

## 論 説

### 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—

東京国税不服審判所国税審判官

白 木 康 晴

#### ◆SUMMARY◆

電子商取引（Electronic Commerce）といえば従来は、特定の企業間電子取引（BtoB）における電子データ交換や銀行間の電子資金移動を意味していたが、近年ではインターネットを利用した不特定多数の参加者による企業対消費者間取引（BtoC）、さらにインターネットオークションなどの消費者間取引（CtoC）も指すようになり、その規模はますます拡大する傾向にある。また、インターネットは国境のないグローバルなものであるため、電子商取引による経済活動の国際化の進展に伴い、電子商取引に特有の課税上の問題点が指摘されている。

本稿は、従来あまり論じられていない電子商取引における消費税課税上の論点を取り上げ、OECDの電子商取引に関する報告書における議論や法令等の取り扱いを整理・検討するとともに、典型例としてのデジタル商品をオンラインによりダウンロードする電子商取引の検討等を踏まえた上で、現行消費税課税の問題点を指摘し、改善策を提案したものである。

（税大ジャーナル編集部）

目 次

1	はじめに	104
2	資産の譲渡等と電子商取引	104
3	電子商取引における消費税法上の事務所等と役務の提供場所について	106
4	著作権の譲渡と貸付けの区分	108
5	著作権の貸付けと役務の提供の区分	109
6	電子商取引における現行消費税課税の問題点について	111
7	おわりに	113

1 はじめに

情報通信技術の発達に伴ってわが国を含めた各国において、インターネットが普及し、インターネット技術を利用した電子商取引（Electronic Commerce）は、時間や場所の制限がなく、誰でも参加できることから、その規模は近年ますます拡大する傾向にある<sup>(1)</sup>。インターネットは国境のないグローバルなものであるため、電子商取引は経済活動の国際化を一層推進することになると思われるが、国際化の進展に伴い、電子商取引に特有の課税上の問題点が指摘されている。電子商取引に関する課税のあり方については、各国だけでなく、OECDを中心とした国際的な検討が行われており、OECDから、1997年11月、「電子商取引；税務当局と納税者への課題」、また、2001年2月、「電子商取引所得分類報告書」等が公表された<sup>(2)</sup>。特に、後者の報告書は、典型的な電子商取引として28類型をとりあげ、それぞれについて租税条約上のどの所得分類が適用となるかについて検討している。たとえば、デジタル商品をオンラインによりダウンロードする取引の対価は、顧客が当該デジタル商品を自ら使用する場合には事業所得として分類され、著作権の使用の支払いである場合には使用料として分類されるとしている。本稿においては、電子商取引とは、インターネットを利用した商取引（財、サービスの移

転、決済）を指すものとする。電子商取引と国際課税上の問題点に関する論点（所得源泉地、恒久的施設、所得分類、取引情報の把握等）については、種々論じられているところであるが<sup>(3)</sup>、電子商取引における消費税課税上の問題点—消費税法上の事務所等と役務の提供場所の意義、使用料と著作権の貸付けの対価の関係、著作権の譲渡、貸付けと役務の提供の区分—に関しては、あまり論じられていないので、特に、デジタル商品をオンラインによりダウンロードする取引を取り上げ、我が国における消費税課税の区分等を検討し、現行消費税課税の問題点を指摘することとしたい<sup>(4)</sup>。

なお、文中にわたる意見は私見であり、公的見解を述べたものではない。

2 資産の譲渡等と電子商取引

(1) 電子商取引における消費税課税の問題を検討する上で、現行の規定について必要な部分について概略を述べておくこととする。まず、消費税は、国内において事業者が行った資産の譲渡等及び保税地域から引き取られる外国貨物が課税対象である。資産の譲渡等とは、事業として対価を得て行われる資産の譲渡、資産の貸付け及び役務の提供をいう（消費税法2条1項八号、4条1項）。

電子商取引を行う者は、通常は事業者で

あり、事業として対価を得て行われる資産の譲渡等を行っていることに問題は生じないであろうが、取引区分に問題が生じることになる。もっとも、国内だけの取引であれば、取引区分の相異があったとしても、内外判定に影響はなく、検討することの実益に乏しいが、インターネットは国境のないグローバルなものであるため取引の国際化が進展する現状において、取引区分の相異は内外判定に影響し、課税対象と課税対象外の違いが生じることになる。本稿においては、国際的に行われる電子商取引を前提に議論することとする。

資産の譲渡の意義については、資産の同一性を保持しつつ、他人に移転することとされており、売買、交換だけでなく、代物弁済、現物出資、収用、競売等が含まれている（消法2条1項八号、消令2条、消費税法基本通達5-2-1）。資産の貸付けについては、資産に係る権利の設定その他他の者に資産を使用させる一切の行為を含むと規定されていて（同法2条2項）、具体的には、消費税法基本通達（以下「通達」という。）において、著作物に係る出版権の設定、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が該当すると例示されている（通達5-4-1、5-4-2）。

役務の提供とは何かについて、消費税法をはじめ、所得税法、法人税法等に定義はなく、他の特定の法律からの借用概念でもない<sup>(6)</sup>。通達上、「役務の提供」とは、例えば、土木工事、修繕、運送、保管、印刷、広告、仲介、興行、宿泊、飲食、技術援助、情報の提供、便益、出演、著述その他のサービスを提供することをいい、弁護士、公認会計士、税理士、作家、スポーツ選手、映画監督、棋士等によるその専門的知識、技能等に基づく役務の提供もこれに含まれると例示されている（通達5-5-1）<sup>(7)</sup>。

しかし、これらの消費税法令や通達における資産の譲渡、貸付け又は役務の提供の規定だけでは、前述のようなデジタル商品をオンラインによりダウンロードする取引の対価がいずれに区分されるのかについては判断がつきにくいのが実情である。

## (2) 国内取引の判定

消費税は国内（法の施行地をいう。以下同じ。）において行われる取引（以下「国内取引」という。）が課税の対象となり、国外（国内以外の地域をいう。以下同じ。）で行われる取引（以下「国外取引」という。）は課税の対象ではない。

資産の譲渡又は貸付けの場合には、譲渡又は貸付けの時における資産の所在場所が国内かどうかによって判定され（法4条3項1号）、著作権、出版権、著作隣接権やノウハウについては、それらの譲渡又は貸付けを行う者の住所地で判定される（消令6条1項6号）。

役務の提供については、役務の提供が行われた場所が国内かどうかで判定される（法4条3項2号）。情報の提供又は設計に係る役務の提供については、それらの役務の提供に係る事務所等の所在地により判定され（消令6条2項5号）、役務の提供場所の判定が困難な場合、例えば、役務の提供場所が明らかにされていないもの、国内と国外の間において連続して行われるもの等は、役務の提供者の役務の提供に係る事務所等の所在地により判定することになる（消令6条1項2号、同条2項7号、通達5-7-15）。

したがって、デジタル商品をオンラインによりダウンロードする取引が著作権の譲渡、貸付けに該当すれば、当該電子商取引は、著作権者の住所地で内外判定を行うこととなる。一方、当該取引が、役務の提供であれば、役務の提供場所で内外判定を行うこととなる。

## (3) 輸出免税について

課税事業者が輸出取引等を行った場合は消費税が免除されるが、免税の対象となる輸出取引等とは、輸出として行われる資産の譲渡等のほか、非居住者に対する役務の提供が含まれている(法7条1項、消令17条1項ないし3項)。非居住者については、外国為替及び外国貿易法6条1項6号に規定する非居住者を引用しており、所得税法上の内容と異なっている(法8条1項、消令1条2項2号)<sup>(8)</sup>。

それによると、本邦内に住所又は居所を有しない自然人及び本邦内に主たる事務所を有しない法人は非居住者に該当するが、非居住者の本邦内の支店、出張所その他の事務所は、法律上の代理権があるかどうかにかかわらず、その主たる事務所が外国にある場合においても(消費税法上の)居住者とみなされる<sup>(9)</sup>。

### 3 電子商取引における消費税法上の事務所等と役務の提供場所について

(1) 消費税法における事務所等とは、事務所、事業所その他これらに準ずるもの(消令6条1項2号)であるが、資産の譲渡等に係る事務所等が前提になっているので、資産の譲渡、貸付け又は役務の提供に係る契約の締結、資産の引渡し、代金の回収等の事業活動を行い、記帳、記録を行っている施設が該当するとされ<sup>(10)</sup>、自己の資産を保管するためにのみ使用する一定の場所、自己のために契約を締結する権限のある者その他これに準ずる者に係る事務所等は該当しないとされている。一般に、支店、出張所、工場、建設現場等は事務所等に該当するが、代理人事務所、事業活動を行っていない単なる駐在員事務所等は事務所等に該当しないとされている(通達5-7-14)。

(2) 国際課税において、上記の事務所等とは別の概念である「恒久的施設」があり、事

業所得に対しては、「恒久的施設(P E ; permanent establishment)なければ課税なし」の原則があり、恒久的施設は所得源泉地国に課税権を認めるための重要な概念である。具体的には、支店、工場その他事業を行う一定の場所をいい、建設工事現場等は1年を超える場合及び代理人等が含まれているが、商品等の保管、購入又は広告、宣伝等の準備的又は補助的な活動のみを目的とする一定の場所は、恒久的施設に該当しない(所令289条2項、法令185条2項)<sup>(11)</sup>。電子商取引において、ウェブサイトやサーバーが所得課税上の恒久的施設に該当するのかが議論されている。

(3) 消費税法上の事務所等の範囲について、支店、出張所、工場は恒久的施設にも事務所等にも該当するが、建設現場等は期間の長短にかかわらず事務所等に該当することになる。また、契約を締結する権限のある者その他これに準ずる者といった常習代理人等は恒久的施設に含まれるが、その常習代理人等の事務所等は、消費税法上の事務所等に該当しない。さらに、自己の資産を保管するためにのみ使用する一定の場所は恒久的施設にも事務所等にも該当しないとされている。

これらの違いはなぜ発生するのかについて、所得課税の場合、事業所得については、前述のとおり、「P E なければ、課税なし」の原則があり、恒久的施設は、所得源泉地国に対して、課税権を認めるための判定に使用されるものであるのに対し、消費税法における事務所等は、国内取引か国外取引かの判定に使用されるものであるからだと思われる。消費税課税において、事務所等から準備的又は補助的活動を目的とするものを除外するとの規定はなく、上記のとおり、資産の譲渡等に係る契約の締結、資産の引渡し、代金の回収等の事業活動を行い、記帳、記録を行っている施設が該当するこ

とから、例えば、商品の展示や引渡しを行う事務所又は商品等の購入を行う事務所も、消費税法上の事務所等に該当し得ることとなる。

- (4) 電子商取引の場合において、ウェブサイトやサーバーが消費税法上の事務所等に該当するののかという問題と役務の提供場所に該当するののかという問題がある。前者の点については、ウェブサイトやサーバーが国際課税分野における恒久的施設に該当するののかという同様の問題がある。OECDのモデル租税条約自体は、同条約第2条1項において、「この条約は、所得及び財産に対する租税について適用する」とあり、同条約は所得課税との関連で検討されるべきであるが、本稿においては、同条約を参考にしながら、ウェブサイトやサーバーが消費税法上の事務所等に該当するののかという点について検討することとする。

同条約第5条1項は、恒久的施設の使用を、「事業を行う一定の場所であって企業がその事業の全部又は一部を行っている場所」と定義している。同条約第5条に関するコメント(パラ2)では、恒久的施設が存在するためには次の3要件の充足が必要であるとしている<sup>(12)</sup>。

- ① 建物又は設備等の「事業を行う場所」を有すること
- ② 事業の場所は「一定」であること
- ③ 一定の場所を「通じて」企業の事業が行われていること

同条約第5条に関するコメント(パラ42.2)では、ウェブサイト自体はソフトウェアと電子データの組合せであり、有形物ではないので「事業の場所」を形成できず、恒久的施設には該当しないものの、サーバーはウェブサイトが備えられている設備であり、物理的な位置を有するという理由で、「事業の場所」となり得る機器であり、その場所は、サーバーを運営する企業の「事

業を行う一定の場所」になり得るとしている<sup>(13)(14)</sup>。

電子商取引を行う事業者が、自らサーバーを所有し又はリースして運営する場合、サーバーが所在する場所は企業の恒久的施設を形成し、当該サーバーを通じて契約の締結、デジタル商品の配信、代金決済が行われた場合、これらは準備的又は補助的な性質の活動ではなく事業活動の本質的又は中核的な活動であり、恒久的施設が存在することになる可能性が高いと思われる。

消費税法上の事務所等は、国内取引か国外取引かの判定に使用されるものであり、所得源泉地国での課税権を認める恒久的施設とは目的が違い、準備的又は補助的な性質の活動を除外する規定はない。さらに、消費税法における事務所、事業所その他これらに準ずるものとの規定上、恒久的施設と同じく、建物や設備等の事業を行う場所を前提にしているものと解される。

電子商取引を行う事業者にとって、ウェブサイトは事務所等に該当しなくても、自らサーバーを所有し又はリースして運営する場合、当該サーバーが所在する場所は、当該サーバーを通じて契約の締結、デジタル商品の配信、代金決済のいずれか一つでも行われ、記録等が行われている場合、資産の譲渡等に係る事務所等に該当する可能性が生じてくるとと思われる。

- (5) 役務の提供場所については、消費税法上「場所」と規定されていることから、建物又は設備等の所在場所が前提とされていると解されるので、上記(4)のとおり、ウェブサイトはソフトウェアと電子データの集合体であることから「場所」には該当しないと思われる。しかし、電子商取引を行う事業者が、自らサーバーを所有し又はリースして運営する場合、サーバーが所在する場所は「場所」を形成し、当該サーバーを通じて契約の締結、デジタル商品の配信、代

金決済のいずれか一つが行われ、記録等が行われた場合、サーバーが所在する場所が役務の提供場所になる可能性が生じてくると思われる。

#### 4 著作権の譲渡と貸付けの区分

- (1) デジタル商品をオンラインによりダウンロードする取引で、著作権を譲渡することはあまり考えられないが、ここでは消費税法における著作権の譲渡と貸付けの区分の考え方について、若干、検討しておくこととする。まず、消費税法上、「譲渡」の意義については、資産の同一性を保持しつつ、他人に移転することとされており、売買、交換だけでなく、代物弁済、現物出資、収用、競売等が含まれている（消法2条1項八号、消令2条、通達5-2-1）。次に、所得税法上、「譲渡」の定義はないものの一般的には、所有権の移転を指し、売買、交換だけでなく、財産分与、競売、収用、物納、現物出資等が含まれている<sup>(15)</sup>。他方、著作権法17条1項において、著作権には、同法21条から同28条に規定する複製権、上演権及び演奏権、上映権、公衆送信権、貸与権等が含まれていると規定し、同法61条1項において、著作権は、その全部又は一部を譲渡することができることと規定している。さらに、同法77条において、著作権登録原簿に登録すべき事項として、「著作権の移転又は処分の制限」（同条1号）及び「著作権を目的とする質権の設定、移転、変更若しくは消滅又は処分の制限」（同条2号）を規定している。これらの規定から著作権の移転、譲渡の概念があり、著作権法上の移転には譲渡が含まれていると解される<sup>(16)</sup>。著作権の全部の譲渡については、消費税法上も資産の譲渡に該当すると思われるが、著作権の一部の譲渡は、消費税法上、資産の譲渡に該当するかについて疑問が生じかねず、所得税法上も、譲渡対価か使用

料か疑問が生じることとなる<sup>(17)</sup>。

- (2) 上記の点について、譲渡対価を受け取る者が非居住者又は外国法人である場合、我が国の所得課税上、使用料と同様な課税が行われ、共に国内源泉所得に該当することとなる（以下、使用料、譲渡対価共に国内で使用されているものとする。）（所法161条七号ロ、法法138条七号ロ）。他方、租税条約においては、著作権に係る使用許諾又は譲渡に関して生ずる所得について、使用料に該当する場合と譲渡対価に該当する場合とで、課税上の扱いが異なり、使用料に該当する場合は、源泉地国にも課税権を認め、譲渡対価の場合は、源泉地国免税となっている。したがって、国際所得課税上、著作権に係る使用許諾又は譲渡に関して生ずる所得が使用料に該当する場合と譲渡対価に該当する場合、共に国内源泉所得となるが、租税条約上、使用料は課税され、譲渡対価は免税となる。
- (3) 譲渡の意義については租税条約に定義がなく、国内税法上の意義に従うこととなる。我が国の所得税法上、譲渡は原則として、上記(1)のとおり、所有権の移転を指しているところ、著作権の一部について譲渡があった場合、居住者に対する課税として次の2つの考え方ができる。①著作権法上、著作権の一部の譲渡が認められており、使用許諾ではなく資産の譲渡対価になる。②著作権は支分権の総称であり、一部の支分権の譲渡があったとしても譲渡者に残りの支分権が残っており、税法上譲渡とは言えず、その対価は、著作権の使用の対価の性質を有しているから使用料に該当する。思うに、譲渡所得課税の目的は、清算所得課税であることから、著作権の一部を譲渡し、譲渡者の手元に当該譲渡に係る支分権が残っていないと認められる場合（地域や期間を限定した譲渡の場合は問題となる。）は、譲渡所得として課税することが適切であると思

われる。また、非居住者又は外国法人から著作権の一部を取得する場合、居住地国において我が国の①のような制度があり、一部の譲渡が認められているときは、譲渡対価に該当すると思われる<sup>(18)</sup><sup>(19)</sup>。

次に、我が国の消費税法上、資産の譲渡とは、資産につきその同一性を保持しつつ、他人に移転させることとされているので、著作権の全部を譲渡する場合は資産の譲渡に該当するが、著作権の一部譲渡について、同一性を保持しつつ、他人に移転させることに該当するかどうかである。著作権は支分権の総称であり、一部の支分権について、その同一性を保持しつつ、他人に移転させた場合は資産の譲渡に該当すると思われる。著作権の譲渡又は貸付けについては、いずれの場合であっても、当該著作権者の住所地で内外判定することになる。

## 5 著作権の貸付けと役務の提供の区分

### (1) 使用料と事業所得の区分について

次に、電子商取引における著作権の貸付けと役務の提供の区分を検討するに当たって、所得税法 161 条 7 号ロに規定する使用料と事業所得の区分について述べておくこととする。なお、使用料は特許権やノウハウ又は機械、装置についても発生するが、ここでは著作権についてのみ触れることにする。

わが国の所得税法又は法人税法において、使用料の定義はなく、所得税基本通達 161-23(技術等及び著作権の使用料の意義)において、「同号ロの著作権の使用料とは、著作物(著作権法第 2 条 1 項 1 号《定義》に規定する著作物をいう。以下この項において同じ。)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付き支払を受ける対価の一切をいう・・・」旨定められているのみである。他方、判例等では著作

権法 63 条による著作物の使用許諾の対価は著作権の使用料に該当するとしている<sup>(20)</sup>。

著作権の一部譲渡の対価について、上記 4(3)のとおり、譲渡対価に該当する。また、企業その他の団体が、内部的に業務上利用する場合には、私的使用ではなく、同条 63 条に規定する著作物の利用に該当するとされている<sup>(21)</sup>。

これらのことから、所得税法 161 条 7 号ロに規定する使用料は、原則として、著作物の使用許諾の対価及び出版権の設定の対価が該当し、著作物の使用許諾が不要な場合で、著作物の利用に伴い支払われる補償金(例えば、著作権法 33 条 2 項の規定により、教科書出版会社が教科書に作品を掲載(利用)することに伴い著作者に支払われる補償金等)は使用料ではなく、事業所得(所得税法 161 条 1 号)に該当するものと思われる<sup>(22)</sup>。

(2) 次に、租税条約適用における使用料の意義について、OECDモデル租税条約 12 条 1 項において、「使用料とは、文学上、美術上若しくは学術上の著作物(映画フィルムを含む。)の著作権、特許権、商標権、意匠、模型、図案、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、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領する全ての種類の支払金をいう」旨規定され、また、同条約 3 条 2 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いて当該用語がその時点で有する意義を有するものとする」旨規定されており、わが国が締結した租税条約にはこれらの規定が置かれている。このことから、同条約 12 条 1 項に規定する「著作権の使用

若しくは使用の権利の対価」の意義については、我が国所得税法上の著作権の使用料と同義であり、租税条約の適用においても、使用料は、著作物の使用許諾の対価及び出版権の設定の対価（以下「著作物の使用許諾の対価等」という。）が該当することになる。

- (3) さて、OECDにおいて、様々なタイプの電子商取引に係る問題について議論され、前述のとおり、2001年2月に「電子商取引所得分類報告書」が公表された。当該報告書は、電子商取引における所得分類上のもので、事業所得と著作権等の使用料（ロイヤルティ）の区分についての議論であり、使用料についての条約適用上の問題に関する報告書である。デジタル商品をオンラインによりダウンロードする取引における使用料と事業所得の区分について、OECDモデル租税条約12条コメンタリーパラ17.1からパラ17.4までは次のように定めている<sup>(23)(24)</sup>。

- ① 電子商取引で生じる支払いが使用料にあたるかどうかは、支払いが本質的に何に対してなされたかを判断することが重要となる。顧客に対してデジタル商品を電子的にダウンロードすることを認める取引においては、契約上、デジタルコンテンツを一以上複製する権利が付与されているので、著作権の使用であると考えられる国もある。しかし、対価が、本質的に著作権の使用以外のもの（データ、役務等を得るためのもの）に対するものであり、著作権の使用が顧客のコンピュータ、ネットワーク等でのダウンロード、蓄積及び操作のためだけに限定されている場合には、そのような著作権の使用は、使用料の定義の適用に関し当該支払いの性質の分析に対して影響を与えない（同コメンタリーパラ17.1、17.2）。

このことは、顧客に対して、当該顧客

自身の使用又は享受を目的としてソフトウェア、画像、音楽又は文書等のデジタル商品を電子的にダウンロードすることを許諾する取引について妥当する。これらの取引においては、その対価の支払いは、本質的に、デジタル信号の形式で伝達されるデータの取得のためのものであり、それ故、使用料を構成せず、事業所得又は譲渡収益となる（同コメンタリーパラ17.3）。

- ② これとは対照的に、支払いに対する本質的な代償が、電子的にダウンロードされたデジタル商品における著作権の使用の権利の付与である取引の場合には、使用料に該当する（同コメンタリーパラ17.4）。

しかしながら、上記(1)及び(2)のとおり、所得税法161条7号ロに規定する使用料は、著作物の使用許諾の対価等が該当し、租税条約の適用においても、使用料は、著作物の使用許諾の対価等が該当することになる。

各国の著作権法の規定は、必ずしも一致しておらず、複製の定義も、ハードウェアへの蓄積を複製に含むか否かについては見解が分かれているようであるが、わが国の著作権法上、私的使用目的を除いて、著作物をコンピューターの内蔵記憶装置又は外部記憶装置に保存し再生可能な状態にすることは著作権法上の複製(著作権法2条1項15号)に該当し、また、サーバーへの蓄積も複製に該当し、権利者に無断で行えば複製権の侵害になる<sup>(25)</sup>。

なお、OECDモデル租税条約12条のコメンタリー（パラ14.2）は、いわゆるサイトライセンス（譲受者が自己の事業だけにおける運用を目的として当該プログラムの複数の複製を作成する権利）について、その対価は事業所得に該



当するとしているが、我が国において、自社使用のための使用についても使用許諾が必要であり、その対価は所得税法上、使用料に該当することから、サイトライセンスのための対価は使用料となる<sup>(26)</sup>。

#### (4) 著作権の貸付けと役務の提供の区分について

著作権の貸付け（資産に係る権利の設定その他他の者に資産を使用させる一切の行為を含む。）の対価の意義について、消費税法上、使用料という用語が使われていないことから、著作物に係る出版権の設定の対価及び著作物の利用に伴う対価をさすものと解される（但し、事業性のないものは消費税は課税されない。）。この場合、著作物の使用許諾に係る対価だけでなく使用許諾が不要な場合で、著作物の利用に伴う補償金（例えば、著作権法 33 条 2 項の規定により、教科書出版会社が教科書に作品を掲載(利用)することに伴い著作者に支払われる補償金等）についても、対価性があり、著作権の貸付けの対価に該当すると思われる。なお、資産を使用させる一切の行為には、著作物の複製、上演、放送、展示、上映、翻訳、編曲、脚色、映画化等の利用行為が含まれるとされているが（通達 5-4-2）、上記のような補償金に係る取引も著作物の利用行為に含まれるものと思われる。

そして、著作権の貸付けの対価と所得税法 161 条 7 号ロの使用料の関係について、使用料は、著作物の使用許諾の対価等であるのに対し、著作権の貸付けの対価は、使用許諾の有無にかかわらず、著作物の利用に伴う対価ということになる。また、消費税の課税においては、事業者が事業として対価を得て行うものに限定されていることから、事業性のないものは著作権の貸付けの対価に該当しない。さらに、無償又は低額で使用許諾を行ったとしても消費税は、

実際に収受される金額が貸付けの対価であるが、所得課税上は使用料の贈与や寄付金課税の問題が生じる。

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（著作権の譲渡でないことは明らかである。）。デジタル商品をダウンロードするための対価は、上記(3)の②のような著作権の使用の権利の付与や著作物の利用の対価と認められるような場合を除いて、デジタルデータ取得のための対価で、役務の提供の対価に該当すると思われる（衛星放送の受信料やインターネットによる放送番組配信の受信料と性質が類似しており、これらの受信料については、通常、著作物の利用の対価ではなく、役務の対価である。）<sup>(27)</sup>。

## 6 電子商取引における現行消費税課税の問題点について

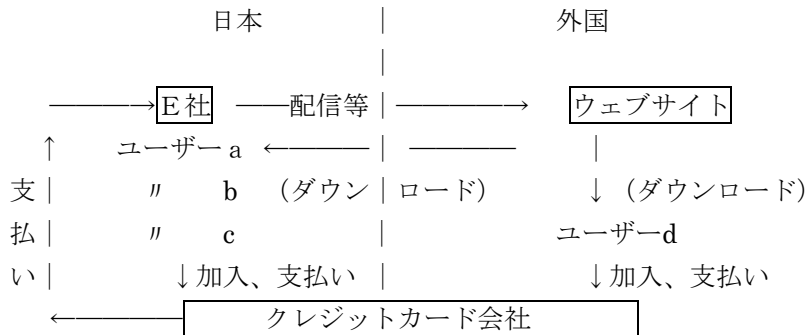
- (1) 上記 2 ないし 5 での検討結果を踏まえて、次の電子商取引を想定し、電子商取引における現行消費税課税の問題点について検討し、若干の改善点について提案することとする。

(設例) 国内に本店が所在する内国法人 E 社は、外国にウェブサイトを開設し、国内外のネット利用者に対し、ゲーム、アニメ、音楽等の配信を行い、ユーザーは自らの使用又は楽しみのために月数百円の利用料を支払って、ダウンロードができる（図表 1）。そのデジタル・コンテンツについては、E 社が著作権を有するものと著作権者から使用許諾（複製権、公衆送信権等）を得ているものがあり、サイトへの配信

等のオペレーションは本店から実行している。なお、著作権等で保護されていないコンテンツは無料である。利用の申込みの承諾は、サイト経由で本

店で行われ、代金の決済は、利用者が加入しているクレジットカードで行われている。この時、消費税の課税はどうか。

(図表1) E社の電子商取引の概要



(2) 検討

イ E社が著作権又は使用許諾を有しているコンテンツについて、ユーザーがデジタルコンテンツをダウンロードして保存する行為は何に該当するか。これについては、①著作物の利用（複製）に該当する、②デジタルデータを取得しているにすぎない、の2つの考え方がある。原則として、著作物をコンピューターの内部記憶装置又は外部記憶装置に保存することは著作権法上の複製に該当し、著作物の利用となることからその対価は著作権の貸付けの対価である。しかし、本件取引は、私的な使用のためにデジタルコンテンツのダウンロードを認める取引で、月額の利用料は、著作権の使用の権利の付与や著作物の利用の対価ではなく、デジタルデータを取得するための対価であり、役務の提供の対価に該当する。

ロ 次に、この取引は、情報の提供かそれ以外の役務の提供かであるが、消費税法上、情報の提供とは何かについて

定義されていない。消費税法令において情報の提供が特掲され、その事務所等の所在地で内外判定される理由は、役務の提供場所の特定が困難であるからであると思われる。

本件のようなデジタルコンテンツのダウンロードを認める取引は、情報の提供というよりはそれ以外の役務の提供に該当すると思われる。そのため、本件取引の内外判定は、役務の提供場所で判定することになる。

ハ 役務の提供場所であるが、消費税法上「場所」と規定されていることから、建物又は設備等の所在場所が前提とされていると解されるので、前述のとおり、ウェブサイトはソフトウェアと電子データの集合体であることから「場所」には該当しない。利用の申込みの承諾、代金の回収、ウェブサイトへのコンテンツ配信及び記録等が国内の本店で行われているので、当該本店が役務の提供場所であり国内取引に該当することになる。

なお、国外の利用者が利用した場合、

非居住者に対する役務の提供であり輸出免税が適用される。E社が著作権者に支払う著作物の利用のための対価については、著作権の貸付けの対価であり、当該著作権者の住所地で内外判定を行うことになる。

(3) 問題点

上記(2)の検討結果を踏まえて、わが国の現行の消費税課税の問題点等は次のとおりである。

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いて判断に迷うことになりかねない<sup>(28)</sup> <sup>(29)</sup>。

第三に、ウェブサイトやサーバーは消費税法上の事務所等に含まれるのかどうかである。所得課税上、これらが恒久的施設に該当するかどうかについて、上記3において検討したが、サーバーについては、消費税法上、資産の譲渡等に係る事務所等に該当する可能性があり、内外

判定に影響を与えることになる。また、電子商取引においては、役務の提供場所の特定が困難又は不明確になりがちであり、提供場所についての基準が必要であろう<sup>(30)</sup>。

第四に、電子商取引を行う者についての把握である。電子商取引を行う者の名称、事業内容、ウェブサイトやサーバーの所在地等の資料情報について、税務当局への提出義務を課さないと消費課税だけでなく所得課税についても把握漏れとなりかねない。

第五に、E社が国内に支店等を有しない外国法人の場合、本件取引が、役務の提供に該当するとき、役務の提供場所は海外であるから国外取引となり、国内のユーザーの利用料は課税対象外である。また、著作権の貸付けの対価に該当した場合であっても、著作権者の住所地で判定することになり、著作権者が海外に住所を有している時は、課税対象外となる。したがって、消費地において課税されないこととなる。この問題については、リバースチャージといわれているサービスの受領者による消費税の申告、納付又はサービス提供者の消費税登録制が考えられている。リバースチャージについては、課税事業者の場合、仕入税額控除の適用を受けるためにその履行が期待されるが、消費者や免税事業者の場合、その義務の履行を担保するものがなく、実現が困難である<sup>(31)</sup>。一方、消費税登録制は外国の事業者に対して、国内で登録させるといふ義務の履行の確保が問題となる。

7 おわりに

消費税法において明確な規定があることが望ましいが、現実に生起するあらゆる事態について明確に定めるのは不可能な場合もあり、解釈により適用の不明確な部分を

補充する必要が生じるのは避けがたいと思われる。本稿においては、電子商取引における消費税課税の区分について、所得課税を参考にしながら解釈論的な試みを行ったところであるが、特に、著作権法に関する研究は筆者の能力もあって、不足しており、より詳細な研究が必要であると思われる。OECDの2001年の報告書のように、電子商取引の区分に応じて、消費税の課税の検討も必要であるかもしれない。

また、消費税率の引上げが議論されている今日、わが国においても、いずれは、インボイス方式や複数税率の導入が予想されるところである。消費税（付加価値税）については、OECDにおいて、消費される場所の管轄で課税されるべきであるとする消費地課税主義が確認されていて、わが国の消費税課税も消費地において課税することとされているが<sup>(32)</sup>、上記6の第五の問題点について、外国法人がデジタルコンテンツを提供する場合、国内のユーザーは消費税が課税されないことになる。この問題については、上記のとおり、リバースチャージ又はサービス提供者の消費税登録制という政策論があるところである。さらに、第三の問題点、ウェブサイトやサーバーが恒久的施設又は事務所等に該当するか否かの判断には、国家間の税収配分といった問題が関連するので容易には判断できないかもしれないが、第二の問題点については、明確な対応が望まれる。

(1) 経済産業省平成20年8月「平成19年度我が国のIT利活用に関する調査研究(電子商取引に関する市場調査)」によれば、2007年の対消費者(BtoC)は、5.3兆円(前年比21.7%増)、対企業(BtoB)は162兆円(前年比9.3%増)となっている。

(2) OECD「TAX TREATY CHARACTERISATION ISSUES ARISING FROM E-COMMERCE」(2001年)。同報告書

については、OECDホームページ参照。

- (3) 電子商取引と国際課税上の問題点に関する論文については、川端康之「電子商取引をめぐる国際課税のあり方についての問題提起」総合税制研究8号60頁(2000)、渡辺智之「インターネットに関連する課税上の諸論点」フィナンシャル・レビュー52号105頁(1999)、増井良啓「電子商取引と課税のあり方」国際税制研究3号71頁(1999)ほか参照。
- (4) 森信茂樹「国際的電子商取引と消費課税—デジタル財取引に関するEU指令改正案を巡って」国際税制研究5号102頁(2000)、山崎昇「電子商取引における国際取引課税上の諸問題—外国法人の消費者向け取引の課税問題を中心として—」税務大学校論叢30号1頁(1998)。
- (5) 所得税法164条、同法施行令7条、同令282条、法人税法141条、同法施行令14条、同令179条等においてそれぞれ「役務の提供」という用語が使用されているが定義はされていない。また、企業会計原則注解5(経過勘定項目について)に「役務の提供」という用語が使用され、商標法2条に「役務」及び「役務の提供」の用語が使用されているが定義はされていない。「貸付け」の用語についても消費税法をはじめとする税法の中に定義はなく、各種金融関係法規(銀行法2条、利息制限法等)の中に散見されるが、明確にその意義を定めた規定はない(東京地判平成19年4月17日判例時報1986号23頁)。
- (6) 金子宏『租税法(第13版)』531頁(弘文堂、2008)では、役務の提供とは、各種の契約により労務・便益その他のサービスを提供することをいうとしている。
- (7) 税法の中に定義がなく他の法律からの借用概念でもないことから、言葉の通常用法に従って、解釈されることになる。(東京高判平成14年2月28日判例時報1782号19頁、最判平成18年1月24日判例時報1923号20頁)。
- (8) 所得税法上の居住者は、国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて1年以上居所を有する個人をいい、非居住者とは、居住者以外の個人をいい、法人は含まれていない(所得税法2条1項3号、5号)。
- (9) 外国人であっても、本邦内にある事務所に

勤務する者、本邦に入国後 6 ヶ月以上経過した者は居住者となり、外国法人については、本邦にある支店、出張所その他事務所は居住者に該当する(通達 7-2-15)。

- (10) 木村剛志＝大島隆夫『消費税法の考え方・読み方(四訂版)』30頁(税務経理協会、2004)において、「・・・譲渡に係る事務所等の所在地については、その契約の締結とか、資産の引渡し、代金の回収などの事業活動を行っている場所など、いろいろな場所が考えられますが、その譲渡についての記帳、整理を行う、いわゆるブッキングベースによることとなります。」とある。また、三宮修編『平成 19 年版消費税法基本通達逐条解説』(大蔵財務協会、2007)5-7-14 では、資産の譲渡等に直接関連する事業活動を行う施設が事務所等に該当するとしている。
- (11) 恒久的施設に関する論文については、占部裕典「租税条約における「恒久的施設」概念の機能と限界」総合税制研究 1 号 21 頁(1992)参照。
- (12) 川端康之監訳『OECDモデル租税条約 2005 年版』75 頁(日本租税研究協会、2006)。
- (13) 同書 92 頁。
- (14) 川田剛＝徳永匡子『OECDモデル租税条約コメンタリー逐条解説』100 頁(税務研究会出版局、2006)。本庄資『国際租税法(三訂版)』55 頁、425 頁(大蔵財務協会、2002)。
- (15) 金子宏前掲(注 6)書 200 頁
- (16) 中山信弘監修・内藤篤訳『1990 年代・米国著作権法詳解(上)』329 頁(信山社、1991)。アメリカの著作権法 101 条において、著作権の所有権移転には、すべての「移転、譲渡ないし抵当権設定」が含まれるとしている。
- (17) 工業所有権に係る使用料と譲渡収益の区分については、小松芳明「工業所有権等の使用料と譲渡収益の区分と課税関係—国内税法および租税条約上の「譲渡」概念の究明—」法学新報 98 巻 1・2 号 133 頁(1991)。
- (18) 中山監修・内藤訳前掲(注 16)書 327 頁。アメリカの著作権法 201 条(d)(2)において、「著作権を構成するそれぞれの独占権は、同条(1)に規定されるように移転され、別々に所有されうる・・・」と規定されている。
- (19) OECDモデル条約第 12 条に関するコメンタリーにおいては、ソフトウェアに関して、①

著作権の一部を取得する場合(パラ 13.1)、②ソフトウェアの所有者にプログラムの複製を認める場合(パラ 14)、③完全な権利を取得する場合(パラ 15、16)に分けて、その対価は、それぞれ、①は使用料に該当し、②は事業所得に該当し、③は事業所得又は譲渡所得に該当するとしている(川端監訳前掲(注 12)書 163 頁、川田＝徳永著前掲(注 14)書 217 頁参照)。

なお、パラ 15 において、一定期間又は一定の地域においてソフトウェアを排他的に使用する権利といった包括的ではあるが部分的な譲渡である場合には、使用料か譲渡所得か困難が生ずるとしている。さらに、パラ 14 に関して、我が国の著作権法 47 条の 2《プログラムの著作物の複製物の所有者による複製等》第 1 項において、プログラムの著作物の複製物の所有者は、自ら当該著作物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、当該著作物の複製等を行うことができる旨規定されている。

- (20) 東京高判平成 9 年 9 月 25 日判例時報 1631 号 118 頁(最高裁で確定)。同判決は、「スポーツイベントの放映権料は、映画の著作物の使用許諾の対価であり、著作権の使用料に該当する。」としている。また、国税不服審判所の裁判事例として平成 9 年 8 月 25 日裁決(税務弘報 52 巻 10 号、51 頁)、平成 12 年 3 月 23 日裁決(税務弘報 52 巻 12 号、71 頁)がある。
- (21) 東京地判昭和 52 年 7 月 22 日判例タイムズ 369 号 268 頁。同判決は、「企業その他の団体において、内部的に業務上利用するために複製する行為は、その目的が個人的な使用にあるとはいえず、かつ家庭内に準ずる限られた範囲内における使用にあるとはいえないから、いわゆる私的使用に該当せず、その複製に当たり許諾を必要とするものというべきである。」としている。
- (22) 著作権法上、使用許諾が不要であっても、著作物の利用について著作者への通知、補償金の支払いが義務付けられている場合がある(同法 33 条 2 項、33 条の 2 2 項、34 条 2 項、38 条 5 項など)。著作者への通知義務や補償金の支払い義務違反があった場合は、著作権侵害を形成するのではなく、債権債務関係になるとされている(作花文雄『詳解著作権法(第 3 版)』

(ぎょうせい、2005)341頁)。これらの補償金は使用料以外の事業所得又は雑所得になると思われる。但し、同法36条2項に規定する営利目的の試験問題での利用について、試験問題という性質上、事前に使用許諾を得ることが困難であるからであり、その補償金は「通常の使用料の額に相当する補償金」と規定されていることから、使用料に該当する可能性があるが、このような利用形態は通常は国内だけの取引であり、課税上問題が生じることはないと思われる。

- (23) 川端監訳前掲(注12)書170頁
- (24) 川田=徳永著前掲(注14)書221頁。
- (25) 東京地判平成12年5月16日判例時報1751号128頁。同判決は、「・・・本件番組において本件各音源を公衆に送信するに当たって、本件各音源に係る音楽データを保有サーバに蓄積する行為が、本件各レコードの「複製」に当たることは明らかである。」「著作権法における「複製」とは、「印刷、写真、複写、録音、録画その他の方法により有形的に再生すること」を意味し(同法2条1項15号)、プログラムやデータを磁気ディスクやCD-ROMに電子的に記録し、コンピュータの出力装置等を介して再生することが可能な状態にすることも、右「複製」に含まれることは明らかである。」としている。茶谷成樹「インターネットによる国際的な著作権侵害の準拠法」国際税制研究3号78頁(1999)。
- (26) OECDモデル租税条約コメンタリーの位置付けは、条約の適用及び解釈に際しての指針となるものであるが、それ自体は法的拘束力を持たない。
- (27) 著作権の譲渡と役務の提供の区分について、通常、その判定に困難が生じるようなケースは考えられないが、著作権が関係しない取引について、例えば、旅行代理店において、航空券の売買(非課税)かその取次ぎの役務の提供(課税)かといった取引区分の判定によっては、課否判定に影響がでるケースが考えられる。
- (28) データベースについては、著作権法12条の2第1項の規定により著作物に該当し、データベースの使用許諾に係る対価は、使用料や著作権の貸付けの対価となる。ただし、個人が月数百円の登録料を支払い、オンラインによる新聞

社のデータベース検索の取引は、使用料や著作権の貸付けの対価ではなく、役務の提供の対価であると思われる。OECDの2001年2月の報告書において、このようなデータベース検索の対価は事業所得であるとしている。なお、総務省『日本標準産業分類』(2002年)によれば、データベースサービス業は情報提供サービス業に分類され、市場調査、世論調査はその他の情報提供サービス業に分類されている。

- (29) 「情報の提供」の用語について、所令289条2項及び法令185条2項に使用されている。川田=徳永著前掲(注14)書によれば、OECDモデル租税条約5条4項dにおいて、「情報を収集」するためのみの一定の場所が準備的又は補助的な活動であるとして恒久的施設から除外されている理由は、新聞社の支局を恒久的施設から除外するためであるとしている。また、所令289条2項及び法令185条2項の規定の趣旨は、モデル租税条約の規定と軌を一にすることから(武田昌輔監修『コンメンタール所得税』7349頁(第一法規)、武田昌輔編著『コンメンタール法人税』頁(第一法規)5755頁)、国内法上、新聞社の支局を恒久的施設から除外する規定であると思われる。
- (30) 役務の提供場所は、具体的に当該役務の提供が行われた「場所」をさしているが、具体的に特定できない場合には、契約で明らかにされている場所をいい(通達5-7-15)。役務の提供場所が明らかでないものは、前述のとおり、役務の提供者の役務の提供に係る事務所等の所在地により判定することになる(消令6条2項7号)。
- (31) 岩村=神田=森信=渡辺「電子商取引の発達と課税」(渡辺発言)国際税制研究3号35頁(1999)。
- (32) 本庄著前掲(注14)書451頁。