

Vol.84

今回は 国際源泉所得税

相談事例
紹介

会員相談室

伊熊 清 (江戸川北支部・面接)



電話相談

受付 午前10時～11時50分
時間 午後 1時～ 2時40分

03-3354-8520



事前予約

面接相談・随時相談

03-5919-7157

※ご利用の際は、事前に東京税理士会ホームページ(会員専用ページ)の「会員相談室のご案内」をご覧ください。

海外で支払っている車両等の使用料について

事例

内国法人である当社は大韓民国(以下「韓国」という。)に進出するにあたり、まず駐在員事務所を設け市場調査等を行おうと考えている。そこで車両や事務機器を現地の会社から借りる予定であるが、その使用料に対して源泉所得税を徴収し、日本に納付する必要があると聞いたが正しいでしょうか。

回答

所得税法上では国内で生じたものではないので源泉徴収を要しない。しかし、韓国との租税条約が優先するので、韓国での駐在員事務所が恒久的施設に該当すれば源泉所得税の徴収を要しないが、恒久的施設に該当しなければ源泉徴収しなければならない。

検討

1 はじめに

非居住者等に対する源泉徴収については馴染のない方が多いと思うので、基本的な考え方を踏まえて検討していこうと思う。

まず国内法の規定はどのようになっているか検討することになるが、非居住者等に対する源泉徴収については受け取る側の国との間に租税条約があるかどうかにより重要になってくる。それは国内法と異なる定めが租税条約にある場合、租税条約が優先する(所法162)からである。そこで、まず国内法を検討し、次に租税条約の基礎的な事項を検討する。さらに実務上の問題点として税務調査で指摘があった場合の処理や租税条約に関する届出書等の手続面も説明していこうと思う。

2 国内法について

車両や事務機器の使用料はまず所得税法第161条第1項第7号をみると「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業務に係るもの」とあり、次に掲げる使用料として同項ハには「機械、装置その他政令で定める用具の使用料」と規定している。そこで所得税法施行令第284条第1項をみると「法第161条第7号ハに規定する政令で定める用具は車両、運搬具、工具、器具及び備品とする。」とあり、車両や事務機器の使用料は国内源泉所得の中でいわゆる使用料に該当することがわかる。所得税法第161条は受け取る側の所得についての規定である。これが源泉徴収の対象になるかについては所得税法第212条第1項をみると「非居住者に対し国内において第161条第1号の2から第12号までに掲げる国内源泉所得の支払をする者又は外国法人に対し国内において同条第1号の2から第7号まで若しくは第9号から第12号までに掲げる国内源泉所得の支払をする者は、その支払の際これらの国内源泉所得について所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月10日までにこれを国に納付しなければならない。(途中括弧等省略)」とある。したがって、車両や事務機器の使用料は同条第7号に該当するから、支払の際所得税を徴収しなくてはならない。ただし、これはあくまでも使用料が日本国内で生じた場合である。事例は韓国で生じた使用料であるから、国内法では源泉徴収の対象にはならない。そこで次に租税条約を検討する必要がある。

3 租税条約について

韓国との間には租税条約を交わしている。租税条約第12条第3項によると「産業上、商業上若しくは学術上の設備の使用の対価」が使用料に該当すると規定している。車両はこの設備に該当するのであろうか。設備という

と通常の日本語の使われ方から車両は該当しないのではないかとと思われるが、これは英語のequipmentの日本語訳である。この単語の意義は日本語のいわゆる設備よりも広く使用されており車両も含まれると扱われている。

4 債務者主義について

租税条約が優先するといっても、たとえば韓国との租税条約では使用料の対象として第12条第3項に「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」とあり、情報に対する対価もいわゆる使用料として扱っている。国内法では所得税基本通達161-22により情報・調査、検査等の対価はいわゆる使用料としては扱っていない。このように国内法の規定を超える、いわゆる課税の強化になるものまでは適用しないという考え(プリザベーションクローズやセービングクローズ)があり、たとえ租税条約で情報に対する使用料が課税の対象になっていても、国内法の課税の強化になるものまでは優先させず課税の対象にしていない。

本事例の場合も国内法では課税の対象とはならないものを課税の対象とするのは、課税の強化となり国内法に優先しないのではないかという疑問が生じる。

この点について韓国との租税条約をみると第12条第4項で「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、当該一方の締約国において生じたものとされ」とあり、本事例では支払者が日本の居住者であるので、一方を日本と置き換えれば、たとえ韓国国内での使用料であっても日本国内で生じたものとされるのである。韓国との租税条約で「者」には個人、法人及び法人以外の団体も含むとしている。

そこで、この規定は先程の情報の対価の場合と異なり、使用地についての読み替え規定である。したがって、日本国内で生じたものと置き換えるので、国内法で規定しているいわゆる使用料として扱うことになり、源泉徴収の対象になる。これがいわゆる債務者主義というものである。日本は使用地主義を採用しているが、ほとんどの国が債務者主義を取り入れている。

この債務者主義にはただし書きがあり、これが重要である。これについては次に説明する。

5 韓国に支店等の恒久的施設を有する場合

租税条約の第12条第4項に「ただし、使用料の支払者が一方の締約国内に恒久的施設を有する場合において、当該使用料を支払う債務が当該恒久的施設について生じ、かつ、当該使用料が当該恒久的施設によって負担されるものであるときは、当該使用料は恒久的施設が存在する当該一方の締約国内において生じたものとされる。」とある。事例のように韓国にあるのが駐在員事務所ではなく支店等のような恒久的施設の場合は韓国が一方となるので、この使用料は韓国で生じたものとなり国内での課税の対象にはならない。駐在員事務所が営業活動を行っており、韓国に法人税の申告をしていれば、恒久的施設とみなし源泉徴収は要しない。事例のように営業活動はなく市場調査を行っている駐在員事務所は恒久的施設に該当せず、韓国で法人税の申告義務はないであろうから使用料の支払の際源泉徴収をしなくてはならない。なお、中国の場合は駐在員事務所に対しても、一定の条件を満たす駐在員事務所に対して課税している場合がある。課税の方法の一つとして経費の支

出額をもとに課税所得を算出し、外国企業所得税を課している場合もある。この税金を納付している駐在員事務所は恒久的施設に準ずるものとして、ただし書きに該当し源泉徴収の対象にはならないと思う。

6 実務上の問題点

駐在員事務所が恒久的施設に該当しない場合源泉徴収をしなければならないので、たとえば御社に税務調査があり源泉徴収もれの指摘があった場合法人の処理も問題となってくる。一般的には源泉徴収額を使用料から差し引いて支払うものだから、未収金で処理するかという問題が生じる。使用料を受け取る側の源泉徴収に対する認識がない場合が多く、ましてや契約書等で源泉徴収についての規定はなく源泉徴収できないといった事例が多い。このような場合は未収金の処理は難しく、グロスアップ計算による税額の納付となるであろう。

また、車両だけの使用料でなく運転手付きで使用料を支払っている場合もある。運転手に対する対価は人的役務であるから課税対象にはならない。運転手付きの車両を借りる時は明確に区分して契約を交わした方が良いと思う。

7 国外での支払の場合の納付の期限の特例

使用料が本社からの送金ではなく、韓国の駐在員事務所での支払いの場合は所得税法第212条第2項により納付期限は支払の翌月10日ではなく翌月末日となる。納付書の摘要欄に「所得税法第212条第2項該当分」と記載しておくとうい。

8 租税条約に関する届出書について

韓国の租税条約では使用料に対する税率は10%と軽減されているのだから、あえて「租税条約に関する届出書」を提出する必要はなく、20%ではなく10%を適用してよいのではないかと疑問もあるであろう。これは「租税条約等実施特例法の施行に関する省令」の中に規定されている。使用料に関する所得税の軽減や免除の届出については、同省令第2条の5で最初の支払いを受ける日の前日までに源泉徴収義務者を經由して、当該源泉徴収義務者の納税地の所轄税務署長に提出しなければならないと規定している。税務調査で源泉徴収もれを指摘された場合は「租税条約に関する届出書」は提出していない。しかし、この規定は免除証明書の提示のような効力規定とは異なり手続に関する規定である。支払の前日までに届出がなくても後日届出があれば「租税条約に関する源泉徴収額の還付請求書」という請求書があり、これにより軽減分や免税分は還付される。

9 まとめ

海外における使用料は源泉徴収に関係ないと思っている方が多くいたので今回事例として検討した。海外支店等恒久的施設の場合は課税の問題がないが、営業活動を行っていない駐在員事務所の場合は国によって異なるが上記の検討事項に注意してもらいたい。

注) 内容は、平成28年2月22日現在の法令等に基づいています。

本事例紹介は、会員の業務上の諸問題解決支援の一環として掲載しています。文中の税法の解釈等見解にわたる部分は、執筆者の私見(参考意見)です。実際の申告等税法の解釈適用に当たっては、会員ご本人の責任において行ってください。