

## 主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は，控訴人の負担とする。

## 事 実 及 び 理 由

### 第 1 控訴の趣旨

- 1 原判決中控訴人の敗訴部分を取り消す。
- 2 前項の部分につき被控訴人の請求をいずれも棄却する。

### 第 2 事案の概要

#### 1 事案の要旨

本件は，バー，キャバレー等の経営を事業の目的とする被控訴人が，その経営する店舗において使用しているホステス（以下「本件各ホステス」という。）に対して月に2回支払う報酬（以下「本件各ホステス報酬」という。）に係る所得税について，本件各ホステス報酬の金額から，いわゆる基礎控除として5000円に被控訴人が本件各ホステス報酬の金額を計算するに際して基準としている期間の暦上の日の数を乗じて計算した金額及び本件各ホステスが欠勤等をした場合に差し引いている「ペナルティ」と称する金額を控除した残額に，所定の税率を乗じて計算した金額を源泉徴収して納付したところ，控訴人が，所得税法204条1項6号及び205条2号並びに所得税法施行令322条の規定に従って被控訴人が源泉徴収すべき所得税の額を計算するに当たっては，本件各ホステス報酬の金額から，基礎控除として5000円に上記の期間中に本件各ホステスが実際に出勤した日の数を乗じて計算した金額を控除すべきであり，他方，上記の「ペナルティ」に当たる金額は控除すべきではないとして，平成15年7月4日付けで，被控訴人に対し，平成12年2月から平成14年12月までの間に支払われた本件各ホステス報酬に係る法定納期限に納付されなかった源泉徴収すべき所得税について納税の告知をし不納付加算税を徴収する旨の各処分を行ったため，被控訴人がそれらの取消しを求めた事案である。

なお、控訴人がした各処分のうち、平成12年6月に支払われた本件各ホステス報酬に係る納税の告知の一部については、被控訴人のした異議申立てにつき平成15年11月26日にされた決定により取り消されたことから、被控訴人は、同決定により取り消された後の各処分について、上記のとおり取消しを求めた。

原審は、上記の各規定に従って被控訴人が源泉徴収すべき所得税の額の計算に関し、控訴人の主張は採用し難く、被控訴人の主張するように、本件各ホステス報酬の金額から、基礎控除として5000円に被控訴人が本件各ホステス報酬の金額を計算するに際して基準としている期間の暦上の日の数を乗じて計算した金額を控除すべきであり、他方、上記の「ペナルティ」に当たる金額は控除すべきではないとして、被控訴人の請求の一部を認容し、上記の各処分の一部を取り消す判決を言い渡したことから、控訴人は、本件控訴を提起し、その敗訴部分について、原判決を取り消し被控訴人の請求をいずれも棄却することを求めたものである。

このように、当審における主な争点は、被控訴人が源泉徴収すべき所得税の額を決定する前提となる基礎控除の金額の計算に関し、上記の各規定のうちこれについて具体的に定める所得税法施行令322条の規定の解釈適用として、5000円に被控訴人が本件各ホステス報酬の金額を計算するに際して基準としている期間中に本件各ホステスが実際に出勤した日の数を乗じた金額を計算すべきものか否かの点である。

## 2 基礎となる事実等、争点及び争点に関する当事者の主張

次のとおり付加等をするほか、原判決の「事実及び理由」中「第3 基礎となる事実等」(2頁21行目から6頁8行目まで)、「第4 争点」の1(6頁9行目及び10行目)及び「第5 争点に関する当事者の主張」の1(6頁12行目から13頁19行目まで)に記載のとおりであるから、これを引用する。

(1) 6頁4行目の「同年」を「平成15年」に、7頁5行目の各「本件各期

間」を「本件各集計期間」に，同頁 9 行目の「計算期間であるから」を「計算期間であり，一般に雇用契約においては労働基準法所定の休日等を含めた一定期間の就労の対価として，その期間中の実際の稼働日数にかかわらず，給与等を支給しており，このことを踏まえると，上記の括弧書きの定めについて「当該期間」は当該給与等の金額を計算する基準となった起算日から満了日までの継続した期間をいうものと解すべきであるから」に改める。

(2) 7 頁 20 行目の末尾に次を加える。

「一般に，同一の法令の中で同一の表現がされている場合には，その意味内容は同一のものであると理解すべきである。」

(3) 9 頁 23 行目の末尾に，改行した上で，次を加える。

「そもそも，所得税の源泉徴収制度においては，源泉徴収義務者について，一定の要件が満たされると同時に，特別の手續を必要とせず，法令の定めに従って確定される税額につき納税義務が成立するのであって，源泉徴収義務者は，納付した所得税の額が過少であった場合には，その差額及び附帯税相当額を自ら負担し，受給者にその本税の差額分に限って求償し得るというリスクを負うことも考慮すると，源泉徴収すべき所得税の額の計算については，その過程が一義的に明白であって，源泉徴収義務者において画一的・機械的に容易にこれを行うことができることを当然の前提とするものと解される。その上で，例えば，時給をもってそのホステス報酬等の金額が計算されるホステスの勤務が午前零時を挟んで行われる場合等にみられるように，多様な個別事情の下においてホステスの実際の出勤日の数を的確に把握することは容易なことではないこと等に照らすと，施行令 322 条の規定の解釈適用について控訴人の主張するところは，上記のような所得税の源泉徴収制度の趣旨に反するものというべきである。仮にホステス報酬等に係る所得税の源泉徴収制度を控訴人の主張するように運用しようとするのであれば，その旨が明確となるように施行令 322 条の規定を改正すべきである。」

(4) 10頁1行目の末尾に次を加える。

「ホステス報酬等の金額は、時給制で計算されるものがほとんどであり、控訴人の主張するように出勤日の数によってではなく、勤務時間の長さによって計算されるのが一般である。また、施行令322条の表の中欄にいうホステス報酬等として「同一人に対し1回に支払われる金額」についても、出勤日の数や、契約の個数とは無関係のものである。このように、ホステス報酬等の金額を出勤日の数と関連付ける控訴人の考え方には、そもそも誤りがある。」

(5) 10頁14行目の「計算要素」の次に「(計算に際して対象として処理される事項をいう。以下同じ。)」を加える。

(6) 11頁4行目の末尾に次を加える。

「そもそも、施行令322条の表の下欄の括弧書きの定めは、ホステスに法28条1項に規定する給与等の支払がされている場合には、それにつき概算経費控除的な性格を有するいわゆる給与所得控除をした上で所得税の源泉徴収がされることから(法183条以下)、上記の給与等に当たらないホステス報酬等に係る所得税の源泉徴収に当たり、経費相当額の控除が二重とならないように調整するために設けられたものであって、上記の括弧書きの定めという「当該期間」はその本文にいうホステス報酬等の「計算期間」を指し、また、給与所得控除は勤務日数にかかわらず支払われる給与等の金額に応じてされることからすれば、給与等に当たらないホステス報酬等につき基礎控除の金額を計算するに際してその対象から除外される上記の括弧書きの定めという「当該期間に係る当該給与等の額」について上記の期間の起算日から満了日までの間に対応する給与等の金額を指すと解すべきものとしても、その本文にいう「当該支払金額の計算期間の日数」の意味内容について上記アに述べたように解することは、それぞれの趣旨・目的の相違からすると、問題はない。」

(7) 11頁19行目の末尾に次を加える。

「なお，国税徴収法や刑法等の他の法令においても，同一の法律の中にある同一の文言が異なる意味内容のものとして用いられている例がある。」

(8) 12頁14行目から18行目までを次のとおり改める。

「昭和42年以降に行われた給与所得に当たらないホステス報酬等に係る所得税の源泉徴収制度に関する法令の制定・改正の過程においては，それまで確定申告制度のみではホステス報酬等につき税収を確保することが困難であったことを踏まえながら，納税者であるホステス等の業務の性質上，少額の所得のみ存在したり，報酬等の金額に比して多額の経費を要したりするものが存在することを考慮し，一方で，還付の手続を省きつつ，他方では，納税者の最終的に納付すべき所得税の額と源泉徴収税額とをなるべく近似させて両者の差が大きくなるようにし，確定申告に伴って納付する税額をできる限り減少させるようにして，確実な租税の徴収を図ることができるよう配慮された。施行令322条の規定を解釈するに当たっても，単にその規定の字句のみに拘泥することは適切ではなく，報酬等の種別に応じた基礎控除の金額の経費的性格を考慮した上で，ホステス等が最終的に納付すべき所得税の額と源泉徴収税額とをなるべく近似させ，確定申告に伴って納付する税額をできる限り減少させようとする法205条2号の立法趣旨・目的に整合するように解釈すべきである。」

(9) 12頁20行目の「期中」を「年中」に改め，同頁23行目の末尾に，改行した上で，次を加える。

「すなわち，法204条1項6号の規定により所得税の源泉徴収の対象となるホステス報酬等は，ホステスが給与所得として受けるものを含まないのであるから（同条2項1号），同条1項6号及び205条2号並びに施行令322条の規定に従って所得税が源泉徴収されるホステス報酬等は，個人事業者であるホステスが事業所得として受けるものであり，ホステスの1日1日

の出勤日に対応するホステス報酬等が積み重なったものであって、それを支払うべき契約も、被控訴人におけるように、ホステスに対してその出勤前に当日の出勤の有無を確認し、ホステスは出勤日に限って業務上の指揮命令に拘束されるような勤務形態にあっては、個別のホステス報酬等の金額を計算する際に計算要素とされるその出勤日ごとにその数だけ成立しているのにはほかならない。そして、このようなホステス報酬等を得るための必要経費も、ホステスの1日1日の出勤日に対応する経費が積み重なったものというべきである。ホステス報酬等に係る経費の発生状況がこのような形態のものである以上、経費的性格を有する基礎控除の金額の計算の在り方についても、このような経費の発生の状況と整合的に解釈すべきである。施行令322条の表の下欄にいう「当該支払金額の計算期間の日数」という文言の解釈についても、既に述べたような、基礎控除の経費的性格を考慮した上で、納税者であるホステスが確定申告に伴って納付する税額をできる限り減少させようとする法205条2号の立法趣旨・目的に整合するように解釈すべきであって、上記の文言については、ホステス報酬等の金額を計算する際に計算要素とされたその出勤日の合計数であると解すべきである。これに対し、仮に、被控訴人の主張するように、ホステス報酬等の発生する余地のない出勤のない日を基礎控除の金額の計算の対象に含めるものとする、ホステスの経費の発生の状況ないし態様と合致しないばかりか、租税収入の確保の見地からも、課税の公平の観点からも、極めて不合理である。そして、既に述べたホステス報酬等の金額が決定される実情に照らすと、上記のような解釈は、ホステス報酬等を支払う源泉徴収義務者が、一般通常人として格別の困難を伴うことなく普通に理解することができるものであり、また、上記の源泉徴収義務者は、ホステスとの契約内容、その勤務形態、報酬等の金額の計算の方法等について、当然に知悉しているのであるから、施行令322条の規定に従って基礎控除の金額を計算することは極めて容易で、ホステス報酬等を支

払う際に機械的かつ画一的にこれを行うことが可能である。なお、ホステス報酬等に係る所得税の源泉徴収制度において、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ホステスとの法律関係はそれぞれ独立のものとしてされているのであるから、源泉徴収義務者が徴収して国に納付した源泉徴収税額が過少であったことからホステスに対してその差額の回収のリスクを負ったとしても、不足する分についてされた納税の告知が、直ちに違法なものとなるわけではない。」

- (10) 13頁7行目の「算定要素」を「計算要素」に改め、同頁8行目の末尾に次を加える。

「そして、このような本件各ホステス報酬の金額の計算の方法に照らせば、本件各ホステスとの契約内容、その勤務形態等について当然に知悉している被控訴人において、施行令322条の規定に従って基礎控除の金額を計算することは極めて容易で、本件各ホステス報酬を支払う際に機械的かつ画一的にこれを行うことが可能であるといえ、さらに、被控訴人は、本件各ホステス報酬の支払の際に、「税・厚生費」との名目でその金額に12パーセントを乗じて計算した金額を差し引いているのであるから、源泉徴収して納付する所得税相当額について、ホステスに対して回収のリスクを負担しているわけでもない。」

- (11) 13頁19行目の末尾に、改行した上で、次を加える。

「例えば、あるホステスが特定の店舗に連続して7日出勤したという場合に、施行令322条の表の下欄にいう「当該支払金額の計算期間の日数」という文言について、仮に被控訴人の主張するように解すると、ホステス報酬等の金額を計算する基準となる期間を10日とする場合と15日とする場合とで、基礎控除の金額、ひいては源泉徴収すべき所得税の額が異なるという不合理な結果が生ずる。また、例えば、あるホステスが、特定の15日の期間中に、3つの異なる店舗にそれぞれ3日ずつ出勤して、各店舗から、いずれ

も1回の出勤当たり2万円として計算した6万円の報酬の支払を受けた場合に、上記の「当該支払金額の計算期間の日数」という文言について、仮に被控訴人の主張するように解すると、いずれの店舗においても、基礎控除として5000円に上記の期間の日数である15を乗じて計算した7万5000円を控除すべきこととなり、結局、いずれの店舗においても源泉徴収すべき所得税の額は計算上は生じないものとなる。被控訴人の主張する考え方に従った場合には、店舗の経営者がホステス報酬等の金額を計算するに際して基準としている期間の途中でホステスが就職又は退職をしたときの処理や、同一の出勤日数であるにもかかわらず報酬等の支払方法が各日ごとであるときと一定の期間ごとであるときとの均衡においても、上記と類似する不合理な結果が生ずる。このような考え方は、ホステス報酬等について確実な租税の徴収と納税者の便宜を図るという既に述べた所得税の源泉徴収制度の制度趣旨にそぐわないことが明らかである。」

### 第3 当裁判所の判断

当裁判所は、本件納税告知処分のうち原判決別表4の「納付すべき源泉所得税額」欄に記載のところ及び本件賦課決定処分のうち同表の「不納付加算税額」欄に記載のところを超える部分は、これらを取り消すべきものと判断する。その理由は、次のとおり付加等をするほか、原判決の「事実及び理由」中「第6 当裁判所の判断」の「1 争点1について」(15頁18行目から33頁25行目まで)に記載のとおりであるから、これを引用する。

1 15頁19行目から24行目までを次のとおり改める。

「(1) 本件においては、本件各ホステス報酬について、源泉徴収義務者である被控訴人が源泉徴収すべき所得税の額が争われているところ、関係する法令の規定の主なものは、第3の2(原判決3頁3行目から26行目まで)に記載したとおりであり、争点1は、上記の額を決定する前提となる基礎控除の金額の計算について定める施行令322条の規定にいう「同一人に



対し1回に支払われる金額」の「計算期間の日数」という文言の解釈適用をめぐりものである。これについて、控訴人は、被控訴人が本件各ホステス報酬の金額を計算するに際して基準としている本件各集計期間中に本件各ホステスが実際に出勤した日の数であると主張し、被控訴人は、本件各集計期間の暦上の日の数であると主張している。

ところで、一般に、法令の解釈は、規定の文言に即してされるべきことはいうまでもなく、このことは、課税に関する規定についても異なるところはない。

そして、所得税の源泉徴収制度においては、源泉徴収義務者の国に対する納税義務は、その者による報酬等の支払の時に成立し（通則法15条2項2号）、その成立と同時に、特別の手續を要しないで、支払われた報酬等の所得の金額と法令の定める税率等から、源泉徴収すべき所得税の額が当然に決定され、源泉徴収義務者は、法令の定めるところに従って、納付すべき所得税の額を自ら計算し、これを支払額から徴収して国に納付すべきことが、制度の前提として予定されているのであるから（最高裁昭和43年(オ)第258号同45年12月24日第一小法廷判決・民集24巻13号2243頁参照）、源泉徴収義務者の徴収すべき所得税の額の計算に関する法令の規定においては、基本的にそれ自体において計算上の所要の事項を明らかにすることが求められるものである。

その上で、所得税の源泉徴収制度においては、源泉徴収義務者が負う上記のような義務の性格に由来するその者の立場における計算上の明確性の要請を前提としつつ、控訴人がその主張で述べているように、税の徴収主体における税収の確保、還付の手續の回避を含めた徴税手續の簡便さ・徴税費等の節約等の要請や、源泉徴収義務者から報酬等の支払を受ける者における納税義務の履行上の便宜等の要請について、調整が必要とされるところ、本件において問題とされるホステス報酬等に係る所得税の源泉徴収

にあつては、法205条2号に規定されているとおり、その税の額の計算に当たつての枢要な要素の一つである税率については法律によって確定されているものの、その税率を乗すべき対象となる金額の計算については、これを政令の定めによだねているのであつて、このような委任を受けた行政府においては、上記の諸要請のいずれの要素をどのように考慮して所得税の源泉徴収制度を合理的に運用するかを決定する権限を有する反面、その判断の結果として源泉徴収義務者に課す義務の具体的内容について、これをその定める政令の規定において明確に示す責務を負うものであつて、上記の委任に係る施行令322条の規定についても、行政府において上記の責務を果たしたところを示したものとして、これを解釈するのが相当である。」

- 2 16頁19行目の「集計期間」を「本件各集計期間」に、同頁21行目から24行目までを次のとおり改める。

「もっとも、本件においては、ホステス報酬等に関する施行令322条の表の下欄の本文の規定において5000円に乘すべきものとされる日の数をどのように解すべきものかが問題とされているのであるから、その括弧書きの定めという「当該期間」が何を指すと解すべきものかを論ずるのみでは、上記の問題につき直ちに結論が導かれるものではない。」

- 3 17頁7行目の「原告が主張するとおりである。」の次に「この点に関し、通則法10条1項は、国税に関する法律における日、月又は年をもって定める期間の計算について定めているところ、この規定は、上記の期間につき暦に従い起算日と満了日をもって画される時間の区分をいうとするものとする民法138条以下の規定を前提とするものであつて、もとより、本件で問題とされる法及びその下位法規である施行令の規定に定める「期間」についても、適用されるものである。」を加え、同頁9行目から11行目までを削る。

- 4 17頁26行目の「しかし」から18頁3行目の末尾までを次のとおり改め

る。

「しかしながら，ホステス報酬等に係る基礎控除の金額の計算について定める施行令322条の規定は，源泉徴収義務者につき納税義務が成立する要件とされるその者によるホステス報酬等の支払（通則法15条2項2号）の事実に着目し，「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」を基本として計算すべきものとしているところ，ここにいう「計算期間」又は「計算期間の日数」については，格別の定義は定められていないものの，上記の規定においては，各種の職業ごとに基礎控除の金額の計算等につき定めを設けており，その趣旨については，各種の職業の実情の相違を考慮したものと考えられ，そのうちホステス報酬等に関する規定については，昭和42年法律第20号による所得税法の改正によってホステス報酬等につき所得税の源泉徴収制度が設けられた際に，その改正点について説明した当時の大蔵省主税局税制第1課長による同年6月5日の講演の記録（乙15）において，「従来からもホステスにも月給というか，給与システムでやっているもの，これは当然源泉徴収の対象になっていたが，そういう給与制度でなしに，事業所得者として，たとえば売り上げの歩合制でもらっておるといような，1人1人がその施設を借りて事業をやっておる，こういうようなもの」を新たに所得税の源泉徴収制度の対象に加える旨述べられていたことが認められるのであって，施行令322条の表の下欄の括弧書きにおいてホステスに対して法28条1項に規定する給与等が支払われる場合に関しても併せて定めていることからうかがわれ，また，被控訴人の使用するホステスについて現にそうであるように，源泉徴収義務者とホステスとの間に相応の間勤務に係る契約関係が継続し，ホステス報酬等の支払は，一定の期間ごとにその間の勤務の実情等に応じて金額を計算してされる例がその職業において多数みられること想定するものと解され，このことを前提とすると，上記の規定における「同一人に対し1回に支払われる金額」についての「計算期間」に関

しては、それが各ホステスとの間の契約においてホステス報酬等の金額を計算するに際して基準とされる期間を指し、そのような「計算期間の日数」に関しては、上記の期間の暦上の日の数を指すものと解するのが相当であり、このように解することにつき格別不自然又は不明確な点は見当たらないというべきである。

その上で、例えば、ホステス報酬等が、数日から成る一定の期間ごとに、当該期間に属する勤務についてそれぞれ時給で計算された幾つかの金額が加算されて支払われるということであれば、当該回に支払われるホステス報酬等の金額に関し当該加算の対象とされる各金額を特定する基準とされた期間をもって、「当該支払金額の計算期間」に当たると解することは、文理上は問題がなく、その期間の「日数」として、その期間の暦上の日の数がこれに当たると解することにも、やはり問題はないところである。加えて、本件各ホステス報酬にあっては、証拠（乙5）によれば、勤務時間に所与の1時間当たりの金額を単純に乗じてその金額が計算されるわけではなく、例えば、本件各集計期間中における指名個数等に応じて1時間当たりの金額が計算されるほか、その間における出勤状況に応じて精勤手当が加算され、また、その間における同伴出勤の態様や回数に応じても手当が加算されるとされていることが認められ、これらの事情に照らすと、本件各集計期間は、月に2回支払うものとされる本件各ホステス報酬の金額の決定に当たり、実質的にもその計算の基準とされているのであるから、これをもって、「当該支払金額の計算期間」に当たると解することには、格別の問題は見当たらないところである。

なお、この点に関し、控訴人は、被控訴人におけるように、ホステスに対してその出勤前に当日の出勤の有無を確認し、ホステスは出勤日に限って業務上の指揮命令に拘束されるような勤務形態にあっては、ホステス報酬等を支払うべき契約も、その出勤日ごとに成立する旨主張するが、各ホステスがあらかじめ源泉徴収義務者との間にその勤務の条件について定める契約を締結した上で、

日々の事情に応じて協議の上で上記の条件に従っての具体的な勤務の有無を決定するという場合について、おしなべて、控訴人の主張するようにその出勤日ごとに契約が成立すると解すべきものとは考え難く、少なくとも、本件各ホステス報酬の金額の計算につき上記のように定めている被控訴人に関しては、控訴人の主張するように、各出勤が終了する度に契約は終了し、改めて勤務条件等を双方で合意した上で次の勤務をしているものとは認め難いというべきである。」

- 5 18頁19行目の「，このような」から19頁2行目の末尾までを次のとおり改める。

「，上記の と の間には明らかに論理の飛躍があり，控訴人の主張するところについては，施行令322条の規定の文言から当然に導くことは困難であるといわざるを得ない。」

- 6 20頁7行目から17行目までを削り，同頁23行目の「日数意味」を「日数」の意味に改め，21頁11行目の「用いられている。」の次に「施行令という一の法令における同じく源泉徴収すべき所得税の額の計算に関する規定であって，かつ，既に述べたような事情から，このような規定においてはその明確性について制定者である行政府にあっても十分に意を用いているはずであることを踏まえた上で，」を加え，22頁7行目の「，それ自体は」から9行目の「わけであって」までを「本件で問題とされているホステス報酬等に関する施行令322条の表の下欄の本文の規定の「当該支払金額の計算期間の日数」にいう「期間」については，その前後の文言に照らし，日，月又は年をもって定める期間を指すものと解すべきであるところ，先に述べたとおり，このような「期間」については，通則法10条1項の規定によるものとされ，その前提とする民法138条以下の規定を踏まえると，それは，暦に従い起算日と満了日をもって画される時間の区分をいうものと解されるから，そのような期間の「日数」については，当該期間の暦上の日の数をいうものと解するのが相当で

あって、上記の通則法 10 条 1 項の規定とは異なる定めが特に設けられているわけではないのに」に改める。

- 7 22 頁 16 行目から 25 行目までを削り、同頁 26 行目の「(ウ)」を「(イ)」に、23 頁 8 行目から 12 行目までを次のとおり改める。

「なるほど、ホステス報酬等に係る基礎控除の金額の計算について定める施行令 322 条の規定にいう「計算期間」又は「計算期間の日数」については、格別の定義は定められていないものの、先に述べたとおり、上記の「計算期間」については、それが各ホステスとの間の契約においてホステス報酬等の金額を計算するに際して基準とされる期間を指し、そのような「計算期間の日数」については、上記の期間の暦上の日の数を指すものと解するのが相当であり、このように解することにつき格別不自然又は不明確な点は見当たらないというべきである。

本件において控訴人の主張するところは、源泉徴収義務者である被控訴人の納税義務の内容を、関係法令の規定の文言に即して一般的に解した場合よりも重くするものであり、既に述べたとおり、行政府においては、法 205 条 2 号の規定による委任を受けて所得税の源泉徴収制度の運用の在り方を決定する権限を有する反面、その判断の結果として源泉徴収義務者に課す義務の具体的内容をその定める政令の規定において明確に示す責務を負うものであって、上記の委任に係る施行令 322 条の規定の文言が、行政府として実現しようとする所得税の源泉徴収制度の運用の在り方を的確に反映したものとなっていないのであるとすると、行政府としてその権限の行使に伴う責務を十分に果たさなかったとの評価を受けることを免れず、現に在る規定の文言から一般的に解されるところを超える義務を源泉徴収義務者が負うものとしてその履行等を求めることは、法制上は許されないこととなるべきはずのものであるが、控訴人が本件において主張するところについては、ホステス報酬等に関する施行令 322 条の規定にあってはその文言から一般的に解されるところを補って解すべき特

段の事情が存在するとする趣旨と解されるので、次に、この点について判断する。」

8 23頁14行目から33頁12行目までを次のとおり改める。

「ア ホステス報酬等について所得税の源泉徴収制度が設けられたのは、昭和42年法律第20号による所得税法の改正の際であるが、この当時に国税庁が作成した「昭和42年改正税法のすべて」(乙1)には、「これらの報酬等については収入が固定的に発生するものではないので確定申告の際に一時に納税するよりは、収入があった都度一定の所得税を天引して納めておく方が納税しやすくなるという事情等を考慮したことによるものであります。もっとも、これらの報酬等のうちには、少額なものがあったり、異常な経費がかさむものもあるので、一定の控除額を設け、その納税の実情に即するよう配慮されています。」とされているものの、その当時の文献等において、本件で問題とされるホステス報酬等に係る基礎控除の金額の計算につき定める施行令322条の規定にいう「計算期間」又は「計算期間の日数」との文言について、これを控訴人の主張するように解すべき旨を明確に述べるものは見当たらず、かえって、昭和44年に初版が発行されその昭和45年の再版が証拠として提出されている当時の国税庁法人税課の職員の編著に係る「税務関係実務相談録源泉徴収編」(甲19)においては、ホステス報酬等に係る基礎控除の金額の計算について、「10日ごと、半月ごとのようにあらかじめ計算期間を定めて支払う場合」にあつては、「その定められた計算期間にかかる支払金額から、5000円にその計算期間の日数(バー等の休日の日数を除きます。)を乗じて計算した金額を控除します。」とされていることが認められ、同様の記述は、昭和60年に発行された法人税法研究会の編集に係る「新訂源泉徴収質疑応答集」(甲20)にもみられる。なお、この点に関し、上記の法改正における改正点について説明した当時の大蔵省主税局税制第1課長による昭和

42年6月5日の講演の記録(乙15)においては、当時の2000円を単額とする基礎控除の金額の計算について、「日給的に払っておれば2000円、7日分として払っておれば1万4000円、こういうものを控除するわけである。」と述べられているが、先にみた各文献の記述も踏まえると、この説明は、各回のホステス報酬等の支払方法が、各勤務日ごとであるか、数日から成る一定の期間ごとであるかに着目して論ずるものと解され、少なくとも、これをもって、上記の規定につき控訴人の主張するように解すべき旨が明確に述べられているとまでは認め難いというべきである。

また、証拠(甲29ないし36,乙2,9ないし13)によれば、平成5年法律第10号により租税特別措置法の改正が行われた際に、ホテル、旅館その他飲食をする場所において客に接待その他の役務の提供を行うことを業務とするいわゆるバンケット・ホステス、コンパニオン等の業務に関する報酬又は料金であって、給与所得に当たらないものについて、所得税の源泉徴収制度が導入され、上記の報酬等を法204条1項6号に掲げるホステス報酬等とみなして取り扱われることとされたが、この際のこれらの報酬等に係る施行令322条の規定に基づく基礎控除の金額の計算については、国税庁が作成したパンフレット(乙9)においては、「10日ごと、半月ごとのようにあらかじめ計算期間を定めて支払う場合」には、「5000円×その定められた計算期間の出勤日数」とされ、平成6年に発行された当時の東京国税局法人税課長の職にあった者の編集に係る「平成6年版実例問答式源泉所得税質疑応答集」(甲34)及び同文献の平成8年版(甲35)にも同旨の記述がみられるものの、他方、上記の法改正に関して国税庁が作成した「平成5年改正税法のすべて」(乙2)には、「所得税法本法により既に源泉徴収の対象とされているバー等のホステス等の場合と同様に、(中略)5000円にその支払金額の計算の基礎とな



った期間の日数を乗じて計算した金額」であるとの記述がみられ、その説明は一貫しておらず、かつ、本件で直接問題とされるホステス報酬等に係る基礎控除の金額の計算について、控訴人の主張するところに沿う記述がみられる文献としては、本件における証拠上は、平成10年に発行された当時の東京国税局法人税課長の職にあった者の編集に係る「平成10年版実例問答式源泉所得税質疑応答集」(甲36,乙10)が最初のものであることが認められる。

このように、本件において控訴人の主張するところが、ホステス報酬等に関する施行令322条の規定の解釈として、当初から実務関係者の間において確立されていたとまでは、認め難いところである。

イ また、本件における控訴人の主張の趣旨は、ホステス報酬等に係る源泉徴収すべき所得税の額の計算に当たり基礎控除を行う理由は、ホステスの勤務に係る必要経費を考慮することにあるから、これを踏まえれば、ホステス報酬等に関する施行令322条の規定を控訴人の主張するとおりに解釈すべきことは明らかであるとするものと解される。

しかしながら、法又は施行令の中に控訴人の主張する趣旨を明らかにする規定は存在しない。他方、ホステス報酬等に関して所得税の源泉徴収制度が導入された上記の昭和42年の法改正における改正点について説明した当時の大蔵省主税局税制第1課長による同年6月5日の講演の記録(乙15)においては、「ホステスにも、ぴんから、きりまである。いわゆる課税最低限的なものを設定して、そうして基礎控除制をつくったわけである。」と述べられており、また、上記の法改正の際には、所得税の源泉徴収制度の対象とされる他の一部の報酬に係る源泉徴収すべき所得税の額の計算につきいわゆる免税点方式からいわゆる基礎控除方式に改められているが、その点について、国税庁が作成した「昭和42年改正税法のすべて」(乙1)では、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になりましたので、還付の手数を省略しようとする本来の趣旨の徹底を欠くらいがあった」ため、基礎控除方式に改め、「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」ことになったと説明されている。また、昭和47年政令第227号による施行令の改正によりホステス報酬等に係る基礎控除の金額の計算の単位額が従前の2000円から3000円に引き上げられた際の改正作業に携わった当時の大蔵省の職員の説明においては、「とくに外交員、集金人および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ます。そこで、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」上記の改正がされたとされており（甲16）、また、昭和50年政令第57号による施行令の改正により上記の単位額が現行の5000円に引き上げられた際の改正作業に携わった当時の大蔵省の職員の説明においても、「その後の累次の所得税減税によって、外交員・集金人及びホステス等についての還付の事例が増加しているところから、今回この控除額を」引き上げることしたとされている（甲17）。

以上によれば、他の職業における基礎控除の取扱いとの対比を論ずるまでもなく、ホステス報酬等に係る源泉徴収すべき所得税の額の計算に当たり基礎控除を行う理由につき本件において控訴人が主張するように理解すべきことについて、当初から実務関係者の間において考え方が確立されていたとは認め難いというほかない。

かえって、ホステスが所得税の確定申告をするに当たって還付の手続が生ずることを回避するという点を重視するのであるならば、本件において被控訴人が施行令322条の規定の解釈適用として主張するところは、あながち不合理であるとまでは断じ得ないところである。

ウ 以上のほか、控訴人は、ホステス報酬等に係る所得税の源泉徴収制度の運用として、控訴人の主張するところに従う方が、被控訴人の主張すると

ころに従う場合に比べ、より合理的な結果を導くことができるとし、各種の例を挙げつつ主張するが、本件における当裁判所の審理判断の対象は、既に述べたように、法205条2号の規定による委任を受けて、源泉徴収義務者の立場における計算上の明確性の要請を前提としつつ、更に税の徴収主体及び報酬等の支払を受ける者の立場における諸要請のいずれの要素をどのように考慮して所得税の源泉徴収制度を合理的に運用するかを決定する権限を有する行政府が、その判断の結果として源泉徴収義務者に課す義務の具体的内容を明確に示す責務を果たしたものとして、施行令322条の規定の文言に接した場合に、控訴人の主張するところに基づいてされた本件各処分について、これらを施行令322条を含む関係法令の規定に基づく執行行為として、その適法性を肯認し得るか否かの点にあるのであって、所得税の源泉徴収制度の運用の在り方としていずれがより合理的であるかを論ずること自体にあるものではなく、仮に控訴人の主張するところが法律の委任を受けた行政府における政令制定上の政策の在り方として否定されるものではないとしても、そのことをもって、現に在る施行令322条の規定について、控訴人の主張するように解釈すべき特段の事情に当たるといふことはできない。」

- 9 33頁20行目から21行目までを「また、上記の規定について、控訴人の主張するように解すべきものとする特段の事情が存在するとは認め難く、かえって、被控訴人の主張するところについては、所得税の源泉徴収制度の運用の在り方の一つとしてその合理性が一概に否定されるとまでは断じ難いところである。」に改め、同頁25行目の末尾に、改行した上で、次を加える。

「2 そして、他に、本件納税告知処分のうち原判決別表4の「納付すべき源泉所得税額」欄に記載のところ及び本件賦課決定処分のうち同表の「不納付加算税額」欄に記載のところを超える部分について、その適法性を肯定すべき事情は見当たらない。」

#### 第4 結論

以上によれば，原判決は相当であって，本件控訴は理由がないから，これを棄却することとする。

よって，主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第7民事部

裁判長裁判官 大 谷 禎 男

裁判官 齋 藤 大 巳

裁判官 八 木 一 洋