

## 裁決評釈

### 海外出向者の帰国後に、当該海外出向者の国外勤務中の給与に係る外国所得税額を請求人が負担したことについて、居住者に対する経済的利益の供与に当たるとした事例

国税不服審判所平成 23 年 7 月 6 日裁決（裁決事例集 84 号）

税務大学校研究部教授  
阿 瀬 薫

#### SUMMARY

所得税法 8 条《納税義務者の区分が異動した場合の課税所得の範囲》において、非居住者から居住者になった場合など、個人が年の中で納税義務者の区分に異動を生じた場合には、その者がその年においてそれぞれの納税義務者の区分であった期間に応じ、それぞれの期間内に生じた同法 7 条 1 項《課税所得の範囲》に掲げる所得に対し、所得税を課することとされている。

本稿は、国外勤務を終えて日本に帰国した出向社員の国外勤務中の給与に係る外国所得税額を請求人が負担したことによる経済的利益につき、非居住者期間内と居住者期間内のいずれに生じた所得かが争われた表題の事例についての裁決（<http://www.kfs.nta.go.jp/service/JP/84/10/index.html>）を通じて、所得税法における収入の帰属と源泉徴収との関係を確認した上で、同法 8 条につきその沿革等を踏まえ意味内容の解釈を行い、上記裁決の相当性と意義についての評釈を行うものである。（平成 26 年 6 月 30 日税務大学校ホームページ掲載）

（税大ジャーナル編集部）

本内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

目 次

1 事案の概要	176
2 裁決の要旨	176
3 検討	177
(1) 居住者・非居住者別の課税所得の範囲と源泉徴収	177
(2) 源泉徴収における収入の帰属概念の位置付け	177
イ 問題の所在	177
ロ 収入の帰属関係に基づき源泉徴収すべきこと	177
(3) 所得税法 8 条の沿革と解釈	178
イ 沿革	178
ロ 住居地と納税義務との関係	181
ハ 「期間内に生じた課税所得」の解釈	181
(4) 審判所の判断	184
(5) 本裁決の意義	185

1 事案の概要

審査請求人(以下「請求人」という。)が国外勤務を終えて日本に帰国した出向社員の国外勤務中の給与に係る外国所得税額(本件外国所得税額)を納付したところ、原処分庁が、当該納付は請求人が帰国した当該社員に対して外国所得税相当額の経済的利益(以下「本件経済的利益」という。)を供与したものであるから、居住者に対する給与等の支払に当たるとして源泉徴収に係る所得税の納税告知処分等をしたのに対し、請求人が、外国所得税相当額は帰国した社員の国外における勤務を源泉とする所得であり、非居住者期間に生じた所得であるから同処分等は違法であるなどとして、その全部の取消しを求めた事案である。

2 裁決の要旨

請求人が国外勤務を終えて帰国した海外出向社員ら(本件海外出向社員ら)の本件外国所得税額をその帰国後に納付したことについ

て、原処分庁が居住者に対する給与等の支払に当たるとして、源泉所得税の納税告知処分等をしたのに対し、請求人は、海外出向社員の外国所得税額を請求人が負担することは海外勤務規定においてあらかじめ定められており、また、本件外国所得税額は、本件海外出向社員らが非居住者であった外国で勤務していた期間に支給された手取給与の額を基礎にグロスアップ計算されたものであり、当該手取給与と一体不可分であるから、所得税基本通達 181～223 共 - 4《源泉徴収の対象となるものの支払額が税引手取額で定められている場合の税額の計算》の考え方に従い、本件海外出向社員らの非居住者期間中に生じた所得として取り扱うべきである旨主張する。

しかしながら、請求人の海外勤務規定には、請求人が海外出向社員の外国所得税額を負担する時期についての規定はないところ、本件海外出向社員らは、使用者である請求人が同人らに代わって本件外国所得税額を納付した時に請求人から租税債務の消滅による経済的

利益の供与を受けたものと認められ、また、当該納付が本件海外外向社員らの帰国後に行われていることからすれば、当該経済的利益は本件海外外向社員らが居住者となった以後の所得となる。

3 検討

(1) 居住者・非居住者別の課税所得の範囲と源泉徴収

居住者・非居住者（所法2 三、五）の別に課税所得の範囲（所法7）を単純化すると、居住者は全世界所得、非居住者は国内源泉所得（所法161）である。

居住者・非居住者別の課税所得の範囲

	所得源泉	国内源泉所得	国外源泉所得
納税義務者			
居住者			
非居住者			×

(注) 1 : 課税対象、× : 課税対象外

2 「国外源泉所得」とは、国内源泉所得以外の所得をいう。以下同。

そして、現行所得税法（昭和40年法律第33号）8条《納税義務者の区分が異動した場合の課税所得の範囲》の規定は、本件のように非居住者から居住者になった場合など、その年において、個人が非永住者以外の居住者、非永住者又は同法164条1項各号《非居住者に対する課税の方法》に掲げる非居住者の区分のうち2以上のものに該当した場合には、その者がその年において非永住者以外の居住者、非永住者又は当該各号に掲げる非居住者であった期間に応じ、それぞれの期間内に生じた同法7条1項《課税所得の範囲》1号から3号までに掲げる所得に対し、所得税を課する旨規定している<sup>(1)</sup>。

本件経済的利益が国外勤務の対価として供与されたもので国外源泉所得に当たるとの前提に立つと、非居住者期間内に生じた所得で

あれば課税所得に含まれず、一方、居住者期間内に生じた所得であれば課税所得に含まれる。このことから、本件経済的利益がいずれの期間内に生じた所得かが争われたものである。

源泉徴収の要否についても、本件経済的利益が非居住者期間内に生じた所得であれば源泉徴収を要さず、居住者期間内に生じた所得であれば居住者に支払う給与等として源泉徴収の対象となる（所法183）と考えられるところ、まず、この収入の帰属と源泉徴収との関係について、次に検討する。

(2) 源泉徴収における収入の帰属概念の位置付け

イ 問題の所在

所得税法は、収入の帰属時期につき「その年中において収入すべき金額とする（所法36）として、いわゆる発生主義の立場を採っている<sup>(2)</sup>のに対し、源泉徴収義務は、その所得の「支払」の際に生じ確定する（通則法15）ことから、収入の帰属時期とは、通常、時間的な乖離が生ずる<sup>(3)</sup>。

例えば、役員退職金の支給決議時点では居住者であった者がその支払を受ける時点では非居住者となっていた場合について考えると、通常、役員退職金の支給決議の時点が収入の帰属時点であり<sup>(4)</sup>、収入の帰属時点と支払時点で納税義務者の区分が異なるが、居住者と非居住者では適用すべき源泉徴収の規定が異なることから、このような場合の源泉徴収をどのように行うべきかという問題がある。

ロ 収入の帰属関係に基づき源泉徴収すべきこと

所得税法の規定をみると、190条《給与所得の年末調整》では、「その年中にその居住者に対し支払うべきことが確定した給与等・・・」を基礎に計算することとされているほか、201条《退職所得の徴収税額》で

も、「その支払うべきことが確定した年において支払うべきことが確定した他の退職手当等・・・」を税額計算に含めるべきこととされている。加えて、一般的に、改正法附則においても、「平成 年 月 日以後支払われるべき 所得について改正後の源泉徴収に関する規定を適用する」などとされる。このような「べき」とは、いわゆる発生主義を表すものとされている。

また、181 条《利子所得及び配当所得に係る源泉徴収義務》及び 183 条《給与所得に係る源泉徴収義務》は、「支払の確定後 1 年を経過した日においてその支払があったものとみなして」源泉徴収の規定を適用することとされている。

これらの「べき」や「支払の確定」という語は、発生主義、あるいは権利確定主義による収入の帰属関係を表しており、その収入の帰属関係に基づき源泉徴収すべきこととしているということが出来る。

このような解釈の下、実務上においても、例えば「給与等の計算期間の中途において国外にある支店等から国内にある本店等に転勤したため帰国した者に支払う給与等で、その者の居住者となった日以後に支給期の到来するものについては、当該給与等の金額のうち非居住者であった期間の勤務に対応する部分の金額が含まれているときであっても、その総額を居住者に対する給与等として法第 183 条第 1 項（（源泉徴収義務））の規定を適用することに留意する」<sup>(5)</sup>と取り扱っており、実際の支払時ではなく、「支給期」すなわち所得税基本通達 36-9《給与所得の収入金額の収入すべき時期》に定める収入の帰属時期に基づき、源泉徴収の規定を適用すべきことを明らかにしている。

このような考え方は、大正 9 年の文献にも見られる。源泉徴収の対象となる第二種所得について、「第二種の所得に付ては改正

法施行後其の支払期の到達したるものより改正法の適用を受くべく、其の支払を受くる権利の確定が改正法施行前に在りしものに付ては、仮令其の現実支払は改正法施行の日以後にありしときと雖、之が為に改正法の適用を受くべきものに非ずして、依然旧法の支配する範囲なりと解すべし」<sup>(6)</sup>との記載がみられる。

以上、源泉所得税についての納税義務の成立と確定の時期は、対象所得の「支払の時」(通則法 15)とされているが、源泉徴収に関する規定の適用に当たっては、所得税法 36 条《収入金額》の発生主義により特定される所得者やその納税義務者の区分、帰属年度等に基づき源泉徴収すべきことを予定しているといえ、所得の年度帰属 (timing)<sup>(7)</sup>につき発生主義を採用している現行所得税法の下ではいわば当然といえるであろう。

### (3) 所得税法 8 条の沿革と解釈

#### イ 沿革

##### (イ) 法令上の規定の制定

所得税法 8 条に類する規定が法令上最初に設けられたのは、昭和 15 年の所得税法(昭和 15 年 3 月 29 日法律第 24 号)について昭和 19 年 2 月 15 日法律第 7 号(所得税法外二十九法律中改正)により行われた改正の際であり、「年度ノ途中ニ於キマシテ税法施行地ニ住所ヲ有スルニ至リマシタ者ニ対シ、所得税ノ課税ノ適正ヲ期スル為ニ、適当ナル規定ヲ設クル」との趣旨<sup>(8)</sup>で、12 条に「前年 1 月 1 日より其ノ年分所得金額ノ決定前ニ所得税法施行地ニ住所又ハ一年以上居所ヲ有スルニ至リタル者ノ不動産所得、乙種ノ配当利子所得、甲種及乙種ノ事業所得並ニ乙種ノ勤労所得ノ計算ニ関シ必要ナル事項ハ命令ヲ以テ之ヲ定ム」の項を追加するとともに、76 条の 2 に「前年 1 月 1 日

ヨリ其ノ年分所得金額ノ決定前二本法施行地ニ住所又ハ一年以上居所ヲ有スルニ至リタル者其ノ年中二本法施行地ニ住所及居所ヲ有セザルニ至ルトキ八命令ノ定ムル所ニ依リ所得税ヲ軽減又ハ免除ス」と規定された<sup>9)</sup>。

当該規定が設けられた昭和 19 年に出版された文献<sup>10)</sup>においては、「三月から住所を有した、又は四月から住所を失った、と云ふやうな場合に、その年分の所得は、住所を有する間の分を計算するか或ひは一ヶ年分を計算するか」という点について、「この場合には原則として住所（又は一ヶ年以上の居所）を有する期間の所得に付てだけ計算されている。蓋し、住所を有しない者は元来所得税法の支配を受けない者である。従って支配を受けない期間の所得は又所得税法の所得に算入するに及ばないからである。しかしその所得が、日本内地に於ける資産又は営業から生ずるものである場合は格別である。この場合、この所得は本人の住所如何に拘らないで、もともと所得税法の支配を受けるのであるから住所を有しなかった期間分と雖も算入することは当然である。」と解説されている。

その後、昭和 22 年の所得税法（昭和 22 年 3 月 31 日法律第 27 号）の規定では、「年の中途において、前条第 1 項の規定に該当する個人が同条第 2 項の規定に該当することとなったとき又は同条第 2 項の規定に該当する個人が同条第 1 項の規定に該当することとなったときは、この法律の施行地に住所又は 1 年以上居所を有した期間内に生じた所得の全部及びその他の期間内に生じた同条第 2 項各号に規定する所得に対し、所得税を課する」（2）とされており、現行所得税法 8 条と同様の規定ぶりとなっている。

なお、昭和 25 年の文献では、次の 2 つの例を挙げて解説している<sup>11)</sup>。

いままで日本に住所を有していた甲がある年の 5 月に外国に転出したが、その甲はその後においても日本に資産または事業を有する場合においては、5 月以前にその人が有していたところの一切の所得と、6 月以後において得た日本における資産または事業の所得とを綜合合算してその年において無制限納税義務者として所得税を納める義務がある。

従来は日本に単に住所を有しているに過ぎず、しかも一年以上の居所に該当していなかった乙がその年の 5 月に至ってはじめて一年以上居所を有するに至った場合においては、5 月までに日本において生じた所得税法第 1 条第 2 項に規定する所得に対してのみ制限納税義務者として納税の義務があり、6 月以降は無制限納税義務者として一切の所得に対し納税義務があることになる。従ってこの場合においても乙は 5 月までの日本における資産または事業から生じた所得と 6 月以降の一切の所得を合算した所得額に対して無制限納税義務者として所得税を納めなければならないことになる。

#### (四) 取扱いの沿革

もっとも、上記法令上の規定が設けられる以前から、実務上は、同様の取扱いが行われていたことがうかがえる。

源泉徴収が初めて導入された明治 32 年の所得税法（明治 32 年 2 月 13 日法律第 17 号）が施行されて間もない明治 34 年の文献に、このような点につき解釈上疑義が生じていたことが記載されている<sup>12)</sup>。

同文献には、「税法施行地ニ住所ヲ有スルニ因リ納税義務ヲ有スル者八其ノ居所カ施行地ニ在ルト否トハ敢テ問フ

トコロニアラス而シテ其ノ住所ヲ定ムルト同時ニ直ニ納税義務ヲ生スルモノナルカ又ハ其ノ年一月一日ニ於テ既ニ住所ヲ有スルコトヲ要スルカ本條ニハ此ノ事ニツキ何等ノ規程ヲモ為ササルヲ以テ解釈上疑義ナキニアラサル」とし、「所得税法カ年ノ中途ヨリ義務ノ生シタル場合ニ於ケル所得ノ計算方法ヲ規程セサルヲ以テ見ルモ同法ノ意ハ其定メヲ以テ納税義務者ト為ス所ノ者ハ常ニ一月一日ヨリ其義務アル者ニシテ年ノ中途ヨリ義務ヲ生スヘキ場合ハ之アルコトナシト為スモノト謂ハサルヘカラス」との解釈が記載されている。

そして、大正2年に発刊された文献には、年の途中で転出入があった者の住所の有無に関する明治40年8月10日付の東京局からの照会に対し、明治40年8月24日往第13097号による主税局の回報が記載されている<sup>(13)</sup>。もっとも、所得の計算方法についての回答はない。

その後、大正9年に発刊された文献<sup>(14)</sup>には、所得の計算方法についても「個人所得の計算は必ずしも其の年始終の期間に亘るを必要とせず、故に年の中途に於て、税法施行地外より転入して税法施行地に住所を有するに至りたるものは、其の時以後の所得に付、納税義務の有無及其の範囲を決定すべく、之に反し年の中途に於て、其の住所を税法施行地外に移したる者に在りては、同日迄の所得に付、納税義務の有無及其の範囲を決定すべし。従て其の住所は、課税の年の何れの日時かに於て、之を有したる事実あれば、即其の要件を充たすものと解すべきなり。」とされているものの、一年以上の居所に関しては、「其の年の初期に於て一年以上に達する居所を有する者は、假令其の年の中途に於て居所なきに至りたる場合と雖、税法施行地に其の居所

を有したりし期間の所得に付ては、仍所得税を収むる義務あるものと為すべきが如しと雖、所得税法に於て、一年以上の居所を住所に準じたる精神は、凡そ過去一年以上に達する居所を有したる者に在りては、将来に於ても尚引続き居所を有するものと、之を推定したるに因るものと解すべきを以て、偶々其の推定に反したるもの即其の年中に居所なきに至りたる者の如きは之を追及課税する必要少きものと為さざるべからず。然れとも既に其の年分所得金額の決定を受けたる者は、其の後居所を有せざるに至りたるるときと雖、為に其の納税義務消滅することなきは勿論なり」とされており、必ずしも確定的な取扱いとはなっていないものも認められる。

その後、昭和2年主税局長通牒<sup>(15)</sup>の134項及び310項において、次のように取扱われるに至っている。

134 年ノ中途ニ於テ税法施行地ニ住所又ハ一年以上居所ヲ有スルニ至リタル者又ハ年ノ中途ニ於テ之ヲ有セサルニ至リタル者ノ所得金額ハ左ノ方法ニ依リ計算スルモノトス但シ台湾又ハ樺太ハ之ヲ税法施行地ト看做シ取扱フモノトス

- (1) 税法施行地ニ在ル資産又ハ営業ヨリ生スル所得ハ住所又ハ一年以上居所ヲ有セサル期間ノ分ト雖全部之ヲ計算ス
- (2) 前号以外ノ所得ハ總テ住所ヲ有スル期間又ハ居所ノ一年ヲ超ル期間ノ分ノミヲ計算ス

310 所得金額決定後税法施行地ニ住所又ハ居所ヲ有セサルニ至リタル者ニシテ其ノ住所又ハ居所ヲ有セサルニ至リタル後ノ所得ヲ除外スルカ為当初決定シタル所得額ニ対シ二分ノ一以上ノ減損トナリタルトキ八法第六十四條ニ依リ所得金額更訂ノ請求ヲ為シ得ルモノトス但シ台湾又ハ樺太ハ之ヲ税法施行地ト看做シ取扱フモノトス

そして、昭和15年主税局長通牒<sup>(16)</sup>の

第三においては、次のように示された。

第三 税法施行地(外地ヲ含ム)外ヨリ税法施行地ニ住所ヲ移シタル者ノ賦課課税ヲ為スベキ所得金額ノ計算ニ当リテハ税法施行地(外地ヲ含ム)外ニ居住シタル当時税法施行地(外地ヲ含ム)外ニ於テ有シタル資産、営業又ハ職業ヨリ生ズル所得ハ強ヒテ之ヲ算入スルニ及バザルモノトス(従ツテ税法施行地ニ住所ヲ移ストキ迄ニ税法施行地(外地ヲ含ム)ニ於テ有シタル資産、営業又ハ職業ヨリ生ズル所得及税法施行地ニ住所ヲ移シタル後ニ税法施行地外ニ於テ有シタル資産、営業又ハ職業ヨリ生ズル所得ニ対シテハ一般ノ例ニ依リ課税スルモノトス)税法施行地ニ新ニ一年以上居所ヲ有スルニ至リタル者ノ賦課課税ヲ為スベキ所得ノ計算ニ付テモ亦同様ニ取扱フモノトス

□ 住居地と納税義務との関係

昭和 25 年に発行された文献においては、住居地と納税義務との関係について、次のように記載されており<sup>(17)</sup>、納税義務者の区分については、日単位で行うこと、重複期間がないことを前提としていることが伺える。

「住居地と納税義務との関係については、所得税法の第 1 条はいずれの時期にあることを必要とするか、必ずしも明らかにしていないが、この点については、その年 1 月 1 日以後 12 月末日までの間に税法施行地に住所を有する者は、年の中途においてこれを有するようになった場合であると、また年の中途においてこれを有しないことになった場合とを問わず、すべて第 1 条に該当するものと解釈すべきである。またその年中において 1 年以上居所を有するに至った者も同様である。

右の場合において所得税法の施行地に住所または居所を有するに至った時期についていかに認定するかが問題になる場合がある。この場合は、

- (1) まず所得税法施行地内に住所または居所を移転する者については、所得税法施行地について一定の住所または居所を有するに至った日の翌日から所得税法施行地に住所または居所を有するものと認め
- (2) 所得税法施行地外に住所または居所を移転する者については、所得税法施行地における住所または居所を出発した日の前日まで所得税法施行地に住所または居所を有するものと認める。」

八 「期間内に生じた課税所得」の解釈

「期間内に生じた課税所得」に当たるか否かについては、「課税所得が生じたか否か」と、その帰属時期の問題、すなわち「その課税所得が生じた時期はいつか」との二つに分けることができる。

(イ) 課税所得が生じたか否か

第一に、課税所得が生じたか否か。この点については、所得概念<sup>(18)</sup>に類する問題として理解することができるのではないか。

まず、現行所得税法上、「所得」に関して「生じた」の主な用例をみると、次のものがある。

- ・「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得」、「収入を生じた行為」(34 条《一時所得》)
  - ・「不動産所得又は山林所得を生ずべき事業から生じたもの」(64 条《資産の譲渡代金が回収不能となった場合等の所得計算の特例》)
  - ・「その年において生じた所得でその源泉が国外にあるもの」、「取引に基因して生じた所得」(95 条《外国税額控除》)
  - ・「各期間において生じた当該国内源泉所得」(212 条《源泉徴収義務》)
- これらの規定からすると、「生じた」とは、所得や収益は「生まれるもの」

あるいは「生ずるもの」との前提があるものと考えられる。

次に、「生ずる」の用例については、次のとおりである。

- ・「事業から生ずる所得」(2条《定義》三十五)
- ・「信託財産につき生ずる」(11条2項《公共法人等及び公益信託等に係る非課税》)
- ・「資産又は事業から生ずる収益」(12条《実質所得者課税の原則》)
- ・「利子等の生ずる期間中に同項の元本の所有者に異動があつたとき」(14条2項《無記名公社債の利子等の帰属》)
- ・「事業で政令で定めるものから生ずる所得」(27条1項《事業所得》)
- ・「国内において行う事業から生じ、又は国内にある資産の運用、保有若しくは譲渡により生ずる所得」(161条1項1号《国内源泉所得》)

「生じた」に加えこれら「生ずる」の用例を併せ踏まえると、所得や収益は、事業や資産から生ずるものとして規定されていることが分かる。

「生ずる」の意味内容については、明治20年の所得税法(明治20年3月19日勅令第5号、以下「明治20年法」という。)創設時から課税の対象として「資産又ハ営業其他ヨリ生スル所得」(1条)という表現が用いられていること、また、それまでの地租や営業税がその所得の発生源を名称としていたのに対し所得の発生源にかかわりなく一般所得を対象とするものとして「所得税」の名称が用いられたことを踏まえると、そもそも所得とは、資産や営業その他より生ずるものとの前提が存在したものであろう<sup>(19)</sup>。

昭和25年に発刊された忠佐市氏の「租

税法要論」<sup>(20)</sup>によれば、「所得は、各個人について、一暦年間に生じたあらゆる所得を総合し(所九)・・・計算する」とし、「所得の概念については、税法は、直接的には、これを定義していない」とした上で、所得の概念についての理解の仕方については、発生論的なものと帰属論的なものがあり、ここで発生論的なものとは、「支配可能な経済的利益が発生した」ことをもって所得とするもので、帰属論的なものとは、「その発生した支配可能な経済的利益について、他方において、これを減殺するものとしての特定の要素を加味し、終局的に特定の個人に帰属した支配可能な経済的利益を対象としようとする」ものとした上で、「個人の所得税における所得概念は、沿革的には、発生論的にとりあげられてきたものと考えられることができる」としている。

そして、「法律概念として、所得の概念をいかに規定するか」の学説については、( )所得源泉説(源泉説)と、( )財産増加説(純資産増加説)との二を挙げることができる。・(改行)所得源泉説は、所得は、所得の源泉から、繰り返して発生する収入であることを必要とする主義である。すなわち、資産、営業、自由職業、非独立職業のような、所得の源泉から生ずるものでなければ、所得とはみないとする説である。したがって、所得の源泉から生じない収入、例えば、相続、贈与、富籤等の一時的収入に属するものは、所得の観念から除外せられる。(改行)財産増加説は、普通に企業者が純益と解しているものをもって所得とする説で、元本を損せずして消費しうべきものをもって所得とする観念である。故に、一定期間内に増加したすべての資産は所得に加算せられ、例えば、贈与、富籤、相続等によってえた資産もまた所



得の観念に包含せられる。これに反し、資産の喪失や、減損、例えば、価値を失ったために生じた損失や、すべての債務の利子は、所得を減殺するものとして計算することになる」と説明されている。

続いて、「現行法においては、所得概念を、まず、発生論的に構成し、これに、最小限度のかぎられた消極的要素を加味して、帰属論的に統一的に理解することが適当であると考えられることとなった。・・(改行)これによって、課税せられるべき所得としては、帰属論的に、ある特定の個人について、一定の期間において帰属することとなった経済的利益の純増加を想定しているものと考えられることができる」としている。

このように考えられていたことからすれば、条文に規定する「生じた」との表現は、所得源泉説の所得概念について、発生論的に表現されたものとみることができる。

(II) 生じた時期はいつか

次に、その所得が生じた時期はいつか。一定の期間内であるかどうかの問題となる。

「一般に、『期間』とは、ある時点から他の時点までの時間的隔たりといった、時的連続性を持った概念であると解されている」<sup>(21)</sup>ところ、所得が生じた時期が、一定の期間内であるか否かは、所得の年度帰属の問題と同様に捉えることができるであろう。

そうすると、所得の年度帰属の根拠たる所得税法 36 条 1 項を基として「その期間内において収入すべき金額」が課税所得として生じたか否かを判断することになるものと解するのが相当である。

この場合、同法 8 条の条文上、「その年において非永住者以外の居住者、非永住者又は当該各号に掲げる非居住者で

あった期間」に応じ、「それぞれの期間内」と規定されていることからすれば、前記口と同様に、納税義務者の区分については日をもって判定し、その区分ごとに重なった期間がないことを前提としていることに留意が必要である。

(II) 解釈についての検討

既に述べたように、「生ずる」との表現は、明治 20 年の所得税法創設時から課税対象所得の表現として所得源（資産、営業、労働等）より「生ずる」ものとして用いられたものであり、また、現行所得税法 12 条においても「資産又は事業から生ずる収益」等として用いられていることからすれば、所得源と所得（収益）との因果関係を前提として現行法においても用いられているものと考えられる。

そして、同法 8 条に規定する「生じた」は、「生ずる」の過去形ではあるが、「生ずる」の意味内容をそのまま有しているとは限らない。すなわち、「生ずる所得」であれば因果関係のニュアンスを含むかも知れないが、「生じた所得」であれば結果として所得が生ずれば足りるとも考えられる。

次に、「生ずる」は「発生」に近い表現ではあるものの、「生ずる」との表現が明治 20 年法から用いられており、当時においては所得の年度帰属における基準としての発生主義の概念が明確ではなかったことからすれば、「生ずる」自体には「発生主義」の意味合いを含まないものと考えられる。

しかしながら、同条では、「それぞれの期間内に生じた」と規定されており、「生じた」と過去形で表現された上で「期間内に」と時的概念が加わって「期間内に生じた」と表現されていることからすれば、「それぞれの」期間への帰属については、同法 36 条に基づく「発生

主義」の基準により時的に割り当てすることが相当と解釈できる。

なお、昭和2年主税局長通牒が発遣された当時には、現行所得税法8条のような法令上の規定は存在しなかったが、同通牒の1項及び177項には、次の取扱いが定められていた。

1 其ノ年一月一日以後十二月末日迄ノ間ニ於テ税法施行地ニ住所ヲ有スル者八年ノ中途ニ於テ之ヲ有スルニ至リタルト又八年ノ中途ヨリ之ヲ有セサルニ至リタルトヲ問ハス総テ法第一條ニ該当スルモノトス其ノ年中ニ於テ一年以上居所ヲ有スルニ至リタル者亦同シ但シ第二種乙ノ所得ニ關シテハ其配当又ハ賞与等ノ支払確定ノ当日税法施行地ニ住所又ハ一年以上ノ居所ヲ有セサルモノヲ法第一條ニ該当セサルモノトシテ取扱フモノトス

177 法人ヨリ受クル賞与金、記名式株式ニ対スル配当金等ハ法人ノ事業年度如何ニ拘ラス又現実ニ之ヲ受領シタルト否トニ拘ラス支払ヲ受クヘキ権利ノ確定シタルトキニ於ケル収入金額トシテ計算スヘキモノトス

この177項では、賞与や配当等につき、権利確定主義に基づいて収入金額を計算すべきことを示すとともに、1項では、第二種乙の所得に関しては、配当又は賞与等の支払確定の当日、税法施行地に住所又は一年以上の居所を有しないものを無制限納税義務者（現行法にいういわゆる居住者に相当）に該当しないものとして扱う、すなわち制限納税義務者（現行法にいういわゆる非居住者に相当）として扱うということを示している。このことを納税義務者の側からみれば、当時源泉課税の対象所得であった配当又は賞与等につき、無制限納税義務者と制限納税義務者のいずれが受けるものかの判定については、権利確定主義による所得の帰属の基準によりその支払の確

定した当日をもって行うこととしていたことを示している。

これらの規定は、いわば収入すべき時期（権利確定時期）を基準としてその日の納税義務者の区分に応じ課税所得の範囲を示しているものであり、所得の年度帰属の基準により納税義務者の区分に応じた課税所得を判断していたものといえることができる。

この考え方は、源泉徴収制度が発生主義、なかでも権利確定主義に基づく収入の人的帰属関係により源泉徴収すべきことと解釈できることからの論理的帰結といえることができる。

#### (4) 審判所の判断

イ 審判所は、請求人の海外勤務規定には、請求人が海外出向社員の外国所得税額を負担する時期についての規定はなく、本件海外出向社員らは、使用者である請求人が同人らに代わって本件外国所得税額を納付した時に請求人から租税債務の消滅による経済的利益の供与を受けたものと認められ、また、当該納付が本件海外出向社員らの帰国後に行われていることからすれば、当該経済的利益は本件海外出向社員らが居住者となった以後の所得となつた。なお、請求人の主張については、本件手取保証額の支給時には本件外国税額は確定していないとして排斥した。

ロ 所得税法36条の法令解釈として、実務上、給与所得の収入金額の収入すべき時期については、「契約又は慣習その他株主総会の決議等により支給日が定められている給与等についてはその支給日、その日が定められていないものについてはその支給を受けた日」（所得税基本通達36-9）としているところ、請求人が海外出向社員の外国所得税額を負担する時期についての定めはないことから、請求人が「納付した時」に個

人の租税債務の消滅による経済的利益（同 36 - 15(5)）の供与があったものと認め、その所得の帰属の時期は本件海外外向社員らが居住者となった以後であると判断した。

(5) 本判決の意義

本判決は、所得税法 8 条に規定する「それぞれの期間内に生じた」の解釈につき、直接的には表現していないものの、同法 36 条の発生主義の観点からその所得の帰属する納税義務者の区分を判断したものと考えられ、この判断は、上記解釈に照らして相当と認められ、先例性を有するものと思われる。

なお、本判決の検討に当たっては、本件の給与等は租税債務が消滅したことによって生じた経済的利益であり、その経済的利益が所得者に帰属した時期とその支払（供与）の時期が結果として同じタイミングであることを十分認識した上で、本判決は、あくまでも所得の帰属の観点で居住者期間に生じた所得であるか否かを判断したものであって、源泉徴収義務の生ずる所得の「支払」とは別の問題であることに留意が必要である。

- 
- (1) 所得税法 102 条には、年の途中で非居住者が居住者となった場合の税額の計算が規定されている。
  - (2) 金子宏『租税法〔第 19 版〕』270 頁（弘文堂、2014）によれば、「『収入すべき金額』とは、実現した収益、すなわちまだ収入がなくても『収入すべき権利の確定した金額』のことであり、したがってこの規定は広義の発生主義のうちいわゆる権利確定主義を採用したものである、と一般に解されている」とある。
  - (3) 中里実「外国法人・非居住者に対する所得課税」日税研論集 33 巻『国際課税制度』260 頁（日本税務研究センター、1995）では、アメリカにおける源泉徴収に関する記述であるが、「外国法人等に対する源泉徴収の制度が徴収確保を目的として導入されたことを反映してか、源泉徴収が原則として現実の支払時になされるという点である。

その結果、納税者等が発生主義を用いている場合に会計方法の齟齬が生じうる。」と指摘している。

- (4) 所得税基本通達 36-10(1)《退職所得の収入金額の収入すべき時期》
- (5) 所得税基本通達 212-3《給与等の計算期間の途中で非居住者となった者の給与等》
- (6) 藤澤弘『改正所得税法通義』27 頁（東京経済社出版部、大正 9 年（1920））。

また、大正 15 年の文献においても、所得の算定について、「13 条に謂ふ支払を受くべき金額とは債権者が債務者より利子又は利益を受取るべき金額と解すべきであって資本利子税法に依る資本利子税を控除しない金額に依るべく、而して仮令支払をしなくともその所得金額は確定せりと謂ふべきであるが只之を支払ふ時に第二種所得税を徴収するのであるから支払未済の間は第二種所得税を徴収しないまでである。」として発生主義の考え方を採っている（薄田岩實・生駒與三郎・松野信雄共著『改正所得税法・営業収益税法・資本利子税法講義』258・259 頁（大阪財務協会、大正 15 年（1926））。

なお、大正 2 年の文献においては、「第二種ノ所得ハ其ノ支払ヲ受クヘキ金額ニ依ル」（4 条の 2）（大正二年法律第十三号ヲ以テ本条改正追加）の説明につき、「本條は第二種の所得の算定方に関する規定にして即ち第二種の所得は支払を受くべき金額を以て所得金額とす、而して第二種所得は施行規則第三十四條に依り利子支払の際税金額を控除し其の残額を支払ふものなるを以て現に支払を受くる金額は利子額より其の利子金額に対する税金を控除したるものなり、本條の所謂支払を受くべき金額とは税金額を控除せざる金額を謂ふものなりとす。」（武本宗重郎『改正所得税法釈義』116 頁（同文館、1913））とされており、大正 2 年の段階での「べき」の語は、税金額控除前の金額のこのみを表していたものとも考えられる。

- (7) 金子・前掲注(2)270 頁。
- (8) 賀屋大蔵大臣による所得税法外 29 法律中改正法律案に対する提案理由説明（昭和 19 年 1 月 24 日衆議院委員会）。
- (9) 所得税法施行規則（昭和 15 年 3 月 31 日勅令第 134 号）については、昭和 19 年 3 月 31 日勅令第 182 号により、次の規定などが設けられた。

第 12 条ノ 3 前年 1 月 1 日ヨリ其ノ年分所得金額ノ決定前ニ所得税法施行地ニ住所又ハ一年以上居所ヲ有スルニ至リタル者ノ不動産所得、乙種ノ配当利子所得、甲種及乙種ノ事業所得並ニ乙種ノ勤労所得ノ計算ハ左ノ各号ニ定ムル所ニ依ル但シ所得税法施行地ニ在ル不動産及事業ノ所得並ニ法人ヨリ受クル利益若ハ利息ノ配当又ハ剰余金ノ分配ニ付テハ此ノ限ニ在ラズ

一 前年 1 月 1 日ヨリ前年 12 月 31 日迄ニ住所又ハ一年以上居所ヲ有スルニ至リタル者ノ所得ニ付テハ住所又ハ一年以上居所ヲ有スルニ至リタル日ヨリ前年 12 月 31 日迄ノ所得ヲ年額ニ換算シタル金額ニ依ル

二 其ノ年ノ 1 月 1 日ヨリ其ノ年分所得金額ノ決定前ニ住所又ハ一年以上居所ヲ有スルニ至リタル者ノ所得ニ付テハ住所又ハ一年以上居所ヲ有スルニ至リタル日ヨリ其ノ年 12 月 31 日迄ノ所得ヲ豫算ニ依リ算出シタル金額ニ依ル

第 35 条 (総合所得税の所得の計算につき上記規定を準用)

第 83 条ノ 2 第 12 条ノ 3 第 1 項又ハ第 35 条ノ規定ニ依リ計算シタル所得ニ付所得税ノ賦課ヲ受ケタル者其ノ年中ニ所得税法施行地ニ住所及居所ヲ有セザルニ至ルトキハ左ノ各号ニ定ムル所ニ依リ所得税ヲ免除ス

一 其ノ年 1 月 1 日ヨリ其ノ年分所得金額ノ決定前ニ住所及居所ヲ有セザルニ至リタル者ニ付テハ其ノ年分所得税中第 12 条ノ 3 第 1 項又ハ第 35 条ノ規定ニ依リ計算シタル所得ニ対スル税額並ニ住所及居所ヲ有セザルニ至リタル後ニ到来スル納期(住所及居所ヲ有セザルニ至リタル日ノ属スル納期ヲ含ム)ニ於テ納付スベキ前年分ノ所得税中当該所得ニ対スル税額ヲ免除ス

二 其ノ年分所得金額ノ決定後其ノ年 12 月 31 日迄ニ住所及居所ヲ有セザルニ至リタル者ニ付テハ住所及居所ヲ有セザルニ至リタル後ニ到来スル納期(住所及居所ヲ有セザルニ至リタル日ノ属スル納期ヲ含ム)ニ於テ納付スベキ所得税中第 12 条ノ 3 第 1 項又ハ第 35 条ノ規定ニ依リ計算シタル所得ニ対スル税額ヲ免除ス

(10) 勝正憲『所得税及法人税 昭和 19 年版』30 頁(千倉書房、1944)。

(11) 平田敬一郎(大蔵省主税局長)『新税法』71 頁(時事通信社、1950)。

(12) 上林敬次郎『所得税法講義』28・29 頁(松江税務調査会、1901)。

(13) 武本・前掲注(6) 62~64 頁。

(14) 藤澤・前掲注(6) 49~51 頁。

(15) 昭和 2 年 1 月 6 日付主秘第 1 号「所得税法施行ニ関スル取扱方ノ件」。

(16) 昭和 15 年 5 月 9 日付主秘第 114 号「賦課課税ニ関する取扱方」。

(17) 平田・前掲注(11) 68 頁。

(18) 金子・前掲注(2) 177 頁。

(19) 大正 2 年に発刊された武本・前掲注(6) 6 頁によれば、「経済学上に於ては、通例所得と称するは、土地、資本、労力及企業の四個の生産源が地主、資本家、労力者及企業家の四生産者に分属するものと看做し、此等の各生産者に其の共同生産の結果よりして、各其の土地、資本、労力及企業の効用に從つて分配せらるる所の報酬を云ふものなり」とされている。

(20) 忠佐市『租税法要論』30 頁以下(日本評論社、1950)。

(21) 最判平 22・3・2 民集 64 卷 2 号 420 頁(ホステス報酬の源泉所得税に関する所得税納税告知処分取消等請求事件)。