慶應義塾大学学術情報リポジトリ
Keio Associated Repository of Academic resouces

| | |
|---|---|
| Title | シリクンショト・ スメト君 学位請求論文審査報告 |
| Sub Title | |
| Author | |
| Publisher | 慶應義塾大学法学研究会 |
| Publication year | 1997 |
| Jtitle | 法學研究 : 法律・ 政治・ 社会 (Journal of law, politics, and sociology). Vol.70, No.5 (1997. 5) ,p.159- 166 |
| JaLC DOI | |
| Abstract | |
| Notes | 特別記事 |
| Genre | Journal Article |
| URL | https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00224504-19970528-0159 |

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

# 特別記事

# シリクンショト・スメト君学位請求論文審査報告

## 本論文の構成

シリクンショト・スメト君博士学位請求論文『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——』（一九九六年）は、A4版用紙二七二枚にのぼる大作であり、その構成は以下の通りである。

はじめに
序　論
第一章　タイ源泉徴収所得の概念
　一　総　論
　二　源泉徴収所得の沿革
　三　現行の源泉徴収所得税
　四　源泉徴収所得税の構成要素
　五　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——
　一　総　論
　二　戦前源泉徴収所得税の対象となる所得類型
　三　納税者の権利義務
　四　源泉徴収所得税概念の構成要素
　五　結　論
本　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——
　一　総　論
　二　関連法律規定
　三　関連裁判例
　四　支払請求権に関する学説
　五　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——
　一　総　論
　二　タイの問題点——裁判官法
　三　日本の問題点——みなし自動確定方式
　四　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——

一　総　論
二　源泉徴収所得税に関する紛争の特殊性
三　源泉徴収所得税の訴訟に関する訴訟参加の適用
四　結　論

謝　辞

本論文は、慶應義塾大学の法学政治学論究に公表された論稿を中心として集大成されたものである。本論文は前掲のように、序論（二章）と本論（三章）に分けて編集されている。なお、「はじめに」の箇所では、英米独における沿革史などがきわめて興味深く考証されており、日本における従前の学説と異なっているので、必読であろう。

## 本論文の内容

源泉徴収所得税制度は、関係人間の法律関係及び過誤納又は還付・追徴の手続に関する基本的法律構造の問題について、十分に明白に解明し尽くされていない。この制度に内在する諸問題及びそれらから派生する諸問題を見いだし解決する必要性がある。日本においては、源泉徴収所得税に関する違憲訴訟が納税者側から数件提起されたが、いずれも裁判所により認容されていない。このような違憲訴訟を論者は不合理な裁判と考えず、むしろ納税者の権利保護に関する珍しいケースとして研究の対象として取り上げている。

源泉徴収所得税法の領域における関係人間の法律関係、特に租税行政手続・救済手続は、どのように理論構成され、解決されるべきであろうか。この問題について、論者は日本とタイの源泉徴収所得税に関する法律、判例及び学説を考察の対象として、問題の所在を認識し問題解決のシナリオを模索し検討する。論者は、比較法の手法を用いて日本とタイの源泉徴収所得税制度を客観的に研究するにあたり、両者間の異同を純理論的に認識し評価しようとするのでなく、むしろ、日本とタイのそれぞれの経済的、社会的又は政治的過程と背景の成因を個別に確認しつつ、歴史的所産の理由と効果を実証的に考察し、問題解決の手法を模索していこうとする。

第一章は、タイの源泉徴収所得税制度の概念を主題とし、タイ源泉徴収所得税がひとつの独立税であるか又は単なる徴税方法のひとつであるかという問題を提起する。そのために、まず、タイ源泉徴収所得税の沿革を考察の対象とする。それと同時に、源泉徴収所得税に関するタイの法律規定及び政令規定又はその要旨を日本語訳することにより、タイの法状態が明確にされている。これらの比較法研究に

不可欠な作業を踏まえたうえで、論者は、タイ源泉徴収所得税制度について、その構成要素を分析する。所得税の徴税技術（特殊技術的法律要件）、予納的納税、源泉徴収義務者の租税行政手続における法的地位（納税義務者の法定代理人）、租税債権の強制履行方法（連帯租税債務）の諸要素がそれである。これらの構成要素は、国内の法律関係のみならず、比較法的に各国の法律問題を分析し、説明するうえでも重要な分析概念であり同時に説明概念でもある。タイ方式では、一に、納税義務者の法定代理人たる源泉徴収義務者と納税義務者との内部求償の問題、二に、支払時以降における連帯債務者たる源泉徴収義務者と納税義務者の法律関係がとくに問題となりうる。

第二章では、日本の戦前（一八九九年ないし一九四五年）の源泉徴収所得税の概念が現行のそれの基礎となっているとの仮定とその実証に基づき、納税者の権利保護を中心として、日本の戦前の源泉徴収所得税に関する個々の所得税法及び国税徴収法のみならず、学説・関連判例もまた考察の対象とされている。そして、これとタイの源泉徴収所得税の概念を比較して、重要な異同点（実質的・形式的）を分析して、その背景及び原因を解明する。日本の源泉徴収所得税制度について、その構成要素は次の四点に分析されている。所得税の徴収技術（特殊技術的法律要件）、予納的納税、源泉徴収義務者の租税行政手続きにおける法的地位（国の徴収機関）、租税債権の強制履行方法（滞納時における租税債務者の交替）がその四点である。日本方式では、納税義務者と国との法律関係が特に問題となりうる。

これらの構成要素は、日本の源泉徴収制度とタイのそれを比較し、特徴を際だたせるための道具概念としてきわめて有用なキーワードである。

本論の第三章では、源泉徴収所得税に関する当事者間の支払請求権の問題が検討されている。一は、所得の支払時に適法に源泉徴収しなかった源泉徴収義務者が、源泉徴収しなかった所得税をその後納税義務者から支払請求できるかという問題であり、二は、国が源泉徴収義務者から源泉徴収所得税を強制徴収した場合における源泉徴収不足額を、源泉徴収義務者は納税義務者から追加して支払請求できるかという問題である。日本とタイの源泉徴収所得税制度には外形上の相違が大きく、問題の様相も異なっているところ、法律の明文規定及び法の欠缺が分析され、そして基本法理が考察され、さらに、それらの問題の解決のための解釈論のみならず立法論もまた立論されている。

本論の第四章は、手続法における源泉徴収所得税の確定方式にかかわる問題を検討する。論者は、源泉徴収所得税の「確定」概念に関する問題について、タイ法と日本法を比較して考察する。タイ国の場合は、源泉徴収所得税に関する通則規定が歳入法典中にみられるが、その確定手続に関する明文規定は存在しない。このため、まず本章はタイ国における法の欠缺を補塡した二つの裁判例を紹介する。さらに、タイにおける立法論に資するため、日本におけるみなし自動確定方式の定める規定（国税通則一五条三項）を、タイの裁判例と比較分析し、その「自動確定」概念の有用性及び関連問題（源泉納税告知の性質）についても試論する。

本論の第五章は、過大な源泉徴収にかかる内部求償問題をはじめ、前述の主要問題を解決する方法として訴訟法における訴訟参加制度の問題を検討する。日本法とタイ法の比較を通じて、源泉徴収所得税に関する紛争を考察し、かつ、その紛争における特殊性及び原因を分析する。問題の解決方法として、実体法の解決及び改正という方法のほかに、租税行政手続及び租税訴訟の観点から、国と源泉徴収義務者の間の訴訟への納税義務者の訴訟参加の活用（特に、その有用性・可能性）に着目し、そのうえでその問題点についても考察が加えられている。

## 本論文の特徴

**1　第一章及び第二章について**　源泉徴収所得税は、源泉徴収義務者（所得の支払者）に対し直接に負担させる税であるのか、納税義務者（所得の受額者）への所得課税に先だち、源泉徴収義務者に間接的に課する所得税であるかという問題がある。この問題提起は、日本法の場合には、滞納時に納税義務者（受給者）に代わって源泉徴収義務者が滞納処分を受け、タイ法にあっては、源泉徴収義務者が支払時より納税義務者と連帯租税債務を負うという法状態に照らし、適切である。両国の法状態の相違はその歴史的経緯に由来する。

日本は、一八八七年所得税法（明治二〇年三月二三日勅令第五号）を導入したが、そのとき源泉徴収の手法を採用せず、その一二年後すなわち一八九九年の改正所得税法（明治三二年二月一三日法律第一七号）によってはじめて公社債利子に対する源泉徴収所得税が導入された。その後約四〇年間は利子配当所得だけを対象とする源泉徴収所得税制度が行われた。これに対し、タイの場合は、所得税の一種ともいいうる給与税が一九三二年に導入され、当初よ

り給与所得の賦課課税制度及び源泉徴収制度が併用された。その後、所得税法が、そして現在では、歳入法典が所得税（個人、人格のない社団及び法人に対する所得税）を取り扱っており、様々な所得に対する源泉徴収を行っている。

さらに、日本の場合には、公社債の譲渡性に鑑み、課税当局が滞納時に本来の納税義務者を探しだし、この者に滞納処分手続を講じることは行政実行上困難であるので、納税義務者に代えて源泉徴収義務者に対し滞納処分を行う。他方、タイの場合には、給与所得に対する源泉徴収制度が起源であることから、支払者を受給者の連帯租税債務者と理論構成することにより、租税請求権実現の制度保障がはかられている。論者は両国の立法史の比較から基本的理論構成の相違とその理由を鮮明にしている。

源泉徴収所得税制度の本質的な構成要素が本論文によりはじめて解明されている。日本の従来の学説は、例えば給与所得にかかる源泉徴収税の租税債務の成立時期について論争するに留まったところ、論者は予納的納税と清算（税額控除を含む）という分析道具を用いて一貫して問題を考え貫いている。さらに論者は共通の視点から日本の場合の四構成要素とタイの場合のそれらとを分析比較し、これによって、一に、日本の源泉徴収義務者の「徴収機関としての法的地位」とタイの場合の源泉徴収義務者の「法定代理人としての地位」、二に、日本の滞納時における「租税債務者の交替」とタイの支払時以降における「連帯租税債務者としての法的地位」を比較検討する。これら二点の理論構成については、その長短が詳述されているが、タイのそれが他の先進諸国の理論構成に近似している。日本におけるこの基本的理論構成の後進性と改正が本論文によって示唆されているようである。

**2　第三章について**　源泉徴収義務者の納税義務者に対する支払請求権についての法律要件は、タイにおいて欠缺している。タイ最高裁判所一九六五年判決が一例公表されているだけである。このような状況のもとで、論者は日本の支払請求権に関する法律規定の存在理由、その規定及び関連規定の沿革ならびに法律効果を複合的に慎重に検討分析したうえで（第三章二㈡ないし㈤）、両国の関連裁判例及び学説を紹介・分析する。論者の研究成果として、タイの問題状況のみならず、日本の未解決な問題状況とそれらの原因が、周到かつ克明に解明されている。

**3　第四章について**　日本の源泉徴収制度にあっては、租税債務は法律要件の充足と同時に自動的に確定されるものとみなされる。他方、租税債務の確定に関する明文規定の

ないタイの源泉徴収制度のもとにおいて、一に、納税義務者の確定申告による所得税債務の確定、二に、源泉納税告知による租税債務の確定が実務上の大きな問題となっている。タイにおける問題状況が裁判例を材料として検討摘出されたのち、日本のいわゆる自動確定方式がタイにおける問題状況の解決にあたって有用であるか否かが考察されている。ここでも日本の自動確定方式の蔵する諸問題が網羅的に明晰に論議されている（第四章三）。論者は、自動確定方式のタイ法への継承には控えめな結論に達している。

**4　第五章について**　納税義務者が租税債権者たる国に対し直接に提訴しうるか否かは、両国ともに必ずしも明確ではない。そこで、論者は源泉徴収義務者が国に対し源泉納税告知の取消訴訟もしくは無効確認訴訟または還付訴訟を提起する場合、この訴訟に納税義務者が参加する可能性を考察する。租税訴訟が一般の民事訴訟や行政訴訟に比べ特殊性を有することをも指摘したうえ、すべての関係者間における紛争を抜本的に解決する目的にとって、納税義務者の訴訟参加は実効性のある解決をもたらしうると論ずる。

たしかに、これはひとつの解決方法にちがいない。しかし、源泉徴収義務者がすでに解散しているなどの理由で提訴しえない場合における納税義務者の救済方法が、なお未解決な問題として残るのではなかろうか。また、源泉徴収義務者と国との訴訟と一口にいっても、個別の納税義務者に着目したものばかりでないため、訴訟参加が納税義務者に多大の労力を強いる虞もありえないわけではない（もっとも、判決の第三者効により、すべての関係の納税義務者が訴訟参加しなければならないわけではないであろうけれども。）。納税義務者が国に対し直接に提訴するルートが、日本の最高裁判所の裁判例によって示唆されていると解されているので、このルートもまた第二の解決方法として検討の余地は大いにあるであろう。

とはいえ、タイ国の訴訟制度を考慮にいれる場合、論者が、日本の行政事件訴訟法上の訴訟参加制度に拘泥せず、訴訟参加の一般理論から理論構成を展開しようとした点に、第五章の特色がある。

## 評　価

本論文の問題提起とその解決および論証は極めて合理的なものといえよう。しかしながら、子細にみてみると、日本文化の視点からは、問題が全くないというわけではない。たとえば、納税義務者と源泉徴収義務者との法律関係が使用人に関する民法理論とのアナロジーから理論構成しうる

かどうか。とはいえ、外国文化とりわけ社会文化、法文化を背景にすれば、論者の構築する理論構成がかの国ではより妥当であるのであろう。われわれは、むしろ、文化の相違を乗り越え、相互理解に努めるべきであろうと戒心するばかりである。

第五章で論議された納税義務者の訴訟参加については、論者がこの問題を解決するための訴訟形態として、行政事件訴訟法二二条に定める訴訟参加の形態のほかに、行訴法七条の「民事訴訟の例による」との法文を根拠に、民事訴訟法の準備する別な訴訟参加を利用して紛争を解決する方法がある点を指摘した点は評価できる。しかし、本論文では民事訴訟法による解決の可能性の論証に重点を置いたために、指摘した具体的な訴訟の姿が本論文では見えてこないのである。すなわち、民事訴訟法が予定している諸訴訟参加のいずれを利用しようとするのか、その場合に民事訴訟法の法文の要件を本件の場合に満たすのか、その訴訟はどのような原則で審理がなされるのか、その訴訟の判決の効力はどのような範囲に及ぶのか、といったことが明らかでない。また参加は強制参加なのか、任意なのか、任意であれば、従前の当事者による引き込みが可能なのかといったことも問題になるように思う。したがって、論者が意図した結果が果たして民事訴訟法で得られるのか疑問がない訳ではない。

もっとも、これらは本論文ではその可能性を指摘した点に意味があるので、具体的な訴訟参加の姿を明らかにすることは、本論文を土台にして次の機会に考察しうる問題であり、本論文の全体的な評価を低くするものではない。正にその意味で前述した諸点について今後の研究を期待したい。

論者は、従来、本テーマについて蓄積されてきた業績や原資料を詳細かつ丁寧に取り扱っており、その丹念さは驚くばかりである。本論文は、論者が母国であるタイ国において源泉徴収税に関する単行書を公刊して研究生活をはじめて以来、比較法の適切な手法を用いてタイ法と日本法を考察した研究業績である。両国の源泉徴収制度の沿革が正確かつ詳細に解明され、これまで忘却されていたいくつかの制度変遷が再認識できるようになった。また、タイ国における源泉徴収所得税制度とその問題点および判例学説は、本論文によって初めて学術的に詳細かつ正確にわが国に紹介された。さらに、わが国の源泉徴収制度に関する問題提起と立法論が、日本の研究者によっても一部試みられることもあるにはあるが、本論文ほどに、比較法の手法を用い

て、包括的に論旨一貫して本問題を考え貫いた業績はこれまで見られなかった。租税法学界の発展への貢献はきわめて高く評価されてよい。

以上の理由からわれわれ審査員一同は、本論文が博士（法学）（慶應義塾大学）の学位を授与するに相応しいものと判断する。

平成九年一月八日

主査　慶應義塾大学法学部教授　法学研究科委員法学博士　木村弘之亮

副査　慶應義塾大学法学部教授　法学研究科委員法学博士　藤原淳一郎

副査　慶應義塾大学法学部教授　法学研究科委員法学博士　坂原　正夫