

駐在員事務所が支払う社用車の課税関係

税理士 高山 政信

〔事実関係〕

内国法人A社は、中国と豪州に駐在員事務所を有している。各事務所で現地のリース会社に支払う社用車の支払について、わが国において所得税及び復興特別所得税（以下、「所得税等」という。）の源泉徴収が必要なのか。

なお、それぞれの国で社用車をレンタルしている法人は、わが国に恒久的施設を有していない。

〔ポイント〕

使用料について国内法は使用地主義、租税条約によっては債務主義に変更されているが、外国に所在する駐在員事務所が直接現地のリース会社に支払う社用車のリース料について所得税等の源泉徴収義務があるかどうかについて、次の項目に分けて検討する。

- 1 国内法の使用料の課税関係
- 2 日中租税条約の適用関係
- 3 日豪租税条約の適用関係

〔検討〕

1 国内法の使用料の課税関係

(1) 使用料の意義

国内源泉所得に該当する使用料とは、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をいう（所法161十一）。

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

ハ 機械、装置その他政令で定める用具の使用料

(2) 使用料についての使用地主義

国内において業務を行う者の当該業務に係るものをいうと規定していることから、使用料の範囲を国内での使用に限定する使用地主義によるものといわれている。

一方、使用料の使用する場所の如何をとわず、居住者（内国法人を含む。以下同じ。）が支払った場合はその居住者の居住地国で使用料が発生したものとする債務者主義がある。わが国が締結する殆どの租税条約では、債務者主義が採用されている。

(3) 社用車のリース料は、使用料なのかレンタル事業による所得なのか

使用料の範囲には、上記(1)ハに規定する動産等の使用料も含まれることから国内で使用する社用車のリース料は国内源泉所得とされる使用料の範囲に含まれることになる。

過去のOECDモデル租税条約では、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権利の対価として支払われるものが使用料の定義に含まれていたが、最近のモデル租税条約では、それらの用語が削除されている。それらの対価は、事業所得条項で考慮することになると考えられ、その国に恒久的施設がない場合は、非課税とされることになる。

(4) みなし国内払の適用

国内源泉所得の支払が国外において行われる場合において、その支払をする者が国内に住所

若しくは居所を有し、又は国内に事務所、事業所その他これらに準ずるものを有するときは、その者が当該国内源泉所得を国内において支払うものとみなして、源泉徴収の規定が適用される。この場合において、翌月10日まで税務署への納付義務があるものが、国外で支払われるとの事情を考慮して、翌月末日までにその納付義務が延ばされている（所法212②）。

2 日中租税条約の適用関係

日中租税条約は、昭和59年に発効したもので、旧OECDモデル租税条約に準拠したものである。同条約の12条3項で、使用料について次のとおり規定している。

「3 この条において、「使用料」とは、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、秘密方式若しくは秘密工程の使用若しくは使用の権利の対価として、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権利の対価として（下線は筆者）、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するすべての種類の支払金をいう。」

以上によれば、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権利の対価としてのものには、社用車のリース料も含まれることになる。

同条5項では、支払者の国において使用料が生ずることと規定する債務者主義を採用していることから、中国の駐在員事務所が支払う社用車のリース料は、国内源泉所得ということになる。

なお、A社は、内国法人で国内に事業所を有していることから、中国の駐在員事務所が社用車のリース料を中国で支払ったものであるが、所得税法212条2項により、国内で支払われたものとみなされ、A社は、当該リース料について源泉徴収をしなければならないことになる。

3 日豪租税条約の適用関係

日豪租税条約は、平成20年に発効したもので

最近改訂して締結したものである。同条約12条3項では、次のとおり規定している。

「3 この条において、「使用料」とは、次の(a)から(e)までに掲げるものの対価としての支払金又は前渡金（定期的であるか否か及びその名称又は計算方法を問わない。）をいう。

- (a) 著作権、特許権、意匠又は模型、図面、秘密方式又は秘密工程、商標権その他これらに類する財産又は権利の使用又は使用の権利
- (b) 学術上、技術上、産業上又は商業上の知識又は情報の提供（下線は著者）
- (c) (a)に規定する財産若しくは権利若しくは(b)に規定する知識若しくは情報に付随する支援又はこれらを活用し、若しくは享受するための支援の提供
- (d) 次の(i)又は(ii)に掲げるものの使用又は使用の権利
 - (i) 映画フィルム
 - (ii) テレビジョン、ラジオその他の放送に関連して使用されるフィルム、音声又は映像のテープ又はディスクその他の画像又は音の再生又は送信の手段
- (e) この3に規定する財産又は権利の使用又は提供の制限（全部であるか一部であるかを問わない。）

以上によれば、学術上、産業上又は商業上の設備は、使用料の定義には含まれていないことになる。社用車をレンタルした法人は、豪州で事業を行っており、わが国の国内に恒久的施設を有していないことから、事業所得条項も適用されないこととなる。

4 まとめ

旧OECDモデル租税条約に準拠している日中租税条約が適用される中国での駐在員事務所の社用車については、国内源泉所得の使用料として源泉徴収義務があることになる。一方、最近のOECDモデル租税条約に準拠している日豪租税条約が適用される豪州の駐在員事務所の社用車については、事業所得条項が適用され、レンタル会社がわが国に恒久的施設を有していないことから非課税となる。