

論 説

所得税法183条の「支払」について

税務大学校研究部長

青 柳 達 朗

◆SUMMARY◆

所得税法183条は、給与等の支払時における源泉徴収義務を定めている。現行の源泉徴収の取扱いについては、課税標準が明確で計算が容易であるという制度本来の趣旨からは源泉徴収になじまないものにまで拡張されているという批判がある。本稿は、「給与等の支払」に係る沿革や裁判例を検討することで、源泉徴収の対象や徴収義務の内容が、導入当初より制度本来の趣旨から拡張する方向性を有していたことを検証したものであり、今後の源泉徴収制度のあり方について考えようとするものである。

(税大ジャーナル編集部)

目 次	
I	はじめに・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 59
II	源泉徴収制度の沿革・・・・・・・・・・・・・・・・ 60
1	勤労所得の源泉徴収・・・・・・・・・・・・・・・・ 60
2	総合累進所得税・・・・・・・・・・・・・・・・ 61
3	シャープ勧告による改正・・・・・・・・・・・・ 62
4	現行所得税法・・・・・・・・・・・・・・・・ 63
5	ストックオプションの導入・・・・・・・・・・・・ 64
III	判例の動向・・・・・・・・・・・・・・・・ 65
1	支払の意義についての判例・・・・・・・・・・ 65
2	認定賞与・・・・・・・・・・・・・・・・ 66
3	横領等・・・・・・・・・・・・・・・・ 67
4	ストックオプション・・・・・・・・・・・・・・・・ 68
IV	問題点の検討・・・・・・・・・・・・・・・・ 68
1	給与の源泉徴収・・・・・・・・・・・・・・・・ 68
2	給与の意義・・・・・・・・・・・・・・・・ 69
3	給与の範囲・・・・・・・・・・・・・・・・ 71
4	「支払」の意義・・・・・・・・・・・・・・・・ 73
5	源泉所得税の徴収・・・・・・・・・・・・・・・・ 74
V	おわりに・・・・・・・・・・・・・・・・ 77

I はじめに

所得税法183条(源泉徴収義務)1項は、居住者に対し国内において28条(給与所得)1項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、と定め、支払者が源泉徴収義務を負うことを規定している。源泉徴収による所得税の納税義務は、その支払の時に成立し、特別の手續を要しないで確定する(自動確定の国税)とされている(国税通則法15条2項、3項)。

徴収義務者たる給与等の支払者が、法定納期限までに所得税を納付しないときは、税務署長は、納税告知処分によりこれを徴収するが(所得税法221条、国税通則法36条1項2号)、納税告知処分は課税処分ではなく、徴収処分

と解されている。支払者が源泉徴収をしていなかった場合において、221条の規定により徴収され、または、期限後に納付したときは、受給者に対して、その税額に相当する金額を事後の支払分から控除するか、または同金額の支払を請求することができる(所得税法222条)。

そして、「給与所得」とは同法28条で「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(給与等)と規定され、給与所得の収入金額に算入すべき金額には、同法36条の「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。すなわち、居住者に対し国内において、給与所得に該当する金銭その他経済的な利益を支払う者

は、その支払の際、所得税を源泉徴収する義務を負っているのである。

しかしながら、「給与等」については、その意義は必ずしも一義的に明白でない上に、経済的利益の供与という事実認定の困難なものを取り込んでいること、さらに「支払」についても定義等はないこと等から、課税実務の取扱いと判例により基準が明示されている状況であり、争いの生ずる余地が常にある。

このため、制度本来の趣旨—源泉徴収の対象となるのは課税標準が明確で計算が容易であること—からすると、源泉徴収手続をするのに相応しくない内容の所得については源泉徴収の対象から除外されるべきであるとの議論が常にある。

ここ数年の裁判においても、社会福祉法人の理事長の横領と源泉徴収義務が争われた事案や、源泉徴収自体は争われないが、ストックオプションの給与所得該当性が問題となった事案が多数発生しており、「給与等の支払」が源泉徴収になじまないものまで拡張されていることが問題視されている。

本稿では、「給与等の支払」について、制度の沿革や裁判の流れを検討して、現行の源泉徴収手続の取扱いが、制度本来の趣旨から拡張されたものであるか改めて検証しようとするものである。

II 源泉徴収制度の沿革

1 勤労所得の源泉徴収

給与所得に対する源泉徴収制度は、昭和15年の所得税法(昭15法24)の全面改正により、分類所得税と総合所得税の二本建ての制度を採用したときに始まる。分類所得税は、所得を、①不動産所得、②配当利子所得、③事業所得、④勤労所得、⑤山林所得及び⑥退職所得の6種類に分け、各所得に対して別々に、異なる税率で課税するものであった。そして、勤労所得(甲種)は、配当利子所得(甲種)及び退職所得(甲種)と共に、源泉課税の方法

で徴収されることとされた。なお、金子宏教授が指摘されているように、この段階では、源泉課税であり、現行の源泉徴収とは、概念上は、区別されるべきものであった⁽¹⁾⁽²⁾。

旧所得税法(昭和15年3月29日法律第24号)

(以下「旧法(昭15)」という)

10条 分類所得税ハ左ノ所得ニ付之ヲ賦課ス
第1～第3 略

第4 勤労所得

甲種 本邦施行地ニ於テ支拂ヲ受クル俸給、給料、歳費、費用辨償、年金、恩給(一時金タル恩給ヲ除ク)及賞与竝ニ此等ノ性質ヲ有スル給与但シ命令以テ定ムル個人ヨリ支拂ヲ受クルモノヲ除ク

乙種 甲種ニ属セサル俸給、給料、歳費、費用辨償、年金、恩給(一時金タル恩給ヲ除ク)及賞与竝ニ此等ノ性質ヲ有スル給与

72条 甲種ノ配当利子所得、甲種ノ勤労所得又ハ甲種ノ退職所得ニ對スル分類所得税ハ支拂者支拂ノ際之ヲ徴収シ翌月十日迄ニ政府ニ納付スベシ

74条 第72条ノ規定ニ依リ徴収スベキ分類所得税ヲ徴収セザルトキ又ハ其ノ徴収シタル税金ヲ納付セザルトキハ國税徴収ノ例ニ依リ之ヲ支拂者ヨリ徴収ス

甲種勤労所得の取扱いについては、主税局の秘通達等(主秘第四九號、蔵税第一〇三一號、主秘第一一四號、主秘第二六七號その他)で以下のように定められた⁽³⁾⁽⁴⁾。

(1) 給与と賞与の区別については、予め支給額の定めのあるものは給与として、支給額の一定しないものは賞与とする。

(2) 官公吏、軍人、会社員等が支給を受ける住宅料・交際費等は原則として普通給与とし、支給額の一定していないものは賞与とする。

(3) 家族手当、物価手当、住宅手当、航海手当、勤勉手当、僻陬手当、現場手当、廃休手当等は当然課税対象となる給与とする。

(4) 使用者の受ける販売奨励金等は、定期に支給するものは普通給与として、賞与の支給

期に特別に支給するものは賞与とする。歩合給で必要経費を相当控除する必要がある場合は乙種の事業所得として取扱う。

(5) 使用人の受ける発明奨励金、発明功労金等は実質を調査し賞与の性質を有すると認められるものは賞与として課税し、一時的の性質を有するに過ぎないものには課税しない。

(6) 宿直料、居残賄料等の実費弁償の性質を有するものには課税しない。

(7) 現物給与については当分の間課税しない。但し、①国債等の有価証券で支給するとき、②税金の遁脱の目的を以てしたと認められる場合、は時価により課税する。

(8) 官庁等で支給する被服料等の金額の微細なもので、一般的には現物で支給されるものを便宜上金銭で支給するものには課税するに及ばない。

(9) 使用人を被保険者及び保険金受取人として、雇傭主が保険料を負担する団体生命保険契約については、保険料が少額で弊害がないと認められるときは強いて給与として課税せず、同時に保険料の控除も認めない取扱でも差支えない。

(10) 会社の重役、高級社員等が支給を受ける交際費は原則として課税すべきであるが、其の全額を営業の為に使用する義務があり、其の使用の事績を明瞭にして置かなければならないものについては強いて課税するに及ばない。

(11) 同族會社の場合で其の會社の行為又は計算が否認された為、法人関係で賞与と認定した場合には、取扱上課税しない現物給与に類するようなものでも、当然賞与として取扱われる⁽⁵⁾。

2 総合累進所得税

昭和22年の所得税の全文改正により、総合累進所得税の制度が採用され、給与所得の区分が創設された。これは、勤労所得と、丙種の事業所得中、日雇労働者の賃金を統合した

ものである。そして、源泉徴収された所得税の額は、確定申告の段階で精算されることになり、現行の源泉徴収制度の直接の基礎となった。

(1) 改正規定の概要

所得税法（昭和22年3月31日法律27号によるもの。以下「旧法（昭22）」という。）では、給与所得について以下のように規定された。また、収入金額のうちに「金銭以外の物又は権利」によるものが含まれることが明示され、現物給与についても原則として課税することとされた。

9条 所得税の課税標準は、左の各号に規定する所得に付き当該各号の規定により計算した金額の合計金額（以下「所得金額」という。）による。

1号～3号 略

4号 俸給、給料、賃金、歳費、費用弁償、年金及び賞与並びにこれらの性質を有する給与（以下給与所得という。）は、その年中の収入金額からその10分の2に相当する金額（その金額が6,000円を超えるときは6,000円）を控除した金額

5号以下略

10条 前条第1項第1号、第2号、第5号及び第6号に規定する収入金額は、その収入すべき金額（金銭以外の物又は権利を以て収入すべき場合においては、当該物又は権利の価額 以下同じ。）により、同項第3号、第4号及び第7号乃至第10号に規定する総収入金額は、その収入すべき金額の合計金額による。以下略

38条 第1条第1項の規定に該当する個人に対し、この法律の施行地において給与所得又は退職所得の支払をなす者（命令で定める者を除く。）は、その給与の支払をなす際、左の各号に定めるところにより、左に掲げる税額の所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月10日までに、これを政府に納付しなければならない。

以下略

(2) 課税実務の取扱

原則として課税の現物給与であるが、取扱いにおいて、以下のように定められた⁶⁾。

イ 商品等自家製品を支給するものについては、当該支給者が通常消費者に販売する場合の価額による。

ロ 自家製品以外の物品を支給するものについては、支給者が当該物品を購入した価額による。但し、物品を購入して購入価額より著しく低い価額で使用人に販売する場合においては、購入価額と販売価額との差額による。

上記イ、ロに該当する場合においては、その価額が少額（月額100円程度）で、課税上弊害がないと認められるときには強いて課税しない。

ハ 使用人の受ける発明奨励金、発明功労金等は、その実態が給与と認められるものは、給与として課税し、一時的の性質を有するものは一時的所得として課税する（一時所得が新設されたことによるもの）。

その他については、昭和15年の勤労所得税と同様の取扱いである。

3 シャウブ勧告による改正

(1) シャウブ勧告と源泉徴収

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年にシャウブ勧告に基づいて全面的に改正されたが、シャウブ勧告と源泉徴収制度について、金子宏教授は、「勧告の関心事は、どのようにして源泉徴収制度を申告納税制度の精神と両立させるか、ということであったと思われる」と評価されている⁷⁾。勧告において注目されるのは、2. 源泉徴収のb. 勧告する改正点(2)の以下の記述である。

「(2) あらゆる形式の賃銀給与に対する源泉徴収

あらゆる形式の賃銀、給与が実際に源泉

徴収されているかどうかを見るために調査をすべきである。手当や、被傭者に対する貸付に偽装した報酬、現物報酬、賞与等はすべて、源泉徴収の対象とならなければならない。」（報告書第4巻D9～11頁）

このように、戦後の日本の税制の基礎を作ったシャウブ勧告においても、経済的利益の供与はすべて源泉徴収の対象とするべきであるとする思想が存在し、それが、戦前の分類所得税の手續の上に重なって、現在の源泉徴収制度が形成されているのである。

(2) 改正規定の概要

シャウブ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が、支払や経済的利益の関係で注目されるのは、所得税の強制徴収を受けた源泉徴収義務者が、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であり、また、給与所得又は退職所得に関して、現物給与の評価の規定がおかれたことである。

所得税法（昭和25年法71号により改正後のもの、以下「旧所得税法」という。）

43条2項 前項の規定により所得税を徴収された支払者が、第37条、第38条第1項又は前3条の規定により所得税を徴収していなかった場合においては、支払者は、その税金に相当する金額を前項の規定による徴収の時以後支払うべき金額から控除し又はその税金に相当する金額の支払いを請求することができる。この場合において、控除された金額又は支払った金額は、所得の支払いを受ける者については、第37条、第38条第1項又は前3条の規定により徴収された所得税とみなす。

旧所得税法施行規則（昭和22年勅令110号によるもので、昭和25年政令69号により改正後のもの）

9条の2 給与所得又は退職所得の全部又は一部を金銭以外の物又は権利で収入すべき場合における法第9条第1項に規定する収入金

額の計算に付いては、当該物又は権利の収入の時における価額による。

(3) 基本通達の制定

さらに、改正を契機として「所得税法に関する基本通達」(昭和26. 1. 1直所1-1)(以下「旧通達」という。)が制定された。これは、過去の通達を集大成して、新規の取扱いを加えたものである。

給与所得及び源泉徴収関係は概要以下のとおりである。

第二章 課税標準及び税率

(所得の区分—給与所得)

109～125

(収入金額の権利確定の時期)

205 給与所得等の収入金額の計上時期

(1)～(8)

210 (現物給与)

(1)～(5)

第四章 納付

第二節 源泉徴収

526～609

205は給与所得等の収入金額の計上時期を定める形式をとっているが、(1) 渡切交際費、(2) 代表者の給与となる寄付金、(3) 増資払込の給与認定、(4) 会社売上代金の個人預金預入又は個人的支出、(5) 貸付金消却、(6) 低額譲受、(7) 無利子貸付等、(8) 収入時期不明の場合の決算確定の時、という区分で給与所得に該当する経済的利益の類型を提示している。205「(4) 会社の売上代金を代表者等の預金通帳に預入し、又はそれらの者の個人的経費に支出したものを、代表者等の給与等と認定する場合においては、その預入又は支出のあった時」

210は、現物給与について、少額である場合を除き給与所得として課税するとした上で、例外的な非課税取扱を挙げている。

528 (源泉徴収共通事項—「支払の際…徴収する」の意義)

「…支払とは、現実に金銭を交付する場合

の外、これを元本に繰入れ預金口座に振り替える等その他当該支払の債務が消滅する一切の場合をいうものとする」

546「現物給与のみ支給する場合には、支払者は、当該現物の価額を支給額として計算した税額を、当該現物支給の際、支払を受ける者から徴収し、又は当該税額を一時立替え納付しおくものとする」

また、148 (所得の区分—一時所得)は、「(1) 窃盗、強盗又は横領により取得した財物については所得税を課さない。」「(2) 詐欺又は強迫により取得した財物は一応所有権が移転するものであるから、当該財物から生ずる所得に付いては、その内容に応じ、一時所得、事業所得等として課税する。」と定め、違法所得に対する課税が、その原因行為により取扱を異にしていた。

4 現行所得税法

昭和40年の全文改正により、現行の183条(源泉徴収義務)、28条(給与所得)、36条(経済的利益)、221条(源泉徴収に係る所得税の徴収)等の規定ができた。旧規則9条の2は36条2項に吸収された。その後、昭和42年の改正で、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。

(1) 非課税規定の整備

現物給与のうち、職務の性質上欠くことのできない費用弁償的性格のものについては、法律をもって、非課税所得として規定されたほか、非課税とされる旅費の範囲が明確化された。

所得税法(昭和40年3月31日法律33号)

9条(非課税所得)

1項 次に掲げる所得については、所得税を課さない。

1号～3号 略

4号 職務上の出張・転任に伴う旅費で通常必要と認められるもの

5号 通勤手当で通常必要と認められる部分として政令で定めるもの

6号 金銭以外の物又は権利その他経済的利益で職務の遂行上欠くことのできないものとして政令で定めるもの

7号以下略

所得税法施行令(昭和40年3月31日政令96号)20条の2(非課税とされる通勤手当)

21条(非課税とされる職務上必要な給付)

(2) 所得税基本通達の制定

この全文改正に伴い、従来の通達を全面的に検討を行い、これを整備統合する一方、法令の単純な解説的留意規定はできるだけ設けないなど通達を簡素化して、所得税基本通達(昭和45年7月1日直審(所)30例規)(以下「所基通」という。)が制定された。所基通では、36-15(経済的利益)が、収入金額とされる経済的利益についての基本的な考え方を示しており、具体的な取扱いは36-16以下に定められている。

(3) 経済的利益

給与等に関連する部分は以下のとおり。

イ 無償又は低額譲渡

(イ) 使用人が使用者から受ける記念品その他の利益

36-21から36-26まで

(ロ) 使用人が使用者から受ける食事、商品、製品その他の評価

36-36から36-39まで

ロ 使用人が受ける資産の無償又は低廉貸与

36-40から36-48まで

ハ 使用人が受ける無利息又は低利貸付等

36-28、36-49

ニ 使用人等が使用者から受ける用役の提供及びその評価

36-29、36-50

ホ 債務免除益

36-17

(4) 源泉徴収関係等

源泉徴収については、181~223共-1(支払の意義)が旧通達528と同じである。546は

削除されている。

なお、36-1(収入金額)は、その収入の基因となった行為が適法であるかどうかを問わないとして、旧通達の考えとは異なっている。

また、23~35共-6(新株等を取得する権利を与えられた場合の所得区分等)は、発行人から有利な発行価額により新株等を取得する権利を与えられた場合には、当該権利を行使して新株等についての申込みをしたときに、上記発行価額と権利行使時の新株等の価額との差額に対し、一時的所得として課税することとしつつ、当該権利が従業員等に対し支給すべきであった給与等又は退職手当等に代えて与えられたと認められる場合には、給与所得又は退職所得とする旨定めていた。

5 ストックオプションの導入

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)の改正や平成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、さらに同13年の商法改正により、要件が大幅に緩和された。

これらの制度改正を受けて、ストックオプションについても、租税特別措置法29条の2が制度改正され、一定の限度で付与時や権利行使時に所得税を課税しないこととされた。これと共に、所基通23~35-共6(株式等を取得する権利を与えられた場合の所得区分)も数次の改正を経て、現行のように有利発行による新株予約権を与えられた者がこれを行使した場合に、雇用契約又はこれに類する関係に起因して当該権利を与えられたと認められるときは、給与所得(又は雑所得)とされた。この扱いは、発行人が外国法人である場合においても同様であるとされた。

ストックオプションの所得区分については、給与所得か一時所得かが争われたが、平成17年1月25日最高三小判決で、給与所得であるとの判断が示された(後掲)。それにより、発

行法人が内国法人である場合や外国法人で支店を有する場合には、権利行使時に源泉徴収することが必要となった。付与会社における具体的な源泉徴収事務は、取締役又は使用者から権利行使額に相当する金額を受領する際に、併せて所得税（源泉徴収税額）相当額の金銭の支払を受けることになる、と説明されている⁽⁸⁾。

Ⅲ 判例の動向

給与等の「支払」については、以下のような判例がある。

1 支払の意義についての判例

(1) 山口地裁昭和35年3月31日判決・税資33号497頁

「(所得税法38条の)給与所得についての源泉徴収義務は、給与所得の支払をなす者がその支払をなすべきときに成立するものではなく、現実にその支払をなすときに成立するものであるから、右支払が現実に行われなければ、その支払うべき者は、納税義務者や国に対し何等の義務をも負担しない」「給与の支払とは、もとより原因の如何を問わず当該支払義務が消滅する一切の場合も含むと解することはできないが、必ずしも給与名義において現金を交付する場合にのみ限られず、名目の如何を問わず実質的に判断し社会通念上右現金の授受と同等の経済的利益乃至価値あるものと認められるものの授受ある場合をも含むものと解すべきところ」

(2) 広島高裁昭和35年7月26日判決・税資33号915頁（上記(1)の控訴審）

「(所得税法38条の)給与の支払は、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も指すものと解するのを相当とする。…給与請求権の放棄により控訴人の同人に対する給与支払債務は消滅し、将来右給与の現実支払という事実は発生し得ぬことに確定したのであるから、右給与債務の消滅という点に

において右放棄は同条にいわゆる支払と同一視すべきものであり」

(3) 東京高裁平成元年10月30日判決・税資174号486頁

「一旦確定した控訴人の支払債務がその後免除され、各役員に対する現実の支払が結局なされなかった本件のごとき場合にまで、控訴人に源泉所得税を徴収納付すべき義務を負わせるのは不当ではないかとの疑問も生じ得ないわけではない。しかしながら、公平、明確を重視すべき租税法制度の目的に照らして考察すると、右の場合は、控訴人にとっても、また、各役員にとっても、一旦確定した役員給与の支払債務を控訴人が各役員に対し現実に支払った後、その支払を受けた各役員が同額の金員を控訴人に贈与して提供した場合と経済的に区別すべき理由を見出すことは困難であるから、右の両場合を同視して、本件のごとき場合にも、控訴人に源泉所得税の徴収納付義務を負わせても格別不当ということはできないものと解すべきである。」

(4) 大阪地裁平成9年5月21日判決・税資223号758頁

「(所得税法183条1項の)「支払」とは、給与等の支払義務が発生した後、給与の支払者が、給与等の債権者との間で、給与等の支払債務を消費貸借の目的とし、給与等の支払者がその返還を約する旨の合意、すなわち、準消費貸借契約をすることも含まれるものというべきである。けだし同項の「支払」とは、現金や小切手の交付それに銀行口座への振込がこれに該当するのはむしろ、実質課税の原則に鑑みれば、そのほか、給与等の債権者との間の代物弁済契約、給与等の債権者の放棄（債務免除）その他の給与等の支払義務を消滅させる法律行為も、原則として「支払」に該当する」

(1)の山口地裁判決は、「支払」とは現金の交付が原則ではあるが、それと同等の経済的利益も含むとしている。そして、控訴審の(2)広

島高裁判決は、「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(3) 東京高裁判決、(4) の大阪地裁判決も同旨である。

2 認定賞与

上記1の(1)~(4)の判決が、いずれも給与の支払義務が成立したものについての支払の有無であったのに対して、以下の事案は、いわゆる認定賞与に関する事案でもある。

(1) 静岡地裁昭和35年9月20日判決・税資33号1108頁

「原告は更に所得税法9条第1項第5号該当の賞与は現実に法人から支払われたものでなければならぬと主張するが、支払われたと同一の利益が給与を受ける者に生ずれば足り、必ずしも現実に金銭の支払は必要でないと解すべきある」。

(2) 岡山地裁昭和48年8月8日判決・税資70号906頁

「(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について) 取消原因の有無の判断するのに、原告は、昭和37年6月9日原告の役員である訴外Kに対し、役員報酬は別個に、本件土地を無償で譲渡したのであるから、右譲渡は役員賞与と解するのが相当であって、右賞与は所得税法9条1項5号の給与所得に該当する。……従って、右処分も取消原因はなく、適法である。」

(3) 名古屋地裁平成4年4月6日判決・税資189号22頁・行集43巻4号589頁

「原告は、その取締役であるSに対し、本件土地の時価相当額8911万円とその譲渡価額3717万9296円との差額5193万0704円について経済的利益を供与したものであるところ、右経済的利益の供与は、法人たる原告が、その役員に対して支給した臨時的な給与というべきであり、したがって、役員賞与に当たるといことができる。そして、所得税法28条1項によれば、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は給与所得とされ、その支払をする者は、同法183条1項により源泉徴収義務を負うものであるから、本件における右経済的利益の供与については、原告に源泉所得税の徴収義務が生じるというべきである。」

(4) 福岡高裁昭和52年9月29日判決・税資95号702頁・行集28巻9号1029頁

「凡そ代表者の個人会社ないし同族会社と目される法人の簿外資産から生じた使途不明金については、首肯するに足る合理的な使途の説明がない限り、原則として、当該使途不明金は、これを代表者個人に対する臨時的給与即ち賞与金と推認するを妨げないというべきところ、本件において、被控訴会社が代表者を中心とする個人会社ないし同族会社であること、代表者が会社の経理、営業等経営の一切につき実権を掌握していたこと、および代表者とその補助者は使途不明金につき首肯納得しうる説明をしなかったこと等の諸事情に照らせば、当該使途不明金は、代表者に対して支出された臨時的給与、即ち賞与と認定し、その支給日を現実の支出日又は事業年度終了の日から二か月を経過する日と認定した本件源泉徴収所得税の納税告知処分及び申告所得税の更正処分は適法である。」

(5) 広島地裁昭和54年12月20日判決・税資109号742頁

「一般に他人の保証債務を引き受けた場合、その後その保証債務の履行を余儀なくされ、かつ、主債務者が無資力で求償債権の行使も不能となったとき、その経済的利益を享受するのは主債務者であって保証人ではないといえる。しかしながら、本件の場合原告会社の代表者の保証債務は、原告会社が右保証債務を引き受けた当時において、すでに保証債務の履行を余儀なくされ、かつ、主債務者に対する求償債権の行使も主債務者の無資力のため不能もしくは著しく困難となる危険が客観的に予測されるような状況にあったのである

から、経済的には主債務者の債務と同等の意義を有するものとみられるのであって、かかる状況下での右保証債務の引き受けは、対価の支払等格別の事情もない本件において、経済的には原告会社からその代表者に対する賞与として課税上取扱れるものといわざるを得ない。」

3 横領等

認定賞与の一類型であるが、無利息貸付等の典型的なものと異なる類型として、役員等による資産の横領等がある。

横領と資産の無償取得とは、どのような相違点があるのかがそもそも問題であるが、一応、正規の経理手続を経ることなく不法に領得したものを横領と呼んでいるようである。

横領等がなされた場合に、法183条所定の給与等の支払があったか否かが争われた事例が数件あり、一審段階では支払がなかったと判断した事案もあった。

(1) 京都地裁平成14年9月20日判決・税資252号順号9198

「法や通則法は、源泉徴収の対象となる所得については、他の各所得とは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と解される、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項所定の「支払の際」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。」

「(Aの行為は)法人の金員の横領行為であったもので、しかも、原告としては、支払者として、Aからその所得税を天引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原告という法人がAから所得税を源泉徴収する余地はお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。」

(2) 大阪高裁平成15年8月27日判決(上記1)の控訴審)・税資253号順号9416

「本件金員の移動によりAは経済的利得を

得たものということができ、これはAの所得税法上の「所得」に該当するものといえる。なお、本件金員の移動が違法ないし私法上無効である場合であっても、本件金員が現実にはAの管理下に入り、同金員の所得がAの経済的な利得であるといえる以上、所得税法上は「所得」があったとみるべきものである。」

「Aの被控訴人協会における地位、権限、実質的に有していた全面的な支配権に照らせば、本件金員の移動、すなわち、被控訴人協会の金員を同協会からAの口座へ送金したことは、同協会の意思に基づくものであって、被控訴人協会がAに対し、経済的な利得を与えたものと見るのが相当である。なお、Aに被控訴人協会の金員について、これを不正に取得する意図や不正な行為があったとしても、Aの上記のような被控訴人協会における地位、権限等からみて上記認定判断を左右するものではない。」

「所得の受給者が源泉徴収義務者から不法に領得した場合であっても、その利得が給与所得と認められる以上は、源泉徴収義務者に納税義務を課すべきものであって、源泉徴収が困難であるかどうかは全く関係のないことである。税務署長から所得税を徴収された源泉徴収義務者(給与の支給者)は、その徴収をしていなかった所得税の額に相当する金額の支払いを、その徴収されるべき者(所得の受給者)に対し請求することができるが(法222条)、税務署長が所得の受給者に直接徴収することはできないので、不法利得のばあいにおいて、源泉徴収義務者にその義務を課さなければ、結局国民にその負担を転嫁することとなるのであって、このようなことは認め難い。」

(3) さいたま地裁平成15年8月27日判決・税資253号順号9417

「横領等の被害者たる法人は代表者に対して不法行為、不当利得又は債務不履行を原因とする損害賠償請求をすることにより損害の

回復を図ることができ、その損害回復が実現したときは給与（賞与）の支払いはなかったものとして源泉徴収にかかる租税について更正請求ができると考えられる。また少なくとも、源泉徴収義務者は国に源泉徴収の差額を追加納付又は徴収されたばあい、その差額について所得の受給者に求償することができる（所得税法222条）。そして、安価な徴税費により公平・漏れなく確実に所得税の確保を図るという源泉徴収制度を定めた所得税法の趣旨に徴すると、法人から法人の役員等に対し利益の移動があり、給与（賞与）の支払いがあったと認定される場合、支払者に原則的に源泉徴収義務を課し、支払者と受給者の精算の問題は両者の私法上の措置に委ねるということはそれなりに合理性があると認められる。なぜなら、法人から役員等に利益移動があったと認められる場合においても、それが横領等の不法行為となるかどうかは代表者や役員の権限行使の実情、利益移動の内容等に依り個々の事例ごとに千差万別であり、法人が役員に対する当該支出を追認したり和解したりすることもあり得る。そこで、このように法人の意思で役員等に対し利益移動が行われた場合でありながら、それが横領であるから等の理由から源泉徴収義務を猶予するのを認めるのは他の場合と比べて税負担の不公平を招きかねないし、仮に法人が被害者の立場に立つとした場合にも、当該法人に源泉徴収義務を課するのが必ずしも酷の結果をもたらすともいい難い。」

法人の役員横領行為と源泉徴収の関係については、その他、さいたま地裁平成15年9月20日判決（税資253号順号9428、9429）、東京高裁平成16年3月4日判決、仙台高裁平成16年3月12日判決等がある。

4 ストックオプション

外国親会社が日本の子会社の従業員等に付与したストックオプションの権利行使益の所

得区分については、学説において、これを一時所得とする見解と給与所得とする見解が対立し、判例も分かれていたが、最高裁は、以下のように給与所得とする判断を下した。

「米国A社は、日本A社の発行済み株式の100%を有している親会社であるというのであるから、米国A社は、日本A社の役員の人権等の実権を握ってこれを支配しているものとみることができるのであって、上告人は、米国A社の統括の下に日本A社の代表取締役としての職務を遂行していたものといえる。そして、前記事実関係によれば、本件ストックオプション制度は、Aグループの一定の執行役員及び主要な従業員に対する精勤の動機付けとすることを企図して設けられているものであり、米国A社は、上告人が上記のとおり職務を遂行しているからこそ、本件ストックオプション制度に基づき上告人との間で本件付与契約を締結して上告人に対して本件ストックオプションを付与したものであって、本件権利行使益が上告人が上記のとおり職務を遂行したことに対する対価としての性質を有する経済的利益であることは明らかであるというべきである。そうであるとすれば、本件権利行使益は、雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供された非独立的な労務の対価として給付されたものとして、所得税法28条1項所定の給与所得に当たるといえるべきである。」（最高三小平成17年1月25日判決・民集59巻1号64頁・判時1886号18頁）

IV 問題点の検討

1 給与の源泉徴収

法183条の「給与等の支払」がなされたとして源泉徴収義務を負うには、以下の要件に該当することが必要である。

① 給与所得の類型に該当する給付であるのか（雇用契約又はこれに準ずる関係に基づいて受けた給付に該当するか）

② 金銭その他の経済的利益の供与がなされたのか否か

③ 源泉徴収の対象となる支払が行われたと認識可能か(「支払」と「徴収」の時期に至ったか否か)

①は給与所得の「意義」であり、役員や従業員等が当該法人から受ける給付については、原則としてすべて「給付所得」に該当すると解されており、問題となることは少ない。ストックオプションを、親会社から付与された子会社の役員等については、雇用契約等に基づく労務の対価であるか否かが争いになったものである

②は給与所得の「範囲」に関する問題であり、給与等には金銭以外の経済的利益も含まれることから、金銭の給付その他の経済的利益の供与が勤労所得の時代から「現物給与」という名称で呼ばれ、議論されている領域であるが、課税庁と納税者(支払者)との間では、いわゆる「認定給与」をめぐる争いとして生起している。

存在するという事実の認識と、それが給与等と同視できるかという法的評価の両面から構成されており、「給与等の支払」の核心部分である。

③は狭義の支払が行われたか否かであり、「支払の義務」のある本来の給与については、金銭の交付その他当該支払債務の消滅する一切の行為である。

なお、②の現物給与については、成立と支払が(③の狭義の支払)が同時ということが多い。例えば、認定給与の典型である資産の低額譲渡においては、低額譲渡が行われると同時に、時価と譲渡価額との差額相当分が取引の相手方に供与されたものであり、認定給与は成立し支払われたことになる。

2 給与の意義

(1) 給与等についての判例

給与等の意義については、以下のような判

決がある。

① 盛岡地裁昭和46年4月8日判決・行集22巻4号455頁・税資62号522頁

「所得税法上給与とは雇傭契約またはこれに準ずる関係に基づいて使用者に従属して提供した労務の対価として使用者から支払を受ける給付(俸給、給料、賃金、賞与等その名称のいかんを問わない)であると解すべきである」

② 京都地裁昭和56年3月6日判決・行集32巻3号342頁・税資116号480頁

「所得税法28条1項にいう「これらの性質を有する給与」とは、単に雇傭関係に基づき労務の対価として支給される報酬というよりは広く、雇傭またはこれに類する原因(例えば、法人の理事、取締役等にみられる委任または準委任等)に基づいて、非独立的に提供される労務の対価として、他人から受ける報酬及び実質的にこれに準ずべき給与(例えば、各種の経済的利益等)をいうと解すべきである」

③ 前掲Ⅲの2の(3)の名古屋地裁判決は「一般に、法人の役員に対し当該法人から支給される金銭又は経済的利益は、その支給が右役員の立場と全く無関係に、法人からみて純然たる第三者との間の取引ともいふべき態様によりなされるものでない限り、原則としてその職務執行の対価の性質を有するものとみることができ」

(2) 最高裁判例

最高裁は、弁護士の顧問料収入を事業所得と認定した判決において「給与所得とは雇傭契約又は之に類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付をいう。なお、給与所得については、とりわけ、給与支給者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものであるかどうかを重視されなければならない。」

(最高二小昭和56年4月24日判決・民集35巻

3号672頁・税資117号296頁)と判示している。

また、りんご生産組合から専従者に支払われた金銭の性格が争われた事件において、「民法上の組合の組合員が組合の事業に従事したことにつき組合から金員の支払を受けた場合、当該支払が組合の事業から生じた利益の分配に該当するのか、所得税法28条1項の給与所得に係る給与等の支払に該当するのかは、当該支払の原因となった法律関係についての組合及び組合員の意思ないし認識、当該労務の提供や支払の具体的態様等を考察して客観的、実質的に判断すべきものであって、組合員に対する金員の支払であるからといって当該支払が当然に利益の分配に該当することになるものではない。また、当該支払に係る組合員の収入が給与等に該当することが直ちに組合と組合員との間に矛盾した法律関係の成立を認めることになるものでもない。」(最高二小平成13年7月13日判決・訟務月報48巻7号1831頁・税資251号順号8946)と判示して、労務の提供や支払の具体的態様を重視するという判断基準を提示している。

(3) 給与等の意義に関する見解

金子宏教授は、「雇用関係またはそれに類する関係において使用者の指揮・命令のもとに提供される労務の対価を広く含む観念である。非独立的労働ないし従属的労働の対価と観念してもよい。」と述べている⁽⁹⁾。また、「個人の非独立的ないし従属的な勤労(人的役務提供)の対価としての性質をもった所得」と定義し、さらに、外延を正確に定義すると、「一定の勤務関係に基づき、その勤務に対して受ける報酬」⁽¹⁰⁾と説明しているものもある。

(4) 「非独立性」を重視する見解

佐藤英明教授は、「非独立的ないし従属的労働の対価」という定義を前提としながら、裁判例において給与所得か否かの判断基準とされているのは、具体的な「業務ないし労務及び所得の態様等」であり、給与所得に本質的であるのは非独立性、つまり、通常、「自己の

危険と計算」によらないと表現されている基準であるとして、「他人の指揮監督に服する」という意味での「従属性」については、その有無によって確定的にある所得が給与所得に該当するか否かを判断する手がかりとはならない⁽¹¹⁾、と述べている。そして、ストックオプションについては(勤務先の会社が付与したという場合)、使用者が従業員等の立場にもとづいて従業員等に与える経済的利益であるから、当然に給与所得であると解される⁽¹²⁾、としている。

(5) 最高裁の判断基準(ストックオプション)

最高裁ストックオプション判決は、上告人は、米国親会社の統括の下に日本子会社の代表取締役としての職務を遂行していたものであり、ストックオプションの権利行使利益は、その職務遂行の対価としての性質を有する経済的利益である、と判示している。すなわち、ストックオプションの付与契約により、親会社の統括の下に日本法人の役員として職務を遂行することが、雇用契約に類する原因に基づき非独立的な労務を提供したことにあたり、と判断したものである。

この判断は、前記昭和56年4月24日判決や平成13年7月13日判決で示された一般論に沿ったものである⁽¹³⁾。

(6) 小括

このように、判例、学説において、給与所得の意義について、雇用契約またはこれに準ずる(類する)関係に基づく非独立労務の対価として受ける報酬及び各種の経済的利益、という基準は確立されているが、基準自体厳格なものではなく、伸縮性を有するもので、個別具体的な事実認定によって、合理的な判断を下すことが必要である。そして、勤務関係が多様化する流れの中で、給与所得の意義を限定的に解するのではなく、役員、従業員等がその立場に基づいて受ける経済的利益は、給与所得に該当すると解するのが妥当と考えられている。また、親会社から受ける経済的

利益についても、法人格の違いのみをもって、給与所得該当性を否定することもないと考える。そもそも給与所得の計算においても、複数の使用者から給与を受けることを否定しておらず、労務の提供も多様なものがあり得る以上、親会社からの給付であることのみをもって、給与所得該当性を否定することはできない⁽¹⁴⁾。

3 給与の範囲

(1) 現物給与等

前記 I の取扱いの変遷によれば、給与についての源泉徴収が導入されて以来、現物給与ないし実費弁償に関する通達は、膨大である。戦時体制に即応するための勤労所得への源泉徴収の導入以来、戦後の混乱期を経て、食糧事情、住宅事情等の困難な中で現物給付の慣行が広く発生し、また、高度経済成長の下で企業が福利厚生等の充実に力を入れ、それらが課税上の取扱いとも関連して、多様な形で今日まで存続し、定着してきたという、これまでの沿革に由来するところが大きい。

したがって、現物給与等については、税法上は所得を構成する建前であるが、一部税法に非課税規定が設けられているほか、通達で課税除外とされているものが多い。

課税除外とする理由は以下のとおりである⁽¹⁵⁾。

- ① 当該給付が使用者の業務の遂行上ないし受給者の職務の性質上必要とされるもの
- ② 個人に対する利益の帰属ないしその程度の不明確なもの
- ③ 主として小額不追及の趣旨で課税除外とされているもの

こうした課税実務の取扱いについて、従業員等の海外旅行費用の負担が給与に該当するとされた裁判において、一般論としては是認されている（結論としては、臨時的給与として課税対象になると判断）。

岡山地裁昭和54年7月18日判決・行集30巻

7号1315頁・税資106号74頁

「これらレクリエーション行事が社会通念上一般的に行われているものと認められている場合には、例外的に課税しなくて差支えないとするのが徴税事務の取扱である（昭和45年7月1日付直審(所)30国税庁長官通達（昭和50年3月25日直所3-4改正までの改正を含む）の36-30参照）。

右のような取扱は、課税対象が一般に小額とみられることや、正確な補足の困難、徴税事務の繁雑等の理由から是認され得るのである。」

(2) 認定賞与

イ 認定賞与の意義

認定賞与とは、法人から役員に対する経済的利益の供与があり役員賞与に該当するにもかかわらず、法人が賞与として経理処理をしていない場合に、課税庁がこれを役員賞与と認定するもの、と説明することができる。「税法上の用語ではなく、課税処分の際に用いられる慣例上のもの」⁽¹⁶⁾で「法律上の概念ではなく、課税実務上使用され定着してきた概念」⁽¹⁷⁾である。昭和15年の分類所得税の導入当時にも、認定賞与という用語は使用されており、同族会社の行為計算の否認による認定賞与は、甲種の勤労所得に該当し分類所得税を課されると説明されている⁽¹⁸⁾。

ロ 認定賞与と源泉徴収

認定賞与にたいする源泉徴収については、消極的に解する見解も多い。消極説は、①源泉徴収の対象となるのは、課税要件が明確であること、外形的に支給額が明白であることを要し、認定賞与はこの条件に該当しない⁽¹⁹⁾、また、②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」の事実が伴わない⁽²⁰⁾、こと等を理由としている。

しかしながら、所得税法183条に定める「給与等」は、同28条1項の「給与等」と同一であり、同36条1項で「経済的利益」を「給与

等」の収入金額としている以上、これらの消極説は宮谷教授が指摘するように、解釈論ではなく立法論の問題である⁽²¹⁾。

低額譲渡、無利息貸付等においては、時価と売買価額との差額や通常支払うべき利息額が、認定できる以上、経済的利益の供与があったとして、「給与等の支払」を認定し源泉徴収義務を課すべきである。

ハ 簿外所得と認定賞与

法人が売上除外等をして形成した簿外資産から生じた使途不明金については、代表者に対する臨時的給与として、認定することが前記Ⅲの2の(4)の判例その他でも認められている。そして、裁判例を概観した結果によれば、簿外所得を賞与と認定するためには、おおむね以下の基準が用いられている⁽²²⁾。

- ① 簿外所得が存在すること
- ② 簿外所得に見合う簿外資産が不存在であること
- ③ 代表者等の個人会社ないし同族会社であること
- ④ 代表者個人の私的消費の事実の存在
- ⑤ 簿外預金等の管理を代表者が自由自在にしていること
- ⑥ 代表者個人等に資産取得の事実があること
- ⑦ 代表者等から納得のゆく説明がされないこと

このように、簿外所得が存在し、役員等がこれを利得したという事実を間接証拠を組み合わせることで賞与等が支給されたという事実を推認しているのであり、推認が認められない場合には賞与とは認定されない⁽²³⁾。

(3) 横領等

横領と認定賞与について争われた事案は、社会福祉法人に関するものであった。一般の企業においても、役員が法人所有の現金を含む資産を正規の給与等の支払手続を経ないで領得した場合には、横領になるはずである。ただ、企業において、そのような事件が発生

するのは、資本と経営の分離されていない同族企業であることから、法人の側で現状追認ということになり、税法上の処理が問題となるに過ぎないためではないかと推測される。これに対し、社会福祉法人等においては、出資に基づく議決権がなく、理事長等が横領した場合において、それが発覚した場合には、監督権を有する行政庁からは是正措置を要求されたり、補助金等を受けていた場合には補助金等の返還要求を受けるために、法人からの損害賠償請求の対象となる。

横領について、同族企業と社会福祉法人とは性格が異なるとして、認定賞与の成立に否定的な論者は、このような実体面を根拠としている。

例えば、三木教授は、「会社の意思に反する横領等の場合、会社からの流出は確かにあるとはいえ、会社の意思に反する横領である以上、直ちに給料に該当するのではなく、会社は流出と同時にまず損害賠償請求権を持つはずである。ワンマン社長の企業等の場合には、この損害賠償請求権を発覚と同時に放棄しているのだから、会社の「支払」と認識し、認定賞与課税できるのであるが、本件のように、訴訟で損害賠償請求権を確定させているような場合は別に解すべきであろう。法人が理事長に対する損害賠償請求権を合理的な理由もなく任意に放棄したときにはじめて給与の「支払」として源泉徴収義務を課すべきであり、理事長がなお返還していないことを根拠に源泉徴収義務を根拠づけるのは不合理であろう。」⁽²⁴⁾と述べている。すなわち、①会社の意思に反する流出は給与等には該当しない、②損害賠償請求権を放棄したときに「支払」となる、と構成するようである。占部教授も同様な見解を述べている⁽²⁵⁾。

私法上は、不法に領得した金員等は損害賠償請求の対象となり、利得を返還する義務が生じる。しかし、税法では不法な利得であっても所得を構成するとしており、利得を保有

している限りは、課税対象になり、役員としての地位に基づいて取得した金銭である以上は、源泉徴収の対象となる。さらに、損害賠償請求権を放棄したときには源泉徴収の対象となることも述べているが、社会福祉法人であっても決算期は当然あるはずであり、決算終了時点において、損害賠償請求等を行っていない以上、支払を追認したと解釈するのが自然だと思われる（この点は、源泉徴収の時期としては問題になる）。

次に、法人の側には支払の意思が存しなかったということを理由に、給与等の支払はなかったと構成している。そこで問題となるのは、法人が金銭を支出する場合には、適正な経理手続を履践していない場合は無効となるのかという点である。法人の行為は、役員や使用人等により実行されるものであり、役員や使用人等の意思は法人の意思である。その意思が、例え、法令や定款等に違反したものであっても、外形上有効な場合は、法人の意思として、法律行為の相手方は保護される。租税債権者としての国と、法人との関係を、一般の私法上の取引と同視することができるかという問題は在るが、経済的利益の供与がなされた場合に源泉徴収義務を課するという現行法の構造からすると、社会福祉法人であるが故に、内部規定等に違反する経済的利益の供与については、支払の意思が存在せず、源泉徴収義務を負わないという論理は、明文の根拠を欠いており成立しないと解される。

4 「支払」の意義

(1) 通常の給与等

「支払の際」とは、現実に金銭を交付する行為のほか、元本に繰り入れまた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（所基通181～223 共-1）。

その他、債権放棄（債務免除）、給与等の支払債務を目的とする準消費貸借契約の締結、

代物弁済契約等も「支払」に該当すると解されている（前記Ⅲの1の(4)大阪地裁判決）。

なお、通達の取扱は、「支払」の概念を拡大するものであるとの批判もあるが⁽²⁶⁾、個々の局面において、所得税法上の「支払」に該当するか否かを判断するのが重要であり、拡大解釈との批判は当てはまらない。

(2) 現物給与等（認定賞与）

イ 利益供与の時期

現物給与、特に認定賞与においては、原因となる行為が行われれば、経済的利益の供与も行われたと認定されるものが多い。例えば、低額譲渡の場合には、使用者と役員等の間で所有資産の譲渡が行われた段階で、時価と取引価額との差額が経済的利益として役員に供与されたことになる。それに対して、原因となる行為と経済的利益の発生との間に時間差が生ずるものがあり、その場合には、給与の支払の時期、すなわち徴収の時期が問題となってくる。

ロ 無利息貸付

貸付金の利息を徴しない、いわゆる無利息貸付においては、貸付が実行された段階では返還を求めないということが、当事者間で明白になっているもの以外では、時の経過により発生するという利息債権の性質上、原因となる貸付行為と経済的利益の供与の時期は異なってくる。これについて、所基通36-16(2)は、日単位で計算するか、又は1年を超えない一定期間ごとにその期間の末日としており、毎事業年度ごとに計算することも解説されている。裁判例では、「認定利息については経理の処理上その利息相当額を回収しない意思が明らかとなった各事業年度終了の日（3月31日）」と判断したものがある（岡山地裁昭和53年4月6日判決・税資101号1項、訟月24巻7号1493頁）。

ハ 保証債務の引受

前掲Ⅲの2の(5)の広島地裁判決は、「税法上所得金額の算定にあたっての帰属年度の決定

は、損金あるいは益金となるべき事実関係が単に生じたというにとどまらず、一定の経済的利益の変動が金額・安定性等の面で課税適状にあるとみられる程度に「確定」した段階に至った時期によるべきものと解されるところ、本件保証債務引受については、控訴会社からその代表者への一定額での経済的利益の付与（賞与）として「確定」するに至った時期、つまり、控訴会社の右代払（昭和44年3月27日）後にその求償債権も貸倒れ（債権放棄）として処理されるに至った時期（同年12月31日）の属する年度（昭和44年本件事業年度分）の所得として算定するべきもので、この点課税庁の措置にはなんら誤りはない。」

(3) 認定賞与と支払の意思

「給与等の支払については、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事柄であって」（東京地裁昭和53年5月25日判決・税資101号428頁・シュトイエル195号27頁）、「（賞与として支給する）意思を必要とするとなると臨時的な経済的利益付与者の恣意を許すこととともなって、画一的であるべき課税上も適当でなく、賞与かどうかは経済的利益付与の客観的性格によって判断すれば足る」（前掲Ⅲの2の(5)の広島地裁判決）とされ、さらに「（ある給付が）給与所得に該当するか否かは、給付の性格等を客観的に検討して、労務又は役務の提供の対価と評価されるか否かにより判断すべきであって、受給者の認識、使途如何によりその認定に影響を及ぼすべきものではない」（東京地裁昭和52年7月27日判決・行集28巻6・7号753頁・税資95号210頁）と判示されているように、支払者及び受給者の主観的意思ないし認識とは関係なく、経済的利益供与の性格を客観的に判断すべきものと解されている。

(4) ストックオプション

イ オプションの付与時の経済的価値

ストックオプションについては、それ自体経済的価値を有するものであることから、オプションの付与時に課税することも、理論的には可能である。しかし、最高裁判決や多くの学説は、権利行使の時点で課税対象となるとしている⁽²⁷⁾。ストックオプションは、株式の売買の一方の予約又はこれに類似する法律関係から派生した予約完結権であり、それ自体が経済的利益たる「所得」に該当するものではなく、その付与によって現実の収入があったとみることはできない、と構成している。

ロ 経済的利益の実現

ストックオプションは、被付与者がオプションを行使して、初めて株式譲渡契約が成立し、被付与者は、付与会社に対し、権利行使価格相当額の金員支払義務を負い、同時に株式引渡請求権を取得することとなる。すなわち、権利を行使し、行使価額相当額を払込まなければ、経済的利益（市場価格と権利行使価格相当額との差額）を実現できず、権利行使をしなかった場合には、所得は発生しない。そして、オプションの期間は、付与時に特定された期間である。このように、オプションが付与された後は、被付与者は、株価の動向を予測しながら利益の最大化を目標として自らの判断でオプションを行使し、一定の経済的利益を実現させるのである。従来型の経済的利益の供与が、その発生及び金額の決定を支払者の主導において行われるのとは異なっており、源泉徴収という方式になじむのかという問題を提起することになる⁽²⁸⁾。

5 源泉所得税の徴収

(1) 源泉徴収の意義

給与所得の源泉徴収は、法183条が支払の際に所得税を徴収する旨規定しており、給与等の支払額が存在し、その支払額から税金分を差引いて残額を受給者に交付するという形式

を典型としている。

甲種の勤労所得に対する源泉徴収（源泉課税）が導入された当時も、そのように考えており、「源泉課税とは、課税標準となる所得を所得の生ずる源泉において捕捉して課税せんとするもので、各人の納むべき税金を、所得の支拂者が支拂の際天引徴収し、之を取り纏めて一定の時期までに政府に納入するといふ仕組の課税方法をいふのである。」⁽²⁹⁾と説明している。

しかしながら、源泉徴収に関する規定は、当初より、「支払の際（に）」「所得税を徴収し」であり、文言上は、支払者のする徴収が天引控除に限定されている訳ではない。

当時は、現物給与については原則として課税しないという取扱であったが、国債等の有価証券の交付、同族会社の行為計算の否認の場合は、源泉課税の対象とされており、そのような場合には、支払者において税金相当分を受給者より徴収することが必要となる。源泉徴収義務者が源泉徴収をしなかった場合には、国税徴収の例により支払者から之を徴収する旨の規定が設けられており（旧法（昭15）74条）、支払者は現実に金銭の交付が無い場合でも、受給者から税金分を徴収することが要求されていた（支払者が分類所得税を負担した場合は、その税額分に付いては更に課税されることになる⁽³⁰⁾）。

したがって、給与等の支払に際し、支払うべき金銭が不存在のため受給者より税金相当額を徴収するという方法は、源泉徴収制度の導入当初より想定されていたものである。

(2) 源泉徴収の法律関係

イ 分類所得税

旧法（昭15）1条は、納税義務者について「本邦施行地ニ住所ヲ有シ又ハ1年以上居所ヲ有スル個人」と規定し、同法10条で、分類所得税が賦課される甲種勤労所得について「本邦施行地ニ於イテ支払ヲ受クル俸給、給料…」と規定しており、受給者が納税義務者

であることが明らかにされている。

給与等の支払者（徴収義務者）は公法上の事務受託者と説明されている⁽³¹⁾。旧法（昭15）83条は、「政府ハ第72条ノ規定ニ依リ甲種ノ勤労所得ニ対スル分類所得税を徴収シタル者…ニ対シ命令ノ定ムル所ニ依リ交付金ヲ交付スルコトヲ得」と規定され、この規定の存在も、公法上の事務受託者との説明を裏付けるものである。

そして、各月分の徴収に際して、①年720円を12分した金額を基礎控除として、所得金額から控除し（旧法（昭15）16条）、②扶養控除として、扶養家族1人に付き、150円の100分の8すなわち12円を税額より控除し（旧法（昭15）24条）、③生命保険料控除として、前年中の支払金額について、年額200円以内に於いてその100分の6に相当する金額を支給期間に応じて計算し控除するとされているように（旧法（昭15）26条の2、同規則31条）、給与の支給期間ごとに各種控除を行うようになっていた。これについて、立案担当者の解説は、「甲種の勤労所得に対する分類所得税は給与の支拂を爲す都度支拂を受くる金額を課税標準として課税して行くのであるから、毎月の課税に於いては結局月税であるともいへるのである。」⁽³²⁾と述べている。

したがって、分類所得税の納税義務は、給与等の支払のときに、国（政府）と受給者の間に成立し、支払者は各月ごとに分類所得税を納付する義務を負うという法律関係にあったと解される。

ロ 現行所得税法

現行法上、給与等の受給者の所得税の納税義務が成立するのは、暦年終了の時であり（国税通則法15条2項1号）、給与等の支払の時には、支払者の源泉所得税の納税義務が成立し（同条2項2号）、税額が特別の手續を要しないで確定し、（同条3項2号）、支払者が納税者の地位に立つ（同法2条5号）。受給者は、源泉徴収による所得税を徴収されるのを受忍

する義務(受忍義務)があるのに過ぎない⁽³³⁾。

そして、「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」(最高三小平成4年2月18日判決・民集46巻2号77頁・税資188号321頁)とされ、国と支払者との間の法律関係と支払者と受給者との間の法律関係が別個に並存していると解されている。

(3) 受給者からの徴収

経済的利益の供与が行われて源泉徴収義務が生じた場合に、受給者に交付する金額がないので、受給者から別途徴収し納付するという方法は、分類所得税の導入時より明らかにされていた。当時は、源泉課税であり、分類所得税が月税的性格を有していたことから、支払者のみから徴収することが強く求められていた。

昭和22年の全文改正で、総合累進所得税の制度を採用したことにより、給与所得の源泉徴収は、確定申告により確定する所得税納付義務の前納という性格を有することとされた。したがって、分類所得税における源泉課税とは、性格を異にするものとなったはずであり、確定申告における精算が控えていることからすれば、源泉徴収される経済的利益の範囲及び源泉徴収義務者の責任を緩和するという方向も有り得たところであった。しかしながら、経済的利益についての源泉徴収の制度は、多くの点で旧制度の下における手法や手続が踏襲されていた⁽³⁴⁾。

その後、シャープ勧告に基づき所得税法の全面改正が行われたが、勧告も、現物報酬その他からの源泉徴収の必要性を認めており、源泉徴収義務を拡張・明確にする方向で改正された(求償権の規定の新設(旧所得税法43条2項)その他)。

改正を契機に新設された旧基通においても、546で、現物給与のみ支給する場合には、支払

者は、当該現物の価額を支給額として計算した税額を、当該現物支給の際、支払を受ける者から徴収し、又は当該税額を一時立替え納付しおくものとするとして、手渡す金額が無い場合には各人から徴収するという手段を明示している⁽³⁵⁾。旧法当時には、経済的利益の供与が行われた場合、所得税相当分を別途徴収する必要があるということは、課税実務において明らかになっていたといえる。

昭和40年の全文改正により、現行所得税法が制定され、旧所得税法の規定も現行の各条文に改められた。そして、昭和42年の改正(法20号)で、源泉徴収義務者が期限後に自主納付した場合であっても、強制徴収された場合と同様に受給者に対し求償できる旨222条が改正された。

この全文改正を受けて、新たに、所得税基本通達が制定されたが、旧基通546は削除され、現行通達には引継がれてはいない。通達制定に際し、法令の単純な解読的留意規定はできるだけ設けないこととされており、徴収に関する法令等の規定が整備されたことから、通達では、経済的利益の範囲や源泉徴収一般についての定めを設ければ良いと判断されたのではないかと推測できる。

全文改正後も、経済的利益の供与に対する支払者の源泉徴収義務は、何等変更は無く運用されており、前記のとおり判例も課税実務の取扱を是認している。横領等の場合であっても、源泉徴収義務は成立するというのが判例の立場である。実際に各人に交付する現金がなく、天引徴収するということが不可能な場合においては、受給者から徴収することは、制度本来の想定したところと異なる状況であることは否定できないが⁽³⁶⁾、昭和15年の勤労所得に対する源泉課税の導入時とは異なり、源泉徴収義務者も納税者として独自の納税義務を負担しており、制度面の整備も進んできた。分類所得税の導入以降営々として積重ねられた、このような制度及び運用

面の整備は、圧倒的な重みがある。

支払者の源泉徴収義務は、単なる天引控除や、支払の一部留保に止まるものではなく、経済的利益の供与がなされた場合には、受給者から所得税相当額を別途徴収し納付する義務であると解される。

(4) オプションの行使と源泉徴収

オプションの行使による経済的利益は、契約に基づく権利行使の日の属する年分の給与所得となり、付与会社が内国法人等であれば、当然に源泉徴収の必要が生ずる。この場合は、役員等から権利行使相当額に相当する金額を受領する際に、併せて所得税（源泉徴収税額）相当額の金銭の支払を受けることになる。

この点については、支払者に源泉徴収義務が発生することは認めながらも「やや通常の「給与の支払」という感覚とは異なるように思われる。」⁽³⁷⁾、「給与所得及び退職所得に係る源泉徴収制度が本来想定している方法とは言い難い。」⁽³⁸⁾という見解がある。しかし、これらは論者も認めているように立法論である。また、渡辺徹也教授によれば、アメリカにおいても、従業員によるストック・オプションの行使利益が賃金とされた場合、原則として、株式の発行法人に源泉徴収義務があるとされている⁽³⁹⁾。したがって、オプションが行使された場合には、付与会社（株式の発行法人）には、源泉徴収義務が発生し、源泉徴収税額相当分を別途被付与者から徴収することが必要となる。

V おわりに

以上、制度の沿革から課税実務の変遷、判例の動向を踏まえて、法183条の「支払」（給与等の支払）について検討してきた。結論としては、源泉徴収制度の本来の趣旨からすると、支払の意義は拡張されていることは事実である。しかしながら、この点は、甲種勤労所得に対する源泉徴収の導入当時から、既に生じていたものである。分類所得税は戦時

制に即応するために広く国民に税負担を求めるとの制度（大衆課税）であり、源泉課税がその本質的要素を成していたこと⁽⁴⁰⁾から、現物給与も課税対象に取り込まれたことに起因する。しかも、戦中戦後の混乱期で現物給与の占める割合が高かったという時代的背景もあり、源泉徴収義務者に単純な天引だけでなく、支払金額が無い場合にも徴収させるという役割を求めてきた。第2次大戦後、分類所得税から総合累進所得税に制度が変更され、法律関係も変化したはずであるが、源泉徴収の仕組みは、旧制度の下における手法や手続が踏襲された。そして、現行税制の骨格を形成したシャウブ勧告においても、給与等からの源泉徴収は完全になされなければならないとの提言が行われ、源泉徴収の手続は、より精度を高める方向に進んできた。こうした経緯は、無視することはできない。それが、肥大化しているという批判はあっても、結局、立法論に止まることも事実である。この精緻な源泉徴収の仕組みはわが国の財政を多年支え続けてきたが、今後、どのような方向に進んでいくのか、それこそ、日本の税務行政の根幹に係わる問題といえる。

⁽¹⁾ 金子宏「わが国の所得税と源泉徴収制度—その意義と沿革—」（同「所得課税の法と政策」所収）127頁。

⁽²⁾ 主税局の立案担当者であった、小林長谷雄・雪岡重喜・田中卯一3名の共著による解説書の題名も「源泉課税」となっている。

⁽³⁾ 改正所得税取扱方通牒第二號、第三號、第五號として発遣されている。

⁽⁴⁾ 通達の内容は、前掲注(2)「源泉課税」において引用され、詳細に説明されている。

⁽⁵⁾ 前掲注(3)の通達では明記されていないが、前掲注(2)の「源泉課税」63頁において、そのように説明されている。

⁽⁶⁾ 田口卯一「最新所得税法詳解」68—69頁。田口氏は、主税局の立案担当者（所得税係長）であり、「本書は、昭和23年の改正後の所得税法に基き、どこまでも實際的に記述すると共に、従来税務官廳のみ知り得た取扱の内容等をも解放して、眞に官民一體となって本制度の理解を求めようとした。」（同書序より）と述べている。

- (7) 金子前掲注(1)論文162頁。
 (8) 富永賢一「現物給与をめぐる税務」357頁。
 (9) 金子宏「租税法(第12版)」183頁。
 (10) 注解所得税法研究会編「注解所得税法(4訂版)」451頁。
 (11) 佐藤英明『『給与』をめぐる課税問題——諸問題の概観』(総合税制研究12号所収)219頁。
 (12) 佐藤英明「『給与』課税をめぐるいくつかの問題点」(税務事例研究79号所収)38頁。
 (13) 吉村政穂「ストックオプション課税」租税判例百選(第4版)70頁。
 (14) 水野忠恒「ストック・オプション課税訴訟に関する若干の意見」(同「所得税の制度と理論」所収)245頁～246頁。
 (15) 前掲注(10)書473頁。
 (16) 松沢智「新版租税実体法」(補正版)284頁、286頁。
 (17) 大淵博義「裁判例・裁決例からみた役員給与・交際費・寄付金の税務」(改訂増補版)187頁。
 (18) 小林他前掲注(2)「源泉課税」357頁。
 (19) 雄川一郎「源泉徴収に関する争訟」(租税法研究2号所収)142頁、可部恒雄「最高裁判所判例解説(昭和45年12月24日第一小法廷判決)」(法曹時報23巻10号)2838頁、福家俊朗「源泉徴収制度の法的論理構造の検討—租税法律関係と源泉徴収制度—」(租税法研究11号所収)112頁。
 (20) 雄川前掲注(18)142頁、山田二郎「租税判例研究(最高裁昭和48年12月14日判決)」(税務事例7巻1号)8頁、可部前掲注(18)2838頁。
 (21) 宮谷俊胤「源泉徴収制度の概要と問題点」(日税研論集15号所収)63～64頁、青柳達朗「租税判例研究(名古屋地裁平成4年4月6日判決)」(税理36巻10号)247頁。
 (22) 青柳達朗「認定賞与についての小論(下)」(山口経済学雑誌55巻4号所収)70頁。
 なお、簿外所得と認定賞与については、荻野豊「税務における事実認定(再論)」(上)(中)(下)(国税速報3896号、3897号、3900号)が判決の詳細な分析を行っている。
 (23) 簿外所得からの認定賞与の支払を否定したものとして、前橋地裁昭和55年4月15日判決(税資113号12頁)、東京高裁昭和56年6月19日判決(税資117号675頁)、東京高裁昭和58年3月28日判決(税資129号785頁)その他。
 (24) 三木義一「認定賞与と源泉徴収」(小高剛先生古稀祝賀「現代の行政紛争」)272頁。
 (25) 占部裕典・岡田悦美「源泉徴収による所得税の対象となる賞与の認定」(三木義一他編「[租税]判例分析ファイルI(所得税編)」所収)361頁以下。
 (26) 浦東久男「源泉徴収と支払概念」(税法学534

- 号)19頁。なお本論文は、支払概念について、各事例を想定し検討しており、結論的には課税実務の取扱と大きな違いは無いのではないかというのが実感である。
 (27) 佐藤前掲注(12)論文37頁。
 (28) 佐藤前掲注(12)論文37頁。
 (29) 小林他前掲注(2)「源泉課税」6頁～7頁。
 (30) 小林他前掲注(2)「源泉課税」355頁～356頁。
 (31) 小林他前掲注(2)「源泉課税」176頁。
 (32) 「新税法解説特輯號」(大蔵財務協会発行・財政5巻5号)39頁。
 (33) 志場喜徳郎他編「国税通則法精解」120頁、山田二郎「源泉徴収における法律関係」(判例評論148号)118頁。なお、可部前掲注(18)2830頁では、「受忍義務」という用語は不正確であり、受給者の負担する義務は、「源泉納税義務」と呼ばれるのが自然であろう、と述べている。
 (34) 金子前掲注(1)論文151頁。
 (35) (第172問)「貸付金の回収をやめた場合」(伴篤・塩原利武・永持公司「源泉所得税の取扱」)123頁。
 (36) 可部前掲注(18)2839頁は「支払者のする徴収は、一般に、支払に際しての天引控除として理解されている。」と述べている。
 (37) 佐藤前掲注(12)論文39頁。
 (38) 渡辺徹也「申告納税・源泉徴収・年末調整と給与所得」(日税研論集57号)123頁。
 (39) 渡辺前掲注(32)論文147頁(10)。
 (40) 金子前掲注(1)論文144頁。