

シルバー精工事件

使用料所得に係る源泉徴収に関する問題の整理

木村浩之 弁護士法人 淀屋橋・山上合同
弁護士

はじめに

今回取り上げるシルバー精工事件（最判平成16年6月24日・訟月51巻6号1654頁）は、日本の居住者（内国法人）が米国特許権侵害をめぐる和解契約に基づいて非居住者（外国法人）に対して支払った使用料に係る源泉徴収義務の有無が争われた事案である（注1）。

この点、国内法では、国内業務に係る特許等の使用料を非居住者に支払う場合、支払者に源泉徴収義務が課せられる。ここでは特許等の使用が国内業務に係るものであるか（その使用地がどこであるか）を基準にしており、本件でも、支払の基因となった特許権等の使用地がどこであるかが争われた。

これに対して、租税条約では、一般に使用地を基準にするのではなく、その支払者が自国の居住者であるかを基準にする。本件では、適用される旧日米租税条約が国内法と実質的に同じ基準であり、その相違は問題とならなかったが、実際の租税条約で、使用料所得について国内法とは異なる基準や範囲で源泉地国課税を認めている場合、その関係を整理して検討することが不可欠となる。

実務では、使用料所得に係る源泉徴収義務が問題となることが多いが、それに関連する論点は多岐にわたっており、これを正しく判断することは困難な場合がありうる。そこで、本稿では、使用料所得に係る源泉徴収義務に関連する問題を整理して検討することにしたい。

I シルバー精工事件

1 問題の所在

国内法上、国内において業務を行う者から支払がなされる次に掲げる知的財産等の使用料又は対価（使用料所得）であって、当該業務に係るものは国内源泉所得として源泉徴収の対象となる（所法212①、161①十一）。

- ① 工業所有権等の使用料
- ② 工業所有権等の譲渡の対価
- ③ 著作権の使用料
- ④ 著作権の譲渡の対価
- ⑤ 機械、装置等の使用料

特徴的なのは、租税条約上は一般に「譲渡収益」として取り扱われる工業所有権等及び著作権の譲渡の対価、また、「事業所得」として取り扱われる機械、装置等の動産の賃料がいずれも使用料所得に含まれることである。

さらに、「工業所有権等」とは、特許権、実用新案権、商標権、意匠権等の工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式若しくはこれらに準ずるものをいい、産業上の無形資産たる知識・情報（ノウハウ）がこれに含まれると解されている。しかし、これに営業秘密、販売戦略、顧客名簿、販売網、営業データといった商業上のノウハウに相当するも

のが含まれるか否かは明確ではない（これらの問題については、Ⅱ及びⅢ参照）。

いずれにしても、使用料所得が日本の国内業務に係る場合に国内源泉所得に該当することになる。この点、異説はあるものの、「国内業務に係る」とは、使用料所得の支払の基因となった知的財産権等を使用する場所が日本の国内であることをいうと解するのが通説とされる（これを「使用地主義」という）。

本件は、内国法人が日本の国内で製造した製品を米国の国内で（子会社を通じて）販売する事業活動が米国特許権を侵害するとして紛争となった事案である。その解決のために和解契約に基づく使用料の支払がなされたが、製造・販売の事業活動が両国をまたぐものであったことから、その支払の基因となった権利の使用地がどこであるかという点が争われた。

2 裁判所の判断

裁判所（最高裁）は、本件の使用料の支払の基因となったのは米国特許権であり、製品を米国内で販売するにあたって、その実施料として支払われたものであることから、その使用地は米国であると判断した。

この点、本件の使用料は日本での製造を含めた実施権の許諾であることから、日本にも源泉があると解する余地もあるが、製造はあくまでも手段であってその目的は販売であり、販売の場所における実施許諾こそが本質的な対価であると考えれば、最高裁の判断は妥当といえる。

もっとも、本件では和解契約に基づく「使用料」の支払がなされたが、名目が使用料でなくても実質が使用料であれば使用料所得に該当し、逆に、名目が使用料であっても実質が使用料でなければ使用料所得には該当しないと解される（所基通161-46参照）。そこで、事実認定の問題として、仮に本件の使用料の支払の実質が実施料ではなく、単なる紛争解決金としての性質を有するものであるとすれば、使用料所得

には該当せず、一般の事業所得として日本の国内源泉所得にはならないと解される。

3 国内法と租税条約が異なる場合

国内法では、上記のとおり、使用地主義が採用されており、その支払の基因となった権利を使用する場所が自国の国内である場合に、使用料所得が国内源泉所得に該当するものとしている。これに対して、使用料所得についての源泉地国課税を認める租税条約では、その支払をする債務者が自国の居住者である場合に、その国の国内源泉所得として課税することが認められる（注2）（これを「債務者主義」ないし「支払者基準」という）。

このように、国内法と租税条約で異なる基準（源泉規定）で国内源泉所得該当性が認められる場合、日本の国内法では、租税条約が優先することが定められている（これを「源泉置換規定」（注3）という。所法162①）。そこで、債務者主義を採用する租税条約が適用される場合、使用料の支払の基因となった権利の使用地にかかわらず、その支払者が日本の居住者であるときに国内源泉所得に該当することになる。

この源泉置換規定により、国内法上の源泉規定では国内源泉所得とはならない国外業務に係る使用料所得が国内源泉所得に該当するケースやその逆のケースが生じる場合がありうる。このことから、使用料所得に係る源泉徴収義務の有無を判断するにあたっては、適用される租税条約にも留意する必要がある。



使用料所得と他の所得との区分

1 人的役務提供の対価との区分

知的財産の提供は、人的役務の提供と結合することが多く、その区分は重要である。

まず、知的財産の提供の要素が含まれるとしても、それが人的役務としてなされ、知的財産

そのものの移転を伴わない場合（例えば、一定の技術やノウハウを使用した役務提供がなされるが、当該技術やノウハウそのものが移転されるわけではない場合）は、当該対価の実質は人的役務提供の対価であり、使用料所得には該当しないと考えられる。

次に、新たなプログラムの開発や著作物の翻訳など、著作物の制作・開発の業務を委託する場合、業務委託料は外形的には人的役務の提供の対価であるが、その成果物である著作物に係る権利が委託者に帰属するときには、実質的には著作物に係る権利譲渡の対価であるとも考えられる。

この点、法的な権利関係をみれば、著作物の制作・開発がなされる場合、受託者が創意工夫して生じた著作物に係る権利は原始的には受託者に帰属するのであり、これが契約によって委託者に移転する。しかし、受託者が制作・開発を事業として行っている場合、権利の移転はあくまでも契約に伴う付随的なものであり、その本質は人的役務の提供であると考えられる。このように考えれば、業務委託料は権利譲渡の対価ではなく、人的役務の提供の対価であり、使用料所得には該当しないというべきである。

なお、租税条約では、人的役務の提供の対価は事業所得に該当する。また、仮に権利譲渡の対価と認められ、国内法上は使用料所得に該当するとしても、租税条約上は譲渡収益に区分されうる。その場合、一般に源泉地国の課税権は認められず、国内法上は源泉徴収の対象になるとしても、租税条約の適用によって源泉徴収義務は免れることになる。

2 事業所得・譲渡収益との区分

著作物（が組み込まれた商品やサービス）の提供の対価については、事実関係によってさまざまな所得に区分されうる。例えば、プログラムが組み込まれたソフトウェアの電子記憶媒体又はオンラインダウンロードによる提供の対価

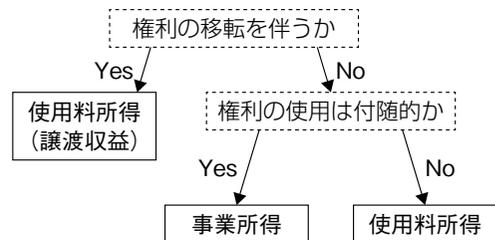
については、そのプログラムの使用態様によって所得区分が異なると考えられる。

まず、契約上、ソフトウェアとともにプログラムに係る権利そのものが移転する場合、その対価は権利譲渡の対価であり、使用料所得に該当する。もっとも、前記と同様、租税条約上は譲渡収益に該当することが多い。

次に、提供されたソフトウェアの使用にあたって、必然的にプログラムの使用がなされることから、権利の移転がないとされる場合、その使用態様が問題となる。この点、ソフトウェアに組み込まれたプログラムを基礎として別のプログラムを開発して使用したり販売したりすることを目的として提供される場合、その対価はまさにプログラムの使用許諾の対価であり、使用料所得に該当すると考えられる。

これに対して、ソフトウェアの提供が一般の事業者・消費者に対する製品の販売としてなされる場合、プログラムの使用態様は限定的であり、ソフトウェアを使用するにあたっての付随的な使用にすぎない。このような場合、その対価は使用料所得ではなく事業所得に該当すると考えられる（図表参照）。

【図表】 著作物の提供の対価に係る所得区分



なお、ここでも、国内法と租税条約では所得区分が異なる可能性があり、その検討が必要である。国内法では使用料所得として源泉徴収が認められる場合でも、租税条約では事業所得や譲渡収益に該当して源泉地国課税が認められないとすれば、源泉徴収義務は免れる。

この点、前記のとおり、機械、装置等の動産

の賃料については、国内法上は使用料所得に含まれるとされているが、租税条約ではこれらは事業所得として取り扱われることが多く、留意が必要である。



商業上のノウハウの取扱い

1 国内法における取扱い

国内法上、工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式若しくは「これらに準ずるもの」の使用の対価が使用料に該当するとされているが、商業上のノウハウの使用の対価が「これらに準ずるもの」として使用料に該当するかは明確ではない。この点、OECDモデル租税条約では、産業上、商業上若しくは学術上の経験に関する情報の対価が使用料に該当することが明確にされている（12条2項）ことと対照的である。

経済的な実質からすれば、商業上のノウハウも産業上のノウハウと同様に取り扱われるべきとも思われる。しかしながら、「その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式若しくはこれらに準ずるもの」とは、権利登録はされないものの工業所有権と同様の性質を有するもの（技術的価値を有するもの）を指すと考えられる（所基通161-34参照）のであり、技術的価値を伴わず、営業的価値のみを有する商業上のノウハウがこれに含まれるとするのは文理解釈を超えるものと思われる（注4）。

2 非居住者に使用の対価を支払う場合

それでは、非居住者（ただし、日本の国内に恒久的施設（PE）は有しない）に支払う商業上のノウハウの使用の対価について、国内法上は使用料に含まれないものの、租税条約上は使用料に含まれ、かつ、10%の限度税率で日本の課税権が認められる場合、源泉徴収義務はどうか。

これについては、国内法上、使用料所得に該当しないのであれば、一般の事業所得として源泉徴収の対象とはならず、また、国内のPEに帰属しなければ日本での課税は認められないことになる。

なお、この点、租税条約上は日本の課税権が認められているが、そもそも租税条約は、締約国の課税権を制限するものであってその課税権を創設するものではない。使用料について国内法と租税条約で異なる定義規定となっているが、そのような場合に源泉置換規定のように租税条約が優先することを定めた規定も存しない。

したがって、結論として、日本の課税権は認められず、いずれにしても源泉徴収義務は課せられないことになると解される。



まとめ

源泉徴収義務を誤った場合、支払をした源泉徴収義務者に追徴がなされることになる。ところが、使用料所得については、以上でみたようにさまざまな解釈上の論点があるほか、租税条約が適用される場合は、その適用関係も踏まえ源泉徴収義務を適切に判断する必要がある。その判断には困難が伴うこともあるが、本稿がその検討にあたっての一助となれば幸いである。

（注1） 川端康之「判批」『民商法雑誌』132巻1号（2005年）71頁、浅妻章如「知的財産権等の使用料の源泉地」ジュリスト臨時増刊1291号『平成16年度重要判例解説』274頁、宮崎裕子「外国法人に対する使用料と源泉地」別冊ジュリスト228号『租税判例百選〔第6版〕』132頁参照。

（注2） 例えば、日豪租税条約12条5項参照。

（注3） 源泉置換規定については、拙稿「源泉置換規定についての一考察」『税法学』579号（2018年）87頁以下参照。

（注4） 木村昌代「国内源泉所得のあり方について」『税大論叢』63号（2009年）414頁参照。