

コンテナの使用料を受領する  
外国法人に対する課税関係

〔事例〕

海運業を営む内国法人甲は、米国法人A及び英国法人Bからそれぞれコンテナを賃借し、そのコンテナを甲が運航する船舶に積み込んで使用することとしている。

なお、米国法人Aは、船舶による国際運輸業に従事し、わが国に支店を有している。英国法人Bは、リースの専門業者であり、わが国に支店等のいわゆる恒久的施設を有していない。

〔ポイント〕

外国法人に対しては国内源泉所得のみが課税の対象とされるので、まず、本件のコンテナの使用料が国内源泉所得に該当するか否かを国内法をベースに検討する。外国法人の課税に関しては、租税条約の適用がある場合には、租税条約の規定が国内法の規定に優先して適用される。従って、本件の場合、米国法人Aについて日米租税条約、英国法人Bについて日英租税条約の適用関係をそれぞれ検討する。

〔検討〕

1 国内法の規定について

国内において業務を行う者から受領する機械、装置、車両、運搬具、工具、器具及び備品の使用料は、国内源泉所得とされる（法法138条7号ハ）。本件のコンテナは、上記の運搬具に該当する。

上記のような有体動産のリースに関する所得源泉の決定基準（所得の発生の場所を定める基準）は、①使用地主義と②債務者主義に大別することができる。使用地主義とは、そのリースの対象となったものが使用される場所にその所得の源泉があるとするものであり、債務者主義とは、そのリースの使用料を支払う者の居住地国にその所得の源泉があるとするものである。わが国の国内法は、上述のとおり、国内において業務を行う者が支払う使用料を国内源泉所得としており、その支払者が内国法人であるか外国法人であるかを問わないので、使用地主義の категорияに属するものといえよう。

船舶において使用される機械、装置、車両、運搬具、工具、器具及び備品については、その船舶が内国法人又は居住者の業務の用に供されている場合に、その使用の対価が国内源泉所得とされる（法令181②）。本件の場合、当該コンテナは、賃借人である内国法人がその運航する船舶において使用されるので、この使用料は国内源泉所得に該当する。

2 日米租税条約の適用関係

日米租税条約第6条は、所得の源泉に関する規定であるが、同条第5項において、有体の動産（船舶及び航空機を除く）の賃貸から生ずる所得は、その動産の所在する国に所得の源泉があるものとしている。

本件の場合、コンテナは、船舶に積み込まれて使用されるので、その船舶が国際運輸に用

いられる場合には、このコンテナの所在する場所をいずれとみるかが問題となるが、この点に関しては条約上必ずしも明らかではない。

しかしながら、上述のとおり、国内法上内国法人又は居住者の業務の用に供せられる船舶において使用される機械、装置等の使用料は国内源泉所得とされていること、また、船舶又は航空機の乗組員の給与については、所得税法施行令第285条第1項第2号の規定により居住者又は内国法人が運航する船舶又は航空機において行う勤務その他の人的役務の提供に係る所得は国内源泉所得とされており、日米租税条約第6条第6項においてもこれと同趣旨の規定があることから、コンテナのリース料についても、わが国の企業が運航する船舶に積み込まれたコンテナは、わが国に所在するものと解することが適当といえよう。

日米租税条約第14条は、使用料一般についての課税関係を規定している。同条第3項において使用料の範囲を定めているが、ここでは有体動産をその対象から除外しており、従って、本件のコンテナの使用料については、同条の規定の適用はない。

日米租税条約第8条は、いわゆる事業所得条項と呼ばれるもので、同条項においてその適用の対象となる所得を「産業上又は商業上の利得」と規定し、これには有体の動産（船舶又は航空機を除く）の賃貸所得を含めることとしている。この産業上又は商業上の利得に関しては、納税者が条約締結の相手国に支店等の恒久的施設を有しない限り相手国での課税がないこと、また恒久的施設が所在して課税がある場合においても、その課税の範囲は、その恒久的施設に帰せられる部分に限定される旨規定されている。

本件の場合、米国法人Aは、わが国に支店を有しているので、コンテナのリースが、この支店を通じて行われているときには、このリース料はわが国で課税の対象とされ、支店がコン

テナのリースに関連がないとき（米国法人Aの本店又は日本国に所在する支店以外の他の支店が直接内国法人甲と契約の締結、契約の締結のための交渉その他このリースに関する業務を行っているとき）は、このリース料はわが国で課税されないことになる。

なお、コンテナのリースがわが国に所在する支店を通じて行われた場合であっても、米国法人Aが営む国際運輸に関連してそのリースが行われるときは、日米租税条約第10条の規定に該当するものとしてこのリース料は免税とされる。この点に関しては、日米租税条約第10条の規定に関する日米両国政府間の交換公文により両国で確認が行われている。

### 3 日英租税条約の適用関係

日英租税条約第13条の規定により産業上、商業上又は学術上の設備の使用料については、当該使用料が生じた国において条約締結相手国の納税者に対し10%の税率による課税が行われることとされている。この場合、いずれの国で使用料が生じたか否かを判定する基準としては、その使用料を支払う者の居住国にその使用料の源泉があるとし、上述の債務者主義が採られている。また、当該使用料が条約締結の相手国に所在する恒久的施設を通じて行われる事業と実質的に関連を有する場合には、同条約第8条のいわゆる事業所得に関する規定が適用されるとしている。

本件の場合、英国法人Bは、わが国に恒久的施設を有していないので、同条約第8条の規定の適用はなく、同条約第13条の規定によりこのコンテナの使用料について10%の税率による源泉徴収課税が行われる。

(税務事例研究会)