

国際課税のケース・スタディ

わが国で研究活動を行う外国法人に対する課税について

〔事例〕

米国法人Aは、わが国で医療品の研究施設を有し、日本の大学と連携してその研究活動を行っている。

当該研究所は、その研究成果として数種の特許権その他の無形資産を稼得している。

Aは、日本の企業に対しこれらの権利の使用を許諾し使用料を受領している。

現在この使用料については、わが国において10%の税率により源泉徴収課税が行われているが法人税についての課税はない。

なお、Aと日本の企業との間の使用料に関する契約、その対価の授受については、当該研究所は関知していない。

法人税の課税については、従来どおりその課税がないと考えてよいのか。

〔ポイント〕

- ① 米国法人の事業所得に対する課税ルール
- ② 恒久的施設 (Permanent Establishment, 以下「PE」という) の該当の有無
- ③ 法人税の課税について
- ④ 使用料についての課税

〔検討〕

1 米国法人の事業所得に対する課税ルール

米国法人がわが国において事業から生ずる所得

を有する場合、当該米国法人に対するわが国での課税は日米租税条約第8条の規定によることとなる。

同条の規定の旨子は、日本国内における事業から生ずる所得については、米国法人がわが国に恒久的施設 (PE) を有する場合に限ってわが国での課税が行われること (「PE なければ課税なし」とするルール)、またその課税が行われる場合においても、当該 PE に帰せられる所得に限ってその課税が行われること (帰属主義といわれるもの)、さらに PE に帰せられる所得の算定は、独立企業原則に基づいて行われることとされている。

2 恒久的施設 (PE) 該当の有無

本件の場合、米国法人Aは、わが国に研究所を設けて事業活動を行っているが、第一の問題点は、当該研究所が PE に該当するか否かの点である。

PE に関しては、日米租税条約第9条に規定があり、そこでは、PE とは、事業を行う一定の場所と定義され、事業を行う一定の場所として例示的に事務所、工場、作業所、倉庫等が掲げられている。企業が事業を遂行するために有する物理的施設は、原則として PE に該当するものと解される。一方、同条第3項において単に商品等の在庫の保管等特定の業務のみを行う場所は、PE に該当しないとする特則が定められており、同条第3項(e)において、「当該居住者 (本件の場合、米国法人A) のために広告、情報の提供、科学的調査その他これらに類する準備的もしくは補助的な性

質の活動を行う場所」は PE に該当しない旨規定されている。

本件の場合、当該研究所がこのような場所に該当するか否かの判定が必要とされるが、その判定においては、米国法人 A の全体としての事業活動と日本における研究所の業務との関連、また日本における研究所の業務の内容及びその規模その他 A 自体の事業活動全体に対する貢献の度合等につき事実を以て総合的な観点からの判断が必要とされよう。

3 法人税の課税について

仮に、当該研究所が PE に該当するとした場合には、その調査研究活動に起因して生ずる国内源泉所得は、法人税法施行令第176条第1項第7号に規定するいわゆる独立企業原則により算定されることとなる。

法人税法施行令第176条第1項第7号の規定による国内源泉所得は次のとおりである。

「その法人が国内及び国外にわたって前各号に該当しない事業（事業に係る行為を含む）を行う場合——当該事業により生ずる所得のうち、当該事業に係る業務を国内業務と国外業務とに区分し、これらの業務をそれぞれ独立の事業者が行い、かつ、これらの事業者の間において通常取引の条件に従って取引が行われたものとした場合にその国内業務につき生ずべき所得又はその国内業務に係る収入金額又は経費、その国内業務の用に供する固定資産の価額その他その国内業務が当該事業に係る所得の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因を勘案して判定したその国内業務について生ずべき所得」

この国内法の規定は、日米租税条約第8条第2項に規定する独立企業原則による課税所得の算定方式と軌を一にするものである。したがって、条約の規定の適用においても上記政令の条項によることとなる。

このように、当該研究所が PE に該当する場合には、法人税の課税の問題が生じ、その課税の対象となる所得の算定は、独立企業原則に基づいて行われることとなる。すなわち、当該研究所を独立の企業体と仮定した場合に、当該研究所の事業活動により生ずる所得が課税の対象とされる。

4 使用料についての課税

本件の場合、米国法人 A は日本企業から特許権の使用の権利の対価を受領しているが、この使用料に関しては、その使用料の授受に関する契約、代金の授受等について当該研究所が関与していないことから、当該使用料は当該研究所（すなわち PE）に帰するものとはいえない。したがって、日米租税条約第8条の規定により当該使用料は法人税の課税の対象とはならない。

日米租税条約第14条の規定により、当該使用料については同条に定める10%の軽減税率による源泉徴収課税が行われることとなる。

〔結 論〕

1 当該研究所が恒久的施設（PE）に該当するか否かは、事実を以てその判定が行われるが、当該研究所の業務が準備的又は補助的なものであれば恒久的施設に該当しない。

2 当該研究所が恒久的施設に該当する場合には、当該研究所を独立の企業とした場合に、通常稼得する収益をベースにその所得を算定し法人税が課されることとなる。

3 米国法人 A が日本の企業から受領する使用料は、当該研究所に帰属する収益とはいえないことから法人税の課税の対象とはならない。

また、当該使用料については、日米租税条約に定める軽減税率の10%による源泉徴収課税が行われる。

（税理士 小沢 進）