

国際課税のケース・スタディ

オランダのロイヤルティー会社を経由して 使用料を受け取る場合の課税関係

〔事例〕

内国法人甲社が米国法人A社から特許権に係る使用料を受領する場合、直接A社から受け取る方式と、オランダに甲社の子会社としてロイヤルティー会社を設立し、この子会社を経由して受け取る方式とでは課税関係にどのような相異があるのか。なお、甲社は米国に支店等を保有していない。

〔ポイント〕

- 1 米国における使用料の課税
- 2 米国とオランダとの間の租税条約の適用
- 3 オランダにおけるロイヤルティー会社の課税

〔検討〕

1 米国法人から直接に日本法人に使用料が支払われる場合

(1) 米国国内法による課税

米国における非居住者に対する課税は、米国源泉所得が米国における事業と実質的に関連ある所得（以下「実質関連所得」という）であるか否かによって課税方法が異なり、実質関連所得である場合は申告による総合課税方式が採られ、それ以外の投資所得等については30%の税率による源泉徴収課税が行われる。

本事例の使用料は、甲社が米国で事業を行っていないことから、米国における実質関連所得ではなく、税率30%の源泉徴収の適用となる。なお、米国国内法では使用料の所得源泉については特許権等の使用される場所に所得の源泉があるとする、いわゆる使用地主義を採っている。

(2) 日米租税条約による課税

日米租税条約では、使用料の所得源泉地は使用料の基因となる財産又は権利の使用される場所とされ、使用地主義を採用しており（同条約第6条(3)）、米国国内法と所得源泉の規定は同様である。また同条約第14条の使用料条項で、日米間の使用料に係る源泉徴収の限度税率を10%と規定しているため、日本法人が米国法人から受け取る使用料について米国における源泉徴収税率は10%となる。

(3) 日本における課税

甲社が米国から受け取る使用料は甲社の所得として日本で課税されるが、米国で源泉徴収された税額は、日本において外国税額控除の対象とされる。

2 米国とオランダとの間の租税条約

(1) 米国の租税条約

日米租税条約では使用料について10%の税率による課税を規定しているが、米国が締結している租税条約では使用料に関して免税としている条約例も多い。免税としている条約の相手国は、オー

ストリア、ベルギー、キプロス、デンマーク、エジプト、フィンランド、西独、ギリシャ、ハンガリー、アイスランド、アイルランド、ルクセンブルグ、モロッコ、オランダ、ノルウェー、パキスタン、スウェーデン、スイス、英国、ソ連である。

(2) オランダの租税条約

オランダは現在38カ国と租税条約を締結しているが、オランダは国内法で非居住者に支払う使用料について免税としている。日本・オランダ租税条約第13条第2項では「当該使用料が生じた国において、その国の法令に従って租税を課することができる。その租税の額は、当該使用料の額の10%をこえないものとする」と規定しているので、日本から支払われる使用料については条約により10%の税率が適用されるが、オランダから支払われる使用料については、オランダが国内法で非居

住者に支払われる使用料を免税にしているため、オランダから支払われる使用料について源泉徴収課税はないことになる。

(3) 米国におけるトリティーションショッピングの規制

トリティーションショッピングとは、第三国の居住者が他国間で締結された租税条約を利用するため、当該条約締結国の一方にトンネル会社等を設立することで当該条約の恩典を受けることをいう。本事例では、日本法人がオランダに法人を設立することで日米租税条約よりも有利な米国・オランダ租税条約を利用することがこれに該当する。米国は1977年、1981年に公開したモデル租税条約を基本に、1980年代に締結した比較的新しい租税条約ではトリティーションショッピング規制の条項を定めているが、対オランダ租税条約にはこの規定はない。

上手な事業承継は企業発展の必須条件です!!

事業承継の法務と税務

川越憲治 編著
大野正道

定価 2,100円(本体2,039円)
A5判・¥310円

■本書は、事業の承継に付随する法律的な諸問題と税務上の処理・対策について、商法学者、弁護士、公認会計士、税理士の5人の執筆者が各々専門の立場から事業承継の実務を解説したものです。

■特に、税務対策のみならず、民法及び商法上の法律問題を取り扱っている点で類書と異なる画期的な意義を有する本格的な実務書となっています。

財 経 詳 報 社

3 オランダにおけるロイヤルティ会社の課税

(1) オランダの税制

オランダの法人税率は40%であるが、外国資本に対して各種の優遇措置を講じているためタックス・プランニング上重要な国である。例えば、金融子会社をオランダに設立する場合、タックス・ハイブンの金融子会社と融資先の仲介をする機能をオランダ子会社に持たせると、利子の受払に関してオランダの租税条約が利用でき、また、オランダの国内法が非居住者への支払利子を免税としているため、利子に係る源泉徴収を軽減することができる。また、オランダ金融子会社に対しては受取利子と支払利子のミニマム・スプレッド（原則として、親会社からの借入資金は1/8%、銀行からの借入の場合は1/4%）のみが課税されるに過ぎない。

また、オランダ法人が一事業年度を通じてある法人の発行株式総数の5%以上を所有する場合には、その法人からの配当及び当該株式の譲渡所得について免税とされる（資本参加優遇免税制度）。

ロイヤルティ会社も上記の会社と類似の扱いを受ける。通常は当該法人をオランダに設立する時点で当該法人の取引形態を特定し、オランダの税務当局と取決めをする必要がある。これをADVANCE TAX RULING といい、ロイヤルティ会社の場合にもこの手続が必要となり、取引前に書面による確認を税務当局と取り交わすことになる。

(2) オランダのロイヤルティ会社

オランダにおけるロイヤルティ会社は、特許権等を所有するものではなく、特許権等を所有する会社から再実施権を他社に与える権限を与えられるもので、いわば中間的に介在する会社である。従って、オランダのロイヤルティ会社は特許権を使用している会社から使用料を受け取り、特許

権を所有する会社で使用料を支払うことになる。

(3) オランダにおけるロイヤルティ会社に対する課税

オランダにおけるロイヤルティ会社の課税所得は受取使用料総額に対する一定の率又は最低課税所得1万ギルダーとされている。この一定の率は、受取使用料の金額により7%から2%（1,000万ギルダー超）までに分けられている。例えば、受取使用料の総額の7%が課税所得となる場合、当該課税所得に40%の法人税率が課税されるため、受取使用料総額の約3%程度がオランダにおける税額となる。

4 まとめ

米国から日本へ直接使用料が支払われる場合よりも、オランダのロイヤルティ会社を経由して使用料を受け取る方が外国で納付する税額が少額で済むことになる。最終的に当該使用料が日本法人の課税所得となれば、外国租税控除制度により外国で納付した税額がわが国の法人税額から控除される。

（税理士 小沢 進）