

租税法と著作権法との擦り合せの様相（2）・完

——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（立法への政策的背景）

1. 旧外国販売会社法制
2. 取引関係

（以上、第66巻5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

（以上、本号）

III 所得類型と所得分類規準

1. 売買とライセンス—All Substantial Rights Test

CP 取引が売買であるか、あるいはライセンスであるかによりその対価の性質は異なってくる。最終規則 § 1.861-18(f)(1)では、当該 CP 取引が売買又は交換に該当しない場合には、使用料所得を生じさせるライセンス取引に分類されるとしている。

このような取引分類は、著作物のライセンスは概念視されえないため、CP 取引が著作権の譲渡と分類された場合に生じうる。かかる判断基準に関して、最終規則は、「全ての関連する事実と状況とを考慮に入れて、著作権について全ての実質的な権利（all substantial rights）が譲渡されたかどうかを基準におこなわれる」（Treas.Reg. § 1.861-18(f)(1)）とする。当該「全ての実質的な権利」の基準について、論者の多くは「全ての実質的権利が譲渡されたか否か否かを決定するに当っては、当該規則は内国歳入法1222条⁴⁰⁾と同法

40) I.R.S § 1222 は、譲渡収益に係る準則であり、取引が売買又は交換を構成する場合にのみ適用される。

1235条の原則を適用するとしているが、左記当っては、当該規則は内国歳入法1222条と同法1235条の原則を適用するとしているが、左記1235条は特許権の譲渡の場合のみに適用されるものであるため、著作権の譲渡には適用すべきではない⁴¹⁾とする。この点、I.R.S.は「コンピュータ・プログラム取引に全ての実質的権利の基準を適用する際には、内国歳入法1222条および1235条そのものを適用するというよりも、むしろそれらの条文に関連する判例法が適用される⁴²⁾」とし、判断基準の解釈適用を判例法に委ねている。

それでは、具体的にいかなる場合に著作権の譲渡が売買又はライセンスと判断されているのかを、最終規則における設例をもとに検討することにする。同規則の設例において、「全ての実質的な権利」の基準が適用されているのは、設例5、6、そして8である。これらの詳細については、先述の図表1により示しているため、ここで繰り返すことはしない。これらの設例のポイントをあげれば、以下の3点である。

(1) 地理的制限の有無、(2) 契約期間が著作権の残存期間より短いかい否か、(3) 排他的権利の許諾の有無。設例5においては、(1)の制限と(3)の許諾が有り、(2)に関しては、契約期間は残存期間である。設例6については、(1)の制限と(3)の許諾が有り、(2)に関しては、契約期間は残存期間より短い。設例8に関しても、設例6と同様である。その結果、設例5のみが「全ての実質的権利」は譲渡されているとし、著作権の売買と扱われ、設例6、8は著作権のライセンスとして扱われる。

かかる結果を考察するに、最終規則では、地理的制限のもと、著作権の残存期間で排他的権利が許諾される取引であれば、「全ての実質的権利」は譲渡されているとして取り扱われることとなる。一方、内国歳入法1235条に関する財務省規則においては、「特権における全ての実質的権利」も許諾とは、地理的制限がなされていなく、特許権の存続期間より短い期間での譲渡でない許諾とされている⁴³⁾。関連判例において、特許権の所有者が全ての実質的権利が譲渡されているか否かを判断するにあたって、他の者を排除する権利、つまり、排他的権利が譲渡されているか否かに焦点を当てている⁴⁴⁾。したがって、上述のI.R.S.のコメントを勘案すれば、かかる「全ての実質的権利」の権利の譲渡に係る判断基準を上記(3)の排他的権利の許諾の有無のみに求めてもよいのではないかと見て取れる。もっとも、設例5においては、地理的制限がその判断基準となっている。これは、上述の財務省規則にも該当しない要件である。これには、「全ての関連する事実と状況を考慮に入れて」という縛りが働いている。即ち、設例6および設例8において、CP取引の対象となっているのは、汎用性を有するCPであるが、一方、設例5（図表5参照）において

Rev.Rul. 69-158 では、IRS は以下の見解を示していた。「売買又は交換に該当するような特許権の許諾とは、当該特許が特許権に関して全ての実質的権利を許諾するものでなければならない。」(1969 § 1 C.B. 101)。

41) I.R.B. *supra* note 14, at 9.

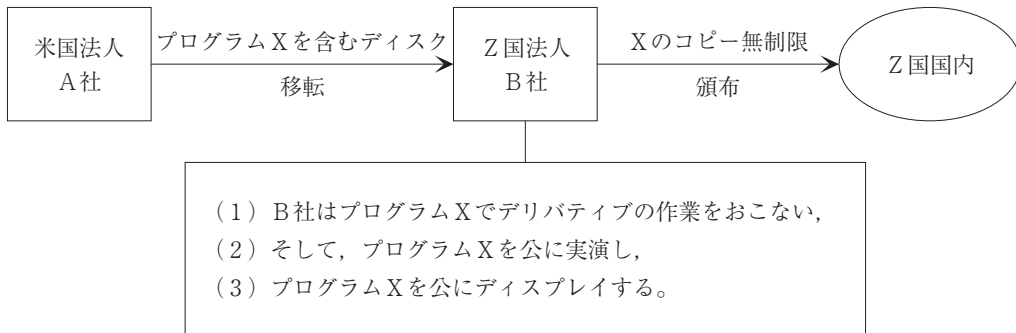
42) *Id.*

43) Treas.reg. § 1.1235-1(b).

44) *Tayloy-Winfield Corp. v. Comr.*, 73-1 T.C., 467 F.2d 486 (6th Cir., 1972).

【図表５】

設例５



は、その対象はデリバティブ作業に用いられる CP であるため、ある意味、企業戦略性（機密性）を有し、地理的制限は必要になってくるとも察せられうる。それ故に、当該地理的制限は取引される CP の性質によりなされる場合もあるが、売買かライセンスかの判断基準の核は排他的権利の許諾の有無に存すると考えられる。

２．売買と貸与—Benefit and Burdens Test

CP 取引のような、知的財産取引における売買との分類は、非常に困難であるとおもわれる。なぜならば、その殆どがライセンス契約のもとで様々な制約が付されているからである。例えば、その典型例がシュリンク・ラップされたソフトウェアが購入された場合である。このような場合においては、本来、売買とライセンスの分類で問題なるが、ここでは、最終規則の適用上、著作物が譲渡された場合を想定している。これは即ち、シュリンク・ラップライセンス契約で取引される CP には、様々な制約が付されており、かかる制約のもとで CP 取引が売買として分類されうるか否か、また、事実、最終規則では「……当事者がライセンスと称し、譲渡およびリバースエンジニアリングに制限を付した場合（一般にシュリンク・ラップライセンスと呼ばれている。）であって、……売買と分類されることがある」⁴⁵⁾とされているため、売買と貸与との分類の困難性が生じうる最終規則では、「全ての関連する事実と状況を考慮に入れ、所有者としての便益と負担（the benefit and burdens of ownerships）が譲渡されたかどうかという基準に基づいておこなわれる」⁴⁶⁾とし、これは先述の1981年 Grodt & McKay Realty, Inc. 事件租税裁判所判決および1985年の Eatat of Tomas 事件租税裁判所判決に準じた判断基準を採用していると考えられる⁴⁷⁾。

ソフトウェア取引において、実際にこのような基準が採られたのが、先述の1997年の

45) Treas.reg. § 1.861-18(g) (1)

46) Treas.reg. § 1.861-18(f) (1)

47) See, ERNST & YOUNG LLP, Tax Alert: Technology Communication & Entertainment (TCE), at 3 (1996).

Sprit 事件租税裁判所判決である。しかしながら、ここでは、ソフトウェアが無形物か有形物か、即ち、著作権か著作物かの判断（取引対象）に関して、「所有の便益と負担」基準（以下、BBO テスト）が採られているため、必ずしも、そこでは当該基準が売買と貸与との取引分類基準に用いられていないのである。この Sprit 事件判決は最終規則と同様に、BBO テストを採用している規則案後の判決であるが、当裁判所は I.R.S. によるかかる BBO テストを否認し、「政府により採用されてきた制限的条項はすべて、ソフトウェアの著作物（software article）が譲渡される基礎となる知的財産における売手の利益の利益に関連するものであり、……これらの制限は売手の知的財産権を保護し、強化し、そして拡大するものである」⁴⁸⁾と判示した。これは、BBO テストが、取引が売買か貸与かとの分類の基準となることを示したのではなく、当該テストがソフトウェアの内容にどのように適用されるべきかを示した事案であると考えられうる。ここで、最終規則で BBO テストがどのように適用され、売買と貸与を分類しているかについて検討する。同規則の設例でその参考になる以下の4つの設例に沿って考察することとする。

先ず、設例3および設例4では、共にプログラムXの使用に関して、一週間という期間制限があり、期間経過後の使用に関しては、設例3についてはプログラムXが組み込まれたディスクを売手に返還しなければならないと、且つ、当該プログラムXにより作製した複製物を破棄しなければならないというものである。一方、設例4については、その期間経過後、電子ロックが作動しプログラムXは使用できなくなり、その後、プログラムXの使用を希望するなら、料金を売手に支払い、電子キーを送ってもらうというものである。同規則によれば、これら設例3および4においては、プログラムXの買手はその所有者として取り扱われなく、故に、BBO テストにより、これらのCP取引は著作物の貸与とされている⁴⁹⁾。以上の設例においては、試用期間の限定、かつ試用期間経過後の返却という事実が、貸与として判断される要素となっているようである。

つぎに、設例12と設例13について検討としてみる。設例12の事実は、以下のとおりである。買手は、売手からプログラムXのアップグレードを受ける権利を得る。買手は、アップグレードを含むディスクを受領した時に、売手に対してプログラムXの直前のバージョンを含むディスクを受領した時に、売手に対してプログラムXの直前のバージョンを含むディスクを返却しなければならないと、契約は当事者によってどの月末にでも終了できる。さらに、契約が終了したならば、買手はプログラムXにより作成された全てのコピーを破棄しなければならない。以上が、設例12の事実である。設例13では、買手が新しいアップグレード版を受け取ったときに、プログラムXを返却しなければならないこと、また、契約が終了したときには、買手はプログラムXの最新版を保持し続けるかもしれない（買手はプログラムXの全ての複製を販売し又は譲渡したりすることを禁止されるが）こと以外の事実は、設例12と同じである。

48) Pro.reg. § 1.861-18(f) (2)

49) Treas.reg. § 1.861-18(h) Ex.3(ii) (B) and Ex.4(ii) (B)

最終規則は、先ず設例12に関して、「全ての事実と状況を考慮に入れて、便益と負担のテストにより買手は、著作物の所有者として扱われない。……一旦契約が終了すると、買手は、現在にも後にも、もはやプログラムXのコピーを所有することはない」⁵⁰⁾とし、著作物の貸与として判断している。一方、設例13に関しては、設例10で判断されている、「売買に制限があるにもかかわらず、例えば、損失のリスクや永久にコピーを使用する権利のような要素が、……売買の権利制限よりも重視される」⁵¹⁾との理由により、賃貸というよりもプログラムの売買と判断している⁵²⁾。上述の設例3および設例4における判断は、試用期間の限定・期間経過後の返還義務等により、「所有の便益と負担」は譲渡されていないと判断され、一方、設例12および設例13における判断が契約期間経過後も複製物を保有できるか否かにその基準を求めており、そこに両設例の境界が存する。したがって、BBOテストは、使用期間の制限と使用期間経過後の使用制限にその基軸があると考えられる。

ここで留意すべきは、「所有の便益と負担」が著作物に係る基準であるという点である。ライセンス契約における使用期間の制限は、「著作物における利益というよりも、むしろ、著作権の保護のもとで売手がその所有する権利や支配を強調」⁵³⁾というものである。即ち、BBOテストを考えるにあたっては、売手が保有する基礎となる著作権（underlying copyright）が譲渡されているかどうかが問題となってくる。BBOテストを著作物の譲渡に採用するのであれば、ライセンス契約における基礎となる著作権に係る「所有の便益と負担」の譲渡と、著作物に係る「所有の便益と負担」の譲渡との区別を立論する必要がある。この点、Spragueによれば、「ソフトウェアに関するユーザ契約は、他の知的財産に関するライセンス契約とは、次の点で異なる。それは、主にエンドユーザにより譲渡されることが意図されず、欲せられず、又は喚起されない著作権における権利を、契約が制限しているという点である。」⁵⁴⁾ そうだとすれば、かかるライセンス契約における制限は著作権保護のもとでのソフトウェア製品の使用権に係る制限であり、基本的な著作権に対する「所有の便益と負担」は譲渡されていないため、BBOテストは長作物に対して適用できうと考えられる。

3. サービスの提供とノウハウの提供

CP取引において、最もその区別が困難な取引が、サービスの提供とノウハウの提供であろう。なぜならば、CP取引においては、プログラム自体にメンテナンスおよび情報等が含まれているものも存在するからである。例えば、最終規則では、ノウハウの提供として取り扱われる取引の対象となる情報に該当するものとして、「コンピュータ・プログラミ

50) *Id.*, Ex.12(ii)(B)

51) *Id.*, Ex.10(ii)(B)

52) *Id.*, Ex.13(ii)(B)

53) Sprague, *supra* note 11, at 70.

54) *Id.*

ングに関する情報」⁵⁵⁾をあげている。技術に関するものであれば、サービス（役務）の提供とも考えられる。さらに、同規則は、取引の分類に関する規定において、「コンピュータ・プログラムの開発又は変更のための役務の提供」⁵⁶⁾と「コンピュータ・プログラミング技術に関するノウハウの提供」⁵⁷⁾とにCP取引が分類されている。CP取引がCPの開発又は変更の目的でおこなわれる場合と、技術に関するノウハウの提供を目的でおこなわれる場合とでは、その違いを見出すことは困難である。

そこで先ず、ノウハウの提供について考えてみることにする。コンピュータ・プログラムに係る情報の提供について、最終規則では上述の「コンピュータ・プログラミングに関する情報」であること以外に、「非公式、とりわけ当事者間で契約されたディスクロージャーを防止する状況のもとで供給されること」、「トレードシークレットの保護の対象となること」、以上の場合がノウハウの提供とされている⁵⁸⁾。同規則における設例として、サービス（人的役務）の提供との区別において設例16⁵⁹⁾があげられる。その内容は、以下のとおりである。

- ①米国法人A社とZ国のI社は、A社よって雇用されている開発エンジニアがコンピュータプログラマー一般に知られていない特定の技術に関するノウハウを提供するためにZ国に出張した。
- ②当該ノウハウにより、I社はコンピュータ・プログラムをさらに効率的に作製することができるようになる。
- ③これらの技術は、多くのコンピュータ・プログラムのプロジェクトでの作業からA社が取得した経験の産物であり、公開されない状態でI社に供給される。
- ④そのような取引は、秘密保護を条件とする。

この設例では、取引上で保護が必要とされるノウハウが人的派遣というかたちで提供されているが、あくまでもここでの人的役務はノウハウの提供に付随するものであるため、サービスの提供というより、むしろノウハウの提供とされる。かかるノウハウの提供において取引されるソフトウェアは少なくとも、汎用パソコン・ソフトウェアや大量生産されるパッケージ型ソフトウェア等は、それらが取引されたとしてもノウハウの提供には該当しないであろう。一方、同規則における役務の提供については、同規則は、CP取引が役務の提供に該当するか否かの判断基準を、（1）いずれの当事者により新たに開発され又は修正されたCPに関する著作権を保有し、また、（2）その損失のリスクを当事者間でどのように配分するかに関する当事者の意思を含む、（3）当該取引に関するすべての関連する事実と状況に基づいておこなわなければならない、としている⁶⁰⁾。こうした、判断

55) Treas.reg. § 1.861-18(e) (1)

56) Treas.reg. § 1.861-18(b) (1) (iii)

57) *Id.*

58) Treas.reg. § 1.861-18(e) (2) and (3)

59) Sprague, *supra* note 11, at 74.

のもと、次の２つの場合が考えられる。

（i）CP コードの作成者が著作権を留保している場合

（ii）CP の譲受人が欠陥製品のリスクを負っている場合

（i）の場合には、創作者はコードの他のコピーを第三者に売買することができるため、サービスの提供というよりも、むしろ著作物の売買であり、（ii）の場合には、顧客はそれを望まなくとも、サービスに対して料金を支払わなくてはならないので、著作物の売買というよりも、むしろサービスの提供である、と考えられうる。

結語

米国における租税法と著作権との擦り合せ（距離感）を、コンピュータ・プログラムを含むソフトウェア取引（CP 取引）に対する課税に係る米国財務省規則 §.1.861-18 の定めを素材として考察してきた。その立法上の政策的背景をみるに、ソフトウェアを旧外国販売会社（FSC）税制における輸出財産のなかで、どのように位置付けるかという問題から生まれてきたものである。ソフトウェアの市場性を勘案すれば、米国が「著作物」という租税法固有の新たな概念を打ち出したのは、当然の帰結である。

確かに、コンピュータ・プログラムは米国著作権法上、保護されているが、それは、ある意味著作権者の独創性等を保護するというものより、プログラムの海賊行為の防止により、自国産業を保護するための策と考えられうる。もっとも、このことは、著作権者にとっての経済的利益の確保に資するというものである。

かかる理解のもとで、CP 取引の課税のあり方を考えるに、「著作権の使用料」とは、著作権者の経済的利益を損なわないよう権利侵害に対する見返りというように構成することができる。コンピュータ・プログラムの使用等の内部的使用および私的使用は、その使用がその範囲内に留まっている限りにおいては、当該著作権者の経済的利益は確保できる。しかしながら、そのような譲受者が外部に頒布すれば、そこから生ずる経済的利益は、本来なら著作権者の利益になるところ、当該譲受者の利益となってしまう。そこに「著作権の使用料」が生ずるのである。財務省規則の根底には、こうした状況は斟酌されている。しかしながら、CP 取引は、電子取引等、有形媒体物を介した取引と異なり、その権利移転やそれに伴う取引形態の分類の判断に困難が生ずる。かかる財務省規則のように、著作権と著作物との区別を設けないことには、解決策は見出せないのではなかろうか。このことは、CP 取引に係る明確な指針を有さないわが国の立法立案にも、示唆しうるものとおもわれる。

〔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」）の成果

60) Treas.reg. § 1.861-18(d)

物である。