

裁決評釈

E 国法人に対して支払ったゲームソフトの開発委託費は、国内源泉所得である著作権の譲渡等の対価に該当し、非居住者等に支払う所得に対する源泉所得税の課税対象となるとした事例

国税不服審判所平成 21 年 12 月 11 日裁決（裁決事例集 78 号 208 頁）

税務大学校副校長
吉 田 泰 三

SUMMARY

平成 21 年 12 月 11 日に国税不服審判所により示された本裁決は、外国法人に対して支払われたゲームソフトの開発委託費が、国内源泉所得である著作権の譲渡等の対価に該当し、非居住者等に支払う所得に対する源泉所得税の課税対象となるとした事例であり、非居住者等に支払われたゲームソフトの開発委託費に係る源泉徴収の要否について判断した初めての公表裁決である。

本稿は、本裁決を題材として、今般の経済状況から今後さらに発生することが見込まれる同様な事例の参考となるべく非居住者等に支払うソフトウェアの開発費用に係る源泉徴収について検討を加えるものである。（平成 24 年 9 月 21 日税務大学校ホームページ掲載）

（税大ジャーナル編集部）

本内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

目 次

1 事案の概要	168
2 判決の要旨	168
3 評 釈	168
(1) 争点	168
(2) 著作権法におけるゲームソフトの取扱いについて	169
(3) 事実関係の概要と著作権者	170
(4) 著作権の使用料又は譲渡の対価の範囲	171
(5) 本判決の評価と応用事例	172

1 事案の概要

本件は、審査請求人（以下「請求人」という。）が、ゲームソフトの開発費及びゲームソフトのパッケージ・広告用のイラストの制作費としてE国に本店を置く外国法人に対して支払った金員について、原処分庁が、当該開発費及び当該イラスト制作費は所得税法第161条第7号ロに規定する著作権の譲渡の対価に当たるものであり国内源泉所得に該当するとして、源泉徴収に係る所得税（以下「源泉所得税」という。）の納税告知処分及び不納付加算税の賦課決定処分を行ったことに對し、請求人が、これらは開発委託費等であり著作権の譲渡の対価には該当しないとして、これらの処分の全部の取消しを求めた事案である。

2 判決の要旨

請求人は、原処分庁がゲームソフトの開発委託契約（以下「本件開発委託契約」という。）に基づいて請求人がE国法人に支払った金員は国内源泉所得となる所得税法第161条第7号ロに規定する著作権の使用料又は譲渡の対価に該当するとして行った源泉所得税の納税告知処分等について、当該金員は開発委託に対する対価であるから源泉所得税の課税対象となる国内源泉所得に該当しない旨主張する。

しかしながら、本件開発委託契約の目的は、E国法人が保有する原著作物を基礎とした新たなゲームソフトの開発及び販売であり、その本体をなす合意は、E国法人から請求人に対する当該ゲームソフトの二次的著作物に係る著作権の譲渡又は使用許諾であるといえるから、本件開発委託契約に基づいて支払った金員は、当該二次的著作物に係る著作権の譲渡又は使用許諾の対価にほかならないから、源泉所得税の課税対象となる国内源泉所得に当たるとみるのが相当である。

3 評 釈

(1) 争点

E国に本店を有する外国法人（以下「a社」という。）に支払ったゲームソフトの開発委託費について、所得税法第161条第7号ロの「著作権の使用料又は譲渡の対価」に該当するかが争われた事案である。

判決の争点となっていないため事実関係が必ずしも明らかではないが、本件ゲームソフトの開発はE国において行われているものと考えられ、そうすると当該開発に係る業務は外国法人の国外での役務の提供に係るものとなり、法人税法上の国内源泉所得に該当せず（法人税法第138条）、消費税法上の「国内において事業者が行った資産の譲渡等」に

も該当しない(消費税法第4条)ため、法人税及び消費税の課税関係は発生しない。

所得税法第161条第7号口の規定では、「著作権の使用料又は譲渡の対価」の使用地を所得源泉地とする「使用地主義」が採られているが、日本と租税条約が締結されている国の場合には租税条約の定めが優先適用となり(所得税法第162条)、日本とE国の租税条約では支払者の居住地国を所得源泉地とする「債務者主義」が適用されるため、仮に、本件開発委託費が「著作権の使用料又は譲渡の対価」に該当するならば、著作権の使用地を検討するまでもなく、支払者たる請求人には当該a社への支払について源泉徴収義務が発生することになる⁽¹⁾。

したがって、本件開発委託費が所得税法第161条第7号口の「著作権の使用料又は譲渡の対価」に該当するか否かが問題となる。

なお、本事件ではイラスト制作費についても争われているが、考え方は本件ゲームソフトの開発委託費の場合と同様であるので、本稿では検討を省略する。

(2) 著作権法におけるゲームソフトの取扱いについて

コンピュータのソフトウェアは一般的には著作権法上「プログラムの著作物」(著作権法第10条)に該当する。これは昭和60年の改正により規定されたものであるが、プログラムについての権利をどのように保護すべきかにつき対立があった。すなわち特許法的なアプローチと著作権法的なアプローチの対立であったが、結局は著作権法に規定された経緯がある。

著作権法第2条では、著作物とは「思想又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。」と定義しているが、プログラム自体には特許権として保護されるようなアイデアや工夫があるとしても、思想や感情が感じられず、プログラムの創作性とは一体どのよう

なものか必ずしも明確ではない。さらに、プログラムは多数の者が関与し、場合によっては外注した部分と一体となって構成されるといった、創作という側面よりも技術的側面が強く、かつ、高度ではあるが、プログラム作成という労働集約的な単純頭脳労働とも言うべき作業が大きな部分を占める点で、小説や音楽とは大きく性質を異にしている。このことが上記の立法に際しての対立の根本的な要因となっていたと考えられる。そして、これまでの伝統的な著作物とは異質な、プログラムというものを著作権法に取り込んだことにより、著作権とは何かという本質論について混乱を招くことになった⁽²⁾。また、著作権法の保護だけでは不十分と考えられたことから、特許法の要件を満たすものについてはプログラム(ソフトウェア)特許というものも認められている。これをみてもプログラムが著作権と特許権のいずれにもじっくりしないものであることが分かる。

映画の著作物(以下「映画著作物」という。)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、物に固定されている著作物」も含まれる(著作権法第2条第3項)ため、映像が映し出され、音楽が付随するロールプレイングソフトが映画類似に当たるかどうか問題となり、下級審レベルで正反対の判決が出されていたこともあった。しかしその後、平成14年4月25日に最高裁判決(平成13年(受)第898号、第952号)が下され、映画著作物であるとの判断が確定し、実務上では決着がついた。コンピュータの性能向上に伴いゲームソフトで作り出された映像は、ますます精細で美しいものになり、また、映画もコンピュータグラフィックスで作成されるようになっていく現状では、ゲームソフトが映画著作物とされることに現在では異論がないであろう。

一方、ゲームソフトの制作には膨大な労力と費用を要するようになってきており、大型

のソフトでは開発費が数十億円に上るものもあるといわれている。創作することについてそれほど多くの費用を要することはない小説や音楽と異なり、この面でも映画に近いものとなっている。

著作権法の原則では、著作物を創作する者が著作者となり（著作権法第 2 条第 3 号）、著作権は創作と同時に著作者に原始的に帰属する（著作権法第 17 条）。しかし、法人その他使用者の業務として作成されたもの（以下「職務著作」という。）については一定の要件の下で法人等が著作者となる（著作権法第 15 条）。ただし、雇用関係に服さない請負の場合にはこの職務著作に関する規定は適用されない³⁾ので、請負人が著作者となる。

映画の場合も創作に実質的に関与する者が著作者となるが、小説等と比べ、映画には製作に際し多数の者が関与している⁴⁾ので、著作者を確定することは簡単ではない。映画著作物の場合、部分関与者を共同著作者とせず⁵⁾に制作、監督、演出、撮影、美術等を担当してその映画の全体的形成に創作的に寄与した者だけを著作者としている（著作権法第 16 条）。これは映画著作物の利用、流通の促進という観点から著作者の範囲を制限したものと解されている⁶⁾。その著作者が映画製作者に対し製作に参加することを約束しているときには、著作権は、当該映画製作者に帰属する（著作権法第 29 条第 1 項）。なお、ここでいう映画製作者とは、「映画の著作物の製作に発意と責任を有する者」（著作権法第 2 条第 1 項第 10 号）すなわち、自らの計算と危険により映画製作を行い、権利義務の主体となる者を示し、映画制作の進行管理、完成に責任を負う者を示す⁷⁾。

ただし、職務著作となる場合には著作権法第 16 条の規定は適用されない⁸⁾ので（著作権法第 16 条ただし書）、著作者は、監督等ではなく法人等の映画製作者となる。

ゲームソフトの場合をみると、家庭用

ゲーム機の性能向上により開発規模・開発費用は年々増大し、その開発は、ゲームソフト会社が行っている場合が現状ではほとんどとなっており、このような場合では職務著作となることからゲームソフト会社が著作者となり、かつ、著作権を原始的に取得することとなる。

また、著作権法上では、原作を翻訳したり、修正したりしたものは二次的著作物とされる（著作権法第 2 条第 1 項第 11 号）ことから、外国語版のゲームソフトの日本語版を作成した場合には、それは二次的著作物となる。本件ゲームソフトをみた場合、a 社が著作権を持つソフトの翻案であり、著作権法上では、二次的著作物となる。

(3) 事実関係の概要と著作権者

当判決の認定した事実関係の概要は、以下のとおりとなる。

a 社は、自らが著作権を有するパソコン用ゲームソフトを日本向けの家庭用ゲーム機用ソフトに変更する作業を行った。本件ゲームソフトの総開発費用は 384 百万円であり、そのうち、294 百万円を請求人が負担し、90 百万円は a 社が負担した。請求人は、294 百万円から請求人の開発費用に含まれる の国内外注費を差し引き、その残額を開発費用として a 社に対して支払を行った。請求人の負担額は、請求人と親会社との開発契約に基づき、同額が請求人の親会社から請求人へ支払われた。

本件ゲームソフトで使用したシナリオ、キャラクターや背景などのグラフィック、音楽などは全て新たに制作したものであり、原著物と本件ゲームソフトは主人公の名前や舞台となる大陸の名称はパソコン用ゲームソフトと同一であるが、その設定はそれぞれ異なるものである。そして、詳細は明らかではないが、全体的な構想の監修、音響・楽曲の制作の全部又は一部を、請求人は国内外注先に委託し、費用の支払

を行った。

請求人で本件を担当していたのは従業員 1 人だけであり、当該従業員が本件ゲームソフト開発のプロデューサー業務を担当し、a 社に制作の指示を行っていたが、直接の作業は行っていなかった。また、請求人から a 社への具体的な作業指示の内容を、当該従業員が退職した際にそのデータを破棄したとして、請求人は明らかにしなかった。

本件開発委託契約によれば、ア) 請求人と a 社はそれぞれ本件ゲームソフトの著作権を 2 分の 1 ずつ共有する、イ) 10 万個以上生産された場合は、請求人は a 社に成功報酬を支払う、とされている。

本件ゲームソフトは、請求人の親会社から同社と a 社が共同開発した新しいロールプレイングゲームとして発売された。

以上の事実関係から判断すると、a 社は、請求人からの開発委託を受けて本件ゲームソフトの完成を約している請負人の立場にあること、本件ゲームソフトの作成は、a 社が制作した原著作物を基礎に開発が行われたものであること、本件ゲームソフトの開発作業は、その大部分を a 社が担い、請求人の寄与は限定的であったこと、から判断すると、本件ゲームソフトの製作者は a 社となり、本件ゲームソフトの著作権は a 社が原始的に取得したこととなる。

請求人は、本件ゲームソフトを日本向けの内容にするため、シナリオやキャラクター、音楽を外注により新たに製作し、本件ゲームソフトの全体的な構想にある程度の関与をしていると認められることから、事実関係いかによっては映画著作物の「全体的形成に創作的に寄与した者」として、本件ゲームソフトの著作者となりうる可能性はあるが、そうでなければ、キャラクターや音楽等についての著作者にとどまることになる⁽⁵⁾。

(4) 著作権の使用料又は譲渡の対価の範囲

本件開発委託契約によれば、請求人は a 社と本件ゲームソフトの著作権を 2 分の 1 ずつ共有することになっているが、そもそも a 社がパソコン用ゲームソフトに関する全ての著作権を原始的に有していたことから、請求人が取得した本件ゲームソフトの著作権の 2 分の 1 部分は、a 社から譲渡されたものということになる。そして、10 万個以上の生産があった場合には成功報酬が支払われる契約になっているが、これは請求人が a 社に支払った金員には、請求人への著作権の譲渡代金のほかに a 社が保有する著作権の 2 分の 1 部分についての日本における 10 万個まで使用する使用許諾料も含まれているということにほかならない。

従って、本件開発委託契約は、本件ゲームソフトを完成させることを目的とした請負契約という面と著作権の譲渡及び使用許諾に係る契約という面を併せ持つ契約ということになる。そこで、請求人が支払った金員はどこまでが著作権の使用料又は譲渡の対価と考えるべきかが問題となる。

請求人は、そもそも自らが映画製作者であり、共同著作権を有するので、本件開発委託契約に基づく支払は本件ゲームソフトを完成させるという人的役務の提供に対する対価であり、著作権の使用料又は譲渡の対価となる部分はない、という主張をしていたが、著作権の権利関係は前述のとおりとなるため、請求人の主張には理由がないものと考えられる。ただし、このことをもって直ちに、a 社に対する支払が全額著作権の使用料又は譲渡の対価と考えてよいものであろうか。a 社に対する支払には、本件ゲームソフトを作成する工賃部分（請負の対価）と著作権に属する部分で構成されているという考え方が成り立つ余地はあるであろうか。

本件ゲームソフトの制作は、データ入力や商品の製作といった作業の完了をもってその

目的を達するといった類のものではなく、これを複製・販売することを目的として行われたものである。プログラムを自社で利用するために開発をしたのではないことから、複製・販売ができなければ何ら価値は存在しないものと考えられる。a社は開発費用を請求人が負担しなければ、本件ゲームソフトの開発を行わなかったものと考えられ、著作権の譲渡・使用許諾についても行わなかったものと考えられることから、本件開発委託契約で定められた金員が支払われることを条件に、本件ゲームソフトの開発を行い、その著作権の譲渡及び使用許諾がなされたと解すべきである。

したがって、請求人からa社に支払われた金員の全部が「著作権の使用料又は譲渡の対価」となり、所得税法第161条第7号口の国内源泉所得として源泉徴収の対象となる。

仮に、a社へ支払った金員が、工賃部分と著作権に属する部分で構成されているという考え方を採った場合には、渾然一体となっている費用をどのように区分し、どのように源泉徴収すべきかといったことが問題となる。国境を跨いだ課税となる外国法人への源泉徴収は、徴収の確保のための便宜的な制度であり、本件のように源泉徴収だけで課税関係が終了する場合も存在する。そして、源泉徴収義務者による納付が行われることをも考慮した場合、源泉徴収の方法はできる限り単純で画一的な基準により行われる必要があるので、著作権の使用料又は譲渡の対価となる部分が明確に区分できない場合には、支払額の全額を源泉徴収の対象とすべきである⁽⁶⁾。所得税基本通達161-25が「…次に掲げる費用又は代金で、…著作権の使用料として支払を受ける金額と明確に区分されているものは、…使用料に該当しないものとする」と規定し、実費程度のものを使用料としないとしていることも同様の考え方に基づくものであると考えられる。

いずれの考え方を採用した場合であって

も、請求人からa社へ支払われた金員の全てが「著作権の使用料又は譲渡の対価」となり、所得税法第161条第7号口の国内源泉所得として源泉徴収の対象となる⁽⁷⁾。

(5) 本判決の評価と応用事例

著作権を巡る国際的な課税関係は、著作権の帰属が契約内容、役務の提供内容・提供場所等の事実関係により変わることに、また、租税条約の内容により国内源泉所得の範囲や著作権・著作権使用料の範囲が異なることもあること、さらには国内に恒久的施設があるかどうかによっても課税関係に影響があることから、租税条約の正しい理解の下、綿密な事実認定が不可欠となる。例えば、租税条約の大部分は国内法の使用地主義と異なり、所得源泉地の判断に債務者主義が採られているが、租税条約に所得源泉地に関する特段の規定がないことから国内法が適用となる国（アイルランド、オーストリア、スリランカ、ニュージーランド）も存在する。また、租税条約による限度税率を10%としている国が多い中、居住地国のみの課税となり我が国では課税されない国（アメリカ、イギリス、オランダ、スイス、フランス）もある、等々である。

本判決は、外国法人へソフトウェアを開発委託した場合の源泉所得税の課税について、詳細な事実認定と法令解釈及び判断が示された事例であり、今後の実務の参考となるものであるが、上記のとおり、事実関係により課税関係は大きく異なることになるので、個別事例を考える際には本判決の結論だけを捉えて一般化することのないよう留意する必要がある。

ちなみに、本件と異なり、原著作権が内国法人にあるゲームソフトを、機種が異なるゲームソフトに改変する作業、例えばゲーム専用機用のソフトを携帯ゲーム機用のソフトに改変する作業や、ゲーム専用機用のソフトをパソコン用ソフトに改変する作業を外国法人に委託した場合の課税関係はどのように考え

るべきであろうか。

ゲームの内容は同じで、ゲーム機の動作環境や画面の解像度が異なることに対応するために行うプログラムの作成作業は、創作性を伴わない機械的作業が中心であり、著作権の発生はほとんど考えられない。そうした場合、その費用は人的役務提供に係る対価となり、国外での役務の提供に係るものであることから、課税関係は発生しないこととなる。

ただし、このような事例であっても何らかの創作部分があり、その結果、著作権が発生する場合もあり得るので、こうした場合には、開発契約に著作権部分の権利関係とその譲渡金額を明記し、開発費用と区別して記載することで、著作権法上も税務上も問題の発生を防ぐことができるであろう。

-
- (1) 本件の場合、日本国内でゲームソフトの製造・販売がなされているので、著作権の使用地が国内となり、租税条約の適用がなくても結論に差は出ない。
- (2) 中山信弘「著作権法」(有斐閣)序章・第1章参照。
- (3) 中山・前掲(2)185頁。
- (4) 東京地裁平成17年3月15日判決では、「映画の著作物を製作する意思を有し、同著作物の製作に関する法律上の権利義務が帰属する主体であって、そのことの反映として同著作物の製作に関する経済的な収入・支出の主体となる者」を映画製作者とする。また、東京地裁平成15年1月20日判決(超時空要塞マクロス事件)では、「自ら制作費用を負担して自己の計算により本件テレビアニメの制作を行い、本件テレビアニメの制作の発注者である××放送に対して、その制作の進行管理及び完成についての責任を負っていたのであるから、原告は、本件テレビアニメの製作に発意と責任を有する者であるといえる」と判示している。
- (5) 東京地裁平成14年3月25日(宇宙戦艦ヤマト事件)では、「企画書の作成から、映画の完成に至るまでの全製作過程に関与し、具体的かつ詳細な指示をして、最終決定をしている」ので

あれば、映画著作物の全体的形成に創作的に寄与した作者者といえると判示している。本件ゲームソフトの場合、請求人担当者の記録が破棄されていることから、製作にどの程度寄与したかは明らかではないが、担当者は一人であることから、全製作過程に関与し、具体的かつ詳細な指示をしていたとは考えにくいので、請求人がゲームソフトの作者者と認められる余地は少ないであろう。

- (6) 中里実「国際取引と課税」(有斐閣)131頁。そして、このような取扱いは「源泉徴収制度の本質からくる自然の帰結であると考えられる」とする。
- (7) 反対説として、小島俊朗「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」税大ジャーナル第8号(2008.6)では、「開発業務にかかる役務の提供と生じた著作権の譲渡と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。」とする。そして、人的役務の提供部分を単価等の妥当性を検討した上で、システム・エンジニアの単価に工数あるいは従事時間を乗じて算出するのが合理的であるとしている。なお、同論文は、海外へのプログラム開発委託をした場合の課税関係を4種に場合分けをして法人税、源泉所得税、消費税の全般にわたり検討し、アメリカ、中国、韓国、インドの4カ国の租税条約を適用した場合の具体的な課税関係を論述しており、本件事例と事実関係を異にする類似事例の課税関係を検討する際に参考となる。