

【新設】（使用料の意義）

20-3-3 令第 183 条第 3 項第 1 号イ《租税条約に異なる定めがある場合の国内源泉所得》の工業所有権等の使用料とは、工業所有権等の実施、使用、採用、提供若しくは伝授又は工業所有権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相当する事実に係る対価の一切をいい、同号ロの著作権の使用料とは、著作物（著作権法第 2 条第 1 項第 1 号《定義》に規定する著作物をいう。以下 20-3-3 において同じ。）の複製、上演、演奏、放送、展示、上映、翻訳、編曲、脚色、映画化その他著作物の利用又は出版権の設定に相当する事実に係る対価の一切をいうのであるから、これらの使用料には、契約締結に相当する事実に係るいわゆる頭金、権利金等のほか、これらのものの提供又は伝授のために要する費用に充てるものも含まれることに留意する。

Ⅱ 工業所有権等の提供又は伝授に係る対価の全てを人的役務の提供に係る対価とした場合であっても、当該対価のうち、次のいずれかに該当するものは工業所有権等の使用料に該当する。

- (1) 当該対価が、当該提供又は伝授に係る工業所有権等を使用した回数、期間、生産高又はその使用による利益に応じて算定されるもの
- (2) (1)に掲げるもののほか、当該対価が、当該人的役務の提供のために要した経費に通常の利潤を加算した金額を超えるもの

【解説】

1 平成 26 年度の税制改正により、外国法人の法人税の課税対象となる国内源泉所得の一つとして恒久的施設帰属所得が規定された（法 138①一）。

この恒久的施設帰属所得（国際運輸業所得（法 138③）を除く。以下同じ。）は、外国法人が恒久的施設を通じて事業を行う場合において、その恒久的施設がその外国法人から独立して事業を行う事業者であるとしたならば、その恒久的施設が果たす機能、その恒久的施設において使用する資産、その恒久的施設とその本店等との間の内部取引その他の状況を勘案して、その恒久的施設に帰せられるべき所得とされている。

2 恒久的施設帰属所得を認識する場合には、内部取引から生ずる所得も認識する必要があるが、内部取引から所得が生ずる旨を定める租税条約（2010 年に改正された OECD モデル租税条約第 7 条と同様の規定を定める租税条約）以外の租税条約（以下「従来型の条約」という。）の適用があるときには、その内部取引には、その恒久的施設とその本店等との間の利子の支払に相当する事実（一定の金融機関に該当する外国法人の恒久的施設とその本店等との間の利子の支払に相当する事実を除く。）その他一定の事実は含まれないものとされている（法 139②）。

ここで、従来型の条約の適用がある場合に内部取引に含まれないものとされるその他一定の事実とは、次に掲げるものをいうこととされている（法令 183③）。

(1) 次に掲げるものの使用料の支払に相当する事実

イ 工業所有権等

ロ 著作権（出版権及び著作隣接権その他これに準ずるものを含む。以下同じ。）

ハ 法人税法施行令第13条第8号イからツまで《減価償却資産の範囲》に掲げる無形固定資産（国外における同号ワからツまでに掲げるものに相当するものを含む。）

(2) 上記(1)イからハまでに掲げるものの譲渡又は取得に相当する事実

3 本通達では、内部取引に含まれないこととされる上記2(1)イの工業所有権等の使用料の支払に相当する事実及び上記2(1)ロの著作権の使用料の支払に相当する事実に係る使用料の意義について留意的に明らかにしている。

工業所有権等又は著作権の使用料には、その名義や内容にかかわらず、これらの権利等の使用等に係る全ての対価が含まれ、その対価が継続的なものであるか、あるいは一時的なものであるかは問わない。したがって、工業所有権等の実施契約の締結に相当する事実に係る頭金、権利金等もここでいう使用料に含まれることとなる。また、これらの権利等を提供し、あるいは伝授するための費用に充てるもの、例えば、派遣技術者の給料、旅費、滞在費等もここでいう使用料に含まれることになる。

4 本通達の注書では、工業所有権等の提供又は伝授に係る人的役務の提供の対価と使用料との区分を明らかにしている。

工業所有権等の提供又は伝授に当たっては、技術者を派遣して技術指導を行うなどの人的役務の提供を伴うのが通例であり、この場合、工業所有権等の提供又は伝授そのものの対価をその人的役務の提供の対価に含めることがあるが、人的役務の提供の対価とされるのは、その性質上、実費に一定の利潤を加算した金額として算定されるのが通常の形であり、生産高に応じて算定されるものは、一般的には、人的役務の提供の対価ではなく、使用料にほかならないということとなる。また、人的役務の提供そのものの対価とすべき金額を著しく超えるような対価である場合には、その対価は、もはや人的役務の提供そのものの対価であるということとはできない。

すなわち、この場合の人的役務の提供の対価が、工業所有権等の使用回数、使用期間、生産高又はその使用による利益に応じて算定されるもの、あるいはその人的役務の提供のために要した経費に通常利潤を加算した金額を超えるものである場合には、その対価の全てが使用料に該当するものとして取り扱うこととなる。