

大阪地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 源泉所得税の加算税賦課決定処分無効確認請求事件

国側当事者・国(北税務署長)

平成22年9月17日棄却・控訴

判 決

原告	株式会社A
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	小嶋 信勝
同	北村 真
被告	国
同代表者法務大臣	千葉 景子
処分行政庁	北税務署長 森川 宗照
被告訴訟代理人弁護士	阿多 博文
被告指定代理人	松島 太
同	松帆 芳和
同	木寺 忠貴
同	田中 庸喜
同	山岡 啓二
同	歌橋 一美

主 文

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

事 実 及 び 理 由

第1 請求

- 1 北税務署長が原告に対し第●●号平成19年12月26日付け「源泉所得税の加算税賦課決定通知書及び納税告知書」でした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は無効であることを確認する。
- 2 北税務署長が原告に対し第●●号平成19年12月26日付け「源泉所得税の加算税賦課決定通知書及び納税告知書」でした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は無効であることを確認する。

第2 事案の概要

1 事案の骨子

本件は、北税務署長が、原告に対し、平成15年1月から平成19年1月までの各月分の源泉所得税の本税(以下「本件源泉所得税」という。)の納税告知処分(以下「本件各納税告知処分」という。)及び本件源泉所得税に係る重加算税(以下「本件重加算税」という。)の賦課決定処分

(以下「本件各賦課決定処分」といい、本件各納税告知処分と併せて「本件各処分」という。)をしたところ、原告が、原告は本件源泉所得税の徴収納付義務者ではないなどと主張し、本件各処分は重大かつ明白な違法性を有するとして、本件各処分の無効確認を求めている事案である。

2 法令等の定め

(1) 国税通則法 (以下「通則法」という。)

ア 通則法15条2項2号は、源泉徴収による所得税 (以下「源泉所得税」という。) を徴収して国に納付する義務 (以下「納税義務」といい、源泉所得税の納税義務を負う者を「納税者」という。) は、利子、配当、給与、報酬、料金その他源泉徴収をすべきものとされている所得の支払の時に成立する旨規定し、同条3項は、源泉所得税は、納税義務の成立と同時に特別の手続きを要しないで納付すべき税額が確定する旨規定する。

イ 同法36条1項2号は、税務署長は、源泉所得税でその法定納期限までに納付されなかったもの (その滞納処分費を除く。) を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旨規定し、同条2項本文は、同条1項の規定による納税の告知は、税務署長が、政令で定めるところにより、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規定する。

ウ 同法67条1項本文は、源泉所得税がその法定納期限までに完納されなかった場合には、税務署長は、当該納税者から同法36条1項2号 (源泉所得税の納税の告知) の規定による納税の告知に係る税額又はその法定納期限後に当該告知を受けることなく納付された税額に百分の十の割合を乗じて計算した金額に相当する不納付加算税を徴収する旨規定する。

エ 同法68条3項は、同法67条1項の規定に該当する場合 (同項ただし書又は同条2項若しくは同条3項の規定の適用がある場合を除く。) において、納税者が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その国税をその法定納期限までに納付しなかったときは、税務署長は、当該納税者から、不納付加算税の額の計算の基礎となるべき税額 (その税額の計算の基礎となるべき事実で隠ぺいし、又は仮装されていないものに基づくことが明らかであるものがあるときは、当該隠ぺいし、又は仮装されていない事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した税額) に係る不納付加算税に代え、当該基礎となるべき税額に百分の三十五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する。

(2) 所得税法

ア 所得税法6条は、同法28条1項 (給与所得) に規定する給与等の支払をする者その他第4編第1章から第6章まで (源泉徴収) に規定する支払をする者は、同法により、その支払にかかる金額につき源泉徴収をする義務がある旨規定する。

イ 同法28条1項は、給与所得とは、俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与 (以下「給与等」という。) に係る所得をいう旨規定する。

ウ 同法183条1項は、居住者に対し国内において同法28条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、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する。

エ 同法221条は、同法第4編第1章から第6章まで (源泉徴収) の規定により所得税を徴収して納付すべき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規定する。

同法222条は、同法221条の規定により所得税を徴収された者がその徴収された所得税の額の全部又は一部につき同法第4編第1章から第5章まで（源泉徴収）の規定による徴収をしていなかった場合又はこれらの規定により所得税を徴収して納付すべき者がその徴収をしないでその所得税をその納付の期限後に納付した場合には、これらの者は、その徴収をしていなかった所得税の額に相当する金額を、その徴収をされるべき者に対して同条の規定による徴収の時以後若しくは当該納付をしたとき以後に支払うべき金額から控除し、又は当該徴収をされるべき者に対し当該所得税の額に相当する金額の支払を請求することができ、この場合において、その控除された金額又はその請求に基づき支払われた金額は、当該徴収をされるべき者については、同法第4編第1章から第5章までの規定により徴収された所得税とみなす旨規定する。

(3) 所得税基本通達

所得税基本通達183条～193条共-3は、使用者が自己の役員又は使用人を他の者のもとに派遣した場合において、その派遣先が当該役員又は使用人に対して支払う給与等の一切を当該使用者に支払い、当該使用者から当該役員又は使用人に対して給与等を支払うこととしていたときは、その派遣先が当該使用者に支払う給与等に相当する金額については源泉徴収を要しないものとする旨規定する。

3 前提となる事実

本件において、以下の事実は、掲記の各証拠及び弁論の全趣旨により容易に認定することができる。なお、書証番号は特に断らない限り枝番号を含む。また、争いのない事実については書証番号を付していない。

(1) 当事者及びその関係会社

ア 原告は、大阪市を本店所在地とし、労働者派遣事業の適正な運営の確保及び派遣労働者の就業条件の整備等に関する法律（以下「労働者派遣事業法」という。）5条に定める一般労働者派遣事業等を営む株式会社である。

イ 有限会社B（本店所在地：大阪市、以下「B大阪」という。）は、平成15年1月10日に設立された会社であり、平成17年5月31日に解散した（甲1）。

ウ 有限会社B（本店所在地：神戸市、以下「B神戸」といい、B大阪と併せて「B大阪等」という。）は、当初の商号を「有限会社F」、本店所在地を大阪市として平成10年9月7日に設立された会社であったが、平成16年12月1日、商号を「有限会社B」へ変更するとともに、本店所在地を神戸市内の上記場所に移転し、平成18年12月31日に解散した（甲2）。

エ B大阪は、設立時である平成15年1月10日から解散した平成17年5月31日まで一貫して原告の子会社であり、B神戸は、平成13年1月ころから解散した平成18年12月31日に至るまで原告の子会社であった（乙8、弁論の全趣旨）。

(2) B大阪等による源泉所得税の納付

ア B大阪は、平成15年1月から平成17年5月までの間に、従業員に給与を支払ったとして、B大阪を徴収義務者とする源泉所得税の名目で、別表の「B大阪分」本税額欄記載のとおり、合計1861万9002円を国に納付した（甲16、弁論の全趣旨）。

イ B神戸は、平成17年3月から平成19年1月までの間に、従業員に給与を支払ったとして、B神戸を徴収義務者とする源泉所得税の名目で、別表の「B神戸分」本税額欄記載のと

おり、合計2569万3407円を国に納付した（甲18、弁論の全趣旨）。

(3) 原告に係る消費税法等違反事件（以下「関連刑事事件」という。）の経緯

ア 大阪国税局は、平成19年1月、原告に対して消費税法等違反の疑いで調査を開始し、原告が、消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）の課税を免れる目的で、事業の実体のないB大阪及びB神戸に、本来原告において登録すべき従業員を書類等の形式上移籍又は登録し、原告の従業員に対する給与等の支払をB大阪等への外注費の支払であるかのように仮装し、その支払を消費税等の控除対象仕入税額の計算上課税仕入に該当するものとして消費税等の計算を行い、B大阪等においては、消費税法上の課税期間の基準期間（おおむね2年間）における課税売上高が1000万円以下の事業者について、その課税期間中に国内において行った課税資産の譲渡等について消費税の納税義務が免税される制度（以下「免税事業者制度」という。消費税法9条、12条の2、30条等参照）を利用し、原告が本来納付すべき消費税等を免れたとして告発を行った。

イ 北税務署長は、同年11月30日付けで、原告の関連刑事事件に関し、原告の消費税等について重加算税及び過少申告加算税の賦課決定処分を行った。

これに対し、原告は、同年12月26日、上記賦課決定に係る重加算税及び過少申告加算税を全額納付した。

ウ 原告及び原告代表者甲（以下「甲」という。）は、関連刑事事件について起訴され、平成20年3月28日、大阪地方裁判所において、原告を罰金1000万円、甲を懲役1年2月（3年間執行猶予）にそれぞれ処する旨の有罪判決が言い渡された（乙1）。

これに対し、原告らは控訴を提起したが、同年7月ころ、大阪高等裁判所において同控訴を棄却する旨の判決が言い渡され、同月17日、同判決は確定した（乙1）。

(4) 本件各処分及び原告の納付状況

ア 北税務署長は、平成19年12月26日付けで、原告に対し、原告が本件源泉所得税を納付していないとして、第●●号及び第●●号の各「源泉所得税の加算税賦課決定通知書及び納税告知書」を送付して、原告に対し、本件源泉所得税（第●●号につき2863万9897円、第●●号につき1567万2512円）の本件各納税告知処分を行うとともに、本件重加算税（第●●号につき996万1000円、第●●号につき546万3500円。）の本件各賦課決定処分をした（甲3）。

イ 北税務署長は、原告に対する消費税等の過誤納付による還付金合計1097万1612円を原告の本件源泉所得税に充当したとして、平成20年1月21日付けで、原告に対し、「国税還付金振込及び充当等通知書」を送付した（甲4から6まで）。

ウ 原告は、同年3月10日、本件源泉所得税の未納額全額である3334万0797円を納付した（甲33）。

エ 北税務署長は、同月11日ころ、原告に対し、本件重加算税の額に加えて、同月10日に本件源泉所得税の本税が全額納付されたことに基づいて計算された同日までの延滞税の額を表示した納付書及び滞納税金目録を送付した（甲7）。

オ その後、原告は、同年10月2日、同年11月2日及び同月28日の3回にわたり、合計700万円を納付した。

(5) B大阪等に対する還付

ア B大阪は、納付した源泉所得税につき、次のとおり還付を受けた（甲31、33、34、

弁論の全趣旨)。

種類	還付額	還付日
本税	1861万9002円	平成20年2月13日
還付加算金	4万0700円	
不納付加算税	13万0000円	
延滞税	4200円	
還付加算金	1万8800円	
合計	1881万2702円	

イ B神戸は、納付した源泉所得税につき、次のとおり還付を受けた(甲32から34まで、弁論の全趣旨)。

種類	還付額	還付日
本税	2519万4427円	平成20年2月15日
本税	49万8980円	平成20年2月28日
延滞税	9300円	
還付加算金	2万9500円	
合計	2573万2207円	

(6) 不服申立て及び本件訴訟の提起

ア 原告は、平成20年3月27日付けで、北税務署長に対し、本件各賦課決定処分について異議申立てをしたところ、北税務署長は、同年5月9日付けで、上記異議申立てが法定期限経過後に行われたものであるとして、これを却下する旨の異議決定をした(弁論の全趣旨)。

イ 原告は、上記異議決定を不服として、同年6月6日付けで、国税不服審判所長に対し審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、同年9月10日付けで、適法な異議申立てを經ていないことを理由に、上記審査請求を却下する旨の裁決をした(弁論の全趣旨)。

ウ 原告は、平成20年12月26日、本件訴訟を提起した(顕著な事実)。

4 争点

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、以下のとおりである。

- (1) 原告が「給与等の支払をする者」(所得税法183条1項)に該当するかどうか
- (2) B大阪等が支払ったことによって原告が本件源泉所得税を納付したことになるかどうか
- (3) 原告が「事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し」た(通則法68条3項)かどうか

5 争点に対する当事者の主張

- (1) 原告が「給与等の支払をする者」(所得税法183条1項)に該当するかどうか(争点(1))について

【被告の主張】

源泉徴収に係る法律関係については、租税債権者たる国又は地方公共団体と納税義務者との直接の関係は切断されており、両者は徴収納付義務者を通じて間接的に対立し合うにすぎず、したがって、徴収納付においては、国又は地方公共団体と徴収納付義務者との間の公法上の債務関係と、徴収納付義務者と納税義務者との間の私法上の債務関係とが同時に存在することになると解されていることにかんがみれば、徴収納付義務者である「給与等の支払をする者」は、公法上の債務関係と私法上の債務関係の仲立ちをする地位にあり、双方の法律関係の一方当事

者となるのに適した者であることが必要であると解される。そして、公法上の債務関係において、国は源泉所得税の徴収事務の法的安定性・確実性を期することになるから、徴収納付義務者は、法的安定性及び確実性の実現できる者であることが求められる。そうだとすれば、「給与等の支払をする者」とは、原告が主張するような形式的・名目上の金員の交付者で足りるものではなく、事業の実体を有する者でなければならないと解すべきである。

そうであるところ、原告及びB大阪等の会社の体制（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）や原告の従業員及び取引先等の第三者の認識状況などを総合的に勘案すれば、派遣スタッフ及びそれ以外の従業員（以下「本件従業員」という。）に給与等を支払っていたのは原告であるから、原告が本件源泉所得税に係る「給与等の支払をする者」である。たといB大阪等が法人格を取得しており、かつ、B大阪等の名義で本件従業員に給与等の名目で金員が支払われていたとしても、そもそもB大阪等の設立目的が原告の消費税等の脱税にあったことにかんがみれば、上記支払等の行為は、消費税を免れるため、いかにもB大阪等が給与等の支払を行ったかのごとく仮装するためのものにすぎず、B大阪等が「給与等の支払をする者」に該当しないことは明らかである。北税務署長が、原告に対して本件各納税告知処分を行う一方で、B大阪に対して、同社が源泉所得税の名目で納付した金員を還付し、神戸税務署長がB神戸に対して、同社が源泉所得税の名目で納付した金員を還付したのも、以上のような理由に基づくものである。

したがって、本件各処分には重大かつ明白な瑕疵などないことは明らかである。

【原告の主張】

消費税法の解釈としては、免税事業者に該当する事業者として事実認定をする必要があることから、同法5条1項の「事業者」は「実体のある事業者」であることが要求されているが、所得税法においては、これとは異なり、同法183条1項は「給与等の支払をする者」と規定しているだけであって、「実体のある法人」でなければならないことはどこにも規定されていないのであり、これについて消費税法の「事業者」と同じ解釈をとらなければならない事情はどこにもない。そうである以上、「給与等の支払をする者」に該当するためには、被告のいう「事業の実体」があることまでは要しないというべきである。

そして、所得税法においては、使用人の出向の場合を例にとると、給与を出向先の法人が出向元法人を経由して間接支給する場合（つまり給与の実質的負担者と形式上の支給者が別法人である場合）、負担者である出向先の法人は、出向元に支払う給与分について源泉徴収の必要はなく、これを受けて実際に支給する出向元の法人が徴収納付すればよいものとされている（所得税基本通達183条～193条共-3）。

そうであるところ、本件において、B大阪等は、原告とは別個の法人格を有し、本件従業員に対し実際に給与等を支払っていたのであり、原告はこれを支払っていなかったのであるから、原告ではなくB大阪等が「給与等の支払をする者」に該当するというべきである。

仮に所得税法183条1項の「給与等の支払をする者」の解釈において「会社としての実体があること」が要求されているとしても、現実に本件従業員に対して給料を支払っていたのはB大阪等であること、B大阪等はいずれも法人格を有し、本件従業員を登録し、それぞれにおいて決算報告、市民税、府民税又は県民税の納付、本件従業員の労災保険等の労働保険料の納付及び社会保険料の支払を行っていたほか、各自においてCの電話料金、携帯電話料金、振込手数料、為替手数料、損害保険の保険料、電気料金、水道料及び税理士報酬を支払っていたこ

と、被告の提出する供述証拠はいずれも消費税法5条1項の「事業者」に係るものであり、本件に直ちに妥当するものではないこと、被告（神戸税務署）自身がB神戸を「給与等の支払をする者」と扱って税務調査を行ったことなど、本件の証拠状況の下では、B大阪等ではなく原告を「給与等の支払をする者」と認定することはできない。

したがって、このことを看過してされた本件各処分には、いずれも重大かつ明白な瑕疵があるというべきであり、無効である。

(2) B大阪等が支払ったことによって原告が本件源泉所得税を納付したことになるかどうか（争点(2)）について

【被告の主張】

給与等の所得税に係る源泉徴収義務は、「給与等の支払をする者」を基準として、源泉徴収義務の有無（所得税法183条1項、通則法15条2項2号、3項2号）、納付されなかった場合の処分（所得税法221条、通則法36条1項2号）、納付後の処理（所得税法222条）についてそれぞれ規定しているのであって、実際の課税上の処理においても、「給与等の支払をする者」を基準としている。

これに対し、原告は、B大阪等が「原告」名義ではなく「B大阪等」の名義で金員を納付していることをもって原告による納付と同視すべきことを主張しているが、税務署長にしてみれば、特別の法令上の根拠がある場合や、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か、代理人が、権限内において、本人のために納付することを示した上で納付した場合でもない限り、原告本人以外の名義による納付を源泉徴収義務者本人の納付と認められないのは当然である。そもそも大量かつ反復的に発生する納付の事実の中から、「給与等の支払をする者」である原告が第三者の名義で当該給与等に係る所得税を源泉徴収し、納付する義務を履行したか否かを判断することなどできない。

そうであるところ、本件は、上記のような場合にいずれも該当しないことに加え、そもそもB大阪等は原告に代わって支払ったものでもないから、到底B大阪等の名義で納付された金員を原告が収めたものと同視できるものではない。

したがって、この点でも、本件各処分に重大かつ明白な瑕疵があるとはいえない。

【原告の主張】

仮にB大阪等が「給与等の支払をする者」に該当せず、原告がこれに該当するとしても、原告は、既にB大阪等をして給与等を支払うとともに源泉所得税を徴収してこれを納付しているのであるから、改めて本件各処分を受けなければならない理由はない。

これに対し被告は、B大阪等の名義で納付している以上、これを原告による納付と同視することはできないと主張するが、B大阪等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、B大阪等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B大阪等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。

また、被告は、大量かつ反復的に発生する納付の事実の中から「給与等の支払をする者」である原告が当該給与等に係る所得税を源泉徴収し、納付する義務を履行したか否かを判断することなどできないと主張するが、本件では、被告は、遅くとも原告に対し「給与等の支払をす

る者」であるとして本件各納税告知処分をしようとする段階において、原告がB大阪等の名義で本件源泉所得税を納付していたことを把握していたのであるから、上記主張には理由がない。

したがって、原告が「給与等の支払をする者」に該当するとしても、B大阪等が支払ったことによって原告が本件源泉所得税を納付したことになるというべきであり、このことを看過してされた本件各処分には、いずれも重大かつ明白な瑕疵がある。

- (3) 原告が「事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し」た（通則法68条3項）かどうか（争点(3)）について

【被告の主張】

通則法68条3項に規定する重加算税は、同法67条1項に規定する不納付加算税を課すべき納税義務違反が、事実の隠ぺい又は仮装という不正な方法に基づいて行われた場合に、違反者に対して課される行政上の措置であって、故意に納税義務違反を犯したことに對する制裁ではない（最判昭和62年5月8日・訟務月報34巻1号149頁）。したがって、同法68条3項による重加算税を課し得るためには、源泉徴収義務者が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、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いう結果が発生したものであれば足りるのであり、「隠ぺい」「仮装」についても、それらに該当する事実を認識していれば足り、納税者が当該国税を免れようとする意図があったか否かによって左右されるものではないというべきである。

本件では、上記(1)【被告の主張】記載の事実関係によれば、原告は、本来、原告において本件従業員に対する給与等を支払い、源泉所得税を納付すべきであったにもかかわらず、本件従業員に対する給与等を、自らが支配する事業の実体のないB大阪等に対する外注費及びB大阪等から本件従業員に対する給与等の支払に見せかけるといふ仮装行為を行ったものであるところ、原告はこれらの事実を十分に認識しており、かつ、その結果として、本件源泉所得税につき法定納期限までに納付しなかったものである。

したがって、原告が「事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し」たことは明らかであり、本件各賦課決定処分には重大かつ明白な瑕疵があるとはいえない。

【原告の主張】

重加算税は、納税者が「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、又は仮装したとき」に、特別に重い負担ないし制裁として課される性質の加算税であり（通則法68条）、「隠ぺい」とは、所得の一部を申告しないことや、経理書類の廃棄や、売上の除外など、課税要件事実を隠すことを意味し、また、「仮装」とは、二重帳簿の作成、架空の仕入れの計上など、課税要件事実が存在しないにもかかわらずこれが存在するように偽り装うことを意味するが、それはあくまでも「課税標準又は税額等の計算の基礎となるべき事実」についてされなければならない（国税庁事務運営指針・平成12年7月3日「法人税の重加算税の取扱いについて」）。

ところが、本件源泉所得税については、前記(1)【原告の主張】のとおり、給与支払者であるB大阪等が適正に納付しており、「人材スタッフ等の従業員に対して給与等を支払った」という事実に関しては何ら隠ぺい・仮装していないのであるから、原告には「課税標準又は税額等の計算の基礎となるべき事実」の点については何ら隠ぺい・仮装した事実はなく、通則法上、重加算税を課す要件を明らかに欠くのである。しかも、前記(2)【原告の主張】のとおり、本件源泉所得税は、B大阪あるいはB神戸によって適正にそれぞれ所轄税務署に全額納付済みな

のであるから、国庫に何らの損害も生じておらず、被告のいう「納税義務違反」は発生しておらず、「徴税の実」は挙げられているのであって、重加算税を課すべき理由も失われているはずである。

これに対し、被告は、原告が「給与等の支払をする者」に該当する事実を認識しながら、それを隠ぺい又は仮装するためにB大阪等の名義で源泉所得税を納付していた旨主張する。しかしながら、原告は、当初から「給与等の支払をする者」はB大阪等であると信じていただけであって、そのことによって自らが源泉徴収義務者となることを故意に隠ぺい・偽装したことなどない。消費税等に関しては、法人格の意図的な利用によって故意に税負担を回避しようとして隠ぺい・仮装を行ったという誹りを受けることはやむを得ないが、源泉所得税との関係では、原告は、被告から本件各納税告知処分があつて初めて原告が源泉徴収義務者になる可能性を認識したのであり、それ以前に自らが源泉所得税の徴収義務者であると認識したことはもちろん、当該義務を回避するため故意に事実を隠ぺい・仮装したことなどない。証拠上も、そのように認めるべきものはない。

したがって、本件源泉所得税に関し、原告が「事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し」とはいえず、これを看過してされた本件各賦課決定処分には重大かつ明白な瑕疵がある。

第3 当裁判所の判断

1 認定事実

前記前提となる事実に掲記の各証拠及び弁論の全趣旨を総合すれば、以下の各事実が認められる。

(1) B大阪について

ア 甲は、免税事業者制度を利用して原告が納付すべき消費税等の一部の納税義務を免れるため、平成15年1月10日にB大阪を設立した。そして、原告は、このころから、派遣スタッフを原告からB大阪に登録変えし、原告が派遣スタッフに対して支払う給与をB大阪から原告に対する外注費の支払として会計処理するようになった(乙6、11、14)。

イ B大阪は、会社の目的を「労働者派遣事業法に基づく労働者派遣事業」と定めていたが、その設立から解散に至るまで、労働者派遣事業法(ただし、平成16年3月1日より前は、平成15年法律第82号による改正前のもの。)5条1項に基づく一般労働者派遣事業の許可を得ていなかった。これに対し、原告は、平成14年5月に同法に基づく上記許可を得ていた(甲1、乙9)。

ウ B大阪には、複数の派遣スタッフが登録されていたが、同社の事務所は原告の事務所と区別されておらず、かつ、同社の業務は、原告の業務との区別がされていなかったため、これらはすべて原告の従業員が行っていた(乙2から4まで、9から11まで)。

また、B大阪においては、同社の名前が記載された独自の名刺やはがきを作成していなかった(乙2)。

さらに、原告とB大阪の間では、人材派遣業務に係る業務委託契約書や事務所に関する賃貸借契約書はいずれも作成されていなかった(乙4)。

エ B大阪は、派遣スタッフを募集するに際しても、自ら募集広告を出すことはなく、原告の名前で募集広告を出し、原告の従業員が希望者と面接して採用を決定していた(乙9)。

オ B大阪は、同社名義の独自の銀行口座を開設しており、派遣スタッフに対する給与をこの口座を通じて振り込むことがあったほか、電話料金、法人税、源泉徴収に係る市民税及び府

民税、税理士報酬、社会保険料及び労働保険料の支払も、同じ口座を通じて行われていた（甲13、14、17、20、22、28）。

また、B大阪については、同社独自の決算報告書が作成されていた（甲8から11まで）。
カ もっとも、B大阪においては、派遣スタッフに対して給与を支払うための原資を有していなかったため、原告は、原告の従業員を使用し、B大阪からの外注費の請求額とは無関係に、その都度必要となった額を原告の銀行口座からB大阪の銀行口座へ移転した上で、B大阪の口座から金員を引き出し、又は振り込むなどして派遣スタッフに対する給与を支払っていた（乙2、4、6、甲13、14）。

原告がB大阪に対し支払った外注費は、派遣スタッフの給与として支払われたほかは、B大阪の利益として同社に留保されることはなく、残った利益は、すべて原告に還流させていた。また、原告内部の会議資料においては、B大阪の収支は原告の収支の一部として扱われていた（乙9）。

キ D株式会社（以下「D」という。）は、平成11年ころから原告との間で業務請負契約や人材派遣契約を締結して取引を行っていたところ、原告に対する委託料は、取引開始以来、少なくとも平成21年9月に至るまで、原告名義の銀行口座に振り込む方法で支払っていた。また、原告からは、Dから委託を受けた業務をB大阪等に再委託する旨の申出がされたことはなかった。そのため、Dの担当者は、原告がB大阪等に対して業務を再委託していたとは認識しておらず、B大阪等の法人名も知らなかった（乙13）。

(2) B神戸について

ア B神戸は、平成16年12月1日、商号を「有限会社F」から「有限会社B」に変更するとともに、本店所在地を神戸市内に移転したが、これも、甲の指示に基づくものであり、B大阪同様、免税事業者制度を利用して原告の消費税等の一部の納税義務を免れるためであった。そして、原告は、B大阪の際と同様、このころから、派遣スタッフをB神戸に登録し、原告が派遣スタッフに対して支払う給与をB神戸に対する外注費の支払として会計処理するようになった（乙4、8、9）。

イ B神戸は、会社の目的を「労働者派遣事業法に基づく労働者派遣事業」と定めていたところ、その設立から解散に至るまで、労働者派遣事業法5条1項に基づく一般労働者派遣事業の許可を得ていなかった（甲2、乙9、弁論の全趣旨）。

ウ B神戸の代表者には、原告の社員である乙（以下「乙」という。）が就任したが、乙は、これに先立ち、甲との間で覚書を交わしており、この覚書においては、乙のB神戸における報酬額や雇用保険、労災保険の取扱いについての取り決めのほか、B神戸における日々の決裁、代表者印の押印等の経営判断に係る行為については乙ではなく甲のみの判断で行う旨の取り決めがされていた。そして、実際にも、B神戸の代表者印と同社名義の通帳は甲が管理しており、乙が代表者印を押すことはなかった（乙2から4まで）。

エ B神戸にも、複数の派遣スタッフが登録されていたが、原告とB神戸の業務は区別されていなかった（乙3、10）。

また、B神戸においては、顧客獲得のための営業活動を行うことはなく、当初は、同社の代表者の名刺を作成しておらず、原告との間の業務委託契約書、原告の事務所を使用していることに伴う賃貸借契約書、原告の従業員がB神戸に出向する旨の出向契約書等をいずれも作成していなかったが、平成18年5月に同社に対して神戸税務署の税務調査が行われるこ

とになったため、原告の従業員がこれらを初めて作成した（乙3、4、8）。

オ B神戸は、登記上の本店所在地に事務所を構えていたが、この事務所には従業員は常駐しておらず、派遣スタッフとしての採用を希望する者に対して面接を行う際に使用するだけであり、事務所に設置した電話も、原告の事務所に転送され、原告の従業員が対応していた（乙3、11）。

カ B神戸は、同社名義の独自の銀行口座を開設しており、派遣スタッフに対する給与をこの口座を通じて振り込むことがあったほか、本店所在地の事務所の賃料、電話料金、法人税、源泉徴収に係る市民税及び県民税、税理士報酬、社会保険料及び労働保険料の支払も、同じ口座を通じて行われていた（甲15、19、21、23、29、30）。

また、B神戸については、同社独自の決算報告書が作成されていた（甲12）。

キ もっとも、B神戸においては、B大阪の場合と同様、派遣スタッフに対して給与を支払うための原資を有していなかったため、原告は、B神戸からの外注費の請求額とは無関係に、必要に応じて原告の銀行口座からB神戸の銀行口座へ資金を動かした上で給与を支払っていた（乙2、甲15）。

ク E株式会社（以下「E」という。）は、遅くとも平成17年3月ころから原告との取引を行っていたところ、原告とEとの間で締結された平成18年9月27日付けの業務委託契約書において、Eが原告に委託する業務の全部又は一部を第三者に再委託しようとするときは、事前にEの書面による同意を得るものとする旨取り決められていたにもかかわらず、原告から、原告の業務をB神戸に再委託する旨の申出がされたことはなかった。そのため、Eの担当者は、原告がB神戸に対して業務を再委託していたとは認識しておらず、B大阪等の法人名も知らなかった。（乙11、12）。

2 原告が「給与等の支払をする者」に該当するかどうか（争点(1)）について

(1) 「支払をする者」の意義について

所得税法上、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（同法181条1項、183条1項、199条、204条1項等参照）、同法が、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。

(2) 検討

前記認定事実によれば、B大阪等は、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、派遣スタッフに対する給与等の支払に際しては、原告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原告の口座から上記B大阪等の口座に移し替えた上で支払っていたというのであるから、B大阪等の銀行口座を通じて支払った上記の行為は、あくまで外形だけのものにすぎないというべきであり、本件従業員に対して実質的に上記給与等の支払を行っていたのがB大阪等であったということはできない。

また、前記認定事実によれば、B大阪等は、そもそも、原告の事業展開やグループ事業の再

編成のためではなく、免税事業者制度を利用して原告が負担すべき消費税等の一部を脱税する目的で設立又は利用された会社であり、両社ともに労働者派遣事業法に基づく一般労働者派遣事業の許可を得ることもなく、取引先に対しても、B大阪等に対して業務を再委託する旨伝えることもないまま、単に派遣スタッフ等を書類上登録して所属しているような外形を整えていたものであって、これらの事実は、B大阪等において、一般労働者派遣事業を主体的に行おうとする意思がなく、実際にもこれを主体的に行っていなかったということを端的に示すものといえる。このことに加え、前記認定事実のとおり、B大阪の代表者には原告代表者である甲が、B神戸の代表者に原告の従業員であった乙がそれぞれ就任し、かつ、乙が甲との間において、B神戸の経営判断をすべて甲が行う旨の覚書を締結していることにも照らせば、原告が主張するとおり、B大阪等が、いずれも固有の銀行口座を開設しており、これらの口座を通じ、派遣スタッフに対する給与、電話料金、法人税、源泉徴収に係る市民税及び府民税又は県民税、税理士報酬等が振り込まれていたことを考慮しても、B大阪等に所属する派遣スタッフを取引先に派遣して収益を得る事業は、実質的にはすべて原告自身の事業であったと評価するのが合理的である。

のみならず、前記認定事実によれば、B大阪等は、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、派遣スタッフを管理する従業員は、原告の本店所在地において、原告の業務とB大阪等の業務を特段区別することなく稼働しており、派遣スタッフを募集するに際しても、B大阪等の名義で募集広告を出すことはなく、原告の名前で募集広告を出し、原告の従業員が希望者と面接して採用を決定していた上、B大阪においては原告との間で労働者派遣業務に関連する業務委託契約書や本件従業員の出向契約書等を全く作成せず、B神戸においては税務署の税務調査が行われる直前までこれらを作成していなかったというのであるから、B大阪等は、結局のところ、いずれも書類上の存在にすぎず、現実には経済的出捐の効果が帰属するにふさわしい事業主体ではなかったというべきである。

他方、前記認定事実によれば、原告は、労働者派遣事業法5条1項に基づく許可を得ており、固有の事務所と従業員を有しているほか、労働者を派遣する取引先から直接業務委託を受け、派遣スタッフを含む本件従業員に対して支払う給与等の原資を提供し、これを原告の従業員を使用して納付させていたというのであるから、正に、本件従業員を実質的に雇用し、本件従業員に係る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って、本件従業員に対する直接の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といえることができる。

したがって、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、B大阪等ではなく、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。

(3) 原告の主張について

ア これに対し、原告は、消費税法5条1項の「事業者」には「実体のある事業者」であることが要求されているが、所得税法においてこれと同じ解釈をしなければならない理由はないから、被告のいう「事業の実体」があることまでは要しないとして、原告ではなくB大阪等が「給与等の支払をする者」に該当する旨主張する。

しかし、前記(1)のとおり、「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

解すべきであるから、原告の主張するように、B大阪等に外形的な法人格があり、給与等の支払が両社の名義で行われていることのみをもって、両社が「給与等の支払をする者」に該当することはできないというべきである。

したがって、原告の上記主張は採用することができない。

イ また、原告は、所得税基本通達183条～193条共-3に言及して、所得税法においては、給与の実質的負担者と形式上の支給者が別法人である場合、実質的負担者である出向先の法人は、出向元に支払う給与分の金員について源泉徴収の必要はなく、これを受けて実際に支給する出向元の法人が徴収納付すればよいものとされているところ、本件では、実質的な給与の負担者である原告ではなく出向元に当たるB大阪等が「給与等の支払をする者」に該当する旨主張する。

しかしながら、上記通達は、出向者に対して給与等の支給を行うについて、出向元及び出向先のそれぞれの法人が存在することとの関係で様々な支給形態が考えられることを踏まえ、最終的に当該出向者に対して直接、経済的な出捐をする出向元において源泉徴収を行うこととすれば足りるとしたものにすぎず、出向元の法人に上記経済的出捐の効果の帰属主体となり得る実体があることを当然の前提としているものと解されるのであって、B大阪等にそのような実体が備わっておらず、本件従業員に対する給与等の直接的かつ最終的な支給者が原告であると認められる本件においては、妥当するものではない。

したがって、原告の上記主張はその前提を欠き、採用することができない。

3 B大阪等が支払ったことによって原告が本件源泉所得税を納付したことになるかどうか（争点(2)）について

(1) 原告は、仮に原告が「給与等の支払をする者」に該当するとしても、原告は、既にB大阪等をして給与等を支払うとともに源泉所得税を徴収してこれを納付しており、これによって原告が本件源泉所得税を納付したことになるというべきであると主張するところ、これは、B大阪等の名義による源泉所得税の納付が原告自身による本件源泉所得税の納付と同視できるとの主張であると理解できる。

そこで検討すると、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月の翌月十日までに」国に納付することを求めている（同法181条1項、183条1項、199条1項等参照）。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（最判昭和46年3月30日・刑集25巻2号359頁参照）。

これを本件についてみると、本件の全証拠を精査しても、B大阪等がその外観上一見して原告本人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B大阪等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。

したがって、上記原告の主張は採用することができない。

(2) また、原告は、「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B大阪等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、一貫性がない旨主張する。

しかしながら、「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)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の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。

したがって、「給与等の支払をする者」が原告であるとしつつ、実際に行われた源泉所得税の納付行為については原告の行為ではなくB大阪等の行為であるとする判断が矛盾している、又は一貫性がないということではできず、原告の上記主張は採用することができない。

4 原告が「事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し」たかどうか（争点(3)）について

(1) 原告は、この点について、本件源泉所得税については、給与支払者であるB大阪等が適正に納付しており、「人材スタッフ等の従業員に対して給与等を支払った」という事実に関しては何ら隠ぺい・仮装していないのであるから、原告には「課税標準又は税額等の計算の基礎となるべき事実」の点については何ら隠ぺい・仮装した事実はなく、通則法上、重加算税を課す要件を明らかに欠く旨主張する。

しかしながら、通則法68条に規定する重加算税は、同法65条から67条までに規定する各種の加算税を課すべき納税義務違反が事実の隠ぺい又は仮装という不正な方法に基づいて行われた場合に、違反者に対して課される行政上の措置であって、故意に納税義務違反を犯したことに対する制裁ではないから、同法68条3項による重加算税を課し得るためには、源泉徴収義務者が故意に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、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いう結果が発生したものであれば足りるのであり、それ以上に、納税者において源泉所得税を免れようとする意図があったことまでは要しないと解すべきである（最判昭和62年5月8日・裁判集民事151号35頁参照）。

これを本件についてみると、前記のとおり、本件源泉所得税に係る「給与等の支払をする者」は原告であったというべきところ、前記認定事実によれば、原告は、消費税等の脱税を目的として事業実体のないB大阪等を設立し又は利用し、両社名義の銀行口座をそれぞれ開設するなどして、両社において本件従業員に対する給与等の支払を行っているかのような外観を作出したものであり、これらの計画の主導者であった原告代表者甲は、そのような事実関係を作出することを明確に認識していたものと認められる。

そうだとすれば、原告は、自己が実質的に本件従業員に対する給与を支払っているという事実を故意に隠ぺいし、B大阪等がこれを支払っているかのような外観を仮装していたところ、その隠ぺいし、仮装したところに基づき、源泉所得税をその法定納期限までに納付しなかったという結果が発生したといえるのであるから、原告は、「事実の全部又は一部を隠ぺいし、又

は仮装し」た（通則法68条3項）というべきである。

したがって、原告の上記主張は採用することができない。

(2) なお、原告は、本件源泉所得税は、B大阪あるいはB神戸によって適正にそれぞれ所轄税務署に全額納付済みなのであるから、国庫にも何らの損害も生じておらず、被告のいう「納税義務違反」は発生しておらず、徴税の実は挙げられているのであって、重加算税を課すべき理由も失われているはずであると主張する。

しかしながら、上記3のとおり、B大阪等による源泉所得税の納付を原告による本件源泉所得税の納付ということはできない上、前記第2の3前提となる事実のとおり、B大阪等は、両社の源泉所得税の名目で平成15年から平成19年にかけていったん納付した金員について、いずれも平成20年2月に被告から還付を受けているというのであるから、国庫に何らの損害も生じておらず徴税の実はあがっている旨の主張は、そもそもその前提を欠くものである。また、上記3のとおり、本件において、「給与等の支払をする者」はB大阪等ではなく原告であるというべきところ、上記(1)のとおり、原告は、本件源泉所得税に係る事実を隠ぺいし、かつ、仮装したというのであるから、原告に対して重加算税を課すべき理由が失われたということもできない。

したがって、原告の上記主張は採用することができない。

5 結論

以上認定説示したところによれば、原告は、所得税法183条1項にいう「給与等の支払をする者」に該当し、かつ、B大阪等が両社の名義で源泉所得税を支払ったとしても原告が本件源泉所得税を納付したことにはならず、原告は、「事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し」たことができるのであるから、以上の点を前提としてされた本件各処分には、いずれも重大かつ明白な瑕疵がないことは明らかである。

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

大阪地方裁判所第2民事部

裁判長裁判官 山田 明

裁判官 徳地 淳

裁判官 直江 泰輝

【B大阪及びB神戸の源泉所得税名目での納付について】

別表

○B大阪分

平成15年1月から平成17年5月分まで

		給与等支給額	本税額
平成15年	1月	3,095,217	124,310
	2月	15,235,405	500,750
	3月	20,231,864	661,090
	4月	21,731,541	749,815
	5月	17,411,157	586,315
	6月	16,827,013	578,100
	7月	17,716,969	624,761
	8月	25,326,735	896,690
	9月	20,782,768	705,875
	10月	22,056,707	679,730
	11月	19,774,903	641,792
	12月	22,352,012	708,594
	計	222,542,291	7,457,822
		給与等支給額	本税額
平成16年	1月	19,159,846	672,035
	2月	16,265,620	547,255
	3月	21,908,108	731,085
	4月	28,121,476	972,875
	5月	19,853,122	661,885
	6月	20,412,496	741,760
	7月	24,318,487	874,866
	8月	27,132,052	996,195
	9月	24,814,510	928,585
	10月	24,623,436	918,625
	11月	25,434,092	967,050
	12月	28,276,799	1,053,689
	計	280,320,044	10,065,905
		給与等支給額	本税額
平成17年	1月	20,812,752	795,145
	2月	946,750	110,225
	3月	562,950	94,595
	4月	532,650	93,730
	5月	72,157	1,580
	計	22,927,259	1,095,275
	総計	525,789,594	18,619,002

○B神戸分

平成17年1月から平成19年1月分まで

		給与等支給額	本税額	
平成17年	1～3月	42,632,292	1,500,010	
	4月	30,003,421	1,091,295	
	5月	24,917,694	875,930	
	6月	23,517,467	805,595	
	7月	27,623,920	1,000,475	
	8月	28,168,914	1,029,645	
	9月	25,833,503	952,180	
	10月	24,852,610	885,200	
	11月	23,982,816	847,060	
	12月	29,448,561	1,033,505	
		計	280,981,198	10,020,895
			給与等支給額	本税額
平成18年	1月	26,684,052	1,010,700	
	2月	23,654,170	885,605	
	3月	29,061,718	1,171,205	
	4月	29,953,314	1,199,665	
	5月	26,848,909	1,060,005	
	6月	29,155,746	1,165,645	
	7月	30,406,094	1,225,715	
	8月	30,789,947	1,258,865	
	9月	32,656,586	1,341,450	
	10月	30,348,358	1,215,235	
	11月	31,898,739	1,273,445	
	12月	43,580,917	1,545,740	
	計	365,038,550	14,353,275	
平成19年	1月	38,230,553	1,319,237	
	計	38,230,553	1,319,237	
	総計	684,250,301	25,693,407	