

## 速報重要判例解説

【No.2004-021】

**内国法人が製品輸出等に関し米国特許権者に支払ったロイヤルティが国内源泉所得に当たらないとされた事例**

|         |                                                        |
|---------|--------------------------------------------------------|
| 【文献番号】  | 28091850                                               |
| 【文献種別】  | 判決 / 最高裁判所第一小法廷（上告審）                                   |
| 【判決年月日】 | 平成16年 6月24日                                            |
| 【事件番号】  | 平成11年（行ヒ）第44号                                          |
| 【事件名】   | 源泉所得納税告知処分取消等請求事件                                      |
| 【裁判結果】  | 上告棄却                                                   |
| 【裁判官】   | 甲斐中辰夫 横尾和子 泉徳治 島田仁郎 才口千晴                               |
| 【参照法令】  | 所得税法161条7号イ, 212条1項<br>日米租税条約（2004年発効の新条約による改定前のもの）12条 |

### 《本件判決についての解説》

#### 1. 事実の概要

- (1) 事務用機器の製造販売等を業とする株式会社である被上告人X会社は、昭和57年ころから、被上告人の子会社である米国法人A（以下「米国子会社」という。）に対し、自己の開発した技術を用いて日本国内で製造したロータリー・ホイール・インパクト・プリンター及び電子タイプライター（以下、これらを併せて「本件装置」という。）を販売し、米国子会社は、輸入した本件装置を米国内及び中南米地域において販売していた。
- (2) 米国カリフォルニア州に本社を置き、プリンター製造等を業とする会社であるB（以下「B社」という。）は、昭和51年6月28日、米国において、プリンター技術に関する特許番号第4118129の特許権（以下「本件米国特許権」という。）を取得し、同58年11月17日当時、英国等6か国においてその対応特許権を有していた。
- (3) B社は、昭和50年7月1日、我が国において、本件米国特許権に係る発明と同一の発明又はその一部についての特許出願（以下「本件出願」という。）をし、これについて同51年3月3日に出願公開がされた（その後、同59年9月13日に本件出願について出願公告がされ、同63年1月14日に本件出願に係る発明について特許権の設定登録がされた。）。  
また、B社は、同57年11月27日、本件出願の分割出願として、本件米国特許権に係る発明の一部についての特許出願をした（その後、同出願について、同59年4月12日に出願公開がされた。）。
- (4) B社は、米国内のプリンター市場における自社製品の市場占有率が被上告人を含む日本企業のプリンター製品の販売拡大等により低下した事態に対処するため、昭和58年3月から同59年1月にかけて、米国国際貿易委員会に対し、上記の日本企業を相手方として、そのプリンター製品の米国内での販売は、本件米国特許権を侵害するものであり、不公正な競争に当たり、米国内の産業に実質的な損害を与えているなどと主張して、米国関税法337条に基づき、当該製品の米国内への輸入差止めの申立てをした。被上告人に対する申立て（以下「本件申立て」という。）は、同58年6月にされた。
- (5) B社は、被上告人に対し、本件申立てに関して、被上告人がB社にロイヤルティ名目の金員を支払うこと、B社は、本件申立てを取り下げ、以後本件米国特許権に関して被上告人に対する訴訟等を提起しないことなどを骨子とする和解の申入れをした。B社の主たる関心は、米国内のプリンター市場における自社製品の市場占有率の維持ないし本件米国特許権に基づく利益の確保にあった。被上告人は、当時、いわゆる日米貿易摩擦が激化しており、米国国際貿易委員会が米国企業の保護を重視した決定をするおそれが強く、本件申立てが認められて本件装置の米国への輸出が差し止められることになれば、極めて大きな影響を受けることとなることなどを考慮し、和解交渉に応ずることにした。  
被上告人とB社は、昭和58年10月25日及び26日の両日、和解内容について交渉をした。同交渉では、和解条項の案については、既にB社が他の日本企業と締結していた和解契約

に依拠することとされ、現実に協議の対象となったのは、既に米国において販売された本件米国特許権侵害製品に係るロイヤルティの額、今後米国に輸出することができる本件装置の台数及びこれに係る将来のロイヤルティの算出割合及び前払金の額であった。B社は、については23万米ドル、については、本件装置のうちプリンターは50万台、については、本件米国特許権の特許請求の範囲に対応して本件装置の正味販売価格に一定の割合を乗じて算出されるランニングロイヤルティの支払と、当該ロイヤルティとして57万米ドルの前払を提案した。これに対し、被上告人は、について19万米ドルに減額させたほかは、B社の提案を受諾することとした。その際に、我が国においてB社が本件米国特許権の対応特許権を有するかどうかなどの点は、話題にも協議の対象にもならなかった。

(6) 被上告人は、昭和58年11月17日、B社との間で、概略次の内容の契約(以下「本件契約」という。)を締結した。

ア 本件契約は、B社と被上告人が、本件申立てを終結させ、B社の有する本件米国特許権に関する上記2社の間のすべての未解決の紛争を解決するために締結するものである(前文F)。

イ B社は、被上告人及びその関連会社に対し、本件契約の発効日を開始日とし、本件契約で定めるロイヤルティが支払われることを条件として、本件米国特許権に基づき、本件装置を世界中で製造し又は製造させ、かつ、本件装置のうちプリンターを合計50万台、タイプライターを台数の制限なしに、直接又は間接に、米国内で使用、リース又は販売(以下「販売等」という。)をする非独占の限定的な実施権を許諾する(2条)。

ウ B社は、その名において及びその関連会社に代わって、本件契約の発効日以前に発生した本件米国特許権の侵害に関するすべての請求から、被上告人及びその関連会社並びにそれらの販売代理店、ディーラー、代理人及び顧客を解放し、免訴し、永遠に免責し、かつ、本件契約の発効日以前に米国に輸入され、又は米国内で製造、販売等がされた本件装置についていかなる行政上又は司法上の訴訟も提起しないことに同意する(4条)。

エ B社及びその関連会社は、被上告人及びその関連会社並びにそれらの販売代理店、ディーラー、代理人及び顧客に対し、本件装置の製造、販売等について、B社又はその関連会社が1988年11月17日までに申願するあらゆる国における特許(ただし、本件米国特許権を除く。)でB社又はその関連会社が所有し、又は支配しているものに基づく権利主張をしない(5条(a)項)。

被上告人及びその関連会社は、B社及びその関連会社並びにそれらの販売代理店、ディーラー、代理人及び顧客に対し、そのプリンター及びタイプライターの製造、販売等について、被上告人又はその関連会社が1988年11月17日までに申願するあらゆる国における特許で被上告人又はその関連会社が所有し、又は支配しているものに基づく権利主張をしない(5条(b)項)。

オ 被上告人が販売する本件装置で米国内において販売等に供されるものについては、本件契約で定める条件に基づき、単一のロイヤルティが支払われなければならない。被上告人の関連会社が米国内において販売等に供される本件装置を販売する場合には、その販売は、被上告人による販売として取り扱われるものとする。米国外への積換えのため米国内に保税で入ったものについては、ロイヤルティは発生しないものとする。ロイヤルティは、本件装置について請求書が発行される場合はその発行の時に発生し、請求書が発行されない場合は船積みされた時に発生する。本件契約の下で行われる支払は、本件契約に基づく本件申立ての終結と本件米国特許権に関する両当事者間の未解決のすべての紛争の解決に対する対価である。上記支払は、日本国の源泉徴収に係る国税の控除なしに行われるものとする(6条(a)項)。

カ 被上告人は、B社に対し、76万米ドルを、1983年12月15日までに40万米ドル、1984年4月2日までに36万米ドルの2回に分けて支払う。この金額のうち57万米ドルは、本件契約6条(c)項に基づいて支払うものとされているロイヤルティに充当される前払金として取り扱われるものとする。上記の76万米ドルは、本件申立てが本件契約で意図したとおり終結されない場合を除き、返還されないものとする(6条(b)項)。

キ 被上告人は、B社に対し、本件契約の発効日から、本件装置の正味販売価格につき本件米国特許権の特許請求の範囲に対応する所定の割合による金額のロイヤルティを支払うことに同意する(6条(c)項柱書き)。

ク 本件装置の正味販売価格は、被上告人の送り状記載の価格又は被上告人の工場での引渡し時価格とするが、本件装置の基本型のものについては内陸輸送費を差し引いた日本国の空港

又は海港での引渡し時価格とする（7条）。

ケ 被上告人は、B社に対し、本件米国特許権の実施権の許諾期間中、各年の半期ごとに、その最終日から60日以内に、当該半期の間に米国向けに輸出した本件装置の全数量、その正味販売価格、ロイヤルティの計算等を示した報告書で被上告人の権限ある代表者が証明したものを提出し、本件契約6条に従い支払期限の到来したロイヤルティをB社の指定する銀行の口座に電信送金して支払う（8条）。

コ 本件契約は、1983年11月17日から効力を生じ、別に規定する早期解約が行われないう限り、本件米国特許権の存続期間が満了するまで有効とする。ただし、被上告人が本件契約6条（b）項に規定された支払を行った場合には、本件契約5条の規定の効力は残存するものとする（11条）。

サ 本件契約6条に従って本件装置に関してロイヤルティを支払う被上告人の義務は、本件米国特許権の特許請求の範囲が無効とされた日に、所定の内容に従って停止又は減額されるものとする（16条）。

（7）被上告人は、B社に対し、本件契約6条（b）項に基づき、源泉徴収税額を控除することなく、昭和58年12月に40万米ドルを、同59年4月に36万米ドルをそれぞれ支払った（以下、これらの金員を併せて「本件各金員」という。）。

（8）上告人Y税務署長は、本件各金員はその支払を受ける外国法人であるB社が所得税の納税義務を負う所得税法161条7号イ（平成14年法律第15号による改正前のもの。以下同じ。）所定の国内源泉所得に該当するとして、昭和60年6月29日、被上告人に対し、本件各金員の支払をする者として負う本件各金員に係る各所得税の徴収納付義務につきそれぞれ納税告知及び不納付加算税賦課決定（以下、これらを併せて「本件各処分」という。）をした。

（9）被上告人は、Y税務署長に対し、本件各金員は国内源泉所得に当たらないと主張して、本件各処分の取消しを求めて争った。

第一審・東京地裁昭和63年（行ウ）第191号・平成4年10月27日判決（LEX/DB22006391）は、X会社の請求を認容した。

Y税務署長は控訴したが、控訴審・東京高裁平成4年（行コ）第133号・平成10年12月15日判決（LEX/DB28040827）は、控訴を棄却した。

Y税務署長が上告したのが、本件である。

## 2. 判決の要旨

前記事実関係等によれば、本件契約の目的は、B社が被上告人の米国内における本件装置の販売拡大を防ごうとして米国内への本件装置の輸入差止めを求める本件申立てを行ったことを受けて、被上告人がB社との間の本件米国特許権（これは米国内においてのみ効力を有するものである。）に関する紛争を解決して本件装置を引き続き米国に輸出することを可能にすることにあり、その内容は、B社が、被上告人及びその関連会社（米国子会社はこれに当たる。）に対し、米国内における本件装置の販売等について一定の限度で本件米国特許権の実施権を許諾するほか、本件契約の発効日以前に米国内で販売等がされた本件装置についても本件米国特許権の侵害を理由とする請求等をしないことを約し、被上告人が、B社に対し、被上告人又はその関連会社により本件契約の発効日以前に米国内で販売等がされ、及び同日以降に販売等がされる本件装置に係るロイヤルティを支払うことを骨子とするものであるということが出来る。そして、本件各金員のうち57万米ドルは、本件契約の発効日を開始日として、被上告人及びその関連会社が本件米国特許権に基づき本件装置を直接又は間接に米国内で販売等をする非独占の限定的な実施権の許諾を受ける条件となるロイヤルティの前払金として支払われたものであり、米国内で販売等がされる本件装置に係る本件米国特許権の実施料として支払われたものと解される。また、本件各金員のうち19万米ドルは、本件契約の発効日以前に米国内で販売等がされた本件装置に係る本件米国特許権の実施料として支払われたものと解される。

本件契約中には、B社は、被上告人が本件契約で定めるロイヤルティを支払うことを条件として、被上告人及びその関連会社が本件米国特許権に基づき本件装置を世界中で製造し又は製造させることを許諾する旨の文言（2条）や、本件各金員は、本件申立ての終結と本件米国特許権に関する被上告人とB社との間の未解決の紛争の解決に対する対価である旨の文言（6条（a）項）があるが、これらは、上記の本件契約の本体を成す合意に付随するものであるにとどまり、本件各金員が本件米国特許権の米国内における実施料として支払われたものであるという上記判断を左右するものではない。また、B社及びその関連会社が、その所有し、又は支配する本件米国特許権に対応する特許権に基づく権利主張をしない旨の条項（5条（a）項）も、本件契約においてロイヤルテ

イの権原とされた本件米国特許権を除いたB社及びその関連会社が所有し、又は支配するその対応特許権に関するものであり、これと同条（b）項に定める被上告人及びその関連会社が所有し、又は支配する特許権との間において、相互に無償で権利主張をしない旨の合意をしたものと解されるものであるから、上記判断を左右するものではない。なお、被上告人は、自らは本件装置を米国内に輸入して米国内で販売等をしておらず、本件米国特許権の侵害を問われる立場にはない者であるが、その関連会社である米国子会社が米国内において本件装置の販売等を行うことができなければ経済的打撃を受けるという関係にあり、米国子会社の米国内における上記事業を可能にするために被上告人自ら本件契約を締結したものであるから、これをもって特に異とすべきものとはいえない。

以上のとおり、本件各金員は、米国内における本件装置の販売等に係る本件米国特許権の使用料に当たるものであり、被上告人の日本国内における業務に関して支払われたものということとはできない。そうすると、本件各金員は、所得税法161条7号イ所定の国内源泉所得に当たる使用料ではないというべきであるから、B社には本件各金員に係る所得税の納付義務はなく、したがって、被上告人には当該所得税の徴収納付義務はない。

（反対意見がある。）

### 3. 本件判決についてのコメント

判旨に疑問があり、反対意見に賛成する。

#### （1）税法の関係条項

所得税法は、日本国内において業務を行う者から受ける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で当該業務に係るものを国内源泉所得とし（161条7号イ）、外国法人がその支払を受けるときは、同法により所得税を納める義務がある旨規定している（昭和62年法律第96号による改正前の5条4項）。具体的には、同法212条1項に基づき、使用料の支払の際に、源泉徴収の方法により納税することになる。

上記のとおり、所得税法161条7号イは、「工業所有権……の使用料で（国内）業務に係るもの」と規定するが、これは、使用料の根源となる財産又は権利の使用地を所得源泉地とする、いわゆる使用地主義を採るものと解されている。

また「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」（2004年発効の新条約による改定前のもの。以下「日米租税条約」という。）は、一方の締約国（米国）の居住者が他方の締約国（我が国）内の源泉から取得する使用料に対しては、我が国も租税を課することができる旨を定める（同条約14条（1））とともに、同条（3）（a）に掲げる財産等に対する使用料は、当該財産等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じる所得として取り扱う旨を定める（同条約6条（3））。また、同条約14条（3）によれば、同条にいう使用料とは、「文学上、美術上若しくは学術上の著作物、映画フィルム若しくはラジオ放送用若しくはテレビジョン放送用のフィルム若しくはテープの著作権、特許権、意匠、模型、図面、秘密工程、秘密方式、商標権その他これらに類する財産若しくは権利、ノウ・ハウ又は船舶若しくは航空機の使用又は使用の権利の対価としてのすべての種類の支払金」等を指すものとされている。

日米租税条約の右各規定によれば、同条約6条（3）は、使用料の根源となる財産又は権利の使用地を所得源泉地とする、いわゆる使用地主義を採っている点において所得税法161条と異なるところはない。なお、米国においても、特許権等の使用料の所得源泉地については、使用地主義を採るものと解されており、日米間に課税上の原則の面では大きな対立はなく、両国間を調整する日米租税条約は、単に使用料に対する税率を10%に制限しているところに意味がある。

ところで、外国法人B社は、米国特許権を有するほか、日本において、対応特許を出願中であったが、契約当時出願公開を経ていた。特許法によれば、出願人は、仮の保護として、補償金請求の権利が認められている。すなわち、特許出願人は、出願公開があつた後に特許出願に係る発明の内容を記載した書面を提示して警告をしたときは、その警告後特許権の設定の登録前に業としてその発明を実施した者に対し、その発明が特許発明である場合にその実施に対し受けるべき金銭の額に相当する額の補償金の支払を請求することができることとしている（当時の特許法65条の3第1項、現行65条1項）。また、特許権の設定登録を経た後には、特許権としての効力が認められるという期待権の性質も有する。そこで、B社の有する日本における出願中の権利を日本特許権と呼ぶこととしよう。

なお、特許権は、国ごとに別個の財産権とされる（1国1特許権主義）ので、米国特許権と日本特許権とでは、その内容を成す技術的発明は同一であっても、それぞれ別個の財産権と考える

こととする。

## (2) 本件判決の反対意見

本件判決には、甲斐中辰夫、島田仁郎両裁判官の反対意見がある。

長文にわたるが、まず、これを見ることとしよう。

「1 原審が適法に確定した前記事実関係等によれば、被上告人は、我が国において本件装置を製造してこれを被上告人とは別個独立の法人格を有する米国子会社に販売し、米国子会社がこれを輸入して米国内において販売等をしているというのである。そうすると、被上告人は、我が国において本件装置の製造、販売を業としている者であるが、米国内における本件装置の販売等を業とする者ではなく、米国内においてのみ排他的効力を有する本件米国特許権を直接侵害する立場にあるのは、米国子会社であって、被上告人ではない。

2 本件契約は、本件米国特許権に関するB社と被上告人との間のすべての未解決の紛争を解決するために合意されたものである(前文F)ところ、本件契約中の上記未解決の紛争に当たる事項に関する条項は、B社は、被上告人及びその関連会社に対し、被上告人が本件契約で定めるロイヤルティを支払うことを条件として、本件米国特許権に基づき、本件装置を世界中で製造し、又は製造させ、かつ、本件装置を米国内で直接又は間接に販売等をする非独占の限定的な実施権を許諾することを定める2条、B社は、被上告人及びその関連会社等に対し、本件契約の発効日以前に発生した本件米国特許権の侵害に関するすべての請求について免責等をし、本件契約の発効日以前に米国に輸入され、又は米国内で製造、販売等がされた本件装置についていかなる訴訟も提起しないことを定める4条、B社及びその関連会社は、被上告人及びその関連会社等に対し、本件装置の製造、販売等について、本件米国特許権のあらゆる国における対応特許権に基づく権利主張をしないことを定める5条(a)項、本件契約の下で行われる支払は、本件契約に基づく本件申立ての終結と本件米国特許権に関する両当事者間の未解決のすべての紛争の解決に対する対価であることを定める6条(a)項である。これらの規定によれば、本件契約において解決を図るものとしたB社と被上告人との間の未解決の紛争というのは、本件米国特許権を直接侵害する米国内における本件装置の販売等に係るものに限らず、米国以外の国における本件装置の製造及び米国以外の国で製造した本件装置を米国内での販売等に供するために販売することに係るものも含むものであることが明らかである。すなわち、本件米国特許権自体は、多数意見が指摘するように、米国内においてのみ効力を有するものであるが、上記未解決の紛争は、本件米国特許権を直接侵害するものに限られず、本件米国特許権の内容を成す発明ないし技術の使用に関して生ずる紛争全般を意味するものと解される。

3 本件契約2条及び6条(a)項によれば、被上告人がB社に対し、上記未解決の紛争を解決する対価としてロイヤルティを支払うものとされているところ、当該ロイヤルティの具体的内容を定める条項は、米国内での販売等の目的で米国に輸出等をするために、被上告人が販売する本件装置について、本件契約に定める条件に基づき、単一のロイヤルティが支払われなければならないことを定める6条(a)項前段、ロイヤルティは、本件装置について請求書が発行された時又はその船積み時に発生することを定める6条(a)項後段、本件各金員の支払額及び支払時期並びにそのうち57万米ドルは、本件契約の発効日以後に発生するロイヤルティに充当される前払金として取り扱われることを定める6条(b)項、被上告人は、B社に対し、本件契約の発効日から、本件装置の正味販売価格に対する本件米国特許権の特許請求の範囲に対応する所定の割合による金額のロイヤルティを支払うことを定める6条(c)項、本件装置の正味販売価格は、被上告人の送り状価格、被上告人の工場での引渡し時価格又は日本国の空港若しくは海港での引渡し時価格とすることを定める7条、被上告人は、B社に対し、米国に向けて輸出した本件装置の全数量、その正味販売価格、ロイヤルティの計算等をした報告書を提出することなどを定める8条である。これらの規定によれば、上記ロイヤルティは、被上告人が我が国において本件装置の製造、販売をしてこれを米国へ輸出するまでの行為をその対象としてとらえており、その額は、米国内における本件装置の販売等の数量及びその価格を基準とするものではなく、被上告人が我が国で販売した本件装置で米国内での販売等に供されるものの数量及びその販売価格を基準としている。

4 上記1ないし3の事実関係等によれば、本件契約に定めるロイヤルティは、我が国において本件装置を製造し、米国子会社に対して販売、輸出をしているにすぎず、本来本件米国特許権を直接侵害する立場にない被上告人に対して、被上告人が我が国で本件装置を米国子会社に販売、輸出をした時点において、その販売価格及び数量を基準として発生し、米国内におけ

る販売を待たずに支払わなければならないとするものである。そうすると、上記ロイヤルティは、米国内における本件装置の販売等についての本件米国特許権の実施許諾に対する使用料ではなく、被上告人が我が国において本件装置を製造し、その販売をするについての本件米国特許権の内容を成す技術等の実施許諾に対する使用料であると解するのが相当である。そして、被上告人が上記ロイヤルティを支払うことにより、本件契約2条及び4条に基づき、米国子会社が米国内において本件装置の販売等を行うことについても、本件米国特許権の侵害が問われないことになるのである。

5 原審が適法に確定した前記事実関係等によれば、本件各金員のうち、57万米ドルは本件契約の発効日以後に被上告人が我が国において製造して販売する本件装置で米国内で販売等に供されるものに係るロイヤルティの前払金として支払われたものであり、その余の19万米ドルは同日以前に被上告人が我が国で製造して販売した本件装置で米国内で販売等に供されたものに係るロイヤルティとして支払われたものと解されるものである。そうすると、本件各金員は、我が国において本件装置の製造、販売を業とする被上告人が当該業務に関して所得税法161条7号イにいう工業所有権その他の技術に関する権利又は特別の技術による生産方式に準ずるものに対する使用料として支払ったものであり、国内源泉所得に当たるといふべきである。

これと異なる原審の判断は、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反があるから、原判決を破棄した上で所要の裁判をすべきである。」

(3) 本件における主要な論点＝法廷意見（多数意見）と反対意見（少数意見）の対照

ア 本件使用料の性質＝使用された財産権は何か

本件使用料の性質を考える上では、使用された財産権は何かが重要であり、米国特許権であるか、日本特許権であるかが争われてきた。

まず、法廷意見は、米国特許権の実施料として支払われたものと解している。これは、米国内閣貿易委員会（U.S. International Trade Commission。略称USITC）訴訟の解決を目指して和解のために本件契約が締結されたという経緯に即している。

米国の関税法337条においては、米国特許等を侵害する物品が外国から輸入される場合、米国特許権者等はUSITCに提訴して、この物品について輸入禁止措置を求めることができる。この提訴があると、USITCは審判を行い、当該物品の輸入が米国産業に損害を与えるかどうか、米国特許権を侵害するか否かについて検討を行う。及びともに違反であるとされる場合には、当該物品については輸入禁止措置がとられる。問題は、調査期間が1年と短く、提訴された外国の企業がこの期間内に防御しなければならないこと、違反ありとの仮決定の後に違反なしとの本決定があっても、仮決定に基づく輸入差止めによる被提訴人側の損害に対する救済が認められていないこと等である（注1）。この訴訟及び和解交渉において、日本特許権の存在は協議の対象にならなかったという判決の認定は、ITC訴訟の性格から当然のことである。

そして、本件契約においても、源泉徴収による課税を強く意識して、その課税が行われなことを契約書中に唱い、米国特許権の使用の対価である趣旨を強調している。本件契約に至る和解交渉において、製造業者である被上告人は、我が国において本件装置の製造と全世界における販売等の許諾を目的とするのでなければ、紛争の終局的な解決にならないことを意識していたはずであり、事実そのような合意が含まれているにもかかわらず、上記のような表現がとられたのは、B社側の意向を強く反映したものであり、法廷意見は、その契約書上の文言に引きずられた感があり、その法的構成は技巧的である。

イ 契約当事者が製造業者であることをどう考えるか。また、使用料算出の根拠については、どう考えるか。

本件契約の当事者たる被上告人は、我が国において本件装置の製造、販売を業としている者であるが、米国内における本件装置の販売等を業とする者ではなく、米国内においてのみ排他的効力を有する本件米国特許権を直接侵害する立場にあるのは、米国子会社であって、被上告人ではない。この点は、反対意見の指摘するところである。

また、本件使用料算出の根拠は、被上告人が我が国において本件装置の製造、販売をしてこれを米国へ輸出するまでの行為をその対象としている。

なお、我が国特許法は、特許権の実施について、「輸入」を掲げているが（2条3項3号）、「輸出」については規定していない。同条の解釈としては、「輸出」については「譲渡」を伴うもの

が多いので、通常は「譲渡」として規律されると解されている。そうすると、「輸入」についても、「譲渡」を伴うものに限られると解すべき余地がある。これに対し、諸外国においては、「譲渡」を伴わない（関税法上の）輸出や輸入については、特許権の実施とは考えられていないのである（注2）。

そうすると、製造業者である被上告人の我が国内における実施行為を捉えて使用料の算出根拠とするには、日本特許権の使用の対価というほかにないよう考えられる。反対意見が、「米国特許権の内容を成す技術等の実施許諾に対する使用料」と表現したのは、表面上は米国特許権の使用許諾の形式をとりながらその内実は「特別の技術による生産方式に準ずるもの」の使用の対価であることを表現したものであり、筆者は、むしろ端的に出願中である日本特許権の使用の対価という方が分かりやすいと考える。

#### ウ 「使用地」について販売に着目するか製造に着目するか。

特許権使用料の所得源泉地である「使用地」については、我が国課税庁は、「製造地」を主張し、米国企業側は「販売地」を主張することが多い、これは、単に、課税に対する戦略的観点からそのような態度がとられているのではなく、元来連邦制国家である米国では、州際（interstate）問題として広く各州に税源を配分しようとする発想から、消費により近い販売をもって源泉地とする考え方がとられており、それが国際間の問題にも反映しているのではないと思われる。

そして、製造又は販売によって産み出される附加価値についても、我が国の経済事情では、製造業の利益率と卸売業のそれとでは、前者の方が圧倒的に高いのである。これに対し米国では、かつてユニタリー・タックスの議論にみられたように、製造業者の所得と販売業者の所得を合算した上で、これを資産の総額や従業員数などによって一律に配分しようとする考え方がとられている。同じく使用地主義とはいっても、日米両国間には、大きな文化の違いがある。

ここで、第一審以来争われてきた「製造根源説」について一言しておきたい。

特許法1条によれば、「発明」とは、「自然法則を利用した技術的思想の創作のうち高度なもの」をいい、「特許発明」とは、「特許を受けている発明」をいうとされ、また、発明について「実施」とは、物の発明にあっては、その物を生産し、使用し、譲渡し、貸し渡し、若しくは輸入し、又はその譲渡若しくは貸渡しの申出（譲渡又は貸渡しのための展示を含む。）をする行為、方法の発明にあっては、その方法を使用する行為、物を生産する方法の発明にあっては、に掲げるもののほか、その方法により生産した物を使用し、譲渡し、貸し渡し、若しくは輸入し、又はその譲渡若しくは貸渡しの申出をする行為とされている。税法上問題となる使用地についても、この発明の「実施」の概念と同様に考えてよいであろう。

そうすると、特許権の使用許諾を受けて、ある物を生産し、これを輸出し米国で販売すれば、我が国での特許権（本件では出願権）による保護を受け、米国では、米国特許の保護を受けて、独占ないし寡占的利益を得ることができるので、二つの国の特許権を使用していることになる。製造と販売のいずれを重視するかは、発明がその物に含まれた「技術的思想」に意味がある以上は、製造が重視されるべきであること、この場合、その独占的利益は、製造により産出されること、資本主義的生産体制の下で商品の製造を許諾する以上販売をも許諾したと考えてよいことを考慮すれば、製造が重視されるべきであり、「製造根源説」の基礎はここにあると考えられる。

#### （4）使用料の所得源泉地をめぐる議論

使用料の所得源泉地については、上記のような使用地主義のほか、債務者主義がある。これに対し、OECDモデル条約は、源泉地国での課税を排し、居住地国課税主義を採用している（12条）。しかし、この考え方は、技術輸入国である発展途上国の理解を得ることは困難であり、租税条約の締結例をみても、多くの場合、債務者主義をとっており、我が国の条約の締結例も例外ではない。

他方、非居住者ないし外国法人に対する課税については、源泉徴収方式をとることとならざるを得ないのであるが、上記のように、使用地主義による源泉地の判定には困難を伴うから、源泉徴収の手續にのせるためには、源泉地の判定について何らかの割り切りが必要となる。すなわち、租税条約では、特許権使用料の税率を国内法の20%から10%に軽減している。これは、所得の源泉地が重層的に考えられる場合に、その一方締約国に源泉地を認めることとするとともに、居住地国でも総合課税による税収を認めることにより、税源を配分する意味合いが含まれていると考えられる。特許権者にとっては、源泉地国課税は最終のものではなく、単

に国家間で課税権を調整しているに過ぎないのである。そして、特許権者は、居住地国において外国税額控除により課税を調整することができるのである。

本件第一審判決及び控訴審判決に対する評釈等（注３）において、特許法などの私法上の枠組みにおける議論に終始するのではなく、租税法固有の視点から、実質的に、開発技術の使用地が、製造地であるのか、あるいは、販売地であるのかという点を認定すべきであるとの意見（注４）があるのも、筆者の意見と趣旨を同じくするところがある。

（５）改定された日米租税条約

２００４年に発効した新日米租税条約では、恒久的施設に帰せられない使用料については、源泉地国において免税とし、居住地国において課税されることとされた（１２条１項、３項）。前述したＯＥＣＤモデル条約に軌を合わせたものと考えられ、今後先進国との間の条約改定の誘因となるものと考えられる。

（注１）吉藤幸朔・特許法概説（第８版）４９頁（１９８８年５月）。

（注２）吉藤幸朔・前掲書３３６頁。

（注３）本件第一審判決に対する評釈として、

- ・ 水野忠恒・ジュリスト１０５８号１２４頁（１９９４年１２月１５日）。
- ・ 水野忠恒・租税法研究２２号１５７頁（１９９４年９月）

本件控訴審判決に対する評釈として、

- ・ 中里実・税経通信５４巻４号２８頁（１９９９年３月）。
- ・ 品川芳宣・税研ＪＴＲＩ８８号９２頁（１９９９年１１月）。
- ・ 品川芳宣・ＴＫＣ税研情報８巻６号１頁（１９９９年１２月）。
- ・ 吉村典久・租税法研究２８号１５７頁（２０００年１０月）。
- ・ 遠藤みち・税経通信５７巻１０号２２１頁（２００２年７月）。
- ・ 村井正・税研ＪＴＲＩ１０６号１２１頁（２００２年１１月）。

このほか、使用料に対する課税についての参考文献として、

- ・ 中里実・国際取引と課税１１０頁以下（１９９４年２月）。
  - ・ 目時公英・ロイヤリティの課税上の問題点・税大研究資料（１９８５年）。
- また、別件東京地裁昭和６０年５月１３日判決（判例タイムズ５７７号７９頁）に対する評釈として、
- ・ 小松芳明・租税判例百選＜第３版＞（別冊ジュリスト１２０）９６頁（１９９２年１２月）。
  - ・ 中里実・ジュリスト８４５号１０２頁（１９８５年１０月１日）。
  - ・ 品川芳宣・国税速報６巻２号３２頁（１９８６年２月）。
  - ・ 清永敬次・特許管理３７巻６号７１１頁（１９８７年６月）。

（注４）水野忠恒・前掲ジュリスト１０５８号１２６頁参照。

品川芳宣・前掲ＴＫＣ税研情報８巻６号１頁や村井正・前掲も同趣旨か。

（平成１６年９月２５日）

著者：税理士 荻野 豊