

■ Article ■

「人的役務の提供に係る対価」の源泉徴収義務の範囲

東京地裁令和4年9月14日判決（令和3年（行ウ）第268号）

税資272号順号13756

常葉大学経営学部講師 酒井 春花

【事実の概要】

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Xは、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、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）。

Xは、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の源泉徴収（以下、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。これについて、川崎南税務署長は平成27年2月から平成30年10月までの間の本件各支払額は「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。以下、単に「人的役務の提供に係る対価」ということがある。）に該当するとして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。）を行った。

Xはこれに対し、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、その各取消しを求める事案である。

【判旨】

請求棄却。また、東京高裁令和5年4月26日（判例集未掲載）にて控訴棄却のため、本件確定。

(1)「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。」

(2)「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。(中略)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。」

(3)「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。」

(4)「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。」

【解説】¹

争点は、X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義務を負っていたといえるかという点である。具体的には、本件各支払である渡航費等は源泉徴収の範囲に含まれるか否かである。

1. 国内源泉所得に対する源泉徴収義務

国境を超える経済活動により生じる所得への課税は、源泉地を定めるソースルール(source rule)に基づいて考える必要がある。日本の国内法上では、主として所得税法161条1項《国内源泉所得》及び法人税法138条1項《国内源泉所得》に示される。源泉地国が国内源泉所得に課税する方法にはグロス課税方式(本判決にいう収入金概念)とネット課税方式(本判決にいう純所得概念)の2類型が存在する。非居住者に対する課税方法は、国内源泉所得の性質に合わせ、申告納税によって総合課税される方法(源泉徴収適用のうえ総合課税を含む。)と源泉徴収のうえ分離課税される方法があり、これは非居住者が恒久的施設(PE)を有するかどうかで二つに区分される。PEを有する非居住者については、PEに帰属する所得に対しネット所得を計算して我が国に申告納税を求める。一方、PEに帰属

しない所得については、一定の国内資産の運用保有所得や譲渡所得等に限りネット所得を計算して我が国に対する申告納税を求め、それ以外の国内源泉所得は他の所得と分離して課税を行う。これに対し、PEを有しない非居住者については、一定の国内資産の運用保有所得や譲渡所得等に限ってネット所得を計算して我が国に対する申告納税を求め、それ以外の国内源泉所得は他の所得と分離して課税を行う。

国内源泉所得は所得税法161条1項1号から17号まで掲げられている。本稿の争点である人的役務の提供に関しては、「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」(同条1項6号。以下6号所得ともいう。)と「俸給、給料、賃金、歳費、賞与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(略)に基因するもの」(同条1項12号イ。以下12号所得ともいう。)が定められている。

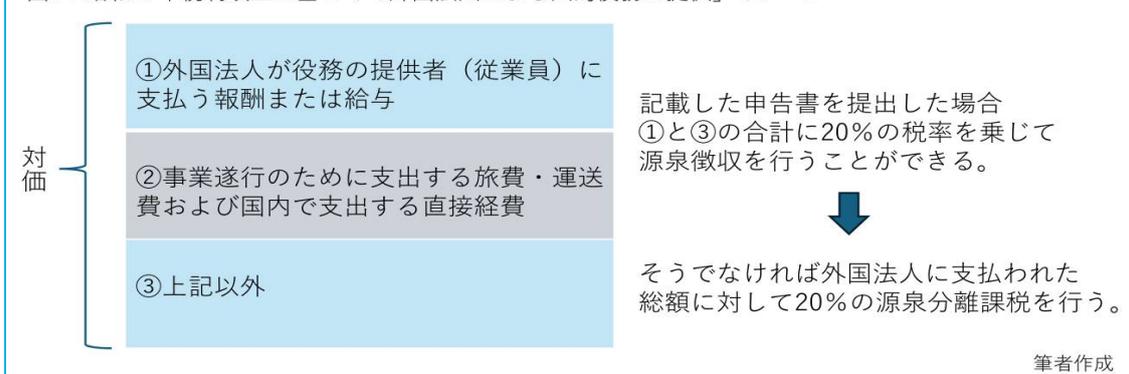
判旨(1)は国内源泉所得について課税構造を示したうえで、問題となる「対価」という文言については、「通常用語法としては、収入金概念に属するものといえるから、人的役務の提供をした者にとって、同人的役務の提供に対して支払を受けた収入金額の総額を意味するものであるといえる。」と述べ、「費用相当額は収入金額の一部として『対価』に含まれるものというべきである。」と結論づける。

2. 「対価」の課税構造と沿革

判旨(2)では、立法趣旨及び税制改正の経緯により、「対価」が収入金額総額を指すことが明らかであるとした。

外国法人の人的役務の提供事業の対価に源泉徴収制度が導入されたのは昭和37年度税制改正であった。外国法人と非居住者との課税のバランス、具体的には非居住者の法人成りによる源泉徴収の租税回避防止を目的として、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ために導入された²。これにより、外国法人による人的役務の提供事業の対価を、①外国法人が役務の提供者(従業員)に支払う報酬(または給与)の部分、②事業遂行のために支出する旅費・運送費及び国内で支出する直接経費分、③その残り部分に区分し、外国法人が源泉徴収義務者である内国法人等に上記区分を示した書類を提出した場合は、原則として、①と③の合計額を源泉徴収の対象とした。また、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。しかし、当時の租税条約には、芸能等事業を国内で行う場合、国内にPE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「みなしPE方式」を採用するものが少なくなく、上記課税は用いられずに、対価として支払われる総額について源泉分離課税が行われているのが実態であった。

図1：昭和37年税制改正に基づく「外国法人による人的役務の提供」イメージ



そこで昭和40年税制改正では、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、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られることができるよう変更がなされた。このような立法趣旨及び改正の経緯は現行法における「対価」の解釈と一貫しており、現在の課税構造とも整合している。

3. 「対価」概念と「報酬」

本判決は課税構造を主軸に、立法沿革を補論として「対価」について判断し、「対価の範囲」を明確にした意義深い判決であると言える。他方で「対価の定義」（すなわち対価概念）が文理解釈の側面から論じられていないことには留意が必要である。

所得税法において「対価」は定義されておらず、他の租税法上においても「対価」は無定義である。同様に、租税法以外の法領域（会計規定を含む）においても「対価」は定義されていない。このように「対価」概念は固有概念ではなく、さらに借用概念であるとしてもその借用元が明瞭となっていないことから、「対価」の解釈はその用語が本来備えている意味内容によるよりほかないと解される（その意味において、「対価」概念は普通概念であるとも言えるかもしれない）。所得税法上の「対価」概念は、「同概念を用いる規定の内容、立法趣旨および関連法規との整合性や、所得税法上の基本概念並びに各種所得の性質および範囲との関係性から、その意義を明らかにしてゆく手法が有効である」³と解されている。なお、先述した通り、本判決は「対価」の概念について文理解釈的な論法では記述されていない。「対価」概念を明らかにせずとも、対価の範囲に渡航費等が含まれるか否かが判示できれば争点がクリアにできることから、「対価」の定義を探ることなく課税構造や立法沿革を用いて論を展開したのではなかろうか⁴。

Xは、人的役務の提供に要した実費相当額は「対価」又は「報酬」に該当せず源泉徴収されない旨を主張し、この根拠として所得税法基本通達161-19（及び

214-4) を挙げている。しかしながら、そもそも「報酬」は非居住者が自己の役務の提供に基づき取得するものであり、他人の役務を提供することを目的とした人的役務の提供事業の「対価」とはその内容を異にするとされている(所基通 161-21)。この通達を踏まえるならば、Xは他者である外国芸能法人等に対して人的役務の提供を求めたことが明らかであるため、「報酬」に該当することはなく、東京地裁もこれを議論としていないように思われる⁵。

4. 実費相当額の取扱い

「対価」の課税構造及び立法沿革からみても所得税法基本通達 161-19 第 1 文について異論はない(準用する所基通 161-40 についても同様)。一方、第 2 文は人的役務の提供に要した実費相当額のうち、対価の支払者が直接支払った額は源泉徴収を行わない旨を示しているが(所得税法基本通達 212-4 も同様)、これについては疑問が残る。

本判決において、第 2 文の趣旨は「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。」と述べられる。そのうえで、外国芸能法人等又は外国音楽家自身が自らサービスの内容を決定して支払った料金を、Xが立替金精算払する本事案の渡航費等は、第 2 文の趣旨に当てはまらない旨判示する。これは、①役務提供者が受ける経済的利益には課税しない取扱いとのバランス調整のため、また、②役務提供を受ける者が直接支払った旅費・滞在費は、その金額を役務の提供者が必ずしも知ることができない場合もあり、源泉徴収の対象とすることは必ずしも実態にそぐわないためであるとされる⁶。この点については吉村浩一郎氏も指摘するように、外国音楽家が自らが交通機関・ホテル等を具体的に指定し、その手配と支払のみをXに行わせたような場合においてはいかように考えるべきであろうか⁷。一般納税者からの納得感は得難い課税構造のように思われる。

以上

¹ 判批として、青山慶二・TKC税研情報 32 巻 4 号 30 頁、高橋里枝・ジュリスト臨時増刊 1597 号 174 頁、吉村浩一郎・ジュリスト 1588 号 10 頁、鈴木悠哉・ジュリスト 1598 号 151 頁、西中間浩・税経通信 78 巻 8 号 158 頁などが挙げられる。

² 税制調査会『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(答申別冊)』(1961 年) 522 頁以下。

³ 倉見智亮「所得税法における『対価』概念の意義に関する基礎的考察」税法学

571号26頁。

- ⁴ 法律文書において「係る」とは前後の関係性が直接的である場合に使用される。所得税法上では各条文上において文理解釈を行い、様々な基準を「対価」概念の要素・要件として考察しているが、本判決ではこのような解釈に触れることなく判示されている。前掲注3のほか、「対価」概念に関する先行研究として岡村忠生「収入金額に関する一考察」法学論叢 158巻5=6号(2006年)200頁以下等。
- ⁵ 6号所得と12号所得とを区別する一番の“要件”とも言えるであろう「自己の役務」と「他人の役務」の区分は法令上において規定されているのであろうか。通達課税ではないのかという疑問が生じている。
- ⁶ 榎田明ほか編『令和3年版所得税基本通達逐条解説』1212頁。
- ⁷ 前掲注1・吉村。