

令和6年5月23日(木)
14時～16時30分
会場：AP日本橋

源泉所得税実務の再確認

～裁決例から、課税要否を考える～

税理士 ^あ阿 ^せ瀬 ^{かおる}薫

東京税理士会
日本橋支部

目次

I	はじめに	1
1	源泉徴収義務の成立要件	
2	課税要件と裁決書	
	(1) 課税要件と事実との関係	
	(2) 課税要件と裁決書の記載項目との関係	
II	裁決事例	
	裁決事例1 (源泉徴収義務者／ホステス報酬等の「支払をする者」)	3
	(請求人A社は3月に設立され、それまでクラブを運営してきたB社の清算 終了登記がなされた翌月である5月には、A社がクラブを運営する法人と なり、ホステス等との間の契約の当事者となったものと認められるから、 A社が所法204条1項にいう「支払をする者」に該当するとした事例)	
	裁決事例2 (源泉徴収義務／法人から顧問に交付した金員の給与該当性)	10
	(本件顧問の提供した労務又は役務の内容や、その地位及び権限からすると、 本件金員は、法人が顧問に支給した給与等に該当するとした事例)	
	裁決事例3 (源泉徴収義務／麻酔科医へ支払った報酬は給与)	16
	(請求人A病院は、麻酔科医に対して指揮命令を行い空間的・時間的な拘束に 服させて麻酔業務等を継続して行わせた対価として報酬を支払ったもの といえるから、その報酬は、所得税法28条1項に規定する給与等に該当 するとした事例)	
	裁決事例4 (役員賞与／社会福祉法人から理事長に移動した金員)	26
	(本件理事長は、法人が得た借入金の一部を支出させ、それを利得していた と認められるから、当該利得は、理事長がその地位及び権限に対して受け た給与等に該当するとした事例)	
	裁決事例5 (ホステスに支払う契約金／一括払か分割払か)	33
	(請求人A社は、ホステスらには、税金を安くするという会社の都合で、契 約書には分割払と記載しているが実際には一括で支払う旨の説明をして おり、契約書等の作成後においても、一括で支払う合意があったことから、 A社には契約金を支払う際に源泉徴収義務があったと認められるとした 事例)	

裁決事例 6 (給与所得の源泉徴収支払金額の存否／経済的利益)	41
(本件顧問の提供した労務又は役務の内容や、その地位及び権限からすると、 本件金員は、法人が顧問に支給した給与等に該当するとした事例)	
裁決事例 7 (退職所得／代表取締役が執行役員に就任していた場合)	47
(代表取締役は会社の使用人と両立し得ない地位にあり、代表取締役が執行 役員を兼務したとしても、その業務は、使用人たる執行役員としてではな く、代表取締役としての地位で行われたとみるのが相当であるから、退職 手当の全額が所得税法 30 条 4 項に規定する特定役員退職手当等に該当す るとした事例)	
裁決事例 8 (国内源泉所得／非居住者へ支払った国内不動産の譲渡対価)	52
(請求人A社は、譲渡人が非居住者であると判定できなかったのであるから 源泉徴収義務はない旨主張するが、覚書及び登記簿には譲渡人の住所とし てオーストラリア連邦の住所が記載されており、譲渡人に問い合わせるな ど確認する方法があったにもかかわらず確認を怠ったのであるから、譲渡 人が非居住者か否かの判定について、請求人自身に責任があるといわざる を得ないとした事例)	
裁決事例 9 (国内源泉所得／インド法人に支払った業務委託料)	57
(医薬品製造販売業を営む請求人A社が、医薬化学物質の研究業務等に対す る料金としてインド法人に支払った業務委託料は、所得税法 162 条後段の 規定により、同法 161 条 2 号に規定する「人的役務の提供に係る対価」と みなされるため、その支払の際、源泉徴収義務を負うとした事例)	
裁決事例 10 (不納付加算税の正当な理由／納付手続書類の不備)	65
(請求人が源泉所得税等を法定納期限内に完納しなかったことは、税金の支 払業務を委託したB社が法定の書式を欠く書類を提出したことに起因す るものであるところ、このことは、委託した業務の中で生じたことである から、請求人の責めに帰することのできない客観的な事情があったとはい えず、正当な理由があると認められる場合に該当しないとした事例)	

(裁決事例の出典：TAINS)

I はじめに

1 源泉徴収義務の成立要件

	給与等（所法183）	非居住者等所得（所法212）	要素
成立要件	居住者に対し	非居住者に対し	人
	国内において	国内において	所
	第28条第1項（給与所得）に規定する給与等の	第161条第1項第4号から第16号まで（国内源泉所得）に掲げる国内源泉所得（政令で定めるものを除く。）の	所得種類
	支払をする者は、	支払をする者は、	人
	その支払の際、	その支払の際、	時
義務内容	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十日までに、これを国に納付しなければならない。	これらの国内源泉所得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十日までに、これを国に納付しなければならない。	
参考		前項の支払が国外において行われる場合において、その支払をする者が国内に事務所等を有するときは、国内において支払うものとみなす。この場合、「翌月十日まで」とあるのは、「翌月末日まで」とする。	

○所基通 181～223 共-1 《支払の意義》

法第4編《源泉徴収》に規定する「支払の際」又は「支払をする際」の支払には、現実に金銭を交付する行為のほか、元本に繰り入れ又は預金口座に振り替えるなどその支払の債務が消滅する一切の行為が含まれることに留意する。

《参考》所得税の課税対象所得の範囲と源泉徴収の要否の概要

納税者	所得源泉地	国内源泉所得	国外源泉所得 (国内源泉所得以外の所得)
	居住者		課税対象
非居住者		課税対象	課税対象外

(源泉徴収の要否)

納税者・源泉地		支払地	国内払	国外払
居住者	国内源泉所得		要	否
	国外 "		要	否
非居住者	国内源泉所得		要	国内事務所等あれば要
	国外 "		否（課税対象外）	否（課税対象外）

2 課税要件と裁決書

(1) 課税要件と事実との関係

ア 課税要件とは、納税義務の成立要件、すなわちそれが充足されることによって納税義務の成立という法律効果を生ずる要件のこと

イ 課税要件事実とは、課税要件を充足すると認められる具体的事実（契約などの法的関係を含む）※ 課税は過去の事実に基づいて行われるものであり、過去の事実は原則として証拠によって証明することになる。

ウ 法の解釈と適用

- 法の解釈とは、法の意味内容を明らかにする作用のこと
- 法の適用とは、具体的な事実に法を当てはめること
法の適用のためには、課税要件が充足されている必要がある。



※裁決書は上記の「事実」に「法律」が「当てはまるかどうかの判断」を示す構造

(法令解釈上の争点について) 法令解釈に関する争点は、通常、課税の根拠となる条文の課税要件に関して存在し得るものであるから、法令解釈についても、個々の条文を特定した上で、その条文の課税要件について行うことになる。

(2) 課税要件と裁決書の記載項目との関係

<設例> 業務執行役員が法人の資産を売却して代金を個人的に費消していたケースにつき、法人税の重加算税が賦課された場合

○国税通則法第 68 条《重加算税》

要件① 第 65 条第 1 項（過少申告加算税）の規定に該当する場合

要件② 納税者が

要件③ 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蔽し、又は仮装し、

要件④ その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたとき
→ 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課する。

○裁決書の記載項目（吹き出し部分）

課税処分が適法であるための要件		原処分庁の主張	請求人の主張	主張の対立点	
国税通則法 68 条	要件①	法令解釈等	○	○	
		事実存否	○	○	
	要件②	法令解釈等	○	×	争点 争点
		事実存否	○	×	
	要件③	法令解釈等	○	○	
		事実存否	○	○	
	要件④	法令解釈等	○	○	
		事実存否	○	○	
その他の手続要件（調査、理由付記等）		○	○		

関係法令

基礎事実

認定事実

争点についての当事者の主張

争点

II 裁決事例

裁決事例 1 (源泉徴収義務者／ホステス報酬等の「支払をする者」)

(請求人A社は3月に設立され、それまでクラブを運営してきたB社の清算終了登記がなされた翌月である5月には、A社がクラブを運営する法人となり、ホステス等との間の契約の当事者となったものと認められるから、A社が所法 204 条 1 項にいう「支払をする者」に該当するとした事例)

《要旨》

- 1 本件は、原処分庁が、請求人A社がホステス及びピアニストに対して報酬等を支払う際に源泉徴収すべき所得税について、その一部を法定納期限までに納付していないとして納税告知処分等を行ったのに対し、請求人が、当該報酬等が発生した一部の期間については、当該報酬等に対する源泉徴収義務者は請求人ではないとして、原処分の全部の取消しを求めた事案である。
- 2 所得税法第 204 条によれば、居住者に対し国内において同条第 1 項各号所定の報酬、料金等の支払をする者は、当該報酬、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、同項にいう「支払をする者」とは、居住者に対し、上記報酬、料金等の支払義務を負う者をいうと解するのが相当である。
- 3 請求人は、平成 22 年 5 月から 7 月までの期間において本件クラブを営業していたのは請求人ではなく別法人B社であるから、請求人は本件各報酬等（ホステス報酬等）の「支払をする者」に該当しない旨主張する。
- 4 しかしながら、B社は平成 22 年 4 月に清算決了の登記を行い、4 月支払分のホステス等に対する報酬等に係る源泉所得税を納付する一方、その後の源泉所得税を納付していないから、B社としては、清算終了後もさらにホステス等との契約関係を継続し、新たに報酬等の支払義務を負うことは予定していなかったと認められる。
- 5 請求人は、平成 22 年 3 月 4 日、クラブ等の経営等を目的として設立され、本件クラブについて、請求人が、許可期間を同月 10 日からとする食品衛生法上の飲食店営業許可を受けていたのであるから、遅くともB社について清算終了登記がなされた翌月である平成 22 年 5 月には、請求人が本件クラブを運営する法人となり、本件クラブにおいて稼働するホステス等との間の契約の当事者となったものと認められる。
- 6 以上により、本件クラブにおいて稼働するホステス及びピアニストに対し、本件各報酬等の支払義務を負っていたのは請求人であると認められる。したがって、請求人が所得税法第 204 条第 1 項にいう「支払をする者」に該当する。

裁決年月日 H30-10-10

TAINSTAINS コード番号 F0-1-1175

《裁決書 (抄)》

- 1 事実
- (1) 事案の概要

本件は、原処分庁が、審査請求人（以下「請求人」という。）がホステス及びピアニストに対して報酬等を支払う際に源泉徴収すべき所得税について、その一部を法定納期限までに納付していないとして納税告知処分等を行ったのに対し、請求人が、当該報酬等が発生した一部の期間については、当該報酬等に対する源泉徴収に係る所得税の源泉徴収義務者は請求人ではないとして、原処分の全部の取消しを求めた事案である。

(2) 関係法令

イ 行政手続法第14条《不利益処分の理由の提示》第1項は、・・・。

ロ 所得税法第6条《源泉徴収義務者》は、所得税法第28条《給与所得》第1項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、この法律により、その支払に係る金額につき源泉徴収をする義務がある旨規定している。

ハ 所得税法第204条《源泉徴収義務》第1項は、居住者に対し国内において同項各号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旨規定し、同項第5号は、映画、演劇その他政令で定める芸能又はラジオ放送若しくはテレビジョン放送に係る出演若しくは演出又は企画の報酬又は料金その他政令で定める芸能人の役務の提供を内容とする事業に係る当該役務の提供に関する報酬又は料金を、同項第6号は、キャバレー、ナイトクラブ、バーその他これらに類する施設でフロアにおいて客にダンスをさせ又は客に接待をして遊興若しくは飲食をさせるものにおいて客に侍してその接待をすることを業務とするホステスその他の者のその業務に関する報酬又は料金を、同項第7号は、役務の提供を約することにより一時に取得する契約金で政令で定めるものをそれぞれ掲げている。

ニ 所得税法第205条《徴収税額》は、同法第204条第1項の規定により徴収すべき所得税の額は、同法第205条各号の区分に応じ当該各号に掲げる金額とする旨規定し、同条第1号は、同法第204条第1項第5号又は第7号に掲げる報酬若しくは料金又は契約金は、その金額に100分の10（同一人に対し1回に支払われる金額が100万円を超える場合には、その超える部分の金額については、100分の20）の税率を乗じて計算した金額とする旨規定し、同法第205条第2号は、同法第204条第1項第6号に掲げる報酬又は料金は、その金額から政令で定める金額を控除した残額に100分の10の税率を乗じて計算した金額とする旨規定している。

そして、所得税法施行令第322条《支払金額から控除する金額》は、所得税法第205条第2号に規定する政令で定める金額は、同法第204条第1項第6号に掲げる報酬又は料金は、同一人に対し1回に支払われる金額につき、5千円に当該支払金額の計算期間の日数を乗じて計算した金額とする旨規定している。

(3) 基礎事実

当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

イ ■■■■について

(イ) ■■■■ (以下「■■■■」という。) は、平成 20 年 11 月 11 日、目的をクラブ、バー及びレストラン等の経営等、本店所在地を■■■■、代表取締役を■■■■ (以下「■■■」という。) として設立された法人である。

(ロ) ■■■■は、平成 20 年 12 月 9 日、■■■■における社交飲食業の経営者による同業者組合である■■■■ (以下「本件協会」という。) に対し、「店舗名」を「■■■■」、「店舗所在地」を「■■■■」及び「開店日」を「平成 21 年 1 月 1 日」と記載した「■■■■」を提出した。

ロ 請求人について

(イ) 請求人は、平成 22 年 3 月 4 日、目的をクラブ、バー及びレストラン等の経営等、本店所在地を■■■■、代表社員を■■■■ (以下「■■■■」という。) として設立された法人である。

(ロ) 請求人は、平成 22 年 3 月 19 日、本件協会に対し、「店舗名」を「■■■■」、「店舗所在地」を「■■■■」及び「開店日」を「平成 22 年 6 月 1 日」と記載した「■■■■」 (以下「請求人入会申込書」という。) を提出した。

ハ ホステス等への報酬の支払について

(イ) 平成 22 年 6 月から同年 8 月までの各月 (以下「本件各月」という。) において、■■■■ (現■■■■) の■■■■名義の口座番号■■■■の普通預金口座から、銀行振込の方法により、「■■■■」の平成 22 年 5 月から同年 7 月までの各月の業務に関するホステス及びピアニストに対する報酬等が振り込まれた。

(ロ) 平成 22 年 6 月 9 日付で、■■■■ (以下「■■■」という。なお、■■■は「■■■■」で「■■■■」と呼ばれていた。) が「■■■■」内で客の遊興飲食業を営み、その契約金として■■■■が■■■に■■■■ (税引後の受取金額■■■■) を 14 回に分割して支払う旨の契約書 (以下「本件契約書」という。) が作成された。

また、平成 22 年 6 月 3 日付で、■■■が債務者「■■■■」に対して有する「分割払い契約金の請求債権■■■■」を■■■■ (以下「■■■■」という。) に売却し、当該債務者がこれを異議なく承諾する旨の合意書 (以下、本件契約書と併せて「本件契約書等」という。) が作成された。

(ハ) 平成 22 年 6 月 9 日、■■■■の■■■■名義の口座番号■■■■の普通預金口座から■■■■ (現■■■■) の■■■名義の口座番号■■■■の普通預金口座に対して■■■■が振り込まれた [以下、上記(イ)の本件各月分のホステス等に対する報酬等と併せて「本件各報酬等」といい、本件各報酬等の支払金額は、別紙の 1 の表の本件各月の「支払金額」欄のとおりである。]。

(ニ) ■■■■の平成 21 年 11 月 1 日から開始する事業年度について作成された総勘定元帳 (以下「■■■■」という。) には、本件各月に本件各報酬等が計上されており、また、平成 22 年 6 月 9 日付で契約金■■■■ (相手方科目は未払費用とされ、「摘要」欄に「■■■■」と記載されている。) が計上されている。

ニ その他

(イ) ■■■■ (以下「■■■」という。) は、昭和 50 年頃からクラブの経営を行い、■■■■

及び請求人の実質経営者であって、■■■■及び請求人の役員及び従業員からは、「オーナー」と呼ばれていた者である。

(ロ) ■■■■及び請求人は、店舗の所在地を「■■■■」及び店舗の名称を「■■■■」(以下「本件クラブ」という。)としてそれぞれ本件クラブを経営していた。

(ハ) 税理士である■■■■(以下「■■■■」という。)は、■■■■及び請求人の関与税理士として、それぞれ法人税等の申告書作成業務及び税務相談を請け負っていた。また、■■■■(以下「■■■」という。)は、■■■■及び請求人の経理事務を行っていた。

(4) 審査請求に至る経緯 【略】

2 争点

(1) 争点1(本件告知書における理由提示は、行政手続法第14条第1項の規定に違反するか否か。)について

(2) 争点2〔請求人は本件各報酬等の「支払をする者」(源泉徴収義務者)に該当するか否か。〕について

3 争点についての主張 【略】

4 当審判所の判断

(1) 争点1 【略】

(2) 争点2〔請求人は本件各報酬等の「支払をする者」(源泉徴収義務者)に該当するか否か。〕について

イ 法令解釈

所得税法第204条によれば、居住者に対し国内において同条第1項各号所定の報酬、料金等の支払をする者は、当該報酬、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、同項にいう「支払をする者」とは、居住者に対し、上記報酬、料金等の支払義務を負う者をいうと解するのが相当である。

ロ 認定事実

請求人提出資料及び■■■■及び■■■の申述内容を含む原処分関係資料並びに当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

(イ) ■■■■の清算結了登記に至る経緯

A ■■■■は、平成20年11月28日までに、■■■■から、本件クラブの「営業の種類」を「飲食店営業 一般飲食店」、「許可期間」を「平成20年11月28日～平成26年11月30日」とする食品衛生法上の飲食店営業許可を受けた。

B ■■■■は、平成20年12月9日、本件協会に対して、上記1の(3)のイの(ロ)の「■■■」とともに同日付で「■■■■」を提出した。

上記の「■■■■」には、カード会社との加盟契約に係るクレジットカードの端末機の使用及び管理について、1店舗に対してカード加盟契約者は1人(1法人)とし、カード端末機も1台のみ設置可能とされている。また、本件協会に入会することにより、当該入会者はクレジットカードの手数料割引などの特典を受けることができる。

C ■■■■について、平成21年5月11日、同年4月30日付で株主総会の決議により解散し、■■■が清算人に就任した旨の登記がなされた。

D ■■■は、平成 22 年 4 月 12 日、同年 3 月分の報酬、料金等に係る源泉所得税及び給与所得並びに退職所得等に係る源泉所得税を納付した。

E ■■■について、平成 22 年 4 月 14 日、同月 13 日付で清算終了した旨の登記がなされた。また、■■■は、登記に係る登記申請書に添付された平成 22 年 4 月 13 日付の決算報告書のとおり、残余財産額は■■■であり、これを株主に分配して清算終了するとともに、同日付の株主総会議事録のとおり、当該決算報告書を承認した。

(ロ) ■■■の清算終了登記後の経緯

A ■■■名義で、平成 22 年 5 月 7 日、同年 4 月分の報酬、料金等に係る源泉所得税及び給与所得並びに退職所得等に係る源泉所得税が納付された。

その後、■■■が、ホステス等に対する報酬等及び従業員に対する給与に係る源泉所得税を納付した事実はない。

B ■■■は、■■■に基づく残余財産の分配の時における貸借対照表等や清算確定申告書を作成していない。

C ■■■は、平成 22 年 10 月 13 日、■■■に、上記(イ)の E の清算終了登記後の■■■の閉鎖事項全部証明書を添付し、清算終了した旨の異動届出書を提出した。

なお、上記の異動届出書の「異動年月日」欄には年月日が記載されていない。

(ハ) 請求人の設立以降の経緯

A 請求人は、平成 22 年 3 月 10 日までに、■■■から、本件クラブの「営業の種類」を「飲食店営業 バー・キャバレー」及び「許可期間」を「平成 22 年 3 月 10 日～平成 28 年 3 月 31 日」とする食品衛生法上の飲食店営業許可を受けた。

B 請求人は、平成 22 年 3 月 19 日、本件協会に対して、請求人入会申込書を提出し、同月 22 日付で「■■■」（以下「請求人入会誓約書」という。）を提出した。また、請求人入会誓約書には、上記(イ)の B と同様の記載がある。

C 請求人は、■■■（現■■■）の請求人名義の口座番号■■■の普通預金口座を平成 22 年 3 月 8 日に開設したものの、その後同年 8 月 2 日に■■■名義で■■■の入金がなされるまでの間は、当該口座の入出金がなかった。

D 請求人の総勘定元帳（以下「請求人元帳」という。）には、平成 22 年 3 月 4 日に資本金として 100,000 円の払込みが計上された後、同年 8 月 1 日までの間は、本件各報酬等を含め一切計上されておらず、平成 22 年 3 月 4 日から平成 22 年 9 月 9 日までの事業年度（以下「平成 22 年 9 月期」という。）における請求人の決算報告書（以下「請求人決算書」という。）は、同年 8 月 2 日から同月 31 日までの期間の売上高、仕入高及び報酬手当の金額等に基づき作成されていた。

E 請求人について、平成 22 年 9 月 13 日、同月 9 日付で総社員の同意により解散し、■■■が清算人に就任した旨の登記がなされた。

F 請求人は、平成 22 年 9 月期の法人税について、確定申告書に■■■及び■■■と記載して平成 23 年 4 月 28 日に原処分庁に提出した。

G 請求人について、平成 23 年 6 月 27 日、同月 24 日付で清算終了した旨の登記がなされた。

(二) 関係人の認識等

A ■■■は、本件クラブを経営する法人について、消費税の課税回避や税務署の調査を受けないようにするために当該法人をおおむね2年ごとに移してほしいとの■■■の意向を受けて、当該法人の設立、解散及び清算終了等を行っていた。

また、■■■は、■■■について、平成21年4月に解散した1年後の平成22年4月に清算終了し、同年3月に設立した請求人を、同年5月から本件クラブを経営する法人とすると認識していた。

B ■■■から本件クラブの事務所に派遣され、■■■、請求人元帳及び請求人決算書の基礎となる仕訳データを作成していた■■■は、本件クラブを経営する法人の決算内容及び申告内容を一度も見たことも聞いたこともなく、また、■■■又は請求人が本件クラブを経営していた時期を把握せずに当該仕訳データを作成していた。

C ■■■は、請求人が平成22年9月に解散したことについて、同年10月下旬に■■■又は■■■から伝えられて把握した。

ハ 検討及び請求人の主張について

(イ) ■■■については、上記ロの(イ)のEのとおり、平成22年4月13日付で清算終了の登記がされている。そして、清算終了の登記は、通常、法人の清算が終了し、その法人格が消滅したときになされるものであり、■■■の清算終了に係る■■■の登記申請書の添付資料もこれに沿う内容のものである。

このことに加え、上記ロの(ロ)のAのとおり、■■■は、平成22年4月支払分までのホステス等に対する報酬等に係る源泉所得税を納付する一方、その後の源泉所得税を納付していない。また、上記ロの(ロ)のCのとおり、■■■に平成22年4月13日付で清算終了した旨の閉鎖事項全部証明書及び異動届出書を提出している。

そうすると、■■■としては、清算終了後もさらにホステス等との契約関係を継続し、新たに報酬等の支払義務を負うことは予定していなかったと認められる。

(ロ) そして、上記1の(3)のロの(イ)のとおり、請求人は、平成22年3月4日、クラブ等の経営等を目的として設立され、上記ロの(ハ)のAのとおり、本件クラブについて、請求人が、許可期間を同月10日からとする食品衛生法上の飲食店営業許可を受けていたのであるから、遅くとも■■■について清算終了登記がなされた翌月である平成22年5月には、請求人が本件クラブを経営する法人となり、本件クラブにおいて稼働するホステス等との間の契約の当事者となったものと認められる。この点、上記ロの(二)のAのとおり、■■■の清算人であった■■■としても、本件クラブを経営する法人は、平成22年4月までは■■■であり、同年5月からは請求人であったと認識していたことが認められる。

また、請求人が、上記ロの(ハ)のBのとおり、本件協会に対して請求人入会誓約書を提出したのは、本件協会に入会することにより、クレジットカードの手数料割引などの特典を受けるためであったと認められ、その特典を受けるに当たっては、カード加盟契約者は1店舗に対して1法人とされており、実際にも、請求人は、本件協会に対して、店舗名を本件クラブとした請求人入会申込書とともにカード端末機を使用するとした

請求人入会誓約書を提出し、平成 22 年 5 月から本件クラブを経営する法人を請求人としていたものと認められる。

(ハ) 他方、上記 1 の(3)のハの(イ)、(ハ)及び(ニ)並びに上記ロの(ハ)のDのとおり、本件において、■■■の清算結了登記がなされた後も、本件各月における本件クラブに係る収支（本件各報酬等の支払を含む。）については、請求人名義の預貯金口座ではなく■■■名義等の預貯金口座で出納され、請求人元帳ではなく■■■に計上され、そのため、請求人決算書は、平成 22 年 8 月 2 日以降の本件クラブに係る収支に基づいて作成されていたという事情が存在する。

しかしながら、■■■が本件クラブの事務所に派遣して、■■■、請求人元帳及び請求人決算書の基礎となる仕訳データを作成させていた■■■は、上記ロの(ニ)のBのとおり、■■■及び請求人の決算内容等を確認したことはなく、■■■及び請求人が本件クラブを経営していた時期を把握していなかったと認められる。また、上記ロの(ニ)のCのとおり、■■■も、請求人の解散は後になって知ったことなどからすれば、■■■及び■■■は、本件クラブの経営主体に関して正しい情報を得ていなかったと認められる。加えて、上記ロの(ロ)のA及びBのとおり、■■■において本件各月における源泉所得税を納付したことはなく、■■■に基づいて残余財産の分配の時における貸借対照表等や清算確定申告書が作成されたりしたことはないことを考慮すると、本件各月の収支に係る■■■、請求人元帳及び請求人決算書の記載内容は事実と異なる内容のものであったと認めざるを得ない。

(ニ) また、上記 1 の(3)のハの(ロ)のとおり、■■■において清算結了登記がなされた後も、本件クラブでの営業に関する■■■と■■■等との間の本件契約書等が「■■■」名義で作成されていたという事情も存在する。

しかしながら、そもそも■■■及び請求人は、いずれも本件クラブに係る営業を継続し、その商号も「株式」と「合同」以外は同じであり、本件契約書等の名義は「■■■」の部分は■■■の商号と一致するものの、「■■■」の部分は■■■の本店所在地ではなく請求人の本店所在地と一致するのであって、その記載のみからは、■■■又は請求人のいずれを指すのか必ずしも明らかでなく、■■■等との間で本件契約書等を締結したのが■■■であると認めることはできない。

(ホ) 以上により、本件クラブにおいて稼働するホステス及びピアニストに対し、本件各報酬等の支払義務を負っていたのは請求人であると認められる。

したがって、請求人が所得税法第 204 条第 1 項にいう「支払をする者」に該当し、これに反する請求人の主張には理由がない。

裁決事例 2 (源泉徴収義務／法人から顧問に交付した金員の給与該当性)

(本件顧問の提供した労務又は役務の内容や、その地位及び権限からすると、本件金員は、法人が顧問に支給した給与等に該当するとした事例)

《要旨》

- 1 本件は、請求人A社が「日当」として経理処理した金員について、原処分庁が、請求人の顧問に対する給与等であるなどとして、源泉所得税等の納税告知処分及び重加算税等の賦課決定処分をした事案である。争点は、①請求人が顧問に交付した金員の給与等該当性、②請求人が本件各金員に係る源泉所得税等を納付していなかったことが、事実を仮装したところに基づくものか、③「偽りその他不正の行為」(通則法第73条第3項)により税額を免れたものと認められるか、である。
- 2 請求人は、請求人の顧問(甲)に交付した金員(本件各金員)について、請求人の「使途不明金」又は「使途秘匿金」であって、甲が支配管理したり、自ら享受したりしたのではなく、甲の所得ではないから、請求人が甲に支給した給与等に該当しない旨主張する。
- 3 しかしながら、甲は、雇用契約又はこれに類する原因に基づき、請求人の事業の中核を主導するという非常に重要な労務又は役務を提供していたものと認められる。また、請求人は、本件各金員を、甲からの指示に基づいてその使途も限定することなく、言われるがままに交付していたから、甲は、実質的に請求人の資産を自由に処分し得る地位及び権限を有していたものというべきである。このような甲の提供した労務又は役務の内容や、その地位及び権限からすると、本件各金員は、甲の提供した労務又は役務と無関係に与えられたとみることは相当ではなく、当該労務又は役務に基づいて請求人から甲に移転したものであり、請求人が甲に支給した給与等に該当するものというべきである。

裁決年月日 H30-07-04

TAINSコード番号 F0-1-1025

《裁決書(抄)》

1 事実

(1) 事案の概要

本件は、審査請求人(以下「請求人」という。)が「■■」として経理処理した金員について、原処分庁が、請求人の■■に対する給与等であるなどとして、請求人に対し、源泉徴収に係る所得税及び復興特別所得税の納税告知処分並びに重加算税及び不納付加算税の賦課決定処分をしたのに対し、請求人が、当該金員について、■■■であり、■■■が経済的な利益を享受したのではなく、■■■に対する給与等には該当しないなどと主張して、当該納税告知処分のうち当該金員に係る部分及び当該重加算税の賦課決定処分の全部の取消しを求めたほか、原処分に係る再調査決定の取消しを求めた事案である。

(2) 関係法令 【略】

(3) 基礎事実

当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

イ 請求人について

請求人は、■■■■に設立された、■■■■等の事業を行う■■■■であり、■■■■との■■■■等により■■■■を受注していた。

ロ 請求人の役員等について

■■■■（以下「■■■■」という。）は、請求人の設立当初から、請求人において唯一代表権を有する■■■■に就任し、現在までその地位にあり、請求人の内外において「■■■■」と呼称されている。

■■■■（以下「■■■」という。）は、■■■■であり、後出の本件金銭が請求人から■■■に交付された■■■■から■■■■までの期間（以下「本件期間」という。）を含め、請求人の設立以来、現在まで、請求人のために■■■■との交換等を行っている。なお、■■■は、請求人の内外において、「■■■」と呼称されている。

■■■■（以下「■■■」という。）は、■■■■であり、平成 20 年頃から、請求人の現金預金の管理を行っている。

ハ ■■■への金銭の交付について

請求人は、■■■に対し、本件期間において、別表 1 及び別表 2 の「本件金銭」欄記載のとおり（なお、「■■■■」、「■■■■」及び「■■■■」の各欄については、下段に記載した金額）、金銭（以下「本件金銭」という。）を交付した。

請求人は、本件金銭について、各月に交付した金銭に相当する額の「給与支払明細書」をその月末又は翌月初に作成し、総勘定元帳の「■■■」勘定に、相手方科目を「現金」勘定、摘要欄を「日雇い〇月総額」（「〇」には、本件金銭が交付された月が記載されている。）又は「アルバイト日当」として経理処理した。

ニ ■■■の給与等について

請求人は、本件期間中、■■■に対し、毎月■■■■の給与等（以下「本件各月給与」という。）を支給していたところ、■■■は、請求人に対し、所得税法第 194 条《給与所得者の扶養控除等申告書》に規定する給与所得者の扶養控除等申告書を提出していなかった。

しかしながら、請求人は、■■■■から■■■■までの間における本件各月給与の支給に際し、上記扶養控除等申告書が提出されていたものとして計算した源泉徴収に係る所得税及び復興特別所得税（以下、源泉徴収に係る所得税を「源泉所得税」といい、源泉所得税と源泉徴収に係る復興特別所得税を併せて「源泉所得税等」という。）の額を徴収し、納付していた。

なお、請求人は、■■■■から■■■■の間における本件各月給与の支給に際し、上記扶養控除等申告書が提出されていないものとして計算した源泉所得税等の額を徴収し、納付していた。

ホ 著作権の登録申請費用等について

■■■■及び■■■は、日本国内において、「■■■■」と題する著作物（以下「本件著作物」という。）について、■■■が■■■■に著作権の 2 分の 1 を譲渡した旨の登録を文化庁長官に

申請し、上記譲渡の登録は、■■■付で行われた。

また、■■■及び■■■は、アメリカ合衆国内において、本件著作物の著作権の登録を申請し、上記著作権の登録は、■■■付で行われた。

■■■は、■■■付で、請求人に対し、上記各登録申請費用等 3,279,000 円（以下「本件登録申請費用」という。）を請求し、■■■、本件登録申請費用の支払を受けた。

へ 審査請求に至る経緯について 【略】

2 争点

- (1) 争点1 本件各金員は、請求人が■■■に支給した給与等に該当するか。
- (2) 争点2 請求人が本件各金員に係る源泉所得税又は源泉所得税等を納付していなかったことが、事実を仮装したところに基づくものか。
- (3) 争点3 「偽りその他不正の行為」（通則法第73条第3項）により税額を免れたものと認められるか。

3 争点についての当事者双方の主張 【略】

4 争点に対する当審判所の判断

- (1) 再調査決定に対する審査請求について 【略】
- (2) 争点1（本件各金員の給与等該当性）について

イ 認定事実

請求人提出資料、原処分関係資料並びに当審判所の調査及び審理の結果によれば、次の事実が認められる。

(イ) 請求人及び関係法人等について

A ■■■（以下「■■■」という。）は、■■■等を目的とする株式会社であり、■■■は、平成24年9月30日、■■■の代表取締役役に就任した。

請求人及び■■■は、その他の関連法人と共に「■■■」と呼ばれるグループ（以下「■■■」という。）を構成していた。

B ■■■（平成17年6月27日に■■■に名称変更し、平成22年5月10日に■■■に組織変更した。以下「■■■」という。）は、建物の保守、修理等維持管理事業等を目的とする■■■であったが、■■■と合併し解散した。■■■は、平成11年5月26日から平成17年5月25日間で■■■の■■■であり、同日以降■■■が■■■であった。

C ■■■は、平成3年頃から、■■■の■■■に係る業務を受注していたが、その後、請求人は、当該業務の受注を引き継ぎ、遅くとも平成20年頃から、■■■の■■■に係る業務を■■■により受注していた。

また、■■■も、■■■から■■■に係る業務を■■■により請け負っていたが、請求人は、主として■■■を請け負い、男性を従事させていたのに対し、■■■は、主として■■■を請け負い、女性を従事させていた。

D ■■■から■■■（年度とは、4月1日から翌年3月31日までの期間をいう。以下同じ。）において、請求人が■■■から■■■により請け負った業務に係る契約金額は、■■■から■■■であり、■■■が■■■から■■■により請け負った業務に

係る契約金額は、■■■から■■■であった。

(ロ) 請求人の収益について

■■■から■■■において、請求人の経常収益は、■■■から■■■であり、上記(イ)のCの請求人の■■■に係る■■■の契約金額が経常収益のうちに占める割合は、約81パーセントないし約90パーセントであった。

(ハ) ■■■の■■■について

■■■及び■■■は、本件期間において、しばしば、■■■に対し、■■■への発注量の増加を求めて■■■に訪れていた。その際、■■■は、■■■が同席していても自らが中心になって話をするがあった。また、■■■は、かねてより、■■■の■■■や■■■と交友していたところ、上記■■■に際し、同人らを同席させることもあった。

このようなことから、上記■■■に対応した■■■は、■■■が、■■■内で影響力を有する立場にあると考えていた。

(ニ) ■■■に交付する現金の記録・管理について

請求人は、■■■に現金を交付する際、その交付日及び金額等を記録しておらず、当該交付による総勘定元帳の現金残高と実際の現金残高の各月の差額について、上記1の(3)のハのとおり、その月末又は翌月初に「給与支払明細書」を作成し、総勘定元帳の「■■■」勘定に計上することにより調整をしていた。

また、請求人は、■■■に交付した現金が使用された後に、その精算を行っていなかった。

ロ 検討

(イ) ■■■の提供する労務又は役務について

給与所得とは、雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供した労務又は役務の対価として受ける給付をいうものと解される（最高裁昭和56年4月24日第二小法廷判決・民衆35巻3号672頁）。

この点、■■■は、上記1の(3)のロ及びニのとおり、請求人のために■■■との交渉等を行い、本件各月給与を得ていたものであり、雇用契約又はこれに類する原因に基づき、請求人に対し、労務又は役務を提供していたものと認められる。

その労務又は役務の具体的な内容をみると、請求人の本件期間における経常収益の大部分は、■■■から■■■により請け負った■■■に係る業務であり〔上記イの(ロ)〕、請求人の事業上、当該業務に係る契約数及び契約金額等が非常に重要であった。この点、■■■は、請求人の設立前より、■■■の■■■として、■■■からの業務の受注に関与していた一方〔同(イ)のB〕、■■■は、■■■で請求人の■■■に就任したものであり〔上記1の(3)のイ及びロ〕、■■■は、■■■からの業務の受注に関し、■■■よりも経験を有していた。また、■■■及び■■■は、しばしば、■■■に対し、■■■の発注量の増加を■■■していたが、その際、■■■は、■■■が同席していても自らが中心になって話をしたり、交友関係を築いていた■■■を同席させたりしていた〔上記イの(ハ)〕。さらに、■■■は、■■■から、■■■内で影響力を有する立場にあると考えられていたこと〔同(ハ)〕なども考慮すると、■■■は、自らの経験及び人脈を駆使して、■■■と

の■■■に係る業務という請求人の事業の中核を主導していたものと認められる。

そして、上記のとおり■■■が請求人の事業上非常に重要な職務を担当していたことに加え、■■■が■■■であること〔上記1の(3)のロ〕などを考慮すると、■■■は、請求人の事業を実質的に支配していたものであり、■■■は、請求人の事業に関し、■■■の意向に従っていたものと認められる。

(ロ) ■■■の経済的利得の有無について

A ～ C 【略】

D 以上のとおり、請求人は、本件各金員について、■■■からの指示に基づいてその用途も限定することなく、言われるがままに交付していたものであり、請求人の個別具体的な業務のために使用すべきものとして交付していたものではない。また、■■■が、本件各金員を請求人の業務のために使用したとは容易に認め難い。

したがって、上記Aによれば、請求人は、■■■に対し、本件各金員の交付時に、本件各金員に係る経済的利益を与えたものと認められる。

なお、請求人は、原処分庁において、■■■が、本件各金員を保管あるいは費消した事実を立証していないから、■■■が、本件各金員に係る経済的利得を得たと認定することはできない旨主張する。確かに、合計■■■近くにも上る本件金員の■■■による具体的な使用、保管状況については、これを明らかにする証拠はないものの、本件調査担当職員が調査の過程で事情聴取を実施した上記Cの①の一部の■■■は、■■■が、■■■旨や、■■■には■■■がおり、■■■にも多額の金員を使っていた旨の申述をしており(原処分関係資料)、請求人が提出した■■■に係る請求書及び■■■〔上記Cの(B)〕には、■■■の名前と共に上記■■■とされる人物の名前があること(請求人提出資料)にも照らすと、■■■は個人的な■■■等に多額の支出を行い、本件金員がその原資となった疑いも否定できず、請求人の上記主張は、前記判断を左右するものではない。

(ハ) 本件各金員の給与等該当性について

上記(イ)によれば、■■■は、雇用契約又はこれに類する原因に基づき、請求人の事業の中核を主導するという非常に重要な労務又は役務を提供していたものと認められる。

また、上記(ロ)のBのとおり、請求人は、本件期間において本件各金員を、■■■からの指示に基づいてその用途も限定することなく、言われるがままに交付していたから、■■■は、実質的に請求人の資産を自由に処分し得る地位及び権限を有していたものというべきである。

このような■■■の提供した労務又は役務の内容や、その地位及び権限からすると、本件各金員は、■■■の提供した労務又は役務と無関係に与えられたとみることは相当ではなく、当該労務又は役務に基づいて請求人から■■■に移転したものであり、請求人が■■■に支給した給与等に該当するものというべきである。

ハ 請求人の主張について

請求人は、以下の点などを主張するが、いずれも採用することができない。

(イ) 請求人は、本件各金員について、請求人の「使途不明金」又は「使途秘匿金」であ

って、■■の所得ではないから、請求人が■■に支給した給与等に該当しない旨主張する。

しかしながら、上記ロの(ロ)のとおり、請求人は、本件各金員について、その個別具体的な業務のために使用すべきものとして交付していたものではなく、また、■■が、本件各金員を請求人の業務のために使用したとは容易に認め難いことからすると、請求人が■■に交付した本件各金員については、■■の所得であって、請求人の「使途不明金」又は「使途秘匿金」ということはできない。

したがって、請求人の主張は採用することができない。

(ロ) 請求人は、本件調査担当職員が以下のAないしCなどの違法・不当な行為を行ったから、■■■及び■■の質問応答記録書には証拠能力がない旨主張するが、いずれも採用することができない。

A～C 【略】

したがって、請求人の主張は採用することができない。

ニ 小括

以上のとおり、本件各金員は、請求人が■■に支給した給与等に該当する。

6 結論

よって、請求人の審査請求のうち、再調査請求に対する審査請求は、不適法であるから、これを却下し、原処分に対する審査請求は、いずれも理由がないから、これらを棄却することとし、主文のとおり裁決する。

別表1 本件各納税告知処分等の状況 (■■■から■■■まで)

別表2 本件各納税告知処分等の状況 (■■■から■■■まで)

裁決事例3（源泉徴収義務／麻酔科医へ支払った報酬は給与）

（請求人A病院は、麻酔科医に対して指揮命令を行い空間的・時間的な拘束に服させて麻酔業務等を継続して行わせた対価として報酬を支払ったものといえるから、その報酬は、所得税法28条1項に規定する給与等に該当するとした事例）

《要旨》

- 1 本件は、請求人A病院が3名の麻酔科医師（本件各医師）に対して支払った報酬について、原処分庁が、当該報酬は給与等に該当するとして源泉所得税等の納税告知処分等をしたのに対し、請求人が、当該報酬は給与等に該当しないとして、同処分等の全部の取消しを求めた事案である。
- 2 給与等の本質は、使用者の指揮命令ないし組織の支配と空間的、時間的な拘束に服して非独立的に提供した労務の対価として使用者から受ける給付であると考えられる一方、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ、反復継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務の対価として受ける給付は、事業に係る報酬に区分するのが相当である。
- 3 そうすると、営利性や有償性を有し反復継続して行われる業務ないし労務の提供という経済的活動の対価として支給される給付が給与等に該当するか否かは、その経済的活動が使用者の指揮命令ないし組織の支配を受けて行われるものであるか否かという点、何らかの空間的、時間的拘束を受けて行われるものであるか否かという点に加え、自己の計算と危険によってその経済的活動が行われているか否か、すなわち、経済的活動の内容やその成果等によって変動し得る収益や費用が誰に帰属するか、あるいは費用が収益を上回る場合などの危険を誰が負担するかという点などを総合的に考慮して、個別具体的に判断すべきである。
- 4 請求人は、本件各医師に対して一定程度の指揮命令を行い空間的、時間的な拘束に服させて麻酔業務等を継続して行わせた対価として、業務委託報酬を支払ったものであるといえ、加えて、本件各医師は、自己の計算と危険において独立して麻酔業務等を行っていたとはいえ、麻酔業務等を代替性のある業務とみることもできないのであり、そうすると、業務委託報酬は、雇用契約に類する原因に基づき提供された非独立的な労務の対価として給付されたものであるというべきであるから、所得税法28条1項に規定する給与等に該当する。

裁決年月日 H30-06-06

TAINSコード番号 F0-1-941

《裁決書（抄）》

1 事実

(1) 事案の概要

本件は、審査請求人（以下「請求人」という。）が3名の麻酔科医師に対して支払った報酬について、原処分庁が、当該報酬は給与等に該当するとして源泉徴収に係る所得税又は

源泉徴収に係る所得税及び復興特別所得税（以下、これらを併せて「源泉所得税等」という。）の納税告知処分等をしたのに対し、請求人が、当該報酬は給与等に該当しないとして、同処分等の全部の取消しを求めた事案である。

(2) 関係法令の要旨 【略】

(3) 基礎事実

当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

イ 請求人の概要等

(イ) 請求人は、■■■■に所在し、■■■■が運営する総合病院である。

(ロ) 請求人は、常勤する麻酔科医師が平成 25 年初旬に退職することから、麻酔科医師が不足するため、平成 24 年 9 月以降、順次、■■■■（以下「■■■医師」という。）、■■■■（以下「■■■医師」という。）及び■■■■（以下「■■■医師」といい、■■■医師、■■■医師及び■■■医師を併せて「本件各医師」という。）との間で、後記ロで記載する各契約を結び、また、■■■■から派遣される医師（以下「■■■■医師」という。）及び■■■■から紹介される医師である■■■■（以下「■■■医師」といい、■■■■医師と併せて「■■■医師ら」という。）と雇用契約を結んで、請求人における麻酔業務等に従事させている。

ロ 本件各医師との契約内容等

請求人は、■■■医師との間で、平成 24 年 9 月 1 日、請求人が■■■医師に対して、請求人の手術室における管理業務を委託し、■■■医師がこれを受託する旨の契約を締結して、手術室管理業務委託契約書を作成した。

なお、ここにいう「手術室における管理業務」とは、手術室における管理業務全てを指すのではなく、専ら、請求人の手術室における麻酔業務を指すものであった。

また、請求人は、■■■医師との間で、平成 24 年 9 月 1 日、■■■医師との間で締結したのと同じ内容の契約を締結し、同様に、手術室管理業務委託契約書を作成した。

さらに、請求人は、■■■医師との間で、平成 27 年 4 月 1 日付で締結していた雇用契約を解消し、平成 27 年 10 月 30 日、請求人が■■■医師に対して、請求人の手術室における麻酔業務を委託し、■■■医師がこれを受託する旨の手術室麻酔業務委託契約を締結して、手術室麻酔業務委託契約書を作成した。

上記の請求人と本件各医師との間の請求人の手術室における麻酔業務を内容とする各契約は、原処分の対象とされている平成 24 年 10 月から平成 28 年 6 月までの間（以下、この期間を「本件期間」という。）において、その契約内容に変更はない。

以下、請求人と■■■医師又は■■■医師との間で作成された各手術室管理業務委託契約書と、請求人と■■■医師との間で作成された手術室麻酔業務委託契約書を併せて「本件各契約書」といい、請求人が本件各契約書に基づき本件各医師に委託したとする請求人の手術室における麻酔業務又は当該業務のための待機を併せて「本件麻酔業務等」という。

なお、本件各契約書の内容は、いずれも同様であり、要旨次のとおりである。

(イ) 本件麻酔業務等に係る報酬は、請求人と本件各医師との相互の合議により決定する。

(ロ) 本件麻酔業務等に係る報酬の単価は、それぞれ、平日の1日の従事（2症例まで）の場合■■■、平日の夜間における待機（勤務終了から翌朝まで）の場合■■■、休日の24時間の待機の場合■■■、休日の半日間の待機の場合■■■、急患手術の従事（1症例当たり）の場合■■■、時間内の手術3件日以降の従事（1症例当たり）の場合■■■、時間外の従事（1時間当たり）の場合■■■、連泊手当（2連泊目）の場合■■■、連泊手当（3連泊目以上）の場合■■■、大型連休手当（半日）の場合■■■とする。

(ハ) 勤務日は、請求人と本件各医師とで話し合いの上、決定する。

(ニ) 本件各医師は、本件麻酔業務等について善良なる管理者としての注意義務を負い、請求人と患者との間に本件麻酔業務等に関わる医療事故等が生じた場合は、請求人と共にその解決のための責任を負う。

なお、上記医療事故等が医療的に解決できなかった場合は、請求人と本件各医師のうち当該医療事故等の当事者となった患者を担当した医師とが話し合いの上、請求人が解決のための和解金等を患者に支払うことができるが、当該医療事故等が当該医師の善良なる管理者としての注意義務を怠ったことにより生じたものであるときは、請求人は当該医師に対し、請求人が患者に対して支払った和解金等の額と同額あるいはその一部を求償する場合がある。

ハ 本件各医師の勤務日の決定方法等

本件各医師の勤務日については、上記ロの(ハ)のとおり、本件各契約書上は、請求人と本件各医師との話し合いで決定することとしているところ、原則として、請求人が、先に■■■医師らが勤務する日を決めた後、残りの麻酔科医師が必要な日を本件各医師の勤務日としている。

また、請求人と本件各医師との具体的な勤務日の日程調整等の窓口は■■■医師であり、■■■医師は、請求人からの麻酔科医師が必要な日に関する情報を基に、■■■医師及び■■■医師と日程を調整して本件各医師の勤務日を決定し、請求人に連絡している。

なお、請求人は、本件各医師の勤務日までに、手術を行う患者に関する情報を電子メール等により本件各医師に提供しており、手術日程や時間変更の情報等についても、その都度、電子メール等により提供している。

ニ 本件各医師の費用負担

本件麻酔業務等を行うために必要な麻酔設備、麻酔器具及び薬剤は、全て請求人が費用負担して準備しており、本件各医師は、請求人に対して、それらの使用料又は購入費用を支払ったことはない。

また、請求人の病院施設までの往復の交通費及び宿泊費についても、全て請求人が負担している。

ホ 本件各医師への報酬の支払方法等

本件各医師は、それぞれ、前月1か月分の勤務実績を基に算出した報酬の合計額に消費税及び地方消費税相当額を加算して算定した報酬金額を記載した請求書によって、請求人に対して報酬を請求し、請求人は、本件各医師の指定する銀行口座に振り込む方法

により当該報酬を支払っている。

なお、本件期間の各月において、請求人が本件各医師に対して支払った各業務委託報酬（以下「本件各報酬」という。）の額は、別表1のとおりである。

へ 源泉徴収について

請求人は、本件各報酬を支払う際、本件各報酬について源泉所得税等を徴収していない。

(4) 審査請求に至る経緯 【略】

2 争点

- (1) 本件各報酬は、所得税法第28条第1項に規定する給与等に該当するか否か(争点1)。
- (2) 本件各納税告知処分は、不当な処分であるか否か(争点2)。
- (3) 請求人が、本件各報酬に係る源泉所得税等を法定納期限までに納付しなかったことについて、通則法第67条第1項ただし書に規定する正当な理由があるか否か(争点3)。

3 争点についての主張 【略】

4 判断

- (1) 争点1(本件各報酬は、所得税法第28条第1項に規定する給与等に該当するか否か。)について

イ 法令解釈

所得税法における給与等とは、単に雇用契約に基づく労務の対価として支給される報酬というよりは広く、雇用契約又はこれに類する原因に基づいて使用者の指揮命令ないし組織の支配に服して非独立的に提供した労務の対価として使用者から受ける給付をいう。

そして、給与等該当性の判断に当たっては、とりわけ、給与等支給者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務の提供があり、その対価として支給されるものであるかが重視されなければならない。

このように、給与等の本質は、使用者の指揮命令ないし組織の支配と空間的、時間的な拘束に服して非独立的に提供した労務の対価として使用者から受ける給付であると考えられる一方、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ、反復継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務の対価として受ける給付は、事業に係る報酬に区分するのが相当である。

そうすると、営利性や有償性を有し反復継続して行われる業務ないし労務の提供という経済的活動の対価として支給される給付が給与等に該当するか否かは、その経済的活動が使用者の指揮命令ないし組織の支配を受けて行われるものであるか否かという点、何らかの空間的、時間的拘束を受けて行われるものであるか否かという点に加え、自己の計算と危険によってその経済的活動が行われているか否か、すなわち、経済的活動の内容やその成果等によって変動し得る収益や費用が誰に帰属するか、あるいは費用が収益を上回る場合などの危険を誰が負担するかという点などを総合的に考慮して、個別具体的に判断すべきである。

ロ 認定事実

請求人提出資料、原処分関係資料並びに請求人の事務部長である■■■の当審判所に対

する答述その他の当審判所の調査及び審理の結果によれば、次の事実が認められる。

(イ) 請求人の本件各医師に対する指揮命令について

A 請求人は、上記1の(3)のハのとおり、本件各医師の勤務日の決定に当たり、先に■■■医師らが勤務する日を決めた後に残りの麻酔科医師が必要な日について本件各医師に勤務の依頼を行った上で、本件各医師が勤務当日の本件麻酔業務等を行う場所、患者の数や入退室予定時間、各手術の内容等について決定しており、その決定を基に、月別の「麻酔科医勤務表」と題する書類や、日別の「スケジュール表」と題する書類等を作成して、本件麻酔業務等を管理していた。

そして、請求人は、本件各医師の勤務日までに本件麻酔業務等を行う対象となる患者に関する情報とともに、上記決定事項を本件各医師に情報提供していた。

B 本件各医師は、本件麻酔業務等の対象となる手術に携わる執刀医師や看護師等が手術前に集まって手術方針等を話し合う事前打合せには参加していなかった。

C 本件麻酔業務等を行う対象となる患者に対する手術前の診察、麻酔の内容及び麻酔に伴う合併症等の危険性等についての説明は、当該患者の主治医が行っており、本件各医師は行っていなかった。

(ロ) 本件麻酔業務等に関する空間的、時間的拘束について

A 本件各医師は、請求人から実際の出退勤時間についての管理は受けていなかったものの、請求人との間で決められた日に請求人の病院施設内で、請求人が定めた手術室、手術開始時間に従って本件麻酔業務等を行っていた。

B 本件各医師が、あらかじめ決められていた労務を提供する時間を変更する場合には事前に連絡すること、手術予定時間が長引いた場合には手術の途中であっても他の麻酔科医師に交代する必要があること及び待機が必要な場合には確実に連絡が取れて病院施設に直ちに出勤することができる場所で待機することが、請求人との間で合意されていた。

C 請求人は、本件各医師の勤務日において、本件各医師の都合によって労務の提供を予定している時間より時間が短縮された場合、本件各医師に支払う平日1日又は休日に24時間待機した場合の単価■■■から当該時間に対応する金額を減額して本件各報酬を支払っていた。

(ハ) 本件各報酬の性質について

本件各報酬の額は、基本的に、本件各契約書により定められた報酬の単価及び本件各医師が本件麻酔業務等に従事した日数等により計算できるものであって、手術や本件麻酔業務等の難易度や用いる薬剤等の価格、患者や公的医療保険から請求人に支払われる診療報酬の金額の多寡等に応じて変動することはない。

(ニ) 本件各医師の本件麻酔業務等に関する危険負担の有無について

A 本件麻酔業務等に関連して生じる費用等についてみると、上記1の(3)のニのとおり、麻酔設備、麻酔器具及び薬剤については全て請求人が費用を負担しているほか、請求人の病院施設までの本件各医師の往復の交通費及び宿泊費についても全て請求人が負担しており、本件各医師は一切負担していない。

なお、患者が本件麻酔業務等に係る診療契約等を締結する相手方は本件各医師ではなく請求人であって、本件麻酔業務等に係る実費等についても、社会保険診療報酬についても、本件各医師ではなく請求人が患者や公的医療保険に請求している。

B 請求人と患者との間に本件麻酔業務等に関わる医療事故等が生じた場合は、上記1の(3)のロの(二)のとおり、本件各医師は請求人と共にその解決のための責任を負い、請求人が当該医療事故等により発生した和解金等を支払った場合には、当事者となった本件各医師に求償する旨本件各契約書上定められているが、現実には、本件麻酔業務等について、医療事故等が発生したことはなく、仮に発生した場合においても、本件各医師の費用負担が本件各契約書上確定しているわけではない。

(ホ) 業務の代替性について

本件各医師の勤務日を決定した後に、その医師がその日に勤務できないこととなった場合には、本件各医師の間で調整して、本件各医師のうちの別の医師が勤務することで対応していた。

その場合、実際に従事した医師への報酬については、当初業務依頼を受けた医師が、一旦請求人から報酬を受け取り、実際に従事した医師に対して報酬を支払うのではなく、請求人が、その従事した医師に対して本件各契約書で定めた額の報酬を直接支払うこととなる。

(ヘ) 請求人と■■■医師との契約内容等について

請求人は、上記1の(3)のロのとおり、■■■医師との契約を雇用契約から手術室麻酔業務委託契約に変更しているが、変更の前後において、■■■医師の業務内容、勤務形態及び請求人が■■■医師に支払う報酬の単価に違いはなかった。

(ト) ■■■医師らの業務内容等について

A ■■■医師の勤務日における勤務時間は10時から16時まで、■■■医師の勤務時間は、勤務日が水曜日の場合が11時から18時まで、勤務日が木曜日又は金曜日の場合が8時30分から17時までと、それぞれ定められている。

B 請求人と患者との間に医療事故等が生じた場合、■■■医師らに故意又は重大な過失がある場合には、患者を担当した医師に対して、請求人が損害賠償を請求することとなる。

C ■■■医師らは、手術予定の患者に対する手術前の診察や麻酔等についての説明を行っている。

D ■■■医師らと本件各医師の手術室における業務内容に違いはない。

ハ 当てはめ

上記ロの(イ)のとおり、請求人が本件各医師に依頼する勤務日は、先に■■■医師らの勤務する日を決めた後になお麻酔科医師が不足する日であり、依頼する勤務日について本件各医師の3人のうち誰が担当するかなどについては本件各医師側に一定の裁量を与えていたと認められるものの、本件麻酔業務等を行う場所、患者の数や入退室時間、各手術の内容等を請求人が決定した上で、本件各医師に対し、電子メール等によりこれらの情報を提供していたのであるから、麻酔を行う対象、場所、時間など本件麻酔業務等の一般的

な態様について請求人が本件各医師に一定程度の指揮命令を行っていたといえる。

そして、上記ロの(イ)及び(ロ)からすると、本件各医師は、請求人との間で決められた日に請求人の病院施設内で、請求人が定めた手術室、手術開始時間に従って本件麻酔業務等を行っており、労務を提供する時間を変更する場合には事前に請求人に連絡すること、本件各医師の勤務時間は■■■医師らとは違い明確な勤務時間は定められていなかったものの、本件各医師の都合により労務を提供する時間を変更するにしても請求人の了解を得る必要があるし、本件各医師が請求人の了解を得ずに手術予定患者と相談して本件麻酔業務等を行う場所や時間を変更することはないこと、本件各契約書において平日1日の従事、平日の夜間の待機、休日の半日間の待機などによって報酬の単価が定められ、実際、労務を提供する時間が短縮された場合には当該時間に対応する金額を減額して本件各報酬を支払っていたのであるから、一応の勤務時間が定められていたといえる。

以上のことからすれば、本件各医師は一定程度の空間的、時間的な拘束を受けていた、すなわち、請求人は、本件各医師に一定程度の空間的、時間的な拘束をしていたといえる。

また、上記ロの(ハ)のとおり、本件各報酬は、手術や本件麻酔業務等の難易度、用いる薬剤等の価格及び患者や公的医療保険から請求人に支払われる診療報酬の金額の多寡とは無関係に、基本的に労働時間を単位として算定した金額の報酬が支払われる性質のものであり、更には、上記ロの(ニ)のとおり、本件麻酔業務等に関連して生じる費用は請求人が負担していること及び本件麻酔業務等の遂行上生じる可能性がある損害賠償等の危険を一次的に負担しているのは患者との診療契約を締結している請求人であることからすれば、本件各医師は、本件麻酔業務等による損益計算が赤字になるというような事業の収支から一般的に生じ得る危険を負担していない。

加えて、上記ロの(ホ)のとおり、本件各医師の都合により勤務日に変更となった場合、本件各医師の間で調整して別の医師が勤務することになるものの、その際の報酬は、請求人から別の医師に直接支払うことが予定されており、別の医師は、自身と請求人との契約に基づいて勤務するのであって、一旦請求人から本件各医師が業務を請け負い、本件各医師から別の医師が当該業務を請け負うのではないことからすると、本件麻酔業務等には、本人自らが従事することに代えて他の者に依頼してその労務を提供させることが許容されるという意味での代替性があるとみることはできない。

以上を総合的に考慮すれば、請求人は、本件各医師に対して一定程度の指揮命令を行い空間的、時間的な拘束に服させて本件麻酔業務等を継続して行わせた対価として、本件各報酬を支払ったものであるといえ、加えて、本件各医師は、自己の計算と危険において独立して本件麻酔業務等を行っていたとはいえ、本件麻酔業務等を代替性のある業務とみることでもできないのであり、そうすると、本件各報酬は、雇用契約に類する原因に基づき提供された非独立的な労務の対価として給付されたものであるというべきであるから、所得税法第28条第1項に規定する給与等に該当する。

ニ 請求人の主張について

(イ) 他者の指揮命令について

請求人は、上記3の(1)の「請求人」欄のイのとおり、本件各医師は、外科手術の担当

医師の指示によることなく、自身の判断に基づき本件麻酔業務等を行っていることから、本件各医師は請求人の指揮命令に服していない旨主張する。

しかしながら、請求人が本件各医師に一定程度の指揮命令を行い、本件各医師がその指揮命令に服していたと認められることは、上記ハのとおりである。

なお、請求人は、本件麻酔業務等の遂行に必要な種々の判断を本件各医師自身が行っている旨主張するが、仮に、本件麻酔業務等の遂行に必要な種々の判断を本件各医師自身が行っているとしても、そのことは■■■医師らにおいても同様であり、一般の雇用関係においても、提供される役務の専門性等の観点から労働者に一定の裁量が認められることはあり得るものである。

つまり、ここでは、使用者の指揮命令に服して労務を提供するものであるか否かは、労務提供の形態、すなわちその業務を行う対象、場所、時間などを他者が決定し、それに従って労務の提供が行われているかということにより判断されるのであり、業務遂行に必要な種々の専門的な判断を自分自身でできるからといって、他者の指揮命令に服していないということにはならない。

したがって、この点に関する請求人の主張には理由がない。

(ロ) 空間的、時間的拘束について

請求人は、上記3の(1)の「請求人」欄のロのとおり、本件各医師の個々の勤務日の割り振りは指定しておらず、また、勤務時間についても明確に定めず、本件各医師は自身の都合により出退勤していること、本件麻酔業務等を行うのが請求人の手術室とされているのは、本件各契約書の内容上のことであり場所の代替性はないこと及び待機の場合に連絡を取れる範囲内にいることは業務の性質上当然であることから、本件各医師は請求人の空間的、時間的な拘束に服していない旨主張する。

しかしながら、請求人が、本件各医師に一定程度の空間的、時間的拘束を行い、本件各医師がその拘束に服していたと認められることは上記ハのとおりである。

そして、上記ロの(イ)のAのとおり、請求人が本件各医師に依頼する勤務日は、前提として請求人が優先的に■■■医師らの勤務日を決めた後になお麻酔科医師が不足する日とされていたのであるから、基本的には請求人が指定した日における勤務を依頼しているものであり、本件各医師の個々の勤務日の割り振りまでを指定していないからといって、請求人が主導的に本件各医師の勤務日を指定していないとはいえない。

また、本件各医師が本件麻酔業務等を行う場所及び開始時間等はあらかじめ定められていたのであって、本件各医師の都合により労務を提供する時間を自由に設定することができるわけではないし、毎回定時に出勤することが義務づけられていないことをもって請求人から時間的拘束を受けていなかったとはいえない。

したがって、この点に関する請求人の主張には理由がない。

(ハ) 自己の計算と危険による経済的活動について

A 請求人は、上記3の(1)の「請求人」欄のハの(イ)のとおり、本件各報酬の額は、請求人と本件各医師それぞれが合議した結果、分配されたものであり、業務に応じて変動している旨主張する。

しかしながら、上記ロの(ハ)のとおり、本件各報酬の額は、本件各契約書に定められた報酬の単価及び本件各医師が本件麻酔業務等に従事した日数等により計算できるものであって、本件各報酬の単価自体が、手術や本件麻酔業務等の難易度や用いる薬剤等の価格、患者や公的医療保険から請求人に支払われる診療報酬の金額の多寡等に応じて変動するものではないから、本件各報酬は、雇用契約に類する原因に基づき提供された非独立的な労務の対価として給付されたと評価するのが相当である。

したがって、この点に関する請求人の主張には理由がない。

B 請求人は、上記3の(1)の「請求人」欄のハの(ロ)のとおり、本件各医師が麻酔器等を持ち込むのではなく請求人が用意することには必要性かつ合理性があること及び請求人が本件各医師の備品や交通費を全額負担することは一般的であることから、これらの事実は、本件麻酔業務等が本件各医師の自己の計算と危険によらないことを根拠づける事由とはなり得ない旨主張する。

また、請求人は、上記3の(1)の「請求人」欄のハの(ハ)のとおり、請求人と患者との間に本件麻酔業務等に関わる医療事故等が生じた場合は、請求人と本件各医師は解決のために対等の責任を負い、医療事故等が医療的に解決できなかった場合は、請求人が支払った和解金等と同額あるいはその一部を、請求人が本件各医師に求償する場合がある旨主張する。

しかしながら、本件麻酔業務等を含む手術行為の内容やその成果等によって変動する収益や費用、その損益計算が赤字になるというような事業の収支から一般的に生じ得る危険を負担しているのは、本件各医師ではなく、請求人であることは、上記ハのとおりである。

確かに精密機械である麻酔器等の長距離にわたる運搬を行わないことには一定の合理性があると考えられるものの、本件各医師は、請求人が準備した麻酔器等の使用料を負担していないのであるから、かかる事実は、本件麻酔業務等が本件各医師の自己の計算と危険によって経済的活動を行っていないことを根拠づける事由となる。

また、請求人と患者との間に医療事故等が生じた場合の対応についても、患者に対して一次的に対応することが予定されるのは、患者との間で診療契約を締結している請求人であり、本件各医師の費用負担が本件各契約書上必ず生じるわけではない。

したがって、これらの点に関する請求人の主張にはいずれも理由がない。

(二) 本件各医師と■■■医師らとの業務内容等の相違等について

請求人は、上記3の(1)の「請求人」欄のニのとおり、本件各医師の出退勤時間及び待機時間を管理していないこと、本件各医師からの請求に基づいて本件各報酬を支払っていることに加え、業務における責任の重さとそれに基づく報酬額等について本件各医師と■■■医師らとは違いがある旨及び■■■医師との契約が雇用契約から手術室麻酔業務委託契約に変更したことに伴い、業務における責任の重さ等が変わった旨主張する。

しかしながら、本件各医師と■■■医師らとは、出退勤時間管理等に違いはあるものの、上記ハのとおり、本件各医師が請求人から一定程度の指揮命令や空間的、時間的拘束を受けていることは■■■医師らと同様であり、上記ロの(イ)のAのとおり、本件各

医師は、■■■医師らでは人手が不足する日に従事していることや、上記ロの(ロ)のBのとおり、手術予定時間が長引いた場合に途中で両者が交代することがあることからして、本件各医師と■■■医師らの間に手術室における業務内容に違いはない。

また、本件麻酔業務等について医療事故等が生じた場合の本件各医師の費用負担が必ずしも生じるわけではないから、■■■医師らと本件各医師の間に、業務における責任の重さに明確な違いがあるとはいえない。

そして、■■■医師については、上記ロの(へ)のとおり、請求人との契約を雇用契約から手術室麻酔業務委託契約に変更した前後において、業務内容、勤務形態及び請求人が支払う報酬単価等に違いはないし、請求人と患者との間に医療事故等が生じた場合の対応についても、上記のとおりであるから、その前後において業務における責任の重さに明確な違いがあるとはいえない。

したがって、これらの点に関する請求人の主張にはいずれも理由がない。

(ホ) 請求人と本件各医師の契約について

請求人は、上記3の(1)の「請求人」欄のホのとおり、本件各医師との間で、本件麻酔業務等について準委任契約を締結することを意図し、その契約内容を明確にした本件各契約書を作成して労務の提供を行っているにもかかわらず、原処分庁が独自の判断に基づき雇用契約であると断定している旨主張する。

しかしながら、上記イのとおり、所得税法第28条第1項に規定する給与等とは、単に雇用契約に基づく労務の対価として支給される報酬というよりは広く、雇用契約又はこれに類する原因に基づいて使用者の指揮命令ないし組織の支配に服して非独立的に提供した労務の対価として使用者から受ける給付をいうのであり、給与等の該当性の判断に当たっては、契約の法形式からではなく、いかなる形態の労務提供に対して支払った給付であるか、労務提供という経済的活動が使用者の指揮命令ないし組織の支配を受けて行われるものであるか否かという点などを総合的に考慮して、支払った給付の性質を個別具体的に判断すべきであるから、請求人と本件各医師とが準委任契約を締結することを意図して本件各契約書を作成していることをもって本件各報酬が給与等に該当しないとすることはできない。

したがって、この点に関する請求人の主張は採用できない。

(6) 結論

よって、審査請求は理由がないから、いずれも棄却することとし、主文のとおり裁決する。

裁決事例4（役員賞与／社会福祉法人から理事長に移動した金員）

（本件理事長は、法人が得た借入金の一部を支出させ、それを利得していたと認められるから、当該利得は、理事長がその地位及び権限に対して受けた給与等に該当するとした事例）

《要旨》

- 1 本件は、老人短期入所施設の経営等を行う請求人（社会福祉法人）が、原処分庁から、請求人の代表者（理事長）の借入債務の返済、同人の預貯金口座への入金及び同人を受取人とする小切手の送付は、いずれも請求人から請求人の代表者に対する給与等の支払に該当するとして、源泉所得税等の納税告知処分等を受けたことに対し、給与等の支払に該当する事実はないなどとして、原処分の全部の取消しを求めた事案である。
- 2 法人代表者が法人経営の実権を掌握し法人を実質的に支配している事情がある場合、このような法人代表者が、自己の権限を濫用して、当該法人の事業活動を通じて得た利得は、給与支出の外形を有しない利得であっても、法人の資産から支出をし、その支出を利得したと認められる場合には、その支出が当該法人代表者の立場と全く無関係であり、法人からみて純然たる第三者との取引ともいうべき態様によるものであるなどの特段の事情がない限り、実質的に、法人代表者がその地位及び権限（これに基づく法人に対する貢献などを含む）に対して受けた給与等であるといえる。
- 3 本件理事長は、請求人の設立時から継続して、請求人の代表権を有する理事長であった上、請求人の設立に当たって、請求人の資産の総額となる金員を請求人に贈与した者であることなどからすれば、請求人の内部で最も強い立場にあったと認められる。また、本件役員らの中には、請求人や自身の業務の内容についての認識に欠ける者が複数名いた上、監事とされた者も、請求人の収支報告を受けたことがなかったことなどからすれば、本件役員らが理事又は監事としての職務を遂行していたとはいえない。加えて、理事会が実際に開催されていたとしても、招集通知を欠いている、少なくとも13回のうち12回は定足数を欠いているといった問題を含むものであった。
- 4 このように、請求人の内部において、本件理事長が最も強い立場にあり、かつ、役員らとその業務を適切に遂行している、又は、請求人の理事会が適切に機能しているとはいえないことなどからすれば、本件理事長は、請求人の運営の実権を掌握し、請求人を実質的に支配していたとみるのが相当である。
- 5 本件理事長は、請求人が施設の建設のために借り入れた金員から、理事長の借入債務の返済に充てるとともに、一部を理事長名義の口座に入金し、一部を小切手で受領している。そして、これらの金員の移動等は、本件理事長の依頼又は指示によるものであった。以上の事情に加えて、本件理事長が、請求人の運営の実権を掌握し、請求人を実質的に支配していたとみるのが相当であることを併せ考慮すれば、本件理事長は、請求人の理事長としての権限を濫用して、請求人の施設の建設を通じて請求人が得た借入金の一部を支出させ、それを利得していたといえることができる。
- 6 そして、当該支出が本件理事長の立場と全く無関係であり、請求人からみて純然たる

第三者との取引ともいふべき態様によるものであるなどの特段の事情も認められないことからすれば、当該利得は、実質的に、本件理事長がその地位及び権限に対して受けた給与等であるといえ、これは臨時の一時金といえるので、賞与であるといえる。したがって、本件各納税告知処分に係る給与等の支払が認められる。

裁決年月日 H30-11-06

TAINS コード番号 F0-1-1006

《裁決書（抄）》

1 事実

(1) 事案の概要

本件は、老人短期入所施設の経営等を行う審査請求人（以下「請求人」という。）が、原処分庁から、請求人の代表者の借入債務の返済、同人の預貯金口座への入金及び同人を受取人とする小切手の送付は、いずれも請求人から請求人の代表者に対する給与等の支払に該当するとして、源泉徴収に係る所得税又は所得税等の納税告知処分等を受けたことに対し、給与等の支払に該当する事実はないなどとして、原処分の全部の取消しを求めた事案である。

(2) 関係法令 【略】

(3) 基礎事実

当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

イ 請求人の概要

請求人は、■■■目的等を第2種社会福祉事業、資産の総額を8,000万1,000円として設立された社会福祉法人であり、所在地において、老人短期入所施設の経営等を行っている。

ロ 請求人の定款の定め

請求人の定款（平成27年1月30日の改正前のもの）は、請求人には理事12名及び監事2名を置く旨（第5条第1項）、理事のうち1名は理事の互選により理事長となる旨（同条第2項）、理事長は請求人を代表する旨（同条第3項）、請求人の業務の決定は理事をもって組織する理事会によって行うが、日常の業務として理事会が定めるものについては理事長が専決し、これを理事会に報告する旨（第9条第1項）、理事会は理事長が招集する旨（同条第2項）、理事会は、理事総数の3分の2以上の出席がなければ、その議事を開き、議決することができない旨（同条第5項）、議長及び理事会において選任した理事2名は、議事録を作成し、これに署名又は記名押印しなければならない旨（同条第8項）、監事は、理事の業務執行の状況及び法人の財産の状況を監査しなければならない旨（同条第11項及び同条第3項）をそれぞれ定めている。

ハ 請求人の理事長等

請求人の理事長は、請求人の設立時から継続して■■■（以下「本件理事長」という。）が務めている。

なお、本件理事長は、請求人の設立に当たって、上記イの請求人の資産の総額（8,000万1,000円）となる金員を贈与している。

(4) 審査請求に至る経緯 【略】

2 争点 本件各納税告知処分に係る給与等の支払が認められるか否か。

3 争点についての主張 【略】

4 当審判所の判断

(1) 法令解釈

イ 所得税法第28条第1項は、給与所得について「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に係る所得」と規定し、給与所得を包括的に規定している趣旨からすると、同項にいう給与等には、雇用契約に限らず、これに類する委任契約などの原因に基づき提供した労務（役務）の対価として、あるいは労務（役務）を提供する地位に基づいて支給されるものを含むものと解すべきである。

ロ ところで、法人の役員は、その役務提供の内容が極めて包括的かつ広範で法人の業務全般に及ぶものであり、役員に就任していること自体（地位）によって法人に貢献することも含まれ得るから、その役務提供の対価性の判断に当たって、具体的かつ個々の業務を観念することは困難であり、相当でもない。殊に代表権を有する役員の場合には、代表権を有しない役員の場合より格段に権限が広範であり、なおさら上記のことがいえる。

ハ とりわけ、法人経営の実権を代表者が掌握し、法人を実質的に支配している事情がある場合には、代表者は、実質的に、その法人資産を自由に処分し得る地位及び権限を有し、簿外資産を捻出し、これを当該法人の事業とは無関係に利得し、費消することも可能であるから、その者が法人から得る利益を、その地位及び権限と切り離してその対応を観念することは著しく困難である。

そうすると、法人経営の実権を代表者が掌握し、法人を実質的に支配しているような法人において、代表者がその意思に基づき、法人の資産から、経理上、給与等の外形によらず、法人の事業活動を科用して利益を得たような場合には、その利益は、当該代表者の地位及び権限と無関係に取得したとみることは相当ではなく、当該代表者の地位及び権限に基づいて当該法人から当該代表者に移転したものと推認することができる。と解される。

他面、このような利益を代表者が取得している以上、代表者がその地位及び権限に基づいて当該法人から利益を得て担税力を増加させているにもかかわらず、給与所得の課税を免れるとすれば、租税負担公平の原則に反する結果となる。

したがって、法人代表者が法人経営の実権を掌握し法人を実質的に支配している事情がある場合、このような法人代表者が、自己の権限を濫用して、当該法人の事業活動を通じて得た利得は、給与支出の外形を有しない利得であっても、法人の資産から支出をし、その支出を利得したと認められる場合には、その支出が当該法人代表者の立場と全く無関係であり、法人からみて純然たる第三者との取引ともいうべき態様によるものであるなどの特段の事情がない限り、実質的に、法人代表者がその地位及び権限（これに

基づく法人に対する貢献などを含む。) に対して受けた給与等であるといえる。

(2) 認定事実

請求人提出資料、原処分関係資料並びに当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

イ 請求人の理事及び監事（本件理事長らを除く。）について

(イ) 請求人の設立時から平成 26 年 12 月 20 日までの間、請求人には、本件理事長らを除くと、10 名の理事と 2 名の監事（以下「本件役員ら」という。）が置かれていた。

もともと、本件役員らの中には、請求人の具体的な業務内容を知らない者や、自身の理事としての業務の内容を知らない者が、それぞれ複数名おり、監事とされた者は、請求人の収支報告を受けたことはなかった。

加えて、本件役員らの中には、本件施設 1 又は本件施設 2 の建設当時、本件施設 1 建設業者又は本件施設 2 建設業者のいずれか一方又は双方の名称を知らない理事が、それぞれ複数名いた。また、請求人が本件機構から本件施設 1 及び本件施設 2 の建設資金を借り入れたことを知らない理事や、本件施設 2 の請負金額を知らない理事もいた。

(ロ) 請求人においては、議事録上、設立時から平成 26 年 12 月 20 日までの間に、理事会（以下「本件各理事会」という。）が合計 13 回開催されたとされているところ、本件役員らの中には、本件各理事会が開催される旨を一度も知らされていない理事、本件各理事会に一度も出席したことがない理事、本件各理事会に一度しか出席したことがない理事が、それぞれ複数名おり、これらの出席状況を整理すると、仮に本件各理事会が開催されていたとしても、少なくとも 13 回のうち 12 回は、請求人の理事の出席者数が 7 名以下であり、定足数（理事総数 12 名の 3 分の 2 である 8 名以上）を満たしていなかった。

ロ 請求人から本件理事長に対する金員の移動等

(イ) ■■■の支払について

A 金員の移動の状況等について

(A) 本件理事長は、平成 24 年 7 月 18 日、本件借入先から■■■を借り入れた。当該■■■は、同日、■■■（■■■以下同じ。）■■■の本件借入先名義の普通預金口座から、■■■の本件理事長名義の普通預金口座に入金された。

(B) 本件理事長は、本件施設 1 の建設に当たり、本件施設 1 の工事請負代金は 2 億 7,825 万円（消費税及び地方消費税を含む額。以下同じ。）であるにもかかわらず、本件施設 1 建設業者に対して、本件機構から本件施設 1 の工事請負代金だけでなく本件施設 1 で用いる設備の費用や請求人の運転資金も借り入れたいから、これらを請負金額に含めた工事請負契約書を作成してほしい旨依頼し、請求人と本件施設 1 建設業者は、本件施設 1 の建設工事の施工に係る請負金額を 4 億 6,798 万 5,000 円とする本件施設 1 工事請負契約書を作成した。

(C) 本件理事長は、本件施設 1 工事請負契約書を本件機構に提出し、請求人と本件機構は、平成 24 年 12 月 12 日、借入金額を 4 億 2,930 万円、用途を本件施設 1 の

設置・整備資金、償還期限を平成 54 年 12 月 10 日などとする金銭消費貸借契約を締結した。そして、本件機構は、当該契約に基づき、平成 24 年 12 月 25 日に 2 億円、平成 25 年 2 月 15 日に 1 億 5,000 万円、同年 5 月 30 日に 7,930 万円を、それぞれ■■■の請求人名義の普通預金口座に振り込んだ。

- (D) 本件理事長は、平成 24 年 12 月 25 日、上記 (C) のとおり本件機構から請求人名義の普通預金口座に振り込まれた 2 億円のうち 1 億 9,100 万円を、■■■の本件施設 1 建設業者名義の当座預金口座に振り込んだ。本件施設 1 建設業者は、同日、本件理事長の指示により、当該 1 億 9,100 万円のうち 1 億 4,000 万円を、請求人が本件工務店に対して支払うべき本件施設 1 に係る施設備品等の代金に充てられる金員であるとの認識の下、本件理事長から振込先として指定された本件工務店口座に振り込んだ。
- (E) 本件工務店代表者は、平成 24 年 12 月 26 日、本件理事長の指示により、上記 (D) のとおり本件施設 1 建設業者から本件工務店口座に振り込まれた 1 億 4,000 万円のうち■■■を、■■■の本件借入先名義の普通預金口座に振り込んだ。当該振込みは、上記 (A) の本件理事長が本件借入先に負っていた■■■の借入債務の返済としてなされたものである。

B 本件工務店等について

- (A) 本件工務店は、平成 24 年 12 月 17 日に本件理事長が第三者から買収した休眠会社であり、本件理事長の指示により、商号を本件工務店、取締役を本件工務店代表者とする変更登記がなされている。また、本件工務店は、上記買収の時以降、従業員を雇用しておらず、建設機械や工具等を一切保有していなかったほか、請求書等の書類を一度も作成したことがなかった。そして、本件工務店代表者は、本件施設 1 の建設工事現場に来たことはなく、当該工事に係る打合せにも参加していなかった。
- (B) 本件工務店代表者は、平成 24 年 12 月当時、本件理事長らが代表取締役を務める人材派遣業を営む株式会社の従業員であり、建設関係の仕事をしたことはなかった。また、本件工務店代表者は、本件理事長らに自身の印鑑登録証明書を渡したところ、知らないうちに本件工務店の取締役として登記されていた。
- (C) 本件工務店口座は、本件工務店代表者が本件理事長らの指示により、平成 24 年 12 月 20 日に開設したものであり、本件工務店口座の通帳及び登録印は、本件工務店代表者が本件理事に渡し、本件理事長らが管理していた。また、本件工務店代表者は、本件工務店口座から引き出した現金を全て本件理事に渡していたが、当該現金について、本件理事長らからは、本件施設 1 の建設に必要な金であると聞かされていた。
- (D) 平成 24 年 12 月 25 日当時の本件施設 1 建設業者の代表取締役及び常務取締役は、両名とも、本件工務店がどのような会社であるかを知らず、本件工務店代表者とは会ったこともなかった。

(ロ) ■■■の支払について 【略】

(ハ) ■■■の支払について 【略】

(ニ) ■■■の支払について 【略】

(3) 当てはめ

イ 本件理事長の請求人における地位等について

前記1の(3)のハのとおり、本件理事長は、請求人の設立時から継続して、請求人の代表権を有する理事長であった上、請求人の設立に当たって、請求人の資産の総額となる金員を請求人に贈与した者であることなどからすれば、請求人の内部で最も強い立場にあったと認められる（なお、本件役員らもこの認定に合致する申述をしている。）。

また、上記(2)のイの(イ)のとおり、本件役員らの中には、請求人や自身の業務の内容についての認識に欠ける者が複数名いた上、監事とされた者も、請求人の収支報告を受けたことがなかったことなどからすれば、本件役員らが理事又は監事としての職務を遂行していたとはいえない。加えて、上記(2)のイの(ロ)のとおり、本件各理事会が実際に開催されていたとしても、招集通知を欠いている、少なくとも13回のうち12回は定足数を欠いているといった問題を含むものであった。

このように、請求人の内部において、本件理事長が最も強い立場にあり、かつ、本件役員らはその業務を適切に遂行している、又は、請求人の理事会が適切に機能しているとはいえないことなどからすれば、本件理事長は、請求人の運営の実権を掌握し、請求人を実質的に支配していたとみるのが相当である。

ロ 請求人から本件理事長に移動等した金員が給与等に該当することについて

本件理事長は、上記(2)のロの(イ)及び(ロ)のとおり、請求人が本件施設1の建設のために借り入れた金員から、■■■を本件理事長の借入債務の返済に充てるとともに、■■■を本件理事長名義の口座に入金し、同(ハ)及び(ニ)のとおり、請求人が本件施設2の建設のために借り入れた金員から、■■■を本件理事長名義の口座に入金し、■■■を本件小切手で受領している。そして、これらの金員の移動等は、本件理事長の依頼又は指示によるものであった。

以上の事情に加えて、上記イのとおり、本件理事長が、請求人の運営の実権を掌握し、請求人を実質的に支配していたとみるのが相当であることを併せ考慮すれば、本件理事長は、請求人の理事長としての権限を濫用して、請求人の本件施設1及び本件施設2の建設を通じて請求人が得た借入金の一部を支出させ、それを利得していたといえることができる（平成24年12月に合計■■■平成26年8月に合計■■■）。そして、当該支出が本件理事長の立場と全く無関係であり、請求人からみて純然たる第三者との取引ともいえるべき態様によるものであるなどの特段の事情も認められないことからすれば、当該利得は、実質的に、本件理事長がその地位及び権限に対して受けた給与等であるといえ、これは臨時の一時金といえるので、賞与であるといえる。

したがって、本件各納税告知処分に係る給与等の支払が認められる。

(4) 請求人の主張について

イ 平成24年12月の給与等の支払について

(イ) 請求人は、前記3の「請求人」欄の(1)のとおり、要旨、①本件機構から借り入れた

金員の額は、本件施設1建設業者が直接施工しない工事等の代金をも含めたものであり、水増しではなく、また、本件施設1建設業者に対して水増しした建設工事代金を支払ったことはない、②本件施設1建設業者による本件工務店口座への振込みは、現に本件工務店が請け負った工事代金の支払である、③本件理事長は、■■■を本件借入先から借りて請求人に寄附し、また、当該■■■は本件施設1の建設資金に充てられており、本件理事長は実質的には何ら■■■を利得していない、④本件理事長名義の普通預金口座に入金された■■■は、請求人が本件機構から借り入れた金員とは無関係である旨それぞれ主張する。

(ロ) しかしながら、①については、上記(2)のロの(イ)のAの(B)ないし(D)のとおり、請求人は、本件機構から水増しした金員を借り入れ、本件施設1建設業者に対してその一部を支払ったことが認められる。②については、上記(2)のロの(イ)のBの(A)のとおり、本件工務店は、建設機械や工具等を一切保有しておらず、請求書等の書類を一度も作成したことがないことなどからすれば、本件工務店が請け負った工事代金の支払とは認められない。③については、本件理事長が借り入れた金員は本来であれば自らの資金で返済すべきところ、請求人が本件機構から借り入れた金員を原資としてこれを返済したというのであるから、利得を得ているといえるのであり、請求人が本件理事長から寄附を受けた■■■を本件施設1の建設資金に充てていたとしても、上記判断とは無関係な事情である。④については、上記(2)のロの(ロ)のとおり、本件理事長は、請求人が本件機構から借り入れた金員の一部と認められる■■■を本件理事長名義の普通貯金口座に入金したというのであるから、請求人が借り入れた金員と無関係ではない。なお、請求人は、本件理事長らが本件工務店口座や本件施設1関係者口座を管理していた事実はないなどとも主張するが、上記(2)のロの(イ)のBの(C)及び同(ロ)のBの(B)で認定したとおり、本件理事長が管理していたと認められる。

したがって、請求人の主張にはいずれも理由がない。

ロ 平成26年8月の給与等の支払について 【略】

したがって、請求人の主張にはいずれも理由がない。

(5) 本件各納税告知処分の適法性について 【略】

(6) 本件各賦課決定処分の適法性について 【略】

(7) 結論

よって、審査請求は理由がないから、これを棄却することとし、主文のとおり裁決する。

裁決事例5（ホステスに支払う契約金／一括払か分割払か）

（請求人A社は、ホステスらには、税金を安くするという会社の都合で、契約書には分割払と記載しているが実際には一括で支払う旨の説明をしておき、契約書等の作成後においても、一括で支払う合意があったことから、A社には契約金を支払う際に源泉徴収義務があったと認められるとした事例）

《要旨》

- 1 本件は、クラブを経営する請求人A社が、ホステスに対して契約金を分割で支払ったとして源泉徴収した所得税等について、原処分庁が、当該契約金は一括で支払われたなどとして納税告知処分等をしたのに対し、請求人が、当該契約金は一括で支払ったものではないなどとして、原処分の一部の取消しを求めた事案である。
- 2 所得税法 204 条 1 項の規定が支払をする者に所得税の源泉徴収義務を課しているのは、当該支払をする者がこれ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、能率を挙げ得る点を考慮したことによるものである。したがって、支払をする者に源泉徴収義務を負わせるためには、単に徴税の便宜から現に支払をして天引きの機会があるというだけでは足りず、支払を受ける者との間に、当該支払につき、法律上の債権債務関係ないしこれに準ずると評価できる程度に特に密接な関係が必要であると解される。
- 3 請求人は、契約金については、契約書のとおり、請求人がホステスに対して分割して支払う旨の契約を締結し、ホステスが合意書に基づき契約金支払債権を法人に譲渡したものであるから、ホステスが振込みにより受け取った金額は、法人が譲渡代金を支払ったものであり、請求人が契約金を支払ったものではない旨主張する。
- 4 ホステスらは請求人から一括で契約金を受け取るとの認識の下に契約書等に署名及び押印を行い、請求人が契約金を一括で支払う義務を負っていたと認識し、ホステスにとっては不合理な取引であることからすれば、契約金について、契約書等が作成されていることをもって請求人、ホステス及び法人との間で契約金について分割払の合意や債権譲渡がなされたとは解することはできない。それにもかかわらず、契約書等に分割払の合意や債権譲渡がなされたかのような記載があるのは、専ら請求人が納付すべき源泉所得税等の税率を低くする目的で、実体とは異なる形式、文言をあえて使用し契約書等を作成したというほかなく、請求人がホステスらに対して、手取額を一括で支払う合意があったものと認められる。
- 5 以上からすれば、請求人は、契約書等の作成後においても、ホステスに対して、契約金を一括して支払うべき義務を負っていたものというべきである。したがって、請求人は、上記の支払につき、ホステスとの間に、所得税法 204 条 1 項の「支払をする者」として、所得税等の源泉徴収をすべき法律上の債権債務関係が認められるから、請求人がその義務を履行して契約金を支払う際に、所得税等を徴収すべき義務を負っていたものと認められる。

裁決年月日 H30-10-10

《裁決書（抄）》

1 事実

(1) 事案の概要

本件は、審査請求人（以下「請求人」という。）が、ホステスに対して契約金を分割で支払ったとして源泉徴収した所得税等について、原処分庁が、当該契約金は一括で支払われたなどとして納税告知処分等をしたのに対し、請求人が、当該契約金は一括で支払ったものではないなどとして、原処分の一部の取消しを求めた事案である。

(2) 関係法令

イ 行政手続法第 14 条《不利益処分の理由の提示》第 1 項・・・。

ロ 所得税法第 204 条《源泉徴収義務》第 1 項は、居住者に対し国内において同項各号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旨規定し、同項第 7 号は、役務の提供を約することにより一時に取得する契約金で政令で定めるものを掲げている。

そして、所得税法施行令第 320 条《報酬、料金、契約金又は賞金に係る源泉徴収》第 6 項は、所得税法第 204 条第 1 項第 7 号に規定する政令で定める契約金は、職業野球の選手その他一定の者に専属して役務の提供をする者で、当該一定の者のために役務を提供し、又はそれ以外の者のために役務を提供しないことを約することにより一時に受ける契約金とする旨規定している。

ハ 所得税法第 205 条《徴収税額》は、同法第 204 条第 1 項の規定により徴収すべき所得税の額は、同法第 205 条各号の区分に応じ当該各号に掲げる金額とする旨規定し、同条第 1 号は、同法第 204 条第 1 項第 7 号に掲げる契約金は、その金額に 100 分の 10（同一人に対し 1 回に支払われる金額が 100 万円を超える場合には、その超える部分の金額については、100 分の 20）の税率を乗じて計算した金額を掲げている。

ニ 東日本大震災からの復興・・・。

(3) 基礎事実

当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

イ 関係者等

(イ) 請求人は、クラブ・バーの経営等を目的として、平成 20 年 8 月 22 日に設立された法人であり、■■■（以下「■■」という。）が平成 21 年 8 月 4 日に代表取締役就任した旨の登記を同月 5 日に行った。また、請求人は、平成 22 年 9 月 9 日に解散した旨及び■■■が代表清算人に就任した旨の登記を同月 14 日に行い、さらに、■■に代わり■■■（以下「■■」という。）が平成 23 年 11 月 11 日に代表清算人に就任した旨の登記を同月 16 日に行った。

(ロ) 請求人は、平成 23 年 10 月頃以降、■■■に所在するクラブ（以下「本件クラブ」という。）を経営していた。

- (ハ) ■■■■ (以下「■■■」という。)は、昭和 50 年頃からクラブの経営を行い、請求人、■■■■ (以下「■■■」という。)ほか 4 社 (以下、請求人及び■■■■と併せて「本件各社」という。)の実質経営者であり、本件各社の役員及び従業員からは、「オーナー」と呼ばれていた者である。
- (ニ) ■■■■ (以下「■■■」という。)は、平成 14 年頃から■■■が経営する法人に勤務しており、本件各社の経理担当であった。
- (ホ) ■■■■ (以下「■■■」という。)は、平成 19 年 5 月 25 日、飲食店経営コンサルタント業務等を目的として設立された法人であり、同年 10 月 1 日に代表取締役として■■■が就任したが、平成 22 年 9 月 7 日に解散し、その旨及び■■■が代表清算人に就任した旨の登記を同月 9 日に行った。
- (ヘ) ■■■■ (以下「■■■」という。)は、平成 21 年 10 月 1 日以降、■■■ (以下「■■■」)といい、■■■と併せて「■■■」という。)は平成 24 年 9 月 3 日以降、本件クラブにおいて、「ママ」と呼ばれる立場で、ホステスとしての業務を行っていた。
- (ト) 税理士である■■■ (以下「■■■」)は、平成 20 年 4 月から■■■の経営する法人の関与税理士として、請求人の法人税等の申告書作成業務及び請求人からの税務相談を請け負っていた。
- ロ ■■■■に対する■■■の振込み
- (イ) 請求人及び■■■は、平成 23 年 12 月 19 日付で契約書 (以下「■■■」)を作成し、■■■には、同年 11 月 24 日から 1 年間、■■■が本件クラブ内で客の遊興飲食業を営み、請求人が■■■に対し契約金を支払う旨、当該契約金の額について、「契約金」が■■■、「規定税引き後の受け取り金」が■■■であり、その支払方法について 12 回に分割して契約日の後より毎月月末に支払う旨記載がある。
- (ロ) 請求人、■■■及び■■■は、平成 23 年 12 月 2 日付で合意書 (以下「■■■」)を作成し、■■■には、■■■が、請求人に対する「分割払い契約金の請求債権■■■」を■■■に売却し、請求人がこれを異議なく承諾し、「適法な源泉所得税を控除した後の分割払い契約金の請求債権■■■」を■■■から■■■に対して現金で支払う旨記載がある。
- (ハ) 平成 23 年 12 月 19 日、■■■の■■■名義の口座番号■■■の普通預金口座 (以下「■■■」)から■■■ (■■■) の■■■名義の口座番号■■■の普通預金口座 (以下「■■■」)に対して■■■が振り込まれた。
- ハ ■■■■に対する合計■■■の現金の交付
- (イ) 請求人及び■■■は、平成 24 年 9 月 3 日付で契約書 (以下「■■■」)を作成し、■■■には、同日から 1 年間、■■■が本件クラブ内で客の遊興飲食業を営み、請求人が■■■に対し契約金を支払う旨、当該契約金の額について、「契約金」が■■■、「規定税引き後の受け取り金」が■■■であり、その支払方法について 8 回に分割して契約日の後より毎月月末に支払う旨記載がある。
- (ロ) 請求人、■■■及び■■■は、平成 24 年 9 月 3 日付で合意書 (以下「■■■」)を作成し、■■■には、■■■が、請求人に対する「分割払い契約金の請求債権■■■

■■■」を■■■■に売却し、請求人がこれを異議なく承諾し、「適法な源泉所得税を控除した後の分割払い契約金の請求債権■■■■」を■■■■から■■■に対して現金で支払う旨記載がある。

(ハ) ■■■は、平成 24 年 6 月 11 日頃に■■■■、同年 8 月 27 日頃に■■■■を、それぞれ■■■から現金で受け取った。

ニ ■■■に対する■■■■の振込み

(イ) 請求人及び■■■は、平成 25 年 9 月 13 日付で契約書（以下「■■■■」といい、■■■及び■■■■と併せて「本件各契約書」という。）を作成し、■■■■には、同日から 1 年間で、■■■が本件クラブ内で客の遊興飲食業を営み、請求人が■■■に対し契約金〔以下、上記ロの(イ)及び上記ハの(イ)の各契約金と併せて「本件各契約金」という。〕を支払う旨、当該契約金の額について、「契約金」が■■■■、「規定税引き後の受け取り金」が■■■■〔以下、■■■■に記載のある「規定税引き後の受け取り金」■■■■及び■■■■に記載のある「規定税引き後の受け取り金」■■■■（■■■■及び■■■■の合計額）と併せて「本件各手取額」という。〕であり、その支払方法について 12 回に分割して契約日の後より毎月月末に支払う旨記載がある。

(ロ) 請求人、■■■■及び■■■は、平成 25 年 10 月 2 日付で合意書（以下「■■■■」といい、■■■■及び■■■■と併せて「本件各合意書」といい、本件各契約書及び本件各合意書を併せて「本件各契約書等」という。）を作成し、■■■■には、■■■が、請求人に対する「分割払い契約金の請求債権■■■■」を■■■■に売却し、請求人がこれを異議なく承諾し、「適法な源泉所得税を控除した後の分割払い契約金の請求債権■■■■」を■■■■から■■■に対して現金で支払う旨記載がある。

(ハ) 平成 25 年 10 月 2 日、■■■■から■■■■の■■■名義の口座番号■■■■の普通預金口座（以下「■■■■」という。）に対して■■■■が振り込まれた〔以下、上記ロの(ハ)の振込み及び上記ハの(ハ)の各現金の交付と併せて「本件各振込み等」という。〕。

(4) 審査請求に至る経緯 【略】

2 争点

(1) 争点 1（本件各告知書における理由提示は、行政手続法第 14 条第 1 項の規定に違反するか否か。）について

(2) 争点 2（本件各振込み等の際に、請求人から本件各手取額を基に計算される源泉所得税等込みの金額の本件各契約金が支払われたか否か。）について

3 争点についての主張 【略】

4 当審判所の判断

(1) 争点 1 【略】

(2) 争点 2（本件各振込み等の際に、請求人から本件各手取額を基に計算される源泉所得税等込みの金額の本件各契約金が支払われたか否か。）について

イ 法令解釈

所得税法第 204 条第 1 項は、上記 1 の(2)のロのとおり規定しており、同項の規定が支払をする者に所得税の源泉徴収義務を課しているのは、当該支払をする者がこれを受ける

者と特に密接な関係にあつて、徴税上特別の便宜を有し、能率を挙げ得る点を考慮したことによるものである（最高裁昭和37年2月28日大法廷判決・刑集16巻2号212頁、最高裁平成23年1月14日第二小法廷判決・民集65巻1号1頁参照）。

したがって、支払をする者に源泉徴収義務を負わせるためには、単に徴税の便宜から現に支払をして天引きの機会があるというだけでは足りず、支払を受ける者との間に、当該支払につき、法律上の債権債務関係ないしこれに準ずると評価できる程度に特に密接な関係が必要であると解される。

ロ 認定事実

請求人提出資料及び■■■及び■■■の申述内容を含む原処分関係資料並びに当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

(イ) ■■■の本件クラブ入店時の状況について

A ■■■は、上記1の(3)のイの(へ)のとおり、平成21年10月1日以降、本件クラブにおいて「ママ」と呼ばれる立場で業務を行っていたが、■■■から、本件クラブに「ママ」として入店するようにスカウトされた際、平成21年9月9日頃までに、■■■との間で、月額純売上■■■を■■■のノルマとし、1年間の契約金について、税引後の手取額を、上記ノルマの3月分に相当する額■■■に■■■を上乗せした■■■とすることを合意した。また、■■■は、■■■の飲食店で■■■及び■■■と会った時に、上記手取額として■■■を現金で受け取った。

B ■■■は、平成21年9月9日付で、当時本件クラブを経営していた■■■との間で契約書を作成し、当該契約書には、同年10月1日から1年間、■■■が本件クラブ内で客の遊興飲食業を営み、■■■が■■■に対し契約金を前渡しして支払った旨、当該契約金の額について、「契約金」が「税金引き■■■」、「規定税引き後の受け取り金」が「■■■」である旨記載がある。

(ロ) 本件各契約書等作成の経緯について

A ■■■及び■■■は、平成22年3月頃、■■■に、本件各社がホステスに支払う契約金に係る源泉所得税が高い旨相談した。

B ■■■は、■■■及び■■■に対して、1回当たりの分割金額が1,000,000円までであれば税率が10%であるが、同額を超えれば税率が20%になるので、本件各社とホステスとの契約書において契約金を分割払とすればよい旨助言した。

C ■■■は、■■■に対して、①■■■のクラブではホステスに対する契約金は一括で支払うのが慣習になっていて契約金を分割払するクラブはない旨、②ホステスは一度に大金を欲しがり分割ならば契約してくれるホステスなどいない旨、③契約金を分割払するようでは■■■ではホステスから信頼されず、店の経営状態が悪いのではないかと風評が立ってしまう旨説明した。

D ■■■は、■■■及び■■■に対して、ホステスが本件各社に対して有する分割金に係る債権を他の会社が買い取ればよい旨助言をした。

E ■■■及び■■■は、契約書における支払方法を分割払としつつ、ホステスに対しては■■■が契約金を立て替えて、請求人に代わって一括で支払い、■■■は本件各社の

いわば契約金支払代行会社という立場であるとの認識の下、契約金の支払方法を分割払とする内容の書式及びホステスが請求人に対して有する契約金の支払債権を■■■に「売却」し、■■■が契約金額をホステスに一括払する内容の書式を作成させた。

F ■■■は、■■■との契約の際に、本件各契約書と併せて本件各合意書を作成するよう■■■及び■■■に指示した。

(ハ) ■■■及び■■■との間の平成 22 年の契約書並びに■■■及び■■■との間の合意書について

上記の契約書及び合意書が作成された経緯は次のとおりである。

A ■■■は、平成 22 年 10 月 8 日付で、■■■との間で契約金を支払う旨の契約書（以下「■■■」という。）を作成し、■■■には、同日から 1 年間、■■■が本件クラブ内で客の遊興飲食業を営み、■■■が■■■に対し契約金を支払う旨、当該契約金の額について、「契約金」が■■■、「規定税引き後の受け取り金」が■■■であり、その支払方法について 13 回に分割して契約日の後より毎月月末に支払う旨記載がある。

B ■■■及び■■■は、■■■と「契約金」の額や「規定税引き後の受け取り金」の額が同額で、■■■が、■■■に対する「分割払い契約金の請求債権■■■」を■■■に売却し、「適法な源泉所得税を控除した後の分割払い契約金の請求債権■■■」を■■■から■■■に対して現金で支払う旨記載のある合意書（以下「■■■」という。）を作成した。

C ■■■は、■■■に対して、■■■に■■■の署名及び押印を得る際に、■■■に係る契約金について、税金を安くするという会社の都合で分割払と記載しているが、実際には一括で支払う旨説明した。また、■■■について、■■■が■■■に対する契約金に係る債権を■■■に譲渡するものである旨の説明は行わなかった。■■■は、契約金が多ければいいと思い、■■■及び■■■の内容について特に質問等をする事もなく、これらの書面に署名及び押印した。

(ニ) ■■■及び■■■について 【略】

(ホ) ■■■及び■■■について 【略】

(ヘ) ■■■及び■■■について 【略】

ハ 検討

(イ) 本件各契約書には本件各契約金の支払方法について分割払とすることが定められ、本件各合意書には■■■が■■■に対し本件各契約金に係る債権を売却する旨が定められている。

本件クラブにおける契約金の支払については、上記ロの(イ)及び(ロ)のとおり、■■■及び■■■が、平成 22 年 3 月頃に■■■に源泉所得税に関して相談する前までは、■■■を含むホステスとの間で、契約金の支払方法を一括払とする内容の契約を締結し、ホステスに対して契約金を一括で支払っていたものの、■■■及び■■■が、■■■に相談した後には、同(ハ)のAのとおり、契約金を分割払とする旨の書式が作成されていた。

そして、■■■の作成に関し、上記ロの(ハ)のAのとおり、従来の一括払による契約

金の支払方法を■■■では分割払にする旨記載したが、■■■から■■■に対しては、同Cのとおり、■■■に契約金に係る債権を譲渡する旨の説明はなく、税金を安くするという会社の都合で分割払と記載しているが実際には一括で支払う旨の説明がされた。

その後、請求人と■■■が作成した■■■及び■■■の作成時においても、上記ロの(二)のAの(A)のとおり、■■■からは■■■の作成時と異なる説明はなく、■■■もまた、契約金がもらえればよかったことから、特に質問等を行わず署名及び押印を行っている。

そうすると、■■■は、■■■及び■■■作成時に債権を譲渡したという認識はなく、契約金を請求人から一括でもらえるものと認識していたと認められる。

(ロ) ■■■については、上記ロの(ホ)のAのとおり、契約金の税引後手取額が平成24年6月11日頃に■■■、同年8月27日頃に■■■と、2回に分けて■■■に現金で交付された後、8回に分割して同年9月3日の後の毎月末に支払う旨の内容で作成されており、既に弁済により消滅した債権について、■■■による分割払の合意や■■■による債権譲渡をする内容の合意書を作成したとしても、その内容どおりの合意が成立したと認めることはできず、■■■についても、■■■と異なる合意がなされたと解すべき事情は見当たらない。

(ハ) ■■■及び■■■は、上記ロの(ロ)のEのとおり、ホステスに対し請求人に代わって■■■が契約金を立て替えて一括で支払う、いわば契約金支払代行会社と認識していることからすると、■■■及び■■■は、■■■に対し、請求人が本件各契約金を一括で支払わなければならない義務を負っていると認識していたと認められる。

(ニ) ■■■は、本件各手取額と同額の金銭が請求人から分割で支払われるのみであることからすれば、何らの収益が得られることはない。また、本件各契約金の支払原資は、上記ロの(二)のB並びに同(ホ)のB及び同(ヘ)のBのとおり、■■■における入出金の状況及び■■■の記帳内容から、■■■又は請求人からの借入金により賄われたものであると認められることからすれば、むしろ■■■において借入金に対する金利負担等が生ずることにもなりかねず、本件各合意書に基づく取引は、■■■にとって不合理な取引といわざるを得ない。

(ホ) 以上のとおり、本件各契約書等の作成経緯及び契約当事者各自の認識から判断すると、■■■も請求人から一括で本件各契約金を受け取るの認識の下に本件各契約書等に署名及び押印を行い、■■■及び■■■もまた請求人が■■■に対して本件各契約金を一括で支払う義務を負っていたと認識し、■■■にとっては不合理な取引であることからすれば、本件各契約金について、本件各契約書等が作成されていることをもって請求人、■■■及び■■■との間で本件各契約金について分割払の合意や債権譲渡がなされたことと解することはできない。それにもかかわらず、本件各契約書等に分割払の合意や債権譲渡がなされたかのような記載があるのは、上記ロの(ロ)の経緯に鑑みれば、専ら請求人が納付すべき源泉所得税等の税率を低くする目的で、実体とは異なる形式、文言をあえて使用し本件各契約書等を作成したというほかなく、請求人が■■■に対して、本件各手取額を一括で支払う合意があったものと認められる。

(ヘ) 以上からすれば、請求人は、本件各契約書等の作成後においても、■■■に対して、

本件各契約金を一括して支払うべき義務を負っていたものというべきである。したがって、請求人は、上記の支払につき、■■■との間に、所得税法第204条第1項の「支払をする者」として、所得税等の源泉徴収をすべき法律上の債権債務関係が認められるから、請求人がその義務を履行して本件各契約金を支払う際に、■■■の所得税等を徴収すべき義務を負っていたものと認められる。

なお、■■■に対する本件各振込み等は、■■■によってなされているが、それは、請求人が■■■に対して負っていた上記義務をいわば履行補助者として履行したにすぎず、■■■には、支払を受ける■■■との間に、当該支払につき、法律上の債権債務関係ないしこれに準ずると評価できる程度に特に密接な関係があるとは認められないから、■■■には源泉徴収義務がない。

(ト) 【略】

ニ 請求人の主張について

(イ) 請求人は、本件各契約書等が真正に成立したものであり、これによれば■■■に対する本件各振込み等は■■■による債権の譲渡代金の支払である旨主張する。

しかしながら、本件においては、上記ハの(ホ)のとおり、本件各契約金について分割払の合意や債権譲渡がなされたと認めるのは相当ではなく、同(ト)のとおり、本件各振込み等の際に、請求人から本件各手取額を基に計算される本件各契約金が支払われたものと解するのが相当であるから、この点に関する請求人の主張には理由がない。

(ロ) また、請求人は、■■■に対する支払の資金は、■■■が■■■に貸し付けたものであり、また、請求人から契約金が支払われると認識していた旨の申述は誰もしていないから、本件各契約金について請求人が■■■に支払う旨合意していたと解することはできない旨主張する。

しかしながら、上記ハの(ホ)のとおり、請求人が■■■に対して本件各契約金の支払義務を負い、請求人、■■■及び■■■との間で本件各契約金について分割払の合意や債権譲渡がなされたと解することはできない。

また、■■■及び■■■の各申述から認められる事実は、上記ロの(ロ)、同(ハ)のC、同(ニ)のAの(A)及び同(へ)のAのとおり、いずれもこれらの者が本件各振込み等の性質について債権の譲渡代金の支払であると認識していたことを示す内容のものではなく、この点に関する請求人の主張には理由がない。

裁決事例6（給与所得の源泉徴収支払金額の存否／経済的利益）

（人間ドック等の補助に係る経済的利益について、本件におけるカフェテリアプランは換金性のあるプランとは認められないから、源泉徴収義務はないとした事例）

《要旨》

原処分庁は、本件におけるカフェテリアプラン（本件プラン）には財形貯蓄補助金メニューが含まれており、本件プランは換金性のあるプランと認められ、本件プランにおける各経済的利益（本件各経済的利益）の全てが源泉所得税等の課税対象になるから、請求人の被合併法人であるE社には人間ドック等の補助に係る経済的利益について源泉徴収義務がある旨主張する。

しかしながら、本件プランにおいて、①各使用人が本件各経済的利益として受ける額は、各使用人の職務上の地位や報酬額に比例して異なるものではなく、福利厚生費として社会通念上著しく多額であるとは認められず、②当該財形貯蓄補助金メニューは、各使用人のうち一定の期間内に財形貯蓄をした使用人に対してその補助として金銭が支給されるものであり、何ら要件なく各使用人に付与されたポイントを金銭に換えることを内容とするものとは認められず、③当該財形貯蓄補助金メニュー以外の各メニューについても、一定の要件を充足しなければ補助等を受けられないものであり、自由に品物を選択できるとか、何ら要件なく金銭や商品券等の支給を受けることを選択できることを内容とするものではなく、残ポイントがある場合に当該残ポイントに相当する金銭が支給されるものでもない。以上のことからすると、本件プランは、ポイントを現金に換えられるなど換金性のあるプランとは認められず、本件各経済的利益については、各使用人が選択した現に受ける補助等の内容に応じて、課税対象となるか判断することになる。したがって、E社には当該人間ドック等の補助に係る経済的利益について源泉徴収義務はないと認められる。

裁決年月日 R02-01-20

裁決事例集 J118-2-04

《裁決書（抄）》

1 事実

(1) 事案の概要

本件は、審査請求人（以下「請求人」という。）の被合併法人であるE社が、使用人に対する福利厚生の一環として設けたカフェテリアプランにおける人間ドック等補助メニューに係る経済的利益は給与等として課税されない経済的利益に当たるとしていたところ、原処分庁が、E社に対して、当該プランにおいて、E社が当該使用人に付与するポイントには換金性があることから、当該使用人が当該ポイントを使用することにより受ける経済的利益はその全てが給与等として課税されるとして、当該人間ドック等補助メニューに係る経済的利益について源泉所得税等の納税告知処分等をしたのに対し、E社がその全部の取消しを求めた事案である。

(2) 関係法令

- イ ～ ハ 所法 28 《給与所得》、36 《収入金額》、18 条 《源泉徴収義務》・・・。
- ニ 所得税基本通達（以下「基本通達」という。）36-29 《課税しない経済的利益……用役の提供等》は、使用者が役員又は使用人の福利厚生のための施設の運営費等を負担することにより、当該施設を利用した役員又は使用人が受ける経済的利益については、当該経済的利益の額が著しく多額であると認められる場合又は役員だけを対象として供与される場合を除き、課税しなくて差し支えない旨定めている。
- ホ 基本通達 36-30 《課税しない経済的利益……使用者が負担するレクリエーションの費用》は、使用者が役員又は使用人のレクリエーションのために社会通念上一般的に行われていると認められる会食、旅行、演芸会、運動会等の行事の費用を負担することにより、これらの行事に参加した役員又は使用人が受ける経済的利益については、使用者が、当該行事に参加しなかった役員又は使用人（使用者の業務の必要に基づき参加できなかった者を除く。）に対しその参加に代えて金銭を支給する場合又は役員だけを対象として当該行事の費用を負担する場合を除き、課税しなくて差し支えないと定め、その注書において、当該行事に参加しなかった者（使用者の業務の必要に基づき参加できなかった者を含む。）に支給する金銭については、給与等として課税することに留意すると定めている。

(3) 基礎事実

当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

イ E社について

E社は、平成 22 年 1 月○日に設立された、○○○○製品等の開発、製造及び販売等を目的とする法人である。

ロ E社におけるカフェテリアプラン規程について

E社は、使用人の福利厚生の充実等を目的として、平成 28 年 4 月 1 日以後を実施日とする要旨次の内容の「カフェテリアプラン規程」を定めた。

(イ) この規程は、カフェテリアプランの取扱いについて定める（第 1 条）。

(ロ) この規程においてカフェテリアプランとは、「○○○○カフェテリアプラン利用ガイド」の中から社員が個人の優先度に合わせて選択して利用する制度をいう（以下、この制度を「本件プラン」という。）（第 2 条）。

(ハ) この規程は、全ての社員（以下「本件各使用人」という。）に適用する（第 4 条）。

(ニ) 本件プランのメニュー（以下「本件各メニュー」という。）は、「○○○○カフェテリアプラン利用ガイド」のとおりとする（第 5 条）。

(ホ) E社は、毎年 4 月 1 日に在籍している本件各使用人に通常ポイントとして 20 ポイントを付与する（以下、本件プランにおいて付与される当該ポイントを「本件ポイント」という。）（第 7 条第 1 項）。本件ポイントは 1 ポイント 1,000 円相当とし、本件ポイントの有効期間は翌年 3 月末日までで繰越しはしないものとする（第 6 条第 2 項、第 7 条第 3 項）。

ハ 本件プランについて

本件プランにおける本件各メニューの内容の要旨、補助の方法並びに E 社における当該

補助に係る所得税及び復興特別所得税（以下「所得税等」という。）の課税上の区分は、別表1のとおりであり、概要は次のとおりである。

（イ） 補助の方法について

E社は、別表1の「補助の方法」欄のキャッシュバック又は差額精算の方法により、本件各使用人から申請があった本件各メニューの利用に当たり使用するポイント数に相当する金額を補助している（以下、本件ポイントの使用により本件各使用人が受ける各経済的利益を「本件各経済的利益」という。）。

各補助の方法の概要は次のとおりである。

A キャッシュバック

補助の方法がキャッシュバックとされている本件各メニューを利用する本件各使用人は、対象となる施設等の利用代金を一旦支払い、当該本件各使用人宛の領収書を取得し、所定の申請書に当該領収書を添付して使用ポイント数を申請する。当該申請の締切日は当該施設等の利用日の翌々月15日であり、E社は、当該締切日の翌月の当該本件各使用人の給料の額に、当該使用ポイント数に相当する金額を加算して支給する。

B 差額精算

補助の方法が差額精算とされている本件各メニューを利用する本件各使用人は、指定された窓口等で使用ポイント数を申告して施設等の利用を申し込み、当該使用ポイント数に相当する金額を差し引いた金額の利用代金を当該施設等に支払い、当該施設等を利用する。

（ロ） 補助に係る所得税等の課税上の区分について

E社は、別表1の「補助に係る課税上の区分」欄を「非課税」としている各補助について、給与等の源泉徴収に係る所得税等（以下「源泉所得税等」という。）の徴収の対象としておらず、同欄を「課税」としている各補助について、給与等の源泉所得税等の徴収の対象としており、その概要は次のとおりである。

A 非課税としていたもの

E社は、本件各メニューのうち別表1の順号1の「人間ドック補助」、同2の「文レク（行事）補助」及び同3の「文レク（クラブ）補助」の各メニューに係る各補助（以下、これらの各補助を併せて「本件人間ドック等補助」という。）について、本件各使用人が受ける本件人間ドック等補助に係る経済的利益（以下「本件ドック等経済的利益」という。）は、基本通達36-29又は基本通達36-30に定める課税しない経済的利益に該当するとして給与等の源泉所得税等の徴収の対象としていなかった。

B 課税としていたもの

E社は、本件各メニューのうち本件人間ドック等補助を除く別表1の順号4の「財形貯蓄補助金」（以下「本件財形メニュー」という。）及び同5～21の「スポーツ施設利用料補助ほか16メニュー」の各メニューに係る各補助について、本件各使用人が受ける当該各補助に係る経済的利益（給与等）として源泉所得税等の徴収の対象としていた。

ニ 本件財形メニューについて

本件財形メニューに係る補助（サービス）は、本件各使用人のうち財形貯蓄をしている

使用人が対象であり、当該使用人が、本件ポイントの付与を受けた年（以下「ポイント付与年」という。）の前年10月からポイント付与年3月までの間に、又はポイント付与年4月から同年9月までの間に財形貯蓄として積み立てた合計積立額に対して、ポイント付与年6月1日から同年7月15日までの間に、又はポイント付与年12月1日から翌年1月15日までの間に使用するポイント数を申請し、それぞれポイント付与年8月又は翌年2月に当該各合計積立額の範囲内で申請したポイント数（使用するポイント数の合計は本件ポイントを限度とする。）に相当する金銭の支給を受けるというものである。

ホ 本件各メニューのうち本件財形メニュー以外のものについて

本件各メニューのうち本件財形メニュー以外のもの（以下「本件財形以外メニュー」という。）は、いずれも一定の要件を充足しなければ補助（サービス）を受けられない内容のものであり、本件各使用人が補助（サービス）を受けないことによって金銭が支給されることを内容とするものはない。

(4) 審査請求に至る経緯及び合併について 【略】

(5) 国税庁が公表するカフェテリアプランに係る質疑応答事例について

国税庁は、国税庁質疑応答事例《カフェテリアプランによるポイントの付与を受けた場合》において、企業が福利厚生の一環として、ポイント制のカフェテリアプランを導入し、従業員が付与されたポイントを利用して当該カフェテリアプランのメニューの中から選択してサービスを受ける場合における、当該ポイントに係る経済的利益についての照会に対し、要旨次のとおり回答している。

当該カフェテリアプランのメニューの中には、課税扱いとなるものと非課税扱いとなるものが混在しているが、メニューの各項目は、一定の要件に該当しなければサービスを受けられないものであり、また、そのサービスを受けられないことによって金銭が支給されるものではないので、従業員に付与されるポイントについては、現に従業員がそのポイントを利用してサービスを受けたときに、その内容に応じて課税・非課税を判断するものとして差し支えない。ただし、企業の福利厚生費として課税されない経済的利益とするためには、役員・従業員にとって均等なものでなければならないことから、役員・従業員の職務上の地位や報酬額に比例してポイントが付与される場合には、カフェテリアプランの全てについて課税対象となる。また、課税されない経済的利益は企業から現物給付の形で支給されるものに限られるので、ポイントを現金に換えられるなど換金性のあるカフェテリアプランは、その全てについて課税対象となる（以下、この回答を「本件回答」という。）。

2 争点

本件各経済的利益はその全てが源泉所得税等の課税対象になり、E社には、本件ドック等経済的利益について源泉徴収義務があるか否か。

3 争点についての主張 【略】

4 当審判所の判断

(1) 法令解釈等

所得税法第36条第1項は、各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額には、経済的利益の額を含む旨規定しているところ、給与所得者が使用人たる地位に基づいて、現物

給与（金銭以外の物等により支払われる給与等をいう。以下同じ。）の支給を受けることにより生ずる経済的利益については、給与所得の収入金額に含まれることになる。

ところで、現物給与については、金銭に比べ選択性が乏しく、換金性が低いあるいは換金性がないものも多く、使用人等の福利厚生としての性質を有するものであるところ、基本通達 36-29 は、使用者が役員又は使用人の福利厚生のための施設の運営費等を負担した場合に、役員又は使用人が受ける経済的利益については、経済的利益の額が著しく多額であると認められる場合又は役員だけを対象として供与される場合を除き、課税しなくて差し支えない旨を、基本通達 36-30 は、使用者が役員又は使用人のレクリエーションの費用を負担することにより、役員又は使用人が受ける経済的利益については、いわゆる自己都合によりレクリエーション行事に参加しなかった役員又は使用人に対してその参加に代えて金銭を支給する場合又は役員だけを対象として費用を負担する場合を除き、課税しなくて差し支えない旨をそれぞれ定めており、これらの費用の負担による現物給与が福利厚生的な性質を有すること、そして、その経済的利益が少額である場合にはあえて課税しないこととしても弊害がないことを考慮すると、これらの取扱いは、当審判所においても相当と認められる。

そして、基本通達 36-30 において、いわゆる自己都合による不参加者に対して金銭を支給する場合が課税しなくて差し支えない場合から除かれているが、このような場合には、その行事に参加しないで金銭支給を受けることを役員又は使用人が選択できるのであって、参加者、不参加者とも、その支給を受ける金銭の額に相当する給与の支払があったものと同様であることから、この取扱いは、当審判所においても相当と認められる。

また、本件回答は、カフェテリアプランの中に、何ら要件なく金銭や商品券等の支給を受けることを選択できるとか、自由に品物を選択できるなどのメニューがある場合には、金銭を給付するのと同様とみられるから、現に選択したメニューにかかわらず、全ての経済的利益が課税対象となるとするものであり、その取扱いは、上記の基本通達の趣旨に照らして整合的と認められ、当審判所においても相当と認められる。

(2) 検討

イ 本件プランは、上記 1 の(3)のロのとおり、本件各使用人の福利厚生の実施等を目的として設けられたものと認められ、本件各使用人が本件各経済的利益として受ける額は、本件各使用人の職務上の地位や報酬額に比例して異なるものではなく、一律に 1 年間で 20,000 円を限度とするものであり、福利厚生費として社会通念上著しく多額であると認められない。

ロ 本件財形メニューは、上記 1 の(3)のニのとおり、本件各使用人のうち一定の期間内に財形貯蓄をした使用人に対して、その補助（サービス）として積立額の範囲内で申請したポイント数に相当する金銭が支給されるものであり、何ら要件なく本件ポイントを金銭に換えることを内容とするものとは認められない。

ハ そして、本件財形以外メニューについても、自由に品物を選択できることを内容とするものは認められず、上記 1 の(3)のホのとおり、いずれも一定の要件を充足しなければサービスを受けられない内容のものであり、何ら要件なく金銭や商品券等の支給を受

けることを選択できることを内容とするものではない。また、本件各使用人がサービスを受けずに残ポイントがある場合においても、当該残ポイント数に相当する金銭がE社から支給されることを内容とするものでもない。

ニ 以上のことからすると、本件プランは、ポイントを現金に換えられるなど換金性のあるカフェテリアプランとは認められず、金銭を給付するのと同様とはみられないことから、現に選択したメニューにかかわらず、全ての経済的利益が課税対象となるものには該当しない。

ホ そうすると、本件各経済的利益は、本件各使用人が選択した現に受けるサービスの内容に応じて、課税しない経済的利益に該当するか否かを判断することになるところ、本件ドック等経済的利益は、本件人間ドック等補助の内容及び上記イの内容を併せ判断すると、基本通達 36-29 又は基本通達 36-30 に定める課税しない経済的利益に該当すると認めるのが相当であり、これを覆すに足りる証拠はない。

へ したがって、E社には、本件ドック等経済的利益について源泉徴収義務はないと認められる。

(3) 原処分庁の主張について

原処分庁は、上記3の「原処分庁」欄のとおり、本件プランに本件財形メニューが含まれていることをもって、本件プランは換金性のあるプランと認められ、E社は、本件各経済的利益の全てについて給与等として課税する必要がある旨主張する。

しかしながら、本件プランに換金性が認められないことは、上記(2)のニのとおりであり、E社に本件ドック等経済的利益についての源泉徴収義務はないと認められることは、同(2)のへのとおりであるから、原処分庁の主張には理由がない。

(4) 本件各納税告知処分等の適法性について

上記(2)のへのとおり、E社には、本件ドック等経済的利益について源泉徴収義務はないと認められるから、本件ドック等経済的利益について源泉所得税等を徴収し納付する義務があるとしてされた本件各納税告知処分等は違法であり、その全部を取り消すべきである。

(5) 結論

よって、審査請求には理由があるから、原処分の全部を取り消すこととする。

【参考】現物給与の位置付け

課否区分等 収入形態		非課税 (課税対象外) (所法9)	課税				非居住者
			居住者				
			雇用有		雇用無		
			給与	退職	その他報酬料金	その他	
人的役務を提供した本人が受ける収入 (所法36)	金銭(換金性の高いものを含む)支給	・旅費 ・通勤手当 ・学資金 ・見舞金等					
	現物支給(経済的利益の供与)				(準用)	(準用)	

裁決事例 7（退職所得の源泉徴収／代表取締役が執行役員に就任していた場合）

（代表取締役は会社の使用人と両立し得ない地位にあり、代表取締役が執行役員を兼務したとしても、その業務は、使用人たる執行役員としてではなく、代表取締役としての地位で行われたとみるのが相当であるから、退職手当の全額が所得税法 30 条 4 項に規定する特定役員退職手当等に該当するとした事例）

《裁決要旨》

- 1 本件は、請求人A社が、A社の代表取締役であった者（本件各代表取締役）に対し支給した退職手当について、特定役員退職手当等と一般退職手当等に区分して源泉所得税等の計算を行い納付したところ、原処分庁が、当該退職手当は、全て特定役員退職手当等に該当するとして源泉所得税等の各納税告知処分等を行ったのに対し、請求人A社が原処分の全部の取消しを求めた事案である。
- 2 本件各代表取締役は、いずれも、法人税法第 2 条第 15 号の役員に該当することが明らかであり、また、代表取締役に就任していた期間が 5 年以下であるから、所得税法第 30 条第 4 項に規定する特定役員退職手当等の適用対象となる役員等に該当する。
- 3 所得税法第 30 条第 4 項は、特定役員退職手当等とは、役員等が、退職手当等の支払をする者から役員等勤続年数に対応する退職手当等として支払を受けるものをいう旨規定していることから、本件各退職手当の全額が特定役員退職手当等に該当するというためには、その全額が法人税法第 2 条第 15 号の役員としてのA社における勤続年数に対応する退職手当等として支払われたものであることが必要である。
- 4 株式会社の取締役は法人の従業員である一般の使用人とは異なる地位にあるといえる。もっとも、取締役であっても、使用人としての地位を兼務することはあり得る。しかし、取締役会設置会社においては、取締役会は取締役の中から代表取締役を選定しなければならないとされているところ、代表取締役は、会社の業務を執行し、会社の業務に関する一切の裁判上又は裁判外の行為をする権限を有するのであるから、代表取締役は、会社の目的たる事業の遂行に専念すべき者であって、使用人を指揮監督する立場にある者として、会社の使用人と両立し得ない地位にあるといえる。
- 5 なお、法人税法第 34 条《役員給与の損金不算入》第 6 項に規定する「使用人としての職務を有する役員」についても、当該役員から除かれるものとして、同法施行令第 7 1 条《使用人兼務役員とされない役員》第 1 項第 1 号において、代表取締役が掲げられている。
- 6 そうすると、仮に、代表取締役が使用人としての業務に属する仕事に従事したとしても、それは使用人としての地位ではなく、代表取締役としての地位、すなわち、法人税法第 2 条第 15 号の役員としての地位により業務を執行したものと評価すべきであるから、その勤続年数に対応する退職手当等は、全額が、所得税法第 30 条第 4 項に規定する特定役員退職手当等に該当することになる。
- 7 本件各代表取締役は執行役員に就任しているところ、執行役員は、会社法その他の法令により定められたものではなく、法的には使用人に該当すると解されている。しかし

ながら、本件各代表取締役が執行役員を兼務したとしても、その業務は、使用人たる執行役員としてではなく、代表取締役としての地位で行われたとみるのが相当である。よって、本件各退職手当は、代表取締役としての勤続年数に対応するもの以外のものはなく、その全額が所得税法第 30 条第 4 項に規定する特定役員退職手当等に該当する。

裁決年月日 R 0 2 - 0 9 - 0 3

TAINS コード番号 F 0 - 1 - 1 3 0 1

《裁決書（抄）》

1 事実

(1) 事案の概要

本件は、審査請求人（以下「請求人」という。）が、請求人の代表取締役であった者に対し支給した退職手当について、特定役員退職手当等と特定役員退職手当等以外の退職手当等に区分して源泉所得税等の計算を行い納付したところ、原処分庁が、当該退職手当は、全て特定役員退職手当等に該当するとして源泉所得税等の各納税告知処分及び不納付加算税の各賦課決定処分を行ったのに対し、請求人が、当該退職手当については、特定役員退職手当等以外の退職手当が含まれており、全てが特定役員退職手当等に該当するとの認定は誤りであるとして原処分の全部の取消しを求めた事案である。

(2) 関係法令

イ 所得税法第 30 条《退職所得》第 2 項は、退職所得の金額は、その年中の退職手当等の収入金額から退職所得控除額を控除した残額の 2 分の 1 に相当する金額（当該退職手当等が特定役員退職手当等である場合には、退職手当等の収入金額から退職所得控除額を控除した残額に相当する金額）とする旨規定している。

ロ 所得税法第 30 条第 4 項は、同条第 2 項に規定する特定役員退職手当等とは、退職手当等のうち、役員等としての政令で定める勤続年数（以下「役員等勤続年数」という。）が 5 年以下である者が、退職手当等の支払をする者から当該役員等勤続年数に対応する退職手当等として支払を受けるものをいう旨規定し、同条第 4 項第 1 号は、同項本文の「役員等」として、法人税法第 2 条《定義》第 15 号に規定する役員を掲げている。

ハ 所得税法第 199 条《源泉徴収義務》は、居住者に対し国内において同法第 30 条第 1 項に規定する退職手当等の支払をする者は、その支払の際、その退職手当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している。

ニ 法人税法第 2 条第 15 号は、役員とは、法人の取締役、執行役、会計参与、監査役、理事、監事及び清算人並びにこれら以外の者で法人の経営に従事している者のうち政令で定めるものをいう旨規定している。

ホ 会社法第 349 条《株式会社の代表》第 4 項は、代表取締役は、株式会社の業務に関する一切の裁判上又は裁判外の行為をする権限を有する旨規定している。

ヘ 会社法第 362 条《取締役会の権限等》第 3 項は、取締役会は、取締役の中から代表取締役を選定しなければならない旨規定している。

ト 会社法第 363 条《取締役会設置会社の取締役の権限》第 1 項第 1 号は、代表取締役は、取締役会設置会社の業務を執行する旨規定している。

(3) 基礎事実

当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の各事実が認められる。

イ 請求人は、昭和 56 年 7 月 7 日に設立された■■■■を目的とする株式会社であり、監査役会設置会社、取締役会設置会社である。

なお、請求人の設立時の商号は■■■■であるが、請求人は、■■■■に■■■■に、■■■■に■■■■に、■■■■に■■■■に商号変更した。さらに、請求人は、■■■■に■■■■と合併した際に■■■■に、■■■■に■■■■に、■■■■に現在の■■■■に商号変更した。

ロ 請求人は、会社業務の執行体制を明確にし、その的確かつ迅速な執行の確保に資することを目的として、平成 14 年 7 月 3 日付で執行役員規程を定め、執行役員制度を導入した。請求人の執行役員規程には、取締役会が、会社の業務の執行を担当する役員として執行役員を選任する旨、また、取締役は執行役員を兼ねることができる旨などが定められている。

ハ 請求人の代表取締役であった■■■■及び■■■■は、それぞれ、平成 23 年 10 月 1 日、平成 25 年 4 月 1 日及び平成 27 年 4 月 1 日に請求人の代表取締役に就任し（以下、上記 3 名を併せて「本件各代表取締役」という。）、■■■■及び■■■■は平成 27 年 3 月 31 日に、■■■■は平成 30 年 3 月 31 日にそれぞれ退任した。本件各代表取締役は、いずれも代表取締役の就任日に、取締役会において執行役員に選任され、就任した。

ニ 請求人は、本件各代表取締役が代表取締役を退任した際に、次表のとおり退職手当（以下「本件各退職手当」という。）を本件各代表取締役に支給し、源泉徴収に係る所得税及び復興特別所得税（以下「源泉所得税等」という。）については、支給金額を所得税法第 30 条第 4 項に規定する特定役員退職手当等と特定役員退職手当等以外の退職手当（以下「一般退職手当等」という。）に区分して税額を計算した。

(単位：円)

氏名	退任日	役員等 勤続 年数	支給金額			源泉徴 収額
			特定役員 退職手当等	一般退職 手当等	合計	
	平成 27 年 3 月 31 日	4 年				
	平成 27 年 3 月 31 日	2 年				
	平成 30 年 3 月 31 日	3 年				

(4) 審査請求に至る経緯 (略)

2 争点

(1) 本件各代表取締役に対して支給した本件各退職手当の全額が、所得税法第 30 条第 4 項に規定する特定役員退職手当等に該当するか否か。

(2) 本件各納税告知処分は、信義誠実の原則（以下「信義則」という。）に反し、違法であるか否か。

3 争点についての主張 【略】

4 当審判所の判断

- (1) 争点1 (本件各代表取締役に対して支給した本件各退職手当の全額が、所得税法第30条第4項に規定する特定役員退職手当等に該当するか否か。) について

イ 検討

(イ) 本件各代表取締役は、いずれも、法人税法第2条第15号の役員に該当することが明らかであり、また、請求人の代表取締役に就任していた期間が5年以下であるから、所得税法第30条第4項に規定する特定役員退職手当等の適用対象となる役員等に該当する。

もっとも、所得税法第30条第4項は、特定役員退職手当等とは、役員等が、退職手当等の支払をする者から役員等勤続年数に対応する退職手当等として支払を受けるものをいう旨規定していることから、本件各退職手当の全額が特定役員退職手当等に該当するというためには、その全額が法人税法第2条第15号の役員としての請求人における勤続年数に対応する退職手当等として支払われたものであることが必要である。そこで、以下、この点について検討する。

(ロ) 株式会社の取締役は、株主総会の決議によって選任され(会社法第329条《選任》第1項)、株式会社と取締役の関係は、委任に関する規定に従うこととなっており(同法第330条《株式会社と役員等との関係》)、また、取締役は、会社のために忠実にその職務を行う義務を負っている(同法第355条《忠実義務》)。このようなことからすれば、取締役は法人の従業員である一般の使用人とは異なる地位にあるといえる。もっとも、取締役であっても、使用人としての地位を兼務することはあり得る。

しかし、取締役会設置会社においては、取締役会は取締役の中から代表取締役を選定しなければならないとされているところ〔上記1の(2)のへ〕、代表取締役は、会社の業務を執行し、会社の業務に関する一切の裁判上又は裁判外の行為をする権限を有する〔上記1の(2)のホ及びト〕のであるから、代表取締役は、会社の目的たる事業の遂行に専念すべき者であって、使用人を指揮監督する立場にある者として、会社の使用人と両立し得ない地位にあるといえる(なお、法人税法第34条《役員給与の損金不算入》第6項に規定する「使用人としての職務を有する役員」についても、当該役員から除かれるものとして、同法施行令第71条《使用人兼務役員とされない役員》第1項第1号において、代表取締役が掲げられている。)。そうすると、仮に、代表取締役が使用人としての業務に属する仕事に従事したとしても、それは使用人としての地位ではなく、代表取締役としての地位、すなわち、法人税法第2条第15号の役員としての地位により業務を執行したものと評価すべきであるから、その勤続年数に対応する退職手当等は、全額が、所得税法第30条第4項に規定する特定役員退職手当等に該当することになる。

(ハ) 上記1の(3)のハのとおり、本件各代表取締役は執行役員に就任しているところ、執行役員は、会社法その他の法令により定められたものではなく、法的には使用人に該当すると解されている。しかしながら、上記(ロ)で述べたとおり、本件各代表取締役が執行役員を兼務したとしても、その業務は、使用人たる執行役員としてではなく、代表取締役としての地位で行われたとみるのが相当である。よって、本件各退職手当は、代表取締役としての勤続年数に対応するもの以外のものではなく、その全額が所得税法第

30 条第 4 項に規定する特定役員退職手当等に該当する。

ロ 請求人の主張について

(イ) 請求人は、上記 3 の (1) の「請求人」欄のイ及びロのとおり、本件各代表取締役の請求人における執行役員としての地位は、法人税法第 2 条第 15 号に規定する役員に該当しないから、本件各代表取締役に対し、執行役員の地位に対して支払われた退職手当は、一般退職手当等に該当する旨主張する。

しかしながら、本件各代表取締役が請求人における執行役員制度に基づいて執行役員を兼務していたとしても、上記イのとおり、本件各代表取締役が役員以外の地位で行っていたとは認められないから、本件各退職手当は、その全額が特定役員退職手当等に該当する。

したがって、この点に関する請求人の主張には理由がない。

(ロ) また、請求人は、上記 3 の (1) の「請求人」欄のハのとおり、仮に、本件各代表取締役に対し一般退職手当等に区分して支給した金額が特定役員退職手当等に該当するならば、当該金額に係る株主総会の決議を経ないことを理由に法人税の計算上損金の額に算入されないこととなるところ、原処分庁は、これを是正する課税処分を行っていないから、当該金額は一般退職手当等に該当する旨主張する。

しかしながら、退職手当を支給した法人の法人税に関し、いかなる課税処分が行われているかについては、当該退職手当が所得税法第 30 条第 4 項に規定する特定役員退職手当等に該当するか否かの判断を左右するものではないから、この点に関する請求人の主張にも理由がない。

(2) 争点 2 (本件各納税告知処分は、信義則に反し、違法であるか否か。) について
(省略)

(3) 本件各納税告知処分の適法性について

(4) 本件各賦課決定処分の適法性について

(5) 結論

よって、審査請求は理由がないから、これを棄却することとし、主文のとおり裁決する。

裁決事例 8（国内源泉所得／非居住者へ支払った国内不動産の譲渡対価）

（請求人A社は、譲渡人が非居住者であると判定できなかったため源泉徴収義務はない旨主張するが、覚書及び登記簿には譲渡人の住所としてオーストラリア連邦の住所が記載されており、譲渡人に問い合わせるなど確認する方法があつたにもかかわらず確認を怠つたのであるから、譲渡人が非居住者か否かの判定について、請求人自身に責任があるといわざるを得ないとした事例）

《要旨》

- 1 本件は、請求人A社が国内にある土地等を取得し、その譲渡した者に対して支払った譲渡対価について、原処分庁が、当該譲渡した者は所得税法上の非居住者であり、当該譲渡対価は、所得税法第161条第1号の3に規定する国内源泉所得に該当することから、請求人は源泉徴収義務を負うとして、源泉徴収に係る所得税等の納税告知処分等を行った事案である。
- 2 本件代金等（売買代金の残代金及び精算金）の支払の際に、譲渡人が、所得税法第2条第1項第5号に規定する非居住者であることについては、当事者間に争いがなく、当審判所による調査においても、本件代金等の支払の際に、譲渡人が国内に住所を有し又は当該支払の日まで引き続いて1年以上居所を有していたものとは認められず、これを覆す事実ないし証拠も認められない。そうすると、請求人が本件代金等を支払った日において、譲渡人は、所得税法第2条第1項第5号に規定する非居住者に該当すると認められる。
- 3 請求人が譲渡人から買い受けた各不動産の代金が、国内にある土地及び建物の譲渡による対価であることは明らかである。そして、本件精算金は、請求人が各不動産を購入するため、固定資産税及び都市計画税相当額のうち各不動産の引渡日以降の期間に相当するとした金額を負担した金員であるから、精算金も国内にある土地及び建物の譲渡による対価であると認められる。したがって、本件代金等は、所得税法第161条第1号の3に規定する国内源泉所得に該当する。
- 4 譲渡人は、本件代金等の支払の際に所得税法に規定する非居住者に該当する。また、本件代金等は、所得税法第161条第1号の3に規定する国内源泉所得に該当し、国内において支払われている。したがって、請求人は、本件代金等の支払につき、所得税法第212条第1項等に基づく源泉徴収義務を負うこととなる。
- 5 請求人は、宅地建物取引業者を通じた譲渡人への本人確認の結果や、売買契約書及び手付金に係る領収書に記載された譲渡人の住所が国内であったことを理由に、請求人が譲渡人を非居住者であると判定するのは困難であり、また、原処分庁や譲渡人の協力なしに請求人の立場では譲渡人が非居住者であったか否か判定できない旨主張する。
- 6 しかしながら、各不動産の売買においては、売買に関する書類が複数取り交わされているところ、請求人が保存するこれらの書類に記載された譲渡人の住所表記は、同一となっていないものの、本件覚書及び各登記簿には、譲渡人の住所としてオーストラリア連邦の住所が記載されている。そして、請求人は、譲渡人のオーストラリア連邦の住所

について、覚書の作成時や本件代金等の支払時に譲渡人に対して住所等に関する問合せを行うなど、非居住者か否か確認する方法があったにもかかわらず、これらの確認を行っていない。そうすると、譲渡人が非居住者か否かの判定について、結局は確認を怠った請求人自身に責任があるといわざるを得ない。したがって、請求人の主張には理由がない。

裁決年月日 H30-04-04

TAINS コード番号 F0-1-981

《裁決書（抄）》

1 事実

(1) 事案の概要

本件は、審査請求人（以下「請求人」という。）が国内にある土地等を取得し、その譲渡した者に対して支払った譲渡対価について、原処分庁が、当該譲渡した者は所得税法上の非居住者であり、当該譲渡対価は、所得税法（平成26年法律第10号による改正前のもの。以下同じ。）第161条《国内源泉所得》第1号の3に規定する国内源泉所得に該当することから、請求人は源泉徴収義務を負うとして、源泉徴収に係る所得税及び復興特別所得税の納税告知処分等を行ったのに対し、請求人が、当該譲渡対価の支払の際には当該譲渡した者が非居住者であると判定できなかったのであるから、請求人は源泉徴収義務を負わないなどとして、その全部の取消しを求めた事案である。

(2) 関係法令

イ 所得税法第2条《定義》第1項第3号は、居住者とは、国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて1年以上居所を有する個人をいう旨、また、同項第5号は、非居住者とは、居住者以外の個人をいう旨規定している。

ロ 所得税法第161条第1号の3は、国内にある土地若しくは土地の上に存する権利又は建物及びその附属設備若しくは構築物の譲渡による対価（政令で定めるものを除く。）は、国内源泉所得に該当する旨規定している。

ハ 所得税法第212条《源泉徴収義務》第1項は、非居住者に対し国内において同法第161条第1号の3に掲げる国内源泉所得の支払をする者は、その支払の際、当該国内源泉所得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している。

ニ 所得税法第221条《源泉徴収に係る所得税の徴収》は、源泉徴収に係る所得税法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している。

ホ 東日本大震災からの復興のための施策・・・。

(3) 基礎事実及び審査請求に至る経緯

当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

イ 請求人の取締役である■■■■は、■■■■（以下「本件譲渡人」という。）との間で本件譲渡人を売主とし、■■■■個人を買主とする別表1の各土地及び建物（以下、これらを

併せて「本件各不動産」という。)に係る平成 27 年 7 月 14 日付の不動産売買契約書(以下「本件売買契約書」という。)を作成した。

本件売買契約書には、要旨次の(イ)ないし(ト)の事項が記載されており、また、次の(ロ)の手付金については、平成 27 年 7 月 14 日付で、本件譲渡人から■■■個人宛に 3,000,000 円の領収書が交付されている。

(イ) 売主は、本件各不動産を 110,000,000 円をもって買主に売り渡し、買主はこれを買
い受けた。(第 1 条)

(ロ) 買主は、売主に手付けとして、この契約締結と同時に 3,000,000 円を支払う。また、
手付金は、残代金支払のときに、売買代金の一部に充当する。(第 3 条)

(ハ) 買主は、売主に売買代金を平成 27 年 10 月 14 日までに支払う。(第 5 条)

(ニ) 本件各不動産の所有権は、買主が売買代金の全額を支払い、売主がこれを受領した
ときに、売主から買主に移転する。(第 6 条)

(ホ) 売主は、買主に本件各不動産を売買代金全額を受領と同時に引き渡す。(第 7 条)

(ヘ) 売主は、売買代金全額を受領と同時に、買主又は買主の指定する者の名義にするた
めに、本件各不動産の所有権移転登記申請手続きをしなければならない。当該手続きに要
する費用は、買主の負担とする。(第 8 条)

(ト) 本件各不動産に対して賦課される公租・公課は、引渡日の前日までの分を売主が、
引渡日以降の分を買主が、それぞれ負担する。また、公租・公課納付分担の起算日は、
平成 27 年 1 月 1 日とし、公租・公課の分担金の清算は、残代金支払時に行う。(第 1
3 条)

ロ 本件譲渡人、■■■個人及び請求人は、本件売買契約書の契約者の契約上の地位に関
し、買主の名義を■■■個人から請求人に変更する旨、売買代金総額を 110,000,000 円
から■■■に変更する旨などを内容とする平成 27 年 10 月 26 日付の「覚書」と題する
書面(以下「本件覚書」という。)を作成した。

ハ 請求人は、本件各不動産の売買代金の残代金として■■■(以下「本件代金」という。)
及び買主が負担する公租・公課の分担金■■■(以下「本件精算金」といい、本件代金
と併せて「本件代金等」という。)を、国内において本件譲渡人に支払い、平成 27 年 10
月 30 日付の本件代金に係る領収書及び同日付の本件精算金に係る領収書を受領した。

ニ 本件各不動産に係る各全部事項証明書(以下「本件各登記簿」という。)によれば、本
件各不動産は、「平成 27 年 10 月 30 日売買」を原因として、同日の受付年月日で請求
人を所有者とする所有権の移転の登記がされている。

ホ 本件譲渡人の住所に関する事項は、次のとおりである。

(イ) 本件売買契約書及び平成 27 年 7 月 14 日付の手付金に係る領収書には、「■■■」
と記載されている。

(ロ) 本件覚書には、「■■■」と記載されている。

(ハ) 平成 27 年 10 月 30 日付の本件代金に係る領収書及び同日付の本件精算金に係る領
収書には、「■■■」と記載されている。

(ニ) 本件各登記簿によれば、「平成 27 年 10 月 30 日」を受付年月日として、「平成 25 年

3月11日住所移転」を原因とする登記名義人住所変更がされ、本件譲渡人の住所は、「■■■■」から、「■■■■」に変更されている。

へ 請求人は、本件代金等の支払の際、源泉徴収に係る所得税及び復興特別所得税（以下「源泉所得税等」という。）を徴収せず、法定納期限までにこれを国へ納付しなかった。

ト 原処分庁は、請求人に対し、本件譲渡人は所得税法第2条第1項第5号に規定する非居住者に該当し、本件各不動産の譲渡対価は同法第161条第1号の3に規定する国内源泉所得に該当するとして、平成29年4月26日付で平成27年10月分の源泉所得税等について、別表2のとおり納税告知処分（以下「本件納税告知処分」という。）及び不納付加算税の賦課決定処分（以下「本件賦課決定処分」といい、本件納税告知処分と併せて「本件納税告知処分等」という。）をした。

チ 請求人は、本件納税告知処分等を不服として、平成29年6月22日に審査請求をした。

リ 原処分庁所属の調査担当職員による調査の結果として、本件代金等の支払の際に本件譲渡人が所得税法第2条第1項第5号に規定する非居住者に該当することについては当事者間において争いがない。

2 争点

請求人は、本件代金等の支払につき、本件各条項に基づく源泉徴収義務を負うか否か。

3 争点についての主張 【略】

4 当審判所の判断

(1) 検討

イ 本件代金等の支払の際に、本件譲渡人が、所得税法第2条第1項第5号に規定する非居住者であることについては、上記1の(3)のりのとおり、当事者間に争いがなく、当審判所による調査においても、本件代金等の支払の際に、本件譲渡人が国内に住所を有し又は当該支払の日まで引き続いて1年以上居所を有していたものとは認められず、これを覆す事実ないし証拠も認められない。そうすると、請求人が本件代金等を支払った日において、本件譲渡人は、所得税法第2条第1項第5号に規定する非居住者に該当すると認められる。

ロ 請求人が本件譲渡人から買い受けた本件各不動産は、別表1のとおりであり、本件代金が、国内にある土地及び建物の譲渡による対価であることは、上記1の(3)のイないしハのとおり明らかである。そして、本件精算金は、請求人が本件各不動産を購入するため、上記1の(3)のイの(ト)に従って固定資産税及び都市計画税相当額のうち本件各不動産の引渡日以降の期間に相当するとした金額を負担した金員であるから、本件精算金も国内にある土地及び建物の譲渡による対価であると認められる。したがって、本件代金等は、所得税法第161条第1号の3に規定する国内源泉所得に該当する。

ハ 本件譲渡人は、上記イのとおり、本件代金等の支払の際に所得税法に規定する非居住者に該当する。また、本件代金等は、上記ロのとおり、所得税法第161条第1号の3に規定する国内源泉所得に該当し、上記1の(3)のハのとおり国内において支払われている。したがって、請求人は、本件代金等の支払につき、本件各条項に基づく源泉徴収義務を負うこととなる。

(2) 請求人の主張について

イ 請求人は、上記3の「請求人」欄の(1)及び(2)のとおり、宅地建物取引業者を通じた本件譲渡人への本人確認の結果や、本件売買契約書及び手付金に係る領収書に記載された本件譲渡人の住所が国内であったことを理由に、請求人が本件譲渡人を非居住者であると判定するのは困難であり、また、原処分庁や本件譲渡人の協力なしに請求人の立場では本件譲渡人が非居住者であったか否か判定できない旨主張する。

この点、本件各不動産の売買においては、上記1の(3)のイないしハのとおり、売買に関する書類が複数取り交わされているところ、請求人が保存するこれらの書類に記載された本件譲渡人の住所表記は、同一となっていないものの、本件覚書及び本件各登記簿には、本件譲渡人の住所としてオーストラリア連邦の住所が記載されている。そして、請求人は、本件譲渡人のオーストラリア連邦の住所について、本件覚書の作成時や本件代金等の支払時に本件譲渡人に対して住所等に関する問合せを行うなど、非居住者か否か確認する方法があったにもかかわらず、これらの確認を行っていない。そうすると、本件譲渡人が非居住者か否かの判定について、結局は確認を怠った請求人自身に責任があるといわざるを得ない。したがって、請求人の主張には理由がない。

ロ 請求人は、上記3の「請求人」欄の(3)のとおり、租税法律主義における法的安定性と予測可能性からすれば、本件譲渡人が非居住者であったと判定できなかった場合にまで、本件各条項の規定の適用を求めることは相当でない旨主張する。

しかしながら、本件においては、上記イのとおり、本件譲渡人が非居住者であったと判定できなかった場合に当たらないことから、請求人の主張は、異なる前提事実に基づく主張であり、採用することはできない。

(3) 本件納税告知処分の適法性について 【略】

(4) 本件賦課決定処分の適法性について 【略】

(5) 結論

よって、審査請求は理由がないから、いずれも棄却することとし、主文のとおり裁決する。

【参考】源泉徴収の対象となる国内源泉所得の範囲

- (1) 恒久的施設を通じて行う**組合契約事業**から生ずる利益の配分
- (2) 国内にある**土地等の譲渡**による対価
- (3) 国内において**人的役務の提供事業**を行う者が受けるその役務提供の対価
- (4) 国内にある不動産、船舶、航空機などの**貸付けの対価**及び地上権などの設定の対価
- (5) 国内にある営業所等に預け入れられた**預貯金の利子等**
- (6) ①内国法人から受ける所得税法第24条第1項に規定する**剰余金の配当、利益の配当、剰余金の分配、金銭の分配又は基金利息**、②国内にある営業所に信託された**投資信託**（公社債投資信託及び公募公社債等運用投資信託を除きます。）又は特定受益証券発行信託の収益の分配
- (7) 国内において**業務**を行う者に対するその国内業務に係る**貸付金の利子**
- (8) 国内において**業務**を行う者から受けるその国内業務に係る工業所有権、著作権等の使用料若しくは譲渡による対価又は機械、装置等の**使用料**
- (9) ①給与その他**人的役務の提供に対する報酬**のうち、国内において行う勤務等に基因するもの、②公的年金等のうち一定のもの、③退職手当等のうち受給者が居住者であった期間に行った勤務等に基因するもの（非居住者のみ）
- (10) 国内において行う事業の**広告宣伝のための賞金品**
- (11) 国内にある営業所等を通じて保険業法に規定する生命保険会社や損害保険会社等と締結した保険契約等に基づく**年金**
- (12) 国内にある営業所等が受け入れた**定期積金の給付補填金等**
- (13) 国内において事業を行う者に対する出資につき、**匿名組合契約等に基づいて受ける利益の分配**

裁決事例 9（国内源泉所得／インド法人に支払った業務委託料）

（医薬品製造販売業を営む請求人A社が、医薬化学物質の研究業務等に対する料金としてインド法人に支払った業務委託料は、所得税法 162 条後段の規定により、同法 161 条 2 号に規定する「人的役務の提供に係る対価」とみなされるため、その支払の際、源泉徴収義務を負うとした事例）

《要旨》

- 1 医薬品製造販売業を営む請求人A社は、インド共和国所在の外国法人に対し医薬化学物質の研究・化学合成業務及びコンサルティング業務（本件各業務）を委託し、同国内において提供を受けた当該業務に対する料金として業務委託料（本件各金員）を支払っていた。本件は、原処分庁が、当該業務委託料について、所得税法第 161 条《国内源泉所得》第 2 号に規定する「人的役務の提供に係る対価」に対応することから、日印租税条約及び所得税法第 162 条《租税条約に異なる定めがある場合の国内源泉所得》の規定により、同法第 161 条第 2 号の国内源泉所得とみなされることとして、源泉所得税等の納税告知処分等を行ったのに対し、請求人が、当該業務委託料について、同条第 7 号に規定する「使用料」に対応するものであるなどとして、原処分の一部の取消しを求めた事案である。
- 2 所得税法第 162 条は、前段で、二国間租税条約において国内源泉所得につき同法第 161 条の規定と異なる定めがある場合には、国内源泉所得は、その二国間租税条約に定めるところによる旨規定しているところ、日印租税条約第 12 条第 2 項は、技術上の役務に対する料金が生じた締結国においても当該締結国の法令に従って租税を課することができる旨規定し、同条第 6 項は、技術上の役務に対する料金は、その支払者が一方の締結国の居住者である場合には、当該一方の締結国内において生じたものとされる旨規定している。
- 3 このことからすると、日本法人が、インド法人に対して、インド国内において提供された技術上の役務に対する料金を支払う場合、当該料金は、同項の規定により、日本国内において生じたものとされ、同条第 2 項の規定により、日本の法令に従って租税を課すことができ、国内源泉所得となる。
- 4 所得税法第 162 条後段は、二国間租税条約により国内源泉所得とされたものをもってこれに対応する同法第 161 条第 2 号から第 12 号に掲げる国内源泉所得とみなす旨規定しているので、日本法人が、インド法人に対して支払う、インド国内において提供された技術上の役務に対する料金（国内源泉所得）のうち、人的役務の提供を主たる内容とする事業（同条第 2 号）、すなわち、科学技術、経営管理その他の分野に関する専門的知識又は特別の技能を有する者の当該知識又は技能を活用して行う役務の提供を主たる内容とする事業（同号を受けた所得税法施行令第 282 条第 3 号）を行う者が受ける当該人的役務の提供に係る対価に対応するものは、所得税法第 162 条後段の規定により、国内源泉所得の一つである同法第 161 条第 2 号に規定する「人的役務の提供に係る対価」とみなされることになる。

- 5 本件各金員は、本件各業務に係る対価であるところ、本件各業務のうち一部の業務は、いずれも、それらの受託者である各インド法人が医薬化学物質や化学化合物の合成、実験及び分析等を行うというものであったといえるから、これらの業務は、科学技術分野に関する専門的知識や特別の技能を有する上記各インド法人の当該知識又は技能を活用して行う役務の提供であったといえることができ、また、本件各業務のうち一部の業務は、その受託者であるインド法人がインドにおける薬事法規制等に関するコンサルティングを行うものであったといえるから、この業務は、インド薬事法規制分野に関する専門的知識を有する上記インド法人の当該知識又は技能を活用して行う役務の提供であったといえることができる。
- 6 したがって、本件各業務は、科学技術やインド薬事法規制分野に関する専門的知識又は特別の技能を有する本件各インド法人の当該知識又は技能を活用して行う人的役務の提供であり、本件各業務の対価である本件各金員は、当該人的役務の提供を主たる内容とする事業を行う者が受ける当該人的役務の提供に係る対価に対応する。
- 7 そうすると、本件各金員は、所得税法第 162 条後段の規定により、国内源泉所得の一つである同法第 161 条第 2 号に規定する「人的役務の提供に係る対価」とみなされるため、請求人は、本件各金員の支払の際、源泉徴収義務を負うと認められる。

裁決年月日 H30-02-15

TAINS コード番号 F0-1-946

《裁決書（抄）》

1 事実

(1) 事案の概要

本件は、審査請求人（以下「請求人」という。）が、インド共和国所在の外国法人に対し、医薬化学物質の研究・化学合成業務及びコンサルティング業務を委託し、同国内において提供を受けた当該業務に対する料金として業務委託料を支払っていたところ、原処分庁が、当該業務委託料について、所得税法（平成 26 年法律第 10 号による改正前のものをいう。以下同じ。）第 161 条《国内源泉所得》第 2 号に規定する「人的役務の提供に係る対価」に対応することから、所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とインド共和国政府との間の条約（平成元年条約第 8 号。以下「日印租税条約」という。）及び所得税法第 162 条《租税条約に異なる定めがある場合の国内源泉所得》の規定により、同法第 161 条第 2 号の国内源泉所得とみなされることとして、源泉徴収に係る所得税及び復興特別所得税（以下、源泉徴収に係る所得税を「源泉所得税」といい、源泉所得税と源泉徴収に係る復興特別所得税とを併せて「源泉所得税等」という。）の納税告知処分及び不納付加算税の賦課決定処分を行ったのに対し、請求人が、当該業務委託料について、同条第 7 号に規定する「使用料」に対応するものであって、同条第 2 号に規定する対価に対応するものではないなどとして、原処分の一部の取消しを求めた事案である。

(2) 関係法令

関係法令は、別紙のとおりである。なお、別紙で定義した略語については、本文でも使

用する。

(3) 基礎事実及び審査請求に至る経緯

当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

イ 請求人は、医薬品製造販売業を営む法人である。

ロ 請求人は、インド共和国（以下、単に「インド」という。）に所在する次の各外国法人（以下、併せて「本件各インド法人」という。）に対し、インド国内におけるそれぞれ以下の内容の業務（以下「本件各業務」という。）を委託した。

(イ) ■■■■に対し、平成 21 年 1 月頃から、医薬化学物質に関する合成及び実験並びに化合物の分析等

(ロ) ■■■■（旧商号：■■■■）に対し、平成 22 年 5 月頃から、化学化合物のカスタム合成等

(ハ) ■■■■に対し、平成 23 年 9 月頃から、インドにおける薬事法規制等に関するコンサルティング

ホ 請求人は、平成 24 年 3 月から平成 27 年 12 月までの期間（以下「本件期間」という。）に、別表 1 のとおり、本件各インド法人に対して、本件各業務の対価として、業務委託料（検査及び実験に使用する薬品の仕入費用やインド規制当局に対する申請に係る実費を除く。以下、「本件各金員」という。）を支払った。

なお、本件各インド法人は、本件期間において、日本国内に恒久的施設を有していない。

ニ 原処分庁は、平成 29 年 3 月 28 日付で、本件各金員が、日印租税条約第 12 条第 4 項に規定する「技術上の役務に対する料金」に該当し、同条第 6 項並びに所得税法第 162 条及び同法第 161 条第 2 号の各規定により、国内源泉所得に該当するとして、同法第 212 条の規定に基づき、請求人に対し、別表 2 及び別表 3 の「納税告知処分」欄記載のとおり源泉所得税又は源泉所得税等の各納税告知処分（以下「本件各納税告知処分」という。）並びに別表 2 及び別表 3 の「賦課決定処分」欄記載のとおり源泉所得の各賦課決定処分（以下「本件各賦課決定処分」という。）をした。

なお、本件各インド法人は、それぞれ、本件各金員の最初の支払を受ける日の前日までに、請求人を經由して、租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律の施行に関する省令（平成 25 年総務省、財務省令第 2 号及び平成 26 年総務省、財務省令第 4 号による改正前のもの。以下「租税条約実施特例法省令」という。）第 2 条《相手国居住者等配当等に係る所得税の軽減又は免除を受ける者の届出等》第 1 項に規定する届出書を提出していなかったことから、原処分庁は、本件各納税告知処分に当たり、日印租税条約第 12 条第 2 項に規定する 10% の限度税率を適用せず、平成 24 年 3 月 23 日から同年 12 月 25 日までの支払分に係る源泉所得税について 20% の税率、平成 25 年 1 月 10 日から平成 27 年 12 月 15 日までの支払分に係る源泉所得税等について 20.42% の税率を適用した。

ホ 請求人は、原処分を不服として、平成 29 年 6 月 12 日、審査請求をした。

2 争点

請求人は、本件各金員の支払の際、源泉徴収義務を負うか（特に、本件各金員は、所得

税法第 162 条後段の規定により、国内源泉所得の一つである同法第 161 条第 2 号に規定する「人的役務の提供に係る対価」とみなされるか。)

3 争点に対する当事者双方の主張 【略】

4 当審判所の判断

(1) 争点について

イ 検討

(イ) 所得税法第 162 条は、前段で、二国間租税条約において国内源泉所得につき同法第 161 条の規定と異なる定めがある場合には、国内源泉所得は、その二国間租税条約に定めるところによる旨規定しているところ、日印租税条約第 12 条第 2 項は、技術上の役務に対する料金が生じた締結国においても当該締結国の法令に従って租税を課することができる旨規定し、同条第 6 項は、技術上の役務に対する料金は、その支払者が一方の締結国の居住者である場合には、当該一方の締結国内において生じたものとされる旨規定している。このことからすると、日本法人が、インド法人に対して、インド国内において提供された技術上の役務に対する料金を支払う場合、当該料金は、同項の規定により、日本国内において生じたものとされ、同条第 2 項の規定により、日本の法令に従って租税を課することができ、国内源泉所得となる。

そして、所得税法第 162 条後段は、二国間租税条約により国内源泉所得とされたものをもってこれに対応する同法第 161 条第 2 号から第 12 号に掲げる国内源泉所得とみなす旨規定しているので、日本法人が、インド法人に対して支払う、インド国内において提供された技術上の役務に対する料金（上記のとおり、国内源泉所得となる。）のうち、人的役務の提供を主たる内容とする事業（同条第 2 号）、すなわち、科学技術、経営管理その他の分野に関する専門的知識又は特別の技能を有する者の当該知識又は技能を活用して行う役務の提供を主たる内容とする事業（同号を受けた所得税法施行令第 282 条第 3 号）を行う者が受ける当該人的役務の提供に係る対価に対応するものは、所得税法第 162 条後段の規定により、国内源泉所得の一つである同法第 161 条第 2 号に規定する「人的役務の提供に係る対価」とみなされることになる。

(ロ) 以上のことを前提に、請求人が、本件各金員の支払の際、源泉徴収義務を負うか（特に、本件各金員が、所得税法第 162 条後段の規定により、国内源泉所得の一つである同法第 161 条第 2 号に規定する「人的役務の提供に係る対価」とみなされるか。）について検討することになるが、上記 1 の(3)のイないしハによれば、本件各金員は、日本法人である請求人が、本件各インド法人に対して支払う、インド国内において提供された「技術上の役務に対する料金」（日印租税条約第 12 条第 4 項）であると認められるため、具体的には、本件各金員が、科学技術、経営管理その他の分野に関する専門的知識又は特別の技能を有する者の当該知識又は技能を活用して行う役務（人的役務）の提供を主たる内容とする事業を行う者が受ける当該人的役務の提供に係る対価に対応するかについて検討することになる。

この点、本件各金員は、本件各業務に係る対価であるところ〔上記 1 の(3)のハ〕、本件各業務のうち上記 1 の(3)のロの(イ)及び(ロ)に掲げる各業務はいずれも、それらの

受託者である各インド法人が医薬化学物質や化学化合物の合成、実験及び分析等を行うというものであったといえるから、これらの業務は、科学技術分野に関する専門的知識や特別の技能を有する上記各インド法人の当該知識又は技能を活用して行う役務の提供であったといえることができ、また、本件各業務のうち上記1の(3)のロの(ハ)に掲げる業務は、その受託者であるインド法人がインドにおける薬事法規制等に関するコンサルティングを行うものであったといえるから、この業務は、インド薬事法規制分野に関する専門的知識を有する上記インド法人の当該知識又は技能を活用して行う役務の提供であったといえることができる。

したがって、本件各業務は、科学技術やインド薬事法規制分野に関する専門的知識又は特別の技能を有する本件各インド法人の当該知識又は技能を活用して行う人的役務の提供であり、本件各業務の対価である本件各金員は、当該人的役務の提供を主たる内容とする事業を行う者が受ける当該人的役務の提供に係る対価に対応する。

そうすると、本件各金員は、所得税法第162条後段の規定により、国内源泉所得の一つである同法第161条第2号に規定する「人的役務の提供に係る対価」とみなされるため、請求人は、本件各金員の支払の際、源泉徴収義務を負うと認められる。

ロ 請求人の主張について

(イ) 請求人は、概要、①外務省のホームページ上の日印租税条約の日本語訳の表題が「使用料」であること、②日印租税条約第12条に対応するOECDモデル条約第12条が「使用料」についての規定であること及び③インドの同条に対する見解によれば、インドが「技術上の役務に対する料金」を「使用料」として解していることに基づき、日印租税条約第12条が「使用料」の規定であり、同条第4項及び第6項に規定する「技術上の役務に対する料金」が「使用料」としての上で、「技術上の役務に対する料金」である本件各金員が、「使用料」に該当することになり、所得税法第162条後段の規定により同法第161条第7号に対応するものとなるから、同法第161条第2号に規定する「人的役務の提供に係る対価」としての国内源泉所得とみなされることはない旨主張する。

しかし、日印租税条約第12条は、「使用料」と「技術上の役務に対する料金」とを併記し(同条第1項、第2項、第5項ないし第7項)、項を分けて別々に定義している(同条第3項及び第4項)のであって、このような条文の構造に加えて、上記各定義内容に重複関係や包含関係がみられないことからすると、同条における「技術上の役務に対する料金」が「使用料」に含まれると解することはできない。そして、上記イで説示したとおり、本件各金員は、所得税法第162条後段の規定により、国内源泉所得の一つである同法第161条第2号に規定する「人的役務の提供に係る対価」とみなされるのであるから、請求人の上記主張は採用することができない。

なお、上記①については、請求人提出資料及び当審判所の調査の結果によれば、確かに、外務省のホームページ上の日印租税条約の日本語訳では、第12条に「使用料」という表題が付されているものの、日印租税条約第12条の原文には英文、日本語いずれにおいても、そのような表題は一切付されていないことが認められることからすると、

当該表題は、外務省が閲覧者の便宜のために付したにすぎないと解されるのであって、当該表題をもって請求人の主張するように日印租税条約第 12 条を解釈することはできない。また、上記②及び③についても、請求人提出資料によれば、日印租税条約第 12 条が OECD モデル条約第 12 条にはない「技術上の役務に対する料金」を定めており、この点については一見して OECD モデル条約に相違していることが認められるところ、このように「技術上の役務に対する料金」を定めていない OECD モデル条約第 12 条をもって、日印租税条約第 12 条の「技術上の役務に対する料金」の解釈を導くことはできず、また、OECD モデル条約第 12 条に対するインドの見解をもって、インドが「技術上の役務に対する料金」について何らかの見解を示したともいえないのであって、同条やこれに対するインドの見解は、請求人の主張する日印租税条約第 12 条の解釈を裏付けるものとはいえない。

(ロ) また、請求人は、日印租税条約第 12 条第 4 項及び第 6 項に規定する「技術上の役務に対する料金」が「使用料」であるという解釈に基づき、本件各金員が、「使用料」に該当するため、所得税法第 162 条後段により、同法第 161 条第 2 号の規定する国内源泉所得とみなされず、同条第 7 号の規定する国内源泉所得ともみなされるものではないとか、原処分庁の主張が、プリザベーション・クローズに反するとか主張するが、上記(イ)で説示したとおり、請求人が上記主張の前提とする請求人の日印租税条約第 12 条の解釈は誤っているから、請求人の主張は採用することができない。

(ハ) なお、請求人は、日印租税条約第 12 条第 4 項に規定する「技術上の役務に対する料金」が、所得税法第 161 条第 2 号に規定する「人的役務の提供に係る対価」とは異なる概念であることから、同法第 162 条後段により「技術上の役務に対する料金」である本件各金員を同法第 161 条第 2 号に規定する「人的役務の提供に係る対価」とみなすことがセービング・クローズに反する旨主張するが、上記イで説示したとおり、本件各金員は、同号に規定する「人的役務の提供に係る対価」に対応することから、同法第 162 条後段により、上記対価とみなされるものであり、これは同法第 161 条第 2 号等の国内法を修正するものではないので、請求人の主張するようなセービング・クローズ違反はなく、請求人の当該主張も採用することができない。

(2) 原処分の適法性について 【略】

(3) 結論

よって、本件の審査請求には理由がないからいずれも棄却することとし、主文のとおり裁決する。

<別紙リンクに収録>

別表 1 ～ 別紙 3 【略】

別紙

関係法令

1 日印租税条約第 12 条第 1 項は、一方の締約国内において生じ、他方の締約国の居住者に支払われる使用料及び技術上の役務に対する料金に対しては、当該他方の締約国に

において租税を課することができる旨規定している。

- 2 日印租税条約第 12 条第 2 項は、同条第 1 項の使用料及び技術上の役務に対する料金に対しては、これらが生じた締約国においても、当該締約国の法令に従って租税を課することができ、その租税の額は、当該使用料又は技術上の役務に対する料金の受領者が当該使用料又は技術上の役務に対する料金の受益者である場合には、当該使用料又は技術上の役務に対する料金の額の 10%を超えないものとする旨規定している。
- 3 日印租税条約第 12 条第 4 項は、同条において、「技術上の役務に対する料金」とは、技術者その他の人員によって提供される役務を含む経営的若しくは技術的性質の役務又はコンサルタントの役務の対価としての全ての支払金（支払者のその雇用する者に対する支払金及び同条約第 14 条に定める独立の人的役務の対価としての個人に対する支払金を除く。）をいう旨規定している。
- 4 日印租税条約第 12 条第 6 項本文は、使用料及び技術上の役務に対する料金は、その支払者が一方の締約国又は当該一方の締約国の地方政府、地方公共団体若しくは居住者である場合には、当該一方の締約国内において生じたものとされる旨規定している。
- 5 所得税法第 161 条第 2 号は、国内において人的役務の提供を主たる内容とする事業で政令で定めるものを行う者が受ける当該人的役務の提供に係る対価は、国内源泉所得に該当する旨規定している。
- 6 所得税法第 161 条第 7 号は、国内において業務を行う者から受ける①工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式若しくはこれらに準ずるもの使用料又はその譲渡による対価、②著作権の使用料又はその譲渡による対価、③機械、装置その他政令で定める用具の使用料で、当該業務に係るものは、国内源泉所得に該当する旨規定している。
- 7 所得税法第 162 条は、前段で、日本国が締結した所得に対する租税に関する二重課税防止のための条約（以下「二国間租税条約」という。）において国内源泉所得につき同法第 161 条の規定と異なる定めがある場合には、その二国間租税条約の適用を受ける者については、同条の規定にかかわらず、国内源泉所得は、その異なる定めがある限りにおいて、その二国間租税条約に定めるところによる旨規定し、後段で、この場合において、その二国間租税条約が同条第 2 号から第 12 号までの規定に代わって国内源泉所得を定めているときは、この法律中これらの号に規定する事項に関する部分の適用については、その二国間租税条約により国内源泉所得とされたものをもってこれに対応するこれらの号に掲げる国内源泉所得とみなす旨規定している。
- 8 所得税法第 212 条《源泉徴収義務》第 1 項は、国内に恒久的施設を有しない外国法人〔法人税法（平成 26 年法律第 10 号による改正前のもの）第 141 条《外国法人に係る各事業年度の所得に対する法人税の課税標準》第 4 号に掲げる者〕に対し国内において所得税法第 161 条第 1 号の 3 から第 7 号まで又は第 9 号から第 12 号までに掲げる国内源泉所得の支払をする者は、その支払の際、これらの国内源泉所得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している。

- 9 所得税法施行令（平成 27 年政令第 141 号による改正前のもの。以下同じ。）第 282 条《人的役務の提供を主たる内容とする事業の範囲》第 3 号は、所得税法第 161 条第 2 号に規定する政令で定める事業の一つとして、科学技術、経営管理その他の分野に関する専門的知識又は特別の技能を有する者の当該知識又は技能を活用して行う役務の提供を主たる内容とする事業を規定している。

（参考）使用地主義と債務者主義

国内法	租税条約
国内法では、 国内で使用される工業所有権等に係るもの に限り国内源泉所得とされること（ 使用地主義 ）となります。	工業所有権等の使用地にかかわらず使用料の 支払者（債務者）の居住地国 を所得源泉地とする定め方を「 債務者主義 」といます。 そのため、使用料の所得源泉地に関する規定(source rule)の定めが重要なポイントとなり、 国内法は使用地主義の一方、我が国が締結した多くの租税条約では、債務者主義が採られています。
債務者主義を採っている条約締結国	イタリア、カナダ、韓国、タイ、中国、ドイツ、香港など、下記以外の国
使用地主義を採っている条約締結国	フィジー
特に規定を置かない条約締結国（国内法による使用地主義）	アイルランド、ガーンジー、ケイマン、サモア、ジャージー、スリランカ、パナマ、バハマ、バミューダ、英領バージン諸島、マカオ、マン島、リヒテンシュタイン
使用料について一律源泉地国免税とする条約締結国	アイスランド、アメリカ、イギリス、オーストリア、オランダ、スイス、スウェーデン、スペイン（新条約発効後）、デンマーク、ドイツ、フランス、ベルギー、ラトビア、リトアニア、ロシア

所得源泉地置換え規定

国内法	租税条約
国内法においては、国内源泉所得として規定する6号所得から16号所得について、 租税条約により国内源泉所得とされたものをもってこれに対応する上記各号に掲げる国内源泉所得とみなすことと規定しています（所得源泉地置換え規定、所法162）。 この結果、我が国の居住者（企業）が債務者主義を採用している国の居住者に使用料を支払う場合には、その工業所有権等がどこで使用されるにかかわらず、我が国で課税されることとなります。 ここでいう債務者とは、債務を負っている締結国の居住者、例えば、 内国法人の国外にある駐在員事務所が工業所有権等を使用しているような場合には、債務者は、その内国法人（居住者）となります。 ⇒支店・事務所と、現地子会社・現地法人との違いに注意 この規定がおかれていることにより、 我が国の所得税法では、所得源泉地規定にプリザベーション・クローズの適用がないと解されています。 したがって、非居住者等の居住地国と我が国との間で租税条約が締結されている場合には、その租税条約において、所得源泉地に関して所得税法と異なる定めを規定しているかどうかを確認する必要があります。 特に留意が必要です。 なお、租税条約で使用料の源泉地を規定していない国や租税条約を締結していない国の居住者への支払については、国内法が適用されることから、使用地主義により課税されることとなります。	租税条約の規定よりも国内法の規定の方が有利なときは国内法の適用を選択することができるという、条約と国内法の優先適用に関する原則（プリザベーション・クローズ=preservation clause）があります。

技術上の役務に対する料金(インド・パキスタン)

国内法	租税条約
	日印租税条約では、「 技術上の役務に対する料金 」については、“支払者側の居住地国内で生じたもの”とされています（日印租税条約12⑥、 債務者主義 ）。 インド法人に支払う人的役務提供事業に係る対価のうち、日印租税条約における「 技術上の役務に対する料金 」に該当するものについては、役務提供地やPEを通じて役務提供が行われたか否かにかかわらず、国内源泉所得として源泉徴収が必要となります。
	○日印租税条約12条（抜粋） 1 一方の締約国内において生じ、他方の締約国の居住者に支払われる使用料及び 技術上の役務に対する料金 に対しては、当該他方の締約国において租税を課することができる。 2 1の使用料及び 技術上の役務に対する料金 に対しては、これらが生じた締約国においても、当該締約国の法令に従って租税を課することができる。 4 この条において、「 技術上の役務に対する料金 」とは、技術者その他の人員によって提供される役務を含む経営的若しくは技術的性質の役務又はコンサルタントの役務の対価としてのすべての支払金（支払者のその雇用する者に対する支払金及び第十四条に定める独立的人的役務の対価としての個人に対する支払金を除く。）をいう。 6 使用料及び 技術上の役務に対する料金 は、その支払者が一方の締約国又は当該一方の締約国の地方政府、地方公共団体若しくは居住者である場合には、当該一方の締約国内において生じたものとされる。

裁決事例 10（不納付加算税の正当な理由／納付手続書類の不備）

（請求人が源泉所得税等を法定納期限内に完納しなかったことは、税金の支払業務を委託したB社が法定の書式を欠く書類を提出したことに起因するものであるところ、このことは、委託した業務の中で生じたことであるから、請求人の責めに帰することのできない客観的な事情があったとはいえず、正当な理由があると認められる場合に該当しないとした事例）

《事実関係の概要》

請求人は、B社に「税金の支払業務」を委託し、B社は、平成29年1月6日、請求人の平成28年12月分の給与等の源泉所得税等を納付するため、集配委託会社に対して納付の手続に係る書類を引き渡した。金融機関は、同月10日、集配委託会社から納付の手続に係る書類を受領した。金融機関は、本件各書類を確認したところ、課税庁に送付する納付書・領収済通知書はあるが、金融機関の控えとなる領収控兼払込取扱票及び払込取扱票並びに請求人の控えとなる領収証書兼払込金受領証（領収控等）が無かったため、本件各書類については通則法施行規則に定める書式を充たしていないとして、税金の納付手続ができない旨B社に対して連絡した。B社は、平成29年1月11日、領収控等を提出し、金融機関は、同日、税金の納付手続を完了した。

裁決年月日 H30-02-07

TAINSコード番号 F0-1-949

1 ～ 3 【略】

4 当審判所の判断

(1) 法令解釈

通則法第67条が規定する不納付加算税は、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という客観的な事実があれば、原則として当該源泉徴収義務者に課されるものであり、これによって、法定納期限までに完納した者との間の不公平の実質的な是正を図るとともに、法定納期限までに完納すべき義務の違反の発生を防止し、源泉徴収制度の適正な運用の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の制裁措置である。

不納付加算税のこのような趣旨からすれば、例外的に不納付加算税を課さないこととする通則法第67条第1項ただし書が規定する「正当な理由があると認められる場合」とは、法定納期限内に完納しなかったことについて源泉徴収義務者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、そのため、このような源泉徴収義務者に不納付加算税を課することが不当又は酷と評されるような場合であって、法定納期限内に完納した者との間の公平を損ねることになってもなおその制裁を免除するのが相当である場合をいうものと解するのが相当である。

(2) 当てはめ

上記(1)のとおり、不納付加算税は、源泉徴収による国税がその法定納期限までに完納さ

れなかったという客観的な事実があれば、原則として源泉徴収義務者に課されること、請求人は、上記1の(3)のトのとおり、本件各源泉所得税等を法定納期限の翌日である平成29年1月11日に納付しているから、原則として不納付加算税が課されることとなる。そして、請求人が本件各源泉所得税等を法定納期限内に完納しなかったのは、上記1の(3)のハないしヘのとおり、■■■が本件領収控等を本件金融機関に引き渡さなかったことから、本件加算税等各書類について通則法施行規則に定める書式を充たさず、本件各納付書のみではその合計金額が本件納付依頼書に記載された納付金額と一致しないため、本件金融機関は、本件納付書類による本件各源泉所得税等の納付の手続を行わなかったというものである。そうすると、請求人が本件各源泉所得税等を法定納期限内に完納しなかったことは、■■■が本件領収控等を本件金融機関に引き渡さず法定の書式を欠く本件加算税等各書類を提出したことに起因するものであるところ、このことは、上記1の(3)のイからすると、請求人が■■■に税金の支払業務を委託し、当該委託した業務の中で生じたことであるから、請求人の責めに帰することのできない客観的な事情があったとはいえず、他に請求人の責めに帰することのできない客観的な事情も認められない。したがって、本件各源泉所得税等を法定納期限内に完納しなかったことについて、請求人の責めに帰することのできない客観的な事情があり、そのため、請求人に不納付加算税を課することが不当又は酷と評されるような場合であって、法定納期限内に完納した者との間の公平を損ねることになってもなおその制裁を免除するのが相当である場合に当たるということはできず、通則法第67条第1項ただし書の「正当な理由があると認められる場合」に該当しない。

(3) 請求人の主張について

イ 請求人は、上記3の「請求人」欄の(1)のとおり、必ずしも納税義務者の全くの無過失までも要するものではないとの見解の下、①本件領収控等を切り離して納付書・領収済通知書のみを渡したことは軽微な過失でしかないこと、②本件各源泉所得税等の納付が1日遅れただけで多額の税額を課すことは不当あるいは過酷とされる事情であること、③法定納期限の4日前に納税の準備をしても納税ができないことは源泉徴収義務者の徴収納付義務の範囲を超えていることから、これらの各事情は不納付加算税を課すことが不当あるいは過酷とされる事情に該当する旨主張する。

しかしながら、請求人が本件各源泉所得税等を法定納期限内に完納しなかったことについて、請求人の責めに帰することのできない客観的な事情があり、そのため、請求人に不納付加算税を課することが不当又は酷と評されるような場合であって、法定納期限内に完納した者との間の公平を損ねることになってもなおその制裁を免除するのが相当である場合に当たらないことは、上記(2)のとおりであり、過失の程度についての請求人の主張は結論を左右しない。また、上記(1)の不納付加算税の趣旨からすれば、請求人が主張する遅延が1日である旨の事情や法定納期限の4日前に納税の準備をした旨の事情があるからといって、通則法第67条第1項ただし書が規定する「正当な理由があると認められる場合」に該当するとはいえない。したがって、請求人の主張には理由がない。

ロ 請求人は、上記3の「請求人」欄の(2)のとおり、本件金融機関に、法定納期限当日の

納付に間に合うタイミングで■■■に連絡をせず、また、軽微な過失である書類不備を理由に事務処理を行わないといった不作為があることから、不納付加算税を課すことが不当あるいは過酷とされる事情に該当し、本件金融機関が手続や作業を行わなかったことをもって、本件事務運営指針の第1の1の(3)において「正当な理由があると認められる場合」として例示された金融機関の事務処理誤り等により収納機関の納付が法定納期限後となった場合に該当する旨主張する。

しかしながら、本件事務運営指針の第1の1の(3)は、最寄りの収納機関が遠隔地であるため収納機関以外の金融機関に納付を委託した場合で一定の事由に該当するときの定めであり、上記1の(3)の二のとおり、本件金融機関は日本銀行歳入代理店であり収納機関に該当することから、本件とはその前提が異なる。したがって、請求人の主張には理由がない。

(4) 本件賦課決定処分の適法性について

上記(2)のとおり、請求人が本件各源泉所得税等を法定納期限までに納付しなかったことについて、通則法第67条第1項ただし書に規定する「正当な理由」があるとは認められない。そして、本件各源泉所得税等に係る不納付加算税の額については、計算の基礎となる金額及び計算方法につき請求人は争わず、当審判所においても、本件各源泉所得税等に係る不納付加算税の額は、本件賦課決定処分における不納付加算税の額と同額であると認められる。

なお、本件賦課決定処分のその他の部分については、請求人は争わず、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められない。

したがって、本件賦課決定処分は適法である。

(5) 結論

よって、審査請求は理由がないから、棄却することとし、主文のとおり裁決する。