

国際課税のケース・スタディ

日本非居住者の芸術作品の譲渡について

〔事例〕

日本国籍を有するA氏は、長年にわたりフランスのパリに家族を置いて生活するとともに、パリにアトリエを構えて彫刻の製作を行っている。今回、日本の美術愛好家から彫刻の製作を依頼された。この場合、日本及びフランスにおけるA氏の課税関係はどのようになるのか。

〔ポイント〕

- 1 A氏のがが国における居住形態及び課税範囲
- 2 芸術作品の譲渡に係るわが国の課税関係
- 3 日本・フランス租税条約の適用
- 4 フランスにおける課税関係

〔検討〕

1 A氏のがが国における居住形態及び課税範囲

A氏は日本を出国して、長年にわたりフランスに生活の本拠をおき、彫刻の製作をしていることから、日本における居住形態は非居住者に該当し(所法2五)、税務上は、日本非居住者、フランス居住者として取り扱われる。また、わが国における課税範囲は、所得税法第161条に定める国内源泉所得に限定されることになる(所法7①三)。さらに、所得税法第164条第1項に定める非居住者に対する課税の方法に掲げる非居住者の区分に応じて国内源泉所得の課税が行われることになる。

2 芸術作品の譲渡に係るわが国の課税関係

(1) 芸術作品に係る所得の性格

一般に、芸術家、芸能人及び運動選手等は、国際課税においては、自由職業者として区分され課税が行われる。わが国においては、これらの者の役務提供の対価については、その報酬等が日本国内の役務提供に基因するものである場合、所得税法第161条第8号に掲げる国内源泉所得に該当して、その対価に対して20%の源泉徴収が行われることになる。

本事例は、フランス在住の彫刻家であるA氏が作品を製作して、それを日本の愛好家に譲渡したことから、単なる自由職業者の役務提供の対価の受領とはいえない。また、日本で業務を行う者への譲渡にも該当しない。また、芸術家が行う作品の売却は作品の譲渡であっても、譲渡所得ではなく事業所得としての性格を有すると解するのが妥当であろう。

わが国の著作権法では、創作された絵画、彫刻等は、著作物とされ、その创作者は、その創作物について著作者人格権及び著作権を有することになる。なお、著作権法の保護を受ける著作物として、日本国民の著作物、最初に国内において発行された著作物等が規定され(著作権法6)、著作物とは、思想又は感情を創作的に表現したものである、文学、学術、美術又は音楽の範囲に属するものをいい(著作権法2①一)、その例示として、絵画、版画、彫刻その他の美術の著作物がある

(著作権法10④四)。また、著作者人格権とは、著作者の著作物の公表権、氏名表示権等の権利をいい(著作権法18~20)、著作権に含まれる権利として、著作者がその著作物を複製する権利を専有する複製権以下各種の権利が規定されている(著作権法21~28)。

したがって、本事例にある彫刻の作品の譲渡は、著作権法に規定する著作物の譲渡と考えられる。次にこのような譲渡をわが国の税法でどのように取り扱うかを検討する。

(2) 国内法の規定

(i) 使用料所得

国内法においては、国内源泉所得として所得税法第161条第7号(源泉徴収の対象とされるもの)に、国内において業務を行う者から受ける著作権の使用料又はその譲渡による対価は国内源泉所得と規定されている。なお、ここにいう著作権の使用料又はその譲渡による対価とは、著作物の複製、上演、演奏、放送、展示、上映、翻訳、編曲、脚色、映画化その他の著作物の利用又は出版権の設定につき支払われる対価及び著作権の譲渡の対価の一切をいう(所基通161-23)。本事例では、彫刻は日本の美術愛好家に譲渡されたものであり、美術商のような業務を行う者に対する譲渡ではないことから、本事例の譲渡が著作権の譲渡に該当するものであっても、所得税法第161条第7号の規定が適用されるものではない。

(ii) 事業所得

所得税法第161条第7号の規定が適用されない場合、所得税法第161条第1号の規定、すなわち、「国内において行う事業から生じ、又は国内にある資産の運用、保有、若しくは譲渡により生ずる所得その他その源泉が国内にある所得として政令で定めるもの」という規定の適用を検討する必要がある。この場合、A氏が日本国内に恒久的施設を有するか否かにより課税関係が異なることから、

所得税法第164条に定める非居住者に対する課税の方法により、次のような場合において課税関係を検討することが必要となる。

(3) 国内法の適用

(i) A氏が国内のアトリエで作品を製作した場合

A氏が、自己の所有であれ、賃貸であれ、相当期間にわたり日本国内のアトリエを使用して作品の製作を行った場合、当該アトリエが所得税法第164条に定める事業を行う一定の場所に該当するか否かが問題となる。具体的な例示として、所得税法施行令第289条1項において事業を行う場所として次に掲げる場所とする旨規定されている。

- ① 支店、出張所その他の事業所もしくは事務所、工場又は倉庫
- ② 鉱山、採石場その他の天然資源を採取する場所
- ③ その他事業を行う一定の場所で前2号に掲げる場所に準ずるもの

上記③については、所得税基本通達164-3において、農園、真珠、かきの養殖場、事業活動の拠点となっているホテルの一室、展示即売場又は貸ビルもしくは植林地のようなものが、これに該当すると規定している。

上記に掲げた事業を行う一定の場所については、上記の規定に示されたものに限定されるということではなく、あくまでもこれらは例示として示されていると解されていることから、A氏がアトリエとした場所を使用して作品を製作していることから、これを事業を行う一定の場所と解するのが妥当であろう。

この場合は、すべての国内源泉所得を合算して申告することになる。

(ii) フランスで製作して日本に輸送した場合

この場合、A氏がフランスから離れることもなく、また日本国内に事業を行う一定の場所もなけ

れば、日本に恒久的施設がないことになり日本においての課税は生じないことになる。また、製作はフランスで行ったとしても、その契約、あるいは引渡し等のために来日している場合は、非居住者が国内に滞在する間に行う国内にある資産の譲渡（所法164④四、所令291六）に該当する可能性も生じることになる。この場合は、わが国に恒久的施設がなくても（4号 PE）課税が行われることになる。

3 日本・フランス租税条約の適用

(1) 使用料条項と自由職業者所得条項

日本・フランス租税条約では、第13条の使用料条項において、美術上の著作物の著作権の譲渡が一方の締約国内で生じ、他方の締約国の居住者がその収益を取得した場合、源泉地国（本事例では日本）がその収益に10%を限度とする税率で課税

することができる旨規定されている。また、源泉地国である日本に当該居住者が恒久的施設を保有する場合は、同条約第7条の事業所得条項の適用となる。なお、対フランス租税条約の配当及び利子条項には事業所得条項及び自由職業者所得条項で恒久的施設又は固定的施設が源泉地国にあり、配当又は利子がこれらと実質的關係を有する場合は、事業所得条項又は自由職業者所得条項が適用される旨規定されているが、使用料条項では、事業所得条項の適用関係だけが規定され、自由職業者所得条項との関連の規定はない。

さらに、同条約第15条の自由職業者所得条項においては、美術上の独立した活動に関して取得する所得に対しては、固定的施設を源泉地国に有する場合、当該固定的施設に帰せられる所得について源泉地国で課税できると規定している。

目で見るやさしい税制ハンドブック

図説

日本の税制

平成
2年度版

B6判・¥1,700(税込)・千260

大蔵省主税局調査課長 増原義剛 編

■公平・中立・簡素を原則に、所得・消費・資産の間でバランスのとれた税体系の再構築を目的とした「税制改革」が昭和62年から63年にかけて行われました。

■いうまでもなく税制は、国民に対する公的サービスを賄う財源としての税の在り方を決めたものですが、現在は制度自体が極めて精緻になるとともに、その機能も、所得の再配分、景気調整、経済安定化、社会・産業政策などに多様化してきました。

■このため税制というと、とかく難しい、専門的なものと一般に思われがちですが、これ程国民生活に深く関わり、大きな影響を及ぼすものもそう多くはありません。私達国民一人一人の税制に対する深い理解が、今最も望まれているところです。

■本書は、税制に関心をお持ちの方や、一度体系的に勉強してみたいと考えている方々のために、できるだけ分かりやすく、また各種の参考図表を織りまぜて作成したものです。

財 経 詳 報 社

この第13条の使用料条項と第15条の自由職業者所得条項の適用関係については、本事例のA氏は、租税条約に規定する自由職業者に該当はするが、同条項は自由職業者の役務提供により得る報酬等に係る課税を規定した条項であり、自由職業者の得る所得について、租税条約上個別に規定のあるものはその条項の適用となる。したがって、本事例にある美術上の著作物の譲渡については、同条約第13条の使用料条項の適用を検討することになる。

(2) 日本に恒久的施設が有る場合

A氏が日本のアトリエで作品の製作を行った場合、このアトリエを恒久的施設とみなすことについて、国内法の適用と租税条約の適用に大差はない。したがって、日本国内に恒久的施設があるとするは妥当であり、条約上は、対フランス条約第7条の事業所得条項の適用となる。所得の源泉地について、同条約には規定はないが、日本国内で製作された作品の譲渡であることから日本に所得の源泉がある。

この場合の日本における課税は、事業所得の純額を申告することになる。

(3) 日本に恒久的施設がない場合

当該彫刻作品の譲渡に係る所得については、租税条約上、日本に恒久的施設がないことから事業所得条項の適用とはならず、同条約の使用料条項の適用となる。この場合、所得源泉地である日本がその収益に10%を限度に課税することが認められている。

このように、当該所得について租税条約上わが国に課税権が認められているが、国内法で当該所得は1号所得に区分されるため、原則として、わが国に恒久的施設がなければ課税がないことになる。ただし、わが国に恒久的施設がない場合であっても、A氏が国内に滞在する間に行う国内にある資産の譲渡に該当する場合は、申告によりわが

国に納税する義務が生じることも想定できる。このようにわが国で課税を受ける場合、租税条約の使用料条項の限度税率の規定があることから、所得税の累進税率が適用される場合であっても当該譲渡収益の10%を限度としてわが国で課税を行うことになる(租税条約実施特例法第4条)。

4 フランスにおける課税関係

A氏はフランスの居住者であることから、フランスにおいては、原則として全世界所得が課税所得の範囲となる。しかしながら、フランス居住者について、日本・フランス租税条約第24条の二重課税排除の条項に定めが置かれている。A氏の所得が租税条約上事業所得に該当して日本で課税を受ける場合、当該所得についてフランスの租税は免除される。また、当該所得が使用料条項の適用を受ける場合、日本において当該所得に係る租税を納付するときは、フランスにおいても当該所得について再度課税されるが、その際には、日本で納付した税額については、一定の限度額の範囲内で、フランスで税額控除が認められる。

(税理士 小沢 進)

× × ×