

論 説

争訟事例に見る居住者・非居住者該当判断の困難性と 不納付加算税免除の「正当な理由」

東北大学会計大学院教授
千葉俊徳

◆SUMMARY◆

源泉徴収義務の不履行に対しては、不納付加算税が賦課されるが、「正当な理由があると認められる場合」には免除される。

近年、所得の支払先である受給者が居住者か非居住者かについての支払者の判断誤りに起因した源泉徴収義務の不履行に対する納税告知処分等を巡る争いにおいて、不納付加算税免除の「正当な理由」の認否判断上、居住者・非居住者該当判断の困難性が問題となった事例が散見される。

本稿は、不納付加算税免除の「正当な理由」の認否判断について、居住者・非居住者該当判断の困難性の特性を意識しつつ、関係する事例を基に現状考察を試みたものである。

(令和2年4月17日税務大学校ホームページ掲載)

(税大ジャーナル編集部)

本内容については、全て執筆者の個人的見解であり、
税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式
見解を示すものではありません。

目 次	
はじめに	56
1 不納付加算税免除の「正当な理由」の意義	56
(1) 近年の判例上の解釈	56
(2) 過去の特質的な判例	57
(3) 国税庁事務運営指針	58
2 居住者・非居住者該当判断の困難性・リスクの特性	58
(1) 困難性の特性	58
(2) リスクの特性	59
(3) 「正当な理由」の解釈との関係	60
3 事例の考察	60
(1) 給与等の支払いの事例	60
(2) 非居住者への国内不動産譲渡対価支払いの事例	64
(3) 非居住者への国内不動産賃借料支払いの事例	68
おわりに	69

はじめに

源泉徴収制度における徴収納付義務（源泉徴収義務）の不履行に対しては、原則、制裁として不納付加算税が賦課されるが、「正当な理由があると認められる場合」には例外的に免除される。近年、所得の支払先である受給者が居住者か非居住者か⁽¹⁾についての支払者の判断誤りに起因した源泉徴収義務の不履行に対する納税告知処分等を巡る争いにおいて、不納付加算税免除の「正当な理由」の認否判断上、居住者・非居住者該当判断の困難性がどう考慮されるべきかが問われた事例が散見される。「正当な理由」は典型的な不確定概念であるだけに、元来、個々の事案での認否判断は困難を伴う場合も少なくない上、経済社会の国際化による人の活動拠点等の国境を超えた流動化が進展する中で同様の事案が今後増加する可能性もある。本稿は、居住者・非居住者該当判断の困難性の特性を意識しつつ、上記関係事例でどのような認否判断がなされ

ているのか、現状考察を試みるものである。

1 不納付加算税免除の「正当な理由」の意義

国税通則法 67 条 1 項は、源泉徴収等による国税が法定納期限までに完納されなかった場合には、当該納税義務者から、納税の告知に係る税額又はその法定納期限後に告知を受けることなく納付された税額の 10%相当の不納付加算税を徴収する旨を規定するとともに、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はこの限りでないとして、不納付加算税を免除する旨を規定している。この「正当な理由」の意義、要件等は法令上何ら明らかにされていないので、専ら法律解釈の問題となる⁽²⁾。

(1) 近年の判例上の解釈

不納付加算税免除の「正当な理由」の意義について最高裁判断はまだ示されていないが、

過少申告加算税に関しては最高裁平成 18 年 4 月 20 日第一小法廷判決^③（以下、「平成 18 年最高裁判決」という。）で次のように判示されている。「過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対し課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置であり、主観的責任の追及という意味での制裁的な要素は重加算税に比して少ないものである。・・・過少申告加算税の上記の趣旨に照らせば、同項〔国税通則法 65 条 4 項〕にいう『正当な理由があると認められる』場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である。」

その後、大阪高裁平成 20 年 10 月 15 日判決^④は、平成 18 年最高裁判決を引用し、「この理は、不納付加算税にも当てはまると解される」とした。後述する居住者・非居住者該当判断が問題となった事例においても、この判決以後のものは同旨を判示している。例えば、東京地裁平成 23 年 3 月 4 日判決^⑤は、平成 18 年最高裁判決を参照して、「不納付加算税は、源泉徴収に係る国税がその法定納期限までに完納されなかったという納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対し課されるものであり、これによって、当初から適法に納付した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、不納付という納税義務違反の発生を防止し、源泉徴収に係る国税の適正な自主納付の実現を図り、もって徴税の実を挙げようとする行政上の措置」とし、「同法 67 条 1 項にいう『正当

な理由があると認められる』場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような不納付加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者（源泉徴収義務者）に不納付加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解される」とした。同控訴審（東京高裁平成 23 年 8 月 3 日判決^⑥）もこれを踏襲している。このほか、不納付加算税の制度趣旨について「徴収義務者の徴収・納付義務の適正な履行を確保することを目的として定められた制度」と述べる判決^⑦もあるが、「真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、・・・不当又は酷になる場合」と解する点は上記各判例と変わらない。

不納付加算税が免除される「正当な理由」の意義について、近年の判例ではほぼ一貫して、過少申告加算税の場合に倣った解釈が採られているようである。

（2）過去の特質的な判例

一方、かつての裁判例に目を転じると、不納付加算税が免除される「正当な理由」の意義について特質的な解釈を示した例として、東京地裁昭和 51 年 7 月 20 日判決^⑧（以下、「昭和 51 年東京地裁判決」という。）がある。同判決は、「不納付加算税が・・・税法上の義務の不履行に対する一種の行政上の制裁であることにかんがみ、このような制裁を課することが不当あるいは過酷とされるような事情をい〔う〕」とした上、「法定納期限までの不納付の事実が単に納税義務者の法律の不知あるいは錯誤に基づくというのみでは、これにあたらないうべきであるが、必ずしも納税義務者のまつたくの無過失までもを要するものではなく、諸般の事情を考慮して過失があつたとしてもその者のみに不納付の責を帰することが妥当でないような場合を含むものと解するのが相当である」とした。控訴審東京高裁昭和 52 年 2 月 28 日判決^⑨もこれを支持

している。

この判決の解釈は、法の不知あるいは錯誤に起因する期限内不納付の場合のみに限定して示されたものであるのかどうか必ずしも明確でないが、いずれにせよ、「過失」は一般的には、予見可能性を前提に行為者に課される客観的な行為義務違反と解されるところ⁽¹⁰⁾、本判決が支払者にこれに該当するような事実があっても「正当な理由」を認定し得る旨を示した点では、弾力的な解釈といえるであろう。品川芳宣教授は、不納付加算税免除の「正当な理由」の意義については、源泉徴収義務者に国税の徴収事務を代行させるという特殊性に応じ、その事務代行に配慮した若干の特性（弾力的な取扱い）が見られるとし、この判決を「若干のアローアンスを認めている」と評される⁽¹¹⁾。ただし、「正当な理由」の意義について、不納付加算税の趣旨にかんがみ制裁を課することが「不当あるいは過酷」とされるような事情をいうと解している点からは、基本的な考え方において近年の判例と異なるものではないと考えられる。

次に、「その者のみに不納付の責を帰することが妥当でないような場合を含む」という部分に関しては、「源泉徴収義務者以外の関係者」の帰責性も問題としているものと解される。この点、本事案の場合、法の不知あるいは錯誤による期限内不納付の発生につき、課税庁においても帰責性（不納付の発生・拡大を防止できた可能性）がなくはなかったとの事情を踏まえて判断されたものであるが⁽¹²⁾、期限内不納付の原因事由如何では、「源泉徴収義務者以外の関係者」として受給者の帰責性が問われることもありうると考えられる⁽¹³⁾。ただし、源泉徴収義務はあくまでも支払者に課されているものであるから、受給者の「帰責性」は基本的には法的責任の有無としてではなく、事実上の落ち度ないし何らかの原因事由の有無として問われる性格のものということになろう。（本稿では以降、受給者の「帰

責性」をこのような広い意味で用いている。）

特質的な解釈を示した他の裁判例として、神戸地裁平成2年5月16日判決⁽¹⁴⁾があるが、これについては、後述の検討事例として触れる。

(3) 国税庁事務運営指針

国税庁は、加算税に係る事務運営指針のひとつとして不納付加算税についても示しており⁽¹⁵⁾、その中で「通則法 67 条の規定の適用に当たり、例えば、源泉徴収義務者の責めに帰すべき事由のない次のような場合は、…正当な理由があると認められる場合として取り扱う」としている。そこで掲げられている4つの例示事項を簡記すると、(1)支払後の税法解釈に関する新たな取扱いの公表、(2)給与所得者の扶養控除等申告書等に基づいてした控除が過大であった等、(3)最寄り収納機関が遠隔地であるため他の金融機関に納付委託した場合における金融機関側の事務処理誤り等、(4)災害、交通・通信の途絶その他真にやむを得ない事由、である。

2 居住者・非居住者該当判断の困難性・リスクの特性

事例の検討に先立ち、源泉徴収義務の履行上必要となる居住者・非居住者該当判断の困難性や判断誤りのリスクに関する特性を確認する。

(1) 困難性の特性

所得税の源泉徴収義務は「所得の支払の時」に成立し（国税通則法 15 条 2 項 2 号）、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（同 3 項 2 号）。これは、当該租税の課税標準額が通常は明白であり、税額計算が極めて容易であるためであると説明されている⁽¹⁶⁾。しかし、実際には、明白でない場合や、容易でない場合も少なくなく⁽¹⁷⁾、源泉徴収義務の存否（要件充足）自体の判断

が容易でない場合もある。公定解釈が明らかでないためある支払が源泉徴収すべき特定の所得に該当するか否かの判断が困難なケースがその典型である。もっとも、こうしたケースはその支払ないし取引の法的評価如何で課税上の取扱いが異なるという問題であり、個々の支払ごとの受給者の個人的属性が問題となるわけではない。事後的にはあるが争訟での判断、法令改正、通達等による課税当局の見解表明などで取扱いの明確化が可能である上⁽¹⁸⁾、前記国税庁事務運営指針において、支払後に公表された取扱いと源泉徴収義務者の採っていた解釈とが異なる場合、その解釈について相当の理由があると認められるときは、「正当な理由」があると扱う旨が明らかにされている。

一方、源泉徴収義務の存否や徴収納付すべき税額を左右する個別の受給者の居住者・非居住者該当性は、基本的には事実認定に関わる問題である⁽¹⁹⁾。所得税法では居住者を「国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて一年以上居所を有する個人をいう。」（所得税法2条1項3号）と、非居住者を「居住者以外の個人をいう。」（同5号）とそれぞれ定義している。住所とは民法（22条）に従い各人の「生活の本拠」とされ、「生活の本拠」は一般的には「その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指す」（最高裁平成23年2月18日第二小法廷判決⁽²⁰⁾）と解される。よって、住民登録等の表見的な要素のみから住所を正しく特定できるとは限らず、関係事実に基づく総合的な判断が必要となる⁽²¹⁾。そして、生活の本拠の判定の基になる諸般の事実は受給者それぞれの個人的属性に関わるものであるところ、支払者にはその事実を調査・確認する法的権限はなく、受給者において支払者に告知する等の義務が課されているわけでもない。適正な判断ができるか否かは、多分に受給者側の任意の対応如何に左右される。また、源泉徴収義務の対象となる

支払が継続性を伴う取引（例えば不動産賃貸借取引）に係るものである場合、取引の継続期間中における受給者の国内外移動等によって源泉徴収義務の存否が変動し得るという不安定な側面も有する。なお、前記国税庁事務運営指針中の「源泉徴収義務者の責めに帰すべき事由のない場合」の個別例示の中に、以上のような事情に対応するものは含まれていない。

(2) リスクの特性

もっとも、税法上、源泉徴収義務者である支払者に対し、受給者の居住者・非居住者該当判断のための調査ないし確認の義務を課す明文規定はない。しかしながら、源泉徴収義務の要件充足に関わる判断である以上、基本的には、その適正な履行の一環として合理的な範囲で何らかの調査・確認を行う義務を伴うと考えざるを得ないと思われる⁽²²⁾。そしてこの場合、どの程度の調査・確認が求められるのかは、結局のところ社会通念上の程度問題に行き着くものと考えられ⁽²³⁾、その外延を明瞭化することは難しい。支払者としては、どこまで調査・確認を尽くせば責任を果たしたと（無過失と）評価されるのか、事前に知することは困難であろう。

また、現行制度上、源泉徴収義務者は納税告知を受けあるいは法定納付期限後において納付した税額について、所得の受給者から徴収していなかった場合、その後に受給者に支払うべき金額から控除し、又は受給者に支払を請求することができるが（所得税法222条）、不納付加算税については、その額を受給者に対して請求できるとの規定は存在しないし、最高裁昭和45年12月24日第一小法廷判決⁽²⁴⁾により旧所得税法43条2項（現222条）に基づく受給者への請求は否定されている。したがって、税法上は、法定納付期限までの納付義務の不履行に対する制裁リスクは源泉徴収義務者のみが負う。このことは、支払者

を納税義務者とすることで成り立っている源泉徴収制度においては当然のことともいえる。しかし、その不履行が居住者・非居住者該当判断の誤りに起因するケースにおいては、本来の課税対象者である受給者本人の方が課税要件に関わる事実をよりよく知る立場であるにもかかわらず、制裁リスクを負うのは支払者のみであるという点において、やや不合理な側面を有するとも考えられる。

(3) 「正当な理由」の解釈との関係

以上のような特性を鑑みると、居住者・非居住者該当判断の困難性に起因する期限内不納付に係る不納付加算税免除の「正当な理由」認否判断においては、妥当な結論を導く上で、昭和 51 年東京地裁判決の弾力的な解釈がある程度有意となる可能性があるのではなかろうか。もちろんこれは、かかる源泉徴収義務者一般を裁量的に利するという意味ではなく、「正当な理由」の基本的意義とされる「不納付加算税の趣旨に照らしてもなおそれを賦課することが不当又は酷になる場合」かどうかについて、個別に妥当な結論を導くという意味においてである。

3 事例の考察

以下では、支払者が受給者の居住者・非居住者該当判断を誤ったことにより法定期限内納付を行わず納税告知処分がなされた等の事例として把握できた 3 種(①給与等の支払い、②非居住者への国内不動産譲渡対価の支払い、③非居住者への国内不動産賃借料の支払い)の争訟事例を対象に、上記 2(3)のような着想も念頭に置きつつ、不納付加算税免除の「正当な理由」認否判断に当たり居住者・非居住者該当判断の困難性についてどのように考慮され、判断されているのかを中心に検討する⁽²⁵⁾。なお、各事例に含まれる本稿テーマ外の争点については原則、説明を省略する。

(1) 給与等の支払いの事例

所得税法 183 条は、居住者に対し国内において給与等の支払をする者は、その給与等について所得税を徴収・納付する義務がある旨を規定し、同法 185 条(賞与以外の給与等に係る徴収税額)及び同法 186 条(賞与に係る徴収税額)等で徴収すべき所得税額を規定している。一方、同法 212 条は、非居住者に対し国内において国内源泉所得の支払をする者は、その所得について所得税を徴収・納付する義務がある旨を規定し、同法 213 条 1 項 1 号で徴収すべき所得税額を規定している。対象や計算方法の違いから、給与等支払者が徴収・納付すべき税額は、受給者が居住者か非居住者かで当然に異なる。

①事例 A: 神戸地裁平成 2 年 5 月 16 日判決⁽²⁶⁾・控訴審大阪高裁平成 3 年 9 月 26 日判決⁽²⁷⁾(上告棄却)

イ 事例概要

X 株式会社(原告・控訴人)は、昭和 57 年 3 月から同 12 月までその代表取締役であった A の同期間の役員報酬につき所得税法上の非居住者に該当するとして源泉徴収納付をした。所轄税務署長は、A は居住者に該当する上、昭和 52 年 3 月から同 57 年 2 月分につき居住者該当として同 57 年 3 月 31 日付でした納税告知処分の税額を X が先納付したことに対し、A への貸付と同視し経済的利益の供与があったとして⁽²⁸⁾、年 10% の利息相当額を毎月の給与とし、昭和 57 年 3 月から 12 月までは認定利息のみを給与として計算して既納付額との差額につき納税告知処分及び不納付加算税賦課決定処分を行った。X は、A は居住者ではなかったとして処分取消を求め出訴した。不納付加算税については、A 提出の申告書類をもとに形式的審査を尽くしたなどとして免除されるべき「正当な理由」がある旨を主張した。

ロ 裁判所の判断

一審神戸地裁及び控訴審大阪高裁ともに、

国内外の各滞在日数や生活の拠点性等からAは居住者と判断し、「正当な理由」については否定した。ただし、「正当な理由」認否判断の過程は以下のように異なる。

神戸地裁は、源泉徴収制度に関して、課税要件法定主義（憲法84条）の法意に照らし、源泉徴収義務者が給与支払の際に納付税額をできる限り明確に把握できるように配慮すべきである旨を述べた上、「通常、多数の受給者（被用者）を抱えているため処理すべき源泉徴収の事務が膨大であるうえに、課税要件充足について実質的に調査する強制的権限を全く有しない現状を鑑みると、受給者の申告内容に特に不審な点がない場合、これに基づき納付税額を正しく算出している限り、後に納税告知を受けた場合でも、・・・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（国税通則法六七条一項但書）があると言うべきである。」とした。その上で、本件については、AはXに香港に在住する旨の在香港日本国総領事作成の在留証明書を添付して住所を同所とする扶養控除等申告書を提出しているが、AはXの代表取締役であったこと、Xは昭和57年3月31日付け納税告知でAの住所に関する被告（所轄税務署長）の判断を知ったことをも総合考慮すると、Xは、本件告知前に被告と個別に連絡するなどして臨機な対応をし得たとして、正当な理由があると評価できないとした。

一方、大阪高裁は、扶養控除等については、所得税法上、「支払者は、扶養控除等申告書に規定する控除対象配偶者・・・の有無及びその数に応ずる税額」を源泉徴収すべき旨、及び同申告書は、受給者が所轄税務署長に対して提出するところ「支払者がこれを受領した日に当該税務署長に提出されたものとみなされる」との規定があることから、支払者が受給者の申告に従って控除等をして納付している限り、後に扶養親族等に該当しないことが判明して納税告知を受けたとしても、期限内納

付しなかったことに正当な理由があると解される旨述べた上、「しかしながら、・・・居住者か非居住者の区別については、右のような規定がないうえ、・・・支払者は、通常、義務（原文ママ⁽²⁹⁾）を通じて受給者の国内外の滞在状況、勤務形態、国内外における住所等について把握しているから、実質的な判断をなすことが可能であって、これをさせたとしても不合理とはいえないから、受給者が居住者か非居住者かは、源泉徴収義務者として支払者において判断すべきものであり、支払者の右判断にあたって、受給者の申告が有力な参考資料となるとしても、これに従っていたことのみをもって、不納付につき正当な理由があるとはいえないものというべきである。」とした。そして、本件については、当初の非居住者としての源泉徴収が、Aの申告に従ったもので、それが公的機関の証明書で証明されているとしても、Xは、代表者たるAの国内外の滞在状況、とりわけAが住所と主張する香港の滞在日数、勤務状況、出張旅費の清算方法、国内住居の存在等について認識していたことや、先行告知処分により所轄税務署長の「居住者」該当判断を知ったことなどから、居住者としての源泉徴収が可能であったとして、「正当な理由」を否定した。

ハ 検討

給与所得の源泉徴収に係る扶養控除等については、旧所得税基本通達⁽³⁰⁾で支払時に「過失なくして」誤った控除をした場合には「正当な理由」がある旨が示されていたところであり、前記の現行事務運営指針でも、「申告書に基づき控除した」ことにつき源泉徴収義務者の責めに帰すべき事由があると認められないときは「正当な理由」がある旨が示されている。これらからすると、扶養控除等については高裁が述べる所得税法上の規定から、源泉徴収義務者は扶養控除等申告書の実質的な審査義務まで負うものではないと解されていると考えられる⁽³¹⁾。本事例での問題は、同様

な規定が存在しない居住者・非居住者の別に関わる扶養控除等申告書の記載内容としての住所についても、扶養控除等の場合と同様に解することが妥当か、という点にあるといえる⁽³²⁾。地裁は「申告内容に特に不審な点がない場合」と限定しつつこれを積極的に解したが、高裁はこれを踏襲せず、「受給者の申告・・・に従っていたことのみをもって、不納付につき正当な理由があるとはいえない」と消極に解した。

高裁はその理由として、支払者が業務を通じて受給者の勤務環境等の常況から実質的な判断が可能であり、これをさせたとしても不合理とはいえない旨を述べている。本事例で問題とされた支払いすなわち給与所得は、雇用関係またはそれに類する関係において使用者の指揮・命令のもとに提供される非独立的・従属的労働の対価と観念することができるものである⁽³³⁾。その性格から、支払者（使用者）と受給者（被雇用者等）とのつながり（源泉徴収制度を基礎づける要素である両者の「特に密接な関係」⁽³⁴⁾）は、各種所得の中でもその密接性が特に強く、かつ継続性もある。そして、使用者にとって被雇用者等に係る生活拠点等を含む勤務環境を把握しておくことは、日常業務の正常・円滑な運営のために通常必要なことである。高裁の考え方は合理的といえるであろう。さらに本件の場合、受給者は支払者（会社）の代表者であって支払者とはいわば一体的な立場にある。勤務環境等の常況から実質的な判断が可能であるという点が、より当てはまり易い関係にあるといえる。高裁判断はこのような点も意識してなされたものと推察される。なお、2(2)で触れた源泉徴収義務履行の一環として合理的な範囲で何らかの調査・確認を行う義務との関係についていえば、本判決は、これを当然の前提としたものと理解される⁽³⁵⁾。判決では、先行の告知処分によってAは居住者該当との課税庁の認識をXが既に知っていたことも、

「正当な理由」否定の一事情とされている。

一方、地裁は、上記のように「正当な理由」について緩和的な解釈を示しつつも、本事例においては受給者AがXの代表者の地位にあり、また、Xは先行の告知処分によって居住者該当との課税庁の認識を既に知っていたことから、臨機な対応をし得たのにそれを行わなかったことに非を認識し、当該解釈を適用しても「正当な理由」を認定できる事案ではないと判断したものと理解される。

両判決とも、本事例の特殊性である先行の告知処分の存在が「正当な理由」否定に相当影響したものと推察される。

②事例B：東京地裁平成25年5月30日判決⁽³⁶⁾ （確定）

イ 事例概要

本事例も事例Aと同様、X株式会社（原告）の代表者Bへの役員報酬等につき非居住者該当として行った所得税の源泉徴収納付に対し、居住者該当としてなされた納税告知処分及び不納付加算税賦課決定処分が争われたものである⁽³⁷⁾。Bは、日米双方に住居を持ち、日米双方の法人の代表者を務め、米国永住権も取得していた。

不納付加算税免除の「正当な理由」が認められるべき事情として、Xは①Xの責任者は、Bから非居住者である旨の申告を受け、また、家族と住む居宅を米国内に有し、米国永住権を取得し、健康保険も日本ではなく米国で加入していたことなどの事情を認識していたこと、②念のため、Bが米国で米国居住者として税務申告していたことも確認していたことなどを主張していた。

ロ 裁判所の判断

争点のうちBが居住者に該当するか否かについては、海外滞在日数を大きく上回る国内滞在日数、国内住民登録期間の長さ、国内住居の生活拠点性などを認定し、居住者と判断した。

「正当な理由」の意義については、平成18

年最高裁判決を参照して同旨を判示した。その上で、①Bが居住者に該当するか否かは、源泉徴収義務を負うXが自ら判断すべき性格のものであるから、BがXに申告していたことから直ちに、Xの責めに帰することのできない客観的な事情があるとはいえない、②Bの国内での長期滞在、居住用建物所有等につきXは当然に認識できた、③仮に、責任者が上記主張のような事情を認識していたとしても、国内滞在状況や出入国状況、代表取締役社長としての職務遂行状況等に照らせば、非居住者であることに合理的な疑念を抱くことができたと考えられる、などとして、「正当な理由」を否定した。

ハ 検討

本判決は、「正当な理由」の一般的な意義については平成18年最高裁判決と同旨の解釈を採っているが、本件Xについての「正当な理由」認否を検討した上記①部分において、事例Aの大阪高裁判決が一般論として示した「(居住者・非居住者の判断については) 源泉徴収義務者として支払者において判断すべきものであり、…受給者の申告…に従っていたことのみをもって、不納付につき正当な理由があるとはいえない」との解釈をほぼ忠実に引き直して述べている。同大阪高裁判決が示した一般論を実質的に踏襲していることが見て取れる。

また、国内居住場所の生活拠点性、会社会務を通じた出入国動向に対する実態認識等から居住者該当と判断し得たと認定されている点も事例A判決と類似する。ただし、事例A判決が「正当な理由」を認めなかった事情のひとつであった先行告知処分により既に居住者該当との課税庁の認識を知っていたとの事情はない。その意味では、純粹に、支払者が業務を通じて適正に判断することが可能であったのかという観点から「正当な理由」の認否を判断し、これを否定した事例といえる。

なお、本事例に関しては、受給者B自身が

原告となり、非居住者該当として所得税の申告をしていなかった年分に係る決定処分等に対する取消を求めて同時に提訴が行われており、このことが、支払者と受給者の密接性の強さあるいは実質的な一体性という点で裁判上の心証に影響した可能性も考えられるところである。

③小括

給与等支払に係る源泉徴収義務に関する「居住者・非居住者該当判断は源泉徴収義務者として支払者において判断すべきものであり、受給者の申告に従っていたことのみをもって、不納付につき正当な理由があるとはいえない」との平成3年事例A大阪高裁判決の考え方は、近年の事例B判決でも実質的に踏襲されており、別旨を示した裁判例は近年見当たらないことからすると、現状、確実に地歩を占めつつあるといえそうである。この考え方は、元来、税法上の義務としての裏付けのない受給者の申告のみに依拠して判断することは正当化し難いことや、給与所得の特性である支払者・受給者間の強い密接性とその継続性、日常業務を通じた受給者の勤務環境等の把握可能性を考慮すれば、合理的なものであると考える。

また、両事例で、原告において居住者該当と判断し得たと認定されている点については、両事例とも、滞在日数の内外比較といった判断上の基本的要素において居住者該当性を疑うべき実態があったとみられ、かつ、会社代表者でもあって原告として日常業務を通じて自然にその実態が把握できたはずであるから、妥当といえるであろう。

なお、両事例とも、受給者は自己の居住者・非居住者該当判断を誤って支払者（原告）に申告していたことになるわけであり、事実上、期限内不納付の原因の一角を占めていた。受給者にも「帰責性」があった事案であることは明らかである。

(2) 非居住者への国内不動産譲渡対価支払いの事例

非居住者に対し国内において、国内の土地等の譲渡による対価（金額1億円以下で自己又は親族の居住用として譲り受けた個人から支払われるものを除く）の支払をする者は、支払の際にその10%相当の金額の所得税を徴収し、翌月10日までに納付しなければならない（所得税法161条1項5号、212条1項、213条1項2号、同施行令281の3）。

この規定は平成2年度税制改正で創設されたもので、国内不動産を譲渡した非居住者が無申告のまま出国する事例が増えてきたことに対する措置と説明されている⁽³⁸⁾。

①事例C：東京地裁平成23年3月4日判決⁽³⁹⁾
（控訴審：東京高裁平成23年8月3日判決⁽⁴⁰⁾）
（上告棄却・不受理により確定）

イ 事例概要

土木建築、不動産売買等を営む株式会社X（原告・控訴人）は、平成16年9月に個人C（日本人）と国内不動産の購入契約を締結し、同年10月に代金等6億5,000万円余を支払い取得した。Cは当時米国に居住していたが、取引の事務手続上の便宜のため契約日の約1か月前に日本に一時帰国して売却予定不動産所在地の一つに住民登録をした上、同地を売買契約書上の住所とし、登記簿上の住所地も米国から国内に変更した。Xは支払に際し源泉徴収をしておらず、納税告知及び不納付加算税賦課決定の処分を受けた。

Xは、Cの非居住者性認識が不可能であったというべきで源泉徴収義務を負わないなどと主張して納税告知処分の取消しを、また、認識することは極めて困難であったから不納付加算税を課されない「正当な理由」がある旨主張してその賦課決定処分の取消しを求めた。なお、Cの非居住者該当性については争われていない。

ロ 裁判所の判断

判決は、「正当な理由」の意義について前記

1(1)のとおり平成18年最高裁判決と同旨の判示をした上、本件については、Xの担当者が登記事項証明書から売買契約交渉時のCの住所が米国であり、米国で病氣療養中であったこと等を認識していた事実などを基に、「X（担当者a）は、Cが本件登録地に住民登録上の住所を定めたのは、単にサイン証明を取得するという事務手続の煩さを回避することであり、実際に本件登録地に居住し、又はこれを生活の本拠（住所）とする予定でなかったことを認識していたと優に推認することができる・・・し、少なくとも、これを容易に認識し得る事情があったことは明らかである。」とし、真にXの責めに帰することのできない客観的な事情があったということはできないし、不納付加算税を賦課することが不当または酷になる場合ということとはできないから、「正当な理由」があるとは認められない、と判断した。

この判断過程においては、「不動産取引においても、買主が売主の住所・居所、資力その他の事情や属性に強い関心を有するのが通常であり、特に売主の住所・居所が国内にあるか否かの調査確認については、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証明書等の入手又は売主への直接確認等の方法により容易に行うことができる上、そのような確認ができず、居住者か非居住者かの確認に疑義が存在するのであれば、源泉徴収義務に相当する額の支払を留保するなどの措置を採ることも十分に可能である」旨が述べられている。

なお、高裁判決も原判決を概ね踏襲して「正当な理由」を否定した。

ハ 検討

先述の給与所得の源泉徴収義務の場合は居住者・非居住者の別が徴収納付税額の多寡に繋がるものであったが、非居住者への国内不動産譲渡対価支払に係る源泉徴収義務の場合、その別が当該義務の存否を決するものである

点で異なる。2(2)で触れたように、基本的には、当該源泉徴収義務の適正な履行のために売主の非居住者該当性について合理的な範囲で何らかの調査・確認を行うこともまた、その義務の一環として求められると考えられる。この場合、不動産取引において、取引過程で取り交わす売買契約書や不動産登記事項証明書等の公的書類などから明らかとなる外形上の住所は、取引当事者の様々な事情から実際の住所地と齟齬することもある実情の下では、少なくとも、例外なく常に外形上の住所のみを確認すれば足りる、と解するべきではなからう。

問題は、外形上の住所への疑念に応じた売主への具体的な質問等による確認として、買主にどの程度のもをを求めるのが合理的なのか、という点である。この点に関連して本判決が示した認識は、上記のとおり、通常取引過程で売主への直接確認等により調査・確認は容易に行うことができ、疑念があれば源泉徴収義務相当額の支払留保も可能というものであった。しかし、不動産売買取引の当事者関係は、一般的には単発的・偶発的に発生するもので、継続的な契約関係等に立つものではない。譲渡対価の支払者と受給者との関係は、例えば先の給与所得の場合ほどには密接でないことは明らかである。また、取引の性格上、商機という要素⁽⁴¹⁾から居住者・非居住者該当判断には事実上時間的制約もありうることなどにも照らせば、非居住者への国内不動産譲渡対価の支払いに係る源泉徴収義務の場合、支払者が負うべき非居住者該当性の調査・確認の責任範囲は、自ずから限定的にならざるを得ないと思われる。実際、本判決の上記のような考え方に対しては疑問を呈する見解が見られるところである⁽⁴²⁾。

しかし、本事例に限ってみれば、売主が取引直前に住所を国内に転入し、取引の後に国外転出したケースであるところ、転出は源泉徴収義務履行時である支払時よりも後の事象

であるとはいえ、Xは、売主Cの住所の国内転入が不動産売却手続の煩雑回避のために一時しのぎに行った外形上の作為的措置に過ぎないことを知っていた旨が推認されている⁽⁴³⁾。この事実認定の下では、それにもかかわらず、不動産取引の精通者である買主Xが、売主の国内転入の意図や物件売却後の生活拠点見通しについて確認していなかったというのであるから、受給者にも帰責性があるとはいえず、「正当な理由」は認められないとの結論に至ったのは妥当であろう。

②事例D：東京地裁平成28年5月19日判決⁽⁴⁴⁾(控訴審：東京高裁平成28年12月1日判決⁽⁴⁵⁾・確定)

イ 事例概要

本事例は事例Cに類似するが、不納付加算税は賦課されていない。

不動産事業を営む株式会社X（原告・控訴人）は、平成19年12月、マンション用地とする目的で個人Dから本件土地・建物を購入する売買契約を締結し、同20年3月、代金等7億6,000万円余を支払い取得した。Dは、米国人と婚姻して古くから米国籍及び米国社会保障番号を取得し、夫と死別後も米国に居住していたが、平成7年、亡父からの本件相続土地で駐車場経営を始め、以降、日米間を往来し、日本滞在中は本件土地上の本件自己所有建物で生活していた。売買当時、Dは日本国籍喪失届をしておらず、本件建物所在地に住民登録をし、印鑑登録証明書上の住所も同地であり、介護保険や後期高齢者医療制度の被保険者証の交付を受け保険料も納付していた。XはDが国内居住者であると判断し、源泉徴収を行わなかった。原処分庁は、税務調査の結果Dが非居住者に該当すると判断して納税告知処分を行ったところ、Xがその取消しを求めて出訴した。

ロ 裁判所の判断

争点は、①Dは非居住者に該当するか、②本事例に係る源泉徴収義務規定である所得税

法 212 条 1 項（本件条項）の解釈・適用の在り方、③Xは本件条項に基づく源泉徴収義務を負っていたのか、などであり、不納付加算税については争われていないので、裁判所の判断の内容については以下の検討において必要に応じて取り上げる。

ハ 検討

（イ）不納付加算税が賦課されなかった理由

本事例で不納付加算税が賦課されなかった理由は明らかではないが、この点について論説するものとして前掲注(11)中の木山論文⁽⁴⁶⁾がある。その要旨は、「①制度上、不納付加算税が免除されるのは「正当な理由」がある場合（国税通則法 67 条 1 項ただし書き）と法定期限内納付の意思があった場合（同条 3 項）であり、後者に該当する事実がない本事例では、「正当な理由」があると所轄税務署長が判断したからであると考えるのが自然。②しかし、国税庁事務運営指針（本稿前記 1 (3)）には、本事例において「正当な理由」にあたると思われる具体的な列举事由は挙げられていないことから、同指針(4)中の『その他法定納期限内に納付しなかったことについて真にやむを得ない事由』があると判断したものと思われる。③その事由とは、同じ条文の適用が争われた東京高裁平成 23 年判決（本稿事例 C）で受給者が非居住者であることについての支払者の認識可能性を「正当な理由」の考慮事情にしていることがうかがえることから考えると、支払時において受給者が非居住者であることを判断することが支払者には困難であった事情（容易に認識し得なかった事情）であったと推測することができよう」というものである。

確かに、判決内容には、本事例において期限内納付の妨げとなり得るような他の事情の端緒は見当たらない。そして何より、当事者である買主 X 自身が裁判上「処分行政庁が、X において、D が『非居住者』か否かについて通常要求される必要な調査を尽くしたにも

かかわらず、本件支払日において D が『非居住者』であると判断できなかったことが上記の『正当な理由』に当たるものと認め[た]・・・ものと解される。」と主張している。支払時に受給者が非居住者該当であるとの判断が支払者には困難であった事情が「正当な理由」として認定されたとの推論は、十分に成り立つと考える。

（ロ）考慮された可能性がある判断困難な事情

（イ）を前提に、本事例で原処分の際に実際に考慮された「支払時に受給者が非居住者該当であるとの判断が支払者には困難であった事情」とはどのようなものだったのであろうか。これを特定することはできないが、判決内容から翻って観察してみると、本事例には、事例 C とは大きく異なる次のような諸事情があったことを指摘できる。

①本事例では、売主の非居住者該当性自体も争われた。事例概要で記したように、売主は、日米双方に国籍、恒久的住居を有し、相当の頻度で両国間を往来していた中で、国内に相当期間滞在し、国内での住民登録、長期にわたる駐車場経営への従事、社会保険加入等、日本居住者該当を窺わせる事情を多分に有していた。「二重国籍で両国に恒久的住居の保有があり、かつ公的認証も経済活動をサポートすべく双方の地で受けている状況下での、住所の実質的判断の困難性を典型的に現わした事案である」⁽⁴⁷⁾と評されるほどに、居住者・非居住者該当判断の難易度が極めて高かった。

②裁判所は、国内滞在日数の詳細な確認、過去に遡及しての米国居住実態等の詳細な検討を経て非居住者該当と判断を下した。この判断を裏付ける事実は、出入国の詳細、国内滞在期間以外における所在（民間情報提供会社から得た長期間の住所移転履歴等）、米国での職業の状況、米国人との婚姻・死別や子との居住状況の変遷、米国内の不動産関係記録の確認を含む米国内資産の保有状況など広範にわたる。このことから、原処分庁は適正な判

断のために、2年超に及んだ税務調査期間において関係者への質問調査や日米両国の関係機関等への照会などのために相当な労を要したものと推察される。

③売主DはXの担当者から、国内居住者でなければ課税関係が変わるが国内居住者に当たるのかと尋ねられた際に、居住者であり日本で所得税も住民税も納めている旨を回答したり、納税申告も毎年自分で行っている旨を説明したりするなど、非居住者該当性の疑いを減殺するような対応をしていたことが窺える事実がいくつか認定されている。(ただし、原処分時にどこまで事実確認がなされていたかは定かでない。)

(ハ) 注意義務に関する認定・判断

ところで、本判決は、上記ロで記した争点③Xは本件条項に基づく源泉徴収義務を負っていたのか⁽⁴⁸⁾、については、詳細な事実関係からXが「D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)」を尽くしていなかったと認定して、源泉徴収義務を負っていたとの結論を導いている。この認定に当たっては、まず、①本件事実関係によれば、Xの担当者は、Dが非居住者である可能性をも踏まえて具体的な生活状況等に関する質問をするなどしてD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、公的書類の確認のみをもって、Xが本件注意義務を尽くしたとはいえない、とした。そして、②当該「確認すべき注意義務」については、Dが代金送金先として示した米国銀行口座記載のメモ上の名前表記や口座名義人の住所(米国)等から、(a)米国人との婚姻関係が強く示唆される名前表記に関する確認が不十分だった、(b)Dに国内居住者か否か直接尋ねた際の質問方法は、端的に「国内居住者」に当たるか否かを尋ねたというものだった、(c)Dが以前米国で生活していた旨を説明していたとしても、米国内金融機関口座の保有状況等から米国内に生活本拠をも

つ可能性を検討するべきだったが、特段の質問をしていない、旨を指摘して、当該義務を尽くしていたとはいえないとの判断に至っている⁽⁴⁹⁾。

以上は、あくまでも、Xは本件譲渡対価について所得税法212条1項に基づく源泉徴収義務を負っていたのかという争点に対する認定・判断である。また、判決がいう「本件注意義務」は明文規定上のもではなく解釈上の概念であり、その意味するところは明らかとはいえない⁽⁵⁰⁾。しかしながら、この認定・判断は、少なくとも、XにおいてDの居住者・非居住者該当判断に関する落ち度は一切なかったとまではいえないことを示すものといえる。

(ニ) 昭和51年東京地裁判決の解釈との関係

本事例での「正当な理由」の認否判断については、推論に基づくものではあるが、以上のように取って裁判での認定内容から翻って客観的に観察してみると、少なくともXにおいて期限内不納付に係る落ち度は一切なかったとまではいえないという意味で、加えて、受給者Dが非居住者該当性の疑いを減殺するような対応をしていたことが窺える事実すなわち受給者の帰責性が考慮された可能性があるという意味で、昭和51年東京地裁判決の解釈と親和的な一面が窺える。

③小括

非居住者への国内不動産譲渡対価支払いに係る源泉徴収義務に関しては、米国等では売主(受給者)の側が買主(支払者)に対して自らが非居住者でないことを保証するといった仕組みが措置されているが⁽⁵¹⁾、わが国ではそのような措置は採られておらず、制度上、適正な履行確保のための手当に脆弱な面があることは否めない⁽⁵²⁾。その意味では、この源泉徴収義務については現状、「正当な理由」の認否が問題となるケースが発生する可能性が比較的高いのではないかと考えられる。

ここで検討した2事例はともに同様の取引

形態ではあるが、支払者にとっての受給者の居住者・非居住者該当判断の困難性は極めて対照的であり、「正当な理由」認否判断にもその違いが表れたといえる。事例C判決については、支払者の調査・確認義務に係る考え方についてはともかく、当該事案で「正当な理由」を否定した結論は妥当と考えられる。

一方、事例Dについては、原処分庁において居住者・非居住者該当判断の困難性を考慮して「正当な理由」があると認めたものと推論され、さらに、その判断は実質、昭和 51 年東京地裁判決の弾力的な解釈との親和性が窺える点が注目される。先述のとおり不動産売買取引の当事者関係はそれほど密接なものとはいえず、取引の性格や実態からも、支払者が負うべき非居住者該当性の調査・確認の責任範囲は限定的にならざるを得ないと考えられるところ、そうした理解の上に立った判断姿勢を示唆する事例であると思われる。

(3) 非居住者への国内不動産賃借料支払いの事例

非居住者に対し国内において、国内にある不動産等の貸付けの対価（土地家屋等を自己又は親族の居住用として借り受けた個人から支払われるものを除く）の支払をする者は、支払の際にその 20%相当の金額の所得税を徴収し、翌月 10 日までに国に納付しなければならない（所得税法 161 条 1 項 7 号、212 条 1 項、213 条 1 項 1 号、同施行令 328 条 2 号）。

○事例E：国税不服審判所平成 25 年 5 月 21 日裁決⁽⁵³⁾

イ 事例概要

X（審査請求人）は、契約期間を 15 年間として店舗等を賃借していた。契約締結時（平成 17 年）に日本居住者であった賃貸人Eは 6 年余後に外国への転職に伴い非居住者に転じたが、Xがその事実を知るのが遅れたため支払賃借料に係る源泉所得税納付が法定納期

限後となり、原処分庁は不納付加算税の賦課決定処分をした。Xは、自らには過失はなく、あったとしても昭和 51 年東京地裁判決の解釈から本件においては「正当な理由」がある旨主張し、同処分の取消しを求めた。

ロ 審判所の判断

「正当な理由」の意義については、平成 18 年最高裁判決と同様に解した上、要旨以下のとおり「正当な理由」があると認めた。

イ （a）賃貸借契約書などを取り交わした相手方はEの代理（母）であってそれ以外でも母との接触は 1 回だけであった、（b）賃貸借に係る連絡は管理人と行っており、その接触機会も限られていた、（c）XがEと接触した事実は認められずその必要性もなかった上、賃借料は一貫してEの口座に振り込まれておりEから領収書等住所が分かる書類が交付された事実は認められず、住所の変更を知り得る状況にはなかった、ことから、Eが非居住者該当となったことをXが直ちに知り得る状況にはなかったと認められる。

ロ Xは、平成 24 年 4 月 17 日の管理人からの連絡で初めてEが非居住者該当となったことを了知し、その直後に現実に納付手続を採っており、遅滞なく納付する意思があったと認められる。

ハ そうすると、Xは、Eが非居住者該当となった事実を直ちに知り得ていれば、当然に法定納期限内に納付されたであろうと十分推認され、納付が法定納期限後となった原因は、賃貸人からの連絡が遅れたためであると認められる。

ニ 以上のことから、Xには、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があったというべきであり、不納付加算税の趣旨に照らしても、なお、不納付加算税を賦課することが不当又は酷になる場合に該当するというべきである。

なお、裁決は、請求人には賃借料支払の都度、賃貸人が居住者か非居住者かを確認する

義務がある旨の原処分庁主張に対して、「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ふべきである」と答えている。

ハ 検討

本事例に係る源泉徴収に関し、賃貸人（受給者）に自らが居住者か非居住者かをあらかじめ賃借人（支払者）に告知する義務は規定されていない。「正当な理由」の認否判断に当たっては、先述の不動産売買取引での買主の場合と同様に、賃借人に源泉徴収義務履行の一環として賃貸人の非居住者該当性についての調査・確認がどの程度求められるのかが問題となる。この点、裁決は、上記のとおり「支払の都度」の確認までは要しないと解している。また、Xが直ちにEの非居住者該当につき知り得る状況にはなかったとの認定の根拠を見ると、Eやその関係者との接触機会ないし必要性の僅少性、Eからの住所変更等の情報提供がなかった、という支払者にとって受動的な事情のみである。すなわち、契約継続中にEが非居住者に転じる可能性を考慮し何らかの能動的対応を行うべきことを前提とした検討、例えば、賃料改定時⁽⁵⁴⁾といった節目における住所等の確認状況等が検討された形跡はみられない。この点は、遡及検証には実務的限界があった可能性も考えられるが、裁決は基本的には、取引の性格や実態・慣行を重視し、非居住者該当性についての調査・確認の義務を限定的に捉えているように思われる。「その支払の際」所得税を徴収し、納付しなければならないとする明文規定（所得税法212条1項）からすれば、その一環としての非居住者該当性の調査・確認も各支払の都度求められるとの解釈も一応可能であろう⁽⁵⁵⁾。しかし、月次の賃借料支払のような場合に国

外転居等の蓋然性如何に関わらず（条文の）文字どおり「その支払の際」（各支払の都度）の調査・確認まで法が意図しているとまでは考えにくく、その蓋然性により合理的な限度があつて然るべきではなからうか。本事例の場合、6年超の契約継続期間中における事実関係として、Eの国外転居等の予定ないし事実を疑うに足りるような事情は確認されていないようである。合理的な範囲で何らかの能動的対応を行うべきことを前提とした検討が行われていない点に疑問が残るものの、裁決の認定は許容できるものと思われる。

本事例で「正当な理由」が認められたもう一つの理由は、Xが自らの源泉徴収義務につき了知した直後に納付をしていた事実であり、それにより期限内納付ができなかったのは「賃貸人からの連絡が遅れたため」と認められたことである。

本裁決全体をみると、「正当な理由」の認否判断に当たり、取引の性格や実態・慣行に照らして、支払者における事情として、受給者が非居住者に転じることを想定した調査・確認如何よりも源泉徴収義務の了知後直ちに適正な対応をした事実を重視したものと理解される⁽⁵⁶⁾。なお、自己の国外転居の予定又は事実を支払者に連絡する法的義務を負っているわけではない受給者に納付遅滞の原因がある旨を認定し、受給者の帰責性に触れている点も注目される。この点は、支払者（請求人X）が「正当な理由」があるとの主張理由の中で、昭和51年東京地裁判決の解釈を挙げていたことに呼応したところがあるのかもしれないが、いずれにせよ本裁決がかつての同判決の解釈と親和的な一面を有することを示唆する点である。

おわりに

以上の検討を通じて明らかになった注目点として、態様や程度はそれぞれ異なるものの5事例のすべてにおいて、受給者に何らかの

「帰責性」があったことが挙げられる。このことは、前記2で確認した、居住者・非居住者該当性につき適正な判断ができるか否かは多分に受給者側の対応如何に左右されるという特性を反映したものと理解することができる。

その上であらためて検討の総括として5事例を俯瞰的にみると、居住者・非居住者該当判断の困難性については、一部、調査・確認義務に関して示された考え方に疑問が残る事例はあるが、「正当な理由」の認否判断上、総じて、源泉徴収制度を基礎づける要素である支払者と受給者との「特に密接な関係」の実態上の強弱・態様や支払ないし取引の性格、実態・慣行を踏まえて概ね合理的に考慮されているように思われる。特に、非居住者への国内不動産譲渡対価支払い・事例D及び国内不動産賃借料支払い・事例Eについては、前記2で確認した居住者・非居住者該当判断の困難性・リスクの特性を相応に勘案したことにより「正当な理由」が認められたものであろう。いずれも、平成18年最高裁判決と同旨の解釈の下で判断されたものと理解されるが、事例の内容を仔細に検討すると、同時にかつての昭和51年東京地裁判決の解釈と親和的な一面も垣間見られた。検討対象事例が僅少であり、「正当な理由」認否判断の局面も事例により判決、裁決等区々であるため一概にはいえないが、昭和51年東京地裁判決が示した考え方は、「正当な理由」認否判断の一般的な基準としての是非はともかく、少なくとも期限内不納付が居住者・非居住者該当判断の困難性に起因する事案においては、現行解釈の下で合理的な結論を導くひとつの糸口になりうるものかもしれない。

-
- (1) 本稿では原則、所得税法2条1項3号及び同5号の「居住者」「非居住者」の意味で用いている。
 (2) 品川芳宣『付帯税の事例研究〔第四版〕』財経

詳報社(2012)70頁、238頁

- (3) 民集60巻4号1611頁
 (4) 税資258号11050順号
 (5) 税資261号11635順号
 (6) 税資261号11727順号
 (7) 東京高裁平成26年4月24日判決(税資264号12463順号)は、「源泉徴収による国税が納付されない場合に、国は本来の納税義務者から直接徴収するのではなく徴収義務者のみを相手として強制徴収手続を取るものとされていることに照らし、徴収義務者の徴収・納付義務の適正な履行を確保することを目的として定められた制度」と説明する。
 (8) 税資89号340頁
 (9) 税資91号307頁
 (10) 『法律学小辞典〔第5版〕』有斐閣(2016)122頁
 (11) 品川・前掲注(2)、238頁、241頁。なお、不納付加算税に係る「正当な理由」の特殊性等について詳しく論じられているものとして、酒井克彦「加算税免除規定にいう『正当な理由』該当性判断における不当・酷説(下)」税務事例47巻1号(2015.1)16頁～、木山泰嗣「不納付加算税を賦課すべきでない『正当な理由』の解釈－源泉徴収制度の特殊性からみた異質説の提唱－」青山ローフォーラム7巻2号(2019)123頁～。
 (12) 結論として「正当な理由」は否定されている。
 (13) 寺澤典洋「非居住者の国内にある不動産に対する賃借料の支払に係る源泉徴収納付につき、『正当な理由』があるとして不納付加算税の賦課決定処分が取り消された裁決事例(平成25年5月21日裁決)の検討」税務事例47巻12号(2015.12)14頁では、「判決から導出される解釈態度としては、支払者と受給者の関係においても成立するものと思料する」とされる。
 (14) 税資176号785頁
 (15) 「源泉所得税の不納付加算税の取扱いについて(事務運営指針)」平成12年7月3日課法7-9ほか
 (16) 金子宏『租税法〔第二十三版〕』弘文堂(2019)994～995頁
 (17) 金子・前掲注(16)、995頁
 (18) 青山慶二「最近の判決から見る国際課税に関する課税リスク 第4回:国内源泉所得と源泉徴収

義務」TKC税情(2017.4)47頁参照。

- (19) 南繁樹「非居住者に対する源泉徴収の問題点」税研209号(2020.1)51頁参照。「非居住者に対する源泉徴収制度は、受領者が非居住者であるか否か等の事実関係や、取引がいかに性格付けられるかの法的判断によって課税上の取扱いを異にする(所法161①四～一六、212①、213①)。このため、経済活動の多様化や複雑化によって取引に関する事実認定や取引の性格付けが困難になると、義務履行及び法執行が困難になるという脆弱性を有している。」とされる。
- (20) 裁判所時報1526号2頁
- (21) 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)18頁参照。所得税法上の居住者・非居住者、民法上の住所の定義について、「これらの定義では国籍や住民登録の有無を判定の要素としていない。このため、一定の国内源泉所得の支払をした者が、相手が非居住者であると全く認識していない場合が少なからず存在する。」とされる。
- (22) 木山泰嗣「源泉徴収制度を巡る諸問題—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)117頁、佐藤孝一「非居住者に対する賃借料の支払に係る源泉所得税の納付が法定納期限となったことには「正当な理由」があるとして、不納付加算税賦課決定処分を取り消した事例—源泉徴収義務者の徴収要件の調査・確認義務を中心として」税務事例46巻4号(2014.4)5頁参照。
- (23) 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」(『公法の理論と体系思考』木村弘之亮先生古稀記念)信山社(2017)165頁参照。非居住者に対する不動産の譲渡対価の支払いに係る源泉徴収義務に関して、「譲受人において、譲渡人が非居住者でないことを確認するための制度が現に存在しない以上は、その確認のための努力は、社会通念上十分なものであったかどうかという『程度』の問題に帰着すると同時に、租税法上の『住所地』を解明する作業は極めて難しい問題であることに鑑みれば、その程度は過大なものであってはならない。」とされる。
- (24) 民集24巻13号2243頁

- (25) 事例の検討に当たっては主張立証責任等の派生的な論点も考えられるが、本稿では実体面での検討に焦点を絞っている。
- (26) 前掲注(14)
- (27) 税資186号635頁
- (28) 原告会社は、以後の役員報酬から控除せず、仮払金として処理し、Aに請求しないまま会計上も未収利息計上していなかった。
- (29) 判決文中の同旨先行記述からすると正しくは「業務」であろう。
- (30) 昭和26年1月1日直所1-1「701」、昭和28年2月3日付国税庁長官通達直所2-14参照。
- (31) 渡部義信「扶養控除等申告書に基づく過少徴収と正当な理由」税務事例32巻6号(2000.6)30頁参照。
- (32) 渡部・前掲注(31)、同頁
- (33) 金子・前掲注(16)、242頁
- (34) 最高裁昭和38年2月28日大法廷判決(刑集16巻2号212頁)参照。
- (35) 佐藤・前掲注(22)、5～6頁参照。
- (36) 税資263号12227順号
- (37) 本事例では、B自身も原告となり、Bが非居住者該当として所得税の申告をしていなかった年分について、原処分庁が居住者でありかつ非永住者に当たらないと判断して行った決定処分等について、非居住者に該当し仮に居住者であったとしても非永住者であったとして、取消を求め提訴している。
- (38) 加藤治彦ほか「平成2年版改正税法のすべて」日本税務協会(1990)154頁
- (39) 前掲注(5)
- (40) 前掲注(6)
- (41) 片山直子「源泉徴収義務を巡る近時の法的諸問題」税法学581号(2019)242頁では、「たとえば複数の購入希望者が競合するような人気のある不動産取引の場面で、譲渡人が自身が居住者であると述べているにもかかわらず、その者が『非居住者』であることを前提に、源泉徴収税額に相当する金額を念のため留保する、などと譲渡人に伝えれば、その譲受人は、商機を逸するであろう。」とされる。また、田中治「源泉徴収制度等の存在理由」税法学571号(2014)160頁参照。
- (42) 例として、伊藤・前掲注(21)、27頁～、田中・前掲注(41)、159頁～

- (43) この点に関連し、岩崎・前掲注(23)、163 頁では「外形を作出することについて、不動産取引の専門家たる買主も荷担していた」とされる。
- (44) 税資 266 号 12856 順号
- (45) 税資 266 号 12942 順号
- (46) 木山・前掲注(11)中、131 頁
- (47) 青山慶二・前掲注(18)、51 頁
- (48) 原告は、通常の注意義務を尽くしても売主が非居住者であると確認できなかったとの理由により本件源泉徴収義務自体を負わないと主張し、その当否が争点となった。
- (49) 高裁も概ね同様の判断。
- (50) 片山・前掲注(41)、242 頁参照。「判決では、法律的な議論としては一般的に受容されやすい『注意義務』という言葉を使ったのであろうが、民商法の領域とは異なり、もし税法において『注意義務』を課するのであれば、法令で明示する必要がある。」とされる。
- (51) 岩崎・前掲注(23)、164 頁、西山由美「不動産取引における源泉徴収義務と非居住者の確認義務」ジュリスト 1522 号 (2018.8) 143 頁参照。
- (52) 例えば、田中・前掲注(41)、164 頁では「明文の規定により、非居住者該当性の判断につき適時適正な判断を可能とする制度の整備が望まれる。」とされる。
- (53) 公表裁決事例集 91 号。本事例を検討したものとして寺澤・前掲注(13)、佐藤・前掲注(22)参照。
- (54) 本事例では実際に、当初契約時の約 2 年半後に賃料改定が行われており、当事者間で「賃料改定承諾書」が取り交わされている。
- (55) 佐藤・前掲注(22)、5 頁では、「その源泉徴収義務は、各賃借料の支払の際に、その都度、生ずるものであるから、上記の調査、確認の義務の履行も、本件賃貸借契約書又は本件賃貸料承諾書を取り交わした時点でなく、各賃借料の支払の都度、求められていることになる」と述べられ、さらに「本裁決は、『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』いと判断しているが、上記の所得税法 6 条等の規定から当然に導かれる源泉徴収義務者が負っている義務の内容を看過しているものとして、疑問といわざるを得ない」とされる。
- (56) T&Amaster 532 号 (2014.1) 40 頁では、本裁

決についての審判所への取材情報として「納税者が、貸主が非居住者になったことを知ってから短期間（10 日後）で源泉所得税を納付していたことが加算税の免除につながった」と伝えている。