

海外子会社との技術関連契約の留意点(2)

——留意すべき各国法規／規制及び税務——

ライセンス第1委員会
第2小委員会*

抄 録 今日の日本企業においては、グローバル化に対応した事業戦略の推進のため、海外子会社を活用して事業展開を進めている会社も多い。こうした事業展開の下で海外子会社との間で締結される技術関連契約の検討に際しては、技術の輸出入や発明の取扱いに係る各国の様々な法制度の他、移転価格税制をはじめとする税務上の観点での検討も重要である。そこで当小委員会では、海外子会社との知的財産を取り扱う技術関連契約に関連して、各国法制度及び税務の観点から、検討すべき事項や留意点について調査研究し、知財担当者として契約実務において最低限把握しておくべきと思われる事項について、より実践的な視点で整理を行った。

目 次

1. はじめに
2. 本論説のスコープ
3. 技術関連契約に関する各国の法規制
 3. 1 契約の登録等
 3. 2 契約内容への制約
 3. 3 技術移転に対する規制
 3. 4 第一国出願義務
 3. 5 職務発明制度
4. 海外子会社との技術関連契約に関する税務
 4. 1 移転価格税制
 4. 2 租税条約
 4. 3 契約担当者として知っておくべき知識
5. おわりに

1. はじめに

今日の日本企業においては、グローバル化の進むビジネス環境に対応すべく、海外に子会社を設立し、海外子会社を活用して事業展開を進めている会社も多い。

こうした事業展開の下で進出先の海外子会社との間で締結される契約は、グループ内取引と

はいえ、当然のことながら国際契約であり、それぞれの当事者が所在する各国における法規制が適用されることになる。基本的には、当事者間の合意事項が優先されるものの、中には契約での合意内容にかかわらず強制的に適用される強行法規が存在することに留意が必要である。知財関連取引においても例外ではなく、技術の輸出入や発明の取扱いについては、安全保障や自国産業の保護等、それぞれの国の事情に応じた様々な法規制が存在しており、これらを看過してしまうと、事業戦略に大きな影響を与えるおそれがあるため、知財担当者としてはこうした各国法制度を踏まえた契約検討を行う必要がある。

さらに、税務上の観点での検討も重要である。とりわけ海外子会社との取引における特有の留意事項として移転価格税制の議論は避けては通れない他、グローバルなネットワークの中で複数国間に跨ぐ技術とそこからもたらされる利益の移転に際しては、各国間の租税条約上の留意

* 2019年度・2020年度 The Second Subcommittee,
The First License Committee

も必要となる。

事業戦略に応じて柔軟な契約条件を設定できるのがグループ内取引のメリットでもあるところ、海外子会社との契約検討においてはこうした法規制・税務上の制約を適切に両立させることが重要といえる。

一方で、各社の組織体制にもよるが、各国の法規制や税制といった分野がそもそも知財部門の守備範囲ではなく、知財担当者として十分に把握できていないということもあるだろう。

そこで当小委員会では、知的財産を取り扱う技術関連契約に関連して、海外子会社との契約における各国法制度及び税務の観点から、検討すべき事項や留意点について調査研究し、知財担当者として契約実務において最低限把握しておくべきと思われる事項について、より実践的な視点で整理を行った。

なお、本論説は2019年度及び2020年度ライセンス第1委員会第2小委員会の岩間直（小委員長：日本ポリケム）、堀口亮（小委員長補佐：月島機械）、小倉健太（ブリヂストン）、酒井美紀（三菱ケミカル）、椎谷一之（凸版印刷）、高島康裕（本田技研工業）、鶴崎宗雄（住友ベークライト）、真部玲子（富士フイルム）、三浪拓士（積水化学工業）、向井謙治（日立ジョンソンコントロールズ空調）、山崎英樹（住友大阪セメント）、渡邊主税（ブラザー工業）が執筆した。

2. 本論説のスコープ

本論説では、海外子会社との技術関連契約を想定している。本論説でいう海外子会社とは、自社と資本関係を有する海外法人であり、資本比率や設立経緯により、自社設立の完全子会社、現地資本等との合弁会社、買収により得た子会社等を含む。また、技術関連契約とは、特許権、意匠権、著作権（プログラムの著作権含む）、ノウハウ等の技術に関する知的財産を取り扱う契約であって、キャラクター等の著作権や商標

権のみを対象とした契約は含まない。

3. 技術関連契約に関する各国の法規制

海外子会社との技術関連契約の締結にあたっては、通常の国際取引と同様に、現地の法令による様々な規制に留意をする必要がある。そもそも技術関連契約は、権利の排他的な利用を認める知的財産法に対し、競争を制限することを禁止する競争法が交錯する分野であり、競争法違反の潜在的なリスクを有している分野である。また、各国は知的財産権、科学技術、経済の保護の観点から自国の利益を追求する法体系となる傾向もあり、日本企業にとって、現地の法規制と自社の利益が相反する場面もあり得る。更に、安全保障の観点から一定の規制がかかる可能性も考慮する必要があるだろう。

本章では、技術関連契約のドラフティング又は取引スキームの検討にあたり理解しておくべき各国の法規制の概要を実務家へのヒアリングを通じて確認できた実例を交えながら解説する。

なお、以下に記述するのは、調査研究を行った2019年から2020年時点で入手した情報であり、随時法改正や運用傾向の変化があり得ること、また、一部の特徴的な例を挙げるものであり、全ての国・地域の法規制について網羅的に調査したものではないことにご留意頂きたい。

実際に、海外子会社との技術関連契約の検討・締結を行うに際しては、専門家に相談し、最新の情報を入手しながら進められることを推奨する。

3.1 契約の登録等

海外子会社とのライセンス契約の締結に関しては、ライセンシーとなる海外子会社の所在国における契約の登録等の規制の有無及び内容を契約スキームの検討段階から確認することが非常に重要である。契約の登録等が現地法における契約成立要件である国や、契約の登録等がな

いとロイヤルティの海外送金が拒否されるリスクが生じる国が存在するためである。また、登録等の手続きにあたり、現地語での契約書作成や謄本の準備、当局との折衝等、親会社にとって相応の時間と費用が発生する作業を必要とする場合がある点や、国によって特許権、ノウハウ、商標権、意匠権、著作権（プログラムの著作権含む）等ライセンス対象毎に登録機関や手続きが異なる場合がある点にも留意が必要である。以下に特許権やノウハウのライセンスに係る契約の登録等の制度が存在する代表的な国の制度概要を記す。詳細は都度本論説の典拠資料や専門家にご確認されたい^{1)~12)}。

(1) 中国

ライセンス対象が後述の技術輸出入管理条例上の輸入自由技術である場合、技術輸出入契約届出管理弁法に基づき、契約の発効日以降60日以内（ランニングロイヤルティ方式である場合は、初回のロイヤルティ金額の確定日以降60日以内）に商務部に契約届出をしなければならない

い。さらに、当該技術が専利権又は専利出願権（日本におけるいわゆる特許権等）である場合には、契約の発効日から3カ月以内に国家知識産権局に届出しなければならない。契約届出を怠ったことによる罰則はないが、ロイヤルティの海外送金時にこれらの届出証明書類を金融機関に提出する必要があることから、届出をしていない場合には海外送金が金融機関に拒否される等の実務的な不利益が生じ得る。かつては、ライセンス料率等契約内容自体への当局の監視もあったが、自由技術の輸入が届出制となって以降は緩やかになっているようである。とはいえ、実務家のヒアリングにおいては、金融機関によっては名目等の文言次第で送金を認めない場合もあるため、当該リスクの低減のために、契約書の作成段階から金融機関に相談しながら進める方法をとることもあるという事例も確認できた。

(2) ブラジル

特許権・意匠権・商標権のライセンス契約

表1 ライセンスに係る契約の登録等の制度が存在する代表的な国の制度概要

国	法的効果	現地語翻訳の要否など	根拠法
中国 (輸入自由技術の届出手続の場合)	国外為替, 銀行, 税務, 税関等の関連手続が可能になる。	中国語翻訳が必要	技術輸出入契約届出管理弁法
中国 (輸入技術が専利/専利出願権である場合) ¹¹⁾	第三者対抗	中国語翻訳が必要	専利法実施細則
タイ	契約成立	タイ語翻訳が必要 (訳文証明付)	特許法
ベトナム	第三者対抗 ¹²⁾ , 税制面での優遇措置など	ベトナム語翻訳が必要 (訳文証明付)	知的財産法
インド	契約成立	英語又はヒンディー語の翻訳が必要	特許法
インドネシア	第三者対抗	インドネシア語で契約書原本の締結義務あり	知的財産ライセンス契約の登記に関する政令
ロシア	契約成立	ロシア語翻訳が必要 (訳文証明付)	民法典
ブラジル	第三者対抗, 税控除	ポルトガル語翻訳が必要	産業財産権法

は、ブラジル産業財産庁（INPI）に登録をしなければならない。登録をしない場合でも契約は有効であるが、中国と同様ロイヤルティの海外送金ができない、税控除が受けられないといった不利益が発生するため、実質的には必須の手続きである。また、親子間のライセンス契約においてはロイヤルティは売上の5%までとされていることも特徴的である。

(3) インドネシア

2016年に成立した特許法に契約登録の義務は定められていたものの、登録制度の詳細を定める政令が制定されておらず、実態として登録制度が運用されていない状態が続いていたが、2018年に「知的財産ライセンス契約の登記に関する政令」が制定され、当該政令に基づく登録が可能となった。登録の法的効果は第三者対抗要件であり、登録をしない場合でも契約は有効であり、また実務家のヒアリングにおいても、登録を怠ったことで海外送金ができないといった事例は確認されていないようである。

一方、インドネシアの国益を損なう規定／経済に損失を与える結果をもたらす規定（例えば、後述3.2(1)で解説する、改良技術のグラントバックやアサインバック等が該当する可能性がある。）は禁止されており、契約に当該規定がある場合、契約登録の拒否事由とすることができる制度となっている。

また、インドネシアの企業が当事者の場合、契約書はインドネシア語での作成を義務付ける言語法が存在している点にも留意が必要である¹³⁾。

3.2 契約内容への制約

親子関係を背景とした契約においては、ややもすると親会社に一方的に有利な内容としてしまいがちだが、各国の強行法規に反した契約をした場合には当該契約が無効となるリスクをはらんでいる。主に、競争制限行為を規制する競

争法と自国の知財を保護する知的財産法等において一定の制約が課されることが多い。代表的な論点の概要を以下に記す。

(1) 改良技術の取扱い¹⁴⁾

親会社がライセンスした技術を海外子会社が改良した場合に当該改良技術をどのように取り扱うかを規定する「改良技術条項」が問題となる。

親会社としては改良技術を自社に帰属させたいと考えるのは当然である一方、海外子会社自身の創意工夫によって発生した改良技術を無条件で一律に親会社に帰属させることは知的財産権制度（又は競争法制度）の本来の趣旨に反する取引態様であり、自社グループの知財管理ポリシーも念頭に置きながら、現地の規制とのバランスをとることが肝要となる。

方法としては、二つに大別される。改良技術を親会社に譲渡させる方法（いわゆる「アサインバック」）と親会社にライセンスさせる方法（いわゆる「グラントバック」）である。いずれの国においても、アサインバックを無償で行わせた場合に、また、グラントバックを独占的に行わせた場合に、競争法上の問題とされる傾向がある。改良技術を親会社で集中的に管理をしたい場合には、相応の対価を払った上でアサインバックをさせるか、又は、適切な条件での非独占でのグラントバックの方法をとるのが概ね望ましいと考えられるが、現地の競争法を確認した上で決められたい。

・中国

改良技術の取扱いに関する法規制の動向として、中国の技術輸出入管理条例の改正がある。これまで、改良技術の成果は改良側に帰属するという規定が技術輸出入管理条例第27条に強行法規として存在しており、当事者間の契約において、海外子会社がなした改良技術をライセン

サーである親会社に帰属させる約定をすることはできなかった。しかし、2019年3月の改正により当該規定が削除され、改良技術の帰属は当事者間の約定で取り決めることができるようになった。但し、競争法の規定や契約法に関する司法解釈（技術契約紛争事件審理の法律適用における若干問題に関する最高人民法院の解釈）においては改良技術の取扱いを制限する規定が未だ存在するため、これらの規定に反しないよう、無償でのアサインバック、独占的グラントバック等の不平等な約定を避けなければならない。

(2) 知財保証義務（中国技術輸出入管理条例の改正）

ライセンスした知的財産権の実施・使用が第三者の権利を侵害した場合にライセンサーが負う責任を規定する保証条項が問題になる場合もある。中国特有の問題として、ライセンス技術が第三者の権利を侵害した場合にライセンサーが責任を負うとの規定が技術輸出入管理条例第24条3項に強行法規として存在していたが、2019年3月の改正によりこの規定が削除され、当事者間で自由に決定できるようになった。既存の契約において従前の24条3項に則って保証条項を設けている場合には、契約更新のタイミング等で当該規定の見直しをすることも一考であり、その際は、責任分担を明記することが望ましい。親子間の契約では問題となる可能性は低いが、例えば現地合弁会社との契約等の場合においては不必要に責任を負うことは将来的なリスクとなり得るため留意されたい。

(3) ノウハウライセンス

知的財産法で保護される特許権等のライセンス以外に、ノウハウライセンスの形式をとる場合、各国の営業秘密にかかる法規制にも留意が必要である。比較的自由にノウハウライセンスを実施できる地域もあれば、そもそもノウハウ

ライセンスの概念が存在しない地域もあり、契約スキームの検討段階から留意が必要である。

・ブラジル

ブラジルの産業財産権法では、特許を受けていない技術ノウハウはライセンス対象となり得る独占的な権利ではないと考えられているため¹⁵⁾、ノウハウライセンスの概念が存在しておらず、ノウハウライセンス契約は技術の譲渡及び移転を目的とした契約として扱われる。このため、ノウハウライセンス契約の期間は5年が上限（延長したとしても最長10年）とされており、契約期間の終了後はライセンサーが対象技術を自由に使えることとなる点に留意が必要である。もっとも、自社のコントロールがある程度及ぶ子会社であれば、対象技術が譲渡・移転したとみなされたとしてもさほど影響はないかもしれないが、ライセンス関係が否定されることにより当該子会社からロイヤルティを回収できなくなるリスクについては考慮する必要があるだろう。

実務家へのヒアリングにおいては、ブラジル産業財産庁（INPI）への特許出願手続きは成立まで長期間を要することが多いため、ブラジルの子会社への技術ライセンスにおいては、あえて特許ライセンスではなく、ノウハウライセンスの形式で対応しているという事例も確認できた。

3. 3 技術移転に対する規制

技術関連契約において技術を国外へ移転（輸出）するにあたっては、その行為自体への法規制への留意も必要となる。日本から技術を国外に輸出（提供）をする行為に対しては外国為替及び外国貿易法（外為法）に基づく安全保障貿易管理の規制が適用され、また、逆に海外子会社の所在国から日本や他の国へ更なる技術移転がある場合（又はそもそもライセンサーが日本

以外の国に所在する場合)には、当該所在国における安全保障貿易管理の規制が適用される。日本における外為法と同様に、各国は適用を受ける条約と国際輸出管理レジームの国際的な枠組みに基づいて安全保障貿易管理に関して法制度を整備している。従って、技術を移転しようとする際は日本及び海外子会社の所在国における規制への該非を予め把握しておくことが必須である。

なお、ライセンス契約に基づく明確な技術移転だけが規制対象になるのではなく、メール等での資料の送付等も輸出とみなされる。親子間では情報共有が簡単になされ得るところ、こうした観点からも留意されたい。(後述する第一国出願義務との関係では、当該国での外国出願許可の取得前に関連する情報を外国に輸出等した場合、当該国における特許権が無効とされる可能性もある¹⁶⁾という観点からも留意が必要である。)

(1) 日本 外為法

日本の親会社の技術を海外子会社にライセンスする場合、日本から国外(非居住者)への技術移転(外為法上では「役務提供」という)を伴う取引となるため、安全保障の観点から、日本の外為法による規制技術に該当するか否かを判断する必要がある。規制技術に該当した場合、経済産業省への許可申請を行い、許可が下りた後でなければ「役務提供」はできない。許可申請時には、契約書の提出等が必要であり、場合によっては、安全保障の観点から兵器等への転用をしない旨や国外に再移転しない旨等の規定を契約書に定めるよう求められる場合もあるため、契約書締結前の早期の段階から経済産業省に相談するのが望ましい。

(2) 中国 技術輸出入管理条例¹⁷⁾

中国では自国産業の保護と発展のため、前述

の技術輸出入管理条例により、技術の輸入に対して規制を設けている。規制の対象となる技術は、輸入禁止技術、輸入制限技術、輸入自由技術の3つに分類される。輸入自由技術は自由な輸入が認められているが、輸入禁止技術は輸入が一切禁止され、輸入制限技術は当局の事前許可制となっている。日本から中国への技術輸出時においては、日本の外為法上の規制の該非と同様に、中国技術輸出入管理条例上の上記分類への該当性を予め確認しておく必要がある。

3. 4 第一国出願義務

海外子会社で発生した発明をグローバルに権利化するために留意すべき法規/規制として第一国出願義務がある。第一国出願義務(外国出願許可)とは、当該国で発生した発明をその当該国で最初に出願する義務を課す制度である。日本では第一国出願義務を課す規制は無いが、一方で、アメリカや中国等その他いくつかの国では、制限を課す国があり、注意が必要である¹⁸⁾。義務に係る制限や対象は、当該国で行われた発明である場合、当該国の居住者が発明者である場合、発明が国防上の規制対象に該当する場合等、各国で異なっている。

従って、海外子会社で研究開発を行う場合には、どの国で最初の出願手続きを行うか等を、事業上の戦略とともに、第一国出願義務の規制を勘案して決める必要がある。もし、当該国の第一国出願義務に違反した場合には国によっては、権利化した特許権が無効になり得る等重大な影響が発生することがあるため、十分に注意すべきである。

第一国出願義務を踏まえた出願スキームの検討に際しての留意点としては以下が挙げられる。

一つ目の観点として、研究開発に従事した者のうち誰が当該国における第一国出願義務の適用対象となる発明者となるかという点である。研究開発では複数人が関与することがほとんど

であるが、国際的な研究開発の場合、発明者認定の基準は国によって異なっているほか、第一国出願義務が適用されるかは、発明者の居住地や国籍等義務規制によって異なるため、各国の基準に従って決定されることを考慮する必要がある。二つ目の観点として、義務対象となる発明が当該国で発生（つまり完成）したのかという点である。上記2つの観点から検討をした上で、各国の第一国出願義務に対して問題ない出願スキームで複数国での権利化手続きを決められる組織体制等をあらかじめ構築する¹⁹⁾。

海外子会社との契約の場合、研究開発テーマが決まっていれば、具体的な出願スキームを予め決定し契約に盛り込むこともできるだろう。例えば、一連の親子間の研究開発で発明の完成が、ある特定国でのみなされるように開発の役割分担や業務の流れ等をあらかじめ調整決定し、そのスキームを契約に盛り込む等の方法も考えられる。一方、包括的な研究開発委託契約等、実施する研究開発テーマが特定されていない場合には適切な出願スキームを一概に決められないため、契約には必要な検討／決定プロセスやそれを行う組織体制について規定することで対応すべきであろう。

以下、主な国の第一国出願義務について、概要をまとめた。

(1) アメリカ

アメリカ国内で完成した発明を外国出願する場合には、まずアメリカで出願し、その6ヶ月以降に外国に出願しなければならないと規定されている（アメリカ特許法184条）。これに違反すると特許を受けることができない（同185条）。しかし、特許庁から外国出願許可を得た場合には、6ヶ月以内であっても外国出願ができる。対象となる発明は、アメリカ国内で完成した発明とされている。複数名がアメリカを含む複数の国を跨いで共同して研究開発を行う場合に

は、その結果完成した発明がアメリカ国内で完成したものとみなされるか否かを踏まえ、出願スキームを検討する必要がある。また、開発の進捗過程のどの段階で発明が完成したといえるかを判断し、それを裏付ける実験ノート等研究記録を残しておくことも実務においては重要であろう²⁰⁾。

(2) 中国

中国国内で完成した発明を外国出願する場合には、当局の秘密保持審査を受ける必要がある。これに違反した場合には、その発明について中国において権利化ができなくなる（中国専利法20条）。秘密保持審査を通ったものは中国での第一国出願義務はない。実務上は、出願願書にチェックを入れるだけの簡便な手続きであり、国防等に関係ない企業においては迅速にほぼ認められるので、社内ルール化する等して秘密保持審査の手続きを失念しないようにすることが重要である。

(3) 東南アジア

マレーシア、シンガポール、ベトナムでは、第一国出願義務が課されている。いずれも居住者による発明に関して、義務が規定されている²¹⁾。

3. 5 職務発明制度

職務発明制度とは、研究開発に従事する従業員が職務としてなした開発行為で発生した発明に関して、特許を受ける権利の帰属や、補償金支払いについて規定する制度をいう。通常、何らかの社内規定や契約で社内取扱いが規定されるが、一方で各国ごとに職務発明の取扱いに対する法規／規制がある。よって、まず、それら法規／規制を把握した上で、社内取扱いを決定する必要がある。

各国の規制の程度はまちまちであり、各社で決定される社内取扱いに対して規制の程度が大

きい国（例えばドイツ）から、規制が緩い国（例えばアメリカ）がある²²⁾。具体的には、次の点が規定されている。

1) 受ける権利の原始帰属：特許を受ける権利が原始的に従業員に帰属するのか会社側に帰属するのかについては、各国によって取扱いが異なる。従業員に原始帰属の国においても、社内取扱い規定や契約により、会社側に帰属させることは可能である。従業員に原始帰属とする国は、アメリカ、ドイツ等が挙げられ、会社側に原始帰属とする国は、中国、イギリス、フランス、インド、タイ等であり、会社側に原始帰属とする国の方が多い。

2) 従業員の補償金請求権：従業員の権利として会社側に補償金を請求する権利は、多くの国で法定されている。特段法定されていない国は、アメリカ、イギリス等である。

3) 対価算定ルール：従業員に対する対価の算定に関しては、その算定方法等が具体的に法定されている国、従業員と会社間の合理的な契約等社内取扱いで決めることを許している国がある。算定ルールが法定されている国では、そのルールに沿った社内取扱いとすることが必要となるため、社内取扱いの制度設計の自由度は低くなる。

海外子会社で発生する職務発明の取扱いに起因して想定外に高額な補償金が認定される等のリスクが発生しないように、グローバルに対応を検討する必要がある。各社の実務としては、グローバルに適用する統一した社内取扱いを定めるケースと、必要に応じてリスクの高い国に当該国の法規／規制に即した社内取扱いを国別に定めるケース等、各社の事業に即して定めている。統一社内取扱いの場合には、一律なルールとすることで各国子会社での取扱いへの理解がしやすく、報奨の管理がしやすい等のメリットが考えられる。一方、国ごとに定めるケース

では、各国ごとに異なる物価水準等の調整が可能であること、自社設立の海外子会社と買収等を経て子会社になった会社の違いに応じた取扱いが個別に可能等のメリットがある²³⁾。

以下、主な国の職務発明制度について、概要をまとめた²⁴⁾。

(1) アメリカ

アメリカでは法定された規制が最も緩く、各社が比較的自由に社内取扱いを決められる。受ける権利は従業員に原始帰属するが、補償金請求権や対価算定ルールは法定されていない。多くの企業では、従業員との雇用契約で受ける権利の移転を約定しており、雇用契約以外に社内取扱い規則を制定していないことが多い。雇用契約で決まっている給与や待遇の中に、発明の補償分が含まれるという考え方である²⁵⁾。

(2) 中国²⁶⁾

中国では、職務発明に関する規制が法定されているため注意が必要である。原則として社内取扱い規則を設けていけばこちらが優先されるが、社内取扱い規則の制定プロセス（意見聴取等）や、従業員への支払額の根拠となるデータ管理等に留意すべきである。

一方、社内取扱い規則等会社側との約定がない場合には、法定されている規則が適用されることとなるため注意が必要である。職務発明に関する受ける権利は会社側に原始帰属することが専利法（6条）に定められている。さらに、実施細則（76～78条）では、会社側との約定がない場合に適用される従業員への補償の最低額や、発明実施による利益や実施許諾による収入の一定額を従業員に支払うべきことが規定されており、その支払額が高額になるリスクがあるため、社内取扱い規則等を制定すべきである²⁷⁾。

(3) 東南アジア²⁸⁾

タイ、インドネシア、ベトナム、マレーシア等、多くの国で受ける権利は会社側に原始帰属している。それぞれの特許法に補償金を請求できることが規定されている。特に、タイでは、補償金について不服がある場合には知的所有権局に対して請求できる制度がある。金額決定に際しての参酌すべき要素が省令で定められており、この規定を考慮した上で補償金額が合理的かを検討した方が望ましいが、現時点では、裁判例等は知られていない。

実務上は、これらの国に所在の子会社ごとに、発明の発生状況等を勘案して必要に応じて社内取扱規則等を制定することが望ましいといえる。

4. 海外子会社との技術関連契約に関する税務

海外子会社との技術関連取引は、恣意的な価格設定による利益の国外移転が比較的容易ともいえる身内での取引であることから、第三者との取引に比べ税務当局から指摘を受け、または説明を求められるというケースも多い。そのため海外子会社との取引を積極的に行っている企業においては国際的な税務制度についてより留意をする必要がある。本章では、海外子会社との技術関連契約のドラフティング又は取引スキームの検討にあたり特に留意しておくべき法律制度として移転価格税制と租税条約の二つを取り上げ、実例を交えながら解説する。

4. 1 移転価格税制

移転価格税制とは、移転価格（多国籍企業の関連会社間における取引価格）と独立企業間価格（親子関係にない独立した第三者との取引価格）との間に乖離がある場合に、移転価格を、独立企業間価格、すなわち同様の取引を企業グループ外の第三者と行った場合と同等の価格とみなして、その対価に対して課税する制度であ

る。国をまたがる企業グループ内の取引において不当に安い（又は高い）価格が設定されることにより、その国で得られるはずの所得が国外へ流出するのを防ぐことを目的としている。

近年では、税源浸食と利益移転（BEPS）²⁹⁾への対応に象徴されるように、各国の税務当局においても特に親子会社間の利益移転が注視されている。各国の税務当局はその主権に基づきそれぞれ判断を下すため価格設定が適切でないといみなされた場合、遡及して価格の更正がなされ企業グループに対して多額の税負担を強いられるおそれもある。そのため海外親子会社間での、研究開発委託や技術ライセンス等の知的財産を扱う取引においても、移転価格税制上の論点は避けては通れない。

(1) 「対価」の設定において考慮すべき事項

海外子会社との知的財産を扱う取引においてその対価を設定するにあたり、移転価格税制上、特に考慮すべき事項の一つとして「当事者の「機能」と「リスク」に相当した利益の配分」が挙げられる。

「機能」については、2017年に改訂されたOECD移転価格ガイドライン（以下「OECDガイドライン」という。）において、「DEMPE機能」と呼ばれる無形資産から生じる利益を受ける者が果たすべき役割が示されており、これに照らし合わせて、各当事者の「機能」を整理すると良い。

また、ここでいう「リスク」とは具体的には研究開発中止・変更・失敗のリスク、成果物の不適合や製造物責任に係るリスク、不可抗力リスク、為替変動リスク等が挙げられる³⁰⁾。

対価の算定には当事者間の「機能」と「リスク」の分担という観点から利益分配の合理性が担保されていることが求められている。言い換えると、知的財産権等の無形資産から生じた利益の帰属と配分にあたっては、取引の対象と

なっている無形資産について、関連する機能を担い、関連するリスクを負担している当事者が、その機能とリスクに応じて、当該無形資産から得られる利益を享受できることになる。このように知的財産によりもたらされる利益を享受する権利について当該知的財産権の価値創出への貢献度に応じるものとする考え方を「経済的所有権」といい、税務上の事実認定において重視される。

(2) 研究開発委託の想定事例

上記のような機能とリスクによる利益分配の考え方を特に考慮すべき場面の一つとして、研究開発委託が挙げられる。ここでは以下のような想定事例から考察する。

想定事例 1

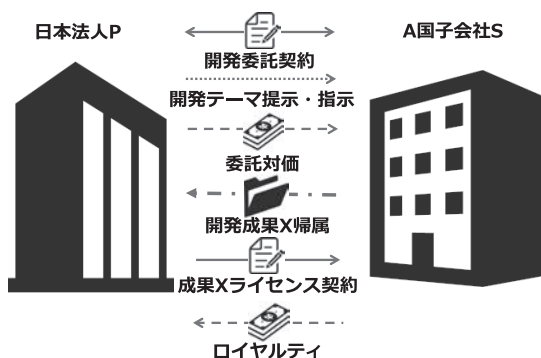


図 1 想定事例 1

想定事例 1（図 1 の説明）：

- ・ 日本法人の親会社 P とその海外子会社である A 国法人 S との間では、研究開発委託契約が締結されている。
- ・ 契約の中では P が研究開発業務を S に委託し、S がこれを受託することが明記されているが、研究開発の対象となる個別のテーマ・製品は特定されていない。
- ・ 実務として、P から S に対して定期的に個別の研究開発テーマ、対象製品の仕様や性能、品質保証基準および研究開発スケジュールが

指示され、当該指示に従って S は研究開発業務を行っている。

- ・ 研究開発の成果はすべて P に帰属することが契約に明記されている。
- ・ P は、S が各個別テーマごとに研究開発に要した実費に 3% を乗じた額を加算して各個別テーマの委託対価として S に支払うことが定められている。（「実費」＋「マークアップ」）
- ・ P は、自らに帰属した成果を S に別途ライセンスし、S はロイヤルティを支払う。

想定事例 1 における委託対価設定の考え方

まず、実費の部分について、どのような経費を対象に含めるかは、基本的には当事者間の合意があれば自由に決めることができる。一般的な例としては、その研究開発業務に従事した従業員の工数に応じた人件費、旅費、諸経費、新たな機材の導入・リース費用等が挙げられる。

実費に加えて支払う「マークアップ」の額についても、原則として当事者間の合意次第で自由に設定することが可能である。ただし、当該「マークアップ」の額を決める場合においても、契約当事者（親会社および海外子会社）がそれぞれどの程度の機能を担いリスクを負担したかを考慮する必要がある。

想定事例 1 では、親会社 P がテーマの選定、製品の仕様、性能・品質の保証基準、研究開発スケジュールを立案し指示している。そして海外子会社 S は P からの指示に従って研究開発業務を行うのみである。したがって、機能面においては、P が当該研究開発の主導的な役割を担っているといえる。

また、リスク面については、想定事例 1 ではあえて明確にしていらないが、もし研究開発中止となった場合や期待した成果が得られなかった場合の損害を P が負担することが取り決められているとすれば、当該研究開発に多くのリスクを P が負担していることになる。

このようにPの担う機能と負担するリスクがともに大きい場合は、契約に規定される研究開発の成果の法的所有権がPに帰属するのみならず、その経済的所有権についてもPに帰属するため、当該研究開発の成果に基づくライセンスの収益をPが得ることについて合理的な説明が可能となる。

一方、リスクに関して海外子会社が負担する場合や、いずれの当事者が負担するかということを決めていない場合はSの「経済的所有権」の帰属が認められることにもなり得るため、Sへの利益配分（具体的にはロイヤルティの低額化等）を考慮すべきである。

(3) 契約ドラフティング上の留意点

研究開発業務から得られる利益の分配を決めるにあたっては、契約上の法的所有権の取り決めのみならず、経済的所有権の観点から契約当事者それぞれが担う機能と負担するリスクの検討が必要であることは上述の通りである。想定事例1では、契約上、親会社Pが海外子会社Sに対して研究開発業務を委託することは明記されているが、当該研究開発業務における役割や指示系統等の各当事者が担う機能が明確になっていない。また、いずれの当事者が、当該研究開発において生じるリスクにどのように対応し、またその対応にかかる費用・損害を負担するのかということが契約上明記されているかも定かではない。

各当事者が担う機能及び負担するリスクは上記のように研究開発の成果物についての経済的所有権の帰属が認められる上での判断材料となるため、以下に示すように研究開発業務における役割や指示系統等各当事者の機能を認定する事項及び各当事者が負担・対応をするべきリスクを検討したうえで契約上明記することが望ましい³¹⁾。

〔記載すべき項目1〕

親会社Pが研究開発内容を自己の単独の裁量で決める機能を担い、それを海外子会社Sに指示する権限を持つこと。

<目的>

Pが研究開発上の機能を担っていることを明確にするため。

<条文例>

Pは本研究開発に関わるスケジュール・内容・達成基準などを定めた研究開発指示書をSに提示し、Sは当該指示書に従い本研究開発を遂行するものとする。Sはかかる指示書について変更することを希望する場合、事前にPに変更の内容を通知し、Pの要求に従い説明を行うものとする。Pは変更の可否を判断し、研究開発指示書を改訂することにより本研究開発の内容を変更することができる。

〔記載すべき項目2〕

親会社Pが研究開発対価を海外子会社Sに対して支払うこと。

<目的>

一定のマークアップをSが受け取ることでSの一定の利益が確保されていることを明確にするため。

<条文例1>

Pは、本研究開発契約の期間中、毎月、Sが本研究開発に費やした額に3%のマークアップ率を乗じた額を加えて、Sに支払う。

<条文例2>

Pは、本研究開発の対価として金XXXXXXXXを支払うものとする。当該対価には、本契約において明確に別の記載がない限り、マークアップを含むSが本研究開発を遂行する上で必要な全ての費用が含まれるものとする。

また為替変動リスクも検討すべきリスクの一つとして挙げられる。想定事例1では、海外子

会社Sとしては、研究開発対価について、Sの存在するA国の通貨での支払いを受けることで、為替変動のリスクがなくなり、またそのリスクは親会社Pへ転嫁されることになる。取引の額が大きくなる場合は当然に為替変動リスクも大きくなるので、増大したリスクを、当事者間でどのように分担・負担するのか（もしくは一方のみが負うのか）をより入念に検討・規定することが望ましい。

〔記載すべき項目3〕

支払い通貨及び為替手数料の負担。

<目的>

Pが為替変動リスクを負担することを明確にするため。

<条文例>

本研究開発対価の請求及び支払いは、●●（A国の通貨）でなされるものとし、為替に関わる手数料はPが負担する。

〔記載すべき項目4〕

中途契約解約時に発生する損害等の負担。

<目的>

Pが研究開発中止時の経済的リスクを負担していることを明確にするため。

<条文例>

Pは、本研究開発契約を解約した場合、解約までにSに発生した研究開発の実費及びマークアップをSに支払うものとする。

〔記載すべき項目5〕

子会社の開発成果に関わる保証責任。

<目的>

Pが研究開発の成果に関する、性能・目的適合性の保証、並びに第三者知財権に対するリスクを負うことを明確にするため。

<条文例>

Pは、本研究開発の成果物が、第三者の知的

財産権を侵害しないよう、調査、対策、クリアランス等を行う。本研究開発の成果物に関して第三者の知的財産権の侵害問題が発生した場合、Pはこれを自己の責任と費用負担で対応・解決するものとし、Sはこれに協力する。

なお、具体的な契約文言の検討、起案の際には、社内で税務を所管する財務部門や、税務コンサルタント、弁護士等の専門家とも相談、連携しながら行うことが重要である。

4. 2 租税条約

租税条約とは、「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のために締結される条約」をいい、主に国際取引で発生する二重課税を解消するとともに、脱税を防止することを目的としている。なお、租税条約は二国間で締結される条約であり、二国間の取引についてどの国を源泉とする所得になるのか、所得源泉地国が何%まで課税するのか等が定められており、その内容は国ごとに締結した条約により異なる。

租税条約が関係する知的財産取引としては、特にライセンス契約に基づくロイヤルティの支払いが挙げられる。例えば、日本の会社がアメリカ企業から知的財産のライセンスに対する使用料の支払いを受ける場合、租税条約が適用されると、アメリカでの源泉課税が免税される。（日本では使用料所得に対する税金を支払うため、二重課税にならなくなる。）

(1) ライセンススキーム上の留意点

海外子会社とのライセンススキームを検討する際には、租税条約上の観点から、そのライセンススキームが導管取引とみなされるおそれがないかに留意する必要がある。導管取引とは、ある国の居住者に使用料等を支払う際に、源泉徴収税の減免といった租税条約上の特典が享受

できる第三国の居住者を介して支払うことで、本来の相手方へ直接支払う際に課される税金を回避しようとする行為のことである。例えば、以下のような事例（想定事例2）を想定して考察する。

想定事例2

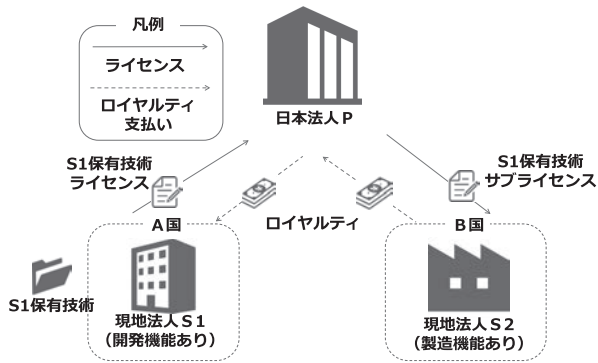


図2 想定事例2

想定事例2（図2の説明）：

- ・ PのA国子会社であるS1は研究開発機能を有している。
- ・ PはM&AでS1を買収して子会社化しており、S1が知的財産を保有している。
- ・ S1で研究開発された知的財産はS1に帰属することとなっている。
- ・ Pは必要に応じ、S1からS1保有技術についてのライセンスを受けている。
- ・ 製造機能を有するB国子会社S2にS1の技術を用いた製品Xを製造させるような場合、Pはグループ間の知財取引を把握する目的で、子会社間の直接ライセンスではなく、Pからサブライセンスする形態を採っている。

想定事例2において、日本法人であるPを介すことにより租税条約上の課税の減免特典を享受できる場合であり、かつ、Pが日本では実施しない場合には、S1へのロイヤルティ支払を日本の税務当局から導管取引、すなわち租税条約上の減免といった特典を享受するために、わざ

わざ日本法人のPを介した取引であると疑われるおそれがある。

この場合、日本法人のPを介したライセンススキームとする理由や、Pが海外子会社間のライセンスを管理する理由等を合理的に説明できるようにしておくことがまず肝要である。これは言い換えれば、このライセンススキームに、租税上のメリット以外の合理的な事業上の目的が必要ということである。

(2) 契約上の留意点

租税条約の観点に基づく契約上の留意点としては契約の中で源泉対象を明確にすることが挙げられる。

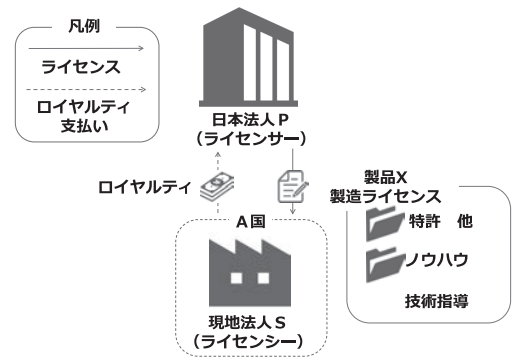


図3 包括的な技術ライセンス（例）

例えば、図3のように、日本の親会社Pが、A国に所在する海外子会社Sに対し、対象製品Xに係る特許権及び技術ノウハウを、付随する技術指導も含めた包括的な技術ライセンス契約を締結する場面を想定する。なお、A国においては技術ライセンスに対するロイヤルティは源泉徴収の対象となるのに対し、役務提供の対価は源泉徴収の対象とはならないものとする。

当該契約において、技術ライセンスに対するロイヤルティと技術指導料の内訳を明記せず合計額のみを定めている場合、本来源泉対象は技術ライセンスに対するロイヤルティに係る額のみであるところ、A国の税務当局に技術指導料

を含む合計額が源泉対象とみなされるおそれがある。

このような事態を避けるためにも技術ライセンスに対するロイヤルティと役務提供の対価の内訳を、契約書の中で明記しておくことが望ましい。

さらに著作物の利用についてのライセンスを含む場合については、特に留意が必要である。著作物とは「思想又は感情を創作的に表現したもの」であるため、ライセンスの対象物が法上の著作物に該当するかにより税務上の取扱いが異なってくる。例えば、単にデータを蓄積しただけのデータベースや誰が書いても同じ図面（但し、ノウハウに該当する余地はある）等は著作物にならないため、源泉対象とはならない。

なお、インド等一部の国では、取扱いが異なり、役務提供の対価も源泉対象となる場合があるため注意が必要である。

4. 3 契約担当者として知っておくべき知識

最後に、海外子会社との知財取引において契約担当者として知っておくべき知識について説明する。

(1) 日本法におけるライセンス対価（ロイヤルティ）の決定方法

前述の通り、海外子会社へのライセンスにおける対価（ロイヤルティ）は、移転価格税制の観点から、独立企業間価格となるように設定することが求められる。そこでまず、親会社又は海外子会社が企業グループ外の第三者と行っている同様の取引（このような取引を「比較対象取引」という。）の有無を確認し、当該取引での価格設定をベース（客観的な指標）に算定することで合理性を導き出せないかを検討する必要がある。

このとき、比較対象取引の有無により、主に以下二つのうちいずれかを使うかが決まる。

1) 比較対象取引がある場合：比較対象取引を基準とした算定方法

全く同種・同様の取引形態の企業グループ外の第三者との取引があれば、それを比較対象取引として、当該取引での価格設定をそのまま採用することも可能である。このような設定方法を「独立価格比準法（CUP法）」という。また、比較対象の親子会社間取引において、考慮すべき個別事情がある場合、比較対象取引での価格算定基準を合理的な根拠に基づき調整することができれば、その調整後の価格設定を採用する方法も考えられる。

2) 比較対象取引がない場合：取引単位営業利益法（TNMM法）

上記のようにグループ内部で適切な比較対象取引が見つからない場合には、親会社と同じ国に属する他の企業と海外子会社と同じ国に属する他の企業との同種・同様の第三者間取引における営業利益率を比較する、取引単位営業利益法（TNMM法）という方法が一般的に採用されるケースが多いとされている。

なお、2020年4月の法改正により、比較対象取引が特定できない無形資産取引に係る独立企業間価格の算定方法に「DCF法」（無形資産取引等が生み出す将来キャッシュフローを適切な割引率で割り引いて現在価値を評価することで価格を算定する方法。）が加えられた。さらに、評価困難な無形資産の価格調整措置において「所得相応性基準」（に類する基準）を、比較対象取引の利益率を参照する価格算定方法に係る差異調整について「四分位法」を導入することが定められた。

<改正法³²⁾>

・特定無形資産の独立企業間価格算定に用いた予測と結果が相違した場合、税務署長はその結果及び相違した事情を勘案して、最適な算定方法により独立企業間価格を再度算定し、

その価格に基づいた課税をすることができる(価格調整措置)。

- ・ただし、上記算定金額と当初取引価格との価格差が20%を超えない場合、上記規定は適用されない。
- ・国税当局職員の要求から一定期間内に一定の書類を提出した場合には価格調整措置は適用されない。

(2) 対価の事後調整

研究開発委託契約やライセンス契約を締結する際にその対価が定まらない場合、研究開発の実費や子会社の利益指標をみて対価を調整することがある。例えば研究開発委託契約では、想定上の対価の額を仮決めし、親会社Pから海外子会社Sに仮払いした上で、「移転価格の調整の目的で、対価確定後に調整する」旨を、規定しておく。この際、価格調整を行う要件(どのようなことを満たした場合に調整を行うのか)、調整額算定基準、確定日(想定事例1の場合で、親会社Pと海外子会社Sで会計年度が異なる場合、いつの時点で確定するのか等)をより具体的に明記することが望ましいとされている。それは、価格調整が、予め合意した指標に基づいてなされており、事後的な恣意の要素が認定されにくくなるためである。

5. おわりに

本論説では、海外子会社との技術関連契約について検討すべき事項や留意点のうち、法制度と税務の観点に焦点を当て、重要と考えられる事項を挙げて調査・研究を行った。海外子会社との契約に際しては、柔軟な契約条件の設定が可能であるがゆえに、法規制の把握や税務上の対応を資本関係の無い第三者との契約よりもさらに注意深く検討することが必要となる。実現したい事業戦略が、適用される法制度・税制度に適合しているか、どのようなリスクを内在し

ているのか、多面的に契約スキームや具体的条項を検討していくことが求められる。本論説で挙げた事項が各社での検討の一助になれば幸いである。

なお、本論説の執筆にあたっては、DT弁護士法人の手塚崇史弁護士、中村合同特許法律事務所の飯田圭弁護士、森・濱田松本法律事務所の小野寺良文弁護士、T & K法律事務所の津田雄己弁護士、墳崎隆之弁護士、北京ユニオン特許事務所の西内盛二弁理士にヒアリングを行い、貴重なご意見を頂いた。但し、ご意見と本論説の内容が全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) 魏啓学 陳傑, 知財管理 Vol.70 No.5 pp.639~648 (2020)
- 2) 独立行政法人日本貿易振興機構, 中国ライセンスマニュアル pp.105~118 (2019)
- 3) 独立行政法人日本貿易振興機構, 新興国(タイ, ベトナム, インドネシア)における知財リスク調査 pp.6~13, pp.26~34, pp.49~56 (2016)
- 4) 一般財団法人知的財産研究所, 我が国企業の新興国への事業展開に伴う知的財産権のライセンス及び秘密管理等に関する調査研究報告書 pp.25~31, pp.42~51, pp.58~65, pp.73~78, pp.84~92, pp.99~110 (2012)
- 5) 独立行政法人工業所有権情報・研修館, ベトナムにおけるライセンスに関する法制度と実務運用の概要
<https://www.globalipdb.inpit.go.jp/license/2171/> (参照日: 2021.2.22)
- 6) 独立行政法人日本貿易振興機構, インドにおける特許技術のライセンス供与, wp.6 (2012)
- 7) 独立行政法人工業所有権情報・研修館, インドにおけるライセンスに関する法制度と実務運用の概要
<https://www.globalipdb.inpit.go.jp/license/1383/> (参照日: 2021.2.22)
- 8) E.B. Astudillo & Associates法律事務所, フィリピンにおける技術ライセンス契約 (2018)
<https://www.globalipdb.inpit.go.jp/jpowp/wp->

- content/uploads/2018/07/439202fdab3ae3774d708095d59adc59.pdf (参照日：2021.2.22)
- 9) 独立行政法人日本貿易振興機構, ロシア・ライセンスマニュアル pp.17~18 (2018)
- 10) 独立行政法人日本貿易振興機構, ブラジル産業財産庁への知的財産契約登録マニュアル (2018)
https://www.jpo.go.jp/resources/report/document/gaikoku/brazil_201803.pdf (参照日：2021.2.22)
- 11) 実施許諾契約の場合を記載。譲渡契約の場合は、公告手続を経る等手続きが異なるので、詳細は、前掲注1)等を参照されたい。
- 12) 但し、ライセンスは書面契約の形式で行わなければならない、一定の法定記載事項がある。
- 13) インドネシア語版と英語等の外国語版を作成し、それぞれの言語で内容に齟齬がある場合は外国語が優先することは可能と解釈されている。森・濱田松本法律事務所 アジアプラクティスグループ (編集責任者：弁護士 武川丈士, 弁護士 小松岳志), MHM Asian Legal Insights 第104号 (2019年11月号) pp.1~2 (2019)
- 14) ライセンス第2委員会第3小委員会, 知財管理 Vol.66, No.5, pp.552~560 (2016)
- 15) 前掲注10) 参照。
- 16) Sean M. McGinn, Geoffrey K. Pechie, パテント Vol.69, No.6, pp.77~85 (2016)
- 17) 前掲注1) 参照。
- 18) WIPO, 国際出願と国の安全に関する考慮事項 https://www.wipo.int/pct/ja/texts/nat_sec.html (参照日：2021.2.19)
- 19) 佐々木通孝, 知財研紀要, 2008年, Vol.17, No.6, pp.1~8 (2008)
- 20) 前掲注16)
- 21) Phạm Vũ Khánh Toàn, 澤井敬史, 岡田貴子, パテント, Vol.66, No.4, pp.43~48 (2013)
- 22) マネジメント第1委員会第2小委員会, 知財管理, Vol.68, No.12, pp.1714~1726 (2018)
- 23) 前掲注22) 参照。
- 24) 竹中俊子, 知財管理, Vol.67, No.5, pp.647~662 (2017)
- 25) 前掲注20) 参照。
- 26) 伊藤貴子, 知財管理, Vol.66, No.1, pp.29 ~ 39 (2016)
- 27) 国際第3委員会第1小委員会, 知財管理, Vol.65, No.7, pp.910~925 (2015)
- 28) 前掲注3) 参照。
- 29) 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」である。
- 30) ライセンス第2委員会第1小委員会, 知財管理, Vol.69, No.12, pp.1735~1748 (2019)
- 31) 山川博樹, 電子経済課税と移転価格, pp.253~261 (2020), 中央経済社
- 32) 税理士法人山田&パートナーズ, 平成31年度税制改正解説 <https://www.yamada-partners.gr.jp/wp-content/uploads/2019/02/H31.5-2.pdf> (参照日：2021.5.17)

(原稿受領日 2021年6月30日)