

最高裁判所 (第三小法廷) 平成●●年 (〇〇) 第●●号 所得税納税告知処分取消等請求上告受理事件

国側当事者・杉並税務署長、武蔵野税務署長

平成22年3月2日破棄・差戻し

(第一審・東京地方裁判所 平成●●年 (〇〇) 第●●号、第●●号、平成18年3月23日判決、本資料256号-91・順号10351)

(控訴審・東京高等裁判所 平成●●年 (〇〇) 第●●号、平成18年12月13日判決、本資料256号-340・順号10600)

## 判 決

当事者の表示 別紙当事者目録記載のとおり

上記当事者間の東京高等裁判所平成●●年 (〇〇) 第●●号所得税納税告知処分取消等請求事件について、同裁判所が平成18年12月13日に言い渡した判決に対し、上告人らから上告があった。よって、当裁判所は、次のとおり判決する。

## 主 文

原判決を破棄する。

本件を東京高等裁判所に差し戻す。

## 理 由

上告代理人鳥飼重和、同橋本浩史、上告補佐人佐野幸雄の上告受理申立て理由 (ただし、排除された部分を除く。) について

- 1 本件は、パブクラブを経営する上告人らが、ホステスに対して半月ごとに支払う報酬に係る源泉所得税を納付するに際し、当該報酬の額から、所得税法 (以下「法」という。) 205条2号、所得税法施行令 (以下「施行令」という。) 322条所定の控除額として、5000円に上記半月間の全日数を乗じて計算した金額を控除するなどして、源泉所得税額を計算していたところ、被上告人らから、上記控除額は5000円にホステスの実際の出勤日数を乗じて計算した金額にとどまるとして、これを基に計算される源泉所得税額と上告人らの納付額との差額について納税の告知及び不納付加算税の賦課決定を受けたことから、これらの取消しを求める事案である。
- 2 パブクラブを経営する者がホステスに報酬 (以下「ホステス報酬」という。) を支払う場合、その支払金額から「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が納付すべき源泉所得税の額となる (法204条1項、205条2号)、施行令322条は、上記の「政令で定める金額」を、「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」とする旨規定している。
- 3 原審の確定した事実関係の概要は、次のとおりである。
  - (1) 上告人らは、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る。

上告人らは、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る。

(2) 上告人らは、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、各営業日の開店前までに、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る。

(3) ア 上告人らは、毎月1日から15日まで（ただし、毎年1月は3日から15日まで）及び毎月16日から月末まで（ただし、毎年12月は16日から30日まで）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る。

イ 上告人らは、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る。

ウ 上告人らは、それぞれ、上記イ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及び「ペナルティ」（各ホステスが欠勤、遅刻等をした場合に「罰金」として報酬の額から差し引かれるもの）の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、その金額に近似する額を各法定納期限までに納付していた。

(4) 被上告人らは、各ホステスの本件各集計期間中の実際の出勤日数が施行令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、① 被上告人杉並税務署長において、平成15年7月8日付けで上告人甲に対し、同12年2月分から同14年12月分までの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い、② 被上告人武蔵野税務署長において、同15年6月30日付けで上告人株式会社Aに対し、同12年4月分から同14年12月分までの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。

なお、被上告人らは、本件訴訟において、上記の点に加え、ペナルティの額を各ホステスの報酬の額から控除することはできない旨の主張をしている。

4 原審は、上記事実関係の下において、各ホステスの報酬に係る源泉所得税額を計算するに当たりペナルティの額を各ホステスの報酬の額から控除することはできないとした上で、次のとおり判断して、上告人らの請求をいずれも棄却すべきものとした。

ホステス等の個人事業者の場合、その所得の金額は、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（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。本件のように、報酬の算定要素となるのが実際の出勤日における勤務時間である場合には、当該出勤日についてのみ稼働に伴う必要経費が発生するととらえることが自然であって、これによるのが、非出勤日をも含めた本件各集計期間の全日について必要経費が発生すると仮定した場合よりも、実際の必要経費の額に近似することになる。

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」の計算要素となった期間の日数を指すものというべきである。そして、本件における契約関係を前提とした場合、各ホステスに係る施行令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、実際の出勤日数であるということができる。

5 しかしながら、原審の上記判断は是認することができない。その理由は、次のとおりである。

(1) 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っ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。

原審は、上記4のとおり判示するが、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ったことが、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。

(2) 前記事実関係によれば、上告人らは、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うべきである。

6 以上と異なる原審の判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある。論旨は理由があり、原判決は破棄を免れない。そこで、法205条2号、施行令322条所定の控除額を、5000円に本件各集計期間の全日数を乗じて計算した金額とした上で、上告人らが納付すべき源泉所得税額及び不納付加算税額を算定させるため、本件を原審に差し戻すこととする。

よって、裁判官全員一致の意見で、主文のとおり判決する。

最高裁判所第三小法廷

裁判長裁判官 田原 睦夫

裁判官 藤田 宙靖

裁判官 那須 弘平

裁判官 近藤 崇晴

当事者目録

上告人	甲
上告人	株式会社A
同代表者代表取締役	甲
上記兩名訴訟代理人弁護士	鳥飼 重和 橋本 浩史
上記兩名補佐人税理士	佐野 幸雄
被上告人	杉並税務署長 緑川 光
被上告人	武蔵野税務署長 櫛山 俊明
上記兩名指定代理人	須藤 典明 岸 秀光 保木本 正樹 中嶋 明伸 武藤 政男 太田 晃詳 藤谷 俊之 磯村 建 殖栗 健一 清水 一夫 葛葉 兼一 田中 正美 森本 利佳

平成●●年（〇〇）第●●号

平成●●年（〇〇）第●●号

各所得税納税告知処分取消等請求上告受理申立て事件

申立人 甲、株式会社A

相手方 杉並税務署長、武蔵野税務署長

上告受理申立て理由書

平成19年2月26日

最高裁判所 御中

上記申立人ら代理人

弁護士 鳥飼 重和

同 橋本 浩史

補佐人税理士 佐野 幸雄

## 第1 上告受理申立ての理由が存すること

本件は、申立人らがそれぞれ経営するパブクラブで使用する各ホステスに対して支払っていた報酬について、①所得税法（以下「法」という。）204条1項6号に基づき徴収する源泉所得税の徴収税額について定めた所得税法施行令（以下「施行令」という。）322条の「当該支払金額の計算期間の日数」の意義を、報酬等の各集計期間の全日数と解すべきか、それとも同集計期間のうち当該ホステスの実際の出勤日数と解すべきか（争点①）、②本件各ホステスの報酬に係る源泉所得税の課税対象金額は、本件各ホステスへの総支給額から施行令322条所定の控除額を控除した残額か、それとも本件各ホステスへの総支給額から本件各ペナルティの額を控除した残額から施行令322条所定の控除額を控除した残額か（ペナルティ控除の可否、争点②）、が問題となった事案であり、原判決は、①については、「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」と解すべきであり、②については、本件各ホステスの報酬に係る源泉所得税の課税対象金額の計算に当たっては、本件各ペナルティの額を控除すべきではない、と判断した（8頁）。

しかし、まず、原判決は、以下のように、最高裁判所の判例と相反する判断があり、また、法令の解釈に関する重要な事項を含むものと認められる事件であるから、本件について、上告受理決定がなされるべきである。

### 1 最高裁判所の判例と相反する判断

原判決は、施行令322条の「当該支払金額の計算期間の日数」とは、「本件各集計期間のうち本件各ホステスの実際の出勤日数」と解すべきものとする。

しかし、かかる判断は、後述するように、源泉徴収による所得税（源泉所得税）については、申告納税方式による場合と異なり、「税額が法令の定めるところに従って当然に、いわば自動的に確定する」とする最高裁昭和45年12月24日第一小法廷判決（民集24巻13号2243頁）と相反している。

### 2 法令の解釈に関する重要な事項

前記のとおり、原判決は、施行令322条の「当該支払金額の計算期間の日数」の意義について判断しているが、同文言を如何に解するかにより、ホステス報酬等について法204条1項6号により源泉徴収義務を負う同報酬等の支払者の徴収税額（法205条2号）が変わってくるのであり、かかる解釈は、本件に限らず、ホステス報酬等についての徴収税額の算定に影響を及ぼすものである。

また、同規定の解釈については、下級審において、申立人らの主張するように、「当該支払金額の計算期間の日数」の意義を集計期間の全日数と解する判決例が複数存在することからも明らかなおり（甲41、43）、同文言の意義については、最高裁判所がその解釈を示すことが法令解釈の統一のために必要である。

従って、原判決は、法令の解釈に関する重要な事項を含むものと認められる事件である。

## 第2 判決に影響を及ぼすことが明らかな法令違反

第1において述べたように、本件は上告受理決定がなされるべきところ、本件においては、以下に主張するように、原判決には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令違反（民事訴訟法325条2項）が存するから、原判決は破棄されるべきである。

### 1 争点①（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

#### (1) 原判決の判断

原判決は、①施行令322条の「当該支払金額の計算期間の日数」は、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と解すべきものであり、②本件各ホステスの報酬に係る源泉所得税の課税対象金額の計算に当たっては、本件各ペナルティの額を控除すべきものではないと判示する（8頁）。

なお、原判決は、第一審判決の「事実及び理由」の「第3 争点に対する判断」の1及び2を、同判決15頁14行目冒頭から末行末尾までを除いて引用しているところ、第一審判決は、施行令322条の「当該支払金額の計算期間の日数」の意義について、「『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指すものというべきである。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うことが出来る。」と述べているように（15頁）、第一審判決は、「当該支払金額の計算期間の日数」が当然に、本件各ホステスの実際の出勤日数と解されると述べているのではなく、同文言は、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」と解すべきであり、「本件事案における契約関係を前提」とすると、本件各ホステスの実際の出勤日数と解されると述べている。

そして、原判決は第一審判決の上記判示部分を引用しているのであるから、原判決も、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「計算要素となった期間の日数」と解しており、「本件事案における契約関係を前提」とした結果、「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」と判断しているものである。

## (2) 租税法の解釈

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、はじめて、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（第十一版）」119頁、甲43、21頁、甲5、1頁、甲6、105頁）。

そして、租税法の文理解釈に当たっては、「税法の規定は、文字で表現されており、その構成は日本語の文法に従っていて、法令の立案者が細心の注意を払って、その意図を正確に表現するのに最も適当なものとして選んで用いているので、税法の規定の解釈にあたっては、まず、忠実にその字句に即し、文法に従って、その規定の意味を汲み取るように努力すべきであり、また、「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。もし、そうでなく、法令中のある用語が特殊の意味に用いられ、世間一般の理解するところとは違う意味に用いられるといった場合には、その趣旨が何等かの関係で明らかである場合を除いては、その用語の意義がその法令中に定義されているのが原則である」(甲6、90頁ないし91頁)のである。

このような租税法の解釈の方法は、数多くの裁判例においても認められている。

例えば、東京高裁平成12年1月13日判決（平成●●年（〇〇）第●●号、税務訴訟資料246号1頁、甲23）は、消費税法9条（小規模事業者に係る納税義務の免除）の規定に関するものであるが、「憲法84条の定める租税法律主義の下では、原則として、税法の文言は、その

意味するところに従いそのまま読むべきである（東京高裁平成7年11月28日判決・行政事件裁判例集46巻10・11号1046頁参照）。国会が免税事業者の場合でも仮定の消費税額を控除するという立法政策をとったのであれば、それは仮定の上に立った計算をするというのであるから、そのことが法律の文言から分かるように、課税要件等の内容を明確にした条文にしたはずである。現行の租税法規の中で、控訴人の主張のように条文の文言にないのに仮定の計算をするように読める条文が他にあるのであればともかく、租税法律主義の下で、課税要件等の明確性が厳しく問われている現行の租税法規の下では、控訴人のような規定の文言から離れた解釈を採用することは困難であるといわざるをえない。と判示している（同判決は、最高裁判所においても維持された（平成17年2月1日判決、平成●●年（〇〇）第●●号））。

すなわち、租税法中の用語については、他の法令等によって定義されている場合は格別、まず、第一次的には、当該用語の日本語の通常の意味内容を検討すべきである。

### (3) 「計算期間の日数」の意義

「計算期間の日数」については、租税法その他の法令上、特段の定義はなされていない。

従って上述のとおり、同文言の解釈に当たっては、原則として、日本語の通常用語例による意味が与えられるべきであり、その際には、他の法令における当該文言の意味内容等も参照することが合理的である。

この点、そもそも、原判決及び同判決がその結論を是とした第一審判決は、いずれも、「計算期間の日数」の文理解釈、すなわち、「期間」あるいは「日数」等の日常用語例や他の法令における使用例などを一切検討しておらず、かかる解釈手法自体が、憲法84条の定める租税法律主義に反すると言わざるを得ない。

ア 「計算期間」、「期間」については、所得税法、所得税法施行令において特段定義されていないが、「期間」の意義については、平成17年6月21日付け原告準備書面(1)10頁ないし16頁において詳述したとおりである。

まず、日常用語としては、「期間」とは、「一定の時期から他の一定の時期までの間」と解されており（甲15、629頁）、国税通則法及び民商法等においても、「期間」とは、一時点から一時点までの時間的隔たりといった、時間的連続性を持った概念であることは明らかである（甲7ないし甲14）。

そして、「期間の日数」といった場合、具体的に限定がなされない限り、かかる時間的隔たりに含まれる日数の全てを含むと解するのが通常である（甲43、22頁）。

原判決のように、「当該支払金額の計算期間の日数」を本件各ホステスの実際の出勤日数と解する解釈は、「計算期間の日数」を、点としての稼働日を集計したものという意味に解することにならざるを得ず、時間的連続性を前提としているものと解すべき「期間の日数」という概念とは明らかに矛盾する解釈である。施行令322条の「計算期間の日数」を、原判決の判示するような意味に解するのであれば、「当該支払金額の計算期間中の全稼働日数」とか「当該支払金額の対象となった全稼働日数」などといった用語を法令中に用いればよいのであって、そのような用語を用いることに支障があるとは到底考えられない。それにもかかわらず、施行令322条においては、「計算期間の日数」という用語が用いられている以上、その解釈に当たっては、その文言に即した解釈を行わざるを得ないのであって、概念の異なる別の用語と読み替えるような解釈を行うことはできない（甲43、22頁ないし23頁）。

イ 特に、上記原告準備書面(1)12頁ないし14頁においても主張したとおり、使用者は、各

事業場ごとに賃金台帳を調整し、賃金計算の基礎となる事項及び賃金の額その他厚生労働省令で定める事項を賃金支払の都度遅滞なく記入しなければならない（労働基準法（以下「労基法」という。）108条）、これを受けて、労働基準法施行規則（以下「労施則」という。）54条1項は、使用者が法108条によって賃金台帳に記入しなければならない事項として、①氏名、②性別、③賃金計算期間、④労働日数、⑤労働時間数などを定め、同条4項は、日々雇い入れられる者（1か月を超えて引き続き使用される者を除く。）については、第1項第3号（注：賃金計算期間）は記入することを要しない旨規定している。

このように、労基法及び労施則上も、賃金「計算期間」と「労働日数」（本件では「出勤日数」に該当する。）は別個の概念として規定されている（甲13参照）。

労施則54条1項の「賃金計算期間」と施行令322条の「当該支払金額の計算期間」のそれぞれの「計算期間」の意義が同義であることは、その文理上も明らかであり、上記のとおり、労施則54条1項が賃金「計算期間」と「労働日数」を別個の概念として定めていることからしても、施行令332条の「計算期間の日数」の意義を「実際の出勤日数」と解する原判決の判断が失当であることは明らかである。

ウ　ところで、施行令322条は、ホステス報酬等につき控除されるべき金額を「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（当該報酬又は料金の支払者が当該報酬又は料金の支払を受ける者に対し法第28条第1項に規定する給与等の支払をする場合には、当該金額から当該期間に係る当該給与等の額を控除した金額）」であると規定する。

同条括弧書き内の「当該期間」は、同条本文の「当該支払金額の計算期間」と同義であるところ、法令の解釈に当たっては、同一の条項において用いられている文言については、同一の意味に解するのが法律解釈の常道である。

そして、上記括弧書き内の「当該期間」はその文言から、「法第28条1項（給与所得）に規定する給与等の支払金額の計算期間」であり、これがある時点からある時点までの継続した時の区分を意味することは明らかである。

従って、かかる括弧書き内の「当該期間」との関係からも、「当該支払金額の計算期間」は、ある時点からある時点までの継続した時の区分、本件で言えば、本件各期間、すなわち、毎月1日から15日まで、及び毎月16日から月末日までの継続した日数を意味することは明らかである。

この点、原判決は、「それらの各『期間』については同一の条文中にあるからといって当然に同一に解釈しなければならないものとはいえず、それぞれの趣旨・目的に照らして適正に解釈すべきものというべきであるから、上記本文と括弧書きの『期間』の解釈の異同及びその解釈上の不都合を指摘する点は合理性に乏しい」と述べるが（10頁）、同条の「当該支払金額の計算期間」と同条括弧書きの「当該期間」との間に趣旨・目的の違いが存するとも思われず、同一条文中で、「当該」という連体詞で言い換えられている文言を別意に解することを是とする原判決は暴論というほかない。

エ　法185条は、賞与以外の給与等に係る徴収税額について規定しているが、同条2項は、同条1項第1号及び第2号に規定する給与等の「日割額」の意義等について必要な事項は政令で定めると規定し、これを受けて、施行令308条2項は、法185条1項第1号又は第2号に規定する給与等の日割額は、給与等の支給すべき額をその「給与等の計算の基礎となった日数」で除して計算した金額とすると規定する。

この施行令308条2項の「給与等の計算の基礎となった日数」という文言は、施行令322条の「当該支払金額の計算期間の日数」という文言に比して、「基礎となった」という文言が入っている分だけ、その意義について、当該集計期間中の出勤日数（稼働日数）とする解釈により馴染む表現である。

しかし、所得税基本通達185-4(一)は、施行令308条2項に規定する「給与等の計算の基礎となった日数」の意義について、「あらかじめ定められた支給期が到来するごとに支払う給与等については、その給与等に係る計算期間の日数（当該計算期間中における実際のか働日数のいかんを問わない。）」と規定し、当該給与等の集計期間の日数の合計であり、稼働（出勤）日数ではないことを明らかにしている。

このように、施行令308条2項の「給与等の計算の基礎となった日数」という文言ですら、実際の稼働（出勤）日数ではなく、集計期間の日数の合計とされている以上、施行令322条の「当該支払金額の計算期間の日数」という文言は、なおさら、実際の出勤日数と解する余地がないことは明らかである。

さらに、上記の所得税法基本通達185-4(一)を注意深く読むと、括弧書きの直前には、「その給与等に係る計算期間の日数」と規定されている。

つまり、同通達は、所得税法においては、「計算期間の日数」とは、「実際のか働日数のいかんを問わない。」ことを明らかにしているのである（甲43、23頁2行目以下）。

オ さらに、平成17年11月10日付け原告準備書面(2)4頁ないし5頁において主張したように、租税法の条文の中で「期間の日数」という文言が使用されている規定は、同準備書面添付の「別表」のとおりであるが、これらの条項中における「期間の日数」は、いずれも当該期間の「全日数」を意味しており、当該期間の全日数のうちの一部の日数を意味しているものはない。

この点、租税法の解釈に当たっては、「同一法令の中で、似かよった実体について別な表現をしておれば、それは、立法者が意識的に両者を使い分けているのであり、その意味するところは異なっていると解さなければならない。」とされているが（甲24、54頁）、逆に同一法令の中で同一の表現をしていれば、その意味するところは同一と解すべきである。

従って、別表「期間の日数」のような各租税法の規定、とりわけ所得税法における「期間の日数」の意味からしても、施行令322条の「当該支払金額の計算期間の日数」は、当該期間の全日数と解すべきである。

カ 小括

以上、アないしオにおいて主張したように、施行令322条の文理解釈によれば、同条の「当該支払金額の計算期間の日数」が、本件集計期間の全日数を意味することは明らかである。

(4) 原判決の判示は「徴収方式」たる源泉徴収制度と矛盾すること

ア 所得税の源泉徴収制度の法的性質

租税の確定の方式としては、申告納税方式と賦課課税方式の2つがあるが、それ以外に、納税義務が成立すると同時に、特別の手続を必要とせず、法規の定めに従って当然に確定する租税（自動確定の租税）がある。

そして、源泉所得税はこの自動確定の租税に該当し、租税の確定手続を要せず、源泉徴収の要件の充足と同時に納付すべき税額が自動的に確定するが（国税通則法（以下「通則法」という。）15条3項2号）、これは源泉所得税の「課税標準が明白であり、しかも税額の計算がき

わめて容易であるためである」(前掲金子718頁、656頁)。

ちなみに、その他の自動確定の租税としては、予定納税にかかる所得税、自動車重量税、印紙納付の印紙税、登録免許税等があるが(通則法15条3項)、これらの租税もその性質上、課税標準の金額または数量が明らかであり、税額の算定も極めて容易であるため、確定につき特別の手続が必要とされていないのである(前掲金子656頁)。

すなわち、所得税の源泉徴収方式は、申告納税方式及び賦課課税方式と異なり、租税債務の確定方式ではなく(租税債務の確定に何らの手続を要しない)、むしろ、「確定した」租税の徴収方式に関する方式に過ぎず、源泉徴収義務者は、「課税標準を確認する特別の行為をすることなく」、特定の税額を納付する義務のみを負うものとされている(田中二郎「租税法(新版)」202頁)。

この点、源泉所得税についての納税告知の法的性質が争点となった最高裁昭和45年12月24日第一小法廷判決(民集24巻13号2243頁)も、「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当然に、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し、あるいは税務署長の処分により確定するのと、趣きを異にするのである。」と判示する。

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(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。すなわち、当該所得が源泉徴収の対象となるべきものであるか否かについては、『利子、配当、給与、報酬、料金』等、その性質上源泉徴収の対象となるべきことの明らかな所得の種類が法定され、かつ、支払われる所得の額は課税標準として疑義を残す余地がないから、給与所得については徴収の割合が一率でないとはいえ、なお税額算出の過程が一義的に明白であるといいうるのであって、かかる前提なくして源泉徴収制度は成り立ち得ない。」と述べる。

また、D・E大学教授も、「自動確定方式を導入するその前提には、・・・徴収・納付すべき税額がいくらになるか、ということが法令の規定により一義的に明確であり、課税要件事実の認定は何人にとっても疑いを容れる余地がなく、かつ、容易になし得るものでなければならない。」と述べる(乙10、57頁)。

つまり、所得税の源泉徴収方式が徴収方式であるが故に、源泉徴収義務者は、源泉徴収の対象となる所得を支払う際に、所得税法等に定める各種所得に応じた計算方法によって、画一的に徴収すべき税額を計算し、徴収・納付すれば足りるのである。

税法の意味内容が不明確で、源泉徴収義務者が徴収すべき税額を画一的に計算できず、解釈により徴収すべき税額を認定し判断しなければならないということは、そもそも源泉徴収制度を定めた法が予定してないのである。

#### イ 源泉徴収義務者と受給者(納税義務者)の法律関係

源泉徴収制度においては、実質的に納税義務を負う納税義務者（受給者）とは別に、租税を徴収し納付する義務（徴収納付義務）を負う源泉徴収義務者が存在する。

源泉徴収制度が採られている源泉所得税については、受給者（本件では各ホステス）は、源泉徴収義務者の徴収を受忍する義務を負うのみで、自ら租税を納付する義務（徴収納付義務）を負わないから、そこでは、租税債権者たる国と受給者との直接の関係は切断されており、両者は源泉徴収義務者を通じて間接的に対立し合うにすぎない。

従って、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との法律関係とが、同時に存在することになり、源泉所得税の源泉徴収が過少になされ、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）（前掲金子720頁）。

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て、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敗訴するという「窮地に陥る」こともあり得るのである（最高裁昭和45年12月24日第一小法廷判決についての前掲最高裁判例解説昭和45年度（下）1111頁、可部最高裁調査官）。

一方、所得税の確定申告においては、「源泉徴収をした又はされるべき所得税額」が税額から控除されることになっているところ（法120条5項）、同条項の「源泉徴収をした又はされるべき所得税額」とは、「所得税法の源泉徴収の規定（第四編）に基づき正当に徴収された又はされるべき所得税の額」を意味するとされており（最高裁平成4年2月18日判決民集46巻2号77頁、東京高裁昭和55年10月27日判決月報27巻1号211頁）、源泉徴収義務者が受給者から徴収した源泉所得税額が過少な場合でも、受給者は、現実に徴収された過少な徴収税額ではなく、所得税法上正当に徴収されるべき徴収税額を控除して確定申告をすることができるのである。

このように、源泉所得税においては、源泉徴収義務者のみが国に対して納付義務を負い、受給者から徴収した源泉徴収税額が後日、過少とされ、当該過少分相当額を納付した場合には、同相当額を受給者に求償する他なく、また、敗訴の可能性もあるというリスクを負担するのである。

さらに、かかる法的リスクのみでなく、源泉徴収義務者は、同差額分を受給者から現実に回収できないというリスクも負う。

#### ウ 原判決が源泉徴収制度の法的性質等に適合していないこと

(ア) 以上のような源泉徴収制度の租税の徴収手続であるという法的性質、源泉徴収義務者と受給者（納税義務者）の法律関係からしても、施行令322条の「当該支払金額の計算期間の日数」とは、「本件各集計期間のうち本件各ホステスの実際の出勤日数」と解すべきものとする原判決の判断が失当であることは明らかである。

すなわち、前述のように、原判決は、施行令322条の「当該支払金額の計算期間の日数」の意義を、第一次的には、「同一人に対して1回に支払われる金額の計算要素となった期間の日数」と解した上で、「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

の実際の出勤日数」とするものである。

しかし、このように、「本件事案における契約関係を前提」としなければ、「同一人に対して1回に支払われる金額の計算要素となった期間の日数」が明らかにならない解釈が、「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反していることは明らかである。

この点、控訴理由書9頁以下においても主張したように、ホステスの勤務形態は様々であり、原判決によれば、例えば、当該ホステスが、①常勤者であるかどうか、②常勤者であったとしても、欠勤があった場合はどうするか（欠勤日に報酬を支払う場合、欠勤日に報酬の一部をカットする場合又は報酬を支給しない場合、欠勤日には、報酬を支給しないだけでなく、ペナルティを課する場合など、いろいろな態様がある）、③拘束される日は何日か、④拘束された日に欠勤した場合は、その欠勤日を除くのか（原判決は、欠勤日を拘束日から除くというが、欠勤した場合にはペナルティが課されるのであるから拘束日も考えられる）、⑤拘束日（7時間の拘束がある場合）にわずか1時間だけ出勤した場合はどうするかなど、源泉徴収義務者が個々のホステスごとに、その「同一人に対して1回に支払われる金額の計算要素となった期間の日数」を算定することは極めて困難である。

また、本件各ホステスの「実際の出勤日数」の確定すらそれほど容易なものではない。例えば、あるホステスが、当日の午前と午後の2回出勤した場合や午前0時をまたいで勤務した場合などに、出勤日数は1日なのか2日なのか直ちに確定できるものではない。

そして、仮に、源泉徴収義務者が、当該「計算要素となった期間の日数」の意義を誤って判断し、源泉所得税の徴収が後日過少とされ、差額を追加納付し又は徴収された場合には、源泉徴収義務者は、その差額について受給者（本件各ホステス）に対して求償権を行使するほかないが（法222条）、同請求を受けた受給者は、源泉徴収義務の存否及び範囲を争うことができ、源泉徴収義務者は、受給者に対して同差額を求償できなくなる可能性もある。かような法的リスクを源泉徴収義務者に甘受させる原判決の判断は、源泉徴収制度が本来予定しているものであるとはいえない。

(イ) 源泉徴収制度の下における源泉徴収義務者は、各ホステス等の報酬に係る徴収税額を画一的かつ機械的に計算し国に納付すれば足りるのであって、その報酬支払形態に応じて個別的・具体的に徴収税額の計算方法が異なり、それを正確に計算して納付するという複雑な手続までは要求されているわけではない。もし、源泉徴収義務者にかかる複雑な計算方法を要求するのであれば、法は、ホステス等の報酬に対する源泉徴収税額の計算に当たって、給与所得に対する源泉徴収手続と同様に、徴収税額の計算方法を詳細に規定しているはずである。法185条及び同施行令308条及び309条では、賞与以外の給与等に係る源泉徴収について、その支給期が①毎月、②毎半月、③毎旬、④月の整数倍、⑤毎日等のいずれであるかどうかによって、徴収税額の計算方法を定めているところである。これに対し、ホステス等の報酬に係る源泉徴収に関しては、法205条2号で政令委任した上で、施行令322条で「当該支払金額の計算期間の日数」を控除すると定めるのみであって、同令や施行規則はもとより、国税庁長官通達等においても、ホステス等の報酬支払形態に応じた徴収税額の計算方法を明らかにしていない。

かかる法令、通達等の規定からしても、原判決の判断が源泉徴収制度の趣旨に反し、失当



(5) 源泉徴収制度の基礎控除方式の趣旨

源泉徴収制度の基礎控除方式の趣旨について、第一審判決は、「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」と述べ（14頁）、かかる基礎控除方式の趣旨を主たる理由として、施行令322条の「当該支払金額の計算期間の日数」の意義を「計算要素となった期間の日数」であると解している。

しかし、基礎控除方式の趣旨は、控訴理由書17頁以下においても主張したように、「還付の手数を省くこと」にあるのであり、「確定的な税額に近い額を源泉徴収税額として徴収する」ことにあるわけではない。

すなわち、所得税の確定税額は累進税率（課税標準の量が増えるに従って税率が高くなっていくもので、課税標準額に応じて10%、20%、30%、40%、50%の税率が適用される（法89条（平成18法10改正前））により計算するものとされているにも拘わらず、ホステス報酬に係る源泉徴収税額が定率の10%で計算することとされていることから明らかなように、そもそも源泉徴収の段階で確定的な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法が予定していない。したがって、そもそも源泉徴収制度が確定的な税額の徴収を目的としていない制度なのであるから、その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などといことがあり得ないことは明らかである。

基礎控除方式は、昭和42年度税制改正で、「できる限り源泉徴収税額の還付の手数を省くこと」を目的として免税点方式から改正され（乙1、45頁）、さらに、昭和47年、同50年税制改正において、「累次の所得税減税によって、とくに・・・ホステスについては、確定申告における還付が増加しつつある現状にあり」、「昭和42年後における課税最低限の引上げ状況等をも勘案して」、それぞれ、控除すべき1日当たりの金額を2000円から3000円に、3000円から5000円に引き上げられているのであり（甲16、28頁、甲17、33頁）、「還付の手数を省くこと」が基礎控除方式の趣旨であることは明らかである。

この点、原判決は、「基礎控除方式が還付の手数を省く趣旨に出たものであることは明らかである」（10頁）、「源泉徴収の段階では、来るべき確定申告の段階における確定的な税額の徴収は望むべくもないとはいえ、上記のような源泉徴収制度の趣旨・目的という制約の下で可能な範囲で確定税額に少しでも近づくような計算を指向しているものであることは当然のことというべきである。」と述べる（10頁ないし11頁）。

原判決も自認しているように、「源泉徴収の段階では、来るべき確定申告の段階における確定的な税額の徴収は望むべくもない」のであるから、基礎控除方式の趣旨は、施行令322条の「当該支払金額の計算期間の日数」を「計算要素となった期間の日数」と解する理由にはなりえない。

しかし、原判決はこれに続けて、上記引用のとおり、「源泉徴収制度の趣旨・目的という制約の下で可能な範囲で確定税額に少しでも近づくような計算を指向しているものであることは当然のことというべきである。」と述べており、論理破綻あるいは矛盾している。「可能な範囲で確定税額に少しでも近づくような計算を指向している。」との判断には何らの根拠もない。

さらに、原判決は、源泉徴収制度が、「源泉徴収制度の趣旨・目的という制約の下で可能な範囲で確定税額に少しでも近づくような計算を指向している」とするが、仮に源泉徴収制度にかか

る要請が存するとすれば、その要請は、「計算期間の日数」に乗じる金額を増減させることで容易にその目的を達することが出来るものである。現に、前述したように、同金額は、昭和47年及び同50年税制改正において、2000円から3000円に、3000円から5000円に増額されているのである。

そもそも、報酬、料金等による所得は、もともと確定申告時に正確な税額を算定することが予定されており、実際上も、納税者は独立の事業主体として複数の支払者から支払を受けることが通例であるから、1人の支払者が支払をする時点で、納税者が確定申告時に納付すべき税額を予想してそれと過不足のないようにすることはもともと困難であって、制度上もそのようなことは期待されていない（甲43、29頁）。

(6) 源泉徴収における控除額を必要経費とできるだけ近似させる要請はないこと

第一審判決は、ホステス報酬の課税所得金額は、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（法27条2項）であることを理由に、「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うべきである。」と述べ（14頁）、これを施行令322条の「当該支払金額の計算期間の日数」を「計算要素となった期間の日数」と解すべきことの重要な理由としている。

また、原判決も、控除額と必要経費との間には関係はないとする申立人らの主張について、「必要経費には個人差が大きいことを考えれば、日額として定める控除額を最低限のものにとどめる立法方針を採ることはやむを得ないものとも考えられるのであって、そうした低額の定めがあるからといって、控除額が必要経費と関連しないものとして定められているなどとは解することはできない。」と述べる（11頁ないし12頁）。

この点については、控訴理由書20頁ないし21頁などで主張したように、ホステス報酬の源泉徴収における控除額を必要経費にできる限り近似されるという要請はない。

すなわち、施行令322条が定める控除額を見ると、司法書士等の報酬については1回に支払われる金額につき1万円、診療報酬についてはその月分として支払われる金額につき20万円、職業健康家の業務に関する報酬については1回に支払われる金額につき5万円、外交員等の報酬又は料金についてはその月中に支払われる金額につき12万円などとされているが、これらの金額が、可能な限り必要経費に近似するように定められているとは到底思われないうし、その根拠もない（司法書士、土地家屋調査士、海事代理士の必要経費がわずか1万円であるはずがない）。

ホステスについても1日の必要経費が5000円というのはいかにも少ないし、また、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が、収入に応じて必要経費の額もかなりの格差があると思われる。

さらに、仮に、控除額がホステスの必要経費を考慮して定められているのであれば、頻繁にその額も改正されているはずであるが、同控除額は、昭和50年度税制改正以来、30年以上も一度も改正されていないのである。この間の物価上昇等を考えれば、ホステスの必要経費の額も相当増加しているはずであるが、この間一度も控除額が引き上げられていない。また、司法書士の行う一回の業務にかかる経費がその業務内容・報酬額如何にかかわらず、一律に1万円とはあまりにも少なすぎるし、その額も昭和49年度の改正以後一度も引き上げられておらず、現在までの物価上昇は全く反映されていない。このような事情は、それ以外の報酬等についても同じであり、施行令322条の控除額の定めから、納付すべき所得税額と源泉徴収制度の可及的近似とい

う要請を見出すことはできない。

また、源泉徴収の対象となる報酬等のうち、例えば、弁護士報酬であれば、事務所維持費や事務員の人件費等、定型的に相当額の経費を要することが想起されるにもかかわらず、基礎控除方式ではなく二段階税率方式がとられており、源泉徴収税額の算定に当たり、必要経費は全く考慮されていないのは明らかである（甲43、28頁）。

そもそも、ホステス報酬は、本件のように、時給制が一般であり、出勤日数と必要経費は比例関係にあるものではない。例えば、1日、1時間勤務の場合と8時間勤務の場合とでは必要経費の額も大きく異なるはずである。

従って、源泉徴収制度の基礎控除方式に、控除額を必要経費にできるだけ近似させるという要請が存しないことは明らかである。

## (7) 小括

以上の(1)ないし(6)において主張したように、施行令322条の文理解釈、源泉徴収制度の法的性質等、基礎控除方式の趣旨等、いずれの観点から検討しても、施行令322条の「当該支払金額の計算期間の日数」とは、本件各集計期間の全日数と解すべきことは明らかであり、これを同期間のうち本件各ホステスの実際の出勤日数と判断した原判決には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令違反（民訴法325条2項）が存するから、原判決は破棄されるべきである。

## 2 争点②（ペナルティの控除の可否）について

### (1) ホステス報酬の徴収税額の計算の基礎となる金額

ホステス等の業務に関する報酬もしくは料金（所法204I⑥）の源泉徴収については、政令で定める同一人に対して1回に支払われる金額から基礎控除の金額を控除した残額の10%の税率で徴収される（所法205条②）とされており（甲18、190頁）、政令で定める「同一人に対し1回に支払われる金額」（施行令322条）がホステス報酬の徴収税額の計算の基礎とされる。

そして、ここにいう「同一人に対し1回に支払われる金額」とは、同一人に対し1回に支払われるべき金額をいうと解され（所得税基本通達205-1）、同通達により「支払われる金額」とは、支払確定ベースによるべきであることが明らかにされている（甲21、837頁）。

### (2) 本件における同一人に対し1回に支払われるべき金額

本件においては、申立人らが、本件各ホステスとの間で、その採用の際に合意した、女子給システム（以下「本件各ホステス報酬の算定方法」という。）により本件各ホステスの各計算期間における報酬として算定した金額が、「同一人に対し1回に支払われるべき金額」に当たると解するのが相当である。

#### ア 本件各ホステス報酬の算定方法におけるペナルティの性質

(ア) 報酬の算定要素としては、報酬を増加させる要素と減少させる要素の両方があるが、あくまでこれらは算定された報酬を構成するものであって、それのみで別個に発生するものではない。

本件各ホステス報酬の算定方法におけるペナルティは、本件各ホステス報酬の算定に際しのみ考慮されるべきもので、報酬が生じない計算期間において別個に発生するものではない。例えば、あるホステスが、ある計算期間について毎日出勤すると申立人らに約束したにも拘らず、その計算期間中のすべてを無断欠勤し全く勤務しなかった場合においては、そのホステスには報酬自体が発生しないことから本件ペナルティも発生することはなく、また、

その計算期間における無断欠勤の事実が、その計算期間以外の計算期間における報酬の算定上考慮されることも一切ない。

したがって、本件各ホステス報酬の算定方法における本件ペナルティは、本件各ホステスの当該計算期間の報酬の算定に際してのみ考慮されるべきものであり、別個にそれのみで発生する性質のものではないから、各種手当と同様に本件各ホステス報酬を構成する要素の一つ、すなわち、本件各ホステス報酬の算定要素であることは明らかである（なお、例えば、給与所得者のその月の給与の算定に際して行われる減給制裁などは、一般に広く行われているところである。）。

(イ) ところで、相手方は、本件ペナルティは、原告らと本件各ホステスとの間で定められた違約金である旨主張するが（被告ら準備書面(1) 10頁）、違約金とは、「債務不履行の場合に債務者が債権者に支払うべきことを約束した金銭」（「民法(4)債権総論 第4版増補補訂版」遠藤浩他編集（有斐閣双書）69頁）であるから、仮に本件ペナルティが違約金たる性質を有するものであれば、無断欠勤等の事実が生ずれば、ホステスは、原告らに違約金を支払わなければならないことになり、その債務は報酬の発生の有無に拘らず別個に発生することになる。

しかし、本件ペナルティは、上記(ア)のとおり、本件各ホステス報酬の算定要素にすぎないものであるから、別個に債務として発生する性質の違約金とはその性質を明らかに異にするものである。したがって、本件各ホステス報酬の算定要素たる本件ペナルティを違約金であるとする相手方の主張は失当であると言わざるを得ない。

イ 本件における同一人に対し1回に支払われるべき金額

以上のとおり、本件ペナルティは、本件各ホステス報酬の算定要素であるから、本件各ホステス報酬の算定方法により本件各ホステスの報酬として算定された金額は、本件ペナルティの額を控除した後の金額である。

したがって、本件ペナルティの額を控除した後の金額が、同一人に対し1回に支払われるべき金額に該当する。

(3) 小括

以上のとおり、本件各ホステスの報酬に係る源泉所得税の課税対象金額の計算に当たっては、本件各ペナルティの額を控除すべきでないと判断した原判決には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令違反（民訴法325条2項）が存するから、原判決は破棄されるべきである。

### 第3 結論

以上のとおり、施行令322条の文理解釈、源泉徴収制度の法的性質等、基礎控除方式の趣旨等、いずれの観点から検討しても、施行令322条の「当該支払金額の計算期間の日数」とは、本件各集計期間の全日数と解すべきことは明らかであり、これを同期間のうち本件各ホステスの実際の出勤日数と判断し、かつ、本件各ホステスの報酬に係る源泉所得税の課税対象金額の計算に当たっては、本件各ペナルティの額を控除すべきでないと判断した原判決には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令違反（民訴法325条2項）が存するから、原判決は破棄されるべきである。

以上