

論 説

非居住者アスリートが受ける エンドースメント契約の対価とソース・ルール

—— パブリシティ権使用料を中心に ——

一高龍司

(関西学院大学法学部教授)

目 次

I はじめに	2 租税条約
II エンドースメント契約	V 米国法
III パブリシティ権	1 制度の概要
1 法的性質	2 Goosen事件 (Goosen v. Comm'r, 136 T.C. 547 (2011))
2 帰属主体と権利の制限	3 Garcia事件 (Garcia v. Comm'r, 140 T.C. 141 (2013))
3 小括	VI 結びにかえて
IV 国際課税	
1 国内法上の所得区分	

I はじめに

Forbsのウェブ上の記事⁽¹⁾によれば、女性アスリートで2020年に最高額の収入を得ているのはテニスの大坂なおみ選手で、その金額は年間3700万ドルとされ、そのうち3400万ドルはエンドースメント (endorsement) から生じているという。この記事はさらに、米大リーグ (MLB) の大谷翔平選手 (ロサンゼルス・エンゼルス) は、本業での報酬はMLBのトップ10に入らないが、球場外ではエンドースメントによりMLBトップの600万ドルを下らない対価を得ていると伝えている。大谷選手のエンドース先の企業は、Fanatics, Oakleyなどの米国企業のみならず、アシックスやJALといった日本企業を含むという。彼

女らに代表されるトップアスリートの国際的な活躍は、「グローバル・アイコン (global icon)」(当該記事参照)としての選手の肖像や氏名 (いわゆるパブリシティ) の価値を高め、これを利用させることで得られる対価は本業の報酬を凌ぐほどになりうる。

だが、例えばこれらの日本企業が彼女らに支払うエンドースメントの対価を所得税法がどのように扱うのかは明確ではなく、租税条

(1) Justin Birnbaum, How MLB Superstar Shohei Ohtani Made \$6 Million In Endorsements Without Even Trying, Daily Cover, Jul. 8, 2021, 06:30am EDT, available at <https://www.forbes.com/sites/justinbirnbaum/2021/07/08/how-mlb-superstar-shohei-ohtani-made-6-million-in-endorsements-without-even-trying/> (visited on Sept.14, 2021).

約適用後の帰結も見通しにくい。そこで本稿は、非居住者であるアスリートが収受すべきエンドースメント契約上の対価に関する国内源泉所得の判定について検討する。その過程においては、契約上の対価区分を課税上維持すべき範囲や、国内法と租税条約との関係といった普遍的な論点を考える。

以下では、取引社会におけるエンドースメント契約の意義(Ⅱ)を確認し、そこで許諾されるパブリシティ権の法的な性質(Ⅲ)を明らかにする。次いで、これらを巡る所得課税上の取扱いと論点を整理し(Ⅳ)、典型的な事案を扱う米国法上の二件の租税裁判所判例を詳しく見た上で(Ⅴ)、最後にわが国への含意と結論を述べる(Ⅵ)。

Ⅱ エンドースメント契約

エンドースメント契約は、一般に肖像利用・商品化権等の独占契約を指す⁽²⁾。有名人が企業の商品等の広告宣伝・販売促進に参加する際の条件を定めた契約であり、そこでは、商品等の開発段階で助言等を行うアドバイザー機能が求められる場合もある⁽³⁾。典型的には、例えばプロテニス選手Aが、(1)Aの氏名や肖像を利用することをB社に許諾した上で、(2)競技において専らB社から無償で提供されたB社製のテニス用品(B社のロゴ入り)を使用し、競技外でも、(3)製品開発・改良のた

めの助言をB社に与え、(4)B社ウェブサイトや広告、イベントなどにも登場する一方で、これらの見返りとして、B社から所定の報酬を得るといった合意である。本稿も、こうした競技と競技外に亘るエンドースメント契約を念頭に置く。

エンドースメント契約は、一般に氏名や肖像等のライセンス契約と業務委託契約としての性質を併せ持つため⁽⁴⁾、その報酬は使用料と役務収益から成る。ここでAは、エンドーサーとして、商品の品質を保証し、消費者にこれを推奨する役割を果たす。Aは、テニス競技における実績等に裏付けられた信頼性と専門性を備えるが故に、Aが発するメッセージは消費者に信憑性のあるものとして受けとめられ、これにAの身体的な魅力に対する消費者の評価などが加わって、その購買行動に影響を及ぼすのである⁽⁵⁾。このため、Aと商品類型の一致度が高いほど、消費者の購買行動にプラスに働くとされる⁽⁶⁾。むしろ企業側では、Aの魅力で消費者の注目を集めることができ、Aの印象をもって、商品やブランドに対する消費者のイメージに働きかけることができる。能力や実績が傑出し、好感度の高いアスリートは、エンドースメント市場において有利な交渉が可能となる。逆に、アスリートの不調や長期離脱、不祥事などはリスク要因であり、契約には相応の取決めが含まれる⁽⁷⁾。

(2) エンターテインメント・ロイヤーズ・ネットワーク『スポーツ法務の最前線—ビジネスと法の統合』(民法法研究会・2015年)206頁(伊藤正二郎執筆)。

(3) 宮田正樹「グローバル企業法研修基礎講座 第31回エンドースメント契約(1)」国際商事法務45巻4号598頁(2017年)600頁。

(4) 同上。

(5) 備前嘉文「アスリートによるエンドースメント

の概念の検討」スポーツマネジメント研究4巻1号17頁(2012年)20-21頁。なお、大坂なおみ選手と大谷翔平選手は、米誌Timeの「2021年の最も影響力のある100人」に「アイコン」部門(12人)で選出された。<https://time.com/>(2021年9月17日確認)。

(6) 備前・前掲注(5)、22-23頁。

もつとも、実際は、多くのアスリートが経済的に余裕がない状況にあり、エンドースメント契約から得る報酬で自身の活動を賄っている⁽⁸⁾。このような場合の契約は、広告宣伝への選手の協力により資金提供を受ける「スポンサー契約」に接近し、また、選手が製品の無償供与を受ける点⁽⁹⁾に着目すれば「サプライヤー契約」とも重なる⁽¹⁰⁾。エンドースメント契約には多様な選択肢があり、契約ごとに使用料と役務収益の相対的な重みも異なる。よって一般化には限界があるが、かかる契約では、通例パブリシティ権の使用許諾がその中核にある。我が国にパブリシティ権を特に定めた制定法は存しないが、後述の判例は、これを、個人の氏名、肖像等が有する「顧客吸引力を排他的に利用する権利」（最判平成24年2月2日民集66巻2号89頁）として言及している。

Ⅲ パブリシティ権

1 法的性質

我が国では、東京地判昭和51年6月29日判時817号23頁（マーク・レスター事件）⁽¹¹⁾が、個人の氏名と肖像の財産的利益を具体的に認めた最初の裁判例であると目されている。本件は、英国の映画俳優Xら（原告）が、被告（CM放映を主導した会社と広告主）の商品宣伝のためにテレビCMで自身の氏名と肖像を無断で利用されたことにより、氏名権と肖像権が侵害されたとして損害賠償を請求した事案である。本判決は、一般に、(1)自分の氏名や肖像をみだりに利用されない「人格的利益」（精神的利益）の侵害に対し、差止と損害賠償が認められるべきであり（但し、俳優やプロスポーツ選手等の「大衆との接触を職業とする者」ないし「人気を重視する」職業を有する者の人格的利益の保護は、一般市井人の場合より縮減されるともいう）、加えて、(2)「俳

(7) 今日の大半のエンドースメント契約には、アスリートによる道德違反等の行為があった場合に企業による契約解除を可能とするための定め（モラル条項）が含まれる。矢邊均「スポーツビジネスにおけるエンドースメント契約—モラル条項の法的意義とその背景—」専修総合科学研究17号163頁（2009年）171-174頁。

(8) 備前・前掲注(5)、26頁。アマチュア・スポーツの場合は、選手の肖像権を一括して管理し、使用許諾する競技団体も多い。松井真一「スポーツ選手の契約」法学教室432号67頁（2016年）70頁。

(9) なお、例えば我が国でプロ野球選手が野球用具をメーカーから無償で提供を受けても、実務上は、「メーカー側の宣伝効果は高いが、選手には経済的利益はないため、収入には計上しない」との指摘がある。岸生子「プロスポーツ選手」税理50巻2号26頁（2007年）28頁。

(10) 企業側では、これらの契約からも、広告として

の効果に加え、企業のイメージアップや従業員の士気の向上を期待しうる。笠井修「スポーツビジネスと契約をめぐる問題状況」日本スポーツ法学会年報14号163頁（2007年）176-177頁。

(11) 本件の原告には、Xに加え、被告とは別の会社のコマーシャルへの出演交渉を担当していた会社Aが含まれる。また、被告は、広告主である会社Bと、Xが出演する映画の日本における上映権等を有する会社Cであった。問題のテレビCMは、B社製品（菓子）を宣伝する中で、Xが登場する映画のカットを短時間伴っていた（フィルム・タイアップ方式）。Cは、Cが有する上映権等では映画の広告目的でのカットの使用（宣伝権）が認められており、問題のCMもその一環である旨主張していたが、裁判所は、問題のCMは、全体としてB社製品の宣伝を内容とし、Xの氏名と肖像を利用するものと認定し、CM放映に係る関与の程度を踏まえ、Cのみに不法行為責任を認めた。

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ようの利益¹²⁾を有し、したがってXの氏名や肖像は、「人格的利益とは異質の、独立した経済的利益」(財産的利益)を有し、不法行為法によって保護されると判示した。そして結論的には、(1)精神的利益と(2)財産的利益の損害額を共に50万円と評価し¹³⁾、計100万円の損害賠償金と年利5%の遅延損害金の支払を、CM放映を主導した会社(被告)に対して命じている。

この判決を嚆矢として、不法行為法上、氏名と肖像の財産的利益が識別されるようになり、その後も関連する裁判例が少なからず下され、研究も蓄積されてきた¹⁴⁾。そこにおいて、具体的当てはめの前に主に問われてきたことは、(1)肖像権・プライバシー権(人格的利益ないし精神的利益)とパブリシティ権の異同ないし関係、(2)パブリシティ権の譲渡性及び相続性、(3)パブリシティ権侵害の判断基準、(4)言論の自由、国民の知る権利(報道の自由等)等による限界づけ、(5)権利救済手段の選択肢(差止請求の可否等)、(6)知的財産法制との境界、(7)国際的事案における侵害の準拠法などであった。

最判平成24年2月2日民集66巻2号89頁は、最高裁として初めてパブリシティ権に明

示的に言及した。この事件は、ある雑誌における「ピンク・レディー de ダイエット」と題する記事において、元歌手のXら(原告・控訴人・上诉人)を被写体とする14枚の写真が無断で掲載されたことにより、顧客吸引力を排他的に利用する権利が侵害されたとして、Xらが当該雑誌の出版社Yに対し不法行為に基づく損害賠償を求めた事案である。

本判決は、「人の氏名、肖像等…は、個人の人格の象徴であるから、当該個人は、人格権に由来するものとして、これをみだりに利用されない権利を有する」とし、「肖像等は、商品の販売等を促進する顧客吸引力を有する場合があります、このような顧客吸引力を排他的に利用する権利(以下「パブリシティ権」という。)は、肖像等それ自体の商業的価値に基づくものであるから、上記の人格権に由来する権利の一内容を構成する」とした。

他方で、「肖像等に顧客吸引力を有する者は、…その使用を正当な表現行為等として受忍すべき場合もある」ため、「肖像等を無断で使用する行為は、①肖像等それ自体を独立して鑑賞の対象となる商品等として使用し、②商品等の差別化を図る目的で肖像等を商品等に付し、③肖像等を商品等の広告として使用するなど、専ら肖像等の有する顧客吸引力の利用を目的とするといえる場合に、パブリシ

12) 財産的利益の損害額は、「抽象的には、Xが本件コマーシャル製作のため、その氏名及び肖像の利用を許諾し若くはその役務を提供したと仮定した場合に、Xが受け得べきであった報酬額に相当する」が、「本件コマーシャルの内容、構成に鑑みれば、その報酬額は、Xが商品宣伝用の肖像写真の撮影に応ずるため、その役務を提供した場合に支払われるべき対価にあたるというべきである(Xの氏名の使用は、右のような役務提供に付帯するものと考えられる)」としている。本件では、撮影

済みの映画のカットが用いられていることなどを考慮してかなり減額した評価とされている。

13) 本稿の他の箇所でも挙げるもののほか、例えば、安東奈穂子「スポーツ選手の肖像をめぐる—経済的価値ある肖像の保護と利用—」九大法学94号1頁(2007年)、菊地浩明「パブリシティ権についての裁判例の分析(上・下)」判例タイムズ1346号25頁、1347号32頁(2011年)、橋谷俊「判批」知的財産法政策学研究41号231頁(2013年)等を参照。

ティ権を侵害するものとして、不法行為法上違法となる」との判断基準を示した。これに則り、結論的には、本件の写真は記事の内容を補足する目的で使用されたものであって、「専らXらの肖像の有する顧客吸引力の利用を目的とするものとはいえず、不法行為法上違法であるということとはできない」と判示している。

本判決は¹⁴⁾、(1)パブリシティ権を「人格権に由来する権利の一内容」と位置づけており、これを人格権（すなわち生命、身体、自由、名誉、プライバシー等の人格的利益に係る権利）とは別個の財産権とは見ていない（人格権説）¹⁵⁾。このため、(2)パブリシティ権の一身専属性が肯定され、逆に譲渡性や相続性は否定されやすく、(5)その侵害に対する差止請求は排除されない¹⁶⁾。(7)「人格権に由来する権

利」の侵害が「名誉又は信用を毀損する不法行為」（法適用19条）に該当すれば、損害賠償債権の準拠法は、一般の不法行為の場合（同17条）とは異なりうる¹⁷⁾。(3)下級審で判断が分かれていた侵害の判断基準に関し、「専ら肖像等の有する顧客吸引力の利用を目的とすといえる場合」に限り侵害を構成するとする「専ら基準 [説]」を採用した¹⁸⁾。侵害を構成する3類型も挙げ、(4)パブリシティ権に基づく侵害の範囲を限定的に構成して予測可能性を与え、言論の自由等に対する萎縮の懸念に配慮している。

もっとも、本判決により「パブリシティ権の内容はある程度明確化されたが、よくわからないこともなおある¹⁹⁾」。判旨の微妙な言葉遣いは、パブリシティ権を人格権とは別の権利に位置づけたものと解する余地を残し²⁰⁾、例

14) 本判決は、田村善之「判批」法律時報84巻4号1頁（2012年）、奥邨弘司「判批」平成24年度重要判例解説273頁（2013年）などの評釈のほか、判決後のパブリシティ権に関する殆どの文献で考察の対象とされる。

15) 本判決は、人格権説を採用することを明らかにしたとの理解につき、中島基至「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成24年度（上）18頁、21頁参照。なお、以下の本文の付番は、注13以下の本文で挙げた主な論点の付番に対応している。

16) 現に、東京地判昭53・10・2日判タ372-97では、王貞治選手の立像、氏名、800号達成記念などの文字が表示されたメダルの製造・販売に対する差止の仮処分申請が容認された。

17) 齊藤邦史「パブリシティ権侵害の準拠法」情報通信学会誌32巻2号83頁（2014年）参照。ただ、「人格権に由来する権利」たるパブリシティ権は、肖像の商業的価値を保護法益とするに留まり、この点で、重大な法益を保護する「人格権としての名誉権」よりも、重要性は一段階低い権利だとの指摘がある。中島基至「スナップ写真等と肖像権をめぐる法的問題について」判例タイムズ1433号5頁（2017年）6頁。

18) 「専ら説」以外の判断基準（商業的利用説、総合考慮説）については、石井美緒「パブリシティと周辺領域に関する若干の考察」法律論叢85巻6号1頁（2013年）、横山経通「判批」『実務に効く知的財産判例精選』221頁（2014年）224頁等参照。因みに、パブリシティ権に関する事案ではないが、刑事事件の被告人を法廷で違法に隠し撮りし、その写真を組み込んだ記事を写真週刊誌上で公表する行為等は不法行為法上違法だと判示した最判平17・11・10日民集59-9-2428は、「人は、みだりに自己の容ぼう等を撮影されない…ことについて法律上保護されるべき人格的利益を有する」とした上で、不法行為法上の違法性は、「被撮影者の社会的地位、撮影された被撮影者の活動内容、撮影の場所、撮影の目的、撮影の態様、撮影の必要性等を総合考慮して、被撮影者の上記人格的利益の侵害が社会生活上受忍の限度を超えるものといえるかどうか」を基準として判断すべきとした。実務上の示唆につき、数藤雅彦「インターネットにおける肖像権の諸問題：裁判例の分析を通じて」情報の科学と技術70巻5号231頁（2020年）参照。

19) 小林利明「『デレブ』のパブリシティ権」ジュリスト1529号74頁（2019年）74頁。

えば、氏名と肖像以外に何の使用が侵害となるのか、譲渡性や相続性は本当に否定されるのかといった疑問は必ずしも消えていない²⁰⁾。「専ら基準」の下での具体的な判断の仕方や、精神的損害との境界、損害額の評価なども引き続き論点となる²²⁾。

2 帰属主体と権利の制限

アスリートの場合、特にパブリシティ権の帰属主体やその利用の制限も問題となる。団体スポーツにおける選手と球団等の関係のみならず、個人競技でも、競技の主催者等との間で同様の問題が生じうる。

例えば、オリンピック憲章規則40付属細則(ルール40)は、IOC理事会が許可した場合を除き、選手は、大会開催中その出場時の肖像等を第三者に利用させてはならない旨定めていた²³⁾。だが、東京2020大会に際し「原則と例外を逆転させ²⁴⁾」、同理事会が定める原則に従

い、選手等はその肖像等が宣伝目的で大会期間中に使用されることを許可することができることとされた²⁵⁾。具体的には、選手は、その肖像を、日本国内において、オリンピックパートナー(所定のスポンサー企業)と自身の個人スポンサー等に限り、商業的活動を目的として使用させうることとなった²⁶⁾。もっとも、オリンピック競技大会では、衣類や用具に広告を表示することは禁じられ、ただ用具等の製造者識別表示(名称、商標、ロゴ等)は、広告目的で著しく目立つものでない限り許容される(同規則50付属細則)。

次に、プロ野球選手の場合は、「日本プロフェッショナル野球協約」に従い、球団との契約は、実行委員会(各球団の代表者から成る)が定める統一契約書によることとされる(野球協約2019第11条・45条・46条)²⁷⁾。その法的性質には請負契約説もあるが、「日本プロ野球選手会」(全ての日本人選手と一部の外国人選

20) 久保野恵美子「判批」平成24年度重要判例解説 85頁(2013年)86頁、安東奈穂子「スポーツ選手の肖像権とパブリシティ権—人格的及び経済的価値ある情報と権利についての一考察—」九大法学 117号55頁(2018年)71-72頁、112頁参照。

21) 石井・前掲注(18)、41-42頁、横山・前掲注(18)、225-226頁、松井・前掲注(8)、72頁、小林・前掲注(19)、74頁等参照。

22) 水野謙「パブリシティ権の法的性質—ピンク・レディー事件」法学教室408号133頁(2014年)137-140頁参照。

23) 五十嵐敦=宮澤昭介「オリンピックと知的財産」ジュリスト1514号21頁(2018年)24-25頁。

24) 松本泰介「アンブッシュ・マーケティング規制の限界」法学セミナー787号39頁(2020年)40頁。ただし、事前申請による承認制などの手続面でなお選手の個人スポンサーには大きな制約があるという(同43頁)。

25) ルール40の肖像使用規制は、大会期間中(選手村開村日~閉会式2日後)のみに適用される。(公財)日本オリンピック委員会「東京2020オリンピ

ック競技大会に関する知的財産保護・日本代表選手等の肖像使用について—マーケティングガイドライン—(概略版)」更新版(2021年6月10日付)16頁。https://www.joc.or.jp/games/olympic/tokyo/pdf/marketing_guideline.pdf(2021年9月29日確認)

26) 同上。こうした改正は、「多数の選手から意見をヒアリングした結果、『アスリートの権利と責任の宣言(Athlete's Rights and Responsibilities Declaration)』を踏まえた内容に変更」したものとされる。同14頁。なお、無権限の者がオリンピックに関する知的財産を利用して広告宣伝等を行うことを「アンブッシュマーケティング」という。多額の拠出を行っているオリンピックパートナーの利益を守るべく、IOCはその防止と排除に注力している。同8頁参照。

27) 野球協約と統一契約書書式は、(一社)日本プロ野球選手会ウェブサイト(<http://jpbpa.net/system/contract.html>)で入手可能である(2021年9月20日確認)。

手が会員である)が労働組合の資格を有し、選手の報酬は拘束的労働の対価であると見られることから雇用契約だと評価する説²⁸⁾が有力と解される。選手のパブリシティ権については、統一契約書16条が以下のように定めている。

「球団が指示する場合、選手は写真、映画、テレビジョンに撮影されることを承諾する。なお、選手はこのような写真出演等にかんする肖像権、著作権等のすべてが球団に属し、また球団が宣伝目的のためにいかなる方法でそれらを利用して、異議を申し立てないことを承認する。なおこれによって球団が金銭の利益を受けるとき、選手は適当な分配金を受けることができる。さらに選手は球団の承諾なく、公衆の面前に出演し、ラジオ、テレビジョンのプログラムに参加し、写真の撮影を認め、新聞雑誌の記事を書き、これを後援し、また商品の広告に関与しないことを承諾する。」

この規定を巡っては、選手の各所属球団が、プロ野球ゲームソフトとプロ野球カードにおいて選手の氏名と肖像を使用することを、それぞれを製造・販売する別の会社に許諾していた(選手は所属球団から分配金を受けていた²⁹⁾)ことを契機とし、選手会の総意に基づ

き、Xら34名の選手(うち控訴人33名)が、各所属球団はXらの氏名と肖像の使用許諾を行う権限を有しないことの確認を求めた訴訟(Xら敗訴)がある(知財高判平成20年2月25日裁判所ウェブ)。争点は、(1)統一契約書16条の解釈と、(2)当該条項の有効性であった。

本判決は、原審の判断(東京地判平成18年8月1日判時1957号116頁)を基本的に引用しつつ、(1)に関し、同条に言う「宣伝目的」は、米大リーグの同種の契約条項におけるpublicity purposeを翻訳したものと推認され、広く球団やプロ野球の知名度の向上に資する目的を含み、選手の氏名と肖像の商業的利用もこれに含まれると解した。「すべてが球団に属し」については、「選手が球団に対してその氏名及び肖像の使用を独占的に許諾したもの」と解し、これをパブリシティ権の譲渡だとする被告の主張は排斥した(もし譲渡であれば、元来選手が異議を申し立てる(統一契約書16条)余地はなく不自然)³⁰⁾。また、(2)について判旨は、分配金の受取り、統一契約書の継続的な見直し、選手会との協議の積み重ねなどの事実を挙げて³¹⁾、公序良俗違反や独占禁止法違反を理由に統一契約16条を無効とするXらの主張も斥けた。

本判決を踏まえ、人気選手は引退時にその後の肖像の扱いを取り決める例もあり、また、

28) 浦川道太郎「プロ野球の選手契約—民法学の立場から」ジュリスト1032号17頁(1993年)18頁。

29) 例えば、選手の写真等を使用したベースボールカードの販売のため、各球団から使用許諾を受けていたB社は、カードの売上の6%を使用料として支払っており、例えば被告巨人軍は、巨人軍の商標権使用料を除いた金額の80%を当該選手に分配し、被告ヤクルトと被告タイガースは、受取使用料額の50%を選手に分配していた。被告ベイスターズはカード30枚の現物支給のみであったが、

平成17年度から受取使用料額の20%を分配するに至っている。カードには、B社(野球雑誌出版社)が球団の了承を得て雑誌取材用に撮影した写真や、選手名鑑の写真が利用されていた。

30) ただ、パブリシティ権が人格権に由来する点に配慮し、選手が公衆の面前に出演すること等に関し、傍論的ながら「球団において合理的な理由なく承諾しないことがあってはならない」(原判決)とも述べている。本判決の評釈として、小泉直樹「判批」著作権判例百選(第4版)184頁(2009年)。

マネジメント会社と契約している選手の場合は、プロ野球とは無関係の肖像のみがそこで管理されているという³²⁾。一般に、パブリシティ権の管理や運用に関し、独立のマネジメント会社（例、後述のIMG社³³⁾）から有償でサポートを受ければ、管理料の支払いを通じて所得の最終的な帰属も移転する。

なお、競技や試合の映像を無断で第三者が商業的に利用する行為に対し、アスリート自身が権利を主張するのは難しい³⁴⁾。映画俳優は実演家として著作隣接権を享有する（著作89条1項）が、スポーツ競技は一般に著作物の定義（著作2条1項1号）に該当せず、よって競技を行うアスリートは実演家（同項2号）にも該当しない³⁵⁾。スポーツ中継は生放送でも固定性の要件を満たすなどすれば、その映像は映画の著作物（著作10条1項7号）に該当するが³⁶⁾、著作権は映画製作者（放送する権利は放送事業者）に帰属する（著作29条³⁷⁾。野

球協約は、試合の放送等を利用した自動公衆送信を許可する権利を有するのはホームの球団であるとする（44条）が、いわゆる「放送権」の根拠となる著作権法等の明文は存しない³⁸⁾。選手の肖像権やパブリシティ権がその根拠だと見る説もあるが、無断撮影・ネット配信などへの対応上それでは不十分であり、むしろ球場の施設管理権の一環と捉える見方が通説的だが、競技の主催自体（主催者）を根拠とする説もある³⁹⁾。

3 小括

アスリートのパブリシティ(権)は、企業の広告宣伝とアスリート自身の経済状況を支える重要な資源であり、その使用許諾がエンドースメント契約の土台となる。それは判例上、人格権由来の権利とされ、よって一身専属のものと考えてるのが素直だが、なお不明確さを残す。他人による無断での肖像等の商業的利

31) かねて学説は、「商議の余地なく附合契約の形で極めて価値の大きい選手の肖像権を一方的・無制限に球団に帰属させる契約条項については、その有効性が疑われよう」と指摘していた。浦川・前掲注28, 21頁。

32) 稲垣勝之=那須勇太「プロ野球ビジネスと知的財産」ジュリスト1514号27頁（2018年）29-30頁。なおJリーグにおける選手の肖像管理については、栗山陽一郎=小坂準記「サッカービジネスと知的財産」ジュリスト1514号32頁（2018年）参照。

33) IMG社は、世界に約140カ所のオフィスと3000人近い従業員を擁し、クライアント管理、ライセンス、アカデミーなど各種のマネジメント事業を展開しており、例えばテニスの錦織圭選手もIMGアカデミーの出身で、IMGとマネジメント契約を締結しているという。エンターテインメント・ロイヤーズ・ネットワーク・前掲注(2), 35-42頁（高木ゆかり執筆）。

34) 以下の著作権及び「放送権」に関する記述は、國安耕太「スポーツ中継映像にまつわる著作権法

の規律と放送権」パテント67巻5号77頁（2014年）、池村聡「プロスポーツと放映権」ジュリスト1514号42頁（2018年）を参考にした。

35) フィギュアスケートは競技だが、アイスショーは「実演」（著作2条1項3号）に該当する可能性があるなど、区別に迷いそうな状況はある。福井健策=小林利明「スポーツ選手の権利とは何か」法学教室432号71頁（2016年）73頁参照。

36) 最判平15・2・27税資253-9294。関連して、岸田貞夫「判批」ジュリスト1092号135頁（1996年）、漆さき「スポーツイベントに係るテレビ放送権料の租税条約上の『著作権等の使用料』該当性」国際商事法務47巻7号852頁（2019年）参照。

37) （有線）放送事業者は、映像が映画の著作物に当たらない場合でも複製権等（著作隣接権）を専有する（著作89条3項・98条以下）。

38) 國安・前掲注34, 82-83頁。試合自体（映像ではなく）は通例著作物に該当しないため、公衆送信権（著作23条）も生じない点に留意。

39) 池村・前掲注34, 44-45頁。

用からアスリートを護る際には、言論の自由や表現の自由等の要請があり、権利の行使に関し業界や団体に固有の制約もある。エンドースメント契約上の対価は、通例パブリシティ権の使用料と役務収益の混成となるが、前者は、単純に知的財産権の使用料と同列に見ることもできない。そして以下で述べるように、その国際課税上の扱いも明確ではない。

IV 国際課税

1 国内法上の所得区分

(1) 居住者の場合

居住者であるアスリートが受けるエンドースメント契約上の対価は、一般に事業所得(所税27条)又は雑所得(所税35条)のいずれかに該当する。「職業野球の選手」、「プロテニス選手」ほか所定のアスリートや「モデル」の「業務に関する報酬」は源泉徴収の対象となる(所税204条1項4号・所税令320条3項)。加えて、「著作権(著作隣接権を含む。)又は工業所有権の使用料」と「これらに類するもので政令で定める報酬又は料金」を源泉徴収の対象とし(所税204条1項1号)、政令は、「雑誌、広告その他の印刷物に掲載するための写真の報酬若しくは料金、技術に関する権利、特別の技術による生産方式若しくはこれらに準ずるものの使用料」(所税令320条1項)を挙げている⁴⁰⁾。

(2) PEのない非居住者に係る所得区分

非居住者で国内に恒久的施設(PE)のないアスリートがエンドースメント契約上の対価を得る場合、第一にソース・ルール(所税161条)上の所得区分が問題になる。一般に、役務収益部分は、人的役務提供事業上の役務提供の対価(所税161条1項6号)又は人的役務提供に対する報酬(給与等。同項12号イ)のいずれかに該当する。使用料部分は、資産の運用保有による所得(同項2号)又は使用料所得(同項11号)に該当するかどうかが問われる⁴¹⁾。以下の検討の便宜上、契約上の役務提供とパブリシティ権使用料との対価区分自体は合理的であると一旦仮定する。

役務収益部分について、通達は、6号所得は、アスリートに人的役務の提供をさせる事業を行う別の非居住者が稼得するものであり、アスリート自身が事業主として受ける対価は12号イの問題であるという(所基通161-21)。外国法人が事業主体の場合に合わせた扱いであるとは言えようが、6号の定めの意味よりかなり限定的である。当該通達はこうした縮小解釈を要求しているが、その根拠は不明である。PEがない状況で、非居住者アスリートの短期の活動に経費控除(総合課税。所税164条1項2号)を認めることが仮に問題であれば、相応の具体的対処を立法上行えばよい。上記通達は、専ら節税のために自営以外の法形式を検討するようアスリートに

40) パブリシティ権使用料との関わりを検討するものとして、山下貴「パブリシティ権と税務(4)」国際税務28巻7号75頁(2008年)参照。

41) 当該非居住者が国内にPEを有しない場合、国内源泉所得となる2号所得、6号所得、及び後述の17号所得は総合課税され(所税164条1項2号)、同様に11号と12号の国内源泉所得は分離課税(同条2項2号)となる。6号、11号及び12号の各国

内源泉所得を国内において支払う者は源泉徴収義務(税率20%)を負う(所税212条1項・213条)。なお、外国法人がアスリートに報酬を支払う場合の課税関係等については、前田謙二「外国法人への支払対価に対する過度な源泉徴収義務に関する一考察—人的役務の提供事業を素材にして—」税法学582号135頁(2019年)参照。

促す効果を持ちうる。解釈上は、端的に事業に該当するか否かで6号と12号イの適用を区切るべきである。

次いで、パブリシティ権は、判例上「人格権に由来する権利の一内容」であり、また競技は「著作物」や「実演」(著作2条1項1号・3号)に通例該当しないから、パブリシティ権使用料は、「工業所有権その他の技術に関する権利」(所税161条1項11号イ)や著作(隣接)権(同号ロ)の使用料に当たらない⁴²⁾。また、外延の曖昧な「これらに準ずるもの」(同号イ)の解釈を、法形式を無視しあるいは納税者の理解を越えて拡張するべきでもない⁴³⁾。よって、単に氏名や肖像は商標権としても保護されうる⁴⁴⁾ことや、条文(同号イ)や通達(所基通161-34)から使用料所得該当性を予期しうるノウハウの扱いを引合いに、パブリシティ権を「これらに準ずるもの」に該当すると見るべきでもない⁴⁵⁾。さらに、パブリシティ権は譲渡性も肯定し難く、したがって「資産」(所税161条1項2号)に当たるとも言い難い。結局、本稿が想定する典型的なエンドースメント契約上の対価のうちパブリシティ権使用料は、通例2号所得にも11号所得にも区分されない。最終的には、ソース・ルール上の包括的条項の委任を受けた政令という「国内において行う業務…に関し供与を受ける経済的な利益に係る所得」(同項17号・所税令289条6号)に当たる可能性が残るが、非居住者アスリート(PEなし)が、エンドースメン

ト契約との関わりで、国内で敢えて業務を行う状況は想定しがたく、仮に国内で業務を行う場合でも源泉徴収はなく、総合課税(申告納税)のみとなる(所税164条1項2号)。

以上の結果、典型的なエンドースメント契約上の対価のうち、非居住者アスリート(PEなし)が受けるパブリシティ権使用料に対しては、我が国で源泉徴収される国内源泉所得は一般に生じないというべきである。そうであれば、かかるアスリートには、租税負担を先読みし、契約上は使用料部分に偏った対価区分とする誘因が働く。これが行き過ぎれば、契約上の対価区分が変更ないし無視されるか、「人的役務の提供」(所税161条1項6号・12号イ)の解釈を通して、契約上の使用料の一部又は全部が、課税上は人的役務の提供の対価として、なお6号や12号イに区分される可能性がある(むろん租税法主義に基づく制約は働く)。一般的には、パブリシティ権使用料のうち競技に伴う肖像等の利用に係る部分は、人的役務の提供の対価としての性質を少なからず含むと評価しうる。現に、東京2020オリンピック・パラリンピック競技大会に出場する選手に対する非課税措置は、その「競技への参加」等に基因して受ける報酬等(所税161条1項12号イ又は17号)を対象としており(措法41条の23第1項・措令26条の33第1項)、これには、前述した選手の肖像の使用料が含まれると解される。

42) 因みに、課税実務上、実演又は実技を録音・録画し、これを放映等することによる対価で、当該実演又は実技の対価とともに支払いを受けるものは、人的役務提供事業に係る対価(所税161条1項6号)に含まれるが、これ以外の場合には、著作隣接権の対価は著作権使用料(所税161条1項11号

ロの所得)に該当する(所基通161-22)。

43) 東京高判平20・3・12税資258-10915(レボ事件)参照。

44) 福井=小林・前掲注(35), 73頁。

45) 山下貴「パブリシティ権と税務(5)」国際税務28巻8号84頁(2008年)86頁も参照。

2 租税条約

ソース・ルールに関し租税条約に異なる定めがあればそれによる（所税162条）。OECDモデル条約（2017年）で言えば、本稿の目的と特に関係するのは同条約17条である。同条は、アスリートの「個人的活動（personal activities）」によって取得する所得は、その活動を行った当事国が課税できるとし（1項）、かかる所得が当該アスリート以外の者（例、著名アスリートが設立した所謂スターカンパニー）に帰属する場合も同様とされる（2項）⁴⁶⁾。

エンドースメント契約の対価の扱いを含め、17条の問題点は、比較的最近では、2010年IFA（International Fiscal Association）ローマ大会での「IFA/OECD: red card 17」と題するセミナーEで検討された⁴⁷⁾。同年のコメンタリは、広告料、スポンサー料に係る所得等のうち、活動又は出演に直接又は間接に関係のあるものは17条の適用を受ける旨などを述べていた（旧パラ9）が、曖昧であった。そこで同年の討議草案⁴⁸⁾を踏まえ、モデル条約コメントリの2014年改定で、当該国での個人的活動の遂行とこれらの所得との間に「密接な関係（a close connection）」があれば、支払者を問わず（パラ8.1）、17条の適用対象とする準則

を明記した（パラ9）。そして一般的には、「ここでの活動の遂行がなければ、当該所得が生じていたとは合理的に考えられえない場合に」、こうした「密接な関係」があるとする判断指針が示されている。「密接な関係」は、所得を生じた事象の時期（例、競技中のインタビューの報酬）や、当該所得の支払と対価関係にあるものの性質（例、参加予定の競技の広告に掲載される写真の使用料）との関わりで認められうる。広告料やスポンサー料は、一般に12条（使用料）の対象外であるところ、かかる所得のうち、当該国での役務提供と密接な関係があるものは17条の適用を受け（例、アスリートがロゴや商号、商標の付された衣服を試合で着用する場合）、他の部分は7条（事業所得）又は15条（給与）の問題となる。いわゆる商品化に伴う様々な支払（以上はパラ9）や、肖像権（パブリシティ権）についても同様である（パラ9.5）。なお、競技の生放送に係る対価は、選手（そのスターカンパニー等を含む）に直接支払われる場合に限り17条の適用対象であり、これが12条（使用料）の適用を受けるかどうかは、当該放送権の法的（特に著作権法上の）性質に依る（パラ9.4）。

かように、OECDモデル条約における現在の解釈指針は、パブリシティ権使用料は、ア

46) 2項はOECDモデル条約の1977年改訂に際し導入され、同項の目的は、芸能人等の所得が一定の要件を満たす別の企業に振り替えられた場合に当該企業に対する課税を認めることであった（匿名「OECD租税条約改訂草案（OECD改訂モデル条約）の解説(11)」租税研究342号44頁（1978年）参照）。1988年のOECD報告書（OECD, The Taxation of Income Derived from Entertainment, Artistic and Sporting Activities, Issues in International Taxation No.2（1987））の主眼も、租税回避とコンプライアンスの問題への対処にあ

った（同報告書・パラ6-7）。

47) そこでの議論の概要は、D. Molenaar, M. Tenore and R. Vann, Red Card Article 17?, 66 Bull. Int'l Tax'n 3（2012）（一高龍司訳「第17条にはレッドカード？」租税研究756号313頁（2012年））を参照。

48) OECD, Discussion Draft on the Application of Article 17 (Artistes and Sportsmen) of the OECD Model Tax Convention, 23 April 2010 to 31 July 2010（2010）。

スリートの役務提供と「密接な関係」がある部分は17条の適用を受け、他の部分は、7条（事業所得）又は15条（給与所得）の適用を受けるというものである。かかる使用料は、原則的に12条（使用料）の対象外と考えられている。むろんこうした指針が具体的な条約の適用にどのように影響を及ぼすかは、個別に慎重な検討を要する。

V 米国法

1 制度の概要

米国法に関し、まず後述する判決を理解するのに必要な制度のみを以下でまとめておく。内国歳入法典上、非居住外国人は、米国内で営業又は事業に従事していない場合は、キャピタルゲインを除く一定の国内源泉の総所得に税率30%で源泉徴収により課税される（IRC § 871(a)(1)）。国内源泉所得である限り、無体財産権の使用料も定期定額所得（FDAP所得）としてこのように課税される（Treas.Reg. § 1.871-7(b)）。FDAP所得を非居住外国人に支払う全ての者は、税率30%で源泉徴収を行う義務を負う（IRC § 1441(a)）。

人的役務所得（personal service income）に関しては、役務提供地を源泉地とし、ただ、(1)当該課税年度の米国滞在が合計で90日以下、(2)報酬合計3,000ドル以下で、かつ、(3)所定の者（非居住外国人など）の従業員としての又はその者との契約に係る報酬である、という条件を満たせば、国内源泉所得とはされない（IRC § 861(a)(3)）。

使用料に関しては、「合衆国内に存在する財産（property）又は当該財産のあらゆる権利からの賃料又は使用料」が国内源泉所得とされ、「この中には、特許権、著作権、秘密工程

若しくは秘密方式、営業権、商標権、ブランド権、フランチャイズ権その他これらに類する財産の、合衆国内における使用又は使用の権利に対する賃料又は使用料が含まれる」（使用地主義。IRC § 861(a)(4)）。

非居住外国人が米国内で営業又は事業を遂行する場合は、かかる遂行に実質的に関連する所得（実質関連所得、ECI）につき、合衆国市民、居住外国人の所得と同様の課税を受ける（IRC § 871(b)）。具体的には、(1)国内源泉所得のうちECIとされるのは、(1a) FDAP所得については、資産テスト（当該営業又は事業で使用される資産から生じる）と事業活動テスト（当該営業又は事業の活動が当該所得の実現に際し重要な要因である）により決まり（IRC § 864(c)(2)）、(1b) FDAP所得以外の所得に関しては、全ての国内源泉所得がECIとなる（IRC § 864(c)(3)）。他方、(2)国外源泉所得でECIとされるのは、事業の固定的場所に帰属する部分である（IRC § 864(c)(4)）。

2 Goosen事件（Goosen v. Comm'r, 136 T.C. 547 (2011)）

(1) 事実の概要

本件は、英国居住者（南アフリカ国籍）であるXが、ゴルフ用品のメーカーであるTaylorMade社（T社）社ほか5社（計6社）との間で締結したエンドースメント契約（ライセンス契約）に係る対価の所得区分と使用料の源泉地が主な争点となった事案である。被告内国歳入長官は、Xの連邦所得税の不足額として約2万ドル（2002年）及び約14万ドル（2003年）を算定していた。

Xは、欧米を中心に活躍し、全米オープン優勝（2001年）などの実績がある著名なプロゴルファーである。上記6社は、T社（ゴルフ

フ用品メーカー), I社 (アパレル), A社 (スポーツ用品メーカー), R社 (時計メーカー), U社 (スポーツ・芸能関係製品), 及びE社 (ビデオゲーム開発販売) である。前3社との契約は, 「コース上のエンドースメント契約 (On-course endorsement agreements)」と称され, ゴルフのプレーに際してのXの義務とプレー外の義務の双方に対して報酬が支払われていた。他方で, 後3社との契約は, 「コース外のエンドースメント契約 (Off-course endorsement agreements)」と称され, プレー以外におけるXの義務等のみに対価が支払われていた。

Xは, IMG社 (英国法人) とマネジメント

契約を締結して代理人とし, IMG社の戦略に基づき, いずれもIMG社の完全子会社であるESP社 (英国法人) とETO社 (リヒテンシュタイン法人) の被用者となった。Xが稼得するスポーツ関連の所得は, エンドースメント契約上の対価を含め, ESP社 (英国源泉分) とETO社 (英国外源泉分) に支払われており, Xは, 両社から定額の給与と賞与を受け取る際に, ESP社からはロンドンの口座に, ETO社からはリヒテンシュタインの口座に送金を受けていた。

各社とのエンドースメント契約の特徴は図表1のとおりである。

<図表1 Goosen 事件におけるエンドースメント (ライセンス) 契約の特徴>

		コース上 (On-course) の エンドースメント契約			コース外 (Off-course) の エンドースメント契約		
エンドース先 企業		T社 (ゴルフ用品 メーカ)	I社 (アパレル)	A社 (スポーツ 用品メーカ)	R社 (スイス時計 メーカ)	U社 (スポーツ芸能 関係製品扱い・ 交換カード)	E社 (ビデオゲーム 開発販売)
契約当事者 (受領者)		ETO+ESP (4年)	ETO+ESP (3年)	X (2年)。 ただしESP, ETOに受領さ せた	X (3年)。 ただしESP, ETOに受領さ せた	X (14か月)。 ただしESP, ETOに受領さ せた	ETO+ESP (3年)
許諾対象		Xの名前と 肖像	Xの名前と 肖像 (I社の衣 服等)	Xの名前と 肖像 (広告等)	Xの名前と 肖像 (広告等)	Xの名前と 肖像 (カード 販売等)	Xの名前と 肖像 (ゲーム 内)
Xの 義務	ゴルフ プレー 関連	T社衣服・ ゴルフクラブ 等利用	I社製品の 排他的着用	A社ボールと 手袋の使用	-	-	-
	その他	広告宣伝用撮 影 (2日), イ ベントでの販 促 (6日), 製 品テスト実施	I社のために国 際的に登 場 (2日)	・ 広告宣伝, PR活動 (4日) ・ 製品開発テ スト	・ メディア等に出 る際にR社時計 を着用する合理 的努力 (全世界) ・ 製品に関するイ ンタビュー等へ の合理的参加	1年3,500枚に サイン, X使 用済シャツ (5)・手袋 (5) 等の提供	製品開発 (4時間), 写真撮影 (9枚) + 複製
報酬		30万ドル (ETO) 10万ドル (ESP)	\$33,750+37,500 (ETO), \$11,250+12,500 (ESP)	\$350,000+375,000 (25%はESP, 75%はETO)	5万ドル (25% はESP, 75% はETOが収 受)	\$42,500 (50% は契約後30日 以内, 他は役 務後)	\$22,500+11,250 (ETO), \$7,500+3,750 (ESP)
所定ラウンド 未了時の減額		Yes	Yes	Yes	-	-	-
所定の優勝時 等のBonus		Yes (75%は ETO, 25%は ESP)	Yes (左に同じ)	Yes (左に同じ)	-	-	-
モラル条項		Yes	Yes	Yes	-	Yes	-

(出所) 筆者作成 (第1列・第3行以下の各属性に関し, 各社との契約の内容の特徴を示したもの)。

第3行に記すとおり、一方当事者はETOとESPである契約(T社, I社, E社)と, X自身である契約(A社, R社, U社)がある。後者においても, 対価はETOとESPに受領させていた。第4行が許諾の対象であり, Xの氏名と肖像(likeness)である。第5行は, 報酬の支払い対象となるコース上のXの役務(義務)であり, たとえばT社との契約では, T社の衣服とゴルフクラブ等の利用が要求されている。第6行は, 報酬の支払い対象となるコース外でのXの様々な役務(義務)を挙げており, 広告宣伝目的での登場等の協力のほか, たとえばE社との契約では, E社の製品であるビデオゲームにおける写真と肖像の使用許諾が含まれている。

ライセンスの対価(報酬)は定額が基本であるが(第7行), 「コース上のエンドースメント契約」(T社, I社, A社)に関しては, Xが参加するツアー数が一定数(例, T社の場合は20のPGAツアーと11の欧州ツアー)に達しなければ所定の減額がなされる一方で(第8行), ツアーでの優勝等があれば, 所定のボーナスの支給がなされる(第9行)。Xに不道德, 違法行為等があれば, 契約の解除が可能となるモラル条項(第10行)を含む契約もある。なお各社の契約期間は, 最長のもの(対T社)で4年である。

Xは, その申告上, 米国内トーナメントの賞金・出場料等は全て米国内の実質関連所得(ECI)としていた。また, 上記各社から受けるエンドースメント対価は, 契約当事者にかかわらず, 申告上はXが直接受けたものとして(つまり直接Xの所得として)扱っていた。「コース上のエンドースメント契約」(T社, I社, A社)に係る報酬(ボーナスも)については, 半分を使用料, 残る半分を人的役務所

得(PSI)とし, 「コース外のエンドースメント契約」(R社, U社, E社)に係る報酬は100%使用料として扱い, それぞれに米国源泉所得を独自に計算していた(詳細は省略)。

これに対し被告は, 「コース上のエンドースメント契約」に係る報酬は, 全世界のトーナメント数に占める米国トーナメント数の割合で按分して米国源泉所得を決め(所得区分は不明), ただボーナス部分は, 米国のトーナメントに係る部分を米国源泉としていた。被告は, 「コース外のエンドースメント契約」に係る報酬を全て使用料と見るXの主張を受け入れたが, 米国源泉分を増額する主張を行った。

Xと被告は, 「コース上のエンドースメント契約」に係るPSIについては, その約41.7%(2002年), 約42.7%(2003年)をそれぞれ米国源泉とすることで合意(stipulate)した(割合の根拠は不明)。また, ボーナス部分は, Xの全世界の賞金に占める米国での賞金の割合で按分して米国源泉所得とすることも合意した。

本件で問題となりうるのは, (1)対価の所得区分とその源泉地, (2)ECI該当性, 及び, (3)米英租税条約上の特典の利用可能性に大別される。(1)に関しては, Xと被告とに争いのない部分(合意部分も)を除いた上で, (1a)「コース上のエンドースメント契約」に係る報酬の所得区分(PSIと使用料の区分)と, (1b)全ての契約に係る使用料の源泉地のみが争点とされた。以下, (1a)から(3)の順に判旨を確認する。

(2) 判旨

(i) 「コース上のエンドースメント契約」に係る報酬の所得区分(争点(1a))

両当事者は, 「コース外のエンドースメント

契約」(R社, U社, E社)に係る報酬は使用料を構成することに同意する。よって「コース上のエンドースメント契約」(T社, I社, A社)から生じるエンドースメント所得のみを検討する。

Xは、「コース上のエンドースメント契約」に係る報酬も使用料だと主張し、被告はPSIの対価であると主張している。「裁判所は、人の氏名と肖像 (likeness) を使用する権利に対する対価を、繰り返し使用料として性質決定してきた。当該権利に対し、当該人が所有者的利益 (ownership interest) を有するからである [引用裁判例略]」。

かかる所得区分は、スポンサーによる支払いの主たる対象 (primarily paid for) がXの役務か、その氏名と肖像の利用か、それとも両方かに依存する。「我々は、スポンサーとXの双方の意図を全ての証拠から見抜かなければならない」。T社, I社及びA社は、広告等を目的にXの氏名と肖像を全世界で利用することとされる一方で、Xもスポンサーの製品を着用・利用し、また広告目的での撮影等に加わることに合意している。成績や参加トーナメント数に応じた増減もあるが、契約上は対価は区分されていない。証拠の全体を踏まえ、スポンサーは、役務対価と氏名・肖像を利用する権利の対価の両方を支払ったものと認定する。たとえばT社は、Xのイメージを評価して、それに対価を支払っていた。モラル条項があるほか、対価は必ずしも当該選手の成績と比例せず、その人のパーソナリティを企業が評価して定められる一方で、トーナメントでの成績や出場数を反映する対価の増減もあり、役務収益が、氏名や肖像の利用に付随し或いは無視しようともいえない。

よって、「コース上のエンドースメント契

約」の対価は、PSIと使用料とに区分すべきであるところ、その厳密な配分はなしえない。証拠に依れば、両者は「同等に重要」であり、エンドースメント対価の50%をそれぞれに割り当てる。

(ii) 全ての契約に係る使用料の源泉地 (争点 (1b))

当裁判所は、PSIとボーナス (T社, I社, A社) に関し米国源泉所得分を定めるXと被告の合意 (上述) を受け入れる。

残る問題は、「コース上のエンドースメント契約」と「コース外のエンドースメント契約」の双方における使用料の源泉地である。無体財産の使用料は、当該財産が使用される場所に源泉地があるとされる (IRC § 861(a)(4))。たとえば、国外売上に係る商標の利用の対価として受ける使用料は、国外源泉とされる (Rev. Rul. 68-443, 1968-2 C.B. 304)。米国内外で財産権が使用される場合、納税者は適切な源泉地の配分を行わねばならない (源泉地の配分に係る証明責任は契約当事者が負う)。契約当事者は、25%を英国源泉、75%を国外源泉とすることに合意しているが、米国源泉が幾ばくであるかは明記していないので、彼らの米国源泉分の主張を容れることはできない。

「契約当事者が合理的な配分をなしえない場合は、所得の源泉地を米国と外国とに配分するための十分な根拠を納税者が証明しない限り、裁判所は一般に使用料の全額を米国源泉に配分してきた。」ただし「当該納税者が米国外に財産権を有し、かつその価値に関する証拠を提示する場合には、ここでの十分な根拠があるとされる。」「Xは、米国外で氏名と肖像に係る権利を有することと、当該権利に価値があることを立証している。よって我々は、

スポンサーが実際にどこでXの氏名と肖像を使用したかを検討することにより、かかる権利の価値を決定しなければならない。」

「当裁判所は、製品の売上は必ずしも無体財産権の相対的な全世界的価値を反映しないことを認めている。…とはいえ、ゴルフカードやビデオゲームの売上が、U社とE社がXの氏名と肖像を使用した場所を暗示している。」
 「E社が、Xの氏名と肖像の使用を許諾されているのはビデオゲームに関してのみであり、広告宣伝用の素材においてではない」。U社は交換カードの92%を米国内で販売し、E社はビデオゲームの70%を米国内で販売している。よって、当裁判所は、U社から受ける使用料の92%、E社からの使用料の70%をそれぞれ米国源泉の使用料と評価する。

残る4社（T社、I社、A社、R社）から受ける使用料に関し、Xは、英国、南ア、そして米国が、自身の3大エンドースメント市場であると証言しながら、米国源泉に使用料の6.4%しか割り当てておらず、こうしたXの主張を受け入れることはできないが、全額を米国源泉とすることも合理的ではない。全ての証拠を考慮し、かかる使用料の50%を米国源泉であると認めるのが当裁判所の最善の判断である。

(iii) 実質関連所得（ECI）該当性（争点(2)）

Xが米国で営業又は事業を遂行（ゴルフのプレー）していること、及び、Xの国内源泉とされるPSI等がECIに当たる（通常の累進税率で課税される。IRC § 882(a)(1)）ことに、

Xと被告は合意している。XのECI以外の米国源泉所得のうち、賃料、配当、使用料等の定期定額所得（FDAP所得）は、税率30%の源泉徴収税が課される（IRC § 871(a)(1)）。なお、Xは米国内に事業の固定的場所を有しないので、米国外源泉所得に対し課税を受けることはない（IRC § 864(c)(4)(B)）。

残る問題は、Xの米国源泉の使用料所得が、米国内の営業又は事業に実質的に関連するかどうか（ECI該当性）である。これが肯定されるのは、米国内での営業又は事業が当該使用料所得の実現に際し重要な要因（material factor）である場合である（Treas.Reg. § 1.864-4(c)(3)(i) ⁴⁹）。

まず、「コース上のエンドースメント契約」に関し、Xの氏名と肖像の使用料は、Xがプレーしたトーナメント数に依拠しており、「Xのゴルフトーナメントへの参加が、その氏名と肖像の使用の対価である所得を収受する上で重要であった」と認められ、したがってECIに該当する。

他方で、「コース外のエンドースメント契約」に係る米国源泉の使用料は、トーナメントでのプレーや勝利に左右されず、Xは現に米国内に居ることも要求されない。よって、かかる使用料はECIには当たらない。

(iv) 米英租税条約の影響

米英租税条約上、英国居住者で英国にドミサイルのない者は、英国外源泉の所得に対し、英国に送金され又は英国で収受される部分に限り、英国で課税を受ける（2001年米英条約

49) 本文では判決の原文どおり財務省規則の典拠を記載しているが、「重要な要因」への言及（事業活動基準）はTreas.Reg. § 1.864-4(c)(1)(i)でなされている。当該規則によれば、ECI該当性を判断する主たる基準として、事業活動基準（business

activity test）と使用資産基準（asset-use test）の2つがあるが、Xは米国内で資産を使って事業活動を行っていないため、ここでは事業活動基準のみが問われている。

1条7項等参照⁵⁰⁾。このような場合、米国は、二重課税を避けるべく、当該英国居住者の所定の所得には課税しない。このため、Xは、ESPとETOに対する支払金のうち、英国に送金され又は英国で收受されたものであれば、米英条約上の特典を享受することができる。Xは、ESPがXの英国口座に向けて給与等として送金した部分については、米英条約上の特典を享受しようと主張する。

しかし、Xはこうした給与等がエンドースメント所得を構成することを立証しておらず、また、英国口座で受領した所得の一部又は全部が、T社ほか5社が支払ったエンドースメント所得であるとする証拠は存しない。結局、Xは、Xに代わってESPが受けたエンドースメント所得が英国向けに送金され又は英国で收受されたことの立証を果たしていないので、米英条約の特典を受けることができない。

(3) 考察

本判決のポイントを図表2に整理する。

<図表2 Goosen事件判決の整理>

		コース上のエンドースメント契約			コース外のエンドースメント契約		
		T社	I社	A社	R社	U社	E社
所得区分		PSI (50%) / 使用料 (50%)			全額使用料 (合意)		
米国源泉	PSI Bonus	約41.7% (2002年), 約42.7% (2003年) (合意) 米国賞金 / 全世界賞金で按分 (合意)			N/A		
	使用料	50% (裁判所の最善の判断)			92% (米国売上分)	70% (米国売上分)	
条約特典		受けられない (ESP/ETOを使った仕組みが裏目に)					
ECI		米国源泉 PSI 等の全額 (合意) 米国源泉使用料の全額 (判決)			該当なし		

(出所) 筆者作成。

本判決の特徴として5点を以下に挙げて考察する。第一に、決め手を欠く論点となりがちな国際課税上の所得区分と源泉地の内外判定、さらに実質関連所得 (ECI) 該当性の判断に関し、納税者と被告内国歳入長官との間でなされた「事実に関する合意 (stipulation of facts)」が積極的に活用されている。米国では、税務調査や不服審査部との協議に際してのみならず、租税裁判所係属事案に関しても、和解や合意の機会が用意されている⁵¹⁾。特に租税裁判所では、審理前の証拠開示手続に先立ち、当事者間で自発的かつ柔軟に情報の遣り取りを行い、「事実に関する合意」の手続を経ることが基本である⁵²⁾。もっとも、實際上、合意の対象は事実限定されず、法適用 (法的評価) も含まれ、本判決にもこの点が表れている。本件では、コース上のエンドースメント契約に係るPSIの源泉地の割当てや、コース外のエンドースメント契約に関する所得区分 (全額使用料) に関する合意は、課税要件事実を超え、法適用を明らかに含んだ合

50) 本件では、1975年米英租税条約が2003年3月31日まで適用があり、その後は現行の2001年条約の適用を受けるが、両者は類似しており、その異同は本判決に影響を及ぼさないとされている (136

T.C. at 549, fn. 2)。

51) 一高龍司「米国における納税者とIRSとの交渉と和解」日税研論集65号77頁 (2014年) を参照。

52) 同上, 137頁。

意である。法適用に関する合意は裁判所を拘束しないものの⁵³、本判決はかかる合意を受け入れる判断を下しているのである。

第二に、「コース上のエンドースメント契約」の報酬に関するソース・ルール上の所得区分（PSIか使用料か）に関し、契約上かかる区分を欠く事実関係において、両当事者のいずれの主張（Xは使用料、被告はPSIと主張）とも異なる割合による区分（50%ずつ）を導く判決を下している。50%という割合は、Xの申告に合致しているが、その定量的根拠は示されていない。仮に契約当事者が、契約書においてPSIと使用料とを別個に定めていたならば、あるいは単一の報酬に占めるPSIと使用料の割合を取り決めていれば、その合理性が問われることになろう。この点は、後述のGarcia事件における主たる争点である。

第三に、使用地主義（IRC § 861(a)(4)）に基づく使用料の源泉地の判定に関し、興味深い判断を含んでいる。使用地主義は、所得の基因となる資産の所在する国（当該資産を使用する場所と通例一致する）が提供する行政サービスの見返りとして、当該国に源泉地としての課税を認めるソース・ルールである。もっとも、とりわけ複数国に跨がる無体財産の使用許諾の対価の場合は、使用地の判定に困難を伴うことが多く、契約当事者の合理的な意思のみならず、財産権の種類、対価の計算

や確定方法、源泉徴収義務者の理解可能性などを考慮した多面的な分析に基づく解釈と適用⁵⁴が求められる。本判決は、パブリシティ権を利用する対価の不法行為法等に基づく性質を特に掘り下げることなく、課税上の使用地主義に基づく帰結を直ちに求めている。ここでは、パブリシティ権が「財産（property）」（IRC § 861(a)(4)）に該当するかという、我が国からみれば重要な争点となりそうな問題への関心の薄さ（換言すれば、財産に該当することを誰も疑っていないこと）が指摘できよう⁵⁵。

そこでの判断の第一は、U社とE社との各ライセンスの対価のみは、Xの氏名と肖像を伴う交換カードの米国内売上（U社）と、同様のビデオゲームの米国内売上（E社）の部分につき、米国源泉の使用料とするものである。例えばU社とのエンドースメント契約では、全世界において、カードの販売のみならず、その生産、マーケティング、広告及び販売促進との関連で、Xの氏名と肖像を利用することが許諾され、Xは、3500枚（年間）の交換カードに加え、Xが使用した手袋（5組）、帽子（2個）及びゴルフバッグ（1個）にサインすることとされている。定額の報酬42,500ドルのうち半額が契約発効日後30日以内に支払われ、残りの半額はXが契約上の全ての役務を履行した後30日以内に支払われた

53 高木英行「米国連邦税確定行政における『査定（assessment）』の意義(2)」福井大学教育地域科学部紀要III（社会科学）62号1頁（2006年）12頁、一高・前掲注51、140頁。

54 村井正編著『入門国際租税法 改訂版』（清文社、2020年）207頁（一高龍司執筆）。

55 米国のパブリシティ権に関しても、プライバシー権（よって人格権）をその根拠とみる学説（代表的論者はProsser）や裁判例と、プロパティ（財

産権）を根拠とするもの（代表的論者はNimmer）とがあるが、我が国のある研究では、その結論として、パブリシティ権の正当化論拠をこうした二分法に還元することはできないとの主張（大日方信春「パブリシティ権と表現の自由」熊本法学127号55頁（2013年）96頁）がなされている。なお、米国では、各州法でパブリシティを規定しているという（金井重彦「スポーツ選手のパブリシティ」日本知財学会誌11巻1号25頁（2014年）26頁）。

(XはESPとETOに収受させた)。

こうしてみると、年間3500枚のカードへのサインなどはかなり労力を要し、PSIとしての性質も無視できないはずだが、使用料と見るXと被告の合意を受け入れる裁判所の特徴を確認することができる。この点を措き、本判決は、使用料の源泉地をカードの売上ベースで配分したが、その根拠は必ずしも明確ではない。その製造地や広告の場所に注目することも選択肢としてはありうる。確かに、売上ベースの配分は、所得の源泉地と金額(規模)を一体的かつ簡素な方法で反映しうる利便性を伴う。これに対し、たとえば広告に着目して源泉地を判定する場合は、広告の地理的場所の特定に加え、按分の基準(たとえば原価、回数、時間など)をどうするかという問題も残る。一般論として、パブリシティ権の利用者(ここではU社)の側から見ると、利益増が見込めるからこそエンドースメント契約を締結しているのであり、かような利益増は、ここでは製造コストや広告費の節減ではなく、Xの氏名や肖像に(無意識にでも)惹かれてより多くの消費者がカードの購入に至ることによって生じる関係にあるから、Xのパブリシティが売上に与える正の効果に着目してその報酬が支払われていると考えるのは理に適っている。

E社とのエンドースメント契約に係る報酬にも、基本的に同じ議論が当てはまる。E社はビデオゲームの開発、販売及び流通を手がけており、Xに代わってETOとESPがE社に許諾していたのは、全世界において、Xの氏名と肖像をE社製品(ソフト)で使用する権利であった。Xは、契約上、製品開発に関する会合(4時間)への参加を2度要求され、また、Xの肖像を複製するための写真(9枚)

の提供を要求されたが、特に役務に関する条項は存しなかったとされる。報酬は定額であり、その2/3は契約時に、残りの1/3はその後の所定の日までに支払うこととされていた。ここでも、Xのパブリシティ権をどの段階でE社が利用することに着目した報酬であるのかに関する不法行為法等に基づく分析は見られず、売上ベースの源泉地配分が採用された。

U社との契約もそうだが、定額・定時の報酬の場合、どのように利用されようとも(極端な場合、利用されないとしても)支払義務は消滅しないので、当該報酬がどの段階での利用に対するものかが一層分かりにくい。そのような場合、支払者の居住地国において付随的でない利用がなされている限り、他の具体的な配分を可能とする主張立証に納税者が成功していなければ、当該報酬の全額が当該国での財産権の使用の対価と評価されがちである。しかしながら本判決は、Xが、(1)米国外で氏名と肖像に係る権利を有することと、(2)当該権利に価値があることを立証していることを理由に、そうした自国財政に有利な割り切りを採用せず、売上ベースでの独自の源泉地配分を採用するに至っている。売上を基準とすることの根拠はさほど明確とはいえないものの、使用地主義の下での安易な全額課税に与せず、これを避けるために満たすべき主張の内容を具体的に示している点も注目すべきである。

本判決は、他方で、U社とE社の居住地、業務遂行地、あるいは支払を行う場所といった属性を殆ど考慮していない。この点は、他の契約相手(ただしR社はスイスの時計メーカーと認定されている)についても同様である。使用地主義(IRC § 861(a)(4))の文理上、支払者の所在地や業務地は要件に含まれず、

また非居住外国人が受ける米国源泉の使用料所得であれば、その支払を行う「全ての者 (all persons)」が、その支払地や所在地にかかわらず、定期定額 (FDAP) 所得 (ECIを除く) に係る源泉徴収を行わねばならない (IRC § 1441) ことも、こうした裁判所の判断過程の基礎にあると考えられる。この点は、「国内で業務を行う者から受ける」ことを国内源泉所得の要件に含み (所税161条11号)、かつ、原則的に国内払いであることを源泉徴収義務の要件とする (所税212条1項・2項) 我が国の仕組みとは異なる点であるから、その応用の際には留意したい。

残る4社 (T社, I社, A社, R社) とのエンドースメント契約に係る使用料の源泉地については、殆ど理由を明示せず、50%を国内源泉所得と評価している。ここでは、「コース上のエンドースメント契約」の当事者であるT社, I社, A社と、「コース外のエンドースメント契約」を締結したR社とが同列に扱われている。R社から受ける報酬はその全額が使用料なので、Xの氏名と肖像の使用の場所は、事実を詳細に認定することで、より具体的に判定できそうであるが、そうした審理は判決文からは読み取れない。他の3社から受ける使用料も、大雑把に報酬の50%を国内源泉と評価したものにすぎないから、各社によるどの態様・段階での利用 (X自身の役務を伴う) が重視されたのかも判然としない。

アスリートの氏名と肖像の使用には、各社が広告等にそれを載せるといった、いわば直接的ないし明示的な態様での使用のみならず、プレーやインタビュー等に際し自社製品をそのブランドや品名・社名が分かるように選手に使用・着用させることによる、いわば間接的ないし黙示的な方法もある。所得区分や使

用地を評価する目的上、こうした区別にも意味があるかもしれない。たとえば、直接的利用の場合は、各社による広告の作成の場所 (生産地等) のほか、広告のターゲットとする市場や消費者の所在から (販売地・売上等) 使用地を判断し、他方で間接的利用については、元来役務提供に付随する性質のものであるが、判旨の如く使用料と評価する場合には、当該選手がプレーをし、また取材等を受けた場所 (役務提供地) を基準とすることが考えられる。あるいは、使用地主義の根拠との整合性を重視するならば、氏名や肖像の無断利用を禁じることで各社に支払いを強いる法制度を提供している国を特定し、各国の法制度が報酬の受領に貢献している程度を評価することも、理論上はありうるアプローチとなるが、実際上は困難を伴う。

第四に、実質関連所得 (ECI) 該当性について、本件では専ら、「コース上のエンドースメント契約」において、米国源泉の使用料所得の中にECIとされるべき部分があるかが争点である。ゴルフ競技におけるプレー自体が営業又は事業の遂行に該当するとの前提の下で、使用料の額がプレーした競技数に依拠していたことから、使用料の実現に際してXの営業又は事業の遂行が重要な要因であったと評価されている。ここで、仮に米国が日本であったならば、Xは、国内に固定的場所を有しないので、かかる肖像権の使用料が恒久的施設帰属所得 (同項1号) に該当することはないが、人的役務提供事業所得 (所税161条1項6号) 該当性について検討を要することとなる。

最後に、米英租税条約の適用については、本判決の記述からは詳細は不明と言わざるをえない。ただ、仲介者であるESPは英国に向

けて送金していたが、法形式上XはESPの従業員として給与の支払を受けていたことが、使用料だから源泉地免税だとするXの主張の説得力を奪う結果となっている。この点は、スターカンパニーを利用した仕組みに伴う納税者のリスクを表している。

3 Garcia事件 (Garcia v. Comm'r, 140 T.C. 141 (2013))

(1) 事実の概要

原告Pは、スイスの居住者(スペイン国籍)で世界的に著名なプロゴルファーである。2001年以降、IMG社がPの代理人であるが、各社向けのエンドースメントやプレーの最終的な判断は全てPが行っていた。Pは、TaylorMade (T)社との間で7年のエンドースメント契約を締結し、全世界におけるT社の広告宣伝のために、T社の「グローバル・アイコン」として、Pの肖像、氏名その他Pに関連するシンボル(肖像権)を利用することをT社に許諾した。Pは、競技において、ゴルフクラブから帽子に至るまでT社製品(関連ブランドを含む)を使うことのほかにも細々とした事項(例、製品検査への協力、T社商標を目立たせる努力など)を義務づけられ、T社ウェブサイトや店舗の陳列棚などにはPの肖像等が出ていた。

これらの役務と肖像権利用の対価として一定の報酬が支払われることとされた。係争年(2003年と2004年)のPの基本報酬は、当初、年700万ドルとされ(但し世界ランキング次第で増減する)、代替的に、T社製品の売上げがあればPにより有利な金額の計算もあり、また優勝した場合のボーナスも定められていた。他方で、Pは年間20試合以上の出場や、ドラッグの不使用なども義務づけられ、違反があ

ればペナルティや報酬の減額もあった。Pは、詳細は不明だが、T社の国内外におけるイベントなどに何度か登場して役務を提供していた。

もっとも、当初の契約後、Pが他社のゴルフボールの使用を希望したことを契機として、2度契約が変更された。これにより基本報酬は減額され(例えば2003年は400万ドル、2004年は450万ドル)、T社のボールを使わない年はさらに減額がなされた。そして報酬の85%は肖像権の使用料とし、残る15%は人的役務の提供の対価(Pが受領)に割当てられ、IMG社を介し、PとEP社(Pが99%以上所有するデラウェア州LLC)に支払われた。Pは、スイスのLD社(Pが99%以上所有)に対し、約束手形(7年払い)と引き換えに肖像権(米国内で利用すべくT社に許諾されたもの)を売却し(sold)、LD社はさらに当該肖像権をEP社に移転(assign)しており、その移転の対価は、EP社がT社から受ける使用料の全額とされた(最終的にはLD社による手形義務の履行としてPに還流した)。LD社はスイスで軽課されることにつきスイス当局と合意しており、また、Pは米国での使用料課税を避けることから、こうした迂回的仕組みはPに有利であった。

Pは使用料(T社からEP社に支払い)に関し米国で納税せず、ただ米国源泉の人的役務の対価に関し米国でECIとして申告納税していた。EP社(パススルー課税)の申告書(使用料収益から使用料経費を差し引き所得はゼロ)には、使用料はスイスでのみ課税を受ける旨表記されていた。被告内国歳入長官は、人的役務への対価の配分をより大きくすべきである、EP社とLD社は無視して直接Pに米国源泉の使用料が支払われたと認定すべきで

ある、さらに、問題の使用料は米瑞租税条約（1996年）上、米国で免税とされるべきでないなどと主張し、連邦所得税の不足額を約93万ドル（2003年）及び約79万ドル（2004年）と算定していた。Pは、契約上の配分（85%使用料と15%PSI）は独立企業間のものであり尊重されるべきなどと主張していた。

(2) 判旨

(i) 源泉地の配分（合意）

Pと被告は、源泉地の配分に関して以下のとおり合意（stipulate）した。すなわち、2003年分では、PSIのうち米国源泉分は69%で、米国外源泉分が31%とされ、2004年分については、米国源泉分が68%で、米国外源泉分が32%とされた。他方、裁判所が肖像権の使用料と判断するT社の支払金の全てにつき、米国源泉分が50%、米国外源泉分も50%とされた。

(ii) 所得区分

契約上の所得区分（85%使用料と15%役務報酬）は、T社側の関心事ではなく、P主導で取り決められた旨の証言もある。事実関係を検討すると、この配分は「エンドースメント契約の経済的実体と合致したものではない」と判断される。

Goosen判決で、当裁判所は、使用料とPSIとの区分に際し、「我々は、スポンサーとXの双方の意図を全ての証拠から見抜かなければならない」旨を判示した。本件で、Pの肖像権の利用と人的役務のいずれもが、エンドースメント契約における重大な要素（critical elements）だとする複数の証言に当裁判所も同意するが、そのことから直ちに双方を50%で区分する（Goosen判決）ことには繋がらない。Kramer事件判決（Kramer v.

Commissioner, 80 T.C. 768）では、70%使用料で30%PSIとされたが、この判決が引退後の元テニス王者のエンドースメント契約に関する事案であるなどの違いがあることを考慮すると、この比率にもさほど依拠しえない。

Goosen事件におけるXもT社のエンドーサーであったが、本件のPはT社の唯一人の「グローバル・アイコン」であり、T社マーケティング活動の中心的存在で、T社のブランド構築の基軸となるゴルファーであった。自社製品の販売に関しPの肖像権にT社が依拠していた程度は、Pとのエンドースメント契約において、肖像権の比重がより大きく評価されていたことの強い証拠となる。

Pの人的役務はXのそれより価値が高い旨の被告の主張には当裁判所も同意するが、契約上、Pが要求される役務の日数がXのそれより多いことは、名目的な重要性しかない。他方で、T社は、Xには年間で合計31以上のツアーでプレーすることを要求する一方、本件のPには20以上のツアーでのプレーを求めている。当裁判所は、競技でのプレーにおける製品の使用は、T社に対する最も価値ある人的役務の提供であると認める。Pの報酬は、T社のゴルフボールを利用しない場合に何百万ドルも減額され、T社はPの競技中の写真を広告に用い、プレー中の製品の利用こそが非常に重要だとする複数の証言もある。Pに要求される競技日数がXよりもかなり少ないという事実は、Pとの契約における人的役務の比重がそれだけ小さいという強い証拠となる。他の、製品検査に要する役務の日数などは重要とは認められない。

Goosen判決と同様、精緻な所得区分はなしえないが、当裁判所は証拠から最善の判断を下さねばならない。全ての事実と状況を考慮

し、65%を使用料、35%を役務提供の対価と判断する。

(iii) 租税条約の適用関係

米瑞租税条約12条は、使用料に関し源泉地免税（受益者側のみで課税）としているところ、Pは、人的役務の対価のうち米国内でのプレーでT社製品を着用していた部分のみが米国で課税されると主張し、被告は本件で問題の所得の全額が米国で課税を受けると主張する。

まず使用料に関し、たとえ肖像権の対価は被告主張の如くPに対するもの（LD社ではなく）であるとしても、米瑞租税条約12条に基づき、米国で課税を受けない。被告は、肖像権の対価は、12条ではなく17条（芸能人・職業運動家条項）の適用を受ける旨主張するが、17条に関する財務省の技術的説明（TE）によれば、「決定的要因は、問題の所得が、役務提供それ自体と、他の活動や財産権のいずれに専ら帰すべきもの（predominantly attributable）であるか」である。もっともこの点の解釈に踏み込まずとも、TEにおける生演奏のレコードの例（その売上から生じる収益は使用料となる）と同様に、Pのプレーや役務が米国の肖像権に一定の関係があるとしても、肖像権の売却から生じる所得は米国における役務提供に「専ら帰すべきもの」で

はなく、当該肖像権は、Pに使用料（12条）をもたらした別個の無体財産である。

なお、米瑞租税条約によれば、米国源泉のPSIのうち、Pがプレー中に着用していたT社製品に係る部分のみが米国で課税されうる旨のPの主張は、時機に遅れたものとして排斥される。

結局、エンドースメントの対価のうち、65%が使用料、35%が役務提供の対価とされ、使用料は米国で一切課税されず、他方で、米国源泉の役務提供報酬は、その全額が米国で課税を受けることになる。

(3) 考察

まず、Garcia事件判決のポイントを図表3で整理する。

Goosen事件におけるT社との契約（コース上のエンドースメント契約）に対する判示と比較すれば、本判決の結論は、(1)所得区分に関し使用料の比率がより高く、(2)使用料の源泉地判定についても訴訟当事者の合意を受け入れ（但しGoosen判決と同様に米国源泉分は50%）、(3)租税条約上の使用料源泉地免税を肯定し、さらに、(4)米国源泉使用料はECIとはされていない（争点ではない）、という違いが指摘できる⁶⁶。以下、若干敷衍する。

<図表3 Garcia 事件判決の整理>

		T社エンドースメント契約
所得区分		PSI (35%) / 使用料 (65%) (裁判所の最善の判断)
米国源泉	PSI	69% (2003年), 68% (2004年) (合意)
	使用料	50% (合意)
条約特典		使用料免税
ECI		米国源泉PSIの全額 (申告どおり)

(出所) 筆者作成。

(i) 源泉地配分

本判決は、所得区分と同様、定量的基準の見出し難い源泉地の配分は、訴訟当事者間の合意 (stipulation) を挙げるのみである。かかる合意に際し当事者が依拠した基準を伺い知ることはできない。

(ii) 所得区分

本判決は、Goosen判決とは異なり、所得区分の争点に関し訴訟当事者の合意に一切委ねず、契約とも異なる「65%使用料・35%役務報酬」という結論を導いた。つまり契約上の配分より使用料の割合を減らし、人的役務所得 (PSI) の割合を増している。一般に、源泉地国での税額は、国内法上の経費控除可能性や適用税率等に左右され、租税条約の影響もありうるから、一方の区分が常に納税者に有利になるというわけではない。

米国内でゴルフのプレーを通じ営業又は事業に従事していると考えられる。米国内源泉のPSI (米国での役務提供分) は実質関連所得 (ECI) となり、米国源泉の使用料 (FDAP所得) も、事業活動テスト又は使用資産テストの下で (一部は) ECIとなる可能性がある。ECIであれば、前述のとおり、経費控除を経て、米国民・居住者と同様の税率に服することになる。Pは米国内に事業の固定的場所を有しないとすれば、その米国外源泉所得 (使用料又はPSI) がECIとして米国で課税を受けることはない (IRC § 864(c))。他方、米国内源泉の使用料所得でECIとされない部分は、FDAP所得としてその総額に対し源泉徴収 (税率30%) がなされるが、米瑞租税条約の使用料条項が源泉地免税を定めているため、Pはエンドースメント所得が使用料所得として扱われることに誘因があった。

PとT社との当初の契約は何ら所得区分について定めず、1度目の変更の際に「85%使用料・15%役務報酬」の区分を設けたのであるが、この区分の合理性を裏付ける証拠や正当化根拠をPは特に準備していなかった。本判決は、契約当事者の意図を見抜くことを指針として強調するが、それによつては、使用料とPSIの双方とも重要であることを確認することを越えた具体的な区分には至らなかった。むしろ、類似事案の裁判例⁵⁶⁾における所得区分の比率を起点に、事案の相違を反映する調整を大雑把に加えた比率でもって結論を下している。

その調整の仕方からは、他の条件が等しい限り、(1)引退後の選手よりも現役選手の方が役務の比重が高く (使用料の比重は低く) なる、(2)企業のマーケティングやブランド構築における当該選手 (エンドーサー) の重要性が高くなるほど肖像権の使用料の比重が増す (役務の比重が下がる)、そして、(3)当該選手が専門とする競技のプレー日数 (特に、最低プレー日数) が少ないほど、役務報酬の比重が下がる (使用料の比重が増す) という関係を見出すことができる。もっとも、例えば(3)に対しては、出場回数が少ないことは、むしろ当該選手の肖像 (ブランド表示を伴う) の利用が少ないことを意味し、その場合は使用料の比重を下げる (役務報酬の比重を上げる) 方向に評価することもできるといった疑問ないし批判が想像できるが、当事者の主張とも異なりうる最善の所得区分 (法的評価) を、

⁵⁶⁾ 本判決及びそのGoosen事件判決との比較を含む本稿に先行する研究として、加藤友佳「租税条約における芸能人・運動家条項～Garcia事件を中心に～」国際商事法務48巻4号512頁 (2020年) 参照。

類似事案に係る裁判例との比較と整合性から何とか導きだそうとする租税裁判所の取り組みを見ることができる。

(iii) 租税条約の適用関係

第一に、PSIは役務提供者であるPに帰属するが、P（スイス居住者）の肖像権は、スイスのLD社に売却され、さらに米国LLCであるEP社に移転されており、T社は形式上、使用料をEP社に支払っている。EP社はパススルー課税であり、その実質的所有者はPであるから、T社が支払った使用料は、スイスでの課税上もPの所得とされる限り（但しこの点の事実認定を欠く）、Pに帰すべきものとして条約の適用を考えるのが素直である（但し米瑞条約にこの点の定めはない）。なお、我が国の視点で見た場合、肖像権の譲渡性が重要な論点となる。

第二に、T社が支払う対価は、米瑞租税条約上、少なくとも事業所得条項、使用料条項又は芸能人条項の適用可能性があり、国内法上の所得区分と租税条約上のそれとの関係が

問われる。本判決は、条約解釈に際しTEを重視しており、この点は米国の裁判所の傾向に即している。そしてTEに言う「専ら帰すべきもの」という基準に言及しつつ、そこでの生放送のレコードの売上から生まれる使用料の例に鑑みて肖像権の売却の対価を使用料だとする。この説明は分かりづらいが、米瑞租税条約17条1項に関するTEは、「専ら帰すべきもの」の基準の下で、「役務提供と密接に関連する（so closely associated with the performance itself）」場合は17条の適用を受けるとしている。よって、例えば競技でのパフォーマンスに企業名を付する権利の対価（スポンサー料）は17条の適用対象だが、製品のエンドースメントの対価に17条は適用されない（12条等の適用がある）という。上述の判示は、こうしたTEの記述を踏まえたものと解される。時機に遅れたPの主張は、米国源泉となるPSIのうち17条の適用を受ける部分を、Pの競技でのパフォーマンスに係る部分に限定するものである。つまり競技との関

67 判旨が引用するKramer事件（80 T.C. 768（1983））もエンドースメント契約の対価の性質決定を争点とするが、対価は、当該元テニスチャンピオンの氏名等が入った製品の売上の一定率（2.5%）及び同様のボールの売上個数に応じた一定額（1ダース当たり5セント）で定められていた（係争年は1975年と1976年）。具体的な争点は、かかる対価が「稼得所得（earned income）」（IRC § 1348(b)(1),(2) as in effect in 1976）に該当するかであった。当時の内国歳入法典上、「稼得所得」（1976年改正前は「人的役務課税所得（personal service taxable income）」）の場合、最高税率が50%に制限されており（IRC § 1348(a) as in effect in 1976）納税者に有利に働いていた。「稼得所得」の定義上、人的役務の提供の対価のほか、個人的な努力によって創出した財産（のれんを除く）の使用許諾から生じる利益なども含まれていた。被

告内国歳入長官は、ここでの対価は稼得所得には当たらず、使用料であると主張していた。租税裁判所は、「最善の判断（best judgement）」として、問題の使用料は、第一義的には原告の氏名等を利用する権利の対価（つまり、氏名に関連するのれんの利用の対価）であって稼得所得には該当しないが、役務提供の対価として支払を受けた部分は稼得所得に該当するとし、前者に使用料の70%、後者にその30%を割り当てる判決を下している。なお、エンドースメント契約からプロゴルファーが支払を受けた対価（氏名等の付された製品の売上の一定率及び売上個数の一定額）は、納税者主張の如きその氏名利用権の譲渡益（キャピタルゲイン）ではなく、使用料（通常所得）であるとするIRSの主張が維持された租税裁判所の裁判例（Armour v. Comm'r, 22 T.C. 181（1954））もある（係争年は1949年と1950年）。

係が薄いT社向けの米国内での役務に対する報酬は、ECIには含まれるが、17条ではなく事業所得条項等に従い、米国で課税を受けないというあり得る主張と解される。だが、Pは、被告の反論が可能なタイミングでこの点を主張していなかったのであり、本件が、当事者にとっても技術的で難解な事実と法を扱っていることを暗示している。

VI 結びにかえて

最後に、我が国から見た場合の両判決の示唆（事実に関する合意を除く）を、既に述べたところとの重複もあるが、3点のみ記しておきたい。第一が、所得区分と事実認定についてである。T社とのエンドースメント契約の対価に係るPSIと使用料の区分は、50%対50%（Goosen判決）又は35%対65%（Garcia判決）だと判示された。Goosen判決は納税者の申告上の対価区分と合致しているが、Garcia判決は申告上は15%対85%であり一致しない。Garcia判決は、対価区分を20%ポイント増減しており、我が国から見た場合、この点が最も説明が難しい問題の一つであると解される。増減がもっと大きくなるような極端な事案であれば、対価の割当を仮装のものと評価するなどした上で、当事者の主張を踏まえて真の合意を認定することは、より可能性があろうが、Garcia判決に、契約上の合意と異なる帰結を導くことへの躊躇ないし抵抗が目立たない点は、我が国への応用に際しては十分留意しておくべきであると解される。

第二に、租税法と不法行為法との関係である。両判決とも、パブリシティ権の財産（property）該当性が殆ど検討されることなく所与とされ、Goosen判決では、例えば「コース外のエンドースメント契約」の対価はす

べて使用料と評価された。日米で国内法令上の使用料の要件が同じではないので、我が国に単純に移行できない帰結であることはもちろんだが、パブリシティ権を巡る私法上の最も本質的な論点である人格権か財産権かという問いとその評価は、我が国ではソース・ルール（特に、使用料所得該当性）上の不可避の争点となるはずである。そして平成24年最判は、人格権説を採ったものと理解されているから、そのような権利に係る使用料を、技術に関する権利等に「準ずるもの」の解釈を広げて「使用料」（所税161条1項11号）と評価するのは困難である。ただそうすると専ら役務収益扱いとなり、我が国が、パブリシティ権を活用した商品や広告の市場国となる場合でも、国内が役務提供地でない限り、我が国での源泉地国課税の機会が失われる。現行の国内源泉所得となる使用料の範囲が限定的に過ぎないかは、立法論として検討に値する。

第三に、アスリートのエンドースメントの対価に対する租税条約上の扱いの不明確さである。とりわけGarcia事件は、アスリートが設立したスターカンパニーにパブリシティ権（肖像権）が移転されているため状況が複雑であるが（また両判決とも独立のマネジメント会社の関与もある）、この点を措いても、租税条約と国内法との関係に慎重な配慮が必要である。OECDモデル条約コメントリ（2014年改定）は、エンドースメント契約とも重なるスポンサー料が基本的に使用料（12条）に当たらないと見て、ただ、アスリートの本業の役務提供と密接に関係する部分のみを17条（源泉地＝役務提供地で課税できる）の対象とし、他は事業所得（7条）又は給与所得扱い（15条）とする。こうした配分は、パブリシティ権使用料が国内法上は使用料所得とはされ

ない（私見）とすれば、現行の国内法とも調和する。そしてアスリートの「個人的活動」つまり本業のパフォーマンスと「密接な関係」がある部分について、17条に基づいて我が国で現に課税するには、国内法上も課税される部分でなければならないところ、「密接な関係」がある対価は「人的役務の提供に係る対価」（所税161条1項6号）に含まれると解することができよう。ただ、非居住者アスリートが直接稼得する報酬はむしろ給与等（同項12号イ）と解するのが通達（所基通161-21）である。この点の問題は既に述べたが、もしこの通達通り扱われるとしても、租税条約の適用上は、なお芸能人等の条項にしたがって役務提供地での課税が肯定されうる。こう考えても条約限りで追加の課税が行われるわけではない。ただ、「第15条〔給与所得〕の規定にかかわらず」として、条約上は芸能人条項が第一次的に適用される旨を明示する（OECDモデル17条1項）場合と、芸能人条項は、事業所得条項又は給与所得条項において租税を免除される場合に限り、適用があるとする条約（日米租税条約16条1項）がある。

最後に、Goosen事件の契約関係も参考にしつつ、我が国での扱いに関する私見を以下に整理しておく。

非居住者たるアスリート（国内にPEなし）は、一般に、「コース外のエンドースメント契約」（例、ビデオゲームでの肖像の利用）におけるパブリシティ権の使用料については、国内法上は国内源泉所得となる使用料（所税161条11号）とはされず、他に源泉分離課税される理由もない（租税条約での新たな課税も肯定されない）。当該アスリートが国内で関連す

る業務を行うという稀な状況では、国内源泉所得（所税161条1項17号）が生じる可能性はあるが、租税条約上は事業所得条項に従い、PEがないため免税とされる。

「コース上のエンドースメント契約」の対価のうち、当該アスリートの本業の役務提供（パフォーマンス、プレー、競技出場等の個人的活動）に密接に関係する部分（例、プレー中のスポンサー企業の用具の使用等）におけるパブリシティ権の使用料については、当該本業（個人的活動）が事業に該当する限り、「人的役務の提供に係る対価」（所税161条1項6号）として、また、事業に該当しない場合は給与等（同項12号イ）として国内源泉所得に該当し、我が国で源泉徴収の上、総合課税又は分離課税を受ける。こうした課税が、租税条約上も維持されるかどうかは当該租税条約の定め次第だが、OECDモデル条約17条と同様の定めを租税条約が有し、同モデル条約コメント（2014年改定）を解釈の補足的手段として用いることが肯定される状況であれば、租税条約上も維持されよう。他方、「コース上のエンドースメント契約」の対価のうち、個人的活動に密接に関係しない部分は、上述の「コース外のエンドースメント契約」の対価の場合と同様に考えれば足りよう。

本稿は、パブリシティ権に注目しつつ、PEのない非居住者アスリートが得るエンドースメント契約上の対価に対する課税について、比較的シンプルな状況を念頭に置いて検討を行った。スターカンパニーを活用した手の込んだ課税逃れの問題などは、今後の検討課題としたい。