

## 紹介と批評

シリクンシヨト・スメト著

### 『源泉徴収所得税法の研究』

——日本とタイの比較を中心として——

本書は、タイのタマサート大学法学部のシリクンシヨト・スメト (Sumet, Sirikunchot) 助教授が、日本での研究の成果として慶應義塾大学大学院法学研究科の『法学政治学論究』(二四号・一九九五年/二六号・同年/二八号・一九九六年/二九号・同年/三〇号・同年) に日本語で発表した五本の論文を、加筆・修正のうえ収録したものである(ただし、序章は書き下ろしである)。

本書の紹介と批評に入る前に、著者の略歴を述べておくことにする。著者は一九五四年にタイのバンコクで生まれ、一九七八年にチュラロンコン大学法学部を卒業後タイ大蔵省に入省し歳入局に勤務する傍ら、一九八三年に弁護士資格を取得し、さらに一九八七年にチュラロンコン大学大学院修士課程を修了した後、一九八九年にタマサート大学法

学部に移じた。一九九二年に日本に留学し当初二年間は早稲田大学法学部の新井隆一教授(当時/現在名誉教授)のもとで研究した後、一九九四年から三年間慶應義塾大学法学研究科後期博士課程に在籍し木村弘之亮教授の指導を受けた。著者が源泉徴収所得税を研究テーマとしたのはこのような著者の経歴と大いに関係があるとのことである。すなわち、「源泉徴収所得税法の研究をテーマとする理由は、実は、一〇数年前に筆者がタイ大蔵省歳入局法令通達部で勤務していたときこの源泉徴収所得税に関する問題の重大性を感じたことにある。これは、大衆たる納税者の問題であり、会社・使用人・職人のみならず、政府機関・公務員、学者・実務家(会計士、弁護士など)にとっても非常に大きな関心事である。複雑な事実認定の問題(タックス・プランニング問題などを含む)、国際取引における源泉徴収義務の有無、源泉徴収所得税の算出方法、源泉徴収を誤った場合の処罰・是正及び権利救済に関する問題がよく提起され、官庁の解釈・指摘・講義が人々から求められている。その後、一九八七年に、学術協力のため来訪したドイツの大蔵省官僚と大学教授がタイで『多国籍企業に対する調査』というセミナーを二回に分けて行い、筆者を含めて歳入局の各部から選ばれた一〇数人の公務員が様々な

調査に関する問題及びテクニックを共同研究した。そのとき、筆者は国際取引に関連する源泉徴収所得税の諸問題を以前にもまして認識をあらたにし、その時以来、筆者の研究欲も強められた。(まえがき一頁)

本書は副題が示すようにタイの源泉徴収所得税法だけでなく日本のそれをも対象とするものであるが、このテーマについて、日本の文献や判例を網羅したうえで、詳細な考察を加えている。このような書物を、日本語を母語としない著者が比較的短期間のうちに執筆し刊行したことは、著者の研究者としての高い能力や学問的誠実さを窺わせると同時に、賞賛・敬服に値すると思われる。まずもって、この点を指摘しておきたい。なお、本書は第七回(平成一〇年度)租税資料館賞を受賞していることを付記しておく。

さて、本書については、その内容的な特徴を包括的研究・比較法的研究・歴史的研究・法理論的研究・法解釈論的研究・立法論的研究の六点に要約することができるものと考えるので、以下では、それらを柱にして紹介及び批評を行うことにしたい。

## (1) 包括的研究

本書の基本的な構成は次のとおりである。

## 序章

第一節 源泉徴収所得税の意義／第二節 源泉徴収所得税の源泉／第三節 問題の所在／第四節 本書の構成と要旨

## 第一章 タイ源泉徴収所得税の概念

第一節 総論／第二節 源泉徴収所得税の沿革／第三節 現行の源泉徴収所得税／第四節 源泉徴収所得税概念の構成要素／第五節 結論

第二章 戦前における日本の源泉徴収所得税の概念と制度の展開―タイのそれとの比較を中心として―

第一節 総論／第二節 戦前の源泉徴収所得税の対象となる所得類型／第三節 納税者の権利義務／第四節 源泉徴収所得税概念の構成要素／第五節 結論

第三章 戦後日本の源泉徴収義務者の納税義務者に対する支払請求権―タイのそれとの比較を中心として―

第一節 総論／第二節 関連法律規定／第三節 関連裁判例／第四節 支払請求権に関する学説／第五節 結論  
第四章 源泉徴収所得税の「確定」概念―日本とタイの比較を中心として―

第一節 総論／第二節 タイの問題点―判例／第三節 日本の問題点―みなし自動確定方式／第四節 結論

第五章 源泉徴収所得税の訴訟への訴訟参加―日本とタイの比較を中心として―

第一節 総論／第二節 源泉徴収所得税に関する紛争の特殊性／第三節 源泉徴収所得税の訴訟に関する訴訟参加の適用／第四節 結論

右のような構成からも窺われるところであるが、本書は源泉徴収所得税に関する実体法上、手続法上、訴訟法上及び処罰法上の諸問題、特に納税者の権利保護に関する問題を論じるものであり（一四頁参照）、その意味で源泉徴収所得税に関する本格的な包括的研究であるといえよう。

## （2）比較法的研究

本書及び第二章以下の副題にもあるように、本書は、日本とタイの源泉徴収所得税制度の比較法的研究に重点を置くものである。ほかに英米独仏の制度をも適宜参照している（序章第二節等）が、従来日本ではほとんど研究されることのなかったタイの源泉徴収所得税やそれとの関連におけるタイの所得税制全般に関する研究として、本書は貴重な学問的価値を有するものと思われる。タイの制度そのものについても、年末調整制度の不存在、源泉徴収義務者の法的地位（納税義務者の法定代理人・連帯租税債務者）、

過大徴収の調整方法（国に対する納税義務者の還付請求権）、訴訟のあり方等、理論的にも、また、日本の制度を考えるうえでも興味深いところがあることを指摘しておきたい。

もっとも、本書における比較法的研究は、著者が「両者間の相違を一般的に認識し評価するのでなく、むしろ、源泉徴収所得税制度を客観的に研究する際、日本とタイのそれぞれの経済的・社会的又は政治的過程および背景の個別的な構成要素を確認しつつ、そして物事の事由、効果を客観的に考察し問題解決の手法を模索していきたい。さらに、それを体系的に、立証できるように調査分析し、源泉徴収所得税の体系図及び各制度の理想型を叙述することとしたい。」（一五頁）と述べているように、むしろ、後述する法理論的研究・法解釈論的研究・立法論的研究に資することを狙いとするものであるという点に、その特徴がある。勿論、著者の関心は主にタイの制度及びその運用の改革・改善にあるとみてよからう。とりわけ納税義務者に対する源泉徴収義務者の支払請求（求償）の可否の問題については、一つの章（第三章）を充てて、日本の制度との詳細な比較検討を行っているが、それは、タイにはこの問題に関する明文の規定がないが故に、この問題が日本（所得税法二二

二条」との比較のなかで著者の関心を特に惹き付けたためであろう(一四三頁参照)。

### (3) 歴史的研究

本書では、さらに、主にタイと日本の源泉徴収所得税制度についてそれぞれの歴史的展開が叙述されている。タイの制度については、源泉徴収所得税概念の構成要素を明らかにするための前提作業として比較的簡潔にその沿革が叙述されているにとどまる(第一章第二節)が、日本の制度については、戦前(第二章)と戦後(第三章)とに分けて、詳細な考察が加えられている。日本の源泉徴収所得税制度の沿革に関してはいくつかの優れた研究が公表されている(例えば金子宏「わが国の所得税と源泉徴収制度―その意義と沿革―」日税研論集一五号(一九九一年)三頁)が、本書における歴史的研究は、関連する法律規定だけでなく学説や判例をも網羅しており、質量ともにそれらに決して引けを取らないものと思われる。

著者は戦前の日本の制度について特に詳細な考察を加えているが、それは、一つには、「日本の現行規定は多分に戦前の源泉徴収所得税の概念の影響を受けているようであるから、戦前のそれについての理解は、現行制度の理解に

とって有意義である。」(六六頁)と考えたためであろう(一六頁も参照)。ただ、それだけではなく、著者は戦前の日本の制度を源泉徴収所得税制度の一つのあり方として捉えたうえで、そこからタイの制度の改革の視点なり指針を見出そうとしているように思われる(第二章第四節・第五節参照)。歴史的研究と先に述べたような比較的研究とを有機的に関連づけて行おうとしているものと思われるのである。

### (4) 法理論的研究

本書のなかでは源泉徴収所得税概念の「構成要素」という言葉がしばしば使われている。著者は源泉徴収所得税につき、「法現象の背後にある本質」(一五頁)を視野に入れ「体系思想を前提として」(同頁)、同税の体系を支える原則という意味において「構成要素」という言葉を使っているように思われるが、その点とはともかく、タイの源泉徴収所得税については次の四つの構成要素を挙げている。第一に、特殊技術的法律要件すなわち「源泉徴収所得税は、所得税の基本的法律要件の他に、特殊な徴税技術の方式を用いる所得税であり、新しい租税又は所得税から独立した租税ではない。」(四七頁)こと、第二に、予納的納税すなわ

ち「源泉徴収所得税は最終的に確定される租税債務についてその一部をいわば、予納的に納付した所得税である。」

(五一頁) こと、第三に、法定代理人すなわち「納税義務者(受領者)」と国との間で租税債権債務関係が成立するのではあるけれども、源泉徴収義務者が納税義務者の租税に関する諸権利義務(租税債務確定権、自主申告権、納付義務、不服申立権、など)を代理するので、源泉徴収義務者は租税債務者の法定代理人である。」(五二頁) こと、第四に、連帯租税債務すなわち「源泉徴収義務者が納税義務者の連帯債務者となる」(五三頁) ことである。また、日本の源泉徴収所得税についても、基本的にはタイのそれについてと同じく特殊技術的法律要件及び予納的納税を構成要素として挙げている(一一八―一二二頁) が、日本特有のものとして、国の徴収機関としての源泉徴収義務者、及び源泉徴収義務者だけに対する強制徴収を挙げている(一二二―一二九頁。著者は後者を「滞納時における租税債務者の交替」と表現している)。これらは戦前の源泉徴収所得税制度の分析を通じて抽出されたものであるが、著者は「戦前の制度は現行法の基礎となるものであった。」(一三〇頁) と述べていることからすると、それらの構成要素を基本的には現行制度についても認めるのであろう。

源泉徴収所得税概念の構成要素に関する理論的な研究は、本書の大きな特徴の一つであるが、そのような研究を著者が行った意図は次のようなところにあるのではないかと推察される。すなわち、源泉徴収所得税制度も言うまでもなく法の創造物であり、国や時代によってその内容が異なることは当然のことであるが、著者は本書において、比較法的研究及び歴史的研究の手法を駆使して、タイ並びに日本の戦前及び戦後の各制度から源泉徴収所得税概念の構成要素を抽出し、それらを基にして源泉徴収所得税の体系図なり理想型を描こうとしたものと推察されるのである。もしそうであるとすれば、そのような体系図や理想型についてもう少しまとまった形で叙述がなされていれば著者の意図するところなり考えるところがより鮮明になったのではないかと思われる。とはいえ、ややもするとその法技術的側面に研究の目が向けられがちであるように思われる源泉徴収所得税について、著書がその本質論にまで立ち戻って体系的な研究を試みようとしたことは、高く評価されるべきであらう。

## (5) 法解釈論的研究

著者は右のような体系的研究の成果を法解釈論の場面に

おいても活かそうとしているように思われる。著者は、タイにおける納税義務者に対する支払請求権の問題について、「源泉徴収所得税の概念からのアプローチで、その支払請求権の容認がその構成要素と整合性を保ちうるかどうかという観点から、支払請求権の必要性及び合理性を考察する。」(一七一頁)と述べているが、なぜ著者がそのような考察を試みようとしたのかを考えてみるに、それは、納税義務者に対する源泉徴収義務者の支払請求権をめぐる特殊な問題状況がタイにはあるからであろう。既に述べたように、タイにはそのような支払請求権に関する明文の規定は存在しない。その結果、裁判例においては、源泉徴収期限の徒過後には源泉徴収義務者は本来の納税義務者に対して納付税額相当額を請求し又は相殺することはできないものとされている(第三章第三節三)が、「支払請求権が認められないなら、源泉徴収義務者の権利利益が侵害されるであろう。他方、支払請求権が認められると、納税義務者の権利利益が侵害されるおそれがある。なぜならば、タイの場合は、国が、納付されなかった源泉徴収所得税を源泉徴収義務者から直接に強制徴収できるにもかかわらず、納税義務者は、自己の確定申告段階で、源泉徴収されなかった所得税額を総合所得税額から、原則として、控除できない

し、さらに、もし源泉徴収義務者の支払請求に対応して支払った金額でも、前述した日本のような明文規定の不存在を理由として、総合所得税額から控除できないから、源泉徴収義務者の国に納付すべき所得税と源泉徴収義務者の支払請求権にかかる税額控除の不許容との結果、ここに二重負担が生じるであろう。したがって、納税者の権利利益はここで侵害されることになる。」(一四五—一四六頁)

著者は支払請求権に関する先に述べたような考察の結果、法解釈論としては支払請求権肯定説の立場を支持し、さらには「確実な法的効果及び法的安定性」(一八三頁)の見地から明文規定を定める必要を説いている(第三章第四節)。もっとも、「タイの場合は、国は、源泉徴収義務者が納税義務者かいずれか一方から滞納源泉徴収所得税を強制徴収することができる。……。したがって、国は、源泉徴収されなかった所得税を本来の納税義務者から直接強制徴収できる。その他、源泉徴収義務者に対する滞納源泉徴収所得税の強制徴収を回避するためのいくつかの方法(例えば、直接に納税義務者に対する繰り上げ請求、更正又は決定)がある。したがって、源泉徴収義務者が、国の強制徴収手法を免れ、納税義務者に対して支払請求することも必要でなくなる。その限りにおいて、支払請求権の明文規定

はタイにとつて、さほど重要ではないともいえるであろう。」(一八五—一八六頁) というような事情を考慮したためであろうか、著者は支払請求権の立法のモデルについての議論にまでは踏み込んでいない。その代わりに、「支払請求権の問題は、むしろ、源泉徴収所得税に関する救済を体系的かつ合目的に理論構成したうえで、首尾一貫して解決するほうがよいと考えられる。」(一八九頁) と述べているのである。

このように考えて著者は、源泉徴収所得税に関する救済の問題については、「訴訟手続アプローチでもって試論を展開する。」(二三三頁) 方向に議論を進めている(第五章)。(これも広い意味では法解釈論に属する議論であるといつてよからうが、著者の主たる関心は、源泉徴収所得税に関する納税者(源泉徴収義務者及び納税義務者)の権利保護のために訴訟告知又は訴訟参加制度を適用することができるかどうか及び適用することが有用であるかどうかという点にある(二三三頁参照)。

著者は、「源泉徴収所得税に関する紛争は、その源泉徴収義務の確定、当事者間の法律関係及び当事者に対する救済訴訟制度について特殊性がある。源泉徴収所得税に関する紛争解決における訴訟参加の活用問題の解決には、その

特殊性を前提としなければならない、と筆者には思われる。」(二三五頁) と述べ、まず、租税手続の特殊性と租税訴訟の特殊性とに分けて源泉徴収所得税の特殊性を検討し(第五章第二節)、そこから、「實際上源泉徴収義務の違反がある例外の場合について、源泉納税告知の発生も強制手段の開始も確定申告の納期限の後に行われるため、源泉徴収所得税の概念の構成要素の一つたる源泉徴収所得税の予納的納税の性質は、源泉徴収所得税のもう一つの構成要素たる強制履行手段によって否定されるようである。」(二四五頁) という問題を析出している。そのうえで、「その不可避的な現象から生じる概念上の抵触を矯正するために、筆者は、さらに、訴訟法の機能に期待する。」(二四七頁) と述べ、訴訟参加制度の活用の検討に入っているが、その際、特に国と源泉徴収義務者との訴訟(源泉納税告知に関する訴訟及び源泉徴収義務者の還付請求訴訟)について納税義務者の訴訟参加の可能性及び有用性を検討している(第五章第三節三)。(その検討の結果、納税義務者の訴訟参加の活用についてだけでなく広く源泉徴収所得税に関する訴訟参加についても積極的な評価を行い(第五章第四節)、最後に、「日本の場合には、源泉徴収所得税に関する重要な問題、特に、納税義務者と国の間の精算又は還付請求がで

きるかどうかという問題についても、訴訟参加の活用によって、従来の納税者権利救済の方法は一層改善されうといえよう。タイの場合は、源泉徴収所得税に関する紛争、特に、源泉徴収義務者の納税義務者に対する支払請求権の有無に関する問題は、訴訟法アプローチによって解決できるであろう。」(二五八頁)と述べている。

## (6) 立法論的研究

最後に、本書では特に源泉徴収所得税の「確定」に関連して立法論的研究も試みられていること(第四章)を指摘しておきたい。タイにおける源泉徴収所得税の「確定」をめぐる法的状況は次のようなものである。「タイの場合は、日本のような単独の法律としての通則法が制定されておらず、歳入法典は通則規定をおいているけれども、しかし源泉徴収所得税が、いつ成立し、どのように確定するのか、さらに、だれに、いかなる法的効果をもたらすのかに関する明文規定は存在していない。また、納税者(源泉徴収義務者と納税義務者を指す)、特に、源泉徴収しなかった源泉徴収義務者は、税務当局の発する源泉納税告知に対して不服がある場合に、不服申立を経なければならぬ(不服申立前置主義)のか及びどのような主張、どのような救済

が認められるのかという点についても、特別の規定は存在していない。『課税処分』がある場合には、不服申立前置主義が適用され、その行政救済に基づく裁決に不服があれば、司法救済を利用できる。しかし、その源泉納税告知は、『課税処分』に相当するかどうか必ずしも明確ではない。」(二〇〇頁)

このような状況のもとで、著者は、「日本の所得税法は源泉徴収所得税の『確定』概念及び法規定を早期に形成しているにもかかわらず、多くの学者は源泉徴収所得税の確定に関する問題をよく論じている。それらをタイの法律・実務及び……判例と比較し考察することは、タイの立法論にとって、非常に有益であると考えている。」(二〇一頁)としたうえで源泉徴収所得税の「確定」について考察を始め、タイに関しては特に判例を検討し(第四章第二節)、日本に関しては特に法規定及び学説を検討している(同章第三節)が、ただ、結論としては、「法律上の理論構成と実務との乖離が大きく存在しているうえ、その明文規定『(国税通則法一五条三項)』だけでは、タイにとって、あまり有用でないし、その法律の本来の趣旨は何であるかという点についても明かにはなっていない」との結論に、筆者は到達した。」(二二二頁)と述べている。

日本では源泉徴収所得税の確定につき自動確定方式という言葉が通常使われるが、著者はこれを「みなし自動確定方式」と呼んでいる。それは、著者が「成立」と同様に、源泉徴収所得税の『確定』も、何らの行為によらず、具体的に確定するものと擬制されている。」(二一三頁)と見るからであり、しかもそのような見方の背景には、「実際には、所得税を源泉徴収する前から納付するまで、様々な行為、手続きが不可欠であり、さらに、原則として、その後、源泉徴収にかかる所得税が確定申告段階で納税義務者のものと精算される。このように様々な手続きは当然存在するから、法律がその手続き「評者の理解では納税義務の主観的確認の手續」を認めないのは不思議であろう。」(二一四頁)という著者の疑問があるように思われる。自動確定方式については、日本でも、「自動的に確定したとして客観的存在視することは、むしろ納税義務の成立を二重写しにするだけのことではないかと考えられる。とにかくその確定のためには、例えば、申告、更正、決定、賦課決定およびそれらの通知というような人間の精神作用による認定判断の結果によって、はじめて明確にされるべきはずのものである。」(忠佐市『租税法の基本原理』(大蔵財務協会・一九七九年)二〇九―二一〇頁)というように疑問視する

論者もいることからすると、著者が右のような疑問を抱くのも無理からぬことであろう。そのような著者の目には、「源泉徴収所得税における自動確定の理論は、納税義務者の納期限(所得の支払をうけるときに、その所得にかかる源泉徴収所得税が源泉徴収義務者に源泉徴収されること)と直接に関係を持つけれども、源泉徴収義務者の納期限(源泉徴収所得税を国に納付する期限)および源泉徴収義務者に対する強制履行開始日とは直接に関係を持たないこと」(二二二頁)等が、「法律上の理論構成と実務との乖離が大きく存在している」と映り、先のような結論に著者が到達したのではなからうか。

以上、本書における研究は多様な側面をもつが、それぞれの側面において意欲的な労作であるといえよう。ただ、以上の紹介及び批評は、紙幅の関係もあり本書の内容を過不足なく紹介するものとはなっていないし、また、タイの税制に暗い評者の誤解に基づくところを含んでいるかもしれない。この点につき著者のご海容をお願いしたい。最後に、著者がタイと日本との比較法的研究の第一人者として、今後とも、源泉徴収所得税の分野は勿論のこと、広く両国の税制全般についても、更に研究を発展させることを期待

したいと思う。

(成文堂・一九九八年・A五判・二六七頁・七〇〇〇円)

谷口 勢津夫