

## 判例研究

# 係争中の分限免職処分に関する 退職手当の帰属時期が争われた事例

(東京地方裁判所平成29年1月13日判決(平成27年(行ウ)第448号)未公開・  
裁判所ウェブサイト未掲載, LEX/DB文献番号25538559)

田中晶国

(九州大学大学院法学研究院准教授)

### 目次

- |               |                   |
|---------------|-------------------|
| I 事案の概要       | 3 権利確定主義と紛争の存在    |
| II 判旨         | 4 分限免職処分の公定力と課税処分 |
| III 検討        | 5 供託と管理支配基準の適用    |
| 1 本判決の意義      | 6 源泉徴収と所得の年度帰属    |
| 2 権利確定主義の規範設定 |                   |

## I 事案の概要

### (1) X(原告)の身分と免職処分

Xは、東京都小平市立中学校教諭として東京都の職員たる地方公務員であったが、東京都教育委員会から平成16年2月23日付けで地方公務員法(平成26年法律第34号による改正前のもの。以下同じ)28条1項3号に基づく分限免職処分(以下「本件免職処分」という)を受けた。

### (2) Xに対する退職手当の支給と源泉徴収

東京都は、本件免職処分により、Xに対して、「職員の退職手当に関する条例」(昭和31年東京都条例第65号。以下「退職手当条例」という)に従った退職手当1364万8456円(以下「本件退職手当」という)から、所得税法199条、201条3項(Xは、退職所得の受給に関する申告書を提出していない)に基づき、所得税としてこれに100分の20を乗じた272万

9691円を源泉徴収するとともに、住民税及び支給済みの解雇予告手当等も差し引いた1025万4515円を提供しようとしたが、平成16年5月20日、Xからその受領を拒否されたとして、同日、民法494条に基づき、Xのために同額を東京法務局に供託した。東京都は、その頃、上記のとおりXの所得税として徴収した272万9691円(以下「本件源泉徴収税額」という)を国に納付した。

### (3) 免職処分についての係争

Xは、東京都人事委員会に対し、平成16年4月23日付けで、本件免職処分の取消しを求めて審査請求したが、東京都人事委員会は、平成19年1月26日付けで、これを棄却する旨の裁決をした。その後、Xは、上記裁決を不服として、本件免職処分の取消しを求める訴えを提起したが、第1審である東京地方裁判所は平成22年4月28日請求棄却とし、控訴審である東京高等裁判所は平成23年6月30日控

訴棄却とした。さらに、上告及び上告受理の申立てに対して、最高裁は、平成24年2月16日付けで、その上告を棄却するとともに上告審として受理しない旨決定してXに通知し、これにより、上記第1審判決が確定した。

#### (4) Xによる退職手当の受領と納税申告

Xは、平成24年中に本件退職手当に係る供託金の還付を受け、平成25年3月7日、本件退職手当は平成24年分の所得であるとして、本件退職手当額1364万8456円から所得税法所定の退職所得控除額1080万円を控除した残額284万8456円の2分の1に相当する金額である142万4228円を退職所得金額に、本件源泉徴収税額272万9691円を源泉徴収税額に、それぞれ計上した上、他の所得及び源泉徴収税額を含めて計算すると、納付すべき税額はマイナス275万5127円である（還付金の額に相当する税額が275万5127円である）とする内容の同年分の所得税の確定申告書を、管轄の朝霞税務署長に提出した。

さらに、Xは、平成25年11月5日、平成24年分の所得税について、本件当初申告のうち退職所得金額及び源泉徴収税額以外の部分を訂正し、これに基づき計算し直した納付すべき税額はマイナス274万2777円である（還付金の額に相当する税額が274万2777円である）と

する内容の修正申告書を、朝霞税務署長に提出した。

#### (5) Xに対する所得税更正等処分

朝霞税務署長（処分行政庁）は、Xに対し、平成25年11月29日付けで、Xの平成24年分の所得税について、本件退職手当は平成16年中の退職所得と認められることから、Xの平成24年分の退職所得の金額は零円であり、本件源泉徴収税額を同年分の所得税額から差し引くことは認められないとして、還付金の額を減額する更正とともに、過少申告加算税賦課決定をした。

Xは、不服申立てを経て、平成27年7月23日、Y（被告－国）に対し、本件更正等処分の取消しを求める訴えを提起した。

なお、判示から時期は不明であるが、Xは、平成16年分の所得税について本件退職手当以外の所得に係る確定申告を済ませていた<sup>(1)</sup>。

## II 判旨

本判決は、争点として、「本件退職手当は原告の所得金額の計算上平成16年と平成24年のいずれにおいて収入すべき金額か」という点と、「原告が本件退職手当を平成24年において収入すべき金額として本件申告をしたことについて通則法65条4項にいう『正当な理由が

(1) 裁判所はこの点を前提に、Xが本件免職処分を争った事件において最高裁決定により第1審判決が確定した時点で、「当該申告に係る『課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定した』ものとして、通則法23条2項1号に基づき、その確定した日の翌日から起算して2月以内に、平成16年分の所得税の計算に本件退職手当及び本件源泉徴収税額を含めるよう申し立てる更正の請求をして

いれば、これが容れられる可能性もあったものと解される」と判示している。本件が同号に該当するかは議論の余地があるものの（佐藤孝一「判批」税事50巻8号14頁、29頁（2018）参照）、裁判所は、本件紛争の原因が、Xが更正の請求の期間制限を徒過してしまったことにあるとも捉えているようである。ただし、この点は、Xにとつての実質的な救済の問題であり、所得税法上、本件退職手当がどの年に帰属するかについての議論の意味は失われない。

あると認められる』か否か」という点を挙げている。本稿では、前者の争点を取り上げる。

〔1 争点1（本件退職手当は原告の所得金額の計算上平成16年と平成24年のいずれにおいて収入すべき金額か）について

(1) 「収入すべき時期」についての判断の枠組み

所得税法36条1項が、その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額は、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とするとしている趣旨は、現実の収入がなくても、その収入の原因となる権利が確定した場合には、その時点で所得の実現があったものとしてその権利確定の時期の属する年分の課税所得を計算するという建前（いわゆる権利確定主義）を採用しているものと解される。所得税法がこのような権利確定主義を採用したのは、もともと所得税は経済的な利得を対象とするものであるから、究極的には実現された収支によってもたらされる所得について課税するのが基本原則ではあるが、その課税に当たって常に現実収入の時まで課税することができないとしたのでは、納税者の恣意を許し、課税の公平を期し難いので、徴税政策上の技術的見地から、収入の原因となる権利の確定した時期をとらえて徴税することとしたものであり、その意味において、権利確定主義は、その権利について後に現実の支払があるであろうことを前提として、所得の帰属年度を決定するための基準であるにすぎない。権利確定主義の下において所得税を賦課徴収した後、課税対象が存在しないような事態が生じた場合には、結果的に所得なきところに課税したのとして、何らかの是正が要求されることとなるが、これは

所得税の賦課徴収につき権利確定主義を採ることの反面であるといえる。（最高裁判所昭和49年3月8日第二小法廷判決・民集28巻2号186頁参照）

そして、いかなる時期に収入の原因となる権利が確定するかについては、所得税法や関係法令に特に規定がなく、収入の原因となる権利の発生の態様に様々なものがあることにも照らすと、収入の原因となる権利が確定する時期は、それぞれの権利の特質を考慮し決定されるべきものである（最高裁判所昭和53年2月24日第二小法廷判決・民集32巻1号43頁参照）ところ、【A】現実の収入がなくても、収入となるべき権利が発生する原因となる事実関係が外観上存在し、かつ、【B】当該権利を法律上行使することができ、【C】権利実現の可能性を客観的に認識することができる状態に至ったときは、権利が確定したといえるものと解することが相当である。

(2) 検討

ア これを本件についてみるに、原告の本件退職手当に係る権利は、退職手当条例に基づくものであるところ、同条例によれば、上記権利は、退職したという事実があれば、同条例3条及び関連規定に従い、その支給時期と支給額が自動的に定まるものである。

しかるに、前提事実(1)のとおり、【①】東京都教育委員会は、原告に対し、平成16年2月23日付けで本件免職処分を行い、原告を免職する旨の発令通知書を発したことから、外観上、原告については、退職手当条例に基づき、退職手当を請求する権利が発生することとなった。また、前提事実(2)のとおり、上記の退職手当の支給額は、退職手当条例に基づき、普通退職の場合の退職手当の規定（退職手当条例5条）に従って1364万8456円（本件退職

手当)と定まるものであったところ、東京都は、上記の本件退職手当の金額から必要な控除をした金員につき、原告からその受領を拒否されたとして、同年5月20日、原告のために東京法務局に供託した。

イ 上記アのような本件退職手当に係る権利の特質や、本件免職処分から本件退職手当の供託に至るまでの経緯に照らすと、【②】本件退職手当については、原告の収入となるべき権利が発生する原因となる本件免職処分の存在という事実関係が外觀上存在しており、かつ、その後になされた【③】上記の供託の時点では、原告の本件退職手当に係る権利は一応の実現をみたことが客観的に認識することができる状態に至ったということが出来る。

したがって、本件退職手当の債権は、税法上は、本件免職処分がされたのと同じ平成16年中に確定したというべきであり、本件退職手当は、原告の退職所得の金額の計算上、同年において収入すべき金額であると認められる。

### (3) 原告の主張について

ア 原告は、別訴最高裁決定が出されるまでは、本件免職処分が有効となるのか無効となるのか未確定であり、平成16年の時点において、当然に本件退職手当の支給を受ける権利が発生したとはいえない旨主張する。

しかし、上記(1)で判示したとおり、所得税法の採用する権利確定主義の考え方は、納税者の恣意を排除し、課税の公平を期すための徴税政策上の技術的見地に根拠を置くものであることに照らすと、権利確定主義は、収入の原因となる権利の有無につき当事者間に紛争がある場合において、その紛争について裁判所の判断が示されるなどして最終的な決着を見るまでは収入の原因となる権利が確定し

ないものと扱うという内容を当然に含むものと解することはできない。

そして、本件で問題となっている退職所得に対する所得税の納付は、源泉徴収によるべきもので、その納税義務者が退職手当等の支払者であることからすれば、上記のように解したとしても、格別の不都合はなく、むしろ、納税義務者である退職手当等の支払者は、その支払を受けるべき者が退職したと認識しているにもかかわらず、税法上、退職手当等の債権の確定すべき時期をこれと異なるものとして擬律しようとする方が、源泉徴収による徴収納付を前提とする退職所得に係る所得税の税務関係に著しく混乱をもたらす解釈として、相当でないというべきである。

また、一方の退職手当等の支払を受ける者にとっても、もともと退職所得に対する所得税の納税義務者ではないのであるから、税法上退職手当等の債権が確定すべき時期について、上記のように取り扱ったとしても、その時点において自ら納税しなければならない等の不利益を被るわけではない。後に裁判等によりその取扱いが私法上の実体に沿わないことが確定した場合、不利益を被る者の救済はその時点で図られるべきものと解するのが相当であって、当初の納税(徴収納付)段階から私法上の実体に適合した内容の納付を実現しようとすることは、権利確定主義の建前にも合致しないというべきであることは、上記(1)で判示したとおりである。

上記の原告の主張は、私法上の債権の確定の問題と税法上の債権の確定の問題とを混同するものというべきであり、採用することができない。

イ 所得税基本通達36-5(2)は、不動産所得について、基礎となる賃貸借契約の存否の係

争等が存在する場合に、判決、和解等のあった日をもって既往の賃貸料相当額を収入すべき時期であるとしている（乙21）ところ、原告は、この通達を本件に類推適用すべきである旨主張する。

【④】しかしながら、上記通達の規定は、賃貸人において、賃貸借期間の満了や賃借人の義務違反による賃貸借契約の解除等を理由に賃貸借契約が終了したのものとして、明渡請求をしたことから、当事者間の賃貸借契約の存否が争われている場合に関するものであり、収入となるべき権利（賃料請求権）が発生する原因となる事実関係が外観上存在するという状況にはないという点で、本件とは事案を異にする。また、そもそも不動産所得は、収入の原因となる権利を有する者である賃貸人が納税義務者となって申告納税方式により納付すべき税額を確定すべき収入であって、退職所得とは納税義務者の立場が異なる。これらのことに照らすと、上記通達を退職所得に類推すべき素地に欠けるというべきである。

したがって、上記の原告の主張は採用することができない。

・ ・ (略) ・ ・

#### (4) 小括

以上によれば、本件退職手当は、原告の所得の金額の計算上、平成24年において収入すべき金額であるとは認められないから、これを同年において収入すべき金額であるとしてされた本件申告について、本件更正処分が誤りがあるものとして税額を更正したことは正当である。

そして、本件更正処分において原告の平成24年分の所得税の計算の基礎とされた事実のうち上記以外の点は、原告において争うことを明らかにしないから、これを自白したもの

とみなし、そうすると、本件更正処分は適法である。」（【】・下線筆者）

Xが控訴したが、控訴審はもっぱら第一審の理由を引用した上で控訴棄却とし、確定した<sup>(2)</sup>。

### Ⅲ 検討

#### 1 本判決の意義

収入がどの年に帰属するかという問題である所得の年度帰属について、原則として所得税法36条1項が定める「収入すべき金額」を「収入すべき権利の確定した金額」と理解する権利確定主義が妥当し、場合によっては、利得が納税者のコントロールのもとに入ったという意味での管理支配基準を適用するのが妥当な場合もあるとされている<sup>(3)</sup>。

本判決は、このうち、権利確定主義の内容を敷衍しつつ、分限免職処分の係争中に供託された退職手当について、供託時点において権利が確定したものと判断し、権利確定主義を適用した事例として、今後の参考にはなるが、その理由及び結論ともに疑問がある。

#### 2 権利確定主義の規範設定

##### (1) 外観上の存在

本判決は、1(1)の箇所において、所得税法36条1項が権利確定主義を採用していること、また、収入の原因となる権利が確定する時期は、それぞれの権利の特質を考慮し決定されるべきものであることを最小二判昭和49年3

(2) 東京高判平成29年7月6日未公開・裁判所ウェブサイト未掲載、LEX/DB文献番号25506538。

(3) 金子宏『租税法（第23版）』312頁（弘文堂・2019）。

月8日民集28巻2号186頁及び最小二判昭和53年2月24日民集32巻1号43頁（以下「昭和53年最判」）を引用して判示しており、その限りでは従来の判例を踏襲したものである（ただし、昭和53年最判に沿った判断といえるかは疑問がある（後述3(2)）。

本判決において、注目すべき判示として指摘できるのは、それに続く「**【A】現実の収入がなくても、収入となるべき権利が発生する原因となる事実関係が外観上存在し、かつ、**【B】当該権利を法律上行使することができ、**【C】権利実現の可能性を客観的に認識することができる状態に至ったときは、権利が確定したといえる**」**（**【I】**・下線筆者）という部分である<sup>(4)</sup>。このうち、**【B】**、**【C】**については、最高裁は明示的に判示していないものの下級審裁判例では度々用いられてきた権利の「確定」に関する規範であり<sup>(5)</sup>、下級審においては、このような規範が定着しつつあるとの評価ができるであろう<sup>(6)</sup>。これに対して**【A】**の「外観上」という部分は、これまでの下級審判決においてもみられなかった規範であると思われる。**

## (2) あてはめ部分

本判決のあてはめ部分を確認するために、上記規範に対するあてはめを行っている判示の1(2)ア、イの部分を見ていこう。

しかるに、前提事実(1)のとおり、**【①】東京都教育委員会は、原告に対し、平成16年2月23日付けで本件免職処分を行い、原告を免職する旨の発令通知書を発したことから、外観上、原告については、退職手当条例に基づき、退職手当を請求する権利が発生することとなった。**また、前提事実(2)のとおり、上記の退職手当の支給額は、退職手当条例に基づき、普通退職の場合の退職手当の規定（退職手当条例5条）に従って1364万8456円（本件退職手当）と定まるものであったところ、東京都は、上記の本件退職手当の金額から必要な控除をした金員につき、原告からその受領を拒否されたとして、同年5月20日、原告のために東京法務局に供託した。

イ 上記アのような本件退職手当に係る権利の特質や、本件免職処分から本件退職手当の供託に至るまでの経緯に照らすと、**【②】本件退職手当については、原告の収入となるべき権利が発生する原因となる本件免職処分の存在という事実関係が外観上存在しており、かつ、その後になされた**【③】**上記の供託の時点では、原告の本件退職手当に係る権利は一応の実現をみたことが客観的に認識することができる状態に至った**ということが出来る。

(4) 佐藤英明「租税法判例の動き」ジュリ1518号191頁、192頁（2017）は、本判示部分を「権利確定主義の適用についての新しい判断であ」と評価する。

(5) 東京高判平成25年7月10日税資263号順号12254、広島地判平成25年1月15日税資263号順号12126、東京高判平成21年2月18日訟月56巻5号1644頁、東京地判平成24年9月25日税資262号順号

12045、札幌高判平成19年11月21日税資257号順号10829、東京地判平成18年2月16日税資256号順号10318、大阪地判平成16年4月20日税資254号順号9633、京都地判平成13年12月28日税資251号順号9044など。

(6) **【C】**の部分の理解に関して、田中晶国「所得の年度帰属—収入実現の蓋然性とその客観的認識」税法579号107頁（2018）。

【②】の部分を見ると、「本件退職手当については、原告の収入となるべき権利が発生する原因となる本件免職処分が存在という事実関係が外観上存在しており」と判示しており、規範【A】「収入となるべき権利が発生する原因となる事実関係が外観上存在し」へのあてはめをしている。ここでは、「本件免職処分の存在」を「収入となるべき権利が発生する原因となる事実関係」(【A】)とみていることが指摘できる。

つぎに、【①】では、本件免職処分を行い、原告を免職する旨の発令通知書を発したことにより、「外観上…退職手当条例に基づき、退職手当を請求する権利が発生する」と述べていることから<sup>(7)</sup>、おそらく、当該時点において、「当該権利を法律上行使することができ」という理解をし、規範【B】へのあてはめをしていると思われる(なお、「発令通知書を発した」という点を外観上権利行使可能な時点として指摘している点は行政行為の効力発生時期との関係において疑義がある<sup>(8)</sup>)。

さらに、【③】の部分では、「供託の時点」で「権利は一応の実現をみたことが客観的に認識することができる状態に至った」として、規範【C】へのあてはめをしているように読める。ただし、【C】は、「権利実現の可能性」を問う規範であるが、ここでは、供託により「一応の実現をみた」としており齟齬がある。

上記のような判示であり、本判決は、「供託の時点」において権利が確定したとみているように読める<sup>(9)</sup>。

仮にそのように読むのであるとすると、このあてはめに対する疑問は、「権利の確定」する時点を「供託の時点」とした点である。

退職所得の収入金額の収入すべき時期について、通達は、「その支給の基因となった退職の日」(所基通36-10)とする。この取扱いに対して、学説上、特段異論は見当たらないが、それは、一般的に、退職金請求権が、労働契約の締結や退職金規定等の存在を前提とした上で、退職の事実によって発生する債権であるという性質を持つからであると考えられ

(7) なお、このような表現からは、本判決は【A】の箇所ので用いた「外観上」という用語を、「事実関係」が外観上存在するという意味だけでなく、「権利」が外観上存在するという意味でもありと考えていることが分かる。すなわち、本判決は、真実はどうあれ、外観上「当該権利を法律上行使することができ」るかどうかを検討していることになり、法律関係が事実関係に基づき観念されることからすると、外観上の事実から認められるのは外観上の法律関係である。

(8) 一般的には行政行為の効力は、それが相手方に到達したときに発生する(芝池義一『行政法総論講義(第4版)』144頁(有斐閣・2002))。東京都の「職員の懲戒に関する条例」(昭和26年東京都条例第84号)2条によれば、「免職の処分は、その旨を記載した書面を当該職員に交付して行わなければならない」と規定されていることから、原則として、本件免職処分は、Xに交付されるか、また

は発令通知書が発信後に到達した時点で効力が発生したとみるべきである。本件の判示からは「発した」とは、Xに発令通知書が交付されたのか、それとも発令通知書を発信しただけなのか明らかではない。仮に、発信であり、Xへの到達は意味しないとすれば、特段の事情がない限り、当該時点において本件免職処分は効力が発生しておらず、外観上、退職手当を請求する権利が発生するというのは無理がある(たとえば、職員が所在不明で書面を交付して処分を通知することが不可能な場合について、最判小一平成11年7月15日集民193号469頁)。

(9) なお、本文における理解とは異なり、本判決は、「供託の時点」で「権利は一応の実現をみた」としているから、「権利実現の可能性」はそれ以前でも認められるということ的前提に、遅くとも供託の時点においては権利の確定は認められるということを意図していた可能性も残る。

る<sup>10)</sup>。本件退職手当に係る権利について、本判決は、「退職手当条例に基づくものであるところ、同条例によれば、上記権利は、退職したという事実があれば、同条例3条及び関連規定に従い、その支給時期と支給額が自動的に定まるものである」とするから、原則として、退職時点において「権利の確定」が認められるはずである。

本判決が、退職時点ではなく供託時点まで「権利の確定」時期を遅らせているのは、紛争が存在することを念頭においた判断結果であると考えられるが、むしろ紛争の存在を考慮に入れた場合には、判例理論によれば、次のとおり「権利の確定」は認められ難いと考えられる。

### 3 権利確定主義と紛争の存在

#### (1) 紛争中の権利確定

納税者は、本件退職手当について権利の確定がない根拠として、本件免職処分に関する紛争が決着していない旨を主張していた。

これに対して、本判決は、「権利確定主義

は、収入の原因となる権利の有無につき当事者間に紛争がある場合において、その紛争について裁判所の判断が示されるなどして最終的な決着を見るまでは収入の原因となる権利が確定しないものと扱うという内容を当然に含むものと解することはできない」と納税者の主張をはっきりと排斥する(判示1(3)ア)。確かに、これまで「収入の原因となる権利」が係争中であるにも関わらず「権利の確定」を認めた裁判例は複数存在している<sup>11)</sup>。

#### (2) 昭和53年最判との関係

紛争未解決の状態でも、租税法上の「権利の確定」は認められる場合はあるという点において、本判決が従来の裁判例と異質な考え方をとっているわけではない。しかし、本判決も引用する昭和53年最判は、紛争が存在する場合の権利の確定について消極的な立場を示しており、昭和53年最判と整合するのが問題である。

昭和53年最判は、増額賃料の計上時期が争いになったものではあるが「賃料増額請求に

(10) 労働契約上の退職金請求権の請求原因事実は、①労働契約の締結、②退職金規定等の存在、③②に対応する退職金額算定の基礎となる事実、④退職の事実、とされている(多見谷寿郎「労働事件審理ノート8 退職金請求事件」判タ1148号60頁、同頁(2004)参照)。

(11) 静岡地判平成8年7月18日行集47巻7=8号632頁や東京高判平成21年2月18日訟月56巻5号1644頁など。本事例と同様に供託が関係する事例としては、TBSが運営していた適格退職年金制度を終了させ受給者に対して一時金を支給する措置をとったという事例で、一時金の年度帰属が争いとなった事例がある(東京地判平成24年12月11日判時2186号23頁。控訴審である東京高判平成25年7月10日税資263号順号12254は、第一審判決をほぼ引用して納税者の控訴を棄却している(確定))。当

該事例では、一部の受給権者が、退職年金制度の終了を争って一時金を受領しなかったためTBSが一時金を供託した。その後、当該紛争に関する和解が成立した後に受給権者が供託されていた一時金の還付を受けたのであるが、裁判所は「TBSは平成一七年四月一日付けで本件年金制度を終了させ本件年金信託契約も解約したことが認められるから、本件各一時金については、平成一七年四月一日の時点で、これを法律上行使することができるようになり、権利実現の可能性を客観的に認識することができる状態になったものといえる」と判断し、TBSが退職年金制度を終了させ年金信託契約を解約した時点を基準としており、退職年金制度の終了に関する紛争が終了した時点を基準としてない。



かかる増額賃料債権については、それが貸借人により争われた場合には、原則として、右債権の存在を認める裁判が確定した時にその権利が確定するものと解するのが相当である」と判示している。

本判決は、権利確定主義に関する一般的な理解として昭和53年最判を引用するが、むしろ昭和53年最判のうち上記判示部分との関係性をより慎重に検討すべきであった。

この点について私見となるが、最高裁は、紛争が存在する場合には、収入となるべき権利が発生する原因となる事実の確証の度合いを検討しているように考えられる<sup>12)</sup>。私見のように最高裁の判例理論を理解するならば、賃料増額請求との比較において、本件免職処分が有効であることが明確だったのかどうかを検討する必要がある<sup>13)</sup>。

本件免職処分がなぜなされたのかは、本判決が摘示する事実関係からは明らかではないが、本件免職処分の要件となっている地方公

務員法28条1項3号は「その職に必要な適格性を欠く場合」であり、一義的にはっきりしたものではない。さらに、本件の事例をみると、納税者が平成16年4月23日付けでした免職処分の取消しを求める審査請求自体すらその裁決がなされたのは、平成19年1月26日であり、さらに、第一審の判決も、平成22年4月28日までかかっている。このように、本件免職処分に関する紛争は長期にわたっており、容易には解決できない事例であったことが伺える<sup>14)</sup>。

このような本件免職処分に係る紛争の程度からすると、上記の地方公務員法28条1項3号の要件に該当する事実が明確であったとは考えにくい。昭和53年最判に沿った判示としては、本判決は本件退職手当に関して権利の確定は認められないと判示すべきであった。

### (3) 所得税基本通達36-5(2)との関係

本判決は、所得税基本通達36-5(2)が、不動産所得について、基礎となる賃貸借契約の

12) 田中・前掲注(6)114頁。

13) なお、大阪高判昭和61年8月6日税資153号440頁は、被相続人が賃貸していた共同相続財産について、相続人間で遺産分割に争いがある状態であっても、共同相続人に一定の割合で帰属するとした課税処分を是認した(上告審である最一小判昭和62年7月2日税資159号20頁は、特に理由を述べることなく「所論の点に関する原審の判断は、正当として是認することができる」として、高裁判決を是認し、上告棄却としている)。同判決は、権利確定主義及び相続人は遺産分割前の相続財産の共有状態にあることを根拠にして課税処分を認めたと、昭和53年最判との区別の理由として、昭和53年最判は、「賃料増額請求が争われた場合における増額分の賃料は原則としてその債権の存在を認める裁判が確定した日の属する年分の所得計算上の収入金額とすべきことを判示したものであるところ、これは賃料増額請求権の性質上当該増額賃料の相当額は裁判所が種々の要素を考慮した上で

判断してはじめてその額が明確となり、当事者も課税庁も裁判の確定までその権利内容を確実に把握することが困難である等の事情に鑑みてなされたものであることがその判文上明白である。しかし、本件における不動産所得額(収入金額)の算定は、右の例と事案を異にし、判示のような困難を伴うものと言い難いから、結局、右の判決を本件について有利に採用することはできないと考える」とする。同判決は、相続に関する相続人らの主張を考慮すると、課税処分として認定された納税者の「不動産収入は計算上増額することはあっても減額することはない」との認定を前提にしていることからして、納税者に帰属することが明確な賃料についての課税処分を是認したものと理解できる。

14) このように容易に解決できない紛争における損害賠償請求権の年度帰属が問題となった事例として、最一小判昭和60年3月14日税資144号546頁がある。

存否の係争等が存在する場合に、判決、和解等のあった日をもって既往の賃貸料相当額を収入すべき時期であるとしている点との本件の区別について、事案を異にするという趣旨の理由付けを述べている（判示1(3)イ。【④】<sup>15)</sup>。

しかし、本件も、退職手当支給の前提となる当事者間の雇用関係の存否が争われている場合に関するものであるから、上記の理由付けで両者を区別することはできないと考えられる。

確かに、本判決は、「東京都教育委員会が、原告に対し、本件免職処分を行い、原告を免職する旨の発令通知書を発したこと」を規範【A】の充足理由としており、これらの事実の存在自体に争いはない。しかしながら、既述のとおり「その職に必要な適格性を欠く場合」（地方公務員法28条1項3号）の存否という事実関係に争いがあったのであろうから、退職手当にかかる「権利が発生する原因となる事実関係が外観上存在する」とはいえない。

また、仮に、本判決が上記理由付けで述べたいことが、通達の場合には、賃貸借契約の解除の意思表示や明渡請求などをしたという事実があり紛争の存在が外部に表明されているから（法的に有効かはさておき）、権利が発生す

る原因となる事実関係が外観上存在するとはいえないのだという意味だとしよう。しかし、本件の場合も、Xは本件免職処分の取消しを求めて審査請求をし、かつ、その後に、訴訟提起もしているのであって事実関係に争いがあることは外部に表明されているのであるから、権利が発生する原因となる事実関係が外観上存在するとはいえないと評価すべきである<sup>16)</sup>。

それでも、両者は違うのだというなら、それはもはや、本件は免職処分という行政処分に関する争いだが、上記通達の事例は行政処分に関する争いではないという点、つまり行政処分は取り消されるまでは有効であるという行政処分の公定力に依拠するほかないように思われるが、その理由付けには次のとおり問題がある（4参照）。

#### 4 分限免職処分の公定力と課税処分

##### (1) 分限免職処分の公定力

昭和53年最判や所得税基本通達36-5(2)と本判決を区別する理由として、本判決において問題となっているのは行政処分の有効性であり、行政処分には公定力があることから、あくまで私法上の紛争である昭和53年最判などとは区別できるという考え方がありえる<sup>17)</sup>。

(15) そもそも法源ではない通達との区別を論じる意味があるかという疑念もあるだろう。Xの主張は所得税基本通達36-5(2)を類推適用せよというものであり、通達の類推適用とはどういう意味なのか問われる。本稿では、紛争がある場合の所得の帰属時期に関する所得税法の解釈の帰結に関する例示の一つとして上記通達を理解し、それは昭和53年最判と適合するものと考えておく。

(16) これに対して、解除の意思表示などはその到達によって法的効果が生じるが、免職処分について審査請求等をして法的効果は生じないとの反論もあるかもしれない。ただ、この違いは、結局、行政処分の公定力を、租税法上の権利の確定にと

って、意味あるものと認めるかの問題に帰着すると考えられる。

(17) 課税庁は行政処分に公定力があることを根拠として主張していたが、裁判所が示した理由中に、行政処分の公定力を議論した箇所はないので、本件控訴審裁判所は、公定力を権利確定の根拠とはしていないようである。ただし、結論として公定力を権利確定の根拠としないにせよ課税庁側が主張しており、かつ、本文中に示した最二小判昭和48年10月5日税資71号506頁という実質的に関連する裁判例が存在するのであるから、公定力に関する検討は行うべきであった。

すなわち、公定力の効果として、「行政行為は仮に違法であっても、取消権限のある者によって取り消されるまでは、何人（私人、裁判所、行政庁）もその効果を否定することはできない」<sup>(18)</sup>のであるから、課税庁及び納税者は、本件免職処分は有効であることを前提に納税義務の確定にかかる行為をしなければならないという主張である。仮に、そうであるならば、本件退職手当についても納税者は「権利の確定」があるものとして確定申告をしなければならない可能性はあるし、課税庁は「権利の確定」があるものとして課税処分を行うことになるかもしれない。

## (2) 取用裁決と補償金

この問題に関する重要な先例となる裁判例は、公定力と権利確定を強く結びつけている。土地取用裁決の補償金について、その裁決の取消訴訟係属中に譲渡所得の収入金額として計上する課税処分が争われた事例において、大阪地判昭和44年12月2日訟月16巻5号479頁は、「土地取用法に基づいて取用の裁決がなされれば、それによって起業者は取用の時期に当該土地又は物件の所有権を取得し、当該土地又は物件に関するその他の権利は消滅し、起業者は取用の時期までに被取用者に裁決に

係る補償金の払渡をしなければならないという法的効果を生ずるのであり（土地取用法第一〇一条第一項、第九五条第一項）、この効果は行政処分たる取用裁決の効果として、権限のある機関によって取消されるまで一応適法の推定をうけ、被取用者はもちろん、第三者も国家機関もその効力を否定することのできないものであり（行政処分の公定力）、この裁決に対して裁決取消の訴訟が提起されたとしても若くはその訴訟が係属中であるとしても、単にそれだけの事由によって何等の変動も生ずべきものではないから、取用の裁決によって被取用者は裁決に係る補償金額（その請求権の金額）について『収入する権利の確定した金額』を取得するというに妨げないと言うべきである」（傍点筆者）と判示している。そして、控訴審である大阪高判昭和46年2月26日税資62号296頁は、第一審の当該部分の理由を引用している。この傍点部分の判示からすると、この判決は、行政処分の公定力を、権利確定の根拠としているように読める<sup>(19)</sup>。

さらに、当該事件の上告審である最二小判昭和48年10月5日税資71号506頁は、上告人の「大阪府取用委員会の裁決に係る補償金は、収入する権利の確定した金額でない」旨の上告理由に対して「所論の点に関する原審の判断

(18) 塩野宏『行政法Ⅰ（第4版）行政法総論』131頁（有斐閣・2005）。

(19) 同種の事例として、名古屋地判平成9年6月26日税資223号1165頁（確定）がある。この判決では、納税者がその所有の土地に関する取用裁決に不服があり補償金の受領を拒否したので、市が補償金を供託したという事実関係の下、当該補償金の年度帰属が争われた事例において、「土地取用法に基づく権利取得の裁決があったときには、裁決により定められた権利取得の時期において、起業者が当該土地又は物件の所有権を取得し、当該物

件に関するその他の権利は消滅する。起業者は、右権利取得の時期までに被取用者に係る補償金を払い渡す義務を負い、被取用者は、右権利取得の時期において、右補償金に対する権利を行使することができるに至る。取用裁決の効果は、権限のある機関によって取り消されるまでは公定力を有し、国家機関との関係においても適法とされる。そこで、被取用者は、裁決の定める権利取得の時期に、権利取得裁決にかかる補償金について、収入すべき権利の確定した金額を取得する」と判示しており、やはり公定力を権利確定の根拠とする。

は、いずれも正当である」と述べている<sup>20)</sup>。この判示が、原審の結論だけでなく理由も含み正当と判断しているのか、それとも結論は是認できるというのみの意味であるかは明らかではない。

仮に、最高裁が下級審の理由も是認しているのであるならば、最高裁も収用裁決の公定力をもって、補償金の権利確定の根拠としていることとなる。そうであるとすれば、本件のような免職処分と退職手当の場合であっても、同様に、免職処分の公定力を根拠に退職手当の権利確定を認めるという理屈が判例理論と整合的と理解することになるのかもしれない。

### (3) 公定力による権利の確定

上記の問題は、公定力の限界の問題であるといえる。代表的な行政法の基本書においては、公定力は行政行為の法効果に関係したものであり、法効果を攻撃しない限り、当該行政行為の適法・違法が取消訴訟以外の訴訟で問題となっても、公定力と抵触するものではないとの説明がなされている<sup>21)</sup>。この点、当該説明に従って本件免職処分の公定力の限界を考察すると、本件免職処分の公定力が本件課税処分にあつたとはいえない<sup>22)</sup>。

なぜなら、本件退職手当の帰属時期を供託時ではなく紛争解決時とすることが、本件免職処分の法効果を攻撃することになるとは考えられないからである。仮に、本件裁判所が、

供託時の平成16年段階の権利確定を認めないという判断をしたとしても、その判断は本件免職処分が違法であることを前提とする必要は何らなく、単に、紛争中であるから平成16年段階では租税法上の「権利の確定」とは評価できないという判断に過ぎないものになるであろう<sup>23)</sup>。

また、最高裁は、分限免職処分の公定力は退職手当に係る権利関係に及ばないという立場であると理解されており<sup>24)</sup>、いわんや退職手当に基づく課税処分にあつた分限免職処分の公定力が及ぶ立場に立つとは考え難い<sup>25)</sup>。

以上のような考察からすると、公定力を根拠にして権利の確定を認めるという考え方は妥当ではない<sup>26)</sup>。

### (4) 管理支配基準の適用

以上のように公定力によって権利の確定を認める考え方は妥当でないことを指摘したが、それでは、上記昭和48年最判をどのように理解すればいいだろうか。この点、昭和48年最判は、下級審の理由までも是認したわけではないと理解できる余地もある。その場合には、昭和48年最判は、いかなる理由において収入金額の計上を導出したかが問題であるが、その理屈としては管理支配基準の考え方が背景にあつたとみることができる。

すなわち、昭和48年最判の事実関係においては、納税者は収用裁決を争っていたが補償

20) 上告理由は判然としない部分もあるが、「現在係争中の大阪府収用委員会の裁決取消請求事件は、土地収用法第一三三条第一項の規定による事件ではなく、補償を除く収用裁決処分そのものが訴訟の対象となつているものであるから裁決自体が未確定である。したがって、その裁決額は収入する権利の確定した金額でない」と主張していた。

21) 塩野・前掲注(8)134頁参照。近年では公定力を

取消訴訟の排他的管轄によって根拠づける見解が支配的であり、公定力とは、「行政行為の事実上の通用力の法理論的な表現」であるとも説明がなされている(芝池・前掲注(8)149頁)。

22) 佐藤英明「判批」TKC税研情報27巻4号1頁、5頁(2018)は、本件免職処分による公定力が権利の確定にあつたと否に否定的である。

金については取用裁決ののちに受領をしていた。このように、紛争継続中ではあるが金員を受領している点で、賃料増額請求に係る紛

争継続中に受領した増額賃料に関して収入金額への計上を認めた昭和53年最判と軌を一にするものだったと理解できる<sup>23)</sup>。

23) 行政法学における分析では、公定力が問題とされる場面を類型化すると、行政行為の規律する法関係の存否を、当該行政行為ないし法関係を執行ないし実現することを趣旨目的とする後続の行政庁の行為に対する行政訴訟の段階で、争うことが制限されるか否かが問われる場面と、行政行為の規律する法関係と関係するが、それとは異なる法関係の存否を、当該行政行為に対する抗告訴訟以外の手続で争うことが制限されるか否かが問われる場面に分けられる(山本隆司「判例から探求する行政法 第29回 公定力(2)」法教365号103頁、108頁以下(2011)参照)。本件の場合、本件免職処分が規律する法関係と関係するが、それとは異なる納税義務という法関係の存否についての争いであるから、第二の場面に該当するであろう。たとえば、有効な確定処分に基づいて納付ないし徴収された過納金は、基礎になっている行政処分が取り消され、公定力が排除されない限り、納税者は、不当利得としてその還付を求めることができない(金子・前掲注(3)836頁)。これは、租税債権債務関係と関係するが異なる不当利得返還請求権の存否を課税処分に対する抗告訴訟以外の手続で争うことが制限されているとみることができる。このようにみえると、本件は一般的に公定力が議論されてきた場面とは異なることに気付く。なぜなら、本件では本件免職処分の決着は既に付いており、本件課税処分に係る本件訴訟において、本件免職処分の有効性を争っているわけではないからである。納税者は本件免職処分に違法があったと主張しているわけではない。平成16年段階では本件免職処分について係争中であっただから退職手当に関する権利の確定がないという主張に過ぎない。このようにみえると、問題の本質は、本件免職処分の公定力の範囲として行政法学上の公定力の議論から演繹的に解決されるものではなく、租税法上の権利確定主義において、公定力をどう位置付けるのかという問題であるように考えられる。

24) 最一小判昭和60年9月12日判時1171号62頁。阿部泰隆「判批」判自21号82頁、83頁(1986)、人見剛「判批」磯部力ほか編『地方自治判例百選(第

3版)』142頁、143頁(2003)参照。同事件は、分限免職処分に基づく退職手当の支給が違法な公金支出であるとして争われた住民訴訟において、住民側は、退職手当の支給された職員に対しては本来退職手当の支給が認められない懲戒免職処分に処すべきであったのであり、違法な公金支出であると主張した。この主張に対し、原審である東京高判昭和55年3月31日判タ414号127頁は、原因行為である分限免職処分の公定力を根拠に、それに無効事由がない限り、その違法性は退職手当支給を違法としないと判断したのであるが、最高裁は、このような原審の考え方を採用しなかった。

25) 課税処分と国家賠償請求についての重要な近年の判例である最一小判平成22年6月3日民集64巻4号1010頁は、課税処分による賦課徴収という法効果を実質的には覆滅する意味を有する場合もあり得る国家賠償請求すらも公定力を根拠にして排斥していない。

26) 佐藤・前掲注(1)26頁は、本件免職処分の公定力を根拠にして本件退職手当に係る権利が確定的に発生した旨を主張している。

27) さらに、最三小判平成10年11月10日判時1661号29頁(以下「平成10年最判」という)では、取用委員会による納税者所有の土地に対する10年間の強制使用裁決に基づく損失補償金の一括支払いに関して、払渡し時に、一括して収入金額へ計上されるのか使用期間に分割して収入金額へ計上されるべきかが争いとなったところ、最高裁は、払渡し時を基準とする一括での計上の立場をとった。平成10年最判の理解は別れているが(谷口勢津夫「収入金額の計上時期に関する実現主義の意義—判例分析を中心に—」阪法64巻6号1頁、28頁(2015)は、当該判決の原審を権利確定主義と管理支配基準との相互補完的適用の事例と理解する)、私見では管理支配基準を適用した事例と理解すべきと考えている(田中晶国「収入実現の蓋然性と収入金額の年度帰属—権利確定主義と管理支配基準の接続—」法政84巻2号239頁、249頁(2017))。平成10年最判を管理支配基準の適用事例と理解するならば、昭和48年最判と平成10年最判との連続性も見てとれる。

## 5 供託と管理支配基準の適用

上記のように、本判決は権利確定主義にいうところの「権利の確定」があったかという観点からすると、「権利の確定」は認められないと判断すべき事件であったように考えられる。

他方で、むしろ本事件において正面から議論すべきであったのは、管理支配基準の適用ではなかったであろうか<sup>28)</sup>。再度、昭和53年最判との関連性を指摘するが、昭和53年最判の直接の争点は、紛争継続中ではあるが「未確定とはいえ請求権があると判断され執行力を付与された判決に基づき有効に」取得した増額賃料の計上時期であった。最高裁は、「仮執行宣言付判決は上級審において取消変更の可能性がないわけではなく、その意味において仮執行宣言に基づく金員の給付は解除条件付のものというべきであり、これにより債権者は確定的に金員の取得をするものとはいえない」としつつも、金員の受領時に計上すべきとしている。この判示の部分は、管理支配基準を適用した事例として理解されている<sup>29)</sup>。

本件において、納税者は実際に退職手当に相当する金員を受領はしていないが、既に供託されており、法的に自らの意思により受領することはいつでも可能な状態にある<sup>30)</sup>。したがって、問題の本質は、現実に金員の支払がなされた昭和53年最判の事実関係と、法的に

納税者の意思のみで現実に受領可能な本判決の事実関係とに管理支配基準の適用において差異が認められるのかということだろう。

昭和53年最判から管理支配基準の一般的な基準を読み取ることは難しいが、同判決は、仮執行宣言に基づく金員の給付が確定的な金員の取得とはいえないとした上で、「【A】債権者は、未確定とはいえ請求権があると判断され執行力を付与された判決に基づき【B】有効に金員を取得し、【C】これを自己の所有として自由に処分することができる」（(I)筆者）との理由づけにより、收受した増額賃料の収入金額への計上を是認している。

ここで、上記部分を【A】から【C】に分けると、本件では、【A】の事実は認められない。他方で、【B】、【C】の事実そのものは認められないが、東京都による退職手当の供託は既に行われており、納税者が法務局で手続をとれば「有効に金員を取得」することは可能であって、かつ、当然、取得した金員を「自己の所有として自由に処分することができる」。したがって、【B】、【C】に準じる事情ではあったといえる。昭和53年最判において、裁判所の判断を経ているという【A】の事実がどこまで重要なのか定かではないが、このようにみても、昭和53年最判とは類似した事実関係にあるともいえる。

他方で、両判決の事実関係の違いとして、以下の各点があげられる。

28) 佐藤・前掲注22)8頁参照。

29) 金子・前掲注(3)296頁、一高龍司「判批」水野忠恒ほか編『租税判例百選(第5版)』122頁、123頁(2011)、渡辺徹也「判批」中里実ほか編『租税判例百選(第6版)』124頁、125頁(2016)など。

30) 供託物の還付を受けるためには、確定判決などの供託物の還付を受ける権利を有することを証する書面(供託法8条1項、供託規則24条1項1号)が必要となる場合もある。本件では東京都が供託

をする際に納税者を被供託者として供託をしているはずであり、同内容が記録された副本ファイルの内容から納税者に還付を受ける権利があることが明らかであることから(供託規則24条1項1号但書)、納税者は退職手当を現実に受領するために確定判決などの特段の書面を添付する必要はなかったと考えられる。吉岡誠一編著『新版よくわかる供託実務』210頁(日本加除出版・2011)参照。

第一は、現実の受領の困難性である。納税者側が主張するように<sup>(31)</sup>、本件では免職処分を争っているから退職手当を具体的に受領することは法的には可能であっても、係争中の免職処分の裁判において納税者に不利に働き得るので事実上その受領は困難である。一方、昭和53年最判の場合、賃貸人が自らに権利があると主張していた増額賃料を受領することで賃料増額請求に係る訴訟において不利に働く可能性はなく、むしろ賃貸人は賃借人に対し支払を求めて増額賃料を受領したというものであり、本事件とは大きく異なる。

第二は、相手方が取り戻し可能な点である。弁済供託は、被供託者が供託金の受け取りをしない間は、供託者が取戻し可能であり（民法496条1項前段）、暫定的な状態である。昭和53年最判も、増額賃料の受領は暫定的な状態であり将来的な賃料増額請求訴訟の帰趨によっては返還の必要が生じるという意味において同様ではある。しかしながら、最終的な判決に基づいて終局的には民事執行によらなければ返還を現実強制されない昭和53年最判とは異なり、本件の場合には、納税者が受領しない限り供託者である東京都がいつでも

法務局で手続きをすれば取り戻しが可能であり、暫定的な状態の強度に差異がある<sup>(32)</sup>。

これらのことからすると、本判決において、権利の確定はなく、また、管理支配基準の観点からみても、容易には収入金額への計上が認められる事案ではなかったと考えられる。

## 6 源泉徴収と所得の年度帰属

### (1) 源泉徴収と供託

本件において、紛争終了時点の平成24年に所得が帰属すると考える場合に、源泉徴収の時期と収入金額の計上時期との関係性はどのように考えるべきか。納税者は、東京都が平成16年に源泉徴収したこと自体の適法性について言及はしていないが、平成24年に納税者の収入金額に退職手当が計上されると考える場合、それ以前の平成16年に当該退職手当にかかる源泉徴収納付はなされたことになる。

### (2) 供託と「支払」

そもそも本件での供託は源泉徴収義務の生ずる「支払」に該当するのか（所法199条）。この点、税務官庁は、供託時に源泉徴収をすべきとしている<sup>(33)</sup>。弁済供託は、供託者と供託

(31) 納税者は、以下のように主張していた。「原告は本件免職処分の無効を主張して争っていたのであり、本件退職手当を受給してしまうことは、同処分が有効であることを追認することになってしまうから、原告としては、訴訟の確定までは絶対に本件退職手当の支給を受けることはできない状態にあった。一般的に見ても、解雇の無効を訴訟で争っている場合に、当事者が訴訟確定前に自ら退職手当の支給を受けることはあり得ない」。この主張に対して裁判所は直接に回答していない。

(32) 前掲注(13)・大阪高判昭和61年8月6日税資153号440頁では、賃料は債権者不確知を理由に供託されていたことから、納税者は「遺産分割がなされるまでこれを還付しえない」と主張していた。こ

れに対して、同判決は「不動産所得の金額の計算上収入金額とすべき金額は、原則として、「収入すべき金額」によるべきであり、「収入した金額」によるべきでない」として排斥する。同事案の場合、供託実務によると、単独での供託金の還付請求はできず、事実上還付を受けることは困難であったから（第一審：神戸地判昭和61年1月29日税資150号14頁参照）、管理支配という観点からは収入金額への計上を認めることはできないが、権利の確定により収入金額への計上を是認した事例と理解できる。

(33) 所基通181～223共-1、国税庁の質疑応答事例（<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/gensen/01/13.htm>（最終訪問日：平成31年2月15日））も参照。

所との間で締結される「第三者のためにする寄託契約」であるから<sup>34)</sup>、「支払」そのものとは言い難いように思われるが、学説も「支払」には「支払と同視しうべきものを含むと解すべきであろう」<sup>35)</sup>とする。そこで、供託が「支払と同視しうべきもの」にあたるかが問題である。

最小三判平成23年1月14日判時2105号3頁は、強制執行による取立てについて、「給与等の支払債務は消滅するのであるから、それが給与等の支払に当たると解するのが相当であることに加え、同項は、給与等の支払が任意弁済によるのか、強制執行によるのかによって何らの区別も設けていないこと」を根拠にして、源泉徴収義務を負う旨を判示している。供託であっても、弁済者は債務を免れるので(民法494条)、上記判例の指摘する点では同様である。また、学説では、「支払」には、使用者が主体的に行った行為であることを必要とするという見解があるが<sup>36)</sup>、供託はその点も認められる<sup>37)</sup>。以上のことからすると、判例理論上、「供託」が「支払」であることは否定し難いと考えられる<sup>38)</sup>。

### (3) 「所得税」の徴収

次に、供託が「支払」に該当するとしても、所得の帰属する年以前において源泉徴収をすることが許容されるのか。文理上、所法199条は受給者の「所得税」を「徴収」して「納付」することを求めているから、受給者に所得が帰属しない平成16年においては支払者にも源泉徴収義務はないとの理解も考えられる<sup>39)</sup>。

しかしながら、判例上、源泉所得税と申告所得税とは別個の法律関係であると理解されており<sup>40)</sup>、受給者の最終的な所得税の負担とは関わりなく支払者に源泉徴収義務は生じることからして、上述の文理上の理解は説得力を欠くようにも思われる。

さらに、所法199条が規定する「支払いの際」と所得税法36条1項の定める収入金額の計上時期は直結しておらず<sup>41)</sup>、また、納税者が平成24年に確定申告する時点において、平成16年の源泉徴収税額を控除することについても、所法120条1項5号の文理上特段の障害は認められない<sup>42)</sup>。

実質的にも、個々の事情によって源泉徴収義務の有無が決まるのは支払者にとって過度

34) 潮見佳男『債権総論Ⅱ(第3版)』208頁(信山社出版・2008)。

35) 金子・前掲注(3)928頁は、「所得税法183条の支払と同視しうべきものを含むと解すべきであろう」とする。

36) 酒井克彦「源泉徴収義務者は誰か(下)一代表者による金銭の不正領収に係る源泉徴収義務が争われた事例(大阪高裁平成15年8月27日判決)を素材として」税事50巻6号1頁、2頁(2018)。

37) また、一般的な支払と異なり支払う相手方が法務局であり債務者ではないという点を指摘できるが、本文中記載の最三小判平成23年1月14日判時2105号3頁も、使用者が民事執行法122条2項に基づき、執行官に対して、弁済を行った点を捉えて「支払」に充足すると判断していることからして、

相手方の問題は「支払」該当性を否定する要素とはならないのであろう。

38) 供託は支払とはいえないとする見解として、浦東久男「源泉徴収と支払概念」税法534号15頁、22頁(1995年)。

39) 今本啓介「判批」ジュリ2016号10頁、11頁(2016)参照。

40) 最三小判平成4年2月18日民集46巻2号77頁。

41) たとえば未払給与などの場合、権利確定により収入金額には計上されるが支払者から支払がない場合の源泉徴収義務は生じないと理解されている(最三小判平成23年3月22日判タ1345号111頁の田原睦夫裁判官補足意見や碓井光明「給与・退職手当の支払遅延と所得税」ジュリ842号174頁、176頁(1985)を参照)。



な負担となるものと思われ、支払者には原則として一律に源泉徴収義務を課すべきであろう。

以上のことからすると、平成24年に管理支配基準によって所得が帰属すると判断した場

合であっても平成16年時点で源泉徴収すべきであり、かつ、平成24年に平成16年の源泉徴収税額を控除することが認められると考えられる<sup>(43)</sup>。

---

(42) この点に関し、本判決は、「仮に、本件において、原告の主張するように、本件退職手当が原告の所得の計算上平成24年において収入すべき金額であると解したとしても、そのときには本件源泉徴収税額が平成16年において源泉徴収されたことが誤りであったことになるから、その場合においても、上記最高裁判所判決の判示するとおり、その過不足の清算を、申告により納付すべき税額の計算に当たって行うこと自体が、所得税法の予定するところではないものと解される」と判示しており、退職手当が平成24年に帰属する場合には、平成16年の源泉徴収が誤りであるという前提に立

った判示をしている。この判示の意味することは必ずしも明らかではないものの、退職手当が平成24年における収入金額と解したとしても、本件の納税者の行った平成24年の還付に係る申告が手続きの選択上、適切でないということの意味するのであれば、首肯し難い。佐藤・前掲注(22)8頁も参照。

(43) なお、このように解する場合には、さらに還付請求権の時効が問題となるが（本件では、平成16年に源泉所得税の納付、平成24年に紛争終結している）、紙幅の関係上、別稿を期したい。