

知的財産の取引に関わる税務

最近、知的財産権等を含めた無形資産に関する税務についての様々な問題が取りざたされています。そこで、今月のニュースレターでは、日本で登録された外国法人の特許権に関して、内国法人が、日本における特許製品の製造及び販売を許諾するライセンスを受け、当該内国法人が当該外国法人に対してロイヤルティ等の対価を支払う場合(ただし、当該外国法人は日本国内に恒久的施設を持たないものとします。)に、税務上の問題がどのように処理されるかについて、概説します。

1. 基本的な視点

知的財産権をめぐる税務上の問題に限りませんが、国際税務上の問題を考える際には、まず、国内税法の規定の適用関係につき検討し、次に、当該外国法人の所在国が租税条約締約国である場合には、国内税法の規定のどの部分がどのように変容されているか確認する、という手順を踏む必要があります。

2. 国内税法の定め

(1) 法人税法

国内に恒久的施設を有しない外国法人が法人税の課税を受ける国内源泉所得(法人税法 141 条 4 号各号)の中に、国内において業務を行う者から支払を受ける、国内業務に係る、工業所有権等の使用料(同法 138 条 7 号イ)は含まれていません。したがって、上記ライセンス契約に基づき、国内に恒久的施設を有しない外国法人が受領するロイヤルティ等の対価については、法人税の課税を受けないこととなります。

(2) 所得税法

所得税法 161 条 7 号イは、源泉徴収義務の生じる国内源泉所得として、非居住者等が国内において業務を行う者から支払いを受ける工業所有権等の使用料又はその譲渡による対価で、その支払者の国内業務に係るものを定めています。

まず、この「国内業務に係る」とは、国内において業務を行う者に対して提供、供与された工業所有権等のうち、その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をいうと解されています(所得税基本通達 161-21 前段)。すなわち、同号は、使用料等の対象となる工業所有権等が使用される場所を所得の源泉地とする、使用地主義の原則を定めているものと解されています。

次に、工業所有権等の「使用料」とは、技術等の実施、使用、採用、提供、伝授又は技術等に係る実施権若しくは使用権の設定、許諾若しくはその譲渡の承諾について支払いを受ける対価の一切をいうと解されています(所得税基本通達 161-23)。「一切」という文言から明らかとなり、その名目は問わないため、技術等の実施・使用等との対価性が認められれば、「ライセンス料」「使用料」という名目でなくとも、同法上の「使用料」に含まれます。また、支払方法についてもとくに制限はなく、例えば、ランニングロイヤルティ(一定期間ごとにライセンスに対するロイヤルティを受け取る方式による支払)もイニシャルペイメント(契約締結時に一括してロイヤルティを支払ってしまう方式による支払)も、いずれも使用料に含まれ得ます。

3. 租税条約による変容 -所得税について-

租税条約に以上のような国内税法と異なる定めがある場合には、租税条約の規定が適用されることとなります。そこで、ライセンス料等を支払うことになる相手方の所在する

本ニュースレターの執筆者



ひろなか あきひろ
弘中 聡浩

パートナー
弁護士



てづか たかし
手塚 崇史

アソシエイト
弁護士



としかか しゅん
登坂 峻

アソシエイト
弁護士

本ニュースレターは法的助言を目的するものではなく、個別の案件については当該案件の個別の状況に応じ、弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本稿に記載の見解は執筆担当者の個人的見解であり、当事務所又は当事務所のクライアントの見解ではありません。

西村あさひ法律事務所 広報室
(電話: 03-5562-8352 E-mail: info@jurists.co.jp)

国と日本が租税条約を締結しているかを確認し、締結している場合には、その租税条約の規定を検討する必要があります。

以下では、冒頭の設例を検討するに当たって必要な限りで、租税条約による国内税法の主な変容について概説します。

(1) 源泉地の捉え方について

前述のとおり国内税法は使用地主義を採用しておりますが、日本が締結している租税条約の多くが債務者主義を採用しています。債務者主義とは、使用料を支払う債務者がどこに居住しているかで所得の源泉を判定する考え方です。

(2) 源泉徴収税率の変容

源泉徴収税率は、国内税法の規定によれば 20%です(所得税法 213 条 1 項 1 号)が、租税条約により多くの場合 10%や 15%に軽減され、さらに次の(3)のように 0%(免税)となる条約もあります。

(3) 源泉地国免税

日米租税条約、日英租税条約及び日仏租税条約等最近改正等された租税条約においては、源泉地国免税となり、源泉徴収は行われません。例えば、米国企業が日本企業にライセンスした際の米国企業に支払われるライセンス料については、債務者主義によれば日本が源泉地となり、使用地主義によれば、使用地によって源泉地が変わってくることになります。しかし、源泉地国免税であれば、日本では債務者主義・使用地主義のいずれの立場でも源泉徴収はされないことになり、米国のみがライセンスした米国企業の所得(ライセンス料)に課税可能となっています。

(4) 条約適用上の留意点

(ア) 軽減税率(又は免税)を受けるための届け出

租税条約を締結している国との取引において軽減税率

当事務所は、旧興銀税務訴訟、東京都外形標準課税訴訟をはじめ、税務争訟・訴訟において多数の実績を上げ、現在も複数の移転価格案件、国際金融取引に関する大型税務訴訟等において、クライアントに助言しています。本ニューズレターは、当事務所に所属し、国内・国際取引に関わる税務訴訟・争訟・税務アドバイスに携わる弁護士・税理士から構成されるビジネス・タックス・ロー研究会により定期的に発行される予定です。当事務所のビジネス・タックス・ロー研究会は、当事務所の弁護士・税理士が、クライアントに対しより一層的確なサービスを提供できるよう、税務に関する最新の情報・ノウハウを共有・蓄積するとともに、ビジネス・ローに関する最新の情報を発信することを目的として活動しています。

(当事務所の連絡先) 〒107-6029 東京都港区赤坂 1-12-32 アーク森ビル(総合受付 28 階)
電話 : 03-5562-8500(代) FAX : 03-5561-9711~9714
E-mail : info@jurists.co.jp URL : http://www.jurists.co.jp/ja/

の適用を受けるためには、租税条約に関する届出書を最初の支払の日の前日までに所轄税務署長に提出する必要があります。

(イ) 特典条項による制限

特典条項とは、租税条約の特典を不正に享受するような濫用を防止するために、そのように特典を取得する者が真に条約締結国の居住者か否かを確認するための要件等を定める条項を指します。

特典条項がある租税条約の適用を受けようとする場合においては、特典条項に関する付表を租税条約に関する届出書と併せて提出する必要があります。

4. 補足 -移転価格税制について-

最後に、ライセンス料の支払をする相手方の外国法人が、内国法人と一定の関係を有する場合のライセンス取引については、移転価格税制の適用があり得る場合があります。この場合、知的財産は独自性が強い比較可能取引を発見することは困難であり、比較可能取引の存在を前提とする基本三法以外の算定手法を用いざるを得ないことも多いのではないかと推測されます。当該企業グループにとって競争力の源泉となっているような重要な知的財産については、第三者間で取引される類似ないし代替可能なものがみつからないことが一般的と思われますから、特にこの傾向が強いです。

知的財産自体の適正な評価方法が必ずしも確立しておらず、また、独立企業間価格の算定方法の選択や具体的な算定手法等の点で課税当局とは見解の相違が頻繁に生じている現状では、知的財産の算定手法の妥当性の確保は今後の課題といえるでしょう。