実務研究

日本税務会計学会
令和6年5月 月次研究会

給与支払者の源泉徴収義務の変遷

西原　孝高〔雪谷〕

1．増加する給与支払者の義務

給与を支払う際の支払者側の源泉徴収に係る義務は拡大傾向にある。直近では、令和6年の定額減税において、6月の月次減税、12月の年調減税と、令和7年1月に提出することとなる給与所得の源泉徴収票において、特別の対応が必要となった。それ以前においても、配偶者特別控除や基礎控除が多段階式の控除になること等により、計算過程の複雑化、確認作業の増加する状況にあった。今回の研究においては、増加していく給与支払者の義務に焦点を当てて、その変遷を追ったうえで、現行制度と今後を考察することとした。

2．源泉徴収・年末調整の起源

給与所得（かつての勤労所得）に係る源泉徴収制度が開始されたのは、昭和15年（1940年）である。当時は、「分類所得税」といい、その分類ごとに一定の税率が定められていた。勤労所得に対する昭和15年当時の税率は6%であった。そのため、年末調整という制度は、まだその必要性がなかった。

年末調整が行われることとなったのは、戦後、昭和22年（1947年）の所得税法全部改正によってである。給与所得を分離課税から総合課税とし、総合課税には超過累進税率が適用されることとなったため、源泉徴収税額と年税額には差額が生じることとなった。その精算作業がいずれかのプロセスで必要となり、年末調整が導入されたのである。

年末調整制度が導入された当時は、考慮要素がかなり少なかった。具体的には、扶養控除を税額控除として適用するのみであり、非常に簡素な計算であった。

3．シャウプ勧告

いわゆるシャウプ勧告が発せられたのは昭和24年（1949年）のことであり、年末調整制度の導入はそれより先んじて行われたことになる。このシャウプ勧告においては、「現在年末調整は雇用主が処理していて、大部分の被傭者は税務署と全然接触がない、今のところ、税務署の重荷が大きいので、この調整は雇用主が引続いて実施しなければならない。しかし、税務署にこの手続を移管することが可能となる限り、可及的速やかに移管すべきである。これは申告書提出の必要事項を簡素化するであろう。課税を受ける各被傭者は源泉徴収税額に関するその雇用主の証明を添付して申告書を提出し、支払うべき残余を納めるか、または払い過ぎた分を払戻してもらうことになろう。」と指摘している。

4．判例

給与所得の源泉徴収に関して、重要と思われる判例を2つご紹介する。

第一は、昭和37年（1962年）2月28日最高裁判決（TAINS：Z999－9007）である。源泉徴収制度、とくに年末調整制度が憲法第14条（平等権）の定めに反し無効かどうかが争われた。最高裁は「租税はすべて最も能率的合理的な方法によつて徴収せらるべきものであるから、同じ所得税であつても、所得の種類や態様の異なるに応じてそれぞれにふさわしいような徴税の方法、納付の時期等が別様に定められることはむしろ当然であつて、それ等が一律でないことをもつて憲法14条に違反するということはできない。」「法は、給与の支払をなす者が給与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て、これを徴税義務者として担税者と特別な関係を有する徴税義務者に一般合理的理由ある以上これに基いて担税者と特別な関係にある国民と異なる特別の義務を負担させたからとて、これをもつて憲法14条に違反するものということはできない」として、年末調整制度は違憲ではないと判決している。

第二は、平成4年（1992年）2月18日最高裁判決（TAINS：Z188－6849）である。原告である元従業員らは、退職後に債務免除を受け、給与支払者はこの債務免除益を給与所得として源泉徴収を行った。この元従業員らは一時所得として還付申告を行ったが、税務署より給与所得と認定する更正処分を受けた。そのため、給与所得として認定することの適否を税務署と争ったが、最高裁は「本件各収入が給与所得であるかどうかについて判断するまでもなく、上告人らの本件各請求は理由がない」として上告を棄却した。判決の中で、「源泉所得税と申告所得税との各租税債務の間には同一性がなく、源泉所得税の納税に関しては、国と法律関係を有するのは支払者のみで、受給者との間には直接の法律関係を生じないものとされている」と示している。給与支払者が給与所得だと考えて源泉徴収を行ったことに対し、給与所得者が異を唱えるのであれば、それは国（税務署）に対してではなく、給与支払者に対してであることが明確に示されたのである。

5．現行制度における年末調整関係申告書の位置付け

扶養控除等申告書の提出については、所得税法上、給与所得者の義務として位置付けられている。この扶養控除等申告書は給与支払者を経由して税務署長へ提出することとされている（所法194）。一方、従たる給与についての扶養控除等申告書はその条文において「提出することができる」として、給与所得者の権利として位置付けられている（所法195）。

また、配偶者控除等申告書については、「第190条（年末調整）に規定する過不足の額の計算上、同条第2号ニに掲げる配偶者控除の額又は配偶者特別控除の額に相当する金額の控除を受けようとする場合には」「提出しなければならない」とされており、いわば条件付き義務というような条文となっている（所法195の2）。基礎控除申告書（所法195の3）、保険料控除申告書（所法196）についても同様である。

このことと、前述の平成4年（1992年）2月18日最高裁判決を踏まえると、扶養控除等申告書に氏名・住所等のみを記載し、それ以外の必要事項をあえて記載せずに給与支払者に提出したうえで、確定申告によって精算を図るというようなことは、現行制度上は許されていないと考えるのが妥当であろう。もっとも、そのようなケースにおいて、税務署が給与所得者に更正処分をしているとは思われないが、法的な整理と現状とが一致せずに不安定な状況であるといえるだろう。また、年末調整制度については、給与支払者の事務手数のみならず、プライバシーの観点からもその問題点が指摘されることがあるが、扶養控除等申告書に記載することにより控除を受けることとされている項目については、このように、年末調整以外のルートにより精算することが認められていないという理解に基づいて議論を展開すべきであろう。

6．今後の制度改正

法定調書においては、現在、給与所得の源泉徴収票は年間の支払金額により提出範囲が限定されており、役員であれば150万円を超えるもの、弁護士等以外であれば500万円を超えるものとされている。そのため、国（税務署）はこれらを下回る者の所得の状況については、その個人から確定申告がされない限り、捕捉していないことになる。もし国が所得の状況を捕捉できていれば、令和6年の定額減税やその一体措置としての給付金についても、給与支払者や市町村を介さずに対応ができていたかもしれない。

令和9年1月以降、給与所得の源泉徴収票の提出範囲・提出先は大きく様変わりする（令和5年税制改正）。中途退職者かつ年間支払金額が30万円以下の者を除き、給与所得の源泉徴収票は原則としてすべて提出することになる。また、提出先についても、市町村に対して給与支払報告書を提出すれば、国に対して給与所得の源泉徴収票を提出したものをみなすこととされ、提出先が市町村に一本化される。

税務行政のデジタル・トランスフォーメーション、とりわけ、「日本版記入済み確定申告書」（書かない確定申告）の実現のための制度改正が進んでいる。この実現のためには、すべての給与支払者が給与所得に係る法定調書を電子申告することが必要となる。令和9年1月以降は、法定調書の種類ごとに、前々年の提出すべきであった当該法定調書の提出枚数が「30枚以上」の場合に、e－Tax等による提出が必要とされる。

給与所得の源泉徴収票が電子申告されれば、給与所得者においては、確定申告書を作成することが容易になるであろう。この先に、年末調整ではなく確定申告によって精算を行うという未来があるのか、今後の動向に注目したい。