

## 国際的なライセンススキーム検討時の 租税条約の適用に関する考察

ライセンス第2委員会  
第1小委員会\*

**抄 録** 今日、企業の国際取引はますます拡大しており、その態様も多様化している。ライセンス取引においても例外ではなく、従来の単純な二者間取引に留まらず、複数の国の当事者による多国間ライセンスとなるケースも増加しているものと思われる。このように複雑化するライセンススキームの検討においては、いずれの国との租税条約の適用を受けるのかが問題となりやすい。そこで当小委員会では、国際的なライセンススキームを検討する際に問題が生じやすい租税条約の適用に関して、想定事例をベースに実務的な視点から考察し、知財・契約担当者が税務面のリスクを検討する際の一助になるよう調査・研究を行った。

### 目 次

1. はじめに
2. 租税条約適用に関する諸問題について
  2. 1 ソースルールと租税条約適用上の問題について
  2. 2 三者間スキームにおける意図せざる租税条約の特典享受に関する問題について
3. おわりに

### 1. はじめに

従来、国際的なライセンススキームにおける税務的な観点についての検討は経理・財務部門の役割と位置づけられることも多かったと思われる。多くの知財・契約担当者にとって税務は専門外であり、スキーム検討の際に税務についてそれほど深く考慮することはなかったかもしれない。

しかしながら、近年の税制改正やBEPS<sup>1)</sup>対応等により、スキーム検討・契約書作成段階での税務リスクを踏まえた予防的な対応を行うこ

とがより重要となってきたおり、知財・契約担当者においても税務的な観点からの対応力が求められている。

そこで当小委員会では、国際的なライセンススキームを検討する際に問題が生じやすい租税条約<sup>2)</sup>の適用に関して、想定事例をベースに実務的な視点から考察し、知財・契約担当者が税務面の問題を検討する際のの一助になるよう調査・研究を行った。

なお、本稿は、2018年度ライセンス第2委員会第1小委員会のメンバーである清水隆弘（小委員長、東京計器）、堀口亮（小委員長補佐、月島機械）、伊野孝太（ソニー）、今井清太（日揮）、川崎祐加（キヤノン）、島田まり子（パナソニック）、鶴崎宗雄（住友ベークライト）、藤根裕希（バッファロー）、松本雅矩（いすゞ自動車）、峯岸活也（キヤノンマーケティングジャパン）、宮本拓治（三菱重工業）が執筆した。

\* 2018年度 The First Subcommittee, The Second License Committee

## 2. 租税条約適用に関する諸問題について

国際的なライセンススキームにおいて必ず検討しなければならない課題として、ライセンスに伴うロイヤルティ支払いに関する租税条約適用の問題がある。

次節以降において、この租税条約の適用に関する問題<sup>3)</sup>について、想定事例を踏まえて、検討する。

### 2.1 ソースルールと租税条約適用上の問題について

#### (1) 課題意識

現在、多くの企業が世界の様々な国の企業とライセンス契約を締結しているが、ライセンスの対価であるロイヤルティの支払いに際して生じる税金支払いの対応については、契約相手国の税法や租税条約の内容によって異なることがある。

特に日本企業がライセンシーとなるような場合には、特に注意を要すべき事項としてソースルールの問題がある。

ソースルールとは、所得源泉の所在地を定める法原則のこと<sup>4)</sup>で、ライセンス契約においてはロイヤルティに係る税金が国内源泉所得として源泉徴収の対象となるか否かの判断基準となり、この法原則に基づき所得源泉があるとされる国で課税がなされることになる。

ロイヤルティの所得源泉の所在地を定めるにあたっては、下記のような決め方がある。

#### ① 使用地主義

ロイヤルティに関する所得について、工業所有権等（特許権、商標権、著作権、技術指導料など）の権利が使用される使用地国に源泉が生じたものとする考え方<sup>5)</sup>。

#### ② 債務者主義

使用地主義とは異なり、ロイヤルティに関

する所得について、債務者つまりはライセンシーの居住地国に源泉が生じたものとする考え方。

このソースルールは、国内法に定められており、日本においては使用地主義を採用している。しかしながら、場合によっては租税条約上においてもソースルールが定められているが、OECDモデル租税条約<sup>6)</sup>をはじめとして、多くの租税条約が債務者主義を採用している。つまり、日本では条約とは異なるソースルールを採用しており、特に日本企業がライセンシーとなりロイヤルティを支払う場合には、源泉徴収すべきなのか、その判断に迷うケースが存在する。

#### (2) 想定事例

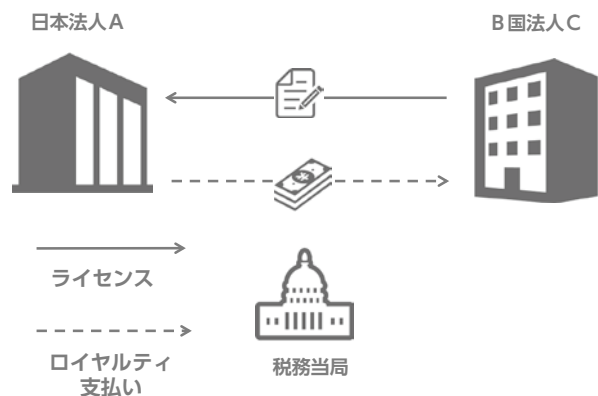


図1 想定事例1

想定事例1（図1）の説明：

- ・日本とB国は租税条約を締結している。
- ・A社はC社より特許ライセンスを受ける。
- ・対象特許は、B国の特許のみ。
- ・日本のロイヤルティに関するソースルールは使用地主義を採用している。
- ・B国のロイヤルティに関するソースルールは債務者主義を採用している。
- ・日本B国間の租税条約にはソースルールの規定なし。
- ・日本B国間の租税条約上での税率は免税。

### (3) 問題点

上記想定事例における問題点は、下記の通りである。

#### 1) ソースルールの適用について

租税条約にソースルールの記載がない場合、日本のソースルールである使用地主義が適用されるのか。

#### 2) 使用地主義における国内源泉所得の該当判断について

使用地主義による判断の場合、今回のような相手国の権利のみを対象としたライセンスでは、それによって支払うロイヤリティは国内源泉所得に該当しないのか。

### (4) 問題点に関する考察

上記問題点に対する考察は、下記の通りである。

#### 1) ソースルールの適用について

まず、租税条約にソースルールの記載がない場合、日本のソースルールである使用地主義が適用されるのかについて考察する。

そもそも租税条約とは、二国間での課税問題に対処するためになされる締約国間での合意であるため、当該条約に記載がない以上、国内法が適用されることに何ら疑いはない。ソースルールの記載がない租税条約については、ほとんどの場合にロイヤリティに関して免税となっているため、課税関係が問題<sup>7)</sup>となることはない。免税とする以上、ソースルールの条約において規定しておく意味がないからである。

なお、仮に租税条約にソースルールの記載がある場合については、日本の法体系においては、条約（租税条約）は法律（所得税法等）に優先するため、租税条約に規定されたソースルールに従うこととなるのが原則であり、日本の所得税法第162条第1項によれば、租税条約において国内源泉所得につき国内法と異なる定めがある場合には、租税条約に定めるところによるも

のと確認的に規定している。このため、租税条約に記載のソースルールに従うこととなる。

表1 ソースルール適用パターン

想定されるパターン	適用されるソースルール
租税条約に記載がある場合（債務者主義）	債務者主義
租税条約に記載がある場合（使用地主義）	使用地主義
租税条約に記載がない場合	使用地主義

いずれにしても、今回の想定事例においては、租税条約にソースルールの記載がない場合、日本のソースルールである使用地主義が適用されることになるものと考えられる。

#### 2) 使用地主義における国内源泉所得の該当判断について

次に、使用地主義による判断の場合、今回のような相手国の権利のみを対象としたライセンスでは、それによって支払うロイヤリティは国内源泉所得に該当しないのかという問題について考察する。

まず、日本のロイヤリティのソースルールは使用地主義といわれているが、実際の条文ではどのようになっているかを確認する。

日本のロイヤリティのソースルールについては、所得税法第161条第1項第11号に記載されており、「国内において業務を行う者から受ける次に掲げるロイヤリティ又は対価で当該業務に係るもの」と記載されている。つまりライセンスの国内業務に係るものでなければ、国内源泉所得に該当しない。

この点、争いとなった事案として「シルバー精工事件」がある<sup>8)</sup>。この事件では、和解の結果として米国企業に支払った和解金（ロイヤリティ）が、日本の源泉所得に該当するかが争点となった。

この事件で、最高裁は、「本件各金員は、米

国内における本件装置の販売等に係る本件米国特許権の使用料に当たるものであり、被上告人の日本国内における業務に関して支払われたものということはできない。そうすると、本件各金員は、所得税法161条7号イ（注：現行161条1項11号イ）所定の国内源泉所得に当たる使用料ではないというべきであるから、乙社には本件各金員に係る所得税の納付義務はなく、したがって、被上告人には当該所得税の徴収納付義務はない。」とした。

よって、上記判決から、ライセンスの対象が相手国の特許権のみを対象としている想定事例のような場合には、国内源泉所得に該当しないと判断される可能性は高いものと考えられる。特許権は属地主義を採用しており、外国でのみ登録されている場合には日本国内で自由に実施できるのが原則であって、権利の成立していない日本国内で（外国）特許権を実施しているとは考えられないからであろう。

ただし、上記判決には有識者らから批判があるようであり<sup>9)</sup>、また、2人の裁判官より反対意見がある。反対意見を要約すれば、和解契約の記載内容から考えると、未解決の紛争に関する条項については、ライセンスの対象を米国特許権に限っておらず、実質的には米国特許権に記載されている内容をなす発明又は技術の実施をその対象とするものであると考えられ、またロイヤルティの支払算定にあたっては、日本における装置の製造、販売をしてこれを米国へ輸出するまでの行為をその対象としてとらえていることから考えても、ここでのロイヤルティについては、日本をも対象範囲として含む技術等の実施許諾に対するものであると解するのが相当であり、国内源泉所得に該当するというものである。

なお、シルバー精工事件当時は、日米租税条約においてロイヤルティに源泉徴収の業務が課せられていたが、現在では米国企業とのライセ

ンスに関するロイヤルティの支払いに際しては免税となっており、基本的には租税条約上の免税手続きを受けることが通常であり、国内源泉所得該当性が実務上問題となることはないと考えられるが、例えば、シルバー精工事件のような和解契約に際して、通常ライセンス契約に盛り込まれる税金に関する条項の入れ忘れや、支払時期の関係で、相手方の協力が得られない、また、相手方がLLC等でパススルー課税<sup>10)</sup>を選択しているような場合、免税手続きに必要な居住者証明書は出資者全員から取得しなければならず、全員から協力を得られないなどといったことがありうる。また、日本が租税条約を締結していない国に所在する企業とライセンス契約を締結する場合や、租税条約におけるロイヤルティの税率が免税となっていないような場合には引き続き検討すべき課題ではある。そのような場合には、国内源泉所得に該当するかどうかを確認し、場合によっては、源泉を行わないという判断をする必要があるかもしれない。その際には、管轄の税務署に源泉の対象であるかを事前に確認するなどすることも一つの手であろう。ただし、税務署が判断に時間を要することも多いので、十分な時間的余裕を確保しておきたいところである。

いずれにしても、知財・契約担当者としては、仮に源泉徴収義務がない場合であっても、契約書において、税務関連の手続きに関する相手方の協力義務を規定し、相手方が手続きに協力しない場合には源泉徴収金額を相手方が負担する旨を規定しておくこと<sup>11)</sup>は必要であろう。

## 2. 2 三者間スキームにおける意図せざる租税条約の特典享受に関する問題について

### (1) 課題意識

国際的なライセンススキームを検討する場合においては、第三国居住者を介在させた三カ国

にまたがるスキーム（以下、三者間スキームという。）を採用することがある。近時の事業スキームの複雑化や知的財産権の活用のニーズ等により、この三者間スキームを採用するケースが増えることが考えられる。このような三者間スキームにおいては、関係国間の租税条約の締結状況又は規定の差異に起因する税務上のリスクが存在する。

外国法人を相手とするライセンス取引においては、ライセンサーとライセンシーの居住国間で締結されている租税条約により、源泉税の軽減や免除といった租税条約上の特典を受けられる場合がある一方、条約上の特典が濫用されることを防止する目的で、導管取引制限規定や受益者要件等（これらの規定を濫用防止規定という。詳細は後述する。）を設ける場合が増えてきている<sup>12)</sup>。これらの規定は租税回避を目的として第三国居住者を取引に介在させるような場合を想定しているため、三者間スキームは外形的にはこれらの規定に抵触する恐れがある。

この状況を踏まえると、三者間スキームの検討は、税務上特に注意を要すると考えられる。具体的には、二者間で直接ロイヤルティを支払・受領する場合に比して、三者間スキームを採用したことにより源泉税額が少なくなる場合に、税務当局により当該ライセンススキームが「課税逃れ（『条約漁り（Treaty Shopping）』などとも呼ばれる。）」であると指摘される可能性がある。以下では、この課題について、想定事例を踏まえて、検討する。

## (2) 想定事例

想定事例2（図2）の説明：

〈事業スキーム〉

- ・ A国法人（以下、A社という。）は、B国法人（以下、B社という。）に対し、A国内での製品生産ラインの構築を委託している。
- ・ B社は、当該製品の生産プロセスに関する基

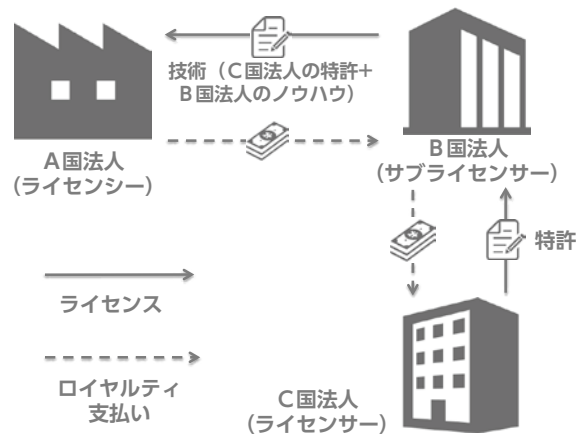


図2 想定事例2

本特許のライセンスをC国法人（以下、C社という。）から受けつつ、当該ライセンスにB社自身のノウハウを加えた技術ライセンスを生産ライン構築とともにA社に対して行っている。

〈租税条約〉

- ・ A C国間では租税条約は未締結。
- ・ A B国間の租税条約上の税率は免税。
- ・ B C国間の租税条約上の税率は免税。

## (3) 問題点

想定事例では、A B国間、B C国間のそれぞれで租税条約上の税率が免税となっているため、C社はB社を介在させてA社にライセンスを与えることで、ロイヤルティ送金時に源泉徴収する必要がなくなる。源泉地国免税の特典は、C社がA社に直接ライセンスを与えていれば得られなかったものであり、外形的には、租税条約の濫用防止規定に抵触するリスクがある。この点、日米租税条約を例に説明したい。

アメリカ合衆国内国歳入庁（IRS）による日米租税条約の導管取引防止規定（第12条第5項）に関する解説<sup>13)</sup>によれば、以下の3つの条件を満たす取引が導管取引（条約の特典を利用するため、条約相手国の居住者を経由して、第三国の居住者に所得を支払う取引等）に該当すると

される。

- ① C社（日米以外の第三国法人）がB社（例えば、日本国法人）に対してライセンスを行った無体財産権と、B社がA社（例えば、米国法人）に対してライセンスを行った無体財産権が同一であること（図2中実線）
- ② B社とC社の間でロイヤルティの支払が発生しなければ、A社とB社の間でのロイヤルティ支払も発生し得ないこと（図2中破線）
- ③ A社とB社の間で発生するロイヤルティの支払について、日米租税条約上の特典が、仮にA社とC社の間で発生するであろうロイヤルティの支払に対する課税よりも有利であること  
これら3条件のうち、①については、B社がノウハウを付加しているとはいえ、C社から受けているライセンスの対象である無体財産権と同一のものを含めたサブライセンスをA社に行っていることから本条件に該当する可能性がある。②については、C社からB社への許諾契約がなければB社の受託事業は成立せず、A社からの業務委託も存在し得ない。当然、業務委託に紐づくロイヤルティの授受も発生しないことから本条件に該当すると考えられる。③については、本想定事例においてAC国間では源泉徴収されるのに対し、AB国間では租税条約の特典により免税であることから本条件に該当すると考えられる。そうすると、外形的には想定事例は導管取引防止規定に抵触するように思われる。

#### (4) 問題点に対する考察

上記問題点の考察に先立ち、租税条約の濫用防止規定について概観したい。租税条約に盛り込まれる濫用防止の規定・条項・ルール・考え方は以下のとおり複数存在する<sup>14)</sup>：

- ① 受益者（beneficiary ownership）概念の規定  
所得の単なる「受領者」ではなく、真の「受益者」である者に対してのみ条約の特典を与えるため、主に、配当、利子及びロイヤルティ

の条項において「受益者」という概念が用いられている。

- ② 特典(制限)条項（LOB：Limitation on Benefits）

条約の特典を享受できる者又は所得を、一定の要件を満たす者又は所得に限定する規定である。「者」単位で適格性を判定するものとしては、「適格者基準」、「派生的受益基準」及び「多国籍企業本社基準」があり、「所得」単位で適格性を判定するものとして「能動的事業基準」がある。また、いずれの基準も満たさない場合の救済的な措置として、権限のある当局の認定を受ける方法も用意されている。

- ③ 導管取引防止規定（Anti-conduit rule）

導管取引に該当する場合には、その条約相手国の居住者を受益者として取り扱わないとする規定で、主に、配当、利子、ロイヤルティ、その他所得条項に盛り込まれている。

- ④ 主要目的テスト（PPT：Principal Purpose Test）

条約の特典を受けることが主たる目的の一つである仕組み又は取引については、その特典を与えないことを定めた規定である。

- これら濫用防止規定のうち、①受益者要件と②特典制限条項は、租税条約の特典を享受する「者」の性質の問題であるため、ある程度客観的に判断することが可能である。一方、③導管取引防止規定と④主要目的テストは取引実態を総合勘案する条項である。これら複数の規定に明確な優先適用関係はないため、仮に①②の要件を客観的に満たしたとしても、これら③④の規定・テストに抵触し、条約の特典が受けられない可能性がある。一方で、「課税逃れ」が疑われる場合には、税務当局がまず第一に行うのは対象取引に対する一定の価値判断（租税条約特典を認めるべきか否か）であると考えられる。すなわち、租税条約の趣旨である「二国間の健全な投資・経済交流の促進」を実現することと、

BEPS行動計画の趣旨である「多国籍企業の活動実態と各国の税制や国際課税ルールとの間のずれを利用することで、多国籍企業がその課税所得を人為的に操作し、課税逃れを行っている問題に対処する」ことのバランスを考慮し、租税条約特典を認めるべきか否かを判断する。条約特典を認めるべきでないかと判断した場合に、これら規定のいずれか又は複数を根拠に条約特典の享受を否定する、といった「思考プロセス」を辿っていると考えられる。

上記の「思考プロセス」に従い想定事例の問題点について検討してみる。想定事例ではB社を介在させることで源泉地免税という租税条約上の特典を受けることができるため、一見すると濫用防止規定のうち③④の規定・テストに抵触しうる。ここで、B社を介在させることが租税条約及びBEPS行動計画の趣旨である「課税逃れ」にあたるかを検討する。A社は技術ライセンスそのものを必要としているのではなく、自社の事業計画に沿った製品生産と販売を行うための設備の導入が主目的である。一方、C社としては特許の実施許諾によるライセンス料収入を得ることが主目的であるが、A社の主目的に鑑みると、特許ライセンスのみを行うことはできず、生産ラインの構築も併せて行うことで、初めてライセンス料収入を得ることができる。B社は、自身のノウハウを用いてC社特許に係る技術を生産ラインの構築により具現化するために、C社から特許ライセンスを受け、それをA社にサブライセンスする役割を担っている。以上の状況を鑑みると、B社なくしてはC社特許のA社へのライセンスは成立しない。このようなB社の存在意義や、三者間ライセンススキームを採用する主目的を加味すると、課税逃れを規制するという租税条約の趣旨、BEPS行動計画の趣旨には反するものとはならない。従って、想定事例は濫用防止規定に抵触しないものと考えられる。

以上のように、税務当局は、租税条約及びBEPS行動計画の趣旨を踏まえて対象の取引が課税逃れであるか否かを判断し、課税逃れと判断した場合に濫用防止規定の当て嵌めを行うと考えると、対象取引の事業目的が肝要となってくる。知財・契約担当者としては、事業目的の確認を行うのは勿論のこと、三者間スキームの目的を社内稟議書や契約書に明記し、記録に残しておくことが望ましい。

### 3. おわりに

以上、国際的なライセンススキームを検討する際に生じうる租税条約の適用に関する問題について、想定事例をベースに実務的な視点から考察を行った。

今回取り上げた想定事例は、知財・契約担当者であれば、遭遇する可能性のあるものになっていると思われるが、実際には税務上どのような問題があるのかを深く検討している知財・契約担当者はどの程度いるであろうか。税務面の問題検討にあたっては、状況に応じ専門家の見解を仰ぐ、又は経理・財務部門と連携を取るということも勿論必要であるが、今後複雑化する国際的なライセンススキームに対応していくには、自分の専門分野外であるということでも思考停止をせず、積極的に新しい知見を獲得するよう努力する必要もあるだろう。

なお、本稿の執筆にあたっては、DT弁護士法人の手塚崇史弁護士にご監修いただき、貴重なご意見を頂いた。ただし、ご意見と本稿の内容がすべて一致するものとは限らないことに留意されたい。

### 注 記

- 1) 税源浸食と利益移転 (BEPS: Base Erosion and Profit Shifting) とは、「近年のグローバルなビジネスモデルの構造変化により生じた多国籍企業の活動実態と各国の税制や国際課税ルールと



- の間のずれを利用することで、多国籍企業がその課税所得を人為的に操作し、課税逃れを行っている問題」のことで、経済協力開発機構(OECD)ではBEPSに対処するため、2013年7月19日に15項目から成る「BEPS行動計画」を公表し、2015年10月5日に最終報告書を公表している。
- 2) 租税条約とは、「課税関係の安定(法的安定性の確保)、二重課税の除去、脱税及び租税回避等への対応を通じ、二国間の健全な投資・経済交流の促進に資するものである。」財務省HPより  
[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/international/h07.htm](https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/h07.htm)  
(参照日:2019/4/1)
  - 3) 国際課税に関する総論としては、下記資料を参照のこと。  
「知的財産契約と税務」日本知的財産協会 資料第423号(2013年)90-107頁 ライセンス第2委員会
  - 4) 日本では、所得税法第161条等がそれに該当するが、平成26年度税制改正で国際課税に関して大幅に改正され、総合主義(恒久的施設(PE)が存在する場合はすべての国内源泉所得に申告課税)から帰属主義(PEに帰属する国内源泉所得について申告課税)に変更された。
  - 5) 国内法において使用地主義を採用している国としては、オーストリア、アイルランド、スリランカ、ニュージーランドがある。また、租税条約で使用地主義を採用している国としては、フィジー(古い日英租税条約がいまだに適用されるものとされている。)がある。
  - 6) 「租税条約には、国際標準となる『OECDモデル租税条約』があり、OECD加盟国を中心に、租税条約を締結する際のモデルとなっている。」財務省HPより  
[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/international/tax\\_convention/index.htm](https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/index.htm)  
(参照日:2019/7/23)
  - 7) ただし、租税条約の適用を受けて免税となる場合には、実際には免税を受けるための手続きが必要であり、租税条約によって免税となるのか、国内税法のソースルールによって国内源泉課税に該当しなくなるのか、で実務上は対応が異なる。
  - 8) 最判平成16年6月24日判時1872号46頁
  - 9) 新日本法規出版(株)HP、シルバー精工事件、最高裁でも国が敗訴(2004年7月12日号・No.074)  
<https://www.sn-hoki.co.jp/article/tamasters/tal705/>  
(参照日:2019/10/01)
  - 10) パススルー課税とは、法人や組合等の組織が得た損益について、当該組織においては課税されず、当該組織の得た利益の配分を受ける出資者や構成員に対して課税がなされる制度のことである。
  - 11) 「英文ライセンス契約実務マニュアル」日本知的財産協会 資料 第487号(2018年)80-82頁 ライセンス第2委員会
  - 12) この点、OECDは、BEPS行動計画の最終報告書において、BEPS防止措置として、第三国の居住者を形式的に介在させ不当に租税条約の特典を享受する行為の防止を勧告している。この勧告を踏まえ、近年締結される租税条約には租税条約の濫用防止規定が導入されると共に、既存の租税条約に対してはBEPS防止措置実施条約により濫用防止規定の導入が進められている。
  - 13) Department of the treasury technical explanation of the convention between the government of the United States of America and the government of Japan for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and on capital gains, signed at Washington on November 6, 2003, アメリカ合衆国内国歳入庁(Internal Revenue Service)  
<https://www.irs.gov/pub/irs-trty/japante04.pdf>  
(参照日:2019/4/1)
  - 14) KPMGジャパンHP トリーティー・ショッピング防止規定(条約濫用防止規定)(Anti-Treaty Shopping Provisions)  
<https://home.kpmg/jp/ja/home/insights/2013/10/taxtreatyshopping.html>  
(参照日:2019/3/13)

(原稿受領日 2019年7月3日)