

消費税法における著作権の譲渡又は貸付けと著作物の提供の区分問題

秋 山 高 善

目 次

1. はじめに
2. 問題提起
3. 消費税法における著作権と著作物に係る取扱い
4. 著作権法における規定
5. 著作権等取引における課税問題
6. むすびにかえて

1. はじめに

平成27年3月31日に成立した「所得税法等の一部を改正する法律」（平成27年法律第9号）によって平成27年度の税制改正が成立した。この税制改正で消費税に関係する項目は、①電子商取引に関する改正、②国内において行う芸能・スポーツ等の役務提供、③消費税率引上げの施行日の変更、④外国人旅行者向け消費税免税制度の拡充、の4つである。

このうち③消費税率の引上げについて、この税制改正によって当初平成27年10月1日から8から10%への引上げを予定していたが、2度延期されている。1度目の延期によって平成29年4月1日からとされたが、2度目の延期によって平成31年10月1日からとされている。

本稿では、①電子商取引に関する改正によって導入された、インターネットを介した取引に係る消費税の取扱いについての課税問題について考

察するものである。今やインターネット技術を用いた新しい取引には、仮想通貨、IoTやフィンテックなどが登場し、さらには、保険とフィンテックを掛け合わせたインテックスのような取引形態も出現してきている。このように、インターネット技術の発展に伴って、爆発的に新しい取引形態が出現してきている一方で、課税の場面を考えるとそれに対応しているとは言い難いのが現状であろう。特に、消費税の場合、取引ごとに課否判定を行わなければならないことから、新しい取引が出現するたびにどの取引に該当するのかの判定を行わなければならないという現実問題がある。

この問題は非常に悩ましい問題であるが、実務を考えたらその解決を待てるものではない。そこで、本稿では、インターネットを介した取引だからこそ問題となる著作権等に関する取引に焦点を当てて課税の問題を考察する。具体的には後述するが、従来、消費税法における著作権に関する取引に係る内外判定は、著作権の譲渡又は貸付けについて、当該著作権の譲渡又は貸付けを行う者の住所地で判定されていた（消法6①六）。しかし、平成27年度税制改正によって、インターネットを介した著作物の提供についての内外判定は、役務の提供を受ける者の住所地等で判定を行うこととなった。したがって、インターネットを介した著作権関係の取引では、著作権の譲渡又は貸付けの場合と著作物の提供の場合とで内外判定が異なる結果になることとなった。

2. 問題提起

ここで、インターネットを介した取引を前提にした場合、「著作権の譲渡又は貸付け」と、「著作物の提供」とを法律上どのように切り分けを行うのであろうかということ、筆者は疑問として抱く。具体的には、インターネットを介して行う取引において「著作権の貸付け」と「著作物の提供」の違いはどのようなものであるのかということである。

例えば、書籍の場合を考えてみる。書籍を執筆した者は著作権者として著作権を取得し、その執筆した書籍が著作物になる。そこで、著作権の貸付けと著作物の提供の関係について考えると、書籍に関連する著作権とそれに関連する権利について貸し付ける行為が著作権の貸付けということになる。他方、書籍を販売する行為が著作物の提供ということになる。

他方、インターネットを介した取引としてプログラムの場合を考えてみる。プログラムの利用の許諾については通常、著作物であるプログラムの提供に該当することになる。しかし、プログラムに関する使用の著作権を貸し付けて、借用者がそのプログラムを利用するという契約をした場合、プログラムの利用の許諾と同じ効果を発生させることができるのではないだろうか。

この疑問に対しては、平成27年度税制改正以前の段階において、白木康晴氏が「役務の提供の対価は、著作権の譲渡及び著作権の貸付けの対価以外のものになるが、電子商取引における消費税課税の区分において、個人による私的使用のためにデジタル商品のダウンロードを認めるような取引は、著作権の貸付けの対価に該当するのか疑問が生じると思われる」¹⁾と

1) 白木 (2009) 111頁。

白木氏は、次の点についても指摘している。「第一に、電子商取引における消費税課税の区分が明確になっていないことである。著作権の譲渡、貸付けの場合、内外判定は、著作権者の住所地で行われ、役務の提供である場合、役務の提供場所で行われる。国内での取引であれば、内外判定に影響はないが、国際的取引の場合、内外判定に影響を与えることになる。

第二に、情報の提供とは何かについて明確になっていないことである。インターネットを利用した商品の販売であれば、資産の譲渡であり、取引の実態により判断することになるが、オンラインによるデジタル商品のダウンロードといった取引は情報の提供かそれ以外の役務の提供か不明確になり、両者は内外判定の基準が異なるため、国内と国外で取引が行われる場合に問題となる。上記(1)のデジタル商品はゲーム、アニメ等であるが、仮に、取引の内容が、データベースの検索であった場合は、いずれに該当するのかにつ

指摘しているように、この著作権の譲渡又は貸付けと著作物の提供（役務の提供）との区分は明確になっていなかったと考えられる。

そこで、平成27年度税制改正によって消費税法に「電気通信利用役務の提供」他、インターネットを介して行われる取引に関する規定が整備されたが、著作権の譲渡又は貸付けと著作物の提供の区分に関してどのように規定しているのか確認する。その上で、本稿の目的は、インターネットを介して行われる「著作権の譲渡又は貸付け」と「著作物の提供」とをどのように切り分けるのかに関する消費税の課税問題を提起することにある。

3. 消費税法における著作権と著作物に係る取扱い

まずは、消費税法における著作権及び著作物に関する規定を確認しておくことにする。消費税法では、「著作権等の譲渡又は貸付け」や「著作物の提供」についての消費税法上の取扱いについては規定があるが、著作権や著作物そのものについての明文規定は消費税法にはない。そこで、消費税法における著作権等に関する規定及び著作物の提供に関する規定を確認した後、著作権法の規定について確認することとする。

(1) 消費税法における著作権等に関する規定

① 著作権等取引の内外判定

消費税法における著作権に関する規定は、消費税法4条3項柱書で、「資産の譲渡等が国内において行われたかどうかの判定は、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める場所が国内にあるかどうかにより行うものとする。」と規定している。そして、その1号で資産の譲渡又は貸付けである場合の内外判定として、「当該譲渡又は貸付けが行われる時

いて判断に迷うことになりかねない」（白木（2009）113頁）。

において当該資産が所在していた場所（当該資産が船舶、航空機、鉱業権、特許権、著作権、国債証券、株券その他の資産でその所在していた場所が明らかでないものとして政令で定めるものである場合には、政令で定める場所）」と規定している。

また、消費税法施行令6条1項柱書で、「法第4条第3項第1号に規定する政令で定める資産は、次の各号に掲げる資産とし、同項第1号に規定する政令で定める場所は、当該資産の区分に応じ当該資産の譲渡又は貸付けが行われる時における当該各号に定める場所とする。」と規定している。そして、その7号で「著作権（出版権及び著作隣接権その他これに準ずる権利を含む。）又は特別の技術による生産方式及びこれに準ずるもの（以下この号において「著作権等」という。）の場合、「著作権等の譲渡又は貸付けを行う者の住所地」と規定している。

したがって、著作権の譲渡又は貸付けの場合、その著作権の譲渡又は貸付けが行われる時において当該著作権が所在していた場所が国内であれば国内取引、国外であれば国外取引ということになる。

② 著作権の範囲

なお、著作権の範囲については、消費税法基本通達5-7-6、5-4-1及び5-4-2に規定が置かれているので確認しておく。

消費税法基本通達5-7-6では、「著作権等の範囲」が規定されている。消費税法施行令6条1項7号に規定する「著作権」、「出版権」又は「著作隣接権」とは、次のものをいう（外国におけるこれらの権利を含む。）、としている。

- (1) 著作権とは、著作権法の規定に基づき著作物が著作物に対して有する権利をいう。
- (2) 出版権とは、著作権法第3章《出版権》に規定する出版権をいう。
- (3) 著作隣接権とは、著作権法第89条《著作隣接権》に規定する著作隣

接権をいう。

また、消費税法基本通達5-4-1では「資産に係る権利の設定の意義」を規定している。消費税法2条2項《資産の貸付けの意義》に規定する「資産に係る権利の設定」とは、例えば、土地に係る地上権若しくは地役権、特許権等の工業所有権に係る実施権若しくは使用権又は著作物に係る出版権の設定をいう。

さらに、消費税法基本通達5-4-2では、「資産を使用させる一切の行為の意義」を規定している。消費税法2条2項《資産の貸付けの意義》に規定する「資産を使用させる一切の行為（当該行為のうち、電気通信利用役務の提供に該当するものを除く。）」とは、例えば、次のものをいう。

- (1) 工業所有権等（特許権等の工業所有権並びにこれらの権利に係る出願権及び実施権をいう。）の使用、提供又は伝授
- (2) 著作物の複製、上演、放送、展示、上映、翻訳、編曲、脚色、映画化その他著作物を利用させる行為
- (3) 工業所有権等の目的になっていないが、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（特別の原料、処方、機械、器具、工程によるなど独自の考案又は方法についての方式、これに準ずる秘けつ、秘伝その他特別に技術的価値を有する知識及び意匠等をいう。）の使用、提供又は伝授

(2) 消費税法における著作物に関する規定

消費税法における著作物に関する規定は、消費税法2条1項8号の3において、「電気通信利用役務の提供」の定義の中で確認できる。「電気通信利用役務の提供」とは、「資産の譲渡等のうち、電気通信回線を介して行われる著作物（著作権法（昭和45年法律第48号）第2条第1項第1号（定義）に規定する著作物をいう。）の提供（当該著作物の利用の許諾に係る取引を含む。）」

その他の電気通信回線を介して行われる役務の提供（電話、電信その他の通信設備を用いて他人の通信を媒介する役務の提供を除く。）であって、他の資産の譲渡等の結果の通知その他の他の資産の譲渡等に付随して行われる役務の提供以外のものをいう。」と規定されている。

条文を整理すると以下のように読むことができる。

- ① 電気通信利用役務の提供とは、資産の譲渡等のうち電気通信回線を介して行われる「著作物の提供」及び「その他の電気通信回線を介して行われる役務の提供」であること。
- ② ただし、電気通信利用役務の提供は、①であっても他の資産の譲渡等の結果の通知その他の他の資産の譲渡等に付随して行われる役務の提供以外のものであること。

以上の①と②の条件に該当するものが「電気通信利用役務の提供」に該当することとなる。

すなわち、電気通信回線とはインターネット回線のことであり、著作物の提供という取引が資産の譲渡等であるという要件を満たしていれば、一般的にはインターネットを介して行われる著作物の提供が電気通信利用役務の提供ということになる。

消費税法基本通達5-8-3には「電気通信利用役務の提供」の具体例が以下のように規定されている。

電気通信利用役務の提供とは、電気通信回線を介して行われる著作物の提供その他の電気通信回線を介して行われる役務の提供であって、他の資産の譲渡等の結果の通知その他の他の資産の譲渡等に付随して行われる役務の提供以外のものをいうのであるから、例えば、次に掲げるようなものが該当する。

- (1) インターネットを介した電子書籍の配信
- (2) インターネットを介して音楽・映像を視聴させる役務の提供

- (3) インターネットを介してソフトウェアを利用させる役務の提供
- (4) インターネットのウェブサイト上に他の事業者等の商品販売の場所を提供する役務の提供
- (5) インターネットのウェブサイト上に広告を掲載する役務の提供
- (6) 電話、電子メールによる継続的なコンサルティング²⁾

(注) 電気通信利用役務の提供に該当しない他の資産の譲渡等の結果の通知その他の他の資産の譲渡等に付随して行われる役務の提供には、例えば、次に掲げるようなものが該当する。

- 1 国外に所在する資産の管理・運用等について依頼を受けた事業者が、その管理等の状況をインターネットや電子メール（以下5-8-3において「インターネット等」という。）を利用して依頼者に報告するもの
- 2 ソフトウェア開発の依頼を受けた事業者が、国外においてソフトウェアの開発を行い、完成したソフトウェアについてインターネット等を利用して依頼者に送信するもの

また、国税庁消費税室「国境を越えた役務の提供に係る消費税の課税に関する Q&A」³⁾（以下「Q&A」とする。）問2-1によれば、電気通信利用役務に該当する上記 ①の取引について、具体的には、対価を得て行われる取引で、以下のようなものが該当するとしている。

2) この「電話、電子メールによる継続的なコンサルティング」については、上杉秀文教授が「(6)の項目だけはインターネットを介しない役務の提供であるため、やや違和感を感じ、電気通信利用役務の提供の範囲を不明確にしているように思われます。」という指摘をしている（上杉（2017）90頁）。

3) 国税庁消費税室（2016）3頁。

〔電気通信利用役務の提供に該当する取引の例示〕

- (1) インターネット等を介して行われる電子書籍・電子新聞・音楽・映像・ソフトウェア（ゲームなどの様々なアプリケーションを含みます。）の配信
- (2) 顧客に、クラウド上のソフトウェアやデータベースを利用させるサービス
- (3) 顧客に、クラウド上で顧客の電子データの保存を行う場所の提供を行うサービス
- (4) インターネット等を通じた広告の配信・掲載
- (5) インターネット上のショッピングサイト・オークションサイトを利用させるサービス（商品の掲載料金等）
- (6) インターネット上でゲームソフト等を販売する場所を利用させるサービス
- (7) インターネットを介して行う宿泊予約，飲食店予約サイト（宿泊施設，飲食店等を経営する事業者から掲載料等を徴するもの）
- (8) インターネットを介して行う英会話教室 など

また，上記①であっても電気通信利用役務の提供から除かれるものとして以下のものを掲げている⁴⁾。

通信そのもの，又は，その電気通信回線を介する行為が他の資産の譲渡等に付随して行われるもの，具体的には，以下のような取引は「電気通信利用役務の提供」には該当しない。

〔電気通信利用役務の提供に該当しない取引の例示〕

- (1) 電話，FAX，電報，データ伝送，インターネット回線の利用など，

4) 国税庁消費税法（2016）3-4頁。

他者間の情報の伝達を単に媒介するもの（いわゆる通信）

(2) ソフトウェアの制作等

（著作物の制作を国外事業者に依頼し、その成果物の受領や制作過程の指示をインターネット等を介して行う場合がありますが、当該取引も著作物の制作という他の資産の譲渡等に付随してインターネット等が利用されているものですので、電気通信利用役務の提供に該当しません。）

(3) 国外に所在する資産の管理・運用等（ネットバンキングを含む。）

（資産の運用、資金の移動等の指示、状況、結果報告等について、インターネット等を介して連絡が行われたとしても、資産の管理・運用等という他の資産の譲渡等に付随してインターネット等が利用されているものですので、電気通信利用役務の提供に該当しません。ただし、クラウド上の資産運用ソフトウェアの利用料金などを別途受領している場合には、その部分は電気通信利用役務の提供に該当します。）

(4) 国外事業者に依頼する情報の収集・分析等

（情報の収集、分析等を行ってその結果報告等について、インターネット等を介して連絡が行われたとしても、情報の収集・分析等という他の資産の譲渡等に付随してインターネット等が利用されているものですので、電気通信利用役務の提供に該当しません。ただし、他の事業者の依頼によらずに自身が収集・分析した情報について対価を得て閲覧に供したり、インターネットを通じて利用させるものは電気通信利用役務の提供に該当します。）

(5) 国外の法務専門家等が行う国外での訴訟遂行等

（訴訟の状況報告、それに伴う指示等について、インターネット等を介して行われたとしても、当該役務の提供は、国外における訴訟遂行という他の資産の譲渡等に付随してインターネット等が利用されているものですので、電気通信利用役務の提供に該当しません。）

(6) 著作権の譲渡・貸付け

(著作物に係る著作権の所有者が、著作物の複製、上映、放送等を行う事業者に対して、当該著作物の著作権等の譲渡・貸付けを行う場合に、当該著作物の受け渡しインターネット等を介して行われたとしても、著作権等の譲渡・貸付けという他の資産の譲渡等に付随してインターネット等が利用されているものですので、電気通信利用役務の提供に該当しません。)

なお、上記のように「電気通信利用役務の提供」に該当しない、資産の譲渡・貸付け、役務の提供については、従来と同様に、その資産の譲渡・貸付け、役務の提供の種類に応じて、消費税法4条、消費税法施行令6条により、内外判定を行うこととされる。また、国内取引に該当し、消費税の課税対象となる場合には、これら資産の譲渡等を行った事業者に納税義務が課される、と規定している。

以上の規定を確認すると、電気通信利用役務の提供の定義は、インターネットを介して行われる著作物の提供等と規定しているが、上記の通達の例にあるようにその範囲は非常に広いことから、さまざまな取引が電気通信利用役務の提供に該当することがわかる。

4. 著作権法における規定

前述したように、消費税法では、著作権及び著作物の定義については著作権法に依拠していることから、著作権法における著作権及び著作物の規定について確認する。

「電気通信利用役務の提供」の定義を今一度確認すると、「電気通信利用役務の提供」とは、「資産の譲渡等のうち、電気通信回線を介して行われる著作物（著作権法（昭和45年法律第48号）第2条第1項第1号（定義）に規定する著作物をいう。）の提供（当該著作物の利用の許諾に係る取引を含む。）その他の電気通信回線を介して行われる役務の提供（電話、電信その他の通信設

備を用いて他人の通信を媒介する役務の提供を除く。)であって、他の資産の譲渡等の結果の通知その他の他の資産の譲渡等に付随して行われる役務の提供以外のものをいう。」と規定されている(消法2①八号の三)。

すなわち、この条文での「著作物」とは、著作権法2条1項1号に規定する著作物をいうと規定していることから、著作権法における「著作物」の定義を確認しておく。

著作権法における「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。」と規定している(著作権法2①一)。

著作権法の目的は、「『文化の発展に寄与すること』を究極的な目的とし、「著作物の創作の奨励という手段を採用していると解され」、「著作物等の『文化的所産の公正な利用に留意しつつ、著作権等の権利の保護』を図るという方法によって、創作活動が活発に行われるようにしているのである」⁵⁾。

著作者等の権利は、「『著作物並びに実演、レコード、放送及び有線放送』に関して定められている『著作者の権利及びこれに隣接する権利』である。著作者の権利とは、著作者、すなわち『著作物を創作する者』(著作権法2①二)を保護主体とし、著作物を保護対象とする権利である」⁶⁾。

著作権は財産権としての権利であるから、譲渡することができ(著作権法61①)、貸付けや相続の対象にもなる。著作権は、「著作物の複製、上演、展示など一定の利用行為を対象とする権利(複製権、上演権、展示権など)から構成される。これらの権利は『支分権』と呼ばれ、著作権は『支分権の束』と捉えられる」⁷⁾。著作権法上、著作権の支分権は、複製権(著

5) 茶園(2016)4-5頁。

6) 茶園(2016)4-5頁。

7) 茶園(2016)108頁。

著作権法21), 上演権・演奏権(同法22), 上映権(同法22の2), 公衆送信権(同法23①), 公の伝達権(同法23②), 口述権(同法24), 展示権(同法25), 頒布権(同法26), 譲渡権(同法26の2), 貸与権(同法26の3), 翻訳権・翻案権(同法27), 二次的著作物の利用に関する原作者の権利(同法28)となっている。

また, 著作物の範囲として著作権法では著作物について例示を9つ掲げている(著作権法10①)。

- ① 小説, 脚本, 論文, 講演その他の言語の著作物
- ② 音楽の著作物
- ③ 舞踊又は無言劇の著作物
- ④ 絵画, 版画, 彫刻その他の美術の著作物
- ⑤ 建築の著作物
- ⑥ 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
- ⑦ 映画の著作物
- ⑧ 写真の著作物
- ⑨ プログラムの著作物

なお, プログラムの著作物については, 「著作物に対するこの法律による保護は, その著作物を作成するために用いるプログラム言語, 規約及び解法に及ばない。この場合において, これらの用語の意義は, 次の各号に定めるところによる。」と規定している(著作権法10③)。

- ① プログラム言語 プログラムを表現する手段としての文字その他の記号及びその体系をいう。
- ② 規約 特定のプログラムにおける前号のプログラム言語の用法についての特別の約束をいう。

③ 解法 プログラムにおける電子計算機に対する指令の組合せの方法をいう。

また、データベースについては、「データベースで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。」と規定している（著作権法12の2①）。

以上、著作権法における著作権と著作物の規定について確認した。著作権と著作物の関係は著作物を創作した者に著作権が与えられることになるということが確認できた。そして、現在ではインターネット技術の発展によって、当該著作者は、直接ユーザーに著作物を提供することも可能となっている。消費税法では著作権法を借用することになるが、著作権法を確認しても、著作権と著作物の関係は判明しても、実際の取引段階でどのように契約を行うかによって、著作権の貸付けでも著作物の提供でもどちらでも可能ではないだろうか。著作権法では本稿で取り上げる消費税法の問題を現時点では解決できないと思われる。ただし、著作権法に関する研究はまだ十分ではないため、今後、研究を重ねていきたい。

5. 著作権等取引における課税問題

著作権等の譲渡又は貸付けと、著作物の提供について課税当局ではどのように考えているのかについて、「Q&A」を用いて検討することにする。

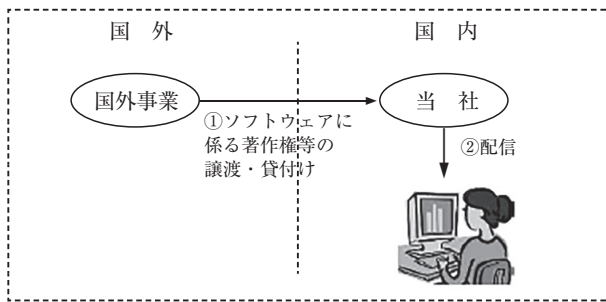
問2-2の事例を確認する（図 参照）。国外事業者が国内の当社に対して① ソフトウェアに係る著作権等の譲渡・貸付けを行い、② 当社はインターネットを通じて国内のエンドユーザーにソフトウェアの配信を行うという取引である。

事例の【答】にも示しているように、①の取引は、あくまでも著作権・著作隣接権という資産の譲渡又は貸付けに該当するとしている。

図 「電気通信利用役務の提供」の範囲②【平成27年9月追加】

問2-2 当社は、日本に本店を有する法人であり、国外事業者が著作権を有するソフトウェアについて、当該国外事業者から日本国内のエンドユーザーに販売するための権利を取得し、インターネットを通じて配信する方法により販売を行っています。

この場合、国外事業者との取引（図①）及びエンドユーザーに対するソフトウェアの配信（図②）について、課税関係はそれぞれどのようになりますか。



【答】

電気通信利用役務の提供とは、資産の譲渡等のうち、電気通信回線を介して行われる著作物の提供（当該著作物の利用の許諾に係る取引を含みます。）その他電気通信回線を介して行われる役務の提供（電話等、通信設備を用いて他人の通信を媒介する役務の提供は除きます。）であって、他の資産の譲渡等の結果の通知その他の他の資産の譲渡等に付随して行われる役務の提供以外のものをいいます（法2①八の三）。

①の取引は、著作権・著作隣接権という資産の譲渡又は貸付けに該当し、電気通信回線を介して行われる役務の提供には該当しませんので、著作権・著作隣接権の譲渡又は貸付けを行う者の住所又は本店若しくは主たる事務所の所在地で内外判定を行うこととなり、国外取引として消費税の課税対象外となります（令6①七）。

②の取引は、インターネットを通じたソフトウェアの販売であり、電気通信利用役務の提供に該当することから、役務の提供を受ける者の住所若しくは居所又は本店若しくは主たる事務所の所在地で内外判定を行うこととなり、国内事業者が国内のエンドユーザーに販売するものですので、国内取引として消費税の課税対象となります（法4③三）。

しかし、インターネットを介して著作権等の譲渡又は貸付けを行うことができたとしたらどうだろうか。この場合、電気通信利用役務の提供の定義は、資産の譲渡等のうち、電気通信回線を介して行われる著作物の提供（当該著作物の利用の許諾に係る取引を含む。）その他の電気通信回線を介して行われる役務の提供であるから、著作権そのものの取引は含まれていないはずである。そうであるならば、インターネットを介して取引を行ったとしても、著作権等の譲渡又は貸付けを行う取引は、電気通信利用役務の提供に該当しないことになる。

ここからは私見であるが、問2-2の事例のように、国内の当社は、国外事業者からソフトウェアに係る著作権等の譲渡又は貸付けを受けて、そのままエンドユーザーに配信することができる取引であるならば、国外事業者から直接、インターネットを介して国内のエンドユーザーにソフトウェアに係る著作権等の譲渡又は貸付けを行うこともできるのではないかという疑問が沸き起こる。

また、当然ではあるが、国外事業者が国内のエンドユーザーに直接、インターネットを介してソフトウェアという著作物の提供を行う取引も可能であろう。

すなわち、エンドユーザーの視点から考えるのであれば、電気通信利用役務の提供に該当するインターネットを介して国外事業者からソフトウェアの提供を受ける（著作物の提供）取引と、他方、国外事業者からインターネットを介してソフトウェアに係る著作権等の譲渡又は貸付けを受ける取引とを比較すると、取引形態は異なるが、結果として同じ効果を得られることになるのではないだろうか。

したがって、同じ効果が得られるのにどちらの取引形態を選択するかによって、消費税の内外判定が異なることになるのではないか、という問題が今後起きるのではないかと思料する。

なお、参考までに、ビッグデータ時代のデータベースの取扱いとして、知的財産戦略本部が次のように指摘している⁸⁾。

「デジタル・ネットワークの進展や、物がインターネットにつながるIoTの発展、情報を記憶する装置の容量の増大・低コスト化により、現実のあらゆる事象からデータを取得し蓄積したビッグデータの活用が可能となる中、それを分析することで新製品やサービスの開発・提供に結び付けるなど、付加価値の源泉としてビッグデータが大きな価値を持つようになってきている。

また、ビッグデータのうちインターネット上での視聴・消費行動等に関する情報やセンサーから得られる情報などについては、自動的に集積されるということが起きつつある。さらに、人工知能技術の進展により、人間の詳細な指示を受けずに情報を収集し続けることが増えていくと考えられる。

このように、情報を網羅的に収集したり、センサー等により自動集積するデータベースを含め様々な態様のデータベースがあると考えられるところ、データベースの知財保護について、現行の著作権法等による保護で十分であるのか、検討を行うことが必要である。

〈現行法制度における取扱い〉

データベースの知財制度における取扱いとしては、まず、著作権法による保護が挙げられる。昭和61年の著作権法改正により、「情報の選択又は体系的な構成」によって創作性を有するデータベースが著作権法上の保護対象となった。当時は、コンピューターが情報を識別し、必要な情報を選択できるようにするためには、蓄積される情報の様式や分類体

8) 知的財産戦略本部検証・評価・企画委員会，次世代知財システム検討委員会（2016）35-36頁。

系を定め、効率的に検索できるようキーワードを付すなど、人間が体系的な構成付けを行うことが前提とされていた。そのため、情報の選択や体系的な構成に、作成者等の工夫がこらされているものがあることから、創作性に着目してデータベースを著作物として保護する制度が構築された。

データベースを明文として規定する法令ではないものの、不正競争防止法や民法（不法行為責任）によってデータベースが保護される可能性が存在する。具体的には、営業秘密として認められるために必要となる「秘密管理性」「有用性」「非公知性」の三要件を満たすデータベースについては、不正競争防止法の保護が適用される可能性がある。また、データベースのデッドコピーやこれに類するものを作る行為については、不法行為に該当し、損害賠償を請求できるとする裁判例がある。」

このようなビッグデータを課税上、どのように取り扱うのかについても今後研究が必要ではないかと思われる。

6. むすびにかえて

本稿では、平成27年度税制改正で導入された電子商取引に係る消費税の取扱いによって、従来、「著作権の譲渡又は貸付け」という取引に、「インターネットを介して行われる著作物の提供」という取引が加わることとなった。そこで、「著作権の譲渡又は貸付け」と「著作物の提供」との区別をどのように行うのかについて消費税法や著作権法の規定を確認してみた。結論から言えば、現時点では明確な区別はできないのではないかと考える。

この点について、矢内一好教授『租税条約の論点』によれば次のような記述がある⁹⁾。

コンピュータ・プログラムの課税について、

「米国は、1996年11月13日に財務省規則案 (Proposed regulations) として § 1.861-18 「コンピュータ・プログラムを含む取引の分類」 (REG-2515 20-96 : 以下「規則案」という。) を公表した。」

その規則案では、§ 1.181-18 (c) で著作権及び著作物の双方を含む譲渡という項目があり、以下のように記述されている。

「(3) 著作権及び著作物の双方を含む譲渡 (§ 1.861-18 (c))

イ 著作権の譲渡として取り扱われる譲渡

コンピュータ・プログラムを含む取引 (以下「CP取引」という。) の譲渡は、規則案に定める著作権の要件として定められた1以上の権利を取得する場合、著作権の譲渡として分類される。

規則案にいう著作権とは、以下のものである。

- ① 販売、その他の所有権の譲渡、または賃貸、リース等により、広く一般に販売する目的で、CPの複製物を作成する権利
- ② 著作権のあるCPを基礎として、派生的なCPを作成する権利
- ③ CPの公開による実演を行う権利、または
- ④ CPの公開展示をする権利

この規則案に規定する著作権は、米国著作権法第106条の規定と類似しているが、上記①の要件は、米国著作権法の規定と異なっている。その理由は、規則案の例示 (§ 1.861-18 (h) ex. 10) に示された site Licenses 等の場合、著作権の譲渡ではなく著作物の譲渡と分類するため

9) 矢内 (1997) 130-141頁。また、古賀 (2016.a) においても著作権と著作物についての考察が行われている。

に、CPの複製物を作成する権利に、広く一般に販売する等の制約を課したものと思われる。

ロ 著作物の譲渡としてのみ取り扱われる譲渡

ある者が、CPの複製物を取得するはずが、著作権に係る権利を取得しない場合、CPの複製物の譲渡は、著作物の譲渡としてのみ分類される。なお、ここにいう著作物とは、CPの複製物であり、その作品はCPから認識され、再生産され、または直接、または機械の助けを借りて連絡できるものである。プログラムの複製物は、フロッピーディスクまたはコンピュータの記憶装置に固定化されることになる。」

この規則案は、著作権と著作物の双方を含む取引の場合にどのようにそれを著作権の譲渡又は著作物の譲渡として区別するのかの基準を示している。このように、すでに平成8年において著作権の譲渡又は貸付けと著作物の提供の区別が必要であったことが窺える。米国の状況であるので日本の法律と異なるが、同様の問題がインターネットが普及してきた当時からすでに問題となっていたのは驚きである。

本稿では、「著作権の譲渡又は貸付け」と「著作物の提供」とがインターネットという仮想空間で行われた場合、現状の消費税法等の規定によって果たして本当に区別できるのか、という問題提起をすることが目的であった。この目的については本稿で一定程度は果たされたのではないかと思われる。

今後、この問題についてはさらに研究を深め、どこかでその成果を報告したいと考えている。

謝辞 矢内一好先生は商学部のゼミの先輩であると同時に、国際税務に興味をもつきっかけを作ってくくださった恩人でもあります。ご退職にあたって論文を寄稿させていただけるのは望外の喜びです。この場をお借りして感謝の意を述べさせていただきます。

参考文献

- 上杉秀文 (2009) 「税務相談実業家のための消費税輸入・輸出・内外判定 Q&A (第63回) 日本子会社が web 上で行う著作権等の貸付け」 国際税務29巻10号104頁
- 上杉秀文 (2015) 「税務相談実務家のための消費税輸入・輸出・内外判定 Q&A (第128回) web 上で提供する著作物の課税転換の有無」 国際税務35巻 6号106頁
- 上杉秀文 (2015) 「税務相談実務家のための消費税輸入・輸出・内外判定 Q&A (第131回) ネットを通じて行う著作物の委託販売」 国際税務35巻 9号134頁
- 上杉秀文 (2017) 「税務相談実業家のための消費税輸入・輸出・内外判定 Q&A (第155回) 国外の弁護士等との顧問契約に伴うメール、FAX 相談」 国際税務37巻 9号90頁
- 小泉直樹・田村善之・駒田泰土・上野達弘編 (2016) 『著作権判例百選第5版』 有斐閣
- 古賀敬作 (2016.a) 「租税法と著作権法の擦り合わせの様相 (1) —米国財務省規則 § 1.861-18を素材として」 大阪経大論集66巻 5号163頁
- 古賀敬作 (2016.b) 「租税法と著作権法の擦り合わせの様相 (2) ・完 —米国財務省規則 § 1.861-18を素材として」 大阪経大論集66巻 6号119頁
- 国税庁消費税室 (2016) 「国境を越えた役務の提供に係る消費税の課税に関する Q&A」 (平成27年 5月 (平成28年12月改訂))
- 駒田泰土・潮海久雄・山根崇邦 (2016) 『知的財産法Ⅱ 著作権法』 有斐閣
- 白木康晴 (2009) 「電子商取引における消費税課税の区分について—著作権の譲渡、貸付け及び役務の提供の区分等について—」 税大ジャーナル11号103頁
- 茶園成樹 (2016) 『著作権法 第2版』 有斐閣
- 中里実 (1989) 『企業の多国籍化と法 国際通信をめぐる課税問題の一端』 総合研究開発機構
- 文化庁編 (2016) 『著作権法入門 2016-2017』 CRIC
- 矢内一好 (1997) 『租税条約の論点』 中央経済社

【参考 WEB サイト】

公益社団法人著作権情報センター (CRIC) <http://www.cric.or.jp/index.html> (2016).

2. 6)

- 首相官邸・知的財産戦略本部 <http://www.kantei.go.jp/jp/singi/titeki2/> (2016. 2. 8)
- 知的財産戦略本部検証・評価・企画委員会, 次世代知財システム検討委員会 (2016)
「次世代知財システム検討委員会報告書～デジタル・ネットワーク化に対応する次世代知財システム構築に向けて～」(平成28年4月) http://www.kantei.go.jp/jp/singi/titeki2/tyousakai/kensho_hyoka_kikaku/2016/jisedai_tizai/hokokusho.pdf (2016. 2. 8)
- 半田正夫 (2016) 『デジタル・ネットワーク社会と著作権』(著作権情報センター, 2016年) <http://www.cric.or.jp/publication/pamphlet/doc/multimedia1611.pdf> (2016. 2. 8)
- 文化庁「著作権に関する教材, 資料等」<http://www.bunka.go.jp/seisaku/chosakuken/seidokaisetsu/kyozai.html> (2016. 2. 6)
- 文化庁長官官房著作権課 (2016) 『著作権テキスト～初めて学ぶ人のために～平成28年度』http://www.bunka.go.jp/seisaku/chosakuken/seidokaisetsu/pdf/h28_text.pdf (2016. 2. 8)