

租税法と著作権法との擦り合せの様相（1）

——米国財務省規則 § 1.861-18 を素材として——

古 賀 敬 作

目次

序論

- I 著作権（copyright right）と著作物（copyrighted article）
 - 1. 複合的権利の創設
 - 2. デミニマス・ルール
 - 3. 著作物からの視点
- II 輸出効果への意図（立法に係る政策的背景）
 - 1. 旧外国販売会社法制
 - 2. 取引関係（以上、本号）
- III 取引類型と所得分類規準
 - 1. 売買とライセンス
 - 2. 売買と貸与
 - 3. サービスの提供とノウハウの提供

結語

序論

内国歳入庁（IRS）と米国財務省は、1996年11月に「コンピュータ・プログラムを含む取引の分類」と題する財務規則案（Proposed Regulations）を公表し、その後、各界の意見を参考とし、若干の修正を加え、1998年10月2日に最終規則（Final Regulations）を公表した。かかる規則案ないし最終規則の制定の背景には、ソフトウェア連盟がボックス・トップ若しくはシュリンク・ラップソフトウェアの実施許諾による対価の支払いは使用料ではなく、売買所得とする規則の制定を IRS に強く要求したこともある¹⁾。

本稿は、世界的な潮流であるデジタル経済のもと、そのことをある意味、象徴しうると看取れる、あるいは我が国においてその課税関係における明確な方針が未だ示されていないコンピュータ・プログラムを含むソフトウェア取引に係る課税関係を、上述の最終規則を素材として、当該プログラム等が著作権法と租税法との擦り合せ（双方の距離感）の視

1) John Turro, *U.S. Government Grapples with Treatment of Income From Software, While Industry Interests Battel Theme selves*, 22 TAX NOTES INT'L 53, 54 (1994)

座において、その様相を考察するものである。

I 著作権 (copyright right) と著作物 (copyrighted article)

1. 複合的権利の創設

最終規則は、先ず、コンピュータ・プログラム（以下、「CP」）の取引が4つの種類のいずれかに属することを一般に要求するものである²⁾。当該規則は、著作権 (copyright right) の譲渡 (transfer) の場合には、取引が売買若しくは交換、又は使用料所得を生み出すライセンスのいずれかに該当するかを決定するための準則を定め³⁾、一方、著作物 (copyrighted article) の譲渡の場合には、取引が売買若しくは交換、または賃貸料所得を生み出す貸与 (リース) のいずれかに該当するかを決定するための準則を定める⁴⁾。Kutten & Jamesによれば、こうした、著作権と著作物との区分の意義について、「コンピュータ・プログラムの購入者にとっては、当該プログラムの主な価値は著作権法の保護に存するのではなく、その複製物を利用したり売買したりする権利に存する。この点については、書籍、レコード、そして映画等の著作物 (copyrighted work) と類似している。たとえば、書籍の複製物が購入された場合には、その購入者は何ら著作権を取得していない。』⁵⁾ 最終規則の適用上、著作権の譲渡として分類される場合は、次の著作権のうち一以上の権利をその譲受人が取得する場合である⁶⁾。

(i) 販売その他の所有権の譲渡、または賃貸、リース等により公衆に頒布する目的で、CPの複製物を作成する権利

(ii) 著作権で保護されたCPに基づく派生的なCPを作成する権利

(iii) CPを公衆に実演する権利

(iv) CPを公衆に展示する権利

かかる最終規則に規定されている著作権は、米国著作権法第106条に定める排他的著作権と類似するが、上述の(i)の権利は同著作権法上の複製権⁷⁾と頒布権⁸⁾とを組み合わせた権利であり、「頒布権の許諾がなければ、複製権が許諾されたとしても源泉徴収税の対象とはならない、という考え方を採っている」⁹⁾とされ、複製権と頒布権とが同時に譲渡されなければ、著作権の譲渡として取り扱われない。そこには、取引・契約形態の多様化に伴う著作権法上の権利移転の同定の困難さと著作物の譲渡への微妙な操作とが看取れ

2) ① CPの著作権の譲渡、② CPの複製物 (copyrighted article) の譲渡 ③ CPの開発又は改良のための役務の提供 ④ CPの技術に関するノウハウの提供、以上4つの取引 (Treas.Reg. § 1.1861-18(b)(1))

3) Treas.Reg. § 1.1861-18(f)(1)

4) Treas.Reg. § 1.1861-18(f)(2)

5) L. J. Kutten & James, FEDERAL TAXATION OF COMPUTER SOFTWARE 16 (2nd, 1997).

6) Treas.Reg. § 1.861-18(c)(2)

7) 17 U.S.C. § 106(1)

8) 17 U.S.C. § 106(3)

9) Mark A. Luscombe, *Taxation and Electronic Transactions*, 74 TAXES 1152, 1154 (1997).

る。即ち、「1976年著作権法のもとでは、複製権と頒布権との境界は、「私的使用（internal use）のために複製する者と公衆への商業的頒布を目的として複製（商業的使用）をおこなう者との間に存した。」とされるが、最終規則に説示するサイト・ライセンス（§1.861-18(h) ex.10）の場合、自己使用であれば複製権の譲渡と考えられうるが、一方で、こうした契約は企業間でおこなわれる商業性の強いものであるために頒布権の譲渡とも考えられうる。上述の著作権法上の複製権と頒布権との組み合わせは、各々の権利の境界を不分明とし、著作権の譲渡と分類することを意図しているようにも看取れる。この点、最終規則は、規則案では明示されていなかった、「公衆へ（to the public）」の定義を、次の通り明確にした¹⁰⁾。

（v）著作権の射程の適用上、CPの譲受人が、関連者または当初の譲受人と名義人上若しくは法的に同定される者のみに対してソフトウェアのコピーを頒布することが認められている場合には、プログラムのコピーを公衆に頒布する権利を有しているとは認められない（§1.861-18(g)(3)(i)）。

（vi）「公衆」の定義の適用上、私的使用については、業務に関連してプログラムを使用することを認められているCPの譲受人である従業員数は関係なく、加えて、役務の提供に関連してプログラムを使用することを認められているCPの譲受人に対して役務を提供する契約上の合意のある個人の数についても関係がない（§1.861-18(g)(3)(ii)）。

上記（vi）の定めにより、サイト・ライセンスおよびLANパック型ライセンスは公衆への頒布に該当せず、故に、たとえCPの複製がおこなわれたとしても、著作権の譲渡に該当しないこととなる。問題は、上記（v）で「公衆へ」の定義から関連者、名義上若しくは法的に同定される者が除かれていることにある。論者のなかには、当該「公衆へ」の定義のエンタープライズ・ライセンスの適用に関し、「サイト・ライセンス又はエンタープライズ・ライセンスは、「公衆へ」の要件を充足せず、何千人もの企業の雇用者（顧客）への複製がおこなわれ、そして頒布されたとしても、それは著作物の譲渡として分類されるであろう」、とその定義の射程に関心を寄せる者もいる。この点、たとえば、上述の設例10では、(1)「米国法人A社は、Z国のE社に対しプログラムXを含む一枚のディスクを譲渡し、当該E社に対し、一括払いのユーザ当たりの料金で同E社の従業員によってのみ使用される50台の個々のワークステーションにプログラムXをダウンロードする権利を認めた（一般に、サイト・ライセンス又はエンタープライズ・ライセンス、という）。追加のワークステーションが引き続き導入されると、プログラムXは追加の一括払いユーザ当たりの料金で機械にダウンロードされる」とし、このような場合は著作権の譲渡として分類する（§1.861-18(h) ex.10. (i)）。さらに、同設例では、(2)「E社は、……E社又はE社と特殊な関連を有する法人の従業員により使用される数量の制限がないワークステーション上でプログラムXを複製することを認められたならば、結論は同じ」（§1.861-18(h) ex.10. (ii)(C)）とし、この場合も「公衆へ」の定義の範疇外となり、著作物の譲

10) Treas.Reg. §1.861-18(g)(3)

渡となる。

このように、頒布権の範囲を狭め、一方で、無制限に複製する権利を与えることに関して、著作権者の経済的利益を害するのではないか、との疑義も生ずる。もっとも、上記(1)のような場合には、50台のワークステーションでの使用に制限され、且つ、ユーザ当たりの料金が支払われることから、著作権者の経済的利益は確保されうる。「[公衆へ]の定義は、ソフトウェアのベンダーが、市場開拓の機会を拡大するというよりも、むしろ、単一の顧客 (a single customer) への売買として、その取引をみなした場合に、「著作権 (copyright right)」としての取り扱い避けるために、なされたものである」¹¹⁾とされることから、市場開拓を目的とした取引、即ち、関連者により市場にソフトウェアが出回るという状態でない取引であれば、企業グループ内で無制限に複製されようが、著作権者の経済的利益は売買の対価として確保できうる。

規則案および最終規則が複製権と著作権とを組み合わせたことは、なるほど、確かにその序論で述べられているように、「……コストをかけずに、あるいはほんの僅かなコストで完全な複製物を作成できる、というコンピュータ・プログラムの特殊性」¹²⁾、即ち、複製の容易さに基因するものであると考えられうる。しかしながら、このことは書籍のコピーにも当てはまる特徴である。そこで、かかる権利の組み合わせについては、次のように考えることもできよう。ライセンサーがライセンシーに対して複製権を許諾した場合、それが自己(私的)使用の目的ならば、権利侵害という観点から複製権の譲渡には該当しないであろう。しかしながら、サイト・ライセンスのような場合には、それが内部的使用なのか、商業的目的の使用なのか明確ではない。そこで、頒布権を加え、さらに「公衆へ」の定義を加えることにより、その区別が明確になるということである。もっとも、このように、複製権には頒布権が伴うのであるが、一方で、先述の(ii)の派生的CPを作成する権利には頒布権が伴わない。この点については、「派生的プログラムを作成する権利の譲渡は公衆への頒布権を伴わなければ、著作権の譲渡として取り扱われるべきではない。なぜならば、この権利は複製物を再作成する権利から構成されるものであり、その結果、公衆への頒布権を伴った場合にのみ著作権の譲渡となる」¹³⁾、ともされる。最終規則の適用上、公衆への頒布を目的として派生的CPが作成された場合には、それは著作権の譲渡となるが、かかる取り扱いには上述のCPの特殊性を考慮し、所定の場合を除き、原則、著作権の譲渡なのか、あるいは著作物の譲渡なのかの決定は著作権法に則するという方針¹⁴⁾に沿ったものであるとおもわれる。もっとも、そうだとすると、「著作権法のもと、派生的作品

11) D. Sprague, A Chesler & Rachel Hersey, *The Final Software Revenue Characterization Regulations*, 28 TAX MANAGEMENT INT'L Journal 54, 69 (1999).

12) Internal Revenue Service, Notice of Proposed Rulemaking (REG-251520-96) on Classification of Certain Transaction involving Computer Programs, F. R. Vol. 61 No. 220, at 58152 (1996).

13) Internal Revenue Service, Classification of Certain Transaction involving Computer Programs, Treas. Reg. § 1.861-18 (a) (3), F. R. Vol. 63 No. 191, at 52974 (1998).

14) Internal Revenue Bulletin (I.R.B.), No. 1998-42 Part IV, at 16 (1998).

に該当する要件として、改作・変形され作品に求められるオリジナリティーの程度の決定は困難な問題であり、判例法でもその規準となる解釈は、かなり不明瞭である¹⁵⁾、とされる。したがって、派生的 CP のオリジナリティーが認められなければ、著作権の譲渡とはならないであろう。最終規則が、上述の (ii) の権利に頒布権を加えなかった理由の一つに、当該オリジナリティーの判断の困難さがあったとも察せられうる。

2. デミニマス・ルール

最終規則は、派生的 CP に内在するオリジナリティーの問題を解消すべく、当該派生的 CP を作成する権利がデミニマス (de minimis)¹⁶⁾ ない場合には、それを著作権の譲渡として取り扱うこととする規準を設けている。当該「権利のデミニマス」ルールは、必然的に頒布権がそこに配慮されているとも看取れる。「米国著作権法のもとの派生的作品を作製する権利は、公衆への頒布により市場を開拓（商品の市場性を高める。）する権利を内包しているので、たとえ改作・改変されたものが米国著作権法のもとの要求されるオリジナリ性を十分に有していても、ユーザが市場で派生的作品を作成する権利を使用する権利を取得していないならば、一般に、この規則でのデミニマス・ルールにより、著作権の譲渡は生じない¹⁷⁾、とされる。著作権法上での派生的作品はオリジナリティーを有するが故に、当然、自己の作品として公衆に頒布できることとなる。著作権者から派生的作品を作製する権利を許諾されたということは、同時に、公衆への頒布も許諾されたということを示唆しうる。しなしながら、デミニマスな権利の許諾だけでは、オリジナリティーを有するような派生的作品は作製され得ない。したがって、デミニマスな権利の許諾は頒布権を否定するものであり、逆に、デミニマスでない権利の許諾は、頒布権を内包しうる。

こうした、デミニマス・ルールに係る最終規則における設例として、設例17と設例18があげられる。それぞれの設例1の事実は、以下のとおり。

【Ex.17】 「米国法人A社は、Z国のE社にプログラムYを含むディスクを一回払いの定額で譲渡した。プログラムYはプログラムを開発するためのプログラムであり、いくつかの要素から構成されている他のプログラムを作製するために利用される。この要素には、……再利用可能なソフトウェアの要素のライブラリーを含む。これらのライブラリーの要素には、あらゆる新しいプログラムの要素はない。プログラムYの使用によって作製されるコンピュータ・プログラムは、ライブラリーは現在のものでなければ機能しないので、A社とE社とのライセンス契約は、プログラムYを使用して開発された、あらゆるプログラムを備えたライブラリーのコピーを頒布する権利をE社に認めるものである」 (§ 1.861-18(h) ex.10. (ii) (C))

この設例では、複製権の許諾ではなく、派生的 CP を作製する権利の許諾がおこなわれていると考えられうる。最終規則の分析によれば、「(上述の (i) 乃至 (ii) に掲げられ

15) Sprague, *et al.*, *supra* note 11, at 69.

16) Treas.Reg. § 1.861-18(c)(1)(ii)

17) Sprague, *et al.*, *supra* note 11, at 67.

ている—引用者補注) デミニマスではない著作権はE社に譲渡されていない。……プログラムYを使用して作製されたプログラムに関連したライブラリーを頒布する権利は、当該取引のデミニマスな構成要素でない。」

【Ex.18】「米国法人A社は、Z国のE社にオブジェクトコードと当該オブジェクトコードを含むプログラムXをディスクで譲渡し、ライセンス契約にて当該E社に次の権利を認めている。(1) E社のコンピュータで機能するように、あまり重要でないエラーを修正し、且つ、プログラムXに些細な改変を加えたためにソースコードを改良する権利、(2) 改良したソースコードを再編集する権利、(3) 但し、プログラムXを公衆へ頒布する権利は認められない。」 (§ 1.861-18(h) ex.10. (ii) (C))

この説例について、最終規則は、「(上述の (i) 乃至 (ii) に掲げられている—引用者補注) デミニマスでない著作権はE社に譲渡されていない。重要性のないエラーを修正し、些細な改変を加え、新たなコードを作製するためにソースコードを改良し、リコンパイルする権利は、当該取引ではデミニマスである」、と分析する。

これら、設例17、18において、それらの取引においては派生的なCPを作製する権利の譲渡がおこなわれているとも看取れる。しかしながら、そこにおける取引の対象をみる限り、米国著作権法上の派生的作品を作製する権利の付与の対象になるとまでは言い難く、むしろ、デミニマスなものであるといえよう¹⁸⁾。これは、デミニマス・ルールの適用効果により、修正等がなされたプログラムが米国著作権法での派生的CPが基とするソフトウェアが、当該派生的CPの重要な内容か否かで、著作権の譲渡か否かを判断し、重要な内容か否かは、それに見合った対価が提供されるか否かで決定される、というものである。この点、Levensonらも「このような規準は、適用が容易で商取引を反映するより具体的な規準である」¹⁹⁾、としている。

このような、デミニマス・ルールは、先述の (iii) の実演権および (iv) の展示権についても適用されるのだが、IRSのこの点に関する次のコメントは判然としない。曰く、「しかしながら、財務省とIRSは、次のように認識している。それは、コンピュータ・プログラムの文脈におけるこれらの権利の定義は、いま尚、発展途上中で、将来においては、この論点を再考する必要がある。いまのところ、財務省とIRSはこれらの権利に関しては、著作権法に従い続けるが適当だと考える。しかしながら、多くの場合、コンピュータ・プログラムの公衆への展示又は実演のための権利の譲渡、たとえば、プログラムのマーケティング又は広告は、それが著作権の譲渡を構成する範囲において、最終規則 § 1.861-18(c) (1) (ii) [著作権の譲渡としてのみ扱われる譲渡—引用者補注] のもとで、著作権の

18) 根拠を簡潔に述べると、設例17に関しては、そのライブラリーがなければ、新しいプログラムは駆動しないというだけのものであり、設例18に関しては、自己のコンピュータにおいて効率的に利用するためにプログラムを取得しただけである。つまり、両設例とも、新たなプログラムを駆動させるためのものであり、取得されたプログラムは附属品程度のものといえるよう。

19) Alan Levenson, Alan Shapiro et al, *Taxation of Cross-Border Payments for Computer Software*, 17 TAX NOTES INT'L 1724, 1725 (1998).

デミニマスな許諾と考えられる結果、その取引は著作権の譲渡ということにはならない。」²⁰⁾

このように、IRSは、実演権および展示権に関し、著作権法に従うという見解を示しているものの、その一方で、プログラムのマーケティング又は広告に関する取引については、著作権の譲渡と扱わないような方針である。米国著作権法のもとでは、実演権が適用されない場合として、非営利的な性質を有する場合をあげている²¹⁾。したがって、マーケティング又は広告に関しては、著作権の譲渡に該当する可能性がある。かかる実演・展示権の譲渡に関して、「プログラムの取引が私的使用（internal use）というより、むしろ、商業的利用のためにおこなわれる場合にのみ、この取引を著作権の譲渡として扱うべきである」²²⁾、と述べる論者もいる。また、「実演又は講演が著作物の広告に限定され、その全ての公への展示が許諾されていない場合には、コンピュータ・プログラムの実演又は展示は、著作権の譲渡として取り扱われるべきではない」²³⁾、とする論者も存する。前者の見解は、先述の（i）の複製権と頒布権との複合的権利と同様に、商業的使用がその目的とする展示であるならば、当該取引は著作権の譲渡とすべきとの見解であらう。一方、後者の見解については、著作権の譲渡であるか否かの区別がいずれに存するか分明ではない。いずれにせよ、展示・実演権の譲渡については、著作権の譲渡なのか著作物の譲渡なのかその区別にIRSが困惑をみせていることは、上述のコメントから察せられうる。このことは、最終規則§1.861-18(h)の設例に関して、そのことがほとんど言及されていないことから推知しうる。

3. 著作物からの視点

最終規則の適用上、著作物の譲渡として分類される取引は、次の場合である。

①譲受人がCPの複製物を取得するものの、②最終規則§1.861-18(c)(2)(i)乃至(iv)に掲げられているいずれの権利も取得していないときであって（③又はそのような権利がデミニマスのときであって）、④一のデミニマスな権利を包含しているまたは包含するにとどまる場合、そして⑤最終規則§1.861-18(d)若しくは(e)に定める役務の提供又はノウハウの提供をまったく、または殆ど含んでいない場合、当該取引は著作物の譲渡として分類される²⁴⁾。最終規則におけるこのような定めは、規則案にいくつか修正がなされたものであるが、とりわけ、この③の場合が新たに設けられ、CPを含む取引はライセンスには該当し難くなったと看取れる。また、最終規則§1.861-18(c)(3)では、著作物の定義について、「著作物とは、その作業が認識され、再製され、さらに直接的にまたは機械や装置を使用して伝達されたコンピュータ・プログラムのコピーを含む。プログラムのコピー

20) I.R.S., *supra* note 13, at 52974.

21) 17 U.S.C. § 110

22) I.R.S., *supra* note 13, at 52974.

23) *Id.*

24) Treas.Reg. § 1.861-18(c)(1)(ii)

は、フロッピー・ディスクのような磁気媒体、……その他の媒体に固定される]²⁵⁾、とし、この定めは著作権法の複製物の定義とその趣旨を同じくする²⁶⁾。したがって、著作物および複製物には、有形性と固定性の要件を充足することが求められる。そのため、CP取引が電子的におこなわれた場合には、有形媒体物への固定を要件とする著作物の譲渡には該当しないとも考えられるが、最終規則§1.861-18(g)(2)は、CPの電子取引についても著作物の譲渡に該当するようにカバーしている²⁷⁾。この定めにより、CPの電子取引についても、それが著作権の譲渡として扱われる結果となっている²⁸⁾。

CP取引が著作物の譲渡として扱われる色彩が強いなかにあって、著作権の譲渡として扱われるのは如何なる場合であるのか、また、その判断規準は如何なるものなのか、といった疑義が生じうる。そこで、このことを最終規則の設例をもとに検討する。

【図表 1】 著作権の譲渡として取り扱われる取引		
<p>(設例 5)</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px auto; width: 80%;">米国法人A社</div> <ul style="list-style-type: none"> ・プログラムXを含むディスク譲渡 ・Z国内で無制限にプログラムXのコピーを頒布 ・Xを公に実演・展示する排他的権利を付与 ・著作権の残存期間での許諾 ・3年間、1年当たり\$yの使用料(B社からA社に) <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px auto; width: 80%;">Z国法人B社</div>	<p>(設例 6)</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px auto; width: 80%;">米国法人A社</div> <ul style="list-style-type: none"> ・プログラムXを含むディスク譲渡 ・B社のZ国内工場で作製 ・再作製された無制限量のディスクを公に販売する目的で頒布する非排他的権利付与 ・著作権の残存期間より短い期間での契約 <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px auto; width: 80%;">Z国法人B社</div>	<p>(設例 8)</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px auto; width: 80%;">米国法人A社</div> <ul style="list-style-type: none"> ・プログラムXを含むディスク譲渡 ・D社製造の無制限量のコンピュータのハードドライブ上でコピーし、公衆に対してハードドライブ上で頒布する非排他的権利付与 ・著作権の残存期間より短い期間での契約 ・コンピュータに読み込んだXのコピー数量で金額支払う <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px auto; width: 80%;">外国法人D社：Z国内で製造販売(OEM)</div>

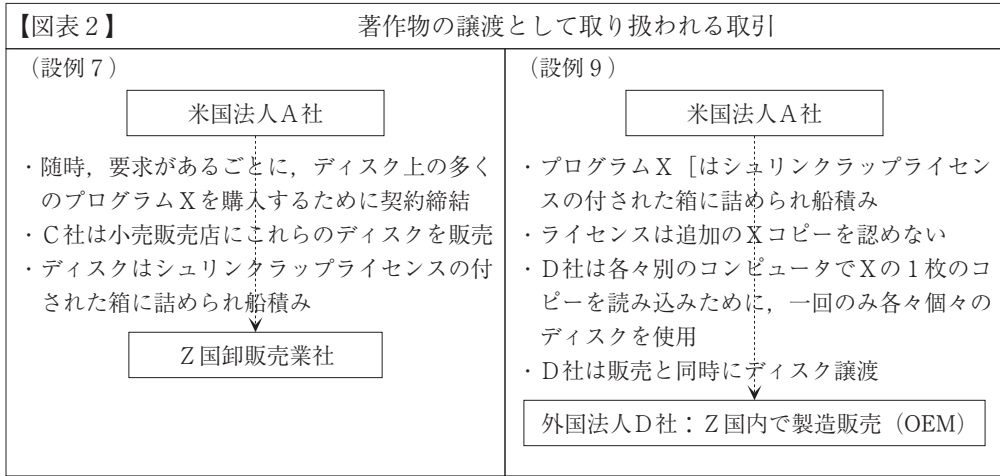
図表1を考察する限り、著作権と著作物との区別の規準は、排他的権利の許諾の有無にあるのではないかと理解できる。そこで、類似する設例で、著作物として取り扱われているものを検討する必要がある。

25) 最終規則では、規則案では含まれていなかったCD-RMが含まれている。

26) 17 U.S.C. § 101

27) Trease.Reg. § 1.861-18(g)(2) (考慮に入れない譲渡の手段)では、「この条の準則は、コンピュータ・プログラムの譲渡を成し遂げるために使用される物理的、電子的その他の媒体に関係なく適用される」と定める。

28) Trease.Reg. § 1.861-18(h)のEx.2とEx.4は、CPがインターネット上wwwのホームページ上で譲渡されるという設例であるが、いずれも著作物として取り扱われている。



図表 1 と図表 2 との比較において、著作権の譲渡と著作物の譲渡との区分規準が見出されうる。それは、図表 1 の設例 8 と図表 2 の設例 9 との比較においてである。設例 8 と設例 9 とは、ほとんど類似する取引形態である。相違点といえば、設例 8 は、一枚のマスター・ディスクから複製物をコンピュータのハードドライブ上で作製するもので、これは、謂わば、著作物（複製物）の電子取引とも考えられる。一方、設例 9 は、シュリンクに付されたプログラムの著作物（複製物）が物理的に取引されている、という点である。IRS は、前述のとおり、最終規則 § 1.861-18(g)(2) において、取引の手段・方法を考慮しないとしているにもかかわらず、このような取扱いの差異が生じている。この点については、「非排他的ライセンスのもとで、マスター・ディスクを取得する OME に関しては、コンピュータ・プログラムを含む適当な取引分類は、依然として不明確である」²⁹⁾ともされ、なるほど、確かに著作権と著作物との譲渡の区別の境界が見えてこない。しかしながら、著作物の譲渡として分類されている設例（設例 7 と設例 9）をみれば、どちらもシュリンクラップライセンスを付された箱詰めで取引がなされている。論者の中には、この点に着目して、「設例 9 においては、売手は最終的な購入者それぞれに、1 つずつ複製物を準備している。……仲介者が一枚のディスクを取得した場合には、最終的な購入者により取得されるあらゆる複製物を作製するのは、売手というよりも、むしろ、仲介者である。その区別の鍵は、売手が仲介者に市場における使用权を譲渡しているか否かである」³⁰⁾とする。即ち、ソフトウェアの売手が、当該売手と公衆という市場の間に存在するという意味での仲介者に、CP の市場での使用权を許諾している場合には、著作権の譲渡となるということである。このことは、頒布権および派生的 CP を作製する権利の区分規準となりうるであろうとおもわれた、商業的利用の目的としているか否かの区分規準に通ずるところがあると考えら

29) E. Chazn & B. Jennings, *Guiding through the U.S. URS Computer Programs Classification Rules*, 17 TAX NOTES INT'L 1948, a 955 (1998).

30) Sprague, *et al.*, *supra* note 11, at 69.

れうる。

このように、最終規則においては著作権と著作物との区分規準について不明確な点多々存するが、その根底には商業的目的をある意味、規準とする政策的意図が強いことは、そこに看取れる。

II 輸出効果への意図（立法に係る政策的背景）

1. 旧外国販売会社（FSC）法制

CP取引は、最終規則の適用上、著作物の譲渡として扱われる可能性が高い。著作権と直作物との区別の意義は、著作権の取引により使用料所得の発生を妨げることにある。酢縄即ち、外国源泉所得をできるだけ減らし、自国（米国）の国内源泉所得を増やすことである。その一方で、自国におけるソフトウェア産業の更なる促進化にも、かかる区分の意義がある。この点、外国販売会社（FSC）に係る法制（2000年廃止）が密接に関わっているとおもわれる。

FSCとは、外国の法律に基づき設立されなければならない、また、FSCの外国貿易から生じた所得、即ち、輸出財産（export property）からの所得の一部は非課税として扱われる³¹⁾。このようなFSCは、米国企業の子会社である。かかるFSCの規定の立法趣旨、ある種の商品等の米国からの輸出を促進し、その結果、米国企業やそこにおける労働に所得を生み出すためであるとされる³²⁾。ここで、問題となる「輸出財産」だが、内国歳入法第927条(a)(1)(B)（2000年廃止）によれば、FSC以外の者に米国国内で製造され、米国国外での使用若しくは販売を目的とし、通常のFSCの営業又は事業の過程で売買、賃貸若しくは貸与されるもの、と規定される。しかしながら、FSC以外の者に米国国内で製造され、米国国外での使用若しくは販売を目的とし、通常のFSCの営業又は事業の過程で売買、賃貸若しくは貸与されるもの、と規定される。しかしながら、著作権（フィルム、テープ、または商業で、あるいは家庭で使用されるこれらに類する複製品以外）のような無形資産は、「輸出財産」に該当しない³³⁾。この点、「カスタム」はサービスを提供するものであるから、……FSCの輸出財産は適格性を有しない」とされ、これは、内国歳入法第924条(a)(3)（2000年廃止）により、輸出財産の販売に関連するサービスは、輸出財産とは扱われないからである。

このように、ソフトウェアが「輸出財産」に該当するか否かが議論される中であって、財務省規則 § 1.927(a)-1T(f)(3)（暫定的規則：輸出財産の定義）では、コンピュータ・ソフトウェアは複製権が伴っていない場合には、輸出財産として取り扱われてもよいとされる。さらに、Private Letter Ruling 2100015では、「たとえ、ソフトウェアが著作権法で保護されていなくとも、それは、輸出財産として扱われる適格性を有する。この判断決定の重要な鍵は、ライセンス契約が現に、著作権法で保護されているソフトウェアに帰属す

31) I.R.C. §§ 991 to 997 (1984)

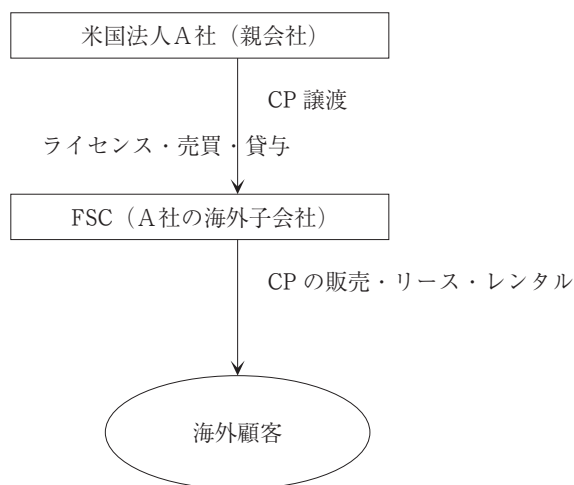
32) Kutten & James, *supra* note 5, at 102.

33) I.R.C. § 927(a)(2)(B)-Repealed (2000)

る制限に類する制約を内包しているか否かにある。』³⁴⁾としている。したがって、取引されるソフトウェアが著作権法で保護されている場合には輸出財産には該当せず、著作権法上での制約と類似するような制約がライセンス契約に含まれていれば、輸出財産の適格性を有することになる。確かに、このような考えは、FSCの輸出財産にだけ焦点を当てたものであり、上述のルーリングの考えは新たな問題を提起したと看取れる。即ちそれは、ライセンス契約による制限である。これは、米国親会社と外国のその子会社であるFSCとの取引関係に関係してくる。

2. 取引関係

【図表3】



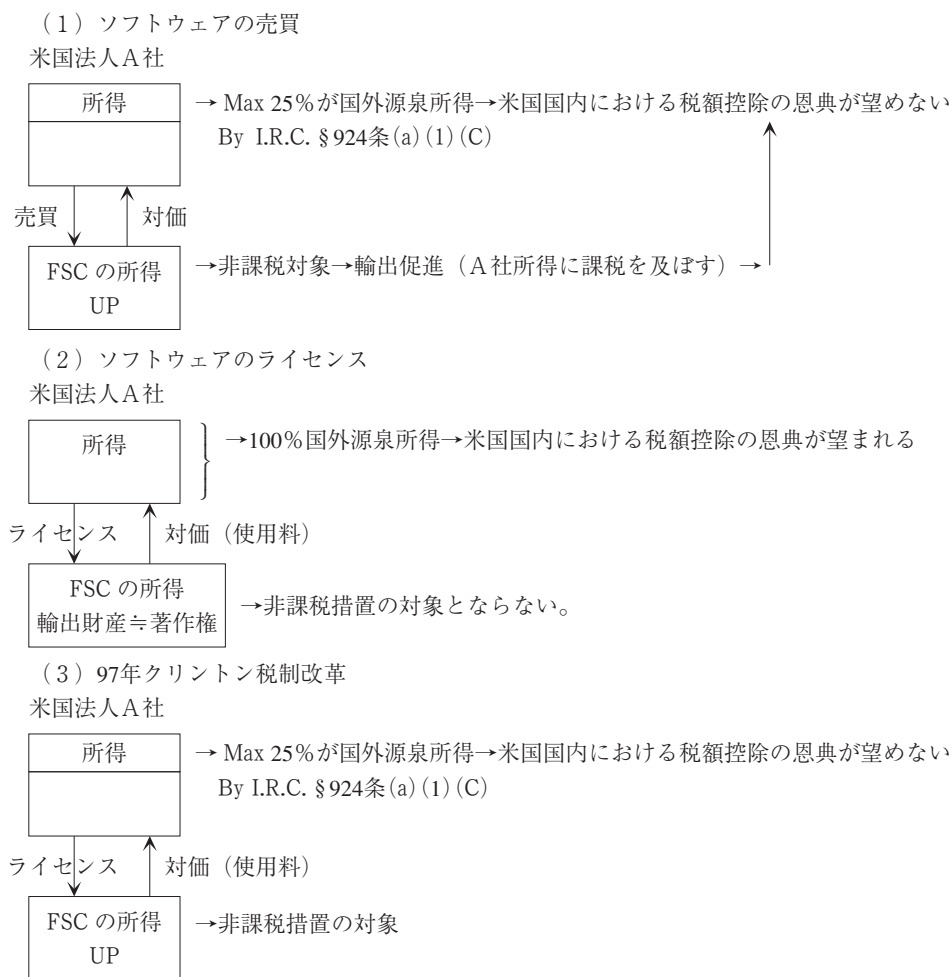
図表3における取引を米国ソース・ルール視点から観察してみると、FSCの所得について、当該FSCも活動は米国国内での取引又は事業に実質的に関連しないため、その所得は国外源泉所得として扱われる。なぜならば、当該FSCは外国法人でなければならぬので、そのような所得に対して租税は課されない、ということである。一方、A社の所得については、外国人へのソフトウェアの譲渡がライセンスというよりも、むしろ、売買として扱われる場合には、その取引から生ずる所得のうち、せいぜい多くて、50%が国内源泉所得となる。しかも、米国国外の譲受人に権原（title）が譲渡された場合である。さらに、この場合には、とくにFSCの輸出財産からもたらされた所得であれば、内国歳入法第924条(a)(1)(C)（2000年廃止）の適用上、その50%のうち25%が最大、国内源泉所得となる。即ちこれは、FSCの輸出財産に対して非課税措置が講じられていることに基因するものである。

これに対し、外国人にライセンス・貸与することにより生ずる使用料・賃貸所得は100

34) P.L.R. 9210015, 1992 P.L.R. Lexis 2516.

%国外源泉所得となる³⁵⁾。このため、A社は米国での税額控除の恩典を享受しようと、当然、FSCとライセンス契約を締結する。しかしながら、課税庁サイドとしては、A社とFSCとの取引をライセンスとしてではなく、売買として取り扱いところである。そこで、1997年のクリントン税制改革により、上述の内国歳入第927条(a)(1)(B) (2000年廃止)を改訂し、米国国外での複製に関してライセンスされたコンピュータ・ソフトウェアは適格なFSCの輸出財産とした³⁶⁾。この改革により、FSCの輸出財産に非課税措置を講じられうようになった。もっとも、このような改革は対しては、上述の内国歳入法第924条(a)(1)(C)の立法趣旨に抵触するものだと主張が、納税者からなされた³⁷⁾。

【図表4】



35) I.R.C. § 927(a)(2)(B)-Repealed (2000)

36) Taxpayer Relief Act of 1997 § 1171.

37) Levenson, *supra* note 19, at 1727.

これら図表4をもとに考察すれば、本来、内国歳入法第927条(a)(1)(C)は、FSCの外国貿易総収益を生じさせる取引（A社とFSCとの間の取引）に基因する国外源泉所得を制限するものであり、複製物のライセンスによる使用料からの国外源泉所得を減少させるものではない、ということである。そこで、IRSは再び、1998年に内国歳入法第927条(a)(1)(C)のもとで暫定的規則を公表し、その設例1において、輸出財産の売買による複合的な所得課税が\$100の場合、内国歳入法第863条(e)(1)(A)の適用によりその50%が国外源泉所得とし、さらに内国歳入法第927条(e)(1)の移転価格準則による課税対象所得の適用により\$25が国外源泉所得とされた³⁸⁾。即ち、内国歳入法第927条(a)(1)(C)を適用した場合よりも、A社の国外源泉所得は増加し、それだけA社は米国国内における税額控除の恩典を享受するということである。一方、同規則の設例2では著作権のライセンスによる複合的な所得課税が\$100の場合には、内国歳入法第862条(a)(2)の適用により、\$50を国外源泉所得とした。しかしながら、本稿が検討の素材としてとりあげている、最終規則§1.1861-18が問題視される数週間前に上述の内国歳入法927条(a)(1)(C)に関する最終規則をIRSは公表し、上述の設例2を除外し、輸出財産の売買にのみに適用することとした³⁹⁾。これにより、A社とFSCの取引が著作権の譲渡であるならば、その対価はA社においては、100%国外源泉所得となり、課税庁サイドにとっては好ましくない結果となる。一方、著作物の売買であれば、せいぜい25%が国外源泉所得となり、課税庁サイドとしては好ましい結果となる。正に、最終規則§1.1861-18において、複製権と頒布権との組み合わせ、さらにはデミニマス・ルールにより著作権の譲渡と分類され難い構成を採っていることは、FSCを利用してCP取引をおこなう米国人法人に対する課税強化を狙いとしてことが一瞥して理解しうる。

（続く）

38) L.R.B. No. 1998-45, at 5.

39) *Id.*