

東京高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 源泉所得税納税告知処分等取消請求控訴事件  
国側当事者・国(新宿税務署長)

平成23年5月18日棄却・上告・上告受理申立て

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成22年12月3日判決、本資料260号-210・順号11566)

## 判 決

控訴人	F株式会社
同代表者代表取締役	I
同訴訟代理人弁護士	中野 憲一
同	仲谷 栄一郎
同	赤川 圭
同	田中 良
被控訴人	国
同代表者法務大臣	江田 五月
処分行政庁	新宿税務署長
	山本 高志
被控訴人指定代理人	大西 勝
同	茅野 純也
同	高野 紀子
同	飯島 敏
同	森下 麻友美
同	木村 快

## 主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は、控訴人の負担とする。

## 事 実 及 び 理 由

### 第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 新宿税務署長が控訴人に対して平成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。
- 3 訴訟費用は、第1、2審を通じて、被控訴人の負担とする。

### 第2 事案の概要

#### 1 事案の要旨

控訴人が、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、控訴人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、その取消しを求めた。

原審は、控訴人の請求をいずれも棄却したところ、控訴人が請求の認容を求めて控訴した。

## 2 当事者の主張等

関連法令の定め等、前提事実、被控訴人が主張する本件各処分の根拠、争点及びこれに関する当事者の主張は、当審における控訴人の補充的主張として、次のとおり付加するほかは、原判決の「事実及び理由」中の「第2 事案の概要」の2ないし6に記載のとおりであるから、これを引用する。

（当審における控訴人の補充的主張）

### (1) 本件各使用料の支払期限の変更について

ア 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。本件電子メール及び本件各書簡の内容は、明らかに控訴人とB社との間の本件ロイヤルティ契約に基づく使用料に関するものであって、本件ロイヤルティ契約の当事者ではないA社は、同契約に基づく使用料の支払期限について直接の利害関係がなく、A社がそれについて指図するということはありませんから、本件電子メール及び本件各書簡はB社による指図と解するほか合理的な解釈はありませんのであって、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。

イ B社の取締役会決議書（甲30の1ないし3）は、控訴人が本件控訴を提起するに当たり、あらためてB社に対して資料調査を依頼したところ発見されたため、当審において提出した証拠であるところ、これによれば、B社のトレジャラーであるEは、B社の財務に関しあらゆる文書を発行する権限を有し、乙及び丁は、B社のオフィサーであるアシスタント・トレジャラーに選任されて、トレジャラーの権限に基づいて業務を行っていたのであるから、丁がEの指示を受けて行動した旨述べていたこと（甲21）が信用できる内容として裏付けられ、乙及び丁がB社による指図を行う権限を行使していたことが明らかであり、本件電子メール及び本件各書簡は、いずれもB社の指図である。

ウ 本件ロイヤルティ契約において、B社は、A社の知的財産権等をライセンスするためのエージェントとして行動しており、それは控訴人がA社の乙及び丁が本件ロイヤルティ契約に基づいて指図を行う権限を有していたと信じる合理的な理由となるから、たとえ乙及び丁がB社による指図を行う権限を有していなかったとしても、乙及び丁が行った指図について、表見代理が成立し、B社はその指図の内容に拘束される。

### (2) 新日米租税条約の解釈について

ア 新日米租税条約3条2項は、同条約の解釈について、「文脈により別に解釈すべき場合」

はその解釈に従うべきものと定めており、本件規定と新日米租税条約30条2項(a)(ii)とは対比される文脈となっているから、本件規定が、新日米租税条約30条2項(a)(ii)のように7月1日以後に租税を課される「所得」等の表現を用いず、わざわざ異なる表現を用いていることは、納税義務を負う時期を基準とすることを定めた新日米租税条約30条2項(a)(ii)とは異なり、源泉徴収される時期を基準とする定めであることの明確な根拠である。

イ 仮に、「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）金額を意味する」という解釈の一部を前提としても、外国法人の納税義務は源泉徴収時に発生するものであるというべきであるから、所得税法161条7号所定の「使用料」（本件各使用料はこれに該当する。）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金額とは、7月1日以後に「支払われた」使用料の金額を意味すると解すべきである。

### 第3 当裁判所の判断

当裁判所も、控訴人の請求は、いずれも理由がないと判断する。その理由は、1のとおり補正し、当審における控訴人の補充的主張に対する判断として、2のとおり付加するほかは、原判決の「事実及び理由」中の「第3 当裁判所の判断」に説示するとおりであるから、これを引用する。

#### 1 原判決の補正

24頁10行目から25頁22行目までを次のとおり改める。

「(2) ところで、被控訴人は、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、その前提として、本件各使用料の支払時期が平成16年7月1日よりも前であることを主張立証する必要がある。

そして、前記認定のとおり、控訴人の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、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おり、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日よりも前であることが認められるのであるから、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との事実は、控訴人が主張立証責任を負うべき事実であると解すべきである。

このように解しても、前記前提事実のとおり、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べき控訴人と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控訴人、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り、控訴人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、控訴人において容易に入手することができると推認され、控訴人において、本件各使用料の支払時期が変更された事実の立証は容易なはずであり、控訴人に不当に過度の立証責任の負担を課すことにはならないと解される。他方、被控訴人側においては、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。）に照らしても、本件のような場合において、被控訴人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（このことは、控訴人が日本に本店（拠点）を有する日本法人であることに左右されない。）。

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。

したがって、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平成16年7月1日以後に変更されたと主張する控訴人において、そのことを相当の根拠、資料に基づき立証する責任を負うというべきである。」

## 2 当審における控訴人の補充的主張について

### (1) 本件各使用料の支払期限の変更について

ア 控訴人は、本件電子メール及び本件各書簡の内容は、明らかに控訴人とB社との間の本件ロイヤルティ契約に基づく使用料に関するものであって、本件ロイヤルティ契約の当事者ではないA社は、同契約に基づく使用料の支払期限について直接の利害関係がなく、A社がそれについて指図するということはある得ないから、本件電子メール及び本件各書簡はB社による指図と解するほか合理的な解釈はあり得ないと主張する。

しかしながら、控訴人は、原審で、A社について、平成21年10月13日付け原告第1準備書面において、「B社に支払われるべき金員は、さらにB社の持分を間接的に100%保有し、「G」という商標を使用して営業を行う企業グループの究極的な親会社であるA社によってその資金使途等がコントロールされるもので、契約の支払期日通りに支払われることはB社のみならずグループ全体の戦略上、重要なことなのである」として、A社がグループ全体の資金をコントロールしていた実態を自ら主張しているものであり、かかる企業グループの実態からすれば、究極的な親会社であるA社にも当然利害関係があると考えられる。したがって、この点に関する控訴人の主張は、採用することができない。

イ また、控訴人は、当審において提出したB社の取締役会決議書（甲30の1ないし3）によれば、B社のトレジャラーであるEは、B社の財務に関しあらゆる文書を発行する権限を有し、乙及び丁は、B社のオフィサーであるアシスタント・トレジャラーに選任されて、トレジャラーの権限に基づいて業務を行っていたのであるから、丁がEの指示を受けて行動した旨述べていたこと（甲21）が信用できる内容として裏付けられ、乙及び丁がB社による指図を行う権限を行使していたことが明らかであり、本件電子メール及び本件各書簡は、いずれもB社の指図であると主張する。

しかし、甲30の1ないし3（B社の取締役会決議書）には、「専任オフィサー（プレジデント、ヴァイスプレジデント、セクレタリー及びアシスタント・セクレタリー）は、それぞれ、前記の決議の趣旨を実現するため必要又は適切と考えられる全ての行為を実施し、全ての文書、証書及び合意書を締結し、発行する権限を認められた。」と記載されているところ（甲30の2・2頁、同和訳2頁）、乙と丁は、本件電子メール及び本件各書簡の発せられる直前の取締役会において、平成16年1月14日付けで「アシスタント・トレジャラー」

に選任されたものの（甲30の2・1頁、同和訳1頁）、上記のとおり、「アシスタント・トレジャラー」は「専任オフィサー」として列挙される職名に含まれておらず、「専任オフィサー」に該当しないから、乙及び丁にはB社における書面による指図を行う権限がないことは明らかである。

また、控訴人は、アシスタント・トレジャラーの業務は、トレジャラーの権限に基づいて行われており、丁がB社のトレジャラーであるEの指示を受けて行動したとの前提に立って上記主張をするが、アシスタント・トレジャラーの業務はトレジャラーの権限に基づくとしても、トレジャラーの権限に基づいて無制限に業務を行うことができるはずはなく、トレジャラーからの指示等が必要なはずであるところ、丁がEの指示を受けていたことを示すような具体的かつ客観的な証拠は提出されていない。

したがって、この点に関する控訴人の主張は、採用することができない。

ウ さらに、控訴人は、本件ロイヤルティ契約において、B社は、A社の知的財産権等をライセンスするためのエージェントとして行動しており、それは控訴人がA社の乙及び丁が本件ロイヤルティ契約に基づいて指図を行う権限を有していたと信じる合理的な理由となるから、たとえ乙及び丁がB社による指図を行う権限を有していなかったとしても、乙及び丁が行った指図について、表見代理が成立し、B社はその指図の内容に拘束されると主張する。

しかしながら、仮に、本件ロイヤルティ契約において、B社が、A社の知的財産権等をライセンスするためのエージェントとして行動していたとしても、それは、B社がA社の代理人であると信頼する根拠になることがあり得るにとどまり、それとは逆に、A社がB社の代理人であると信頼する根拠にはならないし、ましてや、乙や丁が本件ロイヤルティ契約に基づいて指図を行う具体的権限を有するか否かということと関係するとは解されない。

そして、B社の名称等を何ら表示せずに送信された本件電子メール（甲5）や、A社のレターヘッドを用い、かつ、丁のA社における役職を明示してされた本件各書簡（甲6の1、2）について、A社がその内容に拘束されるという主張であれば、まだしも理解可能であるが、なぜB社に対する関係で表見代理が成立して、同社がその指図の内容に拘束されるのか、その根拠が明らかにされているとはいえないし、そもそも、控訴人は、本件各書簡をA社からのものと認識していたのであって（乙20）、B社からの指示であると信頼した事実は認められず、表見代理が成立するとの控訴人の主張は、採用することができない。

## (2) 新日米租税条約の解釈について

ア 控訴人は、新日米租税条約3条2項は、同条約の解釈について、「文脈により別に解釈すべき場合」はその解釈に従うべきものと定めており、本件規定と新日米租税条約30条2項(a)(ii)とは対比される文脈となっているから、本件規定が、新日米租税条約30条2項(a)(ii)のように7月1日以後に租税を課される「所得」等の表現を用いず、わざわざ異なる表現を用いていることは、納税義務を負う時期を基準とすることを定めた新日米租税条約30条2項(a)(ii)とは異なり、源泉徴収される時期を基準とする定めであることの明確な根拠である旨主張する。

しかしながら、新日米租税条約30条2項(a)の(i)と(ii)が源泉徴収される租税と源泉徴収されない所得に対する租税を分けて規定していることをもって直ちに、新日米租税条約30条2項の「文脈により別に解釈すべき場合」に当たるとはいえないし、文脈から、同条約30条2項(a)の(i)の「租税を課せられる額」と、同項(a)の(ii)の「所得」とが異なる概念

であることは認められるものの、「租税を課せられる額」及び「所得」が、それぞれいかなる意味かについては、文脈によって判明するものではないから、「租税を課せられる額」及び「所得」の意味については、国内法の規定によらなければならないのであって、本件規定が「所得」と異なる文言を用いていることが、源泉徴収される時期を基準とする定めであることの根拠となるとは到底いえない。

したがって、この点に関する控訴人の主張は、採用することができない。

イ 控訴人は、「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）金額を意味する」という解釈の一部を前提としても、外国法人の納税義務は源泉徴収時に発生するものであるというべきであるから、所得税法161条7号所定の「使用料」（本件各使用料はこれに該当する。）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金額とは、7月1日以後に「支払われた」使用料の金額を意味すると解すべきであると主張する。

しかし、「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解すべきことは、原判決理由説示のとおりであって、控訴人の上記主張は、上記説示に反し、当裁判所が採用しない見解に基づくものであるから、理由がない。

(3) 控訴人の控訴理由におけるその余の主張及び当審において提出された証拠を考慮しても、控訴人の主張に理由がないとする前記の判断を覆すに足りない。

#### 第4 結論

以上によれば、控訴人の請求は、いずれも理由がないから、棄却すべきであり、これと同旨の原判決は相当であって、本件控訴は理由がないから、これを棄却することとする。

東京高等裁判所第12民事部

裁判長裁判官 梅津 和宏

裁判官 大工 強

裁判官 岩坪 朗彦