

## 論 説

# 源泉徴収義務者の注意義務

—— 非居住者から土地等を買う受ける場合を中心に ——

伊藤雄太

(税理士・名古屋学院大学大学院客員教授)

はじめに

### I 関係する規定

- 1 源泉徴収制度の沿革
- 2 非居住者・外国法人から土地等を買う受ける者の源泉徴収義務の創設

### II 源泉徴収の法律関係

- 1 国と支払者
- 2 支払者と受給者
- 3 受給者と国
- 4 実務における法律関係の現れ

### III 裁判例の概観

- 1 はじめに
- 2 東京地裁平成23年3月4日判決（TKC法律情報データベース25443820号）

- 3 東京高裁平成23年8月3日判決（TKC法律情報データベース25444338号）

### 4 小括

### IV 問題の所在とその検討

- 1 非居住者の意義と調査・判定の時期
- 2 対象となる支払者の属性が多様であることと法が知られていないこと
- 3 注意義務の範囲
- 4 求償に困難が伴うこと
- 5 真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情について
- 6 違憲無効の可能性
- 7 今日における規定の存在意義
- 8 小括

結びにかえて

はじめに

(1) 源泉徴収制度は、納税義務者に対して一定の支払をする者が、その支払の際、その支払についての所得税を徴収し、国に納付させる制度である（所法181条、183条、199条、203条の2、204条、210条、212条）。源泉徴収義務を負う者は、国税を徴収する義務と徴収した国税を納付する義務を負う。今日で

は、源泉徴収による所得税は、給与、報酬、利子、配当等多くの場面において義務付けられている。そしてその税収は、申告による所得税をはるかに上回る。近年は、法人税収をも上回ることが多い<sup>(1)</sup>。

(2) 国際課税の場面において、課税権に服する者の範囲や要件はそれぞれの国家が定める<sup>(2)</sup>。他国の人が自国で所得を得た場合、その所得源泉地が自国であることから、自国で

(1) 国税庁発表の第137回国税庁統計年報平成23年度版36頁以下によると、源泉所得税決算額は11兆107億円、申告所得税決算額2兆4,654億円、法人税決算額9兆3,514億円であり、平成13年度以降

では、平成17～19年度を除き源泉所得税が法人税を上回っている。（いずれも一般会計分）

(2) 谷口勢津夫『税法基本講義〔第3版〕』（弘文堂、2012年）5頁参照。

一定の課税がなされる場合が多い<sup>(3)</sup>。この場合、他国の人が自国で得た所得（国内源泉所得）について、課税されることなく自国外に持ち出すことがないようにするために、一定の場合に源泉徴収制度が規定されている。それは、とりわけ自国にPE（Permanent Establishment＝恒久的施設）を有さない他国の人に課税する際、有効だからである。

わが国の所得税法は、非居住者・外国法人から国内にある土地若しくは土地の上に存する権利又は建物及びその附属設備若しくは構築物（以下、「土地等」という。）を買い受ける者に源泉徴収義務を規定している（所法212条）。この源泉徴収義務は、法人、個人を問わず、また給与支払事務所の有無にかかわらず課されている。

(3) ところで、源泉徴収制度は租税負担者と納税義務者が異なるため、何の利得も得ない支払者が、自身の源泉徴収義務を知らず源泉徴収をしないということが有り得る。とりわけ、非居住者に対して使用料を支払う者や、不動産の譲渡対価を支払う者の場合、こうしたことが生じうる。その背景には、これらの支払いの相手が非居住者かどうか分かり難いことが少なくないこと、支払いをする者が法人や事業者のような日頃から給与を支払うなど源泉徴収をしている者ではなく一個人であること等がある。

一般に、給与の支払をする際、その支払をする者が源泉徴収をすべきことは広く知られ

ている。一方、個人が家事使用人に対してのみ給与の支払をする場合は、家事使用人が常時2人以下であれば源泉徴収義務が免除される（所法184条）。ゆえに、事業者でない個人が実際に源泉徴収義務を負うことはあまりない。こうしたことから、源泉徴収義務を負っている者が給与の支払に際し源泉徴収をしていないとしても、通常は、その支払をした者は源泉徴収すべきであることを認識しており、税務署から告知処分を受けたとしても、紛争となることはあまりない。しかし、非居住者・外国法人から土地等を買受ける者の源泉徴収義務の場合は、その支払者が日頃給与の支払をしている個人あるいは法人ではない場合もあり得る。そもそも源泉徴収義務があるということすら知らない場合も少なくないのである。

(4) 更に、所得税法でいう非居住者は、「居住者以外の個人」（所法2条1項5号）をいい、居住者とは「国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて一年以上居所を有する個人をいう。」（所法2条1項3号）とされている。そして、住所はその者の「生活の本拠」とされている（民法22条）<sup>(4)</sup>。すなわち、これらの定義では国籍や住民登録の有無を判定の要素としていない。このため、一定の国内源泉所得の支払をした者が、相手が非居住者であると全く認識していない場合が少なからず存在する。例えば、日本国内に住民登録を置いたまま、生活の本拠を海外に移し、そこ

(3) 金子宏『租税法〔第18版〕』（弘文堂、2013年）460頁以下参照。ある国が、所得課税制度において全世界所得課税主義を採用するとしても、領土内所得課税主義を採用するとしても、所得の源泉地国においてその国の課税がなされることになる。

(4) 最判平成23年2月18日裁判集民236号71頁、判タ1345号115頁は、相続税法の事案であるが、「住所とは、反対の解釈をすべき特段の事由はない以上、生活の本拠、すなわち、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指す」とした。

に長く居住している個人が日本国内の不動産を売却した場合等において、外観上は、その個人は居住者と何ら異なるところがないのである<sup>5)</sup>。

住民基本台帳法24条は、市町村の区域外への転出をする者は、あらかじめその氏名、転出先、転出予定年月日を市町村長に届け出なければならないと規定する。国外への転出を届け出れば、日本国内にその者の住民登録はなくなることになる。しかしながら、海外留学や海外現地法人への出向の場合等において、将来帰国する予定であることなどから、この届出をしていない場合が散見される。この場合、日本に引き続き住民登録があることから、住民登録上はその地に住所が存在し住民票の写しや印鑑登録証明書の交付を受けることが可能である。こうして、書類の外観上は日本国内に住所がある居住者と何ら異なるところがないという状態が創出されるのである。

(5) こうした場面で、対価の支払をした者が源泉徴収をしなかったとしても、源泉徴収義務は一切免除されない。本来であれば、源泉所得税を譲渡者に対して求償するべきであろうが、その求償にも困難が伴う。求償に対して現実に弁済がなされない場合、支払をした者が源泉所得税相当額を自己負担しなければならないこととなる。これは、たとえ譲渡者が確定申告により源泉所得税相当額も含めて納税を完了しても、また譲渡者につきその譲渡による所得がなかったとしても同様である。

筆者は、こうした制度について問題意識を持ち、本稿に及んだものである。なお、筆者の問題意識の中心は、住民登録が日本国内にある非居住者のように、非居住者が居住者と

見分けがつきにくい場合があるにもかかわらず、自動的に源泉徴収義務が課されるため多額の負担をしなければならない事例が生じうるという点にある。ゆえに、外国法人が土地等を譲渡する場合については、あまり言及しない。また、非居住者に対して土地建物の使用料を支払う場合にも類似の問題が生じうるであろう。こうした事案については、必要に応じて参照する。

このため、本稿で非居住者という場合は、特に断りのない限り所得税法2条1項五号の非居住者の意味で用いることとする。

なお、平成25年1月以降は、復興特別税が合わせて課されているため、所得税率が10%である場合はこれを合わせると10.21%の率となる。本稿においては、復興特別税が課される場合であっても簡便のため「所得税」と呼称し、所得税のみの税率を示す。また必要に応じて復興特別税を含む税を「所得税等」と表記する。

## I 関係する規定

### 1 源泉徴収制度の沿革

源泉徴収制度自体の歴史は古いと言われてしている。それは、1692年、英国において土地税において借地人等が地代等の支払の際、税相当額を控除して支払うという方式が採用され

---

(5) 筆者も、海外赴任のため1年以上の予定で出国しているものの、日本国内の自宅がそのまま残っていて、住民登録がそこになされ、印鑑登録証明書の交付もなされた事案に遭遇したことがある。この場合、書類上は居住者がする場合と何ら異なることがなく、相手方からわざわざ知らされなければ、非居住者とは気づかないであろうと感じられた。

たのが最初ではないかとされている<sup>(6)</sup>。だが、所得課税への導入はそれよりずっと後のことであった。まず、1799年、英国において総合所得を申告納税する方式の所得課税制度が導入された。しかしこの方式は、申告漏れ等が多かったため、1803年、源泉徴収方式を取り入れた所得課税制度が導入された。これが1862年、米国で施行された所得税において一定の給与、利子、配当を対象として導入されることで広まっていった<sup>(7)</sup>。

わが国における源泉徴収制度は、明治32年（1899年）に公社債利子について導入されたのが最初であるとされている<sup>(8)</sup>。その後大正9年に銀行預金利子、とりわけ昭和15年の大規模な改正では、俸給、給料といった勤労所得や退職所得にも源泉徴収制度の対象が拡大されていった<sup>(9)</sup>。戦後に至り所得税法の昭和22年改正、昭和40年改正を経てほぼ現在の規定ぶりになったとされている。

その後、平成2年の税制改正にて、非居住者・外国法人が行う土地等の譲渡に対する源泉徴収制度が導入されることとなる。それまでは、非居住者・外国法人が土地等を譲渡した場合、申告納税の対象とされていたが、申告期限の前に譲渡代金を国外に送金したり、無申告で海外に出国してしまうケースが見受けられたことから、源泉徴収制度が創設されたのである<sup>(10)</sup>。

昔も今も、源泉徴収制度の重要な目的の一つとして、課税漏れを防ぎつつ効率的に徴税

をすることがあるといえる。

## 2 非居住者・外国法人から土地等を買受ける者の源泉徴収義務の創設

(1) 平成2年3月30日に可決・成立した所得税法の一部を改正する法律（法律第12号）をはじめとする関係諸法により、非居住者・外国法人から土地等を買受ける者の源泉徴収義務が創設され、平成2年4月1日より施行された。制度の概要は次のとおりである。

所得税法212条は、非居住者又は外国法人に対して一定の国内源泉所得の支払をする者に対して、「その支払の際、これらの国内源泉所得について所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月十日までに、これを国に納付しなければならない。」と定めている。所得税法212条1項が源泉徴収の対象として規定する所得には、所得税法161条一号の三に規定する国内にある土地若しくは土地の上に存する権利又は建物及びその附属設備若しくは構築物の譲渡による対価が含まれる。なお、土地等の譲渡による対価（一億円を超えるものを除く。）で、当該土地等を自己又はその親族の居住の用に供するために譲り受けた個人から支払われるものは源泉徴収の対象とならない（所法令281条の3）。源泉徴収税率は、譲渡価額の10%である（所法213条1項2号）。譲渡者は、確定申告により税額を精算する。

この支払をする者については、何らの限定

(6) 矢内一好「源泉徴収の指導」月刊税務事例44巻12号（2012年）51頁参照。

(7) 矢内・前掲注(6) 50頁以下を参照して整理した。

(8) 浦東久男「源泉徴収と支払概念」税法学534号（1995年）17頁以下を参照して構成した。

(9) 金子・前掲注(3) 50頁以下参照。なお、文献に

より一部対象、時期など差異のあるように見受けられたものがあつたが、筆者の力不足のため検証ができていない。

(10) 薄井信明（大蔵省主税局総務課長〔当時〕）発言「〈特別てい談〉平成2年度国税・地方税の改正と今後の展望」税理33巻7号（1990年）6頁参照。

がない。法人、個人を問わず支払をする者であればこれに該当する。内国法人か外国法人か、居住者か非居住者かに拘らず源泉徴収義務を負う。さらに、国、地方公共団体、公益法人であっても同様である。

また、非居住者は、「居住者以外の個人」（所法2条1項5号）をいい、居住者とは「国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて一年以上居所を有する個人をいう。」（所法2条1項3号）とされている。すなわち、これらの定義では国籍や住民登録の有無を判定の要素としていない。

ところで、外国法人のうち国内に恒久的施設を有し、一定の要件を備えているとして所轄税務署長の証明書の交付を受け、その証明書を当該国内源泉所得の支払をする者に提示した場合には、一定の所得の源泉徴収が免除される規定（所法180条1項）があるが、この規定は、土地等の譲渡に対しては適用がない。これは、土地等を譲渡する場合とは恒久的施設の譲渡である場合が多いと想定され、これを免除の対象とすると、売逃げ防止の観点から規定されているこれらの制度が機能しなくなる虞があるからであるとされている<sup>(11)</sup>。

(2) 非居住者・外国法人から土地等を買受ける者の源泉徴収義務が創設された経緯については、当時、非居住者・外国法人が国内の

土地、建物等を譲渡した場合の所得は総合課税の対象となる国内源泉所得とされていたものの、申告期限前に譲渡代金を国外送金し無申告のまま出国してしまう事例がかなり見受けられたことがあったとされる<sup>(12)</sup>。そこで、1985年（昭和60年）以降の米国において実施されていた源泉徴収制度を参考にして、わが国のこの制度が創設された。

当時の米国の不動産の譲渡の対価に課される源泉徴収の概要は次のようなものであった<sup>(13)</sup>。米国に対し投資を行う米国非居住外国人及び外国法人（以下、「外国投資家」という。）が、米国不動産に対する権利を譲渡した場合、当該権利を取得した者（以下、「譲受人」という。）は譲渡において実現した取引金額の10%相当額を源泉徴収しなければならない<sup>(14)</sup>（現行規定として、UNITED STATES CODE ANNOTATED（以下、「U.S.C.A」という。）§1445(a)<sup>(15)</sup>）。この源泉徴収税額は譲渡された日から20日以内に申告納付しなければならない。内国歳入庁は、その申告書を受付した後、その写しを譲渡人に送付する<sup>(16)</sup>。譲受人の取得した資産が30万ドルを超えずその取得が自己の居住の用に供するため（the transferee for use by him as a residence）である場合（U.S.C.A §1445(b)(5)）等については、源泉徴収義務が免除される。

(11) 大高洋一「改正所得税法〔国際課税関係〕」税理33巻7号（1990年）68頁参照。

(12) 大高・前掲注(11) 65頁参照。

(13) 中里実「非居住者の不動産譲渡の対価についての源泉徴収」税研6巻35・36合併号（1991年）37頁以下が詳しい。

(14) See, Richard L. Doernberg, *International Taxation in a Nutshell*, 9th, 189ff. (2012).

(15) 原文は以下のとおりである。なお、この原文は現行規定によっている。条文番号は当時と同じで

ある。内容も本稿に関係する部分については、おおむね当時と同様である。

Except as otherwise provided in this section, in the case of any disposition of a United States real property interest (as defined in section 897 (c)) by a foreign person, the transferee shall be required to deduct and withhold a tax equal to 10 percent of the amount realized on the disposition.

(16) 大高・前掲注(11) 65頁以下参照。

(3) 先行して創設されていた米国のこのような制度を参考にして、我が国の制度も構築されたとのことであった<sup>(17)</sup>。当時の日本は、いわゆるバブル景気の頃であり、不動産価額の高騰が続き、土地等の売買で利益を得る者が多かった時代である。そうしたことも、制度創設に影響を与えたのであろうことは想像に難くない。

ただ、留意すべき点として、米国制度には、一定の場合に源泉徴収義務者が源泉徴収をしなかったとしても免責される制度（例えばU.S.C.A § 1445(b)(2)<sup>(18)</sup>）をはじめとして、譲渡人の最大納税額を限度として源泉徴収税額を減額する制度（U.S.C.A § 1445(c)(1)<sup>(19)</sup>）等が整備されている。これらの背景として、米国には日本の戸籍制度、住民登録制度に相当する制度がないものの納税者認証番号制度（United States taxpayer identification number）があること、米国民の人種が多様で、居住者か非居住者かを確認しなければならない場合が多いことがある。その反面、日本の制度は免責、減額の規定がほとんどない上に、日頃の取引において相手が居住者か非居住者かを確認する必要がなくそのような慣習がない。（詳しくは後述する。）このような日米の違いがあるにも拘らず、米国の制度から減免制度をそぎ落としたような形で制定されたのが我が国の制度である。このことが、

本稿で扱う問題が生じる大きな背景となっているのである。

(4) 国際的・二重課税を防止するために、二国間で租税条約を締結されている。わが国では、租税条約は国内法に優先する<sup>(20)</sup>。わが国の租税条約は、キャピタルゲイン条項がない租税条約を除き、すべて不動産所在国に第一次課税権を認めている。これは、OECDモデル条約13条1項にならっているものである<sup>(21)</sup>。

すなわち、非居住者から土地等を受け取る場合の源泉徴収義務は、今日において、租税条約によって影響を受けない。

## II 源泉徴収の法律関係

源泉徴収に関する当事者は、国、支払者、受給者である。（ここであえて所法212条その他源泉徴収に関する規定と異なる言い廻しを用いているのは、源泉徴収義務を負わないと主張している者を含む場合を言い表すためである。）そこで、これら三者間の法的関係について、それぞれみることにしたい。

### 1 国と支払者

(1) 源泉徴収義務は、一定の金額の支払を受ける者の納税義務の存在を前提として、その支払をなす者について生じる。その内容は、その支払の際に支払金額から所定の税額分を控除しこれを納付する義務である。この源泉

(17) 大高・前掲注(1) 65頁以下参照。

(18) U.S.C.A § 1445(b)(2)は、譲渡人が、米国の納税者認証番号と自身が外国人でないことの宣誓供述書を譲受人に提供した場合に、譲受人の源泉徴収義務を免除（Exemption）する。

(19) U.S.C.A § 1445(c)(1)は、源泉徴収税額が、譲渡人の納税すべき税額の最大額を超えることができない（Cannot exceed transferor's maximum tax liability）とする制度を規定する。

(20) 金子・前掲注(3) 104頁参照。なお、矢内一好『詳解日米租税条約』（中央経済社、2004年）147頁は、米国では米国国内法と条約とは同等の地位にあるため、後法優先原則が働く場合、租税条約と異なる定めを内国歳入法典に設けることで改定され得ると指摘する。

(21) 村井正編『教材国際租税法新版』（慈学社、2006年）134頁〔宮本十至子〕参照。

所得税を徴収して納付する義務は納税義務であり（税通15条1項）、支払者が納税者である（税通2条5号）。源泉所得税の納税義務は、源泉徴収をすべきものとされている所得の支払の時に成立し（税通15条2項2号）、その税額は、その納税義務の成立と同時に特別の手續を要しないで確定する（税通15条3項2号）。そこには国による賦課も納税者による申告も要さない。ただ、源泉徴収の基礎となった所得の支払高等所定の計算書を納付書に添付することを求められている（所法220条）のみである。もちろん、この計算書の添付の有無が納税義務に影響を及ぼすことはない。

支払者は、源泉徴収をすべき所得を支払う際、所得税を徴収し、翌月10日までに国に納付しなければならない（所法181条）。源泉徴収義務者たる支払者が法定納期限までその所得税を納付しなかったときは、税務署長は、その所得税を支払者から徴収する（所法221条）。この場合税務署長は、支払者に対する納税告知をしなければならない（税通36条1項2号）。この場合支払者は、源泉所得税の徴収・納付義務の存否又は範囲を争って納税告知処分に対する抗告訴訟を提起し得るほ

か、その源泉所得税の徴収・納付義務の全部又は一部の不存在確認の訴えを提起することができる<sup>22)</sup>。

(2) 源泉徴収制度における国と支払者との関係は、公法上の債権債務関係である。こうした確定の方式を自動確定方式ないし自動的確定方式<sup>23)</sup>と呼ぶ。このように、源泉徴収による所得税は、その税額が法令に定めるところに従って自動的に確定することから、納税の告知は更正・決定のような課税処分たる性質を有しない<sup>24)</sup>。既に確定している国税債権についての徴収手續の第一段階として納期限を指定して納税義務者に履行を請求する行為（徴収処分）に過ぎないとされている<sup>25)</sup>。

支払者が源泉所得税の全部又は一部につき源泉徴収をせず、納税告知によってその源泉所得税を徴収され、又は期限後に源泉所得税を納付したときは、受給者に対して、その税額に相当する金額を事後の支払分から控除するか、又はその所得税の額に相当する金額を求償することができる（所法222条）。また税務署長は、支払者に納税告知をしたことを受給者に知らせる義務を負わない。

(3) 自動確定する公法上の債務であるから、源泉徴収に関する規定の中に、源泉徴収

22) 最判昭和45年12月24日民集24巻13号2243頁。

23) 谷口・前掲注(2) 114頁以下参照。なお、清永敬次『税法〔新装版〕』（ミネルヴァ書房、2013年）230頁以下及び水野忠恒『租税法〔第5版〕』（有斐閣、2011年）105頁は自動的確定方式としている。

24) 最判昭和45年12月24日民集24巻13号2243頁。本件は、認定賞与につきその支払者が納税告知を受けて源泉所得税を納付し、その求償を受けた受給者が、認定賞与が存しないとして、支給者の求償を拒んだものである。判決は、その中で源泉徴収の法律関係につき、次のように説示した。まず国税の税額確定方式には、申告納税方式、賦課課税

方式、自動確定方式の三方式があり、源泉徴収による所得税は自動確定方式に属し、この場合、支払者の納税義務（＝徴収義務、納税義務）は、その所得の支払の時にその税額が法令の定めるところに従って当然に、いわば自動的に確定するとした。（納税の告知により受給者不知の間に確定するのではない。）なお判決は自動と表記しているが、本稿では自動と表記する。

25) 清永敬次「源泉徴収制度を巡る問題点」金子宏編著『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）356頁、山田二郎『租税法重要判例解説(1)』（信山社、2007年）8頁〔初出、1971年〕参照。

義務者が一定の注意を払った場合にその源泉徴収義務を免除する旨の規定はない。反面、源泉徴収義務者がその責に帰さざるやむを得ない事情によって源泉徴収をしなかった場合に源泉徴収義務を免除しないとの明文の規定も存しない。こうした源泉徴収義務者が負う義務の範囲については、法解釈によらざるを得ない場合が有り得る<sup>26)</sup>。債権としての観点から考えた場合、一旦成立した金銭債務がやむを得ない事情によって消滅し、あるいは免除されることはあり得ない<sup>27)</sup>。多くの場合、宥恕規定がなければ、厳格に扱うべきとなる。

また、源泉徴収義務者が、その源泉徴収義務の有無や税額算定において必要となる受給者の事情について、どの程度の注意を払って調査をすべきなのかということである。

(4) 国と支払者との関係が、公法上の債権債務関係であるのと異なり、支払者と受給者との関係は基本的には私法上の債権債務関係であるとされる。(後述する)そして、両者には同一性がないことが前提となっている<sup>28)</sup>。すなわち、源泉徴収義務者は、源泉徴収すべき税額の不徴収をもって税務署長に対抗することができない。“徴収していないから納付しない”、“徴収してから納付する”、“支払を受けた者から徴収せよ”、というような主張は認められないわけである。

ところで、国と支払者との関係と支払者と受給者との関係とは、ある意味で表裏一体ともいえる関係ではあるものの、前述のとおり同一性はない。例えば、支払者が納税の告知に対する抗告訴訟において敗訴し、他方、受給者に対する支払請求訴訟においても敗訴することがあり得る。こうした事態に至らないために支払者は、抗告訴訟とともに、納税の告知を受けた納税義務の全部または一部の不存在の確認の訴えを提起し、受給者に訴訟告知をして、自己の納税義務(受給者の源泉納税義務)の存否・範囲の確認について、受給者とその責任を分かちことができるとされる<sup>29)</sup>。

また、源泉徴収税額を過大徴収された場合、判例、通説は、国と本来の納税義務者との間では直接法律関係は生じないから、本来の納税義務者は徴収納付義務者に対して不当利得返還請求を行えばよいとしている<sup>30)</sup>。これに対して、税額の適否の問題を私人間のみでしか争えないとすることは、徴収義務者が板挟みとなりその負担が一層大きくなると批判し、再検討を促す主張がされている<sup>31)</sup>。

## 2 支払者と受給者

(1) 源泉徴収義務者たる支払者と受給者との関係は、基本的には私法上の債権債務関係である。ただし、受給者における源泉徴収受忍

26) 金子・前掲注(3) 26頁は、その脚注において、租税法律関係をめぐる解釈論上の諸問題は、原則的には債務関係に関する法や規定が適用ないし準用されるとしても、租税法律関係の性質論から演繹的に具体的な解釈問題の解決を導き出すことはできないと指摘する。

27) 大村敦志『基本民法Ⅲ債権総論・担保物権(第2版)』(有斐閣、2005年)104頁以下参照。なお、天災・戦乱といった免責を認めないことが不

都合である場合には、支払猶予令を発することが考えられるとする。

28) 谷口・前掲注(2) 165頁参照。

29) 最判昭和45年12月24日民集24巻13号2243頁。なお、山田・前掲注(25) 12頁は、納税告知に対する抗告訴訟について受給者に訴訟告知をすれば十分であるとする。

30) 最判昭和45年12月24日民集24巻13号2243頁。

31) 水野・前掲注(23) 106頁参照。



義務の存在を前提とする点などが<sup>32)</sup>、純粋な私法上の債権債務関係と相違する<sup>33)</sup>。

(2) 源泉徴収義務者が源泉徴収して納付すべき税額を納付しなかったときは、税務署長は、その税額を源泉徴収義務者から徴収する(所法221条)。もし、源泉徴収義務者が源泉徴収すべき税額の全部又は一部につき徴収していなかった場合、源泉徴収義務者はその納付後、徴収されるべき者に対してその徴収すべき所得税額相当額を、その納付をした時以後支払うべき金額から控除するか、支払請求することができる(所法222条)。

受給者は、源泉徴収による所得税を徴収されたとき、または期限後に支払者からその税額に相当する金額の支払を請求されたときは、自己が源泉納税義務を負わないことまたはその義務の範囲を争って、支払者の請求の全部または一部を拒みまたは債務不履行により履行請求できる<sup>34)</sup>。この場合、国と支払者の間の関係は、支払者と受給者との関係に影響を与えない。このことは、支払者が納税告知に対して抗告訴訟を提起し敗訴しても、影響を受けることなく同様であるとされる<sup>35)</sup>。

(3) この場合、支払者が受給者に対して請求し得るのは、いわゆる本税部分に限られる。なぜなら、附帯税を負担すべき者は、源泉徴収義務者たる支払者だからである。附帯税相当額を受給者に請求することはできない。なお、遅延損害金は、商事法定利率ではなく民事法定利率によるべきとされる<sup>36)</sup>。

(4) ところで、給与所得に関する源泉徴収義務においては、給与の支払を受ける居住者に扶養控除等申告書、配偶者特別控除申告書、保険料控除申告書の提出を義務付けている(所法194条以下)。そうすることで、給与の支払を受ける者の義務として、源泉徴収義務者の確認すべき事項を定めている。他方、非居住者から土地等を買受ける場合の源泉徴収制度においては、受給者にはこうした事情を知らせる義務が無い。それでいて、国税通則法67条1項は、いずれの場合にも一律に10%の不納付加算税を規定する。受給者への義務付けがない場合においては、不納付加算税についても、求償を認める途は考えられないものかとの感をいだく。

(5) なお、非居住者たる受給者が、自らが居住者であると虚偽の表示をした場合は、虚偽表示(民法94条1項)として居住者であるとの表示は無効となる<sup>37)</sup>。そして、このことは不法行為(民法709条)を構成し、源泉所得税相当額はもとより、加算税、延滞税その他支払者に生じた損害を賠償する責任を負うこととなろう。

### 3 受給者と国

源泉所得税の納税に関して、受給者と国との間には、直接の法律関係は成立しないとされている<sup>38)</sup>。その現れとして、国は受給者に対して請求する途がないとされる<sup>39)</sup>。もし過誤納金が発生した場合、受給者は国ではなく

32) 谷口・前掲注(2) 165頁参照。

33) 最判昭和45年12月24日民集24巻13号2243頁。

34) 山田・前掲注(25) 10頁参照。

35) 最判昭和45年12月24日民集24巻13号2243頁。これについて、山田・前掲注(25) 13頁は、それは、不当利得返還請求権に他ならないから民事上の債

権であり、民事法定利率によるべきと解説する。

36) 大村敦志『基本民法 I 総則・物権総論』(有斐閣, 2001年) 89頁以下参照。通謀がない場合について100頁参照。

37) 最判昭和45年12月24日民集24巻13号2243頁。

38) 水野・前掲注(23) 105頁参照。

支払者にその過誤納金の是正を請求できる<sup>39)</sup>。すなわち、源泉徴収に誤りがあったとしても、これを確定申告で是正することはできず、支払者に対して是正を求めることとなる<sup>40)</sup>。その論拠として、所得税法「120条1項五号にいう「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」とは、所得税法の源泉徴収の規定（第四編）に基づき正当に徴収をされた又はされるべき所得税の額を意味する」ことが挙げられている。

もちろん受給者は、源泉徴収の有無に拘らず確定申告義務はある。この確定申告義務は、源泉徴収義務とは別個のものとして成立、確定し、これと併存する<sup>41)</sup>。これについては、源泉徴収税額を過大徴収された場合、判例、通説が、国と本来の納税義務者との間では直接法律関係は生じないから、本来の納税義務者（受給者とされた者）は徴収納付義務者に対して不当利得返還請求を行えばよいとしていることに対して、税額の適否の問題を私人間のみでしか争えないとすることは、徴収義務者が板挟みとなりその負担が一層大きくなると批判し、再検討を促す主張がされる<sup>42)</sup>。

#### 4 実務における法律関係の現れ

では、源泉徴収義務者が源泉徴収税額の徴収を失念した場合等、課税漏れが生じた場合は、どのように取り扱われているのだろうか。基本的には、源泉徴収義務者は、所得税法222条に従い、その徴収をしていなかった所得税の金額を、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。引き続き、日本国内の不動産の使用料を毎月支払っている場合等は、これにより対処することができることもあろう。但し、支払を受ける者が日本国内に恒久的施設等を有していない場合、この規定は何らの強制力を有さないこととなる。結局のところ、不動産の譲渡対価の場合には、相手方からの任意の支払に頼らざるを得ないこととなる<sup>43)</sup>。

もし、任意の支払いを受けられない場合には、その支払を受けられないことが確定した時点で、譲渡人に対して譲渡代金の追加払いを行ったとして、納付税額を手取り金額としたグロスアップ計算をして、その支払を受けられないことが確定した日の翌月10日までにその税額を納付しなければならない<sup>44)</sup>（所基通221-1）との取扱いがされている。

例えば、非居住者から土地を1億円で購入した場合、源泉所得税等1,021万円を控除した8,989万円を非居住者たる売主へ支払い、源泉所得税等1,021万円は翌月10日までに納付することになる。この時、買主が源泉徴収せず、源泉所得税等の金額の支払を受けられなかった場合、まず1,021万円を納付し、この交付税額を手取り額としてグロスアップ計算した1,137万976円（1,021万円÷（1-0.1021））に対する源泉所得税等116万976円をその支払を受けられないことが確定した日の翌月10日

39) 増田英敏『租税憲法学〔第2版〕』（成文堂、2004年）51頁参照。

40) 最判平成4年2月18日民集46巻2号77頁。

41) 最判平成4年2月18日民集46巻2号77頁。

42) 水野・前掲注23) 106頁参照。

43) 牧野好孝『事例でわかる国際源泉課税』（税務研究会出版局、2011年）85頁参照。

44) 牧野・前掲注43) 84頁参照。

までに納付することとされる。なお、この負担した源泉所得税相当額は、その所得の支払を受けた者に対して債務免除による利益を与えたものとされ、この利益は当初支払った所得の追加払いとして取り扱われている<sup>45)</sup>。

実際は、この他に不納付加算税、延滞税が加わる。このように、源泉徴収をせず、その支払を受けられなかったとすると、本来の対価の額を大きく上廻る負担を負うことになる。また、もし仮に求償し得たとしても、本税部分にとどまり、加算税、延滞税は受給者に求償できない。支払者が負う源泉徴収をしなかったことに伴う事実上のペナルティはあまりに大きい。

### Ⅲ 裁判例の概観

#### 1 はじめに

次に、問題の所在や取引上の背景を見るために、非居住者から土地建物の対価の支払をする者（買い受ける者）の源泉徴収義務についての裁判例を概観したい。

#### 2 東京地裁平成23年3月4日判決（TKC法律情報データベース25443823号）（以下、「本件裁判例」という。）

##### 〔事実の概要〕

Xは、土木一式工事、建築一式工事及び大工工事の請負、土地の測量及び造成並びに土地建物の売買、交換、仲介及び賃貸等を目的とする株式会社である。

本件売買に係る各不動産（以下、「本件各不動産」という。）の土地に係る全部事項証明書の「権利部（甲区）」欄には、〔1〕平成12年2月4日受付として、平成11年11月20日付けで訴外Aの住所が名古屋市某所某番地

（以下、「本件登録地」という。）からアメリカ合衆国サウスカロライナ州グリーンビル市某30に移転したことを内容とする登記名義人表示変更の登記が、〔2〕平成16年10月29日受付として、同年8月27日にAの住所が本件国外住所から本件登録地に移転したことを内容とする登記名義人表示変更の登記がそれぞれされている。

訴外Cは、米国にいるAの秘書であるBから本件各不動産の売却の依頼を受け、平成16年7月ころからX担当者Dと交渉するなどして、その準備を進めていたところ、かつて、Aが所有していた名古屋市某Ⅱの土地の売買に携わった際、Aの住所が米国にあったため、米国でのサイン証明が必要となり、その取得手続に時間を要し、面倒な作業が多かったことから、本件各不動産の売買においては、取引の便宜のためにAの住民登録上の住所を日本国内に移した上で取引を行うこととした。

Cは、Aが本件売買契約に関して必要な事務手続のために住民登録上の住所を日本国内に移す手続をするため、平成16年8月27日から1週間程度一時帰国し、Eホテルに滞在した後、再び米国に帰ることとした。

平成16年9月3日、X担当者D及びAのほか、F司法書士らが同席し、Eホテルのロビーにおいて面談が実施され、本件各不動産の売買に関するAの意思確認等が行われた。なお、Aは、同年8月27日に本件登録地に住所を定めた旨8月30日に届出して住民登録をし、同年9月11日に本件登録地から転出した

<sup>45)</sup> 後藤昇=阿部輝男=北島一晃編『所得税基本通達逐条解説』（大蔵財務協会、2009年）959頁以下参照。

旨を平成17年1月27日に届出している。

Xは、平成16年9月、営業本部マンション事業推進部グループ長や法務室長が、Aの住所が米国であることから、登記手続等事前準備を周到に行い、関係書類の手配確認をすることを指示していた。

Xは、平成16年9月30日、本件売買契約として、Aの代理人であるBとの間で、分譲マンションの建設用地を取得するため、本件各不動産（土地建物）を6億5,000万円から土地の登記簿面積と実測面積との差分に係る精算金を増減した金額で売買すること、本件売買契約に係る代金決済及びそれと引換えでする本件各不動産の所有権移転登記手続を行う日を同年10月29日とすること、本件各不動産に係る公租公課等は所有権移転日の前後で区分して各々が負担することなどを約した。

本件売買契約の契約書上、Aの住所として本件登録地が記載されており、また、本件契約書に添付されたAに係る平成16年9月13日付け印鑑登録証明書及び委任状には、Aの住所として、いずれも本件登録地が記載されていた。

Xは、平成16年10月29日、Bに対し、本件売買契約に基づき、売買代金6億5,000万円及び上記実測精算金並びに未経過分の固定資産税相当額及び都市計画税相当額の合計6億5,178万8,775円（以下「本件譲渡対価」という。）を支払い、本件各不動産の所有権移転登記手続を行った。なお、Xは、Aに対して本件譲渡対価を支払った際、所得税の源泉徴収を行っていない。

処分行政庁Yは、Xに対する税務調査の結果、Aが所得税法上の非居住者（2条1項5号）に該当するから本件売買契約に係る譲渡対価が国内源泉所得に当たり、Xは所得税法

212条1項に定める所得税の源泉徴収義務（以下「本件源泉徴収義務」という。）を負っていると認めた。そして、Xが源泉所得税を納付しないまま、その法定納付期限である平成16年11月10日を経過しているとして、平成19年6月27日、Xに対し、本件各処分として、納付すべき源泉所得税（以下「本件源泉所得税」という。）を6,505万5,287円とする納税告知処分及び不納付加算税（以下「本件不納付加算税」といい、これと本件源泉所得税及びその延滞税とを併せて「本件各国税」という。）を650万5,000円とする不納付加算税賦課決定処分をした。

Xは、異議申立棄却、審査請求棄却をうけ、平成21年3月16日、本件各処分の取消しを求める本件訴訟を提起し、平成22年2月8日、本件各処分を前提として既に納付し又は充当された金額等の返還を求める訴訟を提起した。

主な争点は次のとおりである。

- ① Xが本件源泉徴収義務を負うか否か
  - ア 憲法29条1項・3項、13条適合性
  - イ 制限適用（限定解釈）の要否
  - ウ 源泉徴収義務の消滅（牽連性）の有無
- ② 不納付加算税に係る「正当な理由」の有無
- ③ 過誤納金の有無

Xは、各争点につき次の通り主張した。

争点① 原告が本件源泉徴収義務を負うか否か

ア 憲法29条1項・3項、13条適合性

受給者の非居住者性は、受給者の居住状況という外部から不明確な事情によって定まる。何ら強制調査権限を有しない支払者が、このような事情を調査しなければならないと

というのは、支払者に過度の負担を課すものである。また、支払者は、契約の相手方の属性という自らに関係しない事項により源泉徴収義務を負うか否かが左右されるという不安定な立場に置かれ、源泉徴収義務の存否が明らかになるまで売買代金を支払うこともできないから、円滑な不動産取引が損なわれる。そして、仮に支払者において本件源泉徴収義務の存在を看過して売買代金を支払ってしまった場合には、支払者は、国外居住者（非居住者）である受給者に対して当該源泉徴収相当額の返還を求めなければならないところ、それは事実上不可能ともいうべきである。加えて、源泉徴収義務があるにもかかわらずこれを納付しない場合には、不納付加算税や罰則まで課せられてしまう。これに対し、国の税収は納税管理人（税通117条1項）による確定申告によって確保され得ることに照らせば、本件源泉徴収制度は、国の税収確保のために支払者に財産的犠牲を強いるものとして極めて不合理であって、必要最小限度を超える財産権の制約として、憲法29条1項、13条に違反する。

#### イ 制限適用（限定解釈）の要否

本件源泉徴収制度は、上記のとおり憲法に違反するものであるから効力を有しないといふべきであるが、仮にそれが有効に適用される余地があるとしても、上記のとおり、売主（受給者）が非居住者に該当する場合に買主（支払者）が常に源泉徴収義務を負うとすれば取引の安全を害するばかりか、国民に財産的犠牲を強いるものである以上、本件源泉徴収制度は、支払者が、売主の非居住者性を認識することができる期待可能性又はその予見可能性があった場合に初めて源泉徴収義務が生じると限定的に解する限りで合憲であると

いふべきである。

#### ウ 源泉徴収義務の消滅（牽連制）の有無

さらに、Xは、所得税法221条及び138条2項によれば、源泉徴収義務は、本来の納税義務者の納税義務（主たる義務）との関係において従たる納税義務といふべきであって牽連性が認められると主張した。これによれば、Aの申告納税という本来の納税義務者の納税義務が消滅すれば、従たる義務である源泉徴収義務も消滅する関係にあり、そうであるにもかかわらず源泉徴収義務が存続すると解することは憲法84条に反する。

#### 争点② 不納付加算税に係る「正当な理由」の有無

Xは、本件売買契約の締結に当たり、取引に必要な範囲で、本人確認、意思確認及び住所確認等をしたが、その過程において、Aの非居住者性を認識することは極めて困難であった。したがって、原告には、不納付加算税を課されない「正当な理由」がある、と主張した。

#### 争点③ 過誤納金の有無

Xは、Xの本件源泉徴収義務はそもそも生じていないか、又は、仮に平成16年10月29日の時点において一旦生じていたとしても、Aの平成16年分の申告納税額が零円であったことによりその源泉徴収義務も消滅している。他方、Xは、本税、不納付加算税及び延滞税を納付等したが、これらの納付等は、源泉徴収義務がないにもかかわらずされたものであるから、「法律上の原因なく」（民法709条）されたものであり、Xの損失の下に、Yが利得しているもので、「誤納金」（税通56条1項）に相当する、と主張した。

〔判旨の概要〕

判決は以下の通りXの請求を棄却した。

争点① Xが本件源泉徴収義務を負うか否か  
 まず、憲法29条1項・3項、13条適合性について次のように述べた。「租税法の定立については、国家財政、社会経済、国民所得、国民生活等の実態についての正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断に委ねるほかはなく、裁判所は、基本的にはその裁量的判断を尊重せざるを得ないものというべきである（最高裁昭和30年3月23日大法廷判決（民集9巻3号336頁）、最高裁昭和60年3月27日大法廷判決（民集39巻2号247頁）、最高裁平成14年6月4日第三小法廷判決（刑集281号437頁））。とりわけ徴税の手続については、租税は全て最も能率的合理的な方法によって徴収されるべきものであり、所得の種類や態様に応じてそれぞれにふさわしいような徴税の方法、納付の時期等が定められるべきであるから（最高裁昭和37年2月28日大法廷判決（刑集16巻2号212頁））、その立法目的が正当であり、目的達成のための手段としての必要性和合理性に係る立法府の判断が、著しく不合理であって、上記の政策的、技術的な裁量の範囲を逸脱するものでない限り、憲法13条、29条1項に違反しないと解される。」と述べた上で、「本件源泉徴収制度は平成2年に導入された制度であるところ、その趣旨は、当時、国内にある不動産を譲渡した非居住者等が、申告期限前に譲渡代金を国外に持ち出し、無申告のまま出国する事例が増えており、申告期限前に保全措置を講ずる手段がなく、他方、申告期限後の決定処分をしても、実際に税金を徴収することは非常に難しい状況があったが、こうした事態を放置す

ることは税負担の公平を欠き、納税思想にも悪影響を及ぼしかねないことから、これに対しても適正な課税を確保できるようにするために導入されたものである。そうであるとすると、その立法趣旨（目的）は、合理的で正当なものであり、その必要性があったといえることができる。」とした。

そして、「この源泉徴収制度によれば、非居住者等の不動産を譲り受けた支払者から譲渡対価にかかる所得税を源泉徴収義務として徴税することで、国は、受給者である非居住者等が所得税を申告・納付しないことによる徴収不能のおそれを回避して税収を確保し、徴税手続を簡便にしてその費用と労力を節約し得るのみならず、受給者（担税者）の側においても、申告、納付等に関する煩雑な事務から免かれることができる。そして、支払者（徴収義務者）にしても、支払者は、通常、不動産の譲渡に関する交渉、契約締結及び契約の履行を通じて受給者の国内外における住所等を容易に把握し得る特に密接な関係にあつて（支払者は、例えば、売買契約書の作成、不動産登記事項証明書の確認、受給者からの委任状及び印鑑登録証明書等の入手又は受給者への直接確認等により、受給者の住所を容易に把握し得る。）、徴税の対象となる譲渡対価を受給者に支払う立場にある点で、譲渡対価に対する徴税上、特別の便宜を有し、能率を挙げ得る地位にあるし、その徴税方法も、支払者が譲渡対価の支払をなす際に所得税を天引きしその翌月10日までにこれを国に納付すればよいというものであるから、これ自体に格別の不利益が含まれているということとはできない。また、その税率も、個人の土地等の長期譲渡所得については、20%の税率（特別控除後の4,000万円以下の部分）

等の分離課税が行われていることにかんがみ、グロスの収入を課税標準とする上記源泉徴収においては、その半分程度が適当であるとして、10%とされている。その上、(中略)支払者が源泉徴収をしていなかったが、税務署長から納税告知により徴収された場合には、受給者に対する求償等の権利も認められている(所得税法222条)。そうであるとすると、(中略)本件源泉徴収制度は、非居住者等が不動産を売却する場合における所得税の徴収方法として能率的であり、合理的であって、支払者においても格別の負担を強いるものでもないから、その合理性があったといえることができる。」と述べて、「憲法13条、29条1項に反するものということとはできない。」とした。したがって、「非居住者及び外国法人から国内の不動産の譲渡を受けた者が源泉徴収義務を負う源泉徴収制度は、憲法29条1項、3項、13条に違反しない。」とした。

制限適用(限定解釈)の要否については、まず、「源泉徴収義務の有無を左右するのは売主が「非居住者」等に該当するか否か(具体的には、売主の住所・居所が国内にあるか否か)であるところ、このような事実は、上記のような売買契約の目的を完全に達するために必要な事項に関連するものであるから、買主において調査確認等(例えば、売主の住所・居所を知るための調査確認等としては、売買契約書の作成、不動産登記事項証明書の確認、売主からの委任状及び印鑑登録証明書等の入手又は売主への直接確認等が考えられる。)をすることが予定されているといえることができ、売主の住所(居所を含む)は、売買契約の締結に当たっての調査確認等により通常容易に判定することができると考えられ、これにより源泉徴収義務の有無を決する

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

制限適用(限定解釈)の要否についても、「上記所得税法を始めとした関係法令において言及がされていないにもかかわらず、法令上に記載のない「期待可能性」ないし「予見可能性」といった要件を設けて源泉徴収制度を限定解釈(限定適用)する必要はないというべきである。」と排斥した。

源泉徴収義務の消滅(牽連性)の有無については、「所得税法上、源泉徴収による所得税について徴収・納付の義務を負う者は源泉徴収の対象となるべき所得の支払者とされ、その納税義務は、当該所得の受給者に係る申告所得税の納税義務とは別個のものとして成

立、確定し、これと並存するものであ」とした上で、「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ないし牽連性はなく、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（最高裁平成4年2月18日第三小法廷判決（民集46巻2号77頁）。）」と述べた。さらに、「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、納税義務者の成立、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から、法律上は、仮に源泉徴収が現実になされていなくても、源泉納税義務者（源泉徴収の対象となる所得の受給者）は確定申告の段階で源泉徴収されるべき税額を控除して申告をすべきものとされ（所得税法120条1項5号参照）、国は源泉徴収されるべき税額については、あくまでも源泉徴収義務者から取り立てるべきものとされている。」と述べて、Xの主張を退けた。

#### 争点② 不納付加算税に係る「正当な理由」の有無

不納付加算税に関する国税通則法67条1項にいう「正当な理由があると認められる」場合とは、「真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような不納付加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者（源泉徴収義務者）に不納付加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解される（過少申告加算税に関する同法65条4項にいう「正当な理由」についての最高裁平成18年4月20日第一小法廷判決・民集60巻4号1611頁参照。）」とした上で、Xにつ

いて、「真にXの責めに帰することのできない客観的な事情があったということとはできないし、納税者であるXに不納付加算税を賦課することが不当又は酷になる場合ということとはできない」として、不納付加算税賦課決定処分を適法とした。

#### 争点③ 過誤納金の有無

「Xには本件源泉所得税の納税義務があり、本件賦課決定処分も適法であるから、Xには本件不納付加算税の納税義務もある。また、延滞税は、納税義務の成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定する国税である」とした上で、Yの不当利得ないし過誤納金に当たるとするXの主張を退けた。

#### X控訴

#### 3 東京高裁平成23年8月3日判決（TKC法律情報データベース25444338号）

判決は大要において地裁判決を引用してXの控訴を棄却した。

#### 4 小括

これらの裁判例を採りあげた目的は、一般的な意味での問題提起することにある。本件についてみれば、判決は、昭和37年の最高裁判決<sup>66</sup>を踏襲し、源泉徴収制度は憲法に違反しないことを前提として、非居住者から土地等を買受ける者の源泉徴収制度について昭和60年他の最高裁判決<sup>67</sup>より立法府の裁量と目的合理性を検討し、これを認定したうえで、源泉徴収義務者の納税義務はその支払の時に自動確定することを根拠としてXの源泉徴収義務を認め、その請求を棄却した。

そもそも本件では、Xは受給者が非居住者



であることを知っていながら所有権移転登記手続の便宜のために一時的に住民票を日本に戻している。その内容から推し測るに、Xにおける法の不知に起因していると考えられる事案である（なお、この点についても後に触れる。）。もし登記手続きの便宜以外に、源泉徴収義務をも免れようとしたのであったならば、仮装隠蔽として重加算税が課されることにもなりうる。

非居住者であるか、そうでないかが住民票の存否によって決せられるものではないことは所得税法2条1項五号の通りである。そして、その判別には困難が伴う場面が少なくないことは、既に述べた。であるにも拘らず地裁判決は、支払者は、例えば、売買契約書の作成、不動産登記事項証明書の確認、受給者からの委任状及び印鑑登録証明書等の入手又は受給者への直接確認等により、受給者の住所を容易に把握し得る、と述べた。本件のような住民登録の作為的移転がなされていない事案において、真に受給者が非居住者であることを支払者が知らない場合の問題意識はさらに大きくならざるをえない。

そこで次章では、住民登録が日本国内にあるなど、非居住者か居住者かの判別が容易で

はない事案を念頭に多少の検討を試みたい。

#### IV 問題の所在とその検討

本稿における問題意識の中心は、非居住者であるにも拘らず、非居住者であることが分かり難い場合があること、源泉徴収をすることになじみがない一般消費者たる個人が源泉徴収義務を負う場合があり得ることであり、これらの場合にも一律に源泉徴収義務が課されるべきなのかという所にある。

例えば非居住者であるにも拘らず、住民票が国内にある場合である。さらに家族や近親者がそこに現に住んでいる場合等はなおさらである。相続で取得した親の家を売る、別荘を売る、新居に買い替えた後に自宅を売る場合等が想定される。これらの場合、多くは売主に連絡はつくであろう。しかし、売却資金を相続税や所得税の納税に支出し、借入金の返済に支出し、代替資産の取得に支出して金銭として残っていないため求償しても支払ってもらえないことが多い。

また、一般消費者たる個人は、源泉徴収義務を自身が負っていることなど思いもよらないということも有り得る。

こうした問題意識の下、多少の検討を加え

(46) 最（大）判昭和37年2月28日刑集16巻2号212頁は、憲法30条、84条の「規定は担税者の範囲、担税の対象、担税率等を定めるにつき法律によることを必要としただけでなく、税徴収の方法をも法律によることを要するものとした趣旨と解すべきである。」「源泉徴収義務者の徴税義務は憲法の条項に由来し、公共の福祉によって要請されるものであるから、（中略）憲法29条1項に反するものではなく、また、この制度のために、徴税義務者において、所論のような負担を負うものとしても、右負担は同条3項にいう公共のために私有財産を用いる場合には該当せず、同条項の補

償を要するものでもない。」と述べた。

(47) 最（大）判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁は、「租税法の定立については、（中略）立法府の政策的、技術的な判断にゆだねるほかはなく、裁判所は、基本的にはその裁量的判断を尊重せざるを得ないものというべきである。」「その立法目的が正当なものであり、かつ、当該立法において具体的に採用された区別の態様が右目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、その合理性を否定することができず、これを憲法14条1項の規定に違反するものということとはできない」と述べた。

ることとしたい。なお、非居住者であることを知りながら住民登録だけを一時的に日本へ戻すような事案については扱わない。

### 1 非居住者の意義と調査・判定の時期

(1) 土地建物等を購入しようとする者が、その相手が非居住者であるかどうかについて判定する義務に関して、その時期と調査の程度について考えてみたい。その背景には、非居住者の意義が、国内に住所を有さない、又は現在まで引き続いて一年以上居所を有さない個人であり、国籍や住民登録の有無を判定の要素としていないことがある。

(2) では、その調査はいつの時点で行うべきであろうか。本件裁判例では、判定時期については明言していないものの、「その売主の住所（居所を含む）は、売買契約の締結に当たっての調査確認等により通常容易に判定することができると考えられ」と述べていることから、契約締結に際しての調査確認を念頭に置いていた。しかし、所得税法212条は、「支払いをする者は」と規定しており、支払の時点で調査、判定すべきと読める<sup>(48)</sup>。すなわち、契約時に交付を受けた印鑑証明その他の資料を前提に、支払の時点において非居住者であるかどうかを聴取する等の方法で確認するというようなことになるのであろうか<sup>(49)</sup>。

本件裁判例は、契約時における買主の調査を念頭に置いているようだが、規定に忠実に従えば、あくまでも支払時点における非居住者の該当性について確認することが求められているはずである。また、契約の時点において、支払時に非居住者であることを窺わせる挙動があれば確認することもできようが、そうした内容が垣間見えない場合は、それ以上の調査は行われぬのが一般的であろう。

(3) 本稿で問題提起している、非居住者でありながら日本に住民登録を残している人の場合は、書類上非居住者であることに気付くのは甚だ困難であり、ゆえにそれ以上の調査はなされないと云わざるを得ない。そもそも非居住者かどうか調査すべきであることを認識している人が少ない上にそうした事案が取引件数に対して少ないことが問題の根底にある。

なお、本稿では対象としていないが、頻繁に世界を渡り歩くなど住所が容易にわからず、非居住者であるかどうか判りにくい事案もあり得ることを指摘しておく。

### 2 対象となる支払者の属性が多様であることと法が知られていないこと

(1) 源泉徴収義務として最も認知されているのは、給与を支払う者の源泉徴収義務であろう。この源泉徴収義務は、給与を支払う者に

(48) 浦東・前掲注(8) 29頁も、支払の時点の現況で判断すべきと指摘する。なお、報酬、料金に関する所得税基本通達204-5が「支払うべき日の現況により判定」としていることから、非居住者であるかの判定にもこの考え方があてはまるなら支払うべき日の現況となり得るとする。

(49) T & A master 438号（2012年）9頁は、平成24年1月17日更新の国税庁質疑応答事例が、非居住

者か否かは土地の引渡の日の状態で判断すべきとされていることを報じた。筆者が平成25年9月19日に国税庁質疑応答事例（<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/shitsugi/gensen/06/64.htm>）を確認した時点においても、平成24年7月以降の更新がなされていたものの同様に記されていた。

対して課されているが、給与を支払う者はその大半が法人または個人事業主である。事業を営まない個人については、常時2名以下の家事使用人のみを使用する個人に対する源泉徴収義務を免除する所得税法184条もあって、実際に源泉徴収義務を負っている事例は少ないと思われる。

ところが、非居住者に対して土地等の対価を支払う者の源泉徴収義務は、すべての法人、個人に対して課されている。源泉徴収義務が免除されるのは、1億円以下の自己の居住用不動産の取得対価の支払をする場合のみである。すなわち、事業を営んだり給与を支払ったりしていない一般個人も源泉徴収義務を負うことが有り得るのである。

このように対象となる支払者の属性が多様である。しかしながら、非居住者に対して土地等の対価を支払う者の源泉徴収義務の規定はそうしたことを配慮せず一律に規定され、宥恕規定その他の救済規定なしに源泉徴収義務を課している。

(2) 本来、法規の内容を知らないことを理由としてその法規の適用を受けないということは主張できない。しかし、本件においてはあまりにその規定が知られていないことに起因する問題が多く生じているとの印象を受ける。そこで、少しだけ見ておきたい。ポイン

トは、そもそも規定自体が知られていないということに尽きる<sup>50</sup>。加えて、非居住者の意義が知られていないということがこれに追い打ちをかける。このことは、後述する求償が困難であることと合わせて違憲を疑う論点に影響をすると考える。

この規定がどれくらい認知されているのかについて、統計調査等には廻りあえなかった。そこで筆者は、何人かの関係しうる職種の方々（マンション・建売住宅の建設分譲会社、宅地建物取引業者、宅地建物取引業協会の方々）にお話をうかがった。その限りにおいて、大半の方が知らない、又は聞いたことがあるという程度の認識であった。実際にそうした場面において、他からの指摘や助言なしに源泉徴収義務を果たせる程度の認識を有している方はいらっしやなかった<sup>51</sup>。

### 3 注意義務の範囲

(1) 次に、源泉徴収義務者の果たすべき注意義務の範囲についてみていきたい。所得税法は、源泉徴収義務者の果たすべき注意義務の範囲について、具体的な規定をおいていない。後述するように、不納付加算税については、“正当な理由があると認められる場合”にこれを免除する旨の規定が置かれている。反面、いわゆる本税については、所得税法

50) 本稿執筆中の平成25年7月、国税庁は、「ご存知ですか？ 非居住者等に支払う際の源泉徴収～謝りやすい事例～」という案内文書を作成した。そこには、土地等の対価、不動産の賃借料等、工業所有権、著作権等の使用料、給与等の人的役務の提供に対する報酬等について源泉徴収義務があることが示されている。

51) 筆者は本稿執筆に際し、ある県の宅地建物取引業協会の一定の役職の方にお話をうかがう機会を得ることができた。その結果は本稿執筆において

参考とさせていただいた。現在、土地等の売買において仲介をする宅地建物取引業者には、源泉徴収義務の有無を知らせる義務は法定されていないものの、各宅地建物取引業者が知識を積み、一定の情報提供をすることで、取引の安全を図ることが社会的使命ではないかとの私見をうかがった。本来、ここに記して謝意を表すべきであるが、現在こうした使命が果たせていないことからお名を記すことをご辞退なされたため、お名を記さず感謝を申し上げる。

上、いかなる場合も免除されるとの規定が置かれていない。本件裁判例においても、明文の規定からではなく、源泉徴収義務者の義務の範囲に含まれるという言い回しで述べている。

実際の取引において多くの場合、土地等の売主（受給者）が非居住者であるかどうかを意識してわざわざ確認するということはほとんど行われていないようである。このため、売主（受給者）が非居住者であるということを知るのは、売主（受給者）や仲介業者から知らされる場合、登記簿の記載から判る場合、印鑑登録証明書や住民票の写しがないことから知る場合等であろう。（仲介業者も売主側の情報からこれを知るであろう。）売主（受給者）が住民登録上正しく転出を届け出ていることや、売主（受給者）からの任意の情報が得られることに頼らざるを得ない。本件裁判例も、不動産登記事項証明書の確認、受給者からの委任状及び印鑑登録証明書等の入手又は受給者への直接確認等により、受給者の住所を容易に把握し得ると述べるに過ぎない。受給者には、何ら情報提供義務が無いにもかかわらず、支払者には完璧な結果を得るための注意義務を課されているかにみえる。

(2) さらに、本件裁判例は契約時における買主の調査を念頭に置いていたが、規定に忠実に従えば、あくまでも支払時点における非居住者の該当性について確認することが求められているはずである。売買契約締結、所有権移転登記に備えて印鑑登録証明書の交付がなされたのちに非居住者となる場合も想定され得るが、少なくとも今日の取引慣行の中ではこうした事情を把握することは困難であるといわざるを得ない。また本件裁判例もこうし

た場合も容易に確認し得るのか言及していない。

本件裁判例では、「通常要求される調査を尽くしてもなお売主が非居住者の該当性について疑義が残る場合には、買主において、源泉徴収義務に相当する額の支払を留保し、又は、この点について特約を締結するなどして、その源泉徴収義務に備えることも可能である」とした。それでは、通常要求される調査を尽くした結果、売主が非居住者の該当性について疑義がないと判断した場合であれば、実は売主が非居住者であった場合に、源泉徴収義務が免除され得るのであろうか。本件裁判例は、この点について何も述べていないため、その意図は定かではない。しかし、源泉徴収による所得税は自動確定することから、いくら慎重に調査したうえで非居住者ではないと判断したとしても、現に非居住者だったならば源泉徴収義務は免責され得ない。このことからすると、判決は調査すれば判ると述べているにすぎないとも考えられる。

(3) ところで、給与所得に関する源泉徴収義務においては、所得税法194条以下が、給与の支払を受ける居住者に扶養控除等申告書、配偶者特別控除申告書、保険料控除申告書の提出を義務付け、その内容や添付書類等まで規定している。すなわち、給与の支払を受ける者の義務という形で、源泉徴収義務者の確認すべき事項を定めている。支払を受ける者の義務として規定していることから、源泉徴収義務者の注意義務も、一部が支払を受ける者の義務違反として転換され得る。ゆえに、納税告知の前段階として、課税庁は源泉徴収義務者に対して再確認を要求し、受給者が退職等のため確認ができない場合は、納税告知に至らないことが多い<sup>82</sup>。

しかし、非居住者に対して土地等の対価を支払う者の源泉徴収義務に関しては、受給者に対して自身が非居住者であること（若しくはそうでないこと）を支払者に知らせることその他の情報提供は何も義務付けられていない。すなわち、受給者の協力なしに、完全な調査を成し遂げることが要求されているのである。本件裁判例は、買主（支払者）が手続きの手間を嫌って住民票を日本国内に移させたが、受給者（譲渡人）が手間を嫌って住民票をずっと日本国内に残している場合は、その旨を自分から言わない可能性がある。この場合、買主は受給者の真の住所が海外であることに気付かない可能性が大きいにもかかわらず、現行法上源泉徴収義務を課されてしまう。このような、支払者保護がされていない規定よりは、もはや注意義務以前の問題であり、法の欠陥ではないだろうか。

(4) 対象となる支払者が多様であることは前述した。こうした多様な対象を一律に扱うことは無理があるのではないかと疑問をいただく。ここで、支払者が果たすべき相当程度の注意義務として提起したいのは善管注意義務である。善管注意義務は、特定物の引渡を目的とする債権における「債務者は、その引渡

しをするまで、善良な管理者の注意をもって、その物を保存しなければならない」（民法400条）、「受任者は、受任の本旨に従い、善良な管理者の注意をもって、委任事務を処理する義務を負う」（民法644条）の規定からきている。前者は、他人の物として個々のケースに応じて取引通念上客観的に要求される十分な注意をすることを要求するもの<sup>52</sup>であり、後者は、受任者と同様な職業・地位にある者に対して一般に期待される水準の注意を要求するもの<sup>53</sup>である。過失の前提として要求される注意義務の程度としても用いられる。善管注意義務を欠くと、過失があったとして、債務不履行責任又は不法行為責任を負う。

換言すれば、善管注意義務は、債務者に過失のような帰責事由がなければ債務不履行責任、不法行為責任を負わない。またその義務を負う人によって、その軽重に差異が有り得る。こうした考え方を参照し、源泉徴収義務者の注意義務につき、一定の果たすべき水準を定めるべきであろう。

なお、裁判例において源泉徴収義務者が善管注意義務を負うと認めた事案はほとんど見当たらないようである<sup>54</sup>。さらに今日におい

52) この点について、例えば給与所得の源泉徴収において扶養控除が過大であった場合、源泉徴収義務者が扶養控除申告書に従って計算していたとしても、課税庁からの指摘に基づき年末調整のやり直しをし、差額を納付することが求められている。筆者の経験上、不納付加算税は課されていないものの、本税部分は免除されていない。なお、納税義務者が既に退職している場合等、本人への聴取、確認ができない場合には、本税部分についても納税を求められていないようである。このことは、過少徴収が確認できる場合は、当初において注意を払っていても免責されない取扱いであるこ

とを表しているといえよう。

53) 内田貴『民法Ⅲ〔第3版〕債権総論・担保物権』（東京大学出版会、2005年）59頁参照。

54) 内田貴『民法Ⅱ〔第3版〕債権各論』（東京大学出版会、2011年）291頁参照。

55) 岐阜地判昭和31年5月8日下民集7巻5号1154頁は、源泉徴収義務者が、給与の支払を受ける者に対して源泉徴収納付の事務を処理するに当たり、善管注意義務を負うと認めた。しかし、源泉徴収義務者が国に対して善管注意義務を負うとした裁判例は見つけられなかった。

て、一定の注意義務を果たしていたとしても、それによって免除されるのは加算税に限られている。本税の納税義務は免除されないし、延滞税も必要となる。

(5) 非居住者に対して支払う不動産の使用料に関する未公開裁決として、以下のような事例が報じられている。

店舗等の賃貸人は、国内の航空会社に勤務していたが、大韓民国の航空会社に就職したことに伴い平成23年11月29日以後、非居住者に該当することとなった。審査請求人たる賃借人（以下、「賃借人」という。）は、月々の賃借料の支払は賃貸人口座への振込により行っていた。その際、賃貸人から領収証等賃貸人の住所がわかる書類は何ら交付されておらず、賃貸人が非居住者に該当することとなったことを直ちに知り得る状況になかった。賃借人は、平成24年4月17日管理人からの連絡により初めて賃貸人が非居住者に該当することとなった旨を了知し、同年1月、2月に振り込んだ賃借料につき、同年4月26日に源泉所得税の納付手続きを採った。これに対し、所轄税務署長が不納付加算税の賦課決定処分をしたことから、賃借人が審査請求に及んだものである。

これに対し、国税不服審判所沖縄事務所は、平成25年5月21日裁決で、賃借人が管理人からの連絡後遅滞なく納付する意思を有していたことを認め、源泉所得税の納付が法定納期限後となった理由は、賃貸人からの連絡が遅れたためであるとして、賃借人には、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があったとして、不納付加算税賦課決定処分を取り消した。原処分庁の、賃借人は、賃貸人が非居住者かどうかの確認義務があるにもかかわらずその確認を怠ったとの主

張については、不動産の賃貸借等において、賃借料の支払の都度、居住者・非居住者の別を確認することを義務付けた明文の規定はなく、また、本件賃貸借契約に係る取引のように、賃貸人等との接触をほとんど必要としない取引について、そのような煩雑な手続きを採ることが必要であるとするのは合理的でないというべきであるとして、これを退けた<sup>66</sup>。

#### 4 求償に困難が伴うこと

受給者（譲渡人）が住民票を移していない場合、そもそも支払者の側では、受給者の住所は不明である。実際取引においては、住民票に記載の住所を住所であるととらえることが一般的に行われている。そもそも、住所がある場所を確認するために住民票の写しの交付を求めることが行われているのである。売買の目的不動産の所在地に住民票があれば、以後どこに居住するのかを問うことが考えられなくはないが、相続物件など譲渡人が以前からそこに住んでいない場合等は、非居住者であることの端緒をつかむことすら容易ではない。

支払者としては、相手の許諾なしに住民票の写し等の交付を受けることはできないから、契約時にそれに気付くことができなければ、事後にその端緒をつかんだとしても確認のしようがない。受給者の住所がわからないということは、連絡を取ることもできず、そもそも求償することもできない。

仲介業者等の代理人を通じて連絡を取ってもらう可能性はあろう。それによって、連絡だけは取ることができる可能性がある。しか

<sup>66</sup> 週刊T & Amaster512号（2013年）5頁以下参照。

し、任意の弁済を受けることができるかは別である。すでに売却資金を相続税や所得税の納税に支出している場合、借入金の返済に支出している場合、代替資産の取得に支出している場合等、既にその資金が現預金として残っていないことが想定される。土地等の売買対価は一般に高額である。おのずと源泉所得税も高額となろう。ゆえに、金銭として残っていないため求償しても支払ってもらえないことは、相当高い確率で考えられる。非居住者から土地等を買受ける場合の源泉徴収についてみる限り、所得税法222条は実効性が伴わず、むしろ支払者たる源泉徴収義務者から追徴した後の負担を支払者に押し付ける根拠となっているとも見える。

受給者が任意の支払をしない場合、国外にいる受給者の住所地の裁判所において、債務名義を得たうえで強制執行を請求しなければならない。そもそも、非居住者から土地等を買受ける者の源泉徴収義務は、国が納税義務を果たさない者を追いかけることができないから創設されたものである<sup>57)</sup>。これでは、国ですらできないことを一国民に押し付けることになり、問題がある。

## 5 真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情について

最判平成18年4月20日民集60巻4号1611頁は、税務職員や家族から税額が800万円程度といわれていた納税者が、税理士から550万円程度で済むと言われたことに対して、申告書の控えや納税に係る領収証の交付を要求したり税務署に問い合わせたりしなかった納税者の落ち度を認め、過少申告加算税の取消を認めなかったというものであった。その中で、過少申告加算税を課さないための国税通

則法65条4項の正当な理由の意義について、「真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる」場合をいうとした。

この理は他の加算税においても参照されている。本件裁判例も、この最高裁判決の考え方に従って、国税通則法67条1項ただし書の不納付加算税を課することのできない正当な理由にもこの理が適用されるとした上で、正当な理由の有無を判定した。

ところで、「3注意義務の範囲」でみた採決例では、賃貸人から連絡が遅れたことが真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があったと認める理由のひとつとされている。このように、加算税は一定の場合には免除されることがあり得るが、この理においても本税は免除されていない。本件のような過酷な制度の場合、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があった場合は源泉徴収義務自体が免責されるべきではないだろうか。そこで、次に免責の前提としての違憲無効の可能性についてみていきたい。

## 6 違憲無効の可能性

(1) 最大判昭和37年2月28日刑集16巻2号212頁は、源泉徴収制度は憲法29条1項、同条3項、30条、84条に違反しない旨を判決した。その後、最高裁昭和60年3月27日大法廷判決(民集39巻2号247頁)は、立法府の裁量的判断を尊重し、立法の目的が正当であれ

<sup>57)</sup> 薄井・前掲注(10) 6頁、大高・前掲注(11) 65頁は、このような趣旨が垣間みえる。

ば立法内容が著しく不合理でない限り合憲とした<sup>58)</sup>。

本件裁判例は、単にこうした判例をなぞっただけで、事案へのあてはめが十分なされているとは感じられない。非居住者・外国法人から土地等を買受ける者の源泉徴収義務全般に適用しうる説示かと考えると、判示は疑問が残る。そもそも、本件裁判例が参照したふたつの最高裁判決は、非居住者・外国法人から土地等を買受ける者の源泉徴収義務に関する規定が創設される前の判決である。それを、個別の検証なしに、非居住者・外国法人から土地等を買受ける者の源泉徴収義務に当てはめることはできないと考えるべきである。

(2) 租税法律主義は、課税権者からの恣意的ないし不当な課税から国民の財産及び自由を守ることを目的としている<sup>59)</sup>。このことは、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与える機能がある<sup>60)</sup>。この目的のため、租税法律主義は、議会制定法に基づく課税を要求する憲法原則として確立されているといわれる<sup>61)</sup>。そして、租税法律主義は、法律によらない課税を禁止する形式的租税法律主義のみならず、基本的人権保障に抵触する租税立法を禁止する実質的租税法律主義があるとされる。この両者が相まって、法の支配が税法の領域においても徹底される<sup>62)</sup>。

(3) では、非居住者から土地等を買受ける者の源泉徴収義務について、考えていきたい。以上みてきた通り、まず、受給者が非居住者かどうかは大変に分かり難い。また、源泉徴収義務を負う可能性のある者が多様であるとともにこうした義務があることの認知度も低い。それでいて、支払者に対して源泉徴収義務を課すばかりで、受給者に対する情報

提供等の義務付けなど支払者を保護する規定はない。もし源泉徴収をせず、課税庁から納税告知を受け納付をしても求償が困難である、ないしは求償に対する弁済がなされない可能性が高い。そして強制執行も容易ではない。(そもそも納税せずに国外に移転した場合に課税処分、徴収が困難だったから、この源泉徴収義務が創設された。)

こうした問題が生じるのは、我が国の規定が不十分であるからに他ならない。米国では、外国人に不動産に関する権利の譲渡人に源泉徴収義務を課す規定を創設する際、売主が外国人であることに気付かなかった等の理由で源泉徴収を怠った源泉徴収義務者を保護する必要が指摘され、幾度か採用が見送られてきた経緯がある<sup>63)</sup>。わが国の制度は、源泉徴収義務者に何らの保護規定がなく、権限もない。わが国の社会環境なども考慮されていない。換言すれば、譲渡人に何らの情報提供義務付けもないにもかかわらず、厳しい源泉徴収義務を課すわが国の制度は、いわば、不能なことを義務付けているといえるものである。

米国のような支払者を保護する規定がないわが国の現行制度は、納税者の甚大な負担の下、国が同じ一つの原因行為から二重に税を徴収する結果をもたらしている。法は、支払をする者と、譲渡により所得を得た者と、そ

58) 金子・前掲注(3) 100頁は、この判決の考え方は裁判例に一般にみられるものであり、租税法はその違憲審査について、原則として合法性の推定が働くとする。

59) 谷口・前掲注(2) 9頁参照。

60) 金子・前掲注(3) 73頁参照。

61) 谷口・前掲注(2) 9頁参照。

62) 谷口・前掲注(2) 9頁以下参照。

63) 中里・前掲注(13) 38頁参照。



れぞれに義務を課しているが、その元となった行為は同一である。求償権の行使により受給者から支払者に弁済がなされれば、受給者はその税額相当額の還付を受けることができようが、弁済がなされなければ、支払者の支払った税は国の収入となった後、受給者に還付されないこととなる。本件裁判例の事案も、国の二重利得の状態である可能性が考えられる。(法律上の原因はあるため不当利得にはならない。)法が存在するという形式的租税法律主義だけで租税法律主義は充足されない。実質的租税法律主義と合わせることで租税法律主義は果たされよう。

(4) 財産権の観点からみれば、確定申告により納税がなされた場合に、なお、支払者に源泉徴収義務を課し源泉所得税を自らの負担により納付させる(せざるを得ない状況に至らしめる)ことが、その支払者に対する財産権の侵害と考えられる。二重利得のために私人の財産権を侵害しているともいえるのではないか。さらに、困難の伴う求償の負担を支払者に負わせることについても、私有財産を正当な補償なく公共のために用いているのではないだろうか。

(5) こうした国の二重利得の状態を避けるために、牽連性は認めても良いのではないだろうか。仮に牽連性を認めても、基本的に支払者は源泉徴収義務を負っており、単に受給者が確定申告をして納税をした場合にのみ、納税告知を行わないとするのである<sup>64</sup>。所得税法120条1項5号「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」という文言の解釈において、現にされていない場合はそれによると解すべきであろう。(その当否はともかく)源泉徴収が現になされていない場合は源泉徴収税額が0円であるとして確定申告すること

を容認すべきである。

しかし、現状は牽連性は認められておらず、国が一時的に二重利得の状態になる場合であっても納税告知が行われている。もし、求償に対する弁済がなされないと、支払者は本来負う必要のない税負担を負う結果となる。このことは、私有財産を正当な補償なしに用いるものであり憲法29条1項ないし3項に違反すると考えるべきではないだろうか。さらに、基本的人権保障に抵触する租税立法を禁止する実質的租税法律主義を含む憲法84条にも違反すると考えられるのである。

また、規定が常に憲法に違反するといえないとしても、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、納税者に源泉徴収義務を課することが不当又は酷になるような場合にこれを適用することは、国ですら行うことが困難なことを納税者に義務付けるものであり、実質的租税法律主義の観点で憲法84条に違反するといわざるを得ない。不能な内容を目的とする指示は無効とするべきであろう。

このように考えた場合、所得税法120条1項5号の「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」は、憲法違反としてその効力を否定された部分については自動確定せず、最高裁平成4年2月18日判決(民集46巻2号77頁)の整合性も確保できよう。

<sup>64</sup> 清永・前掲注<sup>25</sup> 364頁以下は、立法的解決として、所得税法120条1項5号の「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」を「源泉徴収をされた所得税の額」と改め、現実になされた徴収額をそのまま税額控除の対象とすることを提言する。非居住者に対する支払いにおいて直ちにこうした改正をすることは制度の創設趣旨からも容易ではないだろうが、傾聴に値すると思われる。

## 7 今日における規定の存在意義

(1) 以上みてきたとおり、非居住者から土地等を買受ける者に源泉徴収義務を課す規定は、支払者の負担とリスクが大きく、違憲の疑いある制度ではないかと考えられる。この規定は、非居住者が譲渡益にかかる納税申告をしないまま出国、海外送金することに伴う課税漏れを防ぐ目的で創設された。創設直後のバブル崩壊以降、我が国の地価は低下傾向にある。今日では、土地等の譲渡によって譲渡所得（譲渡益）が生ずるのは昭和50年代以前から所有する場合等が中心であり実際に譲渡所得（譲渡益）が発生する事例はさほど多くない。

半面、売買価額を課税標準とする源泉所得税は、譲渡所得の有無に拘らず課されることから、支払者にとって、源泉徴収をしなかった場合のリスクが大きすぎるのではないかと考えられる。確定申告により受益者に還付される税金をわざわざ支払者から追徴する事例もあるのではなかろうか。このことは税法理論としては説明がなされているものの、国民感情としては、理解されにくいであろう。

(2) そこで、今日の社会情勢をも考慮し、規定自体を見直すことも考えるべきではないだろうか。非居住者の土地等の譲渡に対する源泉所得課税は、世界的には導入している国が少なくない。源泉所得課税すること自体は一定の意義はあるかもしれない<sup>65</sup>。しかし、外国人の出入りが多く、多くの国籍の人々が居住し、人種と国籍が多様である国と、現在の日本との状況の違いに対する配慮が必要である。

そのために、米国のような支払者保護規定を改良して導入することも一法であろう。わ

が国の所得税において、土地等の譲渡による所得は分離課税である。また、法人税においても単一（ないし二段階）税率である。米国のように、源泉徴収すべき税額の上限を（事後も含めて）設けることも有用であろう。事後においても認めるということは、事実上牽連性を認めることにもなり、支払者の保護が図られることにつながる。

## 8 小括

源泉徴収義務に関する規定が憲法に反しないとした判決は、非居住者から土地等を買受ける場合に源泉徴収義務が制定される前の判決である。一定の支払者保護の規定を盛り込んでいない現在の状況は、早急に改められるべきと感じずにはいられない。取引における一般的な注意を払って調査をしても、自動確定ゆえに、知らぬ間に土地建物売買代金の1割を超える税を課されかねないということは、あまりに負担が大き<sup>66</sup>。

受給者への義務付け、支払者の注意義務の限定その他の配慮が強く望まれる。

## 結びにかえて

源泉徴収制度が憲法に違反するかどうかに関する議論がなされてから久しい。こうした議論がある程度ヤマを越えてから、非居住者

<sup>65</sup> 日本経済新聞電子版「アジアとともに(3)不動産・株…したたか新興国マネー」(2012年10月29日配信)は、タイ企業、台湾資本、韓国公的年金等のアジアマネーが、日本の不動産を買っている旨を報じている。

<sup>66</sup> 水野・前掲注<sup>23</sup> 106頁は、源泉徴収制度全般に対してであるが、そもそも支払者が納税者として国との関係に立つのは、源泉徴収制度では、納付税額は容易に定まり、自動的に確定するということが前提となっていると指摘する。

から土地等を買受ける者の源泉徴収制度が創設された。当時はバブル期であり、地価が高騰していたわが国の土地を売却して利益を上げながら納税義務を果たさない事案が散見され、制度創設につき一定の必要性は有ったといえよう。

しかし、時代は移り、わが国の地価が長期低落傾向にある中、この規定は外国人の売逃げ防止の効果よりも、日本人たる非居住者が土地等を譲渡した際、支払者に過度な注意義務を課す過酷な制度としての側面が際立つこととなった。本稿は、こうした問題を明らかにするとともに、その注意義務の範囲について考えてみた。そして、憲法適合性について

も多少の考察を試みた<sup>67)</sup>。土地等を買った相手が実は非居住者であった、という“運の悪い者”をいたずらに苦しめるためではなく、適切な課税ができるような制度とすることが望ましいと考えるものである。

考察が至らなかった点が多いことをお詫び申し上げますとともに、今後精進すべく努めていきたい。

---

<sup>67)</sup> 本稿では、受益者（売主）が外国法人である場合についてはあまり扱わなかった。この場合、相手が非居住者であることは比較的容易にわかろうが、源泉徴収しなかった場合の求償の困難さは同様であろう。