

東京高等裁判所 平成●●年（〇〇）第●●号 所得税更正処分取消等請求控訴事件
国側当事者・国（渋谷税務署長）
平成20年12月10日一部認容・上告

判 示 事 項

- (1) 所得税法183条（給与所得に係る源泉徴収義務）又は204条（報酬、料金に係る源泉徴収義務）に規定する「源泉徴収義務」を負う者の意義
- (2) 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納税者に帰属すると認められるということから、理論必然的に、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納税者であるということが導かれるものはなく、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り、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り、また、本件各医院の税務処理を担当してきた税理士に対する報酬支払義務についても、上記と別異に解すべき理由はなく、その報酬の支払義務者もまた、本件各院長であると認めるのが相当であるとされた事例
- (3) 本件各医院の看護師等の従業員に対する給与等は、納税者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、納税者とみるべきであるとの課税庁の主張が、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、事業所得の計算上、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、その収入から必要経費の額を控除した額の収益を納税者が最終的に享受しているということと、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納税者であるということとが当然に一致すると解することはできないとして排斥された事例
- (4) 納税者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かに勤務するかの区別もなく、漠然とした状態で勤務しており、納税者と従業員との間に指揮命令関係があるとの課税庁の主張が、所得税法12条（実質所得者課税の原則）に基づき、その名義のいかんにかかわらず、収益の帰属主体が納税者であるとは認められるといえるものの、従業員との間の雇用契約の当事者が納税者であり、納税者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として排斥された事例
- (5) 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（実質所得者課税の原則）に基づき、その結果生じた収益が納税者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、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、納付済源泉所得税を本件各院長に還付した上で、改めて、これを納税者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された事例
- (6) 課税庁は、源泉所得税に係る各賦課決定処分の根拠として、納税者が給与等の支払義務者である

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を本件各院長名義で納付することにより、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ことを主張するにとどまるから、源泉徴収義務者が本件各院長であると認められる以上、これと異なる前提に立つ源泉所得税に係る各賦課決定処分もまた、違法として取消しを免れないとされた事例

判 決 要 旨

(1) 所得税法 183 条（給与所得に係る源泉徴収義務）又は 204 条（報酬、料金に係る源泉徴収義務）によれば、居住者に対し国内において同法 28 条（給与所得）所定の給与等又は同法 204 条 1 項各号所定の報酬、料金等の支払をする者は、給与等又は報酬、料金等について、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、上記の給与等又は報酬、料金等の支払義務を負う者が、同法 183 条又は 204 条に基づき、源泉徴収義務を負うものと解される。

(2)～(6) 省略

（第一審・東京地方裁判所 平成●●年（○○）第●●号、平成 20 年 1 月 25 日判決、本資料 258 号－14・順号 10872）

判	決
控 訴 人	甲
訴訟代理人弁護士	田中 清 青木 丈介 土屋 賢司
被控訴人	国
代表者法務大臣	森 英介
処分行政庁	渋谷税務署長 内田 景俊
指定代理人	磯村 建 沼田 渉 飯塚 篤 小林 正樹 米本 邦典 牧迫 洋行

主 文

1 原判決中、渋谷税務署長が控訴人に対して平成 17 年 6 月 21 日付けでした控訴人の平成 11 年 1 月から平成 15 年 8 月までの各月分の源泉徴収に係る所得税の各納税告知処分のうち納付すべき本税の額 1627 万 6800 円を超える部分及び重加算税賦課決定処分（ただし、いずれも平成 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）の取消しを求める請求に関する部分を次のとおり変更する。

(1) 渋谷税務署長が控訴人に対して平成 17 年 6 月 21 日付けでした控訴人の平成 11 年 1 月から平成 15 年 8 月までの各月分の源泉徴収に係る所得税の各納税告知処分のうち納付すべき本税の額 1714 万 6258 円を超える部分及び重加算税賦課決定処分（ただし、いずれも平成 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）

を取り消す。

(2) 控訴人のその余の請求を棄却する。

2 第1項の部分に係る訴訟費用は、第1、2審とも、被控訴人の負担とする。

事実及び理由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決中、渋谷税務署長が控訴人に対して平成17年6月21日付けでした控訴人の平成11年1月から平成15年8月までの各月分の源泉徴収に係る所得税の各納税告知処分のうち納付すべき本税の額1627万6800円を超える部分及び重加算税賦課決定処分（ただし、いずれも平成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）の取消しを求める請求に関する部分を取り消す。
- 2 渋谷税務署長が控訴人に対して平成17年6月21日付けでした控訴人の平成11年1月から平成15年8月までの各月分の源泉徴収に係る所得税の各納税告知処分のうち納付すべき本税の額1627万6800円を超える部分及び重加算税賦課決定処分（ただし、いずれも平成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）を取り消す。

第2 事案の概要

- 1 控訴人の内縁の妻である医師など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係る事業所得につき、開設名義人である各医師の名義で確定申告がされ、上記各医療提供施設において雇用された従業員の給与等から源泉徴収された源泉所得税が上記各医師の名義で納付されてきたところ、課税庁は、①控訴人に対し、上記各医療提供施設に係る事業所得は控訴人に帰属するとして、平成17年3月30日付けで、控訴人の平成14年分及び平成15年分の所得税の各更正処分（以下「本件各更正処分」という。）並びに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」という。）を行い、また、②上記各医師の名義で納付された源泉徴収に係る源泉所得税を誤納金として上記各医師に対して還付した上で、控訴人に対し、平成17年6月21日付けで、平成11年1月から平成15年8月までの分の源泉徴収に係る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て「本件各納税告知処分等」という。）をしたため、控訴人が、①本件各更正処分のうち納付すべき本税の額2776万5400円を超える部分及び申告所得税に係る各賦課決定処分のうち263万9000円を超える部分（ただし、いずれも平成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）の取消しと、②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（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上記各医師の名義で納付された源泉所得税の額を控除した金額）を超える部分及び源泉所得税に係る各賦課決定処分（ただし、いずれも平成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）の取消しを求めたのが本件訴訟である。

原判決は、控訴人の請求をいずれも棄却したため、控訴人が原判決中、上記②の請求を棄却した部分を不服として、控訴をした。

したがって、当審における審理の対象は、控訴人の上記②の請求の当否である。

2 事案の概要の詳細は、原判決「事実及び理由」欄の「第2 事案の概要」の「1 前提事実」及び「3 争点に関する当事者の主張」のうち本件各納税告知処分等の根拠についての被控訴人の主張部分（原判決27頁5行目冒頭から29頁9行目末尾まで）を次のとおり改めて引用するほかは、3項及び4項に記載するのとおりである。

- (1) 原判決4頁4、5行目の「源泉徴収義務者として、」の次に、「別紙記載のとおり、」を加え、6行目に「源泉所得税をそれぞれ納付した」とあるのを、「源泉所得税合計622万4558円（以下「本件納付済源泉所得税」という。）をそれぞれ納付した」と改め、同行の「(ただし、」から7行目の「主張している。）」までを削除する。
- (2) 同4頁8行目冒頭から7頁4行目末尾までを削除する。
- (3) 同7頁5行目の「(5)」を「(3)」と、6行目の「前記(2)の源泉所得税」を「本件納付済源泉所得税」と、それぞれ改める。
- (4) 同7頁10行目冒頭から16行目末尾までを削除する。
- (5) 同7頁17行目の「(7)」を「(4)」と、同行の「本件各院長ら」を「本件各院長、本件各医院の従業員」と、19行目の「源泉所得税の」を「源泉所得税につき、納付すべき本税の額を2355万7316円、重加算税の額を809万9000円とする」と、それぞれ改め、21行目の「再度、」の次に「これと同じ内容の」を加える。
- (6) 同8頁1行目の「(8)」を「(5)」と改め、同行の「原告は、」から4行目の「また、」までを削除する。
- (7) 同8頁7行目の「(9)」を「(6)」と、同行の「原告は、」から9行目の「それぞれ」までを、「控訴人は、上記異議決定を不服として、同年12月15日付けで、」と、10行目の「これらの各審査請求を」を「上記審査請求を本件各更正処分等に係る審査請求と」と、それぞれ改め、13行目の「裁決による」の次に、「本件各納税告知処分等の」を加え、14行目の「別表1-1」から同行末尾までを、「原判決添付別表2のとおりであり、納付すべき本税の額は2337万0816円、重加算税の額は803万6000円とされた。」と改める。
- (8) 同8頁15行目の「(10)」を「(7)」と改める。

3 控訴人の主張

- (1) 本件各医院の従業員に支給された給与及び賞与（以下「給与等」という。）並びに税理士報酬に係る源泉徴収義務者は本件各院長である。

ア 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。

イ 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、控訴人ではない。控訴人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控訴人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控訴人は、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、個人病院にあっては、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、控訴人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えることができること、④控訴人を被告人とする所得税法違反及び医師法違反被告事件（以下「本件刑事事件」という。）において有罪判決が確定し、控訴人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控訴人ではなく、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って、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控訴人に帰属することと、何ら矛盾するものではないのである。

ウ 被控訴人が、控訴人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は、控訴人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すぎず、控訴人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。

- (2) 仮に、(1)の主張が認められず、控訴人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、控訴人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控訴人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、実質的には控訴人に帰属する収入の中からされたものであり、上記納付は控訴人がしたものとみるのが当然である。

- (3) 仮に、(1)及び(2)の主張がいずれも認められないとしても、国税通則法（以下「通則法」という。）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、控訴人と解すべきであり、被控訴人は、これを同法57条1項に基づき、控訴人が納付すべき源泉所得税に充当すべきであった。

ア 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」、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、控訴人が本件各医院の実質的経営者であり、控訴人が、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

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控訴人である。被控訴人は、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。

イ 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、被控訴人が、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。

ウ 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都合な事態が生ずる。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又は税理士（以下「従業員等」という。）から徴収した税金であると解したならば、控訴人が、本件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、従業員等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、従業員等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、控訴人は、既に従業員等に対する給与等又は報酬の支払に当たって、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、従業員等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都合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。

エ 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控訴人と認めるべきであり、被控訴人は、控訴人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、控訴人が納付すべき源泉所得税に充当すべきであった。

(4) 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、(1)及び(2)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、控訴人は、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。

(5) 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、控訴人による還付、充當の申請に基づき、通則法57条を適用して本件納付済源泉所得税を控訴人が納付すべき源泉所得税に充當したとしても、税法上の手続違背は生じないのであるから、充當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。

4 被控訴人の主張

(1) 本件各医院の従業員に支給された給与等及び税理士報酬に係る源泉徴収義務者は控訴人である。

ア 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。

イ 本件各医院から生ずる所得が控訴人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及び税理士報酬は、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及び税理士報酬の経済的出捐の効果の帰属主体は、控訴人であり、控訴人が源泉徴収義務者であるというべきである。

ウ 控訴人は、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、給与の額の決定は控訴人が行っており、控訴人がその権限を有していたこと、②控訴人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、控訴人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、④控訴人に医師資格がないことは、控訴人の経営者性を否定しないことなどからすれば、控訴人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。

(2) 本件納付済源泉所得税を、控訴人が納付したものとみることはできない。

ア 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續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。

イ 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、外觀上一見して控訴人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、これを控訴人による納付とみることはできない。むしろ、控訴人が脱税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、控訴人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。

(3) 本件納付済源泉所得税の還付の相手方は控訴人ではなく、これを控訴人が納付すべき源泉所得税に充当することはできない。

ア 通則法 56 条所定の過誤納金は、私人間の経済的利害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処理が要請される国税関係諸法の体系にそぐわない。

イ 控訴人は、所得税法基本通達 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續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。

ウ 控訴人は、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等は、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、控訴人が従業員等から所得税法 222 条に基づき求償をしたとしても、従業員

等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。

- (4) 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、控訴人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、控訴人は、自らが本件各医院の従業員等に対する給与等又は報酬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、支払義務者である控訴人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。

- (5) 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(3)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、これを控訴人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の控訴人の主張は、その前提において失当である。

第3 当裁判所の判断

当裁判所は、控訴人の請求は、本件各納税告知処分のうち納付すべき本税の額1714万6258円を超える部分及び源泉所得税に係る各賦課決定処分（ただし、いずれも平成18年12月8日付け判決により一部取り消された後のもの）の取消しを求める限度で理由があるからこれ認容すべきであり、その余は理由がないから棄却すべきものと判断する。その理由は、以下に説示するとおりである。

- 【判示(1)】 1 所得税法183条又は204条によれば、居住者に対し国内において同法28条所定の給与等又は同法204条1項各号所定の報酬、料金等の支払をする者は、給与等又は報酬、料金等について、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、上記の給与等又は報酬、料金等の支払義務を負う者が、同法183条又は204条に基づき、源泉徴収義務を負うものと解される。
- 2 そこで、本件各医院において勤務していた看護師等の従業員に対する給与等及び本件各医院の税務処理を担当していた税理士に対する報酬の支払義務者について検討するに、前提事実に加え、証拠（甲3、4、6、7）及び弁論の全趣旨によれば、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、控訴人を代表者とする有限会社E、有限会社F及び有限会社Gに対する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、控訴人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、控訴人も争うものではない。

【判示(2)】

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控訴人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控訴人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、控訴人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（この事実は、被控訴人は争うことを明らかにしていない。）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いうことができる。

本件各医院の税務処理を担当してきた税理士に対する報酬支払義務についても、以上に説示したところと別異に解すべき理由はなく、その報酬の支払義務者もまた、本件各院長であると認めるのが相当である。

【判示(3)】 3(1) 以上の認定判断に対し、被控訴人は、本件各医院の看護師等の従業員に対する給与等は、控訴人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、控訴人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控訴人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控訴人であるということ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

を控訴人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控訴人とみるべきであるとする被控訴人の上記主張は、独自の見解というほかはない。

【判示(4)】

(2) さらに、被控訴人は、控訴人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、控訴人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。

被控訴人の主張する上記の事実関係は、控訴人が、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、控訴人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控訴人であり、控訴人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。

(3) 更に、被控訴人が主張するとおり、控訴人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（被控訴人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控訴人、本件各院長及び従業員等の3者間の法律関係に関する問題点についてみる。

被控訴人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等に支払われるべき給与等又は報酬から徴収し、これを納付したものであり、本件各医院の従業員等は、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、控訴人は、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等に対して求償することができる（同法222条）というのであるが、この主張は、本件各院長は、従業員等に対する給与等又は報酬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被控訴人の主張が、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控訴人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、従業員等に対する給与等又は報酬の支払義務者は控訴人であって、控訴人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、控訴人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。

【判示(5)】

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控訴人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、これを控訴人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) 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、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ころ、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、控訴人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F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、控訴人が、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、上記収益を控訴人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、控訴人がその支払義務を負うことは明らかであって、控訴人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控訴人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。

- (5) 以上に認定説示したほか、本件記録を精査しても、上記2の判断を左右するに足る事情は見出すことはできない。

- 4 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、控訴人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（233万70816円）から本件納付済源泉所得税額（62万24558円）を控除した171万46258円を超える部分（なお、控訴人が、本件各納税告知処分のうち納付すべき本税の額162万76800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。そして、被控訴人は、源泉所得税に係る各賦課決定処分（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）の根拠として、控訴人が給与等の支払義務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、すなわち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ことを主張するにとどまり、それ以外には、源泉所得税に係る各賦課決定処分の根拠となる事実関係については主張しないので、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と認められる以上、これと異なる前提に立つ源泉所得税に係る各賦課決定処分もまた、違法として取消

【判示(6)】

しを免れない。

なお、控訴人は、原審において、本件各医院の従業員等に対する給与等又は報酬に係る源泉徴収義務者が控訴人であることを前提に、本件納付済源泉所得税を徴収・納付したのは控訴人であると主張して、本件納税告知処分等の効力を争っていたことは、被控訴人の指摘するとおりであるが、既に認定、判断した本件各医院の経営実態に照らすならば、控訴人が、その経営実態を踏まえた関連当事者間の法律関係についての見方ないし解釈を改め、控訴人はその源泉徴収義務者ではないと主張するに至ったことをもって、矛盾した主張をするものとして信用し難いとみる余地はない。

5 以上によれば、原判決中、本件各納税告知処分等に係る部分は、上記と異なる限度で失当であるから、同部分を上記の趣旨にこれを変更する。

東京高等裁判所第5民事部

裁判長裁判官 小林 克巳

裁判官 綿引 万里子

裁判官 日置 朋弘