

技術導入に関する日米租税条約の適用について

〔事例〕

内国法人Aは、電子機器の製造販売を業とするものであるが、このたび、米国法人Bとの間の契約で、電子機器の製造に関する特殊装置の技術に関する権利を譲渡により取得しその対価を支払うこととなった。

この譲渡契約の要旨は、次のとおりである。

- ① 契約期間：始期昭和59年7月1日（契約終了に関する期限についての定めはない）
- ② ライセンス料：1,000,000ドル
- ③ 支払方法及び支払期日
  - 昭和59年9月30日 250,000ドル（現金）
  - 昭和59年12月31日 250,000ドル（現金）
  - 昭和60年3月31日 250,000ドル（現金）
  - 昭和60年6月30日 250,000ドル（現金）
- ④ 輸出可能地域：タイ、ビルマ、シンガポール

なお、この契約においてA社、B社共に独占的販売地域を侵害しないことの確認及び相手方にその侵害があった場合には、この契約を解除すると共に相当の損害賠償を請求し得ること、また、Aに対してこの権利についての第三者への移転を禁じていることが明記されている。

〔ポイント〕

本問は、日米租税条約の規定の適用があるが、特許権の使用料等について規定した同条約第14条及び特許権等を含む資産の譲渡について規定

した同条約第16条のいずれの条項の適用があるかがポイントになる。

〔検討〕

1 日米租税条約第14条（使用料）及び同第16条（譲渡収益）の規定について

(1) 第14条（使用料）について

日米租税条約第14条の規定により、米国の居住者（個人又は法人）がわが国の国内源泉所得とされる使用料を取得する場合には、その使用料に対してわが国で10%の軽減税率の適用により課税される。

条約上この「使用料」には、特許権、意匠、模型、図面、秘密工程、秘密方式、商標権その他これらに類する財産の使用又は使用の権利の対価としてのすべての種類の支払金が含まれている。

本事例が上記の特許権等そのものの譲渡ではなく、その使用の対価又はその使用の権利の対価である場合には、本条項の適用があることとなる。

(2) 第16条（譲渡収益）について

日米租税条約第16条の規定により、米国の居住者が資本資産の売却、交換その他の処分によって取得する収益については、次の一定の場合を除いて、わが国での課税を免除される。

- ① 不動産の売却、交換その他の処分の場合
- ② 条約第14条(3)(b)の規定に該当する場合（使用料のもととなる財産又は使用の権利の売却、交換その他の処分から生ずる収益のうちその財

産又は権利の生産性、使用又は処分に応ずる部分)

③ 当該収益の受領者がわが国に恒久的施設を有し、かつ、その収益がその恒久的施設と実質的に関連を有する場合

④ 個人である米国の居住者がわが国に歴年中合計183日をこえる期間固定的施設を保有し、かつ、その収益がその固定的施設と実質的に関連を有するとき

⑤ 個人である米国の居住者が、歴年中合計183日をこえる期間わが国に滞在する場合

また、「資本資産」の意義については、わが国内法上資本資産といった概念はないが、米国の国内法上キャピタル・ゲイン課税の対象として資本資産 (Capital Assets) といった概念があり、特許権その他これに類するものも資本資産に含まれるものとされている。

本問において技術導入の対象となる財産又は権利は、米国の国内法の規定どおり資本資産に該当するものと解される。問題点は、本問の技術導入契約に基づく取引が、条約上規定する売却、交換その他の処分に該当するか否かといった点である。

すなわち、この契約にみられるように、その権利について販売地域等についての制限を設けている場合、この制限をどのように解するか問題となる。

## 2 資本資産の譲渡についての米国の国内法上の扱いについて

米国においては、外国法人が取得するキャピタル・ゲインについては、そのキャピタル・ゲインが米国における事業の遂行と実質的に関連を有しない場合あるいはそのキャピタル・ゲインが、利子、配当等のように定期的に支給されるもの以外のものである場合には、これを非課税としており条約第16条の規定と本来的に同一のものといえる。

ここで、このキャピタル・ゲインのうち特許

権等に関する事項についての、米国の国内法上の規定を考察する。

内国歳入法第1235条(a)において、特許権の譲渡については、その譲渡がその対象となる特許権等のすべての実質的な権利 (all substantial rights) の移転 (transfer) に該当する場合にはその移転が売却 (sale)、交換 (exchange) とみられるとしている。したがって、形式上譲渡とされていても、all substantial rights の移転がない場合には、キャピタル・ゲインの対象とならない。

この all substantial rights に関しては、米国の規則 (regulation § 1.1235-2) において詳細な規定がみられるが、例えば本問に関連する次のようなものは all substantial rights の移転はないとされる。

① 地理的な制約については、その権利を発出 (issuance) した国にその使用が限定されていること

② 契約の期間が特許権等の存続期間以内の期間であること

③ 当該契約の履行を担保するための没収金等の設定があること

④ 譲受人が第三者にその権利について再実施権等の設定を行う場合に制限を付していること (状況いかんによっては、このような制限があっても all substantial rights の移転とみられる)

3 条約の適用条項の解釈に当たっては、上記の米国の規則をそのまま用いることは問題であるが、少なくとも、資本資産に関しては米国内において長年の課税経験があることから、これを有力な指針として参考とすべきものといえる。

本問は、地理的条件、契約解除に関する条件、再実施権の設定等の制約があり、形式的には譲渡とされているが、その実質は、使用料に準ずるものとみて、結論的には、条約第14条の適用があるものといえる。 (税務事例研究会)