

所得源泉置換規定廃止論

1 所得源泉置換規定の概要

所得税法第162条及び法人税法第139条には、「租税条約に異なる定めがある場合の国内源泉所得」という見出しがあり、「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限りにおいて、その条約に定めるところによる。(以下略)」という規定である。

この条文は、国内法における国内源泉所得(所法161, 法法138)の所得源泉ルールが、租税条約に定めるルールと異なる場合は、租税条約に定める所得源泉ルールに置き換えることで国内源泉所得を判定するという規定である。

2 租税条約があると税負担が重くなる事例

事例として、内国法人が外国(仮にA国とする)に子会社等を設立して事業展開を図りたいと計画したとする。内国法人は、A国における事業に関連する状況を調査するために、社員数名をその国に派遣して事務所を設置して調査連絡活動等に従事させる。このような営利活動を行わず、調査等に専念するために滞在する者の事務所を駐在員事務所といい、租税条約あるいは国内法において、事業を行う一定の場所である恒久的施設には該当せず、準備的補助的活動という範疇に入り、A国において課税関係が生じないことになっている。

このA国に所在する内国法人の駐在員事務所がコンピュータ等の事務機器等をA国法人から

賃借する。この事務機器等の賃借料(リース料)は、租税条約に規定のある「産業上、商業上若しくは学術上の設備の使用若しくは使用の対価」に該当し使用料に含まれる。したがって、設備等のリース料は、使用料所得として所得源泉地国において源泉徴収課税が行われることになる。

多くの国が租税条約の締結に際して模範としているOECDモデル租税条約では、1992年の改正において、使用料所得条項から設備等の文言を削除している。我が国が締結している租税条約例では、最近締結した条約例を中心として、対米国、英国、オーストラリア、スイス(改正)、ブルネイ、クウェート、タイ、ノルウェー、フランス租税条約にこの規定がない。

3 リース料に関する課税関係

使用料所得については、2つの所得源泉ルールがある。1つは、使用料所得発生地の基因となる権利等を使用する場所に所得源泉地があるとする使用地主義で、他の1つは、その使用料の支払者の所在地国に所得源泉地があるという債務者主義である。前者は、日本の国内法である。

法人税法第138条第7号(使用料)の規定は次のとおりである。

「国内において業務を行う者から受ける次に掲げる使用料又は対価で当該業務に係るもの
イ 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又はその譲渡による対価
ロ 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。)の使用料又はその譲渡による対価

Topics of International Taxation

ハ 機械、装置その他政令で定める用具の使用料

すなわち、国内法における使用地主義では、国外において業務を行う者から受ける使用料は国外源泉所得ということになる。

債務者主義を規定している租税条約では、使用料は、その支払者が一方の締約国の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、と規定されている。したがって、租税条約が債務者主義を規定している場合、国内法と所得源泉ルールが異なることから、本論冒頭に引用した所得税法第162条あるいは法人税法第139条の規定により、所得源泉ルールが使用地主義から租税条約に定める債務者主義に置き換わって国内源泉所得を判定することになる。日本とA国との間に租税条約が締結されていて、その租税条約における規定が債務者主義であれば、駐在員事務所を有している内国法人がリース料をA国法人（日本に恒久的施設がない外国法人等）に支払うことになることから、A国法人が取得するリース料の所得源泉地は、日本ということになる。そして、租税条約に定める使用料の限度税率による課税が行われることになる。

以上のことを踏まえて、上記2の事例の課税関係を検討すると次の4つに分けることができる。

- ① A国と日本との間に租税条約が締結されていないならば、日本の国内法の適用となる。
- ② A国と日本との間に租税条約が締結されているが、その租税条約に使用料の所得源泉地が明示されていないため（対アイルランド、スペイン、ニュージーランド租税条約）、国内法の適用となる。
- ③ 使用料の定義に設備の対価等を含まないあるいは使用料所得が条約免税である租税条約（対米国、英国、オーストラリア、スイス（改正）、ブルネイ、クウェート、タイ、ノルウェー、フランス、オランダ（改正）租税条約）は課税関係が生じない。

④ 租税条約の規定が債務者主義であるために、日本において課税関係が生じる。

すなわち、上記の①から④までの分類のうち、日本において課税関係が生じるのは、④の場合である。結果として、上記①のように、租税条約が締結されていないならば日本において課税関係が生じなかったのに対して、④では、租税条約に基因して課税が生じる結果となった。

4 今後の課題

上記3における課税は、表面的には、租税条約の存在に基因して日本における税負担が増加する結果になっている。しかしながら、租税条約の本来の役割は、所得源泉地国において税負担を減免することであり、租税条約の適用により税負担を増加させることではない。

上記2及び3の記述を整理すると、A国駐在員事務所のリース料について、日本とA国との間で租税条約が締結されていないならば、日本の国内法の規定の適用となり、その使用地が国外であることから日本における課税はないことになる。A国と日本との間に租税条約が締結されていて、使用料に係る所得源泉ルールが債務者主義である場合、日本における課税が生じることになる。しかし、この課税は租税条約により税負担が増加することにはならない。その理由は、国内法に所得源泉置換規定があり、租税条約に定める債務者主義を国内法における規定と置き換えて適用するからである。現状における本事例の解決策は、租税条約を改正して、使用料所得の限度税率をゼロとするか、あるいは使用料の定義を現行のOECDモデル租税条約と同様にするか、所得源泉置換規定を廃止するかである。国内源泉所得における所得源泉ルール全体を見直す中で、所得源泉置換規定を廃止する時期に来たのではないかと思われる。

中央大学商学部教授

矢内 一好