

無形資産及び知的財産の課税に関する考察(2)

—— アメリカ合衆国の税制を中心に ——

大 岩 利 依 子*

- I はじめに
- II 無形資産及び知的財産（以上第5巻3号）
- III 課税対象となる知的財産取引（以上本号）
- IV 内国歳入法典 § 197 制定の背景と分析
- V むすびにかえて

III 課税対象となる知的財産取引

パート III では、知的財産取引の課税について、3つの側面から考察する。1つ目は知的財産開発時の課税であり、2つ目は知的財産取得時の課税であり、3つ目は知的財産譲渡時の課税である。

1 知的財産開発時の課税

1) はじめに

大半の納税者は、開発された知的財産が時を経た時や最終的に起こる譲渡時に、それらの原価を回収するよりもむしろ、支出時に全額、知的財産の創設原価（creation costs）を控除する方を好む。創設原価を資産計上して後年償却するよりも、あるいは償却不可なら売却する時点で回収するよりも、全額当期費用として控除する現年控除の方が、所得を早期に大幅に減らすことができるからである。一般的に、裁判所は控除というものを立法の恩恵（legislative grace）の問題として捉えている。そのため、知的財産創設の際に生じた原価が現年控除されるのかどうかを決めるのに、納税者は控除を認めている特定の歳入法典の規定を見つけなければならない。2つの条項—— § 162 と § 174 ——が、知的財産創設

『一橋法学』（一橋大学大学院法学研究科）第6巻第1号2007年3月 ISSN 1347-0388

* 一橋大学大学院法学研究科博士後期課程修了（博士（法学））

原価の現年控除できる論拠を規定している。これらの規定を検討して、知的財産創設原価の控除可能性に、わずかであるが制限があるものを考察してみよう。

知的財産創設原価は、§ 162か§ 174のいずれの下にも限定することができないこともある。それにも関わらず、他に適用できる法典規定や行政決定 (administrative pronouncement) の下で認められる適用可能な償却引当を通して、一定期間にわたり控除できるかどうかを納税者は確定しなければならない¹⁾。

2) § 162下での控除可能性——通常かつ必要な事業経費

§ 162は、「いかなる事業を遂行しようと、課税年度中に支払われるか、もしくは負担されるかした、通常かつ必要な費用」を控除することを納税者に認めている²⁾。§ 162の要件の1つ目は、創設原価は、控除できない資本的支出に対抗されるような「費用 (“expense”)」でなければならない。2つ目は、その費用は「通常かつ必要で」なければならない。3つ目は、その費用は「事業を遂行する際に」支払われるか、もしくは負担されるかしなければならない³⁾。

(1) 「費用」要件

§ 162の下で控除可能な費用になると考えられるものでも、別の重複している規定のもとで控除できない支出として区別されることがある。例えば、§ 263(a)は、「資本的支出」と考えられる原価の即時控除を認めていない。更に、§ 263Aは、或る財産を創り出すために生じた直接原価と間接原価全ての資本化を要求している⁴⁾。

(a) § 263(a) 「資本的支出」

歳入法典は、「資本的支出」の即時控除を認めていない⁵⁾。控除できない「資本的支出」と即時控除できる事業「経費 (“expense”)」を区別することは、難しいこともある。歳入法典 § 263の下で財務省規則は、資本的支出を、価値に付け加

1) Maine, Jeffrey A.=Xuan-Thao Nguyen, *Intellectual Property Taxation: Problems and Materials*, Carolina Academic Press, (2004), p.93.
2) I.R.C. § 162(a).
3) Maine, Jeffrey A.=Xuan-Thao Nguyen, (2004), *op.cit.*, pp.93-94.
4) *Ibid.*, p.94.
5) I.R.C. § 263(a).

えられるものとして、あるいは資産の耐用年数を実質的に延長させるものとして、または「新たな使用もしくは別の使用の目的で資産を採用する」ものとして記述している⁶⁾。財務省規則は、資本的支出の例を列挙しており、それには「実質的に課税年度を超える耐用年数を持つ」取得資産の原価が挙げられている⁷⁾。

INDOPCO, Inc. v. Commissioner 事件⁸⁾で、問題となった企業買収時の費用は知的財産取引に関連する支出ではなかったけれど、現行課税年度を超えて利益を産み出す支出は資本化を求められるということを強調するのに、最高裁判所は「将来利益 (“future benefits”）」という幅のある言葉を用いた。大半の知的財産創設原価は、現行課税年度を超えて延長しつつ利益を生じさせるため、そのような原価はINDOPCO 事件では資本的支出に考えられると思われ、それ故 § 162 の下で控除できない。INDOPCO 事件の最高裁判所判決の余波として、内国歳入庁は、INDOPCO 判決が長期的な将来利益を引き起こす様々な種類の支出の取扱いにどのように影響するかを考慮して、数多くの行政通達 (administrative rulings) を発行した⁹⁾。

(b) § 263A 「有形資産を生み出すのにかかった直接支出と間接支出」

§ 263A は、納税者によって創り出される有形の個人的資産の帰因と考えられる一定の直接原価と間接原価を資本化することを求めている¹⁰⁾。§ 263A は「有形の個人的資産」と挙げているけれど、そのフレーズは実際は無形資産と考えられる知的資産のいくつかのタイプに適用する¹¹⁾。そのタイプには、映画 (films)、サウンド・レコーディング、ビデオ・テープ、書籍及び言葉で具体的に表現される同様な財産、その創作者によるアイデア、コンセプト、イメージ、音声 (sounds)

6) Treas.Reg. § 1.263(a)-1(b).

7) *Id.* § 1.263(a)-2(a).

8) INDOPCO, Inc. v. Commissioner, 503 U.S. 79 (1992). 事件の詳細については、拙稿 (博士論文) 「無形資産及び知的財産の課税に関する考察——アメリカ合衆国の税制を中心に——」 (2006年3月学位取得)、p.22以下を参照されたい。

9) Maine, Jeffrey A.=Xuan-Thao Nguyen, (2004), *op.cit.*, p.94. 行政通達に関して、拙稿 (博士論文) p.129-133を参照されたい。

10) I.R.C. § 263A(a).

11) Maine, Jeffrey A.=Xuan-Thao Nguyen, (2004), *op.cit.*, p.96.

が挙げられる¹²⁾。§ 263Aは、著作権保護が利用できる多くの形態の知的財産に適用する¹³⁾。

(2) 「通常」かつ「必要」の要件

たとえ知的財産を創り出す費用が、資本化規定 (capitalization rules) の対象でないと確定されても、その費用は内国歳入法典 § 162(a)の下で控除されるべき「通常かつ必要な」という2つの要件に叶わなければならない。Welch v. Helvering事件¹⁴⁾で、最高裁判所は「通常」を、同じ納税者がしばしばその費用を支払う必要があるという意味では、習慣的であるか、正常である必要性があるとは意味していないと結論づけた。通常であるためには、その費用は事業活動で習慣的であるか予想されるか (customary or expected) しなければならない。最高裁判所は、更に Welch事件に続く判決の Deputy v. du Pont事件¹⁵⁾の判決では、通常の範囲について次のように申述した。

「通常は、正常 (normal)、通例の (usual) か習慣的 (customary) の含意がある。確かに費用は、納税者の人生では一度たりとも起こらないけれど通常であろう……。なお、それを引き起こす取引は関連する業種で頻繁に起きているが、それもしばしば起こる出来事でなければならない。……それはその常態である¹⁶⁾。」

§ 162上、用語「必要な」は Welch事件で裁判所によって「適切で有用

12) Maine, Jeffrey A.=Xuan-Thao Nguyen, *Intellectual Property Taxation: Transaction and Litigation Issues*, the Bureau of National Affairs, Inc., (2003), p.116.; I.R.C. § 263A(b).; Treas.Reg. § 1.263A-2(a)(2)(ii).

13) Maine, Jeffrey A.=Xuan-Thao Nguyen, (2003), *op.cit.*, p.116. § 263Aの例外規定に関して拙稿 (博士論文) p.133以下を参照されたい。

14) Welch v. Helvering, 290 U.S. 111(1933). 詳細は、拙稿 (博士論文) p.10以下を参照されたい。Welch事件では、本来支払う義務のない倒産した会社の債務を、業務を引き継いだ個人が返済したのは、自己の評判を高めるためであるとして、暖簾が形成されたわけであり、その返済額は資本的支出であると判断された。; 合衆国では、通常かつ必要な支出であるためには、①支出した金額の合理性の他に、②法的に義務づけられた支出であるかどうか重視されるのである。(水野忠恒著『租税法 (第2版)』有斐閣、(2005年)、p.239。)

15) Deputy v. du Pont, 308 U.S. 488 (1940). 詳細は、拙稿 (博士論文) p.13以下を参照されたい。

16) *Id.* at 495.

(“appropriate and helpful”）」という意味合いに解釈された。裁判所は、費用の必要性について、納税者の事業上の判断に任せる状態にはなりにくい指摘したのだった¹⁷⁾。

(3) 「事業を遂行する際の」という要件

控除可能な費用は納税者の「事業を遂行する際に」生じると、§ 162は要求している¹⁸⁾。§ 162控除が可能となるためには、2つの条件が満たされなければならない。1つ目は、納税者は事業を持っていなければならない、2つ目は、支払いがその事業を遂行している際に行われなければならない¹⁹⁾。

内国歳入法典も財務省規則も「事業 (“trade or business”）」という言葉を定義していない。言葉の意味を考慮して、裁判所は、「事業を遂行すること」をおおよそ次のように結論づけた。(1)「納税者が継続性と規則性を持つ活動に関係していなければならない」、かつ(2)「納税者が活動に従事する第一の目的は、所得もしくは利益のためでなければならない²⁰⁾。」Commissioner v. Groetzinger事件の争点は、常習のギャンブラーが、1954年当時の§ 162及び§ 62(1)の意味の範囲で「事業を遂行している」か否かであった。

納税者が不可欠な活動機会に従事していたのかどうか、納税者が不可欠な利益動機を証明したのかどうかといった問題は、それぞれのケースであらゆる事実を検討することにより決められるべきである²¹⁾。

§ 162の下での控除は、事業を「遂行する際に (“in carrying on”）」納税者によって支払われるか発生した通常かつ必要な費用に利用できる²²⁾。「遂行する」という要件の目的は、実際の既存の事業の経営に関連する費用（即ち、通常かつ

17) Maine, Jeffrey A.=Xuan-Thao Nguyen, (2004), *op.cit.*, p.97.

18) I.R.C. § 162(a).

19) Maine, Jeffrey A.=Xuan-Thao Nguyen, (2004), *op.cit.*, pp.97-98.

20) Commissioner v. Groetzinger, 480 U.S. 23, at 35, (1987).

21) Maine, Jeffrey A.=Xuan-Thao Nguyen, (2004), *op.cit.*, p.98.

22) I.R.C. § 162(a). 通常かつ必要の要件：アメリカ連邦所得税法において、必要経費控除の論点の中心は、事業 (trade or business) の遂行において生じた支出とされるのであるが、事業以外の活動についても、所得を生じるために保有される財産の管理や維持等のために支出される、通常かつ必要な支出は、必要経費として控除できるものとされている (I.R.C. § 212(1)-(2))。(水野忠恒著『租税法 (第2版)』、p.236。)

必要な事業経費)と、新規事業の開発に関連するそれらの費用(即ち、操業開始費用もしくは開業前費用(start-up or pre-opening expenses))とを区別することである。その結果は、§ 162が活動中の継続事業と関連して支払われるか負担されるかしたそれらの原価についてのみ現年控除を認め、実際の事業経営が開始される前に生じた操業開始費用もしくは開業前費用について現年控除を否認するというものである。ベンチャー企業が操業開始から活動中の事業へその境界線を越えてきたとしても、事業が継続企業として機能を果たし始めたのか、それとも創立時のそれらの活動に従事したのかによって決まる。この決定は、「それぞれのケースの状況によって決まる事実問題²³⁾」である。「遂行する」という制約は、一般的に、大半の個人及び小規模の操業開始事業にとって、§ 162の下で創業前の研究開発費を現年控除するのを難しくさせる。一般規則としては、継続的な研究計画や既存製品を持つ大規模企業が「遂行する際に」という要件を満たすことができることになる²⁴⁾。

3) § 174の下での控除可能性——研究及び試験のための支出

§ 174の特別規定の下では、知的財産を開発する際の一定の支出は、たとえそのような支出が別の方法で上記で主張された資本化規則の対象であろうとも、控除できることもある²⁵⁾。§ 174は、納税者には、事業に関連して課税年度中に支払われるか負担されるかした研究及び試験のための支出を控除する2つの選択肢があると規定する。最初の選択肢では、納税者は、研究及び試験のための支出を「資本勘定に課せられるべきではない費用」として取り扱うことを選択してもよい²⁶⁾。これは、納税者が、課税年度中に生じた研究及び試験のためのあらゆる支出を、全額現年控除してもよいことを意味している。2つ目の選択肢では、納税者は、研究及び試験のための支出を繰り延べて、それらを5年以上の期間で均等

23) Lamont v. United States, 80 A.F.T.R.2d 97-7320 (Fed.Cl.1997).

24) Maine, Jeffrey A.=Xuan-Thao Nguyen, (2004), *op.cit.*, p.99.

25) I.R.C. § 263(a)(1)(B). § 263(a)の下での資本化規則は、§ 174の下で控除できる研究及び試験のための支出に適用しないと規定している。; § 263A(c)(2). § 263Aの統一的資本化規則は§ 174の下で適用できる金額に適用できないと規定している。

26) *Id.* § 174(a).

に控除することを選択してもよい²⁷⁾。もちろん、これらの選択肢は、「研究及び試験のための支出」として適格とされる原価について、かつ事業「に関連して」支払われるか負担されるかした原価について、そのような原価が「その状況下で妥当 (“reasonable under the circumstances”)」である場合に限り、利用できるにすぎない²⁸⁾。

(1) 研究及び試験のための支出

研究及び試験のための支出は、広義には、「試験及び実験という意味で研究開発原価を表す、納税者の事業に関連して生じた支出」として定義され、一般的には、「製品の開発もしくは改良に関連するあらゆる原価」を含む²⁹⁾。財務省規則によれば、「製品 (“product”）」という用語は、試験的なモデル (pilot model)、工程 (process)、製法 (formula)、発明 (invention)、技術 (technique)、特許ないし同様の財産を含み、売買、リースないし使用許諾のために保有されるのと同様に、納税者がその事業で使用する製品を含む³⁰⁾。「開発された製品ないし改良品の特性、あるいは製品ないし改良品が表している技術進歩の水準」は、関連支出が § 174 の研究ないし試験のための支出として適格であるかどうかと決める際には関連していない³¹⁾。その代わりに、焦点は「支出の関連している活動の特性」にある³²⁾。

財務省規則は、製品の開発もしくは改良に関する不確実性 (uncertainty) を取り除く情報を発見すると予定されている活動で支出が生じるならば、その支出が「試験や実験」の意味で生じていると明らかにすることで、不確実性テストを設けて、研究及び試験のための支出の定義を拡大している³³⁾。

§ 174 の下での財務省規則は、特に特許取得原価が、研究及び試験のための支

27) *Id.* § 174(b).

28) *Id.* § 174(a)(1), (b)(1), (e).

29) Treas. Reg. § 1.174-2(a)(1).; Maine, Jeffrey A.=Xuan-Thao Nguyen. (2004). *op.cit.*, p.99.

30) Treas. Reg. § 1.174-2(a)(2).

31) *Id.* § 1.174-2(a)(1).

32) *Id.*

33) *Id.*

出であると規定している³⁴⁾。そのような原価は、特許の対象となる科学技術を創造する際に生じた費用のみばかりか、特許出願の手続遂行 (the prosecution of patent applications) の際の弁護士費用までも含まれる³⁵⁾。研究及び試験のための支出は、一般的に著作権保護の対象となる財産を創造する際に生じた原価は含まない。その理由は、試験もしくは実験の意味における原価という § 174 下での制限のためである。また、多くのコンピュータ・ソフトウェアの開発原価も、§ 174 の研究及び試験のための支出として適格とはなりえない。なぜなら、コンピュータ・ソフトウェアの開発で生じた原価は、実験の意味での試験や研究ではないからであり、それらは § 174 の下での不確実性テストを満たすことはできないからである³⁶⁾。しかしながら、Revenue Procedure 2000-50³⁷⁾ で述べられているように、内国歳入庁は、コンピュータ・ソフトウェアの開発で生じた一定の原価を、研究及び試験のための支出が § 174 で取り扱われている方法に類似して、現年控除できるものとして、もしくは繰延費用として取り扱っている。

(2) 非適格な支出

§ 174 の取扱いに対して、適格とならない支出がある。品質管理の検査、能率検査、経営研究、消費者調査、広告または促進、他者の特許・原型・製品・方法の取得、学術研究計画、歴史研究計画、研究及び試験に関連する土地及び減価償却資産及び減耗性資産等について負担された支出は、非適格とされている³⁸⁾。

(3) 「事業に関連して」という要件

§ 174 の下で研究及び試験のための支出として適格になるためには、支出が試験もしくは実験の意味での原価を表していなければならないばかりか、納税者の事業「に関連して」負担されなければならない³⁹⁾。1974年より前は、内国歳入庁

34) *Id.*

35) *Id.*

36) Maine, Jeffrey A.=Xuan-Thao Nguyen, (2004), *op.cit.*, p.100.

37) Revenue Procedure 2000-50, 2000-2 C.B.601. 西暦2000年問題を修正するのにかかる原価は、Revenue Ruling 69-21の下で現年控除できる、コンピュータ・ソフトウェアを開発する原価と同様なものとみなされた。Revenue Ruling 69-21は、後にRevenue Procedure 2000-50に取って代わられた。

38) Treas.Reg. § 1.174-2(a)(3), (4). 詳細は、拙稿 (博士論文) p.140-141 参照されたい。

と裁判所は、§ 174の取扱いを適格とするために、納税者は既に事業に従事していなければならないという立場をとってきた³⁹⁾。しかしながら、Snow v. Commissioner 事件⁴⁰⁾で、合衆国最高裁判所はこの狭義の手法を却下し、開業前の研究及び試験のための支出は、§ 174の控除に適格となると判示した。

ここで、Snow判決を考慮しながら、§ 174の要件「に関連して (“in connection on”）」と、§ 162の下での「～を遂行して (“in carrying on”）」とを比較してみよう。Snow事件の最高裁判所は、§ 174控除を操業開始企業 (start-up business) に適用するかどうか審理した。最高裁判所の解釈によると、「関連して」という基準は、知的財産創設原価を控除するために、納税者が既存の継続企業を実際に遂行していることを求めてはいない⁴²⁾。実際、納税者は§ 174を利用するために、一般に必ずしも製品を製造したり、販売したりするわけではない⁴³⁾。Snow判決の結果として、§ 174の「関連して」という要件は、§ 162の「事業を遂行して」という要件よりも寛大で (かつ「希薄で (“diluted”))」ある。当該支出が§ 162下で控除できないとしても、§ 174下の研究及び試験のための支出を現年控除できる。§ 162とは異なって、§ 174は、研究計画を継続するためばかりか、特別計画に対しても適用する。この方法は、既に設立済みの企業による場合と同様に、小企業やパイオニア企業による研究及び試験を奨励するという、§ 174の背後にある議会目的と一致しているのである⁴⁴⁾。

納税者は、§ 174の「事業に関連して」という要件を満たす研究及び試験のための支出について、現時点で事業を営んでいる必要はないけれど、新情勢の下で技術開発を行う事業を開始する現実的な見通しを、納税者は示さなければならない⁴⁵⁾。

39) I.R.C. § 174.

40) Maine, Jeffrey A.=Xuan-Thao Nguyen, (2004). *op.cit.*, p.102.

41) Snow v. Commissioner, 416 U.S. 500(1974).

42) *Id.* at 504.

43) *Id.* at 503.

44) *Id.* at 503-504.

45) Kantor v. Commissioner, 998 F.2d 1514 (9th Cir.1993). Kantor事件判決では、『研究が成功したと想定すると、納税者は、研究の果実に関連して自己の事業に後から入ってくる「現実的可能性 (realistic prospect)』を立証しなければならない』と述べている。

(4) 支出の妥当性

研究及び試験のための支出は、支出金額がその状況下で妥当である限り、即時控除か、ないしは繰り延べて § 174 下の償却が妥当である⁴⁶⁾。支出金額は、似たような状況下の類似企業によって行われる同様な活動に通常支払われる金額ならば、妥当と考えられる⁴⁷⁾。

§ 174(e)の妥当性の要件は、実は Driggs 事件判決⁴⁸⁾を覆すものであった。その Driggs 事件では、連邦議会は § 174 の研究及び試験のための支出に妥当性の制約を課さなかったと判断している。そこで、連邦議会では、「Driggs v. U.S. 事件の判決とは対照的な」規定を設け、§ 162(a)(1)の給与及びその他の報酬に関して合理的な引当をする要件と併存するように妥当性の要件は制定されたと伝えられる。その内容は「研究のために支払われた額は、おそらく仮装された特別手当 (disguised dividends)、贈与、貸付金 (loans)、その他同様な支払いとしてみなされる」としている⁴⁹⁾。

(5) 費用か償却かの選択

§ 174 は研究及び試験のための支出を取り扱う2つの方法を規定している。納税者は課税年度中に支払われるか負担されるかしたそのような支出を現年控除する方を選んでよい⁵⁰⁾。それに代わって、納税者は60ヶ月以上の期間にわたって均等に償却される繰延費用として、これらの支出を取り扱うことを選んでもよい⁵¹⁾。どちらの方法もとられないならば、支出は資本化されなければならない⁵²⁾。

4) 選択的ミニマム税⁵³⁾の考慮

納税者は、自分の税負担の計算をする場合、「選択的ミニマム税」も理解しておくべきである。選択的ミニマム税は、1つの最も重要な目的に役立つために制定された。その目的は、「実質的に経済的所得のある納税者が、非課税

46) I.R.C. § 174(e).

47) Maine, Jeffrey A.=Xuan-Thao Nguyen, (2004), *op.cit.*, p.102.

48) Driggs v. Commissioner, 706 F.Supp. 20 (D.C.Tex.1989).

49) H. R. Rep. No.101-247, at 1203 n.12 (1989), *reprinted in* 1989 U.S.C.C.A.N. 1906, 2673.

50) I.R.C. § 174(a).

51) *Id.* § 174(b).

52) Treas.Reg. § 1.174-1.

(exclusions)、控除 (deductions) 及び税額控除 (credits) を用いても、かなりの税負担を回避することができないように確実化するため」というものである⁵¹⁾。

通例、納税者は一般的に通常の連邦所得税か、「試算したミニマム税 (“tentative minimum tax”）」のいずれか多い税額を払わなければならない。

5) 資本化された知的財産開発原価の償却

§ 162も § 174もどちらも知的財産創設原価に適用しないのならば、その原価は資本化されるべきである。それにも関わらず、知的財産を創設する原価の資本化は、別の条文の下で償却控除を通じ、回収されてもよいことになっている。§ 197は、納税者に、限定数の自己創設の無形資産を15年で償却することを認めている。§ 167は、納税者に一定の自己創設無形資産を明確な (determinable) 耐用年数で、もしくは所得予測法 (the income forecast method)⁵⁵⁾で償却することを認めている。

§ 197は、「償却可能な § 197無形資産」の資本化された原価について償却控除を認めている⁵⁶⁾。また、§ 197は、§ 162や § 174の下で別の方法で控除できる金額には適用しないと規定している。償却控除は、15年で均等に資本化された原価を償却することにより確定される。購入される沢山の無形資産が「§ 197無形資産」と考えられるけれど、大半の自己創設無形資産は、特に § 197無形資産の定義からは除外される⁵⁷⁾。

53) 選択的ミニマム税：納税者（個人、法人、信託及び財団）は、原告として、通常の所得計算とは別に、特別な方法により試算したミニマム税額 (tentative minimum tax) を仮に計算する。この仮に計算された試算税額が、通常の所得税計算の過程により算定された通常の税額 (regular tax) を超過した場合には、その超過部分を代替ミニマム税 (AMT) として通常の税額に加算して納税する。(§ 55(a).) 選択的ミニマム課税制度は、納税者に所得税を負担する能力があるにもかかわらず、租税法上の各種租税特別措置の巧みな利用により税額をゼロまたは極めて微々たる金額に抑えることを規制する目的で用意されている制度である。なお、通常の計算過程で計算された通常の税額が、別の特別な計算過程により計算された資産税額よりも大きい場合には、選択的ミニマム税は発生しない。

54) H. Rep. No.99-426, 99th Cong. 1st Sess., 305-06.

55) 所得予測法の詳細に関しては、拙稿（博士論文）p.168を参照されたい。

56) I.R.C. § 197(a). ; Treas.Reg. § 1.197-2(a)(3).

57) I.R.C. § 197(c)(2). ; Treas.Reg. § 1.197-2(d)(2).

自己創設無形資産の除外について1つ重要な例外がある。§ 197は自己創設の商標及び商号に適用する⁵⁸⁾。その結果、納税者は、商標や商号の開発ないし登録に関連して負担した資本化された原価を15年で償却しなければならない。その他の知的財産創設原価は全て（例えば、特許、トレード・シークレット、ノウハウ、著作権で保護された作品、コンピュータ・ソフトウェアの開発の際に負担した原価等）、§ 197の15年償却の取扱いに妥当しない⁵⁹⁾。

§ 197を適用しないならば、当該原価は、それでも§ 167下の財産の耐用年数か、もしくは関連する行政決定に従って別の期間で回収されることになる。例えば、著作権保護の対象となる一定の作品を創造するのに負担した原価は、I.R.S. Notice 88-62の3年 safe harborで、あるいは当該原価が§ 263A(h)及び§ 162下で現年控除できない事象では、§ 167下の財産について、更に長い耐用年数で回収される⁶⁰⁾。

6) § 41の研究開発税額控除

内国歳入法典 § 41に見いだされる研究開発税額控除は、1981年のその創設以来何度も修正され延長され、ここ数年はたくさんの論争を、とりわけコンピュータ・ソフトウェアの領域で起こしてきた。その現行の形では、研究開発税額控除は、実際2つの構成要素（2つの税額控除）を作り上げていて、(1)「基礎額（“base amount”）」に対して課税年度の「適格研究費」の（もしあれば）超過分の内の20%プラス(2)「基礎研究支払額」の内の20%に等しい⁶¹⁾。

(1) 「適格研究」の定め

「適格研究 (qualified research)」という用語は、内国歳入法典 § 41(d)⁶²⁾で以下のような研究として定義されている。(1) § 174下の費用として扱われる支出に関連していて、(2)実際は、科学技術の (technological) 情報を発見するために着手され (undertaken)、納税者の新規もしくは改良された企業構成要素の開発の

58) I.R.C. § 197(d)(1)(F). ; Treas.Reg. § 1.197-2(b)(10).

59) I.R.C. § 197(e)(3)-(4). ; Treas.Reg. § 1.197-2(c)(7).

60) Maine, Jeffrey A.=Xuan-Thao Nguyen, (2004), *op.cit.*, p.105.

61) I.R.C. § 41(a)(1)-(2).

62) *Id.* § 41(d).

ために有用であると意図される応用 (application) であり、(3)実質的に新規もしくは改良された機能 (function)、性能 (performance)、信頼性 (reliability)、品質 (quality) に関連する試験工程の要素を構成する活動全部である。

(2) 「適格とされる研究」から除外される活動

§ 41(d)(4)⁶³⁾は、用語「適格とされる研究」からいくつかのタイプの研究活動を除外している。いくつかのタイプとは以下のものである。(1)事業の構成要素について商業的生産を開始後に指揮される研究。(2)納税者 (の利益のため) によって最初内部使用のために開発された一定のコンピュータ・ソフトウェア。

7) まとめ

簡潔に総括すると、知的財産開発時の課税については、現年控除できる規定として § 162 及び § 174 がある。§ 174 に関しては、現年控除と、繰延費用として償却を行う方法の2つの選択肢がある。また現年控除できない場合、資本化を求めている規定として § 197 及び § 167 がある。一般的に、納税者は、かかった研究開発費を、開発時に即時現年控除できる方を好むが、現年控除不可の場合は、資本化して後から償却によりその支出を回収することができる。また、税額控除としては、§ 41 で研究開発税額控除が定められている。

ただ、これら規定の中には、本文中で説明したとおり、いくつか例外規定もあり、納税者は、どのような方法を取るべきか、慎重な判断を求められる。

2 知的財産取得時の課税

1) はじめに

知的財産は、購入 (purchase) や使用許諾 (license) によって入手され、事業買収に伴う取引で取得されることもあったり、事業に相当しない一団の資産と別々に、もしくはそれと一緒に取得されることもある。しかも、譲受人は、前払いによる原則的な支払い、一定金額の分割払い、知的財産の開発に付随する支払い (payments contingent on exploitation of intellectual property) ないしそれらの組み合わせさせた支払形態をとっている。これらの取得原価の控除可能性は様々

63) *Id.* § 41(d)(4).

であり、該当する知的財産の特定種類や知的財産の入手方法によって決まってくる⁶⁴⁾。

2) 購入原価

知的財産を開発する際に支払われたり負担されたりした原価は、支払われたり負担されたりした年度に全額控除可能であるが、それとは異なって、「実質的にその年度を超える耐用年数を持つ」知的財産を購入する原価は、一般的に現年控除できず、その代わり資本化されなければならない⁶⁵⁾。

しかし、一定の種類の知的財産の取得原価は、§ 197下の15年で償却されなければならないとされる。また、§ 197下の15年償却から除外される知的財産の取得原価は、一般に、§ 167の規則の下でその知的財産の耐用年数もしくは別の法定回収期間で、通例は償却されなければならない⁶⁶⁾。

(1) § 197下の償却

(a) 一般規則

§ 197は、「償却可能な§ 197無形資産」の資本化される原価の償却控除を認めており、その財産について他の償却を禁止している⁶⁷⁾。「償却可能な§ 197無形資産」は、1993年8月10日より後に取得された「§ 197無形資産」のことであり、事業及び§ 212に説明される活動に関連して保有される⁶⁸⁾。以下で指摘される重要な例外を条件として、「§ 197無形資産」には、一般に特許、著作権、製法 (formula)、方法 (process)、意匠 (design)、型 (pattern)、ノウハウ、フォーマット、パッケージ・デザイン、コンピュータ・ソフトウェア、ないしは映像権、サウンド・レコーディング、ビデオ・テープ、書籍その他同様な財産がある⁶⁹⁾。同

64) Maine, Jeffrey A.=Xuan-Thao Nguyen, (2004), *op.cit.*, p.153.

65) Treas.Reg. § 1.263(a)-2(a).

66) Maine, Jeffrey A.=Xuan-Thao Nguyen, (2004), *op.cit.*, p.154.

67) I.R.C. § 197(a), (b).

68) *Id.* § 197(c)(1). § 212. § 212は、所得を生み出す支出に関して次のように規定している。個人の場合、以下のような、課税年度中に支払われたか負担されたあらゆる通常かつ必要な支出を、控除として認められなければならない。(1)所得を生み出すためないし所得を取り立て (collection) するため、(2)所得を生み出すために保有される財産の管理 (management)、保全 (conservation)、維持 (maintenance) のため、(3)税額決定、租税徴収、税の還付に関連して。

様に、用語「§ 197無形資産」は、事業購入の一部として取得されないコンピュータ・ソフトウェアの権利を含まない⁶⁹⁾。§ 197と財務省規則で、§ 197上のコンピュータ・ソフトウェアを定義している⁷¹⁾。「§ 197無形資産」はまた商標や商号も含む⁷²⁾。「§ 197無形資産」の定義は、知的財産の大半の形態を包含するの十分に広いと考えられるが、いくつか重要な例外がある。

(b) 一定の知的財産の例外

§ 197のいくつかの例外は、事業を構成する資産ないしその実質の一部の取得を伴う取引（ないし一連の関連取引）で取得されたのではない知的財産にも適用している⁷³⁾。

例えば、用語「§ 197無形資産」には、事業購入の一部として取得されたのではない特許、特許出願、著作権の権利（使用許諾としての権利を含む）は入らない⁷⁴⁾。また、用語「§ 197無形資産」には、その権利が事業購入の一部として取得されたのではないなら、映画、サウンド・レコーディング、ビデオ・テープ、書籍、その他同様の財産の権利も入らない⁷⁵⁾。同様に、用語「§ 197無形資産」には、事業購入の一部として取得されたのではないコンピュータ・ソフトウェアの権利は入らない⁷⁶⁾。

しかし、トレード・シークレット、ノウハウ、商標、商号は、別個に取得される資産に関しては、例外には入らない。従って、トレード・シークレット等の形態の知的財産は、事業の一部として、もしくはそれとは別個に取得されるかどうかに関わらず、§ 197の15年償却の対象となる⁷⁷⁾。

知的財産が、事業ないしその実質的一部分を構成する資産の取得に伴う取引で

69) I.R.C. § 197(d)(1)(C) ; Treas.Reg. § 1.197-2(b)(5).

70) I.R.C. § 197(e)(3)(A)(ii).

71) I.R.C. § 197(e)(3)(B) ; Treas.Reg. § 1.197-2(c)(4)(iv).

72) I.R.C. § 197(d)(1)(F) ; Treas.Reg. § 1.197-2(b)(10).

73) Maine, Jeffrey A.=Xuan-Thao Nguyen, (2004), *op.cit.*, p.154.

74) I.R.C. § 197(e)(4)(C).

75) *Id.* § 197(e)(4)(A).

76) I.R.C. § 197(e)(3)(A)(iii) ; Treas.Reg. § 1.197-2(c)(4)(ii) ; Maine, Jeffrey A.=Xuan-Thao Nguyen, (2003), *op.cit.*, p.231.

77) *Ibid.*

取得されたかどうかを確定することは、いつも容易とは限らない。§ 197上、資産ないし資産の集合体は、それらの使用が§ 1060下の事業を構成するならば、事業ないしその事業の実質的一部分を構成する⁷⁸⁾。財務省規則⁷⁹⁾を参照してみると、或る状況では、単一資産の取得は、事業もしくはその実質的一部分の取得として取り扱われることがある。例えば、財務省規則は、商標や商号の取得は事業ないしその実質的一部分の取得に相当すると規定している⁸⁰⁾。

それでは、納税者が、事業を構成する企業の知的財産よりもむしろ、企業の株式を買うとしたらどうなのだろうか。事業を構成する実質的な知的財産を持つ企業の株式を取得する原価は、§ 197下で償却できるのだろうか。内国歳入法典が、企業の株式は「§ 197無形資産」ではないと規定しているため、その答は出てこない⁸¹⁾。

ここで、§ 338⁸²⁾を参照して、基本的な資産の取得原価と15年償却を得るための約因 (quid pro quo) に注目してみたい。法人株式を取得した原価は、15年償却の恩恵を受け取ることのできる特別規定がある。しかしながら、§ 338の要件が満たされ、かつ適切な選択が§ 338下で行われ、企業資産の直接取得が事業を構成する資産の取得として取り扱われてきたならば、「適格な株式購入」は事業を構成する資産の取得を伴っている取引 (みなし資産購入 (deemed asset purchase)) として取り扱われる⁸³⁾。納税者が、相当の知的財産を保有している会社の株式を購入していてもそのように§ 338選択を行わないならば、(株式は§ 197無形資産ではないために) 納税者はその購入原価を償却することはできない。しかしながら、納税者が§ 338選択をするならば、株式購入はその会社の知的財産である資産の購入として取り扱われ、その購入原価は15年で償却される⁸⁴⁾。

株式購入で15年償却を得るための約因は、被合併企業が、その知的財産に該

78) I.R.C. § 1060. (一定の資産買収に関する特別な配分規則); Treas.Reg. § 1.197-2(e)(1).

79) *Id.* § 1.1060-1(b)(2)(i)(A)-(B).

80) *Id.* § 1.197-2(e)(2)(i).

81) I.R.C. § 197(e)(1).

82) *Id.* § 338. (資産買収として扱われる一定の株式購入)

83) Treas.Reg. § 1.197-2(e)(5).

84) Maine, Jeffrey A.=Xuan-Thao Nguyen, (2003), *op.cit.*, p.233.

当する保有財産を売却し、それが課税対象利得を生じさせると考えられることである。とりわけ、§ 338の「適格な株式購入」では、被合併企業は2つの重大な取引に携わっていたと考えられる⁸⁵⁾。第一に、被合併企業は、単一取引において公正市場価額で買収日の終値でその資産全部を売却していると思なされる(みなし売買)⁸⁶⁾。第二に、被合併企業は、次の日に資産全部を購入した(再取得した)新法人と思なされる(みなし購入)⁸⁷⁾。このみなし資産購入は、納税者に、取得された法人資産の取得原価を用いるように事実上規定している。結果として§ 338の株式取得の税効果(tax consequences)が、直接的な資産取得の税効果に匹敵するためであろう(will parallel)⁸⁸⁾。

1) 容易に入手可能なソフトウェアとハードウェアに一体化されたソフトウェア(bundled software)についての例外

コンピュータ・ソフトウェアについて、(別々に取得されたソフトウェアについての例外に加え) § 197には追加の例外がある。§ 197無形資産は、以下のコンピュータ・ソフトウェアの権利を含んでいない。(1)同様な期間で一般大衆に容易に入手でき(ないし入手できてきた)、(2)非排他的使用許諾の対象となり、(3)実質的に修正されていない⁸⁹⁾。

§ 197の15年償却期間の対象にならない容易に入手可能なソフトウェアは、非常に優遇的で、一般的な3年間で償却可能なものとして取り扱われる。仮に、一般大衆に容易に入手可能なソフトウェアのバージョンの全改訂の原価が、\$2,000以下であるか、もしくはソフトウェアの改訂されていないバージョンが一般大衆に容易に入手可能である場合の価額の25%以下であるならば、そのコンピュータ・ソフトウェアは実質的に改訂されてしまっているとは考えられないであろう⁹⁰⁾。

85) 「適格な株式購入」は、12ヶ月の買収期間中、§ 1504(a)(2)の80%支配テストを満たす別の法人において、納税者が株式を取得する取引(もしくは一連の取引)として定義される。(I.R.C. § 338(d)(3).)

86) このみなし売買は、対象会社に利得ないし損失を引き起こす。(Id. § 338(a)(1).)

87) Id. § 338(a)(2).

88) Maine, Jeffrey A.=Xuan-Thao Nguyen, (2003), *op.cit.*, pp.233-234.

89) I.R.C. § 197(e)(3)(A)(i). ; Treas.Reg. § 1.197-2(c)(4).

90) Treas.Reg. § 1.197-2(c)(4).

当該原価が、別々に言明されることもなく、ハードウェアやその他の有形資産の原価に含まれ、ハードウェアやその他の有形資産の原価の一部として一貫して取り扱われている場合、§ 197は、そのソフトウェアの権利を得るためにかかった原価には適用しない⁹¹⁾。Revenue Ruling 71-177の下で、ソフトウェアはハードウェアの取得価額に含まれ、コンピュータのような、有形の個別資産について償却を規定する§ 168の下で回収される。§ 168下では、コンピュータは、(定額法とは対照的な) 加速度償却法を使って、(コンピュータの耐用年数とは対照的な) 裁量的な (arbitrary) 5年の回収期間で償却される⁹²⁾。

2) 一定の存続期間や金額をもつ権利に関する例外

§ 197の範囲から除外するのは、以下の契約 (事業ないしその実質の一部の取得を伴う取引で取得されない) の下での権利である。(i)15年より短い一定の存続期間を持つか、(ii)金額について一定であり、§ 197の規定に関わらず、生産高比例法 (the unit-of-production method) に類似した方法の下で回収可能である⁹³⁾。

3) 商標及び商号に関する条件付き支払い (contingent payments) についての例外

特別規則を、商標及び商号に関する一定の条件付き支払いに対して適用する内国歳入法典 § 1253(d)(1)下で、商標及び商号の譲受人によってなされる条件付きの連続した支払いは、§ 197下の15年償却の対象ではないが、いくつかの要件を満たすならば、むしろ § 162下の現年控除が可能である。§ 1253(d)(1)を注意深く見てみよう。§ 162の事業経費控除についての一般的要件は以下の3つである。(1)譲受人によってなされる支払いは、商標ないし商号の生産 (productivity)、使用、処分に依存する。(2)支払いは、更新を含む、契約の全期間中、年一回より少ない頻度で支払われていない。(3)支払いが、実質上金額が等しいか、もしくは一定の公式に基づいて支払われる⁹⁴⁾。これら要件のそれぞれが、特別規則 (現年控除) を適用するためには、満たされなければならない。購入 (a purchase) に準じて

91) Treas.Reg. § 1.197-2(g)(7).

92) I.R.C. § 168(b)(1), (c), (e)(3)(B)(iv), (i)(2).

93) *Id.* § 197(e)(4)(D); Maine, Jeffrey A.=Xuan-Thao Nguyen, (2004), *op.cit.*, p.155.

94) I.R.C. § 1253(d)(1). 条文では、商標、商号の他、フランチャイズも該当する。

なされる支払いに特別規定を適用しないとするならば、一括払いのような条件付き支払いは、§ 197の下で資本化され、償却されなければならない⁹⁵⁾。

(c) § 197 控除額の算定

§ 197 償却控除金額は、取得知的財産の調整取得価額を、知的財産の耐用年数を考慮しないで、15年間均等に償却することにより確定される⁹⁶⁾。

1) 取得知的財産の調整取得価額の確定

15年で償却可能な金額は、取得知的財産の納税者の調整取得価額である⁹⁷⁾。取得価額に含まれるものは、知的財産に支払われる金額であるばかりか、資本化される取得原価（例えば、会計士報酬や弁護士報酬）も含まれる。知的財産が継続企業の買収の一部として取得されるのならば、購入価額の内どれくらいが知的財産に配分されるのかを決めることは重要である。内国歳入法典は、一定の事業買収の事例で配分規則を規定している。例えば、§ 1060の下で「適用可能な資産買収（“applicable asset acquisition”）」で取得された知的財産の事例では、取得価額はその条文の規則（残余方法）に基づいて確定されるべきである⁹⁸⁾。

2) 条件付き支払いの取扱い

購入契約が一定の分割払い（fixed installment payments）を要求するならば、これら支払いの全額が購入の時点で取得価額に含まれ、15年で償却されるべきである。

商標及び商号に対する条件付きの連続支払いに関する例外によれば、条件付き支払額が15年の償却期間中（知的財産が取得された最初の月の後、15年の期間が終了する前まで）取得価額に適切に付け加えられるならば、条件付き支払額は、

95) Maine, Jeffrey A.=Xuan-Thao Nguyen, (2003), *op.cit.*, pp.241-242.

96) I.R.C. § 197(a). ; Treas.Reg. § 1.197-2(a)(1).

97) I.R.C. § 1012.

98) I.R.C. § 1060(c). ; Treas.Reg. § 1.1060-1(b)(1)-(2). 資産が買い手売り手いずれかの側で事業を構成し、資産の買い手の取得価額が支払われた対価を全体的に考慮して確定され得るならば、「適用可能な資産買収」は、一団の資産の譲渡である。(I.R.C. § 1060(c). ; Treas.Reg. § 1.1060-1(b)(1). (2001年5月15日後に取得した資産に適用可能)) 資産の使用のいずれも § 355の積極的な事業として適格であるならば、あるいは暖簾や継続企業価値がどんな状況でもそれらの資産に付着しているならば、一団の資産は事業を構成する。(Treas.Reg. § 1.1060-1(b)(2)(i)(A)-(B). (2001年5月15日後に取得した資産に適用可能))

(140) 一橋法学 第6巻 第1号 2007年3月

15年の期間の内の残りの期間で均等に償却される⁹⁹⁾。条件付き支払額が15年の期間満了後に取得価額に付け加えられるのならば、知的財産の取得価額に直ちにその額を含めて、全額償却される¹⁰⁰⁾。

(2) § 167下の償却

(a) 一般規則

§ 167下の知的財産を取得したり（創設したり）する資本化原価を償却するのに適格になるためには、いくつかの要件を満たさなければならない。(1)その知的財産は§ 197によってカバーされるべきでない。(2)その知的財産は有限の耐用年数を持っていないなければならない。(そして、もちろん、確定できる原価取得価額も持っている。) (3)納税者は事業か営利活動のいずれかを遂行していなければならない¹⁰¹⁾。

(b) § 167控除額の算定

§ 167下の知的財産に適格な購入（ないし創設）の際の資本化原価を償却するのに様々な方法がある。一般的な方法（common methods）は、1)定額法と2)所得予測法（income-forecast method）である。

3) 条件付き支払いの取扱い（変動的な状況に依存した支払方法）

§ 197の対象とならない知的財産の償却に関する別の代替的（で普及している）方法は、変動的な状況に依存した支払方法である。変動的な状況に依存した支払方法は、§ 197の対象ではないが、この条件付き支払いで購入される知的財産を償却するのに、おそらく最も重要な方法であろう。変動的な状況に依存した支払方法の下で、（例えば、知的財産の使用から得られる所得との関係によって算定される支払いのように）条件付き支払いで（§ 197の対象とならない）知的財産

99) Treas.Reg. § 1.197-2(f)(2)(i). 立法の経緯によると、「償却可能な§ 197無形資産を取得するための原価の一部が、条件付きであるならば、§ 197無形資産の調整取得価額は、条件付きの額が支払われるか負担されるかした月の初日の時点で、増価されるべきである。その額は、条件付きの額が支払われるか負担されるかした月の初日の時点で、無形資産に適用する償却期間の残りの月数で均等に（ratably）償却されるべきである。」(H. R. Rep. No.103-213, at 685 (1993), reprinted in 1993 U.S.C.C.A.N. 1088, 1374.)

100) Treas.Reg. § 1.197-2(f)(2)(ii). ; Maine, Jeffrey A.=Xuan-Thao Nguyen, (2003), *op.cit.*, p.241.

101) I.R.C. § 167(a).

を購入する納税者は、支払われた課税年度に知的財産の取得価額にそのような支払額を加算するが、その場合その年度に支払われた全額を償却する。換言すれば、各年の償却控除は、各年に支払われるか負担したかしたロイヤルティ (royalty) の額に等しい。租税裁判所は、Associated Patentees, Inc. v. Commissioner 事件¹⁰²⁾でこの方法の使用を認可した。後ほど、内国歳入庁は、Revenue Ruling 67-136¹⁰³⁾で、Associated Patentees 判決に従うことに同意している。その理論的根拠は、各支払額が知的財産の毎年原価を反映しており、現年控除は費用を所得に適切に対応させていることである¹⁰⁴⁾。

3) 知的財産の使用許諾 (licensing of intellectual property)

知的財産は、使用許諾 (license) によっても取得されることもある。そのような財産の購入よりもむしろ、使用許諾の税効果はどのようなだろうか。

(1) 事業の一部として取得した使用許諾

§ 197 無形資産の使用に関する契約は、それ自体 § 197 無形資産である¹⁰⁵⁾。§ 197 無形資産は、事業買収に伴う取引で取得される知的財産の多くの形態を含んでいる。従って、§ 197 無形資産であって、事業買収の一部として取得される知的財産の使用に関する契約下でなされる支払いは、たとえ当該支払いが § 197 に関わりなく、通常の租税原則の下で控除されうるとしても、資本化されなければならない¹⁰⁶⁾。そのような使用許諾下の最初の支払額は、資本化され、15年間で償却される。そのような使用許諾下の後からの支払額は、資本化され、15年の内の残存期間で償却される¹⁰⁷⁾。

広範囲な例外が³⁾、事業購入の一部として取得される一定の使用許諾に存在し、その例外の下で、支払額は現年控除できる。とりわけ、情報ベース、特許、著作権、製法 (formula)、方法 (process)、意匠 (design)、型 (pattern)、ノウ

102) Associated Patentees, Inc. v. Commissioner, 4 T.C. 979 (1945), *acq.*, 1959-2 C.B. 3. 詳細については、拙稿 (博士論文) p.15 以下を参照されたい。

103) Rev.Rul. 67-136, 1967-1 C.B. 58.

104) Maine, Jeffrey A.=Xuan-Thao Nguyen. (2003), *op.cit.*, p.255.

105) Treas.Reg. § 1.197-2(b)(11).

106) *Id.* § 1.197-2(f)(3)(ii)(A).

107) Maine, Jeffrey A.=Xuan-Thao Nguyen. (2004), *op.cit.*, p.160.

ハウ、フォーマット、パッケージ・デザイン、一定のコンピュータ・ソフトウェア、映像権、サウンド・レコーディング、ビデオ・テープ、書籍ないしその他同様な財産の使用のためになされた支払いは、たとえ事業買収の一部として取得されようと、資本化されてはならないし、(1) § 1235の原則下では、権利譲渡は、当該財産への実質的権利の譲渡ではないし、あるいは当該財産へのあらゆる実質的権利の分割されていない利権の譲渡ではないことと、(2)権利は、独立当事者間の対価で (arm's-length consideration) で譲渡されたことを納税者は立証することを規定した¹⁰⁸⁾。

別の例外が、商標及び商号に関する条件付きの支払いについて存在する。上記で議論されたように、商標及び商号の下での条件付きの支払いは、§ 1253下の条件付きの連続的な支払いとしてそれらが適格であると規定され、現年控除できる¹⁰⁹⁾。

(2) 事業の一部として取得されない使用許諾

事業買収の一部として取得されない使用許諾については、使用許諾期間の間、通常の租税原則¹¹⁰⁾の下で控除されなければならない。

事業買収に伴う取引で取得されない契約下で一定の存続期間や金額についての一定の権利は、§ 197の範囲から除外される。その一定の権利は次のようなものである¹¹¹⁾。当該契約下で一定の存続期間や金額についての権利に関する控除金額は、その権利が、(1)一定の金額についてなのか、(2)15年未満の一定の存続期間で、明記されない金額についてなのかに依拠する¹¹²⁾。15年未満の一定の存続期間の、明記されない金額を持つ権利の取得価額は、権利期間で均等に償却される¹¹³⁾。

4) 保有知的財産からの所得

納税者が知的財産を取得した後に、納税者はその財産によって発生した所得に

108) Treas.Reg. § 1.197-2(f)(3)(ii)(B)(1)-(2).

109) I.R.C. § 1253(d)(1).

110) *Id.* § 162.

111) *Id.* § 197(e)(4)(D).

112) Treas.Reg. § 1.167(a)-14(c)(2).

113) *Id.* § 1.167(a)-14(c)(2)(ii).

課税される¹¹⁴⁾。大勢の個人納税者は、単独の所有権として自分たちの事業を営みしない方がよいと考えるが、その代わりに、法定上創造される事業形態を通じて、経営させることを選ぶ。limited partnership 及び limited liability companies (LLC) のような法人格のない企業実体は、一般的に連邦所得税法上独立した課税実体ではなく、むしろ pass-through 実体として扱われる。所得や控除の項目は、実体レベルで確定されるが、その場合個人所有者を通り抜けて流れ、それら個人の申告書で報告される。しかしながら、法人は一般に、課税所得に税を払わなければならない独立した課税実体である¹¹⁵⁾。株主は、法人の所得が分配された時に、第2段階の税 (a second level of tax) を支払う¹¹⁶⁾。

知的財産を所有する法人は、人的持株会社税 (a personal holding company tax) の対象となる。人的持株会社税は、未配当の投資所得 (undistributed passive income) の実質的金額のある、一定の非公開会社 (certain closely held corporations) に課せられる追徴税 (penalty tax) である¹¹⁷⁾。税額は、あらゆる「同族会社」の「未配当の同族会社所得」に § 1(c) 下の最も高い税率を掛けたものに等しい¹¹⁸⁾。

内国歳入法典は、法人が2つの機械的なテスト、即ち投資所得テストと株式所有テストを満たすならば、人的持株会社であると規定している。これらのテストでは、(1)少なくとも課税年度の法人の調整済通常総所得 (営業所得マイナス営業控除) の60%が、人的持株会社の所得 (利子、配当、ロイヤルティ等) であるならば、かつ(2)課税年度の下半期中いつでも法人の発行済株式の価値の50%超が、直接ないし間接的に、5人以下の者に所有されているならば、その法人は人

114) I.R.C. § 61(a)(6). 財産の使用許諾から派生するロイヤルティは総所得に入る。

115) *Id.* § 11. (C法人に適用可能な税率)

116) *Id.* § 61(a)(7); Maine, Jeffrey A.=Xuan-Thao Nguyen, (2004), *op.cit.*, pp.161-162.

117) 人的持株会社税は、中小の同族会社に見られる不当な内部留保による配当課税の回避を防止する規定である。……アメリカでは、同族会社の節税形態の1つとして人的持株会社の設立が古くから認識されてきた。……これ (人的持株会社税) は、いわば事業上必要性のない投資所得 (passive income) の、不当な内部留保に課税するものである。(水野忠恒著『租税法 (第2版)』、p.470-472。)

118) I.R.C. § 541.; Maine, Jeffrey A.=Xuan-Thao Nguyen, (2004), *op.cit.*, p.162.

的持株会社であると考えられる¹¹⁹⁾。

人的持株会社税は、未配当の人的持株会社の所得に課せられる¹²⁰⁾。人的持株会社の所得は、「投資の (“passive”)」類の所得であり、一般に知的財産の使用許諾から派生するロイヤルティを含む¹²¹⁾。内国歳入法典は、特に一定の著作権使用料を取り扱っている¹²²⁾。当該使用料が法人の通常の総所得の50%以上に相当しない限り、あるいは一定のその他の人的持株会社の所得が法人の通常総所得の10%を越えないならば、一般に、著作権使用料は、人的持株会社の所得であると考えられる¹²³⁾。

人的持株会社税は、租税回避のために、法人 (corporations) が投資の類の所得を蓄積するのを防ぐために設計されている。法人は企業収益を分配することで、この追徴税を回避することができる¹²⁴⁾。

5) まとめ

「実質的にその年度を超える耐用年数を持つ」知的財産を購入する原価は、一般的に現年控除できないが、その代わり資本化されなければならない。いくつかの種類¹²⁵⁾の知的財産の取得原価は、§ 197下の15年で償却される。§ 197下の15年償却から除外される知的財産の取得原価は、一般に、§ 167の規則の下でその知的財産の耐用年数もしくは別の法定回収期間で、通例は償却されなければならない。

重要なところでは、変動的な状況に依存した支払方法（例えば、知的財産の使用から得られる所得と関連して算定される支払い）の下では、知的財産購入者は、支払われた課税年度に知的財産の取得価額に当該支払額を加算するが、その場合その年度の支払額全額を償却することである。換言すれば、各年度の償却控除は、各年度に支払われるロイヤルティの額に等しい。

119) I.R.C. § 542(a)(1)-(2).

120) *Id.* § § 545(a), 561(a), 547.

121) *Id.* § 543(a)(1). (一般的なロイヤルティの定義)

122) *Id.* § 543(a)(4). (一定の著作権に関する特別な使用料規定)

123) *Id.*

124) Maine, Jeffrey A.=Xuan-Thao Nguyen, (2003), *op.cit.*, p.439.

知的財産取得時の課税について、主な条文は § 197 と § 167 であるが、様々な例外が存在するので、その条件に適合するのか、納税者は慎重に考慮しなければならない。

3 知的資産譲渡時の課税

1) はじめに

知的財産の譲渡は、売買 (sale) として特徴づけられるならば、譲渡人は譲渡される知的財産の取得価額を回収することを認められ、資本利得の優遇措置を受けるのに適している。知的財産の譲渡が使用許諾として特徴づけられるならば、一括払い合計額もしくは条件付きの支払額は、譲渡された財産の取得価額の回収もなく、所得として報告され、ロイヤルティは、資本利得としてではなく、通常所得として課税されると考えられる¹²⁵⁾。しかしながら、売買であるのか、使用許諾であるのか、その判断は難しい。

特殊な譲渡ないし委譲 (assignment) が売買であるのか、使用許諾であるのかといった判断は、譲渡契約で使われる特殊な専門用語にかかっているのではなく、全体的な取引についての事実及び状況にかかっている¹²⁶⁾。

知的財産の (区分的か、もしくは制限的な権利である) 非排他的権利のみを譲受人に与える譲渡は、一般に売買よりもむしろ使用許諾として特徴づけられる。例えば、存続期間の制約のある譲渡 (知的財産の寿命全体よりも少ない譲渡) は、一般に売買よりもむしろ使用許諾として特徴づけられる¹²⁷⁾。知的財産の製造を譲渡人と譲受人とに分ける譲渡と、製造と売買の権利を与えても知的財産を「使用する

125) Maine, Jeffrey A.=Xuan-Thao Nguyen, (2004), *op.cit.*, pp.183-184.

126) *Ibid.*, p.184.

127) *Pickren v. United States*, 378 F.2d 595 (5th Cir.1967). 第5巡回区控訴裁判所は、25年の期間のトレード・シークレットの製法 (formulas) に対して排他的権利を付与される納税者と法人間の契約は、使用許諾であり、契約に従って納税者によって受け取られる支払額は、資本利得というよりはむしろ通常所得であるとする、下級裁判所の事実認定を追認した。; *Oak Mfg. Co. v. United States*, 301 F.2d 259 (7th Cir.1962). 特許期間全般にわたりその特許を使用する権利を伴う、数多くの実質的排他的権利をその契約は譲渡することはできないと判示している。

る」権利のない譲渡は、売買でなく、むしろ使用許諾として取り扱われなければならない¹²⁸⁾。

1954年よりも前は、地理的な区域内であるいは使用範囲内で権利や特権の束全体が譲渡される限り、地理上の制約や使用制約の範囲を持つ知的財産権の譲渡は、それでもやはり、売買の取扱いにふさわしい、とコモン・ローは定着させてきた。例えば、たとえその他の地理的な区域全部に関してそういう権利を譲渡人が持っているとしても、一定の地理的な区域に限り、知的財産を製作し、使用し、売買する排他的権利の譲渡は、売買と考えられ得る¹²⁹⁾。

1954年に、一定の特許の処分について税務上の取扱いを明確化するために、§ 1235¹³⁰⁾を連邦議会は制定した。§ 1235は、特許における「あらゆる実質的権利」が、関連のない当事者に対し法定上一定の定義をされた所有者から譲渡されることを規定している。興味深いことに、§ 1235の「あらゆる実質的権利」のテストは、地理的な区域や使用制限の範囲を持つ譲渡を満たしているわけではない。最も重要な問題は、地理的領域か使用制限の範囲を持つ譲渡について、§ 1235が§ 1235より前の法律を修正してきたのかどうかということであり、地理的領域か使用制限の範囲のある譲渡が、一般的な租税原則の下で「売買」の取扱いをなおも適格としているのかどうかということである¹³¹⁾。

2) 知的財産の売買

知的財産の譲渡が売買と考えられるならば、譲渡人は、その取引で実現した利得もしくは損失の額を確定しなければならない。「実現した額」がその財産の「調

128) Broderick v. Neale, 201 F.2d 621 (10th Cir.1953). 事件の第10巡回区控訴裁判所は、特許で保護された物を製造し、販売し、流通させる排他的権利のみを譲受人に付与し、特許で保護された物を使用する排他的権利をそれらに付与しないとする契約は使用許諾であるとする下級裁判所判決を支持した。; National Bread Wrapping Mach.Co. v. Comm'r, 30 T.C. 550 (1958). 事件の租税裁判所は、譲受人に譲渡人による特許によってカバーされた、多様で広範囲にわたる包装機械を製作し、販売する権利を譲受人に付与する契約は使用許諾であったと判決された保護された。その理由は、特許を使用する排他的権利の付与を伴ってはいなかったからである。

129) Maine, Jeffrey A.=Xuan-Thao Nguyen, (2004), *op.cit.*, p.185.

130) I.R.C. § 1235.

131) Maine, Jeffrey A.=Xuan-Thao Nguyen, (2004), *op.cit.*, p.185. この問題に関し、判例および立法の経緯については、拙稿(博士論文) p.194-197を参照されたい。

調整取得価額」よりも多い場合、譲渡人は利得を実現する。逆に、「実現した額」がその財産の「調整取得価額」より少ない場合、譲渡人は損失を実現する¹³²⁾。

内国歳入法典は、知的財産の売買ないしその他処分において生じた利得ないし損失の認識を求める一般規定から、数多くの例外を規定している¹³³⁾。例えば、利得ないし損失は、配偶者間もしくは離婚した以前の配偶者間での知的財産の売買では認識されない¹³⁴⁾。

内国歳入法典はまた、租税回避の理由から売買を制限するために、一定の知的財産の譲渡において損失を認めない規定をいくつか設けている。例えば、§ 267(a)は、一定の関係者間での「直接もしくは間接的に」知的財産を売買ないし交換する際に被ったいかなる損失に対する控除も否認している¹³⁵⁾。§ 267(a)の否認規定の目的は、不自然な損失 (artificial losses) (例えば、譲渡人が財産に対してまだ実際に管理をしていることもある場合、家族会社及び同族会社のメンバー間での取引による損失) の控除を防ぐことにある¹³⁶⁾。

別の否認規定の § 197(f)(1)¹³⁷⁾は、§ 197の規定の下で償却されてきた知的財産

132) I.R.C. § 1001(a). : アメリカ合衆国においては、取得価額の調整 (adjustments) が認められているのである。財産が金銭を対価として購入された場合には、当然であるが、通常、当該対価である金銭の額が取得価額となる。ただし、重要なことは、その対価たる金銭の額が、arm's-lengthによる取引であるということである。この場合には、取引の交渉のうまい、下手による対価の金額の変化は、取得価額に影響を与えない。しかしながら、当事者A、Bに特殊な関係があり、Aが、\$100の価値のある財産を、Bに対して\$40で譲渡したような場合には、AからBに\$60の贈与がなされていると認定されうることもありうる。例えば、AがBの株主であるような事例である。他方で、AがBに対して、時価\$100の財産を\$140で譲渡する場合もあるが、ここでは、財政的に困難なAをBが援助する目的があり、このような場合には、Bの取得価額は、時価\$100までのみ認められることにもなる。(水野忠恒稿「譲渡所得の取得価額」、日税研論集『譲渡所得の課税』日本税務研究センター、Vol.50 (2002年)、66頁。)

133) *Id.* § § 351, 721, 1031, 1041. § 351では、譲渡人によって支配される法人の譲渡について、§ 721では、収益の分配 (distribution) における利得ないし損失の認識の範囲について、§ 1031では、生産で使用するためないし投資のために保有される財産の交換について、§ 1041では、配偶者間の財産の譲渡ないし離婚に付随して起きる財産の譲渡について、それぞれ損益の繰延べ (non-recognition) が規定されている。

134) *Id.* § 1041.

135) *Id.* § 267(a).

136) Maine, Jeffrey A.=Xuan-Thao Nguyen, (2004), *op.cit.*, p.185.

137) I.R.C. § 197(f)(1).

の一定の売買における損失を認めていない。特に、単一取引で、もしくは一連の関連取引で、複数の § 197 無形資産を納税者が取得し、その後 § 197 無形資産を損を承知で売却するとしても、納税者は損失を認識することはできないだろう¹³⁸⁾。この損失否認規定の目的は、租税回避という理由によって動機付けられる譲渡を防ぐことである。例えば、納税者はいくつか § 197 無形資産を取得するならば、納税者は、相対的に長い回収期間である15年にわたり、それぞれの § 197 無形資産の原価を償却しなければならない。その § 197 無形資産の内の1つが減価しているのならば、納税者はその資産を売却して、損失の控除をしようと試みるかもしれない。しかし、§ 197(f)(1)は損失控除を認めていない。従って、納税者は、損をする価格で財産を売却し、同じ取引で取得された他の財産を保有することによって、原価回収控除を加速することはできないだろう¹³⁹⁾。

納税者は、一般に通常所得よりもむしろ資本利得として分類されるのを好む。その理由は、一定の資本利得が低減税率の対象となるからである¹⁴⁰⁾。利得とは対照的に、納税者は通常損失として特徴づけられる損失を好む。その理由は、資本損失控除の法定制限のためである。法人の場合、資本損失は（短期、長期ともに）資本利得と相殺されるのに使われるだけである。個人の場合には、資本損失は（短期、長期ともに）資本利得プラス通常所得\$3,000と相殺するのに使われるにすぎない¹⁴¹⁾。資本損失が使われない場合、その損失は将来の年度に引き継がれ、控除可能性において同じような制限の対象となる¹⁴²⁾。内国歳入法典の一般記述規定と特別記述規定に従う大半の主張は、損失よりもむしろ、利得の特徴に焦点を

138) Maine, Jeffrey A.=Xuan-Thao Nguyen, (2004), *op.cit.*, p.186.

139) Maine, Jeffrey A.=Xuan-Thao Nguyen, (2003), *op.cit.*, p.305.

140) I.R.C. § 1(a)-(d), (h), (i). 2005年8月31日現在、資本利得の最高税率は28%、通常所得の最高税率は39.6%である。；連邦所得税の歴史の大半を通して、資本利得は他の所得よりも低い税率で課税されてきた。優遇措置は、1986年法によって廃止されたが、1990年法によって弱められて再導入された。近年、法人ではない納税者の資本利得は、28%の最高税率を条件として、——他の所得形態の最高税率よりも11.6%も低い。……資本利得の定義は、法の広大で複雑な主要部を抛り所としている。通常所得から資本利得へ利得を変形しようとする努力は、法のより広大で複雑な主要部にさえも生じてきたのである。(Klein, William A.=Joseph Bankman=Daniel N.Shaviro, *Federal Income Taxation*, Twelfth Edition, Aspen Publishers, (2000), p.31.)

当てている¹⁴³⁾。

(1) 一般記述規定

課税年度中、納税者に「純資本利得」があるならば、納税者に年度中「長期純資本利得」がある場合にだけ可能な、資本利得の優遇措置が関わってくるにすぎない¹⁴⁴⁾。「長期純資本利得」と違って、短期純資本利得は、「純資本利得」という言葉には含まれておらず、通常所得として課税される。長期資本利得は § 1222 で次のような利得と定義されている。(3)1年を越えて保有される(2)資本的資産の(1)売買ないし交換からの利得である¹⁴⁵⁾。これら3つの要件がそれぞれあることは、認識された利得が租税優遇措置を受けるのに必要である。

(a) 売買ないし交換の要件

「売買ないし交換」の要件は、知的財産の譲渡が使用許諾でなくて売買に相当することを立証したならば、通常満たされる。

(b) 資本的資産の定義

§ 1221¹⁴⁶⁾ は、「資本的資産 (capital asset¹⁴⁷⁾)」という言葉で、納税者によって保有される (事業に関連するか否かに関わらず) あらゆる財産として定義してい

141) *Id.* § 1211. § 1211では、資本損失の制限を規定している。(a)法人。法人の場合、資本的資産の売却もしくは交換から生じた損失は、当該売却もしくは交換から得られる利得の範囲でのみ、認められる。(b)その他の納税者。法人以外の納税者の場合、資本的資産の売却もしくは交換から生じた損失は、当該売却もしくは交換から得られる利得、プラス (当該損失が当該利得を上回るならば) (1)\$3,000 (共同申告書を提出している既婚の個人の場合には\$1,500)、(2)当該利得を上回る当該損失の超過額のうち、どちらか低い方の範囲でのみ、認められる。

142) *Id.* § 1212.

143) Maine, Jeffrey A.=Xuan-Thao Nguyen. (2004), *op.cit.*, p.186.

144) I.R.C. § § 1(h), 1222(11).

145) *Id.* § 1222(3). 本文中の番号の順序が逆であるが、当該条文の(1)(2)(3)に沿って訳している。

146) *Id.* § 1221. 「資本的資産」は、法令上多くの例外を伴いながら、「財産 ("property")」と定義される。その例外は「棚卸資産」、「納税者の事業の通常のコースで顧客に売却されるために納税者によって当初から保有されている「財産」に関して著しい。(Klein, William A.=Joseph Bankman=Daniel N.Shaviro. *Federal Income Taxation*, Thirteenth Edition, Aspen Publishers, (2003), p.24.)

147) capital asset: 譲渡所得課税の対象となる資産 (喜多了祐編著『英和英ビジネス法律用語辞典』中央経済社、(2001年)、p.39。)

(150) 一橋法学 第6巻 第1号 2007年3月

るが、以下で示される一定の例外がある。1) 棚卸資産及び同様な資産¹⁴⁸⁾、2) 減価償却可能な事業資産¹⁴⁹⁾、3) 自己創設の著作権及び同様な資産¹⁵⁰⁾である。

(c) 所有期間

今まで見てきたように、ただ長期資本利得のみが租税優遇措置に叶う。長期資本利得は一年を越える所有期間であることを求めている¹⁵¹⁾。一定の状況で、納税者は自己の実際の所有期間に1) か2) の期間を付け加えることができる。1) 別の納税者が同一の財産を所有している期間、もしくは2) その納税者が別の同様な財産を所有している期間¹⁵²⁾。例えば、贈与によって受け取った知的財産の場合、贈与財産の贈与者の最初の所有期間は、同一財産の納税者の実際の所有期間に付け加えられる¹⁵³⁾。

(2) 特別記述規定

長期資本利得の意義は、1年を越えて所有される資本的資産の売買ないし交換を要求している。取引が売買ないし交換に相当しないならば、あるいは取引が資本的資産を伴わないならば、特別記述規定が適用されない限り、その取引は通常所得を引き起こすだろう。知的財産の譲渡に適用できるいくつかの特別記述規定がある。例えば、§ 1231 (準資本的資産 'quasi-capital assets') 下では、資本的資産の定義から除外される財産 (事業用資産) は、それでも資本的資産の状態に一致することもあり、販売ないし交換とは考えられない不本意な変更が、販売ないし交換の状態に一致することもある¹⁵⁴⁾。§ 1235¹⁵⁵⁾ (特許に対するあらゆる実質的権利の譲渡) 下では、長期資本利得取扱いの要件全部 (販売/交換、資本的資産、必要な所有期間) が、特許権の一定の処分を伴う取引で満たされる¹⁵⁶⁾。

148) I.R.C. § 1221(a)(1).

149) *Id.* § 1221(a)(2).

150) I.R.C. § 1221(a)(3); Treas.Reg. § 1.1221-1(c)(1).

151) I.R.C. § 1222(3).

152) *Id.* § 1223.

153) *Id.* § 1223(2).

154) *Id.* § 1231. (事業で用いられる財産及び不本意な変更)

155) *Id.* § 1235. (特許の売却もしくは交換)

156) Maine, Jeffrey A.=Xuan-Thao Nguyen, (2004), *op.cit.*, p.189.

別の状況で、連邦議会は、譲渡者に通常所得を認識するように求める、最も重要な (overriding) 記述規定を制定してきた。例えば、§ 1239¹⁵⁷⁾ (通常所得) は、関係者に減価償却可能な財産を販売ないし交換した場合に認識される利得はどれも通常所得の取扱いを要求している。§ 1245¹⁵⁸⁾ (税負担軽減利益の回復) は、一定の財産の処分の利得が、その財産に関して取られた償却控除の範囲内で通常所得として取扱われることを要求している。§ 1253¹⁵⁹⁾ (商標・商号等の譲渡) は、商標及び商号の一定の譲渡に、通常所得の取扱いを課している¹⁶⁰⁾。

(3) 条件付き支払いの売買 (contingent payment sales)

通常、納税者は売買の時点で利得ないし損失を認識する¹⁶¹⁾。しかしながら、知的財産は、しばしば延払基準 (deferred payment basis) (即ち、支払いが、知的財産の使用、生産、処分に依存する) で売却されることがある。知的財産が条件付き使用基準で売却される場合、売買で実現し認識される利得の適正額やその適切なタイミングについて問題が生じてくる。「割賦販売 ("installment sale")」からの「所得」は「割賦基準 ("installment method")」の下で報告されるべきである、と § 453 は規定している¹⁶²⁾。§ 453 を適用するならば、譲渡人の申告が現金主義か発生主義かの如何に関わらず、報酬が譲受人から受け取られる場合に限り、譲渡人の利得は所得に入れられる。換言すれば、利得はその報酬額を受け取る年数にわたって押し広げられる (is spread over)¹⁶³⁾。

3) 知的財産の使用許諾

(売買に相当しない) 非排他的使用許諾の税務上の取扱いは、わかりやすい。一括払いであろうと条件付き支払いであろうと、受け取った支払額は、資本利得

157) I.R.C. § 1239. (一定の関係納税者間での減価償却可能な財産の売却から得られる利得)

158) *Id.* § 1245. (一定の減価償却可能な財産の処分から得られる利得)

159) *Id.* § 1253. (フランチャイズ、商標、商号の譲渡)

160) Maine, Jeffrey A.=Xuan-Thao Nguyen, (2004), *op.cit.*, p.189.

161) I.R.C. § 1001(a), (c).

162) *Id.* § 453(a).

163) 立法の経緯では、「売買価額の一部が実際に受け取られなかった場合、売却年度に利得の束 (bunching of gain) から起こりうる」『潜在的な流動的問題』を § 453 が防ぐと説明している。(S. Rep. No.96-1000, at 7(1980).)

でなくて通常所得として課税されるロイヤルティである¹⁶⁴⁾。非排他的使用許諾は売買として取り扱うことはできないため、ライセンサーは、譲渡資産の未償却取得価額を回復することは許されないし、受け取った全額が所得として報告されなければならない。しかしながら、ライセンサーはまだ知的財産を所有していると考えられるため、財産が償却引当に適格ならば、ライセンサーは財産を償却し続けることもある¹⁶⁵⁾。

4) 企業実体の譲渡

企業実体の権利交換で、企業実体に知的財産を譲渡することは、§ 1001(a)¹⁶⁶⁾の意味合いの範囲で起こりうる出来事である。幸運にも、内国歳入法典には、所有持分 (ownership interest) の交換で、法人及びパートナーシップへの財産譲渡に適用する課税の繰延規定 (non-recognition provisions) がある。交換の後直ちに、そのような人や人達が財産の譲渡された法人の支配下にあるならば、そのような法人でもつばら株式交換で法人に対して財産を持つ1人以上の人による譲渡においては、利得ないし損失は認識されてはならない、と § 351(a)¹⁶⁷⁾は規定している。パートナーシップの権利と交換で、パートナーシップに財産の寄贈 (contribution) をする場合、パートナーシップか、もしくはそのパートナーの誰かに対して、利得ないし損失は認識されない、と § 721は規定している¹⁶⁸⁾。発生している重要な問題は、譲渡人の用益によって創設された機密の方法やノウハウのような知的財産が、これらの規定の下で利得ないし損失の認識を行わずに譲渡されうる「財産」に相当する¹⁶⁹⁾、ということである。

一旦トレード・シークレットが周知の知識になると、譲受人に与えられてきた権利については、国内で適用される法律下ではもはや保護されない。この時点で、トレード・シークレットの財産権は終了する。従って、それが周知の知識になる

164) I.R.C. § 61(a)(7).

165) Maine, Jeffrey A.=Xuan-Thao Nguyen, (2004), *op.cit.*, p.197.

166) I.R.C. § 1001(a).

167) *Id.* § § 351(a), 368(c). (支配の定義)

168) *Id.* § 721.

169) Maine, Jeffrey A.=Xuan-Thao Nguyen, (2004), *op.cit.*, pp.197-198.

まで、また譲受人が操業する国内の適用可能な法律下でもはや保護されなくなるまで、トレード・シークレット使用の排他的権利に関する非適格譲渡 (unqualified transfer of the exclusive right) は、Revenue Ruling 64-56上では財産の譲渡であると判断されている。

課税の繰延規定を、企業への知的財産の譲渡に適用するならば、実現した利得ないし損失の申告は、後の年度まで延期される。例えば、取引で受け取った財産が、課税取引で後から売却されたり、処分されたりする場合等が考えられる¹⁷⁰⁾。

取引で引き渡した知的財産があった時、受け取った株式ないしパートナーシップの権利と同じ取得価額を一般に納税者に与えることにより、利得は留保される¹⁷¹⁾。非課税取引で受け取った株式ないしパートナーシップの権利についての納税者の取得価額は、引き渡した知的財産の納税者の取得価額を反映することによって決められるため、事業に寄贈した知的財産の納税者の前の保有期間は、受け取った株式ないしパートナーシップの権利についての納税者の実際の保有期間に「付加 (“tacked”）」される¹⁷²⁾。株式ないしパートナーシップの権利について、納税者の保有期間がなぜ関連するのだろうか¹⁷³⁾。

§ 351では、知的財産を法人に寄贈するのに適用するならば、譲渡人の株主は、実現した利得ないし損失の報告を後の年度に延期される。例えば、取引で受け取った株式が、課税対象の取引で後から売却されるか処分される場合等が挙げられる。引き渡した知的財産にあったのと同じ取得価額の取得株式を一般に株主に与えることにより利得は留保されるわけである¹⁷⁴⁾。換言すれば、§ 351譲渡で受け取った株式の取得価額は、法人に譲渡された知的財産の取得価額を考慮して決められるということになる¹⁷⁵⁾。受け取った株式に関して、株主側の取得価額は、引き渡した財産の株主の取得価額を考慮して決められるのだから、受け取った株

170) *Ibid.*, p.198.

171) I.R.C. § § 358, 722.

172) *Id.* § 1223(1).

173) Maine, Jeffrey A.=Xuan-Thao Nguyen, (2004), *op.cit.*, P.199.

174) Maine, Jeffrey A.=Xuan-Thao Nguyen, (2003), *op.cit.*, p.416.

175) I.R.C. § 358(a)(1).

式の株主の所有期間が引き渡された知的財産の所有期間に含められる¹⁷⁶⁾という結論になる。

§ 351ないし§ 721の取引で法人やパートナーシップに寄贈した知的財産が、§ 197無形資産であり、譲受人が§ 197無形資産の引継取得価額 (a carry over basis) で受け取ったならば、譲受人の法人・パートナーシップは、譲渡人である株主・パートナーの譲渡が生じていなかった場合と同じ期間、知的財産を償却し続けるだろう¹⁷⁷⁾。換言すれば、譲受人の法人・パートナーは新規の15年の回収期間で引継取得価額を償却することは求められず、その代わり資産は譲渡人の15年償却期間の残存期間で均等に (ratably) 償却することになる¹⁷⁸⁾。

5) 公益団体への譲渡

§ 170は適格慈善団体を用いた寄付金控除を規定している¹⁷⁹⁾。一般規定として、知的財産が慈善団体に寄付されるならば、慈善寄付金控除の額は財産の公正市場価額である¹⁸⁰⁾。しかしながら、寄贈者による知的財産の仮装売買 (a hypothetical sale) で得た利得が、通常所得ないしは短期資本利得として課税されるならば、慈善寄付金控除の額は、その利得の額だけ減らされる¹⁸¹⁾。換言すれば、寄付金の額に減額があるかどうか決めるために、知的財産が寄贈者によって売却されたならば、認識される利得の特性を確定しなければならない。仮装売買の利得が長期資本利得であったならば、減額はされないし、寄付金の額は知的財産の公正市場価額である。しかしながら、仮装売買の利得が通常所得ないし短期資本利得であるならば、寄付金の額はその利得の額だけ減らされるだろう。関連する§ 170(e)(1)(B)の使用制限が、無形資産には適用しないことに注意すべきである¹⁸²⁾。

176) *Id.* § 1223(1).

177) I.R.C. § 197(f)(2)(A); Treas.Reg. § 1.197-2(g)(2)(ii).

178) Maine, Jeffrey A.=Xuan-Thao Nguyen, (2004), *op.cit.*, p.199.

179) I.R.C. § 170(a). (控除を認定している。); *Id.* § 170(b). (控除できる金額について様々な最高限度を課している。); *Id.* § 170(c). (適格慈善団体の5つの分類を規定している。)

180) Treas.Reg. § 1.170A-1(c)(1)-(3).

181) I.R.C. § 170(e)(1)(A).

182) *Id.* § 170(e)(1)(B).

6) まとめ

以上を簡潔に総括すると、知的財産の譲渡が売買であれば、資本利得として優遇措置を受けられるが、使用許諾であれば通常所得となる。しかし、売買か使用許諾かの判断は難しく、全体的な事実及び状況から判断される。知的財産の売買で生じた資本利得ないし資本損失の認識を求める一般規定から、数多くの例外を規定している。例えば、配偶者間での知的財産の売買では資本利得は認識されない。また、内国歳入法典には、租税回避の理由から売買を制限するために、一定の譲渡で損失を認めない規定をいくつか設けている。特に § 267(a) の関係当事者間取引や § 197(f)(1) の損失否認規定等は注意が必要である。

(以下次号)