

大阪高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 所得税納税告知処分取消等請求控訴事件  
国側当事者・国(大淀税務署長)

平成24年7月19日棄却・上告・上告受理申立て

(第一審・大阪地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成24年1月12日判決、本資料262号-2・順号11852)

判 決

控 訴 人	株式会社A
上記代表者代表取締役	甲
上記訴訟代理人弁護士	村上 創
同	柿平 宏明
被控訴人	国
上記代表者法務大臣	滝 実
処分行政庁	大淀税務署長
	山本 弘志
被控訴人訴訟代理人弁護士	阿多 博文
被控訴人指定代理人	加藤 友見
同	吉田 崇
同	松本 淳
同	山内 勝
同	山越 基博
同	原田 久
同	林田 幸子

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 処分行政庁が控訴人に対し平成19年12月21日付けでした平成16年5月分ないし平成18年10月分の源泉徴収に係る所得税の納税告知処分及び重加算税の賦課決定処分を取り消す。

第2 事案の概要

1 事案の要旨

- (1) 本件は、控訴人が、処分行政庁において平成19年12月21日付けでした平成16年5月分ないし平成18年10月分の源泉徴収に係る所得税(以下「源泉所得税」という。)の納

税告知処分及び重加算税の賦課決定処分は、控訴人の関連会社が消費税の脱税目的で設立された架空会社であるとの事実誤認に基づくなどの違法な処分であるとして、これらの処分の取消しを求めた事案である。

(2) 原審は、本件訴えのうち、源泉所得税の納税告知処分の取消しを求める部分を却下し、控訴人のその余の請求をいずれも棄却したので、控訴人がこれを不服として控訴した。

## 2 前提事実

以下の事実（以下「本件前提事実」という。）は、当事者間に争いが無い、末尾の括弧内掲記の証拠等によれば、容易に認められる。

### (1) 当事者等

ア 控訴人は、平成6年4月8日に設立された、貨物の管理等を業とする株式会社である。

イ 控訴人の関連会社として、①有限会社B（資本金300万円、平成14年3月12日設立、平成16年8月31日解散。以下「B」という。）（甲1）、②有限会社C（資本金300万円、平成16年4月1日設立、平成18年6月30日解散。以下「C」という。）（甲3）、③有限会社D（資本金300万円、平成17年7月7日設立時の商号は「有限会社O」、平成18年5月1日有限会社Dに商号変更、平成19年8月1日解散。以下、商号の変更の前後を問わず「D」という。）（甲4）、④有限会社Q（資本金300万円、平成18年4月3日設立、平成19年8月1日解散。以下「Q」という。）（甲2）及び⑤E有限会社（資本金300万円、平成18年4月6日設立、平成19年8月1日解散。以下「E」という。）（甲5）が存在した（以下、以上の控訴人の関連会社のうち、Bを除くC、D、Q及びEの4社を併せて「本件各関連法人」という。）。

### (2) 本件各関連法人による税理士報酬及び源泉所得税の徴収・納付

ア 本件各関連法人は、平成16年5月から平成18年10月にかけて、各法人が雇用していたとするアルバイト従業員に対し、原判決添付別表2-1及び原判決添付別表2-2各記載の「俸給・給与等（給与）（本件従業員給与）」欄の「支給金額」欄記載の給与を支給し、同欄の「本税」欄記載の金額を各従業員から徴収したとして、同欄記載の金額を源泉所得税として、管轄税務署である江戸川南、大阪福島及び西各税務署にそれぞれ納付した。

イ 本件各関連法人は、平成16年5月から平成18年10月にかけて、各法人が委任していたとする税理士に対し、原判決添付別表2-1及び原判決添付別表2-2各記載の「本件税理士報酬」欄の「支給金額」欄記載の報酬を支給し、同欄の「本税」欄記載の金額を各税理士から徴収したとして、同欄記載の金額を源泉所得税として、管轄税務署である江戸川南、大阪福島及び西各税務署にそれぞれ納付した。

### (3) 処分行政庁による所得税納税告知処分及び重加算税賦課決定処分と源泉所得税の還付

ア 処分行政庁は、本件各関連法人が徴収・納付していた上記アルバイト従業員に対する給与（以下「本件従業員給与」という。）及び税理士報酬（以下「本件税理士報酬」といい、本件従業員給与と併せて「本件従業員給与等」という。）に係る源泉所得税（以下「本件源泉所得税」という。）について、本来の源泉徴収義務者は本件各関連法人ではなく、控訴人と認められるなどとして、平成19年12月21日付けで、控訴人に対し、原判決添付別表1の「納税告知処分」及び「重加算税賦課決定処分」欄記載のとおり、平成16年5月分ないし平成18年10月分の源泉所得税に係る各納税告知処分（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

知処分と併せて「本件各処分」という。)をした。

イ 処分行政庁は、平成20年1月18日付けで、控訴人に対し、控訴人が平成19年12月17日に本件源泉所得税の一部289万0470円を納付していたことを理由として、原判決添付別表1の「再納税告知処分(減額告知)」欄記載のとおり、さらに納付すべき源泉所得税の額を減少させる各納税告知処分をした(甲8、弁論の全趣旨)。

ウ 本件各関連法人の本店所在地を管轄する江戸川南、大阪福島及び西各税務署長は、上記(2)のア及びイで、本件各関連法人により納付された各源泉所得税の納付は支払者である控訴人の納付義務の履行としての法的効果を持たず、国税通則法56条所定の誤納金に該当するとして、平成19年12月、本件各関連法人に対し、上記各源泉所得税相当額を還付した(甲9の7頁)。

(4) 控訴人の本件各処分に対する不服申立てとその結果

ア 控訴人は、平成20年2月18日、本件各賦課決定処分を不服として、処分行政庁に異議申立てをしたところ(乙25)、処分行政庁は、これに対し、同年5月14日付けで、同申立てを棄却する旨の異議決定をした(甲8)。

イ 上記異議決定の通知を受けた控訴人は、平成20年6月10日、本件各処分について不服があるとして、国税不服審判所長に対して審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、これに対し、平成21年6月1日、控訴人の本件各納税告知処分に対する審査請求を、適法な異議申立てをしないでされた不適法なものとして却下し、その余の審査請求を棄却する旨の裁決をした(甲9)。

(5) 控訴人による本件訴訟の提起

控訴人は、平成21年12月2日、本件各処分の取消しを求める本件訴訟を提起した(顕著な事実)。

(6) 別件刑事事件の有罪判決の確定

ア 控訴人及び控訴人代表者甲(以下「甲」という。)は、平成19年11月16日、大阪地方検察庁検事により、大要、「甲が控訴人の業務に関し、消費税等を免れようと企て、事業実体のない本件各関連法人を設立するなどし、課税仕入れに該当しない控訴人従業員に対する給与を本件各関連法人への外注費であるかのように仮装し、課税仕入れにかかる消費税額を過大に計上するなどした上で、内容虚偽の消費税等の確定申告書を提出して、もって不正の行為により控訴人の平成15年9月期分ないし平成17年9月期の消費税及び地方消費税合計8140万円余を免れた」との公訴事実の消費税法及び地方税法各違反の罪で、大阪地方裁判所に公訴提起された(以下「別件刑事事件」という。)(甲6)。

イ 大阪地方裁判所は、平成20年3月26日、別件刑事事件につき、控訴人を罰金2000万円、甲を懲役2年にそれぞれ処し、甲に対し、4年間その刑の執行を猶予するとの判決を宣告し、同判決は同年4月10日確定した(乙1)。

3 本件に関連する税務法規の定め

(1) 所得税法

ア 183条1項 居住者に対し国内において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。

イ 204条1項 居住者に対し国内において次に掲げる報酬若しくは料金、契約金又は賞金

の支払をする者は、その支払の際、その報酬若しくは料金、契約金又は賞金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。

1号 (略)

2号 弁護士(外国法事務弁護士を含む。)、司法書士、土地家屋調査士、公認会計士、税理士、社会保険労務士、弁理士、海事代理士、測量士、建築士、不動産鑑定士、技術士その他これらに類する者で政令で定めるものの業務に関する報酬又は料金

3号～8号 (略)

## (2) 国税通則法

### ア 67条1項

源泉徴収による国税がその法定納期限までに完納されなかった場合には、税務署長は、当該納税者から、36条1項2号(源泉徴収による国税の納税の告知)の規定による納税の告知に係る税額又はその法定納期限後に当該告知を受けることなく納付された税額に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。ただし、当該告知又は納付に係る国税を法定納期限までに納付しなかったことについて正当な理由があると認められる場合は、この限りでない。

### イ 68条3項

前条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。

### ウ 115条1項

国税に関する法律に基づく処分(80条2項(行政不服審査法との関係)に規定する処分を除く。以下この節において同じ。)で不服申立てをすることができるものの取消しを求め訴えは、異議申立てをすることができる処分(審査請求をすることもできるもの(異議申立てについての決定を経た後審査請求をすることができるものを含む。)を除く。)にあっては異議申立てについての決定を、審査請求をすることができる処分にあつては審査請求についての裁決をそれぞれ経た後でなければ、提起することができない。ただし、次の各号の1に該当するときは、この限りでない。

1、2号 (略)

3号 異議申立てについての決定又は審査請求についての裁決を経ることにより生ずる著しい損害を避けるため緊急の必要があるとき、その他その決定又は裁決を経ないことにつき正当な理由があるとき。

## 4 争点

### (1) 本案前の争点

ア 本件各納税告知処分の取消しの訴えは審査請求前置を欠き不適法か。

イ 平成20年1月18日付け納税告知処分で減額された部分について、訴えの利益を欠き不適法か。

(2) 本案の争点

ア 控訴人が本件源泉所得税の源泉徴収義務者か。

イ 本件各関連法人のした源泉所得税の納付は、控訴人を徴収義務者とする本件源泉所得税の納付として有効か。

ウ 重加算税の賦課要件を充足するか。

(ア) 控訴人が本件源泉所得税を法定納期限までに納付しなかったことについて正当な理由があるか。

(イ) 仮装・隠ぺいの有無

5 争点に関する当事者の主張

後記6のとおり、「当審における控訴人の補充主張」を付加するほかは、原判決6頁11行目から同12頁23行目までに記載のとおりであるから、これを引用する。

ただし、原判決10頁2行目の「法人格を否認するものにほかならない。」を「法人格を否認するものにほかならないところ、本件においては、法人格を否認するような根拠はない。」に、同頁12行目の「刑事事件」を「別件刑事事件」に、同11頁6行目の「204条2号」を「204条1項2号」に、それぞれ改める。

6 当審における控訴人の補充主張

(1) 争点(1)ア(本件各納税告知処分の取消しの訴えは審査請求前置を欠き不適法か)について

ア 不服申立前置が審査裁決庁の負担軽減を趣旨とするのであれば、既に処分行政庁において本件各関連法人の実体の有無という点は争点として判断されているのであるから、何ら争点が付加されたわけでもなく、かかる観点から見ても審査裁決庁の負担の増加等観念できない上、処分行政庁の判断において本件各関連法人の実体の有無という、本件納税告知処分の適否及び本件賦課決定処分の適否に共通し、かつ主となる争点について詳細に判断がされており、それを不服として審査請求を行っている以上、仮に控訴人が異議申立てを形式的に申し立てていたとしても、審査請求を行っていたことは明らかであり、何ら審査裁決庁の負担は観念し得ないから、本件各納税告知処分については実質的に不服申立てが前置されていると評価できる。

イ 国税通則法115条1項3号にいう正当な理由とは、不服申立前置主義の趣旨に実質的に反しない場合の救済のために設けられたものと考えらるべきであるところ、納税告知処分と重加算税賦課決定処分の適法違法の判断の一般的な関係ではなく、当該事案において争点となっているものが何かを実質的に見極めた上で、同じ判断がされるが故に審査裁決庁の負担がなかったかどうかという観点から不服申立を前置する必要性と合理性を判断する必要がある。

本件においては、本件各関連法人の実体の有無という争点が本件各納税告知処分の適否を判断する重要かつ不可欠な争点として挙げられ、それについての判断は両処分において必ず共通する以上、重加算税賦課決定処分に対して不服申立てを経なければ、本件各納税告知処分に対する不服申立てにおいても本件各関連会社の実体の有無という争点について同じ判断が示されることになるから、正当な理由が存する。

(2) 争点(2)ア(控訴人が本件源泉所得税の源泉徴収義務者か)について

ア 源泉徴収制度の趣旨を税額算定の容易性という現実的な問題に求めながら(形式論)、それとは全く関係のない経済的出捐の効果の帰属等の実質的要素を持ち込むことは全く論理性がなく、また、明確性の要求される租税法主義に反する定義付けであることは一見して明らかである(最高裁判所平成23年2月18日(判例タイムズ1345号115頁)参照)。

イ 税理士による申告書等の作成の対価は、当該関連会社が負担すべきものであって、「控訴人自身の事業に関するもの」とする根拠が全く不明である。

ウ 給与等の「支払をする者」とは、給与等の発生原因たる雇用契約等の契約当事者にほかならず、そう解することによって、給与支給者及び受給者双方の意思によって権利・義務の法的関係が客観的に生じ、徴税上特別の便宜を有して能率を挙げ得る。

エ 本件は、支払者を控訴人と認定することによって、本件各関連法人との契約関係があるにもかかわらず、控訴人が別人格であることを理由に国税徴収義務を免れることを許容しなかったものであって、かかる効果は、まさに判例理論という法人格否認の効果以外の何物でもないが、本件においては同法理の適用はない。

(3) 争点(2)イ(本件各関連法人のした源泉所得税の納付は、控訴人を徴収義務者とする本件源泉所得税の納付として有効か)について

万が一実質的な観点から経済的出捐の効果が控訴人に帰属するために、源泉徴収義務者が控訴人となるとすれば、本件各関連法人の名義による納付の効果がその経済的効果の帰属する控訴人に帰属すると考えるべきであって、納付者の認定と納付行為の有無の問題は、一連の納税に向けられた行為の評価の問題である以上、同様に考えるべきであって、何ら別個に考え得る理由は存しない。

(4) 争点(2)ウ(ア)(控訴人が本件源泉所得税を法定納期限までに納付しなかったことについて正当な理由があるか)について

本件においては、そもそも本件従業員給与等に係る源泉所得税の徴収義務発生時に、源泉所得税を納付すべきである等と考える余地はなかったものであり、本件源泉所得税は、本件関連法人が適正に国に納付していたから、国税通則法67条1項ただし書にいう「正当な理由」がある。

(5) 争点(2)ウ(イ)(仮装・隠ぺいの有無)について

最高裁判所平成17年1月17日第二小法廷判決(民集59巻1号28頁)において、納税者と税理士の意思の連絡によって納税者が隠ぺい・仮装を容認していたと認められなければ国税通則法68条1項の重加算税の賦課要件を満たさない旨判示されているから、納税者の認識は不可欠であり、控訴人において何ら源泉所得税の脱税の意図はなく仮装・隠ぺいをしたとは認められない。

### 第3 当裁判所の判断

#### 1 判断の概要及び原判決の引用

(1) 当裁判所も、原判決と同様に、本件訴えのうち、本件各納税告知処分の取消しを求める部分は、適法な不服申立手続を経ていないから不適法であり却下を免れず、本件各賦課決定処分の取消しを求める請求は、同処分が適法であるから理由がなく棄却すべきものと判断する。

(2) その理由は、後記2において、原判決を補正し、後記3において、「当審における控訴人の補充主張に対する判断」を付加するほかは、原判決の第3の1~3(原判決12頁25行目か

ら同32頁21行目まで)に記載のとおりであるから、これを引用する。

## 2 原判決の補正

### (1) 争点(1)ア(本件各納税告知処分の取消しの訴えは審査請求前置を欠き不適法か)に関する補正

ア 原判決13頁4行目の「前記前提事実(2)」を「本件前提事実(4)」に改める。

イ 原判決15頁7行目の「その余の点を論ずるまでもなく」を「争点(1)イについて判断するまでもなく」に改める。

### (2) 争点(2)ア(控訴人が本件源泉所得税の源泉徴収義務者か)に関する補正

#### ア Cに関する補正

(ア) 原判決16頁4行目の「前記前提事実(1)」を「本件前提事実(1)イ」に改める。

(イ) 原判決16頁13行目の「取締役」を「代表者である取締役」に改める。

(ウ) 原判決16頁20・21行目の「丙に」を「丙名義の信用金庫の口座に」に改める。

(エ) 原判決17頁6行目の「経理担当」を「経理課長」に改める。

(オ) 原判決17頁18行目の「3、」の次に、「4、」を加える。

(カ) 原判決17頁22行目の「届出書」を「開設届出書」に、同24行目の「面接の際に」を「面接の際や倉庫として」に各改める。

(キ) 原判決18頁15行目の「業務委託契約書」を「業務委託契約」に改める。

#### イ Dに関する補正

(ア) 原判決18頁25行目の「前記前提事実(1)」を「本件前提事実(1)イ」に改める。

(イ) 原判決19頁1行目の「丁」を「控訴人の総務兼経理部長の丁」に改める。

(ウ) 原判決19頁6行目の「商号を変更すること」を「商号を『有限会社O』から『有限会社D』に変更すること」に改める。

(エ) 原判決19頁20行目の「戊」を「控訴人の経理課長の戊」に改める。

#### ウ Qに関する補正

(ア) 原判決21頁3行目の「前記前提事実(1)」を「本件前提事実(1)イ」に改める。

(イ) 原判決21頁11行目の「取締役」を「代表者取締役」に改める。

(ウ) 原判決22頁12行目の「面接の際に」を「面接の際や倉庫として」に改める。

#### エ Eに関する補正

(ア) 原判決23頁11行目の「前記前提事実(1)」を「本件前提事実(1)イ」に改める。

(イ) 原判決23頁17行目の「取締役」を「代表者取締役」に改める。

#### オ 検討に関する補正

(ア) 原判決25頁11行目の次に改行して次のとおり加え、同12行目冒頭の「(ア)」を削る。

「(ア) ところで、消費税及び地方消費税に関しては、新規事業者(法人にあつては資本金額が1000万円未満のものに限る。)は、事業開始後2年間は、小規模事業者に係る納税義務の免除(消費税法9条)の該当性を判断するための基準期間(個人事業者についてはその年の前々年をいい、法人についてはその事業年度の前々事業年度をいう。同法2条1項14号)がないため、消費税を納付する義務がない(同法9条、12条の2)。」

(イ) 原判決26頁25・26行目の「刑事事件(前記前提事実(3))」を「別件刑事事件(本

件前提事実(6)」に改める。

- (3) 争点(2)イ(本件各関連法人のした源泉所得税の納付は、控訴人を徴収義務者とする本件源泉所得税の納付として有効か)に関する補正

原判決29頁19行目の「実質所得者課税の原則(所得税法12条)に準じ、」を削る。

- (4) 争点(2)ウ(重加算税の賦課要件を充足するか)に関する補正

原判決30頁20行目の「前記前提事実(2)」を「本件前提事実(3)」に改める。

### 3 当審における控訴人の補充主張に対する判断

- (1) 争点(1)ア(本件各納税告知処分の取消しの訴えは審査請求前置を欠き不適法か)について  
ア 本件各納税告知処分につき異議申立てがされたと評価し得るか。

控訴人は、不服申立前置の立法趣旨にまで遡って、本件の場合、審査裁決庁の負担は観念し得ないから、本件各納税告知処分については実質的に不服申立てが前置されていると評価できる旨主張している。

検討するに、証拠(乙25)によれば、本件の異議申立書の1枚目には、「異議申立てに係る処分」の「税目」として、「1 申告所得税、2 法人税、3 消費税及び地方消費税、4 相続税、5 贈与税、7 源泉所得税」が例示記載され、次に源泉所得税の記載の次に、「原処分名」として、「7 納税の告知、8 加算税」が記載され、さらに、加算税の記載の次に、「a 不納付加算税の賦課決定、b 重加算税の賦課決定」が記載されていて、異議申立人がこの中から不服申立てをする処分等を選択して、○で囲む形式が採られているところ、控訴人は、このうち、「源泉所得税」と「重加算税の賦課決定」を○で囲み、源泉所得税のうち、「納税の告知」は○で囲んでいないこと、異議申立書に別紙として添付されている異議申立の理由にも、表題として、「所得税に掛る重加算税について」、理由の末尾に、「上記の理由によりこの度の所得税に加算される重加算税に関しましては、異議申し立てとし返還をして頂きたくここに申請します。」とそれぞれ記載されていることが認められる。

このような異議申立書の体裁や控訴人の記載内容からすると、本件の場合、控訴人は、異議申立てにおいて、本件各賦課決定処分に対してのみ不服を申し立てているのは明白であり、本件各納税告知処分に対して、不服を申し立てていると解する余地はない。

そして、このように異議申立ての対象処分が明白である場合に、控訴人が主張するように、審査裁決庁が個別の事案毎に不服申立前置の立法趣旨に遡って実質的に不服申立が前置されているか否かを検討することを要すると解すること自体、ひいては審査裁決庁が不服申立の対象を的確に把握することを妨げ、それ自体不服申立前置が設けられている趣旨に反するものというべきである。

したがって、控訴人の上記主張は採用できない。

- イ 国税通則法115条1項3号にいう正当な理由があるか。

控訴人は、本件各関連法人の実体の有無という争点が共通するから、本件に国税通則法115条1項3号にいう正当な理由があると主張している。

しかしながら、この点は、前記1(2)で原判決第3の1(3)を引用して判示したとおり、一方に対して不服申立てを経ているれば、他方に対する不服申立てにおいても同じ判断が示される可能性が大きいと、改めて不服申立ての前置を要求する必要性と合理性に乏しいような場合には、上記の正当な理由があるものと解されるが、単に、争点が共通であるというだけでは、不服申立前置が設けられた趣旨に照らし、上記の正当な理由があるとはいえないとい



うべきである。

したがって、控訴人の上記主張は採用できない。

(2) 争点(2)ア(控訴人が本件源泉所得税の源泉徴収義務者か)について

ア 控訴人は、源泉徴収制度に経済的出捐の効果の帰属等の実質的要素を持ち込むことは誤っており、最高裁判所の判例にも反する旨主張している。

しかしながら、税額算定の容易性から源泉徴収制度が設けられたとしても、そのことから、直ちに源泉徴収義務者である「支払をする者」を形式論理で解釈しなければならないことに帰着するわけではない。

また、控訴人が引用する最高裁判所の判例は、贈与行為時の受贈者の住所が日本国内にあったか香港にあったかが争点になった事案において、受贈者の住所は香港にあったと認定したもので、贈与税の要件である「住所」の判断に当たって、「一定の場所が住所に当たるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かによって決すべきものであり、主観的に贈与税回避の目的があったとしても、客観的な生活の実体が消滅するものではない」と判示しているにすぎず、本件に妥当する適切な先例ではない。

イ 控訴人は、本件各関連法人の法人税確定申告書作成に係る税理士報酬の源泉徴収義務者及び本件アルバイト従業員に係る本件従業員給与の源泉徴収義務者は、本件各関連法人である旨主張している。

しかしながら、前記1(2)で原判決第3の2(1)イを引用して認定した事実(前記2(2)アないしエのとおり補正後のもの)によれば、本件アルバイト従業員による作業や顧問税理士による業務は、控訴人が本件従業員給与等の「支払をする者」を本件各関連法人であると仮装するための手段とされているにすぎず、その実質は、いずれも控訴人のためにされている行為であるから、本件従業員給与等の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は控訴人であって、前記1(2)で原判決第3の2(1)ウを引用して判示(前記2(2)オのとおり補正後のもの)したとおり、控訴人が「支払をする者」に該当するものというべきである。

ウ 控訴人は、本件は、法人格否認の法理を適用したものであり、本件には同法理の適用はない旨主張している。

しかしながら、前記1(2)で原判決第3の2(1)ア及びウを引用して判示(前記2(2)オのとおり補正後のもの)したとおり、あくまで、所得税法上、源泉徴収義務者とされる「支払をする者」の解釈につき、その規定の趣旨に照らして実質的に行い、「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」であると解して、控訴人がこれに該当すると判断しているにすぎないのであって、法人格否認の法理を適用して、本件各関連法人の法人格を否認しているわけではない。

したがって、控訴人の上記主張はその前提を欠き採用できない。

(3) 争点(2)イ(本件各関連法人のした源泉所得税の納付は、控訴人を徴収義務者とする本件源泉所得税の納付として有効か)について

控訴人は、源泉徴収義務者が控訴人となるとすれば、本件各関連法人の名義による納付の効果はその経済的効果の帰属する控訴人に帰属すると考えるべきである旨主張している。

しかしながら、この点も前記1(2)で原判決第3の2(2)を引用して判示(前記2(3)のお

り補正後のもの) したとおり、控訴人が源泉徴収義務者である以上、法令上の規定なしに第三者名義でこれを徴収することは許されないし、納付行為についても、代理人が権限内で本人のために納付することを示した上での納付でない限り、他者が代わって徴収・納付したとしても、本人が納付したという法的効果が生じないのは明らかである。

したがって、控訴人の上記主張は採用できない。

(4) 争点(2)ウ(ア) (控訴人が本件源泉所得税を法定納期限までに納付しなかったことについて正当な理由があるか) について

控訴人は、国税通則法67条1項ただし書にいう「正当な理由」がある旨主張している。

なるほど、本件従業員給与等に係る源泉所得税の徴収義務発生時においては、本件源泉所得税は、本件各関連法人により国に納付されていたものではある。

しかしながら、本件前提事実(1)(2)(6)並びに前記1(2)で引用した原判決第3の2(1)の認定判断(前記2(2)で補正後のもの)を総合すると、本件においては、控訴人及び甲が仕入れ税額控除制度を悪用して消費税の課税を免れるためのスキームを構築した結果、本件各関連法人が本件源泉所得税を国に納付したことが認められるので、そのスキーム構築によるリスクは当然控訴人が負担すべきであって、そのスキームの存在を前提とした控訴人の上記主張は到底採用できるものではない。

(5) 争点(2)ウ(イ) (仮装・隠ぺいの有無) について

控訴人は、最高裁判所の判例を引用して、控訴人において、何ら源泉所得税の脱税の意図はないから、仮装・隠ぺいをしたとは認められない旨主張している。

しかしながら、この点も前記1(2)で原判決第3の2(3)イを引用して判示したとおりであって、控訴人の上記主張は採用できない。

控訴人が引用する最高裁判所の判例は、納税者から申告の委任を受けた税理士の行為をもって納税者に対して重加算税を賦課できるかが問題となった事案にすぎず、重加算税の賦課要件として納税者の脱税の意図を必要とするかが直接の争点となった事案ではないから、本件と争点を異にし、適切な先例とはいえない。

#### 第4 結論

以上によれば、本件訴えのうち本件各納税告知処分の取消しを求める部分は不適法であるから却下を免れず、その余の控訴人の請求(本件各賦課決定処分の取消請求)は理由がないから棄却すべきところ、これと同旨の原判決は相当であるから、本件控訴は理由がない。

よって、本件控訴を棄却することとして、主文のとおり判決する。

大阪高等裁判所第13民事部

裁判長裁判官 紙浦 健二

裁判官 神山 隆一

裁判官 内山 梨枝子