

ホステス報酬源泉徴収事件判決の源泉徴収制度への示唆

— 源泉徴収義務の範囲と課税所得該当性の関連 —

濱 田 明 子

要 約

本稿は、報酬等の支払者の源泉徴収義務の有無の判断枠組みにおける、受給者における課税所得の該当性の有無との関連性について検討するものである。

源泉徴収義務の判定は、受給者の課税所得該当性の判断枠組みに則って行われることが多い。しかしながら、最近の裁判例においては、源泉徴収の対象となる支払の判定において、必ずしも受給者の課税所得との一致を求めていることを読み取ることができるものがある。本稿においては、源泉徴収義務の有無の判定における受給者の課税所得該当性という判定要素が間接的に否定された事例として、ホステス報酬源泉徴収事件を取り上げる。

支払者における源泉徴収義務の有無の判定の困難さにより、その義務の範囲と課税所得該当性との不一致を認める判断枠組みが進展すれば、源泉所得税と申告所得税との差異の調整の機会が求められる。すなわち、受給者及び源泉徴収義務者に対する救済措置が必要となるのである。

キーワード：源泉徴収義務、文理解釈、課税所得該当性、救済措置

目次

1. 源泉徴収義務の有無と受給者の課税所得該当性の関連	20
2. ホステス報酬源泉徴収事件における判断基準	20
(1) 本件の争点	20
(2) 下級審の判断	20
(3) 最高裁判決の文理解釈の背景	21
3. 源泉徴収の対象となる支払と所得該当性のずれ	22
(1) 源泉徴収制度と確定申告制度の関係	22
(2) 徴収納付の対象と所得税の課税対象とのずれへの対処	23
4. 源泉徴収義務者と受給者双方に必要な救済措置	24
(1) 源泉徴収義務の判定の困難さ	24
(2) 救済措置の必要性	25

1. 源泉徴収義務の有無と受給者の課税所得該当性の関連

本稿は、支払者の源泉徴収義務の有無の判断枠組みにおける、受給者における課税所得の該当性の有無との関連性について検討するものである。本稿においては、源泉徴収義務の有無の判定における受給者の課税所得該当性という判定要素が間接的に否定された事例として、ホステス報酬源泉徴収事件¹を取り上げる。

源泉徴収義務の判定は、受給者の課税所得該当性の判断枠組みに則って行われることが多い。しかしながら、最近の裁判例においては、源泉徴収の対象となる支払の判定において、必ずしも受給者の課税所得との一致を求めていることを読み取ることができるものがある。これは、経済取引の複雑化及び国際化といった変化の中で、所得課税制度において源泉徴収制度の果たす役割が変化していることに起因していると考えられる。

源泉徴収義務の有無の判定と課税所得該当性との連携が失われることとなれば、源泉所得税と申告所得税の調整の機会が求められることとなる。すなわち、受給者及び源泉徴収義務者への救済措置が必要となることを指摘する。

2. ホステス報酬源泉徴収事件における判断基準

(1) 本件の争点

所得税法204条1項6号に基づくホステス報酬等に対する源泉徴収にあたり、同法205条2号により算定される所得税額は、5千円に「当該報酬の計算期間の日数」を乗じて計算した金額を報酬等の金額から控除して算定される（基

礎控除方式、所得税法施行令322条）。本件においては、この控除額算定の基礎として、「計算期間の日数」について、各ホステスが実際に出勤した日のみの総数とするか、源泉徴収の対象となる報酬を集計期間の全日数とするかが争われた。課税庁は前者の立場を取り、毎日出勤することのないホステス報酬については、実際の稼働日数分についてのみ控除されるものとして、源泉徴収税額を算定し、納税告知処分及び不納付加算税付加決定処分を行った。すなわち、徴収義務者における源泉徴収税額は、当該支払金額の計算期間の全日数により控除額を算定する方式によるよりも増加することとなった。

(2) 下級審の判断

第一審と控訴審は、いずれもこの処分を適法とした²。

第一審判決は、ホステスとの契約状況、源泉徴収制度の趣旨目的について検討した上、源泉徴収制度が、申告者における還付の手間を省くのみならず、無申告者に対する課税を確保するための「簡便な徴税手続きの下で徴税费等の節約を図りながら収税を確保するために設けられた制度である」と捉え、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、「同一人に対し一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べきであるとした。従って、その税額の計算においては、ホステスの業務上の拘束日（出勤日）の日数を基礎として、控除額が計算されると解釈するべきであって、報酬の集計期間の全日数を基礎として控除額が計算されると解釈すべきでないとした。

1 最判平成22年3月2日民集64巻2号420頁。

2 東京地判平成18年3月23日民集〔参〕64巻2号453頁及び東京高判平成18年12月13日前掲民集〔参〕487頁。

控訴審判決は、文理解釈と趣旨・目的の参酌の関係について、「法令の文言を変動するあらゆる社会事象に余すところなく対応させることなど立法技術上不可能であるから、当該法令の趣旨・目的を十分に参酌した上で、その法令の文言の解釈を行うべき」として、納税者の計算期間に対する「一層の文理解釈に徹すべし」という主張を退けた。これらの判断は、源泉徴収制度にかかる「基礎控除方式が還付の手数を省く趣旨」にとどまらず、「徴収の困難を伴うことが多いホステス等の所得に対する税収確保を図る」目的を持つことから、可能な限り確定税額に少しでも近い金額を徴収するべきであるとの考え方からなされたものである。

(3) 最高裁判決の文理解釈の背景

上記の下級審判決に対し、最高裁は、所得税法施行令322条における計算期間は、通常の「期間」の考え方と同様に、報酬を集計する一定の期間を示すものとして、破棄差戻した。判決は、「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」として、これと異なる解釈を取るべき根拠となる規定は見当たらないとした。

そして、「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、上記の通り、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」とした。

ホステス報酬源泉徴収事件判決は、明確に文理解釈が援用された代表的判例として位置づけ

られている³。本判決は、制度の趣旨を踏まえて結論を出しつつ、法令の解釈において、租税法規の文言の解釈について、一般論を示している。しかし、この一般論の展開は判決に必須ではない。源泉徴収制度の趣旨目的を検討することにより、上述の課税庁による還付の手数を省くことが目的とされていることは明らかで、課税庁の所得税の実額に近づけようとする目的を読み取ることはできないので、この点を踏まえれば、税法の解釈について一般論を展開することなく、集計期間を基礎として計算するとの解釈が導き出されたはずである⁴。

それでもこうした一般論が挿入されたのは、むしろ、原判決にみられる「先に規定の趣旨を検討した上で、後付け的に「規定の文言に反しない」と論じることは許容されない」との趣旨であろう⁵。

最高裁がこのような文理解釈を説示するに至った背景として、源泉徴収制度の意義の変化を踏まえる必要があると考える。本判決においては、課税庁による、源泉徴収税額が受給者の申告所得税額に近似するべきであるから、源泉徴収税額の算定についても、その近似額が課税される金額となるよう解釈するべきという主張は受け入れられなかった。この点からすると、源泉徴収制度は、必ずしも受給者の所得税額の最終的な決定の局面ではなく、確定申告における調整や「源泉徴収義務者との間で修正が可能である」⁶ことがむしろ源泉徴収税額の算定における文理解釈を導いたともいえよう。すなわ

3 金子宏「租税法解釈論序説」金子宏他編著『租税法と市場』5頁（有斐閣、2014年）。

4 藤谷武史・判批・「租税法令の解釈方法－ホステス報酬源泉徴収事件」税研最新租税基本判例23頁（2014年）。

5 藤谷武史・前掲注4・24－25頁、高野幸大・判批・判例時報2099号167頁（2011年）。

6 最判平成4年2月18日民集46巻2号77頁。

ち、本判決は、所得課税制度における源泉徴収制度の位置づけにおいて、源泉所得税と受給者の申告所得税との各租税債務の間には同一性がないこと⁷を前提としたとも考えられる。

第一審判決が述べるように、所得税法上事業所得となりうる収入について、所得税の徴収の確保を図るという方向性が税務行政に影響した結果、源泉徴収制度により、最終的な申告所得税額に近似する税額を徴収するという法令解釈が導き出されていた可能性がある。

しかしながら、複数の店に勤務するホステスに対する源泉徴収税額が「計算期間」の解釈により実質的にゼロになるという局面に対応するためには、その控除額算定にかかる規定の文言を修正することにより可能である。そして、具体的な算定方式を定める所得税法施行令は、国会の審議なく改正することが可能な、極めて行政レベルに近い議論であった。それまで課税上の取扱いが分かれていた現状を踏まえれば⁸、行政側に何らかの対応をする必要があったとも言えよう。

一方、行政法の体系的解釈によれば、本件の規定が解釈の必要な対象が施行令であることに鑑み、むしろ課税庁の主張は支持できるとの立場もある⁹。

本件の最高裁による、源泉徴収の対象から控除される金額の設定において考慮すべき点は最終的に確定申告において還付の手間を省くことにあるという判示は、少額の報酬を受ける者について申告所得税額を超える金額まで徴収納付する必要はないということの意味するので

あって、源泉徴収義務者による徴収金額を「できるだけ」減少させようとする趣旨ではないはずである。

また、最高裁はこれまで常に厳格な文言解釈を取ってきたわけではない¹⁰。本判決は、源泉徴収制度が純所得に対する所得税額を確保するという目的には間接的に貢献するのであって、法定の支払いから法定の源泉所得税を徴収納付する仕組みであることが重視された結果であるとも考えることもできるのではないか。最高裁判決は、源泉徴収制度の在り方を考慮した結果、文理解釈を徹底する判決を示したとも考えられる。

3. 源泉徴収の対象となる支払と所得該当性のずれ

(1) 源泉徴収制度と確定申告制度の関係

源泉所得税における徴収納付は、納税義務者から直接に租税を徴収することが困難であるとか、能率的かつ確実に徴収する必要がある場合等に、租税の徴収の確保のために採用されている方法である¹¹。徴収納付義務は、納税義務者から租税を徴収する義務と徴収した租税を納付する義務の結合した特殊な義務であるが、国家への給付義務を内容とする点で本来の納税義務に類似する¹²。国税通則法は、徴収納付義務者も納税義務者に含め¹³、納税義務者の租税を納付する義務と徴収義務者の租税を納付する義務を合わせて納税義務として¹⁴、両者に共通の定

7 前掲注6。

8 これまでの裁判例の状況については、伊藤剛志・判批・「ホステス報酬の源泉所得税に係る基礎控除額の計算方法が争われた事例」ジュリスト1405号170頁(2010年)参照。

9 浏览吾・判批・別冊ジュリスト租税判例百選(第6版)29頁。

10 金子宏・前掲注3・5-11頁、佐藤英明・判批・別冊ジュリスト租税判例百選(第5版)31頁。

11 最高裁昭和37年2月21日大法廷判決(刑集16巻2号107頁)。

12 金子宏『租税法第22版』926頁(弘文堂、2017年)。

13 国税通則法2条5号。

14 国税通則法15条1項。

めを置いている場合が多い¹⁵。

これらの義務が同等に取り扱われていることは、それぞれの義務の履行により正確な税額の徴収が期待されていることの現れであると考えられる。最近では、人格なき社団の理事長が受けた債務免除益に関する源泉徴収義務の有無の判定において、広島高裁平成29年2月28日判決は¹⁶、納税者の申告所得税の課税範囲の判断枠組みを支払者の源泉所得税の徴収納付に関する判断枠組みに使用した。すなわち、支払者の源泉徴収義務の有無につき、その免除益が当該受給者の課税所得に該当するか否かにより判定したのである。

しかしながら、受給者が納税義務を負う範囲と源泉徴収義務を負う範囲が同一であるという結論は自明のものとは言えない¹⁷。源泉徴収制度の役割を所得税額徴収のためのルートの一つであると捉えるならば、それにより徴収納付されるべき金額は、最終的な確定額に近似することよりもむしろ、的確な源泉徴収納付が重視されることとなろうし、その後の確定申告等による調整の仕組みによる修正の機会があつてしかるべきである。

給与所得者に対する源泉徴収義務者による年末調整と同様に、すべからくその徴収納付額が納付税額に近似するべきであることを前提として法令を解釈することは、むしろ最終的な税額確定手続を軽んじることになろう。

(2) 徴収納付の対象と所得税の課税対象とのずれへの対処

上述のホステス報酬源泉徴収事件において、源泉徴収税額の算定根拠として、ホステスにより確定申告されるはずの事業所得に対する課税機会の必要性が、課税庁により主張されていた。この主張は、給与所得者に対する源泉徴収制度による所得税の徴収の原則的な完結の仕組みとのバランスによるものかもしれない。しかしながら、給与所得者に対する完結した課税は、法定の給与所得控除と最終的な年末調整という仕組みが前提となっている。

さらに、大島訴訟最高裁大法廷判決¹⁸に付された補足意見は、この仕組みの不全な場合を指摘したものと見ることができる。伊藤正己判事の補足意見は、給与所得者の支出する必要経費の額が給与所得控除の額を著しく超過するという事情が見られる場合に、その超過額を課税の対象とすることは合理性を欠くとした。本訴は、納税者は敗訴させたが、その後の給与所得の課税制度の改正¹⁹を導くもので、納税者の主張が一部実現したものととらえることができる。

給与所得控除と必要経費の誤差が生じることにより、源泉徴収税額が給与所得者の負担するべき所得税額と一致しない場合がありうるし、その場合には別途正確な税額の回復の仕組みが導入されたのである。源泉徴収制度は、本来の申告所得税の納付を補完するものであり、必要な場合はその後の確定申告による調整を可能とする仕組みが不可欠なのである。

さらに、最近のいくつかの裁判例においては、源泉徴収の対象となる範囲について、受給者の課税所得該当性と独立に支払者とその根拠

15 金子宏・前掲注12。

16 LEX/DB25545867。

17 佐藤英明・判例評釈・「人格なき社団の理事長が受けた債務免除益の一部につき、給与として源泉徴収義務が肯定された事例」TKC税研情報27巻1号17-18頁。

18 最(大)判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁。

19 給与所得者の特定支出控除制度が昭和62年税制改正により実現した。

規定との関係で判断されるべきであるという立論から判決が導き出されているものもある²⁰。例えば、年金払い生命保険二重課税事件の最高裁判決²¹は、「所得税法207条所定の生命保険契約等に基づく年金の支払いをする者は、当該年金が所得税の課税対象となるか否かにかかわらず、同法208条所定の金額を徴収し、これを所得税として国に納付する義務を負う」とした。すなわち、保険金の支払者である生命保険会社の源泉徴収義務は、受給者の非課税所得に該当する部分に及ぶか否かに影響を受けないと判断した。

その結果、その保険金受給者の申告所得税にかかる納税義務を負う範囲と支払者の源泉徴収義務を負う範囲は一致しないこととなる²²。源泉徴収義務の対象となる支払は課税所得と必ずしも一致しないのである。源泉徴収義務と所得税の納税義務の租税債務の内容が実質的に異なることは、源泉徴収の対象となる支払と課税所得の範囲が異なる状況を許容する。

一方、源泉徴収義務者と受給者との関係について、最高裁は、源泉所得税と申告所得税の各租税債務の間には同一性がないことを理由に、誤って源泉徴収された受給者はその不足分を即時かつ直接に支払者に請求して追加支払いを受けることにより、権利救済されるとしている²³。最高裁は、源泉徴収義務者と受給者のそれぞれの租税債務の異なることを根拠に、受給

者による確定申告手続における源泉徴収税額の修正を認めていない。

しかしむしろ、それぞれの租税債務が異なり、源泉所得税と受給者の申告所得税との別異性が高まった²⁴ことを踏まえれば、申告納税による調整を認めることが必要な場合があるとする説も注目し得る²⁵。例えば、源泉徴収税額が受給者の所得税額を決定することとなる場合、それらの税額に齟齬があっても、当事者同士の私法上の関係を修正することが難しいことがありうる。特に所得税法上の非課税の判定誤り等につき、支払者における事実認定や法解釈の相違による源泉徴収税額の誤りが修正されない場合、納税義務者において行政上の救済方法はない。

しかしながら、源泉徴収制度が、租税を能率的かつ確実に所得税を徴収する手段として利用されている場合でも、受給者の所得に対する納税義務の最終的な確定局面として確定申告が予定されるならば、受給者にとっての救済手段となりうる。

4. 源泉徴収義務者と受給者双方に必要な救済措置

(1) 源泉徴収義務の判定の困難さ

所得に関する納税義務者と無関係な第三者に徴収納付義務を課すことについては、納税義務者と特別な関係（特に密接な関係）があり、租税の徴収につき便宜を有する者にこの義務を課すことは憲法14条には違反しないとされている²⁶。

源泉徴収義務制度は、支払者がその支払いの

20 佐藤英明・前掲注17・17-18頁。

21 最判平成22年7月6日民集64巻5号1277頁。

22 佐藤英明・前掲注17・17-18頁。この点につき、金子宏名誉教授は、「支払う年金のうち、所得税の対象となる部分についてのみ源泉徴収義務が生ずると解すべきであろう」とし、源泉徴収義務の及ぶ支払いと受給者の所得税の課税範囲を同様に考えるべきであるとされる（金子宏・前掲注12・927頁）。

23 最判平成4年2月18日民集46巻2号77頁。

24 吉村典久・判批「源泉徴収と確定申告」別冊ジュリスト租税判例百選（第6版）219頁。

25 吉村典久・前掲注25。

26 最大判昭和37年2月28日刑集16巻2号212頁。

際に所得税を天引きするという容易に実行される仕組みに見える。しかしながら、受給者の課税上のステータスや支払の課税上の所得分類に関する判定をする必要がある場合には、その不納付や過少納付の事態に対し、源泉徴収義務者に全責任を負わせるという点で、過大な負担を課すことになる場合がある。例えば、所得分類に関しては、その判定の前にどのような私法上の取引がなされたかという点について検討することは容易ではない。

源泉徴収義務の有無や徴収の範囲を争う多くの判例において、当該支払いの受給者における所得該当性が当然に議論されてきた。その理由は、源泉徴収制度の目的とその効果において、源泉徴収の対象となる所得の範囲と課税所得該当性が同一、あるいは、限りなく近いものであるべきとの前提が存在しているためと考えられる。すなわち、受給者における課税所得と源泉徴収義務の範囲の対応関係が重視される結果である。

源泉徴収義務の有無の判定につき、東京高判平成17年12月21日月報54巻2号472頁は、預貯金の利子の支払いがケイマン支店ではなく、日本国内の本店で行なわれたと認定するとともに、社債を発行した履行引受契約に基づく金員の受入れと支払額の内の受入金額を超える部分の金額は、預貯金の利子に当たるとした。

本判決に対し、支払いの受給者にとって利子所得に該当すると認定できる部分について、銀行は源泉徴収義務を負うと解すべきとの指摘がある²⁷。すると、非居住者に対する源泉徴収においては、源泉徴収義務者が納付の責任を負うと同時に、受給者における、納税者の地位と所得分類の決定についても責任を持つこととなる。

しかしながら、投資所得に対する源泉徴収制度につき、例えば、外国投資家に支払われる国内源泉所得である債券利子・配当の源泉徴収制度において、その支払の起因となる債権等の発行体が、支払先の投資家について、常に所得税非課税とするための非居住者・外国法人に該当するか否かを判断するための情報を直接的にも間接的にも入手することができる立場にあるとは言えないであろう²⁸。そして、源泉徴収義務者が常に正確な判定ができるとは限らないであろう。

また、給与や使用料のような相對契約に基づき支払われる所得に対し、支払者が確かに徴税対象資金へのアクセスと徴税に必要な情報へのアクセスの双方を有するが²⁹、それが相對契約によるものであるとしても非居住者の判定は容易ではない³⁰。

(2) 救済措置の必要性

支払者の源泉所得税と受給者の申告所得税との同一性が必ずしも保持されないこと、そして、受給者に関する情報の把握と課税要件の判定の困難さを踏まえると、少なくとも源泉所得税の納付について、過大徴収や過少納付の場合に調整をはかる機会を確保する仕組みが求められる。

28 宮崎裕子「クロス・ボーダー投資と源泉徴収制度の在り方に対する一考察」金子宏編『租税法の発展』673-674頁（有斐閣、2010年）。

29 宮崎裕子・前掲注29・677頁。

30 東京地判平成23年3月4日（税務訴訟資料261号順号11635）は、非居住者を売主とする不動産売買取引における買主の源泉徴収義務の制度趣旨と立法目的の合理性を認めている。また、東京高裁平成28年12月1日判決（最高裁ホームページ）は、不動産売買契約に基づく譲渡代金にかかる源泉所得税の徴収納付に関し、売り主による住所または居所の確認のための注意義務が果たされていないとした。

27 金子宏・前掲注12・927頁。

受給者の所得の判定等に誤りがあった場合、判例は、受給者と納税義務者の関係について、受給者の確定申告による清算を認めていないけれども、源泉徴収の対象となる支払いと受給者の所得該当性が一致しない場合がありうる。

源泉徴収税額が正確な所得税額を反映することができない可能性を考慮すると、源泉徴収義務者の責任に限界を設けると同時に、過大な徴収に対する救済制度の確保が必要となろう。受

給者における課税誤りの修正の方法については、課税庁に対する更正の請求や確定申告の提出を認めることが求められる。

正確な所得税額の徴収の困難さを源泉徴収義務者の責に帰することが裏返って、保守的な源泉徴収が受給者に対する過大な課税に結びつく可能性もある。経済取引の複雑化や進展が、源泉徴収制度の運用のための新たな仕組みを必要とするのである。