

## 論 説

### 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

東京国税不服審判所次席国税審判官

小 島 俊 朗

#### ◆SUMMARY◆

近年、我が国企業の国際化、途上国における IT 分野の発展により、内国法人がプログラム・ソフトの開発、修正、加工、メンテナンス等の作業をインド、韓国、中国等の海外に発注することが多くなってきており、今後一層の一般化が予想される。

プログラムの委託開発においては、その契約内容が、資産の譲渡、著作権の使用許諾又は譲渡、あるいは役務提供のいずれであるか明確に区分できず、その委託手数料が外国法人に支払われる場合には、法人税、消費税、源泉所得税の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ている。また、それらの国と締結した租税条約により、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る。

本稿は、主な検討対象を、プログラムを製作してその成果物を引き渡すことを約する取引とし、プログラム開発等における基本的な課税関係を整理すると共に、課税上の取扱いに相違をもたらす契約内容と所得区分及びその対価の額について考察したものであり、時事に適した非常に有益な論文である。

なお、第 2 章の内容は、第 31 回日税研究賞入選論文集に掲載されることになっているが、本稿は、日税研究賞応募要領による字数制限のため掲載できなかった第 1 章及び第 2 章の一部を含むオリジナル版であり、第 2 章による所得区分を第 1 章の課税関係に当てはめると個別ケースの課税が判断できるように構成されている。

(税大ジャーナル編集部)

目 次

はじめに	71
第1章 プログラム開発の委託手数料に対する課税	72
1 所得区分別の課税関係	72
(1) 委託手数料が資産の譲渡の対価と判断される時	72
(2) 委託手数料が役務提供の対価と判断される時	74
(3) 委託手数料が著作権の使用又は譲渡の対価と判断される時	75
2 外国法人の所在地国による課税関係の相違	77
(1) 米国法人の場合	78
(2) 中国法人の場合	78
(3) 韓国法人の場合	78
(4) インド法人の場合	78
第2章 委託手数料の所得区分と対価の額	83
1 契約内容と所得区分	83
(1) 著作権及びその使用料の意義	83
(2) プログラムの著作物性	84
(3) 所得の区分と対価の額	85
イ 資産の譲渡としての性格	85
ロ 著作権の使用又は譲渡の対価と役務提供の対価との区分	86
(イ) 著作権の譲渡	86
(ロ) 著作権の使用とその対価	91
2 著作の形態と使用料の認定	92
イ 職務著作	92
ロ 共同著作	93
ハ 二次的著作	93
ニ 映画の著作	94
ホ 小括	95
おわりに	96

はじめに

近年、我が国企業がコンピュータ機器やゲーム機等に係るプログラム・ソフト（以下「プログラム」という。）の開発、修正、加工、メンテナンス等（以下、単に「開発」という。）の作業をインド、韓国、中国等の海外に発注することが多くなった。経済発展の結果、それらの国がプログラムの開発のための安価、豊富で質の高い人材を擁することとな

ったことや<sup>1</sup>、プログラムの開発が知的財産の創出という作業の性格から製造設備や輸送等のインフラを要しないこと（例えば、インターネットや衛星通信により納品できる。）などから、先進諸国により広く利用されているものである。

受注したプログラムの開発については、契約等の内容により、資産（著作権等の権利を除く。）の譲渡（以下、単に「資産の譲渡」

という。)、著作権(本稿では、工業所有権の発生は考慮しない。)の使用又は譲渡、あるいは役務提供のいずれであるかが明確に判断できないことがあるが、外国法人への対価の支払いにおいては、法人税、源泉所得税、消費税の課税上の扱いが異なるため問題が生じる。また、それらの国と締結した租税条約により、その課税関係が変化し、課税当局間の見解に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る。本稿では、プログラムの開発等について、基本的な課税関係を整理すると共に、課税上の取扱いに相違をもたらす契約等の内容と所得の区分及びその対価の額との関係につき考察する。

プログラムの開発委託契約は、労働者派遣契約、準委任契約及び請負契約に分類されるが<sup>2</sup>、本稿の主な検討対象は請負契約(仕事の完成に対し報酬を支払う契約:民法第632条)であり、プログラムを製作すると共に、その成果物の引渡しを行うことを約する取引である。なお、基本設計や開発援助を約する契約は準委任契約(当事者の一方が一定の業務処理を相手方に委託し、受託者がこれを承諾することによって成立する契約で、法律行為でない事務の委任をいう。)に区分されるが、一般に受託者が創作物を創作するとはみられないことから<sup>3</sup>、検討の対象としていない。また、労働者派遣契約については後述第2章2イの職務著作において言及する。なお、意見にわたる部分は筆者の個人的見解である。

## 第1章 プログラム開発の委託手数料に対する課税

### 1 所得区分別の課税関係

内国法人が外国法人にプログラムの開発のための委託手数料を支払った場合、法人税、源泉所得税、消費税の課税関係が生じ得る。一般的な課税関係を次のケースに分けて検

討する。なお、特に断らない限り、相手国との租税条約はOECDモデル条約と同じ規定の二国間租税条約(以下「モデル条約型租税条約」という。)が締結されていると仮定する。

- ①日本に支店を有しない外国法人が、国外で開発を行う場合
- ②日本に支店を有しない外国法人が、その技術者を委託者である内国法人に派遣して開発を行わせる場合
- ③日本に支店を有する外国法人が、日本支店の技術者に開発を行わせる場合
- ④日本に支店を有する外国法人が、日本支店及び本店の技術者にそれぞれの国で共同して開発を行わせる場合(開発過程のうち、例えば日本支店では主に要件定義、基本設計、テスト、導入、保守を行い、本店では主に詳細設計、開発を行うなど、作業を分担して完成するような場合を想定している。)

### (1) 委託手数料が資産の譲渡の対価と判断されるとき

#### イ 法人税

委託開発に係る成果物が著作権又はその権利の一部以外の資産(以下、特に断らない限り、成果物には著作権又はその権利の一部を含まない。)で、当該委託手数料が委託製造した資産の譲渡の対価と考えられる場合は、国内法上、事業所得(法第138条1号)に区分される。したがって、①②は我が国に恒久的施設(PE)が無いので日本では課税されない。③は我が国にPEがあるので他の国内源泉所得と共に総合課税される(いわゆる総合主義)。なお、総合課税の範囲につき、国内法では本店直取引からの所得も含めて総合課税されるが、租税条約によりPEに帰属する所得のみが総合課税(いわゆる帰属主義)され、本店直取引からの所得には課税されない。④は当該法人が国内及び国外の双方にわたって事業を行うことになることから、法人税法施行令第176条(国内において行う

事業から生ずる所得)の区分に応じて国内源泉所得を判断することとなる。同条2号の国外又は国内において製造等(製造、加工、育成その他の価値を増加させるための行為をいう。)をしてその棚卸商品を譲渡した場合に該当すれば、その製造等にかかる業務を国内業務と国外業務に分けて、通常取引の条件(以下「独立企業条件」という。)に従って譲渡が行われたとした場合にその国内業務につき生ずべき所得を国内源泉所得として課税することになる。また、同条1号から6号までのいずれにも該当しない事業の場合は、同条7号により独立企業条件又は所得発生要因(収入金額若しくは経費、その他その国内業務の用に供する固定資産の価額等)の寄与に応じて国内業務に係る所得を算定し課税することとなる。

所得の計算に当たっては、③の場合はすべての開発が日本国内で行われるので開発された資産も一般にPEに所在すると考えられ、譲渡の直前に我が国に所在するので、すべての所得がPEに帰属すると考えられるが、④の場合は、PEに帰属する所得のみが課税対象となるので、その額を算定する必要がある。譲渡直前の場所がプログラムの完成があった外国法人の本店にあるものとすれば、PEで発生した直接経費・間接経費に対応する適正利益をPEの所得として計上することが妥当と思われる。一方、資産の譲渡がPEを通じて行なわれているときは、収入もPEに関わって生じていると考えるのが常識的であり、収入をすべてPEに計上した上で、本店の直接経費・間接経費を控除するのが妥当であると思われる。なお、PEで発生した直接経費・間接経費にマーク・アップすべきとする考え方があるが、独立企業条件に相応したマーク・アップをすれば譲渡直前の場所に関わらず近似した結果になると思われる。

#### ロ 源泉所得税

外国法人に対し国内において所得税法第

161条1号の2から7号若しくは9号から12号までに掲げる国内源泉所得(PEがない場合は1号の2を除く。)の支払いをする者は、その支払いの際、源泉徴収して、徴収の月の翌月10日までに納付しなければならない(所法第212条第1項)。ただし、国内にPEを有する外国法人は、同法第161条1号の2から3号まで、6号、7号、9号又は10号に掲げる国内源泉所得について、政令で定める要件を備えており、所轄税務署長の証明書の交付を受けてそれを支払い者に提示した場合には、その効力がある間に支払いを受ける国外源泉所得には所得税を課さず源泉徴収を要しないとする特例(以下「源泉徴収免除の特例」という。)がある(所法第180条第1項、第214条第1項)。資産の譲渡については、同法第161条1号の事業所得であり、源泉徴収の対象となっていないので、①～④のいずれの場合も源泉所得税は課税されない。

#### ハ 消費税

国内において事業者が資産の譲渡等を行った場合は、その対価につき消費税が課される。資産の譲渡等が国内において行われたかどうかは、資産の譲渡の場合、当該譲渡の時に当該資産が所在していた場所(当該資産が著作権等である場合には、政令で定める場所)が国内であるかどうかにより判定する(消法第4条第3項1号)。①は通常の輸入取引であり、外国貨物を保税地域から引き取る者が消費税を負担することとなる。②③では技術者が我が国に派遣され、あるいはPEの技術者が開発を我が国で行うので国内で譲渡が行われたと考えるのが常識的であり、対価の全額が消費税の対象になると思われる。④では業務が両国で行われるので、資産が有体物(例えばソフト付のゲーム機、パッケージ・ソフト)の場合には、譲渡の時にその資産が所在していた場所が国内か否かで課税か不課税かを判断することになる。

## (2) 委託手数料が役務提供の対価と判断されるとき

### イ 法人税

プログラムの開発等が国内における人的役務の提供を主たる内容とする事業と考えられる場合は、国内法上、役務提供事業に係る国内源泉所得（法第138条2号：以下「2号所得」という。）に区分される。したがって、我が国にPEが無い①②の場合でも、1号所得とは異なり、総合課税の対象となる。しかし、租税条約では一般にこの種の所得区分をしておらず、モデル条約型租税条約の下では事業所得として扱われるので、PEが無い場合は課税されない。しかし、我が国にPEがある③④の場合は、他の国内源泉所得と共に総合課税される。なお、総合課税の範囲につき、国内法では本店直取引（本店の技術者が派遣されて開発を行う場合等）からの所得も含めて総合課税されるが、租税条約によりPEに帰属する所得のみが総合課税され、本店直取引からの所得には課税されない。

所得の計算に当たっては、③の場合はすべての所得がPEに帰属すると考えられるが、④の場合は、収入をすべてPEに計上した上で本店の直接経費・間接経費を控除する方法と、収入を国内と国外での役務提供に応じて按分し国内分に対応する収入をPEに計上し所得を区分計算する方法が考えられる。国内に支店があり本店と共同して開発業務を行っているから、一般に収入もPEに係って生じていると考えるのが常識的であり、収入をすべてPEに計上した上で、本店の直接経費・間接経費を控除するのが妥当であると思われる。なお、前者において、PEで発生した直接経費・間接経費に独立企業条件に相応したマーク・アップをすれば、後者と近似した結果になるものと思われる。なお、国内業務に係る所得を算定するに当たっては、プログラム開発の工数又は時間数に単価（時給等）を乗じた価額の割合での収入等の

按分が考えられるが、外国法人の本店とPEの技術者の間で人件費に格差があるような場合には、人件費ベースでの按分方法に疑義が生じることもあると思われる。

### ロ 源泉所得税

①の場合は、国内で役務提供が行なわれていないので2号所得には当たらない。②の場合は、2号所得となり、源泉徴収の対象となっているので、PEが無くても源泉徴収が必要である。しかし、上記イのとおり、モデル条約型租税条約の下では事業所得とされるので、「租税条約に関する届出書」の事前の提出により源泉徴収を免除される、あるいは源泉徴収されていれば税額の還付を受けることができる。③の場合は、国内法上、源泉徴収の上で確定申告が必要となる。④の場合も③と同様であるが、源泉徴収の対象は国内における役務提供の対価に限られる。なお、確定申告が必要となる③④の場合は、源泉徴収免除の特例がある。

### ハ 消費税

国内において事業者が資産の譲渡等を行った場合は、その対価につき消費税が課される。資産の譲渡等が国内において行われたかどうかは、役務の提供の場合、当該役務の提供が国内であるかどうかにより判定する（消法第4条第3項2号）。ただし、当該役務の提供が国内及び国内以外の地域にわたって行われる場合等には政令で定める場所とされる。①では、国外で役務提供がなされているので不課税取引となり課税対象とならない。②③では、技術者が我が国に派遣され、あるいはPEの技術者が開発を我が国で行うので、国内で役務提供が行われたと考えられ、対価の全額が消費税の対象になる。④では、業務は両国で行われるので、役務の提供に応じて、国内と国内以外に分けて、国内に区分される役務提供の対価につき、消費税が課されると考えられる<sup>4</sup>。しかし、契約内容や業務記録等から国内外の役務提供が区分でき

ることになっておらず、合理的に区分することもできない場合は、消費税法施行令第6条（資産の譲渡等が国内で行われたかどうかの判定）により判断することとなる。すなわち、同条7号のその他の役務の提供でその役務提供が行なわれた場所が明らかでないものは「役務の提供を行う者の役務の提供に係る事務所等の所在地」となる。④の場合、PEにも本店にも事務所があるが、我が国にPEを置いて事業をする場合、我が国の顧客との取引においてPEの関与があると考えるのが常識的であり、たとえ契約が本店と委託者との間で行なわれたとしても、一般には、すべての対価につき消費税が課せられるとする考え方があり得る。一方、当該役務の提供につきブックキング・ベース（記帳・整理を行う場所）で判断すべきとの考え方もあり得る。この場合は、外国法人の本店でブックキングをしていれば国外取引となり課税されないこととなる。ブックキングの場所を基準とする考え方は、金融取引において一般的に採用されているが、役務提供のように業務の行われている場所が特定できる取引においては、実態に応じて判断すべきと考える。仮に、ブックキング・ベースを採用するとしても、ブックキングの場所は容易に動かせるので、ブックキングの場所が役務提供の実態とかけ離れているときは、実態に応じて判断すべきであろう。更に、請負の完結（成果物の引き渡し、検収等）する場所によるべきとする解釈もありえよう。成果物の入手により契約が完結するとしても、役務提供による開発行為が契約の主体であるとすれば、請負の完結する一地点で判断するのは問題があるように思えるが、資産の譲渡としての性格を強調すると引渡しの場所等の一地点で判断することも違和感がない。結局、開発（役務提供）から成果物の引渡し（資産の譲渡）までの一連の取引を、消費税における判断基準（すなわち、役務提供の場所か譲渡直前の場所かの判断）のいずれに合

わすべきかの問題とも捉えられるのである。プログラム開発委託契約の性格については後述第2章1(3)で検討するが、主要な成果物はコンピュータへの命令を媒体に記憶させたものであり、成果物の譲渡よりも開発のための役務提供（プログラムの完成）に重点があると考えられることから、役務提供の場合の内外判定基準により判断すべきであると思われる。したがって、役務提供の場所が契約等により明示され、あるいは事実上明確で、国内、国外を区分できる場合には、その区分に応じて対価を配分して消費税の課税標準を算定し、明らかでない場合は、わが国にPEがある以上、反証がない限り、対価のすべてを課税対象とすることが妥当であると考えられる。

### (3) 委託手数料が著作権の使用又は譲渡の対価と判断される時

#### イ 法人税

プログラム開発に係る委託手数料が、国内において業務を行う者から受ける著作権の使用料又はその譲渡の対価と考えられる場合は、国内法上使用料とされ、国内源泉所得（法第138条7号：以下「7号所得」という。）となる。したがって、我が国にPEが無い①②の場合は課税されない（法第141条4号）。一方、我が国にPEがある③④の場合は、国内法上他の国内源泉所得と共に総合課税されるが、租税条約により、PEに実質的に関連（effectively connected）する所得のみが事業所得として課税され、本店直取引に係る対価は①②と同じく課税されない。通常、著作権は開発業務の場所に関わらず著作者に帰属し、契約で特別に定めない限り著作者が享有すると解されていることから、③④のいずれの場合も外国法人からの使用許諾または譲渡が行われたことになる。しかし、PEがその使用又は譲渡に関わっている場合は、法人税法上は国内と国外にわたって行われる業務とされ、租税条約上も実質的に関連

する所得として PE に帰属する所得とみなされることも考えられる。PE の業務と当該使用又は譲渡がどのように関わっているかは事実認定の問題であるが、PE を通じて使用又は譲渡が行われた場合は、PE に帰属する事業所得と認定されることになる。なお、②の場合は、一般に、委託者における職務著作となることが多いと思われる。この場合、著作権は委託者が享有することとなるので、委託手数料は著作権の使用又は譲渡の対価とは認められない。

ロ 源泉所得税

7号所得は、所得税法第161条の7号に該当し、源泉徴収の対象となっているので、①～④のいずれの場合も原則として20%の税率で源泉徴収が行われる。しかし、租税条約ではこの種の投資所得について、一般に軽減税率（以下「制限税率」という。）を適用し、あるいは免税としており、「租税条約に関する届出書」を事前に支払者を通じて税務署長に提出している場合は、制限税率の適用又は源泉徴収の免除を受けることができる（租税条約実施特例法第3条の2、同規則第2条）。ただし、7号所得に係る租税条約上の減免は、使用料の支払者と受益者との間等の特別の関係により第三者間であれば合意したであろう額を超えるとときには、その超過分については適用がなく、国内法による原則的な課税

となる。なお、モデル条約型租税条約では使用料と譲渡収益の扱いを別に規定し、譲渡については居住地国課税としており、源泉地国では課税されないこととなっている。③④の場合は、租税条約上、PE に実質的に関連する所得は事業所得とされるが、源泉徴収は国内法の定めによることから、租税条約上事業所得になるとしても、原則20%で源泉徴収された上で総合課税される。なお、源泉徴収免除の特例がある。

ハ 消費税

国内において事業者が資産の譲渡等を行った場合は、その対価につき消費税が課される。資産の譲渡等が国内において行われたかどうかは、著作権（出版権及び著作隣接権その他これに準ずる権利を含む。）又は特別の技術による生産方式及びこれに準ずるものの譲渡の場合、当該譲渡を行う者の住所地により判定することとされる（消令第6条第1項6号）。通常、著作権は開発業務の場所に関わらず著作者に帰属し、契約で特別に定められない限り著作者が享有すると解されていることから、外国法人に帰属する著作権の譲渡があったとすれば、①～④のいずれの場合も国外取引となり、課税の対象外（不課税取引）と考えられる。

以上を要約すると次のようになる。

< 資産の譲渡の対価（1号所得）である場合 >

税目 \ ケース	①	②	③	④
法人税	なし	なし	課税（全額）	課税（PE に帰属する所得のみ）
源泉所得税	なし	なし	なし	なし
消費税	不課税（輸入者が納付）	課税（全額）	課税（全額）	譲渡時に所在していた場所が国内の場合、課税。

＜役務の提供の対価（2号所得）である場合＞

税目 \ ケース	①	②	③	④
法人税	なし	なし(国内法では課税であるが、租税条約では一般に事業所得とされるのでPEが無いことから免税となる。)	課税(全額)	課税(PEに帰属する所得のみ)
源泉所得税	なし	課税(租税条約に関する届出書の事前の提出により源泉徴収を免除される、あるいは源泉徴収されていれば税額の還付を受けることができる。)	課税(申告により税額控除)であるが、源泉徴収免除の特例がある。	国内での役務提供の対価のみ課税(申告により税額控除)であるが、源泉徴収免除の特例がある。
消費税	不課税	課税(全額)	課税(全額)	国内での役務提供の対価のみ課税(役務の提供場所が明らかでない、あるいは、合理的に区分されていない場合は、事務所等の所在地により判断する。)

＜著作権の使用又は譲渡の対価（7号所得）である場合＞

税目 \ ケース	①	②	③	④
法人税	なし	なし	課税(全額)	課税(PEに帰属する所得のみ)
源泉所得税	課税(源泉分離)。租税条約に関する届出書の提出により、制限税率あるいは免税が適用される。	同左。但し、一般には職務著作となり、著作権は委託者に帰属するので、著作権の使用又は譲渡は生じない。	課税(申告により税額控除)であるが、源泉徴収免除の特例がある。	同左
消費税	不課税	不課税	不課税	不課税

2 外国法人の所在地国による課税関係の相違

租税条約は国内法に優先することから、租税条約の規定によって課税関係が異なることになる。上述のとおり、プログラムの開発事業者につき租税条約の適用上問題となるのは、法人税法第138条の1号、2号、7号

の各所得の判定とその扱いである。以下においては、プログラムの開発委託業務の上で我が国企業と関係の深い、米国、中国、韓国、インドとの課税関係につき概観する。なお、消費税は租税条約の適用対象外であり、国内法のみでの判断となるので、上記(1)(2)(3)の各々の扱いとなる。また、1号所得(事業

所得)の扱いは、モデル条約型租税条約とこれらの国との租税条約上の扱いに差がないことから、2号所得(人的役務の提供事業による所得)及び7号所得(著作権の使用料又はその譲渡の対価)の扱いにつき検討する。

### (1) 米国法人の場合

外国法人への対価が2号所得に該当する場合、日米租税条約は人的役務の提供事業につき特別な規定を置いていないことから、租税条約上は事業所得として扱われる。したがって、PEがなければ法人税の課税はなく、PEがある場合はPEに帰属する所得のみが法人税の課税対象となる。しかし、どのような方法で課税するかは国内法の定めによるので、原則として、対価の支払者は20%の税率で源泉徴収を行い、外国法人は確定申告を要する。なお、①の場合は国内での役務提供がないことから2号所得は生じない。また、③④の場合はPEがあるので源泉徴収免除の特例がある。

その対価が7号所得に該当する場合、著作権の使用料については日米租税条約第12条が適用され、相手国の居住者が受益者である限り、居住地国(米国)のみが課税権を有し、わが国では課税されない。また、譲渡については同第13条第7項が適用されるが、著作権の譲渡も居住地国課税であり、著作権の使用と譲渡のいずれでも課税されず、「租税条約に関する届出書」を提出することにより源泉徴収もされない。なお、使用料については、締約国の居住者である受益者が、相手国においてPEを通じて事業を行う場合、使用料の支払いの起因となった権利または財産が当該PEと実質的な関連を有するものときは、同第7条(事業所得)の規定が適用され、申告により総合課税される。

### (2) 中国法人の場合

2号所得の扱いは米国と同じである。7号所得のうち使用料については、日中租税条約第12条が適用され、源泉地国でも課税がで

き、使用料の受領者がその受益者である場合には、10%の制限税率が適用される。一方、譲渡については、同第13条第4項が適用されるが、源泉地国も課税できることとなっている。日中租税条約では、著作権の譲渡の対価について税の軽減・免除規定はないので、国内法に基づき支払いの際に20%の税率で源泉徴収する必要がある。なお、締約国の居住者である受益者が、相手国において、PEを通じて事業を行い又は固定的施設を通じて独立の人的役務を提供する場合には、使用料の支払いの起因となった権利または財産が当該PE又は固定的施設と実質的な関連を有するものであるときは、第7条(事業所得)又は第14条(自由職業者の所得)の規定が適用される。

### (3) 韓国法人の場合

2号所得の扱いは米国と同じである。7号所得については、日韓租税条約第12条が適用され、源泉地国でも課税ができ(第2項及び第5項)、制限税率は10%である(第2項)。なお、締約国の居住者である受益者が、相手国において、PEを通じて事業を行い又は固定的施設を通じて独立の人的役務を提供する場合には、使用料の支払いの起因となった権利または財産が当該PE又は固定的施設と実質的な関連を有するものときは、第7条(事業所得)又は第14条(自由職業者の所得)の規定が適用される。

### (4) インド法人の場合

プログラムの開発を請け負う事業は、所得税法施行令第282条3号の「科学技術、経営管理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」に該当し、その対価は、国内法の「人的役務の提供を主たる内容とする事業」の対価であると共に、日印租税条約(2006年6月28日発効後の条約をいう。以下同じ。)第12条の「技術上の役務に対する

料金」に該当すると考えられる。ここで「技術上の役務に対する料金」とは、「技術者その他の人員によって提供される役務を含む経営的若しくは技術的性質の役務又はコンサルタントの役務の対価としてのすべての支払い金（自由職業者への報酬等を除く。）」をいう。

OECD モデル条約と異なり、日印租税条約は第 12 条第 1 項及び第 2 項で「技術上の役務に対する料金」を使用料と同じに扱い、原則として居住地国課税であるが源泉地国でも課税できることとしており、その場合の制限税率を 10%（改正前は 20%）と規定している。また、第 5 項で「技術上の役務に対する料金」の生じた締約国内にある PE を通じて事業を行い、その支払いの基因となった権利、財産又は契約が当該 PE と実質的な関連を有するものであるときは、第 7 条（事業所得）を適用するとしている。ここで、「PE を通じて事業を行い」と「実質的な関連を有する」とは、いわゆる帰属主義と実質関連基準であるが、日印租税条約第 12 条第 5 項という実質関連基準は、使用料がその PE の資産の一部を構成する財産若しくは権利について支払われ又は当該 PE と実質的に関連する財産若しくは権利について支払われ、あるいは契約が当該 PE で行われる業務と実質的に関連するものを指すのであるから、帰属主義と同義に解されている<sup>6</sup>。更に、第 6 項で「技術上の役務に対する料金」の源泉地を支払者の居住地国としており、国内法と異なり、債務者主義を採用している。

はじめに、2 号所得につき検討する。

#### イ 法人税

2 号所得は国内源泉所得の範囲を国内での役務提供に係る所得に限定しているが、日印租税条約では第 12 条第 6 項で支払者の居住地国に源泉があるとしている。したがって、法人税法第 139 条後段により、国内法の源泉地規定が租税条約の異なる定めと置き換わ

る場合には、国外での役務提供に対する対価を含めて国内源泉所得とすることになり、国内源泉所得の範囲を拡大することになる。この点については、租税条約は課税権を創設するものではないので不利に働く場合は国内法に優先しない（プリザーベーション・クローズ）とする見解があるが、法人税法第 139 条後段は、「条約が 138 条 2 号から 11 号までの規定に代わって国内源泉所得を定めているときは、この法律中これらの号に規定する事項に関する部分の適用については、その条約により国内源泉所得とされたものをもってこれに対応するこれらの号に掲げる国内源泉所得とみなす。」と明確に規定しており、源泉地規定における国内法と租税条約との競合を解消することを意図していると解されることから、プリザーベーション・クローズは働かないとするのが妥当であろう。

①②の場合には、PE がない場合の 2 号所得は日印租税条約上事業所得条項は適用されず、「PE なければ課税なし」のルールは適用されないので、国内法に従い総合課税される（法第 141 条 4 号）。また、③④の場合には、PE に帰属する他の国内源泉所得も含めて総合課税される。③の場合には役務提供の対価のすべてが PE に帰属することになり、④の場合には、インドでの役務提供が PE を通じて行なわれ、契約等が当該 PE と実質的な関連を有するものである場合には、その対価も国内源泉所得に含められ総合課税されることになる。この場合の課税は、日印租税条約の交換公文 6 で、PE に帰せられる利得は、「PE が関与した取引から生じた利得のうち、その取引において PE が果たした役割に対応する部分」であり、また、「物品または役務の販売または提供に関する契約または注文が、PE との間よりもむしろ海外にある当該企業の本店との間で直接的に行われる場合においても、当該利得のうち前記の部分がその PE に帰せられる。」としている。したが

って、PEに関連する取引は幅広く、わが国にPEがある以上すべての取引がPEを通じて行われているとの認定もあり得ると思われるが、課税対象は「PEが果たした役割に対応する部分」であるので、インドでの役務提供がある以上すべての所得をPEに帰属させるべきではない。そこで、所得計算に当たり、収入をすべてPEに計上し本店の直接経費・間接経費を控除する場合でも、経費に独立企業条件に相応したマーク・アップを行うのが妥当である<sup>7</sup>。

#### ロ 源泉所得税

2号所得は源泉徴収の対象となっているので、国内法上、原則として20%の源泉徴収（申告により税額控除される。）が必要であるが、租税条約により10%の制限税率が適用できる。前述の源泉地の置き換えにより、①②の場合は、役務提供の場所に関わらずすべての対価を国内源泉所得として源泉徴収をすることとなる。次に、③④の場合はPEがあるので、PEを通じて事業を行い、その支払いの基因となった権利、財産又は契約が当該PEと実質的な関連を有するものであるときは、7条（事業所得）を適用することになる。しかし、源泉徴収は国内法の定めによることから、原則として源泉徴収の義務がある。この場合、インドでの役務提供にかかる対価のうちPEに帰属しないものについても源泉徴収が必要となることに留意する必要がある。インド法人は、確定申告することにより当該源泉所得税を控除し、控除しきれない額は還付される。この場合、法人税の課税対象は、PEに帰属する所得のみであるにも拘らず、控除される源泉所得税はインドでの役務提供の対価への源泉徴収分も含めて、全額が控除されることとなる。これは、国内に支店を有する外国法人の場合、国内源泉所得で所得税法の規定により所得税を課されるものが控除の対象とされているので（法第144条）、日印租税条約及び所得税法第162

条の所得源泉地の置き換え規定により債務者主義に変更後の国内源泉所得に対する所得税が控除の対象となり、インドでの役務提供の対価への源泉徴収分も含めて全額の控除ができると考えられることによる。なお、PEがあるので源泉徴収免除の特例がある。

次に、7号所得について検討する。

#### イ 法人税

日印租税条約上、著作権の使用料は前述のとおり「技術上の役務に対する料金」と同じ扱いとなる。この場合の使用料には、著作権の譲渡の対価は含まれず、譲渡の対価については、日印租税条約第13条5項により居住地国すなわちインドのみに課税権がある。なお、国内法では国内において業務を行うものから受ける著作権の使用料が国内源泉所得とされることから、内国法人が国内業務において著作権を使用している限り、日印租税条約と齟齬を生じないが、内国法人が当該著作権を国外で使用する場合には国内法では国外源泉所得となるので（使用地主義）、源泉地を支払地とする日印租税条約により所得の源泉地が置き換わると、著作権を国外で使用する場合もその対価は国内源泉所得として扱われる。

①②の場合は、PEが無いことから法人税は課税されない（法第141条4号）。③④の場合は国内法上他の国内源泉所得も含めて総合課税される。日印租税条約により、その使用又は譲渡がPEを通じて行なわれ、契約等が当該PEと実質的な関連を有するものである場合には事業所得とされ総合課税されるが、それ以外の場合、法人税は課されない。

#### ロ 源泉所得税

①～④のいずれの場合も著作権の使用料は源泉徴収の対象となり、10%の制限税率が適用できる。著作権の使用を国内で行わない場合でも源泉地の置き換えにより使用地主義から債務者主義に変わることから、国内源

泉所得として源泉徴収が必要であることに留意する必要がある。

①②は制限税率が適用され、国内法の20%から日印租税条約の10%に軽減される。一方、③④の場合は、前述イのとおり、著作権の使用又は譲渡がPEを通じて行なわれ、契約等が当該PEと実質的な関連を有するときは、その対価は総合課税の対象となること

から、源泉徴収された税額は、確定申告において税額控除される。なお、著作権の譲渡については、「租税条約に関する届出書」を提出することにより免税となる。また、③④についてはPEがあるので、源泉徴収免除の特例がある。

以上を要約すると次のようになる。

< 役務の提供の対価（2号所得）である場合 >

米国、中国、韓国法人の場合	①	②	③	④
法人税	なし	なし	課税（全額）	課税（PEに帰属する所得のみ）
源泉所得税	なし	20%で課税（申告により還付）	20%で課税（申告により税額控除）であるが、源泉徴収免除の特例がある。	国内での役務提供の対価のみ20%で課税（申告により税額控除）であるが、源泉徴収免除の特例がある。

インド法人の場合	①	②	③	④
法人税	課税（全額）	課税（全額）	課税（全額）	課税（PEに直接または間接に帰属する所得のみ。所得の帰属については交換公文6を適用。）
源泉所得税	課税。租税条約に関する届出書の提出により制限税率10%が適用される。	同左	課税（申告により税額控除）。なお、源泉徴収免除の特例がある。	債務者主義により、インドでの役務提供に係る対価も含めて課税（申告により税額控除）。なお、源泉徴収免除の特例がある。

< 著作権の使用又は譲渡の対価（7号所得）である場合 >

米国法人の場合	①	②	③	④
法人税	なし	なし	課税（全額）	課税（PEに帰属する所得のみ）
源泉所得税	租税条約に関する届出書の提出により免税。	同左。但し、一般には職務著作となり、著作権は委託者に帰属するので、著作権の使用又は譲渡は生じない。	租税条約に関する届出書の提出により免税。また、源泉徴収免除の特例がある。	租税条約に関する届出書の提出により免税。また、源泉徴収免除の特例がある。

中国法人の場合	①	②	③	④
法人税	なし	なし	課税（全額）	課税（PEに帰属する所得のみ）
源泉所得税	課税。使用料については租税条約に関する届出書の提出により制限税率 10%が適用されるが、譲渡の対価については 20%の原則課税。	同左。但し、一般には職務著作となり、著作権は委託者に帰属するので、著作権の使用又は譲渡は生じない。	課税（申告により税額控除）。使用料については租税条約に関する届出書の提出により制限税率 10%が適用されるが、譲渡の対価については 20%の原則課税。また、源泉徴収免除の特例がある。	同左

韓国法人の場合	①	②	③	④
法人税	なし	なし	課税（全額）	課税（PEに帰属する所得のみ）
源泉所得税	課税。租税条約に関する届出書の提出により制限税率 10%が適用される。	同左。但し、一般には職務著作となり、著作権は委託者に帰属するので、著作権の使用又は譲渡は生じない。	課税（申告により税額控除）。租税条約に関する届出書の提出により制限税率 10%が適用される。また、源泉徴収免除の特例がある。	同左

インド法人の場合	①	②	③	④
法人税	なし	なし	課税（全額。債務者主義により、使用の場所が国外でも課税。）。著作権の譲渡は免税。	課税（PEに帰属する所得のみ。債務者主義により、使用の場所が国外でも課税。）。著作権の譲渡は免税。
源泉所得税	課税。租税条約に関する届出書の提出により、使用料については制限税率 10%が適用され、譲渡の対価については免税。	同左	課税（申告により税額控除）。なお、源泉徴収免除の特例がある。	同左

## 第2章 委託手数料の所得区分と対価の額

### 1 契約内容と所得区分

これまで委託手数料の所得区分に応じた課税関係を4つのケースについて検討したが、契約等の内容により、それらのいずれの区分に該当するかが判断されることから、契約の性格と所得区分の関係につき検討する必要がある。

プログラムの開発委託契約では、プログラムの完成（役務の提供）と成果物の譲渡が一連の取引となつて行われ、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、外国法人に支払われる委託手数料が所得税法第161条及び法人税法第138条の1号、2号又は7号の国内源泉所得の何れと解すべきか、また、それぞれの所得金額をどのように考えるべきか、あるいはそれらの金額が契約等により区別されていれば、その妥当性につき問題が生じる。

開発委託契約は、開発したプログラムの著作権を委託者に移転する契約と、開発したプログラムの著作権を委託者に移転せず受託者は委託者にプログラムの利用を許諾する契約とに分けられるが<sup>8</sup>、プログラム開発の現状においては、いずれの契約であるか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る。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である。また、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からであろう。しかし、国外取引においては、著作権の譲渡が行われているか、また、委託手数料のうち当該譲渡の対価が幾らであるかが明らかでなければ、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。

なお、プログラムの開発委託において、著作権を委託者に譲渡するか受託者に留保するかは当事者の契約又は合意によるが、その実態については、「経営法友会ビジネス選書5 知的財産法務ガイドブック」（法務ガイドブック等作成委員会編）に次の記述がある。

「従来、ソフトウェア<sup>9</sup>の著作権は、委託者に譲渡するのが一般的であった。しかし、ソフトウェア構築手法の進歩に伴い、ソフトウェア製作は、汎用的に利用するルーチンやモジュール<sup>10</sup>をいかに蓄積して効率的に活用するかということが重要となってきたので、これらのルーチンやモジュールの著作権を委託者に譲渡したり、それらの自由な使用权を失うと受託者は将来の開発業務に支障をきたすおそれが増加した。そこで、汎用性のあるルーチンやモジュールに限っては著作権を受託者に留保し、委託者はその使用許諾を受けるとしたり、いったん委託者に著作権を帰属させるものの、委託者から無制限で無償の使用权を受託者に付与する規定を設けるのが通例となっている。」

#### (1) 著作権及びその使用料の意義

租税条約は著作権の意義につき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、我が国が租税条約を適用する場合には、我が国の著作権法（以下、単に「著作権法」という。）の規定によることとなる。同法は、著作権の保護の対象となる著作物を「思想または感情を創作的に表現したものであって、文芸、学術、美術又は音楽の範囲に属するものをいう」と規定している（著作権法第2条第1項1号）。したがって、著作物は人間の知的活動の成果を客観的に表現するものであって、創作性<sup>11</sup>があり、具体的に表現されたものでなければならない。

著作権は、複製権、貸与権<sup>12</sup>といった個別の権利の総称である。著作権は、著作者人格

権と著作財産権の 2 種に区分され（同法第 17 条第 1 項）、著作者人格権には、公表権、氏名表示権、同一性保持権、名誉権、著作物の修正増減権、出版権消滅請求権があり、また、著作財産権には、①現状利用権（複製権、出版権の設定権、上映権および演奏権、公衆通信権、口述権、展示権、頒布権、譲渡権、貸与権）、②改良利用権（翻訳権や編曲権等の翻案権）、③二次的著作物利用に関する許諾権がある（同法第 21 条から 28 条）。プログラムの著作権については、このうち一般に、口述権、展示権、上映権及び頒布権以外の権利が認められるが、その利用に当たり、修正（デバッグ<sup>13</sup>、バージョン・アップ等）や自己使用のために複製を行うことが通常であることから、同一性保持権の適用がなく（同法第 20 条第 2 項 3 号）、また、複製物の所有者の自己使用については、複製又は翻案ができることとされている（同法第 47 条の 2 第 1 項）。著作者人格権は譲渡ができないが、著作財産権は譲渡の対象になる。著作権の移転は、著作権の全部の譲渡から、著作権の使用が制限された形でのパッケージ・ソフトの売却に至るまで、多くの異なった形態をとる。ここで、著作者とは「著作物を創造する者」をいう（同法第 2 条第 1 項 2 号）。著作者人格権と著作財産権の享有には、いかなる方式の履行も要さず（同法第 17 条第 2 項）、著作者としての法的保護を受けるために、行政官庁への届出等の一切の手続を要しない（無方式主義）。

次に、国内源泉所得の区分でいう使用料の意義について、国内法は、①国内において業務を行う者から支払われること、②その支払い者の国内業務に係るものであること、③次に掲げるものであること、のすべてを満たすものをいうとしている（所法第 161 条 7 号、法法第 138 条 7 号）。

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

ハ 機械、装置、車両、運搬具、工具、器具及び備品の使用料

ここで、著作権の使用料とは、著作物の複製、上演、演奏、放送、展示、上映、翻訳、編曲、脚色、映画化その他著作物の利用又は出版権の設定につき支払われる対価及び著作権の譲渡の対価の一切をいう（所基通 161-23、法基通 20-1-22）。ただし、使用料の意義については租税条約にも規定があり、また、国内法が採用している使用地主義ではなく債務者主義を規定するものや、使用許諾と譲渡で課税上の取扱いが異なるものなどがあることから、国内法と異なる限りにおいて、租税条約による修正をうける。OECD モデル租税条約における使用料は国内法と同義であると解されるが、著作権の譲渡の対価が含まれないこと<sup>14</sup>、機械、装置等のリース料が含まれないことなどの相違がある<sup>15,16,17</sup>。

## (2) プログラムの著作物性

プログラムは、①コンピュータを機能させる部品としての意味合いが強い、②著作物の表現が利用されるというよりコンピュータに対する命令である、③効率性を追求するため合理的な判断の下に技術的な作業を行うと著作が類似する傾向がある、④複製が容易であるなどの点で、従来から典型的に保護の対象とされてきた小説や絵画などの思想・感情の表現物とは性格を異にしているが、表現の利用という点では類似しており、昭和 60 年の著作権法改正により、プログラムも著作権法の保護の対象となった。ここでプログラムとは、「電子計算機を機能させて一の結果を得ることができるようこれに対する命令を組み合わせたものとして表現したもの」

をいう（著作権法第2条第1項10号の2）。また、電子計算機は、データ処理に不可欠な記憶、演算、制御の3機能を備えていれば該当し<sup>18</sup>、汎用コンピュータやオフコン、パソコンだけでなく、ワード・プロセッサ、テレビゲーム、電子炊飯器、エアコンなどの電化製品に組み込まれているマイクロ・プロセッサも含まれる。なお、広義のコンピュータ・ソフトウェアにはプログラムの他にその作成過程のシステム設計書やフローチャート、マニュアル等が含まれるが、これらは通常の言語や図表等の著作物として別途に保護される。また、電子計算機の中で利用されるデータ・ベースはコンピュータに命令を与えるものではなく、プログラムとは別に著作権法の保護を受ける。

プログラムが著作権法の保護を受けるためには、通常の著作物と同様、創作的に表現したものである必要があるが、具体的な記述において作成者の個性が表現されていれば保護の対象になるとされる<sup>19</sup>。プログラムの創作性については、次のような判示がある。

「プログラムは、その性質上、表現する記号が制約され、言語体系が厳格であり、また、電子計算機を少しでも経済的、効率的に機能させようとする、指令の組み合わせの選択が限定されるため、プログラムにおける具体的な記述が相互に類似することが少なくない。仮に、プログラムの具体的な記述が、誰が作成してもほぼ同一になるもの、簡単な内容をごく短い表記法によって記述したもの又はごくありふれたものである場合においても、これを著作権法上の保護の対象とすると、電子計算機の広範な利用を妨げ、社会生活や経済活動に多大の支障をきたす結果となる。また、著作権法は、プログラムの具体的表現を保護するものであって、機能やアイデアを保護するものではないところ、特定の機能を果たすプログラムの具体的な記述が、ごくありふれたものである場合に、これを保護の対象

になるとすると、結果的には、機能やアイデアそのものを保護、独占させることになる。したがって、電子計算機に対する指令の組み合わせであるプログラムの具体的表記が、このような記述からなる場合は、作成者の個性が発揮されていないものとして、創作性がないというべきである。」（東京地裁平成15年1月31日判決）

著作権の侵害を争う場合は、著作権の帰属の前に著作権が生じていることが前提になるので、プログラムの著作物性を争う訴訟は少なくない。著作物性がなけ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ので、対価の性格を判断するにおいても、著作物性の有無が重要な要素となる。

### (3) 所得の区分と対価の額

#### イ 資産の譲渡としての性格

プログラムの委託開発における成果物は、オブジェクト・コード、ソース・コード、技術仕様書、ユーザー・マニュアル等である。そこで、外国法人への開発委託においては、成果物の所有権の移転に着目して、法人税や消費税の納税義務者である外国法人や源泉徴収義務者となる内国法人から、契約の性格は物の譲渡であり事業所得となるので、PEがない限りあるいは委託手数料がPEに帰属しない限り課税されない、また、源泉徴収義務がないとの主張がなされることがある。しかし、これらはコンピュータへの命令を記号等で表現したもの及びその開発に付随して作成されたもので、目的とする成果物は資産というより媒体（フロッピー・ディスク、ROM、ハード・ディスク等）に複製・記憶された電子計算機への命令である。

プログラムの委託開発は、紳士服や靴のオーダーメイド（製作物供給契約<sup>20</sup>）と異なり、開発されたプログラムの引渡しはインターネットなどの電子的な手段でもよく、成果物の所有権移転は必須要件ではないし、使用許諾によることもできることから、売買として

の性格があるとしても副次的である。プログラムの開発委託が物の譲渡としての法的性質を有するとする見解<sup>21</sup>を否定しないとしても、契約の主目的がプログラムを完成して委託者が使用できる状況に置くことであることに鑑みれば、著作権が譲渡される場合は別として、売買契約としての性格は乏しく、基本的には、人的役務の提供が主体であり、仕事の完成が目的となる請負契約として扱うのが妥当であると考ええる。

所得税法基本通達 161-24 及び法人税法基本通達 20-1-23 は、使用料と人的役務の提供等の対価との区分が必ずしも容易でないとして、次の様に取り扱うこととしている。

「技術等の提供のために図面、型紙、見本等のもの（以下「図面等」という。）又は人的役務を提供した場合には、その対価のうち、次のいずれかに当たるものは工業所有権等の使用料とし、その他のものは図面等の対価又は人的役務の提供の対価とする。

- ①その対価として支払いを受ける金額が、その提供される技術等を使用した回数、期間、生産高又はその使用による利益に応じて算定されるもの
- ②その対価として支払いを受ける金額が、その図面その他の物の作成又はその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を加算した金額を超えるもの」

プログラムを記録した媒体の扱いは図面等と類似するものと思われ、税務上は図面等と同様に扱って差し支えないように思われる。また、委託開発の目的が媒体の入手にあるのではないことから、契約等でその媒体の制作費等を区別していない場合には、あえてその譲渡の対価を区分する必要もないと考えられる<sup>22</sup>。したがって、委託手数料は媒体に対するものではなく、請け負ったプログラムの完成に対する役務提供の対価あるいは著作権の使用又は譲渡に対するものと考え

るのが適当であり、一般に、プログラムのみの委託開発においては、委託手数料を資産の譲渡の対価と扱う事例は少ないものと思われる。

資産の譲渡との区分が問題となるのは、プログラムがコンピュータ本体や電化製品のような資産と共に譲渡され、あるいは資産の譲渡に伴い使用許諾される場合が考えられる。受託者が電化製品等の製造も行う場合で、委託開発の成果物が電化製品等に内蔵するプログラムとして一体となって委託者に譲渡されるときは、その開発に係る対価は製品価格に反映されていると考えられ、物の譲渡として事業所得に区分するのが妥当と思われるが、パッケージ・ソフトとして委託者が購入するような場合には、部品の一部とはいいがたく、資産の譲渡と著作権の譲渡又は使用との区分が問題となることもあると思われる<sup>23</sup>。

なお、プログラムに汎用性がなく、委託者のみが利用できる場合には、物の譲渡との類似性が主張されることがある。これは成果物の引渡しを物の譲渡と見るか否かとは異なり、プログラムそのものが委託者に専有されていることを所有と同視しているものと思われる。しかし、プログラムに汎用性があるか否かは、所有権に影響があるとは考えられないことから、物の譲渡であるか否かとも無関係であると思われる。

ロ 著作権の使用又は譲渡の対価と役務提供の対価との区分

(イ) 著作権の譲渡

(a) 権利の帰属と譲渡

請負契約においては、受託者が著作物を創造することとなることから、一般に著作権は受託者に帰属すると考えられる<sup>24</sup>。このため、著作権の委託者への譲渡又は帰属を契約等で明示しない限り、原則として、委託者に譲渡があったと認定することはできない。なお、著作権法第 27 条（翻訳権、翻案権等）及び

第 28 条（二次的著作物の利用に関する原作者の権利）の権利については、単に「著作権を譲渡する」と契約に定めただけでは譲渡されたことにならず、譲渡の目的とする権利を特掲しない限り、著作者に著作権が留保されたものと推定される（著作権法第 61 条第 2 項）<sup>25</sup>。

著作権の帰属を巡る裁判事例は多いが、この中からプログラムの委託開発に係る最近の知的財産高等裁判所判決（以下「知財高裁判決」という。）等の事例を取り上げ、著作権の帰属を判断する上での参考とする。

（事例 1）平成 18 年 4 月 12 日知財高裁判決

この事例は、個人のプログラマーである控訴人が、被控訴人から委託を受けて、プログラムを開発・製作して納品した後に、当該プログラムの著作権が控訴人に帰属し、被控訴人が当該プログラムをゲーム機及びゲーム機用ソフトに使用する行為は、控訴人の著作権（複製権ないし翻案権）を侵害すると主張して、損害賠償等を求めたものである。これに対して、被控訴人は、当該プログラムは著作権法第 15 条第 2 項の職務著作に該当し、仮にそうでないとしても、控訴人と被控訴人との間には、当該プログラムの開発委託契約の成立と同時に、開発契約によって生じたプログラムの著作権を譲渡する契約が成立したなどと主張した。原審が控訴人の請求を棄却したことから控訴に及んだものであるが、控訴は棄却されている。

控訴人は、次の理由から、著作権譲渡契約は成立しておらず、あるいは無効であると主張した。

①一般にプログラムの開発委託料には、著作権譲渡の対価は含まれないのが取引慣行であり、著作権を譲渡する場合には、開発委託料とは別途に著作権の価値を評価のうえ、譲渡対価を決定するのが通例であるが、本件プログラムの重要性に照らせば、開発委託契約に定められた報

酬が著作権譲渡の対価を含まないことは明らかである。

②本件各プログラムは汎用のものであり、他のゲーム開発にも使用できるものであるから、その著作権を譲渡してしまうと、控訴人の今後のプログラム開発業務に多大の影響がある。他方、被控訴人が本件プログラムを利用するには、控訴人との間で利用許諾契約を結ばばよく著作権を譲渡しなくても格別の不利益は生じない。

③契約書の一つに、「甲（控訴人）が・・・著作権等知的所有権の対象となるべき・・・著作を行った場合、その帰属はすべて乙にあるものとする。」と記載され、別の契約書にも「甲が・・・著作を行った場合、それらの諸権利はすべて何等の制限なく原始的かつ独占的に乙に帰属するものとする。」と記載されているが、これらの条項は、原始的に委託者に著作権を帰属させるものであり、強行法規違反（下請代金支払遅延等防止法及び独占禁止法に抵触する。）により無効である。

被控訴人は、上記の各主張に対してそれぞれ次の反論をしている。

①本件プログラムは、被控訴人が自由に利用する必要性が高いのに対して、控訴人にとっては汎用性がないため、その著作権を留保する必要性が低い。

②控訴人に対して支払われた報酬は月額 100 万円から 180 万円という高額なものであり、著作権の対価も含まれていた。

③上記の各契約書には被控訴人が著作権を取得することが明記されている。

知財高裁判決は、上記の各契約書の規定を合理的に解釈すれば、「著作権は、その発生と同時に被控訴人に譲渡されることを定めたものと解される」とし、また、対価については、被控訴人の主張②に沿って、その対価が本件各プログラムの開発委託の対価のみ

ならず著作権譲渡の対価を合わせたものであるとしても、本件著作権の有する価値と比べて著しく低額であるとは証拠上認めることができず、また、控訴人の被控訴人に対する取引依存度が高いとは言えず、被控訴人が優越的な地位にあったとは認められないとして、下請代金支払遅延等防止法及び独占禁止法のいずれにも違反するとは言えないとした。

(事例2) 平成19年7月26日大阪地裁判決

この事例は、グラブ浚渫施工管理システム(グラブ浚渫船の船体位置決めと掘跡管理の機能を有する。)の著作権は原告(原告の代表者A(システム開発の受託者)がシステムの設計をしたものであるが、原告設立後に原告に当該著作権の譲渡を行った。)に帰属するとして、被告(システム開発の委託者Bから当該著作権の譲渡を受けたと主張している。)に対し、プログラムの複製、販売の差し止め及びその複製、販売の許諾料の支払を求めたものである。この事例は、契約等に本件著作権の帰属に関する取決めが見当たらないことから、判決はソース・プログラムの管理や対価の支払状況等を総合勘案して、著作権の帰属を判断している。本件では、G1X MS-DOS版(船体位置決めプログラムの二次著作物)の開発において、BからAに次のような支払が行われている。

「Aは、平成6年から平成8年頃まで、出来高払いで開発費を受領しており、実際に受領した額は月約100万円であったが、当時、10年以上の経験があるシステム・エンジニアの報酬の相場は、月額100万円から180万円であった。平成10年及び平成11年の報酬はそれぞれ月平均130万円、100万円であった。一方、Bは平成6年4月に販売した複製物を定価350万円ないし420万円、実売価格を200万円ないし300万円で販売していたが、うち原価すなわち開発ないし修正に要した費用を70万円ないし90万円として

いた。」

これらの事実につき、判決は、「対象となる著作物の経済的価値が大きければ大きいほど、譲渡する著作権の対価も高額となるのは当然である。そして、著作物の経済的価値の大小については、同著作物の複製物が販売されている場合は、その販売価格の多寡が参考となる。」として、実売価格からすれば、G1X MS-DOS版の著作権を譲渡する場合の対価はその実売価格を大きく上回り、Aの供述する2千万円を下らないとの金額も誇張とはいえず、Aに支払われた対価は著作権の譲渡代金ではないとして、原告の請求(一部減額)を認めたものである。

(事例3) 平成18年8月31日知財高裁判決

この事例は、契約で「当該製品開発過程で生じる著作権の対象となり得るものは甲(注：被控訴人)に帰属するものとする。」等と明記されているにもかかわらず、プログラム開発の受託者である控訴人が、①控訴人が製造ライセンス料という名目で報酬を受けていたこと、②著作権法第61条第2項により、翻案権の譲渡が特掲されていないので、翻案権は控訴人に留保されていること、③開発費として支払われた金額(計約1億9千万円)は、開発の原価に満たない一方、被控訴人は歩合開発費をほとんど払わずに莫大な利益を得ており、歩合開発費も開発の対価であり、開発費の支払だけで翻案権も含めて著作権が被控訴人に移転することはありえない、④翻案権を委託者に譲渡することは、開発会社として独占的に請け負うことができる優位性を譲り渡してしまうことに等しいもので、社会通念上ありえないなどと主張して、被控訴人に対して製品の頒布等の差し止め、不法行為に基づく損害賠償等を求めたものである。控訴人の上記主張につき、判決ではそれぞれ次のように判断している。

①製造ライセンス料という文言のみで、直ちに著作権の帰属が決定されるもので

はなく、交渉経過に照らすと、契約文言と異なる合意がなされたとの事情は見られず、契約文言と異なる解釈をすべき理由は見出せない。

- ②本件契約においては、将来改良されることがあること、改良につき主体として責任を持って行うのは、被控訴人であることが当然の前提となっていたことが認められ、当事者間では、翻案権の所在について明文の条項は定められていなかったものの、被控訴人による本件プログラムの翻案権を前提としていたものと解するほかはない。
- ③「歩合開発費」の支払額は、販売量や販売価格に依存するものであり、その性質上、額は定額ではなくて、多額にもなれば少額にもなり、すでに発生している開発費用の額と直接的な関連性を有するものではなく、まさに利益の分配としての性質を有するものにほかならない。一方、開発費の支払は、開発期間中に控訴人がおおむね各月ごとに行う請求を受けてされ、予定外の開発作業のために要した費用についても、控訴人は、それが全体から見ても少額であっても請求し、被控訴人は控訴人の請求に応じて支払っている。したがって、開発のための費用として、開発費が支払われ、加えて、控訴人の特別の協力に対して、利益の分配としての歩合開発費が支払われるとされたと解するほかはない。仮に、プログラムの価値が大きいものであったとしても、そのことが直ちに翻案権の所在に影響するものではなく、翻案権の留保の有無は、本件契約締結に至る交渉経過及び本件契約の条項に照らし当事者の意思を合理的に解釈することにより認定されるべきものであり、プログラムの価値の大きさを根拠として、翻案権が留保されている旨の主張は採用できない。

- ④開発したプログラムの著作権ないしその一部である翻案権を誰に帰属させるのかは、その対価とも関連し、当事者の合意によって定まるもので、およそプログラムの著作物の翻案権の譲渡が社会通念上ありえないとする主張は採用できない。

上記事例1の判決では、契約に著作権の譲渡が明記され、受託者への報酬の額も著作権の有する価値と比べて著しく低額であると証拠上認められないので、著作権が委託者に譲渡されたものと判断している。また、事例2の判決では、契約に著作権の譲渡が明記されておらず、著作権の譲渡の有無を間接事実により総合判断しているが、委託者によるプログラムの実売価格と受託者への報酬の額とを比較の上、譲渡の対価といえる程度に高額な報酬が払われたものではないとし、委託者への著作権の譲渡はなかったと推認している。更に、事例3の判決では、開発費の支払額が受託者側の原価（開発機材等は委託者が用意しており、役務提供の対価が主体と思われる。）を下回るもので、他方、プログラムの価値がいかに大きいものであったとしても、契約に著作権の譲渡が明記されていること及び交渉過程から、譲渡がなかったとは認められなかったとした。

著作権の譲渡があったか否かの判断に当たっての基本的な考え方としては、事例3の判示を借用すれば、「プログラムの価値が開発費の額に比べていかに大きいものであったとしても、そのことが直ちに著作権の所在に影響するものではなく、著作権の留保又は譲渡の有無は、開発委託契約の条項及びその契約締結に至る交渉経過に照らし、当事者の意思を合理的に解釈することにより認定されるべきである。」ということができよう。もっとも、著作権の譲渡が契約等により明らかでない場合には、事例2のように、譲渡をすることの合意が成立していたか否かを認定する

上で、開発費（原価相当額）を超える支払があったかどうかは重要な判断要素となっているように思われる。また、「対価の支払」以外の判断要素としては、「ソース・プログラムの保有・管理」「委託者からの指示の内容」「著作権の表示」「汎用性」なども検討すべきであろう。

なお、ソース・プログラム等の成果物の引渡しがあったことを理由に、著作権の譲渡が行われていると主張されることがある。しかし、委託者は使用許諾を受けることによりプログラムを利用できるので、必ずしも著作権の譲渡を受ける必要はなく、成果物の譲渡があったという事実のみでは著作権が譲渡されたということとはできない。また、受託者もソース・プログラムを管理していれば、事実上、自ら複製、翻案も可能であり、委託者のみが独占的に利用できることにはならない。また、判決事例においては、汎用性がないプログラムは、他に譲渡ができないので著作権には価値がない、あるいは、受託者が著作権を留保する意味がないので委託者に著作権が譲渡されていると主張されることもある。しかし、委託者以外にプログラムを使うことができないとしても、その事実のみでは必ずしも著作権が譲渡されたことにならず、譲渡があったことを示す間接事実がある場合の補助事実に留まるものと思われる。

#### (b) 譲渡の対価の額

著作権の譲渡のみの取引であれば、当事者の交渉による金額が譲渡の対価といえるが、プログラムの委託開発においては、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。この場合、①業務委託の目的は著作権の譲渡であり、開発委託費が人件費を基に算定・請求されていたとしても実質は原価計算であり、委託手数料の全額が著作権の譲渡の対価である、②開発業務に係

る役務の提供と生じた著作権の譲渡は異なる取引であり、それぞれの対価が含まれることから、これらを合理的に算定する必要がある<sup>26</sup>、③人件費を基に積算・請求されている以上、委託手数料は役務提供への対価である、との考え方があり得る。①の考え方については、委託開発の主な目的はプログラムの完成による委託者での利用であり著作権の形成ではない（著作権は副次的に発生するものである。）こと、著作権は単独で譲渡し得ることから個別の交換価値が存在し、その価値は原価の合計額と必ずしも関連しないこと、著作権の発生やその価値に関わらず受託したプログラムの完成によりその報酬を支払う義務があることから、全額が著作権の対価であるとは認められない。他方、③の考え方については、人件費の合計額をはるかに超える対価が支払われる場合には人的役務の対価では説明ができないことや、対価の額が人件費相当であるならば著作権の譲渡の対価は零であると考えることにより②の考え方に包含できることから、②の考え方が妥当であると考えられる。また、上記(a)のいずれの事例も、委託手数料が著作権の原価であるとの考え方はとっておらず、②の考え方によっているように思われる。

著作権は、独自の創作性により保護を受けるもので、同種の資産を見出しがたいことから、客観的な交換価値を売買事例により把握することはできず、また、著作権の経済的価値はその利用による将来のキャッシュ・フロー等の予測に依存することから、契約当事者がどのような金額で合意するかを合理的に推定することも困難である。一方、システム・エンジニア（SE）の人件費は標準的な額を求めることができることから、委託手数料を著作権の譲渡の対価と役務提供の対価に区分するに当たっては、まず人的役務の通常の対価を算出し、その対価の額と比較して、著作権の譲渡の対価を推定する方法が現実

的である。人的役務の通常対価については、プログラムの開発費は、システム・エンジニアの単価に工数あるいは従事時間数を乗じることにより算出されていることが多いことから、単価等の妥当性を検討した上で、当該対価の額を採用するのが合理的であると思われる。なお、仮に著作権の譲渡の対価が契約上明らかにされていたとしても、その妥当性については検討が必要である。契約上の譲渡の対価が、委託手数料から人的役務の通常対価を控除した金額と比較して著しく低い場合は、源泉徴収の回避行為とみなされることもあると思われる。

委託手数料が著作権の譲渡の対価であれば、国内法上、その支払者である内国法人に源泉徴収義務（20%）が生じるが、「租税条約に関する届出書」の提出により、免税又は制限税率が適用されることがある。また、消費税については、著作権を有することとなる外国法人の所在地にあるとされることから、国外取引となり不課税となる。一方、役務提供の対価であれば、役務の提供が国外で行われる限り、源泉徴収の義務はない。国内での役務提供の対価には源泉徴収義務（20%）が生じるが、租税条約上は一般に事業所得として扱われるので、国内に恒久的施設（PE）がない又はその対価がPEに帰属しなければ免税となり、「租税条約に関する届出書」の事前の提出により源泉徴収を免除される、あるいは源泉徴収されていれば税額の還付を受けることができる。また、消費税については、国内での役務提供部分のみが課税対象となる。このように著作権の譲渡の対価と役務提供の対価とでは課税上の扱いが異なるため、それぞれの対価が区別されていない場合には、その支払いは委託手数料を両者に分け、また、支払が分割されている場合は、それぞれの支払い毎に両者を区分する必要が生じる。契約書に「著作権は、発生と同時に委託者に帰属する」旨の規定があれば、原始

的に委託者に著作権又はその持分が帰属する場合（後述の共同著作や職務著作の場合など）を除き、引渡しの時ではなくプログラムの完成と同時に譲渡が行われたと解することになるが、プログラムの完成の時期と支払いの時期がずれることにより、源泉徴収義務者である委託者に煩雑な事務処理が課されることが懸念される。特に、開発計画書の承認時や開発完了時などの各時点で分割して支払いが行われる場合が問題となる。また、委託者はいずれの対価であっても資産計上することとなるが、税務上、著作権は非減価償却資産であり、役務提供の対価はソフトウェアとして減価償却資産とされるのでその区分は重要である。

#### （ロ）著作権の使用とその対価

著作権が委託者に譲渡されていない場合には、委託手数料にその使用の対価が含まれるか否かが問題となる。一般に、プログラムの開発を委託した場合、委託者が受託者に生じた著作権を使用できないことは想定されていないと思われる。したがって、契約等に使用許諾に関する規定がなくても、また、使用の対価が明記されていなくても、黙示的に使用が許諾されていると考えるのが妥当であると思われる<sup>27</sup>。この点につき、「当事者間で明示的な利用許諾が行われていない場合・・・契約当時の当事者の内心の意思に拘わらず、契約目的に従って合理的に契約を解釈する必要がある。仮に当事者が著作権のことを意識していたとしたならばどのような形の利用許諾がなされていたのであろうか、という問題設定を行い、契約の目的の達成に必要な利用許諾が黙示的になされていたと解釈することが望まれる。」（著作権法概説 p 395 田村善之著）との見解が妥当すると思われる。

受託者が委託者からその完成物につき使用の対価を取ること自体不自然であるとも思われるが、権利が受託者に帰属する以上、

委託手数料に使用の対価が含まれないとも断言はできない。したがって、使用の対価が明示されていない場合は、譲渡と同様に、支払額から役務提供の対価の額を控除してその額を間接的に求めることが現実的である。プログラムが委託者だけが利用可能な汎用性のないものである場合は、使用の対価が零であることも不自然ではないであろう。また、結果として使用の対価が算出されない場合は、税務上、無償で使用を許諾したものとして扱うのが合理的であると考えられる。反対に、人的役務の通常の対価を超える支払いがある場合は、使用の対価として支払われたものであるか否かを精査する必要がある。なお、使用の対価が委託手数料に含まれる場合は、課税上の扱いが異なることから、譲渡の対価と同様にそれぞれに区分し源泉徴収等の処理が必要となる。

契約によっては、委託手数料のほかに成功報酬を規定するものがある。プログラムを商品化し、その商品が一定数量以上生産できた場合に、販売期間中の生産数量等に応じて、報酬を委託者が受託者に支払うことを約束するものである。このような条件で支払われる対価は、前述の所得税法基本通達 161・24②の使用回数、期間、生産高またはその使用による利益の額に応じて算定されるものに当たると考えられ、受託者に著作権が生じている場合には、一般に使用料として扱われるであろう。

## 2 著作の形態と使用料の認定

著作の形態により委託者に著作権が発生することもあるため、著作の形態別に、権利の帰属と使用料の認定との関係を検討しておくことが所得区分の上で有益であると思われる。

### イ 職務著作

前述の事例1の事件では、発生した権利を委託者が「原始的かつ独占的に取得する」旨

が契約書に記載されているが、このことが受託者の職務著作（法人著作とも呼ばれる。）を意味するならば、著作権は原始的に委託者に帰属し、受託者に使用料を支払う理由はなく、委託手数料は人的役務の提供の対価といえることができる。

職務著作とは、「法人等使用者の従業者が職務上著作物の創作行為をなすこと」であり、その要件は、(1)法人その他使用者の発意に基づくこと、(2)法人等の業務に従事する者が職務上作成するものであること、(3)法人等が自己の著作の名義の下に公表するものであること（プログラムの著作物については、この要件は除かれている。）、(4)作成の時にける契約、勤務規則その他に別段の定めがないことである（著作権法第15条第2項）。ここで、「法人その他使用者の発意に基づく」とは、業務命令その他類似の指示により<sup>28</sup>、仕事の一環として作成することであり、法人等の「業務に従事する者」とは、基本的に、正式な雇用契約でなくとも、その会社の人事管理下、就業管理下にあれば該当する<sup>29</sup>。また、「職務上」作成するとは、そのプログラムの作成のため開発時間が割り当てられていたという状況であることが必要で、当該法人等の設備を利用する場合がこれに当たるとされる。

受託者が技術者を委託者に派遣して開発行為を行う場合にも、上記の要件に該当すれば職務著作となり、委託者が著作者となる。派遣労働者の場合は、職務著作であるか否かにつき疑義が生じやすい<sup>30</sup>ので、次のように契約書で明らかにしておくことが望ましいとされる。

「1 甲（派遣先）と乙（派遣労働者）は、乙が甲の指示に基づき甲の業務を遂行するに際して、その職務上作成した一切の著作物の著作権及び著作人格権が、甲に原始的に帰属することを確認する。

2 前項に基づき乙が作成した著作物の

うち、著作権法第15条の規定により甲が著作者となることができない著作物に関する一切の著作権（著作権法第27条及び28条の権利を含む。）は、著作物の完成と同時に自動的に甲に移転するものとする。

3 乙は前項の著作物について、甲並びに甲から正当に権利を取得した第三者及びその他甲の指定する者に対し、著作者人格権（公表権、氏名表示権及び同一性保持権）を行使しないものとする。」

#### ロ 共同著作

プログラムの開発を行う場合、複数の者が様々な段階で開発に関わることから、共同著作となる場合がある。ここで、共同著作物とは、「二人以上のものが共同して制作した著作物であって、その各人の寄与を分離して個別的に利用することができないもの」をいう<sup>31</sup>。

共同著作者間の権利関係について、著作権法第64条及び65条は、著作者全員の合意がなければ共同著作物の著作者人格権及び著作権を行使できないと定めており、それらの権利は各著作者がその持分の下に共有すると解されている。しかし、正当な理由がない限り、同意を拒み又は合意の成立を妨げることはできないとされることから、著作権を行使できないケースは事実上限定されると思われる。したがって、委託者が共同著作者に該当する場合には、委託者に受託者の持分を譲渡することが契約等で明記されない限り<sup>32</sup>、委託手数料は役務提供のみの対価と考えるのが妥当であろう。ただし、委託者がアイデアや情報の提供、指示<sup>33</sup>を与えるのみで何らの創作も行わず、あるいは開発費の負担を負うのみでは、共同著作とは言えない<sup>34</sup>。一方、委託者が単なる企画ではなく著作物の創作性に寄与するような場合であれば、委託者が共同著作者になることがあり得る。そこで、例えばゲームソフトの開発において、我が国と受託者の国との間に国民性の違いや趣味趣向の違いがある場合に、委託者が受託

者の試作品に対して詳細な指示を与え、創作性に寄与する何らかの具体的な行為をなしたとすれば、事実認定の問題ではあるが、共同著作物であるとの主張もありえよう。しかし、委託者が国民性等の違いによる内容の修正等を直接行った場合はともかく、それらの指示を与えただけでは具体的に表現したことにならず、委託者が共同著作者であるということとはできない。共同著作と認められない場合に、契約等で「著作権は委託者と共有のものとする」旨を規定すると、受託者の持分が委託者に譲渡されたものと認定される恐れがあることに留意が必要である。他方、プログラムの開発において、受託者が機械的な作業だけを実施した場合には、受託者はその創作性を加えることなく単に表現の作業を行なったものであるので著作者にならず、委託者が単独著作者となる。したがって、この場合の委託手数料は、役務提供のみの対価であると考えられる。

#### ハ 二次的著作

ゲームソフトをハードウェアに合わせて移植する場合のように、委託開発されたプログラムが二次的著作物に該当する場合には、原著作物の著作者（以下「原著作物」という。）の著作権との関係が問題となる。著作権法第2条第1項11号は、二次的著作物とは「著作物を翻訳し、編集し、若しくは変形し、または脚色し、映画化し、その他翻案することにより創作した著作物をいう」としている。ここで「翻案」とは、「既存の著作物に依拠し、かつ、その表現上の本質的な特徴の同一性を維持しつつ、具体的表現に修正、増減、変更等を加えて、新たに思想又は感情を創作的に表現することにより、これに接する者が既存の著作物の表現上の本質的な特徴を直接感得することのできる別の著作物を創作する行為を言う」とされており<sup>35</sup>、二次著作物と原著作物との間に著作物としての同一性は失われているが、二次著作物と原著作物

の特徴の同質性が維持されている場合に成立する。なお、二次的な作品であっても、翻案等の行為により新たな創作性が付与されていなければ、二次的著作物とはいえない。

著作権法第28条は、二次的著作物の利用に関する原著作者の権利につき、「二次的著作物の原著作者の著作権は、当該二次的著作物の利用に関し、この款に規定する権利で当該二次著作物が有するものと同一の種類の権利を専有する」と規定している<sup>36</sup>。二次的著作物は、原著作者に依拠して作成され、原著作者と類似する著作物であり、二次的著作物の表現には原著作者の表現の創作的な部分が残存している。したがって、第三者が二次的著作物の利用をするに当たっては二次的著作物の著作権（以下「二次著作権」という。）の許諾のほかに原著作者の許諾も必要とされるのである。しかし、原著作者との関係においては、二次著作権は二次的著作物の利用に関して原著作者の同意を得る必要はなく、二次著作権が二次的著作物をどのように利用することができるかは、原著作者が原著作者の著作権に基づき、二次著作権と自由に合意できるのであって、原著作者と二次著作権者の意思に委ねられている。

受託者が原著作者の場合は、委託者は受託者に対して、原著作者の利用の対価を含めて、委託手数料を設定することがあると考えられるため、委託手数料は二次的著作物の開発のための役務提供の対価を超えることが想定される。一方、委託者が原著作者である場合は、受託者への委託手数料に使用料が含まれるとしても二次的著作物の著作権の使用料のみである。共同著作と異なり、原著作者は二次著作権と二次的著作物の著作権を共有するものではなく、一般的な委託者と受託者の関係と同じである。もっとも、二次著作権者は、委託者の原著作者の著作権の使用許諾を前提に契約することになることから、二次的著作物の著作権の使用料を要求するとし

ても、高度な創作性がない限り、その額は限定されるものと思われる。

前述のとおり、共同著作となる場合は、委託者と受託者が著作権を共有するとされ、著作権は委託者にも帰属することから、著作権が委託者に帰属しない二次的著作との区別が問題となる。共同著作物の要件は、分離利用不可能性と共同創作性に分けられ、後者が二次的著作物と区別する場合の判断基準となる。共同創作であるためには、単に相手方が創作を加えることを許容していたというだけでは足りず、互いの相補う形で創作をなすという主観的な認識の下で、実際に互いに相補う形で創作がなされる必要がある<sup>37</sup>。

## ニ 映画の著作

著作権法は、映画の著作物に係る著作権の帰属について特別の規定を置いており、映画の製作、監督等を行った者が映画の著作作者となるが（著作権法第16条）、著作権は映画製作者に帰属する（同法第29条）。ここで、映画の著作作者とは映画の「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。このような特別の規定の制定趣旨は、①映画の著作物の利用は契約に基づき従来から映画製作者に委ねられていたという実態にあったこと、②映画製作者が自己のリスクにおいて巨額の制作費を投じていること、③多数の著作者すべてに著作権の行使を認めると映画の円滑な利用が阻害されること、などが挙げられる<sup>38</sup>。

プログラムが「映画の著作物」と認められる場合は、「受託者は映画の著作作者であるが、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。」との主張がなされることがある。ここで「映画の著作物」には、「映画の効果に類似する視覚的又は視聴覚的效果を生じさせる方法で表現され、かつ、ものに固定されている著作物を含む」（同法第

2条第3項)とされており、劇場用映画の他、ビデオ・カセットやCD-ROMに収録された映像もこれに該当する<sup>39</sup>とされるが、ゲームソフトのように、プログラムを実行することにより映し出される映像の変化及び音声により映画に類似する効果を出すものは、同様に「映画の著作物」となりうる。

前述の「著作権法概説」では、①映画製作者は製作に責任を有する者であり、著作権法第29条が映画製作への投資を促進する趣旨があることに鑑みると、自己の計算で映画の製作を遂行する主体と認められる者であることが必要であると考えられること、②「単に映画の製作を発注して代金を支払っただけの者は映画製作者に該当しない」旨の裁判例があることなどから、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としている。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思われる。

ホ 小括

開発委託の形態は様々であり、契約等の内容により税務上の扱いも異なるが、プログラムに著作物性があり、著作権の譲渡が明らかでない場合につき、上記のケース別に著作権の帰属と使用料の認定の有無をまとめると以下のようなになる。なお、○は著作権有り、×は著作権無し、△は著作権あるいは著作者と同等の権利を有するが、その行使に当たって制約があることを示している。

<著作の形態・内容と使用料の認定>

ケース	委託者	受託者	使用料の認定
一般	× (アイデア、指示、資金、情報等の提供に留まる場合を含む。)	○	有 (委託手数料が役務提供の対価相当額を明らかに超えるものでない限り、零として扱うのが妥当と考える。以下同じ。)
	○	× (単なる表現作業を受託)	無
	× (映画製作の単なる発注者、資金提供者)	○ (映画製作者)	有
共同著作	△ (共有)	△ (共有)	無
二次的著作 (委託者が原著作者)	× (第三者との間では受託者と同等の権利を有する。)	○	有 (使用料があるとしても高度な創作性がない限りその額は限定的であると思われる。)
二次的著作 (受託者が原著作者)	×	○	有 (二次的著作物の著作権の使用に当たり、原著作者の有する権利を考慮して、使用料が設定されることが想定される。)
職務著作 (受託者からの人材派遣により開発)	○	×	無

## おわりに

我が国企業の国際化、途上国における IT 分野の発展により、内国法人が外国法人にプログラムの開発を委託するケースが増えており、今後益々一般化するとみられるが、委託手数料の支払においては、受託者である外国法人に法人税、消費税の問題が、また、委託者である内国法人に源泉徴収等の問題が生じる可能性がある。このため、企業には取引の安定性・予見性を確保することが、また、課税庁には課税権の確保が重要な課題となる。

プログラムの委託開発は、種々の作業形態を採り、契約の内容も多様であることから、契約の種類により委託手数料の所得区分を一律に判断することは難しい。また、所得区分を判断するに当たり、プログラムに著作物性があるか、著作権の帰属が委託者と受託者のいずれであるか、譲渡された権利の内容・範囲はどのようであるかなど、譲渡の事実を直接に認定するには高度の専門性が要求される。したがって、譲渡の事実を直接に認定する必要があるとすれば、税務執行は困難を極めることになり、納税者との解釈の違いから不測の課税が行われる危険性がある。しかしながら、本稿の結論は、プログラムの開発委託契約は、基本的に請負契約であり、役務提供への報酬が手数料の基本部分を成すと考えられるので、その適正額を超える支払があった場合にのみ、著作権の使用又は譲渡の対価が支払われているものとして課税することが現実的であり、また、妥当性を有するとしている。

委託手数料を役務提供の対価と使用料に区分するに当たっては、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考えるが、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。したがって、通常対価の額を超え

る支払が行われているからといって直ちに使用料を認定することは妥当ではないと思われる。このため、著作権の帰属と使用料の認定との関係を、著作の形態別、すなわち職務著作、共同著作、二次的著作、映画の著作物に分けて考察した。一般に、委託者の下での職務著作、委託者との共同著作の場合は使用料を認定すべきでなく、受託者が原著作者である場合の二次的著作についてはその対価に原著作者の権利に基づく使用料が含まれることが想定され、委託者が原著作者である場合の二次的著作については使用料があるとしても高度な創作性がない限りその額は限定的であり、映画の著作物に当たる場合でも委託者からの使用料の支払を認定し得るとしている。これらの判断は契約の内容により変わり得るが、使用料の認定を行う上で参考になるものと思われる。

---

1 米国、中国、インド等のソフトウェア産業の状況については、「情報サービス産業の世界市場動向等の調査及び国際ビジネスに関する調査研究」情報サービス産業協会 参照。

2 「ロイヤリティー課税を巡る諸問題」税大論叢 27 増井弘一 p378-p382

3 前掲 2 p420-p422

4 「消費税実務コンメンタール」p 680,681 消費税実務研究会編 ぎょうせい

5 「OECD モデル租税条約コメンタリー（簡略版）」（2005年7月15日）第12条コメンタリー・パラ4

「OECD モデル租税条約には受益者の定義を置いておらず、文脈の中で、二重課税の排除及び脱税及び租税回避の防止という条約の目的に照らして理解されるべきである。」

6 租税条約の研究 小松芳明著 p67 脚注 5

7 「租税条約のソースルールの国内適用」税大ジャーナル 山崎 昇 p104 参照。

この論説では「インド国内で行われた役務提供に

対応する利益相当額についても控除することとなる」とあるが、インドから付け替えられた経費に当該利益相当額をマーク・アップすることと同趣旨であると思われる。なお、交換公文により、PE に帰属させるべき所得は我が国での役務提供に係る部分でなければならないが、収入の計上の仕方については条約に何ら規定はなく、また、総額主義ではないので、対価の全額が国内源泉所得になるからといって、直ちに収入金額の全部を計上しなければならないというものでもないと思われる。

8 利用の許諾契約は、更に、使用許諾契約、複製許諾契約、貸与許諾契約に分類される。

9 企業会計上、ソフトウェアとはコンピュータ・ソフトをいい、その範囲は①コンピュータに一定の仕事を行わせるためのプログラム、②システム仕様書、フローチャート等の関連文書をいう。「研究開発及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針について」（公認会計士協会）

10 システムのインターフェース（接合部）が規格化・標準化されていて、容易に追加や削除ができる、ひとまとまりの機能を持った部品をいう。

11 「著作権法」ぎょうせい 作花文雄著 p89 「著作権は相対的な独占権であり、『ありふれた表現』の限界的な事例については、幅広く著作物性を認めても実際の支障はなく、当該内容を表すには誰もこれ以外の表現をなしえないようなものであれば創作性は否定されるべきであるが、それ以外の場合は、ある程度ありふれたものであっても肯定的に捉えるべきではないかと考える。」

12 これらの意義については、前掲 11 p395-p398

13 プログラムの誤り（バグ）を探し取り除くことをいう。

14 「OECD モデル租税条約コメンタリー（簡略版）」（2005年7月15日）第12条コメンタリー・パラ 15、16。なお、租税条約の中には、使用料から除かれる譲渡を真正譲渡（真正かつ如何なる

権利も譲渡者に残さない譲渡）に限定するものがあるが、キャピタルゲインを非課税とする国にあっては、租税回避を防止するために、非課税とする譲渡の範囲を限定しているものである。

15 1963年モデル条約草案及び1977年モデル条約の旧第12条はリース料を使用料に含めていたので、それ以前に締結した租税条約では一般にリース料を使用料として課税することになるが、以後の条約では一般に事業所得として扱うことになる。

16 文化的使用料と工業的使用料とを区分する租税条約がある。当該区分をする国にあっては、著作権の使用料は文化的使用料として扱われ、一般に免税とされる。

17 OECD モデル租税条約では、商業的に開発又は利用することなく、自己使用のために複製する場合の対価は使用料とせず、事業所得になっている。前掲 14 パラ 14, 14.2

18 前掲 11 p106~109

19 「著作権法概説」有斐閣 田村善之著。

「著作権法が規律する文化というものは多様性の世界であり・・・創作性の要件を満たすためには、他人の著作物と異なるものを作成したということでも十分であると解すべき」（p14）であるが、「コンピュータ・プログラムにおいては、表現の多様性などはおおよそ意味を成さず、如何に効率的にコンピュータを動作させるかということに価値がある。表現の創作性に重きを置く著作権法の発想には馴染まないものがあることは否めない（中山・ソフトウェア p20）」（p29）

20 当事者の一方が、相手方の注文に応じて、自己の材料により、目的物を製作して、そのものを供給し、相手方がこれに対して報酬を支払う契約。「民法(6)契約各論」(有斐閣 遠藤浩ほか共著) p210、「民法Ⅱ債権各論」(内田貴著) p257-p259。

21 「インドのソフトウェア開発業者に支払う委託手数料とロイヤルティー課税」税研 宮武敏夫稿。この中で、プログラム開発委託契約は、請負契約というより請負契約と売買契約（財産権を相

手方に移転することを約し、相手方が代金を支払うことを約した契約：民法 555 条）との中間的な性格を有する製作物供給契約と見るほうが正しいかもしれないと述べている。

22 提供された部分が契約の主たる目的を構成せず、かつ、他の部分も付随的若しくは重要でない場合には、主要な部分に対して適用可能な課税上の取扱いが、通常、対価の総額に対して適用されるべきである（前掲 5 パラ 11.6）。また、使用料と人的役務の提供の対価の区分につき、所基通 161-25 参照。

23 パッケージ・ソフトの輸入販売等につき、その対価が輸入代金であるとした事例として平成 16 年 3 月 31 日付裁決が、また、著作権の貸与権の使用料であるとした事例として、平成 9 年 8 月 25 日付裁決、平成 12 年 3 月 23 日付裁決がある。これらの事例において、請求人は、いずれもパッケージ・ソフトの購入対価は使用料としないとする質疑応答事例との類似性を主張しているが、裁決の判断は異なっている。著作権の使用又は譲渡と資産の譲渡との区別については、輸入販売業者が著作権にかかる権利を与えられているか、また、その権利の行使に基づいて対価が支払われているかを、契約等に基づき個別に判断していく必要がある。

24 「知的財産法務ガイドブック」（経営法友会法務ガイドブック等作成委員会編）p203

25 「すべての著作権を譲渡する」と規定する場合でも、この表現が包括的であるとして特掲したことにならないとする説が有力である。

26 混合契約においては、対価の総額を、契約に含まれる情報を基に、あるいは、合理的な配賦方法により区分し、それぞれに対し妥当な課税上の扱いがされる（前掲 5 パラ 17）。

27 利用許諾は要式行為ではないことから口頭によるものでも黙示のものでも足りる。黙示の承諾・合意を認めた判決事例として、東京高裁平成 3 年 12 月 19 日判決、東京地裁判決平成 5 年 1 月 25 日、東京高裁平成 7 年 10 月 17 日判決がある。

28 職務著作における具体的な指示あるいは承諾の要否については、平成 18 年 12 月 26 日知財高裁判決に次の記述がある。

「法人等と業務に従事する者との間に雇用関係があり、法人等の業務計画に従って、業務に従事する者が所定の職務を遂行している場合には、法人等の具体的な指示あるいは承諾がなくとも、業務に従事する者の職務の遂行上、当該著作物の作成が予定又は予期される限り、『法人等の発意』の要件を満たすと解するのが相当である。」

29 「法人等の業務に従事する者」であるか否かの判断については、最高裁平成 15 年 4 月 11 日第二小法廷判決に次の記述がある。

「法人等の雇用関係の存否が争われた場合であっても、法人等と著作物を作成した者との関係を実質的に見たときに、法人等の指揮監督下において労務を提供するという実態にあり、法人等がその者に支払う金銭が労務提供の対価であると評価できるかどうかを、業務態様、指揮監督の有無、対価の額及び支払い方法などに関する具体的事情を総合的に考慮して、判断すべきものである。」

30 請負契約と労働者派遣契約の区分については「労働者派遣法に関する業界運用基準（日本電子工業振興協会（現、電子情報技術産業協会）、情報サービス産業協会）」参照。

31 著作権法第 2 条第 1 項 12 号。なお、複数人が関与していても、各人の創作活動の成果が分離して利用可能なものや、本来は一体的なものとして創作され利用されるものの分離が可能であるものは、それぞれが独立した著作物であり、共同著作物とはならない。

32 共同著作者や二次的著作物の原著作者が、他の共同著作者あるいは二次的著作者から著作権の譲渡を受ける場合に期待する効果については前掲 2 の p380 参照。

33 平成 19 年 7 月 26 日大阪地裁判決

34 前掲 11 p182

35 最高裁平成 13 年 6 月 28 日第一小法廷判決・民集 55 卷 4 号 p837

---

<sup>36</sup> 著作権法第 28 条の趣旨については、前掲 11 の p158 参照。他に、平成 12 年 3 月 30 日東京高裁判決「キャンディー・キャンディー出版差止等請求」事件など。

<sup>37</sup> 前掲 19 p304

<sup>38</sup> 前掲 11 p208

<sup>39</sup> 前掲 19 p323