

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—(上)

Legal Issues with Tax Withholding Obligations for non-Residents —Focusing on the Judgment Criteria when Each Regulation of Domestic Source Income Overlaps— (1)

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、工業所有権等の使用料等（所得税法 161 条 1 項 11 号）と、人的役務の提供事業の対価（同項 6 号）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 国際取引に係る源泉徴収と国際課税の原則

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

* 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4節 小括
- 第3章 支払者の負担とリスク
 - 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
 - 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

はじめに

本論文は、非居住者及び外国法人（以下、「非居住者等」という。）に対する源泉徴収義務について論じるものである。

具体的には、非居住者等に対し、源泉徴収が行われるか否かの要件としての国内源泉所得の個別事由を定めた各規定が重複する場合の判断基準について検討を行う。

1 問題の所在

(1) 非居住者等の所得に対する源泉徴収義務

非居住者等が我が国において所得を稼得した場合、所得の種類に基づいて源泉徴収の有無が決定され、課税関係が確定される（所得税法5条2項、7条1項3号、法人税法5条2項2号、4項。以下、所得税法を「所法」といい、法人税法を「法法」という¹⁾）。

所得税法上、非居住者等に対しては、原則として、同法161条1項に掲げる国内において行う事業から生ずる所得を除いた国内源泉所得が源泉徴収の対象とされている（同法212条1項²⁾）。したがって、国際間取引が行われる場合、非居住者等が我が国で稼得した

1) 永峰潤『国際課税の理論と実務〔第1巻〕〔改訂版〕非居住者・非永住者課税』（税務経理協会、2009年）2頁参照。

2) 椎谷晃『図解源泉所得税』（大蔵財務協会、2020年）317頁参照。ただし、外国法人が恒久的施設（Permanent Establishment。以下、「PE」という。）を有する場合、所法180条1項（恒久的施設を有する外国法人の受ける国内源泉所得に係る課税の特例）の特例に該当するものは源泉徴収の対象から除外される（所法212条1項2括弧書、所法214条）。

所得が国内源泉所得にあたるか否かは重要な論点となる。源泉徴収義務が生じる国内源泉所得にあたることは、支払者に生じる納税義務(国税通則法2条5号, 所法6条, 161条1項, 212条1項参照)を成立させる課税要件になるからである。

(2) 国内税法の規定と租税条約の規定

国内源泉所得は、国内税法上、所得税法161条以降に規定されている(同法161条1項1号～16号)。

一方、憲法98条において、「日本国が締結した条約及び確立された国内法規は、これを誠実に遵守することを必要とする」との定めがあるため、所得税法のほかに租税条約の適用を検討する必要がある³⁾。

このように、国際間取引における課税に関しては、国内税法の中に関係する規定がある一方で、国際的な課税権の配分を目的として、二国間・多国間で租税条約が締結されている⁴⁾。

租税条約は、主として国際的な二重課税の発生を防止するという観点から、国内税法とは異なる定めを置く場合があるが、その際、租税条約の規定が国内税法の規定をどのように変更するか、あるいは変更しないのかは、常に明らかとはいえない⁵⁾。しかし、国際間取引が行われた場合において、非居住者等に対し支払をする者(源泉徴収義務者)は、その支払の日の属する月の翌月10日までに源泉徴収の要否、つまり、源泉徴収義務を生じる国内源泉所得に該当するか否かを判断し、該当する場合にはその納付も行わなければならない(所法212条1項⁶⁾)。

(3) 源泉徴収義務者の負担

ア 源泉徴収制度

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、実際に租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との法律関係(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⁷⁾。

3) 牧野好孝『事例でわかる国際源泉課税〔第3版〕』(税務研究会出版局, 2020年)52-53頁参照。

4) 牧野・前掲注3)4頁参照。

5) 井上康一＝仲谷栄一郎『租税条約と国内税法の交錯〔第2版〕』(商事法務, 2011年)1頁参照。

6) 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)。

7) 牧野・前掲注3)31-32頁参照。

非居住者等に対する源泉徴収の役割は何かというと、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ている⁸⁾。このように、「徴収確保のための便宜的な制度である⁹⁾とされる一方で、同制度について、「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¹⁰⁾との見解がある。税徴収を代行する立場にある源泉徴収義務者にとって、具体的には次のような問題があると思われる。

イ 支払後に生じるリスク（求償権の実効性、貸倒損失、加算税等）

国から源泉徴収漏れが指摘された場合であっても、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（源泉納税義務者）に対して求償することができる（所法222条）。

しかしながら、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して、以下のような問題点が指摘されている。

第1に、求償権の訴訟を提起するための裁判管轄がどこなのか、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といった問題である¹¹⁾。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ことは困難を伴う。

第2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ことと貸倒損失（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¹²⁾）。

第3に、税務上貸倒損失として損金算入に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¹³⁾、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、源泉徴収義務者の負担となる。

ウ 源泉徴収の要否の判断

「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¹⁴⁾である。

8) 増井良啓＝宮崎裕子『国際租税法〔第4版〕』（東京大学出版会、2019年）82頁参照。

9) 中里実「特許権使用料の源泉地－再論（下）」ジュリ984号（1991年）185頁。

10) 木山泰嗣「源泉徴収制度をめぐる諸問題－特別密接関係と支払者に注意義務はあるのかを中心に－」青山ローフォーラム6巻2号（2018年）79頁。

11) 小山浩「判批」租税研究859号（2021年）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。

12) 最判平成16年12月24日民集58巻9号2637頁。評釈等として、吉村政穂「判批」別冊ジュリ253号〔租税判例百選 第7版〕（2021年）114頁等参照。

13) 木山泰嗣「源泉徴収制度における求償権の法的諸問題」青山法学論集63巻2号（2021年）91頁参照。

14) 中里・前掲注9）185頁。

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項かっこ書、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¹⁵⁾）。

特に、国内税法の規定と租税条約の規定により、課税要件を充足するとして国内源泉所得に該当するとなった場合には、さらに生じる問題点がある。それが、本論文の主題である、国内源泉所得に掲げる各号で重複的な要素を持つ場合、いずれの所得条項にあたるかという問題である。

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非居住者等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い¹⁶⁾。また、対応する税務担当者にとっての課題でもあり、さらに、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とみられている¹⁷⁾。

2 研究の目的

(1) 所得条項が重複する場合の判断基準

どのようなケースで問題になるかという点、非居住者等に対し、ソフトウェア開発等の委託手数料として支払がある場合、工業所有権等の使用料等（所法161条1項11号。以下、「使用料」という。）と、人的役務の提供事業の対価（同項6号。以下、「人的役務の提供」という。）のいずれの性質も有する場合である。この点について、「知的財産権の提供は、人的役務の提供と結合することが多く、その区分は重要¹⁸⁾」とされている。

それぞれの規定を確認すると、人的役務の提供は、「国内において人的役務の提供を主たる内容とする事業で……当該人的役務の提供に係る対価」と規定され、使用料は、「国内において業務を行う者から受ける……使用料又は対価で当該業務に係るもの」という規定が置かれている。なお、規定の文言からは、これらの規定が重複する場合の取扱いについては明らかでない。

国内源泉所得内のいずれの所得条項に該当するかという点に関し、裁判例等では、支払者側、受給者側それぞれの主張で解釈の違いがみられるが¹⁹⁾、上記の規定が重複する場合の判断基準が示されたものはみあたらない。他方で、使用料に関連し、知的財産権等につ

15) 最判昭和45年12月24日民集24巻13号2243頁。評釈等として、可部恒雄「判解」最高裁判所判例解説 民事篇（昭和45年度）1093頁、新井隆一「判批」ジュリ臨増509号（1972年）33頁（昭46重判解）等参照。

16) 青山慶二「判批」TKC税研情報30巻1号（2021年）41頁参照。

17) 青山・前掲注16)41頁参照。なお、ウェブサイトはPEとなるか、サーバーはPEを構成するか等の問題も存在する。永峯・前掲注1)81-84頁参照。

18) 木村浩之「判批」税務弘報67巻1号（2019年）157頁。

19) 使用料と人的役務の提供に関し異なる主張があった裁判例等は、国税不服審判所裁決平成21年12月11日裁決事例集78集208頁、仙台地判平成28年10月19日税資266号順号12919等がある。

いて争われた裁判例等は多く存在している²⁰⁾。このような点からも、その判断が煩雑となることが分かる。

(2) 先行研究

この問題について、先行研究をみると、国内源泉所得の区分が明らかでなく、源泉徴収義務の要否の判断が問題となる点が指摘されている²¹⁾。研究の数は少ないが、いずれの国内源泉所得に該当するかについて、判断基準を示すものがある。

例えば、小島論文²²⁾では、「課税の公平上、役務提供の対価の認定を基本に置くべき」としつつ、「対価の内容をどのように考えるかは基本的に当事者間の合意によって決まるものなので、租税回避等による恣意的なものでない限り、契約の内容に沿った認定を行う必要がある」としている。また、木村浩之論文では、知的財産の権利関係に着目し、実質的な対価は何か、という点で区分されている²³⁾。なお、木村昌代論文²⁴⁾では、知的財産権等に係る支払対価が使用料に該当するか否かは「知的財産法の規定に照らした判断が必要である」と考えるが、その「判断が困難なケースを確認することができる」ことから、それらについては、「法令・通達の整備が必要であろう」とされている。

このような指摘から、使用料と人的役務の提供を区分する上では、知的財産の権利関係が重要な判断要素となることが分かる。しかし、源泉徴収制度の本質から判断基準の妥当性を詳細に検討した研究はみあたらない。

(3) 研究対象

そこで、本論文では、上記のような問題意識の下、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う。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²⁵⁾、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う。

20) 共同著作物性に関する裁判例として、知財高判平成29年10月13日裁判所HP、東京地判平成29年4月27日裁判所HP。職務著作に関する裁判例として、東京地判平成28年2月25日判時2314号118頁等がある。

21) 青山・前掲注16)41頁、木村・前掲注18)159頁、木村昌代「国内源泉所得のあり方について—知的財産権等の使用料に係る源泉徴収の問題を中心として—」税大論叢63号(2009年)358頁。

22) 小島俊朗「プログラム開発を海外に委託する場合の手数料への課税とその所得区分について」税大ジャーナル8号(2008年)96頁。

23) 木村・前掲注18)157-158頁参照。

24) 木村(昌)・前掲注21)362頁。

25) 木山泰嗣「不納付加算税を賦課すべきでない『正当な理由』の解釈—源泉徴収制度の特殊性からみた異質説の提唱—」青山ローフォーラム7巻2号(2019年)123頁参照。

3 論文の構成

本論文の構成は、以下のとおりである。

第1章では、近時の国内源泉所得に係る裁判例として東京地裁令和2年6月19日判決及び類似の事例（裁決）を考察する。これらの事案の概要および裁判所の判断の特徴から、国際間取引で考えられる一般的な問題点を確認する。なお、国内源泉所得をめぐる問題が課税上重要である理由として、支払者（源泉徴収義務者）の負担があることを指摘する。

第2章では、国際課税の原則的な取扱いを確認する。具体的には、租税条約が我が国で機能するための根拠規定と、知的財産権等取引の原則的な取扱いを確認した上で、検討すべき論点を明らかにする。

第3章では、国内源泉所得に係る源泉徴収制度について、支払者にかかる負担とリスクを検証し、判断基準の要素に加えるべきことを指摘する。

第4章では、国内源泉所得（使用料と人的役務の提供）及び知的財産権等取引に関する裁判例等から、それぞれの判断基準を確認、検討する。

第5章では、法令等の各規程および学説をそれぞれ確認した上で、これまでの検証を踏まえ、人的役務の提供と使用料が重複する場合の判断基準を明らかにする。

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

本章では、非居住者等に対する源泉徴収義務について論ずる。

具体的には、近時の裁判例から、国際間取引で考えられる一般的な問題点を確認し、国内源泉所得の所得区分として異なる判断となった類似の事例を検証する。また、これらの事案から、具体的な問題点を明らかにする。

第1節 事案の概要

東京地裁令和2年6月19日判決（以下、「令和2年判決」という。）²⁶⁾は、国際間取引の中で源泉徴収義務が論点となった事案である。内国法人である支払者と非居住者等である受給者との間で源泉徴収の要否が争われており、国が支払者側に補助参加しているという訴訟の形態となっている。

1 事案の概要

令和2年判決の概要は、以下のとおりである。

日本の内国法人であるX（原告）は、米国法人であるY（被告）の日本支店との間で、電子計算プログラムの開発業務支援を委託内容とする委託契約を締結していた。

業務委託契約の内容は、基本契約（XがYに対しXに係る情報システムの企画、設計

26) 東京地判令和2年6月19日税資270号順号13416。評釈等として、青山・前掲注16)38頁、木山泰嗣「判批」税理64巻11号(2021年)120頁等がある。

等を委託する旨)と、基本契約に基づきプログラム開発支援業務を委託内容とする個別の委託契約から成っていた。

その契約上、支払われる対価について源泉徴収の規定はなく、Xは、委託業務終了後、源泉徴収をせずにその対価の支払をしていた。

その後のXの税務調査において、この対価の支払が、所得税法161条1項6号に規定する人的役務提供に係る対価に該当し、国内源泉所得を構成するので、Xに源泉徴収義務があったとして、源泉所得税と不納付加算税及び延滞税が課された。

Xは、それらの税を納付した上、源泉所得税相当額について、Yに対して求償請求をした。

令和2年判決の主たる争点は、源泉徴収の要否であり、具体的にはそれに関する所得税法と租税条約の解釈・適用が争われた。

2 裁判所の判断

裁判所は、以下のとおり判示し、Xの請求を認容した。

(1) 法解釈

令和2年判決は、本件業務が所得税法161条1項6号(人的役務の提供)に該当するか否かについて以下のように判示した。

「所得税法は、……国内源泉所得の1つとして、国内において人的役務の提供を主たる内容とする事業で政令で定めるものを行う者が受ける当該人的役務の提供に係る対価(略)を定め(同法161条1項6号)、同号の委任を受けた所得税法施行令282条3号は、……専門的知識……を活用して行う役務の提供を主たる内容とする事業を上記の『人的役務の提供を主たる内容とする事業で政令で定めるもの』のうち1つとして定めている。

このように、所得税法は、所得の性質に着目して国内源泉所得の範囲を画していることに照らすと、ある外国法人が国内において行う事業が、上記の「人的役務の提供を主たる内容とする事業」に該当するか否かは、国内における人的役務の提供に関する契約ごとに、当該契約に基づく人的役務の提供が所得税法施行令282条各号に掲げる事業に該当するか否かによって判定すべきものと解するのが相当である(所得税基本通達161-20も参照)。
〔下線及び傍点は筆者〕

(2) 当てはめ

ア 国内税法の取扱い

上記の規範により、国内税法上、契約ごとに判断すべきとした上で、具体的な当てはめにおいて、本件業務は、X本社にシステム・エンジニアを派遣して常駐させて業務を行うべきものであって、さらに業務の対価は、単価に1月当たりの工数を乗じて算出しており、ノウハウの提供の対価ではないと認定した上で、人的役務提供の対価として、所得税法

161条1項6号に該当すると判断した²⁷⁾。

イ 租税条約との関係

次に、日米租税条約上どの類型に当たるのかというと、7条1項の事業所得に該当すると判断した²⁸⁾。

源泉徴収との関係については、条約上事業所得のため、国内法上の所得区分も事業所得となり、源泉徴収の対象でないとのYの主張に対し、日米租税条約7条は、国際的二重課税の防止等を目的とし、「両締約国間の課税権の配分を定める趣旨の規定であると解され、それ自身が課税の根拠となったり、課税の具体的な方法を定めたりするものではないと解されるから、同条は、ある利得に係る課税権が日本又は米国のいずれにあるのかを決定する趣旨のものであるにとどまり、それを超えて、同条の適用により日本に課税権があるとされた日米租税条約上の『利得』等につき、日本において具体的にどのように課税されるかを規律するものとはいえず、この点は、飽くまでも日本の国内法……の定めるところによることとなると解すべきである〔下線及び傍点は筆者〕」としている。

ウ 求償権に関する判断

そして、本件委託契約に係る契約書には、Xが源泉徴収義務を負う旨の記載がなかったことから、XとYとの間で、Xが源泉徴収をしない旨の黙示の合意があったとして、この合意に反してXが納付した源泉徴収税等についてYに求償するのは、禁反言の原則に反する旨のYの主張に対しては、「源泉徴収するか否かは、契約当事者間の合意によって決せられるべきものではなく、法令の規定によって当然に決せられるべきものである〔下線及び傍点は筆者〕」として、「Xは、所得税法及び関係法令の定め……に従って本件源泉所得税等を納付したものである上、源泉徴収義務者は、法令の規定により、源泉所得税等の納税義務者に対して求償し得るものとされているから、Xが本件源泉所得税等を納付したこと及びXがYに対して求償することが信義則に反するものとはいえない。」として、Yの主張を退けた。

3 検討

本判決については、評釈は少ないものの、青山論文で詳細な検討があり、以下の評価がなされている。なお、同論文では、最も興味深い点として、国内法と租税条約の規定領域の区分と、両者の適用に際しての優劣劣後関係が争われた点が挙げられている。

27) ノウハウの提供である場合には使用料との区分が問題となるが、この点については第2章において後述する。

28) なお、事業利得に該当する場合には、同項2文により、日本のPEを通じて事業を行う場合に該当し、日本に課税権が認められている。本件では、Yは日本支店を通じて事業を行っており、今回の対価は、その事業に係る対価であるため、日本での課税が許容されることとなる。

(1) 人的役務の提供該当性

まず、人的役務提供に本件が該当するとした認定は、具体的な役務提供が、政令委任された施行令 282 条 3 号の要件をいずれも充たしていることから、妥当であるとの評価がある²⁹⁾。具体的にみると、本件では業務委託の際に、基本契約と個別契約が締結されていたが、政令要件に充足するかどうかについては、所得税基本通達 161-20 の解釈基準を肯定評価し、具体的な役務提供内容を規定する個別契約を参照して、対価積算のベースとなる個別業務が政令要件を充たしているかどうかで判断すべきとしていた。

この判旨について、「規定の趣旨に即しており、正当」³⁰⁾との評価がなされている。

他方で、ノウハウ提供を行うことを業務としているとの Y の主張は、「本件所得が 161 条 1 項 11 号 (使用料) に該当する可能性を示唆し、もし国内法上そのように位置付けされるとしたら、それを受けた日米租税条約 (12 条) で居住地国に課税権が片寄せられる (我が国に課税権が配分されない) との主張を用意したもの」³¹⁾との推測がある。すなわち、本件のケースでは人的役務の提供に該当する場合、源泉徴収を要するのに対し、使用料に該当する場合には、租税条約との関係により、課税が免除される (実施特例省令 2 ほか)。

この点については、以下のような理由からそれを根拠とする証拠に乏しかったのではないかと指摘されている³²⁾。

- ① 使用料説を根拠づけるものが、商業登記簿に記載された目的のみであり、具体的な契約に体现されていなかったこと
- ② ノウハウの提供の所得区分は、使用料と解され、その取得に際して、付随的に人的役務の提供が行われることがあり得ることは否定できないが、施行令 282 条では、対象となる事業から「主たる業務に付随して行われる場合における当該事業を除く」とされていることからすると、そのような認定を行うためには、主たる契約内容の合意に加えて、役務提供につき、そのような付随実施の実態が契約書及び役務提供内容で立証されていることが必要であること

このような指摘から、使用料該当性の判断にあたっては、①具体的な契約において使用料となる部分が体现されていること、②役務提供が付随的であることの立証が必要とされていることが分かる。なお、ここでは、対価を使用料と人的役務の提供の 2 つに区分するような見解は示されていない。

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はない³³⁾。

29) 青山・前掲注 16) 43 頁参照。

30) 青山・前掲注 16) 43 頁。

31) 青山・前掲注 16) 43 頁。

32) 青山・前掲注 16) 43 頁参照。

33) 青山・前掲注 16) 41 頁参照。著作権等を巡る国際的な課税関係は、著作権の帰属が契約内容等の

(2) 異なる結果の検証

上記の評価を前提として、仮に、「重要なカスタマイズ可能なアプリが外国法人の本社で開発され、それをそっくり顧客のソフトウェアに組み込むことが本件契約の内容」であり、「その対価がシステムエンジニアの付随役務提供を含めて当初から一括価格で合意されているような場合」には、「有力な争点となりえたかもしれない」との指摘がなされている³⁴⁾。

また、本件役務提供が、米国本社のエンジニアの出張により行われた状況であったと仮定したら、日米租税条約の適用結果は大きく異なるとも考えられている。すなわち、非居住者等が PE を持たず、散発的に来日して同等の役務提供を行ったとした場合には、PE 帰属の事業所得認定は不可能となり、発生する事業所得についての課税権は我が国に認められず、その結果、所得税法 212 条に基づく X の源泉徴収義務も認められないという結果が予想されるというものである³⁵⁾。

上記の仮説を前提にそれぞれの規定をまとめると、日米租税条約が適用される場合の課税関係は、次のようになる。

図表 1 日米租税条約が適用される場合の課税関係

所得税法	源泉徴収	日米租税条約	源泉徴収
人的役務提供 6 号	20.42%	事業所得 7 条 (PE あり)	20.42%
使用料 11 号	20.42%	使用料 12 条	免税※要届出 ³⁶⁾

(筆者作成)

また、令和 2 年判決では、国内において業務が行われていたが、これが国外で行われた場合における課税関係は、次のようになる。すなわち、源泉地の判定の際、人的役務の提供の場合は役務提供地、使用料の場合は使用地（租税条約の適用により支払者の所在地。源泉地の置き換えに関しては、第 2 節で後述。）となるため、この点でも所得区分の判断によって源泉徴収の要否が異なる。

事実関係により変わることも、また、租税条約の内容により国内源泉所得の範囲や著作権等の範囲が異なることもあること、さらには国内に PE があるかどうかによっても課税関係に影響があるとされている（吉田泰三「判批」税大ジャーナル 20 号（2013 年）172 頁参照）。

34) 青山・前掲注 16) 43 頁参照。

35) 青山・前掲注 16) 45 頁参照。日米租税条約 7 条 1 項では、PE がある場合に限り我が国に課税権が認められる。

36) 非居住者等は、「租税条約に関する届出書」を支払の日の日の前日までにその国内源泉所得の支払者を経由して、支払者の納税地の所轄税務署長に提出することにより、非居住者等が支払を受ける国内源泉所得に対する課税の免除又は源泉徴収税率の軽減を受けることができる（実施特例省令 2 ほか）。

図表2 国外で業務が行われていた場合の課税関係

所得税法	源泉地	源泉徴収
人的役務の提供6号	国外	不要
使用料11号	債務者主義に置き換えられ国内	20.42%

(筆者作成)

第2節 類似の事例の検証

令和2年判決と類似の事例で、使用料に該当するとされたものがある。平成21年12月11日裁決(以下、「平成21年裁決」という。)³⁷⁾は、非居住者等に支払われたゲームソフトの開発委託費に係る源泉徴収の要否について判断した初めての公表裁決である³⁸⁾。

1 事案の概要

平成21年裁決の事案の概要は、以下のとおりである。

内国法人である請求人(支払者)は、E国を本店所在地とする外国法人H社(受給者)との間で、ゲームソフトの開発委託契約を締結した。

当該契約の対価としてH社に対して支払った金員について、原処分庁(所轄税務署長)が、当該開発費は当時の所得税法161条7号ロに規定する使用料に当たるものであり、国内源泉所得に該当するとして、源泉徴収に係る所得税の納税告知処分及び不納付加算税の賦課決定処分を行った。

これに対し、請求人が、本件開発委託契約に基づく支払は、本件ゲームソフトを完成させるという人的役務の提供に対する対価であり、使用料となる部分はないとして、国に対し、これらの処分の全部の取消しを求めた。

本件の争点は、外国法人に支払ったゲームソフトの開発委託費が、当時の所得税法161条7号ロの使用料に該当するか否かである。

2 国税不服審判所の判断

平成21年裁決は、国内源泉所得となる使用料について、以下のよう判断した。

(1) 法解釈

ア 国内源泉所得となる使用料に当たるか否かの判断

「所得税法第161条第7号ロは、国内源泉所得となる著作権(出版権及び著作隣接権その他これに準ずるものを含む。)の使用料又はその譲渡による対価について規定しているが、ここでいう著作権とは、所得税法等の租税法規において特に定義されていないことからすると、著作権法に規定する著作権(出版権及び著作隣接権を含む。)をいうものと解さ

37) 国税不服審判所裁決平成21年12月11日裁決事例集78集208頁。

38) 吉田・前掲注33)167頁参照。

れる。

著作権の使用料とは、著作物の複製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をいい（所得税基本通達 161-23）、著作権の譲渡による対価とは、著作権の全部又は一部が譲渡される場合の対価の額をいうものと解される。

そして、その支払われる対価が国内源泉所得となる著作権の使用料又は譲渡による対価に当たるか否かの判断に当たっては、契約に基づいて支払われる金員が何の対価であるかを、当該金員の支払根拠となった契約における名目だけではなく、その目的や内容から契約意思を合理的に解釈し、その本体をなす合意を認定して判断すべきであるものと解される。〔下線及び傍点は筆者〕

イ 租税条約との関係

次に、租税条約との関係について、以下のように判断した。

「日〇〔筆者注：E国〕租税条約……によれば、著作物の著作権の使用料又は譲渡の対価は、その所得源泉地においてその支払額の10%を限度として課税することができる。ここでいう『著作物の著作権』は本条約には定義がないが、……国内法と同意義を有し、『使用料』とは著作物の著作権の使用又は使用の権利の対価として受領するすべての種類の支払金をいい……、著作権の使用料又は譲渡の対価の意味内容については、所得税法第161条第7号口と異なるところはないと解される。

そして、著作権の使用料又は譲渡の対価の支払者が日本の居住者等である場合には、日本の国内源泉所得とされるから（略）、著作権の使用料又は譲渡の対価に係る所得源泉地については、いわゆる債務者主義により決定されるものと解される。〔下線及び傍点は筆者〕

ウ 源泉置換規定（所法162条）

そして、源泉徴収との関係については、以下のように判断した。

「所得税法第162条は、租税条約において国内源泉所得について同法第161条の規定と異なる定めがある場合には、その条約の適用を受ける者については、同条の規定にかかわらず、国内源泉所得は、その異なる定めがある限りにおいて、その条約の定めるところによる旨規定している。

したがって、所得税法第161条第7号口及び日〇租税条約第12条が規定する著作権の使用料又は譲渡による対価については、内国法人からE国法人に支払われる場合には、その対価は我が国の国内源泉所得として、……源泉所得税が課税されることになる。〔下線及び傍点は筆者〕

(2) 当てはめ

上記を前提に、本件支払について以下のように評価し、国内源泉所得となる使用料に該

当するとした。

ア 著作権者について

まず、本件著作権を原始的に取得したのは請求人かH社かという点について、「本件開発委託契約に係る契約書の記載内容等からすると、本件開発業務は、開発計画書に従ってH社が行うこととされているところ、本件においては、……H社が同社のスタッフを……本件開発業務に従事させ、本件ソフトのシナリオ、プログラム……などを制作していたことが認められる〔下線は筆者〕」として、「本件ソフトのシナリオ及びプログラムを具体的に表現し、また、キャラクターや背景のグラフィックなどを創作したのはH社と認められるから、本件著作権は、H社〔筆者注：受給者〕がその著作者として享有し原始的に取得したものとみるのが相当である。〔下線は筆者〕」と判断した。そして、請求人からH社に対し作業指示を行ったか否か明らかでない点についても触れ、「請求人において本件ソフトの開発に従事したのは従業員のKだけであり、従事内容も本件ソフトを日本で発売できる商品にするためにH社に対して指示を与えることであったと認められるから、請求人が思想、感情を創作的に表現したということはできない。〔下線は筆者〕」とした。

イ 国内源泉所得となる使用料に該当するか否か

次に、本件開発委託費が国内源泉所得となる使用料に該当するか否かを、以下のとおり、①本件開発委託契約の目的、②内容に照らし、③その本体をなす合意に基づいて判断するとした。

① 本件開発委託契約の目的

「本件開発委託契約は、……本件原著作物を基礎とした新たなゲームソフトを日本国内で販売するために、本件著作権を有するH社に本件ソフトを開発させ、これを請求人において適法に複製・販売することにより、その利益を3社間で分配することを目的として締結されたものと認められる。〔下線は筆者〕」

② 本件開発委託契約の内容

「本件開発委託契約では、……本件著作権等一切の権利は、発生と同時に請求人とH社が2分の1ずつ共有する旨記載されているものの、……本件著作権は、H社が享有し原始的に取得するのであるから、本件開発委託契約上、請求人が本件著作権の2分の1共有持分を保有するとの定めは、H社から請求人に対して本件著作権の2分の1共有持分の譲渡を定めたものとみるのが相当である。〔下線及び傍点は筆者〕」

③ 本件開発委託契約の本体をなす合意と対価の性格

「本件開発委託契約の本体をなす合意は、H社から請求人に対する本件著作権の2分の1共有持分の譲渡及び同著作権の同社持分の日本国内における使用許諾(略)であるといえる……。〔下線は筆者〕」

ウ 請負の対価であるとの主張について

本件開発委託費は請負の対価として支払う旨を明確に定めており、著作権の譲渡の対価ではないとの請求人の主張に対して、使用料の判断にあたっては、「契約に基づいて支払われる金員が何の対価であるかを、当該金員の支払根拠となった契約における名目だけではなく、その目的や内容から契約意思を合理的に解釈して判断すべき」であるとして、本件開発委託費は使用料であると判断し、請求人の主張を退けた。

また、H社が著作者で、請求人が「映画製作者」であるから、請求人に著作権が帰属することに違法性はない旨の請求人の主張に対し、本件ソフトの開発においては、以下の点から、本件ソフトの開発に発意と責任を有し、その経済的な収入・支出の主体となる者はH社であると認められるから、本件ソフトの映画製作者はH社（受給者）であるとした。

- ① H社が開発した本件原著作物をベースとして開発が行われていること
- ② H社が請求人からの発注を受けてその制作意思を有するに至ったものであること
- ③ 開発作業に対しては、H社自身がその労務の大半を投下しており、請求人の役割は人的にも内容面でも補助的な役割にとどまっていること
- ④ H社は、本件ソフトの販売数量に応じた成功報酬を受け得る一方、本件ソフトの開発が完了しなかった場合の損害賠償義務等を負担するものとされていること

3 検討

(1) 所得源泉地の定め（ソース・ルール）

本判決については、非居住者等へソフトウェアを開発委託した場合の源泉所得税の課税について、詳細な事実認定と法令解釈及び判断が示された事例として、参考になるとの評価がある³⁹⁾。ここで確認しておく、人的役務の提供の要件は、国内において行われることである。

争点となっていないため事実関係が必ずしも明らかでないが、平成21年判決の開発業務は、外国において行われているものと考えられている⁴⁰⁾。そうすると、当該開発に係る業務は国外での役務の提供に係るものとなるため、本件開発委託費が人的役務の提供の対価である場合には、国内源泉所得に該当しない⁴¹⁾。

一方、本件開発委託費が使用料の対価に該当する場合には取扱いが異なる。使用料は、「国内において業務を行う者から受ける……使用料」と規定されている。この規定は一般に、所得をうみだす財産の使用されている国を所得源泉地とする使用地主義が採られていると解されているが⁴²⁾、日本と租税条約が締結されている国の場合には租税条約の定めが

39) 吉田・前掲注33) 172頁参照。

40) 吉田・前掲注33) 168頁参照。

41) ただし、日印租税条約のように、「使用料及び技術上の役務に対する料金」につき、課税が認められるケースもある（同条約12条2項、6項）。

42) 一般論として、増井＝宮崎・前掲注8) 68頁、中里実「特許権使用料の源泉地－再論(上)」ジュリ979号(1991年)92頁等参照。

優先適用となる。すなわち、租税条約の多くは支払者の居住地国を所得源泉地とする債務者主義が適用されるため、本件開発委託費が使用料に該当する場合には、支払者（請求人）には受給者への支払について源泉徴収義務が発生することになる（所法162条）⁴³⁾。

したがって、平成21年裁決の場合には、租税条約との関係により、人的役務の提供である場合には源泉徴収を要しないが、使用料である場合には源泉徴収を要するという課税関係が想定される。

(2) 著作権法におけるソフトウェア等の取扱い

ア 権利関係

使用料にあたるか否かを判断するにあたり、租税条約は著作権の意義について定めていないことから、租税条約における著作権は、国内法の用語の意義を有するものとして扱われる⁴⁴⁾。また、国内源泉所得にいう「著作権」も、著作権法上の「著作権」の借用概念と解されている⁴⁵⁾ことから、我が国の租税条約を適用する場合には、同法の規定によることとなる。

同法の原則では、著作物を有する者が著作者となり（著作権法2条3号。以下、「著法」という）、著作権は創作と同時に著作者に原始的に帰属する（同法17条）。しかし、法人その他使用者の業務として作成されたものについては、一定の要件の下で法人等が著作者となる（同法15条。以下、「職務著作」という。同法〔職務著作〕に関する裁判例については、第4章で後述）。

つまり、原則的には受託者（受給者・非居住者等）が著作者となり原始的に著作権を有することとなるが、例外的に委託者（支払者・日本法人）が原始的に著作権を有することもある。そうすると、後者のケースでは、委託者が自ら著作権を有していることとなるため、その委託手数料に著作権の使用料の対価が含まれる余地はないと考えることができる⁴⁶⁾。

また、創作性がない役務提供の場合には、そもそも著作権を有することにならないため、この場合にも委託手数料に使用料となる部分はないと考えることができる。

そこで、著作物に関する権利関係という点に着目すると、令和2年判決では、「本件業務が……X〔筆者注：支払者〕に対して単なるノウハウを提供するにとどまることを内容とするものであるとは認め難い」とされていたのに対し、平成21年裁決では、「具体的に表現し、創作したのはH社」（受給者）と認められるとして、本件著作権は、受給者（非居

43) 吉田・前掲注33) 169頁、木村(昌)・前掲注21) 396頁参照。ソース・ルールは、国ごとにそのルールが異なったり、具体的な適用において食い違いが生じたりすることがあり得ることから、課税の重複や空白を避けるために、源泉地国と居住地国との間の租税条約によって、共通のソース・ルールを取り決めたり、適用の足並みを揃えている（増井＝宮崎・前掲注8) 13頁参照）。

44) 小島・前掲注22) 83頁参照。

45) 山口仁士「判批」訟月42巻5号（1996年）3頁参照。

46) 小島・前掲注22) 85頁参照。

住者等)がその著作者として享有し原始的に取得したものとみるとの判断であった。すなわち、前者は著作物性が不明確であるのに対し、後者は受給者が著作権を有すると認めている。

イ 2つの要素を併せ持つ契約

平成21年裁決の判断によると、受給者がゲームソフトの著作権を原始的に有していたことから、支払者が取得したゲームソフトの著作権の2分の1部分は受給者から譲渡されたことになる。また、生産量に応じて成功報酬が支払われる契約になっていたため、著作権の譲渡代金のほかに使用料も含まれていることになる。

したがって、平成21年裁決の開発委託契約は、ゲームソフトを開発させることを目的とした請負契約という面と、著作権の譲渡及び使用許諾に係る契約という面を併せ持つ契約ということになり、支払者が支払った金員はどこまでが使用料と考えるかが問題となる⁴⁷⁾。

(3) 人的役務の提供と使用料の範囲

請求人は、そもそも自らが映画製作者であり、共同著作権を有するので、本件開発委託契約に基づく支払は、本件ゲームソフトを完成させるという人的役務の提供に対する対価であり、使用料となる部分はない、という主張をしていた。これは、下記のような権利関係であることを理由に、使用料となる部分はないとの主張であると推測される。

ア 映画の著作

著作権法上、映画の製作等を行った者が映画の著作者となり(同法16条)、著作権は映画製作者に帰属する(同法29条)。ここで、映画の著作者とは映画の「全体的形成に創作的に寄与した者」であり、映画製作者とは「映画の著作物の製作に発意と責任を有するもの」をいう。

そこで、「受託者は映画の著作者であるが、委託者が映画製作者に当たるので、著作権は原始的に委託者に帰属し、委託者への著作権の使用許諾又は譲渡は生じない」との主張が予想される⁴⁸⁾。この点については、「外部に映画の製作を委託する場合には自己の計算で映画を製作した受託者が著作権を取得する」ことを前提として、「請負契約は準委任契約とは異なり、自己の責任において仕事の完成を行うものであることから、一般に、ゲームソフトの開発を請負う受託者が映画の製作者であり、委託者は映画の製作者に該当しないものとして扱うのが相当」とする見解がある⁴⁹⁾。このような点から、著作権を原始的に取得するのはどちらかという点は、使用料該当性、人的役務の提供該当性を判断する上で

47) 吉田・前掲注33)171頁参照。

48) 小島・前掲注22)94頁参照。

49) 小島・前掲注22)95頁参照。

重要な要素になると思われる。

イ 委託開発

ソフトウェアは、一般的には著作権法上「プログラムの著作物」(同法10条)に該当する⁵⁰⁾。同法2条では、著作物とは「思想または感情を創作的に実現化したもの」と定義しているが、プログラム自体には特許権として保護されるようなアイデアや工夫があるとしても、思想や感情が感じられず、プログラムの創作性とは一体どのようなものか必ずしも明確ではない⁵¹⁾。さらに、プログラムには多数の者が関与し、場合によっては外注した部分と一体になって構成されるといった、創作という側面よりも技術的側面が強く、かつ、高度ではあるが、プログラム作成という労働集約的な単純労働とも言うべき作業が大きな部分を占める点がある⁵²⁾。

このように、プログラムの開発委託においては、開発のための役務提供が行なわれていることから、契約等において著作権の譲渡の対価を明らかにしていないときは、委託手数料の所得区分につき疑義が生じることとなる⁵³⁾。

ウ 2つの要素

そもそも、受託者に対する支払には、ゲームソフトを作成する工賃部分(請負の対価)と著作権に属する部分で構成されているという考え方⁵⁴⁾が成り立つ余地はあるのだろうか。この点、本件ゲームソフトの制作は、「作業の完了をもってその目的を達する」といった類のものではなく、これを「複製・販売することを目的」として行われており、プログラムを「自社で利用するために開発をしたのではない」ことから、「複製・販売ができれば何ら価値は存在しないもの」と考えられている⁵⁵⁾。

このような考え方は、制作過程(工賃部分)ではなく、最終的な成果物(著作物)に重きを置いているように思われるため、請負契約(民法632条)という観点からは整合的である。しかし、国内源泉所得の判断において、人的役務の提供とみるべき部分がある場合、その制作過程(工賃部分)をどのように扱うのかという点は明らかでない。

(4) 異なる結果の検証

なお、本件と異なり、創作性を伴わない機械的作業が中心であり、著作権の発生はほとんど考えられない場合には、その費用は人的役務の提供に係る対価となるとする見解がある⁵⁶⁾。しかし、このような事例であっても、何らかの創作部分があり、その結果、著作権

50) 吉田・前掲注33)169頁参照。

51) 吉田・前掲注33)169頁参照。

52) 吉田・前掲注33)169頁参照。

53) 小島・前掲注22)90頁参照。

54) 吉田・前掲注33)171頁参照。

55) 吉田・前掲注33)172頁参照。

56) 吉田・前掲注33)173頁参照。

が発生する場合もありうるため、こうした場合には、開発契約に著作権部分の権利関係とその譲渡金額を明記し、開発費用と区別して記載することで、著作権法上も税務上も問題を防ぐことができるとの指摘がなされている⁵⁷⁾。

以上により、プログラムの開発委託契約では、プログラムに著作権が生じる場合には、著作権の使用許諾又は譲渡を伴うことから、源泉徴収との関係においては、国内税法と租税条約との関係を確認することはもちろんのこと、使用料該当性を判断する際には、これに関する権利関係を検討する必要があることが明らかとなった。

第3節 問題の所在

1 源泉徴収の要否の判断

上記2つの事案は事実関係が異なるものの、いずれも非居住者等に対するプログラムの開発委託に係る対価の支払という点は同一である。それにもかかわらず、令和2年判決は国内源泉所得のうち人的役務の提供、平成21年裁決は、使用料という異なる判断がなされた。なお、両判決における当事者の主張をまとめると以下のとおりである。

図表3 当事者の主張のまとめ

	受給者(納税者)	支払者(国)	裁判所
令和2年判決	事業所得(使用料)	人的役務の提供	人的役務の提供
平成21年裁決	—	人的役務の提供	使用料

(筆者作成)

このように、当事者の解釈が異なる中で、支払者はその支払の時までに源泉徴収の要否を判断し、源泉徴収を要する場合には、源泉徴収をした上で対価の支払を行い、当該税額を原則として、翌月10日までに納付しなければならない(所法212条)。

国内源泉所得内のいずれの所得の性質も有する場合、どちらの所得に該当するとしても結論(源泉徴収の要否、税額)が異ならないのであれば問題にはならないが、これまでの検討にあるように、租税条約の関係によって源泉徴収の要否が異なるケース、税率が異なるケースが想定される。しかし、規定上はこのような重複問題に対しどのように取扱うべきであるか明らかでない。

そこで、このような重複問題(使用料と人的役務の提供に限定する。)がある場合の判断基準を明確にすべきであると考え。なぜなら、源泉徴収制度が、「徴収確保のための便宜的な制度」⁵⁸⁾だからである(同制度に関しては、第3章で後述)。

57) 吉田・前掲注33)173頁参照。

58) 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。

2 開発委託の所得区分

(1) 所得の性質

ソフトウェア開発委託に係る支払の対価は、その性質から、以下の3つのいずれかに該当する可能性がある。

- ① 事業所得（所法 161 条 1 項 1 号）
- ② 人的役務の提供（所法 161 条 1 項 6 号）
- ③ 使用料等（所法 161 条 1 項 11 号）

このうち、国内税法の規定によると、②または③に該当する場合には、源泉徴収の対象となる（所法 212 条）。ただし、租税条約の適用により、③に該当する場合には、源泉徴収は免除される可能性がある（所法 162 条、日米租税条約 12 条 1 項）。また、②に該当する場合には、PE の有無や役務提供が行われた場所により下記のとおり課税関係が異なる。

図表 4 想定される課税関係のまとめ

国内法	源泉地	租税条約	源泉徴収
事業所得（1号）	—	PEがある場合課税	不要
人的役務の提供（6号）	役務提供地	PEがある場合課税	要
使用料（11号）	使用地主義	債務者主義	減免※要届出

（筆者作成）

このように、プログラム開発委託の対価については、その取引態様により、国内税法上、1号所得となる「物の売買の対価」となる場合や、人的役務の提供の対価に該当することもあるほか、使用料に該当することもある。さらに租税条約の適用がある場合には、事業所得条項、使用料条項、譲渡所得条項などに区分され、課税上の取扱いが異なることとなる⁵⁹⁾。その課税関係が変化し、課税当局間の見解にも相違が生じ得ることから、取引の安定性、予見性に問題がある領域と考えられている⁶⁰⁾。

(2) 権利関係

プログラム開発の現状においては、権利の移転が明らかでないものも多く、まして著作権の対価について明確な取り決めをしているケースはほとんどないといわれている⁶¹⁾。

この点、著作権の帰属等の権利関係を明確にすることは重要であるものの、国内取引については、委託手数料を役務提供に対するものと著作権の譲渡に対するものとに区分して契約する必要性に乏しいのに対し、国外取引においては、両者の区分が明らかでなければ、

59) 木村（昌）・前掲注 21) 437 頁参照。

60) 小島・前掲注 22) 70 頁参照。

61) 小島・前掲注 22) 83 頁参照。これは、委託者が当然に著作権を取得するものと考えていたり、著作権の譲渡の対価が委託手数料に含まれていると考えていたりすることが多いからとされている。

課税上の扱いを巡って、課税当局と見解の相違が生じる恐れがあるとされている⁶²⁾。

(3) 明らかにすべき論点

以上のとおり、2つの事案を基にそれぞれの所得区分に応じた課税関係を確認した。

ある支払について源泉徴収の要否を判断するためには、国内法その他の法令の解釈を要することとなるが、「特に、クロスボーダーの取引においては、新規性や複雑性を有するが故に、国内法のみならず、租税条約や外国法令の解釈に疑義が生じることがあり、源泉徴収の要否に関する判断に困難が伴うケースも見られ」⁶³⁾という。このような問題は、取引開始前のスキーム検討の局面において直面するほか、「取引の開始後において、課税当局による税務調査により源泉徴収の必要性を指摘され、見解の相違により争訟に発展するケースも増加して」⁶⁴⁾いるとされている。

令和2年判決において、国内源泉所得の判断基準を示すとともに、課税権の配分について議論されているように、源泉徴収の要否の検討をするためには、国内源泉所得の判断基準を明確にし、かつ、国内税法と租税条約の相互関係についても明確にする必要がある。また、使用料については、知的財産権等に関する権利関係も検討することが必須と思われる。

そこで、本論文では、主に以下の論点について考察する。

- ① 国内源泉所得内で重複する場合の判断基準（人的役務の提供と使用料を中心に）
- ② ①の判断を行うために検討すべき各論点（租税条約との関係、著作権に関する権利関係）

第4節 小括

本章では、国際間取引で考えられる一般的な問題点として、源泉徴収の要否の判断があることを確認した。そして、本章で取り上げたようなプログラム開発委託においては、その契約内容が、著作権の使用許諾又は譲渡、あるいは役務提供のいずれか明確に区分できず、その委託手数料が非居住者等に支払われる場合には、租税条約との関係により課税上の取扱いが異なるため、その区分につき問題が生じることが明らかとなった。

このような状況の下、日本側の支払者（源泉徴収義務者）は、その支払の時までに源泉徴収の要否を判断し、源泉徴収を要する場合には、源泉徴収をした上で対価の支払を行い、当該税額を原則として翌月10日までに納付しなければならない。この点、源泉徴収制度の本来の目的に照らすと、源泉徴収の要否の判断は容易になされるべきである。

しかし、この判断をするための規定である国内源泉所得については、次の3つの論点に

62) 小島・前掲注22) 83頁参照。

63) 北村 導人=寺崎雄大「源泉徴収制度を巡る訴訟手続について～近時の裁判例を踏まえて～」PwC Legal Japan News 5月号(2019年)1頁。

64) 北村=寺崎・前掲注63) 1頁。

つき、解釈の違いが生じ得ることを確認した。

第1に、国内源泉所得内の規定で複数の所得の性質を有する場合、いずれの所得に該当するか否かという点である。具体的には、受給者（非居住者等）に対する対価の支払が人的役務の提供に係る対価であるのか、あるいは使用料に係る対価であるのかを明らかにしなければ、租税条約との関係により課税方式が異なるため、その区分が重要となる。しかし、両者の性質を有する（重複する）場合にどのように判断すべきかという問題について、条文から具体的な結論は出てこない。この点について本章で取り上げた事案では、両者の性質を区別するようなことはなく、いずれかの国内源泉所得として判断していた。

第2に、国内税法の規定を租税条約の規定がどのように置き換えるかという点である。

具体的には、国内税法に定める規定と、租税条約に定める規定が異なる場合に、租税条約が国内税法の規定をどこまで置き換えるのか、具体的に明らかでない。令和2年判決においてYは、租税条約上「事業利得」に該当するのだから、国内税法上も「事業所得」となり、源泉徴収は不要となる旨の主張をしていた。確かに、所得税法162条の文言からは、「異なる定め」の範囲が不明確であり、そのような解釈の余地がある。

第3に、知的財産権等取引に係る権利関係はどのようになっているのかという点である。

国内源泉所得に掲げる使用料の判断に際しては、当該権利関係が重要な判定要素となり得る。なお、本章の検討では、そもそも著作物性がない場合や、委託者（支払者）が原始的に著作権を有していれば、著作権の使用又は譲渡の対価が委託手数料に含まれる余地はないと考えることができるとの判断基準に関する示唆を得た。また、使用料該当性の判断にあたり、①具体的な契約において使用料となる部分が体现されていること、②役務提供が付随的であることの立証が必要とされることを確認した。特に、著作権に係る権利関係については、使用料該当性、人的役務の提供該当性を判断する上で重要な判断材料になると思われる。

以上のような検討により、本章では、源泉徴収の要否の判断のために、国内源泉所得が重複する場合の判断基準を明確にすべきことを明らかにした。そのための前提として、国内税法と租税条約の相互関係はもちろんのこと、著作権に係る権利関係も明らかにする必要があると考える。

次章では、これらに関する原則的な取扱いを確認する。

第2章 国際取引に係る源泉徴収と国際課税の原則

本章では、国際間取引における源泉徴収に関する原則的な取扱いについて論ずる。

具体的には、国際課税の原則及び法令等の定めをそれぞれ確認する。そして、知的財産権等取引に関する課税の原則を確認した上で、所得の区分を行う際に着目すべき論点を明らかにする。

第1節 国内税法と租税条約

1 条約優先と租税法律主義の関係

(1) 憲法の定め

憲法30条において、「国民は、法律の定めるところにより、納税義務を負う」と定められており、同法84条は、「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律または法律の定める条件によることを必要とする」と規定している。そのため、課税の根拠は法律に求められることとなるが、国内源泉所得に関しては、所得税法161条以降に規定されている。

一方、憲法98条において、「日本国が締結した条約及び確立された国内法規は、これを誠実に遵守することを必要とする」との定めがあるため、所得税法のほかに租税条約の適用を検討する必要がある⁶⁵⁾。同条のように、日本をはじめとした多くの国においては、一般に国内税法よりも租税条約の規定が優先して適用されるものと解されている⁶⁶⁾。

(2) 租税条約の法的地位

国際課税に関しては、国内税法の中に関係する規定がある一方で、国際的な課税権の配分を目的として、二国間・多国間で租税条約が締結されている⁶⁷⁾。

租税条約は、主として国際的な二重課税の発生を防止するという観点⁶⁸⁾から、国内税法とは異なる定めを置く場合があり、その際、租税条約の規定が国内税法の規定をどのように変更するか、あるいは変更しないのかは、常に明らかとはいえない⁶⁹⁾。しかし、国際課税の問題を取り扱う上では、「少なくとも理論上は、国内税法により定める課税関係が租税条約により変更されるかどうかを常に検討する必要⁷⁰⁾がある。つまり、源泉徴収義務の要否を検討するためには、相互にどのような関係があるのか解明しなければならない⁷¹⁾。

租税条約は、「課税の方式についてはもっぱら国内税法に譲っており、国内税法の課税の方式を前提とした上で、国際的な二重課税の防止という観点から特則を設けることによ

65) 牧野・前掲注3) 52-53頁参照。

66) デロイトトーマツ税理士法人編『国際税務の実務ハンドブック Q&A [第2版]』(中央経済社、2020年) 68頁参照。一方、米国のように、国内法の規定が租税条約の規定よりも優先して適用される場合もある(米国憲法6条2項)。

67) 牧野・前掲注3) 4頁参照。一般論として、川田剛『税理士・会計士のための基礎からよくわかる国際課税』(ぎょうせい、2015年) 60-61頁参照。我が国が最初に租税条約を締結したのは、米国との間で1954年とされている。

68) 仲谷栄一郎=井上康一=梅辻雅春=藍原滋『国際取引と海外進出の税務』(税務研究会出版局、2019年) 55-56頁〔井上康一執筆部分〕参照。

69) 井上=仲谷・前掲注5) 1頁参照。条約の規定は簡潔であるため、解釈の余地が広いとされている(増井=宮崎・前掲注8) 32頁参照)。

70) 仲谷=井上=梅辻=藍原・前掲注68) 67頁〔井上康一執筆部分〕。本論文では、取引の相手国としての重要性に鑑み、主として日米租税条約を取り上げ検討を行う。

71) 増井良啓「租税条約におけるプリザベーション条項の意義」税務事例研究102号(2008年) 41頁参照。

り部分的な修正を加えようとして」⁷²⁾いると考えられている。このような考えに基づくと、課税の方式は国内税法の定めに沿って決せられることとなるため、国内税法において源泉徴収の対象となるとされる所得は、租税条約の適用により変更となることはない⁷³⁾と整理することができる。ここで、部分的な修正とはどのような点があるのか、源泉徴収義務の要否の判断に際しては、何を、どこまで検討する必要があるのか明らかにしなければならない。

2 源泉徴収義務の要否と租税条約

(1) 検討すべき論点

国内税法の規定が相当詳細で、課税要件と方式につき網羅的で自己完結的な体系をなしていることに比較すると、租税条約の規定は簡単で、しかもその対象とする事項は特定のものに限られており、これらは以下のように区分されている⁷³⁾。

- ① 租税条約は、国内税法と異なる所得区分を定め、独自の源泉地規定を置いていること
- ② 租税条約は、源泉地国での課税権を認めたり、否定したりする規定を置くのが通常であること
- ③ 租税条約上、源泉地国での課税は認めるものの、一定の限度税率を定める場合があること

上記のうち、ここで検討すべき論点は①及び②である⁷⁴⁾と考える。なぜなら、③については、源泉徴収義務の要否の判断の時点では考慮が不要な論点であり、源泉徴収を要すると判断した後に確認すべき論点だからである。また、②及び③は、条文の規定から明確に導き出すことができると考える⁷⁴⁾。例えば、非居住者の受け取る使用料などのいわゆる投資所得については、租税条約上、源泉地国において、「課税を免除」したり、「税率を軽減」したりする措置がとられている（税率を軽減する規定の例として日米租税条約10条2項⁷⁵⁾）。したがって、源泉徴収義務の要否を判断するためには、①の所得区分と源泉地規定を検討すべきであると整理することができる。

まず、租税条約上の所得区分は、国内税法の定める国内源泉所得の所得区分と一致しているところもあるが、異なる場合もある。また、租税条約所得の定義規定が概括的であるため、国内税法の定める所得区分との対応関係が必ずしも明らかでないことがある⁷⁶⁾。そ

72) 仲谷＝井上＝梅辻＝藍原・前掲注68)91頁〔井上康一執筆部分〕参照。

73) 仲谷＝井上＝梅辻＝藍原・前掲注68)75頁〔井上康一執筆部分〕参照。

74) 租税条約は、一定の所得について源泉地国での課税を免除したり、あるいは逆に源泉地国の課税権の行使を肯定したりしている。また、一定の投資所得について源泉地国の課税権を肯定したうえで、限度税率の定めを置くことが少なくないとされている。仲谷＝井上＝梅辻＝藍原・前掲注68)91頁〔井上康一執筆部分〕参照。

75) さらに、一定の譲渡収益について源泉地国で課税を免除している規定として同条約13条7項。

76) 仲谷＝井上＝梅辻＝藍原・前掲注68)90頁〔井上康一執筆部分〕参照。

のため、国内税法における所得区分の考え方と、租税条約における所得区分の考え方の双方を検討する必要があると考える。

(2) 源泉地規定（ソース・ルール）

次に、所得の源泉地を定めるルールは、ソース・ルールといい、ある所得に対しそもそも源泉地国で課税できるかどうかを決する（所法 161 条，法法 138 条）。この点に関し、製造技術に関する特許権について、製造段階でその権利が使用されたとみるのか、販売段階で使用されたとみるのか、使用地の判断が困難な場合が少なくないとされている（これに関する裁判例については、第 4 章で後述⁷⁷⁾）。源泉徴収義務の要否の観点から、この点は明らかでなければならない。

(3) 源泉置換規定の範囲—異なる定め⁷⁸⁾の解釈

所得税法 162 条（以下、この 162 条を「源泉置換規定」と記載する。）には、「租税条約（略）において国内源泉所得につき前条の規定と異なる定めがある場合には、……同条の規定にかかわらず、国内源泉所得は、その異なる定めがある限りにおいて、その租税条約に定めるところによる。〔傍点は筆者〕」と規定されている。

この規定に関し先例とされる日本ガイダント事件⁷⁸⁾において、裁判所は、非居住者等に対する納税義務の判断について、次のような基本的な考え方を前提としている。

- ① 外国法人は、国内源泉所得を有するときは、法人税を納める義務がある。
- ② しかし、租税条約において国内源泉所得について同条と「異なる定め」がある場合には、租税条約が優先する。
- ③ 従って、租税条約において日本での課税要件が満たされない限り、法人税を課することはできない。
- ④ そして、当該外国法人がオランダ国内に本店を有する場合には、日蘭租税条約が適用されるので、その定めを検討しなければならない。
- ⑤ 日蘭租税条約は、所得の種類を 7 条から 22 条までにおいて定め、居住地国と所得源泉地国とに課税権を配分し、そのいずれにも該当しない所得については居住地国のみに課税権を認めている。

このように、各国と日本との租税条約が存在する場合、まずは、租税条約において我が国に課税権があるかどうかの判断を行うことを明確に示している。しかし、源泉置換規定における「異なる定め」とはどの範囲を示すのか明確ではない。

(4) 租税条約による変更で留意すべき論点

この点に関し、国内税法により定まる課税関係が租税条約により変更されるかどうかを

77) 木村(昌)・前掲注 21) 396 頁参照。

78) 東京高判平成 19 年 6 月 28 日税資 257 号順号 10741。

検討する際に留意すべき点として、以下のような点が挙げられている⁷⁹⁾。

- ・租税条約の条項の中には、不明確でかつ不完全であるために、そもそも直接適用されないものが含まれていること
 - ・租税条約のある条項が直接適用可能であるとしても、具体的にどのように租税条約の規定が国内税法の規定を置き換えるのが常に明確とは限らないこと
 - ・租税条約上明文の規定があるかどうかにかかわらず、プリザベーションの原則が認められていると一般的にいわれているため、同原則の適用がある範囲では租税条約は国内税法に優先しないこととなる点
- 以下では、これらが源泉徴収の要否の判断に影響を及ぼすかどうかについて確認する。

3 所得源泉置換規定とプリザベーションの原則

(1) プリザベーション条項

租税条約は、簡素ゆえに、その二重課税の排除及び脱税の防止という本来の目的を逸脱しないよう、基本原則（プリザベーションの原則）が定められている⁸⁰⁾。同原則は、国内法が認める非課税、免税、所得控除、税額控除などの租税の減免がある場合には、租税条約はそれらの特典を制限するものではないというものである⁸¹⁾。同原則は、租税条約が二重課税を排除することを主たる目的としているため、租税条約締結国の納税者の税負担が増大するようでは、租税条約の趣旨に反することになってしまうことから導かれる考え方である⁸²⁾。

(2) 源泉置換規定とプリザベーションの原則

ア 源泉置換規定が問題となるケース

源泉置換規定が問題となるのは、ある所得が国内税法では国内源泉所得に該当せず、日本では課税されないのにもかかわらず、租税条約が適用される結果、国内源泉所得として課税されることになり得るケースである。典型例として、使用料を挙げることができる。

例えば、国内税法では「使用地主義」の観点から国内源泉所得に該当しない場合であっても、条約に「債務者主義」の定めがある場合、源泉置換規定の適用により、源泉徴収の対象となるケースがある。すなわち、知的財産が「国外で使用」されるため国内税法だけでは課税しないのにもかかわらず、これらの「支払者が日本の居住者」である場合、租税条約を適用することにより日本で課税され得る所得となる。

79) 仲谷＝井上＝梅辻＝藍原・前掲注 68) 67-68 頁〔井上康一執筆部分〕参照。

80) デロイトトーマツ税理士法人・前掲注 66) 71-72 頁参照。日米租税条約 1 条 2 項は、「この条約の規定は、〔国内税法の規定および日米両国間の他の規定〕によって現在又は将来認められる非課税、免税、所得控除、税額控除その他の租税の減免をいかなる態様においても制限するものと解してはならない」と規定している。

81) OECD モデル租税条約に明文規定を設けているものではないが、租税条約の基本となる考え方として国際的に取り扱われているものである（デロイトトーマツ税理士法人・前掲注 66) 71-72 参照）。

82) 仲谷＝井上＝梅辻＝藍原・前掲注 68) 69 頁〔井上康一執筆部分〕参照。

イ 学説

このような源泉置換規定が、このプリザベーションの原則に抵触するのではないかという点について、学説上は以下のように整理されている⁸³⁾。

① 狭義説

プリザベーションの原則の適用があるのは、国内法に定める非課税等の「課税上の積極的な斟酌」に限られるという考え方がある（狭義説⁸⁴⁾）。

② 広義説

プリザベーションの原則の適用があるのは、納税者にとって有利な国内税法上の規定であるという考え方がある（広義説）。

③ 選択説

プリザベーションの原則により、納税者は、自己にもっとも有利な形で、租税条約の適用の有無を選択できるという考え方がある（選択説⁸⁵⁾）。

このうち、狭義説が通説となっており、その最大の魅力として、法的安定性の面から、「実務的にも判断が容易となる」⁸⁶⁾との見解がある。そもそも、同原則が問題となるのは、「国内法が認める非課税……などの租税の減免がある場合」である。この点、上記の例でいうと、源泉置換規定をもって、国内税法上も課税の対象となるため、プリザベーションの原則は問題にはならないと整理することができる⁸⁷⁾。

ウ 源泉置換規定の立法趣旨

次に、源泉置換規定の立法趣旨を確認すると、国内源泉所得のうち源泉徴収の対象となる2号以降の所得について、租税条約と国内法の所得源泉ルールが異なる場合、租税条約が国内法に定める税負担以上の課税を行わないとする租税条約に規定する条理と対立することのないように、租税条約に定める所得源泉ルールが適用されることを明確にしたものとされている⁸⁸⁾。

そして、源泉置換規定により、租税条約に置き換えられた所得を国内源泉所得とみなすことにより源泉徴収に係る国内税法の規定の適用を行えるようにしたともいわれている⁸⁹⁾。そうすると、源泉置換規定により、源泉徴収の要否の判断が煩雑になるようなこと

83) 井上＝仲谷・前掲注5) 37頁、井上康一「租税条約の解釈：プリザベーション原則：IFA日本支部：第3回ウェブセミナーの報告」租税研究858号(2021年)193頁、216頁、増井＝宮崎・前掲注8) 32頁等参照。プリザベーションの原則に関する先行研究として、増井・前掲注71) 39頁等参照。

84) 狭義説を支持する見解として、増井・前掲注71) 49頁、井上＝仲谷・前掲注5) 67-68頁。

85) なお、広義説を展開していくと、納税者にとって有利な方を選択できるという点から、広義説と選択説は連続線上にある考え方とされている(増井・前掲注71) 46頁参照)。

86) 増井・前掲注71) 49頁。

87) 増井・前掲注71) 54-56頁参照。ソース・ルールに関して、狭義説に立てば、「同原則の範囲外」ということになるとの見解がある(井上・前掲注83) 202頁)。

88) この規定を導入した理由は、プリザベーション条項の適用範囲の理解にかかわっていたと解されている。増井・前掲注71) 43頁参照。

89) 矢内一好「租税条約の理論と実際」国際税務41巻4号(2021年)83頁参照。

があれば、当該規定の趣旨から妥当ではないと考える。

したがって、所得税法162条の「異なる定め」の範囲に関しては、租税条約上の扱いが国内税法と異なることが明確である場合に限り適用があると解すべきである⁹⁰⁾。具体的には、①所得の源泉地及び②減免規定は租税条約により置き換えられることが通説であり、容易に判断できることから、この範囲で直接適用されると思われる⁹¹⁾。

以上により、源泉徴収義務の要否の判断という観点からは、所得の区分に関する考え方を除き、基本的に煩雑となるような点はないということが明らかとなった。

第2節 法令等の定め

1 租税条約の定め

非居住者等が国内で稼得した所得に租税条約を適用する際には、まず「何所得に該当するか」を決定しなければならない⁹²⁾。しかしながら、租税条約は主として課税制限を通じて二重課税の排除を目指す条約である一方、どのような所得が国内源泉所得にあたるかを決定する基準については各条約締結国の国内税法に委ねている⁹³⁾。

2 国内税法の定め

国内税法の規定によると、非居住者等に対し国内において所得税法161条各号までに掲げる国内源泉所得⁹⁴⁾の支払をする者は、その支払の際、20%の税率によりこれらの国内源泉所得について所得税の源泉徴収を行い、その徴収の日の属する月の翌月10日までに、これを国に納付しなければならない(所法212条1項、213条1項)。以下では、参照すべき法令等の規定を確認する。

(1) 所得税法(161条1項6号)、同法施行令282条

所得税法161条1項6号では、人的役務の提供について、次のように定めている(下線は筆者)。

国内において人的役務の提供を主たる内容とする事業で政令で定めるものを行う者が受ける当該人的役務の提供に係る対価

90) 源泉置換規定の先行研究として、木村浩之「源泉置き換え規定についての一考察」税法学579号(2018年)87頁参照。

91) 増井・前掲注71)56頁参照。

92) 本庄資編著『租税条約の理論と実務』(清文社、2008年)144-145頁〔駒宮博史執筆部分〕参照。

93) 本庄・前掲注92)147頁〔駒宮博史執筆部分〕参照。

94) なお、PEを有する外国法人は、一定の国内源泉所得について、所得税を免除される場合があり、その場合には源泉徴収もされない(所法212条1項括弧書)。仲谷=井上=梅辻=藍原・前掲注68)35頁〔仲谷栄一郎執筆部分〕参照。

そして、同法施行令 282 条は、上記の人的役務の提供を主たる内容とする事業の範囲として、以下のように定めている（下線は筆者）。

- 一 映画若しくは演劇の俳優、音楽家その他の芸能人又は職業運動家の役務の提供を主たる内容とする事業
- 二 略
- 三 科学技術、……その他の分野に関する専門的知識又は特別の技能を有する者の当該知識又は技能を活用して行う役務の提供を主たる内容とする事業（……主たる業務に付随して行われる場合における当該事業……を除く。）

以上のように 6 号所得の規定からは、その対価が人的役務の提供を主たる内容とする事業であることが要件となっていることが分かる。

(2) 所得税法 (161 条 1 項 11 号)

所得税法 161 条 11 号では、使用料の対価の要件について、次のような規定が置かれている（下線は筆者）。

- 国内において業務を行う者から受ける次に掲げる使用料又は対価で当該業務に係るもの
- イ 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料又はその譲渡による対価
- 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。）の使用料又はその譲渡による対価

以上のように 11 号所得の規定には、「これらに準ずるもの」及び「その他これに準ずるもの」という包括的な文言が含まれているため、この範囲も問題となると思われる⁹⁵⁾。

なお、上記 2 つの所得が重複する場合の取り扱いは、規定上明らかではない。

第 3 節 知的財産権等取引に関する課税の原則

1 所得税基本通達の定め

知的財産権等取引に伴い支払われるさまざまな対価が、国内税法上どのような種類の国内源泉所得に該当するかについて、所得税基本通達がいくつかの定めを置いている。

95) この点に関する問題点指摘するものとして、木村（昌）・前掲注 21) 387 頁。また、工業所有権等の権利は登録により発生するのに対し、著作権は登録を必要とせず、著作権の創作により発生する権利であることから、「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。）」自体が発生しているか否かが、あるいは、著作権法で規定されている権利の利用に該当するか否かが問題となることが多いとの指摘がある（木村（昌）・前掲注 21) 393 頁参照）。

(1) 対価の性質

まず、どのようなものが対価に含まれるかという点に関し、国内源泉所得に掲げる「対価、使用料……には、当該対価として支払われるものばかりでなく、当該対価等に代わる性質を有する損害賠償金その他これに類するものも含まれる」(所得税基本通達 161-46)としている。この点、非居住者等に支払われる損害賠償金等が、国内源泉所得とされる使用料、人的役務提供の対価等に該当するかどうかは、「実務上問題となる例が多いが、損害賠償金等として支払われるものであっても」、国内源泉所得に掲げる対価等に「代わる性質を有するものは、全てこれらの対価等に含まれ、所得税の源泉徴収の対象となる」⁹⁶⁾とされている。

確かに、他の名目によって支払うことにより国内源泉所得に該当しないとするのでは、恣意性が介入する恐れがあると思われる。したがって、どのような名目で支払っていたとしても、国内源泉所得に掲げる対価の性質を有する限りこれらの対価等とする扱いは、妥当であると考え⁹⁷⁾。

(2) 人的役務の提供の判定

ア 契約ごとに判定すること

次に、人的役務の提供該当性については、「国内における人的役務の提供に関する契約ごとに、……判定する(傍点は筆者)」(所得税基本通達 161-20)ものとされている。

当該通達は、令和2年判決でも参照されており、「その者が他に営む主たる事業の内容が何であるかにかかわらず、国内における人的役務の提供に関する契約ごとに判定する(傍点は筆者)」⁹⁸⁾との解説がある。確かに、その対価の支払が国内源泉所得に該当するかどうかの判定は、その支払の都度行われることになるため、その事業の内容にかかわらず、契約ごとに判断するという点は妥当であると考え。

イ 人的役務の提供に関して支払を受ける全ての対価が含まれること

そして、対価については、「当該人的役務の提供に関して支払を受ける全ての対価が含まれることに留意する。したがって、……その名称のいかんにかかわらず同号に規定する人的役務の提供に係る対価に該当することとなる(傍点は筆者)」(所得税基本通達 161-24)としている。

当該通達については、次のような問題があると思われる。すなわち、上記の文言からは、

96) 武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法』(第一法規, 1983年〔加除式〕)7240頁参照。

97) 使用料の定義については、日米租税条約12条2項でも規定されている。同項でいう「支払」という用語は、非常に幅広い意味を有しており、支払の概念は、資金を、契約又は慣行に従った方法で、債権者が自由に処分できる状態に置く義務の履行を意味している(川田剛=徳永匡子『OECDモデル租税条約コメントリー逐条解説〔改訂版〕』(税務研究会出版局, 2009年)243頁参照。なお、インド及びパキスタンとの条約では、技術上の役務に対する料金も使用料の範囲に含めている(川田=徳永・前掲注97)236頁)。

98) 武田・前掲注96)7242頁参照。

人的役務の提供該当性が広く認められているため、人的役務の提供に関して支払を受ける対価が、使用料に係る対価部分と区別されていない場合、これも含まれるのか、あるいは含まれないのかが明らかではない。さらに、その判断が困難となる要因として、以下のような通達がある。

(3) 使用料の判定

ア 使用料に含まれるもの

使用料とは、「工業所有権等の実施、使用、採用、提供……につき……支払を受ける対価の一切をいうのであるから、これらの使用料には、契約を締結するに当たって支払を受けるいわゆる頭金、権利金等のほか、これらのものを提供し、又は伝授するために要する費用に充てるものとして支払を受けるものも含まれることに留意する〔傍点は筆者〕」(所得税基本通達 161 - 35)。

上記のとおり、使用料についても、「支払を受ける対価の一切」との文言がある。そうすると、これらの対価が区分されずに支払われるような場合、どちらかに含有されるのか、あるいは何らかの基準で分けるべきなのかが明らかではない⁹⁹⁾。

イ 使用料に含まれないもの

他方で、使用料に該当しないものとして「海外における技術の動向……等の鑑定……等は、これに該当しない」(所得税基本通達 161 - 34)と明記されている。これについては、使用料というよりは「むしろ人的役務の提供と解する方が実態に即しているものと考えられるので、これには該当しない」¹⁰⁰⁾とされている。ここでは、使用料該当性を広く認めつつ、その対価のうち一部を除外する考え方が採用されている。

さらに、「使用料として支払を受ける金額と明確に区分されているものは、……使用料に該当しない〔傍点は筆者〕」(所得税基本通達 161 - 37)と明記されている。

当該通達については、「本来の目的である技術等又は著作権を提供するために付随して提供される人的役務又は物の対価で実費を支弁する程度のものについてまで、これを使用料として課税するのは必ずしも妥当ではないところから、これらのうち……明確に区分されているものは、使用料に該当しないものとして取り扱う」¹⁰¹⁾との解説がなされている。

上記により、使用料とされる所得からは、人的役務の提供とみるべき部分が明確に区別されており、実費相当額である場合、これらは使用料に該当しないものとして整理するこ

99) 当該通達については、「その支払が継続的なものであるか一時的なものであるかを問わないこと及び工業所有権等又は著作権等の提供・伝授を受ける者がその提供・伝授をする者に支払う提供・伝授のための費用(例えば、派遣技術者の給料、旅費、滞在費等に相当する金額)も使用料に含まれることを明らかにしたものである。」との解説がある(樫田明=今井慶一郎=佐藤誠一郎=木下直人編『所得税基本通達逐条解説』(大蔵財務協会、2021年)1098頁)。

100) 樫田=今井=佐藤=木下・前掲注99)1097頁、同様の解説として、武田・前掲注96)7256頁参照。

101) 武田・前掲注96)7258頁参照。

とができる。しかし、ここでも、明確に区分されていない場合の取扱いが明確ではない。

(4) 使用料と人的役務の提供の区分

ア 支払方法

本論文で取り上げる委託開発契約のほか、芸能人等の実演家についても、その役務の提供について受ける報酬等が著作隣接権の使用料であるか、又は役務の対価であるかが問題点として挙げられている¹⁰²⁾。この点、「たとえ著作隣接権の使用料と役務提供の対価とが計算上金額を区分して支払われても、これらが一緒に支払われる限り、その全部が役務提供に該当する」ともとされている¹⁰³⁾。当該通達について、「著作隣接権の使用料として取り扱うものは、役務の提供についてはすでに支払いが完了しているとみられる状態のもとで支払われるもの、すなわち……その実演に係る役務の提供に対する対価が支払われた後に支払われるものに限るもの」¹⁰⁴⁾とする解説がある。

上記から、その対価を両者に区分する考え方は採用されておらず、①人的役務の提供と一緒に支払われるものはすべて「人的役務の提供」、②その後支払われる対価は「使用料」と整理することができる。

イ 使用料の判断材料

また、両者を区別する判断基準として、以下のようなものがある。

「次のいずれかに該当するものは……使用料に該当するものとし、その他のものは当該物又は人的役務の提供の対価に該当するものとする。」

- ① 当該対価として支払を受ける金額が、……使用した回数、期間、生産高又はその使用による利益の額に応じて算定されるもの
- ② ①に掲げるもののほか、当該対価として支払を受ける金額が、……人的役務の提供のために要した経費の額に通常の利潤の額(略)を加算した金額に相当する金額を超えるもの〔下線は筆者〕(所得税基本通達 161-36)。

従来、役務提供契約に基づく対価については、たとえその対価のうち図面等の対価を含む場合であっても、使用料には該当せず、人的役務の提供に該当するものとして取り扱われていた¹⁰⁵⁾。しかし、その人的役務の提供の対価として支払われるものが、その人的役務の提供につき通常受けるべき対価の額を著しく超えるような場合の取扱いは必ずしも明らかにされていなかった¹⁰⁶⁾。

102) 所得税基本通達 161-22 に関する解説がなされている(武田・前掲注 96) 7241 頁、榎田=今井=佐藤=木下・前掲注 99) 1089 頁参照。

103) 榎田=今井=佐藤=木下・前掲注 99) 1089-1090 頁。

104) 武田・前掲注 96) 7241 頁、同様の解説として、榎田=今井=佐藤=木下・前掲注 99) 1089-1090 頁参照。

105) 榎田=今井=佐藤=木下・前掲注 99) 1099 頁参照。

106) 榎田=今井=佐藤=木下・前掲注 99) 1099 頁参照。

そこで上記の通達は、これら従来取扱いを整理し、上記①、②に該当するものは、「全て使用料として取り扱うことを明らかにしたもの」であるとされている¹⁰⁷⁾。これらは、使用料と見るべき基準となり得る。

以上のとおり、所得税基本通達における取扱いを概観した。以下では、租税条約における所得区分の考え方をみていく。

2 OECD モデル租税条約コメンタリーでの区分

OECD モデル租税条約は、OECD（経済協力開発機構）の検討により、2017年までに10回の部分改訂が行われている¹⁰⁸⁾。このモデル租税条約には趣旨や解釈等を説明する詳細なコメンタリーが付されている。当該コメンタリーは、各国が締結した租税条約の解釈に直接影響するものではないものの、解釈の指針として利用されており、我が国においても、条約に係る解釈の補足的手段として、参照されるべき資料と解されている¹⁰⁹⁾。

なお、最高裁平成21年10月20日第一小法廷判決¹¹⁰⁾においても、「OECDの租税委員会が作成したコメンタリーは、……『解釈の補足的な手段』として、日星租税条約の解釈に際しても参照されるべき資料といえることができる」と判示している。したがって、所得区分の考え方においても、OECDコメンタリーが示す解釈を参照すべきであると考えられる。

(1) 他の条項との関係

まず、各条項で使用されている「利得」の用語の解釈¹¹¹⁾が、租税条約の適用に関して不明確さをもたらすと指摘がある。すなわち、「ある企業の利得に、条約の他の条項で別個に取り扱う所得……が含まれる場合、適用関係が問題となる。」¹¹²⁾というものである。

そこで、7条7項は、事業所得が他の所得条項にも該当する場合には、他の所得条項が優先される旨を規定している。したがって、事業所得と他の所得が重複する場合には、事業所得ではなく他の所得条項が優先適用となる。すなわち、使用料に係る対価を取得した場合には、事業所得であると同時に使用料所得にも該当することになるが、こうした場合には事業所得条項ではなく使用料所得条項が優先適用になる。

この点、令和2年判決において受給者は、「条約上事業所得のため、国内法上の所得区分も事業所得となり、源泉徴収の対象でない」と主張していたが、判示において、日米租

107) 梶田＝今井＝佐藤＝木下・前掲注99)1099-1100頁参照。武田・前掲注96)7256-7257参照。

108) 今日、先進国間の租税条約の多くは、このモデル租税条約の内容に沿ったものとなっている（藤本哲也『設例から考える国際租税法』（中央経済社、2019年）53頁参照）。

109) 藤本・前掲注108)53頁参照。

110) 最判平成21年10月29日民集63巻8号1881頁。評釈等として、岡田幸人「判解」曹時63巻7号245頁、浅妻章如「判批」ジュリ1399号(2010年)54頁、青山慶二「判批」TKC税研情報21巻2号(2012年)52頁、木村・前掲注18)146頁等がある。

111) 租税条約の多くは、人的役務の提供を「企業の利得」に含めている場合が多く、この場合には事業所得に該当する（椎谷・前掲注2)348頁参照）。

112) 川田＝徳永・前掲注97)154頁。

税条約7条は、「それ自体が課税の根拠となったり、課税の具体的な方法を定めたりするものではない」として、同条は、「ある利得に係る課税権が日本又は米国のいずれにあるのかを決定する趣旨のものであるにとどま」とした。そして、日本においてどのように課税されるかは、「飽くまでも日本の国内法」の定めるところによるとした。

このような判示及び租税条約の趣旨から、租税条約上で上記のような優先規定が定められていたとしても、国内税法と異なる所得を定められていたとしても、所得の区分が決定されるのは所得税法の定めにより判断すると整理することができる。なお、OECD コメントリーでも、「所得の種類を決定するのは、課税国の国内法の規定であり、条約で所得の種類を判断することはない(パラグラフ 14.3)。」¹¹³⁾と示されている。

(2) 使用料条項と事業所得条項

使用料と人的役務提供の両方の要素が含まれるケースの場合、使用料部分は源泉地国である日本で課税されるのに対し、人的役務提供部分については一般に「事業所得」条項が適用されるため、日本にPEがない限り、人的役務提供部分については、日本では課税されない¹¹⁴⁾。それならば、「このような契約で得られる所得のうち、できるだけその多くの金額(もしくは全額)を役務の提供の対価とすれば、日本での課税が逃れられるし、そのような恣意的な配分の仕方とも考えられなくはない」との指摘がある¹¹⁵⁾。

このような問題に関し、OECDの租税委員会は、ノウハウの提供の対価と役務の提供の対価を区別する実務的困難を解決するために各国が採っている判断基準を検討し、ノウハウ提供の対価と役務提供の対価を区別するための指針を、2003年にコメントリーに追加した¹¹⁶⁾。

(3) ノウハウの提供と役務提供の区別の基準

ア 両者の特徴

ノウハウの提供の特徴は、「『既に存在する情報、又はすでに創造若しくは開発された情報』に関係〔傍点は筆者〕」¹¹⁷⁾とするとして、既存のノウハウの提供を含む事例では、「ほとんどの場合、提供者がすることは既存の素材を複製するだけで、人的役務提供と比べると費用がほとんどかからない」とされている¹¹⁷⁾。

次に、人的役務提供の特徴は、「役務提供者は、特別の知識、技術及び経験を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。また、役務提供契約の場合、提供される役務の性格によっては、……多額の費用が役務提供者に発生する〔傍点は筆

113) 川田=徳永・前掲注 97) 267 頁参照。

114) 本庄・前掲注 92) 363 頁〔藤井恵執筆部分〕参照。

115) 本庄・前掲注 92) 363-364 頁〔藤井恵執筆部分〕参照。

116) 川田=徳永・前掲注 97) 247 頁参照。

117) 川田=徳永・前掲注 97) 247 頁参照。

者]』とされている¹¹⁸⁾。

コメンタリーでは、ノウハウの提供に対する対価の支払と人的役務の提供に対する対価の支払は区別されることを明らかにし、その区別の基準及びそれぞれの支払に分類される例を示している。

イ 2種類の支払金の区別

2種類の支払金を区別する必要性、すなわち、「ノウハウの配給と役務の提供に対する支払金は、時には、実用的な困難を生ずる」として、そのような区別を行うための規準として以下のようなものがある（パラグラフ 11.3）¹¹⁹⁾。

- ・ノウハウ配給契約は、……関係する契約が既に存在しているか、または創造もしくは開発の後のその種の情報の提供に関係しているもの……。
- ・役務提供のための契約の場合には、その供給者が特別な知識、技術、および経験……の提供を行うことはできるが、そのような特別な知識……を他方の当事者に対して移転することはしない。
- ・ノウハウの供給を伴うほとんどの事案の場合、一般に、その供給者は、既存の情報を提供したり、現存する資料を供給したりすること以外には、契約上、ほとんどすべきことではない。他方、役務提供のための契約は、多くの事案の場合、契約上の義務を履行するために供給者による多額の水準の出費を伴う。

（下線は筆者）

ウ 役務の提供の対価とされるもの

他方で、サービス提供契約の対価は、「使用料ではなく、第7条（事業所得）で取り扱われる」という点から、「ノウハウの提供として受領されると考えるべきではなく、むしろ役務の提供の対価として受領されるものと考えられる支払いの例」¹²⁰⁾として、保証に基づくサービス、技術者により提供される専門的な助言等が挙げられている。

(4) 混在的な契約

以下では、これまでの基準とは異なる取扱いが示されている。すなわち、「当該支払が本質的に、何に対して行われるのかを特定することが主たる問題点」¹²¹⁾として、次のような区分方法である。

118) 川田＝徳永・前掲注 97) 248 頁参照。

119) 水野忠恒（監訳）・阿部雪子＝石田清絵＝加藤友佳＝小泉めぐみ＝酒井春花＝坂巻綾望＝高浜智輝＝濱田洋＝水野恵子（翻訳）『OECD モデル租税条約 2017 年版（所得と財産に対するモデル租税条約）』（日本租税研究協会、2019 年）278 頁〔水野恵子翻訳部分〕。

120) 水野・前掲注 119) 279 頁〔水野恵子翻訳部分〕。例示として、川田＝徳永・前掲注 97) 247 頁と併せて参照。

121) 水野・前掲注 119) 283－284 頁〔水野恵子翻訳部分〕。

ノウハウの提供と役務提供の双方が含まれている場合の混合契約に対しては、「契約上の規定に従い、又は一定の合理的な配分方法により、対価の総額を各要素に案分し、各々に課税することになる。しかしながら、ある部分が契約の主たる目的を構成するものではなく、また、他の部分が付随的若しくは重要でないと認められる場合には、主要な部分に対する課税上の取扱いを対価の総額に対して適用することができる。（下線は筆者）」¹²²⁾

なお、混合契約が行われるような状況においては、「機密性の有無がノウハウと役務の提供を区分することがわかるが、現実にはそのような区分は困難」であるとして、そもそもノウハウ自体、非公開のものであるから、価格算定も困難であり、「実際は非常に価値が高いノウハウであっても、評価の基準がないため、実際より低く見積もられているケースも多いのではないだろうか。」¹²³⁾との指摘がある。

このような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、他の部分が付随的若しくは重要でない場合には、例外的に②主たる目的に対して適用される取扱い対価の総額とすべきことが示されている。このような考え方は、区分が困難な場合の合理的な方法と考えることができる。

以上のとおり、OECDモデル租税条約コメントリーの取扱いを概観した（これらの区分方法は、第5章で後述）。

第4節 小括

本章では、国際課税の原則、法令等の定め、知的財産権等取引に関する原則的な取扱いを確認した。

まず、国際課税の問題を取り扱う上では、国内税法により定める課税関係が租税条約により変更されるかどうかを常に検討する必要があることを確認した。特に、源泉徴収義務の要否の判断という点では、所得の区分に関する考え方と、源泉地を確認すべきことを明らかにした。

租税条約の主たる目的は、所得に対する国際的な二重課税を排除し、国際間の経済交流を促進することにある。そのため、課税の方式については、もっぱら国内税法に譲るとされており、所得区分の判定にあたっては租税条約との関係により変更される点はないことを明らかにした。また、源泉置換規定の趣旨は、源泉徴収に係る国内税法の規定の適用を行えるようにされたものであるといわれている。このような観点から、租税条約との関係を常に検討する必要があるものの、基本的には源泉徴収の要否の判断が煩雑になるようなことはないということが明らかになった。

122) 川田=徳永・前掲注97) 248頁参照。

123) 本庄・前掲注92) 365頁〔藤井恵執筆部分〕参照。以上のような理由から、このような場合における留意点として、「契約で行う業務がPEに該当するか否か」、「契約金額の内訳がライセンス部分と役務の提供部分とに分割して明記できているか」、「出張者が行う役務の提供が、ノウハウの提供に該当しないか」等を考慮しなければならないとの指摘がなされている（本庄・前掲注92) 368頁〔藤井恵執筆部分〕参照）。

次に、知的財産権等取引に関する支払が国内源泉所得に該当するか否かについて、その判断基準となる取扱いについては様々な方法が示されていた。

これらの方法から、基本的には二者択一の判断が採用されているようであるが、他方で除外する方法や按分する方法も認められていた。しかし、2つの性質を有する場合、どちらを主要とみるか不明確であるし、除外する場合であってもその算定に事務負担が予想される。

また、2つの性質を有していたとしても、「人的役務の提供と一緒に支払われる限りは人的役務の提供とする」のであれば、その部分に使用料とすべき部分があった場合はその部分も人的役務の提供に含有されるとみてよいのかという疑問が生じる。そこには恣意性が介入するのではないかと推測される。ただし、支払者の視点では、合理的な判断基準であると思われる。

次章では、国内源泉所得の判断基準を画一的かつ容易にするべき理由として、支払者の負担を述べる。