

外国人の画家がその創作した絵画を  
日本で譲渡した場合の課税関係

〔事例〕

日本に居住する日本人甲は、その知人である  
仏国居住者の画家Aと米国居住者の画家Bより  
委任を受けて、それぞれA創作の絵画とB創作  
の絵画を、日本において、美術愛好家に売却し  
た。売却代金は、Aの絵画が1点250万円、B  
の絵画が3点計200万円である。

なお、Aは、日本における滞在はないが、B  
は、この絵の売却のため2週間日本に滞在し、  
その滞在期間中にこの絵画が売却された。

〔ポイント〕

① 非居住者に対しては、所得税法の規定によ  
りその者の日本国内で生じた所得（国内源泉所  
得）についてわが国で課税されることとなる。

本事例においては、当該絵画の譲渡による所  
得が、国内源泉所得に該当するか否か、また、  
国内源泉所得に該当する場合には、その所得が  
国内源泉所得の範囲を定めた所得税法第161条  
の各号のいずれの号に該当するかを検討する必  
要がある。

② 租税条約において国内法と異なる定めがあ  
る場合には、租税条約の規定が国内法の規定に  
優先して適用されることとなるので、本事例に  
おいては、Aについては日仏租税条約、Bにつ  
いては、日米租税条約の適用関係をそれぞれ検  
討する必要がある。

〔検討〕

1 国内法の規定について

(1) 絵画の譲渡の意義

絵画は、著作権法上著作物とされ、絵画の創  
作者は、同法上その創作に係る絵画について著  
作者人格権と著作権を有する。通常、絵画の譲  
渡は、著作権の譲渡をいい、この譲渡により、  
その絵画の使用、収益及び処分に関する権利が  
譲受者に移転することになる。

(2) 絵画の譲渡に関する課税関係

所得税法第161条第7号において著作権の譲  
渡に関しては、国内において業務を行う者から  
受ける著作権の譲渡の対価で、その業務に係る  
ものが、国内源泉所得とされている。

本事例においては、絵画の譲受者が美術の愛  
好家であり、美術品の売買を業とする者ではな  
いので、同号の規定の適用はない。仮にその譲  
受者が画商のように美術品の売買を業とする者  
の場合には、同号の規定の適用があり、この場  
合には、その譲渡代金に対し20%の税率による  
源泉徴収の方式で課税が行われる。

所得税法第161条第1号において国内にある  
資産の譲渡により生ずる所得は国内源泉所得と  
されているが、本事例の絵画の譲渡による所得  
については、所得税法施行令第280条第2項第10  
号の規定により、その譲渡の時点においてその  
絵画が日本に所在する場合に国内源泉所得に該  
当することとなる。また、その譲渡者がわが国

に所得税法第164条に定める事業を行う一定の場所（恒久的施設）を有しない場合には、その譲渡者に対しては、同条第1項第4号及び所得税法施行令第291条第5号の規定により、譲渡者が国内に滞在する間に行う絵画の譲渡による所得についてのみ課税が行われることになる。この場合には、所得税法第165条の規定により、その所得について出国時まで確定申告により課税が行われる。

## 2 日仏租税条約の適用について

日仏租税条約第13条の規定により、仏国居住者が取得する日本国内で生じた著作権の譲渡に係る所得については、その譲渡収益に対して10%の税率でわが国で課税が行われることとなる。

同条約においては、著作権に関する所得の源泉についての定めがないので、その著作権の譲渡による所得が日本国内で生じたものであるか否かはわが国の国内法の規定によることになる。上記1の検討により、Aの絵画の譲渡による所得は所得税法第161条第1号に該当し日本国内で生じたものとされる。

したがって、本事例においては、日仏租税条約第13条の規定の適用によりAの絵画の譲渡収益に対し10%の税率で課税が行われる。この場合、課税の方式は、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等に関する法律第4条の規定により、確定申告の方式により課税が行われることとなるが、税額は、同条約に定める譲渡収益に対する税率10%による額が限度とされる。従ってAに対する所得税額は、25万円（2,500,000円×10%）となる。

## 3 日米租税条約の適用について

日米租税条約第16条において資本資産の譲渡による所得は、一定の場合を除いて居住地国（本事例の場合は、Bの居住地国である米国）でのみ課税することとしている。ここで「資本資産」とは、条約上特に定義がされていないが、米国の国内法上「資本資産」といった概念が用

いられており、わが国における課税に際しても、實際上特に支障がない限り米国内法上の資本資産の意義をベースにその解釈が行われるものといえよう。

内国歳入法第1221条で資本資産とは、次のものを除くすべての資産をいうものとされている。

- ① たな卸資産
- ② 受取勘定又は受取手形
- ③ 事業用資産（たな卸資産を除く）
- ④ 納税者自身の制作による芸術的創作物（特許及び発明を除く）
- ⑤ 政府割引債
- ⑥ 政府刊行物

Bの絵画は上記④に該当し資本資産に該当しないこととなるため、Bの絵画の譲渡について同条約第16条の規定の適用はない。

日米租税条約第14条において著作権の譲渡収益に関する規定があるが、同条(3)(6)の規定を本事例におきかえると、「著作権の譲渡収益で対価を得て行うそれらの処分によって実現するもののうち、その著作権の生産性、使用又は処分に応ずる部分」のみが、同条に定める10%の軽減税率の適用があるものとされる。

ここで「著作権の生産性、使用又は処分に応ずる部分」とは、例えば、絵画等をカレンダーに使用し、カレンダー1部につきいくらかといったような計算方式でその譲渡対価が設定される場合をいうものと解され、本事例のように絵画1点の対価がいくらか決められている場合には、この条項の適用はないといえる。

したがって、Bの絵画の譲渡収益に関しては、条約上特に規定がないこととなり、解釈上国内法の規定により課税関係が定まることになる。

Bの譲渡収益については、その所得から基礎控除額を差し引き累進税率の適用により税額を算定し出国のときまでに確定申告及び納税を行うことになる。

（税務事例研究会）