

ホステスの報酬に係る源泉所得税額の 計算方法が問題となった事案

— 最高裁平成22年3月2日判決 —

鳥飼総合法律事務所・弁護士 橋本浩史

はじめに

キャバレー、バーなどの経営者が、ホステスに報酬を支払う際に、徴収し、国に納付すべき源泉所得税額の計算方法が争われた2件の事案において、最高裁判所第三小法廷は、平成22年3月2日、いずれも原判決を破棄し、納税者勝訴の逆転判決を言い渡して、事件を東京高裁に差し戻した(平成19年(行ヒ)第105号、同第116号、所得税納税告知処分取消等請求事件)。

筆者は、同事件の第一審から納税者の訴訟代理人を務めたが、本件は、実質的に同一の経営者が経営する複数のパブクラブの経営会社(経営者本人を含む)を原告とする4件の訴訟が提起され、第一審及び第二審のいずれの段階においても、納税者勝訴の判決が2件、納税者敗訴の判決が2件と裁判所の判断が真っ二つに分かれ、最高裁判所の判断が待たれていた。

本稿では、上記の最高裁判決のうち、本稿執筆時点において、最高裁HP(1)で閲覧可能な第105号事件(第一審:東京地裁平成18年3月23日判決、第二審:東京高裁平成18年12月13日判決、以下「本件最高裁判決」という。)について検討する。

1 事案の概要

本件の事案関係は、おおむね以下のとおりである。

(1) Xら(原告、控訴人、上告人)は、それぞれ経営するパブクラブにおいて、顧客に対し、接待をして遊興又は飲食をさせており、その接待をさせるホステスを使用していた。

Xらは、年末年始を除き、年中無休でパブクラブを開けて営業していた。

(2) Xらは、各ホステスが採用時に提出した応募申込書に記載された出勤可能な曜日及び時間を目安に、各営業日の開店日までに、各ホステスに対して当日の出勤の可否を電話等で確認するなどして、ホステスの必要人数を確保しており、各ホステスの実際の出勤の有無についても、各人別に各日ごとに管理していた。

(3) Xらは、毎月1日から15日まで及び毎月16日から月末までをそれぞれ1期間と定め(以下、各々の期間を「本件各集計期間」という)、本件各集計期間ごとに各ホステスの報酬の額を計算し、毎月1日から15日までの報酬を原則としてその月の25日に、16日から月末までの報酬を原則として翌月の10日に、各ホステスに対してそれぞれ支払っていた。

Xらは、各ホステスに対して支払う報酬の額について、「1時間当たりの報酬額」(本件各集計期間における指名回数等に応じて各ホステスごとに定まる額)に「勤務した時間数」(本件各集計期間における勤務時間数の合計)を乗じて計算した額に、「手当」(本件各集計期間における同伴出勤の回数に応じて支給される同伴手当等)の額を加算して算出していた。

(4) Xらは、それぞれ、上記(3)のとおり算出した各ホステスの報酬の額から、5000円に本件各集計期間の全日数を乗じて計算した金額を控除した残額に100分の10の税率を乗じて各月分の源泉所得税額を算出し、その金額を各法定納期限までに納付していた。

(5) 所轄税務署長Yら(被告、被控訴人、被上告人)は、各ホステスの本件各集計期間中の実際の出勤日数が所得税法施行令322条の「当該支払金額の計算期間の日数」に該当するとして、Xらに対して、それぞれ該当する各月分の源泉所得税について、納税の告知及び不納付加算税の賦課決定を行った(以下「本件課税処分」という)。

(6) Xらは、本件課税処分に対して適法に異議申立て、及び、審査請求をしたが、いずれも棄却されたため、本件課税処分の取消しを求める訴訟を提起した。

2 法令の定め

所得税法(以下「法」という)204条1項6号は、ホステスに対してその業務に関する報酬を支払をする者は、その支払の際、その報酬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と規定する。そして、法205条2号は、前条1項6号により徴収すべき所得税の額は、当該報酬の額から「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し、所得税法施行令(以下「施行令」という)322条は、ホステス報酬については、「同一人に対し1回に支払われる金額」につき、「5000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」が、法205条2号の「政令で定める金額」とであると規定する。

つまり、ホステス報酬から徴収すべき源泉所得税の額は、以下の計算式で示されることになる。

$$\begin{array}{c} \boxed{\text{(ホステス報酬 - 政令で定める金額)}} \\ \downarrow \text{当該支払金額} \\ \text{5,000円} \times \frac{\text{計算期間の日数}}{\text{日数}} \\ \times 10\% = \text{源泉所得税額} \end{array}$$

3 争点

本件では、施行令322条の「当該支払金額の計算期間の日数」の意義、具体的には、当該「日数」を本件各集計期間のうち本件各ホステスの実際の出勤日数の合計と解すべきか(Yらの主張)、全日数と解すべきか(Xらの主張)が主たる争点であった。

4 裁判所の判断

① 第一審・第二審判決

1 東京地裁平成18年3月23日判決

東京地裁は、以下のとおり、述べて、本件事案における施行令322条の「当該支払金額の計算期間の日数」とは、実際の出勤日の日数

であると判断し、原告の請求を棄却した（下線は筆者による）。

「源泉徴収制度における基礎控除方式は、手続上の便宜と税収の確保の調整の観点から、いずれ必要となる確定申告時において、還付又は不足分の納税という事務手続をする必要が出来る限り発生しないように、また、発生してもその調整額が低額となるように、源泉徴収の段階で確定的な税額に近い額を源泉徴収税額として徴収するために設けられた制度であるということが出来る。」

「以上の観点から所得税法施行令322条の『当該支払金額の計算期間の日数』の意義についてみると、ホステス等の個人事業者の場合、その課税所得金額は、その年中の事業所得に係る総収入金額から必要経費を控除した金額（所得税法27条2項）であるから、源泉徴収においても、『同一人に対し1回に支払われる金額』から可能な限り実際の必要経費に近似する額を控除することが、ホステス報酬に係る源泉徴収制度における基礎控除方式の趣旨に合致するといふべきである。」

「所得税法施行令322条の『当該支払金額の計算期間の日数』とは、『同一人に対し1回に支払われる金額』の計算要素となつた期間の日数を指すものといふべきである。そして、本件事案における契約関係を前提とした場合、本件各ホステスに係る所得税法施行令322条の『当該支払金額の計算期間の日数』とは、本件各集計期間の日数ではなく、実際の出勤日の日数であるといふことができる。」

2 東京高裁平成18年12月13日判決

東京高裁は、施行令322条の「当該支払金

額の計算期間の日数」の意義に関する前記東京地裁判決の判断を維持して、本件控訴を棄却した。

なお、東京高裁は、所得税の源泉徴収制度の法的性質からするとホステス報酬に係る源泉所得税額は当然に画的・機械的に計算できることが予定されているというXらの主張について、「源泉徴収税額を画的・機械的に計算できることが望ましいことは明らかであるが、控訴人らの指摘する控訴人らと被控訴人らと税額計算方法における手間暇の違いは相対的なものにすぎない」と判示した。

② 本件最高裁判決

最高裁は、以下のように述べて、施行令322条の「当該支払金額の計算期間の日数」とは、当該期間に含まれるすべての日数（全日数）であると判示し、原判決を破棄した。

「一般に、『期間』とは、ある時点から他の時点までの時間的隔たりといった、時的連続性を持った概念であると解されているから、施行令322条にいう『当該支払金額の計算期間』も、当該支払金額の計算の基礎となつた期間の初日から末日までという時的連続性を持った概念であると解するのが自然であり、これと異なる解釈を採るべき根拠となる規定は見当たらない。」

「租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではなく、原審のような解釈を採ることは、上記のとおり、文言上困難であるのみならず、ホステス報酬に係る源泉徴収制度において基礎控除方式が採られた趣旨は、できる限り源泉所得税額に係る還付の手数を省くことにあつたことが、立法担当者の説明等からうかがわれるところであり、この点からみても、原審のよう

な解釈は採用し難い。」

「そうすると、ホステス報酬の額が一定の期間ごとに計算されて支払われている場合においては、施行令322条にいう『当該支払金額の計算期間の日数』は、ホステスの実際の稼働日数ではなく、当該期間に含まれるすべての日数を指すものと解するのが相当である。」

「Xらは、本件各集計期間ごとに、各ホステスに対して1回に支払う報酬の額を計算してこれを支払っているというのであるから、本件においては、上記の『当該支払金額の計算期間の日数』は、本件各集計期間の全日数となるものといふべきである。」

5 検討

① 租税法の解釈について

租税法は侵害規範であり、法的安定性の要請が強く働くから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されず、文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合に、規定の趣旨目的に照らしてその意味内容を明らかにしなければならない（金子宏「租税法（第十四版）」103頁）。

この点、本件最高裁判決も、「租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではない」と判示している。

そして、租税法の文理解釈に当たっては、「法令は、一般の人が読んで分かるという建前で作られているので、既存の立法や制度を前提とした特別の用語や法令用語は別として、普通の字句・用語は一般的な社会通念に従って読む、すなわち、世間一般で理解されている意味に解して読むのが原則になる」（泉美之

松「税法条文の読み方—条文解釈の手引—」91頁）。

本件最高裁判決が判示するように「一般に、『期間』とは、ある時点から他の時点までの時間的隔たりといった、時的連続性を持った概念であると解されている」から、「施行令322条にいう『当該支払金額の計算期間』も、当該支払金額の計算期間の基礎となつた期間の初日から末日までという時間的連続性を持った概念であると解するのが自然」である。とすると、この「期間」と日数を意味する「日数」が「の」という助詞によって結び付けられた「当該支払金額の計算期間の日数」が、「ホステスの実際の稼働日数ではなく、当該期間に含まれるすべての日数を指す」ものと解されるとした本件最高裁判決の判断は、施行令322条の文言から自然に導かれる解釈である。

② 基礎控除方式の趣旨からの検討

1 ホステス報酬等に係る源泉徴収制度について

報酬・料金に係る所得税の源泉徴収制度が我が国の法上取り入れられたのは、昭和19年度の税制改正からであり、パー等の経営者がいわゆるホステスに支払う報酬又は料金については、昭和42年度の税制改正により、新たに源泉徴収の対象範囲に含められることとなった。その後、平成5年度の税制改正においては、いわゆるバンケットホステス等の業務に関する報酬・料金についても、ホステス報酬等とみなされるとする特例制度が創設され、現在に至っている。

2 基礎控除方式採用の経緯

昭和19年度の税制改正により報酬・料金に係る所得税の源泉徴収制度が採用された際、

当該源泉徴収税額の計算方法については、一定額の控除を認める制度（基礎控除方式）が認められた。その後、昭和22年度の税制改正において、報酬・料金に係る源泉徴収税額の計算について、基礎控除方式は一時廃止されることとなったが、昭和29年度の税制改正により外交員や集金人等の特定の報酬、料金等については源泉徴収を要しない限度額（免税点）が設けられた（免税点方式）。

さらに、ホステス報酬等が源泉徴収の対象範囲に含まれることとなった昭和42年度の税制改正では、免税点方式から、支払金額から一定金額を控除した残額に対し税率を適用して課税する基礎控除方式に再度変更され、現在に至っている。

昭和42年度の税制改正において、基礎控除方式が採用された趣旨目的について、「昭和42年 改正税法のすべて」（国税庁）は次のように述べている。

「外交員、集金人等の特定の報酬等に対する所得税の源泉徴収については、従来はその支払金額が一定限度以下である場合には源泉徴収を要しないこととするいわゆる免税点方式が採用されていたのでありますが、この免税点方式では、その金額を若干でもこえると全体の金額について10%の税率による源泉徴収が行われることとなりますので、還付の手数を省略しようとする本来の趣旨の徹底を欠きらいがあったのであります。そこで、その趣旨をさらに徹底させる見地から今回この免税点方式を一定の金額を控除した残額に対し税率を適用して課税するいわゆる基礎控除方式に改め、本年8月1日からは次に掲げる報酬又は料金については、それぞれの掲げる控除額を控除した残額について10%の税率で所得税の源

泉徴収を行うこととし、できる限り源泉徴収税額の還付の手数を省くこととすることになりました。」（下線は筆者による。）

また、昭和47年度及び昭和50年度の税制改正においては、それぞれ、「当該支払金額の計算期間の日数」に乗すべき1日当たりの金額が2000円から3000円、3000円から5000円に引き上げられたが、いずれの改正も「ホステスについて還付の事例が増加している現状」に対応するために行われたことが昭和47年度及び昭和50年度の「改正税法のすべて」に記載されている。

これらの文献の記載などからも明らかのように、ホステス報酬に係る源泉徴収制度において基礎控除方式が採用された趣旨は、本件最高裁判決も判示しているように「できる限り源泉所得税額に係る還付の手数を省くこと」にあった。

とすれば、施行令322条の「当該支払金額の計算期間の日数」を各ホステスの実際の出勤日数の合計と解するYらの主張する計算方法よりも、同「日数」を本件各集計期間の全日数と解するXらの主張する計算方法の方が源泉所得税額が少なくなり、「できる限り還付の手数を省く」という基礎控除方式の趣旨目的に合致している。

3 基礎控除方式には、最終的な所得税額と源泉徴収税額をなるべく近似させるなどという要請はないこと

東京地裁判決は、基礎控除方式は、「源泉徴収の段階で確定的な税額に近い額を源泉徴収税額として徴収するために設けられた制度」であり、「『同一人に対し1回に支払われる金額』から可能な限り実際の必要経費に近似する額を控除する」ことが基礎控除方式の趣旨に合致するなど判示する。

しかし、そもそも、源泉徴収の対象とされるホステス報酬等については、最終的に確定申告によって所得税額を確定し、追納又は還付が行われることが予定されており、ホステス報酬等における源泉徴収制度は、これのみで徴収手続を完結することを予定しているものではない。

また、所得税の確定税額は累進税率により計算するものとされているにもかかわらず、ホステス報酬等に係る源泉徴収税額が定率の10%で計算されることとされていることから、そもそも源泉徴収の段階で確定的な所得税額に近い税額を源泉徴収税額として徴収することなど所得税法は予定してない。したがって、かかる源泉徴収制度の一内容として設けられた基礎控除方式が、源泉徴収の段階で確定的な所得税額に近い額を源泉徴収税額として徴収するために設けられた制度であるとは到底思われない。

基礎控除方式の「必要経費性」についても、ホステスの収入は千差万別であり、かなりの格差があると思われるところ、その収入に関係なく1日当たりの金額が一律に5000円と定められていること、昭和50年度の税制改正以来、その金額が一度も改正されていないことなどからも、当該金額がホステスの1日当たりの必要経費に相当するという根拠は見当たらない。

実質的に考えても、確定申告時における「事務手続」上、税務署等課税庁側の負担となるのは、「還付」の手続であり、納税者が源泉徴収税額の「不足分の納税」をすることについて、税務署等が特段の「事務手続」上の負担を生じるとは筆者には思われない。

源泉徴収制度における基礎控除方式の趣旨は、本件最高裁判決が判示するように、「で

きる限り源泉所得税額に係る還付の手数を省く」ことであつたと解すべきであろう。

③ 源泉徴収制度の法的性質等からの検討

施行令322条の「当該支払金額の計算期間の日数」の意義を各ホステスの出勤日数の合計と解する第一審及び第二審の判断は、以下のとおり、源泉徴収制度の法的性質等にも反していると思われる。

1 所得税の源泉徴収制度の法的性質

源泉所得税についての納税告知の法的性質が問題となった最高裁第一小法廷昭和45年12月24日判決（民集24巻13号2243頁）は、「源泉徴収による所得税については、申告納税方式による場合の納税者の税額の申告やこれを補正するための税務署長等の処分（更正、決定）、賦課課税方式による場合の税務署長等の処分（賦課決定）なくして、その税額が法令の定めるところに従って、いわば自動的に確定するものとされるのである。そして、右にいわゆる確定とは、もとより行政上または司法上争うことを許さない趣旨ではないが、支払われた所得の額と法令の定める税率等から、支払者の徴収すべき税額が法律上当然に決定されることをいうのであって、たとえば、申告納税方式において、税額が納税者の申告により確定すると、趣きを異にするのである」と判示する（下線は筆者による。）。

同判決については、可部恒雄最高裁判所調査官も、「最高裁判所判例解説昭和45年度（下）1100頁において、「その（筆者注：源泉所得税）具体的な税額については、支払者において、『法令に基づいてみずから算出』することを要することになるが、法は、その

算出の過程が一義的に明白であることを、自明の前提とするものと解される。と述べる(下線は筆者による。)

また、源泉徴収制度においては、国と源泉徴収義務者との間の法律関係と、源泉徴収義務者と受給者(本件では各ホステス)との法律関係とが同時に存在し、源泉所得税の源泉徴収が過少ななされ、後から源泉徴収義務者が差額を追加納付し又は徴収された場合は、源泉徴収義務者は、その差額について受給者に対して求償権を行使するほかない(法222条)。

しかし、源泉所得税の徴収納付義務は、何らの確定行為を必要とせず自動的に確定するから、受給者は、源泉徴収義務者からその納付した源泉所得税について求償権の行使を受けたときは、源泉徴収義務の存否及び範囲を争うことができる(前掲最高裁昭和45年12月24日判決)。

その結果、源泉徴収義務者は、国に対する告知処分取消訴訟において敗訴し、源泉所得税を徴収される一方、受給者に対する同税額相当額の求償請求の訴訟においても敗訴するという「窮地に陥る」(前掲最高裁判例解説1111頁)こともあり得るのである。

加えて、源泉徴収義務者は、受給者に対する求償権の行使において、源泉所得税の本税は請求しうるが、附帯税を請求することができないというリスクも負っている(前掲最高裁昭和45年12月24日判決)。

法が以上のような負担・リスクを源泉徴収義務者に負わせているのも、源泉所得税が「支払われた所得の額と法令の定める税率等から、支払者の徴収すべき税額が法律上当然に決定され」、その税額の「算出の過程が一義的に明白であることを自明の前提とする」

からなのである。

2 第一審・第二審の判断は源泉徴収制度の法的性質等に反すること

前記のとおり、東京地裁判決は、施行令322条の「当該支払金額の計算期間の日数」について、第一次的には、「『同一人に対し1回に支払われる金額』の計算要素となった期間の日数」と同条の「文言上困難」(本件最高裁判決)な意味に解した上、「本件事案における契約関係を前提とした場合」、本件では、「当該支払金額の計算期間の日数」は、各ホステスの「実際の出勤日の日数」であるとする(実際に、同判決は、各ホステスの「業務上の拘束の有無」等、各ホステスとXらとの契約関係等を詳細に認定している。)

しかし、これらの各ホステスについての個別の契約関係を(あたかも裁判所が事実認定をするかのように)総合考慮しなければ、同「計算期間の日数」の意義を明らかにすることができない解釈が、「支払われた所得の額と法令の定める税率等から、支払者の徴収すべき税額が法律上当然に決定され」、その税額の「算出の過程が一義的に明白であることを、自明の前提とする」源泉所得税の法的性質に合致しているとは到底思われない。

東京地裁判決によると、Xらは、1で前述したような求償権行使の場面におけるリスクを負いながら、各ホステスとの契約関係等個別の事情を考慮した上で、「同一人に対し1回に支払われる金額」の「計算要素」となった期間の日数を「判断」しなければならないという過重な負担を負う。XらとYらの主張する計算方法の違いは、決して、東京高裁判決が判示するような「相対的な」手間暇の違いなどに解消されるものではない。

おわりに

以上のとおり、本件最高裁判決は、「租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではなく」と、租税法の解釈における文理解釈の原則についても言及したうえで、施行令322条の「当該支払金額の計算期間の日数」の意義について明確な判断を下した。

なお、同「計算期間の日数」の意義については、国税庁及び国税局の職員の編著による文献の中には、Xの主張に沿う内容の記載がなされているものも見受けられ、課税庁の見解も一貫しておらず、課税実務上も混乱があったのではないかと思われる。

このような混乱に終止符を打った意味でも本件最高裁判決の意義は大きいものと思われる。

(注)

(1) 最高裁HPによると、最高裁判所判例については、「過去3か月以内」の判例を表示している

とのことである。

(2) 厳密に言うと、Xらは、各ホステスが欠勤、遅刻等をした場合に「罰金」として差し引かれていた「ペナルティ金額」もホステス報酬から控除して、源泉所得税額を計算していた。本件では、源泉所得税額の計算において、「ホステス報酬等の額」(法205条2号)からこの「ペナルティ金額」を控除すべきか否かも問題となったが、付随的な争点であるので、本稿ではこれに言及しない。

(3) 広辞苑(第六版)によると、「期間」とは、「一定の時期から他の一定の時期までの間」を意味するとされている。

(了)

【執筆者紹介】

橋本 浩史 (はしもと ひろし)

京都大学法学部卒業

平成10年4月弁護士登録、鳥飼総合法律事務所入所

平成19年1月より鳥飼総合法律事務所パートナー弁護士就任

経営法曹会議会員、租税訴訟法学会会員