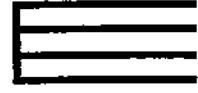


## 国際課税のケース・スタディ



### 国際課税におけるリース取引の取扱い

#### 〔事例〕

内国法人が外国法人からそれぞれ次のような条件で資産をリースし、その対価を支払う場合、その外国法人に対するわが国での課税関係はどうなるのか。

- 1 内国法人が外国法人から機械を賃借する場合
- 2 内国法人が外国法人から航空機又は船舶を賃借する場合
- 3 内国法人が外国法人から購入選択権付きで資産を賃借する場合
- 4 内国法人が外国法人から中古資産のリースバックを受ける場合

#### 〔ポイント〕

内国法人が、日本の非居住者である外国のリース会社とリース取引を行う場合、当該内国法人の支払う対価について、わが国の国内法の規定ばかりではなく、当該外国リース会社の居住地国とわが国との間で締結されている租税条約について検討する必要がある。

#### 〔検討〕

##### 1 内国法人が外国法人から機械を賃借する場合

###### (1) 国内法による課税関係

国内において業務を行う者から受ける機械、装

置その他の用具の使用料は国内源泉所得となる(法138七ハ)。ここに定めるその他の用具とは、車両、運搬具、工具、器具及び備品である(法令181①)。すなわち、内国法人が国内で使用される機械を賃借する場合、その対価として支払う金額は、国内法上は特許権等の使用の対価としての使用料と同様に、その金額に対して20%の税率で源泉徴収が行われる。

###### (2) 租税条約による課税関係

OECDモデル条約では、その第12条の使用料条項において、産業上、商業上、もしくは学術上の設備の使用の対価は同条項の使用料に該当し、所得源泉地国において免税とされている。また、一定の期間、機械等のリースを受け、その期間終了後に当該資産の所有権が移転するという選択権付きで賃借する場合、当該リース料は当該機械等の賃借が目的であることから、その対価のすべてが使用料として取り扱われる(OECDモデル条約コメンタリー・パラ9)。また、国連モデル条約においてもOECDモデル条約と同様に当該リース料を使用料としている。

一方、米国モデル条約では、1977年及び1981年のいずれのモデル条約においても、当該リース料を事業所得として分類している(1977, 1981米国モデル条約7条(7))。米国の締結している租税条約のうち、日米租税条約をはじめとして、約半数の条約が当該リース料を事業所得に分類して、当該所得が所得源泉地国に所在する恒久的施設に帰属し

ないかぎり、所得源泉地国において免税としている。また、その他の条約では、比較的早期に締結したドイツ、スイス等との条約では、当該所得を使用料として区分し、源泉地国において免税としている。さらに、新カナダ租税条約等では、当該所得を使用料とし、源泉地国で限度税率を認めている。

わが国の締結している租税条約では、当該所得を事業所得としている日米租税条約を例外として、一般的に OECD モデル条約と同様に当該所得を使用料として区分している。

## 2 内国法人が外国法人から航空機又は船舶を賃借する場合

### (1) 国内法による課税関係

居住者もしくは内国法人に対する船舶もしくは航空機の貸付けによる対価は、不動産所得と同様に法人税法第138条第3号において規定されている。ただし、ここにいう船舶もしくは航空機の貸付けとは裸用船契約に基づく対価を指していることから、乗務員とともに使用させる定期用船契約の場合は、国際運輸業所得に該当することとなり事業から生ずる所得に区分される(法138一、法令176④四)。また、当該所得が国内源泉所得となる要件は、居住者もしくは内国法人に対する貸付けであり、これら賃借した船舶等の使用する場所の如何を問わない。

### (2) 租税条約による課税関係

OECD モデル条約では、定期用船契約の場合のみ国際運輸業所得に含められ、裸用船契約の場合には、船舶及び航空機が不動産の定義(OECDモデル条約第6条)にも含まれず、特別に規定を置いていないことから、その他所得条項(第21条)の適用となり、居住地国のみの課税となる。

わが国の締結した租税条約では、定期用船契約による場合には、国際運輸業所得となる。裸用船契約に基づく対価については、使用料条項に特別

に規定を置いた条約がある。具体的には、日米租税条約、対スウェーデン、フランス、デンマーク、ノルウェー、ベルギー、韓国等がこれに該当するため、その対価については、所得源泉地国において限度税率により課税を受けることになる。なお、日米租税条約では、国際運輸に従事する者が他方の国で国際運輸に従事する者に定期用船契約又は裸用船契約により船舶等を賃借する場合、同条約の国際運輸業所得の適用による源泉地国免税が適用される(日米租税条約交換公文)。

## 3 内国法人が外国法人から購入選択権付きで賃借する場合

### (1) 国内法による課税関係

購入選択権付きで賃借する場合とは、一定期間リース料を支払った後に、当該リース物件について購入選択権を行使することでその所有権を賃借人が取得することを約した契約をいう。したがって、賃借人が購入選択権を行使するか否かは賃借人の任意に任されることになる。そのため、賃借人が購入選択権を行使しない場合は、通常のリース取引であるが、賃借人が購入選択権を行使する場合は、一定期間のリース契約の後に賃借人が当該リース物件を有償又は無償で買い取る、いわゆる譲渡条件付きリース取引と同様の結果となることから、税務上の取扱いも異なってくる。

わが国における税務上の取扱いとして、「リース取引に係る法人税及び所得税の取扱いについて」(以下「リース通達」という)が定められ、一定のリース取引については、売買として取り扱うこととされている。

なお、このリース通達の適用対象となるリース取引とは次に掲げる要件のいずれにも該当するリース取引に係る取引をいい、これらに該当しない取引はリース契約であっても、原則として、税務上は一般の賃貸借として取り扱われる。ここにいう要件とは、

① リース期間が定められ、その期間のリース料の合計額がリース物件の取得価額及び取引の付随費用の合計額のおおむね全部に相当する金額と定められていること

② リース期間中における契約の解除が禁止されていること

したがって、当該事例がリース通達の適用対象となるリース取引であるとすれば、このリース通達によれば、当該通達に掲げるリース取引のうち、上記の購入選択権付きリース取引については、リース契約においてリース期間がリース物件の法定耐用年数に比べて相当短く定められ、かつ、リース期間の中途又はリース期間の経過後に賃借人がそのリース物件を購入する権利又は義務（購入選択権）を有する旨を定めているものを売買として取り扱うこととしている。なお、ここにいう「法定耐用年数に比べて相当短い期間」とは、リー

ス期間がリース物件の法定耐用年数の100分の70（法定耐用年数が10年以上のリース物件については100分の60）に相当する年数で判定することになる。

売買とされる購入選択権付きのリース取引の会計上の処理は、賃借人が取得した資産の減価償却を行い、リース会社は資産を譲渡したことによる収益を計上することになる。なお、賃借人がリース料をすでに損金計上している場合、当該リース料は償却費として損金経理をした金額として取り扱われ、賃借人が選定した償却方法により計算される償却限度額よりもリース料が高額であればその差額は償却超過額として損金に算入されないことになる。

#### (2) 租税条約

OECDモデル条約では、そのコメンタリー（使用料条項ペラ9）において、購入選択権が行使さ

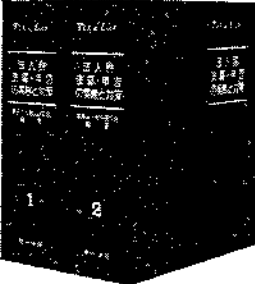
**TAX & LAW 法人税に係る実務のすべてをわかりやすく解説!!**

**法人税 決算・申告の実務と対策**

**実務法人税法研究会 編著** (代表: 荒井久夫 (前 東京国税局調査第三部長))

★B5判・加除式・全2巻・バイブファイル基本・定価20,000円(千実費)

- 実務上疑問の生じやすい項目や誤りやすい項目、判断しにくい項目に特に目を配りながら必要項目を抽出、法人税法に準拠しながら体系化して編成。
- 日常業務の中での問題解決に利用できるように、各項目ごとに「制度のあらまし」「制度の内容」「ケース・スタディ」により解説。
- 「ケース・スタディ」では、具体的な設例に基づく計算例や記載方法、チェック・リストで申告書の作成要領を例示。
- 大蔵省主税局、国税庁及び東京国税局等で法人税法等の立法・通達企画立案事務や調査に携わった担当官による執筆。




## 改正商法の実務と対策

**第二東京弁護士会会社法研究会 編**

★A5判・310頁・定価3,500円(千310)

本年4月1日施行の改正商法について、最低資本金制度に伴う会社の対応等実務に必要な事項を書式等を含めて提供する。



### 第一法規

〒107 東京都港区南青山2-11-17  
☎(03)3404-2251/FAX(03)3404-2269

※定価は税込みです。

れるまでに支払われるリース料は、設備等を賃借して使用することに取引の主眼があるという理由で使用料という判断をしている。また、購入選択権が行使される場合については同コメントは言及していないが、これは資産の譲渡としてキャピタルゲイン条項の適用になるものと考えられる。

一方、すでに述べた国内法では、一定要件の購入選択権付きリース取引は売買と取り扱うことから、国内法上は、国内にある資産の譲渡となる場合と売買として取り扱われない時はすべてリース料は使用料として取り扱われることになる。

租税条約の適用については、租税条約に規定がある場合を除き、それ以外の取扱いが国内法によることとなるため、当該リース取引が資産の譲渡か通常のリース取引かの判断は国内法により判断することになる。

#### 4 内国法人が外国法人から中古資産のリースバックを受ける場合

##### (1) 国内法による課税関係

リースバックとは、法人又は個人が所有している資産をリース会社に譲渡して、当該資産をリース契約により賃借することをいう。これは、所有する資産を担保として融資を受けることと実質的に同一なことから、その一連の取引が取引当事者の意図、取引物件の内容等からみて、実質的に金融取引と認められるときは、当初からその譲渡がなかったものとして税務上取り扱われる。したがって、金融取引と認められるときは、譲渡がなかったものとして取り扱われ、当該譲渡代金は、リース会社から賃借人に対する貸付金となる。またリース契約期間に支払われるリース料と譲渡代金の差額は支払利息として処理される。

たとえば、帳簿価額14,000千円の資産を12,600千円で譲渡して、毎月500千円で3年間のリース契約をした場合、税務上は、賃借人に12,600千円の借入金が生じたことになり、さらに、利息を均

等に払うとすると毎月350千円の元本と150千円 $[(500,000 \times 36 - 12,600,000) \div 36 = 150,000]$ を支払うことになる。なお、リース料を賃借人がすでに損金経理している場合、当該資産はその所有権が移転していないことから、リース料のうち元本返済相当額は「償却費として損金経理した金額」として取り扱われることになる。

##### (2) 租税条約による課税関係

本事例に沿って具体的に述べると、リースバックは、取引の形式上、内国法人が所有する資産を外国法人であるリース会社にいったん譲渡して、その資産を直ちに賃借することになる。したがって、この形式通りであれば、賃借人である内国法人から支払われるリース料の課税のみが租税条約の適用上問題となる。

しかしながら、国内法上、その取扱いが定められているリースバックは金融取引として取り扱われることから、内国法人が外国法人から融資を受けて、利子を支払う形となる。

したがって、租税条約の適用上は、内国法人から支払われる金額が、リース料に該当するものであれば使用料条項又は事業所得条項の適用になり、貸付金の利子に該当するものであれば、利子条項の適用となる。すでに述べたように、租税条約の適用については、租税条約に規定がある場合を除き、それ以外の取扱いが国内法によることとなるため、国内法上、その取扱いが定められているリースバックは金融取引として判断することになる。そのため、当該取引のうち、元本の返済相当額を除く金額は外国法人からの貸付金の利子として租税条約の利子条項の適用を受け、わが国では、租税条約に定める限度税率の範囲で課税を受けることになる。

(税理士 小沢 進)