

約第12条第2項《使用料》及び国連モデル条約第12条第3項《使用料》の各定義によれば、使用料には、産業上、商業上もしくは学術上の使用もしくは使用の権利の対価を含むと規定されていることから、リース料は工業上のロイヤルティと同様に扱われることになる。ただし、OECDモデル条約が非課税とされる使用料の範囲を広げるためなのに対して、発展途上国が多数を占める国連モデル条約では、リース料をPEの存在にかかわらず課税したいがため等の理由によって、事業所得とすることはできず、結局、工業上のロイヤルティと同様に扱うこととし、経費をどの程度認めるかとの関係で源泉税率を二国間交渉に委ねたものである。

2 国内法上の取扱い

リース通達は、課税所得の計算上、リース契約のうち一定のリース契約を①賃貸借として取り扱うもの、②売買として取り扱うもの、③リース料の一部を前払費用として取り扱うものとに区分したものであって、所得税法第161条又は法人税法第138条に規定する国内源泉所得の範囲について規定しているものではない。かえって、前記各条文の第7号ロには、「機械、装置その他政令で定める用具の使用料」と規定されており、リース料は、特許権等に対する工業上のロイヤルティと同様使用料として取り扱われることは明らかであって、これと異なる取扱いを定めた通達はない。

したがって、仮に、わが国にPEを有する外国法人がPEに帰属するリース物件のリース料を受領する場合、リース契約がリース通達上売買として取り扱われるものであっても20%の源泉所得税が徴収され、当該源泉所得税は、確定申告の段階で清算されることになる。

結局、わが国と租税条約の締結のない香港法人Cに対しては、リース料の支払いの際にリース料の総額について20%の源泉所得税を徴収することになる。

3 日米条約上の取扱い

日米条約第8条第1項で、産業上又は商業上の利得については、わが国に存在するPEに帰せられる部分に対してのみ、わが国が課税できる旨規定し、更に同条第5項の定義で、産業上又は商業上の利得には、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を含むと規定している。

日本及び米国は先進国であるにもかかわらず、日本が使用料を課税する政策をとっているため、前記1のリースは延払い販売と対比し得るものとの考えに基づき、リース料に関する課税関係を現条約の締結に際し、旧条約の使用料条項から事業所得条項に移し、PEがない場合リース料を非課税にしたものである。

したがって、わが国にPEを有しない米国人Aへのリース料の支払いに当たっては、源泉徴収を要しないことになる。

4 スイス条約上の取扱い

スイス条約第12条第3項において、使用料とは、産業上、商業上もしくは学術上の設備の使用もしくは使用の権利の対価の支払金を含むとされているだけで、国内法上売買として取り扱われるリース契約のリース料であっても異なる取扱いをすべき規定がないから、同条第2項に基づいて、スイス法人Bに対するリース料の支払いの際、10%の源泉税を徴収することになる。

5 まとめ

リース料の課税関係については、わが国は、日米条約を除いて工業上のロイヤルティと同様に発展途上国型といえよう。更に、PEを有しない外国法人については、わが国がリース料総額の10ないし20%の源泉所得税を徴収することにより課税関係が終了することについて、貸付金の利子及び工業上のロイヤルティ以上に減価償却費等の経費と収入との関りが明確であることから、今後検討すべき部分は大きいものといえよう。

(税務事例研究会)

外国法人に支払うリース料の課税関係

〔事例〕

国内において製造業を営む内国法人甲は、新規の製造設備を子会社である米国法人A、スイス法人B及び香港法人Cからリース契約によって取得し、リース料を支払うこととなった。

なお、それらのリース契約は、リース通達（昭和53年7月20日 直法2-19）によれば、売買として取り扱われるものであり、各外国法人とも、国内に恒久的施設（PE）を有していない。

〔ポイント〕

リース通達によれば一定のリース契約は、課税所得金額の計算上、①賃貸借として取り扱われるもの、②売買として取り扱われるもの、③リース料の一部を前払費用として取り扱われるものと分かれている。

事例の売買として取り扱われるリースの賃借人の税務処理は、リース物件の取得価額とそれ以外の部分に契約書等によって区分できる場合は、それによることができることとされている。その場合、甲が各外国法人に支払うリース料は、リース物件の譲受代金に係る部分とそれ以外に係る部分に分かれ、前者については所得税法第161条第1号に規定する国内にある資産の譲渡として取り扱われ、また、後者については同法第7号ハに規定する機械、装置の使用料となるのが問題となる。

そこで、リース料に関する考え方、国内法上

の取扱い及び租税条約上の取扱いの順に検討することとする。

〔検討〕

1 リース料に関する考え方

国際課税の分野でリース料の問題について次のような考え方がある（先進国と発展途上国間の租税条約に関する専門家グループの国連第4報告書）。

まず、リースをどうとらえるかについては、①リース料は、本質的には工業上のロイヤルティと同質のものとするもの、②リースは、延払い販売と対比すべきもので、PEがなければ非課税とするもの、③リース料は、資本からの所得である貸付金の利子の要素と資本そのものに対する見返りの要素が結合したものととらえ、仮にグロス課税する場合、利子に対する税率よりも低率とすべきものとするものに分かれる。また、リース料をどのように課税するかについては、①減価償却を恩典とみる英国の税法の考えを採用する国ではグロス課税を適切なものとみるのに対し、②そうでない国は、ネット課税を適切なものととらえている。更に、リース契約は、源泉地国で機械等を稼働させ得るという便益や最新の設備に比べて陳腐化した設備を交換できる等の便益を考慮すれば、リース料についてその課税所得を適切に算定できるかということも指摘されている。

以上のような議論があるが、OECDモデル条