

## 特許権の使用地の判定と課税関係

税理士 高山 政信

### 〔事例〕

内国法人 A 社は、タックスヘイブン X に所在する法人 Y 社所有の特許技術に関して、同社と技術援助契約（以下「当該契約」という。）を締結した。その概要は次のとおりである。

- ① A 社は、当該契約にある製造技術を使用して日本国内で製品を製造した。
- ② 当該契約では、A 社に対して、本特許を使用して日本以外でも製造・販売する権利が与えられている。なお、当該契約に係る使用料は、A 社が Y 社に支払っている。
- ③ 当該契約に基づいて A 社が支払う使用料は、当該契約締結時の頭金と製造する A 社からの製品の出荷時の台数 1 台当たりの金額から換算されている。
- ④ A 社の製造した製品は、その大半が海外に輸出されている。なお、当該製品の販売は A 社の関連会社が担当している。

A 社の主張は、製造は日本国内であるが、製品の大半は海外に輸出されている。また、当該契約において、Y 社は当該契約に基づいて製造した製品に係る所得は、国外販売が大半であることから、国外販売分は国外源泉所得であると考えており、日本において源泉徴収の必要はないとしているが、この A 社の判断の是非はどうか。

### 〔ポイント〕

- 1 日本と X との関係
- 2 国内法における使用料の所得源泉地

### 3 A 社の判断の是非

#### 〔検討〕

#### 1 日本と X との関係

日本が締結している租税条約等における使用料課税の軽減については、次のように分類することができる。

条約免税 (0%)	米国、英国、オランダ、スイス、スウェーデン、フランス、ドイツ
文化的使用料 (免税)・工業 的使用料 (10%)	日ソ旧租税条約の適用国、スロバキア、チェコ、ハンガリー、ポーランド、ルーマニア（文化的使用料10%、工業的使用料15%）
限度税率10% 以外	エジプト（15%）、オーストラリア（5%）、カザフスタン（議定書で5%）、スリランカ（著作権、映画フィルム免税、特許権等半額課税）、タイ（15%）、香港（5%）、ニュージーランド（5%）、ブラジル（12.5%）、ポルトガル（5%）、サウジアラビア（設備の使用料5%）、フィリピン（映画等の放送用フィルム15%）
限度税率10%	上記以外の締約国（情報交換協定締約国を除く。）

上記の表からも明らかなように、使用料の受益者の所在地国と日本と所得税租税条約が締結されているか、また、締結されている場合であっても、条約相手国により、使用料に対する租税条約の適用は様々である。

なお、平成29年9月に改正署名された日露新

租税条約は、現行租税条約では、文化的著作物の著作権は条約免税、特許権等の工業的使用料の限度税率は10%であったが、新条約では、「使用料」を、文学上、芸術上若しくは学術上の著作物（映画フィルムを含む。）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される全ての種類の支払金と定義し、条約免税としている。

事例のXは日本と情報交換協定締結国である。仮に、ケイマン諸島とすると、日本・ケイマン租税協定は条文構成は次のとおりで所得税租税条約にある使用料の税率の軽減に関する規定はない。

第1条（一般的定義）	第2条（目的及び適用範囲）
第3条（管轄）	第4条（対象となる租税）
第5条（要請に基づく情報の交換）	第6条（海外における租税に関する調査）
第7条（要請を拒否することができる場合）	第8条（秘密）
第9条（費用）	第10条（対象となる者）
第11条（対象となる租税）	第12条（居住者）
第13条（退職年金）	第14条（政府職員）
第15条（学生）	第16条（相互協議手続）
第17条（見出し）	第18条（効力発生）、第19条（終了）

## 2 国内法における使用料の所得源泉地

日本とXは所得税租税条約が締結されていないことから、次に掲げる日本の所得税法第161条第1項第11号（使用料）の国内源泉所得の規定が適用となる。

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

ハ 機械、装置その他政令で定める用具の使用料

この上記の規定は、使用地主義を規定したもので、所得税基本通達（161-33）に規定するように、上記に規定する「当該業務に係るもの」とは、国内において業務を行う者に対し提供された第161条第1項第11号イ、ロ又はハに規定する資産の使用料又は対価で、当該資産のうち国内において行う業務の用に供されている部分に対応するものをいう、となっている。なお、所得税租税条約の規定は、上記イ及びロにある「譲渡による対価」は、譲渡収益条項で規定されている。また、上記ハは、古い型の租税条約にある規定である。

現行の租税条約は、使用料の所得源泉地をその支払った者の所在する国という債務者主義を採用しているが（旧日英租税条約が適用拡大している対フィジー租税条約は使用地主義）、旧日米租税条約（昭和47年発効）の第14条（使用料）は限度税率10%で所得源泉ルールは使用地主義（特許権等の日本国内における使用又は使用の権利について支払われたもの）であった。

## 3 A社の判断の是非

使用料を巡る非居住者課税については、使用地の判定を巡り、権利の使用する場所を製造地に限定せず、販売地も考慮すべきとする議論もあり、見解の分かれるところであるが、本事例に関しては、事例の③にあるように、使用料の支払義務の発生は、A社が国外販売を扱っている関連会社への出荷した時点ということで、本事案に関しては、A社の判断には問題があり、源泉徴収が必要と考えるべきと思われる。