

国際課税のケース・スタディ

米国法人へ支払う使用料の課税

〔事例〕

内国法人甲社は、米国法人A社から製造設備を購入し、それに付随するノウハウの使用許可を得て、その使用料を支払うことになった。本契約前の交渉では、当初、イニシャルペイメントとして、製造設備の購入代金及び使用料を支払い、その後は、生産量に応じて、製品価格の8%を使用料として支払うことになった。

甲社では、当該使用料に関する日本の課税について、A社には次のように説明した。

(1) イニシャルペイメントのうち、製造設備の購入代金を除く金額は、使用料として、日米租税条約の適用により、10%の税率で源泉徴収となる。

(2) ランニングロイヤルティーとして、生産量に応じて製品価格の8%を支払う金額は、日米租税条約の適用により、10%の税率で源泉徴収となる。

(3) 甲社が、A社の技術提供を受けるために、A社の技術者が日本に派遣される場合は、甲社が、その渡航費、国内滞在費等を別途支給するが、これらは、使用料として課税対象とならない。

(4) 日米租税条約による軽減税率の適用には、その手続要件として、租税条約に関する届出書の提出が必要である。

ところが、A社から、次のような反論が甲社になされた。

(1) A社では、設備自体の対価とそれを稼働させるためのノウハウを一体のものと考えており、イニシャルペイメントの金額は、総体としての設備の対価である。日本で、設備の購入に関して、源泉徴収されないのであれば、イニシャルペイメントの金額に課税されないのではないか。

(2) 日本で生産される製品のうち、約20%程度が、米国に輸出される。日米租税条約では、使用料の所得の源泉地は、使用地主義を採用していることから、この米国へ輸出される製品の使用地は米国であり、この米国へ輸出される製品に係る使用料の日本における課税はできないのではないか。

甲社は、A社との契約前に、このA社からの反論に答えなければならないが、どのように答えるべきか。

〔ポイント〕

- 1 使用料の範囲
- 2 使用地主義の意義

〔検討〕

1 使用料の範囲

日米租税条約第14条の使用料条項の第3項に、使用料の定義規定がある。この規定によれば、秘密工程、秘密方式、ノウハウ等の使用の対価は、使用料に該当すると定められている。これらの具

体的な内容については、日米租税条約に説明はないが、国内法も同様な規定を置いており、租税条約にある規定の内容の解釈は、租税条約に基づいて課税をする国内法によることが原則であることから、国内法の規定、解釈を参考とする。

国内源泉所得について定めた、所得税法第161条第7号イでは、「工業所有権その他の技術に関する権利、特別な技術による生産方式若しくはこれらに準ずるもの使用料又はその譲渡による対価」は、使用料と定めている。この規定における「特別な技術による生産方式若しくはこれらに準ずるもの」については、所得税基本通達161-22にその意義が説明されている。

この「特別な技術による生産方式若しくはこれらに準ずるもの」とは、特許権、実用新案権、商標権、意匠権等の工業所有権の目的にはなっていないが、生産その他業務に繰り返し使用し得るまでに形成された創作、すなわち、特別の原料、処方、機械、器具、工程によるなど独自の考案又は方法を用いた生産についての方式、これに準ずる秘けつ、秘伝その他特別に技術的価値を有する知識及び意匠等をいう。したがって、いわゆるノウハウはもちろん、機械、設備等の設計及び図面等に化体された生産方式、デザインもこれに含まれる。

したがって、日米租税条約の使用料条項に規定のある秘密工程、秘密方式、ノウハウと国内法に定められた「特別な技術による生産方式若しくはこれらに準ずるもの」とは、同じ意義であると考えられる。

本事例では、米国側の主張が、設備の対価に特別な技術による生産方式を含むとしていることから、日本における課税では、設備自体の対価と特別な技術による生産方式の対価を区分して、特別な技術による生産方式の対価に相当する金額については、使用料として源泉徴収の必要があろう。

2 使用地主義の意義

日米租税条約第6条（源泉規定）の第3項において、使用料の所得の源泉地は、その財産又は権利が使用される場所の所在地国において生じたものとされている。これが、使用地主義あるいは使用地基準といわれるもので、その支払者の居住地国が所得の源泉地とされる債務者主義とは異なるものである。

使用料の所得源泉地については、国内法は所得税法第161条第7号の規定において、「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」と定められている。この意義は、日本国内において業務を行う者に対して、同条に掲げられている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が、使用料として課税対象となる。この規定も一般に、使用地主義によるものといわれている。その規定の仕方は条約の規定とは異なるものの、国内法で規定する国内において行う業務に係るものは、その使用の場所が国内であるとする解釈が妥当かと考える。したがって、本件の場合、日本で生産される製品の一部が国外に輸出されるとしても、当該ロイヤルティーの支払の基となるノウハウは甲社の国内での製造業務に係るものといえるので、その使用地は日本国内と解され、日本でその支払の対価は源泉徴収の対象になるものと考えられる。

(税理士 小沢 進)