

## 論 説

# 外国法人等に対する源泉徴収制度に関する一考察

—— 課税情報に着目した手続的保障の観点から ——

前田謙二

(尾道市立大学経済情報学部教授)

### 目 次

- |                                |                          |
|--------------------------------|--------------------------|
| I はじめに                         | 3 源泉徴収義務者における回収可能性       |
| II 課税情報に着目した源泉徴収制度の分析          | 4 小括                     |
| 1 源泉徴収の前提条件                    | IV 実質的な手続的保障の観点からの整理     |
| 2 源泉徴収前提条件の判例での検討              | 1 申告納税制度                 |
| III 外国法人等に対する源泉徴収制度における具体的な問題点 | 2 外国法人等に対する源泉徴収制度（納め切り型） |
| 1 外国法人等に対する源泉徴収制度の特徴           | 3 解決への具体的な方向性            |
| 2 源泉徴収義務者における課税情報存在可能性         | V 結びに代えて                 |

### I はじめに

申告納税制度の法人税や所得税（源泉徴収を除く）において、納税義務は課税期間の終了時に抽象的に成立し、納税義務者が第一次的に税法の解釈権を持ち、申告書を提出することで具体的な納税額が確定される。国は申告納税において一旦確定した納税額に対する第二次的ないし補助的な解釈権があるとされ<sup>(1)</sup>、納税義務者に対して更正処分ができる。これに対して、源泉徴収制度において、対価の支払時に納税義務の成立と同時に特別の手続を要しないで納付すべき税額が確定するので、申告納税制度とは納税義務の成立と確定において制度が異なる。しかし、手続的権利保障の観点からは、租税法において申告納税制度や源泉徴収制度は形式的には同様の権利

救済の枠組みを持っていると考えられよう。源泉徴収義務者は納税告知が徴収処分（税額を確定する処分ではない）だが、税務署長の見解が初めて公になる機会なので、これをとらえて不服申立てや抗告訴訟を提起して、前提となる税額を争えと解されている<sup>(2)</sup>。

これらの制度において、租税法規の解釈適用による納税の実現は、まず、納税義務者または源泉徴収義務者の自己賦課手続により始まる。「課税の基礎となる事実」は、納税義務者または徴収義務者が、最も正確に知っているという経験則を基礎とし、その客観的に存在する事実に対して税法の規定する租税負担を確定し実現することは、納税義務者または徴

(1) 谷口勢津夫『税法基本講義（第6版）』（弘文堂、2018）120頁参照。

収義務者が、最も適当な地位におかれている、という論拠から出発する。』<sup>(3)</sup>とされる。そして、申告納税義務や源泉徴収義務が的確に履行されなかった場合には、国が納税義務者や源泉徴収義務者に対し課税処分（更正・決定）や徴収処分（納税告知）で正当と認める納税を強制することができる。国は課税の基礎となる事実の認識については、納税義務者や源泉徴収義務者よりも事情にうといので、国に質問検査権などの強力な権限が与えられている。納税義務者や源泉徴収義務者と、国との間に、いくらが正当な納税額であるかについて争いがある場合には、裁判所での判断を受けることができ、「これらの争が、すべて平等にとりあげられ、公明な手続によつて審判せられ、なつとくがつく方式によつて解決せられることが肝要である。これによつて、納税義務者の正当性の主張が十分に保障せられ、その権利保護が完了され、申告納税なり、源

泉徴収なり、……の本旨が実現されることになる。』<sup>(4)</sup>と考えられよう。

申告納税制度における納税義務者には確かにこの経験則が当てはまるであろうが、源泉徴収義務者の場合は、税法で規定された税金を負担する納税義務者（以下、「本来の納税義務者」<sup>(5)</sup>という）がいる。源泉徴収義務者が対価の支払時まで、源泉徴収における課税要件<sup>(6)</sup>を判断するための情報（以下、「課税情報」という）をすべて把握できるならば、この経験則が妥当するであろう。しかし、特に近年の外国法人や非居住者（以下、「外国法人等」という）に対する源泉徴収においては、源泉徴収義務者には必ずしもこの経験則が当てはまらない事例が生じているように思える。

本稿では外国法人等が自らの納税義務が源泉徴収で納付が完了する納税方法（以下、「納め切り型」<sup>(7)</sup>という）を中心にして、外国法人等に対する源泉徴収制度<sup>(8)</sup>について、課税情報

(2) 最判昭和45年12月24日（民集24巻13号2243頁）参照。源泉徴収制度においては、納税告知が徴収処分であり、税額を確定する処分ではないことから、国に対して納税義務不存在確認訴訟（当事者訴訟）も原則として可能である（佐藤英明『スタンダード所得税法（第2版補正2版）』（弘文堂、2020）436-443頁参照）。このような相違点はあるが、本稿では申告納税制度と比較して、源泉徴収制度（公法関係）において、源泉徴収義務者が納税告知に対して不服申立てや抗告訴訟ができるという権利救済が認められており、この点から両者は手続的権利保障の観点から形式的には同様のものとしている。

(3) 忠佐市『租税法要論』（日本評論社、1950）418頁。

(4) 忠・前掲注(3)419頁。

(5) 講学上、本来の納税義務者の「本来の納税義務」と源泉徴収義務者の「徴収義務」に分類し、源泉徴収義務は、一定の金額の支払を受ける者の本来の納税義務の存在を前提としてその支払をなす者

等について生じ、当該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であるとされている（清永敬次『税法（新装版）』（ミネルヴァ書房、2013）61頁参照）。

(6) 「課税要件（Steuertatbestand）とは、納税義務の成立要件、すなわち、それが充足されることによって納税義務の成立という法律効果を生ずる法律要件のことである。……各租税に共通の課税要件として、納税義務者、課税物件、課税物件の帰属、課税標準および税率の5つがある。」（金子宏『租税法（第23版）』（弘文堂、2019）156頁）とされている。

(7) 源泉徴収を「納め切り」と「後で精算」とに区分したものがあ（増井良啓＝宮崎裕子『国際租税法（第4版）』（東京大学出版会、2019）75頁参照）。

(8) 本稿では、外国法人等に対する源泉徴収制度という場合は、原則として納め切り型を指すこととするが、必要に応じて納め切り型や後で精算型と表記する。

に着目して実質的な手続的保障の観点から、源泉徴収制度の問題点やその対策を検討していきたい。具体的には、まず、源泉徴収義務の税額の確定には、前提条件があることを抽出し、その前提条件が源泉徴収制度を分析するツールとして妥当かどうかを検証する。その後、外国法人等に対する源泉徴収制度における特徴や問題点を整理し、そのツールを考慮することで実質的な手続的保障の観点から、外国法人等に対する源泉徴収制度への提言を行いたい。

## II 課税情報に着目した源泉徴収制度の分析

本章では外国法人等に対する源泉徴収制度の検討に入る前に、源泉徴収制度全般における課税の前提条件たる分析ツールを抽出後、その妥当性を検証し、次章以下でそのツールに基づいて外国法人等に対する源泉徴収制度を検討していきたい。

### 1 源泉徴収の前提条件

源泉徴収義務は、源泉徴収すべきものとさ

れている対価の支払時に納税義務が成立し（税通15条2項2号）、納付すべき税額が納税義務の成立と同時に特別の手続を要しないで確定する（税通15条3項2号）<sup>(9)</sup>。このように源泉徴収に係る納税義務の成立や税額が自動確定するのは、課税標準が明確であり、税額の計算も容易であると解されているからである<sup>(10)</sup>。

税額の計算は一般的には確かに支給対価に税率を乗じるだけであり、原則として容易である。しかし、対価の支払時に源泉徴収義務の有無の判断が容易にできるかが問題となろう。そのためには、源泉徴収義務者が対価の支払時まで、源泉徴収における課税要件を判断するための情報を持っており、その課税情報に基づき課税要件の判断が容易にできることが、源泉徴収義務の自動確定に必要なものと考えられる。

ここでは逆に、これらを満たさない場合として、次の2分類を考えてみよう。

(a)源泉徴収義務者が本来持ち合わせていない課税情報（本来の納税義務者が持つ課税情

(9) 判例では、源泉徴収制度は公共の福祉によって要請されており、憲法14、18、29条に違反するものではなく（最判昭和37年2月28日（刑集16巻2号212頁）、源泉徴収による所得税が自動確定することも是認されている（最判昭和45年12月24日（民集24巻13号2243頁））。なお、居住者への債務免除益が給与課税に該当するかどうかで、法定納期限後の債務免除が錯誤無効とされた場合の取扱いに関する事件（最判平成30年9月25日（民集72巻4号317頁））の調査官解説において、「源泉徴収に係る所得税も、飽くまでも本来の納税者の所得税であり（所得税法183条1項等参照）、源泉徴収義務者のそれではないところ、源泉徴収に係る法律関係にあっても、課税は私法上の法律関係に即して行われるべきであり、……」との前提で、「……そもそも、源泉徴収に係る租税の自動確定といっても、何らの確定行為を必要としないということをも、

意味するだけであって、税額を確定させる処分がある訳ではなく、時効が完成するまで納税義務の存否及び範囲を争うことができるのである」とされている（荒谷謙介「判解」法曹時報72巻1号（2020）164-165頁）。内国法人などへの源泉徴収制度（後で精算型）においても、自動確定や公法関係・私法関係の区分（最判昭和45年12月24日（民集24巻13号2243頁））など、柔軟な考え方も可能なのかも知れない。

(10) 源泉徴収による国税に関して自動確定の理由として、「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」（志場喜徳郎ほか『国税通則法精解（平成31年改訂）』（大蔵財務協会、2019）271頁）とされ、同様の趣旨のものとして、東京高判昭和55年10月27日（訴月27巻1号211頁）もある。

報など)が課税要件の判断に必要とされる場合であり、源泉徴収義務者が課税要件を判断するための事実認定が出来ないような場合である<sup>11)</sup>。

(b)源泉徴収義務者が課税情報を持っているも、源泉徴収義務者が持つ契約書などの法的解釈が必要となり、国と争い、裁判所の判断を仰ぐ必要が生じる場合が考えられよう<sup>12)</sup>。(b)に関しては、ある意味通常の法解釈手続過程であり、源泉徴収義務者は対価の支払時までに課税情報を持っていたとしても起こり得るものである。この場合には、対価の支払後に源泉徴収義務があることが判明した場合に、源泉徴収義務者が源泉徴収税額を本来の納税義務者から容易に回収できることが重要になるであろう<sup>13)</sup>。

以上から、源泉徴収義務者が対価の支払時までに課税情報をもつこと(以下、「課税情報存在可能性」という)、源泉徴収義務者が源泉徴収税額を容易に回収できること(以下、「回収可能性」という)、という2つの観点(前提条件)で源泉徴収制度を分析していきたい。

そこで、まず、これらの前提条件を整理し、源泉徴収制度の典型例である居住者の給与所得に当てはめ、その妥当性を条文等により検討したい。

#### (1) 課税情報存在可能性

課税情報存在可能性があるとは、源泉徴収義務者が課税情報を持っている可能性(通常収集できる状況にある場合や収集する手段が与えられている場合)を意味する。

たとえば、居住者の給与に関して、源泉徴収義務者が必要とする課税情報の扱いを確認しよう。源泉徴収義務者は本来の納税義務者と雇用関係等の契約関係にあり、給与計算過程で給与支給額や経済的利益の供与など様々な課税情報を持っている。それに加えて、本来の納税義務者などしかわからない課税情報である家族の状況などを、本来の納税義務者から「扶養控除等申告書」(所税194条)などにより源泉徴収義務者への提出が義務づけられている<sup>14)</sup>。所得税法194条などの規定は、本来の納税義務者が持つ課税情報を源泉徴収義

11) たとえば、本来の納税義務者が非居住者や外国法人に該当するのかの判断(東京高判平成28年12月1日(税資266号順号12942)など)が考えられよう。

12) たとえば、国内源泉所得の該当の有無(最判平成16年6月24日(訟月51巻6号1654頁)など)だけでなく、支払の意味(広島高判昭和35年7月26日(行集11巻7号1980頁))などの法解釈の問題も考えられる。

13) なお、源泉徴収対象となる所得の基本的な考え方は、「①必要経費が比較的少ないこと、②同一人に対して継続して反復的に支払われる所得であること、③同一人から多数の者に支払われる所得であること、④源泉徴収を行なう事務能力のある者から支払われる所得であること、⑤一回の支払金額があまり少額でないこと等が考えられる。」(『昭和38年12月 所得税法及び法人税法の整備に関する

答申』(税制調査会、1963)70頁)とされている。この整理の②の点は、本来の納税義務者に対する源泉税額の回収可能性が考慮されるべきことが示唆されているとも解釈できよう。

14) 所得税法194条の規定では本来の納税義務者が扶養控除等申告書を給与等の支払者を経由して、源泉所得税の納税地の所轄税務署長に提出することになっているが、給与等の支払者に受理された日に、当該税務署長に提出されたものとみなすとされている(所税198①)。なお、令和2年分の年末調整から、基礎控除が所得金額に応じて適用されることから、給与所得者は源泉徴収義務者に「基礎控除申告書」を提出し、源泉徴収義務者は当該申告書に記載された合計所得金額の見積額に基づき、控除額を計算する(所税190①二ホ)など、新たに給与所得者からの課税情報の提出規定が増えている。

務者に提供する仕組みであると評価できよう。

扶養控除等の是正に関して、国は市役所等からの連絡により、給与所得者（本来の納税義務者）の扶養控除等に誤りがあることを把握しているにもかかわらず、源泉徴収義務者に対して「扶養控除等の見直しについて」という扶養控除等是正通知を送り、源泉徴収税額の自主的な納付を要請しており、加算税や延滞税もなく本税の追加納付のみで処理している<sup>15)</sup>。また、所得税基本通達194～198共-2では、扶養控除等申告書の記載事項に誤りがあったことによる徴収不足税額の強制徴収に関して、「給与等の支払者に当該徴収不足税額を生じたことについて過失がないと認められ、かつ、当該徴収不足税額を徴収して納付することができないことについて正当な事由があると認められる場合には、強いて追及しないものとする。」としている。

源泉徴収義務が自動確定するなら、法令に従えば源泉徴収義務者は納税告知を受け、加算税の宥恕はあっても<sup>16)</sup>、本税と延滞税の納付は必要になるはずであろう。したがって、扶養控除等是正における国の執行面での取扱い

において、源泉徴収義務者が対価の支払時に持っていなかった課税情報による源泉徴収義務を実質的に免除しているとも評価できよう<sup>17)</sup>。このように源泉徴収制度において、源泉徴収義務者には課税情報存在可能性が前提とされていると考えられる。

## (2) 回収可能性

回収可能性とは、対価の支払時の控除可能性ではなく、源泉徴収義務者が源泉徴収税額を徴収漏れした場合における求償権を行使した場合に、源泉徴収税額を本来の納税義務者から回収できる可能性をも指すこととする。なお、国外関連者との取引の場合は、回収可能性を考慮する必要性はないともいえる。そこで、本稿では、外国法人等に対する源泉徴収制度を検討するにあたり、国外関連者間取引などに該当しない第三者間取引を前提として検討する。

たとえば、給与所得に関して、源泉徴収漏れが把握されても、継続した給与の支払があるので、原則として回収可能性に問題はない。所得税法222条は源泉徴収義務者が持つ本来

15) 税務署が行う扶養控除等是正通知は行政指導と位置付けられ、誤りがあれば自主納付を要請され（「調査手続等に関する当面の事務実施要領について（法人課税事務関係）（指示）平成24年9月20日課法4-51ほか3課共同」（非公開：TAINS（検索条件：フリーワード（扶養控除是正）・その他・個別）/H240920課法4-51<情報公開法9条1項による情報公開>）、延滞税についても、税務署からの「扶養控除等の見直しについて」というお知らせにある期限内に回答、同封の納付書（扶養控除等是正分の表記）で納付すれば、実務上免除されているようである（松野宗弘税理士HP：<https://matsunotax.com/review-of-dependent-deduction/>（2021年3月17日現在）など）。

16) 不納付加算税の場合は「正当な理由」（通税67条

①）に該当すれば免除され、その取扱いとして、扶養控除等申告書の記載誤りにより源泉徴収義務者に責めに帰すべき理由がない場合が挙げられている（「源泉所得税の不納付加算税の取扱いについて（事務運営方針）[平成12年7月3日課法7-9ほか]（国税庁HP：<https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/shotoku/gensen/000703/01.htm>（2021年3月17日現在）））。

17) 扶養控除等の是正に関して、源泉徴収義務者は本来の納税義務者から提出された扶養控除等申告書などの形式的記載に沿って源泉徴収義務を履行すれば免責にすべきとの方向性も示唆されている（高橋祐介「源泉徴収過程における過誤の是正に関する一考察」税法学571号（2014）203頁参照）。

の納税義務者への源泉徴収税額の求償権を確定的に規定している。この確認規定を所得税法で明記していることから、原則として源泉徴収義務者は本来の納税義務者から源泉徴収税額を回収することが当然予定されている。なお、給与から源泉徴収税額の控除を行う場合には、賃金全額通貨払いの原則（労働基準法24条①）により所得税法に明文の規定（所得税222）がないと強制控除できないと解される<sup>18</sup>。このような解釈から、所得税法222条の規定は、源泉徴収義務者が本来の納税義務者から源泉徴収税額を回収することを、支援している規定とも評価できよう<sup>19</sup>。

(3) 課税情報存在可能性と回収可能性の関係

源泉徴収義務者に課税情報がない場合は、課税要件の適否の判定すらできないのであるから、まず課税情報存在可能性があることが大前提である。そして、源泉徴収義務者が課税情報存在可能性を満たしていたとしても、課税要件が容易に判断できない場合には、補完的に源泉徴収税額の回収可能性が重要になる。課税情報存在可能性と回収可能性の関係は、課税情報存在可能性が主要なものであり、回収可能性は補完的なものと考えられる。

なお、源泉徴収義務者が対価の支払時までに容易に源泉徴収義務の有無を判断できれば、支払対価から源泉徴収税額を控除することで、回収可能性を検討する必要すらなくなる。このように、実際には回収可能性と課税情報存

在可能性は関連した関係にある。たとえば、回収可能性が低ければ、源泉徴収義務者の課税情報存在可能性がより高くないと、源泉徴収制度としては問題があることになる。

2 源泉徴収前提条件の判例での検討

源泉徴収前提条件（課税情報存在可能性と回収可能性）が、判例と矛盾しないのかを検討してみる。源泉徴収制度の判例として重要な以下の2つの判例で検討する。

(1) 最判昭和37年2月28日（刑集16巻2号212頁）

源泉徴収制度における重要な判例である最判昭和37年2月28日（刑集16巻2号212頁）では、「……法は、給与の支払をなす者が給与を受ける者と特に密接な関係にあつて、徴税上特別の便宜を有し、能率を挙げる点を考慮して、これを徴収義務者としている」とし、源泉徴収制度は公共の福祉の要請にかなうものと判示した。この判例は給与所得についての事案であり、源泉徴収義務者（給与支払者）と本来の納税義務者（給与の支払いを受ける者）との間に「特に密接な関係」があることが、源泉徴収制度が合憲（憲法14条）の理由とした。ただ、この判決で「特に密接な関係」が何を指すのかは具体的に示されていない<sup>20</sup>。なお、徴収上の便宜や能率の点は、源泉徴収義務者には契約関係における対価を支払うという行為があり、原則としてその対価から天引きできるという点と考えられよう。

18) 武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法』（第一法規、1983）8862頁参照。

19) 源泉徴収に係る不納付加算税や延滞税は、原則として本来の納税義務者への求償権はない（最判昭和45年12月24日（民集24巻13号2243頁））。

20) 「『特に密接な関係』の意義についてより突っ込

んだ検討が必要であると考え。」（金子・前掲注（6）995頁）との指摘もある。本稿では、「特に密接な関係」の前提条件として、課税情報存在可能性と回収可能性をとらえようとしたものであるともいえる。

課税情報存在可能性に関して、給与の支払をする源泉徴収義務者は、本来の納税義務者への給与から控除する社会保険控除額などの課税情報を持ち<sup>21)</sup>、「扶養控除等申告書」などにより本来の納税義務者から課税情報も入手できる。また、回収可能性に関して、源泉徴収義務者が税法の解釈問題で経済的利益の課税漏れなどが生じて、その是正した源泉徴収税額は翌月の給与等から原則として容易に控除できよう。この判例のように、給与に関する源泉徴収義務者と本来の納税義務者との間に「特に密接な関係」がある場合は、原則として源泉徴収義務者において課税情報存在可能性と回収可能性が満たされているといえよう。

(2) 最判平成23年1月14日(民集65巻1号1頁)

最判平成23年1月14日(民集65巻1号1頁)では、破産管財人が元従業員に支払う退職手当等の源泉徴収義務の判断において、「退職手当等(……)の支払をする者に所得税の源泉徴収義務を課しているのも、退職手当等の支払をする者がこれを受ける者と特に密接な関係にあつて、徴税上特別の便宜を有し、能率を挙げ得る点を考慮したところによるものである。」と最判昭和37年2月28日(刑集16巻2号212頁)を引用し判断基準を示している。そして、その基準への当てはめとして、「破産管財人は……、破産者が雇用していた労働者との間において、破産宣告前の雇用関係に関し直接の債権債務関係に立つものではなく、

……破産管財人と上記労働者との間に、使用者と労働者との関係に準ずるような特に密接な関係があるということはできない。」とされた。

この判決では、破産管財人が破産手続の職務として破産債権を持つ元従業員への支払配当に源泉徴収義務があるのかが争点であり<sup>22)</sup>、判決では破産管財人と元従業員には直接の債権債務関係がなく、使用者と労働者との関係に準ずるような特に密接な関係はないとしたものである。一般論として、「特に密接な関係」を直接の債権債務関係と判示したものではない。本件では、破産管財人と元従業員との間が直接の債権債務関係にないなら、「使用者と労働者との関係に準ずるような特に密接な関係でない」と判示できるという意味である<sup>23)</sup>。つまり、直接の債権債務があることが、特に密接な関係の一要素であることを示したものと評価できよう。

この判決でも「特に密接な関係」が何を指すのか具体的には判示はされなかったが、源泉徴収義務者と本来の納税義務者との間には、雇用関係等の債権債務関係(またはこれに準ずるような関係も含む)が必要とされることが確認された<sup>24)</sup>。本稿では、源泉徴収義務者は本来の納税義務者と直接の債権債務関係等にあるだけでなく、その他の前提条件があるべきであると考え、その前提条件として、課税情報存在可能性や回収可能性を提示するものである。

課税情報存在可能性に関して、破産管財人

21) 給与の支払者は、実際には社内手当などの関係から色々な個人情報把握できる立場にあるといえよう。

22) この判決で給与所得に係る源泉徴収義務の有無についての「特に密接な関係」(最判昭和37年2月

28日(刑集16巻2号212頁))という判断基準が、弁護士報酬や退職所得にも適用されることが示された。

23) 古田孝夫「時の判例」ジュリスト1432号(2011)101頁参照。

は元従業員の給与計算をしていた者ではなく、源泉徴収に係る課税情報を持っておらず、また、回収可能性に関して、破産財団の配当（未払給与の支払）が終了すれば元従業員との契約関係はなくなる。よって、破産管財人の退職手当等の場合には、課税情報存在可能性と回収可能性のいずれもが満たされていないといえよう。なお、最判平成23年1月14日（民集65巻1号1頁）では、破産管財人の弁護士報酬への源泉徴収義務は認められている。弁護士報酬に関しても「特に密接な関係」（最判昭和37年2月28日（刑集16巻2号212頁））を基準に判断しているが、その具体的な基準は示されていない。ただ、破産管財人である自分自身への弁護士報酬であり課税情報存在可能性に問題はなく、弁護士報酬への源泉徴収税額等（不納付加算税や延滞税も含め）は、財団債権にあたるとされ、源泉徴収税額等の回収可能性は高いと判断できよう。

### (3) 小括

判例にある「特に密接な関係」の内容は明らかではないが、特に密接な関係の判断要素に、源泉徴収義務者に課税情報存在可能性と回収可能性が含まれると判断しても、判例との矛盾はなさそうである。つまり、債権債務関係等にあることだけでなく、課税情報存在可能性と回収可能性も、特に密接な関係の前提条件といえよう<sup>25)</sup>。

なお、最判昭和37年2月28日（刑集16巻2号212頁）で「特に密接な関係」は源泉徴収制度における合憲の理由としてのものであり、そのような課税要件は条文になく、また法解釈として課税要件に示されていないことなどから、課税要件としての解釈に反対との指摘もある<sup>26)</sup>。ただ、本来の納税義務者でもない源泉徴収義務者が、加算税等まで賦課される源泉徴収義務を課せられるからには<sup>27)</sup>、法定された義務というだけで無制限に認められるとは考えられず、それなりの条件を満たすことは

24) 下級審裁判例であるが大阪地判平成26年11月10日（判タ1424号338頁）では、給与（所税183条①）や報酬（所税204条①）の支払をする者の判定で、「……特に密接な関係とは、……原則として、雇用契約や請負契約等の法律上の債権債務を意味すると解され」と判示されている。しかし、この事件では源泉徴収義務者が誰であるか（店長か実質的なオーナーか）が問われており、源泉徴収義務者を特定すべく従業員等との雇用契約等が誰と締結されているかなどが重要なポイントであった（控訴審（大阪高判平成27年11月20日（未公開：LEX25541872））でも同じ基準で事実認定を行っている）。この判決において、特に密接な関係の要件が具体的に定義されたとはいえず、雇用契約等の直接債権債務関係が前提であるという点を確認したものと評価できる（木山泰嗣「源泉徴収制度をめぐる諸問題—特別密接関係と支払者に注意義務はあるのかを中心に—」青山ローフォーラム6巻2号（2018）102-103頁参照）。

25) なお、ストック・オプションの行使益課税やSOHO（Small Office/Home Office workers）などの勤務形態の多様化などで、源泉徴収義務者と本来の納税義務者との「特に密接な関係」である結びつきが希薄化していると指摘されている（渡辺徹也「申告納税・源泉徴収・年末調整と給与所得」日税研論集57巻（2006）124頁参照）。また、この希薄化により執行コストが増加し、効率的な徴税ができないことも考えられ、源泉徴収制度の効率性にも疑問が指摘されている（奥谷健「源泉徴収制度及び年末調整制度の問題」月刊税務事例51巻2号（2016）13頁参照）。

26) 酒井克彦「破産管財人弁護士に課される源泉徴収義務—『密接関係拡張論』及び『密接関係課税要件論』を中心として—」租税訴訟13号（2020）262頁以下参照。

27) 不納付犯には、罰則（10年以下の懲役若しくは200万円以下の罰金など）まで規定されている（所税240）。



必要だと考える。本稿では、「特に密接な関係」の条件として、課税情報存在可能性と回収可能性を用いることにする。

### Ⅲ 外国法人等に対する源泉徴収制度における具体的な問題点

外国法人等に対する源泉徴収制度の特徴を整理した後に、前章で検討した分析ツール（課税情報存在可能性と回収可能性）を用いて、外国法人等に対する源泉徴収制度について、その特徴を整理し、具体的な問題点を指摘したい。

#### 1 外国法人等に対する源泉徴収制度の特徴

日本が外国法人等に課税することが正当化されるのは、日本と何らかの結びつき（nexus）が必要であり、外国法人等が日本の国内源泉所得を稼得したことがその結びつきになる。日本が、外国法人等の国内源泉所得に対して何らかの利益・保護が日本から与えられていることが課税管轄権の基礎になる。そして、外国法人等の国内源泉所得に課税することで、同じ所得を稼得する内国法人などと外国法人等を同様に課税することで資本輸入の中立性も保たれる<sup>28)</sup>。外国法人等に申告納税で法人税が課される場合は、まさにこのようなことがあてはまるであろう。また、外国法人等に対

する源泉徴収で課税関係が完結する納め切り型の場合は、収入に対して税率を乗じているので<sup>29)</sup>、正確に所得（収入から費用を控除）課税とはいえないかもしれないが、日本の課税管轄権としての枠組みは同様のものになる。このような課税管轄権の考え方に基づけば、本来の納税義務者である外国法人等が源泉徴収制度で国内源泉所得に係る税金を負担することが、重要なことになろう。

ここで現行法の規定ぶりを確認してみよう。外国法人等に対する源泉徴収制度（納め切り型）に関して、外国法人等の納税義務や税額の規定はあるが<sup>30)</sup>、外国法人等がその税金を納める納付方法が税法に定められていない。内国法人や居住者（以下、「内国法人等」という）が外国法人等に対する国内源泉所得（対価）の支払いをした時に、内国法人等に源泉徴収義務として外国法人等の納税義務と同じものが規定されている。外国法人等の納税義務は、源泉徴収義務者が源泉徴収税額を納付することで消滅する（所税223）。結果として、外国法人等は日本国内で一定の国内源泉所得を稼得した場合に、源泉徴収義務者が対価の支払時に生じた源泉徴収義務を履行することで、外国法人等の納税義務も満たされ、完結すると言えよう。このように外国法人等の納税義務と源泉徴収義務者の納税義務とは強い

28) この節におけるここまでの記述に関して、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）20-21頁参照。

29) なお、外国法人等への源泉徴収制度における国内源泉所得は、外国法人等の日本恒久的施設に帰属しないもの（平成26年改正前の総合主義においては、日本恒久的施設がないもの）であり、経費の実額などの課税情報が入手できないことも、源泉徴収制度で完結する理由であろう。

30) 外国法人等への源泉徴収制度（納め切り型や後

で精算型）においては、源泉徴収義務者が非居住者へ支払う対価は、源泉徴収対象の国内源泉所得（所税161条①四から十六）に該当すれば源泉徴収義務を負い（所税212①）、国内源泉所得の区分に応じ、国内源泉所得の金額に税率（所税213）を乗じて徴収税額が算出される。なお、外国法人へ支払う対価も非居住者と同様に源泉徴収の対象になるが、給与所得（所税161条①十二）だけは外国法人には該当しないので削除されている（所税212①）。

つながりがある（以下、「対応的同一性」という）<sup>31)</sup>。

また、租税条約を利用した源泉税額の還付に関しては、本来の納税義務者が国に直接還付請求するという枠組みであり、この点からも国と本来の納税義務者が直接債権債務関係に立つと考えることも可能であろう<sup>32)</sup>。このような租税条約上の扱いから、外国法人等の源泉徴収制度においては、源泉徴収で納付された税金は本来の納税義務者が納付した税金という側面が強調され、本来の納税義務者と源泉地国との直接的な関係が見て取れよう。

このような対応的同一性や直接債権債務関係を考慮すれば外国法人等の源泉徴収制度、特に納め切り型の場合において、判例（最判昭和45年12月24日（民集24巻13号2243頁）や最判平成4年2月18日（民集46巻2号77頁））で示された、国と源泉徴収義務者の関係（公法関係）と、源泉徴収義務者と本来の納税義務者との関係（私法関係）とに完全に分離して取扱うことが、そのまま外国法人等に対する源泉徴収制度に当てはまるのかも疑問である。外国法人等に対する源泉徴収制度において、本来の納税義務者と源泉地国とのつながりが、内国法人等に対する源泉徴収制度より直接的であり、源泉徴収義務者は徴収機関としてパスルー的な法的枠組みであるともいえよう。

## 2 源泉徴収義務者における課税情報存在可能性

外国法人等に対する源泉徴収制度における源泉徴収義務者が、対価の支払時までには課税情報を入手でき、源泉徴収義務の有無が判断できれば問題はない。しかし、現実としてそうとは思えないケースが増えてきている。具体的には、源泉徴収義務者が課税情報を持ち得ない場合と、課税情報の入手にかなりの時間と費用がかかる場合や法解釈が困難な場合が考えられる。以下において、具体的な事例に基づいて、外国法人等の該当性、所得帰属の問題、租税条約適用、BEPS防止措置実施条約についてこれらの点を検討する。

### (1) 外国法人等の該当性

源泉徴収義務者は、本来の納税義務者が外国法人等に該当するかどうかの課税要件の判断が、まず必要である。しかし、たとえば本来の納税義務者が非居住者に該当するかどうかは、非居住者が持つ課税情報を総合的に判断する必要がある<sup>33)</sup>。源泉徴収義務者は、手元にはない本来の納税義務者が持つ課税情報を求められることになり、しかも源泉徴収義務者には、対価の支払時や訴訟時においてもその課税情報を集める規定は所得税法等に手当てされていない<sup>34)</sup>。

ここで、非居住者の源泉徴収に関する下級

31) 対応的同一性に関しては、拙稿「外国法人への源泉分離課税における源泉徴収義務者の手続的保障の必要性」木山泰嗣ほか（三木義一先生古稀記念論文集）『現代税法と納税者の権利』（法律文化社、2020）213-216頁参照。「外国法人が本来の納税義務者として所得税の納税義務を負うのは、その外国法人に対する支払を源泉徴収の対象にするための法技術的前提にすぎない。」（増井=宮崎・

前掲注(7)81頁）とされる。しかし、著者はその根底にある考え方として、日本が外国法人等の国内源泉所得に課税権（源泉地国課税）を及ぼし、その納付方法として徴収管轄権を考慮の結果、申告納税に代わって源泉徴収にしたことを重視したい。

32) 水野・前掲注(2)83-84頁や増井良啓「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）60頁参照。

審裁判例などを検討したい。

① 東京高判平成23年8月3日（税資261号順号11727）（納め切り型ではないが、源泉徴収義務が争点）

非居住者等の不動産を譲り受けた対価の支払者（不動産会社）の源泉徴収義務（所税161①五、212①）に関して、第1審である東京地判平成23年3月4日（税資261号順号11635）では、支払者が「……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」と主張した。国は「不動産取引において、契約当事者は……相手方の諸般の事情を知り得るという点で全くの第三者とは異なる特に密接な関係に置かれている状態であ」るし、非居住者か否かは容易に判別できると主張した。これに対して、東京地裁は「……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って（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。）」とし、不動産の売買取引において単発

取引であっても、売主が非居住者か否かは、「……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断することができる」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。」として源泉徴収義務を認めた。また、控訴審である東京高判（税資261号順号11727）では、「非居住者との売買において、買主に源泉徴収義務があることを知っている控訴人（支払者）としては……、源泉徴収義務が発生する売買か否かは重要なことであるから、非居住者性の確認を行うのが通常であり、それが取引の実情であると考えられる。」（括弧書は筆者挿入）との文言等を追加し、同じく源泉徴収義務を認めた（なお、上告不受理（最決平成24年9月18日））。

この事案では、不動産売買取引において買主（不動産会社）と売主とが、「特に密接な関係」にあるとし、通常契約締結時に買主（源泉徴収義務者）が売主に関する課税情報を把握できると判断したものである。当該事案に関して、不動産会社（担当者）は、「Aが本件登録地に住民登録上の住所を定めたのは、単にサイン証明を取得するという事務手続の煩雑さを回避することにあり、実際に本件登録地に居住し、又はこれを生活の本拠（住所）とする予定でなかったことを認識していたと

③3 非居住者かどうかは国内に住所等を有するかどうかにより判断されるが、「……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ものであり、一定の場所がある者の住所であるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かにより決すべきものと解するのが相当である。」（最判平成20年2月18日（判タ1345号115頁））とされており、

本来の納税義務者の課税情報を総合的に判断する必要がある。

③4 「課税に関する情報収集能力と保有する情報量について、課税庁と源泉徴収義務者との間に圧倒的な情報の非対称性があるにもかかわらず、源泉徴収義務者がおよそ調査権限を有しない情報まで得ることを前提とされていることがある」（片山直子「源泉徴収義務をめぐる近時の法的諸問題」税法学581号（2019）230-231頁）との指摘もある。

優に推認することができる」と事実認定している。この裁判例の射程の範囲は、非居住者の不動産を譲り受けた対価の支払者（不動産会社）の源泉徴収義務に限られるとも考えられ<sup>35)</sup>、外国人等に対する源泉徴収義務（納め切り型）のすべてを範囲にしたものではないと解釈できる。

事実認定の問題になろうが、そもそも不動産の譲渡取引において、常に源泉徴収義務者が本来の納税義務者の住所という課税情報を容易に把握できる「特に密接な関係」にあると言えるのであろうか。特に「住所」概念は色々な要素の総合判断が必要なはずである<sup>36)</sup>。また、限界事例として、非居住者等が源泉徴収義務者をだまして、日本の源泉徴収税額を回避しようとしている場合に、源泉徴収義務者が真実の課税情報を把握できない場合も容易に想定できる。

課税情報存在可能性に関して、本件では非居住者からの不動産購入であり、継続的な取引ではなく単発的な取引で、源泉徴収義務者の課税情報存在可能性は高いとはいえないであろう。特に、不動産の売却者が非居住者に該当するかどうかという点における課税情報存在可能性は、単発取引で売却者が居住者と主張している場合には期待できない。そこで、このようなケースでは、源泉徴収義務者が課税情報を持っているのかという課税情報の存在可能性（本来の納税義務者の持つ課税情報

を収集できることを含む）をより厳格に判断し、課税情報存在可能性を満たす範囲に源泉徴収義務を限定することも必要であろう。

② 東京高判平成28年12月1日（税資266号順号12942）<sup>37)</sup>（納め切り型ではないが、源泉徴収義務が争点）

非居住者等から国内不動産を譲り受けた対価の支払者（不動産会社）の源泉徴収義務（所税161①五、212①）に関して、第1審である東京地判平成28年5月19日（税資266号順号12856）<sup>38)</sup>において、支払者（不動産の買主）は売主と特に密接な関係になく、徴税上の特別の便宜を有し、能率を上げ得る立場にないと主張した。国は、「支払者が、支払を受ける者（受給者）との間で当該支払につき法律上の債権債務関係に立つ本来の債務者であるにもかかわらず、支払者と受給者間の個別事情により、支払者と受給者とが『特に密接な関係』にはないなどと判断されるものではない。」と主張していた。これに対して、東京地裁は、不動産の買主と売主が特に密接な関係にあるか否かを直接判断せず、支払者が譲渡対価を支払う際に非居住者であるか否かを確認する義務（本件注意義務）を尽くしたか否かを検討し、事実認定から本件注意義務を果たしておらず、源泉徴収義務があるとした。源泉徴収義務者が支払の相手方が非居住者であるか否かを確認すべき「注意義務を尽くしていなかったこと」を理由に源泉徴収義務ありとい

35) 駒宮史博「国際課税における源泉徴収の意義」中里実ほか編『租税判例百選（第6版）』（有斐閣、2016）134頁以下参照。

36) 「……今後、国際的電子商取引の普及に伴い、受給者の非居住者性の判定を支払者に義務づけることが酷な事例が出てくることも予想される。」とも指摘されている（駒宮・前掲注35）135頁以下参照。

37) 判例評釈として、西山由美「不動産取引におけ

る源泉徴収義務と非居住者の確認義務」ジュリスト1522号（2018）140頁以下など。また、先行研究として、伊藤雄太「源泉徴収義務者の注意義務—非居住者から土地等を買受ける場合を中心に—」税法学570号（2013）17頁以下など参照。

38) 判例評釈として、増井良啓「不動産譲渡対価の支払に際しての非居住者該当性の確認」税研135巻4号（2019）175頁参照。

う結論にいたった。

控訴審である東京高判平成28年12月1日(税資266号順号12942)では、支払者が『非居住者』であるか否かを確認すべき義務(……)を負っていたことについては、両当事者とも自認しているところである。」ということ为前提に、「……控訴人(支払者)の主張によっても、控訴人(支払者)の主張する本件条項(所得税法161①の3、212条①)の限定解釈ないし限定的適用の前提問題として、控訴人の主張によって本件注意義務を尽くしてもZ4が『非居住者』であると確認ないし判別することができないかどうか問題となる。」(括弧書は筆者挿入)としたが、結局事実認定で「……控訴人(支払者)において本件注意義務を尽くしてもZ4が『非居住者』であると確認ないし判別することができないという場合には当たらないから、争点3に係る本件条項の解釈及び適用について控訴人(支払者)が主張する見解に立った場合でも、その前提条件を満たさないものであり、同見解の当否を含め、同見解に基づく検討をする必要はない。」(括弧書は筆者挿入)と判示した。結局、不動産の譲渡における買主と売主が、特に密接な関係にあるかどうかは直接判断されず<sup>39)</sup>、それ以前に不動産会社が高額な不動産

を購入し、その代金を米国銀行へ振り込んでいることなどから、買主が確認すべき注意義務を尽くしていれば売主が非居住者と確認できたと事実認定して判示されている<sup>40)</sup>。この判決は「あくまで、事例判決であると自己評価を下し」<sup>41)</sup>たものであり、この判決の評価としては「……対価支払者の注意義務の観点からその権利救済(源泉徴収義務の不存在の認定)の余地を検討するところに、その特徴があ」<sup>42)</sup>り、「源泉徴収義務が否定される余地を認めていると解する余地がある」<sup>43)</sup>といえよう。

なお、このような下級審裁判例はあるが、外国法人等に対する源泉徴収制度(納め切り型)に関して「特に密接な関係」とはどのようなものかということに関して、最高裁において直接的に未だ明確な判断はないという点を確認しておきたい。

課税情報存在可能性に関して、本件も①の裁判例と同様になろう。そこで、源泉徴収義務者が「注意義務を尽くし」<sup>44)</sup>ても入手できない課税情報(本稿では源泉徴収義務者における課税情報存在可能性がない場合に該当)に基づいて、源泉徴収義務は負わないという考え方(限定解釈)を支持したい<sup>45)</sup>。

③ 最判平成27年7月17日(民集69巻5号1253頁)  
外国法人の該当性において、デラウェア州

39) 木山・前掲注24)103-105頁参照。

40) 私法上の契約時における注意義務が、公法上の支払時の源泉徴収義務にまで及ぶのかの説明はないとの批判がある(谷口勢津夫「国際課税における納税者の権利救済」法の支配193号(2019)64頁参照)。

41) 増井・前掲注38)177頁。

42) 谷口・前掲注40)63頁。

43) 佐藤英明「租税法判例の動き」ジュリスト1518号(2018)193頁。

44) なお、ここでいう「注意義務を尽くす」とは法

律用語ではなく、一般的に通常取引形態であれば源泉徴収義務者が課税情報を入手でき、保有しているという意味合いで本稿では用いることにしている。

45) 前掲注40)の谷口勢津夫教授の指摘に対しては、外国法人等に対する源泉徴収制度では、源泉徴収義務と本来の納税義務の対応の同一性からも、私法と公法上の区分を明確化する必要はなく、源泉徴収義務を判断するにあたり支払時に支払者が持つ私法上の注意義務の有無で、源泉徴収義務を限定するというリンクも可能ではないだろうか。

で設立されたりミテッド・パートナーシップ (Limited Partnership: 以下, 「LPS」という) の法人該当性の判断基準がはじめて判例として示された。判断基準として, まず「当該組織体に係る設立根拠法令の文言や法制の仕組みから, 当該組織体が外国の法令において日本法上の法人に相当する法的地位を付与されていること又は付与されていないことが疑義のない程度に明白であるか否かを検討」することが示されている。そして, この基準で判断できなければ「当該組織体が権利義務の帰属主体であると認められるか否か, 具体的には, 当該組織体の設立根拠法令の規定の内容や趣旨等から, 当該組織体が自ら法律行為の当事者となることができ, かつ, その法律効果がその組織体に帰属すると認められるか否かを検討」することになる<sup>46)</sup>。

判例当時のデラウェア州LPSはこれらの基準で法人に該当すると判示されたが, 他の州のLPSや他国の組織体<sup>47)</sup>へは, 個別に先程の判断基準に基づき判断せざるを得ない。外国法人の該当性の判断基準は判例として示されたが, 通常取引先に信用力があれば, 取引相手の法人該当性に関心はない。そこで, 外国法人等に対する対価の支払者は源泉徴収義務の有無を判断するためだけに海外の法令を集め, 取引先の法人該当性の法的解釈をせざるを得ないことになる。対価の支払者は, このような外国法令等に関する課税情報を通常持

ち得ず, 弁護士事務所に多額の報酬を支払い, 入手することになる<sup>48)</sup>。

課税情報存在可能性に関して, 源泉徴収義務者は, 通常持ち得ない課税情報(外国法人の該当性に関する外国法の情報)を集めて外国法の法解釈をする必要がある。しかもこの法解釈に関しては, 裁判所において個別に判断してもらわないと源泉徴収義務の有無が確定できないことになる<sup>49)</sup>。

## (2) 所得帰属の問題(外国法人等に対する源泉徴収制度(後で精算型))

外国法人等(日本に恒久的施設がある)の人的役務の提供事業に関して, OECDモデル条約のような事業所得に関して帰属主義を規定した租税条約を適用する場合には, 内国法人等である源泉徴収義務者が支払対価に係る取引が外国法人等の日本の恒久的施設に帰属するかどうかを判断しないと源泉徴収義務の要否を判断できない場合も生じている<sup>50)</sup>。

課税情報存在可能性に関して, このような所得の帰属の有無という本来の納税義務者の内的要因に関する情報は, 源泉徴収義務者が持っていない課税情報(源泉徴収義務者では通常収集できない課税情報)になろう。たとえば, 源泉徴収義務者が帰属に関する課税情報を入手できたとしても, 帰属概念の判断は事実認定としてかなり困難である。

46) なお, クロス・ボーダー投資において, 投資家は複数の金融機関が仲介する階層化構造によって投資している場合も考慮すると, 債券利子や配当の源泉徴収制度がより複雑になるとの指摘もある(宮崎裕子「クロス・ボーダー投資と源泉徴収制度のあり方に関する一考察」金子宏編『租税法の発展』(有斐閣, 2010) 657頁以下参照)。

47) なお, 最高裁は同日に, 東京高判平成26年2月5日(判タ1407号86頁)の上告を不受理として, バミューダーのLPSは法人に該当しないとしている。

48) なお, 実務的には租税条約の検討も必要であろう。

(3) 租税条約適用

外国法人等に対する源泉徴収制度において、租税条約等を適用して源泉徴収税率の減免等を受ける場合が多いと思われる。租税条約が適用できる場面では、本来の納税義務者が源泉徴収義務者を經由して国に租税条約の届出書を提出することになっている。源泉徴収義務者はこの届出書の記載事項で本来の納税義務者が外国法人等に該当するかを判断することになる。

課税情報存在可能性に関して、この届出書は租税条約の適用の効力要件ではなく<sup>49)</sup>、租税条約の届出書が提出されているか否かに関わらず、課税要件に応じて源泉徴収義務者は源

泉徴収義務を負うことになり、届出書の情報はなんら課税情報存在可能性を満たすものではないことになる。たとえば、源泉徴収をすべきところを届出書の情報に従って源泉徴収をしなかった場合は、原則として国から納税告知処分など（本税と加算税）を受けることになる<sup>50)</sup>。なお、逆に、誤って源泉徴収した場合は、本来の納税義務者から債務不履行で訴訟されるリスクもある。なお、本来の納税義務者が源泉徴収されないと判断し、後日国が租税条約等により入手した課税情報から源泉徴収義務があると判断した場合には<sup>51)</sup>、源泉徴収義務者が本税や加算税（宥恕規定あり）などを賦課される。源泉徴収義務者は源泉徴収

49) 「そもそも源泉徴収制度では、納付税額は自動的に確定するということが前提とされているのであるが、その前提自体がフィクションでありうると思われる。」(水野忠恒『大系租税法(第2版)』(中央経済社, 2018) 120頁)という指摘や、国税通則法における税額の自動確定に関して、税額の確定には人間の精神作用による認定判断が必要であり、納税義務の成立と同時に自動的に確定するという発想を法文化とすること自体に疑問を呈している先行研究(忠佐市『租税法の基本理論(租税法律主義論 租税法律関係論)』(大蔵財務協会, 1979) 205-216頁参照)などもある。また、源泉徴収義務は支払者において明確に判断できるものでなければならぬとの解釈論を指摘するものとして、雄川一郎「源泉徴収に関する争訟」租税法学会編『租税争訟の諸問題』(有斐閣, 1974) 137頁以下、可部恒雄「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和45年度1100頁以下、鎌野真敬「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成22年度(上) 135頁以下などもある。

なお、令和2年改正において、源泉徴収制度(青色申告の法人・個人を除く)に推計課税(所税221②~⑦が追加)が導入されており(令和3年1月1日以後に支払われる給与等・退職手当等・報酬金等・外国法人等への支払に適用)、推計課税による源泉徴収に関して、自動確定する源泉所得税の特質を考慮して、その必要性の意味を慎重に検

討すべきとの指摘もある(野一色直人「源泉徴収における推計課税の創設の意義と課題」税法学584号(2020) 139頁参照)。

50) たとえば、外国法人は内国法人への人的役務の提供事業が日本PEに帰属しないと判断しているが、税務調査で当該業務が日本PEに帰属するとされる場合などを想定している(拙稿「外国法人への支払対価に対する過度な源泉徴収義務に関する一考察—人的役務の提供事業を素材にして—」税法学582号(2019) 135頁以下参照)。

51) 増井・前掲注③256頁以下や水野・前掲注②86頁参照。

52) 非居住者が国内不動産を売却した場合に、源泉徴収義務者が通常要求される調査を尽くしても「……本来の納税義務者が意図的に無申告で出国した場合に、代替的課税として、源泉所得税の納付を徴収義務者に求めるのは、法の趣旨を超えた、過度の財産犠牲性を徴収義務者に強いるもので許されるものではない。」(田中治「源泉徴収制度等の存在理由」税法学571号(2014) 160頁)として、一定の限界事案には適用違憲の問題も生じるとの指摘もある。

53) 国は、質問検査権(税通74の2)や租税条約などの情報交換規定に基づき本来の納税義務者の課税情報を収集でき、原則として法定納期限から5年間は納税告知を行うことができる(税通72条①)。

税額を本来の納税義務者への求償権に基づき、本税部分を請求するために<sup>54</sup>、弁護士を雇い外国人等に対して国際民事訴訟を提訴することになる。

(4) BEPS防止措置実施条約（2019年1月1日発効）

多国間条約であるBEPS防止措置実施条約により、日本が選択した規定が相手国も同様に選択したならば、租税条約に対して該当項目が修正されることになっている<sup>55</sup>。BEPS防止措置実施条約において、日本は租税条約濫用防止規定として、適用条件が明確で客観的な特典制限（Limitation on benefits rule：LOB）ではなく、英国の主要目的テスト（principal purposes test：以下、「PPT」という）をベースにした方式を選択した<sup>56</sup>。BEPS防止措置実施条約7条1項では、総合的に勘案して租税条約の特典を受けることが取引等の主たる目的の1つであったと判断することが妥当な場合には、租税条約の関連する目的に適合することが立証されるときを除き、租税条約の特典は与えられない。

PPT条項は、租税条約の不当な利用に対応するための実質的な特典否認規定であり、この特典の否認は、形式的に要件が充足されている場合であっても、要件を充足していないものとして扱うということである。つまり、

租税回避行為の否認と考え方がよく似ている。そこで、PPT条項においては、租税条約の特典を得ようとする者（本来の納税義務者）に目的適合性の立証をする機会を与えることが意図されている。しかし、当初租税条約の特典を利用し免税としていた取引を、後日国が租税条約等の情報交換などで収集した課税情報によりPPT条項に該当すると判断した場合に、源泉徴収義務者が原則として納税告知など（本税と加算税）を受けようとする。課税情報存在可能性に関して、源泉徴収義務者では当初の租税条約の情報を形式的にチェックするしかなく、その後、国に当該情報がPPT条項により否認されることはいかんともしがたい状況である。このような状況では課税情報存在可能性は低いといえよう。また、租税条約の特典を得ようとする者（本来の納税義務者）ではない源泉徴収義務者では、PPT条項における反証をする課税情報は持ち得ない。しかし、本来の納税義務者は訴訟当事者にはなれない。このように、PPT条項と日本の源泉徴収制度には構造上の不整合がある<sup>57</sup>。

3 源泉徴収義務者における回収可能性

外国人等に対する源泉徴収制度（納め切り型）においては、日本に恒久的施設がない外国人等が、本来の納税義務者になっているものである。国の執行管轄権の限界を考慮

54 なお、源泉徴収できなかった責任が本来の納税義務者にある場合は、本税だけでなく加算税や延滞税に対しても、一種の損害賠償責任を追及し得る余地があると認められるとの意見もある（武田・前掲注188862頁参照）。

55 日独租税条約や日英租税条約などですでに導入されている（財務省HP：[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/international/tax\\_convention/mli.htm#a05](https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/mli.htm#a05)（2021年3月17日現在））。

56 矢内一好『BEPS条約と企業の国際取引』（第一法規、2018）17-54頁参照。

57 PPT条項と源泉徴収制度との不整合については、宮崎裕子「国際租税法における要件事実論—租税条約における立証責任の転換という手法の採用について」伊藤滋夫＝岩崎政明編『租税訴訟における要件事実論の展開』（青林書院、2016）426頁以下参照。



し徴収の便宜から、源泉徴収義務が規定されている。しかし、源泉徴収義務者が、課税情報がないためなどの原因により、源泉徴収できなかった場合に、本来の納税義務者への求償権の問題が生じる。これが本稿の回収可能性の問題である。なお、前節では、回収可能性が課税情報存在可能性に与える影響を含めて検討したので、本節では、回収可能性における固有の論点を検討することになる。

単発取引などではその契約が終了すれば取引関係がなくなる場合があり、契約書の法的解釈が困難な場合などでは、後日になって源泉徴収税額を本来の納税義務者に求償するのは困難性が増すであろう<sup>58)</sup>。また、外国法人等に対する土地等の譲渡など、取引相手が外国法人等となれば、求償権の実行には国際民事訴訟手続をとることが必要になり、弁護士費用等もかさみ求償権の実行はかなり困難になることが予想できる。以下において、現状の外国法人等に対する源泉徴収制度における回収可能性及び日本の執行管轄権について確認する。

(1) 外国法人等に対する源泉徴収税額の回収可能性

平成30事務年度法人税等の調査事績の概要によれば<sup>59)</sup>、海外取引等に係る源泉所得税等で94億円の追徴税額があり、納め切り型ではその内訳として使用料等(21%)、配当(13%)、利子(13%)等である。外国法人等に対する源泉徴収義務の納め切り型は、外国法人等が日本に恒久的施設をもたない場合であり、使用料等、配当などの支払でも必ずしも継続取引とはいえず、源泉徴収義務者が外国法人等から源泉徴収税額を回収できているかは明らかではない場合もあると考えられる。実務的には、本来の納税義務者に一旦支払った対価を、後日源泉徴収税額として回収するのは困難が伴うものとも想定される<sup>60)</sup>。源泉徴収制度が、徴収の便宜のために導入されたのなら<sup>61)</sup>、源泉徴収義務者が本来の納税義務者でないことを考慮し、源泉徴収義務者が収集しなければならぬ本来の納税義務者の課税情報等に関して、何らかの配慮が必要であろう<sup>62)</sup>。

なお、内国法人等が当初から手取契約を外国法人等と締結している場合は問題ないが、

58) 退職者への納税告知や報酬・料金等に関して単発的な取引を「源泉徴収義務者が徴収の便宜を有していない場合」(佐藤英明「日本における源泉徴収制度」税研26巻2号(2010)29頁)として、源泉徴収義務の軽減が検討されているものがある。

59) なお、国内法上申告納税が課されている人的役務提供事業が29%あるが、租税条約等で実質的に納め切り型がほとんどと考えられ、人的役務提供事業も必ずしも継続取引とはいえない(国税庁HP: [https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2019/hojin\\_chosa/index.htm](https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2019/hojin_chosa/index.htm) (2021年3月17日現在)参照)。

60) 増井良啓「租税条約の不在?—国際取引と租税法」法学教室425号(2016)38頁参照。

61) 佐藤英明教授は、給与所得以外の報酬・料金等

に係る源泉徴収を考える場合、源泉徴収義務者はまったくの個人で事業等を営んで他人を雇用することのない者(所税204②二)を除いている点から「徴収」の便宜のみならず、「納付」ないし「納付事務」に関する便宜も有していることが必要であると指摘される(佐藤・前掲注58)25-26頁参照)。

62) 田中治教授は「源泉徴収は、税収の安定的、効率的確保の観点から導入されたものであり、そこにおける支払者(源泉徴収義務者)の義務の内容は、徴収の便宜と徴収義務者の負担の観点からする合理的な限界を持つもの」(田中・前掲注52)140頁)とされ、源泉徴収制度の根源的な限界を示唆されている。また、同様の趣旨として片山・前掲注34)240-242頁参照。

内国法人に手取契約との意思がないにもかかわらず、結果として源泉徴収漏れ（極端な場合は、外国法人等が故意に誤った課税情報を内国法人等に提供することもあり得る）になることもあろう。この場合に、実務上は手取契約とすることで（所基通181～223共-4）、国は実質的に源泉徴収税額（実際には本来の源泉徴収税額をグロスアップすることで、本来の源泉徴収税額以上の税額）を徴収できるが、その税額は実質的に内国法人等の負担となっている。グロスアップ処理においては、源泉徴収税額は外国法人等の国内源泉所得への日本の課税権行使のはずが、内国法人等が税額を実質的に負担することになっており、本来の源泉地国課税とはその実体が異なってしまう。また、内国法人が持つ本来の納税義務者への求償権が貸倒れに該当するとして、内国法人の法人税適用において外国法人等に対する源泉徴収税額が損金算入された場合も<sup>63</sup>、内国法人の本来あるべき課税標準を侵害することになり、日本の外国法人等に対する課税権行使が貫徹できない。これに対して、居住者等に対する源泉徴収制度では、源泉徴収義務者から所得税を徴収しようが、申告納税で所得税を徴収しようが、徴収の方法が異なるだけで、日本の課税権の行使として

は変わらないのとは、次元の違う問題である。

## (2) 日本の徴収執行権

外国法人等に対する源泉徴収制度は、原則として外国法人等に対する徴収管轄権がないことがベースにあり、源泉徴収義務者に対価の支払時に源泉徴収義務を課しているものである。このような法構造からも、日本の徴収管轄権が外国に及ばないことが前提である。しかし、現在では日本は税務行政執行共助条約（2013年10月1日発効）<sup>64</sup>を締結している。この条約の主な役割は、①同時税務調査及び他国の税務調査への参加を含む情報交換、②保全措置を含む租税債権徴収における協力（徴収共助）、③文書の送達である。日本はこの条約を利用することで、外国への文書の送達が可能になり、徴収共助も可能になっており<sup>65</sup>、一定の要件のもとにある意味徴収管轄権を拡大できる現状にある<sup>66</sup>。

もともと、国が徴収すべき本来の納税義務者（非居住者等）に関する租税債権の回収可能性に限界があるから、源泉徴収義務者にその回収を押し付けたものである（徴収の便宜）。しかし、現在では国税債権（公法関係）として徴収共助での回収の可能性もあるから、源泉徴収義務者が求償できない場

63 「なお、求償権を実行できなかったことが、いわゆる貸倒れと認められる場合には、所得の追加払があったことにはならないことは、もち論である。」（武田・前掲注(18)8847頁）とされている。ただし、実務上はこの貸倒れの認定基準（法基通9-6-1から法基通9-6-3など）が厳しいので、追加払いでの処理が多いと思われる。なお、貸倒損失の認識が厳しいことに関しては、品川芳宣「法人税法における貸倒損失の計上時期」（金子宏先生古希記念論文集）『公法学の法と政策（上巻）』（有斐閣、2000）437頁以下参照。

64 正式名称は「租税に関する相互行政支援に関する

条約及び租税に関する相互行政支援に関する条約を改正する議定書」であり、この条約は多国間条約であり、2021年3月1日現在で、142国・地域に適用（財務省HP：[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/international/tax\\_convention/index.htm](https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/index.htm)（2021年3月17日現在）参照）。この条約を踏まえて、平成24年度税制改正で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等の国内法の整備も行われた。

65 日本で贈与税を滞納した豪州に住む者から豪州に徴収共助を要請し8億円を徴収した事例などがある（読売新聞2018年9月17日朝刊14版29面参照）。

合などに関しては、国が源泉徴収義務者の源泉徴収税額の回収を支援することを考慮すべきであろう<sup>67)</sup>。

#### 4 小括

外国法人等に対する源泉徴収制度において、源泉徴収義務の自動確定の前提条件である、源泉徴収義務者と本来の納税義務者における「特に密接な関係」を、ただの債権債務関係のように何ら制限を加えずに拡大すると、源泉徴収義務者が本来の納税義務者の課税情報を収集する義務を無条件に課されることにつながる。極論すれば、本来の納税義務者の課税情報に関わるすべての源泉徴収に係る課税問題が、源泉徴収義務者の源泉徴収義務として現れてくることになる。

しかし、外国法人等に対する源泉徴収義務者がそのような課税情報を収集できるような法的な枠組みはなく<sup>68)</sup>、ただ単なる私法上の債権債務関係に基づいて、外国法人等である契

約相手に課税情報を依頼することしかできない<sup>69)</sup>。しかも、源泉徴収漏れ等のペナルティは、原則として源泉徴収義務者の負担になり、実務上グロスアップの推定規定もあるので、外国法人等の課税情報の提供に関するインセンティブもかなり低い。このような状況で、源泉徴収義務者が入手できない本来の納税義務者が持つ課税情報等に基づき、国が質問検査権や租税条約等を利用し、独自に収集した課税情報で源泉徴収課税（納税告知）は行うことは、実質的な手続的保障の観点からも許されるものではない。このような厳しい外国法人等に対する源泉徴収義務の履行の取扱いと、給与所得の扶養控除等是非正における税務執行のような源泉徴収義務を限定するような取扱いとは、何を根拠に国は取扱いを変えているのか説明できるのであろうか。

また、外国法人等に対する源泉徴収義務における納め切り型では、源泉徴収義務者の納税義務と本来の納税義務者の納税義務とに対

66) 源泉徴収制度全般に関して、課税情報を収集する法律や租税条約等での情報交換などの整備をベースにしてマイナンバーとの連動などにより、税務手続における情報通信技術の利用に伴い納税者ごとの課税情報の管理が進み、本来の納税義務者での課税の精度が向上することで、徴収の便宜としての源泉徴収制度自体の意味合いが縮小するとの指摘もある（浅妻章如「租税手続のICT化：所得分類毎の対物課税から対人課税へ」租税法研究47号（2019）42頁以下、高橋祐介「租税法の手続的基層—手続・執行面の法的統制」金子宏監修『現代租税法講座 第1巻 理論・歴史』（日本評論社、2017）168-169頁参照）。

67) なお、源泉徴収制度ではないが、遊興飲食税の特別徴収制度の憲法違反が問われた事件（最判昭和37年2月21日（刑集16巻2号107頁））における奥野健一裁判官の補足意見で、「……特別徴収義務者は当該納税者に対して求償権が認められ、かつその求償権に基く訴については徴税吏員は証拠の

提出その他必要な援助を特別徴収義務者に与えなければならない（同一—九条三項）ことになっている」とあり、このことも合憲の理由とされている（木山泰嗣「債務免除益事件の差戻審判決に含まれる諸問題—広島高裁平成29年2月8日判決—」青山法学論集59巻3号（2017）118頁参照）。現行地方税法においても、ゴルフ利用税において、地方税法83条（ゴルフ場利用税の特別徴収の手続）の4項に同様の規定がある。

68) 調査権限もない支払者に、国や裁判所のような総合判断を強いることは妥当でない（木山泰嗣「批判」Accord Tax Review 9・10号（2018）13頁参照）。

69) 源泉徴収義務者の情報収集能力の限界から、「相応の注意義務を果たしたにもかかわらず情報が入手できないような場合には、履行不能な徴収納付義務を課すものとして租税法主義（憲法30条、84条）に反すると考えられる。」（高橋・前掲注17）199-200頁）との指摘もある。

応的同一性があり、ある意味、源泉徴収義務者は国の徴収機関ともいえる。日本の課税権の行使としては、外国法人等の国内源泉所得(担税力)に課税する必要があり、この税額は当然外国法人等の負担に帰すべきものである。

以上のことから、外国法人等に対する源泉徴収制度において、源泉徴収義務者が入手できる課税情報に源泉徴収義務を限定することや<sup>70)</sup>、国が源泉徴収義務者の課税情報の収集や源泉徴収税額の回収をサポートするなどが必要になると考える。

#### IV 実質的な手続的保障の観点からの整理

租税手続における源泉徴収義務者と国との権利義務の対等性・対称性を要求するとされる手続的保障原則に照らして<sup>71)</sup>、前章までに分析したことをベースに、実質的な手続的保障の観点から、外国法人等に対する源泉徴収制度を評価し、改善の方向性を検討したい。

##### 1 申告納税制度

申告納税制度では、課税情報を持っている納税義務者と課税情報を持っていない国との関係をベースにして納税義務者が申告納税で一次的に税額を確定し、質問検査権等を国に持たせ税務調査等で課税情報の収集を可能にし<sup>72)</sup>、国に二次的な課税権を与えることで対

等・対称的な権利義務の関係として構成させていると評価できる<sup>73)</sup>。

##### 2 外国法人等に対する源泉徴収制度(納め切り型)

源泉徴収制度では、原則として本来の納税義務者が課税情報を持っているが、給与所得のような場合は源泉徴収義務者の持つ課税情報(本来の納税義務者から情報提供させる規定もある)でも、源泉徴収義務が果たせる。源泉徴収義務は自動確定(対価の支払時に源泉徴収義務者がすべての課税情報を持ち、容易に納税義務や税額が確定できる)として法定されている。しかし、実際には前章で検討したような実態から、このような状況にない状況が生じている点が問題である。特に、外国法人等に対する源泉徴収制度では、契約相手が外国法人等かどうか、租税条約の適用の有無などの判断も必要になり、本来の納税義務者に関する課税情報の収集がより多く求められる。

外国法人等に対する源泉徴収制度において、源泉徴収義務者と対価の受領者との関係は、給与所得の源泉徴収義務のように「特に密接な関係」(給与支払者が給与金額等、扶養控除等申告書で扶養家族等を把握可能で回収可能性も高い)にあればよいが、課税情報の収集

(70) 現行の国際課税の現状を踏まえ、外国法人等に対する源泉徴収制度の見直し、内国法人等の徴収義務を軽減する必要があるのではないかという同様の指摘もある(米田隆=北村導人=黒松昂蔵「非居住者・外国法人に係る源泉徴収—源泉徴収対象の不明確性に起因する問題を中心に—」金子宏監修『現代租税法講座 第4巻 国際課税』(日本評論社, 2017) 194-195頁参照)。

(71) 谷口勢津夫「申告納税制度と税務調査—税務調査手続における手続的保障原則の実現に向けての

一考察—」木山ほか・前掲注(3)229頁参照。

(72) 忠・前掲注(3)418-419頁参照。

(73) 谷口教授は、「申告納税制度を……租税債務関係説的構成のもとでの納税義務者と税務官庁との対等性を、両者の相互チェック関係という形で、手続上具体化しようとする制度」(谷口勢津夫「納税義務の確定の法理」芝池義一ほか編『税務行政と権利保護』(ミネルヴァ書房, 1995) 85頁)と位置づけられている。

手続について国内法では何ら規定されていない<sup>74)</sup>（課税情報存在可能性が満たされず）、源泉徴収税額の回収可能性も低い。そして、源泉徴収義務者が納税告知処分に対して税務訴訟を行っても、追徴税額のグロスアップ処理などのために本来の納税義務者から任意に課税情報の提供などが無い場合も多く、証拠（本来の納税義務者が持つ課税情報）の入手も困難である<sup>75)</sup>。

これに対して、国は申告納税制度と同様に、源泉徴収制度でも質問検査権や租税条約等の情報交換などを利用し本来の納税義務者の課税情報を収集でき、納税告知処分で源泉徴収義務者に源泉徴収税額の追徴が可能である<sup>76)</sup>。

このような状況では、外国法人等に対する源泉徴収制度における源泉徴収義務者と国との権利義務の対等性・対称性を要求するとされる手続的保障原則が実質的に満たされているとはいえない。源泉徴収義務者が対価の支払時に、課税情報を把握できるという状況（しかも源泉徴収義務が容易判断できる状況）にあれば問題ない。しかし、現実には源泉徴収義務者が対価の支払時に、課税情報を把握で

きるという状況にはない場合も多い。そこで、源泉徴収義務者に対する何らかの手続的保障が必要になろう<sup>77)</sup>。国としては源泉徴収義務者に徴収の便宜から一方的に納税義務を負わせているのなら、源泉徴収義務者が課税情報を持ち得ない場合などは、源泉徴収義務の減免や国が課税情報の収集や源泉徴収税額の回収を源泉徴収義務者のためにサポートする必要もあると思われる<sup>78)</sup>。

### 3 解決への具体的な方向性

課税情報存在可能性と回収可能性に関して、手続的保障の観点から整理するために、税務調査の前後に分け、税務調査前（事前手続）と税務調査後（事後手続）の区分で検討する。なお、本稿においては、国内法の解釈や整備等を中心に検討する。

#### (1) 課税情報存在可能性（源泉徴収義務の成立（事前手続））

外国法人等に対する源泉徴収制度において、対価の支払時に源泉徴収義務者に①課税情報の存在可能性がない場合や、②課税情報はあ

74) 逆に、源泉徴収義務者の外国における外国法人等の課税情報収集活動が「税務調査」とみなされ、大きな制約を受ける可能性の指摘もある（谷口・前掲注40)65頁参照）。

75) グロスアップの推定規定があるので、本来の納税義務者はももとの源泉徴収税額を支払義務も回避でき、加算税や延滞税は源泉徴収義務に対するものなので、本来の納税義務者の積極的な課税情報提供は一般的に期待できない。

76) たとえば、東京高判平成28年12月1日の事件では、国は2年以上調査している（西山・前掲注37)143頁参照）。

77) 「……源泉徴収の対象とされない国税における本来の納税義務の負担に比して、不合理に重い負担を課すものであったり、課税庁が公権力の行使を

しても達成することに困難を伴うような重い負担をも肩代わりさせるものであったりすれば、それは比例原則に反するということができよう。」（岩崎政明「非居住者に対する不動産の譲渡対価・賃料の支払いと源泉徴収義務」増田英敏ほか（木村弘之亮先生古稀論文）『公法の理論と体系思考』（信山社、2017）166-167頁）との指摘もある。

78) 外国法人等に対する源泉徴収制度は税収確保の最後の手段であり、立法者の要求水準がより高くなることにも合理性があるとの指摘とともに、課税情報の調査義務を尽くした場合の救済規定や源泉徴収義務者と国の協働の必要性を提案した先行研究がある（青山慶二「批判：最近の判例から見る国際課税に関する課税リスク」TKC税研情報26巻2号（2017）47頁参照）。

るが法的判断が困難な場合などが考えられる。

① 源泉徴収義務者に課税情報がない場合（本来の納税義務者の課税情報が必要）

外国法人等に対する源泉徴収制度において、源泉徴収義務者と本来の納税義務者との「特に密接な関係」の解釈において、注意義務を果たしても課税情報が入手できない場合は「特に密接な関係」にないと解釈し<sup>79)</sup>、源泉徴収義務者を限定することができよう。ただ、源泉徴収義務者にどのレベルの注意義務を求めるかは、裁判例の蓄積によらざるを得ない。

なお、消費税において、電気通信利用役務の提供を受ける者の住所等で国内取引かどうか判断され（消税4③三）、国外事業者がデジタルデータを日本に住所がある者などに提供する場合は、消費税の課税対象になるものがある。このような内外判定において、課税実務では国外事業者が「客観的にかつ合理的な基準に基づいて判定している場合にはこれを認める」（消基通5-7-15の2）とされ、顧客の申し出た住所やクレジットカードの登録情報等を確認し、各取引の性質等に応じて

客観的にかつ合理的に判断できる方法により行うこととされている<sup>80)</sup>。このような執行は、納税義務者が持つ課税情報に着目し、納税義務者の範囲を限定して解釈しているものと考えられよう。

立法論としては、源泉徴収義務者の予測可能性を高めるためには、国が源泉徴収義務者の課税情報収集を支援するために、本来の納税義務者から課税情報の提出義務を法令で定めることが有効であろう。これは居住者への給与所得における源泉徴収制度で見られる扶養控除等申告書の提出規定と同様なものと考えればよいであろう<sup>81)</sup>。そして、本来の納税義務者から課税情報の報告があれば、源泉徴収義務者はその課税情報の範囲内で源泉徴収義務を負う制度設計が考えられよう<sup>82)</sup>。たとえば、米国では不動産の譲渡人が外国人でない旨の宣誓書を譲受人に提出した場合（I.R.C. § 1445）には、源泉徴収義務の例外的な取扱いが認められている<sup>83)</sup>。本来の納税義務者から課税情報を提出させる規定を設け、その範囲内で源泉徴収義務を限定することや、租税条約

79) 佐藤教授は、国内取引であるが、納税告知処分のもとの私法取引（債務免除）が錯誤無効であるとしても受給者の利得の喪失が納税告知までになれば納税告知処分は違法にならないとした最判平成30年9月25日（民集72巻4号317頁）に関して、「……源泉徴収義務者の行動に焦点を当て、源泉徴収義務者が法律上採りうる手段を尽くしたかという観点から、『受給者の利得の喪失』を論じる解釈論を展開することが必要だ」（佐藤英明「批判」民商法雑誌155巻3号（2019）528頁）と指摘されている。この「源泉徴収義務者が法律上採りうる手段を尽くしたかという観点」も本稿でいう注意義務を果たしたかというものと同様な考え方と思われる。

80) 濱田正義編『消費税法基本通達逐条解説（平成30年度版）』（大蔵財務協会、2018）291-292頁参

照。なお、納税義務者への過重な負担という観点から、当該国外事業者の消費税の納税義務などを検討した先行研究として、野一色直人「国境を越えた役務の提供に対する消費税の課税における国外事業者の納税義務に係る法的課題」近畿大学法学65巻3・4号（2018）269頁以下がある。

81) 年末調整で原則として課税関係が完結する居住者の給与に係る源泉徴収制度では、本来の納税義務者からの課税情報提出規定があるのであるから、源泉徴収制度で課税関係が完結する外国法人等の源泉徴収制度でも同様の制度があってもしかるべきであろうともいえよう。

82) 同趣旨として、「……不動産譲渡人からの情報提供に源泉徴収義務の存否をリンクさせる方向の改正が必要である」（増井・前掲注88）177頁との指摘がある。

の適用に関しては、本来の納税義務者が租税条約の届出書（課税情報の内容の見直しは必要）で提出した課税情報で源泉徴収義務を判断すれば免責にすることなどである。

② 源泉徴収義務者が課税情報の法解釈を容易に判断できない場合

源泉徴収義務者が所得種類などを決めるのに源泉徴収の契約内容の法解釈などが必要な場合などもある。このような場合には、源泉徴収義務者が自分の責任で法解釈し、課税当局との意見の相違があれば、裁判官の判断を仰ぐのが法学のルールであろう。源泉徴収税額に関して本来の納税義務者からの回収可能性が高いなら、支払時の課税情報での源泉徴収義務の判断が不明でも、後日裁判所の判断を経てから本来の納税義務者から回収すれば済む。しかし、外国法人等に対する源泉徴収制度では、一般的に回収可能性が低いので、源泉徴収義務に何等かの手続的保障の考慮が必要とされる。

立法論としては、国が蓄積した情報で、源泉徴収義務者の課税情報の収集を補填するなど<sup>83</sup>、その法解釈をサポートする機能も必要であろう<sup>84</sup>。また、源泉徴収義務者が対価の支払時までに源泉徴収義務の有無が判断できない

場合には、国に法的解釈を事前に照会でき、その結果が出るまで納期限を延長することや、事前相談がある場合に加算税・延滞税の免除規定も必要にならう<sup>85</sup>。

なお、日本の居住者が不動産を所有し、非居住者になりキャピタルゲインの租税回避を防止するためなら、源泉徴収制度の代替として国外転出時課税制度の対象に不動産を含めるという検討も可能であろう<sup>86</sup>。

(2) 課税情報存在可能性（源泉徴収義務の成立後（事後手続））

国は質問検査権や租税条約などを利用して課税情報を収集できるが、外国法人等に対する源泉徴収義務者には、本来の納税義務者に関する補完的な情報収集をする権限はなく、本来の納税義務者に任意で依頼するしかない<sup>87</sup>。しかも、外国法人等に対する源泉徴収制度では、一般的に源泉徴収税額の回収可能性が低いので、源泉徴収義務に何らかの手続的保障の配慮が必要とならう。

手続的保障の観点からは、源泉徴収義務者にも国際的情報交換の要請に係る国への申立権を認めることや<sup>88</sup>、また、要請国と被要請国との手続的保障の差異を踏まえて、国が租税

83 中里実「非居住者の不動産譲渡の対価についての源泉徴収」税研35・36号（1991）36頁以下や酒井花子「非居住者による土地等譲渡における源泉徴収制度—東京地裁平成23年度判決を契機とする国際課税の一検討—」経営学研究論集（明治大学）50巻33頁以下など参照。

84 同趣旨で、国の情報収集能力を活かす方法（課税庁発行の証明書添付など）の利用の提言がある（高橋・前掲注(17)200頁参照）。

85 源泉徴収義務者に事務費用を無償で負わせているという源泉徴収制度の弱点を改善する方法として、立法論によって国が源泉徴収事務の事務費用を負担することも考えられよう（渡辺・前掲注(25)

139-140頁参照）。

86 田中・前掲注(52)162頁参照。

87 増井・前掲注(38)178頁参照。なお、非居住者の国内不動産の譲渡に対する源泉徴収制度（所税161①五、212①）を出国税の一種とする評価がある（岩崎・前掲注(77)164頁や谷口・前掲注(40)60頁参照）。

88 実務上はグロスアップ規定もあるので、本来の納税義務者の協力はあまり望めない。逆に、本来の納税義務者に有利な（または偽りの）課税情報の提供を受けてその真偽を確認するすべもない。

89 谷口・前掲注(40)66頁参照。

条約等での情報交換を要請する場合には、関係する納税者（源泉徴収義務者や本来の納税義務者）への通知義務や不服申立ての機会も保障すべきであろう<sup>90</sup>。

また、源泉徴収義務者に課税情報がない状況において、外国法人等に対する源泉徴収制度における源泉徴収義務と本来の納税義務との対応的同一性から、国が質問検査権や租税条約等で本来の納税義務者の課税情報を独自に集めた場合には、源泉徴収義務者に納税告知するのではなく、国が本来の納税義務者へ直接課税処分できる制度も考えられよう<sup>91</sup>。この場合には、本来の納税義務者と国とで訴訟関係等を構築できるように制度を変更する必要があるであろう<sup>92</sup>。

### (3) 回収可能性（事後手続）

対価の支払時の課税情報で源泉徴収義務の判断が困難な場合は、回収可能性が重要になるであろう。回収可能性があるなら、支払時の課税情報での源泉徴収義務の判断が不明でも、源泉徴収義務者は追徴税額等を後日裁判所の判断を経てから本来の納税義務者から回収すれば済むからである。国が本来の納税義務者である外国法人等から徴収すべき税額を、徴収の便宜から対価の支払者である源泉徴収

義務者に一方的に負わせたのである。外国法人等に対する源泉徴収制度では、納税義務や税額において本来の納税義務者と源泉徴収義務者には対応的同一性があるので、国が源泉徴収義務者の求償権の行使などを支援するなどサポートが必要であろう。

日本の課税権の確保として、本来の納税義務者（外国法人等）に国内源泉所得に対する税金を負担させるという点を貫徹するためには、グロスアップの推定規定の適用や本来の納税義務者への求償権に関する貸倒れの事実認定を柔軟に実務上運用するということが重要であろう。決して安易に、源泉徴収義務者に代替的に課税しないことが重要である。

立法論として、源泉徴収義務者が対価の支払時までには源泉徴収義務の有無が判断できない場合には、本税の供託なども考慮して、源泉徴収義務者に加算税等を回避させ、また、本来の納税義務者からの債務不履行の訴えに対して、国と源泉徴収義務者が一緒に対処することも考えられよう。

また、現在では徴収共助も一定の条件下で可能であり、執行管轄権が外国にも拡大しているともいえる<sup>93</sup>。そうであるならば、民間企業が私法上の求償権を行使するよりも、国の税金債権として、本来の納税義務者から回収

<sup>90</sup> 同上・68頁参照。

<sup>91</sup> 内国法人等への源泉徴収制度を前提にして、源泉徴収義務者に徴収の便宜を持たない場合には、国が本来の納税義務者へ直接処分し、本来の納税義務者と国が争う制度の提言がある（佐藤・前掲注58）30頁参照）。ただし、源泉徴収義務者の故意の懈怠に対して、米国のような特別な加算税等の制度構築の必要性にも言及されている。

<sup>92</sup> なお、国際的な側面としては、租税条約の相互協議手続を国内法上の権利救済手続と同等の権利救済手続へ位置づけようとする試みもある（谷口

勢津夫「国際的租税救済論序論—国際的租税救済手続の体系的整備に向けた試論—」租税法研究42号（2014）1頁以下参照）。

<sup>93</sup> 租税に関する相互行政支援に関する条約による徴収共助の枠組みなどの進展が、執行管轄権の領域的な限界を克服する可能性や、さらに執行共助体制の確立が立法管轄権に対してもインパクトを与えるとの指摘もある（増井良啓「国際課税の制度設計」金子宏監修『現代租税法講座 第4巻 国際課税』（日本評論社、2017）10頁参照）。



することも考えるべきであろう。この場合には、源泉徴収義務と本来の納税義務の対応的同一性から、純粋な私法上の求償権とせず、国税債権と扱えるようにすることも考えられるであろう。たとえば、外国法人等の源泉徴収制度における本来の納税義務者にも申告納税での納税義務も規定し、申告納税額（＝源泉徴収税額）として徴収共助の道を開き、国が本来の納税義務者から税額を回収することも考慮すべきではないだろうか<sup>94</sup>。この場合には、源泉徴収が「徴収の便宜」の規定なら、比例原則からコストの比較の問題にもなる<sup>95</sup>。民事で回収のため国際的な民事訴訟をするのと、国が徴収共助等で回収するのかそのコストも検討すべきであろう<sup>96</sup>。

## V 結びに代えて

本稿では、外国法人等に対する源泉徴収制度（納め切り型）に関して、納税義務の成立と税額が自動確定する源泉徴収義務の前提条件として、課税情報存在可能性と回収可能性という2つの要素を想定し、これらの要素を基準として課税問題を検討した。

外国法人等に対する源泉徴収制度において、源泉徴収漏れした場合に本来の納税義務者である外国法人等からの源泉徴収税額の回収可能性が低いにもかかわらず、源泉徴収義務者は課税情報がないためにその源泉徴収義務の有無が対価の支払時に判断できない場合や、

課税情報があっても源泉徴収義務の有無の判断が対価の支払時までには困難な場合が起こっている。

もともと、国が本来の納税義務者である外国法人等から徴収すべき税額を、徴収の便宜から対価の支払者である源泉徴収義務者に一方的に負わせたのである。外国法人等に対する源泉徴収制度において、日本の源泉地国課税権の実現のためにも、本来の納税義務者である外国法人等に税額負担させることが重要である。源泉徴収義務者と国との手続保障の観点から、申告納税制度における納税義務者のような課税情報を持っていない源泉徴収義務者と事後的であるが様々な課税情報を集める手段のある国とのバランスを考慮した場合に、源泉徴収義務者を申告納税制度における納税義務者と同様に扱うのは問題がある。

そこで、国は源泉徴収義務者が対価の支払時までには課税情報を収集できない場合は、本来の納税義務者が源泉徴収義務者に課税情報を提供する規定を制定するなどその課税情報の収集を支援すべきであろう。また、源泉徴収義務者が課税情報を対価の支払時までには収集できない場合には、逆に源泉徴収義務者を制限することも必要ではないだろうか。そして、国は日本の課税権の行使を徹底するために、源泉徴収義務者である内国法人等の本来の納税義務者である外国法人等に対する求償権行使をもっと支援すべきであろう。

<sup>94</sup> このような場合には、源泉徴収義務者が求償できないことが予想できる場合は、源泉徴収税額を納付せずに、本来の納税義務者の申告納税義務の直接履行を国に求め、国に徴収共助を依頼するように申請できるような法的仕組みも考えられよう。

<sup>95</sup> なお、給与所得の源泉徴収制度に関して、「……新しい制度を考える上では、これまで主として使用者が負担してきたコストを、使用者、被用者お

よび政府の間で、どのように配分すべきかといった視点が必要であろう。」（渡辺・前掲注<sup>95</sup>146頁）との指摘がある。

<sup>96</sup> たとえば、給与所得に関して、納税協力費（民間の企業や事業主が行う源泉徴収・年末調整などのコスト）は国の徴税コストの8倍（1996年データ）との分析がある（横山直子『徴税と納税制度の経済分析』（中央経済社、2016）110頁参照）。

なお、国の徴収管轄権の限界から、源泉徴収義務者が本来の納税義務者に求償する（民事訴訟）仕組みで、源泉徴収制度が建付けられている。しかし、近年では税務執行に関する国際的な協調も進んでおり、税務行政執行共助条約も締結されており、執行管轄権の限界も少し緩和されており状況が変わってきている。また、BEPS防止措置実施条約におけるPPTの適用問題もあり、今後のBEPS対応などの進展に伴い、他国との整合性のある制度として日本の源泉徴収制度のあり方も検討

すべき事項である。このような変化も踏まえて、本稿では外国法人等に対する源泉徴収制度の今後の方向性を検討した。ただ、本稿では、税額の自動確定の法文化自体への疑念の理論的批判<sup>97)</sup>、外国法人等に対する源泉徴収義務の納め切り型に対する本稿で検討した事項を他の源泉徴収制度に適用する可能性などは、検討できなかった。これらに関しては、今後の研究課題としたい。

---

<sup>97)</sup> 忠・前掲注(49)序論 参照。