

# 源泉徴収制度を巡る争訟手続について

## ～近時の裁判例を踏まえて～

執筆者：弁護士 公認会計士 北村 導人 / 弁護士 寺崎 雄大

May 2019

### In brief

源泉徴収は、本来の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場合や、能率的かつ確実に租税を徴収する必要がある場合等において、本来の納税義務者以外の第三者（支払者等）に対して租税の徴収・納付を行わせる制度です。国内取引では、給与所得の支払いの場面等で採用されており、国際課税の場面においても、外国法人又は非居住者が国内に恒久的施設（PE）を有しない等の理由により総合課税が期待できない場合において、源泉徴収により租税の徴収等が行われるなど、源泉徴収制度は、租税の徴収等に関して、実務上大きな役割を担っています<sup>1</sup>。

もっとも、ある支払いについて源泉徴収を行うべきか否かを判断するためには、租税法その他の法令の解釈を要するところ、特に、クロスボーダーの取引においては、新規性や複雑性を有するが故に、国内法のみならず、租税条約や外国法令の解釈に疑義が生じることがあり、源泉徴収の要否に関する判断に困難が伴うケースも見られます。このような源泉徴収の要否に係る問題については、取引開始前のスキーム検討の局面において直面するケースもありますが、取引の開始後において、課税当局による税務調査により源泉徴収の必要性を指摘され、見解の相違により争訟に発展するケースも増加しており、近時いくつかの注目すべき裁判例が登場しているところです。

本ニュースレターでは、このような源泉徴収に係る問題のうち、事後的な権利救済としての争訟手続について、関連する近時の裁判例も紹介しつつ、解説します。

### In detail

#### 1. 源泉徴収の仕組み

##### (1) 総論

租税の徴収方法のうち、本来の納税義務者以外の第三者に租税を徴収させ、これを国又は地方公共団体に納付させる方法を「徴収納付」といいます。徴収納付は、本来の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場合や、能率的かつ確実に租税を徴収する必要がある場合等において、租税の徴収の確保のために採用されています（最判昭和 37 年 2 月 21 日刑集 16 卷 2 号 107 頁参照）<sup>2</sup>。

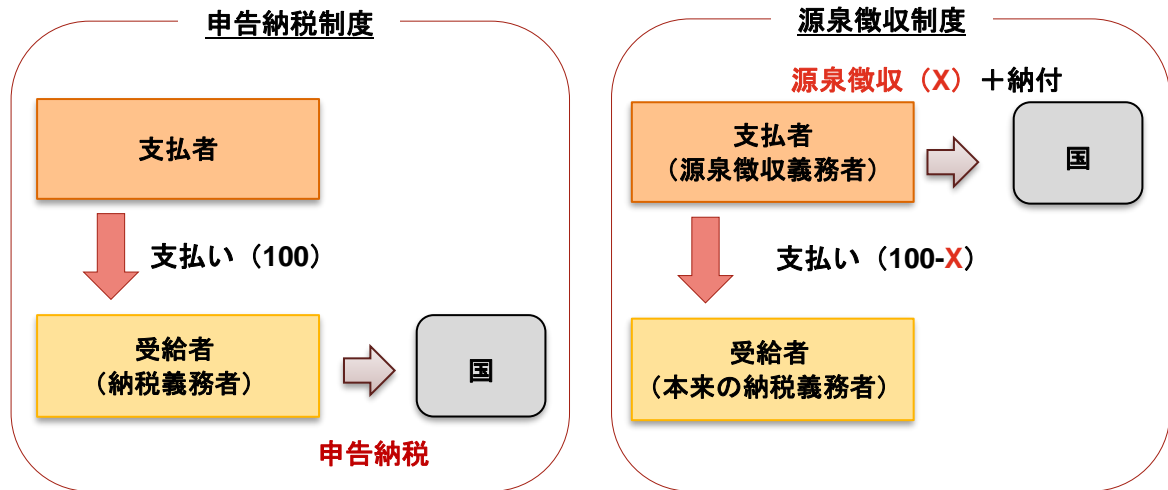
かかる徴収納付の一例である源泉徴収制度においては、所得を得た側（本来の納税義務者＝受給者）が自ら租税を納付する申告納税方式とは異なり、本来的な納税義務者ではなく、当該納税義務者に対して所得の支払いを行う第三者が租税を徴収し、これを国に対して納付することになります（以下、本稿においては、本来的な納税義務者を「**受給者**」、源泉徴収義務を負う者を「**源泉徴収義務者**」といいます）（下図参照）。そ

<sup>1</sup> 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）81 頁参照。

<sup>2</sup> 金子宏『租税法〔第 23 版〕』（弘文堂、2019）992 頁参照。

れ故、源泉徴収義務者は、受給者の側から見れば、国のための租税の徴収機関であり、国の立場から見れば、受給者に代わって租税を納付する者であるという二重の性格を有するということとなります。

また、申告納税方式の租税の納付義務は、納税義務者(受給者)の申告により確定することになりますが、源泉徴収による国税の納付義務は、源泉徴収の要件の充足(=受給者に対する所得の支払い)と同時に、自動的に確定することとされています<sup>3</sup>(自動確定。国税通則法(以下「**通則法**」といいます)15条3項2号)。当該国税が法定納期限<sup>4</sup>までに納付されないときは、納税の告知(同法36条)及び督促(同法37条)の手続を経た上で滞納処分(同法40条)がなされることとなります。



## (2) 源泉徴収の対象となる所得

### ア 国内取引の場合

受給者が居住者又は内国法人の場合には、利子・配当(所得税法(以下「**所法**」といいます)181条)、給与所得(同法183条以下)、退職手当(同法199条以下)、報酬・料金等(同法204条以下)の支払いの際に源泉徴収が求められることとなります。

### イ 国際取引の場合

受給者が非居住者又は外国法人の場合には、組合契約事業利益の配分、土地等の譲渡対価、人的役務の対価、不動産等の貸付けの対価、利子、配当、使用料等の支払いの際に源泉徴収が求められることとなります<sup>5</sup>。

なお、源泉徴収の対象及び税率については、租税条約による修正についても留意する必要があります。例えば、日本国外において行われる人的役務の提供に対する報酬は、その人的役務の提供が「国内において行われたものではないため、一般に、わが国の法令上は「国内源泉所得」に該当せず、源泉徴収の対象となりません(所法161条1項6号、所得税法施行令(以下「**所令**」といいます)282条)。しかしながら、例えば、日印租税条約では、「技術上の役務に対する料金」につき、その支払者が一方の締約国(日本)の居住者である場合は、一方の締約国(日本)の国内において生じたものとされる旨定められており、当該一方の締約国(日本)における課税が認められています(同条約12条2項、6項)。租税条約にこのように(国内源泉所得につき)国内法と異なる定めがある場合には、国内源泉所得に該当するか否かは租税条約に定める

<sup>3</sup> これは、源泉徴収に係る国税については、課税標準額が通常は明白であり、しかも税額の計算が極めて容易であるためとされています(金子・前掲(注2)995頁参照。但し、近時の経済環境や取引を基準に考えると、もはやそのような前提が機能しない場合もあるのではないかと指摘もあります(仲川詠里「源泉徴収制度における誤徴収税額の還付問題について—支払者が不在となる場合を中心に」青山ビジネスローレビュー381号(2013)101頁参照))。

<sup>4</sup> 原則として源泉徴収の対象となる所得を支払った月の翌月10日となります。

<sup>5</sup> 受給者が非居住者又は外国法人の場合の源泉徴収義務の概要については、国税庁ホームページ「平成31年(2019年)版 源泉徴収のあらまし 第10 非居住者又は外国法人に支払う所得の源泉徴収義務」をご参照ください。

ところによるとされている(所法 162 条 1 項)ため、「日本国外」において人的役務の提供が行われたとしても、その報酬が「技術上の役務に対する料金」に該当し、かつ当該報酬の「支払者」が日本の居住者ないし内国法人である場合には、我が国の所得税法上、当該報酬は「国内源泉所得」として取り扱われ、源泉徴収の対象とされることとなります(同条約 12 条 2 項により、10%を上限として支払者の居住地国において租税を課すことができるとされています)。

## 2. 源泉徴収を巡る法律関係

源泉徴収制度においては、(本来の納税義務者である)受給者は、自ら租税を納付する義務を負わず、源泉徴収義務者(支払者)が租税を徴収し、納付する義務を負います。従って、受給者と租税債権者である国との間には直接の法律関係が存せず、(i) 公法上の債務関係である源泉徴収義務者(支払者)と国の関係と、(ii) 私法上の債務関係である源泉徴収義務者(支払者)と受給者との関係が同時に存在することになります<sup>6</sup>。以下では、かかる法律関係を念頭に、① 源泉徴収税の不納付(ないし過少納付)があった場合と、② 過大納付があった場合における、それぞれの法律関係について、更に検討することとします。

### (1) 源泉徴収税の不納付(ないし過少納付)があった場合

まず、源泉徴収税の不納付(ないし過少納付)があった場合には、源泉徴収義務者が国に対して当該源泉徴収税を納付した上で(上記(i)の関係)、その後、源泉徴収義務者から受給者に対して、納付した税額について、その後に支払うべき金額から控除し、又は求償権を行使することになります<sup>7</sup>(上記(ii)の関係)。かかる求償権の行使等を受けた受給者は、源泉徴収義務者との間で、源泉徴収義務の存否及び範囲について争うことができます<sup>8</sup>。

なお、源泉徴収税の納税者が受給者ではなく源泉徴収義務者であることから、不納付(ないし過少納付)の場合の附帯税(不納付加算税及び延滞税)についても、源泉徴収義務者に課されることとなります(通則法 60 条 1 項 5 号、67 条)。当該附帯税については、源泉徴収義務者から受給者に対して求償することができます<sup>9</sup>。

### (2) 源泉徴収税の過大納付があった場合

他方、源泉徴収税について過大納付があった場合にも、国に対する還付請求は源泉徴収義務者(支払者)が行うものと解されているため(上記(i)の関係)、源泉徴収義務者は、還付請求権の時効期間(5 年)以内に還付請求手続を行うべきこととなります(通則法 74 条)。国がこれを認める場合には、遅滞なく金銭での還付が行われます(通則法 56 条)。受給者については、不納付(ないし過少納付)の場合と異なり、所得税法上求償権に関する特段の規定は設けられていませんが、民法を根拠として、源泉徴収義務者に対して還付金の支払いを請求することができます(上記(ii)の関係)。他方、受給者が、源泉徴収税の過大納付部分について、国に対して直接に還付を求めたり、申告により納付すべき税額から控除することはできないと解されています<sup>10</sup>(後記 3.(2)参照)。

上記のとおり、源泉徴収を巡る法律関係は、国、源泉徴収義務者(=支払者)及び受給者(=本来の納税義務者)の三者間の法律関係となるところ、源泉徴収の要否については、① 受給者の納税者としての地位(個人、法人又はその他の事業体の区別、居住地の区別、パススルー性の判断等)、② 支払金額に源泉徴収の対象となる所得が含まれているか否か、③ 源泉徴収税が軽減・免除されるか否か等の様々な要素を検討した上で判断されるため、しばしば見解に相違が生じ、各当事者間の紛争に至ることがあります。

## 3. 源泉徴収を巡る争訟手続

### (1) 源泉徴収義務者と国との間の争訟手続

源泉徴収を巡る紛争については、源泉徴収義務者が源泉徴収を行っていない場合、又は源泉徴収税額が過少である場合において、課税当局が源泉徴収すべきであるとして納税告知処分をなし、これに対して源泉

<sup>6</sup> 金子・前掲(注 2)998 頁参照。

<sup>7</sup> 所得税法 222 条。なお、最判平成 23 年 3 月 22 日民集 65 卷 2 号 735 頁参照。

<sup>8</sup> 最判昭和 45 年 12 月 24 日民集 24 卷 13 号 2243 頁参照。

<sup>9</sup> 最判昭和 45 年 12 月 24 日・前掲(注 8)参照。但し、本税部分に対する遅延損害金の請求は可能とされています。

<sup>10</sup> 最判平成 4 年 2 月 18 日民集 46 卷 2 号 77 頁参照。



徴収義務者が争うケースが多いと考えられます。以下では、このようなケース(以下「**本想定事例**」といいます)を想定して、源泉徴収を巡る争訟手続のあり方について概観します。

## ア 納税告知処分に対する不服申立て及び取消訴訟の可否

まず、納税告知処分に対する取消訴訟(行政事件訴訟法(以下「**行訴法**」といいます)3条2項)を提起することができるか否かが問題となります。

この点、最判昭和45年12月24日は、納税告知処分は「確定した税額がいくばくであるかについての税務署長の意見が初めて公にされるものであるから、支払者がこれと意見を異にするときは、当該税額による所得税の徴収を防止するため、異議申立て又は審査請求のほか、抗告訴訟をもちうるものと解すべきであり、この場合、支払者は、納税の告知の前提となる納税義務の存否又は範囲を争って、納税の告知の違法を主張することができる」と判示して、納税告知処分についての不服申立て及び取消訴訟の提起を認めています。

なお、同判例は、納税告知処分につき、「その性質は、税額の確定した国税債権につき、納期限を指定して納税義務者等に履行を請求する行為、すなわち徴収処分であって」「更正または決定のごとき課税処分たる性質を有しない」として、納税告知処分が、公定力<sup>11</sup>を有する「課税処分」ではなく、「徴収処分」である(公定力をもって源泉納税義務の範囲を確定する効果を有する行政処分ではない)ことを明らかにしています<sup>12</sup>。それ故、(i) 納税告知処分の取消訴訟を経ることなく、源泉徴収義務者は国に対して過誤納金還付請求訴訟(後記イ)を提起することも可能であり、また、(ii) 納税告知処分の取消の有無に拘わらず、受給者と源泉徴収義務者との間において納税義務の存否を争うことも可能です。

## イ 過誤納金還付請求訴訟

前記のとおり、納税告知処分は公定力をもって源泉納税義務の範囲を確定する効果を有する行政処分ではないと解されていることから、納税告知処分を受けた源泉徴収義務者は、かかる納税告知処分の効力を争うことなく(前記アの不服申立て及び取消訴訟を経ることなく)、源泉徴収義務の存否について直接争うことも可能です。

この点、源泉徴収義務者としては、源泉徴収義務が不存在であることを確認するため、源泉徴収納付義務不存在確認請求訴訟を提起することも考えられます<sup>13</sup>が、仮にかかる訴訟において納税者が敗訴すると、源泉徴収税に加えて、附帯税(延滞税)の納付が必要となります。そこで、実務上は、そのような敗訴リスクを考慮して、納税告知処分の段階で一旦は源泉徴収税を納付した上で、当該納付済みの源泉徴収税に係る過誤納金還付請求訴訟<sup>14</sup>を提起することが一般的です<sup>15</sup>。

なお、このように、源泉徴収義務者としては、(前記アの不服申立て又は取消訴訟を経ることなく)直接、源泉徴収納付義務不存在確認請求訴訟又は過誤納金還付請求訴訟を提起することが可能ですが、納税告知処分には理由附記の制度が存在しないため、実務上は、国側の処分理由を明らかにすべく、納税告知処分の不服申立てを行った上で、当該処分の取消訴訟と上記の訴訟を併せて提起することも考えられます。また、納税告知処分と異なり課税処分である不納付加算税賦課決定処分がなされた場合は、その取消しを求める訴訟を併せて提起するケースも多いと考えられます。

<sup>11</sup> 行政行為が仮に違法であっても、取消権限のある者によって取り消されるまでは、何人(私人、裁判所、行政庁)もその効果を否定することはできない、という法現象をいいます(塩野宏『行政法 I [第六版] 行政法総論』(有斐閣、2015)160頁参照)。

<sup>12</sup> 納税告知処分につき、課税処分ではなく徴収処分であるとしつつ、抗告訴訟の提起を認めることについては、理論的な問題点も指摘されています(畠山武道「源泉徴収制度の法律関係・争訟手続」日税研論集 15巻(1991)285頁参照)。

<sup>13</sup> 判例(最判昭和45年12月24日・前掲(注8))においても、源泉徴収義務者は、「抗告訴訟[筆者注:納税告知処分の取消訴訟]にあわせて、またはこれと別個に、納税の告知を受けた納税義務の全部または一部の不存在の確認の訴えを提起」することができることが示されています。

<sup>14</sup> 源泉徴収税の過大納付(納税告知処分に応じて納税した場合も含みます)のように、実体法的にも手続法的にも、納付又は徴収の時点から法律上の原因を欠いていた税額を誤納金といいます(金子・前掲(注2)897頁、899頁参照)。これに対して、納付又は徴収の時には法律上の原因があったが、後に法律上の原因を欠くに至った税額のことを過納金といいます。

<sup>15</sup> この場合、延滞税を納付する必要がなくなることに加えて、還付加算金を得られることとなります。

## ウ 訴訟における錯誤無効の主張

なお、近時、源泉徴収義務を巡る訴訟における錯誤無効の主張に関して、注目すべき判例<sup>16</sup>が出ていますので、紹介します。

同判例の事案は、上告人(被控訴人・原告。権利能力のない社団)が、その理事長であった A に対し、A の上告人に対する借入金債務の免除(以下「**本件債務免除**」といいます)をしたところ、所轄税務署長から、上記の債務免除に係る経済的な利益(以下「**本件債務免除益**」といいます)が A に対する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処分及び不納付加算税の賦課決定処分を受けたため、被上告人(控訴人・被告。国)を相手に、本件債務免除益は給与所得に該当せず、仮に給与所得に該当するならば、本件債務免除は錯誤により無効であるから、源泉徴収義務はないとして、上記各処分(但し、上記納税告知処分については審査請求に対する裁決による一部取消後のもの)の取消しを求めた事案です。

原審(差戻控訴審<sup>17</sup>)は、法定納期限の経過後に、源泉徴収税の納付義務の発生原因たる法律行為につき錯誤無効の主張をすることは許されないと判示しました。これに対して、最高裁は、法定納期限の経過後であっても、錯誤無効を主張することは認められると判示しています<sup>18</sup>。従来の下級審においては、申告納税方式の租税の事案において、納税義務の成立後に、安易に納税義務の発生原因となる法律行為の錯誤無効を認めて納税義務を免れさせることは、納税者間の公平を害し、租税法律主義を不安定にすることを根拠として、法定申告期限を経過した後の錯誤無効の主張は許されないと判示するものが見られたところ<sup>19</sup>ですが、最高裁は、源泉徴収に関する事案において、これらとは異なる判断をしたということになります<sup>20</sup>。

もっとも、最高裁は、「上告人は、…納税告知処分が行われた時点までに、本件債務免除により生じた経済的成果がその無効であることに基因して失われた旨の主張をしておらず、したがって、上告人の主張をもっては、本件各部分が違法であるということとはできない」として、原審の判断を結論において是認しています。課税の前提となる私法上の法律関係についての行為が無効であるとしても、課税対象が私法上の行為それ自体ではなく、それによって生じた経済的効果(例えば所得)である場合には、その原因たる私法上の行為に瑕疵があっても、経済的成果が現に生じている限り、課税は妨げられないと解されており、最高裁も同様の考え方を採用したものとすることができます<sup>21</sup>。かかる考え方に従えば、錯誤無効の主張自体は納税告知処分後に行うことが可能であるとしても、納税者としては、当該錯誤無効に基因する経済的成果の喪失が、当該納税告知処分時点までに生じていたことを主張・立証する必要があるため、本判例を前提としても、税負担に係る錯誤無効を主張して勝訴することは、実務上は容易ではないものと考えられます<sup>22</sup>。

<sup>16</sup> 最判平成 30 年 9 月 25 日民集 72 巻 4 号 317 頁。

<sup>17</sup> 広島高判平成 29 年 2 月 8 日民集 72 巻 4 号 353 頁。なお、第 1 次控訴審は、本件債務免除益は給与所得に該当しないとして、原告の請求を認容すべきとしていましたが、第 1 次上告審は、本件債務免除益は給与所得に該当するとして、破棄差戻しの判決をしていました。

<sup>18</sup> その理由として、「給与所得に係る源泉所得税の納付義務を成立させる支払の原因となる行為が無効であり、その行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われたときは、税務署長は、その後に当該支払の存在を前提として納税の告知をすることはできないものと解される。そして、当該行為が錯誤により無効であることについて、一定の期間内に限り錯誤無効の主張をすることができる旨を定める法令の規定はなく、また、法定納期限の経過により源泉所得税の納付義務が確定するものでもない。したがって、給与所得に係る源泉所得税の納税告知処分について、法定納期限が経過したという一事をもって、当該行為の錯誤無効を主張してその適否を争うことが許されないとする理由はない」と判示しています。

<sup>19</sup> 神戸地判平成 7 年 4 月 24 日訴月 44 巻 12 号 2211 頁、東京地判平成 21 年 2 月 27 日判タ 1355 号 123 頁等。なお、西本靖宏「判批」ジュリスト 1528 号(2019)10 頁参照。

<sup>20</sup> (i) 一定の期間内に限り錯誤無効の主張をすることができる旨の法令の規定がないことに加え、(ii) 源泉徴収税は自動確定の税であり、納税告知処分自体は課税処分ではないところ、この場合における法定納期限は、その経過によって具体的納付義務を確定させるような効果を有するものではないという点が考慮されたとの指摘もあります(「判批」判タ 1456 号(2019)48 頁参照)。

<sup>21</sup> 判タ・前掲(注 20)47 頁参照。

<sup>22</sup> 西本・前掲(注 19)11 頁参照。

## (2) 受給者の権利救済

前記 2.において述べたとおり、源泉徴収を巡る法律関係については、租税債権者である国と(本来的な)納税義務者である受給者との間の直接の法律関係は切断されており、源泉徴収義務について国に対して訴訟を提起する主体は、受給者ではなく源泉徴収義務者ということになります。従って、受給者としては、源泉徴収が不要であるにも拘らず、源泉徴収義務者が自発的に、又は納税告知処分に応じて、源泉徴収税を過大に納付していると考えられる場合には、当該徴収税額若しくは控除額の全部若しくは一部の返還を求める民事訴訟を提起し、又は源泉徴収義務者からの支払請求を拒否するという方法により、源泉徴収義務の存否ないし範囲について争うべきこととなります(受給者は、源泉徴収義務者が国に対して訴訟提起をするか否かとは無関係に争うことができます。前記(1)A参照)。

なお、源泉徴収義務者による源泉徴収に過不足がある場合に、受給者が、自らの確定申告の手続において、当該過不足を清算する(例えば、過大納付部分について所得税額から控除し、還付を受ける)ことが認められるかが問題となります。この点、判例<sup>23</sup>は、(i) 受給者の申告納税義務(いわゆる年税)と源泉徴収義務者の源泉徴収納付義務との同一性がないため、源泉所得税の過不足を確定申告において清算できないこと、(ii) 受給者は源泉徴収義務者に対して過大徴収された金額の支払いを請求できるから、権利救済に支障はないことを根拠として、受給者が確定申告手続を通じて源泉徴収の過不足の清算を行うことはできないと判示しています<sup>24</sup>。

また、本想定事例において、源泉徴収義務者が、国に対して源泉徴収義務の存否を争って敗訴し、源泉徴収税を納付した後で、受給者から当該源泉徴収税額の返還請求等を提起された場合、源泉徴収義務者には、受給者からの返還請求にも敗訴する、即ち「両敗け」となるリスクが存在します。そこで、このようリスクに対応する方法として、判例上、「納税告知処分の取消訴訟に合わせて納税義務の不存在確認訴訟を提起し、受給者に訴訟告知<sup>25</sup>を行う」といった方法を採用得ることが指摘されています<sup>26</sup>。

## (3) 源泉徴収義務者が不存在となった場合

源泉徴収が行われた後において、源泉徴収義務者が不存在(例えば、所在不明となったり、法人が解散した場合等が考えられます)となった場合には、受給者は前記(2)のような源泉徴収義務者に対する請求を行うことはできません。そこで、そのような場合における受給者の権利救済のあり方が問題となります。

この点、源泉徴収税の不納付(ないし過少納付)の場合には、(i) 税務署長が源泉徴収義務者から過少源泉徴収税額を徴収すべきことを定める所得税法 221 条の反対解釈として、国は受給者から直接源泉徴収税相当額を徴収することはできず、(ii) 不存在となった源泉徴収義務者から受給者に対する請求も行われなことから、受給者の権利救済という観点からは特段の問題は生じないと考えられます<sup>27</sup>。

他方、過大納付の場合には、受給者は、不存在となった源泉徴収義務者に対して当該過大納付相当額の返還請求を行うことができず、判例<sup>28</sup>が述べるように国に対する直接請求も認められないとすると、受給者が権利救済を受けることは不可能ということになります。この点、判例の立場は必ずしも明らかではありませんが、学説上は、受給者が不存在となる場合には、これらの判例の射程は及ばず、例外的に直接国に対して還付を請求し、又は納付すべき税額から控除することができるとの見解が有力に主張されています<sup>29 30</sup>。

<sup>23</sup> 最判平成 4 年 2 月 18 日・前掲(注 10)。

<sup>24</sup> 学説上は、確定申告による過不足清算を認める立場も多く見られます(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)189 頁脚注 6 参照)。

<sup>25</sup> 訴訟告知とは、訴訟当事者が、当該訴訟に参加できる第三者に対し、その訴訟係属の事実を通知することをいいます(民事訴訟法 53 条)。訴訟告知は、一方で、訴訟の結果に利害関係を有する第三者に訴訟参加(補助参加)の機会を与えると共に、他方で、告知者が敗訴した場合の敗訴責任について、被告知者に分担させる(後日告知者と被告知者の間で訴訟となった場合にも、当該敗訴の結果に従った判決がなされる)という効果を有します。

<sup>26</sup> 学説上は、そのような方法は権利救済方法として迂遠であり、源泉徴収義務者に過大な負担を課すものであるとの批判があります(畠山・前掲(注 12)291 頁参照)。

<sup>27</sup> 但し、税負担の公平の観点から、受給者による確定申告等による清算(追加納税)を認めることが望ましいとの見解もあります(高橋・前掲(注 24)201 頁参照)。

<sup>28</sup> 最判昭和 45 年 12 月 24 日・前掲(注 8)、最判平成 4 年 2 月 18 日・前掲(注 10)。なお、前記 2.(2)参照。

<sup>29</sup> 金子・前掲(注 2)998 頁、高橋・前掲(注 24)221 頁、仲川・前掲(注 3)104-105 頁等参照。

<sup>30</sup> なお、上記に加えて、受給者が事後的に不存在となるケースも考えられますが、紙幅の都合上本稿では割愛します。



#### 4. 国際取引に係る源泉徴収

国際取引の場面においては、源泉徴収を巡る紛争において、前記 3.において述べた点に加えて、国際取引であることに起因する問題が生じ得ます。本項では、そのような問題点として考えられるものの一部につき紹介します。

##### (1) 源泉徴収の要否の判断における注意義務の程度

源泉徴収の要否は、国内取引の場面でも当然に問題となりますが、国際取引の場面においては、取引の新規性・複雑性の問題に加えて、租税条約や外国法令の解釈が必要となることから、その判断がより困難となるケースが多いと考えられます<sup>31</sup>。

この点に関連して、非居住者との土地等売買における源泉徴収<sup>32</sup>に関し、受給者の「非居住者」該当性の判断における源泉徴収義務者の注意義務につき争われた事案が存在します。

まず、東京地判平成 23 年 3 月 4 日税資 261 号順号 11635<sup>33</sup>は、「源泉徴収義務の有無を左右するのは売主が『非居住者』等に該当するか否か…であるところ、このような事実は、…売買契約の目的を完全に達するために必要な事項に関連するものであるから、買主において調査確認等(例えば、売主の住所・居所を知るための調査確認等としては、売買契約書の作成、不動産登記事項証明書の確認、売主からの委任状及び印鑑登録証明書等の入手又は売主への直接確認等)が考えられる。)をすることが予定されているということができ、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」として、源泉徴収義務者は、売主の「非居住者」該当性について、一定の調査確認等を行った上で判断すべき義務を負う旨を判示しました。

また、近時の裁判例である東京地判平成 28 年 5 月 19 日税資 266 号順号 12856 は、住民票等の公的な書類において、売主の住所が日本国内にある旨記載されており、かつ買主である不動産会社(原告)からの質問に対して、売主が自ら国内居住者である旨虚偽の回答をしていたという事案であったところ、裁判所は、「[買主]の担当者…は、[売主]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、[売主]に対し、その具体的な生活状況等(例えば、[売主]の出入国の有無・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)に関する質問をするなどして、[売主]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」と判示し、買主がそのような注意義務を尽くしたということではできないとして、源泉徴収義務は否定されないと判示しています<sup>34</sup>。

源泉徴収義務者は、税務職員のような質問検査権を有しておらず、また、受給者から源泉徴収義務者に対する情報提供義務がある訳でもないことから、特に相手方が国外に所在する国際取引の場面においては、源泉徴収義務の存否について厳密な調査確認を行うことが困難となるケースもあると考えられます。しかしながら、上記の裁判例においては、源泉徴収義務者において、源泉徴収義務の存否に係る調査確認等を行うべき注意義務があると判断されており、かつ、判決内容からは、かかる注意義務として相当程度高度のものが要求されているように解し得るため、留意が必要です。他方、上記東京地判平成 28 年 5 月 19 日及びその控訴審が、源泉徴収義務者の注意義務違反の有無について検討している(そもそも注意義務違反の有無は源泉徴収義務の有無を左右しないという論理構成をとっていない)ことについては、そのような注意義務違反がない場合には、源泉徴収義務を負わないと解釈する余地を残すものであり<sup>35</sup>、注目されるどころです。

<sup>31</sup> 例えば、東京地判平成 21 年 11 月 12 日判タ 1324 号 134 頁では、米国法人のスピンオフによりその株主(日本居住者)が取得することとなった別の米国法人の株式が、所得税法上の配当所得又はみなし配当所得に該当するかについて、受給者と支払者との間で争われました。

<sup>32</sup> 非居住者に対して、「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(政令で定めるものを除く)」を支払う場合には、源泉徴収を行う必要があります(所法 161 条 1 項 5 号、212 条 1 項)。

<sup>33</sup> 控訴審(東京高判平成 23 年 8 月 3 日税資 261 号順号 11727)においても同様の判断がなされており、また、最高裁において上告不受理決定がなされています(最決平成 24 年 9 月 18 日)。

<sup>34</sup> 控訴審(東京高判平成 28 年 12 月 1 日税資 266 号順号 12942。確定)においても同様の判断がなされています。

<sup>35</sup> 西山由美「判批」ジュリスト 1522 号(2018)141 頁参照。

## (2) 国際取引に係る源泉徴収を巡る権利救済

国際取引に係る源泉徴収を巡る争訟手続についても、基本的には、前記 2.及び 3.において述べたところと同様に、源泉徴収義務者が国に対して訴訟を提起すると共に、源泉徴収義務者と受給者との間で調整を行うことになると考えられます<sup>36</sup>。

もっとも、国内取引の場合と異なり、国際取引においては、国内法である所得税法や法人税法の規定に加えて、租税条約が適用されることとなります。そして、租税条約が適用される場合の源泉所得税の還付請求については、源泉徴収義務者ではなく受給者が行うこととされている場合があります。具体的には、租税条約の実施についての必要事項を定めた国内法である実特法<sup>37</sup>及び政省令において、租税条約が適用される場合の源泉徴収税の還付請求は、相手国居住者等(=受給者である非居住者又は外国法人。実特法 2 条 4 号)が行うべきことが定められています<sup>38</sup>。

この点については、「非居住者ないし外国法人の所得にかかる源泉徴収においては、国(税務署長)と本来の納税者とが直接法律関係に立つものとして構成されていると考えられるのである。したがって、非居住者ないし外国法人の所得にかかる源泉徴収税額については、当該主たる納税者が、源泉徴収義務者を經由するとしても、国に直接還付請求をする、もしくは、税務署長は、当該主たる納税者に還付することが義務づけられていると解することができる」との指摘があります<sup>39</sup>。

このように、国際取引に係る源泉徴収を巡る法律関係においては、国内取引と異なり、実特法を根拠として、受給者(非居住者又は外国法人)と国が直接の法律関係に立つ場面があり得ることとなります。もっとも、そのような実特法上の根拠がある場合に、受給者(非居住者又は外国法人)が直接国に対して訴訟提起等を行うことができるのか、また、実特法上の根拠がない場合の取扱いはどうなるのかといった点については必ずしも明らかでなく、今後の議論の蓄積が待たれるところです。

<sup>36</sup> 例えば、東京地判平成 25 年 11 月 1 日税資 263 号順号 12327(控訴審は東京高判平成 26 年 10 月 29 日税資 264 号順号 12555。なお、最決平成 28 年 6 月 10 日にて上告不受理決定により確定)では、匿名組合契約の営業者であった原告ら(源泉徴収義務者)が、当初の匿名組合員からその地位を譲り受けたアイルランドの法令に基づき設立された法人に対して、当該契約に基づき利益の分配として支払いをした際の源泉所得税につき、国に対して納税告知処分及び不納付加算税の賦課決定処分の取消しを求めると共に、過誤納金還付請求訴訟を提起しています。

<sup>37</sup> 「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」をいいます。以下同じです。

<sup>38</sup> 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施行令 2 条、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の施行に関する省令 3 条の 4、14 条。

<sup>39</sup> 水野・前掲(注 1)84 頁。



## Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

### PwC 弁護士法人

〒100-6015 東京都千代田区霞が関 3 丁目 2 番 5 号 霞が関ビル

電話 : 03-5251-2600(代表)

Email: [pwcjapan.legal@jp.pwclegal.com](mailto:pwcjapan.legal@jp.pwclegal.com)

[www.pwc.com/jp/legal](http://www.pwc.com/jp/legal)

- PwC 弁護士法人に属するタックス ローマー(税法を専門とする弁護士)は、税務コンプライアンスを意識した経営を志向される企業の皆様のニーズに応えるため、付加価値の高い総合的なプロジェッショナルタックスサービス(税務アドバイス、事前紹介支援、税務調査対応、争訟に行くか否かの判断の支援、税務争訟代理等)を提供いたします。
- PwC ネットワークは、世界 90 カ国に約 3,500 名の弁護士を擁しており、幅広いリーガルサービスを提供しています。PwC 弁護士法人も、グローバルネットワークを有効に活用した法務サービスを提供し、PwC Japan 全体のクライアントのニーズに応じていきます。
- PwC Japan は、PwC ネットワークの各法人が提供するコンサルティング、会計監査、および税務などの業務とともに、PwC 弁護士法人から、法務サービスを、企業の皆様に提供します。

### パートナー

弁護士・公認会計士

北村 導人

03-5251-2685

[michito.kitamura@pwc.com](mailto:michito.kitamura@pwc.com)

弁護士

寺崎 雄大

03-5251-2784

[takatomo.terasaki@pwc.com](mailto:takatomo.terasaki@pwc.com)

本書は法的助言を目的とするものではなく、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。個別の案件については各案件の状況に応じて弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本書における意見に亙る部分は筆者らの個人的見解であり、当弁護士法人の見解ではありません。

© 2019 PwC 弁護士法人 無断複写・転載を禁じます。

PwC とはメンバーファームである PwC 弁護士法人、または日本における PwC メンバーファームおよび(または)その指定子会社または PwC のネットワークを指しています。各メンバーファームおよび子会社は、別組織となっています。詳細は [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure) をご覧ください。