

所得税法 183 条 1 項における支払概念と債務免除益課税 —広島高裁平成 29 年 2 月 8 日判決を素材にして—

Concept of Payment Under Income Tax Law 183,
Paragraph 1 and Taxation on Exemption from Debt

竹内 眞*

要約

源泉所得課税において、所得税の前どりと評されている現行の源泉徴収制度では、支払者に源泉徴収義務が課され、また、法定納期限までに源泉所得税を受給者から天引徴収し、納税しなければならない。しかし、本件のように、資力を喪失した受給者から源泉所得税を天引徴収することができなかった場合、求償権（所得税法 222 条）を行使しても、支払者が納税した源泉所得税を、受給者から回収できない危険性が存在する。そこで、回収できない場合、受給者がまた、再度債務免除を起こすこととなる。つまり、現行の源泉徴収制度のもとでは、支払者に源泉徴収義務を課すことに限界が生じる。

本論文は、広島高裁平成 29 年 2 月 8 日判決を素材とする。その素材に存在する、債務免除益課税の問題について、所得税法（以下、「所法」という。）183 条 1 項にいう「支払」の概念を中心に、源泉徴収制度の問題にも論及しながら、債務免除益が「給与等」（給与所得）に該当するとしても、債務免除は「支払」に該当しないことを明らかにする。

そこで、債務免除においては、①裁判所の経済的利益における事実認定をもとに、支払者自らが、経済的利益に対する明確な課税所得を把握することは困難であり、②そのため、現行の源泉徴収制度のもとで、源泉所得税を自動確定するのは不相応であり、③まずもって支払者自らが、その経済的利益の移転を明確に把握できなければ、その経済的利益が給与所得に該当しても、「支払」があったとはいえないのである。つまり、債務免除が、所法 183 条 1 項における「支払」に該当するためには、源泉徴収義務者である支払者に対し、経済的利益における課税所得が、予測可能なものであり、源泉所得税の天引徴収の時期、徴収額の確定が迅速、容易であり、かつ明確、確実になければならないこと（要件①）及び、同法 183 条 1 項の「支払」の態様が、現実の金銭及び金員の移転でなければならない（要件②）。

この 2 要件を基準に、現行の制度の趣旨、意義にふさわしく、また納税者保護の観点において、支払者に源泉徴収義務を課すことのリスク、負担を軽減するために、同法 183 条 1 項の「支払」に該当するもの、しないものを判断すべきであるとした。

* 税理士、修士（ビジネスロー）（青山学院大学）

** 本稿は、筆者が本学修士課程を修了するにあたり作成した特定の課題について研究の成果を大幅に加筆修正したものである。

【目次】

はじめに

第1章 債務免除益の給与所得該当性と源泉課税の整合性

- 第1節 最高裁平成27年判決の検討
- 第2節 広島高裁平成29年判決の検討
- 第3節 小括

第2章 源泉徴収制度に含まれる問題点

- 第1節 源泉徴収制度の沿革
- 第2節 源泉徴収制度の概要
- 第3節 源泉徴収制度の位置づけ（申告納税制度との関係）
- 第4節 源泉徴収制度の合憲性
- 第5節 小括

第3章 2つの最高裁判例からみる三者間の法律関係

- 第1節 最高裁昭和45年判決
- 第2節 最高裁平成4年判決
- 第3節 2つの最高裁判例の見解
- 第4節 三者間の法律関係
- 第5節 小括

第4章 所得税法183条1項における支払概念

- 第1節 金銭による交付及び金員の移転
- 第2節 学説上の見解
- 第3節 源泉徴収の判断時期
- 第4節 判例の動向
- 第5節 最高裁平成23年3月22日判決の見解
- 第6節 給与所得該当性と「支払」
- 第7節 小括

第5章 結論

おわりに

はじめに

本論文は、この広島高裁平成29年判決を素材とする。具体的には、同判決が、債務者における、債務免除後の負債額を上回る資産額は経済的利益に該当し、源泉所得税額の計算上、給与等の金額に算入すべき金額とした判断に含まれる法的問題を検討する。また、所得税法（以下、「所法」という。）183条1項にいう「支払」の概念を中心に、現行の源泉徴収制度に含まれる問題点についても検討する。そのうえで、債務免除益が「給与等」（給与所得）に該当するとしても、債務免除は「支払」に該当しないことを明らかにする。また、将来的に生ずることが予測される所得概念の複雑化から、支払者における予測可能性が困難である場合には、支払者に源泉徴収義務を課すべきではないという、源泉徴収義務者である支払者の保護に向けた理論を展開する。

そこで第1章では、債務免除益における給与所得該当性の判断基準と、その源泉課税の

問題を明らかにする。最高裁平成 27 判決及び広島高裁平成 29 年判決をもとに、各判決における所法 36 条 1 項の経済的利益の判断と、源泉所得税課税における「支払」該当性を検討する。

第 2 章では、これまで多くの先行研究にて議論されてきた、現行の源泉徴収制度のあり方として、制度の沿革、意義を説明する。

第 3 章では、具体的な最高裁判例をもとに、制度上の問題点を指摘する。また、本論文の事例をもとに、現行の制度上において、支払者に源泉徴収義務を課すことの限界を検討する。

第 4 章では、所法 183 条 1 項における「支払」の用語の定義を、支払という用語が用いられている条文の所得税法、民法を中心に整理する。第 5 章では、第 1 章から第 4 章までの各検討を踏まえ、債務免除益による給与所得に対しては、支払者に源泉徴収義務を課すべきではなく、またそのような給与所得は、「支払」には該当しないことを明らかにする。

第 1 章 債務免除益の給与所得該当性と源泉課税の整合性

本章では、最高裁平成 27 年判決及び広島高裁平成 29 年判決をもとに、両判決の、源泉課税の対象となる給与等の金額に算入すべき金額の判断と、源泉課税の整合性について論じる。

第 1 節 最高裁平成 27 年判決の検討

1 事実の概要

本件は、権利能力のない社団である X（原告・被控訴人・被上告人）が、X の理事長であった A に対し、同人の被上告人に対する借入金債務 48 億 3682 万 1235 円の免除を行ったところ、所轄税務署長から、上記債務免除に係る経済的な利益が、A に対する賞与に該当するとして、給与所得に係る 18 億 3550 万 6244 円の源泉所得税と 1 億 8355 万円の不納付加算税の賦課決定処分を受けたため、これを不服として、国である Y（被告・控訴人・上告人）を相手に上記各処分の取消しを求める事案である。

第 1 審¹⁾は、A が、本件債務免除に係る債務約 48 億円を含む 52 億円を超える債務を負っており、一方、A には約 2 億 8,000 万円の資産しかなかったことから、本件債務免除は、旧所得税基本通達（以下、「旧所基通」という。）36-17 本文の規定の適用があり、源泉所得税額の計算上、これを給与等の金額に算入すべきものとした本件各処分を、違法であり、取り消されるべきであるとした。

これに対し、Y が控訴ところ、原審である広島地方裁判所岡山支部²⁾は、本件債務免除の主たる理由は、A の資力喪失により弁済が著しく困難であることが明らかになったため

1) 岡山地判平成 25 年 3 月 27 日税資 263 号順号 12184。

2) 広島高岡山支判平成 26 年 1 月 30 日税資 264 号順号 12402。

と認めるのが相当であると判示して、控訴を棄却する判決を下した。そこでYが上告したものである。

2 裁判所の判断

第一審、原審ともに違法であり取り消すべきと判断した、本件債務免除益に対する源泉所得税の納税告知処分について、最高裁平成27年判決は、「本件債務免除益は、所得税法28条1項にいう賞与又は賞与の性質を有する給与に該当するものというべきである」と判示して、原判決を破棄した。そのうえで、「本件債務免除当時にAが資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難であったなど本件債務免除益を同人の給与所得における収入金額に算入しないものとすべき事情が認められるなど、本件各処分が取り消されるべきものであるか否かにつき更に審理を尽くさせるため、本件を原審に差し戻すこととする。」として、広島高等裁判所に差し戻しを命ずる判決を下した。

同判決は、給与所得該当性について、「本件債務免除益は、これを役員の役務の対価とみることが相当ではなく、所得税法28条1項にいう給与等に該当するということはいえない。」という原審の判断を明確に否定した。その論拠は、被上告人がAに対して、多額の金員を繰り返し貸し付けたのは、Aが、被上告人の理事長及び専務理事の地位にある者として、その職務を行っていたことによるものとみるのが相当であるとしたうえで、被上告人が、Aの申入れを受けて債務免除に応じたのは、被上告人に対するA理事長及び専務理事としての貢献についての評価が考慮されたことがうかがわれることから、本件債務免除益は、Aが自己の計算又は危険において独立して行った業務等により生じたものではなく、同人が被上告人に対し、雇用契約に類する原因に基づき提供した役務の対価として、被上告人から功労への報償等の観点をも考慮して、臨時的に付与された給付とみるのが相当であるという理由により、給与に該当すると判断した。

第2節 広島高裁平成29年判決の検討

差し戻審である広島高裁平成29年判決は、第1審である岡山地判平成25年3月27日³⁾の判示を踏襲する形で、「債務者は、債権者から債務免除を受けた場合、原則として、所得税法36条1項にいう『経済的利益』を受けたことになり、免除の内容等に応じて当該債務者の事業所得その他の各種所得の収入金額となるものであるが、……債務免除額に対して原則どおり収入金額として課税しても、徴収不能となることは明らかで、いたずらに滞納残高のみが増加し、また、滞納処分の停止を招くだけであり、他方、上記のような事情がある明らかに担税力のない者について課税を行わないこととしても、課税上の不公平が問題となることはなく、むしろ、課税を強行することについて一般の理解は得られないものと考えられることから、……かかる無意味な課税を差し控え、積極的な課税をしないことと

3) 岡山地判平成25年3月27日・前掲注1)。

しているものである。〔下線筆者〕とし、「本件債務免除をした後、q5 理事長は資産が負債を大幅に上回る状態になることが認められ、その上回った部分である 12 億 8479 万 1053 円は、本件債務免除によって q5 理事長の担税力を増加させるもので、q5 理事長の利得にあたる」ため、この負債を上回った資産部分は、所法 36 条 1 項の「経済的利益」に該当するとして、本件における所法 36 条 1 項の「経済的な利益」は、理事長が受けた債務免除額全額ではなく、債務免除後に負債額を大幅に上回った資産額は、債務を弁済することが著しく困難であるとはいえないことを理由に、この上回った資産額であると判示した⁴⁾。つまり、源泉課税の対象となる給与等の金額に算入すべき金額は、債務免除額全額ではなく上記資産額とした。結果として、所法 183 条 1 項の「給与等の支払」は上記判示から、上回った資産額となる。

このように同判決は、旧所基通 36-17 の趣旨を次のように解釈する。すなわち、担税力のないものを所得とみることは実情に合わず、仮に、担税力のない所得を有しても、そのようなものにまで、積極的に課税することは無意味である。またその者に源泉所得税を課税しなくても、公平課税上の問題は生じない、と解される。正しくここに、最高裁が差し戻しをした根拠が集約されており、支払者保護の観点からも有意義な解釈である。しかし、本事案のように、常に、債務免除後に負債を上回る資産が発生するとは限らない。上回らない場合には、そもそも「経済的な利益」および「給与等の支払」もないことから、所法 36 条 1 項の「収入金額とすべき金額又は総収入に算入すべき金額」に該当せず、源泉課税の問題は生じない。

第 3 節 小括

本章では、債務免除益の給与所得該当性と源泉課税の整合性について、最高裁平成 27 年判決及び広島高裁平成 29 年判決を踏まえ検討した。まずは、債務免除益が、①債務者である理事長の地位、貢献度に応じて行ったもの、②雇用契約を原因として提供した労務の対価である、として「給与等」(給与所得)にあたるとした最高裁平成 27 年判決は妥当であることを踏まえる。

そこで、広島高裁平成 29 年判決では、債務免除後における理事長 A の、負債を大幅に上回った資産が経済的利益に該当するとして、この部分を源泉課税所得であると判示した。一方、最高裁平成 27 年判決では、あくまで経済的利益は、債務免除を受けた全額であるとした。その債務免除全額が源泉課税所得である、と判示したことを踏まえ、理事長 A の負債を上回った資産部分を源泉課税所得とした広島高裁平成 29 年判決は、支払者が、多額の源泉所得税を納付できない場合は、本税に比例する形で、多額の不納付加算税、延滞税が課せられることになり、非常に重いリスク、負担が生じてしまう。その重いリスク、負担

4) なお納税告知処分については、源泉所得税額 18 億 3550 万 6224 円のうち、4 億 8573 万 4304 円を超える部分が取り消され、不納付加算税賦課決定処分については、不納付加算税 1 億 8355 万円のうち、4857 万 3000 円を超える部分が取り消された。

から回避できたことは、納税者（源泉徴収義務者）の救済において、一定の配慮があった判断といえる。

しかし、広島高裁平成29年判決は、源泉課税所得を債務免除後の債務額を上回った資産額としたことで、支払者の源泉所得税の徴収時期、徴収額における予測可能性を困難にしているという問題を残している。予測可能性の困難については、本件債務免除益による経済的利益の供与が、通常行われる給与、賞与の支給と異なり、現実の金銭及び金員の移転を伴っていないことによるものと考えられる。よって本件債務免除は、所法183条1項の、「支払」に当たらないとすべきである。

また「経済的利益」について、所得税法に定義はなく、これに何が含まれ何が含まれないのか必ずしも明確ではない。したがって、このように定義もなく、明確性を欠く「経済的利益」に対し、支払者に源泉徴収義務を課すことが適正ではないと考えられる。債務免除益のように、給与所得に該当するが、所法183条1項の「支払」に当たらない場合を検討するなかで、同法36条1項、同法28条1項と同法183条1項の解釈における整合性の欠如がある。よって、「支払」に当たらない給与所得に対する源泉所得税については、現行の源泉徴収制度の課題点、同法138条1項等の観点から、改めて検討する必要がある。

そこで、次章では、現行の源泉徴収制度の歴史的経緯、意義、憲法論について、制度上の問題点、判例に対する見解を検討する。

第2章 源泉徴収制度に含まれる問題点

現行の源泉徴収制度において、給与の支払者が、債務免除益のように、源泉課税所得を容易に認識できず、徴収の時期あるいは徴収額の明確な判断が困難であるため、支払者に源泉徴収制度上におけるリスク、負担が生じるという問題点がある。国税通則法（以下、「通則法」という）上においても、源泉所得税額の自動確定がもたらす問題点も存在する。

そこで、本章では、源泉徴収制度に含まれる問題点を検討する。

第1節 源泉徴収制度の沿革

1 税制改正の経緯

わが国の源泉徴収制度の趣旨は、簡易かつ確実に税を徴収するためであった。戦時中の昭和15年の改正（法律第24号）では、戦費調達のために必要な税収を確保する側面が強かった。この昭和15年の改正において、給与所得に対する本格的な源泉課税が導入されたのである。そして、昭和22年の税制改正（法律27号）で導入された源泉徴収制度は、後の確定申告又は年末調整によって所得税額を確定精算することを予定した所得税を、いわゆる前どりする性質を有することとなる。

2 シャープ勧告による抜本的な改正

総合課税制度により、源泉徴収所得税の、申告段階での精算制度を採用した昭和 22 年の所得税法は、昭和 25 年のシャープ勧告に基づいて全面的に改正された。

そのシャープ勧告に基づく抜本的な税制改革により、源泉徴収制度についても重要な改正が行われた。しかし、「支払」や「経済的利益」について、所得税の源泉徴収義務者が、当該所得税を受給者から徴収していなかった場合の求償権の規定が設けられたこと、また、給与所得又は退職所得に関して、現物給与の評価における規定がおかれたことは注視すべき点である⁵⁾。

3 昭和 40 年の全文改正

さらに、昭和 40 年の全文改正により、現行の、所法 28 条（給与所得）、同 36 条（経済的利益）、同 183 条（源泉徴収義務）、同 221 条（源泉徴収に係る所得税の徴収）等の規定ができ、旧規則 9 条の 2 は 36 条 2 項に吸収された。その後の昭和 42 年の改正により、同 222 条（不徴収税額の支払金額からの控除及び支払請求）が現行の規定に改正された⁶⁾。

4 近年の改正状況

平成 7 年の特定新規事業実施円滑化臨時措置法（平成元年法 59 号）の改正及び平成 9 年の商法改正により、ストックオプションの導入が可能となり、ついで同 13 年の商法改正により、その要件が大幅に緩和されることとなった。

第 2 節 源泉徴収制度の概要

1 意義と趣旨

源泉徴収制度は、本来の納税義務者以外の者に、本来の納税義務者の所得税を徴収させ、これを納付させる制度である。この制度は、本来の納税義務者の所得税を、効率的かつ確実に徴収する等の趣旨から設けられている。また、所得税法では、本来の納税義務者の代わりに、その支払をする者に源泉徴収義務を課しており源泉徴収制度が定着している。

所得区分は、担税力に応じた課税の実現を図るために設けられており、また最適な課税方法によって所得税の徴収を実現可能とすることで、その所得を区分することに意義がある⁷⁾。この意義から、所得区分に該当する具体的な事実に基づいてその区分を検討するには、課税方法として源泉徴収が予定されている所得の該当性については、支払者において、「支払」の際に、源泉徴収を可能とする余地がなければならないことを考慮する必要があると

5) 青柳達朗「所得税法 183 条の『支払』について」税大ジャーナル 5 号（2007 年）62 頁。

6) 青柳・前掲注 5) 63 頁。

7) 谷口勢津夫『税基本法講義〔第 4 版〕』（弘文堂、2014 年）257 頁。このなかで、谷口勢津夫教授は、担税力の強弱について、所得を、①勤労所得（給与・退職所得等）、②資産所得（利子・配当・不動産・山林・譲渡所得等）、③資産勤労総合所得（事業所得等）に大別し、源泉の安定性から、資産所得が最も強く、勤労所得が最も弱いという考え方を示している。

いえる⁸⁾。

2 法律関係の整理（所得税法と国税通則法）

源泉徴収制度における法律関係を整理すると、以下のとおりである。①源泉徴収義務者は、納税者として、受給者から源泉所得税を徴収し国に納付する義務を課せられる（通則法2条5号、同法15条1項括弧書）。②源泉徴収制度の納税義務は、特定の所得の支払の時に成立する（通則法15条2項2号）。③源泉所得税額は、納税義務の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自動的に確定する（通則法15条3項2号）。④源泉徴収による所得税が法定納期限までに納付されなかった場合は、納税の告知の上、徴収義務者から徴収する（通則法36条1項2号、所法221条、同法222条）。⑤一方、受給者については、源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額を確定申告の際に控除して申告し、源泉徴収がされたときは、支払者が源泉徴収による所得税を国に納付すべき日において、その納付があつたものとみなされる（所法120条1項5号、同法223条）。

以上の関係になる⁹⁾。

3 法的性質

また本制度は、迅速且つ確実な租税の徴収確保に役立つものとして、租税行政上の優れた制度とわが国では評価されてきた¹⁰⁾。その根拠は、いわゆる納税の便宜上において利点としていることから¹¹⁾、本制度は、税収確保のために、安定性かつ確実性が担保されていなければならない¹²⁾。

上述の源泉徴収制度における沿革、概要からもわかるように、制度の意義として、簡易性、確実性、安定性が求められている。しかし、それらの性質を求める余りに、源泉徴収義務者に対し、過度のリスク、負担が強いられていることも現状である。その現状を、以下において検証する。

第3節 源泉徴収制度の位置づけ（申告納税制度との関係）

1 申告納税制度の補完的役割

納税義務の確定方式には、昭和22年の税制改革で導入された申告納税方式または賦課課税方式と、同年に本格的に導入された源泉徴収方式が存在し、現行法上において、申告納

8) 鷲田拓之「源泉徴収制度の問題点及びあり方の再検討—源泉徴収義務を課すことの解釈上の限界を中心に—」立命館法政論集13号(2015年)45頁。

9) 雄川一郎「源泉徴収に関する争訟」租税争訟の諸問題(1974年)139頁。

10) 金子宏「わが国の所得税と源泉徴収制度—その意義と沿革」『所得課税の法と政策』(有斐閣、1996年)128頁。この他、徴税の能率・便宜とともに、納税者の便宜も図られている制度と評したものがあ
る(雄川・前掲注9)139頁)。

11) 宮谷俊胤「源泉徴収制度の問題点」日税研論集15号(1991年)56頁。

12) 田中治「源泉徴収制度の存在理由」[第104回大会シンポジウム—源泉徴収等をめぐる法的諸問題]税法学571号(2014年)138頁。

税方式が原則とされ、源泉徴収方式が申告納税方式の例外とされている¹³⁾。その意味では、源泉徴収制度は、申告納税制度を補完する制度であると一般的に理解されている¹⁴⁾。

2 申告納税制度と源泉徴収制度

申告納税制度は、本来の納税義務者自身が、自己の課税所得、税額を計算し納税する制度である。また所得税法においては、総合累進所得税制のもと、原則である申告納税制度が採用されており、納税者は、暦年終了後に確定申告によって所得税を納付しなければならない（通則法 16 条 2 項 1 号、所法 120 条、同法 128 条）。

一方、源泉徴収制度は、源泉徴収の対象者とされている給与の支払者を源泉徴収義務者とし、支払者がその支払の際に、国に代わって給与等を受ける受給者が本来納付すべき所得税を徴収し、その受給者に代わり徴収した所得税を納付する制度である。納税義務者が自己の課税標準、税額等を計算、申告し、自主的に国に申告する申告納税制度と比較し、納税までの過程には大きな差がある。源泉徴収制度が申告納税制度に対する特例制度として、原則として、一種の所得税の前払あるいは予納制度といわれる所以でもある¹⁵⁾。

3 申告納税制度の意義

歴史的な経緯についてみると、源泉徴収制度は戦後当時、税務職員不足が深刻さを増し、税務職員の負担軽減と租税徴収の効率化の要請が求められたなかで、その要請に応えるべく点でも有用な制度であった。

この点につき、申告納税制度が導入された以下の 2 つの意義からも理解できる。一つは、申告納税制度は、日本国憲法の国民主権の原理に適合しており、国民自らの責任で申告納税制度を支えるべき、との理念を体現している「民主性」であるとする意義。もう一つは、申告は納税者が第一義的に行うので、少数の税務職員で対応できるため、租税の効率的な徴収に役立つとする「効率性」であるとする意義である¹⁶⁾。

4 必要性における 2 つの見解

この 2 つの制度関係は、申告納税制度における効率化の観点¹⁷⁾、また民主性の観点から、あくまで申告納税制度が原則であり、その補完的役割を果たしているのが源泉徴収制度といえ、この補完的役割こそが源泉徴収制度の位置づけなのである。この点において、宮谷

13) 宮谷・前掲注 11) 55 頁、今本啓介「申告納税制度と源泉徴収制度の関係—申告納税制度の下での源泉徴収制度のあり方を求めて—」税研 153 号 (2010 年) 35 頁。

14) 加藤義幸「源泉徴収を巡る諸問題—納税義務者と納税者及び負担者の関係を再考」税法学 558 号 (2007 年) 54 頁、鷲田・前掲注 8) 61 頁。

15) 宮谷・前掲注 11) 56 頁。

16) 田中治「申告納税制度と租税行政手続」租税法学研究 22 号 (1994 年) 17 頁。

17) 申告納税制度と比較すると、申告納税制度が効率性、民主性の両性質を有する一方、源泉徴収制度は、本来の納税義務者が国に直接納税できない点で民主性に欠けている。

俊胤教授は¹⁸⁾、「源泉徴収制度を特例制度として法的に是認している趣旨は、税収の確保、徴収手続の簡便さ・徴収費等の節約とともに、源泉徴収義務者に著しい煩わしさをかけることなく、源泉納税義務者にとっても申告等の煩雑さを避けるという納税の便宜上の利点にある（下線筆者）」としたうえで、「税法制上、必ず源泉徴収制度によらなければならないという論理的必然性はなく、より簡易迅速な徴税・納税の効率性・技術的便宜を担保するための制度であるということができるといえるであろう。〔下線筆者〕」と、改めて源泉徴収制度の必要性について言及している。しかし増田英敏教授は、源泉徴収制度があまりにも、税収確保の機能面を強調することで、租税法上、源泉徴収義務者である支払者を権利救済する機会が軽視されている傾向にある、と指摘している¹⁹⁾。このような点を踏まえ、本来の納税義務者である受給者が、自らの納税義務の確定手続に直接参画できないため、国との直接的関係を有することができない、しいては、国民の直接的な納税意識の向上においても有用ではない点は、源泉徴収制度上の欠点であるといえる²⁰⁾。

5 時期における見解

支払者の納税義務が成立し、源泉徴収額が、支払の際に特別の手続を要することなく、自動的に確定するのは、源泉徴収の課税所得が、課税要件に関する事実が明白でかつ、税額の計算も容易であり、租税債権債務の確定に特別の手続を要せず、直ちに徴収、納税の過程に進むことが可能とされているからである²¹⁾。しかし、「源泉徴収をすべきものとされている所得の支払の時」が広島高裁平成29年判決における給与所得のように、源泉所得税を徴収すべき所得及び、その所得の支払時期が明確でない場合は、はじめから納税義務は成立せず、自動的に確定する税額自体ないことになる。この点において、木山泰嗣教授は、「このような裁判所による事後的な事実認定により源泉徴収義務の発生及び徴収すべき源泉所得税の額が変動することを認める判断は、所得税法に所定の（本件でいえば『給与等』の）支払時に源泉所得税の納税義務が成立すると同時に自動確定することが前提とされている（国税通則法15条2項2号、3項2号）源泉徴収制度にそぐわないのではないか。」と指摘したうえで²²⁾、支払者に課せられる源泉徴収義務の解釈論について、「支払者に源泉徴収義務を負わせるためには、支払時に支払者において源泉徴収義務が発生すること（当該課税要件を充足すること）及びその具体的な源泉所得税額を明確に判断できる客観的状況があったこと（明確性）が必要であると考えらるべきである（以下この考え方を『源泉徴収義務の解釈論における明確性』という）。そして、こうした明確に判断できる客観的な状況は、支払を生じた法律行為をする前後の過程を通じて、支払者が支払時まで容易に入手

18) 宮谷・前掲注11) 56頁。

19) 増田英敏「給与所得者の権利救済の理論と実際」『租税憲法学〔第3版〕』（成文堂、2007年）44頁。

20) 宮谷・前掲注11) 56頁。

21) 志場喜徳郎他共編『国税通則法精解〔第14版〕』（大蔵財務協会、2013年）257頁〔茂申俊執筆部分〕。

22) 木山泰嗣「判批」青山法学論集59巻3号（2017年）21頁。

できた客観資料を基準にすべきである²³⁾。」とし、源泉徴収義務有無の判断、源泉所得税額の判断、それらの判断に必要な資料のいずれにおいても、具体性、明確性、客観性、容易性を要することを重視している。つまりこの見解からは、広島高裁平成 29 年判決の事案において、支払者が、基準にすべき客観的資料を容易に入手できず、源泉所得税額を明確に判断できる客観的状況下になかったと考えられることから、支払者に源泉徴収義務を課すべきではない。

また源泉徴収制度にそぐわない理由として、一つには、経済的利益の法的評価上の問題からも考えられる。金銭以外の物によって給与等が支払われる場合や、経済的利益が法的評価の結果によって流出される場合、受給者側における所法 28 条 2 項にいう給与所得の金額の計算で、所法第 36 条 1 項を考慮するために、「金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価格」を評価する。そのうえで、給与所得の金額の計算がなされ、受給者に年税として、所得税を課すことを法が予定しているのである。本来、源泉徴収は課税標準という概念が存在しない。その理由は、源泉徴収は課税手続ではなく、徴収手続だからである。このことから、源泉徴収の対象となる課税所得は、給与等として支払われる金額が明確で、その金額が疑問の余地なく確定していることが前提でなければならないことである²⁴⁾。もう一つは、源泉徴収による所得税の自動確定は、法令によって成立する客観的な税額の全額が確定するのではなく、その客観的な税額のうち、支払者または国が確認した税額に限定され確定するという限界²⁵⁾の存在を見落としている点である²⁶⁾。その理由として、徴収による所得税は、法令によって成立する客観的な租税債務の支払時と同時に自動確定するのではなく、それぞれ支払者そして国が一次的、二次的に確認した税額が特別な手続を要せず確定するところにある²⁷⁾。つまり、源泉所得税額の客観的な税額の判断は、最終的には裁判所に委ねられているが、支払者または国が、受給者に具体化された経済的利益が支払われた行為の確認と一体化して判断すべきなのである²⁸⁾。

第 4 節 源泉徴収制度の合憲性

1 最高裁昭和 37 年判決

申告納税制度の例外である源泉徴収制度では、例えば、源泉所得税の徴収洩れによる不納付があった場合、行政上の措置として、支払者に不納付加算税が課される。しかし、支

23) 木山泰嗣「源泉徴収制度をめぐる諸問題—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 年) 106 頁。

24) 宮谷・前掲注 11) 57 頁、高橋舞「源泉徴収による所得税の自動確定論の問題点」龍谷大学大学院法学研究 10 号 (2008 年) 51 頁。

25) その限界とは源泉徴収による所得税の自動確定の問題点の根源にある。源泉徴収による所得税は所得の支払いと同時に、法令により成立する客観的な税額が自動確定するのであるが、この税額の判断が、国、支払者、受給者の三者間とは限らないという限界である (高橋・前掲注 24) 69 頁)。

26) 高橋・前掲注 24) 56 頁。

27) 忠佐市『租税法の基本理論』(大蔵財務協会、1979 年) 209 頁。

28) 高橋・前掲注 24) 56 頁。

払者に対するこのようリスク、負担が前提であるにもかかわらず、支払者に源泉徴収義務を課すことが憲法 14 条及び同 29 条に違反しているという見解がある。そこで、源泉徴収制度の合憲性が初めて争われた事案が、最高裁昭和 37 年 2 月 28 日判決²⁹⁾（以下、「最高裁昭和 37 年判決」という。）である。

2 29 条違反について

まず、同 29 条違反について、同 30 条、同 84 条は「担税者の範囲、担税の対象、担税率等を定めるにつき法律によることを必要とただけでなく、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と解すべきである。税徴収の方法としては、担税義務者に直接納入させるのが常則であるが、税によつては第三者をして徴収且つ納入させるのを適当とするものもあり、実際においてもその例は少くない。給与所得者に対する所得税の源泉徴収制度は、これによつて国は税収を確保し、徴税手続を簡便にしてその費用と労力とを節約し得るのみならず、担税者の側においても申告、納付等に関する煩雑な事務から免かれることができ」、「徴収義務者にしても、給与の支払をなす際所得税を天引しその翌月一〇日までにこれを国に納付すればよい」のであり利点が全くないわけではないとして、「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、違反ではないと判示している。

3 14 条違反について

次に、同 14 条違反については、「租税はすべて最も能率的合理的方法によつて徴収せらるべきものであるから、同じ所得税であつても、所得の種類や態様の異なるに応じてそれぞれにふさわしいような徴税の方法、納付の時期等が別様に定められることはむしろ当然であつて、それ等が一律でない」ことから、こちらも同 29 条と同じく、違憲ではないと判示している。

4 検討

以上の最高裁の判示から、支払者に源泉徴収義務を課すことの根拠を、同 30 条の納税の義務の規定に則していると言える。この判断は、あくまで、納税の義務が合理的なものとして認められることを限定し、憲法の規定は公共の福祉という観点により、支払者に源泉徴収義務を課すことを認めている³⁰⁾。

しかし、源泉徴収制度を合憲とした理由が、「徴収義務者にしても、給与の支払をなす際所得税を天引」することを前提としたことから、所法 183 条 1 項の「支払」に該当するには、給与等の支払時に源泉所得税が天引可能であることが要件とされる。天引可能であるには、給与の支払時に支払者から受給者に、金員の移動が生じていなければならない。

29) 最判昭和 37 年 2 月 28 日刑集 16 巻 2 号 212 頁。

30) 鷲田・前掲注 8) 44 頁。

したがって債務免除益は、源泉所得税の天引を可能とする金銭の移動自体が生じておらず、給与所得に該当するが「支払」には該当しないという理論が、最高裁昭和 37 年判決より導かれると考えられる。

第 5 節 小括

本制度における合憲性を争った最高裁昭和 37 年判決では、「源泉徴収義務者の徴税義務は憲法の条項に由来し、公共の福祉によつて要請される」との理由から、合憲であると判断しているのである。しかし、本判決は、支払者に課せられる源泉徴収義務の合理的範囲については、特に何も触れていない。源泉徴収義務が「憲法の条項に由来し、公共の福祉によつて要請される」としたことは、本来の納税義務者である受給者の税金を、その者に代わって、源泉徴収義務者が負わなければならない義務の許容範囲を、限度なく拡張してしまうことになる。源泉徴収義務者の権利利益よりも、源泉徴収制度が導入された本来の目的である、徴税目的を当然に優先させるべきとの理論は、憲法の条項いずれにおいても、正当化される余地はないといえる³¹⁾。

また、最高裁昭和 37 年判決が、源泉徴収義務は合憲であり、憲法上における義務としたことで、源泉徴収義務が租税法律主義に基づいて、所得税法に規定されていることを踏まえるなら、支払者は源泉徴収義務を適正に履行しなければならない³²⁾。この見解は、広島高裁平成 29 年判決では、支払者が、その課税所得に対する源泉所得税の徴収の時期、税額等を、適時または明確に判断できることには当てはまらない。つまり、源泉徴収義務を適正に履行できないことから、憲法が合憲とした趣旨とは反してしまうと考えられる。同様に、国税通則法においても、同法 15 条 2 項 2 号、同条 3 項 2 号にいう源泉徴収による所得税の自動確定も、同法 1 条に定められている「納税義務の適正かつ円滑な遂行に資する」という目的を果たしているとはいえない。

本章で、現行の源泉徴収制度を沿革、制度概要から検討したなかで、本制度は、确实生、簡便性等を重視するあまり、源泉徴収義務者である支払者のリスク、負担を考慮していない制度であると考えられる。しかし、それでも合憲といえるための理論を、最高裁がどのように考えているかについて、次章で検討する。

第 3 章 2 つの最高裁判例からみる三者間の法律関係

申告納税制度における納税義務は、本来の納税義務者と国との二者間の法律関係が存在し、一方、源泉徴収制度における源泉徴収義務は、申告納税制度の二者間に、支払者を加え、三者間の法律関係が存在することになる。しかし、源泉徴収制度における本来の納税

31) 小川正雄「源泉徴収義務の成立要件と税法の解釈」北野弘久先生追悼論集刊行委員会編『納税者権利論の課題』（勁草書房、2012 年）510 頁。

32) 鷲田・前掲注 8) 43 頁。

義務者と国との二者間の法律関係は、理論的かつ技術的にも規定が整備されておらず、明文化されていない³³⁾。そこで、本章では、この明文化されていない規定のもとで三者間の法律関係をどのように捉え、またその法律関係を明確にしたとされる最高裁昭和45年12月24日判決³⁴⁾（以下、「最高裁昭和45年判決」という。）及び最高裁平成4年2月18日判決³⁵⁾（以下、「最高裁平成4年判決」という。）の2つの最高裁判例を検討する。

第1節 最高裁昭和45年判決

1 事案の概要

X会社（原告・被控訴人・被上告人）が、被上告人会社の元代表取締役及び元取締役であったY（被告・控訴人・上告人）らは、A税務署により指摘を受けた。その結果、Yらに対する認定賞与に、本税、不納付加算税、旧利子税の支払請求がなされた。そこで、X会社が各所得税を納付したが、Yらがその事実を知ったのは翌年であった。そこでYらは、X会社が認定賞与における課税処分を受けた段階で、その事実を知らされないまま不十分な理由で不服申立をし、かつ漫然と出訴期間を経過して、課税処分を確定してしまったことによる不納付加算税及び旧利子税の支払いについては、X会社がYらに請求することはできないとして争った事案である。

2 裁判所の判断

本判決は、源泉徴収制度における支払者の法律関係を中心に、「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。したがって、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（支払者が右の徴収または納付の時以後において受給者に支払うべき金額から右税額相当額を控除したときは、その全部または一部につき源泉納税義務のないことを主張する受給者は、支払者において法律上許容されえない控除をなし、その残額のみを支払つたのは債務の一部不履行であるとして、当該控除額に相当する債務の履行を請求することができる）。

支払者は、一方、納税の告知に対する抗告訴訟において、その前提問題たる納税義務の存否または範囲を争つて敗訴し、他方、受給者に対する税額相当額の支払請求訴訟（または受給者より支払者に対する控除額の支払請求訴訟）において敗訴することがありうるが、

33) 鷲田・前掲注8) 48頁。

34) 最判昭和45年12月24日民集24巻13号2243頁。

35) 最判平成4年2月18日民集46巻2号77頁。

それは、納税の告知が課税処分ではなく、これに対する抗告訴訟が支払者の納税義務また従つて受給者の源泉納税義務の存否・範囲を訴訟上確定させるものでない故であつて、支払者は、かかる不利益を避けるため、右の抗告訴訟にあわせて、またはこれと別個に、納税の告知を受けた納税義務の全部または一部の不存在の確認の訴えを提起し、受給者に訴訟告知をして、自己の納税義務（受給者の源泉納税義務）の存否・範囲の確認について、受給者とその責任を分かつことができる。」と判示した。

以上のことから、判決の論点は、①源泉徴収制度は自動確定の租税であることを前提しており、あくまで源泉徴収税額の納税者は支払者であるから、国と受給者との間に源泉徴収に関する法律関係はない、②源泉徴収に関する過誤の精算は、国と支払者（公法上の関係）、支払者と受給者（私法上の関係）の間でそれぞれの別個の手続をすべきであるとする³⁶⁾、とされる。

第 2 節 最高裁平成 4 年判決

1 事案の概要

訴外 A 社の役員及び従業員であつた X ら（原告・控訴人・上诉人）が、訴外 A 社により誤って過大に所得税の源泉徴収をされたので、当該年分の確定申告の際に、所得税の額から過大徴収額を控除したところ、Y（被告・被控訴人・被上诉人）税務署長らが更正処分をしたため、X らが誤って過大に源泉徴収された税額について、確定申告手続で直接国に還付請求できるかどうか争われた事案である。

2 裁判所の判断

本判決は、昭和 45 年判決の流れをくみ、源泉徴収に関する最高裁の考え方を、「右〔所得税法〕の 120 条 1 項 5 号にいう『源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額』とは、所得税法の源泉徴収の規定（第四編）に基づき正当に徴収をされた又はされるべき所得税の額を意味するものであり、給与その他の所得についてその支払者がした所得税の源泉徴収に誤りがある場合に、その受給者が、右確定申告の手続において、支払者が誤って徴収した金額を算出所得税額から控除し又は右誤徴収額の全部若しくは一部の還付を受けることはできないものと解するのが相当である。けだし、所得税法上、源泉徴収による所得税（以下「源泉所得税」という。）について徴収・納付の義務を負う者は源泉徴収の対象となるべき所得の支払者とされ、……その納税義務は、当該所得の受給者に係る申告所得税の納税義務とは別個のものとして成立、確定し、これと並存するものであり、そして、源泉所得税の徴収・納付に不足がある場合には、不足分について、税務署長は源泉徴収義務者たる支払者から徴収し（二二一条）、支払者は源泉納税義務者たる受給者に対して求償すべきものとされており（二二二条）、また、源泉所得税の徴収・納付に誤りがある場合には、支払

36) 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第 2 版〕』（弘文堂、2016 年）428 頁。

者は国に対し当該誤納金の還付を請求することができ（国税通則法五六条）、他方、受給者は、何ら特別の手続を経ることを要せず直ちに支払者に対し、本来の債務の一部不履行を理由として、誤って徴収された金額の支払を直接に請求することができるのである（最高裁昭和四三年（オ）第二五八号同四五年一二月二四日第一小法廷判決・民集二四卷一三三二二四三頁参照）。このように、源泉所得税と申告所得税との各租税債務の間には同一性がなく、源泉所得税の納税に関しては、国と法律関係を有するのは支払者のみで、受給者との間には直接の法律関係を生じないものとされていることからすれば、前記源泉徴収税額の控除の規定は、申告により納付すべき税額の計算に当たり、算出所得税額から右源泉徴収の規定に基づき徴収すべきものとされている所得税の額を控除することとし、これにより源泉徴収制度との調整を図る趣旨のものと解されるのであり、右税額の計算に当たり、源泉所得税の徴収・納付における過不足の清算を行うことは、所得税法の予定するところではない。〔下線筆者〕と判示した。

以上のことから、判決の論点は、①源泉所得税と申告所得税との間に同一性はないから、源泉徴収の過誤を受給者の確定申告により精算することはできない、②源泉徴収税額が前払として機能するには、その源泉徴収税額が「正当に徴収された」額である場合に限る³⁷⁾とされる。

第3節 2つの最高裁判例の見解

上記最高裁昭和45年判決及び最高裁平成4年判決においては、多くの批判的見解が存在する。代表的なものとして、国、支払者、受給者の法律関係を立法によって明確にすべきであり³⁸⁾、また源泉徴収制度は所得税の前どり制度であるので、支払者の徴収、天引の時点で生じる過誤納の清算は可能である³⁹⁾とする見解がある。これらの見解に共通しているのは、源泉徴収制度は、申告納税制度を補完する制度であると一般的に理解されており、源泉徴収による納付は、受給者の本来の所得税を予納するという意味合いを有しているから、過誤納の清算確定は、最終的に受給者自身の確定申告において可能となる、という考え方である。しかし、通則法15条2項2号、同法3項2号における自動確定論が、過誤納が発生した場合、本来の納税義務者である受給者でも、その過誤納を清算することは法律上不可能としている。この点、最高裁平成4年判決が、所法120条1項5号の「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」を、正当な徴収税額を意味すると判示したからと考えられる。しかし、この解釈は、文言上における問題点が存在する。その文言とは、「正当に」である。そもそも法規定には「正当に」の文言は見当たらない。また、源泉徴収が定義されている同法2条1項45号により、「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」

37) 三木義一「認定賞与と源泉徴収」『現代の行政紛争 小高剛先生古稀祝賀』（成文堂、2004年）268頁。

38) 浦谷清「源泉徴収における法律関係」甲南法学3巻3号（1961年）280頁、雄川・前掲注9）141頁、小川・前掲注31）519頁、加藤・前掲注14）72頁、宮谷・前掲注11）66頁。

39) 田中・前掲注12）156頁、福家俊朗「源泉徴収制度の公的論理構造の検討—租税法律関係と源泉徴収制度（租税法の基礎理論）」租税法研究11号（1983年）112頁。

を「第四編第一章から第六章まで（源泉徴収）の規定により所得税を徴収され及び納付された又は徴収され及び納付されるべき所得税の額」として解釈するとしても、その定義に正当な徴収税額との意味を持たせるならば、同法 120 条 1 項 5 号は、「源泉徴収をされた」と「又はされるべき所得税の額」を分けて規定する必要はない。単に「源泉徴収をされるべき所得税の額」とだけ規定すればよい。「された」徴収額と、「されるべき」徴収額とでは、「正当」における意味合いが大きく異なるからである。やはり、本来の納税者でない支払者に、他人の税額を徴収する義務を課すには、結果的に「された」徴収額ではなく、「されるべき」「正当な」徴収額でなくてはならない。同法 120 条 1 項 5 項が「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」と規定しているならば、「源泉徴収をされた」は実際に源泉徴収された金額を、「されるべき所得税の額」は、支払者が支払金額（所得金額）を正確に把握できず、源泉所得税が不納付であった場合に、国が支払者に対して、納税告知処分を行った際に通知した金額を指すものと解釈することができるのである⁴⁰⁾。

第 4 節 三者間の法律関係

上記 2 つの最高裁を踏まえ、それぞれ国と支払者、支払者と受給者、国と受給者の各法律関係を以下の通り整理する。

1 国と支払者との関係

この二者間の関係は公法関係であり、支払者は国に対し、源泉所得税の徴収、納税義務が課せられる。支払者に源泉徴収義務を課すことの根拠には、まず第 1 に①支払者は源泉徴収事務を行う国の代行機関とする徴収機関類似説、次に②支払者は源泉徴収事務を受給者の代理として行うとする代理人的地位説、そして最後に③支払者が源泉徴収事務を行うことは憲法上の義務であるとする公法上の義務説等の説が存在する⁴¹⁾。

先述した最高裁昭和 37 年判決は、所法 183 条について「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、徴収上特別の便宜を有し、能率を上げる点を考慮して、これを徴収義務者としているのである。」とし、源泉徴収制度が、「公共の福祉」の要請に応え合理的であることから、「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 14 条に違反するものということとはできない。」とも判示し、合憲としている。この判決のなかで述べている、支払者と受給者が、「特に密接な関係」であること根拠として、最高裁昭和 37 年判決は、公法上の

40) 高橋・前掲注 24) 58 頁。

41) 松沢智『新版租税実体法〔補正第 2 版〕』（中央経済社、2003 年）380 頁。この点について、松沢智教授は、支払者の源泉徴収義務は、租税実体法とは無関係で、国が支払者に課した手続上独自の「義務」であることを前提とし、この義務説を 3 つに分類した。なお結論として、「人が他人を利用して利潤を獲得することができる場合には、換言すると、他人を雇用して収益を享受しうる地位にある者は、一種の社会的責任があり、そこに公共の福祉の要請にこたえる一般的義務を負担しなければならぬものといわなければならない。それは国法上の国家に対する義務である」との理論から、公益法上の義務説を主張している。

義務説を採用したと考えられる⁴²⁾。

また、支払者は、国に対して源泉所得税の徴収・納税義務者の地位に立ち、その徴収・納付に過誤が生じた場合、国に対しその誤納金の還付請求をする。また徴収・納付した源泉所得税額が過不足であった場合、国は、受給者ではなく支払者に対しその過不足を請求する。

2 支払者と受給者との関係

この二者間は私法関係であり、受給者は、支払者に対し源泉所得税の受忍義務が課せられる。受給者は、支払者による給与の支払の際、源泉所得税を天引される。この場合の受給者が課される義務は、①本来の納税義務であり、給与が支払われるごとに、本来の納税義務が暦年終了するまで累積していくとする納税義務説と、②本来の納税義務とは別の受忍義務があるとする受忍義務説、の両説⁴³⁾が存在する。両説において、受給者が課せられる義務を導き出す根拠としてほとんど差はないが、受給者自身が自らの税額を確定するとの自己賦課の理念を重視するならば、納税義務説が有力であると考えられる⁴⁴⁾。

受給者は、源泉所得税の徴収、天引において受忍義務を課せられているが、この二者の関係は、一般的な私法上の債権債務関係といえる。そこで、この私法上の債権債務関係を前提に、源泉所得税の徴収・納付に不足が生じた場合、支払者は受給者に対して、その不足額を求償すべきものだとしている。また、給与等の支払を受ける際に、誤った額を徴収された受給者は、本来の債務の一部履行を根拠に誤って徴収された額を、支払者に直接請求することが可能である。このことから、支払者と受給者との関係で、徴収された源泉所得税に問題が生じ争いになれば、両者における私法上の債権債務関係として、民事訴訟法を予定している⁴⁵⁾。

また小川正雄教授は、支払者と受給者の法律関係を規律することについて、「他人の税金を徴収するについて支払者が負うべき義務の許容範囲を際限なく拡大することになる」としたうえで、「支払者は、もともと他人の税金を徴収しているのであって、徴収の便宜の観点から支払者に課されている源泉徴収義務の範囲は、自ずから合理的限界をもつと考えるべき」と指摘している⁴⁶⁾。つまり、源泉徴収の対象を、給与を中心とした定型的、反復的なものとそうでないものとに二分し、前者は従来どおり源泉徴収、後者は立法論ではあるが、源泉徴収せず、受給者の確定申告に委ねることも考慮してもよい、としている⁴⁷⁾。

42) 今村隆「徴収納付の法律関係に関する諸問題」税研 153 号 (2010 年) 41 頁。

43) 山田二郎「源泉徴収における法律関係」判時 627 号 (1971 年) 117 頁。

44) 松沢・前掲注 41) 386 頁。なお、最高裁昭和 45 年判決も、「支払者において徴収義務を負担することは、すなわち受給者において源泉納税義務を負うことにはかならず両者は表裏をなす関係にあり」との根拠から、納税義務説にたつものとしている (松沢・前掲注 41) 325 頁)。

45) 今村・前掲注 42) 43 頁。

46) 小川・前掲注 31) 514 頁。

47) 小川・前掲注 31) 514 頁。

3 国と受給者との関係

受給者は、国からは直接的な義務は課せられない。最高裁昭和 45 年判決では、源泉徴収による所得税の税額確定方式を、「その税額が法令の定めるところに従って当然に、いわば自動的に確定するもの」とし、受給者が国と税額確定について、直接争うことは不可能であるとした。判決のとおり、源泉徴収では自動的に税額が確定するため、いわゆる一般的な給与支払時には、この自動確定の性質が問題になることはない。しかし、この両判決において受給者が争点としたのは、税額が自動確定する前に、国が、債務免除益を賞与と判断したことである。

また、平成 4 年判決では、所法 120 条 1 項 5 号にいう、「源泉徴収された又はされるべき税額」の文言解釈が問題となり、それについては、『『正当に』徴収された又はされるべき所得税の額を意味する』とし、徴収される税額が誤っていても、それは正当な税額であると解するとしている。この見解により、受給者は、過大に徴収された税額を、直接国に請求できないこととなる。しかし文理上、所法 120 条 1 項 5 号にいう、「源泉徴収された又はされるべき税額」を、「正当に徴収された又はされるべき所得税の額」と解することはできない。例として、過大に税額を徴収された状況で、税額を徴収した勤務会社が倒産したケースでは、その税額は、確定申告の際に税額控除ができないのが原則である。そのため、受給者自身がその過大分を負担することになる。これでは源泉徴収制度の趣旨に反し、また納税者救済の観点からも適切ではないと考えられる。よって、このケースのように、源泉徴収義務者である支払者への請求が困難、不可能な場合は、例外的に、確定申告時の税額控除を認めることで、源泉徴収制度がよりその意義を増すことになる⁴⁸⁾。解釈論として、この例外的に確定申告時の税額控除を認める理論を、立法上明確にしていくことも検討課題である⁴⁹⁾。

4 三者間の法律関係の整理

以上、三者の法律関係を整理するなかで、特に、国と支払者の関係における学説において、田中治教授は、「支払者は、もともと他人の税金を徴収しているのであって、徴収の便宜の観点から支払者に課せている源泉徴収義務の範囲は自ら合理的限界をもつと考えるべき」として、フリンジ・ベネフィットに対する課税を例に挙げ、「問題の経済的利益が給与等に該当するかどうか、その評価をどのように行うかの判断を支払者に求めるとすれば、それは、支払者に対する過剰な負担というべきであろう。このような場合には、源泉徴収の対象を本来の給与を中心とした定型的、反復的な給与に限定し、他の種々の形態による経済的利益の供与については、源泉徴収を行わず、受給者の確定申告に委ねることも十分考慮されてよいだろう〔下線筆者〕」として、支払者が源泉徴収義務者として負うべき義務

48) 金子宏『租税法〔第 15 版〕』（弘文堂、2010 年）738 頁。

49) 今村・前掲注 42) 44 頁。

の範囲または限界について指摘している⁵⁰⁾。

争訟面において、通説の考え方によれば、国と支払者との間における納税の告知処分取消訴訟、受給者と支払者との間の民事訴訟という訴訟形態のみで争えない。そのことに加えて、税額が自動確定である源泉徴収による所得税では、納税義務の確定行為がない。よって納税義務の存否・範囲を前提に、抗告訴訟や民事訴訟で争って、判決が言い渡されても、肝心の納税義務の存否・範囲は確定しないことから、支払者は、自身の所得でないにもかかわらず、後から、同じ課税物件についての納税義務の存否・範囲を巡って、受給者または国と争う、いわば国と受給者との板ばさみ状態になることもありうる。その状態下では、争訟にて、国と受給者の両者を相手にしなければならない支払者の負担は重いものである。また、所得の帰属者、担説者である受給者が、国との租税債務関係について主張できないのである。しかし暦年終了後であれば、受給者は、国と法律関係に立てると考えられる。よって、この点については、支払者が国を相手取った納税の告知処分取消訴訟、または租税債務全部又は一部の不存在の確認訴訟等を行って解決できると解すべきであり、支払者を介さず、受給者と国との間で問題を解決させる解釈論によるべきなのである⁵¹⁾。

第5節 小括

上記2つの最高裁判例において、源泉徴収制度における三者間の法律関係を前提にした場合、源泉徴収の課税所得の判断が困難であるが故に、仮に、支払者が、源泉徴収を怠っていた、あるいは徴収額に過誤納が生じた場合は、その過誤納の是正手続は、支払者が、本来の納税義務者である受給者と国との間に入って行わなければならない。加えて、過誤納の是正手続に、受給者が、支払者の求償に応じなければ、支払者は、受給者と当該求償の妥当性について争わなければならないことになる。このことから、現行の源泉徴収制度のもとで、支払者に源泉徴収義務を課すことに限界があることは否定できないと考えられる。

また、このような争訟の発生が想定されるにもかかわらず、それでもなお、支払者に源泉徴収義務を課すのであれば、支払者自身の所得税ではない、受給者の所得税を徴収して納付させるリスク、負担を課しているのであるから、支払者の源泉徴収への予測可能性は、受給者以上に確保されていなければならない⁵²⁾。しかし、この支払者のリスク、負担について、神戸地裁平成2年5月16日判決⁵³⁾（以下、「神戸地裁平成2年判決」という。）は、源泉徴収制度を維持していくためには、支払者の受ける不利益を、「事務処理上の経費の増大にとどまる」ものとし、「この程度の不利益」と評したうえで、その不利益を支払者が「受忍すべきである」と判示している。この判決に対し、木山泰嗣教授は、受給者が資力を

50) 田中治「給与所得」日税研論集28号(1994年)48頁。

51) 高橋・前掲注24)69頁。

52) 鷺田・前掲注8)49頁。

53) 神戸地判平成2年5月16日税資176号785頁。

喪失しており、支払者が求償権を行使しても、満足のいく結果（源泉所得税額の全額徴収）が得られない場合でも、果たして、受忍すべき程度の不利益といえるのであろうか、と指摘している⁵⁴⁾。

広島高裁平成 29 年判決では、資力喪失した受給者における債務免除後に、負債を上回った資産部分に担税力を認め、この部分は所法 36 条 1 項に該当し、源泉所得税額の計算上給与等の額に算入すべき金額であるという結果となった。債務免除益における源泉所得税の課税所得をこのように判断したのである。しかし、本件債務免除益に対して、支払者への源泉徴収義務を課すことは、先述の、支払者の受忍すべき程度を越えた不利益を与えることになるため、妥当な判断ではない。また、この資産と負債の差額を、債務免除後の、どの時期に確定すべきか、また、課税所得金額が、果たして正確に確定できるかどうか、という両観点においても、懸念を残した判断である。つまり、本件債務免除益が、現実の金銭及び金員の移転を伴っており、その移転が、支払者に明確でなくてはならないと考えられる。

源泉徴収制度をもって、源泉徴収の対象となる所得全てをその対象とすることで、源泉所得税の課税所得金額の判断が困難である場合、源泉徴収制度になじまない所得税まで徴収しなければならないという相当のリスク、負担を、結果的に支払者にかけることになる⁵⁵⁾。源泉徴収制度における支払者の源泉徴収義務のリスク、負担の軽減のために、予測可能性を確保するには、国と本来の納税義務者である受給者との租税債務関係を認めるべきである。そのうえで、支払者が行う源泉徴収手続と、受給者自らが行う確定申告手続とに分けて納税できるよう、国と本来の納税義務者である受給者との間で、租税債務関係の問題が直接解決できるようにすべきである。つまり広島高裁平成 29 年判決のように、課税所得、源泉所得税ともに額が多額となり、支払者が徴収、納税に困難を要する場合には、その課税所得を源泉徴収の対象とせず、国が、所得の帰属者とされる本来の納税義務者である受給者から直接徴収すべきと考えるからである⁵⁶⁾。

これまで、源泉徴収制度を取り巻く問題を中心に、本件事案の債務免除益が「支払」には当たらない旨の妥当性を論じてきた。そこで、次章では、その妥当性を、所法 183 条 1 項に規定されている「支払」の解釈を中心に検討する。

第 4 章 所得税法 183 条 1 項における支払概念

本章では、定義のない支払概念がもたらす諸問題を中心に、債務免除益という経済的利益の供与が、果たして、「支払」に当たるのかを検討していく。

54) 木山・前掲注 23) 109 頁。

55) 高橋・前掲注 24) 69 頁。

56) 高橋・前掲注 24) 69 頁。

第1節 金銭による交付及び金員の移転

1 2つの概念

所得税法には、「支払」が何を意味するかを示す定義規定は存在しない。これまで、「支払」概念を固有概念として論じてきた有力な見解も特になく、「支払」とは固有の概念ではなく、私法からの借用概念または一般概念であると考えられる⁵⁷⁾。

2 「支払」の態様

例えば、私法上における「支払」の内容として、その代表的なもので、「金銭による弁済」が挙げられる。金銭の交付による弁済の他、既存債務の消滅という観点からすれば、「支払」と同視し得る行為もある。しかしこれらすべてを、「支払」と同一に解することは、その法的効果等の点からみて相当ではないと考えられる。なお、手形行為の類型において、既存債務の内容と異なる給付が行われた場合、既存債務が消滅するときがあるが、これについて、一般に、「支払に代えて」手形を振り出した時点では、既存債務が消滅したのではなく、その手形の期日決済をもって既存債務の内容を実現するための手段として付加されたときに、「支払のために」給付されたと言われる⁵⁸⁾。つまり手形・小切手の交付は、「支払」のために交付するのであり、交付のみでは債務の消滅にはならない。しかし例外的に、「支払」に代えて交付される場合は、代物弁済となる⁵⁹⁾。この場合における「支払」に代えて、とは、あくまで現金での「支払」に代えて、ということを意味していることから、現金での「支払」が原則であり、手形・小切手の交付のみでは、「支払」には該当しない⁶⁰⁾。

この点において酒井克彦教授は、「支払」が債務消滅のうち一定のものを指す概念であることを踏まえ、免除（民法 519 条）、混同（同 520 条）、更改（同 513 条、518 条）、相殺（同 505 条、512 条）、供託（同 494 条）、時効（同 167 条）等による債務消滅は、「支払」概念に含まれないとし、「手形・小切手法にいう『支払』と、債務の免除をも含めて解釈している所得税法上の『支払』の概念を同義に解することは難しい⁶¹⁾」と指摘している⁶²⁾。

つまり、「金銭の交付」以外の債務消滅行為を、一律に「支払」概念に当てはめ、所法 183 条 1 項の「支払」とみなすことは厳しく、源泉所得税の課税所得の移転の点からも、やはり、課税所得は現金及び現実の「支払」に限定すべきであると考えられる。この考えは、

57) 酒井克彦「源泉徴収義務者は誰か（中）—代表者による金銭の不正領収に係る源泉徴収義務が争われた事例（大阪高裁平成 15 年 8 月 27 日判決）を素材として—」税務事例 46 巻 6 号（2014 年）8 頁。

58) 中津山準一「源泉徴収義務が成立・確立する『支払』の解釈類型とその問題点」税理 43 巻 12 号（2000 年）31 頁。

59) 浦東久男「源泉徴収と支払概念」税法学 534 号（1995 年）19 頁。浦東久男教授は、手形・小切手等の交付、送付を除いた他の代物弁済については、原則、「支払」に該当するという。

60) 浦東・前掲注 59) 21 頁。

61) 酒井・前掲注 57) 11 頁。

62) 浦東久男教授は、前掲注 59) において「支払」行為を (a) 金銭に代わるものの交付、(b) 銀行口座、郵便振替口座への振込等、(c) 現金、小切手、郵便為替等の送付、(d) 為替による送金、(e) 帳簿上の付け替え、(f) 相殺、交互計算等、(g) 代物弁済、(h) 供託、(i) 免除、混同、(j) 更改、(k) 消滅時効の援用による債務消滅に分類し、詳細に検討している。

所得税法上における「支払」と「支出」の 2 つの文言解釈からいえる。

3 天引徴収からの観点

また、源泉所得税の天引の観点から、受給者が天引の受忍義務として、支払者が源泉徴収義務者として、源泉所得税を支給額より天引することを認めている解釈をしている。その理由は、支払者に求められている行為態容としては、天引可能な現金の現実の支給と、その際の現金のうちの、受給者の担税力としての、税額相当分が確実に存在しており、支払者の予測可能性に反し、支給された金額以外に、受給者自ら、源泉所得税相当額の金員をなかば強制的に捻出させ、納付させるような強制執行まがいの権限までが、国に付与されているとは到底考えられないからである。したがって、現金及び現実の「支払」の事実がなければ、天引対象の課税所得が存在せず、天引自体不可能であるから、支払者の徴収納付義務もまた成立しない⁶³⁾。

金銭以外の物による給与等の支払や、経済的利益の流出のような、債務免除益課税同様、認定賞与のケースの一種として、低廉譲渡を経済的利益の流出とした事案⁶⁴⁾の見解で、可部恒雄裁判官は「これを賞与と擬制し（もとより、その実質をいうのではなく、形式をいうのである）、所得税を源泉徴収すべきものとするのは、税額算出の過程が一義的に明白となるべきことを要求する源泉徴収制度の自明の前提を無視するものというべきであろう。のみならず、支払者のなすべき所得税の徴収は、所得支払の際の天引と観念されるのであるが、かりに、賞与と擬制される低額譲渡のほか、所得の支払がないとした場合、源泉所得税の徴収はいかにしてなされうるかの問題が起こる。正しく、徴収義務者は、法律上、徴収権限を与えられていないのであって、いわゆる低額譲渡は、源泉徴収になじまないというべき⁶⁵⁾〔下線筆者〕」と述べ、低廉譲渡、債務免除益のような経済的利益を、賞与に擬制化したうえで源泉所得税を天引することは、本来の源泉徴収ではないとしている。つまり、擬制化によるもので、実際に支払われている訳ではないので、支払時に源泉徴収義務者に天引徴収が要求されている、所法 183 条 1 項の「支払」の対象とすべきではない⁶⁶⁾。

4 「一義的に明白かつ容易」な税額

続けて、源泉徴収制度が成立しうる前提として、自動確定方式における確定につき、『支払われた所得の額と法令の定める税率等から、支払者の徴収すべき税額が法律上当然に決定されることをいう』のであって、その具体的な税額については、支払者において、『法令に基づいてみずから算出』することを要することになる⁶⁷⁾」ので、「法は、その算出の過程

63) 高梨克彦「法人税更正処分の取消しとその基礎となった事実に基づく源泉徴収義務との関連性」シュトイエル 205 号 (1979 年) 20 頁。

64) 最判・前掲注 34)。

65) 可部恒雄「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和 45 年度 1100-1112 頁。

66) 浦東・前掲注 59) 29 頁。

67) 可部・前掲注 65) 1110 頁。

が一義的に明白であることを、自明の前提とするものと解される⁶⁸⁾」こと及び、「支払われる所得の額は課税標準として疑義を残す余地がないから、給与所得については徴収の割合が一率ではないとはいえ、なお算出税額の過程が一義的に明白であるといいうる⁶⁹⁾」という前提がなければ、源泉徴収制度は成立しない、と述べている⁷⁰⁾。また、自動確定方式を踏まえ、源泉徴収の対象、徴収納付すべき税額の判断認定は「一義的に明白」であり、「容易になされる」ことが望ましいとした裁判例として、大阪高裁平成3年9月26日判決⁷¹⁾（以下、「大阪高裁平成3年判決」という。）、東京高裁昭和55年10月27日判決⁷²⁾（以下、「東京高裁昭和55年判決」という。）がある。特に後者は、「一義的に明白」かつ「容易になされる」ことが望ましい認定判断であるとしたうえで、「一義的に明白かつ容易」の対象が国、支払者、受給者のみならず、これら利害関係者以外全ての者にまで及ぶことを判示している。

また、これらの裁判例に倣う形で、宮谷俊胤教授は、「自動確定方式を導入するその前提には、源泉所得税を徴収すべきものとされている所得に該当するか否か、また、徴収・納付すべき税額がいくらになるか、ということが法令の規定により一義的に明確であり、課税要件事実の認定は何人にとっても疑いを容れる余地がなく、かつ、容易になし得るものでなければならない⁷³⁾。」と、また田中治教授は、「源泉徴収は、徴収すべき義務（相手方の存在と金額）が客観的に定めるとともに、支払者の側においてその義務を正確に認識できる状態にあることを前提にする⁷⁴⁾。」と指摘し、源泉徴収義務を課すこと条件として、課税所得、源泉税額等が疑いの余地がなく、容易に、正確に認識できなければならない旨を、改めて主張している。

第2節 学説上の見解

債務免除益を、認定賞与であると踏まえたうえで、その認定賞与を源泉徴収課税の対象とすべきか否かという点について、同族会社の行為または計算の否認規定に基づく認定賞与は、その賞与が、事実の擬制に基づくものであるため、「支払」の事実が存在しないことから、対象とすべきでないとする消極的見解が存在する。その理由として、①源泉徴収制度の趣旨において、課税標準額が明白かつ、税額が算出過程の段階で外見的、一義的に容易であり、この容易であることが、源泉徴収の対象とすべき課税所得の前提条件であるが、認定賞与はこの前提条件に欠けている。②源泉徴収義務の成立は、現実の給与等の支払事実が条件であり、認定賞与はその条件を欠いているため、源泉徴収義務は成立しない、と

68) 可部・前掲注 65) 1110 頁。

69) 可部・前掲注 65) 1110 頁。

70) 可部・前掲注 65) 1110 頁。

71) 大阪高判平成3年9月26日税資186号635頁。

72) 東京高判昭和55年10月27日訟月27巻1号211頁。

73) 宮谷・前掲注 11) 57 頁。

74) 田中・前掲注 12) 164 頁。

している⁷⁵⁾。

立法論上の問題はあるものの、所法 183 条の源泉徴収の対象である「給与等」と同 28 条 1 項の給与所得の定義である、「給与等」は同一に解さざるを得ない。しかし、認定賞与において生じる問題は、支払時に、その所得の存在及び金額が不明確であり、またその金額を支払後に国が認定し確定するケースが多いことである。そして、認定賞与を源泉徴収の基礎とするための、認定賞与として確定を要する手続制度を設ける必要性が欠けている点である⁷⁶⁾。

また経済的利益の法的評価上の問題として、国が税務調査等により、経済的利益の流出を役員賞与として認定するのであるが、認定する者の法的評価によって、源泉徴収の対象となる課税所得及び税額が変わることは、特別な手続によらずに自動確定で源泉徴収される所得税にはなじまない⁷⁷⁾。

本来源泉徴収は、課税手続でなく徴収手続であるから、課税標準という概念はない。よって、源泉所得税の対象となる課税所得については、給与等として支払われる金額が、明確でなければならないことを前提とすべきである⁷⁸⁾。この前提がなければそもそも自動確定は成立しないと考えられる⁷⁹⁾。

第 3 節 源泉徴収の判断時期

1 「支払の際」の意義

所得税法によれば、源泉徴収義務について、利子、配当等の支払をする者は、「支払の際」所定の所得税を徴収して、徴収した日の翌月 10 日までにその所得税を国に納めなければならない。果たして、この徴収する日を「支払の際」としているのだろうか。給与所得の場合、所得税法が定める源泉徴収制度における「徴収」とは、支払者が受領者に支払うべき金額から、徴収すべき所得税を控除（他に社会保険料、住民税等を控除する場合もある）して、その控除した後の金額を手取額として支払うことになる。このような意味から所得税法は、源泉所得税を「支払の際」に徴収する旨を定めていると考えられる。つまり、「支払」と「徴収」の時期は別ではなく、「支払」と「徴収」が同時期に行われているのである⁸⁰⁾。この見解は、例えば利子、配当所得、あるいは定期的に支払われる給与所得のように、源泉徴収が簡易、確実であれば、特に問題となることはない。しかし、経済的利益が供与された場合、その供与の時期については、法令上明確になっていない。そこで、この経済的利益を供与した行為を「支払」とするならば、この「支払」の時期を特定し、源泉徴収を行う時期を決定する必要がある。経済的利益の供与が給与所得であるとして、源泉

75) 宮谷・前掲注 11) 63 頁。

76) 宮谷・前掲注 11) 64 頁。

77) 雄川・前掲注 9) 139 頁。

78) 宮谷・前掲注 11) 57 頁。

79) 高橋・前掲注 24) 51 頁。

80) 浦東・前掲注 59) 26 頁。

徴収をする場合には、この経済的利益を供与した時点が、「支払の際」とであると想定される。

この債務免除による経済的利益の供与のように、事前に支給日が定められていない場合は、「現実はその支給を受けた日（その日が明らかでない場合には、その支給が行われたと認められる事業年度終了の日）」と所基通 36-9 に定めている。

2 「支払」の時期

源泉徴収義務の履行期である「支払」の時期を明確にするには、支払行為を特定しなければならず、その特定することに困難を要する場合は、そもそも源泉徴収制度は、そのような困難を要する場合までを想定し確立した制度でないことから、支払者に源泉徴収義務を課すべきでなく、その想定においてまで、所法 183 条の支払概念を拡大解釈することは許されない⁸¹⁾。また源泉徴収制度における自動確定が、法制上不合理な無理を強いているため、納税義務者である支払者が「支払」を認識しないまま、実際の「支払」が行われていないにもかかわらず、「支払と同時」に、源泉所得税額が「確定」していると擬制されている⁸²⁾ことも問題である。

実際にどの時点で源泉徴収をすべきか、どの時点で支払があったのか、という時期の問題において、会社が支出した従業員分の旅行費用が、給与等に該当するか福利厚生費に該当するかが争われた、東京高裁平成 25 年 5 月 30 日判決⁸³⁾がある。本判決は、従業員一人当たり支出した約 25 万円の旅行費用が、社会通念上、高額であることを理由に給与等に該当すると判示した。しかし、当該経済的利益を、どの時点で支払があったかについては明確な判断がなされていない。また、従業員が受けた経済的利益の額が約 25 万円の旅行費用であるとしても、旅行費用の支払は直接従業員ではなく、旅行会社に支払っているため、支払者は支払の際に従業員からの源泉所得税を徴収する機会がないので、源泉徴収に適する前提がないのである。

3 京都地裁平成 14 年 9 月 20 日判決

また、社会福祉法人の理事長が、横領により得た経済的利得について、同法人は源泉徴収義務を負うか否かについて争われた、京都地裁平成 14 年 9 月 20 日判決⁸⁴⁾（以下、「京都地裁平成 14 年判決」という。）は、「源泉徴収の対象となる所得税を負担するのは受給者で、源泉徴収は政策的な理由に基づく徴収制度に過ぎないものであるといっても、法や通則法は、源泉徴収の対象となる所得については、他の各所得と異なる扱いをしているのであって、前記のような源泉徴収手続をするのに相応しい内容の所得を念頭に置いているもの解され、給与所得となる法 28 条 1 項所定の賞与の意味も、また、法 183 条 1 項の所定の『支

81) 浦東・前掲注 59) 28 頁。

82) 三木義一「認定賞与と源泉徴収」寺田友子＝平岡久＝駒林良則＝小早川義則編『現代の行政紛争 小高剛先生古稀祝賀』（成文堂、2004 年）276 頁。

83) 東京高判平成 25 年 5 月 30 日税資 262 号順号 12222。

84) 京都地判平成 14 年 9 月 20 日税資 252 号順号 9198。

払の際』の意味も、このような観点をも加味して考えるべきである。」と判示して、給与所得は、源泉徴収が明確に判断できる所得でなければならないことから、支払者に源泉徴収義務を認めなかった⁸⁵⁾。

本件は、源泉徴収の対象が不確定概念に基づくものであり、かつ、支払者による支払行為自体が存在しない。よって、本来の納税義務者から、源泉所得税を徴収しなければならないことは明らかであるが、どの時点で、支払者が源泉徴収義務を認識しなければならないか、を求めるのは困難であるといえる。よって、本件のような「支払」の際に、源泉徴収の課税所得に該当するか否かの判断が困難な場合には、支払者に源泉徴収義務を課すことは適当でなく、「支払」には当たらないと考える⁸⁶⁾。

第 4 節 判例の動向

1 山口地裁昭和 35 年判決

ここで、「支払」の意義における見解を、いくつかの下級審判例をもとに整理していく。

山口地裁昭和 35 年 3 月 31 日判決⁸⁷⁾ (以下、「山口地裁昭和 35 年判決」という。) は、その「支払」の意義を、源泉徴収義務の成立には、現実の支払という事実を要するとした。

2 広島高裁昭和 35 年判決

しかしこの山口地裁昭和 35 年判決に対し、広島高裁昭和 35 年 7 月 26 日判決⁸⁸⁾ (以下、「広島高裁昭和 35 年判決」という。) は、源泉徴収義務が成立するには、現実の支払に限定されないと判断した。

3 東京高裁平成元年判決

東京高裁平成元年 10 月 30 日判決⁸⁹⁾ (以下、「東京高裁平成元年判決」という。) でも、現実の支払に限定せず、その支払と同視できれば、支払者に源泉徴収義務を負わせても不当ではないとしている。

85) 本判決の控訴審である大阪高裁平成 15 年 8 月 27 日判決 (大阪高判平成 15 年 8 月 27 日税資 253 号順号 9416) は、理事長の行為と社会福祉法人の行為は、同視できるとして、社会福祉法人に源泉徴収義務を課すことを認めた。この点について酒井克彦教授は、「一義的には、給与所得は源泉徴収によって納付されることが予定されているとしても、源泉徴収制度は、所得税法 183 条『源泉徴収義務』1 項の『支払』に着目した制度であり、同条の義務の発生の有無は給与所得該当性の要件と完全に合致するわけではない。」として、源泉徴収制度の問題と、給与所得該当性の議論は性質が異なるため、峻別すべきとしている (酒井克彦『所得税法の論点研究』(財経詳報社、2011 年) 142 頁)。

86) 鷲田・前掲注 8) 58 頁。この点について占部裕典教授は、「役員が会社の資金あるいは売上金を横領した場合においては、金銭の交付 (取得) という事実は存在するが、なお、会社が横領者 (役員) に対して損害賠償請求権を有するにすぎず、会社がこの損害賠償請求権を放棄するときに初めて所得税法 183 条にいう『支払』が存在したことになる」と解している (占部裕典「賞与の認定と源泉徴収による所得税の法的関係」近畿大学法学 50 巻 2・3 号 (2003 年) 327 頁)。

87) 山口地判昭和 35 年 3 月 31 日税資 33 号順号 497。

88) 広島高判昭和 35 年 7 月 26 日税資 33 号順号 915。

89) 東京高判平成元年 10 月 30 日税資 174 号順号 486。

4 大阪地裁平成9年判決

また大阪地裁平成9年5月21日判決⁹⁰⁾(以下、「大阪地裁平成9年判決」という。)は、「支払」の所得税法183条1項の「支払」の解釈について現金、小切手の交付以外の法律行為も、原則「支払」であると判断している。

5 検討

以上より、山口地裁昭和35年判決は、「支払」とは現金の交付が原則であるとしながらも、その現金交付と同等の経済的利益も含むとしている。そして、同判決である控訴審の広島高裁昭和35年判決は、「現実の支払のみならず税法上支払と同視し得べきものを指すものと解する」としており、また東京高裁平成元年判決、大阪地裁平成9年判決も同様の判断をしている⁹¹⁾。

また、いずれの判決も、「支払」の意義を、現金あるいは現実の「支払」という要件を認めている。しかし、現金あるいは現実の「支払」という要件に限定することへの疑義から、「実質的判断」、「公平、明確を重視すべき租税法制度の目的」、「実質課税の原則」という観点を重視している。その結果、「支払」の意義を拡張し、現金、現実の「支払」に限定せず、現金、金銭以外の方法であっても、それと同視できるものは「支払」とみるべきと判断したと考えられる。しかしこれらの各見解は、支払者の、「支払」における予見可能性を軽視し、源泉徴収制度の利便性、正当性を担保するため、かなり偏重的な判断であると考えられることから、容易に受け入れることはできない。

第5節 最高裁平成23年3月22日判決の見解

1 事案の概要

株式会社であるX(原告・被控訴人・被上告人)を懲戒解雇された元従業員であるYら(被告・控訴人・上告人)に対する、解雇日以降の賃金の支払を命ずる仮執行の宣言を付した判決に基づく強制執行において、民事執行法122条2項の規定により弁済を行ったX社が、所法183条1項所定の源泉徴収義務を負う者として、訴外A税務署長から上記賃金に係る源泉所得税を徴収されたが、Yらから、上記源泉所得税の徴収をしていなかったと主張して、Yらに対し、同法222条に基づき、上記相当額の支払を求めた事案において、Xは、その支払を命ずる判決に基づく強制執行によりその回収を受ける場合であっても、所得税法183条1項所定の源泉徴収義務を負うとした事例である。

2 裁判所の判断

本判決では、「支払」があったことを認める理由について、「法183条1項は、給与等の支払をする者は、その支払の際、その給与等について所得税を徴収し、その徴収の日の属

90) 大阪地判平成9年5月21日税資223号順号758。

91) 青柳・前掲注5)65頁。

する月の翌月 10 日までに、これを国に納付しなければならない旨を定めるところ、給与等の支払をする者が、強制執行によりその回収を受ける場合であっても、それによって、上記の者の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、同項は、給与等の支払が任意弁済によるのか、強制執行によるのかによって何らの区別も設けていないことからすれば、給与等の支払をする者は、上記の場合であっても、源泉徴収義務を負うものというべきである。〔下線筆者〕と判示して、「支払」を認める根拠に、支払者の支払債務という事実を挙げて、源泉徴収義務を課したのである。

3 検討

支払者と受給者の間に労務契約が成立し、支払者が、受給者に対し支払の債務を負担していることを前提に、その「支払」が債務の消滅をもたらすものであるとして、「支払」が認められるのである。なぜなら、源泉徴収義務者が支払債務を負担していなければ、支払債務が消滅することはあり得ないからである⁹²⁾。よって、支払者の「支払」を認めるには、支払者が受給者に対し支払債務を負担しており、債務の本旨に従った履行に基づきその債務が消滅したことを要する⁹³⁾。

最高裁は、給与等の「支払債務」の消滅を持って、給与等の「支払」に当たるとの構成により、債務免除の場合にも、「支払」概念は該当するとしている。この判決は、判例性としては重要である。しかし判決において、所法 183 条 1 項にいう「支払」とは「現実の支払」に限定されるものではなく、広く「支払われたものと同視すべきもの」にまで拡張されるとの解釈の是非については、まだ議論の余地を残している⁹⁴⁾。

第 6 節 給与所得該当性と「支払」

本論文が素材とした広島高裁平成 29 年判決は、結論として、債務者における債務免除後の資産が負債を上回った部分は、債務免除によって債務者（理事長）の担税力を増加させるもので、債務者（理事長）の利得として認められるため、所法 36 条 1 項の「経済的な利益」に該当する。よってこの上回った部分が、源泉徴収の課税所得となり、支払者（組合）に源泉徴収義務が課せられることとなった。しかし、本結論とは異なり、債務免除益が、同法 28 条 1 項の給与に該当しても、同法 183 条 1 項の、「支払」に当たらない可能性の存否における問題点がある。

92) 脇谷英夫「『経済的利益』を対象とする源泉徴収制度の考察」税法学 571 号 (2014 年) 180 頁、浦東・前掲注 59) 19 頁。

93) 脇谷・前掲注 92) 181 頁。

94) 酒井・前掲注 57) 6 頁。

1 「給与等」の「等」

この問題について、木山泰嗣教授は、最高裁平成 27 年判決の理論から読み取することは可能であるとして、本判決が使用した用語の、「給与等」の「等」に着目し、技巧的な理論と批判を受けることを予測したうえで、「本件判決は、本件債務免除益が所得税法 28 条 1 項の給与所得に該当しうるものであることは認めているものの、その『支払』が源泉徴収義務の対象に該当することになる、所得税法 183 条 1 項にいう『給与等』に当たるとまでは判断していない」と指摘している⁹⁵⁾。この理論によれば、「『給与』には該当するものの、『本件各処分が取り消されるべき』可能性が認められる余地が生ずること」から、最高裁平成 27 年判決が差戻を命じた意味の理解が可能となったとしている。その理解をもとに、本判決は、「本件旧通達及び所得税法 44 条の 2 第 1 項の規定が意識されていると思われる『本件債務免除時に A が資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難であったなど本件債務免除を同人の給与所得における収入金額に算入しないものとすべき事情が認められる場合』には『給与』にはあたるものの『給与等……の支払』にはあたらない場合を指している」として、続けて、このような事情が認められる場合において「給与」に該当するものが「給与等……の支払」に該当しないのかという疑問に対し、本件旧通達規定が、債務免除益を、担税力がないことから所得に該当せず、「収入金額又は総収入金額に算入しない」と規定した「確認的非課税」であるならば、「そもそも『給与等……の支払』にはあたらないと解することができる。」と指摘している⁹⁶⁾。

2 源泉徴収義務なき給与の可能性

そこで、非課税である通勤手当を給与所得に該当する、と判示した最高裁昭和 37 年判決をもとに、通勤手当も担税力ある所得だが、「創設的に所得税法 9 条 1 項 5 号の規定により非課税にされているにすぎない」という理解を踏まえ、同法 183 条 1 項の「給与等……の支払」に課税所得は含まれないとの見解を示している⁹⁷⁾。よって、債務免除益は、「これを非課税所得といえるかどうかは措くとしても、非課税所得と同じく収入金額に算入しない給与であるため、やはり、『給与等……の支払』には該当しないと考えられる」と述べ、本件債務免除益は、源泉徴収義務なき給与としての可能性があることを立証づけた。

また、「給与等」の文言に着目し、同法 183 条 1 項における「給与等」はそれぞれ、支払者に源泉徴収義務を課するための課税要件であるから、同法 28 条 1 項における「給与等」の事実上、給与所得の課税要件であると同時に、同法 183 条 1 項によって、支払者に源泉徴収義務を課するための課税要件でもあるとする。よって、同法 183 条 1 項の独自の解釈（つまり源泉徴収義務を課すことの有無と、給与所得該当性とは性質が異なることから区別す

95) 木山泰嗣「判批」青山ビジネスロー・レビュー 5 巻 2 号 (2016 年) 82 頁。

96) 木山・前掲注 95) 83 頁。

97) 木山・前掲注 95) 83 頁。

べきである⁹⁸⁾) が認められなければ、同法 28 条 1 項の趣旨と同法 183 条 1 項の源泉徴収制度の意義を、「給与等」の解釈において考慮することが認められる。このことを踏まえ、同法 28 条 1 項の「給与等」の概念を、包括的ではなく、限定解釈することを前提に、支払者へ源泉徴収義務を課すことに対し、負担、リスクが生じる場合は、そのリスク、負担が軽減でき、また源泉徴収制度を適正に機能させることが可能となる⁹⁹⁾。

第 7 節 小括

「支払」の意義における判例の動向を検討する限り、現金の「支払」、金員の移動という現実の「支払」がなかったとしても、債務免除益は、債務の消滅を根拠に、「支払と同視し得べきもの」とみなされ、源泉徴収義務を課すべきである、という見解が多く見受けられる。しかし、本来の納税義務者である受給者に代わり、源泉徴収、納税が、支払者に課せられる義務である以上、「支払と同視し得べきもの」という抽象的な判断は容認できない。

広島高裁平成 29 年判決で、給与所得を、債務免除後の資産が負債を上回った部分とした判断においても、何時の時点で所得が支払われ、何時の時点でその所得が確定し、何時の時点で所得税を徴収すべきであるかという、「支払の際」、「支払の時期」の断定に際し、源泉徴収義務者に多くの困難を要することは明白である¹⁰⁰⁾。したがって、「支払」は、債務免除益、低額譲渡のような、擬似的な「支払」ではなく、現実の金銭の交付あるいは金員の移動に限定すべきである。この金員の移動という点においては、第 2 章で検討した最高裁昭和 37 年判決から、債務免除益は、源泉所得税の天引を可能とする金銭の移動自体が生じておらず、給与所得に該当するが、「支払」には該当しないという理論が当てはまるため、金銭の交付、金員の移動は「支払」の要件なのである。本章第 1 節にて、「支払」の一類型として、手形・小切手の交付を取り上げ、交付のみでは「支払」に該当しないことを述べた。この理論からは、例えば、給与、賞与の支給を、手形・小切手の交付で行った場合、「支払」には該当しないことになる。手形・小切手はその決済にて現金化されて初めて「支払」となる。つまり交付の時点では、天引自体不可能である。このことから同様に、「支払」に当たるために、金銭の交付、金員の移動はやはり不可欠な要件である。

また、最高裁平成 23 年判決の事例と、広島高裁平成 29 年判決の事例を比較すると、前者は、支払債務を有しているのは支払者であるのに対し、後者は受給者が支払債務を有していることになる。つまり、前者における、「支払」を認める根拠を支払債務の消滅であるとした判断は、後者の事例には射程外であると考えられる。両者とも、支払者と受給者との間に、債権債務を有している点で共通しているが、債務を有している対象者が異なるこ

98) 酒井克彦『所得税法論点研究』(財経詳報社、2011 年) 142 頁。

99) 脇谷・前掲注 92) 175 頁。

100) 脇谷・前掲注 92) 182 頁。このなかで脇谷氏は、「源泉徴収の対象が定型化し、かつ、当事者がその対象をできるのであれば、使用者は源泉徴収に要否に関する判断等に困り、あるいは誤る危険は少なくなる。」ことで、支払者は源泉徴収義務を課せられるリスク、負担を免れることが可能になるとの見解を述べている。

とで、「支払」が認められるケースと認められないケースとに明確に分けられる。したがって、支払債務の消滅が判断基準であれば、後者の事例においては「支払」に当たらないこととなる。

第5章 結論

本論文は、広島高裁平成29年判決を素材に、債務免除益に対する源泉徴収の問題について、債務免除益が「給与等」(給与所得。所法183条)に該当するとしても、その債務免除は、「支払」(同条)に当たらないことを論じた。

そこで、各章における検討結果から、債務免除益は、①支払者自らが、裁判所の事実認定(債務者の債務免除後に生じた負債額を上回る資産額を経済的利益とする)をもとに、源泉所得税額を確定し、納付することは適切ではなく、②所得税の前どりと考えられている現行の源泉徴収制度のもとでは、支払者が、経済的利益の移転の際に、源泉所得税の徴収を可能とする余地はある。しかし、経済的利益における明確な課税所得を把握できず、源泉所得税の自動確定にふさわしくないため、③源泉徴収義務者である支払者が、その経済的利益の移転を明確に把握できなければ、その経済的利益が給与所得に該当するとしても、「支払」があったとはいえない、との結論を導いた。そして、給与所得に該当するとしても、債務免除が、所法183条1項における「支払」に当たるためには、源泉徴収義務者である支払者において、課税所得の予測が可能なものとして、源泉所得税の徴収の時期、徴収額の確定が迅速、容易であり、かつ明確、確実になければならないこと(要件①)を明らかにした。また、同法183条1項の「支払」の態様が、現実の金銭及び金員の移転でなければならない(要件②)ことも明らかにした。この2要件を基準に、「支払」該当性を判断すべきである。

以上を前提に、債務免除益、低額譲渡のような形態による経済的利益の供与が、現実の金銭及び金員の移転のように明確でないため、支払者に源泉徴収義務を課することが困難である場合は、「支払」に当たらないと考える。

おわりに

債務免除益が給与所得に該当しても、債務免除が、所法183条1項の「支払」には当たるといえるのか、を明らかにするという論点に対し、一貫して、納税者(本論文では支払者)の権利擁護を念頭に置き検討した。そして、一定の成果を得ることができた。

この成果を、本論文で素材とした債務免除益課税だけでなく、実務において頻繁に生ずる認定賞与や、時代の流れとともに、給与所得該当性の判断における困難化が予測される経済的利益についての源泉所得課税、「支払」該当性の問題にも応用できるように、今後のさらなる研究課題として取り組んでいきたい。