

# 非居住者から国内不動産を購入した者の 源泉徴収義務

安井 栄二

- 一 はじめに
- 二 源泉徴収制度の概要とその合憲性
- 三 東京高判平成23年8月3日
- 四 東京高判平成28年12月1日
- 五 結びに代えて

## 一 はじめに

所得税法（以下、「法」という。）は、非居住者に対し国内において法161条1項4号から16号までに掲げられている国内源泉所得の支払をする者に対して、源泉徴収義務を課している（法212条1項）。そして、法161条1項は、5号において「国内にある土地若しくは土地の上に存する権利又は建物及びその附属設備若しくは構築物の譲渡による対価」を国内源泉所得として挙げている。したがって、国内にある不動産を非居住者から購入した場合、当該購入者は源泉徴収義務を負うことになる。

そもそも、国内に住所や居所を有しない非居住者であっても、一定の国内源泉所得を有する場合は、我が国の所得税の納税義務が存在し（法5条2項）、国内不動産の譲渡による所得に係る所得税も申告により納付しなければならない（法166条）。しかし、申告期限前に所得税相当額を保全する措置を講ずる手段がなく、他方で申告期限後の決定処分については徴収が困難な状況であった。そのため、国内にある不動産を譲渡した非居住者等が、申告期限前に譲渡代金を国外に持ち出し、無申告のまま出国する事例が増加した。こうした事態を放置することは、税負担の公平を欠き、納税思想にも悪影響を及ぼしかねないことから、これに対しても少なくとも一定の課税権を行使できるよう、平成2年の税制改正において、非居住者等の国内不動産の譲渡対価に係る源泉徴収制度（以下、「本件源泉徴収制度」という。）が創設された<sup>1)</sup>。

このように、本件源泉徴収制度は、租税徴収の便宜という観点から一定の合理性を有するもののようにみえる。しかし、本件源泉徴収制度は、非居住者から国内不動産を購入する者に対し一定の不利益を課すことにより成り立っている。すなわち、非居住者から国内

1) 木村嘉秀「国際租税関係の平成2年度税制改正点」国際税務10巻6号（1990年）18頁。

不動産を購入する者は、自身の納税義務とは別の「源泉徴収義務」が課され、当該義務の履行を怠った場合は不納付加算税等のペナルティーを受けることになるのである（国税通則法67条）。さらには、当該取引の相手方が居住者であると信じて取引したが、実は非居住者であったという場合であっても、法212条1項の文言からすると、当該購入者に源泉徴収義務が課せられることになる。果たして、非居住者から国内不動産を購入する者に対しこのような義務を課すことは、許されるのであろうか。

そこで、本稿では、源泉徴収制度の概要とその合憲性根拠を確認した上で、非居住者から国内不動産を購入した者の源泉徴収義務の有無が争われた事案を2つ紹介し、このような制度が憲法上許されるのか検討する。

## 二 源泉徴収制度の概要とその合憲性

### （1）源泉徴収制度の概要

源泉徴収制度について、法は第4編にその規定を置いている。その対象は多岐にわたっており、非居住者の所得に係る源泉徴収については、次のように定めている（法212条1項）。

非居住者に対し国内において第161条第1項第4号から第16号まで（国内源泉所得）に掲げる国内源泉所得（政令で定めるものを除く。）の支払をする者又は外国法人に対し国内において同項第4号から第11号まで若しくは第13号から第16号までに掲げる国内源泉所得（……）の支払をする者は、その支払の際、これらの国内源泉所得について所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月10日までに、これを国に納付しなければならない。

このような源泉徴収に係る納税義務は、「源泉徴収をすべきものとされている所得の支払の時」に成立するとされ（国税通則法15条2項2号）、「その成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定する」とされる（同条1項）。仮に、源泉徴収による国税がその法定納期限までに完納されなかった場合には、10%の不納付加算税が賦課される（同法67条1項）。

源泉徴収制度自体の歴史は古く、我が国に導入されたのは明治32年であった<sup>2)</sup>。非居住者に対して支払われるものに限ると、明治34年に国内払いの公社債の利子が源泉徴収の対象とされた後は、昭和27年にその範囲が、国内の事業に貸し付けられた貸付金や特許権等に係る利子や使用料、日本法人から受ける配当などに拡大された<sup>3)</sup>。なお、当時は、国内にある資産又は事業から生じる所得を有する非居住者を除いて、源泉徴収のみで課税関係が終結することとされていた<sup>4)</sup>。非居住者に対する税制が本格的に整備され、現行のよう

2) 金子宏「わが国の所得税と源泉徴収制度—その意義と沿革—」日税研論集15号（1990年）6頁。

3) 注解所得税法研究会編『注解所得税法（5訂版）』大蔵財務協会（2011年）1256頁。

4) 同上。この点について、金子宏教授は、「概念上は、源泉徴収と源泉課税とは、区別する必要がある。前者は、後に確定税額の算定に当り、精算を行うことを前提として、特定の所得に対しあらか

な税制になったのは、昭和37年の改正からである<sup>5)</sup>。その後、その時々々の社会情勢等に応じた改正が行われ、源泉徴収の対象がその都度広がっている<sup>6)</sup>。

## (2) 源泉徴収制度の合憲性

このように、源泉徴収制度は古くから実施され今日に至っている。しかし、国の徴税業務を肩代わりさせられているともいふべきこの源泉徴収制度は、憲法上問題がないのであろうか。

この点が争われた事例として、最大判昭和37年2月28日<sup>7)</sup>（以下、「昭和37年最判」という。）がある。本件は、会社の代表取締役である被告人が、その会社の従業員に対して給与の支払いをする際に源泉徴収すべき所得税を徴収せず、国に納付しなかったとして所得税法違反が問われた事例の上告審である<sup>8)</sup>。この事例において、被告人は、源泉徴収制度の違憲性を主張している。具体的には、①憲法29条違反、②14条違反及び③18条違反を挙げている。以下、①29条違反と②14条違反に関する被告人の主張をみていきたい。

まず、憲法29条違反については次のように述べている。

「所得税法第四章第二節所定の源泉徴収に関する規定は、租税法上の基本原則たる合理主義（最小徴税費の原則）と能率主義（納税の時期場所等に関する明確、便宜の原則）を採用し、本来ならば国家の行政行為に属している徴税事務を行政上の便宜のために特定の者をして扱わしめることとしているものである。この規定にいう源泉徴収義務者は憲法第三十条に基く納税義務者ではなく全く別個な観念に属するものである。即ち憲法第三十条には『国民は法律の定めるところにより納税の義務を負う』とあるが源泉徴収義務者の義務はこの規定による納税義務者の負担する納税義務とはその性質を異にし、源泉徴収義務者は国家の徴収事務の担当者たるに過ぎない。……従つて所得税法上の源泉徴収義務は憲法上の義務ではなく所得税法が徴税の便宜のために一定の所得についてその支払の際所得税額を徴収し及びその徴収した税金を国庫に納付すべき方法を規定したために生じた義務に過ぎないものといわなければならない。

……租税の源泉徴収に関する規定は、全く国家の徴税上の便宜のために設けられたものであり、……この制度は、源泉徴収の方法によらなければ徴税が不可能なるか又は不合理（経費倒れ）であるという理由以外はみだりに採用さるべきものではなく、この制度の採用に当つては、何れも国民の迷惑とならないような細心な考慮を払うと同時にそれを実施

---

じめ源泉において仮に所得税を徴収しておく制度であり、後者は、源泉において最終的な所得税を徴収する制度である。」（金子・前掲注2）5頁）と述べられている。

5) 注解所得税法研究会・前掲注3)1257頁。

6) 改正の項目については、注解所得税法研究会・前掲注3)1259頁参照。

7) 刑集16巻2号212頁。

8) 第一審の東京地判昭和30年5月20日（刑集16巻2号241頁）は、検察官の主張を認め、被告会社に対して罰金3万円、被告人に対して懲役6月、執行猶予2年の有罪判決を下した。被告人はこれを不服として控訴したが、控訴審の東京高判昭和31年2月16日（刑集16巻2号242頁）は、被告人の控訴を棄却した。

せざるを得ない特別の必要性とがなければならぬのである。こういう意味で政府は、……勤労所得税制定に際して、戦時非常の場合、しかも旧憲法の下におかれてすら、その合理的運営を期すべき充分の考慮を払っており、……源泉徴収義務者の負担となる労力と費用に対し補償することとした。

……しかるに現在政府は……その行政上の便宜のために（源泉徴収をしなければ徴収が不可能であるという理由も考えられないのに）何等の補償を考慮することなくこれらの制度を強行し、この反面、徴収義務者は……本件被告人の経営会社の例によつてもわかるように、その徴収義務を遂行するために、若しそれがなければ本来の事業に使用することのできる従業員の労力を転用し、又企業の組成財産の一部流用を余儀なくされている。

このことは立場を変えてみるならば、政府において徴収義務者の私有する企業……を無償で使用している結果となつていのである。

しかしながら現行所得税法により源泉徴収義務者に対して課せられている前述の負担は国民全体に課せられたものではなく、当該義務者に対する特別の負担である。しかもそれは国家の便宜のために特定のものにのみ課せられているものでしかも前述のように憲法上納税義務のそのように義務づけられているものではない。従つて国家はこれを無償使用について何等の根拠のないものである。

又、国民の国家に対する協力義務なるものは、国民として社会通念上認容しなければならぬ限度においてのみ認められるものであつて、国民の特別の負担は、国家において、補償すべき筋合のものに属し、国民が無条件でこれを認容する筋合いないのであつて、本件源泉徴収義務についてこれを考えてみるに、その義務者のうち小企業の経営者が自らその事務を少い出費と負担とで相当できるような場合においては格別、本件被告人の経営する会社のように前掲の特別多額の出費と、負担とを要する企業においてはこれはもはや認容義務の程度を超えた特別負担というべきである。」

次に、憲法14条違反については、次のように述べている。

「……勤労所得者は所得の支払をうける都度所得税を徴収されるのに反し、事業所得者は年三回……に申告所得に対する所定の所得税を納付することになつている。しかも勤労所得者は、事業所得者よりも一年以上も早く税金を納付させられる場合がある……のにこの早期納税について当然考慮すべき利息相当額の割引は勿論何等の報償も与えられないことになつているのである。このように現行所得税法では同じ憲法上の納税義務者でありながら、著しく不平等な取扱をしているのである。

……現行所得税法を見ると源泉徴収義務者は非常に苛酷な義務を負担させられていることがわかるがこの義務は国民全体に対し平等に負担を命ぜられているものではなく、独り源泉所得の支払者にのみ課せられているものである。

……源泉所得の支払者は、一体何故にかかる特別の負担を義務づけられたのであろうか、そのことについて考えられる根拠は国民としての国の施策に協力する義務及び生存上の認容義務以外にはない。国民にこのような義務があることは否定できないとしてもそれは国民全体に対していいうることであつて特定の者にのみ、しかもその意に反して課せられる

べき性質のものではない。

しかるに現行所得税法は源泉徴収義務者に対し、特別負担をしかも無償で一方向的に命じて一般国民と不平等な取扱をしている。所得税法はこの点から見ても憲法第十四条に違反し、この違反は所得税法中の源泉徴収に関する規定に基因する。従つてこれらの規定は全部無効であるといわなければならないのである。」

これに対して、昭和37年最判は、次のように述べて、被告人による源泉徴収制度の違憲性の主張を退けている。まず、憲法29条違反については、次のように述べている。

「……憲法第三〇条は『国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う』ことを宣言し、同八四条は、『あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする』と定めている。これらの規定は担税者の範囲、担税率等を定めるにつき法律によることを必要としただけでなく、税徴収の方法をも法律によることを要するものとした趣旨と解すべきである。税徴収の方法としては、担税義務者に直接納入されるのが常則であるが、税によつては第三者をして徴収且つ納入させるのを適当とするものもあり、実際においてもその例は少くない。給与所得者に対する所得税の源泉徴収制度は、これによつ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がれることができる。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、利するところは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、合理的であつて、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。これすなわち諸国においてこの制度が採用されているゆえんである。かように源泉徴収義務者の徴税義務は憲法の条項に由来し、公共の福祉によつて要請されるものであるから、この制度は所論のように憲法二九条一項に反するものではなく、また、この制度のために、徴税義務者において、所論のような負担を負うものであるとしても、右負担は同条三項にいう公共のために私有財産を用いる場合には該当せず、同条項の補償を要するものでもない。」

次に、憲法14条違反については、次のように述べている。

「……論旨は先ず勤労所得者が事業所得者に比して徴収上差別的取扱を受けることを非難するが、租税はすべて最も能率的合理的な方法によつて徴収せらるべきものであるから、同じ所得税であつても、所得の種類や態様の異なるに応じてそれぞれにふさわしいような徴税の方法、納付の時期等が別様に定められることはむしろ当然であつて、それ等が一律でないことをもつて憲法一四条に違反するということはできない。次に論旨は、源泉徴収義務者が一般国民に比して不平等な取扱を受けることを論難する。しかし法は、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、能率を挙げ得る点を考慮して、これを徴税義務者としているのである。この義務が、憲法の条項に由来し、公共の福祉の要請にかのうのものであることは、すでに論旨第一について上述したとおりである。かような合理的理由がある以上これに基いて担税者と特別な関係を有

する徴税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、これをもつて憲法一四条に違反するものということとはできない。」

このように、昭和37年最判は、源泉徴収制度を合憲であると判断した。その理由を端的に示すと次の2点に集約される。すなわち、①源泉徴収制度は所得税の徴収方法として能率的、合理的であること、②担税者と徴収義務者には特に密接な関係があり、徴税上特別の便宜を有していることである。

もう少し具体的にみても、①について、国は「税金を確保し、徴税手続を簡便にしてその費用と労力を節約し得る」こと、担税者は「申告、納付等に関する煩雑な事務から免がれることができる」こと、徴収義務者は「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、利するところは全くなしとはいえない」ことから、「源泉徴収制度は、……所得税の徴収方法として能率的であり、合理的」と判断されている。このうち、徴収義務者の「利するところ」とは、徴収義務者は徴収した源泉所得税を翌月10日までに国に納付すればよいため、担税者から徴収した金員を国に納付するまでの間に運用して金利等の収入を得ることができるということを示しているとされる<sup>9)</sup>。これを換言すれば、徴収義務者は、他者の所得税を国に代わって徴収しなければならないものの、その所得税を国に納付するまでの間、それを運用して利益を得ることができるから、徴収納付に係る事務負担を甘受せよ、ということである。そもそも、このような理由が源泉徴収義務の合憲性の根拠となり得るかは甚だ疑問であるが<sup>10)</sup>、たとえその点を措いたとしても、低金利の状況が長らく続いている現代においては、この点は全く妥当し得ないといえるのではないだろうか。つまり、現代において、徴収義務者の「利するところ」は全くないといつてよいと思われる。

そこで、問題となるのが、上記②の根拠である。すなわち、担税者と徴収義務者には特に密接な関係があり、徴税上特別の便宜を有しているから、徴収義務者に別途源泉徴収義務を課すことは憲法に反しないというものである。しかし、上記事案は、給与所得に係る源泉徴収が問題となったことから、昭和37年最判も「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、能率を挙げ得る点を考慮して、これを徴税義務者としている」と述べている。すなわち、使用者と被用者のような「特に密接な関係」がある場合には、源泉徴収上の事務負担はそれほど重くならないということが前提とされているのである。そうすると、担税者と徴収義務者に「特に密接な関係」があるといえないようなケースにおいて源泉徴収義務を課した場合、それは違憲であるということになると思われる<sup>11)</sup>。

9) 三井明「所得税の源泉徴収は違憲か」ジュリ248号(1962年)30頁。

10) この点について、三井・前掲注9)30頁は、「手数料の代わりに、取り立てた税金を運用して金利をかせぐことを認めるような考えは、法律論としてどうかと思われる。」と指摘している。

11) 最判平成23年1月14日(民集65巻1号1頁)は、所得税法199条にいう「支払をする者」について、この点を踏まえた解釈を行って、破産者の元従業員らに対して退職手当等の支払いに関して、破産管財人が所得税法199条にいう「支払をする者」に含まれず、破産債権である上記退職手当等の債

### (3) 小括

これまでみてきたように、源泉徴収制度は、所得税の徴収方法として能率的であり、合理的であるとして、公共の福祉の要請に応えるものであるとされてきた。確かに、源泉徴収制度によって、国は「税金を確保し、徴税手続を簡便にしてその費用と労力とを節約し得る」ことができ、担税者は「申告、納付等に関する煩雑な事務から免がれること」ができる。ただし、それは、徴収義務者に徴収、納付の事務負担を肩代わりさせていることに他ならない。この点、最高裁は、徴収義務者と担税者の間に「特に密接な関係」があり、「徴税上特別の便宜を有し」ていることを理由に、徴収義務者にそのような義務を課すことを不問とした。

しかし、現行法上の源泉徴収制度は、給与の支払いの際だけではなく、様々な報酬や対価の支払いの際にも適用されることになっている。それでは、それぞれのケースにおいて常に、徴収義務者と担税者の間に「特に密接な関係」があるといえるのだろうか。以下では、非居住者から国内不動産を購入した者の源泉徴収義務の有無が問題となった事案についてみていきたい。

## 三 東京高判平成23年8月3日

### (1) 事案の概要

X社（原告・控訴人）は、土地建物の売買や仲介、賃貸等を目的とする株式会社である。平成16年9月30日、X社は、Aの代理人であるBとの間で、Aが保有する不動産を購入する契約（以下、「本件売買契約」という。）を締結した。同年10月29日、本件売買契約の約定に従って、本件売買契約に係る代金決済及びそれと引換えとする本件不動産の所有権移転登記手続が行われた。なお、Aはアメリカ合衆国（以下、「米国」という。）に住所を有しており、所得税法上の非居住者に該当する者であったが、X社は、Aに対して本件譲渡対価を支払った際、所得税の源泉徴収を行わなかった。

処分行政庁は、X社に対する税務調査の結果、X社が、本件売買契約に係る源泉所得税を納付しないまま、その法定納付期限である平成16年11月10日を経過していることを把握したとして、平成19年6月27日、X社に対し、納付すべき源泉所得税（以下「本件源泉所得税」という。）に係る納税告知処分及び不納付加算税（以下「本件不納付加算税」といい、これと本件源泉所得税及びその延滞税とを併せて「本件各国税」という。）に係る賦課決定処分（以下、「本件各処分」という。）をした。

これに対して、X社は、本件各処分に不服があるとして、平成19年8月1日に異議申立てを、平成19年11月29日に審査請求をしたが、それぞれ棄却された。そこで、X社は、平成21年3月16日、本件各処分の取消しを求める請求を掲げる本件訴訟を提起し、平成22年2月8日、本件各処分を前提として既に納付し又は充当された金額等の返還を求める請求

---

権に対する配当の際にその退職手当等について所得税を徴収し、これを国に納付する義務を負うものではない、との判断を下している。

を追加する旨の請求の追加的併合の申立てをした。

## (2) 本件の争点及び当事者の主張

### ①本件の争点

本件の主要な争点は、X社が本件源泉徴収義務を負うか否かである。以下では、この争点を巡って問題となった2つの論点（ア）本件源泉徴収制度が憲法29条1項及び13条に適合するか、（イ）本件源泉徴収制度の限定適用の余地の有無）に関する当事者の主張をみていくこととする。

### ②X社の主張

まず、X社は、上記アの論点について、次のように主張した。

「本件源泉徴収義務に関する制度は、非居住者及び外国法人等（以下「非居住者等」という。）である不動産等の売主が、確定申告期限前に売買代金を国外送金して出国してしまうという問題を解決するために創設されたものであるから、その立法目的は一応是認することができる。しかし、本件源泉徴収義務は、他の源泉徴収義務と異なり、所得の性質ではなく、非居住者性という受給者（土地等の譲渡による対価の支払を受ける者をいう。以下同じ。）の属性によって課せられるところ、非居住者性は、受給者の居住状況という外部から不明確な事情によって定まる。何ら強制調査権限を有しない支払者（土地等の譲渡による対価の支払をする者をいう。以下同じ。）が、このような事情を調査しなければならないというのは、支払者に過度の負担を課すものであり、不動産取引の実情ともかい離する。また、支払者は、契約の相手方の属性という自らに関係しない事項により源泉徴収義務を負うか否かが左右されるという不安定な立場に置かれ、源泉徴収義務の存否が明らかになるまで売買代金を支払うこともできないから、円滑な不動産取引が損なわれる。そして、仮に支払者において本件源泉徴収義務の存在を看過して売買代金を支払ってしまった場合には、支払者は、国外居住者（非居住者）である受給者に対して当該源泉徴収相当額の返還を求めなければならないところ、それは事実上不可能ともいうべきである。加えて、源泉徴収義務があるにもかかわらずこれを納付しない場合には、不納付加算税や罰則まで課せられてしまう。これに対し、国の税収は納税管理人（通則法117条1項）による確定申告によって確保され得ることに照らせば、本件源泉徴収制度は、国の税収確保のために支払者に財産的犠牲を強いるものとして極めて不合理であって、必要最小限度を超える財産権の制約として、憲法29条1項、13条に違反する。」

次に、X社は、上記イの論点について、次のように主張した。

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



これを本件についてみれば、Aは、その外見においても日本人であり、原告が意思確認のために面談した際にも、非居住者であることをうかがわせる事情はなく、その住所も、本件売買契約に係る契約書及び印鑑証明書等においては、日本国内の本件登録地とされていた上、原告の担当者は、現地調査時、Aの代理人から、当該建物内には、Aの家財が残っていると聞いていたのであって、その当時、原告において、Aを非居住者と認識し得る事情はなかった。

確かに、本件売買契約締結時、不動産登記簿の記載上ではAの住所が米国とされていたが、決済日までには住所変更の登記手続がされていた。また、Aは、平成16年9月11日付けで転出したが、所有権移転登記のため、売主の住民票を徴求する必要はない上、Aが転出届を提出したのは平成17年1月27日であったから、原告が、決済日である平成16年10月29日までに、その事実を知ることは困難であった。そして、原告の稟議回議書には、売主の住所が米国であるとして注意を促す記載があるが、当該記載は、登記手続の観点からのものにすぎず、また、原告の用地購入稟議書にも、Aの米国の住所が記載されているが、原告の担当者は、Aは売買代金の支払時までに国内に住所を移転すると認識していた。

したがって、原告は、社会通念上、確認すべき書類は確認した上で、売買代金を支払ったのであり、原告が、Aの非居住者性を認識することは不可能であったというべきであるから、原告は、本件に関して源泉徴収義務を負わない。」

### ③課税庁の主張

課税庁は、上記(ア)の論点について、次のように主張した。

「最高裁昭和……37年2月28日大法廷判決は、概要下記のとおり判示して給与所得の源泉徴収制度の合理性を根拠として合憲性を導き出しているところ、その趣旨は、居住者についての給与所得の源泉徴収制度に関する規定のみに該当するものでなく、所得税法上の全ての源泉徴収制度にも等しく当てはまり得る。

すなわち、憲法は、いわゆる納税の義務（30条）と租税法律主義（84条）を定め、担税者の範囲、担税の対象、担税率等を定めるにつき法律によることを必要としただけでなく、税徴収の方法をも法律によることを要するものとしたと解され、税徴収の方法としては、担税義務者に直接納入させる方法によらず、税によっては第三者をして徴収かつ納入させるのを適当とするものもある。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応えるものと解され、憲法の条項にも由来するものである以上、憲法29条1項に反するものではないし、また、この制度のために、徴税義務者において一定の負担を負うものであるとしても、その負担は同条3項にいう公共のために私有財産を用いる場合には該当しないから、同条項の補償を要するものでもない。」

「非居住者等から土地等の譲渡を受けた場合の源泉徴収制度は、居住者についての源泉徴収制度と同様、公正にして能率的な徴税を確保するために一定の関係のある第三者に源泉徴収義務を負わせることが、社会通念上合理的であると認められ、源泉徴収義務者も源泉徴収をするに当たり過度の負担を負うことなく、また公正確実にして能率的な徴税の途を

確保し得るものであって、憲法29条1項及び3項に違反しないことは明らかである。すなわち、国内にある不動産を譲渡した非居住者の所得税については申告納税制度が採られている（所得税法164条1項、165条及び166条）ものの、非居住者が申告や納税をしなかった場合、国内に生活の本拠を有していないため、非居住者から実際に税金を徴収することは極めて難しく、税負担の公平を欠きかねない。他方で、不動産取引において、契約当事者は、取引に際し、お互いに、契約の相手方の諸般の事情につき十分な調査をした上で取引をすることは実務上顕著な事実であって、売買の申込みを契機として始まる一連の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り、不動産取引における売主が居住者か非居住者かという点についても、取引の安全性を高めるために行う本人確認から、容易に判別できるものといえ、不動産取引における支払者に非居住者か否かの判断を求めることは過度の負担となるものではないし、かかる判断を求めることが不動産取引の安全を害するともいえない。また、源泉徴収義務者における徴収及び納税の事務の観点からしても、源泉徴収義務者としては、不動産の代金の支払の時に源泉所得税相当額を天引きした上で、同額を国に納付すれば足りるのであるから、過度の負担を負うものではない。」

次に、課税庁は、上記(イ)の論点について、次のように主張した。

「本件源泉徴収制度は憲法29条1項、3項に反しない以上、制限適用（制限解釈）の必要性はない。

原告の主張は、源泉徴収義務の要件について、『期待可能性』、『予見可能性』という法律に明文のない新たな要件を追加するものであって、独自の見解である。原告主張のような要件を追加するとすると、源泉徴収義務の成否が曖昧になるばかりか、支払者において『期待可能性』、『予見可能性』を欠くとされた場合、課税庁は、支払者からも売主からも所得税を徴収することができなくなり、税負担の公平と適正な課税の確保を図ろうとした源泉徴収制度の趣旨を没却してしまう。

そして、そもそも、本件各証拠によれば、原告は、本件売買契約において売主の住所が米国であることを認識していたのであって、原告には、売主が非居住者であることの認識可能性があったというべきである。」

### （3）判旨

このような当事者の主張に対し、原審である東京地裁は、平成23年3月4日判決<sup>12)</sup>（以下、「原判決」という。）においてX社の請求を棄却した。その理由は以下のとおりである。

まず、原判決は、本件源泉徴収制度と憲法の関係について、次のように述べている。「租税は、国家が、その課税権に基づき、特別の給付に対する反対給付としてでなく、その経費に充てるための資金を調達する目的をもって、一定の要件に該当する全ての者に課する金銭給付であるが、およそ民主主義国家にあっては、国家の維持及び活動に必要な経

12) 税資261号順号11635。

費は、主権者たる国民が共同の費用として代表者を通じて定めるところにより自ら負担すべきものであり、我が国の憲法も、かかる見地の下に、国民がその総意を反映する租税立法に基づいて納税の義務を負うことを定め（30条）、新たに租税を課し又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要としている（84条）。それゆえ、課税要件及び租税の賦課徴収の手続は、法律で明確に定めることが必要であるが、憲法自体は、その内容について特に定めることをせず、これを法律の定めるところに委ねているのである。租税は、国家の財政需要を充足するという本来の機能に加え、所得の再分配、資源の適正配分、景気の調整等の諸機能をも有しており、国民の租税負担を定めるについて、財政・経済・社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断を必要とするばかりでなく、課税要件等を定めるについて、極めて専門技術的な判断を必要とすることも明らかである。したがって、租税法の定立については、国家財政、社会経済、国民所得、国民生活等の実態についての正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断に委ねるほかはなく、裁判所は、基本的にはその裁量的判断を尊重せざるを得ないものというべきである（最高裁昭和……30年3月23日大法廷判決・民集9巻3号336頁、最高裁昭和……60年3月27日大法廷判決・民集39巻2号247頁、最高裁平成……14年6月4日第三小法廷判決・刑集281号437頁各参照）。とりわけ徴税の手続については、租税は全て最も能率的合理的な方法によって徴収されるべきものであり、所得の種類や態様に応じてそれぞれにふさわしいような徴税の方法、納付の時期等が定められるべきであるから（前掲最高裁昭和37年2月28日大法廷判決参照）、その立法目的が正当であり、目的達成のための手段としての必要性と合理性に係る立法府の判断が、著しく不合理であって、上記の政策的、技術的な裁量の範囲を逸脱するものでない限り、憲法13条、29条1項に違反しないと解される。」

そこで、原判決は、本件源泉徴収制度に必要性と合理性があったか検討している。まず原判決は、「本件源泉徴収制度……の趣旨は、当時、国内にある不動産を譲渡した非居住者等が、申告期限前に譲渡代金を国外に持ち出し、無申告のまま出国する事例が増えており、申告期限前に保全措置を講ずる手段がなく、他方、申告期限後の決定処分をしても、実際に税金を徴収することは非常に難しい状況があったが、こうした事態を放置することは税負担の公平を欠き、納税思想にも悪影響を及ぼしかねないことから、これに対しても適正な課税を確保できるようにするために導入されたものである。」と述べて、その必要性を認めている。また、原判決は、「この源泉徴収制度によれば、非居住者等の不動産を譲り受けた支払者から譲渡対価にかかる所得税を源泉徴収義務として徴税することで、国は、受給者である非居住者等が所得税を申告・納付しないことによる徴収不能のおそれを回避して税収を確保し、徴税手続を簡便にしてその費用と労力とを節約し得るのみならず、受給者（担税者）の側においても、申告、納付等に関する煩雑な事務から免かれることができる。そして、支払者（徴収義務者）にしても、支払者は、通常、不動産の譲渡に関する交渉、契約締結及び契約の履行を通じて受給者の国内外における住所等を容易に把握し得る特に密接な関係にあって（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。)、徴税の対象となる譲渡対価を受給者に支払う立場にある点で、譲渡対価に対する徴税上、特別の便宜を有し、能率を挙げ得る地位にあるし、その徴税方法も、支払者が譲渡対価の支払をなす際に所得税を天引きしその翌月10日までにこれを国に納付すればよいというものであるから、これ自体に格別の不利益が含まれているということとはできない。また、……支払者が源泉徴収をしていなかったが、税務署長から納税告知により徴収された場合には、受給者に対する求償等の権利も認められている(所得税法222条)。そうであるとすると、……本件源泉徴収制度は、非居住者等が不動産を売却する場合における所得税の徴収方法として能率的であり、合理的であって、支払者においても格別の負担を強いるものでもない」と述べて、その合理性も認めている。

以上の理由から、原判決は「本件源泉徴収制度は、その立法目的が正当なものであり、その立法目的達成のための手段として必要性・合理性に欠けることが明らかであるということとはできず、前記の立法府の政策的、技術的な裁量の範囲を逸脱するということができないから、憲法13条、29条1項に反するものということとはできない。」と判断した。

また、本件源泉徴収制度の限定適用の可能性についても、原判決は、「本件源泉徴収制度は憲法29条1項、3項、13条に違反しない上、所得税法上に明定されたものであり、その制度内容も不合理ということとはできないから、上記所得税法を始めとした関係法令において言及がされていないにもかかわらず、法令上に記載のない『期待可能性』ないし『予見可能性』といった要件を設けて源泉徴収制度を限定解釈(限定適用)する必要はないというべきである。」と述べて、X社の主張を退けている。

X社は、このような判決を不服として控訴したが、東京高判平成23年8月3日<sup>13)</sup>(以下、「本判決」という。)は、原判決を支持して、X社の控訴を棄却した。

#### (4) 検討

このように、本件源泉徴収制度は違憲ないし限定適用すべきとのX社の主張は、認められなかった。その理由として、本判決は、「本件源泉徴収制度は、その立法目的が正当なものであり、その立法目的達成のための手段として必要性・合理性に欠けることが明らかであるということとはできず、……立法府の政策的、技術的な裁量の範囲を逸脱するということができない」ということを挙げている。

このような本判決の判断に対しては、「[本件源泉徴収制度]の導入の経緯を考慮すると、その立法趣旨は合理的で正当なものであり、その必要性があったものと考えられる。」<sup>14)</sup>と肯定的に評価するものがある。確かに、国内にある不動産を譲渡した非居住者等が申告期限前に譲渡代金を国外に持ち出して無申告のまま出国するようなケースを放置することは、許されない。したがって、そのような非居住者等に対する適正な課税を確保する手段の必

13) 税資261号順号11727。

14) 宮西恵「判批」月刊税務事例44巻8号(2012年)22頁。

要性は、認められるべきである。

しかし、そうであるからといって、本件源泉徴収制度が合理的であるかどうかは、別問題である。本判決は、本件源泉徴収制度が合理的である理由として、以下のような点を挙げている。

- ・国は、受給者である非居住者等が所得税を申告・納付しないことによる徴収不能のおそれを回避して税収を確保し、徴税手続を簡便にしてその費用と労力とを節約し得る。
- ・受給者（担税者）は、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。
- ・支払者（徴収義務者）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、徴税の対象となる譲渡対価を受給者に支払う立場にある点で、譲渡対価に対する徴税上、特別の便宜を有し、能率を挙げ得る地位にある。

これらの点は、前述した昭和37年最判で挙げられたものとはほぼ同じである。しかし、昭和37年最判と本判決のケースでは、受給者と支払者の関係性において大きな違いがある。この点、本判決は、「支払者は、例えば、売買契約書の作成、不動産登記事項証明書の確認、受給者からの委任状及び印鑑登録証明書等の入手又は受給者への直接確認等により、受給者の住所を容易に把握し得る。」と述べて、本件においても受給者と支払者の間に「特に密接な関係」があったとしている。本判決の認定事実によると、本件売買契約締結時にAの住所が米国とされており、また、売買契約に関して必要な事務手続きのためにAが一時帰国した際に、Aは、再び米国に帰る予定をX社の担当者に伝えていた。そのような事実関係からすると、X社はAが非居住者に該当するかもしれないということを認識できた可能性が高かったと思われる。そのため、本判決が「受給者の住所を容易に把握し得る。」と判断したことについては、首肯できる面もあるように思われる<sup>15)</sup>。

しかし、本判決は、一般論として、本件源泉徴収制度に関する受給者と支払者の間に「特に密接な関係」が存在すると判示している。その理由として、本判決は、支払者が「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」からであるとしている。そうすると、「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」も「受給者の国内外における住所等を容易に把握し得」ないケースについては、受給者と支払者の間に「特に密接な関係」がないといえるのではないだろうか。この点について、本判決は、上記の理由づけの冒頭に「通常」と付言しており、そのようなケースも含めて、本件源泉徴収制度に関する受給者と支払者の間に「特に密接な関係」が存在すると判示したと思われる。しかし、日本で住民登録をしていて、風貌が日本人であり、契約交渉中日本に滞在していた場合、買主の念頭に売主

15) この点に関連して、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年）33頁は、本件を「Xにおける法の不知に起因していると考えられる事案である」と評価している。

が非居住者である可能性がよぎることはなく、非居住者該当性の確認をすることは無いのではないだろうか。交渉相手が代理人であった場合には、尚更である。さらに、たとえ確認したとしても、相手方に虚偽の申告をされた場合には、それを確認する術は、一般納税者である買主には存在しない。そうすると、「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」ということを「通常」と判断することはできないのではないだろうか<sup>16)</sup>。

さらに、そもそも、所得税の源泉徴収義務は、「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」（国税通則法15条3項）していることを前提としているから、源泉徴収義務者において、一定の金員を支払う際、源泉徴収すべき金額と源泉徴収すべき相手とが一義的に明白に定まっていることが不可欠であるとされる<sup>17)</sup>。しかし、本件のような売主が非居住者に該当するか否かは、国内におけるその者の職業及び資産の有無等の状況や生計を一にする親族が国内に居住しているかといった事情を総合的に勘案して判断され、一義的に明白に定まるものではない。そうすると、本件源泉徴収制度に関する受給者と支払者の間に「特に密接な関係」が存在するとした本判決の判示は、非常に問題があるものといわざるをえないと思われる。

#### （5）小括

これまでみてきたように、本判決は、昭和37年最判と同様に、本件源泉徴収制度においても、受給者と支払者の間に「特に密接な関係」が存在するとの判断を示した。しかし、前述したように、本件と昭和37年最判では、受給者と支払者の関係性において決定的な差異が存在する。そのような差異を無視したかのような本判決の判断は、問題なしとはいえないと思われる。

とはいえ、本判決に対するX社の上告及び上告受理申立ては、最決平成24年9月18日<sup>18)</sup>によって、棄却・不受理とされており、本判決は確定している。そのため、今後、同様の事案が生じた場合には、本判決の判断が先例として参照される可能性は、極めて高いものと思われる。

しかし、前述したように、本件はX社がAの非居住者該当性を認識し得た事案であり、これをもって、本件源泉徴収制度における支払者の源泉徴収義務を絶対的に肯定することはできないと思われる。換言すると、当該支払者が受給者の非居住者該当性についてできる限りの確認、調査を行ったが、受給者が非居住者に該当すると判断できなかった場合に

16) さらに、この点に関連して、岩崎政明教授は、「一般論としては、不動産取引を行う買主の一般的注意義務として、代金支払の際において、売主が非居住者であるかどうかを確認しなければならないとまではいえないと解される。」（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」木村弘之亮先生古稀記念論文集編集委員会編『公法の理論と体系思考』信山社（2017年）159頁）と述べられている。

17) 田中治「源泉徴収制度等の存在理由」税法学571号（2014年）161頁以下。

18) 税資262号順号12038。

は、当該支払者は源泉徴収義務を負わないものとすべきではないだろうか。

以下では、その点が争われた、東京高判平成28年12月1日<sup>19)</sup>をみてみることにしたい。

#### 四 東京高判平成28年12月1日

##### (1) 事案の概要

X社(原告・控訴人)は、不動産の取得や処分、賃貸借等を目的とする株式会社である。

平成19年12月8日、X社は、Aから東京都B区所在の土地(以下「本件土地」という。)及び建物(以下「本件建物」といい、本件土地と合わせて「本件不動産」という。)を代金7億6,000万円(以下「本件代金」という。)で買い受ける旨の売買契約(以下「本件売買契約」という。)を締結した。

Aは、もともと日本国籍を有していたが、後に米国の国籍を取得しており、米国籍の者として日本に入出国していた。ただし、Aは、国籍喪失の届出(戸籍法103条)をしておらず、本件売買契約の当時、亡父の戸籍に登録されていた。また、Aは住民基本台帳に登録されており、本件売買契約の当時における住民票上の住所地は本件建物所在地であった。その他、Aは印鑑登録をしており、印鑑登録証明書には、Aの住所として本件建物所在地が記録されていた。

平成20年3月14日(以下「本件支払日」という。)、X社はAに対して本件代金を支払った。その際、X社は、Aを所得税法上の居住者であると判断して、源泉徴収を行わなかった。

平成22年3月頃、所轄税務署の担当職員は、本件代金の支払に関する税務調査を開始した。その調査では、Aの兄等に対する質問調査の他、法務省入国管理局に対してAの出入国記録を照会したり、米国内国歳入庁に対してAの米国における身分事項や所得税の申告状況等に関する照会を行ったりした。

調査の結果、所轄税務署長は、本件支払日当時、Aは非居住者に該当すると判断した。そのため、X社は、所得税法212条1項(以下「本件条項」という。)に基づく源泉徴収義務を負うとして、処分行政庁はX社に対し源泉徴収税の納税告知処分(以下「本件告知処分」という。)を行った。

X社は、本件告知処分に係る源泉所得税を納付した上で本件告知処分の取消しを求めて、所定の不服申立手続を経て出訴した。

##### (2) 本件の争点及び当事者の主張

###### ①本件の争点

本件の争点は、(ア)Aの非居住者該当性、(イ)本件条項の解釈・適用のあり方、(ウ)X社は、本件代金の支払の際、A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たか否か、(エ)本件告知処分が租税公平主義及び信義則に違反したものであるか否かである。

---

19) 判例集未登載。

このうち、本稿では、本稿の問題意識と関連する争点である(イ)及び(ウ)に絞ってみたい。

## ② X社の主張

まず、X社は、上記(イ)の争点について、次のように主張した。

「本件条項……のような源泉徴収義務が肯定されるためには、当然の前提として、『支払をする者』において、『支払の際』に相手方が『非居住者』であるか否かを判別することが必要である。したがって、不動産の譲渡対価（同法161条1号の3）の『支払をする者』は、支払の際、本件条項に基づき源泉徴収義務を負うことになるのか否かを判定するため、相手方が『非居住者』であるか否かを確認すべき注意義務（以下『本件注意義務』という。）を負っているものと解されるが、本件注意義務を尽くしてもなお相手方が『非居住者』であると確認できない場合には、本件条項に基づく源泉徴収義務を負わないというべきである。」

また、この点に関連して、昭和37年最判の判示を前提に、「不動産の譲受人において、不動産の譲渡対価の『支払の際』に、相手方が非居住者であるか否かを判別することが不可能又は困難な場合にまで、支払者と支払を受ける者が特に密接な関係にあるといえるかは疑問であり、また、支払者が徴税上の特別の便宜を有し、能率を上げ得る地位にあるともいい難いのであって、本件条項の限定解釈は、昭和37年最判が判示した源泉徴収制度の制度趣旨からしても正当化されるというべきである。」と述べて、その例として最判平成23年1月14日<sup>20)</sup>を挙げている。

次に、X社は、上記(ウ)の争点について、本件では以下のような事情があったことを述べている。

- ・ X社は、本件売買契約を締結するに当たり、Aの住民票、印鑑登録証明書、本件登記書類を確認し、Aの住所が本件建物所在地であり、直近になって、住所を日本国内に移動させたような記録はないことを確認した。なお、Aの住所が本件建物所在地であるという事実は、X社の担当者がAから聞き取った情報とも合致していた。
- ・ Aは、本件売買契約の締結に際して作成する各種書類において、自身の氏名を「A」と記載し、その住所欄には、我が国の住所である本件建物所在地を記載していた。
- ・ X社は、本件支払日までの間、念のため、Aの介護保険被保険者証を確認したり、本件区民税等課税証明書を取得したりするなどして、Aの住所が継続して日本国内にあることを確認した。
- ・ X社の担当者は、Aに対し、「国内居住者でなければ課税関係が変わりますから確認するように言われています。Aさんは国内居住者ですね。」と質問した。Aは、この質問に対し、全く動揺することなく自らが国内居住者である旨を回答していた。

20) 前掲注10)参照。



- ・ 所轄税務署の調査においては、一般の企業では到底実施することのできない調査（法務省東京入国管理局や米国内国歳入庁に対する照会等）がされており、これらの調査をしなければ、Aが非居住者であると判断することは不可能であった。

その上で、以上のような事情によれば、X社は、本件において、通常行うべき本件注意義務を尽くした上でAが非居住者ではないと確認したということができ、本件条項に基づく源泉徴収義務を負わないと主張した。

### ③課税庁の主張

課税庁は、上記(イ)の論点について、次のように主張した。

「所得税法は、源泉徴収義務者に対し、支払を受ける者が居住者に該当するか否かについて、その者に係る事実関係を確認し、客観的に判断すべきことを求めていると解されるところ、源泉徴収制度の適用における非居住者該当性の判断について、支払者（買主）や受給者（売主）の主観的な事情を源泉徴収義務の成否の要件とすることは、源泉徴収義務の有無を曖昧なものとし、その成否の判断を極めて困難なものとする。また、源泉徴収制度の趣旨は、納税義務者から直接に租税を徴収することが困難であるとか、能率的かつ確実に租税を徴収する必要がある場合等に、適正で確実な租税の徴収を確保することにあるところ、原告の主張は、源泉徴収制度の趣旨を没却させかねないものである。また、原告の主張は、実質的にみれば、本件条項における『支払をする者』の解釈ではなく、むしろ、一定の条件の成否により源泉徴収義務を免除するとの条項を創設すべきであると主張するものにほかならず、到底採り得ない解釈である。」

また、本件における「特に密接な関係」の有無については、「本件の源泉徴収制度における『特に密接な関係』とは、不動産売買取引の買主である譲渡対価の支払者が、一般的に、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立場にあることを指し、源泉徴収制度は、支払者が一般的にかかる立場にあることに鑑みて設けられたものであるところ、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の事情により、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。したがって、非居住者に対して国内にある不動産の譲渡対価を支払う者は、仮に当該非居住者との間で原告が主張するような個別の事情があったとしても、当該非居住者と『特に密接な関係』にあることが否定されるものではない」と述べて、X社の主張に反論している。

次に、課税庁は、上記(ウ)の争点について、次のような事情を挙げて、本件においてX社の調査確認が不十分であったと主張している。

- ・ X社の担当者は、Aに対し、Aの米国内における滞在日数や、滞在拠点などの生活状況等について確認していない。
- ・ Aが本件代金の送金先口座として本件米国口座を指定しており、口座の名義人が

「C」というAの英米式の氏名とされ、その住所は米国内の住所であった。しかし、担当者はAにそのことを確認していない。

- ・ Aについて外国人配偶者その他の親族の存在及び所在を確認する必要性が高かったにもかかわらず、そのような確認をしていない。
- ・ Aが日本国内において本件不動産以外に資産を有しているのか、米国において資産を有しているのかといった、Aの資産の状況について確認することもしていない。

このように、課税庁は、本件の事実関係によれば、Aが非居住者に該当しうる事実をX社の担当者が把握していたにもかかわらず、それをAに確認することを怠っており、本件注意義務を尽したとはいえないと主張した。

### (3) 判旨

このような当事者の主張に対し、原審である東京地裁は、平成28年5月19日判決<sup>21)</sup>(以下、「原判決」という。)においてX社の請求を棄却した。その理由は以下のとおりである。

まず、原判決は、「本件においては、本件条項の解釈・適用の在り方が争われているところ、原告が、本件譲渡対価を支払う際、Aが『非居住者』であるか否かを確認すべき義務(本件注意義務)を負っていたこと自体については当事者間に争いが無い。また、原告が本件注意義務を尽くしていなかった場合において、原告が本件条項に基づく源泉徴収義務を負うこと自体についても実質的に当事者間に争いはないと解されることから、……原告が本件譲渡対価を支払う際に本件注意義務を尽くしていたか否かについて、まず検討する。」と述べて、争点(イ)に先立ち、争点(ウ)の検討を行う旨を示している。

その上で、原判決は、争点(ウ)について、次のような判断をしている。まず、前提事実や認定された事実を踏まえて、「原告の担当者……において、Aが本件建物で生活しており、本件建物所在地がA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はできる」と述べている。しかし、次のような事実を踏まえて、「原告の担当者……は、Aが非居住者である(米国に生活の本拠を有している)可能性をも踏まえて、Aに対し、その具体的な生活状況等……に関する質問をするなどして、Aが非居住者であるか否かを確認すべき注意義務を負っていたというべきであ(る)」と述べている。

- ・ 平成19年8月当時、X社の担当者が本件建物に電話を掛けても繋がらず、本件建物を3・4回訪問しても不在であった。
- ・ 本件不動産の売却交渉が開始した後も、Aが約1か月にわたり渡米し、X社の担当者もこれを認識していた。
- ・ Aが担当者に対し、以前米国で生活していた旨を説明していた。
- ・ Aが、本件代金を26口に分割してAの米国口座に振込送金することを依頼し、そ

21) 判例集未登載。

の口座の名義人の名前が「C」というAの英米式の氏名であった。

すなわち、X社の担当者は、上記のような事実を把握していたにもかかわらず、Aの具体的な生活状況等を確認しなかったということである。そのため、原判決は、「上記の事実関係の下においては、Aの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とはできない。」と判示した。

X社は、このような判決を不服として控訴したが、東京高判平成28年12月1日（以下、「本判決」という。）は、原判決を支持して、X社の控訴を棄却した。

#### （４）検討

本件において、X社は、A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たが、非居住者であることは分からなかったと主張した。しかし、本判決は、本件においてX社の担当者がAの非居住者性に関する客観的な事情について具体的に質問せず確認を怠っており、X社は本件注意義務を尽くしていない、としてX社の主張を認めなかった。すなわち、本判決は、本件注意義務の程度として、相手方の具体的な生活状況等（例えば、相手方の出入国の有無・頻度、国外の滞在期間、国外における家族関係や資産状況等）について具体的に質問して確認することを求めていると考えられる。

このように、本判決は、前記東京高判平成23年8月3日と結論において同様の判断を行っている。しかし、そのロジックには異なる点がある。それは、東京高判平成23年8月3日が、本件源泉徴収制度の限定適用の可能性を否定したのに対して、本判決は、その可能性について明言しないまま、詳細な事実認定を行った上で、納税者が本件注意義務を尽くしたかどうかを判断した点である。仮に、本判決が東京高判平成23年8月3日と同じ立場を取っているのであれば、詳細な事実認定を行ったり、納税者が本件注意義務を尽くしたかどうかを判断したりする必要はなかったはずである<sup>22)</sup>。それにもかかわらず、本判決が本件注意義務に関する判断を行っているということは、納税者が本件注意義務を尽くしていたと判断される場合には源泉徴収義務を負わないという解釈の可能性を示唆したものと思われる<sup>23)</sup>。そうすると、本判決は、本件源泉徴収制度の限定適用の可能性について明言していない点で割り引く必要があるものの、一定の評価がなされて良いように思われる。

ただし、本判決の事実認定及びその評価に関しては、少々批判すべき点があるように思われる。というのも、本判決は、X社が本件注意義務を尽くしていないと評価してX社の請求を棄却したが、そのような評価がやや酷であると思われるからである。確かに、「あなたは国内居住者ですか」と尋ねて「国内居住者です」と答えられただけで本件注意義務を尽くしたとはいえないだろう。しかし、本件においてはその他に、Aが本件建物で生活していることやA自身が居住者として確定申告を行っていたこと、Aの国内の「住所」が

22) 同様の指摘をするものとして、南繁樹「判批」ジュリスト1498号（2016年）11頁がある。

23) 平川英子「判批」新・判例解説 Watch21号（2017年）225頁、青山慶二「判批」TKC 税研情報26巻2号（2017年）52頁、南・前掲注21)11頁。

記載されている住民票や印鑑登録証明書等の公的な書類をX社の担当者が確認したことが事実として認められている。

確かに、「住所」は、「各人の生活の本拠」（民法22条）を指すとされ、「生活の本拠かどうかは客観的事実より判定される」<sup>24)</sup> ことになっているから、本件において、Aの住所が国内にあるかどうかを住民票等の公的な書類のみで「判定」することは適当ではない。しかし、それは、A自身の納税義務の範囲を画定するために行う、居住者該当性の「判定」の話であって、本件のような支払者が受給者の非居住者該当性を「判断」する場合とは別に考える必要がある。なぜなら、前者は納税者自身の問題であるのに対して、後者は他者の問題であるからである。後者のような場合にも「客観的事実」を踏まえて「判断」しないといけないということになると、本件のような支払者は相手方の具体的な生活状況等について質問し確認しなければならない義務が課せられることになる。

この点について、本判決は、「〔本件〕事実関係に照らすと、その確認のためにAに対してその生活状況等を質問することが不動産の売買取引をする当事者間において取引通念上不可能又は困難であったということも、当該質問等をして確認できない結果に終わったということもできないというべきである」と述べている。すなわち、本件のような支払者と受給者には「特に密接な関係」があって、受給者の具体的な生活状況等について質問し確認することは容易であると本判決は考えていると思われる。

しかし、本件のような支払者と受給者の間に常に「特に密接な関係」があるとはいえないことは、前述した通りである。さらに、様々な調査権限を有している課税庁でさえも、本件においてAの非居住者該当性の判断に関して、2年以上の歳月を費やしている<sup>25)</sup>。本件において課税庁は、その調査の中で、法務省入国管理局に対してAの入出国記録を照会したり、米国内国歳入庁に対してAの米国における身分事項や所得税の申告状況等に関する照会を行ったりしていた。そのような照会を踏まえて、課税庁はAが非居住者であると判断して、X社に対して源泉所得税の納税告知処分を行ったのである。すなわち、Aが非居住者であるという「判断」は、決して容易なことではなかったのである。それにもかかわらず、対価の支払者にそのような「判断」を求める本件源泉徴収制度は、対価の支払者に対して不当な義務を課していることになるとと思われる。

#### （5）小括

これまでみてきたように、本判決は、X社が本件注意義務を尽くしたとはいえないため、X社に源泉徴収義務があるとの判断を示した。このような判断の枠組みは、本件源泉徴収制度の限定適用の可能性を示唆するものといえ、一定の評価がなされている。しかし、本判決は、どのような場合に本件注意義務を尽くしたといえるかという判断基準については

24) 神戸地判昭和60年12月2日税資153号817頁。なお、この判決は、最判昭和63年7月15日（税資165号324頁）により確定している。

25) 木山義嗣「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年）82頁。

示していない。そのため、本件源泉徴収制度の限定適用が認められるとしても、要求される本件注意義務の程度が相当重いということになると、事実上、本件源泉徴収制度の限定適用の可能性が無いということになる。そうであれば、本判決は、前記東京高判平成23年8月3日と共に、批判されなければならないと思われる。

## 五 結びに代えて

源泉徴収制度は、本来の納税義務者以外の第三者であるが本来の納税義務者（受給者）に所得の支払をする者（支払者）が、その支払いの際、その所得について所得税を徴収し、その徴収をしなければならない日の属する月の翌月10日までにこれを国に納付しなければならない義務を負うものである<sup>26)</sup>。この点について、最判昭和37年は、「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、能率を挙げ得る点を考慮して、これを徴税義務者としているのである。」と述べて、支払者がこのような義務を負うことを肯定している。確かに、「給与を受ける者」は「給与の支払をなす者」に対して従属的な立場で労務を提供する者であり、両者の間に「特に密接な関係」があるということは首肯できる。したがって、支払者が源泉徴収義務を負うためには、受給者との間に「特に密接な関係」がなければならないのである。

それでは、本稿で検討した国内不動産の売主と買主の間にそのような「特に密接な関係」は、存在するのだろうか。この点について、前記東京高判平成23年8月3日の原審である東京地判平成23年3月4日は、「支払者は、通常、不動産の譲渡に関する交渉、契約締結及び契約の履行を通じて受給者の国内外における住所等を容易に把握し得る特に密接な関係にあつて、徴税の対象となる譲渡対価を受給者に支払う立場にある点で、譲渡対価に対する徴税上、特別の便宜を有し、能率を挙げ得る地位にある」と述べている。しかし、これまで述べてきたように、支払者が受給者の国内外における住所等を容易に把握し得ることは所与のものではない。そのため、そのことを前提として支払者と受給者に「特に密接な関係」が存在するということはいえないと思われる。また、必ずしも支払者と受給者にそのような関係が存在するとはいえない以上、支払者に受給者の非居住者該当性を確認すべき注意義務を課すことも不当な義務を課していると思われる。

さらに、本件源泉徴収制度には、本稿で検討した点以外にも深刻な問題がある。それは、求償の問題である。すなわち、支払者が国から源泉所得税の納付を求められ納付したものの、受給者に対価を支払う際に源泉所得税を徴収していなかった場合の問題である。この場合について、法222条は、「その徴収をしていなかった所得税の額に相当する金額を、その徴収をされるべき者に対して同条の規定による徴収の時以後若しくは当該納付をした時以後に支払うべき金額から控除し、又は当該徴収をされるべき者に対し当該所得税の額に相当する金額の支払を請求することができる」と規定している。すなわち、法は、支払者が受給者に対して求償することができる旨を定めている。確かに、給与など継続的に対価

26) 谷口勢津夫『税法基本講義（第5版）』弘文堂（2016年）167頁。

が支払われている場合は、その後に支払うべき金額から納付した源泉所得税の金額を控除した金額を支払うことによって、求償を図ることが可能である。

しかし、本件のような一回限りの取引の場合は、「当該徴収をされるべき者に対し当該所得税の額に相当する金額の支払を請求することができる」としても、実際に当該金額が回収できるかどうかは別の問題であり、ましてや相手が非居住者に該当する者であると、その可能性は極めて低くなる。この点について、前記東京地判平成23年3月4日は、「……売買契約を締結するに当たり、通常要求される調査を尽くしてもなお売主が非居住者の該当性について疑義が残る場合には、買主において、源泉徴収義務に相当する額の支払を留保し、又は、この点について特約を締結するなどして、その源泉徴収義務に備えることも可能であるから、支払者に不当なリスクを負わせるものとはいえない……ない。」と述べている。しかし、不動産の売主と買主という対等な取引関係において、はたして買主が「源泉徴収義務に相当する額の支払を留保」したり、売主と「特約を締結する」ことが本当に可能なのだろうか。対象となる不動産の売買契約が成立すれば、買主は売主に対して約定代金全額の支払債務を負う。ここで、売主が非居住者に該当することが確実であれば、法の規定に則り、源泉所得税額を控除した残額を売主に支払えば、買主は債務を果たしたことになる。しかし、「売主が非居住者の該当性について疑義が残る場合」については、売主から控除した金額を含めた代金全額の支払いを求められれば、買主はその金額を支払わなければならない。もし、その支払いの求めに応じなければ、契約を解除される恐れがあるためである。また、売主と「特約を締結する」にしても、売主がそれに同意することが前提である。そのような交渉をした結果、売主が機嫌を損ねて契約締結に至らないといったことも十分想定できる。それも「支払者に不当なリスクを負わせるもの」といえるのではないだろうか。

そもそも、源泉徴収義務は何らの確定行為を必要とせずに自動的に確定するため、源泉徴収義務の発生の有無を巡る税務当局との紛争が後を堪えない。本件源泉徴収制度もその一つであるといえる。そうすると、源泉徴収制度のあり方について検討する時期が来ているのではないだろうか。