

東京高等裁判所 平成●●年（〇〇）第●●号 所得税更正処分取消等請求控訴事件
国側当事者・国（芝税務署長）

平成27年12月2日棄却・上告・上告受理申立て

（第一審・東京地方裁判所、平成●●年（〇〇）第●●号、平成27年5月28日判決、本資料265号－88・順号12671）

判 決

控訴人	甲
同訴訟代理人弁護士	山下 清兵衛
同	山下 功一郎
同	田代 浩誠
被控訴人	国
同代表者法務大臣	岩城 光英
処分行政庁	芝税務署長
	長谷川 芳史
被控訴人指定代理人	野田谷 大地
同	増永 寛仁
同	若原 浩司
同	東辻 淳次
同	森下 麻友美
同	小林 孝裕

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 芝税務署長が控訴人に対して平成23年3月14日付けでした平成19年分の所得税の更正処分のうち、申告納税額マイナス131万9311円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定（ただし、いずれも平成24年7月24日付け審査裁決により一部取り消された後のもの）をいずれも取り消す。

第2 事案の概要

- 1 C証券株式会社（以下「C証券」という。）の従業員であった控訴人は、平成19年分の所得税の確定申告に際し、株式報酬制度に基づいて取得したC証券の親会社の株式等に係る経済的利益を所得金額の計算に含めずに申告したところ、芝税務署長が、当該経済的利益は同年分の給与所得に当たるとして、控訴人に対し、同年分の所得税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定

処分をした。本件は、控訴人が、上記各処分（ただし、その後の審査裁決により一部取り消された後のもの。）は、C証券に源泉徴収義務があることを看過してされたものであることなど、所得税法、国税通則法の解釈を誤って課税した違法なものであるなどと主張して、その取消を求める事案である。

原審は、控訴人の主張をいずれも認めず、上記各処分は、いずれも適法であると判断して、控訴人の請求をいずれも棄却した。

そこで、控訴人が控訴を提起し、上記第1のと通りの判決を求めた。

- 2 関係法令の定め、前提事実、争点及び争点に関する当事者の主張は、次項のとおり当審における控訴人の主張を加えるほか、原判決「事実及び理由」欄の「第2 事案の概要」の1ないし5に記載のとおりであるから、これを引用する。なお、略語については原判決の例による。

3 当審における控訴人の主張

- (1) 本件Fバンク株式の支払については、C証券が所得税法183条1項に基づく源泉徴収義務を負担していたものであり、これを否定した原判決の認定判断は誤りである。その理由は以下のとおりである。

ア 原判決は、Fバンクグループにおける各従業員に対する業績賞与の支給額は、トップダウン方式によってF銀行によって決定されていることを理由に、本件アワードの付与の主体がF銀行であるとしている。

しかしながら、大企業のグループにおいては、子会社の取締役会が親会社から委任された経営裁量の範囲内で賞与額等を決定しているのが通常の実務であり、親会社が全世界数万人に及ぶ子会社の従業員を個別に勤務評定して賞与金額を決定することなどは不可能である。本件においても、C証券の個々の従業員の業績評価を行い、業績賞与の金額を決定するのはC証券の所属部門のマネジャーであり、親会社であるF銀行ではない（乙17、2（5））。

イ 所得税法183条1項の「支払をする者」とは、①支払債務を負担し、②支払に係る経済的出捐を負担し、③支払によって債務消滅の効果が帰属する者をいうのであって、その該当性判断に当たって「支払をする者」が報酬の付与決定権者であることまでは必要とされていない。このことは、最高裁判所平成●●年（〇〇）第●●号同23年3月22日第三小法廷判決（民集65巻2号735頁）が支払をする者が支払決定権者である必要はない旨を判断していることから裏付けられる。したがって、原判決が上記①ないし③の要件について検討をせずに、本件プラン・ルールを根拠にF銀行には本件株式報酬付与の決定権限があるとして、F銀行が「支払をする者」とであると判断していることは誤りである。

ウ 給与所得とは「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」（所得税法28条1項）と定義され、雇用契約に関する民法623条や労働契約に関する労働契約法2条2項などの規定を前提にすると、給与等の支払をする者とは役務の提供を受けた雇用者であり、給与等を受領する者とは役務を提供した被雇用者である。したがって、給与等の「支払をする者」が誰であるかを検討する場合には、まず雇用契約に基づく認定がされるべきである。そして、雇用契約においては原則として雇用者と給与支払者とが異なることはないというべきである。

以上の前提の下に本件プランについて見るに、本件Fバンク株式は、雇用契約に基づき、控訴人から役務の提供を受けたC証券が、控訴人に対して平成14年の役務提供の対価として付与した給与所得（裁量的賞与）であって、F銀行が付与したものではない。すなわち、

C証券は、控訴人との雇用契約の裁量的賞与条項に基づいて、毎年従業員の勤務評定を行い、自社の報酬体系として株式報酬を含む個々の従業員の賞与額を決定し、親会社であるF銀行の承認を得た上で自らの計算において賞与を支給していたのである。以上のとおり、控訴人とC証券との間の雇用契約における報酬の支払者はC証券であり、もしこれがF銀行であるとするならば、労働条件の変更である報酬の支払者の変更ということになるから、労働契約法8条による労働者と使用者との合意があるはずであるが、これがあったことの主張立証はない。

したがって、所得税法183条1項の「支払をする者」はC証券であり、F銀行ではない。

エ 控訴人は、C証券から本件アワード・ステートメントを手交されたが、これは控訴人とC証券との間の雇用契約における裁量的賞与の通知文書であり、雇用契約と一体不可分のものであるから、これにより本件Fバンク株式は、具体的な給与債権として確定したものである。そして、本件アワード・ステートメントにはF銀行が本件Fバンク株式を付与する旨の記載はなく、これによってF銀行との間にその付与契約が成立したことにはならない。

その後、控訴人は、C証券の人事部から本件プラン書の送付を受けたが、ここにも本件Fバンク株式の支払者がF銀行である旨の記載はない。さらに、控訴人がC証券を退職する際に、控訴人とC証券との間の退職条件に関する合意書（本件合意書）が作成されているところ、本件合意書は雇用契約とは表裏の関係にある契約書であるから、ここでC証券が裁量的賞与の未払部分について支払債務の負担に合意したと見るべきことは当然であり、本件合意書によってC証券が本件Fバンク株式の支払債務を負担していることは明らかである。

以上のように、本件アワードの付与から控訴人の退職に至る過程においては、控訴人とC証券との間における本件Fバンク株式の付与契約が成立していることが認められる反面、控訴人とF銀行との間においては、どの段階でいかなる合意が成立したかを具体的に特定することはできず、そのような契約が成立していることを認めることはできない。

オ 本件プラン・ルールは、本件Fバンク株式を含む株式報酬全般に共通する一般的な内容・支給条件を記した規定集であるに過ぎず、本件プラン書中に、控訴人とF銀行との間で本件Fバンク株式の付与契約が成立したことを裏付ける申込みと承諾の意思表示は存在しない。原判決は、本件プラン・ルールにおいてアワードの付与権限を有する委員会の実体をF銀行とみるのが自然であると認定しているが、本件プラン・ルールのどの条項が、F銀行を支払者と認定する根拠になるかという点について何も述べていない。

また、本件三社間契約においては、C証券が本件Fバンク株式調達費用をG社に支払うとされているところ、この金員は、C証券が本件Fバンク株式を調達して控訴人に支払う準備としてG社を介して本件Fバンク株式を発行するF銀行に支払う金員であるから、本件Fバンク株式の支払に係る経済的出捐の負担者はC証券であると解するのが正しい。そして、企業会計基準適用指針によれば、親会社が自社株式オプションを子会社従業員に付与した場合、その費用を子会社が負担していれば、上記株式オプション付与による報酬は子会社の報酬体系に組み入れられているか、子会社の自社従業員に対する報酬として位置づけられるとされている。この取扱は、本件のように現物株式が支給された場合も異なるべき理由はないから、C証券が本件Fバンク株式の調達費用を支払った事実から、本件Fバンク株式の支払は、C証券の自社従業員に支払った報酬と位置づけられるということになる。

なお、原判決は、C証券が費用負担をしたのは、本件Fバンク株式のうち、控訴人のC証

券における勤務期間に相当する分（１９７１株）だけであるから、これをもってＣ証券が本件Ｆバンク株式の経済的出捐の負担者ということはできないとも判示するが、本件Ｆバンク株式は、Ｃ証券への平成１４年の役務提供の対価として控訴人が平成１５年に受けたものであり、Ｅ証券への役務提供とは何ら関係のない報酬である。米国での源泉徴収が発生したのは、報酬支払の繰延期間中に控訴人がＥ証券従業員であった事実に基づき米国のみなし課税の適用を受けたためであり、支払債務の帰属とは関係がない。そもそもＣ証券とＥ証券との費用負担がどの契約のどの条項に基づくのか証拠上明らかでなく、原判決のような事実認定はできないはずである。したがって、原判決の上記判示に基づきＣ証券が本件Ｆバンク株式の経済的出捐の負担者であることを否定することはできない。

控訴人とＣ証券との間の退職条件についての合意内容を示す本件合意書９項は、Ｃ証券が負担する支払債務を「上記の総額」としているところ、その前に位置する同８項に本件アワードの付与が記載されている。以上のとおり、本件合意書９項の文言と条項の位置から、この支払債務に本件Ｆバンク株式の支払が含まれていることは明らかである。原判決は、同８項が支払主体や金額を明示していないとの理由でこれが上記９項のＣ証券が負担する債務に含まれるか明らかでないとしているが、既に本件アワードによって付与される株式の数及びその支給日は決まっているのであるから、支払債務の内容は具体的に特定されている。

以上の関係各文書の記載から見ても、Ｃ証券が控訴人に対して本件Ｆバンク株式の支払をする者であることに疑いはない。

カ 本件Ｆバンク株式と同様の株式報酬制度であるＳＡＲについて、Ｃ証券が支払者として源泉徴収をし、また、平成２１年以降、本件プランと同様の株式報酬についても源泉徴収をしていることは原審で主張したとおりである。そして、ＳＡＲについてのプラン・ルール書（甲３４）から明らかなその内容、ＳＡＲのプランについてもＧ社がプラン管理者として定められていること（甲３４の１１頁）などの事実から、原判決の認定判断が誤りであることは明らかである。また、平成２１年以降、本件プランと同様の株式報酬について源泉徴収しているが、その前後を通じて支払債務の移管がなされた事実はなく、このような重要な事実について原判決が判断の対象外としていることは、誤りというほかはない。

キ Ｃ証券は、本件アワードについての麹町税務署の調査に対し、「国内において」支払ったとの要件を争った。所得税法１８３条１項の要件該当性の判断においては、まず「支払をする者」であるか否かが検討され、これに該当しないと判断されれば、「国内において」支払ったかどうかを検討する必要はないと解される。したがって、麹町税務署は、Ｃ証券が上記の「支払をする者」であると認識して調査をしたのであり、一方、Ｃ証券は、「支払をする者」であることについてはこれを認めた上で、「国内において」支払ったかどうかを争ったと考えるのが自然である。したがって、自社が「支払をする者」であると認識していたことが明らかである。原判決は、Ｃ証券が海外払いであるがゆえに「支払をする者」が誰であるのかについては検討する必要性がないと考えていた可能性を否定できないと判示するが、これは課税要件の検討順序から考えれば論理的に成り立たないものである。

また、Ｃ証券は、平成２１年以降、Ｇ社に源泉天引の指示を出すことによって株式報酬の源泉徴収を開始したと述べているが（乙１７）、源泉天引の指示は、支払をする者しかなしえないのであるから、この指示においては平成２１年支払の株式報酬の付与時に遡って自らが「支払をする者」であると認識していたことが当然の前提となっている。したがって、平

成 21 年以前においても C 証券は、自社が上記の「支払をする者」であると一貫して認識していたことが明らかである。

ク C 証券が、本件端株相当額及び S A R の支払について源泉徴収したことに関し、原判決は、「F 銀行や G 社が、本件プラン・ルール上の権限に基づき、本件利益の支払債務者ではない C 証券にその支払をさせることもありうるところ、……当該支払については同社に源泉徴収義務が生じる余地もあるというべきである。」と判断している。

しかしながら、最高裁判所昭和●●年（〇〇）第●●号同 37 年 2 月 28 日大法院判決（刑集 16 巻 2 号 212 頁）、最高裁判所平成●●年（〇〇）第●●号、同年（〇〇）第●●号同 23 年 1 月 14 日第二小法院判決（民集 65 巻 1 号 1 頁）は、給与等の支払債務者であつて、かつ受給者と「特に密接な関係」がある場合に、その支払いをする者に源泉徴収義務を課すことが憲法 14 条に違反しないと判断しているのであるから、支払債務者でない C 証券に義務が生じることを認めた原判決は、これら判例に違反する。

ケ 「日本国内において」支払われたかどうかは、①支払額の計算、②支出の決定、③支払資金の用意、④金員の交付、といった一連の手続が国内において行われたと認められるか否かによって決められるべきである（甲 17）。原判決は、「支払をする者」が F 銀行であるとの事実認定から演繹的に「支払地」についての結論を導き出しているが、両者は別個の課税要件であるから一方から他方を演繹的に導くことはできない。

本件三社間契約において、C 証券と F 銀行が委託者となり、G 社が受託者として C 証券名義の口座において本件 F バンク株式の支払事務を行っている。その手続の一部が海外において行われたとしても、代理権を有する者による支払であるから、実質的には国内での支払である。その他 C 証券が支払の決定と支払資金の準備を行っているのであるから、支払は「日本国内において」行われたものと認めることができる。

また、C 証券は、上記のとおり、平成 21 年以降、本件と同様の株式報酬支払において端株部分だけでなく整数株部分についても源泉徴収をしているのであり、これは、株式報酬の支払地が国内にあることを前提にしている。上記支払は、平成 21 年以前と同様の支払手続によって支払われているのであるから、平成 21 年以前においても支払地は国内であったと認めるべきである。

（2）本件利益に係る収入すべき金額の為替換算について、原判決は T T M によるのが合理的である旨判断した。

しかしながら、納税者の担税力は、処分可能な市場価格に基づいて判断されるべきであるから、納税者が換価することのできない T T M によって邦貨換算して課税金額を決定することは、納税者の担税力を超える課税を行うものであり、正当とはいえない。

また、給与所得として同一の担税力であるにもかかわらず、源泉徴収の場合には T T B によって邦貨換算し、申告納税の場合には T T M によって邦貨換算することを定めた通達は租税公平主義に違反し、憲法 14 条 1 項に違反するものである。

第 3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、控訴人の請求は理由がないと判断する。その理由は、以下のとおり、原判決の一部を補正し、控訴人の当審における主張に対する判断を加えるほか、原判決「事実及び理由」欄の「第 3 当裁判所の判断」に記載のとおりであるから、これを引用する。

2 原判決への付加訂正

- (1) 原判決44頁20行目の「グローバル」を「Fバンクグループ全体をグローバルに管理しているシステム（以下単に「グローバル」ということがある。）」と改める。
- (2) 原判決55頁最終行の「しかしながら、」の次に「給与や退職手当の支払に関する」を加え、56頁1行目の「支払義務の内容」の次に「と、これを自ら支払う旨」を加え、同頁3行目の「付与される旨定めているにすぎない」を「付与されることになる旨を定めているものの、自らこれを支払う旨の記載がない」と改める。
- (3) 原判決58頁1行目の「ところである」の次に「(乙2)」を加える。
- (4) 原判決61頁22行目の「そもそも」から23行目の「証拠がない。なお、」までを削り、23行目の「(枝番を含む。）」の次に「34、」を加える。

3 当審における控訴人の主張に対する判断

(1) C証券の源泉徴収義務の存否について

ア 控訴人は、F銀行が子会社の社員の勤務評定をして賞与金額を決定することは不可能であることを理由に、本件アワード付与の主体がF銀行であるとした原判決の判断を批判する。しかしながら、原判決の前提事実(3)のとおり、Fバンクグループにおける株式報酬制度(本件プラン)は、本件プラン・ルールに従って運営されているところ、本件プラン・ルール4.3項によれば、委員会(F銀行の取締役会又は同取締役会により、本件プランの決定機関として指名された他の委員会又は他の団体若しくは人を意味する。本件プラン・ルール2項、原判決第3、1(1)イ(エ))は、委員会が決定した日付で、適格な従業員にアワードを与える権利を有し、又は、他の者が適格な従業員にアワードを与えると決めた場合にこれを認める権利を有するとされているのであり、この定めからみて、C証券を含めFバンクグループに所属する全世界の各企業の従業員にアワードを付与する権限を有しているのは、委員会であると解される。そして、本件全証拠によるも、委員会が、たとえばC証券の取締役会など第三者に対し、この権限を包括的に委任したとの事実は認めることができない。控訴人は、F銀行が子会社の社員の勤務評定をすることなど実際には不可能であることなどを指摘するが、これは、アワード付与の権限そのものとは別個の問題であり、C証券が控訴人の勤務評定を行っていたとしても上記のとおり委員会にアワード付与の決定権限があるとの事実認定を揺るがすものではない。また、各従業員へのアワードの支給額の決定においても、原判決が認定判断するとおり、Fバンクグループの報酬委員会(本件報酬委員会)がグローバル全体の報酬金額を決定し、F銀行の取締役会が業績賞与総額を承認した上で、その後の各部門別業績賞与の額の決定、各統括地域別分配、最終的な各従業員個人の業績賞与の額の決定、その内容についての地域レベル、グローバルレベルによる精査を経て、本件報酬委員会による確認後、F銀行の取締役会で承認されとのシステムが採用されているのであり(原判決第3、1(4))、このシステムにおいてC証券が各従業員へのアワードの支給額の決定権を有すると解することはできない。控訴人は、大企業のグループにおける経営の実務を理解していないなどと原判決を批判するが、本件は、本件プラン・ルールに基づき決定されるアワードの決定に関する問題であって、本件プラン・ルールの内容に従って解釈されるべき問題であるから、控訴人の上記主張は採用できない。

イ 控訴人は、支払決定権者であるからといって、所得税法183条1項の「支払をする者」にあたるとはいえない旨を主張する。しかしながら、原判決も認定判断するとおり、①本件アワードの付与は、F・バンクの価値を築き上げることへの参加を通じて、優秀な従業員の

意欲を高めること等を目的とし、付与の主体はF銀行であること、②本件アワードの支給申請に至る手続は、F銀行が本件利益の支払義務を有する債務者であることを前提としていると解され、契約書こそないが、F銀行による申込みと控訴人の承諾により本件アワードに係る経済的利益（本件利益）の支払に係る契約関係が形成されたといえること、③本件三社間契約においても、F銀行は、G社に対し、本件利益の支払事務を委託していたのであり、G社は、C証券ではなく、F銀行からの指示を受けて上記支払手続を進めていたことがそれぞれ認められ（原判決第3、4（1））、これらを総合するとF銀行こそが、本件利益の支払についての債務者と認められるから、所得税法183条1項の「支払をする者」に当たるといえるのである。原判決は、F銀行がアワード付与権限を有し、その主体であることだけから「支払をする者」であるとしているものではなく、控訴人の主張は理由がない。また、控訴人が引用する最高裁判所平成●●年（〇〇）第●●号同23年3月22日第三小法廷判決（民集65巻2号735頁）の判旨は、本件とはその前提とする事実を異にするものであり、控訴人の主張は上記判旨を正解するものともいえない。

ウ 控訴人は、給与所得における給与等の支払をする者とは、雇用契約、労働契約によって役務の提供を受けた雇用者であり、雇用契約の認定を離れて給与等の「支払をする者」の認定をすべきでないとの前提の下、控訴人とF銀行との間に雇用契約が存在しないこと、本件Fバンク株式は、控訴人とC証券との雇用契約に基づき、控訴人から役務の提供を受けたC証券が、上記雇用契約の裁量的賞与条項に基づいて、毎年従業員の勤務評定を行い、自社の報酬体系として株式報酬を含む個々の従業員の賞与額を決定し、親会社であるF銀行の承認を得て、自らの計算において支給していたことを指摘して、本件アワードについてはC証券が所得税法183条1項の「支払をする者」に当たる旨を主張する。

しかし、親会社（本件プランに基づくアワードが付与されるような主要な従業員（上級幹部職員）の人事権等の実権を握ってこれを支配していると認められる。原判決第3、3（3）参照）であるF銀行がFバンクグループ全体の利益のために子会社であるC証券の従業員に対し、株式報酬を支払うという制度が雇用契約、労働契約の契約関係において、およそ想定できないなどということとはできないのであり、株式報酬の支払義務を負う者が雇用契約に基づいて直接に役務の提供を受けた者に限定されるという理由もない。そして、上記ア、イの事実の下においては、本件利益についての支払義務を負う者は、F銀行と認められるのであり、このように解したからといって給与所得の本質に反するということもできない。米国人の子会社である日本法人の代表取締役が親会社である米国人から付与されたいわゆるストックオプションを行使して得た利益が所得税法28条1項所定の給与所得に当たることを認めた最高裁判所平成●●年（〇〇）第●●号同17年1月25日第三小法廷判決（民集59巻1号64頁）が当該給与所得について「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」とであると判示するのも上記と同様の理解に立っているものと解される。また、控訴人の主張する上記各事情のうち、C証券が雇用契約の裁量的賞与条項に基づいて、毎年従業員の勤務評定を行っていることがF銀行を本件利益の支払についての債務者と認定することの妨げにならないこと、C証券が自社の報酬体系として株式報酬を含む個々の従業員の賞与額を決定し、自らの計算において支給していたとは認められないことは、いずれも上記ア、イにおいて説示したとおりであり、控訴人の主張はこの点においても理由がない。

エ 控訴人は、本件アワード・ステートメント、本件プラン書、本件合意書などの記載から、控訴人とC証券との間で本件Fバンク株式の付与契約が成立した旨主張する。

しかしながら、証拠（乙6）によれば、控訴人がC証券を通じて手交された本件アワード・ステートメントの発行の名義はFバンクグループであり（本件プラン書4. 4項（原判決第3、1（1）エ（エ））によればアワード・ステートメントの発行主体は委員会であると認められ、委員会の実体はF銀行とみるのが自然であることは原判決同3、（2）イが判示するとおりである。）、ここにはC証券の名も、雇用者であるC証券での役務に対する対価である旨も全く記載されておらず、むしろ「このアワードは、（中略）あなたの貢献がF銀行グループの将来の発展に大きく繋がる可能性を認めるものです。」「F銀行に対するあなたの継続した貢献に対する感謝の意とします。」との記載がある。

また、本件プラン書にはF銀行が支払う旨の直接的な文言はないとしても、C証券あるいは雇用者が支払う旨の記載もなく、その内容を成す本件プラン・ルールによれば、Fバンクグループに所属する全世界の各企業の従業員にアワードを付与する権限を有しているのは、委員会、すなわちF銀行であると解されることは上記アに説示したとおりである。

また、本件合意書は、控訴人指摘のようにC証券と控訴人との間の退職条件等について記載したものであるが、その中に本件Fバンク株式について触れる記載があるからといって、そのことから当然にC証券が本件Fバンク株式の支払債務の負担に合意したと解することはできないことは上記補正した原判決第3、4（2）ア（イ）の判示するとおりである。

オ 控訴人は、本件三社間契約においてC証券が本件Fバンク株式調達費用を支払うとされているのであるから、本件Fバンク株式の支払に係る経済的出捐の負担者はC証券であると解されたとした上で、企業会計基準適用指針によれば、親会社が自社株式オプションを子会社従業員に付与した場合、その費用を子会社が負担していれば、上記株式オプション付与による報酬は子会社の報酬体系に組み入れられているか、子会社の自社従業員に対する報酬として位置づけられるとされていると主張し、この取扱は、本件のように現物株式が支給された場合も異なるべき理由はないから、C証券が本件Fバンク株式の調達費用を支払った事実から、本件Fバンク株式の支払は、C証券の自社従業員に支払った報酬と位置づけられるということになると主張する。

しかしながら、証拠（甲33の1）によれば、控訴人がその主張の根拠としている企業会計基準適用指針は、「子会社の従業員等に対する当該親会社株式オプションの付与が子会社の報酬体系に組み入れられている等、子会社においても自社の従業員等に対する報酬として位置付けられている場合には、その付与と引換えに従業員等から提供された上記サービスの消費を、子会社の個別財務諸表においても費用として計上する（「給料手当」等の科目名称を用いる）」というものであって、控訴人が主張するように子会社（本件ではC証券）が報酬支払に係る費用負担をしたとの事実があれば当該報酬は子会社の報酬体系に組み入れられるなどということは述べられていない。この点において控訴人の主張はその前提を欠いている。また、企業会計基準適用指針は、企業会計における会計処理の指針を示すものにすぎないから、その記載内容が直ちに本件利益に係る支払債務の債務者を定める基準となるものとも解されない。

更にいえば、本件三社間契約が、C証券が本件Fバンク株式調達費用を支払うことを定めていると解されたとしても、その合意の性質は、Fバンクグループ内における費用分担につ

いての合意にしかすぎないから、これをもって控訴人との間で本件利益の支払債務を負う者がC証券であることを示すと直ちに認めることができないこと、C証券が本件Fバンク株式調達費用の全額を負担したとも認め難いことは原判決第3、4（2）ア（エ）が判示するとおりであり、いずれにしても控訴人の上記主張は採用できない。

カ 控訴人は、SARなどにおいてC証券が源泉徴収を行ったことを根拠に、本件Fバンク株式についても同様である旨主張する。

証拠（甲34）によれば、①SARとは、権利行使日にFバンク株式の価格が、行使価格を上回っている上昇分に等しい金額を現金で受け取るためにプラン・ルールに従って参加者に付与された権利（甲34の和訳部分の13丁目）であること、②上記の参加者とはプラン・ルールに従ってSARアワードを付与された者をいい（同12丁目）、F銀行は上記参加者を決定する裁量を有していること（同8丁目）、③SARアワードは、Fバンク株式の固定価格（行使価格）と（同3丁目）付与数及びベスティング日（アワード日の約3年後とされている。同4丁目）を記載したアワードステートメントを参加者に交付することによって付与されること（同11丁目）、④参加者は、ベスティング日と失効日との間の任意に選択した日にSARを行使することができること（同4丁目）、⑤参加者は、上記行使時のFバンク株式が上記③の行使価格を上回っている場合にはその差額を受け取ることができることがそれぞれ認められる。このようにSARは、従業員の報酬額をF銀行の株式価格と連動させ、F銀行の株式価格の上昇に対するインセンティブを従業員に付与することによって業績に対する従業員の関心と意欲を高める機能を有するという点において本件プランと共通する面がある。しかし、SARは、従業員に現金を支給する点で本件プランとは基本的な相違があり、そのため、SARによる報酬の支払は、通常の給与として支払われるとされている（同7丁目）。したがって、SARについてC証券が通常の給与と同列に扱って源泉徴収しているからといって（この場合、債務者が誰であるかという点を離れてC証券が所得税法183条1項の「支払をする者」となり得ることは原判決第3、4（2）イに判示するとおりである。なお、上記判示と最高裁判例との関係については下記クに説示するとおりである。）、本件プランの株式報酬についても同様に扱わなければならないということにはならない。

また、控訴人は、平成21年以降、本件プランと同様の株式報酬についてC証券が源泉徴収しているが、その前後を通じて支払債務の移管がなされた事実はないとも主張する。しかしながら、支払債務者でなければ源泉徴収義務者となり得ないとは必ずしもいえないことは上記のとおりであり、また、本件プランと同様の株式報酬に係る平成21年以降の支払手続の変更によって、C証券の従業員については、同社が上記株式報酬の支払につき密接な関係にあることを考慮して源泉徴収義務を負うと解する余地があることは原判決第3、4（2）イにおいて判示されているとおりなのであって、源泉徴収開始の前後における債務者の異同を問題として、これを論拠に本件利益についてC証券に源泉徴収義務があったとする控訴人の主張は採用できない。なお、本件プランと同様のインセンティブ・プランに基づく繰延株式賞与（2004（平成16）年2月1日に付与され、2008（平成20）年8月1日にベストされた。）に係る資料中の「F銀行株式報奨制度－日本地域従業員のための租税情報」と題する書面（乙17・別添2の和訳部分の7丁目）には、「F銀行株式（又は同額の現金）がベストされ、分配されるたびに納税義務が発生する。……。基本的に、日本国外から日本の居住者に対して支払が行われた場合、たとえその支払が日本の所得税の対象であっても、

日本で源泉徴収されることはない。これは、F銀行株式報奨制度に基づくF銀行株式の分配が当てはまるケースである。税金は源泉徴収されないため、あなたはF銀行株式を受け取った年度について、あなたの所得税の確定申告をしなければならない。」と記載されているのであり、控訴人に対しても同様に本件利益について源泉徴収はされず、確定申告が必要であることが周知されていたと推認されるところ（乙17・7頁参照）、原判決前提事実（7）のとおり、控訴人は、これに反して本件利益のうち本件端株相当額を除き確定申告に記載をしなかったのである。

キ C証券が麹町税務署の調査に対して「国内において」支払ったかどうかを争ったからといって、争点の設定は、その論理的順序にかかわらず同社が任意に選択することができるのであるから、同社が「支払をする者」とであると認識していたと認めることはできない。

また、平成21年以降の取扱をもって本件プランに関するC証券の認識を推測することはできない。

ク 控訴人は、給与等の支払者に源泉徴収義務を課するのは、支払債務者であることが必要であるとして、原判決は最高裁判所平成●●年（〇〇）第●●号、同年（〇〇）第●●号同23年1月14日第二小法廷判決（民集65巻1号1頁）及び最高裁判所昭和●●年（〇〇）第●●号同37年2月28日大法廷判決（刑集16巻2号212頁）に違反する旨主張する。しかしながら、控訴人の指摘に係る判例は、いずれも源泉徴収義務を課す理由について「給与・報酬の支払をする者がこれを受ける者と特に密接な関係にあつて、徴税上特別の便宜を有し、能率を挙げ得る点を考慮したことによるものである。」としているのであって、支払をする者が支払債務者であることを必要とする旨を判断しているのではない。したがって、控訴人の主張は上記判例を正解しないものであるから、採用することはできない。

ケ 本件三社間契約は、原判決第3、4（2）ア（エ）において判示されているとおり、本件プランのみを対象とする契約ではなく、三社が複数のインセンティブ・プランを実施運営するためにそれぞれの義務、費用の負担、所定の金員の決済方法及び管理者の報酬等について、包括的に内部合意をしたものにすぎず、個々のインセンティブ・プランの内容を規律するものではない。そして、既に見たように本件Fバンク株式会社については、支払債務を負っている者はF銀行であり、本件三社間契約はこれを前提として、これに整合的に解釈されるべきである。そうすると、本件Fバンク株式会社については、G社は、F銀行の委託に基づいて支払事務を行ったと解すべきであり、支払が国内において行われたものということとはできない。控訴人の主張は、G社がC証券の代理人として行っていることを前提とするものであり、採用することはできない。

また、C証券は、平成21年以降、本件と同様の株式報酬支払において端株部分だけでなく、整数株部分についても源泉徴収をしているところ、これは、上記株式報酬支払が国内において支払われていることを前提にしているといえることができるが、だからといって、直ちに本件Fバンク株式会社についての支払が国内において行われたと認められる訳ではない。

以上のとおり、控訴人の主張はいずれも採用できない。

（2）為替換算に関する主張について

本件で問題とされているのは、本件利益（本件端株相当額を除く）を構成するFバンク株式の評価の方式であるところ、本件のように外貨建取引において株式が支給された場合、受給者はこれを円貨に換算することなく外貨のまま保有することもあり得るのであり、そのことを考

慮して本件利益（本件端株相当額を除く）に係る収入すべき金額を、邦貨に換金するための金融機関の手数料相当額を差し引いた額であるTTBではなく、TTMによって評価したとしても不合理ということはできず、また、これをもって納税者の担税力を超える課税をするものと評価することもできない。また、源泉徴収の対象となる報酬等の金額が外貨で表示される場合の国内源泉所得の金額についてはTTBにより換算した金額とすることに不合理はないことは原判決第3、5（2）ウにおいて判示されているとおりであり、このようにその課税の目的や方法に応じて合理的な評価方式を選択したとしても、それが租税公平主義に反し、憲法14条に違反するとはいえない。

- 4 以上によれば、控訴人の請求をいずれも棄却した原判決は正当であり、本件控訴は理由がないからこれを棄却することとして、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第23民事部

裁判長裁判官 水野 邦夫

裁判官 若林 辰繁

裁判官 本吉 弘行