

高松地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 源泉徴収に係る所得税の納税告知処分等取消請求
事件

国側当事者・国(池田税務署長)

平成28年11月9日棄却・控訴

判 決

原告	医療法人A
同代表者理事長	甲
同訴訟代理人弁護士	朝田 啓祐
同	志摩 恭臣
同	安田 稔男
同	重松 崇之
同補佐人税理士	後藤 次郎
同	後藤 吾郎
被告	国
同代表者法務大臣	金田 勝年
処分行政庁	池田税務署長 杉谷 浩哉
被告指定代理人	太田 良一
同	今村 義弘
同	藤田 将司
同	竹本 修一
同	露原 賢一
同	川西 翔太
同	額田 耕司
同	小山 太郎

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求の趣旨

池田税務署長が、原告に対し平成25年6月27日付けでした、平成20年6月から平成24年7月までの各月分の源泉徴収に係る所得税の各納税告知処分及び不納付加算税の各賦課決定処分(いずれも、平成25年11月22日付け異議決定により一部を取り消された処分については、取消し後のもの)をそれぞれ取り消す。

第2 事案の概要

本件は、徳島県B郡において病院を経営する原告が、平成20年5月から平成24年6月ま

での間に同病院に出勤する非常勤医師ら及び医療従事者らに対して支給した往復交通費及び出勤手当について、処分行政庁から、出勤のために直接必要と認められる費用の支出に充てられる範囲の金額を超える部分と認められる金額は、給与所得に該当し、所得税法（以下「法」という。）183条に定める源泉徴収の対象になるとして、別紙1のとおり、平成20年6月分ないし平成24年7月分の源泉徴収に係る所得税の各納税告知処分及び当該各納税告知処分に係る不納付加算税の各賦課決定処分を受けたことから、これらの取消しを求める事案である。

1 関係法令等の定め

(1) 法28条1項

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（括弧内省略）に係る所得をいう。

(2) 法9条1項

次に掲げる所得については、所得税を課さない。

1号ないし3号 省略

4号 給与所得を有する者が勤務する場所を離れてその職務を遂行するため旅行をし、若しくは転任に伴う転居のための旅行をした場合又は就職若しくは退職をした者若しくは死亡による退職をした者の遺族がこれらに伴う転居のための旅行をした場合に、その旅行に必要な支出に充てるため支給される金品で、その旅行について通常必要であると認められるもの

5号ないし18号 省略

(3) 所得税基本通達（以下「本件通達」という。）28-9の3

大学病院の医局等若しくは教授等又は医療機関のあっせんにより派遣された医師又は歯科医師が、派遣先の医療機関において診療等を行うことにより当該派遣先の医療機関から支給を受ける報酬等は、給与等に該当する。

(4) 本件通達9-5

給与所得を有する者で常には出勤を要しない次に掲げるようなものに対し、その勤務する場所に出勤するために行う旅行に必要な運賃、宿泊料等の支出に充てるものとして支給される金品で、社会通念上合理的な理由があると認められる場合に支給されるものについては、その支給される金品のうちその出勤のために直接必要であると認められる部分に限り、法第9条第1項第4号に掲げる金品に準じて課税しなくて差し支えない。

ア 国、地方公共団体の議員、委員、顧問又は参与

イ 会社その他の団体の役員、顧問、相談役又は参与

(5) 国税通則法67条1項

源泉徴収による国税がその法定納期限までに完納されなかつた場合には、税務署長は、当該納税者から、国税通則法36条1項2号（源泉徴収による国税の納税の告知）の規定による納税の告知に係る税額又はその法定納期限後に当該告知を受けることなく納付された税額に百分の十の割合を乗じて計算した金額に相当する不納付加算税を徴収する。ただし、当該告知又は納付に係る国税を法定納期限までに納付しなかつたことについて正当な理由があると認められる場合は、この限りでない。

2 前提事実（末尾に証拠等を掲記したもの以外は、当事者間に争いが無い。これには、当事者が相手方の主張を争うことを明らかにしないものを含む。）

(1) 当事者

原告は、C病院を経営する医療法人である。C病院（以下「本件勤務地」という。）は、徳島県B郡に所在する（乙7、14）。

(2) 出勤費用等の支給

ア 原告は、旅費規程に、本件勤務地で診察を担当する非常勤医師に対し、出勤1回につき、往復交通費として、徳島県内から出勤する者に2万円、香川県内から出勤する者に3万円、高知県内及びD大学医学部眼科に勤務している者を除く愛媛県内から出勤する者に4万円、D大学医学部眼科に勤務している者に4万5000円を支給する旨定め（乙1）、また、香川県内から出勤する医師以外の非常勤の医療従事者に対し、旅費規程の定めはないものの、出勤1回につき、出勤手当として、2万円を支給することとしていた。

イ 原告は、平成20年6月ないし平成24年7月（以下、平成20年6月ないし平成24年7月の間の各月を「本件各月」という。）に、別紙2の「氏名」欄記載の本件勤務地で勤務する非常勤医師ら及び医療従事者らに対し、別紙2の「出勤回数③」欄記載の出勤回数に応じて、別紙2の「出勤手当の額①」欄記載のとおり、その前月の非常勤医師ら及び医療従事者らに支給する給与（以下「本件給与」という。）の額に、往復交通費及び出勤手当の額を加算して支給していた（以下、これら手当の支給を受けていた非常勤医師ら及び医療従事者らを「本件各非常勤医師等」という。）。

(3) 本件処分の経緯等

ア 原告は、平成20年5月から平成24年6月の本件各非常勤医師等の出勤に対して支給した前記往復交通費及び前記出勤手当（以下「本件出勤手当」という。）に係る所得税を徴収・納付しなかった。

イ 池田税務署長は、平成25年6月27日付けで、本件出勤手当のうち、本件各非常勤医師等が出勤のために直接必要と認められる費用の支出に充てられる範囲の金額を超える部分と認められる金額は、本件各非常勤医師等の給与所得に該当するから、当該超える部分と認められる金額は法183条に定める徴収の対象となるとして、原告に対し、別紙1の「納税告知処分及び賦課決定処分」欄記載のとおり、本件各月分の源泉徴収に係る所得税の各納税告知処分及び当該各納税告知処分に係る不納付加算税の各賦課決定処分をした。

(4) 本件訴訟に至る経緯

ア 原告は、上記各処分を不服として、平成25年8月23日、池田税務署長に対し、異議申立てをし、これに対し、同税務署長は、同年11月22日付けで、給与支払年月が平成22年4月分ないし同年6月分、同年10月分ないし平成23年1月分及び同年8月分の納税告知処分並びに同じく平成22年12月分の賦課決定処分の一部を取り消す異議決定（別紙1の「異議決定」欄に金額の記載のあるもの。）をした。

イ 原告は、平成25年12月20日、国税不服審判所長に対し、審査請求をし、これに対し、同所長は、平成26年12月18日付けで、原告の請求をいずれも棄却する旨の裁決をした。

ウ 原告は、平成27年6月16日、前記（3）イの所得税の各納税告知処分（ただし、上記（4）アにより一部取り消された処分については、取消し後のもの。以下「本件各納税告知処分」という。）及び前記（3）イの不納付加算税の各賦課決定処分（ただし、上記（4）アにより一部取り消された処分については、取消し後のもの。以下「本件各賦課決定処分」

といい、本件各納税告知処分と本件各賦課決定処分を併せて「本件各処分」という。)の取消しを求めて本件訴えを提起した(当裁判所に明らかである)。

3 争点

- (1) 本件出勤手当のうち、法9条1項4号に掲げる金品に準じて課税しなくて差し支えないとされる範囲
- (2) 信義則違反
- (3) 国税通則法67条1項但書の正当な理由

4 争点に関する当事者の主張

- (1) 本件出勤手当のうち、法9条1項4号に掲げる金品に準じて課税しなくて差し支えないとされる範囲

[被告の主張]

ア 本件出勤手当は給与所得に該当するが、非常勤の医師等について、実務上、本件通達9-5と同様の運用を行うこととされており、本件出勤手当には、本件各非常勤医師等が本件勤務地に出勤するために行う旅行に必要な運賃の支出に充てるものとして支給される金品が含まれているから、「社会通念上合理的な理由があると認められる場合に支給されるもの」で、「その支給される金品のうちその出勤のために直接必要であると認められる部分」については、法9条1項4号に掲げる金品に準じて所得税を課税しなくて差し支えないこととなる。

イ 公共交通機関である鉄道及び路線バスは、通勤等において広く一般に利用され、かつ、経済性も高いと評価できることから、社会通念上合理性のある交通手段と認められ、また、自家用車の利用も、通勤等において広く一般に利用され、かつ、燃料費等の費用負担がさほど高額とはいえないことなどから、社会通念上合理性のある交通手段と認められる。しかし、タクシーは、場所の移動に必ずしも必要不可欠とはいえない高い付加価値があり、高額な運賃等の中には、その付加価値に相当するものが含まれていることや、通勤等において広く一般に利用されているともいえないから、非常勤医師等が、公共交通機関又は自家用車を利用することができず、タクシーを利用する以外には出勤することができないような例外的な場合を除き、社会通念上合理性のある交通手段とは認められない。

本件勤務地は、E駅から徒歩5分の場所にあり、また、自家用車を利用した場合であっても、F自動車道Gインターチェンジから25分、同Hインターチェンジから20分の場所にあつて、本件勤務地に駐車場が設置されている(乙7)など、公共交通機関又は自家用車を利用することができない事情は認められない。また、本件各非常勤医師等の住所からも、公共交通機関又は自家用車を利用することができない事情は認められない。

したがって、本件各非常勤医師等の出勤費用に係る非課税対象認定額は、公共交通機関又は自家用車を利用した場合に支給されるものとして算定することが、社会的通念上合理的な理由があると認められる場合に当たるといえる。

ウ 「出勤のために直接必要であると認められる額」は、出勤のために利用する公共交通機関の運賃等又は自家用車の燃料費等の実費相当額を基礎として算定しなければならず、本件各非常勤医師等の「出勤のために直接必要であると認められる額」は、別紙2の「実費相当額④」欄記載の金額(特急料金等も含めた公共交通機関の運賃と、高速道路料金も含めた自家用車を利用する場合の費用のいずれか高い方の額)と認められる。

エ したがって、本件出勤手当のうち、非課税対象認定額は、別紙２の「実費相当額④」欄記載の金額に限られ、これを超える部分は、給与所得として課税対象となる。

[原告の主張]

ア 原告は、徳島県●●の医療過疎地域において、地域医療を担い、地域としては比較的規模の大きい総合病院であり、医師の安全の確保の必要性があることや、医師の医療の提供の万全を尽くすために、できる限り医師に移動の負担とならないような手段で来院を求めるとし、タクシーでの来院を前提に、本件出勤手当の額を定めたものであり、これは十分合理的な判断である。

医師の職責の重大性、過疎地域医療の特質、医師の社会的地位の高さ、非常勤医師の勤務の特殊性に鑑みると、タクシーの利用が認められるべきである。

イ したがって、本件出勤手当の全額が非課税所得とされるべきである。

(2) 信義則違反

[原告の主張]

高松国税局長ないし池田税務署長は、原告及びその前身である個人経営時代の当該個人に対し、病院設立以降、昭和５８年、昭和６１年、平成元年、平成４年及び平成１４年に税務調査を行っている。本件で問題になっている非常勤医師等に対する旅費交通費は、初回の税務調査時である昭和５８年以前から支給額の変更を行っていないところ、昭和６１年や平成４年の高松国税局調査官による税務調査時には、非常勤医師の旅費交通費を主たる調査対象としていたにもかかわらず、高松国税局担当者ないし池田税務署担当者から特に問題視されることはなかった。高松国税局長ないし池田税務署長は、税務調査の都度、非常勤医師等の旅費交通費を非課税対象とすることを是認し、現状から増額しない限り、課税しないことを原告との間で合意していたのであり、原告が、平成１４年以降、かかる合意に信義をおき源泉徴収事務を行っていたのは当然であって、本件各納税告知処分に先立ち、非常勤医師等に対する旅費交通費の額を減額改定すべきこと、又は当該旅費交通費を課税対象所得として源泉徴収の対象とすべきことを指導することもなく、本件各処分をしたことは、信義則に反し違法である。

[被告の主張]

ア 租税法規に適合する課税処分については、法の一般原理である信義則の法理の適用により、課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、法律による行政の原理、特に租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、右法理の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する必要があると解するべきである。

イ 税務調査担当職員が原告主張のような発言をしたことを裏付ける証拠はない。仮に原告主張の事実が認められるとしても、それは税務官庁の公的見解の表示とは認められず、原告主張の国税局ないし税務署との「合意」とも認められない。また、過去の調査の際に是正等の指示をしなかったこと及び過去に納税告知処分をしなかったことが、信頼の対象となる税務官庁の公的見解の表示と認められるものでもない。さらに、税務官庁には、処分前に指導や是正を行う義務はない。

以上からすると、原告の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情

が存するとはいえない。

(3) 国税通則法 67 条 1 項但書の正当な理由

[原告の主張]

ア 不納付加算税（国税通則法 67 条 1 項）は、制裁措置として課すものであるが、源泉徴収については、源泉徴収義務者において適正に納税をしなかった結果何らかの利得が生じるわけではなく、源泉徴収義務者においてその全部又は一部を負担せざるを得ない場合が発生するという点で、他の税目における加算税とは全く意味合いが異なるのであるから、この点を考慮すべきである。

イ 本件では、何度も高松国税局長ないし池田税務署長の税務調査が実施され非常勤医師の旅費交通費が論点となるものの、そのたびに是認されてきたのであるから、原告には平成 24 年 7 月以前に非常勤医師の旅費交通費の見直しを行うべき契機は一切なかったし、見直しを行わなかったところについて原告に落ち度はない。

本件各納税告知処分の対象期間は長期間であり、本件各非常勤医師等も多数に上ること、原告が法 222 条に基づき本件各非常勤医師等に支払請求をすることは、本件各非常勤医師等からの信頼を失いかねないことからすると、原告が支払請求することは事実上不可能である。

税務当局は、平成 14 年以降平成 24 年に至るまでの間に、旅費交通費を是正すべきであればそのような行政指導を行う余地は十分にあったのに、これをしなかった。

ウ 以上の事情からすれば、原告には「正当な理由」があるから、原告に不納付加算税を課すのは許されない。

[被告の主張]

ア 「正当な理由」とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、納税者（源泉徴収義務者）に不納付加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解され、納税者側の主観的事情及び法の不知や誤解は含まれない。

過少申告加算税及び無申告加算税は、不納付加算税における徴収義務者と同様、納税義務者の利得の有無を賦課の要件としていない(国税通則法 65 条 1 項及び 66 条 1 項)上、その趣旨は利得の剥奪に尽きるものではないことから、利得の有無をもって不納付加算税における「正当な理由」を過少申告加算税や無申告加算税と区別して限定的に解釈する理由にはならない。源泉徴収義務者は、給与等の支払を受けるものに対して支払請求をすることができる（法 222 条）が、一般的にはそれが功を奏さない場合が多い旨の主張は、合理的根拠に基づかない原告独自の主張にすぎない上、功を奏さない場合があるとしてもそれは事実上の問題にすぎず、法律解釈に影響を及ぼす事情ではない。

イ 池田税務署担当者が、原告の主張する出勤費用について、非課税所得と判断して差し支えない旨指導した事実はない。仮に原告主張のような指導があったとしても、一般に税務調査担当職員による指導等は、必ずしも十分な精度をもって行われるとは限らない上、これに基づいて納付がされたとしても、それ自体は税額を絶対的に確定する性質を有しているものではなく、徴収の範囲について税務官庁としてその時点で有している一応の判断を示すにすぎないものであり、是正の指示を行わなかったこと及び過去に本件各納税告知処分が行われたのと同様の処分をしなかったことが、税務官庁の公的見解の表示には該当しないのであって、過去の税務調査における税務調査担当者の言動が真に納税者の責めに帰

することができない客観的事情に該当するとはいえない。

また、法律上、原告は本件各非常勤医師等に対し本件各納税告知処分に係る金額を請求することができる（法222条）のであるから、原告の主張する事情は原告の主観的事情にすぎない。

ウ 以上のとおり、本件においては原告に対し、不納付加算税を課することが、真に原告の責めに帰することのできない客観的な事情がある場合とはいえ、「正当な理由」は認められない。

第3 当裁判所の判断

1 認定事実

(1) 本件勤務地の所在等

本件勤務地は、E駅から北へ徒歩5分、F自動車道Gインターチェンジから西へ25分、Hインターチェンジから東へ20分、Iから10分の場所である（乙7）。本件勤務地には駐車場が設置されている（乙7）。

(2) 原告は、旅費規程において、本件勤務地で診察を担当する非常勤医師に対し、出勤1回につき、往復交通費として、徳島県内から出勤する者に2万円、香川県内から出勤する者に3万円、高知県内及びD大学医学部眼科に勤務している者を除く愛媛県内から出勤する者に4万円、D大学医学部眼科に勤務している者に4万5000円を支給する旨を定め、また、香川県内から出勤する医師以外の非常勤の医療従事者に対し、旅費規程の定めはないものの、出勤1回につき、出勤手当として、2万円を支給することとしていた（乙1、15、弁論の全趣旨）。

(3) 非常勤医師らの通勤方法

処分行政庁が行った非常勤医師の通勤手段調査の結果は、別紙3のとおりであり、自家用車のみを使用していた者が17名、JRのみを利用していた者が2名、自家用車又はJRを利用していた者が1名、JRと併せてタクシーを利用していた者が5名、自家用車を利用するか又はJRと併せてタクシーを利用していた者が5名であり、タクシーのみを利用していた者はいなかった（甲2）。

原告は、非常勤医師に対して本件勤務地に設置されている駐車場の無料券を渡していた（甲2、乙15）。

(4) 本件各非常勤医師等の住所から本件勤務地まで、公共交通機関又は自家用車を利用した場合に必要とされる実費相当額（特急料金等も含めた公共交通機関の運賃と、高速道路料金も含めた自家用車を利用する場合の費用のいずれか高い方の額）は、別紙2の「出勤1回当たりの実費相当額②」欄記載のとおりである（乙8）。

2 争点(1) (本件出勤手当のうち、法9条1項4号に掲げる金品に準じて課税しなくて差し支えないとされる範囲) について

(1) 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に係る所得をいい、個人の非独立的ないし従属的な勤労（人的役務提供）の対価としての性質をもった所得をいうところ、非常勤医師等が出勤する際に支給される手当も、労務提供の対価としての性格を持つものであるから、給与所得に該当すると解される。

そして、非常勤医師等についても、非常勤役員等に準じるものとして、本件通達9-5と同様の運用をすることとされている（弁論の全趣旨）から、非常勤医師等の出勤に際して支

給される手当については、その勤務する場所に出勤するために行う旅行に必要な運賃、宿泊料等の支出に充てられるものとして支給される金品で、社会通念上合理的な理由があると認められる場合に支給されるものについて、その支給される金品のうち直接必要と認められる部分に限り、法9条1項4号に掲げる金品に準じて課税しなくて差し支えないこととなる。

本件出勤手当には、本件各非常勤医師等が本件勤務地に出勤するために行う旅行に必要な運賃の支出に充てるものとして支給される金品が含まれていると認められるから、社会通念上合理的な理由があると認められる場合に支給されたものであって、出勤のために直接必要と認められる部分については、法9条1項4号に準じて、非課税対象に該当することになる。

そこで、「社会通念上合理的な理由があると認められる場合に支給されたもの」であって、「出勤のために直接必要と認められる部分」と認められる範囲について、以下に検討する。

(2) 原告は、非常勤医師等が本件勤務地までタクシーを利用して出勤することを前提に、出勤手当の額を定めたものであり、これには社会通念上合理的理由があると主張する。

ア タクシーの利用は、「一個の契約により乗車定員11人未満の自動車を貸し切って旅客を運送する一般旅客自動車運送事業」（道路運送法3条1項ハ、同法施行規則3条の2）により提供される役務を利用するものであるところ、これを利用する者が、発着時刻、発着地及び経路を任意に指定することができること、1台の自動車を貸し切って旅行するものであること、自らが運転をする必要がない上、年齢、運転の経歴その他一定の要件を備えた運転者が運転するものであること（同法25条）などから、鉄道、路線バスといった公共交通機関や自家用車の利用にはない、場所の移動に必ずしも必要不可欠とはいえない高い付加価値があり、高額な運賃等の支払が必要となるものである。そのため、タクシーは、通勤、通学、日常生活、長距離の旅行等における一般的な交通手段として広く利用されているとはいえない。そうすると、タクシーの利用は、公共交通機関又は自家用車を利用することができず、タクシーを利用する以外には出勤することができないような例外的な場合を除き、社会通念上合理性のある交通手段とは認められず、その費用の全てが出勤のために直接必要であるとはいえない。

本件勤務地は、E駅から徒歩5分の場所にあり、また、高速道路のインターチェンジから20ないし25分の場所にあつて、駐車場も設置されていた（加えて、原告は、非常勤医師らに無料駐車券を配布していた。）ことからすると、本件勤務地への出勤には、公共交通機関又は自家用車を利用することが可能であり、タクシーを利用する以外には出勤することができないような例外的な場合には当たらないから、タクシーの利用による本件勤務地への出勤は、一般的には、社会通念上合理性のある交通手段とは認められず、その費用の全てが出勤のために直接必要であるとはいえない。

イ 原告は、医師の職責の重大性等に鑑みると、タクシーの利用が合理的と認められるべきであると主張する。

しかし、公共交通機関や自家用車の利用による出勤の負担が特に過重なものであって、そのような出勤形態をとった場合には、当該医師が十分にその職責を果たすことができなくなるとまでは認められず、実際にも、多くの非常勤医師らは、自家用車やJRを利用して本件勤務地に出勤しているが、それが原因で、その職務の遂行に支障を生じたことなどは証拠上うかがわれない。そうすると、医師の職責の重大性等を考慮しても、非常勤医師らの出勤について、公共交通機関や自家用車の利用が可能であるのに、あえてタクシーを

利用することが、社会通念上合理的であるとはいえない。

ウ また、原告は、過疎地域医療の特質、医師の社会的地位の高さ、非常勤医師の勤務の特殊性から、タクシー利用を前提とした出勤手当を支給しないと、非常勤医師等を確保することが困難であるという事情を考慮すべきであると主張する。

しかし、非常勤医師等の出勤は、法9条1項4号所定の旅行には当たらないものの、通勤（法9条1項5号）に類するものであることから、そのために支給される費用を非課税とすることに相当な理由があると考えられるが、一般の通勤手当と同様の取扱いとすると、非課税限度額（所得税法施行令20条の2）があるため、実情に即さないこととなるので、本件通達9-5が定められたものであることに鑑みると、「社会通念上合理的な理由があると認められる場合に支給されたもの」であって、「出勤のために直接必要と認められる部分」は、交通手段としての合理性の見地から判断するのが相当である。原告が主張するように、過疎地域における非常勤医師等の確保の困難性から、高額の出勤手当が必要とされるという事情があることは理解できるものの、そのために高い付加価値の認められるタクシー利用を前提として出勤手当の額を定めるかどうかということは、当該非常勤医師等に対する待遇の問題であって、非課税所得の範囲を判断する上での合理性とは、次元が異なるというべきである。

エ よって、タクシー利用を前提として定められた本件各非常勤医師等の本件出勤手当の全てについて、「社会通念上合理的な理由があると認められる場合に支給されたもの」で、「出勤のために直接必要と認められる部分」に当たるとすることはできない。

(3) 「社会通念上合理的な理由があると認められる場合に支給されたもの」で、「出勤のために直接必要と認められる部分」は、交通手段としての合理性の見地から判断するのが相当であるから、公共交通機関又は自家用車の利用が可能な本件勤務地への出勤については、これらの利用にかかる費用を基準として算定するのが相当である。

本件各非常勤医師等について、公共交通機関又は自家用車を利用した場合に必要とされる金額は、別紙2の「出勤1回当たりの実費相当額②」欄記載のとおりであり、これに別紙2の「出勤回数③」を乗じた別紙2の「実費相当額④」欄記載の金額が、「社会通念上合理的な理由があると認められる場合に支給されたもの」で、「出勤のために直接必要と認められる部分」となる。

(4) よって、本件出勤手当のうち、法9条1項4号に掲げる金品に準じて課税しなくて差し支えないとされる範囲は、別紙2の「実費相当額④」欄記載の金額を超えない部分に限られるというべきである。

3 争点（2）（信義則違反）について

(1) 信義則の法理の適用により、租税法規に適合する課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、それは、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れさせて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別な事情が存する場合に限られ、かかる特別な事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、後にその表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁のその表示を信頼しその信頼

に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮が不可欠である（最高裁昭和62年10月30日第三小法廷判決・裁判集民事152号93頁参照）。

- (2) 原告は、高松国税局長ないし池田税務署長が、原告の前身である個人経営時代の病院運営者に対する昭和61年及び平成4年の税務調査時、非常勤医師等に対する旅費交通費を主たる調査対象としたにもかかわらず、特に問題視することなく、これを非課税対象とすることを是認し、原告との間でその旨を合意したと主張する。

平成4年の調査時の税務調査担当者と上記病院関係者及び税理士乙との問答を記録したとされる書面（甲5の1ないし3）によれば、非常勤医師等に対する旅費交通費についても質問等がされたことがうかがわれるが、昭和61年の調査時の税務調査担当者と税理士乙との問答を記録したとされる書面（甲4の1、2）によっても、同調査の際、上記旅費交通費が主たる調査の対象とされたかどうかははっきりしないというべきである。しかし、上記記録書面（甲5の1ないし3）によっても、税務調査担当者は、当該病院の旅費交通費に関する取扱いを確認しているだけで、積極的に、非常勤医師に対する旅費交通費の支給に関する旅費規程の定めを是認するような発言をしたことはうかがわれないから、このようなやり取りをもって、税務当局との間に合意が成立したと解することはできない。

そして、過去の税務調査時に、非常勤医師等の旅費交通費等について、本件各納税告知処分と同様の処分をせず、是正の指導をしなかったからといって、これがその当時の納税者の取扱いを是認し、今後同様の問題について課税等をしないことを保証するものと解することはできないから、これをもって、「信頼の対象となる公的見解の表示」があったということとはできない。

さらに、源泉徴収による所得税は、徴収義務者が納税義務者から徴収して納付するものであるところ、原告は、単に納税義務者から徴収してこれを納付するのを怠っただけで、税務調査担当者の言動を信頼し、これに基づいて何らかの経済的負担をしたというものではない。

- (3) 以上によれば、原告の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別な事情があるとは認められないから、本件各処分が信義則に違反するとは認められない。

4 争点(3) (国税通則法67条1項但書の正当な理由) について

- (1) 国税通則法67条に規定する不納付加算税は、源泉徴収による国税が法定納期限までに完納されなかったという客観的な事実があれば、原則として当該源泉徴収義務者に課されるものであり、これによって、法定納期限までに完納した者との間の不公平の実質的な是正を図るとともに、法定納期限までに完納すべき義務の違反の発生を防止し、源泉徴収制度の適正な運用の実現を図り、もって納税の実を上げようとする行政上の制裁措置である。

不納付加算税のこのような趣旨からすれば、例外的に不納付加算税を課さないこととする国税通則法67条1項但書に規定する正当な理由があると認められる場合とは、法定納期限内に完納しなかったことについて源泉徴収義務者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、そのため、このような源泉徴収義務者に不納付加算税を課することが不当ないし酷であると評されるような場合であって、法定納期限内に完納した者との間の公平を損ねることになってもなおその制裁を免除するのが相当である場合をいうものと解するのが相当である。

(2) 原告は、税務調査時に税務調査担当者から非課税所得とすることが是認されていたと主張するが、税務当局が「信頼の対象となる公的見解の表示」をしたものといえないことは前記3(2)のとおりであって、過去に同様の処分を受けることがなかったことが源泉徴収義務者の責めに帰することのできない客観的な事情に当たるといえることはできない。

また、原告は、本件各納税告知処分の期間が長期間で、本件各非常勤医師等も多数に上ることから、原告が法222条に基づき、本件各非常勤医師等に対し、本件各納税告知処分に係る金額の支払請求をすることが事実上不可能に近く、医師等への信頼を失うことになると主張するが、このような事情は、原告の主観的事情であって、法定納期限内に完納しなかったことについて源泉徴収義務者の責めに帰することのできない客観的な事情とはいえない。

さらに、原告は、平成14年以降平成24年に至るまでの間に、非常勤医師等の旅費交通費について是正を指導する余地はあったのに、それをせずに本件各納税告知処分をしたことが不当であると主張するが、税務当局に事前に指導をしておくべき義務があるとは認められないから、これが、法定納期限内に完納しなかったことについて源泉徴収義務者の責めに帰することのできない客観的な事情に当たるとはいえない。

(3) したがって、国税通則法67条1項但書の正当な理由があるとはいえない。

5 まとめ

本件出勤手当のうち、法9条1項4号に掲げる金品に準じて課税しなくて差し支えないとされる範囲は、別紙2の「実費相当額④」欄記載の金額を超えない部分に限られ、これを超える額は、給与所得として課税対象となり、原告は、給与支給額と併せて源泉徴収義務を負う。

したがって、原告が納付義務を負う額は、本件各納税告知処分の額を超えないものと認められるから、本件各納税告知処分は適法である。

そして、原告は、各法定納期限までにこれを完納しなかったものであるから、国税通則法67条1項により、本件各納税告知処分に係る税額(同法118条3項により1万円未満の端数は切り捨てる。)に百分の十の割合を乗じて計算した金額に相当する不納付加算税を賦課する本件各賦課決定処分は適法である。

第4 結論

以上によれば、原告の請求はいずれも理由がないから棄却することとして、主文のとおり判決する。

高松地方裁判所民事部

裁判長裁判官 森實 将人

裁判官 野口 奈央

裁判官財津陽子は差支えのため署名押印できない。

裁判長裁判官 森實 将人

各納税告知処分及び各賦課決定処分の経緯

(単位：円)

給与支払 年月分	法定納期限	納税告知処分及び 賦課決定処分 (平成25年6月27日)		異議申立 (平成25年 8月23日)	異議決定 (平成25年11月22日)		審査請求 (平成25年 12月20日)	裁決 (平成26年 12月18日)
		納付すべき 税額	不納付加算 税の額		納付すべき 税額	不納付加算 税の額		
平成20年6月分	平成20年7月10日	373,533	37,000	各処分 の全部 取消	棄却	棄却	各処分 の全部 取消	全部 棄却
平成20年7月分	平成20年8月11日	423,332	42,000					
平成20年8月分	平成20年9月10日	498,547	49,000					
平成20年9月分	平成20年10月10日	444,024	44,000					
平成20年10月分	平成20年11月10日	431,466	43,000					
平成20年11月分	平成20年12月10日	479,942	47,000					
平成20年12月分	平成21年1月13日	418,897	41,000					
平成21年1月分	平成21年2月10日	469,581	46,000					
平成21年2月分	平成21年3月10日	474,079	47,000					
平成21年3月分	平成21年4月10日	345,381	34,000					
平成21年4月分	平成21年5月11日	414,461	41,000					
平成21年5月分	平成21年6月10日	440,694	44,000					
平成21年6月分	平成21年7月10日	426,832	42,000					
平成21年7月分	平成21年8月10日	411,695	41,000					
平成21年8月分	平成21年9月10日	463,687	46,000					
平成21年9月分	平成21年10月13日	408,573	40,000					
平成21年10月分	平成21年11月10日	351,187	35,000					
平成21年11月分	平成21年12月10日	448,705	44,000					
平成21年12月分	平成22年1月12日	403,875	40,000					
平成22年1月分	平成22年2月10日	398,860	39,000					
平成22年2月分	平成22年3月10日	387,319	38,000					
平成22年3月分	平成22年4月12日	362,818	36,000					
平成22年4月分	平成22年5月10日	444,577	44,000					
平成22年5月分	平成22年6月10日	372,795	37,000					
平成22年6月分	平成22年7月12日	353,665	35,000					
平成22年7月分	平成22年8月10日	399,219	39,000					
平成22年8月分	平成22年9月10日	502,857	50,000					
平成22年9月分	平成22年10月12日	452,567	45,000					
平成22年10月分	平成22年11月10日	493,509	49,000					
平成22年11月分	平成22年12月10日	457,270	45,000					
平成22年12月分	平成23年1月11日	350,032	35,000					
平成23年1月分	平成23年2月10日	485,396	48,000					
平成23年2月分	平成23年3月10日	412,578	41,000					
平成23年3月分	平成23年4月11日	388,408	38,000					
平成23年4月分	平成23年5月10日	457,670	45,000					
平成23年5月分	平成23年6月10日	361,168	36,000					
平成23年6月分	平成23年7月11日	357,447	35,000					
平成23年7月分	平成23年8月10日	483,527	48,000					
平成23年8月分	平成23年9月12日	417,468	41,000					
平成23年9月分	平成23年10月11日	422,982	42,000					
平成23年10月分	平成23年11月10日	333,930	33,000					
平成23年11月分	平成23年12月12日	438,587	43,000					
平成23年12月分	平成24年1月10日	393,891	39,000					
平成24年1月分	平成24年2月10日	473,963	47,000					
平成24年2月分	平成24年3月12日	387,643	38,000					
平成24年3月分	平成24年4月10日	478,514	47,000					
平成24年4月分	平成24年5月10日	412,541	41,000					
平成24年5月分	平成24年6月11日	428,481	42,000					
平成24年6月分	平成24年7月10日	436,614	43,000					
平成24年7月分	平成24年8月10日	443,861	44,000					
合計		21,118,648	2,086,000		21,112,270	2,085,000		21,112,270

別紙2及び別紙3 省略