

東京地方裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 源泉所得税納税告知処分取消等請求事件

国側当事者・国(川崎南税務署長)

令和4年9月14日棄却・控訴

判 決

原告	株式会社A
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	長町 真一
同	松元 優季
同	朝妻 健
同	伊崎 健太郎
同補佐人税理士	乙部 隆仁
被告	国
同代表者法務大臣	葉梨 康弘
処分行政庁	川崎南税務署長
	前田 治子
同指定代理人	別紙1「指定代理人目録」記載のとおり

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求

川崎南税務署長が令和元年6月26日付けで原告に対してした平成27年2月分、同年7月分、同年10月分、同年11月分、平成28年1月分、同年2月分、同年3月分、同年8月分、同年12月分、平成29年6月分、同年9月分、同年12月分、平成30年1月分、同年2月分、同年4月分、同年6月分、同年7月分、同年9月分及び同年10月分の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及び不納付加算税賦課決定処分をいずれも取り消す。

第2 事案の概要

日本国内に本店を有し、イベントプロモート事業等を営む法人である原告は、平成27年2月から平成30年10月までの間、日本国外に居住する複数の音楽家又は音楽家のグループ(以下、これらを併せて「外国音楽家」という。)を国内で行われる公演に招いた際に、これらの外国音楽家の出演に関する契約を原告との間で締結するなどしてその音楽活動のマネジメントを行っていた国外に居住し又は所在する個人又は法人(以下「外国芸能法人等」という。)に対し、外国音楽家の出演料とは別に、同出演のために要した渡航費、機材の運送費その他の諸雑費(以下「渡航費等」という。)を別表1記載のとおりそれぞれ支払った(以下、

これらの各支払を「本件各支払」といい、本件各支払がされた額を「本件各支払額」という。また、本件各支払の相手方を「本件各支払先」ということがある。さらに、本件各支払のうちの個々の支払、その相手方、その支払額を、別表1の「番号」欄記載の数字に応じ、「番号1の支払」、「番号1の支払先」、「番号1の支払額」などという。)

本件は、原告が、本件各支払を行った際に、本件各支払額についていずれも所得税及び復興特別所得税（以下「所得税等」という。）の源泉徴収（以下、源泉徴収に係る所得税を「源泉所得税」といい、源泉徴収に係る所得税等を「源泉所得税等」という。）をしなかったところ、川崎南税務署長から、本件各支払額は「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」（所得税法161条1項6号（ただし、平成28年3月31日以前に支払を受けたものについては、平成26年法律第10号による改正前の同条2号。以下同じ。）。以下、単に「人的役務の提供に係る対価」ということがある。）に該当するとの理由により、本件各支払額についての源泉所得税等の納税告知処分（以下「本件各納税告知処分」という。）及び不納付加算税の賦課決定処分（以下「本件各賦課決定処分」といい、本件各納税告知処分と併せて「本件各処分」という。）をそれぞれ受けたため、本件各処分はいずれも所得税法の解釈及び適用を誤った違法な処分であると主張して、その各取消しを求める事案である。

1 関係法令の定め

別紙2「関係法令の定め」記載のとおりである。

なお、同別紙において定義した略称等は以下の本文中においても用いる。

2 非居住者等に対して支払われる「人的役務の提供に係る対価」（所得税法161条1項6号）及び「人的役務の提供に対する報酬」（同項12号イ）から生ずる国内源泉所得に対する所得税等の課税の概要

(1) 非居住者等の納税義務

ア 非居住者は、所得税法161条1項に規定する国内源泉所得を有するときに所得税の納税義務を負う（同法5条2項1号、7条1項3号）。

(ア) a 非居住者は、「人的役務の提供に係る対価」の支払を受けたときは、所得税を納める義務を負うことになるところ、所得税の課税に当たっては、非居住者の所得税の総合課税の規定の適用を受ける（所得税法164条1項）。

b 非居住者の所得税の総合課税においては、国内源泉所得に係る各種所得の課税標準及び所得税の額は、原則として、居住者に係る所得税の課税標準、税額等の計算（所得税法第2編第1章から第4章まで）の規定に準じて計算されることになるため（同法165条1項）、国内源泉所得に係る各種所得としては、収入から諸経費を控除した純所得が計算されることになる。また、その申告、納付及び還付については、居住者に係る申告、納付及び還付の規定（同法第2編第5章及び第6章）が準用されることになる（同法166条）。

c そのため、非居住者は、「人的役務の提供に係る対価」の支払を受けたときは、同「対価」に係る所得を課税標準とする所得税について、納税の申告（確定申告）をしなければならないが（所得税法166条、120条）、同所得税については、同「対価」の支払を受けた時点で、後記（2）の源泉徴収がされているため（同法212条1項）、非居住者は、源泉所得税の額を申告することにより、所得税の納

付税額から同源泉所得税の額を控除することができ（同法128条、120条1項6号）、控除しきれなかったときは、その分だけ還付を受けることができる（同法138条1項、120条1項6号）。

- (イ) a 非居住者は、「人的役務の提供に対する報酬」の支払を受けたときは、所得税を納める義務を負うこととなる。同国内源泉所得が恒久的施設帰属所得（所得税法161条1項1号）に該当するものでない限り、所得税の課税に当たっては、非居住者の所得税の分離課税の規定の適用を受ける（同法164条2項）。
- b 非居住者の所得税の分離課税においては、所得税の課税標準は、その支払を受けべき国内源泉所得の額そのものとされ（所得税法169条柱書き）、所得税の額は、国内源泉所得の額に100分の20の税率を乗じて計算した額とされる（同法170条）。また、同所得税は、原則として、同国内源泉所得の支払時点で、後記（2）の源泉徴収（同法212条）がされることにより納税が完結する。
- c そのため、非居住者は、「人的役務の提供に対する報酬」の支払を受けたときは、同「報酬」そのものを課税標準とする所得税について、原則として、源泉徴収を受けるだけで納税が完結するので、改めて納税の申告をすることを要さず（源泉分離課税）、源泉徴収の規定の適用を受けない場合に、例外的に、同所得税について、納税の申告（いわゆる準確定申告）をしなければならないことになるにとどまる（所得税法172条1項）。

- イ（ア） a 外国法人は、外国法人課税所得の支払を受けるとき、所得税を納める義務を負うところ（所得税法5条4項）、「人的役務の提供に係る対価」は、外国法人課税所得の一つとして定められている（同法7条1項5号）。そのため、外国法人は、上記「対価」の支払を受けたときは、これについて所得税を納める義務を負う。
- b 外国法人が「人的役務の提供に係る対価」の支払を受けたときは、同「対価」の額そのものが課税標準となり（所得税法178条）、これに100分の20の税率を乗じて計算した額が、当該外国法人が納税義務を負うべき所得税の額となる（同法179条1号）。また、同所得税については、同「対価」の支払時点で後記（2）の源泉徴収がされることになる。
- c なお、「人的役務の提供に係る対価」は、法人税の課税標準となる国内源泉所得にも含まれているところ、同「対価」に係る源泉所得税と法人税との関係は、後記（イ）のとおりである。

- (イ) 法人税法上、「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法人が受ける当該人的役務の提供に係る対価」は国内源泉所得の一つとして定められているところ（法人税法138条1項4号）、「映画若しくは演劇の俳優、音楽家その他の芸能人又は職業運動家の役務の提供を主たる内容とする事業」（芸能等事業）は上記の「政令で定めるもの」に該当する（法人税法施行令179条1号）。そして、国内源泉所得に係る所得は外国法人に対して課される各事業年度の所得に対する法人税の課税標準とされているところ（法人税法141条）、法人税の課税標準の額は、当該事業年度における当該事業に係る益金の額から損金の額を控除した純額とされ（同法142条、142条の10）、法人税の額は、同課税標準の額に所定の

法人税率を乗じて算定した額とされる（同法143条）。外国法人は、同「対価」の支払を受けたときは法人税の申告（確定申告）をしなければならず（同法144条の6、145条、74条1項）、同「対価」についての源泉所得税額（前記（ア）b等）があるときは、これを申告することにより、法人税の納付税額から同源泉所得税額を控除することができ（同法144条、145条が読替えの上で準用する同法68条）、控除しきれなかったときは、その分だけ還付を受けることができる（同法144条の11、144条の6第1項5号、145条、78条1項、74条1項3号）。

(2) 非居住者等の国内源泉所得に係る源泉徴収

非居住者に対し国内において所得税法161条1項6号及び同項12号の国内源泉所得の支払をする者又は外国法人に対し国内において同項6号の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、同国内源泉所得の額に100分の20の税率を乗じて計算した所得税（同法213条1項1号）及び同所得税の額に100分の2.1の税率を乗じて計算した復興特別所得税（復興財確法28条2項）を徴収し、徴収の日の属する月の翌月10日までに、これらの所得税等を納付しなければならない（所得税法212条1項、復興財確法28条1項）。

(3) 「人的役務の提供に係る対価」及び「人的役務の提供に対する報酬」の意義等

ア 「人的役務の提供に係る対価」について

(ア) 所得税法161条1項6号は、国内源泉所得の一つとして、「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」を定めるところ、「映画若しくは演劇の俳優、音楽家その他の芸能人又は職業運動家の役務の提供を主たる内容とする事業」（芸能等事業）は上記の「政令で定めるもの」の一つに該当する（所得税法施行令282条1号）。

(イ) 「人的役務の提供を主たる内容とする事業」（所得税法161条1項6号）とは、非居住者が営む自己以外の者の人的役務の提供を主たる内容とする事業又は外国法人が営む人的役務の提供を主たる内容とする事業で所得税法施行令282条各号に掲げるものをいう（所得税基本通達161-21）。そのため、非居住者が国内において自己の役務を主たる内容とする役務の提供をした場合に受ける報酬は「人的役務の提供に係る対価」（同号）には該当せず、「人的役務の提供に対する報酬」（同項12号イ）に該当することになる。

(ウ) 「人的役務の提供を主たる内容とする事業」（所得税法161条1項6号）に該当するかどうかは、国内における人的役務の提供に関する契約ごとに、その契約に基づく人的役務の提供が所得税法施行令282条各号に掲げる事業に該当するかどうかにより判定される（所得税基本通達161-20）。

(エ) 所得税基本通達は、人的役務の提供に係る「対価」（所得税法161条1項6号）について、以下のとおり、定める。

a 非居住者が「人的役務の提供」（所得税法161条1項6号）をするために要する往復の旅費、国内滞在費等の全部又は一部を当該「対価」の支払者が負担する場合におけるその負担する費用は、「対価」に含まれる。ただし、その費用として支出する金銭等が、当該人的役務を提供する者に対して交付されるものでなく、当該「対価」の支払者から航空会社、ホテル、旅館等に直接支払われ、かつ、その金額

がその費用として通常必要であると認められる範囲内のものであるときは、この限りではない。(所得税基本通達161-19)

- b 所得税法施行令282条各号に掲げる事業を行う者が受ける人的役務の提供に係る「対価」(所得税法161条1項6号)には、国内において当該事業を行う者が当該人的役務の提供に関して支払を受ける全ての対価が含まれる(所得税基本通達161-24)。もつとも、この場合に負担する費用として支出する「対価」が、当該対価の支払をする者から航空会社等に直接支払われ、かつ、当該対価がその費用として通常必要であると認められる範囲内のものであるときは、当該「対価」については源泉徴収をしなくても差し支えない(所得税基本通達212-4)。

イ 「人的役務の提供に対する報酬」について

(ア) 所得税法161条1項12号イは、国内源泉所得の一つとして、「俸給、給料(中略)又はこれらの性質を有する給与その他の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その他の人的役務の提供(括弧内省略)に基因するもの」を定める。

(イ) 「人的役務の提供に対する報酬」とは、非居住者が自己の活動により、他人のために労務等を提供することにより支払を受ける報酬をいい、音楽家その他の芸能人が国内において行う公演等について受ける報酬は、これに該当する。

(ウ) 所得税基本通達161-40は、前記ア(エ) aの取扱いは、「人的役務の提供に対する報酬」の支払者が、当該人的役務を提供する非居住者の当該人的役務を提供するために要する往復の旅費、国内滞在費等の全部又は一部を負担する場合について準用する旨を定める。

ウ 「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」について

居住者に対し国内において「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」の支払をする者は、その支払の際、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、これを納付しなければならないところ(所得税法204条1項5号)、所得税基本通達204-27は、同「報酬又は料金」には、芸能人の役務の提供を内容とする事業を営む者が自ら出演するとともに他の芸能人の役務を提供した場合に受ける報酬又は料金も含まれる旨を定める。

(4) 免税芸能法人等の受ける「人的役務の提供に係る対価」(所得税法161条1項6号)に対する租税条約による免税の効果

ア 免税芸能法人等(国内において芸能等事業を行う非居住者等であつて、芸能人等による人的役務の提供に係る対価について、租税条約の規定により、国内に恒久的施設を有しないこと又はその対価が恒久的施設帰属所得ではないことを要件として所得税が免除されるもの)が、国外において、人的役務の提供をした他の非居住者である芸能人等に対し、その所得税を免除される対価(免税対価)のうちから、当該人的役務の提供に対する報酬(免税対価源泉報酬)を支払うときは、当該免税芸能法人等は、その支払の際、同免税対価源泉報酬の額に100分の20の税率を乗じて計算した金額の所得税及び同所得税の額に100分の2.1の税率を乗じて計算した復興特別所得税を徴収し、その徴収する日の属する月の翌月末日までに、これを納付しなければならない(租税特別措置法41条の2第1項、復興財確法28条1項)。

イ 免税芸能法人等が支払を受ける人的役務の提供に係る対価については、一旦、所得税等の源泉徴収をする必要があり（実施特例法3条1項）、免税芸能法人等がその源泉徴収に係る源泉所得税等の還付請求をすることにより、同源泉所得税等が免税芸能法人等に還付されることになる（同条2項）。もっとも、上記還付請求は、免税対価源泉報酬がある場合には、同免税対価源泉報酬に係る源泉所得税等を納付した後でなければ行うことができない（同条3項）。

ウ 非居住者である芸能人等が国内において人的役務を提供したことによって国内源泉所得に該当する「報酬」（所得税法161条1項12号イ）の支払を受けた場合において、同「報酬」について我が国に課税権があるときは、本来、当該芸能人等をして、申告により所得税の納付をさせるべきではあるものの、このような納付の方法を採用した場合には、当該芸能人等が申告をしない限り、課税漏れが生じてしまうことになる。そこで、こうした課税漏れを防止し、非居住者である芸能人等の所得税の納付を担保するため、その芸能人等による人的役務の提供をマネジメントした免税芸能法人等が「人的役務の提供に係る対価」の支払を受けた場合において、同対価が租税条約により免税対価となるときでも、上記イのとおり、一旦、同免税対価についても所得税等の源泉徴収をすることとし、免税芸能法人等をして、芸能人等に対して免税対価源泉報酬を支払う際に、これについての源泉徴収をさせ、同源泉徴収に係る源泉所得税等を納付させた上で、免税対価に係る源泉所得税等について還付請求を行わせることによって、上記の課税漏れを防止しつつ、免税芸能法人等に免税対価についての免税の効果を享受させることとされている。

3 前提事実（争いのない事実並びに掲記の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実）

（1）原告

原告は、ライブホールの企画、プロデュース、運営、管理に関する業務並びにコンサート及びイベントプロモート事業全般を行うことを目的とする内国法人である（甲1）。

（2）本件各支払

原告は、国内での公演のため、別表1の「音楽家名」欄記載の非居住者である外国音楽家を日本に招いた際に、同表の「支払先の口座名義」欄記載の外国芸能法人等（本件各支払先）に対し、「支払年月」及び「支払日」欄記載の各年月日に、同外国音楽家が原告からの招きに応じて公演に出演するために要した渡航費等として、出演料とは別に、「支払額（外貨）」欄記載の金額（外貨）をそれぞれ支払ったところ、本件各支払額（外貨）を各支払日における為替レートにより円換算した額は、同表の「支払額（円換算額）」欄記載のとおりである（乙1～72）。

（3）本件各処分、納付及び不服申立て

ア 本件各処分

川崎南税務署長は、本件各支払額は、いずれも源泉徴収の対象となるとの前提の下、その徴収すべき源泉所得税等の額は、別表2の「納税告知処分（源泉所得税等の額）」欄記載の額であり、これに係る不納付加算税の額は、同表の「賦課決定処分（不納付加算税の額）」欄記載の額であるとして、原告に対し、令和元年6月26日付けで、本件各処分をした（甲2）。

イ 本件各処分に係る源泉所得税等及び不納付加算税の納付

原告は、令和元年6月中に、本件各納税告知処分に係る源泉所得税等（税額1033万

0866円)及び本件各賦課決定処分に係る不納付加算税(税額102万2000円)を納付した(弁論の全趣旨)。

ウ 本件各処分に対する不服申立て

(ア) 原告は、令和元年9月25日、本件各処分に不服があるとして再調査を請求したが、川崎南税務署長は、同年12月20日付けで、同請求を棄却する決定をした(甲6)。

(イ) 原告は、令和2年1月23日、本件各処分に不服があるとして審査請求をしたが(甲5の1)、国税不服審判所長は、令和3年1月21日付けで、同審査請求を棄却する裁決(以下「本件裁決」という。)をした(甲6)。

(4) 本件訴えの提起

原告は、令和3年7月7日、本件訴えを提起した(顕著な事実)。

第3 争点及び当事者の主張の要旨

1 争点

原告は、本件各支払の際に、本件各支払額について所得税等の源泉徴収をして、源泉所得税等を納付する義務を負っていたといえるか。

2 争点に関する当事者の主張の要旨

(原告の主張の要旨)

(1) 人的役務の提供をする者が、その人的役務の提供そのものについての報酬その他の対価(以下「報酬等」という。)の支払とは明確に区別して、同人的役務の提供に要した実費(以下、単に「実費」という。)相当額の支払を受けたときは、同実費相当の支払額が「人的役務の提供に係る対価」又は「人的役務の提供に対する報酬」に該当することはなく、源泉徴収(所得税法212条)の対象とされることもないこと

ア 会計上、報酬等と明確に区別された実費相当額の支払を受けても、これを収入として計上しないのが通常である。そのため、このような実費相当額の支払を受けたことは税務上も収入とはされず、同実費相当の支払額が源泉徴収の対象とされることはない。

イ 仮に、報酬等と明確に区別された実費相当額の支払を受けることが税務上の収入であるとされたとしても、これが立替払された経費の精算として支払われたものであれば、結局、同支払を受けたことによる課税所得は生じないことになる。そのため、こうした実費相当額の支払を受けたことに係る収入については、国税の徴収を確実なものとし、滞納を防止するという源泉徴収制度の趣旨が当てはまらず、源泉徴収をすることにより徴税手続の簡素化と徴税コストの削減を図るという源泉徴収制度の趣旨が当てはまらないから、同実費相当の支払額が源泉徴収の対象とされることはない。

ウ なお、会計検査院は、原則として全額に法人税が課されない完全子法人株式等及び関連法人株式等に係る配当等の額に対して源泉徴収が行われ、税務署に源泉所得税事務や還付金及び還付加算金並びにこれらに係る還付事務が生ずる状況となっていたことについて、源泉所得税の有する法人税の前払的性質や所得税を効率的かつ確実に徴収するなどの源泉徴収制度の趣旨に必ずしも沿ったものとはなっていない旨の指摘(甲11。以下「会計検査院指摘」という。)をしているところ、これは、源泉徴収制度一般について、上記イと同様の理解を前提とした指摘であるといえる。

エ (ア) この点について、被告は、昭和40年法律第33号による所得税法の改正(以下「昭和40年改正」という。)の趣旨から、報酬等の支払と明確に区別して支払われ

た実費相当額であっても、源泉徴収の対象とされるとの結論を導いている。

(イ) しかし、昭和40年改正後、昭和45年7月1日に所得税基本通達が定められるまでの間、居住者に対し講演料等の性質を有する報酬又は料金の支払をする者の源泉徴収義務に関し、「講演料のうちに車馬賃其他旅費等を含む場合であっても、その支給区分の明りょうなもの外、料金の総額を基として課税するものとする」旨を定める旧所得税基本通達592（乙78の1。以下、単に「旧通達592」という。）が存続していたことからすれば、昭和40年改正は、昭和40年改正前に所定の申告により源泉徴収の対象外とすることができた旅費、運搬費その他の経費相当の支払額を源泉徴収の対象とすることを積極的に意図したものではない。

また、仮に、昭和40年改正が旅費、運搬費その他の経費相当の支払額を源泉徴収の対象とすることを意図したものであったとしても、それは、昭和40年改正当時、外国事業者に対して現実に支払われていたのが報酬等のみであり、宿泊費等の諸経費は国内の興行主が負担している例がほとんどであったという当時の社会経済状況を踏まえたものであったといえる。これに対し、本件各支払がされた当時は、インターネットやキャッシュレス決済が広く普及し、外国事業者が自らインターネットで宿泊等の手配をし、キャッシュレス決済を行い、宿泊費等の諸経費を立替払して一時的に負担し、興行主が外国事業者に対してこれらの宿泊費等の諸経費も支払うことが通常となっていたから、本件各支払がされた当時と昭和40年改正当時とは社会経済状況が大きく異なっている。

(ウ) そのため、昭和40年改正の趣旨を根拠として、報酬等と明確に区別して支払われた実費相当額が源泉徴収の対象とされると解釈することはできない。

オ (ア) また、被告は、課税所得とならない所得についても源泉徴収義務を肯定することができることを主張することの根拠として、最高裁平成●●年(〇〇)第●●号同22年7月6日第三小法廷判決(民集64巻5号1277頁。以下「最高裁平成22年判決」という。)を引用する。

(イ) しかし、最高裁平成22年判決は、生命保険契約等に基づく年金の支払についての源泉徴収義務の有無について判示したものであって、対価や報酬として支払われた額についての源泉徴収義務の存否を判示したのではない。

また、最高裁平成22年判決は、一つの年金の中に所得税の課税対象となる部分とならない部分とが混在している場合において、年金の支払者をして両者を細かく仕分けさせなければならないこととなれば、支払者の手間と費用を著しく増大させる結果になりかねないことを理由として、源泉徴収義務者(支払者)のために、両者の区別なく一律に源泉徴収の対象とすることを認めたものである。そうであれば、所得税の課税対象となるべき報酬(出演料)部分とそれ以外の実費相当額部分とを支払者において明確に区別している本件とは事案を異にするものであるといえる。

(ウ) そのため、最高裁平成22年判決は、本件において、被告の主張の根拠となるものではない。

カ (ア) さらに、被告は、「人的役務の提供に係る対価」の支払者が交通機関等に対して通常必要と認められる範囲内で直接支払った交通費等は、本来、同「対価」に該当し、源泉徴収の対象とされるべきではあるものの、所得税基本通達161-19、212

ー4により、例外的に源泉徴収の対象から除外されているにすぎないと主張する。

(イ) しかし、「人的役務の提供に係る対価」の支払者が交通機関等に直接支払う交通費等についても、本来的に源泉徴収の対象となると解するのであれば、支払者において、本来、当該交通機関等に対して源泉徴収分を控除した残額のみを支払う取扱い又は当該交通機関等に対して交通費等の全額を支払った後で、外国事業者から源泉徴収分相当額を徴収する取扱いのいずれかを行わなければならないことになるところ、これらの取扱いはいずれも経済実態にそぐわないものである。また、上記主張は、法令上の源泉徴収義務を通達によって免除することを肯定する点で、租税法律主義に反するものであるとともに、支払先が外国事業者であろうと交通機関等であろうと経済的実質は同じであるにもかかわらず、課税上の取扱を異ならせるという点で、租税平等主義にも反するものである。

(ウ) そのため、「人的役務の提供に係る対価」の支払者が交通機関等に対して通常必要と認められる範囲内で直接支払った交通費等は、本来的に同「対価」に該当するということはできない。

キ これらのことからすれば、人的役務の提供者がその人的役務の提供そのものに対する報酬等とは明確に区別された実費相当額の支払を受けたときは、同実費相当の支払額は「人的役務の提供に係る対価」又は「人的役務の提供に対する報酬」には該当せず、源泉徴収の対象とされることもないといえる。

(2) 報酬等と明確に区別して支払われた実費相当額が源泉徴収の対象とならないことは、従前の裁判例等とも整合すること

ア 最高裁昭和●●年(〇〇)第●●号同年10月27日第一小法廷判決(民集20巻8号1649頁。以下「最高裁昭和41年判決」という。)は、不動産の使用収益権という財産の提供に関する反対給付として当該不動産の公租公課相当額を支払っていたとしても、それは「対価」に該当しないと判示しているところ、同判示は、不動産の維持に不可欠な実費である公租公課を支払うことは「対価」の支払に該当しないことを示すものである。かかる判示を前提とすれば、実費相当の支払額は「人的役務の提供に係る対価」又は「人的役務の提供に対する報酬」には含まれず、報酬等と明確に区別して支払われた実費相当の支払額が源泉徴収の対象とされることはないといえることができる。

イ 東京高等裁判所昭和●●年(〇〇)第●●号、第●●号同49年9月26日判決(以下「東京高裁昭和49年判決」という。)は、報酬と実費が区分されず、一切の費用との名目で金員の支払を受けたときは、これを源泉徴収の対象とするのが相当であると判示し、東京地方裁判所昭和●●年(〇〇)第●●号同48年12月17日判決(以下「東京地裁昭和48年判決」という。)も、報酬と実費が明確に区分されていない限り、その全額を源泉徴収の対象となる報酬として扱うべきであると判示する。これらの判示を反対解釈すれば、報酬等と明確に区別して支払われた実費相当の支払額が源泉徴収の対象とされることはないといえることができる。

ウ 租税実務において、対価や報酬の支払者が非居住者等の役務の提供のための旅費等を航空会社やホテル等に直接支払った場合には、当該旅費等につき、国内源泉所得の対象となる人的役務の提供に対する報酬等に含まないものとすることができ、源泉徴収をしなくて差し支えないとされている(所得税基本通達161-19、212-4)ところ、これは、

人的役務の提供者がその人的役務の提供に要した実費相当額の支払を受けても、課税の対象とすべき経済的な利益が生じたとみるのが必ずしも妥当ではないことを根拠とするものと解される。本件裁決も、上記租税実務を前提として、「人的役務の提供に係る対価」には、実費その他経済的利益の生じないものは含まれないとの理解に基づくものと解されるところ、こうした理解からは、報酬等と明確に区別して支払われた実費相当の支払額が源泉徴収の対象とされることはないといえることができる。

(3) 人的役務の提供に要した実費相当の支払額を「人的役務の提供に係る対価」又は「人的役務の提供に対する報酬」に含めて源泉徴収の対象とすることは、経済的事態にそぐわないものであること

ア 来日する外国音楽家に対してそのニーズに合わせた渡航や運搬等のサービスを受けさせつつ、それに要する実費（渡航費等）を安価に抑えるには、外国芸能法人等又は外国音楽家自身をして、インターネットにより自身にとって最も利便性の高い条件で渡航や運搬等のサービスの内容を決定させた上で、ひとまず渡航費等の立替払をさせ、後日、人的役務の提供を受ける者において、これを精算する方法（以下「立替金精算払」という。）を取らざるを得ず、同人的役務の提供を受ける者が自ら上記サービスの内容を決定してそれに要する渡航費等を航空会社等に直接支払うことは、非現実的である。

こうした実情を踏まえれば、立替金精算払として渡航費等の支払がされても、それが外国音楽家の公演に係る報酬（出演料）の支払と明確に区別されている限り、支払者が航空会社等に対し同渡航費等を直接支払った場合と経済的事実同一であるといえるから、このような立替金精算払に係る実費相当の支払額を「人的役務の提供に係る対価」又は「人的役務の提供に対する報酬」であるとするのは経済的事態にそぐわない。

イ (ア) 仮に、人的役務の提供に要した実費相当の支払額を源泉徴収の対象とした場合には、当該人的役務を提供した外国事業者は、自らが立替払した実費相当分について源泉徴収後の79.58%（100%－20.42%）の支払しか受けることができず、差額分の損害を被ることになるところ、日本において確定申告を行えば、還付によって当該損失を回復することができるとしても、国内に恒久的施設を有しない外国事業者が国内で確定申告をすることはおよそ期待することができないし、仮に、確定申告をしたとしても、立替払をしてから確定申告による還付を受けることができるまでの間、当該損失を被り続けることになる。

(イ) 所得税法161条1項12号イに該当する国内源泉所得については、そもそも確定申告を通じた還付制度がないため、人的役務の提供に要した実費相当の支払額を源泉徴収の対象としたならば、人的役務を提供した外国音楽家に対し、当該源泉徴収により回復する手段がない損失を被らせることになる。

(ウ) 前記(ア)、(イ)のような不都合を回避するには、人的役務の提供を受ける者において、人的役務を提供する者に対し、源泉所得税等に相当する額を上乗せした支払をしなければならないことになるが、それでは人的役務の提供を受ける者の負担が重くなりすぎ、非居住者である芸能人等を日本に招いて人的役務の提供を受けることが事業として成立しなくなってしまう。

ウ これらのことからすれば、人的役務の提供に要した実費相当の支払額を「人的役務の提供に係る対価」又は「人的役務の提供に対する報酬」に含めて源泉徴収の対象とすること

は、経済的実態にそぐわないものであるといえる。

(4) 本件各支払は、外国事業者又は外国音楽家自身に対し、外国音楽家等の公演に係る報酬等とは明確に区別して、同公演のために要した外国音楽家等の渡航費等の実費相当額を支払うものであるから、本件各支払額は、源泉徴収の対象とされないこと

ア 以下の事実に照らせば、本件各支払は、外国音楽家の公演に係る報酬とは契約上も経理上も明確に区別して行われたものであり、同公演のために要した外国音楽家等の渡航費等の実費相当額を支払うものであったといえる。

(ア) 原告は、本件各支払先との間で外国音楽家の公演に係る契約を締結した際に、当該外国音楽家の公演に係る報酬（出演料）の金額とは別に、当該公演のために要した実費（渡航費等）を原告が負担する旨を合意し、その旨を契約書上に明記していた。

(イ) 原告は、本件各支払先から、外国音楽家の公演に係る出演料とは別に、渡航費等の請求書の発行を受けるとともに、当該渡航費等について航空会社や運送会社等が発行した請求書の提出を受け、両請求書の金額に相違ないことをあらかじめ確認した上で、上記出演料とは別途の振込手続によって、上記渡航費等の支払（本件各支払）を行った。

(ウ) 原告は、本件各支払先に対する出演料の支払については、公演の後に行っていたのに対し、本件各支払先に対する渡航費等の支払については、ごく一部の例外を除き、当該公演に先立って行っていた。

イ そうすると、前記（1）から（3）までで主張したところに照らせば、本件各支払額は、「人的役務の提供に係る対価」又は「人的役務の提供に対する報酬」には該当せず、源泉徴収の対象とされることはない。

ウ したがって、原告は、本件各支払の際に、本件各支払額について所得税等の源泉徴収をして、源泉所得税等を納付する義務を負っていたとはいえない。

(5) 仮に、本件各支払額が国内源泉所得（所得税法161条1項各号）に該当するとしても、そのうちの一部については、「人的役務の提供に対する報酬」に該当するものであり、「人的役務の提供に係る対価」に該当するものではないこと

ア 本件各支払先のうち、別表1の「番号」2、3、16、18及び19に対応する「支払先の口座名義」欄記載の各支払先（以下「本件5支払先」といい、本件5支払先に対する別表1記載の各支払を併せて「本件5支払」という。また、本件5支払への支払額を併せて「本件5支払額」という。）は、公演に出演等をした外国音楽家のメンバー又はスタッフ（以下、これらの者を併せて「外国音楽家等」という。）であって外国事業者ではない。そのため、仮に、本件5支払額が国内源泉所得（所得税法161条1項各号）に該当するとしても、「人的役務の提供に対する報酬」に該当するものであり、「人的役務の提供に係る対価」に該当するものではない。

イ また、番号3の支払は、音楽家グループ「B」の日本公演に係る渡航費等の支払であるところ、同公演に係る契約において原告の相手方当事者は「B」のボーカル兼ギターを担当する音楽家C（以下「C」という。）個人である。そのため、少なくとも、番号3の支払額については、仮に、これが国内源泉所得（所得税法161条1項各号）に該当するとしても、「人的役務の提供に対する報酬」に該当するものであり、「人的役務の提供に係る対価」に該当するものではない。

(被告の主張の要旨)

- (1) 「人的役務の提供に係る対価」には、外国事業者に対して支払われる「人的役務の提供」(所得税法161条1項6号)の対価の性質を有するもの全てが含まれること
- ア 「人的役務の提供に係る対価」は、その文理上、いかなる名目により支払われたものであるかにかかわらず、外国事業者に対し支払われる「人的役務の提供」(所得税法161条1項6号)の対価の性質を有するもの全てが含まれるものといえる。また、所得税法基本通達161-19及び161-24も、同様の実務上の取扱いを定めている。
- イ 「人的役務の提供に係る対価」の意義について上記アのように解することは、所得税法212条や昭和40年改正の趣旨に沿うものであり、妥当である。
- (ア) 所得税法212条は、「人的役務の提供に係る対価」の支払を受ける外国事業者から、直接、所得税を徴収することが困難であることなどから、当該所得税を能率的かつ確実に徴収するために「人的役務の提供に係る対価」を源泉徴収の対象とする一方で、外国事業者において人的役務の提供に要する経費を支出した場合には、別途、確定申告を行わせることによって純所得に対する課税(以下「純所得課税」という。)を実現するものであるといえる。このような同条の趣旨からすれば、「人的役務の提供に係る対価」には、外国事業者に対して支払われる「人的役務の提供」(同法161条1項6号)の対価の性質を有するもの全てが含まれるというべきである。
- (イ) 昭和40年改正は、人的役務を提供する事業が、一般的には事業上の拠点を必要とせず、期間も比較的短期であるため、単に申告による納税義務を課すのみでは課税を確保することが困難であることを考慮して、引き続き、「人的役務の提供に係る対価」を源泉徴収の対象とするとともに、同対価を総合課税(外国事業者が外国法人の場合には、法人税の課税)の対象とし、確定申告によって純所得課税を実現することができる道を残したことから、昭和40年改正前には、所定の手続を経ることによって源泉徴収の対象から除外することができた旅費等の経費分を含む「人的役務の提供に係る対価」の全額を源泉所得の対象としたものである。こうした昭和40年改正の趣旨からすれば、「人的役務の提供に係る対価」には、外国事業者に対して支払われる「人的役務の提供」(所得税法161条1項6号)の対価の性質を有するもの全てが含まれるというべきである。
- (2) 「人的役務の提供に対する報酬」には、人的役務の提供者に対し支払われる「人的役務の提供」(所得税法161条1項12号イ)の対価の性質を有するもの全てが含まれること
- ア 「人的役務の提供に対する報酬」は、その文理上、いかなる名目により支払われたものであるかにかかわらず、「人的役務の提供」(所得税法161条1項12号イ)の対価の性質を有するもの全てが含まれるものと解される。
- イ また、「人的役務の提供に対する報酬」の支払を受ける非居住者は、国外に居住することから、その者から直接、所得税を徴収することは困難であり、当該所得税を能率的かつ確実に徴収するために「人的役務の提供」(所得税法161条1項12号イ)の対価の性質を有するもの全てを源泉徴収の対象とすることは源泉徴収制度の趣旨(前記(1)イ(ア))とも整合する。
- ウ これらのことからすれば、「人的役務の提供に対する報酬」には、人的役務を提供する者に対し支払われる「人的役務の提供」(所得税法161条1項12号イ)の対価の性質を有するもの全てが含まれるというべきである。

(3) 本件各支払額は、「人的役務の提供に係る対価」に該当するから、原告は、本件各支払の際に、本件各支払額について所得税等の源泉徴収をして、源泉所得税等を納付する義務を負っていたこと

ア (ア) 本件各支払額は、外国事業者である本件各支払先に対し、本件各支払先が事業として人的役務の提供を行うのに要した渡航費等の名目で支払われたものであるものの、「人的役務の提供」(所得税法161条1項6号)の対価としての性質を有するものであることに変わりないから、前記(1)のとおり、「人的役務の提供に係る対価」に該当する。

(イ) なお、免税芸能法人等(租税特別措置法41条の22第1項)が支払を受ける「人的役務の提供に係る対価」について、租税条約の規定により所得税が免除される場合であっても、同「対価」について、その支払者に源泉徴収義務があることに変わりなく(実施特例法3条1項)、後日、当該免税芸能法人等が同源泉徴収に係る源泉所得税等の還付を受けることによって(実施特例法3条2項)、租税条約による所得税の免除の効果を享受することができるにとどまる。そのため、仮に、本件各支払額の全部又は一部に係る所得税が租税条約により免除されるものであったとしても、原告が本件各支払額について所得税等を源泉徴収し、源泉所得税等を納付する義務を負うことに変わりない。

イ また、仮に、本件各支払先の中の非居住者の中に音楽家本人が含まれていたとしても、本件各支払額のうち音楽家本人に支払われた金額は、人的役務の提供者に対し支払われた「人的役務の提供」(所得税法161条1項12号イ)の対価の性質を有するものであるから、上記(2)のとおり、「人的役務の提供に対する報酬」に該当することになる。

ウ したがって、原告は、本件各支払の際に、本件各支払額について所得税等の源泉徴収をして、源泉所得税等を納付する義務を負っていたといえる。

(4) 原告の主張はいずれも理由がないこと

ア (ア) 原告は、本件各支払額は本件各支払先の経費となるどころ、収入から費用を控除した額(純所得)が課税所得となるから、本件各支払額は所得税の課税対象とはなり得ず、源泉徴収の対象にもなり得ないと主張し、会計検査院指摘もこうした考えを前提としたものであると主張する。

(イ) a しかし、最高裁平成22年判決は、年金のうち所得税の課税対象にならないものについても、その支払者が源泉徴収義務を負う旨を判示している。同判示は、年金の中には所得税が課される年金とそうでない年金とがあり、更に一つの年金の中にも所得税の課税対象となる部分とそうでない部分があるところ、年金の支払者をして、これらを細かく仕分けさせなければならないこととなれば、支払者の手間と費用を増大させる結果になりかねないことから、一律に所得税法207条、208条を適用して支払者に源泉徴収義務を課しつつ、年金の受給権者をして、確定申告をさせて個別に精算させるのが相当であるとの考え方に基づくものと解される。そのため、課税所得を生じない支払である以上、同支払に係る金額が源泉徴収の対象にもならないとすることは、最高裁平成22年判決に反するものである。

b また、外国事業者に対して支払われる「人的役務の提供に係る対価」について

は、同「対価」に係る所得税を外国事業者から直接徴収することが困難であることから、一旦、その全額を源泉徴収の対象とした上で、外国事業者が所得税又は法人税の確定申告をすることにより、純所得課税を実現するというのが所得税法及び法人税法の構造である。そのため、報酬等と明確に区別された実費相当額が支払の対象となっていたとしても、人的役務の提供の「対価」としての性質を有するものであれば、「人的役務の提供に係る対価」に含まれ、その全額が源泉徴収の対象となることは、所得税法上、当然の前提とされている。

- c なお、会計検査院指摘は、平成22年度の税制改正によって、完全子法人株式等及び関連法人株式等に係る配当等の額がこれを受け取った法人の益金の額に算入されないこととされた（法人税法23条）ことに伴って生じた事象を対象とするものである。これに対し、外国事業者に支払われる「人的役務の提供に係る対価」について、全額を源泉徴収の対象としつつ、その後の申告により純所得課税を実現するという所得税法及び法人税法の構造（上記b）は、昭和40年改正当初から何ら変わっていない。そのため、会計検査院指摘は、こうした純所得課税を実現する所得税法及び法人税法の構造を否定するものではない。

(ウ) 以上より、前記(ア)の原告の主張は理由がない。

- イ (ア) 原告は、昭和40年改正後も、所得税基本通達が定められるまでの間、旧通達592が改正されなかったことを根拠に、昭和40年改正は、昭和40年改正前に所定の申告により源泉徴収の対象外とすることができた経費相当の支払額について源泉徴収の対象とすることを積極的に意図したものではないと主張する。

(イ) しかし、昭和40年改正の立案担当者は、昭和40年改正について、人的役務を提供する事業が事業上の拠点が必要とせず、期間も比較的短期であること、外国事業者による申告による納税義務を課するのみでは課税を確保することが困難であることなどを考慮して、「人的役務の提供に係る対価」を源泉徴収の対象とすることにし、最終的には申告による純所得課税を実現することができることから、源泉徴収の対象となる金額は支払われる「対価」の全額としたものである旨を明確に説明している。そのため、居住者への講演料の報酬に係る源泉徴収の取扱いについて定めた旧通達592が昭和45年7月1日に所得税基本通達が制定されるまで改正されなかったとしても、このことをもって、昭和40年改正が「人的役務の提供に係る対価」のうち実費相当の支払額について源泉徴収の対象とすることを積極的に意図したものではないと評価することはできない。

(ウ) 以上より、前記(ア)の原告の主張は理由がない。

- ウ (ア) 原告は、種々の裁判例や本件判決を自己の主張の裏付けとなる旨を主張するが、以下のとおり、これらの主張は、いずれも理由がない。

(イ) a まず、原告は、最高裁昭和41年判決を根拠として、実費相当の支払額は「人的役務の提供に係る対価」及び「人的役務の提供に対する報酬」から除外される旨を主張する。

しかし、最高裁昭和41年判決は、契約当事者の特殊な間柄、貸借に至った経緯、その金額等の具体的事実関係を基に、借主の固定資産税の負担が対価の意味を持つものとの認めるに足りる特別の事情はうかがわれなしているの

あって、上記負担が実費の負担であるという点のみに着目して対価にならないと判示しているわけではない。そのため、最高裁昭和41年判決からは、実費相当の支払額は「人的役務の提供に係る対価」及び「人的役務の提供に対する報酬」から除外されるべきであるとの結論を導くことはできない。

- b 次に、原告は、東京高裁昭和49年判決及び東京地裁昭和48年判決を引用して、裁判例上も、報酬と費用が明らかに区分されている場合には、費用相当の支払額については源泉徴収の対象とされるべきではないとの理解が前提とされている旨を主張する。

しかし、東京高裁昭和49年判決及び東京地裁昭和48年判決は、弁護士等の業務に関する報酬と費用が明確に区別されずに支払われた事案についてされた個別判断にすぎず、報酬と明確に区別された実費相当額の支払がされた場合において、支払者が同実費相当の支払額について源泉徴収義務を負うか否かという点につき判示したものではない。そのため、東京高裁昭和49年判決及び東京地裁昭和48年判決の各判示からは、報酬と明確に区別された実費相当の支払額について支払者が源泉徴収義務を負わないとの結論を導き出すことはできない。

- c また、原告は、本件裁決が「人的役務の提供に係る対価」には実費相当の支払額その他の経済的利益の生じないものは含まれないとの理解を前提としてしていると主張する。

しかし、本件裁決は、所得税基本通達161-19と同旨をいうにすぎないところ、同基本通達は、実費相当の支払額が「人的役務の提供に係る対価」に該当しない旨を定めたものではないから、本件裁決は、実費相当の支払額が「人的役務の提供に係る対価」に含まれないとの理解を前提としたものとはいえない。

(ウ) 以上より、原告の上記(イ)の各主張はいずれも理由がない。

- エ (ア) 原告は、実費相当の支払額を源泉徴収の対象とすることは、経済的実態にそぐわないものであると主張するが、以下のとおり、これらの主張は、いずれも理由がない。

- (イ) a まず、原告は、外国音楽家を日本に招いて人的役務の提供を受けるために要する渡航費等については立替金精算払をせざるを得ないから、こうした渡航費等の支払が外国音楽家の出演料の支払と明確に区別されている限り、支払者が航空会社等に対し同渡航費等を直接支払った場合と経済的実質が同一であるとして、これを人的役務の提供に係る「対価」の支払であるとするのは経済的な実態にそぐわない旨を主張する。

しかし、支払者が外国事業者に対し報酬等の名目で人的役務の提供に係る対価を支払い、外国事業者がその報酬等の中から渡航費等を支弁しても、その報酬等の全額が「人的役務の提供に係る対価」に当たることは疑う余地はないところ、その一部が報酬等と明確に区分されて支払われたとしても、その経済的実質に変わりはなく、当該部分が「人的役務の提供に係る対価」であることに変わりはない。また、「人的役務の提供に係る対価」の支払者が交通機関等に対して交通費等を直接支払っている場合には、当該支払が人的役務の提供に係る対

価であるのか、支払者自身の便宜のためであるのか明らかでなく、外国事業者において、その金額を知ること、その所得を算出することも困難であることから、当該金員について源泉徴収を要しないとする（所得税基本通達212-4）に合理性がある一方で、支払者が交通機関等に交通費等を直接支払っていない場合において、直接支払うことが實際上可能であったか否かによって「人的役務の提供に係る対価」としての性質が変更されると解すべき理由はない。

- b 次に、原告は、実費相当の支払額を源泉徴収の対象とした場合には、外国事業者は、確定申告をして還付金を受領するまで、立替払をした実費相当額の精算を十分に受けることができなくなること、所得税法161条1項12号イに当たる国内源泉所得については、確定申告をして還付金を受領する制度がないため、そもそも立替払をした実費相当額の精算を十分に受けることができないこと、このような不都合を回避するためには、上記実費相当の支払額に係る源泉所得税等相当額も人的役務の提供を受ける者の負担としなければならないが、それでは非居住者である芸能人等を日本に招いて人的役務の提供を受けることが事業として成立しなくなることを指摘して、外国音楽家を日本に招いて人的役務の提供を受けるために要する渡航費等の支払を「人的役務の提供に係る対価」の支払であるとするは経済的な実態にそぐわない旨を主張する。

しかし、外国事業者にとって、確定申告をして還付金を受領するまでの間、自らにおいて支出した渡航費等の精算を十分に受けることができなかつたり、「人的役務の提供に対する報酬」を受ける非居住者である芸能人等にとって、確定申告をして還付金を受領することができなかつたりしたとしても、それは立法上、当然に予定されたものにすぎない。昭和40年改正は、これらのことを当然の前提とした上で、昭和40年改正前には所定の手続を経ることにより、源泉徴収の対象から除外することができた経費分も含めた「対価」及び「報酬」の全額について、源泉徴収の対象としたものである。また、外国音楽家を日本に招いて人的役務の提供を受けることが事業として成立するか否かは、個別の経営状況によるのであり、そうした事情によって源泉徴収の範囲が変更されることになれば、かえって課税の公平に反することになる。

(ウ) 以上より、原告の上記(イ)の各主張はいずれも理由がない。

- オ(ア) 原告は、本件5支払先は、公演に出演等をした外国音楽家等であり外国事業者ではないから、本件5支払額が「人的役務の提供に係る対価」に該当する余地はなく、仮に、国内源泉所得（所得税法161条1項各号）に該当するとしても、これらは「人的役務の提供に対する報酬」に該当する旨を主張する。

(イ) a しかし、人的役務の提供に対する支払を受けた非居住者が人的役務の提供を行った芸能人等本人であったとしても、①同支払が外国事業者たる法人を当事者とする契約に基づき支払われたものである場合や②音楽家グループに所属する個人のうち1名を当事者とする契約に基づき当該音楽家1名が同音楽家グループの演奏等に対する支払をまとめて受けた場合には、そうした支払を受けた額は「人的役務の提供に係る対価」に該当するというべきである（所得税基本通

達204-27の準用)。

- b そして、本件5支払額のうち、番号18及び19の支払先に対する支払額は、いずれも外国事業者たる法人を当事者とする契約に基づき支払われたものであるから、これらの支払額は「人的役務の提供に係る対価」に該当する。
- c また、本件5支払額のうち、番号2、3及び16の支払先に対する支払額は、音楽家グループに所属する個人のうち1名を当事者とする契約に基づき、当該音楽家1名が同音楽家グループの演奏等に係る対価の支払をまとめて受けたものであるから、これらの支払額は「人的役務の提供に係る対価」に該当する。

(ウ) 以上より、原告の前記(ア)の主張はいずれも理由がない。

第4 当裁判所の判断

- 1 争点(原告は、本件各支払の際に、本件各支払額について所得税等の源泉徴収をして、源泉所得税等を納付する義務を負っていたといえるか。)についての判断

(1) 「人的役務の提供に係る対価」の意義について

ア 所得税法161条1項は、恒久的施設帰属所得のような純所得概念(純額ベース)で捉えられるものと、利子、配当のような収入金概念(総額ベース)で捉えられるものを、ともに「国内源泉所得」として総称しているところ、これらを一括して「所得」として表現することは混乱を招くことから、所得税法は、「国内源泉所得」と「所得」とを区別しており、例えば、国内源泉所得を純所得概念として用いる場合には、「国内源泉所得」ではなく、「国内源泉所得に係る所得」(同法102条、168条の2)といった文言を用いて表現している。

このような観点から、「人的役務の提供に係る対価」をみると、「対価」という文言は、「所得」という文言(同項1号、2号等)とは異なり、通常用語法としては、収入金概念に属するものといえるから、人的役務の提供をした者にとって、同人的役務の提供に対して支払を受けた収入金額の総額を意味するものであるといえる。そのため、支払額の中に、同支払に係る収入を得るための犠牲として支出され、当該収入の一部をもって充当されるべき対応関係にある費用相当額が含まれていたとしても、同費用相当額は収入金額の一部として「対価」に含まれるものというべきである。

イ 「人的役務の提供に係る対価」について、上記アのように、収入金額の総額を意味し、「対価」を得るために要した費用相当の支払額を含むものと解することは、同「対価」の支払を受けた外国事業者に対する同「対価」についての課税の構造とも整合する。

(ア) すなわち、前記第2の2(1)ア、(2)のとおり、「人的役務の提供に係る対価」の支払を受けた外国事業者である非居住者は、国内源泉所得である同「対価」の支払を受ける際に、同「対価」の額そのものに100分の20の税率を乗じた額(所得税法213条1項1号)分の所得税の源泉徴収を受ける(同法212条1項)一方で、非居住者の所得税の総合課税(同法164条1項)の規定の適用を受けるため、非居住者の総合課税に係る所得税の確定申告をすることにより、課税の対象となる純所得を課税標準とする税額を計算した上で、同税額から上記源泉徴収に係る源泉所得税額を控除し、控除しきれなかったときはその分の還付を受けることができるのであって(同法165条1項、166条、120条1項6号、138条1項)、同「対価」についての所得税について、最終的に純所得課税を受けることができるという構造になっている。

- (イ) また、前記第2の2(1)イ、(2)のとおり、「人的役務の提供に係る対価」の支払を受けた外国事業者である外国法人は、国内源泉所得である同「対価」の額そのものに100分の20の税率を乗じた額の所得税の納税義務を負い(所得税法178条、179条1号)、同「対価」の支払の際に、同額分の所得税の源泉徴収を受ける(同法212条1項、213条1項1号)一方で、同「対価」はその支払を受けた事業年度における法人税の課税標準にもなっており(法人税法141条、138条1項4号)、ある事業年度における法人税については、益金の額から損金の額を控除した純所得が課税標準の額とされ(同法142条、142条の10)、法人税の確定申告をすることにより、同純所得を課税標準とする法人税額を計算した上で、同法人税額から上記源泉徴収に係る源泉所得税を控除し、控除しきれなかったときはその分の還付を受けることができるのであって(同法144条の6第1項5号、144条の11、145条、68条)、同「対価」の課税について、所得税及び法人税の課税を一体としてみたときには、最終的に純所得課税を受けることができるという構造になっている。
- (ウ) このような課税の構造からすると、「人的役務の提供に係る対価」の支払を受けた外国事業者は、同「対価」について、最終的に純所得課税を受けることができるものの、そのためには、外国事業者において、非居住者の総合課税の対象となる所得税又は法人税の確定申告をしなければならないというべきであり、所得税法及び法人税法が、同「対価」の支払を受ける者に対し、同「対価」に係る純所得の確定申告をする義務を負わせる一方で、同「対価」の支払者に対し、同「対価」に係る純所得について源泉徴収をする義務を負わせているとは解されないから、同源泉徴収については、同「対価」に係る収入金額の総額を対象とするものであるというべきである。そのため、「対価」について、上記アのように、これを「人的役務の提供」(所得税法161条1項6号)に対して支払われた収入金額の総額を意味し、「対価」を得るために要した費用相当の支払額を含むものと解することは、「対価」の支払を受けた外国事業者に対する同「対価」についての所得税の課税の構造とも整合する。
- ウ 上記イのような課税の構造は、昭和40年改正により創設されたものであるところ、昭和40年改正の趣旨(乙73〔189頁及び190頁〕、76〔233頁、237頁から239頁まで、245頁〕)に照らせば、「人的役務の提供に係る対価」について、これを「対価」として支払われる収入金額の総額を意味するものであり、「対価」を得るために要した費用相当の支払額を含むものであると解すべきであることは、一層、明らかであるといえる。
- (ア) すなわち、昭和40年改正前の所得税法においては、外国事業者が国内で行う人的役務の提供について対価の支払を受けた場合において、当該外国事業者が恒久的施設を有しないときは、原則として、同対価の支払額に20%の税率を乗じた額を税額とする源泉分離課税が行われていたが、当該外国事業者において、対価の支払者を通じ、以下の①から④までに掲げる事項を記載した申告書を政府に提出したときは、例外として、①のうち非居住者に支払うべきものと④との合計額をもって、上記の20%の税率による課税を受けるべき金額とすることとされていた。
- ① その対価のうちから、その事業のために人的役務の提供をする者に対して支払うべき給与又は報酬で、その者の国内における人的役務の提供に対応するもの

- ② その国内における事業の遂行のために支出する旅費及び運送費
 - ③ その国内における事業の遂行のために支出費用で②以外のもののうち国内で支出するもの
 - ④ その対価から①から③までの合計額を控除した残額
- (イ) しかし、当時、我が国が締結していた租税条約には、芸能等事業を国内で行う場合には、国内に恒久的施設を有する者とみなして、同事業に係る人的役務の提供が行われた国に課税権を留保する方式（以下「みなしP E方式」という。）を採用するものが少なくなく、みなしP E方式の下では、恒久的施設の有無にかかわらず、国内において行う芸能等事業に係る所得の計算上、恒久的施設のために生じた費用を経費に算入することが認められ、純所得課税が行われることとなっていたことから、上記（ア）のように特定の費用のみを経費に算入する余地を認める所得の計算方法は、みなしP E方式の下における純所得課税とは整合しなかった。また、實際上、上記（ア）の申告書が提出される例は少なく、ほとんどの場合において、対価として支払われる総額についての源泉分離課税が行われているのが実態であった。
- (ウ) そこで、昭和40年改正は、外国事業者が国内で行う人的役務の提供について対価の支払を受けた場合における課税の方式について、前記（ア）を改め、前記イのとおり、恒久的施設の有無にかかわらず、外国事業者である非居住者に支払われた対価については総合課税の対象とし、外国事業者である外国法人に支払われた対価については法人税の課税対象とすることにより、それぞれ確定申告をすることで純所得課税を受けることができるようにした。

他方で、昭和40年改正は、外国事業者が国内において行う人的役務の提供事業が、一般に、国内に事業上の拠点を必要とせず、それが行われる期間も比較的短期であることから、単に、その対価に係る所得を確定申告の対象としただけでは課税を確保することが困難であることを考慮して、同対価について、引き続き源泉徴収の対象とすることとし、外国事業者において、上記の確定申告をすることにより純所得課税を受けることができることから、源泉徴収の対象となる金額については対価として支払われる総額とした。

- (エ) このような昭和40年改正の趣旨に照らすと、所得税法及び法人税法が採用する「人的役務の提供に係る対価」に対する課税の構造において、純所得課税を受けるには、飽くまで総合課税の対象となる所得税又は法人税の確定申告をすることが必要であって、源泉徴収の対象は「対価」として支払われる外国事業者の収入金額の総額であり、「対価」を得るために要した費用相当の支払額を含むものと解さざるを得ない。
- (オ) a なお、原告は、昭和40年改正後も、所得税基本通達が定められるまでの間、旧通達592が改正されなかったことを根拠に、昭和40年改正は、それまで所定の申告により源泉徴収の対象から除外することができた経費相当の支払額まで源泉徴収の対象とすることを意図するものではないなどと主張するが、こうした主張は、昭和40年改正当時の立案担当者らの解説（乙73〔189頁及び190頁〕、76〔233頁、237頁から239頁まで、245頁〕）や関連法規の構造（前記イ）と整合しない独自の見解といわざるを得ず、採用することができない。
- b また、原告は、昭和40年改正当時とは社会経済状況が大きく異なっているから、

昭和40年改正の趣旨を根拠として、報酬等と明確に区別された実費相当の支払額が源泉徴収の対象とされると解釈することはできないと主張するが、社会経済状況の変化を理由として昭和40年改正の趣旨や関連法規の構造に反した解釈をすることは、現行法の解釈としては採用することができない。

エ したがって、「人的役務の提供に係る対価」は、「対価」として支払われる外国事業者の収入金額の総額であり、「対価」を得るために要した費用相当の支払額を含むものといえる。

オ 原告は、人的役務の提供そのものに対する報酬等とは明確に区別された実費相当の支払額は、「人的役務の提供に係る対価」には該当せず、源泉徴収（所得税法212条）の対象とはされることはない旨を主張するが、以下のとおり、いずれの主張も採用することができない。

(ア) a まず、原告は、報酬等と明確に区別された実費相当額の支払を受けても、会計上、これを収入として計上しないのが通常であるから、そのような支払を受けても、税務上、収入とされるべきではないし、仮に、税務上の収入とされたとしても、これが立替払された経費の精算として支払われたものであれば、結局、同支払を受けたことによる課税所得は生じないから、いずれにしても、源泉徴収の対象とされる「人的役務の提供に係る対価」の支払を受けたことにはならない旨を主張する。

b しかし、前記アからウまで述べたとおり、「対価」という文言の通常用語法のほか、「人的役務の提供に係る対価」の支払を受けた外国事業者に対する同「対価」についての課税の構造、そのような課税の構造を創設した昭和40年改正の趣旨に照らせば、「対価」とは「人的役務の提供」（所得税法161条1項6号）に対する支払総額であり、「対価」を得るために要した費用相当の支払額を含むものと解さざるを得ない。原告は、経費の精算を受けても課税所得が生じないことを強調するが、外国事業者において、経費を控除した純所得についての課税を受けるためには、飽くまで、非居住者の総合課税の対象となる所得税又は法人税の確定申告を要するのであり、確定申告をすることなく、源泉徴収の対象である「対価」から同経費相当の支払額を除外することはできないものといわなければならない。このことは、外国事業者に対する支払額のうち、経費の精算部分と純所得となるべき外国事業者の利益部分が明確に区別されているか否かによって異なるものではなく、こうした場合において、昭和40年改正の趣旨や関連法規の構造に反して、後者のみを「対価」として扱い、前者を「対価」から除外すべきであるとの主張は、現行法の解釈としては、採用することができない。

c なお、原告が前記aの主張の裏付けとして引用する会計検査院指摘やその他の裁判例等は、いずれも原告の主張を十分に裏付けるものではない。

(a) まず、会計検査院指摘についてであるが、これは、原則としてその全額について法人税の課税の対象とはならない完全子法人株式会社等及び関連法人株式等に係る配当等の額の源泉徴収をすることを問題視するものであるところ、「人的役務の提供に係る対価」は、上記配当等の額とは異なり、非居住者の総合課税又は外国法人の法人税の課税の対象となる純所得部分を含む概念であることからすると、上記配当等と同「対価」を同列に論ずることはできない。そのため、

会計検査院指摘は、原告の前記 a の主張を十分に裏付けるものではない。

(b) 次に、所得税基本通達 161-19 第 2 文の定め（「人的役務の提供に係る対価」の支払者が宿泊施設、交通機関等に対して滞在費、旅費等を直接支払い、その額が費用として通常必要であると認められる範囲内のものであるときは、同「対価」に含まれないものとするができる旨の定め）についてであるが、このような取扱いがされる趣旨は、人的役務の提供を受ける者が宿泊施設、交通機関等に対して直接、滞在費、旅費等を支払うことによって得られるサービスは、人的役務の提供を受ける者がその役務の提供者を自己の支配下に置くためのものであって、それによって人的役務の提供をする者に経済的利益が生じたとみることが必ずしも妥当しない場合があるからである。そうすると、少なくとも、人的役務の提供をする外国芸能法人等又は外国音楽家自身において、自らにとって最も利便性の高い条件で渡航や運送等のサービスの内容を決定して料金を支払い、そのようにして決定されたサービスの料金について、人的役務の提供を受ける者が立替金精算払をするにとどまる場合には、このような渡航や運送等のサービスについて、人的役務の提供を受ける者がその役務の提供者を自己の支配下に置くためにされたものであるとはいきれない部分が少なからず生ずるから、上記の取扱いがされる趣旨は妥当しないものといえる。原告の主張を前提とすれば、本件各支払額は、こうした立替金精算払の額であるというのであるから、上記所得税基本通達の定めは原告の前記 a の主張を十分に裏付けるものとはいえない。

(c) そのほかにも、原告は、最高裁昭和 41 年判決、東京高裁昭和 49 年判決及び東京地裁昭和 48 年判決並びに本件裁決を、前記 a の主張を裏付ける先例として引用する。

しかし、このうちの最高裁昭和 41 年判決は、建物の貸借関係について使用貸借としての性質決定をすることができるか否かについて判示したものであり、源泉徴収の対象とされるべき国内源泉所得への該当性が問題となっている本件とは事案が大きく異なるから、原告の前記 a の主張を十分に裏付けるものとはいえない。

また、東京高裁昭和 49 年判決及び東京地裁昭和 48 年判決は、報酬部分の支払と実費相当額部分の支払とが明確に区別されていない事案について、その全額が源泉徴収の対象となる旨を判示したものとどまり、かかる判示の反対解釈として、両者の区別が明確にされていれば実費相当の支払額が源泉徴収の対象とはされないという結論を導くことはできないから、両判決は、原告の前記 a の主張を十分に裏付けるものとはいえない。

さらに、本件裁決は、所得税基本通達 161-19 と同旨をいうものであるところ、同基本通達は、人的役務の提供に要する旅費、滞在費等を「人的役務の提供に係る対価」の支払者が負担する場合におけるその負担する費用は同「対価」に含まれる旨を明確に定めるものであり、上記 (b) も併せ考慮すれば、本件裁決は、原告の前記 a の主張を十分に裏付けるものとはいえない。

d これらのことからすると、前記 a の原告の主張は採用することができない。

(イ) a また、原告は、外国音楽家を日本に招いて人的役務の提供を受ける者が、そのために要する渡航費等として、外国音楽家の報酬とは区別して立替金精算払をすることは、航空会社等に対し同渡航費等を直接支払うこととその経済的実質が同一であるから、これを人的役務の提供に係る「対価」の支払であるとするは経済的な実態にそぐわない旨を主張する。

しかし、人的役務の提供を受ける者が宿泊施設、交通機関等に対して直接、滞在費、旅費等を支払う場合には、それによって得られるサービスは、人的役務の提供を受ける者がその役務の提供者を自己の支配下に置くためのものであり、人的役務の提供をする者にサービス相当額の経済的利益が生じたとみることが必ずしも経済的な実態にそぐわないことが少なくないといえる。これに対し、人的役務の提供をする外国芸能法人等又は外国音楽家自身において、自らにとって最も利便性の高い条件で渡航や運送等のサービスの内容を決定して料金を支払い、そのようにして決定されたサービスの料金について人的役務の提供を受ける者が立替金精算払をするにとどまる場合には、このような渡航や運送等のサービスについて、人的役務の提供を受ける者がその役務の提供者を自己の支配下に置くためにされたものであるとはいききれない部分が少なからず生ずるから、一旦、人的役務の提供をする外国芸能法人等又は外国音楽家自身にサービス相当額の経済的利益が生じたものとして扱い、その後の純所得の計算上、人的役務の提供に要した費用を控除すべき経費と扱うことが、経済的な実態にそぐわない扱いであるということとはできない。

そのため、原告の上記主張は採用することができない。

b そのほかにも、原告は、実費相当の支払額まで源泉徴収の対象とした場合には、同実費を立替払した者（人的役務の提供をする者）に不当な経済的な負担を強いることになるか、それを回避するために人的役務の提供を受ける者において当該負担を肩代わりすることは非現実的であるなどと主張する。

しかし、原告の主張する経済的な負担は、外国事業者や外国音楽家の国内源泉所得について源泉徴収の対象とすることから生ずるものであるところ、これらの国内源泉所得については、外国事業者や外国音楽家に申告による納税義務を課しただけでは十分な課税を確保することができないことから、源泉徴収の対象とすることとされているのであり、そのことは合理的な立法上の措置であるといえることができる。

そのため、原告の主張する経済的な負担は、所得税法その他の関連法令において当然に予定されたものにとどまるといわざるを得ず、そうした負担の存在を理由として、昭和40年改正の趣旨や関連法規の構造に反した解釈をすることは、現行法の解釈としては採用することができない。

(2) 本件各支払額が「人的役務の提供に係る対価」に該当するかについて

ア 本件各支払額は、本件各支払先が事業として人的役務の提供を行うのに要した渡航費等の立替払額の精算として支払われたものであるところ、上記(1)のとおり、このような費用相当の支払額も「人的役務の提供に係る対価」に含まれるというべきであるから、いずれもその全額が同「対価」に該当する。

イ なお、原告は、本件5支払先は外国事業者ではなく、公演に出演等をした外国音楽家等であるとして、本件5支払額が仮に国内源泉所得に該当するとしても、それは「人的役務

の提供に係る対価」ではなく、「人的役務の提供に対する報酬」である旨を主張する。

(ア) しかし、「人的役務の提供」(所得税法161条1項6号)は、非居住者が営む自己以外の者の人的役務の提供又は外国法人が営む人的役務の提供を意味するものであるのに対し、「人的役務の提供」(同項12号イ)は、非居住者自身の人的役務の提供を意味するものであることからすれば(前記第2の2(3)ア(イ))、人的役務の提供に対する支払額がいずれの「人的役務の提供」に対するものであるかについては、支払の原因となる契約の当事者と同契約に基づき人的役務を提供する者との関係等に照らして判定するのが相当である。

(イ) そして、支払の原因となる契約の当事者が外国事業者たる法人であるときは、同契約に基づき行われた支払は、外国法人が営む人的役務の提供に対する支払であるといえるところ、本件5支払のうち、番号18及び19の各支払は、いずれも外国事業者たる法人を当事者とする契約に基づくものであるから(乙81、82)、本件5支払額のうち、番号18及び19の各支払先に対する支払額は、いずれも「人的役務の提供に係る対価」に該当する。

(ウ) また、支払の原因となる契約の当事者が人的役務を提供する個人であった場合においても、同契約が当該個人と共同して人的役務を提供する他のメンバーに係る人的役務の提供やこれに対する支払についても合意されたものであり、当該個人が他のメンバーの分もまとめて人的役務の提供に対する支払を受けたものであるときは、その支払は、他のメンバーを含めた全員の人的役務の提供に対する支払であるから、「人的役務の提供」(所得税法161条1項6号)に対する支払であるといえる。そして、本件5支払のうち、番号2、3及び16の支払は、音楽家グループに所属する個人のうち1名を当事者とする契約に基づくものではあるが、同契約は、当該1名と共同して公演等を行う同音楽家グループの他のメンバーによる人的役務の提供及びこれに対する支払についても合意されたものであり、当該1名が音楽家グループ全体の公演等に対する支払をまとめて受けたものであるといえるから(甲21の1、21の2、乙80)、本件5支払額のうち、番号2、3及び16の各支払先に対する支払額は、いずれも「人的役務の提供に係る対価」に該当する。

(エ) そのため、この点に関する原告の主張は採用することができない。

(3) 本件各支払額について所得税等の源泉徴収をすることと租税条約との関係について

ア 上記(2)のとおり、本件各支払額は、いずれも「人的役務の提供に係る対価」に該当するところ、同「対価」に係る外国事業者の所得は、番号3及び22の各支払に係るものを除き、いずれも、租税条約上、我が国の所得税を課することができる所得(日米租税条約16条2項本文、日英租税条約16条2項、日加租税条約17条2項第1文及び日・デンマーク租税条約7条1項、5条3項(b))に該当する。

そのため、本件各支払額のうち、番号3及び22の各支払に係るものを除き、我が国において所得税等の源泉徴収をしたとしても、租税条約に何ら抵触するものではない。

イ 他方で、本件各支払のうち、番号3の支払の相手はドイツ居住のCであり、番号22の支払の相手はイタリア居住のDであるところ、これらの支払について適用される日独租税条約及び日伊租税条約は、原則として、ある企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内で事業を行わない限り、当該他方の締約国の租税を免除すること

としつつ（日独租税条約7条1項、日伊租税条約7条1項）、芸能人等の役務が一方の締約国内において他方の締約国の企業により提供される場合において、その役務を行う芸能人等が直接又は間接に当該企業を支配しているときは、例外的に、芸能人等の役務提供により当該企業が取得する利得に対して当該一方の締約国に課税権を認めている（日独租税条約17条2項、日伊租税条約17条2項）。そうすると、番号3及び番号22の各支払は、外国事業者が恒久的施設を通じて国内で行った事業についてされたものではないから、人的役務を提供した外国音楽家が支払を受けた外国事業者を直接又は間接に支配していない限り、我が国の所得税等は免除されることになる。

もっとも、免税芸能法人等（租税特別措置法41条の22第1項）が支払を受ける「人的役務提供に係る対価」に係る所得について、租税条約上、我が国の所得税等が免除されていても、同「対価」については、その支払者に源泉徴収義務があり（実施特例法3条1項）、免税芸能法人等が還付請求をすることにより、源泉徴収された金額が免税芸能法人等に還付されるにとどまる（同条2項。ただし、免税芸能法人等において、我が国の所得税等が免除されていない音楽家に対する報酬（日独租税条約17条1項及び日伊租税条約17条1項）についての源泉徴収をすべき所得税等がある場合には、その徴収すべき所得税等が納付された後に、上記還付が行われる（同条3項。）。）。

そのため、番号3及び22の各支払に係る外国事業者の所得が、仮に、日独租税条約及び日伊租税条約において、我が国の所得税等が免除されるものであったとしても、我が国において番号3及び22の各支払額についての所得税等の源泉徴収をすることは、その後の還付手続を通じて所得税等の免除の効果を実現するという実施特例法の関連規定を前提とすれば、租税条約に抵触するものではない。

ウ したがって、本件各支払額についての所得税等の源泉徴収をすることは、租税条約に抵触しない。

（4）結論

したがって、原告は、本件各支払の際に、本件各支払額について所得税等の源泉徴収をして、源泉所得税等を納付する義務を負っていたといえる。

2 本件各処分 of 適法性

（1）原告が本件各支払について負う源泉徴収義務

上記1で説示したところによれば、本件各支払額は、いずれも本件各支払先である外国芸能法人等の国内源泉所得である「人的役務の提供に係る対価」に該当する。

したがって、原告は、本件各金員の支払をする際に、本件各支払額について源泉所得税等を徴収し、その徴収する日の属する月の翌月10日までに、これを納付しなければならない義務を負う。

（2）本件各納税告知処分の適法性

本件各支払額について原告の納付すべき各源泉所得税等の額（以下「本件各源泉所得税等額」という。）は、本件各支払額にそれぞれ100分の20.42の税率（所得税法213条1項1号及び復興財確法28条2項）を乗じて計算した額（別表1の「支払額（円換算額）×0.2042」欄記載の各額）になるところ、これらの金額は、いずれも本件各納税告知処分における納付すべき各税額（甲2〔7枚目の「⑤納付すべき所得税及び復興所得税の額」欄記載の各税額〕と同額である。

したがって、本件各納税告知処分はいずれも適法である。

(3) 本件各賦課決定処分の適法性

上記(2)のとおり、本件各納税告知処分はいずれも適法であるから、本件各源泉所得税等額に係る各不納付加算税の額は、本件各源泉所得税等額(ただし、国税通則法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数を切り捨てた後のもの)に100分の10の割合(同法67条1項)を乗じて算定した額(別表2の「賦課決定処分(不納付加算税の額)」欄記載の各額)になるところ、これらの金額は、本件各賦課決定処分における各不納付加算税の額(甲2〔2枚目及び5枚目の各「不納付加算税等」の「税額」欄記載の各額〕)と同額である。また、全証拠を総合しても、原告が法定納期限までに本件各源泉所得税等額を納付しなかったことについて「正当な理由」(同項ただし書)は認められない。

したがって、本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

3 結論

よって、原告の請求は、いずれも理由がないから棄却することとし、主文のとおり判決する。

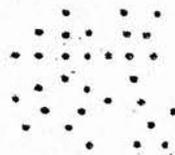
東京地方裁判所民事第3部

裁判長裁判官 市原 義孝

裁判官 依田 吉人

裁判官佐々木健詞は差し支えのため、署名押印することができない。

裁判長裁判官 市原 義孝

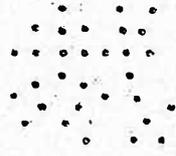


(別紙1)

指定代理人目録

八屋 敦子 今西 貴洋 若狭 圭悟 三上 寛治 小澤 信彦
赤岩 剛広

以上



(別紙2)

関係法令の定め

1 所得税法及び所得税法施行令の定め

(1) 各種定義

- 5 ア 所得税法2条1項3号は、国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて1年以上住所を有する個人を「**居住者**」と定義し、同項5号は、居住者以外の個人を「**非居住者**」と定義する。
- イ 所得税法2条1項6号は、国内に本店又は主たる事務所を有する法人を「**内国法人**」と定義し、同項7号は、内国法人以外の法人を「**外国法人**」と定義する（以下、非居住者と外国法人を併せて「**非居住者等**」という。）。
- 10 ウ 所得税法2条1項8号の4本文は、以下の①から③までに該当するものを「**恒久的施設**」と定義し、同号ただし書は、我が国が締結した所得に対する租税に関する二重課税の回避又は脱税の防止のための条約（以下「**租税条約**」という。）において異なる定めがある場合には、その条約の適用を受ける非居住者又は外国法人については、その条約において恒久的施設と定められたもの（国内にあるものに限る。）をもって、恒久的施設とする旨を定める。
- 15 ① 非居住者等の国内にある支店、工場その他事業を行う一定の場所であって政令で定めるもの
- 20 ② 非居住者等の国内にある建設若しくは据付けの工事又はこれらの指揮監督の役務の提供を行う場所その他これに準ずるものとして政令で定めるもの
- ③ 非居住者等が国内に置く自己のために契約を締結する権限のある者
- 25 その他これに準ずる者であって政令で定めるもの

(2) 非居住者等の納税義務、課税所得の範囲、国内源泉所得及び非居住者等
に対する課税の方法

ア 所得税法5条は、非居住者等の納税義務について、以下のとおり定める。

5 (ア) 所得税法5条2項1号は、非居住者は、国内源泉所得を有するときは、所得税を納める義務を負う旨を定める。

(イ) 所得税法5条4項は、外国法人は、外国法人課税所得の支払を受けるときは、所得税を納める義務を負う旨を定める。

10 イ 所得税法7条は、非居住者等の課税所得について、以下のとおり定める。

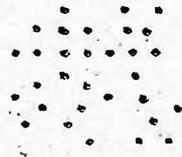
(ア) 所得税法7条1項3号は、同法164条1項各号（非居住者に対する課税の方法）に掲げる非居住者の区分に応じ、それぞれ同項各号及び同条2項各号に定める国内源泉所得が非居住者の課税所得になる旨を定める。

15 (イ) 所得税法7条1項5号は、同法161条1項6号に掲げる国内源泉所得が外国法人課税所得になる旨を定める。

20 ウ 所得税法161条1項（ただし、平成28年3月31日以前に支払を受けるべき国内源泉所得については、平成26年法律第10号による改正前の同条。以下同じ。）は、国内源泉所得について、以下のとおり定める。

(ア)a 所得税法161条1項6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あって政令で定めるものを行う者（以下、同事業を行う非居住者等を「**外国事業者**」という。）が受ける当該人的役務の提供に係る対価を国内源泉所得の一つとして定める。

25 b 所得税法施行令282条1号は、所得税法161条1項6号に規定する政令で定める事業の一つとして、映画若しくは演劇の俳優、

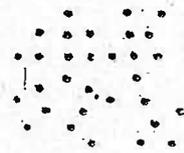


音楽家その他の芸能人又は職業運動家（以下「**芸能人等**」ということがある。）の役務の提供を主たる内容とする事業（以下「**芸能等事業**」ということがある。）を定める。

5 (イ) 所得税法161条1項12号イ（ただし、平成28年3月31日以前に支払を受けるべき国内源泉所得については、平成26年法律第10号による改正前の同条8号イ。以下同じ。）は、「俸給、給料(中略)又はこれらの性質を有する給与その他の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その他の人的役務の提供(括弧内省略)に基因するもの」（以下、単に「**人的役務の提供に対する報酬**」ということがある。）を国内源泉所得の一つとして定める。

10 (ウ)a 平成26年法律第10号による改正後の所得税法161条1項1号は、非居住者が恒久的施設を通じて事業を行う場合において、当該恒久的施設が当該非居住者から独立して事業を行う者であるとしたならば、当該恒久的施設が果たす機能、当該恒久的施設において使用する資産、当該恒久的施設と当該非居住者の事業場等（当該非居住者の事業に係る事業場その他これに準ずるものとして政令で定めるものであって当該恒久的施設以外のものをいう。）との間の内部取引その他の状況を勘案して、当該恒久的施設に帰せられるべき所得（当該恒久的施設の譲渡により生ずる所得を含む。以下、所得税法において「**恒久的施設帰属所得**」という。）を国内源泉所得の一つとして定める。

15 b 平成26年法律第10号による改正前の所得税法161条1号は、国内において行う事業から生じ、又は国内にある資産の運用、保有若しくは譲渡により生ずる所得（同条2号から12号までに該当するものを除く。）その他その源泉が国内にある所得として政令で定めるものを国内源泉所得の一つとして定める。



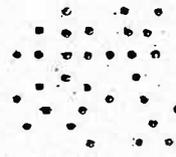
エ 所得税法164条等は、非居住者に対する課税の方法について、以下のとおり定める。

5 (ア)a 所得税法164条1項は、非居住者の有する同法161条1項6号に掲げる国内源泉所得に係る所得税の額は、非居住者に対する所得税の総合課税の規定（同法第3編第2章第2節第1款）を適用して計算する旨を定める。

10 b 所得税法165条1項は、非居住者に対する所得税の総合課税の規定を適用して計算する所得税（以下「**非居住者の総合課税に係る所得税**」という。）の課税標準及び所得税の額は、原則として、居住者に係る所得税の課税標準、税額等の計算に関する規定（同法第2編第1章から第4章までの規定）に準じて計算した金額とする旨を定める。

15 c 所得税法166条1項第1文は、非居住者の総合課税に係る所得税についての申告、納付及び還付について、居住者に係る申告、納付及び還付の規定（同法第2編第5章及び第6章の規定。平成28年分以前の所得税については、同編第5章の規定。以下同じ。）を準用する旨を定める。

20 (イ)a 所得税法164条2項は、非居住者の有する同法161条1項12号に掲げる国内源泉所得に係る所得税の額（恒久的施設帰属所得に該当する場合を除く。ただし、平成28年分以前の所得税については、①国内に支店、工場その他事業を行う一定の場所で政令で定めるものを有する非居住者の国内源泉所得、②国内において建設、据付け、組立てその他の作業又はその作業の指揮監督の役務の提供（以下「**建設作業等**」という。）を一年を超えて行う①以外の
25 非居住者の国内源泉所得であって、建設作業等に係る事業に帰属するもの及び③国内に自己のために契約を締結する権限のある者



その他これに準ずる者で政令で定めるもの（以下「**代理人等**」という。）を置く①以外の非居住者の国内源泉所得であつて、代理人等を通じて行う事業に帰属するものを除く。以下同じ。）は、非居住者に対する所得税の分離課税（所得税法第3編第2章第3節）の規定を適用して計算する旨を定める。

b 所得税法169条柱書きは、非居住者の有する同法161条1項12号に掲げる国内源泉所得については、他の所得と区分して所得税を課するものとし、その所得税（以下「**非居住者の分離課税に係る所得税**」という。）の課税標準は、その支払を受けるべき当該国内源泉所得の金額とする旨を定める。

c 所得税法170条は、非居住者の分離課税に係る所得税の額は、前記aの国内源泉所得の金額に100分の20の税率を乗じて計算した金額とする旨を定める。

オ 所得税法178条及び179条は、外国法人に対する課税の方法について、以下のとおり定める。

(ア) 所得税法178条は、同法161条1項6号に掲げる国内源泉所得について外国法人に課する所得税の課税標準は、その外国法人が支払を受けるべき同国内源泉所得（政令で定めるものを除く。）の金額とする旨を定める。

(イ) 所得税法179条1号は、上記(ア)の国内源泉所得について外国法人に対して課する所得税の額は、同国内源泉所得の額に100分の20の税率を乗じて計算した金額とする旨を定める。

(3) 源泉徴収

ア 所得税法212条1項は、非居住者に対し国内において同法161条1項6号及び12号イに定める国内源泉所得の支払をする者又は外国法人に対し国内において同項6号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を定める。

5 イ 所得税法213条1項1号は、非居住者に対し国内において同法161条1項6号及び12号イ又はハに定める国内源泉所得の支払をする際に同法212条1項の規定により徴収すべき所得税の額は、これらの国内源泉所得の額に100分の20の税率を乗じて計算した金額とする旨を定める。

10 ウ 所得税法215条は、国内において同法161条1項6号に規定する事業を行う非居住者等が「対価」（同項6号）につき同法212条1項の規定により所得税を徴収された場合には、政令で定めるところにより、当該非居住者等が当該所得税を徴収された同「対価」のうちから当該事業のために人的役務の提供をする非居住者に対してその人的役務の提供につき支払う同法161条1項12号イ又はハに掲げる給与又は報酬について、その支払の際、同法212条1項の規定による所得税の徴収が行われたものとみなす旨を定める。

20 エ 所得税法204条1項5号は、居住者に対し国内において映画、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（指揮、監督その他政令で定めるものを含む。）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（これらのうち不特定多数の者から受けるものを除く。以下、単に、「**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**」という。）の支払をする者は、その支払の際、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、これを納付しなければならない旨を定める。

(4) 確定申告及び還付

ア 所得税法120条1項（令和3年法律11号による改正前のもの。以下同じ。）柱書き第1文は、居住者は、その年分の総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額の合計額が同法第2章第4節（所得控除）の規定による雑損控除その他の控除の額の合計額を超える場合において、当該総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額からこれらの控除の額を同法87条2項（所得控除の順序）の規定に準じて控除した後の金額をそれぞれ課税総所得金額、課税退職所得金額又は課税山林所得金額とみなして同法89条（税率）の規定を適用して計算した場合の所得税の額の合計額が配当控除の額を超えるときは、同法123条1項（確定損失申告）の規定による申告書を提出する場合を除き、**第三期**（その年の翌年2月16日から3月15日までの期間をいう。以下同じ。）において、税務署長に対し、以下の事項等を記載した申告書（以下、所得税法において「**確定申告書**」という。）を提出しなければならない旨を定める。

① その年分の総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額並びに同法第2編第2章第4節の規定による雑損控除その他の控除の額並びに課税総所得金額、課税退職所得金額及び課税山林所得金額又は純損失の金額（同法120条1号）

② ①に掲げる課税総所得金額、課税退職所得金額及び課税山林所得金額につき同法第2編第3章（税額の計算）の規定を適用して計算した所得税の額（同条3号）

③ ①に掲げる総所得金額若しくは退職所得金額又は純損失の金額の計算の基礎となった各種所得につき源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額（源泉徴収税額）がある場合には、②に掲げる所得税の額からその源泉徴収税額を控除した金額（同条5号）

④ ③に掲げる金額の計算上控除しきれなかった源泉徴収税額がある場

合には、その控除しきれなかった金額（同条6号）

5 イ 所得税法128条（令和3年法律11号による改正前のもの。以下同じ。）は、確定申告書を提出した居住者は、当該確定申告書に記載した同法120条1項3号に掲げる金額（同項5号に規定する源泉徴収税額があり、かつ、同項7号に規定する予納税額がない場合には、同項5号に掲げる金額とし、同項7号に規定する予納税額がある場合には、同号に掲げる金額とする。以下同じ。）があるときは、第三期において、当該金額に相当する所得税を国に納付しなければならない旨を定める。

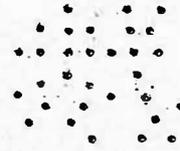
10 ウ(ア) 所得税法138条（令和3年法律11号による改正前のもの。以下同じ。）1項は、確定申告書の提出があった場合において、当該確定申告書に同法120条1項6号の記載があるときは、税務署長は、当該確定申告書を提出した者に対し、当該金額に相当する所得税を還付する旨を定める。

15 (イ) 所得税法138条2項は、上記(ア)の場合において、同項の確定申告書に記載された同法120条1項6号に規定する源泉徴収額のうち、まだ納付されていないものがあるときは、上記(ア)の還付金の額のうち、その納付されていない部分の金額に相当する金額については、その納付があるまでは、還付しない旨を定める。

2 法人税法及び法人税法施行令の定め

20 (1) **外国法人**（法人税法においても所得税法2条1項7号と同じ定義がされている（法人税法2条4号）。）に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の課税標準

25 ア 法人税法141条は、同法138条1項4号（ただし、平成28年3月31日以前に支払を受けるべき国内源泉所得については、平成26年法律第10号による改正前の同条2号。以下同じ。）に掲げる国内源泉所得が外国法人に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の課税



標準に含まれる旨を定める。

イ(ア) 法人税法138条1項4号は、国内源泉所得の一つとして、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法人が受ける当該人的役務の提供に係る対価を定める。

5 (イ) 法人税法施行令179条1号は、法人税法138条1項4号に規定する政令で定める事業の一つとして、映画若しくは演劇の俳優、音楽家その他の芸能人又は職業運動家（芸能人等）の役務の提供を主たる内容とする事業（芸能等事業）を定める。

10 ウ(ア) 法人税法142条の10（ただし、同条は、平成28年3月31日以前に開始する事業年度の所得に対する法人税については適用されない。以下同じ。）は、恒久的施設を有しない外国法人の有する同法138条4号の国内源泉所得に係る所得の金額は、政令で定めるところにより、**恒久的施設帰属所得**（法人税法においても所得税法161条1項1号と同様の定義がされている（法人税法138条1項1号）。）の金額の計算の規定（同法142条等。ただし、平成26年法律第10号による改正後のもの。）に準じて計算した金額とする旨を定める。

15 (イ)a 平成26年法律10号による改正後の法人税法142条（以下「**法人税法142条（新）**」という。法人税法142条（新）は、平成28年3月31日以前に開始する事業年度の所得に対する法人税については適用されない。以下同じ。）1項は、外国法人の各事業年度における恒久的施設帰属所得の金額は、外国法人の当該事業年度の恒久的施設を通じて行う事業に係る益金の額から当該事業年度の当該事業に係る損金の額を控除した金額とする旨を定める

20 b 法人税法142条（新）2項は、上記(ア)の益金の額又は損金の額に算入すべき金額は、原則として、外国法人の恒久的施設を通じて行う事業について、同法第2編第1章第1節第2款から第9款まで

25

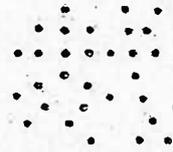
(内国法人(法人税法においても所得税法2条1項6号と同じ定義がされている(法人税法2条3号。))の各事業年度の所得の金額の計算)及び第12款(各事業年度の所得の金額の計算の細目)の規定(一部の規定を除く。)に準じて計算した場合に益金の額となる金額又は損金の額となる金額とする旨を定める。

エ 平成26年法律第10号による改正前の法人税法142条(以下「**法人税法142条(旧)**」)といい、法人税法142条(新)と併せて、単に、「**法人税法142条**」という。法人税法142条(旧)は、本件各支払がされた事業年度のうち平成28年3月31日以前に開始する事業年度の所得に対する法人税について適用される。)は、外国法人の国内源泉所得(同法141条)に係る所得の金額は、政令で定めるところにより、同法第2編第1章第1節第2款から第9款まで(内国法人の各事業年度の所得の金額の計算)及び第11款(各事業年度の所得の金額の計算の細目)の規定(一部の規定を除く。)に準じて計算した金額とする旨を定める。

(2) 外国法人に係る所得税額の控除

ア 法人税法144条は、同法68条(所得税額の控除)の規定は、外国法人が各事業年度において同法141条1項各号(課税標準)に掲げる国内源泉所得で所得税法の規定により所得税を課されるものの支払を受ける場合について準用する旨を定める。

イ 法人税法144条が必要な読替えをした上で上記アの準用をする同法68条1項は、外国法人が各事業年度において同法141条1項各号(課税標準)に掲げる国内源泉所得で所得税法の規定により所得税を課されるものの支払を受ける場合には、これらにつき同法の規定により課される所得税の額(同法161条1項6号に掲げる対価につき同法212条1項(源泉徴収義務)の規定により徴収された所得税の額のうち、同法



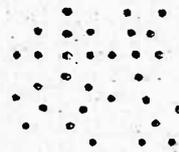
215条（非居住者の人的役務の提供による給与等に係る源泉徴収の特例）の規定により同項の規定による源泉徴収が行われたものとみなされる同法161条1項12号イ又はハに掲げる給与又は報酬に対応する部分の金額等を除く。）は、政令で定めるところにより、当該事業年度の所得に対する法人税の額から控除する旨を定める。

(3) 外国法人に係る確定申告及び還付

ア(ア) 法人税法144条の6（ただし、同条は、平成28年3月31日以前に開始する事業年度の所得に対する法人税については適用されない。以下同じ。）第2項本文は、外国法人は、各事業年度終了の日の翌日から二月以内に、税務署長に対し、確定した決算に基づき同法144条において準用する同法68条の規定による控除をされるべき金額で法人税の額の計算上控除しきれなかったものがある場合には、その控除しきれなかった金額（同条1項6号、同条2項3号）等を記載した申告書を提出しなければならない旨を定める。

イ(イ) 法人税法144条の11（ただし、同条は、平成28年3月31日以前に開始する事業年度の所得に対する法人税については適用されない。以下同じ。）第1項は、提出された確定申告書に同法144条の6第1項6号又は同条2項3号に掲げる金額の記載があるときは、税務署長は、これらの申告書を提出した外国法人に対し、同額に相当する税額を還付する旨を定める。

イ(ア) 法人税法145条1項（ただし、平成26年法律第10号による改正前のもの。同条は、本件各支払がされた事業年度のうち平成28年3月31日以前に開始する事業年度の所得に対する法人税について適用される。以下同じ。）は、同法第2編第1章第3節（内国法人の各事業年度の所得に対する法人税の申告、納付及び還付等）の規定（一部の規定を除く。）は、外国法人の各事業年度の所得に対する法人



税についての申告、納付、還付について準用する旨を定める。

5 (イ) a 法人税法74条1項は、内国法人は、各事業年度終了の日の翌日から2月以内に、税務署長に対し、確定した決算に基づき以下の事項等を記載した申告書（以下、法人税法において「確定申告書」といい、所得税法における確定申告書と併せて、単に「確定申告書」ということがある。）を提出しなければならない。

① 当該事業年度の課税標準である所得の金額又は欠損金額（同条1号）

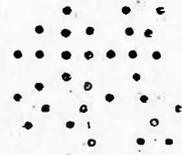
10 ② ①に掲げる所得の金額につき同法第1章第2節（税額の計算）の規定を適用して計算した法人税の額（同条2号）

③ 同法68及び69条（所得税額等の控除）の規定による控除をされるべき金額で②に掲げる法人税の額の計算上控除しきれなかったものがある場合には、その控除しきれなかった金額（同条3号）

15 b 法人税法78条1項は、確定申告書の提出があつた場合において、当該申告書に同法74条1項3号に掲げる金額の記載があるときは、税務署長は、当該申告書を提出した内国法人に対し、当該金額に相当する税額を還付する旨を定める。

3 租税特別措置法の定め

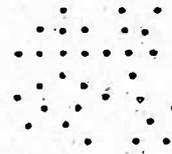
20 (1) 租税特別措置法41条の22（ただし、平成27年6月30日以前に支払が行われる国内源泉所得（所得税法161条1項）については、平成27年法律第9号による改正前の租税特別措置法42条。以下同じ。）第1項柱書きは、国内において芸能等事業を行う非居住者等（国内に居所を有し、又は国内に事務所、事業所等を有するものを除く。）であり、芸能人等の役務の提供に係る所得税法161条1項6号に掲げる「対価」につき
25 租税条約の規定により所得税が免除されるもの（国内に恒久的施設を有し



ないこと又はその対価がその国内に有する恒久的施設に帰せられないことを要件として所得税が免除されるものに限る。以下「**免税芸能法人等**」という。)が国外においてその所得税を免除される対価(以下「**免税対価**」ということがある。)のうちから租税特別措置法41条の22第1項各号に掲げる者(役務提供をした他の非居住者等)に対して当該役務提供に対する報酬(以下「**免税対価源泉報酬**」ということがある。)を支払うときは、当該免税芸能法人等は、その支払の際、当該免税対価源泉報酬の額に100分の20の税率を乗じて計算した金額の所得税を徴収し、その徴収する日の属する月の翌月末日までに、これを国に納付しなければならない旨を定める。

(2)ア 租税特別措置法41条の22第3項は、免税芸能法人等が芸能人等の役務提供に係る所得税法161条1項6号に掲げる「対価」の支払を受ける場合における同法213条1項の規定の適用については、同項1号中、100分の20とあるのは、100分の15とする旨を定める。

イ 租税特別措置法施行令26条の32第3項(ただし、平成27年6月30日以前に支払が行われる国内源泉所得(所得税法161条1項)については、平成27年政令第148号による改正前の同施行令42条3項)は、免税芸能法人等がその支払を受ける租税特別措置法41条の22第1項に規定する芸能人等の役務提供に係る所得税法161条1項6号に掲げる「対価」につき租税特別措置法41条の22第3項の規定により読み替えられた所得税法179条及び213条1項の規定の適用を受けようとする場合には、当該免税芸能法人等は、当該対価の支払を受ける際、財務省令で定める事項を記載した書類を、当該対価の支払をする者を経由して、当該支払をする者が当該対価につき同法212条の規定により徴収して納付すべき所得税の納税地の所轄税務署長に提出しなければならない旨を定める。



4 免税芸能法人等が支払を受ける「人的役務の提供に係る対価」についての
源泉徴収及び所得税の還付について

(1) 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（以下「**実施特例法**」という。）の定め

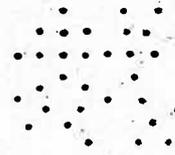
5 ア 実施特例法 3 条 1 項は、免税芸能法人等に該当する相手国居住者等（以下「**免税相手国居住者等**」という。）が支払を受ける芸能人等の役務提供に係る対価（免税対価）については、所得税法 2 1 2 条 1 項及び租税特別措置法 4 1 条の 2 2 第 1 項の規定の適用があるものとする旨を定める。

10 イ 実施特例法 3 条 2 項は、免税相手国居住者等が免税対価の支払を受けた場合には、税務署長は、当該免税相手国居住者等に対し、政令で定めるところにより、当該免税対価につき所得税法 2 1 2 条 1 項又は租税特別措置法 4 1 条の 2 2 条第 1 項により徴収された所得税の額に相当する金額を還付する旨を定める。

15 ウ 実施特例法 3 条 3 項は、免税相手国居住者等が免税対価のうちから租税特別措置法 4 1 条の 2 2 第 1 項各号に掲げる者に支払う同項に規定する芸能人等の役務提供に対する報酬（免税対価源泉報酬）につき所得税法 2 1 2 条 1 項又は租税特別措置法 4 1 条の 2 2 第 1 項の規定により徴収すべき所得税がある場合には、前項の規定による還付は、その徴収すべき所得税が国に納付された後に行うものとする旨を定める。

20 (2) 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施行令（以下「**実施特例法施行令**」という。）の定め

実施特例法施行令 2 条は、実施特例法 3 条 2 項に規定する免税相手国居住者等が同項の規定による所得税の還付を受けようとする場合には、総務省令、財務省令で定めるところにより、還付請求書を、当該免税相手国居住者等に対し同項に規定する免税対象の役務提供対価（免税対価）の支払を



する者(その者が租税特別措置法41条の22第1項に規定する免税芸能法人等に該当する場合には、その者に対して免税対価の支払をする者)のその支払につき所得税法212条1項の規定により徴収すべき所得税の納税地の所轄税務署長に提出しなければならない旨を定める。

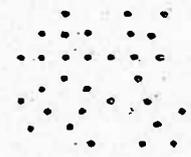
5 租税条約の定め

- (1) 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アメリカ合衆国政府(以下「**米国**」という。)との間の条約(以下「**日米租税条約**」という。)の定め(乙83)

ア(ア)a 日米租税条約16条1項本文は、一方の締約国の居住者である個人が演劇、映画、ラジオ若しくはテレビジョンの俳優、音楽家その他の芸能人又は運動家として他方の締約国内で行う個人的活動によって取得する所得(日米租税条約7条及び14条の規定に基づき当該他方の締約国において租税を免除される所得に限る。)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旨を定める。

b 日米租税条約7条1項第1文は、一方の締約国の企業の利得に対しては、その企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行わない限り、当該一方の締約国においてのみ租税を課することができる旨を定め、同項第2文は、一方の締約国の企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行う場合には、その企業の利得のうち当該恒久的施設に帰せられる部分に対してのみ、当該他方の締約国において租税を課することができる旨を定める。

c 日米租税条約14条1項は、原則として、一方の締約国の居住者がその勤務について取得する給料、賃金その他これらに類する報酬に対しては、勤務が他方の締約国において行われぬ限り、当該一



方の締約国においてのみ租税を課することができ、勤務が他方の締約国内において行われる場合には、当該勤務から生ずる報酬に対しては、当該他方の締約国において租税を課することができる旨を定める。

5 (イ) 日米租税条約16条1項ただし書は、当該芸能人又は運動家がそのような個人的活動によって取得した総収入の額（当該芸能人若しくは運動家に対して弁償される経費又は当該芸能人若しくは運動家に代わって負担される経費を含む。）が当該課税年度において1万合衆国ドル又は日本円によるその相当額を超えない場合は、この限りでない旨を定める。

10

イ 日米租税条約16条2項本文は、一方の締約国内で行う芸能人又は運動家としての個人的活動に関する所得が当該芸能人又は運動家以外の者（他方の締約国の居住者に限る。）に帰属する場合には、当該所得に対しては、当該個人的活動が行われる当該一方の締約国において租税を課することができる旨を定め、同項ただし書は、そのような個人的活動に関する契約において、当該所得が帰属する者が当該個人的活動を行う芸能人又は運動家を指名することができる場合は、この限りでない旨を定める。

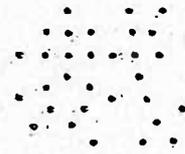
15

(2) 所得及び譲渡収益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とグレートブリテン及び北アイルランド連合王国（以下「英国」という。）との間の条約（以下「日英租税条約」という。）の定め（乙86）

20

ア 日英租税条約16条1項は、一方の締約国の居住者が演劇、映画、ラジオ若しくはテレビジョンの俳優、音楽家その他の芸能人又は運動家として他方の締約国内で行う個人的活動によって取得する所得に対しては、当該他方の締約国において租税を課することができる旨を定める。

25



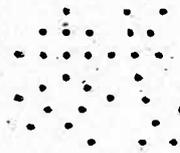
イ 日英租税条約 16 条 2 項は、一方の締約国内で行う芸能人又は運動家としての個人的活動に関する所得が当該芸能人又は運動家以外の者に帰属する場合には、当該所得に対しては、当該芸能人又は運動家の活動が行われる当該一方の締約国において租税を課することができる旨を定める。

(3) 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カナダ政府との間の条約（以下「日加租税条約」という。）の定め（乙 85）

ア 日加租税条約 17 条 1 項第 1 文は、一方の締約国内の居住者である演劇、ラジオ若しくはテレビジョンの俳優、音楽家その他の芸能人又は運動家が芸能人又は運動家として他方の締約国内で行う個人的活動によって取得する所得に対しては、当該他方の締約国において租税を課することができる旨を定め、同項第 2 文は、そのような活動が両締約国の政府間で合意された文化交流のための特別の計画に基づいて行われる場合には、当該所得については、当該他方の締約国において租税を免除する旨を定める。

イ 日加租税条約 17 条 2 項第 1 文は、一方の締約国内で行う芸能人又は運動家としての個人的活動に関する所得が当該芸能人又は運動家以外の他方の締約国の居住者である者に帰属する場合には、当該所得に対しては、当該一方の締約国において租税を課することができる旨を定め、同項第 2 文は、そのような活動が両締約国の政府間で合意された文化交流のための特別の計画に基づいて行われる場合には、当該所得については、そのような活動が行われた締約国において租税を免除する旨を定める。

(4) 所得に対する租税に関する二重課税の回避のための日本国とデンマーク王国（以下、単に「デンマーク」という。）との間の条約（平成 30 年



条約第12号による改正前のもの。以下「日・デンマーク租税条約」という。)の定め(乙88)

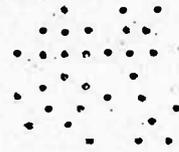
5 ア(ア) 日・デンマーク租税条約7条1項第1文は、一方の締約国の企業の利得に対しては、その企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内で事業を行なわない限り、当該一方の締約国においてのみ租税を課することができる旨を定め、同項第2文は、一方の締約国の企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内で事業を行う場合には、その企業の利得に対し、当該恒久的施設に帰せられる部分についてのみ、当該他方の締約国において租税を課することができる旨を定める。

10 (イ) 日・デンマーク租税条約5条3項(b)は、一方の締約国の企業が他方の締約国内に恒久的施設を有するものとされる場合の一つとして、日・デンマーク租税条約17条にいう芸能人の役務で当該企業のために提供されるものを当該他方の締約国内で提供する事業を行う場合を定める。

15 イ 日・デンマーク租税条約17条には、演劇、映画、ラジオ又はテレビジョンの俳優、音楽家その他の芸能人及び運動家がこれらの者としての個人的活動により取得する所得に対しては、その活動が行なわれる締約国において租税を課することができる旨を定める。

20 (5) 所得に対する租税及びある種の他の租税に関する二重課税の除去並びに脱税及び租税回避のための日本国とドイツ連邦共和国(以下、単に「ドイツ」という。)との間の協定(平成28年9月30日条約第13号による改正前のもの。以下「日独租税条約」という。)の定め(乙87)

25 ア 日独租税条約7条1項第1文は、一方の締約国の企業の利得については、その企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内で事業を行なわない限り、当該他方の締約国の租税を免除する旨



を定める。

5 イ(ア) 日独租税条約17条1項は、演劇、映画、ラジオ又はテレビジョンの俳優、音楽家等の芸能人及び運動家がこれらの者としての個人的活動により取得する所得に対しては、その活動が行なわれる締約国において租税を課することができる旨を定める。

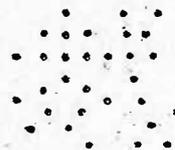
10 (イ) 日独租税条約17条2項は、同条1項の芸能人又は運動家の役務が一方の締約国内において他方の締約国の企業により提供される場合において、その役務を行なう芸能人又は運動家が直接又は間接に当該企業を支配しているときは、その役務の提供により当該企業が取得する利得に対しては、当該一方の締約国において租税を課することができる旨を定める。

(6) 所得に対する租税に関する二重課税の回避のための日本国とイタリア共和国（以下、単に「イタリア」という。）との間の条約（以下「**日伊租税条約**」という。）の定め（乙84）

15 ア 日伊租税条約7条1項第1文は、一方の締約国の企業の利得に対しては、その企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内で事業を行なわない限り、当該他方の締約国の租税を免除する旨を定める。

20 イ(ア) 日伊租税条約17条1項は、演劇、映画、ラジオ又はテレビジョンの俳優、音楽家その他の芸能人及び運動家がこれらの者としての個人的活動によって取得する所得に対しては、その活動が行なわれる締約国において租税を課することができる旨を定める。

25 (イ) 日伊租税条約17条2項は、この条約のいかなる規定にもかかわらず、同条1項の芸能人又は運動家の役務が一方の締約国内において他方の締約国の企業により提供される場合において、その役務を行なう芸能人又は運動家が直接又は間接に当該企業を支配しているときは、



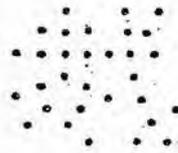
その役務の提供により当該企業が取得する利得に対しては、当該一方の締約国において租税を課することができる旨を定める。

6 東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法（以下「復興財確法」という。）の定め

5 (1) 復興財確法 28 条 1 項は、所得税法第 4 編第 1 章から第 6 章までの規定により所得税を徴収して納付すべき者は、その徴収（平成 25 年 1 月 1 日から令和 19 年 12 月 31 日までの間に行うべきものに限る。）の際、復興特別所得税を併せて徴収し、当該所得税の法定納期限までに当該復興特別所得税を当該所得税に併せて国に納付しなければならない旨を定める。

10 (2) 復興財確法 28 条 2 項は、同条 1 項の規定により徴収すべき復興特別所得税の額は、同項に規定する規定その他の所得税に関する法令の規定により徴収して納付すべき所得税の額に 100 分の 2.1 の税率を乗じて計算した金額とする旨を定める。

以上



別表2

本件各処分の内容

(単位:円)

年月	区分	所得の種類	納税告知処分 (源泉所得税等の額)	賦課決定処分 (不納付加算税の額)
平成27年2月分		非居住者	562,991	56,000
平成27年7月分		非居住者	249,630	24,000
平成27年10月分		非居住者	1,266,622	126,000
平成27年11月分		非居住者	988,036	98,000
平成28年1月分		非居住者	545,413	54,000
平成28年2月分		非居住者	820,390	82,000
平成28年3月分		非居住者	328,270	32,000
平成28年8月分		非居住者	204,719	20,000
平成28年12月分		非居住者	312,840	31,000
平成29年6月分		非居住者	1,264,150	126,000
平成29年9月分		非居住者	228,213	22,000
平成29年12月分		非居住者	91,399	9,000
平成30年1月分		非居住者	628,819	62,000
平成30年2月分		非居住者	1,035,965	103,000
平成30年4月分		非居住者	448,219	44,000
平成30年6月分		非居住者	617,812	61,000
平成30年7月分		非居住者	102,939	10,000
平成30年9月分		非居住者	379,946	37,000
平成30年10月分		非居住者	254,493	25,000
合計金額			10,330,866	1,022,000

(注) 「所得の種類」欄の「非居住者」は非居住者又は外国法人を示す。

別表 1 省略