

外国法人が取得する秘密工程(ノウ・ハウ) の譲渡の対価についての課税関係

〔事例〕

株式会社甲は、国内において製造業を営む内国法人である。甲は、米国法人Aとの譲渡契約により製造工程に関するノウ・ハウを取得し、この対価としてAに対し契約時10万ドル、以後5年間各年甲の売上高の0.5%相当額を支払うこととなった。

〔ポイント〕

- 1 外国法人に対しては国内源泉所得のみが課税の対象とされるので、先ず、当該対価が国内源泉所得に該当するか否かを検討する。
- 2 米国法人の課税については日米租税条約の規定の適用がある。
- 3 外国法人の課税においては、その者が国内に恒久的施設を有するか否かによってその課税関係が異なる。本事例においては、恒久的施設の有無が不明であるので、恒久的施設を有する場合と有しない場合とに区分して、それぞれ検討する必要がある。

〔検討〕

1 国内源泉所得の該当の有無

国内法上法人税法第138条に国内源泉所得に関する規定が設けられているが、租税条約においてこの規定と異なる定めがあるときは、租税条約の規定が優先して適用される(法139)。

国内において業務を行う者から受けるノウ・

ハウ等の使用料又はその譲渡の対価は、国内源泉所得とされている(法138七)。

本事例においては、その支払者が内国法人で国内で業務を行う者であり、かつ、そのノウ・ハウも国内で使用されるので、この対価は国内源泉所得とされる。

日米租税条約においては、第6条(3)によりノウ・ハウ等の使用料についてはその使用が我が国で行われる場合は、我が国の国内源泉所得としている。ノウ・ハウの譲渡については、ノウ・ハウを動産と解する場合には、同条約第6条(7)によりその売却が行われた国に所得の源泉があるとされている(同条約においては、財産を不動産(real property)と動産(personal property)に区分し不動産以外はすべて動産とみる解釈もある)。ノウ・ハウは動産に含まれないと解する場合には、同条約第6条(9)の規定により、条約上明定のないものとして国内法の規定によることとされる。本事例においては、ノウ・ハウは我が国において伝授されるものと考えられ、上記のいずれの解釈によってもその対価は国内源泉所得とされる。

2 日米租税条約の規定の適用関係

(1) 恒久的施設を通じて譲渡がなされた場合

本事例におけるノウ・ハウの譲渡がAの我が国に所在する恒久的施設を通じて行われた場合には、同条約第8条の規定によりその対価に係る純所得について法人税が課される。

この場合の課税は、一次的にその対価の支払

の際20%の税率による源泉徴収課税が行われ、次いで、法人税の申告の際、法人税額からこの源泉徴収所得税額が控除される。

なお、Aが所轄税務署長より所得税法第187条に規定する証明書の交付を受けている場合には、対価の支払に際しての源泉徴収は不要とされる。

(2) 恒久的施設を有しない場合又は恒久的施設を通じて譲渡がなされなかった場合

(i) 日米租税条約第16条の規定の適用関係

同条約第16条の規定により法人による資本資産の譲渡に係る所得については、一定の場合を除いて所得の源泉地国における課税を行わないこととしている。

ここで、適用のない一定の場合とは、次の場合とされている。

- イ 不動産に係る譲渡所得
- ロ 恒久的施設を通じて稼得した譲渡所得
- ハ 同条約第14条(3)(6)（使用料関係）に該当する場合……（後述）

ところで、ここでいう資本資産の意義に関しては、我が国の国内法上このような用語、概念を有していないが、米国においては、内国歳入法第1221条に規定がみられる。米国での課税においては、この規定の意義がそのまま用いられるが、我が国での課税においても、原則としてこれを用いることとされている。

米国内国歳入法第1221条において資本資産とは、①棚卸資産、貯蔵品又は主として顧客への販売のために保有されている資産、②事業用減価償却資産又は営業若しくは事業の用に供せられる不動産、③その他創作者が保有する著作権等を除いたものとされている。

従って、本事例におけるノウ・ハウはこの資本資産に該当するものとされる。

(ii) 日米租税条約第14条(3)(6)の適用関係

著作権、工業所有権、ノウ・ハウ等に係る売却交換その他の処分から生ずる収益については、

その対価のうちこれら財産又は権利の生産性、使用又は処分に応ずる部分は、同条約第16条の規定の適用がなく、同条約第14条の規定により、源泉地国において10%の課税を受けることになる。

この規定の趣旨は、資本資産の譲渡であっても実質的にみて使用料の場合と同一とみられる部分、即ちその譲渡の対価が生産高、使用回数、販売高を基準として算定されるものについては、源泉地国において免税とすることなく、一般の工業所有権等の使用料に対する課税と同一の課税を行うよう措置したものである。

本事例においては、契約時における頭金10万ドルは、生産高等に直接関連して算定されたものではないので、同条約第16条の規定により我が国での課税が免除される。他方、契約以後5年間に支払われる対価は直接甲の売上高にリンクして計算されるので同条約第14条の規定により10%の税率で課税される。

(税務事例研究会)

	×	×	×
		×	
	×	×	×