

実質所得者課税と雇用関係（源泉徴収義務者） の認定の判断要素

— 第三者名義による源泉所得税の納付の効果 —

角 田 元 幸

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 主 任 教 授 〕

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

飲食店業や風俗営業などの複数の店舗を展開する事業者が各店舗に係る納税を親族、使用人等の名義に分散して、これら第三者名義で虚偽申告（税のほ脱）をする事例が散見される。この場合、実質所得者課税の原則の適用により真実の所得者に課税する一方で、第三者名義で納付された従業員給与等に係る源泉所得税をどう扱うかという問題がある。

具体的事案として、3名の医師（以下「本件各院長」という。）の名義でそれぞれ開設されたクリニック（以下「本件各医院」という。）に係る事業所得につき、本件各院長の名義で所得税の確定申告がされ、本件各医院の従業員給与等に係る源泉所得税が本件各院長の名義で納付されていたところ、課税庁は、①本件各医院に係る事業所得は実質的な経営者であるXに帰属するとして、Xに対し所得税の更正処分及び重加算税の賦課決定処分を行うとともに、②本件各医院の従業員給与等に係る源泉徴収義務者はXであるとして、納付済みの源泉所得税を本件各院長に誤納金として還付した上で、Xに対し（未納付の本件各院長報酬分を含め）源泉所得税の納税告知処分等を行った事案がある。

この事案の裁判において、源泉所得税の取扱いにつき、第一審判決（平 20. 1. 25 東京地裁）は、本件各院長の名義をもってされた源泉所得税の納付は、Xに係る源泉所得税の納付義務の履行としてされたものと認めることはできない旨判示し、Xの請求を棄却した（国側勝訴）ものの、控訴審判決（平 20. 12. 10 東京高裁）は、本件各医院で勤務する従業員との間の雇用契約の当事者（源泉徴収義務者）は本件各院長であると認定・判断し、源泉所得税の納税告知処分のうち納付済みの源泉所得税に相当する部分を取消す等の判断を下した（国側一部敗訴）。国側は、上告受理申立てをしたが、この源泉所得税の納税告知処分に係る判断の部分は、その申立て理由が上告受理の決定において排除されたため、当該控訴審判決の内容のまま確定した（平 22.

7.15 最高裁第一小法廷判決)。

そこで、この控訴審判決の射程を含め、上記のような事例における源泉所得税の取扱いについて検討することとした。

2 研究の概要

本研究では、まず、源泉徴収制度について、その概要、基本的構造等、具体的には、源泉徴収義務者の意義、納税義務の成立と確定、当事者間の法律関係などについて概観し、次に、上記1の裁判例（以下「本件裁判例」又は「本件事案」という。）について、事案の概要及び判決内容等を整理した上で、源泉所得税関係を中心として分析・検討を行った。

(1) 第三者名義による申告納税・源泉所得税の徴収納付の動機・目的、法的効果等

イ 税の「ほ脱」・脱税の態様と「第三者名義」の利用

売上げ等収入の除外と仕入れの水増し計上、架空・過大経費の計上——所得を秘匿する過程において「第三者名義」を利用する例がみられる。(刑事裁判例)

ロ 所得税・法人税の申告納税

所得税の超過累進税率の適用回避、親族名義等に分散させることと併せ役員報酬等による架空・過大経費の計上による過少申告など、「第三者名義」による申告は、結局、税の「ほ脱」・脱税を意図したものと考えられる。(刑事裁判例)

⇒ 外観上一見して納税義務者本人の通称ないし別名と判断できるような場合を除き、納税義務者本人の納税申告としての公法上の効果は生じない。(本件第一審判決、旧物品税に係る刑事事件判決(最判昭46.3.30)ほか)

⇒ 乙名義で所得税の虚偽申告、実質所得者は甲であることが判明した場合は、乙に対し減額更正、甲に対し課税・徴収の処理を行う。(洗い替えの手続)

⇒ 「ほ脱所得」「ほ脱税額」の算定上、第三者名義による申告の所得金額・納税額分も本人の「ほ脱所得」「ほ脱税額」を構成する(控除不可)。

(刑事裁判例)

ハ 源泉所得税の徴収納付

「第三者名義」により徴収納付すること自体のメリットは考えにくく、本人の所得税等の「ほ脱」目的との関連で、源泉所得税についても第三者が徴収義務者であるかのような形を作出するという事ではないか。

⇒ 最近の争訟事例(審判所平 21. 1. 19 裁決、大阪地判平 22. 9. 17・大阪高判平 23. 3. 24)

法人が従業員給与を関係会社等に対する外注費に仮装(消費税の「ほ脱」)、当該給与に係る源泉所得税を関係会社等名義で納付。／徴収納付義務者本人の納付としての法的効果は生じない。(本件第一審判決と同様の判断)

(2) 雇用関係(源泉徴収義務者)の認定の判断要素

イ 本件事案における当事者間の私法上の法律関係(課税庁、裁判所)

(イ) 課税庁／Xと本件各医院の従業員との間に雇用関係あり、Xと本件各院長との間の関係も雇用関係であると認定。

(ロ) 裁判所の認定・判断／本件控訴審判決は、本件各医院の従業員との間の雇用契約の当事者は本件各院長であると認定。Xと本件各院長との間の関係については明言されていないが、本件各院長に支払われた金員の支払義務を負うのはXであるとした。

ロ 本件事案における事実関係等の分析・検討

《事実関係》

(イ) 本件各医院の運営状況、X・本件各院長・従業員間の関係

Xにより開設名義人兼管理者を本件各院長として運営。

人事等：採用・解雇・給与の決定、財政：診療報酬の受取口座の管理、経理関係の指示～いずれもX。勤務：各医院の区別なく稼働。

上記のほか、A 医師ら関係者の検察官に対する供述／開設者名義は

各院長であったが実質経営者はXであった、Xが各医院を一括して管理、薬も一括して仕入れ適宜使用していた、各院長の報酬もXが決定していた、B, C 医師は定額の給与を受領しており、給与をもらう立場に過ぎずとの供述あり。

(ロ) 対外的な取引関係等

本件各医院の開設者兼管理者名義、診療報酬請求の主体～本件各院長。

本件各医院の建物の賃貸借契約、医療機器のリース契約、製薬会社との取引の契約など～いずれも本件各院長。

《雇用関係等、私法上の法律関係》

(イ) 従業員との間の雇用関係の当事者

上記（事実関係）に挙げた本件各医院の運営状況等をみると、Xの立場は、医師資格を有する者が勤務医を雇用し、医院を経営するケースと何ら変わらず、医師資格がなかったことから、便宜上、本件各院長の名義を借用していたに過ぎず、本件各医院の事業自体はXに帰属するのであり、Xは、本件各医院の人事権限や財政権限を有する経営者として、自ら看護師等の従業員を雇用していたのであり、従業員との間の雇用関係の当事者（雇用主）はXであるとする国側の主張は、受け入れられる可能性が十分あり得るものであったと考える。

しかしながら、本件事案では、医療法上の開設者等を含め、対外的な取引関係等の契約当事者がすべて本件各院長となっていることも重視された結果、本件控訴審判決は、「国側の主張する上記の事実関係は、Xが、本件各医院に係る収入や支出を管理し、その経営を支配していたことを推認させるものであり、それ故に、所得税法 12 条に基づき、その名義のいかんにかかわらず、上記収入から支出を控除した結果である収益の帰属主体が、Xであると認められるといえるものの、それ以上に、上記の各事実から、従業員との間の雇用契約の当事者がXであり、Xが給与等の支払義務を負うとまで推認するには足りないもの

というほかはない。」と判断したものと考えられる。

(ロ) Xと本件各院長との関係

Xと本件各院長との関係について、雇用関係又はこれに準ずる関係ではない可能性——例えば、経営の委託あるいは委任。

病院の開設者と管理者との間で経営委任契約が締結されていた事案（札幌高判昭 50. 12. 24）⁽¹⁾があるが、経営委任契約の一種であるとされたこの事例は、委任あるいは委託を受けたBの計算で（本件病院の経営による収入及び負債はBに帰属するとの趣旨）本件病院を経営することの委託を受けたものであること、委任契約・準委任契約は、受任者が委任者から独立し、ある程度の自由裁量のもとに一定の統一的な労務を行うものをいうことからすると、本件事案におけるXと本件各院長との関係が経営の委託あるいは委任に当たるとするのは難しいのではないかと考える。

そうすると、本件事案については、本件各医院の看護師等の従業員、本件各院長のいずれも、実質的経営者であるXが雇用関係の当事者（雇用主）であるとする方が、実態に合った素直な捉え方ではないかとも考えられる。

ハ 雇用関係（源泉徴収義務者）の認定の判断要素

(イ) 実質所得者課税の原則の適用事例における認定・判断

- ・ 東京地判昭 62. 9. 22（他人名義で行われていたバー・喫茶店3店舗は、実質的には原告の経営に係るものであって、その所得は同人に帰属するとされた事例）

(1) 札幌高判昭 50. 12. 24（妨害排除等仮処分命令申請抗告事件）、昭和 50 年（ラ）第 37 号・判例タイムズ 338 号 197 ページ。／当該契約は、BがA所有の土地、建物等を使用してBの計算で（本件病院の経営による収入及び負債はBに帰属するとの趣旨）本件病院を経営することの委託を受け、これに対して一定の報酬金を支払う旨のいわゆる経営委任契約の一種であると認めるのを相当とした上で、病院の開設者が医療法の規定に則り都道府県知事の許可を得て医師たる他の者に病院の管理をさせるときは、当該管理者に対して病院経営の管理を委任することないしは病院経営を委任することも、医療法に違反するものではない旨判示。

- ・ 横浜地判平 19. 5. 30 (複数の法人名義で行われていた中古外国産自動車の販売業は、これらを全面的に支配していた原告が経営していたものと認めるのが相当であり、その収益は同人に帰属するとされた事例)
- (ロ) 源泉所得税の第三者名義による徴収納付の事例における認定・判断
 - ・ 大阪地判平 22. 9. 17・大阪高判平 23. 3. 24 (子会社に対する外注費名義の支払が、子会社は書類上の存在に過ぎず、原告が実質的に従業員を雇用し実質的な事業主体というべきであるから、経済的出捐の効果の帰属するにふさわしい実体を有する者は原告であり、原告が「給与等の支払をする者」に該当するとされた事例)
- (ハ) 雇用関係 (源泉徴収義務者) の認定・判断の際の要素

本件事案及び上記(イ)(ロ)に挙げた事例において裁判所が認定・判断するに当たって検討した項目等から一般的と思われるものを列挙すると以下のような項目が挙げられ、こうした項目について、その契約や取引等の名義、形態、具体的な状況・実態を検証することが必要であると考え。

(項目例) 事務所・事業所の建物及び敷地の所有関係又は賃貸借関係、事業資金の出所、対外的な取引等の名義、経営方針・営業方針の決定、従業員の採用、解雇、給与の額の決定、仕入れ、販売等取引の状況、売上げ等収入の管理、預金口座の管理、経費の支払、従業員に対する給与の支払などの経理関係、従業員の就業状況、帳簿書類の作成・保存 など

そして、「給与等の支払をする者」の該当性の認定・判断は、実質所得者課税の原則に準じ、上記のような諸般の事情を総合的に考慮して実質的に検討されるべき経済的出捐の効果の帰属の問題 (大阪地判平 22. 9. 17・大阪高判平 23. 3. 24) ということができよう。

ニ 本件控訴審判決の射程について

本件控訴審判決は、結果的に、医療法上の開設者や診療報酬請求の主

体などの対外的取引関係等がより重視された結果、前述のような認定・判断に至ったものと考えられる。この点に関しては、

(イ) 医師である本件各院長が医療法上の「開設者」として診療報酬請求権の帰属主体になるとしても、そのことから直ちに、従業員との間の雇用契約の当事者（雇用主）が本件各院長であることが導かれるものではなく、本件控訴審判決の論理には飛躍がある等、国側の主張には傾聴に値する点があるのではないか。

(ロ) 本件事案における従業員との間の雇用契約の当事者（雇用主）が、本件控訴審判決のとおり本件各院長であるとした場合、仮にXと本件各院長との間も雇用関係又はこれに準ずる関係であるとする、本件各院長は、Xに雇用等をされ、その指揮下で従属的な人的役務提供を行いつつ、一方では、使用者の立場で従業員を雇用するということになり、違和感があることは否めない。

この点に関しては、本件最高裁判決が、源泉所得税に係る各賦課決定処分について、本件各納税告知処分において納付すべきものとされた税額分のうち本件各院長給与等に係る部分（換言すれば、本件納付済源泉所得税に係る部分以外の部分）に対する限度では適法であるとし、原判決中、源泉所得税に係る各賦課決定処分の全部を取り消した部分は破棄を免れないとして、本件を原審の東京高裁へ差し戻す判断をした理由の中で、「Xは、上記仮装により、本件各医院に係る事業所得のみならず、本件各院長が本件各医院の事業主体であることとは両立し得ない本件各院長給与等の存在についても隠ぺいしていたものであって、その隠ぺいしたところに基づき、本件各院長給与等に係る源泉所得税をその法定納期限までに納付しなかった」と述べている部分は、類似の趣旨であると考えられる。

(ハ) 本件事案と類似する源泉所得税に係る事案の判決において、「給与等の支払をする者」の実体が原告であるとしておきながら、源泉所得税の納付行為については原告の行為ではなく各子会社の行為であると

するのは明らかに論理が矛盾しているし一貫性がない旨の原告の主張に対し、『給与等の支払をする者』に該当するのが原告であるかどうかは、租税の公平負担の原則（憲法 14 条 1 項）にかんがみ規定された実質所得者課税の原則（所得税法 12 条）に準じ、諸般の事情を総合的に考慮して実質的に検討されるべき経済的出捐の効果の帰属の問題であるのに対し、その検討の結果『給与等の支払をする者』であると判断された者が実際に源泉所得税を徴収納付したといえるかどうかは、―― 法的安定性、法律関係の明確性が強く求められる徴収納付行為の主体性の問題であって、納付の際の名義人がどうであれ、実質的な納税義務者が誰であるかをすべて調査してその者が納付したものとして判断して取り扱うなどということは、上記のような徴収納付行為の性質に照らしてできないことである。」として、原告の主張を排斥している最近の裁判例（大阪地判平 22. 9. 17・大阪高判平 23. 3. 24）がある。

（本件事案においても、上記原告の主張と同様の X の主張があり、本件控訴審判決にも同趣旨の説示あり。）

- (二) 本件控訴審判決は、国側の主張する「各事実から、従業員との間の雇用契約の当事者が X であり、X が給与等の支払義務を負うとまで推認するには足りないものというほかはない」としており、主張する事実の内容如何によっては、そうした推認ができる場合もあり得るということだと考えられる。

というような指摘もできるところであり、本件控訴審判決の射程について考えると、当該判決は事例判決ではないかといえることができるものとする。

すなわち、その事業活動から生ずる所得が帰属すると認められる真実の所得者に課税する一方で、従業員給与等に係る源泉徴収義務者とされる給与等の「支払をする者」の該当性の判断・認定に際し、通例は、当該真実の所得者と一致するものと考えられるが、本件控訴審判決は、論理必然的に当該事業活動をめぐる法律関係の当事者が当該真実の所得

者であるということが導かれるものではないとした上で、所得税法 183 条 1 項に規定する給与等の「支払をする者」の該当性の問題として総合的に考慮・検討し、本件事案においては、医療法上の開設者や診療報酬請求の主体などの対外的取引関係等がより重視された結果、本件各院長が従業員との間の雇用契約の当事者（源泉徴収義務者）であると判断されたものであり、これは前提とされた事実関係の下における事例判断であると考える。

（3）誤納金の還付

イ 「第三者名義」による納付の効果と誤納金の処理

旧物品税に係る刑事事件判決（最判昭 46. 3. 30）／外観上一見して納税義務者本人の通称ないし別名と判断できるような場合を除いて、納税義務者本人の納税申告としての公法上の効果は生じない旨判示。

⇒ この理は申告納税制度を採用する他の税法における同種事犯にも妥当（最高裁調査官解説⁽²⁾、刑事裁判例）。～「洗い替え」の手続 ----- 前記（1）ロ参照。

⇒ 源泉所得税についても、別異に解すべき理由はなく妥当するものと考えている。（本件第一審判決、大阪地判平 22. 9. 17・大阪高判平 23. 3. 24 等）

ロ 還付の相手方（還付請求権者）

過誤納金の還付（通法 56）の相手方（還付請求権者）は、その過誤納金を納付した者であり、また、源泉徴収による国税の還付金は、原則として、その国税を納付した源泉徴収義務者に還付することとされている。

⇒ 国税の徴収権者は、過納金であれ誤納金であれ、納付名義人から納付された金員がどのような資金源から調達されたかについては一切関知せず、これを調査すべき義務も権限もないのであるから、国税の徴収権者は画一的に過誤納金の納付名義人に還付せざるを得ないのであ

(2) 田崎文夫「判解」最高裁判所判例解説（刑事篇 昭和 46 年度）26～29 頁。

る。そして、仮に、過誤納金の納付名義人とその負担者が異なる場合には、その清算は当該過誤納金の納付名義人と負担者との私法関係によって清算されるべきということになろう。(大阪地判昭 51. 7. 15、東京高判平 9. 1. 19 等)

ハ 納付名義人による納付を第三者の代位納付として処理する可能性

「国税は、これを納付すべき者のために第三者が納付することができる。」(通法 41①) と、この第三者による代位納付をする場合には、納付書の、納税者の納税地及び氏名又は名称欄に当該第三者の住所及び氏名又は名称を記載し、納期等の区分欄又は余白に納税者の納税地及び氏名又は名称を付記することが必要(通則法施行規則別紙第 1 号様式・備考 7)。

⇒ 例えば、源泉徴収義務者である甲の納付すべき従業員給与等に係る源泉所得税を第三者である乙が納付しようとするときは、上記のとおり、納付書にその旨を表記することが必要であり、そのような表記なしに、ただ漫然と第三者が国税を納付しても、第三者納付の効果は生じない。

ただ、納付名義人である乙に対して誤納金として還付した上で、真の源泉徴収義務者甲から改めて徴収するという「洗い替え」の手続の中で、還付の際に乙に対して、甲のために第三者納付を行う意思の有無を確認するなどにより、国家財政としての歳入の確保に配慮するという処理も事案によっては考えられるのではないか。

ニ いわゆる「洗い替え」手続の適否

上記イのとおり、基本的には、「第三者名義」の納付は本人の納付としての法的効果は生じないところ、いわゆる「洗い替え」の手続(誤納金として納付名義人に還付、本人に対し納税告知(プラス加算税賦課決定)処分)による処理を行うのが原則である。これは、自動確定方式を採る源泉所得税の徴収納付義務者・「支払をする者」の認定と納付名義人に対する還付という処理は別の問題であって、法的安定性、法律関係

の明確性、画一的処理の要請等を踏まえると、外観・形式を重視せざるを得ない面があるということだと考える。(前記裁判例)

⇒ 「洗い替え」手続に対する批判と容認

(イ) 本件事案におけるXの(予備的)主張

実質的経営者であるXに源泉徴収義務があるとするなら、本件納付済源泉所得税はXが本件各院長の名義を借りてしたものともみるべきである。それが無理としても、還付の相手方は本件各院長ではなくXと解すべきであり、これをXが納付すべき源泉所得税に充当すべきであった。

(ロ) 大阪地判平 22. 9. 17・大阪高判平 23. 3. 24における原告の主張

「給与等の支払をする者」の実体が原告であるとしておきながら、源泉所得税の納付行為については原告の行為ではなく各子会社の行為であるとするのは明らかに論理が矛盾しているし、一貫性がない。

(ハ) 本件控訴審判決

本件各医院における事業活動をめぐる法律関係は、本件各院長を主体ないし当事者として行われたことを前提としつつ、所得税法 12 条に基づき、その結果生じた収益がXに帰属するものとして、同法を適用すれば足りるにもかかわらず、本件各納税告知処分は、本件納付済源泉所得税の納付の場面に限って、上記と異なる前提の下に、本件納付済源泉所得税を本件各院長に還付した上で、改めて、これをXに納付させようとするものであるといわざるを得ないのであって、かかる法解釈に合理性を認めることはできない。

(ニ) 大阪地判平 22. 9. 17・大阪高判平 23. 3. 24

「給与等の支払をする者」に該当するのが原告であるかどうかは、租税の公平負担の原則(憲法 14 条 1 項)にかんがみ規定された実質所得者課税の原則(所得税法 12 条)に準じ、諸般の事情を総合的に考慮して実質的に検討されるべき経済的出捐の効果の帰属の問題であるのに対し、その検討の結果「給与等の支払をする者」であると

判断された者が実際に源泉所得税を徴収納付したといえるかどうかは、法的安定性、法律関係の明確性が強く求められる徴収納付行為の主体性の問題であって、納付の際の名義人がどうであれ、実質的な納税義務者が誰であるかをすべて調査してその者が納付したものとして判断して取り扱うなどということは、上記のような徴収納付行為の性質に照らしてできないことである。

⇒ 基本的な考え方・処理は上記のとおりであるが、歳入確保の観点等から、実質上本人による納付と認められる事例については、「洗い替え」の手续とせず、本人による納付と同視して処理することの可否を現実の実務処理として個別に検討するということも考えられるのではないか。

3 結論

本件裁判例のような事例の場合の源泉徴収義務者の認定、すなわち、所得税法 183 条 1 項に規定する給与等の「支払をする者」の該当性、換言すれば給与等の「支払義務を負う者」、典型的には雇用関係の当事者（雇用主）の認定は、上記 2（2）ハで述べたとおり、個々の事例において、対外的な取引等の契約関係、事業の運営状況、経理関係等の諸般の事情を総合的に考慮して実質的に検討・判断されるべき問題ということになる。

そして、この場合、その事業活動から生ずる所得が帰属すると認められる真実の所得者に課税する一方で、従業員給与等に係る源泉徴収義務者については、通例は、当該真実の所得者と一致するものと考えられるが、概念的には、論理必然的に当該事業活動をめぐる法律関係の当事者が当該真実の所得者であるということが導かれるものではない（本件控訴審判決）ことにも留意し、上記のとおり、所得税法 183 条 1 項に規定する給与等の「支払をする者」の該当性の問題として、総合的に考慮・検討する必要があるものと考えられる。

目 次

はじめに	17
第1章 源泉徴収制度の概要、基本的構造等	20
第1節 源泉徴収制度の概要	20
1 源泉徴収制度の意義	20
2 源泉徴収義務者	21
第2節 源泉徴収制度の基本構造、法律関係等	22
1 源泉徴収に関する法律関係の概要	22
2 源泉徴収義務者の意義	23
3 納税義務者と徴収義務者	26
4 納税義務の成立と確定	28
5 納税の告知	29
6 受給者が行う確定申告との関係	33
第3節 源泉徴収制度の当事者（三者）間の法律関係	37
1 国と源泉徴収義務者との関係	37
2 源泉徴収義務者と受給者との関係	38
3 国と受給者との関係	39
第4節 過誤納金の還付	40
1 還付金と過誤納金	40
2 還付請求権者	42
3 給与等の源泉徴収税額に係る過誤納金の還付	42
4 過誤納金の還付に関する裁判例	44
第5節 実質所得者課税の原則、第三者名義による申告納税の効果	47
1 実質所得者課税の原則	47
2 第三者名義による申告納税の効果	54
第2章 実質所得者課税の原則と雇用関係（源泉徴収義務者）の認定 （第三者名義による源泉所得税の納付の効果）が問題となった	

最近の裁判例	62
第1節 事案の概要	62
1 前提事実・経緯	62
2 課税庁の調査・処分から訴訟に至る経緯等	63
第2節 第一審判決	64
1 争点	65
2 源泉所得税関係に係る争点についての当事者の主張	65
3 裁判所の判断	66
第3節 控訴審判決	67
1 争点	67
2 控訴審における当事者の主張	68
3 裁判所の判断	76
第4節 上告受理申立て	81
1 上告受理申立て理由の要旨	82
2 本件各納税告知処分に関する上告受理申立て理由－雇用契約の 当事者の認定について重大な経験則違反があること	83
第5節 最高裁判決	88
1 最高裁の判断	88
2 本件最高裁判決の結果（まとめ）	91
第3章 本件裁判例に関する源泉所得税関係を中心とした分析・検討	92
第1節 本件裁判例のまとめと分析・検討すべき項目	92
1 本件裁判例のまとめ（要点）	92
2 分析・検討すべき項目	95
第2節 第三者名義による申告納税・源泉所得税の納付について	96
1 「第三者名義」によることの動機、目的等	96
2 法的効果、税実務上の取扱い	102
第3節 雇用関係（源泉徴収義務者）の認定の判断要素	106
1 本件事案における当事者間の私法上の法律関係（課税庁、	

裁判所)	106
2 本件事案における事実関係等の分析・検討	110
3 雇用関係(源泉徴収義務者)の認定の判断要素	122
4 本件控訴審判決の射程について	134
第4節 過誤納金の還付	139
1 「第三者名義」による納付の効果と誤納金の処理	139
2 還付の相手方(還付請求権者)	140
3 納付名義人による納付を第三者の代位納付として処理する 可能性	142
4 いわゆる「洗い替え」手続の要否	144
おわりに	147

はじめに

飲食店業や風俗営業などの複数の店舗を展開する事業者が各店舗に係る納税を親族、使用人等の名義に分散して、これら第三者名義で虚偽申告（税のほ脱）をする事例が散見される。この場合、実質所得者課税の原則の適用により真実の所得者に課税する一方で、第三者名義で納付された従業員給与等に係る源泉所得税をどう扱うかという問題がある。

具体的事案として、3名の医師（以下「本件各院長」という。）の名義でそれぞれ開設されたクリニック（以下「本件各医院」という。）に係る事業所得につき、本件各院長の名義で所得税の確定申告がされ、本件各医院の従業員給与等に係る源泉所得税が本件各院長の名義で納付されていたところ、課税庁は、①本件各医院に係る事業所得は実質的な経営者であるXに帰属するとして、Xに対し所得税の更正処分及び重加算税の賦課決定処分を行うとともに、②本件各医院の従業員給与等に係る源泉徴収義務者はXであるとして、納付済みの源泉所得税を本件各院長に誤納金として還付した上で、Xに対し（未納付の本件各院長報酬分を含め）源泉所得税の納税告知処分及び重加算税の賦課決定処分を行った事案がある。

この事案の裁判において、源泉所得税の取扱いにつき、Xは、第一審においては、本件各院長名義でその従業員給与等に係る源泉所得税を納付したことを前提に、Xの源泉徴収義務者としての納付義務の履行の有効性を主張し、控訴審においては、従業員給与等に係る源泉所得税の徴収義務者はXではなく、本件各院長であると主張した。そして、第一審判決（平20.1.25東京地裁）は、法的安定性及び法律関係の明確性の要請が強く支配する租税法の下において、本件各院長の名義をもってされた源泉所得税の納付は、Xに係る源泉所得税の納付義務の履行としてされたものと認めることはできないと判示し、Xの請求を棄却した（国側勝訴）ものの、控訴審判決（平20.12.10東京高裁）は、本件各医院で勤務する従業員との間の雇用契約の当事者（源泉徴収義務者）は本件各院長であると認定・判断し、源泉所得税の納税告知処分のうち既に納付済み

の源泉所得税に相当する部分を取り消す等の判断を下した（国側一部敗訴）。国側は、上告受理申立てをしたが、この源泉所得税の納税告知処分に係る判断の部分は、その申立て理由が上告受理の決定において排除されたため、当該控訴審判決の内容のまま確定した（平 22. 7. 15 最高裁第一小法廷判決・平成 21 年（行ヒ）第 118 号）。

そこで、本研究において、この控訴審判決の射程を含め、上記のような事例における源泉所得税の取扱いについて検討することとしたものである。

（注）控訴審判決の判決要旨（抄）

- 実質課税の原則に従い、本件各医院における事業活動から生ずる所得がXに帰属するものと認められるということから、論理必然的に、本件各医院の事業活動をめぐる法律関係の当事者ないし主体がXであるということが導かれるものではない。本件各医院が本件各院長を開設名義人として開設されている以上、本件各医院の開設者は、名実共に本件各院長であることは明らかであって、本件各医院における診療行為の対価として支払われる診療報酬請求権が、私法上、本件各院長に帰属することは否定する余地がないものというべきである。そうであれば、このこととの対比において、本件各医院で勤務する看護師等の従業員との間の雇用契約の当事者は、開設者である本件各院長であり、本件各院長が、従業員に対する給与等の支払義務を負うものと認めるのが相当である。
- 国側は、Xが本件各医院の従業員の採否の決定を含む人事権も給与等の支払の権限も有しており、本件各医院で勤務していた看護師等の従業員は、本件各医院のいずれに勤務するのかの区別もなく、漠然とした状態で勤務していたなどの事実を指摘し、Xと上記従業員との間に指揮命令関係があるとの主張をする。

国側の主張する上記の事実関係は、Xが、本件各医院に係る収入や支出を管理し、その経営を支配していたことを推認させるものであり、それ故に、所得税法 12 条に基づき、その名義のいかんにかかわらず、上記収入から支出を控除した結果である収益の帰属主体が、Xであると認め

られるといえるものの、それ以上に、上記の各事実から、従業員との間の雇用契約の当事者がXであり、Xが給与等の支払義務を負うとまで推認するには足りないものというほかはない。

本稿では、まず第1章において、源泉徴収制度について、その概要、基本的構造等、具体的には、源泉徴収義務者（支払者）の意義、納税義務の成立と確定、当事者間の法律関係などについて概観し、第2章において、上記の裁判例について、事案の概要及び判決内容等を整理した上で、第3章において、源泉所得税関係を中心として分析・検討を行った。

第1章 源泉徴収制度の概要、基本的構造等

本稿は、「はじめに」で述べたとおり、源泉所得税の取扱いに関する最近の裁判例の分析・検討を中心に考察しようとするものであるが、まず本章では、その前提として、源泉徴収制度について、その概要、基本的構造等、具体的には、源泉徴収義務者の意義、納税義務の成立と確定、当事者間の法律関係などについて概観しておくこととする。

第1節 源泉徴収制度の概要

1 源泉徴収制度の意義

所得税は、所得者自身が、その年の所得金額とこれに対する税額を計算し、自主的に申告して納付する、いわゆる「申告納税制度」が建前とされているが、これと併せて、給与や利子・配当、報酬・料金など一定の所得については、その所得の支払の際に支払者が所得税を徴収して納付する、源泉徴収制度が採用されている。

我が国における源泉徴収制度は、利子所得については明治32年から、給与所得については昭和15年から採用され、長い歴史を有しているところであり、現行所得税法は、「第四編 源泉徴収」として、第1章乃至第7章、条文では第181条以下において、一定の所得（利子所得及び配当所得、給与所得、退職所得、公的年金等、報酬・料金等、非居住者又は法人の所得）に係る源泉徴収等について規定している。

この源泉徴収制度は、①給与や利子・配当、税理士報酬などの一定の所得を支払う者が、②その所得を支払う際に所定の方法により所得税額を計算し、③支払金額からその所得税額を天引き徴収して国に納付するというものである。そして、この制度により徴収された所得税の額は、源泉分離課税とされる利子所得などを除き、例えば、報酬・料金等に対する源泉徴収税額については確定申告により、また、給与所得に対する源泉徴収税額については、通

常は年末調整の手続を通じて、精算される仕組みとなっている。

なお、源泉徴収制度と憲法との関係について、その合憲性が争われた事例が複数あり、最高裁判所昭和 37 年 2 月 28 日大法廷判決（昭和 31 年（あ）第 1071 号・刑集 16 卷 2 号 212 頁）において、源泉徴収義務者の徴税事務は憲法の条項に由来し、公共の福祉によって要請されるものであるから、この制度は憲法 29 条 1 項に反するものではなく、また、この制度のために、徴税義務者において、所論のような徴税事務に伴う負担を負うものであるとしても、右負担は同条 3 項にいう公共の福祉のために私有財産を用いる場合に該当せず、同条項の補償を要するものでもなく、憲法 14 条、憲法 18 条にも違反しないとされるなど、憲法違反ではないかとの主張は、いずれも排斥されている。⁽³⁾

2 源泉徴収義務者

源泉徴収制度においては、源泉徴収の対象となる一定の所得の支払をする者に対し、その支払に係る金額につき源泉徴収をして、これを国に納付する義務があるとして、「源泉徴収義務」（徴収義務と納付義務）を課しており、この義務を課された、一定の所得の支払者が「源泉徴収義務者」である（所法 6、181、183 等）。

源泉徴収の対象とされている所得の支払者は、それが会社や協同組合である場合はもちろん、学校や公益法人、あるいは官公庁（国、地方公共団体を含む公共法人）であっても、また、個人や人格のない社団等であっても、すべて原則として源泉徴収義務者となる。ただし、常時 2 人以下の家事使用人のみに対して給与の支払をする個人は、その支払う給与や退職手当について所得税の源泉徴収を要しないこととされ（所法 184、200）、また、給与所得について源泉徴収義務を有する個人以外の個人が支払う弁護士報酬などの報酬・料金等については、源泉徴収を要しないこととされている（所法 204②）

(3) 武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法』7821～7826 頁（第一法規）参照。

二)。

第2節 源泉徴収制度の基本構造、法律関係等⁽⁴⁾

1 源泉徴収に関する法律関係の概要

源泉徴収制度においては、法律関係の主体として、課税権者たる国（税務官庁）、所得税を徴収して納付する源泉徴収義務者（以下、適宜「徴収義務者」あるいは「支払者」ともいう。）及び税を負担する本来の納税義務者である源泉納税義務者（以下、適宜「受給者」ともいう。）の三者が存在する。

受給者（源泉納税義務者）は、実体法としての所得税法上は「納税義務者」である（所法5）が、手続法としての国税通則法（以下「通則法」という。）上は「納税者」には該当せず（通法2五）、また、支払者（徴収義務者）の義務は、所得税法上は「源泉徴収義務」として規定されている（所法6、181、183等）が、通則法では「納税義務」として規定されている（通法15①）。

源泉徴収に関する法律関係、すなわち上記の三者間の法律関係については、最高裁判所昭和45年12月24日第一小法廷判決（昭和43年（オ）第258号・民集24巻13号2243頁。以下「昭和45年最高裁判決」という。）が詳細に説示しているところ、改めて次節においても記述するが、当該判決を引用しつつ述べた東京高等裁判所昭和55年10月27日判決（昭和53年（行コ）第41号・訟務月報27巻1号211頁）によれば、概ね以下のような法律関係にあるものと認められる。

- (1) 源泉徴収所得税を徴収して納付する義務は納税義務であり（通法15①）、支払者が納税者の地位に立つ（通法2⑤）。

(4) 個別に引用等を行い脚注に表記する文献、論文等のほか、次の論文を参照した。
 イ 清水潔「給与所得源泉徴収制度の法律関係」税法学312号33頁、313号1頁、314号1頁。
 ロ 茂木繁一「所得税の源泉徴収をめぐる法律関係について」税大論叢5（昭和47年）119頁。
 ハ 堺澤良「源泉徴収制度の基本的構造と関係当事者の救済」税大論叢10（昭和51年）71頁。

- (2) 同税の納税義務は、所得の支払の時に成立し（通法 15②二）、その税額は、右成立と同時に特別の手續を要しないで確定する（通法 15③二）。
- (3) 支払者は、源泉徴収をすべき所得を支払う際法定の所得税を徴収し、法定期限までに国に納付しなければならない（所法 181 以下）。
- (4) 徴収義務者たる支払者が法定納付期限までに右税を納付しないときは、税務署長は、支払者に対する納税告知によりこれを徴収するが（所法 221、通法 36①二）、右納税告知処分は課税処分ではなく徴収処分であり、徴収の一段階としての履行の請求である、と解される。
- (5) 支払者は、源泉徴収所得税の徴収・納付義務の存否又は範囲を争って納税告知処分に対する抗告訴訟を提起し得るほか、これに合わせて、又は別個に右徴収・納付義務の全部又は一部の不存在確認の訴を提起することができる。
- (6) 支払者が、源泉徴収をしていなかった場合において、右（4）により徴収され、又は、期限後に納付したときは、受給者に対し、その税額に相当する金額を爾後の支払分から控除するか、又は右金額を求償することができる（所法 222）。
- (7) 右（4）の納税告知処分は徴収処分であって、支払者の納税義務の存否・範囲は右処分の前提問題たるにすぎないから、支払者においてこれに対する不服申立てをせず、又これをして排除されたとしても、受給者の源泉納税義務の存否・範囲にはいかなる影響も及ぼし得るものではなく、従って、受給者は支払者から右（6）の求償権の行使を受けたときは、自己において源泉納税義務を負わないこと、又はその義務の範囲を争って支払者の請求の全部又は一部を拒むことができ、又右の次の支払分からの控除を受けたときは、残余の支払のみでは債務の一部不履行であるとして、右控除にかかる債務の履行を請求することができるものと解される。

2 源泉徴収義務者の意義

源泉徴収義務者については、前節の 2 に概述したところであるが、以下で

は、最も一般的である給与所得に係る源泉徴収制度を念頭に述べることにする。

所得税法 183 条 1 項は、居住者に対し国内において給与等（同法 28 条 1 項（給与所得）に規定する給与等をいう。以下本章において同じ。）の支払をする者は、その支払の際、その給与等について所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月 10 日までに、これを国に納付しなければならない旨規定している。すなわち、給与所得に係る源泉徴収における源泉徴収義務者は、「居住者に対し国内において給与等の支払をする者」である。

この場合の「支払をする者」の意義について、「当該支払に係る経済的出捐の効果の帰属主体をいうと解すべき」、「『経済的出捐による債務消滅の効果が帰属する者』を指すと解され」る、あるいは「課税対象たる経済的利益の移転に直接かつ実質的にかかわる者、すなわち、当該支払に係る経済的出捐の効果の帰属主体となるにふさわしい実体を有する者をいうと解すべき」とする裁判例がある。⁽⁵⁾

-
- (5) 弁護士の破産管財人業務に係る報酬の源泉徴収義務が争われた事案において、第一審判決（大阪地判平 18.10.25・訟務月報 54 卷 2 号 549 頁）は、「所得税法が、一定の所得又は報酬、料金等について、その支払をする者に源泉徴収義務を課すこととした趣旨は、当該支払によって支払をする者から支払を受ける者に移転する経済的利益が課税の対象となるところ、支払をする者は、その支払によって経済的利益を移転する際に、所得税として、その利益の一部をいわば天引きしてこれを徴収し、国に納付することができ、かつ、当該税額の算定が容易であるからであると解される。そうであるとすれば、支払をする者とは、当該支払に係る経済的出捐の効果の帰属主体をいうと解すべきである。」と判示している。また、同事案の控訴審判決（大阪高判平 20.4.25・訟務月報 55 卷 7 号 2611 頁）は、「支払をする者」の意義等につき、原審の認定判断を引用するほか、「上記（筆者注：所得税法 204 条 1 項の報酬の）『支払をする者』とは、所得税法 199 条の規定する『支払をする者』の解釈と同様の理由で『経済的出捐による債務消滅の効果が帰属する者』を指すと解され」と判示している。

なお、上記事案においては、破産管財人業務に係る報酬とともに、破産債権である元従業員らの退職金の債権に対する配当の源泉徴収義務が争われており、第一審判決及び控訴審判決は、両者とも源泉徴収義務があるとして、請求を棄却したところ、上告審判決（最高裁第二小法廷平 23.1.14 判決、平成 20 年（行ツ）第 236 号・平成 20 年（行ヒ）第 272 号）は、所得税法 204 条 1 項・199 条の規定が報酬・退職手当等の支払をする者に所得税の源泉徴収義務を課している趣旨について、最高裁昭和 37 年 2 月 28 日大法廷判決（刑集 16 卷 2 号 212 頁）を引用し、当該報酬・退職

また、「その支払の際」とは、現実に金銭を交付する行為のほか、これを元本に組み入れ、預金口座に振り替えるなど、その支払の債務が消滅する一切の行為が含まれる⁽⁶⁾ので、これらの行為が行われた場合には、その時に所得税の源泉徴収を要することとなる（所基通 181～223 共1）。⁽⁷⁾

手当等の「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」とした上で、前者（破産管財人業務に係る報酬）については原判決を維持する一方で、後者（破産債権である元従業員らの退職金の債権に対する配当）については、「破産管財人は、―― 破産者が雇用していた労働者との間において、破産宣告前の雇用関係に関し直接の債権債務関係に立つものではなく―― 破産管財人と上記労働者との間に、使用者と労働者との関係に準ずるような特に密接な関係があるということとはできない」などと判断して、原判決を取り消し、源泉徴収義務を負うものではないとした。

また、大阪地判平 22.9.17（平成 20 年（行ウ）第 252 号）は、要旨次のとおり判示している。

「所得税法が、一定の所得又は報酬、料金等について、その支払をする者に源泉徴収義務を課すこととした趣旨は、支払をする者は、その支払によって課税対象たる経済的利益を移転する際に、所得税として、その利益の一部をいわば天引きしてこれを徴収し、国に納付することができ、かつ、その方法によることで当該税額の算定が容易になる点にあると解される。そうであるとすれば、支払をする者とは、課税対象たる経済的利益の移転に直接かつ実質的にかかわる者、すなわち、当該支払に係る経済的出捐の効果の帰属主体となるにふさわしい実体を有する者をいうと解すべきである。」

上記事案の控訴審である大阪高判平 23.3.24（平成 22 年（行コ）第 150 号）は、原判決を引用するほか、「『給与等の支払をする者』であるためには、そこから所得税を天引きして徴収・納付する経済的出捐の効果の帰属主体としてふさわしい実体を有する必要があると解すべきである」と判示している。

- (6) 所得税法 183 条 1 項に規定する「支払」の意義について、例えば、大阪地判平 9.5.21（税資 223 号 758 頁）は、「右の『支払』とは、給与等の支払義務が発生した後、給与等の支払者が、給与等の債権者との間で給与等の支払債務を消費貸借の目的とし、給与等の支払者がその返還を約する旨の合意、すなわち、準消費貸借契約をすることも含まれるものというべきである。ただし、同項の『支払』とは、現金や小切手の交付それに銀行口座への振込がこれに該当するのはむしろ、実質課税の原則に鑑みれば、そのほか、給与等の債権者との間の代物弁済契約、給与等の債権者の放棄（債務免除）その他の給与等の支払義務を消滅させる法律行為も、原則として『支払』に該当すると考えられるからである」と判示している。また、仙台高判平 16.3.12（税資 254 号 順号 9593）は、「この『支払』とは、所得の正確な把握と徴収の確保という趣旨から、所得の源泉を問わずに担税力を増加させる経済的利益の移転行為の全てをいうものと解され、いかなる源泉から生じたものであるか、適法な利得か違法な利得かを問わない包括的な利益移転行為をいうと解するべきである。」と判示している。
- (7) 武田昌輔監修『DHC コンメンタール国税通則法』7794 頁（第一法規）。

3 納税義務者と徴収義務者

(1) 通則法2条5号の「納税者」の定義において、各税法の規定による国税の納税義務者の範囲から源泉徴収による国税の納税義務者（源泉納税義務者）は除かれている一方で、源泉徴収義務者が規定されている。この結果、源泉納税義務者は通則法上の納税者とならないが、これは、「源泉徴収義務者は、本来は各税法上の納税義務者そのものではないが、国に対して直接租税を納付する義務を負うものであり、また、その国税についての納付、猶予、還付、不服審査等の手続関係の当事者であるので、これらに関する規定の適用を受ける納税者の中に含めることが便宜であり」、「反対に、給与所得者、利子所得者等で確定申告書の提出を要しないものは、各税法上は納税義務者とされているが、国に対する納税の義務は、源泉徴収義務者によって所定の所得税を源泉徴収されるということになっており、国税通則法上の諸手続規定の当事者とはなっていないので、これらの国税の納税義務者は、この号にいう納税者から除かれているのである」⁽⁸⁾。

(2) 昭和45年最高裁判決の可部最高裁調査官の解説⁽⁹⁾では、「源泉徴収に関する法律関係の当事者となるのは、課徴権者（国）と徴収義務者（支払者）と源泉納税義務者（受給者）の三者である。一般の申告納税制度においては、課徴権者と対立する者は納税義務者であり、納税義務者がすなわち納税者となるのであって、課徴権者と納税義務者との間に介在する者はない。しかし、源泉徴収制度においては、この両者の間に徴収義務者が存在し、課徴権者に対して直接の義務を負い、課徴権者からその義務の履行を強制・追及されるのは、徴収義務者（支払者）であって、納税義務者（受給者）ではない。

徴収義務者は、支払に際して源泉所得税の徴収・納付を義務付けられ、罰則をもってこれを強制される（所得税法242条3号）のであるが、実質的な租税負担者が源泉所得税の徴収を受ける受給者であることは、何びと

(8) 武田・前掲（注7）コンメンタール通則法・631～632頁。

(9) 可部恒雄「判解」最高裁判所判例解説（民事篇（下）昭和45年度）1098～1099頁。

の目にも明らかであり、所得の支払に際しての所得税の天引徴収が税収確保の便宜のためのものであることは、いうまでもないところである。したがって、支払者が徴収を怠った場合には、受給者からの徴収を考えても不思議ではないことになるが、法は、かかる場合においても、徴税の追及を受けるのは、徴収義務者たる支払者であって（同法 221 条）、受給者ではないとするのである。

源泉徴収による所得税は、いかなる場合においても、支払者のみから徴収され、受給者が課徴権者から直接に追及されることはない。この関係を端的に物語る事例が二つある。その一は、源泉徴収を怠った支払者が、その後、倒産その他により財産を失い、または解散により法人格を喪失して残余財産が処分されるに至った場合である。この場合、課徴権者は、もはや支払者からの徴収は期待しえない。しかも、受給者に対する直接の追及はなしえないのである。その二は、源泉徴収を受けなかった受給者が他の所得との関係等から確定申告を必要とする場合である。確定申告は、暦年末を基準として、年税主義、総合課税主義、累進税率により、所得額と税額とを申告するのであるが、そこにおいて計上される税額からは『源泉徴収をされるべき所得税の額』が控除される（同法 120 条 1 項 5 号）のであって、受給者が源泉徴収を受けず、または徴収額に不足があるときでも、源泉徴収もれの税額が、確定申告を機会に、受給者から直接徴納されることにはならない。

源泉所得税は、支払者がこれを受給者から徴収しなかった場合においても、必ず支払者から徴収され、課徴権者から徴収を受け、または期限後にこれを納付した支払者は、以後受給者に対して求償すべきものとされる（同法 222 条）。要するに、源泉所得税の徴収に関して、課徴権者と直接の対立当事者関係に立つのは、徴収義務者たる支払者のみであって、租税負担者たる受給者は、徴収の法律関係における当事者とならない。これが、源泉徴収に関する法律関係の基本であって、国税通則法 2 条 5 号は、『源泉徴収等による国税』については、これを『徴収して国に納付しなければならない

い者』(徴収義務者)を『納税者』とする旨を明らかにした」とされている。

4 納税義務の成立と確定

前記1(2)のとおり、源泉所得税の納税義務は、所得の支払の時に成立し、その税額は、その成立と同時に特別の手續を要しないで確定することとされている(通法15②二、③二)。

(1) 源泉所得税の納税義務の成立

「納税義務の成立」とは、国の側からみれば、抽象的租税債権の発生であり、納税者の側からみれば、抽象的租税債務の発生である。

抽象的租税債務は、各税法に定める課税要件を充足することによって発生するが、この課税要件としては、通常、①納税義務者、②課税物件、③課税標準、及び④税率が挙げられる。

そして、この「課税要件の充足」とは、特定の者について、特定の時点において特定の事実又は状態が存することを通じて課税物件がその者に帰属し、法律の定めるところに基づいて課税標準の算定及びこれに対する税率の適用が可能となった状態が生ずることをいう。

源泉所得税についてこれらの課税要件をみると、①は源泉徴収義務者であり、②は源泉徴収の対象となる所得(例えば、給与等)であり、③は支払額であり、④は源泉徴収税率である。すなわち、源泉所得税については、源泉徴収の対象となる所得が支払われることによって、課税要件が充足され、その納税義務が成立するのである。⁽¹⁰⁾

(2) 源泉所得税の納付すべき税額の確定

「納付すべき税額の確定＝国税通則法15条3項2号」とは、納税義務の内容が確定することを意味する。

各課税要件の充足により成立した納税義務は、その納付すべき税額が確定することにより具体的な債権債務となるわけである。納付税額の確定は、

(10) 中津山準一『現代税務全集31 源泉の税務』39頁(ぎょうせい、昭和62年)。

租税債権の実現、即ち租税の納付、徴収のために行われる事後の一切の手續（例えば、督促、差押え等）の前提条件であり、確定なくしては徴収もないのである。

なお、ここでいう「確定」とは、一個の租税債務の全体の確定又は終局的な確定ではないから、上訴期間を経過したことによる判決の確定とは異なることに注意を払う必要がある。

直接国税の大部分を占める申告所得税や法人税等、大部分の租税に係る税額は、納税義務の成立後、税額の確定のための手續を経て税額が確定することとされているが、源泉所得税については、上記のとおり、源泉徴収の対象となる所得の支払と同時に納税義務が成立し、税額が確定するのである。これは、源泉所得税の性格上、課税標準の把握、税額計算の簡便性等その確定手續の簡易さもさることながら、その徴収時期をその支払時としているところに最も重要な根拠があるのである。⁽¹¹⁾

5 納税の告知

「納税の告知」とは、税務署長等が租税を徴収しようとするとき、納税者に対して文書で納税の請求、即ち、納税義務の履行を求める行為をいう。⁽¹²⁾

所得税法 221 条は、源泉徴収に係る所得税を徴収して納付すべき源泉徴収義務者がその所得税を納付しなかったときは、税務署長は、その所得税をその者から徴収する旨を定めており、また、通則法 36 条は、源泉徴収による国税で法定納期限までに納付されなかったものを税務署長が徴収しようとするときは、納税の告知をしなければならないとした上で、この納税の告知は、納付すべき税額、納期限及び納付場所を記載した納税告知書を送達して行う旨定めている。

この「納税の告知」に関し、昭和 45 年最高裁判決は、源泉徴収による所得税についてはその税額が法令の定めるところに従って当然に、いわば自動的

(11) 中津山・前掲（注 10）源泉の税務・39～40 頁。

(12) 中津山・同上書・40 頁。

に確定するものとされるところで、「支払者は、右の自動的に確定した税額を、法令に基づいてみずから算出し（ただし、計算の前提となるべき諸控除の申告は受給者による）、これを支払額より徴収して国に納付すべきこととなるのであるが、それが法定納期限までに納付されないときは、税務署長は支払者に対し、当該所得の支払と同時に確定した税額を示して納税の告知（法36条）をし、さらに督促を経て、滞納処分をなすべきものとされる」と述べた後、納税の告知の性格、権利救済の問題等について、概要以下のとおり説示している。

- (1) 税務署長が、支払者の納付額を過少とし、又はその不納付を非とする意見を有するときに、これが納税者たる支払者に通知されるのは、前記の納税の告知によるものであり、この点において、納税の告知は、あたかも申告納税方式による場合の更正又は決定に類似するかの観を呈するのであるが、源泉徴収による所得税の税額は、前述のとおり、いわば自動的に確定するのであって、右の納税の告知により確定されるものではない。すなわち、この納税の告知は、更正又は決定のごとき課税処分たる性質を有しないものというべきである。

もし、これに反して、右の納税の告知がそれ自体として税額を確定させる行為（課税処分）であるとする、取消判決等によりその効力が否定されない限り、支払者において、納税の告知により確定された税額を徴収して国に納付すべき義務の存することを争いえず、また従って受給者において、旧所得税法43条（新法222条）に基づく支払者の請求等を拒みえないこととなるのである（支払者において徴収義務を負担するとは、すなわち、受給者において源泉納税義務を負うことにほかならず、両者は表裏をなす関係にあり⁽¹³⁾、したがって、もし納税の告知が課税処分であるとすれば、

(13) 本判決のこの説示に関し、山田二郎氏は、「受給者において源泉納税義務を負担するものと説いているが、これは必ずしも正確な表現といえない。支払者の源泉徴収は受給者の所得税納税義務の確定（国税通則法16条1項1号）に先行し、確定申告によって確定する所得税納税義務の前納たる性格をもっているものであり、支払者たる源泉徴収義務者が負担する徴収義務と受給者の確定申告による納税義務とは制度

そこにおいて確定された税額及びその前提となる徴収義務の存在は、右処分が取り消されない限り、支払者はもとより受給者においても、これを否定しえないこととなるのである）が、現行法上、かかる見地は許容されえない。けだし、源泉徴収による所得税の税額が納税の告知によって確定されるとするのは、所得の支払の時に所得税を徴収すべきものとする制度の本旨に反するのみならず、もし、納税の告知によって、支払者の納税義務とともに、受給者の源泉納税義務（及びその前提となる当該義務の成立）が確定されるものであるとすれば、納税の告知は支払者及び受給者の双方に対してなされることを要すべきところ、通則法2条5号は支払者のみを納税者とし、したがって、納税の告知は支払者に対してのみなされるのであって、これが税法の建前とするところであるからである。すなわち、納税の告知は、納税者たる支払者に対してのみなされるにかかわらず、これにより支払者の納税義務の範囲（及び成立）が公定力をもって確定されるものとすれば、同時に、しかも受給者不知の間に、その源泉納税義務の範囲（及び成立）が公定力をもって確定されることとなるのであるが、かかる結果は、どうてい法の予定するところとは解しえないのである。

- (2) 一般に、納税の告知は、通則法36条所定の場合に、国税徴収手続の第一段階をなすものとして要求され、滞納処分の不可欠の前提となるものであり、また、その性質は、税額の確定した国税債権につき、納期限を指定して、納税義務者等に履行を請求する行為、すなわち徴収処分であって、それ自体独立して国税徴収権の消滅時効の中断事由となるもの（通法73④）であるが、源泉徴収による所得税についての納税の告知は、前記により確定した税額がいくばくかであるについての税務署長の意見が初めて公にさ

上においてそれぞれ独立して位置づけられていると解すべきものである。支払者が給料等を支払いその源泉徴収義務が確定する度毎にその裏に受給者の源泉納税義務が暦年中を通じて積み重なって確定してゆくのではなく、その裏には源泉徴収に関する受給者の受忍義務がただ想定されうるにすぎないというべきである。」とされている（同氏「判批」判例時報627号118頁）。なお、同旨：新井隆一「判批」ジュリスト509号35頁。

れるものであるから、支払者がこれと意見を異にするときは、当該税額による所得税の徴収を防止するため、異議申立て又は審査請求のほか、抗告訴訟もなしうるものと解すべきであり、この場合、支払者は、納税の告知の前提となる納税義務の存否又は範囲を争って、納税の告知の違法を主張することができるものと解される。ただし、右の納税の告知に先立って、税額の確定（及びその前提となる納税義務の成立の確認）が、納税者の申告又は税務署長の処分によってなされるわけではなく、支払者が納税義務の存否又は範囲を争う上で、障害となるべきものは存しないからである。

- (3) 以上のとおり、源泉徴収による所得税についての納税の告知は、課税処分ではなく徴収処分であって、支払者の納税義務の存否・範囲は右処分の前提問題たるに過ぎないから、支払者においてこれに対する不服申立てをせず、又は不服申立てをしてそれが排斥されたとしても、受給者の源泉納税義務の存否・範囲にはいかなる影響も及ぼしうるものではない。したがって、受給者は、源泉徴収により所得税を徴収され又は期限後に納付した支払者から、その税額に相当する金額の支払を請求されたときは、自己において源泉納税義務を負わないこと又はその義務の範囲を争って、支払者の請求の全部又は一部を拒むことができるものと解される（支払者が右の徴収又は納付の時以後において受給者に支払うべき金額から右税額相当額を控除したときは、その全部又は一部につき源泉納税義務のないことを主張する受給者は、支払者において法律上許容されえない控除をなし、その残額のみを支払ったのは債務の一部不履行であるとして、当該控除額に相当する債務の履行を請求することができる）。

支払者は、一方、納税の告知に対する抗告訴訟において、その前提問題たる納税義務の存否又は範囲を争って敗訴し、他方、受給者に対する税額相当額の支払請求訴訟（又は受給者より支払者に対する控除額の支払請求訴訟）において敗訴することがありうるが、それは、納税の告知が課税処分ではなく、これに対する抗告訴訟が支払者の納税義務、また従って受給者の源泉納税義務の存否・範囲を訴訟上確定させるものでない故であって、

支払者は、かかる不利益を避けるため、右の抗告訴訟にあわせて、又はこれとは別個に、納税の告知を受けた納税義務の全部又は一部の不存在の確認の訴えを提起し、受給者に訴訟告知をして、自己の納税義務（受給者の源泉納税義務）の存否・範囲の確認について、受給者とその責任を分かちことができる。

6 受給者が行う確定申告との関係⁽¹⁴⁾

- (1) 所得税法第5章（申告、納付及び還付）・第2節（確定申告並びにこれに伴う納付及び還付）では、同法120条1項の規定により確定申告をする居住者は、総所得金額若しくは退職所得金額又は純損失の金額の計算の基礎となった各種所得につき同項5号の「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」がある場合には、これを算出所得税額から控除して納付すべき所得税の額を計算し、その結果納付すべき税額があるときは、これを国に納付しなければならないとされ（所法120①五、128）、また、その計算上控除しきれなかった金額があるときは、その金額に相当する所得税の還付を受けることができることとされている（所法120①六、138）。

上記の「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」の意義について、最高裁が初めてその解釈を示した、最高裁判所平成4年2月18日第三小法廷判決（平成2年（行ツ）第155号・民集46巻2号77頁）は、概要以下のとおり判示して、それが源泉徴収の規定に基づき正当に徴収された又はされるべき所得税の額を意味すること、そして、源泉徴収に誤りがある場合、受給者が確定申告の手続において、誤って徴収された金額を控除し又はその還付を受けることはできないことを明らかにした。

(14) 木村光男「源泉徴収義務者の誤徴収・誤納付と受給者の確定申告について」税研時報10巻1号55頁（TKC税務研究所、平成7年）は、「基本的と思われる判例等を主体に解説をすすめる」として、以下の判決及びそれぞれに関する評釈を紹介し、解説している。

(イ) 昭和45年最高裁判決、(ロ)最判昭57.1.22（昭和56年（行ツ）第27号）、(ハ)東京地判昭63.4.26（昭和55年（行ウ）第83号）、(ニ)最判平4.2.18（平成2年（行ツ）第155号）

右の120条1項5号にいう「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」とは、所得税法の源泉徴収の規定（第4編）に基づき正当に徴収をされた又はされるべき所得税の額を意味するものであり、給与その他の所得についてその支払者がした所得税の源泉徴収に誤りがある場合に、その受給者が、右確定申告の手續において、支払者が誤って徴収した金額を算出所得税額から控除し又は右誤徴収額の全部若しくは一部の還付を受けることはできないものと解するのが相当である。ただし、所得税法上、源泉徴収による所得税（源泉所得税）について徴収・納付の義務を負う者は源泉徴収の対象となるべき所得の支払者とされ、原判示⁽¹⁵⁾のとおり、その納税義務は、当該所得の受給者に係る申告所得税の納税義務とは別個のものとして成立・確定し、これと並存するものであり、そして、源泉所得税の徴収・納付に不足がある場合には、不足分について、税務署長は源泉徴収義務者たる支払者から徴収し（所法221）、支払者は源泉納税義務者たる受給者に対して求償すべきものとされており（所法222）、また、源泉所得税の徴収・納付に誤りがある場合には、支払者は国に対し当該誤納金の還付を請求することができ（通法56）、他方、受給者は、何ら特別の手續を経ることを要せず直ちに支払者に対し、本来の債務の一部不履行を理由として、誤って徴収された金額の支払を直接に請求することができるのである（昭和45年最高裁判決参照）。このように、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

(15) 第一審判決（名古屋地判平1.10.20・民集46巻2号88頁）、控訴審判決（名古屋高判平2.6.28・民集46巻2号107頁）とも同様の結論を導いているが、第一審判決は、その前段で次のとおり判示している。

「以上のとおり、源泉徴収による所得税に関しては、課徴権者と直接の対立当事者関係に立つのは徴収義務者たる支払者のみであって、租税負担者たる受給者は、源泉徴収による所得税の法律関係における当事者にはならないものであり、国と支払者との間の法律関係と支払者と受給者との間の法律関係（前者は公法上の法律関係、後者は私法上の法律関係である。）が別個に並存しており、源泉徴収による所得税と申告納税による所得税とは、納税義務者、納税義務の成立・確定の時期及び手續等において全く異なるものである。したがって、両租税債務は、法律上同一性がない全く別個のものというべきである。」

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ことからすれば、前記源泉徴収税額の控除の規定は、申告により納付すべき税額の計算に当たり、算出所得税額から右源泉徴収の規定に基づき徴収すべきものとされている所得税の額を控除することとし、これにより源泉徴収制度との調整を図る趣旨のものと解されるのであり、右税額の計算に当たり、源泉所得税の徴収・納付における過不足の清算を行うことは、所得税法の予定するところではない。のみならず、給与等の支払を受けるに当たり誤って源泉徴収をされた（給与等を不当に一部天引控除された）受給者は、その不足分を即時かつ直接に支払者に請求して追加支払を受ければ足りるのであるから、右のように解しても、その者の権利救済上支障は生じないものといわなければならない。

- (2) 上記(1)の所得税法120条1項5号にいう「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」の意義に関し、青柳最高裁調査官は、「規定の文言によれば、仮に源泉徴収が現実にされていなくても、確定申告の段階では納税者はその源泉徴収されるべき税額を差し引いて申告をすべきことになることは明らかであるが、右規定の『源泉徴収をされた』という文言だけからは、それが正当に徴収されたものだけを指すものかどうかは必ずしも明らかとはいえない」としたうえ、「『源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額』と同じ又は類似の文言が所得税法の他の規定中においても使用されている。すなわち、所得税法103条は、『120条1項（確定申告）・・・の規定による申告書を提出する義務のない居住者に対して課する所得税の額は、前二章（課税標準及び税額の計算）及び前条の規定により計算した所得税の額によらず、その者のその年分の所得税に係る120条2項に規定する予納税額及びその年分の所得税につき源泉徴収をされた又はされるべき税額の合計額による。ただし、その者が確定申告を提出した場合は、この限りでない。』と規定している。右規定は、確定申告書を提出する義務がない居住者の所得税額は、総合課税主義に則って課税標準及び税額の計算方法を定めている第二編第二章、第三章の規定により計算した額によらず、

『その年分の所得税につき源泉徴収をされた又はされるべき税額』等によると定めているものであり、右規定の『源泉徴収をされた又はされるべき税額』が正当に源泉徴収された税額を指すものであることは明らかである。また、給与所得に係る源泉徴収の場合の年末調整について定める所得税法190条は、同条1号に掲げる所得税の額の合計額がその年最後の給与等の支払をする時の現況により計算した同条2号に掲げる税額に比し過不足があるときは、調整を行う旨を規定し、その1号において『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・・・につき183条1項(源泉徴収義務)の規定により徴収された又はされるべき所得税の額の合計額』と規定している。右『183条1項の規定により徴収された』とする文理からすれば、右規定によらないで、すなわち誤って徴収された金額はこれに入らないと解すべきものと思われる。同一の法律の中で、同じ文言が使用されている場合には、通常は同じ意味を持つものと解すべきであり、所得税法103条、120条1項5号、190条1号の『源泉徴収をされた』又は『源泉徴収された』との文言についても、別異に解すべき理由はない」とされ、しかして、①所得税法は、その103条において「源泉徴収をされた又はされるべき税額」という120条1項5号と同じ文言を使用しているが、103条にいう「源泉徴収をされた又はされるべき税額」とは正当に源泉徴収をされた税額を指すものと解されるところ、同一の法律において同じ文言が使用されている場合には原則として同義に解すべきものであること、②所得税法138条2項以下が、同条1項により還付すべき金額(120条1項6号に掲げる金額)を「還付金」(適法に徴収又は納付が行われたが、後に租税法の規定の適用によって、国が保有する正当な理由がなくなったため、納税者に還付される税額)として規定していることから、文理上も正当に徴収されたものだけを指すものと解するのが相当、と説明している⁽¹⁶⁾。⁽¹⁷⁾

(16) 佐藤孝一『最新判例による国税通則の法解釈と実務(三訂版)』1302～1304頁(大蔵財務協会、平成22年)。

(17) 青柳馨「判解」最高裁判所判例解説(民事編、平成4年度)58～61頁。

第3節 源泉徴収制度の当事者（三者）間の法律関係

標記の点については、前節（第2節1、3（2）参照）でも述べたが、この三者間の法律関係については、リーディングケースとして昭和45年最高裁判決が詳細に説示しているところ、その考え方を踏襲するもの⁽¹⁸⁾とされる東京高等裁判所昭和55年10月27日判決（訟務月報27巻1号211頁）では、次のように述べている。

第2節の1に記述したような法律関係（基本構造）を有する、「現行の源泉徴収制度の下においては、国（税務官庁）と直接の関係に立つものは支払者であって、本来の所得税納税義務者たる受給者は、制度上も法律上も国と直接の関係に立つものではないと考えられる」。

「現行の源泉徴収制度は、主体においては支払者と国との関係であり、内容においては支払者の源泉徴収納税義務を中心とするものであって、受給者は、国との間において直接の関係に立たず、その本来の所得税納税義務は、支払者の右義務と全く関係のないものとされている。」

1 国と源泉徴収義務者との関係⁽¹⁹⁾

源泉徴収義務は、源泉徴収義務者が国に対して負う法的義務であるが、この義務の内容は、①受給者である源泉納税義務者から租税を徴収する義務と、②その徴収した租税を納付する義務の二つから成るものであり、これらの義務は、ある意味では、源泉徴収義務者本来の納税義務ではないが、通則法上、一般の納税義務と同様に扱われ、源泉徴収義務者固有の納税義務として規定されている（事実上の納税者である受給者は、国に対して直接の納税義務を負わない。）。

(18) 品川芳宣「判批」旬刊商事法務1027号37頁（昭和59年）。

(19) 中津山・前掲（注10）源泉の税務・45頁。

したがって、源泉徴収に係る所得税は、源泉徴収義務者が倒産その他の理由によってその徴収した所得税を納付することができなくなった場合であっても、国は、受給者（源泉納税義務者）に対して直接その所得税の支払を請求することは認められないこととされている。また、源泉徴収義務者が所得税の徴収を怠っていた場合においても、国は、必ずその所得税を源泉徴収義務者から徴収することとされており、国から徴収を受け、又は法定納期限後にそれを納付した源泉徴収義務者は、その徴収又は納付以後、受給者に対して納税額の求償ができることとされている。

このように、源泉徴収に関して、課税権者たる国に対し当事者としての関係に立つのは源泉徴収義務者のみであり、源泉納税義務者たる受給者は、国に対して、直接納税の責任を負わないと同時に、不服申立てや訴訟等を提起できる立場にはないといえる。また、源泉徴収に際して誤って過大に徴収が行われ、納付が行われた場合には、その誤徴収・誤納付に相当する部分は、源泉徴収義務者において還付請求することが必要になるのである。(第2節1、3参照)

2 源泉徴収義務者と受給者との関係⁽²⁰⁾

源泉徴収義務者と源泉納税義務者たる受給者との関係は、一般的には、私法上の債権債務関係と理解することができる。

受給者は、所得税法に規定するところに従って、当然、源泉徴収義務者から所得税を徴収されることを受忍しなければならないが、この場合、源泉徴収義務者が徴収すべき税額と受給者が徴収されるべき税額とは当然一致することが予定されているところであるが、受給者としては、源泉徴収に係る所得税を徴収され、又は源泉徴収義務者から税金相当額を求償された場合であっても、その負担すべき税額について異議があるときは、その義務の存否について源泉徴収義務者を相手として争い、その請求を拒むことができると解

(20) 中津山・前掲（注10）源泉の税務・45～46頁。

されている。この場面では、仮に源泉徴収義務者が源泉徴収に係る納税告知処分取消請求訴訟に敗訴したとしても、受給者の受忍義務に何らの影響はなく、求償権の行使を拒むこと、それ自体に何らの制限を受けないのである。

(第2節5参照)

なお、納税告知を受けて源泉徴収に係る所得税を納付し、又は強制徴収された源泉徴収義務者が受給者に行使し得る求償権の範囲については、本税額までにとどまり、加算税、延滞税等いわゆる附帯税相当額までには及ばず⁽²¹⁾、また、請求金額に係る遅延損害金の利率については、民事法定利率(年5分)によるべきである旨、昭和45年最高裁判決は判示している。

さらに、源泉徴収義務者が誤って過大に税額を徴収し、納付してしまった場合、一見、国によって受給者が損害を被ったような外観を呈するが、この誤徴収は、法令に違反して支払金から差し引かれたものであって、その事実は、当該支払金に係る支払債務が不完全履行の状態にあるだけであり、受給者としては、その債務不履行部分について請求権を取得してその履行を求めることによって被った損害を補うことになるのである。

そこで、源泉徴収義務者としては、受給者に対して誤徴収相当額の支払をしなければならないのは当然であるが、当該相当額については、国(所轄税務署長)に対して不当利得返還請求権を取得し、その誤納額の還付を求めることによって問題を解決することとなるのである。

3 国と受給者との関係⁽²²⁾

源泉徴収の段階では、国と源泉納税義務者である受給者との間には、直接的な法律関係を何ら生じせしめないものとしているのが、現行法の特徴の一

(21) 昭和45年最高裁判決は、「源泉徴収による所得税の納税者は、支払者であって受給者ではないから、法定の納期限にこれを国に納付する義務を負い、それを怠った場合に生ずる附帯税を負担すべき者は、納税者(徴収義務者)たる支払者自身であって、右の附帯税相当額を旧所得税法43条2項(新法222条)に基づいて受給者に請求すべきいわれはない。」としている。

(22) 中津山・前掲(注10)源泉の税務・47頁。

つである。

したがって、受給者は、源泉徴収に係る所得税に関し、納税告知処分等を対象に争訟を提起するといったことは許されていないと解されている。なお、一部、源泉徴収義務者が有する還付請求権又は不当利得返還請求権について、受給者が（源泉徴収義務者に対して有する不払金請求権に基づき）源泉徴収義務者に代位して行使することができるとする見解もみられる⁽²³⁾。

この点に関し、特に、徴収義務者（支払者）による過大徴収・納付がなされた場合において支払者が倒産あるいは解散してしまったようなときに、支払者が受給者に対し過大徴収分の還付をすることができない、あるいは受給者が徴収義務者である支払者に請求することが不可能ないし困難な場合には、（第2節6のとおり、過大徴収部分について受給者が確定申告の際に控除することはできないのであるが、）例外的に、受給者が直接国に対して還付を請求し、又は納付すべき税額から控除することができる⁽²⁴⁾、更には、立法上も明確にした方がよい⁽²⁵⁾とする見解は、傾聴に値するものと考ええる。

第4節 過誤納金の還付

通則法 56 条 1 項は、税務署長等は、還付金又は国税に関する過誤納金があるときは、遅滞なく、金銭で還付しなければならない旨定めている。

1 還付金と過誤納金

(1) 還付金とは、国税に関する法律の規定による国税の還付金（通法 2 六）

(23) 例えば、木村弘之亮「判批」別冊ジュリスト 181 号（行政判例百選 I 第 5 版）121 頁、畠山武道「源泉徴収制度の法律関係・争訟手続」日税研論集第 15 号 289 頁（日本税務研究センター、平成 3 年）。

(24) 金子宏『租税法（第 15 版）』738 頁（弘文堂、平成 22 年）。

(25) 今村隆「徴収納付の法律関係に関する諸問題（特集 源泉徴収制度及び年末調整制度の問題点とあり方 3）」税研 153 号 44 頁（日本税務研究センター、平成 22 年）。

をいい、各個別税法において還付金としてその発生の要件が定められているものであり、それぞれの税の性質、仕組みあるいは政策的な見地等から、各個別税法において、特に付与された納税者の側の国に対する請求権であり、法律上本来的にその発生が予定されているものであるといえる。(典型的なものとして例えば、予定的な納税義務が確定したことによる還付金として、所得税の予納税額の還付金、法人税の中間納付額の還付金、税額の控除又は所得の通算により生ずる還付金として、所得税法による源泉徴収税額及び外国税額の還付金、法人税法による所得税額及び外国税額の還付金、純損失の繰戻しによる還付金などが挙げられる。)⁽²⁶⁾

ただし、給与等に係る源泉徴収税額が年末調整の結果年税額を超える場合のその超える額は過誤納金として還付する(所法 191)こととされている。

- (2) 過誤納金とは、国税として不適法な(目的を欠く)納付があったことによる国の不当利得の返還金であり、還付金と異なり、法律上予定されたものでなく不可避的に発生するものであり、理論上、「過納金」と「誤納金」に分けられる。⁽²⁷⁾

過納金とは、①納付の時には一応適法とみられる納付であったが、その申告又は課税処分が誤って過大にされていたため、後になって減額更正、減額の賦課決定又は課税処分の取消し等がされ、結果的にその納付が目的を欠くものとなった場合、②納付の時には全く適法にされた納付であったが、後になってその課税を変更すべき後発的事由が生じたため、さかのぼって減額更正等がされ、結果的にその納付が目的を欠くものとなった場合のように、納付が結果的にみて目的を欠くことになった場合の不当利得の返還金である。一方、誤納金とは、確定した納付すべき税額を超えて納付があった場合におけるその超える額の納付など、当初から明らかに目的を欠く納付であった場合の不当利得の返還金である。

(26) 武田・前掲(注7) コメントール通則法・3055~3063の3頁参照。

(27) 武田・同上書・3055、3064頁。

過誤納金は、上記のように、国税の納付が目的を欠く結果、国の不当利得となった場合の法律関係である。したがって、これについては、国は、格別の規定を待つまでもなく、一般に認められる不当利得の法理により当然に還付すべきものであると解されている。⁽²⁸⁾

2 還付請求権者

(1) 還付金についての還付請求権者は、その還付金の内容（発生要件）を定める各個別の国税に関する法律に規定された者である。具体的には、原則として還付金の計算の基礎となった国税の納税者又は納税義務のあった者であり、これらの者の相続人又はその権利義務を包括して承継した者を含む。⁽²⁹⁾

(2) 過誤納金についての還付請求権者は、その過誤納金を納付した者である。なお、この場合の納付した者というのは、納付による法的効果がだれに帰したかという点からみるべきものであって、現実には誰が納付したかは関係がない。⁽³⁰⁾

なお、源泉徴収による国税の過誤納金については、次の3のとおり、法令に別に定めがある場合を除き、その国税を納付した源泉徴収義務者に還付することとされている。

3 給与等の源泉徴収税額に係る過誤納金の還付

(1) 源泉徴収による国税の過誤納金については、法令に別に定めがある場合を除き、その国税を納付した源泉徴収義務者に還付することとされている（通基通 56 条関係 2）。これは、源泉徴収による国税を現実に国に納付する者は源泉徴収義務者であり、実際の国税を負担する者である受給者等は国に対して直接の法律関係の当事者となるものではないからである（昭和

(28) 志場喜徳郎ほか『国税通則法精解（平成 19 年改訂）』539～540 頁（大蔵財務協会）。

(29) 武田・前掲（注 7）コンメンタール通則法・3067 頁。

(30) 武田・同上書・3067 頁。

45 年最高裁判決及び昭和 37 年 7 月 31 日内閣法制局意見⁽³¹⁾参照。⁽³²⁾

なお、法令に定める場合には、次の場合がある。

イ 年末調整の結果生じた源泉徴収税額の還付金 受給者に還付する（所法 191、所令 312、313）。

ロ 災害により住宅等に甚大な被害を受けたことによる源泉徴収税額の過納額 受給者に還付する（災害減免法 3、同法施行令 3 の 2、4）。（この場合の過納額は、還付金である。）

なお、給与等の受給者が、確定申告の手続において、給与等の支払者が誤って源泉徴収した源泉徴収税額を所得税額から控除し、又は還付を受けることはできないことについては、第 2 節 6 で記述したとおりである。

(2) 上記 (1) のとおり、源泉徴収義務者が、計算誤り等により源泉徴収税額を納め過ぎた場合には、通則法 56 条の規定に基づき、税務署長は過誤納金を遅滞なく還付することになるのであるが、実務上は、当該過誤納金が給与等に係るものであるときは、当該源泉徴収税額に係る納税地の所轄税務署長は、通則法 56 条の規定による還付に代えて、当該徴収義務者から届出書を提出させ、当該過誤納金に相当する金額を、当該届出書の提出日以後に当該徴収義務者が納付すべきこととなる給与等に対する源泉徴収税額から控除させることにより、当該過誤納金を還付することができる旨の取扱いが定められている（所基通 181-223 共-6）。⁽³³⁾

(31) 昭和 37 年 7 月 31 日内閣法制局一発第 9 号「源泉徴収税額の還付請求権者に関する内閣法制局意見」は、『賃金等の誤払いについて』の照会のうちの「(甲) 使用者が労働者の賃金から源泉所得税の額を超える額を徴収し、政府に納付した場合において、国税通則法第 56 条に基づき右の超過徴収に係る過納金を還付すべき相手方は、使用者であるか又は労働者であるか。」に対し、「(甲) 超過徴収に係る過納金を還付すべき相手方は、使用者である。」と調達庁総務部長宛て回答している。（理由については、武田・前掲（注 7）コンメンタール通則法・3070 頁参照。）

(32) 武田・同上書・3068～3069 頁。

(33) 武田・前掲（注 3）コンメンタール所得税法・7814 頁。

4 過誤納金の還付に関する裁判例

過誤納金の還付について、通則法と民法との関係、還付の相手方等に関する過去の裁判例の判示を挙げると、例えば以下のようなものがある。

(1) 東京高等裁判所昭和 50 年 4 月 16 日判決⁽³⁴⁾

本件修正申告及び賦課決定の一部無効による租税債務の不存在部分に対応する過納税金は、被控訴人の国税徴収手続という権力的な公法的手続の過程において生じたものであって、いわゆる公法上の不当利得たる性質を有する（この意味において、右の過納税金は私人間の経済的利害の調整を目的とする民法上の不当利得の性質を有するものではない。）のであり、そして、これが国税通則法第 56 条にいう過誤納金にあたるものであって、同法の過誤納金に関する規定が民法の不当利得の規定の適用を排除する趣旨であると解すべきことは、前記引用の原判決説示のとおりである。

(2) 大阪地方裁判所昭和 51 年 7 月 15 日判決⁽³⁵⁾

本件還付金は、元来被告 A、B が自己固有の納付義務に基づく相続税として納付した金員が、後に過納であったとして減額更正されたために発生したものであることが明らかである。このことは、被告国が、結果的には本来相続税の納付義務のなかった被告 A、B から相続税の納付を受けたことにより、不当に利得を得た結果となったので、これを固有の納付義務に基づいて納付した被告両名に返還することを意味するのである。従って被告国が本件還付金をもとの納付義務者でありかつ納付名義人たる被告 A、B に還付すべきことは当然であって、右納付金が実際は原告両名に帰属すべき相続財産から支出されていて、原告らが実質上の損害を蒙っていたとしても、それは原告らと右被告両名間に右を清算するための債権債務の関係を発生

(34) 昭和 49 年（行コ）第 50 号・訟務月報 21 卷 6 号 1345 頁。第一審は、東京地判昭 49.7.1・訟務月報 20 卷 11 号 178 頁、上告審は、最判昭 52.3.31・訟務月報 23 卷 4 号 802 頁。石田裕康「判批」ジュリスト 604 号 137 頁参照。佐藤・前掲（注 16）・国税通則の法解釈と実務・1369 頁参照。

(35) 昭和 49 年（行ウ）第 1 号・訟務月報 22 卷 9 号 2280 頁。高橋欣一「判批」ジュリスト 639 号 139 頁参照。

させる事由となるだけであり、原告らが被告国に対して直接何らかの債権を取得する事由となるものではない。しかも被告国にとっては各納付義務者から納付された金員がどのような資金源から調達されたかについては一切関知しないものであり、かつこれを調査すべき義務も権限もないのであるから、被告国は画一的に当該過納金の納付名義人に對し還付すべきであり、かつこれで足りるものというべきである。

(3) 東京高等裁判所平成9年1月19日判決⁽³⁶⁾

確定申告の基礎となった契約が判決によって無効であることに確定した場合においても、所得税の確定申告自体は当然に無効となるものではなく、納税申告者のする更正の請求(国税通則法23条)又は職権による減額更正を俟ってはじめて申告に係る所得税の納付が結果的に目的を欠くことになり、国は、これを収納すべき法律上の原因を欠くことになって、所轄税務署長等は、国税通則法第五章(国税の還付及び還付加算金)の規定に従って、納付された譲渡所得税を過納金として還付すべきことになるものと解すべきである。

また、右過納金を還付すべき相手方については、第三者の出捐によって国税が納付され、又は第三者がその名において国税を納付した場合(国税通則法41条1項)であっても、これらの第三者は国税債権の債務者ではないのであるから、右納付に係る過納金は、当該納付の出捐者又は納付した第三者に対してではなく、本来の納税者(相続、譲渡又は差押えがあったときは、相続人、譲受人又は差押債権者)に対して還付すべきものであると解するのが相当である(この場合において、所轄税務署長等が当該納付に係る現実の出捐者やそれによって最終的に損失を被ることになる者を調査して、その者に対して過納金を還付すべきものとするのは、大量の還付事務の適正かつ画一的な処理の要請に適う所以ではない。)

(36) 平成8年(ネ)第1932号・税資222号239頁。第一審は、東京地判平8.3.29・税資215号1367頁、上告審は、最判平9.11.27・税資229号836頁。佐藤・前掲(注16)・国税通則の法解釈と実務・1349頁参照。

(4) 東京地方裁判所平成8年3月29日判決(上記(3)の第一審)

国税通則法の過納金に関する規定は、納付された国税に関し民法の不当利得の特則を定めたものと解されるから、民法上の不当利得請求権そのものは発生しないものというべきである。

(備考) 被告国の主張(抜粋) / 不当利得に関する民法の適用の可否について

本件の処理については国税通則法 56 条 1 項の過納金還付の規定が適用されるが、その場合、なお不当利得に関する民法の規定が適用されるのかが問題となる。原告は、民法の適用を肯定するようであるが、同条の過誤納金に関する規定は民法の不当利得の適用を排除する趣旨であると解すべきである(東京地方裁判所昭和 49 年 7 月 1 日判決・訟務月報 20 卷 11 号 178 ページ及びその控訴審判決である東京高等裁判所昭和 50 年 4 月 16 日判決・訟務月報 21 卷 6 号 1345 ページ参照。)

すなわち、国税として納付された金員について、それに対応する確定した租税債権が存在しない場合には、国は、これを収納すべき法律上の原因を欠くのであるから、公法上の不当利得の性質を有するものとしてこれを納税者に返還すべきであることはいうまでもないが、法は、大量的、反復的に発生する過誤納金の返還に関する事務を適正・迅速に処理する必要があること、瑕疵ある租税確定処分であっても、それが取り消されない限り、納税者がその瑕疵を主張することは許されないという公定力理論との整合性を保つ必要があることから、過誤納金の返還を規律すべき規定として、同法 56 条以下の規定をもうけたものというべきである。したがって、同条の規定により、民法の不当利得の規定の適用は排除されているというべきである。

第5節 実質所得者課税の原則、第三者名義による 申告納税の効果

1 実質所得者課税の原則

(1) 実質主義

所得税法は、「第四章 所得の帰属に関する通則」として、第12条に「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する者に帰属するものとして、この法律の規定を適用する。」と、実質所得者課税の原則を規定している。

法人税法にも同旨の規定がある（法法11）が、この「実質所得者課税の原則」は、税法上のよりいっそう広義の原則である「実質主義」の一側面、すなわち「所得の帰属に関する実質主義」を定めたものであるとされている。

税法上の実質主義とは、租税法の解釈適用等に当たっては、その形式的、表見的事実だけでなく、その実質（経済的実質）に従うべきであるという原則であり、租税負担の公平を図るためには、税法の解釈適用あるいは事実認定に当たって、法文の文理解釈や行為の形式よりもその経済的実質に基づき判断を行うべきであるとするものである。⁽³⁷⁾

(2) 実質所得者課税

実質所得者課税の原則の意義については、法律的帰属説と経済的帰属説の二つの見解がありうる。前者は、課税物件の法律上（私法上）の帰属につき、その形式と実質とが相違している場合には、実質に即して帰属を判定すべきであると解する考え方であり、後者は、課税物件の法律上（私法上）の帰属と経済上の帰属が相違している場合には、経済上の帰属に即して課税物件の帰属を判定すべきことを定めたものであると解する考え方

(37) 武田・前掲（注3）コンメンタール所得税法・1101～1102頁。

あるが、金子宏名誉教授は、「経済的帰属説をとると、所得の分割ないし移転を認めることになりやすいのみでなく、納税者の立場からは、法的安定性が害されるという批判がありうるし、税務行政の見地からは、経済的に帰属を決定することは、實際上多くの困難を伴う、という批判がありうる。その意味で、法律的帰属説が妥当である。」⁽³⁸⁾とされる。

法律上の帰属者と実質上の所得者の異なるケースとしては、例えば、次のようなケースが挙げられる。⁽³⁹⁾

- イ 会社が、法令の規定その他の理由により自己の株式を重役等の名義で所有し、配当金を取得している場合
- ロ 登記その他一般に行われる財産権移転の手續未済の土地、家屋等の譲受人が、その土地、家屋等から生ずる収益を取得している場合
- ハ 仮装売買の売主がその売却したことを仮装した財産から生ずる収益を取得している場合
- ニ 他人（法人を含む。）名義で事業を行っている者がその事業から生ずる収益を取得している場合

なお、事業から生ずる所得の帰属に関し、取扱通達において、事業から生ずる収益を享受する者がだれであるかは、その事業を経営していると認められる者がだれであるかにより判定するものとする旨定められている（所基通 12-2）。

（備考）条理としての実質所得者課税の原則（確認的規定）

金子宏名誉教授は、「所得の人的帰属について－実質所得者課税の原則－」（脚注 38 参照）の中で、法律上の帰属に関する実質主義、すなわち法律上の帰属につき名義と実体あるいは形式と実質が食い違っている場合において、「実体ないし実質に即して帰属を判定するためには、真実の法律関係ないし事実関係の認定が不可欠であり、したがって事実認

(38) 金子・前掲（注 24）租税法・157 頁。なお、金子宏「所得の人的帰属について－実質所得者課税の原則－」同『租税法理論の形成と解明 上巻』524 頁以下（有斐閣、平成 22 年）参照。

(39) 武田・前掲（注 3）コンメンタール所得税法・1103～1104 頁。

定（何が真実の法律関係であるかの認定も事実認定である）の作用が大きな重要性をもつことになる。この意味での実質所得者課税の原則は、課税は私法上の法律関係ないし事実関係に即して行われなければならない、という租税法の適用に関する一般原則（他の法分野においても同じ原則が妥当している）の、帰属の分野における表現にほかならない。実質所得者課税の原則を上述の意義に理解するならば、それは、所得税法においてもかねて明文の規定をまつまでもなく、一つの不文の原則としてあるいは当然のこととして認められてきたところである。したがって、昭和 28 年の所得税法の改正において設けられた 3 条の 2 の規定――その後身としての現行所得税法 12 条の規定も――は創設的な規定ではなく、不文の原則ないし当り前のことを確認的に定めた規定であると解してよい。」（上記引用書 538 頁）と述べておられる。

この点に関し、同教授は、実質所得者課税の原則の問題に関する最も重要な裁判例として、昭和 20 年代後半以降発生した企業組合の課税関係をめぐる一連の訴訟事件の判決、中でも代表的な判決である共栄企業組合事件に対する最高裁判所の判決（最判昭 37. 6. 29、昭和 34 年（あ）第 1220 号・税資 39 号 1 頁）を挙げられているところ、同判決が引用する高裁判決（福岡高判昭 34. 3. 31、昭和 32 年（う）第 977 号～第 981 号・税資 39 号 84 頁）の関係部分を参考までに引用（抜粋）すると、以下のとおりである。

「所得税法第 2 条所定の課税対象となっている個人の所得とは当該個人に帰属する所得を指称するものであることは勿論であるが、その所得の外見上又は法律形式上の帰属者が単なる名義人に過ぎずして、他にその終局的実質的享受者が存在する場合、そのいずれを所得の帰属者として課税すべきかについて問題を生ずる。思うに、国家経費の財源である租税は専ら担税能力に即応して負担させることが、税法の基本理念である負担公平の原理に合し且つは社会正義の要請に適うものであると共に、租税徴収を確保し実効あらしめる所以であって、各種税法はこの原

則に基いて組み立てられており、又これを指導理念として解釈適用すべきものと謂わねばならない。さすれば、所得の帰属者と目される者が外見上の単なる名義人にしてその経済的利益を実質的、終局的に取得しない場合において、該名義人に課税することは収益のない者に対して不当に租税を負担せしめる半面、実質的の所得者をして不当にその負担を免れしめる不公平な結果を招来するのみならず、租税徴収の実効を確保し得ない結果を来す虞があるから、かかる場合においては所得帰属の外形的名義に拘ることなく、その経済的利益の実質的享受者を以て所得税法所定の所得の帰属者として租税を負担せしむべきである。これがすなわちいわゆる実質所得者に対する課税（略して実質課税）の原則と称せられるものにして、該原則は吾国の税法上早くから内在する条理として是認されて来た基本的指導理念であると解するのが相当である。---（中略）---従って、昭和28年8月7日法律第173号所得税法の一部を改正する法律により新たに追加された同法3条の2所定の『資産または事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であつて、当該収益を享受せずその者以外の者が当該収益を享受する場合においては、当該収益については、所得税はその収益を享受する者に対してこれを課するものとする』旨のいわゆる実質所得者に対する課税の原則を宣明した規定は、従来所得税法に内在する条理として是認されて来た右原則をそのまま成文化した確認的規定でありこれによって所得税法が初めて右原則を採用した創設的規定ではないと解するのが相当である。」

（3）実質所得者課税の原則に関する裁判例

所得税法12条に規定する「収益を享受する」ことの意義等、実質所得者課税の原則に関する過去の裁判例の判示を挙げると、例えば以下のようなものがある。

イ 大阪地方裁判所平成 12 年 12 月 8 日判決⁽⁴⁰⁾

法 12 条は、「資産又は事業から生じる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、これを享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する者に帰属するものとして、この法律の規定を適用する」と規定し、実質所得者課税の原則を明らかにしている。

右の「収益を享受する」とは、経済的に収益が帰属することを意味するとの解釈も成り立ち得るが、法 12 条が法律上収益が帰属するとみられる者が「単なる名義人」である場合にその者以外の者に収益が帰属する余地を認めていることからすると、問題となる収益が私法上は名義人に帰属し、名義人以外の者が単にその収益を消費している場合には当該収益は名義人に帰属するとする趣旨と解され、結局「収益を享受する」とは、収益が経済的に帰属することを意味するのではなく、私法上帰属することを意味すると解するべきである。このような解釈は、法的安定性の見地からも支持し得るものである。

しかし、私法上の帰属を判断するには、実質所得者課税の原則が担税力に応じた公平な課税を実現するための要請であることからすると、本件のように事業による収益の帰属が問題となる場合は、その者が、当該事業による収益を実質的に支配しているか否かで判断すべきであり、ある事業が何者かの名義において行われる場合であっても、名義人以外の者がもっぱら自己のために当該事業活動を行い、その成果を直接自己に帰属させている場合には、右収益は右名義人以外の者に支配されていると言うべきである。そして、具体的には、当該事業に関する名義人と名義人以外の者の能力、関与の程度、収益の管理状況等を総合勘案して、いずれが当該事業の経営方針や収益等につき支配的影響力を有しているかによって判断すべきである。

(40) 平成 11 年（行ウ）第 21 号、同第 22 号・税資 249 号 1055 頁。（控訴審は、大阪高判平 13.9.7.）

また、前述のように実質所得者課税の原則が、担税力に応じた公平な課税を実現するための要請であることからすると、右収益が法律上だれに帰属するかの問題は、名義人と名義人以外の者の間において法律上どちらに帰属するかの問題であり、本件における収益のように収益が第三者から支払われた報酬であるような場合に、その報酬の支払者との関係で、何者が法律上その報酬を受領する権限を有するかとは別個の問題であるというべきである。

ロ 東京地方裁判所昭和 45 年 7 月 1 日判決、東京高等裁判所昭和 46 年 10 月 29 日判決

(筆者注：本件は、妻名義で営業し、かつ、申告納税している店舗に係る事業収入の帰属者は、営業活動状況、経理状況等に即して実質的に考察すると被告人であると認定した刑事裁判の事例である。)

(イ) 東京地判昭 45. 7. 1⁽⁴¹⁾

所得の帰属は、形式的な営業名義、法律関係によって決定されるべきではなく、実質的な営業活動により生ずべき利益の帰属関係如何により決められるべきであって、正に、何人の収支計算においてなされたか否かにより決定されなければならない。

本件において、妻が弁護人所論の各店舗の営業名義人であり、かつ申告納税者であった。しかしながら、営業活動状況、経理状況等に即して実質的に考察するならば、それぞれの名義、申告にもかかわらず、各事業収入の帰属者は被告人であると認めざるを得ない。

(ロ) 東京高判昭 46. 10. 29⁽⁴²⁾

実質課税の原則とは、担税力と公平の観点から、所得の形式的な帰属者ではなくて、その実質的な帰属者に租税負担の義務を負わせようとするものであり、所得が何人に帰属するかは、唯だ形式的な営業名義のいかんの問題ではなくて、その営業が一体何人の計算に

(41) 昭和 43 年 (特わ) 第 204 号・税資 64 号 1304 頁。

(42) 昭和 45 年 (う) 第 1888 号・税資 64 号 1279 頁。

よってなされているか、すなわちその営業の対外的な法律行為は専ら誰れの名においてなされているかということや、その経済的利益の実質的な享受者は果して誰れであるかということの問題である（この点については、最高裁判所昭和34年（あ）第1、220号、同37年6月29日第二小法廷判決、裁判集143号や広島高等裁判所昭和40年（う）第509号、同41年12月9日第1部判決、集19巻6号810頁などを参照。）。

ハ 千葉地方裁判所昭和62年5月6日判決⁽⁴³⁾

（筆者注：本件は、P社の代表者でX社の実質上の代表者でもある甲がX社名義で行った土地の取得と譲渡による収益は、P社に帰属すると主張が退けられ、名義人であるX社に帰属するとされた事例であり、法人税法11条に関する判示である。）

法人税法11条は「資産又は事業から生じる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であつて、その収益を享受せず、その者以外の法人がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する法人に帰属するものとして、この法律の規定を適用する。」と規定するから、法人の所得の有無とその帰属を判定するについては、単に当事者によって選択された法律的形式だけでなく、その経済的実質をも検討・吟味すべきことは当然であるが、当事者によって選択された法律的形式が経済的実質から見て通常採られる法律的形式とは明らかに一致しないものであるなどの特段の事情がない限り、当事者によって選択された法律的形式は原則として経済的実質をも表現しているものという事実上の推定が働き、右の法律的形式と経済的実質との不一致が明らかに立証された場合において初めて右の推定を覆し、右立証された経済的実質に従って法人税法上の法律関係が確定されることになるのが相当である。

(43) 昭和57年(行ウ)第15号・税資158号503頁。控訴審は、東京高判昭63.8.30・税資165号518頁、上告審は、最判平1.3.3・税資169号449頁。

2 第三者名義による申告納税の効果

本稿は、第三者名義による源泉所得税の納付の効果について研究するものであるが、過去の裁判例において、源泉所得税に係る事案ではないが、申告納税制度を採る旧物品税に係る第三者名義による申告納税につき争われた事案(物品税法違反被告事件:最高裁判所昭和46年3月30日第三小法廷判決・昭和44年(あ)第1032号・刑集25巻2号359頁)⁽⁴⁴⁾があるので、その判示等を概観することとする。

(1) 事案の概要⁽⁴⁵⁾

被告人Xは、ゴルフクラブ用バッグの製造販売を業とする訴外T商事株式会社の代表取締役であるが、製造業者が製造と同時に販売を行うと物品の移出数量等を税務署に正確に把握されると考え、T会社の社員ないし下請業者である訴外Aら三者の承諾を得て同人らの名義で物品税第2種製造開始申告書等を所轄税務署長に提出し、外観上自己の会社は第三者が製造したゴルフクラブ用バッグを仕入れて販売しているように仮装した。そしてXは、昭和37年7月から同39年8月までの間、T会社の製造場で同物品を製造・移出販売していたにもかかわらず、同会社名義の申告納税をせず、訴外Aら三者の名義で毎月真実の移出数量、課税標準価格の各一部を記載した納税申告書を提出し、これに応じた物品税を納付していたところ、これらの事実が発覚し、Xは物品税法違反で起訴された。

第一審は、第三者名義での申告納税は物品税をほ脱する一手段にすぎず、T会社自身の申告納税としての法的効果が期待されていたわけではないことを理由に、移出したバッグ全部につき物品税のほ脱行為を認めXを有罪とした。

これに対して第二審は、第三者名義で申告納付された部分についてはほ脱の故意を欠くとするほか、事実誤認の疑いがあるとして、原判決を破棄

(44) 第一審は、東京地判昭42.12.6・刑集25巻2号383頁、控訴審は、東京高判昭44.3.24・刑集25巻2号397頁。

(45) 玉国文敏「判批」別冊ジュリスト62号88頁。

差戻しとした。

検察官の事件受理申立てを受理した最高裁は、次のように判示して第二審判決を破棄し、原審に差し戻した。

(2) 最高裁判決の判示等

物品税法の採用する申告納税制度は、法定の納税義務者に対し、その課税内容を最も知悉する者として、法律の定める手続に従って、一定の要式により、できるだけ正確な課税内容を申告することを期待する一方、この納税申告に対し、原則として、既に国家と納税義務者との間に成立している納税義務の確定という公法上の効果を付与し、この確定した納税義務を前提として、これに応じた納付を予定しているのである。そこで、私法関係と異なり、法的安定性、法律関係の明確性の要請が強く支配する租税法のもとにおいて、納税申告がこのように納税義務の確定という公法上の効果の発生をきたす要式行為であることに思いを致せば、納税義務者本人が第三者名義でその納税申告をすることは、法の全く予定していないところであり、これが外観上一見して納税義務者本人の通称ないし別名と判断できるような場合でない限り、納税義務者本人の納税申告として、その納税義務の確定という公法上の効果は生じないものと解するのが相当であり、この納税義務の確定なくして有効な納付をなし得ないことは、論をまたないところである。従って、原判示のような事情のもとで、被告人がした A から三者名義の納税申告は、納税義務者たる T 商事株式会社の納税申告として法的効果は生じないというべきであり、これに応じたその納付分もまた同会社の納付として目し得ないといわなければならない。

(備考) 検察官の事件受理申立理由 (抜粋)

「租税債権は、租税法の定める一定の要件—いわゆる課税要件—を具備した時に、課税権者である国家 (又は地方公共団体) と納税義務者である国民との間に成立する。すなわち、租税債権が成立するためには、課税当事者である課税権者及び納税義務者、並びに課税の物的基礎である課税物件— (例えば所得税、法人税における所得、物品税における製

造場から移出された物品税法別表に掲げる物品) 一があり、更にその課税物件が特定の納税義務者に帰属することが必要である。従って、納税義務者について、課税物件の内容及びその帰属が明らかになり、課税物件が決まり、それに税率が決められれば、その納税義務者の納付すべき税額が得られる。

(通常、納税義務者、課税物件、帰属、課税標準及び税率の五つ、または、これに課税権者を加えた六つを課税要件とよんでいる。) (田中二郎・租税法 156 頁)

右に述べた如く、租税債権は課税権者と当該課税物件の帰属する『特定の納税義務者』との間に成立するものであるから、課税権者は納税義務者に対してのみ課税し、納税義務者のみから徴収すべきであって、課税権者は租税収入を確保することさえできれば、何人に対して課税しても差支えないとか、また何人からでも、徴収することができ、何人からでも徴収しさえすれば良いとかいうがごときものではない。

国家の租税収入が正当に確保されたか否かも、後述するように、納税義務者本人との間で決すべき問題であって、弁護人が控訴趣意中に述べているような『何人が如何なる目的をもって納付しようとも、当該納付された金員については収入が確保され、侵害されるべき法益は存在しないこととなる』ものではない。

このことは、賦課課税方式をとると申告納税方式をとるとにかかわらず、現行租税制度の基本的原理であり、基本的構造であって、ほ脱犯の構成要件を解釈するに当たっても、この単純明快な基本的原理の正確な理解を前提としなければならない。」

「右の如くにして課税権者と『特定の納税義務者』との間に成立した租税債権は、申告納税制度の下においては、納税義務者の申告によって確定する。すなわち、申告納税制度の下においては、納税義務者が税法の規定に基き自ら課税標準及び税額を計算しこれを税務当局に申告することにより、課税当事者である課税権者と納税義務者とが両者の間に

成立した租税債権を確認することによって、その租税債権が確定し、同時に納税義務者がその申告した税額を納付するのである。

この場合、納税義務者が申告すべき課税標準及び税額は、税法の規定に則った正当なもの、すなわち納税義務者に帰属する当該期間の実際の課税物件に対する正当な課税標準及び税額であり、しかもこれを納税義務者が本人名義をもって申告すべきこととされているのであって第三者名義をもって申告することは法の全く予想しないところである。第三者名義をもってする申告納税に納税者本人の納税申告としての法的効果を付与することはあり得ないのである。何となれば租税債権は課税権者と納税義務者本人との間の債権債務であり、申告納税制度の下にあっては、前述した如く、納税義務者の申告は課税権者たる国家との間に当該納税義務者の租税債務がいくら存在するかを確認する行為であるから、第三者名義をもってする申告が納税義務者本人の租税債務の確認となり得ないことは当然のことというべく、かえって、第三者名義をもって申告した分については納税義務者本人と国家との間に租税債務が存在しないことを確認したことを意味するものといえるからである。

申告にあたって最も重要なことは期間計算と帰属の問題である。わが国の税法はいわゆる『期間計算主義の原則』をとっており、課税対象たる所得等の課税物件が何時の期間に属するものであるかを厳格に解し、例えばある年度の所得が 1000 万円あったのに、当該年度の所得として 300 万円だけ申告し、残りの 700 万円を翌年度の所得として繰延申告するが如き行為を厳に禁止しているが、課税物件が何人に帰属するかについても同様厳格に解し、納税義務者間の振替を許さない。

例えば、乙名義の申告納税が虚偽で乙は名義人にすぎず、実質所得者すなわち真の納税義務者が甲であるということが判明した場合には、課税、徴収の制度上、乙に対しては減額更正（国税通則法第 24 条）を行なって乙名義をもって納付した金員（税金）を乙に還付し、甲に対しては改めて決定を行なうことによって課税し甲から税金を徴収する（同法

第 25 条) といういわゆる『洗い替え』の手续をとることとなる。このことは、乙名義をもって納付された金員を甲が負担して支払った場合でも同様である。(もっとも、乙が還付を受けた金員をもって、甲のために甲に代って第三者としての、いわゆる代位納付することは認められており《同法第 41 条》、本件においても所轄税務署は A ら 3 名の名義をもって納付された金員《物品税》を A ら 3 名に還付し、同人らから納税義務者たる T 商事株式会社のためこれを代位納付させている。) 税法は課税上乙名義の申告納税に甲自身の申告納税としての法的効果を認めていないのである。すなわち、納税義務者が第三者名義をもって虚偽申告を行なうがごとき行為は、所得の帰属関係をことさらゆがめるものであって、申告納税制度を採用している租税制度の下においては到底許されないことである。

従って、国家の租税債権が確保されたか、それとも租税収入の減少を招来したか、(租税収入の侵害があったか) 否かは、納税義務者が納税義務者本人名義で正しい申告納税を行なったかどうかによって決定されるべき問題であって、納税義務者が第三者名義で申告納税したかどうかは全く無関係である。納税義務者本人の正しい申告納税がなければ、たとえ納税義務者がその資金を出捐して第三者名義で申告納税したとしても、租税債権の確定を妨げたものであり、租税収入の減少すなわち侵害があったものといわざるを得ない。この場合、右第三者名義を使用するについて、右の名義人が利害関係者であるか否か、また名義を使用することを承諾したか否か等によって結論を異にするいわれはないとしなければならない。

前記のように、申告納税制度の下においては『国家としては何人が如何なる目的をもって納付しようとも当該納付された金員については租税収入が確保され、侵害されるべき法益は存在しないこととなる』とは到底いわれないのである。従って、この点については正に実質課税の原則を容れる余地がない。」

なお、事件受理申立理由の中で、「四 第三者名義による申告納税がほ脱犯処理等の実務に及ぼす影響」として、次のとおり言及されている。

「(1) 最近、中小企業においても、バー、キャバレー、喫茶店、パチンコ遊技場、飲食店、旅館、トルコ風呂等の店舗を数多くもって多角経営を営む者が多く、これらの者が各店舗を妻、兄弟、使用人等の名義に分散してこれら第三者名義で虚偽申告するという形態のほ脱事件が増加の傾向にある。近時東京地方検察庁において起訴したこの種の事件は別表一のとおりで、いずれも、第三者名義で申告した分についてはほ脱額の範囲からこれを控除することなく起訴し、これに対する東京地方裁判所の判決は、いずれも本件第一審判決と同様検察官の見解を支持してきたものであり、既に確定したのものもあるが、なお一審係属中あるいは控訴中の事件があり、今後も同種事件の増加することが見込まれるので、本件の法律的判断はひとり物品税ほ脱犯に関する問題のみに止まらずほ脱犯全般の法的解釈、処理に重大な影響を及ぼすものといわなければならない。

(2) 第三者名義をもって申告納税することによって實際上如何なる弊害が発生するかについては、累進税率をとっている直接税の場合その実害が極めて顕著であるが、比例税率をとっている物品税についても実害があることは明らかで、原判決の如く、これをほ脱額の範囲から控除することとなると、これまで繰り返したとおり、理論上申告納税制度の根底を破壊することとなるばかりでなく、第三者名義をもって一部分のみ納付しておき、発覚した時には、差額を納付すれば足りるという風潮を助成し、かかる悪質ほ脱犯増加の傾向を一層助長することとなる虞れがある。」

(3) 判例解説等

本件の最高裁判決に関する田崎最高裁判調査官の解説⁽⁴⁶⁾では、本判決は、

(46) 田崎文夫「判解」最高裁判所判例解説（刑事篇 昭和46年度）26～29頁。

申告納税制度の趣旨、納税申告の性格に照らし、第三者名義の納税申告が、原則として、納税義務者本人の納税申告として法的効果が生じない旨判示し、当然の帰着としてこの申告に基づく納税（納付）の効果を否定したものであり、この点が正面から争われた先例はなく、新判断といえるとしているほか、以下のような説明・解説をされている（抜粋）。

「公法行為である納税申告について、その申告書の名義人とは別に真の納税義務者がいるからと言って、一々義務者を詮索しその者の申告として取り扱うに至っては、法的安定性を阻害し、租税法律関係を不明確にして混乱させるだけであり、これでは租税原理の否定である。本件では甲ら三名自身の納税申告として取り扱うほかなく、これが課税の無効を来たすとか、過誤納となるとかは別個の問題である。

更に、法が納税義務者の申告に対し、具体的な納税義務の確定という公法上の効果を付与するといっても、これが最終的に確定するのではなく、租税庁の更正または決定のないことを条件としてその申告が承認されるに過ぎないのであるから、本件のように法の予定しない第三者名義の納税申告を、本人の申告として承認しその効果を付与することはあり得ないことである。

以上のように、納税申告の法的性格に照らすと、納税義務者が他人の名前を使って納税申告をしてもこれがペンネーム等本人を指称することが外観上明確なもの⁽⁴⁷⁾は別として、本人の申告としての効果を認めることができないのである。本判決は、この趣旨から甲ら三者名義の納税申告の法的効果を否定したのである。従って、納税義務の確定がない以上、これを前提とする納付も有効になし得ないことになり、被告人が本件でした甲ら三者名義の納付分は、T 商事の納税義務の履行とは関係なく、脱税額の算定に当って原則として考慮に入れる必要がないことになるのである。」

(47) 本人の申告としての効力が認められる「外観上一見して納税義務者本人の通称ないし別名と判断できるような場合」として、芸名、ペンネーム、屋号等による申告が挙げられる（確井光明「判批」別冊ジュリスト181号265頁）。

「本判決は、比例税率をとる物品税法に関し、第三者名義の申告納税の効果を判断したものであるが、この理は申告納税制度を採用する所得税法等他の税法における同種事犯に妥当するものと考えられる。本件が上告受理事件として処理されたのもこの点にあると思われる。要するに、比例税率、累進税率の税法を問わず、租税法は正当な納税義務者が正当な手続で納税することを期待し要求しているのであって、誰がどのような形で納税しようと納税に見合うものがあれば、それで納税義務の履行があったとか、国の財政権の侵害がないなどと言える筋合のものではない。また、本件を含め他人の名前で申告納税するのは、通常脱税目的以外の何者でもなく、これに一定の法的効果を付与する合理的理由も全くないと言えるのである。」

第2章 実質所得者課税の原則と雇用関係（源泉徴収義務者）の認定（第三者名義による源泉所得税の納付の効果）が問題となった最近の裁判例

本章では、「はじめに」で記述した最近の裁判例について、その事案の概要と判決内容等を整理することとする。本事案は、3名の医師（以下「本件各院長」という。）の名義でそれぞれ開設されたクリニック（以下「本件各医院」という。）に係る事業所得につき、本件各院長の名義で所得税の確定申告がされ、本件各医院の従業員給与等に係る源泉所得税が本件各院長の名義で納付されていたところ、課税庁が、①本件各医院に係る事業所得は実質的な経営者であるX（一審原告・控訴人・被上告人）⁽⁴⁸⁾に帰属するとして、Xに対し所得税の更正処分及び重加算税の賦課決定処分を行うとともに、②本件各医院の従業員給与等に係る源泉徴収義務者はXであるとして、納付済みの源泉所得税を本件各院長に誤納金として還付した上で、Xに対し（未納付の本件各院長報酬分を含め）源泉所得税の納税告知処分及び重加算税の賦課決定処分を行ったのに対し、これらの処分を不服とするXが、その取消しを求めた事案である。

第1節 事案の概要

1 前提事実・経緯

- (1) X（医師免許を有していない）は、知人の医師3名（本件各院長）を開設名義人及び院長として、内科、皮膚科及び形成外科の各クリニック（本件各医院）を経営していた。
- (2) 本件各院長は、Xの指示により、本件各医院から生じた事業所得につい

(48) 以下、判決文等の記述においても、同様に「X」と表記することとする一方、一審被告・被控訴人・上告人である国は「国側」と表記することとする。

て、Xを代表者とする関連企業3社に対する架空のコンサルタント料等を計上するなどして所得金額を圧縮した上で、当該各事業所得がそれぞれ自己(本件各院長)に帰属するものとして所得税の確定申告をするとともに、源泉徴収義務者として、本件各医院の従業員に対する給与等(給与及び賞与をいう。以下同じ。)⁽⁴⁹⁾に係る源泉所得税を徴収し、本件各院長名でそれぞれの所轄税務署長に納付していた。

- (3) Xは、本件各院長に対してそれぞれ報酬を支払っていたが、その分の源泉所得税は徴収していなかった。
- (4) Xは、上記(2)の関連企業からの給与所得等について、所轄税務署長に対し、所得税の確定申告書を提出していた。

2 課税庁の調査・処分から訴訟に至る経緯等

- (1) 東京国税局査察部は、Xに対する査察調査に着手し、本件各医院の事業所得はXに帰属するものであるにもかかわらず、上記1(2)及び(4)のとおり本件各院長にそれぞれ所得税の確定申告をさせることにより、Xにおいて、正規の所得税額と申告税額との差額相当額を免れたとして、刑事告発した。この刑事事件の公判においてXは公訴事実を認め、東京地裁はXに対し有罪判決⁽⁵⁰⁾の宣告をし、同判決は確定した。
- (2) Y税務署長は、Xの告発年分後の後続年分について、本件各医院から生じた事業所得はXに帰属するとして、所得税の各更正処分(以下「本件各更正処分」という。)及び重加算税の各賦課決定処分(以下「申告所得税に係る各賦課決定処分」といい、本件各更正処分と併せ、以下「本件各更正処分等」という。)を行った。なお、Xは、告発年分については修正申告書を提出している。

(49) 税理士に対する報酬に係る源泉所得税も徴収納付していたが、この部分については、本稿では基本的には省略し、課税庁の処分、裁判所の判決文を含め、適宜、割愛して記述することとする。

(50) 所得税法違反及び医師法違反で、懲役2年6月(5年間執行猶予)及び罰金1,800万円の有罪判決。

- (3) 本件各院長の納税地の所轄税務署長らは、本件各院長が源泉徴収義務者として納付した上記1(2)の従業員給与等に係る源泉所得税について、通則法56条所定の誤納金に該当するとして、本件各院長に対してそれぞれ納付相当額を還付した。
- (4) 上記(3)の処理に伴い、Y税務署長は、本件各院長に還付した各年月分の源泉所得税について、Xが本件各院長に支払った上記1(3)の報酬に係る源泉所得税と合わせて、Xに対して源泉所得税の各納税告知処分(以下「本件各納税告知処分」という。)及び重加算税の各賦課決定処分(以下「源泉所得税に係る各賦課決定処分」といい、本件各納税告知処分と併せ、以下「本件各納税告知処分等」という。)をした。
- (5) Xは、異議申立て及び審査請求を経て、上記(2)及び(4)の各処分の取消しを求めて訴訟を提起した。
- (6) 裁判における判決内容については次節以降で記述するが、ここで結論のみ述べておくと、第一審判決は、Xの請求をいずれも棄却した(国側勝訴)ところ、Xは、同判決中、本件各納税告知処分等に係る判断を不服として控訴し、控訴審判決は、本件各医院で勤務する従業員との間の雇用契約の当事者(源泉徴収義務者)は本件各院長であると認定・判断し、本件各納税告知処分のうち既に納付済みの源泉所得税に相当する部分を取り消す等の判断を下した(国側一部敗訴)。国側は、上告受理申立てをしたが、この源泉所得税に係る判断の部分は当該控訴審判決の内容のまま確定した。

第2節 第一審判決

第一審における判断(東京地方裁判所民事38部平成20年1月25日判決・平成19年(行ウ)第333号、税資258号-14(順号10872)。以下「本件第一審判決」という。)等は、以下のとおりである。

1 争点

Xが本件各医院の実質的経営者であったこと及び本件各医院の収入の実質的帰属者であったことについては、当事者間に争いがないうところ、本件における争点は、①推計課税の方法によりA医師に対する給与の額を認定し、事業所得の金額の計算上必要経費として算入すべきであるにもかかわらず、これがされていないとして本件各更正処分が違法であるか、②Xが本人以外の名義で本件各医院の経営を行っていたことについて正当な事由があるとして、申告所得税に係る各賦課決定処分が違法であるか、③本件各院長による従業員給与等に係る源泉所得税の納付（第1節1（2）の前提事実）により既に源泉所得税が納付済みであるなどとして、本件各納税告知処分等が違法であるか、である。

2 源泉所得税関係に係る争点についての当事者の主張

（1）Xの主張

イ Xは、本件各医院の実質的な経営者であり、本件各医院の収入の帰属者であったところ、本件各院長の名義による源泉所得税の納付は、Xの収入の中からされたものであり、上記納付はXがしたものと見るのが当然である。すなわち、上記納付は、Xが本件各院長の名義を借りてしたものとして有効である。

ロ 仮に、本件各院長の名義による納付がXによる納付義務の履行としての効果を生じないとしても、この場合の誤納金の還付はXにされるべきであって、処分行政庁としては、その還付金をもってXが納付すべき源泉所得税に充当すべきであった。

ハ Xは、源泉所得税をほ脱する目的をもって本件各院長の名義により源泉所得税を納付したのではなく、実際、Xは、本件各医院の従業員から源泉徴収をし、これを納付していたのであり、その納付額に何ら偽りはなく、税のほ脱の事実はない。

ニ したがって、本件各納税告知処分等は違法である。

(2) 国側の主張

イ 法は、源泉徴収義務者本人が第三者名義で源泉所得税を徴収納付することを予定しておらず、外観上一見して源泉徴収義務者本人の通称ないし別名と判断できるような例外的な場合でない限り、第三者名義による徴収納付は、源泉徴収義務者本人の徴収納付としての法的効果は生じない。

すなわち、租税法は、正当な納税義務者が正当な手続で納税することを期待し要求しているのであって、だれがどのような形で納税しようと納税に見合うものがあれば、それで納税義務の履行があったとか、国の財政権の侵害がないなどと言える筋合いのものではない。また、他人の名前で納税するのは、通常脱税目的以外の何者でもなく、これを承認して公法上の法的効果を付与する合理的理由も全くない。このことは、所得の支払の時に成立し、成立と同時に特別の手続を要しないで確定する性質を有する源泉所得税の納税義務においても、何ら異なるところはない。

ロ これを本件についてみると、本件各院長の名義による源泉所得税の納付が、外観上一見してXの通称ないし別名と判断できるというような事情は認められないから、これをXによる納付とみることはできない。むしろ、Xがほ脱の目的を有していたことは明らかであり、これを承認して公法上の法的効果を付与すべき合理的理由もない。

したがって、本件各院長による源泉所得税の納付について、X本人の納付義務の履行としての公法上の効果は生じないものと解するのが相当であり、Xの主張はいずれも失当である。

3 裁判所の判断

(1) 源泉所得税に係る争点についての裁判所の判断

イ 前記前提事実（第1節1（2））に係る源泉所得税の納付は、本件各医院の経営者として本件各院長がしたことになっているところ、本件各院

長はいずれも実在の人物で、本件各医院以外において医療に従事するなどの社会的活動を行っており、本件各院長の名義をもって外観上一見してXの通称ないし別名と判断できるような事実が存在したことを認めるに足りる証拠はない。

そして、私法関係と異なり、法的安定性及び法律関係の明確性の要請が強く支配する租税法の下において、本件各院長の名義をもってされた源泉所得税の納付は、上記のとおり、これをXの通称ないし別名と解する余地がない以上、Xに係る源泉所得税の納付義務の履行としてされたものと認めることはできない。

なお、このように前記前提事実（第1節1(2)）に係る源泉所得税の納付がXによりされたものではなく、本件各院長によりされたものであると認めざるを得ない以上、本件各院長がその誤納金の還付の相手方となるのは当然であり、本件各院長が還付を受けた後の本件各院長とXの内部関係等は私法関係の問題である。

ロ したがって、本件各納税告知処分等にはXの主張する違法はなく、弁論の全趣旨によれば、これを適法であると認めることができる。

(2) 結論

本件第一審判決は、上記(1)以外の争点を含め判断した結果、Xの請求はいずれも理由がないとして、これらを棄却した。

第3節 控訴審判決

控訴審における判断（東京高等裁判所第5民事部平成20年12月10日判決・平成20年（行コ）第73号、税資258号—243（順号11101）。以下「本件控訴審判決」という。）等は、以下のとおりである。

1 争点

本件第一審判決は、Xの請求をいずれも棄却したところ、Xは、同判決中、

本件各納税告知処分等に係る判断を不服として、控訴した。具体的には、本件各納税告知処分のうち、本件各納税告知処分にに基づき納付すべきものとされた本税の額から本件各院長の名義で納付された源泉所得税（以下「本件納付済源泉所得税」という。）の額を控除した金額を超える部分（換言すれば、本件納付済源泉所得税に相当する税額部分）、及び源泉所得税に係る各賦課決定処分の取消しを求めるものである。

控訴審における審理は、本件各医院の従業員給与等に係る源泉徴収義務者はだれか（Xか、本件各院長か）を主たる争点として行われた。

2 控訴審における当事者の主張

（1）Xの主張

イ 本件各医院の従業員に支給された給与等に係る源泉徴収義務者は本件各院長である。

（イ）所得税法 183 条に基づき源泉徴収義務を負う者は、従業員との関係でいえば従業員の使用者であり、それは、従業員と雇用契約を締結し、従業員をして、指揮命令に服させて労務を提供させ、その対価を支払う者である。

（ロ）本件各医院の看護師等の従業員との間の雇用契約の当事者は、本件各医院の開設者であり管理者である本件各院長であって、Xではない。Xが本件各医院における事業活動によって生ずる所得の帰属主体であるからといって、看護師等の従業員との雇用契約の当事者がXであることが論理必然的に導かれるものではない。

すなわち、①医師の資格を有しないXは、形式的にも、実質的にも本件各医院の開設者兼管理者とはなり得ない上、本件各医院の従業員である看護師等は、医師の指示に従い、医師の執務を補助するものであることからすると、本件各医院の看護師等の従業員の雇用主は、本件各医院の開設者兼管理者である本件各院長であるとみるべきこと、②個人病院の従業員に対する給与等の支払が診療報酬に

よる収入の中からされることから、個人病院にあつては、例外なく、診療報酬請求の主体が従業員との雇用契約の当事者となっているところ、本件各医院における診療報酬請求の主体は本件各院長であり、Xではないことは明らかであること、③本件各医院を経営していく上で不可欠な本件各医院の所在する建物の賃借人が本件各院長であることは、看護師等の従業員との間の雇用契約の当事者が本件各院長であることを推認させる重要な間接事実ということができること、④Xを被告人とする所得税法違反及び医師法違反被告事件において有罪判決が確定し、Xが本件各医院の経営に関与することがなくなった後も、本件各医院の看護師等の従業員の勤務形態に変化はなく、本件各医院の開設者兼管理者である本件各院長の下で、勤務を続けていることも、雇用契約の当事者がXではなく、本件各院長であることを裏付けるものであること、これらのことからすれば、本件各医院の看護師等の従業員との間で雇用契約を締結し、源泉徴収義務を負う者が本件各院長であることが明らかというべきであつて、このことは、本件各医院における事業活動によって生ずる所得がXに帰属することと、何ら矛盾するものではないのである。

- (ハ) 国側が、Xが看護師等の従業員の雇用主であることを推認させる事実であるとして主張する事実、Xが本件各医院の実質的経営者であること（経営を支配していたこと）を推認させる間接事実に基づき、Xが実質的経営者であるということと本件各院長が従業員との雇用契約の当事者であるということとは、両立し得る事実である。
- ロ 仮に、イの主張が認められず、Xに源泉徴収義務があるとしたならば、本件納付済源泉所得税は、Xが本件各院長の名義を借りて納付したものとみるべきである。

すなわち、本件各医院の実質的経営者であるXに源泉徴収義務があることと解するならば、本件各院長の名義による本件納付済源泉所得税の納付は、実質的にはXに帰属する収入の中からされたものであり、上記納付

はXがしたものとみるのが当然である。

ハ 仮に、イ及びロの主張がいずれも認められないとしても、通則法 56 条に従えば、本件納付済源泉所得税の還付の相手方は本件各院長ではなく、Xと解すべきであり、国側は、これを通則法 57 条に基づき、Xが納付すべき源泉所得税に充当すべきであった。

(イ) 通則法は、過誤納金の還付の相手方について、明文で規定していないが、通則法 56 条所定の過誤納金は、一種の不当利得の性質を有する（昭和 37 年 7 月 31 日付け内閣法制局一発第 9 号調達庁総務部長宛「源泉徴収税額の還付請求権者に関する内閣法制局意見」⁽⁵¹⁾、同意見で引用される昭和 27 年 10 月 6 日法制局一発第 22 号国税庁長官宛「租税の過誤納にかかる国税の返還請求権についての法制局長官回答」参照）。かかる観点から本件をみると、Xが本件各医院の実質的経営者であり、Xが、自らに帰属する収入の中から、本件各院長の名義で本件納付済源泉所得税を納付したものであり、本件納付済源泉所得税を負担しているのはXである。国側は、このことを知悉しながら、本件各院長から還付の申出もないにもかかわらず、これを本件各院長に還付したものであって、通則法 56 条の趣旨に反することは明らかである。

(ロ) しかも、所得税基本通達 181～223 共-6 において、源泉所得税に過誤納金がある場合には、源泉徴収義務者に対して還付すべきものとされているのであって、国側が、本件各院長が源泉徴収義務者であることを否定しながら、本件納付済源泉所得税を本件各院長に還付したことは、明らかに矛盾した処理といわなければならない。

(ハ) 実際上も、本件納付済源泉所得税を本件各院長に還付することによって著しく不合理な事態が生ずる。すなわち、仮に、本件納付済源泉所得税をもって、本件各院長が従業員から徴収した税金である

(51) 武田・前掲（注 7）コンメンタル通則法・3069～3071 頁に掲載あり。なお、第 1 章第 4 節 3 参照。

と解したならば、Xが、本件各納税告知処分に従って、源泉所得税を納付した場合には、所得税法 222 条に基づき、従業員から改めて源泉所得税相当額を徴収できるということになるはずであるが、かかる結論は、従業員に二重に源泉徴収を受忍させることになり不当であることはいうまでもない。仮に、Xは、既に従業員に対する給与等の支払に当たって、源泉徴収義務者として、源泉所得税を徴収していると解したならば、源泉徴収義務者でもない本件各院長が本件納付済源泉所得税の還付を受けているという事実と矛盾する。以上に述べたところからすると、本件各院長は、源泉徴収義務者ではないとしながら、従業員から源泉徴収された本件納付済源泉所得税を本件各院長に還付し、これを受領させることが著しく不合理な事態を招来するものであることは明らかというほかはない。

(二) したがって、通則法 56 条により本件納付済源泉所得税の還付請求権を有するのはXと認めるべきであり、国側は、Xの還付すべき本件納付済源泉所得税を通則法 57 条 1 項に基づき、Xが納付すべき源泉所得税に充当すべきであった。

ニ 本件納付済源泉所得税を第三者の代位納付として処理する可能性

仮に、イ及びロの主張がいずれも認められないとしても、本件各院長がした本件納付済源泉所得税の納付を、通則法 41 条に基づく第三者の代位納付とみる余地があるのであるから、課税庁としては、少なくとも、本件各院長に対し、第三者の代位納付として取り扱うことの可否を確認すべきであった。第三者の代位納付という扱いをすれば、国家財政に対して本件納付済源泉所得税相当分が納付されないことによる損害が生ずることはないのに対し（本件各院長がこれに不服を述べることは考え難い）、本件各院長から還付の請求もないのに、本件納付済源泉所得税を還付する措置は、国家財政に損害を与える行為というべきである。

そして、本件納付済源泉所得税については、Xは、本件各院長をしてこれを納付させているのであるから、これを基礎として重加算税を賦課

すべき懲罰的違法性は認められない。

ホ 課税権の濫用

仮に、本件各院長が架空の人物であった場合には、課税庁は、架空の人物に本件納付済源泉所得税を還付する余地はなく、その場合には、所得が実質的に帰属する者を認定した上、源泉所得税の納付名義を変更したはずであり、かかる手続は内部的に可能である。したがって、Xによる還付、充当の申請に基づき、通則法 57 条を適用して本件納付済源泉所得税をXが納付すべき源泉所得税に充当したとしても、税法上の手続違背は生じないのであるから、充当を認めずに行った本件納税告知処分等は、課税権の濫用に当たる。

(2) 国側の主張

イ 本件各医院の従業員に支給された給与等に係る源泉徴収義務者はXである。

(イ) 所得税法上、源泉徴収による所得税について徴収・納付の義務を負う者は、源泉徴収の対象となるべき一定の所得又は報酬、料金等の「支払をする者」とされているところ、所得税法が、一定の所得又は報酬、料金等について、その「支払をする者」に源泉徴収義務を課すことにした趣旨は、「支払をする者」は、その支払によって支払を受ける者に経済的利益を移転する際に、所得税として、その利益の一部を天引してこれを徴収し、国に納付することができ、かつ、当該税額の算定が容易であるからである。そうであるとすれば、「支払をする者」とは、当該支払にかかる経済的出捐の効果の帰属主体をいうと解すべきである。

(ロ) 本件各医院から生ずる所得がXに帰属することについては争いがないところ、本件各医院の従業員に対して支払われた給与等は、上記所得金額の計算に当たり、必要経費に算入されているのであるから、本件各医院の従業員に対して支払われた給与等の経済的出捐の効果の帰属主体は、Xであり、Xが源泉徴収義務者であるというべ

きである。

(ハ) Xは、本件各院長と従業員との間に雇用関係が成立しており、本件各院長が源泉徴収義務を負うと主張するが、①本件各医院の医師や看護師の雇用、解雇、給与の額の決定はXが行っており、Xがその権限を有していたこと、②Xが本件各医院に係る診療報酬を受領する銀行口座を管理し、その資金の中から本件各医院の従業員に支払う給与等を捻出し、これを支払っており、Xが本件各医院の財政に関する権限も有していたこと、③本件各医院で勤務していた看護師は、本件各医院のいずれに勤務するのかの明確な区別なく漠然とした状態で勤務していたことからすれば、本件各院長のいずれの者も看護師等の従業員の雇用主たる実態を有していなかったこと、④Xに医師資格がないことは、Xの経営者性を否定しないことなどからすれば、Xが本件各医院の従業員を雇用し、給与の支払義務を負っていることは明らかである。

ロ 本件納付済源泉所得税を、Xが納付したものとみることはできない。

(イ) 所得税法は、源泉徴収義務者が第三者名義で源泉所得税を徴収し、納付することを予定しておらず、外観上一見して源泉徴収義務者本人の通称ないし別名と判断できるような例外的な場合でない限り、第三者名義による徴収・納付は、源泉徴収義務者本人の徴収・納付としての法的効果は生じない。

すなわち、租税法は、正当な納税義務者が正当な手続で納税することを期待し要求しているのであって、だれがどのような形で納税しようと納税に見合う金員の支払があれば、それで納税義務の履行があったとか、国の財政権の侵害がないなどといえる筋合いのものではない。また、他人の名義で納税するのは、通常脱税目的以外の何者でもなく、これを承認して公法上の法的効果を付与する合理的理由も全くない。このことは、所得の支払の時に成立し、成立と同時に特別の手続を要しないで確定する性質を有する源泉所得税の納

税義務においても、何ら異なるところはない。

(ロ) これを本件についてみると、本件各院長の名義による本件納付済源泉所得税の納付が、外観上一見してXの通称ないし別名によるものと判断できるというような事情は認められないから、これをXによる納付とみることはできない。むしろ、Xがほ脱の目的を有していたことは明らかであり、これを承認して公法上の法的効果を付与すべき合理的理由もない。

したがって、本件各院長による本件納付済源泉所得税の納付について、X本人の納付義務の履行としての公法上の効果は生じない。

ハ 本件納付済源泉所得税の還付の相手方はXではなく、これをXが納付すべき源泉所得税に充当することはできない。

(イ) 通則法 56 条所定の過誤納金は、私人間の経済的利益の調整を目的とする民法の不当利得の性質を有するものではなく、公法上の不当利得たる性質を有するものであり、国税の徴収権者は、過誤納金の納付名義人から納付された金員がどのような資金源から調達されたかについては一切関知せず、これを調査すべき義務も権限もないのであるから、国税の徴収権者としては、画一的に過誤納金の納付名義人に対して還付せざるを得ない。実際上も、課税庁が、当該納付に係る国の利得が実質的に何人の損失に基づいているかを探求してその還付請求権者を決しなければならぬと解することは、大量かつ回帰的に発生する同種事案の画一的処理が要請される国税関係諸法の体系にそぐわない。

(ロ) Xは、所得税基本通達 181～223 共-6 が、過誤納金を「源泉徴収義務者」に還付すべきものとしている点を捉えて、課税庁が源泉徴収義務者でない本件各院長に本件納付済源泉所得税を還付した行為を論難する。しかし、租税法は、正当な納税義務者が正当な手続で納税することを期待しており、他人名義で納税がされることは全く予定されていないのであるから、上記基本通達も、他人名義で納税

がされた場合を予定するものでないことはいうまでもない。

- (ハ) Xは、本件納付済源泉所得税が本件各院長に還付されたことによって、著しく不合理な事態が生ずるというが、源泉所得税の徴収・納付に不足がある場合には、不足分について、税務署長は源泉徴収義務者たる支払者から徴収し（所得税法 221 条）、支払者は源泉納税義務者たる受給者に対して求償すべきものとされている（同法 222 条）一方、源泉所得税の徴収・納付に誤りがある場合には、支払者は、国に対し、過誤納金の還付を請求することができ（通則法 56 条）、受給者は、支払者に対し、誤って源泉徴収された金額につき、本来の債務の一部不履行を理由として、その支払を請求することができるのである。したがって、本件各医院の従業員は、本件各院長に対し、誤って徴収された金額を直接請求することができるから、Xが従業員から所得税法 222 条に基づき求償をしたとしても、従業員が二重に源泉徴収義務を負担することにはならず、本件納付済源泉所得税が本件各院長に還付されたことによって著しく不合理な事態が生ずることはない。

ニ 本件納付済源泉所得税を第三者納付として取り扱う余地はない。

通則法 41 条により、第三者が国税を納付する場合、納付書の納税者の納税地及び氏名又は名称欄に当該第三者の住所及び氏名又は名称を記載し、余白に納税者の納税地及び氏名又は名称を付記することになっており（平成 19 年 3 月財務省令第 17 号による改正前の国税通則法施行規則別紙第 1 号書式備考 7）、第三者が、ただ漫然と国税を納付しても第三者納付の効果は生じない。

本件納付済源泉所得税は、本件各院長の名義で納付されており、Xが源泉徴収義務者であることを示すような記載は一切ないのであるから、通則法 41 条の解釈上、これを本件各院長による第三者納付と取り扱う余地はない。

そして、Xは、自らが本件各医院の従業員に対する給与等の支払義務

者であるにもかかわらず、本件各院長がその支払義務者であるかのような事実を作出し、支払義務者であるXが納付すべき源泉所得税を法定納期限までに納付しなかったのであるから、本件納付済源泉所得税の額を基礎として、重加算税の賦課決定をすることに何らの違法もない。

ホ 本件納税告知処分等に課税権の濫用はない。

本件納付済源泉所得税の還付を受けるべき者は、本件各院長であることは上記ハに述べたとおりであり、しかも、本件各院長は実在の人物であるから、これをXが納付すべき源泉所得税に充当することができないことは明らかである。本件各院長が架空の人物である場合と仮定した上でXの主張は、その前提において失当である。

3 裁判所の判断

(1) 争点についての裁判所の判断

本件控訴審判決は、以下のとおり判断し、本件各納税告知処分のうち納付すべき本税の額から本件納付済源泉所得税の額を控除した金額を超える部分（換言すれば、本件納付済源泉所得税に相当する税額部分であり、具体的金額は、Xの主張する金額と約87万円程異なる〔判決書では『違算によるものと認められる』と記述。〕）は、違法として取消しを免れないとして、源泉所得税に係る各賦課決定処分についてもまた、違法として取消しを免れないとして、Xの請求を基本的に認容した。（源泉所得税に係る各賦課決定処分に関する部分については、内容の記述は省略する。）

イ 所得税法183条によれば、居住者に対し国内において同法28条所定の給与等の支払をする者は、給与等について、所得税を徴収し、これを納付する源泉徴収義務を負うものとされているのであって、上記の給与等の支払義務を負う者が、同法183条に基づき、源泉徴収義務を負うものと解される。

ロ そこで、本件各医院に勤務していた看護師等の従業員に対する給与等の支払義務者について検討するに、―― 本件各医院は、本件各院長を

開設名義人兼管理者として開設されたものであるが、本件各院長は、本件各医院における事業活動（診療行為）から生ずる所得について、-----架空のコンサルタント料を計上するなどしてこれを圧縮した上、本件各院長の名義で事業所得を確定申告していたが、本件各医院の保険診療報酬の受取口座の通帳やキャッシュカードはXが管理し、経費は、Xが上記のように管理する収入の中から支出されていたことが認められるのであって、所得税法 12 条の規定する実質課税の原則によれば、本件各医院における事業活動から生ずる所得は、本件各医院の開設名義人である本件各院長ではなく、Xに帰属するものと認めるべきことは明らかであり、この点については、Xも争うものではない。

しかし、実質課税の原則に従い、本件各医院における事業活動から生ずる所得がXに帰属すると認められるということから、論理必然的に、本件各医院の事業活動をめぐる法律関係の当事者ないし主体がXであるということが導かれるものではない。本件各医院が本件各院長を開設名義人として開設されている以上、本件各医院の開設者は、名実共に本件各院長であることは明らかであって、本件各医院における診療行為の対価として支払われる診療報酬請求権が、私法上、本件各院長に帰属することは否定する余地がないものというべきである。そうであれば、このこととの対比において、本件各医院で勤務する看護師等の従業員との間の雇用契約の当事者は、開設者である本件各院長であり、本件各院長が、従業員に対する給与等の支払義務を負うものと認めるのが相当である。なぜならば、一般に、個人が開設する診療所における雇用関係は、開設者を雇用主として成立するものと解されていることに加え、仮に、本件各医院における診療行為の対価として支払われる診療報酬請求権が本件各院長に帰属するにもかかわらず、本件各医院において勤務する従業員の給与等の支払義務者は、本件各院長ではないとしたならば、従業員に対する給与等の支払が滞った場合に、従業員は、本件各院長に帰属する診療報酬請求権を差し押さえて、給与等を回収することはできな

いということになりかねず、かかる事態が著しく不合理なものであることは明らかであるからである。そして、弁論の全趣旨によれば、Xが本件各医院の経営に関与することがなくなった後も、本件各医院は、開設者である本件各院長によって存続し、看護師等の従業員も勤務を継続していると認められることは、本件各医院で勤務する看護師等の従業員との間の雇用契約の当事者が、本件各院長であることを裏付けるものといえることができる。

ハ（イ）以上の認定判断に対し、国側は、本件各医院の看護師等の従業員に対する給与等は、Xに帰属する本件各医院における事業活動から生ずる所得の計算上、必要経費に算入されているのであるから、その経済的出捐の効果の帰属主体は、Xとみるべきであると主張する。

しかし、本件各医院における診療行為の対価として支払われる診療報酬は、上記所得の計算上、収入の額に算入されるものではあるが、その支払請求権が本件各院長に帰属することは明らかなのであって、その収入金額から必要経費の額を控除した額の収益をXが最終的に享受しているということと、上記収益の額を計算する前提となる収入や支出の原因となる法律関係の主体ないし当事者がXであるということが当然に一致すると解することはできない。所得税法12条に基づき、上記収益をXに帰属する所得と認め、同法を適用することができるからといって、上記所得の計算上必要経費の額に算入されることを根拠として、本件各医院の看護師等の従業員に対する給与等の支払義務者をXとみるべきであるとする国側の上記主張は、独自の見解というほかはない。

（ロ）さらに、国側は、Xが本件各医院の従業員の採否の決定を含む人事権も給与等の支払の権限も有しており、本件各医院で勤務していた看護師等の従業員は、本件各医院のいずれに勤務するのかの区別もなく、漠然とした状態で勤務していたなどの事実を指摘し、Xと上記従業員との間に指揮命令関係があるとの主張をする。

国側の主張する上記の事実関係は、Xが、本件各医院に係る収入や支出を管理し、その経営を支配していたことを推認させるものであり、それ故に、所得税法12条に基づき、その名義のいかんにかかわらず、上記収入から支出を控除した結果である収益の帰属主体が、Xであると認められるといえるものの、それ以上に、上記の各事実から、従業員との間の雇用契約の当事者がXであり、Xが給与等の支払義務を負うとまで推認するには足りないものというほかはない。

(ハ) 更に、国側が主張するとおりに、Xが源泉徴収義務者であると解する一方で、本件各院長が本件納付済源泉所得税の還付請求権者であると解した場合（国側の主張を採用した場合）における、本件納付済源泉所得税をめぐるX、本件各院長及び従業員の3者間の法律関係に関する問題点についてみる。

国側の主張するところによれば、本件納付済源泉所得税は、源泉徴収義務者ではない本件各院長が本件各医院の従業員に支払われるべき給与等から徴収し、これを納付したものであり、本件各医院の従業員は、本件各院長に対し、本来の債務の履行請求として徴収された源泉所得税相当額の支払を請求できる一方、Xは、源泉所得税を納付した上で、源泉納税義務者である従業員に対して求償することができる（所得税法222条）というのであるが、この主張は、本件各院長は、従業員に対する給与等の支払義務者でないことを前提とする本件各納税告知処分と整合するものとはいえないのであって、このことは、本件各納税告知処分をめぐる国側の主張が、全体としての整合性に欠けるものであることを示すものであるというほかはない。

仮に、本件各納税告知処分が、本件各院長（筆者注：本件各医院）における事業活動により生ずる所得の計算の前提となる収入の原因となる法律関係も、支出の原因となる法律関係も、すべて本件各医院の経営を支配していたXをその主体ないし当事者とするものであ

るとみるべきことを前提とするのであれば、従業員に対する給与等の支払義務者はXであって、Xが給与等の支払に当たって、源泉所得税を徴収したことになるはずであり、それにもかかわらず、その納付についてのみ、名義人である本件各院長が行ったものとみて、これを本件各院長に還付し、改めて、Xにこれを納付させようとする本件各納税告知処分は、著しく均衡を欠く法解釈に立つものというほかはない。

以上に説示したところによれば、本件各医院における事業活動をめぐる法律関係は、本件各院長を主体ないし当事者として行われたことを前提としつつ、所得税法12条に基づき、その結果生じた収益がXに帰属するものとして、同法を適用すれば足りるにもかかわらず、本件各納税告知処分は、本件納付済源泉所得税の納付の場面に限って、上記と異なる前提の下に、本件納付済源泉所得税を本件各院長に還付した上で、改めて、これをXに納付させようとするものであるといわざるを得ないのであって、かかる法解釈に合理性を認めることはできない。

二 なお、本件各納税告知処分のうち納付すべき本税の額のうち本件納付済源泉所得税相当額を控除した部分（以下「残余部分」という。）については、Xもその適法性を争うものではなく、残余部分につき、Xに源泉徴収義務があることが確定しているところ、残余部分につきXが源泉徴収義務者であると解されることと、上記ロの判断が矛盾抵触するところはないかどうかについて、念のため検討する。

甲3号証及び弁論の全趣旨によれば、残余部分は、Xが本件各院長に支払ったものと認定された給与等及び本件各院長名義の所得税の確定申告に当たり架空のコンサルタント料の支払が計上されていた有限会社〇〇名義で支払われていた給与等に係る源泉所得税に相当するものであることがうかがわれるところ、上記給与等は、Xが、本件各医院における事業活動によって生じた収益を自己に帰属させるために、本件各

院長にその支払を約したものとみられる金員であって、いわば、上記収益をXに帰属させるための経費の性質を有するものといえる。そうであれば、上記給与等については、Xがその支払義務を負うことは明らかであって、Xが上記給与等に係る源泉所得税の徴収義務を負うと解されるのである。本件各医院における事業活動によって収益を上げるための経費の性質を有する本件各医院の従業員等に対する給与等又は報酬と上記収益をXに帰属させるための経費の性質を有する本件各院長に対する給与等とは、その支払義務者が異なるとしても、論理的には、何ら矛盾するところはないものといえる。

(2) 結論

上記(1)の判断のまとめとして、本件控訴審判決は、以下のとおり結論を下した。

したがって、本件納付済源泉所得税は、その源泉徴収義務者である本件各院長によって正当に納付されたものであり、本件納付済源泉所得税相当額を、Xが納付すべきものと解することはできないのであって、本件各納税告知処分(ただし、平成18年12月8日付け裁決により一部取り消された後のもの)のうち納付すべき本税の額(2337万0816円)から本件納付済源泉所得税額(622万4558円)を控除した1714万6258円を超える部分(なお、Xが、本件各納税告知処分のうち納付すべき本税の額1627万6800円を超える部分の取消しを求めるのは、違算によるものと認められる。)は、違法として取消しを免れない。

第4節 上告受理申立て

国側は、本件控訴審判決の認定判断には、本件各院長を雇用契約の当事者であると認定した点や、重加算税と不納付加算税の關係に係る法律解釈等において、重大な経験則違反又は法令の解釈誤り等があるとして、その敗訴部分の取消しを求めて上告受理申立てをした。以下には、「上告受理申立て理由書」から、

「第3 本件各納税告知処分に関する上告受理申立て理由」と、源泉所得税に係る各賦課決定処分に関する部分を含めた「第2 上告受理申立て理由の要旨」を記述する。

1 上告受理申立て理由の要旨

(1) 本件各納税告知処分に関する上告受理申立て理由

原判決は、「一般に、個人が開設する診療所における雇用関係は、開設者を雇用主として成立するものと解されている」ことなどを理由に挙げて、本件各医院の従業員との雇用契約の雇用主及び本件各医院の税務処理を担当していた税理士との準委任契約の委任者はいずれも本件各医院の開設者である本件各院長であると認定した。

しかしながら、本件各医院については、その医療法上の「開設者」が本件各院長であるとしても、その事業活動の主体（事業主体ないし経営者）は本件各院長ではなく相手方（筆者注：Xのこと。以下同じ。）であることが明らかであるから、「個人が行う事業活動における雇用関係は、事業主体ないし経営者を雇用主として成立する」との経験則こそが当てはまり、上記の雇用主及び委任者は相手方であると認定されるべきものであって、原判決の上記認定は著しく経験則に反する誤ったものであり、その誤認は判決の結論に影響を及ぼすものである。⁽⁵²⁾

(2) 源泉所得税に係る各賦課決定処分に関する上告受理申立て理由

イ 原判決は、本件各納税告知処分のうち原判決が取り消した本件納付済源泉所得税に係る部分を除いた残余部分について、申立人が重加算税の賦課要件である通則法 68 条 3 項の「隠べい」、「仮装」に該当する事実を主張していないとして、源泉所得税に係る各賦課決定処分をすべて取り消した。

しかしながら、申立人は、原審において、上記残余部分（本件各院長

(52) 以下では、税理士報酬に関する部分は適宜割愛して記述する。

に対する給与等に関する部分) についても「隠ぺい」、「仮装」に該当する事実を主張していたのであり、これを主張していないと見誤った原判決には、判決に影響を及ぼすべき重要な事項について判断の遺脱があり、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令違反がある。

ロ 仮に、上記残余部分について「隠ぺい」、「仮装」に該当する事実が認められないとしても、上記残余部分に対応する不納付加算税の賦課要件は充足されているのであるから、源泉所得税に係る各賦課決定処分のうち不納付加算税相当部分は適法なものとして処分を維持すべきものである(最高裁判所昭和58年10月27日判決(民集37巻8号1196ページ)参照)。しかるに、原判決は、不納付加算税相当部分を含め源泉所得税に係る各賦課決定処分の全部を違法として取り消したのであり、原判決には、通則法67条、68条の解釈の誤りがある。

2 本件各納税告知処分に関する上告受理申立て理由一雇用契約の当事者の認定について重大な経験則違反があること

(1) はじめに

本件各納税告知処分は、本件各医院の従業員に対し「給与等・・・の支払をする者」(所得税法183条1項)として、その給与等について所得税の源泉徴収義務を負う者が相手方であるとして行われたものである。

ここで、上記の「支払をする者」とは、給与等の支払義務を負う者を指し、雇用契約の雇用主がこれに当たるものと解され、原判決もそのような解釈を前提としている。

原判決は、本件各医院の従業員との雇用契約の雇用主は相手方ではなく本件各院長であると認定して、上記の源泉徴収義務者は相手方ではなく本件各院長であると判断した。

しかしながら、以下に述べるとおり、上記の雇用主(以下「本件雇用主」という。)が本件各院長であるとの認定は、著しく経験則に反していて判決の結論に影響を及ぼす誤ったものであり、本件は「法令の解釈に関する重

要な事項を含むものと認められる事件」(民事訴訟法 318 条 1 項)に当たるといふべきである。

(2) 原判決には重大な経験則違反があること

イ 原判決は、本件雇用主が相手方ではなく本件各院長であると認定した理由につき、①本件各医院の開設者は本件各院長であるところ、一般に、個人が開設する診療所における雇用関係は、開設者を雇用主として成立するものと解されている、②本件各医院における診療行為の対価として支払われる診療報酬請求権が本件各院長に帰属することとの対比において、雇用契約の当事者は本件各院長であり、本件各院長が従業員に対する給与等の支払義務を負うものと認めるのが相当である、③相手方が本件各医院の経営に関与することがなくなった後も、本件各医院は、開設者である本件各院長によって存続し、看護師等の従業員も勤務を継続していると認められる旨を説示した(原判決 14、15 ページ)。

ロ しかしながら、「一般に、個人が開設する診療所における雇用関係は、開設者を雇用主として成立する」との経験則が存在することは確かであろうが、本件各医院についてみると、以下に述べるとおり、その医療法上の「開設者」が本件各院長であるとしても、その事業活動の主体(事業主体ないし経営者)は本件各院長ではなく相手方であることが明らかであるから、「個人が行う事業活動における雇用関係は、事業主体ないし経営者を雇用主として成立する」との経験則こそが当てはまり、上記のような経験則は当てはまらないといふべきであって、本件雇用主は相手方であると認定されるべきものである。

(イ) 医療法上、医師が診療所を開設したときは、診療所の所在地の都道府県知事に届出をすれば足りるが(8条)、医師でない者が診療所を開設しようとするときは、開設地の都道府県知事の許可を受けなければならない(7条1項)。

しかして、原判決の引用する第1審判決の認定によれば、相手方は、医師である本件各院長を「開設名義人及び院長」として本件各

医院を「開設した」（第1審判決3ページ）というのである。

そして、原判決も認定するとおり、「本件各医院における事業活動から生ずる所得は、本件各医院の開設名義人である本件各院長ではなく、控訴人（引用者注：相手方）に帰属する」（原判決14ページ）というだけではなく、「本件各医院の保険診療報酬の受取口座の通帳やキャッシュカードは控訴人が管理し、経費は、控訴人が上記のように管理する収入の中から支出されていた」（原判決14ページ）のである。

(ロ) 上記(イ)によれば、本件各医院においては、本件各院長が医療法上の「開設者」として同法や健康保険法ないし国民健康保険法上の法律関係の主体ないし当事者となっていたとしても、その事業活動の主体（事業主体ないし経営者）は飽くまでも相手方であったというべきであるから、雇用契約等の一般私法上の法律関係については相手方が主体ないし当事者となっていたとみるのが経験則に合致する。したがって、本件雇用主は相手方であると認定されるべきである。

このことは、次のような事実によっても裏付けられる。

すなわち、原審において申立人（被控訴人）が当該事実を主張したのに対し相手方（控訴人）も特に争わなかったことなどの弁論の全趣旨によれば、①本件各医院における医師や看護師の雇用、解雇、給料の額を決定していたのは、本件各院長ではなく相手方であること（原審における被控訴人の平成20年9月1日付け準備書面（1）5ページ、控訴人の同年10月14日付け準備書面（3）2、3ページ）、②給与計算の基礎資料作りといった経理関係の事務について指示を行うのは、本件各院長ではなく相手方であること（原審における被控訴人の同年9月1日付け準備書面（1）5ページ、控訴人の同年10月14日付け準備書面（3）2、3ページ）、③本件各医院の看護師は各医院の区別なく混然とした状態で勤務しており、それぞ

れの看護師がどの医院の看護師であるか明確に区別されていなかったこと（原審における被控訴人の同年9月1日付け準備書面（1）5ページ、同年10月20日付け準備書面（2）5ページ、控訴人の同年10月14日付け準備書面（3）3ページ）が認められる。

なお、相手方も、訴状（12ページ）において、「本件各医院の経営者は原告（引用者注：相手方）であり、本件各院長は、原告に雇用され、原告から給与等の支給を受けていた者に過ぎないことは明らかである。したがって、所得税法第183条第1項に規定する給与等 --- の「支払をする者」に本件各院長が該当するとみる余地はなく、本件各医院の従業員に対する給与等 --- の支払者は、本件各医院の経営者であった原告としか解する余地はない」ことについて争わないと明言していた。

(ハ) この点、原判決（14ページ）は、本件各医院における診療行為の対価として支払われる診療報酬請求権が本件各院長に帰属することとの対比において、雇用契約の当事者は本件各院長であり、本件各院長が従業員に対する給与等の支払義務を負うものと認めるのが相当であるとも判示している。

しかしながら、医師である本件各院長が医療法上の「開設者」として診療報酬請求権の帰属主体になるとしても、そのことから直ちに、従業員との雇用契約の雇用主が本件各院長であることが導かれるものではなく、原判決の論理には飛躍がある。

また、原判決（15ページ）は、相手方が本件各医院の経営に関与することがなくなった後も、本件各医院が本件各院長によって存続し、看護師等の従業員も勤務を継続していることを、従業員との雇用契約の当事者が本件各院長であることの理由として説示した。

しかしながら、一般に、「居抜き」や「代替わり」などと称されるように、個人経営の事業において経営者が交代する場合、従業員や器具備品等の諸施設をそのまま引き継ぐことはしばしば見受けられ

ることである。したがって、相手方が本件各医院の経営に関与しなくなった後において、従業員が勤務を継続しているからといって、直ちに、本件各院長との雇用契約が存在したことの裏付けになるものではない。本件においては、相手方が、所得税法等違反で処罰を受け、本件各医院を経営することが事実上不可能となり、その経営から離れたことから、本件各院長が本件各医院を経営するようになったにすぎず、それ以前に相手方が従業員との雇用契約の当事者であったことを否定するものではない。また、従業員にしても、勤務場所や勤務内容等に変更がなく、受領する給与等の額や条件についても変更がないのであれば、自己との雇用契約の当事者が相手方から本件各院長に変更されたとしても、本件各医院における勤務を継続することは何ら不自然なことではなく、従業員が勤務を継続していることをもって、それ以前に相手方が従業員との雇用契約の当事者であったことを否定することはできない。

- (3) 上記経験則違反は判決の結論に影響を及ぼすもので、本件は「法令の解釈に関する重要な事項を含むものと認められる事件」(民事訴訟法 318 条 1 項) に当たること

以上のとおり、本件雇用主が本件各院長であるという原判決の認定は、著しく経験則に反する誤ったものというべきである。

そして、原判決は、上記のような著しい経験則違反による事実誤認の結果、源泉徴収義務者である「支払をする者」(所得税法 183 条 1 項) が本件各院長であるという誤った認定判断に至った。上記のような経験則違反がなく、本件雇用主は相手方であると正しく認定すれば、源泉徴収義務者は相手方であるとの正しい認定判断に至り、相手方に係る源泉所得税の納付義務の履行がされたものと認められないことは第 1 審判決 (19、20 ページ) の判示するとおりであるから、本件各納税告知処分は適法であるとの結論に至るはずである。

また、上記経験則違反は、個人事業の事業活動における雇用契約につい

ての当事者の認定の在り方一般という意味で重要な問題を含むものである。
したがって、本件は、「法令の解釈に関する重要な事項を含むものと認められる事件」（民事訴訟法 318 条 1 項）に当たる。

第 5 節 最高裁判決

最高裁における判断（最高裁判所第一小法廷平成 22 年 7 月 15 日判決・平成 21 年（行ヒ）第 118 号。以下「本件最高裁判決」という。）等は、以下のとおりである。

1 最高裁の判断

(1) 本件最高裁判決（主文）

本件最高裁判決は、「主文」として、次のとおり判決を下し、国側の上告について、原判決中、源泉所得税に係る各賦課決定処分に関する部分を破棄・差戻しとし、それ以外の部分（本件各納税告知処分に関する部分）を棄却した。

- 「1 原判決中、重加算税賦課決定を取り消した部分を破棄し、同部分につき本件を東京高等裁判所に差し戻す。
- 2 上告人のその余の上告を棄却する。
- 3 前項に関する上告費用は上告人の負担とする。」

(2) 源泉所得税に係る各賦課決定処分に関する部分について

第 4 節においては、国側の上告受理申立てについて、「第 2 上告受理申立て理由の要旨」及び「第 3 本件各納税告知処分に関する上告受理申立て理由」を記述し、源泉所得税に係る各賦課決定処分に関する上告受理申立て理由については、上記の要旨のみの記述にとどめ、その詳細の記述は省略しているが、本件最高裁判決は、上記（1）のとおり、この源泉所得税に係る各賦課決定処分に関する部分を破棄・差戻しとした。

そして、その審理結果・判断について、その「理由」の中で、「上告代理

人〇〇〇ほかの上告受理申立て理由第4及び第5について」として、以下のとおり述べている（抜粋）。

イ 原審は、上記事実関係等の下において、次のとおり判断して、本件各納税告知（筆者注：本件各納税告知処分と同義。以下同じ。）のうち本件納付済源泉所得税額相当分に係る部分及び本件各賦課決定（筆者注：源泉所得税に係る各賦課決定処分と同義。以下同じ。）の全部を取り消すべきものとした。

（イ）本件各医院の従業員との間の雇用契約の当事者は本件各院長であり、給与等の支払義務を負うのも本件各院長と認められる。また、税理士に対する報酬支払義務についてもこれと別異に解すべき理由はない。したがって、本件納付済源泉所得税の源泉徴収義務者は本件各院長と認められるから、本件各納税告知のうち本件納付済源泉所得税額相当分に係る部分は違法である。

（ロ）国側は、Xが、本件各医院の従業員に対する給与等及び税理士報酬の源泉所得税である本件納付済源泉所得税を本件各院長名義で納付することにより、本件納付済源泉所得税の源泉徴収義務者が本件各院長であるかのような事実を作出したと主張するにとどまり、それ以外に本件各賦課決定の根拠となる事実関係を主張しない。そして、本件納付済源泉所得税の源泉徴収義務者が本件各院長である以上、これと異なる前提に立つ本件各賦課決定は違法である。

ロ しかしながら、原審の上記イ（ロ）の判断は是認することができない。その理由は、次のとおりである。

国側は、原審において、Xは本件各院長に本件各医院の事業主体であるかのように装わせていた旨主張するとともに、仮に本件各納税告知が一部取り消されることになったとしても本件各賦課決定の全部が取消しになるものではない旨を併せて主張していたのであるから、その主張は、上記のような仮装により、本件納付済源泉所得税以外の部分についても重加算税の賦課要件が満たされているとの趣旨であることは明ら

かである。そして、前記事実関係等によれば、Xは、上記仮装により、本件各医院に係る事業所得のみならず、本件各院長が本件各医院の事業主体であることとは両立し得ない本件各院長給与等（筆者注：Xが支給した本件各院長に対する給与等のこと。以下同じ。）の存在についても隠ぺいしていたものであって、その隠ぺいしたところに基づき、本件各院長給与等に係る源泉所得税をその法定納期限までに納付しなかったものと評価せざるを得ない。以上によれば、本件各賦課決定は、本件各納税告知において納付すべきものとされた税額分のうち本件各院長給与等に係る部分に対する限度では適法というべきである。

なお、Xは、本件各院長給与等に係る源泉所得税を納付していないのみならず、その不納付に係る「正当な理由」（通則法 67 条 1 項ただし書）についても何ら主張立証していないから、本件各賦課決定のうち上記源泉所得税に係る不納付加算税額相当分については、この点から見ても適法と解すべきである（最高裁昭和 56 年（行ツ）第 139 号同 58 年 10 月 27 日第一小法廷判決・民集 37 卷 8 号 1196 頁参照）。

ハ 以上と異なる見解の下に、本件各賦課決定の全部が違法であるとした原審の判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある。論旨は理由があり、原判決中、本件各賦課決定の全部を取り消した部分は破棄を免れない。そして、本件各賦課決定のうち本件各院長給与等に係る源泉所得税額に対する部分の金額について更に審理を尽くさせるため、本件を原審に差し戻すのが相当である。

(3) 本件各納税告知処分に関する部分について

本件各納税告知処分のうち本件納付済源泉所得税の額に相当する部分を取り消した本件控訴審判決の取消しを求めた国側の上告は、上記（1）のとおり、本件最高裁判決において、棄却された。

その「理由」は、判決文の最後に次のとおり記述されている。

「なお、本件各納税告知に関する上告については、上告受理申立て理由が上告受理の決定において排除されたので、棄却することとする。」

2 本件最高裁判決の結果（まとめ）

（1）源泉所得税に係る各賦課決定処分に関する部分について

上記1（1）及び（2）のとおり、本件最高裁判決は、源泉所得税に係る各賦課決定処分については、本件各納税告知処分において納付すべきものとされた税額分のうち本件各院長給与等に係る部分（換言すれば、本件納付済源泉所得税に係る部分以外の部分）に対する限度では適法であるとして、原判決中、本件各賦課決定の全部を取り消した部分は破棄を免れないとした上で、「本件各賦課決定のうち本件各院長給与等に係る源泉所得税額に対する部分の金額について更に審理を尽くさせるため」、本件を原審の東京高裁へ差し戻したわけである。

したがって、この差し戻しを受けた東京高裁において、上記の審理を行った上で、改めて最終的な判決が下されることになる。

（2）本件各納税告知処分に関する部分について

本件各納税告知処分のうち本件納付済源泉所得税の額に相当する部分を取り消した本件控訴審判決の取消しを求めた国側の上告は、上記1（1）及び（3）のとおり、本件最高裁判決において、棄却された。

したがって、本件各納税告知処分については、当該控訴審判決の内容で確定したことになる。

（備考）本件事案の顛末

その後の状況について担当部局に確認したところ、課税庁から、本件最高裁判決において国側の敗訴が確定した本件納付済源泉所得税額相当部分の還付（充当）処理及び同源泉所得税額に対応する加算税賦課決定処分の一部取消しの処理がなされ、その後、Xから、平成23年2月14日、東京高裁に「控訴取下書」が提出されたことにより、本件事案は終結したとのことである。

第3章 本件裁判例に関する源泉所得税関係を中心とした分析・検討

本章では、第2章でその事案の概要と判決内容等を整理・記述した最近の裁判例（以下「本件裁判例」という。）について、源泉所得税関係を中心として、第1章で概観した源泉徴収制度の概要、基本的構造等を踏まえつつ、分析・検討を試みることにしたい。

第1節 本件裁判例のまとめと分析・検討すべき項目

1 本件裁判例のまとめ（要点）

本件裁判例は、3名の医師（本件各院長）の名義でそれぞれ開設されたクリニック（本件各医院）に係る事業所得につき、本件各院長の名義で所得税の確定申告がされ、本件各医院の従業員給与等に係る源泉所得税が本件各院長の名義で納付されていたところ、課税庁が、①本件各医院に係る事業所得は実質的な経営者であるX（一審原告・控訴人・被上告人）に帰属するとして、Xに対し所得税の更正処分及び重加算税の賦課決定処分を行うとともに、②本件各医院の従業員給与等に係る源泉徴収義務者はXであるとして、納付済みの源泉所得税を本件各院長に誤納金として還付した上で、Xに対し（未納付の本件各院長報酬分を含め）源泉所得税の納税告知処分及び重加算税の賦課決定処分を行ったのに対し、これらの処分を不服とするXが、その取消しを求めた事案である。

第一審判決は、Xの請求をいずれも棄却した（国側勝訴）ところ、Xは、同判決中、本件各納税告知処分等に係る判断を不服として控訴し、控訴審判決は、本件各医院で勤務する従業員との間の雇用契約の当事者（源泉徴収義務者）は本件各院長であると認定・判断し、本件各納税告知処分のうち既に納付済みの源泉所得税に相当する部分を取り消す等の判断を下した（国側一部敗訴）。国側は、上告受理申立てをしたが、この源泉所得税に係る判断の部

分は当該控訴審判決の内容のまま確定した。

本件における裁判所の判断の概要・要点は、次のとおりである。

(1) 第一審においては、Xは、本件各院長名義でその従業員給与等に係る源泉所得税を納付したことを前提にXの源泉徴収義務者としての納付義務の履行の有効性等を主張したところ、本件第一審判決は、要旨次のとおり判断し、本件各納税告知処分等は適法であるとして、Xの請求を棄却した。

イ 本件各医院の従業員給与等に係る源泉所得税の納付は、本件各医院の経営者として本件各院長がしたことになっているところ、本件各院長はいずれも実在の人物で、本件各医院以外において医療に従事するなどの社会的活動を行っており、本件各院長の名義をもって外観上一見してXの通称ないし別名と判断できるような事実が存在したことを認めるに足りる証拠はない。

そして、私法関係と異なり、法的安定性及び法律関係の明確性の要請が強く支配する租税法の下において、本件各院長の名義をもってされた源泉所得税の納付は、これをXの通称ないし別名と解する余地がない以上、Xに係る源泉所得税の納付義務の履行としてされたものと認めることはできない。

ロ なお、このように源泉所得税の納付がXによりされたものではなく、本件各院長によりされたものであると認めざるを得ない以上、本件各院長がその誤納金の還付の相手方となるのは当然であり、本件各院長が還付を受けた後の本件各院長とXの内部関係等は私法関係の問題である。

(2) 控訴審においては、Xは、本件各医院の従業員給与等に係る源泉徴収義務者はXではなく本件各院長であると主意的に主張したところ、本件控訴審判決は、要旨次のとおり判断し、本件各納税告知処分のうち納付すべき本税の額から本件納付済源泉所得税の額を控除した金額を超える部分（換言すれば、本件納付済源泉所得税に相当する税額部分）は、違法として取消しを免れないとして、Xの請求を基本的に認容した。

イ 所得税法12条の規定する実質課税の原則によれば、本件各医院におけ

る事業活動から生ずる所得は、本件各医院の開設名義人である本件各院長ではなく、Xに帰属するものと認めるべきことは明らかであり、この点については、Xも争うものではない。

しかし、実質課税の原則に従い、本件各医院における事業活動から生ずる所得がXに帰属すると認められるということから、論理必然的に、本件各医院の事業活動をめぐる法律関係の当事者ないし主体がXであるということが導かれるものではない。本件各医院が本件各院長を開設名義人として開設されている以上、本件各医院の開設者は、名実共に本件各院長であることは明らかであって、本件各医院における診療行為の対価として支払われる診療報酬請求権が、私法上、本件各院長に帰属することは否定する余地がないものというべきである。そうであれば、このこととの対比において、本件各医院で勤務する看護師等の従業員との間の雇用契約の当事者は、開設者である本件各院長であり、本件各院長が、従業員に対する給与等の支払義務を負うものと認めるのが相当である。

ロ 国側は、本件各医院の看護師等の従業員に対する給与等は、Xに帰属する本件各医院における事業活動から生ずる事業所得の計算上、必要経費に算入されているのであるから、その経済的出捐の効果の帰属主体は、Xとみるべきであると主張する。

しかし、本件各医院における診療行為の対価として支払われる診療報酬は、上記所得の計算上、収入の額に算入されるものではあるが、その支払請求権が本件各院長に帰属することは明らかなのであって、その収入金額から必要経費の額を控除した額の収益をXが最終的に享受しているということと、上記収益の額を計算する前提となる収入や支出の原因となる法律関係の主体ないし当事者がXであるということが当然に一致すると解することはできない。所得税法 12 条に基づき、上記収益をXに帰属する所得と認め、同法を適用することができるからといって、上記所得の計算上、必要経費の額に算入されることを根拠として、

本件各医院の看護師等の従業員に対する給与等の支払義務者をXとみるべきであるとする国側の上記主張は、独自の見解というほかはない。

ハ さらに、国側は、Xが本件各医院の従業員の採否の決定を含む人事権も給与等の支払の権限も有しており、本件各医院で勤務していた看護師等の従業員は、本件各医院のいずれに勤務するのかの区別もなく、漠然とした状態で勤務していたなどの事実を指摘し、Xと上記従業員との間に指揮命令関係があるとの主張をする。

国側の主張する上記の事実関係は、Xが、本件各医院に係る収入や支出を管理し、その経営を支配していたことを推認させるものであり、それ故に、所得税法 12 条に基づき、その名義のいかんにかかわらず、上記収入から支出を控除した結果である収益の帰属主体が、Xであると認められるといえるものの、それ以上に、上記の各事実から、従業員との間の雇用契約の当事者がXであり、Xが給与等の支払義務を負うとまで推認するには足りないものというほかはない。

2 分析・検討すべき項目

本件裁判例について分析・検討すべき項目として、次のような点が挙げられるのではないかと考える。

(1) 第三者名義による申告納税・源泉所得税の納付について

- イ 「第三者名義」によることの動機、目的等
- ロ 法的効果、税実務上の取扱い

(2) 雇用関係（源泉徴収義務者）の認定の判断要素

- イ 本件裁判例の事案における当事者間の私法上の法律関係（源泉所得税についての課税庁の処分とその前提としての事実認定、裁判所の認定・判断）
- ロ 本件裁判例の事案における事実関係の分析・検討
- ハ 雇用関係（源泉徴収義務者）の認定の判断要素
- ニ 本件控訴審判決の射程について

(3) 過誤納金の還付

- イ 「第三者名義」による納付の効果と誤納金の処理
- ロ 還付の相手方（還付請求権者）
- ハ 納付名義人による納付を第三者の代位納付として処理する可能性
- ニ いわゆる「洗い替え」手続の要否

第2節 第三者名義による申告納税・源泉所得税の納付について

1 「第三者名義」によることの動機、目的等

(1) 税の「ほ脱」・脱税の態様と「第三者名義」の利用

税の「ほ脱」即ち脱税の典型的な態様として、所得税等の所得金額の計算に関していえば、売上げ等収入の除外と仕入れの水増し計上、架空あるいは過大経費の計上が挙げられる。そして、このようなほ脱・脱税を企図し、所得を秘匿する過程で「第三者名義」を利用する例がみられる。

この点について、刑事裁判例からいくつか実例を挙げると、例えば次のような事例がある。

- イ 営利を目的として継続的に株式の売買を行う個人が、自己の所得税を免れようと企て、家族等の他人名義あるいは架空名義で株式の売買取引を行うなどの方法により所得の一部を秘匿した上、虚偽の所得税確定申告書を提出し、不正の行為により所得税を免れた事例（横浜地判昭49.11.7⁽⁵³⁾、大阪地判平3.12.24⁽⁵⁴⁾、東京地判平4.3.11⁽⁵⁵⁾、東京地判平4.4.3⁽⁵⁶⁾）
- ロ 産業廃棄物処分等を目的とする法人の取締役等であった個人が、自己

(53) 昭和49年(わ)第307号・税資93号1750頁。

(54) 平成元年(わ)第2202号・税資236号4604頁。なお、控訴審は大阪高判平5.11.30・税資236号4555頁、上告審は最判平9.7.18・税資236号4544頁。

(55) 平成2年(特わ)第1896号・税資203号2908頁。なお、控訴審は東京高判平4.11.25・税資203号2888頁。

(56) 平成2年(特わ)第1143~1145号・税資196号545頁。なお、控訴審は東京高判平5.2.24・税資196号511頁。

の所得税を免れようと企て、不動産売買等をめぐり支払を受けた謝礼金等を他人名義あるいは、他人の住所を自己の住所と偽って開設した預金口座に入金するなどの方法により所得を秘匿した上、虚偽の所得税確定申告書を提出し、あるいは確定申告書を提出しないで、不正の行為により所得税を免れた事例（名古屋地判平 8. 10. 16）⁽⁵⁷⁾

ハ テレホンクラブ3店舗を経営する個人が、自己の所得税を免れようと企て、その収益を従業員名義の借名預金に入金するなどの方法により所得を秘匿した上、所得税確定申告書を提出しないで、不正の行為により所得税を免れるとともに、同人が代表取締役を務める建築工事請負等を営む法人の業務に関しても、架空の交通費を計上するなどの方法により所得を秘匿した上、虚偽の法人税確定申告書を提出し、不正の行為により法人税を免れた事例（札幌地判平 9. 12. 19）⁽⁵⁸⁾

ニ ラーメンチェーン店の経営を目的とする法人の代表取締役を務める傍ら、ファッションヘルスなどの風俗関連営業等を営んでいた個人が、自己の所得税を免れようと企て、各店舗の営業者名義を他人（従業員、共同経営者）にして売上げの大部分を秘匿した上、虚偽の所得税確定申告書を提出し、不正の行為により所得税を免れた事例（名古屋地判平 9. 6. 5）⁽⁵⁹⁾

ホ 貸金業を営んでいた個人が、自己の所得税を免れようと企て、貸金業者登録を従業員名義にするなどの方法により他人が営業しているように仮装し、仮名・借名の預金口座を利用するなどの方法により、役員報

(57) 平成8年（わ）第1212号・税資218号2311頁。

(58) 平成9年（わ）第818号・税資226号3889頁。

(59) 平成9年（わ）第113号・税資225号1654頁。

なお、ゲーム喫茶を経営する個人が、営業店舗の借名義人を他人とし、あたかも他人が経営者であるかのように装うとともに、その収益で仮名預金を設定するなどの不正の方法により、3年度にわたって全く申告せず所得税を免れた事例として、横浜地判昭63.11.30・昭和63年（わ）第1101号・税資178号3308頁、（控訴審）東京高判平2.1.17・税資178号3301頁、（上告審）最判平2.6.15・税資178号3295頁。

酬及び不動産収入のみを申告し、貸金業による所得を全く申告しない虚偽の所得税確定申告書を提出し、不正の行為により所得税を免れた事例（広島地判呉支部平 8. 2. 29）⁽⁶⁰⁾

へ 複数の風俗店を経営する個人が、自己の所得税を免れようと企て、各店舗の売上金を従業員名義の預金口座に入金するとともに、各店舗の帳簿伝票類を破棄するなどの方法により所得を秘匿した上、所得税確定申告書を提出しないで、不正の行為により所得税を免れるとともに、同人が代表取締役を務める飲食店業等を営む法人の業務に関しても、売上げの一部を除外するなどの方法により所得を秘匿した上、虚偽の法人税確定申告書を提出し、不正の行為により法人税等を免れた事例（東京地判平 15. 6. 20）⁽⁶¹⁾

ト 宝石、貴金属等の仕入れ、卸売り等を行っていた法人の実質的経営者である個人が、同社の業務に関し、法人税を免れようと企て、ダミー会社名義の口座に入金して売上げを除外するなどの方法により所得を秘匿した上、虚偽の法人税確定申告書を提出し、不正の行為により法人税等を免れた事例（東京地判平 17. 6. 27）⁽⁶²⁾

（2）所得税・法人税の申告納税

本件裁判例の事例のように、実質経営者・実質所得者である本人が、自らは所得税の申告をせずに、「第三者名義」で申告納税をすることの動機、目的等としては、例えば次のような点が挙げられ、結局、税の「ほ脱」即ち脱税を意図したものといわざるを得ないと考えられる。

イ 所得税の超過累進税率の適用回避

ロ 親族名義等に分散させることと併せ、役員報酬等による架空・過大経費の計上による所得の過少申告

「第三者名義」による申告納税について、刑事裁判例からいくつか実例を

(60) 平成 7 年（わ）第 116 号ほか・税資 217 号 450 頁。

(61) 平成 14 年（特わ）第 6332 号・判例タイムズ 1167 号 296 頁。

(62) 平成 16 年（特わ）第 5552 号。

挙げると、例えば次のような事例がある。

イ 複数のパチンコ店及び洋酒喫茶店を各経営し、また、中古外車の売買業等を営んでいた個人が、自己の所得税を免れようと企て、売上げの一部記帳除外、仮装人名義による銀行預金、申告名義人の仮装などの方法により所得を秘匿した上、虚偽の所得税確定申告書を提出し、不正の行為により所得税を免れた事例（パチンコ店1店については、その使用人が経営者であるかのように装い、当該使用人名義で同店の事業所得に係る所得税確定申告書を提出していた事例）（大阪地判昭 39. 11. 20）⁽⁶³⁾

ロ パー4店舗を経営する個人が、自己の所得税を免れようと企て、売上げの除外等により所得を脱漏するほか、1店舗のみを自己名義とし、他の各店舗はそれぞれ他人が経営しているように装って所得を分割した虚偽の所得税確定申告書を提出し、不正の行為により所得税を免れた事例（福岡地判昭 43. 3. 28）⁽⁶⁴⁾

ハ 砂利・砂の生産販売等を目的とする法人の代表取締役を務める個人が、当該法人の業務に関し、売上げの一部を除外して簿外預金を設定し、貸付金の一部を雑損失に計上するなどの方法により所得を秘匿した上、虚偽の法人税確定申告書を提出し、不正の行為により法人税を免れた事例（法人に帰属すべき所得の一部である簿外の土地の売買に係る所得を他の個人名義で所得税の申告納税をしていた事例）（東京地判昭 44. 2. 25）⁽⁶⁵⁾

ニ 料理飲食店営業、風俗営業、映画館、娯楽遊技所場等の経営を目的とする二つの法人の代表取締役である個人が、これらの業務に関して売上げの一部を除外するなどの方法により所得を秘匿した上、虚偽の法人税確定申告書を提出し、不正の行為により法人税等を免れた事例、併せて、

(63) 昭和 37 年（わ）第 855 号・税資 58 号 1199 頁。なお、控訴審は大阪高判昭 44. 3. 25・税資 58 号 1182 頁、上告審は最判昭 44. 10. 15・税資 58 号 1176 頁。

(64) 昭和 42 年（わ）第 137 号・税資 55 号 508 頁。

(65) 昭和 41 年（特わ）第 297 号・税資 64 号 600 頁。なお、控訴審は東京高判昭 45. 5. 6・税資 64 号 585 頁、上告審は最判昭 46. 3. 18・税資 64 号 576 頁。

同人が、個人事業として経営していたキャバレー、喫茶店2店舗及びパチンコ店2店舗に係る事業所得につき、自己の所得税を免れようと企て、パチンコ店1店舗以外は同人以外の経営名義人の名を借りて所得税の過少申告をなし、事業収入は一切ないかのように装うとともに、その他の所得についても所得を秘匿した上、虚偽の所得税確定申告書を提出し、不正の行為により所得税を免れた事例（東京地判昭44.5.22）⁽⁶⁶⁾

ホ 喫茶店2店舗、パチンコ店2店舗、バー、キャバレー及びホテルの経営等を行う個人が、妻と共謀して自己の所得税を免れようと企て、売上げを除外して簿外預金を設定するなどの方法により所得を秘匿した上、虚偽の所得税確定申告書を提出し、不正の行為により所得税を免れた事例（妻名義で営業し、かつ、申告納税している店舗に係る事業収入の帰属者は、営業活動状況、経理状況等に即して実質的に考察すると被告人であると認定した事例）（東京地判昭45.7.1）⁽⁶⁷⁾

へ 数箇所到店舗を設けるとともに株式会社10社の各代表取締役等であった共同で貸金業を営む3名の兄弟が、それぞれ自己の所得税を免れようと企て、共同貸金業に係る利息収入の一部を除外するとともに、関係会社からの役員報酬、貸付金利息及び配当金の一部を20数人の親族等の他人名義で受領し、確定申告をするなどの方法により所得を秘匿した上、虚偽の所得税確定申告書を提出し、不正の行為により所得税を免れた事例（東京地判昭57.4.26）⁽⁶⁸⁾

ト 病院を経営していた個人が、自己の所得税を免れようと企て、医療外収入の一部を除外し、架空経費を計上するなどし、かつ、自己の従業員である勤務医が病院の経営者であるかのように装って、同人名義で所得税の確定申告を行うなどの方法により所得を秘匿した上、所得税確定申

(66) 昭和42年（特わ）第80号、同第84号・税資58号554頁。

(67) 昭和43年（特わ）第204号・税資64号1304頁。なお、控訴審は東京高判昭46.10.29・税資64号1279頁。

(68) 昭和55年（特わ）第3728号・税資142号2093頁。なお、控訴審は東京高判昭58.4.13・税資142号2063頁、上告審は最判昭59.6.8・税資142号2051頁。

告書を提出せず、あるいは源泉所得税の還付を受けることになる旨の虚偽の所得税確定申告書を提出し、不正の行為により所得税を免れた事例（釧路地判平 8. 7. 8）⁽⁶⁹⁾

チ ナイトクラブ 2 店舗を経営していた個人が、自己の所得税を免れようと企て、同人の長女がこれら店舗の経営者であるかのように装い、同女名義を用いて当該ナイトクラブの経営による事業所得に係る所得税の申告を行うなどの方法により所得を秘匿した上、虚偽過少の所得税確定申告書を提出し、あるいは源泉所得税の還付を受けることになる旨の虚偽の所得税確定申告書を提出し、不正の行為により所得税を免れた事例（東京地判平 7. 3. 3）⁽⁷⁰⁾

（3）源泉所得税の徴収納付

従業員給与等に係る源泉所得税を「第三者名義」により徴収納付することは、そのこと自体のメリットは考えにくく、本人の所得税等の「ほ脱」目的との関連で、源泉所得税についても第三者が徴収義務者であるかのような形を作出するというのではないかと考える。

「第三者名義」による源泉所得税の納付という事例は稀であると思われ、裁判例も少ないが、例えば、上記（2）チの事例（東京地判平 7. 3. 3 所得税法違反被告事件）は、前記記載の本人の所得税のほ脱とともに、源泉所得税関係に関し、本人が経営するナイトクラブ 2 店舗のホステス等の源泉所得税の納付を免れようと企て、前記チの長女を納付名義人として、正規に徴収納付すべき所得税額に比し少額の納付しかせず、差額分を国に納付しなかった事例である。（本事例の判決では、「前記『クラブ A』及び『クラブ B』のホステス及び従業員等に対し支払った報酬及び給料等の額は合計 9 億 0340 万 9203 円で、これに対し源泉徴収して国に納付すべき所得税額は合計 8348 万 3148 円であったにもかかわらず、前記 C（筆者注：長女）

(69) 平成 8 年（わ）第 33 号・税資 224 号 227 頁。なお、控訴審は札幌高判平 9. 2. 13・税資 224 号 218 頁。

(70) 平成 5 年（特わ）第 2989 号・税資 210 号 924 頁。

を納付名義人として合計 4320 万 6627 円しか納付せず、もって、右徴収して納付すべき所得税額と右納付済み所得税額との差額 4027 万 6521 円を国に納付しなかったものである。」とし、長女名義での納付額を控除して差引不納付額を算定している。）

なお、最近の争訟事例として、消費税を免れる目的で、法人が従業員の一部に対する給与を関係会社等に対する外注費に仮装し、当該給与に係る源泉所得税を事業実体のない関係会社等の名義をもって納付していたという裁判事例及び裁判例がある⁽⁷¹⁾。

2 法的効果、税実務上の取扱い

(1) 第三者名義による申告納税

第 1 章第 5 節の 2 で概観した旧物品税に係る刑事事件判決（最判昭 46.3.30）は、申告納税制度は、法定の納税義務者に対し、その課税内容を最も知悉する者として、法律の定める手続に従って、一定の様式により、できるだけ正確な課税内容を申告することを期待する一方、この納税申告

(71) 本件第一審判決と同様の判断をした裁判事例及び裁判例である。

イ 国税不服審判所平 21.1.19 裁決（裁判事例集 77 巻 207 頁）は、審査請求人による関係会社の名義を用いた源泉所得税の徴収・納付は、外観上一見して請求人の通称ないし別名でなされたと判断することはできないから、本来の源泉徴収義務者である請求人自身の徴収・納付としての法的効果を生じないものと解されるとして、その請求を棄却した。（古矢文子「判批」月刊税務事例 42 巻 7 号 12 頁（財経詳報社、平成 22 年）参照。）

ロ 大阪地判平 22.9.17（平成 20 年（行ウ）第 252 号）・大阪高判平 23.3.24（平成 22 年（行コ）第 150 号）は、最判昭 46.3.30（旧物品税に係る刑事事件判決、第 1 章第 5 節の 2 参照）を引用し、要旨次のとおり判示している。

所得税法は、利子、給与等に係る源泉所得税について、これらの「支払をする者」に限定して源泉所得税の納税義務を課し、これを「その支払の際」に徴収し、「その徴収の日の属する翌月十日までに」国に納付することを求めている。このような源泉所得税の徴収納付の取扱いに加え、租税法においては、私法関係と異なり、多数人を対象とし、法的安定性、法律関係の明確性が強く求められることにかんがみれば、納税義務者が第三者の名義を用いて源泉所得税を徴収納付するという事態は、法の許容するところではないのであって、それが外観上一見して徴収納付義務者本人の通称又は別名と判断できるような場合を除き、徴収納付義務者本人による納付としての効果は生じないと解するのが相当である。

に対し、納税義務の確定という公法上の効果を付与し、この確定した納税義務を前提として、これに応じた納付を予定しているのであり、納税者本人が第三者名義で納税申告をすることは法の全く予定していないところであり、これが外観上一見して納税義務者本人の通称ないし別名と判断できるような場合を除いて、納税義務者本人の納税申告としての公法上の効果は生じない旨判示した。

例えば、実質所得者即ち真の納税義務者甲が、乙名義で所得税の申告をしていたという場合、この申告納税について甲自身の申告納税としての法的効果は認められないのである。したがって、例えば、乙名義の所得税の申告納税が虚偽で乙は名義人に過ぎず、実質所得者即ち真の納税義務者は甲であるということが判明した場合には、課税及び徴収の制度・実務上は、乙に対しては減額更正（通法 24）を行い、乙名義をもって納付した金員（税金）を乙に還付し、甲に対して改めて決定を行うことによって課税し甲から税金を徴収する（通法 25）といういわゆる「洗い替え」の手続を採ることとなる。

このような「第三者名義」による申告納税により税のほ脱・脱税を行った場合、その刑罰の量刑の判断に際し、その基礎となる「ほ脱所得」ないし「ほ脱税額」の算定上、第三者名義による申告の所得金額ないし納税額が控除されるか否かという問題がある。前記 1（2）に挙げた刑事裁判例においても、弁護人は、第三者名義による申告納税分については「ほ脱所得」を構成しない等の主張をするが、前記の刑事裁判例は、いずれもこうした主張を排斥している。すなわち、上記旧物品税に係る刑事事件判決（最判昭 46. 3. 30）と同様、納税義務者本人の納税申告としての公法上の効果は生じない旨を判示するなどした上、その申告納税分についても本人の「ほ脱所得」ないし「ほ脱税額」を構成するという判断を下している。⁽⁷²⁾

(72) 前記 1（2）で挙げた裁判例のうち、次に掲げる判決では、それぞれ次のとおり判示・判断している。

イ 前記 1（2）ロの事例（福岡地判昭 43. 3. 28） 「四店舗の収益を合算して申告す

れば累進課税のため著しく税額が高くなることを避け、各店舗毎に営業名義人による確定申告をなし、正当なる課税を免れようとしたことは明らかである。従って、被告人名義においてなした『《乙2》』（筆者注：四店舗のうちの一店舗）以外の他人名義でした所得の確定申告は正当なものとは認められないので、これを被告人の正当な所定の確定申告と認めなかった措置は正当と言わなければならない。」

- ロ 前記1(2)ハの事例（東京地判昭 44.2.25） 「いうまでもなく個人および法人の所得については、真の所得の帰属者が納税義務者となるものであって、担税力に応じた公平な税負担を実現すべしとする租税法上の原則からいっても、かかる所得の帰属関係をことさらにゆがめて虚偽申告するがごとき行為が租税法上許容されるものでないことは多言の説明を要しない。そして、納税申告、更正ないし決定という一連の納税手続もかかる適正な租税債権関係を確定せしめ国の徴税権を確保する目的に奉仕すべきものなのであるから、実体に反する虚偽申告による納税は、たとえそれが過大に申告されたものであっても修正されなければならない（国税通則法 24 条 25 条）。従って、法人に帰属すべき所得の一部を他の個人名義の所得をもって申告、納税したからといって、かかる個人名義の納税債務が適法に確定するわけのものではないばかりか、当該法人については過少の申告がなされる結果、国の当該法人に期待する租税債権は、個人名義をもって納税されたか否かにかかわらず、過少の限度において侵害されるものといわざるを得ない。以上のとおりであるから、右売上脱漏分につきほ脱所得を構成しないとする弁護人の右主張は失当である。」
- ハ 前記1(2)ニの事例（東京地判昭 44.5.22） 「本件のように、所得の真の帰属関係をゆがめ、第三者名義を借りて納税申告するなどという申告形態は法の予想しないところか、第三者名義自身の申告としてもそれが実体の反映でないとの意味において修正されなければならない（国税通則法 24 条）、まして第三者名義による申告の法的効果が真の納税義務者に及ぶことがあり得ないのは、申告納税制度の目的、趣旨ならびに申告行為の法的性質からみて当然といわなければならない。」「本件における前記の第三者名義による申告分は、その第三者がいずれも実在人であって、形式上は一応有効なものであり、その内容も被告人の意思と計算に基づいて作成されたものであることは前示認定のとおりである。しかしながら、右各店の各人名義による申告それ自体、内容が虚偽過少のものであるばかりか、かかる第三者名義による申告により、右店分の事業収入は被告人の総所得の対象外となり、該部分の所得が秘匿され、ひいては累進税率の適用を回避する結果となることは明らかである。さらに被告人がかかる第三者名義の申告をなすに至った動機、目的は――（中略）――、他人名義で分散して所得税の申告をすることによって当該部分の所得を秘匿し、課税総所得に対する累進税率の適用を回避することであったことは明らかである。従って、本件における第三者名義による各所得申告は、単に事業名義人が第三者であることからなされたばかりではなく、それ自体、租税回避の意図でなされたほ脱のための詐欺その他の不正行為ないしその準備手段であることが明らかである。かかる第三者名義による『納税申告』は、租税刑法上の観点からも、これを有効なものと同視する余地はなく、これを被告人の故意の点にしぼって考察しても、被告人自身右各店舗分の所得については納税義務があることを知悉しながら、租税回避のため、第三者名義による申告というほ脱の実行行為ないしその準備手段に訴えたこと、しかも、右第三者名義

(2) 第三者名義による源泉所得税の徴収納付

申告納税制度を採る所得税や法人税と異なり、源泉所得税の納税義務は、所得の支払の時に成立し、その税額は、その成立と同時に特別の手續を要しないで確定することとされている（通法 15②二、③二、第 1 章第 2 節 4 参照）。

上記（1）の例の実質所得者甲が、従業員給与等に係る源泉所得税について、自らが真の源泉徴収義務者であるところ、所得税の申告納税同様、乙名義で源泉所得税の納付がされていたということが判明した場合、この納付は目的を欠く納付であったわけで誤納金であるから、これを納付した乙に還付する（通法 56①）こととなり、改めて甲から徴収することになる。

本件裁判例における事案において、課税庁が、本件各院長に誤納金として還付をした上で、改めて X に対して本件各納税告知処分をしたのは、上記のように考えたものである。

前記 1（3）に挙げた「第三者名義」による源泉所得税の徴収納付の事例のうち、刑事裁判例（東京地判平 7.3.3）では、第三者（長女）名義に

による申告が不法のものであることを認識していたと認められるから、当該各税額部分についてもほ脱の故意があるというに充分である。以上の次第で前記第三者名義による申告額をほ脱税額から除算すべしとする弁護人の右主張は理由がない。」

ニ 前記 1 (2) ホの事例（東京地判昭 45.7.1） 「《乙 4》（筆者注：妻）名義で申告納付したことにより国庫に収納された分については、租税債権侵害の結果を生じないものようであるが、本件所得はもともと前述のように《乙 2》（筆者注：被告人）個人に帰属すべきものであり、同人がその納税義務者である以上、その一部を妻名義で申告したからといって、その申告自体を本人のもののみならず規定がなく、妻名義の申告によって被告人の納税義務を確定させる効果はない以上（課税行政上は妻名義申告分は国税通則法の規定によりいわゆる更正減を受くべきことになる。）これを有効視することはできない。第三者名義により一応申告納付されたということは、情状として考慮されるに止まり、これをほ脱税額から控除することはできない。」

ホ 前記 1 (2) チの事例（東京地判平 7.3.3） 「本件においては、C 名義で本件クラブ経営による事業所得の申告がなされているが、第三者名義による申告は法の全く予定していないところであり、これを納税義務者である被告人《乙 1》の申告と評価することはできない。被告人らは、本件クラブの経営者が C であるかのように装い、同女名義で事業所得を過少に申告するとともに、被告人《乙 1》は本件クラブから給与を得ていたとして虚偽過少申告をしていたものである。」

よる納付額を控除して差引不納付額を算定しており、結果的に本人の納付としての効果を認めているようであるが、この点に関しては判決文では明示されていない⁽⁷³⁾。

また、最近の争訟事例として挙げた前記の裁決事例（平 21. 1. 19 裁決）及び裁判例（大阪地判平 22. 9. 17・大阪高判平 23. 3. 24）は、第三者名義による源泉所得税の徴収・納付は、法の許容するところではなく、それが外観上一見して徴収納付義務者本人の通称ないし別名と判断できるような場合を除き、徴収納付義務者本人による徴収・納付としての法的効果を生じない旨、本件第一審判決と同様の判断をしている（前掲・脚注 71 参照）。

第 3 節 雇用関係（源泉徴収義務者）の認定の判断要素

1 本件事案における当事者間の私法上の法律関係（課税庁、裁判所）

（1）源泉所得税についての課税庁の処分とその前提としての事実認定

本件裁判例の事案（以下「本件事案」という。）においては、X が本件各医院の実質的経営者であり、その収入の実質的帰属者であったことについては当事者間において争いがなく、課税庁は、本件各院長名義で納付された従業員給与等に係る源泉所得税は、支払者である X の納付義務の履行としての法的効果を持たず、通則法 56 条所定の誤納金に該当するとして、本件各院長に対しそれぞれ納付相当額を還付した上で、X に対して、X が支給した本件各院長及び従業員に対する給与等に係る源泉所得税が納付され

(73) 判決（東京地判平 7. 3. 3）は、源泉所得税不納付犯について、「不納付額は前記のとおり高額である上、不納付率も通算約 48.2 パーセントと低いとはいえない。被告人らは、ホステス等の人数・源泉徴収税額を適当に圧縮した内容虚偽の一人別源泉徴収簿を作成した上、これを基にして経理担当者に C 名義の納付書を作成させていたものであって、犯行態様は悪質である。しかも、右犯行は、合理的な所得税の徴収方法として採用され、国及び納税義務者にとって大きな効用を果たしている源泉徴収制度を悪用したものであり、ホステス等から徴収して翌月の納期限までに納付すべき源泉税を自らが費消するために納付しないという点で、横領行為的な性質を有していると評価できる。」としている。

ていないとして、本件各納税告知処分等をしたものである。

第一審においては、Xが、本件各院長名義でその従業員給与等に係る源泉所得税を納付したことを前提にXの源泉徴収義務者としての納付義務の履行の有効性等を主張したのに対し、国側は、第三者名義による申告納税の法的効果に関する最高裁判所昭和46年3月30日判決（旧物品税に係る刑事事件判決・第2節2（1）参照）を引用するなどして、本件各院長名義による源泉所得税の納付はX本人の納付義務の履行としての公法上の効果は生じないと主張した。控訴審においては、Xが、本件各医院の従業員給与等に係る源泉徴収義務者はXではなく本件各院長であると主意的に主張した⁽⁷⁴⁾のに対し、国側は、次のような点を指摘するなどして、従業員給与等に係る源泉徴収義務者は、本件各院長ではなく、Xであると主張した。

- イ 本件各医院の医師や看護師の雇用、解雇、給与の額の決定はXが行っており、Xがその権限を有していたこと。
- ロ Xが本件各医院に係る診療報酬を受領する銀行口座を管理し、その資金の中から本件各医院の従業員に支払う給与等を捻出し、これを支払っており、Xが本件各医院の財政に関する権限も有していたこと。
- ハ 本件各医院で勤務していた看護師等は、本件各医院のいずれに勤務するのかの明確な区別なく漠然とした状態で勤務していたことからすれば、本件各院長のいずれの者も看護師等の従業員の雇用主たる実態を有していなかったこと。

(74) 控訴審において、平成20年5月12日に口頭弁論が終結された後、同年6月12日、Xから、控訴理由書では、Xが実質所得者としての源泉徴収義務者であることを前提として主張してきたが、従前の主張を予備的主張とし、本件各院長が源泉徴収義務者であるとする主張を本位的主張とする旨の準備書面を付した「口頭弁論再開の申立書」が提出されたものである。

なお、第一審において、Xは、処分行政庁が認定した「本件各医院の経営者は原告であり、本件各院長は、原告から雇用され、原告から給与等の支給を受けていた者に過ぎないことは明らかである。したがって、所得税法第183条第1項に規定する給与等及び同法第204条第1項に規定する報酬の『支払をする者』に本件各院長が該当するとみる余地はなく、本件各医院の従業員に対する給与等及び税理士報酬の支払者は、本件各医院の経営者であった原告としか解する余地はない。」との事実認定について認めていた（訴状・12頁）。

ニ Xに医師資格がないことは、Xの経営者性を否定しないこと。

また、第一審において、国側は、「本件各納税告知処分の根拠」について、Xの本件各院長及び従業員に対する給与等の支給額並びに税理士報酬の支払額並びにこれらに係る納付すべき源泉所得税額を「別表2『本件源泉所得税等の明細』」として明示した上、Xが「これらの給与等及び報酬に係る源泉所得税を国に納付すべき義務を負うものであるところ、原告は一切納付していない。」とし、「源泉所得税に係る各賦課決定処分の根拠」について、「原告は、原告が給与等の支払者であるにもかかわらず、本件各医院の従業員に対する給与等及び税理士報酬の源泉所得税の一部を本件各院長名義で納付することにより、本件各医院における従業員に対する給与等及び税理士報酬の源泉徴収義務者が本件各院長であるかのような事実を作出し、本件各月分の納付すべき源泉所得税額を各法定納期限までにいずれも納付しなかったものであって」、これが通則法68条3項の重加算税の賦課要件である仮装隠ぺいに該当する旨主張している。⁽⁷⁵⁾

以上のとおり、課税庁は、本件各納税告知処分の前提として、Xが本件各医院の経営者であって、従業員の雇用主であり、本件各医院の従業員に支給された給与等の「支払者」即ち源泉徴収義務者はXであると認定しており、Xと本件各医院の従業員との間に雇用関係があるという事実認定がされている。

なお、Xから本件各院長に支給された給与等については、控訴審の審理の対象とされておらず、本件控訴審判決も「本件各納税告知処分のうち納付すべき本税の額のうち本件納付済源泉所得税相当額を控除した部分（以下『残余部分』という。）については、控訴人もその適法性を争うものではなく、残余部分につき、控訴人に源泉徴収義務があることが確定している」としているところであるが、Xと本件各院長との間の関係について、課税庁は、「本件各医院の経営者は原告であり、本件各院長は、原告から雇いさ

(75) 本件第一審判決の判決書の「(別紙) 本件各処分の根拠及び適法性」の記載より。なお、以下では、従前と同様、税理士報酬に関する部分は適宜割愛して記述する。

れ、原告から給与等の支給を受けていた者に過ぎないことは明らかである。」と認定しており⁽⁷⁶⁾、Xと本件各院長との間の関係も雇用関係であるとしている。

(2) 裁判所の認定・判断

第1節の1のとおり、本件第一審判決は、国側の主張を容れ、Xの請求を棄却したが、本件控訴審判決は、本件各医院の従業員給与等に係る源泉徴収義務者はXではなく本件各院長であると認定・判断して、本件第一審判決を一部変更して、本件各納税告知処分についてはXの請求を基本的に認容したものであり、本件控訴審判決がその理由として判示したところは、要旨次のとおりである。

イ 給与等の支払義務を負う者が、所得税法183条に基づき源泉徴収義務を負うものと解される。

ロ 本件各医院における事業活動から生ずる所得は、本件各医院の開設名義人である本件各院長ではなく、Xに帰属するものと認めるべきことは明らかであり、この点についてはXも争っていない。しかし、そのことから、論理必然的に、本件各医院の事業活動をめぐる法律関係の当事者ないし主体がXであるということが導かれるものではない。

ハ 本件各医院が本件各院長を開設名義人として開設されている以上、本件各医院の開設者は、名実ともに本件各院長であることは明らかであって、本件各医院の診療行為の対価として支払われる診療報酬請求権が、私法上、本件各院長に帰属することは否定する余地がないものというべきである。そうであれば、このこととの対比において、本件各医院で勤務する看護師等の従業員との間の雇用契約の当事者は、開設者である本件各院長であり、本件各院長が、従業員に対する給与等の支払義務を負うものと認めるのが相当である。

また、本件控訴審判決は、上記(1)の最後の段落(「なお」で始まる段

(76) 前掲・注74のなお書参照。

落)において引用したとおり、「残余部分につき、控訴人に源泉徴収義務があることが確定している」としているが、これに続き、「残余部分につき控訴人が源泉徴収義務者であると解されることと、上記2の判断(筆者注:本件各院長が従業員に対する給与等の支払義務を負い、当該給与等に係る源泉徴収義務者であるとの判断)が矛盾抵触するところはないかどうかについて、念のため検討する。」として、概要以下のとおり述べている。

残余部分は、Xが本件各院長に支払ったものと認定された給与等及び本件各院長名義の所得税の確定申告に当たり架空のコンサルタント料の支払が計上されていたZ社名義で支払われていた給与等に係る源泉所得税に相当するものであることがうかがわれるところ、上記給与等は、Xが、本件各医院における事業活動によって生じた収益を自己に帰属させるために、本件各院長にその支払を約したものとみられる金員であって、いわば、上記収益をXに帰属させるための経費の性質を有するものといえることができる。そうであれば、上記給与等については、Xがその支払義務を負うことは明らかであって、Xが上記給与等に係る源泉所得税の徴収義務を負うと解されるのである。本件各医院における事業活動によって収益を上げるための経費の性質を有する本件各医院の従業員に対する給与等と上記収益をXに帰属させるための経費の性質を有する本件各院長に対する給与等とは、その支払義務者が異なるとしても、論理的には、何ら矛盾するところはないものといえる。

以上のとおり、本件控訴審判決は、本件各医院の従業員との間の雇用契約の当事者は本件各院長であると認定・判断するとともに、Xと本件各院長との間の関係については、(雇用関係かどうかの明言はされていないが)本件各院長に支払われた金員(給与等)の支払義務を負うのはXであるとした。

2 本件事案における事実関係等の分析・検討

(1) 事実関係

本件事案における事実関係、すなわち、本件各医院の運営状況、X・本件各院長・従業員間の関係、対外的な取引関係等について、本件第一審判決及び本件控訴審判決における事実認定や当事者の主張等から、改めて整理・分析する。

イ 本件各医院の運営状況、X・本件各院長・従業員間の関係

(イ) 本件各医院は、実質経営者あるいは実質所得者であるXにより、本件各院長を開設名義人及び院長として運営されていた。

医療法上、病院を開設しようとするとき、又は医師⁽⁷⁷⁾でない者が診療所を開設しようとするときは、開設地の都道府県知事⁽⁷⁸⁾の許可を受けなければならないこととされ(同法7①)、医師が診療所を開設したときは、その所在地の都道府県知事に届出をすれば足りることとされている(同法8①)。

本件各医院は、医療法上、診療所(患者を入院させるための施設を有しないもの又は19人以下の患者を入院させるための施設を有するもの:同法1の5②)に該当するところ、本件事案では、Xが医師免許を有していないことから、本件各医院の開設に当たっては、医師免許を有する本件各院長の名義で医療法8条の開設届や健康保険法65条に基づく保険医療機関の指定及び同法71条に基づく保険医の登録⁽⁷⁹⁾などの手続きがされていた。

(ロ) 本件各医院の保険診療報酬の受取口座の通帳、キャッシュカード及び届出印はXが管理し、経費は、Xが上記のように管理する収入

(77) 法律の規定としては、医師法により、医師免許は、医師国家試験に合格した者の申請により、医籍に登録することにより行われるが(同法6①)、ここでいう医師は、臨床研修を終了した旨の同法16条の4の規定による登録を受けた者(臨床研修等終了医師)をいう。

(78) 「(診療所にあつては、その開設地が保健所を設置する市又は特別区の区域である場合においては、当該保健所を設置する市の市長又は特別区の区長)」とされている。届出の場合も同様である。

(79) 保険医療機関において健康保険の診療に従事する医師は、厚生労働大臣の登録を受けた医師でなければならないとされている(健康保険法64)。

の中から支出されていた（本件控訴審判決等）。

(ハ) 上記(ロ)のほか、Xも争っていない、国側の主張する事実として、①本件各医院における医師や看護師の雇用、解雇、給料の額を決定していたのは、Xであること、②給与計算の基礎資料作りといった経理関係の事務について指示を行うのは、Xであること、③本件各医院の看護師は各医院の区別なく混然とした状態で勤務しており、それぞれの看護師がどの医院の看護師であるか明確に区別されていなかったことが認められる。⁽⁸⁰⁾

(ニ) 本件第一審判決の争点①(A 医師に対する給与の認定)についての裁判所の判断の中に、本件事案の刑事事件の捜査におけるA 医師の検察官に対する供述の要旨が記述されているところ、その中には、上記(ロ)及び(ハ)の事項のほか、甲医院の開設者の名義は自分であったが実質的経営者はXだったこと、甲医院の保険診療報酬の受取口座の名義は自分であったが、乙医院、丙医院を含め、お金の管理をしていたのはすべてXだったこと、Xが本件各医院を一括して管理していたことから、本件各医院で使う薬はXが乙医院において一括して仕入れ、これを適宜必要に応じて使用していたことなど、本件各院長は、本件各医院の経営にタッチしていなかった様子が見られる供述がある。⁽⁸¹⁾

(80) Xの側から証拠資料として提出された「裁決書」中の、本件事案の刑事事件の捜査における本件各院長及び本件各医院の経理事務担当者の検察官に対する供述によるものである。

(81) 具体的には、要旨以下のような供述がある。

- ・ 甲医院は、私(A)名義で開設されたものであるが、その実質的経営者はXだった。そして、私は、同医院の収入や各種経費の支出など、経費の具体的内容については、全くと言っていいほど知らなかった。
- ・ 私は、甲医院の保険診療報酬の受取口座として、甲医院 A 名義で銀行預金口座を開設していたが、Xが、この口座の通帳やキャッシュカードを管理し、Xの関係会社の従業員ということになっていた者がXの指示の下に日々の経理事務を行っていた。
- ・ 乙医院・丙医院についても、お金の管理をしていたのはすべてXである。Xが診療報酬が入る預金口座を管理し、各医院の薬代など必要な経費の支払について

また、本件各院長（A、B及びC）の報酬に関して、A医師は、当初は月65万円もらっていたが、甲医院が赤字続きだったこともあり年々減少した旨（平成14年分は68万円、同15年分は零円。なお、別途〇〇会から月150万円の報酬を受領。）及びこうした報酬額はXがすべて決めていた旨、B医師は、乙医院に常勤するようになった平成13年7月頃から45万円の給与をXから受領していた旨、C医師は、丙医院において給与をもらう立場に過ぎず、平成8年4月以降、振込みによって毎月80万円の給与をXから受領していた旨、それぞれ供述している。

(ホ) 訴状（12 ページ）において、Xは、「本件各医院の経営者は原告であり、本件各院長は、原告に雇用され、原告から給与等の支給を受けていた者に過ぎないことは明らかである。したがって、所得税法第183条第1項に規定する給与等 --- の「支払をする者」に本件

もXの了解を取らなければならなかった。私には、各医院のお金を扱う権限もなかったし、その内容すら知らされていなかった。

- ・ 本件各医院は、本件ビルの3階、4階及び5階にあって、Xが各医院を一体的に経営していたことから、各医院で使う薬についても、Xが乙医院において一括して仕入れていた。つまり、乙医院で一括して仕入れた薬を、丙医院や甲医院が適宜必要に応じて使用していた。
- ・ 本件各医院が一体として経営されていたことから、働いていた看護師たちも各医院の区別なく、混然とした状態で勤務しており、それぞれの看護師がどの医院の看護師であるか明確に区分されていたわけではない。
- ・ 私は、甲医院の開設者兼管理者となっており、診療行為は行っていたが、経営についてはすべてXがやっていた。したがって、同医院の保険診療報酬の内容やその用途についてもすべてXが管理しており、私が内容を知ったのは、確定申告の時期だった。確定申告をするために同医院の保険診療報酬が振り込まれている預金口座の通帳を見て、初めて用途不明の多額のお金があることを知った。これらのお金は、私が勝手に口座から抜いたものではない。すべてXが当該口座から引き出していたものである。
- ・ 私は、本件各医院でアルバイトとして勤務する医師や看護師の採用にもほとんど関与しておらず、最終的に採用を決定していたのはXであり、本件各医院で使う薬を一括して仕入れ、更に患者を乙医院と丙医院で振り分けるなどしていたのもXだった。
- ・ 乙医院は、私の弟のB医師が開設者兼管理者となっていたが、実質の経営者はXである。

各院長が該当するとみる余地はなく、本件各医院の従業員に対する給与等 ― の支払者は、本件各医院の経営者であった原告としか解する余地はない。」ことについて、「原告としても争わない」と明言していた。

ロ 対外的な取引関係等

(イ) 上記イ(イ)のとおり、本件各医院の開設者兼管理者⁽⁸²⁾の名義は、それぞれ本件各院長となっており、診療報酬請求の主体も本件各院長である。

(ロ) 本件各医院の建物の賃貸借契約、製薬会社との契約、医療機器のリース契約などの本件各医院をめぐる契約関係は、本件各院長の名義で締結されている。

(2) 雇用関係等(私法上の法律関係)

イ 課税庁の認定

前記1(1)のとおり、課税庁は、本件各納税告知処分的前提として、実質的な経営者であるXと本件各医院の従業員との間に雇用関係があるという事実認定をするとともに、「本件各院長は、原告から雇用され、原告から給与等の支給を受けていた者に過ぎない」として、Xと本件各院長との間の関係も雇用関係であるとしている。

ロ Xの主張

Xは、従業員との間の雇用契約の当事者であり源泉徴収義務を負うのはXではなく本件各院長であると主意的主張を変更する前は、実質経営者・実質所得者であるXが源泉徴収義務者であることを前提に主張していたが、当該変更後は、上記(1)ロのように、本件各医院の経営の枢

(82) 医療法10条は、病院又は診療所の開設者は、その病院又は診療所が医業をなすものである場合は臨床研修等終了医師に、これを管理させなければならない旨規定している。また、同法12条で、病院又は診療所の開設者が、その管理者となることができる者である場合は、自らその病院又は診療所を管理しなければならないとされ、その所在地の都道府県知事(前掲・注78に同じ。)の許可を受けた場合は、他の者にこれを管理させて差支えないとされている。

要部分についての契約当事者がすべて本件各院長となっていることなどをその根拠として述べるほか、Xは、出資者とか実質的経営者（オーナー）であり源泉徴収義務者ではないとか、Xが医師の資格を有しないために本件各院長をして経営に当たらせ、自らは出資者兼監視者として経営に関わる手法として、商法 535 条以下の匿名組合契約又はそれに類似する契約の制度を利用していたなどと主張した。

ハ 裁判所の認定・判断

前記 1（2）のとおり、本件控訴審判決は、本件各医院の従業員との間の雇用契約の当事者は本件各院長であると認定・判断するとともに、Xと本件各院長との間の関係については、（雇用関係かどうかの明言はされていないが）本件各院長に支払われた金員（給与等）の支払義務を負うのはXであるとした。

ニ 検討

（イ）雇用と労務提供契約

雇用は、労働者が労働に従事することを約し、使用者が報酬を与えることを約することによって成立する（民法 623）、諾成の有償・双務契約である。

他人の労力を利用する契約（労務提供契約）には、この雇用のほか、請負、委任、寄託の 4 種類があるとされる。このうち、「寄託」は、物の保管労務という特殊な労務の提供であり、他の 3 つの契約との差異は比較的明確である。

そして、他の 3 つの契約の関係は、一般に、請負契約（労務提供契約のうち、一定の仕事の完成を目的とするものをいう。）は一定の仕事の完成を、委任契約・準委任契約（労務提供契約のうち、労務提供者《受任者》が相手方《委任者》から独立し、ある程度の自由裁量のもとに一定の統一的な労務を行うものをいう。）は一定の統一した労務を行うことを目的とするのに対し、雇用契約（労務提供契約のうち、労務提供者《労働者》が相手方《使用者》の指揮命令下

にあるものをいう。)は、労務提供そのものを目的とするところに差異がある。⁽⁸³⁾

(ロ) 従業員との間の雇用関係の当事者

本件事案の控訴審における主たる争点は、本件各医院の看護師等の従業員に対する給与等に係る源泉徴収義務者はだれか（Xか、本件各院長か）、すなわち所得税法 183 条 1 項に規定する給与等の「支払をする者」の該当性の問題であり、それは給与等の支払義務を負う者を指し、本件各医院の従業員との間の雇用契約の当事者（雇用主）がこれに当たるものと解され、その認定が問題とされたものである。

本件控訴審判決は、当該雇用契約の当事者（雇用主）はXではなく本件各院長であると認定し、源泉徴収義務者は本件各院長であると判断したが、その理由として、①本件各医院の開設者は本件各院長であるところ、一般に、個人が開設する診療所における雇用関係は、開設者を雇用主として成立するものと解されていること、②本件各医院における診療報酬の対価として支払われる診療報酬請求権が本件各院長に帰属することとの対比において、雇用契約の当事者は本件各院長であり、本件各院長が従業員に対する給与等の支払義務を負うものと認めるのが相当であること等を挙げている。

この点に関しては、国側が上告受理申立て理由で述べている、①「一般に、個人が開設する診療所における雇用関係は、開設者を雇用主として成立する」との経験則が存在することは確かであろうが、本件各医院についてみると、その医療法上の「開設者」が本件各院長であるとしても、その事業活動の主体（事業主体ないし経営者）は本件各院長ではなくXであることが明らかであるから、「個人が行う事業活動における雇用関係は、事業主体ないし経営者を雇用主と

(83) 我妻榮ほか『民法2 債権法 第2版』339頁（けい草書房、平成17年）、加藤雅信『新民法体系IV 契約法』375頁（有斐閣、平成19年）参照。

して成立する」との経験則こそが当てはまり、上記のような経験則は当てはまらないというべきである、②医師である本件各院長が医療法上の「開設者」として診療報酬請求権の帰属主体になるとしても、そのことから直ちに、従業員との雇用契約の雇用主が本件各院長であることが導かれるものではなく、本件控訴審判決の論理には飛躍がある、といった主張は傾聴に値するのではないかと考える。

上記（１）イに挙げた本件各医院の運営状況等をみると、①本件各院長も含め、本件各医院の医師・従業員の採用、勤務条件の決定及び支払手続等、本件各医院の人事や給与に関する権限はすべてXが有していたこと、②本件各医院の診療報酬による資金を自らのものとして管理し、当該資金の中から従業員等に支払う給与を捻出し支給する等、本件各医院の財政に関する権限もすべてXが有していたことが認められ、③本件各医院が一体として経営されており、看護師らが本件各医院の区別なく労務を提供しており、また、本件各院長は、給与をもらう立場に過ぎないという単なる勤務医と同様の認識であった点を踏まえると、本件各院長のいずれの者も看護師らの雇用主とはなり得ず、本件各医院の看護師らの雇用主は、経営者たるX以外にはあり得ないと考えられる。そもそも、Xが出資的なオーナーに過ぎないのであれば、上記①②のような強大な権限は有していないはずであり、Xは、医師資格はなかったものの、長年にわたり医師であるかのように装い、その旨を誤信した本件各院長から名義を借用して本件各医院を開設した上、本件各院長を雇用し、稼働させていたものであって、それ故、本件各院長も、自らの事業として本件各医院を経営するのではなく、単なる勤務医に過ぎないとの認識の下、本件各医院で稼働し、Xから給与の支給を受けていたのである。Xの立場は、医師資格を有する者が勤務医を雇用し、医院を経営するケースと何ら変わらず、単に医師資格がなかったことから、便宜上、本件各院長の名義を借用し、表向きは、本件各院

長が各医院の経営を行っているかのような外見を作出していたに過ぎず、本件各医院の事業自体はXに帰属するのであり、それは医師資格の有無に影響されるものではない。

以上のとおり、Xは、単なる出資者ではなく、本件各医院の人事権限や財政権限を有する経営者として、自ら看護師等の従業員を雇用していたのであり、従業員との間の雇用関係の当事者（雇用主）はXであるとする国側の主張は、受け入れられる可能性が十分あり得るものであったと考える。

しかしながら、本件事案では、医療法上の開設者等を含め、上記（1）ロのとおり、対外的な取引関係等の契約当事者がすべて本件各院長となっていることも重視された結果、本件控訴審判決は、上記（1）イのような「国側の主張する上記の事実関係は、Xが、本件各医院に係る収入や支出を管理し、その経営を支配していたことを推認させるものであり、それ故に、所得税法12条に基づき、その名義のいかんにかかわらず、上記収入から支出を控除した結果である収益の帰属主体が、Xであると認められるといえるものの、それ以上に、上記の各事実から、従業員との間の雇用契約の当事者がXであり、Xが給与等の支払義務を負うとまで推認するには足りないものというほかはない。」と判断したものと考えられる。

(ハ) Xと本件各院長との関係

前記1（2）及び上記ハのとおり、本件控訴審判決は、Xが本件各院長に支払ったものと認定された給与等は、Xが、本件各医院における事業活動によって生じた収益を自己に帰属させるために本件各院長にその支払を約したものとみられる金員であり、Xがその支払義務を負う旨述べているが、雇用関係かどうかの明言はされていない。これは、前述したとおり、この部分は、控訴審の審理の対象外であり、残余部分につきXが源泉徴収義務を負うことが確定していたことによるものであり、本件控訴審判決は、上記のとおり「給

与等」と述べているものの、これは「(課税庁によって) Xが本件各院長に支払ったものと認定された給与等」という意味であり、裁判所が「給与等」に該当すると判断しているものではなく、従って、雇用関係かどうかを含め、Xと本件各院長との間の関係については言及されていないということだと考えられる。

給与所得に係る源泉徴収義務を規定する所得税法 183 条 1 項は、「居住者に対し国内において第 28 条第 1 項 (給与所得) に規定する給与等の支払をする者」は、その支払の際、その給与等について所得税を徴収し、国に納付しなければならない旨を定め、同法 28 条 1 項は、給与所得について「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) をいう。」と規定し、それは、「雇用関係又はこれに準ずる関係に基づいて提供される個人の非独立的ないし従属的な人的役務提供の対価としての性質をもった所得」⁽⁸⁴⁾と解されている。⁽⁸⁵⁾

本件事案における従業員との間の雇用契約の当事者が、本件控訴審判決のとおり本件各院長であるとした場合、仮に X と本件各院長との間も雇用関係又はこれに準ずる関係であるとする、本件各院長は、X に雇用等をされ、その指揮下で従属的な人的役務提供を行いつつ、一方では、使用者の立場で従業員を雇用するということになり、違和感があることは否めない。

そこで、X と本件各院長との関係について、雇用関係又はこれに準ずる関係ではない可能性について考えてみると、例えば、経営の

(84) 武田・前掲 (注 3) コメントール所得税法・1650 頁。

(85) 事業所得と給与所得の区分の基準を示した最高裁昭和 56 年 4 月 24 日第二小法廷判決 (昭和 52 年 (行ツ) 第 12 号・民集 35 卷 3 号 672 頁) は、「給与所得とは雇傭契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付をいう。なお、給与所得については、とりわけ、給与支給者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものであるかどうかを重視されなければならない。」と判示している。

委託あるいは委任がある。この点に関し、病院の開設者（医師A）と管理者（医師B）との間で経営委任契約が締結されていた事案に係る妨害排除等仮処分命令申請抗告事件の控訴審判決（札幌高等裁判所昭和50年12月24日判決）⁽⁸⁶⁾において、当該契約は、BがA所有の土地、建物等を使用してBの計算で（本件病院の経営による収入及び負債はBに帰属するとの趣旨）本件病院を経営することの委託を受け、これに対して一定の報酬金を支払う旨のいわゆる経営委任契約の一種であると認めるのを相当とするとして、病院の開設者が医療法の規定に則り都道府県知事の許可を得て医師たる他の者に病院の管理をさせるときは、当該管理者に対して病院経営の管理を委任することないしは病院経営を委任することも、医療法に違反するものではない旨判示されている。⁽⁸⁷⁾

(86) 昭和50年（ヲ）第37号・判例タイムズ338号197頁。

(87) 具体的には、以下のような判示がされている。

「右（一）、（二）に判示の事実によれば、昭和45年9月中旬頃、原告人は、相手方との間で、原告人が前記（二）の3の（1）ないし（9）記載の約定で原告人の計算（経営により生じた所得及び負債は原告人に帰属する）により本件病院の経営の委託を受ける旨を約し、その後、相手方は、原告人を本件病院の前記管理者に選任したことにつき北海道知事の許可を受け、原告人と相手方とは前記（二）の7、13記載のとおり別紙—不動産目録（三）記載の建物のうちその後の増、新築された部分を本件病院経営のため使用できる施設に加え、更にその後原告人が同目録（一）記載の土地上に同目録（四）記載の建物を建築してこれをも本件病院経営のため使用できる旨約したものであり、原告人が相手方に支払った前記（二）の14記載の右目録（三）記載の建物の賃料名義の金員等は、実質上は、原告人が相手方から右のとおり本件病院の経営の委託を受けたことに対する報酬金として支払われたものであることが疎明されたものというべきであるが、これによれば、原告人と相手方が締結した右契約は、医療法上ないしは対外的には相手方が本件病院の開設者、原告人がその管理者という関係を保持しながら、内部的には原告人が相手方から別紙—不動産目録（一）及び（二）記載の土地、並びに同目録（三）記載の建物（のちには相手方の共有持分3分の2）を使用させてもらおうと共に前記（二）の3の（5）記載の各動産を譲受け、原告人が右各不動産（のちには原告人所有の右不動産目録（四）記載の不動産をも含む。）及び動産等を使用して原告人の計算で（本件病院の経営による収入及び負債は原告人に帰属するとの趣旨）本件病院を経営することの委託を受け、これに対して一定の報酬金を支払う旨のいわゆる経営委任契約の一種であると認めるを相当とする。」

「医療法に以上のような規定が存することから考察すると、同法7条1項は、同

本件事案では、前述したとおり、Xが医師免許を有していないことから、本件各院長を開設名義人及び管理者として、本件各医院を運営していたのであるが、医師たる他の者を管理者とするなどにより知事の許可を受けて、X自身が開設者となることは可能であったところ⁽⁸⁸⁾、Xは、そういう形は採らずに、本件各医院である「診療所3店舗を実質的に経営していたものであるが、架空のコンサルタント等を計上するとともに、各診療所の開設届に記載された名目上の院長名義で所得税の確定申告をさせるなどの方法により、その所得を秘匿した上」⁽⁸⁹⁾、虚偽の所得税確定申告書を提出し、所得税を免れていたものである。

経営委任契約の一種であるとされた上記の事例は、委任あるいは委託を受けたBの計算で（本件病院の経営による収入及び負債はBに帰属するとの趣旨）本件病院を経営することの委託を受けたものであること、また、上記（イ）でみたとおり、委任契約・準委任契約は、受任者が委任者から独立し、ある程度の自由裁量のもとに一定の統一的な労務を行うものをいうことからすると、本件事案におけるXと本件各院長との関係が経営の委託あるいは委任に当たるとするのは難しいのではないかと考える。

条項による病院の開設許可を得た者（以下、単に開設者という）でない者が病院の経営をなすことを禁止する趣旨を含むものと解するのが相当であり、同法の目的ないし趣旨並びに前叙諸規定の存することに鑑み、右禁止規範は強行法規であって、これに違反することを目的とする契約は無効であると解するを相当とする。しかしながら、病院の開設者が同法12条1項但し書の規定により、都道府県知事の許可を得て医師たる他の者に病院の管理をさせるときは、同法によって開設者として、その監督行政庁たる都道府県知事から下されることあるべき命令に服するのに支障をきたさないかぎり、当該管理者に対して内部関係上、病院経営の管理を委任することないしは病院経営を委任することも、医療法の目的ないし趣旨に反するところはないと考えられるから、これは同法7条1項に違反するものではないと解するのが相当である。」

(88) 前掲・注82参照。

(89) 本件第一審判決が引用する本件事案の刑事事件に係る『罪となるべき事実』の抜粋である。

そうすると、本件事案については、国側の主張のように、本件各医院の看護師等の従業員、本件各院長のいずれも、実質的経営者であるXが雇用関係の当事者(雇用主)であるとするのが素直であり、実態に合った捉え方ではないかとも考えられる。

3 雇用関係(源泉徴収義務者)の認定の判断要素

本件裁判例のような事例の場合の源泉徴収義務者の認定、すなわち、所得税法 183 条 1 項に規定する給与等の「支払をする者」の該当性、給与等の「支払義務を負う者」、典型的には雇用契約の当事者(雇用主)の認定は、最終的には、個々の事例において、上記 2 で述べたような対外的な取引等の契約関係及び実態の個別判断・認定の問題ということになるが、それを個々に認定・判断する場合の要素について一般的な考察を試みることにしたい。

(1) 実質所得者課税の原則の適用事例における認定・判断の際の要素

まず、実質所得者課税の原則が適用された行政事件訴訟の 2 件の事例を参考に採り上げ、裁判所が判断するに当たって検討・認定した項目等を見てみることにする。

イ 他人名義で行われていたバー・喫茶店 3 店舗は、実質的には原告の経営に係るものであって、その所得は同人に帰属するとされた事例(東京地判昭 62. 9. 22)⁽⁹⁰⁾

(イ) 事案の概要・争点

本件は、原告が、自らの名義によるスマートボール、パチンコ、喫茶及びキャバレーの各店舗の営業による事業所得について、所得税の(白色)確定申告を行っていたところ、課税庁が、右原告名義の店舗のほか、実弟・知人名義の喫茶及びバー 3 店舗も原告の経営に係るものであり、これから生ずる所得も原告に帰属すべきものであるとして所得税の更正処分等をしたのに対し、原告が、当該 3 店

(90) 昭和 54 年(行ウ)第 148 号所得税更正処分取消請求事件・税資 159 号 657 頁。

舗はそれぞれ各人の経営に係るものであり（それぞれ各人の名義によって所得税の確定申告がされていた。）、これから生ずる所得は原告には帰属しないとして、その取消しを求めた事案である。

(ロ) 裁判所における検討・判断

判決においては、上記争点について、建物の所有関係、内装工事等、売上金の管理、経費の支払等、本件3店舗の営業状況及び原告と本件3店舗の名義人（A、B及びC）との関係について検討した上、次のように判示して、結論として、本件3店舗は原告の実質的経営に係るものであると判断した。

「右の1ないし6において認定した各事実によれば、本件3店舗は、いずれも原告の統括する企業の所有に係る建物に入居し、開業の際の内装工事などの準備行為も原告が行っており、各店舗の営業形態をみても、その売上金はすべて原告ないし原告の妻が管理し、経費の支払も原告ないし原告の妻の裁量で支払われ、各店舗の従業員は、社長と呼ばれる原告や、専務と呼ばれるAの管理の下に勤務しており、商品材料や備品も各店舗間で流用されていたというのであり、また、取引先のうちには、本件3店舗を原告の経営に係るものと認識して取引をしているものがあり、原告においても金融機関等に対して本件3店舗をも自己の経営に係るものであると説明し、融資を受けるなどしていたのであり、更に、原告と各店舗名義人との関係においても、各店舗名義人は具体的な収支状況を把握しておらず、原告も各店舗名義人に対して、売上金の管理方法や、収支の状況を報告したこともなく、原告は、BやCに対して毎月手当を支給していたというのであるから、結局、本件3店舗は、原告名義店舗と同様、原告の実質的経営に係るものであり、各店舗名義人は、原告の営業活動の一部を手伝っていたにすぎないものというべきである。」

さらに、これに続いて、判決は、「これに対して、原告は、各店舗

の名義人は、それぞれ開業するにあたり、建物賃貸人である甲社に対して保証金を差し入れるなどしており、それぞれの事情から原告の指導と援助を受けてはいたものの、各店舗を経営していたものであると主張するので、なお、各店舗ごとに、この点について判断する。」とした上で、それぞれの建物賃貸借契約等について検討し、「本件3店舗についての原告の主張はいずれも理由がないものといわなければならない。」として、原告の請求を棄却した。

ロ 複数の法人名義で行われていた中古外国産自動車の販売業は、これらを全面的に支配していた原告が経営していたものと認めるのが相当であり、その収益は同人に帰属するとされた事例（横浜地判平 19. 5. 30）

(91)

(イ) 事案の概要・争点

本件は、課税庁が、原告に対し、A有限会社等の名義で行われていた中古外国産自動車の販売等に係る所得及び売上げを原告個人に帰属するものと認定して、所得税の更正処分等及び消費税の賦課決定処分等をしたのに対し、原告が、上記の所得及び売上げは原告個人に帰属するものではないとして、これらの処分の取消しを求めた事案である。

(ロ) 裁判所における検討・判断

判決においては、まず、本件の事実関係につき、本件各法人等が設立された経緯等、帳簿及び銀行口座、本件各法人等の資金関係、本件各法人等の経営に対する原告の関与（取引の名義、経営方針・営業方針の決定、人事、仕入れ、販売）、Hが行っていた支払業務、売上金等の管理状況並びに本件各法人等から原告に対する利益供与について検討され、事実認定がされた。

上記のうち、「本件各法人等の経営に対する原告の関与」について

(91) 平成16年(行ウ)第41号所得税更正処分等取消請求事件・税資257号順号10719。

は、「小括」として、「本件販売業は対外的にはすべて本件各法人等の名義で行われていたが、その経営や営業方針等に係る重要な決定は原告が行っており、原告は本件各法人等を統合する《J》グループのオーナーとして各法人等の人事を掌握し、各店舗の責任者は同グループ内の位置付けで呼ばれていた。そして、原告は幹部従業員らとミーティングを行って自己の営業に関する考えを説示するほか、具体的な営業活動に関しても、海外からの車両の仕入れに自らが深く関与し、その販売価格等も原告の意向に沿って決定されていたといえる。」と判断された。

そして、判決は、上記争点について、所得税法 12 条及び本件各法人等の実態（営業活動の実態、組織としての実態、利益の帰属）について検討した上、「以上のまとめ」として、次のように判示して、結論として、本件販売業はこれらを全面的に支配していた原告が経営していたものと認めるのが相当であると判断し、原告の請求を棄却した。

「以上にみたことからすると、本件各法人等が設置する店舗の責任者は原告を頂点とする《J》グループ内での地位で呼ばれ、その営業及び人事等は全面的に原告の指揮、管理下にあったといえる。そして、本件各法人等では旧有限会社法に定める計算書類等を作成することもなく、そもそも決算が行われていないし、社員総会も開催されておらず、同法が定める法人としての手続が全く履践されていない。また、その営業による利益は、営業継続中であっては清算関係が考慮されることもなく随時Hの下に回収され、あるいは原告の判断に沿って在庫車両として留保され、また営業活動停止後にも清算されないまま別の法人の管理下に移されたり、Hの下に順次回収されて、再び本件各新法人の営業資金として利用されている。

このような本件各法人等の実態にかんがみると、個別の中古外車の販売等に関連する行為、手続は各法人等の名義で行われ、各法人

等には相応の従業員がいて、一定の秩序の下に営業活動をしていたといっても、各法人等はそれらの事業活動による収益が帰属するものとしての実体を欠くものであって、これらの収益を享受しておらず、結局、本件販売業はこれらを全面的に支配していた原告が経営していたものと認めるのが相当である。したがって、前記1（7）でみたように原告がこれら本件販売業による利益をほとんど個人的なことには用いてはいないことを考慮しても、やはり、これら本件販売業による収益は原告に帰属するものというほかはない。」

（2）源泉所得税の第三者名義による徴収納付の事例における認定・判断

次に、源泉所得税の第三者名義による徴収納付の事例として、第2節（1）の（3）、2の（2）で挙げた最近の裁判例（大阪地判平 22.9.17・大阪高判平 23.3.24：子会社に対する外注費名義の支払が、子会社は書類上の存在に過ぎず、原告が実質的に従業員を雇用し実質的な事業主体というべきであるから、経済的出捐の効果の帰属するにふさわしい実体を有する者は原告であり、原告が「給与等の支払をする者」に該当するとされた事例）において、裁判所が判断するに当たって検討・認定した項目等を見ることとする。

イ 事案の概要・争点

本件は、一般労働者派遣事業等を営む原告甲社が、消費税等の課税を免れる目的で、甲社の派遣スタッフ等従業員に対する給与等の支払を子会社2社への外注費の支払であるかのように仮装し、その支払を甲社の控除対象仕入税額の計算上、課税仕入れに該当するものとして消費税等の計算を行う一方、各子会社においては、設立後約2年間、消費税の納税義務が免除される規定を利用して、甲社が本来納付すべき消費税等を免れたとして、甲社及びその代表者につき結果的に有罪判決が確定した刑事事件の査察調査に関連して、課税庁が、上記の従業員給与等に係る源泉所得税（本件源泉所得税）は、甲社が納付すべきであるのに、それを納付していないとして、各子会社が納付した源泉所得税を各子会社

に還付するとともに、甲社に対し本件源泉所得税の各納税告知処分及び重加算税の各賦課決定処分（本件各処分）をしたのに対し、甲社が、甲社は本件源泉所得税の徴収納付義務者ではないなどとして、これらの処分の無効確認を求めた事案である。

本件における争点は、本件各処分に無効原因となる重大かつ明白な瑕疵があるか否かであり、具体的には、①原告甲社が「給与等の支払をする者」（所法 183①）に該当するかどうか、②各子会社が支払ったことよって甲社が本件源泉所得税を納付したことになるかどうか、③甲社が「事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し」た（通法 68③）かどうかである。

ロ 裁判所における検討・判断

判決においては、本件の事実関係につき、各子会社の設立の経緯、源泉所得税の納付、甲社に係る消費税法等違反事件の経緯、本件各処分の状況等の前提となる事実を整理した上で、甲社及び各子会社の体制（従業員の雇用・管理、給与等の支払などの経理関係、営業関係、会社名義の印鑑の管理や決裁権者など）や甲社の従業員及び取引先等の第三者の認識状況などについて検討され、事実認定がされた。

そして、判決は、以下のとおり判断して、原告甲社の請求をいずれも棄却した。

- (イ) 争点①については、給与等の「支払をする者」の意義について、
- 「課税対象たる経済的利益の移転に直接かつ実質的にかかわる者、すなわち、当該支払に係る経済的出捐の効果の帰属主体となるにふさわしい実体を有する者をいうと解すべきである」（前掲・第1章の脚注5参照）と判示した上で、以下のような事実などからすれば、各子会社は書類上の存在に過ぎず、他方、甲社が派遣スタッフ等従業員を実質的に雇用し、労働者派遣事業を実質的に行っていた事業主体といふべきであるから、「本件従業員に対する給与等の支払に係る経済的出捐の効果が帰属するにふさわしい実体を有する者は、各

子会社ではなく、原告であり、原告は『給与等の支払をする者』に該当するというべきである。」とした。

- ・ 各子会社は、いずれも、銀行口座はあっても固有の資金を有していなかったため、従業員に対する給与等の支払に際しては、甲社に対する外注費の請求額や請求時期とは無関係に、支払の都度、原資として必要な額の金員を甲社の口座から各子会社の口座に移し替えた上で支払っていた。
- ・ 各子会社の代表者は、各子会社の経営判断について、すべて甲社の代表者が行う旨の覚書を甲社の代表者と締結していた。
- ・ 各子会社は、いずれも、独自の事務所を有せず、又は、これを有していても従業員が常駐することはなく、甲社の業務と各子会社の業務は特段区別して行われることもなく、派遣スタッフを募集するに際しても、甲社の名前で募集広告を出し、甲社の従業員が希望者と面接して採用を決定していた上、各子会社においては甲社との間で労働者派遣業務に関連する業務請負契約書や、従業員を出向させる出向契約書等を作成せず、あるいは、税務署の税務調査が行われる直前まで作成していなかった。
- ・ 甲社は、取引先に対して、各子会社に対して業務を再委託する旨伝えることもなく、また、取引先は、各子会社の法人名を知らなかった。

(ロ) 争点②については、旧物品税に係る刑事事件判決(最判昭46.3.30)を引用し、「租税法においては、私法関係と異なり、多数人を対象とし、法的安定性、法律関係の明確性が強く求められることにかんがみれば、納税義務者が第三者の名義を用いて源泉所得税を徴収納付するという事態は、法の許容するところではないのであって、それが外観上一見して徴収納付義務者本人の通称又は別名と判断できるような場合を除き、徴収納付義務者本人による納付としての効果は生じないと解するのが相当である」(前掲・脚注71のロ参照)と判

示した上で、本件の場合に外観上一見して原告の通称又は別名と認めるに足りる事情は見当たらないから、「本件において各子会社の名義において行われた源泉所得税の納付行為を、納税義務者である原告本人による本件源泉所得税の納付と同視することはできないというべきである。」とした。

なお、判決は、「給与等の支払をする者」の実体が原告であるとしておきながら、源泉所得税の納付行為については原告の行為ではなく各子会社の行為であるとするのは明らかに論理が矛盾しているし、一貫性がない旨の原告の主張に対し、『給与等の支払をする者』に該当するのが原告であるかどうかは、租税の公平負担の原則（憲法14条1項）にかんがみ規定された実質所得者課税の原則（所得税法12条）に準じ、諸般の事情を総合的に考慮して実質的に検討されるべき経済的出捐の効果の帰属の問題であるのに対し、その検討の結果『給与等の支払をする者』であると判断された者が実際に源泉所得税を徴収納付したといえるかどうかは、前記（1）（筆者注：上記の判示）のとおり、法的安定性、法律関係の明確性が強く求められる徴収納付行為の主体性の問題であって、納付の際の名義人がどうであれ、実質的な納税義務者が誰であるかをすべて調査してその者が納付したもものとして判断して取り扱うなどということは、上記のような徴収納付行為の性質に照らしてできないことである。」として、原告の主張を排斥している。

（3）雇用関係（源泉徴収義務者）の認定・判断の際の要素

上述のとおり、所得税法183条1項に規定する給与等の「支払をする者」の該当性、給与等の「支払義務を負う者」、典型的には雇用契約の当事者（雇用主）の認定は、最終的には、個々の事例において、上記2で述べたような対外的な取引等の契約関係及び実態の個別判断・認定の問題ということになろうが、それを個々に認定・判断する場合の要素について、第三者名義の名義人が個人の場合、法人の場合や営業の許可等の名義の問題を含め、

考察を試みることにする。

イ 源泉徴収義務者の認定・判断の際の一般的な項目（要素）

所得税法 183 条 1 項に規定する給与等の「支払をする者」の意義については、第 1 章第 2 節の 2 で述べたとおり、「当該支払に係る経済的出捐の効果の帰属主体をいうと解すべき」（大阪地判平 18. 10. 25）、『『経済的出捐による債務消滅の効果が帰属する者』を指すと解される」（大阪高判平 20. 4. 25）、あるいは「課税対象たる経済的利益の移転に直接かつ実質的にかかわる者、すなわち、当該支払に係る経済的出捐の効果の帰属主体となるにふさわしい実体を有する者をいうと解すべき」（大阪地判平 22. 9. 17・大阪高判平 23. 3. 24、上記（2）で採り上げた事例である。）とする裁判例がある（前掲・脚注 5 参照）。

上記にいう「当該支払に係る経済的出捐の効果の帰属主体」あるいは「経済的出捐による債務消滅の効果が帰属する者」とは、給与等を支払うことにより従業員から労務提供という効果を受ける主体、あるいは、給与等の支払により労務提供の対価としての債務が消滅するという効果を受ける主体であり、典型的には雇用主である経営者・事業主又は法人ということになる。

そして、そうした「帰属主体となるにふさわしい実体を有する者」の認定・判断に当たっては、本件事案並びに上記（1）及び（2）で挙げた事例において裁判所が認定・判断するに当たって検討した項目等から一般的と思われるものを列挙すると以下のような項目が挙げられ、こうした項目について、その契約や取引等の名義、形態、具体的な状況・実態を検証することが必要であると考えられる。

- ・ 事務所・事業所の建物及び敷地の所有関係又は賃貸借関係
- ・ 事業資金の出所
- ・ 対外的な取引等の名義、経営方針・営業方針の決定
- ・ 従業員の採用、解雇、給与の額の決定
- ・ 仕入れ、販売等取引の状況

- ・ 売上げ等収入の管理、預金口座の管理
- ・ 経費の支払、従業員に対する給与の支払などの経理関係
- ・ 従業員の就業状況
- ・ 帳簿書類の作成、保存
- ・ 個人の開業届（所法 229）又は法人の設立届（法法 148①）、給与支払事務所の開設届（所法 230）
- ・ 所得税、法人税等の申告状況

そして、「給与等の支払をする者」に該当する者が誰かの認定・判断は、上記(2)に挙げた事例の判決(大阪地判平 22. 9. 17・大阪高判平 23. 3. 24)が判示するように、実質所得者課税の原則に準じ、上記に挙げたような諸般の事情を総合的に考慮して実質的に検討されるべき経済的出捐の効果の帰属の問題といえることができる。

ロ 「第三者名義」が個人の場合と法人の場合、営業の許可等の名義の場合

実質所得者・経営者である雇用主が「第三者名義」により源泉所得税を徴収納付していたという場合に、真の源泉徴収義務者を認定する場面では、上記イのとおり、最終的には、実質所得者課税の原則に準じ、諸般の事情を総合的に考慮して検討することになるが、その名義人たる第三者が、親族、使用人等個人である場合と法人である場合とで留意する点があるか、また、営業の許可等の名義に「第三者名義」が使用されている場合について、若干の考察を加えてみる。

（個人の場合、法人の場合）

まず、その名義人たる第三者が個人である場合又は法人である場合について検討する場合、上記イに挙げたような各種の項目・要素のほか、名義人たる個人と本人との関係又は名義人たる法人の設立の経緯、本人との関係を考慮・検討することが必要だと考えるが、特に、法人の場合は、商業登記された独立した別個の法人格を有する主体であることから、登記の状況・内容と組織としての実態についての確認・検討が必須であ

ろう。

前記（１）のロに挙げた事例は、複数の法人名義で行われていた中古外車の販売業に係る収益は原告個人に帰属するとされたものであるが、この判決（横浜地判平 19.5.30）においては、前述のとおり、本件販売業は対外的にはすべて本件各法人等の名義で行われており、各法人等には相応の従業員がいて一定の秩序の下に営業活動をしていたものの、その経営や営業方針等に係る重要な決定は原告が行っており、その営業及び人事等は全面的に原告の指揮、管理下にあったといえること、一方で、本件各法人等では計算書類等を作成することもなく決算も行われていないなど旧有限会社法が定める法人としての手続が全く履践されていないこと等から、各法人等は事業活動による収益が帰属するものとしての実体を欠くものであって、これらの収益を享受しておらず、結局、本件販売業はこれらを全面的に支配していた原告が経営していたものと認めるのが相当であると判断されたものである。

また、前記（２）に挙げた事例は、原告甲社が従業員に対する給与等の支払を外注費としていたのに対し、各子会社は書類上の存在に過ぎず、原告が「給与等の支払をする者」に該当するとされたものであるが、この判決（大阪地判平 22.9.17）においては、前述のとおり、各子会社は、銀行口座はあっても固有の資金を有していなかったため、従業員に対する給与等の支払に際しては、その支払の都度、原資として必要な額の金員を甲社の口座から各子会社の口座に移し替えた上で支払っていたこと、各子会社の経営判断はすべて甲社の代表者により行われていたこと、各子会社は独自の事務所を有せず、又は、これを有していても従業員が常駐することはなく、甲社の業務と各子会社の業務は特段区別して行われておらず、派遣スタッフの募集に際しても、甲社の名前で募集広告を出し、甲社の従業員が希望者と面接して採用を決定していたこと等から、各子会社は書類上の存在に過ぎず、他方、甲社が派遣スタッフ等従業員を実質的に雇用し、労働者派遣事業を実質的に行っていた事業主体とい

うべきであるから、本件従業員に対する給与等の支払に係る経済的出捐の効果が帰属するにふさわしい実体を有する者は、各子会社ではなく、甲社であり、原告甲社は「給与等の支払をする者」に該当するというべきであると判断されたものである。

(営業許可等の名義の場合)

次に、営業の許可等の名義に「第三者名義」が使用されている場合であるが、この営業の許可について規定する法律として、例えば、食品衛生法、風俗営業等の規制及び業務の適正化等に関する法律の例を見ると次のとおりである。

- ・ 食品衛生法は、飲食店営業その他公衆衛生に与える影響が著しい営業で政令で定めるものの施設につき、都道府県は、条例で、業種別に、公衆衛生の見地から必要な基準を定めなければならないとし(同法50条)、当該営業を営もうとする者は、都道府県知事の許可を受けなければならない旨規定している(同法51条)。
- ・ 風俗営業等の規制及び業務の適正化等に関する法律は、同法2条に規定する風俗営業を営もうとする者は、風俗営業の種別に応じて、営業所ごとに、当該営業所の所在地を管轄する都道府県公安委員会の許可を受けなければならない旨規定している(同法3条1項)。

上記のような営業の許可、あるいは本件事案のような病院・診療所の開設の許可又は届出といった営業者等の名義が実質的あるいは真実の経営者と異なる場合、課税に際しては、実質所得者課税の原則に関する裁判例(第1章第5節の1(3)参照)で判示されているように、例えば、「所得の帰属は、形式的な営業名義、法律関係によって決定されるべきではなく、実質的な営業活動により生ずべき利益の帰属関係如何により決められるべきであって、正に、何人の収支計算によってなされたか否かによって決定されなければならない」(東京池判昭45.7.1)、「事業による収益の帰属が問題となる場合は、その者が、当該事業による収益を実質的に支配しているか否かで判断すべきであり、ある事業が何者

かの名義において行われる場合であっても、名義人以外の者がかつて自己のために当該事業活動を行い、その成果を直接自己に帰属させている場合には、右収益は右名義人以外の者に支配されていると言うべきである」(大阪地判平 12. 12. 8) ということであろう。

雇用関係(源泉徴収義務者)の認定・判断に当たっても、上記イの最後の段落で述べたように、こうした実質所得者課税の原則に準じ、諸般の事情を総合的に考慮して実質的に検討すべき問題ということになる。

4 本件控訴審判決の射程について

本件事案においては、本件各医院の従業員との間の雇用関係の当事者(雇用主)は、本件各医院の開設者兼管理者とされている本件各院長ではなく、実質経営者・実質所得者であるXであり、「給与等の支払をする者」即ち源泉徴収義務者はXであるとする国側の主張が排斥され、本件控訴審判決は、当該雇用主・源泉徴収義務者は本件各院長であると認定・判断した。

本件事案における事実関係等の分析・検討として前記2で述べたところであるが、前記3の(1)及び(2)に挙げた事例における裁判所の検討・判断に照らしてみても、本件事案は、内容的には国側の主張が受け入れられる可能性は十分あり得るものだったと考える。ただ、国側の主張する「各事実から、従業員との間の雇用契約の当事者がXであり、Xが給与等の支払義務を負うとまで推認するには足りないものというほかはない。」と、本件控訴審判決は、結果的に、医療法上の開設者や診療報酬請求の主体などの対外的取引関係等がより重視された結果、上記のような認定・判断に至ったものと考えられる。この点に関しては、既に述べたことと重複するところがあるが、改めて、次のような指摘をすることができるものとする。

イ 本件事案の訴訟経緯(控訴審におけるXの主意的主張の変更)

Xは、本件各医院の経営者はXであり、本件各院長はXから雇用され給与等の支給を受ける立場に過ぎず、従業員に対する給与等の支払者はXと

しか解する余地はない旨の処分行政庁の認定を認めるとともに、本件各院長名義で従業員給与等に係る源泉所得税を納付したことを前提に、Xの源泉徴収義務者としての納付義務の履行の有効性等を主張していたところ、控訴審における「口頭弁論再開の申立書」により、従前の主張を予備的主張とし、源泉徴収義務者は本件各院長であるとする主張を主意的主張とする旨、その主張を変更したものである。

この控訴審段階における主意的主張の変更前は、課税庁による調査・処分の段階を含め、実質的経営者であるXが従業員給与等に係る源泉徴収義務者であることは、Xも自認していたのであり、従って、そのことに対する主張・立証が、調査・処分段階における証拠資料の収集等を含め、結果的に不十分な面があったことは否めないかもしれない。

ロ 本件控訴審判決の説示に関する国側の主張

前述のとおり、国側が上告受理申立て理由で述べている、①「一般に、個人が開設する診療所における雇用関係は、開設者を雇用主として成立する」との経験則が存在することは確かであろうが、本件各医院についてみると、その医療法上の「開設者」が本件各院長であるとしても、その事業活動の主体（事業主体ないし経営者）は本件各院長ではなくXであることが明らかであるから、「個人が行う事業活動における雇用関係は、事業主体ないし経営者を雇用主として成立する」との経験則こそが当てはまり、上記のような経験則は当てはまらないというべきである、②医師である本件各院長が医療法上の「開設者」として診療報酬請求権の帰属主体になるとしても、そのことから直ちに、従業員との間の雇用契約の当事者（雇用主）が本件各院長であることが導かれるものではなく、本件控訴審判決の論理には飛躍がある、といった主張は、傾聴に値するのではない。

ハ X・本件各院長・従業員間の関係

本件控訴審判決は、Xが本件各院長に支払ったものと認定された給与等は、Xが、本件各医院における事業活動によって生じた収益を自己に帰属させるために本件各院長にその支払を約したものとみられる金員であり、

Xがその支払義務を負う旨述べているが、雇用関係かどうかの明言はされていない。これは、前述したとおり、この部分は、控訴審の審理の対象外であり、残余部分につきXが源泉徴収義務を負うことが確定していたことによるものであり、当該判決では、残余部分につきXが源泉徴収義務者であると解されることと、従業員との間の雇用契約の当事者（雇用主）は本件各院長であるとの判断が矛盾するところはないかどうかについて、「念のため検討する」とした上で検討の結果、結論として、「本件各医院における事業活動によって収益を上げるための経費の性質を有する本件各医院の従業員等に対する給与等又は報酬と上記収益をXに帰属させるための経費の性質を有する本件各院長に対する給与等とは、その支払義務者が異なるとしても、論理的には、何ら矛盾するところはないものといえる。」と説示している。

この点については、確かに、論理的には矛盾しない、そういうケースもあり得ると思うが、本件事案における従業員との間の雇用契約の当事者（雇用主）が、本件控訴審判決のとおり本件各院長であるとした場合、仮にXと本件各院長との間も雇用関係又はこれに準ずる関係であるとすると、本件各院長は、Xに雇用等をされ、その指揮下で従属的な人的役務提供を行いつつ、一方では、使用者の立場で従業員を雇用するということになり、違和感があることは否めない。そういう意味では、前記2における分析・検討において詰めきれていないが、Xと本件各院長との間の私法上の関係をどう考えるかということが問題点として残ることになる。

なお、この点に関しては、本件最高裁判決が、源泉所得税に係る各賦課決定処分について、本件各納税告知処分において納付すべきものとされた税額分のうち本件各院長給与等に係る部分（換言すれば、本件納付済源泉所得税に係る部分以外の部分）に対する限度では適法であるとし、原判決中、源泉所得税に係る各賦課決定処分の全部を取り消した部分は破棄を免れないとして、本件を原審の東京高裁へ差し戻す判断をした理由の中で、次のとおり述べているところ（下線は筆者が付したものである。）、二重線

部分の指摘は、上記で述べたところと類似の趣旨であると考える。

「国側は、原審において、Xは本件各院長に本件各医院の事業主体であるかのように装わせていた旨主張するとともに、仮に本件各納税告知が一部取り消されることになったとしても本件各賦課決定の全部が取消しになるものではない旨を併せて主張していたのであるから、その主張は、上記のような仮装により、本件納付済源泉所得税以外の部分についても重加算税の賦課要件が満たされているとの趣旨であることは明らかである。そして、前記事実関係等によれば、Xは、上記仮装により、本件各医院に係る事業所得のみならず、本件各院長が本件各医院の事業主体であることとは両立し得ない本件各院長給与等の存在についても隠ぺいしていたものであって、その隠ぺいしたところに基づき、本件各院長給与等に係る源泉所得税をその法定納期限までに納付しなかったものと評価せざるを得ない。以上によれば、本件各賦課決定は、本件各納税告知において納付すべきものとされた税額分のうち本件各院長給与等に係る部分に対する限度では適法というべきである。」

二 「給与等の支払をする者」の該当性に関する最近の裁判例

前記3（2）に挙げた最近の裁判例（大阪地判平 22.9.17・大阪高判平 23.3.24）では、前述のとおり、判決は、「給与等の支払をする者」の実体が原告であるとしておきながら、源泉所得税の納付行為については原告の行為ではなく各子会社の行為であるとするのは明らかに論理が矛盾しているし、一貫性がない旨の原告の主張に対し、『給与等の支払をする者』に該当するのが原告であるかどうかは、租税の公平負担の原則（憲法14条1項）にかんがみ規定された実質所得者課税の原則（所得税法12条）に準じ、諸般の事情を総合的に考慮して実質的に検討されるべき経済的出捐の効果の帰属の問題であるのに対し、その検討の結果『給与等の支払をする者』であると判断された者が実際に源泉所得税を徴収納付したといえるかどうかは、―― 法的安定性、法律関係の明確性が強く求められる徴収納付行為の主体性の問題であって、納付の際の名義人がどうであれ、実質的な納税

義務者が誰であるかをすべて調査してその者が納付したものとして判断して取り扱うなどということは、上記のような徴収納付行為の性質に照らしてできないことである。」として、原告の主張を排斥している。

本件事案においても、上記裁判例の原告の主張と同様の主張がXからされているところ、この点に関連して、本件控訴審判決においては、「仮に、本件各納税告知処分が、—収入の原因となる法律関係も、支出の原因となる法律関係も、すべて本件各医院の経営を支配していたXをその主体ないし当事者とするものであるとみるべきことを前提とするのであれば、従業員に対する給与等又は報酬の支払義務者はXであって、Xが給与等又は報酬の支払に当たって、源泉所得税を徴収したことになるはずであり、それにもかかわらず、その納付についてのみ、名義人である本件各院長が行ったものとみて、これを本件各院長に還付し、改めて、Xにこれを納付させようとする本件各納税告知処分は、著しく均衡を欠く法解釈に立つものというほかはない。」とした上で、「以上に説示したところによれば、本件各医院における事業活動をめぐる法律関係は、本件各院長を主体ないし当事者として行われたことを前提としつつ、所得税法12条に基づき、その結果生じた収益がXに帰属するものとして、同法を適用すれば足りるにもかかわらず、本件各納税告知処分は、本件納付済源泉所得税の納付の場面に限って、上記と異なる前提の下に、本件納付済源泉所得税を本件各院長に還付した上で、改めて、これをXに納付させようとするものであるといわざるを得ないのであって、かかる法解釈に合理性を認めることはできない。」と判断されている。

この点に関しては、上記裁判例のような考え方があることを述べておきたい。

以上のような指摘ができると考えられること、また、本件控訴審判決は、上記のとおり、国側の主張する「各事実から、従業員との間の雇用契約の当事者がXであり、Xが給与等の支払義務を負うとまで推認するには足りないものというほかはない」としており、主張する事実の内容如何によっては、

そうした推認ができる場合もあり得るということだと考えられることから、本件控訴審判決の射程について考えると、当該判決は事例判決ではないかということができると考える。

すなわち、その事業活動から生ずる所得が帰属すると認められる真実の所得者に課税する一方で、従業員給与等に係る源泉徴収義務者とされる給与等の「支払をする者」の該当性の判断・認定に際し、通例は、当該真実の所得者と一致するものと考えられるが、本件控訴審判決は、論理必然的に当該事業活動をめぐる法律関係の当事者が当該真実の所得者であるということが導かれるものではないとした上で、所得税法 183 条 1 項に規定する給与等の「支払をする者」の該当性の問題として総合的に考慮・検討し、本件事案においては、医療法上の開設者や診療報酬請求の主体などの対外的取引関係等がより重視された結果、本件各院長が従業員との間の雇用契約の当事者（源泉徴収義務者）であると判断されたものであり、これは前提とされた事実関係の下における事例判断であると考ええる。

第 4 節 過誤納金の還付

1 「第三者名義」による納付の効果と誤納金の処理

旧物品税に関する刑事事件として、被告人に対する脱税額の算定に当たって同人が脱税の手段としてなした第三者名義の申告納税分を控除すべきかにつき、第三者名義の申告納税が納税者本人の申告納税として有効か否かが問題となった事案において、最高裁判所昭和 46 年 3 月 30 日第三小法廷判決は、申告納税制度の趣旨、納税申告の性格に照らして、第三者名義の納税申告が「外観上一見して納税義務者本人の通称ないし別名と判断できるような場合」でない限り、納税義務者本人の納税申告としての法的効果は生じないと判断した（第 1 章第 5 節の 2、第 2 節の 2 参照）。

本判決は、比例税率をとる物品税法に関し、第三者名義の申告納税の効果を判断したものであるが、この理は申告納税制度を採用する所得税法等他の

税法における同種事犯に妥当するものと考えられる。要するに、比例税率、累進税率の税法を問わず、租税法は正当な納税義務者が正当な手続で納税することを期待し要求しているのであって、誰がどのような形で納税しようと納税に見合うものがあれば、それで納税義務の履行があったとか、国の財政権の侵害がないなどと言える筋合いのものではない。また、本件を含め他人の名前で申告納税するのは、通常脱税目的以外の何者でもなく、これに一定の法的効果を付与する合理的理由も全くないと言えるのである。⁽⁹²⁾

そして、上記のような考え方は、所得の支払の時に成立し、成立と同時に特別の手続を要しないで確定する性質を有する源泉所得税の納税義務においても、別異に解しなければならない理由はなく、妥当するものとする。本件第一審判決、第3節の3(2)に挙げた最近の裁判例(大阪地判平22.9.17・大阪高判平23.3.24)等は、そのように判断している。

したがって、真の源泉徴収義務者甲が、従業員給与等に係る源泉所得税について、第三者である乙の名義で納付していたということが判明した場合、この納付は、徴収義務者甲本人の納付としての法的効果は生じず、納付名義人乙に対して、誤納金として還付する(通法53①)こととなり、改めて甲本人から徴収することになる。

以下では、このようなケースの場合において、上記のような、いわゆる「洗い替え」の手続に関する論点、すなわち、誤納金の還付の相手方(還付請求権者)等について、若干の考察を行うこととする。

2 還付の相手方(還付請求権者)

通則法56条の規定に基づく過誤納金の還付については、第1章第4節において概観したところであり、過誤納金の還付の相手方(還付請求権者)は、その過誤納金を納付した者であり、また、源泉徴収による国税の還付金は、原則として、その国税を納付した源泉徴収義務者に還付することとされてい

(92) 田崎・前掲(注46)最高裁判所判例解説・29頁。

る。

この点に関し、第1章第4節の4に挙げた裁判例では、「被告国にとっては各納付義務者から納付された金員がどのような資金源から調達されたかについては一切関知しないものであり、かつこれを調査すべき義務も権限もないのであるから、被告国は画一的に当該過納金の納付名義人に対し還付すべきであり、かつこれで足りるものというべきである。」(大阪地判昭 51.7.15)、「右過納金を還付すべき相手方については、第三者の出捐によって国税が納付され、又は第三者がその名において国税を納付した場合(国税通則法 41条1項)であっても、これらの第三者は国税債権の債務者ではないのであるから、右納付に係る過納金は、当該納付の出捐者又は納付した第三者に対してではなく、本来の納税者(括弧内省略)に対して還付すべきものであると解するのが相当である(この場合において、所轄税務署長等が当該納付に係る現実の出捐者やそれによって最終的に損失を被ることになる者を調査して、その者に対して過納金を還付すべきものとすることは、大量の還付事務の適正かつ画一的な処理の要請に適う所以ではない。)」(東京高判平 9.1.19)と判示している。

上記裁判例は、いずれも過納金(納付のときには適法であったが後発的事由によって超過納付となったもの)としての判決であり、上記1のケースは徴収義務者ではない乙により納付されたため誤納金(納付のときに対応する国税債権がなく、当初から目的を欠く納付だったもの)の還付の問題であるが、通則法 56条は、これらを「過誤納金」とした上で、遅滞なく還付しなければならない旨規定しており、両者の取扱いを異にする理由はないので、結局のところ、国税の徴収権者は、過納金であれ誤納金であれ、納付名義人から納付された金員がどのような資金源から調達されたかについては一切関知せず、これを調査すべき義務も権限もないのであるから、国税の徴収権者は画一的に過誤納金の納付名義人に還付せざるを得ないのである。そして、仮に、過誤納金の納付名義人とその負担者が異なる場合には、その清算は当該過誤納金の納付名義人と負担者との私法関係によって清算されるべきという

ことなる(上記大阪地判昭 51. 7. 15 は、「被告国が本件還付金をもとの納付義務者でありかつ納付名義人たる被告 A、B に還付すべきことは当然であつて、右納付金を実際は原告両名に帰属すべき相続財産から支出されていて、原告らが実質上の損害を蒙っていたとしても、それは原告らと右被告両名間に右を清算するための債権債務の関係を発生させる事由となるだけであり、原告らが被告国に対して直接何らかの債権を取得する事由となるものではない。」と判示している。)

なお、実際上も、課税庁が当該納付金に係る国の利得が実質的に何人の損失に基づいているかを探求してその還付請求権者を決しなければならないと解することは、大量かつ回帰的に発生する同種事案の画一的な処理が要請される国税関係諸法の体系にそぐわない。また、過誤納金の生ずる場合は多岐にわたるにもかかわらず、通則法 56 条 1 項が「過誤納金があるときは――還付しなければならない。」とのみ規定するのは、過誤納金があるときは、その国税の固有の納税義務者とされていた者に画一的に還付すべきことを当然の前提として立法されたものと解される。⁽⁹³⁾

3 納付名義人による納付を第三者の代位納付として処理する可能性

通則法 41 条 1 項 (第三者の納付及び代位) は、「国税は、これを納付すべき者のために第三者が納付することができる。」と規定している。この第三者による代位納付をする場合には、納付書の、納税者の納税地及び氏名又は名称欄に当該第三者の住所及び氏名又は名称を記載し、納期等の区分欄又は余白に納税者の納税地及び氏名又は名称を付記するものとされている (通則法施行規則別紙第 1 号様式・備考 7)。

したがって、源泉徴収義務者である甲の納付すべき従業員給与等に係る源泉所得税を第三者である乙が納付しようとするときは、上記のとおり、納付書にその旨を表記することが必要であり、そのような表記なしに、ただ漫然

(93) 高橋欣一「判批」ジュリスト 639 号 140 頁。

と第三者が国税を納付しても、第三者納付の効果は生じない。租税債務の弁済は、大量のものについて多数の収納機関において弁済を受領するのであるから、表示行為に重きをおいてこのように解すべきである。(94)

本件事案の控訴審において、Xは、本件各医院の従業員給与等に係る源泉徴収義務者は本件各院長であるとの主意的主張が認められなかった場合の予備的主張の一つとして、本件各院長がした本件納付済源泉所得税の納付を通則法 41 条に基づく第三者の代位納付とみる余地があるのであるから、課税庁としては、少なくとも、本件各院長に対し、第三者の代位納付として取り扱うことの可否を確認すべきであったなどと主張するが、本件納付済源泉所得税は、本件各院長の名義で納付されており、Xが源泉徴収義務者であることを示すような記載は一切ないのであるから、これを本件各院長による第三者納付と取り扱うことはできない。

ただ、前記 1 のようなケースの場合において、納付名義人である乙に対して誤納金として還付した上で、真の源泉徴収義務者甲から改めて徴収するという「洗い替え」の手続の中で、還付の際に乙に対して、甲のために第三者納付を行う意思の有無を確認するなどにより、国家財政としての歳入の確保に配慮するという処理も事案によっては考えられるのではないかと思う。(95)

(94) 武田・前掲(注7) コメントール通則法・2163頁。

(95) 第1章第5節の2に挙げた旧物品税の刑事事件判決(最判昭46.3.30)の検察官の事件受理申立理由(「(備考)」として抜粋して記述。)の中に、上記の洗い替えの手続に関する次のような記述がある。

「例えば、乙名義の申告納税が虚偽で乙は名義人にすぎず、実質所得者すなわち真の納税義務者が甲であるということが判明した場合には、課税、徴収の制度上、乙に対しては減額更正(国税通則法第24条)を行なって乙名義をもって納付した金員(税金)を乙に還付し、甲に対しては改めて決定を行なうことによって課税し甲から税金を徴収する(同法第25条)といういわゆる『洗い替え』の手続をとることとなる。このことは、乙名義をもって納付された金員を甲が負担して支払った場合でも同様である。(もっとも、乙が還付を受けた金員をもって、甲のために甲に代って第三者としての、いわゆる代位納付することは認められており《同法第41条》、本件においても所轄税務署はAら3名の名義をもって納付された金員《物品税》をAら3名に還付し、同人らから納税義務者たるT商事株式会社のためこれを代位納付させている。)税法は課税上乙名義の申告納税に甲自身の申告納税としての法的効果を認めていないのである。すなわち、納税義務者が第三者名義をもって虚偽申告を

4 いわゆる「洗い替え」手続の要否

前記1のとおり、基本的には、「第三者名義」の納付は本人の納付としての法的効果は生じないものとされ、従って、実務的には、いわゆる「洗い替え」の手続（誤納金として納付名義人に還付、本人に対し納税告知（プラス加算税賦課決定）処分）による処理を行うのが通例である。

この「洗い替え」手続に関しては、例えば、本件事案及び前述した最近の裁判例（大阪地判平 22.9.17・大阪高判平 23.3.24）における原告からの批判等があるので、それぞれの判決における説示と併せ、その概略を挙げると以下のとおりである（第3節の4ニ参照）。

(1) 本件事案におけるXの（予備的）主張

実質的経営者であるXに源泉徴収義務があると解するならば、本件各院長の名義による本件納付済源泉所得税の納付は、実質的にはXに帰属する収入の中からされたものであり、当該納付はXがしたものとみるべきである。それが認められないとしても、通則法 56 条に従えば、本件納付済源泉所得税の還付の相手方は本件各院長ではなくXと解すべきであり、国側は、これを通則法 57 条に基づき、Xが納付すべき源泉所得税に充当すべきであった。

(2) 大阪地判平 22.9.17・大阪高判平 23.3.24 における原告の主張

各子会社が行った本件従業員に対する給料等の支払が実際には原告が行ったものとして、原告に源泉徴収義務を認めるのであれば、各子会社が本件従業員に対して行った源泉所得税の徴収行為自体も原告の行為であるはずであるし、さらに、源泉所得税の納付行為についても原告の行為といわなければならないことは当然である。「給与等の支払をする者」の実体が原告であるとしておきながら、源泉所得税の納付行為については原告の行為ではなく各子会社の行為であるとするのは明らかに論理が矛盾しているし、一貫性がない。

行なうがごとき行為は、所得の帰属関係をことさらゆがめるものであって、申告納税制度を採用している租税制度の下においては到底許されないことである。」

(3) 本件控訴審判決

仮に、本件各納税告知処分が、---収入の原因となる法律関係も、支出の原因となる法律関係も、すべて本件各医院の経営を支配していたXをその主体ないし当事者とするものであるとみるべきことを前提とするのであれば、従業員に対する給与等の支払義務者はXであって、Xが給与等の支払に当たって、源泉所得税を徴収したことになるはずであり、それにもかかわらず、その納付についてのみ、名義人である本件各院長が行ったものとみて、これを本件各院長に還付し、改めて、Xにこれを納付させようとする本件各納税告知処分は、著しく均衡を欠く法解釈に立つものというほかはない。

本件各医院における事業活動をめぐる法律関係は、本件各院長を主体ないし当事者として行われたことを前提としつつ、所得税法12条に基づき、その結果生じた収益がXに帰属するものとして、同法を適用すれば足りるにもかかわらず、本件各納税告知処分は、本件納付済源泉所得税の納付の場面に限って、上記と異なる前提の下に、本件納付済源泉所得税を本件各院長に還付した上で、改めて、これをXに納付させようとするものであるといわざるを得ないのであって、かかる法解釈に合理性を認めることはできない。

(4) 大阪地判平 22. 9. 17・大阪高判平 23. 3. 24

「給与等の支払をする者」に該当するのが原告であるかどうかは、租税の公平負担の原則（憲法14条1項）にかんがみ規定された実質所得者課税の原則（所得税法12条）に準じ、諸般の事情を総合的に考慮して実質的に検討されるべき経済的出捐の効果の帰属の問題であるのに対し、その検討の結果「給与等の支払をする者」であると判断された者が実際に源泉所得税を徴収納付したといえるかどうかは、法的安定性、法律関係の明確性が強く求められる徴収納付行為の主体性の問題であって、納付の際の名義人がどうであれ、実質的な納税義務者が誰であるかをすべて調査してその者が納付したものとして判断して取り扱うなどということは、上記のような

徴収納付行為の性質に照らしてできないことである。

いわゆる「洗い替え」の手続については、上記のような批判等も存するところ、上記(4)の裁判例（大阪地判平 22. 9. 17・大阪高判平 23. 3. 24）は、誤納金の処理（還付）に関し、前記 2 に挙げた裁判例（大阪地判昭 51. 7. 15、東京高判平 9. 1. 19）と同様の立場に立った判断であるといえよう。すなわち、自動確定方式を採る源泉所得税の徴収納付義務者・「支払をする者」の認定と納付名義人に対する還付という処理は、上記(4)の判示のとおり別の問題であって、法的安定性、法律関係の明確性、画一的処理の要請等を踏まえると、外観・形式を重視せざるを得ない面があるということだと考える。

本件についての基本的な考え方・処理は上記のとおりであるが、歳入確保の観点等から、実質的に本人による納付と認められる事例については、「洗い替え」の手続とせず、本人による納付と同視して処理することの可否を現実の実務処理として個別に検討するということも考えられるのではないか。⁽⁹⁶⁾

(96) 第 2 節の 1 (2) 子の事例（東京地判平 7. 3. 3）は、ナイトクラブを経営していた個人が自己の所得税を免れようと企て、長女が経営者であるかのように装い、同女名義で当該事業に係る所得税の申告を行うなどの方法により本人の所得税のほ脱を図るとともに、当該ナイトクラブのホステス等に係る源泉所得税を免れようと企て、同じく長女を納付名義人として、正規に徴収納付すべき所得税額に比し少額の納付しかしなかった事例であるが、この源泉所得税の差引不納付額は第三者（長女）名義による納付額を控除して算定しており、結果的に本人の納付としての効果を認めているようである。（第 2 節 1 (2) ・(3)、同 2 (2) 及び脚注 73 参照）

おわりに

本研究は、「実質所得者課税の原則と雇用関係（源泉徴収義務者）の認定の判断要素－第三者名義による源泉所得税の納付の効果－」というテーマで、具体的な事案（本件裁判例）を題材として、源泉所得税の取扱いを中心に考察を試みたものである。

本件控訴審判決は、3名の医師の名義でそれぞれ開設された医療提供施設において雇用された従業員の給与等の所得について税務署長が実質的経営者に対してした源泉徴収に係る所得税の各納税告知処分の取消請求につき、居住者に対し国内において給与等又は報酬、料金等の支払義務を負う者が、所得税法183条又は204条に基づき、源泉徴収義務を負うところ、同法12条の規定する実質課税の原則によれば、前記各医療施設における事業活動から生ずる所得は、前記各医療施設の開設名義人である前記各医師らではなく、実質的経営者に帰属するものであるが、そのことから、論理必然的に、前記各医療施設の事業活動をめぐる法律関係の当事者ないし主体が実質的経営者であるということが導かれるのではなく、前記各医療施設の開設者が名実共に前記各医師らであることは明らかであって、診療報酬請求権が、私法上、前記各医師らに帰属することは否定する余地がないことから、前記各医療施設で勤務する看護師等の従業員との間の雇用契約の当事者は開設者である前記各医師らであって、同人らが従業員に対する給与等の支払義務を負うものと認めるのが相当であるから、実質的経営者を源泉徴収義務者とする前記各処分は違法であるとして、前記請求を一部認容した事例（裁判所ウェブサイト）である。

本件事案の分析・検討の結果、筆者としては、本件控訴審判決について、国側の主張にも傾聴に値する点があり、当該主張が受け入れられる可能性も十分あり得るものであったと考えられること等を指摘させていただいた上で、当該判決は、医療法上の開設者や診療報酬請求の主体などの対外的取引関係等がより重視された結果、上記のような判断がされたものであり、これは前提とされた本件事案の事実関係の下における事例判断であると考えるところであ

る。ただ、本文でも述べたところであるが、本件各医院の実質的経営者である X と、3 人の各院長及び従業員との間の私法上の関係について詰めきれていないなど、分析・検討が不十分で深まったものになっていない点は、筆者として自覚しており、これは、類似の事例が少なかったという事情もあるものの、筆者の力量不足によるところを痛感しているところである。

本稿のまとめ・一応の結論としては、本件裁判例のような事例の場合の源泉徴収義務者の認定、すなわち、所得税法 183 条 1 項に規定する給与等の「支払をする者」の該当性、換言すれば給与等の「支払義務を負う者」、典型的には雇用関係の当事者（雇用主）の認定は、第 3 章第 3 節で述べたとおり、個々の事例において、対外的な取引等の契約関係、事業の運営状況、経理関係等の諸般の事情を総合的に考慮して実質的に検討・判断されるべき問題ということになる。そして、この場合、その事業活動から生ずる所得が帰属すると認められる真実の所得者に課税する一方で、従業員給与等に係る源泉徴収義務者については、通例は、当該真実の所得者と一致するものと考えられるが、概念的には、論理必然的に当該事業活動をめぐる法律関係の当事者が当該真実の所得者であるということが導かれるものではない（本件控訴審判決）ことにも留意し、上記のとおり、所得税法 183 条 1 項に規定する給与等の「支払をする者」の該当性の問題として、総合的に考慮・検討する必要があるものとする。

なお、本稿では、第 1 章において、源泉徴収制度の概要、基本的構造等について概観しており、当事者（国、源泉徴収義務者、受給者）間の関係など源泉徴収に関する法律関係については、昭和 45 年最高裁判決を中心に、過去の文献・論文等から適宜整理したところであるが、特に、国と受給者との間には直接的な法律関係を何ら生じせしめないものとしている点（第 1 章第 3 節）など必ずしも問題なしとせず、議論もあるところであり、今後とも関心をもっていきたい。