

# Q&A

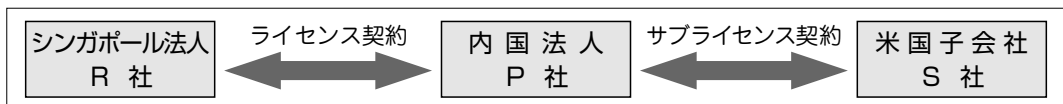
## 疑問相談

### 国際課税（法人税・源泉所得税）

#### ライセンス使用料の国内法・租税条約における取扱い

**Q** 内国法人P社は、シンガポール法人R社との間で、ソフトウェアAの使用許諾に係るライセンス契約を締結し、当事業年度にライセンス使用料5億円を支払いました。この使用許諾に係る期間は、当事業年度期首から5年間となります。一方で、P社は、米国子会社S社とソフトウェアAの使用許諾に係るサブライセンス契約を結び、S社がソフトウェアAを使用して、新たにソフトウェアBに係るプログラム開発を行う予定となっています。

この場合、P社がR社に支払うライセンス使用料について、国内法及び租税条約を踏まえた税務上の取扱いをご教示願います。



**A** ソフトウェアAの使用許諾に伴うライセンス使用料5億円は、国内源泉所得として源泉徴収の対象となり、その源泉徴収税額は、日星租税協定上の限度税率10%により算定した5千万円となります。また、当該使用料は税務上の繰延資産に該当するため、その支出の効果が及ぶ期間5年で均等償却することとなり、その償却限度額は1億円となります。

以上のことから、P社は、当該使用料の支払時に5千万円の源泉徴収を行うとともに、当事業年度における所得金額の計算上、当該使用料に係る償却費1億円を損金の額に算入することができます。

#### 【解説】

##### 1 国内法

###### (1) 使用料の課税関係

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等で、当該国内業務に係るものは国内源泉所得に該当し、その使用料等の額に20.42%の税率を乗じた金額（復興特別所得税相当額を含む）が源泉徴収の対象となります（所法161①十一、212①、213①、復興財源確保法28①）。

- (a) 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等
- (b) 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）の使用料等

(c) 機械、装置その他政令で定める用具の使用料

## (2) 工業所有権等

工業所有権等とは、特許権、実用新案権、意匠権、商標権の工業所有権及びその実施権等のほか、特別の原料、処方、機械、器具、工程によるなど独自の考案又は方法を用いた生産についての方式、これに準ずる秘けつ、秘伝その他特別に技術的価値を有する知識及び意匠等をいいます（所基通161-34）。

## (3) 使用地主義

国内法では、使用料に係る工業所有権等の使用される場所が日本国内である場合に、日本が当該使用料の所得源泉地となる使用地主義が採用されています。したがって、内国法人が外国法人から提供を受けた工業所有権等を国外業務の用に供する場合、当該外国法人に対して支払う使用料の所得源泉地は、当該国外業務の行われた場所となります（所基通161-33）。

## 2 日星租税協定（日本シンガポール租税協定）

### (1) 使用料の課税関係

(a) 一方の締約国内において生じ、他方の締約国の居住者に支払われる使用料に対しては、当該他方の締約国において租税を課することができます（日星租税協定12①）。

(b) (a)の使用料に対しては、当該使用料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ます。その租税の額は、当該使用料の受領者が当該使用料の受益者である場合、当該使用料の額の10%を超えないものとされています（同協定12②）。

### (2) 使用料の内容

使用料は、文学上、美術上若しくは学術上の著作物（ソフトウェア、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、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、さらには、それぞれの譲渡から生ずる収入として受領する全ての種類の支払金等をいいます（同協定12③⑤）。

### (3) 債務者主義

日星租税協定では、一方の締約国の居住者が当該使用料の支払をする債務者である場合に、その締約国が当該使用料の所得源泉地に該当することとなる債務者主義が採用されています。

## 3 源泉置換規定

国内法と租税条約の源泉規定（ソースルール）が異なる場合、国内法の源泉規定を租税条約上の規定に置き換えて、国内源泉所得を取り扱うこととされています（所法162①）。したがって、債務者主義を採用する租税条約が適用される場合、使用料に係る権利の使用地にかかわらず、その支払債務者が日本の居住者であるときには、当該使用料の所得源泉地は日本となります。

## 4 租税条約の原則

憲法98条2項では、日本国が締結した条約及び確立された国際法規は、これを誠実に遵守することを必要とする旨規定されていることから、租税条約は国内法に優先し

て適用されます。これを受けて、租税条約において、国内源泉所得につき国内法と異なる定めがあり、その所得に対する課税が減免される場合には、その条約の規定に則した取扱いにより、その所得金額を計算することとなります。

## 5 繰延資産

繰延資産は、法人が支出する費用のうち支出の効果がその支出の日以後1年以上に及ぶものをいい、このうち、税務上の繰延資産（自己が便益を受けるために支出する費用等）は、その支出の効果が及ぶ期間で均等償却することとされています（法第24条、32①、法令14①六、64①二）。

## 6 事例の検討

### (1) ライセンス使用料の取扱い

ソフトウェアAの使用許諾に係るライセンス使用料は、上記1(1)、(2)及び2(2)の内容を踏まえると、国内法及び租税条約において、それぞれ使用料に該当することとなります。

### (2) ライセンス使用料の所得源泉地

#### (a) 国内法上の所得源泉地

国内法では使用地主義が採用されており、内国法人が外国法人から提供を受けた工業所有権等を国外業務の用に供する場合、当該外国法人に対して支払う使用料の所得源泉地は、当該国外業務の行われた場所となります。

この点、ソフトウェアAに係るライセンスについては、S社がサブライセンス契約に基づき米国において事業の用に供することとなるため、その所得源泉地は米国ということになります。

#### (b) 日星租税協定における所得源泉地

日星租税協定では債務者主義が採用

されており、日本の居住者が使用料の支払債務者となる場合、その所得源泉地は日本となります。

この点、P社は、ソフトウェアAのライセンス契約に基づき、R社に対してその使用料を支払っており、日本の居住者が当該使用料の支払債務者であることから、同協定上、当該使用料の所得源泉地は日本となります。

### (c) 源泉置換規定

国内法と租税条約における源泉規定が異なる場合、国内法の源泉規定は、源泉置換規定により租税条約の源泉規定に置き換えられます。

この点、ソフトウェアAに係るライセンスの使用地は、上記(a)のとおり米国となる一方で、上記(b)のとおり、当該ライセンス使用料の支払債務者は内国法人P社であることから、源泉置換規定により債務者主義を採用すると、その所得源泉地は当該支払債務者が所在する日本となります。したがって、当該使用料は、日本の国内源泉所得として課税対象となります。

### (3) 源泉徴収税額

#### (a) 国内法

国内法上、国内源泉所得に該当する使用料については、その額に20.42%の税率を乗じた金額が、源泉徴収の対象となることから、ソフトウェアAの使用許諾に係るライセンス使用料5億円に20.42%の税率を乗じた1.021億円（復興特別所得税相当額0.021億円を含む）が源泉徴収税額となります。

#### (b) 日星租税協定

日星租税協定上、国内源泉所得である使用料については、当該ライセンス使用料の額に10%の税率を乗じた金額

を限度として租税を課することができる  
とされていることから、当該使用料5  
億円に10%の税率を乗じた5千万円が  
源泉徴収税額の限度額となります。な  
お、租税条約の規定により、所得税法  
等に規定する税率以下の限度税率が適  
用される場合には、復興特別所得税は  
課さないこととされているため（復興  
財源確保法33③）、源泉徴収税額5千  
万円に復興特別所得税相当額は含まれ  
ません。

(c) 小括

国内源泉所得について、租税条約に  
国内法と異なる定めがあり、その所得  
に対する課税が減免される場合には、  
その条約の規定に則した取扱いとなり  
ます。

この点、当該ライセンス使用料5億  
円に係る源泉対象金額は、国内法上、  
当該金額に20.42%の税率を乗じた金  
額となりますが、日星租税協定上、当  
該使用料の額に10%の税率を乗じた金  
額を限度として租税を課することができ  
るとされていることから、当該使用料  
に対する源泉徴収税額は5千万円とな  
ります。

(4) ライセンス使用料の繰延処理

繰延資産は、法人が支出する費用のう  
ち支出の効果がその支出の日以後1年以  
上に及ぶものをいい、このうち税務上の  
繰延資産は、その支出の効果が及ぶ期間  
で均等償却することとされています。

この点、ソフトウェアAの使用許諾に  
係るライセンス使用料は、当該使用許諾  
の期間が5年に及び、また、自己が便益  
を受けるために支出する費用等の額に当  
たることから、税務上の繰延資産に該当  
し、その支出の効果が及ぶ期間で均等償  
却することとなります。

この場合、当該使用許諾に係る期間は、  
当事業年度期首から5年間であるため、  
当事業年度における当該使用料に係る償  
却費限度額は、その支出額5億円を60月  
（効果の及ぶ月数）で除して12月（当事  
業年度の月数）を乗じて算定した1億円  
となります。したがって、P社は、当事  
業年度の所得金額の計算上、当該使用料  
に係る償却費1億円を損金の額に算入す  
ることができます。

(5) 結論

ソフトウェアAの使用許諾に伴うライ  
センス使用料5億円は、国内源泉所得と  
して源泉徴収の対象となり、その源泉徴  
収税額は、日星租税協定上の限度税率10  
%により算定した5千万円となります。  
また、当該使用料は税務上の繰延資産に  
該当するため、その支出の効果が及ぶ期  
間5年で均等償却することとなり、その  
償却限度額は1億円となります。

以上のことから、P社は、当該使用料  
の支払時に5千万円の源泉徴収を行うと  
ともに、当事業年度における所得金額の  
計算上、当該使用料に係る償却費1億円  
を損金の額に算入することができます。

※本文中、意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイトトーマツ税理士法人の公式見解ではありません。

また、上記記載は掲載日現在有効な法令に基づくことに留意を要します。

《デロイト トーマツ税理士法人 タックス コントラバーシーチーム

マネージングディレクター 野田 秀樹》