

論 説

わが国の源泉徴収制度に対する スティグマタイゼーションの試み

森田辰彦
(弁護士)

目 次

I 試みの入り口	VII 他人の税金を肩代わりさせられる
II 源泉徴収制度妖怪論	VIII 支払者の法的地位再考
III 制度拡大の経緯	IX 所法222条機能不全論
IV 源泉徴収制度の正当性	X 「支払」概念
V 源泉徴収制度批判	XI 源泉徴収制度廃止論
VI 非居住者の判定の困難性	XII 試みの出口

I 試みの入口

私は迷っていた。

その時、私はある株式会社の代理人として、その会社の株主との交渉の任に就いていた。その株主の有する議決権割合は3分の2を超えている。しかし、その株主は、元からの株主ではなく、元株主だった人物が亡くなって、その元株主を単独で相続した者である。そして、会社にとって、実はあまり株主でいて欲しくない人物である。幸い会社の定款には、相続によって株式を取得した者に対し、その株式を会社に売り渡すことを請求できる旨の規定がある。そこで、臨時株主総会を経て、その株主に株式の売渡し請求をした。すると、懸念された価格交渉は意外と円滑に進み、早期に合意に達することができた。と、ここまでは良いのだが、ここで問題が発生した。

会社が自己株式を買い取る場合は、みなし

配当課税がなされ（所得税法25条1項5号。以下、所得税法を「所法」という）、会社は源泉徴収しなければならない（所法181条1項）。ところが、相続によって取得した非上場会社の株式で相続税額の計算の基礎に算入されたものをその非上場会社に譲渡したことによるみなし配当は、非課税とする特例がある（租税特別措置法9条の7）。

即ち、会社が株式を相続によって取得した者に株式売渡請求をした場合、その株主に相続税額が発生するのであれば、みなし配当課税はされないのであるから、会社は源泉徴収する必要はない。

そこで、私は株主の代理人弁護士に、相続税額が発生するかを問い合わせたところ、多額の相続税を支払うことになる見込みであるとの回答があった。したがって、上記特例が適用される場合に該当する。そこでさらに私は、相手方弁護士に、通常であればみなし配

当課税がなされるところ、この場合は特例によりそれがないことを説明し、特例の適用を受けるためには、株主と会社とで相協力してその特例を受ける旨の届出書を作成して提出しなければならないので、手続に協力するよう求めた。

すると、それに対し、相手方弁護士から、特例の適用に不安があるので、会社はみなし配当課税があるものとして源泉徴収してくれ、という奇妙な要請がなされた。

このように言われて、私は迷うことになったのである。

実は、相手方弁護士の言う、特例の適用に不安がある、というのは、明確な法的根拠のある話ではない。相手方弁護士によれば、株主が多額の相続税を支払うことになるのは確実で、相続税額が発生しない可能性はない、とのことである。そうであるなら、間違いなく特例が適用される場面である。

そこで、相手方弁護士に、なぜ特例の適用をしないで源泉徴収してほしい、などと言うのか、と問うと、その弁護士は、税理士に相談したところ、その税理士は特例の存在をそもそも知らなかったようであり、特例の適用について確信が持てないので、この際、慎重を期して源泉徴収してもらった方がいい、とアドバイスされた、という。

しかし、租税特別措置法9条の7は、その適用を受けるか否かを納税者が選択する規定にはなっていない。ちなみに、この条文の文末の表現、即ち、法的効果についてどのように表現しているかを見ると、「同項（所法25条1項のこと；筆者注）の規定は、適用しない」となっている。「適用しないことができる」ではない。つまり、この特例の適用要件を満たす場合は、みなし配当課税は「しない」と規

定しているのであって、納税者が勝手に「でも、私はみなし配当課税されたいから」と言っていて、この特例の適用を拒否できる、という規定ぶりになっていない。また、税法はいうまでもなく公法であるから、私人どうしの合意によって法の適用を排除できる、というものでもない。

そこで、私は悩むことになるのである。相手方弁護士の要請を、受け容れてしまっているものであろうか？

しかし、考えてみれば、相手方の要請を受け容れても、会社にとって不都合はない。源泉徴収しなくていいものを、誤って源泉徴収しても、会社が税務署からとやかく言われる筋合はない。とやかく言う者がいるとすれば、それは相手方である株主にほかならないが、その株主自身が源泉徴収してくれ、と言っているのである。もし税務署から、この源泉徴収は誤りであると指摘されたら、相手方の手続への協力が得られないから、と答えれば済む。

そこで、私は快諾し、会社は売買代金から源泉徴収税額を控除した額を株主に支払うとの約定で契約を取り交わし、この件は落着いた。

このようにして私の仕事は終わったのであるが、私の意識の中にうっすらと翳りが残った。

それは、この度はたまたま相手方からの要請で源泉徴収することになったのであるが、仮にこのような要請がなかったなら、法に従って源泉徴収しないことになる。ところが、届出書を作成する際には、相続税額が発生する見込みがあると思っていたのに（届出書には、株主が相続税額の見積額を記載する欄がある。；なお、そこには相続税額の見積額が

0の場合は特例の適用がない旨の説明も記載されている)、その後、相続財産だと思っていたものがそうではないことが判明した、などの事由により、相続税額が発生しないこととなったら、どうなるのだろうか？

その場合には、特例の適用は受けられないわけであるから、会社は、遡って源泉徴収義務があったことになる。このように、特例の適用があると思って売買代金の全額を支払って自己株式を買い取った会社が、後に特例の適用がないことが判明した場合でも、不納付加算税が課されるのだろうか？

また、会社は徴収すべきであった税額を株主からあらためて支払ってもらう必要があるが、任意の支払が得られない場合、訴訟を提起しなければならない。ところが、所法222条に基づいて請求できるのは本税だけで、延滞税や加算税は請求できない。仮に加算税を課されなくても、延滞税は自腹となる。それが嫌なら、株式売買契約書に、万一後に特例の適用が受けられないことが判明した際には株主は会社に対してその負担する全部の税額相当額を支払う旨の特約を定めることも考えられる。しかし、所法222条に基づく請求にしても契約に基づく請求にしても、いずれにもいえることであるが、「請求できる」ということと、「実際に回収できる」ということとは全く別問題である。相手方が行方不明または無資力になれば、例え債務名義を得ても、それは画餅と帰す。

また逆に、仮に届出書の作成などの手続への株主側の協力が得られないという理由により、特例の適用が受けられず、源泉徴収したのに、株主が後から「特例について会社から説明がなかった。説明があったら特例の適用を受けていた。会社が源泉徴収したのは誤り

なので、その税額の方を未払いの売買代金として支払え」などと請求されたら、どうするのか？⁽¹⁾

また、さらに想像力を働かせれば、会社も株主も、租税特別措置法9条の7の存在を知らないという事態もあり得る（現に、株主側の弁護士が相談した税理士は知らなかったそうである）。そこで、会社が源泉徴収したところ、後から株主が特例の存在に気付いて、会社が源泉徴収したのは誤りであった、と主張してきたら、どうするのか？

こうして考えると、なまじ妙な特例があるおかげで、会社はいろいろなりリスクを負わなければならないと思える。

ここで気を付けなければならないのは、租税特別措置法9条の7は、非上場会社にその会社の株式を譲渡した株主に対し、みなし配当課税をしない、という規定なので、株式譲渡人の利害得失に関わる特例なのであるが、自己株式の売渡請求をする会社側にとっては、この特例は源泉徴収義務の存否を決定付けるものとして重要である。

ところが、この特例の適用を受けられるのは、株式譲渡人に相続税額が発生する場合だけなので、株式売渡請求権を行使した会社にしてみれば、対立する紛争当事者である相手方において相続税額が発生するか否かという、会社に関与しない事由によって源泉徴収義務の有無が決まるという制度になっている。この特例は、株式譲渡人において、みなし配当課税（総合課税）により所得税の負担が大き

(1) 私は、後日このような言いがかりを付けられないように、株式売買契約書中に、「本件株式譲渡においては、租税特別措置法9条の7の適用を受けない」ことを合意する旨を明記した。

くなって相続税の納税に支障が生じることを避けるためのもの⁽²⁾のようなので、致し方ないとは思われるのであるが、しかしながら、自己の関与の及ばない事由によって源泉徴収義務という重大な義務の存否が左右されるというのは、制度設計として、いかがなものか？

また、先述したように、会社が特例の適用があると思って源泉徴収しなかったのに、その後、株主が相続税の申告をしなかったら、どうなるのか？

こうして考えていくと、やはり特例の適用を前提に源泉徴収しないことはリスクがあるので、私たちがしたように、慎重を期して源泉徴収する、というのも合理的なやり方であったようにも思える。しかし、このようなやり方が一般に蔓延すれば、そもそも租税特別措置法9条の7の存在意義が問われることになる。

このように、私は、会社の株式の売渡請求を契機に、あ〜でもない、こ〜でもない、と悩んだのである。しかし、ただ会社が自己株式を取得するという単純なことをしているだけなのに、なにゆえ、こうも懊悩しなければならないのか？

どうも、源泉徴収制度というものは、まったく厄介な複雑怪奇な魔物といわざるをえないのである。

II 源泉徴収制度妖怪論

かくして、私の場合、たまたま会社の自己株式の買取りという事態に遭遇して、源泉徴収を巡る悩みに逢着した。

しかし、翻って考えてみるに、このように源泉徴収すべきか否かで悩む場面は、意外に多いのではないだろうか。というのは、そもそもわが国では、徴収納付義務に遭遇する機

会が非常に多いと思えるのである。

例えば、日本の源泉徴収制度に言及した論文などを読むと、「わが国の源泉徴収制度は、諸外国のそれと比較してみた場合」の特色として、「源泉徴収の範囲がきわめて広いことである。わが国の所得税制度においては、給与・利子・配当のみでなく、退職所得、公的年金等、報酬・料金・契約金・賞金、生命保険契約等に基づく年金、定期積金の給付補てん金等、匿名組合契約等の利益の分配が、源泉徴収の対象とされている。このように広い範囲にわたって源泉徴収が行われている例は、少なくとも先進国においては他に見当たらない。」⁽³⁾とあるように、わが国の源泉徴収制度が「きわめて広範・精密かつ強力であ」⁽⁴⁾ることを指摘するもの、同様に、「我が国の源泉徴収制度は、(中略)事業所得を構成する報酬、料金等に対しても行われるなど、源泉徴収の範囲及びその実効性は、他国よりもはるかに広範囲かつ強力であるという特色をもっている。」⁽⁵⁾と指摘するものが多い。

これらの指摘の通り、日本では徴収納付義務を負わされる場面は多岐に及んでおり、なにかというと源泉徴収制度にぶつかる機会が多いのである。

実際、私たちが何か具体的な事案の税務について検討する際は、例えば会社がその役員や従業員になんらかの利益を供与することを検討する時には必ず会社が源泉徴収する必要

(2) 小池正明『民法・税法による遺産分割の手続と相続税実務』（税務研究会出版局・2020）760頁。

(3) 金子宏「わが国の所得税と源泉徴収制度」日税研論集第15号3頁（1991）3頁。

(4) 同上5頁。

(5) 水野忠恒『所得税の制度と理論』（有斐閣・2006）178頁。

があるかの判断を避けて通れないように、或る者から他の者へなんらかの利益が移転する場面では、常にそれが源泉徴収の対象となるか否かについて神経を研ぎ澄ましておかないと大きな間違いを犯すことになる。税務に関する検討を森の中の探索に例えるなら、その森の中には源泉徴収という名の妖怪がうようよと蠢いていて、うっかり油断すると、すぐ足をすくわれるのである。

日本って、怖い。

いや、私は決して冗談を言っているのではない。真剣に恐れているのである。

III 制度拡大の経緯

この魔物、あるいは妖怪は、いつから、どのようにしてこの国にはびこり始めたのか？

よく知られるように、わが国に最初に源泉徴収制度が導入されたのは、明治32年、公社債の利子について源泉分離課税の規定が設けられたことに始まる。この時、公社債の利子について源泉課税を行うこととした理由について、孫引きで恐縮だが、中村建城氏なる人物が、「公社債には無記名式のものが多いから利子支払の際支払者が税金を天引きすれば漏れなく取れるが、一旦支払ってしまうと此の所得者を捕捉することが仲々面倒である。」と述べているそうである⁽⁶⁾。なるほどこれは分かりやすい。確かに無記名式の公社債の利子が支払われた場合、支払先を捕捉することは非常な難事であろう。それよりも、支払者の元で天引きさせて納付させれば確実に捕捉・徴収ができる。この制度のメリットは、さすがに否定し得ない。

そして、その後大正9年、銀行定期預金の利子が、大正12年、その他の銀行預金の利子が源泉課税の対象とされ、その後、昭和13年

に5000円を超える退職所得が対象となり、利益配当特別税、公債及社債利子特別税が經常税とされ、昭和15年に配当利子所得、勤労所得、退職所得が源泉課税の対象とされ、昭和19年に日雇労働者、大工、左官、外交員、集金人等の報酬・料金、原稿・作曲等の報酬、著作権の使用料、講演の謝礼等が源泉課税の対象とされた。そして、戦後、昭和22年、総合累進所得税の採用とともに、それまで取り切りの源泉課税であったものを現在のような所得税の前取りの源泉徴収に改めたが、その後、源泉徴収の対象となる報酬・料金等の範囲が徐々に拡大されていくことになる。即ち、昭和27年に俳優、舞台監督、映画監督、演出家、放送演技者、音楽指揮者及び楽士が受ける報酬・料金、弁護士、弁理士、計理士、税理士、公認会計士及び会計士補が受ける報酬・料金で法人が支払うもの、職業野球の選手、競馬の騎手及び競輪の選手が受ける報酬・料金等、速記者、筆耕及びダンサーが受ける報酬・料金等、そして社会保険診療報酬が、昭和29年に小型自動車競争及びモーターボート競争の選手が受ける報酬が、昭和36年に司法書士、測量士、測量士補、土地家屋調査士、建築代理士、海事代理士、火災損害鑑定人、自動車車両損害鑑定人に対する報酬・料金が、昭和37年に広告・宣伝のための賞金が、昭和39年に芸能法人が支払いを受ける報酬・料金が、昭和42年に職業拳闘家、プロレスラー、プロゴルファーの業務に関する報酬・料金、バー等の経営者がホステスに支払う報酬・料金、そして馬主に支払う競馬の賞金が、昭和44年に社会保険労働士の業務に関する報酬が、昭和46年には演奏家、歌手、指

(6) 金子宏・前掲注(3)7頁。

揮者が支払いを受ける著作隣接権の使用料が、昭和47年に工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式またはこれらに準ずるものの使用料、雑誌・広告その他の印刷物に掲載するための写真の報酬・料金、プロボウラーの業務に関する報酬・料金が、昭和55年には重力量計の検針人の業務に関する報酬が、昭和59年には技術士補が受ける報酬・料金が対象とされるという具合に、源泉徴収の対象となる所得の範囲は膨大なものに膨れ上がっていったのである⁷⁾。

よくもまあ、ここまで広げたものだと感心する。あたかも、この国は源泉徴収制度の効率性の良さ、即ち、徴税コストを掛けずに確実に税を徴収できるという利点に酔い痴れたかのようである。

しかし、ここで留意すべきは、単に源泉徴収の対象が拡大してきたというだけではなく、取り切りの源泉課税から前取りの源泉徴収へと、さらに勤労所得などが源泉徴収の対象に取り込まれるという進化の過程において、制度が非常に複雑かつ精緻なものとなってきたことである。

当初は、公社債の利子に対する源泉課税という単純な制度から始まったのである。このような単純な制度でいたころは、先述したように、その合理性、有意性は否定すべくもなく、また特に弊害もなく、問題視するほどのものではなかった。しかし、「現在の源泉徴収制度が、当初考えられていたような単純な仕組みをこえて、はるかに複雑高度化し、それが制度面でいくつかのひずみとなって現れている」⁸⁾、それゆえ課税権者と支払者、受給者との間で「無用の混乱やトラブルをひき起こしているという面も否定できない」⁹⁾と指摘されるごとく、今日の源泉徴収制度は、それ自

体が問題視されるべき状況のひとつと化しているのである。

しかしながら他方、源泉徴収制度には捨てがたい利点のあることもまた否定できない。「わが国の源泉徴収制度が、租税の確実且つ正確な徴収のためにきわめて有効で効率的な制度であることは、疑問の余地がない」¹⁰⁾のである。

しかし、上記利点は、この制度を導入・拡大すべき必要性を述べているだけであり、それが許容されるべきものであるかについては、なんら回答になり得ていない。いかに有効な制度であっても、その制度の導入による弊害についても着目し、その許容性について十分な検討がされなければならない。

この点につき、昔からよく言及されるのは、現行の源泉徴収制度は、「支払者の義務内容が格段に強化されている」¹¹⁾ということである。具体的には、「支払者は、給与等の支払いの際に、何が源泉徴収の対象になるか、あるいは、いかなる額を控除すべきか、などについて、微妙な判断と高度に複雑な計算を強いられることになる」¹²⁾のである。このように、支払者は、源泉徴収すべきか否か、すべきとして、いくらを控除すべきか、判断に迷うことがしばしばであるのに、もし、判断を誤り、徴収納付を怠るなら、延滞税、不納付加算税はもとより、懲役刑、罰金刑という重いペナルテ

(7) この源泉徴収の範囲の拡大の歴史については、金子宏・前掲注(3)6～46頁を参照した。

(8) 畠山武道「源泉徴収制度の法律関係・争訟手続」日税研論集 第15号245頁(1991)247頁。

(9) 同上247頁。

(10) 金子宏・前掲注(3)47頁。

(11) 畠山武道・前掲注(8)248頁。

(12) 同上248頁。

イが課されるという脅威に晒されている。

しかも、これだけ重い義務を負わされながら、それに対する補償は一切ない（なお、戦前においては、給与所得の源泉徴収義務者には「徴収交付金」として納税者1人につき10銭が、支払調書の作成については「支払調書交付金」として調書1件につき5厘が支給されていた、とのことである¹³⁾。では、なぜこの制度が戦後に引き継がれなかったのか、それは謎である）。

このように、支払者に無償で重い義務を課す源泉徴収制度が許容され得る根拠はどこにあるのか。

今さらのようではあるが、あらためて確認してみるのも無意味ではないであろう。

IV 源泉徴収制度の正当性

源泉徴収制度の正当性の根拠を示したものとして、著名な古い判決がある。

最判昭和37年2月28日刑集16巻2号212頁である。

これは刑事事件の判決であるが、上告理由中の、所得税法中源泉徴収に関する規定は全部憲法29条に違反する、との主張に対し、判決は、「給与所得者に対する所得税の源泉徴収制度は、これによって国は税収を確保し、徴税手続を簡便にしてその費用と労力とを節約し得るのみならず、担税者の側においても申告、納付等に関する煩雑な事務から免かれることができる。また徴収義務者にしても、給与の支払をなす際所得税を天引しその翌月一〇日までにこれを国に納付すればよいのであるから、利するところ全くなしとはいえない。されば源泉徴収制度は、給与所得者に対する所得税の徴収方法として能率的であり、合理的であって、公共の福祉の要請にこたえるも

のといわなければならない。」と答え、また、上告理由中、所得税法中源泉徴収に関する規定は憲法14条に違反し無効である、との主張に対しては、「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、能率を挙げ得る点を考慮して、これを徴収義務者としているのである。（中略）かような合理的理由ある以上これに基づいて担税者と特別な関係を有する徴収義務者に一般国民と異なる特別の義務を負担させたからとて、これをもって憲法一四條に違反するものということとはできない。」という。

この判決理由中、国の税収確保や、担税者が煩雑な事務から免れるという部分は、源泉徴収制度の合理性を述べているだけであり、支払者に無償で義務を負わせることに対する許容性の論拠とはならない。

結局、支払者に無償で義務を課すことを正当化する理由としては、支払者は単に支払いの際に税額を「天引」してそれを国に納付するだけで済むのであるし（なお、判決の言う「利するところ」というのは、支払者は控除して預かっている所得税を運用することによって利益が得られる、ということの意味するようであるが、そもそも税という公金を運用するという発想自体が不適切なうえ、低金利時代の今日、これを支払者の利益と考える者はいないであろう）、支払者は受給者と「特に密接な関係」にあつて、「徴税上特別の便宜」を有するから、というのが理由である。

これを分かりやすく表現したのが、松沢教授である。即ち、「徴税義務者としても、単純に給与支払の際、一定の率で納税者の所得税

¹³⁾ 小林博志「源泉徴収の手続」日税研論集第25号265頁（1994）289頁。

をかわりに徴収しておき、それを翌月の一〇日にただ右から左に納めるといふ、単にそれだけの手間をかけるだけで」あるから、源泉徴収制度自体は税法の目的理念に合致するものであると論ずる（誤解を招くといけないうので付言するが、松沢教授はこのように述べて現行の源泉徴収制度の全部を肯定するのではなく、むしろ支払者の徴収納付義務の発生する場面を、このように言える場合に限定すべきとする立場である）¹⁴⁾。

要するに簡単に言ってしまうと、支払者は単に支払の際に税額を「天引」して手元に留保して、それを右から左へ、という具合に国に納付すればそれで済むのであるから、そんな簡単な手間に対して補償するほどのことでもない、というのである。このように言えるのであれば、確かにもっともな話である。

これを称して、「天引できるのだから、いいじゃない論」、あるいは、「右から左理論」と名付けてもいい。

しかし、このような論が成り立つのは、まさに支払者が支払の際に税額を「天引」してそれを「右から左へ」納付できるということが前提である。

今日の拡大され、複雑高度化した源泉徴収制度のもとで、このような前提があるといえるであろうか？

しかし、こうした議論は、これまでも度々なされてきたのであり、なにを今さら、という声が聞こえてきそうである。しかし、今さらと言われようとも、源泉徴収制度の問題性に、あらためて目を向けるべきではないかという思いが、私の内部で日に日に強まっているのである。

V 源泉徴収制度批判

実は、本年2月18日、日弁連の主催で、青山学院大学の木山泰嗣教授を講師として招いて源泉徴収の法律問題について研修が行われた。これは研修ではあるが、弁護士相手のものなので、当然、単なる解説ではなく、源泉徴収制度に関する問題意識を喚起するものである。即ち、木山教授は、古い判例を紹介しつつ源泉徴収制度について解説するとともに、最新の裁判例を取り上げて源泉徴収制度に多々問題のあることを語られた。くどのような研修であるが、弁護士対象の研修であるから、「実務の取り扱いはどうなっているから、皆さん、気を付けましょう」などというようなノウハウ伝授の研修ではなく、源泉徴収制度を巡る最近の裁判例をやや批判的に論評するものである。日弁連が、この時期にこのような研修を開催した意図は明示されなかったが、源泉徴収制度が種々の問題を惹き起こしている事実に対し、あらためて今、我々実務家の注意を喚起したことは意味のないことではない。

実は、本試論は、木山教授の上記研修に触発された要素が幾分かある。というのは、正直な話、源泉徴収制度に対する批判的見解を提示することに、今さら何か意味があるのだろうか、という疑問と逡巡があったのは否定できない。なにしろ、源泉徴収制度に対する批判は、これまで多数発表されているのであり、先に引用した金子教授の論文にも、わが国の源泉徴収制度が「きわめて広範・精密かつ強力である」と指摘するのにつけて、「他方では、それ故にこそ、源泉徴収に対して、憲

¹⁴⁾ 松沢智『新版 租税実体法』（中央経済社・1999）384頁。

法論のレベルから、立法論のレベルに至るまで種々のきびしい批判がなされてきたのである。¹⁵⁾と述べられているほどである。

このように、源泉徴収制度に対する批判的意見は、言い古されたもの、という感もある。

しかし、最近においてもなお、「国が徴収義務を課す以上、国がこれを負担すべき筋合いのものである。(中略)限界または条件を定めることなく、源泉徴収義務者による無償の奉仕を正当化するのは困難であろう。(中略)少なくとも立法論として、源泉徴収義務者の負担する経費の全部または一部は国において補償されるべきだと考える。」¹⁶⁾という批判は根強くなされている。また、「源泉徴収義務者への負担は、法改正や裁判所による解釈によっても、増え続けている」¹⁷⁾との指摘もある。

まさにこの指摘が重要である。即ち、立法による源泉徴収の対象の増加も問題であるが、さらに最近の判決例を見ていると、裁判所は、源泉徴収義務が成立する範囲を解釈によってむやみに広げようとしていると思えるのである。

妖怪は、現在、急速に増え続けているのである。

そして、ついに限界を超えたと思われる事例が出現した。誰もが知っている有名な判決のことを言っているのであるが、これはいわば立法と裁判のダブルパンチというべきもので、支払者の負担が許容性の限度を超えていると思われる事案である。上述の木山教授の研修でも、「近年の諸問題」として、真っ先にこの事案が取り上げられ、論じられた。

VI 非居住者の判定の困難性

それは、東京高判平成28年12月1日税務訴訟資料266号順号12942である。

この事案は、非居住者から国内にある不動産(土地と建物)を購入した原審原告・控訴人(以下、「原告」と表記)に源泉徴収義務があるか否かが争われた事案である。非居住者に対して国内の不動産の譲渡による対価(国内源泉所得)を支払う者は源泉徴収義務を負う、と規定した所法212条1項は、平成2年に成立・施行されたが、この事案にこの規定の不合理性が爆発的に現れているのである。

主な争点は、原告が支払者として、支払の相手方である不動産の売主が非居住者であるか否かを確認する注意義務を尽くしたか、ということである。

原審の東京地判平成28年5月19日税務訴訟資料266号順号12856の認定によると、原告は不動産業を営む株式会社(上場会社)である。売主は、アメリカ合衆国の国籍を取得していたが、国籍喪失の届出をしておらず、売買契約の締結時には本籍地を日本国内とする戸籍を有していた。また、売買契約の対象となった建物の所在地が住民票上の住所地とされていた。したがって、住民票は言うに及ばず、印鑑登録証明書、不動産登記の全部事項証明書、固定資産税の関係書類など、公の書類には、いずれも売主の住所地は国内にあるものとされていた。

原告は、売主との交渉を進める過程で、相手方の対応や建物の室内の様子から、相手方がその建物を自宅兼事務所として使用し、生活しているものと認識した。そして、売買契約の締結に先立ち、売主から委任状を取り付

15) 金子宏・前掲注(3)5頁。

16) 田中治「源泉徴収制度等の存在理由」税法学571号137頁(2014)153頁。

17) 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229頁(2019)230頁。

けて固定資産税評価書類を代理取得し、さらに売主の住民票、印鑑登録証明書を確認した。

このような事実認定に基づき、判決は、原告が、売主が売買契約の対象となった建物で生活しており、建物の所在地が売主の住所であると考えたこと自体は至極自然なことであったということではある、とした。ところが、判決は、「しかしながら」と逆転し、原告担当者が売主との交渉のために建物に電話をかけても繋がらなかったこと、建物を3、4回訪問しても不在であったこと、交渉の開始後に売主が約1ヶ月にわたり渡米していたこと、売主が原告担当者に対し、以前米国で生活していた旨を説明していたこと、売主が売買代金を米国口座に振込むように依頼した、という諸々の事情を挙げて、原告は、売主が非居住者である可能性を踏まえて、その具体的な生活状況（例えば出入国の有無・頻度、米国における滞在期間、米国における家族関係や資産状況等）について質問するなどして売主が非居住者であるか否か確認する注意義務があるのに、それを怠った、として原告の請求を棄却した。高裁も原告の控訴を棄却した。

このような裁判所の判断に対しては、源泉徴収義務者に対して厳しすぎるものとして、すでに批判的な見解が示されている¹⁸⁾。また、上述の木山教授の研修でも批判的に取り上げられていた。

なにしろ、地裁の認定した事実によれば、所轄の税務署は、売主の兄とその妻に聴き取り調査を行い、入国管理局に売主の入出国記録を照会し、米国内国歳入庁（IRS）に売主の身分事項や所得税の申告状況等に関する照会を行うなど、2年以上の歳月をかけた調査を経て、納税告知処分に至っているのである。このように、調査権限を有する公の機関であ

る税務署が2年もかけて調査して初めて売主が非居住者であることが認定された事案においても、原告は調査義務を尽くしていない、というのである。

地裁判決は、原告が売買の対象となる建物を訪れ、そこが自宅兼事務所として使用され、売主がそこで生活している状況を見たことにより、原告が「建物所在地が売主の住所であると考えたこと自体は至極自然なことであった」とまで言っているのである。それにもかかわらず、単に電話が繋がらない、売主は留守がちであった、渡米したことがあった、米国口座に代金を振り込ませた、などの事情から、原告には売主の出入国の状況や米国の滞在期間、さらに家族関係や資産状況まで調査する義務があったのだという。

しかし、現地を見に行き、そこで売主が生活している状況を確認したならば、「それでもこの売主は非居住者かもしれない」などと疑う者はあまりいないであろう。そこまで疑う人は、一般人の常識からすれば、むしろ変人である。現地で生活している状況を見た以上、後は住民票等の公の書類を確認するだけで安心するのが普通の人間である。

地裁判決は、「住民票等の公的な書類を確認したからといって、そのことのみをもって、原告が本件注意義務を尽くしたということではできない」というのであるが、原告は単に住民票等を確認しただけではなく、現地を見に行き、そこが事務所兼自宅として使用されている事実を確認したのである。その事実を認定しながら、なおこのように言うのであるから、なんとも無茶苦茶な判決である。

無茶な判決といえば、本件に先立つ同様の

¹⁸⁾ 同上230頁以下。

事案で、大変著名な事例、即ち、東京地判平成23年3月4日税務訴訟資料261号順号11635、東京高判平成23年8月3日税務訴訟資料261号順号11727がある。

有名な事件なので、ここで内容について説明することは控えるが、この事案では、原告の主張と判決の認定との間にかかなりの相違があるため（売主が非居住者に該当することについて、原告は認識可能性がなかったと主張しているのに対し、判決は現に認識していたか、容易に認識し得たと認定している）、この事案が真に原告を救済すべき事案であったかについての判断は難しい。しかし、これら判決の理由中で示されている一般論には、看過しがたい部分がある¹⁹⁾。

即ち、地裁判決は、「売主の住所（居所を含む。）は、売買契約の締結に当たっての調査確認等により通常容易に判定することができると考えられ、これにより源泉徴収義務の有無を決することとなったとしても買主に酷な負担を強いるものとは到底考えられない。」と云ってのけたのである。また、高裁判決は、控訴人が「受給者の居住状況、資産の状況、家族関係、職業という外部からは分からないプライバシーに関する不明確な事情によって定まる非居住者性についての強制調査権限を有しない支払者において調査するという事は取引の実情とかい離する」、また「取引の実情においては、非居住者に係る源泉徴収義務の本人確認について公的書類の確認を超えて、本人の非居住者性の確認を行うことは」ないと主張するのに対し、「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。」という。

また、地裁判決は、原告が、仮に源泉徴収

義務者がその義務を看過して売主に代金を交付した場合、非居住者に対して求償権を行使することは事実上不可能であって、源泉徴収義務者に不当なリスクを負わせる結果となる、と主張するのに対して、「売主が非居住者に該当するか否か（その住所・居所の所在）という点は、通常容易に判定することができるというべきであるし、（中略）通常要求される調査を尽くしてもなお売主が非居住者の該当性について疑義が残る場合には、買主において、源泉徴収義務に相当する額の支払を留保し、又は、この点について特約を締結するなどして、その源泉徴収義務に備えることも可能である」という。

判決の最後の言い草は失笑ものである。源泉徴収税額を留保して売買する？ どの世の中にそんな売買契約を持ち掛けられて応じる者がいるのか。だいたい裁判所という象牙の塔に終日こもっておられる裁判官が、取引の実情を知っているのか？

ちなみに、地裁判決は、原告の、支払者が売主の非居住者性を認識できる期待可能性又は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解釈すべき、という主張に対し、「このような買主の主観的事情によって売主の確定申告における納付税額が左右されてしまっただけでは、かえって制度としての明確性を失うことになる」と、おかしなことを言っている。期待可能性や予見可能性の有無は、あくまでも客観的な状況によって決せられるべきものである。買主の主観的事情というのは、例えば、病気で調査に行けなかったとか、

¹⁹⁾ 田中治教授は、特にこの原告を救済すべき、ということではなく、一般論として判決理由を批判しておられる。前掲注(16)159頁以下。

そもそも源泉徴収義務があることを知らなかった、などの事情であろう。しかし、この事例では、そのような事情はないのである。いったいこの裁判官は、何を考えているのか？

それはともかく、これら判決によれば、事業用の不動産を買う人は、売主が非居住者に該当しないかについて徹底的に調査しなければならないのであり、それは「通常」のことであり、「取引の実情」なのだという。そして、その調査義務の程度たるや、現地を見に行つて住民票等を確認するだけでは全然足りないものであり、売主の生活状況や出入国の状況なども確認しなければならないという。このように、なんらの調査権限も持たない民間人に対し、税務署が2年以上も掛けて、しかも入国管理局やIRSに照会してまで行ったのと同様の調査を要求するのであるから、そんなレベルの調査のどこが「通常容易」なものなのか、全く理解不能である。

裁判所が求めるレベルの調査を実施するためには、売主の家族・親族に対する聴き取り調査は当然、究極のところ本当に売主が国内に住んでいるのか確認しようと思ったら、売主の行動調査、即ち、長期間にわたる張込み、尾行といった調査も必要になる。それには莫大な費用を要する。仮にこれらの調査を探偵に依頼すると、私の経験では、数日間の張込み・尾行でも200~300万円は軽く掛かる。

事業用不動産の買主には、このような莫大な費用を掛けて調査する義務が課されるわけであるが、これは支払者が負うべき義務として許容される範囲のものなのか？

他方、裁決例には、案外、優しい判断を下した事例もある。平成25年5月21日裁決；裁決事例集No.91 1頁である。

これは、売買ではなく、賃貸借の事例であ

るが、審査請求人は店舗の賃借人であり、賃貸借契約の継続中に賃借人が居住者から非居住者となった（外国に住所を移転した）ため、それ以降に支払った賃借料につき源泉徴収すべきこととなったが、賃借人が非居住者となったことに気付くのが遅れ、そのために源泉所得税の納付が法定納期限に間に合わなかった、という事案である。審査請求人は不納付加算税の賦課決定処分を受けたので、源泉所得税を法定納期限までに納付しなかったことについて「正当な理由があると認められる場合」（国税通則法67条1項但書）に該当する、として争ったものである。

この事案の特徴は、賃貸借契約の継続中に賃借人が非居住者となったことにある。即ち、契約を締結する際に相手方が非居住者に該当するか確認したか、という話ではなく、賃貸借契約に基づいて賃借料を支払い続けている最中に賃借人が居住者から非居住者へ変わった、という事案である。審査請求人は、賃借人が外国へ行ったことを知らずに、賃借料を従前通りの口座に振込送金していたところ、管理人から連絡があつて初めて賃借人が非居住者となったことを知り、その後、遅滞なく源泉所得税の納付手続を採ったものである。

これは容易に想像できることであるが、賃貸借契約は、いったん契約を締結してしまえば、その後、賃借人と賃借人とが接触する機会は基本的にない。賃借人は黙って賃借料を払い続けるだけである。おそらく世間広しといえども、賃料の支払いの度に、賃借人の住所を確認する奇特な方はいないであろう。しかるに、課税庁は、賃借人には賃借料の支払いの都度、賃借人が居住者か非居住者かを確認する義務がある、と主張した。

それに対し、当裁決は、「不動産の賃貸借等

において、賃借料の支払の都度、居住者・非居住者の別を確認することを義務付けた明文の規定はなく、また、本件賃貸借契約に係る取引のように、賃貸人等との接触をほとんど必要としない取引について、そのような煩雑な手続を採ることが必要であるとするのは合理的でないというべきである」として、不納付加算税の賦課決定処分を取り消した。

誠に妥当な判断である。

近頃は、裁判所よりも、国税不服審判所の方が、よほど妥当な判断を示す傾向があるように思えてならない。不幸にして、普通の人間の常識を備えない裁判官を大量に抱えるわが国では、このような優しい判決を望むことは難しいのであろうか？

しかし、冗談で済むことではない。

所法212条1項に関する判決例からすれば、わが国で事業用不動産を購入しようとする者は莫大な費用と手間を掛けて調査をしなければならぬことになるが、それだけではなく、莫大な費用と手間を掛けて調査したにもかかわらず売主が非居住者であることが分からなかった場合でも、一切救済される見込みがないということが重要である。先に引用した片山直子氏が、上記東京高裁平成28年12月1日判決の下した厳しい結論からすれば、「譲受人が注意義務を尽くしたと認められる場合、今後ありうるのかという点については、現実としては、かなり望み薄であるといわざるを得ない。」⁽²⁰⁾と指摘するとおり、現在の裁判例の傾向からすれば、要するに、支払者が何をしたところで、注意義務を尽くした、との認定を勝ち取ることはほぼ不可能と考えられるのである。

さらに、問題は、単に相手方の非居住者性の判定が困難、ということだけにとどまらな

い。

当学会中部地区研究会会員の伊藤雄太氏がその論文⁽²¹⁾で指摘するように、所法212条1項は、その適用対象となる支払者の属性について特に限定していない。したがって、業者ではない一般の個人も同条項の適用対象となる。普通のサラリーマンが一念発起、脱サラ目指して起業しようと不動産を購入する場合にも適用されるのである。プロの不動産業者が仲介すれば説明を受ける機会もあるかもしれないが、不動産の購入の際に必ず業者が仲介するとは限らない。そのような場合、伊藤雄太氏が指摘するとおり、そもそも買主が源泉徴収義務のあること自体を知らないこともあり得るし、非居住者という概念の意味が分からないこともあり得る。

実は私は、この事案に接した際、次のような小説の構想が頭に浮かんだ。会社に勤務する20代の女性が清水の舞台から飛び降りる覚悟で起業を決断、銀行はもとより家族・親族・友人らから資金をかき集め、2億円の土地・建物を購入した。そして、さあ、マイナスからの出発だ、借金まみれだけど、これから頑張るぞ、と希望に輝いて事業に乗り出したところ、突然、税務署から納税告知処分を受け、実は不動産の売主が非居住者で、多額の源泉所得税を支払わなければならないことが判明した。彼女はまさか不動産を購入する者に徴収納付義務があることなど知らなかったので驚愕し、審査請求、訴訟までしたが、結局、法の不知は許さず、との理由で救済されない。彼女は多大な借金に加えて多額の租

(20) 片山直子・前掲注(17)242頁。

(21) 伊藤雄太「源泉徴収義務者の注意義務」税法学570号17頁(2013)。

税債務を背負うことになり、起業の夢も敗れ、落胆のあまり鬱となって自死する。彼女の父親は、「不動産を買った者が多額の税金を支払わなければならないなんて、いつから日本はそんな恐ろしい国になったのです。そんなこと、私たち一般人が知るわけじゃないですか。澆刺と希望に輝いていた娘を返してください。」と慟哭するが、なすすべはない。

こんな物語が頭に浮かんだのである。くだらない、なにを妙な妄想を、などと一笑に付してはいけない。あり得る話である。

Ⅶ 他人の税金を肩代わりさせられる

話を元に戻すが、ここで問題となるのは、支払者に課せられる負担というもの、ただ単に調査義務という重い負担を課せられる、ということとどまらず、「他者の租税債務を肩代わりさせられる」という負担にまで発展する、ということである。

即ち、非居住者から事業用不動産を購入した者が、売買代金を全額支払ってしまった後で、源泉徴収義務のあることが判明して源泉所得税を納付した場合、その税額を売主に求償することになるが、売主が非居住者であることからすれば、売主に対する求償権の行使は、實際上ほとんどの場合不可能である。

したがって、結局のところ、支払者は、本来は売主が負うべきはずの租税債務を、その売主に代わって終局的に自己負担することになる。これ即ち、「他人の税金の肩代わり」に外ならない。

そもそも租税実体法は、各人の担税力に着目して、公平課税の原則に従って租税債務の負担を納税者に配分しているのである。したがって、本来、租税債務の負担は、租税実体法の規定に従って忠実に配分されなければな

らないはずである。しかるに、源泉徴収制度においては、本来の租税債務の負担者であるべき者から、その租税債務がまるっと支払者に移されているのである。

これは、近代法秩序の大原則である、「自己責任の原則」に反してはいないか？

そもそも近代法秩序の下においては、債務というものは、自らの意思によって負うのが原則であり、自己の意思によらないで債務を負担するのは、合理的な理由のある場合に限られる。民法上、人が自己の意思によらないで債務を負担する場合として、事務管理、不当利得、不法行為の3つが規定されているが、事務管理によって債務を負担するのは他者の行為によって利益を得ているからであり、不当利得によって債務を負担するのは法律上の原因なくして利益を得たからであり、不法行為によって債務を負担するのは違法行為をやらかして他者に損害を与えたからである。このように、棚ぼた式に転がり込んだ利益を吐き出すべきことは当然であるし、違法行為をして他者に損害を与えた者がその損害を賠償すべきことも当然である。

即ち、もとより近代法秩序の下では、利益が転がり込んだわけでもなく、他者に損害を与えたわけでもない者が、自らの意思によらずに強制的に債務を負担させられる、ということは、きわめて異常な事態というよりほかにはないのである。

しかも、他に本来その債務を負担すべき者が存在しているという事実を鑑みれば、なおさらである。債務というものが、それを本来負担すべきとされている者から、法によって自動的に他者に移転するというのが、なぜ、近代法秩序の下で許されるのか、そこが私には理解できないのである。

過去に、源泉徴収制度に対する厳しい批判がなされたが、その多くは単に支払者に無償で源泉徴収の事務負担を負わせていいか、という議論であった。

しかし、源泉徴収制度の問題性は、実は、もっと大きなものであり、それは、「なぜ支払者は、他者の租税債務を肩代わりしなければならないのか」という大疑問である。他者の債務を法によって強制的に肩代わりさせられるということが、なぜ近代法秩序の下で許されるのか、という素朴な疑問に対して、未だ明快な回答は得られていないのである。

VIII 支払者の法的地位再考

この疑問に対する回答を探すため、ここで支払者の法的地位とは何か、あらためて検討してみることも、意味のないことではないであろう。

そこで、とりあえず、条文を確認する。

源泉徴収制度における支払者の法的地位に関する条項といえば、まず、国税通則法2条5号が挙げられる。同条項に、「源泉徴収等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「納税者」とであると定義されている。そして、同法15条1項は、源泉徴収等による国税については、これを徴収して納付する義務を「納税義務」と定義し、同条2項2号において、源泉徴収による所得税の納税義務は、「所得の支払の時」に成立するものとしている。

このように、国税通則法上は、支払者が納税義務者と明確に規定されているのである。

しかし、これはいささか奇妙なことである。

よく源泉徴収制度について論ずる文章では、多くの場合、受給者を「本来の納税義務者」と表現している。「本来の納税義務者」とは、

何か？ これはつまり、受給者は、本来は納税義務者であるはずのところ、なぜか法律上、納税義務者として扱われていない、ということである。まさにこの表現の中に、本来の納税義務者が、どういうわけか実定法上そのように扱われていないという珍妙な現象に対する言い知れぬ違和感が滲み出ているのである。

そこで、この奇怪なる現象に対し、いかに理論的に無理なく整合性のある説明がなし得るか、という問題を巡って、これまで源泉徴収制度における支払者、受給者の法的地位に関する議論がなされてきた。即ち、支払者の法的地位については、国の機関代行説、代理人的地位説、公法上の義務説などがあり、受給者の法的地位については、納税義務説と受忍義務説の対立がある、という具合である²²。

しかし、私はこのような議論には興味を持ってない。いずれの説を採るにせよ、この議論は支払者と受給者の法的地位について整合性ある説明をする試みにすぎないのであり、支払者が終局的に他者の租税債務を肩代わりしなければならないということを正当化する根拠にはなり得ないと思われるのである。

結局のところ、理論的にどのように説明したところで、租税実体法においては、受給者こそが所得税の担税者として定められているにもかかわらず、国税通則法という手続法によって、その本来負うべき租税債務が支払者に強制的に引き受けさせられている、という奇妙奇天烈な現象があるのみである。

これを表現するに、論者においても、例えば、「国と受給者の間には、源泉徴収手続の発生の基礎となる租税実体法（租税債権債務関

²² これら学説については、松沢智・前掲注(14)379頁以下を参考にした。

係)は存在するが、租税手続法の側面で、両者は完全に遮断されており、両者が手続的に接合することは全くない。他方、国と支払者との間には、源泉徴収義務の発生を根拠付けるような租税実体法(租税債権債務関係)は存在しない。しかるに支払者は、租税手続法の側面では、自己の本来の納税義務とは直接に関連しない種々の義務を課され、(中略)現行法上は、租税実体法上の権利義務関係と租税手続法上の権利義務関係が、全く乖離して²³⁾いるとし、また、税務大学の茂木繁一教授も、「本来の納税義務者は実体法としての所得税法上は、『納税義務者』である(所五・I)が、手続法としての国税通則法上は『納税者』には該当せず(通二・5号)、また、徴収義務者の義務は、所得税法上は『源泉徴収義務』として規定され(所六、一八一、一八三等)ているが、国税通則法では『納税義務』として規定されている(通一五・I)というようにまぎらわしい法律構成がとられている。」「課税に関する実体法たる所得税法が以上のように受給者を納税義務者とし、支給者を徴収義務者として規定していることは、所得税が経済的な担税力に着目して課される以上当然のことであろう。これに対し、手続法的な性格をもつ国税通則法では、この両者についての規定のしかたは全く趣を異にしている。すなわち、同法における『納税者』には源泉徴収の本来の納税義務者(受給者)は含まれず、逆に源泉徴収義務者(支給者)が『納税者』として同法上の『納税義務』を負うのである。」²⁴⁾と述べている。また、ある裁決例²⁵⁾の中でも「源泉徴収制度に関して、国と直接の租税債権債務関係に立つ者は源泉徴収義務者であり、国と給与等の受給者の間には租税債権債務関係は生じないものと解されてい

る。」と明言されている。

このように、租税実体法上は本来の納税義務者とされている受給者が、国税通則法という手続法によって、国に対する関係でその債権債務関係から切り離され、その代わりに支払者がその地位を引き受けさせられる、ということになっている。このような源泉徴収制度の仕組みに対する見方は、源泉徴収制度の基本的な枠組みと、この制度における国、支払者、受給者のそれぞれの権利義務関係に言及した2つの裁判例、最判昭和45年12月24日民集24巻13号2243頁、及び最判平成4年2月18日民集46巻2号77頁の各判決の考え方にも合致している。これら判決は、源泉徴収制度の下では、国との間で租税債権債務関係に立つのは支払者であって、受給者ではないと、堂々と断言しているのである。

まさに実体法と手続法とが「乖離」しているのであり、実体法による租税負担の配分が、手続法によって乱暴にも変えられてしまっているのである。くどうようであるが、租税実体法は各自の担税力に応じて精密に租税負担を適正に配分している。ところが、それを手続法が単に徴税の便宜のため、と言って変えてしまうのである。これを例えるなら、介護施設で栄養士が各人の体質・健康状態に合わせて熟慮して食事の配分を決めたのに、他の職員が配膳作業の便宜のためと称して、その配分を無視して勝手に配膳するのに等しい。

いいのか、それで？

このように、源泉徴収制度は、実体法秩序

²³⁾ 畠山武道・前掲注(8)260頁。

²⁴⁾ www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/05/44/ronsou.pdf [最終確認日：2020年8月15日]。

²⁵⁾ 平成14年3月29日裁決：裁決事例集No.63 11頁。

に対する乱暴な破壊者であり、「他人の税金を肩代わりせよ」と命ずるものであって、近代法秩序の下では、本来、許されないはずのものなのである。

しかし、このような論に対しては、「いや、それは違う。源泉徴収制度は、他人の税金を肩代わりせよと言っているのではなく、単に支払者に税を徴収せよ、と言っているだけである。」との反論が考えられる。

しかし、現実には、支払者が受給者から所得税を徴収できない場合は多々ある。非居住者該当性の判断が困難であった事案が典型的な場合であるし、源泉徴収義務者が納税告知を受けて争う事案では、支払者は源泉所得税を留保していないのである。

IX 所法222条機能不全論

これに対し、いや、支払者は所法222条に基づいて受給者に求償できるのではないか、という意見もあろう。

しかし、この所法222条は、現実の場面で、実際に機能することは稀である。

支払者がこの規定に従って受給者に対して求償権を行使しても、任意の支払はおよそ期待できない。そこで、支払者は訴訟を提起する必要性に迫られるが、そもそも、訴訟を提起しなければならないということ自体が負担である。訴訟提起には費用がかかるのである。請求金額が僅少の場合、訴訟提起が経済的合理性を持たない場合もある。

また、訴訟を提起して債務名義を得ても、執行できない場合がある。被告の真の住所地在不明であったり、住所が分かっても被告が無資力なら執行できない。支払者が受給者に対して求償する訴訟のほとんどの場合がこれに該当するであろう。

結局のところ、所法222条は機能しないのである。この条文は、支払者が受給者の税金を肩代わりさせられる、という批判に対する言い訳としてしか機能していないのである。

このように、求償権の行使不能により、支払者は終局的に受給者が負うべき租税債務を肩代わりさせられることになるのであるが、このような不条理に対し、それは「やむをえない」と言い放つ者がいる。東京地判昭和51年7月20日訟務月報22巻9号2295頁がそれである。曰く、「支払者の受給者に対する求償権が現実に行使できることまで納税告知の要件とされているとは解することができず、たとえば受給者の所在不明等の理由により、支払者が求償権を事実上行使できないという不利益を受けるのはやむをえないのであって、右のような事実の存在は、本件処分を違法ならしめる理由とはなりえないというべきである。そして以上のように解したとしても、憲法の定める財産権の保障に反することにもならない」という。また、広島高判平成29年2月8日税務訴訟資料267号順号12978に言わせれば、「源泉徴収義務者が納税義務者へ求償が実現できない場合はありうることであり、源泉徴収制度上想定されたものといえる」そうである。

もっとも、このような判決理由は、現行法の下での源泉徴収制度の実態を端的に示したただけだという評価もありえよう。

実際、わが国には、源泉徴収義務者に対し、受給者に対する求償権の行使の可能性や機会を保障する制度が一切ないのである。即ち、源泉徴収義務は、「徴収納付義務」の一環であるが、「徴収」ができないのに、「納付」の義務だけある、という事態が多々発生するのである。しかし、「徴収」なくして「納付」あ

り、というのでは、源泉徴収制度は全く他人の税金を肩代わりするだけの制度に墮してしまいが、本当にそれでいいのだろうか。

実体法上は租税債務者ではない支払者が、受給者の実体法上の租税債務を肩代わりさせられてしまうという、近代法秩序の大原則たる自己責任の原則に反した、この不条理に対し、それを、「やむをえない」、「制度上想定されたもの」とあっさり肯定できる神経が、私には理解できないのである。

こうして考えると、なにゆえに源泉徴収制度なるものの存在が正当化し得るのか、はなはだ疑問になる。

そもそもこの制度が許容される理由とされていたのは、「天引できるのだから、いいじゃない論」、あるいは、「右から左理論」であった。即ち、支払者は受給者への支払いの際に税額を天引きして、それを右から左へ国に納付すればいいのだから、支払者に源泉徴収義務を課すことも許される、ということであったはずである。そうであるならば、支払者の天引が困難な場合には、源泉徴収制度の存立を正当化する論拠は完全に失われるのである。

まして、支払者が受給者の租税債務を終局的に負担させられることに正当性を見出すことは困難である。支払者に対し、求償権行使の機会・可能性を保障する制度が一切ないという状況の下では、源泉徴収制度は、その正当性の基盤を持たないのである。

ところで、支払者が受給者に対する求償権を行使するのが困難という状況は、非居住者から不動産の譲渡を受けた場合に限られず、他にもある。

その一つに、支払者が債務名義に基づく強制執行を受ける場合がある。

例えば、会社がその雇用していた従業員から給与の未払いを理由に訴えられて敗訴し、その判決に基づいて強制執行される場合である。会社が判決を受け容れて任意に支払うのなら、その支払の際に所得税額を控除して支払えばいい。しかし、強制執行を受ける場合は、そうはいかない。というのは、判決主文には、支払うべき給与の全額が示されるのが通常だからである（仮処分命令において、賃金から公租公課を控除した額を支払え、という決定が下されたことがあるという噂を聞いたことがあるが、執行力との関係で無理があるので、私は疑問に思っている）。即ち、債務名義上は給与全額の支払いを命ずるものとなっているのであるから、執行官は、給与から所得税額を控除した金額ではなく、税引き前の全額を取り立てなくてはならないのであり、被告はそれを拒むことはできない。

ところが、最高裁は、このような場合にも支払者に源泉徴収義務があるというのである²⁶。所法183条1項は、給与等の支払が任意弁済によるのか、強制執行によるのかによって何らの区別も設けていないから、というのがその理由である。そして、この場合、支払者は、支払いの際に源泉所得税を徴収することはできないではないか、との指摘に対して、判決は、所法222条に基づいて受給者に請求すればいい、という。

しかし、所法222条が実効性を持たないことは既に述べたとおりである。給与の支払を巡って訴訟になるような場合では、その受給者との間の雇用契約は既に終了しているのが通常であるから、次の給与の支払の機会はない。そこで、本気で求償しようと思うなら訴訟を

²⁶ 最判平成23年3月22日民集65巻2号735頁。

提起しなければならないが、そのための費用は自腹である。しかも相手は給与所得者であるから、判決を得ても差押えに適した財産があることは稀であろう。こうして結局、支払者は泣き寝入りとなるのである。

所法222条に基づいて請求すればいいだろう、などというのは、全く世の現実を無視した無責任な論といわざるをえないのである。

結局のところ、支払者は、「徴収」の機会がないのに源泉徴収義務を負わされ、求償もできず、他人の租税負担をひっかぶることになる。

ともあれ、最高裁が、このような「徴収」の機会のない場合にまで源泉徴収義務を肯定するのは、まさに「源泉徴収義務者が支払の一部を留保して税務官庁に納付するという源泉徴収制度の基本的な想定と相容れない場合」²⁷⁾にまで源泉徴収義務が成立する範囲を拡大していこうというものである。

思えば、最高裁は、この判決に先立ち、破産管財人が自らに報酬を支払う際にも源泉徴収義務があるという判決²⁸⁾を、長年の慣行と裁判所自身による弁護士に対する指導を裏切つて²⁹⁾言い渡したが、このように裁判所は、現在、源泉徴収義務の範囲を積極的に広げる姿勢を明確に示している。

誠に不愉快きわまりないことである。

X 「支払」概念

ところで、支払者に「徴収」の機会のない場合は、他にもある。いわゆる認定賞与、債務免除、横領などの事案である。

認定賞与に関する裁判例は、既に昭和の時代から多数あるが、比較的最近の事例を拾い上げると、岡山地判平成25年3月27日税務訴訟資料263号順号12184、その控訴審の広島高

岡山支部判平成26年1月30日税務訴訟資料264号順号12402、その上告審の最判平成27年10月8日税務訴訟資料265号順号12733、差戻し審の広島高判平成29年2月8日税務訴訟資料267号順号12978、その上告審の最判平成30年9月25日民集72巻4号317頁がある。たった1個の事件にこれだけの判決が下されているのも面白いが、これは、組合が、その理事長であった者に対し、組合に対する借入金債務の免除をしたところ、所轄税務署長から、債務免除に係る経済的利益が賞与に該当するとして給与所得に係る源泉所得税の納税告知及び不納付加算税の賦課決定処分を受けたので、組合がその取消しを求める裁判である（最後の最高裁判決では、「課税されると分かっていたなら債務免除などしなかったから、この債務免除は錯誤により無効である」と組合が主張したことに対する判断が示されている）。

この事案では、組合が債務免除をした時点で、理事長が資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難であったか、ということが主要な争点とされた。

この事案について多くの判例評釈などが書かれているが、例えば金子宏教授は、「同社団が大変な迷惑をかけられた前理事長に、このような多額の債務を賞与として免除するということは、常識的に考えられないことであり、

²⁷⁾ 高橋祐介「給与等支払者の源泉徴収義務と強制執行」民商法雑誌145巻3号309頁（2011）313頁。なお、高橋教授は、当該判決を積極的に評価している。

²⁸⁾ 最判平成23年1月14日民集65巻1号1頁。

²⁹⁾ それまで各裁判所の破産部は、破産管財人を務める弁護士から、破産管財人報酬の支払の際に源泉徴収義務があるかを問われるたびに、「破産管財人に源泉徴収義務はない。税務署のいうことなど無視せよ」と、我々弁護士に指導していた。

その意味で、本件免除益を給与所得であると解することは妥当でなく、むしろ一時所得にあたる解すべきではないかと考える。³⁰⁾と、この債務免除益が給与所得と認定されたことを批判している。田中治教授も債務免除益は一時的、偶発的なものであり、一時所得に当たるといふべきとする³¹⁾。これらの意見は、所得区分に関するものであり、判決の結論を批判するものではあるけれども、債務免除の際に源泉徴収義務が発生すること自体を問題視するものではない。

ところが、むしろ私には、債務免除益に対して所得税を課す場合、その債務免除をする者には、源泉所得税を徴収する機会のないことが問題とされるべきではないかと思われるのである。

即ち、債務免除というのは、単なる意思表示にすぎないのであって、金銭を相手に支払うというような事実行為ではない。したがって、債務免除をする際に、所得税額を留保する、という行為は想定できないのである。そこで、私の頭には、債務免除は、はたして「支払」に当たるのか、という疑問が湧くのである。

ところが、今どきこうした疑問を提示しても、どういうわけか誰も相手にしてくれないのである。

というのは、わが国では古くから、この「支払」概念を相当広い意味に解する伝統があり、今ではそれが当たり前のことになってしまっているのである。即ち、山口地判昭和35年3月31日訟務月報6巻6号1279頁は、「名目の如何を問わず実質的に判断し社会通念上右現金の授受と同等の経済的利益乃至価値あるものと認められるものの授受ある場合をも含む」とし、また、所得税基本通達181～223共-1

は、「支払には、現実に金銭を交付する行為のほか、元本に繰り入れ又は預金口座に振り替えるなどその支払の債務が消滅する一切の行為が含まれる」とする。このように、これまで「支払」概念は広く解されてきたのであり、税務大学校（当時）の青柳達朗氏も「源泉徴収制度の本来の趣旨からすると、支払の意義は拡張されていることは事実である」³²⁾と指摘する。そして、多くの裁判例は、債務免除が「支払」に当たることを当然の前提としているのである。

このような状況の中で、今さら「支払」概念を問題とすることは、なにやら不毛な議論をするやに思える。法律家たる者、長年の実務で築き上げられてきた解釈に対し、無駄な抵抗をするのはよろしくない、仮に条文の文言の解釈が、通常日本語の意味と少し離れたものであっても、それを受け容れるのが専門家の矜持である。一般人に向かって、『支払』というのはね、単に金銭を交付する、というような狭い意味ではなくってね、経済的利益を移転する行為を多く含むんだよなどとしたり顔で説明して、「へえ」と感心させて悦に入る、というのが法律家の取るべき態度とされている。

しかし、それは私が取りたい態度ではない。

租税法律主義の下、条文中の文言は、一般人の理解に基づいて通常日本語の意味に解されるべきである。

そこで、「支払」という概念について考えてみる。「支払」とは、通常日本語の意味とし

³⁰⁾ 金子宏『租税法』23版（弘文堂・2019）244頁。

³¹⁾ 田中治「給与所得者の経済的利益に対する課税」税務事例研究59号31頁（2001）50頁。

³²⁾ 青柳達朗「所得税法183条の『支払』について」税大ジャーナル5号58頁（2007）77頁。

ては、金銭を交付したり、相手方の銀行口座に振り込んだりする行為をいう。

これは「弁済」とも違う。弁済は、債務を消滅する行為を意味する概念であり、具体的な行為というより、ある種抽象的な法的概念である。それに対し、「支払」は、あくまでも具体的な事実行為を指す概念である。

このように解するなら、債務免除のごとき意思表示が、「支払」に該当することなどあり得ない。

私には、このような素朴な解釈が、なぜ広く受け容れられないのか、むしろ不思議なのである。

これは、債務免除のみではなく、例えば横領事案にもいえることである。

京都地判平成14年9月20日税務訴訟資料252号順号9198、大阪高判平成15年8月27日税務訴訟資料253号順号9416、青森地判平成15年4月22日裁判所ウェブサイト、仙台高判平成16年3月12日裁判所ウェブサイトは、いずれも社会福祉法人の元代表者が法人の金員を横領したことが給料の支払に該当する、とされた事案である。

上記京都地裁の事案では、原告は、元代表者の行為は横領行為であって、法人が元代表者に賞与を支払ったとはいえない、と主張し、また、青森地裁の事案では、原告は、元代表者が法人の資金を横領する際に、法人が所得税を天引きして徴収する機会があったとはおよそ考えられない、と主張した。

上記各地裁判判決は原告の主張を容れたものの、いずれも高裁で逆転されて、結局、原告の主張は退けられたのであるが、私の「支払」概念によれば、たとえ代表者であった者の行為であっても、横領行為が「支払」に該当することはあり得ない。

おそらく、これら高裁の裁判官は、代表者の行為と法人の行為を同一視しているのであろうが、代表者の不正行為が発覚して、その代表者を解任した後で、解任された代表者の方ではなく法人の方が課税されるというのは、後任者としては、受け入れ難いことであろう。法人はあくまでも横領行為の被害者である。

それはともかく、「支払」を通常の日本語の意味に解すれば、資金を横領された法人に源泉徴収義務が課されることはない。

さらに、債務免除、横領という事案のみではなく、例えば、同族会社の行為計算の否認規定によって賞与認定されたような場合にも、「支払」概念を私のように解すれば、法人は源泉徴収義務を負わなくて済む。

「支払」の解釈を変えるだけで、これまで源泉徴収義務を課されてきた多くの者を救済できるのである。

しかし、なぜか私の解釈は、受け容れてもらえないのが現状である。松沢智教授のように、「認定賞与」のうち、現実の支払がなされない場合でも、そのすべてについて源泉徴収をしなければならぬとされるのが一般であるが、果してそこに何等の疑問の余地がないであろうか。」「たとえ所得税法上は給与に入るとしても、源泉課税上は別個に考えその対象となりえないと解すべきものではなからうか。」「それは、支払者において支払の際、単に右から左に天引きしたものをただ移すだけであるから大した手間を支払者に求めないからであるという制度自体の趣旨からこのことがいえるのではなからうか。」⁶³⁾と、問題提起をする論者もいないではない。

⁶³⁾ 松沢智・前掲注(14)388頁。

しかし、現在、「支払」概念を私のように解釈することを支持する者は、圧倒的少数派であろう。

むしろ、源泉徴収の範囲が広がりすぎているという問題意識を抱いている論者においては、これを解釈論で解決するのではなく、立法論と考える者が多いであろう。税務大専科（当時）の青柳達朗氏が、経済的利益の供与に対する支払者の源泉徴収義務について、「制度本来の想定したところと異なる状況であることは否定できないが」と断りながら、「このような制度及び運用面の整備は、圧倒的な重みがある。」「それが、肥大化しているという批判はあっても、結局、立法論に止まることも事実である。」⁸⁴と云うがごとくである。

なるほど解釈論に限界のあることは確かである。しかし、納税者に不利益な立法がある場合、その解決のためには、限界ぎりぎりまで解釈論で頑張るのが選択すべき道である。というのは、このような場合、立法論では解決にならないからである。納税者が直接国会に働きかけて立法することはできない。立法論は、それがもっともなものであっても、結局、政府を動かすことができなければ実現しない。その意味で、納税者は立法を待っていることはできないのである。納税者の救済は、解釈論によってしか、なし得ないのである。

というわけで、私は、「支払」概念につき、通常の日本語の意味に解釈することが広く浸透することを切望してやまないのである。

私のように「支払」概念を解釈すれば、例えば親会社によるストックオプションの場合においても、会社は源泉徴収に悩まされずに済む。

また、一般論として、会社の役員や従業員が受ける経済的利益につき、それが給与所得

に該当するか否かで悩む必要はなくなる。多くの場合、「支払」がない、で済むからである。

私は、むしろ、租税法律主義に忠実な論者でも「支払」概念を広く解することを平然と容認している現状にこそ、不思議の感を抱くのである。

しかし、そうは言っても、支払概念を私のように解すると、いろいろ厄介な問題が起こる、ということにも留意せねばなるまい。

というのは、支払債務が消滅する場合は多岐に及んでいるからである。例えば、未払金を預り金とする等の帳簿上の付け替え行為が行われた場合は？ 相殺や交互計算によって支払債務が消滅する場合は？ 代物弁済は？ 供託したら？ 混同、更改のあった場合は？ 時効消滅の場合は？ など、いろいろややこしい問題が生じるのである。ここでそのいちいちについて検討することはしないが⁸⁵、例えば支払債務が時効消滅した場合には源泉徴収の必要はないであろう。

ところが、厄介なのは、先に検討した債務免除とは逆のパターン、即ち、受給者の側が債務免除をする、つまり受給者が債権放棄をする場合である。この場合、債権放棄をした受給者が申告することは期待し難いので、支払者の側で源泉徴収しないと永遠に課税の機会が失われる可能性が高い。また、この状況は、いったん支払われたものが、受給者から返還されると変わりがない。そこで、この

⁸⁴ 青柳達朗・前掲注③276～77頁。

⁸⁵ これらの場合の支払概念の該当性については、浦東久男「源泉徴収と支払概念」税法学534号15頁（1995）において仔細に検討されている。

場合は、やはり「支払」がなされたとみなすよりほかにないと思われる。これは、通常の日本語の意味から少し離れるが、致し方ない。一貫性がない、などと言わずに、笑って許してほしい。

とはいえ、笑ってられないことがあることに気付いた。それは、会社が役員報酬の支払債務を目的とする準消費貸借契約をその役員との間で締結した場合は、どうするか、ということである（大阪地判平成9年5月21日税務訴訟資料223号758頁）。この場合も受給者の債権放棄と状況は似ている。現行法がある限り、準消費貸借契約の締結も、「支払」と解さざるをえないであろうか？ 迷うところである。

なお、「支払」概念を広く解する現在の実務の下で支払者を悩ませる問題は、これまでに検討した場面に限られない。思い起こせば、いろいろ出てくる。

例えば、東京高判平成25年5月30日税務訴訟資料263号順号12222の事案のような、いわゆる社員旅行のような現物給与の問題である。

現物給与において特に問題となるのは、税法と労働法とが衝突する、ということである。

即ち、労働基準法は、「賃金は、通貨で、直接労働者に、その全額を支払わなければならない」と規定する（労働基準法24条1項）。いわゆる賃金全額払いの原則で、使用者は、賃金の全額を通貨で労働者に支払わなければならない、というものである。但し、法令に別段の定めがある場合には賃金の一部を控除して支払うことができる、とされていて、給与から所得税額を控除して支払うことが許されるのは、給与所得の源泉徴収がこの法令の別段の定めに該当するからである。ところで労

働基準法では賃金を「賃金、給料、手当、賞与その他名称の如何を問わず、労働の対償として使用者が労働者に支払うすべてのもの」と定義しているが（同法11条）、行政解釈では、「賃金」という概念は比較的狭く解される傾向がある。即ち、実物給与については、かつて賃金が通貨ではなく物で支給され、労働者の生活が圧迫された歴史的経緯に鑑みて実物給与を原則禁止している趣旨に照らし、労働協約によらずに物又は利益が供与された場合には、それを賃金と認定するのは慎重でなければならず、臨時に支給される物、その他の利益は原則として賃金とみなさないこととしている（解釈例規；昭22・12・9 基発452号(一)乃至(三)参照）。このような労働法上の解釈態度からすると、いわゆる社員旅行で会社が負担した費用などは、労働法上は賃金とはみなされないと考えられる。すると、もし、会社が税務署の見解に従って、社員旅行によって従業員に供与された利益を給与所得として翌月の給与からその分の所得税額を控除して支払ったなら、会社は、労働基準法違反に問われる可能性がある⁹⁶。

税法と労働法の板挟みである。

こういうことを指摘すると、大方の論者は、「税法と労働法とで、法的概念の解釈が異なるのは当然である」という反論がなされる。

しかし、理論上はそのように言えても、実際に税務署と労働基準監督署の双方から責め立てられる会社にとっては、そのような理論はなんの意味も持たない。このような、税法上の「給与所得」概念と、労働法上の「賃金」

⁹⁶ この問題を指摘するものとして、脇谷英夫「『経済的利益』を対象とする源泉徴収制度の考察」税法学571号165頁（2014）177頁参照。

概念の齟齬は、他の場面でも時々問題となるが、いかげん、税法と労働法の間で、この齟齬を解決せんとする動きが起こってもいいところである。そうでないと、企業の現場が混乱する。

このように、「支払」概念を広く解することの弊害は、はかり知れないのである。

また、これまで取り上げた以外にも、支払者を悩ます問題は他に多々ある。

例えば、匿名組合契約において、本当は利益が出ていないのに、利益があると仮装して利益の分配がなされた場合、その分配をした会社の破産管財人が置かれた状況を想像すると、源泉徴収すべきか否か判断に迷うであろう（東京地判平成28年7月19日税務訴訟資料266号順号12883）。

また、控除すべき税額が分からなくて困る場合もある。

例えば、非常勤講師の手当のように、給与所得とみるべきか、報酬とみるべきか、また、弁護士などに出張を依頼した際の旅費、宿泊費などの実費弁償的金額を報酬に含ませるとき、税額をどう算定するのか、等々である⁵⁷⁾。

誠に源泉徴収制度というものは、支払者をして深い悩みと困難の淵に沈める厄介物である。

XI 源泉徴収制度廃止論

こうして考えてみると、やはり解釈論では限界があり、立法論でなければ問題解決にならないという気がしてくる。先ほどは、立法論は無意味だと言っておきながら、その舌の根も乾かぬうちにこのように言うのも一貫性がないが、例えば先に論じた非居住者から不動産の譲渡を受ける場合の源泉徴収義務につ

いていえば、解釈論では、やはり限界があるであろう。合憲の限定解釈論等、種々の議論、提案がなされているが、他方で、このような制度がある以上、支払者に高度な注意義務が課されるのはやむをえない、という意見もある。それなら、いっその制度を廃止するか、あるいは、せめてアメリカ合衆国を見習って、支払者の義務を減免する制度を採用するべきである⁵⁸⁾。

また、源泉徴収制度の拡大の歴史から分かるように、わが国の源泉徴収制度は肥大化しすぎである。給与所得のみでなく、報酬、料金にもその対象を広げたのだが、そこに意味はあるのか？ そもそも我々弁護士が顧客から報酬を受け取るときに、源泉徴収されなければならない理由はどこにあるのか？ 事前に顧客にちゃんと説明したのに、経理担当者が理解していなくて源泉所得税が控除されずに報酬全額が振り込まれてきた、ということは何度経験したことか。

私には、各種の報酬などを広く源泉徴収の対象としなければならない理由が見出せない。

さらに、源泉徴収制度は、必ずしも確実な税の徴収に役立つとは限らない。例えば、源泉徴収を怠った支払者が、その後、倒産、解散して源泉徴収義務を履行しないままで終わった場合、もはや支払者から源泉徴収税を徴収できないのに、本来の納税義務者である受給者に対する請求もなしえない、ということが指摘されている⁵⁹⁾。これは、源泉徴収制度の下で受給者を国との租税債権債務関係から切

⁵⁷⁾ 畠山武道・前掲注(8)200頁参照。

⁵⁸⁾ アメリカ合衆国の制度については、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合併号36頁（1991）に詳しい。

⁵⁹⁾ 畠山武道・前掲注(8)253頁。

り離し、支払者にその地位を引き受けさせた結果である。

ここまで来ると、そもそも源泉徴収制度なるものが堂々と存在しているいいものか、疑問に思えてくる。

現在、納税者番号制度というものができて、名寄せにより課税漏れのチェックができるようになったと聞いている。私自身は、納税者番号制度が実際にどのように機能しているのか、実はあまり良く知らないのであるが、この制度が所期の目的を果たすものであるならば、いっそ、源泉徴収制度は全部廃止してしまっ、支払者には単に支払に関する情報を通知する義務だけを負わせても良いのではないか？

決して過激な意見だとは思わない。

もっとも、給与所得に関する源泉徴収制度はうまく機能しているのだから、源泉徴収制度の全部を廃止するまでもないであろう、との意見も考えられる。なにしろ、国税庁レポートの資料編によれば、源泉徴収義務者の中で給与所得に係る者の占める割合は大きく、源泉所得税が国家の収入に占める割合はここ数年、25%前後で推移している。これを廃止するのは、どうか？

しかし、給与所得の源泉徴収制度にも、問題はなくはない。

仮に源泉所得税額につき、国と受給者として見解の相違がある場合、支払者は、全く自己の利益に関係ないことで無用の紛争に巻き込まれることは、つとに指摘されていることである。そして、支払者は、国に対する納税告知に対する抗告訴訟で敗訴し、受給者からの支払請求訴訟に敗訴して、二重払いを強いられるリスクを負う。そこで、裁判例（最判昭和45年12月24日民集24巻13号2243頁）は、支

払者は、抗告訴訟にあわせて、またはこれと別個に納税義務不存在の確認の訴訟を提起し、受給者に訴訟告知をすればいい、という。しかし、「訴訟手続を取ればいい」のではなく、「訴訟手続を取らなくてはならない」ことが問題であろう。裁判官は、費用を掛けずに訴訟を提起できるとでも思っているのか？

また、そもそも給与所得の源泉徴収制度は、年末調整の制度と相まって、わが国の申告納税制度を侵食するものである。ほとんどの給与所得者は、源泉徴収と年末調整によって課税関係が完全に終了してしまい、国との租税債権債務関係から完全に断ち切られたままで終わってしまう。その結果、多数の国民が、わが国の納税制度の根幹をなすはずの申告納税制度とは無縁の衆生と化すのである。

日本が申告納税制度を採用していることにつき、これこそ民主主義的納税制度である、と自己礼賛するのが、わが国の一般的な論調ではないのか。それなのに、その申告納税制度を侵食し、その例外ともいべき源泉徴収制度を、低コストで確実に税を徴収する良いシステムだ、などと礼賛するのは、甚だしい矛盾というべきである。一方で申告納税制度を民主的納税制度と礼賛しながら、他方で源泉徴収制度を積極的に評価するのは、無自覚な自家撞着というよりほかにない⁴⁰⁾。

⁴⁰⁾ この点、当学会中部地区研究会会員の林真義氏は、その博士論文「民主的納税制度と租税法の予測可能性」熊本大学（2013）63頁において、「民主的課税であるか否かの判断は、課税方式というよりもむしろ法を運用して徴収する税務行政のあり方によって判断されるのではないだろうか。」と、申告納税制度をもって即民主的と評価する一般的な論調に疑問を投げかけている。私のいう無自覚な自家撞着という批判を免れ得るのは、林会員である。

こうして考えると、やはり、源泉徴収制度など、全部廃止してしまえ、と言いたくなる。

源泉徴収制度の廃止が過激というなら、せめてシャープ勧告に従って、年末調整を税務署へ移管する、という程度の改革は早急に行うべきである⁽⁴¹⁾。シャープ勧告から、何年経っていることやら。

日本って、トロい。

XII 試みの出口

これまで源泉徴収制度をボロクソに批判してきたが、要するにこの論考は、源泉徴収制度に対するスティグマタイゼーションの試みである。拙文を読まれた方が、「源泉徴収制度って、いろいろ良くない制度だ」と思っていただけなら、本試論の目的は達成したことになる。

思うに、わが国には、昔から「公」のために「私」が犠牲になることが美しい、という美意識がある。わが国の源泉徴収制度も、この美意識の現れのような気がしてならない。つまり、「徴税のコストは支払者がかぶれ。お国に迷惑かけるな」というわけである。

このような例は、他にもある。日本は、使用者が労働者を解雇することが非常に難しい国だと言われている。これは本当である。労働事件を経験したことのある弁護士なら、そのように認識しているであろう。これなども、労働者を解雇しやすくして、解雇された労働者の生活を守るシステムを社会が用意すれば良さそうなものだが、わが国はそうにせず、たまたま使用者となった者に労働者の権利保護のための負担を押し付けているのである。

また、借地借家法も、借地人・借家人の権利を保護するものであるが、その保護を、社

会全体とするのではなく、たまたま賃貸人となった私人に、その負担を押し付けるものである。

さらに話が飛ぶが、最近、育児の負担に耐えかねた母親が、我が子を死に至らしめる痛ましい事件をよく耳にする。その場合、その母親に刑事罰を科してこと足れり、とするのみで、子育てを支援する施策が社会に十分でないことは看過される。子育ては母親の仕事、おまえが全部かぶれ、というわけである。

本試論で取り上げた、非居住者から不動産の譲渡を受ける者に源泉徴収義務を課す制度も、アメリカ合衆国の制度を真似して導入されたものであるが、合衆国の制度には支払者の義務を免除又は軽減する制度があるのに、わが国はそのような制度を一切採用しなかった。徴税コストは、支払者が全部ひっかぶれ、というわけである。まさに「米国の制度から減免制度をそぎ落としたような形で制定されたのが我が国の制度である。」⁽⁴²⁾いかにも日本的である。

これら総ては、「公」に負担を掛けずに、「私」が負担を引き受ける、という思想に基づくものである。

なるほど、「公」のために「私」を犠牲にするという、自己犠牲の精神は美しい。しかし、それは、自発的になされたときに初めてその美しさを発揮するのである。いかなる美德といえども、それが他者から強いられたものであるなら、それは無価値となる。

以前、渡航の危険な外国へ不用意に出掛けて行き、ゲリラの人質となった者に対し、激

(41) シャープ使節團日本税制報告書（1949）巻4 D11。

(42) 伊藤雄太・前掲注(2)22頁。

しいバッシングがなされたことは記憶に新しい。その時、あるイタリア人が、「なぜ、日本人は、人質になった人を冷ややかに批判するのか。私たちイタリア人は、このようなとき、なによりも同胞を助けたい、としか思わないのだが？」と言っているのを聞いたことがある。いかにもイタリア人が言いそうなことであるが、多くの日本人は、「危険な国にフラフラと行って、国に多額の税金を使わせて、バカな連中だ」と、義憤にかられたことであろう。日本人の美意識からすれば、お国に迷惑

を掛ける輩は許せない、ということになるのである。しかし、私には、「同胞がつかまった。これを助けずにおられるか」というイタリア式の、どこか陽気な愛国心の方が健全に思える。

話がそれだが、徴税コストという負担は、国民全員で等しく負うべきものである。国民全員、ということは、国である。「公」のために「私」が犠牲になることを強いる制度は要らない。

源泉徴収制度、やめましょう。