

非居住者等に対する源泉徴収義務の法的問題 —国内源泉所得の各規定が重複する場合の判断基準を中心に—(下)

Legal Issues with Tax Withholding Obligations for non-Residents —Focusing on the Judgment Criteria when Each Regulation of Domestic Source Income Overlaps— (2)

山下 尚子*

要約

源泉徴収は、できる限り、単純・明確かつ画一的な基準に基づいて行うべきである。源泉徴収義務が支払時に成立し、手続を要せず確立することからみても、支払時に明確に判断できることが要請されているからである。

しかし、非居住者等に業務委託するような取引で支払われる所得の区分や源泉徴収義務の要否の判断は、必ずしも一義的に明らかではない。

そこで、本論文では、国内源泉所得のうち、所得が重複する場合の源泉徴収義務の要否について、人的役務提供と使用料が重複する場合の判断基準を中心に検討を行った。当該規定に沿って納付を行う本来の納税者ではない源泉徴収義務者にとって、その負担を最小限にとどめることを研究の目的とする。

本論文は、源泉徴収義務者の負担があまりにも大きすぎるのではないかという問題意識と、源泉徴収制度の効果的かつ効率的な徴税手続の実現という目的の両側面から検討を行った。

【目次】

はじめに

第1章 非居住者等に対する源泉徴収義務における法的問題

第1節 事案の概要

第2節 類似の事例の検証

第3節 問題の所在

第4節 小括

第2章 国際課税の原則

第1節 国内税法と租税条約

第2節 法令等の定め

第3節 知的財産権等取引に関する課税の原則

第4節 小括

* 修士（ビジネスロー）（青山学院大学）

** 本論文は、筆者が本学修士課程を修了するにあたり作成した修士論文を大幅に加筆修正したものである。

第3章 支払者（源泉徴収義務者）の負担とリスク

第1節 源泉徴収制度

第2節 支払者の負担とリスク

第3節 小括

第4章 裁判例等

第1節 使用料に関する最初の最高裁判決（シルバー精工事件）

第2節 人的役務提供該当性が否定された事案

第3節 著作権に関する事案

第4節 判断基準

第5章 国内源泉所得内で所得が重複する場合の判断基準

第1節 源泉徴収の性質からみた所得の区分

第2節 使用料と人的役務の提供の判断基準の整理

第3節 学説からみた使用料と人的役務の提供の判断基準

第4節 人的役務の提供と使用料の判断基準

第5節 小括

第6章 総括

おわりに

第3章 支払者（源泉徴収義務者）の負担とリスク

本章では、支払者の負担について論ずる。

具体的には、まず、源泉徴収制度の本質を検討し、支払者の負担を明らかにする。そして、支払者に生ずるリスクを検討した上で、源泉徴収義務の要否の判断を画一的かつ容易に行うべき理由を明確にする。

第1節 源泉徴収制度

1 源泉徴収制度

(1) 三者の関係

本来、租税はこれを納める者（納税義務者）と国との二者の直接関係となるものであるが、源泉所得税においては、企業等が利子や使用料等を支払う際に、その支払に着目して課されるものなので、国と納める者となる源泉徴収義務者と、実際に税を負担する者との三者の関係となっている。これら三者の関係は、国と国に対して支払者が負う源泉徴収義務者の法律関係（公法上の法律関係）と、源泉徴収義務者である支払者と本来の納税義務者である受給者との法律関係（私法上の法律関係）の2つに分かれ、国と受給者との間に直接の関係はなく分断されている¹²⁴⁾。

税法は、この源泉徴収をめぐる国と支払者（源泉徴収義務者）と受給者（本来の納税義務者）との関係について、

124) 牧野・前掲注3) 31-32頁参照。

務者)との関係について、①支払者に対して源泉徴収義務を課し、もし、源泉所得税の納付がないときは税務署長がこれを支払者から徴収するものとし(所法 221 条)、②支払者が国に源泉所得税を納付した場合には、当該税額の全部又は一部について受給者から源泉徴収をしていなかったときは、支払者は、未徴収の税額に相当する金額をその後に支払う給与等の金額から控除し、又は受給者に当該金額の支払を請求することができることとしている(所法 222 条)。

源泉徴収制度は、「徴収確保のための便宜的な制度」¹²⁵⁾であるとされるが、支払者も独立して納税義務を負い(国税通則法 2 条 5 号、所法 6 条、161 条 1 項、212 条 1 項参照)、源泉徴収した所得税の納付を怠ると滞納処分を受けることになるのである(所法 221 条、国税通則法 36 条以下)。同制度については、「本来国が行うべき税徴収を、所定の支払をする者に代行させる性質をもつのが源泉徴収制度である」¹²⁶⁾とされている。

源泉徴収は、「できる限り、単純・明確かつ画一的な基準に基づいて行うべき」¹²⁷⁾である。なぜなら、源泉徴収義務が支払時に成立し、手続を要せず確立すること(国税通則法 2 条 5 号、15 条 1 項括弧書、所法 6 条参照)からみても、支払時に明確に判断できることが要請されているからである(最高裁昭和 45 年 12 月 24 日第一小法廷判決¹²⁸⁾)。

(2) 趣旨及び目的

源泉徴収制度の機能には、「歳入の確保、歳入の平準化、徴税義務の能率性及び便宜性等」¹²⁹⁾、納税の簡素化、徴税コストの削減、確実な課税の確保(所得の捕捉)¹³⁰⁾のほか、同制度のメリットとして、「国税の徴収を確実なものとし、滞納を防止するとともに、徴税手続の簡素化と徴税コストの削減に寄与している」こと、また、「国税収入の時期を平準化する」ことが挙げられる¹³¹⁾。当該制度の円滑な執行のためには、支払者(源泉徴収義務者)にとって、その支払が源泉徴収を行うべき所得に該当するか否か、徴収・納付すべき税額がいくらになるかといったことが法令の規定により明確であり、容易になしえるものでなければならず、そのような要請に合致する所得が源泉徴収の対象とされてきたと考えられている¹³²⁾。

源泉徴収制度の効果としては、「①支払われる金額を課税対象とするから、課税標準等の把握が正確であること、②徴税が確実であること、③徴税費が少なくて済むこと、④金額が支払われる段階で徴税されるので、納税に対する苦痛が比較的小さいこと」等が挙げ

125) 中里・前掲注 9) 185 頁。源泉徴収の便宜性は、費用の控除が認められない点、定率課税である点等が挙げられている。

126) 木山・前掲注 10) 79 頁。

127) 中里・前掲注 9) 185 頁。

128) 最判昭和 45 年 12 月 24 日・前掲注 15)。

129) 山内ススム『所得税法要説 [8 訂版]』(税務経理協会、2016 年) 740 頁。

130) 木村(昌)・前掲注 21) 383 頁。

131) 税制審議会「源泉徴収制度のあり方について—令和元年度諮問に対する答申—」(2020 年) 1 頁。

132) 木村(昌)・前掲注 21) 383-384 頁参照。

られる¹³³⁾。

他方で、国際課税においては、以下のような理由から、特にこの源泉徴収が重要とされる。

まず、非居住者等の立場から見ると、源泉徴収だけで日本における課税関係が終了する場合があります、そのような場合には源泉徴収の有無が大きな意味を持つからである。

また、支払者の立場から見ると、国内の相手に支払う場合よりも、広い範囲の所得について源泉徴収義務があるため、源泉徴収の範囲を慎重に確認する必要がある¹³⁴⁾。

(3) 非居住者等に対する源泉徴収

所得税法に基づく非居住者等に向けた支払の際の源泉徴収義務は、上記のような源泉徴収制度の一般的な趣旨目的（本来の納税義務者から直接に租税を徴収することが困難であるとか、能率的かつ確実に租税を徴収する必要に応えるもの）に加えて、我が国の課税権確保の実効性を担保する機能が期待された制度となっている¹³⁵⁾。

そのほか、「納税者からの自主的申告納税を期待することができず、支払段階で源泉徴収しておかないと、所得税の徴収が困難となるような所得は源泉徴収の対象とし、納税者からの自主的申告納税を全く期待し得ないわけではないが、源泉徴収をしておいた方が納税者にとっても税務当局にとっても能率的でわずらわしくないような所得は源泉徴収の対象とした方がよい」¹³⁶⁾とされている。

このように、非居住者等（受給者）に対し、支払の段階で源泉徴収を行うという立法技術は、国内に拠点を持たない相手から税金を徴収するために効率的なやり方であるとされ¹³⁷⁾、法令上も、居住者や内国法人に対する所得の支払の際の源泉徴収義務とは区分して規定されている（所法212条1項、同法213条1項）。実際のところ、国際課税の局面においては、日本において事業活動を行わない非居住者等から租税を確実に徴収する方法は、「源泉徴収以外にはあまりないであろう。」¹³⁸⁾との見解がある。

このような国際取引に関する所得税法や法人税法の基本構造は、昭和37年改正によって原型がつくられた¹³⁹⁾。

133) 堺澤良「源泉徴収制度の基本的構造と関係当事者の救済」税大論叢10号（1976年）79頁。

134) 仲谷＝井上＝梅辻＝藍原・前掲注68）18頁〔仲谷栄一郎執筆部分〕参照。

135) 青山慶二「判批」TKC税研情報19巻4号（2021年）41頁参照。国際課税の局面における源泉徴収は、国外に存在する納税義務者に対する徴収の確保にあるという点は、疑いの余地がないとされている（中里・前掲注9）185頁参照）。

136) 注解所得税法研究会編『注解所得税法〔6訂版〕』（大蔵財務協会，2019年）1519頁。

137) 増井＝宮崎・前掲注8）82頁参照。

138) 中里・前掲注9）185頁。

139) 増井＝宮崎・前掲注8）4頁参照。

2 非居住者等に対する源泉徴収制度の沿革

以下では、非居住者等に対する源泉徴収制度の沿革を確認する¹⁴⁰⁾。

(1) 明治 20 年から昭和 26 年

我が国の所得税法は、明治 20 年に創設された。創設当時は所得をその源泉によって区別せず、資産、営業又は勤労から生ずる所得はすべて総合して課税する建前を採っていた。なお、源泉徴収制度はこの時点では導入されていなかった。

明治 32 年の改正により、非居住者等に対する課税規定が創設された。すなわち、所得を 3 種類に分けて、第 1 種を法人所得、第 2 種を公社債利子、第 3 種を個人所得とした。この改正により、非居住者等の課税所得の範囲は、同法の施行地における資産や営業から生ずる所得のみとしたのである。なお、この改正において、我が国で初めて源泉徴収制度が導入された。

(2) 昭和 27 年改正及び昭和 29 年改正

昭和 27 年度の改正により、使用料の規定が設けられ、使用料が源泉徴収すべき国内源泉所得として新たに課税対象とされた。

昭和 29 年改正では、制限納税義務者としての外国法人が所得税を納めなければならないものとされている各種所得のうち国公社債の利子、預貯金の利子、利益配当、貸付金利子、工業所有権、著作権の使用料等については、所得税の源泉徴収のみによるとする、いわゆる「源泉分離課税」が導入された。

(3) 昭和 37 年改正

昭和 37 年の改正では、非居住者等に対する課税について、租税条約との調整、資本交流の促進等を考慮して、その課税の要件、課税所得の範囲、税率等に関し、所要の整備合理化を図ることとされた。この改正により、国内源泉所得に関する定めを含めた現行の非居住者等に対する課税方式が確立された。

(4) 昭和 40 年改正及び昭和 46 年改正

昭和 40 年に所得税法の全文改正が行われ、「非居住者及び外国法人の納税義務」として独立した編が設けられ、現行法の構成に改められた。

著作権法が昭和 45 年に全文改正（昭和 46 年 1 月 1 日から施行）されたことにより、「著作権隣接権」が新たに設けられた。これに伴い、使用料の規定も改められた（従来規定されていた映画フィルムの上映権等に係る権利が、昭和 45 年の著作権法の全文改正により、著作権に含まれることが明確にされたことに伴う改正）。

140) 沿革については、木村(昌)・前掲注 21) 372-383 頁参照。

(5) 平成26年改正

平成26年の改正では、非居住者等に対する課税の原則について、総合主義に基づく従来の国内法を、2010年改訂後のOECDモデル租税条約に沿った帰属主義に見直すこととされた¹⁴¹⁾。具体的には、法的安定性の観点から、従前の外国法人の国内源泉所得の1つとされていた「国内において行う事業の所得」に代えて、「外国法人のPEに帰せられる所得」を新たに国内源泉所得の1つとして定義することとなった(税法138条1項)¹⁴²⁾。国内源泉所得は、所得の人的帰属に着目して居住者並みの課税範囲とされるPE帰属所得と、所得の地理的帰属に着目した課税範囲とされるPE帰属所得以外の国内源泉所得に大別することができる¹⁴³⁾。なお、各種の国内源泉所得への該当性の優先関係に関して、規定の上では、各種の国内源泉所得への該当性の重複は排除されていない¹⁴⁴⁾。

平成26年改正前は、いわゆる総合主義の仕組みの下で国内源泉所得として掲げられた所得の全てが課税対象とされることと、源泉徴収の対象となる国内源泉所得を特定することとの関係を調整するため、第1号所得から、第1号の2以下の所得に該当するものを除くことにより、源泉徴収の対象となる国内源泉所得への該当性を優先させていたが、平成26年改正では、源泉徴収の対象となる国内源泉所得への該当性を優先させる扱いを廃止し、非居住者に対する課税の方法(税法164条)など必要な場面で必要に応じて優先関係を定めることによって、国内源泉所得の簡明化が図られたとされている¹⁴⁵⁾。しかし、源泉徴収の対象となる国内源泉所得の内部における重複関係は、明らかとなっていない。

(6) まとめ

我が国における非居住者等に対する源泉徴収制度の沿革を整理すると、以下のとおりである。

我が国における国際課税の原則は、明治32年の改正において制限納税義務者に対する課税制度が導入され、昭和37年の改正において現在の国際課税の原則の基礎的枠組みが確立された後、昭和40年の同法全文改正により現行法と同様の法体系となるに至っている¹⁴⁶⁾。

また、使用料に対する課税については、昭和27年に非居住者等の課税所得の範囲に追加されて以来、小幅な文言の修正や著作権法改正に伴う改正が行われているものの、基本

141) 国税庁HP「平成26年分所得税改正のあらまし」(<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/shotoku/h26kaisei.pdf>) (最終閲覧日2023年7月9日)。

142) 東京共同会計事務所『PE(恒久的施設)課税の実務』(中央経済社、2016年)40-41頁参照。

143) 武田・前掲注96)7177頁参照。

144) 武田・前掲注96)7205頁参照。PE帰属所得以外の国内源泉所得に該当するものがPEに帰せられる場合、PE帰属所得にも該当するが、本条においては、その重複は排除されていないが、非居住者の課税標準を定める法164条においては、各種国内源泉所得のPE帰属所得への該当性を優先させている。

145) 武田・前掲注96)7205頁参照。

146) 平成26年度の改正において帰属主義に伴う改正があるが、国内源泉所得に対する源泉徴収に関する仕組みに大きな変更点はない。

的には昭和 27 年の改正内容が踏襲されている。

源泉徴収制度の沿革についてみると、「徴税の効率化を目的として、源泉徴収義務者の負担において、その範囲が著しく拡大してきたという経緯」があり、その結果、「税収規模の増大に伴って必然的に増加する徴税のための負担は、その多くを源泉徴収義務者が担ってきた」と考えられている¹⁴⁷⁾。

第 2 節 支払者の負担とリスク

源泉徴収制度は、「国及び納税者からみれば、所得税の徴収方法として効率的であり、かつ、有意義なものである」とされるが、「納税者が自らの税額を確定させ、納付することを原則とする申告納税制度の観点からみると、源泉徴収義務者に過度の負担を求めることは適切ではない」との指摘がある¹⁴⁸⁾。そこで、本節では、支払者（源泉徴収義務者）の実務的な負担およびその後のリスクを検証する。

1 事務負担

(1) 源泉徴収義務者の負担

非居住者等に対する支払に関する源泉徴収の基本的な根拠規定は、所得税法 212 条に規定されており、同条 1 項によると、次の支払をする者は、支払の際に所得税を徴収し、翌月 10 日までに国に納付しなければならない。具体的には、①国内において、②同法 161 条 1 項 4 号から 16 号までに掲げる国内源泉所得の支払をする場合に源泉徴収をする義務を負う（所法 6 条）。そして、源泉徴収義務を誤った場合、支払者（源泉徴収義務者）に追徴がなされることになる。

源泉徴収制度のデメリットとしては、上述のとおり、「徴収義務者に負担を強いる結果となること」が挙げられている。つまり、「徴収義務者に無償で税額の計算、徴収、納付等、源泉徴収に関する事務の負担を強いることはいわれのないもの」である¹⁴⁹⁾。

さらに、非居住者等に対する報酬等の増加や租税条約の確認が必要となる点に加え、「社会状況が変化し、経済取引が多様化・国際化することによって増加する事務負担を源泉徴収義務者に求めるとしても、一定の限界がある」との指摘がある¹⁵⁰⁾。しかしながら、知的財産権等取引については、これま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には、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¹⁵¹⁾。

147) 税制審議会・前掲注 131) 3 頁。

148) 税制審議会・前掲注 131) 3 頁。

149) 堺澤良・前掲注 133) 82 頁。

150) 税制審議会・前掲注 131) 3 頁。

151) 木村・前掲注 18) 159 頁参照。

(2) 受給者が非居住者等の場合の源泉徴収義務

非居住者等に対価の支払をする際に検討すべき事項及び納付までの流れとしては、以下の様なものが想定される。

- ① 受給者は所得税法上の「非居住者等」に該当するか¹⁵²⁾
- ② 国内源泉所得に該当するか(いずれの所得条項に当たるか、ソース・ルールの確認)
- ③ PEの有無(支店PE, 建設PE, 代理人PE 該当性の判断¹⁵³⁾, 源泉徴収免除制度¹⁵⁴⁾)
- ④ 相手国租税条約の確認(所得条項, ソースルール, 減免規定)
- ⑤ 租税条約により減免を受ける場合の届出書提出準備(実施特例省令2ほか)
- ⑥ 専門家に相談(必要資料等の準備)
- ⑦ 社内稟議
- ⑧ 契約書の準備, 支払手段の確認
- ⑨ 支払
- ⑩ 納付

上記①～⑧までの流れを支払の時までに終え(届出書の提出は最初の支払の日の前日まで), 源泉徴収を行った上で, ⑨受給者(非居住者等)に対価を支払い, ⑩その支払の日の属する月の翌月10日までに納付を行わなければならない¹⁵⁵⁾。

しかしながら, 国内税法上, 租税条約上ともにその一つ一つの判断基準は非常に不明瞭である。本来の業務がある中で, 納付までのスケジュールを考慮すると, それぞれの過程で十分な検討が行える時間はない。

源泉徴収制度の目的が効果的かつ効率的な徴税手続の実現であるならば, その判断についても容易に行われるべきである。

(3) 区分する場合の事務負担

第1章で述べたとおり, 著作権の譲渡の対価と役務提供の対価とでは, 課税上の扱いが異なる。そのため, 小島論文では, それぞれの対価が区別されていない場合には, その支払者は委託手数料を両者に分け, また, 支払が分割されている場合は, それぞれの支払毎に両者を区分する必要があるとの指摘がある。

具体的には, 「契約書に『著作権は, 発生と同時に委託者に帰属する』旨の規定があれば,

152) 非居住者等に該当するか否かが争われた裁判例として, 東京高判平成28年12月1日税資266号順号12942。

153) PE 該当性が争われた裁判例として, 東京高判平成28年1月28日訟月63巻4号1211頁(倉庫PE事件)。

154) PEを有する非居住者等が税務署長の発行した源泉徴収の免除の証明書を支払者に提示した場合, 有効期間内に支払う特定のものについては源泉徴収を要しないこととされている(所法180条, 214条, 同法施行令332条参照)。

155) ただし, 非居住者等に対し国外において法所定の国内源泉所得に該当する所得を支払った際に源泉徴収をした場合の納付期限は, その支払った月の翌月末日までに納付すればよいこととされる例外がある(所法212条2項)。

原始的に委託者に著作権又はその持分が帰属する場合（共同著作や職務著作の場合など）を除き、引渡しの際ではなくプログラムの完成と同時に譲渡が行われたと解することになろうが、プログラムの完成の時期と支払いの時期がずれることにより、源泉徴収義務者である委託者に煩雑な事務処理が課されることが懸念される」として、「特に、開発計画書の承認時や開発完了時などの各時点で分割して支払いが行われる場合が問題となろう」との指摘である¹⁵⁶⁾。

このように、支払者（源泉徴収義務者）は、「源泉徴収の対象となる金員が多岐にわたっていることから、ある種の所得の支払に際して、その所得が源泉徴収の対象となるか否かを判断しなければならない」¹⁵⁷⁾。このような支払が通年行われる場合、相当な事務負担が予想される。

2 その後のリスク

(1) 求償権の問題

上記のような検討の結果、支払の段階で源泉徴収義務はないと判断した後で、国から源泉徴収漏れが指摘された場合、源泉所得税の納付をすれば、支払者（源泉徴収義務者）は、受給者（本来の納税義務者）に対して求償することができる（所法 222 条）。

しかし、受給者が非居住者等である場合には、この求償権に基づいて債権回収することは非常に難しいとの見解があり、特に、求償権の訴訟を提起するための裁判管轄がどこのか、仮に、裁判管轄の問題をクリアにして、請求認容判決を取得したとしても、その判決に基づいてどのように強制執行していくのかも難しい問題として挙げられている¹⁵⁸⁾。そのため、国際間の取引で源泉徴収漏れがあった場合には、求償権に基づいて債権を回収するという事は非常に困難となる。

(2) 貸倒損失の問題

さらに、実際に回収できない場合、税務上貸倒損失に計上できるかという問題については、受給者が債務超過でないと貸倒損失（所法 51 条 2 項、法法 22 条 3 項 3 号参照）として認められない可能性がある（最高裁平成 16 年 12 月 24 日第二小法廷判決¹⁵⁹⁾）。

税務上貸倒損失として損金算入するというのも難しく、そもそも求償権に基づいて請求できるのは本税部分のみとされているため¹⁶⁰⁾、不納付加算税（国税通則法 67 条 1 項）及び延滞税（同法 60 条 1 項 5 号）の負担に関しても求償することはできず、支払者（源泉徴

156) 小島・前掲注 22) 91 頁参照。

157) 注解所得税法研究会編・前掲注 136) 1519 頁。

158) 小山・前掲注 11) 69-70 頁参照。海外の会社の場合、そもそもどこに資産があるのか、また、資産が所在する国において、取得した判決をもって強制執行できるのかといった問題があり、かつ、海外の法律事務所にアドバイスを求めざるを得ないため、そのコストも相当かかるとされている。

159) 最判平成 16 年 12 月 24 日・前掲注 12)。

160) 木山・前掲注 13) 91 頁参照。

収義務者)の負担となってしまう。

経済のデジタル化に伴い、ソフトウェアのカスタマイズ化などに際して外国法人に業務委託することが想定されるが、この種の取引で支払われる所得の区分や源泉徴収義務の要否の判断は必ずしも一義的に明らかでなく、対応する税務担当者にとっての課題でもあり、また、課税庁にとっても、源泉徴収漏れのリスク対応は、課題の一つとして顕在化している¹⁶¹⁾とみられている。

(3) 源泉徴収義務の判断

源泉徴収制度は、その仕組みから、「源泉徴収の対象になる所得の範囲が一義的に定められており、源泉徴収義務者において、源泉徴収の要否を容易に判断できることが前提になる」とされている¹⁶²⁾。

東京高裁昭和55年10月27日判決¹⁶³⁾においても、同制度について、以下のように判示されている。

「源泉徴収にかかる所得税については、所得の支払の時に納税義務(源泉徴収所得税の納税義務)が成立し、それと同時に特別の手續を要しないで納付税額が確定するとされているから、源泉徴収の対象は、当該給付の際に、右給付にかかる所得が源泉徴収の対象となるかどうか及び徴収納付すべき税額が幾許であるかについての認定判断が一義的に明確に、かつ、容易になされ得るものであることが望ましいことはいうまでもない。そうして、税法における実質主義の顕現として所得税法において実質課税の原則が存することを考えると、右にいう認定判断が一義的に明白かつ容易というのは、……所得が源泉徴収の対象となるものであること及び税額いかに何人にとつても疑を容れる余地なく、かつ、容易に認定できる場合をも含むものと解するのが相当である。〔下線及び傍点は筆者〕」

以上のとおり、同制度の役割から、その判断が明確かつ容易にされるべきことを確認した。しかし、源泉徴収制度の経済取引が多様化・複雑化する中で、源泉徴収の対象範囲を網羅的に規律することが困難であることから、現行法においては「これに準ずるもの」といった不明確な内容の規定が少なくない¹⁶⁴⁾。

このような法令の下で「適正な税務を履行することは相当に困難である」ことから、「源泉徴収義務者に法的責任を課す以上、その範囲を可能な限り明確化し、容易にその責任を果たせる制度とする必要がある。」とされている¹⁶⁵⁾。

161) 青山・前掲注135)41頁参照、永峰・前掲注1)81-84頁参照。

162) 税制審議会・前掲注131)頁。同様の指摘をするものとして、注解所得税法研究会編・前掲注136)1519頁。

163) 東京高判昭和55年10月27日訟月27巻1号211頁。

164) 税制審議会・前掲注131)4頁参照。

165) 税制審議会・前掲注131)4-5頁。「複雑かつ多岐にわたる現行の制度は、こうした要請から逸脱している」との指摘がなされている。

(4) 画一的な判断が行われるべき理由

これまで述べたとおり、プログラムの開発委託は、種々の作業形態を採り、契約の内容も多様であることから、契約の種類により委託手数料の所得区分を一律に判断することは難しい。さらに、所得区分を判断するに当たり、プログラムに著作物性があるか、著作権の帰属が委託者と受託者のどちらとなるか、譲渡された権利の内容・範囲はどのようなかなど、それぞれの事実を直接に認定するには高度の専門性が要求される。このような点から、税務執行は困難を極めることになり、受給者との解釈の違いから不測の課税が行われる危険性があるのではないだろうか¹⁶⁶⁾。上記で述べたような事務負担やリスクの負担を鑑みると、源泉徴収が効率的なやり方、納税の簡素化、徴税コストの削減という制度というのには疑問が残る。

以上のような観点から、本来の源泉徴収の性質に鑑み、しかも、納税義務者自らではなく徴収納付義務者が納付を行うという点も考えるならば、源泉徴収義務の要否の判断、すなわち国内源泉所得該当性の判断もできる限り単純・明確かつ画一的な基準に基づいて容易に行われるべきである。

第3節 小括

本章では、源泉徴収制度について検討した。源泉徴収制度の円滑な執行のためには、源泉徴収義務者にとって、その支払が源泉徴収を行うべき所得に該当するか、徴収・納付すべき税額がいくらになるのかといったことが法令等の規定により明確であり、容易になしえるものでなければならない。しかし、プログラムの委託開発は、種々の作業形態を採り、契約の内容も多様であることから、契約の種類により委託手数料の所得区分を一律に判断することは難しい。さらに、所得区分を判断するに当たり、それぞれの事実を認定するには高度の専門性が要求される。このような点から、税務執行は困難を極めることになり、受給者との解釈の違いから不測の課税が行われる危険性がある。

支払者（源泉徴収義務者）は、本来の業務がある中で、その支払の時までにそれぞれの判断を正確に行わなければならない。このような事務負担やリスクの負担を鑑みると、源泉徴収が効率的なやり方、納税の簡素化、徴税コストの削減という制度といえるのだろうか。

本章の検討を踏まえ、本来の源泉徴収の性質に鑑み、しかも、納税義務者自らではなく徴収納付義務者が納付を行うという点も考えるならば、源泉徴収の要否の判断、すなわち国内源泉所得該当性の判断もできる限り単純・明確かつ画一的な基準に基づいて容易に行われるべきである。そのため、次章以降では、源泉徴収義務者にとって、上記で述べたような不合理な取扱いを避けるべく、徴収義務を画一的な方法で簡便的に終えることを重要視して検討する。

166) 小島・前掲注22) 96頁参照。

第4章 裁判例等

本章では、使用料と人的役務の提供に関する裁判例等について検討する。

具体的には、国際間取引で源泉徴収義務の有無が争われた事案のうち、使用料、人的役務の提供に関する事案を検証する。特に、知的財産権等取引に関連する事案より使用料該当性についてみていく。

第1節 使用料に関する最初の最高裁判決（シルバー精工事件）

本節では、使用料該当性が争われた事案を検証する。当該事案からは、所得の区分可能性について示唆を得ることを目的とする。

最高裁平成16年6月24日判決（以下、「シルバー精工事件」という。）¹⁶⁷⁾は、使用料に関する最初の最高裁判決である¹⁶⁸⁾。

1 事案の概要

シルバー精工事件の事案の概要は、以下のとおりである。

内国法人X（原告・被控訴人・被上告人）は、日本国内で製造した製品等（以下「本件製品」という。）を、米国子会社に輸出し同社が米国内に販売していたところ、米国法人Xから、米国法人の米国特許権を侵害するとして、本件製品の輸入差止め等を求める訴訟を提起した。

内国法人Xは、米国法人との間で和解契約をし、この契約に基づいて源泉徴収することなく、米国法人に、昭和58年40万米ドルを、同59年36万米ドル（以下、各金員を併せて「本件金員」という。）を支払った。

税務署長Y（被告・控訴人・上告人）は、本件金員は当時の所得税法161条7号イ所定の国内源泉所得である特許権使用料にあたるとして源泉所得税の納税告知処分及び不納付加算税賦課決定処分をした。

これに対し内国法人Xが、本件金員は、米国特許権の実施に対する使用料の前払いと米国特許権に対する損害賠償の性質を有するから、我が国の国内源泉所得にあたらないと主張して、本件各処分の取消しを求めて本訴を提起した。

本件の争点は、本件金員の支払が国内源泉所得（使用料）に該当するか否かである。

167) 最判平成16年6月24日集民214号417頁。評釈として、木村・前掲注18)156頁、多田雄司「判批」税務事例39巻7号(2007年)16頁等を参照。

168) 高須要子「判解」判タ1184号(2005年)247頁参照。

2 裁判所の判断

(1) 第1審

第1審判決は¹⁶⁹⁾、「工業所有権の許諾契約のような、法律行為の規律に服するものであり、そこから生ずる所得も、その定める要件を充たすことによって発生するものであるから、右所得に対する課税のため租税法規をこれに適用するについても、実体私法が適用されることによる法律効果をそのまま承認することを要するものというべきである〔下線は筆者〕」として、本件金員は、もっぱら米国特許権実施の対価であるとし、国内源泉所得にはあたらないと結論づけた。

(2) 控訴審

第1審判決の結論は、控訴審でも維持された¹⁷⁰⁾。同判決は、上記和解契約に基づき支払われた本件金員は、国内業務に係る部分(国内源泉所得になる可能性のある部分)と国外業務に係る部分(国内源泉所得に該当しない部分)の双方を含んでいるという認定を前提とした上で、以下のとおり判示した。

ア 按分可能性について

「我が国における製造の対価と米国における販売の対価とが明確に区分できる場合には……、我が国における製造に対する使用料の部分のみが国内源泉所得となるものと解される。

右の両者が明確に区分できない場合は、裁量的に按分することも考えられないではない。

しかし、日米租税条約は、『当該財産又は権利の一方の締約国内における使用又は使用の権利につき、当該使用料が支払われ……る場合に限り、当該一方の締約国内の源泉から生ずる所得として取り扱う。』と定め、所得税法161条7号イの『当該業務に係るもの(使用料)』も同一に解すべきであるから、右のような裁量的な按分課税は原則として予定されていないと考えられる。

そうすると、我が国における製造の対価が使用料の主要部分であると認め得る場合には、我が国が使用料全体について課税した上で、日米租税協議に委ねることも許され得ると考えられるが、そうでなく、対価の主要部分が国内業務に係るものと認められずむしろ国外業務に係るものと認められる場合、いかえると、我が国を使用地とするものと認められずむしろ米国を主たる使用地とするものと認められる場合には、我が国が当該外国人に対し課税し得る根拠を見いだすことは困難というべきである。〔下線は筆者〕

169) 東京地判平成4年10月27日行集43巻10号1336頁。

170) 東京高判平成10年12月15日判タ1061号134頁。評釈として、吉村典久「判批」租税法研究28号(2000年)157頁、品川芳宣「判批」TKC税研情報15巻3号(1999年)92頁がある。

イ 「主要部分」の判定

そこで、「本件契約において、本件金員が主としていずれの対価であるかについて検討する」とした上で、以下のとおり判示し、「本件金員の主要部分は、米国における販売の対価であると認めるのが妥当である」とした。

「……本件金員は、我が国等における製造の許諾の面(A)と、米国における販売等に対する許諾の面(B)の双方を含み、両者はほぼ重なり合うような関係にあるともみられるが、本件金員の対価としては、Bの面が直接的、具体的、明示的であるのに対し、Aの面は間接的、抽象的なものとどまるということが出来るから、本件金員の主要部分は、米国における販売の対価の面(B)にあるというべきである。」とし、「本件契約を客観的、合理的に解釈した場合に、本件金員は直接的、具体的、明示的には米国における販売(権利の使用)の対価と認められ、換言すると、本件金員の主要な部分が米国における販売の面の対価であると認められる以上、我が国に源泉を有する所得であるとは認め難く、また、我が国を財産・権利の使用地であると認めることも困難である。したがって、結局において、我が国が課税することの根拠は薄弱であるといわなければならない。〔下線は筆者〕」と結論づけた。

(3) 上告審の判断

上告審は、上記の控訴審を維持した。同判決は、和解契約締結の経緯と目的から、支払われた本件金員全額が国内源泉所得にあたらぬという決断をくだした。

3 検討

上告審は、第1審と同様、「米国で成立している特許権」に着目し、対価を支払うのはそのような私法上の権利に対してであるから、本件金員は国内源泉所得にはあたらないという理論構成を行っている。本件契約の交渉対象が米国での紛争であったこと、米国以外のは付随的であることを理由に、米国特許権の実施料であるとして日本源泉は一部すらも認めていない¹⁷¹⁾。このような上告審の判断に対して、「『一つの支払のうちに国内源泉所得とそれ以外の分が含まれているが明確に区分できないときに、裁量的に按分することが可能か』という問題に対しては正面から回答をしていないことになると思われ」¹⁷²⁾との指摘がある。

シルバー精工事件では、いずれの判決においても本件金員は国内源泉所得にはあたらないとしているが、結論に至る判断過程が異なる。すなわち、第1審では、契約条項に依拠し、工業所有権の許諾契約のような私法上の行為は実体私法の規律に服するものであり、そこから生ずる所得もその定める要件を満たすことによって発生するものであるため本件各金員は米国特許権の使用料であるという理論構成であった。

171) 浅妻章如「判批」ジュリ臨増1291号(2005年)275頁参照。

172) 仲谷=井上=梅辻=藍原・前掲注68)259頁〔井上康一執筆部分〕。

一方、控訴審では、我が国に源泉がある部分も認められると示唆し、我が国における製造の対価と米国における販売の対価とが明確に区分できない場合における裁量的な按分の可能性を否定した上で、本件契約内容から判断すると本件金員は米国特許に対する使用料であるという理論構成であった。

これに対し上告審は、第1審と同様、米国で成立している特許権に着目し、対価を支払うのはそのような私法上の権利に対してであるから本件金員は国内源泉所得には当たらないという理論構成を行っている。すなわち、シルバー精工事件では、訴訟の問題となった権利侵害は米国において登録された特許権に対する権利侵害であることから、国内源泉所得となる対価部分も一部認めつつ、その対価の全体を米国特許に対する使用料と判断されたものと理解することができる。

他方で、控訴審では我が国における製造の対価と米国における販売の対価とが明確に区分できる場合には、我が国における製造の対価部分を国内源泉所得とすることが示されている。第1審と上告審の判断枠組みに従えば、支払われた対価を成立している私法上の権利に着目して判断することができるため、源泉徴収の要否の判断を行う上で合理的であると考えられる。

また、上告審では、「使用地」の判定につき、特許権の登録地を重視する判断が示されている。このような考え方は、「特許権は特許法により排他的利用が認められた権利であるからこそ、その利用の価値に対して対価が支払われると考えれば一定の合理性が認められ」、また、源泉徴収の観点からも「源泉徴収の対象となるか否かを明確に判断することができるという利点がある」との見解がある¹⁷³⁾。

第2節 人的役務提供該当性が否定された事案

本節では、人的役務提供該当性が否定され、使用料と判断された事案を検証する。当該事案では、使用料と人的役務提供の意義を確認することを目的とする。

1 事案の概要

仙台地裁平成28年10月19日判決（以下、「平成28年判決」という。）¹⁷⁴⁾の事案の概要は、以下のとおりである。

生活用品の企画、製造、販売等の事業を行う株式会社であるX（原告）は、韓国の法人であるC株式会社（以下、「C社」という。）から商品を輸入し、日本国内で販売を行うに際し、C社、本件商品のモデルであり、韓国の俳優であるEの所属事務所である株式会社F（以下、「F社」という。）及びEとの間で、モデル使用並びに広告の企画、製作及び使用等に関する契約（以下、「本件契約」という。）を締結した。

Xは、本件契約に基づきC社に対し2億ウォン（以下、「本件金員」という。）を支払っ

173) 木村(昌)・前掲注21)402頁参照。

174) 仙台地判平成28年10月19日・前掲注19)。

たが、これについて源泉徴収をしなかった。

処分行政庁は、本件金員は著作権の使用料であって国内源泉所得に該当し、納付すべき税額を納税告知処分及び賦課決定処分をした。これに対し、Xは、本件金員は著作権の使用料には該当しないとして、本件各処分の取消しを求めた。

本件の争点は、Xが本件契約に基づきCに対して支払った本件金員が国内源泉所得である著作権の使用料に該当するか否かである。

2 裁判所の判断

平成28年判決は、国内源泉所得である使用料について、以下のように判示した。

(1) 法解釈

「所得税法161条7号口の『著作権』とは、著作権法に規定される著作権をいうものと解されるところ、同法63条1項は、著作権者が他人に対し、著作物の利用を許諾できる旨規定し、同条2項は、許諾を得た者は、その許諾に係る利用方法及び条件の範囲内において、その許諾に係る著作物を利用することができる旨規定している。また、……『著作権の使用料』とは、所得税基本通達161-23が定める『著作物の複製……その他著作物の利用……につき支払を受ける対価の一切』即ち、著作権者以外の者が著作物を利用すること及びその許諾を受けることについて、著作権者に支払われる対価の一切をいうものと解される。

したがって、当事者間において契約に基づいて支払われる金員が国内源泉所得となる著作権の使用料に当たるか否かの判断に当たっては、当該契約に基づいて支払われる金員が著作権者以外の者が著作物を利用すること及びその許諾を受けることの対価か否かを、当該契約における名目だけでなく、その目的や内容から当事者の意思を合理的に解釈して判断すべきである。〔下線及び傍点は筆者〕

(2) あてはめ

ア 本件金員の目的、内容、当事者の意思

上記の規範により、「本件契約の目的、内容から契約当事者の意思を合理的に解釈すれば、本件契約は、C社に著作権が帰属する元広告物をXが日本国内で利用するためにC社の許諾を求めたものということができ、本件契約に基づいてC社に支払われた本件金員は、Xが元広告物を利用すること及びその承諾を受けることについて、著作権者であるC社に対して支払われた対価であるとみることが相当である。〔下線は筆者〕」と判示した。

イ 本件金員がEの人的役務の提供の対価であるとの主張について

そして、本件金員は本件契約金のX負担分であるから、Eの人的役務の提供の対価であり、使用料ではないとのXの主張に対し、以下のように判示した。

「 X の C 社に対する本件金員の支払は、 E の出演の承諾……拘束・制限の対価である本件契約金の一部を X が負担したもののようにもみられる。

しかしながら、……人的役務の提供とは、雇用、請負、委任等人による現実の労務提供を中心的要素とするものと解される。〔下線及び傍点は筆者〕

そして、上記を前提に、以下のとおり判示し、本件金員が E の人的役務の提供の対価であるとの X の主張は採用できないとした。

「 E は本件契約の契約期間……の間、新たな人的役務の提供を行えない状況であったもので……、本件契約期間中に、E を用いて本件商品に係る新たな広告物が制作されることは予定されていなかったといえる。〔下線及び傍点は筆者〕

また、既存の画像等を通じて E が X の広告物に出演することになるため、E の出演料として本件金員を支払ったとの主張に対しては、「E を用いる新たな広告物の制作が予定されていないにもかかわらず、既存の画像等を通じて広告物に『出演』すると規定するのは不自然である上、仮に、本件金員が E に対する出演の対価としての性格を有しているのであれば、E が X に対して負う債務である出演の内容について具体的に定められるはずであるが、本件契約にかかる規定はない。〔下線及び傍点は筆者〕」とした。

さらに、E 側が本件契約書に基づき一定の拘束・制限に服することも人的労務の提供であるとの主張に対しては、本件契約に基づく拘束・制限は、「E が過去に韓国内で出演した元広告物を日本国内で再使用することに伴う付随的な遵守事項にすぎないといわざるを得ず、本件金員を対価とするような新たな人的役務の提供と評価することはできない。〔下線及び傍点は筆者〕」とした。

3 検討

(1) 2つの性質を有する場合の判断基準

平成 28 年判決では、使用料に当たるか否かの判断に当たり、所得税基本通達を引用した上で、「支払われる金員が著作権者以外の者が著作物を利用すること及びその許諾を受けることの対価か否かを、当該契約における名目だけでなく、その目的や内容から当事者の意思を合理的に解釈して判断すべき」とした。また、当てはめにおいて、①本件契約の目的が著作権者たる C (非居住者等) からその許諾を得ることを目的としていたこと、②本件金員の性格が著作権者である C (非居住者等) に対して支払われた対価であることから、使用料該当性を判断した。そして、新たな人的役務の提供を行えない状況であったことから、人的役務の提供該当性を否定している。

平成 28 年判決からは、2つの性質を有する場合の判断基準として、著作権者は誰か、その対価は何を目的として支払われたか、新たな人的役務が行われているか否かが存在することを確認した。両者についてそれぞれの基準となるものが詳細に示された裁判例はほかに見当たらないため、本論文において重要な判断材料となるが、平成 28 年判決の場合には役務提供部分が否定されているため、重複する場合の判断基準は明らかではない。

(2) 共同著作

ところで、プログラムの開発を行う場合、本件のように複数の者が様々な段階で開発に関わることから、共同著作となる場合がある。

共同著作者間の権利関係についてみると、著作者全員の合意がなければ共同著作物の著作者人格権及び著作権を行使できないと定めている(著法64条)。しかし、正当な理由がない限り、同意を拒み又は合意の成立を妨げることはできない(同法65条3項)。

このような点から、委託者が共同著作者に該当する場合には、「委託者に受託者の持分を譲渡することが契約等で明記されない限り、委託手数料は役務提供のみの対価と考えるのが妥当」であるとされるが、一方で、「委託者がアイデアや情報の提供、指示を与えるのみで何らの創作も行わず、あるいは開発費の負担を負うのみでは、共同著作とは言えない。」との指摘がある¹⁷⁵⁾。

他方で、プログラムの開発において、受託者が機械的な作業だけを実施した場合には、受託者はその創作性を加えることなく単に表現の作業を行なったものであるため著作者にならず、委託者が単独著作者となることから、この場合の委託手数料は、「役務提供のみの対価である」とする見解がある¹⁷⁶⁾。

上記により、委託者が著作権を有するか否かは、重要な判断要素となることが明らかになった。

第3節 著作権に関する事案

1 職務著作に関する事案

これまでの検討から、知的財産権等取引に係る私法上の権利関係がどのようになっているか、委託者(支払者)が権利を有するか否かは、所得区分の判断に大きな影響を与えるものと考えられるため、以下では、これらについて争われた事案を確認する。

最高裁平成15年4月11日第二小法廷判決(以下、「最高裁平成15年判決」という。)¹⁷⁷⁾は、「最高裁として初めて職務著作の成立要件である『法人等の業務に従事する者』の意義について判断したもの」¹⁷⁸⁾である。

(1) 事案の概要

最高裁平成15年判決の事案の概要は、以下のとおりである。

中国(香港)国籍を有するデザイナーであるX(原告・控訴人・被上告人)は、観光ビザでの1, 2回目の来日から、就労ビザでの3回目の来日後にかけて、Y(被告・被控訴人・

175) 小島・前掲注22)93頁。

176) 「一般に、委託者下での職務著作、委託者との共同著作の場合は使用料を認定すべきでないと述べられている(小島・前掲注22)93-96頁参照)。

177) 最判平成15年4月11日集民209号469頁。評釈等として、青木孝之「判批」判タ臨増1154号(2004年)184頁、潮海久雄「判批」ジュリ臨増1269号(2004年)262頁等がある。

178) 匿名「判批」判タ1123号(2003年)96頁。

上告人)が企画したアニメーション作品を制作し上映した。Xの氏名は本件作品本件図面の著作者として表示されていない。

Xは、本件図面に関する著作権及び著作者人格権に基づいて、Yに対し、本件作品の頒布等の差止め及び損害賠償を求めた。

Yは、本件図面はXがYとの雇用契約に基づいて職務上作成したものであるから、著作権法15条1項の規定により著作者はYであると主張した。

第1審¹⁷⁹⁾は、最初の観光ビザで来日した時点で雇用契約の成立を認め、Xが著作権法15条にいう「法人等の業務に従事する者」に当たるとした。これに対して、控訴審¹⁸⁰⁾は、Xが就労ビザを取得していなかったこと、YがXに対して就業規則を示して勤務条件を説明していなかったこと、雇用保険料等が控除されていなかったこと、という外形的事実から、3回目来日以前の雇用契約の成立を否定し、Yが著作者であることを否定した。これを受けてYは上告した。

本件の争点は、職務著作の成否である。

(2) 裁判所の判断

ア 法解釈

上告審は、職務著作について以下のように判示した。

「著作権法15条1項は、法人等において、その業務に従事する者が指揮監督下における職務の遂行として法人等の発意に基づいて著作物を作成し、これが法人等の名義で公表されるという実態があることにかんがみて、同項所定の著作物の著作者を法人等とする旨を規定したものである。同項の規定により法人等が著作者とされるためには、著作物を作成した者が『法人等の業務に従事する者』であることを要する。そして、法人等と雇用関係にある者がこれに当たることは明らかであるが、雇用関係の存否が争われた場合には、同項の『法人等の業務に従事する者』に当たるか否かは、法人等と著作物を作成した者との関係を実質的にみたときに、法人等の指揮監督下において労務を提供するという実態にあり、法人等がその者に対して支払う金銭が労務提供の対価であると評価できるかどうかを、業務態様、指揮監督の有無、対価の額及び支払方法等に関する具体的事情を総合的に考慮して、判断すべきものと解するのが相当である。〔下線及び傍点は筆者〕」

イ 結論

上告審は、XがYのオフィスでした作業について、Yがその作業内容、方法などについて指揮監督をしていたかどうか確定することなく、Xの在留資格の種別、雇用契約書の存否などの形式的な事由を主たる根拠として、具体的事情を考慮することなく、XとYとの間の雇用関係の存在を否定し、Xが著作権法15条1項の「法人等の業務に従事する者」

179) 東京地判平成11年7月12日労判849号32頁。

180) 東京高判平成12年11月9日判時1746号135頁。

に当たらないとした原審には違法があるとして、原審を破棄し、本件を差し戻した。なお、本判決の差戻審¹⁸¹⁾は、雇用関係の存在を認定し、職務著作規定の適用を肯定した。

(3) 検討

ア 職務著作

法人等と雇用関係にない者が「法人等の業務に従事する者」に当たるためには、「法人等の内部において雇用関係にある者と同様の態様で従事する者であれば該当すると解すべき」¹⁸²⁾とされている。そうであるならば、雇用関係にない非居住者等との間でも職務著作に該当する余地がある。この点、そのような者の作成した著作物について職務著作の成立を認め、法人等だけが権利を取得できるようにしても、「雇用関係のある者と同等に取り扱うことであるため、不測の不利益を与えるものではないと思われる」¹⁸³⁾との見解がある。また、そのような者の作成した著作物と同様のものにすることが、著作物を利用する者の予測可能性を確保することになるとの説明がなされている¹⁸⁴⁾。すなわち、雇用関係にない非居住者等の間であっても、これに該当すると解することができる。

イ 権利の帰属と使用料の認定との関係

また、発生した権利を委託者が「原始的かつ独占的に取得する」旨が契約書に記載されているが、このことが受託者の職務著作を意味するならば、著作権は原始的に委託者に帰属し、受託者に使用料を支払う理由はなく、委託手数料は人的役務の提供の対価ということができるとする見解がある¹⁸⁵⁾。

職務著作とは、「法人等使用者の従業者が職務上著作物の創作行為をなすこと」であり、その要件は、①法人その他使用者の発意に基づくこと、②法人等の業務に従事する者が職務上作成するものであること、③法人等が自己の著作の名義の下に公表するものであること（プログラムの著作物については、この要件は除かれている。）、④作成の時ににおける契約、勤務規則その他に別段の定めがないことである（著法15条2項）。

ここで、「法人その他使用者の発意に基づく」とは、業務命令その他類似の指示により、仕事の一環として作成することであり、法人等の「業務に従事する者」とは、上述のとおり、基本的に、正式な雇用契約でなくとも、その会社の人事管理下、就業管理下であれば該当するとされている¹⁸⁶⁾。

そして、「職務上」作成するとは、「そのプログラムの作成のため開発時間が割り当てられていたという状況であることが必要で、当該法人等の設備を利用する場合がこれに当た

181) 東京高判平成16年1月30日裁判所HP。

182) 茶園成樹「判批」別冊ジュリ242号〔著作権判例百選 第6版〕(2019年)49頁。

183) 茶園・前掲注182)49頁参照。

184) 茶園・前掲注182)49頁参照。

185) 小島・前掲注22)92頁参照。

186) 小島・前掲注22)92頁参照。

る」として、受託者が技術者を委託者に派遣して開発行為を行う場合にも、「上記の要件に該当すれば職務著作となり、委託者が著作権となる」とされている¹⁸⁷⁾。このように考えるならば、令和2年判決において、その対価の全てを人的役務の提供とした結論とも整合的である。以下では、これらに関する事案から、職務著作の具体的な要件及び着目すべき論点を明らかにする。

2 職務著作及び映画製作に関する事案

東京地裁平成28年2月25日判決¹⁸⁸⁾(以下、「東京地裁平成28年判決」という。)の事案の概要は、以下のとおりである。

(1) 事案の概要

東京地裁平成28年判決は、ソーシャルアプリケーションゲーム(以下「本件ゲーム」という。)の開発に関与したX(原告)が、本件ゲームをインターネット上で配信するY(被告)に対し、主的に、Xは本件ゲームの共同著作者の1人であって、同ゲームの著作権を共有するから、同ゲームから発生した収益の少なくとも6割に相当する金員の支払を受ける権利がある旨主張して、1億1294万1261円及びこれに対する民法所定の年5分の割合(主的請求)又は商事法定利率年6分の割合(予備的請求)による遅延損害金の支払を求めた事案である¹⁸⁹⁾。

本件の主たる争点は、以下のとおりである。

- ① 本件ゲームはXとYの共同著作物であるか。
- ② 本件ゲームはYにおける職務著作であるか。
- ③ 本件ゲームは「映画の著作物」に当たり、その著作権はYに帰属するか。

(2) 裁判所の判断

裁判所は、まず、本件ゲームが「思想又は感情を創作的に表現したもの……」(著法2条1項1号)として著作物に当たることについては、当事者間に争いがなかった上、職務著作の成立要件を以下のとおり示した。

- ① 法人等の発意に基づくこと
- ② 法人等の業務に従事する者が職務上作成したこと
- ③ 法人等が自己の著作名義の下に公表すること
- ④ 作成時における契約、勤務規則その他に別段の定めがないこと

187) 小島・前掲注22)92頁参照。

188) 東京地判平成28年2月25日判時2314号118頁。評釈等として、谷川和幸「判批」著作権研究43号(2017年)183頁がある。

189) なお、争点のうち③及びXが受領すべき金額及び予備的主張は割愛する。

この4要件についての詳細な判示は、以下のとおりである。

(ア) 要件①

「B〔筆者注：Y代表者〕は、……Xに対して本件ゲーム開発への参加を勧誘したこと、XもBの勧誘があったために……本件ゲーム開発に関与したことを認めていること、その後もYにおいて本件ゲーム開発が行われ、Y名義で本件ゲームが配信されたこと等からすれば、……Yの発意に基づいて本件ゲーム開発が行われたものと認められる。」

(イ) 要件②

「法人等と著作物を作成した者との関係を実質的にみたときに、法人等の指揮監督下において労務を提供するという実態にあり、法人等がその者に対して支払う金銭が労務提供の対価であると評価できるかどうかを、業務態様、指揮監督の有無、対価の額及び支払方法等に関する具体的事情を総合的に考慮して判断すべきである（最高裁平成15年4月11日第二小法廷判決・裁判集民事209号469頁参照）。

そこで検討するに、……XはYの指揮監督下において労務を提供したという実態にあり、YがXに対して既に支払った金銭及び今後支払うべき金銭が労務提供の対価であると評価できるので、上記②の要件を充たす〔下線は筆者〕

(ウ) 要件③

「さらに、本件ゲームは、Y名義で、インターネット上で配信されたものであるから、上記③の要件も充たす。」

(エ) 要件④

「このほか、XY間で、本件ゲームの著作権の帰属に関して特段の合意があったとは認められないから、上記④の要件も充たす。」

(オ) 結論

以上により、「本件ゲームの著作権はYに帰属するというべきであり、Xが本件ゲームの著作権者であることを前提とするXの主位的請求は理由がない。」とした。

3 検討

(1) 職務著作該当性

東京地裁平成28年判決では、雇用関係にない非居住者等との間でも職務著作に該当するか否か、また、著作者と著作権者との権利関係についても併せて概観した。判決文で引用されていた通り、職務著作の成立要件は、①法人等の発意に基づくこと、②法人等の業務に従事する者が職務上作成したこと、③法人等が自己の著作名義の下に公表すること、④作成時における契約、勤務規則その他に別段の定めがないことである。

これを非居住者等に開発委託するケースに当てはめた場合に問題となる点は、②法人等の業務に従事する者が職務上作成したことではないかと思われる。なぜなら、他の3要件は客観的に明らかにすることができるためである。したがって、この点を中心に検討すべきであると考えられる。

そこで、②に関する判旨を確認すると、最高裁平成15年判決を引用の上、「法人等と著作物を作成した者との関係を実質的にみたときに、法人等の指揮監督下において労務を提供するという実態にあり、法人等がその者に対して支払う金銭が労務提供の対価であると評価できるかどうかを、業務態様、指揮監督の有無、対価の額及び支払方法等に関する具体的事情を総合的に考慮して判断すべきである。」としていた。

すなわち、上記の②を除く3要件に加え、これらの要素が認められる場合、「職務著作」としてその対価には使用料とみるべき部分はないという判断が行えることになるのではないだろうか。

(2) 著作権登録制度

著作権に関する権利関係についてみると、以下のような説明がある。

「著作権は著作物を創作した時点で自動的に発生し、その取得のためになんら手続を必要としません。ここが、登録することによって権利の発生する特許権や実用新案権などの工業所有権と異なる点です。著作権法上の登録制度は、権利取得のためのものではありません。また、登録は著作権の移転の要件ではなく、登録をしなくても移転の効力は有効に生じます。」¹⁹⁰⁾

このように、著作権の場合には、特許権等とは異なり手続きが必須ではないことから、その権利関係を明らかにすることは重要であると考えられる。

第4節 判断基準

上記の各裁判例を踏まえて、国内源泉所得内で所得が重複する場合の判断基準を検討する。

第1節のシルバー精工事件では、いずれの判決においても本件金員は国内源泉所得にはあたらないとしているが、結論に至る判断過程が異なる。すなわち、第1審では、工業所有権の許諾契約のような私法上の行為は実体私法の規律に服するものであり、そこから生ずる所得もその定める要件を満たすことによって発生するものであるという理論構成であった。

控訴審では、我が国に源泉がある部分も認められると示唆した上で、我が国における製造の対価と米国における販売の対価とが明確に区分できない場合における裁量的な按分の可能性を否定した上で、本件契約内容から判断すると本件金員は米国特許に対する使用料であるという理論構成であった。

これに対し最高裁判決は、第1審と同様、米国で成立している特許権に着目し、対価を

190) 文化庁 HP「著作権登録制度」(https://www.bunka.go.jp/seisaku/chosakuken/seidokaisetsu/toroku_seido/) (最終閲覧日 2023年7月9日)。著作権は自動的に発生するものであり、著作権の移転要件でもないにもかかわらず、なぜ登録制度があるのかについて、「著作権関係の法律事実を公示するとか、あるいは著作権が移転した場合の取引の安全を確保するなどのためです。そして、登録の結果、法律上一定の効果が生じることとなります」との説明がある。

支払うのはそのような私法上の権利に対してであるから本件金員は国内源泉所得には当たらないとしている。すなわち、シルバー精工事件では、訴訟の問題となった権利侵害は米国において登録された特許権に対する権利侵害であることから、国内源泉所得となる対価部分も一部認めつつ、その対価の全体を米国特許に対する使用料と判断されたものと理解することができる。

他方で、控訴審では、我が国における製造の対価と米国における販売の対価とが明確に区分できる場合には、我が国における製造の対価部分を国内源泉所得とすることが示されている。

第1審と最高裁判決の判断枠組みに従えば、支払われた対価を成立している私法上の権利に着目して判断することができるため、源泉徴収の要否の判断を行う上で合理的であると考えられる。また、最高裁判決では、使用地の判定につき、特許権の登録地を重視する判断が示されていた。このような考え方は、その利用の価値に対して対価が支払われると考えれば一定の合理性が認められ、源泉徴収の要否の判断を明確にすることができるという利点がある。

平成28年判決では、当事者間において契約に基づいて支払われる金員が使用料に該当するか否かの判断にあたり、「当該契約に基づいて支払われる金員が著作権者以外の者が著作物を利用すること及びその許諾を受けることの対価か否かを、当該契約における名目だけでなく、その目的や内容から当事者の意思を合理的に解釈して判断すべきである」との基準を明らかにし、当てはめにおいて、本件契約の目的として、既に制作された著作物にかかるものか、著作権の帰属はどのようになっているか、著作権者から利用の許諾を得る必要があるものかという点を認定し、その支払われる対価がこれに係る権利義務関係に基づいて支払われるものか否かの判断を行っていた。また、「人的役務の提供とは、雇用、請負、委任等人による現実の労務提供を中心的要素とするもの」との基準を示した上で、当てはめにおいて、新たな人的役務の提供が行われることか予定されていたか否かの判断を行っていた。

平成28年判決の判断枠組みは、著作権に係る権利関係を確認した上で、その対価はこれに係るものか否かの認定を行っているため、シルバー精工事件の判断枠組みとも整合的である。また、当てはめにおいて検討された事項は、通達やコメントリーの基準とも整合的であり、両者の区分をする上での判断材料となる。しかし、結論として人的役務の提供該当性が否定されていたため、一部でも認められていた場合の基準は明らかではない。

著作権に関する事案では、使用料該当性に関する示唆を得た。すなわち、職務著作に該当するような場合には、使用料に当たらないという判断を行える点である。具体的には、以下の要件を満たす必要がある。

(職務著作の成立要件)

①法人等の発意に基づくこと、②法人等の業務に従事する者が職務上作成したこと、③法人等が自己の著作名義の下に公表すること、④作成時における契約、勤務規則その他に

別段の定めがない

この4要件を非居住者等に業務委託するケースに当てはめた場合には、②法人等の業務に従事する者が職務上作成したことに留意が必要であると考え。すなわち、②に関する具体的な要件として、判旨からは、法人等の指揮監督下において労務を提供するという実態があることを前提に、業務態様、指揮監督の有無、対価の額及び支払方法等により、法人等がその者に対して支払う金銭が労務提供の対価であると評価できるかどうかをみるべきことが明らかになった。

第5章 国内源泉所得内で所得が重複する場合の判断基準

本章では、国内源泉所得内で所得が重複する場合に考えられる判断基準について論ずる。まず、源泉徴収制度の本質からみてこれらの所得を区分することが妥当であるか検討した上で、具体的な判断基準を明らかにする。

第1節 源泉徴収の性質からみた所得の区分

本節では、国内源泉所得を区分するかどうかの問題に関する学説を踏まえ、源泉徴収制度の本質から、どちらの方法が妥当であるか検討する。

1 所得の区分をするかどうか

まず、2つの性質を有するような対価の支払がある場合に、所得を区分するかどうかという点に関して、通達やコメントリーでは、一部を除外する方法も認められていたが、基本的には区分しない方法が示されていた。他方で、混在的な場合の契約に対する対応方法として、原則的に、①対価の総額を各要素に按分すべきこと、例外的に、他の部分が付随的若しくは重要でない場合には、②主たる目的に対して適用される取扱を対価の総額とすべきであるという方法も採用されていた。

学説では、これらに関する問題に対し、「ソフトウェア取引を巡っては、その取引態様により、様々な課税のあり方が想定されるが、当該取引に対する明確な取扱い指針は示されていない」¹⁹¹⁾との指摘がなされている。しかしながら、支払者はこの論点を明らかにし、国内源泉所得の何号に該当するのかを確定した上で、その後の課税関係を明確にしなければならない。

そこで、まずは、2つの性質を有する場合に所得を区分すべきかを明らかにする必要がある。

191) 木村(昌)・前掲注21)441頁参照。

(1) 所得を区分する方法が妥当であるとする説

所得を区分することに肯定的なものとして、「開発業務に係る役務の提供と生じた著作権の譲渡は異なる取引であり、それぞれの対価が含まれることから、これらを合理的に算定する必要がある。」との見解がある¹⁹²⁾。

この説の場合に生じる問題として、その算定方法はどのように行われるかという点が挙げられるが、これについては以下のような方法が示されている。すなわち、システム・エンジニアの「人件費は標準的な額を求めることができる」ことから、委託手数料を著作権の譲渡の対価と役務提供の対価に区分するに当たっては、「まず人的役務の通常の対価を算出」し、「その対価の額と比較して、著作権の譲渡の対価を推定する」という方法である¹⁹³⁾。

具体的な算定方法として、プログラムの開発費は、システム・エンジニアの単価に工数あるいは従事時間数を乗じることにより算出されていることが多いことから、「単価等の妥当性を検討した上で、当該対価の額を採用するのが合理的である」とされている¹⁹⁴⁾。なお、人的役務の通常の対価を超える支払がある場合は、「使用の対価として支払われたものであるか否かを精査する必要がある」とした上で、使用の対価が委託手数料に含まれる場合は、課税上の扱いが異なることから、「それぞれに区分し源泉徴収等の処理が必要となる」との指摘がある¹⁹⁵⁾。

(2) 所得を区分する方法は妥当ではないとする説

一方、所得を区分することに否定的な考え方としては、以下の通りである。

按分可能性について否定的な見解として、「源泉徴収の性質に鑑み、しかも、徴収納付義務者が納付を行うという点も考えるならば、源泉徴収はできる限り、単純・明確かつ画一的な基準に基づいて行うべき」¹⁹⁶⁾であることを前提に、特許権の使用料のうちどの部分が国内源泉所得になるかという設例に対する見解であるが、「源泉徴収制度の性質からいっても、できる限り、本件日本法人の支払う使用料の全額を一括して国内源泉所得として扱うべき」¹⁹⁷⁾であるというものである。なお、使用料を分けずに、そのすべてを同一のもの（国内源泉所得）とする扱いは、源泉徴収制度の本質からくる自然の帰結であると述べられている¹⁹⁸⁾。

192) 小島・前掲注22) 90頁。

193) 小島・前掲注22) 90頁。著作権については、「独自の創造性により保護を受けるもの」で、「同種の資産を見出しがたい」ことから、「客観的な交換価値を把握することはできず」、また、「著作権の経済的価値はその利用による将来のキャッシュ・フロー等の予測に依存する」ことから、契約当事者がどのような金額で合意するかを「合理的に推定することも困難」であるとされている。

194) 小島・前掲注22) 91頁。

195) 小島・前掲注22) 91-92頁。

196) 中里・前掲注9) 185頁。

197) 中里・前掲注9) 185頁。

198) 同様の見解として、吉田泰三「判批」税大ジャーナル20号(2013年)172頁参照。

これらの見解を踏まえ、源泉徴収という性質に鑑み、どちらの方法を採用すべきであるか検討する。

2 支払者と受給者の立場からの検証

以下では、このような学説を踏まえ、所得を区分する方法が妥当であるかを、支払者と受給者の立場から検討する。

(1) 支払者の立場からの検証

まず、支払者（源泉徴収義務者）の立場からは、所得を区分せずにいずれかの所得とした方が、事務負担の面から画一的かつ容易な方法である。

支払われる対価についてみると、源泉徴収を要する場合はその税額を国に納付することとなり、源泉徴収を要しない場合には当該税額相当額は受給者に支払うこととなるため、源泉徴収を要する場合であっても、要しない場合であっても、実際の支払額に相違はない。そうである以上、煩雑な事務負担を負うことなく確実に徴収義務を終える方法が肯定的な評価が得られるように思う。

具体的な事務負担として、支払われる対価のうちに2つの所得の性質が含まれるような場合、それらを明確に区分（あるいは一部を除外）するとすると、支払の都度、知的財産権等取引に係る権利関係の確認、受給者との話し合い、それぞれの対価の妥当性を検証し、個別契約の締結等が想定される。さらに、それぞれの所得条項に基づき条約の確認を行い、各種届出の提出の必要がある場合、これらの対応に加え納付まで行わなければならない。このような事務負担は、一度限りではなく、支払の都度行われることになる。

(2) 受給者の立場からの検証

次に、受給者（非居住者等）の立場から検証する。

ア 手取額の差異

受給者の立場からみると、国内税務と異なり、源泉徴収だけで日本における課税関係が終了する場合があるため、そのような場合には源泉徴収の有無は重要である¹⁹⁹⁾。

受給者の立場からは、国内源泉所得に該当しない方が源泉徴収をされずに手取額が増える。この点を踏まえ契約の段階で上記2つの方法ではどちらが肯定評価されるか検討すると、租税条約との関係により、委託手数料のうち明らかに源泉徴収が不要となる所得の性質を部分的に有する場合、その部分は除外（区分）して対価を得たいと考えるのが自然である。この点は支払者の視点とは異なる。

したがって、受給者の立場からみると、場合によっては区分する方法が優位となる。

199) 仲谷＝井上＝梅辻＝藍原・前掲注68)6頁〔仲谷栄一郎執筆部分〕参照。

イ 源泉徴収額が過大であった場合の救済措置（還付手続）

しかし、これまでの検討により、やはりその区分の方法が煩雑となることが想定される。この点に関し、国内源泉所得に該当しない（あるいは減免等）部分が認められるなら、後日還付の手続を行うという手段も考えられる（国税通則法 56 条，所得税基本通達 181～223 共－6 参照）。

ウ 小括

以上により、2つの所得を区分しない方法が画一的かつ容易な方法とみられるのに対し、区分する方法は受給者の側においてのみ、その優位性が一部認められた。しかしながらその様な場合であっても受給者側に救済手段は設けられていることから、源泉徴収制度の本来の性質を鑑みると、区分しない方法、すなわち、その支払に係る対価をいずれかの国内源泉所得としてみるべきである。

3 国内源泉所得の沿革からの検討

また、国内源泉所得の重複的該当という観点からみると、旧法人税法の下では2号以下の所得に該当すると、1号（国内において行う事業から生ずる所得）に該当する所得から除外されるという構造をとっていたのに対し²⁰⁰⁾、平成26年改正後の同法138条1項は、「同一の所得が複数の国内源泉所得に重複して該当することを認めた。」²⁰¹⁾その上で、このような重複を、課税標準を計算する段階でいずれかに振り分けられるかを明らかにしている（法法141条1項）。これに対し、人的役務の提供と使用料の規定が重複する場合の取扱は、当初から一貫して規定されていない。

このような背景からみても、これらの源泉徴収義務が生じる国内源泉所得が重複する限りでは、源泉徴収の観点から、厳密な区分を行う必要性は重要ではないように思われる。したがって、両者が重複する場合には、これらを区分せずにとちらかに確定させる判断基準が妥当であると考えられる。

4 結論

以上により、所得を区分するかどうかという点では、区分しない方法を採用すべきである。なぜなら、源泉徴収義務者の事務負担が増加することが予想されるからである。確かに、所得の性質ごとにそれらを明確かつ容易に区分することができるのなら、国内源泉所得が各号に分かれている点も考慮すると、その性質ごとに細分化する方が望ましいように思う。しかし、非居住者等に対するソフトウェアの開発委託などの場合、これに係る対価

200) 仲谷＝井上＝梅辻＝藍原・前掲注68)114頁〔藍原滋執筆部分〕参照。

201) 増井＝宮崎・前掲注8)64頁，仲谷＝井上＝梅辻＝藍原・前掲注68)114頁〔藍原滋執筆部分〕参照。なお、事業及び資産運用等の所得のうち、PE帰属所得については総合課税の対象とされるため、これらの対価を支払う者は、一部の所得を除き、源泉徴収する必要はない（所法161条1～3号，164条1項，212条1項等参照）。

を支払の都度その妥当性を検証し、明確に区分することは、実務上困難である。

また、そのような事務負担が生じることは、源泉徴収制度の性質（徴税義務の能率性及び便宜性等、納税の簡素化、徴税コストの削減、徴税手続の簡素化等）という観点から妥当ではないと考える。

したがって、以下では、所得を区分しない（どちらかに確定する）方法により、支払われる対価がいずれの国内源泉所得に該当するか、その判断基準を検討する。

第2節 使用料と人的役務の提供の判断基準の整理

法令等の定めと、裁判例等で得られた論点を加えて整理すると、次のとおりである。

1 使用料該当性

まず、使用料該当性については、以下のとおり整理することができる。

- ・使用料とは、工業所有権等の実施、使用等につき支払を受ける対価の一切をいう。
- ・既に存在する情報、現存する資料、既に創造、開発された情報に関係すること。
- ・支払われた対価を、成立している私法上の権利に着目して判断すること。
- ・支払われる金員が著作権者以外の者が著作物を利用すること等の対価か否かの判定で着目すべき点（既に制作された著作物にかかるものか、著作権の帰属はどのようになっているか、著作権者から利用の許諾を得る必要があるものか）。

2 人的役務の提供該当性

次に、人的役務の提供該当性について整理すると、以下のとおりである。

- ・自らのために使用するが、契約相手にこれらを譲渡することはない。
- ・その供給者が特別な知識、技術、専門知識等の提供を行うことはできるが、これらを他方の当事者に対して移転することはない。
- ・受託者が機械的作業を行うのみである場合、委託者が単独著作者となり、委託手数料は役務提供の対価である。
- ・雇用関係のない非居住者等との間でも職務著作に該当する。
- ・職務著作に該当する場合には、使用料に当たらない。
- ・職務著作の成立4要件①法人等の発意に基づくこと、②法人等の業務に従事する者が職務上作成したこと、③法人等が自己の著作名義の下に公表すること、④作成時における契約、勤務規則その他に別段の定めがないこと。
- ・上記②に関する要件として、業務態様、指揮監督の有無、対価の額及び支払方法等により、法人等がその者に対して支払う金銭が労務提供の対価であると評価できること。

上記のうち、画一的な基準によるべきであるという観点から、まず、使用料該当性については、私法上の権利関係をみるべきである。次に、人的役務の提供該当性については、

法人等の業務に従事することによる人的役務の提供といえるかという点、すなわち職務著作該当性という点をみるべきである。なお、職務著作に該当するか否かの判定の際、雇用関係があるか否かは重要ではないことを確認した。これらの要素は裁判例等や学説でも判断要素として挙げられており、支払者の視点からみてもこれらの点に着目することが合理的であると考えられる。

第3節 学説からみた使用料と人的役務の提供の判断基準

本節では、使用料と人的役務の提供に関する学説を踏まえ、これらの判断基準を検討する。なお、それぞれ筆者の私見により整理している。

1 使用料該当性

使用料該当性に関する見解としては、以下のとおりである。

(1) 著作権の利用許諾、プログラムを譲渡する場合

まず、プログラム著作物について利用許諾を受け、その対価を支払う場合には、使用料に該当するとされている²⁰²⁾。これは、使用料に関する考え方の基準となるものである。

(2) 成果物である著作物に係る権利が委託者に帰属する場合

次に、新たなプログラムの提供など、「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²⁰³⁾」であるとする見解がある。これは、「法的な権利関係をみれば、著作物の制作、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²⁰³⁾」という考え方である。このような見解に基づくと、権利の移転に準じた判断が行えるため、合理的な方法である。

2 人的役務の提供該当性

次に、人的役務の提供該当性に関するものとして、以下のような見解がある。

① 知的財産そのものの移転を伴わない場合

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は、当該対価の実質は人的役務の提供の対価であり、

202) 木村(昌)・前掲注21)441頁参照。この他に、プログラムの副生物つまり著作物を譲渡したと見る場合には、仮にそのソフトウェアが著作権で保護されるものであっても、物の売買、つまり資産の譲渡等(1号所得)に該当するとされている。

203) 木村・前掲注18)158頁参照。

使用料所得には該当しないという考え方がある²⁰⁴⁾。

② 受託者が制作・開発を事業として行っている場合

次に、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、その本質は人的役務の提供であるとする考え方もある²⁰⁵⁾。

③ 研究開発契約に係る成果の全部取得

また、内国法人が非居住者等に一定の技術開発のための研究開発を委託し、委託費を全面的に負担する代わりに、その成果に関するすべての権利を無償で取得する場合、このような委託費は非居住者等が行う「人的役務の提供」の対価であり、「使用料」としては扱わないとする考え方もある²⁰⁶⁾。

④ 研究開発契約に係る成果の一部取得

そして、内国法人が、研究開発の成果の一部を取得する場合、使用料が確立された技術等の使用の対価であると考えられるのに対し、研究開発の負担金とは、人的役務の提供のための企業の負担と考えられ、両者は、そもそも質的に異なるものと捉えることができるため、研究開発契約締結時には、成果が生まれるのかどうか不確定で、かつ負担金の額が実費相当額に限られる場合には、かかる負担金には「使用料」の前払いとしての性格は含まれておらず、税務上「使用料」に該当しないとする考え方もある²⁰⁷⁾。

①及び②の考え方については、その対価の本質は何かという点に着目し、2つの性質を有していても所得を区分しない方法であるため、合理的な方法である。しかし、受託者（受給者）が権利を有しているため、それに対する対価の支払をしていると認められるならば、使用料とみるべき要素を否定することができないため、これを排他的にみるのは困難のように思われる。③については、職務著作による考え方と整合的である。すなわち、委託者（支払者）が権利を原始的に取得することとなるため、これに対する使用料とみるべき部分はないとして、人的役務の提供に係る対価と判断することができる。④については、著作権の権利関係が不明確であるが、成果の一部を取得する以上、委託者が権利を有する可能性は否定できない²⁰⁸⁾。

204) 木村・前掲注18) 157-158頁参照。

205) 木村・前掲注18) 158頁参照。

206) 仲谷=井上=梅辻=藍原・前掲注68) 319-320頁〔井上康一執筆部分〕参照。

207) 仲谷=井上=梅辻=藍原・前掲注68) 319-320頁〔井上康一執筆部分〕参照。

208) その委託研究又は共同研究に関する契約の締結の当初においては研究成果が全く不確定なものは使用料等に該当しないものとされている（椎谷・前掲注2) 360頁参照）。

上記により、権利の移転を伴う場合（受託者が制作・開発を事業として行っている場合を除く）には使用料に該当し、権利の移転を伴わない場合には人的役務の提供と整理することができる。以上の見解と租税条約上の扱いを整理すると、以下のような課税関係が予想される。

図表5 所得の区分

権利の移転	実質（用途）	国内法	源泉徴収	租税条約	源泉徴収
あり	受託者が制作・開発を事業として行っていない場合	使用料	○	使用料譲渡収益	△ （条約により免税）
	受託者が制作・開発を事業として行っている場合	人的役務の提供	○	事業所得	PEがある場合 ○
なし	（別のプログラム開発のため使用）	使用料	○	使用料譲渡収益	△ （条約により免税）
	（付随的に製品の販売として使用）	事業所得	×	事業所得	×
	主に人的役務の提供	人的役務の提供	○	事業所得	PEがある場合 ○

（筆者作成）

第4節 人的役務の提供と使用料の判断基準

1 使用料の判断基準

これまでの検討により、使用料該当性の判断では私法上の権利関係を重要視すべきであると考える。すなわち、権利の発生と移転に着目する。したがって、受託者（受給者）が権利を有する限りでは、これに伴う開発委託に係る対価の支払は、原則的に使用料に該当すると判断することができる。つまり、受託者（受給者）がもともと著作権を有しているケース、原始的に著作権が受託者（受給者）に帰属するケース、委託者（支払者）側において権利を有するか明らかでないケースの場合、これらはすべて使用料になるとの判断が行えるのではないかと考える。なぜなら、委託者（支払者）から権利者（受託者・受給者）に対する使用料とみるべき対価の支払が認められるからである。

この点、「『使用料』とは……権利の対価として受領するすべての種類の支払金」をいうとした平成21年裁決の判断とも整合的である。

このような整理に基づくと、使用料に該当することを説明するには、まず、①受託者が権利を有するか否かを検討し、その上で②使用料に掲げる要件を満たすかどうかをみるべきである。なお、ここでみるべきポイントは、単なる単純作業ではないかという点である。なぜなら、単純作業のみである場合、人的役務の提供と判断することができるためである。

2 人的役務の提供の判断基準

次に、人的役務の提供の判断基準については、以下のように行う。

これまでの検討により、職務著作、共同著作²⁰⁹⁾が認められるようなケースでは、使用料部分は存在しないという判断が行えるのではないかと考える。なぜなら、著作権に係る権利は、委託者(支払者)自らが有しているため、そもそも使用料を支払うべき理由がないためである。したがって、このような場合に受託者(受給者)に対して支払われた開発委託に係る対価の支払は、そのすべてを人的役務の提供と解すべきである。

この点、平成28年判決の判示では、使用料について、「所得税法161条7号ロに規定する『著作権の使用料』とは、所得税基本通達161-23が定める『著作物の複製、上演(略)その他著作物の利用又は出版権の設定につき支払を受ける対価の一切』即ち、著作権者以外の者が著作物を利用すること及びその許諾を受けることについて、著作権者に支払われる対価の一切をいうものと解される。〔下線及び傍点は筆者〕とされていた。そうであるならば、そもそも支払者が著作権者である場合には、使用料となる部分はないはずである。

したがって、明確な権利関係がない場合において、このような判断を行うためには、職務著作と認められるような条件が必要となる。当該条件に関しては、第4章第3節で検証した点が有用であると考えられる。すなわち、以下の条件である。

(法人等の業務に従事する者に当たるか否か)

- ・法人等と著作物を作成した者との関係を実質的にみたときに、法人等の指揮監督下において労務を提供するという実態にあること
- ・業務態様、指揮監督の有無、対価の額及び支払方法等に関する具体的事情を総合的に考慮した上、法人等がその者に対して支払う金銭が労務提供の対価であると評価できること

以上により、人的役務の提供該当性を判断する上では、以下のような判断基準が考えられる。

委託者(支払者)側において著作権を有するケース、すなわち委託者(支払者)がもともと権利を有していたケースや、原始的に著作権が委託者に帰属するようなケース(職務著作が認められるケース)には、使用料として支払うべき部分は存在しない。

したがって、このようなケースではそのすべてを人的役務の提供になるとの判断が行えるのではないかと考える。なぜなら、委託者(支払者)から権利者(受託者・受給者)に対する使用料とみるべき対価の支払が認められず、その対価は人的役務の提供に係るものとなるからである。

なお、ここでは、法人等の業務に従事することによる人的役務の提供といえるかという

209) 共同著作に当たるか否かについて、「共同著作と認められない場合に、契約等で『著作権は委託者と共有のものとする』旨を規定すると、受託者の持分が委託者に譲渡されたものと認定される恐れがある」(小島・前掲注22)24頁)との指摘があるため留意する必要がある。

点、すなわち職務著作該当性を支払の都度明らかにしなければならないという懸念事項があるため、本論文の検討の限りでは、このようなケースは例外的な判断基準と捉える。

以上のような整理により、人的役務の提供に該当することを説明するには、まず、①委託者（支払者）が原始的に権利を有するか否かを検討し、その上で②人的役務の提供に掲げる要件を満たすかどうかをみるべきである。ここでみるべきポイントは、法人等の業務に従事することによる労務の提供といえるか、つまり、以下の職務著作（著法15条）4要件を満たすかどうかである。

（職務著作4要件の確認－著法15条）

①法人等の発意に基づくこと、②法人等の業務に従事する者が職務上作成したこと、③法人等が自己の著作名義の下に公表すること、④作成時における契約、勤務規則その他に別段の定めがないこと

なお、②に関する具体的な要件として、最高裁平成15年判決の判示から、以下の要件を満たす必要がある。

- ・法人等と著作物を作成した者との関係を実質的にみたときに、法人等の指揮監督下において労務を提供するという実態にあること
- ・業務態様、指揮監督の有無、対価の額及び支払方法等に関する具体的事情を総合的に考慮した上、法人等がその者に対して支払う金銭が労務提供の対価であると評価できること

3 結論の妥当性

(1) 源泉徴収制度を踏まえての結論

これまでの検討により、職務著作に該当するような場合には、使用料とみるべき部分はないと判断することができるとの結論に至った。この点、「著作権…の使用料」は、著作権法からの借用概念と解することとしているが、「使用料」は著作権法に定義がある概念ではないため、「所得税法の観点から独自の検討が必要」²¹⁰⁾となるとの指摘がある。

そこで、所得税法の観点から検討するならば、使用料に該当するか否かの判定は、その前提として源泉徴収義務者の負担があることを考慮する必要がある。できる限り単純・明確かつ画一的な基準に基づいて行われるべきことを前提とすると、私法上の権利関係を観察してこれらを判定することは、源泉徴収の要否の判断を行う上で合理的である。また、その権利に対する利用の価値に対して対価が支払われると考えれば一定の合理性が認めら

210) 北村導人＝山田裕貴＝黒松崑蔵「知的財産権と税務—『著作権の使用料』の解釈と源泉徴収の要否 (<https://www.pwc.com/jp/ja/legal/news/assets/legal-20200731-jp.pdf>) (最終閲覧日 2023年7月9日)。

れる。

そして、所得税法の沿革（上述の第3章第1節）から、著作権法の改正に伴い所得税法上の使用料の規定が改められた経緯を踏まえても、著作権法上の権利関係を判断基準に採用することは、妥当であると考ええる。

(2) 開発委託の定義

また、本論文の検討による限りでは、開発委託に係る対価の支払がある場合、原則的にはその対価の全てを使用料と捉える（人的役務の提供とみられる部分も含めるとする）判断基準となっている。

そのような考え方が妥当であるのか、ここで、開発に関する定義を確認すると、開発費とは、「新たな技術…開発…に支出する費用（法法施行令14条3項）」のほか、「役務の提供を受けるために支出する権利金その他の費用」をいう（同項6項ハ）と定められている。

他方で、会計基準において、研究とは、「新しい知識の発見を目的とした計画的な調査及び探究」であり、開発とは、「新しい製品・サービス・生産方法（略）についての計画若しくは設計又は既存の製品等を著しく改良するための計画若しくは設計として、研究の成果その他の知識を具体化すること」と定められており（実務指針2項）、「研究開発費には、人件費……等、研究開発のために費消された全ての原価が含まれる」とされている²¹¹⁾。

このような定めから、開発が行われる場合、その過程において人的役務の提供とみられる部分も含まれていることが分かる。すなわち、人的役務の提供部分も含めた上で、そのすべてが開発委託に係る対価（使用料）として支払われたこととする判断基準は、否定されるべきものではないと考える。

第5節 小括

本章では、国内源泉所得内で所得が重複する場合に考えられる判断基準について検討した。法令等の規定、裁判例等、学説を踏まえて、以下の基準が妥当と考える。

まず、2つの国内源泉所得の性質を有する対価の支払がある場合、源泉徴収制度の性質から、これらを区分しない方法が妥当であることを明らかにした。

そして、2つの要素につき、それぞれ以下2つの判断基準を提示した。

第1に、使用料に該当することを説明するには、まず、①受託者（受給者）が権利を有するか否かを検討し、その上で②使用料に掲げる要件を満たすかどうかをみるべきである。なお、ここでみるべきポイントは、単なる単純作業ではないかという点である。なぜなら、単純作業のみである場合、人的役務の提供と判断することができるためである。

第2に、人的役務の提供に該当することを説明するには、まず、①委託者（支払者）が原始的に権利を有するか否かを検討し、その上で②人的役務の提供に掲げる要件を満たす

211) 日本公認会計士協会 HP 「『研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する Q&A』の改正について」2 頁 (https://jicpa.or.jp/specialized_field/1214_2.html) (最終閲覧日 2023 年 7 月 9 日)。

かどうかをみるべきである。なお、ここでみるべきポイントは、法人等の業務に従事することによる労務の提供といえるか、つまり、職務著作(著法15条)4要件を満たすかどうかである。

それぞれの判断基準は、源泉徴収制度の本質から、過度に支払者の負担を増やすべきではないということを前提としている。

第6章 総括

本論文では、非居住者等に対する源泉徴収義務について論じた。

具体的には、源泉徴収が行われるか否かの判断基準である国内源泉所得のうち、使用料と人的役務の提供の規定が重複する場合の判断基準について検討を行った。

第1章では、非居住者に対し、プログラムの開発委託をした場合の源泉徴収義務の要否の判断に際し、その対価の支払が使用料に係る対価であるのか、あるいは人的役務の提供に係る対価であるのか、国内税法と租税条約との関係により、国内税法の定めを租税条約がどのように置き換えるか、知的財産権等に係る権利関係はどのようになっているのかという点を検討すべきことを指摘した。

第2章では、国内税法による定めが租税条約によりどのように変更されるかという点につき、源泉徴収義務の要否を判断するという観点からは、租税条約との関係のうち所得区分と源泉地規定を確認すべきであること、また、知的財産権等取引に係る対価の支払が2つの所得の性質を有する場合どのように扱うべきか、法令等の定めから、複数の判断材料が得られた。基本的には二者択一の判断が採用されていたが、他方で除外要件や按分する方法も認められていた。

第3章では、源泉徴収制度の円滑な執行のためには、支払者(源泉徴収義務者)にとって、その支払が源泉徴収を行うべき所得に該当するか、徴収・納付すべき税額がいくらになるのかといったことができる限り単純・明確かつ画一的な基準に基づいて簡便的に行われるべきであることを指摘した。

第4章では、裁判例等の検討から、国内源泉所得内で所得が重複する場合の判断に際し、支払われた対価を成立している私法上の権利に着目して判断すること、契約に基づいて支払われる金員が既に制作された著作物にかかるものか、著作権の帰属はどのようになっているか、著作権者から利用の許諾を得る必要があるものかという点を認定し、その支払われる対価が何を目的とするものかの判定が必要となる。さらに、一定の要件の下、いわゆる職務著作に該当するような場合には、使用料に当たらないという判断を行える点が明らかとなった。

第5章では、国内源泉所得内で所得が重複する場合に考えられる判断基準について検討した。まず、2つの国内源泉所得の性質を有する対価の支払がある場合、源泉徴収制度の性質から、これらを区分しない方法が妥当であることを明らかにした。

そして、2つの要素につき、それぞれ以下2つの判断基準を提示した。

第1に、使用料に該当することを説明するには、まず、①受託者(受給者)が権利を有するか否かを検討し、その上で、②使用料に掲げる要件を満たすかどうかをみるべきである。

第2に、人的役務の提供に該当することを説明するには、まず、①委託者(支払者)が原始的に権利を有するか否かを検討し、その上で、②人的役務の提供に掲げる要件を満たすかどうかをみるべきである。

このような結論は、源泉徴収制度の本質を考えたときに、過度に支払者の負担を増やすべきではないことを前提としている。つまり、源泉徴収制度の本質から導かれる解釈といえる。

おわりに

本論文では、非居住者等に対する源泉徴収義務の要否の判断について論じた。

経済のグローバル化が進行する中で、国境を越えた取引が行われることが多くなっている。このような取引が行われた場合に、居住者・非居住者の判定、PEの有無、源泉地の判定や租税条約などさまざまな問題を検討しなければならない。このような状況の下、非居住者等に対する対価の支払が行われる場合、源泉徴収制度の本質を考えたときに、過度に支払者の負担を増やすべきではない。本論文の検討では、税徴収を代行する立場にある支払者(源泉徴収義務者)が、非居住者(受給者)に対して対価を支払う場合、何を、どこまでみて源泉徴収義務の要否の判断を行えばよいのかという点で具体的な判断基準が得られた。その過程では、できる限り単純・明確かつ画一的な基準に基づいて容易に行われる方法は何かという点に重きを置いた。しかし、このような判断基準は、限定的な支払がある場合の1つの考え方にすぎない。

国際課税については、経済活性化のための経済政策の一つとも位置付けられており、今後も複雑化が予想される。そのような状況であっても、適正な徴収義務が行えるよう、源泉徴収義務の要否の判断の簡明化を強く望む。

また、本論文の執筆を経て新たな課題も生まれた。支払者にとって、源泉徴収義務以外に何らかの利点が生まれる場合には、その利点をどのように捉えるかという点である。本論文の検討は、所得税法における支払者の源泉徴収義務に焦点を当てて検討を進めた。そのため、基本的には複雑な判断が求められるような方法は採用していない。しかし、複雑な判断や煩雑な事務負担が増えたとしても、他の国内税法(法人税法や消費税法)との関係により、その負担を上回る何らかの利点がある場合には、支払者にとって負担とはならないかもしれない。この点に関する検討は、今後の研究課題としていきたい。