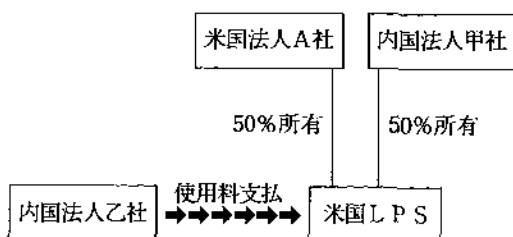


## 国際課税のケース・スタディ

### 外国パートナーシップへ支払う使用料への租税条約の適用

#### 〔事例〕

米国法人A社と内国法人甲社の2社は、共同して米国にリミテッド・パートナーシップ（以下「米国LPS」という。）を設立し、A社が、ジェネラル・パートナー、甲社が、リミテッド・パートナーとなった。この米国LPSの目的は、無形資産の開発であり、それぞれの出資割合は、A社が50%、甲社が50%である。米国LPSは、無形資産の開発に成功し、内国法人乙社と当該無形資産の使用許諾に関するライセンス契約を締結した（以上の関連については以下の図を参照）。



乙社は、ライセンス契約に基づいて使用料を米国LPSに支払ったが、この使用料に関する租税条約の適用はどのようになるのか。

#### 〔ポイント〕

- 1 租税条約適用の概要
- 2 租税条約の適用を受けるための手続き
- 3 租税条約適用の要件

#### 〔検討〕

##### 1 租税条約の適用の概要

わが国の国内法では、非居住者の所得に係る源泉徴収の税率は20%（所法213）である。また、日米租税条約の使用料の限度税率は10%（日米租税条約第14条）であり、わが国は、国内法である租税条約実施特例法第3条の2の規定により、租税条約の適用となる投資所得に係る所得税の税率は、租税条約に定める限度税率とされている。したがって、租税条約の適用のある場合、当該使用料に係るわが国の源泉徴収の税率は、租税条約に定める限度税率である10%ということになる。

##### 2 租税条約の適用を受けるための手続き

使用料に係る租税条約の適用を受けるのであれば、その手続きには、「租税条約に関する届出書（様式3）」の提出が必要である。当該届出書は、源泉徴収義務者が、作成して提出するのではなく、当該使用料所得の受領者が、正副2部作成し、使用料の支払者に提出し、使用料の支払者は、その正本を最初に使用料の支払をする前日までにその支払者の所轄税務署長に提出することになる（租税条約実施特例法省令第2条）。

##### 3 租税条約適用の要件

租税条約の適用は、条約相手国の居住者を適用対象者として、その居住者に対するわが国の

租税を軽減することになることから、本事例のポイントは、米国 LPS が、日米租税条約に規定する条約相手国の居住者に該当するかどうかである。仮に、本事例の使用料を米国法人 A 社がそのすべてを受け取るのであれば、米国法人 A 社は、日米租税条約第 3 条（居住者の定義）(2)(a)に定める米国法人であり、上記の租税条約の適用を受けるための手続きを行うことで、わが国における源泉徴収税額は、日米租税条約に定める使用料の限度税率である 10% を適用して算定されることになる。また、租税条約は、自国の居住者（本事例では内国法人甲社）に対して、わが国の租税を軽減するには機能しないのである。これらの点に関しては、租税条約の適用関係は明確であるが、パートナーシップ（以下「PS」という。）については、租税条約の適用対象者であるのか否かの検討が必要である。

PS は、法的に法人に類似した組織であるが、法人でないことは米国の法令により明らかであり、また、米国税法の適用上、PS は、原則として、PS が納税者となることはなく、PS の損益は、その構成員であるパートナーの段階で課税を受けることになる。

日米租税条約における米国居住者の定義（第 3 条(2)）は、米国の法人又は米国の租税に関し米国における居住者とされるその他の者（法人又は米国の法令により法人として取り扱われる団体を除く。）を規定している。

また、OECD モデル租税条約（第 4 条）は、一方の締約国の居住者とは、当該一方の国の法令の下において、住所、居所、事業の管理の場所その他これらに類する基準により当該一方の国において課税を受けるべきものとされる者を

いう、と規定している。

したがって、租税条約の適用対象者は、その居住地国において、居住者として課税を受けている者と考えることができる。そのような理解を前提として、本事例を考える場合、米国において居住者として課税を受けているのは、米国法人 A 社であり、A 社が、日本から支払われる使用料の受益者となる限りにおいては、租税条約の適用があるものと考えることができる。

では、米国 LPS に出資している内国法人甲社の持分に相当する使用料の課税はどうなるのかという問題が残ることになる。米国 LPS の存在を無視して、内国法人である乙社が、内国法人甲社に対して使用料を支払ったのであれば、わが国の所得税法上、源泉徴収は発生しない（所法 174）。また、法人税からの所得税額の控除（法 68）は、所得税法第 174 条各号に規定する課税標準に課される所得税額であることから、仮に、当該使用料に国内法又は租税条約のいずれかに基づいて課税を行った場合、内国法人甲社を当該課税から救済する方法はないことになる。

## 〔結 論〕

当該使用料のうち、米国法人 A 社の受領相当額にあたる金額（50% 部分）について、租税条約の限度税率の適用があり、残りの 50% については、源泉徴収課税がないものとする。その場合、源泉徴収義務者は、適正な租税条約の届出書を提出することが肝要であり、当該届出書は、真の受領者である者（租税条約適用上の居住者）が作成すべきであり、PS 名で提出された場合、租税条約の限度税率の適用が受けられないおそれがある。（税理士 小沢 進）