

## 論 説

# 外国法人への支払対価に対する 過度な源泉徴収義務に関する一考察

— 人的役務の提供事業を素材にして —

前田謙二

(尾道市立大学経済情報学部教授)

### 目 次

#### はじめに

#### I 設例による課税関係の整理と問題意識の提示

- 1 国内法（所得税法・法人税法）での課税関係
- 2 租税条約での課税関係
- 3 租税条約適用後の課税関係
- 4 源泉徴収時点での問題点
- 5 税務調査での追徴課税時点などの問題点

#### II 外国法人への支払対価に対する源泉徴収制度 （人的役務の提供事業）の評価

- 1 昭和37年改正
- 2 昭和40年改正
- 3 平成26年改正の影響
- 4 その他（芸能人等への課税との比較）
- 5 小 括

#### III 現行制度の評価・判例などからの検討

- 1 源泉徴収制度の徴収義務の自動確定について
- 2 制限納税義務者における徴収義務と本来の納税義務の一体性
- 3 徴収義務の合理的な範囲

#### IV 芸能人等の人的役務の提供事業等からの検討

- 1 芸能人等の人的役務の提供事業に関する源泉徴収制度との関係
- 2 他の制限納税義務者の併用制度（源泉徴収制度と申告納税制度）との相違点
- 3 OECDのBEPSプロジェクト以降の税務行政の影響

結びに代えて

#### はじめに

外国法人（非居住者も同様）に対して国内源泉所得に課税することになるが、その課税方式等は申告納税制度だけでなく、強制徴収の困難性などから外国法人等へ対価を支払う内国法人等に源泉徴収義務を課す源泉徴収制度が広く導入されている。人的役務の提供事業における外国法人等への源泉徴収制度は、昭和37（1962）年に制定され、昭和40（1965）年に所得税法が全文改正されたときからその基本構造は変わらずそのままである。外国法

人等への源泉徴収制度は、内国法人等にとって、源泉徴収の必要性の判断（外国法人等の日本における恒久的施設（以下、「PE」という）の有無、所得種類の判断、当該所得の日本PEへの帰属など）や源泉徴収税額が回収できない場合に手取契約とされることによる自己負担など、源泉徴収義務者としての負担が大きいものになっていた。

判例等では公共の福祉論などをベースに源泉徴収義務は、源泉徴収義務者にとって許容範囲内とされ、外国法人等への支払対価でも同様に扱われている。しかし、平成26（2014）

年改正で外国法人等への課税原則が総合主義から帰属主義に変更されたことや近年の経済の急速な国際化などを考慮した場合に、外国法人等への源泉徴収制度における徴収・納税義務に関して、内国法人等の源泉徴収義務が過度になっているのではないと思われる。本稿では人的役務の提供事業（原則として、芸能人等や自由職業家の役務提供を除く）を素材にしてこの点を検討したい。

検討の方法として、外国法人等による人的役務の提供事業の支払対価に関する源泉徴収義務の問題点を明確にするために、まず、設例を置き、外国法人等への課税原則が総合主義から帰属主義に変更されたことによる影響に着目して現行制度での課税関係を整理し、筆者の問題意識を提示したい。そして、その問題意識の下で現行制度の立法趣旨やその変遷過程を確認し、現行制度を評価したい。その後、現行制度の評価等から源泉徴収義務に関する論点を抽出し、判例等も含めて検討することで源泉徴収義務が過度になっていることを導きたい。最後に、芸能人等の人的役務の提供事業等からの検討や近年の国際税法<sup>(1)</sup>の

動向なども確認しておきたい。

なお、本稿では内国法人等の源泉徴収制度として、外国法人と非居住者は同じ議論の対象になるが検討の便宜上外国法人に着目し、また、外国法人への支払対価における源泉徴収義務者（内国法人等）の徴収・納税義務を「徴収義務」とし、その所得者である外国法人の所得における納税義務を「本来の納税義務」として、これらに対比する必要がある場合は検討の便宜上区分しておくことにする<sup>(2)</sup>。

## I 設例による課税関係の整理と問題意識の提示

外国法人への源泉徴収制度（人的役務の提供事業の対価）の問題点を検討するにあたり、設例を設けてその課税関係を整理し（国内法・租税条約・租税条約適用後）、次に本稿の問題意識を提示したい<sup>(3)</sup>。なお、このような設例の取引は、経済の国際化、企業の多国籍化、ITの進歩などを前提にすれば、今後も増加してくると考えられる<sup>(4)</sup>。

(1) 国際課税に対する法規は独立して存在しないので、所得税法や法人税法の非居住者や外国法人への課税及び国際的な租税回避防止規程などを含めて「国際税法」としておく。なお、谷口勢津夫教授は「税法のうち国際的経済活動ないし国際的取引に伴う課税問題を扱う分野を、国際税法という。」（谷口勢津夫『税法基本講義（第6版）』（弘文堂、2018）7頁）と定義されている。

(2) 講学上、本来の納税義務者の「本来の納税義務」と源泉徴収義務者の「徴収義務」に分類し、源泉徴収義務は、一定の金額の支払を受ける者の本来の納税義務の存在を前提として、その支払をなす者等について生じ、当該金額の支払の際に支払金額から税額分を控除し、これを納付する義務であるとされているものがある（清永敬次『税法（新

装版）』（ミネルヴァ書房、2013）61頁参照）。現行所得税法上では、外国法人に対して本来の納税義務（所税5④）、課税標準（所税178）、税率（所税179）を規定しているが、実際の納税手続としては、源泉徴収義務者である内国法人等に源泉徴収税額の徴収義務を課し、外国法人の本来の納税義務は源泉徴収制度で完結している（所税6、所税212①、所税213①）。

(3) 本稿では、人的役務の提供事業が、日本PEに帰属するかどうかで、課税関係が大きく変わる事例を設定した。人的役務の提供事業に関するその他のケーススタディとしては、牧野好孝『事例でわかる国際源泉課税（第2版）』（税務研究会、2013）130-151頁参照。

[設 例]

ITの機器販売、当該機器に関する技術者派遣やコンサルティングを行う会社である外国法人（日本とOECDモデル租税条約ベースでの条約が適用される外国法人で日本支店がある）が、当該IT機器を利用したコンサルティング業務（人的役務の提供事業）として、その従業員5名（非居住者で日本PEがない）を日本国内で150日間にわたり内国法人に派遣し、その対価5千万円を得たとする（契約書に日本での源泉所得税等の負担に関する取り決めはない）。なお、外国法人の日本支店は、IT機器販売のみを行っていたとする。

内国法人は外国法人による従業員の派遣という人的役務の提供事業に関して、外国法人の本社担当者と主に直接交渉しており、人的役務の提供事業は日本支店に帰属しない所得と判断している。また、外国法人も内国法人に対して、「人的役務の提供事業に関する租税条約の届出書（免税）」を提出し<sup>(5)</sup>、内国法人はその対価を支払う前に、税務署にこの届出書を提出していた。なお、外国法人が日本国内に派遣した社員に対する報酬（給与）は国外払で、外国法人の日本支店に関する法人税申告においても、当該報酬（給与）は損金経理されていない。

内国法人は対価5千万円の支払時に、源泉徴収が必要になるのか。また、内国法人はその対価に対して源泉徴収を不要と判断したが、後日税務調査で源泉徴収漏れとの指摘を受けて源泉徴収税額を追徴された場合はどのようなのか。

1 国内法（所得税法・法人税法）での課税関係

国内法に基づいて、設例のケースの課税関係を整理したい。課税関係としては、(1)内国法人の外国法人への支払対価に対する源泉徴収、(2)外国法人の法人税申告納税、(3)外国法人からその従業員（非居住者）への支払報酬（給与）に対する源泉徴収、(4)外国法人の従業員（非居住者）の所得税申告納税、が考えられる。なお、所得税法での税率には、復興特別税による税額が2037年まで2.1%加算されるが（復興財確法28②）、本稿では説明を簡潔にすべく以下において復興特別税は考慮しない。

(1) 内国法人による外国法人への支払対価に対する源泉徴収

設例の場合、外国法人は国内において、人的役務の提供事業（特別の技能を有する者の当該知識や経営に関する専門的知識を活用して行う役務の提供など）を行うことで、国内源泉所得（所税161①六）<sup>(6)</sup>を得ており、内国法人は国内源泉所得の日本PEへの帰属の有無に関わらず、徴収義務が生じる（所税6、161、212、213など）。つまり、内国法人が外国法人に国内源泉所得の対価を支払う際に、20%で源泉徴収し翌月10日までに納付するこ

(4) なお、この設例は実際にある上場会社から受けた質問に基づいて設定したものである。

(5) 外国法人は人的役務の提供事業が日本支店に帰属していないと判断しており、人的役務の提供事業が免税となるように租税条約の届出書を内国法人に提出している。そこで、外国法人の日本支店は、このような人的役務の提供事業を日本に申告納税することにより源泉徴収を免除される証明書（所税180）を内国法人には提示していないという前提である。

とになる。なお、内国法人の徴収義務に対応した外国法人の本来の納税義務が所得税法に規定されている（所税5，161，178，179）。

## (2) 外国法人の法人税申告納税

設例の場合、外国法人は国内において、人的役務の提供事業を行うことで、国内源泉所得を得ている。外国法人は、人的役務の提供事業による国内源泉所得に対して日本PEの有無にかかわらず、内国法人により20%でその対価に対して源泉徴収された後に、日本の法人税（純所得課税）の対象になり、申告納税する必要がある（法税4，9，138，141，142，143，144の6など）。この場合に、内国法人が外国法人に国内で支払う人的役務の提供事業の対価に係る源泉徴収税額は、外国法人の従業員（非居住者）に係る国内源泉所得に対する源泉徴収とみなされる部分（所税215）とその他の部分に区分され、その他の部分に係る源泉徴収税額は、その外国法人の法人税申告で所得税額控除されることになる（法税144）。

## (3) 外国法人からその従業員（非居住者）への支払報酬（給与）に対する源泉徴収

外国法人の徴収義務（日本で役務提供した従業員の国内勤務に応じた国外払給与に係るもの）に関しては、原則として、外国法人が日本支店を有しているので、日本で役務提供した従業員に対する国外払給与のうち日本勤務対応部分に関して、外国法人は20%で源泉徴収し、翌月末までに納付しなければならない（所税212②，213）。しかし、設例の場合、内国法人が源泉徴収した外国法人への対価に係る源泉徴収税額は、外国法人から従業員への国外払給与に係る源泉徴収税額とみな

され（所税215）、外国法人の日本支店は従業員の国外払給与からの源泉徴収は不要になる。

## (4) 外国法人の従業員（非居住者）の所得税申告納税

非居住者（日本にPEがない者）が日本で行う人的役務提供の報酬（給与）に対しては、原則として、20%の源泉徴収で申告納税なしで課税関係が終了する（所税5，7，161，164～172，212，213など：以下、源泉徴収で申告納税なしで課税関係が終了することを「源泉分離課税」という）。外国法人による人的役務の提供事業の対価に内国法人が源泉徴収した場合は、日本における外国法人の従業員による人的役務提供の報酬（給与）とされた部分は、すでに源泉徴収されたとみなされる（所税215）。なお、従業員の報酬（給与）に対して源泉徴収されない場合には、申告納税する必要がある（所税172）。

## 2 租税条約での課税関係

設例の場合、OECDモデル租税条約による国内法での課税関係の変更は、以下のとおりになる。

### (1) 外国法人による人的役務の提供事業

外国法人の国内における人的役務の提供事

---

(6) 芸能人や職業運動家（所税令282一）や弁護士等の自由職業者（所税令282二）の役務の提供を主たる内容とする事業、及び科学技術・経営管理その他の分野に関する専門的知識又は特別の技能を有する者の当該知識又は技能を活用して行う役務提供を主たる内容とする事業（所税令282三）を行う法人が受ける人的役務の提供に係る対価は、国内源泉所得に該当する。なお、外国法人の申告納税制度における人的役務の提供事業の規定も同じである（法税138④四、法税令179）。

業は、OECDモデル租税条約7条の事業所得に分類されて、1項で事業所得の原則である「PEなければ課税せず」と2項の帰属主義が適用される。その結果として、人的役務の提供事業が外国法人の日本PEに帰属しない場合は、その所得に日本の課税権はないことになる<sup>(7)</sup>。

これに対して、人的役務の提供事業が日本PEに帰属する場合には、外国法人の国内における人的役務の提供事業は、国内法どおりに課税される。

(2) 外国法人の従業員（非居住者）による人的役務提供の報酬（給与）

外国法人の従業員（非居住者で日本PEなし）の日本国内での人的役務提供の報酬（給与）に対する所得税課税も、人的役務の提供事業が外国法人の日本PEに帰属しない場合は、OECDモデル租税条約15条2項の短期滞在者免税に該当し、源泉地国である日本に課税権はない<sup>(8)</sup>。この場合も租税条約を適用した課税関係が、国内法による課税関係より軽減されている部分は、租税条約での課税関係が優先適用される。

これに対して、人的役務の提供事業が日本PEに帰属する場合には、外国人の従業員による人的役務提供の報酬（給与）にも短期滞在者免税は適用されず<sup>(9)</sup>、結果として、租税条約による修正はなく国内法どおりの課税関係が適用される。

3 租税条約適用後の課税関係

設例の人的役務の提供事業が外国法人の日本PEに帰属しない場合は、租税条約の事業所得の原則である「PEなければ課税なし」で免税になるので、内国法人の外国法人への支払対価に対する源泉徴収は必要ないことになる。また、外国法人の法人税申告も必要ないことになり、外国法人の従業員の日本国内での人的役務提供の報酬（給与）に対する所得税課税も、租税条約の短期滞在者免税で課税されない。以上のように、外国法人による従業員への源泉徴収や従業員の申告納税も不要であり（法税144の6但書）、結果としていっさいの課税関係が生じない。

これに対して、人的役務の提供事業が外国法人の日本PEに帰属する場合は、国内法どおりの課税関係が生じるので、内国法人が外

(7) See OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, pp.33-34, ([http://dx.doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2017-en](http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en) (令和元年9月15日現在)). 川田剛＝徳永匡子『2017 OECDモデル租税条約コメンタリー逐条解説（第4版）』（税務研究会，2018）210-211, 218-223頁参照。なお、租税条約での課税関係が、国内法による課税関係より軽減されている部分は、租税条約での課税関係が優先適用される。

(8) なお、設例とは異なるが、外国法人の人的役務の提供事業の対価に対して内国法人が源泉徴収しない場合（租税条約で外国法人の人的役務の提供

事業は免税になるが、従業員の滞在日数が長く短期滞在者免税の適用がない場合は、外国法人がその従業員に報酬（給与）を国外で支払った翌月末までに、源泉徴収税額を納付することになる（所税212②）。

(9) 人的役務の提供事業が日本PEに帰属する場合は、外国法人の日本PEの法人税申告で、従業員の給与がその経費として配賦されるので、OECDモデル租税条約15条2項(c)に該当し、短期滞在者免税は適用されない（OECD (2017), *supra* note 7, pp.38, 313や川田＝徳永・前掲注(7) 402-406, 425-427頁参照）。

国法人に支払う人的役務の提供事業の対価に対して20%の源泉徴収が必要である。また、外国法人の法人税申告も必要であるが、外国法人による従業員への所得税課税は、内国法人が行った外国法人への源泉徴収で代替されて課税関係が終了することになる。

#### 4 源泉徴収時点での問題点

設例における内国法人は源泉徴収義務者であるが、外国法人の国内における人的役務の提供事業が所得税法161条1項6号や所得税法施行令282条に該当する事業なのかを契約書等から判断すること自体も実務上はかなりの事務負担であるが<sup>10)</sup>、それ以上に事業所得が外国法人の日本PEに帰属するのかどうかという事項を判断する必要がある。日本は、外国法人の当該所得に対して、日本PEに帰属しない限り課税権を放棄している。つまり、この判断によって、内国法人は日本の課税権の有無を一次的に判断する義務を負わされていることになる。

しかし、当該所得が外国法人の日本PEに帰属しているかどうかは、外国法人の内的要因<sup>11)</sup>に依存しており、内国法人では判断のしようがないのではないか。平成26年改正前の日本PEの有無による総合主義課税の場合なら、まだ「PEの有無」という外的要因から内国法人にも判断できたかもしれないが（実際にはこれもまたかなりの困難性を伴っている<sup>12)</sup>）、外国法人の日本PEへの所得帰属の判断という、外国法人の内的要因に大きく依存する点を、内国法人が判断することはほぼ不可能であろう。外国法人に関して、税金の徴収手段としての源泉徴収制度の有効性は認めるが、内国法人にこのような徴収義務を課すのは行き過ぎであろう。内国法人に対して、内国法人が持つ情報（資料）で判断できない徴収義務を課すことは、徴収義務の範囲を超えている。つまり源泉徴収義務者の負担を何らかの方法で軽減すべきではないか、という点が本稿の問題意識である。

10) 契約が源泉徴収の対象となるかどうかで実務上判断が困難であることを前提にその対応を検討した論文として、知的財産権等の使用料に関して木村昌代「国内源泉所得のあり方について—知的財産権等の使用料に係る源泉徴収の問題を中心として—」税大論叢63号（2009）357頁以降や、就業形態の多様化に伴う給与所得に関して成瀬洋平「源泉所得税における給与等の課税の取扱い」税大論叢73号（2012）147頁以降などもある。

11) 「PEの有無」や「住所の有無」の判断でも実務的には困難な場合もあるが、まだ外的要因（事務所を借りていることや住民票があるなど）も総合的判断に含まれることになる。これに対して「PEに帰属する」という判断は、外国法人の内部での組織・帳簿・指揮命令などの要素でしか判断できないもので、内国法人では判断の資料がほぼないと思われる。「帰属」とは形式的（記帳など）ではなく、実質的な概念とされていることから（後

述注80参照）、その困難性は予測できよう。なお、国税当局はPEを現在のように分類した昭和40年改正時に「外国法人の区分を行なう基準としては、旧法におけるように事業自体をとらず、その『事業』の拠点としての(イ)支店、工場その他事業を行なう一定の場所（……）、(ロ)一年を超える建設工事等、(ハ)一定の要件を備える代理人等（……）（この(イ)～(ハ)が上記Iの1に述べた『恒久的施設』にほかなりません。）という外形的な基準によっています。」（『改正税法のすべて（昭和40年5月）』（大蔵財務協会、1965）193頁）というように、これらの区分は外形的な基準（容易に区分？）と考えていたようである。

12) たとえば、東京高判平成28年1月28日（訟月63巻4号1211頁：上告）では、インターネットを通じた自動車用品の輸入販売におけるPEの有無が争われている。

## 5 税務調査での追徴課税時点などの問題点

内国法人の徴収義務が合理的な範囲のものかどうかは、税務調査での追徴という場面でも問題になる。内国法人は設例のように外国法人の人的役務の提供事業が日本PEに帰属しないと判断し、源泉徴収しなかったとする。この場合に、後日質問検査権のある国税当局が税務調査で外国法人の日本支店等を反面調査して把握した事実に基づき、当該人的役務の提供事業が日本PEに帰属すると事実認定し、内国法人の源泉徴収漏れを追徴処分した場合の課税関係を整理し、問題点を抽出したい。

### (1) 租税条約の届出書の性格

内国法人は、外国法人から租税条約に関する届出書（「人的役務提供事業に対する所得税及び復興特別所得税の免除」）を提出されているが、届出書には人的役務の提供事業が日本PEに帰属しないことを宣言する項目はない（日本PEの有無の表示だけである）。内国法人としてはこの届出書が提出されたということ自体が、外国法人が当該事業は日本PEに帰属しないと判断しているという証明と考え

るしかないであろう。後は、内国法人が当該事業に関して、外国本社と直接交渉していた事実などから当該事業は日本PEに帰属しないことを確認せざるを得ないであろう<sup>13)</sup>。

租税条約に関する届出書の法的な性格は手続要件（効力要件）ではないので<sup>14)</sup>、源泉徴収制度をめぐる法律関係でよく引用される最高裁判決（最判昭和45年12月24日（民集24巻13号2243頁）や最判平成4年2月18日（民集46巻2号77頁））に従うと、徴収義務は国と源泉徴収義務者との法律関係であり、本来の納税義務者とは独立したものであるとされるので、租税条約が適用できるのかどうかという事実認定は源泉徴収義務者の責任になると考えられる。後日税務調査で当該事業は日本PEに帰属することが判明し、源泉徴収漏れが指摘された場合、つまり、外国法人が内国法人に提出した租税条約の届出書が誤っていた場合でも、源泉徴収義務者に対して本税・加算税・延滞税が、原則として、賦課されることになる。

しかし、外国法人の人的役務の提供事業が日本PEに帰属するかどうかという内的要因に関して、内国法人は調査権限もなく情報を持ちえない。そこで、外国法人から提出され

13) 設例では、対価の支払時点で内国法人が外国法人に人的役務の提供事業が日本PEに帰属するのかを照会したところで、外国法人自体も当該事業は日本PEに帰属しないと認識しているので、結局当該事業が日本PEに帰属するという情報は得られないことになる。

14) 東京地判平成27年5月28日（訟月63巻4号1252頁：前掲注12)の第1審）では、租税条約に関する届出書を定めた「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、「実特法」という）の省令は、実特法からの具体的な委任規定がなく、届出書は手続要件で

はないとされた。また、増井良啓教授は租税条約の届出書の法的性格は、租税条約の実体的要件を判定するための証明手段であるとされており（増井良啓「租税条約実施特例法上の届出書の法的性質」(税務事例研究114号(2010)77頁参照)、また「租税条約の規定は、実質的には、国内法的効力をもつことになるのであるから、届出書の有無により、その適用が左右されるものではない。」(水野忠恒『国際課税の制度と理論－国際租税法の基礎的考察－』(有斐閣、2000)87頁)という指摘もある。

た租税条約に関する届出書（源泉徴収義務者が持つ情報）をベースで判断するしかないと思われる。

(2) グロスアップ処理の妥当性

外国法人との人的役務の提供事業の契約は、プロジェクトが終了すると内国法人と外国法人とは契約関係がなくなることも多いと思われる。税務調査はすでに契約が終了した後に行われる場合が普通である。契約終了後では、内国法人が外国法人に資料を依頼してもあまり協力を得られないことも多く（特に外国法人が源泉徴収は不要と判断している場合など）、実際にはメールを送っても何ら返事もないということもよくあることである。このような状況において、内国法人は追徴された本税を外国法人に請求することをあきらめてしまうことにもなるが、このような場合には現行の源泉徴収実務では未収源泉徴収税額の追加「支払」があったとされる（所基通221-1）。所得税基本通達221-1(2)<sup>15)</sup>によれば、契約当事者である源泉徴収義務者と受給者に、源泉徴収義務者が源泉徴収税額を負担するという契約（合意）がなくても、内国法人が源泉徴収税額を請求しないことにすれば、外国法人と手取契約したものとされ、本税10,000千円（50,000千円×20%）をグロスアップし

た税額12,500千円（10,000千円÷（1-0.2））が実質的に人的役務の提供事業の対価の税額として内国法人の負担となる。源泉徴収義務者である内国法人は、グロスアップした源泉税12,500千円を全額追加的な対価の支払として負担し（対価総額62,500千円（当初50,000千円+グロスアップ12,500千円）、そのグロスアップされた12,500千円（62,500千円×20%）を外国法人の源泉徴収税額として納付することになる。このような負担は、本来の納税義務者である外国法人の当初負担（10,000千円：当初対価50,000千円×20%）以上の負担である12,500千円を源泉徴収義務者に強いることを意味する<sup>16)</sup>。内国法人にとって、手取契約でない場合に、後日生じた源泉追徴課税を外国法人に請求しないこととした時に手取契約により追加で支払ったものとするという取扱い是不合理ではないか<sup>17)</sup>。

(3) 不納付加算税の免除

内国法人が外国法人への人的役務の提供事業の対価に源泉徴収の課税を漏らした場合には、追徴課税時に不納付加算税が賦課される。源泉徴収義務者への「納税告知」は徴収処分であるが、この処分への抗告訴訟等は認められている。しかし、追徴課税された場合の不納付加算税等の附帯税は源泉徴収義務者の負

15) 契約当事者に手取契約の認識がない場合には、無理やり手取契約としてグロスアップするのではなく、対価に対する源泉徴収税を追徴し、取引先から回収できなかった源泉徴収税額は貸倒れ等の考え方で損金算入するという処理も妥当ではないだろうか。なお、源泉徴収義務者と受給者との取引内容を事実認定で手取契約と判断し、当該通達(1)による処理の妥当性を認めたものとして東京高判平成6年9月29日（行集45巻8・9号1819頁）がある。

16) 税金の徴収の便宜のために、ある意味外国法人の本来の納税義務が源泉徴収義務者へ変換され、さらにその税額が本来の納税義務者を実質的に上回っている場合は、源泉徴収義務者に過度な負担が負わされているとも判断できよう。

17) なお、実務上は、外国法人は万一のために契約に税金条項を挿入し、後日取引内容から日本で税金や費用が生じた場合はすべて内国法人負担という規定を契約書に挿入している場合も多い。



担とされている（最判昭和45年12月24日（民集24巻13号2243頁））。そこで、設例のような場合に、内国法人が外国法人の人的役務の提供事業が日本PEに帰属したこと（外国法人の内的要因）を知りようがない場合に、内国法人への不納付加算税の賦課は「正当な理由がある場合」として、免除されるであろうか<sup>18)</sup>。

給与に係る源泉徴収に関して、不納付加算税の取扱いで「給与所得者の扶養控除等申告書、給与所得者の配偶者控除等申告書又は給与所得者の保険料控除申告書等に基づいてした控除が過大であった等の場合において、これらの申告書に基づき控除したことにつき源泉徴収義務者の責めに帰すべき事由があると認められないとき」<sup>19)</sup>は、源泉徴収税額を法定納期限までに納付しなかったことについて正当な理由があると認められる場合に該当するというものがある。設例の場合も、内国法人（源泉徴収義務者）は外国法人（受給者）からの租税条約に関する届出書で源泉徴収の有無を判断したのであり、外国法人による人的役務の提供事業の所得が日本PEに帰属したことを知らなかったことに関して、内国法人の帰すべき事由はないと判断されれば、不納付加算税を課されない正当な理由に該当することも考えられよう。契約内容や外的要因では判断できない「PEへの所得の帰属」を問題にしているのです、このような免除規定が適用され

るべきであろう。

#### (4) 訴訟における源泉徴収義務者の反証可能性

内国法人は外国法人の人的役務の提供事業が日本PEに帰属するのかどうかを訴訟で争う場合に、国税当局は自ら外国法人の日本PEを調査して収集した資料を裁判所に提出できるであろうが、源泉徴収義務者である内国法人には外国法人の協力が無い限り、そのような外国法人の内的要因に関する資料の提出は不可能である。特に、国税当局が当該契約を手取契約として課税処理する場合には、外国法人に追徴のリスクはなく、外国法人による内国法人への協力は得られないことが通常である。このように、内国法人が外国法人の内的要因に基づいて源泉徴収義務を課されている状況は、源泉徴収義務者が訴訟等において反証する機会を奪ってしまう可能性もある。

## II 外国法人への支払対価に対する源泉徴収制度（人的役務の提供事業）の評価

前章で抽出した問題意識をベースに、外国法人への支払対価に対する源泉徴収制度（人的役務の提供事業）の立法趣旨等やその変遷過程を確認し、現行制度を評価したい。

外国法人への課税という仕組みは、昭和27（1952）年改正で国内に源泉のある所得という

18) 国税通則法67条1項の不納付加算税等の免除理由における「正当な理由」としては、判例等ではかなり厳しく判断されている（最判平成18年4月25日（民集60巻4号1728頁）、最判平成18年4月20日（民集60巻4号1611頁）など）。なお、裁判事例で非居住者に対する賃貸料の支払に係る源泉所得税に関して、賃貸人が途中で非居住者になっていたが、その代理人である母親としか接触がないことなどから、賃借人が非居住者になったことを直

ちに知り得なかったことは源泉徴収義務者の責めに帰すことができない客観的事由があるとして正当な理由を認めたものもある（国税不服審判所裁判決平成25年5月21日（裁判事例集91集1頁））。

19) 源泉所得税の不納付加算税の取扱いについて（事務運営指針）[平成12年7月3日課法7-9]（国税庁HP：<https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/shotoku/gensen/000703/01.htm>（令和元年9月15日現在））。

包括的な所得概念が導入され、現在の国際税法の基礎が築かれた。その後、昭和28（1954）年改正で外国税額控除、昭和29（1954）年改正で国内に事業を有しない外国法人の投資所得の源泉分離課税を導入し、昭和37年改正で国内に源泉がある所得の範囲の整備、PE概念、事業所得の課税範囲の明確化、間接税額控除制度の導入などの整備拡充を行い、昭和40年の所得税法・法人税法の全文改正で現在の条文構成が完成したとされている<sup>20</sup>。この中で昭和37年改正の大幅な実体的な改正とそれを引き継いだ昭和40年改正での全文改正が現行税制の基礎であるので、これらの税制改正を中心に内容を評価し、平成26年改正を確認する。なお、芸能法人等への特別な取扱いもここで確認しておきたい。

## 1 昭和37年改正

外国法人の国内における人的役務の提供事業に関して、昭和37年改正以前では「施行地にある資産又は事業の所得」は、法人税の申告納税とされていた（（法人税法（昭和22年法律第28号：以下、「旧法人税法」という）旧税法2）。

昭和37年改正で、外国法人による人的役務の提供事業の対価に源泉徴収制度<sup>21</sup>が導入された（（所得税法（昭和22年法律第27号：以下、「旧所得税法」という）旧所税1⑥、18②）。外国法人による人的役務の提供事業の対価を、(1)外国法人が役務提供者（従業員）に支払う報酬（給与）部分、(2)旅費・運搬費その他直接経費分、(3)その他（残余）に区分した書類を、外国法人が源泉徴収義務者である内国法人等に提出した場合は、原則として、(1)と(3)の合計額が源泉徴収の対象とされ（旧所税1③五⑥、18、41①⑤、旧所規46の2、46の6）、この書類の提出がない場合は、支払対価の全額が源泉徴収の対象とされた（旧所税41⑦）。なお、外国法人の従業員（非居住者で日本にPEがない）における人的役務提供の報酬（給与）に対する所得税課税は、外国法人への源泉徴収税額(1)で既に納税済みとされた（旧所税1②、2③、41①）。

法人税に関して、外国法人に日本PEがない場合に、外国法人の当該事業の所得は、この源泉徴収がされた場合は非課税とされ（旧税法5の4）、この源泉徴収制度は一種独特の分離課税であった。また、外国法人に日本PE

<sup>20</sup> 昭和37年改正では「租税条約との調整、資本交流の促進等を考慮して、非居住者及び外国法人に対する税制について、その課税の要件、課税所得の範囲、税率等に関し、所要の整備合理化を図るとともに、外国発生する所得を有する居住者及び内国法人に適用される外国税額控除制度に関し、子会社からの配当について、子会社が納めた法人税額を控除する制度を創設する等、その制度の整備を図る。」（「昭和36年12月7日 税制調査会答申」（税制調査会、1961）23-24頁）という趣旨に従い国際税法に関して飛躍的な整備がなされ、昭和40年改正では昭和37年改正の思想は原則的にそのまま引き継ぎ、税法での独立の編としての整備に主眼がおかれた（田口勝彦「非居住者、外国法人課

税の改正の概要」税経通信20巻7号（1965）230-231頁参照）。また、日本における国際課税の形成に関しては、赤松晃『国際租税原則と日本の国際租税法—国際的事業活動と独立企業原則を中心に—』（税務研究会、2001）188-232頁、矢内一好『日本・国際税務発展史』（中央経済社、2018）97頁以降など参照。

<sup>21</sup> なお、昭和40年改正以前は、「代位納付」として支払先に代わって、対価の支払者が税金を政府に納付する制度（徴収規定や罰則規定の適用なし）があり、現行の源泉徴収制度は昭和40年改正後から適用である（増井良啓＝宮崎裕子『国際租税法（第3版）』（東京大学出版会、2015）72頁参照）。

がある場合には、外国法人はこの源泉徴収をされた上で申告納税が必要とされ、外国法人の法人税申告では上記(3)の源泉徴収税額が所得税額控除できた。

この源泉徴収制度が導入された改正の理由としては、外国法人と非居住者との課税のバランスが考慮されていたようである。昭和37年改正以前から非居住者への人的役務の提供に対しては、源泉徴収された後に申告納税という課税方式であったが(旧所得税1②五, 41), 非居住者が外国法人を設立し、日本で人的役務の提供事業の対価を得た場合には、外国法人は日本での法人税の本来の納税義務はあるが(旧税法2, 5の4①), 外国法人への対価は旧所得税法では源泉徴収の対象外である事業所得に分類され(旧所得税1②一), 源泉徴収が回避できていた。なお、当時は非居住者による人的役務の提供事業に関して、旧所得税法で日本での納税義務として、徴収義務と本来の納税義務の両方を課していたが、実務上は非居住者への対価に対する源泉徴収での課税が行われていた程度で、申告納税制度はあまり実効性がなかったようである<sup>22)</sup>。そこで、昭和37年改正で、外国法人による人的役務の提供事業の対価へ源泉徴収制度が導入された。つまり、外国法人による人的役務の提供事業の対価に対する源泉徴収制度は、非居住者の法人成りによる源泉徴収の租税回避防

止規定といえそうであり、外国法人の従業員である非居住者の所得税課税を確保するのが目的といえよう<sup>23)</sup>。

また、この源泉徴収制度の導入経緯は、具体的には芸能人の租税回避防止に着眼されたこともわかる。昭和37年改正の解説では、その改正の背景として、「税務執行上従来いろいろ注文されておった問題で、外国人が役務を提供した場合法人形態でやってきたとき源泉徴収は無力である、だから例のプロレスでも法人だといってくる、法人であるか個人であるかわからないうちに源泉徴収されないで帰ってしまう、こういう式のことで法人の役務提供者についてもやはり源泉徴収をやるべきだという要望があります。」<sup>24)</sup>とされており、その理由としては、①ワンマンカンパニーを利用した租税回避を防止するため、②人的役務の提供事業に事業上の拠点があるのかという前提条件への反省がある<sup>25)</sup>、とされている。②については租税条約の規定等から日本も事業所得に関して「PEなければ課税せず」として整理され、その後議論は展開されていない<sup>26)</sup>。

この源泉徴収制度の効果としては「単にこの法人個人を通じた芸能法人の所得に課税するというに目的が必ずしもあるわけではなくて、と申しますのは現在日本を訪れる芸能法人について考えると、芸能法人そのものとしての所得としては赤字の場合が多いわけ

22) 福山博隆「外国法人及び非居住者の課税その他国際的な側面に関する税制の改正」税経通信17巻6号(1962)121頁参照。

23) 昭和37年改正に影響を与えた当時の税制調査会の資料を検討すると、外国法人による人的役務の提供事業に関しては、個人事業者とのバランス(租税回避防止)やその対価には人的役務の提供報酬(給与)が含まれており、その部分の二重源泉課税

の排除が問題点とされていたことがわかる(『昭和36年12月 税制調査会答申及びその審議の内容と経過の説明(答申の審議の内容及び経過の説明(答申別冊)』(税制調査会, 1961)522-524頁参照)。

24) 植松守雄『昭和37年5月1日 非居住者, 外国法人及び外国税額控除に関する改正税法の解説』(国税庁, 1962)12頁。

25) 植松・前掲注24)67頁参照。

です、かくれた報酬があるかないかは別ですが、表に現れたところでは芸能法人そのものは赤字<sup>26)</sup>であり、「芸能法人そのものの所得だけでなくて芸能法人を通じて支払われる個々の芸能を提供する非居住者にたいする報酬相当分、これも同時にスポンサーの支払段階で源泉徴収の対象になるというところに意味があるわけです。つまり、五号によって一歩源泉徴収の段階を進めて、従来なら芸能法人が個々の演技者に支払う段階で源泉徴収の対象になっておったものを、日本のスポンサーが払う段階で源泉徴収に取り込んだということ、こういう方が実際の実益があるということがいえるかもしれません。」<sup>28)</sup>とされている。また、「居住者については源泉徴収がない所得種目について、非居住者なるがゆえに源泉徴収されるというものが所得税法では現在あるわけです。これは外人については源泉徴収の便利のあるものについてはできるだけ源泉徴収しておかないと納税がうまくいかないという事情に基づいてされておるわけです。」<sup>29)</sup>

とも解説されている。

なお、昭和37年改正で、原則として、総合主義の下であるが、PEのうち、建設現場や代理人に関する課税に関して、建設現場や代理人に帰属する所得に限定された。このように部分的に帰属主義が導入されているが、帰属主義の概念は形式的なものでなく、実質的なものであるとされている<sup>30)</sup>。

昭和37年改正の評価としては、外国法人による人的役務の提供事業に対する源泉徴収制度の導入は、特に芸能人の租税回避行為防止として導入されており、芸能人等以外の人的役務提供の事業に関する議論はあまりなく<sup>31)</sup>、芸能人等以外の人的役務の提供事業が同じ枠組みで租税回避防止の必要性があったのか不明である。また、この源泉徴収制度は、外国の芸能法人による人的役務の提供事業への課税における法人税課税ではなく、むしろ、役務提供の報酬（給与）を得る芸能人（非居住者）への課税を確保することに着目したものと見えよう<sup>32)</sup>。この源泉徴収制度における内国

26) 一般に芸能、自由職業のような人的役務の提供を目的とする事業は、その活動の遂行のために恒久的性格を有する事業上の拠点を必要とせず、また、役務の提供自体が事業活動の内容をなす付加価値行為であると考えられる点も指摘され、サービスPEのような議論もされているが、結局租税条約での原則も参考にし、PEなければ課税なしを前提とすることが適当とされている（税制調査会・前掲注23 514, 517頁参照）。

27) 植松・前掲注24 14頁。

28) 植松・前掲注24 15頁。

29) 植松・前掲注24 64頁。

30) PEに帳簿上記載されたものだけでなく、本来はPEに帰属するものを形式的にPEに帰属しないようにしたものも含むとされていた（旧所税規13の3）。

31) 芸能人等以外の人的役務の提供事業の解説とし

ては、芸能法人以外の内容として次のような政令の内容程度のものである。「(2)弁護士、公認会計士、建築士等の自由職業者のその専門の職務としてのサービスの提供を主とする事業（たとえば、外国で法人組織をとつている会計事務所等である。）(3)科学技術、経営管理等の分野で専門家や特別の技能者の知識や技能等を活用して行なうサービスの提供を主とする事業（たとえば、油井の火消し、造船の特殊な溶接等のサービスをなす法人やコンサルタント会社などである。）」（福山・前掲注22 103頁）。

32) なお、人的役務の提供事業以前に、外国法人に対して不動産賃貸料等については昭和27年改正で源泉徴収の対象にし、源泉徴収による課税のほか法人税課税を行っていた。その趣旨はIV章2節(1)を参照。

法人等の徴収義務は、納税の便宜よりも、徴収の便宜に着目し、受給者の本来の納税義務を代替することを考慮して設けられたものといえよう<sup>33)</sup>。

この源泉徴収制度では、源泉徴収義務者が徴収する源泉徴収税額は、①人的役務提供の報酬（給与）への所得税（非居住者が国外払で受ける報酬（給与）で申告納税の所得税額に係る代替徴収）と②外国法人の人的役務の提供事業に対する法人税（①の報酬（給与）や経費（本店配賦も含めて）を考慮すると赤字で源泉徴収税額は還付になる可能性が高い）からなる。内国法人等である源泉徴収義務者は①に関しては非居住者との直接の契約関係もない。また、②に関しては、外国法人に日本PEがない場合は、外国法人への源泉徴収（対価の20%を所得率としてみなして課税）により課税していることになり、源泉分離課税なので源泉徴収義務者の徴収義務と外国法人の本来の納税義務は同額になる。なお、外国法人に日本PEがある場合は、外国法人は当該事業に関して申告納税制度（純所得課税）になり、理論的には源泉徴収義務者の徴収義務と外国法人の本来の納税義務が異なることになるが、実務上は赤字が多く制度上はあまり重視されていない。つまり、外国法人による人的役務の提供事業に対する法人税の課税であるので純所得課税での課税が原則であることから、実務的には可能性の少ない申告納税制度への道を確保したものであろう。しかし、その実態は外国法人への対価に源泉徴収（対価の20%を所得率として推定して課税）をしているので、申告納税制度自体を重視していない（外国法人の経費が多い場合には法人税を申告納税制度で精算して、大部分は源泉徴収税額の還付になる）制度と評価できよう。

したがって、外国法人による人的役務の提供事業に係る源泉徴収制度においては、実質的に源泉分離課税であり、徴収義務と外国法人（非居住者）の本来の納税義務は一体性があると評価することも可能であろう。

## 2 昭和40年改正

昭和37年改正で外国法人による人的役務の提供事業に源泉徴収制度が導入され、原則として、独特な分離課税であったが、昭和40年改正では人的役務の提供事業は常に純所得課税を受けることになった。源泉徴収義務者は外国法人による人的役務の提供事業の対価に対しその総額に源泉徴収することになり、外国法人は日本PEの有無にかかわらず、源泉徴収された後、申告納税することになった。

このような改正の理由は、「(イ)わが国の締結した最近の租税条約には、芸能人等の役務提供の事業を国内で行なう者は国内に恒久的施設を有するものとみなしてその事業の所得につきわが国で課税する旨を定めたものが多い（対英、タイ、マラヤ、スウェーデン改訂、カナダ、フランス）のですが、その場合の事業の所得に対する課税は純所得課税であって、上述のような折衷方式とは相容れないこと、(ロ)折衷方式において予定されている『事業』の対価の内訳の申告は、余り提出された例がなく、常に対価の金額について源泉徴収を行なうべきこととしても納税者の負担が大幅にふえるとは考えられなかったこと、などを挙げることができます。」<sup>34)</sup>とされている<sup>35)</sup>。

<sup>33)</sup> 外国法人の人的役務の提供事業に係る源泉徴収では、「受給者の納税義務の代替」という側面を問題点の一つに挙げられている（佐藤英明「日本における源泉徴収制度」税研26巻2号（2010）26頁参照）。

昭和40年改正の評価としては、昭和37年改正をベースにして、実務上の源泉徴収の便宜のために対価総額を源泉徴収の対象とし、また、租税条約等での合意をベースに人的役務の提供事業を通常の事業、つまり「PEなければ課税せず」の範疇に整理したことで、外国法人の当該所得に関して法人税は純所得課税と位置付け、申告納税制度をベースにしたということになる。これにより、外国法人による人的役務の提供事業に係る所得は、日本PEの有無に関わらず、源泉徴収された後に、申告納税されることになった。ただ、外国法人が法人税申告で所得税額控除の対象とできる源泉徴収税額は、従業員への源泉徴収税額とみなされた部分を除いた残額になるので、外国法人の従業員（非居住者）における人的役務提供の報酬（給与）への課税権を先に確保することとしており、この点は昭和37年改正のままである。なお、申告納税制度が復活したのに、外国法人の人的役務の提供事業に対して、源泉徴収制度が残された理由は「この種の事業が、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課税を確保

することは困難であることを考慮して源泉徴収の制度は残すこととしている<sup>36)</sup>とされている。しかし、現状では「PEなければ課税せず」という事業所得の原則に基づいたOECDモデル租税条約に類似した租税条約（OECDベースの租税条約）が主流になっていることから、申告納税が期待できる日本PEがある場合のみに源泉徴収が必要となる結果となり、国内法としては徴収の便宜からは逆の規定になってしまっている。

### 3 平成26年改正の影響

平成26年改正では外国法人（非居住者）の課税方法が、総合主義から帰属主義に変更された。しかし、人的役務の提供事業における源泉徴収に関しては、特に議論もなく特段変更は検討されていない<sup>37)</sup>。

設例の場合のように租税条約を適用した場合には、昭和40年改正後では日本PEの有無で日本の課税権の有無が異なっていたが、平成26年改正以降<sup>38)</sup>では外国法人の人的役務の提供事業が日本PEに帰属するかどうかで、日本の課税権の有無が決まることになった。したがって、内国法人の源泉徴収に際して、

34) 国税庁・前掲注(11) 190頁。なお、多くの租税条約では事業所得の原則である「PEなければ課税せず」で、人的役務の提供事業も日本PEがなければ課税できず、昭和37年改正の源泉分離課税とはつじつまが合わないし、サービスPEを認める条約では事業所得として課税することになるので、昭和37年改正の源泉分離課税（特定の経費のみを必要経費とする）は整合性がないので、総合課税への改正が行われたとの解説もある（田口・前掲注(20) 238頁参照）。

35) 「折衷方式」とは、昭和37年改正で導入された人的役務の提供事業への源泉徴収制度である。なお、サービスPEに関しては、現在では日本が締結している租税条約で芸能人や運動家に対し、サービ

スPEの規定があるのは、対アイルランド、デンマーク、ブラジルぐらいであり（一高龍司「帰属主義の導入に関わる国内法上の若干の論点」村井正先生喜寿記念『租税の複合法的構成』（清文社、2012）325頁参照）、昭和40年改正の時に指摘された今後増加するというような状況とはなっておらず、現状とは異なっている。

36) 田口・前掲注(20) 239頁。

37) 「帰属主義への見直しはされましたが、所得税の源泉徴収の対象とすべきものの考え方は改正前と変更なく、所得税法の国内源泉所得における改正を踏まえた改正が行なわれました。』『改正税法のすべて（平成26年版）』（大蔵財務協会、2014）799頁。

具体的には契約が人的役務の提供事業に該当するのか、その対価は国内払か、に加え当該事業が外国法人の日本PEに帰属するのか、を判断することが必要になった<sup>38)</sup>。結果として、OECDベースの租税条約では、申告納税が総合主義より期待できるPE帰属所得がある場合にのみ源泉徴収が必要となり、国内法としてはバランスを失った規定になってしまっていることがわかる。

#### 4 その他（芸能人等への課税との比較）

外国法人による人的役務の提供事業への源泉徴収制度は、芸能人等の租税回避防止を契機として導入されており、その後も芸能人等に対しては別枠の課税が用意されている。本稿では直接の検討対象ではないが、人的役務の提供事業との比較考慮のため、芸能人等へ

の特別な課税をここで整理したい。

OECDモデル租税条約では、人的役務の提供事業は、原則として、PEに帰属しない場合には源泉地国に課税権がないが、芸能人等<sup>40)</sup>に対してはOECDモデル租税条約17条があり、この17条は、7条の事業所得や15条の短期滞在者免税の例外規定になり、芸能人等の個人的活動による所得を（これらの活動が事業として行われるか被用者として行われるかにかかわらず）、源泉地国で課税できることを規定している。具体的には、OECDモデル租税条約7条4項で事業所得の規定より17条が優先するとされている<sup>41)</sup>。OECDモデル租税条約17条1項では芸能人等に対してはOECDモデル租税条約15条の短期滞在者免税の対象外とし<sup>42)</sup>、また、17条2項では芸能人等の活動から生じる所得がこれら芸能人等以外の者（たと

38) この改正法の施行は、源泉所得税に関しては平成28年4月1日以降に支払を受けるべき国内源泉所得、法人税は平成28年4月1日以後に開始する事業年度、所得税は平成29年分以降である。

39) 平成22（2010）年にOECD承認アプローチ（Authorized OECD Approach: AOA）がOECDモデル租税条約7条に全面反映され、PE認定において「物理的拠点」が認定され、その後AOAの「重要な人的機能」で本支店取引にも精緻な独立企業間原則を適用するという新たなルールが採用された。この場合において人的役務の提供事業はPEなくても遂行できる事業であり、生産と消費が同時に同一の場所（役務の提供場所）でなされるので、役務提供地の所得源泉性が極めて濃いことを「利得あれどもPEなし」と分析し、新モデル条約7条でも課税されないとして、人的役務の提供事業とAOA概念のギャップを指摘する先行研究がある（伴忠彦「恒久的施設の範囲に関する考察—AOAの導入と人的役務に係るPE認定—」税大論叢67号（2010）181頁以降参照）。この研究では、サービスPE等の概念を租税条約等に導入するなど、外国法人等の日本における人的役務の提供事業を物理的な拠点がなくても課税すべきとされ

ている。本稿では、日本政府は未だこのような改正等を行っていないので、人的役務の提供事業に対して、「PEなければ課税せず」が基本的な課税方針であると考ええる。なお、国連モデル条約には、5条3(b)で芸能人や運動家以外のコンサルタントもサービスPEとして規定はされている。

40) OECDモデル租税条約では、芸能人等とは、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として例示され、例示以外の舞台芸能人、映画俳優、テレビコマーシャルに出演する俳優も含まれ、運動家である陸上競技、水泳等の伝統的運動競技の競技者だけでなく、ゴルファー、ジョッキー、ビリヤード、チェスの選手も含まれる（OECD（2017）*supra note 7*, p.39, pp.332-333. 川田＝徳永・前掲注(7) 461-462頁参照）。

41) *Ibid.*, p.34, 194.や川田＝徳永・前掲注(7) 237, 460-461頁参照。

42) 1項では、芸能人等がワンマンカンパニー等を通じて間接的にその報酬を受け取る場合も対象としている（*Ibid.*, p.333.や川田＝徳永・前掲注(7) 462-463頁参照）。

えば、ワンマンカンパニーなど)に発生する場合に、源泉地国が芸能人等に対して課税できなかった所得部分について報酬を受け取る芸能人等以外の者に課税することも認めている<sup>43)</sup>。

日本が締結した租税条約の中で芸能法人(外国法人)の所得でもPEに帰属しなければ課税せずというものもあり、このような場合には芸能法人(日本PEがない)の人的役務の提供事業には日本は課税しないが、その従業員である芸能人(非居住者)の人的役務提供の報酬(給与)に対しては日本に課税権があるという状況が生じていた。そこで、平成4(1992)年改正で、内国法人等が芸能法人に支払う対価に対して、いったん源泉徴収した後(実特法3①)、芸能法人が芸能人(非居住者)への報酬(給与)の支払時(国外払でも)に源泉徴収して芸能人(非居住者)の源泉徴収税額を納付した場合に(税特措41の22①、実特法3①)、芸能法人への源泉徴収税額を還付する制度が導入されている(実特法3②③、実特令2)<sup>44)</sup>。この制度の導入前では、このような芸能人(非居住者)の申告納税制度が結果として課税漏れになる場合や、芸能人(非居住者)が日本の興行主から直接報酬を得れば源泉徴収の対象となるのでこれを回

避するため、租税条約で免税とされる外国の芸能法人をわざわざ介在させる事例も見受けられたようであり<sup>45)</sup>、それらの対策としてこの制度が導入された。また、その他国内法では、芸能人個人(居住者)への10%の源泉徴収を回避するため、一時的に法人を設立しすぐに解散させる泡沫会社と目されるものも見受けられたため<sup>46)</sup>、その対策として昭和39(1964)年改正で内国法人である芸能法人に対しても芸能人(居住者)による人的役務の提供事業の対価に対しては10%の源泉徴収制度が導入された。昭和39年改正で、内国法人に対する源泉徴収に関して、芸能法人と馬主だけが源泉徴収の対象にされており、芸能人(居住者)の法人成りによる租税回避を強く意識していることがうかがえる<sup>47)</sup>。なお、内国法人への源泉徴収制度は、文化芸術振興への議論の高まり(平成12年12月に文化芸術復興基本法が制定)や芸能法人の活動実態などを踏まえて平成15(2003)年改正で廃止された<sup>48)</sup>。

このように、芸能人等への課税に関しては、OECDモデル租税条約でも特別な取扱いが認められ、日本の国税当局もその租税回避防止に敏感にその対策を行っているが、その他人的役務の提供事業に関しては新たな対策を打つこともなく検討もされずに、現在にまで至

43) *Ibid.*, pp.338-340. や川田 = 徳永・前掲注(7) 470-472頁参照。

44) なお、芸能法人への還付は、「租税条約に関する芸能法人等の役務提供事業の対価に係る源泉徴収税額の還付請求書」(様式12)を提出し、税務署長が源泉徴収義務者の内国法人を通じるのではなく、直接外国法人である芸能法人(その納税管理人)に行われる(実特法3②)。

45) 『改正税法のすべて(平成4年版)』(大蔵財務協会, 1992) 189頁参照。なお、平成7(1995)年改正で還付手続の簡素化や芸能法人のファイナンス

を考慮して、芸能法人への源泉徴収税額は20%から15%に変更されている(『改正税法のすべて(平成7年)』(大蔵財務協会, 1995) 302頁参照)。

46) 『改正税法のすべて(昭和39年4月)』(大蔵財務協会, 1964) 24頁参照。

47) 武田昌輔「報酬・料金等をめぐる源泉徴収制度の実務上の問題点」日税研論集15号(1991) 224-226頁参照。

48) 『改正税法のすべて(平成15年版)』(大蔵財務協会, 2003) 17頁参照。



っているのが現状である<sup>49)</sup>。日本の人的役務の提供事業に対する課税は、国内法で芸能人等とそれ以外のコンサルタント等とを区分せず、日本PEの帰属に関わりなく国内源泉所得に対する課税権（源泉徴収と申告納税）を確保し、芸能人等には特別な規定を追加している。これに対して、OECDモデル租税条約との関係では芸能人等以外の人的役務の提供事業では、日本PEに帰属しない所得は日本の課税権を放棄している。

上記のような現状を考慮すれば、芸能人等以外の人的役務の提供事業に対する国内法による課税の意味は、OECDモデル租税条約と異なる租税条約（たとえば、国連モデル租税条約など）の場合に国内法の課税を確保することであろうか。このような場合は、一般的に租税条約の相手国が発展途上国などであり、相手国でのサービスPE等の課税も認めた場合には先進国である日本にとっては、通常不利な状況になると想定され、芸能人等以外の人的役務の提供事業への国内法での規定の趣旨が問われよう。

## 5 小括

外国法人による人的役務の提供事業の源泉徴収制度における内国法人等の源泉徴収義務者は、現在では外国法人による人的役務の提供事業が日本PEに帰属するのか（契約が人的役務の提供事業に該当するのか、その対価は国内払か、という点に加えて）を判断する

ことが必要であるが、内国法人等（第三者である源泉徴収義務者）ではこの点は判断できないのが一般的であろう。しかも、外国法人が提供する租税条約に関する届出書に従って処理しても、現行の最高裁の解釈である源泉徴収義務者と本来の納税者は全く別々の納税義務を負っているとする解釈では内国法人等の徴収義務には影響なく、すべて内国法人等（源泉徴収義務者）の責任になる。

この源泉徴収制度の主な目的は、外国法人の従業員（非居住者）による人的役務提供の報酬（給与）への課税を確保するためであり、現在でも非居住者に対するこの報酬（給与）への課税が優先的に確保される仕組みである。しかし、この制度における内国法人等の源泉徴収義務者は、契約関係もない外国法人の従業員の所得税まで徴収義務を負わされ、その徴収義務の判断が日本の課税権を一次的に決定していることになる。つまり、このような人的役務の提供事業の場合は、特に密接な関係などなく<sup>50)</sup>、まったく契約関係にない者（外国法人の従業員である非居住者）の徴収義務を負わされていることにもなっている。内国法人等の徴収義務は外国法人や非居住者の本来の納税義務と一体性もあるといえるが、現行の外国法人による人的役務の提供事業に関する源泉徴収制度では、本税がグロスアップされる場合もあり、徴収義務の方が本来の納税義務よりも実質的に大きくなる場合もある（不納付加算税等を考慮すれば徴収義務はもっ

49) なお、源泉課税の免除証明に関しては、「芸能法人の規定は、芸能法人が、芸能人のうけるべき報酬、料金等につき、代わってその支払いをうけるのにすぎない場合に、実質的に法人の存在を否認して報酬、料金等の金額を源泉徴収の対象として」と理解されるのである。法人が『自ら主催し

て演劇の公演を行っている』場合の証明書の交付を受ける規定は、真正な事業活動を行う法人であることの立証責任を法人側に転換したものと理解できる。」（水野忠恒「給与等以外の源泉徴収制度」日税研論集15号（1991）189頁）という指摘もある。

と大きくなる)。

なお、国内法における外国法人による人的役務の提供事業に源泉徴収制度が導入されたのは、芸能人等のワンマンカンパニー対策等が基因であるが、なぜその他人的役務の提供事業も同じ枠組みで処理されているのかは積極的な説明はない。しかも、現在では芸能人等に対しては租税条約の取扱いも含めて、別途租税回避防止規定が置かれている。

### Ⅲ 現行制度の評価・判例などからの検討

外国法人による人的役務の提供事業への源泉徴収制度に関して、前章までの検討を踏まえて、この源泉徴収制度における徴収義務について検討したい。

#### 1 源泉徴収制度の徴収義務の自動確定について

最判昭和45年12月24日(民集24巻13号2243頁)では、「源泉徴収による所得税については、……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」とされ、また、最判平成4年2月18日(民集46巻2号77頁)では、「所得税法上、源泉徴収による所得税(以下「源泉所得税」という。)について徴収・納付の義務を負う者は源泉徴収の対象となるべき所得の支払者とされ、原判示のとおり、その納税義務は、当該所得の受給者に係る申告納税の納税義務とは別個のものとして成立、確立し、これと併存するもの」としている。これらの最高裁判決から、(1)源泉徴収税額は自動確定し、(2)源泉徴収制度の徴収義務と申告所得税の本来の納税義務とは別々のものとされている。なお、(1)の自動確定する要件とは、「課税標準が明確であり、税額の計算も容易である」<sup>50)</sup>と解されている。

そもそも源泉徴収制度における徴収義務は、自動的に確定するのであろうか<sup>50)</sup>。納税義務が抽象的に支払時に確定することは理解できる。しかし、筆者には源泉徴収すべき税額が支払時に自動的に確定する性質のものとは思えない。設例の事例なら、源泉徴収義務者は、契約内容が源泉徴収すべき取引に該当するの<sup>51)</sup>か、対価の支払は国内払に該当するの<sup>52)</sup>か、外国法人による人的役務の提供事業は日本PEに帰属しているの<sup>53)</sup>か、などを事実認定しては

50) 最判昭和37年2月28日(刑集16巻2号212頁)でも、給与の源泉徴収であるが「法は、給与の支払をなす者が給与を受ける者と特に密接な関係にある、徴収上特別の便宜を有し、能率を挙げ得る点を考慮して、これを徴収義務者としている」とされており、最判平成23年1月14日(民集65巻1号1頁)の破産管財人が元従業員に配当を支払った事例では、特に密接な関係がないから、徴収義務は生じないと判示されている。報酬料金等の源泉徴収に関しては、支払者と支払を受ける者との密接な関係は存在するが、支払の継続性が給与等

と同様に認められるとは限らないので、給与と比較して密接度は弱いといわなければならないとされており(水野・前掲注(49)186頁参照)、外国法人への源泉徴収制度に関しても同様のことがいえよう。また、この最高裁の給与支払者と受給者特に特に密接な関係がある点及びその変遷を重視して源泉徴収制度を分析した論文もあり(奥谷健「源泉徴収制度及び年末調整制度の問題」月刊税務事例51巻2号(2019)12頁参照)、この「特に密接な関係」をただ債権債務関係があるだけでなく、もっと狭くとらえる必要があろう。

じめて判断できるととらえるのが自然であろう。決して、法的に自動確定する性質のものではない。これに関して、①「租税法律主義の原理は、納付税額の確定が自動的であるべきだとする要請を固有していると考えられるべき理由はない。自動的に成立している納税義務について、その履行すべき債務としての納付税額を正当な手続にしたがって認定判断することこそ、租税法律主義の原理の要請であるはずである。その正当な手続が、適格とされる証拠によって事実を認定し、その認定された事実に対して法律を適用することであるといえる。さらに、租税法律主義の原理は、事実の認定と法の適用との人による判断について、その認定判断すべき人を法律の規定の定めるところとする。」<sup>51)</sup>として、租税法律主義の考え方からも源泉徴収による国税が自動確定することはないとの解釈もある。また、②源泉徴収税額が自動確定しないというなら、

国税通則法15条と16条をどのように解釈するのかということになる。解釈論として、源泉徴収は国税通則法16条の申告納税方式や賦課課税方式のいずれにも該当せず、国税通則法15条1項「国税に関する法律の定める手続」に該当し、源泉徴収の法令自体がこの手続と考へ、源泉徴収は「その成立と同時に特別の手続を要しないで納付すべき税額が確定する国税」ではないと解釈することも可能ではないだろうか。この解釈なら、国税通則法15条1項と3項及び16条の目的論解釈によって、源泉徴収義務者の徴収納付及び行政庁の納税の告知が「法律の定める手続」なのであって、第一次的に源泉徴収義務者の判断に基づく徴収納付及び第二次的に行政庁の判断に基づく不納付額徴収の納税の告知という法律の定める手続によって、納付すべき税額が確定することになる<sup>52)</sup>。

このように検討すれば、源泉所得税は必ず

51) 水野忠恒『大系租税法(第2版)』(中央経済社, 2018) 118-119頁。源泉徴収による国税に関して自動確定の理由として、「特別の確定手続をまつまでもなく容易に計算することができるという理由」(志場喜徳郎ほか『国税通則法精解(平成31年改訂)』(大蔵財務協会, 2019) 271頁)とされ、同様の趣旨のものとして、東京高判昭和55年10月27日(訴月27卷1号211頁)もある。また、源泉徴収の対象となる所得の基礎としては、「①必要経費が比較的少ない所得であること、②同一人に対して継続して反覆的に支払われる所得であること、③同一人から多数の者に支払われる所得であること、④源泉徴収を行なう事務能力のある者から支払われる所得であること、⑤一回の支払金額があまり少額なものでないこと等が考えられる」(『昭和38年12月所得税法及び法人税法の整備に関する答申』(税制調査会, 1963) 70頁)とされている。

52) 源泉徴収制度が徴税と納税の便宜的制度として、ある所得に対する国税が自動確定するといえるぐらい客観的にその適用対象性が明確である前提で

あるので、ある所得が源泉徴収制度の適用対象となるか否かについて疑義がある場合には源泉徴収制度は適用できず、申告納税等の原則的手続が適用されると解釈すべきという指摘もある(福家俊朗「源泉徴収制度の法的論理構造の検討—租税法関係と源泉徴収制度—」租税法研究11号(1983) 112頁参照)。

53) 東京高判平成15年1月30日(税資253号順号9272)では、日本にホステスを派遣した外国プロダクションへの支払手数料が芸能人の人的役務の提供に係る対価に該当するのかが争われている。人的役務の提供における契約に関しても、法律の解釈が自動的に確定するものではなさそうである。

54) 忠佐市『租税法の基本理論[租税法律主義論/租税法関係論]』(大蔵財務協会, 1979) 351-352頁。源泉徴収税額が自動確定する論理は、「納付税額の確定作業を飛び越して、客観的債務自動成立論に私法債務関係論を接続させている」(忠・同上294頁)とも批判されている。

しも法的性質から自動確定するものと判断すべきものとはいえないであろう。そうであるなら、たとえ、国税通則法で自動確定すると規定しているとしても、少なくとも解釈論として何らかの合理的な制限を加えることは可能であろう。

## 2 制限納税義務者における徴収義務と本来の納税義務の一体性

外国法人の制限納税義務とは国内源泉所得のみに課税されるものであり、制限納税義務者への源泉徴収制度において、源泉徴収課税で課税関係が完結する場合もあり、内国法人等の徴収義務と外国法人の本来の納税義務は一体性があるともいえよう<sup>56</sup>。なお、設例の場合は、例外的に源泉徴収制度と申告納税制度が併用されている場合になるが、本稿では前述(Ⅱ章1節)のように、外国法人による人的役務の提供事業の課税は申告納税があまり重視されておらず、実質的に源泉課税で課税関係が完結するのと同じであると評価している<sup>57</sup>。

内国法人等の徴収義務が外国法人の本来の納税義務とまったく別々のものであるならば、当該事業が外国法人の日本PEに帰属しない場合は、外国法人の本来の納税義務は租税条約で免除になるのに、内国法人等の徴収義務は免除されず、外国法人が確定申告書を提出

し還付等の手続をとることが法的に要求されることになるのであろうか。日本はこのような場合に、外国法人への課税権を租税条約で放棄した場合には、当然内国法人等の徴収義務も放棄したものと考えるのが妥当であろう。実特法の手続でも、外国法人は内国法人等を通じて、「租税条約に関する届出書」を税務署に提出することで、内国法人等の徴収義務は免税とされている。そうであるなら、やはり内国法人等の徴収義務と外国法人の本来の納税義務とは一体性のあるものと解釈されるところと考えられる。また、租税条約に関する還付において、外国法人への源泉徴収に誤りがあった場合には、源泉徴収義務者である内国法人等ではなく、外国法人が還付請求し(実特令1の2など)、税務署は源泉徴収義務者ではなく、外国法人に直接還付することになっている(実特法3②)<sup>58</sup>。

これらの点からも、制限納税義務者に対する徴収義務と本来の納税義務は、一体性があるものと考えられる余地があろう。

## 3 徴収義務の合理的な範囲

源泉徴収制度では税法で税額の自動確定が規定されており、租税立法に広い裁量権が認められ源泉徴収制度自体は憲法14・18・29条などに反しないとしても<sup>59</sup>、解釈論として目的論的に合理的な範囲を設定すること(限定解

<sup>56</sup> この解釈論については、忠・前掲注64 205-213、267、289頁参照。なお、忠先生は源泉徴収税額が自動確定するというなら、逆にその理論構成が急がれるべきとも主張されている。

<sup>57</sup> 先行研究では東京地判平成22年12月3日の使用料に関するものとして、野一色直人「源泉徴収をめぐる法的問題の一考察—非居住者(外国法人)に係る取引を素材として—」税法学570号(2013)

134頁以降、忠・前掲注64 281頁など参照。

<sup>58</sup> なお、人的役務の提供事業以外で、源泉徴収と申告納税の両方が課されている外国法人等への不動産の譲渡・不動産賃貸料に対する源泉徴収制度については、Ⅳ章2節で言及する。

<sup>59</sup> 増井・前掲注(14) 60頁、水野・前掲注(14) 83-84頁参照。

積や適用違憲など) がすべて許されないわけではないと考えられる<sup>60)</sup>。裁判例にも、東京高判平成28年12月1日(税資266号順号12942)では、非居住者への不動産の譲渡に係る徴収義務の判断で、源泉徴収義務者の「注意義務をつくしたか」という点を詳細に事実認定し、「原告が本件注意義務を尽くしたということとはできないから、本件譲渡対価に係る徴収義務を否定すべき理由はなく、原告の主張を採用することはできない。」としているものがある。この判決においても、源泉徴収義務者が注意義務を果たしていれば徴収義務がなくなるのか、などの判断は何も示されていないが、源泉徴収義務者の「注意義務」がある種の救済の余地を認めているようにも思える<sup>61)</sup>。

また、現行の源泉徴収制度における徴収義務でも、源泉徴収義務者の事情をまったく考慮しない訳ではない。たとえば、外国法人等への徴収義務でも、①不特定多数の者が支払う人的役務の提供(芸能人、職業運動家の役務の提供に限る)に係る対価又は報酬(所税212①, 所税令328一)、②外国法人等の有する土地、家屋等を居住用のために借りている個人の支払う地代、家賃等については、徴収義務を免除している(所税212①, 所税令328二)。これらは源泉徴収義務者に徴収義務を負わせるのが実務上不可能であり、従来も取扱いで源泉徴収を免除していたとされている<sup>62)</sup>。このような点を考慮すれば、国税徴収の点だけで徴収義務を源泉徴収義務者に一方的に負

59) 最判昭和37年2月28日(刑集16巻2号212頁)、最判昭和60年3月27日(民集39巻2号247頁)など参照。なお、前者の判例に関して、「限界または条件を定めることなく、源泉徴収義務者による無償の奉仕を正当化するのには困難であろう。」(田中治「源泉徴収制度等の存在理由」税法学571号153頁)との指摘もある。

60) 田中治教授は「源泉徴収は、税収の安定的、効率的確保の観点から導入されたものであり、そこにおける支払者(源泉徴収義務者)の義務の内容は、徴収の便宜と徴収義務者の負担の観点からする合理的な限界を持つもの」(田中・前掲注59)140頁)とされ、源泉徴収制度の根源的な限界を示唆されている。また、同様の趣旨として片山直子「源泉徴収義務等をめぐる近時の立法諸問題」税法学581号(2019)240-242頁参照。

61) 第1審である東京地判平成28年5月19日(税資266号順号12856)でも、同様に非居住者への不動産譲渡に関して源泉徴収義務者の注意義務が尽くされていないとして源泉徴収課税を適法としたものがあり、その評釈でも、源泉徴収義務者の注意義務が徴収義務の限界の1つになるのではという指摘もある(平川英子「非居住者に不動産の譲渡対価を支払う者(源泉徴収義務者)の注意義務」新・判例解説 Watch21号(2017)223頁以降や南茂

樹「租税判例速報 東京地判平成28年5月19日」ジュリスト1498号(2016)10頁以降参照)。なお、木山泰嗣教授は「注意義務」を法的な用語と捉え(義務違反に対し不履行責任が生ずるか否か)、注意義務違反に対して加算税等が課される規定にないことから、租税法律主義から「注意義務」による解釈論は適切でないと考えられる(木山泰嗣「源泉徴収をめぐる諸問題—特別密接関係と支払者に注意義務はあるのかを中心に—」青山ローフォーラム6巻2号(2018)111頁以降参照)。

62) 田口・前掲注60)244頁参照。給与等に関して国内源泉所得がある場合で、源泉徴収を受けないことを予想して所得税を納付してしまった場合に源泉徴収が免除される規定(所税212①, 所税令328三)もある。なお、外国法人等が所有する国内土地建物などの譲渡による所得を源泉徴収制度に取り込むため、所得税法に新たな項目(土地等の譲渡)を創設したので(所税161①五)、その対象外となる土地等を個人が自己又は親族の居住用に購入した場合(譲渡対価が1億円以下)は、所得税法の規定に係る国内源泉所得から除く規定ぶりになっている(所税161①五, 所税令281の3)。この規定も直接的には源泉徴収義務の免除とはされていないが、実質的には源泉徴収義務を免除する規定と捉えることも可能であろう。

わせるのではなく、現行法令においても源泉徴収義務者の事情も考慮されているといえよう<sup>63</sup>。

「源泉徴収義務は、一定の金額の支払を受ける者の納税義務の存在を前提として、その支払をなす者等について生じ、当該金額の支払の際に支払金額から税額分を控除しこれを納付する義務である」<sup>64</sup>とされており、源泉徴収義務者の徴収義務は、本来の納税義務者の納税義務が前提であろう。また、制限納税義務者への源泉徴収制度では、内国法人等の徴収義務と外国法人等の本来の納税義務は一体性があるとすれば、制限納税義務者への源泉徴収制度においては、納税額だけでなく、納税のための事務負担等も考慮し、本来の納税義務者と同額またはそれより少なくなるべきと考えられよう<sup>65</sup>。

#### IV 芸能人等の人的役務の提供事業等からの検討

外国法人による人的役務の提供事業に係る源泉徴収制度に関して、人的役務の提供事業（芸能人等や自由職業家を除く）の検討を本稿で行ってきたが、ここまで直接検討対象にし

ていなかったことで人的役務の提供事業の源泉徴収制度に影響ある点について、若干であるが整理しておきたい。

#### 1 芸能人等の人的役務の提供事業に関する源泉徴収制度との関係

外国法人による人的役務の提供事業への源泉徴収制度が導入されたのは、そもそも芸能人等の租税回避防止が目的である。そうであるなら、なぜその他人的役務の提供事業まで範囲を拡大したのか。租税回避防止規定なら、できるだけその範囲を限定して規定するのが租税法律主義の観点からも妥当ではないのか。

芸能人等は租税条約でも源泉地国での課税権が確保されているが、租税条約で課税権を放棄している日本PEに帰属しない人的役務の提供事業に対して、国内法で大きな課税の制度を維持している意味があるのだろうか。芸能人等の租税回避防止としては国内法も追加的に整備されてきたが、その他人的役務の提供事業にはそのような追加対策も行われていない。実際に現行の国内法での課税実績（申告納税）が具体的にどの程度の影響を受けているのかも疑問である。

63 佐藤英明教授は、給与所得以外の報酬・料金等に係る源泉徴収を考える場合、源泉徴収義務者はまったくの個人で事業等を営んで他人を雇用することのない者（所税204②二）を除いている点から「徴収」の便宜のみならず、「納付」ないし「納付事務」に関する便宜も有していることが必要であると指摘される（佐藤・前掲注③ 25-26頁参照）。

64 清永・前掲注(2) 61頁。同様の趣旨として、「いうまでもなく、徴収納付義務は本来の納税義務を反映してこそ、その存在理由がある。」（忠・前掲注54 286頁）という指摘などもある。

65 制限納税義務者への源泉徴収制度に関する裁判例である東京高判平成23年8月3日（税資261号順号11727）は、非居住者への土地の譲渡に対する源

泉徴収の事案であったが、源泉徴収義務者が買主を非居住者と知っていたとの事実認定をされたものと考えられる。実務上は買主が非居住者かどうかもっと判断が困難な場合も想定され、そのような場合に徴収義務が無制限に認められるか、も問題となろう。この裁判例の第1審（東京地判平成23年3月4日（税資261号順号11635））の評釈等でこの点を指摘しているものがある（駒宮史博「国際課税における源泉徴収の意義」『租税判例百選[第6版]』（有斐閣、2016）134-135頁、伊藤雄太「源泉徴収義務者の注意義務—非居住者から土地等を買受ける場合を中心に—」（税法学570、2013）17頁以降など参照）。

また、芸能人等以外に関する科学技術、経営管理、その他の分野に関する専門的知識又は特別な技能を有する者による人的役務の提供事業自体は、経済の国際化・サービス化・IT化した現状では、大規模法人の関連会社間における経済活動などとして通常に行われており、ワンマンカンパニーの租税回避防止としては、見当外れではないか。逆に、このような規制は経済取引の障害になっているのではないかと考えられる。

## 2 他の制限納税義務者の併用制度（源泉徴収制度と申告納税制度）との相違点

人的役務の提供事業以外の制限納税義務者に対する源泉徴収制度と申告納税制度の併用されている制度としては、(1)不動産賃貸料と(2)不動産の譲渡がある。これらと人的役務の提供事業との相違点を確認したい。

### (1) 不動産賃貸料

人的役務の提供事業に源泉徴収制度が導入される以前に、外国法人に対して不動産賃貸料等の対価については昭和27年改正で源泉徴収の対象にし<sup>66)</sup>、源泉徴収による課税のほかに申告納税を行っていた。しかし、その趣旨は不動産所得のように相当の経費が見込まれるものについては申告に基づく純所得課税を認めて、課税の精算（還付）を行うための規定

と解されていた<sup>67)</sup>。もともと不動産賃貸は国内資産の運用という点（しかも定時定額）から源泉分離課税にも馴染むものと考えられるが<sup>68)</sup>、経費が多いという事業としての側面もあるので申告納税制度が併用されたものであり、人的役務の提供事業での併用とは異なった観点からのものである。

### (2) 不動産の譲渡

平成2年改正で外国法人（非居住者を含む）の土地、建物等の譲渡対価に源泉徴収制度が導入され、源泉徴収の後申告納税を行うことになった。源泉徴収制度の導入理由は、バブルで「近年、国内にある不動産を譲渡した非居住者や外国法人が、申告期限前に譲渡代金を国外に持出し、無申告のまま出国する事例が増えてきました。しかしながら、申告期限前に保全措置を講ずる手段がなく、他方、申告期限後の決定処分をしても、実際に税金を徴収することは非常に難しいという問題がありました。こうした事態を放置することは、税負担の公平を欠き、納税思想にも悪影響を及ぼしかねないことから、これに対しても適正な課税を確保できるように、源泉徴収制度を導入することとしたものです。」<sup>69)</sup>とされている。この制度は、実質的に特定の脱税行為を防止するために特定の取引に関して源泉徴収制度を利用したものであろう<sup>70)</sup>。

66) 非居住者に対しては、昭和29年改正で源泉徴収が導入された。

67) 福山・前掲注(2) 115頁参照。

68) 昭和40年改正で、船舶・航空機を不動産等として不動産等に含めることでその貸付けによる対価を源泉徴収の対象にした理由として、その支払が定期的かつ定額적であり源泉徴収に親しむものであることが第一に挙げられている（田口・前掲注

20) 233-234頁参照）。

69) 『改正税法のすべて（平成2年版）』（日本税務協会、1990）154頁。なお、「土地等の譲渡は、支店等の恒久的施設を閉鎖する場合にも生じうることから、本源泉徴収の目的を徹底するために、源泉徴収免除の特例措置は適用しないこととされました。」（同上155頁）とされている。

(3) 小 括

(1)及び(2)は国内の不動産による国内源泉所得であり、日本の課税としてはネクスアスがもっとも強いもので、租税条約でも源泉地国(不動産の所在地国)で課税権が認められているものである。(1)は源泉徴収制度に馴染むものであるが、純所得課税が事業の性質上必要なものであり、(2)は特定の取引の課税実効性を担保するためのものであり、原則として、徴収義務と本来の納税義務も異なるものである。これらは、人的役務の提供事業のように、租税条約で課税権を一部放棄し、外国法人が雇用する従業員(非居住者)の課税権を優先的に担保するというものでもなく、人的役務の提供事業とは別の制度と評価できよう。

3 OECDのBEPSプロジェクト以降の税務行政の影響

国際税法では税源浸食と利益移転(Base Erosion and Profit Shifting: 以下「BEPS」という)に関してOECDを中心に議論され、2015年10月の最終報告が出された。この最終報告に従って、現在は各国が実際に国内法への落とし込み等の実行段階に入っている。その対応の中で、本稿との関連でいえば外国法人への課税権確保として、徴収共助の発効<sup>71)</sup>、

租税条約等での情報交換の推進(国別報告事項など)、租税条約でのワンマンカンパニー等の濫用防止のため特典資格条項、BEPS防止措置実施条約、などが挙げられよう<sup>72)</sup>。このような対応が進めば、外国法人による人的役務の提供事業に対する外国法人による申告納税での徴収の実行可能性は(特に日本PEがある場合)、かなり高まるのではないだろうか。

また、BEPSにおける電子経済への対応(行動1)は、ある意味歴史的に人的役務の提供事業がデータの提供に変わったとも整理できなくはなく、人的役務の提供事業は役務の提供地でPEがなくても事業が行える点などは電子商取引と同様の論点でもあるといえる。BEPSではPEとの関係に対しては2020年まで最終報告が持ち越されているが、その方向性としては2018年3月16日の中間報告では、「PEなければ課税なし」と独立企業間価格原則という国際課税の原則の見直しで合意している。これに対して、EUは2018年3月21日に企業のデジタル活動一般に適用されるEU域内の統一的な法人税改革案を提案している。それによれば、PEの代わりに「デジタル・プレゼンス(nexus, 仮想PE)」があれば、EU各国はEU域内で生み出された利得に課税できるかが検討された<sup>73)</sup>。

70) このように所得税法に規定すれば、ある意味ほぼ無制限に(立法裁量で)源泉徴収制度を利用し(源泉徴収義務者に国の負担とリスクを移転させ)、国税の徴収権を確保することが認められることになるのであろうか。徴収義務に何らかの合理的な範囲を、解釈論として定める必要もあろう(田中・前掲注59)153頁参照)。なお、この規定に関しても同様の問題意識があるが、本稿では人的役務の提供事業とは制度が異なるので直接の検討対象とはしない。

71) 平成25(2013)年10月1日に税務行政執行共助

条約(「租税に関する相互行政支援に関する条約」)が発効している。これによると、法人税等に関して情報交換、徴収共助、送達共助が可能である(2013年6月現在で米、英、仏、豪、韓国等29か国)。

72) BEPSの議論を受けて、日本では平成26年改正で、外国法人等への課税に関して、法人税法等を総合主義からOECDの承認アプローチ(AOA)である帰属主義に変更済みである。なお、BEPS防止措置実施条約は2019年1月1日に発効している。



このような国際的な動向によって、日本の制限納税義務者への源泉徴収制度もその課税の枠組みは影響を受けざるを得ないと考えられ、特に人的役務の提供事業のような国際間のサービスに対する課税は大きな影響を受けることになろう。日本の国内法での制限納税義務者への徴収義務の解釈に固執せず、各国との共通性を持ったバランスのとれた制度が今後必要となると思われる<sup>73)</sup>。

結びに代えて

外国法人への人的役務の提供事業における源泉徴収制度では、内国法人等は外国法人の当該事業が日本PEに帰属するかの判断まで行うことになるが、現状では内国法人等にはその判断をすべき資料はなく、外国法人しか判断できないことであり、内国法人等がこれ

らを判断するには外国法人からの資料収集が必要になろう。このような状況では、源泉徴収義務者の事務負担が本来の納税義務者のものと同じかそれ以上になる<sup>74)</sup>。また、内国法人は直接契約関係にもない外国法人で雇用された従業員（非居住者）の所得税の徴収義務も実質的に負わされているが、内国法人と外国法人の従業員とに、特に密接な関係はなく、このような場合にまで内国法人が徴収義務を負うことになるのか疑問である。外国法人の人的役務の提供事業への源泉徴収制度は、芸能人等のワンマンカンパニー対策として導入されており、そのような経緯を踏まえると、芸能人等以外の人的役務の提供事業に対して、このような徴収義務を過度に賦課する必要はないとも考えられる。

源泉徴収義務者である内国法人等は、支払

73) 一定の売上基準等で課税を制限する規定があり、各加盟国における利得の配分はオンラインで価値が生み出された場所を反映させるが（CCCBTに反映させる予定）、暫定的にはデジタル活動の売上に対して3%の間接税を課すことにしている（EUの理事会指令提案（EC HP: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en)（令和元年9月15日現在））参照）。ただ、当初目標であった2019年3月末のEUでの合意は断念され、フランスなどが単独での導入を検討している（日本経済新聞2019年3月13日朝刊13版9面参照）。なお、BEPS報告後の課題に関しては21世紀政策研究所経団連経済基盤本部編『BEPS Q&A 新しい国際課税の潮流と企業に求められる対応』（経団連出版、2016）、森信茂樹「デジタル経済と税制—EUのデジタル課税提案にどう対応すべきか」（東京財団政策研究所 HP: [https://tax.tkfd.or.jp/?post\\_type=article&p=686](https://tax.tkfd.or.jp/?post_type=article&p=686)（令和元年9月15日現在））など参照。

74) たとえば、平成30（2018）年改正でもBEPS報告に合わせて、OECDモデル租税条約などを踏まえ、国内法でPE認定の人為的回避防止措置や租

税条約上のPEの定義と異なる場合の調整規定などが整備され、国際的なスタンダードに合わせる改正が行われている（『改正税法のすべて（平成30年版）』（大蔵財務協会、2018）654頁以降参照）。また、令和元（2019）年改正でも、移転価格税制（ディスカウント・キャッシュ・フロー法や所得相応性基準の導入）や過大支払利子税制（関連者以外への支払も含める）においてBEPS対応として国内法が随時整備されている（『改正税法のすべて（令和元年版）』（大蔵財務協会、2019）564頁参照）。

75) 東京高判平成23年8月3日（税資261号順号11727）への批判として、「通常要求される調査を尽くしても、源泉徴収義務の存在が不明な場合にまで、当該源泉徴収義務者が源泉徴収をしないことについて、その義務違反を問うことは相当とはいえない。まして、本来の納税義務者が意図的に無申告で出国した場合に、代替的課税として、源泉徴収の納付を徴収義務者に求めるのは、法の趣旨を超えた、過度の財産的犠牲を徴収義務者に強いるもので許されるものではない。」（田中・前掲注59）160頁）との指摘もある。

対価の20%を源泉徴収することになり、税務調査も含めると、本税のグロスアップ、不納付加算税、延滞税を支払うリスクも負うことになる。また、外国法人が申告納税をして、源泉徴収税額の還付を受けることも想定される。このように考えると、源泉徴収税額の方が本来の法人税額よりかなり多くなるともいえよう。

現行法（租税条約を含め）における外国法人による人的役務の提供事業への源泉徴収制度に係る徴収義務が、国の徴収の便宜のために本来の納税義務に比して過度である点を本稿では確認した。解釈論としては、自動確定の税金の解釈の変更や徴収義務を本来の納税義務より軽くなるように徴収義務を限定解釈すべきであろう。この場合に、東京高判平成28年12月1日の判決のように、徴収義務を「通常行うべき注意義務を尽くした」かどうかなど、で徴収義務を一定の範囲に収める方向性も可能かもしれない。立法論としては、外国法人による人的役務の提供事業への源泉徴収制度は、昭和37年改正以降ほぼ変更なく現在

まで維持されているが、近年の経済状況の変化、国際的な情報交換体制や徴収共助条約への参加、BEPS等の国際税法の枠組みの変化に応じて、日本の課税権の確保のために徴収義務を過度に内国法人等に課すのではなく、徴収義務に合理的なルールを構築しBEPS等での合意も踏まえて、外国法人による人的役務の提供事業への源泉徴収制度を全体的に見直す必要があると思われる<sup>76)</sup>。いずれにしても、外国法人による人的役務の提供事業への源泉徴収制度では、源泉徴収義務者の徴収義務の負担を軽減する方向で検討すべきであろう<sup>77)</sup>。

なお、本稿では外国法人による人的役務の提供事業に着目して、その徴収義務が妥当かを現行法令や判例などから検討した。今後の研究としては、他の制限納税義務者への源泉徴収制度も含めた評価や源泉徴収義務者の徴収義務の負担を軽減する方法とはいかなるものかなどや、BEPS等での合意も踏まえて、あるべき制限納税義務者への源泉徴収制度を研究していきたい。

76) 佐藤教授は、とりわけ立法論としては「源泉徴収義務者の行為は効率的な徴税を実現できているのか」という点と、「源泉徴収義務者が負う義務の内容はその者が徴収と納付について有すると考えられる便宜とバランスがとれているか」という点からの検討が有効であると指摘されている（佐藤・前掲注3326頁参照）。

77) 現行の国際課税の現状を踏まえ、外国法人等へ

の源泉徴収制度の見直し、内国法人等の徴収義務を軽減する必要があるのではないかと同様の指摘もある（米田隆・北村導人・黒松昂蔵「非居住者・外国法人に係る源泉徴収—源泉徴収対象の不明確性に起因する問題を中心に—」金子宏 監修『現代租税法講座 第4巻 国際課税』（日本評論社、2017）194-195頁参照）。