

終局的な義務者でない者による義務履行に関する

一考察

——租税の徴収納付制度を中心に——

溯 圭 吾

- I はじめに
- II 徴収納付制度とは何か
- III 広義の徴収納付制度はなぜ採用されるのか
- IV 広義の徴収納付制度の許容性
- V むすびに代えて

I はじめに

甲に対して丙という私人が最終的に義務を負うべきことを前提に、法律上または約款に基づいて、別の乙という私人が甲に対して義務を負い、乙が丙に対して求償（または転嫁）する、という仕組みが存在する。少なくとも、丙の負う義務の内容が経済的（金銭的）な負担である場合に、このような仕組みが成立しうる。なぜなら、

この場合に、甲の得る経済的な利得は、それを負担するのが誰であるかによって左右されないからである。もっとも、最終的に丙が義務を負うことが想定されている以上、このような仕組みが成り立つためには、少なくとも、乙の丙に対する求償が円滑に実施される必要がある。

本稿は、租税の徴収納付制度に代表される以上のような制度を一般的に定義するとともに、なぜこのような制度が用いられるのか、また、このような制度を用いるためにはどのような前提条件がみ込まれる必要があるか、ということにつき序論的考察を加える。⁽¹⁾

II 徴収納付制度とは何か

一 法治国家における典型的な行政過程の流れ

国家が私人に対して何らかの行為を求める場合、典型的には、国家が制定法を通じて行為義務の存在について一般的に規定し、行政機関が行政処分を通じて特定の私人に対して個別的に義務の内容を具体的に確定し、私人がこの義務を履行する、という段階が踏まれる。⁽²⁾ 国家が私人に対して租税を課す場合にも、議会で制定された租税法に基づいて一定の課税要件を充足した私人に抽象的に納税義務が発生し、課税庁が賦課決定処分によって納税義務を確定させ、当該私人がこの義務を履行する、という典型的な流れが存在する（国税通則法一五条及び一六条一項二号参照）。

現在では、所得税や法人税を中心に、課税庁が税額を確定させる上記の賦課課税方式ではなく、私人が自己の納税義務について自ら納税義務を確定させる申告納税方式が広く採用されている（国税通則法一六条一項一号及び一七条以下参照）。この場合でも、①一般的、抽象的な義務についての規定↓②個別具体的な義務の確定↓③義務

の名宛人による義務の履行、という三段階の仕組みは基本的に維持されている。

二 終局的な義務の名宛人でない者による義務の履行

ところが、一般的、抽象的な義務が制定法で規定されていることを前提に、個別具体的な義務の確定が人の手を通じて行われることなく、しかも、終局的な義務の名宛人ではない者が義務を履行する、という仕組みが存在する。もともと、最終的には、終局的な義務の名宛人が所定の経済的負担を負うことになる。講学上、徴収納付制度と呼ばれている仕組みがそれであって、国税における源泉徴収制度、及び、地方税における特別徴収制度がこれに含まれる⁽³⁾。

徴収納付制度のうち、国税の源泉徴収制度においては、納税義務は、通常、一定の原因関係に基づく金銭の支払いに着目して、支払われる金員の一定割合という形で規定されている⁽⁴⁾。そして、課税要件の充足、すなわち、金銭の支払いが行われることにより、納税義務が自動的に確定する(国税通則法一五条三項参照)。さらに、金銭の支払いを受ける者すなわち本来の納税義務者の負う納税義務に代えて金銭の支払者に源泉徴収義務が課されているため、納税義務の履行は第一次的にはこの支払者(源泉徴収義務者)によって行われる。しかも、判例によれば⁽⁵⁾、本来の納税義務のうち源泉徴収義務と重複する部分については、支払者のみが義務を負うのであるから、金銭の支払いを受ける者は、源泉徴収の対象となる租税については、国に対して何ら義務を負わないということになる。なお、徴収納付制度においては、徴収納付義務者(源泉徴収義務者・特別徴収義務者)が経済的に租税を負担することは想定されていない。租税を負担するのは、本来の納税義務者である金銭の支払いを受ける者である。

なお、国税において、利用者が役務提供者に対して利用代金に租税を上乗せして支払い、その受領者(役務提

供者)が租税を納入するという方法が採用されている場合がある(国際観光旅客税法一六条及び一七条参照⁽⁶⁾)。この方法は「特別徴収」と呼ばれているが(同法二条一項七号)、すぐ後に述べる地方税法上の「特別徴収」よりも狭い意味で用いられていることに注意する必要がある。

地方税法において「特別徴収」は、「地方税の徴収について便宜を有する者にこれを徴収させ、且つ、その徴収すべき税金を納入させることをいう」、と定義されている(地方税法一条一項九号)。特別徴収には、国税の源泉徴収と同様に支払者が支払うべき金額のうち一定部分を留保して(つまり天引きして)それを租税として納入する場合と、利用者が利用代金に租税を上乘せして支払い、その受領者が租税を納入する場合がある⁽⁸⁾。

三 広義の徴収納付制度——徴収納付制度に類似した仕組み

徴収納付制度と類似した仕組みとして、以下の二つが挙げられる。

第一に、私人間で、法令及び約款に定められた客観的基準に基づいて生じる金銭債務につき、債務者が直接債権者に対して弁済するのではなく、債務者が別の者に対して支払い、その金額が当該別の者から債権者へと納入される場合がある。例えば、空港法一六条が規定する旅客取扱施設利用料は、旅客から空港管理会社に直接支払われるわけではなく、旅客が航空会社に航空運賃と合わせて支払い、航空会社が空港管理会社に納入することとされている⁽⁹⁾。

著作権法一〇四条の二以下で規定されている私的録音録画補償金制度においては、特定機器または特定記録媒体を購入する者は、その購入にあたり指定管理団体に対して法令の規定に基づいて算出され同団体から請求される私的録音録画補償金を支払うこととされている⁽¹⁰⁾。その際、購入者が指定管理団体に対して直接支払うのではなく、製造業者等(同法一〇四条の五)を介して支払うことが想定されている⁽¹¹⁾。類似の制度として、図書館等公衆

送信補償金（同法一〇四条の一〇の二以下）及び授業目的公衆送信補償金（同法一〇四条の一以下）がある。⁽¹²⁾

第二に、間接税である。ここでは、納税義務者と担税者が異なる租税として、間接税を定義しておく。⁽¹³⁾ 例えば、日本の消費税においては、納税義務者は事業者であるのに対して、担税者は消費者である。日本の消費税を含む付加価値税においては、租税負担が納税義務者から担税者へと転嫁される（pass on, pass through）ことが想定されているけれども、実際にどの程度転嫁されるかは両者を取り巻く経済状況や販売される物品・役務によって異なる。⁽¹⁴⁾ 近年、消費者に対して役務を提供した事業者に代えていわゆるプラットフォーム事業者を納税義務者とすする仕組みが導入されつつある。⁽¹⁵⁾

なお、この他に、金銭が介在するものではないが、ある法主体が別の法主体から得るべき当該別の法主体についての情報を当該別の法主体を含む多数の情報を保有しているさらに別の法主体から取得する、ということがある。国税の源泉徴収制度においては、例えば、給与所得者は源泉徴収義務者である雇用主に対して家族構成等の一定の情報を提供し、この情報が課税庁に伝達されている（所得税法一九四条以下参照）。

このように、一般的に述べると、ある法主体（甲）が別の法主体（丙）に対して金銭債権（間接税の場合には、金銭債権に至らない一種の経済的地位）を有するが、第一の法主体（甲）が第三者（乙）を通じて第二の法主体（丙）からの弁済を受ける、という仕組みが存在する。本稿では、このような仕組みを広義の徴収納付制度と呼んでおくことにする。広義の徴収納付制度は、金銭の流れの方向に着目すると天引き型と上乘せ型に分けられる。⁽¹⁶⁾ 天引き型においては、乙↓丙という金銭の支払いが予定されているところ、乙によって丙に対して支払われるべき額の一部が、丙ではなく甲に対して支払われる。天引き型の例として、所得税の源泉徴収、社会保険料の（被保険者負担分の）徴収がある。社会保険料の事業主負担分もこちらに該当するといえるかもしれない。⁽¹⁷⁾

上乘せ型においては、丙↓乙という金銭の支払いが予定されているところ、丙が乙に対してそれに追加して一

定の金額を支払い、この一定の金額が乙から甲に対して支払われる。上乘せ型の例として、一般間接消費税である「消費税」、個別消費税としてのゴルフ場利用税・入湯税、国際観光旅客税、旅客取扱施設利用料を挙げることが出来る。

四 広義の徴収納付制度とは区別されるもの

以上のような広義の徴収納付制度と区別されるものとして、以下のものがあると考えられる。

第一に、さしあたりの義務者である乙が実質的な負担を負うことが予定ないし容認されている諸制度がある。例えば、連帯債務や使用者責任がそうである。甲に対して弁済した乙から、丙への求償が予定されている。しかし、丙が自己の負担部分について乙に対して求償に応じることができなかった場合に、乙は特に救済されず、自己の負担部分を超える負担を甘受するしかない。

第二に、丙にそもそも義務がない、または、乙の義務が丙の義務と独立である、という場合がある。例えば、インターネット上での著作権侵害(または、名誉毀損等)に際して、インターネット・サービス・プロバイダーや電子商取引のプラットフォーム事業者が侵害コンテンツ・物品の削除(take down)を義務づけられる場合、プラットフォーム事業者の負うこの義務は、侵害者の負う義務とは異質ないし少なくとも独立であると思われる。知的財産法・情報法の研究者であるフソベツ(Martin Husovec)は、媒介者に対する差止め(injunctions against intermediaries)の問題を論じて、侵害者が責任を負うのは当然であるとして、プラットフォーム事業者は被侵害者との関係で削除義務を負うが、この削除義務は侵害者の責任とは独立のものとしてとらえるべきだ、と論じた。⁽¹⁸⁾ もちろん、個別の制度との関係で、乙の義務と丙の義務が独立であると解して良いか⁽¹⁹⁾が一つの問題である。しかし、そのように解することができる場面が存在することは確かである。

以下では、広義の徴収納付制度に内在する法的問題点について検討を加える。

Ⅲ 広義の徴収納付制度はなぜ採用されるのか

一 効率性・能率性

まず、広義の徴収納付制度が採用される理由を考えてみよう。

広義の徴収納付制度が採用される理由は、一つには、社会全体としての効率性にあると考えられる。⁽²⁰⁾ 甲が多数の丙らから金銭を集めたいと考える場合に、甲の資源（情報・強制力等）不足により甲が丙らから直接徴収する費用が大きい場合、甲は丙らから直接徴収するのではなく、甲から確実に徴収できる資源（情報・強制力等）を有する乙を通じて徴収する方が、費用が少なくて済むかもしれない。本稿では、個別の丙について税額が確定している（自動確定）ことを前提に、徴収・納付のみを乙が行うことを想定している。⁽²¹⁾ しかし、さらに、より大胆に、乙に個別の丙についての税額の確定（事実認定）を行わせる仕組みがある。古代ローマ等に存在した徴税請負制度（tax farming）がそれである。⁽²²⁾ ここでは、国家が一定の対価と引き換えに一定の人々に対する徴税権を私人から成る団体（徴税組合）に対して売り渡していた。

天引き型であろうと上乘せ型であろうと、広義の徴収納付制度が利用されている事例を見ると、甲にとっての徴収費用の削減が生じていることが明らかである。すなわち、一定の額の税収を上げるためにかかる執行費用が、乙を利用する場合には、甲が個々の丙から徴収する場合と比べて小さい。このように執行費用が小さいことは、甲が国家である場合、最終的な租税負担が減ることで納税者にも便益が生じると言えよう。

広義の徴収納付制度についての理論的な検討は本稿の良く為し得るところではないが、先行研究によれば、

「法と経済学」で不法行為制度についてカラブレージ (Guido Calabresi) が提唱した「最安価損害回避者」という考え方が参考になる。⁽²³⁾ すなわち、一連の取引・金銭の支払いの連鎖の中で、一定の金員を租税として国家(甲)に対して支払うことについての追加的費用が最も小さい当事者に支払わせるのが合理的である。例えば、給与所得に係る源泉徴収の場合、給与の支払者にとっては、いずれにせよ一定の額を支払うことを予定しているため、その支払先の一部が給与所得者から国庫に変更されるに過ぎない。この場合、給与の支払者にとつての追加的費用は、所得税法に基づいて源泉徴収されるべき額を計算する手間を除くと、限られている、と論じることができる。⁽²⁴⁾

二 国家管轄権 (執行管轄権)

徴収納付制度が採用される理由として甲が丙から直接徴収することの費用がかさむことを先に述べたが、その究極の場合として、甲が丙から直接徴収することが法的にまたは事実上不可能である場合がある。代表的なのが、甲が国家である場合に、丙が国外に所在しておりその財産も国外にあるため、甲が丙から直接徴収するための強制的な手段を持たない、という場合である。これは、甲という国家と外国との関係に即して言えば、甲国の執行管轄権に限界があるということである。

このような場合に、徴収納付制度が有効な対処法となる。外務省で長く国際法の実務に携わった小松一郎は、国際取引に対する国税の源泉徴収について、次のように述べていた。

課税権の行使に当たって、徴税の具体的方法が競合する管轄権の衝突を避けることに役立つこともある。税の世界では、国際的に、各国は自国の税法上の「居住者 (resident)」の全世界所得 (自国のみならず外国を源泉とする

すべての所得の合計) に対して総合課税する一方、「非居住者 (non-resident)」に対しては自国に源泉のある所得に対してのみ課税できることが相場となっている。税法上の「居住者」は、テクニカルな概念であり、ここで詳細に立ち入る余裕はないが、いずれにせよ、外国に所在する者に対する徴税を強制的に行えば、当然のことながら、その者の所在する国の属地的管轄権を侵害するという問題がある。各国が広く採用している源泉徴収 (withholding of tax) という徴税方法によれば、この問題は生じない。A 国の法人である甲 (A 国の居住者) の株式を B 国の法人であり A 国には事務所等の活動の拠点を有さない乙 (B 国の居住者で A 国の非居住者) が保有しているとしよう。甲が乙に支払う配当は乙の A 国源泉の所得であるが、A 国として B 国内で乙から配当所得に対する税を強制的に徴収することは問題を生ずる。しかし通常は、A 国の課税当局は、配当に対する徴税を確実にする目的で、配当の受領者が誰であるかを問わず、配当の支払者である甲に対して受領者の配当所得についての課税額に係る源泉徴収義務を課して、いわゆる「天引き」後の配当が甲から乙に支払われる。源泉徴収は、配当受領者が外国に所在する場合のみに行われるわけではないが、結果的には外国に所在する者から当該外国の属地的管轄権を侵害することなく徴税する方法として機能している。²⁵⁾

以上のように広義の徴収納付制度は、徴収に要する費用や執行管轄権の観点から望ましいことがある。それは、この制度を採用することはいかなる場合にも許されるのであろうか。この点を次に考えてみたい。

IV 広義の徴収納付制度の許容性

一 徴収納付義務者に負担を課すことが許されるか

徴収納付制度が許容されるかどうかを判断するに際して、まず、徴収納付義務者の負担の程度が問題となりそうである。日本では、かつて、徴収納付義務者に対して手数料が支払われていたことがあったが、²⁶⁾ 現在はそのよ

うな手数料の支払いはない。そこで、徴収納付制度が憲法違反であるとして法廷で争われたことがあった。⁽²⁷⁾一九六二年二月、最高裁判所大法廷は、二つの判決において、問題となった徴収納付制度がいずれも憲法に違反しないと判断した。⁽²⁸⁾とりわけ、国税の源泉徴収義務の合憲性が争われた事案（最大判昭和三七年二月二八日）で、最高裁は、源泉徴収に関する法律の規定と憲法二九条一項及び三項の関係について明確に述べている。⁽²⁹⁾

まず、一項との関係では、「所得税法中源泉徴収に関する規定」の合憲性は次の二点によって基礎づけられている。第一に、憲法三〇条及び八四条の規定は「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」であるから、「所得税法中源泉徴収に関する規定」は、単に法律事項であるというのとどまらず、憲法の諸条項に基礎を有する。すなわち、「源泉徴収義務者の徴税義務は憲法の条項に由来」するものである。第二に、「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」であるから、「源泉徴収義務者の徴税義務」は「公共の福祉によつて要請されるものである」。

次に、三項との関係では、最高裁は、源泉徴収制度のために源泉徴収義務者が負う（と上告人が主張する）「負担は同条三項と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」と述べている。すなわち、源泉徴収義務者が負う負担は、憲法二九条三項との関係で、そもそも問題となり得ない。

私は、国家が私人に対して作為義務を課すことは、一般に、財産権を保障する憲法二九条の（二項及び三項のいずれとの関係でも）問題にならないと考えている。⁽³⁰⁾それゆえ、本判決は、憲法二九条三項のみならず一項との関係でも審査をする必要はなく、むしろ、憲法一三条との関係での審査が求められていたのではないかと考える。⁽³¹⁾しかし、他ならぬ本判決の調査官が本判決の結論に疑義を呈しているし、⁽³²⁾有力な学説は徴収納付制度が憲法二九条三項との関係で問題になり得ることを示唆している。⁽³³⁾徴収納付制度の問題というよりは、憲法二九条の射程の

問題ではあるが、今後、さらに検討を加えたい。

二 徴収納付義務者と終局的な義務者の関係はどうなっているか

一般に、一定の者が別の者に対して恒常的に金銭を取り立てる関係に立つことは、とりわけ前者が取り立てべき金銭の額についての裁量を有する場合に、望ましくないと考えられる。前者と後者の間に、支配従属関係が生じ、後者の自由な意思決定が阻まれるからである。徴収納付制度を採用する際にも、終局的な義務者である丙を乙が支配する関係が生じないようにする必要がある。

以上のことは憲法(ないし法の一般原則)の要請だろうし、世界各国で徴税請負制度が望ましくないとされた理由もここにあると考えられる。⁽³⁴⁾ 日本では「私人の公金取扱いの制限」と題する地方自治法二四三条がこの点に関わる。⁽³⁵⁾ もちろん、法律等に基づいて徴収納付義務を課すならば、この規定に違反することはない。しかし、法律等に基づいて徴収納付制度を設ける場合に、この規定の趣旨を勘案する必要があると言えるかもしれない。

三 終局的な負担者に対する手続保障

国家(甲)が終局的な負担者(丙)に対して乙を通じて義務を課す場合、この義務賦課について、さしあたり義務者である乙が甲との関係で、争うことができるのは当然である。この点につき、日本の判例(昭和四五年最判)は、源泉徴収義務を履行しなかった乙に対して課税庁がする処分は「徴収処分」(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)であるが、乙はこの処分を争う中で、そもそも「自動確定」したとされる納税義務が正しいかどうかを争うことができる、と説明している。

それでは、丙は、乙によって徴収納付されてしまった租税について争いたい場合に、どうすれば良いのか。こ

の点につき、日本の判例は、丙が乙に対して、徴収納付義務がなかったこと、それゆえ、乙が甲に対して金銭を納付する必要はなかったことを主張して、不当利得返還請求をすることを想定していると考えられる。さらに、判例（昭和四五年最判）は、上記の乙と甲の間の争訟において丙を手続に参加させる余地があることを示唆していた。

以上のように甲が丙に帰着する経済的価値を誤って乙から徴収してしまった場合、乙ないし丙がこれを争うことで、丙はこの経済的価値を取り戻すことができる。もし、以上のような手続保障が存在しなかったとしたら、極めて問題であろう。

四 国家管轄権の範囲に収まっているか

先に引用した小松一郎の見解によれば、「支払い」という行為が国内で行われており、その際の源泉徴収もまた国内で行われているから、国家管轄権の行使として問題ない。しかし、丙が甲国内から得ている便益との関係で租税の負担水準が過剰でない、ということも重要かもしれない。

なお、源泉徴収義務と国家管轄権の関係について参考になりそうな興味深い事例として、アメリカ合衆国最高裁判所の *Kaestner Trust* 判決がある。⁽³⁶⁾ この判決では、実質的には州内居住者（信託の受益者）が負担する州所得税の課税に際して、州が州外に所在する信託の受託者に納税義務を課していたことが、第一四修正のデュー・プロセス条項に反するとされた。信託の受益者の納税義務という一種の徴収納付につき、行為が行われる場所に着目して、州の管轄権の及ぶ範囲を超えるものであると判断したものと解釈できる。この判決によれば、やはり金銭の支払いという行為の場所が決定的に重要だということになる。

五 想定されている終局的な負担者が実際に負担しているか

徴収納付制度の場合には本来の納税義務者、間接税の場合は担税者が、それぞれ終局的に経済的負担を負うことが想定されている。出来上がった制度のもとで、本当にこれらの人々が経済的負担を負っているのか、ということも問題になる。すなわち、乙から丙への求償・転嫁が適切に行われるのか、ということである。

なお、直接の納税義務を負っている者が租税を負担することが想定されているのか、そうではなくて租税負担が別の者に転嫁することが予定されているのか、必ずしも明らかではない租税が存在する。私は、このような性質が曖昧な租税は望ましくない、と考えているが、今後、さらに検討したい。⁽³⁷⁾

V むすびに代えて

本稿は、もともと、中川丈久教授を研究代表者とする科研費基盤研究(A)「公法における国境概念の変容…「非国境型行政空間」の法的エコシステムの解明と設計」(課題番号…一九H〇〇五七〇)の研究の一環として構想されたものである。草稿段階では、宮本十至子教授及び諸富徹教授を中心とする租税論研究会での報告の機会を頂戴した(二〇二二年七月二八日)。

その後、ヨーロッパの有力な実務家・研究者により、本稿で取り扱った徴収納付制度及びそれとは区別される諸制度を包括して「租税の支払いに関する第三者責任(third-party liability for the payment of taxes)」ととらえた上で、このような責任を課している既存の諸制度の多くは、人々の基本権を侵害してE U法及び欧州人権条約(ECHR)との関係で違法であると主張する論文が登場している。⁽³⁸⁾ 私は、この論文の主張自体、また、この論文の主張の背後にある欧州人権条約第一議定書一条の理解には様々な難点があると考えている。⁽³⁹⁾ しかし、本稿

では問題点の指摘にとどめ、本格的な検討は他日を期することとする。

- (1) 徴収納付制度については、経済学及び法学においてそれなりの議論の蓄積がある。法学のアプローチに基づく日本語で書かれた研究としては、税研一五三号(二〇一〇年)及び税研二〇九号(二〇二〇年)の源泉徴収制度特集の他、片山直子「源泉徴収義務をめぐる近時の法的諸問題」税法学五八一号(二〇一九年)二二九頁及びそこで引用されている文献を参照。また、筆者が参照することのできた、アメリカ法の(ごく限られた)文献として以下のようなものがある。まず、経済学者のスレムロッドは税務コンプライアンスと執行についてのサーヴェイ論文を著しており、その中で、徴収納付制度(the remittance system)にも言及している。Joel Slemrod, Tax Compliance and Enforcement, 57 J. Econ. Lit. 904 (2019), 930-32. の部分において考察の出発点とされているのが、スレムロッドが法学者のローグとの共著で著した二〇一〇年の論文で示した最安価徴収納付義務者(least-cost remitter or cheapest-cost remitter)というアイデアである。Kyle D. Logue & Joel Slemrod, Of Coase, Calabresi, and Optimal Tax Liability, 63 Tax L. Rev. 797 (2010). 法学の研究論文としては、ドーンバークが一九八〇年代初頭に公表した論文で源泉徴収制度に対して否定的な見解を示していた。Richard L. Doernberg, The Case Against Withholding, 61 Tex. L. Rev. 595 (1982). しかし、近年、トーマスが源泉徴収制度及びそれに類する仕組みの利用拡大を説いている。Kathleen Delaney Thomas, The Modern Case for Withholding, 53 U.C. Davis L. Rev. 81 (2019). 徴収納付制度のうち、源泉徴収制度の起源は古く、イングランドでは16世紀初頭に始まったとの見解がある。Piroska E. Soos, The Origins of Taxation at Source in England (1997).
- (2) 興津征雄『行政法Ⅰ行政法総論』(新世社、二〇二三年)八一―八二頁(行政処分の例としての「懲戒処分としての免職処分」)。
- (3) 金子宏『租税法』(第二四版)〔弘文堂、二〇二一年〕一五六―一五七頁。また、同書一〇一六―一〇一七頁は次のように述べている(括弧書き及び注を省略した)。「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。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。所得税の源泉徴収、国際観光旅客税の特別徴収、住民税その他の地方税の特別徴収は、いずれも徴収納付の例である」。

(4) 例えば、所得税法一八二条は、利子等及び配当等の源泉徴収税額をそれぞれ支払われる金額の一五パーセント及び二〇パーセントと規定している。

(5) 最一小判昭和四五年一月二四日民集二四卷一三号二二四三頁、及び、最三小判平成四年二月一八日民集四六卷二七七七頁参照。ただし、最三小判平成二二年七月六日民集六四卷五号一二七七頁（本来の納税義務者の納税義務と源泉徴収義務者の源泉徴収義務の範囲がずれることを容認する）。上記の三つの最高裁判決の意義について、吉村典久・租税判例百選〔第七版〕（二〇二一年）二二二頁参照。

(6) 国際観光旅客税は、平成三〇年度法制改正によって導入された（平成三〇年法律第一六号）。立案担当者による解説として、宮地孝一・伊藤孝一「国際観光旅客税の創設」『平成三〇年度法制改正の解説』一〇〇三頁がある。

(7) 利子割（地方税法七一条の九）、配当割（同法七一条の三〇）、株式等譲渡所得割（同法七一条の五〇）、給与所得に係る住民税について選択的に認められている特別徴収（同法三二一条の三第一項）等。

(8) ゴルフ場利用税（地方税法八二条）、入湯税（同法七〇一条）等。

(9) 二〇〇八年に平成二〇年法律第七五号による全部改正に際して導入された制度である。アメリカ合衆国では、一九九一年に Passenger Facility Charges という同種の制度が導入されていた。

(10) 一般に私的複製への賦課金（private copying levies）などと呼ばれるものであって、ヨーロッパを中心に採用されている。EUにおける仕組みの簡単な紹介及び分析として、例えば、以下の文献を参照。Bernt Hugenholtz, et al., *The Future of Levies in a Digital Environment* (Institute for Information Law, 2003) 10-13; Joost Poort, *Copyright Levies, in Handbook of the Digital Creative Economy* 235 (Ruth Towse & Christian Handke eds., 2013). 日本では、一九九二年の著作権法改正（平成四年法律第一〇六号）により導入された。なお、同様の制度の導入をめぐるオーストラリアの最高裁判決の分析として、渕圭吾「オーストラリア憲法における『租税』及び財産権保障の対象となる

『財産権』の意義 : Australian Tape Manufacturers Association v Commonwealth を素材として」トラススト未来フォーラム研究叢書『金融取引と課税 (6)』(二〇二四年) 九五頁参照。

(11) ただし、東京地判平成二二年二月二七日判タ一三九九号二八六頁及びその控訴審判決である知財高判平成二三年二月二二日判タ一三九九号二六五頁は、私的録画補償金につき、製造業者等には購入者から金銭を徴収してこれを指定管理団体に支払う義務がないと判断した。

(12) 図書館等公衆送信補償金制度は二〇二一年の著作権法改正(令和三年法律第五二号)によって設けられた。授業目的公衆送信補償金制度はこれに先立つ二〇一八年の著作権法改正(平成三〇年法律第三〇号)により設けられていた。

(13) 金子・前掲注(3)一三頁では、直接税と間接税の区別につき、「転嫁の有無を基準とする区別で、一般には、法律上の納税義務者と担税者(租税を実際に負担する者)とが一致することを立法者が予定している租税を直接税と呼び、税負担の転嫁が行われ両者が一致しないことを立法者が予定している租税を間接税と呼んでいる」と説明されている(括弧書きの一部を省略した)。ただし、同書一四頁では、「最近では、むしろ、所得や財産など担税力(租税を負担する能力のこと)の直接の標識と考えられるものを対象として課される租税を直接税と呼び、消費や取引など担税力を間接的に推定させる事実を対象として課される租税を間接税と呼ぶことが多い」と指摘されている。本稿は、前者の一般的な(伝統的な)区別の方に従っている。

(14) 金子・前掲注(3)一三—一四頁は、「転嫁の有無は、必ずしも租税の種類によって一様ではなく、そのときの経済的諸条件によって左右されるから、転嫁の有無を区別の基準とするのは正確であるとはいいがたい」と指摘している(括弧書きを省略した)。また、例えば、以下の文献を参照。Dora Benedek, Ruud A. de Mooij, Michael Keen and Philippe Wingender, Estimating VAT Pass Through, IMF Working Paper WP/15/214 (2015).

(15) 渕圭吾「プラットフォーム課税制度の創設」ジュリスト一六〇三号(二〇二四年)一四頁。See also Keigo Fuchi, Digital Platforms and Their Role in Collection of VAT/GST and RST, 64 Japanese Y.B. Int'l L. 173 (2021).

(16) スースの一九九〇年の論文は「天引き型を源泉徴収(withholding)と呼び、上乘せ型を「逆源泉徴収(reverse withholding)」と名付けよう。Piroška Soos, Self-Employed Evasion and Tax Withholding: A Comparative Study

- and Analysis of the Issues, 24 U.C. Davis L. Rev. 107 (1990), 144.
- (17) 例えば、酒井正「事業主負担と被保険者負担」日本労働研究雑誌六五七号（二〇一五年）七六頁参照。
- (18) Martin Husovec, *Injunctions Against Intermediaries in the European Union: Accountable But Not Liable?* (2017).
- (19) 例えば、ある事業者が自らとは独立の関係にあるデジタルプラットフォームを通じて販売した製品が不良品であってそれを購入した消費者が被害を受けた場合に、この事業者が消費者に対して負う契約責任と、プラットフォーム事業者が消費者に対して負う（かもしれない）責任との関係が問題となる。プラットフォーム事業者が責任を負うとして、一種の保証人のような立場で責任を負うと考えることが通例であろうが、プラットフォームという場を提供していることに伴う別個独立の責任を負うと考えることも不可能ではないかもしれない。日本の判例では、他の事業者に場所を提供した事業者が名板貸責任（連帯責任）の類推適用に基づいて責任を認めた例がある。最判平成七年一月三〇日民集四九卷九号二九七二頁（批判的検討を行う評釈として、小塚莊一郎・法学協会雑誌一一四卷一〇号（一九九七年）一二四七頁等がある）、及び、大阪高判平成二八年一〇月一三日金商一五二二号八頁参照。
- (20) 租税の徴収全般に関する理論的分析として、藤岡祐治「徴収の制度設計についての理論的検討」租税法研究五三二号（二〇二五年）（掲載予定）参照。
- (21) 自動確定の国税については、国税通則法一五一条一項及び三項参照。金子・前掲注（3）九四〇頁では、「これらの租税は、その性質上、課税標準の金額または数量が明らかであり、税額の算定もきわめて容易であるため、特別の手続が必要とされないのである」と説明されている。
- (22) Frank S. Alexander, *Tax Liens, Tax Sales, and Due Process*, 75 Ind. L. J. 747 (2000), 758-762.
- (23) ログとスレムロッドがこのように主張した。See Logue & Slemrod, *supra* note 1.
- (24) トーマスは近年のデジタル化とインターネットの普及によりこの点に関する事業者の追加的費用は減少しており、業務に従事する者との関係が雇用契約か業務委託契約かを問わず一定規模以上の事業者に源泉徴収義務を課すことが合理的であると論じている。See Thomas, *supra* note 1.
- (25) 小松一郎『実践国際法（第三版）』（信山社、二〇二二年）三〇—三二頁。

- (26) 最大判昭和三十七年二月二十八日刑集一六卷二号二二二頁(所得税の源泉徴収制度)の上告趣意書参照。
- (27) 徴収納付制度の合憲性に関する判例・文献として、前注に挙げたものの他、以下のものがある。最大判昭和三十七年二月二一日刑集一六卷二号一〇七頁(遊興飲食税の特別徴収制度)、津田実「料理屋さんには税がお嫌い…遊興飲食税に関する特別徴収義務抛棄運動について」ジュリスト一四号三二頁(一九五二年)、吉川由己夫「遊興飲食税の特別徴収制度は憲法に違反するか…地方税法違反事件」ジュリスト二四七号三六頁(一九六二年)、三井明「所得税の源泉徴収は違憲か」ジュリスト二四八号二八頁(一九六二年)、確井光明「地方税の特別徴収について(上・下)」自治研究五七卷(一九八一年)八号四二頁、九号七一頁、最判平成一八年三月二十八日判時一九三〇号八〇頁(介護保険法一三五条の規定による特別徴収制度。ただし、上告人による憲法一四条及び二五条違反の主張を退ける論拠として、一九六二年二月の二件の最高裁大法廷判決の趣旨が参照されているものである)。
- (28) 吉川由己夫・最判解刑事篇昭和三十七年度四八頁、五四―五五頁では、遊興飲食税につき特別徴収制度を採用することの合理性が詳細に述べられている。
- (29) なお、この判決は、憲法一四条違反の主張に対して、「[合理的理由]」に基づいて担税者と特別な関係を有する徴収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のではない」と述べている。憲法一四条と租税法の関係については、吉村典久「租税平等主義(憲法一四条)」日税研論集七七号(二〇二〇年)一頁参照。
- (30) さしあたり、瀧圭吾「法律に基づいて人が負う金銭債務と憲法上の権利」税務弘報七二卷一〇号(二〇二四年)二頁。詳細は、同「日本における財産権保障に関する通説の起源とその問題点——田中二郎の「公法上の損失補償」という構想は何を意味していたのか」神戸法学雑誌七四卷三号(二〇二四年)七一頁における分析(特に、今村成和『国家補償法』の「人的収用」に対する憲法二九条三項の適用、類推適用ないし準用に関する議論の紹介)を参照。
- (31) 例えば、町内会長に町内会に属する人々の所得税の徴収納付義務を負わせる、といった不合理な制度は、憲法一三条に違反することになるかもしれないと考える。
- (32) 三井明・最判解刑事篇昭和三十七年度三五頁、三八頁は、次のように述べている。「一般国民に対し、他人の税金を徴収して納付する義務を負わせ、これに対して何らの補償を与えず、しかも罰金に止まらず、三年以下の懲役とい

うような刑罰の威嚇をもって、その義務の履行を強制するということが、憲法の許容するところであるかどうかは、源泉徴収制度のもつ最も大きな問題であろう。本判決の一週間前に、源泉徴収義務者に似た義務を負わされている、遊興飲食税の特別徴収義務者の地方税法違反被告事件についてなされた大法院判決には、河村大助裁判官の少数意見として、特別徴収義務者が単に税の徴収を怠って納入しない場合に、その不納入を罰する限りに対して、その罰則は憲法三二条に違反し無効であるという趣旨の見解が表明されている。」

(33) 金子・前掲注(3)一〇一八頁。

(34) Cf. Michael Abramowicz & Andrew Blair-Stanek, *Contractual Tax Reform*, 61 *Wm. & Mary L. Rev.* 1537 (2020), 1595-1601.

(35) 一九四七年二月の地方自治法第一次改正(昭和三二年法律第一六九号)によって、地方自治法二四三条二項以下に、次のような規定が挿入された。「普通地方公共団体は、公金の徴収若しくは支出の権限を私の団体若しくは個人に委任し、若しくはその権限をこれらの者をして行わせ、又はこれらの者をして営業の免許その他これに類する処分及びこれらの処分に関係のある公金の徴収に關与させてはならない。但し、法律の定めるところにより源泉において徴収する税金又は消費者若しくは行為者が消費若しくは行為の際支払うべき税金を徴収させることを妨げない。」

前項但書の規定により普通地方公共団体の徴収すべき税金を徴収する私の団体の代表者(代表者がないときはこれに準ずる者)又は個人は、当該普通地方公共団体の規則の定めるところにより計算をし、計算書並びにその証拠となるべき帳簿及び書類を当該普通地方公共団体の出納長又は収入役に提出し、その検査を受けなければならない。計算書並びにその証拠となるべき帳簿及び書類には、当該団体の税金徴収の責任者又は当該個人がその真正であることを保証する旨を記載し、且つ、これに署名し、印をおさなければならない。

前項の検査により公金の取扱について不正の廉があることが判明したときは、出納長又は収入役は、檢察官に直ちにその旨を通知しなければならない。」

その後、地方自治法第一七次改正(昭和三八年法律第九九号)において、次のような規定になった。

「普通地方公共団体は、法律又はこれに基づく政令に特別の定めがある場合を除くほか、公金の徴収若しくは収納又は支出の権限を私人に委任し、又は私人をして行なわせてはならない。」

さらに、地方自治法第三八次改正（令和五年法律第一九号）により、同条は次のように改められ、同法二四三条の二以下に指定公金事務取扱者制度が創設された。

「普通地方公共団体は、法律若しくはこれに基づく政令に特別の定めがある場合又は次条第一項の規定により委託する場合を除くほか、公金の徴収若しくは収納又は支出の権限を私人に委任し、又は私人をして行わせてはならない。」

「私人の公金取扱いの制限」の趣旨及び沿革については、二〇二二年四月から総務省自治行政局行政課を事務局として開催されていた「新たな社会経済情勢に即応するための地方財務会計制度に関する研究会」に提出されていた様々な資料が興味深い。それらによれば、一九四七年二月の地方自治法第一次改正による前記諸規定の追加には、GHQの意向が働いていたようである。

(36) 測圭吾 [North Carolina Department of Revenue v. Kimberley Rice Kaestner 1992 Family Trust, 139 S.Ct. 2213, 588 U.S. (2019) : 州内居住者を受益者とする州外所在信託の収益に対する州所得税の課税が第一四修正のデュ・プロセス条項に反するとされた事例] アメリカ法 [二〇二〇—一] (二〇二〇年) 一一九頁。

(37) 測圭吾 「核燃料税に関する若干の考察」地方税六九卷二号 (二〇一八年) 二頁、同「デジタル・サービス税 (Digital Services Tax) をめぐる動向」民商法雑誌一五七卷六号 (二〇二二年) 一頁参照。

(38) Philip Baker, Pasquale Pistone, & Katerina Perrou, Third-Party Liability for the Payment of Taxes and Their Fundamental Rights, 15 World Tax J. 85 (2023).

(39) 欧州人権条約第一議定書一条の財産権保障の規定は人々の「資産」を保護するものではなく、また、人々を様々な行為義務から保護するものでもない、と考えるべきである。