

## 源泉徴収等をめぐる法的諸問題(討論)

- 〈司 会〉谷口勢津夫 (大阪大学大学院高等司法研究科教授),  
増田英敏 (専修大学法学部教授・専修大学大学院法学研究科教授・弁護士)
- 〈発言者〉青柳達朗 (帝京大学法学部教授), 伊川正樹 (名城大学法学部教授),  
泉 潤慈 (福山大学経済学部教授),  
伊藤雄太 (税理士・名古屋学院大学大学院客員教授), 苅米 裕 (税理士),  
木山雅人 (税理士), 志賀 櫻 (弁護士),  
高橋祐介 (名古屋大学大学院法学研究科教授),  
田中 治 (同志社大学法学部教授), 野一色直人 (立命館大学経済学部教授),  
水野武夫 (弁護士), ハツ尾順一 (近畿大学法学部教授),  
山田二郎 (弁護士), 脇谷英夫 (弁護士), 渡辺徹也 (早稲田大学法文学術院教授)

(50音順)

谷口 それではただいまからシンポジウムを開始いたします。司会は関東地区の増田会員と関西地区の谷口が担当いたします。よろしくお願いたします。進め方ですが、報告順に質疑応答をしていきます。それと報告の内容ですが、レジュメに即して質疑応答が進行するようにしていきたいと考えております。

それでは、まず最初の報告者である田中会員に対して非常にたくさんの質問が出ておりますが、最初に関東地区の青柳会員から源泉徴収義務者、あるいは源泉納税義務者の法的性格に関する質問が出ております。質問1, 2についてまずご説明ください。

## 受給者と源泉徴収義務者の法的性格

青柳 関東地区の青柳達朗です。まず一番基本的なところで、1と2を質問させていただきます。まず支払を受ける者を何と呼ぶのかということです。ある面では性格論に絡んで

きますが、源泉受忍義務者ないし、源泉納税義務者の法的性格は今日のように考えておられるのかと。特に歴年終了前の支払を受けた者と、歴年終了後、つまり納税義務が成立した段階で性格がある程度変わってくるのかどうか、その辺をどうお考えかをお聞きしたいです。

それと、源泉徴収義務者については法的性格はどのようなものかをお聞きしたいんです。つまり、所得税法183条の支払者、それから190条の年末調整をする者、この両方はどのようなものかお聞きしたいと思います。よろしくお願いたします。

田中 ここしばらく全体の来年度のシンポジウムの準備に走り回っておりまして、先生方のご質問に全く目を通す時間がありませんでしたので、ひょっとしたら的はずれなお答えになるかもしれないことをあらかじめご容赦いただきたいということと、ご質問をいただ

いた方それぞれに対して毎回御礼を申し上げるのを忘れる可能性が大きいので、それも合わせてあらかじめご容赦をお願いしたいと思います。

ご質問の1番目に関して、今口頭でお聞きした範囲で申し上げますと、要するに受給者の法的な権利義務をどう考えるのかというご趣旨かと思うのですが、源泉徴収の下では支配的な見解によれば、国との関係における源泉徴収の段階での受給者の権利義務というのは、もっぱら支払者が源泉徴収義務を履行することを受忍する存在である、おそらく法の作りとしてはそうなっていると私は理解しています。

そのことと、現実に確定申告を通して支払をする、いわゆる本来の納税義務者が当該受給者であるという、この両者の関係をどう考えるのかということで、私の考え方の基本的な軸足としては、本来の納税義務者である受給者が、本来は確定申告を通して納税義務を確定させ納付をするのが本筋であるという、そういう組立てが本来の姿であるという前提で考えを進めています。もちろん、いくら私が「これが本来あるべき姿だ」と言っても、現行制度の法的制約があり、解釈論としてはそれ以上のことは無理だと思いますので、制度を変える必要がある場合には制度を変えないといけないということです。1番目のご質問に関しては、ここにお書きいただいているように、受給者というのは源泉徴収制度の下においては、いわゆる支払者の源泉徴収義務の履行を受忍する存在であるということについては、おそらく先生と共通の理解かと思っています。

2番目の源泉徴収義務者の法的性格については、手元に正確な条文を見ながらお話をし

ているわけではありませんが、源泉徴収義務というのは国との関係で支払者がいわば一方的に支払の段階で一定の金員を取り置いて、翌月10日までに納付するという義務を、徴収の観点から一方的に課せられたというものであり、この義務は現行法の下では厳然として存在しているという、一般的なお答えでしかありませんが、そのように考えております。青柳 つまり、183条の場合は、あくまでも給与等の支払をする時に源泉徴収をしなさいという、ある意味では納税に関する規定なんですね。ところが190条になると、年末調整をしなさいとなっているでしょう。そこは同じと捉えるのか違うと捉えるのか。何となく書き方が違っている気もするし、その辺について、同じ納税者と言うか、同じ源泉徴収義務者としてできるのか、先生の考えを聞きたかったのです。

田中 同一か同一でないかという問題は、もし同一でないとするとうどういう違いが生じるのかということに結局関わるんだらうと思います。給与所得者を対象にした場合には、毎月の源泉徴収と、1年が終わった段階の年末調整というのはおそらく連続している。その限りでは、少なくとも支払者は両者いずれとも源泉徴収義務そのもの、ないしその延長線と考えているのだらうと思うし、制度の上では現行制度を前提にする以上はそのような見方が、むしろ一般的だと思います。

それを前提にした上で、今先生からご指摘があったように、両者が違うのではないかと考える場合、年末調整は、過去の源泉徴収税額をもう一度調整して、当該給与所得者の本来の年税債務の過不足を支払者が調整するということになる。その場合、支払者は、いわば完全な国の一機関であり、かつ無給でそこ

までするのかという問題が当然出てくる。

私は原稿でも書かせていただいたように、やはり年末調整制度というのは、当初考えていた通り、本来そんなに長期にわたって存続するとは考えていなかった制度であると思いますし、制度全体の組立てにも関係しますが、給与所得者が申告納税制度に入るとというのが、本来の姿であると思っています。そういった観点からすると、やはり年末調整制度というのは、できるだけ早期に廃止の方向、あるいはそれと共に給与所得者による申告納税の仕組みを作るという形で改善すべきではないかと考えています。私個人としては、毎月毎月のいわば極めてシンプルな形の源泉徴収と、1年が終わった段階の年末調整というのは、そのような意味での違いはあると言えばあると思います。

谷口 それでは続きまして、青柳会員から3つ目の質問として、受給者すなわち源泉受忍義務者が申告する機会が増えていくことに対する対応についての質問が出ております。

#### 納税申告数の増加と源泉徴収制度

青柳 先ほどの先生の申告納税制度は、本来の趣旨に立ち返るべきだという観点を主張されています。佐藤英明先生などが「ラフな徴収制度」と言っておられるようですが、源泉受忍義務者が申告する機会が増加するという意味においては、ラフな源泉徴収制度というものも機能的な面での意味があるのではないかと気がします。つまり、本来申告において解決されるべきだという立場を採っていれば、特になおさらなのかなということで、それについてどういう評価を先生は与えるのかをお聞かせください。

田中 まず我が国の確定制度は、具体的な納

税義務の確定があつてこそ初めて納付・徴収があるという、非常に綺麗と言うか、形から言うと作りが精巧な組立てをしていると思います。それを前提にお話をしますと、私個人は納税義務を確定するという話と、確定した税額を徴収するという話とは、そこは少し区別をして議論した方がいいかなと思っています。つまり、申告納税制度に本来いろんな人が、給与所得者も含めて入るべきであるとして、この理屈をずっとドライブを掛けて突き詰めたら、場合によっては源泉徴収もいらないじゃないかという議論にも一方では行き着く。仮に理想主義的に納税者がすべてものすごくまじめで順法精神に富んで、きちんと計算もできてということになれば、源泉徴収なんていらないわけです。

本人が、一気に支払うのは大変だから、あらかじめ自分で納税のための前納をしますとか、場合によっては納税のための預金をしますとか、そういうことはあるかもしれない。そういう点で私はやっぱり、本来のと言いますか、ものすごく理想的な理念から言うと、申告納税制度の下で、本人が自発的に納税義務を確定し納付をするという仕組みからみれば、当然には源泉徴収の論理は出てこないと思います。

ただ、そのような理念とは別に、いろんな多くの国が源泉徴収ということで、これは脇谷先生のご報告とも関連すると思いますが、例えば定型的な給与等の支払について源泉徴収をすることについては、国の観点から一定の税収を安定的に確保するとか、場合によっては給与所得者の便宜とかもあつて、程度・範囲の違いはあるにしても、私はそれはあり得ると思います。そうすると、単純に申告の数が増えるということと、そうだからこそ当

然に源泉徴収をせよということとは必ずしも直結しないのではないかと私は考えております。

谷口 続きまして、今のラフな源泉徴収に関連する質問が、現在は九州地区となっておりますが、渡辺会員から出ております。よろしくをお願いします。

#### 「少し多め」の源泉徴収について

渡辺 規約上は今日まで九州地区で、次回から関東地区になるようです。『税法学』571号の150ページの「「少し多め」の源泉徴収」についてお伺いします。私もここについては少し考えてみたことがあるので、ぜひ田中先生のご意見を伺いたいと思います。まず、ラフな源泉徴収は、年末調整の廃止とセットでの議論ではなかったかと思いますが、いかがでしょうか。

日本は他国と比べても、特に給与所得者に関して精緻な源泉徴収が行われていると理解をしております。それがうまく動いている限りにおいては、やめる必要はないとは思いますが、もし年末調整を廃止するとしたら、どういう源泉徴収があるべきかという上で、ラフな源泉徴収という議論が出てきたかと思うのです。これについてはいかがでしょうか、というのが一点です。

そして、もしそうであるとすれば、実際に制度を組む上では少し多め、「少し」というのはもちろん程度の問題があると思いますが、若干多めにせざるを得ないのではないかと考えております。つまり少なめにするよりは、どうしても執行を考えると多めにせざるを得ないところがあると思うのですが、この点についてもご意見をいただければと思います。これが2点目です。

そして3番目ですが、このラフな源泉徴収、そして「少し多め」の源泉徴収というのは、先ほども申し上げましたように、年末調整の廃止とセットの上で出てくる議論であるとするれば、ご案内の通りアメリカは年末調整の制度を持ちませんので、アメリカ法でも同じような「多め」の源泉徴収に関する議論があるかと思って調べたことがあるんです。多めに取るということについて批判的な方は、主要な学者としては、ドーンバーグ (Doernberg) 先生ぐらいしか見当たりませんでした。しかもそこでの議論というのは、納税者の申告に期待するという田中先生がおっしゃる美しい世界の議論というよりは、むしろタイム・バリユー・オブ・マネーの観点から、つまり金銭の時間的価値を考えた時に、多くの源泉徴収を肯定してしまうと、その間に国に対して、もしくは自治体に対して、無利息でお金の運用を認めることにつながる、だから問題であるという指摘でした。つまり無利息貸付の観点から多めの源泉徴収は批判されていたと思います。しかしこれは少数説であって、「少し多め」の源泉徴収プラス還付という制度自体は、多くの学者が肯定した上で議論を進めているように私は認識していますので、その点についても田中先生のご意見をいただければありがたいと思います。

田中 1番目に関しては、要するにラフな源泉徴収制度というのは、本来その人が納付すべき年税額を超えた形でより多めに源泉徴収をするということであると定義をした上でお話をしたいと思います。

その場合の源泉徴収は年末調整があるかどうかということとは無関係というか、議論は別の話でして、年末調整のない世界の話だと考えるのが一番素直です。今ご指摘があった

アメリカで行っているような源泉徴収を前提にした「より多め」という議論は、当然にアメリカは年末調整の制度を持っていませんので、そういう年末調整がない世界の話であるというのは、ある意味では制度的な前提とされています。

2番目の実際の制度を組む上では「少し多め」というのは、これもやっぱりいろいろな国の、制度を組み立てる際のいろんな価値観、あるいは納税者観、あるいは人間観、あるいは経済思想といったものがおそらく反映されているのだらうと思います。私はアングロサクソンの世界でこのような少し多めの源泉徴収をするというのは、それはそれで理解ができないことではない。まず取りあえず払うべき税金は少し多めに徴収をしておいて、それを申告をする中で再度取り返していこうというのは、一つのあり得る思想だし、そういう形を通して世の中に貢献しようという考え方もそれはあり得るのかもしれないと思っています。ただ、これが唯一のものかと言われると、私はやっぱりそれぞれの国の有り様によって違うのではないかと考えています。

3番目について申し上げますと、報告でも申し上げましたし、原稿にも書いているのは、「少し多め」の源泉徴収が問題になるというのは、本来払うべき税金をなぜ多めにその段階で払わないといけないのか、という正当な根拠がもう一つ私には理解しにくい。私の議論はひょっとしたら理想主義かもしれませんが、やはり基本形は、申告納税制度の基本理念、美しい世界像で言うと、当該納税者が自分で税金を計算し、自分で自発的に税額を確定させ、それに従って納付をするという、そういう前提を私はやっぱり理念としてはなお持っているような気がします。その理念は相

当程度崩れていると思いつつも、なお持っているし、そういう申告納税制度がそれなりに意味があるんだとか、それが国民主権の趣旨により沿うのだということを言い続けるのであれば、より大きな、より多めの源泉徴収というのは、やや違和感を感じさせるという意味合いで申し上げているということです。

そういう意味で、先ほど申し上げましたように、この国の申告納税制度をどうするんだという話になります。私が一番気になったのは、報告でも申し上げましたように、多く支払ったら損をするのが嫌だと思う人間は取り返すだろうというその人間観です。私はそんな存在ではあり得ない、というかありたくないという思いが強いからです。あるいは、そういう国民を作り出しても、日本の国力の底上げにはならないと思うからです。そのような観点からすると、やはり人間をどう見るのか、この国でどんな強い国民、強い自覚を持った社会を作っていこうとするか、が問われますし、そういうことからすると、理想は掲げた方がいい。このような議論はあまりにも理想論だとおっしゃるかもしれませんが、私としてはどうもそういう思いが抜きがたいところがあります。

報告でも申し上げましたし、原稿で書いているように、確かに「少し多め」という命題は機能論としては魅力的です。ただ、人間は手段ではないという思いがものすごく強い。昨今の動向を見ていると、人間はそうやって朝三暮四の猿のような存在であってはやっぱり困るだろうという思いが込められているということでご容赦を願えればありがたく思います。

谷口 それでは、続きまして関東地区の芥米会員から、利子等の源泉徴収と法人税におけ

る税額控除について2つの論点が提示され質問が出ております。2つの論点ともまとめてお願いいたします。

### 公益法人の受取利息

苺米 一般社団法人の利子等に係る源泉徴収課税について、田中会員は税法学144頁の結論において、①所得税の側において源泉徴収を排除する、②法人税の側において非収益事業に係る源泉徴収税額を還付する手続を整備する必要があると、ご提言がございました。

平成17年頃における新たな公益法人課税のあり方の議論では、一般社団法人の利子等に係る金融資産収益について、収益事業に含まれている金銭貸付業と同視すべきか、又は公益活動を支える不可欠な財源として政策的な配慮から引き続き非課税とするかの議論が中心であったと思います。収益事業に含める場合には、田中会員の言われる「所得税は取りっぱなし」を排除することができたであろうし、利子等の非課税を踏襲すれば論点が浮上することもなかったといえます。

一般社団法人は、公益目的支出計画に基づく公益目的事業を実施している期間は、公益事業を実施している法人として内閣府からの認可を受けています。しかし、新設した一般社団法人や公益目的支出計画を完了した法人は、公益事業を実施しているという内閣府からのお墨付きはありません。そのような法人に金融資産収益を非課税とする政策的な配慮を継続することは、むしろ課税の公平に反することになってしまうと思います。

①所得税の側において源泉徴収を排除するという提言は、一般社団法人のうち公益目的支出計画を実施している法人のみに対して、金融資産収益の非課税を継続するまでの

必然性があるかどうか、本質的な論点として浮上するものと解されます。

②法人税の側において非収益事業に係る源泉徴収税額を還付するという提言については、法人税の課税標準が収益事業に係る所得に対して課税をすることから、法制上受け入れることができないと思います。「所得税は取りっぱなし」を排除する効果としては、金融資産収益を収益事業の金銭貸付業に含めて課税すれば解決されます。田中会員は、金融資産収益を収益事業に含めることについて、どのようにお考えでしょうか。お聞かせいただけますと幸いです。

田中 私も少し書きましたように、ある種の齟齬を解決する一つの方法としてあり得ると言うか、合理的な方法であり得るのであれば、私は改正すべきだと思っています。そのようなご質問であるとするならば、私は法人税の側で一定の範囲を広げる形で改正するというのも十分あり得る改正だと思っています。

苺米 ありがとうございます。

谷口 それでは続きまして、中国・四国地区の泉会員から、ホステス源泉徴収事件についての最高裁判決に関する質問が出ておりますが、3つともまとめてお願いいたします。

### ホステス源泉徴収事件の解釈

泉 中国・四国地区の泉潤慈でございます。まずホステス源泉徴収事件につきまして、最高裁判決が出ておりますが、これについていわゆる文理解釈と見ておられるのか、それとも趣旨解釈あるいは目的論解釈と見ていいのかをお教えいただければと思います。

それから2番目としましては、ホステスの皆さんは事業所得として申告すると、どの程度の帳簿が必要になるのだろうか、あるいは

記帳が大事でしょうかということです。

それから3番目に、そうしますと源泉徴収事務者の負担軽減と言って、最高裁判決でいけばそうなると思うのですが、それと同時に事業所得者の記帳の推進という、今ちょうど国税庁でも推進していると思うのですが、それをセットと考えて、最高裁の判決とちょうど符合するような形と理解していいのかどうか。その点をお伺いしたいと思いますのでよろしくお願いいたします。

**田中** この最高裁のホステス源泉徴収の判決をどう見るのかというのは、私も文理解釈と趣旨解釈の境目をどう見るのかという議論はあり得ると思いますが、おそらく一般的にこの判決を見ると、特に「当該支払金額の計算期間」という文言に注目するところからすると、文理解釈に従ったと理解する向きが多いのではないかと理解しています。文理解釈と趣旨解釈というのも、どこまではっきり区分できるのかというのは、よくわからないところがありますが、こういう文理解・文言をより厳密に理解すべきだという、それに力点を置いた解釈のような気が私はしています。

2番目については、私がおそらくこれについて適正に答える経験と能力がないというのが率直な答えです。要するに事業所得として申告する際に、どの程度の帳簿が必要になるか具体的に話せと言われても、それは私の能力を超えます。ごく一般的には、収入と経費が明確に示されるようなものを示す以外にないとか、私としては申し上げようがないので、ご勘弁をお願いしたいと思います。

3番目についても、もちろんそれぞれの人の状況によって違うかもしれませんが、やはり記帳をしっかりとすることによって、自分の収入や必要経費について、より説得力のある

主張が可能になるという意味では、ご指摘の通り記帳の推進というのが、今後の一般的な課題になるのではないかと思います。

**谷口** 続きまして、関東地区の山田会員と九州地区の木山会員から、年金二重課税事件に関する平成22年7月6日の判決と、源泉徴収に関する平成4年2月18日の二つの最高裁判決についての質問が出ておりますので、まず関東地区の山田会員から、1番目の質問だけお願いいたします。

#### 年金二重課税事件の最高裁判決

**山田** 保険・年金については改正されましたが、平成22年7月26日の年金二重課税事件の判決では、田中先生もアクセントを付けて報告になっていたように、所得税の課税対象となるか否かを問わず徴収し、その全部または一部の還付を受けることが許されると判断をしています。この判決は、従来源泉徴収の法律関係は、国と源泉徴収義務者のいわゆる2者関係だと言っていたのを、2者の関係ではなくて、国・源泉徴収義務者、それから源泉納税義務者という受給者、その3者を取り込んだ関係だと考え方を変えたと受け取れるのですが、その点にはいかがなんでしょうか。

**谷口** 続きまして九州地区の木山会員から、1番目の質問をお願いいたします。

**木山** 九州地区の木山です。山田会員がご質問されたように、国と徴収義務者との関係、受給される側と国との関係はないと従来から最高裁が言ってきたにもかかわらず、この事件においては国と受給者との関係を認めてしまったということがあります。この長崎年金訴訟、審査請求の段階から当事者の税理士である江崎先生から審査請求の段階で質問を受けていました。その時に私は、それは訴訟の

相手が違いますよ先生、ということで、これはきっと負けるだろうと思っていました。ところが、結局は最高裁まで行って、最高裁が22年7月6日に係る判決を出したわけです。

そうすると平成4年の判決、従来の判決と、今回の22年7月の判決は、判例変更がなされたのかどうか。もしこのような判例変更が行われるのなら、それは大法廷に限るというように私は理解していたのですが、実質的な判例変更とお考えの先生方もいらっしゃるの、その辺を教えてください。

田中 報告の時にも申し上げましたように、この年金二重課税事件の一番最後に「なお書き」で書いたものが何らかの意味を持つということ、普通は考えにくいのではないかと、しかも、「なお書き」で書いても誠実に理由をしっかりと示してこうだと言えば、ああ、そうかと理解可能なのですが、理由も示していない。

この「なお書き」で書いている部分は、要するに所得税の課税対象となるか否かにかかわらず、源泉徴収せよと言っているのに尽きます。なぜ「その課税対象となるか否かにかかわらず」ということが言えるのかということについて、その理由を示しているかどうか、結局ポイントで、その理由を示さないで判例変更なんていうのは到底あり得ない。

もし最高裁が判例変更をしようという思いであるのであれば、もう少し明示的に示してもらわないといけなし、これを示していないということは、そうではないというように理解するのが素直かなと思っています。

谷口 よろしいでしょうか。山田先生、お願いします。

### 「なお書き」の重要性

山田 今、田中先生にご説明いただいたように、判決では、「なお書き」ということになっていますが、かなり重要な判示部分だと思っています。しかも、「所得税の課税対象となるか否かにかかわらず」という言葉で非常に強く言っています。これは単なる「なお書き」として軽視できない問題ではないか。

そして、誤った源泉徴収をした場合には、かつての平成4年の判決で言っていたように、源泉徴収義務者が破産しているとか所在不明であるという場合に限定されずに、直接国に対して還付を求めることができると言っているのは、私は非常に大きな意味を持っていると思います。いわゆる国と源泉徴収義務者と源泉納税義務者、つまり受給者の関係を考えて直した判決ではないかと重たく受け止めているんですが、先生は「なお書き」という点で軽く見られるのでしょうか。

田中 「なお書き」というよりも、理由を付けない、根拠を示さないで最高裁がそういうことは言うべきではない、というのが私の基本的なスタンスです。最高裁がラストワードを言うべきものである以上は、やはり根拠を示すべきだというのが一つです。もう一つは、最高裁はこの判決を示すにあたって、この考え方を全国津々浦々まであたかも法律のように貫徹しようという思いは全くなかったと思います。少なくとも裁判は個々の具体的な事案を、どう個別的な正義で解決するかというのが基本的な役割ですし、その範囲にとどめるべきであるというのが私は素直だと考えます。

それと昨日もご報告しましたように、実は後の立法府はこの考え方を基本的には排除し



た。少なくとも採用をしなかった。要するにこの場合については源泉徴収をしなくて、関係者が申告をすることを通して精算するんだというように処理を変えました。なお、最高裁がこの場合に何でこれを言わないといけなにかというのは、個別事案との関係では私は私なりに理解は可能です。それは、まさに原告そのものが税務署相手に「返せ」と言って現に返してもらったからです。それを正当化するというためには、このように言う以外にない。つまり、たとえ二重課税で違法であっても、平成4年判決が求めるように、支払者の手を通して是正するのではなく、その請求人の方が返してくれと言って返したのであったら、それはそれでやむを得ないではないかということで、こういう言い方をしたのではないかと思います。

ただ、私が一番気になっているのは、最高裁が判決として何をどこまで言うべきかというのは、おそらくもっと謙抑的であるべきだと思います。最高裁がその名前にふさわしい判決を出すのであれば、もっと謙抑的で誠実にきちんと書いてほしいと思います。

もう一つは、最高裁が言っていることのポイントは、3者の関係に言及したというよりも、「所得税の課税対象となるか否かにかかわらず」というこの言葉の意味が重いと思っます。これは、非課税の所得であっても、取りあえず源泉徴収はしていいという、今までおそらく税制においても税の現場においても考えたことすらなかったことを書いているというように私には読めました。

そういう点で私はこの言い方というのは誤解を与えるし、かつこの後に平成23年の6月改正で立法府が立法を改正して対応したというのは、極めて適切な対応であったと考えて

います。

谷口 続きまして今の点に関する質問でしょうか。山田先生からお願いします。

山田 自分の意見だけ言わせていただきます。田中先生はこの判決が、3者関係に広めるといってそれなりのきちんとした理屈を付けて、説得力がある考え方を示すべきであるとおっしゃったように受け取ったんですが、私は源泉徴収の法律関係を、国と源泉徴収義務者の2面関係と考えているのが非常にいびつな関係だと思うのです。一番大きな関係を持っているのは受給者なんです。源泉徴収される受給者こそ、源泉徴収の法律関係で一番大きな利害関係を持っていると思うのです。そして、最高裁がどのような場合に判例変更の手続をとるかは、形式論だけではなく実質的に考えるべき難しい問題です。

源泉納税義務者・受給者が、国に対して還付請求ができないという道を断っていたのがおかしいのであって、それを本来のあるべき法律関係の枠組へ戻したのに、田中先生がおっしゃるように、詳しい説得力のある理屈を付ける必要は、ないと考えています。

田中 お言葉ですが、それであれば平成4年判決を変えなきゃいけない。判例変更しないといけない。それをしないままで、この文言で元に戻したというのは、私は無理があるような気がします。ただ、これは読み方の違いがあるかもしれないし、またこれで議論すると必要以上に時間が掛かるかもしれません。要するにそれは読み方の違いかもしれないと申し上げたいと思います。

谷口 それでは木山会員、お願いします。

木山 これに関して、私、二つ目の質問なんですが、今田中先生が重視されているように、所得税の課税対象となるか否かにかかわらず、

その支払の際、年金について同法208条所定の金額を徴収、これを所得税として国に納付する、という判示になっておりますが、所得が課税対象となるかならないかを問わず、源泉徴収ができるということを認めているように思えるんです。そうしますと、例えば今、憲法9条にしても解釈論で集团的自衛権を行使できるようなことが論議されております。仮に戦費調達、もし戦争になった場合に、この判示によって課税対象とならないものまで源泉徴収をしてもいいということになりませんか。非常に怖いと思います。

**田中** 私はそこまで広く危惧は持っていないで、今の該当部分は私の昨日のレジュメで申しますと、結局最高裁が言いたかったのは、その結論部分、すなわち、生命保険会社が控除した部分について、それを納税者の方が申告を通して控除するということが許されるということだと思います。私はこの当該事案に関してはもともと平成4年判決が問題だと思っていますので、結論としてはこれでよいと思っているし、先ほど山田先生がおっしゃったように本来受給者が自分の申告を通して是正することができるというのは、本来あるべき姿だと考えています。

最高裁は、自分の申告やあるいはその後の課税庁とのやり取りを通して、受給者が自らそれを回復することが許されるという、この実践的な結論を導くための前提として、基本ルールは何かということを一応言わなければいけないので、こういう形で課税対象となるかどうかを問わずに、取りあえず源泉徴収をしてもそれは「適法」である、こういうような論法を置いたのではないかと思います。

だから、私はこの事案について、あるいは別の平成4年の事案についてもそうですが、

本来の納税者が申告を通して税額を取り戻すということ、そのことについてはもちろん賛成だと考えています。

**谷口** それでは今の議論とも関連すると思いますので、山田会員の方からの2点目の質問についてお願いいたします。

#### 源泉徴収制度における合理的な制約

**山田** 先ほどのことを繰り返すのではなくて、全く視点を変えてご質問させていただきます。昨日のご報告の中でも強調されたことですが、源泉徴収制度は申告納税制度とのつながりで、合理的な制約があるとおっしゃっています。その合理的な制約という意味がもう一つよく分からなかったんです。レジュメで言うと5ページに、合理的な制約がある場合には、源泉徴収義務の確定が正確にできないんだから、そこに一つの源泉徴収制度の限度があるのだという趣旨ですが、ここで言う合理的な制約というのは、源泉徴収義務者の源泉徴収義務が不確定である、確実につかめないということをおっしゃっているのか、あるいはもう少し広い意味でおっしゃっているのか、その点を教えたい。

**田中** 基本的には、今先生からご指摘があったように、支払者の源泉徴収義務が本来は自動確定ということであるならば、金額・対象がはっきりしているはずなのに、それがはっきりしていない。そういう場合に義務を負わされるのであれば、これは私は基本的には立法論だと考えていますが、そういう場合については、場合によっては源泉徴収義務の履行をしなくていいとか、あるいはそれが軽減されるとか、あるいはそれが十分なされない場合でも宥恕されるとか、そういう形での制約は私は当然置くべきではないかと思っています。

す。あともう一つは、これは今の制度から見て現実性があるのかどうか見通しがありませんが、無償で、他人のための税金、とりわけ年末調整なんかが一番その典型例ですが、他人のための税金のお世話を自分の負担でやるというのは、やや行きすぎではないか。だから少なくともそれに見合う程度の費用負担はすべきではないか。そういうことも含めて、今の現行の源泉徴収制度が不十分ではないかと思われる点がいくつかあるということを申し上げました。

谷口 徴収の困難性論に関して、非居住者による土地の売却の事案が取り上げられましたが、この事案につきまして3人の方から質問が出ております。1人ずつ質問をしていただくようにいたします。最初に中部地区の伊川会員からお願いします。

#### 認定賞与と源泉徴収

伊川 中部地区の伊川正樹です。先生のご報告の中で触れられました徴税の困難性論の部分につきまして、非居住者に対して土地を売った場合、売り主の方が源泉徴収義務者にされると。これはやはり相手が非居住者であるかどうかということ売り主の方がなかなか分からないという場合があるので、それを調査する仕組みを設けるべきであるとか、あるいは一定の場合にその源泉徴収義務を免除、あるいは軽減すべきという点をご指摘されていましたが、この点は非常に私も賛成いたします。

また、触れられてはおりませんでしたが、例えばそういう場合には、せめて不納付加算税を課さないとか、そういった措置も必要ではないかと考えられますが、現行の国税通則法67条3項とか、施行令27条の第2項などを

見ましても、そういうケースには宥恕規定には当てはまらない点があるかと思えます。ここまではご報告に対する感想・意見ということですが。

質問といたしましては、最高裁の昭和45年判決、高橋会員が取り上げられていた判決でもありますが、こういった給与所得に関する源泉徴収が問題となる場合に、この事案などでもいわゆる役員に対する認定賞与が前提として問題になっているかと思えます。その場合に、源泉徴収義務者、あるいはその受給者と課税庁側の解釈の違いによって、これは賞与を給付しているとは考えていないので源泉徴収をしていないのだという解釈に対して、いや、これは賞与に当たるのだという認定という課税側の判断が行われた場合に、そこで納税告知処分がされて源泉徴収をしなければならない、こういう争いになっていると思います。

そうなりますと、その課税庁側の認定という判断は、何らかの処分という形では表に現れてこないわけですから、例えばそれを先ほどのケースのように調査をする仕組みなどという問題ともやはり違う場面なのだろうと思います。もちろんこの賞与という認定は、源泉徴収義務者が納税告知処分の取消訴訟の場面で争うことができるというようにはなっていますが、こういった問題の背景には、そもそも税額が自動的に確定する、しかし、そこに課税庁側の認定という判断が入ってくる。こういう場面においては、やはり何らかの立法的な対応が必要ではないかと考えているのですが、この点について田中先生のご見解を伺いたいと思います。

田中 この問題、ひょっとしたら私よりも脇谷先生の方が関係する領域かもしれませんの

で、ごく簡単にお話させていただきます。私はやはり、源泉徴収する際に一応理念と言いますか、前提として自動確定しているということを持ちながら、なお認定賞与を認定するというのは、制度の作り方としては無理があるのではないかと考えています。私はそういう意味で、源泉徴収というのは極めてシンプルな、金銭の授受といったものに本来は限定すべきものではないかと思っています。私は基本的にそれを立法論として考えていますし、そもそもそれを源泉徴収の対象に入れるということが問題を一層複雑にしているのではないかと考えています。

本来いわゆる支払者の側に相当の徴収の負担を負わせるというのは問題であって、私はその負担を外すあるいは軽減するという制度設計というのも十分あり得るし、そういう制度設計をするというのは、合理的な方向性であると考えております。

谷口 それでは突然で申し訳ないのですが、協谷会員から今の点について何かコメントをいただけませんかでしょうか。

脇谷 私の基本的な考え方から言えば、昨日もお話した通り、どういうことをすれば源泉徴収をしなければいけないかということを明確にしておかなければいけないということになります。それが明確になっていないのだとすれば、そもそも源泉徴収の対象にすべきではないというのが基本的なスタンスです。認定賞与の具体的なイメージがよく分からないのですが、そういうところで判別しづらいのであれば、やっぱり問題だろうと思います。

谷口 それでは続きまして、同じく中部地区の伊藤会員から、先ほどの非居住者による土地の売却の事案についての質問が出ておりますので、よろしく申し上げます。

#### 非居住者から土地を購入した場合の法整備

伊藤 中部地区の伊藤雄太と申します。今の伊川先生に対するご回答で一部入っているところもあるとは思いますが、一応申し上げます。

非居住者から土地を買った者に対して源泉徴収義務が課せられている件につきまして、先生は限界事例も含めて、いろいろ立法的に解決すべきということをおっしゃっていらっしゃいました。ただ、現に税法が存在しております。また、立法論だとしても、アメリカなどはそういう制度を現に有しております。この場合において、現行法制、あるいは立法で解決するのであれば、どのような方向性を持って源泉徴収義務の履行を確保するのか、あるいは源泉徴収義務者に対してどのような場合に一定の免責を与えるという形になるのか、あるいは現行において裁判所がどのように対処すべきなのかといったこと等々、対処すべき方向性、解決するための方向性についてご教示いただければと思います。

田中 私自身が基本的には立法的に整備をすべきだと思っていて、その際の立法の方向をどうするのかについては、原稿に書いた以上のことは詰め切っていません。決して完全な、自分なりに体系的な立法の解決案を提示しているつもりはありません。

ただ、そこにも書かせていただきましたように、この例で言いますと、その土地の買い手が誠実に対応し、非居住者かどうかの判定を尽くしたにもかかわらず、それでもなお、源泉徴収義務の履行をすべきだったという形で源泉徴収義務を課すというのは制度的にも無理があると考えます。買い手の側が、本当に相手が非居住者かどうかということ、情

報収集能力を持っている税務署を通してきちんと判別できる仕組みを導入するのが、非居住者に対する源泉徴収義務を課す場合の一つの合理的な制度設計であるのではないかと思います。そういう点でそのような制度を作るべきであると考えます。

そのような制度に乗っかって、買い手の方が相談をする、問い合わせをする、そういうことをしている場合には、一定の場合で源泉徴収義務を宥恕するといったような制度も合わせて作るというのも十分あり得るだろうと思います。

報告の時にも申し上げましたように、非居住者が本来は総合課税の下で申告すべきところを、それをしないで外国に出してしまう。その結果、納付すべき税額が日本に入らないということの問題性そのものは私は十分承知をしているつもりですが、そのこととそれを一種代替課税のような形でおっかぶせるというのは、筋が違うのではないかと思います。そのようなことを考慮して、立法論としてはもう少し整備をする必要があるということの問題提起させていただきました。これが一つです。

もう一つは、やっぱり解釈論としては非常に難しいですね。現行法上は宥恕規定もないし、宥恕規定がないのに解釈論として相当の範囲を限定するというのは、相当の無理があると思います。ただ、もし許され得るとすると、あるいは本当に限界事例においては、私が申し上げましたように適用違憲の問題で、この人に対してこのような事案にこのような法律を適用するというのは、個別的に憲法違反だということを言わざるを得ない事案も場合によってはあるのではないかと思います。ただ、問題はそういう適用違憲というのは、

なかなか裁判所は慎重ですし、もちろん慎重であるべきだと思いますから、現実論としては、解釈論としての方法と言いますか方途というのは、今申し上げた方法以外には、すぐには思い付かないというのが今の考えです。

谷口 それでは田中会員に対する最後の質問としまして、関西地区の野一色会員から、おそらく今の点に関連する質問だと思いますが、よろしく願いいたします。

野一色 関西地区の野一色でございます。すでに両先生からのご質問でお答えは出ているかもしれませんが、私から質問申し上げます。レジュメの5ページに、先ほどの立法論といたしまして課税庁に相談している場合には、一定の源泉徴収については免除ないし軽減というご提案を立法論として承りました。これについて田中先生のお考えとしましては、国際取引における特殊な事情、つまり非居住者だとか外国法人が日本にいないというのを考慮し、現行の国際取引と源泉徴収に係る規定、例えば外国法人などが国へ直接還付を認めるような規定ということが、租税条約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などにございますが、それに合わせて、追加で国内法と異なる法律関係を明示して、例外的にそういった立法をすべきかというお考えなのか、あるいは先ほどおっしゃっていましたように、課税庁の関与を認めることによって、究極的には自動確定の対象となる支払であるとか、その金銭といったものの範囲を、全体として限定すべきなのかというお考えとして例示されたのか。あるいは、他の方向として源泉徴収の立法論の例示としてお示しされたのか、その点について一歩踏み込んでご教示をお願いしたいと思います。

田中 私は最初におっしゃった国内法と異なる法律関係を明示して、例外的に規定を作れとか、そのようなことまでを考えているわけではありません。今、2番目でおっしゃっていただいたように、いわゆる自動確定といやしくも言うのであれば、もっと課税関係はクリアであるべきです。支払者かつ源泉徴収義務者がもっと容易に、かつ明確に源泉徴収が可能なような制度、もしそれで不明な場合については、容易にそれが明確になるような仕組みを作るべきであるという趣旨で、当面は立法論として少なくとも考える必要があるのではないかと考えました。

先生がご指摘のように、国際的な観点を入れてどうするのだということ、あるいは国際的な観点から見て源泉徴収の有り様をどう考えたらいいか。あるいは、それぞれの国がそれなりに微妙に違う制度を持っている中で、源泉徴収制度をどうすればいいのかという点については、この報告を準備した際には、実は全く考える余裕がありませんでした。そういう問題があるというのは承知をしていたのですが、そこまで全く手が回らずに、取りあえずはということで、日本の国内における源泉徴収義務をより明確に、かつ支払者、源泉徴収義務者に必要以上の負担を負わせない形での立法の整備が必要であると考えた次第です。

増田 どうもありがとうございました。司会を谷口会員から関東地区の増田に交代させていただきます。脇谷会員と高橋会員に対して、4名の方から質問が出ております。質問に対する回答が早く終わるようでしたら、また報告者から補足のコメントをいただければということで、残りの時間を進めてまいります。

まず中四国地区の泉潤慈会員から、脇谷会

員に対して大きく3点質問が出ております。一つは、報告の視点です。税法の解釈の問題なのか、立法論の問題なのかということ。第2の質問は、労働基準法上の賃金と、給与所得の概念を同一に見てもいいのかどうか。そして、通達によってこれらの問題は改善できないのかといった趣旨のご質問が出ています。

### 経済的利益の概念

泉 中四国地区の泉潤慈でございます。今、司会の増田先生からお話をいただきましたが、税法の解釈ではなくて、現行の税法を改正すると言いますか、立法するというようなご報告のように感じているのですが、それでよろしいでしょうかというのが1点です。

それから2点目は、労働基準法の賃金と給与所得等という概念です。給与所得等の概念というのは広がっていると思うのですが、同じにするというのは無理があるのではないかと思うわけです。

それからもう一つお伺いしたいのが、労働基準法で、賃金の他に経済的利益というものを受けてはいけないのか、禁止されているのかどうかでございます。ですから、労働基準法の賃金と給与所得を合わせなければいけないというのは、少しその意味合いにおいて、それぞれ別の概念でいいのではないかという趣旨でのご質問です。

それから今、経済的利益は非常に不確定概念的になっておりますが、通達では、脇谷先生も引用されておられますように、海外旅行におきましても期間とかを区切り少額不遡及ということになっていると思います。ですから通達では、納税者の方で、あるいは関係者の方で、はっきりしないということであれば、法令で通達の少額不遡及のところを明示して

改善するというのもいかなということでご質問させていただきます。よろしく願いいたします。

**脇谷** まず解釈か改正論なのかというところですが、「経済的な利益」と、あとは「支払い」という文言の解釈のつもりで報告はしました。

それから労働基準法の賃金と給与所得等の概念を同じにするのはどうかというところですが、問題は給与所得の概念の範囲をどう考えるのかだと思います。その辺が御指摘のとおり無理だと考えることも当然あり得ると思います。ただそれは、給与所得のあの条文をどう解釈するのか、すべきなのかといったことの考え方の違いということでご理解いただければと思います。

それから労働基準法ですけれども、労働の対価として支払われるものは、金銭以外のもので支払うことは禁止されています。ですから、労働の対価として支払われるものを、例えば現物給付で渡したりすることになれば、労働基準法違反ということになります。ただ、労働の対価としてではなく、それ以外で経済的利益を移転することまで禁止しているのかと言われると、そこまで関与はしていないと思います。例えば労働環境みたいなものを整備する。それも言いようによっては、ただで手に入れられる環境だとなって、経済的利益だと言えばそれはそうかもしれません。ですから、その辺も経済的利益の認定が曖昧ですから、言おうと思えば何でも言えるという領域はあるかと思います。もちろん、労働環境を良くする部分も禁止しているわけもないですから、そういう意味での禁止はないと思います。

それから、少額不遡及の通達というものを

法令で規定すれば改善になるかというところですが、私の報告の一つの柱は、「経済的利益」とは何かというところが非常に曖昧になっている。それを通達であれ法令であれ、使用者がこういうことをすればここについては源泉徴収をしなければいけないというように決められるのであれば、それは改善されるでしょう。ところが、少額不遡及というところで、これこれの金額以下だったら課税しないでいいとか、含まれないという定め方であれば、「何をどのような場合にしたら」の部分が欠けてしまう。そうだとすると、あまり関係がないのかなと思います。

今の状況で行けば、何をしたら課税されるのか。これに関して源泉徴収をしなければいけないのか。少額なら少額というのは、判断基準の一つは楽になるかもしれませんが、完全に楽になるかということ、その辺はどうも私としては難しいのかなという気はしています。  
**泉** そうしますと、経済的な利益というのは不確定概念ですから、結局事件のケース・バイ・ケースでいろいろ判例とか、そういう実績などを積み重ねていってというやり方の方が現実的なような気がするんですが、そのあたりはいかがですか。やはり法令ではなかなか決めにくいのではないかと思うのですが、その辺のご感想はどうですか。

**脇谷** 今のご質問の背景には、課税をしなければいけない経済的利益というものがたくさんあるという前提でのご質問だと思うんですね。それはある意味で法令で明確な課税要件化していないと。法令で明確に要件化された課税要件を満たせば課税されるというのが発想として私の中にはあるのですが、先生の中ではむしろ逆なんではないでしょうか。課税されるべきものが法令で明確に要件化できないから、

実績の積み重ねの中で決定していくというような。私としては、そういう考え方は賛成はできません。

極めて基本的なことを言うと、包括所得といった形で純資産の増加があれば、課税の対象、担税力があるから課税すべきなのだという発想が根本にあると思うのですが、それで済むなら法律はいらないと思うんです。理論的に判断をすると、どこまで課税をされるかが分からないから、わざわざ法律を作って課税要件という形で明確にして、実際に申告なり何なりで判断をする基準を作っているのだと思います。特定できないから、判例の集積等で決定するというのであれば、もう法律なんかいらんのではないのでしょうか。純資産が増加したなら理論上は課税されるが、現実に課税されるかどうかは判例の集積等で決定するということになります。多分それは今のやり方とは違う、租税法律主義のやり方とは違うと思います。

確かに経済的利益の中にはいろいろなものが含まれてきて、中には私のような考え方をすれば課税すべきと考えられる利益でも漏れてくるものがあって、それは課税の公平性という部分から見れば、不当な部分は多分出てくると思います。でもそこは、法律できちんとこれこれこういう場合は課税するのだというように言うべきものなのだろうと思います。もちろん100%すべてできるかどうかは分からないけれど、そのような形で進めていくのが本来の姿だと思っています。いくらやってもきりがなから包括的に定めておいてあとは通達で、とでやるのは、私はやり方としては違う方向だと思っています。

泉 ですから、包括的に決めておいて、課税にならない分を限定的に明示すると。

脇谷 包括的な部分で、例えば通達とか法令で、そこに該当しないものは課税しないと言っていけばいいですし、そうでなければ理論的に包括的に経済的利益が課税の対象になるのだとすると、通達に反していないからといってそこは課税を心配しなくて大丈夫かという、そうとは言えないはず。税務調査が入って「駄目です」と言われたらそれまでです。先ほど言ったように、出発点である「経済的利益」の概念がきちんと要件として組み込まれていないと。そこがやっぱり問題だと思うんです。

だから先生が言われているように、通達で定めてそれ以外は課税しませんって明確に言ってくればそれはそれでいいんですけど、そこまでは多分実現はしないだろうと思います。そうすると、「経済的利益」の概念は難しいけれども、理論的にこれを縛る必要があると考えるわけです。それでも難しいようであれば、法律できちんと要件を決めて、こういう範囲の「経済的利益」は税金を課すというように明確にすべきだと思っています。

増田 脇谷報告の本質に関わる質問をさせていただいてありがとうございます。それで、経済的利益の範囲について、他の会員の方からも質問が出ています。今の考え方をそのまま延長していくと、どうやら平行線になっていくような気がしますので、取りあえずここで先生の質問は打ち切らせていただきます。どうもありがとうございました。

労働基準法の賃金の概念と給与所得については、関東地区の青柳会員からも質問が出ていますが、泉会員と同趣旨でしょうか。では1番目の質問は省いていただいて、あと二つの質問を受けたいと思います。



## 経済的利益の課税対象範囲の公平性と明確性

青柳 関東地区の青柳達朗です。まず労働上の賃金とは同一でなくてもいいということについては、今、泉会員が質問したことと同じだと思うのですが。その前の経済的な利益というのは、二の質問とも関わってきます。先生は、基本的な賃金以外に付加的に給付されるものは含まれないと考えていらっしゃるのでしょうか。つまり何か労働契約上に基づいて、労働の対価として支払われるものが本来の給与等であって、それ以外に付加的に何らかの形で給付されるものについては給与ではない。例えば経済的利益であっても、それは給与ではないと考えるのか。まずその点をお聞きしたいと思います。

脇谷 付加的給付って具体的にはどういうことをイメージされていますか。

青柳 二番の方に関係してくるんですが、恩恵的に分配された現物給与でもらったもの、先ほどの海外旅行みたいなものもそうですね。福利厚生と絡むと思います。つまり労働契約上は現金払いですね。ただ、それに対して、今回儲かったから、温泉旅行に行ってバーツとやろうといったような場合。そういうものについても全部あくまでも労働契約でやることは予定されておらず、付加的なものだから、経済的利益であっても別に課税にはならないと考えているのかどうかなんです。

脇谷 私は経済的利益と漠然と言った場合、それをどう定義するかという問題がまずあって、報告でも言いましたけれど、法律関係に裏付けられているものという形で、それがあ意味課税対象になると。だからそのバーツとやっている部分が法律関係に裏付けられているのであれば課税対象なんだろうけど、

裏付けられていないと思うので、それは課税の対象にはならないだろうと思うわけです。

ただし、そういうことが課税の公平性に照らしてどうかという問題になった時に、もし課税した方がいいという政策的な判断があるなら、それは法律で明確にすべきだと思います。

要するに要件などを度外視して、課税をすべきかどうかという議論は、私の報告の中ではしていないということです。課税すべきであるものが課税しやすくなるように、概念を抽象的なままで放っておくということは、いかがなものかということはありません。それで答えになっているのでしょうか。

青柳 そうすると、要は労働関係・労働契約等の関係に基づいて、まず実質的に賃金として支払われるものが給与であって、それ以外のものは給与じゃないと考えると。

脇谷 そうですね。

青柳 ただ、今の日本の給与所得に関して言えば、労働の対価じゃなくて、あくまでも労働の従属性の対価と記載されていますね。そうであれば、労働関係等に基づいて使用者側から給付されるものは、一応は全部給与だと考えざるを得ないのではないのでしょうか。

脇谷 それでは、従属性というのは、法律関係を度外視して決められるものなんですか。

青柳 法律関係上は雇用契約に基づいて入っているからでしょう。従業員だからこそ、その段階で一定の給付がなされるわけでしょう。

脇谷 その辺は28条の「どうあるべきか論」だと思うんです。多分背景にあるのは、労働の対価として支払われるもの以外に、従業員がもらうものに関しても課税をすべきだという部分があるんだろうと思うんです。問題はそれが明確に類型化されていて、限定されていけば、多分使用者も何がその給与所得にな

るのかという判断を誤らないんだらうけれども、それがいろんな形で、先ほど言ったような、およそ有償でなければ得られないようなものを無償でもらったみたいな形で判断をするとなると、いろんなケースが入ってくる。そこに曖昧さがあり、そこを私は問題にしているのです。

その曖昧さを除くために労働基準法という一つの枠組をこちらに持ってきた。もしその結果、やっぱり経済的利益を従業員の従属的な立場でもらうということに関して課税をしないとおかしいのであれば、もっと明確な形で、誰が見ても分かるような形で明文化して、課税の対象を明確にすべきではないかと考えるわけです。そこまで行くと、立法論じゃないかとなるのかもしれないですけども、解釈としてそういう形で明確にできるのではないかと、その解釈に不都合があるならば、では法律を変えろと、そういう話ですね。

だから、多分そのあたりは28条そのもので課税の公平性を強調して解釈すべきだとなれば、従業員だから特に労働の対価以外のものに関して、広く含めていくという解釈になるのだらうとは思いますが、私は課税の公平性よりは明確性の方を重視するので、その辺で考え方の違いが生じるのだと思います。

#### 海外旅行は給与所得の要件を満たすか

青柳 もう一つ、債務消滅の効果としてやるものが給付だと述べられているんですね。ただ私、『税法学』を読んでも、その債務消滅の効果というのがどのようなものとして出てくるのか、つまり、今のお聞きした話だと、あくまでも労働関係で賃金の支払い義務が生じている、その生じている賃金の支払いで消滅する、それが債務の消滅であって、それに行

かないようなものはそもそも給付とかそういうものとは言えないとお考えですか。

脇谷 そうですね。だから例えば海外旅行の例を取りますと、普通使用者は海外旅行に連れていく義務はないですよ。従業員が「海外旅行に連れて行け」という契約上の権利は多分ないと思います。そういう意味では、海外旅行そのものが権利義務関係で裏付けられているわけじゃない。海外旅行に連れて行ったからといって、そこで何か契約上の債務の消滅という事態は起きませんよね。だからそういう場合のことを想定しているということです。

青柳 海外旅行について争ったということでお聞きしたんですが、海外旅行についてはそのような観点から…。

脇谷 私は、裁判自体は一審には関与していなかったもので、一審ではそのような主張はしていません。

青柳 やはり、福利厚生費に該当すると？

脇谷 一審は所得概念を争点としていました。税務大学校の教官が書いている論文があって、それをベースに所得概念に当たるかどうか、担税力があるかどうかといった観点を中心に、一審は（二審もかな）構成をしていました。

青柳 すると従業員の海外旅行は付加的な給付とか、福利厚生とか、そういう理由で外されるものではないと。

脇谷 要するに、給与所得とはどういう要件か。それを満たすか満たさないかであって、他にこれが付加的とか、福利厚生に当たるから給与じゃないとかっていう発想ではないですね。

青柳 今の先生のお話を聞いて、少し屁理屈みたいな感じで言うんですが、いきなりある

日突然、海外旅行に連れて行くわけじゃないですよ。

脇谷 もちろんそうですね。

青柳 大体まず従業員に、「今年は業績がよかったんで、皆さん方を海外旅行に連れて行きます」とまず会社側が言って、会社側は一応約束を履行して海外旅行に連れて行くのではないかと。そういう意味では債務の消滅ではないかと。それこそが屁理屈ですが、もちろん。一応宣言したんでしょうね。「おい行くぞ。付いて来い」って。

脇谷 一番では、海外旅行はある意味業務命令だから給与じゃないという形で主張していました。所得ではないと。そういう意味では海外旅行の問題は事案によってものすごく変わってくると思います。でも、多分裁判例のケースでは、そこで合意があったから契約だとは言えないと思うんです。

増田 「行くぞ」って言って海外旅行に連れて行ってもらえる会社に行きたいなという感じはしますが。

それでは関西地区のハツ尾会員から、脇谷会員に二つ質問が出ています。一つは、これまで一連の質問が出ている経済的利益の範囲に関するものです。この質問は、少し今までは質問の角度が違うのかもしれませんが。あともう一つは、極めて実務的な処理の仕方について質問が出ております。

#### 不納付加算税の回避と経済的利益の移転

ハツ尾 関西地区のハツ尾順一です。二つ質問があるのですが、先生のレジユメの2ページの第5番目で、「給与所得に含まれる経済的利益」というテーマで書かれています。先ほどの議論と少し重複するのですが、もし、この表題によると経済的利益が給与所得に

含まれるという書き方をされていますから、仮に給与所得に含まれない経済的利益について先生は何か想定されているのかどうかということ。もしそれがあれば、どのような課税関係が生じるのか。もし今、議論で経済的利益というのは極めて限定されたものだから、その限定されたところで給与所得に該当しなければ、もうこれは課税しないという考え方をされているのかどうかということがまず第1点です。

第2点は、今説明されましたように、例えば経済的利益を提供していて、これに対しては源泉徴収義務者がもともと課税されないものだと判断したり、課税されるか、されないかということさえ考えていなかったという場合に、そこへ税務調査が突然行われて、これは経済的利益なので、給与所得で課税しますよと言われた時に、源泉徴収義務者としては予定外で、しかもその場合には不納付加算税というペナルティが付くということなので、これを回避するためにそういう経済的利益について税務調査で給与所得だと認定の話になった時に、いったん貸付金という処理で源泉の対象から外して、後日その経済的利益を返すか返さないかという話になるのかもしれませんが、その判断をした時に初めて源泉徴収義務が発生すると考えれば、不納付加算税を回避することができるかどうか。その2点をお教え願いたいと思います。

脇谷 所得税法36条1項カッコ書きの中で、物又は権利、その他の経済的利益の金額とする、とかありました。その経済的利益というのはある意味法律概念で、そこを今のところはあまりはっきり限定解釈はされていない。その包括的なところを私法上の法律関係に裏付けされるみたいな形で制限を掛ける解

積をして、そういう制限を掛けた時に、その制限、つまりその要件を満たさない経済的な利益が事実上あるとしても、それは課税の対象にはならないという前提です。

**ハツ尾** 給与所得に該当しないですね、いや、先生の表題だけなんです。

**脇谷** 先ほど言った「経済的な利益」という概念を、法律上の裏付けのあるものに限定し、そこから外れるものは所得区分を考えるまでもなく外れるということです。だから給与所得に該当しなくても他の所得の区分にも当たらない。

労働基準法の中で、例えばそういう労働契約の中で、特別な供与、例えば現物給付みたいなものを許される形で作った場合は、給与所得の中に含めることもできなくはないだろうという余地を残している。そこが排除された場合、他の所得区分になるかは、その当事者間で契約を超えたところの何かになるのかというと、先ほど言った法律関係に裏付けがない部分に多分になると思うので、そうすると他の所得区分にも当たらないのではないかと考えています。

それから二番目ですね。関東地区の研究会の時に、従業員が着服横領して、損害賠償請求が益金になるかならないのかの計上時期の話があった時に、ある方が税務調査の時にそれって給与か貸付金かで処理しますよねって話をされていました。それを聞いてものすごく不思議だったのは、給与とか貸付金とか、横領の区分って実はそんなに曖昧なものなんだと思って。貸付金として処理すれば、確かに源泉徴収の問題は回避できると思うのですが、貸付金として処理させるとするのは法律で使用者と従業員との間に金銭消費貸借契約の成立は擬制するのでしょうか。

**ハツ尾** それはいわゆる経済的な利益が、使用者から従業員に移ったと考えるという……。

**脇谷** でも貸付金ですよ。

**ハツ尾** だから経済的な利益イコール貸付金と考えるかどうかは、実質的に判断するという問題になると思います。

**脇谷** でも貸付金っていうのは貸金債権です。使用者に返す義務を負うわけですよ。その返還義務を将来債務免除したら、債務免除は給与だから源泉徴収の対象になるというのでは、全然問題解決にはならないのではないのでしょうか。

**ハツ尾** 私が言いたいのは、要は不納付加算税を源泉徴収義務者が不意に課せられるのを回避するためにどうしたらいいかということなんです。

**脇谷** 税金の問題はそこで回避できると思うのですが、貸付金が使用者に残りますよね。

**ハツ尾** それは経済的な利益を従業員が受けているからです。

**脇谷** 普通貸付金って貸金債権ですよ。使用者としては従業員に対して返せと言わなければいけないし、勝手に消すわけにもいかない。従業員としては、いつの間にか借りたことになっていて、返さなきゃいけない。

**ハツ尾** 非常に分かりやすく言えば、例えば月額家賃20万円のマンションを会社が支払って従業員をそこに住まわせるとすると、20万円という本来従業員が払うべきものを会社が払っているから、これも一種の経済的な利益と言われるものだと私は認識しているんです。その場合は、当然20万円という債権が、いわゆる使用者と従業員の間である意味で成立すると考えることができないこともない。

**脇谷** それは法律上は何の契約ですか。

**ハツ尾** いわゆる金銭消費貸借じゃないとい

う話ですね、先生は。

**脇谷** そうとも読めるっていうのは、税務上としてはそれでOKかもしれませんが、民法において当事者間でどんな権利義務関係が起きているんでしょうかと言われた時に、事実上経済的な移転があったんだから、そこに契約の成立を認めますというのは、民法の考え方とは合致しないと思います。

**増田** 今の議論はかなりすれ違っている感じがするんですが。脇谷会員の方は、貸付金だから経済的利益は移転していないという理屈ですね。

**脇谷** 貸付金で処理するという事は、そこに当然法律関係があるから貸付金と言えるのであって、法律関係はないけど、源泉徴収の対象にしないために貸付金として計上しているという処理が正しいとは思えないということです。

**増田** これは法律論というより、会計上処理した時にどうなるかという、そのような質疑でしょうね。議論がかみ合っていないという点は、それは立論の違いということでしょうか。会計を重視して簿記上の処理がこうなるのだという議論と法律論の議論とが平行線をたどっているようです。その場合はこの不納付加算税の議論ですが。

**脇谷** 私、簿記論は分からないのですが、貸金債権じゃないのに貸付金で計上するという処理が会計上、簿記上許されているんでしょうか。

**増田** 時間の関係もありますので、これはお二人で直接ご議論していただくということでよろしいですか。どうもありがとうございます。次に、志賀会員のこの質問は脇谷会員でよろしいでしょうか。

### 不納付加算税を課す線引き

**志賀** 年末調整と源泉徴収の問題です。日本で源泉徴収が入ったのは1940年の戦時下だったし、年末調整を歴史上初めて導入したのはナチスドイツで戦時中のことです。日本で年末調整は戦時中には導入せずに、シャウプ勧告の前に終戦直後のどさくさで導入しました。シャウプ勧告には、年末調整というものは早くなくすことが望ましいというような曖昧な記述があります。ところが、今となってみると、日本の源泉徴収と年末調整というのは世界に冠たるシステムになっている。

それで私が、田中先生のおっしゃる通りだと思ったのは、詰まるところは民族性とか文化的な相違というものが、特に源泉徴収のような税制に反映していくのだからなとつくづく思いました。

その昭和45年のクリスマスイブに最高裁の判決が出された時、私はまだ在学中でしたが、非常に驚きました。このような不合理なことを第一小法廷の判事が一致して認めたのかと思いました。あれは認定賞与の話でしたが、支払った方は露ほどにも考えていないのに、後からあれは賞与だったと言われて、源泉徴収義務を課されて、結果的にあの裁判になったのです。そもそも判例の文章を丁寧に読んでいくと、税務の専門家としては使わないような微妙な用語の変なところもあって、どうもよく理解した上で書かれた判例ではないのではないかとずっと思っていました。そうしたら、平成4年にそれを強化するような判例が出て、ますます驚きました。

ただ、裁判所の方でも分かっている場合があって、例えば東京高等裁判所の裁判例で、国と本来の納税義務者との間に関係がないな

どということはないと、実例を三つも四つも挙げながら、やむなく最高裁の判例に従っていたのかなと思わざるを得ないような裁判例があります。

そうすると、さっき議論になっていたホステスの源徴の話の時も、「なお書き」で書いてあることについてそれなりの意味があって、昭和45年からここまでずっと固定化されてしまった判例法理論を今更表立ってひっくり返すことはできないけれども、このままではうまくいかないなということで。しばしば最高裁であると言われますが、少数意見とか、レイシオデシデンダイではないところの部分が、やがて判例変更に関わり付くようなことがあります。

脇谷先生なども参加していたPTで議論していたのですが、最高裁がここまで頭の固いことを言い続けているようならしょうがないから立法で解決するしかないなという結論になって、当初のPTの中ではそういう説明をして回っていました。

**増田** これは脇谷会員に対する質問ではなくて、田中会員に対する質問という方向性が見えてきたのですが。

**志賀** ご両者に。

**増田** 質問を続けてください。

**志賀** 今のシンポジウムの中での議論はなかなかためになる議論があって、要するにいくら何でもそれで遡って源泉徴収であるということ認めて、不納付加算税を課するのはおかしいじゃないかということです。どこかで線引きをして、判例変更ができないなら立法によって解決するという場合に、どこで線を引くのがいいのかという考え方があります。認定賞与のような全く自覚がなかったものが、後からペナルティを課されるなどというのは、

デュープロセスに違反します。そのように典型的なものを拾い出ししながら、少しずつ分けていくということを考えたらいいのではないかと思います。その時にどのような基準をたてたらいいだろうか。後から言われてびっくりするようなことでペナルティを受けるといって、デュープロセスに反するようなものは許さないということは一つの考え方です。ずっと脇谷先生が言われるまで36条のカッコ書きの条文のFRINGE BENEFITの話が出ていませんでしたが、後からあれは給与所得だったのに源泉徴収をしなかったじゃないかと言って追いかけるっていうのも同じことですよ。

どのように考えていけばいいか、少しお考えを両先生にお聞かせいただければと思います。

それからもう一つは、やはり自動確定というシステムを理論的に組み上げて美しく作ってあるけれども、本人も気がつかないような自動確定とは何だそれは、ということです。自動確定という、37年に作り上げた国税通則法の建前の世界があって、実施している間に矛盾というか、ほころびが生じている一つの典型であろうと私は思っています。

**田中** 今ご指摘のあったことに対して二つ申し上げます。一つは、これは発想としては私は脇谷会員と共通したところがあるかと思えます。要するに、給与所得の概念というか範囲をどう決めるのかというのが、非常に重要な問題になっていて、今の支配的な見解は、従業員であることに関連して、当該従業員が給付をされたものについては、広く給与所得と考えるという傾向性を持っていると思います。

私はしかし、本当にそれでいいのかという

ことで、やはり給与所得というのは、本来は例えばその労務が従属的なものであるという労務従属性、もう一つは当該その提供した労務に対する対価として、一定の反対給付をもらうという労務の対価性、おそらくこういうものでその範囲を画すべきではないかと思っています。

そうすると、例えばその議論でずっと突き詰めると、現行の租税の実務においてプリンジベネフィットとして課税の対象に含まれているものが、ある程度縮小されるというか限定されるのではないかと私は考えています。これは解釈論というよりも、基本的にはむしろ課税対象として経済的な利益の内容を個別に明示する方向で整理をする必要がある。今ご指摘があったように、あるいはそれとの関連で申しますと、私が一番びっくりしたのは、社会福祉法人の理事長が横領をして、それに対して当該社会福祉法人に対して、これは当該横領した理事長に対する賞与だから、それに対する源泉徴収をしていないだろうと言って当該金額を支払わせたことです。

当該社会福祉法人の言い分を大阪地裁が認めたんですが、大阪高裁はそれを見事にひっくり返した。これも驚愕しました。そういう点で、今先生がご指摘になっているような、要するにそもそもこれは給与所得足り得るかというところでの給与所得概念の範囲・定義の問題に結局関わってくると思います。そういう意味で、給与所得の概念論の中に、今言っている36条の経済的な利益というのがどう関係するのかということについて今後検討していく必要があると考えています。これが一点です。

もう一点は、今先生が後半部分でご指摘になった自動確定についても、これは私は通則

法の15条に自動確定と書いてあると言われて、一般的にはそのように理解されていると思いますが、それでは我が国の確定の方式は一体何なんだということが問題になります。二つか三つか。これはもう16条の通則法の規定からいうと、申告納税方式か賦課課税方式かのこの二つしかない。私はその通りだと思えます。問題は、じゃあ自動確定方式と時々言われますが、私はこれはややミスリーディングだと思う。それは自動的に確定するということを通して、支払者が何らかの通知その他を税務署にする必要もないし、その反対に税務署の方が支払者に対して徴収しなさいよということを使う必要もない。つまり、自動的に納税義務が確定したことにしましょうねという一つのお約束であって、それがあからこそ、本来は決して従業員の財布には手をつ突っ込めないのを、支払者が手をつ突っ込むことを認めているわけです。

そういう点で、私がいつも議論しているのは、給与所得者の源泉徴収に関して、一体給与所得者についての納税義務の確定はあるのか。私は原則的にはないと思います。本来の確定は、租税債務としてその翌年の3月15日に申告して確定するというのが基本であるとするならば、多くの給与所得者はずっと長い間一切の確定がないままに徴収のみがある。そういうある種特異な存在で、文句さえ言わなければそれですと進行しているというように見えるのではないかと、極めて端的な言い方で言いますと、そのように考えます。

そうすると、申告納税、つまり税の世界においては申告を通した納税義務の確定が基本です。これが命ですと言いつつ、命は一体どこに行ったのでしょうかということになりかねない。申告納税という原理原則を大切にし

ながら、制度設計をもう1回見直すということが大切なのではないかと考えています。

**増田** 時間の関係もあるのでよろしいですか。どうもありがとうございます。それでは、高橋会員の報告に対する質問に移りたいと思います。まず関東地区の山田二郎会員から二つ質問があります。一つはご報告の趣旨が、立法論なのか解釈論なのかということと、判例の動向に関する質問が出ております。山田会員、よろしく願いいたします。

### 二つの最高裁判決と長崎年金事件判決

**山田** 高橋報告はスライドを使って説明いただいたのですが、超スピードの報告で私は付いていけず、十分に理解できなかったので質問させていただくことにしました。

まずお尋ねしたいのは、高橋報告は、二つの最高裁判決をベースにして立法論をお述べになったのか、それとも二つの判決をベースにして、現行法の枠内での解釈論をお示しになったのか、まずその点を教えたい。高橋 報告が速くて大変申し訳ございません。報告の趣旨は、現行の枠組の中でできることは何かということを考えてみようという意味でありますので、二つの判決を前提にした上で、立法論を展開することを主眼としています。ただし、いろいろなことを調べていきますと、立法論を展開する以前に現在の取扱いが全く分からないところがあるので、その点は解釈論も展開するということです。

先生からのご指摘というのは、要するに解釈論・立法論を同時にやるというのは議論を錯綜させるものであって初歩的な禁忌だという、そういうご指摘だと思いますが、それはその通りでございます。

**山田** 先ほどの田中報告に対して質問したこ

とは、重複を避けたいと思います。私は、源泉徴収の問題を取り上げる時には、最高裁の昭和45年12月24日の判決と、それから最高裁の平成4年2月18日の判決だけではなくて、長崎年金事件の判決をやはり対象にして考えたいではないかと思えます。なぜ、平成22年7月26日の長崎年金事件の判決を対象外にして議論されたのか、やはり三つの判決を対象にして考えたいではないかというのが質問の一つです。

質問したいのは、源泉徴収と言いましても、利子所得のようにいわゆる精算をしないものと、他の所得のように精算を要するものと両方あるわけです。そうすると精算を要するものについては、単に源泉徴収義務者との間で年末調整等で精算するというだけではなくて、源泉徴収の適否を問わず、確定申告をして、その源泉徴収をされた分について精算する必要が出てくるのではないかと。そういう点で、源泉徴収の法律関係というのは、国・源泉徴収義務者・受給者という三者の関係は切っても切れない関係にあるのではないかと。いうことを重ねてご質問させていただきます。高橋 最高裁平成22年7月26日判決を、昭和45年12月24日判決と平成4年判決と同列に扱わないのはなぜかというお話ですが、これにつきましては田中先生と同じ意見です。すなわち、平成22年判決において、最高裁は適法な源泉徴収であると判断しています。それゆえに申告によって取り戻すことができる、という話だと読めます。

ところが、最高裁昭和45年判決と平成4年判決は、違法な徴収があった場合です。したがってこれら両最高裁判決と、平成22年判決は、事案が違うということで、これは先ほど田中先生がおっしゃったことと全く同じです。



今言ったことは田中先生のご論考、税法学571号の156ページから157ページを参照していただければと思います。今回私は誤った源泉徴収について議論をせよと編集委員会からテーマを頂きましたので、適法な源泉徴収に関する平成22年判決は取り扱いません。

それから、直接国に受給者、本来の納税義務者が還付を求めることができるようにした方がいいのではないかという話ですが、私に与えられているテーマは「平成4年判決を踏まえて」、同判決の射程と限界を論ぜよということですので、平成4年判決では直接国に本来の納税義務者が還付を求めることはできませんと言っている以上、そのようなことができないことを原則にしつつ、どこまでその原則が覆せるのか、その限界はどこにあるのかという検討をしたつもりです。

山田 報告の趣旨は分かりましたが、源泉徴収は適法になされたと言いながら、いわゆる過誤納金が発生して還付できるということは、どう結び付くんでしょうか。やはり源泉徴収が間違っていたから過誤納を請求できるんじゃないですか。

高橋 そうとは限らないと思います。ご承知の通り、適法に源泉徴収されたものであっても、例えば寄付金控除などを取ったために還付をしなければならない場合があると思います。最高裁平成22年判決は、そういうことを前提に考えているのではないかということです。

増田 次に、関東地区の青柳会員からご質問が出ていますが、今の山田会員とのやり取りで大体質問の内容、疑問について解消された気がしますが、いかがですか。

青柳 関東地区の青柳です。今の山田会員の質問でよく分かったのですが、つまり今でき

る枠内でできることだと、立法論だとお聞きしました。そうしますと、ラフな源泉徴収制度と、ある程度一定の方向に向かうのか。そういうことと親和性があるのかどうか、先生のお考えをお聞かせください。

高橋 ラフな形での源泉徴収と親和性があります。本論から外れますが、この最高裁平成4年判決を踏まえた議論をせよとテーマに枠がはめられていたので、私の報告は、そこから出られなかったというところがあります。私が本当にやりたい報告は、実は田中先生のご報告のテーマですが、それはまた別の機会にいたしたいと思います。自動確定という方式を貫く点も考えると、かなり簡素な形の源泉徴収でなければならない。したがって、ラフな形での源泉徴収が必要ですし、将来的にはそちらに向かうべきです。

増田 次に、中部地区の伊藤雄太会員から二つ質問が出ております。一つは扶養控除申告書の虚偽記載に対するペナルティの問題。もう一つは、納税者番号制度を導入した場合、海外の所得移転に対してどう考えるのかという質問だと思いますが、お願いします。

#### 扶養控除申告の過誤によるペナルティ

伊藤 中部地区の伊藤雄太でございます。まず高橋先生は、扶養控除申告書等の過誤について、給与所得者の側に一定のペナルティを科すということをご提言していらっしゃると思いますが、そのもう少し踏み込んだ内容についてご教示いただきたいと思い、最初の質問をさせていただきます。

要は積極的に、嘘を書いた、控除対象にならない扶養親族を控除対象としたようなケース。また一方で、12月の最後の給与でギリギリ103万を超えてしまった、そのことをその給

与所得者が知らなかったということで外すべき扶養控除を外しってしまうような場合。このような場合においてペナルティに何か差を付けるのかというようなこと等々を踏まえた上で、どのような罰則を科すことを想定されているのかを、もう少し踏み込んでお伺いしたいというのがまず一点です。

それから、納税者番号を導入して非居住者が土地等を譲渡した場合、買い主の源泉徴収義務に一定の軽重を付けるというようなご提言かとお聞きしました。アメリカ法に通じた先生のことですので、おそらく源泉徴収義務の免除も含めた上でお考えなのかとはご想像いたしました。ご論考のタイトルでは、過誤の是正ということまでしかお書きでございましたので、この納税者番号を用いた場合のレベルまで源泉徴収義務者の責任を軽減するというお考えの立法なのかということをお教えいただければと思います。

**高橋** まず第一点です。扶養控除等申告書に嘘を書いた場合と、たまたま届出がなかった場合ですが、基本的には、両方とも好ましくないことは好ましくないといえるでしょう。程度問題としてみると、嘘を書いた方が好ましくないことは明らかですので、こちらの方は当然ペナルティを科すべきです。また、好ましくない行為を抑止するのであれば、12月最後のお給料によって扶養控除の所得限度オーバーになり、届出をしなかった場合であっても、軽い形ではあれ、ペナルティが科せられていいと思います。

ただし、私はこのあたりの議論については、自信がありません。例えば立命館大学の望月爾先生が立命館法学2013年6号、浪花健三先生退職記念号に書かれた「納税者権利憲章の国際的展開 ―国際的税務専門家団体による

モデル憲章の紹介を中心に―」というご論考があるのですが、このような論文を読むと、諸外国に比べて日本のペナルティは、非常に軽度なミスであったとしても容赦をしないという傾向がありますが、これは本当に好ましいことかということ一度きちんと議論をする必要があるのではないかと考えています。その議論の結論は、実証研究に依拠しなければならないと思いますが、このような意味での留保を付けた上で、嘘を書いた場合とたまたま届出がなかった場合の両方ともペナルティは科せられるが、嘘を書いた方が重いですよ、というのが現在の暫定的な私の見解です。

後者の問題、納税者番号の話ですが、これは伊藤先生のおっしゃるとおりです。伊藤先生自ら税法学570号に書かれた御論考の趣旨と同じです。要するに納税者番号を使って、課税庁に問い合わせして、課税庁がOKだよと言ってそれを信頼して取引をしたにもかかわらず、結局その人は非居住者だった、結果的に源泉徴収を取りっぱぐれたといった場合には、それは悪いのは納税者番号制度であって、源泉徴収義務者の方ではないから免責されますという趣旨です。

**増田** 高橋会員に対する最後の質問です。関西地区の水野会員から三点質問が出ております。源泉徴収義務者の過大徴収の訴訟の当事者に関してどう考えるのかという内容のご質問です。

#### 昭和45年判決についての議論は有用か

**水野** 質問であり意見でもあるのですが、山田会員、木山会員と田中会員、高橋会員との間の議論で、かなり尽きていると思うのですが、源泉所得税と申告所得税の別個性、あるいは峻別ということが前提にされているので

すね。しかし、これを前提にしますと、例えば過大徴収・過小徴収という場合の争いは、支出者と受給者、単純にするために企業の源泉徴収にしますと、会社と社員との間で源泉徴収が正しいかどうかを争うというのが大原則です。もちろん訴訟告知をして課税庁を参加させるという方法はあるわけですが、もともと源泉徴収が正しいかどうかという紛争を、会社と社員の間でさせるということ自体が、まず出発点がおかしいじゃないですか。それから、現実問題として会社を相手に、社員が訴訟できますか。まだ勤めている社員が、源泉徴収の額が間違っていると主張して、会社を相手に訴訟するような人はいない。つまり、社会的な事象としてはそういうことは期待できないです。そのようできないことをやれというのは、そもそもおかしいじゃないですか。

それから、会社がなくなった場合にはもちろん訴えもできないということになる。会社が不存在になった時に、過大徴収があった場合は社員が損をし、逆の場合は社員が得をする。そういう会社があるかないか、あるいは無資力になったかどうかということによって、その納税者が得をしたり損をしたりして、それを正す手段がない。そういうこと自体、誰が考えてもおかしな話です。

それから、例えば納税告知処分取消訴訟ができるというのが最高裁の判例ですね。その時に、本人、社員はできないのかといったら、私はできると思うのです。問題は、課税庁が会社に対してした納税告知処分ですから、第三者である社員ができるかという話で、原告適格の問題になります。しかし、この場合に原告適格はないという結論は、あまりにも非常識で出てこないと思います。最高裁は、

第二次納税義務者が主たる納税義務の課税処分の取消訴訟ができるということで、原告適格を認めています。そういうことからしても、本人が争えないなんていうことはないだろう。そうすると峻別といっても、本人がそこで争えるということがある。

さらに、不当利得の返還請求ができるということになります。不当利得の返還請求は当然会社がやるわけですが、会社がやらない場合には、従業員がそれを代位してやる方法だってあるだろう。そうすると、峻別というのは、是正の方法から考えてみたときにあまりにもおかしな結論になる。それから社員は、納税告知処分の取消訴訟ができないことにはならないと考えますと、そもそも、昭和45年の峻別を認めているこの判決自体が諸悪の根源ではないのかと思うのです。

この判決は、第一小法廷の当時の4人の裁判官によって書かれたのですが、まさに余事記載の判決です。この事件は課税庁と争ったのではなくて、当事者同士で争ったのです。つまり源泉徴収された分を返してくれと訴えたものです。一審・二審はその請求を認めて、最高裁も認めたのですが、延滞税は源泉徴収義務者が負えということで、その分だけ破棄したという事件ですね。

あの事件を解決するのに、ものすごい大論文みたいなことを書く必要は全くなかったはずですよ。あの判決の判例としての射程距離はどこまでなのかということを考えてみますと、もっと限定できるじゃないか。まあ平成4年の判決がありましたが、今から言うと半世紀前の判決をいまだに所与の前提としていろいろ苦勞して議論するということはナンセンスじゃないかなと思うのです。

むしろ、あの判決は変えるべきだという論

陣を、高橋先生にも張ってもらいたかったと思うのです。学者の先生が、あの判決はおかしいという声をみんなで上げないと判例は変わりません。それが私のお願いでして、それについて高橋先生は、どのようにお考えになるかというのが質問です。

**高橋** 何回も繰り返しますが、このテーマはこのようにやるようにと編集委員会から指示があり、私はその指示を文理解釈をして、その通りに報告をしたということです。

もう一つは、なぜこの判決を直接非難しなかったのかということ、この判決も最高裁平成4年判決も、とにかく大量の文献があるんです。私が現在の段階で判決自体の検討を行っても所詮二番煎じに過ぎない可能性があります。私もやはり研究者ですから、二番煎じではなく、何か新しいことは言わなければいけないと思って、このようなアプローチを採りました。別個性や峻別を支える理由付けや仕組みは、まだ十分な議論がされていないので、そこに目をつけたということです、水野先生のご意見はすべてごもっともだと私も思います。

**増田** よろしいでしょうか。

皆さんのご協力で時間通りに運ぶことができました。ありがとうございます。このマイクは谷口会員にお戻しします。

**谷口** どうもありがとうございました。あと10分ほどあります。今日は非常に白熱した質疑応答がなされました。報告者の方もこの質疑応答を踏まえて、何か報告内容についての補足とか、あるいは場合によっては修正とかをされたいという方もおられると思いますので、それぞれ2～3分程度で、確認でも結構ですので、一言コメントをいただければと思います。田中会員からよろしく願いいたし

ます。

#### シンポジウムを終えて

**田中** 私が報告したことに対して申し上げることは特にございません。本当にいろいろご意見をちょうだいして、いろいろ考えさせていただいたということで、厚くお礼を申し上げます。

一点だけ申し上げます。私は、報告者であると共に、当学会の理事長を拝命していて、かつ今回のシンポジウムの設定等に関与いたしました。高橋さんには非常に申し訳ないことをしたという思いがございます。というのは、区分論とか峻別論については、私の当初の思いは、まさに今水野先生がご指摘になったように、こんな判決なんぼのもんや、というように言ってくれるかなと、実はそういう思いもないことはなかったのですが、高橋先生は、正面からといますか、私が言ったその部分を前提ということの意味を非常にまじめに、正面から捉えすぎていただいて、かえって自由な言論を結果的に圧殺してしまったのではないかという点で、非常に申し訳ないと思っています。

そういう点で、ちょうど高橋先生のご報告で、前半はもう田中があのようになっているからしょうがないということで、いろいろ判決を前提にお考えになった上で、あと少し立法論として本来どう制度があるべきかという点で、少し前半と後半のトーンを変えられたように感じました。むしろ後半の部分の方が本心だなという思いで私はお聞きました。その点ではおそらく多くの研究者の思いと全く同じ思いで報告をさせていただいたのではないかと私は思っておりますし、水野先生の本日のご指摘といますか、その思いを十分く

み取っていただいた上でのご報告であると私は理解しております。そういう意味で、高橋報告については本当に感謝申し上げますと共に、ちょっと私が舌足らずなご依頼のしかたをしたことで、ご本人に必要以上の心労をお掛けしたのではないかという思いが今しております。改めて慎重には慎重を期して、今後対応しなければいけないと、身が引き締まる思いがしております。

**脇谷** 私にはそんなに厳しいテーマがあったという記憶はなくて、実務家を誰か選べと言われてから、先生やっつと。テーマは源泉徴収だ。ただ丸投げされてそれで困ったっていうのがあります。結局こういう基調報告のところ、先人のやった結論だけ紹介するのも何かあまり面白くないし、目の前で寝られてもちょっと嫌かなっていうのがあって、結構乱暴な議論をやってみました。

別にこれが絶対正しいと思っているわけじゃなくて、むしろこういう問題があるということをご皆さんに理解していただいて、もっとこうの方がいいとか、ああの方がいいという議論が今後、税法学とかいろいろなところで活性化してくれると嬉しいです。

**高橋** すみません。私はテーマをどのように料理するかについてあまり融通が利かなかったものですから、このテーマをもらったときに本当に大変に悩んで、谷口勢津夫関西地区研究委員長に電話を掛けて、「僕、この論文書けません」って言ったという経緯があります。先ほど申し上げました、私が言いたいことは、先人がほぼやっておられます。私が考えている制度に最も近い形のもの、畠山武道先生が書かれている御論考にある、最もシンプル

な形の源泉徴収です。このようなシンプルな形の源泉徴収に、100%ペナルティを導入する、あるいは聞くところによりますと、タイでは連帯納税義務みたいな形で源泉徴収義務者に責任を負わせる形の処理があるといわれていますが、このような責任を源泉徴収義務者に負わせるという制度が、私の構想する制度です。

もう一つ申し上げたかったのですが、源泉徴収は確実に税額を徴収するという機能の他、情報を取得する、しかも第三者に対する反面調査が行われたのとはほぼ同等の正確な情報を取得するという機能があります。情報を取るだけだと情報申告という制度もあると思うのですが、アメリカの統計によりますと、単純な情報申告よりも、源泉徴収税額も合わせて納付する場合の方が、正確度が高いということです。源泉徴収はけしからんという論調もあると思うのですが、源泉徴収制度の持つ情報を正確に入手する機能を重視すれば、源泉徴収制度はやはり必要ではないかと考えます。

**谷口** 3人の先生方、どうもありがとうございました。それぞれ報告者の個性が出た非常に有益な報告であったと思いますし、また質疑応答につきましても、フロアの先生方の方からいろいろと突っ込んだ質問が出て、司会者としては非常にやりやすいシンポジウムであったと思います。昨日の報告から今日の質疑応答まで、非常に熱心にご協力いただいた3人の先生方に対しまして感謝の拍手を送っていただきたいと思います。それでは、これでシンポジウムを終了いたします。どうもご協力ありがとうございました。