

## 国際課税のケース・スタディ

### 日本・インド租税条約第12条（使用料及び技術上の役務に対する料金）の規定の適用関係

#### 〔事例〕

当社は娯楽用ビデオのソフトを開発する内国法人であるが、このたび、インドに現地法人を設立するため、その事前調査としてインドのコンサルティング会社に、インドでの事業遂行に伴う種々の問題点につきその調査を依頼し、その対価として500万円支払うこととなった。

500万円の対価は、当該インド法人の職員でインドにおいてこの調査に従事するコンサルタント、弁護士、会計士等の時間ベースによる報酬額を合計したものである。

国内法の規定によれば、このような人的役務の提供の対価は、その役務の提供の場所がすべて国外であることからわが国での課税はないものと思われるが、日本・インド租税条約第12条の規定において「技術上の役務に対する料金」についても一般の使用料と同様にその支払者が日本法人である場合には、日本で源泉徴収課税が行われることとされている。

この技術上の役務にはコンサルトの役務が含まれているので、今回のインド法人への支払いについて源泉徴収の必要があるのかどうかご教示願いたい。

#### 〔ポイント〕

- 1 外国法人が行う人的役務の提供に関する国内源泉所得の規定について
- 2 日本・インド租税条約第12条（使用料及び技術上の役務に対する料金）の規定について
- 3 租税条約の一般原則とされているプリザベーションクローズについて
- 4 租税条約に定める国内源泉所得と国内法で定める国内源泉所得の範囲が異なる場合について

#### 〔検討〕

- 1 外国法人が行う人的役務の提供に関する国内源泉所得の規定について

法人税法第138条第2号の規定により、「国内において人的役務の提供を主たる内容とする事業で政令で定めるものを行う法人が受ける当該人的役務の提供に係る対価」は国内源泉所得とされている。

ここで政令で定める事業については、法人税法施行令第179条の規定により次のようにその事業の範囲が定められている。

- ① 映画若しくは演劇の俳優、音楽家その他

の芸能人又は職業運動家の役務の提供を主たる内容とする事業

② 弁護士、公認会計士、建築士その他の自由職業者の役務の提供を主たる内容とする事業

③ 科学技術、経営管理その他の分野に関する専門的知識又は特別の技能を有する者の当該知識又は技能を活用して行う役務の提供を主たる内容とする事業（機械設備の販売その他事業を行う者の主たる業務に附随して行われる場合における当該事業及び法人税法第141条第2号（外国法人に係る法人税の課税標準）に規定する建設、すえ付け、組立てその他の作業の指揮監督の役務の提供を主たる内容とする事業を除く）

本事例においては、インド法人は、その役務提供をすべてインド国内で行うこととしているので、法人税法第138条第2号に規定する国内において人的役務を主たる内容とする事業を行う法人に該当することはない。

したがって、国内法によれば当該インド法人が受領する500万円の対価は国外源泉所得とされわが国での課税はないこととなる。

## 2 日本・インド租税条約第12条（使用料及び技術上の役務に対する料金）の規定について

日本・インド租税条約第12条の規定の適用を受ける対価については、20%の限度税率が適用され、その対価についての所得源泉ルールは、いわゆる債務者主義によることとされている。

同条において規定の対象とされる対価は、使用料及び技術上の役務に対する料金とされ、使用料及び技術上の役務に対する料金について同

条第3項及び第4項においてそれぞれ定義がなされている。すなわち、「技術上の役務に対する料金」とは、技術者その他の人員によって提供される役務を含む経営的若しくは技術的性質の役務又はコンサルタントの役務の対価としてすべての支払金（支払者のその雇用する者に対する支払金及び第14条に定める独立の人的役務の対価としての個人に対する支払金を除く。）をいう、とされている。文言上「経営的若しくは技術的性質の役務」あるいは、「コンサルタントの役務」といった抽象的な用語が用いられており、その解釈に当たってはその指針となるべき通達等の扱いが明示されるべきであるが、そのようなものがないことから、それなりに文理解釈に基づいて本件の対価が「技術上の役務に対する料金」に該当するか否かを決定することになろう（文理解釈によれば、本件の支払いの対価は技術上の役務に対する料金に該当するものと思われる）。

## 3 租税条約の一般原則とされているプリザベーションクローズについて

日米租税条約第4条第2項の規定は、次のとおり規定されているが、この規定は、プリザベーションクローズといわれるもので、一般に租税条約においてこのような規定が設けられていない場合であっても、租税条約における課税上の一般原則としてこの原則の適用を考慮すべきものといわれている（日韓租税条約第5条第3項においても同趣旨の規定が設けられている）。「日米租税条約第4条第2項

この条約の規定は、次のものによって現在又は将来認められる非課税、免税、所得控除、税額控除その他の租税の減免をいかなる態様にお

いても制限するものと解してはならない。

- (a) 一方の締約国が課する租税の額を決定するにあたって適用される当該一方の締約国の法令
- (b) 両締約国の間の他の協定」

この規定の趣旨は、租税条約の目的からして条約の締結によって国内法の規定による課税を上回る課税が行われることはないとするものである。

本件の場合、仮に当該対価について課税が行われるとすれば、結果として租税条約の締結によって、国内法によれば課税がないものが新たに課税されることとなることから、この課税の一般原則であるプリザベーションクローズに反するものではないかとする問題が提起される。

ただし、次に述べる所得源泉ルールが租税条約の規定と国内法の規定とが相異なる場合には、租税条約の規定に基づいて国内源泉所得の該当の有無が判定され、その結果、個々の納税者の課税において国内法によれば課税がない場合に租税条約の規定に基づく課税が生ずることもあり得るが、このような所得源泉ルールの置き換えによる課税は、プリザベーションクローズに抵触するものではないといわれている。

#### 4 租税条約に定める国内源泉所得と国内法で定める国内源泉所得の範囲が異なる場合について

法人税法第139条において租税条約に異なる定めがある国内源泉所得について次のように規定している。

「日本国が締結した所得に対する租税に関する二重課税防止のための条約において国内源泉所得につき前条の規定と異なる定めがある場合には、その条約の適用を受ける法人については、

同条の規定にかかわらず、国内源泉所得は、その異なる定めがある場合に限りにおいて、その条約に定めるところによる……。」

したがって、インド法人の受領する対価が日本・インド租税条約第12条に規定する「技術上の役務に対する料金」に該当する場合には、同条第6項に規定する所得源泉ルールにより、いわゆる債務者主義に基づくこととされるので、国内法で定める所得源泉の規定と異なることとなる。この場合には、租税条約に定める所得源泉ルールによることとなるので、本件のように日本法人が支払う対価は日本の国内源泉所得とされる。

なお、人的役務の提供の対価に係る所得源泉ルールは、その役務提供地国に所得の源泉があるとするのが、国際的に確立された原則と思われるが、人的役務提供のうち特定のものにせよ、所得源泉ルールとして債務者主義を採用ことは異例のものと思われる。

(税理士 小沢 進)