

ロイヤリテイ課税を巡る諸問題

↳ コンピュータ・プログラムに係る対価を中心として

増井弘一

〔国税庁法人税課
監理第二係長〕

ロイヤリティ課税を巡る諸問題

目次

はじめに 三五

第一章 外国人及び非居住者に対する課税

の概要 三五

第一節 国内税法における国内源泉所得の

範囲 三五

1 国内源泉所得の種類とその優先関係 三五

2 所得種類別の国内源泉所得の範囲 三六

第二節 租税条約の適用がある場合の修正 三六

1 国内税法と租税条約の優先関係 三六

2 真正譲渡 三六

3 文化的使用料及び工業的使用料 三六

4 OECDモデル租税条約における

「自己使用」の取扱い 三六

第二章 コンピュータ・プログラムに係る

取引の現状 三六

第一節 ソフトウェア等の定義 三六

1 ソフトウェアの定義 三六

2 プログラムの定義 三六

3 本稿での研究対象 三七

第二節 コンピュータ・プログラムに係る

著作権法の基本的な法律関係 三七

1 著作権の帰属 三七

2 著作権法に規定する作者の権利 三七

第三節 コンピュータ・プログラム取引

に係る契約形態 三七

1 コンピュータ・プログラム取引に

係る契約の種類 三七

2 プログラム開発委託契約の種類 三七

3 プログラム使用許諾契約の種類 三七

4	シュリンクラップ契約	三九五
第四節	ロイヤリティの支払形態	三九九
1	出来高にリンクする実施料	三九九
2	出来高にリンクしない実施料	三九〇
3	上記1と2と併用される実施料	三九一
第三章	租税法における「著作権の使用料」	
	概念の検討	三九三
第一節	「著作権の使用料」とされる範囲	三九三
1	コンピュータ・プログラムに係る	三九三
	契約に対する著作権法の適用	三九三
2	使用許諾契約の法的性格	三九六
3	租税法における「著作権」の解釈	三九九
第二節	「真正譲渡」の範囲	四〇五
1	「真正譲渡」の規定の趣旨	四〇五
2	コンピュータ・プログラム取引に	四〇五
	おける「権利留保」の取扱い	四〇五

3	著作者人格権の取扱い	四〇七
第三節	自己使用	四〇八
1	コメントリーにおけるコンピュータ・プログラムの対価の取扱い	四〇八
2	コメントリーにおける「権利の一部譲渡」の内容	四〇九
3	コメントリーにおける「自己使用」の取扱いに対する所見	四一〇
第四章	コンピュータ・プログラムの対価の税務上の取扱い	四一三
第一節	検討の対象となるコンピュータ・プログラム取引形態の整理	四一三
1	新規にプログラムを開発する場合の契約形態の分類	四一三
2	開発済のプログラムの流通過程における契約形態の分類	四一五
第二節	契約形態別にみた税務上の取扱い	四一五

い 四二五

1 著作権譲渡契約 四二五

2 複製物売買契約 四二六

3 使用許諾契約 四二七

4 複製許諾契約 四二八

5 貸与許諾契約 四二九

6 基本設計契約 四三〇

7 開発援助契約 四三三

8 労働者派遣契約 四三三

第五章 外国法人等に係る現行課税制度に

対する考察 四三五

第一節 「著作権の使用料」概念の限界 四三五

1 著作物性からみた限界 四三五

2 外国のプログラムに対する著作権

法の適用の限界 四三八

3 今後生じうる問題点 四三三

第二節 コンピュータ・プログラムの対

価に対する課税の在り方 四三四

1 コンピュータ・プログラムの本質 四三四

2 国内源泉所得としての使用料課税

の根拠 四三六

3 コンピュータ・プログラムの対価

に対する課税の在り方 四三六

おわりに 四四〇

資料1 「業界運用基準」による「請負又は

委任」と「派遣」の判断基準 四四一

資料2 著作権関係条約締結状況 四四九

はじめに

コンピュータ・プログラムについては、当初、ハードウェアから独立した取引対象として個別の契約が締結されることはなく、ハードウェアに付随した形で取引されていた。この取引においては、コンピュータ・プログラムを含むソフトウェアの価格は、ハードウェアの価格の一部に組み入れられていたのである。

しかし、その後、FORTRAN、COBOL、ALGOLなどの高級言語が出現し、これによりプログラミングの生産性が向上し、他機種との互換性が実現するようになってきた。さらに、処理の高速化、記憶の大容量化などのハードウェアの機能が向上するにつれて、複雑な機能を持つコンピュータ・プログラムが必要不可欠のものとなり、ソフトウェアの経済的価値が上昇してきた。そして、一九六九年にIBMがハードウェアとソフトウェアの価格分離政策（アンバンドリング）を行って以来、ソフトウェアは独自の商品として重要視されるようになった。現在では、コンピュータ全体に対する投資額の大部分がコンピュータ・プログラムを中心としたソフトウェアに対するものとなるまでに拡大しているだけでなく、場合によってはハードウェアをも上回る財産的価値が認められるようになってきている。

また、コンピュータ・プログラムは、ハードウェアの利用技術の中心となるものであり、ハードウェアとの対応関係があれば、新たな資本と知的創作を投入して自己開発する必要はなく、外国のものであっても利用することが可能であるため、取引対象は単に国内にとどまらず、国際取引の対象となっている。

このコンピュータ・プログラムに係る対価については、外国法人又は非居住者に支払われる場合に課税上の問題が顕在化する。すなわち、納税義務が所得税法及び法人税法に規定する国内源泉所得に限られる外国法人又は非居住者においては、コンピュータ・プログラムに係る対価がどの国内源泉所得に該当するかによって課税・非課税が異なるのである。

コンピュータ・プログラムに係る対価については、コンピュータ・ソフトウェア関連発明としてコンピュータ・プログラムに特許が付与されている場合には、専用実施権設定契約又は通常実施権設定契約に基づき対価が支払われるため、「特許権の使用料」として取り扱われている。これに対して、特許が付与されていない場合には、著作権法上コンピュータ・プログラムが著作物とされていることから、原則として「著作権の使用料」に該当するものとして取り扱われる。

「特許権の使用料」と「著作権の使用料」は、いずれも所得税法第一六一条第七号イ若しくはロ又は法人税法第一三八条第七号イ若しくはロに規定する国内源泉所得たる使用料（以下「ロイヤリティ」という。）である。しかし、「著作権の使用料」は、「特許権の使用料」に比べてその範囲が明確ではないことから、コンピュータ・プログラムに係る対価については、「著作権の使用料」ではなく、「物の売買の対価」又は「人的役務の対価」であり、恒久的施設を有しない外国法人等が支払を受ける場合には、わが国で課税されないとの主張が行われることがある。

そこで、本稿においては、特許が付与されていない場合を前提として、コンピュータ・プログラムに係る対価を中心に、ロイヤリティとして課税対象とすべき国内源泉所得の範囲を明らかにするとともに、「著作権の使用料」という概念に基づく現行課税制度に対する考察を行うこととする。

(参考) ソフトウェア技術動向の推移

ハードウェアとソフトウェアの共存		ハードウェア主導		年代	ソフトウェア技術
一九七〇年代		一九六〇年代			
後期	前期	<ul style="list-style-type: none"> ・「ソフトウェア創成期」 ・コンパイラ言語によるプログラミング ・「ソフトウェア」という言葉が生まれ、定着 ・オペレーティング・システムの出現と肥大化 ・「ソフトウェア危機」の提唱↓ソフトウェア問題の認識 		<ul style="list-style-type: none"> ・《プログラミング原始時代》 ・プログラムはそのハードウェアを動かすためのやむを得ぬ手段 ・機械語によるプログラミングからアセンブラ言語によるプログラミングへ ・入出力用のプログラムの出現 	
<ul style="list-style-type: none"> ・《ソフトウェア工学待望期》 ・手工芸に近かったソフトウェア作りから工学的手法による工業製品化 ・保守のしやすさを考慮に入れたソフトウェア作成技術の提唱 ・支援ツールやプロジェクト管理手法の出現 		<ul style="list-style-type: none"> ・《プログラミング技法出現期》 ・ハードウェアの従属物ではなく、その重要性を認識 ・構造化技法など新しい発想に基づくプログラミングの出現 ・ソフトウェア・プロダクトの作成・販売 			

ソフトウェア主導		
一九九〇年代	一九八〇年代	
前期	後期	前期
<ul style="list-style-type: none"> ・《CASE普及期》 ・コンピュータを使用したソフトウェア作り ・ソフトウェアのオープン化による異機種間の互換性の実現 	<ul style="list-style-type: none"> ・《ソフトウェア開発環境改善期》 ・ソフトウェア開発装備の充実 ・タイムシェアリング・システムの普及によるプログラム・テスト ・エンドユーザ用ツールの普及 	<ul style="list-style-type: none"> ・《ソフトウェア工学実践期》 ・先進的企業でのソフトウェアの部品化や再利用 ・ソフトウェアの品質管理活動の活発化

〔注〕 山本欣子「ソフトウェアの知識」(日本経済新聞社、三版、一九九四)を基に作成した。

第一章 外国法人及び非居住者に対する課税の概要

外国法人又は非居住者については、国内税法上、国内源泉所得を有する場合のみわが国に納税義務を負うこととされている。このため、コンピュータ・プログラムの対価に対する税務上の取扱いを検討するに当たって、まず、国内税法における国内源泉所得の範囲と租税条約の適用がある場合の修正事項を明らかにしておく必要がある。

第一節 国内税法における国内源泉所得の範囲

1 国内源泉所得の種類とその優先関係

(1) 国内源泉所得の種類

所得税法上、国内源泉所得の範囲を一三種類（法人税法上は一一種類）に分類して規定している。このうち、コンピュータ・プログラムの対価については、①所得税法一六一条一号（又は法人税法一三八条一号）に規定する事業所得、②所得税法一六一条二号（又は法人税法一三八条二号）に規定する人的役務提供事業の対価、③所得税法一六一条七号（又は法人税法一三八条七号）に規定する使用料又は譲渡の対価、④所得税法一六一条八号に規定する人的役務提供報酬のいずれかに該当するものと考えられるため、これらに限って論ずることとする。

(2) 国内源泉所得の種類間の優先関係

国内源泉所得とは、所得税法一六一条一号（又は法人税法一三八条一号）に規定する①国内での事業から生ずる所得、②国内にある資産の運用、保有若しくは譲渡により生ずる所得、③その他の源泉が国内にあるものとして政令で定めるもの、の三つがすべてであるとされる。⁽²⁾

すなわち、同号は国内源泉所得に関する包括規定であるといえるが、同条一号の二から同条二号までにおいて所得税の源泉徴収の対象とされるべき国内源泉所得を別掲することにより、同条一号はこれらの所得以外の所得で構成されることとなる。⁽³⁾

したがって、同条一号の二から同条二号までに規定する国内源泉所得は、同条一号に規定する国内源泉所得に優先して適用される。⁽⁴⁾

2 所得種類別の国内源泉所得の範囲

(1) 事業所得

前述のとおり、所得税法一六一条一号に規定する所得は、源泉徴収の対象となる同条一号の二から同条二号までに特掲する所得部分を除いた、次の三種類の所得から構成される（法人税法一三八条一号に規定する所得も同範囲である。）。

- ① 国内での事業から生ずる所得
- ② 国内にある資産の運用、保有若しくは譲渡により生ずる所得
- ③ その他その源泉が国内にある所得として政令で定めるもの
コンピュータ・プログラム取引のうち、物品（たな卸資産）の売買として行われるものは、①の事業所得に該

当することとなる。この場合、購入したたな卸資産を販売する形態と製造したたな卸資産を販売する形態とがあるが、国内税法上、事業所得については、国内及び国外にわたって事業を営む法人が多いことから、取引形態ごとに国内源泉所得の範囲が規定されている。

ただし、いずれの場合であっても、国内に支店その他の事業を行う場所（恒久的施設）を有しない外国法人等については、わが国で課税されない。

イ たな卸資産の購入販売形態の場合の国内源泉所得の範囲

国外で購入したたな卸資産について、国外で製造、加工その他の価値を増加させる行為をしないでこれを国内で販売する場合には、その販売により生ずるすべての所得が国内源泉所得とされる。

外国法人等がメーカー等ではなく、販売代理店である場合がこれに該当する。

この場合、次のいずれかの事実があれば、そのたな卸資産は、国内で販売されたこととなる。

- ① 譲受人に対する引渡しの前直前にその引き渡したたな卸資産が国内にあるか、又は譲渡人である法人等の国内において行う事業を通じて管理されていたこと
- ② 譲渡に関する契約が国内において締結されたこと
- ③ 譲渡に関する契約を締結するための注文の取得、協議その他の行為のうち重要な部分が国内においてなされたこと

ロ たな卸資産の製造販売形態の場合の国内源泉所得の範囲

国外で製造等をしたたな卸資産を国内において販売する場合には、製造等の行為と販売の行為をそれぞれ独

立した事業者が行ったものとして、その販売により生ずる所得を製造益と販売益とに区分し、販売に帰せられる所得が国内源泉所得とされる。

外国法人等がメーカー等である場合がこれに該当する。

(2) 人的役務提供事業の対価

所得税法一六一条二号（又は法人税法一三八条二号）においては、国内において人的役務の提供を主たる内容とする事業で政令で定めるものを行う法人が受けるその人的役務提供に係る対価は、国内源泉所得とされる。

コンピュータ・プログラムの開発については、所得税法施行令二八二条（又は法人税法施行令一七九条）に規定する事業に該当する場合は、役務提供地が国内でない限り課税されないこととなる。

また、工業所有権、ノウハウ等の権利者がその権利の提供を主たる内容とする業務に伴ってその提供先に對しその権利の実施のために技術者等を派遣する場合の対価は、人的役務提供事業の対価ではなく、事業所得とされる。

(3) 使用料及び譲渡の対価

所得税法一六一条七号（又は法人税法一三八条七号）においては、国内において業務を行う者が受ける次に掲げる使用料又は譲渡の対価で当該業務に係るものは、国内源泉所得とされる。

① 工業所有権その他の技術に関する権利、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（⁷）の使用料又はその譲渡の対価

② 著作権（出版権及び著作隣接権その他これに準ずるものを含む。）の使用料又はその譲渡の対価（⁸）

③ 機械、装置、車両、運搬具、工具、器具及び備品の使用料

このうち、①と②においては、使用料と譲渡の対価は、実際上区別することが困難な場合が多く、経済上も同一の性質を持つ支払であることから、両者を区別することなくいずれも国内源泉所得とされるが、その範囲は工業所有権等の使用地が国内であるものに限られる。

(4) 人的役務提供報酬

所得税法一六一条八号において、人的役務提供事業の対価としての国内源泉所得とは別に、非居住者である個人が受ける人的役務の提供に対する報酬が国内源泉所得として規定されているが、その範囲は原則として役務提供地が国内であるものに限られる。

〔注〕

(1) コンピュータ・プログラムが格納された記憶媒体を商品として売買するようなケースが考えられ、これには、購入販売によるものと製造販売によるものがある。

(2) 小松芳明『国際税務』一一頁(ぎょうせい、再版、一九八四)

(3) 所得税法一六一条一号は、①及び②の所得のうち、同条一号の二から同条二号までに該当するものを除いたものを国内源泉所得として規定している。

(4) 法人税法においても同様であり、法人税法一三八条二号から同条一一号までに規定する国内源泉所得は、同条一号に規定する国内源泉所得に優先して適用される。

(5) 「科学技術、経営管理その他の分野に関する専門的知識又は特別の技能を有する者の当該知識又は技能を活用して行なう役務の提供を主たる内容とする事業」をいう。

(6) 工業所有権等の使用場所の所在地を所得の源泉地とするもので、使用地主義という。

これに対し、工業所有権等の使用場所にかかわらず、使用料の支払者の居住地を所得の源泉地とするものを債務者主義という。

(7) 「特別の技術による生産方式及びこれらに準ずるもの」とは、特許権、実用新案権、意匠権、商標権等の工業所有権の目的にはなっていないが、生産その他業務に関し繰り返し使用し得るまでに形成された創作、すなわち特別の原料、処方、機械、工具、工程によるなど独自の考案又は方法を用いた生産についての方式、これに準ずる秘けつ、秘伝その他特別な技術的価値を有する知識及び意匠等をいうこととされ、「ノウハウ」と呼ばれるものはこれに当たると解されている（所得税基本通達一六一―一二）。

(8) 「著作権の使用料」とは、著作物の複製、上演、演奏、放送、展示、上映、翻訳、編曲、脚色、映画化その他著作物の利用又は出版権の設定につき支払われる対価をいうと解されている（所得税基本通達一六一―一三）。

第二節 租税条約の適用がある場合の修正

1 国内税法と租税条約の優先関係

(1) 租税条約の優先適用

わが国は、昭和二九年に米国との間で租税条約を締結して以来、平成五年にイスラエル及びトルコとの間で租税条約を締結するまで四一か国との間で租税条約を締結してきている⁽¹⁾。

租税条約は、それ自体で法的拘束力をもち、国内税法と同等の効力を有するが、租税条約の規定と国内税法の規定が競合して適用される場合には、租税条約の規定が国内税法より優先することとされている⁽²⁾。

ただし、国内税法の規定が納税義務者にとって有利なものであれば、租税条約に優先してその国内税法の規定が適用される⁽³⁾。

また、所得税法一六二条及び法人税法一三九条には、租税条約に異なる定めがある場合の国内源泉所得について規定が置かれている。これらの規定により、租税条約において所得の源泉地について国内税法と異なる規定が設けられているときは、その租税条約の規定により所得の源泉地が判定される。さらに、源泉徴収の対象となる国内源泉所得については、その租税条約によりわが国に源泉があるとされた所得をこれに対応する所得税法一六一条二号から一二号までの所得又は法人税法一三八条二号から一一号までの所得とみなすこととされている。

なお、租税条約における所得の源泉地は、それぞれ次のとおりである。

イ 事業所得

租税条約においては、事業所得は「企業の利得」又は「産業上又は商業上の利得」として表現されており、「恒久的施設なければ課税せず」の原則と帰属主義の原則により課税関係が決せられる。すなわち、国内に有する恒久的施設に帰せられる所得についてのみ課税されることとなる。

ロ 人的役務提供事業の対価

租税条約においては、人的役務の提供を主たる内容とする事業に係る対価は事業所得の一形態とされ、「企業の利得」又は「商業上又は産業上の利得」として規定されている。したがって、事業所得の場合と同様、国内に有する恒久的施設を通じて事業を行わない限り課税されない。

ハ 使用料

使用料については、工業所有権等が使用される国内に所得源泉があるとする考え方（使用地主義）と工業所有権等の使用地に関わりなくその支払者の居住地国に所得源泉があるとする考え方（債務者主義）がある。

わが国の締結した租税条約をみると、①債務者主義を採用しているもの⁽⁸⁾、②使用地主義を採用しているもの⁽⁹⁾、③所得源泉地に関する規定がないもの⁽¹⁰⁾に区分される。ただし、③の場合には国内税法がそのまま適用されるため、②と同様、使用地主義により所得源泉地を判定することとなる。

したがって、内国法人又は居住者が支払う使用料については、債務者主義の場合はわが国で課税されるが、それ以外の場合は、使用料のうち国内における使用に対応する部分についてのみわが国で課税される。

二 人的役務提供報酬

OECDモデル租税条約においては、①雇用関係に基づく役務提供と②雇用関係の存在しない自由職業者としての役務提供に区分して規定されている。

①については、原則として役務提供地に基づいて課税され、②については、「固定的施設なければ課税せず」の原則に従い、国内に有する固定的施設に帰せられる所得についてのみ源泉地国で課税される。ただし、短期滞在者については、一定の要件の下に役務提供地での課税が免除されている。

(2) 租税条約における所得種類間の優先関係

OECDモデル租税条約においては、利子、配当、使用料、譲渡所得等、租税条約の他の条項に別途規定を置いている所得種類については、事業所得ではなく、その別に定める規定が優先適用されるとしている。ただし、これらの所得が事業を営む恒久的施設に帰せられるものである場合には、事業所得としての課税が行われる。⁽¹²⁾

わが国が締結した租税条約においては、事業所得とその他の優先関係について直接規定したものは少なく、事業所得の定義から判断することとなる。⁽¹³⁾

2 真正讓渡

(1) 讓渡収益と使用料との区分

OECDモデル租税条約においては、使用料は「文学上、美術上若しくは学術上の著作物（映画フィルムを含む。）の著作権、特許権、商標権、意匠若しくは模型、図画、秘密方式若しくは秘密工程の使用若しくは使用の権利の対価として、産業上、商業上若しくは学術上の設備の使用若しくは使用の権利の対価として、又は産業上、商業上若しくは学術上の経験に関する情報の対価として受けるすべての種類の支払金」と定義され、わが国の締結した租税条約の多くがこの定義を採用している。

このように、租税条約上は、国内税法とは異なり、一般に使用料と讓渡の対価（租税条約では讓渡収益という表現が用いられる。）は区別して規定されている。しかし、租税条約の中には、①讓渡収益を使用料と同様に扱うもの、②真正讓渡以外の讓渡収益を使用料とするもの、③生産性に応ずる部分の讓渡収益を使用料とするものがある。

このうち、③の租税条約は日米租税条約である。日米租税条約においては、資本資産の讓渡収益は原則として居住地国でのみ課税するとされる。この資本資産には特許権やノウハウが含まれるため、その讓渡収益については、物の生産量や販売量等に応じて計算されるものでない限り、わが国で課税されない。また、著作権は原則として資本資産に含まれないが、一定の要件に該当しない場合には、その讓渡が資本資産の讓渡になり得ると解されている。

(2) 真正讓渡

OECDモデル租税条約においては、不動産及び事業用資産以外の資産の譲渡益は、すべて譲渡者の居住国でのみ課税すべきこととされている。これに従った租税条約においては、特定地域又は特定期間の条件を付して設定された工業所有権等の実施権の譲渡収益について、実質的には工業所有権の提供であるにもかかわらず、源泉地国で課税されないこととなり、使用料の場合と異なる課税関係が生じる。

したがって、譲渡収益を使用料と同等に取り扱うものの、実質的な使用権又は実施権の設定であるものを脱税の目的で表面的に譲渡という形式によることを排除するため、「真正な、かつ、いかなる権利も譲渡人に残さない譲渡」⁽¹⁷⁾を真正譲渡として、使用料から除外する租税条約が締結されている。

このような租税条約においては、真正譲渡による譲渡収益については免税とされ、真正譲渡以外の譲渡収益については、税率が軽減されている。

3 文化的使用料及び工業的使用料

わが国が締結した租税条約の中には、使用料を文化的使用料と工業的使用料に区分するものがある。⁽¹⁸⁾

これらによれば、文化的使用料とは、「文学上、美術上若しくは学術上の著作物（映画フィルム及びラジオ放送用又はテレビジョン放送用のフィルム又はテープを含む。）の著作権の使用又は使用の権利の対価として受領するすべての種類の支払金をいう。」とされ、文化交流促進の観点から免税とされている。

一方、工業的使用料とは、「①特許権、商標権、意匠、模型、図面、秘密方式若しくは秘密工程の使用若しくは使用の権利の対価、②産業上、商業上若しくは学術上の設備の使用若しくは使用の権利の対価、③産業上、商業上若しくは学術上の経験に関する情報の対価、として受領するすべての種類の支払金をいう。」とされ、通常の使用料と

同様、税率が軽減されるにとどまる。

4 OECDモデル租税条約における「自己使用」の取扱い

OECDモデル租税条約のコメントリーにおいて、コンピュータ・ソフトウェアの対価のうち、購入者の個人的又は事業上の使用のために取得される場合の支払については、ソフトウェアが著作権によって保護されているといふことや購入者がその使用に制限が加えられているといったことは関係なく、商業上の所得として取り扱われることとされている⁽¹⁹⁾。

これについては、各国において次の所見が示されている⁽²⁰⁾。

イ カナダ

ソースコードやプログラムを秘密にすることを要求される契約に従ったコンピュータ・ソフトウェアのユーザーによる支払は、秘密方式又は工程の使用の対価であることから使用料に該当する。

ロ スペイン

ソフトウェアに関する権利の完全でない譲渡の場合には、購入者の個人的あるいは事業上の使用のために取得したソフトウェアに関連するものであっても、使用料に該当する。

ハ アメリカ

ソフトウェアに対する支払に関し、購入者の個人的又は事業上の使用のためのソフトウェアの使用の対価が、それらのソフトウェアの生産性又は使用を参考に評価されるときは、使用料に該当する。

ニ オーストリア

著作権所有者の許可を得ずして、著作権の侵害となるようなソフトウェアの複製又は書換えによって生ずる対価は使用料に該当する。

〔注〕

- (1) 平成六年には、シンガポールとの間に租税条約の署名が行われているが、日本・シンガポール租税条約は昭和三六年にはじめて締結され、その後全面改定及び部分改定していたものを、全面的に改定したものであり、新規締結国としては、イスラエル及びトルコが直近のものとなる（平成七年三月現在）。
- (2) 憲法九八条二項には、「日本国が締結した条約及び確立された国際法規は、これを誠実に遵守することを必要とする。」と規定されており、法律と抵触するような条約を締結した場合には、条約が優先適用となる。
- (3) この条項をプリザベーション・クローズといい、これを明定している租税条約としては、日米租税条約（四条二項）、日韓租税条約（五条三項）等がある。
これに対し、租税条約の規定にかかわらず、自国の居住者又は内国法人に対する課税は、国内税法の規定の適用が確保される条項をセイビング・クローズという。
- (4) 小松芳明『国際税務』九一頁（ぎょうせい、再版、一九八四）では、租税条約において国内源泉所得の範囲について国内税法と異なる定めがある具体例として、貸付金の利子と工業所有権等の使用料があげられている。
- (5) わが国の国内税法も昭和三七年の税制改正において、この「恒久的施設なければ課税せず」の原則を採用している。
- (6) わが国の国内税法は、事業所得については、原則として総合主義を採用しており、恒久的施設に帰属しない所得もすべて課税される。
- (7) 芸能人や職業運動家の役務を提供する事業については、役務提供自体を恒久的施設とみなす方法や事業所得から除外する方法により、原則として役務提供地で課税される。
- (8) イタリア、インド、インドネシア、エジプト、オーストラリア、オランダ、カナダ、イギリス、ザンビア、シンガポール、スイス、スウェーデン、スペイン、ロシア、タイ、チェッコスロヴァキア、中国、デンマーク、ドイツ、ノールウェー、ハン

ガリ、バングラデシュ、フィリピン、フィンランド、ブラジル、ブルガリア、ベルギー、ポーランド、ルーマニア、ルクセンブルグ、イスラエルとの租税条約がこれに当たる（平成七年三月現在）。

(9) アメリカ、韓国、パキスタン、マレーシアとの租税条約がこれに当たる（平成七年三月現在）。

(10) アイルランド、オーストリア、セイロン、ニュー・ジールランド、フランスとの租税条約がこれに当たる（平成七年三月現在）。

(11) 固定的施設とは、締約国内に自己の活動を遂行するために通常使用することができるものであり、医師の診察室、建築家や弁護士事務所等をいう。

(12) 小松芳明『租税条約の研究』五三頁（有斐閣、新版、一九八二）

(13) 定義の仕方としては、事業所得を含むものと含まないものとを列挙する例と含まないもののみを列挙する例がある。

(14) オーストリア、イギリス、シンガポール、タイ、韓国、デンマーク、ノールウェー、バングラデシュ、フィンランド、フランス、ブルガリア、マレーシア、イスラエルとの租税条約がこれに当たる（平成七年三月現在）。

(15) オランダ、スイス、スペイン、ドイツ、ベルギーとの租税条約がこれに当たる（平成七年三月現在）。

(16) 小松芳明『逐条研究日米租税条約』一七三～一七四頁（税務経理協会、一九九〇）

一定の要件とは、著作権、文学的、音楽的若しくは芸術的作品、書簡若しくは覚書又はこれらに類する資産で、創作者又はその対象となった者が保有するものである。

(17) 小松芳明・前掲注（12）によれば、「いかなる権利も譲渡人に残さない譲渡」とは、特許権等のいわゆる売り切りを指すとされ（八二頁）、真正譲渡の例として、工業所有権を現物出資する場合が示されている（八〇頁）。

(18) チェコスロヴァキア、ハンガリー、ポーランド、ルーマニアとの租税条約がこれに当たるほか、セイロン、ロシアとの租税条約においては、文化的使用料や工業的使用料という表現は用いていないものの、同様の取扱いとなっている。文化的使用料の代表的なものは著作権の使用料であり、工業的使用料の代表的なものは工業所有権の使用料である。

(19) 「改正OECDモデル租税条約とコメントアリー全文（二二条）」INTERNATIONAL TAXATION 一四卷一四六頁（一九九四）

(20) 前掲注（19）四七～四八頁

第二章 コンピュータ・プログラムに係る取引の現状

コンピュータ・プログラムに係る対価の検討に当たっては、「コンピュータ・プログラム」とこれに類する用語である「ソフトウェア」の意味内容が異なっていることから、いずれを研究対象とすべきかを明らかにしておく必要がある。

また、コンピュータ・プログラムに係る対価といっても、その性格は一樣ではなく、取引の契約内容により異なるものと考えられる。

そこで、本章では、本稿の研究対象を明らかにした上で、その取引にはいかなる契約形態が存在するかなど取引の現状について検討することとする。

第一節 ソフトウェア等の定義

1 ソフトウェアの定義

ソフトウェアとは、最広義には文化一般を指すこともあるが、本稿においては、⁽¹⁾装置としての機械設備を指すソフトウェア・ハードウェアに対して用いられるソフトウェアを対象とする。そのような意味において、「ソフトウェア」という用語が法令上用いられている例はあるものの、⁽²⁾定義までなされているものはない。

ソフトウェアの定義については、概ね次の3つの見解があるとされている⁽³⁾。

① プログラムであるとするもの

② プログラム、手順、規則、及びその関連書類であるとするもの

③ プログラム、手順、規則、その関連書類、及び保守であるとするもの

ここで、プログラムとは、コンピュータを機能させることを通じて、一定の結果を得るための指令の組合せをいい、関連書類には、システム仕様書、フローチャート、運用マニュアルなどが含まれる。

これらのうち、実務的には、ほとんど②の見解をとっており、プログラム、手順、規則及びその関連書類をもってソフトウェアと定義されている⁽⁴⁾。

2 プログラムの定義

上記1で検討したソフトウェアの定義に関する見解のいずれによっても、プログラムはソフトウェアの中心であると考えられる。「プログラム」という用語を用いた法令は、「ソフトウェア」のそれよりも多く⁽⁵⁾、さらに、定義までなされているものがある。これらによれば、プログラムの定義は次のとおりであるが、いずれもコンピュータが実行する作業の直接的指令と言える。

① プログラムとは、電子計算機に対する指令であって、一の結果を得ることができるように組み合わされたものをいう⁽⁶⁾。

② プログラムとは、電子計算機を機能させて一の結果を得ることができるようにこれに対する指令を組み合わせたものとして表現したものをいう⁽⁷⁾。

3 本稿での研究対象

プログラムは、著作権法上「プログラムの著作物」とされるが、ソフトウェアには、プログラムのほかにシステム設計書やマニュアル、フローチャートが含まれており、これらは、著作権法上「言語の著作物」又は「図形の著作物」とされる。⁽⁸⁾ プログラムの著作物と言語の著作物又は図形の著作物とでは、著作権法における法律関係が異なる場合があり、本稿では、権利関係をより限定して捉える必要があることから、プログラムを対象として検討を行うこととする。

(1) プログラムの種類

プログラムの種類については、著作権審議会第六小委員会中間報告（昭和五九年一月）において次のとおり分類されている。⁽⁹⁾

イ 使用するコンピュータの種類による分類

(イ) 汎用コンピュータ用プログラム

汎用コンピュータ用プログラムとは、多目的に利用される大型、中型コンピュータ（汎用コンピュータ）に使用されるプログラムをいい、事務用、科学技術用、機械制御用等多様なものがある。

(ロ) パソコン用プログラム

パソコン用プログラムとは、パソコンに使用されるプログラムをいい、従来はゲーム用プログラムが多かったが、最近ではビジネス用プログラムも増大している。

ロ 機能によるプログラムの分類

(イ) オペレーティング・システム等の基本プログラム

基本プログラムとは、ハードウェアを効率よく使用するため、演算装置や入出力装置の使用時間、記憶装置のスペース等を管理、制御するプログラムをいう。

(ロ) アプリケーション・プログラム

アプリケーション・プログラムとは、給与計算、在庫管理等個々の業務を行うために製作されたプログラムをいう。

ハ 取引形態による分類

(イ) パッケージ・プログラム

パッケージ・プログラムとは、広く不特定多数のユーザーに対し販売されるパッケージ化されたプログラムをいい、プログラム・プロダクト又は汎用プログラムとも呼ばれ、給与計算、構造計算等の標準化、汎用化が可能な業務処理等に使用される。

(ロ) オーダーメイド・プログラム

オーダーメイド・プログラムとは、特定のユーザーの注文に応じて作成されるプログラムをいい、ソフトウェア企業等がユーザーからの委託等により開発し、当該ユーザーの業務処理に使用される。

ニ 記述言語による分類

(イ) ソース・プログラム

ソース・プログラムとは、プログラミンク言語（フォートラン、コボル、アセンブラ等）によって記述さ

れたプログラムをいう。

(ロ) オブジェクト・プログラム

オブジェクト・プログラムとは、ソース・プログラムを言語プロセッサによって機械語に翻訳した又は機械語によって直接記述されたプログラムをいう。

(2) プログラムの開発手順

プログラムの開発手順の概要は、次のとおりである。⁽¹⁰⁾

イ 仕様 (Specification)

ユーザの処理すべき業務の要望を取りまとめ、データ入力仕様、プログラム処理仕様、結果出力仕様を検討する。

ロ プログラムの作成

次の手順でまずソース・プログラムを作成し、次にオブジェクト・プログラムに変換する。

- ① 計画 (Planning)
- ② システム設計 (System Design)
- ③ プログラム設計 (Program Design)
- ④ プログラミング (Programming)
- ⑤ 総合テスト (Total Test)

ハ 後処理

上記により作成したプログラムをユーザーに引き渡し、その後次の処理を行う。

- ① 保守 (Maintenance)
- ② コンサルティング・教育

[注]

- (1) 中山信弘『ソフトウェアの法的保護』四頁(有斐閣、新版、一九八八)
- (2) 法令上は「ソフトウェア業」という用語が用いられることが多く、「ソフトウェア」という用語を条文に持つ法令は、消費税法施行令(昭和六三年附則第三条)のみである。
- (3) (財)ソフトウェア情報センター「ソフトウェア会計実務指針(案)」
- (4) 例えば、JIS(日本工業規格)の工業用語においては、ソフトウェアとは、「データ処理システムの運用に関係する計算機プログラム、手順、規則及びそれに関連する文書」とされている。
また、著作権審議会第六小委員会中間報告(昭和五九年一月)においては、「ソフトウェアとは、①プログラム、②プログラムを作成する過程で得られるシステム設計書、フローチャートをはじめとするプログラム設計書など、③プログラム説明書などの関連資料を総称したものをいう。」と定義されている。
- (5) 「プログラム」という用語を条文に持つ法令は、地域ソフトウェア供給力開発事業推進臨時措置法のはか二一件存在する。
- (6) 労働者派遣事業の適正な運営の確保及び派遣労働者の就業条件の整備等に関する法律施行令二条一項一号及び情報処理の促進に関する法律二条二項
- (7) 著作権法二条一項一〇の二号
- (8) 加戸守行『著作権法逐条講義』九七頁(著作権資料協会、新版、一九九一)
- (9) 第六小委員会中間報告では、ソフトウェアの種類として分類を行っているが、本稿では、ソフトウェアの中心であるプログラムの種類として用いた。

(10) (財) ソフトウェア情報センター『ソフトウェア契約における留意点―開発委託と使用許諾―』二〇頁(一九九一)

第二節 コンピュータ・プログラムに係る著作権法の基本的な法律関係

1 著作権の帰属

(1) 権利の帰属方式

本来、著作行為は人間の創作的な活動であるから、自然人が著作者となるのであるが、雇用関係にある者がその職務として著作物を創作した場合、その著作物に関する著作権の帰属については、国際的には次の二つの方式がある⁽¹⁾とされている。

イ ヨーロッパ方式

現実⁽²⁾に著作物を作成した者こそ著作者であり、著作物の作成のような精神的な活動は自然人のみがなしかるから、著作権は被用者に帰属するという考え方である。

ロ アングロ・アメリカ方式

創作者の権利よりもそれらの創作者によってなされる学術、芸術の振興に力点が置かれ、法人などの団体が被用者の作成した著作物に関して著作者の地位を取得し、著作権を原始取得するという考え方である。

(2) わが国における法人著作の要件

わが国の著作権法は、一定の要件の下に、法人が著作権を原始取得することを認めている⁽³⁾。プログラムの著作物については、①法人の発意に基づき、②法人の業務に従事する者が、③職務上作成するものであり、④契約、

就業規則その他に別段の定めのない場合、がその要件とされている（一五条二項）。

この適用に当たっては、使用者と従業者という関係が必要とされるが、これは雇用契約関係に限定されず、著作物の創作に当たり使用者が雇用関係と同程度の指揮監督をなしている関係があれば十分であると解されている。⁽³⁾

2 著作権法に規定する著作者の権利

(1) 著作者人格権と著作権

著作権法上、著作者は、著作者人格権と著作権を享有する（一七条一項）が、これらは、著作物が創作された時点で発生し（五一条一項）、享有にはいかなる方式の履行も要しないとされている（一七条二項）。⁽⁴⁾

このうち著作者人格権は、公表権（一八条）、氏名表示権（一九条）及び同一性保持権（二〇条）の三つの権利から成るが、著作者の人格的価値の保護を目的とする権利であるため、著作者の一身に専属し他人に譲渡できないとされている（五九条）。

これに対し、著作権は、著作財産権ともいふべきもので、著作権法においては、複製権（二一条）、上演権及び演奏権（二二条）、放送権・有線送信権等（二三条）、口述権（二四条）、展示権（二五条）、上映権及び頒布権（二六条）、貸与権（二六条の二）、翻訳・翻案権等（二七条）、二次的著作物の利用に関する原著作者の権利（二八条）が規定されており、これらは、例示規定ではなく、限定的に列举されたものと解されている。⁽⁵⁾

また、著作権は、著作物の利用に関する財産的な利益を保護することを目的とする権利であることから、その全部又は一部を他人に譲渡できることとされている（六一条一項）。

(2) コンピュータ・プログラムに係る著作権の内容

著作権の内容は、著作物の種類によって異なっている。すなわち、著作権のうち、口述権は言語の著作物に、展示権は美術の著作物又は写真の著作物に、上映権及び頒布権は映画の著作物に限り適用される。

コンピュータ・プログラムはプログラムの著作物であることから、その著作物については、口述権、展示権、上映権及び頒布権以外の著作権を有する一方、次のとおり著作権者の権利が制限されている。

イ 同一性保持権の適用除外

プログラムの著作物については、その利用に当たってプログラム中の誤り（バグ）の修正（デバッグ）やプログラムの機能向上のための修正（バージョンアップ）等の修正、増減を必要とするのが通常であることから、その特質に鑑み、プログラムの利用に必要な改変について同一性保持権の適用がないこととされている（二〇条二項三号）。

ロ 複製物の所有者による複製等についての著作権の制限

プログラムの複製物の所有者については、自らプログラムを電子計算機において利用するために必要と認められる限度において、そのプログラムの複製又は翻案⁶⁾ができることとされている（四七条の二第一項）。

この規定の適用は、プログラムの複製物の適法な所有者に限られ、違法に作成されたプログラムの複製物の購入者で取得の際にそれを知っていた者、プログラムの使用契約を結んで提供を受けているユーザー、及び複製物の所有権を取得してこれをユーザーに使用させる契約を結んで提供しているリース会社には適用されないと解⁷⁾されている。

また、プログラムの複製物の所有者が滅失以外の事由により所有権を有しなくなった場合、すなわち、他に

譲渡した場合には、著作権者の別段の意思表示がない限り、その他の複製物を保存してはならないとされる（四七条の二第二項）。

なお、コンピュータ・プログラムについては、プログラムの著作物であるとともに、プログラムを実行することにより映し出される影像の動的变化及び音声に着目して映画の著作物に該当する場合がある。この場合には、著作権者は、上記の著作権のほか上映権及び頒布権を有することとなる。

〔注〕

(1) 斎藤博「法人におけるソフトウェアの開発と権利の帰属」ジュリスト別冊『ネットワーク社会と法』五六頁

(2) プログラムの著作物以外の著作物については、①一定の意図の下に著作物の創作を構想し、それを、②会社員などの被用者に命じ、③被用者などの法人等の業務に従事する者がその職務として作成し、④法人等が自己の名義で公表するもので、⑤使用者と被用者の間で著作権の帰属について別段の定めがない、ことが法人著作の要件とされている（一五条一項）。

この要件のうち、公表に関しては、東京地裁昭和六〇年二月一三日判決（判例時報一一四六号二三頁、判例タイムズ五二一—五二二頁）において「現に公表が予定されていないものはすべて要件を満たさないとするのではなく、実際に世の中に公表されたもののほか、仮に公表されるとすれば法人の名義で公表される性格のものも含まれる」と判示されている。

(3) 中山信弘『ソフトウェアの法的保護』六〇頁（有斐閣、新版、一九八八）

(4) 斎藤博『概説著作権法』一一三頁（一粒社、第一版、一九八〇）によれば、「著作権法上、登録の制度が規定されているが（七五条〜七八条）、これらの規定は、著作権の発生、享有の要件を定めたものではない。それらは、実名登録、無名・変名著作物の第一発行、公表年月日の登録、著作権の移転等に関する對抗要件を定めているにすぎない」とされる。

(5) 斎藤博・前掲注（4）一一六頁

(6) 許容される複製、翻案の具体例としては、次のものが挙げられている（板東久美子「コンピュータ・プログラムに関する著作権法の一部改正について」コピーライト二九二号九頁）。

イ プログラムの複製物の滅失、毀損等に備えるために複製物を作成すること

ロ 電子計算機において使用するためにソース・プログラムをオブジェクト・プログラムに変換し蓄積すること

ハ ランダムアクセスを可能にするため磁気テープから磁気ディスクに記憶媒体を変更して複製すること

ニ 利用目的、処理する事務に適合するようにプログラムの変更を行うこと

ホ 使用機種にあわせるためにプログラムの変更を行うこと

(7) 植松宏嘉『プログラム著作権Q&A』八八頁(金融財政事情研究会、一九八五)

第三節 コンピュータ・プログラム取引に係る契約形態

1 コンピュータ・プログラム取引に係る契約の種類

コンピュータ・プログラム取引に係る契約は、二つの類型に大別される。一つは、特定のユーザー等がプログラムを新規に開発する際に行われる契約(プログラム開発委託契約)であり、もう一つは、既に開発済のプログラムを流通させ、他のユーザーに利用させる契約(プログラム使用許諾契約)である。

2 プログラム開発委託契約の種類

プログラム開発委託契約は、さらに、労働者派遣契約、準委任契約及び請負契約に分類できる。

(1) 労働者派遣契約

労働者供給事業⁽¹⁾については、職業安定法四四条により禁止されている。しかし、ソフトウェア開発等に関する事業⁽²⁾については、労働市場の状況に照らし、労働力の需給の適正な調整を図るため制定された、労働者派遣事業の適正な運営の確保及び派遣労働者の就業条件の整備等に関する法律(以下「労働者派遣法」という。)により、

一定の手続⁽³⁾を踏むことよって労働者派遣事業として行うことが認められている。

労働者派遣法においては、労働者派遣とは、「自己の雇用する労働者を、当該雇用関係の下に、かつ他人の指揮命令を受けて、当該他人のために労働に従事させることをいい、当該他人に対し当該労働者を当該他人に雇用させることを約してするものを含まない」とされている⁽⁴⁾。したがって、労働者派遣契約は、発注者が受注者から労働者の派遣を受け、自己の指揮命令の下にプログラムを開発する場合に締結される契約形態であるといえることができる。

(2) 準委任契約

委任とは、当事者の一方（発注者）が一定の業務処理を相手方（受任者）に委託し、受任者がこれを承諾することよって成立する（民法六四三条）。この場合、受任者は委任の本旨に従い、善良なる管理者の注意をもって業務を処理する義務を負う（同法六四四条）。また、法律行為でない事務の委任を準委任といい、委任の規定が準用される（同法六五六条）。

プログラムの開発においては、次の契約形態をとった場合に準委任契約と分類される。第一に、開発援助契約ともいべきもので、プログラムの開発準備、設計、コーディング、マニュアルの作成、保守はすべて発注者（ユーザー）が自己の責任において行い、受任者は専門的な立場からユーザーのシステムエンジニアに対して必要な助言を行うという契約形態である⁽⁵⁾。

第二に、発注者が受任者に対し、プログラム開発工程のうちシステム設計までを委託するという契約（以下「基本設計契約」という。）である。これは、プログラム開発工程のうち、システム調査分析、外部仕様の決定、

システム基本設計といった業務は、必ずしも完成すべき仕事明らかではなく、履行した業務が完成したか否かを客観的に判断することが困難な場合が多いことから、次に述べる請負とはせず委任であることを明記するものである。⁽⁶⁾

(3) 請負契約

請負とは、当事者の一方（請負者）がある仕事を完成することを約束し、相手方（発注者）がその仕事の完成に対して報酬を支払うことを約束することによって成立する（民法六三二条）。これにより、請負者には仕事の完成義務が課される。⁽⁷⁾

コンピュータ・プログラムの開発委託を請負契約によって行う場合には、開発したプログラムの権利の移転に係る条項が必要とされ、請負契約は、この観点から二つの契約に分類できる。

一つは、開発したプログラムの著作権を発注者に移転する契約（著作権譲渡契約）であり、発注者にとって次のメリットがあるため締結されると考えられる。⁽⁸⁾

- ① 自己の業務のために自由にプログラムの使用、複製、翻案等を行うことができる。
- ② ノウハウの流出防止、他社との差別化等の理由により、同一のプログラム等について請負者が発注者の競合企業等へ販売することを禁止することができる。
- ③ 第三者へプログラム等の販売等を行うことができる。

もう一つは、開発したプログラムの著作権を発注者に移転せず、請負者は、発注者にプログラムの利用を許諾する契約形態であり、①プログラムの使用のみを許諾する契約（使用許諾契約）、②プログラムの使用のほか

一定範囲の複製を許諾する契約（複製許諾契約）、③第三者への貸与を許諾する契約（貸与許諾契約）に分類される。⁽⁹⁾これらの契約は、著作権の譲渡まで受けなくても開発されたプログラムの利用に支障がなければよいとする発注者の意識や請負者と発注者の力関係⁽¹⁰⁾によって締結されると考えられる。

(4) 請負契約又は準委任契約と労働者派遣契約を区分する基準

「請負又は委任」と「派遣」を区分する基準については、労働者派遣法の施行に伴い、（社）日本電子工業振興協会及び（社）情報サービス産業協会により、情報産業の特殊性を考慮し、⁽¹²⁾「労働者派遣法に関する業界運用基準（以下「業界運用基準」という。）」が策定されている。⁽¹³⁾この業界運用基準によれば、区分のための判断基準として、①業務内容、②指揮命令、③場所、④対価、⑤コンピュータ、什器備品等、⑥瑕疵担保責任の六項目が挙げられている（資料一参照）。しかし、その本質的な違いは、指揮命令が受託者側、発注者側のどちらからなされるかであり、契約の種類に応じて次のとおりパターン化されている。⁽¹⁴⁾

派遣	委任	請負		契約の種類
		作業請負	一括請負	
有	無	無		顧客の指揮命令
指揮命令を受け 労働に従事	業務処理の委任	仕事の完成		契約内容
派遣工数×単価	工数×単価	工数×単価	一括金額	対価の算定
な （派遣工数の確認のみ）	な （工数の確認のみ）	業務の完成検査合格	成果物の検査合格	顧客の検査
なし	なし	検査合格後一定期間	検査合格後一定期間	瑕疵担保責任

3 プログラム使用許諾契約の分類

プログラム使用許諾契約においては、契約の性質上、労働者派遣契約、準委任契約、著作権譲渡契約といった形態は存在しない。しかし、プログラム開発委託契約とプログラム使用許諾契約の本質的な差異は、プログラムの新規開発に係る契約であるか、開発済みのプログラムに係る契約であるかの違いのみである。

したがって、プログラム使用許諾契約は、取引に販売代理店等が介在する場合もあることを考慮すると、①ユーザーに対しプログラムの使用のみを許諾する契約（使用許諾契約）、②販売代理店等に対しプログラムの複製を許諾する契約（複製許諾契約）、③販売代理店等に対しユーザーへの貸与を許諾する契約（貸与許諾契約）に分類され

る。

また、使用許諾契約に類似した契約形態として複製物売買契約がある。複製物売買契約とは、開発したプログラム又は既に開発済のプログラムのユーザーへの供給に当たり、当該プログラムのパッケージ、フロッピー等の記憶媒体に着目して商品の売買という方法をとるものである⁽¹⁵⁾。

使用許諾契約と複製物売買契約とは、ユーザーが著作権の移転を伴わずにプログラムを使用できるという点で共通しているところから、複製物売買契約を使用許諾契約に含める見解もある⁽¹⁶⁾。しかし、複製物売買契約及び使用許諾契約については、次の相違点が認められることから、両者を区分する必要がある⁽¹⁷⁾。

契約形態	複製物売買契約	使用許諾契約
プログラムの記憶媒体の所有権	B	Aが有する場合（例えばプログラムを記憶させたフロッピーディスクで渡す場合）と、Bが有する場合（使用許諾を受けるもののハードディスクに記憶させる場合）とがある。
CPUの特定	CPUを特定しないため、AはBがどの機種に使用してもクレームが付けられない。	CPUを特定し、特定したコンピュータ以外での使用は契約違反となる ⁽¹⁸⁾ 。

<p>ユーザの特定</p>	<p>原則として購入者であるBであるが、必ずしも特定されない。</p>	<p>特定する。なお、社内管理者を定めることもできる。</p>
<p>譲渡</p>	<p>可能</p>	<p>不可(原則) 使用許諾者であるAの許可があればできないことはない。</p>
<p>貸与</p>	<p>公衆に貸与するものでない限り可能</p>	<p>不可 使用許諾者であるAの許可があればできないことはない。</p>
<p>バックアップコピー</p>	<p>Bは複製物の適法な所有者であることから、著作権法上、必要な範囲内で認められている。 しかし、禁止の特約は可能である。</p>	<p>著作権法により認められるのではなく、契約によって決まるが、バックアップコピーをとることを一定の制限のもとで認めているのが通例である。</p>
<p>バージョンアップ</p>	<p>Bは複製物の適法な所有者であることから、著作権法上、必要な範囲内で認められている。 しかし、禁止の特約は可能である。</p>	<p>著作権法により認められるのではなく、契約によって決まるが、禁止条項を設けるか、許可する場合には報告義務を課すなど制約を付ける例が多い。</p>
<p>その他の制限</p>	<p>契約によるが、制限を付けるのには使用許</p>	<p>契約によって決まるが、多くの制限を付け</p>

	<p>諾による場合よりも制約がある。</p>	<p>ている実例が多い。</p>
<p>損害賠償責任等</p>	<p>プログラムの欠陥による損害賠償の額について限定はなく、民法の相当因果関係の範囲による損害を賠償する。</p>	<p>プログラムの欠陥による損害賠償の額については、民法の規定によるが、許諾権者の責任を軽減する規定を設けるものが多い。</p>
<p>第三者との関係</p>	<p>Bが第三者Cに当該複製物を譲渡した場合、AはB及びCに対し何ら請求権はない。ただし、Bがバックアップコピーをとった後Cに譲渡した場合、Bは複製物を保存できなないので、AはBに対し使用禁止・廃棄請求を行うことができる。</p>	<p>Bが第三者Cに当該複製物を譲渡した場合、契約違反となり、AはBに対し契約解除、Cに対し複製物の返還を求めることができる。</p> <p>ただし、Cが善意取得の場合、返還が求められず、著作権に基づき使用禁止・廃棄請求を行う。バックアップコピー後の譲渡については、複製物売買契約の場合に同じ。</p>

- (1) 4 シュリンクラップ契約(Shrink-Wrap Licence 又は Shrink-Wrap Clause)⁽²⁾
 シュリンクラップ契約とは

シュリンクラップ契約とは、著作権者がこれと直接の取引関係のないユーザーとの間において、プログラム使用許諾契約関係を形成するために使用許諾契約書及び注意書を当該プログラムが搭載されている記憶媒体のパッケージ表部に記載し、透明なビニールコーティング(ラップ)で包み、このラップを破ることによって使用許諾

契約が成立する旨の記載をして、これを成立させる契約をいう。⁽²⁰⁾

(2) シュリンクラップ契約の種類

シュリンクラップ契約については、契約の成立時期に着目すると、次のとおり分類される。⁽²¹⁾

イ 開封承諾型

開封することが契約の承諾であると擬制するものであって、これによれば、開封と同時に契約が成立することになる。

ロ カード返送成立型

開封によって契約への承諾があったとはせず、ユーザーによる登録カードの返送によって契約が成立するとするものである。この場合には、厳密に言えば、開封と契約の成立時との間に法的には「空白時間」が生じうる。

(3) シュリンクラップ契約の法的性格

イ 契約の効力

民法五二六条一項において、「隔地者間ノ契約ハ承諾ノ通知ヲ発シタル時ニ成立ス」と規定されていることから、プログラムのユーザーが著作権者に対し契約の承諾をする旨の回答をしない限り原則として契約は成立しないと考えられる。ただし、同条二項において、「申込者ノ意思表示又ハ取引上ノ慣習ニ依リ承諾ノ通知ヲ必要トセサル場合ニ於テハ契約ハ承諾ノ意思表示ト認ムヘキ事実アリタル時ニ成立ス」と規定されており、開封承諾型シュリンクラップ契約がコンピュータ・プログラムの取引において慣習化されていれば、開封という事

実によって契約が成立したとする余地がある。しかしながら、現在のところ、このような慣習が存在しているとは認められない。⁽²²⁾

したがって、シュリンクラップ契約においては、契約の成立要件として、ユーザーがカードをプログラムメーカーに返送することが必要であり、開封承諾型シュリンクラップ契約については、有効なものとはいえないと考える。

そこで、カード返送成立型シュリンクラップ契約についてのみその法的性格を検討することとする。

ロ カード返送成立型シュリンクラップ契約の性格

カード返送成立型シュリンクラップ契約においては、プログラムの複製及び翻案について、①複製を禁止するもの、②複製を一部認めるもの、③複製は認めるが翻案を禁止するもの、があるほか、第三者への譲渡を禁止するものがある。⁽²³⁾

これらの条項を有するシュリンクラップ契約については、その具体的な契約内容により、複製許諾契約、使用許諾契約又は複製物売買契約のいずれかに該当すると考えられる。

[注]

- (1) 労働者供給とは、「供給契約に基づいて労働者を他人に使用させることをいう。」とされている（職業安定法五条六項）。
- (2) 労働者派遣法施行令二条一号において、「電子計算機を使用することにより機能するシステムの設計若しくは保守、又はプログラムの設計、作成若しくは保守の業務」が適用対象業務として規定されている。
- (3) 労働者派遣事業には、一般労働者派遣事業（その事業の派遣労働者に一人でも常時雇用される労働者でない者がいるもの）

と特定労働者派遣事業（その事業の派遣労働者が常時雇用される労働者のみであるもの）とがあるが、一般労働者派遣事業については、事業所ごとに労働大臣の許可を受け、特定労働者派遣事業については、事業所ごとに労働大臣に届け出なければならぬとされている（労働者派遣法五条一項、一六条一項）。

- (4) 労働者派遣法における労働者派遣の定義（二条一号）による。
- (5) 高石義一「コンピュータ取引における法律問題」NBL二四八号二七頁（一九八二）
- (6) (社)情報サービス産業協会『ソフトウェア開発委託モデル契約と解説』一七頁（一九九三）、(社)日本電子工業振興協会「ソフトウェア開発モデル契約書」NBL五五一号七四頁（一九九四）
- (7) (社)日本電子工業振興協会編『ソフトウェア開発の請負・委任と派遣』四七頁（コンピュータエージ社、初版、一九八七）
- (8) (財)ソフトウェア情報センター『ソフトウェア・トラブルQ&A』三三頁（一九九四）
- (9) このほか、販売許諾契約が考えられるが、複製を伴うものは複製許諾契約と解され、複製を伴わないものは貸与許諾契約又は複製物売買契約に該当すると考えられるため含めないこととした。
- (10) (財)ソフトウェア情報センター・前掲注(8)一七頁
- (11) (財)ソフトウェア情報センター・前掲注(8)三〇頁
- (12) 業界運用基準によれば、情報産業には、次の特殊性があるとされている。
 - イ 請負契約締結時までには請負業務の仕様が確定していないケースが多いこと。
 - ロ 受託者は、発注者の保有しているコンピュータシステムを使用して請負業務を実施するケースが多いこと。
 - ハ 受託者は、発注者の事業所で請負業務を実施するケースが多いこと。
 - ニ コンピュータ・セキュリティの確保や事業所管理の観点から、請負業務を実施する担当者を選定するケースがあること。
- (13) 労働者派遣法が施行されるまで、①職業安定法施行規則四条、②昭和六一年労働省告示第三七号（労働者派遣事業と請負により行われる事業との区分に関する基準）が存在していたが、これらは抽象的なものであるか又はすべての業務についての統一的なものであった。
- (14) (社)日本電子工業振興協会編・前掲注(7)六二頁

なお、このパターンは典型的な例であり、個々の契約では実態に即した約定を行うとされている。

- (15) 松田政行編『コンピュータ・ビジネス・ロー』一五七頁（商事法務研究会、初版、一九八七）
- (16) 高石義一・前掲注（5）二六頁
- (17) 松田政行編・前掲注（15）一六〇頁、金井重彦『著作権の基礎知識 コンピュータ・プログラム』八二頁（ぎょうせい、一九九二）
- (18) 一CPUーコピーという契約は、基本的には個人利用を前提としたものと考えられ、企業向けには①本数（台数）契約、②ネットワーク・ライセンス契約、③サイトライセンス契約があるとされている（財）ソフトウェア情報センター・前掲注（8）三二〜三三頁）。ただし、本稿においては、これらの契約を複製許諾契約として使用許諾契約とは区分している。
- (19) このほか、Box-Top Clause, Tear-Me-Open Clauseと呼ばれることがある。
- (20) 松田政行編・前掲注（15）一五九頁
- (21) 北川善太郎「ソフトウェアの使用と契約」NBL四三五号七頁（一九八九）においては、第三のタイプとして「アフターサービス型」が分類されている。しかし、「アフターサービス型」は、プログラムのユーザーが、登録カードをプログラムメーカに返送することによって、そのプログラムに対するアフターサービスが提供されるとするものであり、契約の成立時期という観点からは、カード返送成立型に含まれる。
- (22) 松田政行編・前掲注（15）一六二頁
- (23) 北川善太郎・前掲注（21）九頁

第四節 ロイヤリティの支払形態⁽¹⁾

1 出来高にリンクする実施料⁽²⁾

- (1) 料率実施料 (percentage royalty)⁽³⁾

例えば、純売上高の何%などと規定された実施料がある。

- (2) 従量実施料 (per quantity royalty)
 例えば、一個当たり、一トン当たり、又は一坪当たり何円などと規定された実施料がある。
- (3) ミニマム・ロイヤルティ (minimum royalty)⁽⁴⁾
 契約で決められた期間にロイヤルティが発生しないとき、又は決められた額以下のとき支払わなければならない最低額が決められている実施料をいう。
- (4) マキシマム・ロイヤルティ (maximum royalty)⁽⁵⁾
 契約で決められた期間におけるロイヤルティが定められた額を超えた場合、その超過分の支払が免除される定めのある実施料をいう。
- (5) 逡減・逡増実施料 (royalty calculated by stepping method)⁽⁵⁾
 販売高に対し、一定の数量・金額を基準に計算料率を変換することが定めてある実施料をいう。例えば、生産の最初の一〇万個に対し三%、次の二〇万個に対し二%などと定めた実施料がある。
- (6) スライド実施料 (royalty calculated by sliding method)
 物価指数、外貨交換率などの変化に応じて計算料率を変える実施料をいう。
- 2 出来高にリンクしない実施料⁽⁶⁾
 (1) 定額実施料 (fixed sum royalty)
 契約期間の区分された一定期間について、例えば、四半期当たり何千万円、何百万円などと定められた実施料をいう。

(2) 支払済実施料 (paid-up royalty) ^(e)

能力当たりに定められた実施料を一定期間中に支払うよう定められた実施料をいう。例えば、生産量が一万トンまで一〇億円などと定められた実施料で、一時払いと分割払いがある。

(3) 一括払い実施料 (lump sum payment) ^(e)

契約全期間の実施料の全額を契約締結時に決めて一括払いする実施料をいう。

ただし、分割払い、延べ払いは可能である。プラント輸出の場合よく用いられる。

3 上記1と2が併用される実施料

(1) イニシャルペイメント (initial payment) ^(g)

契約発効時又は一定期間内に、契約製品の生産・販売・使用等に基づく実施料支払債務の発生の有無にかかわらず、独立的にまとまった金額で支払われる。内容的には、研究開発費の一部負担とか、ノウハウ開発費の一部負担等にかかる独立の補償額である場合が多い。また、将来支払われる経常実施料の一部前払的性格のものであったり、最低支払保証的な性格のものであったり、ノウハウ開示などの諸費用であったりすることもある。

(2) 前払い実施料 (advanced payment)

実施料支払債務の一部又は全部の前払いで、支払時期が契約製品の生産・販売等に基づく実施料支払債務の発生以前であるものをいう。したがって、その後のロイヤルティの支払は、既支払額からの差引残がなくなってきたから開始される。

〔注〕

- (1) この分類は、発明協会研究所編『技術取引とロイヤルティ』一九三頁（発明協会、初版、一九九二）による。
- (2) 同義語として、「出来高払い実施料」、「經常実施料」、「継続実施料」、「生産・販売高実施料」等がある。
- (3) 同義語として、「従価実施料」がある。
- (4) 同義語として、「最低支払い保証実施料」、「最低実施料」がある。
- (5) 同義語として、「最高実施料」がある。
- (6) 同義語として、「telescope royalty」がある。
- (7) 同義語として、「定額実施料」、「一時払い実施料」、「一時金」等がある。
- (8) 同義語に準ずるものとして、「完納実施料 (full paid-up royalty)」があるが、これは、量の限定をせず、自由にプリントの拡大ができるものである。
- (9) 同義語として、「一時払い実施料」、「一時金払い実施料」がある。
- (10) 同義語に準ずるものとして、「頭金 (down payment)」があるが、これは、分割払いの第一回目をいう。

第三章 租税法における「著作権の使用料」概念の検討

コンピュータ・プログラムの対価に対する税務上の取扱いについては、昭和六〇年の著作権法の改正において著作物の例示規定にプログラムが明示されたことから、「著作権の使用料」に該当するか否かが検討の中心となる。

そこで、本章においては、まず、第二章で分類したコンピュータ・プログラムに係る契約の著作権法上の法的性格を解明し、租税法における「著作権」の意義について検討を行うことにより、「著作権の使用料」とされる範囲を明らかにすることとする。

なお、租税条約の適用に当たり、「真正譲渡」か否かで課税上の取扱いが異なる場合があるほか、「自己使用」のため対価は使用料ではないとする見解もあることから、「真正譲渡」とされるべき譲渡の範囲及び「自己使用」のための対価の性質についても併せて検討することとする。

第一節 「著作権の使用料」とされる範囲

1 コンピュータ・プログラムに係る契約に対する著作権法の適用

(1) プログラム開発委託契約

新規にプログラムを開発する場合には、開発形態によって著作権の帰属主体が次のとおり異なっている。

イ 派遣契約による開発

労働者派遣法により適法とされる労働者派遣契約においては、プログラムの開発を行う派遣労働者は、派遣企業の指揮命令を受け当該企業のため労働に従事することから、派遣企業が著作権法上の使用者として、第二章第二節で述べた「法人著作」の要件を満たす限り、著作権を原始取得する。

ロ 準委任契約による開発

著作物を創作する者に著作権は帰属するのであるが、この「創作」には創造性が必要とされるため、その提供如何によって著作権の帰属が決まる⁽¹⁾。

したがって、準委任契約のうちシステム開発援助契約の場合には、受任者が創造性に関与していなければ、委託者に著作権が帰属し、システム設計までの受託契約の場合には、当該契約にプログラム開発の主要部分である詳細設計を含むときは、受任者に著作権が帰属する。なお、この場合、共同開発となることも考えられる。ハ 請負契約による開発

法人著作の適用範囲を、内部の従業員に限るとする説(限定説)と一定の要件の下に受託行為を行う外部の者を含むとする説(非限定説)がある。非限定説によれば、外注の著作物についても法人著作の対象となり、発注者が著作者になるのであるが、限定説が有力とされている⁽²⁾。

したがって、原則として、発注者に権利が帰属することはなく、受注者が権利を原始取得することになる。

ニ 共同開発

発注者と受注者が共同で創造性を提供し、主要部分で相互に協力しながらプログラムを開発した場合には、

共同著作物として著作権は共有となる。⁽³⁾

また、共同開発の形をとっていても、一方の従業者が他の会社に出向きその指揮監督の下でプログラムを開発した場合には指揮監督した会社が著作者とされる。⁽⁴⁾

(2) プログラム使用許諾契約

イ 複製許諾契約

著作権法上、印刷、写真、複写、録音、録画その他の方法により有形的に複製することを「複製」といい(二条一項一五号)、著作権者は複製権を専有する(二一条)とされている。複製許諾契約はこの複製権を第三者に許諾するというものである。具体的には、①販売代理店が著作権者からプログラムの提供を受け、これを複製してユーザーに提供する形態、②ユーザーが著作権者等からプログラムの提供を受け、社内業務に利用するために複製を行う形態がある。

ロ 貸与許諾契約

著作権法上、「貸与」には、いずれの名義又は方法をもってするかを問わず、これと同様の権原を取得させる行為を含むものとされ(二条八項)、著作権者は貸与権を専有する(二六条の二)とされている。貸与許諾契約はこの貸与権を第三者に許諾するというものである。具体的には、著作権者が販売代理店等に対しユーザーとの間の使用許諾契約を締結することができる権利を与える契約(実務上は「プログラム供給許諾契約」と呼ばれている。)がこれに該当する。

ハ 使用許諾契約及び複製物売買契約

これらの契約には、①著作権者とユーザーの間で直接締結される形態と②販売代理店等を介して締結される形態があるが、その法的性格及び両契約の区分については明らかでない。そこで、これらの点について次に検討を行うこととする。

2 使用許諾契約の法的性格

(1) 使用許諾契約における「使用」と「使用权」

使用許諾契約（実務上は「ソフトウェア・プロダクト使用許諾契約」又は「プログラム使用許諾契約」と呼ばれている。）においては、プログラムのロード、実行、格納、画面出力等を行うこと（又は記憶、実行、転送若しくは処理結果の表示等）を「使用」と定義し、プログラムを使用する権利を「使用权」としてその内容が具体的に規定されている。⁽⁵⁾

(2) プログラムの「使用」と著作権法上の「複製」の関係

著作権法上、プログラムの「使用」は「複製」に該当するのではないかとの見方ができる。これは、プログラムの実行に当たり、プログラムの外部記憶装置又は内部記憶装置への蓄積が行われることによる。

このうち、内部記憶装置への蓄積が「複製」に該当するか否かについては、著作権審議会第二小委員会報告書（昭和四八年六月）において検討されており、次の理由から「複製」に該当しないと結論づけられている。⁽⁶⁾ 以来、これがわが国の公式見解となっている。⁽⁷⁾

① 「複製」については、従来、有形的に再製されたものが瞬時よりも長い時間、知覚できる程度に永続性又は

安定性を有すると解されているので、内部記憶装置におけるプログラムの瞬間的かつ過渡的な貯蔵を「複製」と解することには無理があること

② 世界の定説は、著作権によってプログラムの実施を規制できないと解しており、わが国のみがプログラムの実施を「複製」に該当すると解し、事実上実施権的な権利を認めることは妥当でないこと

③ プログラムの実施を「複製」に該当すると解する場合、電送の間、電信線又は電話線に蓄えられたオーディオ及びビデオの信号についても「複製」と解さなければならず、現行法の体系を乱すことになること

一方、プログラムの外部記憶装置への蓄積は、「瞬間的かつ過渡的」とはいえないことから、「複製」に当たると解されている。⁽⁸⁾

(3) 現行著作権法における「使用権」の取扱い

著作権審議会第六小委員会中間報告(昭和五九年一月)において、「プログラムの実行に新たに権利を認めることは、理論的にも実際的にも問題が多く、慎重でなければならない。」とされ、さらに、「違法に複製されたプログラムの実行という限定的な事例への対処であれば、情を知って違法に複製されたプログラムを実行する者は著作権を侵害した者とみなすとの規定を新設することで足りる。」との報告が行われている。

また、現行著作権法においても、プログラムの実行については、これに権利を認めるとプログラムの購入者とそのプログラムの使用について許諾を得られないため使用できなくなるなど、プログラムの流通利用の面で障害となる可能性があることから、著作権の中には使用権は含まれていない。

ただし、プログラムの複製物の使用の権原を取得した時点で情を知っていた場合に限り、プログラムの違法複

製物を電子計算機において業務上使用する行為を著作権侵害とみなすこととされている(一一三条二項)。

(4) 「使用権」の性格

コンピュータ・プログラムは使用することに価値があるが、既に述べたように、プログラムの実行は著作権法上「複製」に該当せず、また、「使用権」についても著作権に含まれていない。しかし、現実には、「使用権」という権利があるかのような商慣習が実務上定着していると認められる。これは、著作権侵害とならない限り誰でも自由にプログラムを使用することができることから、多額の費用を投下してプログラムを開発した者が、使用許諾契約を締結して自己の利益を保護しようとするものと考えられる。この意味で、「使用権」は、著作物の利用に関する財産的な利益の保護を狙いとするものであるということができ、著作権法に限定列挙された複製権等の著作権と同一の性格を有していると認められる。

また、著作権法上も、限られた状況の下ではあるが、一定の使用行為を著作権侵害としており、「使用権」を部分的に著作権者の権利として保護していると考えられる。

(5) 複製物売買契約との区分

コンピュータ・プログラムは、当該プログラムが収納された記憶媒体の「所有権」に係る取引と商慣習上認められる当該プログラムの「使用権」に係る取引の二面性を有していると考えられる。すなわち、使用許諾契約には、売買の形式によるものと賃貸の形式によるものがあるが、これは「所有権」に着目した区分であり、同時に「使用権」の観点から、ソフトウェアハウス等の著作権者が直接ユーザーに使用を許諾するものと販売代理店等を介してユーザーに使用を許諾するものに区分できる。

3

租税法における「著作権」の解釈

(1) 固有概念と借用概念

租税法が用いる概念には、「固有概念」と「借用概念」があるとされる⁽¹¹⁾。

「著作権」という概念については、著作権法において用いられていることから、少なくとも固有概念ではないと考える。したがって、借用概念ということになるが、その解釈に当たっては、他の法分野で用いられているのと同じ意義に解すべきか、又は徴収確保又は公平負担の観点から異なる意義に解すべきか、という問題が存する。借用概念の解釈に当たっては、①租税法が借用概念を用いている場合も、原則として独自の意義を与えられるべきであるとする見解（独立説）、②借用概念は原則として私法におけると同義に解すべきであるとする見解（統一説）、③借用概念の意義はそれを規定している法規の目的との関連において探究すべきであるとする見解（目的適合説）の三説がある⁽¹²⁾。

わが国においては、独立説は少数であり、統一説と目的適合説が有力であるが、目的適合説をとった場合には、借用概念についてとかく自由な解釈が行われやすく、その結果として租税法律主義のそもそものねらいである法

的安定性と予測可能性が損なわれる可能性があることが指摘されている。⁽¹³⁾

また、金子宏教授は、「納税義務は、各種の経済活動ないし経済現象から生じてくるのであるが、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されているから、租税法がそれらを課税要件規定の中に取り込むに当たって、私法上におけると同じ概念を用いている場合には、別異に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかかな場合は別として、それを私法上におけると同じ意義に解するのが、法的安定性の見地からは好ましい。」と述べておられる。⁽¹⁴⁾

以上のことから、借用概念については、次の場合には私法と異なる意義に解することができると思われる。

- ① 租税法規の明文又はその趣旨から私法と別意に解すべきことが明らかかな場合
- ② 法的安定性及び予測可能性を損なわない程度に私法と別意に解する場合

(2) プログラムの実行を「複製」に含める可能性

現行の著作権法上、プログラムの実行に伴う内部記憶装置への蓄積は「複製」ではないと解されているが、次の理由から将来的には「複製」と解する可能性がないとはいえない。

- ① 著作権法における「複製」の定義には、有形的再製の一定期間の永続性という要件が規定されておらず、表現の人間への伝達よりもコンピュータを機能させることを目的とするプログラムの特質からみれば、永続性の要件はむしろ不要であると考えられること

- ② 米国における一九七八年の〇〇〇〇最終報告書及び判例⁽¹⁵⁾、フランスにおける一九八五年の改正著作権法⁽¹⁷⁾、一九九一年のコンピュータ・プログラムの法的保護に関するEC指令並びに英国における複製の解釈をみると、

現在、諸外国の見解は、プログラムの実行を「複製」の中へ取り込んでいると考えられること

③ 第二小委員会報告書当時に比し著しく技術革新が行われており、外部記憶装置への蓄積と内部記憶装置への蓄積を区別する必要がなくなったと考えられること

(3) 租税法における「使用权」の取扱い

著作権法上、著作権の内容は限定列举であり、プログラムを実行することについての権利、すなわち「使用权」については含められていない。しかし、租税法における「著作権」の範囲は、次の理由から著作権法よりも広いと解され、「使用权」もこれに含まれると考える。

① 経済実態として特定のコンピュータにおいてプログラムを使用することを内容とする使用許諾契約が締結されており、実務上は、使用权という概念が定着していると認められること

② 著作権法においても、違法複製物の使用に対してみなし侵害規定を設けるなど、直接的ではないが間接的に使用权を考慮していると考えられること

③ 租税法上の「著作権」には出版権及び著作隣接権等も含まれると規定されていることから、著作権法上の「著作権」より広い概念であると考えられること

④ 使用权は、著作物の利用に関する財産的な利益の保護を狙いとするものであり、経済的実質が著作権法上の著作権と同一であると考えられること

(4) 「貸与権」に関する検討

イ 「貸与」の範囲

「貸与」とは、契約の一方の当事者に立つ物の所有者又は占有者が、契約上の他方の当事者に対し、その物の所有権又は占有権を留保しつつ、その物の使用、収益を認めるとともに使用、収益後の物の返還を約束させる場合に用いられる。しかし、著作権法上、「貸与」の概念が拡張されており、使用期間中は物の占有が認められるが、使用期間経過後は名義上の売主に物を返還するものは、すべて「貸与」として取り扱われる⁽²⁰⁾。

コンピュータ・プログラム取引においては、使用期間経過後プログラムの返還を義務づける契約のほか、プログラムの破棄を義務づける契約⁽²¹⁾があり、両者は実質的には同じであると認められることから、租税法解釈においては、返還するものだけでなく、破棄するものも「貸与」に含める必要がある。

ロ ユーザーと使用許諾契約を締結する販売代理店等の取扱い

実務上、販売代理店等がユーザーと使用許諾契約を締結するためには、著作権者との間で「プログラム供給許諾契約」を締結し、著作権者から再使用許諾権付使用権の許諾を受ける必要がある。この権利は著作権法上の「貸与権」であり、当該契約については、本稿では貸与許諾契約としている。この場合、課税上、当該販売代理店等については、次の理由から著作権者として取り扱う必要がある。

- ① 著作権法上、著作物の利用を許諾できるのは著作権者に限られる。したがって、著作権者から得た貸与権に基づきユーザーに対しプログラムの使用を許諾する販売代理店等は、著作権者であると考えられること
- ② 使用許諾契約に基づき受領する対価については、プログラムの使用に関して受領するという点において、著作権のすべてを有するメーカー等の著作権者と貸与権のみ有する販売代理店等を区別する必要はないと考えられること

(5) 租税条約上の「著作権」の解釈

租税条約上、「著作権」については定義が置かれていない。しかし、OECDモデル租税条約三条二項において、「一方の締約国によるこの条約の適用上、この条約において定義されていない用語は、文脈により別に解釈すべき場合を除くほか、この条約の適用を受ける租税に関する当該一方の国の法令における当該用語の意義を有するものとする。」と規定されており、わが国が締結した租税条約のいずれにもこの種の規定が置かれている。したがって、「著作権」の意義は国内税法と同義であると解される。

〔注〕

- (1) 金井重彦『著作権の基礎知識 コンピュータ・プログラム』七六頁(ぎょうせい、一九九二)
- (2) (財)ソフトウェア情報センター『ソフトウェア契約における留意点―開発委託と使用許諾―』二三頁(一九九一)
- (3) 金井重彦・前掲注(1)七七頁
- (4) 中山信弘『ソフトウェアの法的保護』六五頁(有斐閣、新版、一九八八)
- (5) 使用許諾契約では、次の事項が「使用権」の内容として規定されている。
 - ①使用するコンピュータの特定、②使用目的の制限、③返還義務、④譲渡制限
- (6) 野一色勲『コンピュータにおける複製』著作権研究一六号七八頁(一九八九)
- (7) (財)ソフトウェア情報センター『ソフトウェア・トラブルQ&A』二頁(一九九四)
- (8) (財)ソフトウェア情報センター・前掲注(7)二八頁
- (9) 中山信弘・前掲注(4)一四五頁
- (10) ソフトウェア関係契約書式研究会編『ソフトウェア関係契約書式集』一八四頁(第一法規出版、初版、一九九五)
- (11) 「固有概念」とは、他の法分野では用いられておらず、租税法が独自に用いている概念をいい、「借用概念」とは、他の法分野で用いられ、すでにはっきりした意味内容を与えられている概念をいう。

- (12) 金子宏「租税法と私法—借用概念及び租税回避について—」租税法研究六号四頁(一九七八)
- (13) 金子宏・前掲注(12)一一〜一二頁
- (14) 金子宏『租税法』一〇三頁(弘文堂、補正版、一九八四)
なお、水野勝『租税法』一〇二頁(有斐閣、初版、一九九三)においても、同様の趣旨が述べられている。
- (15) CONTUとは、一九七五年に米国議会が設けた「著作物に関する新しい技術使用についての委員会(National Commission on New Technological Uses of Copyrighted Works)」を指し、最終報告書では「コンピュータの中にプログラムを入れること」は「複製物の作成」とされている(野一色勲・前掲注(6)八二頁)
- (16) MAI SYSTEMS CO. 対 PEAK COMPUTER, INC. (第九巡回控訴裁判所一九九三年二月二日)判決で、ソフトウェアをRAMにロードすることは著作権法上コピーの作成であるとされている(財)ソフトウェア情報センター・前掲注(7)三頁)
- (17) フランスの改正著作権法四七条においては、「ソフトウェアのすべての使用」を無許諾、無権限で行う場合は制裁を課せられるとされ、「使用」を「複製」の中に取り込んでしていると解されている(野一色勲・前掲注(6)八五頁)
- (18) 「コンピュータ・プログラムの法的保護に対するEC指令」第四条aにおいては、「手段及び形式、若しくは、部分か全体かを問わず、コンピュータ・プログラムのロード、表示、実行、伝送又は格納に際し、再製を必然的に伴う場合は、権利者の許諾を必要とする」と定められている(財)ソフトウェア情報センター・前掲注(7)二〜三頁)。
- (19) 英国の著作権法一七条(六)においては、「いずれかの種類の著作物に関する複製は、一時的であり、又は著作物の他のある使用に付随する複製物の作成を含む」と規定され、メモリーの中にプログラムを入れることも複製であると解されている(財)ソフトウェア情報センター・前掲注(7)三頁、野一色勲・前掲注(6)八六頁)
- (20) 加戸守行『著作権法逐条講義』五三頁(著作権資料協会、新版、一九九一)によれば、買い戻し特約付譲渡方式、下取り方式及び共同購入方式についても、著作権法上、「貸与」に含まれると解されている。
- (21) ライセンス委員会第一小委員会「ソフトウェア・ライセンス契約の現状と問題点(二)」特許管理四一卷二号一五九頁(一九九一)においては、「ライセンス」に対して契約終了時の返還・破棄義務を課すことはソフトウェアが、著作物あるいはノウハウのいずれの側面においても、何らかの媒体(文書、フロッピーディスク)に表象されており、かつ複製も容易なことを

考えると、その義務の必要性は大であり、また、ライセンスシートにとって大した負担とはいえず、ライセンスシートに対して不当な要求をするものとはいえない。」と述べられており、同委員会が行ったソフトウェア・ライセンス契約の実態分析でも、大多数の契約において契約終了後のソフトウェアの返還又は破壊義務が定められている。

第二節 「真正譲渡」の範囲

1 「真正譲渡」の規定の趣旨

特許権等については、使用又は使用の権利の対価と譲渡の対価を實際上区別することが困難な場合が多く、これらの対価は経済上も同一の性質をもつ支払であることから、租税条約の中には、特許権等の譲渡の対価を使用料に含めるものがある。

これらの租税条約のうち、源泉地国においても課税される使用料とは異なり、資産の譲渡益、いわゆるキャピタルゲインについては、不動産及び事業用資産の譲渡を除き、源泉地国において非課税とする場合には、実質的には使用の対価でありながら、形式上譲渡の形をとり、課税を免れようとすることが考えられる。

「真正譲渡」の規定の趣旨は、「真正な、かつ、いかなる権利も譲渡人に残さない譲渡」のみをキャピタルゲインとすることにより、これらの租税回避を防ごうとするものである。⁽¹⁾

2 コンピュータ・プログラム取引における「権利留保」の取扱い

(1) 汎用性のあるルーチン、モジュール

著作権の譲渡に伴い、汎用性のあるルーチン⁽²⁾、モジュール⁽³⁾の著作権が移転した場合には、譲渡者においてはそ

の後の開発の支障となり、譲受者においては、移転しない場合に比べ、多額の対価が必要となる。特に、開発委託契約においては、請負者がソフトウェアハウスである場合には、ルーチン、モジュールの著作権を留保することが必要となる。⁽⁴⁾

この権利留保の関係については、①当事者の債権的な契約関係にすぎないとする考え方と②ルーチン、モジュールの著作権が部分的に移転せず残っていると考える考え方がある。第三者による著作権の侵害がなされた場合、①によれば、発注者がその差止請求権、損害賠償請求権を有するのに対して、②によれば、受注者もそれらの権利を有しているとされる。⁽⁵⁾

(2) 権利留保の推定規定

著作権法上、①翻訳権、翻案権等、②二次的著作物の利用に関する原著者の権利については、著作権を譲渡する契約において、譲渡の目的として特掲されていないときは、譲渡した者に留保されたものと推定される（六一条二項）。

これにより、著作権譲渡契約において、上記①又は②の権利について権利留保を明記するか、又は譲渡の目的として特掲しないことにより、譲渡者は譲渡後も独自に当該プログラムを翻案することができ、その結果物である二次的著作物を販売することも可能となる。この場合、「すべての著作権を移転する」とした契約は、上記①又は②の権利を含めて譲渡する旨を特掲したことになるかという問題があるが、「すべての」という表現が包括的な表現であることを理由に特掲したことにならないとする考え方が有力とされている。⁽⁶⁾

(3) 租税条約における「真正譲渡」の適用

租税条約の適用上、「真正譲渡」であるというためには、汎用性のあるルーチン及びモジュールの著作権が譲渡者に留保されることなく、また、著作権のうち、翻訳権、翻案権等及び二次的著作物の利用に関する原作者の権利について譲渡することが明記されている場合に限る必要がある。

3 著作者人格権の取扱い

著作権法においては、著作者人格権は譲渡できないこととされている。また、著作権譲渡契約においては、譲渡者が将来主張しないように、著作者人格権を行使しない旨の特約を設けることもある。⁽⁷⁾

したがって、著作者人格権については、仮に行使しない場合であっても譲渡者に残ることから、租税条約の適用に当たっては、「真正譲渡」に該当するかどうかの問題となる。これについては、次の理由から著作者人格権を除外して「真正譲渡」に該当するか否かを判断すべきものと考ええる。

① 著作物以外のものであっても、民法により人格権は保護されており、著作者人格権については、著作物の利用者に対し具体的な注意を促すため著作権法で明示したと解されること⁽⁸⁾

② 東京高裁平成五年一二月七日決定⁽⁹⁾において、「人格権は人格的屬性をその対象とし、第三者の侵害からこれを保護することを内容とするものであって、経済的利益を受けることを直接の内容とする権利ではない。」と判示されたこと

③ 著作権法においては、著作者人格権は譲渡できないとされているにもかかわらず、これを対象とする権利に含めた場合には、「真正譲渡」はありえないこととなること

〔注〕

- (1) 小松芳明『租税条約の研究』八二頁（有斐閣、新版、一九八二）
- (2) ルーチンとは、使用頻度の高い、比較的小型のプログラムをいう。
- (3) モジュールとは、プログラムの中で、一つの意味をもった最小の単位ないし部分をいう。
- (4) コンピュータ・プログラムに係る著作権問題に関する調査研究協力者会議報告書二一頁（一九九二）
- (5) (財)ソフトウエア情報センター『ソフトウエア・トラブルQ&A』三〇～三一頁（一九九四）
- (6) (財)ソフトウエア情報センター・前掲注(5)一五頁
- (7) (財)ソフトウエア情報センター・前掲注(5)一八頁
- (8) 斎藤博『概説著作権法』九二頁（一粒社、第一版、一九八〇）
- (9) 判例時報一四八九号一五〇頁

本決定は、コンピュータ用シュミレーションプログラムについて、著作者が有する著作物の同一性保持権に基づく侵害物件たるプログラムの記憶媒体の製造、頒布の差止請求が非財産上の請求に当たることが問題となったものである。

第三節 自己使用

1 コメンタリーにおけるコンピュータ・プログラムの対価の取扱

OECDモデル租税条約のコメンタリー（以下「コメンタリー」という。）は、コンピュータ・プログラムの対価について、①権利の一部譲渡の場合、②全権利の譲渡の場合、③混合契約の場合の三つに分けて検討している。⁽¹⁾

このうち、権利の一部譲渡の場合の対価については、譲受者がプログラムを商業的に開発又は利用できるケースに限り使用料とし、その他のケースとして購入者の個人的又は事業上の使用（以下「自己使用」という。）のために

取得される場合をあげ、この場合には、プログラムが著作権によって保護されていることや購入者がその使用に制限を加えられていることとは関わりなく、事業所得として取り扱われるとしている。

また、全権利の譲渡の場合の対価は使用料に該当せず、混合契約の場合には、対価の総額を契約の内容に応じて、それぞれ該当する所得に区分するとしている。

2 コメンタリーにおける「権利の一部譲渡」の内容

ここで、「権利の一部譲渡」とは、どういう場合を予定しているのだろうか。コメンタリーにおいては、「権利の移転は、全権利の譲渡からその使用に制限を加えた製造物の売却に関するものまで、多くの違った形を取る。」とした上で、「権利の全譲渡」の場合と「権利の一部譲渡」の場合を検討している。この点から、第二章において分類したコンピュータ・プログラムの提供に伴う契約形態のうち、著作権譲渡契約が「権利の全譲渡」に該当し、複製許諾契約、貸与許諾契約、使用許諾契約及び複製物売買契約が「権利の一部譲渡」に該当すると考えられる。

次に、コメンタリーにおいては、「権利の一部譲渡」の場合を「商業的に開発又は利用」するケースと「自己使用」のケースに区分している。「商業的に開発又は利用」するケースとは、公衆に対しプログラムを販売又は貸与する場合を意味すると考えられることから、「自己使用」のケースとは、それ以外の場合、すなわち、対価の支払者のみがプログラムを使用する場合を意味すると解される。

具体的には、複製許諾契約と貸与許諾契約が「商業的に開発又は利用」するケースに該当し、使用許諾契約と複製物売買契約が「自己使用」のケースに該当するといえよう。ただし、本数契約、ネットワーク・ライセンス契約又はサイトライセンス契約³⁾など社内業務のために締結される複製許諾契約については、「自己使用」に該当すると

考えられる。

3 コメンタリーにおける「自己使用」の取扱いに対する所見

コメンタリーは、自己使用であれば、「プログラムが著作権によって保護されていることや購入者がその使用に制限を加えられていることとは関係」なく使用料に該当しない⁽⁴⁾としている。これについては、二とおりの解釈ができる。

第一に、使用料に該当するかどうかはプログラムの使用目的のみで決まり、プログラムが著作権によって保護されていることや購入者がその使用に制限を加えられていることは考慮されないという解釈である。

この解釈によれば、使用許諾契約、複製物売買契約及び社内業務のために締結される複製許諾契約に基づいて支払われる対価は、すべて使用料に該当しないこととなる。しかし、これらのうち、複製許諾契約は、著作権者が有する複製権をユーザーに許諾するものであり、当該契約に基づき支払われる対価は、著作権の使用の対価にほかならない。したがって、この解釈は、OECDモデル租税条約二二条二項において、「文学上、美術上若しくは学術上の著作物」の著作権の使用若しくは使用の権利の対価として：受領するすべての種類の支払金」が使用料と定義されていることに矛盾すると考えられる。

第二に、プログラムが著作権によって保護されていることや購入者がその使用に制限を加えられていることとは関係ないケースを「自己使用」のケースと捉える解釈である。

既に述べたように、「自己使用」のケースとしては、使用許諾契約、複製物売買契約及び社内業務のために締結される複製許諾契約が考えられる。このうち、使用許諾契約及び複製許諾契約については、プログラムに対する著作

権法による保護を前提に、著作権者がその地位に基づき、使用、収益及び処分に制限を加える契約形態である。したがって、プログラムが著作権によって保護されていることや購入者がその使用に制限を加えられていることと深く関わっているといえる。これに対して、複製物売買契約においては、著作権法による一定の制限以外の制限は加えられない。

したがって、この解釈によれば、コメンタリーは複製物売買契約のみを「自己使用」のケースと捉えていると考えられる。なお、これは、コメンタリーが「自己使用」のケースを「対価の支払者」と記述せず、「購入者」と記述していることから首肯できる。

〔注〕

(1) 「改正OECDモデル租税条約とコメンタリー全文(二二条)」INTERNATIONAL TAXATION 一四卷一四四五〜四六頁(一九九四)

(2) 前掲注(1) 四五頁

(3) (財)ソフトウェア情報センター『ソフトウェア・トラブルQ&A』三一〜三三頁によれば、次のとおりである。

① 本数(台数) 契約

ソフトウェアを使用するパソコンの台数から、使用する本数を決める契約で、フロッピーディスクはオリジナル一枚の提供を受け、利用者が契約本数までこれを複製するものが一般的である。

② ネットワーク・ライセンス契約

ネットワーク上でソフトウェアを共有して使用するための契約で、そのネットワークに何台まで接続するかによって契約する。

③ サイトライセンス契約

一 企業又は一事業所等、ソフトウェアを使用する単位で一括契約するもので、その単位内に限って無制限に使用することができる。

(4) 第一二条(使用料に対する課税)に関するコメントリーでは、パラ一四において「その他のケースは、一般的にそのソフトウェアが、購入者の個人的又は事業上の使用のために取得される場合である。その対価の支払は第七条又は第一四条の規定に従って商業上の所得として取り扱われることとなる。これは、ソフトウェアが著作権によって保護されているということや購入者がその使用に制限を加えられているといったこととは関係がない。」と述べられている(前掲注(1) 四六頁)。

第四章 コンピュータ・プログラムの対価の税務上の取扱

本章においては、第二章で分類したコンピュータ・プログラム取引における契約形態を整理した後、第三章における「著作権の使用料」概念を中心とした検討を踏まえ、外国法人及び非居住者（以下「外国法人等」という。）に支払われるコンピュータ・プログラムの対価（以下「プログラム対価」という。）に対する国内税法及び租税条約の適用による課税関係を、取引形態別に検討することとする。

第一節 検討の対象となるコンピュータ・プログラム取引形態の整理

1 新規にプログラムを開発する際の契約形態の分類

新規プログラムの開発においては、受注者（A）と発注者（B）の間で締結される契約形態は、次のとおり分類される。

2 開発済のプログラムの流通過程における契約形態の分類

開発済のプログラム（新規に開発したプログラムを含む）の流通過程においては、著作権者（A）、代理店等（B）及びユーザー（C）の間で締結される契約形態は、次のとおり分類される。

契約の種類	内 容
複製許諾契約	A（B）は、従前より開発済のプログラムをB（C）に提供し、当該プログラムの複製を許諾する。 バージョンを変更したプログラムを提供する契約とバージョン変更の許諾をする契約がある。
貸与許諾契約	Aは、従前より開発済のプログラムをBに提供し、当該プログラムの公衆への貸与を許諾する。
使用許諾契約	A（B）は、従前より開発済のプログラムをB（C）に提供するが、当該プログラムの複製及び貸与を許諾せず、使用のみを許諾する。
複製物売買契約	Aは、自己の有するプログラムに係る著作権をB（C）に移転せず、プログラムの記憶媒体（複製物）の所有権を移転する。

第二節 契約形態別にみた税務上の取扱い

1 著作権譲渡契約

(1) 国内税法上の取扱い

著作権譲渡契約は、著作権者の有する著作権を譲渡することを内容とする契約である。したがって、著作権譲渡契約に基づき外国法人等に支払われるプログラム対価については、所得税法一六一条七号ロ又は法人税法一三八条七号ロに規定する「著作権の譲渡の対価」として、当該外国法人等が国内に恒久的施設を有しない場合であってもわが国で課税される。

ただし、対価の支払者の国内業務に関して支払われるものでない場合は、わが国で課税されない。

(2) 租税条約上の取扱い

譲渡収益を使用料と同様に扱う租税条約の適用がある場合には、税率が軽減されることとなる。

また、「真正譲渡」を区別する租税条約の適用に当たっては、契約上、「すべての著作権を移転する」というだけでは「真正譲渡」には該当せず、プログラムに係る翻訳権、翻案権等及び二次的著作物の利用に関する原著者の権利について譲渡する旨を明記した上ですべての権利を譲渡している場合に限り、「真正譲渡」に該当する。

2 複製物売買契約

(1) 複製物売買契約に対する著作権法の適用

複製物売買契約は、第三章において検討したとおり、商慣習上の使用権に基づいてユーザーにプログラムの使用を許諾するというものではなく、プログラムが収納された記憶媒体の所有権の移転を取引の内容とする契約である。したがって、複製物売買契約は、使用許諾に関する条項の内容が著作権法上複製物の所有者に認められて

いることを確認したにすぎないものに限られ、それ以上に著作権者の権利が保護されていると認められる契約については、他の契約に該当すると考えられる。

(2) また、複製物売買契約は、著作権法に規定する著作権に基づいて著作物の利用を許諾するものでもない。税務上の取扱い

複製物売買契約に基づき外国法人等に支払われるプログラム対価については、著作権に関して支払われたものではないことから、所得税法一六一条七号ロ又は法人税法一三八条七号ロに規定する「著作権の使用料」及び「著作権の譲渡の対価」に該当するとはいえず、国内税法上も租税条約上も事業所得に該当する⁽¹⁾と考える。

このため、対価の支払を受ける外国法人等が国内に恒久的施設を有しない場合は、わが国で課税されない。

3 使用許諾契約

(1) 国内税法上の取扱い

使用許諾契約は、商慣習上の使用権に基づいて著作権者がユーザーにプログラムの使用を許諾する契約である。この契約に基づいて支払われる対価については、第三章で検討したとおり、課税上、著作権の使用料に含まれると解される。したがって、使用許諾契約に基づき外国法人等に支払われるプログラム対価については、所得税法一六一条七号ロ又は法人税法一三八条七号ロに規定する「著作権の使用料」として、当該外国法人等が国内に恒久的施設を有しない場合であってもわが国で課税される。

ただし、対価の支払者の国内業務に関して支払われるものでない場合は、わが国で課税されない。

また、販売代理店等がメーカーやソフトウェアハウス等の著作権者から再使用許諾権付使用権を得て、ユー

ザーとの間で使用許諾契約を締結することがあるが、ユーザーが当該販売代理店等に支払うプログラム対価についても、「著作権の使用料」に該当する。

なお、プログラム開発委託契約のうち使用許諾契約とされる契約形態の中には、使用権を契約の内容とせず、プログラムの複製物の所有権の移転を内容とする契約も考えられる。当該契約に基づき外国法人等に支払われるプログラム対価については、所得税法一六一条七号イ又は法人税法一三八条七号イに規定する「工業所有権その他の技術に関する権利、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」（以下「工業所有権等の使用料」という。）に該当する。

(2) 租税条約上の取扱い

租税条約上、「著作権」の使用若しくは使用の権利の対価は使用料に含まれ、「著作権」の意義は国内税法と同義であると解されている。

したがって、国内税法と同様、租税条約上も、使用許諾契約に基づき支払われるプログラム対価については、使用料として取り扱われる。この場合、国内税法による税率が軽減されることとなる。

また、文化的使用料と工業的使用料を区分する租税条約にあっては、「著作権の使用料」は文化的使用料として取り扱われることから、免税とされる。

4 複製許諾契約

(1) 国内税法上の取扱い

複製許諾契約は、著作権者が有する複製権に基づき、ユーザー等に対しプログラムの複製を許諾する契約であ

る。この複製権については、著作権法上、著作権として規定されている。したがって、複製許諾契約に基づき外国法人等に支払われるプログラム対価については、所得税法一六一条七号ロ又は法人税法一三八条七号ロに規定する「著作権の使用料」として、当該外国法人等が国内に恒久的施設を有しない場合であってもわが国で課税される。

ただし、対価の支払者の国内業務に関して支払われるものではない場合は、わが国で課税されない。

また、販売代理店等がメーカーやソフトウェアハウス等の著作権者から許諾を得て、ユーザーとの間で複製許諾契約を締結することがあるが、ユーザーが当該販売代理店等に支払うプログラム対価についても、「著作権の使用料」に該当する。

(2) 租税条約上の取扱い

複製許諾契約に基づき支払われるプログラム対価については、使用許諾契約の場合と同様、「著作権」の使用若しくは使用の権利の対価であることから、租税条約上も使用料として取り扱われる。この場合、国内税法による税率が軽減されることとなる。

また、文化的使用料と工業的使用料を区分する租税条約にあっては、「著作権の使用料」は文化的使用料として取り扱われることから、免税とされる。

5 貸与許諾契約

(1) 国内税法上の取扱い

貸与許諾契約は、著作権者が有する貸与権に基づき、販売代理店等に対しプログラムの貸与を許諾する契約で

ある。この貸与権については、著作権法上、著作権として規定されている。したがって、貸与許諾契約に基づき外国法人等に支払われるプログラム対価については、所得税法一六一条七号ロ又は法人税法一三八条七号ロに規定する「著作権の使用料」として、当該外国法人等が国内に恒久的施設を有しない場合であってもわが国で課税される。

ただし、対価の支払者の国内業務に関して支払われるものでない場合は、わが国で課税されない。

具体的には、販売代理店等がユーザーとの間で使用許諾契約を締結するためにメーカーやソフトウェアハウス等の著作権者との間で締結する契約がこれに該当する。

また、「貸与」には、プログラムの複製物を返還することとされているものに限らず、使用期間経過後にこれを破棄することとされているものを含むと考えられる。

(2) 租税条約上の取扱い

貸与許諾契約に基づき支払われるプログラム対価については、使用許諾契約又は複製許諾契約の場合と同様、「著作権」の使用若しくは使用の権利の対価であることから、租税条約上も使用料として取り扱われる。この場合、国内税法による税率が軽減されることとなる。

また、文化的使用料と工業的使用料を区分する租税条約にあっては、「著作権の使用料」は文化的使用料として取り扱われることから、免税とされる。

6 基本設計契約

(1) 基本設計契約に対する著作権法の適用

基本設計契約は、プログラムの開発工程のうちシステム設計までを行う契約であることから、プログラムという著作物がまだ存在していない状態である。しかし、コーディングによってプログラムが完成するほど詳細なフローチャートを受注者が作成している場合には、プログラムは詳細フローチャートの複製とみられることから、フローチャートの権利者である受注者がプログラムの権利者になると解されている。⁽²⁾

上記以外の場合には、受注者は、プログラムという著作物を創作していないことから、著作権者とはならないであろう。

(2) 国内税法上の取扱い

詳細フローチャートの作成を行う基本設計契約に基づいて外国法人等に支払われるプログラム対価に限り、所得税法一六一条七号ロ又は法人税法一三八条七号ロに規定する「著作権の使用料」に該当する。

それ以外の基本設計契約については、受注者が発注者に対しシステム開発に関するノウハウを提供するものであると考えられることから、当該契約に基づき支払われるプログラム対価については、所得税法一六一条七号イ又は法人税法一三八条七号イに規定する「工業所有権等の使用料」に該当する。

(3) 租税条約上の取扱い

基本設計契約に基づき支払われるプログラム対価については、「著作権の使用料」又は「工業所有権等の使用料」のいずれに該当する場合であっても、租税条約上は使用料として取り扱われる。この場合、国内税法による税率が軽減されることとなる。

ただし、文化的使用料と工業的使用料を区分する租税条約にあっては、「著作権の使用料」は文化的使用料とし

て取り扱われることから、免税とされる。

7 開発援助契約

(1) 開発援助契約に対する著作権法の適用

開発援助契約においては、受注者は、プログラムという著作物を創作せず、また、基本設計契約のようにフローチャートも作成しないことから、著作権者とされることはほとんどないと考えられる。

(2) 国内税法上の取扱い

開発援助契約に基づくプログラム対価については、①役務提供を行った者以外の者に支払われる場合と、②役務提供を行った者に直接支払われる場合がある。

①については、所得税法一六一条二号又は法人税法一三八条二号に規定する「人的役務提供事業の対価」に該当する。この場合、当該役務提供が国内において行われるものでない限り、わが国で課税されない。

②については、所得税法一六一条八号に規定する「人的役務提供報酬」に該当する。この場合、当該役務提供が国内において行われるものでない限り、わが国で課税されない。

(3) 租税条約上の取扱い

開発援助契約に基づき役務提供者以外の者に支払われるプログラム対価については、租税条約上、事業所得に該当し、当該対価の受領者が国内に恒久的施設を有しない場合にはわが国で課税されない。

また、役務提供者に支払われるプログラム対価については、役務提供報酬に該当し、原則として当該役務提供が国内において行われるものでない限り、わが国で課税されない。⁽³⁾

8 労働者派遣契約

(1) 労働者派遣契約に対する著作権法の適用

労働者派遣契約においては、派遣労働者がプログラムを創作する場合であっても、著作権法上の「法人著作」の要件を満たす限り、派遣労働者に著作権は帰属しない。また、プログラムの開発に当たって、当該派遣労働者に対し、被派遣企業が指揮命令を行っている場合には、被派遣企業に著作権が帰属するとされている。

(2) 国内税法上の取扱い

労働者派遣契約に基づくプログラム対価については、被派遣企業と派遣労働者の間に雇用関係が成立しないため、すべて派遣企業に対して支払われると考えられることから、所得税法一六一条二号又は法人税法一三八条二号に規定する「人的役務提供事業の対価」に該当する。

この場合、当該役務提供が国内において行われるものでない限り、わが国で課税されない。

(3) 租税条約上の取扱い

労働者派遣契約に基づき外国法人等に支払われるプログラム対価については、租税条約上、事業所得に該当し、当該対価の受領者が国内に恒久的施設を有しない場合にはわが国で課税されない。

[注]

(1) 東京地裁昭和三五年五月七日判決（行裁集一一巻五号一四三〇頁、訟務月報六巻五号一〇六九頁）においても、映画の宣伝材料（ポスター、スチール写真等）に対する対価に関し、「著作権の譲渡と著作物の所有権の譲渡とはこれを区別すべきであって」「両者は観念上両立し得ないものではない」と判示されている。

- (2) 中山信弘『ソフトウェアの法的保護』六四頁(有斐閣、新版、一九八八)
- (3) 「原則として」としたのは、短期滞在者について免税とする租税条約が締結されている場合には、わが国で役務提供を行っても、一定の要件の下に課税されないことによる。
- (4) 労働者派遣法二条において、労働者派遣事業とは、「自己の雇用する労働者を当該雇用関係の下に、かつ、他人の指揮命令を受けて当該他人のために労働に従事させること(当該他人に対し、当該労働者を当該他人に雇用させることを約してするものは含まない。)を業として行うこと」と規定されていることから、労働者派遣契約においては、自己の雇用する労働者が他人の指揮命令を受ける場合であっても、当該他人との間に雇用関係はないものと解される。

第五章 外国法人等に係る現行課税制度に対する考察

外国法人又は非居住者に支払われるコンピュータ・プログラムの対価に対する課税に当たっては、第三章において検討しているように、「著作権の使用料」に該当するか否かがその中心となるのであるが、「著作権の使用料」という概念に課税の根拠を置く現行課税制度は、はたして有効なのであるか。

本章においては、「著作権の使用料」という概念について「著作物性」又は「著作権者」といった観点から現時点及び将来における問題点を指摘した後、新たな課税根拠の必要性について検討することとする。

第一節 「著作権の使用料」概念の限界

1 著作物性からみた限界

(1) 租税法上の「著作物」の範囲

租税法上の借用概念については、第三章で検討したとおり、特定の場合を除き私法上におけると同じ意義に解すべきであるとされている。

「著作物」という概念は所得税法及び法人税法に規定されていないが、これらの法律に規定されている「著作権」の基礎概念であることから、借用概念として著作権法と同義に解すべきである。

(2) 著作権法における「著作物」の定義等

「著作物」という概念は、著作権法の適用において基礎となるものであり、著作物でなければ、これを創作した者に著作権は発生しない。

著作権法上、著作物とは、「思想又は感情を創作的に表現したものであって、文芸、学術、美術又は音楽の範囲に属するものをいう」と定義されている（二条一項一号）。したがって、「著作物」であるためには、①思想・感情を表現するものであること、②表現に創作性があること、③文芸、学術、美術、又は音楽の範囲に属するものであること、の三つの要件が必要とされている⁽¹⁾。

(3) マイクロプログラムの著作物性に対する判決例及び学説等

イ 判決例

東京高裁平成元年六月二〇日決定⁽²⁾においては、「あるプログラムがプログラム著作物の著作権を侵害するものと判断し得るためには、プログラム著作物の指令の組合せに創作性を認めうる部分があり、かつ、後に作成されたプログラムの指令の組合せがプログラム著作物の創作性を認め得る部分に類似していることが必要である。…プログラムはこれを表現する記号が極めて限定され、その体系（文法）も厳格であるから、電子計算機を機能させてより効果的に一の結果を得ることを企図すれば、指令の組合せが必然的に類似することを免れない部分が少なくないものである。」として当該プログラムについては、その一部について「指令の組合せに創作性を認めることは困難である。」と示されている。

ロ 著作権審議会第六小委員会中間報告（昭和五九年一月）における見解

通常はプログラムを固定記憶装置ROMに記憶させてハードウェアに組み込んだもので、一定の機能を果たすために用いられるものをファームウェアと呼び、ファームウェアについては、オブジェクト・プログラムがROMに固定されているにすぎないことから著作物性が認められるとしている。

なお、ファームウェアの例として、ビデオゲーム機や汎用コンピュータのROMに組み込まれたプログラムが挙げられている。

ハ 学説

ファームウェアについては、一般に、中間報告における定義のように捉えられておらず、マイクロプログラムの同義あるいはそれに近い意味で用いられることが多いという指摘がある。これによれば、マイクロプログラムについては、次の理由から著作物とすることには疑問があるとしている。⁽⁴⁾

① マイクロプログラムは、ハードウェアに強く規制されているため、その設計の自由度は低く、著作権で保護すると、事実上アイデアまでも保護することになりかねないこと。

② マイクロプログラムは、特許権の対象ともなりうることから、実質的に同一あるいは類似の保護範囲を有する二つの独占権が併存することは、特許法の立法趣旨を没却せしめること。

③ マイクロプログラムは、コンピュータ内の制御を行うものであり、機能的ないし実用的な意味しか持たないことから、著作権法に規定する「一の結果を得るためのもの」とは考えられないこと。

この指摘は、上記イの東京高裁平成元年六月二〇日決定と同旨であると考えられる。

(4) 著作物性からみた「著作権の使用料」概念の限界

コンピュータ・プログラムについては、指令の組合せに創作性が認められない限り、著作権法上著作物とされず、ハードウェアに強く規制され設計の自由度の低いマイクロ・プログラムを著作物と認めることに学説上も判例上も批判的である。

したがって、コンピュータ・プログラムの対価を「著作権の使用料」として課税するためには、その創作性を判断する必要が生じるが、創作性があるか否かは明確なものではなく、課税に当たって統一性を失うことが考えられる。

2 外国のプログラムに対する著作権法の適用の限界

著作権法上保護を受ける著作物として、①日本国民の著作物、②日本国内において最初に発行された著作物、③条約によりわが国が保護の義務を負う著作物を規定している（六条）。したがって、外国のプログラムについては、これらに該当する限りわが国の著作権法が適用されることとなる。

(1) 日本国民が作成したプログラム

日本国民には、わが国の法令に基づいて設立された法人及び国内に主たる事務所を有する法人を含み、後者には法人格を有しない社団又は財団で代表者又は管理者の定めのあるものも含まれる（二条六項）。ここでは、原則として、外国のプログラムは対象とならないのであるが、共同著作物である場合、著作者の中に日本国民が含まれていれば、日本国民の著作物としてわが国の著作権法の保護対象となる。⁽⁵⁾

(2) 日本国内で最初に発行されたプログラム

最初に日本国内で発行されたプログラムのほか、最初に国外で発行されたが、その発行の日から三〇日以内に

日本国内で発行されたものも含まれる。発行とは、公衆の要求を満たす著作物の相当程度の部数の複製物が、権利者（許諾者でも可能）から頒布された場合をいうとされている（三条一項）。大型コンピュータ用の特定機種用の一つないし数本発注したプログラムについては、発行に該当しないが、ハードウェアに格納された形で相当数のプログラムがハードウェアの販売によって流通に置かれた場合には、このプログラムの複製物の頒布に当たり、発行に該当することとなる。⁽⁶⁾

(3) 条約による保護

わが国と条約関係にある国々のプログラムも保護の対象となる。わが国は、著作権に関する条約として、文学的及び美術的著作物の保護に関するベルヌ条約（以下「ベルヌ条約」という。）、万国著作権条約及び世界貿易機関を設立するマラケシュ協定（以下「WTO設立協定」という。）に加盟しており、これらの条約に加盟している国々のプログラムについて保護義務を負っている。⁽⁷⁾

また、ベルヌ条約と万国著作権条約の両方が適用される場合には、ベルヌ条約が優先適用される。⁽⁸⁾

イ ベルヌ条約

ベルヌ条約においては、登録、納入、著作権表示といった方式なり手続を経ることなく、著作物の作成と同時に著作権が発生する（無方式主義）。

同盟国の国民が作成する著作物については、発行されているとしないとかかわらず保護される。また、非同盟国の国民が作成する著作物であっても、同盟国において最初に発行されたもののほか、非同盟国、同盟国双方で同時発行されたものも保護の対象となる。この「同時」発行は、最初の日から三〇日以内に発行されれ

ば、「同時」に発行されたものとみなされる。

さらに、著作者が同盟国の国民でなくても、同盟国に常居所を有するときは、同盟国の国民である著作者とみなされる。

ロ 万国著作権条約

万国著作権条約においては、著作者のすべての複製物に©の記号、著作権を有する者の氏名又は名称、最初の発行年を表示さえすれば、方式主義国においても著作権の保護が得られる。この万国著作権条約の適用に当たっては、①著作物の範囲、②発行の概念、③万国著作権条約の実施に伴う著作権法の特例に関する法律（以下「特例法」という。）の関係が問題とされる。⁽⁹⁾

まず、著作物の範囲については、東京地裁昭和五六年四月二〇日判決⁽¹⁰⁾において、「同条約の著作物に該当するかどうかの判断は、保護が求められる日本の法律によるべきであることを明言し、当該創作物の本国法によるべきではない」と判示されている。

次に、発行概念については、同条約六条において、「この条約において『発行』とは、読むこと又は視覚によつて認めることができるように著作物を有形的に複製し及びその複製物を公衆に提供することをいう」と規定しており、わが国の著作権法のそれとは異なっている。したがって、オブジェクト・コードでもよいが、リストを公表、頒布しなければならないとされる。

最後に、特例法三条二項により、プログラムを著作権によつて保護しようとしなない締約国の国民のプログラム又は同国において第一発行となったプログラムについては、条約上の保護が与えられないとされている。

ハ WTO設立協定

WTO設立協定は、GATTウルグアイ・ラウンド交渉の結果、平成七年一月一日から発効しており、著作権を含む「知的所有権の貿易関連の側面に関する協定」(以下「TRIPS協定」という。)が附属書として添付されている。

TRIPS協定は、著作権、特許、商標等の知的所有権の国際的保護のための基準及びその確保のための手段について規定するものであり、著作権については、次のものが規定されている。

- ① ベルヌ条約の規定する保護内容の遵守
- ② コンピュータ・プログラム及びデータベースの著作権による保護
- ③ コンピュータ・プログラム、映画及びレコードの貸与に関する権利の付与
- ④ 実演家、レコード製作者及び放送事業者の保護

このうち、コンピュータ・プログラムについては、ソース・コードであるかオブジェクト・コードであるかを問わず、ベルヌ条約上の言語の著作物として保護することとされ、その原作品又は複製物を公衆に商業的に貸与することを許諾し又は禁止する権利(いわゆる貸与権)が与えられている。ただし、この貸与権は、当該コンピュータ・プログラム自体が貸与の本格的な対象でないものには及ばないことが規定されている。⁽¹¹⁾

(4) 条約により保護される著作権の内容

著作権の保護については、属地主義が採られており、同一の著作物について各国ごとに独立して著作権が存在することとされている。⁽¹²⁾このため、一つの著作物に複数の著作権が発生することとなる。

既に述べたように、著作権法に関する条約に加盟している国の国民（法人を含む。）が作成したコンピュータ・プログラムについては、わが国で保護することとされている。これは、これらの条約締約国の国民が日本において著作権の保護を受けるについて内国民待遇を保証するものである。すなわち、プログラムを作成した国の法律により発生した著作権をわが国で保護するというものではなく、外国のプログラムを日本国民が作成したものと同様に保護するというものである。

したがって、著作権の内容は、わが国の著作権法に規定されているものとなる。

(5) 外国のプログラムに対する著作権法の適用からみた限界

以上のことから、外国のプログラムについては、①ベルヌ条約、万国著作権条約及びWTO設立協定のいずれかの加盟国の国民（法人を含む。）が作成したものの、②これらの条約の加盟国でなくても日本が第一発行国である場合には、わが国の著作権法により保護されるが、その他の場合には保護されないことになる。その結果、著作権法で保護されない場合には、当該プログラムの対価の課税に当たっては、「著作権の使用料」と解する余地はないものと考えられる。

3 今後生じうる問題点

今後、「プログラムの自動作成」が行われた場合の著作物性と著作権の帰属が問題となると考えられる。すなわち、基本となるデータを入力することによってプログラムが自動的に作成される場合に、①作成されたプログラムに著作物性はあるか、②著作者としては、データを入力した者のほか、プログラムを自動的に作成するプログラムを作成した者が考えられるが、当該プログラムの著作権は誰に帰属するかという問題である。

これに關しては、著作権審議会第九小委員会報告書（平成五年一月）において、コンピュータ創作物について検討が行われ、次のとおり報告されている。

イ コンピュータ創作物の著作物性については、現時点では、人が思想感情を創作的に表現するための「道具」としてコンピュータ・システムを使用したと認められる場合が多く、その結果、コンピュータ創作物の著作物性が認められる。

ロ コンピュータ創作物の著作者については、著作者は、具体的な結果物の作成に創作的に寄与した者であり、通常の場合コンピュータ・システムの使用者であると考えられる。

しかし、同報告書においては、著作物性が認められるのは、コンピュータ創作物の作成過程において何らかの人の創作的寄与を伴う現時点においてのことであり、「将来的には、限定された範囲において、人の創作的寄与を伴わずに作成される結果物で外形上著作物と評価されるものが生じ得る」こともあわせて指摘されている。

将来これが実現することとなれば、著作物であるプログラムと著作物でないプログラムが流通することになり、「著作物」の利用の対価であることを根拠にプログラムの対価に対して課税を行うことが不可能となる場合が生じる。¹³⁾

〔注〕

（一） 著作権法は、定義規定の具体的解釈基準として著作物を表現形態別に分類して例示している（一〇条一項）が、例示規定にすぎないことから、これ以外にも著作物に該当しうるものがありうる。

（二） 判例時報一三二二号一三八頁

- (3) J・I・S情報処理用語では、マイクロプログラムとは、「特定の計算機の演算に対応する要素的な命令の列であって、特別な記憶装置に格納され、通常、計算機の命令レジスタに計算機命令が導入されるとその列の実行が始まる」ものとされている。具体的には、マイクロプログラムは、電子計算機内で、演算あるいは操作を実行する部分に用いられる。
- (4) 中山信弘『ソフトウェアの法的保護』三三〇三七頁（有斐閣、新版、一九八八）
- (5) 斎藤博『概説著作権法』四八頁（一粒社、第一版、一九八〇）
- (6) 松田政行編『コンピュータ・ビジネス・ロー』八一頁（商事法務研究会、初版、一九八七）
- (7) これらの条約の締結状況は、資料二のとおりである。
- (8) 万国著作権条約第一七条及び第一七条に関する附属宣言(c)
- (9) 松田政行編・前掲注(六) 八三〇八五頁
- (10) 判例時報一〇〇七号九一頁
- (11) 木谷雅人「著作権の国際的保護の動向について」コピーライト三四卷三三六頁（一九九四）によれば、この規定は「近年は各種の工業製品に制御のためのプログラムが内蔵されるようになってきているが、例えばレンタカーの場合に、車に内蔵されたプログラムの貸与権が及ぶことがあつては不合理であることから設けられた」とされている。
- (12) 中川善之助、阿部浩二共編『改訂著作権』三三三頁（第一法規出版、一九八〇）
- (13) 芳原信『ソフトウェア著作権早わかり』一八〇頁（日本経済新聞社、一九八八）においても、「現在このプログラムの自動化は、将来における技術者の不足が言われる中、早期の実現を目指して、開発が急がれている。…これが実現すれば、ソフトウェアという存在は、著作権の範疇に入りきれものではなくなくなってしまう恐れがある。」と指摘されている。

第二節 コンピュータ・プログラムの対価に対する課税の在り方

1 コンピュータ・プログラムの本質

コンピュータ・プログラムについては、昭和六〇年当時、文化庁の主張する著作権法による保護に対し、通産省

が新規立法（プログラム権法）による保護を主張していた。¹⁾

プログラム権法立法の背景となった産業構造審議会情報産業部会中間答申（昭和五八年一二月）においては、「ソフトウェアの特質」として次のものが挙げられている。

イ コンピュータで使用されてはじめて価値が発揮される商品であること

ロ ソフトウェアの開発には、多額の投資と労力が必要であるにもかかわらず、極めて簡単かつ安価にコピーされ、使用されるとともに、そのコピーが原物と全く同じ性能を持つという性格を有していること

ハ 既存ソフトウェアを利用して、それを改良していくことにより、商品の高度化が図られること

ニ プログラム言語といわれる機械への命令の組合せのルールが単純であるため、同じ仕事をさせるプログラムを作成しようとすると、仮にそれを複数のシステムエンジニアが独立に作成した場合でも、類似したプログラムができる可能性があること

ホ ソフトウェアは技術先端的な商品であり、機械によるプログラムの作成など今後ますますその作成過程やソフトウェアの形態が変化していくと予想されること

このように、コンピュータ・プログラムの本質は、コンピュータを具体的に使用する方法であり、プログラムの表現に対してではなく、そのプログラムによって何ができるかということに対して対価が支払われることから、著作物の創作物であるというよりは、技術そのものといえよう。この点で、他の著作物と大きく異なっており、コンピュータ・プログラムの価値は、著作物として著作権法により保護されるものであるか否かを問わないと考えられる。

2. 国内源泉所得としての使用料課税の根拠

一般に、技術は技術的先進国から後進国に導入され、その対価である使用料については、その逆の流れとなることから、技術受入国においては源泉地国での課税を主張し、技術輸出国は居住地国での課税を主張する。⁽²⁾

OECDモデル租税条約は、使用料について使用料の取得者の居住地国に排他的に課税権を付与している。⁽³⁾

わが国は、居住地国課税を認めるとともに、源泉地国においても制限税率の範囲内で課税することを認める建前をとっている。これは、純所得計算が複雑困難であり、技術輸出国において多年にわたり多額の研究開発のために投資がなされ、それが財産または権利の保有者の課税上損金として経理されている点を重視し、OECDモデル租税条約のように、居住地国のみで課税すべきであるとしながらも、わが国自体がある面では技術輸出国であり、ある面では技術輸入国であり、源泉地国課税はやむを得ないという考えによるものとされている。⁽⁴⁾

3. コンピュータ・プログラムの対価に対する課税の在り方

コンピュータ・プログラムは、人間による知的生産物として財産的価値があり、知的財産権の対象となっている。

このプログラムについては、著作権法のほか、特許法、商標法、不正競争防止法、契約、不法行為法等、刑事法を重畳して適用することにより法的保護を与えようとしていると考えられる。

これは、単一の法制度の下では法的保護が十分ではないということであり、著作権法を例にとっても、創作性の要件により著作物性が否定されるコンピュータ・プログラムがあるほか、一定の外国のプログラムについては著作権法で保護されない場合も生じる。また、将来的にも、人間が関与せず自動作成されたコンピュータ・プログラム

の著作権の帰属という問題の発生も予想されているところである。

技術導入国であるわが国にとつては、これらのコンピュータ・プログラムの対価については、使用料として課税することが適當であると考えられる。しかし、その課税に当たつては、「著作権の使用料」概念では不十分であり、新たな課税根拠として次のいずれかの措置を法的に講じる必要がある。

イ 所得税法一六一条七号ロ又は法人税法一三八条七号ロに「著作権に準ずるものの使用料」を加えることにより、実質的には同一でありながら「著作権」の対象とならないものに対する課税を明らかにする。

ロ 「プログラム使用権」⁵⁾などの新しい概念を創設し、これによる課税を明らかにする。

ハ 所得税法一六一条七号イ又は法人税法一三八条七号イに「コンピュータ・プログラムの使用に關して支払われるものを含む」旨の規定を加えることにより、コンピュータ・プログラムについては、「著作権の使用料」ではなく「ノウハウ」の一種として課税することを明らかにする。

これらのうち、イについては、「著作権に準ずるもの」の範囲が明確でなくなるおそれがあり、ロについては、私法上において適當な概念が課税の根拠となるまでに確立しているとは認められない。

したがって、コンピュータ・プログラムの本質が、人間に対する表現の伝達ではなくコンピュータを具体的に使用する方法であり、技術そのものであることを考慮すれば、ハによるのが適當であると考える。

〔注〕

(1) 中山信弘『ソフトウェアの法的保護』一二二―一二三頁(有斐閣、新版、一九八八)によれば、両者のいずれによるかを解決したのは、次の点からプログラム権法に強硬に反対したアメリカであるとされる。

- イ アメリカ著作権法と比べて保護期間が短すぎる
- ロ アメリカにない裁定制度を採り入れていること
- ハ 世界各国が保護主義的な独自立法をすることは、世界中でのソフトウェアの自由な流通を望むアメリカの国策に反すること

(2) 小松芳明『租税条約の研究』七七頁（有斐閣、新版、一九八二）によれば、居住地国課税の主張の根拠として、次の諸点があげられている。

- イ 技術の開発のために必要とされた経費は、過去数年間にわたって支出されたものであり、また個々の技術についてその額は一定しない。したがって、使用料課税は収入金の何%というグロス課税は適当でなく、純所得を基準とした課税とすべきであって、そのためには、後進国ではコストの配賦計算が困難であるから居住地国課税とすべきである。
 - ロ 使用料取得のためには、長年月にわたり多額の研究開発費を支出してきているが、これは企業の損金とされ、本国はその分だけ税収入を犠牲にしてきている。したがって、その研究開発の成果が使用料として所得を発生させたときには、その全額を居住地国で課税しなければ過去の税収減をカバーすることができない。
 - ハ 技術導入国は、その技術の導入により企業活動が活性化し雇用が増大し、自ずから税収も増大するのであるから、使用料にまで課税する必要はない。
 - イ これに対し、源泉地国課税の主張の根拠として次の諸点があげられている。
 - イ 使用料によって利益をあげるためには、受入国によって種々の便宜を供与されており、使用料の権利者は受入国の行政と密接な応益関係にある。
 - ロ 使用料の正確な所得計算はもとより居住地国でなければ不可能であろうが一〇%または一五%程度の源泉地国課税は、使用料の経費率からみて妥当（先進国で外国税額控除が可能）である。
 - ハ 過去の研究開発が本国で行われたことと使用料に対する課税をただちに結び付けることができないことは、たとえば、資本と利子との関係からも明らかである。さらに、資本の流れが比較的平等である二国間においてはともかく、資本の流れが一方的である二国間で居住地国課税の原則を貫く場合には、一方的に受入国から税収入を奪うこととなる。
- (3) OECDモデル租税条約一二条一項は、「一方の締約国内で生じ、他方の締約国の居住者に支払われる使用料に対しては、

当該使用料の受領者が当該使用料の受益者である場合には、当該他方の締約国においてのみ租税を課するものとする。」と規定している。

(4) 本庄資・西川信夫『国際取引課税の実務』一六四頁（大蔵財務協会、一九八五）

(5) 機械類信用保険法及び中小企業近代化資金等助成法において、それぞれ「プログラム使用权」という概念が規定されており、実務上だけでなく法律上も認められた権利であると考えられる。

おわりに

本稿は、外国法人及び非居住者に支払うコンピュータ・プログラムの対価のうち、国内源泉所得としてわが国で課税対象となる範囲について研究したものであり、「著作権の使用料」を研究の中心とした。

まず、「著作権の使用料」という概念を基礎としてコンピュータ・プログラムの対価を取引形態別に検討し、現行制度における課税関係を整理した。

さらに、現行制度における問題点を検討し、表現価値より使用価値の方が高いコンピュータ・プログラムについては、「著作権の使用料」という概念を課税の根拠とすることは適当ではないとの考察に至った。これは、コンピュータ・プログラムに限ったことではないと考えられる。例えば、放映権料を「著作権の使用料」とした東京地裁判決があるが、ここでは、影像の著作物性が課税の根拠となっている。しかし、実際の取引においては、影像の著作物性に着目してではなく、影像を独占的に（又は寡占的に）放映することの対価として支払が行われているのであろう。

課税根拠として「著作権の使用料」という概念が有効な場合もあることから、すべてを否定するものではない。しかし、経済的実質が同一でありながら、著作物性の有無によって課税関係が異なるのは不合理であり、また、課税に当たってその都度著作物性を判断することは、効率的でないばかりか課税の統一性を損なうおそれがある。

このように、取引の対象となるものが多様化してきていることを考えれば、「著作権の使用料」に限らず新たな課税根拠を法的に措置する必要がある。そのためには、今後とも社会経済の動向を注視しつつ、多角的に検討を行って

かなければならないと考える。

(資料Ⅰ)

「業界運用基準」による「請負又は委任」と「派遣」の判断基準

項目	請負又は委任	派遣
1 業務内容	<p>請負とは、受託者が一定の業務を完成し、その結果に対して発注者が報酬を支払うものである。したがって、一定の業務として特定されている必要があるが、必ずしも成果物を伴う必要はない。</p> <p>また、完成とは、成果物を伴う場合は成果物の検査合格をもって、成果物を伴わない場合は受託者の作成した報告書を発注者が確認したときをもって完成とする。</p> <p>委任とは、発注者が一定の業務処理を委任し、受託者がこれを承諾して委任の本旨に従い、善良な管理者の注意義務をもって当該業務を処理するものである。</p>	<p>派遣労働者が従事する業務内容は派遣契約において定められるが、完成責任を負うものではなく、また成果物を伴わなければならないものでもなく派遣先の指揮命令に従って当該業務に従事する。</p>

<p>2 指揮命令</p>	<p>したがって、委任契約の内容によるが、必ずしも業務の完 成責任を負うものではなく、また成果物を伴わなければな らないものではない。</p>
<p>(1) 業務遂 行上の指 揮命令</p>	<p>請負及び委任においては、受託業務に関する指揮命令は、 受託者の責任のもとに受託者が行うことを本質とする。受 託者は責任者を任命し、発注者からの依頼は責任者が代表 してこれを受ける。この場合において当該依頼は労働関係 上の指揮命令に該当しないことが必要であり、業務の従事 に対し諸否の自由があること、業務遂行過程において裁量 が認められていることが必要となる。また、受託者の個々 の従業員に対する仕事の分担、スケジュール管理は責任者 が行う。</p> <p>なお、責任者は受託業務について受託者の個々の従業員 に対する仕事の分担、スケジュール管理等を責任をもって 遂行できる者であれば必ずしも管理職である必要はなく、 また、年齢その他の要件も問わない。</p>
<p>派遣においては、派遣先が派遣労 働者に対し、直接指揮命令をする。</p>	<p>(例) 業務内容 業務分担 スケジュール等</p>

ただし、〈特殊性1〜3〉の理由により次のようなケースがあっても、これのみをもって請負又は委任に該当しなくなるということはない。

① 発注者とスケジュール、進捗状況、仕様等の打合せ、会議等を行い、また当該打合せ、会議等に責任者だけでなく、責任者自身の判断で受託者の個々の従業員も出席するケース。

② 責任者が必ずしもその作業場所に常駐していないケース。

③ 受託者が発注者に作業進捗状況等を報告し、発注者が責任者に必要な依頼を行うケース。

④ 緊急時やトラブル対応時に、発注者が受託者従業員に必要やむを得ない範囲で、例外的に直接依頼を行うケース。

(2) 身分上
(労働時
間、企業

請負及び委任においては、受託者従業員は発注者から指揮命令を受けているわけではないので、受託者が自己の就業規則、服務規律、安全衛生規則等に基づき、直接指揮命令

派遣においては、派遣先が派遣契約の枠内において派遣労働者を直接指揮命令する。

秩序の維持・確保等のため）の指揮命令

することを本質とする。

ただし、次のようなケースがあっても、これのみをもって請負又は委任に該当しなくなるといふことはない。

- ① 作業効率化、建物・施設の安全衛生管理上の理由から、請負又は委任を行う事業主の業務処理の必要により発注者就業条件（休日、就業時間等）、服務規律、安全衛生規則等と同内容の条件を受託契約等で定め、これに基づき受託者が受託者従業員を指揮命令するケース。
- ② 発注者のタイムレコーダ、タイムカードを利用するケース。
- ③ 労働時間（勤怠）管理（始業就業の時刻、休憩時間、休日、欠勤、残業等）は受託者が行うが、統計的資料をとる必要等から発注者に対し実績時間報告を行うケース。
- ④ 〔特殊性3～4〕の理由等により、発注者事業所の機密保持上、または入退館管理上の必要性から、受託者従業員の氏名、年齢等を通知し、発注者指定の名札を付け、若しくは入退館証の交付を受けるケース。
- ⑤ 受託者が安全衛生管理上、受託者従業員に発注者指定

この場合、派遣契約における派遣労働者の就業条件を派遣先の諸規則におけると同内容とすることは差し支えない。

	<p>の衣服等を着用させるケース。</p>	
<p>3 場所</p>	<p>請負においては、受託者が自己の責任と負担で受託業務を処理する場所を調達するのが本質であるが、〈特殊性1〉の理由により発注者が場所を提供する場合がありますが、次の点に留意する必要があります。</p> <p>① 場所を発注者が提供するときには受託契約において提供する場所を特定し、かつ有償・無償を定めてあれば問題はない。</p> <p>② 混在か否かの判断については、同室で作業する場合、ひとかたまりになっていて客観的に区分されていることが明確になっていけば問題は少ない。</p>	<p>派遣においては、派遣契約において派遣就業場所として所在地、事業所名等を特定する。</p> <p>また、派遣先の指揮命令により就業するため、派遣先従業員と混在することも多い。</p>
<p>4 対価</p>	<p>請負においては、対価は完成した業務の結果に対し支払われるものであり、一般的には一括金額を見積もりにより算出する。</p> <p>ただし、〈特殊性1〉の理由により、仕事の内容は特定しているが仕事量が見込めないことから、次のような方法に</p>	<p>派遣契約に従いその方式を自由に決定できる。</p> <p>一般的には期間×人工単価が想定される。</p>

<p>5 コンピュータ、什器 備品等</p>	
<p>情報処理サービス業務を事業主自身の専門的技術及び経験に基づいて処理する場合についてが、発注者から機械・設備等は無償で提供を受けても請負又は委任である。 特にコンピュータについては「特殊性2」の理由により発</p>	<p>より対応するケースがあるが、これのみをもって請負又は委任に該当しなくなるといふことはない。</p> <p>① 各作業工程において、その成果が予め見通せないか、あるいは作業区分がはっきりせず工数を見積もることができないため対価を「期間×人工単価」あるいは「作業工程別工数×作業工程別単価」の形にて実績により確定する。</p> <p>② 単価は受託者作業員の技術ランク別の時間単価、日額単価、月額単価もしくは作業工程別単価のいずれでもよい。</p> <p>③ 発注者が負担する費用があるときに、受託契約に明示する。</p>
<p>派遣においては、コンピュータ什器備品等は、派遣先の指揮命令に従い、すべて派遣先のものを利用して業務に従事しても問題はな</p>	

〈情報産業の特殊性〉

- 1 発注者の業務を分析し、それに最適なシステムを設計・開発するため、発注者と受託者として打合せを行いながら、試行錯誤を繰り返して、仕様を確認していく。
- 2 発注者の保有するコンピュータシステムに適合するプログラムを開発するには同種のコンピュータシステム上で開発する必要があるが、受託者が発注者と同種のコンピュータシステムを持っていないケースは少なく、発注者のシステムを使用するケースが多い。

また、オペレーションすなわちコンピュータ室の運営は、受託者の専門技術、ノウハウを駆使し、発注者の事業

	<p>注者から提供を受ける必要性が高い。 また、コンピュータ室の運営については、その設備、資料等を用いて行うことが業務であるので問題は少ない。</p>	<p>い。</p>
<p>6 瑕疵担保責任</p>	<p>請負においては、仕事の結果に瑕疵があるときは、請負人はこれに対し補修、損害賠償等の担保責任を負うが、契約でこれを制限または排除することは可能である。 委任においては、善管注意義務をもって業務処理をすればよく、結果に対して瑕疵担保責任はない。</p>	<p>派遣においては、派遣先の指揮命令に従って派遣先の業務を処理すればよく、結果に対する責任を負わないのが一般であるが、契約でこれを一部変更することは可能である。</p>

所内のコンピュータ、その他の設備、資材を用いて業務を遂行するものである。

3 システムを開発するためには、発注者の重要な業務ノウハウを受託者に開示する必要があるが、この機密保持のため発注者の業務ノウハウを記載した書類の事業所外持ち出しを制限・禁止されるケースがある。

また、データの入出力については、業務の緊急性及びデータの機密保持のため、発注者の事業所において設備等を用いて業務を遂行するケースがある。

4 右記2により発注者のコンピュータシステムを受託者に使用させる場合は、コンピュータセキュリティの確保等の問題から、コンピュータシステムにアクセスできる人間を確認し特定する必要がある。

(資料2) 著作権関係条約締結状況

ア ジ ア										国名・地域名	
日本	中華人民共和国	台湾	タイ	スリランカ	シンガポール	北朝鮮	カンボジア	韓国	インドネシア		インド
○	○		○	○						○	万国
○	○			○			○	○		○	WTO
○			○	○	○			○	○	○	

ア ジ ア											
ラオス	モンゴル	モルジブ	ミャンマー	マレーシア	香港	ベトナム	ブルネイ	フィリピン	ブータン	パキスタン	ネパール
				○				○		○	
○								○		○	
			○	○	○		○	○		○	○

〔注〕 「ベルヌ」とは文学的及び美術的著作物の保護に関するベルヌ条約、「万国」とは万国著作権条約、「WTO」とは世界貿易機関を設立するマラケシュ協定を表し、○はその加盟国であることを示す。ただし、「ベルヌ」及び「万国」については平成五年三月現在の締結状況であり、「WTO」については平成七年三月現在の受諾状況である。

中 近 東											国名・地域名					
レバノン	ヨルダン	バーレーン	トルコ	シリア	サウジアラビア	クウェート	キプロス	カタール	オマーン	イラク		イラン	イスラエル	イエメン共和国	アラブ首長国連合	アフガニスタン
○			○				○					○				万国
○							○					○				WTO

E C 加盟国					C I S 諸 国 等											
ギリシア	オランダ	イタリヤ	イギリス	アイルランド	ロシア	モルドバ	ベラルーシ	トルクメニスタン	タジキスタン	グルジア	キルギスタン	カザフスタン	ウズベキスタン	ウクライナ	アルメニア	アゼルバイジャン
○	○	○	○	○												
○	○	○	○	○	○				○			○				
○	○	○	○	○												

ヨーロッパ (E C加盟国以外)										E C 加盟国					国名・地域名	
スウェーデン	スイス	サンマリノ	クロアチア	オーストリア	エストニア	アンドラ	アルバニア	アイスランド	ルクセンブルグ	ポルトガル	ベルギー	フランス	ドイツ	デンマーク		スペイン
○	○		○	○				○	○	○	○	○	○	○	○	ベルヌ
○	○		○	○		○		○	○	○	○	○	○	○	○	万国
○				○				○	○	○	○	○	○	○	○	WTO

ヨーロッパ (E C加盟国以外)																
ルーマニア	リヒテンシュタイン	リトアニア	ラトビア	ユーゴスラビア	モナコ	マルタ	ボスニア・ヘルツェゴビナ	ポーランド	ブルガリア	フィンランド	ハンガリー	バチカン	ノルウェー	チェコ	スロベニア	スロバキア
○	○			○	○	○		○	○	○	○	○	○	○	○	○
	○			○	○	○		○	○	○	○	○	○	○	○	○
○						○				○	○		○	○		○

中 米 ・ カ リ ブ											北 米		国名・地域名				
トリニダード・トバゴ	ドミニカ国	ドミニカ共和国	セントルシア	セントビンセント・グレナディン	セントクリストファー・ネイビス	ジャマイカ	コスタ・リカ	グレナダ	グアテマラ	キューバ	エルサルバドル	アンチグア・バーブーダ		カナダ	アメリカ合衆国		
○							○						○	○			ベルヌ
○		○		○			○		○	○	○		○	○			万国
○	○	○	○	○		○	○					○	○	○			WTO

南 米											中 米 ・ カ リ ブ							
ブラジル	パラグアイ	チリ	スリナム	コロンビア	ガイアナ	エクアドル	ウルグアイ	アルゼンチン	メキシコ	ホンジュラス	ベリーズ	バルバドス	バハマ	パナマ	ハイチ	ニカラグア		
○	○	○	○	○		○	○	○	○	○		○	○					
○	○	○		○		○		○	○		○	○	○	○	○	○	○	
○	○	○	○	○	○		○	○	○	○	○	○						

大		洋										南米			国名・地域名		
マーシャル諸島	フィジー	パプアニューギニア	バヌアツ	ニュージールランド	西サモア	ナウル	トンガ	ツバル	ソロモン	キリバス	オーストラリア	ポリビア	ペルー	ベネズエラ		ベルヌ	万国
	○			○							○		○	○			
	○			○							○	○	○	○			
				○							○		○	○			

ア													フ				リ				カ				国名・地域名
コモロ	コートジボアール	ケニア	ギニアビサオ	ギニア	ガンビア	ガボン	ガーナ	カメルーン	カーボベルデ	エチオピア	エジプト	ウガンダ	アンゴラ	アルジェリア	ミクロネシア										
	○		○	○	○	○	○	○			○														
		○		○			○	○						○								○			
		○				○	○					○													

アフリカ					
レソト	ルワンダ	リベリア	リビア	モロッコ	モザンビーク
○	○	○	○	○	
	○	○		○	
○				○	