MJS

［ 租税判例研究会 ］

匿名組合員への支払いに際しての源泉徴収義務

組合員の地位・権利の譲渡、日愛租税条約の濫用ゆえ源泉徴収すべきか

―判例の源泉徴収義務者の義務を中心に―

（東京高裁 H26.10.29 判決）

第 82 回 平成 31 年 2 月 14 日（木）

発表者　星田 寛

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

＜MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ＞
http://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/

ミロク大淵先生租税判例研究会

平成 30 年 2 月 14 日

公益法人協会　星田寛

東京高判平成 26 年 10 月 29 日「匿名組合員への支払いに際しての源泉徴収義務」

（組合員の地位・権利の譲渡、日愛租税条約の濫用ゆえ源泉徴収すべきか）

―判例の源泉徴収義務者の義務を中心に―

はじめに

「最高裁不受理事件の意義とその影響」[1]税大論叢 88 号平成 29 年 6 月に掲載（297 頁）された事件『日愛租税条約濫用事件』（本報告で採り上げる判例）の上告受理申立て理由「実質所得者課税(所得税法 12 条)、条約の濫用に係る法令解釈違反」(301 頁)、並びに文書回答事例平成 29 年 4 月 28 日東京国税局「受益者が外国法人である受益者等課税信託の信託財産に属する国内不動産の貸付けによる対価の支払に係る源泉徴収義務について」[2]（巻末参照）を読んで、取引実態から違和感を持ち実務に大きく影響することから検討する。

1．　判例について

1）　判例

①　一審　東京地判平成 25 年 11 月 1 日税資 263 号-203「順号 12327」(国税庁 HP 税務訴訟資料平成 25 年判決文)

https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/soshoshiryo/kazei/2013/pdf/12327.pdf

②　控訴審　東京高判平成 26 年 10 月 29 日税資 264 号-174「順号 12555」(国税庁 HP 税務訴訟資料平成 25 年判決文)

https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/soshoshiryo/kazei/2014/pdf/12555.pdf

③　参考　最決平成 28 年 6 月 10 日不受理（公刊物未登載）[3]

概要

バミューダ LPS 事件の平成 13 年度の法人税決定処分の（バミューダ LPS が国内所得を得たとしてバミューダ LPS の法人該当性が争われた）訴訟[4]にかかわる、税制改正により 14 年度以

---

[1] 小柳誠「最高裁不受理事件の意義とその影響」税大論叢 88 号平成 29 年 6 月
https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/88/04/04.pdf

[2] 文書回答
https://www.nta.go.jp/about/organization/tokyo/bunshokaito/gensen/170428/index.htm
https://www.nta.go.jp/about/organization/tokyo/bunshokaito/gensen/170428/01.htm#a02
「標題のことについては、下記の理由から、貴見のとおり取り扱われるとは限りません。なお、この回答内容は東京国税局としての見解であり、事前照会者の申告内容等を拘束するものではないことを申し添えます。」

[3] 前掲注 1 の 297 頁注 41

[4] 東京地裁平 24・8・30 金商 1405・30、東京高裁平 26・2・5 判時 2235・3。最決平成 27・7・17 不

降は源泉所得税の事件としての訴訟となる。地裁・高裁ともに納税者が勝訴し、国は上告受理申立てをしたが不受理となった。

2） 事実の概要

① 経緯 （控訴審を基に記載）

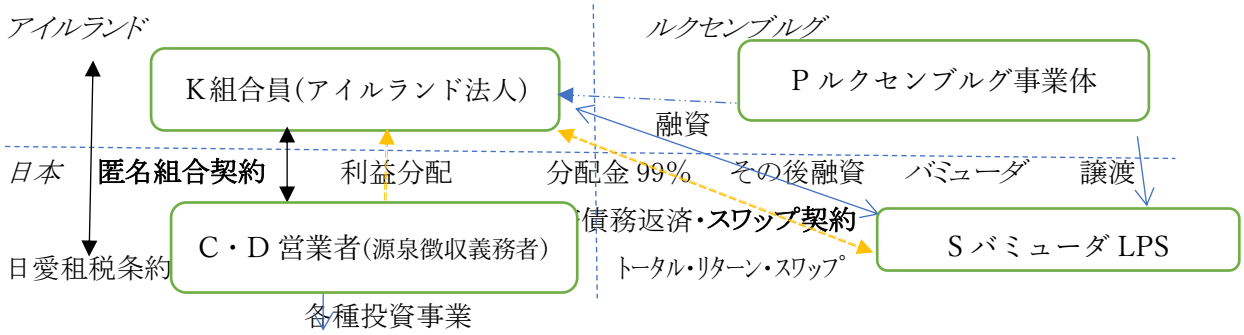
a 匿名組合契約の営業者であった被控訴人C及び被控訴人D（以下「被控訴人ら」という）は、K匿名組合員に対して利益の分配をし、日愛租税条約の規定に基づき所得税法 212 条 1 項の義務を負わないと判断し、源泉徴収税の義務と納付をしなかった。

b 利益の分配の金額の 99%相当部分は日愛租税条約の規定の適用はなくその 99%を英国領バミューダ LPS が実質得ているので、条約の特典の適用はなく源泉所得税を徴収し国に納付する義務を負うものとして、被控訴人らに対して納税告知処分及び不納付加算税の賦課決定をしたため、被控訴人らが各処分の取消しを求めるとともに、通則法 56 条 1 項に基づき加納金の還付及び同法 58 条 1 項の還付加算金の支払いを求めている。

C 原判決が被控訴人らの請求をいずれも認容したので、不服として国・控訴人が控訴した。

② 関係者・取引概要

（一審の 21・22 頁別紙 2-1「関係者の概要」、23 頁の別紙 2-2 参照）



a 匿名組合営業者C・Dは、平成 12 年 2 月にケイマン諸島の法令により設立された法人で、日本支店があり日本での不良債権・不動産等の各種投資事業を行い同組合員に利益分配金を支払う。その株式は法人F（米国上場法人Eの子会社で、ケイマンの法令で設立された法人）が保有・支配している。

b C・Dは各L・N(ﾃﾞﾗ州 LLC)に対し事業管理運営委託のアセット・アドバイザリー契約を締結。L・Nいずれも「O(ﾃﾞﾗ州 LLC)」が支配しているが、最終的には「丁」が「O」を含む関係組織の最高運営責任者で唯一の所有者。しかし、C・Dは同組合員及びその関係組織と資本等の関係がない第三者。

c Kは、TK（匿名組合）出資持分取得の資金の 99%をルクセンブルグのP（PはQ・R・Sから調達するがその後Sのみ）から、のちにＰがＳに譲渡しＳのみから借入している。

受理（未登載）。いずれもバミューダ LPS は法人でないとの納税者勝訴。

d　Kは当初**X**（バミューダ法人）とスワップ契約をするが後にS（バミューダ LPS）と締結。

③　契約概要と資金フロー（一審の 24 頁別紙 2-3「契約関係の概要」参照）

a　C・D各営業者は平成 13 年の 3、6、7 月にG（デラウエア州 LLC）を匿名組合員とし、H・I・J 各生命保険相互会社が保有する債権、不動産の取得及び回収・売却等を事業とする匿名組合契約を締結。

b　Gは当該TK(匿名組合)出資者持分をK（アイルランド法人。Gを**X**社とともに間接保有）に速やかに譲渡。C・Dは当該TK権益の包括譲渡を確認・承諾。

c　KとSと（純受取額が債務返済額を超えている場合はKがSに超える金額をドルで支払う等）のトータル・リターン・スワップ契約を締結。

G・K・X・P・Q・R・S・L・N は、C・D,F・E とは別の投資ファンドグループと認定している。

3）　争点

①　一審では

ア　原告らの分配金の源泉徴収義務の有無

イ　原告らの還付等の請求権の成否等　が争点である。

源泉徴収義務の争点は、利益の分配・源泉所得を得た者は利益分配金の 99%が帰属するバミューダ LPS か、名義上の組合員か。つまり、契約上の組合員としての地位又は債権の一部譲渡があったか否か（筆者；所得税法 12 条の実質所得者課税の原則が適用されるか）。

②　控訴審では（源泉徴収義務の争点について）

ア　主位的主張として、被控訴人らは S に得させる目的を認識し又は認識し得たといえるか（筆者；実質所得者課税の原則を適用すべきであるか否か）

イ　予備的主張として、租税条約の濫用を理由に条約の定めの適用を否定することができるか。つまり、日愛租税条約の解釈として、分配金がTK組合員に帰属するとしても 99%が実質Sに帰属する租税回避行為なので同 23 条の免税の適用を否認すべきである。（筆者；主位的主張が前提か）

本事例は租税条約の特典の濫用や租税回避を防止の視点から後述の多くの論考・評釈がなされている。しかし、本報告では主に主位的主張について取り上げる。

4）　課税庁と納税者の主張（争点　原告らの分配金の源泉徴収義務の有無について）

①　一審（28 頁～別紙 4 及び 35 頁～別紙 5）

	Sの源泉徴収所得に当たるか
原告	（46・47 頁）「Kに対する利益分配金の支払が契約に基づく支払であること」、「源泉徴収義務を含む納税義務の成立の基礎となる私法上の法律関係を離れて原告らが利益分配金の支払について源

匿名組合の営業者	泉徴収義務を負わないことは明らかである。」、「相手方当事者はKであり、本件各処分対象期間に発生した原告らを債務者とする利益分配金の支払請求権の債権者は契約当事者であるKのみであること」、「そして、両当事者はそれぞれ非関連の別々のグループ企業の一員であるから、本件各匿名組合契約は、相互に非関連の独立当事者間で交渉されて合意された契約であることが明白である。そして、原告らの意思表示に心裡留保や虚偽表示といった特別な事情は一切ないから、原告ら、G及びKは、契約を証する法的文書（略）に記載されているとおりの合意をしたと認められるべきは我が国の私法上当然である。」、「本件各匿名組合契約に関しては、適法有効に作成された契約書その他の法的文書によって特定されている当事者以外の者が当事者であるという事実認定がなされるべき理由は何もないし、」、「残りの99％部分の債権者が契約で一言も言及されていない第三者であるなどという事実認定がなされるべき理由も根拠もない。」(筆者；文理解釈について言及されていない) (47 頁)「(3)被告は本件各匿名組合契約の当事者たる原告らの真意を無視して同契約の当事者の「真意」を認定するという契約の本質を無視する重大な誤りを犯していること」、「被告が主張する『一連の取引』の『当事者』には原告らが含まれていない（略）のみならず、他社間海外取引は、原告らがおよそあずかり知らぬところで行われた原告らとは無関係な別の当事者間の別の取引である。原告らは、かかる取引の契約当事者ではないだけでなく、かかる取引が存在しているのか否かを含めて一切何も知らない」、「事務委託を受けていたN及びL（略）は本件各分配金がSに帰属することを認識していたとか、原告らもかかる受託者から本件各分配金がSに帰属することを知らされていたなどという誤った憶測を述べて、原告らはKが本件各匿名組合契約の 100%の債権者ではなく1％の債権者であったことを認識していたはずであるという主張をしているが、この点に関する被告の主張はすべて憶測であって証拠に基づく事実ではない」 (48 頁)「(4)本件各匿名組合契約が非関連の当事者間において締結された独立当事者間契約であること」 (51 頁)「(5)原告ら、F、N及びLはいずれも他社間海外取引などのKグループの内部情報を知る立場になく、被告が主張する他社間海外取引について何も知らないこと」 (51・52 頁)「(6) **被告の主張に対する反論** ア Kが海外で締結していた契約により本件各分配金の請求権がSに帰属するとの主張について (ア) そもそも、課税は、私法上の法律関係に即して行われるのが原則である以上、被告の主張するように、契約書どおりに当事者の合意を認定するのではなく、契約書の内容とは異なる当事者の合意を認定するためには、少なくとも、当事者の選択した法形式による契約が不存在であること又は当事者の真の効果意思がけんけつし若しくは虚偽表示により、当事者の選択した法形式による契約が無効であることを主張・立証する必要がある。 しかしながら、被告は、ただ、他社間海外取引は複雑、う遠であるなどという意味不明かつ曖昧な主張をしているだけであって、本件各取引確認書及び本件各借入契約Ｉが不存在であること又は本件各取引確認書及び本件各借入契約Ｉが無効であることを基礎付ける具体的な主張・立証を何一つ提出できていない。」(筆者；確証がなくても認定ありうる) (57 頁)(カ)「Kが、その後に同項(筆者 9.1 項)に基づくKの関係者への譲渡を行ったことはなく、そのような譲渡がなされたことを示す証拠は一切ない。

星田

被告 課税庁	(28 頁)1(1)納税告知処分 2 の根拠 「原告 C が G との間で締結した本件匿名組合契約 C1 及び同 C2 に基づき支払った利益分配金のうち 99%相当額は、…、…S に対して支払われたものであり、所得税法 161 条 12 号に規定する「国内源泉所得」に当たる。」 (35 頁)第 1 の 1 ア 事実認定の在り方 「しかしながら、…あるいは表示行為から推測される効果意思と真の内心的効果意思との異同を明らかにする必要がある場合もあり得る。これは、当事者の真意の所在を明らかにするという事実認定の問題であって、これに即して課税要件の充足を検討するものであるから、意思表示の合理的解釈の見地からしても当然に許されるものであり、租税法律主義に反するものではない。」、「そして、選択された契約類型における「当事者の真意の探求」は、当該契約類型や契約内容自体に着目し、それが当事者が達成しようとした法令・経済的目的を達成する上で、社会通念上著しく複雑、う遠なものであって、到底その合理性を肯認できないものであるか否かについて、客観的な見地から判断して行われるべきものである」 (39 頁)第 1 の 1(1)イ(ウ)f 「…、本件の投資スキームは、Kグループが、本件各匿名組合契約の出資契約の取得費用の 99%を負担した上で、本件各匿名組愛契約に基づき利益分配金の 99%(本件各分配金)を取得しながら、本件各分配金について日愛租税条約 23 条の適用を受けることにより我が国における課税を免れつつ、アイルランド及びバミューダの税制に基づき、それらの国々における課税を極小化することを企画してスワップ契約という法形式を採用して構築したものと認められる。」、g「…、その真の目的は、租税回避を図ることにあるから、到底合理性があるとは認められない。」 (41・42 頁)(オ) 小括 「原告らがEの傘下にあり、Kグループ内で行われた一連の取引に関与していないとしても、本件各分配金がSに帰属すると認定することの妨げとなるものではない」、「…源泉徴収義務は、その対象となる国内源泉所得の支払いのときに成立し、同時に特別の手続を要しないで納付すべき税額が確定するものであり(税通 15②二,③二)、これがその支払者の主観的事情により左右されるものではないから、原告らにおいて本件各分配金がSに対する支払であると認識していたか否かは、当該利益分配金の支払いに係る源泉徴収義務の成否に影響を及ぼさない。本件においては、原告らの源泉徴収義務の有無を検討する上で問題とされるべきは、Sに本件各分配金の請求権が帰属することを前提に、原告らがSに対し(Kを通じ)本件各分配金の支払いをする者として認められるか否かであり、…客観的な事実関係に基づき、原告らを含む当事者の意思を合理的に解釈することにより、本件各分配金の請求権はSに帰属し、」(筆者;論理は正論か)

	原告らは容易に認識できたか
原告 匿名組合の営業者	(53・54 頁) イ投資スキーム全体像を認識していたとの主張について (ア)「、日本における業務上そのような情報を知る必要もないし、そのような情報にアクセスすることもできなかったのであるから、L及びLの業務とは何の関係もないし、Kグルー プの関係会社が海外で行う取引については、現に、他社間海外取引のこともS、X及びPのことも知る立場にはなく、現実に知らなかった。」(イ)(ウ) 省略 (オ)「被告は「丁→Kグループを支配→qグループを支配→Yを支配→L及びNを支配→ゆえにL及びNは丁又はKグループの関係会社間の取引やスキームの全体を知っていたはず」という構図を描き、被支配者は、より上位の支配者の認識と情報を全て

	開示され共有しているはずであるという前提で論理を展開しているが、…、およそ企業活動、事業活動上の常識に反するから、そもそも、その前提自体が経験則に反し、正しくない。 また、被告は、「本件各投資メモによれば、一連の契約関係が、Kグループにおける本件各匿名組合契約に係る投資スキームとして構築されたと認められる」などと主張するが、本件各投資メモには、匿名組合契約の投資の目的や、資産管理者、期待される収益等についての記載はあるものの、本件各借入契約等や、本件各取引確認書に関する記載は何ら存在しないから、本件各投資メモが、本件各借入契約等や本件各取引確認書について丁の承認があったことの根拠になるとする被告の主張は失当である。」（カ）省略 (55 頁)ウ「L及びNが本件各分配金はSに帰属することを認識していたことが認められるという主張について （ア）「そもそも、本件各匿名組合契約の原告らの相手方当事者として原告らに対し本件各分配金の請求権を有する者がSであるという被告が主張する私法上の法律関係を基礎付けるためには、原告らにおいてSを本件各分配金を支払うべき相手方当事者として契約を有効に成立させる内心的効果意思が必要であることは民法理論上疑いのないところであり、 かかる内心的効果意思は、「認識できたはず」などという曖昧かつ不確定な主観的状態では到底基礎付けることができないから、原告らの認識可能性をいう被告の主張は、そもそも主張自体失当である。」（イ）「本件各匿名組合契約の5．4項は、源泉徴収すべき税額がある場合には徴収し出資者に通知するということを定めている規定であって、営業者である原告らに被告主張のような事前確認義務を負わせる規定ではない。」、「したがって、原告らが、本件各分配金の請求権がSに帰属することを認識できた可能性は、一切存在しないといわざるを得ない。」、「リスクを負わせるような行動をとるべき理由は何もない」、「仮に、原告らが、…利益分配金の帰属先を尋ねるようなことを行っていたとしても、……、S であると回答したはずもない。」 (58 頁)オ「K が K グループ内のファイナンスセンターとして機能していたという情報を原告らが知ったのは、…東京不服審判所に提出するに当たり、原告らが K から事実関係に関する情報を収集した結果初めて知ったものである。」
被告 課税庁	(43 頁)(2) ア(ウ) 「L 及び N も、K グループの一員として、本件の投資スキームの全体を認識していたとみるのが自然であり、本件各分配金が S に帰属することを認識していたと認められる。」、「原告らから業務委託を受けて」 イ(ア)「…L 及び N から、本件各分配金がSに帰属することを知らされていたと考えられる」(筆者;結びつかない)、(44 頁)(ウ)「誰に利益分配金が帰属するのかについて、出資者である K グループに属する L 及び N に対して確認すべきであり、そうすれば、容易に…認識できたはずである。」(筆者;帰属を確認する義務の根拠は？)

②控訴審(2 頁 「3」以下)

	主位的主張(原告らは容易に認識できた)
被	(ア)a「本件各スワップ契約は、……、交換するキャッシュフローの計算が可能で、取引の条件が明

控訴人 匿名組合の営業者 8・9頁	確であるから、スワップ契約として有効である。」b　省略 c「本件各取引確認書(略)、本件各借入契約Ⅰ(略)、本件各借入契約Ⅱ(略)には、……するような規定、④SがKに対して、本件各匿名組合契約に基づいてKが被控訴人らに対して有する全部又は一部の権利の行使を制約するような規定はない。」 d「したがって、控訴人の「略」という主張、「Kは、本件各匿名組合契約の利益が出た場合の利益分配金を取得せず、損失が出た場合のリスクを負うこともない」という主張は、本件各取引確認書、本件各借入契約Ⅰ、本件各借入契約Ⅱ、本件各匿名組合契約の内容に反している。」 (イ)「本件各投資メモ(略)には、…、本件各投資メモに基づき、本件各借入契約Ⅰ、Ⅱや本件各取引確認書について丁の承認があったことが裏付けられるとはいえない。」 (ウ)「被控訴人らとKとの間には本件各匿名組合契約が存在したが、被控訴人らの当時の日本における代表者らが、SとKとの間に本件各スワップ契約、本件各確認取引書が存在したことを知っていたと認めるに足りる証拠はない。したがって、被控訴人らがKと一体となって投資スキームを構築したとの事実を認めるに足りる証拠はない。
控訴人 課税庁 2～7頁	ア(ア)a「本件各スワップ契約は、変動キャッシュフローである「本件各匿名組合契約の出資持分から生じた利益総額の 99%から事業費を差し引いた金額」(本件各取引確認書にいう「純受取額」)と固定キャッシュフローである「本件各借入契約Ⅰ上の利息(金利は固定で年 3.5%)及び費用相当額」(本件各取引確認書にいう「債務返済額」)をスワップ(交換)するとの形式をとっている。」、「本件各取引確認書は、通常のキャッシュフローの交換を目的としたスワップ契約によるものとは認め難く、そのため、本件各取引確認書によるスワップ契約の内容を正しく解釈するには、…本件各借入契約Iや本件各匿名組合契約等関連する契約内容等の事実関係をも考慮して、当事者の合意内容を探求する必要がある。」b　省略 c「Kは、取得費用の大部分(99%)をわざわざ借入れにより調達してまで本件各匿名組合契約の出資持分を取得したにもかかわらず、…」 d「これらを総合すると、Sは、本件各匿名組合契約の出資持分の取得費用の 99%を負担し、必要な費用を負担した上で、本件各匿名組合契約に基づく利益分配金の 99%を取得するとともに、当該出資に係るリスクも負っていることになる。……。一方、Kは、本件各匿名組合契約の出資持分の 99%については、取得費用を実質的に負担しておらず、利益が出た場合の利益分配金を取得せず、損失が出た場合のリスクを負うこともないのであり、経済的な観点からみて、Kが取引に介在することに積極的な意義を見出すことはできず、…。以上からすれば、本件の一連の取引は、スワップ契約という法形式を採用しているものの、Sが本件各匿名組合契約の出資持分の 99%を取得する費用を負担し、本件各匿名組合契約に基づく利益分配金の 99%の支払を受けるために行われたものというほかはなく、また、当該目的のためにKが一連の取引に介在して、契約関係や資金の流れを複雑にしてまで本件各匿名組合契約に基づく出資持分の全部を取得することに合理的な理由は見当たらないのであり、本件における一連の取引は、極めて不自然かつ不合理な取引であるというほかはない。」 (イ)「そして、本件各出資持分譲渡契約、本件各借入契約Ⅰ、本件各借入契約Ⅱ及び本件各取引

	確認書における契約当事者は、いずれも丁の支配下にあるKグループに属する事業体等であり、本件各投資メモによれば、一連の契約関係が、Kグループにおける本件各匿名組合契約に係る投資スキームとして構築されたと認められる。」、「実質的にも、本件において被控訴人らがKに対して本件各匿名組合契約に基づいて支払った利益分配金は、我が国の公的サービス等を利用して得られた国内源泉所得であり、上記支払のうち 99%については何らの付加価値が付け加えられることなくSに帰属させるスキームのもとでされたものであるから、Sに支払われた金員は経済的には我が国の公的サービスを利用して得られたものという性質、すなわち所得税法 161 条 12 号の国内源泉所得としての性質を有したままSに帰属したものといえる。」(筆者;判決はこの主張にどう判示したか) (ウ)「・・・投資スキームは、丁が承認した…本件各投資メモに基づくものであるところ、同メモには、今回の投資スキームについて、被控訴人らを支配していたFがパートナーであり、債権回収代行会社ないし資産管理者は丁支配下にあるL及びNである旨が記載されていた(略)。そして、被控訴人らは、…、L及びNとの間において、両社に匿名組合契約に係る事業の管理運営業務を委託する旨の契約を締結し、本件各匿名組合契約に基づく利益分配金の支払も両社が行っていた(略)。また、被控訴人らは、本件各匿名組合契約の営業者として投資事業を実施するために必要な資金についても、Kグループ側からも保証を受けて調達しており、以上のような事情からすると、Kグループと被控訴人らがいわば一体となって、本件の投資スキームを構築したものということができ、被控訴人らの認識としては、本件各匿名組合契約の組合員の権利を有する者がKグループに属する者である限りは誰であれその者を相手方として取引を行うことを予定して契約を締結したものといえる。」 「以上のことからすれば、被控訴人らは、本件各分配金についてSに得させる意図・目的で本件各スワップ契約及び本件各取引確認書が締結されたということを認識し又は認識し得たといえる。」

	予備的主張(Sの源泉徴収所得に当たるか)
原告 匿名組合の営業者	(ア)　省略 (イ)　省略 (ウ)「憲法 84 条は租税法律主義を定めており、……、上記の趣旨は租税条約による課税についても及び、租税条約による課税については、明文の規定を要するというべきである。そして、租税条約の濫用による租税回避を否定するためには、租税条約の明文の根拠規定を要すると解すべきである。」
被告 課税庁 9 頁	イ(ア)省略 (イ)「以上の OECD コメンタリーの内容からすると、…、租税条約の趣旨・目的に反する態様で条約を濫用して税負担を不当に免れるものとして、租税条約の適用が否定される。」 (ウ)「そうすると、Kが行った取引は、コメンタリーの 21.4 パラグラフに示された「特定の種類の所得の源泉課税を扱う濫用防止準則」に抵触する取引であり、…日愛租税条約 23 条の適用を受けることは、同条約の趣旨・目的に反する態様で条約を濫用して税負担を不当に免れるものであるから、許されない。したがって、…Kが被控訴人らから支払を受けた本件各分配金は、…「相手国居住者等が支払を受ける相手国居住者等配当等であって所得税の免除を定める租税条約の規定の適用がある

	もの」には当たらず、……、また、Kに対して本件各分配金の支払をした被控訴人らも、所得税法上の原則に従い、本件各分配金について所得税の源泉徴収義務を負うことになる(所得税法 212 条1項)。」

5) 判決

	Sの源泉徴収所得に当たるか(控訴審;TK組合員の所得でも条約の免税適用を否定すべき
一審 14 ・ 15 頁	(1)161 条 12 号は、「国内において事業を行う者に対する出資につき、匿名組合契約 (これに準ずる契約として政令で定めるものを含む。)に基づいて受ける利益の分配」を掲げているところ、その文理に照らし、同号の「利益の分配」については、同号の匿名組合契約に定められた債務の履行として支払がされるものをいうものと解するのが相当である。(筆者;判旨) 当てはめとして(2)から(5) (5)「客観的な事実を離れて、実際にはKからSに対する契約上の地位又は債権の一部の譲渡があったことを前提としてSに対して本件各分配金の支払いをしたものであると認めることは困難である」 なお、(4)において「被告の主張するような事実の存在を少なくとも認識していたと認められる場合には、別異に解する余地がないわけではないと考えられるが、…、原告らにおいてそのような事実の存在を認識していたことを直接裏付ける証拠ないし事情があることは指摘されておらず」、「資金の流れに関する事情が共有されていた等の事情の存在を、的確に裏付けるものというに足りる証拠ないし事情は見当たらない」との記述されている。(筆者;参照すべき記述)
控訴審 12 ～ 14 頁	(2) 予備的主張に対する判断 (予備的;TK組合員の所得でも条約の免税適用を否定すべき ア「条約又はその委任に基づいて、納税義務が成立するための課税要件等が定められていなければならないものと解される。」 イ「コメンタリーは、法的に拘束力を有する租税条約の具体的な条文の解釈に当たって参照する余地があるとしても、租税条約の具体的な条文を離れて、それのみで、条約と同等の効力を有する独立の法源となると解することはできない。」 ウ「以上のとおり、モデル租税条約の第1条(人的範囲)に関するコメンタリーの内容を参照しても、租税条約に租税回避行為であることを理由に同条約の適用を否定する旨の具体的規定がないにもかかわらずコメンタリーの記載を根拠として租税条約の適用を否定できるとは認められない。 エ 当てはめ「しかし、日愛租税条約には、21.4 パラグラフの第2段落に挙げられたような規定又はその他の規定によって、源泉課税を制限する日愛租税条約 23 条の適用を否定する具体的な条項は定められていないから、同条の適用を否定することはできない。」 オ「したがって、控訴人の予備的主張は、採用することができない。」 (筆者;租税条約の解釈から源泉所得になるといえども、営業者が組合員の地位の移転・譲渡の事実認識を証明しなければ源泉義務違反を主張できなのではないだろうか)。

	原告らは容易に認識できたか
一	(1)「その文理に照らし、同号の「利益の分配」については、同号の匿名組合契約に定められた債務

審 14 ・ 15 頁	の履行として支払いがされるものをいうものと解するのが相当である。」 以下当てはめ (2)「本件各スワップ契約として本件各取引確認書の定めるところは、・・・、KがSに対して本件各匿名組合契約における匿名組合員としての地位又はそれを根拠として生ずる債権の全部又は一部を譲渡するものとする定めは見当たらない。」 (3)「仮に、本件各取引確認書の定めるところが、・・・、Sに得させる意図・目的によるものであり、…、原告らの事前の同意を要しないとするものであったとの前提に立つにしても、……、かつ、営業者である原告らにおいては、本件各匿名組合契約に基づく利益の分配に係る債務の不履行やそれに係る源泉所得税の徴収の義務の懈怠等に伴う不利益を回避することに強い関心を当然に有していたであろうと推認されることに照らすと、…、本件においては、全証拠によっても、当該義務に沿う手続きが執られたこと又は上記の譲渡等…準備等がされたといった事実は、全くうかがわれない。」(15 頁) (4)「もっとも、…、原告らにおいてKとSとの間の被告の主張するような事実の存在を少なくとも認識していたと認められる場合には、別異に解する余地がないわけではないと考えられるが、本件における被告の主張を参照しても、原告らにおいてそのような事実の存在を認識していたことを直接に裏付ける証拠ないし事情があることは指摘されておらず、……いわゆる資本系列を異にする原告ら又はE関係会社とKグループとの間に、…資金の流れに関する情報が共有されていた等の事情の存在を、的確に裏付けるものというに足りる証拠ないし事情は見当たらない」 (5)「…、そのような客観的な事実を離れて、実際にはＫからＳに対する契約上の地位又は債権の一部の譲渡があったことを前提としてＳに対して本件分配金の支払いをしたものであると認めることは、困難であるというべきものと考えられ、本件各分配金に関して原告らが源泉所得税の徴収の義務を負っていたものとは認め難いというべきである。」(15 頁)
控 訴 審 9 ・ 10 頁	「…当審において敷衍又は追加した主張に対する判断を付け加えるほか、原判決の第３の１及び２記載のとおりであるから、これを引用する。」 ア(ア)「本件各取引確認書(略)によれば、本件各スワップ契約は、変動キャッシュフローである「本件各匿名組合契約の出資持分から生じた利益総額の 99%から事業費を差し引いた金額」(本件各取引確認書にいう「純受取額」)と固定キャッシュフローである「本件各借入契約Ｉ上の利息(金利は固定で年 3.5%)及び費用相当額」(本件 各取引確認書にいう「債務返済額」)をスワップ(交換)する変動・固定のスワップ契約であるといえる。」 (イ)「本件各スワップ契約の支払(本件各取引確認書2条)により、Kは、本件各匿名組合契約の投資損益が予測困難でありかつ変動する中で、投資損失(匿名組合損失)が出た場合にはKがその損失を引き受けるというリスクを受ける一方で、本件各借入契約Ｉの固定金利の支払原資だけは本件各取引確認書によって確保することができる。」 (ウ)「そして、本件各取引確認書(略)、本件各借入契約Ｉ(略)、本件各借入契約Ⅱ(略)には、①…損失相当額をSがKに対して支払う旨の規定、②KがSに対して…、又は同契約上の権利を譲渡し若しくは義務を引き受けさせる旨の規定、③KがSに対して、…匿名組合員の権利を直接被控訴人らに対して行使させることを許容するような規定、④SがKに対して、…Kが被控訴人らに対して有する

	全部又は一部の権利の行使を制約するような規定はない。」 （エ）「したがって、……、控訴人の「Kは、本件各匿名組合契約の利益が出た場合の利益分配金を取得せず、損失が出た場合のリスクを負うこともない」という主張は、本件各匿名組合契約等の内容に合致せず、したがって、控訴人の主張は、採用することができない。 イ「日愛租税条約には、租税条約の濫用を理由として租税条約の適用を否定する規定は定められていないから、Kには日愛租税条約 23 条が適用される。」、「結果としてKが得た利益に対して我が国の課税をすることができなかったとしても、本件における契約関係がひとえに我が国の課税を免れることを目的として仮装されたものであり、本件各匿名組合契約上Kが保有するとされる匿名組合契約の出資持分の 99%に実体がないと断定するに足りる証拠はない。」 ウ「…、被控訴人らの当時の日本における代表者であった丙、Fの㊍支店のマネージング・ディレクター兼社長であったf及びFの担当者であったgは、その陳述書（略）において、いずれもSやXの存在すら知らなかった旨の記載をしており、Lの代表取締役及びNの日本における代表者であったhやLの従業員らも、その陳述書（略）において、本件各借入契約Ⅰ及び本件各スワップ取引のされた当時、X、P及びSの存在を知らなかった旨の記載をしているほか、Kのeも、その陳述書（略）において、Kは本件各出資持分譲渡契約によりGから取得した本件各匿名組合契約上の権利をその後に譲渡したことはない旨の記載をしており、被控訴人らが、SとKとの間に本件各スワップ取引や本件各取引確認書が存在したことを知っていたことを認めるに足りる証拠はないから、被控訴人らとKが一体となって本件の投資の仕組を構築したと認めることはできない。」 エ「以上によれば、控訴人の主位的主張は、採用することができない。」

2. 参考

1） 参考判決等

① 最大判昭和 37 年 2 月 28 日刑集 16・2・212(裁判所 HP 裁判例情報)

給与所得に対する源泉徴収制度が憲法 14 条等の違反に当たるかについて、「しかし法は、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のである。この義務が、憲法の条項に由来し、公共の福祉の要請にかのうものである」、「かような合理的理由ある以上これに基いて担税者と特別な関係を有する徴税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ことはできない。」と判示している。

② 最一小判昭和 45 年 12 月 24 日民集 24・13・2243(裁判所 HP 裁判例情報)

「納税の告知」の法的性質について、「源泉徴収による所得税の税額は、前述のとおり、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。」、「 5、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つて、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。したがつて、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つて、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」と判示している[5]。

③ 他の判例（事例判決）

ア 最判平 23・1・14（民集 65・1・1）

破産会社の管財人の元従業員に対する退職金の配当に当たり、破産管財人は破産者と独立した地位にあり、「使用者と労働者との関係に準ずるような特に密接な関係があるということはできない」と判示し、退職金の支払者に含めず源泉徴収義務を負わない。

イ 最判平 23・3・22（民集・2・735）

雇用者と懲戒解雇された従業員との間には判決確定までは従前の雇用関係があるので（後述の岩崎・153）、「給与等の支払債務は消滅するのであるから、それが給与等の支払に当たると解するのが相当であることに加え、」と判示している。

ウ 東京地判平 23・3・4（税資 261 順号 11635）、東京高判平 23・8・3（税資 261 順号 11727）（買主業者が譲渡手続き簡素化のために居住者である外観を作出した例）

「法令上に記載のない「期待可能性」ないし「予見可能性」といった要件を設けて源泉徴収制度を限定解釈する必要はないというべき」、「買主の主観的事情によって売主の確定申告における納付税額が左右されてしまっては、かえって制度としての明確性を失うことになるものというべき」、「売主の住所（略）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、……買主に酷な負担を強いるものとは到底考えられない」と判示している。

エ 東京高判平 28・12・1（税資 266 順号 12942）一審東京地裁 28・5・19（税資 266 順号 12856）

「限定的解釈ないし限定的適用の前提問題として、…注意義務を尽くしても「非居住者」であると確認ないし判別することができないかどうかが問題となる」、「確認すべき注意義務を尽くしたということができず、…、生活状況等を質問することが不動産の売買取引をする当事者間において取引通念上不可能又は困難であったということも、質問等をしても確認できない結果に終わったということもできないというべきであるから、源泉徴収義務を否定すべき理由はない」と判示している。

上記判例について、西山由美教授の評釈[6]では、「本判決は、限定解釈の前提として注意義務

---

[5] 金子宏「租税法(22 版)」(平 29)では、昭和 37 年判決について「この判決の用語や論理には、問題が少なくない。」との記述(928)がある。また、昭和 45 年判決からか、「納税義務者は、徴収納付義務者の徴収を受忍し」、「自ら租税を納付する義務を負わないから、そこでは、租税債権者たる国または地方団体と納税義務者との直接の関係は切断されており、両者は徴収納付義務者を通じて間接的に対立しあうに過ぎない。」、「国または地方団体と徴収納付義務者との間の法律関係と、徴収納付義務者と納税義務者との間の法律関係とが、同時に存在することになる。前者は公法上の債務関係であり、後者は私法上の債務関係であると解すべきであろう。」との記述がある(931・932)。

[6] 西山由美「租税判例研究 547『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

(確認義務)を尽くしていたかどうかを検討しており」、「相手方の内心の意図と確認義務の有無を結びつけることは困難であり、逋脱の意図をもった事実の隠ぺい・仮装が認められない限り、支払者には確認義務が認められるであろう。」、「支払者と受給者が両者間の契約を介して外形上「特に密接な関係」が認められ、支払者による源泉徴収が徴税確保の最後の機会であるような状況では、課税の公平の観点から支払者には確認義務が認められることになろう。」、また「支払者が支払時点で源泉徴収義務があることを明確に判断できるようにするためには、支払者の確認義務を補完する制度が必要である。」と記述されている(後述の西山・143 頁左)

3. 先行研究等

1) 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」碓井光明・岩崎政明ほか 19 名、木村弘之亮先生古稀記念論文集『公法の理論と体系思考』(信山社 2017 年 8 月)

「文理解釈として、……、対価の支払いの際に、土地所有者が非居住者ではないことを確認していれば、源泉徴収義務は負わないことになると解すべきである。」、「非居住者でないことを確認するための公的制度が存在しないことからして、事実確認の程度は、あくまで社会通念上相当な範囲にとどまるべきであり」(167 頁)

2) 田中治「源泉徴収制度等の存在理由」(税法学 571・137～)

① 源泉徴収制度の特性において、三者の相互の関係をどのように考えるか(最判 S45)。

「本来の納税義務者の租税債務の予納、前納という性格を持つと考えるべきである。」と述べ(163)、牽連性はあるという。

② 源泉徴収の租税法律関係として、租税手続き上の原則(申告納税制度)と衝突することがある。

「利子所得等に対する源泉分離課税によって課税関係が終了する場合には、源泉徴収の意味は全く異なるものとなる」(138・139)、「受給者の申告納付義務と不可分のものとして考えるべき」、「徴税の便宜と徴収義務者の負担の観点からする合理的な限界を持つものというべき」(140)

③ 実質所得者課税から、租税実体法上の原則(総合累進課税、実質所得者課税等)と衝突をすることがある。(本事例と異なり支払者についての実質所得者の問題)

「「収益を享受する者」(所税 12 条)と給与等の「支払をする者」(所税 183 条)とが異った場合、源泉徴収義務者は前者か、後者か(東京地判平 20・1・25 税資 258 号順号 10872、東京高判平 20・12・10 税資 258 号順号 11101)。「本件各医院における診療行為の対価として支払われる診療報酬請求権が、私法上、本件各医院に帰属することは否定する余地はないものというべきである。…、このことととの対比において、…勤務する看護師等の従業員との間の雇用契約の当事者は、開設者である本件各院長であり、…、従業員に対する給与等の支払義務を負うものと認めるのが相当であ

リ aug.2018No1522・140 以下

る。」(田中・144 右・145)。「「収益を享受する者」と、徴税の便宜等の観点から観念される「支払をする者」とは、その観点や目的が異なることから、必ずしも一致するものではないというべきである」、「「経済的出捐」の効果の帰属主体」論によって、源泉徴収義務者の範囲を拡大することは、源泉徴収義務の存在理由とその限定的性格を無視するものであって、基本的に認められるべきではない。」(146・147)と述べている。

④ 源泉徴収義務の賦課の妥当性、徴収の困難性について

相続を原因として取得した年金受給権に係る所得課税が二重課税とされた平成 22 年最判(平22・7・6 民集 64・5・1277)を取り上げ、非課税の所得に対する源泉徴収は適法としたことについて、「法的根拠が明示されず、その意味するところと妥当性は必ずしも明らかではない」(154 右。なお、平成 23 年税制改正で義務廃止された。)、「あらかじめその疑義を課税庁に表明ないし相談している場合に、買主の源泉徴収義務は免除ないし軽減される制度を作ることも考えられてよいであろう」(162)と記述されている。

3) 野一色直人「源泉徴収をめぐる法的問題の一考察－非居住者(外国法人)に係る取引を素材として－」税法学 570 号 119 頁以下(源泉徴収を行うべき時期として支払時(支払を受けるべき)ではなく、受給者の納税義務を前提とする義務なので受給者の課税要件(支払を受けるべき)の時期ではないか。東京地判平 22,訟月 57・6・1972 以下)

「支払いの際(債務の消滅・成立時)には、本来の納税義務者に対して納税義務が発生するのではなく、所得の支払者(源泉徴収義務者)に源泉徴収の義務が発生することになる」(131・左。筆者;所得が生じているか否かにかかわらず)、「第 2 の枠組み(三者間に何らかの牽連性が見出される」、「国際取引と源泉徴収との関係については、国内法の理解がストレートに当てはまらないとの理解も有力であると指摘されている」(134 左)、「国内における給与等の受給者と支払者との関係と同様、特に密接な関係が見出されるものとして、非居住者・外国法人に係る源泉徴収の枠組みが第 1 の源泉徴収に係る枠組みに沿うものとして整理できるかについては、議論の余地があるのではないかと思われる」(137 右)。

4) 伊藤雄太「源泉徴収義務者の注意義務－非居住者からの土地等を買い受ける場合を中心に－」税法学 570 号 17 頁以下(東京地判平成 23 年 3 月 4 日及び東京高判平成 23 年 8 月 3 日を採り上げている)

「こうした問題が生じるのは、我が国の規定が不十分であるからに他ならない」(40 頁)、「牽連性は認めてもよいのではないだろうか」、「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、納税者に源泉徴収義務を課すことが不当又は酷になるような場合にこれを適用することは、…、実質的租税法律主義の観点で憲法 84 条に違反するといわざるを得ない」(41 頁右)

5)　吉田多恵子「所得税法における納税義務者―住所判定を中心にして―」[7]の論考抜粋

住所・居所を有するか否かは、各国の課税権に服するか、納税義務の範囲に影響する重要な要素である(6 頁)。税法では居所の扱いと住所の判断要素が異なる。所得税は暦年課税であるから 1 年を超える居住を前提に課税制度が組み立てられる。相続・贈与税は取得者課税で一時点のみであり、課税の機会は一度である。国籍、過去の居住履歴を考慮して課税の範囲を拡大している。納税義務者である相続人等が自らのこと、被相続人のことを調査する権利もある(受遺者は難しい)。(6～17 頁)

源泉徴収制度においても住所等の有無、恒久的施設の有無等が課税方法を異にする。源泉徴収義務者は受領者の状況をどのようにして適正な源泉徴収のために調査できるか、ヒアリングはできれも裏付け資料は受領者からしか入手できない。単に関係が深いということだけでは十分な書類を確認できない。(18～25 頁)。

6)　小柳誠「最高裁不受理事件の意義とその影響」(注 1。税大論叢 88 号平 29・6・297 頁以下)

上告受理申立て理由について、(1)所得税法 12 条の解釈適用の誤りとして、「源泉所得の帰属者を判断するにあたっても、名義という形式だけでなく、収益を享受している者が誰であるかという点も含めて実質的に判断する必要がある」、「そして、そのような形式と実質との相違が生じているか否かについては、その相違を生じさせる動機の有無が、その判断要素として重要である」の記述(301・302 頁)がある。後述。

7)　本事件及び関係判例等について

① 平川雄士「租税条約の特典に関する実務上の諸問題」租税研究 805 号 164～187 頁(日本租税研究協会、2016・11)、「バミューダ・デラウェア LPS 事件の最高裁判決等と他事案への影響」(租税研究 2015・11)　前者においては、「この判決を踏まえた実務対応はどうあるべきかというのは、実務家としては興味深いところです。つまり、アイルランドは今なお実務においてまだ「使える」のか否かということです。」、「法令解釈の問題というより、実務対応における肌感覚ないし執行感覚の話なので」との記述がある(181 頁右)。後者においては、LPS の法人該当性について、バミューダ事件とデラウェア事件を比較して、最高裁の判断等、権利義務帰属主体基準について言及している(292 右～295)。

② 今村隆「諸外国の租税回避スキームへの対応から浮かぶ日本の国際課税体制の方向性」税理 60 巻6号8頁(ぎょうせい、2017)。「真の受益者が誰かが容易に分からないようになっている(8)」今村隆「バミューダ LPS の租税法上の『法人』該当性」税研 181 号 16 頁(2015)。「経済実質だけでなく、X と D 社間のスワップ契約の法的性質も検討する必要がある」、「所得の帰属や所得の性質変更に用いられているスワップ契約であり、課税上の弊害があり、…、経済合理

[7] https://www.sozeishiryokan.or.jp/award/022/z_pdf/ronbun_h25_20.pdf(租税資料館第 22 回(2013)奨励賞入賞作。関西大学大学院　院生)

性が問題となり、仮装であるとの疑いも生じ得る契約である。しかし、この点は、事実認定の問題であることからこれ以上は立ち入らないこととする」と記述している(24)。

③ 長戸貴之「判批」法学協会雑誌 133 巻 10 号 195 頁(2016)
法人該当性について論じている。

④ Pwc Legal Japan News 北村導人・柴田英典「租税条約の濫用等が争点とされた東京高裁平成 26 年 10 月 29 日判決の検討」(2016.12)
本事件について、この論考以外は、営業者の源泉徴収義務については触れられていない。

⑤ 田島秀則「租税条約の濫用と課税権行使の可否についてーもう一つのバミューダ LPS 事件を題材としてー」税務事例 48 巻 11 号 11 頁(財経詳報社、2016) ローンスターグループの債権・不動産譲渡取引について詳しく分析し、「法的実質において、本件一連の取引等に係る当事者間の内心の意思を客観的に認定し、否認につなげることは困難といわざるを得ない(16)」と述べている。など

4. 判旨 (争点①源泉徴収義務の有無について)

1) 第一審の東京地裁(14・15 頁)

所得税法 161 条 12 号(現行法 16 号)は、「国内において事業を行う者に対する出資につき、匿名組合契約(これに準ずる契約として政令で定めるものを含む。)に基づいて受ける利益の分配」を掲げているところ、その文理に照らし、同号の「利益の分配」については、同号の匿名組合契約に定められた債務の履行として支払がされるものをいうものと解するのが相当である。」との判旨を示し、当てはめとして(4)「もっとも、…、原告らにおいてKとSとの間の被告の主張するような事実の存在を少なくとも認識していたと認められる場合には、別異に解する余地がないわけではないと考えられるが、…、原告らにおいてそのような事実の存在を認識していたことを直接に裏付ける証拠ないし事情があることは指摘されておらず、…いわゆる資本系列を異にする原告ら又はE関係会社とKグループとの間に、…資金の流れに関する情報が共有されていた等の事情の存在を、的確に裏付けるものというに足りる証拠ないし事情は見当たらない」、「客観的な事実を離れて、実際にはKからSに対する契約上の地位又は債権の一部の譲渡があったことを前提としてSに対して本件各分配金の支払いをしたものであると認めることは困難である」と判示し、納税告知処分を取り消すとともに、納付済みの税金の支払を命ずる判決をした。

すなわち、裁判所は、「営業者は組合員 K に支払うときに S に債権が譲渡されていると K が認識している」とは認定できないと判示したと思われる。

2) 控訴審の東京高裁(9 頁～)

① 主位的主張について

「…当審において敷衍又は追加した主張に対する判断を付け加えるほか、原判決の第 3 の 1 及び 2 記載のとおりであるから、これを引用する。」と述べ、事実関係について、「結果としてKが得た利益に対して我が国の課税をすることができなかったとしても、本件における契約関係がひとえに

我が国の課税を免れることを目的として仮装されたものであり、本件各匿名組合契約上Kが保有するとされる匿名組合契約の出資持分の 99%に実体がないと断定するに足りる証拠はない。」、また「被控訴人らが、S と K との間に本件各スワップ取引や本件各取引確認書が存在したことを知っていたことを認めるに足りる証拠はないから、被控訴人らと K が一体となって本件の投資の仕組みを構築したと認めることはできない。」と認定した。

② 予備的主張について（省略）

③ 上告受理申立て理由

国側は、高裁判決を不服として、最高裁に上告受理申立てを行った。

その理由として、実質所得者課税（所得税法 12 条）、条約の濫用（日愛租税条約 23 条）に係る法令解釈違反を取り上げ、所得税法 12 条の解釈適用の誤りについて、次のように記載している(既述の小柳・301)。

「そして、同法 12 条は、『資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する者に帰属するものとして、この法律の規定を適用する。』と規定し、同法第1編第4章の所得の帰属に関する通則として、実質所得者課税の原則を明らかにしている。したがって、同法 212 条1項の国内源泉所得の支払を受けた外国法人、つまり国内源泉所得の帰属者を判断するに当たっても、名義という形式だけでなく、収益を享受している者が誰であるかという点も含めて実質的に判断する必要がある。」、また「原判決のような判断手法を採っている限り、所得税法 12 条（実質所得者課税の原則）の目的を達成することは到底困難となる。原判決は、上記のような結果について「税負担の公正性等の観点から問題視される余地がある」ということは認めながら、所得の実質的帰属に踏み込んで判断すすることを避けているのであり、同条の解釈を誤っているというほかない。」

このほかの、日愛租税条約 23 条の解釈適用の誤りについては 省略

5. 検討

1）検討したい事項

非居住者・外国法人にかかる本件は既述の判例、学者の問題提起されている「特に密接な関係」、「善管注意義務の範囲」のような事例ではなくまた争点になっていない。

本件は組合契約上の組合員は誰かの事実認定の問題であるが、支払の相手先（受取人？）とは何を基準に判断するか、文理解釈についての解釈を含んでいると考える。一審(控訴審は引用)判決文「契約に定められた債務の履行」としか明記されず、課税庁が一審・控訴審において主張する(上告理由にも掲げる)「分配金の請求権はＳに帰属」、「実質的にも、・・・、上記支払のうち 99%については何らの付加価値が付け加えられることなくSに帰属させるスキームのもとでされたものであるから、Sに支払われた金員は経済的には我が国の公的サービスを利用して得られたものという性質、すなわち所得税法 161 条 12 号の国内源泉所得としての性質を有したままSに帰属したもの

といえる。」について直接的な判断の記載は見当たらない。この点について判示から何らかの言及がされたと読み取ることができるだろうか。

もし、課税庁が今後もこのようなスタンスで納税告知処分されると、実務にとても影響する。都度の慎重な法的判断を強いられることは行き過ぎた無用な確認行為が円滑な取引を害することにつながる(相手に対して説明責任がある)。また、受給者にはその「源泉徴収を受忍する義務」があるとの解釈もあるが、支払者と非居住者である受給者の関係が民事問題とするなら、とても「特に密接な関係」があるとは言えないのではないか。国等ができないことを権限のない国民が代わって義務として担うならば、受給者の告知・宣誓等の義務制度なりの補助する仕組み・定めを求めたい。

2)源泉徴収制度の概観

源泉徴収・納税義務者(支払者という)、所得が帰属する(本来)の納税義務を有する者(受給者という)と国(地方公共団体)との関係が問題となり、源泉徴収制度は憲法違反でなく、また非居住者に対しても合目的的であると認定し、本税については源泉所得税と申告所得税の各租税債務の間には同一性ないし牽連性はなく、通説・判例は次のように解されている[8]。

① 源泉徴収制度の法律関係

ア 支払者と国等との関係において、支払をする者は支払の際に所定の税額を控除(徴収)し納付する義務(税通 15①,2 五)がある納税者であり、納税義務は自動確定方式である。支払者は源泉所得の対象所得について徴収と納付の義務の存否等について国等と争うことができ、納税告知も受給者に影響しない(所 221,税通 36①二、最判 S45・12・24 民集 24・13・2243)。

源泉徴収義務の範囲に当たるかを争う余地があっても、民事での善管注意義務を果たしたか否かで徴収納付義務は逃れられない。やむを得ない場合の免除若しくは宥恕の規定はない。

イ 受給者と国等との関係において、徴収について直接的な法律関係はない。過大徴収されても、例外(野一色・134 右,芸能法人・実特 3)はあるが基本的には国等にて調整する規定はない。源泉徴収にかかる租税債権は受給者の租税債権と同一性、牽連性がない(徴収納付義務は公法上の義務で、受給者の納税義務とは並存し関係がない)。なお、金子宏名誉教授、野一色直人教授は、受給者は源泉納付を受忍する義務があるという(金子・931、野一色 570・120 左。所 212①)。

ハ 支払者と受給者との関係において、徴収義務の存否・範囲について争い、国等は関わることなく、受給者が虚偽表示しようが、支払者が過大徴収しても私人間の民事取引問題として不当利得返還請求を行うことになる。納税告知処分後に相手が見つからない、海外での争いだけでなく、果たして返還請求が可能であろうか。支払者に過失があっても、あるいは受給者に過失がなくても返還を求める法令根拠としての定めになっているのか、受給者は源泉徴収を受忍する義務があるとの解釈だけでは一抹の不安が残る。単純な私法上の民事問題とはいえないと解される。また、徴収義務に係る附帯税は、支払者の義務であり受給者に請求できない。支払者の義務の定めだけでは円滑な国内取引と納税はできないと考えられる。

---

[8] 概観の記載は、最大昭 37・2・28 刑集 16・2・212、最大昭 60・3・27 民集 39・2・247、最三小判平 4・2・18 民集 46・2・77、上記の野一色直人氏、伊藤雄太氏の論文を参考に記述している。

② PE を有しない非居住者（外国法人）に対する源泉徴収義務制度

ア 改正経緯

非居住者・外国法人に対する源泉徴収対象の国内所得（所 161①）として、土地等譲渡については平成 2 年 4 月（バブル経済・売逃げ防止）より施行（個人・法人、居住者・非居住者を問わず）、不動産等の貸付対価は 7 号に、匿名組合の課税は平成 14 年 4 月より組合員が 10 名未満の場合も、匿名組合員の人数にかかわらず、非居住者又は外国法人が匿名組合契約に基づいて支払を受ける利益の分配について、所得税の源泉徴収の対象とされた（柴崎澄哉ほか『改正 税法のすべて』732 頁（大蔵財務協会、2002））。そのほか、数年ごとに金融取引等に係る源泉徴収の取扱いが改正されている。平成 26 年改正 28 年施行では OECD モデルに沿った（人的施設・地理的）帰属主義に見直されて整備され 16 号に定められる（DHC 所§161 沿革 7195）。

イ 非居住者

非居住者（居住者以外に個人（所2①五,三）であるか否かは、判決では「通常容易に判定することができるというべきである」、「通常要求される調査を尽くしてもなお…該当性について疑義が残る場合には、買主において、源泉徴収義務に相当する額の支払いを留保し…」（以上東京地判平23・3・4）、また「著しく不合理であることが明らかでない限り、その合理性は否定することはできず」（最大昭 60・3・2）と述べる。

しかし、実務では支払い時に際して簡単には非居住者・居所等の判断できない（むしろ難しい）し、留保するなどは円滑な取引を妨げることと考えられる。円滑な経済取引の推進の視点に欠けており、受給（領）者から所得税法 224 条の 3 又は 224 の 4 のような事前の告知制度の定めもない。

3） 本件の源泉徴収義務を負う支払者にとって、組合員である「受給者」は誰か。

判旨及び事実認定が示唆することは何か。

① 判旨は何を示したか、それについての事実認定は何か

判旨は、所得税法の 212 条の文理解釈として、「私法上の権利の履行」との記述、もし、営業者において 99％組合員の権利がないことを認識されるほどの、又は実質的に地位譲渡が認められるほどの事実・事情が立証（「譲渡の事実、営業者が知っていたとの証拠はない」）された場合などの判断からは、その地位が事実として移転に匹敵していなくても、所得税法 12 条[9]が適用されて実質的に所得の帰属が S にあるとして源泉徴収すべきとの解釈はしないと判示しているように読めるのではないだろうか。しかし、明確な記載はなかったのが残念である。課税庁の主張には「帰属」が示されており、「帰属」について 12 条「享受する者」と 161 条「契約に基づいて受ける」の文理解釈からももう少し踏み込んだ判決が欲しかった。

[9] 田中・税法学 146 右左では「労務提供の対価として、具体的に誰が当該給与等を支払うのか、などの諸事情を勘案の上、「支払をする者」が決まることになるであろう」との記述がある（本件とは異なり、実質収益享受する者が支払者として源泉徴収すべきか否かのケース）。

② 所得税法 212 条には同法 12 条が適用されるか

所得税法 12 条(経済的帰属説/法律的帰属説)は、組合員・受給者が私法上ＫからＳに変更されたか否かにかかわらず、地位が移転しないままで、条文の定める構成から同法 212 条(161 条)の条項にも適用されると解すべきか。

一審判決では、次のような記載がある。

(1)「その文理に照らし、同号の「利益の分配」については、同号の匿名組合契約に定められた債務の履行として支払いがされるものをいうものと解するのが相当である。」

また、高裁判決では、主位的主張に対して次のような記載がある。

イ 「結果としてKが得た利益に対して我が国の課税をすることができなかったとしても、本件における契約関係がひとえに我が国の課税を免れることを目的として仮装されたものであり、本件各匿名組合契約上Kが保有するとされる匿名組合契約の出資持分の 99%に実体がないと断定するに足りる証拠はない。」(11 頁) ウ 「控訴人の「被控訴人らの認識として、本件各匿名組合契約の組合員の権利を有する者がKグループに属する者である限りは誰であれその者を相手方として取引を行うことを予定して契約を締結した」との主張に係る事実を認めるに足りる証拠はない。

本件は事実認定の問題と解されて、スワップ契約をトータル・リターン・スワップであると認め、無効の疑義はない旨示して(譲渡の)仮装行為とはいえず、「99%譲渡されている」、「Kが保有するとされる匿名組合契約の出資持分の 99%に実体がない」と断定する証拠はないと判断している。そのスワップ契約行為は実質的・事実上地位の譲渡と認定していない。

しかし、不足する証拠・事実は何か不明であるが、判旨を逆説的に読み取って(証拠があれば逆の結論)もし、実質利益の付け替え[10]であるとして、スワップ契約を営業者 C・D が知った場合、それとも知らなくてもスワップ契約が利益の付け替えであると判断されると、地位譲渡を承認したと認定するのか、それとも所得税法 12 条の適用があると判断されるのかは不明である。

所得税法 12 条と 212(及び 161)条の文言の違い「支払者」、「匿名組合契約(略)に基づいて受ける利益の分配」と「収益は、これを享受する者に帰属する」の文理解釈として、用語、法文の趣旨が違うので適用されないと考える。常に契約当事者以外に実質の経済支配者を確認する義務があるのであろうか。それを当然のごとく(上告理由、文書回答)に課税庁に主張されることに違和感がある。

また、租税条約において租税回避、濫用防止の条項の定めがあっても、支払者はどのように確認手続きを行えば納税告知処分を問われないのであろうか。租税回避行為に当たるか否かについて、取引相手方の関係者を詳細に調査する義務(又は権利)があるのであろうか。疑わしい点はないか、確認する義務がどの程度生じるのか、知らない旨を立証するにはどの程度確認すべきか、

[10] 本件スワップスキームは仮装でなく経済行為として認められても実質利益の付替え(今村・税研 2015.5№181・24 頁、中里・金融取引と課税 532「利益の付替えを正面から認める」)であり、経済的には債権の譲渡に相当すると考えられる。

について判然としない。もしこのような課税処分の可能性がある場合、どのようにすれば適切かつスピード感が求められる国際取引が遂行できるだろうか。非居住者との取引に際して取引行為は互いに疑心暗鬼になり停滞する。

さらに、支払者は実質的受給者を確認・納付する義務があるとするならば、賃借料等を交付する者は所得税法の定めにより、匿名組合、信託契約等がある場合、営業者、受託者に対して確認する必要がある。本件ではそのような課税処分はなく、争いはない。もし、組合員・受益者が非居住者等であれば、賃借人・営業者それぞれの立場で 2 度源泉徴収すべきことになる。本件ファンドの利益には賃料が含まれるが、当局は賃料の支払者の源泉徴収義務について、受領者を匿名組合の営業者ではなくＫ又はＳと考えるのだろうか。

支払者は各々の契約上の立場で判断するしかないのではないだろうか。文理上、また制度の趣旨からも、12 条は源泉徴収義務者には適用されないものと解される。

4） 最高裁は上告を不受理したがその考え方は

上告は受理されなかった。その理由は何ら示されないので控訴審が是認されたのか、それとも、上告理由の法令と租税条約のいずれも又はいずれかの解釈について重要でないとして取り上げなかったのか不明である。

事実認定の問題と解すれば当然であろうが、付記してくれると今後の実務の参考になる。

「特に密接な関係」を判示した最高裁以降、平成になって非居住者に対する源泉徴収制度が新たに加わり、制度の趣旨は変化していると考える。非居住者・外国法人を対象とすることから、従前の考え方「密接な関係」だけでは、最高裁の三者の関係の整理では、十分機能できないのではないか(田中・税法学)。

5） 提案

非居住者等の納税を代わって国民の納税義務とするにも限界はある。「受給者に金銭的負担と経済的自由の抑制を求めかねない」（田中・150）。そもそも税法上の非居住者であるかを容易に源泉徴収・納税義務者は個々に判断できるのだろうか。判断は困難を極めると思われるが、だからといって民法の社会通念の判断をもってすればたとえ誤っていても差し支えない制度ではないと考える。経済取引の円滑さを踏まえた実効ある制度にするために、受給者にとって説得的・納得できる制度であること、支払者にとって誤りのない判断しやすい仕組みのための詳細な見直しを求める。

今日のグルーバル・デジタル・スピーディーな経済活動を考えると、現行法の定めでは情報の限界があり問題なので、告知・表明等の開示制度が求められる。しかし、事前の告知等の制度も、すべて源泉徴収するのも無理がある。事前と事後の対応制度を組み合わせた仕組みが必要である。

制度について、その義務について判例、先達の多くの研究があり、岩崎教授をはじめ多くの文献にて整理されている。しかし、源泉徴収に実質課税を持ち込まれては、取引はできず経済は停滞する。最高裁が不受理だから、判示されていないとし、いずれまた裁判沙汰になることは困る。不受理の理由付記もお願いしたい。

① 法令の整備

本件では、どの程度の注意義務を払うべきかについては争点になっていない。一般に「善管注意義務」には限界があるが、源泉徴収義務者には宥恕規定もなく限界がなく納付する義務がある。自らの納税とは異なる源泉徴収制度の特殊性において、実質所得者課税、相手方に隠されている事実があるか、居所を有するか否かの詮索的な難しい注意義務を日本国民に課すのはかえって趣旨に反するものとなり疑問である。

政策目的を達成するために、単に義務を負わすだけでなく、当事者が対応できるよう実効性のあるように政令等で具体的に手当てすべきである。

この他に次のような、すでに先行研究にて提言されているように、源泉分離課税の告知のような仕組み、また課税当局の協力・事前照会など何らかの補足する仕組みも求めたい。

② 相手方確認（告知・認証）制度

銀行等金融機関の場合、口座開設にあたり、本人確認が義務付けられている（犯罪収益防止法ほか）。また、申告分離課税制度においても告知制度（所 224 の 3 他）がある。しかし、不動産の売買、及び賃貸については定めがない。

諸論考には制度についての触れられていない。総合課税を求めるなら、取引後の住所地まで確認する必要がある。現実的かつ支障が生じない経済取引実務を踏まえ、非居住者等であるかの告知及び当局の認証制度を提案する。

③ 源泉徴収者の善管注意義務補助制度

本件では、支払者の注意義務の範囲・程度について争われていない。

本事例のように、実質的支配者（所 12 条）を確認することだけでなく、居住者・非居住者の判別（いつの時点で居所を有するか）は難しく、かつ当事者の合意がないと源泉徴収もできず取引ができなくなる可能性がある。円滑な実務が可能となるように、確認する方法の明確化を、また国等への事前相談、当局の認証などの補助制度を提案する。

（終わりに際して）

長島弘先生の平成 28 年 12 月東京高判の「非居住者から国内にある不動産を購入した者の源泉徴収義務」税務事例 Vol50№.12,2018.12・35 頁以下にご論考に接した。また、佐藤孝一先生の租税判例研究、平成 29 年 1 月 19 日東京高判の粉飾決算により組合員に利益分配して、破産管財人が出資の払戻しと主張するなど「客観的評価においては利益の分配として行うことができない匿名組合員に対する金員の支払と営業者の源泉徴収義務」税務事例 Vol50№.12,2018.12・1頁以下、に接した。

（関係法令）

・憲法

第十三条 すべて国民は、個人として尊重される。生命、自由及び幸福追求に対する国民の権利については、公共の福祉に反しない限り、立法その他の国政の上で、最大の尊重を必要とする。

第十四条　すべて国民は、法の下に平等であつて、人種、信条、性別、社会的身分又は門地により、政治的、経済的又は社会的関係において、差別されない。
2　華族その他の貴族の制度は、これを認めない。
3　栄誉、勲章その他の栄典の授与は、いかなる特権も伴はない。栄典の授与は、現にこれを有し、又は将来これを受ける者の一代に限り、その効力を有する。
第二十九条　財産権は、これを侵してはならない。
2　財産権の内容は、公共の福祉に適合するやうに、法律でこれを定める。
3　私有財産は、正当な補償の下に、これを公共のために用ひることができる。
第三十条　国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。
第八十四条　あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。

・日愛租税条約（所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とアイルランドとの間の条約(昭和 49 年 11 月 20 日号外条約第 12 号)23 条）

第二十三条
　一方の締約国において生ずる他方の締約国の居住者の所得で前諸条に明文の規定がないものに対しては、当該他方の締約国においてのみ租税を課することができる。

S49 年に締結された条約なので、租税回避、濫用防止の条項の定めがない。

・国税通則法　（納税者 2 条、還付 56 条、還付加算金 58 条）

（定義）
第二条　この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。
一　省略
二　源泉徴収による国税　源泉徴収に係る所得税（この税に係る附帯税を除く。）をいう。
三・四号　省略
五　納税者　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（昭和三十四年法律第百四十七号）に規定する第二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。
六　納税申告書　申告納税方式による国税に関し国税に関する法律の規定により次に掲げるいずれかの事項その他当該事項に関し必要な事項を記載した申告書をいい、国税に関する法律の規定による国税の還付金（以下「還付金」という。）の還付を受けるための申告書でこれらのいずれかの事項を記載したものを含むものとする。
イ～ヘ　省略
七～十項　省略
（納税義務の成立及びその納付すべき税額の確定）
第十五条　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。）が成立する場合には、その成立と同時に特別の手続を要しないで納付すべき税額が確定する国税を除き、国税に関する法律の定める手続により、その国税

についての納付すべき税額が確定されるものとする。
2　納税義務は、次の各号に掲げる国税（第一号から第十二号までにおいて、附帯税を除く。）については、当該各号に定める時（当該国税のうち政令で定めるものについては、政令で定める時）に成立する。
一　所得税（次号に掲げるものを除く。）　暦年の終了の時
二　源泉徴収による所得税　利子、配当、給与、報酬、料金その他源泉徴収をすべきものとされている所得の支払の時
三　以下、及び3項　省略
（納税の告知）
第三六条　税務署長は、国税に関する法律の規定により次に掲げる国税（その滞納処分費を除く。以下次条において同じ。）を徴収しようとするときは、納税の告知をしなければならない。
一　賦課課税方式による国税（過少申告加算税、無申告加算税及び前条第三項に規定する重加算税を除く。）
二　**源泉徴収による国税でその法定納期限までに納付されなかつたもの**
三　自動車重量税でその法定納期限までに納付されなかつたもの
四　登録免許税でその法定納期限までに納付されなかったもの
2　前項の規定による納税の告知は、税務署長が、政令で定めるところにより、納付すべき税額、納期限及び納付場所を記載した納税告知書を送達して行う。ただし、担保として提供された金銭をもつて消費税等を納付させる場合その他政令で定める場合には、納税告知書の送達に代え、当該職員に口頭で当該告知をさせることができる。
（還付）**第五十六条**　省略
（還付加算金）**第五十八条**　省略

・所得税法161条16号（匿名組合契約の利益分配は国内源泉所得）関係

（定義）
第二条　この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。
一号二号省略
二　国外　この法律の施行地外の地域をいう。
三　居住者　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。
四　非永住者　居住者のうち、日本の国籍を有しておらず、かつ、過去十年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が五年以下である個人をいう。
五　非居住者　居住者以外の個人をいう。
六　内国法人　国内に本店又は主たる事務所を有する法人をいう。
七　外国法人　内国法人以外の法人をいう。　以下四八まで及び2項省略
（居住者及び非居住者の区分）
第三条　国家公務員又は地方公務員（これらのうち日本の国籍を有しない者その他政令で定め

る者を除く。)は、国内に住所を有しない期間についても国内に住所を有するものとみなして、この法律(第十条(障害者等の少額預金の利子所得等の非課税)、第十五条(納税地)及び第十六条(納税地の特例)を除く。)の規定を適用する。

2　前項に定めるもののほか、居住者及び非居住者の区分に関し、個人が国内に住所を有するかどうかの判定について必要な事項は、政令で定める。

施行令(国内に住所を有するものとみなされる公務員から除かれる者)《改正》平 18 政 124

第一三条　法第三条第一項(居住者及び非居住者の区分)に規定する政令で定める者は、日本の国籍を有する者で、現に国外に居住し、かつ、その地に永住すると認められるものとする。

(国内に住所を有する者と推定する場合)

第一四条　国内に居住することとなつた個人が次の各号のいずれかに該当する場合には、その者は、国内に住所を有する者と推定する。

一　その者が国内において、継続して一年以上居住することを通常必要とする職業を有すること。

二　その者が日本の国籍を有し、かつ、その者が国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有することその他国内におけるその者の職業及び資産の有無等の状況に照らし、その者が国内において継続して一年以上居住するものと推測するに足りる事実があること。

2　前項の規定により国内に住所を有する者と推定される個人と生計を一にする配偶者その他その者の扶養する親族が国内に居住する場合には、これらの者も国内に住所を有する者と推定する。

(国内に住所を有しない者と推定する場合)

第一五条　国外に居住することとなつた個人が次の各号のいずれかに該当する場合には、その者は、国内に住所を有しない者と推定する。

一　その者が国外において、継続して一年以上居住することを通常必要とする職業を有すること。

二　その者が外国の国籍を有し又は外国の法令によりその外国に永住する許可を受けており、かつ、その者が国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有しないことその他国内におけるその者の職業及び資産の有無等の状況に照らし、その者が再び国内に帰り、主として国内に居住するものと推測するに足りる事実がないこと。

2　前項の規定により国内に住所を有しない者と推定される個人と生計を一にする配偶者その他その者の扶養する親族が国外に居住する場合には、これらの者も国内に住所を有しない者と推定する。

(源泉徴収義務者)

第六条　第二十八条第一項(給与所得)に規定する給与等の支払をする者その他第四編第一章から第六章まで(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。
（実質所得者課税の原則）
第十二条　資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であつて、その収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する者に帰属するものとして、この法律の規定を適用する。

（国内源泉所得）
第百六十一条　この編において「国内源泉所得」とは、次に掲げるものをいう。
一　非居住者が恒久的施設を通じて事業を行う場合において、当該恒久的施設が当該非居住者から独立して事業を行う事業者であるとしたならば、当該恒久的施設が果たす機能、当該恒久的施設において使用する資産、当該恒久的施設と当該非居住者の事業場等（当該非居住者の事業に係る事業場その他これに準ずるものとして政令で定めるものであつて当該恒久的施設以外のものをいう。次項及び次条第二項において同じ。）との間の内部取引その他の状況を勘案して、当該恒久的施設に帰せられるべき所得（当該恒久的施設の譲渡により生ずる所得を含む。）
二　国内にある資産の運用又は保有により生ずる所得（第八号から第十六号までに該当するものを除く。）
三　国内にある資産の譲渡により生ずる所得として政令で定めるもの
四　民法第六百六十七条第一項（組合契約）に規定する組合契約（これに類するものとして政令で定める契約を含む。以下この号において同じ。）に基づいて恒久的施設を通じて行う事業から生ずる利益で当該組合契約に基づいて配分を受けるもののうち政令で定めるもの
五　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。）
六　国内において人的役務の提供を主たる内容とする事業で政令で定めるものを行う者が受ける当該人的役務の提供に係る対価
七　国内にある不動産、国内にある不動産の上に存する権利若しくは採石法（昭和二十五年法律第二百九十一号）の規定による採石権の貸付け（地上権又は採石権の設定その他他人に不動産、不動産の上に存する権利又は採石権を使用させる一切の行為を含む。）、鉱業法（昭和二十五年法律第二百八十九号）の規定による租鉱権の設定又は居住者若しくは内国法人に対する船舶若しくは航空機の貸付けによる対価
八　第二十三条第一項（利子所得）に規定する利子等のうち次に掲げるもの
イ～二省略
九　第二十四条第一項（配当所得）に規定する配当等のうち次に掲げるもの
イ・ロ省略
十～十五省略
十六　国内において事業を行う者に対する出資につき、匿名組合契約（これに準ずる契約とし

て政令で定めるものを含む。）に基づいて受ける利益の分配
十七　前各号に掲げるもののほかその源泉が国内にある所得として政令で定めるもの
2項 3 項省略
（租税条約に異なる定めがある場合の国内源泉所得）
第百六十二条　日本国が締結した所得に対する租税に関する二重課税防止のための条約（以下この条において「租税条約」という。）において国内源泉所得につき前条の規定と異なる定めがある場合には、その租税条約の適用を受ける者については、同条の規定にかかわらず、国内源泉所得は、その異なる定めがある限りにおいて、その租税条約に定めるところによる。この場合において、その租税条約が同条第一項第六号から第十六号までの規定に代わつて国内源泉所得を定めているときは、この法律中これらの号に規定する事項に関する部分の適用については、その租税条約により国内源泉所得とされたものをもつてこれに対応するこれらの号に掲げる国内源泉所得とみなす。
2項省略
（国内源泉所得の範囲の細目）
第百六十三条　前二条に定めるもののほか、国内源泉所得の範囲に関し必要な事項は、政令で定める。
第二章　非居住者の納税義務
第一節　通則
（非居住者に対する課税の方法）
第百六十四条　非居住者に対して課する所得税の額は、次の各号に掲げる非居住者の区分に応じ当該各号に定める国内源泉所得について、次節第一款（非居住者に対する所得税の総合課税）の規定を適用して計算したところによる。
一　恒久的施設を有する非居住者　次に掲げる国内源泉所得
イ　第百六十一条第一項第一号及び第四号（国内源泉所得）に掲げる国内源泉所得
ロ　第百六十一条第一項第二号、第三号、第五号から第七号まで及び第十七号に掲げる国内源泉所得（同項第一号に掲げる国内源泉所得に該当するものを除く。）
二　恒久的施設を有しない非居住者　第百六十一条第一項第二号、第三号、第五号から第七号まで及び第十七号に掲げる国内源泉所得
2　次の各号に掲げる非居住者が当該各号に定める国内源泉所得を有する場合には、当該非居住者に対して課する所得税の額は、前項の規定によるもののほか、当該各号に定める国内源泉所得について第三節（非居住者に対する所得税の分離課税）の規定を適用して計算したところによる。
一　恒久的施設を有する非居住者　第百六十一条第一項第八号から第十六号までに掲げる国内源泉所得（同項第一号に掲げる国内源泉所得に該当するものを除く。）
二　恒久的施設を有しない非居住者　第百六十一条第一項第八号から第十六号までに掲げる国内源泉所得

第 178 条(外国法人に対する)　省略

・所得税法 212 条 1 項(非居住者に対する 161 条 1 項の国内源泉所得税の徴収・納付義務)

第五章　非居住者又は法人の所得に係る源泉徴収 (源泉徴収義務) 第二百十二条　非居住者に対し国内において第百六十一条第一項第四号から第十六号まで(国内源泉所得)に掲げる国内源泉所得(政令で定めるものを除く。)の支払をする者又は外国法人に対し国内において同項第四号から第十一号まで若しくは第十三号から第十六号までに掲げる国内源泉所得(第百八十条第一項(恒久的施設を有する外国法人の受ける国内源泉所得に係る課税の特例)又は第百八十条の二第一項若しくは第二項(信託財産に係る利子等の課税の特例)の規定に該当するもの及び政令で定めるものを除く。)の支払をする者は、その支払の際、これらの国内源泉所得について所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月十日までに、これを国に納付しなければならない。 2項～5 項省略 参考(株式等の譲渡の対価の受領者等の告知) 第二百二十四条の三　株式等の譲渡をした者(法人税法別表第一(公共法人の表)に掲げる法人その他の政令で定めるものを除く。)で国内において次の各号に掲げる者からその株式等の譲渡の対価(その額の全部又は一部が第四十一条の二(発行法人から与えられた株式を取得する権利の譲渡による収入金額)の規定により同条に規定する給与等の収入金額又は退職手当等の収入金額とみなされるものを除く。第二百二十五条第一項第十号(支払調書)及び第二百二十八条第二項(名義人受領の株式等の譲渡の対価の調書)において同じ。)の支払を受けるものは、政令で定めるところにより、その支払を受けるべき時までに、その者の氏名又は名称、住所(国内に住所を有しない者にあつては、財務省令で定める場所とする。以下この項において同じ。)及び個人番号又は法人番号(個人番号又は法人番号を有しない者その他政令で定める者にあつては、氏名又は名称及び住所。以下この項において同じ。)を当該各号に掲げる者(これに準ずる者として政令で定めるものを含む。以下この項において「支払者」という。)に告知しなければならない (信託受益権の譲渡の対価の受領者の告知) 第二百二十四条の四　信託(第十三条第一項ただし書(信託財産に属する資産及び負債並びに信託財産に帰せられる収益及び費用の帰属)に規定する集団投資信託、退職年金等信託又は法人課税信託を除く。)の受益権(以下この条において「信託受益権」という。)の譲渡をした者(法人税法別表第一(公共法人の表)に掲げる法人その他の政令で定めるものを除く。)で国内において次の各号に掲げる者からその信託受益権の譲渡の対価の支払を受けるものは、政令で定めるところにより、その支払を受けるべき時までに、その者の氏名又は名称、住所(国内に住所を有しない者にあつては、財務省令で定める場所とする。以下この条において同じ。)及び個人番号又は法人番号(個人番号又は法人番号を有しない者その他政令で定める者にあつ

ては、氏名又は名称及び住所。以下この条において同じ。)を当該各号に掲げる者(以下この条において「支払者」という。)に告知しなければならない。この場合において、その支払を受ける者は、政令で定めるところにより、当該支払者にその者の住民票の写し、法人の登記事項証明書その他の政令で定める書類を提示し、又は署名用電子証明書等を送信しなければならないものとし、当該支払者は、政令で定めるところにより、当該告知された氏名又は名称、住所及び個人番号又は法人番号を当該書類又は署名用電子証明書等により確認しなければならないものとする。

一　その信託受益権の譲渡を受けた法人(次号に掲げる者及びその者を通じてその譲渡を受けたものを除く。)

二　その信託受益権の譲渡を受け、又はその譲渡について売委託を受けた金融商品取引法第二条第九項(定義)に規定する金融商品取引業者(同法第六十五条の五第二項(信託会社等の信託受益権の売買等を行う場合の準用)の規定により金融商品取引業者とみなされる者を含む。)又は同法第二条第十一項に規定する登録金融機関(金融機関の信託業務の兼営等に関する法律第二条第四項(信託業務を営む金融機関が信託受益権売買等業務を営む場合の準用)の規定により登録金融機関とみなされる者を含む。)(下線は筆者)

所基通(非居住者に対する課税関係の概要)

164-1　非居住者に対する課税関係の概要は、表 5 のとおりである。なお、この表は、法に規定する課税関係の概要であるから、租税条約にはこれと異なる定めのあるものがあることに留意する(平 28 課 2－4、課法 11－8、課審 5－5 追加、平 29 課法 10－13、課個 2－22、課審 5－8 改正)。

〔表 5〕 非居住者に対する課税関係の概要

非居住者の区分 ＼ 所得の種類	非居住者				(参考) 外国法人
	恒久的施設を有する者		恒久的施設を有しない者	所得税の源泉徴収	
	恒久的施設帰属所得	その他の所得			
（事業所得）	【総合課税】	【課税対象外】		無	無
①資産の運用・保有により生ずる所得（⑦から⑮に該当するものを除く。）		【総合課税（一部）】		無	無
②資産の譲渡により生ずる所得				無	無
③組合契約事業利益の配分	【源泉徴収の上、総合課税】	【課税対象外】		20%	20%
④土地等の譲渡による所得		【源泉徴収の上、総合課税】		10%	10%
⑤人的役務提供事業の所得				20%	20%
⑥不動産の賃貸料等				20%	20%
⑦利子等		【源泉分離課税】		15%	15%
⑧配当等				20%	20%
⑨貸付金利子				20%	20%
⑩使用料等				20%	20%
⑪給与その他人的役務の提供に対する報酬、公的年金等、退職手当等				20%	—
⑫事業の広告宣伝のための賞金				20%	20%
⑬生命保険契約に基づく年金等				20%	20%
⑭定期積金の給付補填金等				15%	15%
⑮匿名組合契約等に基づく利益の分配				20%	20%
⑯その他の国内源泉所得	【総合課税】	【総合課税】		無	無

注

1 恒久的施設帰属所得が、上記の表①から⑯までに掲げる国内源泉所得に重複して該当する場合があることに留意する。

2 上記の表②資産の譲渡により生ずる所得のうち恒久的施設帰属所得に該当する所得以外のものについては、令第 281 条第 1 項第 1 号から第8号までに掲げるもののみ課税される。

3 措置法の規定により、上記の表において総合課税の対象とされる所得のうち一定のものについては、申告分離課税又は源泉分離課税の対象とされる場合があることに留意する。

4 措置法の規定により、上記の表における源泉徴収税率のうち一定の所得に係るものについては、軽減又は免除される場合があることに留意する。

(参照)文書回 https://www.nta.go.jp/law/zeiho-kaishaku/bunshokaito/gensen/03.htm
(理由)
(1) 本件マスターリース料に係る貴社の源泉徴収義務について
イ 1段落目略
したがって、本件マスターリース契約が貴社と本件信託銀行との間の契約であるとしても、貴社による本件信託銀行への本件マスターリース料の支払は、所得税法上は、貴社から本件投資家に対する支払として取り扱われることとなります。
ロ また、略……、上記イのとおり、貴社による本件信託銀行への本件マスターリース料の支払は、貴社から本件投資家に対する国内にある不動産の貸付けによる対価(国内源泉所得)の支払として取り扱われることとなるため、貴社はその支払につき源泉徴収義務を負うと解するのが相当です。
(2) 支払調書の記載について
上記(1)のとおり、貴社は、外国法人に対して、国内において、国内にある不動産の貸付けによる対価(国内源泉所得)の支払をする者であることから、所得税法第 225 条≪支払調書及び支払通知書≫第1項第8号に掲げる者に該当することとなります。
したがって、貴社は、税務署長に対し、「不動産の使用料等の支払調書」(所規 90①、別表第五(二十四))ではなく、「非居住者等に支払われる不動産の使用料等の支払調書」(所規 89②、別表第五(十九))を提出することとなります。なお、この場合において、同支払調書の「支払を受ける者」の欄には、本件投資家について記載するのが相当です。

以上

星田