

国際課税のケース・スタディ

使用料と人的役務提供の対価

〔事例〕

外資系内国法人A社は、日本国内においてコンピュータ機器の販売を営んでいるがその100%を所有する親会社である英国法人B社との間で、トレードマーク、パテントの使用及び技術情報の享受に関し契約を締結し、使用料を支払っている。このたび、この契約の改訂に際し、A社とB社は、技術情報の提供に関しては、原則として、B社において実際に要した人的役務提供の対価をベースに、B社の社員が費消した時間数又は日数に基づいてその対価を算定することとした。この人的役務提供の対価について源泉徴収の必要がないと思われるがどうか。

〔ポイント〕

- 1 親子間の取引であることから移転価格税制の適用があることに留意が必要である。
- 2 人的役務提供の具体的な内容を明確にすることが必要である。
- 3 契約上人的役務提供の対価としてあっても税務上は使用料とされる場合があるので留意が必要とされる。

〔検討〕

1 移転価格税制との関連

英国法人B社は、内国法人A社の国外関連者に該当することからA社とB社との間の使用料の授受及び人的役務提供に関する取引については、移転価格税制（租税特別措置法第66条の4）の規定の適用により、A社の各事業年度の所得金額の算定

とその対価は独立企業間価格によることが必要とされる。

本件の場合、使用料に関する契約の改訂が行われることとなるが、この改訂に伴って人的役務提供の対価についての源泉徴収の問題が提起されている。本件においては、その問題に加えて、移転価格税制の適用に関しても検討が必要とされる。

特に、契約改訂において、その実態が契約改訂前と改訂後において相違がないにもかかわらず、対価の算定方式が変更される場合等においては、その変更についての経済的合理性の説明が必要とされる。移転価格税制においては、契約改訂後に、A社によるB社へのロイヤルティの支払が改訂前に比して多額に算定される場合には、税務上特に問題とされる。

2 使用料に対する課税関係

外国法人が受領する工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式若しくはこれらに準ずるものの使用料は、その対価が、国内において業務を行う者から受領するものであり、かつ、当該業務に係るものは、国内源泉所得とされ、その支払者は、その支払の際に20%の税率による源泉徴収が必要とされる（法人税法第138条第7号、所得税法第212条第1項、同第213条第1項）。

この規定は、いわゆる使用地主義による所得源泉ルールに基づくものである。すなわち、その対価の支払者は、国内において業務を行う者で、かつ、その国内業務に係る使用料とされていることから、その権利の使用の場所が国内であることが、国内源泉所得に該当する要件とされる。

この使用地主義に対応するものとして債務者主

義による所得源泉ルールの決め方があるが、日英租税条約第13条(5)の規定は、債務者主義による所得源泉ルールを定めるものであり、この場合には、その支払者の居住地国が所得の源泉地国とされる。

本件の場合、日英租税条約の規定により債務者主義に基づき内国法人A社が支払う使用料は国内源泉所得とされる。

3 使用料と役務提供の対価との区分

人的役務提供の対価については、その所得の源泉地は役務提供の行われた場所に存することとされている。したがって、本件における人的役務提供が英国その他日本国外の場所で行われた場合には、その対価は国外源泉所得とされ、日本での課税は生じないこととなる。日本での課税がなければ、当然、源泉徴収の問題は生じない。

ところで、本事例においては、契約上は、技術に関する情報の対価は人的役務提供の対価としてその算定を行うこととしているが、この対価が税務上使用料に該当するものか、あるいは人的役務提供の対価に該当するかの判定は、契約内容及びその事実に基づいて判定されることとなる。

実際においても、使用料と人的役務提供の対価の区分が困難なケースも多いことから、次のように通達においてその区分の基準を示している。

所得税基本通達161-24 (図面、人的役務等の提供の対価として支払を受けるものが使用料に該当するかどうかの判定)

「技術等を提供して又は伝授するために図面、型紙、見本等の物又は人的役務を提供し、かつ、当該技術等の提供又は伝授の対価のすべてを当該提供した物又は人的役務の対価として支払を受ける場合には、当該対価として支払を受けるもののうち、次のいずれかに該当するものは法第161条第7号イに掲げる使用料に該当するものとし、その他のものは当該物又は人的役務の提供の対価に該当するものとする。

(1) 当該対価として支払を受ける金額が、当該提供し又は伝授した技術等を使用した回数、期間、生産高又はその使用による利益の額に応じて算定

されるもの。

(2) (1)に掲げるもののほか、当該対価として支払を受ける金額が、当該図面その他の物の作成又は当該人的役務の提供のために要した経費の額に通常の利潤の額（個人が自己の作成した図面その他の物を提供し、又は自己の人的役務を提供した場合には、その者がその物の作成又は人的役務の提供につき通常受けるべき報酬の額を含む）を加算した金額に相当する金額を超えるもの。

(注) 上記により物又は人的役務の提供の対価に該当するとされるものは、通常その図面等が作成された地又は人的役務の提供が行われた地に源泉がある所得となる。

なお、これらの所得のうち国内源泉所得とされるものは、同条第1号、第2号又は第8号に掲げる所得に該当する。」

本件の場合、技術に関する情報は、親会社Bにおける人的役務に基づいて得られるものと考えられ、またその対価の算定も、実際に役務の提供を行った者が本件情報を提供するために要した時間数又は日数ベースに行われることと思われるので、その対価は、使用料ではなく人的役務提供の対価と判定することが妥当と考えられる。ただし、上記通達でみられるように、その対価が、人的役務提供のために要した経費の額に通常の利潤の額を加えた程度のものである場合に限る、とする制約がある。具体的に、いかなる金額が通常の利潤の額とされるかは、實際上困難な面があるかと思われるが、弁護士等の自由職業者の報酬の額や、専門家のサービスの対価が相当高額であることを考慮すると、その対価の算定が役務提供者の時間数又は日数を基準として行われる限り、その金額が常識に高額でない場合には、その対価は使用料でなく人的役務提供の対価とみるべきであるものとする。したがって、この場合には、役務提供地がその対価の所得の源泉地となることから、わが国での課税はなく、源泉徴収の問題も生じない。

(税理士 小沢 進)