

国内源泉所得のあり方について

—知的財産権等の使用料に係る源泉徴収の問題を中心として—

木 村 昌 代

〔 研 究 科 第 44 期 〕
〔 研 究 員 〕

要 約

1 研究の目的

非居住者及び外国法人（以下「非居住者等」という。）に対する課税対象所得を国内源泉所得（所税 161）といい、そのうち、一号所得（事業所得等）以外の所得については、その支払の際、所得税の源泉徴収を行うこととされているが（所税 212）、源泉徴収制度の制度的要請から、源泉徴収をすべき所得の範囲等は法令・通達の規定により明確に判断できるものでなければならない。

本研究の対象である工業所有権等及び著作権の使用料（所税 161 七）は、源泉徴収をすべき国内源泉所得の一つであるが、近年、知的財産権等取引が多様化し、いわゆる知的財産法による保護対象も拡大しているといった状況の下、ある知的財産権等に係る支払対価が源泉徴収をすべき使用料に該当するか否かが先に述べた法令・通達の規定により一義的に明確でないケースが生じているのではないかと危惧される。

また、上記の点とは別に、近年、OECDにおいて、PEに帰属する所得の算定についての議論が行われている。かかる議論の方向性及びこれを踏まえた我が国の国内法のあり方次第では、上記で指摘した点に加え、また新たな視点で知的財産権等の使用料に係る源泉徴収の問題を検討することが必要となってくることも考えられる。

本研究では、このような問題意識の下、いくつかの事例について知的財産法の規定に照らして課税上の取扱いを検討することにより、現行法令・通達の問題点を明らかにするとともに、OECDの議論と我が国の国内法との関係について、特に、源泉徴収の観点から検討されるべき事項にも目を向け、知的財産権等の使用料に係る源泉徴収の規定の整備の方向性を考察することを目的とする。

2 研究の概要

(1) 使用料に係る国内源泉所得規定の内容

上記のような問題意識の下、本研究では、使用料に係る規定を中心に検討するが、使用料については、所得税法 161 条 7 号に規定されており、同号は、①工業所有権等の使用料（同号イ）、②著作権の使用料（同号ロ）及び③機械等の使用料（同号ハ）から構成される。このうち、本研究の対象は①及び②であり、①については、「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使用料」と規定されており、「準ずるもの」の範囲が、また、②については、「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」と規定されており、著作権法で規定される権利の利用の対価かどうかそれぞれ問題となると考える。これらの規定については、所得税基本通達に解釈指針が示されているが、法令・通達とも基本的には近時改正は行われておらず、先に述べた状況変化の下、知的財産権等に係る支払対価の国内源泉所得該当性を検討するに当たり、以下のような問題点があると考えられる。

(2) 現行法令・通達上の問題点

イ 工業所有権等に関する規定の問題点

所得税法 161 条 7 号イ規定の制定当時の状況や所得税基本通達の文理解釈から、当該規定の対象は、元来、工業的なものを想定しており、「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」とは、工業所有権と同等の経済実態を持つものを当該規定の適用範囲に含めるための規定であると解される。しかしながら、その後の取引の多様化により、例えば、次のような知的財産権等取引について、どこまでを「準ずるもの」として取扱うかといった問題が生じている。

① ノウハウ使用の対価

所得税基本通達 161-22 において、「特別の技術による生産方式若しくはこれに準ずるもの」には「いわゆるノウハウ」が含まれるとされているが、同通達に規定するノウハウは、所得税法 161 条 7 号イが工業的なものを想定した規定であること等を前提にすれば、いわゆる工

業ノウハウを指すものと解される。ノウハウとは、一般的に工業的な語感を有する用語として用いられてきたが、知的財産法分野では、必ずしも工業的なものに限定せずに商業的なものも含めて用いられる場合があり、現行所得税法等の規定に照らせば、同号イには企業経営ノウハウなどの商業ノウハウは含まれないと解される。しかしながら、我が国に所得の源泉があるものについて課税するという観点からは、工業ノウハウと商業ノウハウを特段区別する必要はないと考えられ、また、実際、近時の我が国の条約例ではこれらを含めて「使用料」としているという事実もあることなどから、人的役務の対価との区別を明確にした上で、商業ノウハウのうち一定の法的保護の対象となりうるものについても国内法上の使用料に含めるとする明文の規定を設けることが望ましいのではないかと考える。

② ブランド使用の対価

ブランドとは、従来は、商標登録の対象となりうるロゴやマークなどの標章を指す用語として用いられることが多かったが、最近では、例えばキャラクターブランドなどのほか、音、香り、色彩などもブランドを表すものとして用いられている。このため、ブランドを保護する法律は、商標法、特許法、会社法、著作権法、不正競争防止法など多岐にわたり、ブランド使用の対価が7号イに規定する使用料に当たるか否かは一義的には明確でない。したがって、源泉徴収の要否判断に当たっては、契約の中身を個別に検討し、それが商標権等の工業所有権と同等のものかどうか、著作権法で保護される権利の利用かといった基準に基づいて判断する必要があると考える。

ロ 著作権に関する規定の問題点

所得税法 161 条 7 号ロ規定の「出版権及び著作隣接権その他これに準ずるもの」の「これに準ずるもの」とは、文理解釈上、「著作隣接権に準ずるもの」であり、これは、著作権法の解釈から同法に規定する報酬請求権等を指すものと解される。そうすると、7号ロ所得の範囲はあく

までも著作権法で保護される権利の対価に限定されると考えられ、この結果、「準ずるもの」の範囲は、著作権法の規定により明確となることから、問題となるのは、「著作権」の対価か否か、更には著作隣接権の使用料と人的役務の提供の対価の区分であり、これが7号口所得に当たるかどうかのメルクマールになろう。

① パブリシティ権侵害の損害賠償金等

著作権法で規定されている権利侵害に対する損害賠償金又は和解金（以下「損害賠償金等」という。）であれば、著作権の使用料として取扱うこととなるが、例えば、芸能人などの肖像を無断で商業用に転用した場合などに生じるパブリシティ権侵害の損害賠償金等もこれに当たるかどうかの問題となる。パブリシティ権とは、法律上確立された概念ではないが、一般的に「芸能人などの著名人がその肖像等有する顧客吸引力を経済的な利益ないし価値として把握し、これを独占的に享受することができる法律上の地位」であるとされ、判例・学説によれば、その法的性格は著作権法で保護される著作隣接権や著作権とは異なる権利であるとされている。したがって、パブリシティ権侵害による損害賠償金等は、現時点では著作権の使用料には該当せず、また、新たな人的役務を行っていないことから161条2号所得にも該当しないと考える（ただし、損害賠償金等の性格次第では、源泉徴収の対象となりうる場合も出てこよう。）。

② ソフトウェア取引の対価

ソフトウェアについては、著作権法で一定の要件を満たすものをプログラム著作物として保護している。プログラム著作物の取引については、例えば、譲渡契約によりその複製物を取得した者と賃貸契約によりこれを保有する者とは、著作権法上の権利の範囲が異なり、譲渡契約に基づく支払対価であっても著作権の使用料が含まれると解すべき場合があるなど、源泉徴収の要否判断が困難な場合が少なくない。このため、代表的な取引事例について、源泉徴収の要否判断が明確と

なるよう解釈指針を示すことが望ましいと考える。

ハ ソース・ルールに関する規定の問題点

所得の源泉地に関する法原則をソール・ルールと呼ぶが、使用料について、国内法では、いわゆる使用地主義を採用している。これに対し、我が国の租税条約では、いわゆる債務者主義を採っているのが一般的である。「使用地」の判定を巡ってはいくつかの裁判例があるが、使用地の判断が困難なケースが多く、また、条約適用により所得源泉地が置き換えられるケースが多いことを踏まえれば、源泉地の判断を容易にすることを優先させる観点から、債務者主義への移行という可能性も含めて、使用地主義の意義を検討する余地があると考ええる。

(3) OECDにおける議論と我が国の国内法との関係

現行国内法では、原則として、国外本店及び国内支店間の内部取引自体からは所得が生じないとされている（所令 279③）。仮に、OECDにおけるPEに帰属する所得に関する議論を我が国の国内法に取り入れようとした場合、内部取引に係る損益を認識するかという問題があり、例えば、内部利子や内部使用料については、併せて源泉徴収の問題が生じる。そうすると、使用料概念が拡大する可能性や源泉徴収のタイミングの問題など、知的財産権等の支払対価に係る源泉徴収の問題が更に複雑化することになる。

3 結論

知的財産権等に係る支払対価が所得税法 161 条 7 号の使用料に該当するか否かは知的財産法の規定に照らした判断が必要であると考えられるところ、上記 2 (2) でみた例のように判断が困難なケースを確認することができることから、それらについては、法令・通達の整備が必要であろう。

さらに、国内源泉所得に関する法令・通達の規定を検討するに当たり、看過されない問題として、OECDにおけるPEに帰属する所得に関する議論がある。これらの議論と我が国の国内法との関係については、国際課税の基

本的枠組み全体の中で検討すべき事項であろうが、源泉徴収制度の執行可能性という観点からすれば、慎重な検討が必要であると考えられるところであり、今後は、それらの動向をも注視しつつ、まずは上記2（2）でみた内容について、国内法及び通達の整備を図っていく必要があるものとする。

目 次

はじめに	366
第1章 我が国の国際課税の基本的な考え方	371
第1節 居住地管轄と源泉地管轄	371
第2節 我が国における国際課税原則の歴史的沿革	372
1 所得税の創設から昭和26年まで	372
2 昭和27年度改正	375
3 昭和29年度改正	377
4 昭和37年度改正	379
5 昭和40年度改正（所得税法全文改正）	381
6 昭和46年度改正	382
7 小括	382
第2章 知的財産権等取引に関する課税原則	385
第1節 7号所得の基因となる工業所有権等及び著作権の使用料の範囲	386
1 所得税法161条7号イに規定する工業所有権等の使用料の範囲	387
2 所得税法161条7号ロに規定する著作権の使用料の範囲	391
3 租税条約における使用料の範囲	394
第2節 使用料に係るソース・ルール	395
1 国内法における取扱い	395
2 租税条約における取扱い	396
3 租税条約が国内法と異なる規定を定めている場合の取扱い	396
4 裁判例にみる使用地主義の判断基準	397
第3節 使用料に係る源泉徴収	403
1 所得税の源泉徴収	403
2 本支店間の内部利子等の取扱い	403
第4節 小括	405
第3章 知的財産権等取引の対価の国内源泉所得該当性	407

第1節	ノウハウ使用の対価	407
1	ノウハウの意義	407
2	ノウハウ使用の対価	413
第2節	ブランド使用の対価	414
1	ブランドの意義	414
2	ブランド使用の対価	419
第3節	パブリシティ権侵害に対する支払	421
1	パブリシティ権の意義	421
2	パブリシティ権侵害に対する支払	427
第4節	ソフトウェア取引の対価	429
1	ソフトウェアの意義	429
2	ソフトウェア取引の類型	436
3	ソフトウェア取引の対価	437
第4章	知的財産権等取引を巡る課税上の問題点と国内法の整備のあり方	444
第1節	現行法令における問題点と整備の方向性	444
1	現行法令における問題点	444
2	現行法令の整備の方向性	447
第2節	OECDにおける議論の動向と我が国の国内法への影響	449
1	恒久的施設（PE）への所得の帰属に関するレポート	450
2	OECDモデル租税条約における事業所得条項及び同コメントリーの改定	451
3	我が国の国内法への影響	453
4	小括	456
	結びに代えて	457

はじめに

問題の所在

最近、知的財産、無形資産といった言葉がしばしば耳目に触れる。知的財産とは、主に法律学の分野で用いられている用語であり、発明、考案、植物の新品種、意匠、著作物その他の人間の創造的活動により生み出されるものや、商標、商号、営業秘密その他の事業活動に有用な技術上又は営業上の情報をいう（知財基2条1項）。また、無形資産とは、主に会計学の分野で用いられている用語であり、企業が排他的独占的に所有している情報であり、瞬時にできるものではなく、日常的な企業努力の中で派生的に創造されるもので、価値のある情報で物質的に劣化しないもの⁽¹⁾であると解されている。

今日の国際社会では、政治・経済等のあらゆる分野においてグローバリゼーションが進展し、国境を越えて各国の相互依存関係が深化する中、知的財産や無形資産に関する取引（以下「知的財産権等取引」という。）の内容も時代とともに変化してきている。

我が国経済は戦後奇跡的な復興を遂げたが、その原動力となったのは、重化学工業、更には加工組立型の産業分野を中心とする「ものづくり」の強さであり、その土台は、欧米の技術を導入・改良し、生産技術を向上させていくという日本型生産システムであった。

しかしながら、高度経済成長を遂げ、世界的にも経済大国となった現在において、日本の経済構造は戦後のそれとは大きく異なるものとなっている。例えば、平成14年7月に公表された「知的財産戦略大綱」⁽²⁾では、次のように述べられている。いわく、「低廉な労働コストと生産技術の向上を背景にしたアジア諸国等の追い上げ、グローバルな社会の情報化の進展等により、過去の成功を

(1) 藤田晶子「知的財産会計の論点」税経通信 59 巻 13 号 42 頁（2004 年）参照。

(2) 知的財産戦略会議HP

(<http://www.kantei.go.jp/jp/singi/titeki/kettei/020703taikou.html>)を参照。

支えた経済モデルからの脱却が求められ、新たな成長モデルを模索する必要が生じている。すなわち、経済・社会のシステムを、加工組立型・大量生産型の従来のものづくりに最適化したシステムから、付加価値の高い無形資産の創造にも適応したシステムへと変容させていくことが求められている。言い換えれば、経済社会の変化に伴い、従来にも増して、知的財産や無形資産といった「見えざる資産」の重要性が高まっていると言え、このような考え方を受けて、内閣に知的財産戦略本部⁽³⁾が設置され、知的財産推進計画を策定・実施し、法制度や契約ルールなどの知的財産制度全体の整備が図られるなどの取り組みが行われているところである。

このような国際取引の当事者である非居住者又は外国法人（以下「非居住者等」という。）について、我が国の所得税法及び法人税法は、我が国の国内に源泉のある所得、すなわち、国内源泉所得についてのみ課税することとしている（所税5条2項・4項、7条1項3号・5号、法税4条2項、9条）が、このような国際課税の基本原則が確立されたのは、昭和37年度の税制改正においてであり、以後、その基本的枠組みは変更されていない。

ところで、非居住者等が我が国において事業を行う者から支払を受ける工業所有権等や著作権の使用料については、国内法上、支払者がその支払の際に20%の税率により所得税の源泉徴収を行うこととされている（所税161条7号、212条1項、213条1項）が、これら使用料に関する規定は、昭和27年度の税制改正で新たに非居住者等の課税範囲に追加された後、昭和37年度の改正及び昭和46年度の改正以外は大きな改正は行われていない。日本の経済構造が変化してきていることは先に述べたが、使用料すなわち7号所得に関する規定については昭和46年度以後改正されておらず、法律制定当時に想定されていなかった新たな取引等については解釈に委ねられている部分が多いと考えられる。

また、租税条約上、使用料については、一定のものにつき軽減・免除の規定が設けられている。特に、平成16年に改正された日米租税条約においては、使

(3) 概要については、内閣官房知的財産戦略推進事務局HP
(http://www.ipr.go.jp/q_a.html)を参照。

用料については源泉地国において一律免税とされ（12条）、以後改正された日英条約、日仏条約についても同様の改正が行われている（各条約とも12条）ほか、日豪租税条約では限度税率が10%から5%に軽減される（12条）など使用料に対する源泉地国における課税は軽減・免除される方向にある⁽⁴⁾。使用料が源泉地国において免税となる場合、知的財産権等取引の対価が使用料に該当するか否かにより課税上の取扱いが大きく異なる。そのため、使用料該当性の判断が課税上ますます重要となってくることとなり、使用料に関して研究を行うことの意義はむしろ以前よりも高まっているのではないだろうか。

平成19年分における非居住者等に対する所得種類別の源泉所得税の課税状況⁽⁵⁾をみると、工業所有権等の使用料及び譲渡対価については526億7700万円、著作権等の使用料及び譲渡対価については160億7000万円であり、これらを合わせると687億4700万円と非居住者等に対する源泉所得税全体（3948億4600万円）の約17.4%を占めており、租税条約により使用料に対する源泉地国課税が軽減・免除の方向にあるとは言え、依然として主要な歳入源であることに変わりはない。

このように知的財産権等取引が多様化し、使用料を国内源泉所得とする国内法の規定が制定された当時と比べて日本の産業構造が変化している現在において、現行国内法の規定が現在の経済実態に即したものとなっているか、すなわち、法律制定当時、想定されていなかった知的財産権等取引が行われるような場合、これらの取引に対する課税について、執行上の問題が生じてくる場合もあると考えられる。特に使用料については、その支払時に所得税の源泉徴収を

(4) これについては、平成20年6月18日に公表された「知的財産推進計画2008」においても、「租税条約を活用して国境を越えた知的財産の利用を促進する」という項目で、「知財権等の使用料について源泉地国課税を減免する内容を含む租税条約を締結・改正していく際には、国境を越えた知財の活用を促進する目的も踏まえ、できる限り早期の合意を目指す」とされている。知的財産戦略推進事務局「知的財産推進計画2008 - 世界をにらんだ知財戦略の強化 - 」
(<http://www.kantei.go.jp/jp/singi/titeki2/2008keikaku.pdf>)。

(5) 「平成19年国税庁統計年報書（速報値）」による。
(<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/gensen2007/gensen.htm>)。

行うこととされているが、源泉徴収制度の円滑な執行のためには、源泉徴収義務を履行する者（源泉徴収義務者）にとって、その支払が源泉徴収を行うべき所得に該当するか、徴収・納付すべき税額がいくらになるのかといったことが法令等の規定により明確であり、容易になしえるものでなければならないと考えるが、現行法令が制定された当時に想定されていなかった取引について、現行法令上の解釈のみにより対応しようとする現行法令の解釈の幅が広がり法的安定性・予測可能性が損なわれる場合もあるのではないかと危惧される。そこで、具体的な境界事例を掲げた上で、課税上の取扱いを整理するとともに現行法解釈上の問題の有無を検討する。

さらに、上記の点とは別に、OECDでは、1990年代終わりごろからPEに帰属する所得に対する課税のあり方が盛んに議論されており、昨年（2008年）の夏に一定の成果が公表されているところであるが、このような議論の内容を我が国の国内法に取り入れようとした場合、我が国の国際課税原則全体への影響はもちろんであるが、源泉徴収の観点からも問題はないのかという点も十分に検討されるべきであると考えられる。

本稿は、以上のような問題意識の下、いくつかの事例について知的財産法の規定に照らして課税上の取扱いを検討することにより、現行法令・通達の問題点を明らかにするとともに、OECDの議論と我が国の国内法との関係について、特に、源泉徴収の観点から検討されるべき事項にも目を向け、知的財産権等の使用料に係る源泉徴収の規定の整備の方向性を考察することを目的とするものである。

研究の進め方（本稿の構成）

本稿では、知的財産権等の使用料に係る源泉徴収の問題を中心として、国内源泉所得のあり方について次のような構成により研究を進めることとする。

まず、第1章は、我が国の国際課税制度、とりわけ、国際課税における源泉徴収制度について、その歴史的沿革を整理することによって、我が国の国際課

税における源泉徴収制度の位置付けを明らかにするとともに、本稿の研究対象である工業所有権等及び著作権の使用料に関する規定が設けられた当時の背景やその変遷を整理する。

第2章においては、第1章での検討を踏まえ、国際課税における源泉徴収制度の位置付けと知的財産権等取引との関係を意識しつつ、国内源泉所得、とりわけ、使用料に関する規定について検討する。

第3章では、国内源泉所得の対象となる工業所有権等及び著作権等の使用料及び譲渡対価の範囲について、前章での検討を前提として、課税実務においてしばしば問題となるノウハウ、ブランド、パブリシティ権及びソフトウェアという具体的な境界事例を例に挙げ、知的財産法の規定に照らして課税上の取扱いを整理するとともに、現行法令上の問題点を明らかにする。

第4章では、前章までの検討の結果明らかになった現行法令上の問題点を整理するとともに、現在、OECDにおいて議論されているPEに帰属する所得の問題と我が国の国内法との関係について、特に源泉徴収の観点から検討されるべき事項にも目を向け、知的財産権等の使用料に係る源泉徴収の規定の整備の方向性を考察する。

第1章 我が国の国際課税の基本的な考え方

本章においては、課税管轄権について触れた後、国際取引において、我が国の課税管轄権の範囲、すなわち、非居住者及び外国法人に対する課税範囲がどのように定められてきたかその歴史的沿革について整理する。これにより、我が国の国際課税の基本的な考え方を明らかにするとともに、特に工業所有権等や著作権の使用料に対する源泉徴収の規定が設けられた背景などに照らして当該規定の適用範囲を明確にすることを目的とする。

第1節 居住地管轄と源泉地管轄

国際課税の問題は、各国家間の課税管轄の問題であり、課税管轄の基準には、通常、国籍や居住の事実に基づく「居住地管轄」と課税対象となる領域内の経済活動や財産の所有等の事実に基づく「源泉地管轄」の二つがあるとされる⁽⁶⁾。

居住地国課税の考え方において居住者の国外に源泉がある所得に対して課税することについては、同一国の納税者が同じ水準の所得を有する場合には所得の源泉が国内であるか国外であるかにかかわらず等しい税負担を求めるべきであることが根拠とされている。他方、源泉地国課税の考え方において非居住者等に対して源泉地国で課税することについては、源泉地国での活動から生じる所得がある以上、非居住者等であっても源泉地国における公共サービスなどの便益を享受することから応分の負担をすべきであること、国内における経済活動についてはその活動が居住者によるものでも非居住者等によるものでも等しく取扱うべきであることが根拠とされている。

非居住者及び外国法人の所得で、日本の課税管轄権に服する日本に源泉のある所得は、法律で国内源泉所得として定める所得に限定されており（所税 161 条、法税 138 条）、経済的機能紐帯及び属地的紐帯の観点から網羅的に規定され

(6) 本文の次の段落も含め、水野忠恒『国際課税の制度と理論－国際租税法の基礎的考察－』4～9頁（2000年、有斐閣）参照。

ている⁽⁷⁾。

では、このような国際課税原則はどのように形成されたのか、第2節では我が国において国際課税原則が形成された歴史的沿革について概観することとする。

第2節 我が国における国際課税原則の歴史的沿革⁽⁸⁾

1 所得税の創設から昭和26年まで

(1) 所得税の創設（明治20年）

我が国の所得税は、明治20年に創設された。創設当時の所得税はいわゆる一般所得税の形態を採用し、所得をその源泉によって区別せず、資産、営業又は勤労から生ずる所得はすべて総合して課税する建前を採っていた⁽⁹⁾・⁽¹⁰⁾。すなわち、この段階では、納税義務者の範囲等の規定は設けられておらず、「人民」の「資産又は営業により生ずる所得」について所得税を納める義務があるとのみ規定されていたにすぎなかった。

当時の所得税については、総合累進所得税の性質を持っていた点で、世界的に見てかなり進んだものであったと評価されている。なお、源泉徴収の制度はこの時点では導入されていなかった。

(7) 赤松晃『国際租税原則と日本の国際租税法—国際的事業活動と独立企業原則を中心に—』189頁（2001年、税務研究会出版局）参照。

(8) 我が国における国際課税原則の歴史的沿革については、赤松・前掲注7が詳しい。また、源泉徴収制度については、金子宏「わが国の所得税と源泉徴収制度～その意義と沿革～」『源泉徴収制度』日税研論集15号（1991年、日本税務研究センター）を参照。

(9) 所得税法（明治20年3月23日勅令第5号）第1条「凡ソ人民ノ資産又ハ営業其他ヨリ生スル所得金高1箇年3百円以上アル者ハ此税法ニ依テ所得税ヲ納ム可シ」。

(10) 大蔵省主税局調査課「所得税・法人税制度史草稿」1頁（昭和30年3月）。制定当時の状況について、「当時まだ私法の規定が完備せず、法人の観念も一般に徹底していない時代であり、また資本の育成を図るべき時代でもあったので、所得税は個人にのみ課税し、法人に対しては何等納税の義務を負わせていなかったこともやむをえなかったところであろう」としている。

(2) 明治 32 年度改正

明治 32 年度の所得税法改正により、法人に対する課税規定が創設されるとともに、非居住者及び外国法人に対する課税規定が創設された⁽¹¹⁾。すなわち、所得を 3 種類に分けて、第一種を法人所得、第二種を公社債利子、第三種を個人所得とした。また、納税義務者については、帝国内の所得税法施行地に住所を有し、又は 1 年以上居所を有する者を無制限納税義務者とし、制限納税義務者すなわち住所又は 1 年以上居所を有しない者が税法施行地に資産営業又は職業を有するときはその所得についてのみ所得税を納める義務があるものとし、外国又は所得税法を施行しない地における資産、営業又は職業による所得には所得税を課さないこととされた⁽¹²⁾。これにより、居住地国課税の明確化が図られるとともに、日本に居住する外国人についても課税されることとされたのである。この改正により、我が国の所得税法は、居住者又は内国法人については、「全世界所得課税」の立場を明確にし、一方、非居住者又は外国法人の課税所得の範囲は、所得税法の施行地における資産や営業から生ずる所得のみとしたのである。

なお、この年度の改正において、第二種所得である公社債利子について支払者はその支払の際、所得税の源泉徴収を行うこととされ、ここに我が国において初めて源泉徴収制度が導入された⁽¹³⁾。

(3) 大正 9 年度改正

大正 9 年度の所得税法改正により、第三種所得税について、「従来所得税

(11) 所得税法（明治 32 年 2 月 13 日法律第 17 号）

第 1 条「帝国内此ノ法律施行地ニ住所ヲ有シ又ハ 1 カ年以上居所ヲ有スル者ハ此ノ法律ニ依リ所得税ヲ納ムル義務アルモノトス」

第 2 条「前條ニ該当セサル者此ノ法律施行地ニ資産営業又ハ職業ヲ有スルトキハ其ノ所得ニ付テノミ所得税ヲ納ムル義務アルモノトス」

第 5 条第 6 号「外国又ハ此ノ法律ヲ施行セサル地ニ於ケル資産営業あつたハ職業ニ依ル所得但シ此法律施行地ニ本店ヲ有スル法人ノ所得ヲ除ク」。

(12) 大蔵省主税局調査課・前掲注 10・6 頁。

(13) 所得税法（明治 32 年 2 月 13 日法律第 17 号）

第 3 条第 1 項「此ノ法律施行地ニ於テ支払ヲ為ス公債社債ノ利子 千分ノ二十」
第 42 条 2 項「第二種ノ所得ニ付テハ其ノ金額支払ノ際支払者其ノ所得ヲ徴収シ其ノ都度之ヲ政府ニ納ムヘシ」。

法施行地外から生ずる所得は非課税となっていたのを改め、所得発生地の内外を問わずすべて総合課税することとした。但し、日本の国籍を有しない者の税法施行地外における資産、営業又は職業から生ずる所得は非課税⁽¹⁴⁾とされた。

また、源泉徴収に関しては、銀行定期預金の利子は、従来第三種所得とされていたが、調査及び徴収の便宜上第二種所得に編入された⁽¹⁵⁾。

(4) 昭和 15 年度改正

昭和 15 年度の所得税法改正により、第一種所得税と法人資本税を統合し、法人税を創設した。法人の課税範囲については、従来と大きな変更はなかった⁽¹⁶⁾。

また、所得税については、分類所得税と総合所得税とに区分して課税することとされた。すなわち、「分類所得税については、所得をその性質によって、不動産所得、配当利子所得、事業所得、勤労所得、山林の所得及び退職所得の 6 種に区分し、その種類に応じて税率、免税点、控除、課税方法等を異ならしめ、以て各所得間の負担の均衡を図ると共に、課税方法の適正簡素化を期する」こととし、配当利子所得及び勤労所得については、源泉課税制度を採用した⁽¹⁷⁾。

なお、勤労所得の源泉課税が実施されることに伴い、制限納税義務者のうち、税法施行地において俸給、給料、歳費等の支払を受けるときは所得

(14) 武田昌輔監修『DHC コンメンタール所得税法』202 頁（第一法規）。

(15) 大蔵省主税局調査課・前掲注 10・15 頁。

(16) 法人税法（昭和 15 年 3 月 29 日法律第 25 号）

第 2 条「本法の施行地ニ本店又ハ主タル事務所ヲ有スル法人ニ対シテ其ノ所得及資本ノ全部ニ付法人税ヲ賦課シ本法施行地ニ本店又ハ主タル事務所ヲ有セザル法人ニ対シテハ本法施行地ニ於ケル資産又ハ営業ノ所得及之ニ関スル資本ニ付テノミ法人税ヲ賦課ス。

(17) 大蔵省主税局調査課・前掲注 10・72～82 頁参照。ここでは、勤労所得への源泉課税制度の導入について、「分類所得税は負担の普遍化という税制改正上の目標に副い所得税を一種の国民税たらしめる意図のもとに創設されたのである。従って基礎控除額も 720 円というような比較的低位に定められたので納税者の数も飛躍的に増加することが予想され、そのためには納税をできるだけ簡素化する必要があり画期的な源泉課税の方法が採用されるに至ったのである。」とされている。

税の納税義務があるものとされ、制限納税義務者の課税範囲が拡大された。

2 昭和 27 年度改正

(1) 所得税法等の改正

昭和 27 年度の改正においては、制限納税義務者の課税所得の範囲が拡大・整備された。従来、制限納税義務者に対する課税範囲は極めて限定的であり、日本にある資産又は事業の所得について納税義務のあるほかは、日本で支払われる給料利子等に限られていた。しかし、国際的三重課税防止のための租税協定がまず米国との間に近く締結されることになるのを予想して、制限納税義務者の課税範囲を所得発生地主義によるのが適当であると考えられ、発生地課税の原則を強化したとされる⁽¹⁸⁾。

また、この改正により、本稿の研究対象であるところの工業所有権等及び著作権の使用料について、「施行地において事業をなす者から工業所有権その他の技術に関する権利若しくは特別の技術による生産方式及びこれに準ずるもの又は著作権（映画フィルムの上映権を含む。）の使用料で当該者の施行地にある事業に係るものの支払いを受けるとき」（所税 1 条 2 項 6 号）という規定が設けられ、使用料が源泉徴収をすべき国内源泉所得として新たに課税対象とされたわけである。

ただし、日本経済再建のため緊要な事業に使用する工業所有権等の使用料については、その源泉徴収税率を 10%（一般は 20%）に軽減するとともに、源泉徴収の適用期限を一定期日延期する租税特別措置が設けられた⁽¹⁹⁾。

また、この改正に伴い、昭和 27 年 4 月 30 日付直所 1-66「昭和 27 年 3 月改正所得税法の取扱方について」が制定され、同通達において、「特別の技術による生産方式」とは、「特別の原料、処方、処理、機械、器具、工程による等独自の考案又は方法を用いた生産についての方式」をいうものとされ、「これに準ずるもの」とは、「特別の生産方式に至らない程度の秘け

(18) 大蔵省主税局調査課・前掲注 10・345 頁

(19) 大蔵省主税局調査課・前掲注 10・354 頁

つ、秘伝、情報その他生産業経営一般に関する技術若しくは知識」をいうものとされた。後に触れるが、このときの通達では、「これに準ずるのもの」の範囲が現行規定より広いものとなっている。

(2) 改正趣旨

昭和 27 年度の税制改正の趣旨について、当時主税局長であった平田敬一郎氏は昭和 27 年 3 月 19 日の衆議院大蔵委員会において、三宅則義委員の質問に対し、次のように答弁している。すなわち、「実はこれ[＝使用料に係る源泉所得税]を負担しますのは、外国の特許権の所有者あるいは外国の法人及び個人でございます。それでこの点につきましては前から申し上げましたように、所得税法の課税の原則を、最近の国際慣行によりまして、いわゆる発生地主義と申しますか、日本において生じた所得に対しましては、その所得者がそこに居住するといなどを問わず、まずは日本で課税する。これはわが国だけではございません。アメリカも同様なやり方をやっております。それからイギリスその他最近の先進国の所得税法の立法例は、大体同様な方向になって」と述べ、「そういう趣旨からいたしまして、たとえば映画のロイヤリティとか、あるいは工業所有権の使用料、こういうものに対しましては、これは日本で使用したことは明らかでございますから一定の課税をしよう、こういう考えでございます。……ただそれにいたしましても、日本に何としても経済の再建のために望ましいものにつきましては、できる限り日本で安い使用料で特許を使えるようにしなければならぬ。そのためにはやはり一般的な国内措置といたしまして、ある程度の軽減措置を設けた方がいいのじゃないか、こういう趣旨で映画のロイヤリティは二割を四月から課税するのでございますが、特許権の使用料は…税率を 10%にする、それから施行時期を延ばす」⁽²⁰⁾ こととしたと述べている。

(20) 第 13 回国会衆議院大蔵委員会議録第 36 号 13 頁。

(3) 当時の時代背景

上で見たように、昭和 27 年度改正においては、工業所有権等の使用料が新たに課税対象に加えられたわけであるが、当時の時代背景⁽²¹⁾は次のとおりであった。

第二次世界大戦により、我が国の社会・経済は大きな混乱に陥った。戦後の日本経済の再建のため、外資導入による経済再建が提唱され、昭和 23 年 3 月に成立した芦田内閣は、外資導入を唯一最高のスローガンに掲げ、外資導入による経済再建を模索した。外資導入にはロイヤリティなどの送金問題が伴うことから、制度面を整備する必要があり、このため、昭和 24 年 12 月に「外国為替及び外国貿易管理法」が制定されて翌 25 年に施行されるとともに、昭和 25 年 5 月には「外資に関する法律」が制定され、翌月施行された。これにより、技術提携がしやすくなり、「技術提携の洪水」の時代と言われる動きとなり、昭和 30 年代の高度成長時代に突入していくこととなる。

なお、昭和 25 年の「外資に関する法律」では、「工業所有権その他の技術に関する権利、これらに関する使用権の設定、工場経営に関する技術の指揮その他外資委員会の指定するものに関する契約……」と規定されており、昭和 27 年改正で設けられた規定と同様の規定振りとなっていることは注目される⁽²²⁾。

3 昭和 29 年度改正

昭和 29 年度改正では、従来の所得税法において、制限納税義務者としての外国法人が所得税を納めなければならないものとされている各種所得のうち

(21) 当時の時代背景については、特許庁編『工業所有権制度百年史（下巻）』144 頁以下（1985 年、発明協会）による。

(22) この点につき、木村弘之亮教授は、「所得税および法人税における『工業所有権その他の技術に関する権利』という用語は、この『外資に関する法律』における用語の影響を受けているといわれている。」とされている。木村弘之亮『国際税法』211 頁（2000 年、成文堂）。

次の所得については、所得税の課税だけで済ませ法人税の課税を行わないこととされた⁽²³⁾。

- ① 国債若しくは地方債の利子又は施行地に本店若しくは主たる事務所を有する法人の発行する債券につき支払を受ける利子
- ② 施行地にある営業所に預入された預貯金の利子若しくは施行地にある営業所に信託された合同運用信託の利益又は施行地において事業をなす者に対する匿名組合契約及びこれに準ずる契約に基づき分配を受ける利益
- ③ 施行地に本店又は主たる事務所を有する法人から分配を受ける利益若しくは利息の配当、剰余金の分配又は証券投資信託の収益の分配
- ④ 施行地において事業をなす者から支払を受ける工業所有権その他技術に関する権利若しくは特別の技術による生産方式及びこれに準ずるもの又は著作権（映画フィルム上映権を含む。）の使用料で当該者の施行地にある事業に係るもの
- ⑤ 施行地において事業をなす者に対する貸付金の利子で当該者の施行地にある事業に係るもの
- ⑥ 以上に掲げるものの外、資産を施行地にある事業の用に供することによりその対価として支払を受ける所得（施行地において事業をなす者に対する機械、装置、車両等の貸付による所得で当該者の施行地にある事業に係るもの）

昭和 29 年度改正では、国内源泉所得とされる以上の所得（国公社債の利子、預貯金の利子、利益配当、貸付金利子、工業所有権、著作権の使用料等）に

(23) この改正の趣旨については、「外国法人が日本に事業を有するときは日本に何等かの管理機構を有するのが普通であるから、法人税の申告納税にさして困難を感じないと思われるが、日本に資産のみを有するときは、管理人はいるにしてもその資産から生ずる所得について収支計算を行うことは困難であると認められる。また、このような場合には外国の本店で決算を行って申告することになるが、外国の本店で行われた決算の適否を調査することは実際問題として甚だ困難でもあるので、この種の所得については、所得の発生の都度日本において源泉徴収を行うのみで課税を済ませることが実際のでもありと考えられた」とされている。大蔵省主税局調査課・前掲注 10・484 頁。

つについては、所得税の源泉徴収のみによるとする、いわゆる「源泉分離課税」が導入された。

4 昭和 37 年度改正

昭和 37 年度の改正においては、非居住者等に対する課税について、租税条約との調整、資本交流の促進等を考慮して、非居住者等に対する課税について、その課税の要件、課税所得の範囲、税率等に関し、所要の整備合理化を図ることとされた⁽²⁴⁾・⁽²⁵⁾。この点については、

「〔非居住者及び〕外国法人の課税所得の範囲は、日本に源泉のある所得に限定されるのであるが、従来の規定ではいかなる所得が日本に源泉のある所得に該当するのか明確でない点も少なくなかったので、今回〔昭和 37 年〕の改正に際しては、日本が締結した租税条約や諸外国の制度を参考にしてその規定の整備を図った」⁽²⁶⁾とされている。この改正により、「この法律の施行地に住所を有し又は 1 年以上居所を有する個人」以外の個人（非居住者）は、「この法律の施行地に源泉のある所得を有するときは、この法律により所得税を納める義務がある」とされ、国内源泉所得に関する定めを含めた現行の非居住者等に対する課税方式が確立された。

なお、工業所有権等及び著作権の使用料については、次のような規定に整備された。

「この法律の施行地において事業をなす者から受ける工業所有権その他の

(24) 税制調査会『昭和 36 年 12 月税制調査会答申及びその審議の内容と経過の説明』23～24 頁。

(25) 昭和 37 年改正の必要性について、主税局の吉田哲朗氏は私見であるが、「国際的な側面に関する現行税法の規定は、ここ十年あまりの間目立った改正はなく、それが制定された当時においては、現在のようにわが国と各国との経済交流がひんぱんになることが予想されなかったため、規定としては極めて簡単であり、そのため現実の税務執行上法律の解釈に疑義を生ずる点も少なくなく、その整備合理化の必要性が痛感されていた」と述べている。吉田哲朗「国際的な側面に関する所得税法の改正」税務弘報 10 巻 6 号 738 頁（1962 年）。

(26) 福山博隆「外国法人及び非居住者の課税その他国際的な側面に関する税制の改正」税経通信 17 巻 6 号 101 頁（1962 年）参照。

技術に関する権利若しくは特別の技術による生産方式及びこれに準ずるもの又は著作権(映画フィルムの上映権を含む。)の使用料で当該者のこの法律の施行地にある事業に係るもの」(所税1条3項6号)。

また、昭和37年度の改正において、非居住者等の投資所得等で、国内に恒久的施設を有する者が国内で行う事業に帰せられるものについては、源泉徴収の上、総合課税を行い、国内事業に帰せられないもの及び国内に恒久的施設を有しない者が受けるものについては源泉分離課税とするよう規定された。

さらに、この改正を受け、昭和38年9月14日付直審(源)66「非居住者、外国法人等に対する所得税法の基本通達について」が制定された。ここでは、「特別の技術による生産方式及びこれに準ずるもの」とは、「特許権、実用新案権、商標権、意匠権等の工業所有権には至らないが、生産その他事業に関し繰り返し使用し得るまでに形成された技術的又は美術的思想の創作(以下略)」とされた。つまり、先にみた「その他生産経営一般に関する技術若しくは知識」については上記通達には盛り込まれなかったのである。これに関して、小野昌延弁護士は、税法と営業秘密について、「税法は、営業秘密について明文を有しているとはいえ、それは、その一部についてのみであり、厳密なる分析を加えられないまま、もっぱら技術的な営業秘密を対象として成文化されている。そして、分析のたりないところは商業的な営業秘密の税法分野にある」⁽²⁷⁾とした上で、今回の通達改正について、「『その他生産経営一般に関する技術若しくは知識』については、新しい通達では、問題の対象からはずされている。このことは、製造上および経営上の秘密のうち、いわゆるノウ・ハウとの関係上、どうしても後者が脱落しがちであること、課税対象として不確実性・困難性を有することを示すものであろう」⁽²⁸⁾と述べられている。

したがって、昭和38年の通達改正により、「これに準ずるもの」については、商標法により保護されるものに類するものを除き、工業ノウハウや技術

(27) 小野昌延『営業秘密の保護』436頁(1968年、有信堂)。

(28) 小野昌延・前掲注27・437頁。

的な営業秘密を指すことが明らかにされたと解するのが相当であるとする。

5 昭和 40 年度改正（所得税法全文改正）

昭和 40 年度に所得税法の全文改正が行われ、「第 3 編 非居住者及び外国法人の納税義務」として独立した編が設けられ、現行法の構成に改められた。この改正は、基本的には従来の制度を踏襲したものであり、所得税法 161 条の「国内源泉所得」は、旧法 1 条 3 項に規定する所得税法の施行地に源泉がある所得に相当する。

工業所有権等の使用料については、所得税法 161 条 7 号イに規定されたが、これには旧法 1 条 3 項 6 号の使用料のほか、旧所得税法施行規則 1 条の 6 の 1 号及び 2 号の使用料と 3 号の譲渡所得が含まれている⁽²⁹⁾。また、旧法で「これに準ずるもの」とあったところを「これらに準ずるもの」に改められた。旧法における「準ずるもの」の内容としては、特別の生産方式に準ずる秘訣の類が主なものであったと考えられるが、「これに」が「これらに」に改められたことにより、新法では工業所有権等に準ずるもの、例えば意匠権の登録をしていない意匠に関する権利の使用料等もこの使用料等に含まれることが明らかにされた⁽³⁰⁾。

また、所得税法 161 条 7 号ロの規定については、テレビ放送用のフィルム、

(29) 所得税法施行規則（昭和 37 年政令 94 号）

第 1 条の 6 法第 1 条第 3 項第 9 号に規定するその源泉が法施行地にある所得は、次に掲げるものとする。

- 一 法施行地において事業をなす者から支払を受ける機械、装置、車両、運搬具、工具、器具（容器を含む。以下同じ。）又は備品の使用料でその者の法施行地にある事業に係るもの
- 二 法第 1 条第 3 項第 6 号及び第 7 号並びに前号に規定する所得を除くほか、法施行地において業務をなす者から支払を受ける同項第 6 号若しくは前号に規定する資産の使用料又は同項第 7 号に規定する貸付金に準ずる貸付金の利子でその者の法施行地における業務に係るもの
- 三 法第 1 条第 3 項第 6 号及び前号の規定に該当する所得を除くほか、法施行地において業務をなす者から支払を受ける同項第 6 号に規定する資産の譲渡に因る対価でその者の法施行地における業務に係るもの

(30) 大須敏生「非居住者・外国法人の納税義務に関する改正」税務弘報 13 巻 6 号 829 頁（1965 年）。

ビデオ・テープ等についての放映権の使用料等が著作権の使用料等に含まれることが所得税法施行令 284 条で明らかにされた。なお、所得税法 161 条 7 号ロにおいて、出版権と映画上映権が著作権に含まれるとしたのは、これらの権利が本体の著作権とあたかも独立の権利のように行使されることを考慮したものである⁽³¹⁾とされる。

6 昭和 46 年度改正

著作権法が昭和 45 年に全文改正（昭和 46 年 1 月 1 日から施行）されたことに伴い、「著作隣接権」が新たに設けられたことに伴い、所得税法 161 条 7 号ロの規定が「著作権（出版権並びに映画フィルムの上映権及びこれに準ずるものとして政令で定めるものを含む。）」から「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。）」に改められた。これは、従来規定されていた映画フィルムの上映権やビデオテープ等についての放送に係る権利が、昭和 45 年の著作権法の全文改正により、著作権に含まれることが明確にされたことに伴う改正である⁽³²⁾。

その後、本稿の研究対象である工業所有権等及び著作権の使用料に関する規定について、改正は行われていない。

7 小括

本章においては、我が国における国際課税原則が形成された沿革を概観した。

これまで述べたとおり、我が国における国際課税原則は、明治 32 年度の税制改正において、制限納税義務者に対する課税制度が導入され、昭和 37 年度の税制改正において、現在の国際課税原則の基礎的枠組みが確立された後、昭和 40 年度の所得税法全文改正により現行法と同様の法体系となるに至っ

(31) 大須・前掲注 30・829 頁。田口勝彦「非居住者、外国法人課税の改正の概要」税経通信 20 巻 7 号 234 頁（1965 年）も同旨。

(32) 「昭和 46 年改正税法のすべて」43 頁（国税庁）。

ている。

また、工業所有権等及び著作権の使用料に対する課税については、昭和 27 年度に非居住者等の課税所得の範囲に追加されて以来、小幅な文言の修正や著作権法改正に伴う改正が行われているものの、基本的には昭和 27 年度の改正内容が踏襲されている。我が国の国内法に国内源泉所得として使用料の規定が盛り込まれた当時の時代背景は先に見たとおり、戦後の混乱状態にあった日本経済を積極的な外資導入により復興しようとした時期であった。したがって、おのずから我が国の国際収支は支払超過の状態にあり、我が国の課税権を確保するため源泉地国での課税権を確保しようとしてきたものと考えられる。

さらに、国際課税原則の沿革とともに、源泉徴収制度の導入過程も併せて見てきたが、源泉徴収制度は、納税者の数の飛躍的な増加に対応すべく、「納税をできるだけ簡素化する必要」があるという要請の下に導入された制度であり、また、国際課税の局面においては、取引の相手方が執行管轄権の及ばない国外に存する場合が多いため、租税の徴収の確保を図るため、源泉徴収制度が広範に用いられている^{(33)・(34)}。源泉徴収制度の機能には、納税の簡素化、徴税コストの削減、確実な課税の確保（所得の捕捉）などがあるが、当該制度の円滑な執行のためには、源泉徴収義務を履行する者（源泉徴収義務者）にとって、その支払が源泉徴収を行うべき所得に該当するか否か、徴収・納付すべき税額がいくらになるかといったことが法令の規定により明確であり、容易になしえるものでなければならず、そのような要請に合致する所得

(33) 宮武敏夫『国際租税法』145 頁（1993 年、有斐閣）。

(34) この点について、「非居住者及び外国法人に対する源泉徴収の範囲が居住者や内国法人に対する場合より拡張され、また、源泉徴収のみによる簡便な納税方法が講ぜられてるのは、一般的にいて、非居住者・外国法人はわが国とのつながりが薄く、居住者・内国法人並みの申告納税の方法による納税が期待しくいところから、技術的に源泉徴収の対象となし得る所得はできるだけその対象に取り入れることによって、徴収の確実を期するとともに、さらに、わが国から所得を得る態様のいかんによって、申告納税の方法によることが無理と思われる場合に源泉徴収による納税のみにとどめる方法が採られたものと考えられる」としている。注解所得税法研究会編『注解所得税法〔四訂版〕』27 頁（2005 年、大蔵財務協会）。

が源泉徴収の対象とされてきたと考える。これは、居住者及び内国法人に対する源泉徴収のみならず、非居住者及び外国法人に対する源泉徴収の議論にも当てはまると考える。

本章で検討した歴史的沿革を踏まえ、次章では知的財産権等取引に関する課税原則について、特に源泉徴収の観点から検討することとする。

第2章 知的財産権等取引に関する課税原則

本章では、非居住者等と我が国で事業を行う者との間で行われる知的財産権等取引に関する課税原則について源泉徴収の観点から検討する。

非居住者及び外国法人は、国内源泉所得（所税 161 条）について所得税の納税義務を負うこととされ（所税 5 条 2 項）、また、外国法人については、国内源泉所得（法税 138 条）について法人税の納税義務を負うこととされている（法税 4 条 3 項）。

また、国内源泉所得の範囲については、所得税法 161 条（法人税法 138 条にもおおむね同内容の規定がある。）に規定されており、同条 1 号の 2 以下に規定する国内源泉所得については、その支払の際、所得税の源泉徴収を行う必要がある（所税 212 条）。

所得税法 161 条 1 号は、事業又は資産から生ずる所得という包括的な所得類型に係る規定を定め、①国内において行う事業から生ずる所得、②国内にある資産の運用、保有若しくは譲渡により生ずる所得、③その他その源泉が国内にある所得として政令で定めるものから構成される。また、同条 1 号の 2 以下において、事業又は資産から生ずる所得の中から源泉徴収になじむものを取り出し、これらに勤労から生ずる所得を加えたところで個別的な所得類型に係る規定を定め源泉徴収の対象としている。

ある取引による所得が国内源泉所得に該当するか否かについては、まず、1 号の 2 以下に該当するか否かを検討し、これらに当てはまらない場合は、1 号所得に該当するか否かを検討することとされている⁽³⁵⁾。例えば、内国法人が日本国内において知的財産の管理事業を行っている外国法人から特許権の利用許諾を受け、使用料を支払った場合において、内国法人が国内において事業を行っていなかったため 7 号所得には該当しない場合などがこれに当たる。この場合には、7 号所得に該当しない以上、本則に戻って 1 号所得になるとみるのが

(35) 植松守雄「非居住者、外国法人及び外国税額控除に関する改正税法の解説」18 頁（1962 年、国税庁）。

通説であるとされる⁽³⁶⁾。

国内源泉所得に該当するか否かについては、上記のような判断基準に従って判断することとなるが、第1章で見たとおり工業所有権等及び著作権の使用料に関する規定は近時改正されておらず、また、冒頭でも述べたが、最近、知的財産や無形資産といった言葉を耳にすることが多いが、所得税では知的財産や無形資産といった言葉は定義されていないことから、昨今の知的財産権等取引に係る支払対価の課税上の取扱いを判断するに当たり、その取扱いに疑義が生じるケースがあるのではないかと危惧される。

そこで、以下では、非居住者等との間で知的財産権等取引を行い、その対価を支払った場合、所得税法上どのような取扱いがなされることになるのか、具体的には、これらの取引が該当することが多いと想定される7号所得とその周辺所得を中心として国内源泉所得の規定について検討する。

第1節 7号所得の基因となる工業所有権等 及び著作権の使用料の範囲

所得税法 161 条 7 号では、源泉徴収の対象となる使用料等について次のような規定が置かれている（下線筆者）。なお、所得税法及び法人税法並びに両法施行令にはほぼ同様の規定が設けられているが、ここでは知的財産権等取引の支払対価が源泉徴収の対象となるか否かを検討することを主な目的とすることから、所得税法を中心に検討することとする。

（国内源泉所得）

第一百六十一条 この編において「国内源泉所得」とは、次に掲げるものをいう。

(36) 増井良啓＝宮崎裕子『国際租税法』58～59頁（2008年、東京大学出版会）参照。なお、これに対し、中里教授は、「いったん7号所得に該当しないと判定されたところで国内源泉所得の判定作業は終了し、もはや1号所得になる余地はない」旨述べられている（中里実「外国法人・非居住者に対する所得課税」日税研論集 33号 196～197頁（1995年））。

一～六 省略

七 国内において業務を行う者から受ける次に掲げる使用料又は対価で当該業務に係るもの

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、装置その他政令で定める用具の使用料

八～十二 省略

以上のように7号所得の規定には、「これらに準ずるもの」及び「その他これに準ずるもの」という包括的な文言が含まれており、実務において源泉徴収の要否を判断するに当たり、これらの範囲が問題となることがしばしばある。

そこで、ここでは、同号イ及びロが規定するところの範囲について検討することとしたい。

1 所得税法 161 条 7 号イに規定する工業所有権等の使用料の範囲

(1) 「工業所有権等」の範囲

所得税法 161 条 7 号イは、「工業所有権その他の技術に関する権利^{〔37〕}、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」の使用料及び譲渡対価が国内源泉所得に該当する旨の規定である。

(37) 「知的財産の利用に関する独占禁止法上の指針（平成 19 年 9 月 28 日公正取引委員会）」では、「本指針において技術とは、特許法、実用新案法、半導体集積回路の回路配置に関する法律、種苗法、著作権法及び意匠法によって保護される技術（著作権法ではプログラム著作物、意匠法では物品の形状に係る意匠として保護される技術がこれに当たる。）並びにノウハウ（本指針においてノウハウとして保護される技術とは、非公知の技術的知識と経験又はそれらの集積であって、その経済価値を事業者自らが保護・管理するものを指し、おおむね、不正競争防止法上の営業秘密のうちの技術に関するものがこれに該当する。ノウハウは特定の法律で独占的排他権が付与されるものではないため、特許権等によって保護されるものと比べ、保護される技術の範囲が不確定であること、保護の排他性が弱いこと、保護期間が不確定であること等の特質を有する。）として保護される技術を指す。」としている。

我が国の所得税法で「工業所有権」という語が用いられたのは、第1章でみたとおり昭和27年度の改正においてであるが、ここでいう「工業所有権」は、所得税法に定義規定が設けられていないことから借用概念⁽³⁸⁾であると解され、したがって、工業所有権とは特許権、実用新案権、意匠権、商標権のことをいうものと解される^{(39)・(40)}。

この点については、知的財産法学の観点からみても、「工業所有権」の語については、「わが国従来の慣用では、工業所有権は……広い意味ではなく、わずかに特許権、実用新案権、意匠権および商標権のみを指称するものとして狭義に使用されてきた。それは、これら四種の権利が各特別法によつ

(38) 「固有概念」と「借用概念」については、金子宏「租税法と私法」租税法研究 6号、谷口勢津夫「借用概念と目的論的解釈」税法学 539号 105頁以下（1998年）などを参照。

(39) これに対して、工業所有権の保護に関するパリ条約第1条では、工業所有権を以下のように定義している。

(1) 省略

(2) 工業所有権の保護は、特許、実用新案、意匠、商標、サービス・マーク、商号、原産地表示又は原産地名称及び不正競争の防止に関するものとする。

(3) 工業所有権の語は、最も広義に解釈するものとし、本来の工業及び商業のみならず、農業及び採取産業の分野並びに製造した又は天然のすべての産品（例えば、ぶどう酒、穀物、たばこの葉、果実、家畜、鉱物、鉱水、ビール、花、穀粉）についても用いられる。

これによれば、工業所有権は、工業に関する特許、実用新案、意匠だけでなく、商業に関する商標、サービス・マーク、商号、原産地表示、原産地名称や不正競争の防止を含むものであり、それのみならず、農業及び採取産業の分野並びに製造した又は天然のすべての産品についても用いられる語とされる。

(40) 平成14年に制定された「知的財産戦略大綱」において、「工業所有権」の語について次のように述べられている。すなわち、「物を対象とした所有権法とは異なり、知的財産法は情報を対象としており、所有権法とは異なった情報独自の法体系が必要となりつつある。このことが広く認識されるよう、法令・条約等において使用されている『知的所有権』という用語を可能な限り『知的財産』、『知的財産権』に統一することとする。このため、可能な限り2002年度中に必要な法令及び条約・協定の訳文の改正等を行う。また、日本語が正文の条約・協定については、今後、条約・協定の改正の機会をとらえ可能な限り改正等を行う。

また、明治以来使用されている『工業所有権』という用語は、主として特許権、実用新案権、意匠権及び商標権を指すものとして用いられているが、これらの中には、農業・鉱業・商業等の工業以外の産業に関する知的財産も含まれている。そのような権利の性質をよりの確に表すためにも、『工業所有権』に替えて『産業財産』、『産業財産権』という用語を使用することとする。」

て排他的独占権として構成され、その事務手続を特許庁の取扱い⁽⁴¹⁾とされ、かつ内容的にもほぼ類似に規制されてきたことに由来する⁽⁴²⁾とされている。

次に、「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」についてであるが、その範囲については、所得税基本通達において次のような解釈が示されている（所基通 161-22）⁽⁴³⁾。

「法第 161 条第 7 号イに規定する『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』とは、特許権、実用新案権、商標権、意匠権等の工業所有権の目的にはなっていないが、生産その他業務に関し繰り返し使用し得るまでに形成された創作、すなわち、特別の原料、処方、機械、器具、工程によるなど独自の考案又は方法を用いた生産についての方式、これに準ずる秘けつ、秘伝その他特別に技術的価値を有する知識及び意匠等をいう。したがって、いわゆるノウハウはもちろん、機械、設備等の設計及び図面等に化体された生産方式、デザインもこれに含まれるが、海外における技術の動向、製品の販路、特定の品目の生産高等の情報又は機械、装置、原材料等の材質等の鑑定若しくは性能の調査、検査等は、これに該当しない。」当該通達の後段部分の、「海外における技術の動向……検査等」については、これらに該当しないこととされているのは、「それらの性質上ノウハウの提供というよりはむしろ人的役務の提供と解する方が実態に即しているものと考えられる」からである⁽⁴⁴⁾。

当該通達は、昭和 40 年にほぼ同趣旨の内容で制定されて以来、その内容

(41) 「経済産業省設置法」では、工業所有権に関する事務を特許庁の所掌としており、特許庁が所管する「工業所有権に関する手続等の特例に関する法律」も、工業所有権についての明確な定義は置いていないものの特許庁ホームページによると、「工業所有権」とは、「特許権、実用新案権、意匠権及び商標権」をいうとされている。特許庁HP（http://www.jpo.go.jp/seido/s_gaiyou/chizai02.htm）。

(42) 紋谷暢男「著作権と工業所有権との関係」ジュリスト 692 号 60 頁（1979 年）。

(43) 法人税基本通達 20-1-21 にほぼ同趣旨の規定がある。

(44) 河合厚＝宮澤克浩＝阿瀬薫編『所得税基本通達逐条解説』777～778 頁（2007 年、大蔵財務協会）。

について改正は行われていない。当該通達においては、「ノウハウ」は「工業所有権……に準ずるもの」に該当し、一定の「情報」は人的役務の提供に該当するとしているが、通達制定当時と現在とでは経済取引の内容が変化しており、同通達に規定する境界線が問題となるケースも出てくるのではないかと考える。これについては、「ノウハウ」と「ブランド」を例に挙げ、次章で考察することとしたい。

(2) 工業所有権等の「使用料」の範囲

所得税法 161 条 7 号に規定する「使用料」の範囲については、所得税基本通達 161-23 から 161-25 においてその意義・範囲についての解釈が示されている。

① 技術等の使用料の意義（所基通 161-23）

所得税基本通達 161-23 では、「使用料」とは、技術等の実施、使用、採用、提供若しくは伝授又は技術等に係る実施権若しくは使用権の設定、許諾若しくはその譲渡の承諾につき支払を受ける対価の一切をいい、これにはこれらのものを提供し、又は伝授するために要する費用に充てるものとして支払を受けるものも含まれるとされている⁽⁴⁵⁾。

② 図面、人的役務等の提供の対価として支払を受けるものが使用料に該当するかどうかの判定（所基通 161-24）

所得税基本通達 161-24 では、人的役務の提供の対価又は報酬の額として支払われるものが、その人的役務の提供につき、通常受けるべき対価又は報酬を著しく超えるような場合において、一定の要件に該当するものは、その支払名目如何にかかわらず使用料に該当することが明らかにされている。

③ 使用料に含まれないもの（所基通 161-25）

所得税基本通達 161-25 では、技術又は著作権の提供契約に基づいて

(45) 「技術等又は著作権等の提供・伝授を受けるための費用であっても、技術者等の旅費、滞在費等、図面、映画フィルム等の対価で実費程度のものは、これが使用料と明確に区分して支払われる場合には、使用料に該当しない」とされている。河合ほか・前掲注 44・778 頁。

支払われるものであっても、一定の要件に該当するものは、使用料に該当しないことが明らかにされている。

④ 収入金額に代わる性質を有する損害賠償金等（所基通 161-6 の 2）

所得税基本通達 161-6 の 2 では、損害賠償金や和解金として支払われるものであっても国内源泉所得とされる使用料に代わる性質を有するものは、使用料に該当することが明らかにされている。

2 所得税法 161 条 7 号ロに規定する著作権の使用料の範囲^(注)

(1) 「著作権」の範囲

所得税法 161 条 7 号ロは、「著作権」の「使用料」についての規定である。同号においては、「著作権」の定義に「出版権及び著作隣接権その他これに準ずるものを含む」とされているが、当該規定は先にみたとおり昭和 45 年の著作権法の全文改正を受けて、昭和 46 年度の税制改正により現行規定に改められたものであり、従前は「著作権（出版権ならびに映画フィルムの上映権及びこれに準ずるものとして政令で定めるものを含む。）」と規定されていた。

上記 1 で検討したように、工業所有権等については、所得税基本通達において「準ずるもの」の範囲についての解釈が示されているが、7 号ロについては、このような解釈は示されていない。ここでは、「その他これに準ずるもの」の範囲が問題となるが、

文理解釈上、「これ」とは直前の「著作隣接権」を指すものと解される⁽⁴⁶⁾ことから、ここで規定されている「その他これに準ずるもの」とは「著作

(注) この検討については、山下貴「知的財産法と税務判断」（国際税務 28 巻 9 号～29 巻 2 号、税務研究会・2008 年～）の見解に依拠している。（2014.4 当該注追加）

(46) 「その他」とは、その前に特記された事項以外の事項が並列的に多数想定される場合に用いられるのが原則であり、「その他の」は、「その他の」の前に置かれたことば（名詞又は名詞句）がその後置かれたことばの意味の中にも含まれ、その例示としての役割を持つ場合に用いられるとされる。新井勇『税法解釈の常識＜税法条文の読み方教室＞』171～172 頁（1975 年、税務研究会出版）。

隣接権に準ずるもの」と言い換えることができる⁽⁴⁷⁾。

ここでいう著作隣接権とは、著作権法上の借用概念であり、「著作隣接権」とは、実演家の権利、レコード製作者の権利、放送事業者の権利及び有線放送事業者の権利から実演家人格権並びに報酬及び二次使用料を受ける権利を除いた権利とされている（著作 89 条 6 項）。これらの権利を著作隣接権者ごとに分かりやすく分類すると次のとおりである⁽⁴⁸⁾。

< 第 1 系列（著作隣接権） >

実演家…実演の録音権、録画権、放送権、有線放送権、送信可能化権、
譲渡権、貸与権

レコード製作者…レコードの複製権、送信可能化権、譲渡権、貸与権

放送事業者…放送の複製権、再放送権、有線放送権、送信可能化権、
テレビジョン放送の伝達権

有線放送事業者…有線放送の複製権、放送権、再有線放送権、送信可
能化権、有線テレビジョン放送の伝達権

< 第 2 系列（報酬及び二次使用料を受ける権利） >

実演家…商業用レコードの二次使用料請求権、期間経過商業レコード
の貸与に関する報酬請求権、私的録音録画補償金請求権

レコード製作者…商業用レコードの二次使用料請求権、期間経過商業
用レコードの貸与に関する報酬請求権、私的録音録
画補償金請求権

< 第 3 系列（実演家人格権） >

実演家…氏名表示権、同一性保持権

以上の分類に従って、所得税法 161 条 7 号ロの解釈を検討してみると
としよう。

(47) この点について、中里教授は、『『その他これに準ずるもの』の解釈が問題となる。これは、たとえば一定の国際的情報提供サービスにより提供される情報を含みうるのであろうか。答えは否であると思われる。』と述べておられる。中里実『企業の多国籍化と法—国際通信を巡る課税問題の一端』94 頁（1990 年、総合研究開発機構）。

(48) 半田正夫『著作権法概説〔第 13 版〕』245～246 頁（2007 年、法学書院）。

まず、第3系列の「実演家人格権」は、平成14年の著作権法改正により新設された権利であり、当該権利は実演家の一身に専属し、譲渡することができない（著作101条の2）ことから、同号口に規定する権利には含まれないと考える。

次に第2系列の権利についてであるが、著作権法の規定上、第2系列の権利は、「著作隣接権」には含まれないとされている。また、所得税法161条からは少し離れるが、所得税基本通達204-6では、所得税法204条第1項に規定する報酬料金の範囲に関する解釈を示しており、ここでは、著作隣接権の使用料に関し、「左の報酬又は料金に類似するが該当しないもの」として、「著作権法第95条第1項（商業用レコードの二次使用）及び第97条第1項（商業用レコードの二次使用料）に規定する二次使用料」を掲げている。すなわち、第2系列の権利については、「著作隣接権」に似て非なるものと考えることができる。このように考えると、7号口の「これに準ずるもの」、すなわち、「著作隣接権に準ずるもの」は、第2系列の権利をいうものと解することができる。このように解すれば、7号イの場合とは異なり、「準ずるもの」という規定により、7号口の解釈の幅が広がる可能性は少ないと考えられる。

しかしながら、7号口については、上で見たように「準ずるもの」という法令の文言により解釈の幅が広がる余地は少ないと考えられるものの、工業所有権（特許権、実用新案権、意匠権及び商標権）の権利は登録により発生する（特許66条、新案14条、意匠20条、商標18条）のに対し、著作権は登録を必要とせず、著作物の創作により発生する⁽⁴⁹⁾権利であることから、「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。）」自体が発生しているか否かが、あるいは、著作権法で規定されている権利の利用に該当するか否かが問題となることが多いと考えられる。この点については、パブリシティ権、ソフトウェアを例に挙げ、次章で考察するこ

(49) これを無方式主義という。ベルヌ条約5条2項も同様。

としたい。

(2) 著作権の「使用料」の範囲

著作権の使用料の範囲については、工業所有権等の使用料の範囲と同様、上記1(2)で見た取扱指針が示されている。このほか、著作隣接権の使用料については、人的役務の提供に係る対価との区別が問題となるが、これについては、所得税基本通達161-10の2においてその取扱指針が示されており、「著作隣接権の使用料として取扱うものは、役務の提供については既に支払が完了しているとみられる状態のもとで支払われるもの、すなわちレコード等の録音物の増製又はいわゆるリピート放送やネット放送につき支払われる対価で、その実演に係る役務の提供に対する対価が支払われた後に支払われるものに限る」⁽⁵⁰⁾とされている。

3 租税条約における使用料の範囲

次に租税条約における使用料の取扱いについて検討する。実際には、取引の相手方によって参照する租税条約が異なるが、すべての条約について検討することは難しいことから、ここではOECDモデル租税条約について検討することとする。

OECDモデル租税条約12条2項では、使用料とは、「文学上、美術上若しくは学術上の著作物(映画フィルムを含む。)の著作権、特許権、商標権、意匠、模型、図面、秘密方式若しくは秘密工程の使用若しくは使用の権利の対価として、又は産業上、商業上若しくは学術上の経験に関する情報の対価として受領されるすべての種類の支払金をいう」とされている。

当該使用料条項においては、「産業上、商業上若しくは学術上の経験に関する情報の対価」も使用料の範囲に含まれると規定していることから、国内法におけるそれとは範囲を異にすると考える。すなわち、所得税法161条7号イについては、その規定の解釈から、その範囲は「工業的な」権利等に対し

(50) 河合ほか・前掲注44・770～771頁。

て支払われるものに限られるのに対し、OECDモデル租税条約では、国内法のそれよりも広く、「工業的な」もののみならず、商業上の経験に関する情報の対価についてもすべて含まれるとされているのである。

オーストリア⁽⁵¹⁾やスリ・ランカ⁽⁵²⁾など締結された年が古いものについては国内法に近い規定を設けている条約もあるが、我が国の条約例をみるとおおむねOECDモデル租税条約に倣った規定を設けているものが多い。

また、使用料については、OECDモデル条約コメンタリーにおいて、多くの解釈指針が示されている。これらの位置付けについては、第3章第4節3(4)「OECDモデル租税条約コメンタリーの規定と法的拘束力」において検討することとする。

次に、以下の第2節では、知的財産権等取引に係る支払対価の所得源泉地をどのように判断するかを考察する。かかる考察を行うに当たっては、まず、その所得源泉地の法原則であるところのソース・ルールについて検討する必要がある。

第2節 使用料に係るソース・ルール

1 国内法における取扱い

所得の源泉の所在地に関する法原則をソース・ルールという⁽⁵³⁾が、所得税法161条7号は、国内において業務を行う者から受ける使用料のうち、「当該業務に係るもの」が国内源泉所得に当たると規定している。

「当該業務に係るもの」とは、「国内において業務を行う者に対し提供された同号イ、ロ又はハに規定する資産の使用料又は対価で、当該資産のうち国内において行う業務の用に供されている部分に対応するものをいう」とされ

(51) 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オーストリア政府との間の条約（昭和38年条約第11号）第11条。

(52) 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セイロン政府との間の条約（昭和43年条約第17号）第8条。

(53) 金子宏『租税法〔第13版〕』404頁（2008年、弘文堂）。

ている（所基通 161-21）。同通達の解釈から、資産の使用される国に所得の源泉地があるとするいわゆる「使用地主義」が採用されていると解される。使用地主義については、厳格な意味で所得の発生地を認識する基準として合理性が認められ、また、「使用地基準は、国際間にわたる工業所有権等の再実施権の供与などに対する国際二重課税を排除するためには効果的な役割を果たす」⁽⁵⁴⁾と考えられるが、例えば、製造技術に関する特許権について、製造段階でその権利が使用されたとみるのか、販売段階で使用されたとみるのか、「使用地」の判断が困難な場合が少なくない。この点については、後で我が国の裁判例をもとに、使用地の判断基準について検討することとする。

2 租税条約における取扱い

我が国が締結している租税条約では、使用料については、ほとんどの条約において「債務者主義」が採用されており、使用地主義を採用している条約締結国はフィジーの1か国、特に規定を置かない条約締結国（国内法による使用地主義）はアイルランド、オーストリア、スリランカ及びニュージーランドの4か国のみである⁽⁵⁵⁾。租税条約においては、各条項は締約国間での課税権の配分を定めるいわゆる「配分規範」であり、直接的にはソース・ルールを定めるものではないと解される⁽⁵⁶⁾。

3 租税条約が国内法と異なる規定を定めている場合の取扱い⁽⁵⁷⁾

国内法と条約との関係に関しては、我が国においては、「日本国が締結した条約及び確立された国際法規は、これを誠実に遵守することを必要とする」（憲法 98 条）とされ、条約は法律の上位に位置する規範であり、租税条約が国内法に優先して適用される。しかしながら、一定の場合、すなわち、国内

(54) 小松芳明『租税条約の研究〔新版〕』83頁（1982年、有斐閣）。

(55) 国税庁『源泉徴収のあらまし（平成20年6月）』232頁。

(56) 谷口勢津夫「ソース・ルール」ジュリスト1075号55頁（1995年）。

(57) 租税条約上のソースルールと租税法律上のソース・ルールの関係については、谷口勢津夫『租税条約論』34頁以下（1999年、清文社）を参照。

法と租税条約が異なる定めを置いている場合において、国内法の規定が納税者にとって有利なものであれば、租税条約に優先して適用される。これをブリザベーション・クローズという。

我が国の国内法では、所得税法 162 条に租税条約に異なる定めがある場合の規定⁽⁵⁸⁾を設けているが、当該規定とブリザベーション・クローズとの関係⁽⁵⁹⁾については、「租税条約に優先して適用されるのは、国内法に定める非課税、免税、所得控除その他の減免税に限られる」から、「国内源泉所得の決定基準（ソース・ルール）が租税条約と国内税法とで相違しているような場合において、それにより結果的に租税条約適用前に比し、適用後における税負担が加重になったとしても、ソース・ルールの決定自体は課税上の積極的な斟酌とは言えないのであるから、原則として租税条約の定めが優先されるべきである」⁽⁶⁰⁾とする説のほか、当該規定は、「租税条約上のソース・ルールと同じ内容のソース・ルールを国内税法上、所得税法上 161 条等の特例として創設するところにその意義がある」⁽⁶¹⁾とする説などがある。

4 裁判例にみる使用地主義の判断基準

以上のように、使用料のソース・ルールについて、我が国の国内法では「使用地主義」が採られているものの、我が国が締結している租税条約の多くは「債務者主義」が採られていることから、条約締結国間との取引においては、

(58) 所得税法 162 条の解釈については、山崎昇「租税条約のソースルールの国内適用－所得源泉地の置換え規定の機能－」税大ジャーナル 5 号（2007 年）が詳しい。

(59) ブリザベーション条項の適用範囲については、①狭義説（ブリザベーションの適用があるのは、国内税法に定める非課税、免税、所得控除、税額控除等の「課税上の積極的な斟酌」に限られるという考え方）、②広義説（ブリザベーションの原則の適用があるのは、納税者にとって有利な国内税法上の規定であるという考え方）、③選択説（ブリザベーションの原則により、納税者は自己にもっとも有利な形で、租税条約の適用の有無を選択できるという考え方）の 3 つの説があるとされる。増井良啓「租税条約におけるブリザベーション条項の意義」税務事例研究 vol. 102・46 頁（2008 年）。

(60) 小松芳明「法人税法における国際課税の側面について」西野嘉一郎＝宇田川璋仁『現代企業課税論』196～197 頁（1977 年、東洋経済社）。

(61) 谷口・前掲注 57・37 頁。

多くの場合、租税条約の規定により債務者主義により課税権が配分されることになる。しかしながら、国内法では、当該規定の制定当時から一貫して使用地主義を採っていることから、どのような基準に基づき「使用地」を判定するのか、以下でいくつかの裁判例をもとに使用地の判断基準について検討しておくこととする。

(1) 裁判例

① コンプレッサー事件⁽⁶²⁾

イ 事実の概要

外国法人Xは、その有するコンプレッサーの製造技術に関する特許権及びノウハウの独占的実施契約を訴外Aとの間で締結した。Aはこれに基づいて、国内においてコンプレッサーを製造し、子会社を通じて、78%を海外へ輸出し、残り22%を国内で販売した。AはXに対しロイヤリティを支払う際、本件ロイヤリティは国内源泉所得に当たるとして所得税を源泉徴収していたが、Xは海外輸出部分に係るロイヤリティは国外源泉所得に当たるとして、Aから誤納額還付請求権を譲り受け、本訴を提起した。

ロ 判旨

本件契約内容によれば、「特許権の実施は、特許にかかる発明された製法を使用して商品を『製造し、使用し、販売する』こととされているが、特許として保護される権利の内容は、本来的には自然法則を利用した技術的思想の創作で高度のものであるから、前記のような各使用段階のうちでも最も根源的なもので、かつ重要視されるものは、その技術方法を使用して新たな付加価値を創出する生産（製造）であると考えられ、製品の譲渡（販売）は、生産の後に生ずる二次的な使用にすぎない」として、輸出分に対応するロイヤリティも含め、その全額が国内源泉所得に当たるとした。

(62) 東京地判昭和60年5月13日判タ577号79頁。

② シルバー精工事件⁽⁶³⁾

イ 事実の概要

我が国でプリンター等の製造をし、これを販売することを業としていたシルバー精工（X）がその子会社である米国法人に本件商品を販売するため米国に輸出していたところ、米国において同種製品の製造技術につき特許権を有する外国法人から特許権侵害を理由として米国への輸入差止めを求める訴えを提訴されたことから、米国法人に対して和解の申し入れを行った。

本件は、シルバー精工が米国法人に対して支払った和解金について、所得税法 161 条 7 号に規定する国内源泉所得に該当するか否かが争われた事案である。

第一審⁽⁶⁴⁾は、「特許権の使用のうち、製造行為が最も重要視されるという前提自体が、十分な論証を経ている訳ではなく、直ちに首肯できるものではない」とした上で、本件契約の趣旨に照らせば、本件和解金は専ら米国特許権の対価であると認められ国内源泉所得には当たらないとした。

続く控訴審⁽⁶⁵⁾は、「我が国における製造の対価と米国における販売の対価とが明確に区分できる場合には、我が国における製造に対する使用料の部分のみが国内源泉所得になるものと解され」、「明確に区分できない場合は、……裁量的な按分課税は原則として予定されて」おらず、「対価の主要部分が国内業務に係るものと認められない場合……には、我が国が当該外国法人に対し課税しうる根拠を見いだすことは困難」であるとし、結論において原審の判断を維持した。

これに対し、課税庁側は、本件金員が全額国内源泉所得に当たるとして上告受理申し立てを行った。

(63) 最判平成 16 年 6 月 24 日判時 1872 号 46 頁。

(64) 東京地判平成 4 年 10 月 27 日税資 193 号 162 頁。

(65) 東京高判平成 10 年 12 月 15 日判タ 1061 号 134 号。

ロ 判旨

最高裁判決は、「本件契約の目的は、訴外BがX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輸入差止めを求める本件申し立てを行ったことを受けて、Xが訴外Bとの間の本件米国特許権に関する紛争を解決して本件装置を引き続き米国内に輸出することを可能にすること」にあり、本件契約内容によれば、「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の使用料に当たるものであり、X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ではできず、「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」と判示して課税庁の上告を棄却した。

(2) 裁判例の検討

以上が使用料の国内源泉所得該当性が争われた裁判例であるが、これらの裁判例から、使用地主義における「使用地」の判断基準につき検討してみたい。

まず、コンプレッサー事件については、本件契約において、使用料が特許登録のない国への輸出部分についても一律に定められているという前提はあるものの、本件のような物を生産する発明の場合、「使用地」の判定において重要視されるべきは最も根源的な生産（製造）であるとする立場を採っている（以下「製造根源説」という。）⁽⁶⁶⁾。

次に、シルバー精工事件についてであるが、当該事案は、所得税法 161 条 7 号イに関して初めて最高裁まで争われた事案である。

まず、第一審及び控訴審において共通しているのは、コンプレッサー事件で示された「製造根源説」には十分な論拠がないという点⁽⁶⁷⁾である。い

(66) これについて中里教授は、消費地を重視する考え方、製造地を重視する考え方、製造地と消費地に使用料を配分する考え方のいずれの考え方にも難点が残るとされた上で、「特許については製造地主義の方が妥当である」と述べられている。中里実「日米租税条約における特許権使用料の源泉地」ジュリスト 845 号 106 頁（1985 年）参照。

(67) この点について控訴審判決は、「特許権の許諾を受けた者の所得は、製品を製造し

ずれの判決においても本件金員は国内源泉所得には当たらないとしているが、結論に至る判断過程が異なる。すなわち、第一審では、工業所有権の許諾契約のような私法上の行為は実体私法の規律に服するものであり、そこから生ずる所得もその定める要件を満たすことによって発生するものであるという理論構成を行ったが、控訴審では、我が国に源泉がある部分も認められると示唆した上で、我が国における製造の対価と米国における販売の対価とが明確に区分できない場合における裁量的な按分の可能性⁽⁶⁸⁾を否定した上で、本件契約内容から判断すると本件金員は米国特許に対する使用料であるという理論構成を行った。

これに対し最高裁判決は、第一審と同様、米国で成立している特許権に着目し、対価を支払うのはそのような私法上の権利に対してであるから本件金員は国内源泉所得には当たらないという理論構成を行っている。すなわち、本判決では、本件訴訟の問題となった権利侵害は米国において登録された特許権に対する権利侵害であることから、本件でいう「使用地」とは特許権等の登録地であると判断されたものと理解することができる^{(69)・(70)}。当該最高裁判決は、事例判断であることから一般化することは困

たときではなく、これを販売したときに実現し、その実現した所得に対して課税されるのであり、また、特許権者が損害を被るのは、製品が販売されたときであることからすれば、少なくとも所得課税の観点からみた場合、重視すべきは製造ではなくむしろ製品の販売であるともいうことができる。したがって、当該契約の内容を離れて、一般的に、特許の本質が製造にあるから、製造地をもって使用料に係る所得の源泉地あるいは特許等の使用地であると結論づけることには疑問があるというべきであり、むしろ、当該契約内容によって決すべきものと考えられる」と述べている。

- 68 按分可能性について、中里教授は、「源泉徴収の性質に鑑み、しかも、徴収納付義務者が納付を行うという点も考えるならば、源泉徴収はできる限り、単純・明確かつ画一的な基準に基づいて行うべきであり、] ……できる限り、本件日本法人の支払う使用料の全額を一括して国内源泉所得として扱うべきであろう」と述べられている。中里実「特許権使用料の源泉地—再論（下）」ジュリスト 984号 185頁（1991年）。
- 69 川端教授は、「本件最高裁判決は、使用料支払いの基因を特許権に限定し、それが米国特許権であるから使用地は米国である、と本件和解契約を私法上厳密に評価し、それに直接的に課税要件を当てはめている点に特徴がある」と述べられている。川端康之「特許使用料の源泉地国」民商法雑誌 132巻 1号 74頁（2005年）。

難であると考えるが、仮に私法上の権利の排他性に着目し使用地を判断するという考え方に立てば、登録を要件とする権利の使用料については、所得源泉地を画一的に判断できるという利点があると考える⁽⁷¹⁾。

特許権等の知的財産権に係る使用料の所得源泉地を考える場合、これら権利の「属地主義の原則」を重視すべきであると考ええる。「属地主義の原則」とは、知的財産権の成立、移転、効力等は、利用行為が行われる国の法律によって定められ、知的財産権の効力もその国の領域内においてのみ認められるという原則をいう。したがって、具体的な事件において、無許諾の利用行為が行われたとされる国について、その国の法による保護が認められるから、日本が法廷地の場合には、日本の裁判所は保護国法を適用、すなわち、特許権の場合には、保護国法は登録地国法となる⁽⁷²⁾。

すでに述べたように、事例判断ではあるものの、シルバー精工事件最高裁判決では、「使用地」の判定につき、特許権の登録地を重視する判断が示されていると考えることができる。このような考え方は、特許権は特許法により排他的利用が認められた権利であるからこそ、その利用の価値に対して対価が支払われると考えれば一定の合理性が認められるし、また、源泉徴収の観点からも源泉徴収の対象となるか否かを明確に判断することができるという利点がある。しかしながら、登録を要件とする権利に対する使用料についてはこのように理解するとしても、161条7号イの使用料には、法律上の権利のみならず、事実上の権利に対する使用料も国内源泉所得に含まれる旨規定されていることから、これらの権利に対する使用料の

- (70) 本判決には2名の裁判官が「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な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」との反対意見を付している。
- (71) これに対し、技術の経済的価値を考慮すべきであるとする見解もある。川端前掲注69・77頁、水野忠恒「特許紛争の和解金として米国法人に対して支払った金員が国内源泉所得である使用料にはあたらないとされた事例」ジュリスト1058号125頁(1994年)などを参照。
- (72) 野村大明編著『ケースで学ぶ国際私法』229頁(2008年、法律文化社)。

所得源泉地の判定の問題が残されており、当該最高裁判決により「使用地」の判定に関する問題が解決されたとは言えないと考える。

以上のように、我が国の国内法が採用している使用地主義については、「使用地」の判定に困難をきたす場合が想定されるが、多くの場合は租税条約の適用により、債務者主義によって所得源泉地が判断されることから実務上の弊害は少ないと考えられる。しかしながら、そうであるならば、源泉地の判断を容易にすることを優先させるという見地から、源泉地の判定が容易な債務者主義への移行という可能性も含めて、国内法における使用地主義を見直す余地があると考ええる。

第3節 使用料に係る源泉徴収

1 所得税の源泉徴収

以上のような判定過程により国内において業務を行う者から支払を受ける工業所有権等の使用料であり、かつ、当該業務に係るものとして国内源泉所得に該当することとされたものについては、その支払の際20%の税率により所得税の源泉徴収を行い、徴収月の翌月10日までに納付することとされている（所税212条1項、213条1項）。

2 本支店間の内部利子等の取扱い

人格が異なる者間で行われた工業所有権等の使用料の支払に係る源泉徴収に関する取扱いはすでに見たとおりであるが、本支店間で同様の取引が場合はどのように取り扱うことになるのだろうか。

これについては、非居住者又は外国法人が、国内又は国外において行う事業に帰属する金銭、工業所有権その他の資産を、それぞれ国外又は国内において行う事業の用に供する行為からは、それが本店と支店等の間の内部取引である限り、所得（収益又は費用）は生じないものとされている（所税令279条3項2号、法税令176条3項2号）。

したがって、原則として、日本支店が外国本店に対する内部利子や内部使用料を支店利益の計算に当たって費用計上しても、これらの利子や使用料を当該支店の国内源泉所得の計算において、収入金額又は必要経費あるいは損金又は益金の額に算入することは認められない。すなわち、OECDモデル租税条約上は、事業所得条項については、独立企業原則が採用されているが（第4章第2節参照）、国内法においては、この部分については独立企業原則が採用されていないことになる。

ただし、一定の利子や使用料については、本支店間の取引であっても損金に算入できると解されており、このような場合において、支店の所得計算において損金算入が認められる内部利子が、いわゆるひも付き利子の場合は、日本支店から外国本店に対する支払に際して所得税の源泉徴収をすることとされている⁽⁷³⁾。すなわち、原則として本支店間における工業所有権等に係る内部取引からは所得は発生しないが、一定の場合には損金算入が認められており、この場合には、併せて源泉徴収を行うこととなるのである。

この点については、OECDにおけるPEに帰属する所得に関する議論と密接に関係する内容であり、第4章において検討することとする。

(73) 所得税基本通達

(本支店間の内部利子)

161-2 令第279条第3項第2号の規定は、例えば、非居住者が国外にある本店の事業資金を国内にある支店の事業の用に供し、その資金について支店から本店に支払うべき利子を計上する場合のように、同号に規定する資産を国内又は国外において行う事業の用に供したことにより本支店間又は支店相互間においていわゆる内部利子、使用料等を計上している場合であっても、それらの内部取引からは所得が生じないことを定めたものであることに留意する。(昭63直法6-7、直所3-8改正)

(注) 国内にある支店の事業の用に供している同号に規定する資産で国外にある本店又は支店が他から借入れ等をしたものについて当該国外にある本店又は支店がその資産の使用の対価を支払っているため、当該国内にある支店が、当該対価として支払われる金額のうち国内にある支店の国内事業に係る部分の金額をいわゆる内部利子、使用料等として計上している場合には、当該国内事業に係る部分の金額は法第165条《総合課税に係る所得税の課税標準、税額等の計算》において準用する法第2編《居住者の納税義務》の規定により必要経費に算入され、その必要経費に算入された金額のうち法第161条第2号から第12号までに掲げる国内源泉所得に該当するものについては、法第212条第2項《源泉徴収義務》の規定により源泉徴収を要することに留意する。

第4節 小括

本章では、知的財産権等取引に関する支払が国内源泉所得に該当するか否かについて、その判定の中心となる7号の規定を主に検討してきた。具体的な事例に当てはめた場合にどのような問題点があるのかについては次章で検討することとするが、現在までの検討により現行法の規定には次のような問題点があるのではないかと考える。

まず7号イ所得に関しては、法律制定当時の状況、法令・通達の文理解釈等から、もともとは工業所有権等に「準ずるもの」は技術的なものを想定した規定であると解されるところ、その後の取引の多様化や知的財産法による保護対象も拡大しているといった状況の下で、「準ずるもの」という表現や所得税基本通達の規定振りからその範囲が広く解釈される恐れがあると考えた。

次に7号ロ所得については、「準ずるもの」という文言ではなく、「著作権」の使用料に当たるか否か、すなわち、著作物の該当性、著作権法で保護される権利の利用か否か、更には著作隣接権の使用料と人的役務の提供の対価との区別が問題となるのではないかということを確認した。

さらに、7号所得のソース・ルールについて、国内法上は使用地主義が採用されている。使用地主義について、条約締結国間の取引の多くは条約適用により債務者主義に置き換えられて所得源泉地が判定されるということはあるものの、「使用地」の判定が困難であるという問題が残されている。すなわち、使用地の意義については判例・学説上争いがあるが、仮に私見（登録地主義）によったとしても、登録を要件とする権利についてはともかく、登録を行っていない事実上の権利については、いかにして「使用地」の判定を行うのかがなお問題である。このように考えてくると、多くの場合、条約によって修正される規定について、国内法において使用地主義を定めておく意義があるのかがそもそも問われなければならない、源泉地の判断を容易にするという見地から債務者主義への移行の可能性も探るべきであろう。

最後の問題については、第4章で検討することとして、まずは前二者につい

て、次章で7号所得の境界事例として、ノウハウ、ブランド、パブリシティ権及びソフトウェアを例に挙げ、国内源泉所得該当性について検討する。

第3章 知的財産権等取引の対価 の国内源泉所得該当性

本章では、ノウハウ、ブランド、パブリシティ権及びソフトウェアに関する取引について、それぞれその支払対価の国内源泉所得該当性を検討する。すでに述べたが、所得税法 161 条 7 号に規定する「工業所有権」及び「著作権」は借用概念であることから、まずは知的財産法に照らしてそれぞれの内容を検討し、課税上の取扱いを整理する。さらにその結果、現行法令上の問題点が明らかになった場合には、第4章において、現行法令等の整理の方向性について言及したいと考える。

第1節 ノウハウ使用の対価

1 ノウハウの意義

(1) 概要

「ノウハウ」という語は、起源は明らかではないが、アメリカで作られた語であって、我が国はもちろん、世界各国で広く使用されている⁽⁷⁴⁾。

しかし、ノウハウの明確な定義は確立されておらず、一般的には、ノウハウとは、「ノー・ハウ (know-how)」ともいい、「技術的知識・情報。物事のやり方。こつ」⁽⁷⁵⁾のことをいうとされている。我が国において、ノウハウを巡る法律問題が議論されるようになったのは、外国からの技術導入が盛んになるとともに、製品の市場を海外に求めるため、我が国の企業の国際競争力が問題とされるようになった 1960 年代からである⁽⁷⁶⁾。

我が国では、従来は、ノウハウという語は、「工業の生産過程において必

(74) 土井輝生『ノウ・ハウ』2頁(1966年、商事法務研究会)。

(75) 新村出編『広辞苑〔第六版〕』2191頁(2008年、岩波書店)。

(76) 土井・前掲注 74・2頁。ただし、「わが国における外国からのノウ・ハウ輸入の歴史は戦前にさかのぼる」とされている。

要な技術上の経験、知識および洞察力の複合した有形、無形の技術上の秘訣であって、外部に対して秘密にされているもの⁽⁷⁷⁾というように工業的な語感を持つものとして使われてきた。

しかしながら、これは我が国の戦後の産業構造が外国から技術を導入し、これを利用して重化学工業を中心に発展してきたことに由来していると考えられ、現在においては、商業ノウハウや金融ノウハウなど必ずしも工業的な意味を含まない用法にも用いられているほか、ノウハウに類似する概念として、トレード・シークレット、財産的情報・非開示情報、企業秘密、営業秘密などがある。

そこで、まずは、知的財産法学的な見地からノウハウ及びこれに類する概念について検討した上で、所得税基本通達 161-22 に規定する「ノウハウ」の範囲を検討する。

(2) ノウハウ及び類似の概念

① ノウハウの意義⁽⁷⁸⁾

一般には、「ノウハウ」と称せられるものは工業上の技術情報を指し、「技術秘訣」「こつ」に相当するとされているが、ノウハウの範囲に関する学説としては、(イ)工業目的に役立つものに限定する説、(ロ)産業目的に役立つものとする説、(ハ)技術的なもののほかに商業的なものまでも含めるとする説、(ニ)ノウ・ハウという用語よりも営業秘密という用語を用いたいとする説に分類される⁽⁷⁹⁾。

(77) 長谷部茂吉「いわゆる『ノウハウ』の現物出資について」商事法務研究 191号5頁(1960年)。

(78) 「ノウハウ」の定義について国際条約等では次のように規定されている。

1960年の国際商業会議所(International Chamber of Commerce:ICC)の「ノウハウ保護基本条項草案」の第1条では、「ノウハウとは、単独で又は結合して、工業的に役立つある種の技術を完成し、又はそれを実際に適用するのに必要な秘密の技術的知識と経験、又はそれらの集積をいう」とする。

1961年ICCで採択された「ノウハウ保護に関する決議」では、「工業的ノウハウとは、工業目的に役立つ技術を完成し、又はこれを実際に適用するのに必要な技術的知識、方法及び資料をいう」とされる。

(79) 盛岡一夫「ノウハウの法的性質(一)」東洋法学 16巻1号80~90頁(1972年)参

(イ) 工業目的に役立つものに限定する説

ノウハウは「工業の生産過程にとって必要または有益な技術上の知識および経験であって、外部に対して秘密とされているもの」⁽⁸⁰⁾である。また、「工業目的に使用される技術を単独であるいは他の技術と結合して現実に工業上使用する場合あるいは応用する場合に有益な、あるいは必要な秘密の技術的知識あるいは秘匿された経験上の知見である。そして、それを加えて技術を工業化することによって、技術的效果の向上すなわち製品の品質向上、取得率の向上、生産コストの低減などの効果および作業の簡易化、設備の耐用年数の増加、生産管理の簡素化などの効果をもたらすものである。技術の改善という面で効果を奏するものということができる」⁽⁸¹⁾とする。

(ロ) 産業目的に役立つものとする説

「産業上利用することができる技術的思想の創作（意匠を含む）またはこれを実現するのに必要な具体的な技術的知識・資料・経験であって、これを創作・開発・作製または体得した者（その者から伝授を受けた者を含む）が現に秘密にしているものをいう。」⁽⁸²⁾とする。

(ハ) 技術的なもののほかに商業的なものまでも含めるとする説

ノウハウには、技術的ノウハウのほかに商業的ノウハウがあり、技術的ノウハウは「ある人がその有する技術を最良の条件のもとに実施するのに必要とされる知識」⁽⁸³⁾であるとする。

また、「前者[＝技術的ノウハウ]は後者[＝商業的ノウハウ]と合して初めてその最大の価値を実現しうるものであり、「ノウ・ハウの

照。

(80) 大隅健一郎「技術提携」『企業提携（経営法学全集 11）』27 頁（1967 年、ダイヤモンド社）。

(81) 松居祥二「特許関係契約」特許管理 298 頁。

(82) 吉藤幸朔『特許法概説[第 13 版]』49 頁（1998 年、有斐閣）。

(83) 永田大二郎「特許」『特許等管理（経営法学全集 7）』24 頁（1966 年、ダイヤモンド社）。

保護一般を考察するに当たっては商業的、金融的なものまでも含めて、広く企業秘密一般と定義づける方が望ましい態度である」とされ、「ノウハウの定義に秘密性を要素とすることは正当でない」⁽⁸⁴⁾とする。

(二) ノウ・ハウという用語よりも営業秘密という用語を用いたいとする説

ノウ・ハウという用語は不明確な用語であるから、営業秘密を用いたいとされ、ノウ・ハウは営業秘密の秘密対策の一つであると解される⁽⁸⁵⁾。

ノウハウの定義については、以上の学説があり、その範囲は学説によって異なるものとなっている。ただし、これらは、すべてノウハウの法的保護をめぐる議論の中で、その保護すべき範囲について論じられてきたものである。

なお、千野教授は、国際的機関におけるノウハウの定義について述べられた上で、「ノウハウは営業秘密やトレード・シークレットと実質的に同義語となるが、これらとは明らかに異なって用いられる場合もあり、「営業秘密やトレード・シークレットは技術上の情報に限られず、営業上の情報をも含む概念であるのに対して、ノウハウという場合には、アメリカでは工業上の技術的情報に限定して用いられるのが一般的であり、我が国でも従来はそうのように用いられてきたと考えられる」⁽⁸⁶⁾とされている。

② トレード・シークレット

トレード・シークレット (trade secret) の語は、米国における法理として確立しており、「様式、原型、編集物、プログラム、考案、方法、技術、プロセスその他の情報」であって、「その開示又は使用によって経済的価値を得ることができる他の者に、一般的に知られておらず、正

(84) 紋谷暢男「Know-How およびその保護」ジュリスト 500 号 572～573 頁 (1972 年)。

(85) 小野・前掲注 27・545 頁以下参照。

(86) 千野直邦『営業秘密保護法』135 頁 (2007 年、中央経済社)。

当な手段では容易に探知しえないものであることから、現実的又は潜在的に独立の経済価値を生じるもの」であり、かつ、「その秘密を保持するために当該状況下で合理的な努力が払われているもの」と定義されている⁽⁸⁷⁾。

トレード・シークレットについては、「定訳はなく、わが国の不正競争防止法第2条第6項の用語を意識すれば、広義の『営業秘密』が適訳と考えられるが、『企業秘密』と訳されることもあり、現在は、……そのままトレード・シークレットという言葉で紹介され、使用されている」⁽⁸⁸⁾。

ノウハウとトレード・シークレットの差異に関しては、「『ノウ・ハウ』の語は、『技術的』(technical)の形容詞を付しても付さなくても、技術に関する情報を表現するときにより適切と考えられる」⁽⁸⁹⁾とされる。

③ 財産的情報・非開示情報

財産的情報とは、「非公知で財産的価値のあるものであって、企業が秘密として管理している製造技術、設計図、実験データ、研究レポート等の技術上のノウハウや顧客名簿、販売マニュアル、仕入先リスト等の営業上のノウハウ等であり、トレード・シークレットとも呼ばれることもある」⁽⁹⁰⁾とされている。

④ 企業秘密

企業秘密とは、一般に「企業がその活動過程で蓄積又は取得した情報

(87) 千野直邦「日本における営業秘密保護法制の意義について—営業秘密の意義と保護法制の整備」創価法学 25 卷 1・2 号 96 頁 (1996 年)。

(88) 千野・前掲注 86・135 頁。

(89) 土井・前掲注 74・30 頁。

(90) 産業構造審議会財産的情報部会・平成 2 年 3 月 16 日「財産的情報に関する不正競争行為についての救済制度のあり方について」NBL447 号 17 頁(1990 年)。当該報告は、1986 年から開始された G A T T ウルグアイ・ラウンドにおける T R I P (知的財産に関する貿易側面) 交渉において、多くの先進国と一部の途上地域から財産的情報あるいはトレード・シークレット保護に関する提案が行われていることなどをを受けて、平成元年 10 月から産業構造審議会に財産的情報部会を設置して審議が行われ当該報告書が取りまとめられた。

のうち、非公知で経済的価値があり企業が秘密として管理しているもの」⁽⁹¹⁾とされている。

⑤ 営業秘密

不正競争防止法において、「営業秘密」とは、「秘密として管理されている生産方法、販売方法その他の事業活動に有用な技術上又は営業上の情報であって、公然と知られていないものをいう」（不正競争2条6項）とされている。同法では、不正に営業秘密を取得したり、使用するなどの「不正競争」に該当する行為により、営業上の利益を侵害された場合などは、その侵害の差止請求や損害賠償請求ができる（不正競争3条、4条）こととされており、平成2年の不正競争防止法の改正により不正競争行為として追加された⁽⁹²⁾。

営業秘密は、トレード・シークレットあるいは企業秘密と呼ばれることもあり、設計図、材料配分、製造工程等の技術上の秘密と、顧客名簿、販売戦略、営業マニュアル等がその例である。ノウハウと呼ばれることもあるが、ノウハウという言葉は秘密でない財産的な情報を含むより広い概念として用いられることもあるとされる⁽⁹³⁾。この解説によれば、ノウハウは、営業秘密よりも広い概念であるとされていることから、工業的なものだけでなく、商業的なものも含まれると整理できる。

以上のように、ノウハウの意義については諸説があり、また、ノウハウに類似する概念についても様々なものがあることが確認できた。

そこで、これらを踏まえ、所得税法161条7号イの工業所有権等の使用料に含まれるとする「ノウハウ」の範囲について検討する。

(91) 松本重敏「企業秘密の法的保護（一）」NBL436号10頁（1989年）。

(92) 不正競争防止法改正の経緯については、特許庁『工業所有権制度百年史（上巻）』444頁以下（1984年、発明協会）、経済産業省知的財産政策室『逐条解説 不正競争防止法（平成18年改正版）』10頁（2007年、有斐閣）、工藤莞司『不正競争防止法 解説と裁判例』74頁（2008年、発明協会）を参照。

(93) 田村善之『不正競争防止法〔第2版〕』325頁（2003年、有斐閣）。

2 ノウハウ使用の対価

1での検討により、ノウハウには確立された概念はなく、工業的なものを指すとする狭義のノウハウと顧客名簿や営業マニュアルなど商業的なものも含めた広義のノウハウがあることが理解できた。このように「ノウハウ」という語には明確な定義はないため、所得税法及びその解釈通達である所得税基本通達の規定の文理解釈により判断することとなる。

所得税法 161 条 7 号イの規定は、第 1 章でみたとおり、昭和 27 年度の税制改正により制限納税義務者の課税所得として国内源泉所得の範囲に含められることとされたが、所得税法上、「特別の技術による生産方式及びこれに準ずるもの」にノウハウが含まれるよう表現した背景として、大蔵省主税局の担当者は「(私見であるが、) このように素人わかりのしない難解な表現となっているのは昭和二十七年三月に始めて所得税法に導入され、当時としては、それほど人口に膾炙されているものではなく、その内容についても不確定の要素が多かったからであろうと思われる。当時としては、課税という観点から成るべく広範囲に概念規定を行い、個々のケースについて運用上、不公平又は支障をきたさないような考慮も払われたことであろうことが窺われる。」⁽⁹⁴⁾と述べている。

所得税基本通達 161-22 では、所得税法 161 条 7 号イに規定する「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」とは「特許権、実用新案権、商標権、意匠権等の工業所有権の目的にはなっていないが、生産その他業務に関し繰り返し使用し得るまでに形成された創作、すなわち、特別の原料、処方、機械、器具、工程によるなど独自の考案又は方法を用いた生産についての方式、これに準ずる秘けつ、秘伝その他特別に技術的価値を有する知識及び意匠等」をいうこととされ、その例示として、「ノウハウ、機械、設備等の設計及び図面等に化体された生産方式、デザイン」が挙げられている。当該規定の「意匠等」と「デザイン」は対応関係にあり、意匠等の例示がデ

(94) 佐藤春玄「税法上における『ノウ・ハウ』の取扱い」商事法務研究 191 号 8 頁 (1960 年)。

ザインである。したがって、これを除いて考えると、「ノウハウ」の前後にはいずれも「工業的」語感を有するものが並んでいると考えることができ、これら規定の文理解釈からは、所得税基本通達 161-22 に規定する「ノウハウ」の範囲は 1 (1) (ロ) の説 (産業目的に役立つものとする説) から秘密の要件を除いたものが最も近いと考えられる。

したがって、1 でみたとおり、「ノウハウ」を最も広義に解せば商業的なもの、金融的なものも含まれてしまうことになるが、所得税法 161 条 7 号イの文理解釈からはこれらを含めるのは適当ではないと考えられ、ノウハウの語にのみ引き付けられることなく、その中身が工業所有権 4 権で保護されるものに準ずるものであるかどうかにより判断すべきであると考ええる。

なお、日本が締結している多くの租税条約⁽⁹⁵⁾においては、「使用料」に「商業上の知識又は情報の提供の対価」を含めていることから、国内法上、上記のように取扱うことが適当か否かについては検討の余地があると考ええる。これについては、第 4 章で検討することとする。

第 2 節 ブランド使用の対価

1 ブランドの意義

(1) ブランドの意義

「ブランド」とは「焼き印を付けること」を意味する “brand” という古

(95) 例えば、日米租税条約 (現行条約) においては、「文学上、芸術上若しくは学術上の著作物 (映画フィルム……を含む。) の著作権、特許権、商標権、意匠、模型、図面、秘密方式若しくは秘密工程の使用若しくは使用の権利の対価として、又は産業上、商業上若しくは学術上の経験に関する情報の対価として受領されるすべての種類の支払金等をいう」(日米租税条約 12 条) とされている。なお、旧日米租税条約では、「使用料」とは、「(a) 文学上、芸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 (船舶……に限る。) 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 (b) 省略」(旧日米租税条約 14 条) とされていた。

期フリジア語、“brant”という古高地ドイツ語、“brandr”という古期スカンジナビア語等から派生した用語であり、家畜の所有者が自己の家畜と他人の家畜を識別するために放牧している家畜に自らの所有物であることを示すために自製の焼印を押していたその印が語源であるといわれており、現在でも brand という言葉には、商品や家畜に押す「焼印」という意味があるが、これから派生して「識別するためのしるし」という意味を持つようになったとされている⁽⁹⁶⁾。

ブランドについて、明文上の定義はないが、経済産業省企業法制研究会「ブランド価値評価報告書」⁽⁹⁷⁾では、ブランドとは、「企業が自社の製品等を競争相手の製品等と識別化または差別化するためのネーム、ロゴ、マーク、シンボル、パッケージ・デザインなどの標章」とし、「ブランドは、法的側面からみると商標法、意匠法、商法、不正競争防止法等の法的権利として保護される対象になり得るが、価値を生むブランドのすべてが必ずしも法的権利として確立されているとは限らないために、商標法、意匠法、商法、不正競争防止法等の対象になり得る識別標章であるといえる」⁽⁹⁸⁾としている。

さらに、同報告書では、「ブランドは、それが示す対象によって、コーポレート・ブランドとプロダクト・ブランドとに区分でき、コーポレート・ブランドとは、コーポレート・ネーム、コーポレート・ロゴなどが源泉になってもたらず競争優位性の標章であり、プロダクト・ブランドとは、製品に付されたネーム、ロゴなどが源泉になってもたらず競争優位性の標章

(96) 広瀬義州『知的財産会計』77頁（2006年、税務経理協会）。

(97) 経済産業省HP

(<http://www.meti.go.jp/report/downloadfiles/g20624b01j.pdf>)。

(98) 経済産業省企業法制研究会「ブランド価値評価報告書」8頁。なお、経済産業省のブランド評価モデルでは、評価対象とされるブランドの範囲が、商標権・意匠権としての保護や、不正競争防止法による法的な保護を受ける知的資産のうち、販売活動に関するものに限定されており、特許権やノウハウなど生産関係の知的資産は直接の対象としていない。

である」⁽⁹⁹⁾としている。

また、加藤教授は、「ブランドとは、一定の商品・サービスを、他の商品・サービスから区別するための商品名称・シンボルマーク・模様、そしてそこから生まれるイメージの総体をさす言葉だといえるであろう。商標は、ブランドのひとつというべきであろうし、企業名もコーポレート・ブランドとしてブランドとなる」とされている⁽¹⁰⁰⁾ほか、藤田教授は、「ブランドは商標権、特許権、技術力、製法、製造ノウハウ、マーケティング力などから構成される無形項目の集合である」とされ、その概念を広義に解されている⁽¹⁰¹⁾。また、岩崎教授は、ブランドの具体的対象として、「会社のネーム、ロゴ、マーク、シンボル、パッケージ・デザイン、イメージ・カラー、キャラクターなどがあげられる」⁽¹⁰²⁾とされている。すなわち、これらの中には商標法、意匠法、商法、不正競争防止法等により法律上保護の対象とされているものもあれば、商慣習上、経済的価値があるとされているものも含めたところの概念であると解することができる。

以上のようにブランドの意義については諸説があるが、「ブランド価値評価報告書」では、「商標法、意匠法、商法、不正競争防止法等の対象になり得る識別標章」とされていることから、まずはこれらの法律により保護されるものの範囲を確認することとする。

(2) 商標法等で保護される標章等の範囲

① 商標法

「商標」とは、「文字、図形、記号若しくは立体的形状若しくはこれらの結合又はこれらと色彩との結合（以下「標章」という。）で「業として商品を生産し、証明し、又は譲渡する者がその商品について使用を

(99) 経済産業省企業法制研究会・前掲注 98・9 頁。

(100) 加藤雅信「ブランドライセンス契約とその問題」判例タイムズ 1246 号 29 頁 (2007 年)。

(101) 藤田晶子「のれんとブランド」会計 160 巻 2 号 220 頁 (2001 年)。

(102) 岩崎政明「ブランド使用料と税務」知的財産総合研究所編『ブランドの考え方』193 頁 (2003 年、中央経済社)。

するもの」又は「業として役務を提供し、又は証明する者がその役務について使用をするもの」をいう（商標2条1項）。

また、商標とは、事業者が自己の商品・役務を他人の商品・役務と区別するために、自己の商品・役務に使用する標章であり、この自他商品・役務識別機能が商標の本質であって、普通名称や品質表示語等この機能を発揮しないものは商標登録することができない（商標3条）⁽¹⁰³⁾。

商標権は設定の登録によって発生し（商標18条）、商標権者は、指定商品又は指定役務について登録商標の使用⁽¹⁰⁴⁾をする権利を占有する（同25条）。

② 意匠法

(103) 商標登録の要件は商標法3条に掲げられており、例えば、チョコレートに「チョコレート」（普通名称）や「甘みひかえめ」（品質表示語）や自動車に「AUTMOBILE」（普通名称）や「4WD」（品質表示語）などは商標登録できない。平尾正樹『商標法〔第1次改訂版〕』（2006年、学陽書房）5頁。なお、商標登録を受けることができない商標については商標法4条を参照。

(104) 商標法2条3項

この法律で標章について「使用」とは、次に掲げる行為をいう。

- 一 商品又は商品の包装に標章を付する行為
- 二 商品又は商品の包装に標章を付したものを譲渡し、引き渡し、譲渡若しくは引渡しのために展示し、輸出し、輸入し、又は電気通信回線を通じて提供する行為
- 三 役務の提供に当たりその提供を受ける者の利用に供する物（譲渡し、又は貸し渡す物を含む。以下同じ。）に標章を付する行為
- 四 役務の提供に当たりその提供を受ける者の利用に供する物に標章を付したものをを用いて役務を提供する行為
- 五 役務の提供の用に供する物（役務の提供に当たりその提供を受ける者の利用に供する物を含む。以下同じ。）に標章を付したものを役務の提供のために展示する行為
- 六 役務の提供に当たりその提供を受ける者の当該役務の提供に係る物に標章を付する行為
- 七 電磁的方法（電子的方法、磁気的方法その他の人の知覚によって認識することができない方法をいう。次号において同じ。）により行う映像面を介した役務の提供に当たりその映像面に標章を表示して役務を提供する行為
- 八 商品若しくは役務に関する広告、価格表若しくは取引書類に標章を付して展示し、若しくは頒布し、又はこれらを内容とする情報に標章を付して電磁的方法により提供する行為

「意匠」とは、「物品⁽¹⁰⁵⁾（物品の部分を含む……）の形状、模様若しくは色彩又はこれらの結合であつて、視覚を通じて美感を起こさせるもの」をいう（意匠2条1項）⁽¹⁰⁶⁾。

工業上利用することができる意匠を創作した者は、その意匠について意匠登録をすることができる（意匠3条1項）。

意匠権は、設定の登録により発生し（意匠20条）、意匠権者は、業として登録意匠及びこれに類似する意匠の実施をする権利を占有する（同23条）。

③ 商法及び会社法

「商号」とは商人、会社の名称（商法11条、会社6条）であり、主として営業上の活動において自己を表示するために用いられ、商法及び会社法によって、不正の目的をもって、他の商人、会社であると誤認されるおそれのある名称又は商号を使用してはならないと規制されている（商法12条、会社8条）。

④ 不正競争防止法

不正競争防止法は「商品等表示」に該当する一定の営業上の標識に関して保護を与えており、周知性を有する「商品等表示」に関する混同を惹起する行為（不正競争2条1項1号）及び著名性を有する「商品等表示」を冒用する行為（同2条1項2号）を不正競争の類型として規定し、一定の場合に差止請求権（同3条）や損害賠償請求権（同4条）を認めている。ここで「商品等表示」とは、「人の業務に係る氏名、商号、商

(105) 「物品」とは、有体物のことである解されるが、有体物と共に利用されないデザインは意匠法では保護されない。

(106) 意匠は、物品の意匠とされていることについて、「意匠法の意匠が物品という有体物の意匠としてしかとらえられていない以上、商品やサービスの多様化によって重要性を増してきたデザインを十分に保護することができない。デザインの抽象性ということが、現代社会におけるデザインの機能であり、物品性からの呪縛がとれない限り、デザインの保護のための十分な制度とはいえないのではないか、と危惧される」という指摘がある。相澤英孝・西村ときわ法律事務所編著『知的財産法概説〔第2版〕』314頁（2006年、弘文堂）。

標、標章、商品の容器若しくは包装その他の商品又は営業を表示するものをいう」(不正競争2条1項1号)こととされ、これには、雅号、芸名、肖像、法人の名称、略称、営業名、社標、マスコット等も含まれる。

先にみた商標法と不正競争防止法とは共に標識に化体している信用を保護するという共通の側面を有しているが、現行法においてその保護範囲は異なり、両者によって標識の保護をしようとしている⁽¹⁰⁷⁾。

(3) ブランドと商標法等で保護される標章等の範囲との関係

「ブランド」の定義をブランド価値評価報告書の「企業が自己の製品等を競争相手の製品等と識別化又は差別化するためのネーム、ロゴ、マーク、シンボル、パッケージ・デザインなどの標章」と考えるのであれば、ブランドは、上記(2)で検討した商標法等で保護される範囲に加えて各法の法的保護の要件を満たさないものも含まれると解される。

これに対し、ブランドの定義を藤田教授のように解した場合には、「特許権、技術力、製法、製造ノウハウ」が含まれることから特許法が、岩崎教授のように解した場合には、「キャラクター」が含まれることから著作権法が、それぞれブランドの定義に関係してくる可能性があると考えられる。この場合には、ブランド価値評価報告書に基づく定義のように解した場合に比し、関係法令が多岐にわたることとなる。

2 ブランド使用の対価

(1) 概要

ブランド使用料とは、一般に、ブランド使用者がブランド所有者に対して支払うブランド使用の対価である。ブランド使用料には、主として、排

(107) 商標法の保護が登録商標に与えられるのに対し、不正競争防止法の保護が周知あるいは著名な商品等表示に与えられる点で、保護の要件が異なっているし、商標法の保護の範囲は指定商品・役務、類似役務に限られるのに対し、不正競争防止法の保護は商品や役務(営業)の類似する範囲に限られないことなど異なっている。現行法では、商標法は登録された商標の持つ出所を表示する機能や商品の品質を保証する機能の保護を中心とし、不正競争防止法はその商品等表示の実質によりそのイメージも含めて保護するものとしている。相澤ほか編著・前掲注106・242頁。

他独占的にブランドを使用する法律上の権利を有する企業からブランドの使用許諾を受けて使用する場合の対価として社標使用料、ライセンス料等の名目で支払うもの（以下、「ブランド使用許諾料」という。）と、企業集団全体で使用するブランドの維持、管理、向上等に要する委託費用としてグループ経営運営費等の名目で支払うもの（以下、「ブランド管理料」という。）とがある。

これらのうちブランド管理料は、ブランドの維持、管理、向上等に要する委託費用として支払われるものであることから、その内容は事業所得あるいは人的役務の提供対価としての性質を有するものであり、7号所得に該当する可能性はないと考えるからブランド使用許諾料についてのみ検討する。

（2）ブランド使用許諾料

ブランド使用許諾料とは、ライセンス料等の名目で支払われるものであるが、先にみたように、「ブランド」について確立された概念はないことから、ブランドに対する使用料が7号所得に該当するか否かは個々にその契約内容を検討する必要があると考える。すなわち、それがいわゆる商標権の利用許諾に対する使用料であれば、当然7号イ所得に該当するであろうし、キャラクターの商品化に伴う著作権の利用許諾に対する使用料であれば、7号ロ所得に該当するであろう。ただし、キャラクターの商品化権については、必ずしも著作権に基づくものではない⁽¹⁰⁸⁾ことから、この場合には7号所得に当たらない可能性もあると考える。いずれにしても、ブランドを保護する法律は多岐にわたることから、その使用許諾契約の内容を確認することによって、どの法律により保護される権利であるかを特定した上、7号所得該当性を検討する必要がある。

なお、7号所得に該当しない場合は、1号の2以下に規定する他の所得の

(108) 商品化権の法的性質については、土井輝生「商品化権契約の法的根拠—著作権との関連において—」ジュリスト 692号 54頁以下（1979年）、牛木理一「キャラクターと商品化権」知財管理 51巻 3号 393頁以下（2001年）などを参照。

該当性を検討した後、これらにも該当しない場合には、1号所得に該当するか否かを検討することとなる。「ブランド」が1号所得の「資産」⁽¹⁰⁹⁾に該当するか否かについては、別途検討を行う必要がある。また、ブランド使用料に対する課税問題については、源泉所得税の問題ももちろんであるが、法人税法上の所得計算の問題、あるいは、移転価格課税の問題も生じてくると考えられる⁽¹¹⁰⁾。しかし、本稿は源泉徴収の対象となる国内源泉所得を研究対象としていることから、これらの問題についての検討は他日に譲ることにしたい。

第3節 パブリシティ権侵害に対する支払

1 パブリシティ権の意義

(1) 概要

芸能人やスポーツ選手などで、好感を持たれている者の氏名や肖像は、商品等の広告宣伝に使用するとその氏名や肖像が持つ「顧客吸引力」から有効な広告宣伝効果を発揮する。したがって、著名人の氏名や肖像は経済的価値を有する一種の財産権と言えらるるが、仮に、著名人の氏名や肖像が無断で使用された場合には、権利が侵害されたとして訴訟が提起されるケースがしばしば見受けられる⁽¹¹¹⁾。

(109) 1号所得における「資産」概念については、中村隆一「国内源泉所得の研究—国内源泉所得の1号所得における『資産』概念—」税大論叢 55号 291頁以下が詳しい。

(110) 無形資産と移転価格課税との関係については、岩崎政明「無形資産の評価と使用料をめぐる課税問題」租税研究 674号 123頁以下（2005年）、望月文夫「移転価格税制における無形資産の価額と税務上の限界」税理 50巻 12号 66頁以下（2007年）、宮武敏夫「無形資産の移転価格課税を巡る問題」租税研究 701号 152頁以下（2008年）、伊藤雄二「移転価格課税を巡る諸問題—無形資産の事実認定、外国子会社合算税制との接点を中心に—」租税研究 703号 137頁以下（2008年）などを参照。

(111) いわゆる「パブリシティ権」の侵害を巡る裁判例として、東京地判昭51年6月29日判時817号23頁（マークレスター事件）、東京地判昭55年11月10日判時981号19頁（スティープ・マックイーン事件）、東京地決昭61年10月9日判時1212号142頁（中森明菜仮処分事件）、東京地判平2年12月21日判時1400号10頁、同控訴審東京高判平3年9月26日判時1400号3頁（おニャン子クラブ事件）、東京地判平10

このような著名人の氏名や肖像が持つ経済的価値を有する権利は、一般に「パブリシティ権」⁽¹¹²⁾と呼ばれている。パブリシティ権は、法的根拠のある確立された権利ではない⁽¹¹³⁾が、学説には諸説があるものの、現在のところ法律上保護される権利であると整理されている。

(2) パブリシティ権の法的性質

肖像に関しては、法的保護に関する明文の規定は設けられていない⁽¹¹⁴⁾が、判例上、「何人も、その承諾なしに、みだりにその容貌・容姿を撮影されない自由を有する」⁽¹¹⁵⁾とされている。当該判決においては、肖像に関して、それが法律上保護される権利であることは認めているものの、本節で取り上げるところの肖像が持つ財産的価値については言及していない。

その後、芸能人やスポーツ選手の氏名等の無断使用を巡りいくつもの訴訟が提起されてきたが、例えば、平成 18 年の東京高裁判決⁽¹¹⁶⁾は次のよう

年 1 月 21 日判時 1644 号 142 頁（キング・クリムゾン事件）、東京地判平 12 年 2 月 29 日判時 1715 号 76 頁（中田英寿事件）などがある。

- (112) 我が国では、東京地判昭 51 年 6 月 29 日判時 817 号 23 頁（マークレスター事件）の判決理由において、「俳優等は、自らかち得た名声の故に、自己の氏名や肖像を対価を得て第三者に専属的に利用させうる利益を有しているのである。……経済的利益を有することになり（右利益は、当然に不法行為によって保護されるべき利益である。）」と述べられている。
- (113) 「わが国の実定法には、氏名又は肖像の法的保護に関する一般的規定は設けられていない。……したがって、氏名・肖像の無断使用に対してどのような法的保護が与えられるべきかは、主として民法を中心とする一般私法の解釈に委ねられている。」安倉孝弘「著名芸能人の氏名・肖像の無断使用と差止請求権の可否（積極）」法律のひろば 45 巻 4 号 37 頁（1992 年）。
- (114) 旧著作権法（明治 32 年）第 25 条には、「他人ノ囑託ニ依リ著作シタル写真肖像ノ著作権ハ其ノ囑託者ニ属ス」という規定が設けられていたが、昭和 46 年改正の現行著作権法にはこれに類する条文は設けられなかった。新著作権法策定に当たって、当該規定について検討がなされたが、各方面からの反対や囑託による肖像写真以外の著作物とのバランスを考慮して、現在のように特別の規定は置かないこととされ、肖像権の問題は基本的に著作権制度から切り離され、一般法である民法に委ねられることになった。著作権法百年史編集委員会編『著作権法百年史』655～657 頁参照（2000 年、著作権情報センター）。
- (115) 最判昭和 44 年 12 月 24 日刑集 23 巻 1625 頁（京都府学連事件）。もっとも当該判決は、デモ参加者が警察官の写真撮影を阻止しようとした行為が公務執行妨害に当たるか否かという訴訟において下された判断である。
- (116) 東京高判平成 18 年 4 月 26 日判時 1954 年 47 頁（ブカスペシャル事件）。

に判示している。

「著名な芸能人には、その肖像等が有する顧客吸引力を経済的な利益ないし価値として把握し、これを独占的に享受することができる法律上の地位を有するものと解される」として、まず、顧客吸引力の経済的な価値とそれを享受できる法律上の地位を認め、このような法律上の地位は「パブリシティ権と称される」とした上で、「他の者が、当該芸能人に無断で、その顧客吸引力を表わす肖像等を商業的な方法で利用する場合には、当該芸能人に対する不法行為を構成し、当該無断利用者は、そのパブリシティ権侵害の不法行為による損害賠償義務を負う」と判断した。

パブリシティ権は、法的に確立された権利ではないため、その法的性質については財産権として構成する説⁽¹¹⁷⁾、人格権として構成する説⁽¹¹⁸⁾、不正競争防止法における不正競争として構成する説⁽¹¹⁹⁾などがあるが、未だ

(117) 氏名・肖像等といった人各要素は財産的側面と人格的側面を有するものとされ、パブリシティ権とは、そのうちの財産的側面を保護する財産権であるとする説。財産権説への批判として、①パブリシティ権を純粋な財産権と構成するならば、少なくとも理論上は、その完全に自由な譲渡を認めることになってしまい、想定外の第三者に氏名・肖像が利用されてしまうおそれがあるのではないかと、②実定法もないのにパブリシティ権を排他性ある財産権と構成することは、慣習法上の無体財産権を認めるものであり、物権法定主義に反するのではないかとしたものがある。阿部浩二「パブリシティの権利と不当利得」谷口知平＝甲斐道太郎編『注釈民法(18)債権(9)[新版]』578頁(1991年、有斐閣)。

(118) 氏名・肖像等といった人格要素を客体として、その人格的側面及び財産的側面のいずれをも保護する権利であるとする説。内藤篤＝田代貞之『パブリシティ権概説[第2版]』86頁以下(2005年、有斐閣)。

(119) パブリシティ権の根拠を不正競争防止法2条1項1号に求める説。井上由里子「パブリシティの権利の再構成—その理論的根拠としての混同防止規定—」『現代企業法学的研究』127頁(2001年、信山社)。

第二条 この法律において「不正競争」とは、次に掲げるものをいう。

一 他人の商品等表示(人の業務に係る氏名、商号、商標、標章、商品の容器若しくは包装その他の商品又は営業を表示するものをいう。以下同じ。)として需要者の間に広く認識されているものと同一若しくは類似の商品等表示を使用し、又はその商品等表示を使用した商品を譲渡し、引き渡し、譲渡若しくは引渡しのために展示し、輸出し、輸入し、若しくは電気通信回線を通じて提供して、他人の商品又は営業と混同を生じさせる行為

定説とされるものはない。

著名人の肖像等の保護ということで、直感的にイメージされるものとして、著作権や著作隣接権（実演家の権利）による保護が考えられよう。これらと上で見たパブリシティ権とはどのように異なるのであろうか。次に、著作権や著作隣接権による保護対象を確認し、パブリシティ権との違いを明らかにする。

(3) 著作権法による保護の可能性

① 著作権による保護

映画や写真の著作権については著作権者に帰属し、映画のであれば映画製作者が、写真であれば写真家がそれぞれ著作権者となる。したがって、例えば、無断で写真や映画の一場面を転用した場合において、複製権侵害などの著作権侵害を主張できるのは、これら著作権者である。

パブリシティ権侵害を訴えるのは、肖像を無断で利用された芸能人本人である場合が多いが、契約等で別段の定めを置いている場合は別として、芸能人などに肖像の著作権が帰属することはほとんどないため、パブリシティ権の侵害が著作権侵害になることはほとんどないと考えられる⁽¹²⁰⁾。

② 著作隣接権による保護

著作権法では、実演家、レコード製作者、放送事業者及び有線放送事業者について著作隣接権を与え保護している（著作 89 条）。実演家とは、「俳優、舞踏家、演奏家、歌手その他実演を行う者及び実演を指揮し、又は演出する者」をいい（著作 2 条 1 項 4 号）、これらの者が行う実演⁽¹²¹⁾について、録音権、録画権、放送権、有線放送権などの権利を占有することとされている（同 91 条、92 条ほか）⁽¹²²⁾。

(120) 阿部・前掲注 117・587～588 頁参照。

(121) 実演とは、「著作物を演劇的に演じ、舞、演奏し、歌い、口演し、朗詠し、またはその他の方法により演ずることを指し、これらに類する行為で著作物を演じないが芸術的な性質を有するものを含む」（著作 2 条 1 項 3 号）とされている。

(122) これらの権利には、「ワンチャンス主義」が採られており、原則として、実演の最

ここで、本節が想定しているパブリシティ権の侵害のケースとして、実演からあるいは実演を録画した映画から写真を撮り無断で使用するケースなどが考えられるが、この点については、「実演からあるいは実演を録画した映画から単に写真を撮る行為は映像の連続性がないので実演家の録画権には抵触しないし、また、生実演を写真に撮ることも録画権に抵触しない。……肖像権やパブリシティ権の侵害になりうるかという点は別論である」⁽¹²³⁾とされており、パブリシティ権は著作隣接権とは区別される。

したがって、本節で想定しているようなパブリシティ権侵害が著作隣接権侵害となるケースもほとんどないと考えられる。

(4) モノのパブリシティ

これまでは権利の保護の対象が芸能人やスポーツ選手などの著名人についてのパブリシティ権について見てきたが、権利の客体がモノ（有体物）についても同様にパブリシティ権は認められるのであろうか。典型的な例としては、他人の所有物を無断で撮影したものやその有体物の名称を無断で商業的に使用する場合などが考えられる。

過去の裁判例の中には、これを肯定したと見られるものもある⁽¹²⁴⁾が、平成16年の最高裁判決⁽¹²⁵⁾は次のように述べ、モノについてのパブリシティ権を否定している。

「競走馬等の物の所有権は、その物の有体物としての面に対する排他的支配権能であるにとどまり、その物の名称等の無体物としての面を直接排他的に支配する権能に及ぶものではないから、第三者が競走馬の有

初の利用許諾の際に一括してそれ以降の利用の対価を回収し、その後の利用の利益の分配に関しては、最初の契約で処理させるなどの考え方で制度の構成がなされている。中山信弘『著作権法』427～428頁(2007年、有斐閣)。

(123) 中山・前掲注122・430頁。

(124) 東京地判昭和52年3月17日判時868号64頁(広告ガス気球事件)、高知地判昭和59年10月29日判タ559号291頁(長尾鶏事件)、神戸地伊丹支判平成3年11月28日民集38巻1号1頁(クルーザー事件)など。

(125) 最判平成16年2月13日民集58巻2号311頁(ギャロップレーサー事件)。

体物としての面に対する所有者の排他的支配権能を侵すことなく、競走馬の名称等が有する顧客吸引力などの競走馬の無体物としての面における経済的価値を利用したとしても、その利用行為は競走馬の所有権を侵害するものではなく、「法令等の根拠もなく競走馬の所有者に対し排他的な使用権を認めるのは相当でなく、また、競走馬の名称等の無断利用行為に関する不法行為の成否については、違法とされる行為の範囲、態様等が法令等により明確になっているとはいえない現時点において、これを肯定することはできない」とした。

本判決は、「所有権があくまでも有体物に対する排他的支配権であり、無体物に対する排他的支配権ではないという伝統的な所有権理論⁽¹²⁶⁾に基づき結論を導いたものである」⁽¹²⁷⁾と考えられている。これにより、パブリシティ権とは、芸能人などの著名人にも認められる権利であると整理できよう。

(5) 侵害行為に対する規律

パブリシティ権の法的性質は上で見たとおりであるが、パブリシティ権の侵害に対しては、どのような請求が行えるのであろうか。これについては、芸能人やスポーツ選手の氏名等の無断使用を巡っては、典型的なケースとして財産的損害、精神的損害による損害賠償請求及び侵害行為の差止請求を求めて提訴されるケースがある⁽¹²⁸⁾。

(126) 最判昭和 59 年 1 月 20 日民集 38 卷 1 号 1 頁(顔真卿事件)では、「所有権は有体物をその客体とする権利であるから、美術の著作物の原作品に対する所有権は、その有体物の面に対する排他的支配権能であるにとどまり、無体物である美術の著作物自体を直接排他的に支配する権能ではないと解するのが相当である。

……著作権の消滅後に第三者が有体物としての美術の著作物の原作品に対する排他的支配権能をおかすことなく原作品の著作物の面を利用したとしても、右行為は、原作品の所有権を侵害するものではないというべきである」と判示した。

(127) 升本喜郎「パブリシティ権の侵害について」牧野利秋＝飯村敏明＝三村量一＝末吉瓦＝大野聖二『知的財産法の理論と実務(4)』228 頁(2007 年、新日本法規)。

(128) 例えば、東京地判平 2 年 12 月 21 日判時 1400 号 10 頁、同控訴審東京高判平 3 年 9 月 26 日判時 1400 号 3 頁(おニャン子クラブ事件)では、肖像や氏名を無断でカレンダーに使用されたことに対して、財産権の侵害、人格権の侵害及び差止請求を求めて提訴した。

① 差止請求

パブリシティ権の侵害が自然人の肖像、氏名の利用という形態で行われている場合には、権利者は人格権に基づいてその肖像、氏名の利用を差止めることができる⁽¹²⁹⁾とされ、裁判例でも認められている⁽¹³⁰⁾。

② 損害賠償請求

パブリシティ権の侵害により権利者に財産的損害が認められれば、故意又は過失を要件として民法 709 条に基づく損害賠償請求が認められる。この場合の損害額は、権利者の得べかりし利益（逸失利益）であるが、少なくとも侵害者が権利者に許諾を求めて来たのであれば支払うべきであったライセンス料は請求し得る⁽¹³¹⁾とされている。

さらに、権利者の精神的損害に対して民法 710 条に基づく慰謝料が認められる場合もある。裁判例においても、財産的損害とは別に精神的損害に対して慰謝料が認められた事例⁽¹³²⁾がある。

2 パブリシティ権侵害に対する支払

パブリシティ権の侵害による財産的損害及び精神的損害に対して、損害賠償金が認められる場合があることはすでに見たとおりである。それでは、そのような金員は課税上どのように取り扱うことになるのか。本稿は非居住者等に対する使用料に関する取扱いを研究することを目的としていることから、芸能人等が非居住者等である場合を前提として検討する。

先に見たように、パブリシティ権の法的性質は、著作権や著作隣接権により保護される権利とは内容に異にすることから、パブリシティ権侵害に対する損害賠償金や和解金（以下「損害賠償金等」をいう。）は、著作権の使用料すなわち 7 号ロ所得には該当しない¹³³と考える。

(129) 田村・前掲注 93・529 頁。

(130) おニャン子クラブ事件・前掲注 128。

(131) 田村・前掲注 93・532 頁。

(132) 富山地判昭 61 年 10 月 31 日判時 1218 号 128 頁（藤岡弘事件）など。

(133) なお、芸能人等の実演を放送するなどの権利は、著作隣接権とされているが、芸

次に、他の国内源泉所得に該当するか否かであるが、人的役務の提供事業の対価（所税 161 条 2 号）⁽¹³⁴⁾あるいは人的役務の対価（同 161 条 8 号）への該当可能性が考えられる。多くの場合においては、氏名や肖像の無断転用がなされているのに止まり、実際には新たな人的役務は行っていないことから、パブリシティ権の侵害をもってそれに対する損害賠償金等を 2 号所得又は 8 号所得に該当すると解するのは困難であると考え。ただし、このような損害賠償金等について、本来、当該芸能人等が所属するプロダクションや芸能人に対して広告宣伝等のために支払うべきモデル料等の性質を有するものと認められる場合には、2 号所得や 8 号所得に該当する余地もあると考えられる。

以上のおりパブリシティ権の侵害に対する損害賠償金等については、現時点においては、7 号所得などの国内源泉所得には該当しないと整理を行ったが、パブリシティ権の侵害に対する損害賠償金等の課税上の取扱いについては、今後の判例の蓄積による法的整理の動向を注視するとともに、このような事例が生じた場合には、事案ごとに損害賠償金等の法的性質を検討し、国内源泉所得に該当するか否かを判断していく必要があると考える。

なお、本節では、パブリシティ権の法的性質を明確にするために、あえて権利侵害のケースを想定して検討を行ったが、当然ながら当事者間の契約によりパブリシティ権を利用あるいは権利侵害を主張しないことを約して契約を締結することもあるが、これについても上で検討した内容と取扱いは同様になるものと考え。

能人等が役務の提供に伴って、自己の実演の放送などについて許諾し、許諾料の支払を受ける場合、その役務の提供について受ける報酬等が著作隣接権の使用料であるか、役務の提供の対価であるか問題となる。このため、所得税法上著作隣接権の使用料として取扱うものは、役務の提供については、既に支払が完了しているとみられる状態の下で支払われるものに限ることとし、著作隣接権の使用料と役務提供の対価とが併せて支払われる限り、その全部を役務の提供の対価とすることとされている。所得税基本通達 161-10 の 2。

(134) 人的役務の提供事業の対価には、映画若しくは演劇の俳優、音楽家その他の芸能人又は職業運動家の役務を主たる内容とする事業が含まれる（所税令 284）。

第4節 ソフトウェア取引の対価

1 ソフトウェアの意義

一般にソフトウェアとは、コンピュータシステム上で何らかの作業を行うプログラム群、プロシージャ群、それらに関する文書を指す用語であると解される⁽¹³⁵⁾。

コンピュータ・プログラムは、著作権法において、プログラム著作物（著作2条1項10号の2）として保護されているほか、「現在では、プログラムの保護は、著作権法と共に、特許法・不正競争防止法・商標法・不法行為法により行われ、状況に応じて各法が適宜利用されている」⁽¹³⁶⁾とされる。そこで、参照すべき知的財産法を明確にするために、まずは各法により保護されるプログラムの範囲と保護の内容について確認することとする。

(1) 著作権法による取扱い

① 意義

著作権法では、プログラムとは、「電子計算機⁽¹³⁷⁾を機能させて一の結果を得ることができるようにこれに対する指令を組み合わせたものとして表現したものをいう」と定義されており（著作2条1項10号の2）、当該規定は昭和60年の著作権法改正により設けられた⁽¹³⁸⁾。プログラムのうち、著作物（思想又は感情を創作的⁽¹³⁹⁾に表現したものであつて、文

(135) Wikipedia。

(136) 特許法においては、プログラム特許、ビジネス方法による特許が認められるようになってきた。中山・前掲注122・97頁。

(137) 「電子計算機」とは、「演算、判別、照合などのデータ処理を高速で行う電子機器である、いわゆるコンピュータで……コンピュータの基本的構成要素といわれる入力装置、記憶装置、演算装置、制御装置、出力装置のすべてを備える必要はなく、少なくともデータ処理に不可欠である記憶、演算、制御の3装置を備えていれば電子計算機に当たる」とされている。加戸守行『著作権法逐条講義[5訂版]』44頁（2006年、著作権情報センター）。

(138) 立法経緯については、中山信弘『ソフトウェアの法的保護[新版]』9頁以下（1988年、有斐閣）を参照。

(139) 知財高判平成18年12月26日（人工衛星プログラム事件）によれば、「プログラムに著作物性があるといえるためには、指令の表現自体、その指令の表現の組み合わせ

芸、学術、美術又は音楽の範囲に属するものをいう。著作2条1項1号)としての要件を満たすものが「プログラムの著作物」(同10条1項9号)として、著作権法で保護される。

また、著作権法上、「ソフトウェア」という定義はないが、「広義には、プログラムだけでなく、システム設計書、フローチャート、マニュアル等も含まれ[これら自体はプログラム著作物には該当しないが]、著作物の要件を備えていれば、ソフトウェアも図形や言語等の著作物となりうる」と解される⁽¹⁴⁰⁾。この要件を満たすソフトウェアが著作物として著作権法の保護対象となるが、次にその権利者と権利内容について見てみよう。

② 著作者

著作者とは、著作物を創作する者をいう(著作2条1項2号)。著作者として、著作権法に規定する権利を享有するためには、創作したという事実があれば足り、登録等の手続は必要としない。

このように著作者とは基本的に著作物を創作した者であるが、特殊な著作者として、著作権法では、共同著作物(著作2条1項12号)や職務

せ、その表現順序からなるプログラムの全体に選択の幅が十分にあり、かつ、それがありふれた表現ではなく、作成者の個性が表れているものであることを要するものであって、プログラムの表現に選択の余地がないか、あるいは、選択の幅が著しく狭い場合には、作成者の個性の表れる余地もなくなり、著作物性を有しないことになる。そして、プログラムの指令の手順自体は、アイデアにすぎないし、プログラムにおけるアルゴリズムは、『解法』に当たり、いずれもプログラムの著作権の対象として保護されるものではない。」と判示しているが、プログラムソフトはその機能的性質上、選択の幅が著しく狭い著作物ゆえ、他に適切な迂回表現をとれないことも多いことに配慮したものである。とはいえ、この事案では、いくつかのプログラムについては、「多様な記載が可能であるところ、作成者の工夫がこらされており、その個性が認められるから著作物性があるというべきである。」とも判示している。

(140) 中山・前掲注 122・98 頁。なお、文化庁「コンピュータ・プログラムに係る著作権問題に関する調査研究協力者会議報告書—コンピュータ・ソフトウェアと法人著作について—」(平成4年3月)においても、「プログラムの作成過程で作られる各種仕様書やプログラム取扱説明書等のドキュメント類はプログラムと共にソフトウェアと呼ばれるものの、著作権法上はプログラムの著作物ではなく、言語あるいは図形の著作物に該当すると考えられる」とされている。

著作（同 15 条）及び映画の著作物の著作者（同 16 条）など著作者に関する特別の規定を設けている。

ソフトウェア取引との関連では、職務著作が問題となる場合があると考えられる。プログラム著作物における職務著作とは、「法人等の発意に基づきその法人等の業務に従事する者⁽¹⁴¹⁾が職務上作成する」ものであり、この場合の著作者は、「その作成の時における契約、勤務規則その他に別段の定めがない限り、その法人等とする」とされている（著作 15 条 2 項）⁽¹⁴²⁾。

③ 著作者の権利

著作者の権利には著作者人格権と著作権とがある。

著作者人格権には、公表権（著作 18 条）、氏名表示権（同 19 条）及び同一性保持権（同 20 条）があり、著作者が著作物に対して有する人格的利益を保護する権利であり、これらの権利は一身専属的な権利であり譲渡することができない（同 59 条）。

著作権（著作財産権）は、著作権法 21 条以下に定められており、具体的には、複製権（著作 21 条）、上演権及び演奏権（同 22 条）、上映権（同 22 条の 2）、公衆送信権等（同 23 条）、口述権（同 24 条）、展示権（同 25 条）、頒布権（同 26 条）、譲渡権（同 26 条の 2）、貸与権（同 26 条の 3）、翻訳権、翻案権等（同 27 条）及び二次的著作物の利用に関する原著

(141) 「法人等と著作物を作成した者との関係を実質的にみたときに、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、法人等がその者に対して支払う金銭が労務の対価であると評価できるかどうかを、業務形態、指揮監督の有無、対価の額及び支払方法等に関する具体的事情を総合的に考慮して、判断すべき」とされている。最判平成 15 年 4 月 11 日判時 1822 号 133 頁。

(142) プログラムの著作物以外の著作物については、「その法人等が自己の著作の名義の下に公表するもの」という要件が加えられ、これらが満たされた場合に職務著作となる。例えば、外部に開発委託されたコンピュータ・ゲームのプログラムが発注元の名義で公表される場合、当該コンピュータ・ゲームのプログラムの著作者は委託先、仕様書等の著作者は委託先の従業者というように、齟齬が生じうる可能性があるため、著作権を取得する者としては、仕様書等につき著作権を取得するのみならず、著作者人格権を行使しない旨の合意をしておくべきことになる。相澤ほか編著・前掲注 106・146 頁参照。

作者の権利（同 29 条）の権利を定めており、これらの権利は譲渡することができる（同 61 条）。

なお、私的使用目的のための複製（著作 30 条）やプログラム著作物の複製物の所有者による複製等（同 47 条の 2）など一定の場合には著作権が制限される。前者は、「著作権の目的となっている著作物は、個人的に又は家庭内その他これに準ずる限られた範囲内において使用することを目的とするときは、……その使用する者が複製することができる」（著作 30 条）ものであるが、本条の要件としては、個人的関係という私的領域での使用目的複製に限られ、企業等の内部で使用する目的で複製した場合には、頒布目的がなくとも私的使用目的とはいえない⁽¹⁴³⁾と解される。本節では、商取引としてのソフトウェア取引を想定しており、私的使用目的で利用する場面は少ないと考えられる。後者は、「プログラムの著作物の複製物の所有者は、自ら当該著作物を電子計算機において利用するために必要と認められる限度において、当該著作物の複製又は翻案（これにより創作した二次的著作物の複製を含む。）をすることができる」（同 47 条の 2）⁽¹⁴⁴⁾ものである。これは、プログラムの所有権を有する者に認められるものであり、賃借人には当該規定の適用はない⁽¹⁴⁵⁾ことから、ソフトウェア取引において、売買形式により所有権が移転しているのか、賃貸の形式を採っているのかにより、本条が適用されるか否かが異なる。この点については、実際取引について課税上の取扱いを検討する場合にしばしば問題となる。

(143) 中山・前掲注 122・244 頁参照。

(144) 当該規定は、「プログラムの著作物の複製物の所有者は、プログラムを電子計算機において利用するために必要な限度で、その複製・翻案ができることとしたもの」であり、『電子計算機において利用するために必要と認められる限度』といえますのは、①プログラムを電子計算機で使用するための手順の一つとして、②滅失毀損に備えて、③利用目的や機械に合わせるため、④処理の効率を高めるため、等の観点から必要となる複製・翻案を必要な範囲に限定して行うこと」というと解される。加戸・前掲注 137・250 頁。

(145) 中山・前掲注 122・299 頁参照。

④ 利用の許諾

著作者には上記のような著作権が与えられているが、これらの権利の実体は禁止権であり、利用許諾をすることによりその禁止を解除する、すなわち契約相手に対して差止請求権・損害賠償請求権・不当利得返還請求権を行使しないことを約束することができる⁽¹⁴⁶⁾。

著作物の利用の許諾については、著作権法 63 条に規定されており、許諾に際しては、利用方法や条件を付すことができ、利用者は当該条件の範囲内において著作物の利用ができる。契約の範囲外の利用行為をなせば契約違反となり、差止めと損害賠償請求が可能となるとともに著作権侵害ともなる⁽¹⁴⁷⁾。これに対し、単に契約内容に反する行為が著作権侵害になるのかということについては、契約内容により判断される⁽¹⁴⁸⁾。

(2) 特許法による取扱い

① 意義

特許として保護の対象となるものは、「発明」であり、「自然法則を利用した技術的思想の創作のうち高度のもの」(特許 2 条)をいい、「物の発明」と「方法の発明」に区分される(同 3 条)。

「物の発明」とは、「技術的思想である発明が、生産、使用、あるいは譲渡のできる対象として具現化されていて、かつ発明の構成要素として経時的要素を含まない場合をいう」⁽¹⁴⁹⁾とされているが、平成 14 年の特

(146) 「利用」と「使用」の使い分けについて、「著作権法によって『権利者に無断ではならない』と定められている使い方のことを『利用』と言い、その他の『自由にできる使い方』のことを『使用』という」とされている。岡本薫『著作権とのつきあい方—活字文化・出版関係者のために』30 頁(2007 年、商事法務)。

(147) 中山・前掲注 122・330 頁参照。

(148) 契約に違反した場合、著作権侵害になるのか、単なる契約違反に過ぎないのかという問題について、作花教授は、「例えば、複製許諾契約においては、その複製部数は本質的なものであり、契約以上の部数を複製した場合は、単なる契約違反にとどまらず、著作権侵害になり、複製物の頒布の時期や頒布先などの条項違反は、契約違反にとどまるものと一般的には解される」と述べておられる。作花文雄『著作権法—制度と政策—[第 3 版]』(2008 年、発明協会)。

(149) 高林龍『標準特許法[第 2 版]』25 頁(2005 年、有斐閣)。

許法改正により、物の発明の「物」には、プログラム⁽¹⁵⁰⁾が含まれる旨が明確化された。

我が国でも、従来からソフトウェア関連発明の一形態としてビジネス関連発明が特許として成立していた⁽¹⁵¹⁾が、上記改正によりプログラムが物の発明になることが明確化された⁽¹⁵²⁾。

② 権利の主体

発明者又は発明者から特許を受ける権利を承継した者だけが出願をして特許権の主体となることできる。

法人等の従業者が行った発明は、職務発明（特許 35 条 1 項）とそれ以外とに分けることができる。職務発明とは、従業者の発明であって、法人等（使用者）の業務範囲に属する発明であり、従業者の現在又は過去の勤務に属する発明をいい、従業者が職務発明につき特許を受けたときは、使用者は通常実施権を取得する（特許 35 条 1 項）。

③ 特許権者の権利

特許権は設定の登録により発生し（特許 66 条）、業として特許発明を実施する権利を占有する（同 68 条）。また、「実施」とは、「物（プログラム等を含む。以下同じ。）の発明にあつては、その物の生産、使用、譲渡等（譲渡及び貸渡しをいい、その物がプログラム等である場合には、

(150) 「プログラム等」とは、プログラム（電子計算機に対する指令であつて、一の結果を得ることができるように組み合わせられたものをいう。以下この項において同じ。）その他電子計算機による処理の用に供する情報であつてプログラムに準ずるものをいう（特許 2 条 4 項）。

(151) 特許庁「特許・実用新案権審査基準」（2000 年）。ソフトウェア関連発明が「自然法則を利用した技術的思想の創作」となる考え方として、ソフトウェアによる情報処理がハードウェア資源を用いて具体的に実現されている場合、つまり、ソフトウェアがコンピュータに読み込まれることにより、ソフトウェアとハードウェア資源とが協働した具体的手段によって、使用目的に応じた情報の演算又は加工を実現することにより、使用目的に応じた特有の情報処理装置（機械）又はその動作方法が構築される場合としている。

(152) 特許庁は、平成 15 年 4 月に「ビジネス関連発明に対する判断事例集」を公表している。

(http://www.jpo.go.jp/cgi/link.cgi?url=/tetuzuki/t_tokkyo/bijinesu/biz_patt_case.htm)。

電気通信回線を通じた提供を含む。以下同じ。)、輸出若しくは輸入又は譲渡等の申出(譲渡等のための展示を含む。以下同じ。)をする行為」(特許2条3項1号)をいい、「方法の発明にあつては、その方法の使用をする行為」(同2条3項2号)をいう。

特許権者は、業として特許発明の実施をする権利を占有するが、その特許権について専用実施権を設定したときは、専用実施権者がその特許発明の実施をする権利を占有する権利を有する範囲については、特許権の効力は及ばない(特許68条)ほか、一定の場合において権利が制限される(同69条)。

③ 実施権の分類

実施権には、専用実施権(特許77条)と通常実施権(同78条)がある⁽¹⁵³⁾。

専用実施権は特許権者により設定される権利で、設定行為で定めた範囲内で特許発明を独占的に実施する権利であり、特許権と同等の物権類似の独占的排他的権利であつて⁽¹⁵⁴⁾、専用実施権は自己の名で差止請求や損害賠償請求をすることができる(特許100条以下)。

通常実施権とは、特許発明を実施する権利であり、特許権者あるいは専用実施権者が他者に許諾することができる(特許77条、78条)が、許諾を受けた実施権者は実施権を占有するものではない。

(3) その他の法律による取扱い

プログラムがROMやディスクなど有体物である媒体に固定されている場合において、その商品に対して商標登録が認められ、その侵害に対して商標法の保護が受けられるときは商標法によりプログラムも間接的に保護される。

また、商標等表示による商品の混同として不正競争防止法の保護が受け

(153) 日常的な意味で「ライセンス契約」という場合には、通常実施権の許諾契約又は専用実施権の設定契約のことを指す。高林・前掲注149・25頁参照。

(154) 高林・前掲注149・169頁参照。

られる場合、プログラムも間接的に保護される。

ただし、いずれの場合もプログラムを直接保護するものではなく、商品が保護されることに伴い、結果としてプログラムが間接的に保護されることになるため、本節で扱う問題とは性格を異にすると考える。

2 ソフトウェア取引の種類

ソフトウェア取引については、ソフトウェアの使用許諾契約には、ソフトウェアの複製物を売買する形態での使用許諾契約とソフトウェアの複製物を賃貸する形での使用許諾契約が含まれる。いずれの契約形態を採るかにより、先にみたとおり著作権の権利制限の範囲が異なる。

また、このほか、ソフトウェアの委託開発や共同開発の形態をとることもあり、委託開発などは日本企業がインドや中国の現地法人などに開発を依頼し、成果物の譲渡を受けるという形態をとることもある。委託開発や共同開発を行った場合において、ソフトウェアに著作権が発生する場合にはその権利の帰属に注意する必要がある。

(1) 委託開発

「ソフトウェアの委託開発の場合には、委託者の法人著作には該当せず、著作者は受託者であり著作権及び著作者人格権も受託者が享有すると考えられるが、契約により著作者の全部又は著作権の全部又は一部の譲渡あるいは著作者人格権及び著作権の行使方法を定めることができ、実体としては、委託者の利用目的などにより委託者は単にソフトウェアの複製物を取得するのみで権利はすべて受託者に留保されるとする方法から、納入ソフトウェアのすべての著作権が委託者に譲渡されるとする方法までその契約内容は多様である。」⁽¹⁵⁵⁾

(2) 共同開発

複数の者が共同して創作したものであって、各人の寄与を分離して個別

(155) 文化庁・前掲注 140。

に利用することができないものを共同著作物という(著作2条1項12号)。共同著作物は共同著作者(共同著作物の著作者)の共有となる。したがって、ソフトウェアを共同開発した場合で、一定の要件を満たす場合には、当該ソフトウェアの著作権は共同著作者の共有となる。

3 ソフトウェア取引の対価

ソフトウェア取引の対価については、その取引態様により、国内法上、1号所得となる「物の売買の対価」となる場合や、7号所得である「著作権の使用料」や「著作権の譲渡の対価」に当たることもあるほか、2号所得の「人的役務の提供の対価」に該当することもある。さらに租税条約の適用がある場合には、事業所得条項、使用料条項、譲渡所得条項などに区分され、課税上の取扱いが異なることとなる⁽¹⁵⁶⁾。

そこで、まず、ソフトウェア取引に関する裁決事例を確認した上で、取引態様ごとの国内源泉所得該当性を検討する。

なお、ソフトウェアについては、一定の要件を満たせば著作物として保護されるものの、保護されるのは表現であってアイデア(機能面)ではないことから著作物性の判断も難しいと考えるが、以下では、ソフトウェアが著作物であることを前提として検討を行う(裁決事例もソフトウェアについてそのような前提に立った上で判断している。)

(1) 裁決事例

① 平成12年3月23日(裁決事例集未掲載・LEX/DB【文献番号】26011832)

審査請求人が米国法人が著作権を有するソフトウェアを日本国内のユーザーに提供する際に契約に基づいて当該米国法人に支払った金員について、所得税法161条7号ロの著作権の使用料に該当するか否かが争われた事例。

(156) OECDモデル租税条約コメンタリーでは、コンピュータ・ソフトウェア取引上の対価の性質は、そのプログラムの開発及び使用に関する取り決めにおいて譲受人が取得する権利の性質によるが、コンピュータ・プログラムのもつ特異性が課税上の判断を困難なものとしていると指摘する。コメンタリー・パラ12・2。

本件使用許諾契約に係る契約書の内容によると、「請求人が本件使用許諾契約の当事者となっていること及び請求人が本件ソフトウェアを本件顧客に提供し、これを使用許諾している一方、本件ソフトウェアの所有権は本件顧客に移転されることが明らかであるから、請求人は、本件顧客に対して本件ソフトウェアを譲渡しているのでも、契約の仲介をしているのでもなく、本件顧客にこれの使用を許諾しているものと認められ」、さらに、サブライセンサー契約等の内容によると、請求人は米国人から「本件ソフトウェアに関し日本国内における貸与権を与えられ、請求人はこの権利に基づき著作権者として、本件顧客に対して本件ソフトウェアの使用を許諾しているものと認められる」として、当該金員は著作権の使用料に該当するとされた。

② 平成 16 年 3 月 31 日裁決（裁決事例集未登載）⁽¹⁵⁷⁾

審査請求人は外国法人からコンピュータ・プログラムの複製物であるパッケージソフトウェア製品を調達し、これを国内の顧客に供給する事業者であり、当該製品の購入代金として外国法人に支払った金員（以下「本件金員」という。）が所得税法 161 条 7 号ロに規定する著作権の使用料に該当するか否かが争われた事例。

「取引の実態等から検討すると、請求人は、外国法人に対して製品の調達本数に応じた対価を支払い、顧客から製品の供給本数に応じた対価を受領していること、顧客は使用許諾契約による使用制限はあるものの、使用期間に制限なく当該製品を使用できることなどから、当該取引は、請求人が、製品を外国法人から購入して顧客に売却する取引であり、本件各金員は製品の購入代金であって著作権の使用料には該当しないと認められる」とする一方、「本件各金員には、顧客が製品を複製する本数に応じて支払われた対価及び顧客の使用期間に応じて支払われた

(157) 当該裁決に関する説明は、山下貴「最新裁決事例の検証ーパッケージ・ソフトウェアに関する取引のうち、ソフトウェア製品の売買・再販売型の取引は原則として源泉徴収の対象とならないとされた事例」税経通信 59 巻 10 号 119 頁以下（2004 年）による。

対価が含まれており、これらの対価は、著作権法第 21 条が規定する複製権の利用について支払われた対価であり、著作権の使用料に該当すると認められる」と判断したとされる。

続いて、当該裁決においては、次のような判断枠組みで理論構成をしたと述べられている。

ソフトウェア製品の取引形態について、以下のように、「売買・再販売型」、「賃貸・転貸型」及び「売買・賃貸型」の 3 形態に区分してそれぞれについて課税上の取扱いを示した。

(イ) 売買・再販売型の取引

売買・再販売型取引は、代理店が開発会社からソフトウェア製品を購入し、これを顧客に販売する取引であり、代理店が開発会社に支払う対価はソフトウェア製品の譲渡代金であると認められるから、当該対価中に譲渡代金とは別に著作権の使用料が含まれていると認めるに足りる特段の事情がない限り、著作権の使用料には該当しない。

(ロ) 賃貸・転貸型の取引

賃貸・転貸型取引は、開発会社にソフトウェア製品の所有権を保留したまま、代理店がソフトウェア製品を関連会社から賃貸し、これを顧客に賃貸する取引である。

そして、ソフトウェア製品が業務用のものである場合には、代理店は顧客が業務上使用することを前提にソフトウェア製品を賃貸することになるから、代理店と開発会社との間の賃貸借契約には、明文条項の有無にかかわらず、顧客が当該ソフトウェア製品を賃貸しコンピュータで使用するための複製権の利用の許諾が含まれると解される。

したがって、代理店が開発会社へ支払う賃貸料は、複製権の使用料として著作権の使用料に該当すると解するのが相当である。

これは、所有権を取得せずに賃貸によりソフトウェア製品を業務に使用する者は、著作権法 47 条の 2 や 30 条の規定が適用されないことから、著作権者の許諾なしに複製を行うことができない（著作 21 条）

が、ソフトウェア製品の賃貸は、複製行為を前提としているから、賃貸料は同時に複製行為に対する対価であると理論構成するものである⁽¹⁵⁸⁾。

(ハ) 売買・賃貸型の取引

売買・賃貸型の取引は、代理店が開発会社からソフトウェア製品を購入し、これを顧客に賃貸する取引である。

この取引において、代理店から開発会社へ支払われる対価のうち、ソフトウェア製品の購入代金は、著作権の使用料には該当しないが、購入した代金とは別に、代理店がソフトウェア製品を賃貸することについて開発会社へ支払われる対価がある場合には、当該対価は、複製権の使用料又は貸与権の使用料に該当するものと解される。

(ニ) 取引形態の区分について

開発会社、代理店及び顧客の相互間における取引が売買契約又は賃貸借取引のいずれに該当するかについては、ソフトウェア製品の個数に応じて対価が一括して支払われるものは売買取引と解し、ソフトウェア製品の使用期間に応じて対価が支払われるものは賃貸借と解するのが相当である。

(2) 裁決事例を踏まえた検討

ソフトウェア取引を巡る金員の支払について、161条7号ロに規定する著作権の使用料に該当するか否かが争われた事例は上で検討したものを含め、裁決事例が数件ある程度である。しかも、最も新しい裁決事例である平成19年3月23日付東京国税不服審判所の裁決⁽¹⁵⁹⁾を含め、そのほとん

(158) このような審判所の裁決に対し、山下税理士は、「インストール等のプログラムの使用に不可欠な複製行為は、使用料該当性の判断要素から除かれると解すべきであり、この点、OECD コメンタリーのパラグラフ 14 においてもまったく同様の見解が採られている」ことから審判所の裁決には疑問があるとされている。山下貴・前掲注 157・119 頁。

(159) 国税不服審判所裁決要旨検索システム。

(<http://www.kfs.go.jp/cgi-bin/sysrch/prj/web/pub/listSaiketsuyoushi/searchtype/k/page/1>)。

どは要旨が公表されているのみである。

前記①②の事例を見る限り、当事者の契約内容により、当該取引が売買取引なのか複製権の使用許諾すなわち著作権の使用料に該当するのか判断が分かれているが、これは、ソフトウェアが他の著作物とは異なる特殊な利用形態を取ることにも由来すると考える。

(3) 取引態様と国内源泉所得の種類

以上を踏まえ、ソフトウェア取引について、取引態様ごとに国内源泉所得該当性を整理すると次のとおりである。

① 資産の譲渡等に該当する場合

ソフトウェア取引において、プログラムの副生物つまり著作物を譲渡したと見る場合、すなわち、ソフトウェアの入った磁気媒体を購入するような場合には、仮にそのソフトウェアが著作権で保護されるものであっても、物の売買、つまり資産の譲渡等（1号所得）に該当するとされる。

② 著作権の使用料又は譲渡対価に該当する場合

ソフトウェア取引において、7号ロに該当する場合とは、プログラム著作物について利用許諾を受け、その対価を支払う場合やソフトウェアの主な構成要素であるプログラムを譲渡した場合である。

なお、当該プログラムが特許権等で保護されており、当該権利の実施許諾等を受けている場合は7号イ所得に該当する。

③ 人的役務の提供の対価に該当する場合

ソフトウェアの創作過程でノウハウの提供を受け、その対価を支払う場合がこれに該当すると考えられる。この場合、その役務の提供範囲が契約等で明確に定められていない場合もあると考えられることから他の所得種類との区別が問題となる。

このようにソフトウェア取引を巡っては、その取引態様により、様々な課税のあり方が想定されるが、当該取引に対する明確な取扱い指針は示されていない。

(4) OECDモデル租税条約コメンタリーの規定と法的拘束力

OECDモデル租税条約には、各条項の具体例及び解釈を示したコメンタリーがあり、これは、OECD加盟国政府の代表者が租税委員会で起草し、合意したものである⁽¹⁶⁰⁾。

コンピュータ・ソフトウェアに対する対価の支払いが使用料に該当するか否かについて、第12条に関するコメンタリーのパラ12から17に示されている。先に述べた裁決事例との関係で言えば、パラ14の解釈及びその拘束力が問題となると考えられる。パラ14では、「多くの国の著作権法は、コンピュータ・プログラムを組み込んだソフトウェアの所有者にこの権利[＝コンピュータのハード・ディスクやランダム・アクセス・メモリーにコピーする権利]を自動的に認めている。この権利が法律上又は著作権の所有者との実施許諾契約上認められているか否かにかかわらず、……これらの複製行為に係る権利は、ユーザによるプログラムの実効的な操作を可能とするものに過ぎない場合には、課税上、取引の性質を分析する際には無視されるべきである。」としている。

この規定がソフトウェアの所有者に限定された取扱いであるのか、ソフトウェアの賃貸人にも適用される規定なのかは別途検討しなければならないが、OECDモデル条約コメンタリーの法的性質については、措置法66条の6の規定が租税条約に違反するか否か等が争われたグラクソ事件⁽¹⁶¹⁾の高裁判決において次のように判示されている。すなわち、「同コメンタ

(160) OECD理事会は加盟国に対して、租税条約の締結及び改訂に当たっては、モデル租税条約及び同コメンタリーに適合したものとすることを「勧告」（経済協力開発機構条約5条(b)）しているが、これには「決定」（同条(a)）と異なり、加盟国に対する拘束力はないと解されているが、これらの意義について、谷口教授は、「モデル租税条約及び同コメンタリーを租税条約の解釈において参酌することは租税条約の主観的解釈につながることを承認したうえで、それでもなおかつ、その参酌を条約解釈の一般的規則の枠内で行い得るようすべしである」とされ、「当事国が援用することができる『特別の意味』は、原則として、当該租税条約の締結の時点で妥当していたモデル租税条約及び同コメンタリーから明らかになる用語の意味に限定されると解される」と述べられている。谷口・前掲注57・16～18頁。

(161) 東京高判平成19年11月1日判例集未登載LEX/DB文献番号28140476。

リーは、その性質上、法的拘束力を有するものではないが、一般的な二重課税防止条約のモデルとなっているOECDモデル租税条約の各規定の解釈指針を説明した重要な資料として広く受け入れられていることにかんがみると、一般的な二重課税防止条約は我が国の措置法 66 条の 6 のような国内法を直ちに制限するものではないとの解釈が可能である。したがって、この判断に従えば、OECDモデル条約コメンタリーは、「重要な資料として広く受け入れられている」ものの「法的拘束力を有するものではない」のである⁽¹⁶²⁾。そうすると、国内法やこれに関する解釈指針において、上で見たコメンタリーに示されているような規定がない以上、国内法の規定に従って課税上の取扱いを判断することが適当であり、先に検討した平成 16 年裁決事例の結論は妥当であると考えられる。

(162) 浅妻准教授は、『～の場合に課税してはいけない』という趣旨の記述のOECDモデル条約コメンタリーについては、仮に法的な拘束力というような強い効力が認められないとしても、少なくとも、『～の場合に課税しない』という趣旨の記述をする通達の場合と類似の問題が発生するのではないかと思います。」と述べておられる。「気鋭の研究者と実務家が知財法と租税法の交錯を巡る最先端の論点を徹底検証！ 知的財産の法務&税務・最前線」国際税務 28 巻 12 号 14 頁以下 (2008 年) 参照。

第4章 知的財産権等取引を巡る課税上の問題点と国内法の整備のあり方

第3章において、7号所得の境界事例について検討を行ったが、その結果、現行法令上の取扱いについて疑義が生じるケースも想定されることから、本章では、前章までの検討を踏まえ、現行法上の問題点を整理した上で、今後の整備の方向性について検討する。

さらに、平成20年7月にOECDは恒久的施設に帰属する所得についてのレポート及びOECDモデル租税条約コメンタリーの改定を公表したが、当該レポート及びコメンタリーの改定内容を概観した上で、OECDの考え方を我が国の国内法に採用することとした場合の問題点について、特に国内源泉所得に係る規定について源泉徴収の観点から考察を加えることとする。

第1節 現行法令における問題点と整備の方向性

1 現行法令における問題点

(1) 7号所得の規定に関する問題点

① 7号イ所得に関する規定

所得税法161条7号イに規定する「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」の解釈については、所得税基本通達161-22において明らかにされているが、ここでは、「ノウハウ」は7号イ所得に含まれるが、「海外における技術の動向、製品の販路、特定の品目の生産高等の情報又は機械、装置、原材料等の材質等の鑑定若しくは性能の調査、検査等は、これに該当しない」とされている。これについて、これらはその性質上ノウハウの提供というよりも、むしろ人的役務の提供と解する方が実態に即しているものと考えられる⁽¹⁶³⁾からであるとされている

(163) 河合ほか・前掲注44・777～778頁。

ことはすでに見たとおりである。

第3章において見たように、「ノウハウ」の意義については、上記規定が制定された当時とはその内容・用法を異にしており、工業ノウハウについては、当然ながら7号イに含まれるが、商業ノウハウについてはこれに含まれるとするのはいささか疑義があると考える。商業ノウハウとは、経営ノウハウや販売マニュアルなどをいい、具体的には、資金調達方法、立地選定の情報、店舗の内外装・レイアウト、従業員の教育訓練方法、商品の陳列方法、商品の品質管理方法、広告宣伝・販売促進方法、売上管理方法などが挙げられる。これらについては、商標法で保護される商標や役務に関する商業ノウハウを商標や役務に準ずるものとして7号イに含まれるという解釈もありえるかもしれないが、私見では、商標法で保護されるのはあくまでも商標や役務それ自体であり、その背後にある商業ノウハウまでも含めるとするのは難しく、法令・通達の文理解釈上は7号イに含まれないと考える。

「準ずる」の意味について、「あるものと同様又は類似の性質、内容、要件等を有している別のものについて、そのあるものと同じ扱い、処理をする場合に使用される語」⁽¹⁶⁴⁾とされているが、どこまでの範囲を準ずるものとするか判断が難しい。

ただ、工業所有権等の使用料を国内源泉所得の範囲に含めた理由が、「工業所有権の使用料……は日本で使用したことは明らかでございますから一定の課税をしよう」⁽¹⁶⁵⁾という趣旨であれば、そのノウハウが工業的なものに限定されるとする理由はないと考えられ、また、我が国に所得の源泉があるものについて課税するという観点からは、工業ノウハウと商業ノウハウを特段区別する必要はないと考える。

また、我が国が締結している租税条約の多くが、使用料条項において、

(164) 内閣法制局法令用語研究会編『有斐閣 法律用語辞典[第3版]』675頁(2006年、有斐閣)。

(165) 平田敬一郎氏(当時主税局長)の答弁。第13回国会衆議院大蔵委員会議録第36号13頁。

「産業上、商業上若しくは学術上の経験に関する情報の対価」を使用料の範囲に含めていることを踏まえれば、条約の定義に合わせたところで国内法の規定を整備するという考え方もあろう。

なお、本稿では、検討の対象とはしていないが、いわゆる知的財産法と呼ばれる分野には、種苗法や半導体集積回路配置に関する法律などもあり、これらによって保護される育成者権や回路配置利用権のほか、フランチャイズ契約に基づくフランチャイズ・フィーなども実務上は工業所有権等に準ずるものとして7号イ所得として取扱われている実態があることから、このような現状を踏まえた対応も必要であると考ええる。

いずれにしても現状においては、7号イの「これらに準ずるもの」の範囲が解釈により拡大していることが懸念されるため、法令等の規定の整備が必要であると考ええる。

② 7号ロ所得に関する規定

所得税法161条7号ロに規定する「著作隣接権その他これに準ずるもの」について、その範囲が明確でないと考ええる。すでにみたように、著作権法や所得税法の解釈からは「準ずるもの」の範囲は極めて限定的であるにもかかわらず、その語感からは、類似のものを含めてよいかのような印象を与える可能性があると考ええる。

第3章において検討したパブリシティ権については、原則として国内源泉所得には当たらないと整理した。ただし、非居住者に係るものではないが、平成20年10月15日に最高裁第二小法廷において、芸能人らのパブリシティ権の侵害による損害賠償を認める判決が出されており⁽¹⁶⁶⁾、今後このような訴訟が増える可能性もあることから、その判決内容を踏まえた上で、当該損害賠償金の取扱いを整理する必要があると考ええる。

(166) 平成20年10月16日付朝日新聞朝刊。記事によると、「雑誌に私生活の写真などを無断掲載されたとして、女優の……さんらが、出版社の……と編集者に損害賠償を求めた訴訟で、最高裁第二小法廷（中川了滋裁判長）は15日、出版社側の上告を棄却する決定をした。プライバシー権とパブリシティ権の侵害を認め、14人について約850万円の賠償を命じた二審・東京高裁判決が確定した」とされる。

また、ソフトウェア取引については、ソフトウェアの利用形態と国内源泉所得の関係について、特に利用のための複製を巡って判断が困難となるケースが想定される。ソフトウェア取引の特殊性に鑑み、一定の対応が必要ではないかと考える。

(2) 1号所得の規定に関する問題点

1号所得に規定する「資産」の範囲については、明文の規定が設けられておらず、第2章で検討したブランド使用許諾料などが7号所得に該当しないこととされた場合において、1号所得に立ち返って国内源泉所得該当性を検討する際の取扱いに疑義が生じるケースが想定される。

これについては、1号所得における「資産」概念の検討を他日に委ねることとしたため、立ち入って論じることはできないが、1号の2以下の所得については、所得税の源泉徴収を行うこととされており、法的安定性・予測可能性の観点からはもとより、源泉徴収の実行可能性の点からもその範囲は限定的に解することが望ましいと考える。したがって、これらの規定によってフォローされない所得のうち日本にその源泉があると認められる所得については、1号所得として把握していくことが必要である。

2 現行法令の整備の方向性

(1) 7号イ所得の規定の整備

現行規定においては、「工業所有権」は特許権、実用新案権、意匠権及び商標権の4権をいうとした上で、「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」という規定を設けることによって当該規定によりカバーできる範囲を広げている。これは、工業所有権が登録を要件として発生する権利であり、そのような手続を経ていないが同等の経済的価値を有するものに対する対価の支払いを使用料として課税の対象に含めるためには必要な規定である。しかしながら、他方で当該規定が制定された当時とは日本の産業構造も異なり、また、新たな法律によって保護される権利も発生しているといった状況の下で、「これらに準ず

るもの」がカバーする範囲が広がってきていることはこれまで検討してきたとおりであり、法的安定性・予測可能性の観点からこのような状況は望ましいとは言えないと考える。

そこで、近時の知的財産法の整備状況や現行租税条約における規定振り、更には知的財産戦略大綱、知的財産基本法が制定されたことに鑑み、次のとおり法令等の整備を行ってはどうかと考える。

- ① 「工業所有権」の文言について、「産業財産権」の語に改め、用語の意義を他の法令と統一する。
 - ② 一定の法的保護の対象となり得る「営業秘密その他の事業活動や有用な営業上の情報の対価」を使用料の範囲に追加する⁽¹⁶⁷⁾。
 - ③ 種苗法に基づく育成者権の対価が使用料の範囲に含まれることを明記する。
 - ④ 半導体集積回路配置に関する法律に基づく回路配置利用権の対価が使用料の範囲に含まれることを明記する。
- (2) 7号口所得の規定の整備

7号口の規定については、これまでの検討により「準ずるもの」の範囲は極めて限定的であると考えられるにもかかわらず、その語感から広義に解せられる恐れがあることから、政令等においてその範囲を列举してはどうかと考える。

また、ソフトウェア取引については、著作権法で保護される権利の利用と実際の利用形態が必ずしもリンクしない部分もあると考えられることから取引態様別に何らかの指針を出すことが望ましいと考える。

(3) ソース・ルールの変更

国内法では、7号所得について、国内において業務を行う者から受ける

(167) 例えば、平成14年に制定された知的財産基本法では、「知的財産」の範囲に「営業秘密その他の事業活動に有用な技術上又は営業上の情報」を含めており（知財基2条1項）、不正競争防止法では、「秘密として管理されている生産方法、販売方法その他の事業活動に有用な技術上又は営業上の情報であって、公然と知られていないもの」を「営業秘密」として一定の保護を与えている（不正競争2条6項）。

工業所有権等又は著作権の使用料若しくは対価で当該業務に係るものが国内源泉所得となるいわゆる使用地主義が採用されている。

第2章でみたように、我が国が締結している租税条約の多くは債務者主義を採用しており、租税条約の適用により所得源泉地が変更されるケースが多いと想定される。

使用地主義については、裁判例を踏まえた検討でもみたとおり、「使用地」の判定に困難が生じるケースも想定される。ソース・ルールは、課税権の配分規範であるという一種の割り切りの考え方に立てば、当該所得が源泉徴収に服するという観点や我が国の多くの条約例が債務者主義を採用しているという事実などから、国内法についても、源泉地の判断が明確となる債務者主義への移行を検討すべきであると考えられる。

なお、使用地主義を採用するメリットは、国際間にわたる工業所有権等、著作権の再実施権の供与などに対する国際的三重課税を排除するために効果的な役割を果たすことにあると考えられているため、債務者主義に移行した場合に、再実施権の供与に対する課税をどう取扱うかといった問題については、別途検討する必要がある。

第2節 OECDにおける議論の動向と 我が国の国内法への影響

OECDでは、1990年代終わりごろからOECD租税委員会の第6作業部会において、モデル租税条約7条（事業所得条項）に関する解釈と適用について検討が行われてきた。

その内容は、PEへの利得の帰属における慣行及びモデル租税条約7条の解釈を巡り、国によってかなりの相違が見られるとの問題意識を有していたため、この差異を解消すべく、モデル租税条約9条の独立企業原則の適用を取り扱っている「OECD移転価格ガイドライン」において策定された原則をPE及びPEの属する企業体の他の関連者との間の取引においてどのように適用すべき

かが検討されてきたものである。

検討内容については、数次のパブリックコメント・意見聴取の手続を経たのち、2008年7月にこれまでの検討を受けて、「恒久的施設（PE）への所得の帰属に関するレポート」⁽¹⁶⁸⁾（Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments）が公表された⁽¹⁶⁹⁾ところである。また、現行コメントリーに矛盾しない程度の範囲において、OECDモデル租税条約の2008年改定及び同コメントリーの改定が併せて行われ、公表された⁽¹⁷⁰⁾。

本節では、OECDにおけるこれらの議論の内容を概観した上で、我が国の国内法に及ぼす影響の有無等について特に源泉徴収の観点から検討することとする。

1 恒久的施設（PE）への所得の帰属に関するレポート

従来、モデル租税条約7条の「企業の利得」の解釈について、「関連事業アプローチ」（relevant business approach）と「機能的分離企業アプローチ」（functionally separate entity approach）があるとされてきた⁽¹⁷¹⁾。今般、公表されたレポートにおいては、これら二つのアプローチのうち、「機能的分離企業アプローチ」を「承認されたOECDアプローチ」（Authorized OECD Approach。以下「AOA」という。）、すなわち、7条1項の望ましい解釈で

(168) 日本語訳は国税庁HP

(<http://www.nta.go.jp/sonota/kokusai/oecd/press/21.htm>) による。

(169) <http://www.oecd.org/dataoecd/20/36/41031455.pdf>。

(170) <http://www.oecd.org/dataoecd/20/34/41032078.pdf>。

(171) 二つのアプローチの相違については、『関連事業アプローチ』の下では、PEが関与している事業活動について企業全体として獲得した利益のうち、当該PEに帰属する部分が課税対象となり……PEに帰属する所得は、企業全体の関連事業の利益を超過することはないと考え〔られるのに対して、〕『機能的分離企業アプローチ』は、PEと本店（及び企業内のその他の拠点）との間に生じる取引に対しても独立企業原則を厳格に適用しようとする立場〔であり、〕PEに帰属する所得は、そのPEが『分離・独立した』法人であったとしたら稼得していたであろう利益であり、企業全体がその事業から得た利益の大きさには制限されないとする。井坂喜浩「国際課税の最近の動向について—OECDの議論を中心に—」租税研究 703号 114頁（2008年）。

あるとされた⁽¹⁷²⁾。

AOAの下では、PEを分離企業と擬制し、PEの活動と状況を決定する第一段階と、分離企業と擬制されたPEの利得を比較可能分析により決定する第二段階とに分けて独立企業原則が適用される。

2 OECDモデル租税条約における事業所得条項及び同コメントリーの改定

OECD租税委員会は、2008年7月18日にOECDモデル租税条約2008年改定を公表した⁽¹⁷³⁾。改定コメントリーは、「恒久的施設（PE）への所得の帰属に関するレポート」に至る経緯を詳述しつつ、今般のコメントリー改定が同レポートの結論を現行コメントリーに矛盾しない範囲で取り入れるものであることを解説している。このほか、主な改定の内容は以下のとおりである。

(1) 帰属主義と総合主義（改定コメントリー・パラ 10）

現行コメントリーは、モデル条約の策定過程において総合主義が採用されず帰属主義が採用された検討経緯を詳述している。これに対し、改定コメントリーは、こうした記述を大幅に縮小した上で総合主義の考え方を明確に否定し、帰属主義が一般的に受け入れられた原則であるとしている。

(2) 2ステップ・アプローチ（改定コメントリー・パラ 17、18）

改定コメントリーは、いわゆる2ステップ・アプローチを解説しており、PEの帰属所得を算定するに当たって、①第一ステップとして、PEを別個の分離した企業と擬制し、②第二ステップとして、PEと当該PEを有する企業の他の拠点との間の「内部取引」に移転価格ガイドラインを準用するとしている。

(3) 7条3項と損金算入の関係（改定コメントリー・パラ 30）

改定コメントリーは、7条3項はPEの帰属所得の計算においていずれの費用がPEに帰属すべきかを決定するにすぎず、PEに帰属した費用の

(172) 「恒久的施設（PE）への所得の帰属に関するレポート」パートI・B-1・9。

(173) http://www.oecd.org/document/15/0,3343,en_2649_34897_41032207_1_1_1_1,00.html。

損金算入の要件は国内法で規定されるものであるとしている。

- (4) 本支店間の内部利子の取扱いと金融機関の例外（改定コメントリー・パラ 41、42、49）

現行コメントリーは、銀行などの金融機関が本支店間・支店相互間で行う貸出等については、金融機関の通常の業務と密接な関連を有するため、これに対して支払う利子については損金算入が認められるとしている。改定コメントリーはこうした取扱いを維持している。

- (5) 外部利子の取扱いにおける「無償資本」の配賦（改定コメントリー・パラ 43～46）

改定コメントリーは、PEが事業活動を行う上で「無償資本」と有利子負債から構成される資金を必要とすることを考慮し、独立企業原則に沿った支払利子をPEに帰属させることを述べている。その上で、「無償資本」の配賦方法は複数考えられ、①企業全体の実際の資本構造に着目する方法と②比較対象企業の資本構造に着目する手法があるとしている。

- (6) 資本配賦方法の相違に基づく二重課税と対称適用アプローチ（改定コメントリー・パラ 47、48）

改定コメントリーは、「無償資本」の配賦方法が複数存在するために二重課税が生ずるリスクに関し、次の二つの条件が満たされる場合に、居住地国はPE所在地国の「無償資本」の配賦方法を受け入れることとしている。

- ① 居住地国とPE所在地国による資本配賦の違いが資本配賦方法の国内法上の選択に基因すること
- ② 居住地国とPE所在地国の両方がPE所在地国はAOAの下で認められた資本配賦方法を採用していること、かつ、当該方法が独立企業原則に整合した結果をもたらしていることに合意すること

以上が改定コメントリーの主な内容である。

3 我が国の国内法への影響

以上でみてきたOECDにおける議論、とりわけ、PEに帰属する所得についてAOAを採用することが我が国の国内法へ与える影響については、OECDでの議論に結論が得られた後、諸外国の税制がどのように改正されるかについても注視する必要があると考えるが、仮にこの議論が国際的な共通課税原則とされた場合、我が国の国内法が何らかの影響を受けることは避けられないと考える。

現行国内法上、非居住者又は外国法人の納税義務については、所得税法 164 条及び法人税法 141 条においていわゆる総合主義を採用しており、PEの態様により所得税法 161 条及び法人税法 138 条に規定する国内源泉所得についてPEへの帰属の有無にかかわらず（本店直取引か否かを問わず）所得税又は法人税を納付する義務があるとされている。

OECDでの議論を国内法に採用することとした場合、当然、上記の総合主義の見直しが行われることとなるが、現状の議論から導き出される問題点の多くは事業所得の計算についても独立企業原則を導入する、すなわち移転価格ガイドラインの適用に伴うもの⁽¹⁷⁴⁾であるが、以下では特に源泉徴収

(174) OECDでの議論を我が国の国内法に導入することとした場合、法人税の観点からは次のような問題点が考えられる。

(1) 人格の相違

OECDの議論においては、モデル租税条約7条に規定する企業の利得の算定に当たり、「内部取引」については移転価格ガイドラインを準用する旨述べている。しかしながら、移転価格ガイドラインはあくまでも法人格が異なる者間で適用される原則であり、これらの規定を法人格としては同一である本支店間取引に準用することが取引実体から考えた場合になじむものなのか疑問が残る。

(2) 対象となる無形資産の範囲

移転価格税制の適用については、無形資産の範囲がその評価も含めて非常に重要なウェイトを占めている。これについては、移転価格ガイドラインにおいて詳細に述べられているほか、わが国の移転価格税制の執行に当たっても検討すべき無形資産の内容について検討が行われており、事務運営指針として整備されている。企業の利得の算定における本支店取引に移転価格ガイドラインを準用するということは本支店間取引においても移転価格税制における独立企業間価格の算定と同様の作業を行うことが要請されるということであり、その事務の煩雑さから納税者・課税庁双方にとって多大な事務量を強いることになるかと考える。

(3) 権利の法的帰属と経済的帰属の問題

の観点から国内法への影響を検討することとする。

源泉徴収の観点からは、本支店間において、内部取引としての使用料の授受が行われた場合、所得税の源泉徴収を行うか否かが問題となろう。この問題は次の二つに分けて考えることができる。

(1) 使用料の範囲の拡大可能性

事業所得の計算について独立企業原則を導入する、すなわち、移転価格ガイドラインを適用することとした場合、対象となる無形資産の範囲が問題となる。

我が国の移転価格税制の執行については、平成13年6月1日付査調7-1ほか3課共同「移転価格事務運営要領の制定について(事務運営指針)」が指針として示されている。当該通達において、「無形資産」とは、「措置法通達66の4(2)-3の(8)に規定する無形資産をいう」とこととされ、更に、「調査において検討すべき無形資産」として、

- ① 技術革新を要因として形成される特許権、営業秘密等
 - ② 従業員等が経営、営業、生産、研究開発、販売促進等の企業活動における経験等を通じて形成したノウハウ等
 - ③ 生産工程、交渉手順及び開発、販売、資金調達等に係る取引網等
- などが掲げられており、これらが法人又は国外関連者の所得にどの程度寄与しているかを総合的に検討することとされ、ここでいう「無形資産」はかなり広範なものとなっている。

他方、工業所有権等の使用料や人的役務の提供事業の対価は源泉徴収の対象とされているが、これらと上記無形資産との関係はどのように考える

すでに述べたように特許権等については、登録を要件として特許権者に権利が発生し、その登録地国において排他的独占権を有することとなる。仮に特許権等の使用料について、本店と支店とに何らかの基準により費用配賦することとした場合、権利の法的帰属と経済的帰属が異なることとなる。

(4) 独立企業間価格の算定の問題

移転価格税制の執行においては、独立企業間価格の算定にかなりの手間を要しており、税務調査の局面でも事前確認の局面でも一定の期間を要するのが通常である。このような価格算定を同一人格である本支店間取引に求めることができるか。

のであろうか。移転価格税制においては、斟酌すべき無形資産概念がかなり広範なものとなっているが、この影響を受けて、源泉徴収の対象となるものの範囲が拡大して捉えられることにならないかが懸念されるが、源泉徴収の観点からは、このような考え方は好ましくないと考える。

(2) 源泉徴収制度の執行可能性

源泉徴収制度は、そもそもその所得を支払う際に一定の率を乗じて算出した所得税を源泉徴収するというもので、支払った月の翌月 10 日（国外払いの場合は翌月末）までに所轄税務署に納付しなければならないこととされている。したがって、支払金額（源泉徴収税額の計算の基礎となる金額）について複雑な計算を要するものや支払金額の算定に時間を要するものについては源泉徴収という性格上なじまない。源泉徴収制度の趣旨を鑑みると、源泉徴収義務者に過大な負担を強いる制度は執行上望ましくないと考える。

また、いつの時点で支払ったとみるかという問題も発生する可能性がある。「支払」の意義については、所得税基本通達 181～223 共一1において、「法第 4 編《源泉徴収》に規定する「支払の際」又は「支払をする際」の支払には、現実の金銭を交付する行為のほか、元本に繰り入れ又は預金口座に振り替えるなどその支払の債務が消滅する一切の行為が含まれることに留意する」と規定されている。本支店間において、実際に金銭の授受が行われた場合や債権と相殺したような場合は当然その時が支払の時ということになるが、本支店間においては、必ずしもこのような会計処理が行われるとは限らず、単なる費用配賦の場合、一定期日にまとめてブックニング（記帳）したり、場合によっては、法人税確定申告書上における申告調整で処理されるかもしれない。

このような場合において、「支払」の時期をいつとみるか、すなわち、源泉徴収すべき時期をいつとみるかという問題が発生する可能性があると考え

4 小括

以上、OECDのPE帰属所得の議論が我が国の国内法へ与える影響について、主として源泉徴収の観点から検討してきた。もちろんこの問題は、源泉徴収の問題だけで完結する話ではなく、我が国の国際課税全体について、その基本的枠組みから検討すべき問題であり、源泉徴収の問題はあくまでもその一局面に過ぎない。

しかしながら、企業利得の算定に当たり、移転価格税制との整合性を重視するあまり、それに連動して影響を受ける源泉徴収の問題が軽視されないよう留意する必要があると考える。

結びに代えて

本稿では、国内源泉所得のあり方、とりわけ、知的財産権等の使用料に係る源泉徴収の問題について検討を行ってきた。まず、我が国の国際課税原則の歴史的沿革、現行法の規定及び境界事例を検討することにより現行法令上の問題点や整備のあり方について一定の方向性を示し、更にはOECDにおけるPEに帰属する所得の議論を我が国の国内法に導入することとした場合に想定される問題を特に源泉徴収の観点から指摘した。これまで検討してきたポイントを各章ごとにまとめると次のとおりである。

まず、第1章においては、我が国の国際課税原則の歴史的沿革を振り返りながら、工業所有権等及び著作権の使用料が国内源泉所得として源泉徴収の対象に追加された経緯を検討した。我が国の国内法において、国内源泉所得の範囲に工業所有権等及び著作権の使用料が追加されたのは昭和27年度の税制改正においてであり、この改正は、我が国の国際課税原則を国際慣行のそれに倣うためにいわゆる発生地主義に改められたものである。当時は戦後の日本経済の混乱を外資導入により復興するための施策が採られた工業化の時代であり、この時期に制定・整備された法令・通達の規定は当時の日本の産業構造を想定したのとなっていると考えられ、基本的にはこの当時の規定が現在に引き継がれている。

しかし、知的財産権等取引の活発化・複雑化に伴い、取引実態と先にみた規定との間に少なからぬかい離が生じてきている。したがって、第2章では、知的財産権等取引に関する課税原則について、源泉徴収の観点から所得税法161条7号の規定を中心として検討を行った。所得税法161条7号の規定は、①工業所有権等の使用料、②著作権の使用料、③機械等の用具の使用料から構成される。ここでは、①及び②について、法令及び通達の規定振りからその適用範囲を検討したが、①についてはいわゆる法律上の工業所有権のみならず、経済実態が同様のものに対する使用料を含めた規定であり、その結果、法律上の確立された権利と経済実態が同等のものであるかどうか、②については、著作

権法により保護される権利の使用料に限定した規定振りであることから、著作権法の規定により保護される権利の使用料に該当するか否かが問題となる。さらに使用料のソース・ルールについては、国内法ではいわゆる使用地主義が採られているが、使用地主義では「使用地」の判断が困難であることや我が国の条約例の多くはいわゆる債務者主義を採用していることを踏まえれば、源泉地の判断を容易にすることを優先する観点から、債務者主義への移行という可能性も含めて使用地主義の意義を検討されるべきであると考えた。

続く第3章では、現行規定の問題点を明らかにするために、①ノウハウ、②ブランド、③パブリシティ権及び④ソフトウェアといった境界事例を掲げ、知的財産法の規定に照らして、これらに関する取引が現行所得税法上どのように取り扱われるかを検討した。①及び②については、主として所得税法 161 条 7 号イの工業所有権等の使用料に該当するか否か、③及び④については、主として所得税法 161 条 7 号ロの著作権法の使用料に該当するか否かが問題となると考えられる、それぞれの検討により、現行法令及び通達の規定のみでは国内源泉所得該当性の判断が困難となる場合があることが導かれた。

以上の検討の結果、導かれる問題点及び整備の方向性を第4章にまとめた。現行法令上の問題点については、昭和27年度の改正において工業所有権等及び著作権の使用料等が国内源泉所得の範囲に追加されて以来、抜本的な改正は行われておらず、新たな知的財産権等取引については、原則として法解釈により対応してきたと考えられ、現時点において、その解釈の幅が広がりすぎていることが懸念される。国際間における知的財産権等取引の課税問題については、国内法と租税条約の規定の双方を検討していく必要があるが、我が国における知的財産権等取引の内容が工業的なものから商業的なものへとシフトしていく中で、国内法の規定についても一定の見直しを行っていくとともに、取扱いの明確化を図るべく、可能な限り解釈指針を示すことが望ましいであろう。その際には、源泉徴収はその支払時点において源泉徴収の対象とすべき所得の範囲が明確でなければならず、また、支払金額及び税額が容易に算定できることなどが要求されるといった制度的要請が考慮されるべきであろう。

さらに、第4章の後半において、OECDにおけるPEに帰属する所得に関する議論にも触れたが、この議論は今後我が国の国内法に少なからぬ影響を与えることも想定される。仮にOECDで議論されている内容を我が国の国内法に導入しようとした場合、特に源泉徴収の観点からは、「使用料」概念の拡大可能性や内部取引に対して源泉徴収を行う際の執行可能性が問題となると考えた。これらの点については、企業の利得に対する課税全体のあり方を検討した上で、その一局面として源泉徴収をどうすべきかを論じる必要があるが、少なくとも企業の利得の算定に当たり、移転価格税制との整合性を重視するあまり、源泉徴収の問題が軽視されないよう留意する必要があると考える。この点については、OECDの議論を見守りつつ、今後の検討課題としたい。

以上のことから、知的財産権等に係る使用料の問題については、看過されない問題としてOECDにおける議論があることに注視しつつも、まずは、第4章前半において述べた国内法及び通達の整備を行っていく必要があるものと考ええる。