

東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 源泉所得税納税告知処分等取消請求事件
国側当事者・国(新宿税務署長)
平成22年12月3日棄却・控訴

判 決

原告	F株式会社
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	中野 憲一 仲谷 栄一郎 赤川 圭
同訴訟復代理人弁護士	田中 良
被告	国
同代表者法務大臣	仙谷 由人
処分行政庁	新宿税務署長 山本 高志
同指定代理人	大西 勝 茅野 純也 高野 紀子 大西 公彦

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

新宿税務署長が原告に対して平成19年6月27日付けでした平成16年7月分の非居住者に対する所得に係る源泉所得税の納税告知処分及びこれに係る不納付加算税賦課決定処分を取り消す。

第2 事案の概要

1 事案の要旨等

本件は、原告が、B(以下「B社」という。)に対して平成16年7月23日に支払った同年1月から同年5月までの分の特許等使用料(ロイヤルティ。以下「本件各使用料」という。)について、支払の際に所得税の源泉徴収義務があるとして処分行政庁から平成19年6月27日に源泉徴収すべき所得税に係る納税告知処分(以下「本件納税告知処分」という。)及び不納付加算税賦課決定処分(以下「本件賦課決定処分」といい、本件納税告知処分と併せて「本件各処分」という。)を受けたのに対し、本件各使用料については「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とアメリカ合衆国政府との間の条約」(平成16年条約

第2号。同年3月30日発効。以下「新日米租税条約」という。) 12条1項が適用され、原告は源泉徴収義務を負わないにもかかわらず本件各処分がされたのは違法であるとして、その取消しを求める事案である。

2 関係法令の定め等

(1) 新日米租税条約の定め

ア 一方の締約国内において生じ、他方の締約国の居住者が受益者である使用料に対しては、当該他方の締約国内においてのみ租税を課することができる(12条1項)。

イ この条約は、日本国においては、源泉徴収される租税に関しては、この条約がある年の3月31日以前に効力を生ずる場合には、その年の7月1日以後に租税を課される額について適用する(30条2項(a)(i)(aa)。以下「本件規定」という。)

(2) 「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とアメリカ合衆国との間の条約」(昭和47年条約第6号。以下「旧日米租税条約」という。) 14条の定め

ア 一方の締約国の居住者が他方の締約国内の源泉から取得する使用料に対しては、双方の締約国が租税を課することができる(同条1項)。

イ 一方の締約国の居住者が他方の締約国内の源泉から取得する使用料に対し当該他方の締約国が課する租税の率は、10%をこえないものとする(同条2項)。

(3) 所得税法(平成16年法律第14号による改正前のもの。以下同じ)の定め

ア 外国法人に対して課する所得税の課税標準は、その外国法人が支払を受けるべき161条1号の2から7号まで及び9号から12号まで(中略)の金額(中略)とする(178条)。

イ 非居住者に対し国内において161条1号の2から12号まで(中略)の支払をする者又は外国法人に対し国内において同条1号の2から7号まで若しくは9号から12号までに掲げる国内源泉所得(中略)の支払をする者は、その支払の際、これらの国内源泉所得について所得税を徴収し、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(212条1項)。

3 前提事実(争いのない事実、顕著な事実並びに掲記の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実)

(1) 原告等

ア 原告は、化粧品類及びその関連商品並びにその原材料の製造、加工、輸出入及び売買等を目的とする株式会社である。

イ B社は、アメリカ合衆国デラウェア州法人であり同国ニューヨーク州に本店を置き、平成16年12月31日現在で原告株式の74.2%を保有している。(乙1)

ウ A(以下「A社」という。)は、化粧品類の製造、販売、その他を目的とするアメリカ合衆国ニューヨーク州法人であり、B社の株式を間接的に100%保有している。A社は、B社に対し、A社の保有する特許、商標等の使用許諾を第三者に付与する権利を与えている。

原告及びB社は、A社を頂点として、「G」という商標を使用して営業を行う企業グループの構成会社であり、B社は、このAグループの海外子会社の株式を保有しA社の知的財産権の使用許諾等により海外子会社を統括する持株会社であり、原告は、その日本子会社である。なお、A社及びB社は、それ自体としては日本に拠点を有していない。

(甲3の1、同7、9の1)

(2) 新日米租税条約の署名及び発効

新日米租税条約は、平成15年11月6日に署名され、平成16年3月30日に発効した(平成16年外務省告示第113号)。(乙23)

(3) 本件の経緯等

ア 原告は、B社との間で、平成9年(1997年)1月1日を発効日としてロイヤルティ契約(甲4。以下「本件ロイヤルティ契約」という。)を締結した。本件ロイヤルティ契約は、B社が、原告に対し、国内での原告の業務に必要なA社が保有する特許、商標等の使用を許諾し、原告はその対価として毎月売上上の一定割合をB社に対して支払うというものであり、主な内容は(ア)ないし(カ)のとおりである。(乙29)

(ア) 契約期間(9条)

本契約の有効期間は平成9年1月1日から5年間であるが、期間満了の6か月前までに一方当事者が契約終了の通知をしない限り2年間自動延長される。

(イ) 使用許諾される権利(2条)

B社は、本契約により、原告に、(a)日本において1条A所定の製品(以下「本件製品」という。)の開発、製造、加工処理、販売及び流通に関する事業上の権利(1条F)のいずれをも使用する排他的権利及びライセンス及び(b)日本において1条B所定の商品(以下「本件商品」という。)の販売及び流通に関するマーケティング上の知的財産権(1条E)のいずれをも使用する排他的権利及びライセンスを授与し許諾する。

(ウ) 対価の支払(7条A、B)

本件製品(1条A)の純売上高の6%及び本件商品(1条B)の純売上高の4%の使用料(ロイヤルティ)について、当該使用料が発生する毎暦月末より30日以内に支払期限が到来し、B社のニューヨーク本店に支払わなければならない。ただし、B社から別途書面により支払時期と支払先の双方又は一方について指図を受けた場合はこの限りでない。

(エ) 準拠法(10条)

本件ロイヤルティ契約の準拠法はニューヨーク州法である。

(オ) 改正(16条)

本契約は、両当事者(B社及び原告)が署名した書面により合意した場合に限り、改正することができる。

(カ) 通知(18条)

本契約又は本契約の対象事項に関し一方の当事者(B社又は原告)が他方の当事者(原告又はB社)に行ういずれの通知も書面によるものとし、郵便料金前払いの書留航空郵便により送付し、あて先は以下の住所あて(又は、他方当事者に対して適当な通知によって特定されたあて先)とするものとする。

B社あて： B
ニューヨーク州、
アメリカ合衆国
あて名：ジェネラルカウンセル

原告あて： F株式会社
日本国、
東京都新宿区
あて名：社長

イ(ア) A社のアシスタント・トレジャラー（財務補佐相当）の乙（以下「乙」という。）が平成16年1月23日付けで原告の財務担当の従業員である丙にあてて送った電子メール（以下「本件電子メール」という。）には、原告の資金需要にかんがみて、グローバル・トレジャリーは、原告に対し、追って通知するまで使用料のニューヨーク送金を直ちに停止することを求める旨の記載がある。（甲5）

(イ) B社のアシスタント・トレジャラー（財務補佐相当）であり、A社のVPデュプティ・トレジャラー（財務部長相当）であった丁（以下「丁」という。）が原告（ゼネラル・マネージャーである戊あて）に対し平成16年4月2日付けで送付した書簡（甲6の1。以下「本件支払延期書簡」という。）には、2004年（平成16年）の世界戦略により、原告の親会社に対する使用料及び配当の支払については同年1月1日から別途通知するまですべて延期（delay）するようお願いする旨、支払の再開時期については別途知らせる旨の記載がある。本件支払延期書簡には、A社のレターヘッドが使用されている。（甲6の1、同7）

(ウ) 丁が原告（戊あて）に対し、平成16年6月7日付けで送付した書簡（甲6の2。以下、「本件支払請求書簡」といい、本件支払延期書簡と併せて「本件各書簡」という。）には、本件支払延期書簡により、原告の親会社に対する使用料及び配当の支払を現在の世界戦略が完了するまですべて延期（delay）することをお願いしていたところであるが、同戦略を更に検討した結果、原告の平成16年6月30日までの使用料及び配当は、月例の相殺によりすべて7月中に支払うことをお願いする旨の記載がある。本件支払請求書簡には、A社のレターヘッドが使用されている。（甲6の2）

ウ 原告は、平成16年7月23日、所得税法161条7号並びに新日米租税条約12条1項（前記2(1)ア）及び旧日米租税条約14条1項（前記2(2)ア）所定の「使用料」に該当する本件各使用料（7億5371万1318円）をB社に対し支払った（以下、この支払を「本件支払」という。）。また、原告は、同日、平成16年6月分の使用料（1億6305万5930円）をB社に対し支払った。これらの支払は、原告、B社及び関連会社との間で生じている債権債務を相殺し、その後の金額をDに送金することによって行われた。

エ B社は、平成16年7月16日、処分行政庁に対し、租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律の施行に関する省令（平成17年総務・財務省令第2号による改正前のもの）2条1項及び6項の規定に基づく租税条約に関する届出書、特典条項に関する付表及び居住者証明書を提出した。（甲9の1ないし3、同12）

オ 処分行政庁は、原告に対し、平成19年6月27日、源泉所得税7537万1131円（以下「本件源泉所得税」という。）の納税告知処分（本件納税告知処分）及び本件源泉所得税に係る不納付加算税753万7000円（以下「本件加算税」という。）の賦課決定処分（本件賦課決定処分）をした。

カ 原告は、平成19年8月28日、本件各処分を不服として異議申立てをしたが、同年11月27日付けで異議申立てを棄却する旨の決定を受け、さらに、同年12月27日、国税不服審判所長に対し審査請求をしたが、平成20年10月3日付けで審査請求を棄却する旨の裁決を受けた。

キ 原告は、平成21年1月30日、本件訴えを提起した。（顕著な事実）

4 被告が主張する本件各処分の根拠

(1) 所得税法は、外国法人に対して所得税を課しつつも、国内に恒久的施設を有しない外国法人が所得税法161条7号等に掲げる国内源泉所得の支払を受けるときの所得税について自ら納税する方法を規定せず、これに代え、国内源泉所得の支払をする者（源泉徴収義務者）が、当該国内源泉所得について所得税を徴収し、納付することによって課税関係を終了させる仕組みをとっている。

(2) 上記3(3)ア(イ)によれば、本件各使用料は所得税法161条7号イ及びロに定める「使用料」に該当し、B社は、米国に本店を置く法人であり（上記3(1)イ）、日本国内に本店又は主たる事務所を有しないことから、所得税法上の外国法人に該当する（所得税法2条1項7号）。したがって、所得税法178条により、B社は、本件各使用料に係る所得税の納税義務者となる。

本件各使用料は、旧日米租税条約14条及び新日米租税条約12条に定める「使用料」に該当し、平成16年6月30日までにB社が支払を受けるべき国内源泉所得の金額であるから、旧日米租税条約が適用され、B社は、旧日米租税条約に関する「租税条約に関する届出書」を処分行政庁に提出していることから、支払を受けるべき本件各使用料について、所得税法179条に定める100分の20の税率の適用に代えて、旧日米租税条約に規定する限度税率である10%を適用して計算した額を本件各使用料に係る所得税として日本に納める義務を負っている（租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法及び地方税法の特例等に関する法律3条の2第1項（同項は、平成16年法律第14号により改正されている（同年4月1日施行）が、本件支払に適用される限りにおいては、同改正の前後を通じ同内容である。以下「租税条約実施特例法」という。))）。

原告は、所得税法212条に基づき、本件支払に対して10%を乗じて計算した金額を徴収すべき所得税の額として源泉徴収し、その徴収の日の翌月10日までに国に納付する義務を負っており、原告が平成16年8月10日までに納付する義務を負っていた源泉所得税の額は、その基礎となる本件各使用料の支払額7億5371万1318円に旧日米租税条約14条に定める限度税率である10%を乗じて算出した7537万1131円である。

(3) 原告の不納付加算税の額は、上記(2)の納付すべき源泉所得税の額7537万1131円から1万円未満の端数を切り捨てた後のもの（国税通則法118条3項）を基礎として、同法67条1項の規定を適用し、100分の10の割合を乗じて算出した753万7000円である。

(4) 処分行政庁は、原告に対し、平成19年6月27日付けで、上記(2)と同額の7537万1131円を源泉所得税とする本件納税告知処分をし、また、上記(3)と同額の753万7000円の本件賦課決定処分をしたのであるから、本件各処分は適法である。

5 争点

(1) 本件規定中の「7月1日以後に租税を課される額」の意義

(2) 本件各使用料は、平成16年7月1日以後に租税を課されるものとはいえないかどうか。

6 争点に関する当事者の主張の要旨

(1) 争点(1)（本件規定中の「7月1日以後に租税を課される額」の意義）について

ア 原告

(ア) 租税条約においては、日本での課税の要件が満たされない限り、源泉所得税を課することはできない以上、租税を課す時期については日本国の国内法に従うべきことになる。そうすると、本件規定が、「7月1日以後に租税を課される額」について新日米租税条約を

適用するとしているのは、日本国が源泉所得税として租税を課す時期が7月1日以後であるものに係る源泉所得税額について新日米租税条約を適用するという意味に解するのが相当である。

そして、納税義務者である米国の居住者が「租税を課される」とは、源泉徴収の場合は、支払者の源泉徴収義務に応じて源泉徴収を受忍する義務が生ずることを意味し、納税義務者が「租税を課される」時期は、源泉徴収（受忍）義務の発生時であると解すべきである。そして、非居住者に対する源泉徴収税は「支払の際」徴収すべきもの（所得税法212条1項）であり、所得税法上は支払時に源泉徴収義務が発生するものと定められているから、「租税を課される」時は、現実の支払の時と解すべきであり、「7月1日以後に租税を課される額」とは、7月1日以後に現実の支払をする額を意味する。このように解すべき根拠として、新日米租税条約の米国財務省解説書（甲16）、新日米租税条約がその適用時期について源泉徴収される租税とその他の租税を分けて規定していること、国税通則法15条の規定及びその解説書（甲24）、国税通則法施行令5条2号などがある。

(イ) さらに、「租税を課される」時期が源泉徴収義務発生時ではなく、納税義務発生時であると解するとしても、本件のように外国法人に対する使用料等の支払者に源泉徴収義務が発生する場合は、使用料の支払を受けると同時に源泉徴収を受忍しなければならない外国法人に納税義務が発生する、すなわち、実際に使用料が支払われた際に納税義務が生ずるのであって、「租税を課される」時期とは現実の支払の時と解すべきである。支払者の負う源泉徴収義務と納税者の納税義務が表裏一体であり、源泉徴収義務が生ずると同時に納税義務者の納税義務が発生すると解すべきことの根拠としては、所得税法5条4項、最高裁昭和●●年(〇〇)第●●号同45年12月24日第一小法廷判決・民集24巻13号2243頁（以下「最高裁昭和45年判決」という。）、論文「所得税の源泉徴収をめぐる法律関係について」（甲20）、新日米租税条約の解説書（甲23）がある。また、支払時を基準とすることには、その時期が明確であり法的安定性に資するといった実際上の合理性もある。

(ウ) 被告は、支払を受けるべき時期を基準とすべきであると主張するが、本件規定には「支払を受けるべき時期」という文言は用いられておらず、上記主張には明確な積極的根拠がない。被告が根拠とする所得税法178条は課税標準に関する規定であり、課税時期については所得税法212条によって判断すべきである。

また、日米新条約ガイダンス（甲11）により国税庁が示した解釈（契約においてその支払日が定められているときはその支払日、支払日が定められていないときは実際に支払が行われた日が平成16年7月1日以後である場合に新日米租税条約が適用されるというもの）は、所得税法や条約の規定から論理的に導かれる上記(ア)の解釈に反する誤った解釈である。

イ 被告

(ア) 本件規定は、平成16年7月1日以後に「租税を課される額」について新日米租税条約を適用すると規定しているのであり、国内源泉所得の受益者である外国法人の課税要件が充足される時点、すなわち外国法人が源泉徴収されるべき国内源泉所得を定めた所得税法178条における「支払を受けるべき」時点が平成16年7月1日以後のものについて新日米租税条約が適用される。所得税法178条は、外国法人に対して課する所得税の課

税標準はその外国人が「支払を受けるべき」国内源泉所得の金額とするものと定めているところ、この「支払を受けるべき」といえるためには、現実に支払を受けていなくても所得が実現したと同視し得る状態であることが必要であると解すべきである。

使用料については、契約又は慣習等により支払時期が事前にあらかじめ定められているようなものについては当該支払時期が到来した時点で現実に支払を受けていなくても所得が実現したと同視することができ、定められた支払期日が支払を受けるべき日ということになるが、支払時期があらかじめ定められていないような場合は、現実に支払を受けるまで当該使用料の所得が実現したと同視することはできないから実際に支払われた日が支払を受けるべき日ということになる。本件規定の「租税を課される額」とは、国内法に定めのある用語ではないが、我が国の課税当局が外国法人に対して所得税を課することができる額、すなわち、当該外国法人の国内源泉所得に対する課税要件が充足される時点における金額を意味すると解され、所得税法179条の「支払を受けるべき」額と同義であると解すべきである。

(イ) 所得税法212条は、国内源泉所得の支払をする者に対する源泉徴収義務を規定するものであって、支払の受給者である外国法人に対して所得税を課す時期を定めるものではない。また、新日米租税条約は課税義務者に適用されるものであり（同条約1条1項、4条1項）、課税義務者ではない源泉徴収者の源泉徴収義務のみを定めている所得税法212条により、同条約の適用開始時期が判断されるという主張は失当である。よって、所得税法212条が適用されるという原告の主張に理由はない。最高裁昭和45年判決等原告が根拠として挙げるものは、源泉徴収義務発生と同時に納税義務が発生することをいったもの、あるいは、支払時に納税義務が発生することをいったものとはいえないから、いずれも原告の主張の論拠とはならない。

(2) 争点(2)（本件各使用料は、平成16年7月1日以後に租税を課されるものとはいえないかどうか。）について

ア 被告

(ア) 本件ロイヤルティ契約によれば、同契約に係る使用料は各暦月の末日から30日以内に支払時期が到来するものであるから、本件各使用料は平成16年6月30日までにB社が支払を受けるべき国内源泉所得の金額となる。本件各使用料は、平成16年7月1日以後に租税を課されるものとはいえず、これに対して新日米租税条約は適用されない。

原告の主張する支払時期の変更は、本件ロイヤルティ契約の定める方式に従ったものではないので、そもそも支払時期の変更の事実が認められない。原告の主張するように、本件ロイヤルティ契約によりB社の書面による指図で支払時期の変更をすることができるとしても、本件電子メールは書面ではなく、B社の役員でも従業員でもない者から送信されている。本件各書簡も、A社のレターヘッドが用いられていることやその文面などからみてB社によるものとはいえず、また本件ロイヤルティ契約にいうB社の指図によるものであることも記載されていない。

B社がデラウェア州で提出した平成14年ないし18年の法人税申告書には、B社の取締役として丁の名前は無く、平成19年の申告書になって初めて丁の名前が現れることなどからすれば、平成16年当時丁がB社の取締役であったとの原告の主張は客観的事実に反するというべきである。本件各書簡は、A社の従業員である丁から発せられたもの

ぎない。丁が取締役に就任した時期について記憶違いをしていたという原告の主張及び同内容の丁の陳述書（甲 2 1）は信用できず、丁がB社の契約を変更する権限を有していたとはいえない。

本件ロイヤルティ契約18条の定めによれば、電子メールは「in writing」に当たらないと解するのが相当である。また、甲第5号証は、原告の主張に沿う電子メールのみを抜粋したものである。

企業調査情報のHによれば、B社には500人の従業員がいるとされており、B社に従業員がいないことを前提とする原告の主張は失当である。

- (イ) 現実に延期された期日において支払が行われ、B社もそれを問題なく容認していることからすれば、合意による支払時期の延期があったと推認すべきであるとの原告の主張は失当である。原告が本件電子メール及び本件各書簡による指図を受けた後も本件使用料を未払金として計上しており、いつでも支払を行えるように準備していること、原告が本件使用料について本件電子メール及び本件各書簡による指示を受けた後もそれまでと同様にB社に報告していること、平成16年7月分以降の使用料の支払について支払時期を本件ロイヤルティ契約の定めのとおりに戻す指図がされていないこと、原告は本件電子メール及び本件各書簡の指図を契約の変更ではなく送金時期に関するA社による指図であると認識していたと推認できることからすれば、支払時期変更についての合意が推認されるとはいえない。B社が支払遅延を問題にしなかったのは、それがB社の親会社であるA社の指図によるものであったから又はB社が原告の支払を拒んでおり、いわば受領遅滞状態にあったからにすぎない。
- (ウ) 仮に、B社の指図に基づき、本件ロイヤルティ契約7条Bただし書に基づいて本件各書簡が作成されたとしても、契約の重要事項である支払時期を変更するためには、本件ロイヤルティ契約16条に基づく契約の改正が必要であるから、両当事者が書面により合意した事実が認められない本件においては、支払時期が変更されたとはいえない。7条Bただし書に基づく指図は、使用料の単なる支払時期や支払先を指図すること又は連結相殺通知書のことを定めているにすぎず、支払時期自体を変更するものではない。
- (エ) 原告には潤沢な資金があり使用料の支払を延期する理由はないこと、A社が事前に支払を延期した分の使用料に相当する金額を貸付金として原告に拠出させていたと考えられること、A社は変更された支払時期の確定前に源泉徴収を免れることを前提とした行動を取っていることからすれば、A社が新租税条約を適用させるために意図的に支払時期をずらしたと推認できる。

イ 原告

- (ア) 本件各使用料は、平成16年7月1日以後に租税を課されるものである。

B社は、本件電子メール及び本件各書簡により本件各使用料の支払を平成16年7月まで延期するように指示したのであり、契約上の支払時期は平成16年7月に変更されている。乙は、B社の役員の指揮監督下で電子メールの送付を行ったものであるし、丁は、B社の取締役兼A社の執行役員副社長であったEの指示を受けて書簡を送付したものである。平成16年当時、丁がB社の取締役であったという当初の主張及び陳述書は記憶違いに基づくものであるが、本件各書簡がB社による指示であることには変わりはない。

- (イ) 現実に延期された期日において、本来の履行期を徒過しているにもかかわらず支払が

行われ、B社やA社もそれを問題なく容認していることからすれば、合意による支払時期の延期があったと解すべきである。A社、B社及び原告のいずれにおいても、契約上の根拠無く支払時期を無視するような処理はできない。本件においては、所得税法157条、法人税法133条、租税特別措置法66条の4のような規定が適用されるわけではなく、子会社と親会社の間取引において、子会社が親会社の指示に従ったとしても、無効原因があったり取消しがされたりしなければ有効なはずである。

(ウ) 被告は、原告が本件各使用料についてB社に報告していることを、支払時期の変更がなかったこと理由とするが、本件各使用料については、支払が延期されたにすぎず、結局は支払わなければならないものであるから、B社に報告することは不合理ではないし、会計処理によって支払延期指示の要件・効果が左右されるわけではない。使用料が発生している以上、会計上は未払金処理をしなければならない。

被告は、本件電子メール及び本件各書簡はA社から発せられたものでB社から発せられたものではないというが、B社には従業員がいないため、A社の財務担当者が事実上B社の財務に関する事務を行っており、B社のために支払時期変更の指示を行うことができるのはA社の従業員又は役員に限られた。もっとも、B社の従業員の有無はB社の指示の有無に関し重要な点ではない。B社の指図であるかA社の指図であるかは指図内容に即して実質的に判断されるべきである。B社のレターヘッドを用いることは、契約上定められた変更の要件ではなく、A社のレターヘッドを用いたことは、B社からの指示があったという解釈の妨げとはならない。なお、甲第5号証の時系列に不自然な点はなく、同号証が原告の主張に沿う電子メールのみを抜粋したものであるとする被告の主張は失当である。

また、被告は、本件電子メール及び本件各書簡が本件ロイヤルティ契約の定めに沿ったものではないというが、本件ロイヤルティ契約の構造によれば、同契約7条Aについては、一方当事者の指図により変更できる旨の規定がないため、その変更には契約が必要となるのに対し、同条Bについては、同項ただし書により支払時期の変更は可能である。また、本件ロイヤルティ契約の契約書の「in writing」とは、書いたものということであり、電子メールも含まれる。

(エ) 原告、B社、A社は日本における所得税を免れようとしたものではない。仮に、新日米租税条約の適用を受けようとして支払時期を変更したとしても、それは、租税法規が予定しているところに従って税負担の減少を図るもので、節税として適法である。

第3 当裁判所の判断

1 争点(1) (本件規定中の「7月1日以後に租税を課される額」の意義) について

(1) 本件規定中の「7月1日以後に租税を課される額」の意義について、被告は、外国法人の課税要件が充足される時点である所得税法178条の「支払を受けるべき」時点が7月1日以後である金額をいうとするのに対し、原告は、所得税法212条1項に基づき納税義務者である外国法人に源泉徴収を受忍する義務が発生する時点である現実の支払時が7月1日以後である金額をいうとする。

(2) この点、新日米租税条約4条1項及び5項、9条2項、10条8項及び9項、23条1項及び2項等の規定に照らし、新日米租税条約の通常用語例上、「租税を課される」とは、納税義務を負担させられる(課税される)との意味であることが明白である。

また、新日米租税条約3条1項(d)は、この条約の適用上、文脈により別に解釈すべき場合

を除くほか、「租税」とは、文脈により、日本国の租税又は合衆国の租税をいうと定義しており、また、同条2項は、一方の締約国によるこの条約の適用に際しては、この条約において定義されていない用語は、文脈により別に解釈すべき場合等を除くほか、この条約の適用を受ける租税に関する当該一方の締約国の法令において当該用語がその適用の時点で有する意義を有するものとし、当該一方の締約国において適用される租税に関する法令における当該用語の意義は、当該一方の締約国の他の法令における当該用語の意義に優先するものとするとしている。そして、本件規定の文脈に照らし本件規定にいう「租税」とは日本国の租税をいうことが明らかであり、本件の場合、具体的には所得税法に基づく所得税を意味することは明白である。他方、所得税法171条には「所得税を課される」との文言があるところ、同条の規定に照らしてこれが「所得税を課する」ことの受身形の表現であることが明らかであり、また、「所得税を課する」とは、同法7条、8条、164条、169条、237条等の規定に照らして、所得税の納税義務を負担させる（課税する）ことを意味することが明らかである。

加えて、我が国の租税法上、非居住者（所得税法2条5号に規定するものをいう。）又は外国法人（同条7号に規定するものをいう。）に課税される租税（所得税）の関係で源泉徴収義務が発生するのは、基本的に支払の際であり（所得税法212条参照。なお、甲15の1ないし6）、また、新日米租税条約30条2項(b)(i)の規定では、合衆国において源泉徴収される租税に関して、「支払われ又は貸記される額」としていることにかんがみても（31条(b)(i)においても同様である。）、原告がいうように現実の支払の時が7月1日以後である場合に新日米租税条約を適用する旨を定めようとするのであれば、本件規定においても、あえて新日米租税条約30条2項(b)(i)の規定（合衆国に関する場合）の文言とは全く異なる「7月1日以後に租税を課される額」とはせずに、同規定の文言と同じように「7月1日以後に支払われる額」と規定するのが合理的であると思われる。

そして、他に、本件規定の文脈によりその「租税を課される」についてのみ新日米租税条約の通常用語例や、日本において適用される租税に関する法令である所得税法の意義と別異に解釈すべきとする根拠は見当たらないから、本件規定の「租税を課される」とは、源泉徴収（受忍）義務を負担することではなく、所得税の納税義務を負担させられる（課税される）ことを意味するものというべきである。このことは、原告が新日米租税条約の公式の指針であるという米国財務省解説書（甲16）の記載によっても明らかである（第30条のパラグラフ2(a)の解説において、当該暦年の7月1日以後に課税対象となる額について適用する旨が明記されている。）。

- (3) そうすると、「7月1日以後に租税を課される額」とは、7月1日以後に所得税の納税義務を負担させられる（課税される）金額を意味し、より具体的には、7月1日以後に所得税の課税要件が充足される金額をいうものと解される。

この点、所得税法は、外国法人に課する所得税の課税要件（課税標準や税率）について、外国法人の納税義務の節（第3編第3章第2節）に置かれた178条以下の規定において具体的に定めていることがその見出しや文言に照らしても明らかであり（これに対し、原告の主張する同法212条1項は、その文言に加え、これが「非居住者及び外国法人の所得に係る源泉徴収」の章（第4編第5章）に置かれていることに照らし、源泉徴収義務を定めた規定であることが明らかである。また、同法5条4項は、同条の見出し（納税義務者）に照らしても、納税義務者について定めたものであり、「支払を受けるとき」とは「支払を受ける場合」を意味す

るのであって、課税標準や納税義務の発生時期について定めるものとは解し得ない。)、同法178条によれば、所得税法161条7号所定の「使用料」(本件各使用料がこれに該当することは前記前提事実(3)ウのとおりである。)につき外国法人が所得税の納税義務を負担させられる(課税される)場合の課税標準は、当該外国法人が支払を受けるべき金額であるとされている。また、例えば、新日米租税条約締結の際に改正された租税条約実施特例法の改正に伴う経過措置を規定した、所得税法等の一部を改正する法律(平成16年法律第14号)の附則18条1項は、同法による改正後の租税条約実施特例法3条の2第1項(源泉徴収に係る所得税の税率の特例等)の規定は、施行日以後に支払を受けるべき使用料について適用し、施行日前に支払を受けるべき使用料については、なお従前の例による旨規定している。

以上によれば、この「使用料」につき、7月1日以後に所得税の納税義務を負担させられる(課税される。すなわち、課税要件が充足される。)金額とは、7月1日以後に「支払を受けるべき」使用料の金額を意味するものというべきである。原告は、受給者が源泉徴収の受忍義務を負う所得の支払時に納税義務が発生すると解すべきであるなどというが、到底採用することはできない。

- (4) 以上に対し、原告は、自己の見解の根拠として種々の主張をする。まず、原告は、「租税を課される」時期が源泉徴収義務が発生するときであることの根拠として、新日米租税条約が、適用時期に関し、源泉徴収される租税以外の租税については所得に対して新条約を適用する旨定めるのに対し、源泉徴収される租税については「租税を課される額」に対して新条約を適用する旨定め、両者について異なる規定の定め方をしていることを挙げるが、このように条約の文言が異なっていることから源泉徴収される租税とそれ以外の租税とで適用時期を定める基準が異なることはあり得るとしても、このことから直ちに、源泉徴収義務の発生時を基準として本件規定の「租税を課される額」に当たるかどうかを判断すべきであるということとはできず、前記説示に照らし、原告の上記主張は失当である。次に、原告は、本件規定が「支払を受けるべき」といった文言を用いていないことは、新日米租税条約がその適用時期を定める基準を、支払を受けるべき時とは異なる時としていることの裏付けであり、経過措置を定める規定と位置付けられる本件規定において「租税を課される額」と規定したことは、支払時によって新日米租税条約の適用時期を規律する経過措置を定めたものと解されるというが、この点は、課税対象となる額という意味でより包括的な定めとして「租税を課される額」と定めたと解することができるし、前記のとおり、「租税を課される額」との文言が源泉徴収義務発生時の額を意味するものとは解し難い以上、採用することができない(むしろ、前記のとおり、「支払われる額」という表現を用いていないことの方が重視されるべきである。)。また、原告は、新日米租税条約の米国財務省解説書(甲16)の記載をその根拠とするが、原告が原告主張の根拠となるとする同解説書の「源泉徴収義務者に源泉税率の変更が通知され、かつ変更に伴う手続等に備えるために十分な時間を与えることが必要となる」との記載部分は、支払を受けるべき時期と実際に支払われ源泉徴収義務が発生する時期が一致する通常の場合を念頭に置いた記載と解することができるから、これをもって原告主張の根拠となるとはいえず、同解説書の記載(第30条の paragraph 2(a)の解説)によればむしろ原告の主張は失当であるというべきことは既に説示したところである。さらに、原告は、国税通則法15条2項2号が源泉徴収による所得税の納税義務の成立時期について「所得の支払の時」としていること、国税通則法施行令5条2号が源泉徴収を受けない給与等について納税義務の成立時期を「支払を受けるべき

時」と規定していることとの対比及び同条の解説書（甲24）が、源泉徴収による国税について本来の納税義務者の義務が徴収義務者の義務の陰に隠れているとし、源泉徴収義務の発生時期等をもって課税関係を規律するのが原則であることを示していることをその主張の根拠とするが、国税通則法の「納税者」とは、源泉徴収による国税については、源泉徴収義務者をいい（同法2条5号後段）、同法にいう「納税義務」も、源泉徴収による国税については、これを徴収して国に納付する義務をいうのであって（同法15条1項）、本来の納税者（所得の受給者）の納税義務を含まないとされていることからすれば、上記解説書の記載部分は、その理を明らかにしたものにすぎず、源泉徴収義務の発生時期等をもって本来の納税者の納税義務を含む課税関係を規律するのが原則であることを示したのではなく、国税通則法15条2項2号の規定も源泉徴収をして国に納付する義務という意味での源泉徴収義務の発生時期を示すものにすぎない。また、国税通則法施行令5条2号は、源泉徴収を受けないために本来の納税者（給与の支払を受ける者）において申告納税等を行うこととなる場合に、本来の納税者との関係で納税義務の成立時期を明らかにしておく必要があることから、源泉徴収を受けない給与についての定めを置いているものと解され、むしろ本来の納税者の納税義務の成立時期を推察させるものというべきである。

また、原告は、「租税を課される」時期が納税義務の発生時であるとしても納税義務発生時は源泉徴収義務発生時すなわち支払時と一致すると主張し、その根拠として、最高裁昭和45年判決が支払者の源泉徴収義務と受給者の納税義務が表裏一体のものであるとしていること及び論文「所得税の源泉徴収をめぐる法律関係について」（甲20）に支給者の源泉徴収義務が発生すると同時に受給者に納税義務が発生するとの趣旨の内容があることを挙げるが、最高裁昭和45年判決の上記部分は、支払者の徴収すべき金額と受給者の徴収されるべき税額が一致することは法が自明の前提としている旨を表しているにすぎないと解すべきであり（最高裁判所判例解説民事篇（下）昭和45年度1102頁参照）、上記論文の原告が指摘する部分も、源泉徴収における支給者の納税義務（源泉徴収義務）と受給者の納税義務との関係について述べた部分であるところ、上記説示のとおり支給者の源泉徴収義務と受給者の納税義務の発生時期が異なることはあり得るのであり、上記論文の原告指摘の部分は支払時期と実際に支払われた時が一致する通常の場合を念頭に置いた記載であると考えるのが相当であるから、これらを根拠として原告の上記主張を採用すべきものとする事はできない。さらに、原告は、新日米租税条約の解説書（甲23）がたまたま7月1日以降に支払がされた場合に新日米租税条約が適用される旨解説しているとして、このことが原告の主張の根拠となるとするが、上記解説書の記載が「支払を受けるべき」時が6月30日以前であるにもかかわらず実際に支払がされたのが7月1日以降である場合を示しているかどうかは判然としない上、仮にそうであるとしても、上記説示に照らし、採用できない。

加えて、原告は、法的安定性の観点からしても原告主張が相当であるとするが、原告主張のように実際の支払時を基準とした場合には、支払者のし意によって、新日米租税条約の適用の有無を左右することができることになりかねないことからすれば、原告の上記主張は失当である。

その他、原告はるる主張するが、いずれもこれまでに説示した点に照らし失当である。

- (5) そして、「使用料」（所得税法161条7号）について「支払を受けるべき」状態にある場合は、現実に支払を受けていなくても所得が実現したと同視し得る場合を含むと解すべきで

あり、契約や慣習等で支払時期が定まっている場合にはその支払時期が到来すれば所得が実現したと同視されるから、支払時期が到来したときが「支払を受けるべき」時点に当たり、支払時期が定まっていない場合には実際に支払われることによって所得が実現したといえることができるから、現実に支払われたときが「支払を受けるべき」時点に当たると解される。

2 争点(2) (本件各使用料は、平成16年7月1日以後に租税を課されるものとはいえないかどうか。) について

(1) 前記1のとおり、新日米租税条約は、平成16年7月1日以後に支払を受けるべき額について適用されることになることになるところ、原告のB社に対する使用料については、本件ロイヤルティ契約7条Bにより、原則として当該使用料が発生する毎暦月末から30日以内の日に支払時期が到来すると定められていること、そして、この原則に当てはめた場合、本件各使用料の支払時期が平成16年7月1日より前であることは、前記前提事実から明らかである。この点、原告は、本件各使用料の支払時期が本件ロイヤルティ契約の定める原則的な支払時期から変更されたと主張しており、被告は、これを争っているため、本件各使用料の支払時期が平成16年7月1日以後に変更されたかどうかについて検討する必要がある。

(2) ところで、被告は、本件各使用料の支払につき旧日米租税条約が適用されることの主張立証責任を負っており、これをいうためには、既に説示したところから明らかなように、本件各使用料の支払時期が平成16年7月1日以後に変更されたことがないことを主張立証する必要がある。

しかし、上記のとおり、本件各使用料の原則的な支払時期は本件ロイヤルティ契約に明記されているところである上、前記前提事実によれば、本件ロイヤルティ契約は、一つの企業体ともみることができるAグループの日本における営業部門ともいえるべき原告とA社保有の特許、商標等の使用許諾権を有するB社との間で結ばれた、いわばAグループ企業体内部のものであるといえるところ、本件各使用料の支払時期が変更されたことの有無については、このような企業体内部の本件ロイヤルティ契約の実施にかかわる問題であり、その性質からしても、この点の証拠資料はすべて原告、B社及びA社を含むAグループ内に存在することが明らかである。こうしたことから、原告においては、本件各使用料の支払時期が変更されたことの有無についての立証は容易であると考えられる一方(原告自身が直接保有していない証拠資料についても、B社及びA社との以上のような関係に照らし、原告において容易に入手することができると考えられる。)、被告側においては、当該職員の質問検査権(所得税法234条1項)が認められてはいるものの、これはいわゆる強制調査を認めたものではなく、任意調査にはおのずから限界があるといわざるを得ない上、上記のような国際的な企業体内部の問題であって、しかも、グループの頂点にあつてグループ経営に実質的な関与をしていることが容易に推認できるA社は、それ自体が我が国に拠点を持たない外国法人であつて、形式上本件ロイヤルティ契約に直接かかわっていないこと(B社も我が国に拠点を持っていない。)にかんがみても、本件のような場合において被告が本件各使用料の支払時期が変更されたことの有無を明らかにする証拠資料を網羅することはほとんど不可能なことであるといわざるを得ない。また、本件ロイヤルティ契約7条B及び18条によれば、本件各使用料の支払時期が平成16年7月1日以後になるというのは、契約に明示された本来の支払時期を変更するものであり、かつ、契約上その変更には一定の手続が定められていることからして、そのような変更を行う場合は、当事者間で何らかの手続が執られ、かつ、そのことを明らかにする資料が残されているのが通常であ

ると考えられる。

これらのかんがみれば、本件においては、本件各使用料の支払時期が本件ロイヤルティ契約に定められた原則的な支払時期から変更されたと主張する原告において、そのことを相当の根拠、資料に基づき主張、立証する必要があり、原告がこの主張、立証を尽くさない場合には、本件各使用料の支払時期が平成16年7月1日以後に変更されたことがないことが事実上推認されるというべきである。

- (3)ア この点、原告は、本件電子メール及び本件各書簡により本件ロイヤルティ契約7条Bただし書に基づいて、本件各使用料の支払時期が平成16年7月23日に変更されたという。しかし、本件ロイヤルティ契約7条Bただし書により、支払時期が変更され得るものであるとしても、その場合には、本件ロイヤルティ契約18条により郵便料金前払いの書留航空郵便により同条所定のあて先に送付する方法による指図が必要ではないとも考えられるのに（これらの2つの条文の関係については、各条文の趣旨等を確定しなければ明らかにすることはできないところ、本件全証拠をもってしても、この趣旨等を確定するには足りない。）、本件電子メールも本件各書簡もこれらの点をすべては満たしていないことが明らかである。しかも、本件電子メールの送信者である乙は、原告の主張によってもA社のアシスタント・トレジャラーであったにすぎず、乙が、本件ロイヤルティ契約7条Bに定められたB社による指図をする権限を有していたと認めるに足りる証拠はない（甲第7号証には、B社には従業員がいなかったため、B社の実際の運営はB社の取締役の指示の下、A社の従業員が行っていた旨の記載があるが、乙第17号証に照らして、B社に従業員がいなかったとは認められず、上記内容は、その前提を欠くものとして採用し難い。また、乙が具体的に上記権限を有していたことをうかがわせる証拠や本件電子メールにおいて原告に対する指示の主体とされている「グローバル・トレジャラー」がどのような組織であるかについての証拠は全く提出されていない。）。また、本件各書簡の作成者である丁についても、同人の陳述書（甲21）によれば、本件各書簡の作成時である平成16年当時はB社の取締役ではなく、アシスタント・トレジャラーにすぎなかったのであり、アシスタント・トレジャラーが上記指図をする権限を有していたことの裏付けとなる証拠はない（甲第21号証には、丁はB社の取締役のEの指示を受けて行動した旨の内容があるが、そのことを裏付ける客観的な証拠は一切提出されていない。）。上、仮に、アシスタント・トレジャラーに上記指図をする権限が与えられていたとしても、本件各書簡における丁の肩書は「VPデュブティ・トレジャラー」とされており、甲第7号証及び第21号証によれば、これは、B社における役職ではなく、A社における役職を示したものであること、本件各書簡に使用されたレターヘッドがA社のものである（前記前提事実(3)イ(イ)、ウ）ことからすれば、本件各書簡が本件ロイヤルティ契約7条Bに定めるB社からの原告に対する指図であるとは認め難い。また、本件電子メール及び本件各書簡以外に、本件各使用料に係る本件ロイヤルティ契約7条Bの指図と解し得るものは見当たらない。

なお、原告は、本件電子メール及び本件各書簡がA社による指図であるのかB社による指図であるのかは、その内容に即して実質的に判断されるべきであるというが、本件ロイヤルティ契約7条BがB社による書面による指図を要求していることからすれば、B社による指図をする権限を有する者から発せられたとはいえないものは、同条Bにいう指図に当たるとは認めることができない。また、原告は、これらがA社による指図であるかB社による指図

であるかを論ずるのはグループ経営の実情に沿わないというが、そうしたグループ内で締結された本件ロイヤルティ契約7条Bには、B社による指図と明記されているのであって、A社とB社との関係や契約実行上の慣行等につき特段の立証がない以上、その定めに沿わない指図を同条Bの指図ととらえることは困難である。

イ 次に、原告は、原告及びB社が、本件各使用料の支払につき、本件電子メール及び本件各書簡の内容に従った行動をとり、それについて特に問題が生じていないこと（原告は本件電子メール及び本件各書簡の内容に従って、本件各使用料について本来の支払時期に支払をせず、平成16年7月23日に一括して支払をし、他方、B社もその支払を受け取っており、この点について原告及びB社が異議を述べた形跡はない。）からすれば、本件ロイヤルティ契約7条Bの指図があったというべきである旨主張する。

しかし、本件ロイヤルティ契約7条Bの指図は書面により（in writing）される必要があるところ、本件電子メール及び本件各書簡の他にそのような書面が存在する旨の主張立証はなく、しかも、前示のとおり、この場合の指図につき本件ロイヤルティ契約18条の規定の適用があるのではないかという疑問があり、この疑問を解消するに足りる証拠は見当たらないところ、仮にその適用があることを前提とすれば、原告の上記主張によっても、上記指図があったということは一層困難といわざるを得ない。

ウ さらに、原告は、現実に延期された期日において、本来の履行期を徒過しているにもかかわらず支払が行われ、B社及びA社がそれを問題なく容認していることからすれば、本件ロイヤルティ契約の規定によらず、本件各使用料の支払時期を変更することの合意が成立したとの趣旨の主張をしている。

しかし、原告及びB社が本件電子メール及び本件各書簡の内容に従った行動をとっているとしても、そのことから直ちに本件各使用料の支払時期の変更の合意があったことが認められるわけではない。本件各書簡には、使用料とともに、原告の親会社に対する配当の支払を延期することの指示が含まれていることは前記前提事実(3)イのとおりであるところ、これが原告の利益配当又は中間配当の支払延期を意味するとすれば、原告にはB社以外の株主も存在する以上、その支払時期は本来一定の時期に定められているはずで、これが指示あるいは合意によって直ちに變更されるものとはにわかに認め難いところであって、そうであるとすると、配当についての上記指示は、支払時期にあることを前提としながら、B社に対する関係でその現実の支払を遅らせるように求めるものである疑いがある（この疑いを解消するに足りる証拠は見当たらない。）。そして、このことを前提とすれば、使用料についての上記指示も、支払時期にあることを前提としながら、その現実の支払を遅らせるように求める趣旨であると解する余地が十分にあり、この余地がないことを認めるに足りる証拠はない。さらに、本件ロイヤルティ契約には、原告が支払時期の変更について定めたものとする7条Bの規定があるのであり、加えて、その16条には、契約の改正の手續が規定されていることにかんがみれば、これらの規定によらずに契約内容を変更する結果となる行為を原告及びB社がしたことを認めるには相応に確実な手續が採られ、かつ、そのことが相応に明確な証拠に基づいて証明できることが必要であるというべきであって、この観点からしても、原告の上記主張に沿う事実を認めるに足りる証拠は存しないといわざるを得ない。なお、原告は、契約上の根拠なく支払時期を無視するようなことは企業としてできないというが、原告、B社及びA社の前記のような関係を踏まえれば、支払延期がされたものとして特に問題なく処

理された可能性があり、これを否定するに足りる証拠は存しないことにかんがみても、この主張をもって以上の判断は左右されないというべきである。

エ そして、原告は、他に、本件各使用料の支払時期が本件ロイヤルティ契約に定められた原則的な支払時期から変更されたことにつき、特段の主張、立証をしていない。なお、原告は、仮定的な主張として、新日米租税条約の適用を受けようとして支払時期を変更することにつき論じているが、仮に本件電子メール及び本件各書簡が新日米租税条約の適用を受けるために意図的な操作をするためのものであったとしても、争点1について原告が極めて多岐にわたっての主張を繰り広げて自説を展開していることにかんがみれば、原告及びB社あるいはA社は、当時においても現実の支払が平成16年7月1日以後であれば新日米租税条約の適用があると考えていた可能性があり、この可能性を否定するに足りる証拠はないことに照らして、上記意図的な操作の内容として支払時期の変更までがされたものとまで認めることはできない。

(4) 以上によれば、原告は、前記(2)の観点からの主張、立証を尽くしておらず、これによれば、本件各使用料の支払時期が平成16年7月1日以後に変更されたことがないことが事実上推認されるというべきである。

したがって、本件ロイヤルティ契約の原則に従い、本件各使用料は、発生した各暦月末から30日以内（平成16年1月分の使用料については同月末日から30日以内、同年2月分の使用料については、同月末日から30日以内、同年3月分の使用料については同月末日から30日以内、同年4月分の使用料については同月末日から30日以内、同年5月分の使用料については同月末日から30日以内）の日において「課税を受けるべき額」になると解すべきであって、以上によれば、本件各使用料の支払については旧日米租税条約が適用されることになる。

3 本件各処分の適法性について

本件各使用料の支払につき旧日米租税条約が適用されることを前提とすると、前記第2の4の被告が主張する本件各処分の根拠はいずれも相当であり（原告は、被告が主張する本件各処分の根拠のうち本件各使用料の支払につき旧日米租税条約が適用されることを前提とする部分以外について争うことを明らかにしない。）、以上によれば、本件各処分は、いずれも適法である。

第4 結論

よって、原告の請求はいずれも理由がないから棄却することとし、訴訟費用の負担について、行政事件訴訟法7条、民訴法61条を適用して、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第2部

裁判長裁判官 川神 裕

裁判官 小海 隆則

裁判官 須賀 康太郎