

米国人に衛星写真代を支払った場合の課税関係

税理士 高山 政信

〔事例〕

内国法人甲社では、海外へ現地工場を建設するに当たり、本社での企画段階で現地の地形等を検討するため、衛星写真の販売を業とする米国人法人乙社に現地を撮影するよう依頼し、その衛星写真代を支払うことになった。

乙社は、わが国に支店等の恒久的施設を保有していない。

甲社は、衛星写真代を支払うが、外国での役務提供の対価として源泉徴収は不要と考えているがどうか。

〔ポイント〕

外国法人に国内源泉所得に該当する使用料を支払った場合、その支払の際に所得税の源泉徴収をする必要があるが、本件の衛星写真代が該当するかどうかについて、次の項目について検討する。

- 1 国内法の課税関係
- 2 日米租税条約の適用関係
- 3 実務的な観点からの考察

〔検討〕

1 国内法の課税関係

わが国に恒久的施設を保有しない外国法人については、一定の国内源泉所得については確定申告が必要とされているが、それ以外の国内源泉所得については、通常、支払の際に所得税が20%の税率で源泉徴収されたところでわが国の課税関係が完結する。租税条約の規定が適用さ

れる場合は、租税条約に規定する軽減税率が適用される。

所得税の源泉徴収の対象とされる国内源泉所得のうち使用料については、所得税法161条7号ロで、著作権（出版物及び著作隣接権その他これに準ずるものを含む。）の使用料又はその譲渡による対価で、国内において業務を行う者から受けるもので、当該業務に係るもの、と規定している。

その内容については、所基通161-23（技術等及び著作権の使用料の意義）で「……法161条7号ロの著作権の使用料とは、著作物（著作権法第2条第1項第1号（定義）に規定する著作物をいう。）の複製、上演、演奏、放送、展示、上映、ほん訳、編曲、脚色、映画化その他著作物の利用又は出版権の設定につき支払を受ける対価の一切をいうのであるから、これらの使用料には、契約を締結するに当たって支払を受けるいわゆる頭金、権利金等のほか、これらのものを提供し、又は伝授するために要する費用に充てるものとして支払を受けるものも含まれることに留意する。」として、基本的には著作権法によるものとしている。

著作権法第2条第1項第1号（定義）では、「著作物とは、思想又は感情を創作的に表現したものであって、文芸、学術、美術又は音楽の範囲に属するものをいう。」と規定しており、同10条で、この法律にいう著作物を例示すると、おおむね次のとおりである、として第7号で、写真の著作物を挙げている。

以上によれば、衛星写真は、著作権法に規定

する著作物に当たり、本件の購入代金は、著作物の使用の対価を支払ったものといえる。

また、当該衛星写真は、国内での企画立案の段階で使用されることから、国内での使用に該当し、国内源泉所得たる使用料ということになる。

2 日米租税条約の適用関係

本件の支払先は米国法人であることから、日米租税条約の適用を検討しなければならない。

日米租税条約14条(3) (使用料) で、「使用料」とは、次のものをいうこととされ、具体的には、「文学上、美術上若しくは学術上の著作物、映画フィルム若しくはラジオ放送用若しくはテレビジョン放送用のフィルム若しくはテープの著作権、特許権、意匠、模型、図面、秘密工程、秘密方式、商標権その他これらに類する財産……の使用又は使用の権利の対価としてのすべての種類の支払金」と規定している。

衛星写真も著作物であるから、同条約で規定する使用料に該当することになる。

所得源泉 (ソースルール) については、同条約6条(3) (所得源泉) で「第14条(3)(a)に掲げる財産 (船舶及び航空機を除く。) 又は権利の使用又は使用の権利に対する使用料……は、当該財産又は権利の一方の締約国内における使用または使用の権利につき、当該使用料が支払われ……る場合に限り、当該一方の締約国内の源泉から生ずる所得として取り扱う。」と規定し、わが国の国内法と同じ使用地主義によることとされている。

以上のとおり、本件衛星写真代は、国内法上も日米租税条約の適用上も源泉徴収の対象となる使用料に該当することになる。

3 実務的な観点からの考察

以上の判断について、一般的な感覚からすると写真代を支払っても使用料を支払ったという感覚が少ないことから、違和感を覚える人も多い。また、著作物の複製物たる本の売却の場合も通常源泉徴収の対象にされていない。

これら現実の取扱いと理論上の取扱いを仲介するものとして、所基通161-24 (図面、人的役

務提供の対価として支払を受けるものが使用料に該当するかどうかの判定) の規定がある。本通達では、「技術等を提供し又は伝授するために図面、型紙、見本等の物又は人的役務を提供し、かつ、当該技術等の提供又は人的役務の対価の支払を受ける場合には、当該対価として支払を受けるもののうち、次のいずれかに該当するものは法第161条第7号イに掲げる使用料に該当するものとし、その他のものは当該物又は人的役務の提供の対価に該当するものとする。

- (1) 当該対価として支払を受ける金額が、当該提供し又は伝授した技術等を使用した回数、期間、生産高又はその使用による利益の額に応じて算定されるもの
- (2) (1)に掲げるもののほか、当該対価として受ける金額が、当該図面その他の物の作成又は当該人的役務の提供のために要した経費の額に通常の利潤の額……を加算した金額に相当する金額を超えるもの」と規定している。

すなわち、上記の(1)又は(2)に該当しなければ、物又は人的役務の提供の対価として取り扱われることになる。そうすると、物の対価に該当すれば、同条約によればわが国に恒久的施設を保有しなければ、わが国での課税がないこととされている。役務提供の対価に該当する場合、外国での役務提供の対価とされ、わが国に恒久的施設を保有していないことから、国内源泉所得に該当しないこととなろう。

したがって、この所得税の取扱いによれば、原価に通常の利潤の額を加算したものであることが立証されれば、源泉徴収の対象とされないこととなり、我々の通常感覚のとおり取扱いとなる。

4 まとめ

本件衛星写真代は、米国法人乙社が内国法人である甲社のために外国で特別の役務を提供したものと考えることもできることから、原価に通常の利潤の額を加算したものであることが立証されれば、源泉徴収の対象とされないこととなろう。