

社員を米国に派遣してノウハウを取得した場合の課税関係

〔事例〕

内国法人Aは、使用人甲を米国法人Bの保有するノウハウ習得のため、米国へ3カ月の期間派遣した。米国法人Bは、甲の在米中の宿泊等の手配を行い甲の滞在費として100万円、ノウハウの提供料として2,000万円を内国法人Aへ請求し、Aはこの金額を支払った。

内国法人は、ノウハウを国内及びAの子会社のある香港において利用する予定である。なお米国法人は日本国内に恒久的施設がなく、甲の在米中の給与は日本国内で支払われた。

〔ポイント〕

本事例は、第一に甲の滞在費100万円についての課税関係、第二にノウハウ提供料についての課税関係が問題とされるが、同提供料が日米租税条約第14条の使用料条項及び資本資産の譲渡を規定した同条約第16条のいわゆるキャピタル・ゲイン条項のいずれの規定の適用を受けるかがポイントになる。

〔検討〕

(1) 甲に対する課税について、甲の米国滞在期間は3カ月であるので、その期間における甲の居住形態は米国への出国前と同様わが国の居住者に該当し、米国滞在中に支給される甲の給与については内国法人においてその給与の支払の際源泉徴収課税が行われる。また、甲の米国

の滞在費については、内国法人の定めた旅費規定の範囲内であれば、国内では非課税所得に該当する。ただし、この滞在費のうち海外手当が含まれている場合には所得税法第9条第9号の規定の適用により、その支給が外地での物価水準、生活水準等との調整のためのものであれば、非課税とされる。課税に該当する場合には、甲はその海外手当を給与に加算して確定申告する必要がある。また、米国における課税については甲の米国での勤務期間に対応する給与の金額が米国源泉所得とされるが、日米租税条約第18条(2)のいわゆる短期滞在者免税の規定の適用により米国での課税は免除される。

(2) ノウハウの意義について、ノウハウとは、生産上、経営上の独自の考案であり、それ自体に価値を有する知識で、特許権のように登録される性格のものではないが、国内法に規定する使用料の定義(所基通161-22)及び、日米租税条約第14条(3)(a)の定義にも含まれていることから、ノウハウは資産としての価値を有し特許権に準じた取扱いとされている。

本事例においては、内国法人が米国法人へノウハウ提供料という名目で支払があるが、ノウハウの対価に関しては、日米租税条約第14条及び第16条の適用関係についての検討が必要とされる。

(3) 使用料に関する所得の源泉地をいずれとみるかについては、国内法は、「国内において業務を行う者から受ける……使用料又は対価で

当該業務に係るもの」(所法161条7号)と規定し、特許権等の業務における使用地を所得の源泉とするいわゆる使用地主義を採用しているが、日米租税条約においても第6条(3)の条項により国内法と同様使用地主義を採用している。したがって内国法人が米国法人から提供されたノウハウを国内における業務に使用する限り、内国法人の支払う2,000万円は全額国内源泉所得として課税の対象となる。しかしながら、本事例では、ノウハウの一部を香港法人が使用することとされているので、香港法人の業務に係る使用料は国内源泉所得に該当せず、国内での業務上の使用に係る金額のみが国内源泉所得に該当する。

(4) 日米租税条約第14条(使用料)については、その規定の要旨は次の通りである。

(i) 米国法人が取得する日本源泉所得の使用料については、わが国で10%の軽減税率の適用による課税がある。

(ii) 使用料条項に定義する財産等の使用又は使用の権利の対価としてのすべての支払金が本条項の適用対象となる。

(iii) 財産、権利等の売却、処分のうちその対価が生産性等に応じる部分は使用料として課税される。

したがって、本事例におけるノウハウ提供料が日本におけるノウハウの使用を単に許諾する性格のものであれば、日米租税条約第14条(a)の適用により使用料として課税される。

(5) 日米租税条約第16条の規定において、日本において資本資産の譲渡による所得が課税されるのは次の場合に限定されている。

(i) 日本に存在する不動産の売却等で米国居住者が収益を取得する場合。

(ii) 条約第14条(3)(b)の適用のある場合。

(iii) 米国の居住者であるその収益の受領者が日本に恒久的施設を有する場合においてその収益を生ずる財産がその恒久的施設と実質的に関

連を有するとき。

(iv) 個人である米国居住者が、日本に183日を超える期間固定的施設を保有しその収益を生ずる財産がその固定的施設と実質的に関連を有するとき、又は居住者が暦年中日本に183日以上滞在した場合。

仮に本事例のノウハウの提供が資本資産の譲渡に該当するのであれば、上記のいずれにも該当しないので免税とされる。したがって、ポイントの一つは、このノウハウ自体が資本資産に該当するか否かという点にある。

資本資産の意義に関しては、条約上定義規定がない。資本資産は、米国の国内法上用いられている概念であるので、一義的には米国の内国歳入法及び財務省規則上用いられている意義によることとなろう。米国の内国歳入法1221条における資本資産の定義によれば、①棚卸資産、②償却資産及び事業用不動産、③著作権を除くすべての資産が、資本資産とされている。さらにノウハウの権利移転が、資本資産の譲渡に該当するためには、財務省規則等に定める「全ての実質的権利」の移転が必要とされている。ノウハウ提供料における契約が、権利使用の地理的制約、期間の制限等の定めを有する場合には、「全ての実質的権利」が移転されたことにはならず、資本資産の譲渡には該当しないこととされている。

(7) 以上のように、本事例のノウハウの対価を資本資産の譲渡によるものと解するには、その契約において全ての実質的権利の移転の明記が必要とされよう。そうでない限り、内国法人の支払うノウハウ提供料は、ノウハウという権利を使用する対価として使用料に該当し、日米租税条約第14条の規定により、10%の軽減税率の適用による課税を受けるものと考える。

(税務事例研究会)