

## 外国法人への支払使用料の初めての源泉徴収

税理士 高山 政信

### 〔事例〕

内国法人甲社は、これまで、他の内国法人との間で無形資産に係るライセンス契約を締結した経験はあるが、外国法人との契約を行ったことはない。このたび、英国法人A社及び豪州法人B社とそれぞれ内国法人から供与を受けることができない無形資産等に関するライセンス契約を締結することになった。この場合、どのような点に注意することが必要か。

### 〔ポイント〕

- 1 ライセンス契約における税金条項
- 2 国内における使用料の支払いと課税
- 3 外国法人に対する支払使用料の課税
- 4 租税条約の適用
- 5 租税条約届出書の提出と特典条項に関する付表の添付

### 〔検討〕

#### 1 ライセンス契約における税金条項

使用料支払いの基因となるライセンス契約の締結については、契約書の作成に法律の専門家が助言或いは契約書の作成をするケースが多いが、ライセンス契約に基づいて支払使用料に係る源泉徴収等の税金及び不測の事態から追加的に生じる可能性のある税に関して、負担するのは通常使用料の受取側であるが、そのことが契約書上明記されていないと、そのような事態が生じたときに、両者の見解の相違から支払側と受取側で負担を巡るトラブルとなる事例もある。

したがって、ライセンス契約には、将来偶発的に生じる税負担について、その負担者を明記することでトラブル防止になる。

#### 2 国内における使用料の支払いと課税

これまで甲社は、他の内国法人に対して使用料を支払った経験がある。この使用料については、所得税法第212条（源泉徴収義務）第3項に、次のような条文がある。

「内国法人に対し国内において第174条各号（内国法人に係る所得税の課税標準）に掲げる利子等、配当等、給付補てん金、利息、利益、差益、利益の分配又は賞金（これらのうち第176条第1項又は第2項（信託財産に係る利子等の課税の特例）の規定に該当するものを除く。）の支払をする者は、その支払の際、当該利子等、配当等、給付補てん金、利息、利益、差益、利益の分配又は賞金について所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月10日までに、これを国に納付しなければならない。」

上記の所得税法第212条及び第174条の規定から、内国法人に対して支払われる使用料或いは貸付金の利子は源泉徴収の対象となっていない。これまでの経緯として、甲社は支払使用料に対する源泉徴収の経験がないということになる。

#### 3 外国法人に対する支払使用料の課税

本事例では、外国法人の取得する国内源泉所得に係る課税であることから、所得税法第161条（国内源泉所得）第1項第11号に規定する使用料等の適用となる。

「国内において業務を行う者から受ける次に掲げる使用料又は対価で当該業務に係るもの

- イ 工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式若しくはこれらに準ずるものの使用料又はその譲渡による対価
- ロ 著作権（出版権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
- ハ 機械、装置その他政令で定める用具の使用料」

使用料課税の場合の問題点の1つは、該当する支払が使用料に当たるのか否かということであるが、本事例は当初から無形資産のライセンス契約の対価ということで、その点の疑義は生じていない。上記の国内法の規定の特徴は、使用料の基因となる資産等の譲渡の対価を含むこと、上記ハにある「機械、装置その他政令で定める用具の使用料」が含まれている点では、後述する租税条約における使用料に係る規定と異なる場合もある。

税額は所得税法第213条第1号及び復興特別所得税法に規定する税率の合計の20.42%である。

#### 4 租税条約の適用

本事例は、使用料を受け取る外国法人の居住地国が英国及び豪州ということで、両国と日本は租税条約が締結されている。

現行の日英租税条約は、平成18年に改正され、その後平成25年に一部改正されて現在に至っている。同租税条約第12条が使用料に係る規定であるが、使用料は条約免税となっている。租税条約はこのように、国際間の二重課税を排除するために、源泉地国（本事例では日本）の課税を免除或いは軽減して、居住地国（本事例では英国）との二重課税を排除しているのである。

本事例では、上記3に示したように、国内法では課税であるが、租税条約がある場合は、その定めるところにより、課税の免除或いは軽減が行われることになる。また、租税条約の適用は双方向ということなので、日本居住者が英国

から受け取る使用料に関しても英国において条約免税（英国国内法では20%の源泉徴収）となる。

次に日豪租税条約であるが、現行条約は平成20年に改正されて現在に至っている。使用料は、同条約第12条に規定があり、限度税率は5%である。この限度税率という用語は、租税条約に定める上限の税率で、具体的な適用に関しては国内法である「租税条約等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（略称：実特法）」第3条の2の規定が適用され、この限度税率が同法により国内法の税率となる。結果として、内国法人から豪州法人に支払われる使用料の源泉徴収税率は5%となるが、この5%に加えて復興特別所得税の税率を加えるのかどうかという問題があるが、「東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法」（略称：復興財源確保法）の第33条第9項の規定により、租税条約の規定により、所得税法及び租税特別措置法に規定する税率以下の限度税率が適用される場合には、復興特別所得税は課されないことになっている。

#### 5 租税条約届出書の提出と特典条項に関する付表の添付

##### (1) 租税条約に関する届出書の提出

使用料の場合、租税条約に関する届出書の様式3（使用料に対する所得税及び復興特別所得税の軽減・免除）を源泉徴収税額の軽減又は免除を受けようとする者が最初に使用料の支払を受ける日の前日までに提出することになる。要するに、手続対象者は、源泉徴収税額の軽減又は免除を受けようとする者である。提出方法は、使用料の支払者ごとに届出書を正副2部作成して使用料の支払者に提出し、使用料の支払者は、正本を、その支払者の所轄税務署長に提出する。本事例の場合、本届出書の作成は、使用料を受け取る英国法人及び豪州法人であり、使用料の支払者である内国法人甲社がその正本を所轄税務署に提出することになる。

## (2) 特典条項に関する付表（様式17）

日英租税条約は第22条、日豪租税条約は第23条に「特典制限」の条項（以下「LOB」という。）がある。これらの規定は、租税条約上の特典（本事例であれば、使用料に係る源泉徴収課税の減免）を受けることを目的として、租税条約の締約国以外の国等の居住者がこの租税条約の特典を不正に使用すること（treaty-shopping）を防止するために設けられた規定である。

上記の日英租税条約におけるPPTは個別条項規定型といえるが、日本が締結している租税条約では、対サウジアラビア租税条約（第24条）のように、個別所得毎ではなく、各項目に共通して減免を制限するために適用となるPPT共通型もあり、さらに、平成28年に署名された日独新租税協定第21条は、日英租税条約における規定よりその適用範囲が拡大したPPT範囲拡大型である。

例えば、日英租税条約を例とすると、日英租税条約は使用料の源泉徴収が免税である。すでに述べたように、仮に、この租税条約の適用がないと、国内法の適用ということになり、日本は20.42%の課税、英国は20%の課税となる。近年、租税条約における配当、利子、使用料等に係る課税の減免が進んでいることから、租税条約の有無が源泉地国における課税に大きく影響するのである。そのため、第三国の居住者がある種の「なりすまし」をして、租税条約締約国の居住者となることを排除するための条項がLOBである。

OECDが多国籍企業等の租税回避防止を目的に取り組んでいるBEPS（課税浸食と利益移転）における活動計画（Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting）の6（租税条約の濫用防止）では、主として米国の租税条約において進展したLOBと英国の税法等において生成した「主たる目的テスト（principal purposes test：以下「PPT」という。）」が検討されている。PPTは、本条約の特典を受けることを主たる目的として操作をした者に対して特典を受けることができない旨を規定しているもので、例

えば、日英租税条約では、LOBに加えて、例えば、同租税条約第10条（配当所得）第9項には、「配当の支払の基因となる株式その他の権利の設定又は移転に参与した者が、この条の特典を受けることを当該権利の設定又は移転の主たる目的の全部又は一部とする場合には、当該配当に対しては、この条に定める租税の軽減又は免除は与えられない。」というPPTの規定がある。

本事例に戻ると、日英及び日豪租税条約では、LOBが規定されていることから、「特典条項に関する付表（様式17）」の添付が必要となる。英国の場合は、「様式17-英」、豪州の場合は、「様式17-豪」の添付ということになる。

この付表は、LOBを有する租税条約の適用を受けようとする場合に、租税条約に関する届出書に添付して提出することになる。この場合、居住地国の権限のある当局が発行した居住者証明書を添付することが必要となる。なお、所得等の支払者に居住者証明書（提示の日前1年以内に作成されたものに限る。）を提示し、特典条項条約届出書に記載した氏名又は名称その他の事項について所得等の支払者の確認を受けたとき（特典条項条約届出書にその確認をした旨の記載がある場合に限る。）は、居住者証明書の添付を省略することができる。

問題は租税条約に関する届出書及び特典条項に関する付表のいずれも最初に使用料の支払を受ける日の前日までに支払者の所轄税務署に提出することを義務付けられているため、その期限を守る必要がある。特に、所得の受取者が作成して、支払者が税務署に提出することという手続きの煩雑さと付表に定める居住者証明書をあらかじめ用意する等の準備作業が必要になるう。