

所得税法183条1項の源泉徴収義務における 「支払」概念の再検討

菊 田 実

(法学専攻 リーガル・スペシャリスト・コース)

目 次

はじめに

第1章 源泉徴収制度の意義と法的性質

第1節 源泉徴収制度の意義

第2節 源泉徴収制度の趣旨と沿革

第3節 源泉徴収制度の法律関係

第2章 所得税法183条1項の「支払」概念

第1節 所得税法183条1項の解釈

第2節 「支払」概念の意義

第3節 「支払」概念に関する学説・実務上の取扱い

第4節 「支払」概念に関する従来の判例・裁判例

第3章 「支払」概念に関する最近の判例・裁判例

第1節 大阪高裁平成15年8月27日判決

第2節 最高裁平成23年1月14日判決

第3節 最高裁平成23年3月22日判決

第4節 最高裁平成30年9月25日判決

第4章 「支払」概念の再検討

第1節 法令用語としての「支払」の意義

第2節 源泉徴収制度の法的性質から見た問題点

第3節 従来の判例・裁判例と最近の判例・裁判例の変遷

第4節 「支払」概念の再検討

おわりに

はじめに

所得税法（以下、法と略称する。）183条1項は、「居住者に対し国内に

において第28条第1項（給与所得）に規定する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。」と規定している。この規定を単純に解釈すれば、雇用主が役員や従業員に給与等を支払う際に、所得税を天引きして国に納める源泉徴収義務があることを定めたものといえる。しかし、近年では、社会福祉法人の元理事長の横領や、人格なき社団の元理事長に対する債務免除益のように、一般的にみて「支払」とは考えられないケースにまで源泉徴収義務が生じ、納税者の予測可能性を損なうような事案が発生している。そのような現状をふまえ、法183条1項の「支払」の意義について改めて検討したい。

法183条1項の「支払」の意義については、従来からそれを「実際の支払行為に限定」する見解¹⁾と「支払債務が消滅する一切の行為」を含むとする見解²⁾とが対立してきた。とくに判例・裁判例や課税実務は後者の立場をとりつつ、後述するように、横領による認定賞与や強制執行のように支払者に客観的な支払の意思が存在しない場合についても、広くこの考え方を適用し、「支払」の事実を認定して源泉徴収義務を課してきた。

しかし、このような支払者に支払の意思が存在しない場合についても源泉徴収義務を課すことは、自動確定方式である源泉徴収制度の趣旨や、租税法律主義が要請する納税者の予測可能性に反するのではないかと考えられる。

そこで、本論文では、法183条1項の「支払」について、従来の判例・裁判例や学説、課税実務を整理した上で、「支払」概念についての最近の判例・裁判例を具体的に分析検討し、従来の判例や課税実務の問題点を明らかにしつつ再検討することを目的とする。

第1章では、源泉徴収制度についての意義と法律関係を、立法趣旨、沿革などから整理し、第2章では、法183条1項の条文解釈から、「支払」の意義について、学説、課税実務及び従来の判例・裁判例を整理する。第3章では、「支払」概念についての最近の判例・裁判例を紹介し、第4章で

は、法令用語としての「支払」の意義から法183条1項の「支払」の性質を明らかにし、源泉徴収制度の問題点から、最近の判例・裁判例について検討し、「支払」の意義を再検討する。

第1章 源泉徴収制度の意義と法的性質

第1節 源泉徴収制度の意義

1. 源泉徴収制度とは

源泉徴収制度は、徴収納付の1つであり、徴収納付とは、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、これを国又は地方公共団体に納付させる方法をいう³⁾。

所得税法の第4編において規定されており、給与や利子・配当などの特定の所得を支払う者（源泉徴収義務者）がその所得を支払う際に、所定の方法により所得税額を計算し、その支払金額から所得税額を差し引いて国に納付する制度である⁴⁾。その予算上での位置づけも、令和3年度の所得税の予算額は、18兆667億円であるが、その約83%に当たる15兆744億円が源泉徴収の方法によって徴収されることが予定されている⁵⁾。

源泉徴収制度の対象は、利子・配当（181条）、給与所得（183条）、退職所得（199条以下）、報酬・料金等（204条以下）であり、いずれの場合においても、これらの支払をする者は、その支払の際、所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月10日までに、これを国に納付しなければならない旨が規定されている⁶⁾。

とりわけ、日本の給与所得に係る源泉徴収制度は、極めて厳格かつ精緻であり、その執行にあたっては、個々の給与所得者の人的控除と収入の大小に応じ、これらを織り込んで作成された各種の税額票に基づいて行われ、年末調整の手続によって、源泉徴収の機会を通じて年間給与に対する正当な税額が徴収される仕組みとなっている⁷⁾。さらに、源泉徴収された所得税は、所得税の前払いと位置付けられているが、給与所得については、原

則として年末調整によって年税額の精算が行われており、確定申告によって精算することは予定されていない⁸⁾。

2. 長所及び短所

源泉徴収制度の長所は、実際に支払われる金額を課税対象とするため、課税標準等の把握が正確であること、徴税が確実であること、徴税費が少なくすむこと、金額が支払われる段階で徴税されるので、納税に対する苦痛が比較的小さいことが挙げられる。反面、短所としては、徴収義務者に負担を強いる結果となること、申告納税制度の場合と比較して「所得税の前取り」となり、納税面で不公平感を抱かせる等が挙げられている⁹⁾。

第2節 源泉徴収制度の趣旨と沿革

1. 趣 旨

源泉徴収制度の趣旨については、一般的に徴税の便宜を図るものと考えられている¹⁰⁾。加えて、導入当時の第75回帝国議会議院「法改正法律案外30件委員会議録第2回」¹¹⁾によると、当時の大蔵大臣であった桜内国務大臣は、改正案の趣旨説明として、「出来得ル限り源泉ニ於テ課税シテ、納税ノ簡易化ヲ期スル必要ガアルト思フノデアリマス」とし、大矢政府委員は、「税ガ納メ易ク、徴税者ノ側カラ言ツテモ余リ手数ヲ掛ケナイ方法デヤリタイ……官庁ノ方カラ言ヒマシテモ手数ヲ省ク意味ニ於テ宜シイ」と答弁している。このことから、給与所得に対する源泉課税は、徴税者のみならず納税者の双方ともに納税の簡易化、便宜性の観点から導入されたといえる¹²⁾。

また、最高裁昭和37年2月28日判決¹³⁾では、源泉徴収制度について、「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、納付等に関する繁雑な事務から免れることが出来る。……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、合理的であって、公共の福祉にこたえるものといわなければ

ならない。これすなわち諸国においてこの制度が採用されているゆえんである。」としている。

このように、改正案の趣旨および判例から、源泉徴収制度は、特に徴税者の簡便性、合理性を重視し、同時に納税者にとっても同様の効果をもたらしているといえる。

2. 沿 革

わが国において源泉徴収制度が初めて導入されたのは、明治32年の所得税法改正であり、その対象は公社債の利子のみであった。大正9年の改正では、第二種所得が甲・乙の2種類に分けられ、甲には銀行定期預金又は定期預金の性質を有する銀行預金の利子に加えられ、乙には、非居住者の受ける配当及び利益処分¹⁴⁾の賞与¹⁴⁾が加えられた。その後大正15年の改正では、第二種所得についての改正はなかったが、資本利子税が新たに採用され、公債・社債、産業債権・銀行預金の利子または貸付信託の利益に対して、2%の資本利子税が課されることになり、源泉課税の方法が採用された。ここまでの改正においては、未だ「所得税の前取り」としての源泉徴収という観念は存在していなかった¹⁴⁾。

次に、昭和15年の改正により、国家総動員体制の下、所得税は大幅に改正された。この改正は、戦費の調達のために必要な税収を調達しようとするもので、その特色として、分類所得税と総合所得税の2本立ての制度を採用したことであった。この改正において、分類所得税の中に勤労所得が設けられ、給与所得について源泉課税が初めて採用された。また、勤労所得の基礎控除が1,000円から720円に引き下げられた結果、所得税の納税人口が大幅に増加し、所得税が大衆課税化することとなった。この時点においても、源泉課税は「所得税の前取り」ではなく、その徴収方法であり、その対象となる所得は、源泉課税による徴収と納付により完了することとされていた¹⁵⁾。

戦後の昭和22年の改正では、わが国では初めてとなる近代的な総合累進

所得税が採用された。所得税の源泉徴収は、この改正においてはじめて「所得税の前取り」を前提とし、後に確定税額を申告・納付する方法となった¹⁶⁾。さらに、その年中に支払う給与所得が5万円以下の場合には、既に源泉徴収した所得税額と正規に計算した所得税額との過不足額を計算し、その過不足額をその年最後に支払う給与の際に精算する、年末調整の制度が導入された¹⁷⁾。

シャープ勧告に基づく昭和25年改正では、源泉徴収に関しては、①不具者控除と障害者控除の創設に伴う源泉徴収票の改正、②賞与等に対する源泉徴収表の廃止、③日額表丙欄の創設等が実施されるとともに、源泉徴収義務者が源泉徴収をしなかった場合には、国は源泉徴収義務者からこれを追徴し、源泉徴収義務者は、追徴税額に相当する金額を受給者に支払う金額から控除し、またはその支払を請求することができることとされ、この場合の控除された金額又は支払った金額は、受給者について源泉徴収された所得税額と見なされる旨が明記されたものの、その姿はほぼ変わらず維持された¹⁸⁾。

その後の改正においては、昭和22年と25年の改正を基礎として改正が重ねられ、現行の制度へと続いている¹⁹⁾。

第3節 源泉徴収制度の法律関係

1. 源泉徴収義務者と納税義務者

源泉徴収制度の法律関係は、課税権者である国、源泉徴収義務者である支払者、納税義務者である受給者の3者の関係からなる。さらに、国と支払者の間には租税債権債務関係という公法関係、支払者と受給者の間には労働契約等という私法関係の異なる法律関係から構成されており、法は、国と支払者との関係について明確に定めるものの国と受給者の間には直接的、明示的關係を規定していない²⁰⁾。国税通則法における「納税義務」は、「国税を納付する義務」の略称であるが、源泉徴収による所得税については、これを徴収して国に納付する義務、すなわち源泉徴収義務者の徴収税

額の納付義務を意味する²¹⁾。

争訟手段としても、最高裁昭和45年12月24日判決²²⁾では、源泉徴収に係る納税の告知を徴収処分とした上で、徴収税額に争いがある場合には、源泉徴収義務者は納税の告知に対して、抗告訴訟又は納税義務不存在確認訴訟を提起し、その中で税額を争うことが出来るとし、受給者は、源泉徴収義務者に対して民事上の争訟を提起し、その中で税額を争うことが出来るとしている。すなわち、判例も争訟手段の点について、納税義務者である受給者と課税権者である国の間には直接の法律関係が存在しないと判断している²³⁾。

また、昭和37年最高裁判決²⁴⁾は、源泉徴収義務の成立する支払者と受給者との関係について、「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、能率を上げ得る点を考慮して、これを徴収義務者としているのである。」と判示している。すなわち、源泉徴収義務が生じる法律関係として「特に密接な関係」が必要とされている。この「特に密接な関係」を法183条1項の源泉徴収についてみると、最高裁昭和56年4月24日判決²⁵⁾の判示した「雇傭契約又はこれに類する原因」により生じる法律関係とすることができる。

2. 納税義務及び税額の確定

源泉徴収による所得税の納税義務は、国税通則法15条2項2号により所得の支払の時に成立し、税額の確定は、同法15条3項2号により、その成立と同時に法律上当然に確定するものとされる自動確定方式が採用されている。自動確定方式は、納付すべき税額が、特別の確定手続を待つまでもなく容易に計算することが出来るため²⁶⁾、所得の支払の時期より前に源泉徴収義務の成立はなく、その支払の後になっては、次回の支払からの控除又は求償の問題を生じるしか方途はないから、所得の支払の際をおいてほかになく、そこに税額確定行為を差し込む時間的余裕は全くないため²⁷⁾、採用されている。

また、自動確定方式の導入につき、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が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という前提の存在も考慮する必要がある²⁸⁾。

第2章 所得税法183条1項の「支払」概念

第1章では、源泉徴収制度の意義と法律関係について概観した。本章では、第1節で法183条1項の解釈にふれ、第2節で「支払」の意義について、「支払」と「支出」の違いと一般的な意味での「支払」の違いを明らかにする。第3節で「支払」概念に関する学説・実務上の取扱いを述べ、第4節において「支払」概念に関する従来判例・裁判例を紹介検討する。

第1節 所得税法183条1項の解釈

1. 文理による解釈

法183条1項は、給与等に係る源泉徴収義務について、「居住者に対し国内において第28条第1項（給与所得）に規定する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。」と規定している。この条文をそのまま単純に文理解釈すると、「居住者」とは、法2条1項3号において、国内（法の施行地をいう）に住所を有し、又は現在まで引き続いて1年以上居所を有する個人をいうとされ、「給与等」とは、法28条1項に規定するものをいい、給与所得とは、俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与に係る所得をいう²⁹⁾。給与所得の収入金額に算入すべき金額には、同法36条1項の「収入すべき金額（金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもって収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額）」も含まれている。

そのため、従業員が会社などの使用者から商品、製品などの現物を無償で支給された場合には、その給付を受けた現物の価額に相当する金額を給与等の収入金額に算入し、所得税の源泉徴収の対象となる³⁰⁾。

「支払」の意義については条文で明確に規定されていないが、「コンメンタール所得税法」³¹⁾によれば、「その支払の際」について、「現金の交付などその支払債務を法的に消滅させる行為（現金の交付に準ずる行為を含む。）をいう」³²⁾としている。なお、その点について通達においても、「現実金銭を交付する行為のほか、元本に繰り入れ又は預金口座に振り替えるなどその支払の債務が消滅する一切の行為が含まれる。」³³⁾とされている。

2. 国税通則法15条2項2号

法183条1項に規定する給与等に係る源泉徴収と密接に関係しているのが、国税通則法15条2項2号（自動確定方式）である。まず、同法15条において、「国税を納付する義務（源泉徴収等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續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續により、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。」とされ、2項で「納税義務は、次の各号に掲げる国税（第1号から第13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。」とされ、同項2号において、「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」と規定されている。さらに、同条3項2号で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確定する国税として、源泉徴収等による国税が挙げられている。すなわち、ここでいう自動確定方式とは、特別の手續を要せず容易に税額が確定するため、その成立と同時に法律上当然に確定するものとさ

れている³⁴⁾。

第2節 「支払」概念の意義

1. 「支払」概念と「支出」概念

「支払」は、法183条1項のみならず、「給与の支払」、「利子等の支払」、「退職手当等の支払」、「対価の支払」、「医療費を支払った場合」、「社会保険料を支払った場合」、「保険金等の支払」、「年金の支払」等所得税法の多くの条文において使用されている。

一方、「支払」と似たような用語として「支出」がある。「支出」も各法において使用されており、「通勤のために必要な交通機関の利用又は交通用具の使用のための支出」、「支出した管理費、伐採費」、「支出した設備費及び改良費」、「災害に関連するやむを得ない支出」、「特定寄付金を支出」などが存在する³⁵⁾。

酒井克彦教授は、「支払」と「支出」の違いについて、「所得税法上の『支払』概念は、債務の履行のような場合で使用される概念であるのに対して、『支出』概念は、むしろ、当事者が自主的ないし債務の履行としてではなく金銭等を抛出するような場面で使用される概念であるという一応の理解を提示しておきたい。」³⁶⁾としている。広辞苑においても、「支出」は、「金銭や物品を支払うこと、また、その金品」³⁷⁾としている。

2. 「支払」の一般的な意味

一般的・辞書的な意味での「支払」は、①金銭を払い渡すこと②債務の弁済として金銭又は手形を給付すること³⁸⁾とされている。それに関連して、酒井教授は、仕入れ先に代金を「払う」とはいつても、仕入れ先に代金を「出す」とは言わず、「支払」とは相手方に「払う」という意味で、相手方の存在を観念した上で使用する概念であると言えるのではないかと指摘している。「支払」と「支出」は極めて近接した概念であるものの、「支払」が相手方を想定し得る関係において馴染む概念であるのに対し、

「支出」がそのような限定を付さずに使用される概念であるとするべき³⁹⁾としている。

酒井教授のこの見解は、上記の一般的・辞書的な意味での「支払」の意味において、「払い渡す」、「弁済として給付する」という文言が、相手方がいなければ成立しないことから、相手方を想定したものであると言える。

第3節 「支払」概念に関する学説・実務上の取扱い

1. 「支払」概念に関する学説

「支払」概念に関する学説は、「実際の支払行為に限定」する見解⁴⁰⁾と「支払債務消滅する一切の行為」を含むとする見解⁴¹⁾が対立している。また、「支払債務消滅する一切の行為」を含むとする見解には、認定賞与についてと強制執行、賃金仮払いの仮処分についてではそれぞれ論点が異なっている。

さらに、木山泰嗣教授は、最高裁平成23年3月22日判決⁴²⁾（次章第3節）から、最高裁は支払者の支払債務が消滅することを「支払」とする債務消滅説に立つとしている。しかし、債務免除益や横領の事例は、債務消滅説による「支払」がないにもかかわらず、源泉徴収義務が生じていることから、経済的利益が支払者から受給者に「移転」し、受給者がこれを「取得」したと言えるため、当然に「支払」にあたるという考え方、すなわち「利益移転・取得説」を前提にしているのではないかとしている⁴³⁾。

次に、認定賞与と強制執行、賃金仮払いの仮処分について学説の見解を整理する。

(1) 認定賞与

認定賞与は、大きく以下の2つの場合に分けられる。

① 同族会社の行為または計算の否認規定（法157条、法人税法132条）により法人の行為等を容認するなら結果的に租税の負担を不当に減少させることになる場合に、適法な行為等または実在する行為等に関わらず、税

務署長の認める行為等があったものと擬制して課税する場合。

② 会社が役員に対し臨時的に経済的利益の供与（役員に対する低廉譲渡等）をする場合、税務官庁は、このような臨時的な経済的利益の供与も役員に対する賞与とする旨の規定により、役員に対し譲渡した資産の譲渡価額と時価との差額が役員に対する賞与であると認定して課税する場合⁴⁴⁾。

①のように、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については、学説上、消極的に解する見解がやや多く、②のように、低廉譲渡等に基づく認定賞与については、積極の見解と消極の見解に分かれている⁴⁵⁾。消極の見解は、源泉徴収制度の趣旨・目的からして、課税標準が明白であり、かつ税額の算出が一義的に極めて簡易であるという条件にあたらぬこと、源泉徴収義務の成立は、現実の給与等の「支払」の事実によるべきであり、認定賞与には現実の「支払」が伴わないこと⁴⁶⁾を理由に消極的に解する見解がある。

(2) 強制執行、賃金仮払いの仮処分

賃金仮払いを命ずる仮処分の判決または決定に基づく金員の支払が源泉徴収に係る「支払」に含まれるか否かについて、碓井光明名誉教授は、「仮処分命令は、強制執行との関係においては、債務名義とみなされるので（民事執行法180条1項）、この債務名義に基づき強制執行がなされる場合と、任意に履行される場合とがある。本件のような任意履行の場合と一般の支払との間に区別を設ける理由を見出すことはできない。」⁴⁷⁾として、使用者が仮処分に基づく金員を任意に支払う場合に限り積極的に解している。

一方、堺澤良教授は、「仮処分命令により使用者が任意に賃金を支払った場合においては、当該賃金について源泉徴収が可能であるというのであるが、強制執行の場合と比較して結論を異にする理由があるとは思われず、このような結果は不合理であると言わざるを得ない。」⁴⁸⁾として、「給与等」に該当する限り積極的に解している。

2. 「支払」概念の実務上の取扱い

課税実務における「支払」の範囲は、所得税基本通達に定めが置かれている。具体的には「支払」の意義を記した所得税基本通達181～223共-1に従うこととなっており、「所得税法第4編《源泉徴収》に規定する『支払の際』又は『支払をする際』の支払には、現実に金銭を交付する行為のほか、元本に繰り入れ又は預金口座に振り替えるなどその支払の債務が消滅する一切の行為が含まれることに留意する。」と規定している。また、同通達36-15では、法第36条第1項かっこ内に規定する「金銭以外の物又は権利その他経済的な利益」には、(1)物品その他の資産の譲渡を無償又は低い対価で受けた場合におけるその資産のその時における価額又はその価額とその対価の額との差額に相当する利益、(2)土地、家屋その他の資産（金銭を除く。）の貸与を無償又は低い対価で受けた場合における通常支払うべき対価の額又はその通常支払うべき対価の額と実際に支払う対価の額との差額に相当する利益、(3)金銭の貸付け又は提供を無利息又は通常の利率よりも低い利率で受けた場合における通常の利率により計算した利息の額又はその通常の利率により計算した利息の額と実際に支払う利息の額との差額に相当する利益、(4)(2)及び(3)以外の用役の提供を無償又は低い対価で受けた場合におけるその用役について通常支払うべき対価の額又はその通常支払うべき対価の額と実際に支払う対価の額との差額に相当する利益、(5)買掛金その他の債務の免除を受けた場合におけるその免除を受けた金額又は自己の債務を他人が負担した場合における当該負担した金額に相当する利益、が含まれるとされ、源泉徴収制度の対象となっている。

また、「所得税基本通達逐条解説」によると、この場合の「支払」には、金銭債務を負う者が債権者に対して弁済のために現実に金銭を交付する行為は最も一般的な支払の形態であり、これが含まれることはもちろんであるが、このほか、利息を預金元本に繰り入れたり、債務者の預金口座から債権者の預金口座に振り替えるなどその支払債務が消滅する一切の行為が

含まれるものとしている⁴⁹⁾。したがって、債務者が債権者から債務の免除を受けたことによる債務の消滅も「支払」に含まれるが、時効による債務の消滅は「支払」に該当しないと解される。

第4節 「支払」概念に関する従来の判例・裁判例

1. 岐阜地裁昭和58年2月28日判決⁵⁰⁾

本件は、原告会社Xが従業員Aを懲戒解雇したところ、Aが、Xを被申請人として解雇の意思表示の効力停止及び解雇の日の翌日以降の賃金の仮払いを求める別件の仮処分申請を行った。また、Aは他にも賃上げ差額、賞与、諸手当の増額分などの仮払いを求める仮処分申請を9回にわたり行い、これらの申請はすべて容認され、仮処分決定がなされた。Xは、これらの仮処分判決または決定に従い、仮払金額をAに対して支払った。その際、仮払金額の総額から所定の失業保険料及び厚生年金掛金を控除したが、所得税分は控除しなかった。

それに対し、被告税務署長Yは源泉所得税納税告知処分と不納付加算税の賦課決定処分を行い、Xがその取り消しを求めた事案である。

岐阜地裁は、仮処分裁判によって一応保障せられた申請人の法律上の地位等は、後に解雇を有効とする判決が確定する等の事態が発生した場合には、効力が失われるが⁵¹⁾、「使用者すなわち被申請人との間の従来の労働契約関係が存続しているものとして取り扱われ、かつ、被申請人から右仮処分裁判によって認められた賃金の仮払いを受けることのできる法律上の地位を保障されるに至ったものというべきである。」⁵²⁾として、XとAの労働契約関係の存続に注目し、法28条1項の給与等に該当するとして請求を棄却した。

2. 高松高裁昭和44年9月4日判決⁵³⁾

本件は、被申請人が、申請人ら4名に対し、就業規則を守らなかったため懲戒解雇のところ、普通解雇する旨の意思表示をなしたが、申請人ら4

名が雇用契約上の権利を有する地位を仮に定め、かつ、被申請人に対し、申請人ら4名がそれぞれ従業員として支給されていた平均賃金を、本件解雇がなされた昭和41年9月3日から本案判決確定の日まで毎月25日限り支払うことを求め、申請が認められた。

高松高裁は、支払うべき賃金について、「源泉徴収は、その事務の性質上、使用者が任意に賃金を支払う場合において負担する義務であり、その意に反して強制執行により取立を受ける場合においてまで負担する義務ではないと解するのが相当である。したがって、裁判所としては、賃金の全額について支払を命ずべきであり、労働者が強制執行により賃金の取立をした場合においては、税務官庁は労働者より税金を徴収すべく、使用者に源泉徴収の責任を問うべきではないこととなる。なお付言すると、使用者が判決に従い任意に賃金支払義務を履行する場合においては、賃金より税金の源泉徴収を行ない又は諸保険料の控除をなし得ることは当然である。」⁵⁴⁾と判示した。裁判所は、その事務の性質に注目し、任意か強制かにより、源泉徴収すべきか否かを判断すべきとした。

3. 東京地裁昭和53年5月25日判決⁵⁵⁾

本件は、原告が役員に対し、退職金を支給したところ、本件給付が役員賞与にあたるとして納税告知処分を受けた。それに対し原告が取り消しを求めた事案である。原告は、本件給付が役員賞与に該当することは争わなかったが、当事案のような認定賞与のような場合は、本件給付が役員賞与に該当するか否かの判断は明確性、簡便性を前提としているため、源泉徴収の対象とならないと主張した。

東京地裁は、本件給付が役員賞与であることは争わないのであるから、法183条1項にいう、「給与等の支払とは、それが給与等に該当するものである以上、支払者がいかなる趣旨でこれを支払ったかというような支払者の主観的意思とはかかわりなく決せられるべき」⁵⁶⁾として棄却された。

第3章 「支払」概念に関する最近の判例・裁判例

第2章では、給与等に係る源泉徴収に係る法183条1項の「支払」概念の解釈について検討した。その中で従来の判例・裁判例の見解についてふれたが、本章では、「支払」概念に関して、第1節で社会福祉法人の理事長の横領、第2節で破産管財人による破産会社の元従業員の退職金等への配当、第3節で仮執行宣言に基づく強制執行、第4節で人格なき社団の理事長への債務免除益の、4つ最近の事案について紹介検討する。

第1節 大阪高裁平成15年8月27日判決（横領と源泉徴収制度）⁵⁷⁾

1. 事案の概要

社会福祉法人X（原告・控訴人）の元理事長Aが、理事長の立場を利用して不正経理を指示し、総額2億円の不正資金の流出を行っており、平成9年1月の特別行政監査で、そのことが発覚した。そのため、Aを含む10名の理事が辞任し、平成9年5月に税務調査が実施され、所轄税務署長は、Aの個人口座に入金されていた金額を賞与に該当するとして、源泉徴収についての納税告知処分及びそれに伴う不納付加算税の賦課決定処分をした。それに対しXが取り消しを求めた事案である。

2. 裁判所の判断

第一審の京都地裁判決は、A個人名義の口座に移動させたことは、Xとの関係では違法な行為に当たることは明らかであり、正に、法人の金員の横領行為であったもので、しかも、Xとしては、支払者として、Aからその所得税を天引きにより徴収する余地はなかったもので、法が予定しているようにXという法人がAから所得税を源泉徴収する余地はおよそ考えられない形態の金員の移動であったというべきであると判断した。別件訴訟（Aに対する損害賠償請求）においてもAの損害賠償の支払を認容する判

決が確定していることから、法人であるXは本件金員の移動を是認していたとの判断をしなかったことになる。むしろ、本件金員の移動は、法人としてのXの当時の客観的な意思に反しており、これをXがAに支払ったとみるのは無理であると考えられるとした。さらに、本件金員の移動は、Aが個人的な目的で使用するために行われたものであるため、Aの理事長としての役務・職務の提供の対価に該当するものではないと判断した⁵⁸⁾。

それに対し、控訴審の大阪高裁判決は、別件訴訟は本件とは関係が無く、Aが社会福祉法人Xを実質的に全面的に支配していたことを理由に、Aの送金行為がXの行為とみなされ、Xの意思でAへ経済的利得を与えたと判断し、それが賞与に該当するとして原判決が取り消され⁵⁹⁾、上告棄却により確定した。

第2節 最高裁判平成23年1月14日判決（破産管財人と源泉徴収制度）⁶⁰⁾

1. 事案の概要

破産管財人である弁護士X（原告・控訴人・上告人）が、破産会社の元従業員への退職金等の配当及び自身への破産管財人としての報酬を支払ったところ、破産管財人に対して源泉徴収義務があるとして納税告知処分がなされた。それに対しXが取り消しを求めた事案である。

2. 裁判所の判断

第一審及び控訴審判決は、破産管財人報酬は、法204条1項2号にいう弁護士の業務に関する報酬又は料金に該当するとされ、「支払をする者」とは、経済的利益の一方的当事者であり、経済的出捐の効果の帰属者である破産会社であるとし、破産管財人が破産財団に対する管理処分権に基づいて行った退職金及び破産管財人報酬の支払は、実質的に破産会社が行ったものといえるとした。退職金については、徴収すべき所得税の額の計算や年末調整の手続を破産管財人において行うことが破産手続ないし破産管財人の地位、権限等に照らして不可能又は著しく困難であるということは

できないとされ、これらの支払は管理処分権に基づいて行ったのであるから、これに付随する義務として源泉徴収義務を負うと判断された⁶¹⁾。

それに対して、上告審判決では、給与等の支払をする者に源泉徴収義務を課しているのは、支払者と受給者が、特に密接な関係にあつて、徴税上特別の便宜を有し、能率を上げ得る点を考慮したものとし、破産管財人と支払を受ける労働者との間に特に密接な関係があるということとはできないと判示した。さらに、破産宣告前の雇用関係に基づく退職手当等の支払に関し、その支払の際に所得税の源泉徴収をすべき者としての地位を破産者から当然に承継すると解すべき法令上の根拠は存在しないとして、破産会社の元従業員の退職金の支払に係る部分については、源泉徴収義務はなく、自らに支払う報酬について、源泉徴収義務はあると判断した⁶²⁾。

第3節 最高裁判平成23年3月22日判決（強制執行に基づく支払と源泉徴収制度）⁶³⁾

1. 事案の概要

X（原告・控訴人・上告人）は、預金又は定期積金の受入れ、会員に対する資金の貸付け等を事業目的として設立された信用金庫であり、被告らは、Xの従業員である。Xが、被告らとの解雇無効確認等請求訴訟において賃金の支払等を命じる判決を受け、被告らから源泉徴収すべき所得税を徴収できないままに、同判決の仮執行宣言に基づく強制執行手続において賃金相当額全額を支払ったところ、所轄税務署長により法221条に基づき被告らから源泉徴収すべき所得税を徴収された。そのことにより、被告らに対し、上記源泉徴収すべき所得税相当額の支払を求めた事案である。

2. 裁判所の判断

第一審、控訴審及び上告審は同様の判決を下しており、法183条1項はその支払が任意によるものか私法上の強制執行によるものかによって、源泉徴収義務の有無が区別されておらず、この義務は、支払が任意によるも

のか否かという支払者と受給者との間の私法上の法律関係にかかる事情によって消長を来たすものではないと判断した。さらに、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、それが給与等の支払にあたりと解するのが相当であると判断した。

第4節 最高裁判平成30年9月25日判決（債務免除益と源泉徴収制度）⁶⁴⁾

1. 事案の概要

青果組合X（原告・控訴人・被上告人）が、理事長であったAに対し、その有する貸付金債権につき、2回債務免除を行った。1回目の債務免除では、改正前の旧通達36-17⁶⁵⁾（債務免除益のうち、債務者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ると認められる場合に受けたものについては、各種所得の金額の計算上収入金額又は総収入金額に算入しないものとする。）の適用があるという判断がなされ、その債務免除益については、Aの収入とはされなかった。1回目の債務免除以降、Aの資産は増加していないことから、Aに資力が無く、Aに対する借入金の弁済が不可能であると判断して2回目の債務免除（以下、「本件債務免除」といい、これに係る債務を「本件債務」という。）を行った。

本件債務免除の時点において、本件債務以外に、他の金融機関に対して債務を負っていた。Aの有する資産の評価額は、本件債務を含むすべての債務より少なかったが、本件債務以外の債務よりは明らかに多い額であった。そのため、Aの資産は、本件債務免除の直前では、その負債相当額より大幅に少なかったが、本件債務免除により、本件債務以外の債務の金額よりAの資産が大幅に上回る状態になったものである。

Xは、平成22年7月20日、所轄税務署長から、本件債務免除益がAに対する賞与又は賞与の性質を有する給与に該当するとして、その所得に係る源泉所得税の納税告知処分及び不納付加算税の賦課決定処分を受け、これに対してXが錯誤によるものと主張した事案である。

2. 裁判所の判断

第一審及び控訴審判決は、債務免除後においても、「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難」な状況であり、旧通達の適用があるとして源泉徴収義務は生じないとし、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であると認めるのが相当であり、本件債務免除は、役員の役務の対価とみることは相当ではなく、「給与等」に該当するということができないから、本件債務免除益について、Xに源泉徴収義務はないというべきであると判断した⁶⁶⁾。

一方、上告審判決は、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X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、X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して、本件債務免除益は、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断した。

再戻控訴審では、本件債務免除後の理事長の資産が負債を大幅に上回ることになり、その上回った部分は、本件債務免除によって理事長の担税力を増加させるものであり、理事長の利得にあたるということが認められるため、法36条1項の「経済的な利益」に該当し、この部分については、債務を弁済することが著しく困難であるとは言えないことになるとして、その上回る部分について、源泉徴収義務が生じると判断した⁶⁷⁾ (差戻上告棄却、決定)。

第4章 「支払」概念の再検討

第3章では、「支払」概念に関する最近の判例・裁判例を紹介した。本章では、第1節で法令用語としての「支払」と私法における「支払」の意義から、税法上の「支払」の意義について明らかにし、第2節で源泉徴収制度の問題点をふまえて、「支払」の要件を導くこととする。そして第3

節で、上記で紹介した従来の判例・裁判例と最近の判例・裁判例を、大きく2つの判断基準に分けて、その変遷についてみていく。第4節では、第2節で導いた「支払」の要件に基づき、第3章で紹介した判例・裁判例を具体的に検証し、「支払」概念の再検討を行う。

第1節 法令用語としての「支払」の意義

1. 法令用語としての「支払」

税法上、「支払」概念については別段の定めは設けられておらず、固有概念であるとする有力な見解もないため、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⁶⁸⁾。ただし、通達により「支払」の解釈が示されていることから、固有概念とはいえないが、税法上の特別な意味をもつ概念であるといえる。そこで、改めて「支払」の意味を調べてみると、法令用語辞典における「支払」は、以下のように説明されている。

支払 金銭債務の履行として金銭を渡すことをいう（農業災害補償法86、手形法1、労働基準法24）。なお、多少ニュアンスの相違はあるが、「払込み」（会社法34）も、同じく金銭を払うことを意味し、また、民法304条では、金銭を渡す場合には「払渡し」、金銭以外の物を渡す場合には「引渡し」の用語を用いている。

国の会計上の用語としては、財政法2条1項の「支出とは、国の各般の需要を充すための現金の支払をいう」という場合の「支払」は、小切手の振出し等の現金支払命令をすることを指し、会計法21条及び3章4節等の「支払」は、支出の次の段階たる現金を現実に払う段階を指す。

また、「支払」は、現金の支払の事実関係を表す用語として用いられるのに対し、「支給」は、支払の事実でなく、支払の原因となる権利の確定という意味を表す用語として用いられている（国家公務員共済組合法45・75、法35Ⅲ2等⁶⁹⁾）。（下線部筆者）

なお、下線部につき、他の解説書では、「支給」と「支払」の差違は、

「支給」が特定の給付を受ける抽象的権利が生ずることを意味するのに対し、「支払」はその給付の現実的行為である支払又は交付のことを意味するとしている⁷⁰⁾。

2. 私法における「支払」概念

まず、私法の一般法である民法においても、「支払」という文言は多くの条文で使用されているが、債権の消滅に関しては「弁済」の文言が使用されている。一方、債務の消滅に関しては「履行」が使用されている。学説上、「弁済」と「履行」は同じことを別の観点から見たものであり、「弁済」は債権が消滅するという結果の面から、「履行」は債務の内容を行うという債務者の面から見たものであるとする見解が有力である。債権債務の消滅という点で、所得税法における「支払」に「弁済」が含まれていることは明らかであるため、所得税法上の「支払」と民法上の「支払」が同じ概念であると考え難いといえる⁷¹⁾。

他方、「支払」は「弁済」の借用概念であるという見解⁷²⁾も存在する。このように解する理由として、「一義的で明確な判断が可能になること、支払者が任意支払に応じた場合には源泉徴収義務が成立することとの均衡上も優れること」⁷³⁾が挙げられている。長門貴之准教授は、この「弁済」を、債務者又は第三者が債権の内容である給付行為をし、それによって債権が消滅すること⁷⁴⁾と解されているが、上記のように、債権債務の消滅という点で、所得税法における「支払」に「弁済」が含まれていることは明らかであり、通達では「一切の債務の消滅」を含む概念であるとされているため、所得税法上の「支払」と民法上の「弁済」が同じ概念であると考え難いといえる。

次に、手形・小切手法の「支払」についてみると、手形法の「支払」は、すべての手形関係を消滅させる効果を有する弁済をいう（手形法77条1項3号）。また、手形関係または小切手関係の直接の目的は、支払にあり、証券上支払をすべき者として指定された者の支払によって、手形や小切手

はその存在目的を達成し、手形関係・小切手関係は完全に消滅する。そのため、手形・小切手法における「支払」は、弁済の一種ではあるが、このような効果を有する弁済のみを指し、その他の弁済を含まないと解されている。よって、狭義に解されている手形・小切手法上の「支払」は、債務の免除等を含んだ所得税法上の「支払」と同様の概念と考えることは難しい⁷⁵⁾。

以上の検討より、所得税法上の「支払」概念を単純に借用概念であると考えことは困難であり、第2章第1節、同章第2節もふまえると、「支払」とは、相手方が存在（観念できる）し、具体的行為により債務の消滅を伴う行為であり、一切の債務の消滅を含む概念であるならば、税法上の規定はないが、税法上特別な意味をもつ概念として位置付けることができる。

第2節 源泉徴収制度の法的性質から見た問題点

本節では、源泉徴収制度の法的性質から見た問題点から、「支払」の要件を導くこととする。第1章第3節でも述べたように、その前提として支払者と受給者の間に「特に密接な関係」が必要となる。「特に密接な関係」が必要な理由としては、源泉徴収制度の役割が所得税の予納であり、確定申告によって精算される建前⁷⁶⁾から、申告納税制度を補完するもの⁷⁷⁾であることが挙げられる。さらに、「特に密接な関係」がない者にまで源泉徴収を行うことは、「徴税上特別の便宜を有し、能率を上げ得る点」⁷⁸⁾に当てはまらず、支払者に徴収上の過大な負担⁷⁹⁾を課すことになるためである。そして、法183条1項の「特に密接な関係」とは、前述の通り、「雇用関係又はそれに類する原因」に基づいて成立する法律関係である点に留意する必要がある。

1. 支払者の「支払」認識可能性

源泉徴収制度を滞りなく機能させるためには、少なくとも支払者が給与

等を支払うという本人の認識が必要であると考えます。なぜなら、法183条1項は、「その支払の際、その給与等について所得税を徴収し」と規定されているため、支払者が「支払」を認識出来ていなければ、「その支払の際」のタイミングに所得税の徴収を行うことが出来ないからである。そして、支払者本人に「支払」の認識がないために徴収を行えなかった場合には、後日支払者が納税の告知を受け、源泉徴収義務が存在するを知り、多額の不納付加算税や延滞税が課されるという不都合を生じさせ、法222条により受給者に求償するという余計な負担を課することになる。

このことは、源泉徴収制度の簡便性・合理性を重視するという趣旨・目的にも反しており、支払者の予測可能性を確保するために必要な要素といえる。また、次の自動確定方式との関係においても重要となる。

以上より、「支払者本人が認識可能な『支払』であること」を要件①とする。

2. 自動確定方式との関係

源泉徴収制度は、上述したように納税義務の確定及び税額の確定について、自動確定方式を採用している。これは、納付すべき税額が、特別の確定手続を待つまでもなく容易に計算することが出来る⁸⁰⁾ため採用されているものであるが、要件①の「支払」認識可能性との関係では、支払ったことが認識出来なければ、税額を容易に計算するという事は不可能であり、納税義務の確定と同時に税額が確定するという法律関係が成立しえない。

この点について、雄川一郎名誉教授は、自動確定方式を採用することについて、「具体的な給与の支払等がなされる場合において、当該給与等が法律上源泉徴収制度の対象になるかならないか、また徴収・納付すべき税額がいくらであるかということが、給与等の支払に伴って、法令の規定により客観的に明らかであって争う余地を生じないことが前提されて、初めてこの制度がうまく動いていくことになるのであろうと思われるのであっ

て、特別の手續を要しないで納付税額が確定するという事は、この前提があつて初めて成立するものであると言えよう⁸¹⁾としている。

ところが、「通常の給与や利子の支払の場合にはまずこの点について問題は生じないであろうが、一般的には、或る支払が法律上源泉徴収の対象となるのかどうか、またその具体的税額如何が必ずしも常に自明であるとは言えず、争が生ずることがあり得るのである。このような場合は、納付税額が『特別の手續を要しないで確定する』という現行源泉徴収制度の建前にもとものることができない⁸²⁾」として、源泉徴収の対象として紛らわしいものは除くべきとしている。

以上より、源泉徴収制度の対象は、「徴収・納付税額が明白で自動で確定することができる『支払』であること」を要件②とする。

3. 債務の消滅

法183条1項はその対象を、法28条1項に規定する給与所得とし、自動確定方式を前提としている。通達では「支払」について債務が消滅する一切の行為とし、判例・裁判例でも債務が消滅すれば「支払」に該当するとする見解が多数を占めている。支払者に債務が存在するという事は、支払者は受給者から何らかの役務の提供を受けたこととなる。法28条1項に規定する「給与等」がそのまま法183条1項に規定する「給与等」であることに議論の余地はない⁸³⁾。そのことは、法183条1項が給与所得を対象とし、支払者に源泉徴収義務を課していることからいえる。これは、自動確定方式という前提、支払者が所得税の徴収を行うという形式上、その支払者が受給者と「特に密接な関係」にあるためである。そのため、債務が消滅したことにより、給与等の「支払」に該当したとしても、自動で確定することができない経済的価値は除かれ、「支払」認識可能性が必要となる。

以上より、通達に規定されている「一切の債務の消滅」ではなく、要件①と要件②を満たす債務の消滅であることを要件③とする。

第3節 従来の判例・裁判例と最近の判例・裁判例の変遷

ここでは、上記で紹介した従来の判例・裁判例と最近の判例・裁判例を、改めて法律関係重視型と債務消滅重視型の大きく2つの判断基準に分けて、その変遷についてみていきたい。

1. 法律関係重視型

裁判所の判断基準につき、国と支払者と受給者の3者間の法律関係に着目していると読み取れる判例・裁判例は、高松高裁昭和44年9月4日判決、岐阜地裁昭和58年2月28日判決、最高裁平成23年3月22日判決、最高裁平成23年1月14日判決の4つの事案である。

これらの変遷をみるに、まず、高松高裁昭和44年9月4日判決は、その「支払」が任意か強制かにより、源泉徴収義務が生じるとし、国と支払者と受給者の3者間の法律関係が成立した上で、源泉徴収制度の事務の性質に着目し、強制である場合には源泉徴収義務が生じないと判断した。次に、岐阜地裁昭和58年2月28日判決は、賃金仮払い判決により、支払者と受給者の従来の労働契約関係が存続しているものとして取り扱われ、かつ、賃金の仮払いを受けることのできる法律上の地位を保障されるに至ったものというべきであるとした。源泉徴収制度の事務の性質及びその「支払」が任意か強制かについてはふれられていなかったことから、3者間の法律関係が存続していれば、任意か強制かにかかわらず、「支払」に該当し、源泉徴収義務が生じると考えられる。

最高裁平成23年3月22日判決は、法183条1項の「支払」が任意か強制かによって、源泉徴収義務の有無が区別されておらず、この義務は、支払が任意か強制かにより法律関係にかかる事情によって消長を来たすものではないと判断した。さらに、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、給与等の支払債務は消滅するので、それが給与等の支払にあたりと解するのが相当であると判断した。また、最高裁平成23年1月14日判決は、支払者と受給者が、「特に密

接な関係」であり、そのことにより源泉徴収制度の趣旨・目的を達成出来ることに着目し、破産管財人と破産会社の社員に「特に密接な関係」はないことから、破産管財人自らへの報酬には源泉徴収義務が生じるとし、破産会社の元従業員の退職金等への配当には生じないとした。

これら4つの法律関係に着目したと読み取れる判例・裁判例の変遷を見るに、源泉徴収制度を円滑に機能させることを重視した判断基準から、源泉徴収制度の趣旨・目的を達成するために国と支払者と受給者の3者間の法律関係が成立していれば、その「支払」が任意か強制かにかかわらず、源泉徴収義務が生じる流れになっていることがわかる。

2. 債務消滅重視型

裁判所の判断基準につき、債務の消滅に着目していると読み取れる判例・裁判例は、東京地裁昭和53年5月25日判決、大阪高裁平成15年8月27日判決、最高裁平成23年3月22日判決、最高裁平成30年9月25日判決の4つの事案である。

これらの変遷をみるに、まず、東京地裁昭和53年5月25日判決は、問題となる金員が法28条1項に規定する給与等に該当するならば、支払者が支払ったという意思に関係なく、法183条1項にいう「支払」に該当し、源泉徴収義務が生じるとした。次の、大阪高裁平成15年8月27日判決も同様に、理事長の法人の全面的な支配権を理由に賞与と認定され、それが法28条1項に規定する給与等に該当するため、源泉徴収義務が生じるとした。また、最高裁平成23年3月22日判決は、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、給与等の支払債務は消滅するので、それが給与等の支払にあたと解するのが相当であり、源泉徴収義務が生じるとした。そして、最高裁平成30年9月25日判決は、債務免除益が賞与に該当すると判断され、それが法28条1項に規定する給与等に該当するため、源泉徴収義務が生じるものと判示した。

これら4つの債務の消滅に着目したと読み取れる判例・裁判例の変遷を

見るに、当初から法28条1項に規定する給与等に該当するのならば、その支払債務が消滅し、直接的に法183条1項に規定する給与等の「支払」に該当し、支払者の意思や、源泉徴収制度を円滑に機能させることができるかにかかわらず、源泉徴収義務が生じると判断していることがわかる。

第4節 「支払」概念の再検討

ここでは、第2節で取り上げた問題点から導いた源泉徴収制度の前提としての「特に密接な関係」と、要件①の支払者本人が認識可能な「支払」であること、要件②の徴収・納付税額が明白で自動で確定することができる「支払」であること、要件③の①と②の2つの要件を満たす債務の消滅であることの3つの要件と、最近の判例・裁判例との整合性を検証し、「支払」概念の再検討を行う。

1. 大阪高裁平成15年8月27日判決

前提としての「特に密接な関係」について、支払者である社会福祉法人と受給者である元理事長との関係であることから、雇用契約又はこれに類する原因に基づいて、役務の提供の対価として経済的価値を支給する関係に該当し、前提としての「特に密接な関係」はあるものと解することができる。

要件①について、本事例における経済的価値は金銭であるが、その移転方法が元理事長の横領であり、支払者が「支払」を認識できず、「支払いの際」に所得税の徴収を行うことができないため満たさない。

要件②について、金銭の移動の形態が横領であり、受給者がいくら金銭を受け取ったかを支払者が把握できないため、支払者が税額を容易に計算するということは不可能であり、納税義務の確定と同時に税額が確定することもないため満たさない。

要件③について、①及び②をそもそも満たさないが、とりあえず債務の消滅について検討する。裁判所は、役務の提供の対価性がないことにつき、

代表者の地位にあったことによる給付として賞与であると認めてよいといえるとしているが、理事長が実質的に法人を支配していたのなら、理事会の多数決で賞与として支払うことが決定できたはずである。それにも関わらず、横領という手段を選んだということは、それが不可能であると予測していたからであるといえる。すなわち、そのように考えればそもそも法人に賞与支払債務は存在しなかったこととなり、債務の消滅は生じない。

以上より、本件について横領された金員について源泉徴収義務を課すことは適当でないと考える。

2. 最高裁平成23年1月14日判決

前提としての「特に密接な関係」について、支払者である破産管財人は受給者である元従業員から役務の提供を受けていないため、雇用契約又はこれに類する原因に基づいて、役務の提供の対価として経済的価値を支給する関係に該当せず、「特に密接な関係」はないものといえる。よって、元従業員に対する退職金等の配当についてはその前提を欠いているため、3つの要件の検討は不要といえる。

支払者である破産管財人は受給者である破産管財人自ら役務の提供を受けているため、雇用契約又はこれに類する原因に基づいて、役務の提供の対価として経済的価値を支給する関係に該当し、前提としての「特に密接な関係」は存在する。

要件①について、本事例における経済的価値は、破産管財人としての報酬であり、破産管財人は自らに報酬を支払うことになるため、当然に「支払」の認識はあることになる。

要件②について、報酬の額は決まっているため、支払者が税額を容易に計算するということが可能であり、納税義務の確定と同時に税額が確定することもできるため満たす。

要件③について、①及び②を満たし破産管財人としての役務の提供に対する債務があるため、破産管財人本人の債務の消滅が生じることになる。

以上より本件最高裁判決の結論と同様に、「特に密接な関係」のない元従業員に対する配当につき源泉徴収義務はないのに対し、破産管財人自らの報酬について源泉徴収義務を課すことは妥当といえる。

3. 最高裁平成23年3月22日判決

前提としての「特に密接な関係」について、支払者は信用金庫で受給者はその元従業員であるため、雇用契約又はこれに類する原因に基づいて、役務の提供の対価として経済的価値を支給する関係に該当し、「特に密接な関係」が存在する。

要件①について、本件における経済的価値は、強制執行に基づく賃金であり、「支払」は強制的ではあるが支払者が「支払」を認識できることから要件を満たしている。

要件②について、賃金の額は決まっているため、支払者が税額を容易に計算するということが可能であり、納税義務の確定と同時に税額が確定しているためこの要件も満たす。

要件③について、①及び②も満たしているため、債務の消滅の有無が問題となるが、従業員としての役務提供に対する債務があるため、債務の消滅の要件も満たすことになる。この点について、強制執行により支払者の意思とは別に強制的に支払われてはいるが、①及び②を満たし債務も消滅しているため、源泉徴収制度を円滑に機能させることに関しては問題がないと考える。

以上より、最高裁判決と同様に、その「支払」が任意であれ強制であれ、支払者に源泉徴収義務を課すことは妥当なものとして結論づけることができる。

4. 最高裁平成30年9月25日判決

前提としての「特に密接な関係」について、支払者は人格なき社団で受給者はその元理事長であるため、雇用契約又はこれに類する原因に基づいて、役務の提供の対価として経済的価値を支給する関係に該当し、「特に

密接な関係」が存在する。

要件①について、本件における経済的価値は債務免除益である。債務免除益は、単純に言えば、債権者が債務者の債務を無償で消滅させることにより、マイナスの経済的価値が失われるという利益である。本件において、債務の免除は債権放棄という一方的意思表示に基づき行われており、支払者がそれを「支払」として認識できるため要件を満たしている。

要件②について、本事例においては、債務免除後の資産⁸⁴⁾の正しい評価額が判決ごとに異なっており、旧通達の適用の有無が争点となっていた。そのため、支払者が税額を容易に計算するということは不可能であり、納税義務の確定と同時に税額が確定することもできないため満たさない。

要件③について、①を満たすが②を満たしていない。さらに、本事例は債務免除益であり、人格なき社団からすると債権が消滅したことになり、債務の消滅には該当しないこととなる。

以上より、債務免除が行われ、旧通達の適用があり、その経済的価値が給与等に該当するとしても、自動確定方式という前提にはふさわしくないため、支払者に源泉徴収義務を課すことは適当ではない。

おわりに

本論文では、法183条1項の「支払」概念について、従来の判例・裁判例と最近の判例・裁判例を整理検討し、横領と債務免除益についてはそれらが法28条1項に規定する給与等（給与所得）に該当するとしても、「支払」には該当せず、支払者に源泉徴収義務が生じないことを明らかにした。

まず、本論文の第1章では、源泉徴収制度の沿革、趣旨・目的から、源泉徴収制度は、①納税の簡易化・便宜性、②3者間の法律関係、③納付すべき税額の計算の容易さの3点により支えられていることを指摘した。第2章、第3章では、法183条1項の条文の文理解釈から、「支払」の意義について、学説・課税実務及び従来の判例・裁判例、最近の判例・裁判例

を整理し、従来から幅広く解釈されていることを明らかにした。第4章において、所得税法における「支払」は、一般概念でも借用概念でもなく、税法上の特別な意味を有する概念であることを指摘した。そのうえで、源泉徴収制度の法的性質における問題点から、法28条1項における給与等に該当しても、前提としての「特に密接な関係」があること、要件①支払者本人が認識可能な「支払」であること、要件②自動で確定することができる「支払」であること、要件③①と②を満たす債務の消滅であることを「支払」概念の3つの要件として導いた。そして、その要件を満たさない場合には「支払」には該当せず、源泉徴収義務を課すことは不適当であると結論づけた。

以上より、横領、債務免除益のような経済的価値を容易に把握することが不可能な形態の経済的利益の供与は、「支払」に該当せず、支払者の負担、予測可能性の観点からも源泉徴収義務を課すことは不適当であると考ええる。

最後に、本稿では、債務の消滅であっても、支払者が「支払」を認識し得ない場合、自動確定方式という前提がふさわしくない場合にまで、支払者に源泉徴収義務を課すことに疑問を感じ、源泉徴収制度の趣旨・目的、判例・裁判例の変遷から「支払」の意義について改めて検討をした。現行の課税実務のように通達を根拠に、一切の債務の消滅を「支払」とすることは納税者の予測可能性を欠き、租税法律主義に反するおそれがある。そのため、もし、そのように「支払」の概念を拡張し税法上の特別な意味をもたせるのであれば、現行のように通達ではなく、別段の定めとして明文上の規定を設けるべきである。また、源泉徴収制度が自動確定方式という前提を採用している限り、その前提が妥当しない経済的利益の供与については、源泉徴収義務が生じるか否かが明確でないため、別途条文で定めるなどの立法措置が必要であると考ええる。

なお、本稿は法183条1項の給与所得の源泉徴収制度の「支払」概念について、解釈論としての限界や問題について論じてきたものである。しか

し、源泉徴収制度については非居住や外国法人等への源泉徴収など特殊な制度も含まれており、それらの制度との整合性については立法論も含めて今後の検討課題として別の機会に論じたいと思う。

- 1) 浦東久男「源泉徴収と支払概念」税法学534号20頁（1995）、同旨雄川一郎「源泉徴収に関する争訟」租税法研究2号142頁（1974）。
- 2) 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73頁（2007）。
- 3) 金子宏『租税法』1016頁（弘文堂、第24版、2021）。
- 4) 注解所得税法研究会編『注解所得税法』1505頁（一般財団法人蔵財務協会、2019）。
- 5) 財務省「令和3年度9月末租税及び印紙収入、収入額調」〈https://www.mof.go.jp/tax_policy/reference/taxes_and_stamp_revenues/202109.pdf〉（閲覧日：令和3年11月16日）。
- 6) 金子・前掲注（3）1017頁。
- 7) 注解所得税法研究会編・前掲注（4）1506頁。
- 8) 日本税理士会連合会税制審議会「源泉徴収制度のあり方について——令和元年度諮問に対する答申——」2頁（2019）。
- 9) 堺澤良「源泉徴収制度の基本的構造と関係当事者の救済」税務大専論叢10号79頁（1976）。
- 10) 金子・前掲注（3）1016頁、同旨金子宏「わが国の所得税と源泉徴収制度——その意義と沿革——」日税研論集15号47頁（1991）。
- 11) 第75回帝国議会衆議院 法改正法律案外30件委員会 第2回（昭和15年2月14日）。
- 12) 松沢智『新版租税実体法』377頁（中央経済社、1994）。
- 13) 最判昭和37年2月28日刑集141号345頁（「株式会社月ヶ瀬事件」）。
- 14) 金子・前掲注（10）6-14頁。
- 15) 金子・前掲注（10）18-22頁。
- 16) 金子・前掲注（10）27頁。
- 17) 注解所得税法研究会編・前掲注（4）1508頁。
- 18) 注解所得税法研究会編・前掲注（4）1508頁。
- 19) 金子・前掲注（10）41頁。
- 20) 田中治「源泉徴収制度の存在理由」税法学571号139頁（2014）。
- 21) 志場喜徳郎ほか『国税通則法精解』257頁（一般財団法人蔵財務協会、第15版、2016）。
- 22) 最判昭和45年12月24日民集24巻13号2243頁。
- 23) 佐藤英明『スタンダード所得税法』428頁（弘文堂、第2版補正2版、2019）。
- 24) 最判昭和37年・前掲注（13）。
- 25) 最判昭和56年4月24日民集35巻3号672頁（「弁護士顧問料事件」）。
- 26) 志場ほか・前掲注（21）262頁。
- 27) 荻野豊『税務における役員給与の事実認定——法人の簿外資産とその個人の帰属の認定——』16頁（一般財団法人蔵財務協会、1998）。

- 28) 宮谷俊胤「源泉徴収制度の問題点」日税研論集15号57頁(1991), 同旨東京高判昭和55年10月27日訟月27巻1号211頁。
- 29) 武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法』7793頁(第一法規, 1983)。
- 30) 武田・前掲注(29)7793頁。
- 31) 武田・前掲注(29)7794頁。
- 32) 武田・前掲注(29)7794頁。
- 33) 所基通181~223共-1(支払の意義)。
- 34) 志場ほか・前掲注(21)262頁。
- 35) 酒井克彦「源泉徴収義務者はだれか(中)」月刊税務事例46巻6号12頁(2014)。
- 36) 酒井・前掲注(35)13頁。
- 37) 新村出編『広辞苑』1279頁(岩波書店, 第7版, 2018)。
- 38) 新村編・前掲注(37)1327頁。
- 39) 酒井・前掲注(35)11頁。
- 40) 浦東・前掲注(1)20頁, 同旨雄川・前掲注(1)142頁。
- 41) 青柳・前掲注(2)73頁。
- 42) 最判平成23年3月22日民集65巻2号735頁。
- 43) 木山泰嗣「源泉徴収をめぐる法的問題点」税務弘報69号154頁(2021)。
- 44) 宮谷・前掲注(28)62頁。
- 45) 宮谷・前掲注(28)63頁。
- 46) 雄川・前掲注(1)142頁, 同旨可部恒雄「判解」法書時報23巻10号404頁(1971)。
- 47) 碓井光明「仮処分判決に基づく賃金仮払と源泉徴収」ジュリスト841号97頁(1985)。
- 48) 堺澤良「仮処分命令による賃金の仮払と所得税の控除」税経通信28巻5号194頁(1973)。
- 49) 後藤昇ほか『所得税基本通達逐条解説』856頁(一般財団法人蔵財務協会, 平成21年版, 2009)。
- 50) 岐阜地判昭和58年2月28日行裁例集34巻2号327頁。
- 51) 碓井・前掲注(47)97頁。
- 52) 岐阜地判昭和58年・前掲注(50)。
- 53) 高松高判昭和44年9月4日高民集22巻4号615頁。
- 54) 同上。
- 55) 東京地判昭和53年5月25日税資101号428頁。
- 56) 同上。
- 57) 第一審: 京都地判平成14年9月20日税資252号順号9198, 控訴審: 大阪高判平成15年8月27日税資253号順号9416。主な判例評釈として, 酒井克彦「源泉徴収義務者はだれか(上・中・下)」月刊税務事例46巻5号1-9頁, 同巻6号8-16頁, 50巻6号1-7頁(2014)がある。
- 58) 京都地判平成14年9月20日税資252号順号9198。
- 59) 大阪高判平成15年8月27日税資253号順号9416。
- 60) 第一審: 大阪地判平成18年10月25日民集65巻1号43頁, 控訴審: 大阪高判平成20年4月25日民集65巻1号94頁, 上告審: 最判平成23年1月14日民集65巻1号1頁。主な判例評釈

所得税法183条1項の源泉徴収義務における「支払」概念の再検討（菊田）

として、垂井英夫「破産管財人の源泉徴収義務」税理54巻6号196頁（2011）がある。

- 61) 大阪地判平成18年10月25日民集65巻1号43頁，大阪高判平成20年4月25日民集65巻1号94頁。
- 62) 最判平成23年1月14日民集65巻1号1頁。
- 63) 第一審：宮崎地判平成20年9月8日民集65巻2号746頁，控訴審：福岡高判平成21年1月23日民集65巻2号752頁，上告審：最判平成23年3月22日民集65巻2号735頁。主な判例評釈として、鐘ヶ江洋祐「強制執行による回収と給与支払者の源泉徴収義務」ジュリスト1424号88頁（2011）がある。
- 64) 第一審：岡山地判平成25年3月27日民集72巻4号336頁，控訴審：広島高判平成26年1月30日税資264号順号12402，上告審：最判平成27年10月8日民集251号1頁，差戻控訴審：広島高判平成29年2月8日民集72巻4号353頁，差戻上告審：最判平成30年9月11日税資268号順号13184，差戻上告審：最判平成30年9月25日民集72巻4号317頁。主な判例評釈として、山口敬三郎「債務免除益の給与該当性と源泉徴収義務」税理62巻11号188頁（2019）がある。
- 65) 旧所基通36-17（債務免除益の特例）。現在は法定され，法44の2に条文として規定されている。
- 66) 岡山地判平成25年3月27日民集72巻4号336頁，広島高判平成26年1月30日税資264号順号12402。
- 67) 広島高判平成29年2月8日民集72巻4号353頁。
- 68) 酒井・前掲注（35）8頁。
- 69) 角田禮次郎ほか編『法令用語辞典』365.366頁（学陽書房，第10次改訂版，2016）。
- 70) 田島信威『最新 法令用語の基礎知識』288頁（ぎょうせい，改訂版，2002）。
- 71) 酒井・前掲注（35）10頁。
- 72) 長門貴之「最高裁判所民事判例研究（民集65巻2号）」法学協会雑誌130巻4号1004頁（2013）。
- 73) 藤谷武史「強制執行による回収と給与支払者の源泉徴収義務」ジュリスト別冊租税判例百選第7版226頁（2021）。
- 74) 中田祐康『債権総論（新版）』290頁（岩波書店，2011）。
- 75) 酒井・前掲注（35）10頁。
- 76) 注解所得税法研究会編・前掲注（4）10頁。
- 77) 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含めて」税研153号35頁（2010）。
- 78) 最判昭和37年・前掲注（13）。
- 79) 田中・前掲注（20）153頁。田中治教授は、「給与の支払者と受給者との間で特別の関係があるということから，それは能率的，合理的であるということが可能であるとしても，そこから，限界または条件を定めることなく，源泉徴収義務者による無償の奉仕を正当化するのは困難であろう。」と述べられている。
- 80) 志場ほか・前掲注（21）262頁。
- 81) 雄川・前掲注（1）139.140頁。

- 82) 同上。
- 83) 武田・前掲注(29) 7793頁。
- 84) その内容は土地，非上場株式等であった。