

# 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

執筆者： 弁護士 公認会計士 北村 導人  
 弁護士 山田 裕貴  
 弁護士 黒松 昂蔵

July 2020

## In brief

昨今のデジタル技術の進歩・普及は目覚ましく、業態を問わず、様々な日本企業において、デジタル技術を利用したビジネスモデル等の抜本的な改革が志向されています。また、直近の新型コロナウイルス感染症（COVID-19）の影響によりデジタル技術の利用に拍車が掛かっていることは、周知のとおりです。かかる状況の下、外国企業が開発・保有するデジタル技術を日本企業が導入する事例は増加しています。

このような取引を行う場合に、日本企業は、外国企業に対してデジタル技術の導入に係る対価を支払う際に、源泉徴収を要するか否か（主に所得税法 161 条 1 項 11 号口所定の「著作権の使用料」の意義に係る解釈）という問題に直面しますが、かかる源泉徴収の要否については、実務上、税務調査等において、納税者と課税当局との間で見解の相違が生じるケースが少なからず見受けられます。そのため、特に金額規模が大きい取引については、事前に（契約締結前、又は遅くとも対価の支払いがなされる前に）、専門家を交えて、かかる源泉徴収の要否について慎重に検討することが重要となります。

そこで、今回は、上記のような場面における源泉徴収の要否を検討するにあたって実務で参照されることが多い国税不服審判所裁決平成 16 年 3 月 31 日公刊物未登載（東裁（諸）平成 15 第 253 号）（本件裁決）の内容をご紹介しますとともに、その意義と問題点について考察いたします。

## In detail

### 1. 事案の概要

本件は、外国法人（米国法人およびカナダ法人）が開発したソフトウェアの複製物である製品を内国法人（請求人）が調達し、日本国内の顧客に供給する取引について、課税当局が請求人による源泉徴収漏れを理由として納税告知処分をしたため、請求人が、その取消しを求めて争った事案です。



※ → ソフトウェアの複製物、← 金銭の支払

基本的な取引関係は上図のとおりですが、これらの取引について、次の事実が認定されています。

- ① 請求人による調達(調達取引)および供給(供給取引)のいずれも、ソフトウェアの複製物を記録した媒体(パッケージソフト)の授受の形態で行われている。
- ② 調達取引および供給取引に係る契約書においては、取引により異なるが、概ね、次の点が明示されている。
  - (i) ソフトウェアに係る著作権は外国法人に帰属する
  - (ii) 請求人によるソフトウェアの複製等は禁止される
  - (iii) 請求人は、外国法人より調達したパッケージソフトを、改変せずそのまま顧客へ供給する
  - (iv) 顧客によるソフトウェアの複製は、バックアップ目的のものに限定される
  - (v) 顧客は自己使用のみ可能であり、その他の一切の使用(販売、賃貸等)は禁止される
  - (vi) 顧客は、契約の終了又は使用条件への違反が生じた場合、ソフトウェアおよび複製物を返還又は廃棄する
- ③ 上記の点の他、調達取引および供給取引に係る契約書においては、いずれの取引もパッケージソフトの売買取引であることを伺わせる記載と併せて、次の記載が見られる。
  - (i) 調達取引: 外国法人から請求人へ、(ア)日本国内でのパッケージソフトの供給又は(イ)顧客への(再)使用の許諾を、許諾する旨
  - (ii) 供給取引: 請求人から顧客へソフトウェアの(再)使用を許諾する旨
- ④ 調達取引および供給取引の対価の設定方法には、次の2種類が存在する。
  - (i) 製品単価に本数を乗じて計算した金額を基礎とする方法
  - (ii) 請求人が顧客から使用期間に応じた対価を受領する方法  
→当該使用期間経過後は、契約更新がなされない限り、顧客は、請求人から新たなライセンスファイルを取得することができず、ソフトウェアを実質的に使用できなくなる。
- ⑤ なお、一部の取引(PI取引)においては、上述した内容とは異なり、請求人がソフトウェアのマスターコピーを他の法人に提供し、当該法人においてソフトウェアを複製し当該法人の自社製品に統合した上で顧客へ販売する取引が行われており、請求人と当該法人および請求人と外国法人の間で支払われる対価は、当該法人における複製本数を基礎として決定されている。

## 2. 判旨

### (1) 法令解釈

本件裁決は、まず、(i)所得税法 161 条 1 項 11 号口所定の「著作権」の意義について、著作権法からの借用概念であるとして、著作権法上の意義と同様に、著作権法 21 条から 28 条において規定される複製権等の著作物の利用行為(法定利用行為)を独占して行う権利の集合体、即ち、他人が法定利用行為を行うことを禁止する権利であるとし、(ii)所得税法 161 条 1 項 11 号口所定の「著作権…の使用料」とは、法定利用行為を行うことおよびその許諾を受けることに対して支払われる対価の一切を意味する旨判示しています<sup>1</sup>。

その上で、本件のようにパッケージソフトが流通する取引において、どのような法定利用行為が観念されるかについて、当時の著作権法(旧著作権法)の観点から、次のように分析されています。

- (i) 著作者は、著作物を複製する権利を専有しており(旧著作権法 21 条)、その複製には、ソフトウェアをコンピューターの内部記憶装置(メモリー等)又は外部記憶装置(ハードディスク等)に複製する行為も含まれる。
- (ii) 但し、パッケージソフトの所有者は、自ら電子計算機において実行するために必要と認められる限度において、著作者の許諾なく、当該ソフトウェアを複製することができる(旧著作権法 47 条の 2)。

<sup>1</sup> 日米租税条約および日加租税条約を適用する際にも、これらの条約には「著作権」の定義は定められていないことから、「著作権」の意義は日本の所得税法と同様に解することになります。

- (iii) 従って、パッケージソフトを購入した者によるソフトウェアの自己利用に際しては、著作者の許諾を要する複製は観念されず、その購入代金は「著作権の…使用料」に該当しない。
- (iv) これに対して、パッケージソフトを賃借した者については、前記(ii)のような(著作者の許諾なく)複製を認める規定が存しないため、賃借人によるパッケージソフトの利用に際しては、著作者の許諾を要する複製(インストールやバックアップのための記憶装置への複製等)が必然的に生ずる。
- (v) 故に、パッケージソフトの賃借人が支払う賃借料は、「著作権の…使用料」に該当する。
- (vi) 前記(i)~(v)の整理を踏まえると、パッケージソフトの流通取引については、次の3類型に区分される。
  - (a) 売買・再売買型:ソフトウェアの開発会社と流通販売業者との取引および流通販売業者と顧客との取引、のいずれもがパッケージソフトの売買である類型であり、前記(iii)のとおり、パッケージソフトの購入者による著作権の使用は観念されないため、「著作権の…使用料」は存しない。
  - (b) 賃貸・転貸型:ソフトウェアの開発会社と流通販売業者との取引および流通販売業者と顧客との取引、のいずれもがパッケージソフトの賃貸借である類型であり、前記(iv)のとおり、顧客による著作権(複製権)の使用が観念される(流通販売業者と開発会社との間の賃貸借契約には、明文条項の有無にかかわらず、顧客が当該パッケージソフトを賃借しコンピューターで使用するための複製権の利用の許諾が含まれていると解される)ため、流通販売業者から開発会社への支払は「著作権の…使用料」に該当する。
  - (c) 売買・賃貸型:ソフトウェアの開発会社と流通販売業者との取引は売買、流通販売業者と顧客との取引は賃貸借である類型であり、パッケージソフトの購入代金とは別に、流通販売業者から顧客への賃貸に対応して開発会社へ支払われる対価がある場合には、当該対価は「著作権の…使用料」に該当する。

## (2) 本件への当てはめ

前記(1)の法令解釈を踏まえ、本件判決は、まず、(i)調達取引および供給取引に係る契約書において、ソフトウェアの使用を許諾する旨規定されている点(前記 1③)について、著作権法上の法定利用行為を許諾するものではなく、著作権法上は本来自由になし得る行為についても、著作権保護のために制限を課す規定であり、また(ii)パッケージソフトの売買と賃貸借の区別については、使用期間に制限があるか否かおよび対価がパッケージソフトの個数に応じて一括して支払われているか(それとも、使用期間に応じて対価が支払われるか)により判断する、旨判示しています。その上で、PI取引<sup>2</sup>以外の本件取引について2つに場合分けし、それぞれについて次のように判示しています。

- (i) レンタル・リース取引:請求人が顧客から使用期間に応じた対価を受領し、当該使用期間経過後は、契約更新がなされない限り、顧客はソフトウェアを実質的に使用できなくなる取引(前記 1④(ii))は、前記(1)(vi)(b)の賃貸・転貸型に該当するため、顧客による著作権(複製権)の使用が観念され、請求人から外国法人への支払は「著作権の…使用料」に該当する。
- (ii) その他の取引:供給取引および調達取引のいずれにおいても、パッケージソフトの個数に応じて一括して対価が支払われており、また、顧客による使用期間の制限もないことから、前記(1)(vi)(a)の売買・再売買型に該当するため、顧客による著作権(複製権)の使用は観念されず、請求人から外国法人への支払は「著作権の…使用料」に該当しない。

## 3. 本件判決の検討と実務への示唆

### (1) 「著作権…の使用」の意義について

まず、本件判決は、所得税法 161 条 1 項 11 号口所定の「著作権…の使用」の意義について、著作権法と同様に解するとのアプローチ<sup>3</sup>を採用していますが、納税者の予見可能性を確保する観点から、かかるアプローチは合理的であると考えられます。

<sup>2</sup> PI取引(前記 1⑤)については、ソフトウェアのマスターコピーからの複製の本数に応じて、当事者間で対価の支払いが行われているため、請求人から外国法人への支払は「著作権の…使用料」に該当する旨判示されています。

<sup>3</sup> 金子宏『租税法[第23版]』(弘文堂、2019)127頁参照。

従って、パッケージソフトを流通させる取引において、流通販売業者および顧客のいずれにおいても、著作権法上の法定利用行為（複製等）を觀念できないのであれば、契約書における使用許諾等の文言の有無に拘らず、同条所定の「著作権の…使用料」は存しないとする判示も合理的であると考えられます。

(2) 売買と賃貸借の峻別について

前記(1)の「著作権…の使用」の意義を踏まえると、流通販売業者および顧客における法定利用行為の存否を著作権法の観点から検討することが重要となりますが、この問題について、本件裁決はパッケージソフトの売買と賃貸借における取扱いの差に着目しています。即ち、パッケージソフトを自己利用するには、複製（インストールやバックアップのための記憶装置への複製等）が必然的に生ずるところ、(i)パッケージソフトを（購入し）所有する者については、旧著作権法 47 条の 2 の適用により、かかる複製についての著作者の許諾は不要とされる一方で、(ii)パッケージソフトを賃借する者については、そのような規定が存しない（即ち、かかる複製に著作者の許諾を要する）、との違いに着目し、売買と賃貸借のいずれに分類されるかによって源泉徴収の要否が異なる、との立場が採用されています。

しかしながら、まず、本件裁決後になされた平成 21 年著作権法改正以後は、上記の整理が必ずしも妥当しない点に留意が必要です。即ち、同改正により著作権法 47 条の 8 が新設され、その後の平成 30 年改正により改訂された同法 47 条の 4 第 1 項において、「電子計算機〔注：パソコン等〕において、著作物を当該著作物の複製物〔注：パッケージソフト等〕を用いて利用する場合…において、これらの利用のための当該電子計算機による情報処理の過程において、当該情報処理を円滑又は効率的に行うために当該著作物を当該電子計算機の記録媒体に記録するとき」「その必要と認められる限度において、いずれの方法によるかを問わず、利用することができる。ただし、当該著作物の種類および用途並びに当該利用の態様に照らし著作者の利益を不当に害することとなる場合は、この限りでない」と規定され、この規定の適用を受ける主体に限定はないことから<sup>4</sup>、パッケージソフトの賃借人についても、著作者の許諾を受けることなく複製等が可能な場合があり得ると考えられます。

従って、現時点においては、本件裁決が示した売買と賃貸借を峻別する枠組みに依拠することはできず、著作権法の改正によって新設された著作権の制限に係る規定を踏まえ、案件毎に個別具体的な検討を要する点に留意が必要です。

また、本件裁決は、売買と賃貸借の区別は、使用期間に制限があるか否かおよび使用期間に応じて対価が支払われるか否か、により判断する旨判示していますが、かかる基準を採用すべき根拠が明示されていない点にも疑問が残ります。即ち、本件裁決の判断枠組みに従えば、この売買と賃貸借の区別は、旧著作権法 47 条の 2 の適用の有無を判断するためのものであるため、当該区別も同条の解釈（＝同条所定の「所有者」の意義の解釈）に拠るべきですが、この解釈についての明確な判示はありません。この点、返却されないパッケージソフトであれば、その使用期間に制限が付されていた（＝返却せずとも、自動的に使用不能となる）としても、その所有権は顧客に移転しているとも考えられます。

従って、今後、仮に売買と賃貸借の峻別が重要な事案が生じた場合であっても、本件裁決が示した独自の基準ではなく、関連する著作権法の条項の解釈を踏まえた検討を要する点に留意が必要です。

(3) 「使用料」の意義と OECD コメントリーについて

続けて、本件裁決は、顧客において「著作権…の使用」が認められた場合、基本的に、パッケージソフトの流通過程における対価の支払は「著作権…の使用料」に該当する、との解釈を採用していると見受けられますが、かかる考え方にも留意が必要です。

まず、前記(1)のとおり、確かに、「著作権…の使用」は、著作権法からの借用概念と解することが合理的ですが、「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

<sup>4</sup> 半田正夫＝松田政行『著作権法コンメンタール 2〔第 2 版〕』（勁草書房、2015）585 頁参照。

の検討が必要となります。例えば、仮に顧客において「著作権…の使用」が認められるとしても、その使用が他の目的を達成するために付随的に生じるに過ぎない場合、それにも拘らず、支払われる対価の全てを「使用料」と認定することは合理的であるか否かが問題となり得ます。

この問題については、経済協力開発機構(OECD)が作成したモデル租税条約(OECD モデル租税条約)の各条項の具体例および解釈を示すために OECD の租税委員会によって作成されたコメンタリー(OECD コメンタリー)において、次のような解釈が示されています(12条に係る14)。

✓ 「プログラムをコンピューターのハード・ディスクやランダム・アクセス・メモリに複製したり、または保管用のコピーを作成することは、当該プログラムを利用する上で不可欠な手順である。したがって、これらの複製用の行為に関連する権利は、ユーザーによるプログラムの実行的な操作を可能にするものにすぎない場合には、課税上、取引の性質を分析する際には、無視されるべきである。」

即ち、プログラムの自己利用の場面など、ユーザーによるプログラムの実行的な操作を可能にするためにやむをえず「複製」が生じる場合には、それは付随的なものに過ぎないから、対価の性質には影響を与えない、との解釈が示されています。

そして、このような OECD コメンタリーが示す解釈は、少なくとも、OECD モデル租税条約に倣った租税条約の解釈に際しては、「解釈の補足的な手段」として参照されるべきであると考えられています(いわゆるグラクソ事件最高裁判決<sup>5</sup>)。

従って、OECD モデル租税条約を参照して策定された日米租税条約又は日加租税条約が適用される調達取引が問題となった本件判決も、「使用料」の解釈にあたっては、上記の OECD コメンタリーを参照すべきであったと考えられます。本件判決は、「OECD コメンタリーには法的拘束力がない」との一言で検討を終えています。その姿勢は、本件判決後、平成 21 年に下されたグラクソ事件最高裁判決における OECD コメンタリーの法的位置付けに係る上記判示を踏まえれば、受け入れ難いものと考えられます。故に、今後、「使用料」の意義を検討するに際しては、本件判決とは異なり、OECD コメンタリーが示す解釈も参照すべき点に留意が必要です。

#### (4) 小括

以上(1)~(3)において検討した内容を踏まえると、今後、本件判決で問題となった調達取引や供給取引と同様の取引を行った場合、流通販売業者(内国法人)から開発会社(外国法人)への対価の支払に際して、源泉徴収が必要であるか否かという点については、以下のとおり考えられます。

まず、売買・再売買型(前記 2(1)(vi)(a))については、本件判決と同様の理由により、流通販売業者・顧客における法定利用行為が観念できないため、「著作権…の使用料」には該当せず、源泉徴収は不要です。

続けて、賃貸・転貸型および売買・賃貸型(前記 2(1)(vi)(b)および(c))については、案件毎の個別事情を踏まえた詳細検討は必要ですが、本件判決とは異なり、(i)現時点の著作権法を前提とすれば、顧客において(著作者の許諾を要する)「複製」が存しない、又は(ii)OECD コメンタリーを踏まえれば「使用料」に該当しない、との判断もあり得ると考えられます。また、(その使用期間に制限が付されていたとしても)顧客から流通販売業者へのパッケージソフトの返還が想定されないのであれば、流通販売業者から顧客への供給は、一つの複製物を複数の者が利用することから得られる利益を保護するための制度<sup>6</sup>である貸与権の対象となる「貸与」(著作権法 26 条の 3)には該当せず、故に、開発会社から流通販売業者への貸与権の許諾は存しない、との判断もあり得ると想定されます。

<sup>5</sup> 最一小判平成 21 年 10 月 29 日民集 63 卷 8 号 1881 頁参照。

<sup>6</sup> 中山信弘『著作権法[第 2 版]』(有斐閣、2014)275 頁参照。

従って、これらの理由から、賃貸・転貸型および売買・賃貸型においても、個別の案件に係る具体的な事情により、「著作権…の使用料」は観念されず、源泉徴収は不要となる場合が想定され得ることになります。

---

## The takeaway

---

以上、現在の実務においても参照されることが多い本件裁決について、その参照の際の主な留意点（特に、最新の著作権法および OECD コメントリーに留意すべきこと）について考察しました。

デジタル技術が普及した現在は、本件裁決で問題となったパッケージソフトの流通取引ではなく、ソフトウェア等のダウンロード販売<sup>7</sup>やクラウド・サービスを通じた提供といった取引が盛んであり、それらの取引においては、流通販売業者による「複製」や「公衆送信」について別途検討が必要となります。このような取引においても、(i)「著作権…の使用」については著作権法の観点から考察し、(ii)「使用料」については OECD コメントリーも踏まえて租税法独自の観点から考察する、という基本的な枠組みは変わりません。

最後に、実務上の留意点として、本件において、売買・再売買型（前記 2(1)(vi)(a)）のように、「著作権…の使用料」に該当しないことが明らかな取引まで納税告知処分の対象となった理由は明らかではありませんが、調達取引および供給取引に係る契約書において、ソフトウェアの使用を許諾する旨規定されていたこと（前記 1③）に着目し、課税当局が法定利用行為の許諾であると誤解したところに一つの原因があると考えられます。従って、納税者の立場からすれば、かかる誤解を生ずることのないよう、重要な取引に係る契約書については、「ライセンス」「利用の許諾」等の文言を使用するにあたっては、その必要性の慎重な検討や、より正確な表現を行うなどの工夫が必要であると考えられます。

---

<sup>7</sup> ソフトウェアのダウンロード販売が問題となった事例として、国税不服審判所裁決平成 19 年 3 月 23 日公刊物未登載（東裁（諸）平成 18 第 207 号）がありますが、紙面の関係上、別の機会にご紹介いたします。

---

## Let's talk

---

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

### PwC 弁護士法人

〒100-6015 東京都千代田区霞が関 3 丁目 2 番 5 号 霞が関ビル

電話 : 03-5251-2600(代表)

Email: [jp\\_tax\\_legal-mbx@pwc.com](mailto:jp_tax_legal-mbx@pwc.com)

[www.pwc.com/jp/legal](http://www.pwc.com/jp/legal)

- PwC 弁護士法人に属するタックス ローヤー(税法を専門とする弁護士)は、税務コンプライアンスを意識した経営を志向される企業の皆様のニーズに応えるため、付加価値の高い総合的なプロフェッショナルタックスサービス(税務アドバイス、事前紹介支援、税務調査対応、争訟に行くか否かの判断の支援、税務争訟代理等)を提供いたします。
- PwC ネットワークは、世界 100 カ国に約 3,600 名の弁護士を擁しており、幅広いリーガルサービスを提供しています。PwC 弁護士法人も、グローバルネットワークを有効に活用した法務サービスを提供し、PwC Japan グループ全体のクライアントのニーズに応じていきます。
- PwC Japan グループは、PwC ネットワークの各法人が提供するコンサルティング、会計監査、および税務などの業務とともに、PwC 弁護士法人から、法務サービスを、企業の皆様に提供します。

### パートナー

弁護士 公認会計士

北村 導人

弁護士

山田 裕貴

弁護士

黒松 昂蔵

本書は法的助言を目的とするものではなく、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。個別の案件については各案件の状況に応じて弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本書における意見に亘る部分は筆者らの個人的見解であり、当弁護士法人の見解ではありません。

© 2020 PwC Legal Japan. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan, and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure) for further details.