

恒久的施設の有無が芸能活動との関係で争われた事例

(参考：横浜地裁平成10年3月30日判決（控訴中）・税務訴訟資料231号359頁）

——高山 政信

事例

1 事案の概要

原告は、大韓民国（以下「韓国」という。）所在の財団法人甲協会（以下「協会」という。）から韓国の芸能人の派遣を受け、これを国内のクラブ等に斡旋するなどし、協会に対し日本国内における人的役務提供の対価として金員の支払をしているから、協会に対する国内源泉所得の支払をする者として、原告は、源泉徴収義務を負うとされ、源泉徴収に係る所得税の納税告知処分等を受けた。原告は、協会からの依頼により外国人芸能人の日本における出演先の調査をしてその結果を報告し、出入国管理及び難民認定法に基づく外国人芸能人の入国・在留審査等の申請の代理義務を営むものにすぎず、「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国と大韓民国との間の条約」（以下「日韓租税条約」という⁽¹⁾。）に規定する独立の地位を有する代理人（独立代理人）⁽²⁾に当たるから、源泉徴収義務を負わないなどとして、これを争った。

2 原処分庁の主張

「…日韓租税条約4条(4)の(a)と(b)は、同じく恒久的施設⁽³⁾を有するものとされるが、その趣旨を異にする規定である。すなわち、(a)は、

法人等が他方の締約国内において、代理人等を通じて、つまり、代理人の行為により事業を行う場合、代理人といういわば人的施設の特徴に着目して、これを、恒久的施設を有するものとしたのに対して、(b)は、法人等が他方の締約国内において提供する役務に着目したものであり、提供する役務の特質から、恒久的施設を有するものとしたものである。同条(5)は、右のうち、(a)の規定を射程とする確認規定であり、その趣旨は、従属的な代理人は恒久的施設とするが、本来の独立的な代理人等は、恒久的施設としないことを明らかにした規定であると解される。……これに対し、(b)は、提供する役務の性質から、恒久的施設を有するものとしてであり、代理人に関しない規定であるから、同条(5)は、関係を持たない規定である。芸能人の役務の提供については、役務提供自体の代理人は、通常考えられないことからしても、右のように解されるといえる。」

3 原告の主張

「同条約4条(5)の規定及び原告の業務の実態によれば、協会は、日本国内において恒久的施設を有するものではないことになるから、被告は、協会ひいては原告に対し課税することはできない。…平成元年12月ころから、韓国政府の指導・監督のもとに再開された芸能人の役務提

供の手続・実態に着目すれば、韓国以外の国との間では、通常考えられない代理が正に韓国との間では、通常であることが明白である。」

4 裁判所の判断

(1) 原告の業務の実態

「…原告会社は、自己の計算と責任において韓国の芸能人の選別を行うなどして韓国の団体から芸能人の派遣を受け、これを原告会社が出演契約を締結したクラブ等に斡旋し、クラブ等から出演料を得た上で、韓国の団体に対し、芸能人派遣の対価を支払っているものであるから、右対価の支払は同号にいう国内源泉所得に該当する。」

(2) 恒久的施設について

「…原告の業務の実態は、前記認定のとおりであるから、独立した代理人とはいえないばかりか、…日韓租税条約4条(4)(a), (b)と(5)に関する解釈は、前記被告主張のとおりであり、協会は日本において「恒久的施設」を有するものと解されるから、本件において、協会が所得税の支払を免れることにはならない。」

問題点

国内のクラブ等から支払われた芸能報酬は、日韓租税条約に規定する独立代理人として受領したものであるから、わが国で免税とされるべきであるかどうか。

検討

(1) 外国法人に支払う芸能報酬の国内法の課税関係

外国の芸能法人が国内で芸能活動をする場合、その芸能法人に支払う対価は、通常、所得税法161条2号(人的役務の提供事業の対価)に規定する国内源泉所得として、支払額の20%が源

泉徴収される。そして、当該国内源泉所得に対して法人税の確定申告をして、わが国での課税関係が終了する。

本件では、所得税の納税義務が争われているが、法人税の確定申告義務があることに留意する必要がある(法141四口)。

国内にPEが認定される場合、外国法人がその芸能人に報酬を国外で支払った場合でも、所得税法212条2項で、国内に事務所等(PE)を有することになるので、国内で支払ったものとみなされる。法人税についての納税義務(所得税額控除による還付)と所得税の源泉徴収税額を合わせたところで、最終的にわが国での納税額が算出される。

なお、平成4年の改正により、外国の免税芸能法人に対する支払についても、15%の税率での源泉徴収義務が課されることとなった(措法42①②③)。それによれば、外国の免税芸能法人に対する支払であってもいったんは15%の税率で所得税の源泉徴収がされ、免税とされる対価のうちから外国の芸能人等に国外で支払う報酬についても、当該対価から国内で支払われたものとされている(租税条約実施特例法3①)。還付の対象となるのは、外国の芸能人に支払った後の対価に係る部分だけである。

(2) 国内法の代理人PEの内容

常習代理人、在庫保有代理人、注文取得代理人がわが国では恒久的施設とされ、これらがわが国にあれば、わが国での納税義務があることになる(法令186)。

(3) 日韓租税条約上の芸能報酬の取扱い

租税条約において国内法と異なる規定がある場合、租税条約の規定が優先する⁽⁴⁾。日韓租税条約4条(4)(b)(ii)では、同条(1), (2)及び(3)の規定により他方の締約国内に恒久的施設を有しな

いものとされる場合においても、12条(4)に規定する役務（いわゆる芸能人の役務）を当該他方の締約国内で提供する場合は、当該他方の締約国に恒久的施設を有するものとされる、と規定している。これが、芸能報酬に関する、いわゆる「みなしPE」の規定である。

問題は、みなしPEの規定がある場合であっても、独立代理人の規定の適用があるかどうかである⁽⁵⁾。

(4) 租税条約における独立代理人の適用関係
租税条約で恒久的施設とされない独立代理人とは、「通常の方法で業務を行う仲立人、問屋その他の独立の地位を有する代理人」とされ、具体的には、次の二つの要件を具備することが求められている。

第1は、通常の方法で業務を行っていることである。特定企業と関連を有し、契約を締結する権限を持つ継続的な代理人として常時活動する場合は、代理人PEとみなされる。その理由は、一連の活動が、通常の業務に該当しないからである⁽⁶⁾。

第2に独立の地位を有することである。経済的及び法律的な観点から独立している必要があるとされている⁽⁷⁾。

結 論

外国法人が取得する芸能報酬について独立代理人の主張⁽⁸⁾は、日韓租税条約にみなしPEの規定があること及び外国法人に対する芸能報酬の実態⁽⁹⁾から判断して、判決のとおり、理由がないものとする。

[注]

- (1) 旧条約の規定である。平成11年に改訂されている（平成11年10月27日条約14号）。現条約では、芸能活動についてのみなしPEの規定は削除されているが、OECDモデル条約17条（芸能人）と同様の規定が追加されている。
- (2) 租税条約の適用上、恒久的施設とされないものの一つに独立代理人の概念がある。独立代理人とは、「通常の方法で業務を行う仲立人、問屋その他の独立の地位を有する代理人」（OECDモデル条約5条6）をいう。
- (3) 恒久的施設（permanent establishment, PE）とは、事業を行う一定の場所であって企業がその事業の全部又は一部を行っている場所をいう（OECDモデル条約5条1）。国内法では、法人税法141条に規定する支店・事務所等、建設工事等及び一定の代理人が恒久的施設とされている。
- (4) OECDモデル条約17条2（芸能人）では、芸能法人の所得も源泉地国で課税されることを規定している。
芸能人又はスポーツマンの報酬に対する取扱いについては、1987年OECD報告書「芸能活動及びスポーツ活動からの所得に対する課税」で、国内又は国際レベルでの芸能及びスポーツ活動からの所得に対する課税に関して、その問題点と解決策を取り上げている。徳永匡子「芸能人及び運動家の課税について—OECD報告書の概要」国際税務 Vol.8 No.8, 27頁以下参照。
- (5) 判決では、みなしPEの規定が優先している。芸能活動が国内で行われたことをもってPEとする「みなしPE」の規定の趣旨から独立代理人の規定と相容れないことは明らかである。
- (6) 小沢進・矢内一好『租税条約のすべて』85頁参照。
- (7) 日本の保険会社4社の代理人PEの有無を争った米国での事例がある。Taisei Fire and Marine Insurance Co. Ltd. et T. C. 535 (1995)。矢内一好『租税条約の論点』101頁参照。本判決では、一般的に理解されている意味で独立代理人に当たるのかどうかについて、当事者双方の主張も判断もないようである。
- (8) 芸能報酬は、原処分庁も主張するとおり、その根源的な価値が、一身専属的な芸能人の役務