆者〕」、「拂ッテカラアトカラ税ヲ課ケルト云フヤウニセズニ差引イテ仕拂フコトニスレバ、納税者モ知ラズ識ラズ納税ガ出来、政府モ脱税ナク徴収ガ出来ルト云ウコトニナル〔傍点は筆者〕」と説明している⁷⁹。

⁷⁴ 明治 20 年勅令第 5 号。

⁷⁵ 明治 32 年法律第 17 号。

⁷⁶ 所得税法 3 条は、第一種所得を「法人ノ所得」、第二種所得を「此ノ法律施行地ニ於テ支拂ヲ為ス公債社債ノ利子」、第三種所得を「前各種ニ属セサル所得」（300 円以上）と規定する。

⁷⁷ 金子・前掲注（64）8 頁。

⁷⁸ 明治 32 年勅令第 78 号。

⁷⁹ 衆議院所得税法改正法律案審査特別委員会速記録明治 31 年 12 月 13 日（第 1 號）1～2 頁。

このようにして、天引徴収を前提として、「支払の際」に「徴収」という今日の源泉徴収制度の原型が誕生した⁸⁰。その後、預貯金の利子や退職所得などが第二種所得として源泉徴収の対象となった⁸¹。

なお、支払者に対する強制徴収の規定は、明治 32 年改正にはみられず、大正 2 年改正で⁸²、「第二項ノ規定ニ依リ徴収スヘキ所得税〔筆者注：第二種所得に係る源泉所得税〕ヲ徴収セサルトキ又ハ其ノ徴収シタル税金ヲ納付セサルトキハ國稅徴収法ニ依リ之ヲ支拂者ヨリ徴収ス」との条項が加えられ⁸³（所得税法 42 条 4 項）、以後の法律に引き継がれることとなる。

2. 昭和 15 年改正

昭和 15 年改正では⁸⁴、戦費調達のために必要な税収を確保するという理由で課税範囲が広がり、これに応じて、大衆課税化した所得税を確実に徴収するという趣旨で、源泉徴収の範囲も著しく拡大された⁸⁵。具体的には、分類所得税と総合所得税の二本建てのもとで、配当利子所得、勤労所得及び退職所得が源泉徴収の対象となった。勤労所得が源泉徴収の対象に追加された点で、同改正は、「現在の給与所得の源泉徴収制度の淵源をなすものであり」、その後、「基本的な考え方は当時の仕組みがそのまま引き継がれている」といえる⁸⁶。

⁸⁰ 金子・前掲注（64）7 頁、塩崎潤＝安井誠監修『DHC 源泉徴収所得税釈義』（第一法規、1969 年〔加除式〕）102 頁参照。なお、当時は、「源泉課税」などと呼ばれていた（碓井・前掲注（73）15 頁、田中勝次郎『所得税法精義』（巖松堂、1930 年）79 頁参照）。

⁸¹ 銀行預金の利子が大正 9 年法律第 11 号により、退職所得が昭和 13 年法律第 43 号により、それぞれ源泉徴収の対象に加えられた。

⁸² 大正 2 年法律第 13 号。

⁸³ 碓井光明は、「大正 2 年改正前において支払者に対する強制徴収が可能であつたのか否かは明らかではない」と述べる（碓井・前掲注（73）16 頁）。

⁸⁴ 昭和 15 年法律第 24 号。

⁸⁵ 金子・前掲注（64）18～19 頁、碓井・前掲注（73）16 頁参照。同改正では、不動産所得、配当利子所得、事業所得、勤労所得、山林所得、退職所得の 6 種類に分けられた分類所得税（山林所得及び退職所得は累進税率、それら以外はそれぞれ異なる比例税率）と総合所得税の二本建ての制度が採用された。

⁸⁶ 塩崎＝安井監修・前掲注（80）114 頁。

また、当時の注目すべき点として、給与や配当所得の支払者に対して、源泉徴収に伴う経費の一部の補償の意味で、交付金が支給されていたことが挙げられる⁸⁷（所得税法施行規則 96 条、同施行規則 97 条）。

なお、源泉徴収制度が導入された明治 32 年改正から、このころまでは、所得税の前取りとしての「源泉徴収」という観念は存在しておらず、源泉徴収制度は、もっぱら「源泉課税」を意味していた⁸⁸。

3. 昭和 22 年改正

第二次世界大戦後の昭和 22 年改正により⁸⁹、総合累進所得税制度が採用され、現行の申告納税制度が誕生した。そして、源泉徴収制度は、後の精算を前提とした、所得税の前取りと位置付けられることとなった⁹⁰。同改正の注目すべき点として、源泉徴収の対象となる所得の範囲が旧制度とほぼ同じ範囲であることや、大部分で旧制度における手法や手続が踏襲されていることが挙げられる⁹¹。

また、同改正では、年末調整の制度も創設された。これは、給与所得金額等が一定の要件を満たす場合には、「確定申告の手続を省略して、年末調整で所得税の納税を完結させようとするものであり」、「納税者にとっても租税行政にとっても簡便な制度」といえる⁹²。

さらに、同年の所得税法には、不納付加算税（同法 56 条）や不徴収犯・不納付犯（同法 69 条 2 項）に関する規定が設けられている⁹³。これにより、前述した強制徴収の規定とともに、支払者に対する「源泉徴収の強制方法が確立された」といえる⁹⁴。

⁸⁷ 金子・前掲注（64）24～26 頁参照。この規定は、昭和 15 年勅令第 134 号により設けられた。

⁸⁸ 金子・前掲注（64）14 頁，22 頁参照。

⁸⁹ 昭和 22 年法律第 27 号。

⁹⁰ 金子・前掲注（64）27 頁参照。

⁹¹ 金子・前掲注（64）27～28 頁参照。

⁹² 金子・前掲注（64）33 頁。

⁹³ 不納付加算税（所得税法 56 条）は昭和 22 年法律第 27 号により、不徴収犯・不納付犯（同法 69 条 2 項）は昭和 22 年法律第 142 号により、それぞれ加えられた。

⁹⁴ 碓井・前掲注（73）16 頁。

その後、シャープ勧告において、「どのようにして源泉徴収制度を申告納税制度の精神と両立させるか」という点から⁹⁵、いくつかの提案がなされた⁹⁶。しかし、基本的には、源泉徴収制度の「効率の良い点が評価され」、同制度は「ほぼ戦時中のまま戦後にも引き継がれ」ることになった⁹⁷。

このように、明治 32 年改正、昭和 15 年改正、昭和 22 年改正という重要な所得税法改正を経て、今日の源泉徴収制度の基礎が確立していった。そして、源泉徴収制度は、導入当初より徴税上の便宜という点で評価され、戦費調達必要性等を背景に、効率的かつ確実な租税確保のため、発展してきたといえる。

4. 国税通則法の規定

昭和 37 年に、国税通則法が制定された⁹⁸。これにより、国税についての基本的な事項や共通的な事項が定められ、国税に関する法律関係が明確化された⁹⁹。

以下、源泉徴収制度に関連する国税通則法の規定を確認する。

(1) 「納税者」としての支払者

国税通則法は、「源泉徴収等による国税」について、本来の納税義務者である受給者を「納税者」から除外し、源泉徴収義務者である支払者のみを「納税者」と規定する（同法 2 条 5 号）。

この点、国に対して直接租税を納付するという法律上の義務を負うのは、受給者ではなく、支払者であることから、国税通則法の手続規定の当事者になるのは、支払者のみであることを明らかにしたものとされる¹⁰⁰。そして、「この定義規定により源泉徴収義務者…

⁹⁵ 金子・前掲注（64）38 頁。

⁹⁶ 金子宏は、シャープ勧告が、給与所得について、源泉徴収の毎に税額を納税者に通知すべきとし、また、年末調整を税務署に移管すべきとすることを「特に注目される」点としている（金子・前掲注（64）38 頁参照）。また、村上義弘も、同様に、これらの点を重要とする（村上義弘「源泉徴収制度をめぐる法的諸問題」日本税法学会「中川一郎先生古稀祝賀税法学論文集」刊行委員会編『中川一郎先生古稀祝賀税法学論文集』（日本税法学会、1979 年）305 頁参照）。

⁹⁷ 村上・前掲注（96）304～305 頁。

⁹⁸ 昭和 37 年法律第 66 号。

⁹⁹ 金子・前掲注（49）64 頁参照。

¹⁰⁰ 志場＝荒井＝山下＝茂串編・前掲注（4）142 頁、武田昌輔監修『DHC コンメンタール国税通則法』（第一法規、1983 年〔加除式〕）632 頁参照。

…を新たに各税法上の納税義務者にしたとか、その性格を変えたとかいうものではない」と説明される¹⁰¹

(2) 支払者の負う「納税義務」

国税通則法の「納税義務」には、本来の納税義務者（受給者）の義務は含まれず、源泉徴収義務者である支払者の源泉所得税納付義務のみが含まれるとされる（同法 15 条 1 項 かつこ書）。

「源泉徴収等による国税」については、「本来の納税義務者……が徴収義務者によって所定の税額を徴収されることを受忍する義務と徴収義務者がその徴収した税額を国に納付すべき義務との二つの義務が併存しており、前者はもとより本来の納税義務者に国税の納付義務があることを前提としている」とされる¹⁰²。そして、「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にした」と説明される¹⁰³。

(3) 自動確定方式

「納税義務」は、法所定の「支払の時」に成立し（国税通則法 15 条 2 項 2 号）、その成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定する（同法 15 条 3 項 2 号）。

これは、自動確定方式と呼ばれており¹⁰⁴、源泉徴収に係る所得税は、「課税標準額が通常は明白であり、しかも税額の計算がきわめて容易であるため」、特別の手續が必要とされない¹⁰⁵。

以上のように、国税通則法 15 条 2 項 2 号、同法 15 条 3 項 2 号により、源泉徴収に係る所得税は、自動確定方式とされ、同法 2 条 5 号、同法 15 条 1 項 かつこ書により、源泉徴収制度上、国と法律関係にあるのは支払者のみであることが明確化された。

¹⁰¹ 志場＝荒井＝山下＝茂串編・前掲注（4）142 頁。武田監修・前掲注（100）632～633 頁も同旨。

¹⁰² 志場＝荒井＝山下＝茂串編・前掲注（4）263～264 頁。

¹⁰³ 志場＝荒井＝山下＝茂串編・前掲注（4）264 頁。

¹⁰⁴ 今村＝小尾＝脇＝有賀・前掲注（5）355 頁〔小尾仁執筆部分〕、岡村＝酒井＝田中・前掲注（58）296 頁〔田中晶国執筆部分〕、金子・前掲注（49）1018～1019 頁、北野編・前掲注（58）302 頁〔首藤重幸執筆部分〕、清永・前掲注（62）230 頁、堺澤・前掲注（5）199 頁、中里＝弘中＝淵＝伊藤＝吉村編・前掲注（58）150 頁〔浅妻章如執筆部分〕、畠山＝渡辺・前掲注（62）293 頁、羽生・前掲注（58）82 頁等参照。

¹⁰⁵ 金子・前掲注（49）1018～1019 頁。

しかし、本来の納税義務者である受給者が源泉徴収制度上の法律関係から完全に除外されている点が、同制度の本質に馴染まないという批判的な見解もある¹⁰⁶。源泉徴収制度をめぐる三者の法律関係については次章で詳述する。

第3節 源泉徴収制度の合憲性

1. 源泉徴収義務の特殊性

戦費調達の一助を背景に、効率的かつ確実な租税確保のため、源泉徴収の対象範囲は広がっていったが、その過程において、「源泉徴収制度の一特にその源泉徴収義務者の一法的性格については、ほとんど検討が加えられて」こなかったようである¹⁰⁷。

しかし、納税者自身が確定申告を行う申告納税制度とは異なり、源泉徴収制度においては、源泉徴収義務者（支払者）が、本来の納税義務者（受給者）の所得税（源泉所得税）を徴収して納付するという、他の国民とは異なる義務（源泉徴収義務）を負う。このような源泉徴収義務の特殊性から、憲法との関係が問題になる¹⁰⁸。

2. 最高裁昭和37年2月28日大法院判決

源泉徴収義務の特殊性に関して、合憲性が争われたのが、最高裁昭和37年2月28日大法院判決（以下、「最高裁昭和37年大法院判決」という。）である¹⁰⁹。最高裁昭和37年大

¹⁰⁶ 雄川一郎「源泉徴収に関する争訟」租税法研究2号（1974年）138頁、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）82頁、高橋舞「源泉徴収による所得税の自動確定論の問題点」龍谷大学大学院法学研究10号（2008年）45頁参照。

¹⁰⁷ 清水潔「給与所得源泉徴収制度の法律関係（1）一徴収義務者の法的性格を中心として一」税法学312号（1976年）35頁。村上也、同様に、源泉徴収制度の法律関係について、「ほとんど詰めた議論はなされなかったようである」として、その理由について、①当時の日本において税法学という分野が未成立であったこと、②戦時の非常時下で、異様な雰囲気のもと、法律議論がされるような状況になかったこと、③「源泉徴収制度は、…税を取るものにも、取られるものにも、ある意味極めて便利な制度であり、この大きな利点ゆえに、少々の欠点は大目にみられがちである」こと、の3つを挙げる（村上・前掲注（96）302～303頁参照）。

¹⁰⁸ 新井隆一『財政における憲法問題』（中央経済社、1965年）102～118頁、金子・前掲注（49）1018頁、北野編・前掲注（58）367頁〔水野武夫執筆部分〕、水野・前掲注（58）129～130頁等参照。

¹⁰⁹ 最大判昭和37年2月28日刑集16巻2号212頁。評釈として、新井隆一「判批」法学セミナー200号（1970年）129頁、有賀美保子「判批」税71巻6号（2016年）140頁、

法廷判決では、主として、①本来の納税義務者以外の者（支払者）に補償を与えることなく¹¹⁰、源泉徴収義務を課することが財産権を保障した憲法 29 条に違反しないか、②本来の納税義務者以外の者（支払者）に、源泉徴収義務を課することが法の下での平等を保障した憲法 14 条に違反しないか、が争われた¹¹¹。

最高裁昭和 37 年大法廷判決は、①について、「給与所得者に対する所得税の源泉徴収制度は、これによつて国は税収を確保し、徴税手続を簡便にしてその費用と労力とを節約し得るのみならず、担税者〔筆者注：受給者〕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」、「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」とし、三者のメリットを強調した。そして、「源泉徴収制度は、給与所得者に対する所得税の徴収方法として能率的であり、合理的であつて、公共の福祉の要請にこたえるものといわなければならない〔下線は筆者〕」と説示し、「源泉徴収義務

有倉遼吉「判批」別冊ジュリ 17 号（1968 年）22 頁〔租税判例百選〕、板倉宏「判批」シュート 11 号（1963 年）1 頁、上村信彦「判批」税経通信 38 巻 15 号（1983 年）306 頁、清永敬次「判批」法学論叢 73 巻 1 号（1963 年）154 頁、須貝脩一「判批」法律のひろば 15 巻 5 号（1962 年）25 頁、中村真由子「判批」別冊ジュリ 253 号（2021 年）219 頁〔租税判例百選 第 7 版〕、橋本公亘「判批」判時 295 号（1962 年）8 頁、橋本公亘「判批」別冊ジュリ 79 号（1983 年）170 頁〔租税判例百選 第 2 版〕、林仲宣「判批」税 64 巻 10 号（2009 年）108 頁、三井明「判解」最高裁判所判例解説刑事篇昭和 37 年度 35 頁、三井明「判批」ジュリ 248 号（1962 年）28 頁、山本徳栄「判批」法学新報 69 巻 7 号（1962 年）63 頁等がある。

¹¹⁰ なお、前述のとおり、戦前は、源泉徴収義務者である支払者に対して、源泉徴収に伴う経費の一部の補償の意味で、交付金が支給されていた。

¹¹¹ ほかに、源泉徴収が給与所得者を不当に差別するもので、憲法 14 条に違反しないか、支払者に源泉徴収義務を課することが奴隸的拘束を禁じた憲法 18 条に違反しないか、も争われた。前者については、「租税はすべて最も能率的合理的な方法によつて徴収せらるべきものであるから、同じ所得税であつても、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つて、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」と判示された。後者については、「苦役であり奴隸的拘束であると主張するのは明らかに誇張である」として、憲法 18 条に違反しないと判示された。なお、後者については、判旨を支持しつつも、「加算税などの制裁と刑罰との威嚇をもって、その義務の履行を強制されているという事実は、看過できない」（三井・前掲注（109）（最高裁判所判例解説）41 頁）という指摘や、「徴収、納付義務の単純な不履行に対して、刑罰少くとも懲役を科するのは、苛酷ではなかろうか」（板倉・前掲注（109）5 頁）という指摘がある。

者の徴税義務は憲法の条項に由来し、公共の福祉によつて要請されるものであるから」、憲法 29 条には違反しないと判示した。

また、②について、「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〔下線は筆者〕り、この義務は、上述のとおり、「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」から、「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」としても、憲法 14 条には違反しないと判示した。

3. 合憲性の根拠の検討

最高裁昭和 37 年大法廷判決は、天引徴収が可能な給与所得に係る源泉徴収制度に関するものであるが、源泉徴収制度全般について当てはまる法理と考えられる¹¹²。そこで、同判決の合憲性の根拠を分析して、源泉徴収制度の趣旨を確認する。

(1) 徴税の便宜

最高裁昭和 37 年大法廷判決は、源泉徴収制度における三者それぞれにメリットがあるとして、同制度は、「所得税の徴収方法として能率的であり、合理的であ」として、「公共の福祉の要請にこたえるもの」とであると判示する。

学説は、徴税の便宜といった国のメリットを中心に源泉徴収制度を正当化している¹¹³。具体的には、「所得税徴収機能」及び「所得把握機能」¹¹⁴、「国の徴収事務の簡素化・能率化」¹¹⁵、「簡易迅速に税を徴収し、同時に徴税費を節約する」¹¹⁶、「徴収事務の能率化・簡素化とともに租税の徴収確保にも資する」¹¹⁷、などと表現される。そして、徴税の便宜とは、所得の把握、徴収の確保、徴税費の節約の 3 つの要素からなると考えられる¹¹⁸。このように、学説は、徴税の便宜を源泉徴収制度の理論的根拠しているようであり、この点、「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とを節約し得る」とする最高裁昭和 37 年大法廷判決と整合的といえる。

¹¹² 占部裕典「源泉徴収制度における三面的権利関係と権利救済」同志社法学 67 巻 4 号 (2015 年) 294～296 頁参照。

¹¹³ 小林・前掲注 (63) 277 頁参照。

¹¹⁴ 金子・前掲注 (64) 47 頁。

¹¹⁵ 田中・前掲注 (5) 469 頁。

¹¹⁶ 畠山＝渡辺・前掲注 (62) 332 頁。

¹¹⁷ 金子宏＝渡部吉隆＝新井隆一＝山田二郎＝広木重喜編『租税法講座 3 租税行政法』(ぎょうせい, 1975 年) 158 頁〔浅田久治郎執筆部分〕。

¹¹⁸ 碓井・前掲注 (73) 17～18 頁, 小林・前掲注 (63) 277 頁参照。

一方、「担税者〔筆者注：受給者〕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」という受給者のメリットについては、その合理性は認めつつも、申告納税制度との関係で批判的な見解がある。具体的には、「民主主義的租税制度の観点からは、……国民が自らの責任において自らの税額を計算し、自らの責任においてそれを納付する制度が好ましい」¹¹⁹、「人々の納税者（タックスペイヤー）意識を希薄ならしめる」¹²⁰、などの批判が展開されている。

また、受給者から天引徴収した金員を翌月 10 日に国に納付するまでの間の運用益（金利メリット）を指すとされる支払者のメリットについては、当時より「手数料の代りに、徴収した税金で金利を稼ぐことを認めるような考は、法律論としてはどうであろうか」などの批判的な見解が多い¹²¹。そして、近時の裁判例では、支払者のメリットには言及されず、「支払をなす際に所得税を天引きしその翌月 10 日までにこれを国に納付すればよいというものであるから、これ自体に格別の不利益が含まれているということとはできない」と判示されているものがある¹²²。このような判示について、最高裁昭和 37 年大法院判決のいう支払者のメリットが、「今日的にメリットとはなっていないことを十分に意識した上での表現ではなかろうか」との指摘がある¹²³。

これらを総合すると、所得の把握、徴収の確保、徴税費の節約といった徴税の便宜が源泉徴収制度の最大の特徴であり、意義であるといえる。そして、所得の把握という要請は、「必ずしも源泉徴収によらなければ達せられないものではなく、支払者に対して支払調書の提出を義務づけることで足りる」とも考えられる¹²⁴。よって、源泉徴収義務者（支払者）に、本来の納税義務者（受給者）の所得税（源泉所得税）を徴収して納付させるという源泉徴収義務に焦点をあてると、源泉徴収制度の意義は、とりわけ、徴収の確保と徴税費の節約にあるといえる。

（2）支払者における徴収の便宜

¹¹⁹ 金子・前掲注（64）48 頁。

¹²⁰ 北野（著）＝黒川（補訂）・前掲注（5）261 頁。

¹²¹ 三井・前掲注（109）（最高裁判所判例解説）39 頁。ほかに批判的な見解として、板倉・前掲注（109）4 頁、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）297 頁、清永・前掲注（109）158～159 頁等がある。

¹²² 東京地判平成 23 年 3 月 4 日税資 261 号順号 11635。

¹²³ 酒井克彦「源泉徴収制度における源泉徴収義務の範囲」税務事例 47 巻 7 号（2015 年）4 頁。

¹²⁴ 碓井・前掲注（73）17 頁。なお、碓井は、「源泉徴収には、いろいろな側面から、その存在理由が見出される」としたうえで、「源泉徴収の制度に固有の機能・効果と、それ以外の（たとえば、給与所得の年末調整）の機能・効果を混同してはならない」と指摘する（同 19 頁）。

最高裁昭和 37 年大法廷判決は、支払者が受給者と「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」源泉徴収義務者とする」と判示する。

学説は、支払者に何ら補償をしない点を問題視するものの、「特に密接な関係」のもと、徴収の便宜があるとして、支払者に源泉徴収義務を課すことに肯定的である¹²⁵。波多野弘は、「徴収義務者は納税義務者に金銭支払い又は金銭受領の立場にあり、税額留保という点では最も便宜な地位にある」と述べる¹²⁶。また、佐藤は、「源泉徴収制度の具体的な問題を検討する際……には、『源泉徴収義務者の行為は効率的な徴税を実現できているか』という観点からの検討が重要であると述べる¹²⁷。これらの見解は、源泉徴収制度における支払者の徴収の便宜の重要性を示している。

そして、佐藤は、最高裁昭和 37 年大法廷判決を分析して、合憲性を支える要素として、「効率的な徴税の実現に資するという点」と、「通常、源泉徴収義務者には『徴収』に関する『便宜』があると説明されている点」の 2 つがあるとし、前者を「積極的な合理性」、後者を「消極的〔な〕合理性」と説明する¹²⁸。前者は、前述した国のメリットである徴税の便宜、後者は、支払者における徴収の便宜ととらえることができる。よって、源泉徴収制度は、徴税の便宜を「積極的な合理性」としつつ、支払者における徴収の便宜を「消極的〔な〕合理性」とすることで成り立つものといえる。

さらに、前述したように、近時の裁判例では、源泉徴収制度における支払者のメリットには言及されず、天引徴収自体に「格別の不利益が含まれているということとはできない」と判示されている¹²⁹。このように支払者のメリットが消極的に解されていることを踏まえると、今日、源泉徴収制度の合憲性を支える根拠として、支払者における徴収の便宜の重要性は、より大きくなっていると考えべきである。

なお、最高裁昭和 37 年大法廷判決は、「徴税上特別の便宜〔傍点は筆者〕」としているが、同判決は支払者の源泉徴収義務の合憲性について述べるものであることから、「徴税」を「徴収」と読み替えても問題ないと考えられる。

(3) 源泉徴収義務の合理的限界

源泉徴収制度が、徴税の便宜や支払者における徴収の便宜から正当化されるとしても、源泉徴収義務には、その特殊性から、一定の限界・制約があるというべきである。

¹²⁵ 板倉・前掲注(109) 4～5 頁、清永・前掲注(109) 160 頁、橋本・前掲注(109) (別冊ジュリ) 170 頁、三井・前掲注(109) (最高裁判所判例解説) 40 頁等参照。

¹²⁶ 中川編・前掲注(58) 320 頁〔波多野弘執筆部分〕。

¹²⁷ 佐藤・前掲注(65) 26 頁。

¹²⁸ 佐藤・前掲注(65) 25 頁。

¹²⁹ 東京地判平成 23 年 3 月 4 日・前掲注(122)。

田中治は、「支払者（源泉徴収義務者）の義務の内容は、徴税の便宜と徴収義務者の負担の観点からする合理的な限界を持つものというべきである」¹³⁰、「徴収の便宜の観点から支払者に対して課される源泉徴収義務の範囲は、合理的な限界をもつと考えるべきである」¹³¹、などと述べる。小川正雄も、最高裁昭和 37 年大法廷判決のいう「特に密接な関係」に絡め、「支払者は、もともと他人の税金を徴収しているのであって、徴収の便宜の観点から支払者に課されている源泉徴収義務の範囲は、自ずから合理的な限界をもつと考えるべきであろう。」と述べる¹³²。

また、最高裁昭和 37 年大法廷判決は、源泉徴収義務が「憲法の条項に由来」と判示するが、このことから、源泉徴収義務が憲法上の納税義務に含まれると解すべきではない¹³³。なぜなら、そのように解すると、「国の徴税事務の都合という名目で徴収義務の創設が無制約に行われることを許す結果となり」、憲法論として妥当性を欠くからである¹³⁴。よって、この判示の意味するところは、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、その存在を許される、ということであると考えられる¹³⁵。この点からも、源泉徴収義務には一定の限界・制約が想定されているといえる。

第 4 節 小括

本章では、源泉徴収制度の意義について考察した。具体的には、源泉徴収制度の概要や沿革を確認し、同制度の合憲性の根拠を分析した。

1. 源泉徴収制度の概要・沿革

源泉徴収制度においては、納税義務者以外の者（支払者）が納税義務者（受給者）の代わりに徴収及び納付するという徴収納付の方法が採用されており、支払者には、源泉徴収義務が課されている。具体的には、支払者は、法所定の支払の際に、その支払を受ける者（受給者）の所得税（源泉所得税）を徴収し、これを翌月 10 日（法定納期限）までに国に納付する義務を負う（源泉徴収義務。所得税法 183 条 1 項等）。

¹³⁰ 田中治「源泉徴収制度等の存在理由」税法学 571 号（2014 年）140 頁。

¹³¹ 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）29 頁。

¹³² 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）510 頁。

¹³³ 一定の限定を付しつつ、源泉徴収義務が憲法 30 条の「納税の義務」に含まれるとするものに、山本・前掲注（109）63 頁がある。

¹³⁴ 橋本・前掲注（109）（別冊ジュリ）170～171 頁参照。

¹³⁵ 清永・前掲注（109）159 頁、橋本・前掲注（109）（別冊ジュリ）171 頁、三井・前掲注（109）（最高裁判所判例解説）38～39 頁等参照。

源泉徴収制度は、明治 32 年に、天引徴収を前提とし、簡易で確実な租税徴収を目的に導入された。そして、戦費調達の実効性等を背景に、効率的かつ確実な租税確保のため、源泉徴収の対象範囲は広がっていった。シャープ勧告後も、基本的には、戦前の源泉徴収制度が引き継がれ、今日に至っている。

所得税法上、強制徴収や不徴収犯・不納付犯に関する規定が設けられ、国の支払者に対する強制方法が確立していった。また、国税通則法上、国と法律関係にあるのは支払者のみであることが明確化された。これらから、源泉徴収制度においては、国は支払者を介して受給者の所得税（源泉所得税）を徴収するという国と支払者とで完結する制度体系が作られていった。

2. 源泉徴収制度の合憲性

最高裁昭和 37 年大法廷判決は、①「源泉徴収制度は、……所得税の徴収方法として能率的であり、合理的である」、②支払者は、受給者と「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」、などから源泉徴収制度を合憲とする。

①は、国、支払者、受給者、三者それぞれにメリットがあるとされるが、主に、国のメリットとしての徴税の便宜が挙げられる。徴税の便宜とは、所得の把握、徴収の確保、徴税費の節約の 3 つの要素からなると考えられ、源泉徴収義務との関係からは、とりわけ、徴収の確保と徴税費の節約が重視されるべきである。

②は、支払者における徴収の便宜である。支払者は、受給者との「特に密接な関係」のもと、効率的な徴収を実現できるとされる。今日、①における支払者のメリットが消極的に解されていることから、源泉徴収制度の合憲性を支える根拠として、支払者における徴収の便宜の重要性は、より大きくなっていると考えられる。

しかし、源泉徴収制度が、徴税の便宜や支払者における徴収の便宜から正当化されとしても、源泉徴収義務には、その特殊性から、一定の限界・制約があるというべきである。

次章では、源泉徴収制度における三者の法律関係を確認する。

第3章 源泉徴収制度における三者の法律関係

本章では、源泉徴収制度における三者（国、支払者及び受給者）の法律関係について確認する。そして、支払者の源泉徴収義務及び受給者の源泉納税義務の法的性格について検討する。

第1節 源泉徴収制度をめぐる三者の法律関係

1. 判例法理

源泉徴収制度における三者（国、支払者及び受給者）の法律関係は、判例によって明らかにされてきた¹³⁶。そこで、三者の法律関係を明確にした最高裁昭和45年12月24日判決¹³⁷（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¹³⁸（以下、「最高裁平成4年判決」という。）、について検討する。

¹³⁶ 木山泰嗣『国税通則法の読み方』（弘文堂、2022年）72頁、谷口・前掲注（58）181頁参照。

¹³⁷ 最判昭和45年12月24日民集24巻13号2243頁。評釈として、新井隆一「判批」ジュリ509号（1972年）33頁〔重要判例解説 昭和46年度〕、有賀美保子「判批」税72巻9号（2017年）112頁、可部・前掲注（5）1093頁、可部恒雄「判批」ジュリ474号（1971年）104頁、北野弘久「判批」民商法雑誌65巻5号（1972年）838頁、木下良平「判批」税務事例3巻5号（1971年）4頁、木村弘之亮「判批」別冊ジュリ181号（2006年）120頁〔行政判例百選Ⅰ 第5版〕、清永敬次「判批」シュト118号（1972年）1頁、堺澤良「判批」税経通信26巻5号（1971年）178頁、園部逸夫「判批」別冊ジュリ61号（1971年）145頁〔行政判例百選Ⅰ〕、高木光「判批」別冊ジュリ228号（2016年）216頁〔租税判例百選 第6版〕、手塚貴大「判批」別冊ジュリ260号（2022年）122頁〔行政判例百選Ⅰ 第8版〕、中津山準一「判批」税経通信38巻15号（1983年）304頁、原田大樹「判批」別冊ジュリ253号（2021年）220頁〔租税判例百選 第7版〕、村上義弘「判批」別冊ジュリ120号（1992年）170頁〔租税判例百選 第3版〕、山田二郎「判批」判時627号（1971年）117頁等がある。

¹³⁸ 最判平成4年2月18日民集46巻2号77頁。評釈として、青柳馨「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成4年度46頁、浅沼潤三郎「判批」判時1458号（1993年）196頁、石原直樹「判批」判タ852号（1994年）282頁〔平成5年度 主要民事判例解説〕、牛嶋勉「判批」税研18巻3号（2002年）204頁、加藤正一「判批」訟月38巻8号（1992年）1533頁、吉良実「判批」民商法雑誌107巻3号（1992年）107頁、堺澤良「判批」TKC税研時報8巻1号（1993年）37頁、佐藤孝一「判批」税経通信47巻9号（1992年）192頁、玉越義雄「判批」行政関係判例解説平成4年192頁、林仲宣「判批」税64巻10号（2009年）106頁、水野忠恒「判批」ジュリ1024号（1993年）62頁〔重要判例解説〕

(1) 最高裁昭和 45 年判決

最高裁昭和 45 年判決は、①支払者における源泉所得税の納税義務は、「支払の時に成立し」、かつ、その税額が「自働的〔原文ママ〕に確定する」（国税通則法 15 条）こと、②源泉所得税が「法定の納期限までに納付されないときは、税務署長は支払者に対し、……納税の告知（法〔筆者注：国税通則法〕36 条）をし、さらに督促を経て、滞納処分をなす」こと、③「納税の告知は、課税処分ではなく徴収処分である」こと、④「支払者は、納税の告知の前提となる納税義務の存否または範囲を争つて、納税の告知の違法を主張」できること、⑤「納税の告知は、……受給者の源泉納税義務の存否・範囲にいかなる影響も及ぼしうるものではない」こと、⑥受給者は、支払者との間で、「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」いうこと、及び⑦「附帯税を負担すべき者は、納税者（徴収義務者）たる支払者自身であつて、……附帯税相当額を旧所得税法 43 条 2 項（新法〔筆者注：所得税法〕222 条）に基づいて受給者に請求」することはできないこと、を判示した。

同判決の調査官解説は、源泉徴収に関する法律関係の基本について、次の 3 つを挙げる。

第 1 に、「源泉所得税の徴収に関して、課徴権者と直接の対立当事者関係に立つのは、徴収義務者たる支払者のみであつて、租税負担者たる受給者は、徴収の法律関係における当事者とならない」点を挙げる¹³⁹。この点について、上記判示に加え、支払者は、源泉所得税の徴収・納付義務を「罰則をもって……強制される（所得税法 242 条 3 号、240 条）」ことや、「徴税の追及を受けるのは、徴収義務者たる支払者であつて（同法 221 条）、受給者ではない」ことなどにも言及する¹⁴⁰。そして、「源泉徴収による所得税は、いかなる場合においても、支払者のみから徴収され、受給者が課徴権者から直接に追及されることはない」と説明する¹⁴¹。

第 2 に、源泉所得税額が「自働的〔原文ママ〕に確定」する点を挙げる¹⁴²。この点について、法は、源泉所得税額の「算出の過程が一義的に明白であることを、自明の前提」としており、このような「前提なくしては源泉徴収制度は成り立ちえない」とする¹⁴³。

平成 4 年度〕、山口敬三郎「判批」税理 63 巻 1 号（2020 年）171 頁、吉村典久「判批」租税法研究 21 号（1993 年）248 頁、吉村典久「判批」別冊ジュリ 253 号（2021 年）222 頁〔租税判例百選 第 7 版〕等がある。

¹³⁹ 可部・前掲注（5）1099 頁。

¹⁴⁰ 可部・前掲注（5）1098 頁。

¹⁴¹ 可部・前掲注（5）1098～1099 頁。

¹⁴² 可部・前掲注（5）1100 頁。

¹⁴³ 可部・前掲注（5）1100 頁。

第3に、「支払者の『徴収すべき税額〔筆者注：支払者の納税義務の範囲〕』と受給者の『徴収されるべき税額〔筆者注：受給者の源泉納税義務の範囲〕』との一致」を挙げる¹⁴⁴。この点について、上記第1の点にも言及しながら、「法が自明の前提として予定するところ」とし、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とは、すなわち、受給者において源泉納税義務を負うことにほかならず、両者は表裏をなす関係にあ」と表現されていると述べる¹⁴⁵。そして、徴収処分である納税の告知は、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さず、受給者は、支払者との間で、同義務の存否・範囲を争いうる、と説明する¹⁴⁶。

(2) 最高裁平成4年判決

上記のとおり、最高裁昭和45年判決は、国と支払者の関係及び支払者と受給者の関係を明らかにしたが、源泉徴収に過不足がある場合に、国と受給者の間で清算を行う余地があるかについては、何も判示をしていない¹⁴⁷。この点について、最高裁平成4年判決は、次のように明らかにした。

同判決は、最高裁昭和45年判決を参照しながら、「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」と述べる。そして、国と受給者の間で、「……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。」と判示した。

最高裁平成4年判決の調査官解説も、「源泉徴収による所得税と申告納税による所得税については、納税義務者、納税義務の成立、確定の時期及び手続等において異なる定めがされており、両租税債務は、一応別個の租税債務とされている」と述べる¹⁴⁸。そして、「国と直接の法律関係に立つのは徴収義務者たる支払者のみである」とし、源泉徴収に過

¹⁴⁴ 可部・前掲注(5) 1102 頁。

¹⁴⁵ 可部・前掲注(5) 1102 頁。

¹⁴⁶ 可部・前掲注(5) 1110 頁参照。

¹⁴⁷ 石原・前掲注(138) 283 頁、牛嶋・前掲注(138) 206 頁、玉越・前掲注(138) 196 頁、水野・前掲注(138) 63 頁等参照。

¹⁴⁸ 青柳・前掲注(138) 60 頁。

不足がある場合、国と受給者の間で清算を行う余地はなく、受給者は、支払者との間で清算すべき旨を説明する¹⁴⁹。

2. 三者の法律関係

最高裁昭和 45 年判決及び最高裁平成 4 年判決を踏まえ、三者の法律関係を整理すると、次の (1) から (4) のとおりである (図表 3 参照)。

三者の法律関係は、国と支払者の公法上の法律関係及び支払者と受給者の私法上の法律関係という二元的構造から成り立っている¹⁵⁰。つまり、国と受給者の「直接の関係は切断されており、両者は徴収納付義務者を通じて間接的に対立し合うにすぎない」といえる¹⁵¹。そして、支払者の源泉徴収義務を基点として、源泉徴収制度における三者の法律関係が成立しているといえる。

(1) 国と支払者の法律関係

国と支払者の法律関係は、公法上の債権債務関係であり¹⁵²、支払者は、法所定の支払の際、源泉所得税を徴収し、これを法定納期限までに国に納付する義務を負う (源泉徴収義務。所得税法 183 条 1 項等)。源泉徴収義務は、支払者が負う納税義務であり (国税通則法 15 条 1 項カッコ書)、「支払の時」に成立し (同法 15 条 2 項 2 号)、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 (自動確定方式。同法 15 条 3 項 2 号)。

(2) 支払者と受給者の法律関係

支払者と受給者の法律関係は、基本的には、私法上の債権債務関係といわれている¹⁵³。

しかし、「受給者は自己の意思とは無関係に、税法の規定から生ずる金銭債務の履行の義務 (源泉徴収を認容する義務) を一方的に負う」¹⁵⁴、「受給者における源泉徴収受忍義

¹⁴⁹ 青柳・前掲注 (138) 60 頁。

¹⁵⁰ 北野弘久『税法学の基本問題』(成文堂, 1972 年) 276 頁, 谷口・前掲注 (58) 181 頁, 畠山=渡辺・前掲注 (62) 335 頁等参照。

¹⁵¹ 金子・前掲注 (49) 1022 頁。

¹⁵² 今村=小尾=脇=有賀・前掲注 (5) 357 頁〔小尾仁執筆部分〕, 金子・前掲注 (49) 1022 頁, 木山・前掲注 (136) 72 頁, 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第 3 版〕』(弘文堂, 2022 年) 451~452 頁, 谷口・前掲注 (58) 181 頁等参照。

¹⁵³ 今村=小尾=脇=有賀・前掲注 (5) 357 頁〔小尾仁執筆部分〕, 金子・前掲注 (49) 1022 頁, 木山・前掲注 (136) 72 頁, 佐藤・前掲注 (152) 451~452 頁, 中尾巧=木山泰嗣『新・税務訴訟入門』(商事法務, 2023 年) 192 頁等参照。

¹⁵⁴ 羽生・前掲注 (58) 86 頁。

務の存在を前提とする点など、純粋な私法上の法律関係とはいえないところがある」¹⁵⁵、「単純な私法上の法律関係ではなく、支払者が源泉徴収制度のもとで徴収納付義務者とされたことから生じた独自の法律関係と解すべきではないか」¹⁵⁶、「源泉徴収義務者と納税義務者との関係は私法上の法律関係と断定することができるかについては、所得税法 221 条、222 条との関係において検討の余地があろう」¹⁵⁷、「特異な民事的關係」¹⁵⁸、などともいわれる。

このように、支払者に源泉徴収義務が課され、受給者は源泉納税義務を負うという点が、両者の法律関係に特殊性を生じさせている。それぞれの義務については、本章第 2 節、第 3 節において、その法的性格を確認する。

(3) 国と受給者の法律関係

国と受給者との間には、基本的に何ら法律関係が存在せず、受給者は国に対して、直接的には義務を負わないとされている¹⁵⁹。

しかし、「租税の具体的な徴収納付という手続法的な法律関係は、国と支払者との間にあるが、それを支える納税義務の発生・消滅という実体法的な法律関係は、国と受給者との間に存する」という見解もある¹⁶⁰。また、「年末調整によって支払者が過納額の還付ができなかった場合について、国から直接に本来の納税義務者に還付することも法令上定められている（所得税法施行令 313 条）」ことなどから、「源泉徴収制度においても、受給者と国との直接の法律関係はいくつかの場面で予定されている」という指摘もある¹⁶¹。

(4) 源泉徴収に過不足がある場合

ア. 未徴収納付または過少徴収納付

¹⁵⁵ 谷口・前掲注（58）181 頁。

¹⁵⁶ 畠山武道「源泉徴収制度の法律関係・争訟手続」日税研論集 15 号（1991 年）259 頁。

¹⁵⁷ 占部・前掲注（112）293 頁。

¹⁵⁸ 金子＝渡部＝新井＝山田＝広木編・前掲注（117）160 頁〔浅田久治郎執筆部分〕。

¹⁵⁹ 今村＝小尾＝脇＝有賀・前掲注（5）357 頁〔小尾仁執筆部分〕、木山・前掲注（136）72 頁、佐藤・前掲注（152）451～452 頁、中尾＝木山・前掲注（153）192 頁、水野・前掲注（58）130 頁等参照。

¹⁶⁰ 岩崎政明『ハイポセティカル・スタディ租税法〔第 3 版〕』（弘文堂、2010 年）281 頁。

¹⁶¹ 奥谷健「源泉徴収制度の法律関係再考」秋葉丈志＝片上孝洋＝平岡章夫＝藤井正希編『公法・人権理論の再構成 後藤光男先生古稀祝賀』（成文堂、2021 年）292 頁。受給者が国との間に租税債権債務関係を有する場合を整理するものとして、注解所得税法研究会編・前掲注（5）48～49 頁がある。

法定納期限までに源泉所得税の全部または一部が徴収納付されなかった場合、国は、支払者からその不足分の源泉所得税を徴収する（強制徴収。所得税法 221 条）。支払者には、不納付加算税（国税通則法 67 条）または不納付重加算税（同法 68 条 3 項）が賦課され、場合によっては、不納付犯（所得税法 240 条）や不徴収犯（同法 242 条 3 号）といった刑事罰が科される。

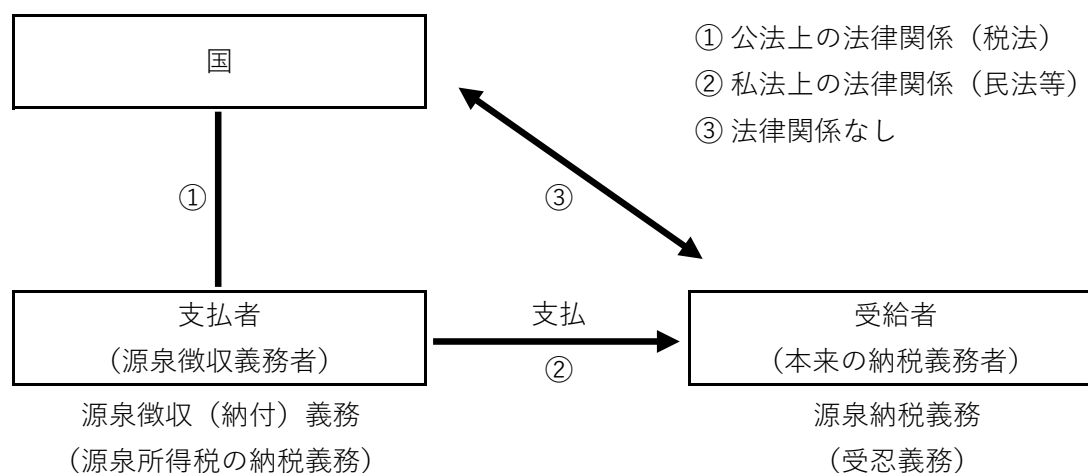
法定納期限後、源泉所得税の強制徴収または任意納付がなされた場合、支払者は、不徴収税額につき、受給者に対して、納付後に「支払うべき金額から控除」（控除）し、または「支払を請求」（支払請求）できる（所得税法 222 条）。なお、附帯税相当額について、求償権の行使はできない（最高裁昭和 45 年判決参照）。

イ. 過大徴収納付

誤って過大に徴収納付された場合、受給者は、直接に国に対して、過大分の税額に相当する金額の還付を請求することも、また、自己の確定申告で清算することもできず、支払者に対して、本来の支払債務（給与等）の一部不履行を理由にして、誤って過大に徴収された源泉所得税に相当する金額の支払を請求することができるにとどまる（最高裁平成 4 年判決参照）。

他方、支払者は、国に対して、過大納付税額相当額を誤納金として還付請求することができる（国税通則法 56 条）。

【図表 3 源泉徴収制度をめぐる三者の法律関係】



（木山泰嗣『国税通則法の読み方』（弘文堂、2022 年）72 頁、289 頁をもとに筆者作成）

(5) 非居住者・外国法人に係る源泉徴収

非居住者や外国法人に対する支払に生じる国内源泉所得の源泉徴収義務（所得税法 212 条 1 項、同法 161 条 1 項各号）については、「納税者が日本に拠点を持たなければ、源泉

徴収される所得税は、税の前払いではなく、最終支払である」¹⁶²、「国内に拠点をもたない相手から税金を徴収するために効果的な方法」¹⁶³、などと指摘される。

このようなことから、非居住者等に対する支払の源泉徴収義務は、「制度趣旨の点で、国内における給与等の支払等の源泉徴収義務（所得税法 183 条 1 項等）と異なる側面はある」と考えられる¹⁶⁴。しかし、三者の法律関係は、基本的に同様とされている¹⁶⁵。

第 2 節 支払者に課される源泉徴収義務の法的性格

支払者に課される源泉徴収義務の法的性格については、学説上、大別して、機関代行説、代理人説、公法上の義務説などの説が展開されている¹⁶⁶。

1. 機関代行説

機関代行説は、支払者を国の徴収機関とみて、支払者に源泉徴収義務を履行させるというものである¹⁶⁷。旧憲法下において、支払者に交付金を支払ったのは、支払者を国の徴収機関という観点からとらえたものであったと考えられる¹⁶⁸。

しかし、現行法では、支払者に対して、全く補償を与えておらず、最高裁昭和 37 年大法院判決は、補償がなくとも、合憲としている。また、源泉徴収義務違反に対し、不納付犯（所得税法 240 条）や不徴収犯（同法 242 条 3 号）といった刑事罰が存在する。さらに、法所定の支払の際に徴収して国に納付するまでの間、支払者が保有する金員（源泉所得税）の法的性質は、公金ではないと解されている¹⁶⁹。

¹⁶² 濱田明子「国際課税における源泉徴収の問題」税務事例 43 巻 6 号（2011 年）32 頁。

¹⁶³ 増井良啓＝宮崎裕子『国際租税法〔第 4 版〕』（東京大学出版会、2019 年）82 頁。

¹⁶⁴ 木山泰嗣「判批」税理 64 巻 11 号（2021 年）121 頁。

¹⁶⁵ 東京地判平成 23 年 3 月 4 日・前掲注（122）参照。同判決では、非居住者に対する支払の源泉徴収義務の合憲性が争われたが、受給者が居住者、非居住者に関わらず、三者の法律関係は、「同様と解される」と判示され、合憲とされた。評釈として、木村浩之「判批」税務弘報 66 巻 13 号（2018 年）154 頁、駒宮史博「判批」別冊ジュリ 228 号（2016 年）134 頁〔租税判例百選 第 6 版〕、長島弘「判批」税務事例 51 巻 3 号（2019 年）63 頁、宮西恵「判批」税務事例 44 巻 8 号（2012 年）19 頁、山口敬三郎「判批」税理 59 巻 7 号（2016 年）85 頁等がある。控訴審である東京高判平成 23 年 8 月 3 日税資 261 号順号 11727 も同旨。

¹⁶⁶ 小林・前掲注（63）294 頁参照。

¹⁶⁷ 小林・前掲注（63）294 頁、松沢・前掲注（5）380 頁参照。

¹⁶⁸ 松沢・前掲注（5）380 頁、三井・前掲注（109）（ジュリ）30 頁参照。

¹⁶⁹ 名古屋高判昭和 42 年 11 月 29 日税資 48 号 632 頁、堺澤・前掲注（106）90 頁参照。

機関代行説は、源泉徴収義務の法的性格の一面を端的に表しているものの、上記のような点は、支払者を国の徴収機関とみるという考えと矛盾すると考えられる¹⁷⁰。

2. 代理人説

代理人説は、支払者は受給者の代理人として、受給者の納税手続を行うというものである¹⁷¹。支払者に課される源泉徴収義務を、本来の納税義務者である受給者の利益のために、所得税法が命じた法定代理であるととらえ、支払者は、受給者の法定代理人であると説明される¹⁷²。

しかし、国税通則法や所得税法において、支払者が受給者の代理人として納税手続を行う旨の規定はなく、受給者は、支払者に「徴収」されることを単に受忍するにとどまる体裁をとっているようである¹⁷³。

よって、代理人説は、受給者が煩雑な納税手続を免れるという源泉徴収制度における受給者のメリットを表しているものの、機関代行説同様に、同制度の一面をとらえたものに過ぎないといえる¹⁷⁴。

3. 公法上の義務説

公法上の義務説は、源泉徴収義務を憲法上の「納税の義務」や「公共の福祉」によるものと解する¹⁷⁵。

公法上の義務説に対しては、憲法を根拠に、支払者に無制限に義務を課すことを可能とし、租税法律主義を否定することになるという指摘がある¹⁷⁶。

一方、最高裁昭和 37 年大法廷判決は、支払者に課される源泉徴収義務を、「憲法の条項に由来し、公共の福祉によつて要請されるもの」などとして、合憲としている。同判決は、支払者と受給者が、「特に密接な関係」であることを根拠として、公法上の義務説に立つものであるという見解がある¹⁷⁷。

¹⁷⁰ 小林・前掲注(63) 294 頁, 松沢・前掲注(5) 380~381 頁参照。

¹⁷¹ 小林・前掲注(63) 294 頁, 松沢・前掲注(5) 382 頁参照。

¹⁷² 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) 14~15 頁, 松沢・前掲注(5) 382 頁参照。

¹⁷³ 小林・前掲注(63) 294 頁, 松沢・前掲注(5) 382 頁参照。

¹⁷⁴ 松沢・前掲注(5) 382~383 頁参照。

¹⁷⁵ 小林・前掲注(63) 294~295 頁参照。

¹⁷⁶ 小林・前掲注(63) 295 頁参照。

¹⁷⁷ 今村隆「徴収納付の法律関係に関する諸問題」税研 153 号(2010 年) 41 頁参照。

松沢智は、源泉徴収義務者の法的地位を公法上の義務とみるのが妥当であるとし、これを「公義務説」と呼ぶ¹⁷⁸。そして、最高裁昭和 37 年大法廷判決を「公義務説に立脚したもの」であるとしたうえで、「源泉徴収制度は、国法上の義務として徴収義務者に負担を命じ、受忍する限度の範囲内のものとみる」と述べる¹⁷⁹。さらに、「支払者に公義務として求める内容は無限なものではなく、そこに一定の限度があるべき」と指摘する¹⁸⁰。

また、木山は、源泉徴収義務を定める諸規定が、「支払をする者は、その支払の際……所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月 10 日までに、これを国に納付しなければならない」となっており、「しなければならない」という文言が用いられていることから、公法上の義務であることは明らかであると述べる¹⁸¹。さらに、給与等の支払者が強制執行によりその回収を受ける場合の源泉徴収義務が争われた最高裁平成 23 年 3 月 22 日判決の¹⁸²、調査官解説においても、「源泉徴収義務という公法上の義務」¹⁸³、と表現されていることを指摘する¹⁸⁴。

よって、最高裁昭和 37 年大法廷判決や源泉徴収義務規定（所得税法 183 条 1 項等）の文言を前提にすると、源泉徴収義務の法的性格は、公法上の義務と解することが妥当といえる。ただし、松沢の指摘するように、公法上の義務と解するとしても、支払者に課される源泉徴収義務には、一定の限度があると考えなければならないだろう。

第 3 節 受給者が負う源泉納税義務の法的性格

所得税法 183 条 1 項等の規定から、源泉徴収に係る所得税が本来の納税義務者である受給者の所得税であり¹⁸⁵、受給者が源泉納税義務を負うことに疑いはないが、受給者がいかなる義務を負うかについては、税法上、明確な規定がない¹⁸⁶。受給者が負う源泉納税義務

¹⁷⁸ 松沢・前掲注（5）383 頁参照。

¹⁷⁹ 松沢・前掲注（5）384 頁。

¹⁸⁰ 松沢・前掲注（5）389 頁。

¹⁸¹ 木山泰嗣「源泉徴収制度をめぐる諸問題—特別密接関係と支払者に注意義務はあるのかを中心に—」青山ローフォーラム 6 巻 2 号（2018 年）114 頁参照。

¹⁸² 最判平成 23 年 3 月 22 日・前掲注（25）。

¹⁸³ 榎本・前掲注（11）129 頁。

¹⁸⁴ 木山・前掲注（181）114 頁参照。

¹⁸⁵ 荒谷謙介「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 30 年度 190 頁参照。

¹⁸⁶ 金子＝渡部＝新井＝山田＝広木編・前掲注（117）159 頁〔浅田久治郎執筆部分〕、木山泰嗣「納税告知処分後に生じた経済的成果の喪失を争う方法—最高裁平成 30 年 9 月 25 日第三小法廷判決を契機として—」（2022 年）85 頁参照。

の法的性格については、学説上、納税義務説、受忍義務説という2つの説が展開されている¹⁸⁷。

両説とも、最終的に法律上、受給者が国に対して租税債務を負うという点では共通し、そのうえで、税法体系上の理論構成を論じるものであり、實際上、両説を区別する実益は乏しいとされる¹⁸⁸。

1. 納税義務説

納税義務説は、支払者の徴収義務の論理的前提として、本来の納税義務者である受給者の納税義務が存在するというものである¹⁸⁹。同説は、所得税法が受給者は「納税義務者」であることを認め（同法5条1項）、支払者については単に源泉徴収義務者としての地位を与えているに過ぎない（同法6条）ことに着目する¹⁹⁰。そして、「法の定めるところにより源泉徴収された所得税の額は、論理的には、受給者自身の負担に属する所得税の額」ととらえる¹⁹¹。

納税義務説をとれば、国に対して租税債務を負っている受給者は、自己の納税義務の範囲内でのみ源泉徴収受忍義務を負っているのであって、それを超えて源泉徴収された場合には、受忍する義務はなく、受給者は債権者たる国に対して過大に徴収された部分の返還を請求しうると考えらえるはずである¹⁹²。この点、最高裁平成4年判決では、受給者の国に対する直接の還付請求が否定されており、納税義務説は、判例と立場を異にするようにもみえる。

しかし、納税義務説は、①「国税通則法の予定する納税者概念とは税金を手続上国に直接納付する者をいい、また、『納税義務者』概念とは実体税法（所得税法）上の納税の義務を負う者と解釈できること、すなわち、『納税義務者』はあくまでも受給者であること」、②「所得税法はその全編をとおして、総合課税主義による申告納税制度をうちだしているのであって、源泉徴収制度は徴収面において申告納税制度を支える一手段にすぎな

¹⁸⁷ 小林・前掲注（63）292頁、畠山・前掲注（156）251頁、羽生・前掲注（58）86頁、松沢・前掲注（5）385頁等参照。

¹⁸⁸ 今村・前掲注（177）43頁、羽生・前掲注（58）86頁、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）129頁等参照。

¹⁸⁹ 小林・前掲注（63）292頁、松沢・前掲注（5）385～386頁参照。

¹⁹⁰ 羽生・前掲注（58）86頁参照。

¹⁹¹ 羽生・前掲注（58）83頁。

¹⁹² 畠山・前掲注（156）251頁参照。また、松沢は、「受給者の地位を『納税義務説』に求めることは、必然的に源泉徴収自体が違法（過大徴収）のときは自らの立場に基づき課税権者たる租税行政庁を相手方としてその救済を図る必要が生れてこよう。」と述べる（松沢・前掲注（5）388頁）。

いこと、すなわち、建前論としては、源泉所得税相当税額は年税としての所得税額の前払いとしての性質を有すること」、③「税金を天引き徴収される受給者側の意識からみても、当該債務は自己の税金であるとの認識が一般的であること」、などの観点から妥当であるとされている¹⁹³。

また、最高裁昭和 45 年判決は、「支払者において徴収義務を負担するとは、すなわち、受給者において源泉納税義務を負うことにほかならず、両者は表裏をなす関係にあ」と判示していることから、基本的には、納税義務説を採用しているとされる¹⁹⁴。

このように、受給者が負う源泉納税義務の法的性格については、判例も納税義務説をとり、同説が通説ともいわれる¹⁹⁵。

2. 受忍義務説

受忍義務説は、支払者の徴収義務と受給者の納税義務とを、制度上別個の義務にとらえ、源泉徴収されることに受給者は単に受忍義務が想定されるに過ぎないというものである¹⁹⁶。これは、国税通則法が、「源泉徴収等による国税」について、受給者を「納税者」概念から除外し、支払者をこれに含め（同法 2 条 5 号）、支払者についてのみ「納税義務」を負わせている（同法 15 条 1 項かつこ書）ことに着目したものである¹⁹⁷。

受忍義務説に対しては、「所得税法 181 条が源泉徴収を所得税として徴収するものである旨規定していること、同法 120 条 1 項 5 号〔筆者注：現行の同項 4 号〕や同 103 条は受給者の納税義務を理論的前提として考えているとおもわれること、また、そもそも受給者が納税者としての地位をもつことは、国民意識としても大いに必要なことであって、単に天引きされるのを受忍するというような観念は、近代国家における納税をとおして自主的に国家を構成する構成員たるの自覚心の欠如を醸成する」などの批判がある¹⁹⁸。

なお、所得税法 222 条に規定される支払者から受給者に対する求償を拒みうるかについては、「納税義務説をとれば本来自己の負う納税義務を基準として、それを超えるような請求については、拒みうると解される」のに対して、「受忍義務説をとれば、拒みえないと解するのが論理的であろう」とされる¹⁹⁹。

¹⁹³ 羽生・前掲注（58）87 頁。

¹⁹⁴ 小林・前掲注（63）292 頁、羽生・前掲注（58）87 頁、松沢・前掲注（5）387 頁等参照。

¹⁹⁵ 小林・前掲注（63）292 頁参照。

¹⁹⁶ 小林・前掲注（63）292 頁、松沢・前掲注（5）386 頁、山田・前掲注（137）118 頁参照。

¹⁹⁷ 羽生・前掲注（58）86 頁参照。

¹⁹⁸ 松沢・前掲注（5）386 頁。

¹⁹⁹ 茂木・前掲注（188）129～130 頁。

第4節 小括

本章では、源泉徴収制度をめぐる三者の法律関係を整理し、支払者と受給者の法律関係が、単純な私法上の関係とはいえないことを明らかにした。そして、その背景にある支払者の源泉徴収義務及び受給者の源泉納税義務の法的性格について確認した。

1. 源泉徴収制度をめぐる三者の法律関係

国と支払者の法律関係は、公法上の債権債務関係であり、支払者は、法所定の支払の際、源泉所得税を徴収し、これを法定納期限までに国に納付する義務を負う（源泉徴収義務。所得税法 183 条 1 項等）。

これに対して、支払者と受給者の法律関係は、私法上の債権債務関係であり、また、国と受給者との間では、何ら法律関係が存在しないとされている。そして、国と直接の法律関係に立つのは支払者のみであり、源泉徴収に過不足がある場合、国と受給者の間で清算を行う余地はなく、受給者は、支払者との間で清算すべきとされる（最高裁昭和 45 年判決、最高裁平成 4 年判決参照）。

このように、源泉徴収制度における三者の法律関係は、国と支払者の公法上の法律関係及び支払者と受給者の私法上の法律関係という二元的構造から成り立つ。つまり、支払者の源泉徴収義務を基点として、源泉徴収制度における三者の法律関係が成立しているといえる。

2. 源泉徴収制度における支払者と受給者の法律関係

上記のとおり、支払者と受給者の法律関係は、基本的には、私法上の債権債務関係とされているが、支払者に源泉徴収義務が課され、受給者は源泉納税義務を負うことから、両者の法律関係は、純粋な私法上の関係とはいえない特殊性がある。

支払者に課される源泉徴収義務の法的性格は、学説上、機関代行説、代理人説などもあるが、憲法上、許容される限度の範囲内において、公法上の義務説が妥当といえる。源泉徴収義務規定（所得税法 183 条 1 項等）の文言からも公法上の義務と読み取れ、また、判例もそのように解しているようである。

受給者の負う源泉納税義務の法的性格は、学説上、納税義務説と受忍義務説がある。前者は、支払者の徴収義務の論理的前提として、本来の納税義務者である受給者の納税義務が存在するというものである。後者は、支払者の徴収義務と受給者の納税義務とを、制度上別個の義務にとらえ、源泉徴収されることに受給者は単に受忍義務が想定されるに過ぎないというものである。両説とも、最終的に法律上、受給者が国に対して租税債務を負うという点では共通し、實際上、両説を区別する実益は乏しいとされるが、判例や通説は、納税義務説の立場をとる。

次章では，所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の意義を検討する。

第4章 所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の意義

本章では、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の意義を検討する。具体的には、裁判例や学説等を整理し、「徴収」と天引徴収の関係や支払者の徴収行為の法的根拠について考察する。

第1節 所得税法 183 条 1 項等の「徴収」と天引徴収

所得税法 183 条 1 項等は、「支払の際」、源泉所得税を「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」とし、支払者の源泉徴収義務を規定する。ここでの「支払の際」の「徴収」は、基本的には、天引徴収と理解されている²⁰⁰。しかし、文理上、「徴収」が天引徴収に限定されているわけではない。

そこで、裁判例や学説等から、「支払の際」の「徴収」が、天引徴収に限定されるか否かを検討する。

1. 天引徴収限定説

所得税法 183 条 1 項等の「支払の際」の「徴収」は、天引徴収に限定されるという考え（以下、「天引徴収限定説」という。）がある。天引徴収限定説を採用すると考えられる見解は、次のとおりである。

（1）可部説

最高裁昭和 45 年判決の調査官解説は、「支払者のする徴収は、一般に、支払に際しての天引控除として理解されて」おり、「法は支払者に対し、支払に際しての天引（支払留保）を許容するにすぎないから、それ以上の積極的な『徴収権限』を支払者が有しないのは当然であり〔傍点は筆者〕、「天引（留保）を指して徴収権と呼ぶか否かは、単なる用語の問題でしかない」と述べる²⁰¹（可部説）。

そして、「いわゆる低廉譲渡〔筆者注：低額譲渡〕は、源泉徴収になじまない」として、その理由を「徴収義務者において天引徴収する余地がな」く、「徴収義務者は、法律上『徴収権限』を与えられていない」からであるとする²⁰²。

²⁰⁰ 新井編・前掲注（5）33 頁〔栗山徳子執筆部分〕、今村＝小尾＝脇＝有賀・前掲注（5）353 頁〔小尾仁執筆部分〕、可部・前掲注（5）1114 頁、北野（著）＝黒川（補訂）・前掲注（5）262 頁、堺澤・前掲注（5）199 頁、田中・前掲注（5）214 頁、注解所得税法研究会編・前掲注（5）45 頁、松沢・前掲注（5）375 頁等参照。

²⁰¹ 可部・前掲注（5）1114 頁。

²⁰² 可部・前掲注（5）1113 頁。

(2) 最高裁平成 23 年判決

給与等の支払者が強制執行によりその回収を受ける場合の源泉徴収義務が争われた最高裁平成 23 年 3 月 22 日判決（以下、「最高裁平成 23 年判決」という。）も²⁰³、天引徴収限定説に立つものと考えられる。

最高裁平成 23 年判決は、「給与等の支払をする者がこれを支払う際に源泉所得税を徴収することができないことは、所論の指摘するとおりであるが²⁰⁴、上記の者は、源泉所得税を納付したときには、法〔筆者注：所得税法〕222 条に基づき、徴収をしていなかった源泉所得税に相当する金額を、その徴収をされるべき者に対して請求等することができるのであるから、所論の指摘するところは、上記解釈〔筆者注：源泉徴収義務の成否〕を左右するものではない〔傍点は筆者〕」と判示する。

同判決は、①天引徴収ができない場合においても源泉徴収義務が肯定されること、②このような場合、支払者は事後的に所得税法 222 条により求償すること、を明確にしたものと評価されている²⁰⁵。そして、同判決の調査官解説には、「確かに、給与等を支払う際には源泉所得税を徴収することはできないが」、所得税法 222 条に規定される求償権の行使が事後的にできる以上、源泉徴収義務の発生について、「天引きに拘泥しなければならないわけではなかろう」という指摘がある²⁰⁶。

²⁰³ 最判平成 23 年 3 月 22 日・前掲注 (25)。評釈として、榎本・前掲注 (11) 124 頁、榎本光宏「判批」ジュリ 1435 号 (2011 年) 122 頁、鐘ヶ江洋祐「判批」ジュリ 1424 号 (2011 年) 88 頁、河津博史「判批」銀行法務 21 742 号 (2012 年) 66 頁、倉見智亮「判批」税理 60 巻 5 号 (2017 年) 144 頁、神山弘行「判批」ジュリ 1440 号 (2012 年) 217 頁〔重要判例解説 平成 23 年度〕、高橋祐介「判批」民商法雑誌 145 巻 3 号 (2011 年) 309 頁、長戸貴之「判批」法協 130 巻 4 号 (2013 年) 993 頁、藤谷武史「判批」別冊ジュリ 253 号 (2021 年) 226 頁〔租税判例百選 第 7 版〕、堀招子「判批」税経通信 67 巻 9 号 (2012 年) 244 頁、山本直道「判批」税務弘報 59 巻 8 号 (2011 年) 136 頁等がある。

²⁰⁴ 所論とは、「本件のように、賃金の支払をする者が、その支払を命ずる判決に基づく強制執行による取立てなどによりその回収を受ける場合には、上記の者は、当該賃金の支払の際に源泉所得税を徴収することができないから、法〔筆者注：所得税法〕183 条 1 項所定の源泉徴収義務を負わないと解すべきである」という上告人ら（受給者）の主張を指す。

²⁰⁵ 木山泰嗣「源泉徴収をめぐる法的問題（第 6 回）源泉徴収制度にとって天引徴収は必須？」税務弘報 69 巻 6 号 (2021 年) 147 頁、倉見・前掲注 (203) 148～149 頁、高橋・前掲注 (203) 315 頁、長戸・前掲注 (203) 1008～1009 頁、山本・前掲注 (203) 136 頁等参照。

²⁰⁶ 榎本・前掲注 (11) 127～128 頁。

このような点から、最高裁平成 23 年判決は、「支払の際」の「徴収」を天引徴収に限定的に解釈し、所得税法 222 条を天引徴収がなされなかった場合の求償規定と位置付けていると考えられる。よって、同判決は、「支払の際」の「徴収」の解釈として、天引徴収限定説を採用するものといえる。

同判決の補足意見は、「給与等の債権者による強制執行手続が複数回にわたって行われる場合には、給与等の支払義務者が第 1 回目の強制執行手続に基づいて支払った給与等に係る所得税の源泉徴収義務は、その支払によって具体的に発生することになるから、同税相当額は、それ以後に支払うべき金額から控除することができる」と述べる。これについては、源泉所得税の納付により、「所得税 222 条……に該当した場合を指して」おり、同条の定める控除を前提にしたものとの指摘がある²⁰⁷。そうすると、この補足意見は、源泉徴収義務の発生を前提に、「徴収」の内容として、控除を認めるものとはいえない。よって、前述のとおり、最高裁平成 23 年判決は、天引徴収限定説を採用するものと考えられる。

(3) 高梨説

高梨克彦は、認定賞与が源泉徴収の対象となるかを論じるなかで、「受給者の受忍義務の内容としては、単に支払者が源泉所得税を支給額より天引きすることを認容することにはすぎない〔傍点は筆者〕」という見解を示す²⁰⁸（高梨説）。

そして、「支払者に期待される行為態容としては、天引可能な現金（又はその等価物）の現実の支給と、その際の現金のうちの税額相当分の留保が實際上容易に可能であって、よもや、支給分以外に受給者のポケットから源泉所得税相当額の金員を強制的に吐きださせて、取り上げるという強制執行まがいの権限まで付与されているとは到底考えられない」と述べる²⁰⁹。

2. 無限定説

所得税法 183 条 1 項等の「支払の際」の「徴収」は、天引徴収に限定されないという考え（以下、「無限定説」という。）がある。無限定説においては、「徴収」の内容として、支払者が源泉所得税相当額を受給者に直接に支払を求めること（支払請求）や別の支払金

²⁰⁷ 山本・前掲注（203）138～139 頁。なお、この点について、最高裁平成 23 年判決の調査官解説は、「実務の参考になるものと思われる」と述べるにとどまる（榎本・前掲注（11）129 頁）。

²⁰⁸ 高梨克彦「法人税更正処分の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 205 号（1979 年）20 頁。

²⁰⁹ 高梨・前掲注（208）20 頁。

額から控除すること（控除）が可能であると解される。無限定説を採用すると考えられる見解は、次のとおりである。

（1）学説等

ア．福家説

福家俊朗は、「源泉納税義務は、徴収納付義務者の徴収（控除、支払請求）を事実上受忍することによって、徴収金額が被徴収者の所得税とみなされるという法効果が付与される〔傍点は筆者〕」と述べる²¹⁰（福家説）。

所得税法 183 条 1 項等に規定される「支払の際」の「徴収」との関係は、明記されていないが、福家のいう「徴収」は、天引徴収に限定されておらず、無限定説に近い考え方を採用するものといえる。

イ．占部説

占部裕典は、「……給与等の所得の支払に際して、源泉徴収義務者は、支払時に納税義務者から租税を徴収する義務と徴収した租税を国庫に納付する義務を負う。この反面、納税義務者は徴収納付を受忍し、または源泉徴収義務者に税額相当額を給付する義務を負うが、みずから国庫へ納付する義務はなく、国との直接の関係は切断されている。〔傍点は筆者〕」と述べる²¹¹（占部説）。

この見解も、福家説同様、所得税法 183 条 1 項等に規定される「支払の際」の「徴収」との関係は、明記されていないが、「徴収」の解釈として、天引徴収以外の控除や支払請求が可能と解する余地があるように思われる。

ウ．古田説

破産管財人の源泉徴収義務が争われた最高裁平成 23 年 1 月 14 日判決の²¹²、調査官解説は、「支払者が源泉所得税を徴収する場合の具体的な方法としては、一般に、支払額か

²¹⁰ 福家・前掲注（6）117 頁。

²¹¹ 占部・前掲注（112）293 頁。

²¹² 最判平成 23 年 1 月 14 日民集 65 卷 1 号 1 頁。評釈として、石森久広「判批」法学教室 378 号（2012 年）〔別冊付録判例セレクト 2011 II〕11 頁、稲葉孝史「判批」NBL947 号（2011 年）9 頁、占部裕典「判批」民商法雑誌 150 卷 1 号（2014 年）81 頁、岡正晶「判批」別冊ジュリ 216 号（2013 年）42 頁〔倒産判例百選 第 5 版〕、北濱基紀「判批」訟月 59 卷 3 号（2013 年）851 頁、金春「判批」ジュリ 1440 号（2012 年）139 頁〔重要判例解説 平成 23 年度〕、長戸貴之「判批」別冊ジュリ 252 号（2021 年）38 頁〔倒産判例百選

らの天引き徴収が想定されており」、最高裁昭和 37 年大法廷判決も、「支払者が『支払の際に所得税を天引きできる』という特別の便宜を有し、徴税の能率を挙げ得るがゆえにその者を徴収義務者としたという法解釈を前提として、源泉徴収制度の合理性、合憲性を肯定したもの」と解される」と述べる²¹³。そのうえで、「しかし、この点を明示した法令の規定は存在せず、あえていえば、所得税法 222 条が『支払うべき金額から控除し』と規定していることが天引き徴収の方法を示唆しているといえようか。〔傍点は筆者〕」と述べる²¹⁴（古田説）。

この見解から、「徴収」の方法は、法令上、明示されておらず、無限定説をとる余地があることが読み取れる。

エ. 青柳説

青柳達朗は、「源泉徴収に関する規定は、当初より、『支払の際（に）』『所得税を徴収し』であり、文言上は、支払者のする徴収が天引控除に限定されている訳ではない〔傍点は筆者〕」という見解を示す²¹⁵。そして、現物給与に係る源泉徴収の課税実務を挙げながら、「給与等の支払に際し、支払うべき金銭が不存在のため受給者より税金相当額を徴収するという方法は、源泉徴収制度の導入当初より想定されていたものである〔傍点は筆者〕」と述べる²¹⁶（青柳説）。

この見解は、歴史的に、「源泉徴収義務者に単純な天引だけでなく、支払金額が無い場合にも徴収させる」という役割を求めてきた〔傍点は筆者〕とし²¹⁷、物理的に天引徴収が不可能な場面を前提に、天引徴収以外の方法を認めるものといえる。

（2）課税実務

無限定説を採用すると考えられる課税実務として、現物給与、ストック・オプション及び株式配当における源泉徴収が挙げられる。

第 6 版〕、古田・前掲注（14）1 頁、古田孝夫「判批」ジュリ 1432 号（2011 年）100 頁、松下淳一「判批」別冊ジュリ 253 号（2021 年）228 頁〔租税判例百選 第 7 版〕、若林元伸「判批」ジュリ 1418 号（2011 年）100 頁等がある。

²¹³ 古田・前掲注（14）33 頁。

²¹⁴ 古田・前掲注（14）33 頁。

²¹⁵ 青柳・前掲注（7）75 頁。

²¹⁶ 青柳・前掲注（7）75 頁。

²¹⁷ 青柳・前掲注（7）77 頁。

ア. 現物給与

現物給与に係る源泉徴収実務として、「①現物で支給される給与等に対する源泉徴収税額を、受給者から徴収する方法〔筆者注：支払請求〕」と、「②源泉徴収義務者が、その税額を一時立替え、納付し、後日、受給者に金銭で支払う給与から徴収する方法〔筆者注：控除〕」の2つの方法があるとされる²¹⁸。

これは、昭和26年所得税基本通達546を根拠としているようである²¹⁹。同通達は、現行の所得税基本通達には引き継がれてはいないが、課税実務はこれを是認しているとする指摘もある²²⁰。

イ. スtock・オプション

Stock・オプション権利行使時の源泉徴収実務について、「権利行使後に支払う給与から源泉徴収することは認められないこととなりますが、権利行使の日に属する月と同じ月に支払う給与であるときは、いずれも源泉徴収税額の納付期限が同じですから、この給与から源泉徴収することにしても差し支えないと考えられ〔筆者注：控除〕」、また、他の方法として、「権利者〔筆者注：受給者〕から権利行使価額に相当する金額を受領する際に、併せて所得税（源泉徴収税額）相当額の金銭の支払を受けることになると考えられます〔筆者注：支払請求〕」という説明がされている²²¹。

この課税実務についての根拠規定は明確ではないが、法定納期限との兼ね合いで説明されていることから、所得税法183条1項等の「徴収」を意識したものでないかと考えられる。

後者の方法では、「権利行使価額に相当する金額を受領する際、併せて所得税（源泉徴収税額）相当額の金銭の支払を受ける〔傍点は筆者〕」とあることから、これは法所定の「支払」の時に、支払請求を認めるものと考えられる。

²¹⁸ 武田監修・前掲注（7）7794頁。

²¹⁹ 武田監修・前掲注（7）7794頁参照。同通達は、「現物給与のみ支給する場合においては、支拂者は、当該現物の価額を支給額として計算した税額を、当該現物支給の際、支拂を受ける者から徴収し、又は当該税額を一時立替え納付しておくものとする。」と規定する（国税庁直税部所得税課編『所得税の法令と取扱通達—所得税法に関する基本通達』（大蔵財務協会、1951年）176頁）。なお、後述するように、昭和26年所得税基本通達（直所1-1）は、わが国最初の所得税法に関する基本通達である（同序文参照）。

²²⁰ 青柳・前掲注（7）76頁参照。

²²¹ 富永賢一『令和4年版 源泉所得税 現物給与をめぐる税務』（大蔵財務協会、2022年）572頁。税理士法人AKJ パートナーズ編『立場別・ステージ別 Stock・オプションの活用と実務〔第5版〕』（中央経済社、2021年）223頁も同旨。

ウ．株式配当

平成 2 年改正前の商法 293 条の 2 による株式配当の²²²、源泉徴収実務について、「……一時会社が立替えた後、株券引渡しの際各株主〔筆者注：受給者〕から税金相当額を徴収することが考えられますが〔筆者注：支払請求〕、相当困難が伴いましょう。したがって、あらかじめ現金と株式との双方による配当を行うことにし、税金相当部分は現金配当部分から徴収できるようにすればよいと思われます〔筆者注：控除〕。」という説明がある²²³。

後者の方法における「現金と株式との双方による配当を行うことにし〔傍点は筆者〕」とは、現金と株式による配当を同時に行うことと考えられ、法所定の「支払」の時に控除を認めるものといえる。

エ．各課税実務における徴収の方法及び徴収の時期

これらの課税実務は、対象となる所得を限定したものであるが、「支払の際」の「徴収」の内容として、支払請求や控除を是認しているといえるだろう。

各課税実務における徴収の方法と徴収の時期は、図表 4 のとおりである。支払請求や控除が認められるのは、基本的には、法所定の「支払」の時や「支払」と同月、源泉所得税納付（立替納付）後とされているようである。

所得税法 222 条は、源泉所得税納付後の求償権を規定している。このことから、上記の源泉所得税納付後において、支払請求や控除を認める根拠規定を、所得税法 183 条 1 項等ではなく、同法 222 条と考えることが自然であるように思われる。よって、源泉所得税納付後における支払請求や控除は、同法 222 条から導かれるものとする。ただし、同法 222 条は、「その納付の期限後に納付した場合〔傍点は筆者〕」となっていることから、文理上、法定納期限内に源泉所得税を納付した場合の根拠規定にはなり得ない。この点は、同法 183 条 1 項等と同法 222 条の関係において、別途、検討が必要となる。

なお、現物給与における支払請求の徴収の時期については、明示されておらず、図表 4 において、「(不明)」としているが、次に述べる木山論文では、法定納期限内という見解が示されている。

²²² 平成 2 年改正（同年法律第 64 号）により、商法から株式配当の規定は削除された。

²²³ 池本征男＝吉田行雄『源泉所得税の取扱 例解問答式 平成元年版』（日本税経研究会、1989 年）595 頁。

【図表 4 各課税実務における徴収の方法と徴収の時期】

	徴収の方法	徴収の時期
現物給与	支払請求	(不明)
	控除	源泉所得税納付後 (※)
ストック・オプション	支払請求	法所定の「支払」の時
	控除	法所定の「支払」と同月
株式配当	支払請求	源泉所得税納付後 (※)
	控除	法所定の「支払」の時

※根拠規定は、所得税法 183 条 1 項等ではなく、同法 222 条とする。

(筆者作成)

3. 木山論文

未納付段階の求償権について詳しく論じる木山論文では、現物給与に係る源泉徴収実務を中心に、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の意義が検討されている。

前述のとおり、現物給与に係る源泉徴収実務として、「①現物で支給される給与等に対する源泉徴収税額を、受給者から徴収する方法」と、「②源泉徴収義務者が、その税額を一時立替え、納付し、後日、受給者に金銭で支払う給与から徴収する方法」の 2 つの方法があるとされる²²⁴。同論文は、「②については、所得税法 222 条が定める自主納付の場合後の『控除』……にあたるもので、根拠条文がある」が、「①については、所得税法上の根拠条文は存在しない」と述べる²²⁵。

そして、同論文は、源泉徴収義務の解釈においては、自動確定方式から、通常の税法解釈以上に強度な文理解釈が求められること²²⁶、を指摘する²²⁷。さらに、源泉所得税の納付先として「日本銀行……又はその国税の収納を行う税務署の職員」を挙げる国税通則法

²²⁴ 武田監修・前掲注 (7) 7794 頁。

²²⁵ 木山・前掲注 (1) 130 頁。なお、前述のとおり、所得税法 222 条は、「その納付の期限後に納付した場合〔傍点は筆者〕」となっていることから、②については、文理上、法定納期限後に納付する場合、同条が根拠となると考えられる。

²²⁶ 鎌野真敬「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 22 年度 135 頁、木山泰嗣「手続法分野における租税法律主義の特色—最高裁判決にみる救済解釈等の手続的法解釈を中心に—」税法学 585 号 (2021 年) 194~197 頁参照。

²²⁷ 木山・前掲注 (1) 131 頁。

34 条 1 項等の規定及び源泉徴収義務者を「納税者」と定めた同法 2 条 5 号の規定から、源泉徴収義務者は、あくまで「納税者」に過ぎないこと²²⁸、に言及する²²⁹。

そのうえで、①について、「所得税法及び国税通則法を通覧した文理解釈からすれば、『徴収』は、『支払の際』における天引徴収を意味し、受給者に直接請求できるのは、あくまで、所得税法 222 条が定める場合（強制徴収をされた場合、自主納付をした場合）に限られ、同法 183 条 1 項の『徴収』に（源泉所得税未納段階における）受給者に対する直接請求〔筆者注：支払請求〕は含まれないと解するのが自然のように思われる」という見解を示す²³⁰。

一方、「法定納期限内であれば『支払の際』における『徴収』として、直接請求も認めるとする解釈の余地はあると思われる」と述べる²³¹。そして、「現物給与の場合には、あくまで、法定納期限内であれば『支払の際』における『徴収』として、直接請求が認められると解しても、解釈論の範囲内におさまえるように〔原文ママ〕思われる」という見解を示す²³²。さらに、一般的な解釈とはいえないとしつつも、この場合、「現物給与に限定するのではなく、所得税法 183 条 1 項等の『徴収』とは、常に、天引徴収だけでなく、法定納期限内であれば、受給者に（源泉所得税未納段階でも）源泉所得税相当額の直接請求をできる規定と読むことになるであろう」と述べる²³³。

このように、木山論文では、未納付段階の求償権について詳しく論じるなかで、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の意義が検討されている。しかし、明確な結論は示されておらず、更なる検討が必要とされている²³⁴。

4. 所得税法の規定振り

所得税法上、源泉徴収に係る罰則規定やみなし納付規定からは、無限定説に近い考え方が読み取れる。

（1）源泉徴収に係る罰則規定

²²⁸ 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）434～435 頁参照。

²²⁹ 木山・前掲注（1）131 頁。

²³⁰ 木山・前掲注（1）131 頁。

²³¹ 木山・前掲注（1）133 頁。

²³² 木山・前掲注（1）133 頁。

²³³ 木山・前掲注（1）133 頁。

²³⁴ 木山・前掲注（1）134～135 頁参照。

所得税法上、源泉徴収に係る罰則規定として、①脱税犯（同法 239 条）、②不納付犯（同法 240 条）、③不徴収犯（同法 242 条 3 号）、がある。これらは、源泉徴収義務（同法 183 条 1 項等）に共通して規定されている。

具体的な罰則対象として、①は「偽りその他不正の行為により」、源泉徴収義務の「規定により徴収されるべき所得税を免れた者〔傍点は筆者〕」、②は源泉徴収義務の「規定により徴収して納付すべき所得税を納付しなかつた者〔傍点は筆者〕」、③は源泉徴収義務の「規定により徴収すべき所得税を徴収しなかつた者〔傍点は筆者〕」、とされる。

物理的に天引徴収が不可能な場面でも源泉徴収義務が肯定されていることから、ここにいる源泉徴収義務の規定による「徴収」を天引徴収に限定し、罰則規定を解釈することは適当でないと考えられる。そうすると、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」は、天引徴収に限られないと解する余地がある。

（2）みなし納付規定

所得税法 223 条は、所得税の還付等に関し、支払者による徴収時に納付があったものとみなす旨を規定する²³⁵。そして、同条は、「徴収の日がその納付すべき日後である場合には、その徴収の日」をみなし納付日とする旨を定める²³⁶。

この文言からは、そもそも、法定納期限後も、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」が想定されているようにもみえ、みなし納付規定が、無限定説を前提にしているように考えられる。

5. 分析

天引徴収限定説、無限定説、双方における見解を分析し、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の意義について考察する。

（1）天引徴収限定説を採用する見解

天引徴収限定説を採用する見解は、支払者には、天引徴収が認められるに過ぎず、それ以上の積極的な徴収行為は認められないとする（可部説及び高梨説）。また、物理的に天

²³⁵ 確定申告により源泉徴収税額の還付を受ける場合、「源泉徴収税額のうちまだ納付されていないものがあるときは、……還付金の額のうちその納付されていない部分の金額に相当する金額については、その納付があるまでは、還付しない。」（所得税法 138 条 2 項）とされている。また、所得税法 223 条は、「正当に徴収された源泉税額についての定めである」とされる（高橋祐介「源泉徴収過程における過誤の是正に関する一考察」税法学 571 号（2014 年）201 頁）。

²³⁶ この文言は、昭和 28 年法律第 173 号により、所得税法 223 条の前身の旧所得税法 43 条 3 項が創設された当時から存在する。

引徴収ができない場合、所得税法 222 条により求償（支払請求、控除）することになると解している（最高裁平成 23 年判決）。

これらは、源泉徴収制度が、天引徴収を前提として発展してきた点や、所得税法上、支払者に明確な徴収権限が与えられていない点などと整合的な見解といえる。そして、所得税法上、支払者の支払請求や控除を明示的に規定しているものは、同法 222 条に規定される求償権のみである。このことから、同法 183 条 1 項等の「徴収」を天引徴収に限定し、同法 222 条を「支払時に源泉徴収がなされず、給与等の支払者が納税資金を別途用意した上で納付がなされた場合を想定した調整規定」²³⁷、と位置付けることにも妥当性があるように思われる。

（2）無限定説を採用する見解

無限定説を採用する見解として、受給者は源泉納税義務を負い、源泉徴収の受忍義務は、天引徴収に限定されるわけではないというものがある（福家説及び占部説）。この見解は、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」との関係が明確とはいえないが、理論上、受給者は、本来の納税義務者として、実質的な租税負担義務を負う点と整合的であるといえる。また、支払者のする「徴収」が天引徴収と明示する法令はないという見解（古田説）や、文理上、「徴収」が天引徴収に限定されるものではないとし、物理的に天引徴収が不可能な場面を前提に、支払請求や控除が認められるという見解もある（青柳説）。

さらに、現物給与、ストック・オプション及び株式配当に係る源泉徴収実務でも、支払請求や控除を是認しているようである。これらの課税実務における徴収の時期は、基本的には、法所定の「支払」の時や「支払」と同月と考えられる。

無限定説を採用する見解は、「徴収」を天引徴収に限定解釈しておらず、より文理に即した解釈といえる点や、「徴収」を天引徴収に限定して読むことが難しい規定（源泉徴収に係る罰則規定やみなし納付規定）が存在する点、物理的に天引徴収が不可能な場面でも源泉徴収義務が肯定されている点などから、妥当なものといえる。

木山論文は、所得税法及び国税通則法を通覧した文理解釈から、基本的には、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」を天引徴収とする。しかし、法定納期限内であれば、「支払の際」における「徴収」の解釈として、常に（物理的に天引徴収が不可能な場面に限られることなく）、天引徴収以外も認められる可能性を示唆する。

（3）所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の意義

²³⁷ 倉見・前掲注（203）148 頁。

所得税法 183 条 1 項等の「支払の際」における「徴収」は、基本的には、天引徴収と理解されている²³⁸。しかし、以上の分析のとおり、「徴収」が天引徴収に限定されているかは明らかではなく、「徴収」の意義について通説的な見解があるとはいえない。

そして、「徴収」の解釈を検討するにあたっては、まずは、①「天引徴収に限定されるか否か」、次に、天引徴収に限定されないのなら、②「天引徴収以外が認められるのは、物理的に天引徴収が不可能な場面に限られるか否か」、③「『支払の際』における『徴収』の時期をどのように解すべきか（法定納期限内に限られるか否か等）」といった観点が不可欠といえる。

このような観点は、本論文の主題とも密接に関連していることから、次章において、未納付段階の求償権行使可否に引き付け、さらに検討する。

第 2 節 支払者の徴収行為の法的根拠

支払者は、所得税法 183 条 1 項等により、源泉徴収義務を課される。これは、支払者の国に対する公法上の義務である。一方、支払者が、源泉徴収に際し、受給者に対して、いかなる権限を有するかについては、税法上、明示的な根拠は見当たらない²³⁹。

そこで、裁判例や学説等から、支払者の徴収行為の法的根拠を検討する。

なお、取り上げる裁判例や学説等は、天引徴収を中心に論じるものとなっているが、その根拠規定は所得税法 183 条 1 項等の「徴収」であることから、「徴収」の意義を検討するうえで、参考になるものと考えられる。

1. 名古屋高裁昭和 42 年 11 月 29 日判決

名古屋高裁昭和 42 年 11 月 29 日判決（以下、「名古屋高裁昭和 42 年判決」という。）は²⁴⁰、支払者の徴収行為の性質について判示する。

（1）判示内容

名古屋高裁昭和 42 年判決の判示内容は、次のとおりである（下線及び①～⑦の付番は筆者）。

「①源泉徴収制度において、徴収義務者は一方では受給者との関係で徴収行為を、他方税務署長との関係で納付行為を、それぞれ義務づけられている。

²³⁸ 新井編・前掲注（5）33 頁〔栗山徳子執筆部分〕、今村＝小尾＝脇＝有賀・前掲注（5）353 頁〔小尾仁執筆部分〕、可部・前掲注（5）1114 頁、北野（著）＝黒川（補訂）・前掲注（5）262 頁、堺澤・前掲注（5）199 頁、田中・前掲注（5）214 頁、注解所得税法研究会編・前掲注（5）45 頁、松沢・前掲注（5）375 頁等参照。

²³⁹ 浦谷・前掲注（121）285 頁、可部・前掲注（5）1113 頁参照。

²⁴⁰ 名古屋高判昭和 42 年 11 月 29 日・前掲注（169）。

……②実体法上、徴収義務者は支払い毎の天引徴収を義務づけられ、受給者は受給毎に正当税額を負担することを義務づけられ、この双方の税務署長に対する義務関係が、現実には徴収義務者の徴収行為という形で規定され、それが受給者の側の受忍行為を現出せしめているのである。しかし、徴収義務者の徴収行為は受給者との関係で『公権力の行使』であると解することはできない。なぜならば、徴収義務者のなした天引徴収金は、それが国庫に納付されない限り、いまだ公金ではないし、③受給者が天引を受忍するのは、窮極において実体法上有する租税負担義務のゆえであつて、徴収義務者の徴収権限その他徴収義務者の側の有するなんらかの公権力のゆえではないからである。④徴収義務者の徴収義務も、受給者の天引受忍も、ともに受給者が正当税額にもとづく負担義務の存するかぎりにおいて成立し、その範囲内で、徴収義務者と受給者はあたかも徴収（債権行使）と受忍（債務履行）の関係にあるごとくみえるが、実体法的には両者それぞれが独自の義務づけによつて、税務署長との間で別々の法律関係に立っているものと考えられる。しかしこの実体的な関係が法の規定の上では背後に隠され、単に徴収義務者対受給者の関係があるごとくみえるにすぎない。このように、⑤正当税額の徴収行為に関する限り、税法上結びつけられている両者の関係も、徴収義務者の側における正当税額以上の徴収行為すなわち過大・過誤徴収行為が生じたような場合には、両者を税法上結びつける何物も存在しなくなり、右の過大・過誤徴収行為に対しては、純然たる民事上の債務履行請求もしくは不当利得返還請求の原因が生ずるに至るのである。従つて、徴収義務者の徴収行為それ自体は『公権力の行使』に該らないことというまでもない。

……⑥徴収行為により、受給者の納税義務は消滅するが、徴収義務者の側では徴収金を納付すべき義務が生ずる。しかして、⑦納付行為は、税法上、受給者の存在を媒介とせず、端的に徴収義務者の税務署長に対する納付義務にもとづいて成立する。すなわち、納付行為そのものは、受給者との関係で、公権力の行使に該するか否かを問題にする必要も余地もないのである。換言すれば、納付行為は徴収義務者の税法上強制された義務履行行為以外のなにものでもないといえる。」

(2) 分析

名古屋高裁昭和 42 年判決は、まず、支払者には、受給者に対する徴収行為と、国に対する納付行為という 2 つの別個の義務が課されていることを確認する (①)。

そして、実体法上（所得税法上）、支払者は徴収義務を、受給者は正当税額の負担を義務付けられているとして、この双方の国に対する義務関係が、支払者の徴収行為と受給者の受忍行為の前提になっていると説明する (②)。

特に注目されるべきは、これら双方の国に対する義務関係が、「現実には徴収義務者の徴収行為という形で規定され、それが受給者の側の受忍行為を現出せしめている〔傍点は筆者〕」と判示されている点である。これは、源泉徴収義務を規定する所得税法 183 条 1 項等を根拠にしていると考えられる。

③、④においては、支払者の徴収行為は、実体法上の支払者の徴収義務及び受給者の正当税額負担義務という双方の国に対する義務関係が前提となっていることから、公権力の行使とはいえないと述べる。そして、「受給者が天引を受忍するのは、窮極において実体法上有する租税負担義務のゆえ」であるとする。

⑤は、②から④を踏まえ、税法上、支払者に認められる徴収行為は、受給者の負担すべき正当税額の範囲に限るということを述べる。また、「正当税額の徴収行為に関する限り、税法上結びつけられている両者の関係〔傍点は筆者〕」と判示する。この点、両者の国に対する義務関係が、「現実には徴収義務者の徴収行為という形で規定され、それが受給者の側の受忍行為を現出せしめている〔傍点は筆者〕」(②) ことと合わせて考えると、受給者の負担すべき正当税額の範囲内においては、所得税法 183 条 1 項等により、支払者の徴収行為が認められていると解することができるだろう。

最後に、「徴収行為により、受給者の納税義務は消滅する」とし、支払者の納付行為は、「受給者の存在を媒介とせず」、国との関係で完結する旨が説明されている (⑥、⑦)。

以上が、名古屋高裁昭和 42 年判決の分析であるが、同判決の考える支払者の徴収行為の法的根拠は、次のようになるだろう。すなわち、実体法上 (所得税法上)、支払者は徴収義務を、受給者は正当税額の負担を義務付けられており、源泉徴収義務を規定する所得税法 183 条 1 項等により、支払者は、当該正当税額の徴収行為を認められている。そして、正当税額の徴収行為に関する限り、支払者と受給者は、所得税法 183 条 1 項等を前提に、「税法上結びつけられている」といえる。そうすると、支払者と受給者の法律関係は、第 3 章で確認したとおり、「単純な私法上の法律関係ではなく、支払者が源泉徴収制度のもとで徴収納付義務者とされたことから生じた独自の法律関係」ということになる²⁴¹。

なお、三者の法律関係を明確にした最高裁昭和 45 年判決は、「支払者において徴収義務を負担するとは、すなわち、受給者において源泉納税義務を負うことにほかならず、両者は表裏をなす関係にあ」と判示する。このような点から、名古屋高裁昭和 42 年判決は、その後の判例とも整合的であると考えられる。

2. 学説等

支払者の徴収行為の性質についての学説等は、大別して 3 つの説に分類できる。すなわち、(1) 源泉徴収義務と源泉納税義務の双方が相乗し合うという説 (相乗説)、(2) 源泉徴収義務を重視する説 (源泉徴収義務重視説)、(3) 源泉納税義務を重視する説 (源泉納税義務重視説)、である。

²⁴¹ 畠山・前掲注 (156) 259 頁。

(1) 相乗説

相乗説は、支払者の徴収義務（源泉徴収義務）及び受給者の実質的な租税負担義務（源泉納税義務）という双方の国に対する義務が相乗し合うことから、支払者の徴収行為を認めるものである。相乗説を採用すると考えられるものは、次のとおりである。

ア. 浦谷説

浦谷清は、「天引徴収権限の明文上の根拠がないといたしますと、制度上の関係にこれを求めざるを得ないのではないのでしょうか。一方においては、徴収義務者は義務と強制により天引徴収をせざるを得ない。他方、源泉納税義務者には正当税額を負担せざるを得ない基盤がある。この二つの拘束事情が相乗し合い、納税義務者の義務遂行のために、反射的権限を生み出してくると解するほかはなからうかと考えます。〔傍点は筆者〕」という見解を示す²⁴²（浦谷説）。

さらに、受給者の「納税義務の受忍義務への転化と天引徴収とが、源泉徴収の本質である」と述べる²⁴³。

イ. 名古屋高裁昭和 42 年判決

前述の名古屋高裁昭和 42 年判決は、実体法上の支払者の徴収義務及び受給者の正当税額負担義務という双方の国に対する義務関係を前提に、支払者の徴収行為を認めている。よって、相乗説を採用するものと考えられる。

(2) 源泉徴収義務重視説

源泉徴収義務重視説は、受給者の国に対する実質的な租税負担義務（源泉納税義務）に重きを置かず、支払者に源泉徴収義務が課されることから（所得税法 183 条 1 項等）、支払者の徴収行為を認めるものである。このような考え方は、受給者が負う源泉納税義務の法的性格を源泉徴収されることに受給者は単に受忍義務が想定されるに過ぎないとする受忍義務説と近いものといえる。源泉徴収義務重視説を採用すると考えられるものは、次のとおりである。

ア. 清永説

清永敬次は、「……給与等の支払者は、……国に対して源泉徴収納付義務を負うことになるが、同時に、給与等の支払者には給与所得者に対する関係において源泉徴収権とでもいふべき権利が与えられている、ということができよう。給与等の支払者には、給与等の

²⁴² 浦谷・前掲注（121）285 頁。

²⁴³ 浦谷・前掲注（121）302 頁。

支払の際、一定税額を一方的に給与等から控除する、すなわち、源泉徴収することが認められているからである。給与等の支払者のこのような権利に対応して、給与所得者は支払者に対して源泉徴収を受忍すべき義務を負わされている、ということができるであろう。このようにして、給与所得者は、国に対して源泉徴収に係る納税義務を負うと同時に、給与等の支払者に対して源泉徴収受忍義務を負う、と解することができるであろう。〔傍点は筆者〕」と述べる²⁴⁴（清永説）。

イ．吉良説

吉良実は、「源泉徴収義務者とは、源泉徴収方式による所得税を、税務官庁に代わって納税義務者から徴収し、かつこれを納税義務者に代わって納付する権利・義務を所得税法の規定によって与えられている者をいう。〔傍点は筆者〕」と述べる²⁴⁵（吉良説）。

ウ．高知地裁昭和 46 年 3 月 10 日決定

高知地裁昭和 46 年 3 月 10 日決定は²⁴⁶、源泉徴収に係る所得税を「本来従業員〔筆者注：受給者〕が申告し納税すべき義務を負う」性質をもつとする。そのうえで、支払者の徴収行為に関して、「使用者〔筆者注：支払者〕と従業員との法律関係に基づくものではなく公法上使用者が負担する義務の履行に由来するいわば反射的権利とでもいうべきものである〔傍点は筆者〕」と述べる。

（3）源泉納税義務重視説

源泉納税義務重視説は、受給者の国に対する実質的な租税負担義務（源泉納税義務）を前提として、支払者の徴収行為を認めるものである。このような見解は、本来の納税義務者である受給者の納税義務を支払者の徴収義務の論理的な前提ととらえる納税義務説に近い考え方といえる。源泉納税義務重視説を採用すると考えられるものは、次のとおりである。

ア．畠山説

畠山武道は、「支払者が受給者の給与等の一部を勝手に控除して国庫に納付する権限は、支払者と受給者の私法上の法律関係には由来せず、むしろ受給者の有する独自の受忍

²⁴⁴ 清永敬次「給与所得をめぐる課税上の法律関係」芝池義一＝田中治＝岡村忠生編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房、1995 年）347～348 頁〔初出、1987 年〕。

²⁴⁵ 新井編・前掲注（5）54 頁〔吉良実執筆部分〕。

²⁴⁶ 高知地決昭和 46 年 3 月 10 日労民 22 卷 2 号 209 頁。評釈として、小西國友「判批」ジュリ 524 号（1973 年）130 頁がある。

義務が法律面では支払者の権利（実際には義務であるが）のごとき姿で表出したものになりすぎない。〔傍点は筆者〕」という見解を示す²⁴⁷（畠山説）。

イ．浅田説

浅田久治郎は、源泉徴収制度の本質から、「納税義務者が納税義務を前提とする受忍義務を負うことの反射として徴収義務者による……徴収ができる一逆に、徴収義務者が……徴収に係る租税を負担する結果として納税義務者が受忍義務を負うのではない〔傍点は筆者〕」と述べる²⁴⁸（浅田説）。

（4）その他

明確な法的根拠を示すものではないが、次のように、源泉徴収制度が国民に広く受け入れられていることから、支払者の徴収行為を認める見解がある。

小西國友は、「使用者〔筆者注：支払者〕が所得税……を控除しうる能力は単なる権限にとどまらず、黙示の合意や事実たる慣習の存在を媒介にして、或いは法律の条文を根拠にして、私法上の権利でもあると判断される余地があるように思われる」と述べる²⁴⁹。

また、図子善信は、源泉徴収制度が広く定着していることから、「源泉徴収されるのが当然であるとの国民的な理解があり、むしろ慣行化しているといえる」として、「一般の雇用関係や取引関係では源泉徴収されることについては、明示または黙示の了解があるといえよう」と述べる²⁵⁰。

これらの見解は、源泉徴収制度の存在を前提としている。そうすると、究極的には、相乗説、源泉徴収義務重視説、源泉納税義務重視説のいずれかを前提にしているものと考えてよいだろう。

3. 分析

源泉徴収制度では、支払者に源泉徴収義務が課され、受給者は源泉納税義務を負う。前者は、所得税法 183 条 1 項等により規定される公法上の義務である。一方、後者は、実体法（所得税法）上、源泉徴収に係る所得税が本来の納税義務者である受給者の所得税であることから導かれるものであり、受給者の実質的な租税負担義務である²⁵¹。これらの点か

²⁴⁷ 畠山・前掲注（156）259 頁。

²⁴⁸ 金子＝渡部＝新井＝山田＝広木編・前掲注（117）160 頁〔浅田久治郎執筆部分〕。

²⁴⁹ 小西・前掲注（246）133 頁。

²⁵⁰ 図子善信「源泉徴収制度の法律関係」同『租税法律関係論—税法の構造—』（成文堂，2004 年）241 頁〔初出，2002 年〕。

²⁵¹ 荒谷・前掲注（185）190 頁参照。

ら、支払者と受給者の関係をとらえると、相乗説が、源泉徴収制度の全体的な枠組みに沿った考え方であるといえる。

しかし、源泉徴収義務重視説や源泉納税義務重視説が、妥当性を欠くともいえない。なぜなら、源泉徴収義務重視説が受給者の源泉納税義務を全く無視しているとはいえず、また、同様に、源泉納税義務重視説が支払者の源泉徴収義務を全く無視しているとはいえないからである。

源泉徴収義務重視説を採用する見解は、「給与所得者は、国に対して源泉徴収に係る納税義務を負うと同時に、給与等の支払者に対して源泉徴収受忍義務を負う〔傍点は筆者〕」（清永説）や、支払者は「納税義務者に代わって納付する〔傍点は筆者〕」（吉良説）、「本来従業員〔筆者注：受給者〕が申告し納税すべき義務を負う〔傍点は筆者〕」（高知地裁昭和46年3月10日決定）と述べている。これらは受給者の実質的な租税負担義務を考慮したものといえる。

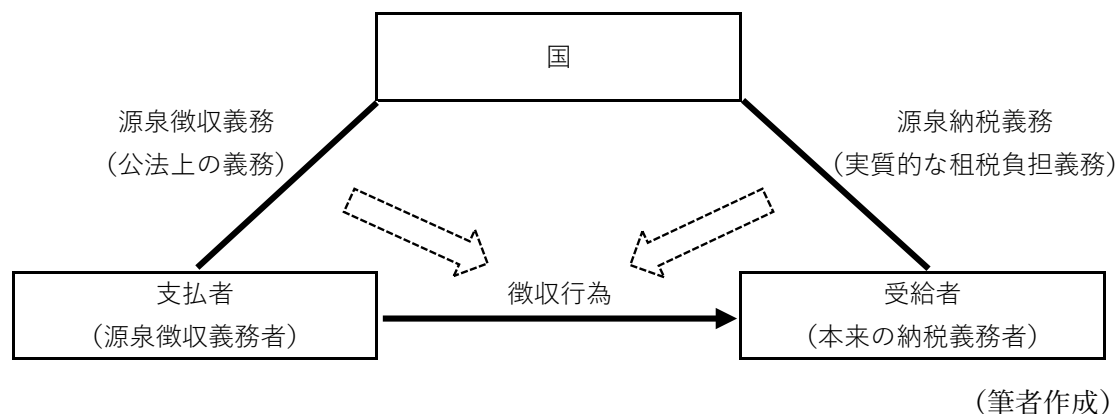
源泉納税義務重視説を採用する見解は、「受給者の有する独自の受忍義務が法律面では支払者の権利（実際には義務であるが）のごとき姿で表出したもの〔傍点は筆者〕」（畠山説）や、「徴収義務者による……徴収〔傍点は筆者〕」（浅田説）という説明をしており、支払者の源泉徴収義務との関係は無視しているとはいえない。つまり、同説は、あくまでも、支払者に源泉徴収義務が課されることを前提に、受給者の源泉納税義務を重視して、支払者の徴収行為を論じるものといえる。

このように分析すると、各説の実質的な差異は小さく、源泉徴収制度や支払者の徴収行為に関して、どの側面を重視するのか、また、その程度の差や表現上の差ともいえるかもしれない。

そして、各説の比較検討から、改めて、支払者の徴収行為の性格を考察するにあたっては、支払者及び受給者の双方からの考察が不可欠であることが認められる。つまり、明示的な規定である源泉徴収義務（所得税法183条1項等）を基礎としつつも、源泉徴収義務規定の背後にある受給者の源泉納税義務（実質的な租税負担義務）の存在に目を向ける必要がある。

よって、支払者の徴収行為の法的根拠については、支払者に課される源泉徴収義務（公法上の義務）、受給者が負う源泉納税義務（実質的な租税負担義務）という双方の側面を考慮したうえで導かれるべきである（相乗説。図表5参照）。

【図表 5 源泉徴収義務及び源泉納税義務と徴収行為との関係】



第3節 小括

本章では、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の意義を検討した。具体的には、裁判例や学説等を整理し、「徴収」と天引徴収の関係や支払者の徴収行為の法的根拠について明らかにした。

1. 所得税法 183 条 1 項等の「徴収」と天引徴収

所得税法 183 条 1 項等における「支払の際」の「徴収」は、基本的には、天引徴収と理解されている。しかし、文理上、「徴収」が天引徴収に限定されているわけではなく、「徴収」は天引徴収に限定されるという説（天引徴収限定説）と、「徴収」は天引徴収に限定されないという説（無限定説）が考えられる。無限定説においては、「徴収」の内容として、支払者が源泉所得税相当額を受給者に直接に支払を求めること（支払請求）や別の支払金額から控除すること（控除）が可能であると解される。

天引徴収限定説を採用する見解は、支払者には天引徴収以上の積極的な徴収行為は認められていないという立場をとる。これは、源泉徴収制度が、天引徴収を前提として発展してきた点や、所得税法上、支払者に明確な徴収権限が与えられていない点などと整合的な見解といえる。また、所得税法上、支払請求や控除を明示的に規定しているものは、同法 222 条に規定される求償権のみである。このことから、「徴収」を天引徴収に限定し、天引徴収がなされなかった場合、所得税法 222 条に規定される求償権を行使すべきという考え方にも妥当性があるように思われる。

無限定説を採用する見解は、受給者は源泉納税義務を負い、源泉徴収の受忍義務は天引徴収に限定されるわけではないというものや、文理上、「徴収」は天引徴収に限定されず、物理的に天引徴収が不可能な場面を前提に支払請求や控除が認められるというものがある。また、法定納期限内であれば、「支払の際」における「徴収」の解釈として、常に、天引徴収以外も認められるという見解もある。これらは、理論上、受給者は、本来の納税義務者として、実質的な租税負担義務（源泉納税義務）を負う点や、「徴収」を天引

徴収に限定解釈しておらず、より文理に即した解釈といえる点、物理的に天引徴収が不可能な場面でも源泉徴収義務が肯定されている点などと整合的である。なお、無限定説において、徴収の時期については、法所定の「支払」の時や「支払」と同月、法定納期限内が考えられる。

以上の検討のとおり、所得税法 183 条 1 項等の「支払の際」の「徴収」について、通説的な見解があるとはいえない。すなわち、①「天引徴収に限定されるか否か」、そして、天引徴収に限定されないのなら、②「天引徴収以外が認められるのは、物理的に天引徴収が不可能な場面に限られるか否か」、③「『支払の際』における『徴収』の時期をどのように解すべきか（法定納期限内に限られるか否か等）」について、検討の余地がある。

2. 支払者の徴収行為の法的根拠

支払者の徴収行為の法的根拠としては、相乗説、源泉徴収義務重視説、源泉納税義務重視説の 3 つが考えられる。

相乗説は、支払者の徴収義務（源泉徴収義務）及び受給者の実質的な租税負担義務（源泉納税義務）という双方の国に対する義務が相乗し合うことから、支払者の徴収行為を認めるものである。

源泉徴収義務重視説は、受給者の国に対する実質的な租税負担義務（源泉納税義務）に重きを置かず、支払者に源泉徴収義務が課されることから、支払者の徴収行為を認めるものである。

源泉納税義務重視説は、受給者の国に対する実質的な租税負担義務（源泉納税義務）を前提として、支払者の徴収行為を認めるものである。

支払者に源泉徴収義務（公法上の義務）が課され、受給者は源泉納税義務（実質的な租税負担義務）を負うという源泉徴収制度の枠組みから考えると、双方の側面を考慮した相乗説が妥当である。つまり、支払者の徴収行為の法的根拠については、明示的な規定である源泉徴収義務（所得税法 183 条 1 項等）を基礎としつつも、源泉徴収義務規定の背後にある受給者の源泉納税義務（実質的な租税負担義務）の存在を考慮すべきである。

次章では、未納付段階の求償権に対するアプローチを確認し、未納付段階の求償権は認められるという説（肯定説）と、認められないという説（否定説）について見解を整理する。

第5章 未納付段階の求償権に対するアプローチ

本章では、未納付段階の求償権に対するアプローチを確認し、未納付段階の求償権は認められるという説（以下、「肯定説」という。）と、認められないという説（以下、「否定説」という。）について見解を整理する。

第1節 不当利得アプローチ

未納付段階の求償権について、民法の不当利得（同法 703 条）からアプローチするという考え（以下、「不当利得アプローチ」という。）がある。これは、従来の裁判例にみられるものである。

以下、不当利得の要件を確認したうえで、不当利得アプローチにおける肯定説、否定説について見解を整理する。

なお、不当利得アプローチにおいて、両説があり得ることは、木山論文でも指摘されている²⁵²。

1. 不当利得の要件

民法 703 条は、「法律上の原因なく他人の財産又は労務によって利益を受け、そのために他人に損失を及ぼした者……は、その利益の存する限度において、これを返還する義務を負う。」と規定する。同条の規定する「不当利得は、何らかの利得を得た者に、その利得を保有させる正当な理由がない場合に、それと因果関係をもって損失を被った者に対して、その利得の償還を命ずる制度」といわれる²⁵³。

不当利得の成立要件は、①「受益」、②「損失」、③「①と②に因果関係があること」、④「①について法律上の原因のないこと」、である²⁵⁴。ここにいう受益と損失については、二当事者間の場合、「一般に財産の増加および減少をいい、一方の財産に『受益』があったということは、他方の財産がそれだけ『減少』している」と考えられる²⁵⁵。つま

²⁵² 木山・前掲注（1）121～125 頁参照。同様の指摘をするものに、伊東・前掲注（18）154 頁がある。

²⁵³ 我妻榮＝有泉亨＝川井健＝野村豊弘＝沖野眞已『民法 2 債権法〔第 4 版〕』（勁草書房、2022 年）542 頁。

²⁵⁴ 内田貴『民法 II 債権各論〔第 3 版〕』（東京大学出版会、2011 年）569 頁、近江幸治『民法講義 VI 事務管理・不当利得・不法行為〔第 3 版〕』（成文堂、2018 年）38 頁、加藤雅信『新民法大系 V 事務管理・不法利得・不法行為〔第 2 版〕』（有斐閣、2005 年）30 頁、我妻＝有泉＝川井＝野村＝沖野・前掲注（253）543～550 頁等参照。

²⁵⁵ 近江・前掲注（254）40 頁。

り、「二当事者間の不当利得関係においては、『受益』と『損失』は1個の財貨移転の楯の両面にすぎない」といえる²⁵⁶。

2. 不当利得アプローチにおける肯定説

(1) 内容

肯定説は、「支払」時点で支払者の源泉徴収義務は生じており、支払留保（天引徴収）すべき源泉所得税相当額も含めて、受給者に給付している以上、源泉所得税の未納付段階でも、不当利得返還請求が認められるというものである。

(2) 特徴と法的根拠

肯定説は、「民法の不当利得返還請求（同法 703 条）の要件としての『損失』（損失要件）及び『利益』（受益要件）の各該当性を前提に」²⁵⁷、「支払」時に、支払者の「損失」（源泉徴収義務）と受給者の「利益」（源泉所得税相当額の受給）が発生していると解する。

肯定説によると、天引徴収がなされなかった場合、源泉所得税の納付の有無にかかわらず、「支払」時から、支払者の求償権行使が可能となる。つまり、天引徴収がなされなかった場合の求償権は、もっぱら民法の不当利得として解決されることになる。このような考え方は、支払者と受給者の法律関係が、基本的には私法上の債権債務関係とされている点と²⁵⁸、整合的といえるだろう。

(3) 肯定説を採用すると考えられる見解

肯定説を採用すると考えられる見解として、第1章第1節で取り上げた東京地裁平成27年判決がある。同判決は、支払者の源泉徴収義務を規定する所得税法183条1項に言及したうえで、支払者は、受給者に対して、「源泉徴収税分として預かり置くべき」金額も含めて給付しているから、不当利得返還請求が認められると判示する。

所得税法222条に規定される「求償請求権は、民法上の不当利得返還請求権にほかなら」ないとしたうえで、これは、「受給者の『利益』（徴収されるべき源泉所得税の受給）と支払者の『損失』（源泉徴収義務の負担）とが共に発生する『支払』の時に成立し、その時から行使が可能となるものと解される」とする見解がある²⁵⁹。この見解は、「支払」

²⁵⁶ 加藤・前掲注（254）34頁。

²⁵⁷ 木山・前掲注（1）123頁。

²⁵⁸ 今村＝小尾＝脇＝有賀・前掲注（5）357頁〔小尾仁執筆部分〕、金子・前掲注（49）1022頁、木山・前掲注（136）72頁、佐藤・前掲注（152）451～452頁、中尾＝木山・前掲注（153）192頁等参照。

²⁵⁹ 古田・前掲注（14）38頁。

時に、支払者の「損失」と受給者の「利益」が発生するとしており、肯定説を採用するものといえる。

また、源泉徴収義務を負う支払者の受給者に対する私法上の関係を「求償関係（事前求償を含む）」と説明するものがある²⁶⁰。この見解も、肯定説に近いものといえる。

3. 不当利得アプローチにおける否定説

(1) 内容

否定説は、不当利得返還請求が成立するには、現に、源泉所得税を納付することが必要であり、源泉所得税の未納付段階においては、不当利得返還請求は認められないというものである。

(2) 特徴と法的根拠

否定説は、源泉所得税の未納付段階では、「現実の利得と損失が未だに生じていないとして」²⁶¹、民法の不当利得返還請求（同法 703 条）の要件を満たさないとする。つまり、源泉所得税の納付により、支払者の「損失」と受給者の「利益」が現実には生じると解する。

否定説は、納付を前提に求償権を認める所得税法 222 条と同様の理解に立つものである。そして、同条が、民法の不当利得返還請求を確認的に規定したものと解されている点と²⁶²、整合的な考え方といえる。

(3) 否定説を採用すると考えられる見解

否定説を採用すると考えられる見解として、第 1 章第 1 節で取り上げた東京地裁平成 28 年判決がある。同判決は、「不当返還請求権〔原文ママ〕を発生させる法律要件である利得と損失は、いずれも現実には発生することを要するものであると解されている」と判示する。そして、「源泉徴収税を任意納付しておらず、また、……税務署長から源泉徴収税の強制徴収を受けていないというのであるから、いまだ原告〔筆者注：支払者〕には損失は発生しておらず、これに対応する被告〔筆者注：受給者〕の利得も発生していない」として、未納付段階の求償権は否定されている。

²⁶⁰ 加藤雅信＝岩崎政明「租税法と民法との対話—不当利得を接点として—」租税法研究 20 号（1992 年）78 頁。

²⁶¹ 木山・前掲注（1）124 頁。

²⁶² 木山・前掲注（1）118 頁、高橋・前掲注（235）194 頁、古田・前掲注（14）38 頁参照。

第1章第2節で取り上げた東京地裁平成26年1月31日判決²⁶³、東京地裁平成28年3月23日判決も²⁶⁴、否定説を採用するものといえる。前者では、「源泉徴収所得税を国に納付しておらず、税務署長による納税告知も受けていないことが認められるから、……原告〔筆者注：支払者〕に損失が発生したと認める余地はない」として、未納付段階の求償権は否定されている。ただし、源泉所得税の納付前でも、納税の告知を受けていれば、未納付段階の求償権が認められる余地があるようにも読み取れる。後者では、源泉所得税相当額も含めて「支払を行ったことによって未だ原告〔筆者注：支払者〕に損失が発生したということとはできない」として、未納付段階の求償権は否定されている。

また、東京地裁令和2年12月10日判決は²⁶⁵、「原告〔筆者注：支払者〕が被告〔筆者注：受給者〕に対して……所得税を徴収することなく……全額の支払をしながら、本来の納税義務者たる被告に代わって……所得税の納付をしていることからすれば、原告は、……所得税相当額の損失を受ける一方で、被告は……所得税相当額を不当に利得しているものといえることができるから、被告は、原告に対し、……所得税相当額を不当利得として返還すべき義務を負う。」と判示し、支払者の求償権を認めている。同判決は、納付を前提に不当利得を認めているようである。そうすると、未納付段階では、不当利得は成立せず、求償権は認められないと考えられる。よって、同判決は、否定説を採用する見解といえる。

第2節 源泉徴収アプローチ

第1章第3節で述べたように、所得税法上、未納付段階の求償権について、同法222条の解釈としてこれを認めることは、文理上難しい。そこで、同法183条1項等の「徴収」の解釈からアプローチするという考え（以下、「源泉徴収アプローチ」という。）がある。

以下、源泉徴収制度における法解釈のあり方を確認したうえで、源泉徴収アプローチにおける肯定説、否定説について見解を整理する。

なお、先行研究において、源泉徴収アプローチから、両説を整理するものは見当たらない。

1. 源泉徴収制度における法解釈と源泉徴収義務規定

(1) 源泉徴収制度において求められる法解釈のあり方

金子宏は、「租税法は侵害規範……であり、法的安定性の要請が強くはたらくから、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

²⁶³ 東京地判平成26年1月31日・前掲注(2)。

²⁶⁴ 東京地判平成28年3月23日・前掲注(2)。

²⁶⁵ 東京地判令和2年12月10日公刊物未登載(LEX/DB 25586818)。

は許されない」と述べる²⁶⁶。このように、租税法においては、文理解釈が原則とされている²⁶⁷。

最高裁平成 22 年 3 月 2 日判決（以下、「ホステス源泉徴収事件」という。）は²⁶⁸、税法解釈において、文理解釈が原則であることを判示した最高裁判決とされる²⁶⁹。ホステス源泉徴収事件の調査官解説は、支払者における源泉所得税額の「算出の過程が一義的に明白であることを、自明の前提と」し、この「前提なくしては源泉徴収制度は成り立ちえない」と述べる最高裁昭和 45 年判決の調査官解説を²⁷⁰、参照し、自動確定方式の性質を説

²⁶⁶ 金子・前掲注（49）123 頁。

²⁶⁷ 金子・前掲注（49）123 頁以外に、租税法において文理解釈を原則・基本とするものに、佐藤英明『フレップ租税法〔第 4 版〕』（弘文堂、2021 年）71～72 頁、首藤重幸「租税法における法解釈の方法」日税研論集 78 号（2020 年）8 頁、増井・前掲注（60）46 頁等がある。

²⁶⁸ 最判平成 22 年 3 月 2 日民集 64 卷 2 号 420 頁。評釈として、池本征男「判批」税務事例 42 卷 5 号（2010 年）8 頁、市原久幸「判批」行政関係判例解説平成 22 年 97 頁、伊藤剛志「判批」ジュリ 1405 号（2010 年）170 頁、岩崎政明「判批」ジュリ 1440 号（2012 年）209 頁〔重要判例解説 平成 23 年度〕、宇津木克美「判批」訟月 57 卷 2 号（2011 年）385 頁、遠藤みち「判批」税理 53 卷 9 号（2010 年）86 頁、大淵博義「判批」ジュリ 1421 号（2011 年）131 頁、鎌野・前掲注（226）122 頁、鎌野真敬「判批」ジュリ 1416 号（2011 年）74 頁、川崎賢二「判批」税理 53 卷 13 号（2010 年）36 頁、佐藤英明「判批」別冊ジュリ 207 号（2011 年）30 頁〔租税判例百選 第 5 版〕、高野幸大「判批」判時 2099 号（2011 年）164 頁、垂井英夫「判批」税理 53 卷 7 号（2010 年）155 頁、橋本浩史「判批」税経通信 65 卷 5 号（2010 年）146 頁、橋本守次「判批」税務弘報 58 卷 10 号（2010 年）139 頁、林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報 58 卷 8 号（2010 年）58 頁、渕圭吾「判批」別冊ジュリ 253 号（2021 年）28 頁〔租税判例百選 第 7 版〕、古矢文子「判批」税理 56 卷 3 号（2013 年）90 頁、増田英敏「判批」TKC 税研情報 19 卷 5 号（2010 年）14 頁、山畑博史「判批」法学セミナー増刊 速報判例解説 8 号（2011 年）257 頁等がある。

²⁶⁹ ホステス源泉徴収事件を税法解釈における文理解釈の原則を示した例とするものに、金子・前掲注（49）123～124 頁、木山泰嗣「税法解釈のあり方—文理解釈は正しいのか」青山法学論集 58 卷 2 号（2016 年）75 頁、佐藤・前掲注（267）72 頁、首藤・前掲注（267）8 頁、増田英敏『リーガルマインド租税法〔第 5 版〕』（成文堂、2019 年）44 頁等がある。

²⁷⁰ 可部・前掲注（5）1100 頁。

明する²⁷¹。そして、「とりわけ、源泉所得税は、……課税要件が一義的に明確なものである必要性はより大きいものと考えられる〔傍点は筆者〕」と述べる²⁷²。

木山は、この点を踏まえ、源泉徴収制度においては、通常の税法解釈以上に強度な文理解釈（「強度な文理解釈の原則」）が求められると指摘する²⁷³。そして、「強度な文理解釈の原則」は、「より厳密に言えば、法に規定された『源泉徴収義務』の成否（課税要件の充足）に特殊な解釈といえる」と述べる²⁷⁴。

一方、木山は、最高裁平成4年判決が、令和3年改正前の所得税法120条1項5号にいう²⁷⁵、「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」を「正当に徴収をされた又はされるべき所得税の額」と判示する点について次のような見解を示す。すなわち、同判決は、「趣旨を考慮した限定解釈を行っているようにみえ」、「文理の枠を超えた趣旨解釈をしたと思われる」と述べる²⁷⁶。そして、同判決では、源泉徴収義務の成否の解釈ではなく、受給者の還付請求が争われていたことから、「強度な文理解釈の原則」から解放され、趣旨解釈がなされたのではないかと分析する²⁷⁷。

以上を整理すると、税法解釈は、文理解釈を原則とし、源泉徴収制度（特に、源泉徴収義務の成否の解釈）においては、自動確定方式の性質から、通常の税法解釈以上に強度な文理解釈（「強度な文理解釈の原則」）が求められる。一方、「強度な文理解釈の原則」が求められる源泉徴収制度においても、源泉徴収義務の成否の解釈以外では、文理解釈の原則としつつも、趣旨解釈が認められる余地があるといえる。

（2）源泉徴収義務規定の条文構造

所得税法上、源泉徴収義務規定は、共通して、法所定の「支払をする者」は「その支払の際」に源泉所得税を「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」となっている。ここでは、典型例である所得税法183条1項を挙げて、源泉徴収義務規定の条文構造を確認する（①～③の付番は筆者）。

²⁷¹ 鎌野・前掲注（226）135頁参照。

²⁷² 鎌野・前掲注（226）135頁。

²⁷³ 木山・前掲注（226）194頁参照。

²⁷⁴ 木山・前掲注（226）196頁。

²⁷⁵ 令和3年改正（同年法律第11号）により、同号は同項4号となった。

²⁷⁶ 木山・前掲注（226）196頁。

²⁷⁷ 木山・前掲注（226）196頁参照。

【所得税法 183 条 1 項】

……給与等……の支払をする者は、①その支払の際、②その給与等について所得税を徴収し、③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。

支払者は、「支払の際」に ①、源泉所得税を「徴収」し ②、法定納期限までに、「これを国に納付しなければならない」③）のであり、支払者には、徴収納付義務が課されている。そして、徴収納付義務には、「支払の際」①に源泉所得税を「徴収」する ②という徴収義務と、法定納期限までに源泉所得税を「国に納付」する ③という納付義務が含まれている。

また、③における「徴収の日」については、『徴収の日』という用語は源泉徴収の規定全般に用いられているが、この『徴収の日』を支払者が現実に所得税を徴収した日と解すると、支払者が徴収を怠っていてもその間は法定納期限が到来しないことになって不合理であるから、これは『徴収すべき日』すなわち『支払の日』を意味するものと一般に理解されているものと思われる。²⁷⁸。そこで、本論文においても、「徴収の日」は、「支払の日」と解釈するものとする。ただし、「徴収すべき日」をどのように解するか、つまり、「徴収すべき日」が「支払の日」に限定されるか否かは、「支払の際」①における「徴収」②の解釈次第であり、本論文で論じるところである。

以下、源泉徴収アプローチにおける肯定説、否定説について見解を整理する。

2. 源泉徴収アプローチにおける肯定説

(1) 内容

肯定説は、源泉徴収義務を規定する所得税法 183 条 1 項等から、未納付段階の求償権は認められるというものである。肯定説は、次のような解釈から導かれる。すなわち、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」は、常に、天引徴収に加え、求償権（支払請求、控除）を含み、この求償権は、法定納期限の前後や源泉所得税の納付の前後を問わず、行使可能という解釈である。

(2) 特徴と法的根拠

²⁷⁸ 古田・前掲注（14）31 頁。なお、「徴収の日とは、支払をなす時までになされた徴収について、その現実に徴収した日をいうのであつて、支払後になされた追徴の場合における追徴の日は含まれない」という見解もある（塩崎＝安井監修・前掲注（80）2753 頁）。

所得税法 183 条 1 項等の「徴収」については、基本的には、天引徴収と理解されているものの²⁷⁹、文理上は、天引徴収に限定されておらず、「徴収」の内容として、支払請求、控除を含むと解することは、可能であると考えられる²⁸⁰（無限定説）。また、支払請求と控除は、現実の事態に応じて設けられた区別に過ぎず²⁸¹、所得税法 222 条の規定振りを見ても、両者の法的性質が大きく異なるものとは読み取れない。よって、ここで両者を特別に区別して検討する必要はないと思われる²⁸²。さらに、所得の性質等によって、「徴収」の内容に制限を課す文言もないことから、常に（物理的に天引徴収が不可能な場面などに限ることなく）、天引徴収に加え、求償権（支払請求、控除）を含むという解釈も可能であろう。

一方、この求償権は、法定納期限の前後や源泉所得税の納付の前後を問わず、行使可能とする解釈には、文理上、若干の困難を伴う。なぜなら、所得税法 183 条 1 項等に規定される源泉徴収義務は、「支払の際」に、源泉所得税を「徴収」し、法定納期限までに、「これを国に納付しなければならない」となっており、文理上、支払者には、源泉所得税を徴収した後に、これ（徴収した源泉所得税）を法定納期限までに納付する義務が課されているという解釈が自然であると思われるからである。そうすると、支払者の徴収行為は、納付義務を前提になされるものであり、同義務と無関係になし得るという解釈は許されないだろう。

また、わが国最初の所得税法に関する基本通達は、「支払の際」の「徴収」について、次のように定める。すなわち、昭和 26 年所得税基本通達 528 は、「『支拂の際……所得税

²⁷⁹ 新井編・前掲注（5）33 頁〔栗山徳子執筆部分〕、今村＝小尾＝脇＝有賀・前掲注（5）353 頁〔小尾仁執筆部分〕、可部・前掲注（5）1114 頁、北野（著）＝黒川（補訂）・前掲注（5）262 頁、堺澤・前掲注（5）199 頁、田中・前掲注（5）214 頁、注解所得税法研究会編・前掲注（5）45 頁、松沢・前掲注（5）375 頁等参照。

²⁸⁰ なお、「徴収」の辞書的な意味は、「一般に、金銭などを取り立てること。特に国や地方公共団体が法律の規定に基づき、租税、手数料等を強制的に取り立てること。租税の場合、納税義務の確定した租税について、納税告知、督促、滞納処分等の手続によって納めさせることを徴収という。」とされる（法令用語研究会編『法律用語辞典〔第 5 版〕』（有斐閣、2020 年）804 頁）。

²⁸¹ 租税法研究会編『租税徴収法研究 上』（有斐閣、1959 年）351 頁〔田中二郎発言部分〕参照。

²⁸² 桃井直造は、天引徴収が公法上の性質を有することを前提に、旧所得税法 43 条 2 項（所得税法 222 条の前身）に規定される控除と支払請求について、①控除が公法上の性質を有し、支払請求が私法上の性質を有する、②両者ともに私法上の性質を有する、③両者とも公法上の性質を有する、という 3 つの考え方を示している（租税法研究会編・前掲注（281）342～343 頁〔桃井直造発言部分〕参照）。

を徴収する』とは、支拂をなす時までには所得税を徴収することをいうものとする」と規定する²⁸³。「支払の際」における「徴収」であることを踏まえると、徴収行為は、「支払」時や法定納期限内に限られるというような解釈の方が、文理に即したものととも考えられる。

しかし、源泉徴収義務規定は、あくまでも、支払者に課される義務を規定するものであり、支払者の徴収行為を規定するものではない。つまり、支払者の徴収行為は、第4章第2節で述べたように、支払者に課される源泉徴収義務（公法上の義務）に加え、受給者が負う源泉納税義務（実質的な租税負担義務）の側面からも考慮すべきである（相乗説）。そうすると、支払者の徴収行為を導くにあたり、源泉徴収義務規定の文言に忠実であるべきという必要性は薄れる。

さらに、源泉徴収制度においては、自動確定方式から、通常の税法解釈以上に強度な文理解釈（「強度な文理解釈の原則」）が求められるが²⁸⁴、ここでは、源泉徴収義務の成否（課税要件の充足）の解釈が問題になっているのではない。この点からも、厳格な文理解釈から離れ、趣旨解釈が認められる余地がある²⁸⁵。

よって、厳格な文理解釈をとる必要性は小さく、所得税法183条1項等の「徴収」の解釈として、肯定説を導くことは可能といえる。

（3）肯定説を採用すると考えられる見解

肯定説を採用すると考えられる見解として、第4章第1節で提示した福家説及び占部説がある。

福家説は、「源泉納税義務は、徴収納付義務者の徴収（控除、支払請求）を事実上受忍することによって、徴収金額が被徴収者の所得税とみなされるという法効果が付与される〔傍点は筆者〕」とする²⁸⁶。また、占部説は、「……給与等の所得の支払に際して、源泉徴収義務者は、支払時に納税義務者から租税を徴収する義務と徴収した租税を国庫に納付する義務を負う。この反面、納税義務者は徴収納付を受忍し、または源泉徴収義務者に税額相当額を給付する義務を負うが、みずから国庫へ納付する義務はなく、国との直接の関係は切断されている。〔傍点は筆者〕」とする²⁸⁷。

²⁸³ 国税庁直税部所得税課編・前掲注（219）172頁。なお、同通達は、現行の所得税基本通達には引き継がれていない。

²⁸⁴ 鎌野・前掲注（226）135頁、木山・前掲注（226）194～197頁参照。

²⁸⁵ 木山・前掲注（226）196頁参照。

²⁸⁶ 福家・前掲注（6）117頁。

²⁸⁷ 占部・前掲注（112）293頁。

これらは、所得税法 183 条 1 項等における「支払の際」の「徴収」との関係が明確ではなく、また、法定納期限との関係や源泉所得税の納付有無を踏まえて論じられたものではないため、完全に肯定説を採用するものかは定かではない。

しかし、福家説及び占部説からは、本来の納税義務者である受給者は、源泉徴収義務者である支払者の徴収行為を、天引徴収に限らず、受忍すべきという論理が読み取れる。このことから、物理的に天引徴収が不可能な場面などに限ることなく、また、法定納期限の前後や源泉所得税の納付の前後を問わず、支払請求や控除が可能と解する余地があるだろう。よって、福家説及び占部説は、肯定説を採用するものと考えられる。

3. 源泉徴収アプローチにおける否定説

(1) 内容

否定説は、源泉徴収義務を規定する所得税法 183 条 1 項等から、未納付段階の求償権は認められないというものである。否定説は、次のような解釈から導かれる。すなわち、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」は、天引徴収に限定されるという解釈や、天引徴収以外が認められるとしても、「徴収」の時期は限定的であるという解釈である。

(2) 特徴と法的根拠

否定説は、一般的に、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」が天引徴収と理解されている点を²⁸⁸、前提にしていると考えられる。文理上、「徴収」は、天引徴収に限定されているわけではないが、源泉徴収制度の趣旨・沿革等から、天引徴収が基本とされている点は明らかである。そうすると、「徴収」の原則的な解釈を天引徴収とすることは、趣旨解釈によるものといえる。

そして、天引徴収を原則としつつも、天引徴収以外を認める見解は、「支払の際」の「徴収」という文言を尊重しながら、物理的に天引徴収が不可能な場面や法定納期限内などに限定する形で、支払請求や控除を導いているといえる。これは、源泉徴収義務規定の文言に即した解釈をするものと評価することができるだろう。

また、否定説の立場において、考慮すべき重要な点は、所得税法 222 条との関係である。最高裁平成 23 年判決は、天引徴収ができない場合においては、支払者は事後的に所

²⁸⁸ 新井編・前掲注(5) 33 頁〔栗山徳子執筆部分〕、今村＝小尾＝脇＝有賀・前掲注(5) 353 頁〔小尾仁執筆部分〕、可部・前掲注(5) 1114 頁、北野(著)＝黒川(補訂)・前掲注(5) 262 頁、堺澤・前掲注(5) 199 頁、田中・前掲注(5) 214 頁、注解所得税法研究会編・前掲注(5) 45 頁、松沢・前掲注(5) 375 頁等参照。

得税法 222 条により求償することを明確にしている²⁸⁹。これは、同法 183 条 1 項等の「徴収」は基本的には天引徴収に限定され、同法 222 条を「支払時に源泉徴収がなされず、給与等の支払者が納税資金を別途用意した上で納付がなされた場合を想定した調整規定」²⁹⁰、と位置付けるものである。つまり、そもそも、所得税法は、未納付段階の求償権を想定していない（認めていない）として、否定説が妥当であるとも考えられる。

否定説は、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の原則的な解釈を限定的に天引徴収とするものであるが、基本的には、支払者は「支払の際」に源泉所得税を「徴収」し、法定納期限までに、「これを国に納付しなければならない」という源泉徴収義務規定の文言に忠実な解釈といえる。

(3) 否定説を採用すると考えられる見解

否定説を採用すると考えられる見解として、①「徴収」は、天引徴収に限られるという見解、②「徴収」として、天引徴収以外が認められるのは、物理的に天引徴収が不可能な場面に限られるという見解、③「徴収」として、天引徴収以外も認められるが、「徴収」は、法定納期限内に限られるという見解、などがある。

①は、天引徴収限定説であり、第 4 章第 1 節で提示した可部説、最高裁平成 23 年判決及び高梨説が挙げられる。これらは、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」を天引徴収に限定的に解釈しており、「徴収」の解釈として、支払請求や控除は認められず、否定説を採用するものである。

②は、第 4 章第 1 節で提示した青柳説や、現物給与、ストック・オプション及び株式配当に係る源泉徴収実務が挙げられる。これらは、支払請求や控除を認めているが、物理的に天引徴収が不可能な場面に限定しており、また、基本的には、法所定の「支払」の時や「支払」と同月に限り、「徴収」を認めている。そうすると、「徴収」として、法定納期限後の未納付段階での求償権は認められず、否定説を採用するものといえる。

③に近いものとして、第 4 章第 1 節で提示した木山論文における次の見解がある。すなわち、「所得税法 183 条 1 項等の『徴収』とは、常に、天引徴収だけでなく、法定納期限内であれば、受給者に（源泉所得税未納段階でも）源泉所得税相当額の直接請求〔筆者注：支払請求〕をできる規定と読むことになるであろう」という見解である²⁹¹。この見解は、支払請求について述べたものであるが、「法定納期限内であれば……解釈論の範囲内

²⁸⁹ 木山・前掲注（205）147 頁，倉見・前掲注（203）148～149 頁，高橋・前掲注（203）315 頁，長戸・前掲注（203）1008～1009 頁，山本・前掲注（203）136 頁等参照。

²⁹⁰ 倉見・前掲注（203）148 頁。

²⁹¹ 木山・前掲注（1）133 頁。

におさまるように〔原文ママ〕思われる」としており²⁹²、法定納期限内であれば、支払請求や控除が認められる可能性を示唆するものといえる。しかし、あくまでも、「徴収」は、法定納期限内に限られるとしていることから、法定納期限後、未納付段階の求償権を認めるものではない。よって、この見解は、否定説を採用するものと考えられる。

第3節 小括

本章では、未納付段階における求償権について、民法の不当利得（同法 703 条）を根拠とする不当利得アプローチと、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」を根拠とする源泉徴収アプローチという 2 つのアプローチを検討した。そして、各アプローチにおける肯定説、否定説について見解を整理した。

1. 不当利得アプローチ

不当利得アプローチは、従来の裁判例にみられるものであり、木山論文でも、肯定説、否定説の両説あり得ることが述べられている。

肯定説は、「支払」時点で支払者の源泉徴収義務は生じており、支払留保（天引徴収）すべき源泉所得税相当額も含め、受給者に給付している以上、源泉所得税の未納付段階でも、不当利得返還請求が認められるというものである。これは、不当利得返還請求の要件としての「損失」と「利益」について、「支払」時に、支払者の「損失」（源泉徴収義務）と受給者の「利益」（源泉所得税相当額の受給）が発生していると解する。

否定説は、不当利得返還請求が成立するには、現に、源泉所得税を納付することが必要であり、源泉所得税の未納付段階においては、不当利得返還請求は認められないというものである。これは、源泉所得税の未納付段階では、現実の利益と損失が未だに生じていないとして、不当利得返還請求の要件を満たさないとする。つまり、源泉所得税の納付により、支払者の「損失」と受給者の「利益」が現実が生じると解する。

2. 源泉徴収アプローチ

第1章第3節で述べたように、所得税法上、未納付段階の求償権について、同法 222 条の解釈としてこれを認めることは、文理上難しい。そこで、源泉徴収制度における法解釈のあり方を確認し、同法 183 条 1 項等の「徴収」の解釈として認められるかを検討した。

（1）源泉徴収制度における法解釈

税法解釈は、文理解釈を原則とする。そして、源泉徴収制度（特に、源泉徴収義務の成否の解釈）においては、自動確定方式の性質から、通常の税法解釈以上に強度な文理解釈（「強度な文理解釈の原則」）が求められる。一方、「強度な文理解釈の原則」が求められ

²⁹² 木山・前掲注（1）133 頁。

る源泉徴収制度においても、源泉徴収義務の成否の解釈以外では、文理解釈の原則としつつも、趣旨解釈が認められる余地がある。

(2) 源泉徴収アプローチにおける肯定説と否定説

肯定説は、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」は、常に、天引徴収に加え、求償権（支払請求、控除）を含み、この求償権は、法定納期限の前後や源泉所得税の納付の前後を問わず、行使可能とするものである。肯定説は、明示的な規定である源泉徴収義務を基礎としつつ、受給者が負う源泉納税義務（実質的な租税負担義務）も考慮した趣旨解釈といえる（相乗説）。ここでは、源泉徴収義務の成否（課税要件の充足）の解釈が問題になっているのではないことから、このような趣旨解釈が認められる余地があるといえる。

否定説は、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」は、基本的には、天引徴収であり、支払請求や控除が認められる場合、徴収の時期は限定的（「支払」の時や「支払」と同月、法定納期限内）とするものである。否定説は、「徴収」の原則的な解釈を天引徴収としており、「徴収」を天引徴収とする一般的な理解の延長線上にあるといえる。また、物理的に天引徴収が不可能な場面や法定納期限内などに限定する形で、支払請求や控除を導いており、「支払の際」の「徴収」という源泉徴収義務規定の文理を尊重した解釈といえる。

以上より、不当利得アプローチ、源泉徴収アプローチ、それぞれにおける肯定説、否定説を整理すると、図表 6 のとおりである。

【図表 6 各アプローチにおける否定説・肯定説】

	不当利得アプローチ	源泉徴収アプローチ
論点	不当利得返還請求（民法703条）における「損失」と「利益」の要件充足の解釈が問題。	所得税法183条1項等の「支払の際」の「徴収」の解釈が問題。
肯定説	「支払」時に、支払者の「損失」と受給者の「利益」が発生する。	「徴収」は、天引徴収に加え、求償権を含み、この求償権は、法定納期限の前後や源泉所得税の納付の前後を問わず、行使可能。
否定説	源泉所得税の納付により、支払者の「損失」と受給者の「利益」が現実には生じる。	「徴収」は、天引徴収を基本とし、物理的に天引徴収が不可能な場面や法定納期限内などに限定する形で、求償権を認める。

（筆者作成）

次章では、上記2つのアプローチのどちらが妥当かを考察し、未納付段階の求償権について、源泉徴収制度と整合的な考え方を論じる。

第6章 源泉徴収アプローチにより導かれるべき求償権

本章では、前章までの検討を踏まえ、未納付段階の求償権に対するアプローチとして、不当利得アプローチ、源泉徴収アプローチのどちらが妥当かを考察する。そして、未納付段階の求償権が認められるかについて、源泉徴収制度と整合的な考え方を論じる。

第1節 源泉徴収アプローチの妥当性

源泉徴収制度における三者の法律関係や法的枠組みを検討し、未納付段階の求償権行使可否の判断について、不当利得アプローチ、源泉徴収アプローチのいずれによるべきかを考察する。

1. 所得税法 183 条 1 項等の「徴収」を介する国と受給者の関係

第3章第1節で述べたように、源泉徴収制度における三者の法律関係は、支払者の「徴収」を基点として、国と支払者の公法上の法律関係及び支払者と受給者の私法上の法律関係という二元的構造から成り立つ²⁹³。つまり、国と受給者の「直接の関係は切断されており、両者は徴収納付義務者を通じて間接的に対立し合うにすぎない」といえる²⁹⁴。

国は、支払者から受給者が負担すべき源泉所得税を徴収しなければならない（所得税法 183 条 1 項等、同法 221 条（強制徴収））。そして、支払者の源泉徴収義務は、罰則をもって強制される（同法 240 条、同法 242 条 3 号）。

また、受給者の「納税義務は、源泉徴収手続を経て間接的に履行されるべきものと法は予定」する²⁹⁵。つまり、受給者は、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」を介して、源泉納税義務を履行することが想定されている。所得税法 222 条に規定される求償権を介する場合も考えられる。しかし、求償権行使による金額は、同条後段により、源泉徴収義務の「規定により徴収された所得税とみな」される。よって、この場合も同法 183 条 1 項等の「徴収」が前提となっているといえる。

このように、国との直接の関係を切断されている受給者が源泉納税義務を履行するためには、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」を介することになる。仮に、受給者が、民法の不当利得返還請求に応じた場合、形式的には、源泉納税義務を履行したといえようが、所得税法は、このような場合を特に手当てしていない。つまり、不当利得返還請求権行使による金額が、受給者において、自身の所得税とみなされるのか、そのようにみなされる場合、どのような法律構成になるのか等は、明らかではない。そうすると、未納付段階の求

²⁹³ 北野・前掲注（150）276 頁，谷口・前掲注（58）181 頁，畠山＝渡辺・前掲注（62）335 頁等参照。

²⁹⁴ 金子・前掲注（49）1022 頁。

²⁹⁵ 増田英敏「給与所得者の権利救済手続」小川英明＝松沢智＝今村隆編『租税争訟〔改訂版〕』（青林書院，2009 年）247 頁。

債権行使の可否は、一義的には、源泉徴収義務規定を基点とした所得税法との関係で判断されるべきであるように思われる。

2. 支払者と受給者の特殊な法律関係

支払者と受給者の法律関係は、基本的には私法上の債権債務関係とされる²⁹⁶。しかし、「受給者における源泉徴収受忍義務の存在を前提とする点など、純粋な私法上の法律関係とは言い難いところがある」²⁹⁷、「単純な私法上の法律関係ではなく、支払者が源泉徴収制度のもとで徴収納付義務者とされたことから生じた独自の法律関係と解すべきではないか」²⁹⁸、などといわれる。

また、名古屋高裁昭和 42 年判決は、正当税額の徴収行為に関する限り、支払者と受給者は、所得税法 183 条 1 項等を前提に、「税法上結びつけられている」と判示する。同判決は、天引徴収について述べるものであるが、両者の本質的な関係が、税法に由来することを表しているといえる。

上記 1 に加え、このような支払者と受給者の特殊な法律関係を踏まえると、「徴収義務者の求償権を、単純に私法上のものと見るのは無理なのではな」いかと思われ、「やはり租税の一つの法律関係と見ないと説明がつきにくいのではないかと考えられ」る²⁹⁹。

そして、源泉徴収制度における求償権の問題を「所得税法（税法）ではなく民法の問題であると捉えてしまうと、源泉徴収制度の本質が軽視され」³⁰⁰、同制度の本質から乖離した判断がなされるおそれがある。

よって、支払者の正当税額に基づく徴収行為は、源泉徴収義務（所得税法 183 条 1 項等）を基点とする源泉徴収制度の本質から検討されるべきであり、求償権行使可否を、純粋に、民法の不当利得（同法 703 条）の問題としてとらえることは妥当ではない。これは、未納付段階の求償権に限らず、天引徴収がなされなかった場合における求償権をめぐる解釈問題全般について、当てはまることである。

したがって、求償権行使可否の判断にあたっては、不当利得アプローチではなく、源泉徴収アプローチによるべきである。

以下、源泉徴収アプローチをとるべきものとして、肯定説と否定説について検討する。

²⁹⁶ 今村＝小尾＝脇＝有賀・前掲注（5）357 頁〔小尾仁執筆部分〕、金子・前掲注（49）1022 頁、木山・前掲注（136）72 頁、佐藤・前掲注（152）451～452 頁、中尾＝木山・前掲注（153）192 頁等参照。

²⁹⁷ 谷口・前掲注（58）181 頁。

²⁹⁸ 畠山・前掲注（156）259 頁。

²⁹⁹ 租税法研究会編・前掲注（281）303 頁〔桃井直造発言部分〕。

³⁰⁰ 木山・前掲注（1）140 頁。

第2節 徴収義務と納付義務の関係

所得税法 183 条 1 項等は、支払者に徴収納付義務を課しており、源泉徴収制度は、徴収納付義務によって成り立っている³⁰¹。

そこで、徴収納付義務における「徴収」を基点として、「納付」との関係から、源泉徴収制度における求償権のあり方を検討する。

1. 徴収義務と求償権の関係

(1) 徴収納付義務の法的性格

源泉徴収義務を規定する所得税法 183 条 1 項等は、支払者に、法所定の支払の際、源泉所得税を徴収し、これを法定納期限までに、国に納付する義務を課している。このような租税の徴収方法は、一般に、徴収納付と呼ばれ³⁰²、支払者には徴収納付義務が課されている。

「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）と徴収した租税を給付する義務（給付義務）の結合した特殊な義務〔傍点は筆者〕」とされる³⁰³。また、最高裁昭和 45 年判決の調査官解説は、「支払者のする徴収は、一般に、支払に際しての天引控除と理解されている」としたうえで、「天引とは、すなわち、支払の一部留保にほかならず、『支払の一部留保』は、支払者にとってマイナスに働く要素とならないから、これを納付と分離して、徴収（留保）義務と呼ぶことは適当でなく、義務の観念としては、用語自体に矛盾があるともいえよう。〔傍点は筆者〕」との見解を示す³⁰⁴。これは、「徴収」を天引徴収と解し、徴収義務と納付義務を一体にとらえる考え方といえる。

しかし、「『徴収』と『納付』との関係については曖昧にされてきた側面がある」との指摘がある³⁰⁵。そして、源泉徴収義務を規定する所得税法 183 条 1 項等の文理からは、双方の義務を一体にとらえず、それぞれ独立した義務と解することができるようにもみえる。また、名古屋高裁昭和 42 年判決は、「源泉徴収制度において、徴収義務者は一方では受給者との関係で徴収行為を、他方税務署長との関係で納付行為を、それぞれ義務づけられている。」と判示し、両義務を別個にとらえているようである。

³⁰¹ 堺澤・前掲注（5）213 頁，増井・前掲注（60）84 頁参照。

³⁰² 岡村＝酒井＝田中・前掲注（58）293～294 頁〔田中晶国執筆部分〕，金子・前掲注（49）1016～1017 頁，北野編・前掲注（58）366 頁〔水野武夫執筆部分〕，谷口・前掲注（58）180～181 頁，中川編・前掲注（58）318 頁〔波多野弘執筆部分〕，中里＝弘中＝瀧＝伊藤＝吉村編・前掲注（58）150 頁〔浅妻章如執筆部分〕，羽生・前掲注（58）79 頁，水野・前掲注（58）128 頁等参照。

³⁰³ 金子・前掲注（49）1017 頁。

³⁰⁴ 可部・前掲注（5）1114 頁。

³⁰⁵ 長戸・前掲注（203）1019 頁。

このようなことから、徴収義務と納付義務の関係については、検討する余地がある。

(2) 源泉徴収に係る罰則規定

所得税法上、不徴収に対する罰則（不徴収犯。同法 242 条 3 号）と不納付に対する罰則（不納付犯。同法 240 条）が規定され、納付義務を履行したとしても、徴収義務を履行しなければ、不徴収犯とされる³⁰⁶。不徴収犯のみ成立する場合は³⁰⁷、「徴収すべきときに徴収はしなかつたか〔原文ママ〕、その税額を納付期日までに源泉徴収義務者が納付した場合（源泉徴収義務者が納税義務者のために源泉税を負担するのではなく、これに対し求償権を留保している場合）などが考えられる」とされる³⁰⁸。

徴収義務と納付義務の双方が履行されなかった場合、不徴収犯は、不納付犯に吸収されることから（所得税法 242 条ただし書）、「実際問題として、不徴収犯によつて処罰されることは極めて稀である」と考えられる³⁰⁹。

また、福家は、「国税通則法上課される各種の附帯税の場合いずれも納付義務の不履行に対するものであり（同 60 条 1 項 5 号、61 条 2 項〔筆者注：現行の同条 3 項〕、67 条、68 条 3 項等）、所得税法上科される罰則には、徴収義務の不履行に対するものがあるが（同 242 条 3 号）、納付義務の不履行に対する罰則が代替することになっている（同条但書、同 240 条 1 項参照）」と述べる³¹⁰。そして、「法が、徴収納付義務者の徴収義務より、納付義務を重視している」と指摘する³¹¹。

確かに、徴収義務に比べ、納付義務の方が重視されているといえるかもしれない。しかし、所得税法上、別個に罰則が定められていることから、同法 183 条 1 項等により支払者に課される徴収義務と納付義務は、それぞれ独立した義務として存在していると考えて差し支えないと思われる。

(3) 徴収義務を前提とした求償権行使

³⁰⁶ 塩崎=安井監修・前掲注（80）3028 頁参照。

³⁰⁷ 体系書等を見ても、不徴収犯の成立時期を明示するものを見つけることはできなかった。ただし、「納付すべき翌月の 10 日以前に不徴収であることが発覚して処罰されることはまずあり得ないといつてよいと思われる」と説明するものがある（塩崎=安井監修・前掲注（80）3028 頁）。

³⁰⁸ 武田監修・前掲注（7）9376 頁。なお、ここにいる「求償権」が所得税法から導かれるものか、民法の不当利得返還請求権なのかは明らかでなく、その法的性質については詳しく述べられていない。

³⁰⁹ 塩崎=安井監修・前掲注（80）3028 頁。

³¹⁰ 福家・前掲注（6）106 頁。

³¹¹ 福家・前掲注（6）106 頁。

上記のとおり、所得税法 183 条 1 項等により支払者に課される徴収義務と納付義務は、それぞれ独立した義務として存在しており、納付義務を履行したとしても、徴収義務を履行しなければ、不徴収犯とされる（同法 242 条 3 号）。

よって、支払者の立場としては、徴収義務を前提とし³¹²、納付義務とは無関係に（法定納期限の前後や源泉所得税の納付の前後を問わず）、求償権（支払請求、控除）が認められるべきである。

一方、受給者は、支払者における納付義務とは無関係に（法定納期限の前後や源泉所得税の納付の前後を問わず）、正当税額に基づく支払者の徴収行為を受忍する法的基盤を有する。なぜなら、本章第 1 節で述べたとおり、所得税法上、国との直接の関係を切断されている受給者が源泉納税義務を履行するためには、同法 183 条 1 項等の「徴収」を介することが予定されているからである。

したがって、支払者の徴収義務の履行が、源泉徴収制度の重要な前提となっているといえる。そして、否定説のように、求償権の行使可能期間に空白部分が生じる（法定納期限後の強制徴収または任意納付がなされるまで求償権を行使できない）という解釈は、源泉徴収制度と整合的なものとはいえない³¹³。

以上より、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の内容として、常に、天引徴収に加え、求償権（支払請求、控除）が認められ、この求償権は、法定納期限の前後や源泉所得税の納付の前後を問わず、行使可能と解すべきである（肯定説）。

次節では、肯定説が、所得税法 222 条に規定される求償権との関係において、妥当なものかを検討する。

2. 徴収納付義務と具体的な求償パターン

ここで、支払者において天引徴収がなされなかった場合の求償パターンについて確認する。第 1 章第 3 節で述べたように、具体的な求償としては、「求償」、「納付（法定納期限後の場合、強制徴収も含む。）」、「法定納期限」という 3 つの時期に着目すると、6 つのパターンが想定される（16 頁の図表 2 参照）。

³¹² 未納付段階の求償権について述べるものではないが、桃井は、不徴収犯に係る規定に言及したうえで、「徴収義務は同時に反面徴収権限を表わしていると考えられます」と述べる（租税法研究会編・前掲注（281）280 頁〔桃井直造発言部分〕）。

³¹³ なお、所得税法 183 条 1 項及び同法 222 条を根拠とする求償権の行使可能期間に空白部分が生じるとすると、給与等の支払者が、受給者に対し、源泉所得税相当額を控除（別の支払金額から控除）し、給与等を支払った場合、賃金全額払の原則（労働基準法 24 条 1 項）に対する例外の根拠を欠くことになり、同原則に違反するという可能性も考えられる。

支払者の徴収納付義務は、徴収義務、納付義務という2つの独立した義務から成り立つ。一方、受給者は、源泉納税義務を負う。各パターンにおけるそれぞれの義務の存在は、図表7の網掛け部分となる。

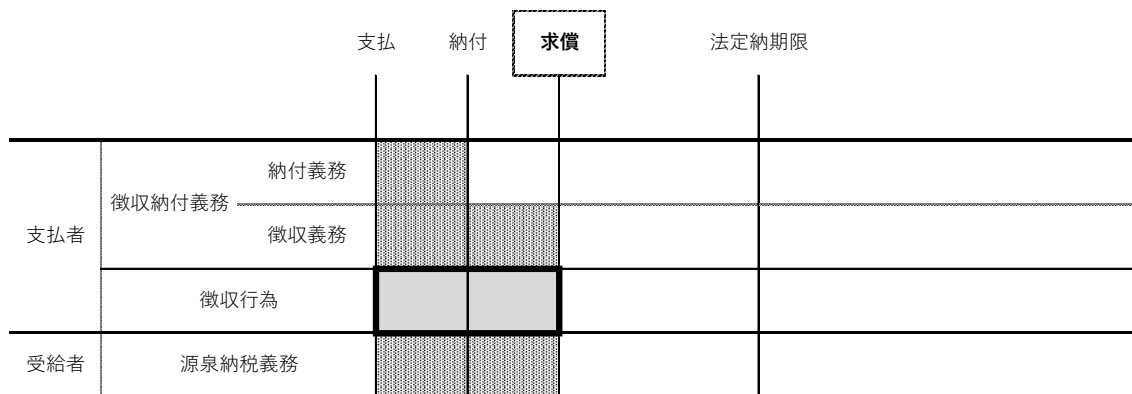
上記1のとおり、支払者の徴収義務及びその背後にある受給者の源泉納税義務を前提に、支払者の徴収行為が認められるとすると（太枠部分）、全6パターンにおいて、「徴収」の解釈として、求償権の行使が可能となる。本論文の主題である未納付段階の求償権は、「ケース2-3」（法定納期限後、源泉所得税の未納付段階における求償権行使）に該当する。

なお、前述のとおり、所得税法183条1項等の「徴収」と同法222条に規定される求償権との関係は、次節で検討する。

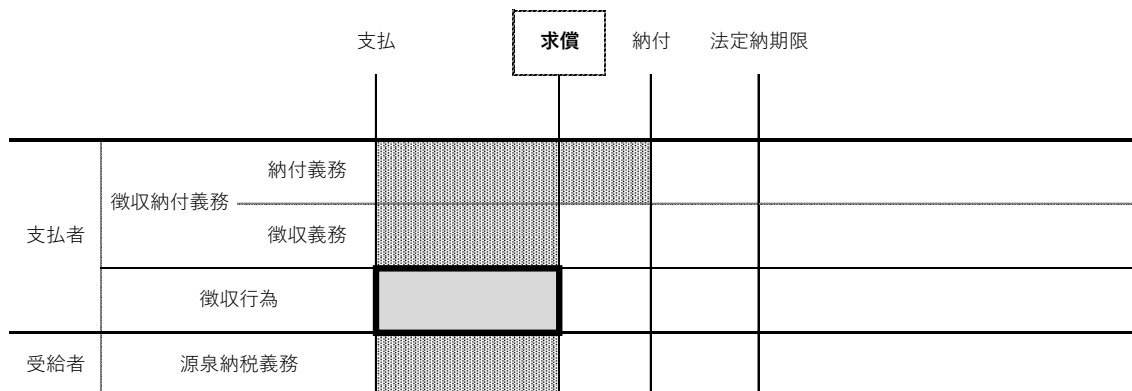
【図表 7 徴収納付義務と具体的な求償パターン】

< ケース1：法定納期限内に求償がなされる場合 >

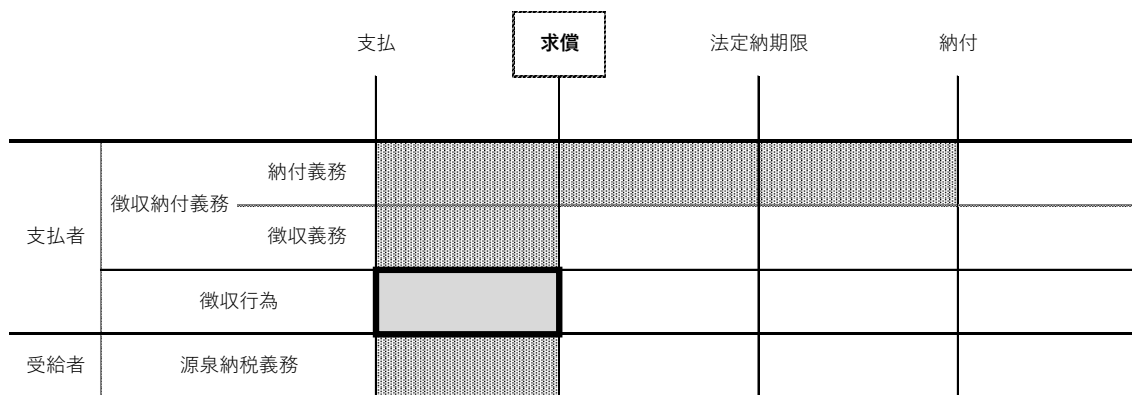
(ケース1-1：求償も納付も法定納期限内であり，求償前に納付がなされる場合)



(ケース1-2：求償も納付も法定納期限内であり，求償後に納付がなされる場合)



(ケース1-3：法定納期限内に求償がなされ，法定納期限後に納付がなされる場合)

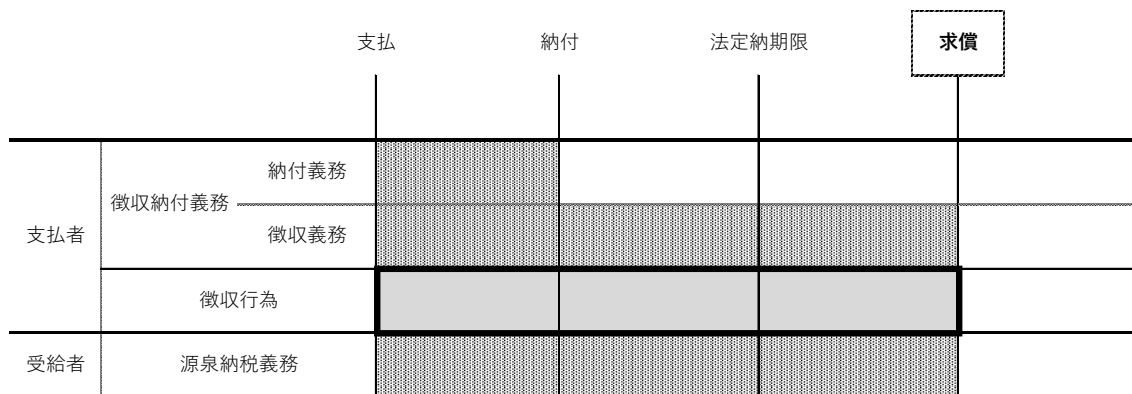


(筆者作成)

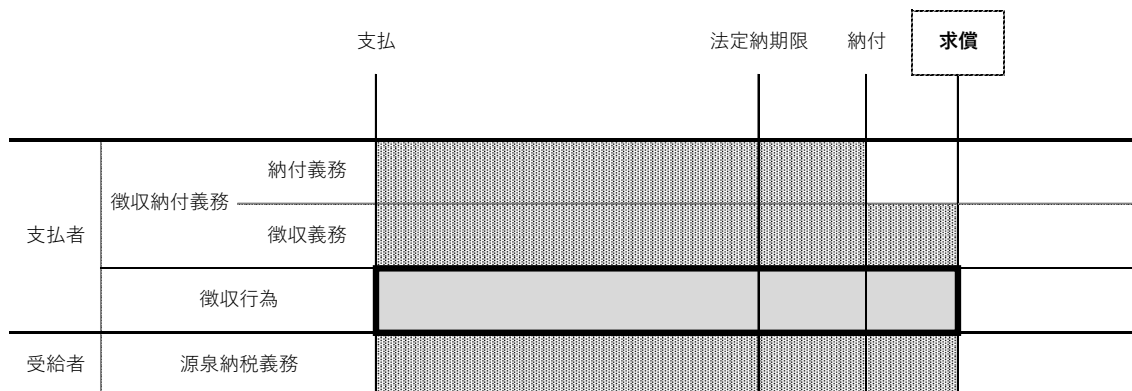
【図表 7（続き） 徴収納付義務と具体的な求償パターン】

< ケース2：法定納期限後に求償がなされる場合 >

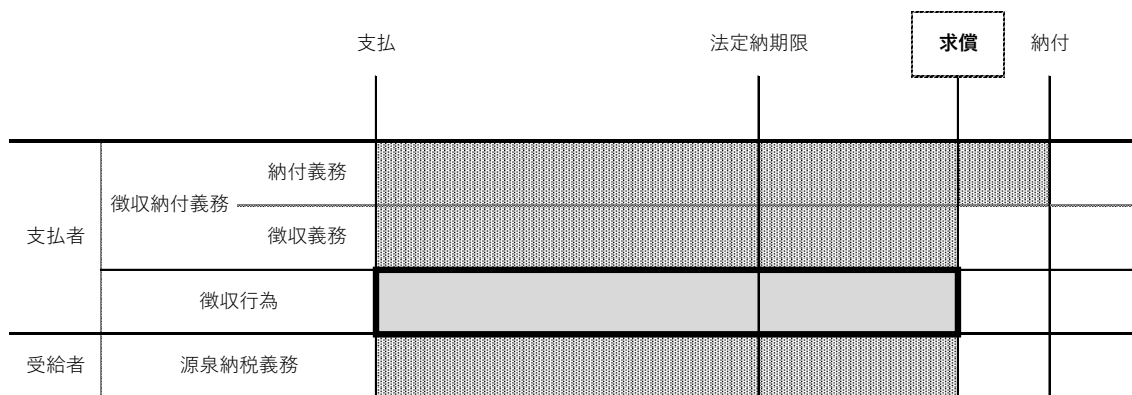
（ケース2-1：法定納期限内に納付がなされ，法定納期限後に求償がなされる場合）



（ケース2-2：求償も納付も法定納期限後であり，求償前に納付がなされる場合）



（ケース2-3：求償も納付も法定納期限後であり，求償後に納付がなされる場合）



（筆者作成）

第3節 所得税法 183 条 1 項等の「徴収」と同法 222 条の関係

所得税法の各規定から解釈すれば、支払者の受給者に対する求償（支払請求，控除）を認め得る規定は，所得税法 183 条 1 項等の「徴収」及び同法 222 条に規定される求償権しか見出し得ない。

そこで、「徴収」と所得税法 222 条の関係から，未納付段階における求償権の法解釈を検討する。

1. 所得税法 222 条の立法沿革

昭和 25 年の所得税法改正により³¹⁴，源泉所得税の強制徴収を受けた支払者が，当該源泉所得税を受給者から徴収していなかった場合の求償権の規定が設けられた。その後，昭和 42 年改正により³¹⁵，支払者が，源泉所得税を受給者から徴収しないで，法定納期限後に任意納付した場合においても，強制徴収された場合と同様に受給者に対して求償できる旨に改正され，現行の条文となった。

源泉所得税を負担すべき者は受給者であることから，強制徴収を受けた支払者に「求償権を認めることは当然であり，昭和 25 年改正は，「この点を所得税法上明らかにした」ものであるとされる³¹⁶。

また，支払者が，源泉所得税を受給者から徴収しないで，法定納期限後に任意納付する事例があり，強制徴収された場合と同様に，任意納付の場合でも「当然に求償を認めるべき」として，昭和 42 年改正がなされたとされる³¹⁷。同改正については，法定納期限後に任意納付する場合でも「当然に……所得者〔筆者注：受給者〕から求償すべきであるにもかかわらず，これができないこととなっていた」として，この場合でも求償できるように，「源泉徴収税額の求償権に関する整備合理化」を図ったという説明もある³¹⁸。

このような立法沿革から，所得税法 222 条の趣旨は，強制徴収された場合の法律関係の明確化や³¹⁹，「源泉徴収義務を拡張・明確にする方向」への対応³²⁰，といった源泉徴収に係る制度面及び運用面の整備という意味合いが強いといえる。

2. 所得税法 222 条に規定される求償権の法的性質

（1）所得税法 222 条と民法の不当利得返還請求権

³¹⁴ 昭和 25 年法律第 71 号。

³¹⁵ 昭和 42 年法律第 20 号。

³¹⁶ 武田監修・前掲注（7）8862 頁。

³¹⁷ 武田監修・前掲注（7）8862 頁。

³¹⁸ 掃部実「所得税法の改正」国税速報 2023 号（1967 年）46 頁〔改正税法のすべて〕。

³¹⁹ 金子・前掲注（64）40～41 頁参照。

³²⁰ 青柳・前掲注（7）76 頁。

所得税法 222 条は、「基本的には確認規定であるが」、賃金全額払の原則（労働基準法 24 条 1 項）との関係において、「給与からの強制控除の点では、創設規定である」といわれる³²¹。

ここにいう「確認規定」の意味については、民法の不当利得返還請求権（同法 703 条）を確認的に規定したものと理解されているようであり³²²、所得税法 222 条に規定される「求償請求権は、民法上の不当利得返還請求権にほかなら」ないとされる³²³。求償権について詳しく論じる木山論文も、「民法の不当利得返還請求の実質を持つ規定を、……確認的に規定したものと解するのが、一般的な理解なのではないか」と述べる³²⁴。そして、所得税法 222 条に規定される求償権は、民事上の債権とされる³²⁵。

（2）所得税法 222 条と受給者の源泉納税義務

一方、所得税法 222 条に規定される求償権を、税法上、当然に認められるものを確認的に規定したものであると解するような見解もある。

堺澤良は、所得税法 222 条の求償権について、「租税債務の負担者が受給者であって、徴収義務者ではないところから当然であり、この点異論をみない事柄である」と述べる³²⁶。茂木繁一は、所得税法 222 条の「求償権による請求を……受給者は拒みうるか否か」を論じるなかで、「ここで注意しなければならないのは、支給者〔筆者注：支払者〕の納税義務の論理的前提としてあるのが受給者の納税義務であり、その逆ではないということである。」と述べる³²⁷。これらの見解によると、受給者は、税法上、源泉納税義務（実質的な租税負担義務）を負っていることから、支払者は、求償権行使が可能といえる。そして、所得税法 222 条は、この点を確認的に規定したものと考えることができる。

また、清永は、所得税法 222 条の求償権を「源泉所得税の納付後に、……給与所得者〔筆者注：受給者〕の源泉徴収受忍義務の履行を給与等の支払者が求めることを認めるもの」とする³²⁸。そして、同条は、法定納期限後、源泉所得税の強制徴収または任意納付がなされた場合の求償権を規定するものであるが、「源泉徴収しないで納期限までに納付した場合も同じであろう。」と述べる³²⁹。この法的根拠は明確にされておらず、また、あく

³²¹ 谷口・前掲注（58）182 頁。

³²² 高橋・前掲注（235）194 頁参照。

³²³ 古田・前掲注（14）38 頁。

³²⁴ 木山・前掲注（1）118 頁。

³²⁵ 北野（著）＝黒川（補訂）・前掲注（5）263 頁，山田・前掲注（137）120 頁参照。

³²⁶ 堺澤・前掲注（106）91 頁。

³²⁷ 茂木・前掲注（188）136 頁。

³²⁸ 清永・前掲注（244）349 頁。

³²⁹ 清永・前掲注（244）354 頁。

までも、納付を前提としたものかもしれないが、明文規定がなくとも、求償権行使を可能とする見解といえる。この見解によると、支払者は、本来、税法上、源泉納税義務を負う受給者に対し、求償権の行使をする（清水のいう「源泉徴収受忍義務の履行」を求める）ことができ、所得税法 222 条は、これを確認的に規定したものといえる。

そして、受給者は、源泉徴収制度において、本来的に、「天引徴収をされずに全額の支払を受けた場合……、のちに求償された際にこれに応じる義務」、すなわち「求償債務」を負っていると考えられる³³⁰。

所得税法 222 条に規定される求償権は、基本的には、民法の不当利得返還請求権を確認的に規定したものとされている。しかし、以上のように、同条の求償権は、受給者の源泉納税義務を前提として、本来、税法上、支払者に認められていた求償権を確認的に規定したものという側面がある。このような理解は、所得税法 222 条の立法沿革が、源泉徴収に係る制度面及び運用面の整備を目的としたものである点とも矛盾しない。

3. 所得税法 183 条 1 項等の「徴収」と同法 222 条の関係

所得税法 222 条後段は、同条の求償権行使による金額を、源泉徴収義務の「規定により徴収された所得税とみなす」旨を規定する³³¹。ここで、「みなす」という文言が用いられていることから、同条の求償権行使による金額は、「元来は所得税ではないのだというような考え方がある」ようにみえる³³²。そして、「同法 222 条前段の求償権行使は、後段規定により『みな』されなければ、同法 183 条 1 項等の『徴収』にはあたらないという解釈が、前提にあると考えられ」る³³³。

「しかし逆にいうと、みなされているのだから、そのもとのものも債権は単純な私債権でなくて、やはり公法上の債権と考えていく方が筋だということもいえ」る³³⁴。そして、支払者に源泉徴収義務が課され、受給者が源泉線納税義務を負う以上、所得税法 222 条の求償権行使による金額を元来、税法と全く無関係の性質をもつものすることは困難であるように思われる。そうすると、同条の求償権は、同法 183 条 1 項等の「徴収」を前提にしていると考えることが自然であろう。

³³⁰ 木山・前掲注 (136) 289 頁。

³³¹ 福家は、所得税法 222 条後段について、「いかなる意味を持つのか不明な規定である」と述べ、その理由について、同条が「予定する事態は、徴収納付義務者が……私法上当然に請求する場合であり、請求に基づき支われた〔原文ママ〕金額を、所得税とみなす必要もなければ、所得税とみなすことによって、徴収納付義務者に強制徴収権限を付与するものでもない」からであると説明する（福家・前掲注 (6) 107 頁）。

³³² 租税法研究会編・前掲注 (281) 343 頁〔桃井直造発言部分〕。

³³³ 木山・前掲注 (1) 132 頁。

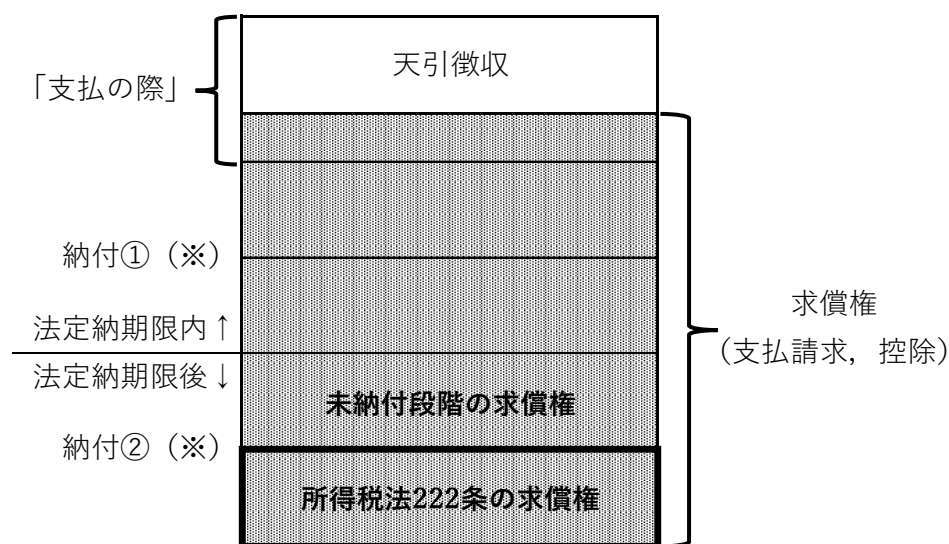
³³⁴ 租税法研究会編・前掲注 (281) 343 頁〔田中二郎発言部分〕。

よって、所得税法 222 条に規定される求償権は、支払者の徴収義務及び受給者の源泉納税義務を前提として、本来、支払者に認められていた求償権の一部（法定納期限後、源泉所得税の強制徴収または任意納付がなされた場合の求償権）を明文化したものと考えることができる。つまり、所得税法 222 条の求償権は、本来、同法 183 条 1 項等の「徴収」の内容として、認められていた求償権の一部（図表 7 における「ケース 2-2」）が転化したものと解することができる。

このように、所得税法 222 条の立法沿革や同条に規定される求償権の法的性質、所得税法の規定振りから検討すると、同法 183 条 1 項等の「徴収」の解釈として、未納付段階の求償権は認められるという説（肯定説）をとることで、所得税法上、「徴収」と同法 222 条の関係が整合的なものになる。

以上を整理すると、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」と同法 222 条の関係は、図表 8 のようになる。所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の内容は、常に、天引徴収（白抜き部分）に加え、求償権（支払請求、控除。網掛け部分）を含み、この求償権は、法定納期限の前後や源泉所得税の納付の前後を問わず、行使可能と解すべきである（肯定説）。そして、「徴収」の内容として認められるべき求償権のうち、法定納期限後に源泉所得税を納付した場合の求償権（太枠部分）が、源泉徴収に係る制度面及び運用面の整備が進むなかで、所得税法 222 条として明文化されたといえる。

【図表 8 所得税法 183 条 1 項等の「徴収」と同法 222 条の関係】



※法定納期限内に源泉所得税を納付した場合を「納付①」とし、法定納期限後に源泉所得税を納付した場合（強制徴収または任意納付がなされた場合）を「納付②」としている。

（筆者作成）

第4節 源泉徴収制度の合憲性と支払者の負担

最高裁昭和37年大法廷判決は、源泉徴収制度の合憲性を判示しているが、その根拠は、同制度の意義や趣旨そのものといえる。そして、支払者に課される公法上の義務である源泉徴収義務には、合理的な限界があるとされる³³⁵。

そこで、源泉徴収制度の合憲性と支払者の負担という観点から、未納付段階の求償権について検討する。

1. 最高裁昭和37年大法廷判決からの検討

最高裁昭和37年大法廷判決は、支払者に源泉徴収義務を課すことは、財産権を保障した憲法29条に違反せず、また、法の下での平等を保障した憲法14条にも違反しないと判示する。

以下、同判決の合憲性の根拠から、未納付段階の求償権は認められるという説（肯定説）と、認められないという説（否定説）を検討する。

（1）源泉徴収制度における三者のメリット

最高裁昭和37年大法廷判決は、源泉徴収制度は、国、支払者、受給者の三者にとってメリットがあるとする。そして、「源泉徴収制度は、……所得税の徴収方法として能率的であり、合理的であつて、公共の福祉の要請にこたえるもの」として、憲法29条には違反しないと判示する。そこで、三者の立場から、肯定説、否定説について検討する。

国のメリットは、「国は税収を確保し、徴税手続を簡便にしてその費用と労力を節約し得る」とされ、徴税の便宜にある。徴税の便宜とは、①所得の把握、②徴収の確保、③徴税費の節約の3つの点からなるが³³⁶、源泉徴収義務との関係からは、とりわけ、②と③が重視されるべきである。そして、肯定説をとることは、これらの点において支持されるように思われる。なぜなら、肯定説をとり、法定納期限の前後や源泉所得税の納付の前後を問わず、支払者の受給者への求償を可能とすることで、早期の税収確保が期待でき、強制徴収（所得税法221条）等の追加徴税コストの節約につながると考えられるからである。

受給者のメリットは、「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」とされる。この点、申告所得税と源泉所得税が全く別個のものであることから（最高裁平成4年判決参照）、本質的には、肯定説、否定説のいずれをとったとしても、受給者への影響は軽微と考えられるかもしれない。また、肯定説をとる場合、支払者には、常に、天引徴収に加え、求償権（支払請求、控除）が認められ、この求償権は、法定納期限の前後

³³⁵ 小川・前掲注（132）510頁、田中・前掲注（131）29頁、田中・前掲注（130）140頁、松沢・前掲注（5）389頁参照。

³³⁶ 碓井・前掲注（73）17～18頁、小林・前掲注（63）277頁参照。

や源泉所得税の納付の前後を問わず、行使可能となる。そうすると、受給者における税負担時期が支払者次第となってしまう、受給者の予測可能性が害される可能性がある。しかし、正当な税額に基づく源泉納税義務を負う限りにおいては、受給者に不利益はないと考えるべきであろう。

支払者のメリットは、受給者から徴収した金員を国に納付するまでの間の運用益（金利メリット）を指すとされるが、この点、批判的な見解が多い³³⁷。仮に、金利メリットを認めるのなら、肯定説をとり、早期の求償を実現すべきと考えられるが、低金利時代の今日では、実益はほとんどないだろう。むしろ、近時の裁判例では、支払者のメリットには言及されず、天引徴収自体に「格別の不利益が含まれているということとはできない」と判示されている点に注目すべきである³³⁸。今日、支払者のメリットは消極的に解されていることから、「公共の福祉の要請」といえども、支払者の不利益が小さいことが必要とされている。そうすると、肯定説をとり、早期の求償が認められるべきである。この点、下記（2）において、さらに検討する。

以上が、三者の立場からの検討であるが、国及び支払者においては肯定説が支持されるべきであり、また、肯定説をとったとしても、受給者において特段の不利益はないといえる。

（2）支払者における徴収の便宜

最高裁昭和 37 年大法廷判決は、支払者が受給者と「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」源泉徴収義務者としてしていると説示する。そして、「公共の福祉の要請にかのう〔原文ママ〕もの」として、憲法 14 条に違反しないと判示する。

支払者に何ら補償をしない点が問題視されるものの、「特に密接な関係」のもと、徴収の便宜があるとして、支払者に源泉徴収義務を課すことには合理性があるといえる³³⁹。そして、前述のとおり、今日、源泉徴収制度における支払者のメリットが消極的に解されていることを踏まえると、同制度の合憲性を支える根拠として、徴収の便宜の重要性は、より大きくなっているだろう。

ここにいう徴収の便宜とは、支払者が、国に対して納付すべき源泉所得税の原資を確保するための便宜と考えるべきである。つまり、支払者は、天引徴収に限らず、求償権（支

³³⁷ 板倉・前掲注（109）4 頁、浦谷・前掲注（121）297 頁、清永・前掲注（109）158～159 頁、三井・前掲注（109）（最高裁判所判例解説）39 頁等参照。

³³⁸ 東京地判平成 23 年 3 月 4 日・前掲注（122）。

³³⁹ 板倉・前掲注（109）4～5 頁、清永・前掲注（109）160 頁、橋本・前掲注（109）（別冊ジュリ）170 頁、三井・前掲注（109）（最高裁判所判例解説）40 頁等参照。

払請求、控除)の行使においても、便宜を有するべきである³⁴⁰。そうすると、支払者には、早期の求償が認められるべきであり、肯定説をとるべきである。

仮に、否定説をとり、所得税法上、法定納期限後、源泉所得税の強制徴収または任意納付がなされた後に、同法 222 条に規定される求償権を行使するしかないとなると、早期の「徴収」の機会を放棄することになる。これは、敢えて、徴収の便宜を失って、源泉徴収制度を機能させようとするものといえ、明らかに不合理である。

よって、前述の源泉徴収制度における三者のメリットや、支払者における徴収の便宜という観点から、未納付段階の求償権が認められるべきであり、肯定説をとるべきである。

2. 源泉徴収義務の合理的限界

支払者は、本来の納税義務者である受給者が負担すべき所得税を徴収し、国に納付するという特殊な義務を負う。このことから、源泉徴収制度が、三者のメリットや支払者における徴収の便宜から正当化されるとしても、支払者に課される公法上の義務である源泉徴収義務には、合理的な限界があるとされる³⁴¹。

源泉徴収制度は、源泉所得税の「算出の過程が一義的に明白であることを、自明の前提」としており、このような前提なくしては「成り立ちえない」とされる³⁴²。しかし、実際は、課税標準額が明白でない場合や、税額計算が容易ではない場合も少なくない³⁴³。そして、第 1 章第 3 節で述べたように、近年、「支払」概念が拡大し、源泉徴収義務の課税要件該当性判断が困難な場面や物理的に天引徴収が不可能な場面でも源泉徴収義務が肯定されている。よって、支払者は、天引徴収以外で、受給者から、源泉所得税の原資を確保しなければならない場面が多くなっていると想定される。

しかし、そもそも、天引徴収がなされなかった場合の処理は、「私人である支払者の自助努力に任せてしまって」おり³⁴⁴、支払者の負担は大きい。木山論文は、この点について詳しく論じている。具体的には、求償権行使に伴う回収費用（訴訟費用や弁護士費用等）

³⁴⁰ 佐藤は、受給者と継続的な関係（雇用関係等）を有する支払者が、納税告知処分を受けた場合、「源泉徴収義務者は、処分の時点でも継続している徴収の便宜を基礎として追加の源泉徴収を行い、受給者は源泉徴収義務者に対してその受忍義務を負う」と考えることができると述べる（佐藤・前掲注（65）29 頁）。この見解は、未納付段階の求償権行使可否を明らかにするものではないが、求償権行使においても、徴収の便宜を認めるものといえる。

³⁴¹ 小川・前掲注（132）510 頁、田中・前掲注（131）29 頁、田中・前掲注（130）140 頁、松沢・前掲注（5）389 頁参照。

³⁴² 可部・前掲注（5）1100 頁。

³⁴³ 金子・前掲注（49）1018～1019 頁参照。

³⁴⁴ 木山・前掲注（136）76 頁。

の自己負担³⁴⁵、受給者の資力により全額の回収ができない危険や非居住者・外国法人に対する求償権行使の実効性³⁴⁶、附帯税（不納付加算税や延滞税）の自己負担や刑事罰（不納付犯等）の可能性³⁴⁷、などを挙げ、求償権行使における支払者の負担を指摘する。

さらに、源泉所得税相当額が受給者から回収されない場合、支払者は求償権を放棄したなどとみなされる可能性がある。そして、支払者が負担した源泉所得税は受給者に対する追加的な支払があった（受給者に対する追加的な経済的利益の移転があった）ものとして、その負担した源泉所得税について、さらに所得税（いわゆる孫税）が課税されるリスクがある³⁴⁸。

確かに、税法上、源泉徴収に係る支払者の徴収行為について、明示的な根拠は見当たらず³⁴⁹、支払者に明確な徴収権限が与えられているとはいえない。

また、第4章第1節で取り上げたように、可部説（最高裁昭和45年判決の調査官解説）や最高裁平成23年判決は、天引徴収限定説を採用していると思われる。このことから、裁判所は、基本的には、「徴収」を天引徴収と解していると考えられる。

しかし、前述のとおり、そもそも、求償権行使については、支払者の負担が大きいと考えられるところ、否定説をとり、支払者に早期の求償の機会を認めず、さらに、源泉所得税の立替払（多額になることも想定される）を強制するような解釈は、源泉徴収義務の合理的限界を超えるといえるだろう。

現行の源泉徴収制度は極めて複雑化し、その結果、源泉所得税が不徴収となるリスクが大きくなっていることにも鑑みると、源泉徴収義務の履行に際し、支払者に過大な負担を課すような解釈は、許されるべきではない。源泉徴収義務の合理的限界という観点から、支払者の受忍すべき義務は必要最小限度とされるべきであり、支払者には、公法上の義務である源泉徴収義務を履行するために必要となる徴収行為が認められるべきである。

したがって、所得税法183条1項等の「徴収」の解釈として、未納付段階の求償権は認められるべきである。

³⁴⁵ 木山・前掲注（1）104～105頁参照。

³⁴⁶ 木山・前掲注（1）100～104頁参照。

³⁴⁷ 木山・前掲注（1）105～107頁参照。附帯税相当額について、求償権の行使はできない（最高裁昭和45年判決参照）。

³⁴⁸ 所得税基本通達221-1、檜田明＝今井慶一郎＝佐藤誠一郎＝木下直人編『所得税基本通達逐条解説〔令和3年版〕』（大蔵財務協会、2021年）1264～1265頁、武田監修・前掲注（7）8864頁参照。

³⁴⁹ 浦谷・前掲注（121）285頁、可部・前掲注（5）1113頁参照。

第5節 小括

本章では、未納付段階の求償権に対するアプローチとして、不当利得アプローチ、源泉徴収アプローチのどちらが妥当かを検討したうえで、未納付段階の求償権について源泉徴収制度と整合的な考え方を論じた。

まず、所得税法上、受給者が源泉納税義務を履行するためには、同法 183 条 1 項等の「徴収」を介することが予定されており、支払者と受給者の法律関係は、純粋な私法上の関係とは言い難い側面があることを確認した。そして、このような点から、求償権の問題を、純粋に、民法の不当利得（同法 703 条）の問題として、とらえることは妥当ではなく、求償権行使可否は、不当利得アプローチではなく、源泉徴収アプローチによるべきであることを明らかにした。

次に、未納付段階の求償権について、以下の 3 つの観点から検討した。そして、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の解釈として、未納付段階の求償権は認められるという説（肯定説）が、源泉徴収制度と整合的であることを明らかにした。

1. 徴収義務と納付義務の関係

源泉徴収義務における徴収義務と納付義務は、それぞれ独立した義務とされており、支払者は、納付義務を履行したとしても、徴収義務を履行しなければ、不徴収犯とされる。このことから、徴収義務を前提として、納付義務とは無関係に（法定納期限の前後や源泉所得税の納付の前後を問わず）、求償権が認められるべきである。

さらに、源泉納税義務を負う受給者は、支払者における納付義務とは無関係に（法定納期限の前後や源泉所得税の納付の前後を問わず）、支払者の徴収行為を受忍する法的基盤を有する。

よって、支払者の徴収義務の履行が、源泉徴収制度の重要な前提となっているといえる。否定説のように、求償権の行使可能期間に空白部分が生じる（法定納期限後の強制徴収または任意納付がなされるまで求償権を行使できない）という解釈は、源泉徴収制度と整合的なものとは言い難い。

したがって、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の内容として、常に、天引徴収に加え、求償権（支払請求、控除）が認められ、この求償権は、法定納期限の前後や源泉所得税の納付の前後を問わず、行使可能と解すべきである（肯定説）。

2. 所得税法 183 条 1 項等の「徴収」と同法 222 条の関係

所得税法 222 条に規定される求償権は、その立法沿革や法的性質等から、本来、税法上、支払者に認められていた求償権を確認的に規定したものという側面が読み取れる。

そして、所得税法 222 条は、支払者の徴収義務及びその背後にある受給者の源泉納税義務を前提に、本来、同法 183 条 1 項等の「徴収」の内容として、支払者に認められていた

求償権の一部（法定納期限後、源泉所得税の強制徴収または任意納付がなされた場合の求償権）が転化したものと解することができる。

上記 1 の観点で論じたように、肯定説をとり、所得税法 222 条をとらえることで、所得税法上、「徴収」と同法 222 条の関係が整合的なものになる。

3. 源泉徴収制度の合憲性と支払者の負担

最高裁昭和 37 年大法廷判決は、①源泉徴収制度は、三者にとってメリットがあり、「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「特に密接な関係」のもと、支払者に徴収の便宜があること、などから源泉徴収制度を合憲としている。

①について、国のメリットである徴税の便宜の点からは、早期の税收確保や強制徴収等の追加徴税コストの節約に資すると考えられる肯定説が支持される。支払者のメリットは、今日、消極的に解され、支払者の不利益が小さいことが必要とされている。このことから、支払者においては、肯定説をとり、早期の求償が認められるべきである。また、正当な税額に基づく源泉納税義務を負う限りにおいては、肯定説、否定説のいずれをとったとしても、受給者に不利益はない。申告手続を免がれるという受給者のメリットへの影響も軽微と考えられる。よって、①に関して、国及び支払者においては肯定説が支持されるべきであり、また、肯定説をとったとしても、受給者において特段の不利益はないといえる。

②について、徴収の便宜とは、支払者が、国に対して納付すべき源泉所得税の原資を確保するための便宜と考えるべきである。仮に、否定説をとり、所得税法上、法定納期限後、源泉所得税の強制徴収または任意納付がなされた後に、同法 222 条に規定される求償権を行使するしかないとする、早期の「徴収」の機会を放棄することになる。これは、敢えて、徴収の便宜を失って、源泉徴収制度を機能させようとするものといえ、明らかに不合理である。よって、②に関しても、未納付段階の求償権が認められるべきであり、肯定説をとるべきである。

また、源泉徴収制度が、①や②において正当化されとしても、源泉徴収義務は、その特殊性から、一定の限界・制約があるというべきである。この点、そもそも、求償権行使については、支払者の負担が大きいと考えられるところ、否定説をとり、支払者に早期の求償の機会を認めず、さらに、源泉所得税の立替払を強制するような解釈は、源泉徴収義務の合理的限界を超えるといえるだろう。

よって、源泉徴収制度の合憲性と支払者の負担という観点からも、肯定説が妥当である。

以上より、源泉徴収義務者の求償権行使可否は、源泉徴収アプローチによるべきであり、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の解釈として、未納付段階の求償権は認められる。

第7章 総括

本論文では、未納付段階における源泉徴収義務者の求償権について論じた。

第1章では、民法の不当利得返還請求訴訟として未納付段階における求償権が争われた裁判例を取り上げ、未納付段階の求償権をめぐる問題を指摘した。そして、未納付段階の求償権について、従来の裁判例のような民法の不当利得からのアプローチに加え、源泉徴収制度の本質からのアプローチの検討が不可欠であることを確認した。さらに、所得税法222条の解釈として未納付段階の求償権を認めることは文理上難しいことから、同法183条1項等の「徴収」の解釈としてこれが認められるかを検討する必要があることを指摘した。

第2章では、源泉徴収制度の概要や沿革を整理し、同制度の意義を検討した。そして、源泉徴収制度は、効率的かつ確実な租税確保のため、採用されており、同制度の合憲性の根拠は、三者のメリット（特に国のメリットである徴税の便宜）と支払者における徴収の便宜にあることを確認した。

第3章では、源泉徴収制度をめぐる三者の法律関係を整理し、三者の法律関係が、支払者の源泉徴収義務を基点として、国と支払者の公法上の法律関係及び支払者と受給者の私法上の法律関係という二元的構造から成り立つことを明らかにした。さらに、支払者に源泉徴収義務が課され、受給者が源泉納税義務を負うことから、両者の法律関係は、純粋な私法上の関係とは言い難い特殊な側面をもつことを確認した。

第4章では、所得税法183条1項等の「徴収」の意義について検討した。そして、「徴収」は、基本的には、天引徴収と理解されているが、天引徴収に限定されるか否かなどについて、通説的な見解はないことを示した。さらに、支払者の徴収行為の法的根拠として、支払者の源泉徴収義務（公法上の義務）と受給者の源泉納税義務（実質的な租税負担義務）の双方を考慮する説（相乗説）が妥当であることを明らかにした。

第5章では、未納付段階における求償権について、民法の不当利得（同法703条）を根拠とする不当利得アプローチと、所得税法183条1項等の「徴収」を根拠とする源泉徴収アプローチという2つのアプローチを検討した。そして、各アプローチにおいて、未納付段階の求償権は認められるという説（肯定説）と、認められないという説（否定説）について見解を整理した。

第6章では、所得税法183条1項等の「徴収」を基点とした源泉徴収制度の枠組みのなかで、未納付段階の求償権について論じた。まず、所得税法上、受給者が源泉納税義務を

履行するためには、同法 183 条 1 項等の「徴収」を介することが予定されており、また、支払者と受給者の法律関係は、純粋な私法上の関係とは言い難い側面があることを指摘した。そして、このような点から、源泉徴収制度における求償権行使可否は、不当利得アプローチではなく、源泉徴収アプローチによるべきことを明らかにした。

次に、源泉徴収アプローチによるべきものとして、以下の 3 つの観点から、肯定説が源泉徴収制度と整合的であることを明らかにした。

第 1 に、徴収義務と納付義務の関係である。源泉徴収義務における徴収義務と納付義務は、それぞれ独立した義務であり、支払者は、納付義務を履行したとしても、徴収義務を履行しなければ、不徴収犯とされる。さらに、源泉納税義務を負う受給者は、支払者における納付義務とは無関係に、支払者の徴収行為を受忍する法的基盤を有する。よって、支払者は、徴収義務を前提として、法定納期限の前後や源泉所得税の納付の前後を問わず、求償権行使を認められるべきである（肯定説）。

第 2 に、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」と同法 222 条の関係である。所得税法 222 条に規定される求償権は、その立法沿革や法的性質等から、本来、同法 183 条 1 項等の「徴収」の内容として、認められていた求償権の一部が転化したものと解することができる。第 1 の観点で論じたように、肯定説をとり、所得税法 222 条をとらえることで、所得税法上、「徴収」と同法 222 条の関係が整合的なものになる。

第 3 に、源泉徴収制度の合憲性と支払者の負担である。徴税の便宜などの源泉徴収制度の合憲性の根拠に照らすと、国の立場からは、主に早期の税収確保という点で、また、支払者の立場からは、早期の「徴収」の機会確保という点で、それぞれ肯定説が支持される。また、肯定説をとったとしても、受給者において、特段の不利益はない。さらに、源泉徴収義務は、その特殊性から、一定の限界・制約がある。この点、そもそも、求償権行使については、支払者の負担が大きいと考えられるところ、否定説をとり、支払者に早期の求償の機会を認めず、さらに、源泉所得税の立替払を強制するような解釈は、源泉徴収義務の合理的限界を超えといえる。よって、肯定説をとるべきである。

以上より、源泉徴収義務者の求償権行使可否は、源泉徴収アプローチによるべきであり、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の解釈として、未納付段階の求償権は認められる。

おわりに

本論文では、未納付段階における源泉徴収義務者の求償権について論じた。その結果、源泉徴収義務を規定する所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の解釈として、未納付段階における求償権は認められるとの結論に至った。

源泉徴収制度における求償権については、近時の裁判例で問題になったものがいくつかあるが、民事訴訟としての側面が強く、税法上、活発に議論がされている領域とはいえない。本論文の主題である未納付段階の求償権についても、従来の裁判例では、民法の不当利得からアプローチされている。

そのようななか、本論文では、未納付段階の求償権について、源泉徴収制度の本質に照らしたアプローチを試みた。具体的には、木山論文から示唆を得て、所得税法 183 条 1 項等の「徴収」の解釈から、未納付段階の求償権について検討した。

源泉徴収制度において、支払者は、法所定の支払の際、本来の納税義務者である受給者の所得税（源泉所得税）を徴収して、これを法定納期限までに国に納付しなければならない。天引徴収を前提とし、支払者の「徴収」が機能する限り、源泉徴収制度が能率的かつ確実な租税徴収に資することに疑う余地はない。

しかし、今日の源泉徴収制度は、極めて複雑化し、支払者は、天引徴収以外で、受給者から、源泉所得税の原資を確保しなければならない場面が多くなっている。このような状況下、支払者は、受給者に対し、私法上の求償権を行使できるにとどまる。

支払者と受給者の問題を処理する際、両者の基本的な法律関係が私法上のものだとしても、源泉徴収制度の基点となる「徴収」に立ち返る必要があるのではないか。本論文は、このような疑問から検討を行ったものである。

本論文では論じることができなかったが、源泉徴収制度における求償権をめぐるのは、支払者と受給者の間での求償権放棄の合意や源泉所得税負担の合意、信義則上の求償権行使の制限などの論点もある³⁵⁰。このような論点についても、純粹に私法上の問題と考えるのではなく、源泉徴収制度の本質に照らしたアプローチが求められるかもしれない。この点は、今後の研究課題にしたい。

³⁵⁰ このような論点が争われた裁判例として、東京高判平成 31 年 4 月 25 日公刊物未登載 (Westlaw Japan 2019WLJPCA04256022)、東京地判平成 28 年 3 月 25 日公刊物未登載 (LEX/DB 25534519)、東京地判令和 2 年 6 月 19 日税資 270 号順号 13416、東京地判令和 2 年 6 月 26 日公刊物未登載 (LEX/DB 25584455) 等がある。

参考文献等

【書籍】

- ・青木丈『租税法令の読み方・書き方講座』（税務経理協会，2018 年）
- ・新井隆一『財政における憲法問題』（中央経済社，1965 年）
- ・新井隆一編『租税法講義』（青林書院新社，1972 年）
- ・池本征男＝吉田行雄『源泉所得税の取扱 例解問答式 平成元年版』（日本税経研究会，1989 年）
- ・今村隆＝小尾仁＝脇博人＝有賀文宣『課税訴訟の理論と実務』（税務経理協会，1998 年）
- ・岩崎政明『ハイポセティカル・スタディ租税法〔第 3 版〕』（弘文堂，2010 年）
- ・内田貴『民法Ⅱ 債権各論〔第 3 版〕』（東京大学出版会，2011 年）
- ・近江幸治『民法講義Ⅵ 事務管理・不当利得・不法行為〔第 3 版〕』（成文堂，2018 年）
- ・岡村忠生＝酒井貴子＝田中晶国『租税法〔第 3 版〕』（有斐閣，2021 年）
- ・樫田明＝今井慶一郎＝佐藤誠一郎＝木下直人編『所得税基本通達逐条解説〔令和 3 年版〕』（大蔵財務協会，2021 年）
- ・加藤雅信『新民法大系Ⅴ 事務管理・不法利得・不法行為〔第 2 版〕』（有斐閣，2005 年）
- ・金子宏＝渡部吉隆＝新井隆一＝山田二郎＝広木重喜編『租税法講座 3 租税行政法』（ぎょうせい，1975 年）
- ・金子宏『租税法〔第 24 版〕』（弘文堂，2021 年）
- ・北野弘久『税法学の基本問題』（成文堂，1972 年）
- ・北野弘久編『現代税法講義〔5 訂版〕』（法律文化社，2009 年）
- ・北野弘久（著）＝黒川功（補訂）『税法学原論〔第 9 版〕』（勁草書房，2022 年）
- ・木山泰嗣『国税通則法の読み方』（弘文堂，2022 年）
- ・清永敬次『税法〔新装版〕』（ミネルヴァ書房，2013 年）
- ・国税庁税務大学校税務情報センター租税史料室編『所得税関係史料集―導入から申告納税制度以前まで―（租税史料叢書第 3 巻）』（国税庁税務大学校税務情報センター租税史料室，2008 年）
- ・国税庁直税部所得税課編『所得税の法令と取扱通達―所得税法に関する基本通達』（大蔵財務協会，1951 年）
- ・酒井克彦『レクチャー租税法解釈入門〔第 2 版〕』（弘文堂，2023 年）
- ・堺澤良『国税関係 課税・救済手続法精説』（財経詳報社，1999 年）
- ・佐藤英明『フレップ租税法〔第 4 版〕』（弘文堂，2021 年）
- ・佐藤英明『スタンダード所得税法〔第 3 版〕』（弘文堂，2022 年）
- ・塩崎潤＝安井誠監修『DHC 源泉徴収所得税釈義』（第一法規，1969 年〔加除式〕）

- ・品川芳宣編『現物給付の税務』（新日本法規出版，2000 年）
- ・志場喜徳郎＝荒井勇＝山下元利＝茂串俊編『国税通則法精解 令和 4 年改訂』（大蔵財務協会，2022 年）
- ・新村出編『広辞苑〔第 7 版〕』（岩波書店，2018 年）
- ・税理士法人 AKJ パートナース編『立場別・ステージ別 ストック・オプションの活用と実務〔第 5 版〕』（中央経済社，2021 年）
- ・租税法研究会編『租税徴収法研究 上』（有斐閣，1959 年）
- ・太陽 ASG 有限責任監査法人『ストック・オプションのすべて—会計・税務・手続—〔第 2 版〕』（税務研究会，2011 年）
- ・武田昌輔監修『DHC コンメンタール国税通則法』（第一法規，1982 年〔加除式〕）
- ・武田昌輔監修『DHC コンメンタール所得税法』（第一法規，1983 年〔加除式〕）
- ・武田昌輔＝神谷修＝横江義一監修『DHC 所得税務釈義』（第一法規，1994 年〔加除式〕）
- ・田中勝次郎『所得税法精義』（巖松堂，1930 年）
- ・田中二郎『租税法〔第 3 版〕』（有斐閣，1990 年）
- ・谷口勢津夫『税法基本講義〔第 7 版〕』（弘文堂，2021 年）
- ・谷口勢津夫＝一高龍司＝野一色直人＝木山泰嗣『基礎から学べる租税法〔第 3 版〕』（弘文堂，2022 年）
- ・注解所得税法研究会編『注解 所得税法〔6 訂版〕』（大蔵財務協会，2019 年）
- ・富永賢一『令和 4 年版 源泉所得税 現物給与をめぐる税務』（大蔵財務協会，2022 年）
- ・中尾巧『税務訴訟入門〔第 5 版〕』（商事法務，2011 年）
- ・中尾巧＝木山泰嗣『新・税務訴訟入門』（商事法務，2023 年）
- ・中川一郎編『税法学体系』（ぎょうせい，1977 年）
- ・中里実＝弘中聡浩＝瀧圭吾＝伊藤剛志＝吉村政穂編『租税法概説〔第 4 版〕』（有斐閣，2021 年）
- ・中里実＝増井良啓＝瀧圭吾編『租税法判例六法〔第 5 版〕』（有斐閣，2021 年）
- ・畠山武道＝渡辺充『新版 租税法』（青林書院，2000 年）
- ・伴篤＝塩原利武『源泉所得税の取扱 例解問答式』（日本税経研究会，1961 年）
- ・法令用語研究会編『法律用語辞典〔第 5 版〕』（有斐閣，2020 年）
- ・牧衛『源泉税の解説 問答式』（税務研究会，1965 年）
- ・増井良啓『租税法入門〔第 2 版〕』（有斐閣，2018 年）
- ・増井良啓＝宮崎裕子『国際租税法〔第 4 版〕』（東京大学出版会，2019 年）
- ・増田英敏『リーガルマインド租税法〔第 5 版〕』（成文堂，2019 年）
- ・松沢智『新版 租税実体法—法人税法解釈の基本原則—〔補正第 2 版〕』（中央経済社，2003 年）
- ・水野忠恒『所得税の制度と理論—「租税法と私法」論の再検討—』（有斐閣，2006 年）

- ・水野忠恒『大系租税法〔第4版〕』（中央経済グループパブリッシング，2023年）
- ・山田二郎『税務訴訟の理論と実際』（財経詳報社，1976年）
- ・我妻榮＝有泉亨＝川井健＝野村豊弘＝沖野眞已『民法2 債権法〔第4版〕』（勁草書房，2022年）

【論文】

- ・青柳馨「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成4年度46頁
- ・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）58頁
- ・青山慶二「判批」TKC税研情報30巻1号（2021年）38頁
- ・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―」租税資料館賞受賞論文集 第31回〔2022年〕第1巻（2023年）509頁
- ・浅妻章如「判批」法学教室362号（2010年）45頁
- ・浅沼潤三郎「判批」判時1458号（1993年）196頁
- ・新井隆一「判批」法学セミナー200号（1970年）129頁
- ・新井隆一「判批」ジュリ509号（1972年）33頁〔重要判例解説 昭和46年度〕
- ・荒谷謙介「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成30年度181頁
- ・荒谷謙介「判批」ジュリ1533号（2019年）100頁
- ・有賀美保子「判批」税71巻6号（2016年）140頁
- ・有賀美保子「判批」税72巻9号（2017年）112頁
- ・有倉遼吉「判批」別冊ジュリ17号（1968年）22頁〔租税判例百選〕
- ・池本征男「判批」税務事例42巻5号（2010年）8頁
- ・石原直樹「判批」判タ852号（1994年）282頁〔平成5年度 主要民事判例解説〕
- ・石森久広「判批」法学教室378号（2012年）〔別冊付録判例セレクト2011Ⅱ〕11頁
- ・板倉宏「判批」シュト11号（1963年）1頁
- ・一高龍司「判批」ジュリ1440号（2012年）211頁〔重要判例解説 平成23年度〕
- ・市原久幸「判批」行政関係判例解説平成22年97頁
- ・伊藤剛志「判批」ジュリ1405号（2010年）170頁
- ・伊東博之「源泉徴収制度をめぐる最近の問題と実務への影響（上）」税理54巻11号（2011年）75頁
- ・伊東博之「源泉徴収制度をめぐる最近の問題と実務への影響（下）」税理54巻13号（2011年）144頁
- ・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（2014年）121頁
- ・伊東博之「税務相談Q&A―源泉所得税」税経通信74巻11号（2019年）154頁
- ・伊東博之「税務相談Q&A―源泉所得税」税経通信78巻4号（2023年）120頁
- ・稲葉孝史「判批」NBL947号（2011年）9頁

- ・ 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）40 頁
- ・ 今本啓介「申告納税制度と源泉徴収制度の関係―申告納税制度の下での源泉徴収制度のあり方を含めて―」税研 153 号（2010 年）33 頁
- ・ 岩崎宇多子「判批」税理 61 巻 15 号（2018 年）116 頁
- ・ 岩崎政明「判批」ジュリ 1440 号（2012 年）209 頁〔重要判例解説 平成 23 年度〕
- ・ 岩崎政明「源泉徴収制度に係る適用要件について」税務事例研究 146 号（2015 年）22 頁
- ・ 上田勇夫「判批」法律のひろば 32 巻 6 号（1979 年）74 頁
- ・ 上村信彦「判批」税経通信 38 巻 15 号（1983 年）306 頁
- ・ 牛嶋勉「判批」税研 106 号（2002 年）204 頁
- ・ 碓井光明「源泉徴収制度についての若干の考察」税経通信 36 巻 10 号（1981 年）15 頁
- ・ 碓井光明「判批」ジュリ 841 号（1985 年）96 頁
- ・ 碓井光明「判批」ジュリ 1533 号（2019 年）128 頁
- ・ 宇津木克美「判批」訟月 57 巻 2 号（2011 年）385 頁
- ・ 浦谷清「給与源泉徴収における誤徴とその還付請求」甲南法学 2 巻 4 号（1962 年）510 頁
- ・ 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）277 頁
- ・ 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）427 頁
- ・ 浦東久男「源泉徴収と支払概念」税法学 534 号（1995 年）15 頁
- ・ 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＝田中治＝占部裕典編『〔租税〕判例分析ファイル I 所得税編〔第 2 版〕』（税務経理協会，2009 年）425 頁
- ・ 占部裕典「判批」民商法雑誌 150 巻 1 号（2014 年）81 頁
- ・ 占部裕典「源泉徴収制度における三面的権利関係と権利救済」同志社法学 67 巻 4 号（2015 年）283 頁
- ・ 占部裕典「租税法における文理解釈の意味と判例の状況」日税研論集 78 号（2020 年）39 頁
- ・ 榎本光宏「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 23 年度 124 頁
- ・ 榎本光宏「判批」ジュリ 1435 号（2011 年）122 頁
- ・ 遠藤みち「判批」税理 53 巻 9 号（2010 年）86 頁
- ・ 大石篤史「判批」ジュリ 1410 号（2010 年）4 頁
- ・ 大淵博義「判批」別冊ジュリ 178 号（2005 年）68 頁〔租税判例百選 第 4 版〕
- ・ 大淵博義「判批」ジュリ 1421 号（2011 年）131 頁
- ・ 岡正晶「判批」別冊ジュリ 216 号（2013 年）42 頁〔倒産判例百選 第 5 版〕
- ・ 雄川一郎「源泉徴収に関する争訟」租税法研究 2 号（1974 年）137 頁

- ・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) 507 頁
- ・荻野豊「判批」税務事例 37 巻 2 号 (2005 年) 10 頁
- ・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) 377 頁
- ・奥谷健「源泉徴収制度及び年末調整制度の問題」税務事例 51 巻 2 号 (2019 年) 7 頁
- ・奥谷健「源泉徴収制度の法律関係再考」秋葉丈志＝片上孝洋＝平岡章夫＝藤井正希編『公法・人権理論の再構成 後藤光男先生古稀祝賀』(成文堂, 2021 年) 265 頁
- ・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) 229 頁
- ・片山直子「居住者に対する源泉徴収の問題点」税研 209 号 (2020 年) 45 頁
- ・加藤正一「判批」訟月 38 巻 8 号 (1992 年) 1533 頁
- ・加藤雅信＝岩崎政明「租税法と民法との対話―不当利得を接点として―」租税法研究 20 号 (1992 年) 64 頁
- ・加藤義幸「源泉徴収を巡る諸問題―納税義務者と納税者及び負担者の関係を再考―」税法学 558 号 (2007 年) 43 頁
- ・鐘ヶ江洋祐「判批」ジュリ 1424 号 (2011 年) 88 頁
- ・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) 3 頁
- ・可部恒雄「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和 45 年度 1093 頁
- ・可部恒雄「判批」ジュリ 474 号 (1971 年) 104 頁
- ・鎌野真敬「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 22 年度 122 頁
- ・鎌野真敬「判批」ジュリ 1416 号 (2011 年) 74 頁
- ・掃部実「所得税法の改正」国税速報 2023 号 (1967 年) 10 頁〔改正税法のすべて〕
- ・川崎賢二「判批」税法学 547 号 (2002 年) 121 頁
- ・川崎賢二「判批」税理 53 巻 13 号 (2010 年) 36 頁
- ・川添文彬「信託型ストック・オプションの租税実務上の諸問題―国税庁の見解を踏まえた対応策の検討」税務弘報 71 巻 7 号 (2023 年) 94 頁
- ・河津博史「判批」銀行法務 21 742 号 (2012 年) 66 頁
- ・岸田貞夫「判批」税理 62 巻 1 号 (2019 年) 4 頁
- ・北野弘久「判批」別冊ジュリ 21 号 (1968 年) 210 頁〔憲法判例百選 新版〕
- ・北野弘久「判批」民商法雑誌 65 巻 5 号 (1972 年) 838 頁
- ・北野弘久「判批」別冊ジュリ 44 号 (1974 年) 254 頁〔憲法判例百選 第 3 版〕
- ・北野弘久「判批」別冊ジュリ 69 号 (1980 年) 342 頁〔憲法判例百選Ⅱ〕
- ・北野弘久「源泉徴収制度の法的不公正」季刊労働法 119 号 (1981 年) 162 頁
- ・北野弘久「判批」別冊ジュリ 96 号 (1988 年) 404 頁〔憲法判例百選Ⅱ 第 2 版〕
- ・北野弘久「判批」別冊ジュリ 131 号 (1994 年) 430 頁〔憲法判例百選Ⅱ 第 3 版〕

- ・北濱基紀「判批」訟月 59 卷 3 号 (2013 年) 851 頁
- ・木下良平「判批」税務事例 3 卷 5 号 (1971 年) 4 頁
- ・木村弘之亮「判批」別冊ジュリ 92 号 (1987 年) 126 頁〔行政判例百選 I 第 2 版〕
- ・木村弘之亮「判批」別冊ジュリ 122 号 (1993 年) 124 頁〔行政判例百選 I 第 3 版〕
- ・木村弘之亮「判批」別冊ジュリ 150 号 (1999 年) 136 頁〔行政判例百選 I 第 4 版〕
- ・木村弘之亮「判批」別冊ジュリ 181 号 (2006 年) 120 頁〔行政判例百選 I 第 5 版〕
- ・木村弘之亮「判批」ジュリ 1415 号 (2011 年) 100 頁
- ・木村浩之「判批」税務弘報 66 卷 13 号 (2018 年) 154 頁
- ・木山泰嗣「税法解釈のあり方—文理解釈は正しいのか」青山法学論集 58 卷 2 号 (2016 年) 73 頁
- ・木山泰嗣「源泉徴収制度をめぐる諸問題—特別密接関係と支払者に注意義務はあるのかを中心に—」青山ローフォーラム 6 卷 2 号 (2018 年) 73 頁
- ・木山泰嗣「判批」税経通信 73 卷 14 号 (2018 年) 170 頁
- ・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 7 卷 2 号 (2019 年) 123 頁
- ・木山泰嗣「判批」税理 62 卷 1 号 (2019 年) 120 頁
- ・木山泰嗣「判批」税理 62 卷 3 号 (2019 年) 120 頁
- ・木山泰嗣「経済的成果をめぐる税法解釈のあり方」青山法学論集 61 卷 4 号 (2020 年) 245 頁
- ・木山泰嗣「手続法分野における租税法律主義の特色—最高裁判決にみる救済解釈等の手続的法解釈を中心に—」税法学 585 号 (2021 年) 177 頁
- ・木山泰嗣「源泉徴収制度における求償権の法的諸問題」青山法学論集 63 卷 2 号 (2021 年) 81 頁
- ・木山泰嗣「判批」税理 64 卷 10 号 (2021 年) 120 頁
- ・木山泰嗣「判批」税理 64 卷 11 号 (2021 年) 120 頁
- ・木山泰嗣「判批」税理 64 卷 12 号 (2021 年) 120 頁
- ・木山泰嗣「源泉徴収をめぐる法的問題 (第 1 回) 源泉徴収制度は憲法違反？」税務弘報 69 卷 1 号 (2021 年) 152 頁
- ・木山泰嗣「源泉徴収をめぐる法的問題 (第 2 回) 源泉徴収義務が生じる『支払』とは何を指すか？」税務弘報 69 卷 2 号 (2021 年) 154 頁
- ・木山泰嗣「源泉徴収をめぐる法的問題 (第 3 回) 申告納税制度と源泉徴収制度の違いは？」税務弘報 69 卷 3 号 (2021 年) 144 頁
- ・木山泰嗣「源泉徴収をめぐる法的問題 (第 4 回) 源泉所得税と申告所得税の関係は？」税務弘報 69 卷 4 号 (2021 年) 82 頁
- ・木山泰嗣「源泉徴収をめぐる法的問題 (第 5 回) 支払者と受給者にある特別密接関係とは？」税務弘報 69 卷 5 号 (2021 年) 142 頁

- ・木山泰嗣「源泉徴収をめぐる法的問題（第6回）源泉徴収制度にとって天引徴収は必須？」税務弘報 69 巻 6 号（2021 年）146 頁
- ・木山泰嗣「源泉徴収をめぐる法的問題（第7回）自動確定方式と支払時の判断可能性」税務弘報 69 巻 7 号（2021 年）142 頁
- ・木山泰嗣「源泉徴収をめぐる法的問題（第8回）源泉徴収制度における事後的救済方法は？」税務弘報 69 巻 8 号（2021 年）152 頁
- ・木山泰嗣「源泉徴収をめぐる法的問題（第9回）源泉徴収義務を生じる行為の錯誤の影響は？」税務弘報 69 巻 9 号（2021 年）100 頁
- ・木山泰嗣「源泉徴収をめぐる法的問題（第10回）不納付加算税はどのような場合でも賦課される？」税務弘報 69 巻 10 号（2021 年）162 頁
- ・木山泰嗣「源泉徴収をめぐる法的問題（第11回）未納付でも源泉徴収義務者は求償権を行使できる？」税務弘報 69 巻 12 号（2021 年）140 頁
- ・木山泰嗣「源泉徴収をめぐる法的問題（第12回・終）源泉徴収義務の原因行為の錯誤主張の諸問題」税務弘報 70 巻 1 号（2022 年）120 頁
- ・木山泰嗣「納税告知処分後に生じた経済的成果の喪失を争う方法—最高裁平成 30 年 9 月 25 日第三小法廷判決を契機として—」青山法学論集 63 巻 4 号（2022 年）59 頁
- ・木山泰嗣「判批」税理 66 巻 3 号（2023 年）152 頁
- ・清永敬次「判批」法学論叢 73 巻 1 号（1963 年）154 頁
- ・清永敬次「判批」シュト 118 号（1972 年）1 頁
- ・清永敬次「給与所得を巡る課税上の法律関係」シュト 300 号（1987 年）39 頁
- ・清永敬次「給与所得をめぐる課税上の法律関係」芝池義一＝田中治＝岡村忠生編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房、1995 年）329 頁〔初出、1987 年〕
- ・清永敬次「源泉徴収制度を巡る問題点」金子宏編『21 世紀を支える税制の論理 第2巻 所得税の理論と課題〔2訂版〕』（税務経理協会、2001 年）353 頁
- ・吉良実「判批」民商法雑誌 107 巻 3 号（1992 年）107 頁
- ・桐山昌己「判批」銀行法務 21 676 号（2007 年）46 頁
- ・金春「判批」ジュリ 1440 号（2012 年）139 頁〔重要判例解説 平成 23 年度〕
- ・熊倉武「判批」別冊ジュリ 1 号（1965 年）216 頁〔刑事訴訟法判例百選〕
- ・熊倉武「判批」別冊ジュリ 33 号（1971 年）154 頁〔続刑法判例百選〕
- ・倉見智亮「判批」税理 60 巻 5 号（2017 年）144 頁
- ・黒住茂雄「判批」税務事例 51 巻 8 号（2019 年）94 頁
- ・小池俊範「判批」税務事例 37 巻 2 号（2005 年）14 頁
- ・神山弘行「判批」ジュリ 1440 号（2012 年）217 頁〔重要判例解説 平成 23 年度〕
- ・神山弘行「判批」別冊ジュリ 228 号（2016 年）64 頁〔租税判例百選 第6版〕
- ・神山弘行「判批」税研 208 号（2019 年）61 頁
- ・神山弘行「判批」別冊ジュリ 253 号（2021 年）68 頁〔租税判例百選 第7版〕

- ・小西國友「判批」ジュリ 524 号（1973 年）130 頁
- ・小林博志「源泉徴収の手続」日税研論集 25 号（1994 年）265 頁
- ・駒宮史博「判批」別冊ジュリ 228 号（2016 年）134 頁〔租税判例百選 第 6 版〕
- ・酒井克彦「申告納税制度の意義と展望（上）」税務事例 41 巻 4 号（2009 年）60 頁
- ・酒井克彦「申告納税制度の意義と展望（中）」税務事例 41 巻 5 号（2009 年）55 頁
- ・酒井克彦「申告納税制度の意義と展望（下）」税務事例 41 巻 6 号（2009 年）62 頁
- ・酒井克彦「源泉徴収義務者は誰か（上）」税務事例 46 巻 5 号（2014 年）1 頁
- ・酒井克彦「源泉徴収義務者は誰か（中）」税務事例 46 巻 6 号（2014 年）8 頁
- ・酒井克彦「源泉徴収制度における源泉徴収義務の範囲」税務事例 47 巻 7 号（2015 年）1 頁
- ・酒井克彦「源泉徴収制度における源泉徴収義務の範囲（中）」税務事例 47 巻 8 号（2015 年）1 頁
- ・酒井克彦「源泉徴収制度における源泉徴収義務の範囲（下）」税務事例 47 巻 9 号（2015 年）1 頁
- ・酒井克彦「源泉徴収義務者による錯誤無効の主張—倉敷青果市場事件を素材として—」商学論纂 61 巻 1・2 号（2019 年）119 頁
- ・堺澤良「判批」税経通信 26 巻 5 号（1971 年）178 頁
- ・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
- ・堺澤良「判批」TKC 税研時報 8 巻 1 号（1993 年）37 頁
- ・酒井貴子「判批」民商法雑誌 144 巻 1 号（2011 年）105 頁
- ・佐藤孝一「判批」税経通信 47 巻 9 号（1992 年）192 頁
- ・佐藤孝一「判批」国税速報 6725 号（2022 年）18 頁
- ・佐藤修二「近時の租税事件における納税者勝訴事例の検討（1）」NBL 1057 号（2015 年）22 頁
- ・佐藤英明「破産手続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）23 頁
- ・佐藤英明「日本における源泉徴収制度」税研 153 号（2010 年）22 頁
- ・佐藤英明「判批」別冊ジュリ 207 号（2011 年）30 頁〔租税判例百選 第 5 版〕
- ・佐藤英明「租税法判例の動き」ジュリ 1518 号（2018 年）191 頁〔重要判例解説 平成 29 年度〕
- ・佐藤英明「判批」民商 155 巻 3 号（2019 年）520 頁
- ・佐藤英明＝平井貴昭「最近の重要判例—実務への影響について—」税研 205 号（2019 年）1 頁
- ・清水潔「給与所得源泉徴収制度の法律関係（1）—徴収義務者の法的性格を中心として—」税法学 312 号（1976 年）33 頁

- ・清水潔「給与所得源泉徴収制度の法律関係（２）―徴収義務者の法的性格を中心として―」税法学 313 号（1977 年）1 頁
- ・清水潔「給与所得源泉徴収制度の法律関係（３・完）―徴収義務者の法的性格を中心として―」税法学 314 号（1977 年）1 頁
- ・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）1 頁
- ・須貝脩一「判批」法律のひろば 15 巻 5 号（1962 年）23 頁
- ・図子善信「源泉徴収制度の法律関係」同『租税法律関係論―税法の構造―』（成文堂，2004 年）201 頁〔初出，2002 年〕
- ・首藤重幸「租税法における法解釈の方法」日税研論集 78 号（2020 年）1 頁
- ・仙石実＝浅野論「企業へのインパクトと対応策―行使後，行使前，付与前の段階別の取扱い」税務弘報 71 巻 9 号（2023 年）68 頁
- ・園部逸夫「判批」別冊ジュリ 61 号（1971 年）145 頁〔行政判例百選Ⅰ〕
- ・高木光「判批」別冊ジュリ 178 号（2005 年）214 頁〔租税判例百選 第 4 版〕
- ・高木光「判批」別冊ジュリ 207 号（2011 年）206 頁〔租税判例百選 第 5 版〕
- ・高木光「判批」別冊ジュリ 228 号（2016 年）216 頁〔租税判例百選 第 6 版〕
- ・高須要子「判批」別冊判タ 32 号（2011 年）330 頁〔平成 22 年度 主要民事判例解説〕
- ・高梨克彦「法人税更正処分の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 205 号（1979 年）1 頁
- ・高野幸大「徴収方式の法的課題」日税研論集 46 号（2001 年）67 頁
- ・高野幸大「判批」判時 2099 号（2011 年）164 頁
- ・高橋舞「源泉徴収による所得税の自動確定論の問題点」龍谷大学大学院法学研究 10 号（2008 年）45 頁
- ・高橋祐介「判批」民商法雑誌 145 巻 3 号（2011 年）309 頁
- ・高橋祐介「源泉徴収過程における過誤の是正に関する一考察」税法学 571 号（2014 年）183 頁
- ・田上穰治「判批」別冊ジュリ 17 号（1968 年）174 頁〔租税判例百選〕
- ・竹内寅太郎「中間納税制度と源泉徴収義務について」税法学 134 号（1962 年）22 頁
- ・竹内寅太郎「中間納税制度と源泉徴収義務について再論」税法学 137 号（1962 年）3 頁
- ・武田昌輔「報酬・料金等をめぐる源泉徴収制度の実務上の問題点」日税研論集 15 号（1991 年）195 頁
- ・田中治「給与所得者に対する源泉徴収とその過不足税額の是正」税務事例研究 14 号（1993 年）69 頁
- ・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）12 頁
- ・田中治＝土師秀作「ホステス報酬に係る源泉徴収税額」三木義一＝田中治＝占部裕典編『〔租税〕判例分析ファイルⅠ 所得税編〔第 2 版〕』（税務経理協会，2009 年）452 頁
- ・田中治「源泉徴収をめぐる近時の紛争例」税務事例研究 119 号（2011 年）23 頁

- ・田中治「源泉徴収制度等の存在理由」税法学 571 号（2014 年）137 頁
- ・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（2020 年）93 頁
- ・玉越義雄「判批」行政関係判例解説平成 4 年 192 頁
- ・垂井英夫「判批」税理 53 巻 7 号（2010 年）155 頁
- ・忠佐市「租税債務過程の理論（第三部）」法学新報 80 巻 6 号（1973 年）43 頁
- ・手塚貴大「判批」別冊ジュリ 211 号（2012 年）130 頁〔行政判例百選Ⅰ 第 6 版〕
- ・手塚貴大「判批」別冊ジュリ 235 号（2017 年）124 頁〔行政判例百選Ⅰ 第 7 版〕
- ・手塚貴大「判批」別冊ジュリ 260 号（2022 年）122 頁〔行政判例百選Ⅰ 第 8 版〕
- ・中江博行「判批」税務事例 37 巻 2 号（2005 年）20 頁
- ・長島弘「判批」税務事例 50 巻 12 号（2018 年）35 頁
- ・長島弘「判批」税務事例 51 巻 3 号（2019 年）63 頁
- ・中津山準一「判批」税経通信 38 巻 15 号（1983 年）304 頁
- ・長戸貴之「判批」法協 130 巻 4 号（2013 年）993 頁
- ・長戸貴之「判批」別冊ジュリ 252 号（2021 年）38 頁〔倒産判例百選 第 6 版〕
- ・中村勲「判批」税務事例 15 巻 11 号（1983 年）2 頁
- ・中村真由子「判批」別冊ジュリ 253 号（2021 年）219 頁〔租税判例百選 第 7 版〕
- ・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
- ・中山治三郎「源泉徴収義務者の法的地位再論」税法学 137 号（1962 年）1 頁
- ・西川英之「判批」訟月 57 巻 3 号（2011 年）743 頁
- ・西本靖宏「判批」ジュリ 1528 号（2019 年）10 頁
- ・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一令和元年度諮問に対する答申一」（令和 2 年 12 月 7 日）
- ・野一色直人「源泉徴収をめぐる法的問題の一考察一非居住者（外国法人）に係る取引を素材として一」税法学 570 号（2013 年）119 頁
- ・野一色直人「宿泊税の徴収の方法に係る法的課題一特別徴収義務者をめぐる法的課題を中心に」共栄法律事務所編『法の理論と実務の交錯一共栄法律事務所創立 20 周年記念論文集』（法律文化社，2018 年）470 頁
- ・野一色直人「給与に対する源泉徴収の現状とあり方」税研 209 号（2020 年）39 頁
- ・橋本彩「判批」法学論叢 173 巻 2 号（2013 年）139 頁
- ・橋本彩「判批」ジュリ 1531 号（2019 年）194 頁〔重要判例解説 平成 30 年度〕
- ・橋本公亘「判批」判時 295 号（1962 年）8 頁
- ・橋本公亘「判批」別冊ジュリ 79 号（1983 年）170 頁〔租税判例百選 第 2 版〕
- ・橋本浩史「判批」税経通信 65 巻 5 号（2010 年）146 頁
- ・橋本守次「判批」税務弘報 58 巻 10 号（2010 年）139 頁
- ・畠山武道「源泉徴収制度の法律関係・争訟手続」日税研論集 15 号（1991 年）245 頁

- ・羽生健志「源泉徴収制度—給与所得者の権利救済を中心として—」北野弘久編『判例研究 日本税法体系 4 租税実体法Ⅲ 租税手続法Ⅱ』（学陽書房，1980 年）79 頁
- ・濱田明子「国際課税における源泉徴収の問題」税務事例 43 巻 6 号（2011 年）32 頁
- ・濱田明子「ホステス報酬源泉徴収事件判決の源泉徴収制度への示唆—源泉徴収義務の範囲と課税所得該当性の関連—」明星大学経済学研究紀要 50 巻 2 号（2018 年）19 頁
- ・濱田明子「源泉徴収義務の成立要件：支払をする者の意義と経済的利得の存否」明星大学経済学研究紀要 54 巻 2 号（2023 年）1 頁
- ・林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報 58 巻 8 号（2010 年）58 頁
- ・林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報 67 巻 1 号（2019 年）154 頁
- ・林仲宣「判批」税 64 巻 10 号（2009 年）106 頁
- ・林仲宣「判批」税 64 巻 10 号（2009 年）108 頁
- ・原田大樹「判批」別冊ジュリ 253 号（2021 年）220 頁〔租税判例百選 第 7 版〕
- ・福家俊朗「源泉徴収制度の法的理論構造の検討—租税法律関係と源泉徴収制度」租税法研究 11 号（1983 年）96 頁
- ・藤岡祐治「判批」別冊ジュリ 253 号（2021 年）224 頁〔租税判例百選 第 7 版〕
- ・藤川咲穂「株式報酬における源泉徴収制度—退任後に支給される給与等を中心として—」青山ビジネスロー・レビュー 7 巻 1 号（2017 年）95 頁
- ・藤谷武史「判批」別冊ジュリ 228 号（2016 年）220 頁〔租税判例百選 第 6 版〕
- ・藤谷武史「判批」別冊ジュリ 253 号（2021 年）226 頁〔租税判例百選 第 7 版〕
- ・藤曲武美「改正通達と Q&A の要点—所得税法施行令 84 条 3 項の適用を中心とした税務上の論点」税務弘報 71 巻 9 号（2023 年）59 頁
- ・渕圭吾「判批」別冊ジュリ 228 号（2016 年）28 頁〔租税判例百選 第 6 版〕
- ・渕圭吾「判批」別冊ジュリ 253 号（2021 年）28 頁〔租税判例百選 第 7 版〕
- ・古田孝夫「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 22 年度 431 頁
- ・古田孝夫「判批」ジュリ 1423 号（2011 年）100 頁
- ・古田孝夫「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 23 年度 1 頁
- ・古田孝夫「判批」ジュリ 1432 号（2011 年）100 頁
- ・古矢文子「判批」税理 56 巻 3 号（2013 年）90 頁
- ・堀招子「判批」税経通信 67 巻 9 号（2012 年）244 頁
- ・前田達明「法解釈への提言—民法学において—」同志社法学 56 巻 6 号（2005 年）63 頁
- ・前野悦夫「源泉徴収制度における給与所得者の地位と租税法律関係」税務弘報 57 巻 5 号（2009 年）134 頁
- ・増田英敏「給与所得者の権利救済手続」小川英明＝松沢智＝今村隆編『租税争訟〔改訂版〕』（青林書院，2009 年）243 頁
- ・増田英敏「判批」TKC 税研情報 19 巻 5 号（2010 年）14 頁

- ・増田英敏「租税法律主義と租税法解釈の在り方―注目最高裁判例を素材に一」法学新報 123 巻 11・12 号 (2017 年) 37 頁
- ・松沢智「源泉徴収―源泉徴収制度の本質的構造と争訟手続との関連」税務弘報 23 巻 3 号 (1975 年) 135 頁
- ・松下淳一「判批」別冊ジュリ 207 号 (2011 年) 212 頁〔租税判例百選 第 5 版〕
- ・松下淳一「判批」別冊ジュリ 228 号 (2016 年) 223 頁〔租税判例百選 第 6 版〕
- ・松下淳一「判批」別冊ジュリ 253 号 (2021 年) 228 頁〔租税判例百選 第 7 版〕
- ・三木義一＝上西左大信「理事長の横領と源泉徴収義務」三木義一＝田中治＝占部裕典編『〔租税〕判例分析ファイル I 所得税編〔第 2 版〕』（税務経理協会, 2009 年) 403 頁
- ・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) 133 頁
- ・水野忠恒「判批」ジュリ 1024 号 (1993 年) 62 頁〔重要判例解説 平成 4 年度〕
- ・水野忠恒「判批」別冊ジュリ 207 号 (2011 年) 62 頁〔租税判例百選 第 5 版〕
- ・三井明「判解」最高裁判所判例解説刑事篇昭和 37 年度 35 頁
- ・三井明「判批」ジュリ 248 号 (1962 年) 28 頁
- ・南繁樹「非居住者に対する源泉徴収の問題点」税研 209 号 (2020 年) 51 頁
- ・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
- ・宮西恵「判批」税務事例 44 巻 8 号 (2012 年) 19 頁
- ・村上義弘「源泉徴収制度をめぐる法的諸問題」日本税法学会「中川一郎先生古稀祝賀税法学論文集」刊行委員会編『中川一郎先生古稀祝賀税法学論文集』（日本税法学会, 1979 年) 297 頁
- ・村上義弘「判批」別冊ジュリ 79 号 (1983 年) 172 頁〔租税判例百選 第 2 版〕
- ・村上義弘「判批」別冊ジュリ 120 号 (1992 年) 170 頁〔租税判例百選 第 3 版〕
- ・村川広視「判批」訟月 40 巻 2 号 (1994 年) 393 頁
- ・村田敏一「判批」民商法雑誌 143 巻 6 号 (2011 年) 686 頁
- ・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) 119 頁
- ・安井英二「非居住者から国内不動産を購入した者の源泉徴収義務」大阪経大論集 69 巻 2 号 (2018 年) 187 頁
- ・山口敬三郎「判批」税理 59 巻 7 号 (2016 年) 85 頁
- ・山口敬三郎「判批」税理 62 巻 11 号 (2019 年) 188 頁
- ・山口敬三郎「判批」税理 63 巻 1 号 (2020 年) 171 頁
- ・山田二郎「判批」判時 627 号 (1971 年) 117 頁
- ・山田二郎「判決や仮処分によって給与取立てを受ける場合の源泉徴収の要否について」労働判例 158 号 (1972 年) 80 頁
- ・山畑博史「判批」法学セミナー増刊 速報判例解説 8 号 (2011 年) 257 頁

- ・山邊昭代「源泉徴収制度における受給者からの還付請求の可能性―支払者が破産した場合の還付請求事案を素材として」青山ビジネスロー・レビュー10巻1号（2020年）29頁
- ・山本徳栄「判批」法学新報69巻7号（1962年）63頁
- ・山本直道「判批」税務弘報59巻8号（2011年）136頁
- ・山本洋一郎「源泉徴収義務者と受給者との関係―最高裁昭和45年12月24日で残された課題」木村弘之亮先生古稀記念論文集編集委員会編『公法の理論と体系思考―木村弘之亮先生古稀記念』（信山社，2017年）215頁
- ・山本洋一郎「判批」租税訴訟11号（2018年）332頁
- ・吉川由己夫「判解」最高裁判所判例解説刑事篇昭和37年度48頁
- ・葭田英人「信託型ストックオプション税制に関する諸問題」税務事例55巻9号（2023年）13頁
- ・吉村典久「判批」租税法研究21号（1993年）248頁
- ・吉村典久「判批」別冊ジュリ178号（2005年）216頁〔租税判例百選 第4版〕
- ・吉村典久「判批」別冊ジュリ207号（2011年）208頁〔租税判例百選 第5版〕
- ・吉村典久「判批」別冊ジュリ228号（2016年）218頁〔租税判例百選 第6版〕
- ・吉村典久「判批」別冊ジュリ253号（2021年）222頁〔租税判例百選 第7版〕
- ・若林元伸「判批」ジュリ1418号（2011年）100頁
- ・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）165頁
- ・鷲田拓之「源泉徴収制度の問題点及びあり方の再検討―源泉徴収義務を課すことの解釈上の限界を中心に―」立命館法政論集13号（2015年）35頁
- ・渡辺章「判批」ジュリ462号（1970年）135頁
- ・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）121頁
- ・渡辺徹也「源泉徴収制度の現代的意義と課題」税研209号（2020年）32頁
- ・渡辺充「判批」判時2421号（2019年）148頁
- ・編集部「判批」税務事例24巻5号（1992年）16頁
- ・匿名「判批」判タ1323号（2010年）77頁
- ・匿名「判批」判タ1345号（2011年）111頁
- ・匿名「判批」判タ1456号（2019年）46頁

【裁判例】

〔最高裁判所〕

- ・最大判昭和37年2月21日刑集16巻2号107頁
- ・最大判昭和37年2月28日刑集16巻2号212頁
- ・最判昭和45年12月24日民集24巻13号2243頁

- ・ 最判昭和 49 年 7 月 22 日民集 28 卷 5 号 1008 頁
- ・ 最判昭和 57 年 1 月 22 日税資 122 号 43 頁
- ・ 最大判昭和 60 年 3 月 27 日民集 39 卷 2 号 247 頁
- ・ 最判平成 4 年 2 月 18 日民集 46 卷 2 号 77 頁
- ・ 最判平成 5 年 2 月 18 日税資 194 号 416 頁
- ・ 最判平成 17 年 11 月 21 日税資 255 号順号 10203
- ・ 最判平成 22 年 3 月 2 日民集 64 卷 2 号 420 頁
- ・ 最判平成 22 年 7 月 6 日民集 64 卷 5 号 1277 頁
- ・ 最判平成 23 年 1 月 14 日民集 65 卷 1 号 1 頁
- ・ 最判平成 23 年 3 月 22 日民集 65 卷 2 号 735 頁
- ・ 最判平成 27 年 10 月 8 日集民 251 号 1 頁
- ・ 最判平成 30 年 9 月 25 日民集 72 卷 4 号 317 頁

〔高等裁判所〕

- ・ 東京高判昭和 31 年 2 月 16 日税資 32 号 586 頁
- ・ 広島高判昭和 33 年 3 月 10 日刑集 16 卷 2 号 158 頁
- ・ 名古屋高判昭和 42 年 11 月 29 日税資 48 号 632 頁
- ・ 名古屋高判昭和 42 年 12 月 18 日税資 62 号 11 頁
- ・ 高松高判昭和 44 年 9 月 4 日判タ 239 号 178 頁
- ・ 大阪高判昭和 53 年 10 月 27 日労働判例 314 号 65 頁
- ・ 大阪高判昭和 54 年 11 月 7 日税資 109 号 231 頁
- ・ 東京高判昭和 55 年 10 月 27 日税資 115 号 269 頁
- ・ 東京高判昭和 60 年 4 月 15 日税資 145 号 24 頁
- ・ 名古屋高判平成 2 年 6 月 28 日税資 176 号 1363 頁
- ・ 大阪高判平成 3 年 9 月 26 日税資 186 号 635 頁
- ・ 東京高判平成 6 年 9 月 29 日税資 205 号 751 頁
- ・ 大阪高判平成 10 年 9 月 1 日判時 1690 号 70 頁
- ・ 大阪高判平成 14 年 10 月 10 日税資 252 号順号 9212
- ・ 仙台高判平成 16 年 3 月 12 日税資 254 号順号 9593
- ・ 東京高判平成 18 年 12 月 13 日税資 256 号順号 10600
- ・ 福岡高判平成 19 年 10 月 25 日税資 257 号順号 10803
- ・ 大阪高判平成 20 年 4 月 25 日税資 258 号順号 10954
- ・ 東京高判平成 20 年 12 月 10 日税資 258 号順号 11101
- ・ 福岡高裁宮崎支判平成 21 年 1 月 23 日金商 1368 号 19 頁
- ・ 東京高判平成 23 年 8 月 3 日税資 261 号順号 11727
- ・ 広島高裁岡山支判平成 26 年 1 月 30 日税資 264 号順号 12402

- ・東京高判平成 28 年 12 月 1 日税資 266 号順号 12942
- ・広島高判平成 29 年 2 月 8 日税資 267 号順号 12978
- ・東京高判平成 31 年 4 月 25 日公刊物未登載 (Westlaw Japan 2019WLJPCA04256022)

〔地方裁判所〕

- ・広島地判昭和 30 年 4 月 9 日刑集 16 巻 2 号 154 頁
- ・東京地判昭和 30 年 5 月 20 日税資 32 号 612 頁
- ・岐阜地判昭和 31 年 5 月 8 日下民集 7 巻 5 号 1154 頁
- ・東京地判昭和 34 年 6 月 17 日税資 29 号 614 頁
- ・名古屋地判昭和 41 年 12 月 22 日税資 62 号 1 頁
- ・高知地決昭和 46 年 3 月 10 日労民 22 巻 2 号 209 頁
- ・京都地判昭和 49 年 5 月 30 日税資 75 号 577 頁
- ・東京地判昭和 51 年 7 月 20 日税資 89 号 340 頁
- ・大阪地決昭和 52 年 6 月 27 日判タ 349 号 150 頁
- ・東京地判昭和 53 年 5 月 25 日税資 101 号 428 頁
- ・東京地判昭和 55 年 3 月 26 日税資 110 号 694 頁
- ・岐阜地判昭和 58 年 2 月 28 日税資 129 号 393 頁
- ・福岡地判昭和 60 年 12 月 26 日税資 147 号 860 頁
- ・東京地判昭和 62 年 6 月 9 日判時 1236 号 153 頁
- ・東京地判昭和 63 年 4 月 26 日税資 164 号 258 頁
- ・名古屋地判平成元年 10 月 20 日税資 174 号 157 頁
- ・東京地判平成 5 年 3 月 11 日判時 1459 号 104 頁
- ・東京地判平成 6 年 6 月 30 日労働判例 661 号 18 頁
- ・東京地判平成 8 年 11 月 29 日税資 221 号 641 頁
- ・熊本地判平成 10 年 2 月 18 日判タ 985 号 292 頁
- ・千葉地判平成 10 年 3 月 25 日税資 231 号 251 頁
- ・東京地判平成 11 年 2 月 23 日税資 240 号 838 頁
- ・浦和地判平成 13 年 4 月 9 日判例地方自治 221 号 38 頁
- ・さいたま地判平成 15 年 8 月 27 日税資 253 号順号 9417
- ・さいたま地判平成 15 年 9 月 10 日税資 253 号順号 9428
- ・岡山地判平成 16 年 3 月 23 日税資 254 号順号 9604
- ・津地判平成 16 年 11 月 4 日税資 254 号順号 9807
- ・大阪地判平成 18 年 1 月 26 日労働判例 912 号 51 頁
- ・東京地判平成 18 年 3 月 23 日税資 256 号順号 10351
- ・大阪地判平成 18 年 10 月 25 日税資 256 号順号 10551
- ・長崎地判平成 18 年 11 月 7 日税資 256 号順号 10564

- ・東京地判平成 19 年 4 月 11 日税資 257 号順号 10685
- ・東京地判平成 19 年 4 月 17 日税資 257 号順号 10689
- ・東京地判平成 20 年 6 月 19 日判タ 1314 号 256 頁
- ・宮崎地判平成 20 年 9 月 8 日金商 1368 号 19 頁
- ・東京地判平成 22 年 10 月 18 日公刊物未登載 (LEX/DB 25560184)
- ・大阪地判平成 22 年 11 月 18 日税資 260 号順号 11559
- ・東京地判平成 23 年 3 月 4 日税資 261 号順号 11635
- ・大阪地判平成 25 年 3 月 21 日公刊物未登載 (LEX/DB 25500558)
- ・岡山地判平成 25 年 3 月 27 日税資 263 号順号 12184
- ・東京地判平成 25 年 4 月 16 日税資 263 号順号 12200
- ・東京地判平成 25 年 9 月 12 日判タ 1418 号 207 頁
- ・東京地判平成 26 年 1 月 31 日公刊物未登載 (LEX/DB 25517404)
- ・大阪地判平成 27 年 4 月 17 日公刊物未登載 (LEX/DB 25546594)
- ・東京地判平成 27 年 7 月 18 日税資 262 号順号 12002
- ・大阪地判平成 27 年 8 月 4 日公刊物未登載 (LEX/DB 25541203)
- ・東京地判平成 27 年 9 月 18 日判時 2294 号 65 頁
- ・東京地判平成 27 年 10 月 8 日公刊物未登載 (LEX/DB 25532857)
- ・東京地判平成 27 年 11 月 24 日公刊物未登載 (LEX/DB 25532600)
- ・東京地判平成 28 年 1 月 27 日公刊物未登載 (LEX/DB 25533135)
- ・東京地判平成 28 年 3 月 23 日公刊物未登載 (LEX/DB 25535599)
- ・東京地判平成 28 年 3 月 25 日公刊物未登載 (LEX/DB 25534519)
- ・東京地判平成 28 年 5 月 31 日公刊物未登載 (LEX/DB 25534379)
- ・東京地判平成 28 年 6 月 22 日公刊物未登載 (LEX/DB 25536771)
- ・高松地判平成 28 年 11 月 9 日公刊物未登載 (LEX/DB 25534379)
- ・東京地判平成 29 年 8 月 31 日公刊物未登載 (LEX/DB 25547980)
- ・東京地判平成 30 年 1 月 12 日公刊物未登載 (LEX/DB 25549871)
- ・東京地判平成 30 年 11 月 15 日公刊物未登載 (LEX/DB 25558697)
- ・福井地判平成 30 年 11 月 28 日税資 268 号順号 13214
- ・東京地判平成 31 年 2 月 8 日労働判例 1235 号 48 頁
- ・東京地判令和 2 年 6 月 19 日税資 270 号順号 13416
- ・東京地判令和 2 年 6 月 26 日公刊物未登載 (LEX/DB 25584455)
- ・東京地判令和 2 年 12 月 10 日公刊物未登載 (LEX/DB 25586818)
- ・東京地判令和 3 年 3 月 16 日公刊物未登載 (LEX/DB 25589200)

【裁決例】

- ・国税不服審判所裁決昭和 59 年 11 月 5 日裁決事例集 28 集 149 頁

- ・ 国税不服審判所裁決平成 15 年 11 月 19 日裁決事例集 66 集 200 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 20 年 6 月 12 日裁決事例集 75 集 61 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 24 年 5 月 10 日裁決事例集 87 集 156 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 24 年 12 月 20 日裁決事例集 89 集 88 頁