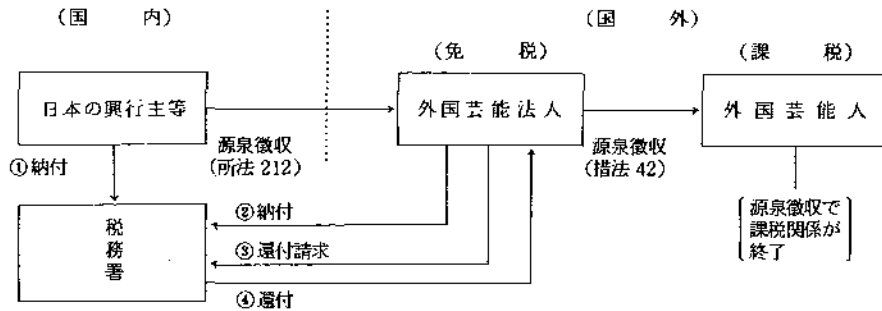
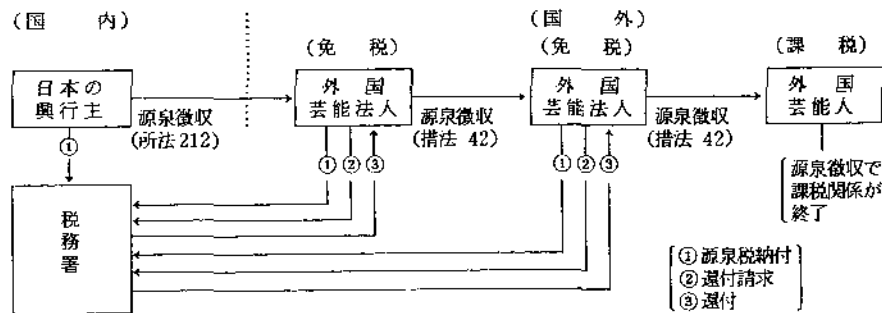


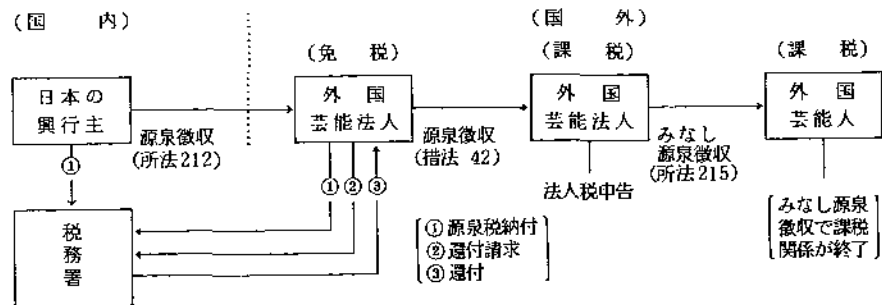
(図 III)



(図 IV)



(図 V)



べき所得税が納付された後に行われる(実施特例法3②, ③)。ただし、免税芸能法人等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、税務署長は法定納期前に納税の告知を行い充当をすることができることとされており、この場合には還付請求額と納付すべき所得税額との差額が還付されることとなる(実施特例法省令1の2③④)。

当該還付請求書は、免税芸能法人等が日本の支払者の源泉徴収に係る納税地の所轄税務署長に直

接提出することとなっている(実施特例法政令2)。

これらの流れを図示すると図IIIのとおりとなる。なお、外国の芸能プロダクション等が複数介在する場合がある。①最初に免税芸能法人等が関与し、次に免税芸能法人等→課税芸能人という流れになる場合、②最初に免税芸能法人等が関与し、次に課税芸能法人等→課税芸能人という流れになるときについて課税関係等を図示するとそれぞれ図IV、図Vのようになる。

(税理士 小沢 進)

国際課税のケース・スタディ

外国の免税芸能法人等に対する課税方式の改正

〔事例〕

日本の興行主が、外国の芸能プロダクション(外国法人)を通じて外国の芸能人(非居住者)を招へいし、国内で興行を行った場合の課税関係は、平成4年度の税制改正前と改正後ではどのように異なってくるか。なお、役務提供の対価として、日本の興行主から外国の芸能プロダクションへの報酬は国内で支払われ、芸能プロダクションから外国の芸能人への報酬は国外で支払われる。また、芸能法人、芸能人ともに国内に事務所、事業所等の恒久的施設を有していない。

〔ポイント〕

- 1 外国の芸能法人等に対する課税の改正の概要
- 2 外国の芸能法人等に対する国内法による課税関係
- 3 外国の芸能法人等に対する租税条約による課税関係
- 4 改正後の外国の芸能法人等に対する課税関係

〔検討〕

1 改正の概要

今回の主な改正点は二つあり、一つは租税条約実施特例法関係の改正により外国の芸能法人等に対する免税手続が源泉徴収時における免税から、

源泉徴収を行った後の還付方式になったことであり、他は租税特別措置法関係の改正により、租税条約により免税となる外国の免税芸能法人等が、国外において外国の芸能人等に報酬を支払う際にも当該免税芸能法人等に源泉徴収義務が課されたことである。

今回の改正は、平成4年1月1日から施行され、施行日以後に行う役務提供の対価で、施行日以後に支払うものについて適用される。

2 外国の芸能法人等に対する国内法による課税関係

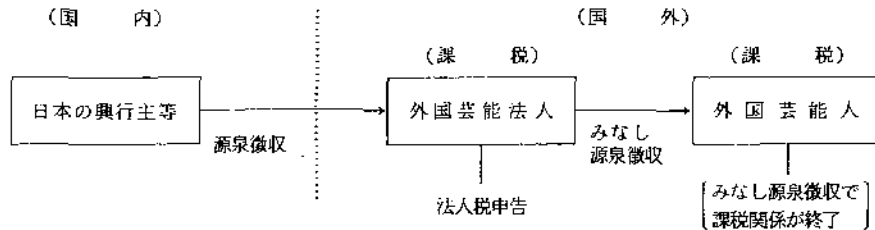
外国の芸能法人等に対する国内法による課税は、次のとおりである。

- (1) 日本の興行主等から外国芸能法人への報酬に対する課税

外国芸能法人がわが国での興行等につき、日本の興行主等から受領する報酬は、所得税法上国内における人的役務提供事業の対価(所法161二)として国内源泉所得に該当し、当該外国芸能法人は所得税の納税義務を有する(所法5④)。一方、当該報酬を国内において支払う日本の興行主等は、支払の際に20%の税率で所得税を源泉徴収する必要がある(所法212①, 213①一)。

次に、当該報酬は法人税の課税上も国内における人的役務提供事業の対価(法法138二)として国内源泉所得に該当し、当該人的役務提供事業の対価は、当該法人が国内に事務所、事業所等の恒久的施設を有していない場合でも法人税の課税対象

〔図 1〕



となる（法141四）。支払を受ける時に源泉徴収された所得税の額は、申告の際に法人税の額から控除することとなるが、後述のように芸能人に支払う際に源泉徴収されたものとみなされる金額は所得税額控除の対象とならない（法144）。

(2) 外国芸能法人から芸能人への報酬に対する課税

非居住者芸能人が受け取る当該報酬は、所得税法上国内における人的役務提供の対価（所法161八イ）として国内源泉所得に該当し、所得税の課税の対象とされるが（所法5②）、国内に事務所、事業所等の恒久的施設を有していない非居住者芸能人は20%の税率による分離課税となる（所法164②二、169、170）。

外国芸能法人が受け取る人的役務提供事業の対価は支払の際に20%の税率で所得税を源泉徴収されており、その中から芸能人へ支払う人的役務提供の対価は、支払の際に所得税が源泉徴収されたものとみなされる。（所法215）。また、当該源泉徴収されたものとみなされる所得税の額は、外国芸能法人が法人税の申告をする際に所得税額控除の対象とならず、結果として、当該芸能人の人的役務提供の対価についても20%の税率で所得税が課税されたこととなり、当初の源泉徴収により課税関係が終了することとなる。

3 外国の芸能法人等に対する租税条約による課税関係

(1) 日本の興行主から外国芸能法人への報酬に対する課税

外国芸能法人が締約相手国内で行った役務提供事業の対価として受け取る報酬については、前述のとおり国内源泉所得に該当し国内法上課税対象となるが、租税条約上は、企業の利得又は商業上・産業上の利得（事業所得）に該当し、当該所得については締約国内に事務所、事業所等の恒久的施設を有していない場合には、当該締約国で免税とするのが租税条約上の原則である。しかし、芸能法人等の人的役務提供事業の対価については特別に条項を設けるなどして、役務提供を行った締約国

〔表 1〕

①役務提供地国で課税できるとするもの	インド、インドネシア、カナダ、シンガポール、スウェーデン、タイ、中国、チェコスロヴァキア、ニュージーランド、ハンガリー、バングラディッシュ、フィリピン、フィンランド、フランス、ブルガリア、ベルギー、ポーランド、ルーマニア、旧ソヴィエト
②役務提供を恒久的施設とみなして課税できるとするもの	アイルランド、イギリス、韓国、デンマーク、ノルウェー、ブラジル、マレーシア
③ワンマンカンパニーは課税できるとするもの	アメリカ、イタリア、オーストラリア、オランダ、スイス、スペイン、ドイツ
④恒久的施設がなければ免税となるもの	エジプト、オーストリア、ザンビア、スリランカ、パキスタン

で課税できるとする条約が多い。わが国が締結した条約では、①役務提供地国で課税できるとするもの、②役務提供を恒久的施設とみなして課税できるとするもの、③恒久的施設がなければ免税となるがワンマンカンパニーは課税できるとするもの、④恒久的施設がなければ免税となるものに大別され、それぞれの締約国は表Ⅰのとおりである。

なお、ワンマンカンパニーとは、役務提供を行う芸能人により直接又は間接に支配されている企業をいい、日米租税条約の場合には具体的にその判定基準が示されている（日米18(3)）。

芸能法人等の人的役務提供事業の対価について、租税条約上の免税を受けるための手続として、所定の事項を記載した「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が必要とされていた（旧実施特例法省令4②）。報酬の支払時まで提出すれば、所得税の源泉徴収はなく、また、所得税の源泉徴収がすでに行われた場合には、当該届出書と還付請求書を併せて提出することにより源泉徴収税額が還付されることとなっていた。

(2) 外国芸能法人から芸能人への報酬に対する課税

外国芸能人が締約相手国内で行った役務提供の対価として受け取る報酬は、租税条約上、自由職業所得又は給与所得に該当し、当該自由職業所得については締約相手国内に事務所、事業所等の固定的施設を有していない場合には、当該締約国では課税しない（免税）とするのが租税条約上の原則であり、一方、給与所得の場合にはいわゆる短期滞在者免税の規定の適用がある。

しかし、芸能人の人的役務提供の対価については特別に条項を設け、固定的施設を有していない場合の免税及び短期滞在者免税の適用がなく、役務提供を行った締約国で課税できるとされている（芸能人条項）。例外として、①日米租税条約にお

いて、自由職業所得（独立した資格による役務提供所得）の場合には、年間の滞在日数が90日以下で、かつ、年間の報酬額が3,000米ドル以下は免税、給与所得（使用人としての役務提供所得）の場合には、ワンマンカンパニー以外の使用人の場合には短期滞在者免税の適用があり（日米17, 18(2)）、②日韓租税条約において、報酬額が1日100米ドル以下で、かつ、年間3,000米ドル以下は免税（日韓12(4)）とされている。

(3) 文化交流等の免税

芸能活動等が政府間の特別の文化交流計画に基づいて行われる場合、又は芸能活動等が国又は地方公共団体等の公的資金により行われる場合に、前述(1)(2)の扱いとは別に、当該芸能活動等による芸能法人及び芸能人の所得についての免税規定（以下「文化交流等の免税」という）を置いている場合がある。わが国との租税条約で文化交流等の免税規定を置いている締約国は、次の表Ⅱのとおりである。

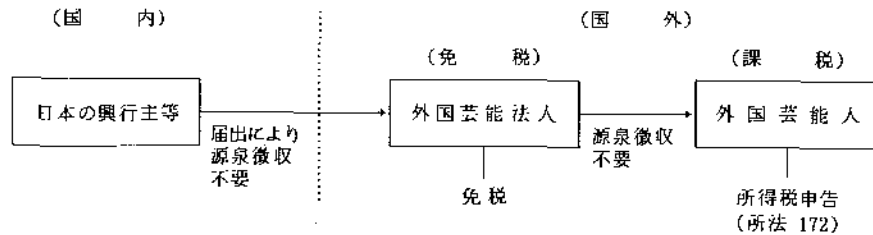
〔表Ⅱ〕

インド、インドネシア、カナダ、シンガポール、スウェーデン、旧ソヴィエト連邦、タイ、中国、チェコスロヴァキア、ハンガリー、バングラディッシュ、フィリピン、フランス、ブルガリア、ポーランド、マレーシア、ルーマニア
--

この免税を受ける手続として、当該免税規定に該当することを証する書類等を添付し、所定の事項を記載した「租税条約に関する届出書」を提出する必要がある（実施特例法省令4②）。

(4) 本事例で当該外国芸能法人が租税条約により免税となり、芸能人は課税となる場合に、改正前の課税関係では、日本の興行主から外国芸能法人へ支払われる報酬は届出により所得税の源泉徴収がされず、また、外国芸能法人から芸能人への報酬についても国外払いのため所得税の源泉徴収

(図 Ⅱ)



がされないため、芸能人が所得税法第172条に規定する確定申告により所得税を納税することとなり、これを図示すると図Ⅱのとおりとなる。

4 改正後の外国の芸能法人等に対する課税関係

(1) 今回の改正によって、国内に恒久的施設を有しないこと又は所得が国内の恒久的施設に帰属しないことにより租税条約上免税となる外国の芸能法人等(「免税芸能法人等」として規定されている)が、さらに外国の芸能法人等に対して役務提供報酬(所法161ニ)を支払う場合、又は芸能人に対して役務提供報酬(所法161ハイ)を支払う場合には、報酬が国外で支払われる場合でも支払の際に所得税の源泉徴収義務が課された(措法42①)。

税率は20%、納期は支払日の翌月末日であり(措法42①)、納税地は日本の支払者(興行主等)の事務所、事業所等の所在地とされている(措令27②)。

当該免税芸能法人等に該当する可能性のあるのは、前掲表Ⅰ③(ワンマンカンパニーに該当しない場合に限る)及び④に該当する締約国の法人等である。

この源泉徴収制度の導入により、前述のように従来芸能人自身が申告納税により納付していた場合についても、原則として源泉徴収により課税関係が終了することとなった。

なお、前述2(3)の文化交流等による免税の場合の芸能法人等は、国内に恒久的施設を有しないこと又は所得が国内の恒久的施設に帰属しないこと

により租税条約上免税となる外国の芸能法人等(免税芸能法人等)には該当しないため、今回の改正による影響はなく、次項(2)の場合も含めて、従来どおりの扱いとなる。

また、外国の芸能法人等に対して役務提供の対価を国内で支払う場合には、従来どおり所得税法第212条の規定により20%の税率により所得税を源泉徴収することとなる。

(2) 源泉徴収税額の還付方式への改正

免税芸能法人等が租税条約上の免税規定に該当する場合には、従来は事前に所定の事項を記載した「租税条約に関する届出書」を報酬の支払者である日本の興行主等を通じて支払者の所轄税務署長に提出することにより、日本の支払者から報酬を受け取る際に所得税が源泉徴収されずに済んでいたが、当該免税芸能法人等が当該租税条約上の免税規定に該当する場合でも、一旦は所得税を源泉徴収することとされ、従来の「租税条約に関する届出書」を提出することによる源泉徴収時の免税はなくなった(実施特例法3①、同省令4①かっこ書)。

しかし、租税条約上の免税規定に該当する場合には、当該免税芸能法人等の所得が日本では免税となることに変わりはなく、当該源泉徴収税額は還付請求書を提出することにより還付されることになるが、当該免税法人がその免税とされる報酬の中から外国の芸能人等に役務提供の報酬を支払う際に、前述のように20%の税率で所得税を源泉徴収する必要があり、当該還付はこの源泉徴収す