

# 国際課税のケース・スタディ

## 外国の駐在員事務所が支払うコンピュータのリース料の課税関係

### 〔事例〕

日本法人甲社の英国及び米国に所在する駐在員事務所は、その業務の遂行のため英国法人乙社及び米国法人丙社からそれぞれコンピュータを賃借し、そのリース料を支払っている。

乙社及び丙社はわが国の国内に恒久的施設を保有していないが、それらのリース料に対してわが国での課税関係は生ずるのか。

### 〔ポイント〕

国内に恒久的施設を保有していない外国法人に国外でコンピュータのリース料を支払う場合に、当該外国法人は、国内に恒久的施設を保有していないため、法人税の課税の問題は発生しない(税法141四)。

したがって、使用料に対する源泉所得税の課税関係について、次の項目を中心に検討する。

- ① 使用料の定義及び所得源泉地
- ② 国内法の使用料の課税関係
- ③ 日英租税条約の適用関係
- ④ 日米租税条約の適用関係

### 〔検討〕

#### (1) 使用料の定義及び所得源泉地

イ わが国の国内源泉所得とされる使用料は、①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もしくはこれらに準ずるもの及び②著作権(出版権及び著作隣接権その他これに準ずるものを含む。)の使用料並びに機械、装

置その他政令で定める用具の使用料のうち、国内で業務を行う者に対するその国内業務に係るものである(所法161七)。なお、これらの使用料の対象となる資産の譲渡についても使用料と同様の課税の扱いを受ける。

機械装置等の使用料については、機械、装置その他政令で定める用具の使用料とされ、政令で、車両、運搬具、工具、器具及び備品と規定している。備品には、美術工芸品、古代の遺物等が含まれる(所令181①、所基通161-27)。

以上のとおり、事例のコンピュータのリース料も使用料の定義の中に含まれることになる。

ロ 使用料の源泉地については、国内において業務を行う者から受ける使用料で当該業務に係るものと規定している。「当該業務に係るもの」とは、国内で業務を行う者に対し提供された資産の使用料で、当該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こととされ、使用地主義を採用している(所基通161-21)。

#### (2) 国内法の使用料の課税関係

イ 国内に恒久的施設を保有していない外国法人は、国内源泉所得の国内での支払の際に20%の税率で所得税を源泉徴収されて、わが国の課税関係が終了する。国内源泉所得とされる使用料が国外で支払われた場合において、その支払者が国内に事務所等を有する場合は、国内で支払われたものと見なされるため、その支払の際に所得税の源泉徴収義務があることになる。納期は通常の場合における支払った月の翌月10日ではなく、翌月の末日まで延長される(所法212①、②)。

ロ 事例の場合、コンピュータのリース料は、使用料の定義には該当するものの、その使用が英国内及び米国内と国外での使用であることから、「当該業務に係るもの」に当たらず、源泉徴収の対象とされる国内源泉所得とはならない。

したがって、国内法の適用上、事例のリース料についての課税関係は生じないこととなる。

### (3) 日英租税条約の適用関係

イ 日英租税条約では、同条約第13条で使用料の定義がされている。所得源泉地については、同条第5項で債務者主義によることを規定している。債務者主義とは、支払者の居住地国（事例では日本）を所得の源泉地とするものである。

租税条約の所得源泉地の規定が、国内法の規定と異なる場合は、租税条約の規定によることとされている（所法162）。

したがって、日英租税条約の適用上は、債務者主義に基づいて国内源泉所得に当たるかどうかを判断することになる。

事例の乙社へ支払うリース料については、支払者が内国法人であり、わが国の居住者であることから国内源泉所得に該当する。リース料は国外で支払われているが、甲社は、内国法人で国内に事務所を有していることから、国内で支払われたものと見なされる。

結論として、甲社は、支払の際に所得税の源泉徴収をしなければいけないこととなる。その場合に、租税条約に規定する10%の軽減税率の適用を受けるためには、あらかじめ所定の届出書の提出が必要とされる。

ロ 以上が駐在員事務所の場合の課税関係であるが、日英租税条約上、英国の恒久的施設とされる支店がコンピュータのリース料を支払う場合は、課税関係が異なる。

すなわち、同条約第13条第5項のただし書で、「ただし、使用料の支払者（一方の締約国の居住者であるかどうかを問わない。）が一方の締約国内に恒久的施設を有する場合において、その使用料を支払うべき債務が当該恒久的施設について生

じ、かつ、その使用料を当該恒久的施設が負担するときは、その使用料は、当該恒久的施設が存在する締約国内で生じたものとする。」と規定している。

支店が支払うリース料については、英国での課税所得の計算上、支店が負担し、損金に算入されることから、支店が存在する英国源泉のリース料となり、わが国での課税関係は生じないことになる。

### (4) 日米租税条約の課税関係

日米租税条約においては、使用料の定義を第14条で規定しているが、コンピュータのリース料等の機械装置等の使用料は、使用料の定義に含まれず、それらを使用料条項ではなく第8条の事業所得条項で規定していることが国内法の規定と大きく異なるところである。

すなわち、コンピュータのリース料については、事業所得の課税原則が適用され、わが国に恒久的施設を有し、それに帰属する場合のみわが国で課税されることになる。

事例の場合、丙社は、わが国に恒久的施設を保有していないことから、わが国での課税関係は発生しないことになる。

### 【結論】

国外で支払う駐在員事務所を使うコンピュータのリース料については、使用料について使用地主義をとる国内法の規定の適用がある場合、また、租税条約において使用地主義を採用している場合には、所得税の源泉徴収課税はない。

租税条約で債務者主義を採用している国の法人に支払う場合は、所得税の源泉徴収義務が発生することになるが、恒久的施設とされる支店が支払う場合は、支店所在地の源泉所得とされわが国での課税関係が生じない。

米国については、使用料条項ではなく事業所得条項が適用され、わが国に恒久的施設がない場合課税関係は生じない。

（税理士 小沢 進）