

## 知的財産をめぐる課税関係（その2）

岩 下 卓 司\*

**抄 録** 前回は、法人に関する論点を中心に解説しましたが、知的財産は本質的に個人が創作するものである以上、所得税についても押さえておく必要があります。

特に職務発明の相当の対価に関する所得税の取り扱いについては、多くの質問が寄せられる論点ですので、源泉徴収制度と交えながら詳しく解説します。

### 目 次

1. はじめに
2. 知的財産の源泉徴収義務
  2. 1 源泉徴収制度について
  2. 2 知的財産の源泉徴収
  2. 3 損害賠償金等の取り扱い
3. 職務発明の相当の対価
  3. 1 所得の分類
  3. 2 居住者に対する源泉徴収義務
  3. 3 非居住者に対する源泉徴収義務
4. 知的財産の譲渡
5. 印紙税の取り扱い
6. 知財信託
  6. 1 信託に係る課税関係
  6. 2 知財のグループ信託
7. おわりに

### 1. はじめに

所得税は、課税の公平を期すために非常に複雑な計算構造を有しています。

したがって、正確に理解するためにもその全貌を解き明かすことから解説をはじめべきでしょうが、誌面の都合、その作業は読者にお譲りすることとして、本稿では知的財産をめぐる所得税に関し、「知的財産の源泉徴収制度」・「職務発明の相当の対価」・「知的財産の譲渡」という3つの個別論点をとりあげて解説します。

また上記のほか、知財管理に関する税として、印紙税と知財信託についても若干誌面を割きたいと思います。

### 2. 知的財産の源泉徴収義務

#### 2. 1 源泉徴収制度について

日本の所得税には源泉徴収という制度があり、サラリーマンの方にとっては給与から天引きされる所得税の源泉徴収でお馴染みかと思えます。

この源泉徴収制度は所得税法で規定されていますが、徴収される税金は所得税の徴収漏れを防ぐための前払的性格を有し、給与所得については年末調整で、またその他の所得がある場合については確定申告で税金を精算する仕組みになっています。

具体的には、給与や退職金・公的年金などのほか、利子・配当・報酬等を支払う者が、その支払をする際に、所定の方法により所得税額を計算し、支払金額から所得税額を差し引いて国に納付するという手続きを採るわけですが、源泉徴収制度の対象となる所得の範囲は広く、徴収漏れについて税務調査で指摘を受ける事例が

\* 弁理士・税理士 Takashi IWASHITA

## 本文の複製、転載、改変、再配布を禁止します。

大変多いようです。

また源泉徴収を要する場合や徴収すべき税額についても、実際にその支払いを受ける者や所得の種類等に応じた詳細な規定が整備されておりその内容は複雑です。

### 2. 2 知的財産の源泉徴収

こうした源泉徴収制度のうち、知的財産に関連するものでは、工業所有権と著作権に関し、その使用料又は譲渡対価が源泉徴収の対象となっています。

ここでいう工業所有権とは、『工業所有権、技術に関する権利、特別の技術による生産方式又はこれらに準ずるもの』と規定されていますので、必ずしも特許権等の権利の目的にはなっていないノウハウ等も包含されることとなります。また著作権には、出版権及び著作隣接権その他これに準ずるものも含まれます。

それでは具体的な取り扱いについて、金銭の支払いを受ける者毎に解説します。

はじめに、支払いを受ける者が内国法人である場合について言えば、いかなる場合も源泉徴収義務は生じません。

しかしながら、支払いを受ける者が居住者である場合には、工業所有権又は著作権について、その使用料の支払いに対して源泉徴収義務が発生します。

ここでいう居住者とは、日本国内に住所を有し国内に引き続き1年以上居所を有する個人を

いいますので、国籍だけでは判断できない点に注意を要します。

また源泉徴収税額については、通常であれば支払う金額の10%ですが、同一人に対し1回に支払われる金額が100万円を超える場合には、その超える部分について20%を徴収しなければなりません。

次に、支払いを受ける者が非居住者又は外国法人の場合は、日本国内において業務を行う者から支払いを受ける国内源泉所得について源泉徴収義務が生じます。そして対象となる所得の範囲については、工業所有権・著作権の使用料のみならず、その譲渡対価に対してまで拡大され、徴収税額についても租税条約で別の定めがある場合等を除き、一律20%となります。

ちなみに外国法人とは、日本国内に本店や主たる事務所を有しない法人をいい、非居住者とは、日本国内に住所を有しておらず国内に引き続き1年以上居所を有しない個人をいいます。

したがって、国籍上は日本人であっても、海外赴任等で海外に継続して1年以上居住する予定で出国した方は、原則として非居住者扱いになるので注意が必要です。

以上、文章では解り難い点もありますので、結論を表1にまとめておきます。

なお源泉徴収制度は、支払いをした者が源泉徴収義務を負う点にも特徴があり、税務調査等で指摘を受けた場合には、実際に源泉徴収をしていたか否かに係らず、支払者が源泉税を納付

表1 知的財産に関する源泉徴収の取り扱い

支払いを受ける者	源泉徴収義務	所得の範囲	源泉徴収税額
居住者	有り	工業所有権・著作権の使用料	10%（1回の支払金額が100万円を超える場合には、その超える部分については20%）
内国法人		無し	
非居住者 外国法人	有り（国内源泉所得についてのみ）	工業所有権・著作権の使用料又はその譲渡対価	20%

## 本文の複製、転載、改変、再配布を禁止します。

しなければなりません。

もちろん源泉徴収をしていなかった場合であっても、後から取り戻すことができれば問題ないのですが、実務上難しい交渉になるのではないのでしょうか。

### 2. 3 損害賠償金等の取り扱い

特殊な事例として、損害賠償金等を支払った場合にも、源泉徴収義務が発生する場合がありますので注意が必要です。

すなわち知財訴訟等を経て、特に外国法人に対して和解金や損害賠償金といった名目で金銭が支払われる場合においては、その内容が実質的な使用料等に該当する場合に、源泉徴収を要する可能性があります。

なおその際に、和解金等の算出について明細が明らかでなければ、全額が源泉徴収の対象として取り扱われる可能性がありますし、逆に明細が明らかな場合には、使用料以外の部分として合理的と判断される金額については、使用料等とされる金額から除外されることになると考えられます。

## 3. 職務発明の相当の対価

### 3. 1 所得の分類

所得税では、事業所得・給与所得・譲渡所得・一時所得・雑所得ほか所得を10種類に分類して所得税額を計算する仕組みになっており、知的財産に関する所得の確定申告等をするにあたっては、この所得の分類についての判断が極めて厄介です。

特に、いわゆる職務発明の相当の対価として、従業員が会社から金銭の支払いを受ける場合には、企業毎に報償金、表彰金、賞金等様々な名目で支払いがされますので、実務上所得の分類に迷うことが多いのではないかと思います。

この点に関し、所得税基本通達23～35共1で

は、下記①～③の類型が定められており、各々に掲げる所得に係る収入金額を、雑所得又は譲渡所得として計算するものとされています。

『① 業務上有益な発明、考案又は創作をした者が当該発明、考案又は創作に係る特許を受ける権利、実用新案登録を受ける権利若しくは意匠登録を受ける権利又は特許権、実用新案権若しくは意匠権を使用者に承継させたことにより支払を受けるもの これらの権利の承継に際し一時に支払を受けるものは譲渡所得、これらの権利を承継させた後において支払を受けるものは雑所得。

② 特許権、実用新案権又は意匠権を取得した者がこれらの権利に係る通常実施権又は専用実施権を設定したことにより支払を受けるものは雑所得。

③ 事務若しくは作業の合理化、製品の品質の改善又は経費の節約等に寄与する工夫、考案等（特許又は実用新案登録若しくは意匠登録を受けるに至らないものに限る。）をした者が支払を受けるもの その工夫、考案等がその者の通常の職務の範囲内の行為である場合には給与所得、その他の場合には一時所得（その工夫、考案等の実施後の成績等に応じ継続的に支払を受けるときは、雑所得）。』

したがって、必ずしも企業が支払う際の名目には囚われず、上記通達内容に沿って実質的な判断をすれば良いでしょう。

### 3. 2 居住者に対する源泉徴収義務

会社が居住者に対して職務発明の相当の対価を支払う場合には、それが工業所有権の使用料に該当する場合に源泉徴収義務が生じます。

これは先に説明したように、居住者である従業員が会社に特許権等の実施権を設定している場合であれば、純然たる使用料に該当しますので源泉徴収を要することになるわけです。

しかしながら会社が出願人となり、職務発明

## 本文の複製、転載、改変、再配布を禁止します。

の相当の対価として従業員に支払う補償金等については、工業所有権の使用料として支払われるものではありませんので、支払方法には関係なく、源泉徴収は不要ということになります。

### 3.3 非居住者に対する源泉徴収義務

いっぽう支払いを受ける者が、海外赴任中の従業員など非居住者である場合には、工業所有権等の使用料のほか、譲渡による対価に対しても源泉徴収義務が生じますので、居住者の場合とは取り扱いが異なります。

すなわち、非居住者である従業員が特許権者となって会社に実施権を設定している場合には、当然ながら使用料という理由で源泉徴収が必要となりますが、会社が出願人となり、職務発明の相当の対価として非居住者である従業員に支払う補償金等についても、源泉徴収義務が発生するので注意が必要です。

これは、非居住者が「相当の対価」として支払を受ける補償金等が、「対価請求権」に基づく「譲渡による対価」に該当するため、源泉徴収の対象となるという解釈によるものです。

さらに対価の支払方法についても、権利の承継に際し一時に支払いを受ける場合のほか、権利の承継後の成績等に応じて継続して支払を受ける場合であっても、特許を受ける権利の承継の代償として与えられた「対価請求権」に基づくものであることに変わりはなく、「譲渡によ

る対価」であるとされています。

以上、こちらも少々複雑な内容ですので、結論を表2にまとめておきます。

## 4. 知的財産の譲渡

ここでは登録済みの特許権等を譲渡した場合の取り扱いについて解説します。

所得税法上、資産の譲渡による所得は譲渡所得に分類されます。

このうち、その資産の取得の日以後5年を超えて譲渡した場合には、長期譲渡所得として、所得の半額にしか課税されないのですが、取得の日以後5年以内に譲渡した場合には、短期譲渡として、所得の全額に対して課税されるという不利な取り扱いになってしまいます（不動産・株式等は別の取り扱い）。

ところが所得税施行令第82条の規定では、『自己の研究の成果である特許権、実用新案権その他の工業所有権、自己の育成の成果である育成者権、自己の著作に係る著作権及び自己の探鉱により発見した鉱床に係る探掘権の譲渡による所得』については、短期譲渡所得から除くものとされており、上記に適合するものであれば、例えその資産の取得の日以後5年以内に譲渡した場合であっても、長期譲渡所得とみなして半額課税の恩恵を被ることができます。

なお、特にサラリーマンの方については、給与所得及び退職所得以外の所得金額が20万円以

表2 職務発明の相当の対価の取り扱い

支払いの 類型		従業員が特許等を受ける権利又は特許権等を使用者に承継したことにより支払を受けるもの		特許権等を取得した者がこれらの権利に係る通常実施権又は専用実施権を設定したことにより支払を受けるもの
		権利の承継に際し一時に支払いを受けるもの	権利を承継させた後において支払を受けるもの	
源泉 徴収	居住者	不要		必要
	非居住者	必要		
所得の種類		譲渡所得		雑所得

## 本文の複製、転載、改変、再配布を禁止します。

下であるときは、所得税の確定申告を要しませんので、併せて理解しておくとい良いでしょう。

### 5. 印紙税の取り扱い

本誌の読者には、日常的に知財に関する契約書等の作成に携っている方が多数おられると思いますが、こうした文書に印紙を貼付すべきか否かについても多くの質問が寄せられます。

印紙税とは、契約書や領収書など経済取引に際して作成される文書にかかる税金で、文書の作成者が納税義務を負います。

但し、全ての契約書等に印紙税が課税されるわけではなく、印紙税法に規定される1～20号物件に該当する文書に課税されることになっています。

このうち知的財産に関する文書の多くは、『不動産、鉱業権、無体財産権、船舶若しくは航空機又は営業の譲渡に関する契約書』という第1号の1文書に該当するものと思われま。

そして上記『無体財産権』に、特許権や著作

権等が含まれるわけですが、ここで注意すべきは権利化されたものに限られるという点です。

したがって、職務発明に関する譲渡契約であっても、既に登録済みの権利を譲渡する場合に印紙税を貼付すれば足りる事になります。

いっぽう著作権については登録を要しないため、譲渡契約書には印紙の貼付が必要です。

このほか、よく見受けられる知的財産に関する文書について、表3にまとめてみましたので、こちらも参考にしてみてください。

### 6. 知財信託

#### 6.1 信託に係る課税関係

最後にトピック的な論点となりますが、知財信託についても触れておきたいと思います。

原則として、法人が獲得した利益には法人税が課税されますが、実際の取引を観察すると、実質的に利益を享受する者に税負担を求める方が合理的な場合もあります。

表3 知的財産に関する印紙税

(参考文献1より抜粋)

文書の内容	取扱い	留意事項等
弁理士作成の受取書・領収書	不課税	弁理士が業務上作成する受取書、領収書等は営業に関しない受取書に該当する。
特許権等の譲渡契約書	第1号の1文書	第1号の1文書の無体財産権の譲渡に関する契約に該当。未登録のものや外国の法律に基づくものは該当しない。
特許権等の実施契約書	不課税	特許権等の実施権の設定に関する契約書は譲渡を内容とするものではないので課税文書に該当しない。
特許権等の出願権の譲渡契約書	不課税	特許出願権や実用新案出願権は、無体財産権には該当しない。
職務発明に関する特許権の譲渡契約書	第1号の1文書	特許権者が勤務先に登録済みの特許権を譲渡した場合。
著作権の譲渡契約書	第1号の1文書	無体財産権の譲渡に関する契約に該当する。登録の有無とは無関係であり、プログラムについても同様。
著作権の使用許諾契約書	不課税	著作権を譲渡するものではないことから、第1号の1文書には該当しない。出版権・プログラム等についても同様。
ノウハウ実施契約書 キャラクターの商品化契約書	不課税	ノウハウやキャラクター権は無体財産権に含まれないことから、第1号の1文書には該当しない。
質権設定契約書	不課税	特許権の質権設定は、課税事項にはあたらない。

## 本文の複製、転載、改変、再配布を禁止します。

これは「実質所得者課税の原則」という考え方で、信託に適用される課税原則です。

信託の仕組みを簡潔に説明すれば、委託者が所有する財産を、信頼する受託者に引き渡し、一定の目的に従って、受益者のために財産の管理・運用・処分を委託する制度、と表現できますが、その課税関係については一部の例外を除き、受益者が特定している場合には、信託財産から生じる利益は、実質所得者である受益者に帰属するものとみなされますので、当該利益に対する信託会社の法人税の負担はありません。

また財産を信託する行為についても、資産の譲渡とは異なることから、原則として委託者が信託財産を信託会社に移転した際に譲渡益課税が生じない点も信託の特徴のひとつです。

## 6. 2 知財のグループ信託

これまでの信託業法では、信託会社や受託可能財産等を厳しく限定する規制が設けられていたのですが、戦略的知的財産の活用を推進する国の意向を受け、実に82年ぶりに改正された信託業法では、特許権等の知的財産も受託財産として認められるようになりました。

また信託会社の設立についても大幅に規制が緩和され、知財のグループ信託という非常にユニークな知財管理手法を採用することができるようになりました。

一般に、企業グループを構成している場合には、子会社等に分散している特許権の一括集中管理を実現しようとするれば、権利譲渡という煩雑な手続きが必要になります。

そして譲渡価格の決定にあたっては、緻密な価値評価作業が必要となり、寄附金課税等の課税リスクが付きまといまいます。

いっぽう知財のグループ信託では、信託に際しての譲渡益課税が生じないため、煩雑な時価評価は不要となります。

したがって、企業グループに内に信託会社を

設置すれば、分散する知的財産を信託会社に容易に移転させることができるため、所望の一括管理システムを構築することができるのです。

その際、信託会社は対庁手続等の管理を担うこともできますし、差止請求や実施料相当額の損害賠償請求を自身で行うこともできます。

また財産の委託者は、管理者に対して管理料の名目で手数料を支払いますが、信託財産から実施料等の収益が発生した場合には、配当という果実を受け取る事もできるため、非常に合理的な管理運用が可能です。

決して万能とはいえない制度ですが、すでに一部の企業では採用実績もあり、今後知財の一括管理を進めようとする企業グループのほか、企業再編を検討中の企業などにとっても、一考の余地がある仕組みではないかと思えます。

## 7. おわりに

2回にわたる連載で、知的財産をめぐる課税関係について解説しましたが、ご紹介できたのはほんの一部の論点にしか過ぎません。

実際に、税法には非常に多くの知的財産に関する規定が存在し、今後積極的な知的財産の管理・活用をすすめるうえでも、課税関係を知ることが、非常に重要な課題になると思えます。

筆者も今回のテーマをライフワークとして実務に取り組んでおりますので、ケーススタディーとして、読者の皆様が日常接した疑問点等について、御意見や御質問をお寄せ頂ければ幸いです。

### 参考文献

1. 児玉正己『印紙税ハンドブック』(2009) 納税協会連合会
2. 渡辺宏之『知財信託の基本と仕組みがよ〜くわかる本』(2005) 秀和システム

(原稿受領日 2010年9月10日)