

## 日印租税条約の使用料所得課税

### 1 日印租税条約の改正

財務省は、平成18年2月24日に日印租税条約を改正する議定書（以下「新条約」という。）の署名が行われたことを公表したが、この議定書は平成18年6月28日に発効した。

最初の日印租税条約は、昭和35年に締結されて発効しているが、その後、平成元年に最初の日印租税条約は全文改正されている（以下、平成元年改正条約を「旧条約」という。）。

今回の改正は、平成17年1月に日本とインドの財務大臣が会談した際に、両国の経済関係を強化するために、日印租税条約を改正すべきであるとの考えで一致したことから条約交渉が開始され、平成17年10月に改正交渉の基本合意をしている。そして、冒頭に述べたように平成18年2月24日に改正の署名が行われたのである。

今回の改正内容は、配当所得、利子所得、使用料及び技術上の役務に対する料金に対する限度税率を旧条約よりも引き下げて、その限度税率をいずれも10%に引き下げている。さらに、これまでの日印租税条約では、両政府間で合意したもので、インドの経済開発を促進するための特別の奨励措置により減免された税額は日本でみなし外国税額控除の適用を受けることができると規定していたが、今回、インド側と意見が一致して廃止することになった。

以上のことから、日本とインドの間における投資所得に係る取引が日印租税条約の適用となるのであれば、新条約の限度税率が適用される

場合、源泉徴収される税額が軽減されることになる。

### 2 日印租税条約の使用料所得条項の特徴

新条約では、配当所得、利子所得、使用料所得等の限度税率は引き下げられているが、それ以外の箇所は、改正されていない。したがって、日印租税条約第12条の「使用料及び技術上の役務に対する料金」については、限度税率を除いてその他の規定は、新条約と旧条約は同じということになる。なお、日印租税条約における使用料所得条項は、平成元年3月に改正の署名が行われた旧条約において初めて規定されたものである。

日印租税条約第12条第2項の規定は、「第1項の使用料及び技術上の役務に対する料金に対しては、これらが生じた締約国においても、当該締約国の法令に従って租税を課することができる。その租税の額は、当該使用料及び技術上の役務に対する料金の受領者が当該使用料及び技術上の役務に対する料金の受益者である場合には、当該使用料及び技術上の役務に対する料金の額の20%を超えないものとする。」となっているが、新条約では、限度税率が10%に引き下げられている。

同条第3項の「使用料」の定義は、「文学上、美術上若しくは学術上の著作物（映画フィルム及びラジオ放送用又はテレビジョン放送用のフィルム又はテープを含む。）の著作権、特許権、商標権、意匠、模型、図面、秘密方式若しくは

# Topics of International Taxation

秘密工程の使用若しくは使用の権利の対価として、又は産業上、商業上若しくは学術上の経験に関する情報の対価として受領されるすべての種類の支払金等をいう。」と規定され、他の租税条約と同様である。

同条第4項に「技術上の役務に対する料金」の定義規定がある。ここでは、「技術上の役務に対する料金」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役務の対価としてのすべての支払金で、雇用関係に基づく給与等及び自由職業所得に該当するものはこれに含まれない、と規定されている。

使用料及び技術上の役務に対する料金に係る所得源泉ルールは、日印租税条約第12条第6項に、「使用料及び技術上の役務に対する料金は、その支払者が一方の締約国又は当該一方の締約国の地方政府、地方公共団体若しくは居住者である場合には、当該一方の締約国内において生じたものとされる。(以下略)」と規定されている。すなわち、日印租税条約における使用料及び技術上の役務に対する料金の所得源泉ルールは、債務者主義ということになる。

以上のことから、日印租税条約の使用料所得条項の特徴は、使用料の定義ではなく、同条第4項にある「技術上の役務に対する料金」という規定があることである。したがって、第3項に規定のある使用料と第4項に規定のある「技術上の役務に対する料金」は、第6項に規定する所得源泉ルールに従って課税されることになる。

### 3 日印租税条約の使用料所得条項の適用

簡単な例により説明すると、例えば、内国法人が、インドにあるソフトウェア会社（以下

「インド法人」という。）の高い技術力と妥当な価格を知りソフトウェアの開発を依頼してその対価を支払ったとする。なお、この内国法人は、インド国内に支店等の恒久的施設を有していないとする。

この事例は、内国法人がインド法人に対してソフトウェアの開発を委託してその対価を支払う取引ということになる。この対価は、インドにおいて提供された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、に該当するものと考えられる。

この場合、この所得は、その対価の支払が行われる国である日本国内において生じたものとして、日本において課税の対象となる。

我が国の国内法は、使用料の所得源泉について権利等の使用する場所を基準とする使用地主義であり、日印租税条約の規定のように使用料の所得源泉が支払者の所在地にあるとする債務者主義である場合、所得源泉地の置き換え規定（所法162）により租税条約に規定する債務者主義に置き換えられることになろう。

### 4 新日印租税条約の適用

源泉徴収される租税についての適用は、改正議定書が平成18年6月30日までに発効したことから、平成18年7月1日以降に租税を課される額となる。上記事例の内国法人は、源泉徴収義務者になることから、この適用に注意が必要となろう。

中央大学商学部教授

矢内 一好