

## 源泉徴収制度の法律関係

はじめに .....	4
第1章 源泉徴収制度を巡る三者間の法的関係性 .....	4
第1節 法律の定め .....	4
第2節 国、源泉徴収義務者、納税義務者の三者関係 .....	6
第3節 昭和45年判決と平成4年判決 .....	8
第1款 昭和45年判決 .....	8
第2款 平成4年判決 .....	10
第4節 問題の提起 .....	12
第2章 源泉徴収義務者の法的地位 .....	14
第1節 委託徴収機関説 .....	14
第2節 代理人説 .....	16
第1款 法定代理人説 .....	17
第2款 任意代理人説 .....	17
第3節 債務移転説 .....	18
第3章 本来の納税義務者の法的地位 .....	19
第1節 委託徴収機関説 .....	19
第2節 代理人説 .....	20
第3節 債務移転説 .....	21
第4章 本来の納税義務者の源泉徴収受忍義務 .....	22
第1節 源泉所得税と年税の関係 .....	22
第1款 納税義務説 .....	23
第2款 源泉徴収受忍説 .....	23
第2節 源泉所得税の性質 .....	24
第3節 源泉徴収の受忍義務 .....	26
第5章 結論 .....	28
おわりに .....	29
参考文献・参考資料 .....	30

## はじめに

源泉徴収制度は、我が国の所得税の確保の面において重要な役割を占めている。平成 23 年度の源泉所得税額は 12 兆 8477 億円であり、申告所得税の 2 兆 3093 億円と合計した所得税総額 15 兆 1570 億円<sup>1</sup>のおよそ 85%を占めている。しかし、このように租税の徴収上重要な地位を占めている源泉徴収制度は、法律上いくつかの重要な問題点が指摘されてきた。例えば、憲法 14 条、25 条、29 条等に違反する可能性があること。あるいは源泉徴収により納税が完了することにより申告が必要なくなる給与所得者の納税意識が希薄化すること。そして国、源泉徴収義務者と源泉徴収に係る所得税の担税者となる者（以下、本来の納税義務者）との法律関係が複雑化して理解がしづらいものになっていること等である。本稿においては、源泉徴収制度における当事者である、国、源泉徴収義務者、本来の納税義務者の三者間の法律関係について整理、検討し、この三者が、自己以外の二者に対していかなる権限と義務に基づき源泉徴収の制度が運用されているかを明らかにしたい。

なお、源泉徴収義務者と区別して対価の支払を行う者を指す場合は「支払者」、本来の納税義務者と区別して対価の支払を受ける者を指す場合は「受給者」とする。

## 第 1 章 源泉徴収制度を巡る三者間の法的関係性

### 第 1 節 法律の定め

「租税の徴収方法のうち、納税義務者以外の第三者に租税を徴収させ、これを国または地方団体に納付させる方法を徴収納付という」<sup>2</sup>。徴収納付は、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、租税の徴収の確保のために採用されている方法である<sup>3</sup>とされている。所得税における源泉徴収のほか、地方税においては住民税等の特別徴収がこれに当たる。

所得税法 2 条 1 項 45 号は源泉徴収を「第 4 編第 1 章から第 6 章まで（源泉徴収）の規定により所得税を徴収し及び納付することをいう」と規定しており、源泉徴収は徴収納付の方法で行われることになり、源泉徴収における徴収納付義務を負う者は源泉徴収義務者と呼ぶことができる。

この源泉徴収義務者は、本来の納税義務者の立場から見れば国に代わる租税の徴収機関のように見え、他方で国の立場から見れば本来の納税義務者に代わり租税を納付する者のように見える。このため、源泉徴収義務者の法的地位は非常に理解しづらいものになっている。

所得税法は納税義務者を、同 5 条 1 項に「居住者は、この法律により、所得税を納める

<sup>1</sup> 国税庁『第 137 回国税庁統計情報』（平成 23 年度版）8 頁以下。  
<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/tokei.htm> 参照。

<sup>2</sup> 金子宏『租税法』（弘文堂、第 18 版、2013）805 頁。

<sup>3</sup> 最大判昭和 37 年 2 月 21 日刑集 16 卷 2 号 107 頁。

義務がある」と規定し、同 23 条以降に規定される所得を得る者であるとしている。たとえば給与所得であれば同 28 条 1 項に規定する「俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与に係る所得」を得る者が納税義務者となる。源泉徴収義務者は同 6 条に「第 28 条第 1 項（給与所得）に規定する給与等の支払をする者その他第 4 編第 1 章から第 6 章まで（源泉徴収）に規定する支払をする者は、この法律により、その支払に係る金額につき源泉徴収をする義務がある」と規定しており、納税義務者と源泉徴収義務者は別々の言葉に定義されている。

これに対して、国税通則法 2 条 1 項 5 号は、納税者を「国税に関する法律の規定により国税（源泉徴収による国税を除く。）を納める義務がある者（国税徴収法に規定する第 2 次納税義務者及び国税の保証人を除く。）及び源泉徴収による国税を徴収して国に納付しなければならない者をいう」と規定している。また、国税徴収法 2 条 1 項 6 号は「国税に関する法律の規定により国税（国税通則法（中略）第 2 条第 2 号（定義）に規定する源泉徴収による国税を除く。）を納める義務がある者及び当該源泉徴収による国税を徴収して国に納付しなければならない者をいう」と規定している。すなわち、所得税法は納税義務者を「所得を得る者」と規定しており、源泉徴収義務者は「源泉徴収義務のある者」と区別しているのに対し、国税通則法及び国税徴収法は納税者として「国税を納める義務がある者（源泉徴収に係る国税を除く）」と「源泉徴収義務者」の両者を含めて納税者としていることになる。ここに、納税義務者と納税者とは一見すると納税する者として同一の意味を持つように見えるが、別の範囲を指す言葉であることに留意しなければならない。

次に、所得税法 221 条は「第 1 章から前章まで（源泉徴収）の規定により所得税を徴収して納付すべき者がその所得税を納付しなかったときは、税務署長は、その所得税をその者から徴収する。」と定めている。このことは、税務署長は「支払を受ける者」すなわち本来の納税義務者に対して所得税を徴収する権限を有しておらず、源泉徴収義務者に対してのみ徴収権限を有していることを意味する。

したがって、本来の納税義務者は国に対して直接に納税義務を負担していないことになり、個人の所得に対して課税されるという所得税の原則<sup>4</sup>からみると、第三者であるはずの源泉徴収義務者が、本来の納税義務者より租税を徴収し、それを納付する義務を有しているという構成になっている。そして、これらの租税が納付されないときは、国は本来の納税義務者に対して滞納処分等を行うことが出来ない。あるいは、源泉徴収により徴収された税額に誤りがあっても、本来の納税義務者は自ら更正の請求を行うことが出来ない。このような場合、国も、本来の納税義務者も、源泉徴収義務者を相手にその請求を行うこと

<sup>4</sup> 金子前注<sup>(2)</sup>174頁。

になり、「所得を得る者」と「国」の両者だけでは租税法法律関係を清算することができない。むしろ、第三者であるはずの源泉徴収義務者がその当事者であるかのような立場にあることになる。この点について、法律の定め、判例、学説の検討及び、本来の納税義務者と源泉徴収義務者それぞれの立場からの考察等により、以下検討する。

## 第2節 国、源泉徴収義務者、納税義務者の三者関係

源泉徴収義務者は納税者である（国税通則法2条1項5号）が、その源泉徴収に係る租税を負担しなければならない者ではないはずである。しかし、租税を徴収し、これを納付する義務を怠ることによって、通常は納税義務者に対して行われる滞納処分等の強制手続の相手方とされる。例えば、同60条1項5号は「納税者は」、「源泉徴収による国税をその法定納期限までに完納しないときは」、「延滞税を納付しなければならない」と定めており、各種加算税や罰則を科されることとなっている<sup>5</sup>。

また、源泉徴収義務者は、徴収に係る国税については自動的に確定する国税に限られることを予定しているので、実体法上の納税義務者の法的地位を一切問題にする必要がない点において納税義務者ではないが、租税の納付段階、すなわち納税義務の消滅の段階においては納税義務者の法的地位にあると良い<sup>6</sup>。そうすると、源泉徴収義務者は、徴収の段階においては国税の徴収機関という性格を持ち、納付の段階においては納税義務者という性格を持つという二面性が存在することになる<sup>7</sup>。国税通則法は、徴収義務者を同2条1項5号に見られるように租税の徴収義務を負い、その履行を強制され、怠れば各種罰則を科されるものとしている。しかし、徴収権限については課税庁に認められているような権限<sup>8</sup>が認められていない<sup>9</sup>。所得税法222条は、徴収義務者が源泉徴収に係る所得税を国に徴収された又は納付した場合において、本来の納税義務者から徴収した金額に不足がある場合は、本来の納税義務者にその不足金額について、以後支払うべき金額から控除する又は請求することができるとしているが、この規定は租税法法律関係それ自体とは直接の関係を持たない私法上の法律関係にとどめられている<sup>10</sup>。

<sup>5</sup> 他に同法61条2項、67条、68条3項等。

<sup>6</sup> 福家俊朗「源泉徴収制度の法的論理構造の検討—租税法法律関係と源泉徴収制度—」租税法研究11号（1983）96頁、宮谷俊胤「源泉徴収制度の概要と問題点」『日税研論集15号源泉徴収制度』（日本税務研究センター、1991）102頁。

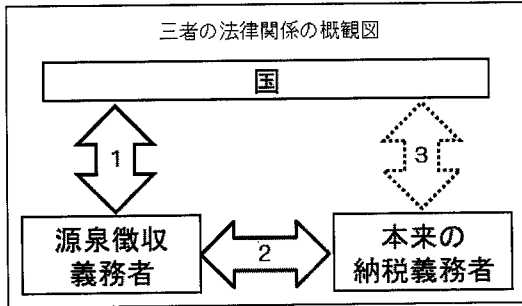
<sup>7</sup> 金子前注<sup>(2)</sup>806頁。

<sup>8</sup> 例えば国税徴収法8条に規定する優先権や、同法47条以下に規定する強制換価等。

<sup>9</sup> 名古屋高判昭和42年11月29日行集18巻11号1503頁において、源泉徴収義務者が天引する行為について、「徴収義務者はなんらかの公権力を持つものではない」と判示している。

<sup>10</sup> 最判昭和45年12月24日民集24巻13号2243頁。

これを図で表すと次のようになる。1の関係においては、源泉徴収義務者は国に対し所得税の徴収、納付義務を負っており、このことは国税通則法や所得税法に明示された定めがある。2の関係においては、本来の納税義務者は、源泉徴収義務者に対し、源泉所得税の受任義務を負うものとされるが、この関係は明確な法律の定めがなく、議論がある。3の関係において、本来の納税義務者は国に対し直接の義務を負わず、この二者間の法律関係は断たれてしまっている。



このように、国税通則法 2 条 1 項 5 号及び 6 号、所得税法 221 条の規定は、源泉徴収制度をめぐる法的問題の処理手続の利用を納税者とされる源泉徴収義務者に限定することを意味し<sup>11</sup>、また本来の納税義務者が、国との租税関係を排除されているということも意味する<sup>12</sup>。そうすると、例えば違法な納税告知処分に不服申立をする場合、源泉徴収義務者は直接自分とは利害関係のない他人の納税義務の存否又は範囲について不服を申し立てなければならず、しかもそれが認められなかった場合、その結果生ずる不徴収税額分については本来の納税義務者に対する私法上の請求を行うことが出来るにとどまることになる。このような場合に、本来の納税義務者はその請求に対し、債務の有無について争い、これを否認することができる<sup>13</sup>。このことは、源泉徴収すべき事実の有無、またはその金額という、同じ事実についての争いであるため、国が源泉徴収義務者に対して納税の告知を行った金額と、源泉徴収義務者が本来の納税義務者に請求する金額は同額になるであろうが、訴訟物が異なるため判決が分かれる可能性もある。そういった場合、源泉徴収義務者は、納税告知処分により追加で納付した部分について、本来の納税義務者に対して請求することができず、源泉徴収し納付するという義務以外に、金銭的な負担を課されてしまうことになる<sup>14</sup>。また、源泉徴収義務者が源泉徴収を怠ったまま倒産等により、適正な所

<sup>11</sup> 宮谷前注<sup>(6)</sup>103頁。

<sup>12</sup> 関子善信「我が国の源泉徴収制度の検討」久留米大学法学 43 巻 (2002) 130 頁。

<sup>13</sup> 前注<sup>(10)</sup>最判昭和 45 年 12 月 24 日。

<sup>14</sup> 宮谷前注<sup>(6)</sup>108頁。

得税の納付を行うことができなくなった場合、国はもはや源泉徴収義務者から徴収することが出来ないにもかかわらず、本来の納税義務者に直接その納付を求めることができない<sup>15</sup>。

源泉徴収に係る所得税を負担するのは、原則として受給者である本来の納税義務者である。源泉徴収義務者はこの納税義務の存否について、そもそも経済的な利害関係を有していない。したがって、本来の納税義務者は源泉徴収義務者にこのような訴訟を遂行させるのは不合理である<sup>16</sup>。また、受給者である本来の納税義務者は被用者であって、雇い主である源泉徴収義務者にこのような訴訟を提起させることを要求するのは現実的ではない<sup>17</sup>ことなど、本来の納税義務者の立場から見て問題がある。

そして、源泉徴収義務者の立場から見ても、上述したように、源泉徴収義務者が自己の権利救済のために法的な手続を利用しなければならない場合にも、源泉徴収義務者の不利益等が実質的に救済されない可能性が存在するという問題がある。それは、徴収の段階においては、本来の納税義務者から源泉徴収して納付しなければならないという、いわば租税の徴収機関のような立場に置き、その一方で納付の段階においては、国税通則法 2 条 1 項 5 号により「納税者」の立場に置くことである。この「納税者」の立場は、源泉所得税を納付しなかった場合、納税告知を受け、その後が続く督促、滞納処分を受けることになり、差し押さえは源泉徴収義務者の財産についてなされ、場合によっては刑事罰を受けるというものである。そして、その源泉所得税を立て替え納付しても本来の納税義務者が支払いに応じなければこれを民事裁判によって求償権を行使しなければならず、なんらの法的援助が与えられていない<sup>18</sup>こと等がその原因として挙げられる。

### 第 3 節 昭和 45 年判決と平成 4 年判決

まず、源泉徴収制度における法律関係を検討する上で重要な問題をはらんだ判例である、最判昭和 45 年 12 月 24 日民集 24 卷 13 号 2243 頁（以下昭和 45 年判決）と、最判平成 4 年 2 月 18 日民集 46 卷 2 号 77 頁（以下平成 4 年判決）を見ることにする。

#### 第 1 款 昭和 45 年判決

##### 【事案の概要】

<sup>15</sup> もっとも、国が本来の納税義務者に直接請求できることとなると、給与等の支払と同時に源泉徴収がされていた場合、本来の納税義務者は二重に租税を負担しなければならなくなり、その負担を解消するためには倒産している源泉徴収義務者にその支払いを求めることとなり、回収可能性の面で問題がある。

<sup>16</sup> 雄川一郎「源泉徴収に関する訴訟」租税法研究 2 号（1974）148 頁。

<sup>17</sup> 北野弘久『サラリーマン税金訴訟』（税務経理協会、1986）203 頁。

<sup>18</sup> 北野弘久『税法学原論』（青林書院、第 6 版、2007）328 頁。

原告会社（以下 X）のは訴外 A 税務署の所得調査の結果、X の元代表取締役 Y<sub>1</sub> と元取締役であった Y<sub>2</sub>（以下 Y ら）に支払った簿外預金の取崩及び、会社資産である不動産の低廉譲渡を賞与と認定され、A よりこれらに係る源泉所得税の請求を受けた。X はこれを納付した後、異議申立て、審査請求をしたがいずれも棄却されたが、X はその後訴訟を提起することはなかった。これらの事情を X は Y らに知らせていなかったが、審査請求が棄却されてから 100 日以上経過した後、Y らに納付税額の支払を求めたところ Y らはその支払いを拒否した。そこで X は、本件認定賞与について支払った源泉税相当額及びその利息等の支払を求めて Y らを提訴した。名古屋地判昭和 41 年 12 月 22 日民集 24 卷 13 号 2260 頁、名古屋高判 12 月 28 日民集 24 卷 13 号 2269 頁ともに X の請求を認容したため、Y らが上告したのが本件である。

#### 【判旨】

##### 1. 源泉徴収の性質

「源泉徴収による所得税については、（中略）その税額が法令の定めるところに従って当然に、いわば自働的に確定するものとされるのである。そして、右にいわゆる確定とは、もとより行政上または司法上争うことを許さない趣旨ではないが、支払われた所得の額と法令の定める税率等から、支払者の徴収すべき税額が法律上当然に決定されることをいうのであつて、たとえば、申告納税方式において、税額が納税者の申告により確定し、あるいは税務署長の処分により確定するのと、趣きを異にするのである。」

「したがつて支払者は、右の自働的に確定した税額を、法令に基づいてみずから算出し、「これを支払額より徴収して国に納付すべきこととなるのであるが、それが法定の納期限までに納付されないときは、税務署長は支払者に対し、当該所得の支払と同時に確定した税額を示して納税の告知（法 36 条）をし、さらに督促を経て、滞納処分をなすべきものとされ」る。

##### 2. 納税の告知の法的性質

支払者がこれをいかなる手続により争うのかは、税務署長の意見が、「支払者に通知されるのは、前記の納税の告知によるものであり」、「納税の告知は、あたかも申告納税方式による場合の更正または決定に類似」しているが、「源泉徴収による所得税の税額は、（中略）いわば自働的に確定するのであつて、右の納税の告知により確定されるものではない。すなわち、この納税の告知は、更正または決定のごとき課税処分たる性質を有しない」。

「もし、これに反して、右の納税の告知がそれ自体として税額を確定させる行為（課税処分）であるとする、取消判決等によりその効力が否定されないかぎり、支払者において、納税の告知により確定された税額を徴収して国に納付すべき義務の存することを争いえず、また従つて受給者において、旧所得税法 43 条（新法 222 条）に基づく支払者の請求等を拒みえないこととなるのである（支払者において徴収義務を負担するとは、すなわち、受給者において源泉納税義務を負うことにほかならず、両者は表裏をなす関係にあり、したがつて、もし納税の告知が課税処分であるとすれば、そこにおいて確定された税額およ

びその前提となる徴収義務の存在は、右処分が取り消されないうち、支払者はもとより受給者においても、これを否定しえないこととなるのである）が、現行法上、かかる見地は許容されえない。」

一般に、納税の告知は、「国税徴収手続の第一段階をなすものとして要求され、滞納処分の不可欠の前提となるものであり」、「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るが、「源泉徴収による所得税についての納税の告知は」、「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、（中略）抗告訴訟をもなす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または範囲を争って、納税の告知の違法を主張することができる。」

「以上のとおり、源泉徴収による所得税についての納税の告知は、課税処分ではなく徴収処分であって、支払者の納税義務の存否・範囲は右処分の前提問題たるにすぎないから、支払者においてこれに対する不服申立てをせず、または不服申立てをしてそれが排斥されたとしても、受給者の源泉納税義務の存否・範囲にはいかなる影響も及ぼしうるものではない。したがって、受給者は、源泉徴収による所得税を徴収されまたは期限後に納付した支払者から、その税額に相当する金額の支払を請求されたときは、自己において源泉納税義務を負わないことまたはその義務の範囲を争って、支払者の請求の全部または一部を拒むことができるものと解される（支払者が右の徴収または納付の時以後において受給者に支払うべき金額から右税額相当額を控除したときは、その全部または一部につき源泉納税義務のないことを主張する受給者は、支払者において法律上許容されえない控除をなし、その残額のみを支払ったのは債務の一部不履行であるとして、当該控除額に相当する債務の履行を請求することができる。）」

### 3. 支払者、受給者の救済

「支払者は、一方、納税の告知に対する抗告訴訟において、その前提問題たる納税義務の存否または範囲を争って敗訴し、他方、受給者に対する税額相当額の支払請求訴訟（中略）において敗訴することがありうるが、それは、納税の告知が課税処分ではなく、これに対する抗告訴訟が支払者の納税義務また従って受給者の源泉納税義務の存否・範囲を訴訟上確定させうるものでない故であって、支払者は、かかる不利益を避けるため、右の抗告訴訟にあわせて、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し、受給者に訴訟告知をして、自己の納税義務（受給者の源泉納税義務）の存否・範囲の確認について、受給者とその責任を分かちすることができる。」

## 第 2 款 平成 4 年判決

### 【事案の概要】

原告ら（以下 X ら）は、いずれも訴外会社（以下 A 社）の役員および従業員であったが、



A社を退職し、その後A社から一定額の支払いを受けたほか、A社からの借入金について債務免除を受けた。Xらはこれらの金員について、一時所得として計算し、A社による源泉徴収額との差分について還付請求を行った。

これに対し所轄税務署長（以下Y）は、上記金員は給与所得に該当するとして、還付金額を減額する更正処分等をなした。Xらは当該更正処分を不服とし、その取消を求めて出訴したのが本件である。

名古屋地判平成元年10月20日46巻2号88頁は「確定申告を行おうとする受給者が、先に源泉徴収による所得税を不当又は過大に徴収されている場合であっても、正当な源泉徴収税額との差額の金員の還付を求めることができるのは支払者のみであって、当該受給者は、支払者に対して当該差額に相当する部分の給付を求めることができるのは格別、確定申告に際して国に対して直接その求めることができない」と判示し、名古屋高判平成2年6月28日民集46巻2号107頁は「源泉徴収の場面における課税権者たる国と徴収義務者たる支払者との間の法律関係と、申告納税の場面における国と申告者たる受給者との間の法律関係とは全く異なるものというべきであるから、源泉徴収の段階において、支払者によって徴収、納付された所得税の額の過不足を、申告納税たる確定申告の際に、受給者において国との関係で精算調整することは、現行法上許されていない」としていずれもXらの請求を棄却した。

#### 【判旨】

所得税法「120条1項5号にいう『源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額』とは、所得税法の源泉徴収の規定（第4編）に基づき正当に徴収をされた又はされるべき所得税の額を意味するものであり、給与その他の所得についてその支払者がした所得税の源泉徴収に誤りがある場合に、その受給者が、右確定申告の手続において、支払者が誤って徴収した金額を算出所得税額から控除し又は右誤徴収額の全部若しくは一部の還付を受けることはできないものと解するのが相当である。ただし、所得税法上、源泉徴収による所得税（以下『源泉所得税』という。）について徴収・納付の義務を負う者は源泉徴収の対象となるべき所得の支払者とされ、原判示のとおり、その納税義務は、当該所得の受給者に係る申告所得税の納税義務とは別個のものとして成立、確定し、これと並存するものであり、そして、源泉所得税の徴収・納付に不足がある場合には、不足分について、税務署長は源泉徴収義務者たる支払者から徴収し（221条）、支払者は源泉納税義務者たる受給者に対して求償すべきものとされており（222条）、また、源泉所得税の徴収・納付に誤りがある場合には、支払者は国に対し当該誤納金の還付を請求することができ（国税通則法56条）、他方、受給者は、何ら特別の手続を経ることを要せず直ちに支払者に対し、本来の債務の一部不履行を理由として、誤って徴収された金額の支払を直接に請求することができるのである（最高裁昭和43年（オ）第258号同45年12月24日第1小法廷判決・民集24巻13号2243

頁参照)。このように、源泉所得税と申告所得税との各租税債務の間には同一性がなく、源泉所得税の納税に関しては、国と法律関係を有するのは支払者のみで、受給者との間には直接の法律関係を生じないものとされていることからすれば、前記源泉徴収税額の控除の規定は、申告により納付すべき税額の計算に当たり、算出所得税額から右源泉徴収の規定に基づき徴収すべきものとされている所得税の額を控除することとし、これにより源泉徴収制度との調整を図る趣旨のものと解されるのであり、右税額の計算に当たり、源泉所得税の徴収・納付における過不足の清算を行うことは、所得税法の予定するところではない。のみならず、給与等の支払を受けるに当たり誤って源泉徴収をされた（給与等を不当に一部天引控除された）受給者は、その不足分を即時かつ直接に支払者に請求して追加支払を受ければ足りるのであるから、右のように解しても、その者の権利救済上支障は生じない。」

#### 第4節 問題の提起

この二つの判決から、以下のような問題が提起される。

ひとつは、「自動的に確定する」という文言の意義である。昭和45年判決は納税の告知を、自動的に「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」とした。国税通則法15条3項2号が、源泉徴収による国税は「納税義務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」と規定していることから、これを自動的に確定するもの<sup>19</sup>とすれば妥当な解釈ではあるが、「自動的に確定した税額を、法令に基づいてみずから算出」しなければならないというのはどういうことであろうか。金額が自動的に「確定」しているのであれば「算出」する必要はないはずである。必要のないはずの「算出」をしたがゆえに、自動的に確定しているはずの納税額に対し過不足が生じ、さらには自らが算出した税額と、税務署長の見解が異なるという事態が発生している。

源泉徴収に係らない、申告納税方式による所得税は、暦年の終了時に納税義務が成立（国税通則法15条2項1号）し、申告によって税額が確定（同16条1項1号）する。この場合であっても、暦年の終了時に潜在的な納税額は既に確定しており、それを申告時までには帳簿等を精査し、納税額を算出しているにすぎない。そのように考えれば、源泉徴収される所得税も、そうでない所得税も確定している「はず」の納税額について、それを確定するためには納税者の「計算」を伴わなければ正しい税額を確定させることはできない。一般的には源泉徴収額の算出の方が、所得税の確定申告時における確定年税額の算出よりも簡易な場合が多いとしても、やはり一定の専門的知識が必要である。多くの給与所得者は自己の給与明細を見て、そこに記載されている、源泉徴収された税額が果たして適正な金額であるかどうか、判断できる者はそう多くないはずである。源泉徴収の対象となるべき

<sup>19</sup> 特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定することを自動的に確定する国税、あるいは自動確定方式と表現しており、昭和45年判決のほか、前掲注1金子813頁。

支払が、源泉徴収制度が導入された時よりも著しくその範囲を広げ、多岐にわたっている現状においては、源泉徴収義務者にとってもその判断は容易なものではなくなってきている。であるのにも関わらず、確定という手続を踏まずに金額が確定してしまうことは、源泉徴収義務者は適正な金額を納付したつもりでいるのにも関わらず未納付が発生する事となり、法的安定性を欠き、問題である。

源泉徴収制度における2つ目の問題点は、本来の納税義務者の受忍義務である。昭和45年判決は、納税の告知の性質を説明する上で「支払者において徴収義務を負担するとは、すなわち、受給者において源泉納税義務を負うことにほかならず、両者は表裏をなす関係にあり」、「納税の告知が課税処分であるとすれば、そこにおいて確定された税額およびその前提となる徴収義務の存在は、右処分が取り消されないかぎり、支払者はもとより受給者においても、これを否定しえない」とし、源泉徴収義務が本来の納税義務者の納税義務と一体である（から源泉徴収義務が確定してしまえば本来の納税義務者の納税義務も争いえない）と述べている。これは、源泉徴収義務者の「源泉徴収義務」は本来の納税義務者の「源泉納税義務」であり、最高裁は本来の納税義務者の納税義務が、源泉徴収の際、源泉徴収義務者の源泉徴収義務と同時に成立していると解釈していることを意味する。しかし、所得税の納税義務は原則として暦年の終了時に成立するはずであり、このような解釈は許されるのであろうか。そして、もし源泉徴収の際に本来の納税者に納税義務が成立していないのであれば、本来の納税義務者はいかなる義務によって、源泉徴収を受忍しなければならないのか、という問題が発生する。平成4年判決は、「所得の受給者に係る申告所得税の納税義務とは別個のものとして成立、確定し、これと並存するものであり」、「源泉所得税と申告所得税との各租税債務の間には同一性がな」としているが、このことは、昭和45年判決と整合性が取れるのであろうか。

そして、3つめは、国、源泉徴収義務者、及び本来の納税義務者の三者の法律関係をどのように理解すべきかという点である。

源泉徴収制度における法律関係は、国と源泉徴収義務者の関係、源泉徴収義務者と本来の納税義務者の関係に分けることができる。源泉徴収義務者は、源泉徴収の対象となる支払に係る金額につき源泉徴収をする義務があり（所得税法6条）、これを国に納付しなければならない（同183条）。さらに、源泉徴収による国税をその法定納期限までに完納しないときは、延滞税、不納付加算税、重加算税を納付しなければならない（国税通則法60条、同67条、同68条）。すなわち、源泉所得税を徴収する義務と、徴収した所得税を納付する義務を国に対して、法的に罰則付きで強制されており、源泉徴収義務者の意思により、源泉徴収の有無を選択することはできない。このような源泉徴収義務者の地位をどのようにとらえればよいだろうか。

本稿においては、この三者関係について源泉徴収義務者と本来の納税義務者の立場から、過去に論じられてきた委託徴収機関説、代理人説、及び債務移転説をそれぞれ当てはめ、検討を加えることとする。

## 第2章 源泉徴収義務者の法的地位

### 第1節 委託徴収機関説

源泉徴収義務者を国の機関として、本来の納税義務者から国に変わり徴収していると考えるのが委託徴収機関説である。

本来歳入は歳入徴収官でなければこれを徴収することができない(会計法5条)。しかし、「国の事務は複雑広範にわたり、またこれに伴って発生する歳入の徴収及び収納に関する事務も広範にわたるので、歳入事務の処理上特別の必要から国以外のものに取り扱わせることが適切な場合がある」<sup>20</sup>ので、一般法である会計法に対する特別の規定があれば、歳入徴収官でない者に徴収事務を委託できることがあると考えられる。

公権力の行使にあたる事務については、公的主体が行うべきであるものと考えられ、また民法上の委託とは異なり、受託者に権限が移る点で法律の定めた権限配分が変更されるため、法律の根拠が必要となる<sup>21</sup>。しかし、租税の徴収事務を例えば指定管理者(地方自治法244条の2第3項以下)ですらない、多数の源泉徴収義務者に対して委託していることになる、問題があることになる。

この点、委託徴収機関説の立場からは、「徴収義務者に委託されたものは納入の告知と収納の事務だけであり、調査決定には及ばないし、納付の告知も令書を発するというところではなく一種の事実行為にすぎない」<sup>22</sup>として、その税額の確定、通知、及び収納は公権力の行使の範囲でのみ与えられているとしている。そして、租税における自力執行力、すなわち滞納処分をなす権限は源泉徴収義務者に法律上与えられておらず、したがって源泉徴収義務者は、納税義務者との関係が切断された後は、裁判所に強制執行を求めなければならず<sup>23</sup>、強力な公権力である租税の徴収権が無制限に源泉徴収義務者に付与されているわけではないという反論がある。

そして、本来の納税義務者から課税申告(扶養控除等申告書、その他控除申告書)の提出を受け、税額を算定し、(事実上の納税の告知を行うと同時に、支払う対価から控除をなすことは、あなたも対価の支払い時に所得税を控除することは、徴収義務者が賦課課税方式における課税権者と同様の地位にあるように見えるが、実際の権限としてはそれよりも小さい。そして、所得税法242条等により控除を強制されているのは、源泉徴収義務者が源泉所得税相当額を、対価の支払時に控除せずこれを負担した場合、これはその税額相当の経済的利益を本来の納税義務者に与えることになり、そこからさらに源泉徴収(納税)義務が発生することになる。そのことは、すなわち租税債権の一部を行使せず、委託され

<sup>20</sup> 杉村章三郎=山内一夫『精解行政法(下)』(光文書院, 1971) 708頁。

<sup>21</sup> 櫻井敬子=橋本博之『行政法』(弘文堂, 第4版, 2013) 136頁。

<sup>22</sup> 杉村=山内前注<sup>(20)</sup> 708頁。

<sup>23</sup> 清水潔「給与所得源泉徴収制度の法律関係—徴収義務者の法的性格を中心として」税法学313号(1976)4頁。

た事務の内容に不履行があった結果となるため、上記のような罰則を設けていると解することができる。

だが、委託徴収機関説にはいくつかの問題がある。ひとつは、源泉徴収義務者の納付額に不足があった場合、徴収の事実とは無関係に、源泉徴収義務者自身に対して納税の通知が行われ、源泉徴収義務者が納付の義務を負う。国の機関たる歳入徴収官が納税義務者から徴収すべき金額を徴収出来なかった場合、又は徴収した金額を何らかの理由で亡失した場合、当該歳入徴収官が源泉徴収義務者同様に、徴収すべき、若しくは徴収した金額を、自らの財を充て国庫に収納しなければならないかという点、出納官吏が職務上生じた損害を賠償しなければならない責任を負うのは善管注意義務に違反していた場合のみである<sup>24</sup>。源泉徴収義務者が源泉所得税を納付しなかった場合は、源泉徴収義務者の過失の有無を問題とせず、滞納処分、そして強制徴収が認められているのであるから、源泉徴収義務者を国の委託機関と見るのは難があるのではないだろうか。

そして、委託に関する法令の根拠を欠くことが最も大きな問題であろう。所得税法 181 条以下に各所得ごとに源泉徴収義務者の源泉徴収義務を定めた規定があるが、これのみをもって委託と考えることは難しい。同 230 条に定める「給与等の支払をする事務所の開設等の届出」をすることによって、実際に源泉徴収の義務を負う<sup>25</sup>ことになるが、これも委託契約であることの根拠にはならない。

国、地方自治体の業務を民間に委託している例としては、道路交通法 51 条の 8 において、違法駐車取締を委託する駐車監視員についての規定を置いており、同 1 項は「放置車両の確認及び標章の取付けに関する事務」を委託できるとしている。同 51 条の 12 第 7 項において「確認事務に従事する放置車両確認機関の役員又は職員は、刑法その他の罰則の適用に関しては、法令により公務に従事する職員とみなす」とみなし公務員<sup>26</sup>と同様の地位にあることを明示している。道路交通法の例によれば、駐車監視員に付与されている権限は駐車違反の確認と標章の取付であると明示されており、それ以外の行為を国や地方公共団体の委託機関として私人に行うことはできない。

しかし、国税通則法、国税通則法及び所得税法には源泉徴収義務者を国税の徴収に従事する職員またはそれに準ずる者とみなすような規定は存在せず、所得税法 183 条 1 項等の規定により、その義務が規定されているのみである。したがって、国税の徴収という極めて公権力性の強い事務を法律の定めもなく源泉徴収義務者に委託しているとは考えづらく、仮に国の委託機関として国税の徴収を行っているのだとしても、その事務に関する行為に

<sup>24</sup> 塩野宏『行政法Ⅲ行政組織法』（有斐閣、第 4 版、2012）337 頁。

<sup>25</sup> 給与支払事務所等でない場合は、源泉徴収の対象とされている対価の支払い行っても源泉徴収義務を負わない（例えば給与所得者が確定申告などをするために税理士に報酬を支払う場合等）。

<sup>26</sup> 個別法で「法令により公務に従事する職員とみなす」とされており、その限りにおいて刑法の適用があるが、国家公務員法、地方公務員法の適用を受ける者ではない。塩野前注<sup>(24)</sup>265 頁。

## 源泉徴収制度の法律関係

おいては、刑法その他の罰則の適用に関してはやはり公務員同様の取扱を受けるべきであろうが、そのような規定は存在しない。

源泉徴収は、戦時中に所得税の課税対象を大幅に拡大し、それに伴い勤労所得（現在の給与所得）もその対象となった<sup>27</sup>。すなわち、急激な徴収事務の拡大に課税庁が対応できずにその一部を民間に委託したと見るのは、源泉徴収義務者の特徴の一面を端的に表しているといえるが、明白な法律上の契約なくして義務のみを負担させ、なおかつ刑罰をもってそれを強制させるほどの根拠を説明することができない<sup>28</sup>。

### 第2節 代理人説

源泉徴収義務者が、源泉徴収税額表によって源泉徴収する税額を定めて納付する行為を、本来の納税義務者の法定代理人として行なっているとするのが法定代理人説である。

曰く、「給与の支払者が簡易税額表に依って税額を定める行為は、本人が申告納付をするに際し、例えば確定申告に際し自ら税額を査定する行為と何ら異なることころはなく、いずれも自己賦課 *selfassessment* に属する行為である。そして、この給与支払者の自己賦課並びに納付の行為の法律上の効果は誰について発生するかといえ、行為の終了後直ちに本人たる給与受給者について発生するものと解釈するのが実情に副う所以である。ところで本人に効果が発生するような法律関係は、代理関係以外にないのであるから、給与の支払者と受給者との関係は民法上の代理関係とみるべき」<sup>29</sup>だというものである。

この考え方によれば、源泉徴収制度も申告納税方式の一種であり、源泉徴収義務者が本来の納税義務者を代理して納付すべき金額を計算して租税を納付し、その効果は本来の納税義務者に対して直接発生することになる。

代理人の行為による権利や義務の発生、すなわち法的効果は、いったん代理人に発生してから本人に移転するのではなく、本人に直接生じる。代理人説の立場にたてば、源泉徴収義務者が源泉徴収して所得税を国に納付する行為は、本来の納税義務者が直接国に納付することと同様の効果を持つ。したがって、代理人である源泉徴収義務者が当該金額を納付した効果は本来の納税義務者に帰属する。この場合、源泉徴収義務者が納付したときに当該所得税が納付されたことになる。

企業会計においては源泉徴収を行った場合、通常その金額は預かり金として処理し、納付の際に消滅させる。このことは、源泉徴収及びその納付は、会社の収益や費用等の利益算定に一切の影響を及ぼさないことを意味する。すなわち、源泉徴収義務者は本来の納税義務者に代行して所得税を納付しているだけにすぎない。源泉徴収義務者は本来の納税義務者の代理人としてその所得税を納付していると考えるのがその実態に一番近いと言える

<sup>27</sup> 金子宏「源泉徴収制度の概要と問題点」『日税研論集 15号源泉徴収制度』（日本税務研究センター、1991）16頁。

<sup>28</sup> 松沢智『新版租税実税法』（中央経済社、補正第2版、2003年）380頁。

<sup>29</sup> 中山治三郎「源泉徴収義務者の法的地位を論ず」税法学 130号（1961）15頁。

だろう。そして、この場合は所得税の原則である申告納税制度の枠内において源泉徴収が行われることとなり、源泉徴収をその制度の例外に置かなくて済む。

仮に源泉徴収義務者を本来の納税義務者の代理人とした場合、これは法定代理人と見るか、任意代理人のいずれになるのであろうか。順を追って検討する。

### 第1款 法定代理人説

法定代理は「本人に対して一定の地位にある者が当然に代理人となる場合」、「協議または指定によって代理人となる場合」、「裁判所の指定によって代理人となる場合」の3つが挙げられる。法定代理であるとするれば、本人に対して一定の地位にある者が当然に代理人となる場合」に該当するかが問題となる。昭和45年判決において最高裁が「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」というように、源泉徴収義務者が本来の納税義務者に対して一定の地位にあることは疑いが無い。しかし、この「当然に代理人となる」ケースというのは、未成年の子に対して親権を行う父母等（民法818条等）のことを言うのであって、源泉徴収義務者が本来の納税義務者に対して当然に代理人となる理由は見いだせない。もちろん、「協議または指定による代理人」は父母の協議による親権者（819条）等のことであり、「裁判所の指定による代理人」は未成年後見人（同840条）や不在者の財産管理人（同25条1項）等が挙げられるが、これらに該当しないことは明らかであり、源泉徴収義務者を法定代理人であると考えすることは出来ない。

### 第2款 任意代理人説

任意代理人は本人の依頼を受けて代理人となる者である。その依頼の形式は委任であるのが普通であるが、代理人となることを依頼するのは委任契約によるとは限らない。例えば、組合契約においては組合員相互で、または業務執行組合員代理権を与えるのが普通であり雇用契約においても使用者が被用者に代理権を与えることはまれではない<sup>30</sup>。代理権の授権は、特に様式を必要としない不要式行為であり<sup>31</sup>、たとえばある事業のために人を雇い入れた場合に、これに代理権が授与されたかどうかは、個々の場合について具体的に判断されることになる。

所得税の納付について、本来の納税義務者から源泉徴収義務者に対して授権が行われているかという点、おそらくほぼ全ての場合、例えば契約書にその旨の記載があるような明示的な授権は行われていない。本来の納税義務者は、源泉所得税について、これを自ら納めるという選択ができない。その所以は、所得税法181条等により対価の支払者が源泉徴収の義務を負っているという事だけではない。仮に本来の納税義務者の側が源泉徴収を拒否し、源泉徴収額を控除していない支払を受けたとしても、所得税の計算においては、結

<sup>30</sup> 我妻榮ほか『民法I総則・物権法』（勁草書房、第3版、2010）169頁。

<sup>31</sup> 我妻榮ほか前注<sup>(30)</sup>174頁

局その当該支払額が源泉徴収後の支払額とみなされる。すなわち源泉徴収相当額の支払が増加したとみられ、当初の支払額とは別に源泉徴収義務者は源泉所得税の納付義務を負うことになるからである。したがって、「源泉所得税の納付」は源泉徴収義務者以外の者にはなしえない行為であるのだから、その契約時に源泉所得税の納付についての代理権を、本来の納税義務者から源泉徴収義務者に、契約上当然のこととして授権していると考えられなくもない。

しかし、代理人に代理権を授権する場合は、権限を委任した旨を記載した委任状なりを渡すのが慣行となっているし、そして何よりも問題なのは、代理権を授与したとされる本来の納税義務者が、所得税の納付について源泉徴収義務者に代理権を授与したという認識を持っていないであろうことである。本人にその意思がなく、さらに書面等の形式も欠いたまま代理権を授与しているとするのは問題がある。したがって、任意代理人説にも問題があると言える。

### 第3節 債務移転説

租税債務を一般の債権債務と同様に捉えるのが債務移転説である。

源泉所得税の納付義務は源泉徴収義務者に課せられているが、この所得税は本来の納税義務者が負担すべきものである。したがって当該所得税相当額の債務を、源泉徴収義務者が本来の納税義務者に代わり履行している、すなわち債務引受<sup>32</sup>であると考えられる。この場合、本来の納税義務者の国に対する債務は免責されていることから免責的債務引受となる。免責的債務引受は、債権者と引受者の同意が要件となる<sup>33</sup>が、所得税法 183 条 1 項により、引受者の同意を得ずともこれを実現できるようにしているといえよう。

債務履行の引受は、実質的には源泉徴収義務者の本来の納税義務者に対する第三者弁済（民法 474 条）に相当し、これにより引受者である源泉徴収義務者は、原債務者である本来の納税義務者に対しての求償権と、原債務者が引受者に対して持つ債権と相殺することができる。

源泉徴収義務者と本来の納税義務者の関係を検討すると、債務引受が発生する時点は、源泉徴収義務者の納付義務が発生する時点、すなわちそれは対価の支払いの時である。そうすると、当該支払から控除をすることは、求償権の行使であれ、（給与）債権との相殺であれ、これを債権の実行として捉えることができる。

確定申告を規定する所得税法 120 条は、納税者が申告すべき総所得金額は「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額（中略）を控除した金額」とされている。仮に、上記の場合において源泉徴収義務者の債権が実行されておらず、対価からの控除がなされていない

<sup>32</sup> 松尾弘ほか『ハイブリッド民法3 債権総論』（法律文化社、2006）237頁。

<sup>33</sup> 免責的債務引受は債権者、原債務者、引受者の三者合意が必要となるが、原債務者はもっぱら利益を受けるのみであるから債権者と引受者の同意のみで成立する。松尾ほか前注<sup>(32)</sup>239頁。



いとしても、「源泉徴収されるべき所得税の額」とは実際に支払額から控除されているかどうかを問わないと解することができ、仮に本来の納税義務者が確定申告をする場合は、「源泉徴収されるべき金額」は総所得金額から控除することができる。すなわち、本来の納税義務者の立場からは源泉徴収されるべき金額に相当する租税債権については、少なくとも国に対しては免責されているといえよう。

そして、源泉徴収義務者は債務の引受の効果により、租税債務に関する義務が本来の納税義務者から源泉徴収義務者に移転することになる。そうであれば、国税通則法 75 条以下に規定する源泉徴収義務の存否や範囲について、これを争い得るのが源泉徴収義務者のみに限定されるのは理論的に当然であるといえる。

ただし、1 つの疑問が残る。所得税法 240 条、同 241 条は源泉所得税の不納付についての罰則規定であるが、同 242 条において徴収を怠った場合においても罰則を規定している。債務引受の理論からいえば、国が本来の納税義務者に対して有する債権が徴収義務者に移転し、その債権が満たされさえすれば、源泉所得税についての債権債務は消滅するはずであり、その求償権の行使についてまで強制する必要がないはずである。

### 第3章 本来の納税義務者の法的地位

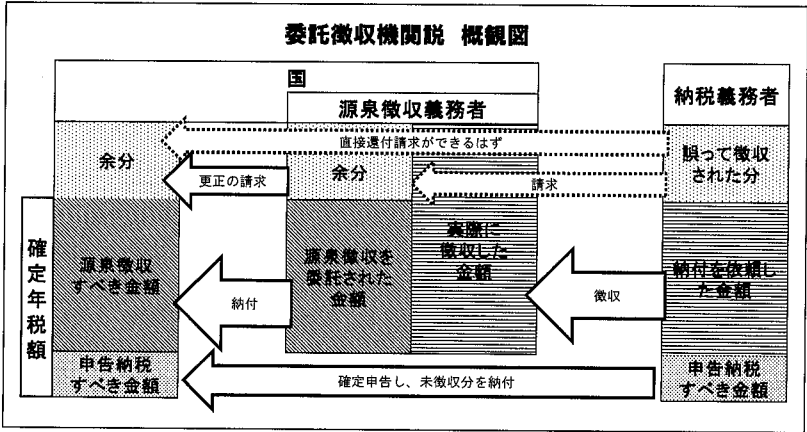
#### 第1節 委託徴収機関説

本来の納税義務者は、源泉徴収義務者が源泉徴収した所得税を納付した場合には、その納付金額に相当する所得税の納付義務を免れる（所得税法 120 条 1 項 5 号）。

委託徴収機関説に従えば、本来の納税義務者から見て源泉徴収義務者は国の機関に該当する。そうすると、「源泉徴収により所得税を徴収された」ことはすなわち、「国に所得税を徴収された」ことと同義になる。

しかし、所得税の原則は申告納税制度であって、源泉徴収における場合を除いて「徴収」されることは予定していない<sup>34</sup>。その予定するところは「納付」であって、不納付の場合等における滞納処分を経てその先にあるのは「差押」であり「徴収」ではない。そうすると、所得税法が本来予定していない「徴収」が源泉徴収の場合においてのみ発生することになる。

<sup>34</sup> 無申告加算税や延滞税などの付帯税を除く。



さらに、本来の納税義務者が国の委託機関から「徴収」されたのであれば、本来の納税義務者は直接国を相手としてその徴収の事実や金額について争いを起こすことができるべきはずである。しかし実際には、納税者はそれらの訴えを直接国に対して提起することができず、委託徴収機関説は本来の納税義務者の立場から見ても現行法上問題点が多い。

## 第2節 代理人説

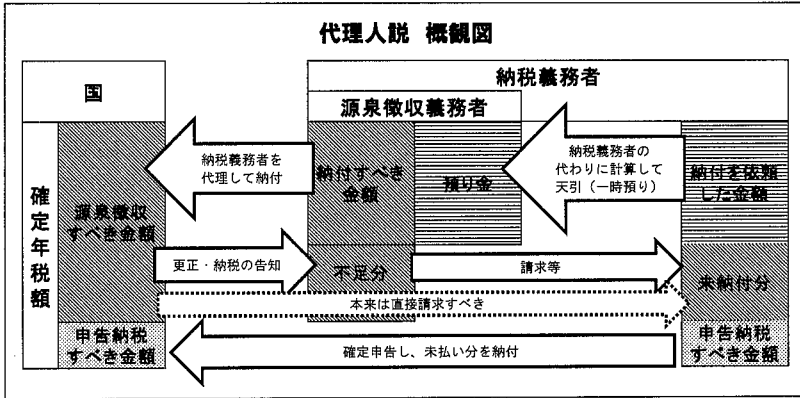
源泉徴収義務者を本来の納税義務者の代理人とした場合、その納付段階においては、「授權」の問題はあれど、法的効果に大きな問題はなかった。

しかし、更正処分により納税の告知があった場合は事情が異なる。納付すべき租税が不足していた場合、国は源泉徴収義務者に納税の告知を行い、源泉徴収義務者にその支払を求める（国税通則法 36 条 2 項）。源泉徴収義務者が本来の納税義務者の代理人たる立場にあるのであれば、前述の通りその源泉徴収義務者がなした法的効果は直接本来の納税義務者に発生する。したがって、本来の納税義務者が納めた租税が不足していたのであれば、国はその不足分を本来の納税義務者に請求しなければならないはずである。

まず、法定代理とするのであれば、本来の納税義務者の大部分は制限行為能力者ではないという点から、これを法によって代理するのであれば明確な規定が必要であり、法定代理と考えるのは難しい。

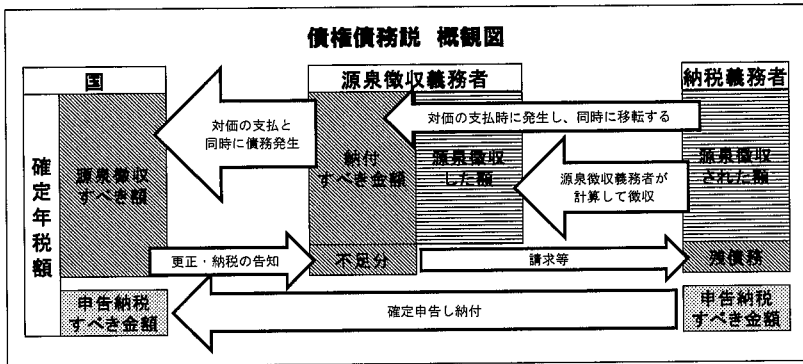
次に、任意代理とした場合、代理権の範囲を源泉徴収に係る所得税に係る事務の一切と考えれば、本来の納税義務者になされる納税の告知を源泉徴収義務者が代理して受取り、代理して不足分を納付することもできるであろう。しかし、せいぜいその方法を選択できるという程度であって、国と本来の納税義務者の直接の取引を妨げるものではない。この問題は、その授權内容が明らかでないところに起因し、やはり授權行為の存否という問題に帰結する。任意代理人説は実際の運用とはかなり近い部分があるが、根本的などこ

るに問題を抱えていることになる。



### 第3節 債務移転説

確定申告時における、納付金額の計算方法を規定している所得税法120条においては、「源泉徴収されるべき」と表現されているように、実際に源泉徴収され、納付されたかどうかとは関係ない。源泉徴収されるべき金額に相当する租税債務は、本来の納税義務者に対してではなく源泉徴収義務者に帰属する。本来の納税義務者は実際に源泉徴収されているようがいまいが、申告納税すべき金額がある場合のみ国に対して債務を負う。これを図で表すと次のようになる。



源泉徴収義務者が本来の納税義務者に支払いを行ったとき、収入を得たことによって本来の納税義務者に発生するはずの租税債務は、その発生と同時に源泉徴収義務者に移転する。自動的に確定しているはずの当該債務の金額を、源泉徴収義務者は自ら計算して本来の納税義務者から徴収する。

このとき、自動確定している「源泉徴収すべき金額」と、源泉徴収義務者が本来の納税義務者から「源泉徴収した金額」が異なっていたとしても、本来の納税義務者が確定申告後に納めるべき申告納税額は、確定年税額から「源泉徴収すべき金額」を差し引いた金額である。仮に、「源泉徴収した金額」がそれより不足していたとしても、本来の納税義務者は国に対して申告納税額以上の債務を負うことはない。すなわち、源泉徴収分の租税債務と、申告納税分の租税債務はもともと一つの所得税から発生しているものであるのにもかかわらず、源泉徴収された際に切り離され、同一性を持たない別個のものになっている。

そうであるとすれば、本来の納税義務者が源泉徴収義務者に負う債務と、源泉徴収義務者が国に対して負う債務は別個のものであるから、国が本来の納税義務者に直接更正処分をすることもなく、あるいは本来の納税義務者が国に対して源泉徴収に係る所得税の存否や金額の多寡について直接争う事ができない点についても説明がつく。

なお、更正等により源泉徴収義務者がその不足分について、納税の告知により実際に徴収した金額よりも多く納付した場合は、源泉徴収の際に移転した部分の債務について、源泉徴収により相殺しきれていないことになる。この場合、源泉徴収義務者は債権の実行として本来の納税義務者に当該差額を請求できるはずであるが、これについては所得税法 222 条に「…徴収をしていなかった所得税の額に相当する金額を」、「…当該納付をした時以後に」本来の納税義務者に「支払うべき金額から控除し」、又は「…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、その請求権が担保されている。

源泉徴収に係る所得税であっても、もともとは本来の納税義務者の所得に課せられるべき所得税であって、源泉徴収義務者は当事者ではない。しかし債権債務説の考え方によれば、第三者である源泉徴収義務者を、その租税債務の当事者として扱う事になり、その意味においては現行の取扱いに近いと言えるだろう。

## 第 4 章 本来の納税義務者の源泉徴収受忍義務

### 第 1 節 源泉所得税と年税の関係

次に、本来の納税義務者の源泉徴収受忍義務について検討したい。

本来の納税義務者が、源泉徴収義務者からの天引を受け入れることについて、その義務を定めた規定は存在しない。この両者の関係は、私人間の事とされており、この関係をして私法関係であると説明される所以である。しかし、本来の納税義務者は源泉徴収義務者による対価の支払の際に、源泉所得税の控除を受忍することを強いられている。源泉徴収義務者は法的な義務により徴収を行うのであるが、本来の納税義務者はいかなる義務に基づいて、これを受忍しなければならないのであろうか。

この点について、学説は「納税義務説」と「受忍説」の二通りの方法で説明がなされてきた。

### 第1款 納税義務説

源泉所得税と年税額の関係は、源泉徴収の段階で源泉徴収義務者の義務と表裏一体となって納税義務が成立し、この納税義務に基づいて源泉徴収が行われるとするのが納税義務説である<sup>35</sup>。すなわち、納税義務説は、所得税の納税義務が潜在的に存在しており、源泉徴収義務者からの支払の都度、本来の納税義務者には納税義務が成立し、それが累積しつつ確定していくという考え方である。

昭和45年判決が、「支払者において徴収義務を負担することは、すなわち、受給者において源泉納税義務を負うことにほかならず、両者は表裏をなす関係にあり、したがって、もし納税の告知が課税処分であるとすれば、そこにおいて確定された税額およびその前提となる徴収義務の存在は、右処分が取り消されないかぎり、支払者はもとより受給者においても、これを否定しえない」としているのは、この説を前提としていとおもわれる。

しかし、所得税法120条1項5号は、確定申告を必要とする納税義務者は、「各種所得につき源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」を確定申告納付税額から控除することができるとしている。すなわち、源泉徴収の段階で発生している所得税の過不足を、本来の納税義務者自身が確定申告で調整するという構造になっている<sup>36</sup>。

上記のことは、本来の納税義務者が所得税の納税義務に基づいて源泉徴収されることを受忍すべき義務と、本来の納税義務者が徴収手続法上の関係で、源泉徴収義務者に対して源泉徴収されることを受忍すべき義務とは、結局一致しないことを意味する。そうすると、本来の納税義務者が国に対して負っている所得税を納付すべき義務と、源泉徴収を受忍すべき義務とは別個の義務であり、必然的な一致関係はないという解釈が成立し<sup>37</sup>、むしろそのほうが理論的に一貫している。

また、源泉徴収義務者がその義務を怠ったまま倒産等の事情でそれを履行することができなくなった場合、本来の納税義務者には所得税の納税義務が存在するはずであるのにも関わらず、国は本来の納税義務者にこれを請求することができないという理論上の問題も生じる。

### 第2款 源泉徴収受忍説

これに対し、源泉徴収の時点では納税義務は確定していないとするのが源泉徴収受忍説である。源泉徴収の対象となる対価を受給する者は、その支払を受けるたびに所得税を源泉徴収される。他方で、暦年の所得に対して所得税の納税義務を負っている。源泉所得税

<sup>35</sup> 中山前注<sup>(29)</sup>15頁。他に、納税義務説の立場をとるものとして、畠山武道「源泉徴収制度の法律関係・訴訟手続」『日税研論集15号源泉徴収制度』（日本税務研究センター、1991）252頁、忠佐市『租税法要綱』（森山書店、第10版、1977年）169頁、日浦人司「源泉所得税の『納税告知』」税務弘報19巻6号（1971）99頁、北野弘久「源泉徴収制度の法的不公正」季刊労働法119号（1981）164頁。

<sup>36</sup> 可部恒雄「判解」法曹時報23巻10号（1971）2828頁。

<sup>37</sup> 畠山前注<sup>(35)</sup>253頁。

は、年間の所得税額の予納、前納とみなし、それが累積して年間の所得税額となり、年末調整あるいは確定申告によって清算される関係にある<sup>38</sup>。したがって、源泉徴収義務者が負担する徴収義務と本来の納税義務者の確定申告による納税義務とは制度上においてそれぞれ独立して位置づけられており、源泉徴収義務が確定する度毎にその裏に受給者の源泉納税義務が歴年中を通じて積み重なって確定してゆくのではなく、その裏には源泉徴収に関する受給者の受忍義務がただ想定されうるにすぎず、本来の納税義務者は源泉徴収について何らかの法定義務を負っているわけではない<sup>39</sup>、というのが源泉徴収受忍説である。

しかし、所得税法 181 条等が「その支払の際（中略）所得税を徴収」するとしており、源泉徴収は所得税の前納たる性格を持つ別のものでなく所得税そのものであると解される事や、同 120 条 1 項 5 号が「源泉徴収をされた又はされるべき所得税」と規定しているのは、本来の納税義務者の納税義務を理論的前提としていると思われること等から反対する意見<sup>40</sup>もある。

従来、本来の納税義務者が源泉徴収を受忍すべき根拠については、上のような説明がなされてきた。以下において、源泉所得税の性質を検討し、どのような根拠に基づいて本来の納税義務者は源泉徴収を受忍させられているのかを検討する。

### 第 2 節 源泉所得税の性質

源泉徴収受忍説は、所得税の納税義務の確定が暦年の終了時であり、源泉所得税はその確定年税額の前払いであるため、源泉徴収の時点では納税義務は成立していない。そして、その課税標準も年間の総所得であるため、支払を受ける都度に具体的な金額を持った納税義務が確定していくことはないと主張する。

これに対し、納税義務説は、所得税の前払いという点については、似た外観を持つ制度として予定納税の制度（所得税法 104 条～119 条）を挙げ、予納の性質を持っているからといって、納税義務の成立や確定になじまないということはない<sup>41</sup>と主張する。

この点について検討すると、予定納税は前年度の年税額を基礎として計算し、当年度の年税額の前払いそのものである。したがって、前年度に所得のない者、欠損が出ている者は納付する義務はない。さらに、当年度の所得が前年度に比して減少する場合は、予定納税の額もそれに応じ減額、または納付を免除される（同 114 条）ため、原則として当年度に課税所得が見込める者のみが負うことになる。すなわち、予定納税は本来未確定である

<sup>38</sup> 高梨克彦「受給者の本来の納税義務が支払者の徴収納付義務に及ぼす影響」税法学 200 号（1967）24 頁。

<sup>39</sup> 山田二郎『租税訴訟の理論と実際』（財経詳報社、増補版、1979）135 頁。その他、源泉徴収受忍説の立場をとるものとして、竹内寅太郎「中間納税制度と源泉徴収義務について再論」税法学 137 号（1962）6 頁。

<sup>40</sup> 前注<sup>(28)</sup>松沢 386 頁。

<sup>41</sup> 茂木繁一「所得税の源泉徴収をめぐる法律関係について」税務大学校論叢 5 号（1972）128 頁。

当年度の納税額に対して、納付義務だけが先行して確定してしまう点について、一定の配慮がなされており、このことから、本来の納税義務者が負うべき納税義務そのものであり、その納税義務に基づく予納であると言えよう。

それに対し、源泉所得税は対価の支払額、すなわち本来の納税義務者から見れば収入額に対応して金額が確定するため、仮に前年度に欠損を出しており、かつ当年度も課税所得が見込まれないような場合であっても源泉徴収を免除されるというようなことはない。したがって、源泉所得税はあくまで当年度の年税額と無関係にその納税義務が成立しているといえ、この点がまず異なっているといえる。

また、源泉所得税においては本来の納税義務者に対して納付の延期または免除といったような配慮は一切みられないが、源泉徴収義務者に対しては納期の特例（同 216 条）を設ける等、一定の配慮が見られる。したがって、納税義務の成立と、それに続く納付義務について、予定納税は本来の納税義務者をその対象としているのに対し、源泉所得税については源泉徴収義務者を対象とし、本来の納税義務者を一切無視している点から、本来の納税義務者の納税義務の成立及び確定についても、予定納税とは異なるものであるといえる。

そうすると、源泉徴収の際に確定している義務は、源泉徴収義務者における徴収、納付義務だけであって、本来の納税義務者においては、納税義務は成立していないと考えられる。すなわち、本来の納税義務者の納税義務は、暦年の終了時に成立・確定するため、源泉徴収の時点では国に対しては何ら義務を負っていない。したがって、少なくとも納税義務により源泉徴収を受忍しなければならないわけではないといえる。

では、源泉徴収受忍説が正当であるとした場合、所得税法 181 条等にいう「所得税」とは何を指しているのか、という問題点が残る。通説である納税義務説<sup>42</sup>によれば、源泉徴収は本来の納税義務者の納税義務に基づき受忍しなければならないのであるため、この「所得税」は本来の納税義務者に課せられている所得税であると解される。しかし、本来の納税義務者が納税義務を負う「暦年の終了時に成立する一般的な所得税」と、「源泉徴収による所得税」は、一体の租税ではない可能性がある。

国税通則法 2 条 2 号は、源泉徴収による国税を「源泉徴収に係る所得税（中略）をいう」としている。同 5 号は「納税者」として、「国税に関する法律の規定により国税（源泉徴収による国税を除く。）を納める義務がある者…及び源泉徴収による国税を徴収して国に納付しなければならない者をいう」と規定しており、前者は所得税法の規定により納税義務が定められている「暦年の終了時に納税義務が成立した居住者」等を指し、後者は「源泉徴収義務者」を指す。このとき、括弧書きによって除かれている、「源泉徴収による国税を納める義務がある者」とは、本来の納税義務者の一部を指しているのではなく、源泉徴収義務者を指しているものと考えられる<sup>43</sup>。

なぜならば、本来の納税義務者は源泉徴収される所得を有していたとしても、所得税法

<sup>42</sup> 前注<sup>(35)</sup>の納税義務説を指す。

<sup>43</sup> 図子前注<sup>(12)</sup>150頁。

121条に規定する、源泉徴収により納税義務が全て消滅するような一定の場合を除けば、申告義務もそれに伴う納税義務も発生する。そして、国税通則法2条5号の前段で納税者から除かれた源泉徴収義務者が、その後段により再度含まれることとなっているのは、源泉徴収義務者には納付義務だけでなく徴収義務も有しているため、前段の文言だけでは源泉徴収義務者が納税者であることが明確にならないから、敢えて源泉徴収義務者を明示していると解される<sup>44</sup>。

そして、同15条1項は「国税を納付する義務（源泉徴収による国税については、これを徴収して国に納付する義務。以下「納税義務」という。）が成立する場合は…」としており、この「源泉徴収による国税」とは源泉徴収義務者が徴収して納付する所得税のことを指すと思われる。そして、同2項は「納税義務は、次の各号に掲げる国税（中略）については、当該各号に定める時…に成立する」としており、1号に「所得税（次号に掲げるものを除く。）は暦年の終了の時」、2号は源泉徴収による所得税を「（中略）源泉徴収をすべきものとされている所得の支払の時」であるとしている。同項の1号、2号は、どちらも所得税の納税義務の成立について規定している。1号は一般的な所得税を指しており、その納税義務が成立するのは居住者等に対してであることは明白である。2号の規定を見ると「…の支払の時」とされており、その主語は、支払いを行う源泉徴収義務者である。そうすると、2号は源泉徴収義務者の納税義務が、その支払いの時に成立すると解することができる。

1号に規定する「所得税」の納税義務の中からは、2号に掲げる源泉徴収による国税が除かれている。そして2号で改めて源泉徴収による国税を規定しており、このことは同2条5号の本来の納税義務者と源泉徴収義務者との関係と同様に捉えることができる。すなわち、暦年の終了時に納税義務が成立する一般的な所得税の納税義務には、源泉徴収義務者の納税義務は含まれないことになる。このことは、所得税の納税義務が暦年の終了の時に成立することと、源泉徴収による国税が支払いの都度成立することは、矛盾しないことを意味する。

平成4年判決は、納税者の受忍義務について明確な意見を述べてはいないが、「源泉徴収による所得税（中略）について徴収・納付の義務を負う者は源泉徴収の対象となるべき所得の支払者とされ」、「その納税義務は、当該所得の受給者に係る申告所得税の納税義務とは別個のものとして成立、確定し、これと並存するもの」であると述べており、このことは所得税の納税義務には「本来の納税義務者が負う、暦年の終了時に納税義務が成立し、申告によって確定する一般的な所得税の納税義務」と、「源泉徴収義務者が負う、源泉徴収による所得税の納税義務」の2種類があり、この両者の納税義務は別個のものであるという解釈を最高裁も採用しているといえよう。

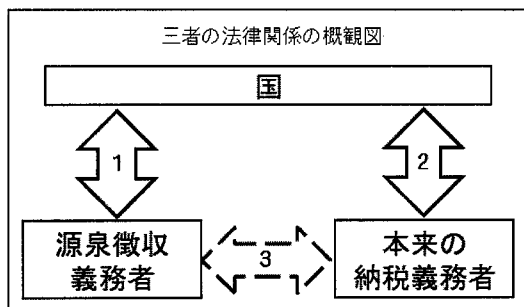
### 第3節 源泉徴収の受忍義務

源泉徴収による所得税が、源泉徴収義務者に対して成立する所得税であるのだとすれば、

<sup>44</sup> 関子前注<sup>(42)</sup>151頁。



第2章ないし第3章で述べた、源泉徴収義務者と本来の納税義務者の法律関係はどのように理解すればよいであろうか。そもそも、源泉徴収による所得税が、源泉徴収義務者に対して成立し、本来の納税義務者と一切無関係なものであれば、両者は自ら納税義務を負う所得税について、それぞれ国に対して租税法律関係を持つのみにとどまるので、この二者間の関係を論じる必要がなくなる。図にして表すと、1は源泉所得税と2は申告による所得税であり、その関係はそれぞれが国に対して直接負うことになり、少なくとも租税法律関係上は3の関係を論じる必要がなくなる。



しかし、実際には源泉徴収による所得税を負担しているのは本来の納税義務者であり、その対価の支払の時に、源泉所得税相当額を天引されている事実には代わりはない。

この点につき、「一般的な所得税」と「源泉徴収に係る所得税」とを区別し論じておられる図子教授は「源泉徴収される本来の納税義務者について、税法上源泉徴収を受忍する義務が課されていないことは、本来の納税義務者が源泉徴収されることを拒否したとしても、税法上それを強制する根拠はない」。そして、国が源泉徴収義務者に対しては「税法上強制的な徴収の制度が整えられている」ことに対応し、「源泉徴収義務者が本来の納税義務者に支払い請求できることを定めている」。「しかし、その請求が常に認められるとは限ら」れず、「源泉徴収しないことを容認するような契約があることも理論上はありうる」ため、「源泉徴収するか否かは支払者と支払いを受ける者との間の、契約により定めうるもの」<sup>45</sup>であるとしている。すなわち、対価の支払を生む契約、例えば雇用契約や請負契約等に源泉徴収を受忍する旨が内包されており、それに基づき源泉徴収を受忍しているとしている。これが受け入れられている理由として、源泉徴収は「本来の納税義務者の負担が増えるものではなく、むしろ便宜であり」、「広く適用されているため、源泉徴収されるのが当然であるとの国民的な理解があり」、「慣行化している」<sup>46</sup>からであると述べている。すなわち、図子教授の見解によれば、納税義務自体、源泉徴収義務者と本来の納税義務者として別々に発生するものであり、租税の負担についての部分を契約で結びつけることによって、本来の納税義務者に源泉徴収を受忍させ、租税を負担させていることとしている。

<sup>45</sup> 図子前注<sup>(12)</sup>166頁。

<sup>46</sup> 図子前注<sup>(12)</sup>167頁。

しかし、源泉徴収の受忍が契約に基づくものであるとした場合、支払者と受給者の双方が合意をしていることが前提<sup>47</sup>となるが、実際には多くの場合、双方の合意に基づいて源泉徴収がされているとは言い切れないのではないだろうか。支払者の立場に立てば、源泉徴収することは半ば当然・正当の事として、いかなる権利に基づき源泉徴収を行うのかを意識せず<sup>48</sup>、自らの源泉徴収義務に基づいて源泉徴収を行っているはずである。それは源泉所得税が、受給者の所得税であるという意識に基づいているためであろう。昭和45年判決は結論として、本来の納税義務者に源泉徴収義務者に対する金銭の支払いを命じたが、仮に源泉徴収が契約に基づくものである場合、これを受忍させる契約がなければ、源泉徴収を受忍する意思がない本来の納税義務者に支払いを命ずるような結論を導くことはできなかったはずである。

現行法に当てはめれば、源泉徴収に係る所得税は源泉徴収義務者を納税義務者として課される所得税であると理解するほかない。しかし、所得税は人が収入を得ているという事実に着目して課される収得税の一種<sup>49</sup>であるため、やはり本質的な納税義務者は本来の納税義務者であるべきであって、源泉徴収義務者ではないはずである。そうであれば、なぜ源泉徴収に係る所得税が、源泉徴収義務者に対して課せられているのかは、別の理由を検討する必要がある。

## 第5章 結論

収入を得ているという事実に着目して課される所得税の原則<sup>50</sup>に立ち戻れば、対価を支払う事自体が何かの収入をもたらすわけではなく、源泉徴収に係る所得税であっても本来の納税義務者に対して課せられるべきものである。しかし、源泉所得税は源泉徴収義務者に対して課せられるような法的構成を持つのはここまで前述のとおりである。そして、源泉徴収が行われている理由は、冒頭で述べたとおり、それが非常に便宜に優れているからである。

源泉徴収はこの便宜のために、本来の納税義務者から源泉徴収義務者に、法律によっていわば債務移転の如く、納税義務が移されていると考えられないであろうか。そのような解釈に従えば、本来の納税義務者の所得につき発生するべきはずの納税義務が、源泉徴収義務者に移転していることになる。そして、移転した源泉徴収義務者の立場からみれば、引き受けた納税義務につき、源泉徴収義務者は本来の納税義務者に対して納税義務と同額の債権を有することになる。そうすると、債務移転説をそのまま当てはめることができ、国、源泉徴収義務者、本来の納税義務者の、三者間の法律関係にも矛盾を起すことはな

<sup>47</sup> 契約は、関係者双方の意思の合致が必要である。我妻=有泉=河合前注<sup>(30)</sup>127頁。

<sup>48</sup> すなわち、契約に基づく権利として源泉徴収を行っているという意識。

<sup>49</sup> 金子前注<sup>(2)</sup>13頁。

<sup>50</sup> 金子前注<sup>(2)</sup>13頁。

くなる。

総括すると、源泉徴収に係る所得税と一般的な所得税は、その納税義務が別個に成立する。そして、源泉徴収に係る所得税の納税義務者は源泉徴収義務者であり、本来の納税義務者は、この所得税に関しては租税法律関係を有しない。しかし、その納税義務は、本来の納税義務者に対して課されるべきものであるにも関わらず、源泉徴収義務者に対して課されることとされているので、これは法律による強制的な債務移転である。その債務移転により、源泉徴収義務者と本来の納税義務者の間には当該引受分の債権債務関係が成立するため、対価の支払時における源泉徴収により、この債権債務関係を、発生と同時に相殺によって消滅させていることになる。

このように解すると、取り上げた問題点の大部分を解消することができるが、まだ若干の問題が残される。まず、所得税法 138 条は源泉徴収された所得税についての還付を定めており、同 1 項は確定申告による確定年税額から源泉徴収額を差引いた額に不足があったとき、当該不足金額を還付することができる旨定めている。しかし、同 2 項は「源泉徴収税額のうちまだ納付されていないものがあるときは、前項の規定による還付金の額のうちその納付されていない部分の金額に相当する金額については、その納付があるまでは、還付しない」としている。確定申告にあたり、源泉徴収相当額は、実際に徴収された額ではなく、自己の所得税の計算上必要な要素の一つでしかない<sup>51</sup>。源泉徴収に係る所得税と、本来の納税義務者の所得税は別個のものであり、源泉徴収された額は既に源泉徴収義務者に債務移転済であるため、本来の納税義務者の立場からみれば、その納付がされたかどうかは無関係であるといえる。したがって、還付の請求に当たって、当該源泉徴収された所得税が国に納付されているがいまいが還付をしない理由にはならないはずである。この点は、源泉徴収が租税徴収の便宜上行われているものであるため、特別にその還付をできないこととしていると解さざるを得ない。

次に、源泉徴収制度の根幹ともいえる問題だが、納税義務を負うべきはずの本来の納税義務者が、源泉徴収の場面においては、民事上の責任しか負っていないという点である。しかし、源泉徴収制度を円滑に運用するために本来の納税義務者の無知や誤解、あるいは私人間の力関係による受忍が強いられるのは問題がある。すなわち、源泉徴収制度は、所得税の徴収上非常に重要な地位を占めているのにも関わらず、それを支える法律の基盤が脆弱であると言える。

## おわりに

源泉徴収制度の法律関係を説明したいくつかの主張は、いずれも明確な根拠を欠いている。理論上、源泉所得税と申告による所得税を別個のものとして捉えた上で、源泉徴収の受忍義務を検討すると、これは債務移転により納税義務が移転すると見做さなければ説明する

<sup>51</sup> 堺澤良「源泉徴収制度の基本的構造と関係当事者の救済」税務大学校論叢 10 号（1976）79 頁、平成 4 年判決も同様の立場にあるといえる。

ことができない。しかし、それも法的根拠に乏しいことは否定できない。したがって、今後の課題としていかなる根拠により納税義務が移転するのかという点について検討を進めてきたい。

### 参考文献・参考資料

- 金子宏『租税法』（弘文堂，第18版，2013）  
水野忠恒『租税法』（2011年，第5版，有斐閣）  
北野弘久『税法学原論』（青林書院，第6版，2007）  
松沢智『新版租税実体法』（中央経済社，補正第2版，2003年）  
忠佐市『租税法要綱』（森山書店，第10版，1977年）  
山田二郎『租税訴訟の理論と実際』（財経詳報社，増補版，1979）  
北野弘久『サラリーマン税金訴訟』（税務経理協会，1986）  
塩野宏『行政法Ⅲ行政組織法』（有斐閣，第4版，2012）  
櫻井敬子=橋本博之『行政法』（弘文堂，第4版，2013）  
杉村章三郎=山内一夫『精解行政法（下）』（光文書院，1971）  
我妻榮ほか『民法Ⅰ総則・物権法』（勁草書房，第3版，2010）  
松尾弘ほか『ハイブリッド民法3債権総論』（法律文化社，2006）  
金子宏「源泉徴収制度の概要と問題点」『日税研論集15号源泉徴収制度』（日本税務研究センター，1991）16頁  
宮谷俊胤「源泉徴収制度の概要と問題点」『日税研論集15号源泉徴収制度』（日本税務研究センター，1991）102頁  
畠山武道「源泉徴収制度の法律関係・訴訟手続」『日税研論集15号源泉徴収制度』（日本税務研究センター，1991）252頁  
図子善信「我が国の源泉徴収制度の検討」久留米大学法学43巻（2002）130頁  
茂木繁一「所得税の源泉徴収をめぐる法律関係について」税務大学校論叢5号（1972）128頁  
堺澤良「源泉徴収制度の基本的構造と関係当事者の救済」税務大学校論叢10号（1976）79頁  
中山治三郎「源泉徴収義務者の法的地位を論ず」税法学130号（1961）15頁  
竹内寅太郎「中間納税制度と源泉徴収義務について再論」税法学137号（1962）6頁  
高梨克彦「受給者の本来の納税義務が支払者の徴収納付義務に及ぼす影響」税法学200号（1967）24頁  
清水潔「給与所得源泉徴収制度の法律関係－徴収義務者の法的性格を中心として」税法学313号（1976）4頁  
雄川一郎「源泉徴収に関する訴訟」租税法研究2号（1974）148頁  
福家俊朗「源泉徴収制度の法的論理構造の検討－租税法法律関係と源泉徴収制度－」租税法研究11号（1983）96頁  
日浦人司「源泉所得税の『納税告知』」税務弘報19巻6号（1971）99頁  
北野弘久「源泉徴収制度の法的不公正」季刊労働法119号（1981）164頁  
可部恒雄「判解」法書時報23巻10号（1971）2828頁  
国税庁『第137回国税庁統計情報』（平成23年度版）  
<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/tokei.htm> 参照