

そこが知りたい！

国際税務ニュースレター

今回のテーマ： 租税条約に関する届出書

国税庁が公表した法人税等の調査事績の概要によると、源泉所得税の現地調査件数は、コロナ禍の影響を受けた令和2年事務年度に2万9千件まで減少しましたが、その後増加傾向を示し、令和4年事務年度には7万2千件に達しています。このように税務調査が活発化する中、企業には源泉所得税に関する適切な対応が求められています。本ニュースレターでは、源泉所得税のうち非居住者等所得に関して、「租税条約に関する届出書」を中心に調査指摘事例等を整理しました。

税務調査の状況

この表は、源泉所得税に係る税務調査の実績についてまとめています。上段が源泉所得税全体、下段が源泉所得税のうち、非居住者等に対する支払(非居住者等所得)について記載しています。源泉所得税全体と比較して、非居住者等所得に係る非違件数の割合は例年高くありませんが、非違件数あたりの追徴本税額は源泉所得税全体の平均を大きく上回り、非居住者等所得に係る源泉徴収漏れが生じた場合の影響が大きいことを示しています。

事務年度		平成30年	令和元年	令和2年	令和3年	令和4年
源泉所得税 全体	調査件数(千件)	116	90	29	48	72
	非違件数(千件)	36	29	10	15	22
	追徴本税額(億円)	333	264	127	202	300
	追徴本税額/非違件数(千円)	925	910	1,270	1,347	1,364
うち 非居住者等 所得	非違件数(千件)	1.6	1.3	0.5	0.7	1.2
	追徴本税額(億円)	94	61	14	31	40
	追徴本税額/非違件数(千円)	5,782	4,527	2,631	3,984	3,319

(出典：国税庁「法人税等の調査事績の概要」)

租税条約に関する届出書

源泉徴収の対象となる国内源泉所得の支払を受ける非居住者等(以下「受領者」)が、租税条約に基づき源泉所得税および復興特別所得税の軽減または免除を受ける場合には、「租税条約に関する届出書」(以下「届出書」)をその支払を受ける前日までに、源泉徴収義務者の納税地の所轄税務署長に提出する必要があります。任意の様式での提出も可能ですが、届出書の様式は国税庁のHP等で国内源泉所得の種類に応じて公開されています。

日米租税条約等一部の租税条約では、一定の要件を満たした適格者にのみ租税条約の恩典が適用されるよう、特典制限条項を定めています。特典制限条項を含む租税条約の適用にあたっては、届出書に加えて、特典条項に関する付表等の一定の添付書類の提出が必要となります。特典条項に関する付表を提出する場合には、原則として、権限のある当局が発行した居住者証明書を添付する必要があります。

調査指摘事例

1. 配当に関する租税条約の適用誤り

租税条約の要件を満たすものとして、源泉徴収を行っていない外国親法人に対する配当について、実際には要件を満たしておらず税務調査時に指摘された事例。

当該外国親法人の所在地国との租税条約上、配当の受益者は外国親法人ではなく、外国親法人の出資者であったため、当該外国親法人への配当は免税の要件を満たさず源泉徴収の対象となります。

このような事象が発生するケースとして、外国親法人が米国税務上パススルー扱いを受けている米国 LLC に該当する場合等が考えられます。この場合、米国 LLC の構成員である米国居住者の所得として取り扱われる部分が日米租税条約の対象となります。(日米租税条約 4⑥(a))

2. 所得源泉地置換え規定に関する誤り

工業所有権等の使用料の外国法人への支払にあたって、使用地に基づいて判定し、国内業務に係る使用料でないため源泉徴収を行わず税務調査時に指摘された事例¹。

所得源泉地置換え規定(所法 162)により、国内源泉所得のうち 6 号所得から 16 号所得については、租税条約により国内源泉所得とされたものをもって、これら各号に掲げる国内源泉所得とみなす旨が定められています。日本が締結している租税条約の多くは、使用料について債務者主義を採用しており、この場合、工業所有権等の使用地を問わず、債務者の所在地に基づいて所得源泉地が判定されます。

なお、所得源泉地置換え規定は所得税法上の規定であり、受領者の居住地国との間に租税条約が締結されている場合に適用されます。そのため、受領者が届出書を提出するか否かを問わず適用される点に注意が必要です。また、使用料条項の対象は租税条約ごとに異なるため、該当支払が租税条約上の使用料の対象か否かの判断が重要となります。

お見逃しなく！

調査指摘事例で挙げられている通り、形式的な確認だけで源泉徴収や届出書の作成の可否を判断した場合、源泉徴収漏れや租税条約の適用に誤りが生じる場合があります。これらを防ぐためには、取引内容や受領者の実態について詳細を確認し、国内法および租税条約上の取扱いを十分に検討する必要があります。

実態の検討や、届出書の準備に必要な情報を収集するためには、非居住者等との取引について社内で事前に税務担当部署に相談がされるような体制の構築や、関連部署への周知等の継続した取り組みが重要となります。

¹ 例えば、国税庁質疑応答事例「租税条約に債務者主義の定めがある場合における課税関係」
<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/gensen/06/03.htm>, 2024 年 11 月 27 日現在