

最高裁判所 (第一小法廷) 平成●●年 (〇〇) 第●●号 所得税更正処分取消等請求上告事件  
国側当事者・国 (渋谷税務署長)

平成22年7月15日原判決一部破棄・差戻し

(第一審・東京地方裁判所 平成●●年 (〇〇) 第●●号、平成20年1月25日判決、本資料258号-14・順号10872)

(控訴審・東京高等裁判所 平成●●年 (〇〇) 第●●号、平成20年12月10日判決、本資料258号-243・順号11101)

## 判 決

当事者の表示 別紙当事者目録記載のとおり

上記当事者間の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事件について、同裁判所が平成20年12月10日に言い渡した判決に対し、上告人から上告があった。よって、当裁判所は、次のとおり判決する。

## 主 文

- 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。

## 理 由

上告代理人員阿彌誠ほかの上告受理申立て理由第4及び第5について

- 1 本件は、三つの医療提供施設の開設名義人兼院長である各医師の名で、これらの施設の従業員に対する給与等及び税理士報酬に係る源泉所得税が納付されていたところ、渋谷税務署長が、上記各施設に係る事業所得が各施設の実質的経営者である被上告人に帰属することを前提に、上記各施設の事業主体は被上告人であり、被上告人は上記各医師に対する給与等も支払っていたとして、被上告人に対し、上記各施設の従業員に対する給与等及び税理士報酬に係る源泉所得税並びに上記各医師に対する給与等に係る源泉所得税の納税告知をし、加えてこれらに関する重加算税の賦課決定をしたために、被上告人が、上告人を相手に、上記納税告知のうち上記納付済源泉所得税に係る部分及び上記賦課決定の各取消しを求めている事案である。
- 2 原審の確定した事実関係等の概要は、次のとおりである。
  - (1) 被上告人は、医師の免許を有していなかったところ、平成8年4月から同13年3月にかけて、東京都渋谷区内に所在する一棟のビル内に、実質的に被上告人が経営する三つの医療提供施設を、それぞれ別の医師を開設名義人兼院長として順次開設した (以下、これらの医療提供施設を併せて「本件各医院」といい、これらの医師を併せて「本件各院長」という。)。本件各院長は、被上告人の指示により、本件各医院に係る事業所得について、当該各事業所得がそれぞれ自己に帰属するものとして所得税の確定申告を行うとともに、本件各医院の従業員に対する給与等及び

税理士報酬に係る源泉徴収義務者として、平成11年から同15年までの源泉所得税計622万4558円（以下「本件納付済源泉所得税」という。）を各納付した。

- (2) 渋谷税務署長ほか各所轄税務署長は、本件納付済源泉所得税は、支払者である被上告人の納付義務の履行としての法的効果を持たず、本件各院長による国税通則法56条所定の誤納金に該当するとして、平成17年2月から同18年5月にかけて、本件納付済源泉所得税につき、本件各院長に対し、各納付相当額をそれぞれ還付した。
- (3) 渋谷税務署長は、平成17年6月21日、被上告人が同11年1月から同15年8月までの間に支給した本件各院長に対する給与等（以下「本件各院長給与等」という。）並びに本件各医院の従業員に対する給与等及び税理士報酬に係る源泉所得税を納付していないとして、被上告人に対し、上記期間に係る源泉所得税の各納税告知及び上記源泉所得税額分に対する重加算税の各賦課決定をした。なお、被上告人からの審査請求を受けた国税不服審判所長が、平成18年12月8日、集計の誤り等を理由に上記各納税告知及び上記各賦課決定の一部をそれぞれ取り消したため、上記取消し後における上記各納税告知（以下「本件各納税告知」という。）に係る納付すべき本税の額は計2337万0816円となり、上記取消し後における上記各賦課決定（以下「本件各賦課決定」という。）に係る重加算税の額は計803万6000円となった。
- (4) 被上告人は、原審において、本件各納税告知のうち納付すべき本税の額が1627万6800円を超える部分及び本件各賦課決定の全部の取消しを求めていた。これに対し、上告人は、原審において、本件各納税告知は全部適法であると主張し、仮にその一部が取り消されることとなったとしても、被上告人は、本件各医院に係る事業所得につき本件各院長名義で各確定申告をさせてその帰属を偽るとともに、本件各医院に係る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って、本件各医院における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て被上告人が納付すべき源泉所得税の納付を免れたのであるから、本件各納税告知のうち適法性に争いのない部分（本件各院長給与等の支払に係る部分がこれに当たることは記録上明らかである。）に関しては本件各賦課決定を取り消すべき理由はないなどと主張していた。

なお、被上告人は、第1審判決中、本件各医院に係る事業所得が被上告人に帰属することを前提としてされた所得税に係る各更正及び重加算税各賦課決定を適法であるとした部分に対して控訴せず、原審も、本件各医院に係る事業所得が被上告人に帰属するものと判断している。

3 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の全部を取り消すべきものとした。

- (1) 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。
- (2) 上告人は、被上告人が、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。

4 しかしながら、原審の上記3(2)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。

上告人は、原審において、被上告人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、被上告人は、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。

なお、被上告人は、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」（国税通則法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●●年（○○）第●●号同58年10月27日第一小法廷判決・民集37巻8号1196頁参照）。

- 5 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。

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。

よって、裁判官全員一致の意見で、主文のとおり判決する。

最高裁判所第一小法廷

裁判長裁判官 櫻井 龍子  
裁判官 宮川 光治  
裁判官 金築 誠志  
裁判官 横田 尤孝  
裁判官 白木 勇

当事者目録

上告人	国
同代表者法務大臣	千葉 景子
処分行政庁	渋谷税務署長 小島 安雄
同指定代理人	須藤 典明
	新田 智昭
	小山 綾子
	中嶋 明伸
	三上 寛治
	土田 昭彦
	市原 久幸
	磯村 建
	殖栗 健一
	大宮 由紀枝
	古嶋 敬三
	米本 邦典
	荒井 豊
被上告人	甲
同訴訟代理人弁護士	田中 清
	青木 丈介
	土屋 賢司
	小谷 健太郎

平成●●年（〇〇）第●●号

上告受理申立事件番号 東京高等裁判所平成●●年（〇〇）第●●号

申立人 国（処分行政庁 渋谷税務署長）

相手方 甲

上告受理申立て理由書

平成21年2月25日

最高裁判所 御中

申立人指定代理人 貝阿彌 誠  
岸 秀光  
保木本 正樹  
木崎 弘之  
三上 寛治  
太田 晃詳  
藤谷 俊之  
磯村 建  
沼田 涉  
飯塚 篤  
小林 正樹  
米本 邦典  
牧迫 洋行

## 目次

第1	事案の概要等	1
1	事案の概要	1
2	争点と原判決の判断	1
(1)	本件各納税告知処分について	2
(2)	源泉所得税に係る各賦課決定処分について	2
第2	上告受理申立て理由の要旨	3
1	本件各納税告知処分に関する上告受理申立て理由（後記第3）	3
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（後記第4、第5）	3
第3	本件各納税告知処分に関する上告受理申立て理由－雇用契約及び準委任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	4
1	はじめに	4
2	原判決には重大な経験則違反があること	5
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	9
第4	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－判決に影響を及ぼすことが明らかな法令違反があること	10
1	原判決の要旨等	10
2	申立人が原審において上記残余部分についても「隠ぺい」、「仮装」に該当する事実を主張していたこと	11
3	原判決は判決に影響を及ぼすべき重要な事項について判断を遺脱したものであること	12
第5	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－重加算税と不納付加算税の性質に関する法令の解釈の誤りがあること	13
1	不納付加算税と重加算税に関する規定	13
2	重加算税の性質に関する最高裁判所の判例	13
3	原判決は国税通則法67条、68条の解釈を誤ったものであること	16
第6	結語	16

申立人は、以下のとおり、上告受理申立ての理由を明らかにする。

略語は、本書面で新たに用いるもののほか、原判決の例による。

## 第1 事案の概要等

### 1 事案の概要

申立人の処分行政庁は、本件各院長の名義で開設された本件各医院に係る事業所得が相手方に帰属するとして、本件各更正処分及び申告所得税に係る各賦課決定処分を行うとともに、本件各医院の従業員に対する給与等及び関与税理士に対する報酬についての所得税の源泉徴収義務者は相手方であり、本件各院長名義で納付された本件納付済源泉所得税は過誤納金に当たるとして、これを本件各院長に還付した上、改めて、相手方に対し本件各納税告知処分及び源泉所得税に係る各賦課決定処分をした。

本件は、相手方が、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円を超える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た事案である。

第1審判決は相手方の請求をいずれも棄却し、相手方が上記②の請求を棄却した部分のみを不服として控訴した。

### 2 争点と原判決の判断

本件の原審における争点は、①本件各医院の従業員に対する給与等及び税理士に対する報酬に係る源泉徴収義務者が相手方であるか否か、②仮にその源泉徴収義務者が相手方であるとしても、本件各院長名義で納付された本件納付済源泉所得税につき、相手方が本件各院長の名義を借りて納付したものであって適法な納付があったものと評価できるか否かにあった。

原判決は、①につき源泉徴収義務者は相手方ではなく本件各院長であると認定判断して、相手方の請求を棄却した第1審判決を一部変更して相手方の請求を一部認容したが、原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。

#### (1) 本件各納税告知処分について

給与等又は報酬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ものと解される（原判決13ページ）。

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、相手方に帰属するものと認めるべきことは明らかであり、この点については相手方も争っていない。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相手方であるということが導かれるものではない（原判決14ページ）。

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（原判決14ページ）。

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、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（原判決15ページ）。

## (2) 源泉所得税に係る各賦課決定処分について

申立人は、源泉所得税に係る各賦課決定処分の根拠として、相手方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、違法として取消しを免れない（原判決19ページ）。

## 第2 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（後記第3）

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。

### 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（後記第4、第5）

(1) 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「隠ぺい」、「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。

(2) 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。

## 第3 本件各納税告知処分に関する上告受理申立て理由－雇用契約及び準委任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、①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、②本件各医院の税務処理を担当していた税理士に対し「報酬・・の支払をする者」（同法204条1項）として、その報酬について所得税の源泉徴収義務を負う者、これらがいずれも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、給与等又は報酬の支払義務を負う者を指し、給与等についてみれば雇用契約の雇用主が、報酬についてみれば準委任契約の委任者がそれぞれ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、①本件各医院の従業員との雇用契約の雇用主及び②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。）及び委任者（以下「本件委任者」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

(1) 原判決は、本件雇用主及び本件委任者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、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とした（原判決14、15ページ）。

(2) 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。本件委任者についても、ことは同様であり、相手方であると認定されるべきものである。

ア 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。

イ 上記アによれば、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、雇用契約や委任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、本件雇用主及び本件委任者はいずれも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」ことについて争わないと明言していた。

ウ 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、本件雇用主及び本件委任者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、204条1項柱書）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、本件雇用主及び本件委任者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及び委任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4 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一判決に影響を及ぼすことが明らかな法令違反があること

1 原判決の要旨等

原判決は、「被控訴人は、源泉所得税に係る各賦課決定処分（括弧内省略）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、違法として取消しを免れない。」（原判決19ページ）と判示し、源泉所得税に係る各賦課決定処分の全部を取り消した。

原判決は、「（本件各納税告知処分のうち、本件納付済源泉所得税相当額を控除した部分は）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わかるところ、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ことができる。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。」(18ページ)と判示している。この判示部分にかんがみると、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(本件各院長に対する給与等に対する部分)について、申立人が通則法68条3項にいう「隠ぺい」、「仮装」の事実を主張していないとみている。

しかし、2で述べるとおり、申立人は、上記残余部分についても、通則法68条3項にいう「隠ぺい」、「仮装」の事実を主張していた。

## 2 申立人が原審において上記残余部分についても「隠ぺい」、「仮装」に該当する事実を主張していたこと

(1) 申立人は、原審において、相手方が、「本件各医院から生じた事業所得が自己に帰属し、原告(自分)が納税義務者であるにもかかわらず、本件各院長名義で各確定申告をさせてその帰属を偽っていたと主張した(原審における被控訴人答弁書10ページ)。この点、原判決(4ページ)が引用する第1審判決(3、4ページ)の「第2 事案の概要」の「1 前提事実」(2)においても、「本件各院長は、原告(引用者注:相手方)の指示により、本件各医院から生じた事業所得について、(中略)当該各事業所得がそれぞれ自己(引用者注:本件各院長)に帰属するものとして所得税の確定申告を」していたことが認定されているところである。

そして、申立人は、そのことが、「通則法68条3項に規定する「納税者が事実の全部または一部を隠ぺいし、又は仮装したところに基づきその国税をその法定納期限までに納付しなかったとき」に該当することは明らかであるから、「控訴人(引用者注:相手方)の主張するように、仮に、本件各納税告知処分のうち1627万6800円を超える部分が取消しになったとしても、控訴人が争っていない部分については、重加算税の賦課決定処分が取り消される理由はないのであるから、源泉所得税に係る重加算税賦課決定処分の全部取消しを求める控訴人の主張には根拠がない。」と主張した(原審における被控訴人答弁書10ページ)。

(2) ところで、上記のとおり、相手方が、本件各医院に係る事業所得につき、これが自己に帰属するにもかかわらず、本件各院長名義で各確定申告をさせて、その帰属を偽るということには、相手方が、本件各医院における従業員に対する給与等及び税理士に対する報酬を支払っていないかのように装うことのみならず、本件各院長に対する給与等を支払っていないかのように装うことも含まれるものである。

なぜなら、相手方が本件各院長名義で各確定申告をさせたことは、本件各院長がその事業主であるかのように装わしめたものであって、当然のことながら、本件各院長が相手方から給与等の支払を受けていたとの事実をも秘匿する行為にほかならないからである。

したがって、申立人は、上記(1)のとおり主張することによって、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(本件各院長に対する給与等に対する部分)についても通則法68条3項にいう「隠ぺい」、「仮装」に該当する事実があると主張していたといえる。

## 3 原判決は判決に影響を及ぼすべき重要な事項について判断を遺脱したものであること

原判決は、申立人が本件納付済源泉所得税に係る部分を除いた残余部分(本件各院長に対する給与等に対する部分)について「隠ぺい」、「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全部を取り消した。しかし、上記2のように、申立人は、この点に関する主張をしているのであるから、主張がないとしてこの点についての判断をしなかった原判決には、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る（解除条件の成就作出の再抗弁に対する判断の遺脱を理由に破棄差戻をしたものとして、最高裁平成11年6月29日第三小法廷判決・判例時報1684号59ページがある。）。そして、これは判決に影響を及ぼすことが明らかな法令違反（民事訴訟法325条2項参照）である。

## 第5 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一重加算税と不納付加算税の性質に関する法令の解釈の誤りがあること

上記残余部分について、仮に「隠ぺい」、「仮装」に該当する事実が認められないとしても、少なくとも不納付加算税についての賦課要件は充たしているから、残余部分の不納付加算税相当額を含めて源泉所得税に係る各賦課決定を取り消した原判決には、通則法67条、68条の解釈の誤りがある。

### 1 不納付加算税と重加算税に関する規定

通則法67条1項は、源泉徴収による国税がその法定納期限までに完納されなかった場合には、法定納期限までに納付されなかった税額に100分の10の割合を乗じて計算した金額に相当する不納付加算税を徴収する旨規定している。

また、通則法68条3項は、その不納付の原因が納税者の隠ぺい又は仮装の事実によるものである場合は、不納付加算税の額の基礎となるべき税額に係る不納付加算税に代え、当該基礎となるべき税額に100分の35の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を徴収する旨規定している。

### 2 重加算税の性質に関する最高裁判所の判例

(1) 最高裁判所昭和58年10月27日第一小法廷判決（民集37巻8号1196ページ）は、通則法68条1項による重加算税の賦課決定に対する審査請求において、同項所定の加重事由は認められないが、通則法65条所定の過少申告加算税の賦課要件の存在が認められるという場合に、審判所長が、重加算税の賦課決定のうち過少申告加算税相当部分を維持し、これを超える部分のみを取り消すことが適法であるか否かが争われた事案において、「過少申告加算税と法（引用者注：通則法）68条1項の規定による重加算税とは、ともに申告納税方式による国税について過少な申告を行つた納税者に対する行政上の制裁として賦課されるものであつて、同一の修正申告又は更正に係るものである限り、その賦課及び税額計算の基礎を同じくし、ただ、後者の重加算税は、前者の過少申告加算税の賦課要件に該当することに加えて、当該納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出するという不正手段を用いたとの特別の事由が存する場合に、当該基礎となる税額に対し、過少申告加算税におけるよりも重い一定比率を乗じて得られる金額の制裁を課することとしたものと考えられるから、両者は相互に無関係な別個独立の処分ではなく、重加算税の賦課は、過少申告加算税として賦課されるべき一定の税額に前記加重額に当たる一定の金額を加えた額の税を賦課する処分として、右過少申告加算税の賦課に相当する部分をその中に含んでいるものと解するのが相当である。」と判示した。

すなわち、上記最高裁判決は、過少申告加算税とこれに代わる重加算税が、ともに過少申告をした納税者に対する行政上の制裁であり、賦課及び税額計算の基礎を同じくする上、過少申告加算税に代わる重加算税が、過少申告加算税の賦課要件に該当することに加えて「隠ぺい」、「仮装」

の要件を満たす場合に、過少申告加算税よりも重い一定比率を基礎となる税額に乗じて得られる金額の制裁を課すものであるという点をとらえ、過少申告加算税に代わる重加算税の賦課が、過少申告加算税の賦課に相当する部分を含む性質を有することを判示したものである。

したがって、過少申告加算税に代わる重加算税の賦課決定処分の取消訴訟においては、重加算税の賦課要件の存否のみならず、過少申告加算税の賦課要件の存否も当然に審理の対象となると解される。

(2) ところで、不納付加算税は、源泉徴収・納付義務を果たさなかった源泉徴収義務者に対する行政上の制裁であり、これに代わる重加算税とは、性質を共通にするほか、賦課及び税額計算の基礎を同じくし、また、不納付加算税に代わる重加算税は、不納付加算税の賦課要件に加えて「隠ぺい」、「仮装」の要件を満たす場合に、不納付加算税よりも重い一定比率を基礎となる税額に乗じて得られた金額の制裁を課すものである。

そうすると、不納付加算税とこれに代わる重加算税との関係は、上記最高裁判決が判示する過少申告加算税とこれに代わる重加算税との関係と同様であると解されるから、過少申告加算税に代わる重加算税の賦課が過少申告加算税の賦課に相当する部分をその中に含んでいるのと同様に、不納付加算税に代わる重加算税の賦課は不納付加算税の賦課に相当する部分を含んでいるものと解される。

上記最高裁判決に係る調査官解説（石川善則・最高裁判所判例解説民事篇（昭和58年度）469ページ）においても、「この問題は、重加算税と無申告加算税、重加算税と不納付加算税との各賦課決定の関係についても矛盾しないように考えるべきものであり、また、（中略）裁判所がその税額の計算の基礎となる事実の全部又は一部につき隠ぺい又は仮装の事実を認められないと判断した場合に、当該隠ぺいし、又は仮装されていない事実に係る部分について過少申告加算税（又は無申告加算税、不納付加算税）相当部分を維持し、これを超える部分のみを取り消すべきか否かという問題にも直ちに波及するものである。」として、上記最高裁判決が重加算税と不納付加算税との関係についても同様に当てはまる旨解説されている。

したがって、過少申告加算税に代わる重加算税の賦課決定処分の取消訴訟において、重加算税の賦課要件の存否のみならず、過少申告加算税の賦課要件の存否も当然に審理の対象となるのと同様に、不納付加算税に代わる重加算税の賦課決定処分の取消訴訟においては、重加算税の賦課要件の存否のみならず、不納付加算税の賦課要件の存否も当然に審理の対象となると解されるのである。本件における源泉所得税に係る各賦課決定処分についても、重加算税の賦課要件の存否だけでなく、不納付加算税の賦課要件の存否も審理の対象となることは明らかである。

### 3 原判決は国税通則法67条、68条の解釈を誤ったものであること

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相当額を控除した残余部分については、第1審及び原審を通じて、その適法性に争いが無い部分であって、原判決（18ページ）も、「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、（中略）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」と判示しているところである。この残余部分について「隠ぺい」、「仮装」の事実の主張がないとした原判決の誤りは前記第4で述べたとおりであるが、仮に、残余部分について「隠ぺい」、「仮装」が認められないとしても、この部分についての不納付加算税については、その徴収除外事由である通則法67条1項ただし書の「正当な理由」の有無に関する相手方の主張、立証が一切されて

いない本件においては、賦課要件が充足されていることに疑いの余地はない。

しかるに、原判決は、上記残余部分についての不納付加算税に相当する部分も含め、源泉所得税に係る各賦課決定処分の全部を取り消したものであるから、原判決には、通則法67条、68条の解釈の誤りがある。

## 第6 結語

- 1 以上のとおり、原判決には、法令の解釈に関する重要な事項を含む判断について誤りがあるから、本件上告受理申立てを受理された上、上記部分について、原判決を破棄し、更に相当の裁判をされることを求める。
- 2 なお、原判決の主文1(1)は、「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（中略）を取り消す。」というものであり、どの年月分の告知処分について当該告知処分のうちどれだけの金額に対応する部分を取り消すのかを示していない。

しかし、源泉徴収義務は、個々の支払事実によって成立、確定する租税債務であり、その履行を請求する告知処分は、所得の種類及び法定納期限（年月分）ごとに別個の処分と解すべきである（木村弘之亮「納税告知等に係る源泉所得税の納付義務」ジュリスト1183号187ページ以下参照）から、これを違法として取り消す場合も、所得の種類と法定納期限（年月分）によって特定された処分ごとに、その全部又は一部を取り消すべきものである。

原判決の理由（原判決4、18、19ページ、第1審判決4ページ）に徴すれば、本件各納税告知処分のうち、本件納付済源泉所得税額、すなわち本件各医院の従業員に対する給与等及び税理士に対する報酬に係る源泉所得税額の合計622万4558円の部分を取り消す趣旨であると理解できるが、判決の取消効の範囲を明確にするためには、平成11年1月分から平成15年8月分までの各年月分ごとに（所得税法216条（源泉徴収に係る所得税の納期の特例）の適用がある場合には半年分ごとに）いくらを取り消すのかを明示すべきである。