

# 知的財産取引の変容と課税

——米国にみるソフトウェア取引を素材として——

古 賀 敬 作

〔目次〕

はじめに

I ソフトウェアの市場取引と権利移転

1 シュリンクラップ契約

2 電子取引

II 取引区分と所得分類

1 ライセンス vs. 売買

2 譲渡収益, 通常所得 vs. 使用料

III ソフトウェアの課税上の性質

1 Tangible vs. Intangible の区分規準

2 コンピュータ・ソフトウェア vs. 映画フィルム・レコード・書籍

IV 取引対象

1 ライセンス vs. 売買

2 売買 vs. 貸与

3 サービスの提供 vs. ノウハウの提供

結びにかえて

## はじめに

従前、コンピュータ・プログラムを含むソフトウェアの取引はハードウェアに付随したかたちで取引され、その価値に関してはハードウェアの価格の一部に組み入れていた。しかし、その後の FORTRAN, COBOL, ALGOL 等の高水準言語の出現によるプログラミング生産性の向上、さらに処理の高度化、記憶の大量化などのハードウェア技術により複雑な機能を有するコンピュータ・プログラムが必要不可欠なものとなった。1969年に、IBM がハードウェアとソフトウェア<sup>1)</sup>の価格分離（アンバンドリング）をおこなって以来、ソフトウェアは独自の商品と重視されるようになった。コンピュータ・プログラムを含むソ

1) そもそもソフトウェアないしプログラムという言葉は、コンピュータ・プログラマー等の技術者の間で用いられているテクニカル・タームズである。ソフトウェアの法的保護という点に焦点を当てた場合、コンピュータ・ハードウェアに対する概念と把握したうえで、その保護の中心はプログラムである（中山信行（監修）／財団法人ソフトウェア情報センター（訳）『OTA（米国議会技術評価局）レポートソフトウェアと知的財産権』211頁（1993）参照。）

フトウェアが市場において、こうした独自の商品として経済的価値を有するにつれて、その法的保護（とりわけ著作権法での保護）が諸国でなされるようになった。この点、米国は、特許法によるプログラム保護は最良の手段とは考えず<sup>2)</sup>、1980年改正著作権法によりコンピュータ・プログラムが著作権保護可能な対象として正式に認可した<sup>3)</sup>。こうした著作物たりうるコンピュータ・プログラムは、通常、磁気テープ、ディスク、あるいはCD-ROM等の有形媒体物を介して取引される場合が多い。そのため、コンピュータ・プログラムを含むソフトウェア取引が書籍や映画フィルム・レコード等と同様に単なる「物」の取引と同定されうる。同時に、そこでは著作権法等の知的財産権と契約法上の権利が複雑に交錯し合う。こうした、私法上の権利関係、あるいは取引・契約の外観〔形式〕と実体〔実質〕（たとえば、外観・形式はライセンス契約であるが、その実体・実質は売買契約とかわりない。）の見極めは、租税法の適用場面（たとえば、所得の分類）で極めて重用となってくる<sup>4)</sup>。なぜならば、租税法の適用・解釈にあたっては、納税者の私法上の行為によりもたらされる経済的効果に従って課税関係を考えなければならない場合もあるからである<sup>5)</sup>。にもかかわらず、わが国ではソフトウェア取引に関する課税について明確な方針を公表していない。一方、米国は、1998年10月2日に、ソフトウェア課税に係る「コンピュータ・プログラムを含む取引の分類」と題する、財務省最終規則を公表している。その意味で、米国におけるソフトウェア（プログラム）を含む知的財産（権）の課税のあり方・史的展開をいまいちど、考察することは、ソフトウェア取引に関する準則を有さないわが国の租税法に示唆するところも多いであろう。

そこで本稿では、知的財産（権）取引の変容を象徴するソフトウェア（プログラム）取引の取引・契約類型ないしそれに伴う権利移転関係に焦点をあて、これを上述の財務省最終規則の公表される前までのソフトウェア（プログラム）を含む知的財産（権）取引に係る米国裁判例の考察から通じて米国における知的財産課税のあり方について検討する。

【補注】財務省最終規則の本格的な検討は、別の機会におこないたいと考える。）

- 
- 2) 中山信弘「アメリカ著作権法とコンピュータ・プログラム」法学協会編『法学協会百周年記念論文集 第三巻 民事法』510頁（1983）によれば、「自然力の利用という特許要件がネックになっており、又プログラムに関連した特許侵害の事件は未だなく、そのような特許権がどのような効力をもつか、という点も明らかではない。さらに、特許を得るまでには長い時間がかかり、その上内容が公開され侵害を招く等の不利益があ（る）」とされる。
  - 3) マーシャル・A・リーファー（著）／牧野和夫（翻訳）『アメリカ著作権法』147頁（2008）参照。米国著作権法上、コンピュータ・プログラムとは「ある一定の結果を、コンピュータにおいて直接または間接に使用される一組の記述または指令（a set of statements or instructions to be used directly or indirectly in a computer in order to bring about a certain result.）」と定義される（17 U.S.C. § 101）。
  - 4) 金子宏（著）『租税法 第二十版』137頁－138頁（2015）参照。
  - 5) 中里実「知的財産権取引と課税」JTRI 税研 第12巻 11頁（1997）。

## I ソフトウェアの市場取引と権利移転

### 1 シュリンクラップ契約

#### (1) 概観と権利移転

コンピュータ・ソフトウェア（プログラム）の取引にあたっては、一般に当事者間でライセンス契約が結ばれることが多い。「かりにビル・ゲイツ氏が事業活動に乗り出した頃に、開発した基本ソフト（オペレーション・ソフト）のMS-DOSを、IBM社に譲渡していたとしたら、今日のマイクロソフトはなかったかもしれない<sup>6)</sup>」といわれる程、かかるライセンス契約はソフトウェア取引において頻繁、且つ、重要性を有する。ソフトウェアのライセンス契約（使用許諾契約）とは、「ライセンシーがソフトウェアに関する権利（ソフトウェアに関する知的財産権、場合によってはその複製物の所有権）を自己に留保しつつ、他人（ユーザ）にその複製物の使用を許諾する契約を意味する<sup>7)</sup>」もので、「そのコアは、著作権の「使用許諾（granting a license）」と「使用料（royalty）」の支払いである<sup>8)</sup>とされる。しかし、ビジネス界では契約当事者が著作権ライセンス契約と意識していない場合が多く、それぞれのビジネスの種類や性格にしたがって、具体的な契約名称<sup>9)</sup>でよばれることが多い。よって、たとえばソフトウェアの使用許諾契約が結ばれる場には、著作権法では「使用権」なる概念が存しないことから、ソフトウェアのライセンス契約といっても、それが即ち、著作権ライセンスとは一概にはいえない。事実、「実務界では、ソフトウェアについては、使用権という概念が定着しており、売切型・賃貸型に関係なく使用許諾契約が締結されるのが通常のこと<sup>10)</sup>」とされる。これは、有体物に対する権利・法概念と知的財産等に象徴される無体財産のそれとが渾然一体化した、記憶媒体にパッケージされたソフトウェア（プログラム）による市場取引が頻繁であるためでもあろう。

このようなパッケージ型ソフトウェア（プログラム）（「Pps」）の取引契約においては、当該Ppsはフロッピーディスクやコンパクトディスク等の有形記憶媒体に収納され、その製作者（著作権者）から多様な流通過程を経て不特定多数の使用者（ユーザ）の手元に届いている。Ppsは大量に生産され、不特定多数の使用者に向けて大量に販売されるため、①プログラム製作者（著作権者）とユーザとの間に販売代理店等の流通業者が介在することが多い。よって、②著作権者は使用者（ユーザ）と直截的に契約交渉をすることも困難、しかしながら、③著作物たりうるPpsについてライセンス契約（使用許諾契約）を生じ

6) ブルース・A. レーマン（編）／山本隆司（訳）「知的所有権および全米情報基盤：知的所有権作業部会報告」（米国ホワイトペーパー）174頁（1995）。

7) 吉田正夫（著）『ソフトウェア取引の契約ハンドブック』104頁以下（1993）参照。

8) 同上。

9) 例えば、「Software License Agreement」（ソフトウェア・ライセンス契約）、「Software Marketing and License Agreement」（ソフトウェア販売・ライセンス契約）など、名称は様々であり、ビジネス当事者は著作権という権利よりもむしろ、具体的な商品を念頭においてビジネスを組み立て、その契約条件の交渉に臨む。

10) 中山信弘（著）『ソフトウェアの法的保護（新版）』145頁（1987）。

させなければならない。これらを考慮して、実務上なされる契約が、開封契約、所謂、シュリンクラップ契約（またはブレイク・ザ・シール契約）<sup>11)</sup>である。

このような契約類型が売切型（売買型）に属するのか、あるいは賃貸型に属するのか、さらには著作権法上の権利関係は如何なるものかなど、問題は多い。もっとも、かかるシュリンクラップ契約は、著作権による制限を回避する方法であるとされる<sup>12)</sup>。判例法上、契約で規定された権利は、著作権の一般的範疇に属する排他的権利に相当するものではない、と判示した裁判例も存する（ProCD, Inc. v. Zeidenberg 86 F. 3rd 1447 (7th Cir. 1996)）<sup>13)</sup>。この第7巡回区連邦控訴裁判所いわく、

「著作権は、世間と対峰する権利といえる。これとは対照的に契約は、一般に当事者へののみ効果を及ぼし、部外者は当事者のなすまま、契約が「排他的権利」を設定することはないのである。街角で原告のソフトウェアの製品のコピー見つけた者がいたとしても、その人たちがシュリンクラップ契約によって影響を受けることはないのである（A copyright is a right against the world. Contracts, by contrast, generally affect only their parties; strangers may do as they please, so contracts do not create “exclusive rights.” Someone who found a copy of SelectPhone (trademark) on the street would not be affected by the shrinkwrap license - though the federal copyright laws of their own force would limit the finder’s ability to copy or transmit the application program.）」<sup>14)</sup>

そうだとすれば、当該シュリンクラップ契約において当事者間において取得される権利は、「当該パッケージソフトの使用権であって、当該ソフトの著作権ではなく、また上述の売買型については、Ppsの開発（使用）目的に依存するかとおもわれる<sup>15)</sup>。たとえば、当該Pps開発（使用）目的が開封して契約当事者となった使用者以外の者に対する譲渡転貸の流通を常に予定されている場合には、所有権移転を伴う売買型と考えられる。ここで、Ppsの流通過程における契約形態をみてみることにする。

図1において、A社はユーザとの間にシュリンクラップ契約を結んでいる。A社とB社との間のディストリビューター契約においてどのような権利が移転しているのか分明的ではない。B社が単にPpsのユーザへの引渡しのみをおこなっているのなら、当該Ppsに係

11) 「シュリンクラップ (shrink wrapped)」は、パッケージ販売されているソフトウェアにライセンス契約が封入されていることを意味する用語である。その表示には、基本的には次のようなメッセージが含まれている；「このパッケージを開封すると、以下に記載する法的拘束力のある契約の諸条件について合意したことになります。この諸条件に合意しない場合には、このパッケージを開封しないこと。」

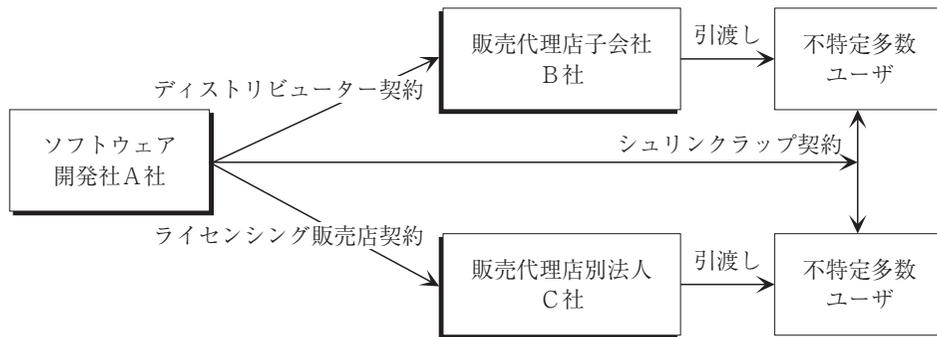
12) A・リーファー／牧野・前掲注3, 160頁。

13) 同上, 770頁参照。

14) 86 F. 3rd 1447 (7th Cir. 1996). ProCD事件の詳細および本文中の判旨の日本語仮訳については、同上・参照。なお、原文については、コーネル大学ロースクールのウェブ・サイト<[https://www.law.cornell.edu/copyright/cases/86\\_F3d\\_1447.htm](https://www.law.cornell.edu/copyright/cases/86_F3d_1447.htm);平成27年3月22日確認>を参照されたい。

15) ソフトウェア・パッケージ契約について「ユーザはパッケージを使う諸権利を獲得しますが、権原 (title) あるいは所有権 (オーナーシップ) は獲得しません。」との見解もある (D. H. ブランドン, B. シングルしたイン (共著)／栗田昭平 (訳)『コンピュータ契約の仕方ーハード・ソフト・情報処理委託に必要な契約条項例』155頁 (1980)。

【図1】



る著作権法上の権利は何らB社に移転していないと考えられる。一方、A社が全世界に向けて開発したプログラムを、C社を介して販売促進、マーケティング、そしてライセンスをおこないたいと希望している場合には（ただし、C社はそのままユーザに販売するだけの場合には）、著作権法上の「頒布権」（17 U.S.C. § 106 (3)<sup>16)</sup>）が移転しているとも考えられる。

## （2）統一商事法典（Uniform Commercial Code）

ライセンス契約が売買型なのか（または賃貸型なのか）、あるいはそのような取引分類に伴う権利移転関係を厳密に把握することは非常に困難である。米国では、「ソフトウェア契約と情報のライセンス（Software Contracts and Licenses of Information）」と題された、1988年統一商事法典（Uniform Commercial Code）2B編〔売買〕の草案において、ライセンス契約とソフトウェアの複製物に関して、以下の準則を適用するとしている<sup>17)</sup>。

当該ライセンスにおいては、当該複製物に対する権原（title）はライセンスにより決定される（§ 2-501 (b) (2) (A)）。また、当該複製物を所有、あるいは支配するライセンシーの権利は当該ライセンスによって認められ、当該複製物に対する権原に左右されるものではない（§ 2-501 (b) (2) (B)）。当該ライセンサーが当該複製物に対する権原を留保する場合には、当該複製物から作成された如何なる複製物（any copies made of it）に対しても権原を、また有し、当該ライセンスが他人に複製物を作成し、それを譲渡（transfer）する権利を許諾していない場合には、権利の留保とは当該ライセンサーにより当該ライセンシーに渡された（delivered）複製物に係る権利のみの留保を意味する（§ 2-501 (b) (2) (C)）。さらに、当該契約が当該複製物の権原の譲渡を定めている場合には、契約での期間と許諾地域において権原は譲渡されることとなる（§ 2-501 (C) (1)）。もっとも、契約

16) 17 U.S.C. § 106 (3) の適用上、「頒布権」とは、販売その他の所有権の移転により、またはレンタル、リース若しくは貸出によって著作物の複製物を公衆に頒布することである。なお、「頒布権」については、わが国著作権法上、認められていない。

17) The August 1998 draft of the Uniform Commercial Code, Article 2B, section 501 (b) and (c). なお、当該草案は2015年3月現在、今なお実現されていない。

上で細目する必要はなく、物質的な媒体上での複製物の引渡しを含む場合には、ライセンサーに対して当該複製物の引渡しに関する義務が履行される期間と場所において権原は譲渡されることとなる (§ 2-501 (C) (2) (A))。また、後述する電子的な複製物の引渡しを含む譲渡の場合には、たとえ連邦著作権法上の「ファースト・セール・ドクトリン (第一的販売の法理)」(17 U.S.C. § 109 (a)<sup>18)</sup>が適用されようとも、当該複製物の引渡しに関する義務が履行される期間と場所において権原は譲渡されることとなる (§ 2-501 (C) (2) (B))。

こうしたコンピュータ・ソフトウェアの権原譲渡に係る統一商事法典については、商法独自の概念を打ち立てているように看取れるが、「大部分の企業は、自社のソフトウェアの消費者への複製物における権原の譲渡 (passing) を控える場合もある。なぜならば、知的財産権の法律家は殊更、当該権原を譲渡せずとも、当該ソフトウェアの支配をコントロールするのは維持できると考えるからである」<sup>19)</sup>、とも評される。

## 2 電子取引

### (1) 電子取引

マルチメディア・ネットワーク社会の今日に至っては、コンピュータ・ソフトウェア (プログラム) がネットワーク上で取引される場合も多い。たとえば、米国法人がその居住者にプログラム X をインターネット上のワールドワイドウェブ・サイトで利用させるにあたり、当該居住者がその所有のハードドライブに X をダウンロードする場合には、著作権法上の「複製権」(17 U.S.C. § 106 (1)) の権利移転が考えられうる。もっとも、ダウンロード<sup>20)</sup>が複製といえるか否かについては、著作権法では、複製物について「……著作物を視覚または他の感覚によって、あるいは機械その他の措置の助けを借りて、そこから著作物が知覚、複製または伝達することができるものに固定された」有体物を指す、と定義する (17 U.S.C. § 101)。故に、著作物をコンピュータ・メモリに記録することはその著作物の複製であることは明白である<sup>21)</sup>。さらには、このようなダウンロードがコンピュー

18) 「ファースト・セール・ドクトリン」とは、著作物の複製物の複製品に対する著作権者の支配をそれらの最初の販売もしくは譲渡に制限する法理である。法理の構成要素は、①複製物品が著作権者の許可によって合法的に政策されていること、②当該複製品が最初に著作権者の承認の下で譲渡されていること、③被告が問題となっている複製品の合法的な所有者であること、④被告の利用が頒布権のみに関係し、複製権には関係しないこと (A・リーファー／牧野, 前掲注 3, 439頁参照)。

19) Alan Levenson *et al*, *Taxation of Cross-Border Payments for Computer Software*, 22 Tax Note Int'l 1725 (1998)。

20) ダウンロードとは、「一般には、パソコン通信ネットワークのホストコンピュータからパソコンにファイルを転送することをいう。特に、転送してきたデータを受信者側でファイルに記憶する作業を指す。ファイルに記憶すれば、アクセスを終了したあとでも、時間をかけてデータを分析したり、アプリケーションが利用できる。」(秀和システム第一出版編集部 (著)／赤堀侃司 (監修)『標準パソコン用語辞典<最新2009-2010年版>』404頁 (2009))。ここでは、プログラムがデータ化されたものと考えてよいであろう。

21) United States Infrastructure Task Force Working Group on Intellectual property Rights, “*Intellectual*

タ・メモリへの一時的蓄積を伴う場合であっても、複製に当たることが判例法上確立している<sup>22)</sup>。もっとも、当該居住者個人が当該プログラムの複製物の所有者<sup>23)</sup>ならば、当該ダウンロードがコンピュータ・プログラムを使用するための「必要不可欠な手順 (essential step)」であり、且つ、他の方法ではコンピュータ・プログラムを使用できない場合には、著作権者における「複製権」は制限される (17 U.S.C. § 101)。

こうした、ユーザとの直截的な取引のみならず、卸売・小売業者を介した一般的な流通過程においてもコンピュータ・ソフトウェア (プログラム) の電子取引は見受けられる。その場合に問題となるのが、先述の「ファースト・セール・ドクトリン (第一的販売の法理)」の適用である。たとえば、以下の設例を考えてみよう (図2 参照)。

【図2】



この図2の設例では、A社の支配権は、C-D間の売買 (頒布) に及ぶことになる。しかしながら、ここにおいては「ファースト・セール・ドクトリン」の適用が問題となる。問題点は、A-C間の取引がディスク上でおこなわれた、という点である。「ファースト・セール・ドクトリン」の適用については、米国ホワイトペーパー (1995年5月) において議論されており、「コンピュータ・ネットワークを経由して、著作物のコピーの送信を許容するものではない。……著作権法の文言、立法史および判例法によれば、当該法理は特定のコピーの所有者が当該コピーの物理的占有を処分する状態のみに適用可能であることは明らかである」<sup>24)</sup>としている。たとえば、書籍を購入する卸売業者は著作権者の許可がなくとも、当該書籍を小売店に販売するというような物理的コピーの場合に当該法理が適用されうると考えられる。この設例では、A-C間は電子取引でC社は自己のディスク上でコピーを取得する、まさに送信を経由して取得されたコピーである。したがって、A社

*Property and the National Information Infrastructure: The Report of the Working Group on Intellectual Property Rights*, at 213 (September, 1995). A. レーマン/山本・前掲注6, 53頁参照。

- 22) *Advanced Computer Services of Michigan Inc. v. MAI Systems Corp.*, 845 F. Supp. 356, 365 (E.D.Va., 1994) では、RAMに蓄積されたプログラムは十分に固定されているとの結論が、当該プログラムが「コンピュータが切られた瞬間にRAMから消える」との主張によっては反駁されえず、確認された。
- 23) ここでいう「所有者」とは、プログラムを記憶したディスク、ディスクその他の有形媒体物を購入した者である。
- 24) A. レーマン/山本・前掲注6, 76頁。例えば、*Columbia Pictures Indus. v. Redd Horne, Inc.* 749 F. 2d 154, 159 (3rd Cir. 1984) では、「ファースト・セール・ドクトリンは、いったん、特定のコピーの実質的な所有権が譲渡されてしまうと、著作権がそのコピーの譲渡を支配することを禁じるものである」と判示している。

は有形的コピーを手放したのではなく、A社のもとには当該複製物が残っており、C社は当該コピーの占有を処分できる物理的所有者ではない。

このように、送信による頒布を「ファースト・セール・ドクトリン」の適用除外とする理由については、米国グリーンペーパー（1994年7月）は「著作物の複製物1点は、最初の所有者のもとに残り、当該送信の受信者は当該著作物の複製物1点を受信するのである」から、当該複製物の所有者は占有を処分するわけではない<sup>25)</sup>、と述べている。そうだとすれば、仮にC社が、A社から当該プログラムXの複製物の所有許諾を受けた者であれば、C社がプログラムXをディスクにダウンロードして販売した場合には、C社のコンピュータにそれが残らない限りにおいて、当該「ファースト・セール・ドクトリン」の適用がありうる。そもそも、かかる送信が著作物のコピーの頒布に該当するか否か、法文上、分明ではない。しかしながら、上述のホワイトペーパーにおける勧告では、送信が著作物のコピーの頒布にあたる<sup>26)</sup>、との見解が述べられている。

## II 取引区分と所得分類

### 1 実施使用許諾（ライセンス）vs. 売買—米国裁判例の観点より—

知的財産（権）取引に関する実施許諾（ライセンス）と売買との区別は、ライセンスの定義付けからおこなうよりもむしろ、売買の定義付けからおこなうほうが、ある意味困難である。なぜならば、およそ当該財産又は権利に対して法的保護の網がかけられているが故に、当該取引に当たっては、通常、ライセンスの取引形態でおこなわれるからである。この点、たとえば1975年米国歳入庁規則では、著作権の排他的権利の譲渡は売買に該当するとされている。論者によれば、知的財産（権）取引が売買に該当すると考えられうるは、①譲渡可能な財産権か否か、②一般的な財産権が独立した財産権に細分されうるか否か、③全ての実質的権利（all substantial rights）が譲渡されているか否か、④売主が当該財産に対する支配・保有しているか否かである<sup>27)</sup>。もっとも、対価の支払形態は売買の構成要件には関係ない。

かかる知的財産（権）取引、とりわけ著作権に係る売買とライセンスとの区別規準に関する先例的な裁判例が、Wodehouse v. Commissioner 事件第4巡回区控訴審判決<sup>28)</sup>である。この事件では、納税者である控訴人（Wodehouse）は英国の作家であり、米国の雑誌出版に自作の連載小説等を当該雑誌（米国とカナダで発行）に連載してもよいとする権利（連載権）を譲渡、と判示された。当該取引の対価は一括払いで、外観上は連載権の譲渡という、取引形態であった。本件の租税裁判所<sup>29)</sup>は、当該納税者により連載権および使用権が

25) ブルース・A. レーマン（編）／大楽光江（訳）「知的所有権と全米情報基盤—知的所有権作業部会報告の予備草案」70頁（1995）。

26) A. レーマン／山本・前掲注6, 173頁参照。

27) Daniel Kostenbauder, *Taxation of Computer Software Part II*, 26 *Jurimetrics Journal* 81 (1986).

28) 166 F. 2d 986 (4th Cir, 1948).

29) 8 T.C. 637 (1947).

留保されているので、当該取引はライセンス、と判示した。これに先立つ Pelhmer 事件第2巡回区控訴審判決<sup>30)</sup>においては、「当該支払いが一括であろうと分割であろうと、著作権の所有者が当該著作権者より与えられる全ての権利の束に実質的に充たない程度の権利を譲受人に譲渡した場合には、当該対価は使用料を構成する」とし、当該取引はライセンスの許諾と判示している。しかし、当該 Wodehouse 控訴審判決は、当事者間における契約がある一定の地域内での著作権で保護された書籍 (a copyrighted book) の売買であったことを与件とし、「ある一定期間、出版する権利と書籍として出版する権利のように、別個独立の動産 (the separate estates) は、別々に売られたり (sold)、譲渡されたり (assigned) する」<sup>31)</sup>として、当該対価は動産の売却益として非課税とした。最高裁判決<sup>32)</sup>は「著作権のもとで制限された権利に対して支払われる当該一括前払金は使用料であり、(中略-引用者補注)カナダの権利なしには、当該納税者の作品を含む雑誌をカナダで発行することはできない。当該一払金の一部は米国の権利とは区別されたカナダの権利に対して支払われていると考える」<sup>33)</sup>と判示し、原審控訴審判決を破棄差し戻した。これを受けて租税裁判所<sup>34)</sup>は、当該対価の一部が国外源泉所得を構成する、と判示した。

かかる一連の Wodehouse 事件における判決をもとに、上述の①乃至④および対価の支払形態の意味を考えるに、①乃至②がクリアし得ても③が問題となる。③の「全ての実質的権利 (all substantial rights)」に関し、上述の最高裁判決は“distinguished between the sale of all the rights under a patent or copyright... and the transfer of less than all such right”<sup>35)</sup>と表現している。Lokken によれば、「連載権が譲渡される (conveyed) 契約もあれば、書籍の出版権が譲渡される (transferred) 契約も存する。これらすべての権利が譲渡される契約が一切存しなければ、ライセンス契約である。」<sup>36)</sup> 特許権のライセンスに係る General Aniline & Film Corp. 事件の租税裁判所判決<sup>37)</sup>では、“Where a Patentee transfer less than an undivided share of his exclusive rights... is a licenses”とし、排他的権利がライセンスされていたとしても、特許権者のライセンスされた製品を売買する権利が留保されている場合<sup>38)</sup>には、ライセンスにあたるとしている。ここでは、上述の③は④と密接にかか

---

30) 157 F.2d 63 (2nd Cir. 1946). Wodehouse 事件と極めて類似する事件であり、非居住者外国人が、その文学作品についてアメリカの出版社から受領する、アメリカとカナダで販売されている雑誌への連載の対価が使用料に当たるか否かが争われた事案である。

31) *Supra* note 28, at 990.

32) 337 U.S. 369 (1949).

33) *Id.*

34) 15 T.C. 799 (1950).

35) *Supra* note 32, at 369.

36) Lawrence Lokken, *The Sources of Income from International Uses and Dispositions of Intellectual Property*, 36 Tax L. Rev. 251 (1981).

37) 1 T.C.M. 880 (1948), rev'd on other grounds, 139 F.2d 759 (2d Cir. 1944).

38) 本件では、特許権のもとで製造された製品が米国では販売が認められていたが、ドイツで製造された当該製品を米国国内で販売する権利は譲渡者に留保されていた。

わっており、売買に該当する全ての実質的権利の許諾とは、知的財産（権）の譲渡者になんら権利が残らない状態で、譲受者に排他的権利を許諾することと解しうる。

さて、上述の対価の性質および支払形態に関して、Bloch 事件の第2巡回区控訴審判決<sup>39)</sup>は、年一回払金（the annual payments）は、たとえライセンサーがライセンシーに特許権に係るあらゆる実質的権利を許諾していても、当該支払金は使用料と判断し、「（それは）、……特許された製品（patented products）の売買に応じて異なる」<sup>40)</sup>と判示している。また、AMP 事件連邦第一審判決<sup>41)</sup>は、使用料とは排他的なライセンス契約のもとで受領される支払金に該当し、その各々の支払金はおそらくライセンスされた特許の使用に応じる（contingent on）ものであると判示している。これら2つの事案をみるかぎり、上述のWodehouse 事件に見て取れる売買の構成要素である、排他的および実質的権利の譲渡は否定されるのだが、「知的財産における全ての実質的権利が譲渡され、しかし、その対価が当該財産に対して譲受者が使用する部分において実質的部分に応じたものでない場合には、売買である」<sup>42)</sup>、というように理論構成すれば、これら3つの事案は折り合いが見つかるものと考えられうる。

知的財産（権）取引に係るライセンスと売買との区分規準について、こうして過去の裁判例をみてくると、その規準の一つは「全ての実質的権利（all substantial rights）」および「譲渡者になんら権利を残さない排他的権利」の譲渡に存するといえそうだが、Herwingv. U.S 事件<sup>43)</sup>は、上述のLokken が指摘する「権利の束（bundle of rights）」に言及する。この事案では、「権利の束のいずれか一つに対する排他的および永久的許諾は、単なるライセンスというよりもむしろ、売買」<sup>44)</sup>であると判示している。

## 2 譲渡収益，通常所得 vs. 使用料—連邦租税法の観点より—

以下では、上でみた知的財産（権）取引におけるライセンスと売買との区分規準に則って、連邦租税法上の取り扱いを検討してみる。上述のとおり、およそかかるライセンスと売買の区分規準においては、①譲渡（取引）される権利の性質と②当該取引に係る支払金の性質および支払形態が要考慮要素であったといえる。

まず、①に関して、内国歳入法（I.R.C.）§1235（a）の適用上、「全ての実質的権利（all substantial rights）」が譲渡された（transfer）場合には、「資本資産（a capital asset）」の取り扱いを受け、当該譲渡の対価は譲渡収益となる。しかし、同条は特許権のみに適用されるにとどまり、著作権にはその適用はない。もっとも、「全ての実質的権利」の譲渡でなくとも、ソフトウェアが「資本資産」に該当するのであれば、その取引の対価は譲渡所

39) 200 F. 2d 63 (2ed Cir. 1952).

40) *Id.*, at 66.

41) 492 F. Supp. 27 (M.D.Pa 1979).

42) Lawrence Lokken, *supra* note 36, at 260.

43) 105 F. Supp. 384 (Ct. Cl, 1952).

44) *Id.*, at 212.

得に当たるとも考えられうる。「資本資産」の用語を定義する I.R.C. § 1221 (a) (3) は、「著作権、文学的、音楽的若しくは芸術的作品、書簡若しくは覚書、その他これに類する財産 (a copyright, a literary, musical, or artistic composition, a letter or memorandum, or similar property)」であって、その創作者たる納税者又はその対象となった者が保有するものを、その定義から除外する。同様に、営業又は事業の用に供される減価償却資産の譲渡 (disposition of depreciation property) に係る定めを置く、I.R.C. § 1231 もまた、著作権を「資本資産」から分離する。いずれにせよ、連邦租税法の適用上、著作権が「資本資産」の定義から除かれている以上、当該著作権の譲渡における対価が譲渡収益に該当することはない。そこで、以下では、§ 1221 (a) (3) に係る判例・裁判例を通じて、こうした除外適用の解釈適用のあり方をみてみることにする。

Cranford v. United State 事件<sup>45)</sup> は、被告が有するラジオ番組又はテレビ番組のフォーマットが § 1221 (3) (1954年国内歳入法) にいう「これに類する財産」に該当するか争われた事案である。当該被告は「当該フォーマットは著作権法で保護されうるものではないため、…… § 1221 (3) の射程外である。……故に、当該財産は「資本資産」に該当し、その取引対価は譲渡収益である」<sup>46)</sup> と主張した<sup>47)</sup>。これに対し、政府は「被告のフォーマットおよび抽象的なアイデアは § 1221 の「資産」を構成するものではなく、また、それらは資本資産の制定法上の定義を逸脱している。なぜならば、それらは「これに類する財産」の用語のもとで § 1221 (3) から除かれているからである。……当該取引の対価は通常所得 (ordinary income) として取り扱われる」<sup>48)</sup> と主張した。当連邦請求裁判所は、§ 1221 (3) の立法趣旨が譲渡収益に係るループホールを防止することに存するとしうえで、個人の努力や技術により創作した作品の売却益は統一的に通常所得として租税を課せられる<sup>49)</sup>、と判示した<sup>50)</sup>。

Levy v. Commissioner 事件<sup>51)</sup> では、被告はなんらの制限を設けず、すべてのソース・コードとオブジェクト・コードを含むシステムに対するあらゆる権益、その他ドキュメンテーションを売却した事案である (図3参照)

被告は、「Johns 氏へ売却した資産は、著作権で保護されえないアイデアであるため、§ 1221 (3) における著作権、これに類する財産の除外規定に該当しない。よって、売却資産は資本資産である」<sup>52)</sup> とし、当該取引の対価は譲渡収益であると主張した。当租税裁判

45) 338 F.2d 379 (1964).

46) *Id.*, at 381.

47) なお、被告は米国著作権局に当該フォーマットの法的保護を申請したが、却下された。

48) *Supra* note 45, at 381.

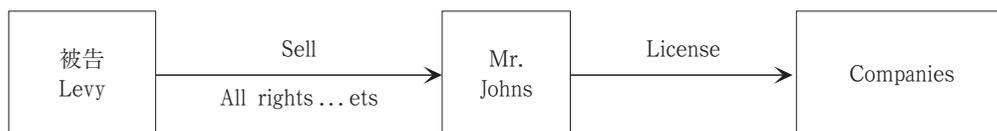
49) *Id.*, at 382 では、「著作権若しくは書籍の売却における課税上の取り扱い、著者のプロとしての地位によって決定されることになる。著者がプロの作家であれば、その売却益は通常所得となるが、彼がアマチュアであれば、その売却益はキャピタル・ゲインと扱われる」としている。

50) *Id.*, at 384.

51) T.C. Memo. 1992-471, decided August 19, 1992.

52) *Id.*, at 535.

【図3】



所は「§ 1221 (3) における著作権又はこれに類する財産とは、実際に著作権によって保護されているか否かにかかわらず、著作権保護の適格性 (eligible) を有する資産である。当該コンピュータ・プログラムは米国著作権法のもとで保護されているため、その適格性を有する」<sup>53)</sup>とし、当該コンピュータ・プログラムは § 1221 (3) の除外対象資産に該当し、その取引の対価は通常所得であると判示した。

著作権と資本資産の定義との関係に係るこれら Cranford 事件と Levy 事件における被告の主張に共通してみられるのは、実際に著作権で保護を受けているか否かという点である。かかる主張の背景には、§ 1221 (3) にいう『類する財産』の文言の定義に関する財務省規則 (Trease. reg. § 1.1221-(C) (1)) 上の「著作権保護の適格性がある他の一切の財産 (any other property eligible for copyright protection)」の用語の解釈にあり方が存する。両事件の被告とも事実上の保護の必要性の観点から、§ 1221 (3) に掲げられる財産の性質を問うている。論者によれば、これらの財産の「排他性における重要な要素は、著作権で保護しうるか否かという点にあるのではなくむしろ、当該財産が納税者個人による努力と技術の結果上の産物である。」<sup>54)</sup>かかる所見は上述の Cranford 事件の結果を踏襲していると考えられる一方で、Levy 事件判決においてはかかる見解は採られず、著作権保護の適格性の有無から判断している。もっとも、この事案では、コンピュータ・プログラムが著作権法の保護対象となっていたためのかかる判断であるが、問題なのは一体何が売却されたか、という点である。換言すれば、それがアイデアなのか、あるいはプログラムなのか、ということである。「(Levy 事件は、) Levy がソース・コードを含めすべての権利を売却したとするならば、プログラムの売却になることを示唆している (ため)」<sup>55)</sup>、§ 1221 (3) の除外対象資産に該当する。著作権保護の適格性があるコンピュータ・プログラムは § 1221 の適用上、「資本資産」の定義の範疇に含まれず、売買取引であってもその対価は譲渡収益に該当しないということになる。もっとも、上述の I.R.C. § 1231 のもとで譲渡収益として取り扱われる可能性もある。同条は、営業又は事業の用に供される資産が純収益 (net gain) をしめす場合には、当該所得をあたかも譲渡収益のように扱う。いまかりに、ソフトウェアの開発者が著作権を放棄することなく、当該ソフトウェアを売却したとしよう。当該資産が納税者の営業又は事業の用に供され、且つ、その創作者のもとで著作権保護の適格性を有する資産でなければ (たとえば、裁判所において、取引の対象が著作権の保護の対象となっているコンピュータ・プログラム以外の場合と事実認定された場合には)、

53) *Id.*, at 536.

54) Deniel Kostenbauder, *Taxation of Computer Software Part I*, 25 *Jurimetrics Journal* 418 (1985).

55) L. J. Kutten & James Talbott, *FEDERAL TAXATION OF COMPUTER SOFTWARE* 16 (2nd ed. 1997).

§ 1231 により当該ソフトウェアの売買の対価は譲渡収益を該当するとも考えられうる。

次に、先述の②の対価の性質について、譲渡収益と使用料との分類規準を検討する。検討に入るまえに、ここで、これまでの議論と今後の検討を整理する（図4参照）。

【図4】

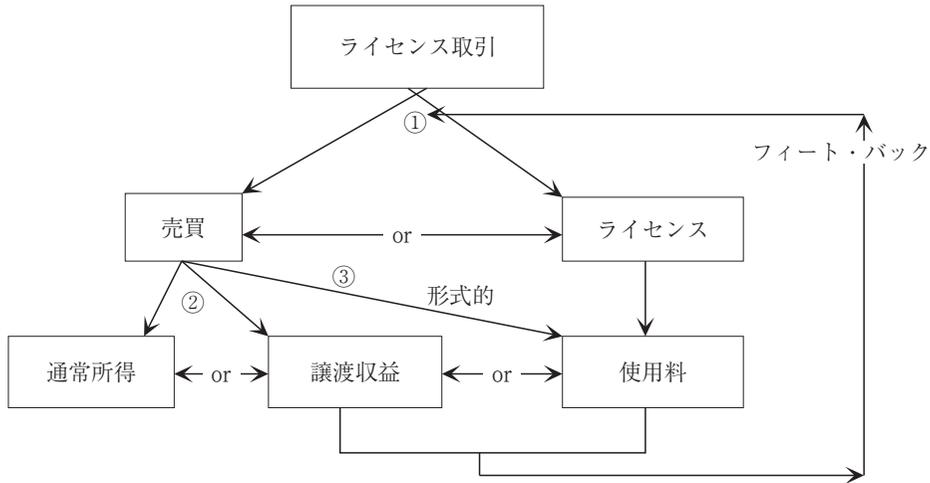


図4の①に関しては、上述のとおり、連邦租税法の視座において検討したが、売買の構成要素である「全ての実質的権利」の譲渡（売買）でない形式的な売買（formal sale）の場合に、その支払対価が使用料に該当するという点（図4の③）について、以下、検討する。

連邦租税法の適用上、米国の営業又は事業に従事しない非居住者（または外国法人）については、著作権（または特許権）等の使用料のような、固定的又は年数制限のある若しくは定期的な所得（FDPI〔定期定額所得〕）に対して30%のフラット税率で租税が課される（I.R.C. § 871 (a) (1) (A)）。そこでは、これら知的財産（権）に係る支払金が「生産性、使用若しくは処分に応ずる（contingent）」ものである場合には、使用料として国内源泉税を課される（I.R.C. §§ 871 (a) (1) (D) and 881 (a) (4)）。ここでいう、「生産性、使用若しくは処分に応ずる」とは、財務省規則によれば、生産され、売却され若しくは使用された製品に基づいて算定されなければ、当該支払金は「contingent」ではない（Treas. reg. § 1.871-11 (a)）。さらに、総量に関しては明確であるが、支払回数に関して不明確ならば、当該支払金は「contingent」ではない（Treas. reg. § 1.871-11 (a)）。論者によれば、「総合的な取において確定的な金額でそれがおこなわれ、しかし、それぞれの具体的分割支払金の事実上の総額が、その後の取引により左右される場合には、当該分割支払は「contingent」ではないというようにも解釈しうる。」<sup>56)</sup> これら規則の定めとその解釈には矛盾が存するが（先の Wodehouse 事件では、一括支払金（lump sum payment）は使用料と

56) Joseph Isenbergh, INTERNATIONAL TAXATION U.S. TAXATION OF FOREIGN TAXATION AND FOREIGN INCOME Vol. 1 269 (1992).

判示。), こうした解釈の齟齬<sup>57)</sup>は, 図4の①の問題としてフィート・バックされうる, と考える。

### Ⅲ ソフトウェアの課税上の性質

#### 1 Tangible (有形) vs. Intangible (無形) の区分規準—裁判例変遷の観点より—

##### (1) 70年代

ソフトウェアの売買について, その取引の対象が有形財産か無形資産(無体財産)かが最初に直接に問題となったのが, District of Columbia v. Universal Computer Associates (UCA) 事件<sup>58)</sup>である。本件は, IBM からコンピュータ・プログラムが含まれたパンチ・カード<sup>59)</sup>を購入した原告UCAが, 当該パンチ・カードが知的財産課税の対象となるか否かが争われた事案である。租税裁判所は, 「当該パンチ・カードそれ自体は物質であり, 価値が全く無い。カードに組み込まれた無形の情報に価値がある」<sup>60)</sup>, さらに「コンピュータの残っているものは, 無形の「knowledge」である」<sup>61)</sup>とし, 当該パンチ・カードの売買取引は知的財産課税の対象とならない, と判示した。本件と同様に, 取引の対象が情報であると判示した事案が Commerce Union Bank v. Tidwell 事件<sup>62)</sup>である。この事案で特筆すべきは, レコード盤(Phonograph Records: PR)と映画との相違点にも言及している点である。本判決は, かかる相違点について, 「フィルムは映画をみせるために必要なものであるが, コンピュータ・ソフトウェアは伝達の有形的あらわれを伴うこと無く, 電子的に伝達される(のであり)」<sup>63)</sup>, また, 「(PR)とソフトウェアの相違は, 以下の事実にある。それは, 情報がテープからコンピュータに伝えられたら, 当該テープはユーザにとってはや価値がないものである。PRと異なり, 当該テープ上の情報は完全ではなく, 購入と同時に使用するための準備がなされる」<sup>64)</sup>, とする。本判決は, フィルムおよびPRにおいては製品が製造されるが, ソフトウェアにおいて生産され売買されるものは情報であるとし, 当該テープ<sup>65)</sup>は「単なる付随的なもの(incidental)」と判示した。

これら Universal Computer Associates (UCA) 事件および Tidwell 事件に見受けられる有形・無形の区分基準について, これを「相対的価値基準(Relative Value Test)」(「RV

57) Bloch 事件第2巡回区控訴審判決を評する Lokken は, 「(当裁判所は,) あらゆる支払金には, 定期・固定的支払金を含み, それらの支払金は使用料として取り扱われるべきと考えている」とする(Lawrence Lokken, *supra* note 36, at 269.)。

58) 465 F.2d 615 (D.C. Cir., 1972)。

59) 本件のパンチ・カードは, コンピュータに読み込まれ蓄積される。また, 同じプログラムをコンピュータにインサートする必要がある場合のみ, 再びこのカードが使用される。

60) *Supra* note 58, at 617.

61) *Id.*, at 618.

62) 538 S.W. 2d 405 (Tenn. 1975)。

63) *Id.*, at 407.

64) *Id.*, at 408.

65) テープとは, マグネット・テープのことで, データを蓄積するための記録テープである。

テスト)],あるいは「伝達の方法基準 (Mode of Transmission Test)」「(MT テスト)」と称する論者も存する<sup>66)</sup>。RV テストについていえば、それは「ソフトウェア製品は有形・無形の要素を含むプロセスとみなされる。ソフトウェア製品の価値のほとんどは知的内容に基因する。したがって、このような Knowledge を蓄積し伝えるために使われる有形媒体物 (カード, テープ若しくはディスク) は付随的なコストである」<sup>67)</sup>。一方, MT テストについていえば、「その基本的なスタンスは, knowledge が売手から買手に伝達されるにあたって物質的媒体を使用する場合には, 当該取引は無形資産の売買を含む」<sup>68)</sup>。ハードウェア時代から徐々にソフトウェア主導の時代になりつつある70年代後半にかけて, こうした基準にも変化が見受けられてくる。たとえば, “canned” プログラム<sup>69)</sup>の取引が問題となった, First National Bank of Fort Worth v. Bullock 事件判決<sup>70)</sup>では, 当該取引の本質 (essence) は無形であるコンピュータ・プログラムの購入にあり, また, その情報が運ばれる方法はさまざまであるとし, 「要するに, 取引の対象となるものはテープではなく, 情報である」<sup>71)</sup>とする「取引の本質基準 (Essence of the Transaction test)」「(ET テスト)」により, ソフトウェアの有形・無形性が判断された。

70年代前半から後半にかけて, ソフトウェアの有形・無形性の判断に係る3つの基準が, 判例・裁判例より導き出された。RV テストおよび MT テストは租税を課するに重要な有形媒体 (カード, テープまたはディスク) に組み込まれている情報であるという, “knowledge rational” の枠組みの中で捉えられうる規準であり, ET テストは当該 “knowledge rational” の枠組みを広げた規準とされる<sup>72)</sup>。これは, RV テストおよび MT テストはソフトウェアの価値がなにかに焦点を当て, 一方 ET テストは, 取引の対象が何かに焦点を当て, その結果が無形の情報 (および knowledge) にあると判断するという規準であり, 約言すれば, 情報 (および knowledge) の判断材料が増えたということであろう。

## (2) 80年代

このような, 70年代における有形・無形性に関する判断基準も, 1983年の2つの裁判例で大きく変容する。まず, Comptroller of the Treasury v. Equitable Trust Co. 事件メリー

66) Robert W. McGee, Salles, *Use and Property Taxation of Computer software*, 8 Haline L. Rev. 313, 314 (1985).

67) *Id.*, at 314. 「例えば, 50,000\$で売買されるプログラムが50\$のテープ若しくはディスク上に蓄積される場合には, 当該プログラムの購入者は物質的製品を購入したというよりもむしろ, Knowledgeを購入している。」(*id.*)

68) *Id.* 「例えば, 50,000\$のプログラムの売買に対して, 60\$の売上税 (sale tax) が課せられる場合, 電話回線のような伝達方法を用いれば, 30,000\$はセーブできる。」(*id.*)

69) 「canned program」とは, 1人以上の顧客によって開発, 使用されるコンピュータ・プログラムである。

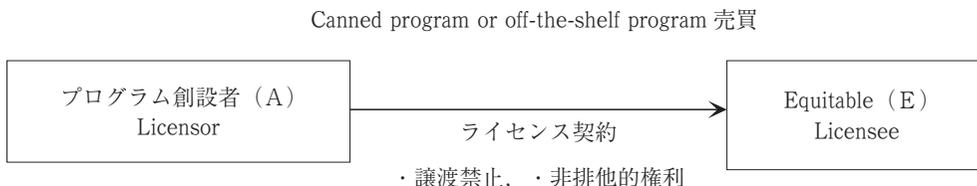
70) 584 S.W. 2d 548 (Tex. Ct. Civ. App. 1979).

71) *Id.*

72) McGee, *supra* note 66, at 313.

ランド州控訴判決<sup>73)</sup>を(図5参照)。

【図5】



本件は、Eによりマグネット・テープで購入されたプログラムが有形か無形かが争われた事案である。Comptrollerは「有形動産 (tangible personal property), つまり暗証化されたプログラムのコピーによって価値が高められたマグネット・テープが含まれる当該取引には売上税が課せられる<sup>74)</sup>と主張した。一方、Eは「取引の主たる目的若しくは本質は、その取引が有形か無形の資産を含んでいるか否かによって決まる。マグネット・テープを介しておこなわれるコンピュータ・プログラム取引の目的は、有形のテープの取得にあるのではなく、無形のプログラムの取得にある<sup>75)</sup>とし、当該取引の本質的要素はknowledgeであると主張した。当裁判所は、当該取引の主たる目的はプログラムの複製を得ることにあるが、問題は情報を伝達するために使用される媒体から当該情報やデータを分けるところにあると判断した。そのうえで、本判決は、次を理由として、有形財産(媒体物)と無形資産(情報)とは不可分であるとし、当該プログラム(canned programs)を有形資産として租税を課する旨を判示した。理由によれば、①メリーランド州税法における「価格<sup>76)</sup>の定義の視座において、canned programsのコピーに対して支払われる価格は労働またはサービス等のあらゆるコストを反映しており、その立法趣旨および政策は有形の商品から無形の価値を分離して考えようとはしていない<sup>77)</sup>、②コンピュータ・プログラムは正確には一組の機械装置と定義されうるため、プログラムはコンピュータの中に蓄積されるが、テープから引き出されるものは何もなく、且つ、コンピュータに残されるものにもない<sup>78)</sup>。ここにおいては、先述のUGA事件およびTidwell事件において強調された考え、敷衍すれば、取引においてコンピュータに残っているknowledgeは有形媒体物とは全く関わり合いがない、という考えは否定された。

このように、canned programsの無形性は否定されたが、当該Equitable Trust Co.事件

73) 404 A. 2d 248 (Md., 1983).

74) *Id.*, at 249.

75) *Id.*, at 251-252.

76) メリーランド州税法における「価格」の定義について、それは「小売販売等において購入者からベンダーに支払われ、あるいは引き渡される金銭の総価値 (the aggregate value in money) で、売却される財産のコスト、使用される物体のコスト、労働若しくはサービスのコスト、その他これらに類する同様な出費も含む。」(Md. Code (1957, 1980 Repl. Vol.), Art. 81, § 324 (1))

77) *Supra* note 73, at 249.

78) *Id.*, at 251-252.

判決において特筆すべきは法定助言者 (amicus) の発言である。彼は、Aとのライセンス契約によりEは当該プログラムの「使用権」を得たのであり、つまり、当該「使用権」は当該課税の対象とはならない無形の権利の購入として性格付けられるべき、と主張する<sup>79)</sup>。これに対し、本判決は「本件ライセンスは、……所有者から Equitable に無形の権利を許諾しているのではない。……Equitable が取得したプログラムは制定法上で保護されていない複製物であり、当該ライセンスはその複製物における契約上の制限を成すものに過ぎない」<sup>80)</sup>とし、当該法定助言者の主張を退けた。P. Hanlon によれば、「著作権または特許権は、その譲受者に再びその権利を譲渡する権能を付与する (empower) ものである。もっとも、Equitable は当該プログラムを使用することはできるが、それらを一切譲渡できない。本判決は、Equitable は無形の権利を取得したのではなく、テープ使用の承認を得たということである、と判断した。要するに、Equitable は課税の対象と成りうるテープの売買と実質的には等しい有形財産の「使用権」を得た、ということである。」<sup>81)</sup>ここで、本判決と P. Hanlon がいわんとする点を整理してみると、①無形の権利とは著作権のことであり、当該権利は制定法上、複製物それ自体が有する権利ではないという点、②本件における法定助言者がいう「使用権」とは契約により単にテープの使用が制限的に承認されているに過ぎないものであり、「有形物」の売買と同じ、という点である。

こうした、無形の権利と有形の動産との区別を、その州税法の「有形動産」の定義の視座においておこなったのが、Chittenden Trust Co. v. King 事件バーモンド最高裁判決<sup>82)</sup>である。本件においても Equitable Trust Co. 事件同様に、canned programs がマグネット・テープのかたちで購入された事案である。本件では、上告人である Chittenden Trust は、当該プログラムは無形であり、テープは付随的なものであり当該取引の焦点 (focus of the transaction) ではない (所謂、「取引の焦点」基準)、と主張した。もっとも、当該取引がコンピュータ・サービスの取引ではないという点については、争いはない。本判決は、当該 canned programs は有形動産として租税を課せられるとして、当該上告人の主張を棄却した。本判決は、先ず、次のバーモンド州税法上の「有形動産」の定義から無形・有形の判断をおこなった。

「有形動産とは、見ることができ、重さがあり、測定することができ、感じ、触れられるものであり、あるいは他のいかなる方法でも五感によって知覚されるものであり、そしてこれには燃料や電気を含む。しかしながら、これには権利や信用……などは含まない。(Tangible personal property: means personal property which may be seen, weighed, measured, felt, touched or in any other manner perceived by senses. . . , but shall not include rights and credits, . . .)」<sup>83)</sup>

79) *Id.*, at 253.

80) *Id.*, at 252-253.

81) Paul P. Hanlon, *Computer Software and Sales Taxes: New Cases Take an Old Direction*, 2 *Journal of State Taxation* 316 (1984).

82) 465 A.2d 1100 (Vt., 1988).

83) Vt., State. Ann., tit. 32 §9701 (7).

かかる定義の適用上、本判決は「当該テープは、見ることもでき、重さをはかることもでき、測定することもでき、そして触れることもできる。しかし、権利や信用ではない」<sup>84)</sup>と判示した。次に、Chittenden Trust Co. が主張する、上述の「取引の焦点」基準について、本判決は「サービスを伴って譲渡される財産が売買であるか否かを判断する際にのみ適用されるものである。しかしながら、Equitable Trust Co. は、サービス取引ではないと譲歩しているので、この基準は適用され得ない」<sup>85)86)</sup>、と判断した。おもうにこれは、「買手は、コンピュータ・プログラム以上のものを欲している。つまり、テープ上のプログラム(the program-on-a tape)を欲している」<sup>87)</sup>、ということであり、有形動産のテープを分離して考えることはできないということであろう。

これらの事案をみてみると、canned programs については、有形動産として課税の対象となりうることが分かるが、一方、カスタム・プログラムについては Equitable Trust Co. 事件判決では不明瞭であり、Chittenden Trust Co. 事件判決では非課税とされた。「価格」の定義からアプローチをおこなった Equitable Trust Co. 事件判決について、C. Tunick and S. Schechter は「当判決により、カスタム・プログラムもマグネット・テープとは分離して考えることはできないであろう。即ちこれは、制定法上の「……支払いが約束された金銭の総価値 (the aggregate value in money ... promised to be paid ...)」の文言に合致するものであろうからである」<sup>88)</sup>とする。しかし、この判決が「ソフトウェア・ハウスが、ある特定のユーザだけに対して特別にプログラムを設計したり、開発したりするような契約においては、サービスは取引における主要要素である」としていることから、C. Tunick and S. Schechter はカスタム・プログラムが課税の対象となるか否かが不分明である、という。しかし彼らは、「売買」の定義からアプローチをおこなった Chittenden Trust Co. 事件判決については、「本判決の論法により推論されることは、カスタム・プログラムに含まれるサービスは非課税の対象とはなり得ない。即ち、注文されて作成されるプログラム (made-to-order プログラム) はサービスであり、そうでないプログラムはサービスではない」<sup>89)</sup>、と推測しうるとする。換伝すれば、この Chittenden Trust Co. 事案では canned programs の取引にサービス取引が含まれていなかったために「取引の焦点テスト (focus of the transaction test)」は否定されたが、カスタム・プログラムはその性質上サービスの

84) *Supra* note 82, at 1101.

85) *Vt., State. Ann., tit. 32 §9701 (6)* は、「売買、売却若しくは購入 (sales, selling or purchase)」について、「権原若しくは所有またはその両方の譲渡、交換、レンタル若しくはライセンス……但し、有形動産が、以下のような場合においてサービスの譲渡の一部として譲渡される場合を除く。料金が有形動産の料金と一緒に支払われた場合。譲渡される有形動産の価値がサービスの譲渡の価値との関連において取るに足らない要素 (inconsequential element) である場合。」と定める。

86) *Supra* note 73, at 282.

87) Paul P. Hanlon, *supra* note 81, at 320.

88) David C. Tunick & Dan S. Schechter, *State Taxation of Computer Programs: Tangible or Intangible?*, 63 *Taxes* 66 (1985).

89) *Id.*, at 64.

属性を有することから、「取引の焦点」がサービスに存すれば、当該テストの適用により当該プログラムは課税対象とはならない無形のものと判断できるということである。

もっとも、カスタム・プログラムについてもそれが有形動産として課税対象と成りうると察せられる裁判例が、Citizens and Southern Systems Inc. v. South Carolina Tax Commission 事件判決<sup>90)</sup>である。この事案では、canned programs とカスタム・プログラムの双方が含まれたコンピュータ・ソフトウェアがマグネット・テープで取引された。本判決は先ず、先述の Equitable Trust Co. 事件判決における「canned programs の複製物の売買に対する課税は、買手がメモリーにプログラムを貯蓄するかどうかによって決定されるものではない」という判旨部分を引照した<sup>91)</sup>。これは、「コンピュータ・プログラムの売買に対する課税の適用は、テープとプログラムとの可分性によって決定されるものであるとは考えない<sup>92)</sup>」、即ち、本判決はその可分性の観点から有形・無形の判断をおこなってはいないということである。次に、本判決は Chittenden Trust Co. 事件判決と同様なアプローチし、サウス・カロライナ州法の「有形動産」の定義<sup>93)</sup>により、「当該プログラムは、見ることでき、重みがあり、測定することができ、感じ、そして触れることができるかたちで頒布される<sup>94)</sup>」とし、当該ソフトウェアを有形動産として課税の対象とした。かかる判断により、プログラムが有形動産か否かの判断がおこなわれる場合には、カスタム・プログラムも課税の対象となる有形動産に該当するとも考えられうる<sup>95)</sup>。しかしながら、有形媒体を介してプログラムが取引されるのであれば、一概に有形動産と判断してもよいのかという疑義が生ずる。この点、本判決は「課税の原則は、実際に取引により生じた事象に応じてその課税効果が与えられるものであり、生じ得たであろう事象に応じてではない<sup>96)</sup>」、とした。これは即ち、たとえインターネット等の無形の媒体を介してプログラムが取引される、本件においては実際に有形のマグネット・テープでプログラムの取引がおこなわれているために、当該取引の対象物は有形動産として租税が課せられるということである。

## 2 コンピュータ・ソフトウェア vs. 映画フィルム・レコード・書籍

問題は、コンピュータ・プログラムが含まれた媒体は、映画フィルム、レコード、そして書籍と同様に、ある種の情報または knowledge を含んでいる。しかし、後者の類は有形動産とされながらも、前者に関しては、これまでみてきたとおり、有形か否かの議論が交わされてきた。Tidwell 事件判決では、コンピュータ・ソフトウェアと映画フィルムの

90) 311 S.E. 2d 717 (S.C., 1984).

91) *Id.*, at 718, citing Comptroller of The treasury v. Equitable Trust, 464 A2d, at 255.

92) McGee, *supra* note 66, at 342.

93) S.C. Code Ann. § 12-35-140 (1976).

94) *Supra* note 90, at 718-719.

95) David C. Tunick & Dan S. Schechter, *supra* note 88, at 68.

96) *Supra* note 90, at 719.

相違にかんして、「映画が記録されたフィルムは、最も大切な映像の芸術的要素であり、フィルムがなければ、それは映画ではない」<sup>97)</sup>とし、また、UCA 事件判決では、「コンピュータ・プログラムが記録された媒体は、そのプログラムがコンピュータに組み込まれたあとは、売手に返却され、あるいは捨てることもできる。しかし、映画フィルムはそれが放映されたあとでも、継続的に価値を有し、つまり、繰り返し使用されうる」<sup>98)</sup>とした。こうした判断は、有形媒体と其中的無形な情報等が不可分一体か否かの観点からおこなわれている。

しかしながら、有形媒体との可分・不可分との区別を判断規準とする考えは、たとえば電話回線を介して情報または knowledge の伝達がなされた場合には無理がある<sup>99)</sup>。さらに、こうした判断規準の適正に問題を生じさせたのが、First National Bank of Springfield v. Department of Revenue 事件最高裁判決<sup>100)</sup>である。本判決はプログラムが組み込まれたマグネット・テープ、映画フィルム、レコード、そして書籍との区別について、「映画、レコード、そして書籍における媒体は、これらのもの (articles) を保管する唯一の実用的な方法 (the only practical way) である。これらのもの (articles) とマグネット・テープは、アイデアまたは芸術的プロセスを伝達するという物質的なあらわれである、という点は類似する。しかし、前者はアイデアやプロセスを媒体から切り離すことはできないが、コンピュータ・プログラムの場合には、様々な方法で情報が運ばれ、しかもテープから複製・貯蓄され、その他の媒体で使用できる」<sup>101)</sup>とする。本判決は、一つの判断規準(上述の可分・不可分の判断規準)として他の媒体への複製の能力をあげているが、「これは、フィルムもケーブル送信から複製され、書籍も複製はできる」<sup>102)</sup>ため、判断規準としては適当であるとはいえない。

Bryant and Mather は、映画、レコード、そして書籍は直ちに五感で認識できるが、ソフトウェアはそうではないとする<sup>103)</sup>。なるほど確かに、先述の Tidwell 事件判決は「レコード等は完全なもので、購入と同時に直ぐに使用できるが、プログラムの複製物またはテープはコンピュータにより理解できる言語に変換されなければならない」<sup>104)</sup>と判示した。しかし、その後の Equitable Trust Co. 事件判決では、かかる所見に対して、「我々は、このような区別の理解に途方に暮れている。コンピュータのユーザは、canned programs を購入する。なぜならば、それはユーザのコンピュータにコンパイルされうるため、そのコンピュータにより解読されるのには充分である」<sup>105)</sup>とした。即ち、コンパイルされるプ

97) *Supra* note 62, at 407-408.

98) *Supra* note 58, at 615.

99) David C. Tunick & Dan S. Schechter, *supra* note 88, at 58.

100) 421 N.E. 2d 175 (III., 1981)

101) *Id.*, at 178-179.

102) *Id.*

103) Bryant & Mather, *Property Taxation on Computer Software*, 18 N.Y.L. Forum 59, at 74 (1972), citing *supra* note 66, at 315.

104) *Supra* note 62, at 408.

プログラムは、一般に人が解読できる言語で書かれているので、レコード等とそれ程相違ないということであろう。また、本判決は、契約上の制限の観点から、ソフトウェアの売買またはライセンスの契約は売手によって定期的にアップデートすることを含む場合もあるが、フィルム、レコード、そして書籍は売却後にアップデートされない、とする<sup>106)</sup>。もっとも、このような区別規準は、売却後にアップデートなされないプログラムには適用されない。

#### IV 取引対象

##### 1 実施使用許諾（ライセンス）vs. 売買

Equitable Trust Co. 事件判決で見受けられたように、取引の対象が無形の権利の許諾という場合には、通常、当該取引の対価は使用料と考えることができるが、この事案ではテープの売買と判示した。判例上、コンピュータ・ソフトウェアが有形物と判断される傾向あって、いまいちど、取引の対象が「物」であるのか「権利」であるのかを考察することとする。

たとえば、著作権で保護された映像のネガフィルムに係る課税上の評価が問題となった、Michael Tbdd Co. v. County of Los Angeles 事件判決<sup>107)</sup>は、「無体財産の価値は、有形財産の評価に含まれる<sup>108)</sup>」と判示した。換言すれば、権利の価値と物の価値とは不可分であろう。この点をより明確にしたのが、American Television Co. v. Hervey 事件アーカンサス州最高裁判所判決<sup>109)</sup>である。本件は、ライセンス契約に則ってテレビ局により使用されるビデオテープに対する使用税が、有形動産に対する課税であるとされた事案である。本判決は、「財産の使用権は、当該財産それ自体から切り離されることはできなく、請求人が主張する「権利」はテープまたはフィルムの使用がなければ価値がない。即ち、この2つは切り離すことはできない<sup>110)</sup>」と判示し、有形動産に対する課税をおこなった。このような無形の権利およびその価値は有形物とは不可分一体であるという論法は、Equitable Trust Co. 事件判決においても採られたものであるが、このように考えると「ライセンス」の概念を何処にも見出せなくなる。また、制定法上の「売買」の定義によりコンピュータ・プログラムの無形・有形を判断した、先述の Chittenden Trust Co. 事件判決においては、当該制定法上の「売買」の範疇にライセンスが含まれており<sup>111)</sup>、取引が売買なのかライセンスなのか、という取引形態の観点からは所得を、一概には分類できない。したがって、

105) *Supra* note 73, at 255.

106) *Supra* note 100, at 305.

107) 57 Cal. 2d 684, 371 P. 2d 340, 21 Cal. Rptr. 604 (1962). この事案では、ネガフィルムの金銭的価値は1,526,900ドルと見積もられ、105,000ドル以上の課税が行われた。当該ネガフィルムが著作権で保護されていないければ、それ自体は1,000ドルの価値しか有さない。

108) *Id.*, at 346-347.

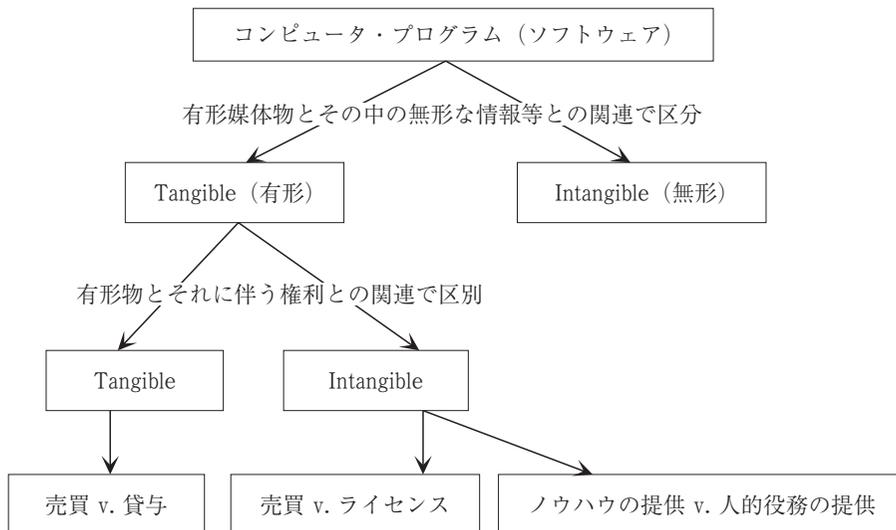
109) 253 Ark., 1010, 490 S.W. 2d 796 (1973).

110) *Id.*, at 799.

111) *See*, fn. 83.

何が取引の対象となっているかを見極めることが重要となる。もっとも、取引の対象が権利のような無形のものであっても、売買およびライセンスの概念が想定しうる。そのため、ここで問題とするのは、その議論の手前の有形・無形の判断、即ち、有形物とそれに伴う権利との区別である（図6参照）。

【図6】



上述のとおり、米国裁判例では、コンピュータ・プログラムを含む有体媒体物の取引を有形動産として課税の対象とする傾向にある。そのため、情報等が含まれる映画フィルム、レコード、そして書籍等との区別が必要となった。プログラムが有形動産とされている以上、図6における3つの有形物（Tangible）と同じレベルでの議論が必要となってくる。この3つ有形物とは一概に判断できなく、新たに権利を基軸とした観点からの区別が必要となってくる。権利を基軸とした観点とは、取引における権利の制限によりその対象が有形なのか無形なのかを判断するアプローチである<sup>112)</sup>。この点、参考となる事案が、Dum & Bradstreet Inc. v. City of New York 事件請求審判決<sup>113)</sup>である。本件は、納税者がビジネスサービスに付随して提供する参考図書（the reference book）に対して租税を課することが認められなかった事案である。ただし、当該図書はその購読者の個人的使用のためにだけ提供されるものであった<sup>114)</sup>。ここでは、無形のサービスと有形の書籍との区別が問題とされたのであるが、その判断規準の一つとして本判決は、「当該購読者は、その書籍に使用が制限されており、定期購読契約のもと、当該書籍の権原は納税者に留保され、当該購

112) 筆者は、このようなアプローチのし方においては、勿論、無形の「権利」それ自体も取引の対象となりうることを念頭に置いている。

113) 276 N.Y. 198, 11 N.E. 2d 728 (1937).

114) *Id.*, at 729-730.

読者は当該書籍の中の秘密情報を公にすることを禁じられている」<sup>115)</sup>ことから、当該取引の対象は無形の情報であるとした。McGeeによれば、かかる判断規準はソフトウェアの取引についても適用しうる。それは即ち、「ソフトウェアのライセンス契約はライセンシーに他の誰かとプログラムを共有することを禁じるものであり、即ちライセンシーはその権原を留保している。故に、使用される物質的媒体（カード、テープ、ディスクなど）は単なる付随的なものである」<sup>116)</sup>。このような論法に則れば、ソフトウェアの取引の対象は無形の権利となりうる。契約上、売手により何らかの制限を課されている対象が、買手が欲しているものであるということであろう。ソフトウェア取引に係る有形・無形（権利）の判断に関連する事案として、Norwest Corp. v. Commissioner 事件租税裁判所判決<sup>117)</sup>があげられる。本件は、納税者が銀行業務およびそれに関連する業務に使用するオペレーション・ソフトウェアとアプリケーション・ソフトウェアを購入したが、それらのソフトウェアが有形動産として投資税額控除の対象となった事案である。本件ソフトウェアはライセンス契約に準じて取得され、当該契約上では、非排他的、そして他人への譲渡禁止のもと、永久使用が許諾された。また、本件の納税者は著作権法上の排他的な著作権またはソフトウェアに帰属する如何なる知的財産権も取得しておらず、再生産することも見認められていない。ここで、この事案に先立つ、上述のDum & Bradstreet Inc. 事件判決やMcGeeの所見を斟酌すれば、当該ソフトウェアに組み込まれている無形の情報が取引対象となりうる。もっとも、本判決は有形動産の意味を広く解釈し、「著作物（copyrighted articles）」とその基礎となる権利（the underlying rights）・排他的な著作権との区別をおこない、納税者により取得されたのは前者の「著作物」、即ち有形動産であると判示した。

こうした、Norwest Corp. 事件判決の論法からすれば、先述の、American Television Co. 事件判決およびEquitable Trust Co. 事件判決のように、契約上の単なる無形の使用権は有体物と不可分一体であるために取引対象が有形動産とする判断はある意味、適当であるとも考えられうる。Equitable Trust Co. 事件判決やNorwest Corp. 事件判決により、ソフトウェアの非排他的ライセンス取引の対象は有形動産と判断される傾向が強まり、その取引はライセンスを構成するよりもむしろ、売買を構成すると考えてよい。

しかしながら、Norwest Corp. 事件判決とその時期を同じくする、Sprint Corp. v. Commissioner 事件租税裁判所判決<sup>118)</sup>では、本件取引の対象となったソフトウェアの有形・無形の判断について、「当該ソフトウェアの所有における負担と便益（burden and benefits）を取得した納税者が、その所有者として考えられるか否かによる」<sup>119)</sup>とし、次の事実に基づき納税者は当該ソフトウェアの所有権を取得しているので、取引の対象は有形動

---

115) *Id.*

116) McGee, *supra* note 66, at 321.

117) 108 T.C., 358 (1997).

118) 108 T.C. 384 (1997). 本件は、電話交換ソフトウェア（telephone switching software）が有形動産として投資税額控除の対象となるか否かが争われた事案である。

119) *Id.*, at 396.

産であると判示した。その事実とは、①ソフトウェアの購入について固定的金額 (fixed amount) が支払われ、②納税者は当該ソフトウェアを有効に使用しうるために排他的権利を取得し、③ソフトウェアを譲渡する権利を有し、そして④損失のリスクを負う、という事実である。この Sprint Corp. 事件判決は、確かに、排他的権利等の基礎となる権利 (underlying rights) の移転の有無を規準として有形・無形を判断する点において、上述の Norwest Corp. 事件判決と類似する。もっとも、前者の事案は排他的権利等が買手に譲渡されているので有形動産の取引と判断し、一方、後者の事案はそのような権利が売手に留保されているので有形動産の取引と判断している。前者の事案は結果的に、取引が売買を構成するであろうが、後者の事案については取引が売買を構成するののか、あるいは貸与を構成するののか判然としない。

## 2 売買 vs. 貸与 (有形動産取引)

内国歳入法の適用上、貸与と売買ではソース・ルールが異なる。先述した内国歳入法 § 861 (a) (4) により、有形・無形を問わず国内に存する財産の使用から生ずる賃貸料または使用料は国内源泉所得となる。一方、ソフトウェアが棚卸資産として扱われる有形動産の売買の場合には、ソース・ルールとして権原移転のルール (the title-passage rules) が適用され、権原移転地に所得の源泉地があるとされる<sup>120)</sup>。その意味で、有形動産の貸与と売買との区別をおこなう必要がある。そこで、以下では、2つの裁判例をみてることにする。

先ず、権原移転ルールに関連する、畜牛業者 (Cattle Co.) から飼牛の購入が売買か否かが争われた *Crodt & Mckay Realty Inc. v. Commissioner* 事件<sup>121)</sup> をとりあげる。この事案では、原告は「当該取引は善意による飼牛の売買であり、それに応じて課税処分がなされるべきである」<sup>122)</sup> と主張するが、一方、被告は「当該取引は商業的に、法的に、そして経済的に実体が全く欠けている」<sup>123)</sup> と主張した。本件租税裁判所は「当該原告と畜牛業者との取引が売買であるか否かを決定するための鍵は、所有の便益と負担が当該畜牛業者から原稿に移転している (have passed か否かを決定することに存する」<sup>124)</sup> とし、具体的には次の点からその判断をおこなった。①原告の牛群の中で、当該飼牛に係る法的権原 (title) を有するのは原告なのか畜牛業者なのかという点、そして②売買された飼牛における公正市場価額はどうかという点から所有の便益と負担が移転しているか否かの判断をおこなった。①については、「当該売買契約は、被告の便益のために畜牛業者の名義で牛の登録を

120) I.R.C. §§ 861 (a) (6) and 862 (a) (6). I.R.C. § 863 (b) では、米国国内で製造され、国外で販売される動産、または、米国国外で製造され、米国国内で販売される動産の譲渡益は製造地と販売地との間で配賦される。

121) 77 T.C. 1221 (1981).

122) *Id.*, at 1236.

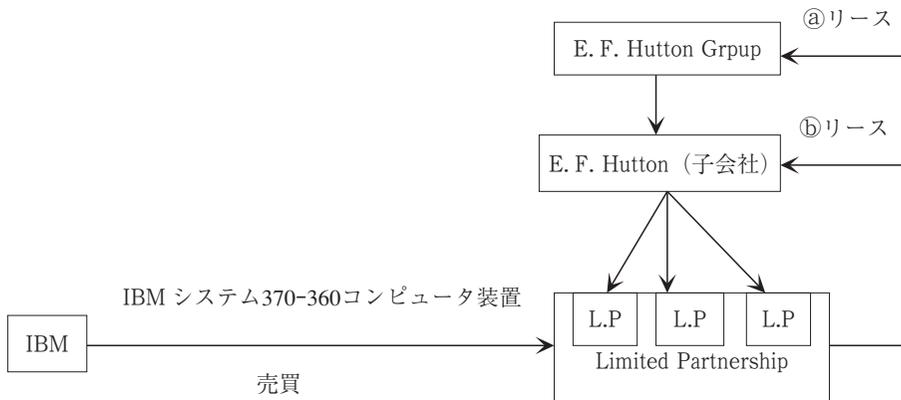
123) *Id.*

124) *Id.*, at 1237.

求めるものであろう。被告は畜牛業者に登録上でオーナーとしての地位を認めている。……我々は以下のことを理解できる。それは、被告は畜牛業者を登録上のオーナーとして、第三者に対抗できる地位を認めているということである」<sup>125)</sup>とし、法的権原は被告に移転していないと判示した。次に、②については、「被告は名目上、牛一頭につき、6,000\$の購入代金を支払ったのであるが、我々が知る限り、その公正市場価額は600\$を超えることはない」<sup>126)</sup>として、当該取引は経済的実体がなく、売買取引ではないと判示した。

この Crodt & McKay Realty Inc. 事件判決と同様なアプローチをおこなったのが、Estate of Thomas v. Commissioner 事件判決<sup>127)</sup>である。本件は、IBM からコンピュータ・システム装置を賃貸したパートナーシップがその装置の所有者か否かが争われた事案である。原告（パートナーシップ）は「所有の便益と負担を負っているため、所有者としての地位を有する」<sup>128)</sup>と主張し、一方、被告は「当該装置のリース取引は、単なる租税回避のためのスキームであり、租税に関して、パートナーシップは所有者とは認められない」<sup>129)</sup>と主張した。

#### 【図7】



原告の主張は、パートナーシップは所有の便益と負担を有するため、図7における㊸、㊸の取引はリースであり、所有の便益と負担は移転していない、というものである。一方、被告の主張は、当該装置に対する所有の便益と負担を有していないので、㊸、㊸は売買である、というものである。本件租税裁判所は、当該装置をリースすることにより、「パートナーシップは利益を生み出しという目的をもって活動に従事している。さらに、当該パートナーシップが常に、所有者としてその権利を留保しているということは議論の必要はない。当該パートナーシップは当該装置に係る多くのリスクから離れて契約を締結して

125) *Id.*, at 1238.

126) *Id.*, at 1238-1239.

127) 84 T.C., 412 (1985).

128) *Id.*, at 431.

129) *Id.*, at 432.

いるが、ネット・リースは今日、普通に使用されており、必ずしも所有の存否を問わないものである<sup>130)</sup>とし、当該パートナーシップは所有の便益と負担を負っている、と判示した。約言すれば、これは、取引がリースの場合は「所有の便益と負担の移転」はなされない、ということである。

### 3 サービスの提供 vs. ノウハウの提供（電子取引）

ソフトウェアの電子取引される場合には、当該ソフトウェアが有形動産に該当するとは、一概にはいえないだろう。ここにおいては、ソフトウェア取引がサービス（人的役務）の提供であるのか、あるいはノウハウの提供であるのかを議論する余地がある。その意義は、先に触れたとおり、租税に関し、ソース・ルールが相違しうる点に存する<sup>131)</sup>。仮に、ソフトウェアの電子取引が有形動産以外の取引である場合には、当該取引の対象は先の Universal Computer 事件判決、Tidwell 事件判決、そして Bullock 事件判決に見受けられた、情報・knowledge 等の無形物と考えられる。もっとも、その情報がサービスなのか、あるいはノウハウなのかが問題となる。この点に関し、1991年に AICPA (the American Institute of Certified Public Accountants) が「ソフトウェア収入の認識」との題で SOP 91-1 (Statement of Position 91-1 Software Revenue Recognition) に、いくつかの情報の定義付けがなされてある。そこでは、情報とは、①秘密であり、その所有者によってのみ認識されるもの、②発見であり、必ずしも特許され得るものではないが、創造的で、唯一で、そして新奇であるもの、とされている<sup>132)</sup>。また、情報にあたらぬものとして、③単なる知識または経験による効率、能率、または単なる技術、④技術的な補助や助言、⑤教育や知識などがあげられている<sup>133)</sup>。このような SOP 91-1 の情報の定義をみるかぎり、情報の提供とは、ノウハウの提供の意味合いが強いようにも見て取れる。そうだとすれば、人的役務の提供とノウハウの提供との区別の一つの判断規準として、取引の対象が秘密保護を要するものであるか否かに求めることも可能であろう。

では、ソフトウェアの電子取引において、取引の対象が無形であるか否かの判断規準をどこに求めればよいであろうか。Tunic and Schechter は、「隠す (hide) ことが容易であれば、それは無形物であり、隠すことが困難であれば、それは有形物である」<sup>134)</sup>とし、さらに、「プログラムが電話回線上で移転され、そしてディスクまたはテープに組み込まれることなく、買手のコンピュータの中に組み込まれた場合には、売買をおこなったという事実は容易に隠すことができる」<sup>135)</sup>としている。換言すれば、コンピュータ・プログラ

130) *Id.*, at 433.

131) I.R.C. § 861 (a) (3) の適用上、サービス（人的役務）またはノウハウに関するソース・ルールについて、ノウハウの提供による対価は使用料と同じソース・ルールが適用されるが、人的役務の提供による対価については、その所得の源泉は人的役務が提供された場所により決定される。

132) *See*, L. J. Kutten & James Talbott, *supra* note 55, at 165.

133) *Id.*

134) David C. Tunick & Dan S. Schechter, *supra* note 88, at 68.

135) *Id.*

ムの取引が電話回線等で電子的に取引された場合には、それは無形物の取引である、ということである。もっとも、かかる取引が売買に該当するか否かは別問題である。これは、先の図6をみれば容易に理解できることである。

#### 結びにかえて

以上、主に米国裁判例におけるコンピュータ・ソフトウェア（プログラム）取引を中心として、同国における知的財産（権）取引の課税上の位置付けをみていた。その傾向からすれば、ソフトウェアがテープやディスク等の有形媒体物とともに取引がおこなわれれば、有形動産として課税上取り扱われることになると考えられうる。さらに、canned プログラムとカスタム・プログラムとの区別の必要性については、1997年の Norwest Corp. 事件判決および Sprint Corp. 事件判決が双方の取引とも有形動産取引としていることから、その必要性はないようにおもわれる。もっとも、これらの事案は投資税額控除の適用場面に係る事案であるため、一般論として、当該結果が妥当するか否かは明言できない。

また、ソフトウェアの取引が有形動産取引であっても、そこにおける権利の譲渡がともなえば、問題は複雑化する。その要因は、知的財産法と契約法の交錯、そしてこれらの私法と租税法との交錯である。複雑に絡み合うこれらの楔を解くための一つの策が1998年に公表された、「コンピュータ・プログラムを含む取引の分類」と題された財務省最終規則である。これについては、冒頭の【補注】で述べたとおり、別の機会に検討をおこないたいと考える。

#### 〔追記〕

本稿は、2015年度大阪経済大学共同研究（研究代表者：本学経営学部ビジネス法学科准教授堀竹学氏、研究テーマ：「アメリカ法との比較による財産権に関する法制度の構築」）の一部である。