



著作権の償却に関する問題

「コンピュータ・プログラム」という著作物

著作権の償却

我が国産業の国際競争力の強化、経済の活性化の観点から知的財産の重要性が高まっており、知的財産基本法が制定されるなど特許権、意匠権、商標権をはじめとする知的財産法に心が集まってきている。そうした一つに著作権が位置づけられている。

知的財産権が貸借対照表上に掲記される場合は、一般に無形固定資産の部に計上され、償却されるが、著作権については、そうした例を見ることはほとんどない。これは税務の耐用年数省令の中で著作権についての耐用年数の定めがなく、著作権の償却はできないと解されていること、そのため、実質において著作権の取得の取引であつてもソフトウェアの開発費、原稿料といった取引の形態に着目した形で記帳が行われていることに起因すると思われる。

著作権の償却ができない理由については、「著作権は著作権法により保護されている権利であり、時の経過に応じてその価値が減少するものとは認められず、かつ、権利の存続する期間の測定ができない」(＊1)ことによるとされている。なるほど、ベートーヴェンの音楽作品、川端康成の文学作品といった著作物を念頭に置くと、まさに時の経過により価値を減ずるとは考えられない。しかし、業界の進展の著しいコンピュータのプログラムも著作物であり、こうした例を想定したときには、時の経過による価値の減少がないとはいえない。時が経過してもそのプログラムを動作させれば、同じように動作するといえ、そのプログラムを使用することへの需要といったものが大きく変化することで経済的な価値が大きく低下することがあるし、そのソフトウェアが動作するOS(基本ソフト)がなくなることもある。

実は著作物の中でも支出の効果が永久に減少しないのは実態に反するという観点から法人税基本通達7-10では、社歌、コーマーシャルソング等の政策のために要した費用の額は、その支出をした日の属する事業年度の損金の額に算入することができるという規定がなされて

れている。この規定の解説を引用してみよう。

「法人が社歌を制定し、又はコーマーシャルソングを作るといった事例がまみ見受けられるが、これらの社歌やコーマーシャルソング等の制作についても、法形式上は著作権の取得に該当するということになる。このため、税法上は減価償却が認められないのかという疑問が生ずる。しかし、社歌、コーマーシャルソング等の性質からすれば、その費用効果が永久に減価しないというは著しく実態に反するといふべきであり、何らかの方法で費用化を認めることが妥当である。中略 このようなことから従来から執行上は、個別的にその支出時の損金として認めていたというのが実情であり、本通達では、このような執行の実態を踏まえて、これら社歌、コーマーシャルソング等の制作のために用いた費用については、その支出時点で損金算入できる旨を明らかにしたのである」(＊2)

こうした事例を考えると、コンピュータ・プログラムの買い取りについても、その価値の減少を認め、支出時の損金ないしは一定の期間での償却をする余地があることになる。実際には、コンピュータ・プログラムは、ソフトウェアとして研究開発費としての会計処理をすることになっており、支出時の損金あるいは3年ないし5年で償却することになっている。しかしながら、ソフトウェアの開発委託の場合、特に定めを置かない限り、そのソフトウェアの著作権は開発者に帰属する。ソフトウェアの開発委託者が、そのソフトウェアを使用している過程でそのプログラムの著作権まで保有する必要が出た場合など、著作権の買い取りという取引が行われる余地がある。

著作権法におけるコンピュータ・プログラム

著作権法は、著作物等に関して著作権者の権利及びこれに隣接する権利を定め、これらの文化的財産の公正な利用に留意しつつ、著作権等の権利の保護を図り、もって文化の発展に寄与することを目的としている(著作権法1条)。同法では、「著作物」を「著作物とは、思想又は感情を創作的に表現したものであつて、文芸、学術、美術又は音楽の範囲に属するものをいう」(法2条1項)と定めており、このあたりを讀む限りでは、我々が一般的なイメージとして想起する文芸作品や絵画、音楽が著作物であり、時の経過により減価するものとは思えない。実際に法10条では著作物の例示として次のものを掲げている。

- 一 小説、脚本、論文、講演その他の言語の著作物
- 二 音楽の著作物
- 三 舞踊又は無言劇の著作物
- 四 絵画、版画、彫刻その他の美術の著作物
- 五 建築の著作物
- 六 地図又は学術的な性質を有する図面、図表、模型その他の図形の著作物
- 七 映画の著作物
- 八 写真の著作物
- 九 プログラムの著作物

第9号のプログラムは、昭和60年改正で加えられたものであり、さらに昭和61年改正で12条の2が新設され、データベースとその情報の選択又は体系的な構成によって創作性を有するものは、著作物として保護する」としてデータベースの著作物に加えられた。思想や感情を創作的に表現したものを保護する体系の中で経済的資源投下の成果といった産業技術的な性格のものも保護することになったのである。つまり昭和60年改正前の文化芸術的なものの保護を想定した著作権を前提として耐用年数省令が定められて今日に至る間に、著作権法の世界では産業技術的なものの保護も取り入れた体系を構築し、知的財産基本法のような産業政策の法律の下で強化されるような領域に位置づけられるにいたつたともいえる。

- ① 公表権
その著作物でまだ公表されていないものを公衆に提供し、又は提示する権利
- ② 氏名表示権
その著作物の原作品に、又はその著作物の譲渡した場合には、当該著作物その著作物の行使により公衆に提供し、又は提示することについて同意したものと推定するといった規定が置かれていたり、法20条2項4号で著作物の性質並びにその利用の目的及び態様に照らしやむを得ないと認められる変更は同一性保持権を侵害しないものとされるといった規定が設けられている。しかし、それだけでは不十分であるため、一般には原作者は代金受領後は、著作人格権を行使しないという契約を結ぶことが多くなっている(＊4)。



佐久間裕幸 西新井

公衆への提供若しくは提示に際し、その実名若しくは変名を著作人名として表示し、又は著作人名を表示しない権利

③ 同一性保持権
その著作物及びその題号の同一性を保持する権利を有し、その意に反してこれらの変更、切除その他の変更を受けない権利

これに対して、狭義の著作権は、法21条以下の複製権、上演権及び演奏権、上映権、公衆送信権等、口述権、展示権、頒布権、譲渡権、貸与権、翻訳権・翻案権等、二次的著作物の利用に関する原著者の権利からなっている。この中で留意すべきは、譲渡権である。譲渡権とは、著作物は、その著作物(映画の著作物を除く)をその原作品又は複製物(映画の著作物において複製されている著作物にあつては、当該映画の著作物の複製物を除く)の譲渡により公衆に提供する権利を専有する(法26条の2)という権利であり、著作権を譲渡することを可能とするものである。

著作人格権と著作権は、ともに著作権法上の権利であるが、それぞれ権利の内容には違いがある。たとえば、ソフトウェアの開発時点やその後プログラムの著作権を開発者から発注者に譲渡する契約をしたとしても、著作人格権は依然として開発者に残ることになる。これは著作人格権が著作者の人格に基づく権利なので、個人の人格が譲渡できないのと同様、著作人格権は著作者の一身専属性と不可譲渡性を有する(法59条)とされているためである(＊3)。たとえば、「吾輩は猫である」の出版権や翻訳権を出版社等に譲渡することはできても、その作品の作者は常に夏目漱石とされなければならないことから理解できよう。

ただし、コンピュータプログラムあるいは映画)のように大きなソフトウェアやコンテンツの一部を外注したような場合にも公表権、氏名表示権、同一性保持権が外注先に残っている。自由公表できず、公表する際には外注先の氏名または名称を表示し、環境等に合わせて変更できないのは実務上大きな支障が生じてしまう。法18条2項1号でその著作物でまだ公表されていないものの著作権を譲渡した場合には、当該著作物その著作物の行使により公衆に提供し、又は提示することについて同意したものと推定するといった規定が置かれていたり、法20条2項4号で著作物の性質並びにその利用の目的及び態様に照らしやむを得ないと認められる変更は同一性保持権を侵害しないものとされるといった規定が設けられている。しかし、それだけでは不十分であるため、一般には原作者は代金受領後は、著作人格権を行使しないという契約を結ぶことが多くなっている(＊4)。

著作権の償却への対応

他社で開発されたコンピュータ・プログラムあるいはその他のコンテンツなどがその制作時に著作権と共に発注者に譲渡される場合には、研究開発費等の会計基準により経費処理する余地がある。また、原稿料、イラスト代のように経費として処理することが慣例になっている取引もある。しかしながら、著作権自体が取引の対象となることがないわけではなく、それゆえ前述のような法人税基本通達7-10のような通達も存在している。そこで、実際にこうした取引に直面した場合にどうしたらよいか、2つの方法を検討してみたい。

(1) 著作権を買い取らない契約に変更する
著作権を取得するから償却できるかどうかの問題になるのであり、契約において著作権を所有しないままに自由に利用することを検討するのである。

たとえば、プログラムであれば複製物の納入を受けて、その複製物の所有者となればこれだけで必要な複製・翻案を著作者の許諾なしに行うことができる(法20条2項、47条の2)。また、当該複製物を販売したり、改変(パージョンアップ)した上で販売するような自社製品同様の扱いをしようということであれば、著作物利用許諾の契約を著作者と結ぶことができる。ただし、これだけでは著作権者は他の者にも利用許諾できてしまうので、独占的利用許諾契約とする。また、すでに述べたように著作人格権は譲渡ができないため、著作者に對して著作人格権を行使しない旨の特約を入れてもらうことになる。これによる支払い対価は、利用許諾契約に伴う著作権使用料となり、経理処理は特許使用のロイヤリティなどと同様にその発生した年度の経費として処理することとなる。販売本数などに比例して使用料を払う契約の場合には、その計算期間ごとに計算された対価を著作権使用料として経費処理する。

しかし、こうした取引における独占権は、著作権者と利用者との契約に基づく権利に過ぎず、第三者に対してこの独占権を直接行使することはできない(＊5)。したがって、著作権者が契約に反して第三者に無断で利用許諾したような場合に利用者は自ら独占利用権を持つていないことを主張し、第三者に対して使用の差止請求をすることはできない。著作権自体を譲り受けた場合には著作権者として当然に使用差止請求ができるのと比べて明らかに法的な安全性に欠けることになる。

(2) 取得時の費用または一定期間で償却する
これは著作権買い取りの対価を研究開発費に準じた取引であると解してその取得した会計期間の費用とするか、一定期間の経済的価値(効果)が認識できるのであれば、買い取り対価を取得原価として資産計上して、経済的価値が現れる期間にわたって償却するものである。この処理は、税務上の明文規定がないために企業の経理担当者には躊躇される部分があることは否めない。しかし、すでに述べたように社歌・コーマーシャルソングといった著作権買い取りの取引について損金処理が認められている以上、十分説得力がある経理処理方法であると考えられる。

(1)にしろ(2)にしろ法的な税務的なりすくを抱えた処理になるが、こうしたことは、そもそも税務上で著作権の償却の規定がないことに起因している。経済のサービス化、ソフトウェアといった流れの延長線上で、知的財産基本法が制定されるなど著作権の位置づけが大きく変わってきている今日、著作権についての税務上の規定がないこと自体が問題である。もしも、税務上の否認を恐るあまり、著作権を取得して資産計上してもその償却はしないので、その著作物が経済的価値を失ったことを客観的に証明できるようにした段階で除却処理を行うといった会計処理をするようなことがあれば、費用収益対応の原則という会計上の観点から見ても適正だけでなく、法人税支出が先行することは企業の国際競争力確保の観点からも望ましいことではないのである。

＊1 千葉雄二編「平成14年版法人税質疑応答集」財団法人大蔵財務協会P.190
 ＊2 渡辺淑夫、田中豊著「コンメンタール法人税基本通達」税務研究会出版局、P.285
 ＊3 千野直邦、尾中普子著「新訂版著作権法の解説」一橋出版、1995年P.48
 ＊4 金井重彦著「著作権の基礎知識」コンピュータ・プログラムぎょうせいP.175
 ＊5 吉田正夫著「ソフトウェア取引の契約ハンドブック」共立出版1989年P.43
 (学会7月次研究会より)