

## 判例研究

# 社長と呼ばれている者が 源泉徴収義務者に該当しないとされた事例

大阪高裁平成27年11月20日判決(平成27年(う)第39号,  
所得税法違反被告事件, 控訴棄却, 確定)未公刊

加藤恭子

(税理士)

### 目次

#### I 事実の概要

- 1 事実の概要
- 2 第一審判決の概要

#### II 判旨

- 1 被告人の共同経営者性
- 2 被告人が共同経営者とは認められない場合に源泉徴収義務者と認められるか

#### III 検討

- 1 本判決の意義
- 2 本件の特異性
- 3 源泉徴収義務者の判例等
- 4 まとめ

### I 事実の概要

#### 1 事実の概要<sup>(1)</sup>

Xは、平成14年9月頃に開業した個人営業のクラブである。Xについて、Aがオーナーママと呼ばれ主に営業面でのトップとして業務を行い、他方、被告人が開業当初は副社長という肩書で、その後7、8年経ったころから社長という肩書で、黒服と呼ばれる裏方業務全般のトップとして業務を行っており、他にクラブ経営面で中核的な人物はいなかった。Xは着席するだけで4万円が請求されるという高級クラブであり、月平均5,000万円弱程度の売上げであった。平成21年8月から平成23年7月までの期間で、歩合制報酬となる幹部ホステスが4～6名、それ以外の日給制のホステスがおおむね20名後半～30名前半の規模

で営業していた。

Aの利得は、売上げにかかわらず月額500万円とされており、当月の売上げで支払えなかった場合には、翌月の売上げから支払われるなどしており、現実に月額500万円が支払われていた。幹部ホステスの中には月額報酬が200万円を超える者もいたが、A以外のホステスは、各自の報酬額から自分の客の未収金相当額が控除されることとなっており、前述の幹部ホステスも100万円以上の未収金相当額を控除され、実質的な所得は100万円前後になることもあった。Aにはこのような未収金の個人負担がなかった。またAは、他のクラブでの飲食や美容治療の費用をXの経費として計上

(1) 本稿におけるX、Y、A等の略号は、裁判所HPの裁判例情報に掲載された第一審判決の例に、基本的に従っている。

していたが、他のホステスでこのような経費計上は認められていなかった。

また、アルバイト的なホステスや黒服従業員を採用する権限は、黒服従業員であってもそのポストに応じて認められており、例えば専務の肩書を持つ黒服ナンバー3の者は日給4万円までのホステスを採用する権限があった。しかし、高額報酬の幹部ホステスの採用権限はAにあって被告人にはなく、結局、従業員の採用や解雇を決める最終的決定権限はAにあり、被告人にはAのホステス等の採用に関する最終的決定権限に由来する他の黒服従業員のラインのトップとしての決定権しかなかった。

なお、被告人は、高校卒業後の昭和62年頃に大阪市内のミナミにあるクラブにウエイターとして稼働するようになり、その店でホステスをしているAと知り合った。平成6年にAと被告人が中心となりミナミでクラブYの業務を開始した。当時26歳の被告人は、Yにおいて専務の肩書で黒服のトップとしてホステスの出勤管理、営業中のホステスをどの客に付けるかといった差配、売上げや経費に関する計算や支払等の業務を行っており、報酬は月額70万円程度であった。他方、Aは、少なくとも途中から収入月額500万円、また未収金の個人負担はなしという待遇になり、自由出勤の形態で業務に携わっていた。平成9年になると、A及び被告人は、Yを閉店してクラブZを開店した。被告人は、Zでも専務の肩書で黒服のトップとして業務に従事し、報酬は月額80万円程度であった。平成14年8月、A及び被告人はZを閉店してXを開店させている。

さらに、被告人は、本件当時、Xの店舗賃貸借契約、店舗の火災保険契約、顧客の未収

金の支払先の入金口座、その他営業許可の名義人等になっており、被告人は、自ら名義人としてXの所得税の確定申告をしている。また平成24年6月に、被告人は、Xが屋号を変更した後のWにつき、顧客のクレジットカード払いの早期立替業務を行っていた株式会社Dに対し、立替金の振込先を被告人名義の口座に変更する手続きを行い、その後、7月には、Dから振込先をA側の人物名義の口座に変更する話があった際、強い口調でWが自分の店である趣旨の発言をして変更手続きに抗議したことがあった。

Xは、平成21年8月から平成23年7月までの間、Xで稼働する従業員等に対し、給与として合計1億3,163万1,960円を、同クラブで稼働するホステスに対し、報酬として合計6億276万7,900円をそれぞれ支払った際、これらの従業員等に対する給与について所得税として合計3,143万1,591円を、ホステスに対する報酬について所得税として合計4,797万4,278円をそれぞれ源泉徴収し、各法定納期限までに所轄税務署に納付しなければならないのに、これを納付せず、もって源泉徴収して納付すべき所得税合計7,940万5,869円を納付しなかったため、平成24年7月、被告人は、Xの源泉所得税の不納付犯（所得税法240条1項）として、起訴された。本件において源泉所得税不納付の事実があったことについては争いがなく、争点は、被告人がXの源泉徴収義務者であったか否かである。

第一審において、検察官は、「被告人は、AとXを共同経営していたから、Aとともに、稼働する従業員等に対する給与及びホステスに対する報酬（以下本件給与等という）の源泉徴収義務者であった」と主張し、被告人側は、「Xは、Aが単独で経営しており、被告人

はAの従業員にすぎず、給与等に対する源泉徴収義務を負う立場にはなかったから、真正身分を欠き、無罪である」と主張した。

## 2 第一審判決の概要

第一審大阪地裁平成26年11月10日判決（判タ1424号338頁，TAINS Z999-9134）<sup>(2)</sup>は、「源泉徴収義務者について、所得税法183条1項は『給与等の支払いをする者』、同法204条1項は『報酬若しくは料金、契約金又は賞金の支払いをする者』として定める。給与や報酬等の支払をする者と支払を受ける者との間に特に密接な関係があつて、徴税上特別の便宜を有し、その能率を挙げ得ることが、そのような支払をする者に源泉徴収義務が課された趣旨であることに鑑みると、かかる特に密接な関係とは、それが濫用的脱法的である場合は別として、原則として、雇用契約や請負契約等の法律上の債権債務関係を意味すると解され、給与等の支払をする者とは、本来の債務者あるいはこれに準ずる関係にある者とみるのが相当である。そして、Xは、個人経営のクラブであったから、通常は、その経営者が債権債務関係の当事者といえる。そこで、被告人がXの経営者といえるかについて検討する」と述べた後、「〔1〕被告人のX営業による利得は、Aの利得の5分の1かそれ以下にとどまっており、Aの待遇は、経営者と考えなければ合理的でない待遇であるが、被告人の待遇は、幹部従業員のトップとして考えても合理的なものであること、〔2〕Aは、幹部ホステスに関し裁量で採用を決定する権限があつたと認められるが、被告人には、そのような権限はなく、ホステスを含むXにおける従業員の採否の最終的決定権はAのみが持っていたと認められること、〔3〕Aと被告人は、被告

人が20代に開店したY以降二人三脚でクラブを経営してきたが、Y当時、被告人が経営者とはいえないことは明らかであり、その後経営が、被告人を含む共同経営に変わったことを示す事情がないことが指摘できる。そして、自分が共同経営者であることを認める被告人の検察官調書は信用することができず、その他被告人が経営者であることを示唆する方向の事情も、それ以外の説明が十分に可能といえる。以上によれば、被告人は、Xの幹部従業員に過ぎず、共同経営者ではなかったと認められる」、「被告人は、Aの僅か5分の1しか利得配分を受けておらず、給与等の計算は、黒服従業員のトップとして事実上行っていたにすぎないのであるから、そのような者を経済的出捐の効果の帰属主体などといえるはずもなく、被告人を源泉徴収義務者とみることはできない」、「XはAの単独経営であり、被告人はいわば黒服従業員のトップとして経理等の業務に従事していた幹部従業員にすぎず、被告人は、ホステスや黒服従業員の請負、雇用契約の主体には当たらない。したがって、被告人は、本件給与等の源泉徴収義務者に該当しない」、として無罪を言い渡した。

検察官が控訴。控訴理由は、①被告人がXで稼働する従業員及びホステスに対して給与及び報酬の「支払をする者」（所得税法183条1項、204条1項6号）であり、その給与及び報酬に対する所得税の源泉徴収義務者であることが明らかであるのに、被告人が源泉徴収義務者に該当しないと判断した一審判決には判決に影響を及ぼすことが明らかな事実誤認

(2) 地裁の判決についての判例評釈として 林仲宣＝高木良昌「判批」税務弘報63巻2号（2015年）62頁、今村隆「判批」ジュリスト1478号（2015年）10頁がある。

がある、②一審判決の認定によっても、被告人がXにおいて従業員等に対する給与等の支払事務を統括していた者であり、経営者であるAの「使用人その他の従業者」に該当し、被告人を両罰規定（所得税法243条1項）により処罰できることは明らかであるから、一審裁判所には、検察官に対し両罰規定の訴因に訴因変更手続を促す等の義務があるにもかかわらず、それを行わずに無罪判決を言い渡した手続には、判決に影響を及ぼすことが明らかな訴訟手続の法令違反がある、の2点である。以下、本稿では上記①の点のみ取り上げる。

## II 判旨

### 控訴棄却

「当裁判所は、検察官の主張を踏まえても、一審判決の前記認定説示は相当なものとして是認できると判断した。以下では、検察官の主張に沿って、被告人が共同経営者と認められるか、被告人が共同経営者とは認められない場合に源泉徴収義務者と認められるかについて検討する。」

### 1 被告人の共同経営者性

#### (1) Xの営業状況、A及び被告人の利得や待遇について

「本件当時、Aの利得はXの売上げの変動にかかわらず月額500万円とされ（これはXの売上げの約1割に相当する。）、現実に同額が支払われていたこと（なお、Xの営業状況、A及び被告人の利得や待遇は、Xの前身のクラブ当時と基本的に違いはなかったところ、この利得額は、Xの前身のクラブ当時、Aが仕事を休んでいた期間においても支払われていた。）、また、他の幹部ホステスは自分の客に

対する売上げの未収金を回収できなかった場合には、各自の報酬額から未収金相当額が控除されるという個人負担を負っていたのに、Aにはこのような負担はなく、他のホステスとは異なり、美容治療の費用等をXの経費として計上していたもので、Aは営業部門の他の幹部ホステスと比較して破格の待遇を受けていたことが認められる。また、Xの現金売上げの相当額はAの預かりとなっていたと認められ、Aは、売上金の現実的な管理も行っていたといえる。これに対し、被告人の利得は経費込みで月額120万円と定められていたが、現実には月平均で80万円から100万円程度の金額を得ていたにとどまり、分割で受け取ることも多く、他の黒服従業員との比較においても、同系列のトップと評価できる待遇であったことが認められる。一審判決が説示するように、被告人とAとは、利得の面で5倍以上の開きがあるもので、この点は、営利活動における経営者か否かの判断において、両者を同様に扱うことを困難とする事情といえる。以上のようなAの待遇は、経営者と考えなければ合理的でないと思われる待遇であるが、被告人の待遇は、利得額や他の黒服従業員同様に経費が個人負担となっていることからみても、黒服従業員と同系列のトップと評価することのできる待遇とみられ、同旨の一審判決の認定、説示は相当として是認できる。」

検察官は、クラブのような特殊な業界においては、報酬金額の差が共同経営者性を否定する要因とはならないと主張するが、報酬や待遇の差は、Aが営業能力の高いホステスであったことを考慮しても、一審判決が被告人を経営者として扱うことを困難にする事情の一つとみたことは不合理とはいえない。また、

検察官は、Aが個人的な費用の一部をXの経費として計上されていたことが、トップホステスに対する優遇措置といえるなどとも主張するが、他の幹部ホステスへの待遇や前身クラブ時代にはAが休んでいた期間においても高額な報酬が支払われていたことなどに照らすと、その優遇措置は、売上げの貢献度のみでは説明できない。さらに検察官は、共同経営者間の利得配分には様々な形態があり、Xでは売上げが経費を上回った場合には第一次的にAの所得が増加し、経費が上回った場合には第一次的に被告人が自らこれを負担するという形の役割分担による共同経営が行われていたと主張するが、このような役割分担は、共同経営としては不自然かつ不合理である。検察官は、損失負担を負っていることが被告人の経営者性を強く基礎付ける要素であると主張するが、被告人が120万円の支払を受けられなかったことは、実質的には、Aの意向によるものとみることができ、固定給の全額の支払を受けられなかったことが、Xの事業活動の損失を個人として負担していたと評価することにはならない。さらに検察官は、Xの事業全体の収支によって報酬が増減するのは、Aと被告人のみであり、経営全体の利益と損失は両名に帰属していると主張するが、被告人とAの報酬は質的に異なるものとみられることなどに照らすと、Aの報酬は個人事業主の典型的な報酬体系とみられるのに対し、被告人の報酬はそのようにみることができない。検察官は、全ての黒服及びホステスの中で、被告人とAのみがタイムカードが存在しないなどの事情を指摘するが、被告人が固定給の幹部従業員であったとすれば、タイムカード等がなくとも特段不自然ではない。また検察官は、被告人が従業員等から源泉徴収し不納

付として手元に留保した金員の一部を被告人個人の報酬に充てていたのが、実質的な意味でもX全体の源泉徴収の不納付による違法な利得を得ていたと主張するが、源泉徴収の不納付による実質的な利益を得ていたのはAであって、被告人自身が違法な利益を得ていたという評価は困難である。

## (2) 従業員の採用状況、採用権限について

検察官は、一審判決には、従業員の採否の最終決定権はAのみにあるとした誤りがあり、またクラブ全体の営業・運営に当たって必要なホステスや従業員の採用権限を誰が有していたかを一切考慮していないと主張するが、源泉徴収義務者かどうかの判断にとっては、Xの営業に大きな影響を与える高額報酬の幹部ホステスの採用権限を誰が持っていたかが重要である。次に検察官は、幹部ホステスの採用につきAのみが排他的かつ最終的な決定権を有していたとは認められないと主張するが、幹部ホステスの採用にあたってAに決定権限があった。また、検察官は、X等のクラブの元従業員らが被告人から採用面接を受けて雇用条件の話をされたという事実を一審判決が全く考慮していないと主張するが、幹部ホステス以外の主として事務職の者らにつき、被告人が採用面接を行い、雇用条件の話をしたとしても、黒服従業員の系列の幹部として行ったものともみられる。さらに検察官は、被告人が経理経験の乏しい被告人の母親であるGをX開店当時から経理担当として雇うなどの事実が被告人が人事に強い影響力を行使できたことを裏付けると主張するが、被告人が黒服従業員中の幹部であるとしても説明可能である。

## (3) X以前の経緯について

一審判決は、Aと被告人とがYを開店した当時、被告人が経営者といえないことは明らかであり、その後経営が被告人を含む共同経営に変わったことを示す事情がないことを指摘できるとしており、このような認定説示は関係証拠に照らし相当として是認できる。

検察官は、一審判決には被告人が黒服従業員のラインのトップと位置付けられることから直ちに経営者性を否定するという誤りがあると主張するが、一審判決は、Y当時の被告人の経営者性につき被告人の業務内容等から被告人が経営者ではないと判断しており、黒服のラインのトップが経営者ではないことを当然の前提とはしていない。また、検察官は、被告人はXの事業全体から生じた損失を負担するというリスクをとって共同経営者となり、それに基づき高額の報酬を得ていたなどと主張する。しかしAと被告人との間で、Xの事業全体から生じた損失を負担するというリスクを被告人がとり、被告人の報酬が事業全体の損益と連動していたと評価することはできない。

## (4) 被告人が共同経営者である旨の被告人自身の供述の評価について

一審判決は、待遇面でAとは格段の違いがあるのに、なぜ共同経営者といえるのか、いつ共同経営者となったのかという肝心な部分の記載が検察官調書に全くないことなどを指摘し、経営者性の判断に関して証拠価値は低いと判断していることは、相当として是認できる。被告人自身がAに向かって自らを共同経営者と宣言しているメール内容は、被告人がXの業務を長年裏方トップとして仕切ってきた以上自分にも責任があるという趣旨で共

同経営と言われても仕方がないという感覚を持っていたということでも説明が可能である。

## (5) 被告人が経営者であることを示唆するその他の事情について

検察官は、被告人がXにおいて、被告人名義で個人事業の開業等届出書を出していること、所得税の確定申告を行ったこと、源泉所得税を納付したことなどを挙げ、被告人が現に源泉徴収義務者であることを表明し、行動していたことは、被告人が共同経営者であったことを推認させると主張する。しかし、「課税実務において、原則として源泉徴収義務者として届出を行っている名義人を源泉徴収義務者として取り扱っているとしても、名義人が常に源泉徴収義務者となるわけではなく、実質的な観点から検討されるべきである」。クラブの各種名義人について名義貸しが普通に行われていたことをも踏まえると、被告人が黒服従業員であったとしても上記事情は合理的に説明できる。また、検察官は、Xの後身であるクラブWにおいても被告人の報酬に未払分が発生したり、被告人が経費を負担したりしていたことを指摘するが、クラブにおいて現金が不足するときに、経理担当者としての責任感から他の従業員等の給与等の支払を優先したと見られ、後日精算が予定されていたと解される。被告人はAと共にクラブ経営の業務部門に関する意思決定を行っていたと主張するが、被告人が黒服のトップの幹部従業員であったことによっても十分説明できる。さらに、検察官は、被告人がXの財務面を掌握していたと主張するが、現金売上げはAが持ち帰り、自己の報酬額を確保した上で管理していたもので、被告人は、支払についてもホステス等の給料明細を作成して事前にAに

了解をとるなどしていたのであり、被告人がAの意を受けた幹部従業員として財務面を管理、把握していたとみることができる。検察官は、被告人が資金繰りの手段の一つとして、ホステスから徴収した源泉所得税を納付せず、Aに渡す500万円の原資に充てたり、Xの運転資金に回すなどしていたことを指摘するが、それは被告人自身がAと比較して、財務関係の意思決定権が弱い立場にあったことのあらわれである。

「以上によれば、検察官の主張を個別的にみても、また、総合的にみても、被告人が共同経営者とは認められないとした一審判決の認定は不合理とはいえず、この点に関する検察官の主張は採用できない」。

## 2 被告人が共同経営者とは認められない場合に源泉徴収義務者と認められるか

検察官は、経営者であれば源泉徴収義務者であるという論理必然には立たないとし、〈1〉被告人の指揮命令の下に労務が供給されていた、〈2〉被告人が報酬等の支払主体であったから、被告人が源泉徴収義務者ではないとする一審判決の判断は著しく不合理であると主張する。しかし、〈1〉につき、被告人は黒服従業員（のトップ）としての役割分担として説明でき、また〈2〉につき、被告人が自らの報酬の取得に優先してホステスらの報酬等の支払を行っていたからといって雇用契約上の報酬等の支払主体が被告人であったと評価することは困難であり、Xの経営において、経費等の支払を除いた売上げを実質的に管理していたのはAに他ならず、結局被告人は雇用関係の当事者としてふさわしい実体を有しない。Y等につきA休職中に被告人が中心となって運営していたことは特段不自然ではな

く、またAはその間に月額500万円を受け取るなど売上げは同人に帰属していた。Xの被告人名義の預金口座も名義貸しに過ぎず、被告人による口座のキャッシュカード等の保管も経理業務担当者として不自然ではない。預金債権等の帰属主体は結局Aであるとみられるので、被告人がホステスや従業員らの雇用契約の当事者としての給与の支払義務を負っていたとは認められない。

[前述の通り、訴訟手続の法令違反については本稿では省略]

## III 検討

本件は、高級クラブにおいて黒服従業員のトップであり、社長と呼ばれていた被告人が、源泉所得税の不納付犯（所得税法240条1項）として起訴された刑事事件である。被告人は給与等の源泉徴収義務者であるか否かが争われ、源泉徴収義務者ではないとして無罪になったものである。検察・国側が負けた非常に珍しい事例である。経営者であるAが何の罪にも問われていないことから、被告人が無罪となったことも仕方がないことと考える。

### 1 本判決の意義

この裁判においては、源泉徴収義務者であるか否かが争われたので、源泉徴収義務者の意義についての裁判事例として意味がある。

この裁判は、源泉所得税の不納付犯の事例であるが、不納付犯の事例はたいへん少なく、また、無罪になった稀な事例でもあるので、不納付犯の裁判事例としての意味がある。

所得税法183条1項及び204条1項6号に規定する「給与及び報酬の支払いをする者」つまり源泉徴収義務者の意義をどう考えるかが、この裁判の争点であったといえる。

## (1) 経営者の判定基準

## (i) 本件の場合

本件では、①Xの営業状況、A及び被告人の利得や待遇、②従業員の採用状況、採用権限、③X以前の経緯の3点から所得税法12条の実質所得者課税の原則<sup>3)</sup>に全くふれることなく、Aが経営者であるとされ、被告人は従業員であるとされたのである。開店資金や運転資金については、X以前のYとZについては「Aが他者から資金提供を受けて開業した」という被告人の供述はあるが、Xについては検察官が「Aに比して開店運営していく資金力、資金調達能力がなかったため、X全体から生じた損失を負担するというリスクを取って共同経営者となり」とふれているだけで具体的にAがいくら出資したかは明らかにされていない。現金売上げについてはAが管理という記載はあるものの経費等の支払った残りをAが自分のものにしたとは明確にはいっていない。被告人名義の確定申告におけるXの事業所得の金額や内容についてもふれられていない。

経営者としての判定をする際の利得をみる時、検察官と裁判官では、被告人の報酬に対する評価が全く違っている。検察官は「月額80万円から100万円の金額は相当高額であり」と高額報酬であると捉えている。高額報酬を得ているから、被告人は、経営者であり雇用関係の当事者としてのふさわしい実体を有すると考えたのである。一方裁判官は、「一般には高収入というべき金額ではあるものの、他の黒服従業員とさほど変わらないもの」「Aのわずか5分の1しか利得配分を受けておらず」と、Xにおいては、経営者とみられるほどの報酬ではないし、給与の支払者としての実体を有するほどの報酬を得ていないと評価して

いる。これは、検察官が絶対評価で報酬をとらえ、裁判官はXでの他の者と比較するという相対評価で報酬をとらえているからである。Xでの相対評価をしている裁判官の評価の方が、Xにおける源泉徴収義務者の判定にはふさわしいと考える。Xにおいて、給与の支払者としてのふさわしい実体を有するかどうかということは、Xにおける他の者の報酬と比較することにより明らかになるのである。Aは、売上の変動にかかわらず月額500万円を報酬として受けとり、顧客の未収金の控除もなく、美容治療などの費用をXの経費とするなど経営者としてふさわしい報酬であったといえる。被告人は、Aの5分の1の経費込みの月額80万円から100万円の報酬であり、副社長の肩書の者は月額100万円（経費込み）、専務の肩書の者は月額80万円（経費込み）であり、被告人の報酬と変わらない額である。A以外に経費をXの経費として計上している者もない。これらのことから、Aを経営者とし、被告人を従業員としたことは納得できる。

## (ii) 実質所得者に関する判例

他の判例をみると、実質所得者の認定基準に損益や出資などの要素が入っていることがわかる。

①東京高裁平成28年2月26日判決（未公刊）は、個人と法人間の所得の帰属が問題になったのであるが「事業は、自己の計算と危険において営利を目的として対価を得て継続的に行う経済活動であり、事業活動に属する取引が何人に属するかについても、それが何人の損益計算の下で行われているか、すなわち、

(3) 実質所得者課税の原則については、金子宏『租税法（第21版）』（弘文堂、2016年）170-172頁、谷口勢津夫『税法基本講義【第5版】』（弘文堂、2016年）247-254頁参照。

その取引によって得られる利益は誰が収受し、生じた損失は誰が負担するかを基準として判断されるべきである。そうすると、事業主体を認定するに当たっては、原則として、損益計算を基準に、納税義務者を確定するのが相当である。」として、損益計算を基準に納税義務者を確定するとしている。この基準は、数値で明確に測ることができるので、わかりやすい基準であると考ええる。

②飲食業の実質的経営者について津地裁平成23年10月13日判決（税資261号順号11784, TAINS Z261-11784）は「事業所得の帰属者は、自己の計算と危険の下で継続的に営利活動を行う事業者を意味すると解されるところ、このような者に当たるか否かは、当該事業の営まれている事業所を巡る権利関係、事業から生じた売上金の管理形態、経費の負担関係、従業員に対する指揮監督状況等を総合的に考慮して判断されるべきものであると解される」、「事実関係、特に、〔1〕本件クレジット契約、本店の厨房機器保守契約、電話サービス契約、水道供給契約及び電気供給契約並びにX店の警備保障契約及び電気供給契約といった本件事業に不可欠な契約の多くについて、原告の名義が使用されていること、〔2〕本件事業の現金売上げは原告の指示により乙の手に、クレジットカードによる売上げは本件原告口座に、それぞれ集積され、乙が管理していた現金による売上金から本件事業に必要な借地料や給与等の経費が全て支出されるところとともに、原告がその残額を全て費消していること、〔3〕従業員の給与等の労働条件や新規従業員の採否を原告が実質的に決定し、従業員に対する指揮監督権を有していたこと、〔4〕本件事業を巡る不動産の権利関係において、本件事業の実質的な所得の帰属者が原告

であることを妨げるような事情が見当たらないことの各事情を総合して考慮すると、本件事業の実質的な所得の帰属主体は原告であり、給与等の支払をする者も原告であったと認められる」として、実質的な所得の帰属者が、給与等の支払をする者であるとした。控訴審の名古屋高裁平成24年3月22日判決（税資262順号11914, TAINS Z262-11914）は、クレジットカード加盟店申込書、本店の厨房機器に係る保守申込書、電話サービスの申込書及び電気使用申込書の作成に一切関与していないという控訴人の主張に対して「仮に、控訴人が上記書類の作成に具体的に関与していないとしても、控訴人は…名義を貸した旨供述しているのであるから、少なくとも控訴人名義の上記書類の作成を包括的に承諾していたことになり、控訴人が上記書類に係る契約当事者であるという認定の妨げにはならない。そして、契約当事者であるという事実のみで当然に実質的な所得の帰属主体であると推認することはできないものの、少なくとも、実質的な所得の帰属主体であることと矛盾しないという意味において、控訴人がその帰属主体であることを裏付ける一事情にはなるべきである」とし、名義貸しの主張についても、包括的に承諾していたとし、契約当事者であると認定したのである。

(2) 本件における源泉徴収義務者

(i) 経営者の場合

経営者が源泉徴収義務者である。

本件では、最高裁昭和37年2月28日大法廷判決（刑集16巻2号212頁）の「法は、給与の支払をなす者が給与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、能率を上げ得る点を考慮して、これを徴税義務

者としているのである」という判示に基づき、給与の支払者は源泉徴収義務者であるという大前提のもと、給与の支払者は債権債務関係の当事者であり、経営者は債権債務関係の当事者であるから、経営者が給与の支払者（源泉徴収義務者）であるとした。

## (ii) 経営者でない場合の源泉徴収義務者

雇用関係の当事者としてふさわしい実体を有する者が、源泉徴収義務者であるが、どのような場合に経営者ではない者が雇用関係の当事者としてふさわしい実体を有しているといえるのかについては、具体的には示さなかった。

検察官は、経営者でなくとも、〈1〉被告人の指揮命令下に労務が供給されていた、〈2〉被告人が報酬等の支払主体であったから、被告人が「雇用関係の当事者としてふさわしい実体」を有しているとして源泉徴収義務者であると主張したのであるが、裁判官は「雇用関係の当事者としてふさわしい実体」を有していないと判断している。「ふさわしい実体」というあいまいな判定基準を用いていることが、まったく正反対の判定結果になったと思われる。裁判官は、〈1〉について、黒服従業員（のトップ）としての役割分担・業務であるとして雇用関係の当事者としてふさわしい実体を有するものとみることはできないとし、〈2〉についても、被告人が自らの報酬ないし給与の取得に優先して、ホステスらの報酬等の支払に充てていたからといって、雇用契約上の報酬等の支払主体が被告人であったと評価することは困難とした。そして、経費等の支払を除いた売上げを実質的に管理していたのはAであり、このような収益の帰属本体こそが通常、事業を行う上での報酬等を支払い得る者であって、被告人はその収益を取得す

る立場にあったとはみられないから、被告人がXで稼働するホステス及び従業員との間の雇用関係の当事者としてふさわしい実体を有する者であったとみることはできない（下線部は筆者）としたのである。

下線部をみると、結局、裁判官は、収益の帰属本体（経営者）が報酬の支払者であり、被告人はその収益を取得する立場にないから、雇用関係の当事者としてふさわしい実体を有しないとして報酬の支払者（源泉徴収義務者）ではないとしたのである。

## 2 本件の特異性

本件において、検察官は、XはAと被告人の共同経営であると主張し、検察側の証人は、Aのみならず全員（被告人の母親を除く）がXは被告人の単独経営であったと証言し、被告人側の証人は全員がXはAの単独経営であったとし、Aと被告人がXを共同経営していたとする証拠は、捜査段階における被告人の検察官調書しかない。しかし、AがXの経営者であったことは、検察官も前提にする当事者間に争いのない事実であり、証拠上も確実に認定できる事実である。検察官が立証の中心に据える被告人の検察官調書によれば、本件の源泉所得税の不納付犯は、Aと被告人の共謀共同正犯という構成も考えられるところ、検察官は、Aは源泉徴収義務者であるが、納付すべき所得税を納付しなかった事実の認識及び認容に欠けるとして、被告人の単独正犯として起訴している。このような特異な経過をたどった原因の一つとして、国税局が、被告人の強い希望があったとはいえ、肝心のAから直接事情を聞かないまま、当時の被告人の説明を前提に、被告人のみを源泉徴収義務者として本件を処理したこともあって、Aの

不納付犯という観点からの調査、捜査が十分になされず、被告人とAを比較対照する形で源泉徴収義務者性の検討が十分になされなかった点を第一審の裁判官は、指摘している。被告人は、国税局に対しXは自分の単独経営であるとして、Aに対して事情聴取するなら調査には一切協力しないとして、被告人単独経営を前提にした税務処理を迫ったという経緯がある。

しかし、被告人は、当初自分の単独経営であるといっていたにもかかわらず、裁判になった途端、自分は従業員で、経営者はAであると言いだしたのである。

### 3 源泉徴収義務者の判例等

源泉徴収義務者が、誰であるかが問題になる場合には、給与の支払者以外に実質所得者が存在している場合が多く、実質的に事業を営んでいる者（実質所得者）が源泉徴収義務者とされることが多いが、給与の支払者が源泉徴収義務者とされた判例もある。

- (1) 東京高裁平成25年10月9日（税資263号順号12303, TAINS Z263-12303）<sup>(4)</sup>では、「本件における源泉徴収義務者すなわち本件ホステスらに対して給与等の支払義務を負い、その支払をしていた者が誰であるかについては、上記の取引名義に重きを置くことはできず、本件キャバクラ事業の状況、収支の管理状況やその帰属、経営への関与等を総合考慮して、本件キャバクラ事業の経営主体が誰であるかによってこれを判断すべき」であるとして、実質的に事業を営んでいる者が源泉徴収義務者とされた。
- (2) 三つの医院の開設名義人である各院長名義で、これらの医院の従業員に対する給与の源泉所得税等が納付されていたが、税務

署長が各医院に係る事業所得が各医院の実質的経営者に帰属するとして、各院長名義で納付した源泉所得税を各院長に誤納金として還付するとともに実質所得者に対し各医院の従業員に対する給与の源泉所得税等の納税告知及び重加算税の賦課決定をしたために、実質所得者が、その取消しを求めたことが問題となった事例もある。

第一審東京地裁平成20年1月25日判決（税資258号順号10872, TAINS Z258-10872）は、「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、これを原告の通称ないし別名と解する余地がない以上、原告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。…源泉所得税の納付が原告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原告の内部関係等は私法関係の問題である」として課税庁の主張を認め、原告である実質所得者に対する源泉徴収税の納税告知処分等を肯定した。

控訴審東京高裁平成20年12月10日判決（税資258号順号11101, TAINS Z258-11101）は、「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

(4) 第一審：東京地判平成25年4月16日税資263号順号12200。ホステスに支払われた金銭が給与等に該当し、当該給与に係る源泉徴収義務を誰が負うかが問題となった事例である。

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。…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」として、雇用契約の当事者は各院長であり、各院長が給与等の支払義務者つまり源泉徴収義務者であるとした<sup>(5)</sup>。

東京高裁平成20年12月10日判決の考え方によれば、今回の被告人は、店の開業届、雇用契約、売上金の預金口座などの名義人であるので、Aという実質所得者がいるにもかかわらず、給与の支払者として源泉徴収義務者であるとされる可能性もあるように思われる。

この医院の事例につき、「帰属の関係を規律する実質所得者課税の原則に基づき観念される『収益を享受する者』と、徴税の便宜等の観点から観念される『支払をする者』とは、その観点や目的が異なることから、必ずしも

一致するものではないというべきである。看護師等の従業員の給与等は、通例、雇用契約を基礎に、従業員が提供した労務の対価として支払われるのであるから、当該雇用契約の当事者は誰か、等が雇用契約に基づく労務提供の対価として、具体的に誰が当該給与等を支払うのか、などの諸事情を勘案の上、『支払をする者』が決まることになるであろう。…院長とは別に『収益を享受する者』が存在し、その者の所得計算において、従業員の給与等が必要経費として控除されるという事実があるとしても、そのことをもって、論理必然的に、その『収益を享受する者』が、『支払をする者』として当然に源泉徴収義務を負うべきだとまでいうことは相当ではない。また、一般的な経済的実質主義の考え方にに基づき、広範で不明確な『経済的出損の効果の帰属主体』論によって、源泉徴収義務者の範囲を拡大することは、源泉徴収義務の存在理由とその限定的性格を無視するものであって、基本的に認められるべきではない<sup>(6)</sup>として、「収益を享受する者」を即「支払者として源泉徴収義務者」と考えることに疑問を呈する説もある。

#### 4 まとめ

クラブやバーなどにおいては、名義貸しはごく普通に行われていたのであるが、本件では店の種々の名義人である被告人がクラブの源泉所得税の不納付犯として起訴され、源泉

(5) なお、本件の上告審最判平成22年7月15日税資260号順号11478 (TAINS Z260-11478) は、源泉徴収義務者を各院長と判断した原審判決を是認しつつ、不納付重加算税の賦課決定に係る判断につき違法があるとして、原審に差し戻した。

(6) 田中治「源泉徴収制度等の存在理由」税法学571号(2014年)137頁、146-147頁。

徴収義務者ではないとして、無罪になった事例である。経営者であるAの話聞かずに被告人のみを源泉所得税の不納付犯として起訴していることからもうかがえるように、当初の取り調べがしっかりなされておらず、準備不足・調査不足が、国側の敗因ではないかと考えられる。

もし、被告人を不納付犯で起訴せずに前記の医院の事例のように課税庁が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ていたとしたら、結果はどうなっていたであろうか？ 被告人は処分の取消しを求めて提訴していただろうか？ 被告人は、自分名義でXの事業所得を申告し、これまで源泉所得税も納付していたこともあり、自らが課税庁を訴えるというのは、少しハードルが高いのではないかと考えられるので、裁判にはならなかったのではないかと考えられる。前記の源泉徴収義務者の判例から考えると、提訴

していたとしても、課税庁の言い分がとおった可能性が高いように考えられる。

本件は、クラブやバーに多い徴収した源泉所得税の不納付という脱税<sup>7)</sup>について、不納付犯として起訴されることもあるという、警告になったのではないかとと思われる。

被告人は経営者ではないとされたのであるから、これまでに被告人名義で申告したXの事業所得の申告・納税の有効性、既納付・不納付の源泉所得税について処理等、税務当局は仕事が山積している。経営者のAに及ぼす影響も大きいものがある。

---

(7) 国税庁「平成27年度査察の概要」(平成28年6月, [https://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2015/sasatsu\\_h27/01.pdf](https://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2015/sasatsu_h27/01.pdf) [2016年9月15日閲覧]) 4(2)は、「クラブ・バーではホステス報酬に係る源泉所得税を徴収していたにもかかわらず納付していなかったものが多数みられた」と指摘する。