

源泉徴収課税と租税条約並びに問題点

工藤市兵衛

The problems of Taxation at the source and tax treaty provisions.

Ichibei Kudo

A quasi-educational foundation and an educational foundation manage, control each school and hire people and pay salary to people, non-settlers and non-residents. We will examine the Japanese taxation acts and duplicate taxation ones and how to be dealt with them.

学校法人，準学校法人が学校を管理運営し，法人が雇用し又は非永住者又は非居住者に支払うべき給料，報酬等について，日本の租税法は如何な取扱いをしているか，二重課税を防止すべき租税条約はどの様になっているか，これらの問題点を検討する。

源泉徴収課税と租税条約並びに問題点

第一節 源泉徴収制度のあらまし

学校法人・準学校法人が学校を管理・運営することは先に述べた所であるが、これらの法人が雇用し又は依頼して、非永住者又は非居住者に支払うべき給料・報酬等について、日本の租税法は如何なる取扱いをしているのか、又二重課税を防止すべき租税条約はどの様になっているのかを検討することは、国際化ボーダレス化が進む現状にかんがみ、益々その重要さを増すことは疑いのない所である。

日本の所得税法では、所得者自身がその年中に稼得した所得と、それに対する税額を計算し、これを自主的に申告納税する「申告納税制度」を建前とし、これと併せて特定の所得については「源泉徴収制度」が採用されている。この源泉徴収制度は一定の所得の支払者がその所得を支払う際に、所定の所得税を徴収し、これを国に納付するというもので、諸外国においても採用されている①。

日本で所得税は明治二〇年（一八八七年）に初めて設けられたものであり、明治三二年から利子所得について、昭和一五年（昭和一五年三月二九日 法律第二四号）から給与所得についてこの制度が採用された。即ち明治三二年の所得税の改正では、第一種所得税、いわゆる源泉課税主義による改正所得税法が公布され、その後何回かの改正を経て、今日にいたっている②。

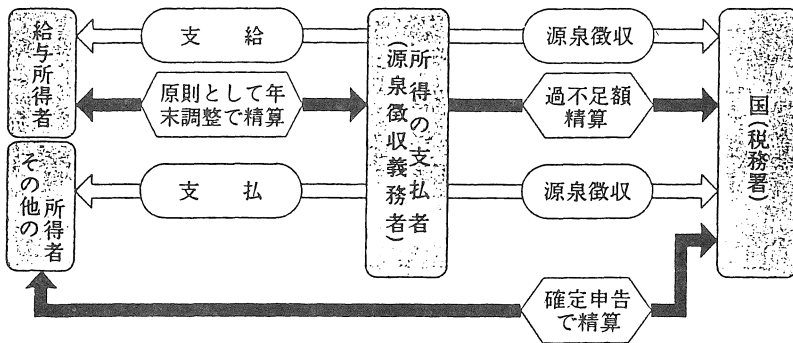
このように源泉徴収制度は、申告納税制度を建前とする所得税法からみると補充手段であり、最終的には確定申告や年末調整による精算手段を必要とするものであり、源泉徴収による所得税額の大半を占める給与

所得や退職所得については、一般的に源泉徴収だけで、課税関係が完結するものである。

「源泉徴収制度のしくみ」を図示すれば、左の如くである③。

工藤 市兵衛

(源泉徴収制度のしくみ)



又所得税の納税者を納税義務者とし(国税通則法二五)、
 所得税の源泉徴収をする義務のある者を源泉徴収義務者と
 規定しており(所得税法五、六)、納税義務者の区分、
 所得の範囲を下の様定めている。

区 分		課 税 所 得 の 範 囲
個 人	居 住 者	非永住者以外 国内及び国外で生じたすべての所得(所法5①、7①一)
	非 永 住 者	<ul style="list-style-type: none"> ・国内源泉所得 ・国外源泉所得で国内で支払われたもの ・国外源泉所得で国外から送金があったもの(所法7①二)
	非 居 住 者	所得税法第161条《国内源泉所得》に規定する国内源泉所得(所法5②、7①三)
法 人	内 国 法 人	国内において支払われる利子等、配当等、給付補てん金、利息、利益、差益、利益の分配、報酬・料金及び賞金(所法5③、7①四)
	外 国 法 人	国内源泉所得のうち一定のもの(所法5④、7①五)
人格のない社団等		内国法人又は外国法人の課税所得と同じ(所法4)

源泉徴収課税と租税条約並びに問題点

所で源泉徴収制度は、日本の租税制度において重要な位置を占めているに拘らず、従来、租税法としては必ずしも十分に解明されず、現実には租税徴収の便宜のために現実的に実施されているものと認めざるを得ない。

源泉徴収税制は経済社会の進展と共に、益々重要性を増すものであり、ことに基本的幾つかの問題について抜粋し、その問題を検討せんと試みるものである。

ここで居住者とは日本国内に住所を有し、又は現在まで引き続き一年以上以上居所を有する個人を

いい、非居住者とは、居住者以外の個人を云うとしている（所得税法二条①三、五）。

又給与等その他源泉徴収の対象となる所得の支払者は、所得税法の定めるところによりその支払いに係る金額について源泉徴収義務があり（所得税法六条）、この源泉徴収義務のある者を「源泉徴収義務者」と云って居り、これが会社、官公庁は勿論、学校、個人等であっても原則として徴収義務者となる。源泉徴収義務者を図示すれば次の通りである④。

源泉徴収義務者		源泉徴収義務を負わない者（例外）	
源泉徴収の対象となる所得の支払者	居住者	大公使館・外交官	
	非居住者	国際通貨基金(国際通貨基金協定)	
	内国法人 (支店を含みます。)	国際復興開発銀行(国際復興開発銀行協定)	
	外国法人	国際開発協会(国際開発協会協定)	
	人格のない社団等	アジア開発銀行(アジア開発銀行を設立する協定。なお、この源泉徴収義務免除の特権を放棄することもできます(同協定58)。)	
		センター(国家と他の国家の国民との間の投資紛争の解決に関する条約)	
		国際金融公社(国際金融公社協定)	
		米州開発銀行(米州開発銀行を設立する協定)	
		アフリカ開発基金(アフリカ開発基金を設立する協定)	
		アフリカ開発銀行(アフリカ開発銀行を設立する協定)	

所得の種類 (関係法令)	範囲
土地等の譲渡の対価	(1号の2所得)
人的役務提供事業の対価	(2号所得)
不動産の使用料等	不動産、船舶、航空機などの貸付けの対価及び地上権などの設定の対価 (3号所得)
利子等	(4号所得)
配当等	(5号所得)
貸付金の利子	(6号所得)
工業所有権の使用料等	① 工業所有権等の使用料又は譲渡の対価 ② 著作権等の使用料又は譲渡の対価 ③ 機械等の使用料 (7号所得)
事業の広告宣伝のための賞金	(9号所得)
生命保険契約等に基づく年金	(10号所得)
定期積金の給付補てん金等	① 定期積金の給付補てん金 ② 相互掛金の給付補てん金 ③ 抵当証券の利息 ④ 貴金属等の売戻条件付売買による利益 ⑤ 外貨建預金等の為替差益 ⑥ 一時払養老(損害)保険の差益 (11号所得)
特定の匿名組合契約等に基づく利益の分配	(12号所得)
特定の割引債の償還差益(措法41の12)	—

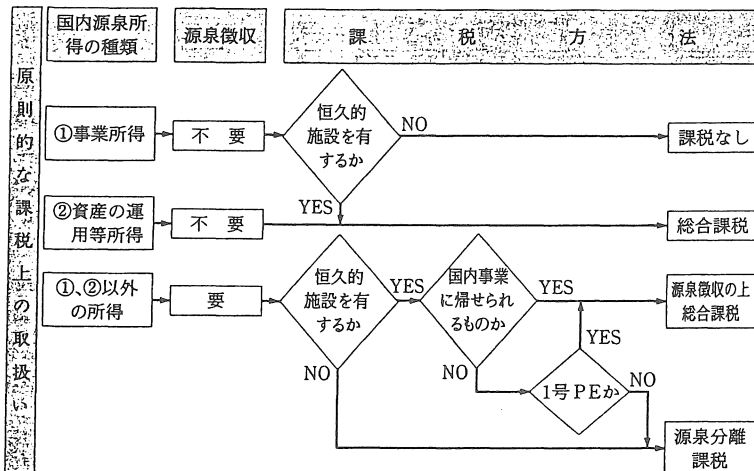
所得の種類 (関係法令)	範囲
土地等の譲渡の対価	(1号の2所得)
人的役務提供事業の対価	(2号所得)
不動産の使用料等	不動産、船舶、航空機などの貸付けの対価及び地上権などの設定の対価 (3号所得)
利子等	(4号所得)
配当等	(5号所得)
貸付金の利子	(6号所得)
工業所有権の使用料等	① 工業所有権等の使用料又は譲渡の対価 ② 著作権等の使用料又は譲渡の対価 ③ 機械等の使用料 (7号所得)
給与その他の人的役務の提供に対する報酬等	① 給与等 ② 人的役務の提供に対する報酬 ③ 年金、退職手当等 (8号所得)
事業の広告宣伝のための賞金	(9号所得)
生命保険契約等に基づく年金	(10号所得)
定期積金の給付補てん金等	① 定期積金の給付補てん金 ② 相互掛金の給付補てん金 ③ 抵当証券の利息 ④ 貴金属等の売戻条件付売買による利益 ⑤ 外貨建預金等の為替差益 ⑥ 一時払養老(損害)保険の差益 (11号所得)
特定の匿名組合契約等に基づく利益の分配	(12号所得)
上場株式等に係る譲渡所得(措法37の11)	—
特定の割引債の償還差益(措法41の12)	—

又非居住者及び外国法人が支払を受ける場合に、源泉徴収の対象となる所得の種類と範囲は次の表の通りである(所得税法一六一条 二二二条)

第二節 非居住者及び外国法人に対する源泉徴収

一。非居住者及び外国法人については所得税法上、日本国内において行う事業から生じ、又は国内にある資産から生ずる所得を除いた国内源泉所得を源泉徴収の対象としている。
なお、これらの非居住者、外国法人に対する課税上は、租税条約の有無によって取扱いが異なっている。

原則的な課税上の取扱いは次の通りである。



源泉徴収課税と租税条約並びに問題点

国内源泉所得の種類	税率	控除額	
事業の所得（所法161一）	-	-	
資産の所得（所法161一）			
その他の国内源泉所得（所法161一）			
土地、土地の上に存する権利、建物等の譲渡の対価（所法161一（二））	10%	-	
人的役務の提供事業の対価（所法161二）	20%		
不動産の賃貸料等（所法161三）			
利息等（所法161四）	15%		
割引債の償還差益（措法41の12）	18%		
配当等（所法161五）	20%		
			証券投資信託の収益の分配（措法8の2）
源泉分離課税を選択したもの（措法8の4）	35%		
貸付金利息（所法161六）	20%		12万円 × 年金の額に （6万円） × 係る月数
使用料等（所法161七）			50万円
給与・人的役務の報酬等（所法161八イ、ハ）			
公的年金等（所法161八ロ）			その契約に基づいて 払い込まれた保険料 又は掛金のうち、その 支払われる年金の額に 対応する部分の金額
事業の広告宣伝のための賞金（所法161九）（注）			
生命保険契約に基づく年金等（所法161十）			
定期積金の給付補てん金等（所法161十一）			15%
匿名組合契約等に基づく利益の分配（所法161十二）		20%	

（注） 事業の広告宣伝のための賞金が金銭以外のもので支払われる場合には、その支払を受けることとなった日においてそのものを譲渡するものとした場合にその対価として通常受けるべき価額に相当する金額（時価）とされます。

この表で恒久適施設（通常P Eと略称）とは、支店、工場その他事業を行う一定の場所、建設所、建設作業所及び代理人等を云う（所得税法一六四条①）。所得税施行令二八九条、二九〇条）。

源泉徴収率は国内的源泉所得の種類に応じて、それぞれ次の表の通りである（所得税法二二三条、所得税施行令三二九条）。尚、源泉徴収を要しない国内源泉所得の範囲（所得税法一一②、一八〇、二二①、二二四、所得税施行令二八一の二、三二八条）及び非課税外国人（平成四年一月一日現在）は次表の通りである⑤。

二。租税条約

学校法人・準学校法人も教育を行う私的企業である以上。企業を維持し、教育の充実を計ることは、当然であり、又国際化ポードレス化の進展と共に、益々国際間の交流・往来が盛んになり、私立学校を取り巻く租税の問題が重要な度合いを増して来ている。

又税制は国によって異なり、他の国と同一の税制を有する国は皆無と云ってよいと思う。それだけに複雑で難解であると云われる。

国際課税制度といった固有の法令の類は存しないものの、国際課税についても共通のルールとしての租税条約の形で存在しているとみてよい。

即ち各国の国内法にみられる二重課税排除の規定、非居住者に関する規定等にみることができる。

（一）日本に生活の本拠があり、日本で生活する個人、日本に一年以上滞在する個人は、日本の居住者とされ、居住者以外のものは、非居住者であり外国に住んでいる個人である。そして此の様に区別するのは、課税される所得の範囲が異なるためである。

日本の居住者—全世界所得。

日本の非居住者—日本源泉所得。

以上の様に課税所得が異なり、日本で課税された日本源泉所得は、再度本国で課税されることになり、二度課税され、二重課税の問題が発生することとなる。

非居住者に支払われる利子配当、使用料、給与報酬等について20%税率による源泉徴収が行われる。ただし、租税条約がある場合は免税、税率の軽減等がある。

租税条約は国と国との租税に関する取り極めであり、その目的は先に述べた国際間の二重課税を回避し、脱税を阻止すると共に、国際間の資産・人的交流を促進することにある。

(2) 日本が締結した租税条約は、日米間の相続税条約を除いて、すべて所得税条約である。

社団法人バルセロナ・オリンピック組織委員会	スペイン国バルセロナ市プラザ・テ・ラ・フォント・マジカ	平3.12.26 大蔵省告示第231号 (平2.1.1~平4.12.31までの間の所得)
ウイスクンシン・アラムナイリサーチ・ファウンデーション	アメリカ合衆国ウイスクンシン州マディソン市ウォルナット・ストリート614	平3.12.26 大蔵省告示第232号 (平3.1.1~平7.12.31までの間の所得)
リーランド・スタンフォード・ジュニア・ユニバーシティ	アメリカ合衆国カリフォルニア州スタンフォード	平3.12.26 大蔵省告示第233号 (平4.1.1~平8.12.31)

(3) 国内法と租税条約の適用では、租税条約が優先適用されることが原則である。日本国憲法も、日本国が締結した条約及び確立された国際法規は、これを誠実に遵守することを必要とするとしている(憲法第九八条①)。たとえば、日本の所得税で非居住者に対する所得のうち、税率20%による源泉徴収の規定があっても、租税条約に10%と規定してあれば、日本の源泉徴収所は10%の税率によることとなる。又所得の発生する場所についても、租税条約の規定に従うことになる。

日本と租税条約を締結していない国、たとえば香港を例にとると、香港法人及び香港の居住者の日本源泉の所得については、租税条約による免税、課税の軽減はない。そのため日本の税法通りに課税が行われる。

(4) 日本の租税条約は現在三八ヶ国との間で租税条約を締結している。

諸外国との人的及び経済的交流が益々増大するにつれて、租税の分野においても国際課税問題が極めて重要になりつつあることを示している。租税条約は二国の課税に関して二重課税の排除方式や共通の課税ルール等を定めたものであり、国際化の進展する中でその知識は不可欠である。

又租税条約以外でも、租税条約時の実施に伴う特例等に関する法令及び国際運輸業所得相互免除に関する法令等、これらに関係する法令もその重要さが増大しつつある。

第三節 租税条約による非居住者等に対する源泉徴収の免除又は軽減の特例

非居住者又は外国法人の本国と日本との間の租税条約が締結されている場合には、その条約の定めるところにより、所定の届出書をその国内源泉所得の支払者を経由して税務署長に提出した時に、その非居住者又は外国法人が支払いを受ける国内源泉所得に対する源泉所得税が免除又は軽減される。

以下に学校法人と関係ある免税手続きについて論究することとする。

一。学生、事業修習者の免税

OECDモデル条約（OECDの加盟各国が租税条約の規範として作成したモデル租税条約を云う。一九六三年七月三〇日に採択された）に準拠した対先進国型の条約では、生計、教育、勉強。研究又は訓練のために受け取る給付で国外から支払われるもの、即ち海外からの送金について課税を免除している。それに対し、対開発途上国型の条約（国連（ECOSOC）租税条約モデル）では生計、教育、勉強、研究又は訓練のための海外からの送金その他、政府又は宗教若しくは慈善団体等からの交付金手当又は奨励金、雇用主などから支払われる給与等の報酬及び滞在地苦肉におえる人的役務の対価等（アルバイト収入）をも含めて、課税を免除することとしている。

国連モデル条約—先進国と開発途上国との間の国連モデル条約（United Nation Model Double Tax Convention between Developed and Developing Countries）は先進国と開発途上国との間のモデル条約であり、一九七九年一二月に採択されたものである⑥。

二。教授等の免税

日本が外国と締結した租税条約は殆ど大学、その他の教育機関において教育又は研究を行うために来日した教授等が取得する人的役務の報酬について、学則として二年間を限度として課税を免除する旨、規定している。

三。自由職業者に対する課税

OECDモデル条約は、自由職業から生ずる所得について事業所得に準じてその課税方式を定めている（同条約一四条）。なお、自由職業には学術上、文学上、美術上及び教育上の独立の活動並びに医師、弁護士、技術士、建築士、歯科医師及び公認会計士の独立の活動が含まれる。

四。芸能人等に対する課税

演劇、映画、ラジオ又はTVの俳優、音楽家、その他の芸能人及び運動家に対しては、短期滞在者及び自由職業者課税の特例を適用しないで、滞在機関の長短又は活動状況に関係なく、役務提供地国においても課税できることが租税条約における確立した慣行となっている。

これは芸能人の活動をすべて居住地国で把握することが困難であり、報酬の支払い形態からも役務提供地国課税が適しているからと解され、OECDモデル条約は、芸能人等の活動が行われた国において課税することが出来る旨を規定しており（同条約一七条）⑦、日本が締結した租税条約の多くもこのモデルの規定に従っている。

次に租税条約の芸能人等の役務提供に係る取扱一覧表、租税条約上の給与等に係る取扱一覧表、租税条約上の教授等に係る取扱一覧表を示す⑧。

租税条約上の芸能人等の役務提供に係る取扱い一覧表

相手国名		区分	芸能人個人の役務提供の対価に対する課税	芸能法人等の役務提供事業の対価に対する課税	条 項
OECD モデル 条 約			役務提供地国で課税	役務提供地国で課税	17
我が国の条約例			同モデル条約	同モデル条約	—
1	アイルランド		同 上	同 上 (みなしPE)	6-4 18
2	ア メ リ カ		90日超又は3,000ドル超は課税	ワンマンカンパニーは課税 恒久的施設がある場合は課税	8, 17 18(3)
3	イ ギ リ ス		同モデル条約	同モデル条約 (みなしPE)	6(4) 18
4	イ タ リ ア		同 上	ワンマンカンパニーは課税 恒久的施設がある場合は課税	17
5	イ ン ド *		同 上	同モデル条約	17
6	インドネシア *		同 上	同 上	17
7	エ ジ プ ト		同 上	恒久的施設がある場合のみ課税	5, 15
8	オーストラリア		同 上	ワンマンカンパニーはみなしPEとして課税 恒久的施設がある場合は課税	12
9	オーストリア		同 上	恒久的施設がある場合のみ課税	6, 13
10	オ ラ ン グ		同 上	ワンマンカンパニーは課税 恒久的施設がある場合は課税	18
11	カ ナ ダ *		同 上	同モデル条約	17
12	韓 国		1日100米ドル、合計3,000米ドル超課税	同 上 (みなしPE)	4(4) 12(4)
13	ザ ン ビ ア		同モデル条約	恒久的施設がある場合のみ課税	6, 16
14	シンガポール *		同 上	同モデル条約	15
15	ス イ ス		同 上	ワンマンカンパニーは課税 恒久的施設がある場合は課税	17
16	スウェーデン *		同 上	同モデル条約	17
17	ス ペ イ ン		同 上	ワンマンカンパニーは課税 恒久的施設がある場合は課税	17
18	スリ・ランカ		同 上	恒久的施設がある場合のみ課税	3, 11
19	ロシア連邦(旧ソヴィエト連邦) *		同 上	同モデル条約	14
20	タ イ		同 上	同 上	16
21	チェコスロヴァキア *		同 上	同 上	17
22	中華人民共和国 *		同 上	同 上	17
23	デンマーク		同 上	同 上 (みなしPE)	5-3(b) 17
24	ド イ ツ		同 上	ワンマンカンパニーは課税 恒久的施設がある場合は課税	17
25	ニュー・ジーランド		同 上	同モデル条約	2, 10

相手国名	区分	芸能人個人の役務提供の対価に対する課税	芸能法人等の役務提供事業の対価に対する課税	条 項
26	ノールウェー	同モデル条約	同モデル条約 (みなしPE)	5-3(b) 17
27	ハンガリー *	同 上	同モデル条約	17
28	バングラデシュ *	同 上	同 上	17
29	パキスタン	同 上	恒久的施設がある場合のみ課税	3, 10
30	フィリピン *	同 上	同モデル条約	17
31	フィンランド	同 上	同 上	17
32	フランス *	同 上	同 上	18
33	ブラジル	同 上	同 上 (みなしPE)	4(7) 15
34	ブルガリア *	同 上	同 上	17
35	ベルギー	同 上	同モデル条約	17
36	ポーランド *	同 上	同 上	17
37	マレーシア *	同 上	同 上 (みなしPE)	4 14
38	ルーマニア *	同 上	同モデル条約	17

(注) 1 「みなしPE」とは、芸能人等の役務提供自体を恒久的施設とみなす規定であり、この規定によって役務提供地国において、事業所得課税を行うものです。

2 「ワンマンカンパニー」とは、芸能人等の役務を提供する企業が、役務提供者(芸能人等)によって直接又は間接的に支配されていることをいい、この規定によって役務提供地国において、事業所得課税を行うものです。

この規定は、実質は個人として役務提供を行うことにより受領する報酬であっても、芸能人等が法人その他の企業形態をとる限り、事業所得課税の原則の適用により、恒久的施設を持たなければ役務提供地国では課税しないこととなる課税回避を防止するための規定です。

3 *印は、芸能人条項中に特別の文化交流計画等による免税規定を含むことを示しています。

租税条約上の給与等に係る取扱い一覧表

相手国名		給与所得(短期滞在者の免税)			自由職業所得	役員報酬
		免税要件				
OECDモデル条約		183日以内の滞在であること	報酬の支払者は非居住者であること	PEは報酬を負担しないこと	固定的施設を有する場合にその固定的施設に帰属する所得についてのみ課税	法人所在地国で課税
我が国の条約例		同モデル条約	同モデル条約	同モデル条約	同モデル条約	同モデル条約
1	アイルランド	同上	同上	同上	同上	同上
2	アメリカ	同上	同上	同上	183日超保有の固定的施設に所得が帰属する場合は183日超の滞在の場合に課税	損金否認部分のみ法人所在地国で課税
3	イギリス	同上	同上	同上	同モデル条約	同モデル条約
4	イタリア	同上	同上	同上	同上	同上
5	インド	同上	同上	同上	固定的施設に所得が帰属する場合及び183日超滞在中の場合課税	同上
6	インドネシア	同上	同上	同上	同モデル条約又は183日超の滞在中の場合に課税	同上
7	エジプト	同上	同上	同上	同上	同上
8	オーストラリア	同上	同上	同上	同モデル条約	短期滞在者免税の適用あり
9	オーストリア	同上	自国の居住者のための役務提供であること	同上	同上	-
10	オランダ	同上	同モデル条約	同上	同上	同モデル条約
11	カナダ	同上	同上	同上	同上	同上
12	韓国	同上	自国の居住者のための役務提供であること	同上	90日超の滞在又は所得が3,000米ドル超の場合には課税	同上
13	ザンビア	同上	同モデル条約	同上	同モデル条約	同上
14	シンガポール	同上	同上	同上	人的役務に対する報酬として給与所得と同一の条項で規定	同上
15	スイス	同上	同上	同上	同モデル条約	同上
16	スウェーデン	同モデル条約	同モデル条約	同モデル条約	同モデル条約	同上
17	スペイン	同上	同上	同上	同上	同上
18	スリ・ランカ	同上	自国の居住者のための役務提供であること	報酬が居住地国で課税されること	人的役務に対する報酬として給与所得と同一の条項で規定(短期滞在免税の適用あり)	役務提供地国で課税(短期滞在免税の適用あり)

相手国名		項目	給与所得(短期滞在者の免税)			自由職業所得	役員報酬
			免 税 要 件				
19	ロシア連邦 (旧ソヴィエト連邦)	同上	同モデル条約	同モデル条約	人的役務に対する報酬として給与所得と同一の条項で規定	同モデル条約	
20	タイ	180日以内の滞在であること	同上	同上	人的役務に対する報酬として給与所得と同一の条項で規定 (短期滞在免税の適用あり)	同上	
21	チェッコ スロヴァキア	同モデル条約	同上	同上	同モデル条約	同上	
22	中華人民共和国	同上	同上	同上	同モデル条約又は183日超の滞在の場合に課税	同上	
23	デンマーク	同上	同上	同上	同上	同上	
24	ドイツ	同上	同上	同上	同上	同上	
25	ニュー・ ジーランド	同上	自国の居住者のための役務提供であること	報酬が居住地で課税されること	人的役務に対する報酬として給与所得と同一の条項で規定	-	
26	ノルウェー	同上	同モデル条約	同モデル条約	同モデル条約	同モデル条約	
27	ハンガリー	同上	同上	同上	同上	同上	
28	バングラデシュ	同上	同上	同上	固定的施設を有するか又は183日超の滞在の場合に課税	同上	
29	パキスタン	同上	自国の居住者のための役務提供であること	-	90日超の滞在又は所得が75万円超の場合に課税	-	
30	フィリピン	同上	同モデル条約	同モデル条約	固定的施設を有するか又は120日超の滞在の場合に課税	同モデル条約	
31	フィンランド	同上	同上	同上	同モデル条約	同上	
32	フランス	同上	同上	同上	同上	同上	
33	ブラジル	同上	同上	同上	同上	同上	
34	ブルガリア	同上	同上	同上	同上	同上	
35	ベルギー	同上	同上	同上	同上	同上	
36	ポーランド	同上	同上	同上	同上	同上	
37	マレーシア	同上	源泉地国以外の居住者のための役務提供であること	同上	人的役務に対する報酬として給与所得と同一の条項で規定	同上	
38	ルーマニア	同上	同上	同上	同モデル条約又は183日超の滞在の場合に課税	同上	

租税条約上の学生、事業修習生等に係る取扱い一覧表

項目 相手国名		学 生 ・ 事 業 修 習 生 等				
		学 生	役 務 対 価	事 業 修 習 生	事 業 習 得 者	政 府 ベ ー ス
OECDモデル条約		生計,教育又は訓練のための海外送金分は免税	-	生計,教育又は訓練のための海外送金分は免税	-	-
我が国の条約例		同モデル条約	-	同モデル条約	-	-
1	アイルランド	同 上	年間60万円まで免税	同 上	-	-
2	アメリカ	同 上	滞在期間5年以内,年間2,000米ドルまで免税	同 上	滞在期間1年以内,5,000米ドルまで免税	滞在期間1年以内,10,000米ドルまで免税
3	イギリス	同 上	-	同 上	-	-
4	イタリア	同 上	-	同 上	-	-
5	インド	同 上	-	同 上	-	-
6	インドネシア	同 上	滞在期間5年以内,年間60万円まで免税	同 上	滞在期間1年以内,年間180万円まで免税	滞在期間1年以内免税
7	エジプト	同 上	一部免税	同モデル条約,一部免税	-	-
8	オーストラリア	同 上	-	-	-	-
9	オーストリア	生計,教育又は訓練のため支払われる金額は免税	年間6か月以内の実施訓練のための勤務所得免税	生計,教育又は訓練のため支払われる金額は免税	-	-
10	オランダ	同モデル条約	-	同モデル条約	-	-
11	カナダ	同 上	-	同 上	-	-
12	韓 国	同 上	滞在期間5年以内,年間1,800米ドルまで免税	同 上	滞在期間1年以内,5,000米ドルまで免税	滞在期間1年以内,5,000米ドルまで免税
13	ザンビア	同 上	滞在期間3年以内,年間1,000米ドルまで免税	同 上	-	-
14	シンガポール	同 上	年間60万円まで免税	同 上	年間180万円まで免税	年間180万円まで免税
15	ス イ ス	同 上	-	同 上	-	-
16	スウェーデン	同 上	-	同 上	-	-
17	ス ペ イ ン	同モデル条約	-	同モデル条約	-	-
18	スリ・ランカ	同 上	年間36万円まで免税	同 上	滞在期間1年以内,100万円まで免税	免 税

相手国名		学 生 ・ 事 業 修 習 生 等				
		学 生	役 務 対 価	事 業 修 習 生	事 業 習 得 者	政 府 ベ ー ス
19	ロシア連邦 (旧ソヴェト連邦)	同 上	-	同 上	-	-
20	タ イ	同 上	滞在期間5年 以内は免税	同 上	-	-
21	チェッコ スロヴァキア	同 上	年間60万円ま で免税	同 上	-	-
22	中華人民 共 和 国	生計、教育、訓練のため受ける給付、所得 は免税			-	-
23	デンマーク	同モデル条約	-	同モデル 条約	-	-
24	ド イ ツ	同 上	-	同 上	-	-
25	ニュージーランド	同 上	-	同 上	-	-
26	ノルウェー	同 上	-	同 上	-	-
27	ハンガリー	同 上	滞在期間5年 以内、年間60 万円まで免税	同 上	-	-
28	バングラデシュ	同 上	-	同 上	-	-
29	パキスタン	同 上	年間36万円ま で免税	同 上	滞在期間1年 以内、100万円 まで免税	年間100万 円まで免税
30	フィリピン	同 上	滞在期間5年 以内、年間 1,500米ドル まで免税	同 上	滞在期間1年 以内、 4,000米ドル まで免税	滞在期間1 年以内、 4,000米ド ルまで免税
31	フィンランド	同 上	年間2,000米 ドルまで免税	同 上	-	-
32	フ ラ ン ス	同 上	奨励金等につ き滞在期間2 年以内、免税	同 上	滞在期間1年 以内、本国か ら送金分免税	-
33	ブラジル	同 上	滞在期間3年 以内、年間 1,000米ドル まで免税	同 上	-	-
34	ブルガリア	同 上	滞在期間5年 以内は免税	同 上	-	-
35	ベルギー	同 上	-	同 上	-	-
36	ポーランド	同 上	滞在期間5年 以内、年間60 万円まで免税	同 上	-	-
37	マレーシア	同 上	年間36万円ま で免税	同 上	滞在期間1年 以内、142万円 まで免税	免 税
38	ルーマニア	同 上	年間60万円ま で免税	同 上	-	-

租税条約上の教授等に係る取扱い一覧表

相手国名		項目	教 授	政 府 職 員	- 退 職 年 金
OECDモデル条約			-	接受国の国民等を除き派遣国でのみ課税	居住地国のみで課税
我が国の条約例			目的：教育又は研究 期間：2年 免税：教育・研究の報酬	同モデル条約	同モデル条約
1	アイルランド		同条約例（研究奨励金も免税）	同 上	同モデル条約 （保険年金を含む）
2	アメリカ		同条約例	同 上	同 上
3	イギリス		同条約例（教育に限定）	同 上	同 上
4	イタリア		同条約例	派遣国の国民は免税	同モデル条約
5	インド		同上	同モデル条約	同モデル条約
6	インドネシア		同上	同 上	同 上
7	エジプト		同上	同 上	同 上
8	オーストラリア		同上	同 上	同モデル条約 （保険年金を含む）
9	オーストリア		同条約例（教育に限定）	同 上	同モデル条約
10	オランダ		同 上	派遣国の国民は免税	同 上
11	カナダ		*教授条項なし	同 上	-
12	韓国		同条約例	同モデル条約	同モデル条約 （保険年金を含む）
13	ザンビア		同上	同 上	同モデル条約
14	シンガポール		同上	同 上	同モデル条約 （保険年金を含む）
15	スイス		同上	派遣国の国民は免税	同モデル条約
16	スウェーデン		*教授条項なし	同モデル条約	-
17	スペイン		同条約例	同 上	同モデル条約
18	スリ・ランカ		同上	同 上	同 上
19	ロシア連邦 （旧ソヴィエト連邦）		同上	同 上	同 上
20	タイ		同上	同 上	同 上
21	チェッコ スロヴァキア		同上	同 上	同モデル条約 （保険年金を含む）
22	中華人民共和国		同上（期間3年）	同 上	同モデル条約
23	デンマーク		同条約例	派遣国の国民は免税	同 上
24	ドイツ		同条約例（教育に限定）	派遣国の国民は免税（三公社の職員も免税）	同 上
25	ニュー・ジ ランド		同 上	同モデル条約	居住地で課税される場合には、源泉地国で免税
26	ノールウェー		同条約例	派遣国の国民は免税	同モデル条約
27	ハンガリー		同上	同モデル条約	同モデル条約 （保険年金を含む）
28	バングラデシュ		同上	同 上	同モデル条約
29	パキスタン		同条約例（教育に限定）	派遣国の国民は免税	-
30	フィリピン		同条約例	同モデル条約	同モデル条約 （保険年金を含む）
31	フィンランド		同上	同モデル条約 （政府所有法人の職員も免税）	同モデル条約
32	フランス		同条約例（教育に限定）	派遣国の国民は免税	同 上
33	ブラジル		同条約例	同 上	同モデル条約 （保険年金を含む）
34	ブルガリア		同上	同モデル条約	同モデル条約
35	ベルギー		同条約例（教育に限定）	派遣国の国民は免税	同 上
36	ポーランド		同条約例	同モデル条約	同モデル条約 （保険年金を含む）
37	マレーシア		同上	同 上	同 上
38	ルーマニア		同上	同 上	同 上

⑨。尚、次に日本と主要国たるアメリカ及びフランス等との租税条約の一部及び租税条約に係る届出書様式を記載し参考に供することとする

アメリカ租税条約(源泉徴収関係)の特例

(昭和47年6月23日条約第6号)

● 人的役務の提供を主たる内容とする事業の所得

§ 8 日本に恒久的施設を有し、これに帰属するものを除き ……免税
ただし、ワンマン・カンパニーに支払うものについては適用されない。

● 利子等

§ 13 ① 合衆国連邦準備銀行及び合衆国輸出入銀行に支払うもの又はこれらの銀行により保証され若しくは保険された債権若しくはこれらの銀行による間接融資に係る債権の利子で米国の居住者(法人を含む。)に支払うもの ……免税
② ①以外の米国の居住者(法人を含む。)に支払うもの ……10%
ただし、いずれも日本に恒久的施設を有し、かつ、その利子を生ずる債権がその恒久的施設と実質的に関連を有する場合には、適用されない。

● 配当等

§ 12 ① 配当の支払日に先立つ期間及び当該期間の直前の課税年度を通じて議決権のある株式の10%以上を所有している米国の法人に支払うもの(原則として配当支払法人が直前の課税年度中に取得する利子又は配当が、その総所得の25%を超える場合を除く。) ……10%
② ①以外の米国の居住者(法人を含む。)に支払うもの ……15%
ただし、いずれも日本に恒久的施設を有し、かつ、その配当支払の基因となった株式がその恒久的施設と実質的に関連を有する場合には、適用されない。

● 貸付金の利子

§ 13 上記利子等と同じ。

● 工業所有権、著作権の使用料

§ 14 米国の居住者(法人を含む。)に支払うもの(工業所有権等の譲渡の対価のうち、その生産性等に応ずる部分を含む。) ……10%
ただし、日本に恒久的施設を有し、かつ、その使用料を生ずる権利がその恒久的施設と実質的に関連を有する場合には、適用されない。

● 機械、装置等の使用料

§ 14 ① 船舶又は航空機(国際運輸業に従事していない者が賃貸するものに
§ 6 限る。)の使用料で、米国の居住者(法人を含む。)に支払うもの ……10%
§ 8 ② ①以外の機械、装置等の使用料で、米国の居住者(法人を含む。)に
支払うもの ……免税
ただし、いずれも日本に恒久的施設を有し、かつ、その使用料を生ずる財産がその恒久的施設と実質的に関連を有する場合には、適用されない。

● 交換教授等の給与、報酬

§ 19 政府、大学その他の公認された教育機関の招請によりそれらの教育機関において教育、研究を行うため日本に一時的に滞在する者で、日本を訪れた当初に米国の居住者であった者の日本に到着した日又は招請を受ける直前に留学生、事業修習者等として日本において租税を免除されていた者がその免除が適用される日本における勉強、訓練又は研究を終了した日から2年を超えない期間のその教育機関における教育又は研究に対する報酬 ……免税
ただし、公的な利益のためでなく、主として特定の者の私的な利益のために行われる研究から生ずる所得については、適用されない。

● 短期滞在者の給与、報酬

§ 18 米国の居住者の日本国内における役務の報酬（役員報酬を含む。）で、その課税年度の滞在期間が183日以下であり、かつ、米国の居住者の使用人（又は役員）又は米国以外の国の居住者が米国に有する恒久的施設の使用人（又は役員）として受けるもの（その報酬が日本にあるその支払者の恒久的施設により負担されるものを除く。）……………免税
ただし、ワンマン・カンパニーの所有者に支払うものについては適用されない。

また、日本法人がその役員である米国の居住者に支払う報酬のうち、日本法人の損金とされないものについても、適用されない。

● 自由職業者の所得

§ 17 ① 米国の居住者である演劇、映画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の所得……………免税
ただし、①その課税年度の滞在期間が90日を超える場合及び②その課税年度の報酬の額が3,000米ドル又は日本円によるその相当額を超える場合には、適用されない。

② 米国の居住者である①以外の自由職業者の所得……………免税
ただし、①その課税年度の滞在期間が183日を超える場合及び③固定的施設の保有期間がその課税年度を通じて183日を超える場合には、適用されない。

● 民間の退職年金

§ 23 米国の居住者に支払うもの……………免税
(注) 退職年金には過去の勤務に関連し提供した役務に対する対価として、又は受けた傷害に対する補償として退職後又は死後に行われる定期的な給付を含む。

● 保険年金（利殖年金）

§ 23 米国の居住者に支払うもの……………免税
(注) 保険年金には、適正かつ十分な対価に応ずる給付（役務の提供に係るものを除く。）を行う義務に従い、終身又は特定の期間中、所定の時期において定期的に支払われる所定の金額を含む。

イギリス(グレート・ブリテン及び北部アイルランド連合王国)租税条約(源泉徴収関係)の特例

(昭和45年12月21日条約第23号)

● 人的役務の提供を主たる内容とする事業の所得

- § 8 日本に恒久的施設を有し、これに帰属するものを除き ……………免税
- § 6 ただし、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
芸能人及び運動家の役務を提供する活動を行う場合には、日本に恒久的施
設を有するものとされる。

● 利子等

- § 12 英国の居住者(法人を含む。)に支払うもの……………10%
ただし、日本に恒久的施設を有する場合に、その利子を生じた債権がそ
の恒久的施設を通じて行われる事業と実質的に関連を有するものについ
ては、適用されない。

● 配当等

- § 11 ① 配当に係る事業年度終了の日前12か月の全期間を通じて、議決権の25
%以上を所有する英国の法人に支払うもの……………10%
② ①以外の英国の居住者(法人を含む。)に支払うもの……………15%
ただし、いずれも日本に恒久的施設又は固定的施設を有して事業等を行
い、その配当支払の基因となった株式等がこれらの施設と実質的に関連
する場合は、適用されない。

● 貸付金の利子

- § 12 上記利子等と同じ。

● 工業所有権、著作権の使用料

- § 13 英国の居住者(法人を含む。)に支払うもの(その権利の譲渡の対価を含
む。)……………10%
ただし、日本に恒久的施設を有する場合に、その権利がその恒久的施設
を通じて行われる事業と実質的に関連を有するものについては、適用され
ない。

● 機械、装置等の使用料

- § 13 産業上、商業上又は学術上の設備の使用料で英国の居住者(法人を含
む。)に支払うもの……………10%
ただし、日本に恒久的施設を有する場合に、その設備がその恒久的施設
を通じて行われる事業と実質的に関連を有するものについては、適用され
ない。

● 交換教授等の給与、報酬

- § 22 大学、学校その他の教育機関において教育を行うため日本を訪れ、2年
を超えない期間滞在する教授又は教員で、現に英国の居住者であり、又は
日本を訪れる直前に英国の居住者であった者のその教育に対する報酬
……………免税

● 短期滞在者の給与、報酬

- § 16 英国の居住者の日本国内における勤務でその課税年度の滞在期間が183日
以下のものの報酬であって、しかも日本の居住者(法人を含む。)でない雇
用者又はこれに代わる者から支払われるもの(日本にあるその雇用者の恒
久的施設又は固定的施設により負担されるものを除く。)……………免税
- § 18 ただし、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
芸能人及び運動家の所得については、適用されない。

● 自由職業者の所得

§ 15 英国の居住者である自由職業者の所得 ……………免税

§ 18 ただし、①日本に通常使用可能な固定的施設を有する者のそれに帰属する所得並びに②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の所得については、適用されない。

● 民間の退職年金

§ 19 英国の居住者に対し過去の勤務について支払う退職年金その他これに類する報酬 ……………免税

● 保険年金（利殖年金）

§ 19 英国の居住者に支払うもの ……………免税

（注） 保険年金とは、適正かつ十分な対価に応ずる給付を行う義務に基づき、終身又は特定の若しくは確定することができる期間中、所定の時期において定期的に支払われる所定の金額をいう。

イタリア租税条約(源泉徴収関係)の特例

(昭和48年2月23日条約第2号)

- 人的役務の提供を主たる内容とする事業の所得
 - § 7 日本に恒久的施設を有し、これに帰属するものを除き ……………免税
 - § 17 ただし、その役務を行う演劇、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又は運動家が支配する企業に支払うものについては、適用されない。
- 利子等
 - § 11 イタリアの居住者（法人を含む。）に支払うもの……………10%
ただし、日本にその利子を生じた債権と実質的に関連する恒久的施設を有する場合には、適用されない。
- 配当等
 - § 10 ① 配当に係る事業年度終了の日前6か月の期間を通じて、議決権のある株式の25%以上を所有するイタリアの法人に支払うもの ……………10%
 - ② ①以外のイタリアの居住者（法人を含む。）に支払うもの……………15%
ただし、いずれも日本にその配当支払の基因となった株式等と実質的に関連する恒久的施設を有する場合には、適用されない。
- 貸付金の利子
 - § 11 上記利子等と同じ。
- 工業所有権、著作権の使用料
 - § 12 イタリアの居住者（法人を含む。）に支払うもの……………10%
ただし、日本にその使用料を生じた権利と実質的に関連する恒久的施設を有する場合には、適用されない。
- 機械、装置等の使用料
 - § 12 産業上、商業上又は学術上の設備の使用料でイタリアの居住者（法人を含む。）に支払うもの……………10%
ただし、日本にその使用料を生じた財産と実質的に関連する恒久的施設を有する場合には、適用されない。
- 交換教授等の給与、報酬
 - § 20 大学、学校その他の教育機関において教育又は研究を行うため日本を訪れ、2年を超えない期間一時的に滞在する教授又は教員で、現にイタリアの居住者であり、又は日本を訪れる直前にイタリアの居住者であった者のその教育又は研究に対する報酬 ……………免税
- 短期滞在者の給与、報酬
 - § 15 イタリアの居住者の日本国内における勤務でその年の滞在期間が183日以下のものの報酬であって、しかも日本の居住者（法人を含む。）でない雇用者又はこれに代わる者から支払われるもの（日本にあるその雇用者の恒久的施設又は固定的施設により負担されるものを除く。）……………免税
 - § 17 ただし、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の所得については、適用されない。
- 自由職業者の所得
 - § 14 イタリアの居住者である自由職業者の所得 ……………免税
 - § 17 ただし、①日本に通常使用可能な固定的施設を有する者のそれに帰属する所得並びに②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の所得については、適用されない。

● 民間の退職年金

§ 18 イタリアの居住者に対し過去の勤務について支払う退職年金その他これに類する報酬免税

● 保険年金 (利殖年金)

§ 22 イタリアの居住者に支払うもの免税

ソヴィエト社会主義共和国連邦租税条約(源泉徴収関係)の特例

(昭和61年11月13日条約第8号)

(注) ソヴィエト社会主義共和国連邦(ソ連邦)は、平成3年12月をもって国家としては解体・消滅していますが、平成3年12月末現在、ソ連邦との間に締結されていた日ソ租税条約はロシア連邦に引き継がれ、引き続きロシア連邦との間で効力を有していますので留意ください。

● 人的役務の提供を主たる内容とする事業の所得

- § 5 日本に恒久的施設を有し、これに帰属するものを除き ……………免税
- § 14 ただし、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の役務提供による所得(両国政府間で随時合意される文化交流のための特別の計画に基づく役務提供に係るものを除く。)については、適用されない。

● 利息等

- § 8 ① 政府等、中央銀行及び一定の政府所有金融機関(ソ連邦外国貿易銀行をいう。)が直接受領する利息及びこれらによって保証された債権、保険に付された債権又は間接に融資された債権に係る利息でソ連邦の居住者(法人を含む。)に支払うもの……………免税
- ② ①以外のソ連邦の居住者(法人を含む。)に支払うもの……………10%
- ただし、いずれも日本に有する恒久的施設を通じて事業を行う場合に、その利息の支払の基因となった債権が当該恒久的施設と実質的な関連を有するものであるときは、適用されない。

● 配当等

- § 7 ソ連邦の居住者(法人を含む。)に支払うもの……………15%
- ただし、日本に有する恒久的施設を通じて事業を行う場合に、その配当支払の基因となった株式が当該恒久的施設と実質的な関連を有するものであるときは、適用されない。

● 貸付金の利息

- § 8 上記利息等と同じ。

● 工業所有権、著作権の使用料

- § 9 ソ連邦の居住者(法人を含む。)に支払う次のもの
- ① 文化的使用料(著作権の使用料)……………免税
- ② 工業的使用料(工業所有権等の使用料)……………10%
- ただし、いずれも日本に有する恒久的施設を通じて事業を行う場合に、その使用料の支払の基因となった権利が当該恒久的施設と実質的な関連を有するものであるときは、適用されない。

● 機械、装置等の使用料

- § 9 産業上、商業上又は学術上の設備の使用料でソ連邦の居住者(法人を含む。)に支払うもの……………10%
- ただし、日本に有する恒久的施設を通じて事業を行う場合に、その使用料の支払の基因となった財産が当該恒久的施設と実質的な関連を有するものであるときは、適用されない。

●交換教授等の給与、報酬

§ 17 大学、学校その他の公認された教育機関において教育又は研究を行うことを主たる目的として日本に一時的に滞在する個人であって、現にソ連邦の居住者である者又はその滞在前にソ連邦の居住者であった者の日本に最初に到着した日から2年を超えない期間のその教育又は研究に係る報酬 …………… 免税
ただし、主として特定の者の私的利益のために行われる教育又は研究から生ずる所得については、適用されない。

●短期滞在者の給与、報酬

§ 12 ソ連邦の居住者の日本国内における勤務でその課税年度（一暦年中）における滞在期間が183日以下のものの報酬であって、しかも日本の居住者（法人を含む。）でない雇用者又はこれに代わる者から支払われるもの（日本にある雇用者の恒久的施設により負担されるものを除く。） …………… 免税
§ 14 ただし、芸能人又は運動家の役務に係る報酬については、適用されない。（両国政府間で随時合意される文化交流のための特別の計画に基づく役務提供に係るものを除く。）

●自由職業者の所得

§ 12 ソ連邦の居住者である自由職業者の日本国内における人的役務でその課税年度（一暦年中）における滞在期間が183日以下のものの報酬であって、しかも日本の居住者（法人を含む。）でない雇用者又はその者に代わる者から支払われるもの（日本にあるその雇用者の恒久的施設により負担されるものを除く。） …………… 免税
§ 14 ただし、芸能人又は運動家の役務に係る報酬については、適用されない。（両国政府間で随時合意される文化交流のための特別の計画に基づく役務提供に係るものを除く。）

●民間の退職年金

§ 15 ソ連邦の居住者に支払うもの …………… 免税

●保険年金（利殖年金）

§ 19 ソ連邦の居住者に支払うもの …………… 免税

大韓民国租税条約(源泉徴収関係)の特例

(昭和45年10月3日条約第20号)

- 人的役務の提供を主たる内容とする事業の所得
 - § 6 日本に恒久的施設を有しない限り ……………免税
 - § 4 ただし、演劇、映画、ラジオ又はテレビジョンの俳優、音楽家、運動家その他の芸能人の役務提供を行う場合には、日本に恒久的施設を有するものとされる。
- 利子等
 - § 10 ① 韓国の政府（地方公共団体を含む。）、中央銀行又はこれらのいずれか又は双方によって所有されている機関（金融機関を含む。）に支払うもの ……………免税
 - ② ①以外の韓国の居住者又は法人に支払うもの ……………12%
ただし、日本にその利子を生じた債権と実質的に関連する恒久的施設を有する場合は、適用されない。
- 配当等
 - § 9 韓国の居住者又は法人に支払うもの ……………12%
ただし、日本にその配当支払の基因となった株式等と実質的に関連する恒久的施設を有する場合は、適用されない。
- 貸付金の利子
 - § 10 上記利子等に同じ。
- 工業所有権、著作権の使用料
 - § 11 韓国の居住者又は法人に支払うもの（その権利の譲渡の対価を含む。） ……………12%
ただし、日本にその使用料を生じた権利と実質的に関連する恒久的施設を有する場合は、適用されない。
- 機械、装置等の使用料
 - § 11 産業上、商業上又は学術上の設備の使用料（裸用船契約に基づく船舶又は航空機の賃貸料を含む。）で、韓国の居住者又は法人に支払うもの…12%
ただし、日本にその使用料を生じた財産と実質的に関連する恒久的施設を有する場合は、適用されない。
- 交換教授等の給与、報酬
 - § 13 大学その他の公認された教育機関の招請によりその教育機関において教育又は研究を行うことを主たる目的として日本を訪れる個人で日本滞在の当初に韓国の居住者である者が、日本に到着した日から2年を超えない期間、その教育又は研究によって取得する所得 ……………免税
ただし、主として特定の者の私的利益のために行われる研究から生じた所得については、適用されない。
- 短期滞在者の給与、報酬
 - § 12 韓国の居住者の日本国内における勤務でその年の滞在期間が183日以下のものであって、しかも韓国の居住者又は法人の使用人としての勤務の報酬（その居住者又は法人の利得で日本において租税を課されるものの計算上控除されるものを除く。） ……………免税

● 自由職業者の所得

§ 12 ① 演劇、映画、ラジオ又はテレビジョンの俳優、音楽家、運動家その他の芸能人の所得 ……………免税
ただし、④滞在中1日につき100米ドル若しくは日本円若しくは韓国ウォンによるその相当額を超える場合及び⑤滞在中の所得の合計が3,000米ドル若しくは日本円若しくは韓国ウォンによるその相当額を超える場合には、適用されない。

② 韓国の居住者である①以外の自由職業者の人的役務でその年の滞在期間が90日以下のものの報酬であって、しかもその額が3,000米ドル又は日本円若しくは韓国ウォンによるその相当額以下のもの ……………免税

● 民間の退職年金

§ 15 韓国の居住者に支払うもの ……………免税

● 保険年金 (利殖年金)

§ 15 韓国の居住者に支払うもの ……………免税

中華人民共和国租税協定(源泉徴収関係)の特例

(昭和59年6月9日条約第5号)

● 人的役務の提供を主たる内容とする事業の所得

- § 7 日本に恒久的施設を有し、これに帰属するものを除き ……………免税
- § 17 ただし、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の役務提供による所得（両国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く役務提供に係るものを除く。）については、適用されない。

● 利子等

- § 11 ① 中華人民共和国政府（地方公共団体を含む。）、中央銀行又はその政府が所有する金融機関に支払うもの及びこれらによる間接融資に係る債権に関して中華人民共和国の居住者（法人を含む。）に支払うもの ……………免税
- ② ①以外の中華人民共和国の居住者（法人を含む。）に支払うもの ……………10%
- ただし、いずれも日本に恒久的施設又は固定的施設を有して事業等を行い、その利子を生じた債権がこれらの施設と実質的に関連する場合は、適用されない。

● 配当等

- § 10 中華人民共和国の居住者（法人を含む。）に支払うもの ……………10%
- ただし、日本に恒久的施設又は固定的施設を有して事業等を行い、その配当支払の基因となった株式等がこれらの施設と実質的に関連する場合は、適用されない。

● 貸付金の利子

- § 11 上記利子等に同じ。

● 工業所有権、著作権の使用料

- § 12 中華人民共和国の居住者（法人を含む。）に支払うもの ……………10%
- ただし、日本に恒久的施設又は固定的施設を有して事業等を行い、その使用料の支払の基因となった権利がこれらの施設と実質的に関連する場合は、適用されない。

● 機械、装置等の使用料

- § 12 産業上、商業上又は学術上の設備の使用料で中華人民共和国の居住者（法人を含む。）に支払うもの ……………10%
- ただし、日本に恒久的施設又は固定的施設を有して事業等を行い、その使用料の支払の基因となった設備がこれらの施設と実質的に関連する場合は、適用されない。

● 交換教授等の給与、報酬

- § 20 大学、学校その他の公認された教育機関において教育又は研究を行うため日本を訪れ、最初の到着の日から3年を超えない期間一時的に滞在する個人で、現に中華人民共和国の居住者であり、又は日本を訪れる直前に中華人民共和国の居住者であった者のその教育又は研究に対する報酬 ……免税

● 短期滞在者の給与、報酬

- § 15 中華人民共和国の居住者の日本国内における勤務でその年の滞在期間が183日以下のものの報酬であって、しかも日本の居住者（法人を含む。）でない雇用者又はこれに代わる者から支払われるもの（日本にあるその雇用者の恒久的施設又は固定的施設によって負担されるものを除く。）……免税
- § 17 ただし、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の所得（両国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く役務提供に係るものを除く。）については、適用されない。

● 自由職業者の所得

- § 14 中華人民共和国の居住者である自由職業者の所得……………免税
- § 17 ただし、①日本に通常使用可能な固定的施設を有する者のそれに帰属する所得、②その年の滞在期間が183日を超える場合の所得並びに③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の所得（両国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く役務提供に係るものを除く。）については、適用されない。

● 民間の退職年金

- § 18 中華人民共和国の居住者に対し過去の勤務につき支払う退職年金その他これに類する報酬……………免税

● 保険年金（利殖年金）

- § 22 中華人民共和国の居住者に支払うもの……………課税

ドイツ租税協定(源泉徴収関係)の特例

(昭和42年5月20日条約第4号)

● 人的役務の提供を主たる内容とする事業の所得

§ 7 日本に恒久的施設を有し、これに帰属するものを除き ……………免税

§ 17 ただし、その役務を行う演劇、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支配する企業に支払うものについては、適用されない。

● 利子等

§ 11 ① ドイツの市場で発行された日本の国債又は政府保証債について支払うもの ……………免税

② ドイツ連邦銀行又は復興金融公庫に支払うもの ……………免税

③ ドイツの居住者（法人を含む。）に支払う利子で、上記①及び②以外のもの …………… 10%

ただし、いずれも日本にその利子を生じた債権を実質的に保有する恒久的施設を有する場合は、適用されない。

● 配当等

§ 10 ① 配当の支払日前12か月の期間を通じて、議決権のある株式の25%以上を直接又は間接に所有するドイツの法人に支払うもの ……………10%

② ①以外のドイツの居住者（法人を含む。）に支払うもの ……………15%
ただし、いずれも日本にその配当支払の基因となった株式等を実質的に保有する恒久的施設を有する場合は、適用されない。

● 貸付金の利子

§ 11 上記利子等と同じ。

● 工業所有権、著作権の使用料

§ 12 ドイツの居住者（法人を含む。）に支払うもの（その権利の譲渡で真正譲渡以外のものの対価を含む。） ……………10%

ただし、日本にその使用料を生じた権利を実質的に保有する恒久的施設を有する場合は、適用されない。

なお、工業所有権等の真正譲渡の対価については、免税（§ 13、交換公文8）。

● 機械、装置等の使用料

§ 12 産業上、商業上又は学術上の設備の使用料でドイツの居住者（法人を含む。）に支払うもの ……………10%

ただし、日本にその使用料を生じた財産を実質的に保有する恒久的施設を有する場合は、適用されない。

● 交換教授等の給与、報酬

§ 20 大学、学校その他の教育機関において教育を行うため日本を訪れ、2年を超えない期間一時的に滞在する教授又は教員で、現にドイツの居住者であり、又は日本を訪れる直前にドイツの居住者であった者のその教育に対する報酬 ……………免税

● 短期滞在者の給与、報酬

§ 15 ドイツの居住者の日本国内における勤務でその年の滞在期間が183日以下のものの報酬であって、しかも日本の居住者（法人を含む。）でない雇用者又はこれに代わる者から支払われるもの（日本にあるその雇用者の恒久的施設又は固定的施設によって負担されるものを除く。） ……………免税

§ 17 ただし、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の所得については、適用されない。

● 自由職業者の所得

§ 14 ドイツの居住者である自由職業者の所得 免税

§ 17 ただし、①日本に通常使用可能な固定的施設を有する者のそれに帰属する所得並びに②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の所得については、適用されない。

● 民間の退職年金

§ 18 ドイツの居住者に対し過去の勤務について支払う退職年金その他これに類する報酬 免税

● 保険年金 (利殖年金)

§ 22 ドイツの居住者に支払うもの 免税

フランス租税条約(源泉徴収関係)の特例

(昭和40年8月12日条約第11号)

● 人的役務の提供を主たる内容とする事業の所得

§ 7 日本に恒久的施設を有し、これに帰属するものを除き ……………免税

§ 18 ただし、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の役務提供による所得（その役務提供がフランス若しくは日本の国（地方公共団体を含む。）の公的資金又はフランス若しくは日本の特別の法人（非営利団体を含む。）の資金により賄われる場合のその所得を除く。）については、適用されない。

● 利子等

§ 12 ① フランスの政府、地方公共団体又は中央銀行に支払うもの ……免税

② フランス外国貿易銀行に支払う利子で同銀行が自己の設定した債権に関するもの又は同銀行の保証した債権若しくは同銀行による間接融資に係る債権に関してフランスの居住者が取得するもの（当該債権につき、同銀行が公的金融機関としての資格で設定し、保証し、又は間接融資したものであることがフランスの国税当局の発給する公文書によって証明された場合に限る。） ……………免税

③ 上記以外のフランスの居住者（法人を含む。）に支払うもの ……10%
ただし、いずれもその利子の支払の基因となった債権が日本にある恒久的施設又は固定的施設と実質的な関連を有するものである場合は、適用されない。

● 配当等

§ 11 ① 配当の支払日前6か月の期間を通じて、議決権のある株式の15%以上を直接所有するフランスの法人に支払うもの ……………10%

② ①以外のフランスの居住者（法人を含む。）に支払うもの ……15%
ただし、いずれもその配当支払の基因となった株式等が日本にある恒久的施設又は固定的施設と実質的な関連を有するものである場合は、適用されない。

● 貸付金の利子

§ 12 上記利子等に同じ。

● 工業所有権、著作権の使用料

§ 13 フランスの居住者（法人を含む。）に支払うもの（その権利の譲渡の対価を含む。） ……………10%
ただし、日本にその使用料を生じた権利を実質的に保有する恒久的施設を有する場合は、適用されない。

● 機械、装置等の使用料

§ 13 産業上、商業上又は学術上の設備の使用料（船舶又は航空機の裸用船契約に係る料金を含む。）で、フランスの居住者（法人を含む。）に支払うもの ……………10%
ただし、日本にその使用料を生じた財産を実質的に保有する恒久的施設を有する場合は、適用されない。

● 交換教授等の給与、報酬

§ 22 フランスの教授又は教員で、大学、学校その他の教育機関において教育を行うため2年を超えない期間日本を一時的に訪れる者のその教育に対する報酬 ……………免税

● 短期滞在者の給与、報酬

- § 16 フランスの居住者の日本国内における勤務でその年の滞在期間が183日以下のものの報酬であって、しかも日本の居住者（法人を含む。）でない雇用者又はこれに代わる者から支払われるもの（日本にあるその雇用者の恒久的施設又は固定的施設によって負担されるものを除く。）……………免税
- § 18 ただし、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又は運動家の所得（これらの者の活動がフランス若しくは日本の国（地方公共団体を含む。）の公的資金又はフランス若しくは日本の特別の法人（非営利団体を含む。）の資金により賄われる場合のその所得を除く。）については、適用されない。

● 自由職業者の所得

- § 15 フランスの居住者である自由職業者の所得……………免税
- § 18 ただし、①日本に通常使用可能な固定的施設を有する者のそれに帰属する所得及び②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の所得（これらの者の活動がフランス若しくは日本の国（地方公共団体を含む。）の公的資金又はフランス若しくは日本の特別の法人（非営利団体を含む。）の資金により賄われる場合のその所得を除く。）については、適用されない。

● 民間の退職年金

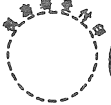
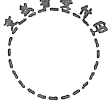
- § 19 フランスの居住者に対し過去の勤務につき支払う退職年金その他これに類する報酬……………免税

● 保険年金（利殖年金）

- § 23 フランスの居住者に支払うもの……………免税

様式 7
FORM 7

(税務署 専用)
(For official use only)



租税条約に関する届出書

APPLICATION FORM FOR INCOME TAX CONVENTION

自由職業者・芸能家・運動家・短期滞在者の報酬・給与に対する所得税の免除
Relief from Japanese Income Tax on Income Earned by Professionals,
Entertainers, Sportsmen and Temporary Visitors
この届出書の記載に当たっては、裏面の注意事項を参照して下さい。
See instructions on the reverse side.

適用: 有, 無

税務局長殿
To the District Director of Tax Offices

1 適用を受ける租税条約に関する事項;

Applicable Income Tax Convention

日本国と _____ との間の租税条約第 _____ 条第 _____ 項
The Income Tax Convention between Japan and _____, Article _____, para. _____

2 報酬・給与の支払を受ける者に関する事項;
Details of Recipient of Salary or Remuneration

氏名	Full name	名	
住所	Domicile	所	
国内における居所	Residence in Japan		
(国籍 Nationality)	(入国年月日 Date of Entry)	(在留期間 Authorized Period of Stay)	(在留資格 Status of Residence)
下記「4」の報酬・給与につき居住者として課税される国及び所出地 Country where the recipient is taxable as a resident on Salary or Remuneration mentioned in 4 below and the place where he is to pay tax			
自由職業者、芸能家又は運動家の場合 「短期滞在者」に該当する場合は、 日本国内の恒久的施設又は恒定的施設 の存在 In case of Professionals, Entertainers or Sportsmen (other than Temporary Visitors); Permanent establishment or fixed base in Japan	名	称	
	所	在 地	
	事業の内容	Details of Business	
<input type="checkbox"/> 有 (Yes), <input type="checkbox"/> 無 (No) If "Yes", explain:			
短期滞在者の場合以前に日本国内に在留したことの有無及び 在留した際の在留資格並びにその入国年月日等 In case of Temporary Visitors; Particulars on previous stay		(以前の入国年月日 Date of Previous Entry)	(以前の出国年月日 Date of Previous Departure)
(以前の在留資格 Previous Status of Residence)			
<input type="checkbox"/> 有 (Yes) <input type="checkbox"/> 無 (No) If "Yes", explain:			

3 報酬・給与の支払者に関する事項;
Details of Payer of Salary or Remuneration

氏名又は名称	Full name	
住所(居所)又は本店(主たる事務所)の所在地	Domicile (residence) or Place of head office (main office)	
日本国内の恒久的施設又は恒定的施設 の存在 Permanent establishment or fixed base in Japan	名	称
(事業の内容 Details of Business)		
<input type="checkbox"/> 有 (Yes), <input type="checkbox"/> 無 (No) If "Yes", explain:		
所	在 地	Address

4 上記「3」の支払者から支払を受ける報酬・給与で「1」の租税条約の規定の適用を受けるものに関する事項 (注6);
Details of Salary or Remuneration received from the Payer to which the Convention mentioned in 1 above is applicable (Note 6)

提供した役務の概要 Description of Services performed	役務提供期間 Period of Services performed	報酬・給与の支払期日 Due Date for Payment	報酬・給与の支払方法 Method of Payment of Salary, etc.	報酬・給与の金額及び月額・年額の区分 Amount of Salary, etc. (per month, year)

5 上記「3」の支払者以外の者から日本国内における勤務又は人的役務の提供に関して支払を受ける報酬・給与に関する事項 (注7);
Other Salaries or Remunerations paid by Persons other than 3 above for Personal Services performed in Japan (Note 7)

Blank box for item 5.

6 その他参考となるべき事項 (注8);
Others (Note 8)

Blank box for item 6.

私は、この届出書の「4」に記載した報酬・給与が「1」に掲げる租税条約の規定の適用を受けるものであることを、(租税条約の実施に伴う所得課税、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律の施行に際しての命令) の規定により通知されるとともに、この届出書の記載事項が正確かつ完全であることを宣言します。

In accordance with the provisions of the Ministerial Ordinance for the Implementation of the Law concerning the Special Measures of the Income Tax Law, the Corporation Tax Law and the Local Tax Law for the Enforcement of Income Tax Conventions, I hereby submit this application form under the belief that the provisions of the Income Tax Convention mentioned in 1 above is applicable to Salary, etc., mentioned in 4 above and also hereby declare that the above statement is correct and complete to the best of my knowledge and belief.

Date _____ 年 月 日

報酬・給与の支払を受ける者の署名
Signature of the Recipient of Salary or Remuneration _____

————— 注 意 事 項 —————

届出書の提出について

- 1 この届出書は、自由職業者、芸能人若しくは運動家又は日本国内における滞在が年間183日若しくはそれより短い租税条約に定める一定の期間を超えない者（以下「短期滞在者」といいます。）が支払を受ける所得税法第161条第8号イに掲げる報酬又は給与に係る日本国の所得税の源泉徴収税額について租税条約の規定に基づく免除を受けようとする場合に使用します。
- 2 この届出書は、報酬又は給与の支払者ごとに作成してください。
- 3 この届出書は、正副2通を作成して報酬又は給与の支払者に提出し、その支払者は、正本を、最初にその報酬又は給与の支払をする日の前日までにその支払者の所轄税務署長に提出してください。この届出書の提出後その記載事項に異動が生じた場合も同様です。
- 4 報酬を受ける者の役務が政府間の特別の計画に基づいて行われること又は政府の公的資金等から全面的若しくは実質的に援助を受けて行われることを要件とする租税の免除を定める租税条約の適用を受ける場合には、そのことを証明する書類をこの届出書に添付してください。

届出書の記載について

- 5 届出書の口欄には、該当する項目についてレ印を付してください。
- 6 届出書の「4」の各欄には、次により記載してください。
 - (1) 自由職業者、芸能人又は運動家（それぞれ(2)の短期滞在者に該当する者を除く。）としての報酬については、その自由職業者、芸能人又は運動家が日本国内に恒久的施設又は固定的施設を有する場合には、これらの施設に帰せられない報酬について記載してください。
 - (2) 短期滞在者としての報酬又は給与については、その報酬又は給与の支払者が日本国内に恒久的施設又は固定的施設を有している場合には、これらの施設が負担しない報酬又は給与（これらの施設の利得の計算上控除されないもの）について記載してください。
- 7 届出書の「5」の欄には、短期滞在者又は当該報酬につき一定の金額を超えないことを要件とする租税の免除を定める租税条約の適用を受ける自由職業者、芸能人若しくは運動家の場合に、報酬又は給与の支払者の氏名（名称）、住所（所在地）及び提供する役務の概要、報酬又は給与の金額等を「4」の各欄に準じて記載してください。
- 8 届出書の「6」の欄には、「2」から「5」までの各欄に記載した事項のほか、租税条約に定める「1」の規定の適用を受けるための要件を満たす事情の詳細を記載してください。

この届出書に記載された事項その他租税条約の規定の適用の有無を判定するために必要な事項については、別に説明資料の提出を求められます。

INSTRUCTIONS

Submission of the FORM

- 1 This form is to be used by the Professionals, Entertainers, Sportsmen or Temporary Visitors* in claiming the relief from Japanese Income Tax on Salary or Remuneration provided in subparagraph 8 (a) of Article 161 of the Income Tax Law under the provisions of the Income Tax Convention.
* "Temporary Visitor" means a non-resident of Japan who stays in Japan for the period not exceeding the certain period prescribed in the Convention (183 days or less in a calendar year).
- 2 This form must be prepared separately for each Payer of Salary, etc.
- 3 This form must be submitted in duplicate to the Payer of Salary, etc., who has to file the original with the District Director of Tax Office for the place where the Payer resides, by the day before the payment of Salary, etc., is made. The same procedures must be followed when there is any change in the statements on this form.
- 4 To qualify for exemption from Japanese Income Tax under the provisions of certain Tax Conventions with respect to the Remuneration derived from the activities which are exercised pursuant to a special programme between the Governments of the two Contracting States and/or which are supported substantially by the public funds of the Government or the like, this form must be accompanied by supporting documents to the effects stated above.

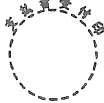
Completion of the FORM

- 5 Applicable blocks must be checked.
- 6 Enter into column 4 the following types of income :
 - (1) For Remuneration derived by a Professional, Entertainer or Sportsman, (other than Temporary Visitors) describe such Remuneration as shall not be attributed to a permanent establishment or a fixed base in Japan of the Recipient (such Remuneration as not accounted for in the books of the permanent establishment or the fixed base).
 - (2) For Salary, etc., derived by a Temporary Visitor, describe such Salary, etc., as will not be borne by a permanent establishment or a fixed base in Japan of the employer of such Visitor (e.g. Salary, etc., which is not deducted as expenses for the calculation of profit of such permanent establishment or fixed base).
- 7 Column 5 must be filled out in the same way as for column 4, if the Recipient is a Temporary Visitor or other person who claims the relief from the Japanese Income Tax on such Remuneration under the provisions of the Convention. (The amount of such Remuneration must be within the limit of the provisions of the Convention.)
- 8 Enter into column 6 the details of conditions prescribed in the relevant provisions of the Convention.

If necessary, the applicant may be requested to furnish further information in order to decide whether relief under the Convention should be granted or not.

様式
FORM 8

(税務署 整理用)
(For official use only)



租税条約に関する届出書

APPLICATION FORM FOR INCOME TAX CONVENTION

(教授等・留学生・事業等の修習者・交付金等の受領者の報酬・交付金等に対する所得税の免除
Relief from Japanese Income Tax on Remunerations, Grants, etc., Received by Professors, Students or Business Apprentices
この届出書の記載に当たっては、裏面の注意事項を参照して下さい。
See instructions on the reverse side.

適用: 有, 無

届出書取扱
To the District Director of _____ Tax Office

1 適用を受ける租税条約に関する事項;
Applicable Income Tax Convention
日本国と _____ との間の租税条約第 _____ 条第 _____ 項
The Income Tax Convention between Japan and _____, Article _____, para. _____

2 報酬・交付金等の支払を受ける者に関する事項;
Details of Recipient of Remuneration, etc.

氏名 Full name	
日本国内における住所又は居所 Domicile or residence in Japan	
入国前の住所 Domicile before entry into Japan	
(年齢 Age) (国籍 Nationality) (入国年月日 Date of Entry) (在留期間 Authorized Period of Stay) (在留資格 Status of Residence)	
下記「4」の報酬・交付金等につき居住者として課税される 国及び納税地 Country where the recipient is taxable as resident on Remuneration, etc., mentioned in 4 below and the place where he is to pay tax	
日本国において教育習ししくは研究を行 い又は在学し若しくは訓練を受ける学 校・事業所等 School or place of business in Japan where the Recipient teaches, studies or is trained	名 Name
	所 在 地 Address

3 報酬・交付金等の支払者に関する事項;
Details of Payer of Remuneration, etc.

氏名又は名称 Full name	
住所(居所)又は本店(主たる事務所)の所在地 Domicile (residence) or Place of head office (main office)	
日本国内の恒久的施設又は固定の施設 の状況 Permanent establishment or fixed base in Japan	名 Name
<input type="checkbox"/> 有 (Yes), <input type="checkbox"/> 無 (No) If "Yes", explain:	所 在 地 Address
	(事業の内容 Details of Business)

4 上記「3」の支払者から支払を受ける報酬・交付金等で「1」の租税条約の規定の適用を受けるものに関する事項;
Details of Remuneration, etc., received from the Payer to which the Convention mentioned in 1 above is applicable

所得の種類 Kind of Income	契約期間 Period of Contract	報酬・交付金等の支払期日 Due Date for Payment	報酬・交付金等の支払方法 Method of Payment of Remuneration, etc.	報酬・交付金等の金額及び月額・年額の区分 Amount of Remuneration, etc. (per month, year)
報酬・交付金等の支払を受ける者の資格及び提供する役務の内容等 Status of Recipient of Remuneration, etc., and the Description of Services rendered				

5 上記「3」の支払者以外の者から日本国内における勤労又は人的役務の提供に関して支払を受ける報酬・給与に関する事項(注6);
Other Remuneration, etc., paid by Persons other than 3 above for Personal Services, etc., performed in Japan (Note 6)

Blank box for item 5.

6 その他備考となるべき事項(注7);
Others (Note 7)

Blank box for item 6.

私は、この届出書の「4」に記載した報酬・交付金等が「1」に掲げる租
税条約の規定の適用を受けるものであることを、「租税条約の適用に伴う
所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律」の施行に際する會
令」の規定により届出るとともに、この届出書の記載事項が正確かつ完
全であることを宣言します。

In accordance with the provisions of the Ministerial Ordinance for the
implementation of the Law concerning the Special Measures for the
Income Tax Law, the Corporation Tax Law and the Local Tax Law for
the Enforcement of Income Tax Conventions, I hereby submit this
application form under the belief that the provisions of the Income Tax
Convention mentioned in 1 above is applicable to Remuneration, etc.,
mentioned in 4 above and also hereby declare that the above statement
is correct and complete to the best of my knowledge and belief.

年 月 日
Date _____

報酬・交付金等の支払を受ける者の署名
Signature of the Recipient of Remuneration, etc. _____

注 意 事 項

届出書の提出について

1 この届出書は、次の報酬、交付金等に係る日本国の所得税の源泉徴収税額について租税条約の規定に基づく免除を受けようとする場合に使用します。

- (1) 大学、高等学校等において教育又は研究を行う者がその教育又は研究を行うことにより支払を受ける報酬
- (2) ①留学生として、②事業、職業若しくは技術の修習者（以下「事業等の修習者」といいます。）として、又は③政府若しくは宗教、慈善、学術、文芸若しくは教育の団体からの主として勉学若しくは研究のための交付金、奨励金等の受領者（以下「交付金等の受領者」といいます。）として日本国内に一時的に滞在する者が、その者の生計、教育、勉学、研究若しくは訓練のために支払を受ける日本国外からの給付若しくは送金、その支払を受ける交付金等又はこれらの者が日本国内に一時的に滞在して行った人的役務の提供の対価として支払を受ける給与その他の報酬

（注） 上記の「留学生」、「事業等の修習者」又は「交付金等の受領者」には、日本国政府又はその機関との取決めにに基づき、専ら訓練、研究又は勉学のため日本国内に一時的に滞在する者も含まれます。

- 2 この届出書は、報酬、交付金等の支払者ごとに作成してください。
- 3 この届出書は、正副2通を作成して報酬、交付金等の支払者に提出し、報酬、交付金等の支払者は、正本を、最初にその報酬、交付金等の支払をする日の前日までにその支払者の所轄税務署長に提出してください。この届出書の提出後その記載事項に異動が生じた場合も同様です。
- 4 報酬、交付金等の支払を受ける者が次に該当するときは、それぞれ次の書類をこの届出書に添付してください。
 - (1) 留学生である場合 その者が在学する学校の発行する在学証明書
 - (2) 事業等の修習者である場合 その者が訓練を受ける施設又は事業所の発行する、その者が事業等の修習者であることを証明する書類
 - (3) 交付金等の受領者である場合 交付金等の支給者が発行する、その者が交付金等の受領者であることを証明する書類

届出書の記載について

- 5 届出書の口欄には、該当する項目についてレ印を付してください。
- 6 届出書の「5」の欄には、報酬又は給与の支払者の氏名（名称）、住所（所在地）及び提供する役務の概要、報酬又は給与の金額等を「4」の各欄に準じて記載してください。
- 7 届出書の「6」の欄には、「2」から「5」までの各欄に記載した事項のほか、租税条約に定める「1」の規定の適用を受けるための要件を満たす事情の詳細を記載してください。

この届出書に記載された事項その他租税条約の規定の適用の有無を判定するために必要な事項については、別に説明資料の提出を求めることがあります。

 INSTRUCTIONS

Submission of the FORM

1 This form is to be used by the Recipient of the following incomes in claiming the relief from Japanese Income Tax under the provisions of the Income Tax Convention:

- (1) Remuneration derived by a Professor or Teacher who makes a temporary visit to Japan for the purpose of teaching or conducting research at an accredited university, college, etc.
- (2) Gift from abroad for the purpose of maintenance, education, study, research or training, the grant or award, or income from personal services performed in Japan and which is received or derived by,
 - (a) Student, (b) Business apprentice* or (c) Recipient of Grant, etc., from the governmental, religious, and the like bodies.*

* Student, Business Apprentice or Recipient of Grant, etc., above include such a person who makes a temporary visit to Japan as a participant in a program sponsored by the Government of Japan or other governmental institution.

2 This form must be prepared separately for each Payer of Remuneration, Grant, etc..

3 This form must be submitted in duplicate to the Payer of Remuneration, Grant, etc., who has to file the original with the District Director of Tax Office for the place where the Payer resides, by the day before the payment of Remuneration, etc., is made. The same procedures must be followed when there is any change in the statements on this form.

4 The applicant must attach the following document:

- (1) In case of Student: a certificate issued by the university, etc., where he is registered as a student.
- (2) In case of Business Apprentice: a certificate issued by the training institution, etc., where he takes training.
- (3) In case of Recipient of Grant: a certificate issued by the institution from which he receives the grant, etc.

Completion of the FORM

5 Applicable blocks must be checked.

6 Column 5 must be filled out in the same way as for column 4.

7 Enter into column 6 the details of conditions prescribed in the relevant provisions of the Convention.

If necessary, the applicant may be requested to furnish further information in order to decide whether relief under the Convention should be granted or not.

五. 準学校法人における非居住者の税務の問題点

源泉徴収課税と租税条約並びに問題点

(1) 専修学校等に就学する外国人のアルバイト所得に対する課税関係については、租税条約上も「学生」及び「事業修習者」について免税条項をおいているが、この「学生」及び「事業修習者」の範囲については、各条約に具体的な基準がおかれていないので、国内法で解釈されることとなる。所でここで云う「学生」にあたるか思うに、租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例に関する法律の施行に関する省令(昭和四四年 大蔵、自治令第一号)の第八条により「学生」とは、学校教育法(昭和二二年法律二六号)第一条に規定する学校の生徒」と規定されているので、いずれの条約においても就学生は「学生」に該当しないものとして扱うことになる。又「事業修習者」とは、いわゆる企業内の見習い研修者又は我が国の職業訓練所又はこれに準ずる訓練施設において訓練・研修を受ける者とされているので、「就学生」は事業「修習者」にも該当しないこととなり、専修学校各種学校の「就学生」については租税条約に規定する学生等の免税条項の適用になく、これらの者に支払う給与については、所得税法の規定により20%の税率で所得税を源泉徴収することとなる。

各租税条約に規定する学生等の免税条項は左記の通りである⑩。

【各租税条約に規定する学生等の免税条項】

相手国	対象者	免税とされる所得
中国	・学生 ・事業修習者 ・研修員(事業習得者と同じ)	生計、教育又は訓練のために受け取る給付又は所得
フィリピン	・学生、職業上等の訓練を受ける者、政府若しくは教育の団体等から勉学等のための奨励金等を受領する者 ・事業修習者(3年以内の免税)	生計、教育、勉学等のための海外からの送金、交付金、奨励金等のほか、年間1,500米ドル相当額を超えない人的役務の報酬
	・事業習得者(滞在期間1年以内) ・政府間の交換研修生(滞在期間1年以内)	1年間の報酬(海外から受領するものを含みます。)が4,000米ドル相当額を超えない場合のその報酬
大韓民国	・学生、職業上等の訓練を受ける者、政府若しくは教育の団体等から勉学等のための奨励金等を受領する者 ・事業修習者(5年以内の免税)	生計、教育、勉学等のための海外からの送金、交付金、奨励金のほか、年間1,800米ドル相当額を超えない人的役務の報酬
	・事業習得者(滞在期間1年以内) ・政府間の交換研修生(滞在期間1年以内)	事業の習得、研究等に関連して提供する役務の報酬が年間5,000米ドルを超えない場合のその報酬

(2) 次に我が国が締結している各国との租税条約の多くは、教育機関で教育を行うため来日し、二年以内の期間滞在する教授がその教育について受ける報酬に対し、我が国では課税しないとす、いわゆる交流教授免税の規定がおかれている。これらの条約の中には教育機関の範囲について、日米租税条約のように「大学その他の公認された教育機関」としているもの(日英租税条約第二二条)としているものがあるが、しかし租税条約実施特例法省令第七条(教育等の届出)。此の規定によるといわゆる交流教育免税の規定は学校教育法第一条に規定する学校、すなわち幼稚園から大学までの教育に関するのみ適用されるものと解され、準学校法人には適用がなされず、法の下平等を害するものと云わざるを得ない。

六。源泉徴収制度の問題点

(1) 源泉徴収制度の諸問題

源泉徴収制度は、現実的に日本の租税制度においてきわめて重要なウェイトを占めるものでありながら、従来、法律的には必ずしも十分に解明されていなかった。現行法は、源泉徴収制度をもつばら国家の租税確保の手段として租税徴収の手続法的視角から構成している。このため、受給者を税法上の納税者として処遇して、受給者の法的地位を中心に租税実体的視角から源泉徴収制度のあり方が、根本的に問われなければならないであろう。

現行法の予定する源泉徴収の法律関係の理論的解明は容易ではない。ここでは、給与所得に対する所得税の源泉徴収の法律関係をめぐる諸問題のうち基本的問題のいくつかをとりあげて検討することとしたい。

源泉徴収に関連して住民税(都道府県民税・市長村民税)等の特別徴収の問題がある。ここで究明される源泉徴収をめぐる諸問題はこの特別徴収が加わることによって一段と深刻になる。ここでは、もっぱら源泉徴収制度について検討を加え、住民税については省略する。又源泉徴収制度は租税条約と種々のかかわり合いを持っている。

(2) 源泉徴収制度の特色

所得税法は一定の所得について源泉徴収制度を適用することとしている。すなわち、個人についていえば、利子所得、配当所得、給与所得、退職所得および一定の報酬・料金について源泉徴収制度を適用することとしている。源泉徴収のメリットとして、(1)誰に幾らの収入があっ

たかについて課税上の資料の入手が容易である。(2)予定納税の時期前から、つまりその年分の一月分から源泉徴収によって早期に国庫収入を確保しうる。(3)徴税費が安くつく。以上はいずれも国側にとってのメリットであるが、本来の納税者側(受給者側)にとっても(4)納税が容易になるというメリットがある。

一方、デメリットとして、(1)源泉徴収制度に対しては憲法上の疑問(憲法一四条、二九条、三一条違反等)がないではない。(2)源泉徴収のレベルだけでは必ずしも完結的な総合累進課税をなしえない。源泉徴収の段階では必要経費、諸控除等を十分に考慮することが困難である。また、当該源泉徴収の対象にならない他の所得を考慮することが困難である。それゆえ、法律的構成としては源泉徴収制度はあくまで申告納税制度における事前的・概算的納付の制度としての建前がとられている。

(3)人々の納税者意識を稀薄ならしめる。この点は、民主政治の展開のうえにおいても大きなデメリットである。

源泉徴収制度等の憲法的評価については最高裁はすでに違憲ではないという判断を示しているが、後の検討によって明らかのように、本来の納税者である受給者の法的地位に注目するとき、従来の議論の視角とは異なった新たな憲法上の疑問が生ずる。

現行制度は本来の納税者である受給者の法的地位にほとんど配慮していない。この点自体が、憲法三一条、一四条等から問題となろう。なお、源泉徴収義務者に対する現行の刑事制裁のあり方(所得税法二四〇条、二四二条三号。源泉徴収義務者に対する源泉所得税不納犯等についても基本的には通常の通脱犯と同様の刑事制裁が科せられている)がその罪質に照らして相当であるか否かが問題である。

(3) 源泉徴収の二元的構造

源泉徴収の法律関係において登場すべき者は、課税庁、源泉徴収義務者（給与等の支払者）、および受給者（本来の納税者）の三者である。われわれは現行法の予定する源泉徴収の法律関係の構造を客観的に検討するとき、(1) 課税庁と源泉徴収義務者との間の法律関係と、(2) 源泉徴収義務者と受給者との間の法律関係とは、それぞれ異なった法的性格をもっている。

本来の納税者である受給者と課税庁との間には、源泉徴収の段階では通例、法律関係が生じない。右のことに関連して源泉徴収義務者自身が少なくとも二つの異なった法的地位をもっていることに気がつくのである。

すなわち、源泉徴収義務者（給与等の支払者）が本来の納税者である受給者に給与等を支払う際に法所定の所得税額を天引き徴収する。源泉徴収義務者はその天引き徴収した所得税額を一定期日までに課税庁に納付する。もし、源泉徴収義務者が納付すべき源泉所得税額を納付しなかった場合には、課税庁は、源泉徴収に対して納税の告知を行い、源泉徴収義務者から徴収する（所得税法二二一条、国税通則法三六条一項二号）。課税庁はすべて源泉徴収義務者に対して行われるのである。そして、源泉徴収義務者が天引きを徴収していなかった源泉所得分については彼は受給者に対して民事上の求償権の行使が許される（所得税法二二二条）。これによって知られるように、公法上の租税法法律関係は課税庁と源泉徴収義務者との間においてのみ生ずる。源泉徴収義務者と受給者との間の関係は性格論的には民事法律関係と解されるのである。

源泉徴収義務者はある段階までは徴税機関的地位に立たされるが、ある段階をこえると納税者の地位に立たされる。すなわち、源泉徴収義務者は法所定の期日までに法所定の源泉所得税額を受給者から天引き徴収

して納付しなければならないのであるが、彼はこのような仕事を無償でしなければならない。

しかして、源泉徴収義務者は右の源泉所得税額の納付に関連してまさしく納税者の地位にも立たされる。法所定の期日までに法所定の源泉所得税額を納付しなかった場合には、彼は他人（受給者）の税金について課税庁から納税の告知、督促、滞納処分等を受ける。差押等は源泉徴収義務者自身の財産についてなされる。彼は、延滞税、加算税等を課されるほか、ときに源泉所得税不納付犯等の刑事制裁をも受ける。さらに、罰則によって「間接強制されている税務調査」を受け、また法定資料の提出義務を負う。一方、自己が立て替え納付した源泉所得税額相当分については、最終的には民事裁判に訴えて求償権の行使をしなければならぬという負担を負っている。この求償権問題については、現行税法は源泉徴収義務者に対してなんの法的援助をも与えていない。

(四) 源泉徴収制度における問題点

源泉徴収制度の適用により、とりわけサラリーマンはクロヨン、トウゴサンピン等と呼ばれる所得（収入）の把握度の著しい不均衡による不利益を受けている。

たとえば、現行法は源泉徴収の段階での、本来の納税者に対する納税緩和措置をほとんど整備していない。国税通則法、国税徴収法等に規定されている種々の納税緩和措置は本来の納税者については源泉徴収の段階では適用される余地はない。

また、サラリーマンに関する年税としての所得税の納税義務も、一般の事業所得者の場合と同様に毎年一月三十一日を経過する時点において成立する（国税通則法一五条二項一号）。しかし、それとは別に毎月の源泉徴収の段階の所得税の納税義務は独立して成立する。実体的には源泉徴収義務者の徴収義務額の成立・確定があると同時に、それに応じて

本来の納税者である受給者の源泉所得の納税義務額の成立・確定がなされる。

源泉徴収義務者が、ある月において源泉徴収の対象にならないものについて天引き徴収した場合、または違法に多額の税の天引き徴収をした場合には、当該源泉徴収行為は、年末調整や確定申告等による精算のいかんにかかわらず、それ自体として違法となる。この違法に対しては、現行法はなんらの法的権利救済の方途をも用意していない。

また、勤務先の法人税の問題に関連して課税庁により会社自体の行為計算が否認され、その結果、従業員であるサラリーマンに対して「認定給与」としての所得税の源泉徴収が行われる。「認定給与」の源泉徴収分にかかる納税告知処分は課税庁から源泉徴収義務者に対してなされるにすぎないので、法制度的にはサラリーマンは、当該分について「突然」天引き徴収されるまで全く事前に知らされることはない。

(五) 源泉徴収関係の権利救済

現行法は源泉徴収制度をもつばら国の徴税確保のための手段としての視角から徴税手続法的に構成している。そこでは本来の納税者である受給者の存在はほとんど捨象されているといっても過言ではない。源泉徴収制度は、租税債務法的視角から本来の納税者である受給者の法的地位の確立を中心に基本的に再構築されねばならないといえよう。現行法の構成は、とりわけてサラリーマンの源泉徴収関係についての権利救済の方途の構成にあたって理論的にも著しく困難な問題をもたらしている。

源泉徴収義務者は、その源泉所得の徴収・納付義務について課税庁からの納税告知処分に対して抗告訴を提起することが出来る。しかし、納税者である受給者は源泉徴収の關係に不服がある場合には現行法のもとでどのような争訟の方法がありうるのであろうか疑問である^⑪。

以下源泉徴収の法律関係と納税の告知の判例(最高裁昭和四五年一二

月二四日第一小法廷判決(昭和四三年(オ)第二五八号金員支払請求事件)(民集二四卷二二二二四三頁)を見ることにしたい。

〈事実の概要〉

X会社のもとの代表取締役であるY1は、その在任中、X会社が他人名義で預け入れていた簿外預金二一〇万円余を引き出し受納し、また同じくもと取締役Y2は、在任中、同会社より不動産を時価より低額(税務署長は一二五万円余低額と認定)で譲渡を受けた。N税務署長はY1、Y2に係る上記の金額をそれぞれに対する役員賞与であると認定し、昭和三九年三月、源泉徴収義務者X会社に対し、Y1に係る所得税、加算税等一一七万円余、同じくY2に係る所得税、加算税等五一万円余の納付方、納税の告知をした。X会社は右の納税告知書により指定された納期限内に右諸税の金額を納付する一方、税務署長が認定するような役員賞与は存しないと異議申立て、審査請求をしたが、いずれも認められなかった。X会社はその後取消訴訟は提起せず、審査請求が棄却されてから一〇〇日あまり後の翌四〇年三月、前記納付税額の支払いをY1、Y2に請求。しかし、支払いがなされなかったため、旧所得税法(昭和二二年法二七号)四三条二項を根拠に本訴を提起した。

Y1、Y2はそれぞれ次のように抗弁。Y1が払出しを受けた簿外定期預金はX会社が保証金として他人から預かった金を預金していたY1がこれを引き出したのはその返還のためである。他方、Y2に対してなされた不動産の譲渡は適正価格によるもので決して低額譲渡ではない。

それゆえY1、Y2ともに税務署長が認定するような役員賞与は受けておらず、兩人には、そもそも源泉徴収の対象となるような所得は存しない。しかるに、X会社は、税務署長の右納税の告知を受けながら、Y1、Y2に何ら連絡せず、不服申立てはしたものの十分な主張をつくさず棄却され、その後は出訴もせず、結局自らの重大な過失により右納税の告

知を確定させる結果となった。特にX会社が、Y1、Y2に納税の告知に対する不服申立ておよび取消訴訟の提起の機会を失わせたのは、重大な過失によるものであるから、X会社の右不法行為によって生じたY1、Y2のX会社に対する損害賠償請求権と、X会社がY1、Y2に請求する債権と対等額で相殺する。よって本訴訟請求は失当である、と。第一審（名古屋地判昭和四一・一二・二二）、第二審（名古屋高判昭和四二・一二・一八）ともに、前記簿外定期預金はY1に帰し、物件譲渡は低額であったと認定し、またY1、Y2は納税の告知のあったことを知った時から不服申立てや取消訴訟を提起しうるとして、X会社の請求を全面的に認容。Y1、Y2が上告。最高裁もX会社の請求をほぼ認めたと、不納加算税等は請求しえないとして、一部破棄自判。

〈判旨〉

(1) 源泉徴収の対象となるべき所得の支払いがなされたときは、支払者は、法令の定めるところに従って所得税を徴収して国に納付する義務を負うのであるが、この納税義務は右の所得の支払いの時に成立し、その成立と同時に特別の手續を要しないで確定する。申告納税方式において、税額が納税者の申告により確定し、あるいは税務署長の処分により確定するのと趣を異にする。

(2) 一般の納税の告知は、国税通則法三六条所定の場合に、国税徴収手續の第一段階をなすものとして要求され、滞納処分不可欠の前提となるものであり、国税債権につき、納期限を指定して納税義務者等に履行を請求する行為である。

(3) 源泉徴収による所得税の告知は、確定した税額がいくらであるかについての税務署長の意見が初めて公にされるものであるから、支払者がこれと意見を異にするときは、当該税額による所得税の徴収を防止するため、不服申立てのほか抗告訴訟をなしうるものと解すべきである。

(4) 源泉徴収による所得税についての納税の告知は、課税処分ではなく徴収処分であって、支払者の納税義務存否・範囲は右処分の前提問題たるにすぎないから、支払者においてこれに対する不服申立てをせず、または不服申立てをしてそれが排除されたとしても、受給者の源泉納税義務の存否・範囲にはいかなる影響も及ぼさない。したがって受給者は、源泉徴収に係る所得税を期限後に納付した支払者から、その税額に相当する金額の支払いを請求されたときも源泉納税義務を負わない。

(5) 支払者は、一方、納税の告知に対する抗告訴訟において、その前提問題たる納税義務の存否または範囲を争って敗訴し、他方、受給者に対する税額相当額の支払請求において敗訴することがありうるが、それは、納税の告知が課税処分ではなく、これに対する抗告訴訟が支払者の納税義務を訴訟上確定されうるものでない支払者はかかる不利益を避けるため、納税の告知を受けた納税義務の全部または一部の不在の確認の訴えを提起し、受給者と責任を分かつことができる。

〈問題点〉

一。この最高裁判決の特に注目すべき点は、これまで学説・判例上かなりあいまいであった所得税の源泉徴収制度の法構造をかなり積極的に解明し、かつ源泉徴収に係る争訟方法をも示した。この最高裁判決によって示された源泉徴収制度の法構造判旨に則って解説するところのとおりである。まず第一に源泉徴収にかかる租税の確定の仕方であるが、源泉徴収による所得税にあっては、その税額は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。これは、税額が納税者の申告により確定し、あるいは税務署長の処分により確定するのと趣を異にする。第二は、源泉徴収義務者と源泉納税義務者の両者のそれぞれの義務の関係についてである。そもそも源泉徴収制度において「納税者」として法の表面に表れるのは源泉徴収義務者であって、本来の租税債務者である源

源泉税義務者ではない(税通二条五号)。したがって法文上、本来の租税債務者である源泉納税義務者の納税義務については何ら規定をしていないし、また学説においても、これまでは、源泉納税義務者の義務を、単に源泉徴収されることを受忍する受忍義務にすぎないとするのが大部分であった。ところが、最高裁は、この判決において、源泉徴収義務者である支払者において源泉義務を負担するのは、受給者においてまず源泉納税義務を負うことが前提となっており、両者は表裏の関係にあるということを明らかにしたのである。このように源泉徴収制度の法構造を明確ならしめたという点で最高裁の右の判示は重要な異議を有する。

二。本判決は、右の解釈を前提に、納税の告知は徴収処分であって課税処分ではないことを明らかにする。すなわち、支払者の徴収義務と受給者の源泉納税義務の両者は表裏をなす関係にあり、したがって、もし納税の告知が課税処分であるとすれば、それによって確定された税額およびその税額の徴収義務は、右処分が取り消されないかぎり、支払者はもとのより受給者においてもこれを否定しえないことになるのである。しかし国税通則は支払者のみを納税者とし(二条五号)、納税の告知は支払者に対してのみなされるのであって、これが、わが国源泉徴収制度の建前であるからである。

三。以上、納税の告知が課税処分であり得ないことを論証した上で、最高裁は源泉徴収義務者および源泉納税義務者たちが取りうる三つの行政上あるいは裁判上の争訟方式を示し、それが互いに矛盾することなく、またそれらの権利救済の方法によって、源泉徴収制度においても、徴収義務者および本来の納税義務者のために、権利救済の途が存することを示している。本判決が、いままで曖昧模糊としていたわが国の源泉徴収に関する法律関係の構造ならびに争訟方式を明らかにする上で有力な手掛かりとなる解釈を示したことは大きな異議を認めることができる。

要するに、申告納税方式を建前としながら、源泉徴収にかかる部分については、本来の租税債務者と税務行政機関の関係をほぼ断ち切って、源泉徴収義務者と行政機関の関係のみ転換してしまっていることは疑問と云わざるを得ない。

この点、課税庁の源泉所得税の収納行為を一つの行政処分としてとらえ、課税庁を相手に抗告訴訟を提起しようとした下級審の判決例がある。すなわち「所得税源泉徴収制度は源泉徴収義務者が源泉徴収の対象となる所得の支払をするに際し所得税法に則って自己の判断に基づき算定した所得税額を源泉徴収してこれを税務官庁へ納付する方法をとっている。そしてこの制度を実施するに当たり、被告(「税務署長」)は源泉徴収義務者に対し、予め、弁護士が法人から受ける『報酬料金』に旅費、日当、報酬等の区別があっても、その全部が源泉課税の対象とされるべき旨の所得税源泉徴収に関する解説書を配布していることを自認しているので、被告は予め、源泉徴収義務者に対しその自由なる判断を制限する国家意志を通知して、しかも、若し、この趣旨に従って所得税源泉徴収に応じないときは(旧)所得税法第四三条第一項に基き政府は支払者からこれを徴収することができ、そのためには税務署長は国税通則第三六条第一項第二号によって納税告知処分をすべきであり、支払者は同法第六〇条第一項第五号によって延滞税を賦課されることになるのである。かかる一連の關係を通じて行われる所得税源泉徴収は、国が租税を賦課する優越的意志の発動によって行われ公権力の行使であって一種の行政処分であるとみななければならない。従ってこのように国が所得税源泉徴収制度を実施して源泉徴収義務者の納付した納税額を正当と認めてこれを受理し収納する税務署長の行為は国のする公権力の行使である一つの行政処分であって、しかも具体的な納税者の権利義務に影響を及ぼすことは明らかであるから……」行政訴訟の対象になるものと解すべきである¹²⁾。

これに対し右の税務署長の収納行為を窓口事務的行為にすぎず「公権力の行使」に該当しないと否定的な判断を示した。

「……(イ) 実体法上、徴収義務者は支払い毎の天引徴収を義務づけられ、受給者は受給毎に正当税額を負担することを義務づけられ、この双方の税務署長に対する義務関係が、現実には徴収義務者の徴収行為という形で規定され、それが受給者の側の受忍行為を現出せしめているのである。しかし、徴収義務者の徴収行為は受給者との関係で『公権力の行使』であると解することは出来ない。なぜならば、徴収義務者のなした天引徴収金は、それが国庫に納付されない限り、いまだ公金ではないし、受給者が天引を受忍するのは、窮極において実体法上有する租税負担義務のゆえであつて、徴収義務者の徴収権限その他徴収義務者の側の有するなんらかの公権力のゆえではないからである。徴収義務者の徴収義務も、受給者の天引受忍も、ともに受給者が正当税額にもとづく負担義務の存するかぎりにおいて成立し、その範囲内で、徴収義務者と受給者はあたかも徴収(債権行使)と受忍(債務履行)の関係にあるごとくみえるが、実体法的には両者それぞれが独自の義務づけによって、税務署長との間で別々の法律関係に立っているものと考えられる。このように、正当税額の徴収行為に関する限り、税法上結びつけられている両者の関係も、徴収義務者の側における正当税額以上の徴収行為、すなわち過大・過誤徴収行為が生じたような場合には、両者を税法上結びつける何物も存在しなくなり、右の過大・過誤徴収行為に対しては、純然たる民事上の債務履行の請求もしくは不当利得返還請求の原因が生ずるに至るのである^⑬。

すでに検討したように、現行制度では、本来の納税者である受給者は源泉徴収をめぐる租税法関係には登場しない構造になっている。そこには源泉徴収の段階における受給者側の問題はあげて民事法律関係である対源泉徴収義務者の関係において処理しようとする姿勢が看守され

る。このような現行制度を所与のものとする限り、この問題は、結局、源泉徴収義務者を相手とする民事訴訟を受給者側から提起することとするのがもつとも現行制度の意図するところに適合するように思われる。

要するに、さきにも述べたように、本来の納税者である受給者(サラリーマン)に名実ともに納税者としての法的地位を保障するうことを目的として源泉徴収のあり方が抜本的にあらためられねばならないであろう。国民の大部分を構成するサラリーマンに対して納税者としての初歩的な法的地位すら保障していかないわが国の現行制度は、民主的法治国の一つの問題点であると云わねばならない。

注 ① 条約の法律及び条約と国内法との関係という問題については、二元論(分立論)と一元論(統一論)との二つの学説があり、二元論は国際法と国内法とは互いに異なる独立の法律系であるとする学説であり、一元論は国際法と国内法は相互に独立したものでなく、共に全体として統一的な法律系を形成する学説である。現代においては、国際社会と国家とは決して無関係でないものであるから、理論的には一元論が正当であると解される。(佐藤功 著 日本国憲法概説 学陽書房 五五〇頁)。

- ②日本公認会計士協会東京会 編 各国の租税制度の解説 中央
経済社
フランスの租税制度 一三六頁。 スイスの租税制度 一六
八頁。
オランダの租税制度 一八八頁。 インドネシアの租税制度
二四七頁。
塩崎潤 他 監修 源泉徴収所得税積義 第一法規出版 一
〇一頁。
- ③武田昌輔 監修 コメニタール所得税(沿革) 第一法規出
版 七二頁。
- ④川島信義 編 図解源泉所得税 (財)大蔵財務協会 一頁。
- ⑤川島信義 編 前掲書 八頁。
- ⑥川島信義 編 前掲書 二三五頁。
- ⑦大蔵省主税局 国際租税課 編 租税条約関係法規集 情文
社 七四三頁。
小沢進・矢内一好 共著 国際税務要覧 財務洋報社 一三
五頁。
- ⑧川島信義 編 前掲書 二八七頁。
- ⑨戸島利夫 編 非居住者・外国法人の税務 (財)納税協会連
合会 一九二頁以下。
- ⑩戸島利夫 編 前掲書 一五八頁。
- ⑪最高裁 昭和四五年二月二四日 第一小法廷判決(民衆二四卷一
三号二二四三頁)。
- ⑫岐阜地裁判決(昭和三九年一月二二日 行集一五卷一〇号二六
頁)。
- ⑬名古屋高裁判決(昭和四二年一月二九日 行集一八卷一五〇三
頁)。