

「経済的利益」を対象とする源泉徴収制度の考察

脇谷英夫
(弁護士)

I 問題の所在	2 源泉徴収の対象の限定解釈の可否
II 前提の整理	3 「給与所得」の限定解釈の可否
1 源泉徴収制度概観	4 所得税法36条1項括弧書の限定解釈
2 「経済的な利益」に関する状況	IV 「支払」(183条1項)の解釈
3 「給与所得」の課税構造	1 問題の所在
4 「自動確定の租税」として想定されている源泉徴収制度の特徴	2 裁判例
5 合憲と判断された源泉徴収制度の特徴	3 租税実務の取扱い
6 「経済的利益」を対象とする源泉徴収の現状の問題点	4 学説
III 考察	5 検討
1 現状の改善の必要性	6 小括
	V 結論

I 問題の所在

源泉徴収制度とは、特定の所得に関し、その支払者が、その所得を支払う際に所定の所得税を徴収し、これを国に納付する制度のことをいう。

本稿で想定しているのは、労働契約の一方当事者である使用者が他方当事者である労働者に対して給与等を支払う場合の源泉徴収である。

この点を明確にするため、以後、支払者を使用者、受給者を労働者と呼称することとする。

使用者は、労働者に対し、労働契約（労働契約法6条、民法623条）に基づき「労働の

対償」として賃金を支払う。

しかし、使用者は、それ以外にも、法律上又は経営方針上、使用者の費用負担で労働者に対する施策を行う。

このような使用者の施策は、個々の労働者の感情は別にして、客観的には労働者の利益を図る側面を有している。例えば、空調設備の完備や分煙対策ないし健康診断の実施は労働環境の向上や労働者の健康の維持などの利益を労働者に与える。

使用者が、労働者に対し、金銭や金銭以外の物（以下、金銭以外の物を単に「物」という。）や権利を移転していなくても、経済的利益を供与したと認められると、租税実務は、これを労働者に対する給与等の支払に当

たるとして、使用者に源泉徴収義務が発生すると考えている。それは、所得税法36条1項括弧書が「金銭以外の物又は権利その他経済的な利益」と規定し、「経済的な利益」（以下「経済的利益」という。）を課税物件としているからである。

しかし、「経済的利益」について所得税法に定義はなく、何がこれに含まれ何が含まれないのか必ずしも明確とはいえない。現代社会では、金、物、権利だけが経済的価値を有するものではなく、情報やサービスについても経済的価値が認められているが、このようなものが「経済的利益」に含まれるのか不明である。

そのため、金銭、物、権利以外にどのようなものが「その他経済的な利益」となるのか必ずしも定型的に判断できない状況にあるといえることができる。

加えて、物・権利以外の「その他経済的な利益」は、金銭や物や権利とは異なり、どのような外形的事実があれば「移転」と認められるのか必ずしも明確ではない。その意味で、どのような場合に「その他経済的な利益」を移転したといえるのか、必ずしも一義的に決定できない状況にある。

このことから、使用者は源泉徴収に関して負担とリスクを負っているのが現状である。

このような現状の下で、「経済的利益」を源泉徴収の対象とし、使用者に所得税の徴収義務を課すことは許されるのであろうか。

本稿では、上記のような問題意識のもと、自動確定の租税として想定されている源泉徴収制度の対象を明らかにし、さらに、給与所得として「経済的利益」を源泉徴収の対象としたことに伴う問題点を明らかにした上で、使用者の負担とリスクを軽減するために、

「経済的利益」の限定解釈や「支払」の限定解釈を試みている。

II 前提の整理

1 源泉徴収制度概観

源泉徴収制度とは、特定の所得に関し、その支払者が、その所得を支払う際に所定の所得税を徴収し、これを国に納付する制度のことをいう。源泉徴収の対象となる所得は、利子所得、配当所得、給与所得、公的年金等の雑所得、退職所得などである。

使用者は、各労働者に対し、月々の給与を支払う際に所得税及び復興特別所得税を源泉徴収するが、その年中の給与等の総額に対する年税額との精算を、その年最後の給与等である12月分の給与等で行う。

使用者が源泉徴収すべきであったのにこれをせずに労働者に給与等を支払った場合は、既に支払った金額のうちから当該税額を徴収すべきであったものとなる。

この場合において、その計算した税額を納付した支払者が、その納付した税額につき労働者に対して所得税法222条に規定する控除又は支払請求をすることになる。

もし、使用者がこの控除又は支払請求をしないこととしたときは、当該控除又は請求をしないこととした時においてその納付した税額に相当する金額を税引手取額により支払ったものとし、その支払ったものとされる金額に対する税額についてさらに源泉徴収がなされることになる（所基通221-1(2)）。

また、使用者が源泉徴収しないで期限後に納付した所得税について、その後労働者に求償しなかった場合には、使用者が負担した所得税はその労働者に対して所得の追加払いが

されたものとみなされて、使用者が負担した所得税についてさらに所得税（いわゆる孫税）をかけることで、税務上の辻褄を合わせようとする処理がなされることがある。

例えば¹⁾、源泉徴収の所得税率及び復興特別所得税率が10.21%で、100万円を強制徴収された場合において、その全額を源泉徴収義務者が負担することとした場合には、その100万円に対してさらに10.21%の税額（10万2,100円）を源泉徴収しなければならない。

この場合、この孫税についても源泉徴収義務者が負担することにしたときは、強制徴収された100万円を手取額として所得税率で逆算した額、すなわち、1,113,709円（100万円 ÷ (1 - 10.21%)）を課税対象とし、その10.21%（113,709円）を孫税として源泉徴収することにより繰り返しの課税を終結させることができる。

2 「経済的な利益」に関する状況

(1) 「経済的利益」の定義

所得税法36条1項は括弧書の中で、「金銭以外の物又は権利その他経済的な利益」と規定している。

ここにいう「経済的利益」とは何か。

これについて所得税法は何も定義していない²⁾。

学説は、「経済的利益」に含まれる内容について分析しているが、「経済的利益」自体の定義を明言しているものはないように思える。ただ、「受給者の所得の増大をもたらす」もの³⁾とか「経済的価値のある利益あるいは利得」⁴⁾と理解しているように伺われる。

(2) 「その他経済的な利益」の機能

所得税法36条1項括弧書に規定されている「経済的利益」は「物・権利」と「その他経済的な利益」とに分けることができる。

ここにいう「その他経済的な利益」に何が含まれるか否か、その判断基準は必ずしも明らかではないように思える。「経済的利益」に対する課税に関しては、「経済的利益」を認めた上で、なお、課税されるべきかどうか論じられることが多いようである⁵⁾。

その意味で、「その他経済的な利益」という文言は課税範囲を画する役割を期待されていないといえる。

(3) 租税実務

租税実務では「経済的利益」には次のような利益が含まれるとしている（所基通35-16）。

即ち

(i) 物品その他の資産の譲渡を無償又は低い

(1) 武田昌輔監修『DHC 所得税法(4)』（第一法規・加除式）8864頁を参考にして作成した。

(2) 酒井克彦『所得税法の論点研究』（財経詳報社・2011年）230頁以下参照。

(3) 田中治「給与所得者の経済的利益に対する課税」税務事例研究59号33頁には「経済的利益として、受給者の所得の増大をもたらす」という説明がある。

(4) 石島弘『課税権と課税物件の研究』（信山社・2003年）212頁は、所得税法36条1項括弧書の

「『経済的利益』はフリンジ・ベネフィットの内容の面から指称したものである」と説明し、同209頁では「フリンジ・ベネフィットは金銭以外の全ての経済的価値を有する利益あるいは利得である」と説明している。

(5) 田中・前掲注(3)36頁以下参照、佐藤英明「海外慰安旅行と経済的利益」月刊税務事例創刊400号記念『戦後重要判例の再検討』（財経詳報社・2003年）94頁以下参照、酒井・前掲注(2)232頁以下参照。

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

(ii) 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

(iii) 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

(iv) (ii)及び(iii)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

(v) 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

しかし、他方で、通達により、相当広い範囲で「課税しなくて差し支えない」領域が設定されている（所基通36-21など）。

裁判所は、通達に対しては合理性が認められる限り適用するというスタンスをとるが、実際に通達の定める基準の合理性が争われても、裁判所がその合理性を否定することは少ない⁽⁶⁾。

大阪高判昭和63年3月31日（訟月34巻10号2096頁）は、使用者が役員・使用人の参加を求めて行うレクリエーション行事につき、その費用を使用人が負担することは、レクリエーション行事に参加した使用人らにとってその分の経済的利益をうけることになるとして、その利益相当分について個人の所得として課税されるべきである（所得税法36条1項）としつつ、一定の範囲で課税しなくても差し支えないとした通達についても合理性を有すると判示している。

3 「給与所得」の課税構造

所得税法28条1項は、給与所得を「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」（以下「給与等」という。）に係る所得と定義する。

そして、最判昭和56年4月24日（民集35巻3号672頁）⁽⁷⁾は、「給与所得とは雇傭契約又はこれ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。」とする。

ここにいう「労務の対価」とは、「個々の具体的な役務提供行為と対価関係にある給付ではなく、雇用契約等に基づき受給者の地位ないし職務に対応・関連しこれと一般的に対価関係にある「労務の対価」としての性質を有する給付（勤務関係係因給付）を意味するものと解されている」⁽⁸⁾。

そして、所得税法36条1項は「その年分の

(6) 通達の定める基準の合理性を否定した裁判例としては東京高判平成25年2月28日（裁判所HP（ホームページ））がある。

(7) 最判昭和37年8月10日（民集16巻8号1749頁）は「勤労者が勤労者たる地位にもとづいて使用者から受ける給付」は「給与所得を構成する収入」

と解すべきであると判示しており、「労務の対価」という文言が使われていない。この判例と本文中の最判昭和56年4月24日判決との整合性については、佐藤英明「給与所得の意義と範囲をめぐる諸問題」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣・2007年）412頁以下参照。

各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額（金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもつ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）とする。」と規定している。

この規定が「経済的利益」により収入があることを認めていることから、上記「給与等」にも「経済的利益」が含まれると理解されている。

そして、次に述べるとおり、所得税法183条1項により、給与等の支払をなす者は、支払の際に所得税を徴収して国に納付しなければならないとされている。

その結果、使用者は賃金以外の「経済的利益」を労働者に対して供与した場合でも、これについて所得税を徴収し、これを国に納付する義務を負うことになっている。

4 「自動確定の租税」として想定されている源泉徴収制度の特徴

(1) 源泉徴収制度の意義

国税通則法15条3項は「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確定する国税」として、予定納税に係る所得税（同項1号）⁽⁸⁾、源泉徴収による国税（同項2号）、自動車重量税（同項3号）、印紙税（同項4号）、登録免許税（同項5号）

及び、延滞税及び利子税（同項6号）を挙げている。

このように納付すべき税額が納税義務の成立と同時に、特別の手續を必要とせずに、法規の定めに基づいて当然に確定する租税のことを「自動確定の租税」あるいは「自動確定方式による租税」⁽⁹⁾という。

源泉徴収による所得税は同項2号の「源泉徴収による国税」に該当する。

これを受けて、所得税法183条1項は「居住者に対し国内において第二十八条第一項（給与所得）に規定する給与等（以下この章において「給与等」という。）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十日までに、これを国に納付しなければならない。」と規定し、185条以下で徴収すべき税額の算定方法を定めている。

一般に、所得税の税額は、確定申告手續によって確定する。それは課税標準及び税額計算が複雑であり、また課税標準及び税額の算定を巡っては見解の相違が生じることが少なくないからである⁽¹⁰⁾。

それにもかかわらず、源泉徴収による所得税について、その税額の確定のために特別の手續が必要とされないのはなぜであろうか。

一般には「自動確定の租税」が税額確定のために特別の手續を必要としない理由について、「その性質上、課税標準の金額または数

(8) 谷口勢津夫『税法基本講義〔第4版〕』（弘文堂・2014年）271頁。

(9) 実際には東日本震災特別措置法33条1項により「予定納税に係る所得税及び東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法第16条（予定納税）の規定により納付すべき復興特別所得税」と読み替え

ることになっている。

(10) 「自動確定の租税」とされている租税は源泉所得税の他には自動車重量税、印紙納付の印紙税、登録免許税等がある。

(11) 金子宏『租税法〔第19版〕』（弘文堂・2014年）770頁、北野弘久編『現代税法講義〔5訂版〕』（法律文化社・2009年）303頁〔首藤重幸執筆〕。

量が明らかであり、税額の算定もきわめて容易であるため」であると説明されている¹²⁾。

「自動確定の租税」について特別の手続を必要としない理由が、上記のようなところにあるとするならば、性質上、課税標準の金額又は数量が明らかでなかったり、税額の算定が極めて容易とはいえないようなものについては「自動確定」という方式で税額を確定することは許されないはずである。そのようなものは他の租税同様確定のための特別の手続を経て税額が確定されるべきものだからである。

所得税法は、課税標準の金額又は数量が明らかでなかったり、税額の算定が極めて容易といえないような場合には自動確定の方式で税額を確定することを想定していないといわなければならない。

逆に源泉徴収による所得税の税額を自動確定の方式で確定すると規定している以上、所得税法が源泉徴収の対象として想定しているものは、その課税標準の金額又は数量が明らかで、さらに税額の算定も極めて容易なもの でなければならないといえることができる。

(2) 想定されている源泉徴収制度の対象

したがって、所得税法183条1項の源泉徴

収制度において、その対象としては、性質上、課税標準の金額又は数量が明らかで、かつ、税額の算定が極めて容易であるものが想定されている¹³⁾。

5 合憲と判断された源泉徴収制度の特徴

(1) 憲法に違反しないものとして許された源泉徴収制度のイメージ

源泉徴収制度は、これまで何度も合憲性が争われ、その都度、裁判所は源泉徴収制度について合憲であるという判断を下してきた。

最判昭和37年2月28日(刑集16巻2号212頁)は、給与所得者に対する所得税の源泉徴収制度について、「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、公共の福祉の要請にこたえるものといわなければならない」として、憲法29条1項に反しないと判示している。そしてその根拠として、「国は税金を確保し、徴税手続を簡便にしてその費用と労力とを節約し得る」こと、「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れることができる」こと、「徴税義務者にしても、給与の支払をなす際所得税を天引しその翌月10日までにこれを国に納付すればよいのであるから、利するところ全くなしとはいえない」ことを

12) 水野忠恒『租税法〔第5版〕』(有斐閣・2011年)105頁、金子・前掲注(1)770頁、北野編・前掲注(1)303頁〔首藤執筆〕。

13) 雄川一郎「源泉徴収に関する争訟」租税法研究2号(有斐閣・1974年)137頁。雄川教授はこの論文の中で源泉徴収制度は「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も法令の規定により客観的に明らかであって争う余地が生じないことが前提とされて、始めて〔ママ〕この制度かうまく動い

ていくことになるであろうと思われるのであって、特別の手続を要しないで納付税額が確定するということは、この前提があって初めて成立するものであると言えよう。」と指摘している。また、この論文の中で雄川教授は、141頁の(3)において「源泉徴収の対象となる所得はできるだけ明確に定型的に法定されることが必要であり、またその運用として紛らわしいものは源泉徴収の対象から除くのがよい」と述べている。この論文が発表されて40年経つが、源泉徴収の対象となる「経済的利益」は定型化するどころか法定もされていない。

挙げている。

サラリーマン税金訴訟の第一審である東京地判昭和55年3月26日（訟月26巻5号755頁）も、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かつ合理的な制度であるとして、源泉徴収制度は憲法14条に違反しないと判示している。そして、その根拠として、「給与所得者にとってもその多くは年末調整の制度により申告及び納付等の煩雑な手続から解放されるし、また給与支払の都度その給与額に応じて天引徴収されるため、一時に多額の納税資金を手当てすることが不要となり納税が容易となるなどの利点がある」ことを理由の一つとして挙げている¹⁴。

上記のとおり、裁判所が源泉徴収制度においては憲法判断をする上で、給与等の支払の際に「天引」という形で徴収するという特徴が一つの重要な要素となっていたのである¹⁵。

(2) 合憲性が認められる源泉徴収制度の特徴

上記のように考えると、裁判所が合憲であると判断した源泉徴収制度の特徴は、給与等の支払の際に「天引」という方法で所得税を徴収できることであるといえることができる。

6 「経済的利益」を対象とする源泉徴収の現状の問題点

(1) 現状の問題点

通常、使用者が労働者に対して支払うべき

給与等とは、労働契約上、労働者の労働の対償として支払うべき賃金のことをいう。「給与所得」がこのような賃金だけに限られれば使用者は源泉徴収の時期や額に関する判断を誤らない。仮に、判断を誤ったとしても、それは使用者に帰責性があるのであり、その責任を使用者に課しても不都合はない。

しかし、金銭の支払に関する源泉徴収と「経済的利益」に対する源泉徴収とは質的に大きく異なる。「経済的利益」に対する源泉徴収に関しては、使用者は次のように困難な判断等を求められるからである。

(2) 源泉徴収の要否に関して詳細な知識と判断が求められること

租税実務は「経済的利益」の内容を包括的にとらえる一方で、課税しなくて差し支えない領域を設定している。このような領域を設定せざるをえないのは、「経済的利益」に含まれるとされるものの中には、例えば、「受給者が享受を必ずしも希望しないもの」「労務対価性の希薄なもの」「可処分性・換金性の制約されたもの」などがあり、また評価が困難なものも多く含まれており¹⁶、課税することが妥当でないと言われたものも含まれているからである。

源泉徴収による所得税は「徴収する日の属する月の翌月10日」までという比較的短期間で支払うことになっている（所得税法183条1項）ので、「経済的利益」の供与の際に所

(14) 控訴審である東京高判昭和57年12月6日（訟月29巻8号1455頁）も基本的には第一審の判断を支持している。

(15) なお、最判平成23年3月22日（民集65巻2号735頁）は、天引ができなくても所得税法222条の支払請求ができるので、強制執行の場合にも源泉

徴収義務を認めることができると判示している。しかし、この判決では源泉徴収制度の合憲性は争点になっておらず、天引という方法が源泉徴収制度の合憲性を判断する根拠となるか否かについて意識した議論がなされたとは思われない。

(16) 谷口・前掲注(8)272頁。

得税を源泉徴収しなければならないとすると、使用者は短期間で、通達を踏まえつつ、給与等を支払う多数の労働者ごとにそれぞれ課税の対象となる「経済的利益」を供与したか、供与した「経済的利益」の評価額はどのくらいか、など調査を強いられることになり、使用者の事務負担が重くなり、税額の算定も困難となる。

同様のことが所得税法183条1項の「支払の際」の判断についてもいえる。

使用者が源泉徴収義務を負うのは「支払の際」であり、支払時期が来ていてもまだ「支払」をしていない場合には使用者は源泉徴収義務を負わない。

労働者に対する支払が、金銭、物、権利であれば、移転の時期は比較的単純であるが、「その他経済的な利益」の場合、そもそものような場合に経済的利益が労働者に移転したといえるか、必ずしも明確ではない。使用者はその判断のリスクを負担せざるをえない状況にある。

(3) 徴収方法の問題点

「経済的利益」を源泉徴収の対象とする場合、その性質上、その供与の際に、所得税を天引して支払うことはできない。物の給付であれ、権利の移転であれ、その他の経済的利益の供与であれ、源泉所得税を天引して徴収することはできない。使用者は立替払いを強いられることになっている。

(4) 使用者のリスク

源泉徴収の場合、国に納付する義務を負担するのは使用者（源泉徴収義務者）である。労働者（受給者）は税負担者ではあるが、納付義務者ではない。

そのため、税額に不服がある場合、不服申立てや訴訟を提起できるのは使用者であり、労働者ではない。労働者は自己の負担する税額の範囲について国に対する関係で争う機会はないのである。

使用者が源泉徴収の判断を誤った場合、労働者に対して過大に徴収した金額についてこれを返還しなければならない、反対に不足していた場合、これを控除ないし支払請求することになる（所得税法222条）。

労働者は、使用者に徴収された税額に不満がある場合は、使用者を相手にして源泉徴収義務の存否及び範囲を争うことができる⁽¹⁷⁾⁽¹⁸⁾。

すると、使用者が、課税庁から源泉徴収税額について納税告知を受け、これに従い納付したところ、その後、源泉徴収税額の金額について、労働者との間で紛争となり、最終的に源泉徴収義務を否定されたり、その範囲を限定されてしまった場合、使用者は自己の費用で国に対して誤納金としてその還付を請求しなければならない⁽¹⁹⁾。

この紛争は、本来であれば、労働者と国との間のものであり、両者間で争われるべきものである。しかし、源泉徴収制度の存在により、使用者は労働者と国との板挟みにあっている⁽²⁰⁾。

(17) 金子・前掲注(1)841頁、北野編・前掲注(1)303頁 [首藤執筆]。

(18) 最判昭和45年12月24日民集24巻13号2243頁。

(19) 最判昭和49年3月8日民集28巻2号186頁は、課税処分が確定し、その処分に基づいて徴収した税額について、後発的な事由の発生により国は納税者に対し課税処分の効力を主張できないものとなり、その結果、既に徴収されたものは法律上の原因を欠く利得としてこれを納税者に返還すべきものと判示している。

(20) 水野・前掲注(12)106頁。

源泉徴収の対象が「金銭」だけであれば、支給すべき金額に源泉徴収義務があることは明確であり、使用者が源泉徴収義務の存否や範囲を誤ったことについて使用者の帰責事由は大きいといえるので、使用者が最終的に不利益を負担することになってもやむをえないと思われる。

しかし、源泉徴収義務があるかどうか一義的に決められず、また評価についても一義的に決められない「経済的利益」について、使用者が納税告知に従って納付したような場合に、その後、労働者との関係で源泉徴収義務を否定され、あるいはその範囲を限定された場合は使用者にその利益を負担させるほどの帰責性は認められない。このような紛争の原因は、課税標準の金額や数量が明らかでなく、あるいは税額の算定も極めて容易なものとはいえない「経済的利益」を源泉徴収の対象としたことによって不可避免的に発生する現象だからである。

また、使用者が源泉徴収額を誤った場合、使用者は国に対して源泉所得税と加算税・延滞税を支払うことになるが、労働者に求償できるのは本税相当額のみであって、加算税及び延滞税は源泉徴収義務者に課されるものであり受給者に求償しえないとされている。そのため、使用者は、源泉徴収の対象が不明確なことによって加算税・延滞税という経済的不利益を負担するリスクを負うことになっている。

上記のとおり、現行の源泉徴収制度においては、使用者に租税の徴収の確保のための義務を課す制度を置きながら、その制度の構造により不可避に生じうる不利益について、これを使用者に危険を負担させる状態になっている。

III 考察

1 現状の改善の必要性

「自動確定の租税」として想定される源泉徴収制度は、使用者に過大な負担やリスクを負わせることを予定していない。

それゆえ、「経済的利益」に源泉徴収するに当たっては、使用者に過大な負担やリスクを負わせないように配慮する必要がある。

「経済的利益」に対する源泉徴収制度が使用者の負担とリスクを生む大きな原因は、「その他経済的利益」の内容が極めて包括的で多種多様であり、また課税・非課税の分水嶺の基準が曖昧であり、さらに、評価が一義的に決まるものではない、というところにある。

したがって、使用者に過大な負担やリスクを負わせないために、上記の問題点を改善する必要がある。

2 源泉徴収の対象の限定解釈の可否

まず、源泉徴収に関する所得税法183条1項の限定解釈により、使用者の過大な負担とリスクを課すことを回避できるかを検討する。

所得税法183条1項は「居住者に対し国内において第二十八条第一項（給与所得）に規定する給与等（以下この章において「給与等」という。）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十日までに、これを国に納付しなければならない。」と規定する。

この規定から、使用者が源泉徴収義務を負担するのは「居住者に対して国内において第二十八条第一項に規定する給与等」であり、

源泉徴収義務が生じるのは「その支払の際」ということになる。

ここで源泉徴収の対象とされている「第二十八条第一項に規定する給与等」という文言を、例えば、「源泉徴収税額を天引できる給与等」というように、限定解釈することができれば、使用者の負担とリスクは軽減する。

しかし、28条1項の解釈とは別に、本条項の解釈としてそのような独自の解釈が許されるのかが問題となる。

これについて、28条1項は課税要件を規定する租税実体法に属する規定であり、183条1項は源泉徴収制度という手続に関する規定であり、両者は性質が異なるとして、183条1項の規定する「第二十八条第一項に規定する給与等」の文言を租税実体法に属する28条1項の文言と異なって解釈することも不可能ではないと思われる。

しかし、使用者に源泉徴収義務という実体法的な義務を発生させる183条1項が租税実体法と無関係とすることには疑問が残る。また、183条1項の「第二十八条第一項に規定する給与等」という場合の「給与等」という略語が28条1項の括弧書きを受けているものであることは明らかであり、183条1項の「第二十八条第一項に規定する給与等」という場合の「給与等」という概念が28条1項の「給与等」と異なる独自の概念と解することには無理がある。

したがって、両条文の同一の文言を異なって解釈することは難しいのではないかと考える。

3 「給与所得」の限定解釈の可否

(1) 問題の所在

前記のとおり、所得税法183条1項の独自

の解釈が許されないとすると、所得税法28条1項ないしその基礎となる所得税法36条1項を限定解釈をしなければ、使用者の負担とリスクを軽減することはできない。

しかし、このように源泉徴収制度に関して使用者の負担とリスクを軽減するという観点から、所得税法28条1項等を解釈することが許されるのかが問題となる。

(2) 裁判例と学説

京都地判平成14年9月20日（税資252号順号9198頁）は、「源泉徴収の対象となる所得税を負担するのは受給者、源泉徴収は生作的な理由に基づく徴収制度にす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と解され、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項所定の『支払の際』の意味も、このような観点を加味して考えるべきである。」⁽²¹⁾と判示し、「給与所得」は源泉徴収手続をするのに相応しい内容の所得であるべきとしている。

これに対し、酒井克彦教授は「源泉徴収義務が発生するか否かという点は給与所得該当性の議論とは性質を異にする問題と考えるべきであろう。」と述べて、給与所得該当性と源泉徴収制度の問題を峻別すべきだとしている⁽²²⁾。

(21) 一杉直「理事長が社会福祉法人から不法に取得した金員についての源泉徴収義務の存否（納税告知処分適否）」月刊税務事例35巻3号1頁参照。

(22) 酒井・前掲注(2)142頁。

(3) 検討

確かに、酒井教授が指摘されているとおり、給与所得該当性は所得税法28条1項が規定する課税要件の充足性の問題であり、源泉徴収制度を適用すべきかどうかの問題とは性質が異なるといえる。

しかし、性質が異なるとしても、性質が異なることを根拠に所得税法28条1項の「給与等」の文言と183条1項の「給与等」の文言を異なって解釈することを認めるものではないと思われる。

また、183条1項の「給与等」も使用者に源泉徴収義務を発生させる課税要件であり、28条1項にいう「給与等」の事実、28条1項による給与所得の課税要件とされるときも、183条1項により源泉徴収義務の発生に関する課税要件にもされているのであるから、前記のとおり183条1項の独自の解釈を許さないのだとしたら、「給与等」の解釈においては、28条1項の趣旨とともに183条1項の規定する源泉徴収制度の意義を考慮することも全く許されないわけではないと思われる。

したがって、28条1項における「給与等」の概念が包括的であることが原因で、源泉徴収義務を負担する使用者に負担とリスクが発生している場合には、使用者の負担とリスクを軽減し源泉徴収制度を適切に機能させるために、28条1項の「給与等」の概念を限定解釈することは許されてよいと考える。

4 所得税法36条1項括弧書の限定解釈

(1) 問題の所在

28条1項の「給与等」の概念に「経済的利益」が含まれるのは、所得税法36条1項括弧書が存在するからである。

そこで、「給与等」の概念から「経済的利益」を除外しようとするには、36条1項の「経済的利益」ないし「その他経済的な利益」の文言を限定解釈する必要がある²³。

どのように解釈すればよいのであろうか。

(2) 「経済的利益」の定義の検討

まず、「経済的利益」の定義から検討する。

「経済的利益」を「経済的価値のある利益」と定義した場合、そもそも、「経済的価値」と「利益」は同義ではないか、そもそも「経済的価値のない利益」がありうるのかという疑問が残る。

また、「経済的利益」を「担税力を増加させるもの」や「所得を実現させるもの」と定義しても、何が担税力を増加させるものになるのか、何が所得を実現させるものとなるのか具体的にならないという点で、定義の置き換えにすぎないように思われる。また、そもそも、担税力の増加や所得の実現が具体的にどのような事実に基づいて認定できるのかを具体的に明らかにするために、課税要件が法定されたはずであり、担税力の増加や所得の実現という基準で直接事案を判断するのであれば課税要件を具体的に法定した趣旨に反するのではないと思われる。その意味で「経済的利益」について「担税力の増加」「所得の実現」という定義では不十分ではないかと思われる。

「経済的利益」も課税要件であり、事実認定の対象であることを重視すれば、証明対象が明確な外形的事実によって定義する必要が

²³ 佐藤・前掲注(5)96頁は、現物給付も所得を構成するとして、「強制された消費」を評価ゼロとして現物給付を非課税所得とする考え方を紹介している。

あると思われる。

担税力の増加ないし所得の実現という状態は、外形的にみると、それは経済的価値を体現する資源が移転することによって生じるものと思われる。

そして、物・権利は経済的価値を体現する資源であり、その資源の移転を契機として担税力の増加ないし所得の実現が生ずると思われる。

「経済的利益」は物と権利を代表としているのであるから、「経済的利益」は物・権利と共通の性質を有していなければならない。

このように考えると、「経済的利益」とは「経済的価値を体現する資源」であるということが出来る²⁴。

しかし、それだけでは極めて包括的な内容であり「経済的利益」の概念は課税の対象を画する機能を果たせない。

確かに「経済的利益」に対する課税に関して、包括所得主義を背景に担税力を増加させるものはすべて所得として課税すべきであるという考え方は成り立つ。

しかし、前述したとおり、租税実務では通達により相当広い範囲にわたって「課税しなくて差し支えない」という領域が設けられている。これは、ある意味、実務が理論に歯止めを掛けているといえるものである。本来、理論が実務に歯止めを掛ける指標を提示しなければならないことを考えると、通達により理論に歯止めを掛けている租税実務の現状は決して望ましいものではない。「経済的利益」特に「その他経済的な利益」の範囲が広すぎて通達で歯止めを掛けなければ具体的妥当性のある結論にならないのだとしたら、「経済的利益」の範囲を限定する理論的根拠を提示する必要があると思われる。

「経済的利益」の限定解釈として、まず考えられるのは、「金銭以外の物」「権利」が具体例として挙げられていることに着目し、「金銭以外の物」又は「権利」と同視できる範囲に限定するという解釈である²⁵。

この解釈は「経済的利益」にさらに物・権利との「同視性」という縛りを掛けるものであるが、物・権利のどの部分に着目して「同視性」を認めるか、その基準が必ずしもはっきりしないという欠点がある。

その意味で「同視性」という要件は「経済的利益」の範囲を画する基準としては不十分と考える。

そこで、次に、同じ所得税法36条1項に根拠を置く権利確定主義の観点から検討する。同項にいう「収入すべき金額」とは「収入すべき権利の確定した金額」と解されており、本条項はいわゆる権利確定主義を規定したものと解されている。

そして、課税関係が私法上の法律関係を基礎としていることを考えれば、ここにいう「権利」とは、私法上の法律関係に基づき発生する「権利」を意味すると考えられる。

すると、同項にいう「金銭以外の物又は権利その他経済的な利益」についても、私法上の法律関係に基づき発生した権利（ないし義務）に裏付けられた「金銭以外の物又は権利その他経済的利益」をいうと考えるべきであり、私法上の法律関係に基づく権利（ないし義務）に裏付けられない、いわば「裸の経済的利益」はここにいう「金銭以外の物又は権

²⁴ 「資産」や「資本」ということも可能であるが、会計の概念とは異なるという理由で、本稿では「資源」という用語を用いることとする。

²⁵ 西澤悟編『平成18年度福利厚生・現物給与の税務』（財団法人大蔵財務協会・2006年）24頁。

利その他経済的利益」に該当しないと考えるなければならない。

このように考えないと情報自体が経済的価値を有する情報化社会においては、情報の移転自体にも経済的利益の移転が認められてしまい、課税問題が生じてしまうことになってしまう。金、物、権利が経済的価値の代表である時代であれば、金、物、権利と同等の「経済的利益」という形で「経済的利益」の概念を限定解釈することも可能であるが、サービスや情報などにも経済的価値が認められる時代では、あらゆる活動に「経済的利益」の移転が認められてしまい課税されかねない。サービスや情報などという経済的価値はあるが「概念」ないし「範囲」が必ずしも明確でないものについて広く課税されることになれば、具体的に課税することが不都合な事態も今以上に多数発生するものと思われる。そしてそのような事態を通達により適正化しようとするのは、(結論として妥当な結果が生まれるかもしれないが)、実務に歯止めを掛けるべき理論が機能しないことを肯定することになるのであり、望ましいことではないと考える。

また、仮に、私法上の法律関係に基づく権利(ないし義務)に裏付けられない「裸の経済的利益」に課税することが課税の公平に照らして適切である場合であったとしても、そのような場合に課税ベースを拡張するには、相続税法における各種のみなし相続規定やみなし贈与規定(相続税法3条ないし9条)や法人税法の「別段の定め」(法人税法22条2項)のような規定を置いて対応するのが通常であり、そのような規定のない所得税法の領域に、「みなし規定」や「別段の定め」と同等の効果が生じるように私法上の法律関係を

考慮しない包括的な内容を許容する解釈を行うことが妥当とは思われぬ。

特別の規定がない所得税法の領域では、課税の公平を図るということだけで、「経済的利益」の概念を包括的に解釈することが許されることにはならないと考える。

したがって、所得税法36条1項括弧書内の「経済的利益」とは、「私法上の法律関係に基づく権利(ないし義務)に裏付けられた経済的価値を体現した資源」とであると定義するのが妥当である。

「経済的利益」をこのように定義することは、労働契約の当事者である使用者と労働者との間で、所得税法28条1項の「給与等」の範囲と労働基準法11条の「賃金」の範囲を統一して理解することを可能とする。

労働基準法上の「賃金」とは、「賃金、給料、手当、賞与その他名称の如何を問わず、労働の対償として使用者が労働者に支払うすべてのものをいう」(労働基準法11条)。即ち、「労働の対償性」と「使用者が労働者に支払うもの」が「賃金」なのである。

そして、行政実務上は、「任意的恩恵的給付」「福利厚生給付」「企業設備・業務費」は「賃金」に該当しないとされてきた。いずれも「労働の対償」とはいえないことを理由としている²⁶⁾。

労働基準法上「労働の対償」とはいえないとされている「任意的恩恵的給付」「福利厚生給付」「企業設備・業務費」でも、現状では、所得税法上は「労働の対償」であると認められるという事態が生じうる。

しかし、労働法と税法とが異なる領域にあ

²⁶⁾ 菅野和夫『労働法〔第10版〕』(弘文堂・2012年)276頁、荒木尚志『労働法〔第2版〕』(有斐閣・2013年)112頁。

るとしても、評価すべき事実が同一で、基準となる文言もほぼ同一であるのに、一方で「労働の対価」と認められ、他方で「労働の対償」と認められないという処理をするのは、国民を混乱させるものであって望ましいものではない。

少なくとも、労働契約の当事者である労働者の「給与等」を判断するに当たっては、労働基準法上の「賃金」と合致するように解釈するのが妥当と思われる。

もし、労働者の「給与等」の範囲が労働基準法上の「賃金」の範囲と異なると、使用者は混乱する危険がある。

労働基準法には「賃金」に関する原則がある。即ち、労働基準法24条1項は「賃金は、通貨で、直接労働者に、その全額を支払わなければならない。ただし、法令若しくは労働協約に別段の定めがある場合又は厚生労働省令で定める賃金について確実な支払の方法で厚生労働省令で定めるものによる場合においては、通貨以外のもので支払い²⁷⁾、また、法令に別段の定めがある場合又は当該事業場の労働者の過半数で組織する労働組合があるときはその労働組合、労働者の過半数で組織する労働組合がないときは労働者の過半数を代表する者との書面による協定がある場合においては、賃金の一部を控除して支払うことができる。賃金は、毎月1回以上、一定の期日を定めて支払わなければならない。(後略)」と規定する。

ここには通貨払いの原則、直接払いの原則、全額払いの原則、毎月1回以上一定期日払いの原則が規定されている。

労働基準法が「賃金」について上記のような原則を保障するのは、労働の対価が完全かつ確実に労働者本人の手に渡るように配慮し

たものである²⁸⁾。

即ち、「通貨払いの原則」は、貨幣経済の支配する社会では最も有利な交換手段である通貨による賃金支払を義務づけ、価格が不明瞭で換価にも不便であり弊害を招くおそれが多い実物給付を禁じたものである。この原則は労働者に不利益な実物給付を禁止するのが本旨である²⁹⁾。

「全額払いの原則」は、賃金の一部を支払留保することによる労働者の足留めを封ずるとともに、直接払いの原則と相まって、労働の対価を残りなく労働者に帰属させるため、控除を禁止したものである³⁰⁾。

そして、労働基準法24条1項に違反した使用者は、30万円以下の罰金に処せられることになっている(労働基準法120条1号)。

所得税法上、現物給付が「給与等」に含まれるとなると、使用者は給与等の一部を現物給付していることになるが、労働基準法上、現物給付は「通貨払いの原則」違反であり原則として許されないことになっている。

このような事態は使用者を困惑させると思われる。

さらに、所得税法上の労働者の「給与等」と労働基準法上の「賃金」が異なると、労働基準法が控除されても労働者の生活の基盤を害さないものとして想定している源泉徴収税

27) 銀行口座への振込などがこれに該当するが、労働者の同意を得ることが条件になっている(労基則7の2)。

28) 菅野・前掲注26300頁以下参照、荒木・前掲注26124頁以下参照。

29) 厚生労働省労働基準局編『平成22年度労働基準法上』(労務行政・2011年)348頁。

30) 源泉徴収による控除(所得税法222条)が「全額払いの原則」に反しないのは、「法令」に別段の定めがある場合に該当するからである。

額と課税庁の認定する源泉徴収税額の不一致が生じることになる。

即ち、労働基準法は、「全額払いの原則」の例外として源泉徴収による賃金の一部控除を認める。労働基準法がこのような例外を認めるのは、源泉徴収税額をはじめとする法令によって控除が認められているものは、いずれも「賃金」からこのような金額を控除しても労働者の生活を賄うための原資を損なわないことを考慮して決定されたものといえるからであると思われる。

この点を考えると、労働基準法が控除を想定している「源泉徴収税額」は、労働基準法上の「賃金」を対象として算定された源泉徴収税額のはずである。もし、課税庁の納税告知により、労働基準法上の「賃金」に該当せず、また、労働者も「給料等」と認識していない経済的利益まで源泉徴収税額の算定の基礎となる「給与等」の範囲に含まれ、源泉徴収税額が算定されて、その額が労働基準法上の「賃金」から控除されることになれば、労働者は自分が把握しない事情により本来予定していた金額を「賃金」として受け取れないことになる。

このようなことは罰則をもってしてまで賃金支払を保護しようとした労働基準法の賃金に関する規律の理念に反することになるのではなからうか⁶⁹⁾。

このような事態を避けるには、課税対象となる労働者の「給与等」の範囲は労働基準法上の「賃金」と合致させる必要があると思われる。

この点からも、労働者の「給与等」に該当する「経済的利益」というためには、経済的利益が労働契約上の権利に裏付けられていることが必要であると考ええる。

IV 「支払」(183条1項)の解釈

1 問題の所在

源泉徴収は、源泉徴収義務者である使用者が、受給者である労働者に「給与等」を支払う際に行うことになっており、支払時期が到来していても未払いであれば源泉徴収義務を負わない。

すると、判断の困難な「経済的利益」について、仮にこれが「給与等」に該当するとしても、その供与が「支払」に該当しないと解釈することで、「経済的利益」について使用者に源泉徴収義務を発生させないことができる。

では、本条項にいう「支払」はどのように解釈されるべきであろうかが問題となる。

2 裁判例

(1) 最判平成23年3月22日(民集65巻2号735頁)

この判決は、給与の支払をする者が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にも源泉徴収義務を負うかどうか争われた事案に関するものである。

これについて、最高裁は、上記のような場合でも源泉徴収義務を負うと判示した。

最高裁は、上記のような場合であっても「支払」があると認めた理由について、所得税法183条1項が「給与等の支払が、任意弁

(3) 酒井・前掲注(2)137頁は給与所得該当性の判断に関して「給与所得を雇用契約に依拠する限定的な理解では、多様な労務提供や労務対価の支払形態に応じた解釈論を展開することができず、実態からかい離することにもなりかねない。」と指摘している。

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」ことのほかに、「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」ことを挙げている。

このように最高裁は「支払」を認める根拠として債務の消滅という事実を挙げている。

(2) 東京地判平成24年12月25日（未公開）

この裁判例は、会社主導で行われ会社の費用負担で行われた従業員らの海外旅行に関し、税務署長が従業員に対する旅行に係る経済的利益の供与であって「給料等」の支払に該当し、会社はこれについて源泉徴収義務があるとした事案について判断したものである。

これについて、上記裁判例は、海外旅行が慰安旅行であると認定した上で、「本件各従業員は、その使用者である原告から、雇用契約に基づき原告の指揮命令に服して提供した非独立的な労務の対価として、本件旅行に係る経済的な利益の供与を受けたものであり、原告は、本件各従業員に対し、本件旅行に係る経済的な利益を供与し、所得税法28条1項の「給与等」の支払をしたものであるということが出来る。」と判示している。

しかし、この裁判例は、従業員が本件旅行に係る経済的利益の供与を受けたとして使用者が「給料等」の支払をしたと判断しており、特に本件旅行に係る経済的利益の供与が会社の支払義務を消滅させたかどうかを検討していない。

3 租税実務の取扱い

租税実務は、「支払」に関して、所基通181～223共-1が「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。

この通達の内容からみると、租税実務では、「支払」とは源泉徴収義務者について受給者に対する支払債務の消滅が認められる場合であるとされていると理解できる。

「支払」が支払債務の消滅をもたらすものであるということは、「支払」が認められるには、その前提として源泉徴収義務者が受給者に対して支払の債務を負担していることを意味している。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という事態は生じえないからである。

その意味で、租税実務でも、「支払」が認められるには、源泉徴収義務者と受給者との間に私法上の法律関係が存在していることが必要であるとされていると思われる。

4 学説

一般に、所得税法183条1項の「支払」概念を検討する場合、金銭の移転の事案を想定しているように思われるので、「経済的利益」一般も含めてどのように解されているのかは必ずしも判然としない。

ただ、金銭の移転の事案については、「支払」とは支払債務を消滅させる行為と解されているようである。占部裕典教授は「給与等の「支払」とは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。）である」³²といい、浦東久男教授は「支払とは、金銭の交付である」としつつ、支払債務を消滅させる事由のうち一定の類型に該当するものを「支払」に該当するとしている³³。

5 検討

浦東教授が指摘したように、「支払」概念について、税法独自の意味を認めたと解する根拠はないと思われるので、借用概念と考えてよいと思われる³⁴。

支払は弁済と同義であり、債務消滅原因の1つである。

それゆえ、「支払」とは債務の本旨に従った履行の給付ということになる。

なお、「支払」は債務消滅原因であるから、使用者の労働者に対する「支払」が認められるには、その前提として使用者と労働者との間の労働契約に基づき、使用者が労働者に対して支払債務を負担していることが必要であるというべきである³⁵。

したがって、使用者の「支払」を認めるためには、使用者が労働者に対して支払債務を負担していること、その債務が債務の本旨に従った履行により消滅したことが必要であると考えられる。

さらに、合憲性が認められている源泉徴収制度が天引という方法の特徴としていることを考えると、「支払」とは「天引という方法で所得税を徴収することができる給与等の支払」という意味に限定解釈する必要がある。

最判平成23年3月22日（民集65巻2号735頁）は、所得税法28条1項に規定する給与等の支払をする者（使用者）が、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

受ける場合について、強制執行に対しては源泉徴収ができないにもかかわらず、使用者は所得税法183条1項所定の源泉徴収義務を負うと判示した。そして、その理由として、使用者は、当該賃金の支払の際に源泉所得税を徴収することができないという点を指摘したが、使用者は、源泉所得税を納付したときには、所得税法222条に基づき、徴収をしていなかった源泉所得税に相当する金額を、その徴収をされるべき者に対して請求等することができることを根拠に、強制執行について源泉徴収が現実にできないとしても、そのことが使用者には源泉徴収義務が認められるという解釈を妨げないと判示している³⁶。

所得税法222条前段は「前条の規定により所得税を徴収された者がその徴収された所得税の額の全部又は一部につき第一章から第五章まで（源泉徴収）の規定による徴収をしていなかった場合又はこれらの規定により所得税を徴収して納付すべき者がその徴収をしないでその所得税をその納付の期限後に納付した場合には、これらの者は、その徴収をしていなかった所得税の額に相当する金額を、その徴収をされるべき者に対して同条の規定による徴収の時以後若しくは当該納付をした時以後に支払うべき金額から控除し、又は当該徴収をされるべき者に対し当該所得税の額に相当する金額の支払を請求することができる。」と規定している。

³² 占部裕典「賞与の認定と源泉徴収による所得税との法的関係」近畿大学法学50巻第2・3号360頁。

³³ 浦東久男「源泉徴収と支払概念」税法学534号15頁。

³⁴ 浦東・前掲注³³19頁。

³⁵ 浦東・前掲注³³19頁。

³⁶ 最判平成23年3月22日民集65巻2号735頁。

これは不徴収税額の支払金額からの控除³⁷⁾及び支払請求を定めた規定である。

源泉徴収義務者の受給者に対する求償は、所得税法に明文の規定がなければ必ずしもできないというものではなく、源泉徴収義務者が支払った所得税は立替金又は給料の過払いに相当することになるので、民事上の支払請求権は当然に源泉徴収義務者に存すると解される。

しかし、所得税法222条の文言を読む限り、同条は「徴収をしていなかった場合」「徴収をしないでその所得税をその納付の期限後に納付した場合」、いわば課税忘れを想定しているのであって、「支払の際に徴収ができない場合」の所得税の徴収方法を定めたものとはいえない。

それゆえ、所得税法222条が存在することをもって、天引のできない「経済的利益」の供与の際に使用者に源泉徴収義務が発生することを正当化することはできないと考える。

したがって、「支払」と認められるには、さらに「天引という方法で所得税を徴収することができる形態での支払」といえないければならないと考える。

6 小括

したがって、「支払」を認める要件は、①使用者が労働者に対して「経済的利益」を移転する債務を有していること、②その債務が使用者の債務の本旨に従った履行により消滅

したこと、③債務の履行に対し所得税を徴収できることと考える³⁸⁾。

V 結論

上記のように、「経済的利益」の範囲を使用者が労働者との間の法律関係に基づき労働者に供与すべき義務のある「経済的利益」(あるいは労働者が使用者との間の法律関係に基づき使用者に供与を求める権利のある「経済的利益」)に限定し、かつ、「支払」を「使用者の支払債務を消滅させ、かつ、天引という形で所得税を徴収できる形態での支払」と限定解釈することで、源泉徴収の対象は定型化され、かつ、当事者が源泉徴収される対象を容易に把握できることになる。

源泉徴収の対象が定型化し、かつ、当事者がその対象を把握できるのであれば、使用者は源泉徴収の要否に関する判断等に困り、あるいは誤る危険が少なくなる。

したがって、上記のように解することで、使用者は源泉徴収に関して過大な負担とリスクを負うことを免れることができるようになると思われる。

³⁷⁾ 源泉徴収は「賃金」の全額払い原則(労働基準法24条1項)に対して法が認めた例外である。

³⁸⁾ 「支払」概念をこのように考えると、「経済的利益」の供与の場合、所得税の天引はできないと思われるので、「経済的利益」の供与について使用者に源泉徴収義務が発生することはなくなると思われる。