

免税芸能法人と短期滞在者免税の関係

税理士 高山 政信

〔事例〕

内国法人甲社は、外国の芸能人のわが国での興行を業としている。このたび米国の芸能法人乙社にわが国で1月間の興行を依頼した。乙社では、日本での芸能公演に当たっては乙社に雇用されている芸能人丙（米国居住）を日本に派遣することとした。甲社、乙社及び丙のわが国での課税関係はどうなるのか。

なお、米国の芸能法人乙社は、わが国に恒久的施設を有しないものとし、同社は芸能人丙のワンマンカンパニーに該当しないものとする。

〔ポイント〕

外国の芸能法人の課税関係は、通常の外国法人に対する支払とは異なっている。租税条約で免税とされる者への支払であってもいったんは支払の際に源泉徴収をして、改めて還付することとされているからである。

本事例では、わが国で実際に役務を提供する芸能人に対する支払について短期滞在者免税の適用の有無と、それに伴って、還付金額の計算が異なるのが問題となる。

国内法の規定と日米租税条約の適用関係に分けて検討する。

1 国内法の課税関係

- (1) 免税芸能法人等の意義
- (2) 免税芸能法人の課税関係
- (3) 内国法人の源泉徴収義務
- (4) 外国芸能人の課税関係

2 日米租税条約での課税関係

- (1) 租税条約が適用される場合の内国法人の課税関係
- (2) 米国法人乙社の課税関係
- (3) 米国の芸能人丙の課税関係

〔検討〕

1 国内法の課税関係

- (1) 免税芸能法人等の意義

免税芸能法人等とは、国内において所得税法161条2号（国内源泉所得）に規定する事業（映画若しくは演劇の俳優、音楽家その他の芸能人又は職業運動家の役務の提供を主たる内容とする事業に限る。）を行う非居住者又は外国法人（国内に居所を有し、又は国内に事務所、事業所その他これらに準ずるものを有するものを除く。）で、芸能人等の役務提供に係る同号に掲げる対価につき租税条約の規定により所得税が免除されるもので、国内に恒久的施設を有しないこと又はその対価がその国内に有する恒

久的施設に帰せられないことを要件として所得税が免除されるものをいう（措法42①）。

(2) 免税芸能法人の課税関係

平成4年の税制改正により、租税条約の規定により芸能人等の役務提供を主たる事業とする対価が免税とされた免税芸能法人が、外国芸能人等に国外で支払う報酬について、20%の税率でわが国の所得税の源泉徴収義務が課され、その徴収した翌月の末日までに納付しなければならないこととされた。

外国法人が所得税法162条2号に規定する人的役務の提供事業の対価の支払を受け、すなわち法人税法138条2号に規定する対価を受領する場合は、国内に恒久的施設を保有するかどうかにかかわらず法人税の確定申告義務がある。支払の際に所得税を源泉徴収された場合は、確定申告の段階で所得税額控除を適用することによりわが国での税額が精算されることになる。

しかし、租税条約によって免税とされる場合、同税制改正前は、国内で外国の芸能法人に報酬が支払われる前に「租税条約に関する届出書」を報酬の支払者を通じて支払者の所轄税務署長に提出することにより、所得税の源泉徴収が免除されていた。同改正後は、いったんは所得税を源泉徴収することとされ、後日「還付請求書」を提出することにより還付されることとなった（租税条約実施特例法3①②）。

免税芸能法人が源泉徴収された税額を還付される場合も、支払うべき源泉所得税を納付した後とされている。ただし、免税芸能法人が当該還付金の一部を源泉徴収すべき所得税に充てたい旨の書面を提出した場合には、所轄税務署長は、法定納期限前に還付請求額と納付すべき所得税額との差額を還付することとなっている（租税条約実施特例法省令1の2②③）。

(3) 内国法人の源泉徴収義務

免税芸能法人に対して、わが国での芸能人等の役務提供を主たる事業とする対価を支払う場合、その支払の際に、支払金額の15%の所得税を源泉徴収しなければならない。当該対価の額を国外で支払った場合も、支払者が国内に事務所、事業所等を有するときは、その者が国内において支払うものとみなして源泉徴収義務が課されている（所法212①②）。

なお、15%の源泉徴収税額は、平成7年の税制改正によるものであり、それ以前は20%の税率で源泉徴収することと規定されていた（所法212①、措法42③）。

(4) 外国芸能人の課税関係

外国芸能人のわが国での役務提供は、その契約形態が雇用関係にあるか請負の関係にあるかにかかわらず、所得税法161条8号に規定する国内源泉所得に該当し、国内での支払の際にグロスの金額に20%の所得税額が源泉徴収されて課税関係が終了する。

外国法人から外国芸能人に対してその報酬が国外で支払われる場合は異なる。所得税法215条（非居住者の人的役務の提供による給与等に係る源泉徴収の特例）により、当該外国法人に支払われる報酬について源泉徴収された場合には、外国法人が源泉徴収された税額のうちから、当該芸能人に支払う報酬について、その支払の際、所得税の徴収が行われたものとみなされており、わが国での課税関係が終了する。

当該外国法人に支払われる報酬について源泉徴収の対象にならない場合は、所得税法172条（給与等につき源泉徴収を受けない場合の申告納税等）の規定に基づく確定申告をすることになる。この規定に基づく申告を逃れている事実があったことから、それを阻止するため改正が

されたといわれている。

平成4年以降、免税芸能法人が外国芸能人にその報酬を国外で支払う場合も、当該免税芸能法人が外国芸能人に支払う報酬について20%の税率で所得税を源泉徴収したところで課税関係が終了することとなった。

2 日米租税条約での課税関係

米国法人乙社が、わが国に恒久的施設を有しないことを前提に検討する。

(1) 租税条約が適用される場合の内国法人の課税関係

日米租税条約においては、わが国の芸能活動から生ずる報酬も産業上又は商業上の利得、すなわち事業所得に該当する。事業から生ずる所得については、同条約8条により、米国法人がわが国に存在する恒久的施設を通じてわが国で事業活動に従事しない限り、わが国での租税を免除することと規定されている。したがって、米国法人である乙社が受領する報酬についてはわが国で課税されないことになる。しかし、措置法42条3項の規定により、内国法人は、その報酬の支払の際に、15%の税率で源泉徴収することになる。

(2) 米国法人乙社の課税関係

米国法人がわが国での事業から生ずる所得については、上述のとおり、同条約8条により、わが国での課税が免除されており、米国法人である乙社が受領する報酬について、最終的には、わが国では課税されない。

具体的には、免税芸能法人に該当する乙社については、その報酬の支払の際に源泉徴収された所得税額を還付請求することになるが、その際、同社が雇用する丙に対する報酬に係る源泉徴収が必要かにより、わが国から還付される金

額の総額が異なることになる。

(3) 米国の芸能人丙の課税関係

米国に居住する芸能人丙については、短期滞在者免税の規定の適用の有無が問題となる。同条約では、芸能人が自由職業者に当たる場合は17条に、使用人に該当する場合は18条に規定されている。芸能人が自由職業者に該当するか使用人に該当するかは契約形態だけでなくその実態等を総合勘案して判断するものとするが、本件の芸能人丙については、わが国においても雇用形態にある会社員と同様の実態にあるものとする、次のとおりである。

すなわち、本件では、米国法人乙社はわが国に恒久的施設を有しないものとされている。そうすると、短期滞在者免税の要件である、①わが国での居住期間が183日を超えないこと、②報酬の支払者が内国法人（居住者）でないこと、③当該報酬が恒久的施設で負担されていないことの要件を満たしているものと認められる。

よって、芸能人丙がわが国での役務提供に基づいて受領する報酬について、わが国で課税されないことになる。

〔結 論〕

免税芸能法人が外国芸能人等に役務提供報酬を支払う場合には、グロスの金額に20%の税率で源泉徴収することと規定されているが、外国芸能人について短期滞在者免税の規定の適用がある場合は、当該外国芸能人について源泉徴収義務がないものとして計算した金額が免税芸能法人に対して還付されるものといえよう。