

源泉徴収義務の成立要件： 支払をする者の意義と経済的利得の存否

濱 田 明 子

要 約

これまで源泉徴収義務の存否に関する問題は、徴収納付機能の視点から、納税告知処分の性質等、課税手続の問題として論じられてきた。他方、源泉徴収制度は、受給者の所得把握機能も期待されており、支給者が支払時に受給者の課税所得を把握することが前提となっている。その結果、支給者における源泉所得税の課税の存否の判断の局面において、受給者における課税所得の存否と分類が問題となっている。

本稿は、近年の裁判例を素材として、源泉徴収義務の成立要件である「支払をする者」の該当基準と受給者における当該経済的利得の存否との関連性について考察を行う。その上で、支給者における「特別の便宜」の視点からみた源泉徴収義務の成立要件の検討を行うとともに、支給者のコンプライアンス支援の視点から、支給者への情報提供と求償権行使の仕組みの整備を提案する。特に、過大徴収と過少徴収への対応策においては、受給者と国との間の法律関係の再考が求められる。

また、最近の報酬の支払い形態の多様化により生じている、法人から個人への利益分配の所得税法上の扱いと法人税法上の取扱いの齟齬については、所得税と法人税の整合に関する対応が求められる。

目次

1. 問題の所在	2
2. 源泉徴収制度をめぐる納税環境	2
(1) 源泉所得税額の規模	2
(2) 源泉徴収制度の求めるコンプライアンス	3
① 源泉徴収義務の内容	3
② 源泉徴収制度の合憲性の根拠	4
(3) 支払者・受給者・国との関係	4
① 支払者の源泉徴収義務の範囲	4
② 受給者と国との関係	5
③ 支払者と受給者との関係：求償権	5

3. 源泉徴収義務の成立：支払と経済的利得の存否…………… 5

 (1) 「支払をする者」の意義…………… 5

 ① 「特に密接な関係」の射程…………… 5

 ② 「支払債務の消滅」と「特別の便宜」との関係…………… 7

 (2) 経済取引の性質と経済的利得の存否…………… 7

 ① 経済取引の性質の重要性…………… 7

 ② 経済的利得の供与と源泉徴収義務の成立…………… 8

 ③ 受給者における経済的利得の得喪……………10

4. 今後の課題……………10

 (1) 源泉徴収義務の前提となる「特に密接な関係」……………10

 (2) 支給者への情報提供と求償権行使の仕組みの整備……………10

 (3) 過徴収と過少徴収への対応策……………11

 (4) 法人税法との平仄……………12

1. 問題の所在

源泉徴収義務の存否に関する問題は、徴収納付機能の視点から、納税告知処分の性質等、課税手続の問題として論じられてきた。源泉徴収制度の合憲性について判示する最大判昭和37年2月28日は¹、源泉徴収義務者となる給与の支払者と受給者が「特に密接な関係にあって、徴収上特別の便宜を有し、能率を挙げ得る」ことを示している。

他方、源泉徴収制度は、受給者の所得把握機能も期待されており²、支給者が支払時に受給者の課税所得を把握することが前提となっている。そのため、所得税法における給与所得の分類に関する裁判例の多くは、源泉所得税の徴収に関するもので、いわば被雇用者である受給者に人的役務の対価を供与する支払者に対する課

税に関するものである。すなわち、受給者における課税所得の存否と分類が、支給者における源泉所得税の課税の局面で問題となっている。

本稿は、近年の裁判例を素材として、源泉徴収義務の成立における「支払をする者」の該当基準と受給者における当該経済的利得の存否との関連性について考察を行う。

2. 源泉徴収制度をめぐる納税環境

(1) 源泉所得税額の規模

源泉徴収制度が日本の税収の確保に果たす役割は大きい。令和4年分予算額における源泉所得税額は17兆円で、一般会計分の税収における割合は、26%である³。また、令和2年分国税庁統計情報によれば、源泉徴収税額は18.8兆円、そのうち最も多いのは、給与所得に対する税額であり、11.2兆円である。次に多いのは配当所得で4.8兆円である。続いて、報酬・料金等に対する税額が、1.1兆円、非居住者等所得に対

1 株式会社月ヶ瀬事件、刑集16巻2号212頁、判時288号6頁、判タ128号75頁。

2 二つの機能の概念の設定について、金子宏「我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』125頁（有斐閣、1996年）。また、この概念の展開について、高橋祐介「判批」民商法雑誌145巻3号321頁（2011年）参照。

3 財務省「令和4年度租税及び印紙収入予算」(https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/condition/a03.htm, 20220809 accessed)。

するものが6640億円となっている⁴。

また、源泉所得税が期限内に納付されなかった場合の不納付加算税額（徴収決定済額）は、令和2年において総額75億円、内訳は給与所得に関するものが59億円で、課税総額の78%を占める。重加算税については、給与所得に対するものが10億円でそのほとんどを占めている⁵。

そして、給与所得に対する徴収税額が源泉徴収税額の半分以上を占めると同時に、不納付加算税が課される件数が最も多く、さらには仮装隠蔽に対する重加算税の賦課のほとんどが給与所得に集中している。特に給与所得に対する源泉徴収制度の整備は重要な課題であると言える。

近年、納税環境の整備のための施策が次々と導入されてきた。マイナンバーの普及等の社会の電子化を受け、賦課徴収手続におけるe-Taxの推進等、正しい税額を申告・納付するシステムが整備され、CRS制度⁶による外国税務当局との課税情報の共有システムも稼働している。将来は、納税者の申告と電子化により収集された情報に基づく検証により、税務行政が運営されていくことが予想されている⁷。

また、就業形態の変化が、給与所得者と事業所得者の境界の変化をもたらし⁸、プラットフォームワーカーやギグワーカー等、インター

ネットを使った個人の取引の申告漏れの対応策として、プラットフォーム企業からの情報提供や源泉徴収制度の利用も提案されている⁹。IT技術を使った情報の管理が進む現在、所得課税制度において、何が所得かという点と、どのように課税するかという点の双方が課題となっているのである。

(2) 源泉徴収制度の求めるコンプライアンス

① 源泉徴収義務の内容

源泉所得税は、受給者以外の第三者が徴収納付する。源泉徴収等による国税の納付義務は、国税通則法上は納税義務者と合わせて「納税者」と扱われている¹⁰。この義務は、支払い時に成立し、その税額は支払いと同時の特別の手続を要することなく自動的に確定する¹¹。源泉徴収義務者は、法定納期限（原則として、支払月の翌月10日）までに国に納付しなければならない。

徴収納付義務者は、本来の納税義務者にとっては租税の徴収機関であり、課税主体から見れば租税を納付するという二重の性格を有する¹²。この点において、徴収納付義務は、租税を徴収する義務（作為義務）と徴収した租税を納付する義務（給付義務）が結合している点で、特殊な義務である¹³。

また、源泉所得税は、本来所得税が課されるべき所得に対する課税と表裏一体の関係にあるとされ¹⁴、同時に、「国と直接の関係に立つもの

4 国税庁「統計情報令和2年度 2 直接税 源泉所得税」(<https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/gensen2020/gensen.htm>, 20220804 accessed)。

5 国税庁・前掲注4。

6 増井良啓「非居住者に係る金融口座情報の自動的交換－CRSが意味するもの」論究ジュリスト15号218頁（2015年）参照。

7 高橋祐介「第6章租税法の手続的基層－手続・執行面の法的統制」金子宏監修『現代租税法講座 理論・歴史』165頁（日本評論社、2017年）。

8 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124頁（2006年）。

9 渡辺徹也「プラットフォームワーカー・ギグワーカーと課税」ジュリスト1572号39-40頁（2022年）。

10 国税通則法2条5号、15条1項。

11 国税通則法15条3項2号。

12 金子宏『租税法第24版』1017頁（弘文堂、2021年）。

13 金子宏・前掲注12・1017頁。

14 最判昭和45年12月24日民集24巻13号2243頁。

は支払者（源泉徴収義務者）であって、本来の所得税納税義務者たる受給者は、制度上も法律上も国と直接の関係に立つものでない」とされる¹⁵。そのため、支払者と受給者の関係は、国を介さない、私法上の関係であると理解されるべきとされている¹⁶。

その結果、源泉徴収制度に関する問題は、国と直接に法律関係を有する支払者の徴収納付の履行の視点から見た議論が数多くなされてきた。しかしながら、源泉徴収義務の存否に関し、個人に供与された経済的利益に関する所得税法上の課税所得該当性や所得分類の検討は避けられない。

② 源泉徴収制度の合憲性の根拠

源泉徴収制度は、本来の所得税を納付するべき者に代わって、第三者が徴収納付する仕組みである。このような仕組みの合憲性は、源泉徴収義務者となる給与の支払者と受給者が「特に密接な関係にあつて、徴税上特別の便宜を有し、能率を挙げ得る」ことにあるとされる¹⁷。

給与所得者との「特に密接な関係」とは、原則として雇用契約等の法律上の債権債務関係を意味するとされ、「本来の債務者あるいはこれに準ずる関係にある者とみるのが相当である」と判示されている¹⁸。具体的には、支払者が雇用関係に基づき役務の提供を受け、給与の支払債務を負うという関係と考えられる¹⁹。

源泉徴収義務者と受給者の間の「特に密接な関係」は、源泉徴収制度が機能するために必要

なものであり、それがなければ効率的な徴収は難しい²⁰。そして、このような情報に基づく源泉徴収制度は、正確な所得税額が徴収納付されていることが前提とされ、受給者が自ら個別に確定申告をする必要がないという点で、受給者にも課税庁にもメリットがある制度といえる。

(3) 支払者・受給者・国との関係

① 支払者の源泉徴収義務の範囲

源泉徴収義務者が法定納期限までに所得税を納付しない時、税務署長は納税の告知を行って当該税額を徴収するが、源泉所得税が自動確定の租税であることから、これは、税額を確定する課税処分ではなく、確定済の税額を徴収するための履行の請求と位置付けられる徴収処分の一種である²¹。これと同時に不納付加算税や重加算税の賦課決定処分も行われる。

源泉徴収義務者に対する納税告知処分については、国に対して、不服申し立てないし抗告訴訟を提起することができ、源泉所得税の徴収・納付義務の全部又は一部の不存在確認の訴えを提起することが可能である。源泉徴収義務者は、他人の納税義務のために何らの補償なく²²、徴収・納付にかかる事務負担に加え、源泉徴収義務の存否や金額についての争いにつき、所得税の実際の負担者や課税庁に代わって争う負担が生じるのである²³。

一方、源泉徴収について定める現行所得税法が課税の対象とする経済的利益は広く、キャッシュ・フローを伴わない場合や、所得区分等が

15 東京高判昭和55年10月27日判例時報987号3頁。

16 金子宏・前掲注12・1022頁。

17 株式会社月ヶ瀬事件・前掲注1。

18 大阪地判平成26年11月10日判例タイムズ1424号338頁。

19 宮崎裕子「クロス・ボーダー投資と源泉徴収制度のあり方に関する一考察」金子宏編『租税法の発展』668頁（有斐閣、2010年）。

20 渡辺徹也・前掲注8・121頁。

21 岩崎政明「7非居住者に対する不動産の譲渡対価・賃料の支払いと源泉徴収義務」木村弘之亮先生古希記念論文編集委員会編『公法の理論と体系思考』147頁（信山社、2017年）。

22 渡辺徹也・前掲注8・121頁。

23 佐藤英明「日本における源泉徴収制度」税研153号26頁（2010年）。

不明確な場合がある。昨今の報酬の多様化により、法人の役員や従業員に対する株式報酬の供与、各種のFRINGE BENEFITや現物給与もある。さらに、給与所得から株式報酬のような逃げ足の速い資産所得への所得種類の転換への源泉徴収制度上の対応は万全とは言えない状況が生じつつある。これらの事情は、源泉徴収義務者における課税リスクを増大させている。

② 受給者と国との関係

源泉徴収制度は、受給者と支給者との密接な関係が前提とされる一方、受給者と国との関係は切断されている。源泉徴収制度において、源泉徴収義務者により徴収納付される所得税債権と、受給者により申告納付される所得税債権には同一性がなく、源泉所得税の納税について国と受給者の間に直接の法律関係が生じない²⁴。

従って、給与の受給者に対し、源泉徴収税に関し、国から直接課税権の行使はなされることはなく、国と給与等の支払者（源泉徴収義務者）の間の公法上の債務関係と給与等支払者と給与等受給者との私法上の債務関係は併存すると考えられている²⁵。

③ 支払者と受給者との関係：求償権

源泉徴収義務者が、納税告知により、当該税額を納付した時には、所得税法222条に基づき、源泉納税義務者たる受給者に対して、それに相当する金額を事後の支払い分から控除するか、又は当該金額を請求することができる。

求償権の行使は、上述の当事者の私法上の法律関係を基礎として行われる。この支払者による求償権行使に対して、「給与所得者は、給与支払者からの支払い請求に対し、源泉納税義務

は負わないこと又はその義務の範囲を争って、給与支払者の請求の全部または一部を拒むことができる」とされている²⁶。

3. 源泉徴収義務の成立：支払と経済的利得の存否

(1) 「支払をする者」の意義

① 「特に密接な関係」の射程

源泉徴収義務者として、所得税法の定める「支払をする者」の範囲は広くとらえられている。課税実務では、所得税基本通達181-223共-1により、「現実の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いの債務が消滅する一切の行為が含まれる」としている。

平成23年に相次いで出された後述の2つの最高裁判決は、いずれも人的役務に対する報酬について、給付を行った時点で受給者に対し源泉所得税の天引きができなかった場合の源泉徴収義務の存否を問うものである。

しかしながら、これらの事件は、当該源泉徴収義務の発生を争う原告が異なっている。第一の破産管財人の事件は、退職金債権に対し破産配当を行った破産管財人が課税庁の納税告知及び不納付加算税の賦課決定処分について争ったケースである（以下、「第一事件」という。）²⁷。これに対し、第二事件は、強制執行による回収によって支払われた賃金等につき支給者により納付された源泉所得税に関する求償権の行使につき、その源泉徴収義務の存否が争われたケースである²⁸。

26 前掲注14。

27 最高裁平成23年1月14日判決民集65巻1号1頁。

28 最高裁平成23年3月22日判決民集65巻2号735頁。

24 前掲注14、また、最判平成4年2月18日民集46巻2号77頁参照。

25 金子宏・前掲注12・1022頁。

すなわち、第一事件においては、破産管財人が源泉徴収義務の履行における「支払いをする者」に当たるかという点が争われ、第二事件においては、源泉徴収義務者による求償権の行使を正当化する租税債務があるか否か、及び供与された経済的利得の給与所得該当性が審理された。第二事件では、支給者はすでに当該源泉所得税を納付しており、当該源泉徴収義務は履行済である。

上述の第一事件の控訴審²⁹は、「支払をする者」とは、経済的利益移転の一方当事者、すなわち、その経済的出捐の効果の帰属者である破産会社であると解されるとし、破産管財人は、当該配当に付随する職務上の義務として、当該配当につき源泉徴収義務を負うとした³⁰。

これは、破産管財人が貸金債権につき配当を行う場合、事業主の地位に付着する義務である源泉徴収義務を負い、源泉所得税の債権は、財団債権となるとの学説³¹をふまえたものであった³²。

最高裁は、この控訴審判決を覆し、破産管財人の源泉徴収義務の不存在を確認した。本判決は、最高裁昭和37年判決が、徴収上の特別の便宜と能率を上げうる点から、源泉徴収制度の合憲性を担保する「特に密接な関係」の存在を導

くところ、破産管財人は、破産者から独立して職務遂行として破産配当を行うだけであり、破産管財人と退職手当等を受領する労働者の間に、「使用者と労働者との関係に準ずるような特に密接な関係」があるとは言えないとした³³。

「特に密接な関係」の判断においては、法律上の債権債務関係に立つ本来の債務者であることが想定されている³⁴。「特に密接な関係」は、幅のある概念であり、その射程は明確でないことから、源泉徴収義務の有無を明確にできるか疑問がある³⁵。

例えば、非居住者源泉徴収制度において、支払委託を受けて国内源泉所得の支払を行う代理人や支払代行機関が一律に源泉徴収義務者に該当しないという点の検討が必要であると指摘されている³⁶。外国投資家に対して支払われる投資所得は、国内の口座管理機関、海外の口座管理機関、そして、外国仲介金融機関等が、それぞれに間接的に連なる多段階の階層構造を通じて支払われる仕組みとなっている³⁷。こうした支払者の多段階の階層化は、源泉徴収義務を成立させる「特に密接な関係」を、各種証券の発行体自身と外国投資家との間に認めることが難しい状況を生んでいる³⁸。このような国際取引における当事者の密接な関係の欠如は、支払を

29 大阪高判平成20年4月25日民集65巻1号94頁。

30 なお、源泉徴収の対象が「支払債務の消滅」までも含むという基準については、国際取引に関する源泉徴収制度について、その後の求償の困難さを考慮して、経済的利益の移転のある場合と考えるべきとする主張がある（米田隆・北村導人・高松昂蔵「非居住者・外国法人に係る源泉徴収—源泉徴収対象の不明確性に起因する問題を中心に」金子宏監修『現代租税法講座第4巻国際課税』166-167頁参照（日本評論社、2017年））。

31 佐藤英明「破産手続における租税債権の扱い」ジュリスト1222号191頁（2002年）。

32 松下淳一「判批」『破産管財人の源泉徴収義務』租税判例百選（第7版）229頁（2021年）。

33 「支払をする者」に該当する要件として、a特に密接な関係、b徴収上特別の便宜を有し能率を挙げ得る、という2点を提示しているとの整理もある（古田孝夫「判批」ジュリスト1432号101頁（2011年））。

34 古田孝夫「判解」最高裁判例解説民事平成23年度（上）16頁（2014年）、また、米田隆他・前掲注30・173頁。

35 松下淳一・前掲注32、また、占部裕典・後掲注79・93頁参照。

36 宮崎裕子・増井良啓『国際租税法第3版』77頁（有斐閣、2018年）。

37 宮崎裕子・前掲注19・664-665頁。

38 宮崎裕子・前掲注19・677頁。

する者が徴税対象資金へのアクセスと徴税に必要な情報へのアクセスの双方を有する唯一の者であるという推測が合理的に成り立つものとして制度設計することへの大きな疑問を惹起する³⁹。

② 「支払債務の消滅」と「特別の便宜」との関係

第二事件においては、強制執行の場合の回収による給与の支払者による源泉徴収義務の履行に伴う求償権行使に対し、給与の受給者が支給者に源泉徴収義務のないことを主張した。前述のとおり、本件における被告は受給者で、原告である支払者の徴収納付は履行済で、国と受給者の間の租税債務についての齟齬は生じていない。

かつて、強制執行による賃金の回収による支払における債務者は、源泉徴収義務を負わないと解すべき余地があったとされた裁判例があり⁴⁰、その根拠は、支払者が当該強制執行等に係る具体的財産及びその金員について管理処分権を喪失することにあった⁴¹。

しかしながら、第二事件判決は、支払債務が消滅することが給与等の支払いにあたるとして、前掲最判昭和45年及び上記第一事件⁴²の判断枠組みを踏襲し⁴³、源泉徴収義務の成立を認めた。判旨は、源泉徴収義務の発生の根拠とし

て、①強制執行によって回収を受ける場合であっても使用者の給与等の支払債務が消滅するため「給与等の支払」に当たり⁴⁴、②所得税法183条1項は任意弁済と強制執行による場合を区別しておらず、③強制執行による回収時に源泉所得税を徴収できなくとも、使用者は所得税法222条に基づく請求等が認められるとした⁴⁵。本件において、源泉徴収義務の成立を認めた中心的理由と考えられるのは、当該経済的利益が、①の「給与等の支払」に該当することである⁴⁶。

最高裁昭和37年判決で示された合憲性の根拠は、源泉徴収制度にかかる規定の立法における憲法上の一定の制約を示している⁴⁷と考えられる。しかしながら、本判決は、合憲性の基準の相互関係については具体的判断を行っていない⁴⁸。本判決における田原陸夫判事による補足意見が、合憲性を担保する徴収上の特別の便宜は、源泉徴収義務者による求償権の確保により判断されていることを示していると考えられる⁴⁹。この点について、給与等の支払いによる「支払債務の消滅」の基準が、徴収上特別の便宜を有し能率を挙げ得る点に先立って重視されていることに関する説明が求められよう。

(2) 経済取引の性質と経済的利得の存否

① 経済取引の性質の重要性

源泉徴収義務の成立において、支給者と受給

39 宮崎裕子・前掲注19・677頁。たとえば、譲渡所得にかかる源泉徴収において、非居住者判定の必要な場面で、東京高判平成23年3月4日税務訴訟資料261号順号11635は、源泉徴収義務の成立を認めたが、支給者において非居住者の判定のための十分な情報が必要となる。

40 高松高判昭和44年9月4日高民集22巻4号615頁、また、大阪地判平成18年10月25日訟務月報54巻2号549頁。

41 榎本光宏・後掲注77・70頁。

42 前掲注27。

43 神山弘行・後掲注75・218頁。

44 なお、「支払債務の消滅」については、強制執行に基づく回収の局面における基準であって、所得税法183条の源泉徴収義務の成立の必要条件でも十分条件でもない点に注意すべきである（長戸貴之・後掲注56・1007頁）。

45 長戸貴之・後掲注56・1004頁。

46 長戸貴之・後掲注56・1004頁。

47 占部裕典・後掲注79・90頁。

48 神山弘行・後掲注75・218頁。

49 神山弘行・後掲注75・218頁。

者の間の経済的利得の給付の性質の判定も重要となっている。債券利子・配当等の投資に関する収益及び給与等にかかる源泉徴収義務の成立は、経済的利得の最終支払債務者であることが前提である⁵⁰。非居住者に対する源泉徴収義務においても、所得税法212条は、同法181条と同様に「支払をする者」を源泉徴収義務者と定め、「支払をする者」とは、支払われる国内源泉所得の支払義務を最終的に負う者であるとする⁵¹。しかしながら、最近の給与所得等の範囲にかかる最高裁判決を踏まえると、「支払をする者」は受給者との関係において、「必ずしも租税法以外の私法等による直接的な法的関係を意味しているものでない」⁵²と指摘されている。

たとえば、東京高判平成20年3月12日⁵³のレポ取引事件において、外国法人と内国法人との間のレポ取引におけるレポ差額が、当時の所得税法161条6号（現10号）の貸付金の「利子」にあたらなるとして、源泉所得税は課税されないこととされた⁵⁴。レポ取引は単なる債券売買であるため、その契約書の形式が異なっても、現実の取引が内容的に（債券売買と）同じであれば、源泉所得税は課すべきでないであろう⁵⁵。

また、最近の東京地判令和4年2月1日（令和2年（行ウ）第271号）では、パークレイズ銀行本店、東京支店とルクセンブルク子会社によるトータルリターン・スワップ取引における

利子の支払に関する源泉徴収所得税（本税47.4億円、不納付加算税4.7億円）にかかる納税告知処分が取り消されている。外国法人への支払利子該当性に関し、本件で議論されたのは、本件利子に係る経済的損益の帰属先のほか、本件資金調達取引全体の仕組み、本件資金調達取引に至る経緯あるいは関係者の認識、本件資金調達取引の実施状況等の事情であった。

源泉徴収義務の存否においては、債務の支払のみならず、支給者と受給者との間の経済取引の性質の認定が重要となっていることは否定できないが、そこで問題となるのは、源泉徴収義務の成立における受給者における経済的利得の供与にかかる経済取引の評価に関する問題である。

② 経済的利得の供与と源泉徴収義務の成立

給与等の「支払」には、金銭の給付を伴わない、いわゆる「天引き」ができないケース、債権放棄、債務免除、強制執行による賃金の支払等も該当する。判例によれば、現実の支払行為すなわち天引き可能性は源泉徴収制度の基礎として重視されていない⁵⁶。課税対象となる経済的利益供与の報酬形態の多様化⁵⁷に伴い、認定賞与や親会社の株式報酬等の支払い時において、天引きによる源泉徴収税額の徴収が困難な場合にも、所得把握機能を重視すれば、源泉徴収義務が肯定されることとなる⁵⁸。このような場合、源泉徴収義務者においては、その金銭的評価に関するリスクと納税資金の手当が必要となる。

50 宮崎裕子・前掲注19・668頁。

51 宮崎裕子・増井良啓・前掲注36・77頁。

52 占部裕典・後掲注79・93頁。

53 金商1290号32頁、税務訴訟資料258号順号10915。

54 なお、このレポ差額は、平成21年度税制改正により当該「利子」に含まれることとなった。

55 中里実「第2章経済取引ニレポ取引について3予期しない源泉徴収」『租税法の潮流Ⅱ金融取引の課税』124-125頁（税務経理協会、2021年）初出「金融取引をめぐる最近の課税問題ⅤⅣ」税研102号（2002年3月）。

56 長戸貴之「判批」法学協会雑誌130巻4号1004頁（2013年）。

57 佐藤修二「人的資本の拠出者に対する課税」金子宏監修『現代租税法講座第3巻企業・市場』71頁（2017年）。

58 高橋祐介・前掲注2・321頁。

権利能力なき社団からその役員への債務免除に関する源泉徴収義務の存否が争われたのは、最高裁平成27年10月8日第一小法廷判決⁵⁹である。本件は、源泉徴収義務者が、課税庁による納税告知処分を争った事件であり、支給者の源泉徴収義務の存否の判断にあたり、受給者における課税所得該当性が審理された。

本件控訴審⁶⁰は、所得税法上、債務免除益については収入金額とされない例外的扱い⁶¹が定められていたことから、その経済的利益が役員の役務の対価とみることが相当ではないとして、納税者の源泉徴収義務を否定した。

最高裁判決は、受給者の供与された経済的利得の給与所得該当性の判定において、当該利得は金銭給付でないが、そのような経済的利得も給与所得の収入金額に含まれるし、受給者の当該社団に対する貢献を評価して、賞与又は賞与の性質を有する給与とみると結論づけた⁶²。その上で、本判決は、非課税所得該当性の審理が十分でないとして下級審に差戻したところ、源泉徴収義務者は課税に関する錯誤を主張し、債務免除の無効を理由として、納税告知処分の違法を主張した。

上記最判平成27年10月8日判決の差戻審を経た上告に対する最高裁平成30年9月25日判決⁶³

は、まず、納税義務者の錯誤無効の主張につき、源泉所得税の法定納期限後においても、支払行為の無効を主張して、当該納税告知処分を争うことができるとした。その上で、支払行為の無効を主張したとしても、納税告知処分が行われた時点までに、支払行為により生じた経済的成果がその無効であることを起因として失われていなければ、当該処分は違法とされないとした。

本判決は、源泉徴収義務者における錯誤による取消を扱ったことにより、本来の納税義務者（受給者）における経済的利得の有無と当該徴収義務の有無の判断を結び付ける事例となった。支払者に関する根拠規定との関係で源泉徴収義務の存否が判断されるべきであるとの立論もありうる⁶⁴、本判決において経済的成果の喪失が納税告知処分の適法性の判断の基準となることが示されたと解するならば、経済的利得が受給者に存する限り、支払者の源泉徴収義務は成立することとなる⁶⁵。そして、源泉徴収義務者は、納税義務の履行後に取引の無効が明らかになった場合でも、その経済的利得の返還を受けなければ、国から還付を受けることができないことを意味する⁶⁶。また、源泉徴収後に法的に無効となった支払については受給者から当該利得の現実の返還がなされない限り、源泉徴収義務は存することとなる⁶⁷。

59 最高裁判所裁判集民事251号1頁。

60 広島高岡山支部判平成26年1月30日平成25年（行コ）第9号。

61 旧所得税法基本通達36-17。現在は、昭和26年度税制改正により、所得税法44条の2が挿入され、特定の場合、居住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場合に、その有する債務の免除により受ける経済的な利益の価額については、各種所得の金額の起算上、総収入金額に算入しない旨の規定が設けられた。

62 占部裕典「判解」ジュリ増刊平成27年度重要判例解説（債務免除により受ける利益の所得区分）ジュリスト1492号204頁（2016年）。

63 民集72巻4号317頁。

64 佐藤英明「判批」TKC税務情報27巻1号17頁（2018年）。たとえば、年金払い生命保険金二重課税事件の最高裁判決（最判平成22年7月6日民集64巻5号1277頁）は、生命保険会社から支払われた保険金が受給者にとって非課税所得該当する部分を含め、その保険金を支払った当該会社は源泉徴収義務を負うものと判断した。

65 佐藤英明「判批」民商法雑誌155巻3号88頁（2019年）。

66 佐藤英明・前掲注65・89頁。

67 佐藤英明・前掲注65・92頁。

③ 受給者における経済的利得の得喪

源泉徴収義務の成立において、受給者に経済的利得が存在することは、受給者への課税の必要性・合理性を基礎づけるとしても、源泉徴収義務の成立を当然に基礎づけるものとは言えない⁶⁸。にもかかわらず、この受給者における経済的利得の存在が支払者の源泉徴収義務を決するという論理は、源泉徴収制度が受給者に対する所得課税のシステムに組み込まれているという認識があるためと考えられる⁶⁹。

従って、経済的利得の「支払をする者」は、源泉徴収義務者として、債務免除益⁷⁰についても、供与した役員給与において源泉徴収の対象とならない「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難」である部分の有無について判断しなければならない。すなわち、源泉徴収義務者は、債務免除を受ける受給者における納税者としての担税力の有無についても、情報を収集しなければならないこととなる。

判例は、所得の存しないところに所得税を課することを所得税賦課の基本理念に反するとする⁷¹。また、昭和45年最高裁判決において、納税告知処分と受給者の所得税は表裏一体であるとされたことからすれば、源泉徴収義務の成立において、受給者における経済的利益の存在が重要な要素とされることは当然である。

一方、前述のとおり、源泉徴収義務者と受給者における申告所得税の各租税債務の間の同一性はなく、源泉徴収税額の過不足の精算をする

ことはできないとされている⁷²。支払者と受給者のそれぞれの租税債務は異なるのであるが、受給者における課税所得該当性と支払者の源泉徴収の対象となる所得の範囲が同一であるか否かについては、明確にされていない⁷³。受給者における所得把握機能への期待が、支払者の履行義務の負担を重くしている結果、非居住者や外国法人に対する源泉所得税の賦課において、受給者に関する情報が必要であったり、さらに、純利益として所得が存在しない場合にも源泉徴収義務の成立しうる局面が生じていると考えられる⁷⁴。

4. 今後の課題

(1) 源泉徴収義務の前提となる「特に密接な関係」

源泉徴収義務の存否の判断においては、「支払をする者」の範囲について、当事者の「債権債務関係」の具体的な範囲と徴収上の特別な便宜としての「特に密接な関係」要件との関連について検討の必要があろう。

また、源泉徴収の対象となる受給者における経済的利益の存否の判断を必要とするのであれば、支払者による過少な徴収の防止と過大な徴収への対応策が必要となる。以下、支払者・受給者の双方のコンプライアンス支援の視点から制度の改善点を指摘する。

(2) 支払者への情報提供と求償権行使の仕組みの整備

現在の判例の判断の枠組みは、受給者が無資

68 佐藤英明・前掲注65・88頁。

69 佐藤英明・前掲注65・92頁。

70 債務免除益に対する課税問題について、増井良啓「債務免除益をめぐる所得税法上のいくつかの解釈問題(上)」ジュリスト1315号197頁(2006年)参照。

71 大嶋訴訟における谷口正孝判事による補足意見参照(最大判昭和60・3・27民集39巻2号247頁)。

72 前掲注24。

73 佐藤英明・前掲注64・18頁。

74 このような取引については、源泉徴収がなじまない場合と考えるべきではないかと主張されている(米田隆他・前掲注30・180-193頁)。

力の場合などにおいて、支払者の源泉徴収所得税相当額を二重負担することにかかる求償リスクを負担することを想定している⁷⁵。従って、課税リスク軽減の観点からは⁷⁶、支給者の源泉所得税の納付前においても、受給者に対して求償権を行使することを可能とする仕組みが検討されよう⁷⁷。

また、源泉徴収義務者及び給与受給者の双方の請求の法律構成について課題が生じるのは⁷⁸、当事者の関係において、国との関係を介在させることができないことが原因と考えられる。受給者と支給者の法律関係については、所得税法221条、222条による求償権との関係を踏まえ、私法上の法律関係とするべきか検討の余地がある⁷⁹。

さらに、所得把握機能の観点からは、源泉徴収義務者における正確な税額算定にかかる情報の的確な提供が必須である。源泉徴収義務者と受給者の間の「特に密接な関係」は、徴収に係る正確な情報獲得が期待されていると考えられるが、そもそも受給者による提供情報の正確性が担保されていなければ、所得把握機能が完全であるとはいえない⁸⁰。このような課税リスクを支給者に負わせることは、源泉徴収制度の執行上の問題を支給者に転嫁する可能性を内包す

る。

(3) 過大徴収と過少徴収への対応策

受給者による源泉徴収義務の履行への期待により、源泉徴収義務者が所得とみられる経済的利益の供与のすべてを源泉徴収の対象とすることが必要となるから⁸¹、給与等の受給者に対し、源泉所得税の保守的な天引きが行われる可能性がある⁸²。その結果、源泉所得税額が不足して不納付となる場合の負担を回避するため、納税資金の調達に敏感になる状況を招くであろう⁸³。また、源泉徴収義務者による法律の適用誤りや情報不足等による過大な源泉徴収が行われる可能性もある。

過大徴収がなされた場合、受給者において、雇用主である支払者に対する組織内における不服申立ての手続があるとは限らない。従って、受給者において、訴訟を経由しない税額調整の手続の整備を行うことも重要である⁸⁴。すなわち、源泉徴収義務者を通じない救済制度の仕組みとして、給与等の受給者と課税庁の間に公法上の関係を認め、源泉所得税を個人所得税として調整が可能な仕組みの導入の検討の余地があると考えられる⁸⁵。

同時に、源泉所得税の過少徴収がなされた場

75 神山弘行「平成23年度重要判例解説」ジュリスト1440号218頁（2012年）。

76 木山泰嗣「源泉徴収制度における求償権の法的諸問題」青山法学論集第63巻第2号81頁（2021年）。本論文は、受給者に対する求償が、納税義務の成立前に認められるべきであり、その点の法的欠缺があると指摘する。

77 榎本光宏「判批」法曹時報第65巻第12号71頁（2014年）。

78 山本洋一郎「10源泉徴収義務者と受給者との関係」木村弘之亮先生古希記念論文集編集委員会編『公法の理論と体系思考』215頁（信山社、2017年）。

79 占部裕典「判批」民商法雑誌150巻1号89頁（2014年）。

80 高橋祐介・前掲注2・327頁。

81 生保年金事件（前掲注64）は、このような制度理解によるものとする（高橋祐介・前掲注2・319-320頁）。

82 たとえば、給与所得者の課税範囲に関する取扱いの多くが、所得税基本通達により規定されていることもその一因となろう。

83 高橋祐介・前掲注2・319-323頁。

84 確定申告における受給者による調整を認める学説の状況につき、吉村典久「判批」租税法判例百選第7版219頁（2021年）参照。

85 高橋祐介・前掲注2・327頁は、減額修正申告制度の導入と対応する加算税制度を提案している。中村重和・城田英昭「減額修正申告制度の創設」税研28巻1号81頁（2012年）参照。

合、受給者による修正申告も可能となる仕組みであることも必要である。

(4) 法人税法との平仄

最後に、人的役務の提供の対価の扱いについて、法人税法上の扱いとの関連について述べておく。法人から個人への利益供与は、源泉徴収義務に関する裁判例にみられるように、給与所得とされることが多い⁸⁶。その結果、法人からの利益処分として認定された役員給与に関し、法人所得の算定のみならず、利益供与を受けた側にも反射的に源泉納税義務が生じる。法人から役員に対する利益供与が役員給与と扱われることの根拠は、役員としての地位を保証する雇用契約にあり、最高裁56年判決⁸⁷における「非独立性・従属性」の基準そのものが念查されたわけではない。

この点で、法人税法上の扱いと所得税法上の

所得区分との関係において、課税上の齟齬が生じうる。たとえば、ストック・オプションの課税に係る所得税法上の課税事由と法人税法上の損金算入が同時に認められるという取扱いにおいても、税制適格ストック・オプションについては、従業員等の側で給与等課税事由が生じないので、法人側で損金算入されるタイミングがない⁸⁸ほか、所得税法54条における株式報酬については、特に非適格の株式報酬については、法人の損金算入額と源泉徴収の対象となる金額の取扱いが一致していない⁸⁹。

また、退職日を満期日とした譲渡制限付き株式による役員給与について、一定の期間の報酬費用として損金経理が行われるものは、同法34条1項の「退職給与で業績連動給与に該当しないもの」に該当しないこととされている⁹⁰。その結果、所得税法30条1項に規定される退職所得と法人税法54条の特定譲渡制限付株式に係る報酬については、実務上所得税法上の退職手当等に該当するとしても、法人税法上の退職給与に該当しないこととなる⁹¹。

源泉徴収制度は、法人からの役員等個人への利益移転に対する課税の仕組みと捉えて、法人に求められるコンプライアンスの一つであると考えるならば、法人からの利益配分を受給者である個人においてどのように扱うかという問題は、法人税の課税ベースの設定に密接にかかわる。

86 役員と従業員に対する源泉徴収義務の前提となる経済的利益の供与について、役員に対する報酬と従業員に対する役務提供の対価では、判断のポイントが異なっている。

東京地判令和2年6月25日(平30(行ウ)80号)税務訴訟資料270号順合13419は、法人の取締役副社長による私的な経費の支出(約2年半の間に、6億7千万円余)を交際費ではなく、給与とした納税告知処分を適法としている。副社長に対する給与の認定に当たり、その立場に基づき購入品等を購入したとすることは、それが原告により承認されたもので、取締役副社長という地位及び権限を有していたため、購入品等の経済的利益を得ることができたものとしている。そこで参照される最高裁27年判決は、経済的利益も給与所得に含まれるという点で引用されている。

他方、法人への役務提供に対する支払(キャバクラ店での接客に従事する者への月払いの対価)について、事業所得ではなく、給与所得とした事例においては、最高裁昭和56年判決(後掲注87)による労務の内容が検討されている裁判例もある(東京地判令和2年9月1日(平成30年(行ウ)第268号、平成31年(行ウ)第197号))。

87 民集35巻3号672頁。

88 佐藤修二・前掲注57・78-79頁。

89 渡辺徹也「13引き抜き防止」岡村忠生他編著『租税法演習ノート第4版』214-215頁(弘文堂、2021年)。

90 法人税法基本通達9-2-27の2。

91 この所得税と法人税の取扱いのずれは、支払い側と受け取る役員側で給与の性格が異なることとなる(藤曲武美「特定譲渡制限付株式による役員退職給与と業績連動給与」税務事例研究Vol.186 p.25(2022年))。

法人税の課税ベースは、クラシックな包括的所得概念から離れ、経済的合理性に裏付けられた取引の結果、あるべき収益を基礎とする方向へと変化している。法人税法22条4項を基礎とした所得の規律や、違法な支出に関する取扱い、そして、役員給与の原則損金不算入の取扱いもその適正な法人所得の姿を示している⁹²。

人的役務に対する報酬の多様化は、給与所得や退職所得の課税方法のみならず、事業体からの利益分配に対する課税制度として整備する必要がある。法人税の課税ベースの検討は、こうした利害関係者に対する課税関係、そして、その分配に対する所得課税と合わせて行われる必要があろう。

92 なお、この点について私法上の有効な形で支払われる役員給与を損金不算入とすることは、租税立法による所得の擬制であって、税負担減少のための行為となりうる場合に限定されるべきではないかとの指摘がある（長戸貴之「法人税法における役員給与－エージェンシー理論を踏まえた検討」民商法雑誌154巻3号80頁（2018年））。