

源泉徴収をめぐる法的問題の一考察

— 非居住者（外国法人）に係る取引を素材として —

野一色直人

（立命館大学経済学部教授）

- | | |
|--|--|
| <p>I はじめに</p> <p>II 源泉徴収に係る法律関係の概要</p> <p>1 源泉徴収制度をめぐる法律関係の特色等について</p> <p>2 源泉徴収制度に係る規定の概要等について</p> <p>3 非居住者・外国法人に係る源泉徴収をめぐる法律関係の概要について</p> <p>4 租税条約（日米租税条約）による修正等について</p> | <p>III 国際取引における源泉徴収に係る法的課題の整理・検討</p> <p>1 平成22年東京地判の整理について</p> <p>2 平成22年東京地判の評価等について</p> <p>3 平成22年東京地判で示された源泉徴収に係る法的課題の考察について</p> <p>IV おわりに</p> |
|--|--|

I はじめに

源泉徴収については、国の税収を確保するとともに、納税者にとって、申告、納付等に関する煩雑な事務から免れることができるとして、所得税の徴収方法として能率的・合理的な制度とされており⁽¹⁾、また、納付税額が容易に定まり、自動的に確定するということが前提とされている⁽²⁾。

ただ、源泉徴収をめぐる紛争は少なくなき、例えば、源泉徴収制度全体の法律関係については、理論的にも技術的にも、規定が整っていないとの見解⁽³⁾や源泉徴収制度自体がフィクションであり再検討の余地があるとの指摘⁽⁴⁾がされているところである。

本稿においては、非居住者（外国法人）に係る取引と源泉徴収をめぐる裁判例を素材として、使用料等の特定の金銭の支払者であ

り、源泉徴収義務者である内国法人と当該金銭の受給者であり、所得税法（以下、「所得税法」又は「所税」という。）上の本来の納税義務者であるPEを有しない非居住者や外国法人との間において生じる源泉徴収に係る法的問題を整理し、当該整理を通じて、源泉徴収制度における本来の納税義務者の法的な位置付けや現行法上の源泉徴収制度の枠組みについて、整理・検討を試みるものである。

まず、非居住者（外国法人）に係る取引と源泉徴収の関係等を考察する前提として、国税通則法や所得税法上の源泉徴収に係る基本

(1) 最判昭37・2・28刑集16-2-212頁。

(2) 水野忠恒『租税法 第5版』（有斐閣、2011年）106頁。

(3) 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。

(4) 水野・前掲注(2) 106頁。

的な法律関係の概要を整理する。

II 源泉徴収に係る法律関係の概要

1 源泉徴収制度をめぐる法律関係の特色等について

まず、源泉徴収をめぐる法律関係の特色として、以下の点が指摘されている。

第1に、源泉徴収による所得税は「自動確定」の国税であること、第2に、支払者により徴収納付される所得税債権と受給者により申告納付される所得税債権には同一性がないとされている⁽⁵⁾。

また、「源泉徴収義務は、前記1のとおり、支払者に対する公法上の義務であり、受給者の本来の納税義務とは切断されていると考えざるを得ない。」⁽⁶⁾、あるいは、「徴収納付の租税については、納税義務者は、徴収納付義務者の徴収を受忍し（源泉徴収および住民税の特別徴収の場合）、または徴収納付義務者に税額相当額を給付する義務（その他の場合）を負うのみで、自ら租税を納付する義務を負わないから、そこでは、租税債権者たる国または地方団体と納税義務者と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あうにすぎない。したがって徴収納付においては、国または地方団体と徴収納付義務者との間の法律関係と、徴収納付義務者と納税義務者との間の法律関係とが、同時に存在することになる。」として、国・地方公共団体と源泉徴収義務者との関係については、公法上の関係、また、源泉徴収義務者と本来の納税義務者との関係については、私法上の関係として整理されている⁽⁷⁾。

さらに、源泉徴収をめぐる法律関係に関し

て、例えば、最判昭和45年12月24日民集24巻13号243頁で示された内容について、「(v)納税の告知は受給者の源泉納税義務の存否・範囲に影響を及ぼすものではないこと及び、(iv)受給者はその負担する源泉納税義務の存否・範囲に関して支払者との間でこれを争いすることを明らかにしたもの」⁽⁸⁾との説明がされている。

加えて、最判平成4年2月18日民集46巻2号77頁においては、「所得税法上、源泉徴収による所得税（以下「源泉所得税」という。）について徴収・納付の義務を負う者は源泉徴収の対象となるべき所得の支払者とされ、原判示のとおり、その納税義務は、当該所得の受給者に係る申告所得税の納税義務とは別個のものとして成立、確定し、これと並存するものであり、そして、源泉所得税の徴収・納付に不足がある場合には、不足分について、税務署長は源泉徴収義務者たる支払者から徴収し（221条）、支払者は源泉納税義務者たる受給者に対して求償すべきものとされており（222条）、また、源泉所得税の徴収・納付に誤りがある場合には、支払者は国に対し当該誤納金の還付を請求することができ（国税通則法56条）、他方、受給者は、何ら特別の経路を経ることを要せず直ちに支払者に対し、本来の債務の一部不履行を理由として、誤っ

(5) 佐藤英明「日本における源泉徴収制度」税研153号（2010年）28-29頁。

(6) 今村隆「徴収納付の法律に関する諸問題」税研153号（2010年）42-43頁。

(7) 金子宏『租税法 第18版』（弘文堂、2013年）810頁。

(8) 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 〔二訂版〕』（税務経理協会、2001年）357頁。

て徴収された金額の支払を直接に請求することができるのである」として、源泉徴収制度における第2の特色である源泉徴収された所得税の還付に係る法律関係に関して、より詳細な説明がされているところである。

つまり、源泉徴収義務者は、徴収すべき額又は差額について本来の納税義務者に対して求償権を行使すること⁽⁹⁾、言い換えれば、国が本来の納税義務者に対して徴収すべき額を直接求めることができず、他方、本来の納税義務者は、原則⁽¹⁰⁾として、国に対して差額の還付（誤って納付された税額の還付）を直接求めることができず、源泉徴収義務者に対してのみ差額の給付を求めることができる⁽¹¹⁾とされている。

また、支払者の公法上の義務である源泉徴収義務と受給者の本来の納税義務とは分断されているとされる裁判例⁽¹²⁾として、例えば、受給者の本来の所得税の納税義務が更正の期間制限を経過し、もはや課税庁により増額更正され得ない時期に到達した場合においても、課税庁は増額更正すべきであった所得税相当額につき、支払者に対し源泉所得税の納税告知処分をなし得るとして、現行の源泉徴収制度の下では、支払者の源泉納税義務と受給者の所得税の納税義務とは法律上全く関係のないものであるとされた事例⁽¹³⁾や役員賞与に関して同族会社行為計算の否認規定を理由とする更正処分が理由附記の不備を理由として課税庁により取り消された場合において

も、当該役員に関して、所得税法上当然に確定した源泉徴収義務の範囲が左右されるいわれはないとされた事例⁽¹⁴⁾がみられるところである。

したがって、現行法上、源泉徴収義務者の義務と本来の納税義務者の義務が分断されていることが、源泉徴収制度に係る法律関係の大きな特色と言える。

次に、源泉徴収義務者の義務と本来の納税義務者の義務が分断されていること等の税法上の根拠について、国税通則法等の規定を概観する。

2 源泉徴収制度に係る規定の概要等について

国税通則法（以下、「国税通則法」又は「税通」という。）上、源泉徴収に関する用語に関して、例えば、源泉徴収による所得税については、「源泉徴収に係る所得税（この税に係る附帯税を除く。）をいう。」（税通2条2号）と定義され、また、納税者（同条5号）については、国税に関する法律の規定により国税（源泉徴収による国税を除く。）を納める義務がある者及び源泉徴収による国税を徴収して国に納付しなければならない者が定義されている。

これらの定義規定から、まず、国税通則法上、源泉徴収されることが規定されている金銭等を受領する者は、源泉徴収される税額に関する限り、当該税額については源泉徴収義

(9) 最判平23・3・22民集65-2-738（田原裁判官捕捉意見）。

(10) 例外として、給与等の支払者である源泉徴収義務者が年末調整による過納額や退職所得に係る過納額を受給者（源泉納税義務者）に還付することができないこととなった場合、税務署長が源泉納

税義務者に還付する（所税令313条1項等）。

(11) 最判平4・2・18民集46-2-77。

(12) 今村・前掲注(6)43頁。

(13) 東京高判昭55・10・27訟月27-1-211。

(14) 最判昭48・12・14訟月20-6-146。

務者を通じて納付することが規定されていることから、国税通則法上、納税者として位置付けられていない⁽¹⁵⁾と言える。

つまり、給与所得、利子所得等を有するが確定申告書の提出を要しない個人は、所得税法上の納税義務者（所税5条）であるが、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わず、国税通則法上の諸手続規定の当事者とならないことから、国税通則法上の納税者（税通2条5号）から除かれている⁽¹⁶⁾。

他方、税法上、給与等の支払者である源泉徴収義務者は、所得税法における納税義務者に該当しないが、国に対して直接租税を納付する義務を負うこと、つまり、国税通則法上の手続規定の当事者と位置付けられている⁽¹⁷⁾との枠組みが採用されている。

次に、源泉徴収に係る納税義務に関して、国税通則法15条（納税義務の成立及びその納付すべき税額の確定）1項において、「国税を納付する義務」と「源泉徴収による所得税については、これを徴収して国に納付する義務」（税通15条1項の括弧書）として、源泉徴収による所得税を納付する義務は、国税を納付する義務とは、別の義務として明確に位置付けられている。

この点に関して、税通15条1項の「源泉徴収による所得税については、これを徴収して国に納付する義務」については、例えば、源泉徴収義務者が給与、報酬等の支払を受ける者から税額を徴収して国に納付すべき義務の

みを指すもの⁽¹⁸⁾、あるいは、源泉徴収義務者の徴収税額の納付義務のみが含まれている⁽¹⁹⁾と説明されている。

また、上記の規定等を踏まえつつ、例えば、源泉徴収の定義については、「租税を徴収するに当たって、徴税の便宜上、本来の納税義務者から直接国に納付させず、納税義務者に対して課税標準となるべき金銭等の支払を行う者（いわゆる源泉徴収義務者）をして、その税金相当額を天引徴収させ、その徴収した金額を国に納付させる方式」⁽²⁰⁾や源泉徴収義務の定義については、「一定の金額の支払を受ける者の納税義務を前提として、その支払をなす者等について生じ、当該金額の支払の際に支払金額から税額分を控除しこれを納付する義務」⁽²¹⁾とされている。

さらに、このような国税通則法上の源泉徴収に係る規定の構造等について、例えば、「源泉徴収による国税については、本来の納税義務者の義務は、源泉徴収義務者の義務の陰にかくれており、その成立その他を論ずる実益に乏しく、両者を『納税義務』に含めるとかえって不必要な解釈上の混乱を招くおそれもあるので、前者の義務を除外することとしたのである。」⁽²²⁾と説明されている。

加えて、「義務の内容をなす納付すべき税額は、特別の確定手続をまつまでもなく容易に計算することができるという理由で、その成立と同時に法律上当然に確定するものとされている」⁽²³⁾として、源泉徴収による国税に

(15) 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）428頁。

(16) 荒井勇ほか共編『国税通則法精解』（大蔵財務協会、2013年）132頁。

(17) 同上。

(18) 浦谷・前掲注(15) 428頁。

(19) 荒井勇ほか共編・前掲注(16) 251頁。

(20) 荒井勇ほか共編・前掲注(16) 129頁。

(21) 清永敬次『税法 新装版』（ミネルヴァ書房、2013年）61頁。

(22) 荒井勇ほか共編・前掲注(16) 251頁。

(23) 荒井勇ほか共編・前掲注(16) 258頁。

ついて確定する義務の内容が容易に計算できることが、制度の前提とされている。

また、源泉徴収に係る納税義務の成立の時期については、国税通則法15条2項（納税義務の成立の時点）2号において、源泉徴収による所得税についての納税義務は、利子、配当、給与、報酬、料金その他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する（同項2号）と規定されている。

さらに、納税義務の確定に関しては、同条3項において、源泉徴収による所得税については、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（同項2号）として、自動確定（自動的確定方式）が採用されているところである²⁴。

上記規定を前提とした上で、例えば、源泉徴収に係る法律関係については、「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はかならず、両者は表裏をなす関係にあり、したがって、もし納税の告知が課税処分であるとすれば、そこにおいて確定された税額およびその前提となる徴収義務の存在は、右処分が取り消されないかぎり、支払者はもとより受給者においても、これを否定しえないこととなる」²⁵とされており、また、源泉徴収義務者の徴収すべき税額と給与、報酬等の支払を受ける者（支払の相手方）の徴収されるべき税額の一致は自明のことであるとの考え

方²⁶が示されている²⁷。

なお、国税通則法上、受給者に関して、源泉徴収に係る所得税の納税義務の成立の時期については明文の規定がなされていない²⁸ところである。

上記の規定等を踏まえつつ、非居住者・外国法人に係る源泉徴収の法律関係を概観する。

3 非居住者・外国法人に係る源泉徴収をめぐる法律関係の概要について

まず、内国法人等から非居住者・外国法人へ配当や使用料等の金銭が支払われる場合における納税義務や源泉徴収に係る法律関係等については、国内法上の規定や租税条約による修正点に着目しつつ、特定の金銭の支払側の内国法人及び当該金銭の支払を受ける側の非居住者・外国法人に区分して整理を進める²⁹。

- (1) 支払側（内国法人等）に係る規定の概要
 所税212条（源泉徴収義務）に基づき、使用料等の金銭を支払った内国法人等は、当該使用料等の支払の際、国内源泉所得である当該使用料等に対して原則20%（所税213条1項1号）を乗じて計算した金額を徴収すべき所得税の額として徴収し、その徴収の日の翌月10日までに国に納付する義務を負っている（所税212条）。

24) 水野・前掲注(2) 36頁、谷口勢津夫『税法基本講義 第3版』（弘文堂、2012年）114頁。

25) 最判昭45・12・24民集24-13-2243。

26) 可部恒雄『最判解民事編昭和45年度（下）』（法曹会、1970年）1102頁。

27) 「納税の告知は課税処分ではないということの理由として述べたこの『表裏一体』説の意味する

ところは、必ずしも明らかではない。」（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）79頁）。

28) 浦谷・前掲注(15) 431頁。

29) 増井良啓＝宮崎裕子『国際租税法 第2版』（東京大学出版会、2011年）74-75頁。

(2) 支払を受ける側（非居住者・外国法人）

に係る規定の概要

まず、所得税法上、国内源泉所得（外国法人課税所得：所税5条2項）を有する非居住者・外国法人は、所得税の納税義務を負うことが規定されている（所税5条2項，4項）。

また、課税所得の範囲については、非居住者・外国法人が、国内において、いわゆる何号PEを有するかに応じて場合分けされている（所税7条1項3号，5号）。

例えば、国内にPEを有しない非居住者については、所税161条4号から12号の所得に対して、分離課税の方式によって算定する（所税164条2項，169条）とされている。

また、国内にPEを有しない外国法人については、所税161条1号の3から7号，9号から12号の金額が課税標準であり（所税178条），これら国内源泉所得の金額に20%を基本とする税率が適用（所税179条）され、当該外国法人については、原則として、源泉徴収がなされた場合、所得税の納税義務の履行は完結し、法人税を申告納付する必要がないとされている³⁰⁾。

国内にPEを有しない非居住者・外国法人に係る源泉徴収の特色として、例えば、いわば「取りきり」であり、後に確定申告が予定されず受給者の他の所得との関係が想定されない³¹⁾ことや国内に拠点をもたない者からの税金を徴収するための効果的な方法³²⁾と指摘される場合がある。

したがって、国内にPEを有しない非居住者・外国法人に係る源泉徴収に関しては、源泉徴収される税額が当該非居住・外国法人の納付すべき税額と一致することが制度上の特徴であると言える。

次に、租税条約（主として日米租税条約）

による修正点について、概観する。

4 租税条約（日米租税条約）による修正等について

日米租税条約等の租税条約において、例えば、配当・使用料等に関して、源泉地国の課税を制限（税率の軽減・課税の免税）することが規定されている場合があるが、非居住者や外国法人が税率の軽減等の特典を享受するためには、租税条約上の一定の要件を満たす必要がある。

例えば、日米租税条約上、使用料については、使用料の受益者が締約国の居住者であること（12条1項）、使用料を受領する米国外国法人が公開法人等の日米租税条約上の特典を享受する資格を有すること（特典条項の要件を満たしていること）（22条）との要件を満たしているか否かの判定が必要となるが、当該要件の判定に必要な情報の提供等に係る具体的な方法については、日米租税条約に規定されておらず、国内法である租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律（以下、「特例法」又は「租税約特」という。）に詳細な事項が規定されている³³⁾。

³⁰⁾ 増井＝宮崎・前掲注²⁹⁾ 76頁。

³¹⁾ 佐藤・前掲注⁽⁵⁾ 24頁。

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、最終支払との指摘については、濱田明子「国際課税における源泉徴収の問題」月刊税務事例43巻6号（2011年）32頁参照。

³²⁾ 増井＝宮崎・前掲注²⁹⁾ 76頁。

³³⁾ 増井良啓「租税条約実施特例法上の届出書の法的性質」税務事例研究114号（2010年）61-62頁。

(1) 支払側（内国法人）に関する租税条約による修正

まず、支払側の内国法人に関して、源泉徴収税率については、源泉徴収を行うための受皿規定として、特例法が設けられており、条約上の上限である税率を「限度税率」と呼んだ上で、国内法上の課税根拠規定の適用上、税率を限度税率と読み替えている³⁴。

ただ、租税条約上、例えば、課税方式として、外国法人に対して申告を求めるのか、あるいは、源泉徴収によるのかについては、規定されていない³⁵ことから、租税条約において合意された内容を実行するために、日本において、課税方式として源泉徴収が採用される場合、例えば、支払側の内国法人の源泉徴収義務の有無については、国内法に基づき判断する必要がある。

なお、上記の軽減される限度税率が適用される前提として、例えば、特定の使用料が、日米租税条約12条に定める「使用料」に該当し、また、特例法の施行に関する省令（以下、「特例法省令」という。）2条に基づき所定の事項が記載された届出書が税務署長に提出されることが必要となる。

したがって、国内にPEを有しない非居住者・外国法人に係る源泉徴収に関して、税法上、納税義務者はあくまでも非居住者・外国

法人であると構成されているが、現実の納税事務は源泉徴収義務者が行うこと³⁶が特色であると言える。

(2) 支払を受ける側（非居住者・外国法人）に関する租税条約による修正

他方、例えば、特定の使用料が、租税条約上の使用料に該当し、特例法省令に基づき所定の事項が記載された届出書が税務署長に提出されている場合、当該使用料については、非居住者・外国法人は、所税179条（外国法人に係る所得税率）に定める20%の税率の適用に代えて、租税条約に規定する限度税率、例えば、10%の場合、10%を適用して計算した額を当該使用料に係る所得税として日本に納める義務を負っている（租税約特3条の2第1項、特例法省令2条等）。

なお、使用料等の税率の軽減措置を享受するために特例法等に規定されている届出の性質は、使用料等の支払後の届出によっても、当初の軽減措置を享受することができることから、納税者による特定の制度の選択³⁷でもなく、また、特定の軽減措置を享受するための要件（効力要件）³⁸に該当するものではない³⁹と考えられる。

次に、日米租税条約の規定と源泉徴収の関係が問題となった東京地判平成22年12月3

34) 増井良啓「租税条約の解釈と国内法—文理解釈の基本に立ち戻って—」『税制改革の課題と国際課税の潮流（社）日本租税研究協会 第62回租税研究大会記録2010』（日本租税研究協会、2010年）7頁。

税率が一義的に明確でなければ源泉徴収はできないとの指摘については、同上参照。

35) 増井・前掲注34) 8頁。

36) 増井・前掲注33) 59-60頁。

37) 例えば、概算による経費控除、あるいは、実額

による経費控除の選択に係る事例（最判昭62・11・10判タ654-121）。

38) 例えば、青色申告特別控除（「確定申告書をその提出期限までに提出した場合に限り」）（租税特別措置法25条の2第5項）。

39) 水野忠恒『国際課税の制度と理論—国際租税法の基礎的考察—』（有斐閣、2000年）84頁、届出書の提出は租税条約による減免を受けるための効力要件ではないとの見解については、谷口勢津夫『租税条約論』（清文社、1999年）39-40頁参照。

日⁽⁴⁰⁾（以下、「平成22年東京地判」という。）の整理・検討を通じて、国際取引における源泉徴収に係る法的課題を整理・検討する。

Ⅲ 国際取引における源泉徴収に係る法的課題の整理・検討

1 平成22年東京地判の整理について

(1) 事案の概要

米国の日本子会社（X）が、米国の親会社に対して平成16年7月23日に支払った同年1月から同年5月までの分の使用料について、支払の際に所得税の源泉徴収義務があるとして課税庁（Y）から平成19年6月27日に源泉徴収すべき所得税に係る納税告知処分等を受けたのに対し、本件各使用料については「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とアメリカ合衆国政府との間の条約」（平成16年条約第2号。平成16年3月30日発効。以下「新日米租税条約」という。）12条1項が適用され、Xは源泉徴収義務を負わないにもかかわらず納税告知処分等がされたのは違法であるとして、その取消しを求めた事案である。

なお、使用料支払に係る契約は、「本件製品（1条A）の純売上高の6%及び本件商品（1条B）の純売上高の4%の使用料（ロイヤルティ）について、当該使用料が発生する毎暦月末より30日以内に支払期限が到来し、米国親会社のニューヨーク本店に支払わなければならない。ただし、米国親会社から別途書面により支払時期と支払先の双方又は一方について指図を受けた場合はこの限りでない。」（対価の支払（7条A、B））とされていたが、契約が変更されたことを理由として、Xは、平成16年7月23日、同年1月から

5月までの分の使用料を米国親会社に対し支払ったところである。

(2) 争点

本件においては、新日米租税条約上の「日本国においては、源泉徴収される租税に関しては、この条約がある年の3月31日以前に効力を生ずる場合には、その年の7月1日以後に租税を課される額について適用する」（30条2項(a)(i)(aa)。以下「本件規定」という。）の「7月1日以後に租税を課される額」の意義が争点とされたところである。

争点とされた本件規定に係る前提として、新日米租税条約12条1項において、「一方の締約国内において生じ、他方の締約国の居住者が受益者である使用料に対しては、当該他方の締約国においてのみ租税を課することができる。」とされていることから、仮に、問題となった使用料の支払金額が「7月1日以後に租税を課される額」に該当する場合、新日米租税条約に基づき、米国においてのみ租税を課することができるが、他方、仮に、問題となった使用料の支払金額が「7月1日以後に租税を課される額」に該当しない場合、旧日米租税条約14条に基づき、日本及び米国の双方が租税を課することができることから、Xに係る納税告知処分等の適法性を判断する上で、本件規定の意義が問題とされたところである。

(3) 当事者の主張の骨子

「7月1日以後に租税を課される額」の意

⁽⁴⁰⁾ 訟月57-6-1972。

なお、本件は控訴されたが、東京高裁において、平成23年5月18日控訴棄却の判決がされ、上告及び上告受理申し立て中との説明（同上）。

義について、Yの主張の骨子は、外国法人の課税要件が充足される時点である所税178条の「支払を受けるべき」時点が7月1日以後である金額が該当するというものである。

他方、Xの主張の骨子は、源泉徴収の場合は、支払者の源泉徴収義務に応じて源泉徴収を受忍する義務が生ずることや実際に使用料が支払われた際に納税義務が生ずることを前提として、所税212条1項に基づき、納税義務者である外国法人に源泉徴収を受忍する義務が発生する時点、つまり、支払者に源泉徴収義務が生じる現実の支払時が7月1日以後である金額が該当するというものである。

「7月1日以後に租税を課される額」の意義を判断する上で、使用料に係る源泉徴収について、使用料の受取側である外国法人か、あるいは、使用料の支払側の内国法人のいずれに着目するかとの点が、両者の主張における大きな相違点と解される。

(4) 判決の概要（「7月1日以後に租税を課される額」の意義）

まず、「この点、新日米租税条約4条1項及び5項、9条2項、10条8項及び9項、23条1項及び2項等の規定に照らし、新日米租税条約の通常用語例上、『租税を課される』とは、納税義務を負担させられる（課税される）との意味であることが明白である。」とした上で、「本件規定の文脈に照らし本件規定にいう『租税』とは日本国の租税をいうことが明らかであり、本件の場合、具体的には所得税法に基づく所得税を意味することは明白である。他方、所得税法171条には『所得税を課される』との文言があるところ、同条の規定に照らしてこれが『所得税を課する』ことの受身形の表現であることが明らか

であり、また、『所得税を課する』とは、同法7条、8条、164条、169条、237条等の規定に照らして、所得税の納税義務を負担させる（課税する）ことを意味することが明らかである。」としている。

また、「我が国の租税法上、非居住者（所得税法2条5号に規定するものをいう。）又は外国法人（同条7号に規定するものをいう。）に課税される租税（所得税）の関係で源泉徴収義務が発生するのは、基本的に支払の際であり（所得税法212条参照。なお、甲15の1ないし6）、また、新日米租税条約30条2項(b)(i)の規定では、合衆国において源泉徴収される租税に関して、『支払われ又は貸記される額』としていることにかんがみても（31条(b)(i)においても同様である。）、原告がいうように現実の支払の時が7月1日以後である場合に新日米租税条約を適用する旨を定めようとするのであれば、本件規定においても、あえて新日米租税条約30条2項(b)(i)の規定（合衆国に関する場合）の文言とは全く異なる『7月1日以後に租税を課される額』とはせず、同規定の文言と同じように『7月1日以後に支払われる額』などと規定するのが合理的であると思われる。」として、裁判所は、源泉徴収に係る日米租税条約上の明白な文言の違いが存在することに注目している。

上記の点に関して、新日米租税条約30条は、「(b) 合衆国においては、

- (i) 源泉徴収される租税に関しては、
 - (aa) この条約がある年の3月31日以前に効力を生ずる場合には、その年の7月1日以後に支払われ又は貸記される額
 - (bb) この条約がある年の4月1日以後に効力を生ずる場合には、その年の翌年の1

月1日以後に支払われ又は貸記される額」と規定しているところである。

さらに、「本件規定の文脈によりその『租税を課される』についてのみ新日米租税条約の通常用語例や、日本において適用される租税に関する法令である所得税法の意義と別異に解釈すべきとする根拠は見当たらない」とした上で、「『7月1日以後に租税を課される額』とは、7月1日以後に所得税の納税義務を負担させられる（課税される）金額を意味し、より具体的には、7月1日以後に所得税の課税要件が充足される金額をいうものと解される。」としている。

加えて、「この点、所得税法は、外国法人に課する所得税の課税要件（課税標準や税率）について、外国法人の納税義務の節（第3編第3章第2節）に置かれた178条以下の規定において具体的に定めていることがその見出しや文言に照らしても明らか」や「（これに対し、原告の主張する同法212条1項は、その文言に加え、これが『非居住者及び外国法人の所得に係る源泉徴収』の章（第4編第5章）に置かれていることに照らし、源泉徴収義務を定めた規定であることが明らかである。また、同法5条4項は、同条の見出し（納税義務者）に照らしても、納税義務者について定めたものであり、『支払を受けるとき』とは『支払を受ける場合』を意味するのであって、課税標準や納税義務の発生時期について定めるものとは解し得ない。）」とした上で、「同法178条によれば、所得税法161条7号所定の『使用料』（本件各使用料がこれに該当することは前記前提事実(3)ウのとおりである。）につき外国法人が所得税の納税義務を負担させられる（課税される）場合の課税標準は、当該外国法人が支払を受けるべ

き金額であるとされている。また、例えば、新日米租税条約締結の際に改正された租税条約実施特例法の改正に伴う経過措置を規定した、所得税法等の一部を改正する法律（平成16年法律第14号）の附則18条1項は、同法による改正後の租税条約実施特例法3条の2第1項（源泉徴収に係る所得税の税率の特例等）の規定は、施行日以後に支払を受けるべき使用料について適用し、施行日前に支払を受けるべき使用料については、なお従前の例による旨規定している。」として、結論として、「以上によれば、この『使用料』につき、7月1日以後に所得税の納税義務を負担させられる（課税される。すなわち、課税要件が充足される。）金額とは、7月1日以後に『支払を受けるべき』使用料の金額を意味するものというべきである。原告は、受給者が源泉徴収の受忍義務を負う所得の支払時に納税義務が発生すると解すべきであるなどというが、到底採用することはできない。」として、納税者の主張は明確に否定されている。

続けて、東京地判は、「さらに、原告は、国税通則法15条2項2号が源泉徴収による所得税の納税義務の成立時期について『所得の支払の時』としていること、国税通則法施行令5条2号が源泉徴収を受けない給与等について納税義務の成立時期を『支払を受けるべき時』と規定していることとの対比及び同条の解説書（甲24）が、源泉徴収による国税について本来の納税義務者の義務が徴収義務者の義務の陰に隠れているとし、源泉徴収義務の発生時期等をもって課税関係を規律するのが原則であることを示していることをその主張の根拠とするが、国税通則法の『納税者』とは、源泉徴収による国税については、源泉

徴収義務者をいい（同法2条5号後段）、同法にいう『納税義務』も、源泉徴収による国税については、これを徴収して国に納付する義務をいうのであって（同法15条1項）、本来の納税者（所得の受給者）の納税義務を含まないとされていることからすれば、上記解説書の記載部分は、その理を明らかにしたものにすぎず、源泉徴収義務の発生時期等をもって本来の納税者の納税義務を含む課税関係を規律するのが原則であることを示したのではなく、国税通則法15条2項2号の規定も源泉徴収をして国に納付する義務という意味での源泉徴収義務の発生時期を示すものにすぎない。」や「原告は、『租税を課される』時期が納税義務の発生時であるとしても納税義務発生時は源泉徴収義務発生時すなわち支払時と一致すると主張し、その根拠として、最高裁昭和45年判決が支払者の源泉徴収義務と受給者の納税義務が表裏一体のものであるとしていること及び論文『所得税の源泉徴収をめぐる法律関係について』（甲20）に支給者の源泉徴収義務が発生すると同時に受給者に納税義務が発生するとの趣旨の内容があることを挙げるが、最高裁昭和45年判決の上記部分は、支払者の徴収すべき金額と受給者の徴収されるべき税額が一致することは法が自明の前提としている旨を表しているにすぎないと解すべきであり（最高裁判所判例解説民事篇（下）昭和45年度1102頁参照）、上記論文の原告が指摘する部分も、源泉徴収における支給者の納税義務（源泉徴収義務）と受給者の納税義務との関係について述べた部分であるところ、上記説示のとおり支給者の源泉徴収義務と受給者の納税義務の発生時期が異なることはあり得るのであり、上記論文の原告指摘の部分は支払時期と実際に支払われた

時が一致する通常の場合を念頭に置いた記載であると考えるのが相当」とした上で、「加えて、原告は、法的安定性の観点からしても原告主張が相当であるとするが、原告主張のように実際の支払時を基準とした場合には、支払者のし意によって、新日米租税条約の適用の有無を左右することができることになりかねないことからすれば、原告の上記主張は失当である。」や「そして、『使用料』（所得税法161条7号）について『支払を受けるべき』状態にある場合とは、現実に支払を受けていなくても所得が実現したと同視し得る場合を含むと解すべきであり、契約や慣習等で支払時期が定まっている場合にはその支払時期が到来すれば所得が実現したと同視されるから、支払時期が到来したときが『支払を受けるべき』時点に当たり、支払時期が定まっていなかった場合には実際に支払われることによって所得が実現したということが出来るから、現実に支払われたときが『支払を受けるべき』時点に当たると解される。」として、「本件各使用料の支払時期が平成16年7月1日以後に変更されたかどうかについて検討する必要がある。」とした上で、支払時期が変更されていないと判断したところである。

最終的に、「本件各使用料の支払につき旧日米租税条約が適用されることを前提とすると、前記第2の4の被告が主張する本件各処分の根拠はいずれも相当」として、Xに対する納税告知処分等が適法との結論を示したところである。

2 平成22年東京地判の評価等について

まず、原告の主張に対しては、「国内源泉所得に係る外国法人の納税義務を、源泉徴収義務者における源泉徴収義務を介して理解す

る見解⁽⁴¹⁾とした上で、「源泉徴収義務は、観念的には受給者に対する納税義務を前提とした義務である」⁽⁴²⁾として、「受給者自身の課税要件を充足する時期が7月1日以後であるかを議論すべきであって、源泉徴収者において源泉徴収を行うべき時期がいつかを問題とすべきではないと解される。」⁽⁴³⁾との否定的な見解が示されている。

また、判決に対して、源泉徴収における受給者の納税義務という従来十分に意識されていなかった事項について判示⁽⁴⁴⁾したとの評価が示されている。

さらに、「支払いを受けるべき金額（使用料）については、支払いを受けるべき期日になれば債権として確定し、その金額はあらかじめ定まっている税率を乗ずることによって、源泉所得税の租税債務も同時に確定する。」⁽⁴⁵⁾、「そして、その金額にあらかじめ定まっている税率を乗ずることによって源泉所得税の租税債務も同時に確定する。」⁽⁴⁶⁾とした上で、「このように考えれば、使用料の支払いを受けるべき日に受給者の租税債務が確定することになる。所得税法120条1項5号が、源泉徴収されるべき金額がある場合には当該金額を控除して確定申告することを定めているのも、受給者の租税債務が源泉徴収されるべき日に確定することを前提としていと考えられる。」⁽⁴⁷⁾として、東京地判の判断に賛成の見解が示されている。

ただ、仮に、東京地判の結論が妥当（Xに

対する納税告知処分等が適法）であったとしても、平成22年東京地判において、受給者である外国法人における所得税の課税要件が充足されることと源泉徴収義務者である内国法人Xの源泉徴収義務との関係について、必ずしも明確に説明されていないと考えられることから、両者の関係について、どのように整理するのかについては、更に検討の必要があると思われる。

少なくとも、本件のように内国法人に対する源泉徴収に係る納税告知処分等の取消を求める事案において、使用料の支払者に係る源泉徴収義務を定めた所税212条等の規定との関係等について、明確に言及することなく、主として、所税178条に規定する「外国法人に対して課する所得税の課税標準は、その外国法人が支払を受けるべき」に言及することにより、源泉徴収義務者に対する納税告知処分等が適法との根拠・理由が明確に示されているものと解することには、疑問が残るところである。

例えば、本件の納税告知処分等に係る裁決と思われる公表裁決（平20年10月3日）⁽⁴⁸⁾においては、「これらの所得税法の規定及び租税条約実施特例法の改正に係る経過措置の規定内容からして、新日米租税条約第30条第2項(a)(i)(aa)の『租税を課される額』とは、租税を課される者にとっての課税標準である『支払を受けるべき額』を意味するものと解される。』、「(ホ) また、源泉徴収は、所得の

(41) 訟月57-6-1981。

(42) 訟月57-6-1981。

(43) 訟月57-6-1982。

(44) 訟月57-6-1985。

(45) 袴田裕二「判批」ジュリスト1450号（2013年）126頁。

(46) 同上。

(47) 同上。

(48) 裁決事例集76-212（国税不服審判所ホームページ（<http://www.kfs.go.jp/service/JP/76/14/index.html>）【最終確認日：2013年10月1日】）。

支払を受けるべき本来の納税義務者から納付される所得税の一部について、その所得の支払を行う者をして、その支払の際に税金相当分を徴収して納付する制度であるため、その支払の際には、本来の納税義務者に対して納税義務が発生するのではなく、所得の支払者（源泉徴収義務者）に源泉徴収の義務が発生することになる。」「(ハ) そうすると、上記(ニ)⁴⁹の租税を課される者にとっての課税標準である『支払を受けるべき額』は、所得の支払者（源泉徴収義務者）側からみれば、源泉所得税の算出の基礎となる『支払うべきことが確定した額』と解されるため、新日米租税条約における『租税を課される額』とは、すなわち『支払うべきことが確定した額』を規定したものと解される。』、とした上で、「(ト) したがって、使用料について、新日米租税条約が適用されるかどうかは、その使用料が平成16年7月1日以後に『支払うべきことが確定した額』か否かで判断することとなる。」としている。

結論として、問題となった使用料は、旧日米租税条約の適用を受けること、当該使用料について審査請求人を通じて租税条約に関する届出書が提出されているため、審査請求人は、平成16年7月23日の使用料の支払の際に、10%の割合で所得税を徴収し、所税212条1項の規定に従って、平成16年8月10日までに納付する義務があったことになるとの判断が示されている。

当該裁決において、使用料の支払者である源泉徴収義務者にとって、「支払うべきことが確定した額」が問題となった使用料に係る源泉所得税を算出する計算において基礎となること、つまり、当該使用料を支払う際、支払うべきことが確定した時点における税率に

基づき、源泉徴収を行うことが源泉徴収義務者に求められるとの点が言及されているものと解されるが、このような言及は、平成22年東京地判においては必ずしも明確に言及されているものではないのではないかと考えられる。

確かに、納税告知処分等を適法とする結論については、平成22年東京地判と裁決のいずれにおいても、異なるところがないことは明らかであるが、上記の事例に関しては、少なくとも結論に至る理由付けが必ずしも同じものではないと捉えることが可能ではないかと思われる。

本来の納税義務者である外国法人の納税義務と源泉徴収義務者である内国法人の源泉徴収義務との関係について、納税告知処分等を適法とする平成22年東京地判の結論が、どのような考え方等に基づき導き出されたのか、あるいは、どのような課題を明らかにしたのか、との点等について、上記裁決を踏まえた場合、いくつかの課題等を見出すことができると考えられることから、以下、2つの枠組みに基づき、平成22年東京地判で示された課題等について整理を試みる。

3 平成22年東京地判で示された源泉徴収に係る法的課題の考察について

(1) 第1の枠組みに基づく整理・検討

第1の枠組みとして、平成22年東京地判について、最判昭和45年12月24日民集24巻13号243頁（以下、「昭和45年最高裁判決」とい

⁴⁹ 当該公表裁決において、「所得税法は、外国法人が、同法第161条第7号イに規定する使用料の支払を受ける場合の課税標準は、その外国法人が支払を受けるべき国内源泉所得の金額とする旨規定」等が記載されている。

う。)や最判平成4年2月18日民集46巻2号77頁(以下、「平成4年最高裁判決」という。)において示された従前の源泉徴収の枠組みに基づき、整理を試みるものである。

例えば、非居住者との不動産取引に関して、源泉徴収に係る納税告知処分等が争われた東京高判平成23年8月3日⁵⁰⁾において、原告は、源泉徴収義務は、本来の納税義務者の納税義務との関係においては、従たる義務であり、本来の納税義務者の義務が消滅すれば、源泉徴収義務が消滅する関係にあること等を主張したところである。

当該主張について、東京高判(東京地判)は、平成4年最高裁判決を踏まえ、源泉所得税と申告所得税との各租税債務の間に同一性ないし牽連性はなく、国との法律関係を有するのは支払者のみであるとして、平成4年最高裁判決において示された従前の源泉徴収の枠組みに基づき、当該主張を認めなかったところである。

まず、平成22年東京地判において、問題となった使用料に係る契約の内容に変更がない場合(ないと認められる場合)、「契約書に定められた金額」が「施行日前(7月1日)に支払を受けるべき」金額に該当すると結論

に至っているが、当然のことながら、当該結論は、使用料の現実の支払時点ではなく、契約書に定められた支払時期における当該限度税率(10%)により源泉徴収すべき税額を計算する必要があるものとして、実際の支払時において、当該限度税率により計算された金額の納付を求めることを意味するものと言える。

上記のような説明については、平成22年東京地判は必ずしも明確に示していないが、支払者に対する納税告知処分等が適法であるとの結論を導き出す上で、支払者の源泉徴収義務の内容に言及する必要があること、また、受給者の本来の納税義務と支払者の源泉徴収義務に牽連性がないこと、さらに、国と法律関係を有するのは支払者のみであることが前提であるとする、確かに、受給者である外国法人の納税義務の成立の有無に係る検討が全く必要ではないことまで断ずることはできないが、支払者の源泉徴収義務を根拠付ける所税212条等の解釈に係る問題について何らかの言及を行う必要があるのではないかと⁵¹⁾と思われる。

したがって、受給者の本来の納税義務と支払者の源泉徴収義務に牽連性がないことや国

50) 裁判所ホームページ(<http://www.courts.go.jp/hanrei/pdf/20120307094249.pdf> [最終確認日:2013年10月1日])。

(原審:東京地判平23・3・4裁判所ホームページ(<http://www.courts.go.jp/hanrei/pdf/20110930142840.pdf> [最終確認日:2013年10月1日]))。

51) 例えば、「主たる所得税において権利確定主義を採用しつつ、源泉徴収における『支払の際』を債務消滅時といういわば現金主義に解することはその取扱いを一貫しがたい様々の問題が生じるのである」や「預貯金の利子等についても、金融機

関が支払債務の確定した利子につき支払を遅延させることが考えられないわけではないし、また、勤務先預金においては同様のことが生じうるであろう。」との指摘については、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)175頁参照。

「支払」は、源泉徴収義務者の源泉徴収義務の存否を左右し、その内容を決定する概念であり、租税法主義の考え方から、これを拡大解釈するべきではないとの見解については、浦東久男「源泉徴収と支払概念」税法学534号(1995年)22頁参照。

と法律関係を有するのは支払者のみであることを前提とする枠組みにおいて、外国法人への使用料に係る源泉徴収が問題となった平成22年東京地判については、所税212条の解釈に係る事例の一つとして位置付けることができるのではないかと解される。

例えば、使用料の支払と源泉徴収の関係が問題とされた事例として、ドイツの会社へ送金すべき使用料が外為法等の規制を受けていたので、現実に支払うことなく、「預り金」勘定に計上し、「借入金」勘定に振替処理したことについて、使用料の支払いがあったとしてなされた告知処分等に関して、上記処理が法人税について不利益な取り扱いを避けるための処理にすぎず、準消費貸借ないし使用料の支払の事実を否定した判決⁵²⁾がみられるところである。

また、債務の消滅する行為（例えば、現金の支払）が所得税の納税義務の成立する年度より後に行われる場合、所得税の納税義務者が、当該金額の支払を受け源泉徴収がなされる前に所得税の納税義務が成立し、申告・納付をしなければならなくなるが、このような場合には、源泉徴収が無意味になるおそれがあり、このような不合理は、「支払」の意味を債務の消滅ということに依存することであると指摘されているところである⁵³⁾。

上記のような不合理に対応する例として、所得税基本通達205-7（未払の報酬、料金等について支払調書に記載すべき源泉徴収税

額）が挙げられており⁵⁴⁾、平成22年東京地判は、支払（債務の消滅）と源泉徴収との関係を示した事例の一つとして位置付けることができるのではないかと考えられる。

さらに、例えば、退職所得について、退職金が現実に未払であっても、退職時（課税要件充足時）において施行される法律所定の税率によって、源泉徴収されるべき税額が算出されるのが当然であるとの説明⁵⁵⁾が従前よりなされており、また、昭和45年最高裁判決の趣旨として「支払者の納税義務の範囲（徴収すべき税額）と、受給者の源泉租税債務の範囲（徴収されるべき税額）とが数額的に一致すべきものであること」⁵⁶⁾とされているところである。

このような見解等を考慮すると、上記の平成22年東京地判の結論は、少なくとも、源泉徴収時において用いられる税率に関して、使用料（所得）の実現時点（課税要件充足時点）と現実の支払の時点において異なる場合、所得の実現時点の税率を、当該所得が現実に金銭で支払われた時点において、源泉徴収する金額を算出する上で適用すべき税率であることを示した事例として位置付けることができるのではないと思われる。

また、平成22年東京地判において、受給者における所得の実現の有無（使用料が実現したか）に着目する観点から、納税告知処分等の適法性が判断されたことや前述の「源泉徴収義務は、観念的には受給者に対する納税義

52) 東京地判昭45・10・20訟月17-3-492。形式上は明らかに特許権の使用料に係る支払債務が消滅し、新たな借入金債務に変更があったわけであるから、いわゆる支払の事実があったといわざるを得ないとの見解については、野村純章「判批」税経通信38巻15号（1983年）329頁を参照。

53) 水野・前掲注51) 174頁。

54) 同上。

55) 浦谷・前掲注15) 440頁、可部・前掲注26) 1103頁。

56) 可部・前掲注26) 1105頁。

務を前提とした義務である」⁵⁷⁾との見解を踏まえると、国税通則法上、受給者における源泉納税義務の成立の時を明確にするべきとの見解⁵⁸⁾については、一定の意味があるものとして捉えることは可能ではないかと考えられる。

他方、平成22年東京地判は、国際取引と源泉徴収に係る事例であることから、必ずしも、上記の第1の枠組みに沿って判断されたものではないと捉えることが可能ではないかと考えられることから、以下、第1の枠組みに沿ったものではないとの前提に基づき、上記の枠組みと異なる第2の枠組みに沿って、平成22年東京地判の整理を試みる。

(2) 第2の枠組みに基づく整理

(i) 第2の枠組みの根拠となる規定等の概要

まず、国際取引と源泉徴収との関係については、国内法の理解がストレートにあてはまらないとの理解も有力であると指摘⁵⁹⁾されているところである。

確かに、前述したように、受給者が源泉徴収された税額の還付を求めることについては、最判平成4年2月18日民集46巻2号77頁において、「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」として、原則として、誤って源泉徴収された税額について、受給者は国に対して還付を求めることはできず、当該税額については、支給者のみが国に対して還付を求めることができることが基本とされている。

ただ、非居住者や外国法人に係る源泉徴収された税額と還付の関係について、例えば、芸能法人に係る源泉徴収された所得税額の還付を税務署長に求めることを認めた規定（租税約特3条2項・3項）⁶⁰⁾が設けられており、現行法上、一旦、支払者が源泉徴収した上で、関係者の申告や関係者への支払時の源泉徴収といった一定の条件を満たした場合、支払の相手方である外国法人へ税額を還付することが認められている。

また、現行法上、例えば、配当・使用料等について軽減（免除）措置を受けられなかった場合に還付請求を認めた規定（特例法省令2条8項）⁶¹⁾やその他の還付に関する規定（対価、給与、報酬（特例法省令4条10項）、退職年金（特例法省令5条3項）、保険年金

57) 訟月57-6-1981。

58) 国税通則法上、源泉徴収における受給者（本来の納税義務者）の義務の成立の時を明確にすることは実益があり、むしろ必要があるとの見解については、浦谷・前掲注(15) 439頁参照。同じ見解については、村上義弘「源泉徴収制度をめぐる法的諸問題」日本税法学会編『中川一郎先生古希祝賀税法論文集』（日本税法学会、1970年）329頁参照。

59) 佐藤・前掲注(5) 29頁。

60) 還付請求書を税務署長に提出しなければならない（特例法施行令2条）。

租税条約で免税とされる外国の芸能企業を介在

させる租税回避行為を防止するために、平成4年度税制改正において創設された制度との説明については、清水治ほか『平成4年度版 改正税法のすべて』（大蔵財務協会、1992年）189頁参照。

61) 源泉徴収義務者を經由して還付請求書を税務署長に提出しなければならない（9項）。

還付請求書の提出について、「租税条約の適用を受けなかったことにより、その軽減又は免除を受けるべき所得につき徴収された所得税がある場合の還付請求手続を明確化することとされました。」との説明については、泉恒有ほか『平成20年度版 改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2008年）520頁参照。

(特例法省令6条4項)、教授等の報酬(特例法省令7条3項)等)が設けられているところである。

原則として、租税条約上の軽減税率の適用を受ける配当・使用料等については、当該軽減税率(限度税率)に基づき、源泉徴収が行われる⁶²⁾が、仮に、当該軽減税率の適用等が受けられなかった場合においては、現行法上、非居住者・外国法人は、税務署長に対して還付請求書の提出が必要であること⁶³⁾、つまり、国に対して、制度上、税額の還付を直接求めることが認められている。

上記のような規定が設けられていることから、例えば、「このように、非居住者ないし外国法人の所得にかかる源泉徴収においては、国(税務署長)と本来の納税義務者とが直接法律関係に立つものとして構成されると考えられるのである。したがって、非居住者ないし外国法人の所得にかかる源泉徴収税額については、当該主たる納税者である非居住者又は外国法人が国に対して権利を有するものとして構成される場合は、通常の源泉徴収をめぐる法律関係とは異なって、非居住者が源泉徴収の当事者とされるのである。』⁶⁴⁾や「実施法まで含めて考えると、外国法人が受給者である場合、源泉徴収の法律関係の構成が、通常の国内事案とやや異なってくることに注意する必要がある。』⁶⁵⁾との指摘がされている。

確かに、例えば、現行法上、確定申告書の提出が予定されていない点において、国内の公社債・定期預金等の利子(源泉分離課税)の受取人と使用料等に関して租税条約の適用を受ける国内にPE等を有しない一定の非居住者・外国法人との間において、共通性が存在することは否定できないと言える。

ただ、後者の国際取引に係る源泉徴収において、租税条約上の軽減税率の適用を受けなかったことを理由として、非居住者・外国法人は、国に対して直接還付を求めることができることが特例法等において、明確に規定されていることから、国内の公社債・定期預金等の利子の受取人と使用料等に関して租税条約の適用を受けるPE等を有しない一定の非居住者・外国法人に係る源泉徴収をめぐる法律関係については、全く同じものとは直ちに言い切れないのではないかと考えられる。

また、現行法上、源泉徴収と申告(税額の調整)との関係については、①税額の調整を必要としない類型と②税額の調整を必要とする類型に区分される。

前者の①については、例えば、公社債等の利子の支払の場合のように、利子の支払ごとに課税が完結すること、つまり、いかなる調整も不要の構造⁶⁶⁾が採用されていると言えるが、このような場合、当該利子の受取人は、当該利子に関して確定申告を行うことは、所得税法等において、予定されていないと言える。

他方、後者の②については、さらに、受給者による調整(確定申告を行うことが原則(例えば、総合課税の適用を受ける配当所得))⁶⁷⁾と源泉徴収義務者による調整(給与の

62) 租税条約上の特典が支払時に即時に与えられるとの指摘については、増井・前掲注33) 64頁参照。

63) 還付請求書の提出の具体例については、小畑孝雄「国際源泉課税と租税条約の適用手続」租税研究763号(2013年)377頁参照。

64) 水野・前掲注39) 84頁。

65) 増井・前掲注33) 59-60頁。

66) 福家俊朗「源泉徴収制度の法的論理構造の検討—租税法律関係と源泉徴収制度—」租税法研究11号(1983年)115頁。

支払（年末調整が行われる場合、受給者において、原則として確定申告を必要とされない⁶⁸⁾。))の2つの類型に区分されると考えられる。

なお、後者の②の第2番目の類型である原則として確定申告を必要とされない類型については、現行法上、確定申告の義務の免除、つまり、確定申告を要しないと規定することどまり（所税121条1項）、明示的に確定申告をすることができないとは規定されていない⁶⁹⁾ことに留意する必要があると言える。

上記のような源泉徴収と申告（調整）との関係に着目し、特例法施行令（特例法省令）の還付請求書の位置付けを整理した場合、国内にPE等を有しない一定の非居住者・外国法人に係る源泉徴収をめぐる法律関係の特色としては、以下のような特色を挙げることができる。

(ii) 第2の枠組みに係る考察と特色

まず、国税通則法上の還付請求申告書との関係に着目し、整理する。

国税通則法上、還付請求申告書とは、「還付金の還付を受けるための納税申告書（納税申告書に記載すべき課税標準等及び税額等が国税に関する法律の規定により正当に計算された場合に当該申告書の提出により納付すべき税額がないものに限る。）で法第17条第2項（期限内申告書）に規定する期限内申告書

以外のものをいう。」（税通令26条）とされており、例えば、所税120条1項に規定する申告義務を有する者が確定申告書で予納税額又は源泉徴収税額の還付を受けるものや所税122条に規定する還付を受けるための確定申告書等⁷⁰⁾が該当すると言える。

したがって、特例法施行令（特例法省令）の還付請求書が、還付請求申告書（還付金の還付を受けるための納税申告書で政令で定めるもの）（国税通則法61条）に該当しないことは明らかであり、特例法施行令（特例法省令）の還付請求書は、国税通則法上の確定申告書（還付請求申告書）として位置付けることはできないと言える。

また、所得税法（法人税法（以下、「法人税法」又は「法税」という。))上の還付請求書については、居住者（内国法人）が提出する青色申告書とともに提出しなければならないことが規定されており、確定申告書の一部（添付が必要とされる書類）として位置付けられているのではないかと解される⁷¹⁾ことから、特例法施行令（特例法省令）上の還付請求書は、所得税法（法人税法）上、同じ名称である「還付請求書」（所税142条（純損失の繰戻しによる還付の手続等）、法税80条（欠損金の繰戻しによる還付））と同じ性質でないものと考えられる。

ただ、考察の対象を広げた場合、法律上の

67) 同上。

68) 年末調整後に所得控除額が減少するような場合には、年末調整による年税額は正当な年税額に一致しないことになることから、確定申告で清算することになるとの説明については、植松守雄『五訂版 注解所得税法』（大蔵財務協会、2011年）1321頁参照。

69) 福家・前掲注⁶⁵⁾110頁。

70) 荒井勇ほか共編・前掲注⁶⁶⁾673頁。

71) 例えば、「発信主義の適用範囲を定める告示の制定」（国税庁ホームページ（<http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/shinsei/teishutsujiki/policy.htm> [最終確認日：2013年10月1日]））において、欠損金の繰戻しによる還付請求書（法税80条5項）は、申告所得税の確定申告書と同じグループとして納税申告書等と区分されている。

根拠を有する請求書ではないが、例えば「源泉所得税及び復興特別所得税の誤納額還付請求書」⁽⁷²⁾との名称の請求書が存在する。

源泉徴収された税額の還付を求める手続上、両請求書に関しては、納税者（源泉徴収義務者）が国（税務署長）に提出すること、また、国に対して税額の還付を求める手続上、必要な書類であるとして両請求書が共通の役割を有することを踏まえた場合、特例法施行令（特例法省令）の還付請求書は、源泉徴収義務者が税額の還付を求めるために提出する書類と同種の位置付け、あるいは、少なくとも、手続上、類似する位置付けにあると言えるのではないか⁽⁷³⁾と考えられる。

また、国内にPE等を有しない一定の非居住者・外国法人与源泉徴収義務者は、制度上、確定申告書を提出することが予定されていない共通性を有することも踏まえると、特例法等に基づき、一定の場合であるが、源泉徴収された税額の還付を国に対して直接求めることのできる当該非居住者・外国法人については、税額の還付を行う国から見た場合、還付の直接の相手方として、実質的に、国内の支払者である源泉徴収義務者と同じ位置付けにあると解する余地があるのではないかと考えられる。

さらに、従来の多くの裁判例における源泉

徴収に係る法律関係については、給与等をめぐる事例⁽⁷⁴⁾において判断されたところであるが、給与等の受給者と支給者の間に特に密接な関係にあることが、源泉徴収の法律関係・枠組みにおいて、重要な要素とされていると解される⁽⁷⁵⁾。

ただ、国内から支払われる金銭の受領者が国内にPEを有しない一定の非居住者・外国法人であることを考慮した場合、当該非居住者・外国法人与使用料等の支払者との間において、国内における給与等の受給者と支払者との関係と同様、特に密接な関係が見出されるものとして、非居住者・外国法人に係る源泉徴収の枠組みが第1の源泉徴収に係る枠組みに沿うものとして整理できるかについては、議論の余地があるのではないかと思われる。

上記の検討を踏まえると、国内の源泉徴収に係る法律関係において、源泉徴収義務者と国、国と納税義務者、そして、本来の納税義務者と源泉徴収義務者との三者の関係については、切断されていることが前提とされているが、平成22年東京地判に見られるような非居住者・外国法人の源泉徴収に係る法律関係においては、本来の納税義務者である国内にPEを有しない一定の非居住者・外国法人与源泉徴収義務者との関係、当該非居住者・外

(72) [手続名] 源泉所得税及び復興特別所得税の誤納額の還付請求（国税庁ホームページ（http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/shinsei/annai/gensen/annai/1648_22.htm [最終確認日：2013年10月1日]））。

(73) 例えば、同上の注の告示において、「租税条約に関する源泉徴収税額の還付請求書」と「源泉所得税の誤納額還付請求書」については、同じグループ（「消滅時効の影響を受ける書類」）と区分されている。

(74) 最判昭37・2・28刑集16-2-212頁，最判昭45・12・24民集24-13-2243，最判平4・2・18民集46-2-77，最判平23・1・14民集65-1-1頁，最判平23・3・22民集65-2-73。

(75) 最判昭37・2・28刑集16-2-212頁，最判平23・1・14民集65-1-1頁。給与所得に係る源泉徴収制度が機能するために、「特に密接な関係」の存在することが前提であったとの指摘については、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）123頁参照。

国法人と国との関係、あるいは、源泉徴収義務者と国との関係との三者については、必ずしも完全に切断されているものとは解することができない場合があるのではないかと考えられる。

したがって、税額の還付に係る国との関係においては、源泉徴収義務者である内国法人と本来の納税義務者である外国法人が実質的に同じ位置であると捉えることができるものと解し得るとの点を重視した場合、三者の関係が完全に切断されたものとする第1の枠組みに捉われず、国際取引に係る源泉徴収の構造において、三者の間に何らかの関係（牽連性）が見出されるとの第2の枠組みに基づき、例えば、受給者である外国法人における課税要件の充足が支払者である内国法人の源泉徴収義務の内容を決定付けるものとして、源泉徴収に係る課税関係の判断が導き出されるものと解される。

このような第2の枠組みに基づき、受給者である外国法人における課税要件充足の有無に着目し、結論として、支払者である内国法人の源泉徴収義務の有無（源泉徴収義務の内容）が決定された事例として平成22年東京地判を理解することについては、一定の合理性があるものと言える余地があるのではないかとと思われる。

IV おわりに

上記のように、非居住者・外国法人に係る取引における源泉徴収をめぐる争訟を素材として、源泉徴収に係る法的課題を整理した場合、源泉徴収に係る法律関係において、例えば、支払（債務の消滅）と源泉徴収との関係をどのように捉えるのか、あるいは、国税通則法上、必ずしも明確ではなかったことであ

る源泉徴収に係る本来の納税義務者の納税義務の成立について、どのように解するのかとの点を議論することに一定の意味があることが示されたのではないかと考えられる。

また、検討の枠組みを変えた場合、外国法人等の本来の納税義務者と国内の源泉徴収義務者との関係については、国内における源泉徴収の法律関係が直ちに妥当しないものと解される場合があるとも思われるが、仮に、税法上、非居住者・外国法人との取引に係る源泉徴収について、国内取引に係る源泉徴収と異なった関係に基づくものと解することができるとした場合、国際取引に係る源泉徴収において、国内取引と異なった関係が採用された根拠・背景等は必ずしも明らかではないことから、当該根拠等について、更に整理・検討が必要と思われる。

さらに、現行の制度に関連する問題として、特例法等に定められた以外の事由に基づき、外国法人や非居住者が、源泉徴収された税額の還付を国に対して直接求める場合、どのような法的制約が存するかとの点も検討すべき課題として残されていると考えられる。

冒頭の論者の見解に見られるように源泉徴収制度自体について議論の必要性が指摘されているが、上記の非居住者・外国法人との取引に係る源泉徴収をめぐる法的課題の検討については、従前、研究対象として、必ずしも関心が高かったものとはいえず、また、当該取引に係る源泉徴収制度については、国内法と異なった制度等が設けられていることから、今後、源泉徴収制度自体の議論において、非居住者・外国法人との取引に係る源泉徴収についての検討は、新たな視点等を提供する可能性があると思われることから、非居住者・外国法人との取引に係る源泉徴収をめ

ぐる法的課題については、更に整理・検討が 必要と考えられる⁷⁶⁾。

(76) 例えば、本稿に係る報告の質疑の場において、支払者である内国法人の単純な計算ミスの場合であっても、外国法人において、国に対して直接の還付の請求が認められるかとの質問をいただいた

が、指摘された問題の検討を含め、源泉徴収された税額の還付についての法的問題については、今後の検討課題としたい。