

国際課税のケース・スタディ

米国におけるロイヤルティ課税

〔事例〕

内国法人甲社は同社の所有する特許権について、米国法人A社からその特許権を使用したい旨の申入れを受けた。具体的な内容については今後の交渉で細部をつめることになるが、甲社としては、いろいろな状況を想定して、以下のそれぞれの場合について米国における課税を検討することになった。

なお、内国法人甲社は米国内に支店等の恒久的施設はなく、米国内で事業活動も行っていない。

1 A社に特許権を譲渡する場合

(1) 当該特許権の譲渡代金を分割払いで受け取る。

(2) 当該特許権の譲渡代金の一部を定額の分割払いで受け取り、更に当該特許権を使用した製品の売上高に一定の割合を乗じた額を5年間受け取る。

(3) 当該特許権を使用した製品の売上高に一定の割合を乗じた額を10年間受け取る。

2 A社と特許権の使用許諾契約を締結する場合

(1) 専用実施権を設定する

(2) 契約時に一時払い (Lump sum Payment) の金額を受け取り、その後、年間使用料を受け取る。

(3) 年間使用料のみを受け取る。

〔ポイント〕

1 米国の内国歳入法における非居住者課税のう

ち、譲渡所得課税と使用料課税との比較検討

2 日米租税条約の適用関係

〔解説〕

1 米国の内国歳入法における非居住者課税の概要

日本で設立された法人は、米国において外国法人として取り扱われ、米国所得税法における非居住者課税の適用を受ける（米国の非居住者課税は、外国法人及び非居住外国人が対象となるが、以下すべて外国法人についてのみ言及する）。更に、米国における外国法人課税は大別すると、米国における事業に従事している場合と、従事していない場合に区分される。本事例では、内国法人甲社は、米国において事業を行っていないことから、この区分の後者の場合に該当する（以下、米国において事業に従事していない外国法人を「非事業外国法人」という）。

非事業外国法人の課税においては、その課税所得の範囲は米国国内源泉所得（以下「米国源泉所得」という）であり、課税方法としては、その所得が定額、かつ、定期的な所得 (fixed or determinable annual or periodical income: 以下「定額所得」という) に該当する場合には30%の税率による源泉徴収課税が行われ、定額所得に該当しない場合には、課税がないことになる。また、非事業外国法人のキャピタルゲインについては、米国不動産に関連する譲渡所得以外は非課税となっている。なお、キャピタルゲインが米国における

事業と実質的に関連ある場合は課税の対象とされる。

2 外国法人の定額所得等の所得源泉

無形資産（特許権、著作権、登録商標等）の使用料は、これらの無形資産の使用が米国国内であれば、米国源泉所得となる。したがって、米国外人が支払う使用料であっても、特許権等が米国外で使われている場合、国外使用に対応するものは米国外源泉となる。ただし、その計算根拠を明示する挙証責任は納税者が負うことになり、挙証がない場合には、そのすべての使用料が米国源泉所得とみなされる。

また、無形資産の譲渡から生ずる所得は、取引価額が不確定な条件によって定まる場合（contingentである場合）は、当該資産を使用する場所が源泉地となり、それ以外の場合（取引価額につき具体的にその数字が確定している場合）当該資産を売却した者の住所が源泉地となる。無形資産の譲渡の対価が、当該無形資産の生産性、使用又は処分に応じて支払われる場合は、その対価は使用料とみなして源泉地が決められる。

3 定額所得

定額所得とは、定額を反復的に支払うことのみを要件とするものではなく、一時払いであっても定額所得に該当する場合がある。定額所得の判定においては、事前に支払われる金額が決定していること、支払われる金額の計算根拠が確定していること、支払間隔に関係なく定期的に支払われること等が考慮される。使用料は利子、配当、不動産賃貸料等と共に定額所得に該当する。

また、特許権、著作権等のキャピタルゲインのうち、財産又は権利の生産性、使用又は処分に応じて支払われる金額は、キャピタルゲインとしてではなく定額所得として取り扱われる。

4 キャピタルゲイン

資本資産の売却、交換により生ずる利益はキャ

ピタルゲインとして課税される。資本資産とは、棚卸資産、減価償却資産、事業用の不動産、著作権、文学的、音楽的、芸術的作品等を除く資産と定義されている（内国歳入法§1221）。したがって特許権は資本資産に該当する。

個人に対する課税の特例として、特許権の譲渡については、特許権に係るすべての実質的権利又はすべての実質的権利の一部を含む分割不可能な権利を構成する財産の移転は、資本資産の売却又は交換とみなされる。ここにいう特許権に係るすべての実質的権利については、財務省規則§1.1235-2に用語の定義があり、次に掲げるものは特許権に係るすべての実質的権利を供与したことに該当しない。

- (1) 権利の生じた国内に地理的に限定されているもの
- (2) 特許権の存続期間よりも契約上の期間が短く限定されているもの
- (3) 譲受人に認められる権利が、使用の範囲について、特許権に係るすべての権利より狭い範囲であるもの等

したがって、当該特許権の譲受者の利用期間とおおむね同じ期間にわたり定期的に対価が支払われたり、移転した財産の生産性、利用又は処分に対応して対価が支払われた場合でも、資本資産の売却又は交換とみなされる（内国歳入法§1235(a)）。

この条項（§1235）は、対価の支払方法等により、キャピタルゲイン又は普通所得の使用料として取り扱われる不確実性を排除して、個人の発明家の意欲を削がないために規定されたものといわれている。

一般的には、特許権の権利者が譲渡に際して、財産に係る権利の一部を留保した場合は、その対価は使用料になり（Commr v Wodehouse, (1949)）財産に係る権利のすべてを移転した場合は、資産の売却益（Commr v Celanese Corp of America

(1944)となる。

なおノウハウの譲渡により受け取る金額は使用料として取り扱われている(ルーリング64-56, 1964-1 CB 133)。

5 まとめ

非事業外国法人が米国法人に特許権の権利の使用を許諾し、当該米国法人がその特許権を使用して米国において生産を行う場合には、特許権使用の対価として米国法人の支払う使用料は米国源泉所得となる。この使用料は、定額所得として30%の税率(租税条約の適用がある場合にはその条約に定める軽減税率)による源泉徴収課税で課税関係は終了する。

また、外国法人が特許権を譲渡した場合は、当該外国法人が非事業外国法人であれば、特許権所有者の住所を所得源泉地と規定されているため、外国法人の所有する特許権の譲渡は国外源泉所得に該当することとなり、米国における課税はない。ただし、特許権の譲渡の対価が、当該特許権の生産性、使用又は処分に応じて支払われる場合は、その対価は使用料とみなして源泉地が決められるため、使用される場所が米国であれば、米国源泉所得となり、定額所得として課税される。

〔検討〕

次に事例にそって各設問の検討を行うこととする。

1 A社に特許権を譲渡する場合

(1) 当該特許権の譲渡代金を分割払いで受け取る。

特許権の譲渡の対価が、当該特許権の生産性、使用又は処分に応じて支払われていないことから、課税はないことになる(内国歳入法§871(a)(1)(D))。

(2) 当該特許権の譲渡代金の一部を定額の分割払いで受け取り、更に当該特許権を使用した製品の売上高に一定の割合を乗じた金額を5年間受け取る。

譲渡代金の一部として定額で受け取る金額については(1)と同様に課税はないが、それ以外の金額については、定額所得として課税される。

(3) 当該特許権を使用した製品の売上高に一定の割合を乗じた金額を10年間受け取る。

受け取るすべての金額が使用料として取り扱われ、米国源泉所得として課税を受ける。

微妙な判断もこれでよく分かる!!

即答 交際費課税

A5判・〒260円
定価1400円(税抜)

武田昌輔著

●本書は実務上重要な190の事例について、
簡潔明快に答えたものです。

財 経 詳 報 社

2 A社と特許権の使用許諾契約を締結する場合

(1) 専用実施権を設定する

専用実施権を設定により、一定地域における特許権に係る製品の生産、販売等を、排他的、独占的に行う権利を享受することとなる。この権利の設定が、真正な譲渡（権利者が権利の一部を留保することなくすべてを譲渡するもの）に該当すれば、非事業外国法人の譲渡としてその対価は国外源泉所得とされる。それ以外の場合は、その対価は使用料としての課税を受ける。

(2) 契約時に一時払い (Lump sum Payment) の金額を受け取り、その後、年間使用料を受け取る

受け取る金額が特許権の譲渡対価であれば、その対価が当該特許権の生産性、使用又は処分に応じて支払われた金額は使用料とされるが、譲渡の対価に該当しない場合には、契約時に受け取る一時払い (Lump sum Payment) の金額及びその後の年間使用料のいずれもすべて使用料として課税される。

(3) 年間使用料のみを受け取る
すべて使用料として課税される。

〔租税条約の適用〕

1 条約上定義が明らかでない用語

本件は、内国法人に対する米国における課税関係であることから、日米租税条約の規定が適用されるが、条約の解釈において、条約上定義が明らかでない用語は、「一方の締約国がこの条約を適用する場合には、この条約に用いられる用語で特に定義されていないものは、文脈により別に解釈すべき場合を除くほか、この条約の対象である租税に関する当該一方の締約国の法令上有する意義を有するものとする」(第2条(2))と規定され、条約の規定を適用する国(本例では米国)の法令上

の意義を有することになる。

2 使用料条項とキャピタルゲイン条項

日米租税条約では、使用料の源泉規定(第6条)は使用地主義であり、米国国内法と同様である。使用料条項(第14条)では、限度税率を10%に定めているため、米国国内法の30%の税率が条約により10%に軽減される。

更に、同条項(3)(b)において、特許権等の財産又は権利の売却、交換その他の処分から生ずる収益で対価を得て行うそれらの処分によって実現するもののうち、その財産又は権利の生産性、使用又は処分に応ずる部分は使用料に該当する旨規定されている。一方、キャピタルゲイン条項(第16条)において、一方の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、条約に掲げる場合を除いて、他方の締約国の租税を免除する旨規定されている。

本事例では、資本資産等の条約上定義されていない用語については、米国国内法の解釈に基づいて行われることになる。したがって、本事例の特許権は、米国国内法の資本資産の定義に該当するため、特許権の譲渡はキャピタルゲイン条項(第16条)の適用により租税を免除される。ただし、本事例の場合は内国法人甲社の特許権の譲渡は、米国国内法においても、原則として課税がないため、結果的に条約の規定による課税関係も国内法による課税と同様となる。

また、特許権等のキャピタルゲインのうち、財産又は権利の生産性、使用又は処分に応ずる部分は使用料に該当する旨条約に規定されているが、この規定も、米国国内法の規定と同様である。

(税理士 小沢 進)