

国際課税のケース・スタディ

使用料に対する国際的三重課税

〔事例〕

ドイツ法人及び米国法人は、内国法人甲社から特許権の使用許諾を受けて、中国において化学製品の工場を稼働させることとし、当該製品の特許権の使用料を内国法人に支払うこととしている。その場合の課税関係はどのようなになるのか。

〔ポイント〕

使用料の所得源泉ルール（使用料の所得の発生場所を定めるルール）は、国内法と租税条約とで異なる場合がある。租税条約では恒久的施設が負担する使用料は、一般的に、当該恒久的施設の存在する国に所得の源泉があるものとされている。第三国に所在する恒久的施設が負担する使用料についても租税条約において言及する場合がある。以下次の項目に分けて検討する。

1. 国内法における使用料の所得源泉ルール
2. 日独租税条約に基づく課税関係
3. 日米租税条約に基づく課税関係
4. 日中租税条約に基づく課税関係
5. 外国税額控除の適用

〔検討〕

1 国内法における使用料の所得源泉ルール

国内において業務を行う者から受ける特許権の使用の対価で、当該業務に係るものは国内源泉所得とされる（法法138七）。逆に、それ以外のものは、国外源泉所得とされることとなる。当該業務に係

るものとは、国内において業務を行う者に対して提供された特許権の使用料で、その資産（使用料の対価の基因となる資産）のうち、国内において行う業務の用に供されている部分に対応するものをいうと規定されている（法基通20-1-20《国内業務に係る使用料等》）。国内法では、上述のとおり使用料について、いわゆる、使用地主義によっている。

事例の場合、当該使用料は国外の中国で使用されることから、国内法では国外源泉所得に該当することとなる。

2 日独租税条約に基づく課税関係

使用料の所得の源泉について、日独租税条約第12条(5)において「使用料は、その支払者が一方の締約国又はその地方公共団体若しくは居住者であるときは、その締約国内で生じたものとされる」と規定されている。これは、居住者（租税条約の定義では、内国法人が含まれている）が使用料を支払う場合、その使用料の基因となる資産の所在の場所の如何を問わず、その支払者の居住地国において使用料が生じたとする、いわゆる債務者主義とされている。

法人税法第139条（租税条約に異なる定めがある場合の国内源泉所得）によれば、租税条約において国内法と異なる国内源泉所得の定めがある場合には、その条約の適用を受ける者については、国内法の規定にかかわらず、その条約の定める国内源泉所得によることとされている。源泉規定の置換え規定といわれているもので、租税条約と国

内法の国内源泉所得の規定が異なる場合、租税条約の規定が国内法の規定に優先して適用される。

したがって、事例の場合、内国法人が受領する使用料は、中国で使用されるものであっても、ドイツ法人が支払うものであることから、ドイツ源泉の使用料とされる。ドイツ法人が支払う使用料については、租税条約で規定する10%の限度税率によりドイツで課税されることとなる。

3 日米租税条約に基づく課税関係

使用料の源泉について、日米租税条約第6条(3)で使用料の基因となる財産の使用に応じて生ずる収益は、当該財産の一方の締約国内における使用につき、当該使用料が支払われる場合に限り、当該一方の締約国内の源泉から生ずる所得として取り扱う旨規定されている。この規定は、わが国の国内法と同様に使用地主義によるものである。

したがって、国内法と同様に、米国法人が支払う使用料は国外(中国)源泉所得として、米国での課税はないこととなる。

4 日中租税条約に基づく課税関係

中国においては、その国内法で外国法人に支払う使用料については、30%の税率で源泉徴収されることとされている。ところで、日中租税条約第12条(5)では債務者主義によることを規定し、その但し書で、「使用料の支払者(締約国の居住者であるかないかを問わない)が一方の締約国内に恒久的施設又は固定的施設を有する場合において、当該使用料を支払う債務が当該恒久的施設又は固定的施設について生じ、かつ、当該使用料が当該恒久的施設又は固定的施設によって負担されるものであるときは、当該使用料は、当該恒久的施設又は固定的施設の存在する一方の締約国内において生じたものとされる」と規定されている。

事例の場合、中国国内に恒久的施設(工場)を有する場合に該当し、使用料を支払う債務が当該恒久的施設について生じ、かつ、当該使用料が当

該恒久的施設によって負担されるものであることから、当該使用料は、恒久的施設の存在する中国国内において生じたものとされることになる。

したがって、ドイツ法人及び米国法人から内国法人甲に支払われる使用料は、中国の工場で使用され、その工場の課税所得の計算上、その損金に算入されるものであることから、使用料は中国源泉として、中国でも課税されることとなる。

5 外国税額控除の適用

甲社は、内国法人であることから、外国で課された所得に対する税額については、わが国において外国税額控除の方式によりその二重課税の調整がなされる。

6 まとめ

以上をまとめると、債務者主義を採用しているドイツ法人から受領する使用料は、中国、日本及びドイツで三重に課税されることとなる。

三重課税の調整の一つの方式として、日米租税条約の利子に関する所得源泉ルールが参考とされる。日米租税条約第6条(2)(b)でその利子の支払者が一方の締約国の居住者であり、かつ、両締約国以外の国に当該恒久的施設を有する場合において、その利子の支払の基因となった債務が当該恒久的施設について生ずる場合に、当該恒久的施設が利子を負担するときは、その利子は当該恒久的施設が存在する国の源泉から生ずるものとする規定されている。この規定により、日米以外の第三国に存在する恒久的施設に帰属する利子については、第三国源泉所得として、日米両国での源泉地課税を免除することとしている。

これを事例の使用料に当てはめると、債務者主義をとっている国の条項に、この種の規定を導入することにより、ドイツにおける課税についても、当該使用料は中国で生じたものとされ、中国とわが国との二重課税だけとなり、三重課税は避けられることとなる。(税理士 小沢 進)