

デジタルコンテンツの提供事業等と収益事業の
判定について

佐々木 一 憲

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

論文の内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

ICT 産業では、情報通信技術の高度化に伴って、通信と情報の伝達・提供を融合するインターネット附随サービス業と呼ばれる分野の広がりが見られ、中でもプラットフォーム事業の登場によってデジタルコンテンツを提供する事業などはその参入障壁が低くなったことから、営利企業に限らず公益法人等においても多様なビジネスモデルが展開されている。

法人税法上、公益法人等については、営利企業との競合性、課税の公平等を考慮して、収益事業から生ずる所得に対してのみ課税することとしているが、その意義や判断基準については曖昧な点が多く存在しており、公益法人等が行うデジタルコンテンツを提供する事業等は新しい分野であることから、これらの事業に係る収益事業の判定には更なる困難が伴う。これまで、公益法人等が行う電子商取引としては、例えば、物品販売の受発注等をネット上で行うなど、物理空間とネット空間の両方を用いる従来型の電子商取引がその主たるものであり、これらは明確に「物品販売業」等に当たると判定できたことから、収益事業の判定上問題となる場面は少なかった。しかしながら、近年多様化しているデジタルコンテンツを提供する事業等に関しては、例えば、いわゆる電子書籍は紙の書籍と作成する方法も異なるところ、その法的性質はどのようなものであるか、これを出版する事業は従来の「出版業」に当たるのかなど、ネット空間で取引されるその特性を見極め、収益事業該当性を個別に判断していく必要がある。

本研究では、物理空間ではみられないデジタルコンテンツ取引の特性に焦点を当て、その特性を有する事業の収益事業該当性について、34 種の収益事業の範囲内にあるのか否かを中心に検討する。

昨今、デジタルコンテンツを配信するウェブサイト上の事業も大きく変化し、無料視聴可能なインターネット上の放送と呼ばれるものも登場している。このような状況に対して、インターネット上の違法な拡散防止を目的とした

著作権法、不正競争防止法等の法令整備とともに、関係省庁によるガイドライン策定も進んでいる。デジタルコンテンツを提供するサービスは、電子端末等の普及拡大及びメディア接触時間の増大を背景に更なる活性化が見込まれることから、その取引を巡る法人税法上の取扱いを研究し、明確にしておくことには意義があると考ええる。

2 研究の概要

(1) デジタルコンテンツ提供事業等の基礎的モデル

公益法人等が行っているデジタルコンテンツ提供に関連する事業の中から、現実には事業として存在し、共通の理解の下に検討できる基礎的なモデルを想定する。なお、コンテンツの種類等によって関係法令上の取扱いが異なる場合があることから、本稿ではその種類を特定する場合、文字・静止画によって構成される電子書籍を想定することとする。

(2) デジタルコンテンツの取引に用いられる契約形態

コンテンツは多くの場合、著作権法が保護すべき著作物であり、その利用に関しては著作権法上の権利処理を要する。したがって、デジタルコンテンツの取引に際しては、売買契約とは別に著作権に関する契約が結ばれていることが想定される。以下、電子書籍の例による。

イ 著作権者と電子書籍制作事業者間の契約

著作権者と電子書籍制作事業者の間で用いられる典型的な契約形態は、著作権譲渡契約又は電子出版権設定契約である。

ロ 電子書籍制作事業者と流通事業者間の契約

現在のところ、電子書籍については著作物の再販適用除外制度の適用外とされており、その流過程においては柔軟な再販価格の設定が可能であることから、事業者間の取引では大きく二つの契約形態が存在する。一つは、委託販売に類似するエージェンシー契約であり、もう一つは、卸売からの転売販売に類似するホールセール契約である。また、デジタルコンテンツの利用に関しては、著作権法を基礎とする利用許諾契約の

締結により、二次出版のような法形式が用いられていることも想定されるが、契約自由の原則により、その内容にどのような権利をどのような条件で設定するかは当事者間で定められることから、事業者間には必ずしも画一的な権利関係にはない。

ハ 配信サービス提供事業者と消費者間の利用契約

配信サービス提供事業者と消費者との間では、デジタルコンテンツの利用に関して、利用規約又は使用許諾契約等（以下「利用契約」という。）が結ばれている。利用契約の内容は、サービス及び権利処理等の内容によって必ずしも一律ではないものの、著作物の所有権は著作権者に留保した状態でコンテンツの閲覧・視聴等のみを目的とした著作物の複製物を使用する権利（以下「使用する権利」という。）を付与するという点で共通している。また、そのサービス提供が著作物の複製物の売買（譲渡）の法形式で行われているものであっても、利用契約において制限的な条件が付されているなど、直ちに著作権法上の利用許諾に当たるとは言い切れない場合がままある。

(3) デジタルコンテンツ取引の法的性質

コンテンツの多くは著作物であり、抽象的なもの（情報）である。コンテンツを利用する行為に関して、著作権法が直接的に関与しているわけではなく、あくまで当事者間の諾成契約によってその利用方法は定められる。また、その著作権契約の性質については、利用契約等による形式的な検討に留まらず、実際に著作物を利用する行為に著作権法上の利用行為（以下「法定利用行為」という。）があるか否かが一次的に判断され、その利用の目的や享受する便益など当事者に生じる効果から判断することとなる。

デジタルコンテンツ取引の場合、事業者間において用いられる利用許諾契約は、著作権法によって保護されているコンテンツに関する権利の解除とともに、当事者間の契約に沿った一定条件の下での法定利用行為に対して、著作権者が有するその損害賠償請求権等を行使しないという不作為義務を約する債権付与を内容とするものと考えられる。つまり、デジタルコ

コンテンツの取引を目的とした当事者間における法的安定を図るための権利処理であって、いわゆる著作権ビジネスと呼ばれるような、商品の製造販売を行う権利（商品化権）の提供によって経済的利益を得るものとはその性格を異にしている。したがって、デジタルコンテンツの取引では、当事者間で自由に設定される権利とこれに用いられる契約形態によって事業の性質を別異に解すべきではないと考える。

一方、公衆向けの配信サービスにおいては、配信サービス提供事業者と消費者の間で利用契約が結ばれており、基本的に当該契約によって、その事業の性質を判断することとなる。例えば、電子書籍の場合、当事者間で結ばれる利用契約の多くは、「使用する権利」を付与するものとされており、消費者が対価を支払って得た権利ではあるが、著作権法が保護すべき利用方法に該当しないと考えられる。そのような「使用する権利」は他の私法上の明示された権利にも該当せず、第一義的には当事者間の契約に基づく債権と解される。

(4) デジタルコンテンツ提供事業等の収益事業判定の問題点

昭和 25 年の法人税法改正までその事業が非課税とされてきた公益法人に対して、収益事業課税を行うに至った理由が公益法人等と他の営利企業との競争条件の平等化、つまり、課税の公平維持であったことを踏まえれば、収益事業の判定に際しては、公益法人等が行う事業の実質的な経済活動がどのようなものであるのかが重視されてしかるべきである。しかしながら、公益法人等が行う経済活動は多種多様であり、配信サービスのようにネットワーク通信を介して無体物を公衆向けに提供するという行為自体が、従来の事業分類の枠に収まらず分類不能な中間領域的な産業と呼ばれるものもある。このようなネット空間の行為は、技術的なハードルに加えて、その法的性質がどのようなものであるのかといった問題により、さらに事業の性質をわかり難くさせており、そのまま、法人税法上、収益事業判定の難しさとなっている可能性がある。

イ 法人税法施行令 5 条 1 項 1 号及び同項 4 号の「通常物品といわないもの」とは

収益事業として掲げられている「物品販売業」（法令 5 ①一）及び「物品貸付業」（法令 5 ①四）の物品の範囲については、動植物その他通常物品といわないものも含む（法令 5 ①一括弧書、同項四括弧書）とされる。

「物品販売業」は、販売形態に着目した場合、その販売の仕方が不特定又は多数の者に物品を販売する行為であって、小売、卸売などの別を問わないものと概括的にいえる。公益法人等の行為について、物品の販売形態によって対価を得るものである限り、原則として「物品販売業」に該当することとなるが、その行為によって生じる経済的実質が明らかに「物品販売業」と異なるものである場合にまで、法形式に従って課税の対象とすることは適当とはいえない。また、販売客体に着目すると、その範囲に「通常物品といわないもの」が含まれるとされているが、文理解釈上、そもそも物品とは有体動産であって、不動産が除かれていることから考えると同様に無体であるものも除かれているといえなくもない。

一方、「物品貸付業」における「通常物品といわないもの」の範囲は、上記「物品販売業」におけるその範囲と同様と考えることが妥当であるが、著作権等のいわゆる無体財産権を取り扱う行為は含まれないことが、課税実務上、明らかにされている。

これらを踏まえ、「通常物品といわないもの」の範囲を広く解した上で、「物品販売業」又は「物品貸付業」は、その範囲から著作権等の無体財産権の提供等に当たる行為を除いた上でもなお、その範囲に無体なものが含まれないとは言いきれず、無体なものを不特定又は多数に販売する又は貸付けるような行為が内在していると考えられる。そして、法律制定時に、そのような無体なものを販売する又は貸付ける事業は存在しておらず、具体的に想定することも難しいものであったとすれば、他の事業と区分する必要もなかったと理解できる。

したがって、配信サービスのように有形媒体に固定されていない無体物を取り扱う行為については、その客体は物とは異なる法的性質であるものの、それを小売する又は卸売するような販売形態に着目した場合、法律が想定する物品販売業若しくは物品貸付業の延長線上にあると考えられることから、ここでいう「通常物品と異なるもの」にデジタルコンテンツを含めて読み込む余地はあると考える。

ロ デジタルコンテンツを貸付ける行為とは

無体状態にあるコンテンツについて、物（民法 85）における所有、占有又は貸与等と同様に考えることが困難な場合がある。例えば、所有権（民法 206）は有体物を客体として排他的に支配する権利であり、また、著作物に働く貸与権（著作権法 26 の 3）も有体物に固定された状態を対象としていることから、デジタルコンテンツを配信提供する場合、その所有等の概念とこれを販売する行為をどのように解するかが問題となる。一般に物品の貸付ける行為とは、物品をその利用者の管理下に移して利用させる行為を指し、対象物の移転が伴う行為である。一方、配信サービスにおいて提供されるデジタルコンテンツは無体物であることから、貸付けるという行為に直接的にはなじまない。しかし、当該無体物の利用に関しては、利用契約に基づき物理空間に持ち出すことなくこれを利用することが前提となっているだけであって、利用者は実質的にネット空間でこれを管理できる状態となることから、当事者に生じる経済的効果は物の貸付けと異なるものではないと考えられる。

ハ 「通信業」と他の収益事業との関係

収益事業に該当する「通信業」（法令 5①七）は、その範囲に「放送業」を含むものとされていることから、「他人の通信を媒介若しくは介助し、又は通信設備を他人の通信の用に供する事業及び多数の者によって直接受信される通信の送信を行う事業」と概括的にいえる。

インターネットとコンテンツを融合したデジタルコンテンツ関連事業は、多くの事業が通信行為又は放送行為によって情報を流通させている

ことから、共通的に「通信業」の性格を有している。このような中間領域的な事業については、法人税法上の収益事業の判定を行う際、その複数有している事業の性質をどのように判断すべきか。この点に関しては、「請負業」と他の事業との関係において、請負等の性質を有するものであっても、その事業がその性格からみて、請負業以外の特掲事業に該当する場合、当該判定すべき収益事業において非課税事業に該当する場合には、「請負業」にて再度判定を行うのではなく、当該事業は請負業には該当しないものとして取り扱うことが、課税実務上、明確に整理されている。そのような取扱いが為されなければ、制度として 34 種の収益事業を特掲していることも、個別の事業ごとに置いた非課税規定の意味も失われる。このような考え方からは、通信と情報サービスの間領域的な事業について、これを一律に通信業と判定することには首肯しがたく、「通信業」と他の事業との関係を考慮する必要があると考えられる。

具体的には、インターネット等の通信環境への接続媒介を主たる目的とする事業と、公衆向けにデジタルコンテンツを視聴・閲覧させる事業は、いずれも通信業としての性格を有していると考えられる。前者は「他人の通信を媒介若しくは介助し、又は通信設備を他人の通信の用に供する事業」であり、従来の通信行為の延長上にあると考えられるが、後者については、法的性質は放送行為そのものには当たらないが、「多数の者によって直接受信される」公衆送信権によるコンテンツの提供事業であり、従来の通信又は放送の概念とも異なっており、その販売形態などによって法人税法上の「通信業」以外の事業に該当する可能性が考えられる。

ニ 広告モデル型サービスの収益構造

(イ) 収益と効用が単純に比例しない構造を持つビジネスモデル

ウェブサイトの特徴の一つは、目的の異なった複数の参加者から成り立っていることであり、ウェブサイト参加者は、サービス等提供者、消費者及び運営事業者の三者を基本とし、これに広告主等が加わるこ

とで、収益と効用が単純に比例しない構造と分析されるビジネスモデルが存在している。具体的には、一般的にサービス提供による収益は、サービス提供時、これを享受する者から直接的に対価として支払われるが、サービスを享受する消費者へ課金せず、広告主からの広告収入によって運営を行うビジネスモデル(広告モデル型サービス)である。従来、通信と呼ばれるものの特性は限定性であり、そのような通信と広告の親和性は、公然性を有する放送に比して決して高くないと考えられるが、インターネットはすでに公然性を有しており、そこで展開されるすべてのウェブサイト(情報伝達媒体)に、そのような概念を当てはめることには違和感がある。明らかに課金モデル型サービスとは異なる利用料金体系を実現可能とする広告モデル型サービスの経済的合理性は、次のように考えられる。

総務省情報通信政策研究所によると、インターネット上のサービスには無償で提供されているため収益と効用が単純に比例しないという構造のものが存在しているが、サービスを無償提供することにある程度の合理性が存在している場合があるとされる。具体的には、消費者に無償でサービス提供するウェブサイトの構造に多面性がある場合に、ウェブサイトの集客性は規模拡大に伴って通増するから、集客性の増大が消費者にもたらす効用以上に他のウェブサイト参加者への価値がより高くなることがあると分析している。このような分析に基づき、広告モデル型サービスの経済的合理性を考えると、ウェブサイト参加者である広告主は、ウェブサイトを広告媒体として評価しており、その実質的な価値は利用者数やアクセス数などの集客性にあるから、ウェブサイト運営事業者にとって広告収入の増収のためには、情報伝達媒体と広告媒体の一体性をもったビジネスモデルとして計画・構築する必要があるものと考えられる。

(ロ) 「広告モデル型サービス」における事業一体性

法人税法上の収益事業は対価性を要件としており、公益法人等が対

価を得ずに行う事業は課税対象とはならないと解されている。法人税法上の収益事業が、「継続して事業場を設けて行われるもの」（法法 2 十三）を基礎的な要件とされているのは、継続企業から生じた所得、すなわち「事業所得」について課税するという趣旨と解される。ここでいう事業とは、「自己の計算と危険において営利を目的とし対価を得て継続的に行う経済活動」をいい、その事業性については、最終的にはその経済活動の態様等の諸事情を参考として、社会通念によって決定するしかないと考えられる。

つまり、収益事業とは収益性のある事業として当初から計画され、そのような目的をもって継続される経済活動であり、その計画性については客観的に判断されるべきとされる。当初の計画が収益性を無視したといっても、客観的に見て収益性が見込まれるものはこの要件を満たすものであり、また、原価にも満たない対価を得ているような収益の出ない構造の場合についても、対価性の要件に所得の安定性までを含むものと解することには難があるといえなくもないが、その行為が収益性をもった目的で計画され継続して行われているかどうかについて、客観性を有した判断が為されることは前段と同様と考えられる。

広告モデル型サービスの場合、収益が上がる構造を持つならば、集客性を高めるサービスの無償提供を継続しなければ、広告収入も自ずと途絶えてしまうことから、これら一体的活動が同種の行為として継続されることで事業性を有することは明らかである。そのような広告型サービスは、直接の対価性がない収入であっても他の一体性を持つ行為とともに、全体の収益で全体の経費を賄うという収益構造にあることから、その一体性のある収益構造によって収益性の有無が認識できるといえる。したがって、広告モデル型サービスは、その経済活動に明確な関連性が認められる収益構造を持つものから直接対価性のない部分を除外すると、その事業の実質が不明確になり、これをもって収益事業として課税すべきか否かの判定を行う場合、税負担の公平性

などの原則に合致しない面も考えられることから、単に有償又は無償で行われるサービスと同視することはできず、一体不可分な事業と考えられる。

(5) まとめ

電子書籍関連事業は、公益法人等が行うデジタルコンテンツ提供事業の典型的な例である。それら事業の収益事業判定に当たっては、コンテンツ制作事業者、流通事業者及び配信サービス提供事業者を経由する電子書籍流通の大動脈に従って、その事業ごとの検討を行った。

収益事業の判定に当たっては、公益法人等が行う事業の実質的な経済活動がどのようなものであるのかが重視されてしかるべきであり、①ネット空間で展開する事業が共通的に有する通信業的性格から、一律に「通信業」とすることは適当ではなく、むしろ、これを手段として何が行われているか、その経済的実質に基づく考察が必要である。また、②ネット空間では取引の対象物が無体のままであることが必然であって、物に働く権利と同様に考えることに無理が生じている場合があることを念頭に、③デジタルコンテンツの取引では、売買契約のほかには交わされる著作権に関する契約等が当事者間にどのような経済的効果が生じさせているかによって、その事業の性質を判断すべきと考える。

これらを踏まえた基礎的モデルの収益事業の判定は次の通りである。

イ 電子書籍を制作する行為（電子出版）

自ら出版する電子出版行為は、文字・図画を構成要素とする著作物を公衆に伝達することを事業目的とし、その制作過程は出版行為と重なるものも多く、デジタル化技術及びネット環境の向上によって、そもそも有形媒体に固定し公衆伝達していた著作物等を無体のまま流通させることが可能になったのであって、その行為が外形的にみて「出版業」に含まれないとする特段の理由は見当たらず、「出版業」に該当するものと考えられる。

ロ 電子書籍の流過程において事業者間を媒介する行為（電子取次）

事業者間では売買契約とともに結ばれている著作権の利用許諾契約は、書籍の二次出版のような権利関係を構成するが、事業者間の取引において利用許諾契約が用いられる理由は、上記（３）のように取引上の法的安定を図るための債権の付与であるとすれば、これらの契約形態が事業の本質までを変えるものでない限り、二次出版とは別異に解すべきと考える。したがって、その契約によって当事者に生じる経済的効果で事業の性質を判断すべきであり、電子取次に関しては、他の者のために商行為の代理を行う事業、又は、自己の名をもって他の者のために売買を行う事業であるから、法人税法上の「代理業」又は「問屋業」に該当すると思われる。

ハ 公衆向け配信サービスの収益事業

(イ) 消費者の手に複製物が作成される配信サービス

ダウンロード方式によるデジタルコンテンツを配信するサービスは、消費者の手元でデジタルコンテンツの有形的複製を行い、有体物となった状態のデジタルコンテンツを配信サービスシステムと分離し、その消費者の管理下に移して一定条件で閲覧させるものである。そのような行為については、上記（４）イ・ロの「通常物品とイわないもの」の検討を踏まえ、物品を消費者の管理のもとに移して利用をさせる物品の貸付け又は物品の譲渡といえることから、「物品貸付業」又は「物品販売業」に該当すると考えられる。

(ロ) 消費者の手に複製物が作成されない配信サービス

消費者の手元に複製物が作成されないデジタルコンテンツ配信サービスは、そこで用いられる契約が売買の形式であったとしても、配信サービス提供事業者等の著作権者は何らの権利を失うことなく、サービスの継続性をもって、消費者に一定条件の下でデジタルコンテンツを使用させるものである。そのような行為は、上記（４）ロのとおり、実質的には物の貸付けとしての性質を有するから、「物品貸付業」に該当すると考えられる。

(ハ) 事業者自らはコンテンツを提供しないロッカー型クラウドサービス
ロッカー型クラウドサービスは、消費者の利用方法を私的複製の範囲内を越えない範囲に限定した上で、その提供するサービスシステムを通じて自社の通信設備の一部（ストレージ等）を論理的に構成したロッカーを貸付けるものであるから、上記（４）ハを踏まえ、単なる通信行為とはその性格を異にしている。サービス提供事業者と消費者の間で用いられる契約形態は準委任契約が多いと考えられており、仮に契約に明文規定がないような場合であっても、消費者契約法等によって事業者は消費者に対してその預かった情報について善管注意義務を負っていると考えられることから、物理的な貸金庫や貸ロッカーなどを利用させる行為とも異なる性質を有している。以上のことから、サービス提供事業者自らはコンテンツを提供しないロッカー型クラウドサービスは、公衆向けにクラウド上のロッカーの利用を一定条件で提供し、消費者の委託に基づいて無体である情報の入出力を行うものであり、「事務処理の委託を受ける業」を継続して行うものとして、法人税法上の「請負業」に該当すると考えられる。

(ニ) データベースサービスによるデジタルコンテンツの提供

基礎的モデルで想定するデータベースサービスは、インターネットを通じて自社システムへのアクセスを許可する方法により、消費者からの要求に基づき、データベースを構成する情報の検索結果、編集した情報又は有償・無償のコンテンツなどを提供する。

データベースサービスは、単に通信を媒介する目的の事業ではなく、保有する情報と体系的構成による創作性のあるデータベースシステムを通じた情報伝達方式であるが、そのサービス提供事業者の活動には、情報収集、加工、蓄積といった、書籍等を制作する事業と類似する経済的活動も多く、これらによって得られた情報を構成要素に含んだ創作性のあるデータベースシステムの維持管理を目的として、運営事業者が消費者等からサービス利用料金を徴収していると考えられる。一

方、消費者がデータベースサービスを利用する目的は、検索結果（コンテンツ）の取得（閲覧）に他ならないから、消費者が支払う対価の性質は情報提供料としての性格を有しており、通信回線使用料、インターネット接続料など通信行為に対するものとは性質を異にしているといえる。以上のことから、データベースサービスがデジタルコンテンツ提供事業の付随行為として行われる場合を除いては、他の者の委託に基づいて行う情報の収集及び提供等を行う「請負業」に該当すると考えられる。

| | | 事業内容 | 特掲事業 | |
|----------------|----------------|--|---|----------------------|
| デジタルコンテンツ提供事業等 | | ①デジタルコンテンツ制作事業 (電子書籍の例で判定) | 出版業 | |
| | コンテンツ制作を行わない事業 | ②デジタルコンテンツの流通過程において、事業者間の媒介を行う事業 (電子取次ぎの例で判定) | 代理業 又は 問屋業 | |
| | | 公衆向け配信等サービス（付随行為に該当する場合を除く） | ③デジタルコンテンツ配信サービス (ダウンロード又はストリーミング方式の例で判定) | 物品販売業 又は 物品貸付業 |
| | | | ④クラウドサービス (ロッカー型クラウドサービスの例で判定) | 請負業 |
| | | | ⑤検索型サービス (自ら情報収集等を行い、これを編集したデータベースサービスの例で判定) | 請負業 |

目 次

| | |
|--|-----|
| はじめに | 205 |
| 第 1 章 デジタルコンテンツ提供事業等 | 208 |
| 第 1 節 コンテンツ配信を可能とする土壌 | 208 |
| 1 通信環境等の変遷 | 208 |
| 2 デジタルコンテンツを提供（配信）するウェブサイト | 210 |
| 3 多様化する配信サービスの分類 | 211 |
| 第 2 節 デジタルコンテンツの法的性質 | 214 |
| 1 デジタルコンテンツ提供事業の基礎的モデル | 214 |
| 2 デジタルコンテンツ取引の契約形態及び法的性質に関する考察 | 220 |
| 第 3 節 小括 | 236 |
| 第 2 章 収益事業課税制度 | 238 |
| 第 1 節 公益法人等に対する課税制度の沿革 | 238 |
| 1 シャープ勧告以前（昭和 24 年以前） | 238 |
| 2 収益事業課税制度の創設（昭和 25 年） | 240 |
| 3 制度創設後の改正（昭和 26 年以降） | 242 |
| 4 公益法人制度の改革（平成 20 年） | 243 |
| 第 2 節 現行の収益事業課税制度 | 245 |
| 1 公益法人等の範囲 | 245 |
| 2 公益法人等の納税義務及び課税所得の範囲 | 246 |
| 3 収益事業判定に関する課税実務上の基本的な取扱い | 250 |
| 4 日本標準産業分類における情報通信業 | 262 |
| 第 3 節 小括 | 264 |
| 第 3 章 デジタルコンテンツ提供事業等の収益 事業判定に関する考察 | 265 |
| 第 1 節 ウェブサイトの特性から収益事業判定において問題となる 事項 | 265 |

| | |
|--|-----|
| 1 法人税法施行令 5 条 1 項 1 号及び同項 4 号の「通常物品と いわないもの」の範囲 | 266 |
| 2 有形媒体に固定されないデジタルコンテンツを使用させる行為 | 267 |
| 3 法人税法施行令 5 条 1 項 7 号の「通信業」と 他の収益事業との関係 | 269 |
| 4 広告モデル型サービスの収益構造 | 270 |
| 第 2 節 デジタルコンテンツの提供事業等の性質に応じた収益事業の 判定 | 275 |
| 1 電子書籍を制作する行為（電子出版） | 276 |
| 2 電子書籍の流通過程において事業者間を媒介する行為 （電子取次） | 277 |
| 3 公衆向け配信サービスの収益事業 | 279 |
| 第 3 節 まとめ | 288 |
| 1 電子書籍を制作する行為（電子出版） | 289 |
| 2 電子書籍の流通過程において取次行為（電子取次） | 289 |
| 3 配信サービスの収益事業 | 289 |
| 結びに代えて | 292 |

凡 例

本稿で使用している法令等の略称は、次のとおりである。

なお、これらの法令等の規定は、特に記載のない限り、平成 29 年 4 月 1 日現在のものに基づく。

| 《法令等》 | 《略称》 |
|---------------|------|
| 法人税法 | 法法 |
| 法人税法施行令 | 法令 |
| 所得税法 | 所法 |

はじめに

ICT 産業⁽¹⁾では、情報の伝達・提供を行うインターネット附随サービス業⁽²⁾と呼ばれる分野が広がりを見せており、中でもプラットフォーム⁽³⁾事業の登場により、コンテンツ⁽⁴⁾を提供する事業などはその参入障壁が低くなり、営利企業に限らず公益法人等においても、新たな情報発信媒体として積極的な活用がみられる。コンテンツ関連事業に目を向けると、現時点においてコンテンツはアナログからデジタルへとその姿を変え、有形媒体に固定されない状態（無体物）のまま、インターネット上で取引されるサービスの登場などにより、コンテンツジャンルの境界はわかり難くなるとともに、従来機能していたメディアごと、産業分野ごとの分類では、その新しいビジネスや産業構造を捉えきれなくなってきた。

一方、法人税法上、公益法人等については営利企業との競合性、課税の公平等を考慮して、収益事業から生ずる所得に対してのみ課税することとしている

-
- (1) ICT (Information and Communications Technology) 産業とは、①通信業、②放送業、③情報サービス業、④インターネット附随サービス業、⑤映像・音声・文字情報制作業、⑥情報通信関連製造業、⑦情報通信関連サービス業、⑧情報通信関連建設業、⑨研究の 9 部門をいう（総務省「平成 27 年版 情報通信白書」40 頁（<http://www.soumu.go.jp/johotsusintokei/whitepaper/ja/h27/pdf/27honpen.pdf> : 平成 29 年 6 月 20 日最終閲覧））。
 - (2) インターネット附随サービス業は、『通信業』と『情報サービス業』の両産業のいずれにも分類し難い中間領域的な産業の受け皿として、2002 年から日本標準産業分類に新設され、ショッピングサイト運営事業、ウェブ・コンテンツ提供事業等が含まれている（総務省「日本標準産業分類の改訂について」（統計審議会答申 平成 14 年 1 月 11 日諮問第 268 号の答申））。
 - (3) プラットフォームとは、商品やサービス等の流通を可能とする場であり、そのような ICT を利用した環境をいい、サービス等提供者が EC モールやアプリマーケットに代表されるようなインターネット上の取引市場（e-マーケットプレイス）へ出店し、消費者にそれぞれの商品、情報、サービス等を提供する仕組みをいう（経済産業省「プラットフォームビジネスを巡る契約関係・責任関係についての検討」（産業構造審議会情報経済分科会ルール整備小委員会（平成 24 年 12 月 21 日第 19 回）配布資料）を参考とした）。
 - (4) コンテンツとは、さまざまな媒体上で流通する映画・音楽・ゲーム・書籍など、「動画・静止画・音声・文字・プログラムなどの表現要素によって構成される情報の中身」（経済産業省「技術マップ 2015（コンテンツ分野）」2 頁）と説明される。

が、これまで公益法人等がインターネットを利活用して行う事業としては、例えば、物品販売の受発注・決済等をネット上で行う電子商取引がその主たるものであり、これらは明確に「物品販売業」等に当たると判定できたことから、収益事業の判定上問題となる場面は少なかった。

しかしながら、近年、公益法人等が行うデジタルコンテンツを提供する事業は、インターネットとデジタルコンテンツの特性が融合する新しい分野で展開され、その取引は無体物を対象とし、インターネットに直結している機器システム（以下「サーバ等」という。）上の行為によって成立している。例えば、著作権法上の電子書籍（以下「電子書籍」という。）は紙の書籍（以下「書籍」又は「紙の書籍」という。）とは提供方法が異なるところ、提供した電子書籍の法的性質はどのようなものであるか、これを出版する事業は法人税法上の「出版業」に当たるのかなど、これら事業に係る収益事業の判定には新たな困難が伴う。そこで、ネット空間⁶⁾で展開されるその仕組みに着目し、そこでは何が行われ、何が提供されているのか、その典型的な行為の法的性質を考察した上で、法人税法上の取扱いを検討する。なお、本稿では、現実には事業として存在し、かつ、安定的運営がなされており、共通の理解の下に検討できるものを対象とし、特に消費者に提供される時点で、デジタル形式となっているデジタルコンテンツ等を直接・間接的に提供する事業（以下「デジタルコンテンツ提供事業等」という。）を取り扱うこととする。

デジタルコンテンツのような無体物の取引を巡っては、法人税法上の取扱いには必ずしも明確にされていない部分もあるところ、昨今、デジタルコンテンツを配信するウェブサイト上の事業も大きく変化し、無料視聴可能なインターネット上の放送と呼ばれるものも登場している。このような状況に対しては、インターネット上の違法な拡散防止を目的とした著作権法、不正競争防止法等

(5) ジェフリー・F・レイポート、ジョン・J・スピオクラ「バーチャル・バリュー・チェーンの支配—等価のシナジーを生む—」(ダイヤモンド Harvard Business Review 1996年3月号 95-106頁(ダイヤモンド社、1996))の中で、「デジタル化は物理市場の空間市場化をもたらす」と主張し、物理市場におけるビジネスレイヤーの分離が、空間市場ではより積極的に促されるという。

の法令整備とともに、関係省庁によるデジタルコンテンツ取引のガイドライン策定なども進んでいる。デジタルコンテンツを提供するサービスは、電子端末等の普及拡大及びメディア接触時間の増大を背景に更なる活性化が見込まれることから、その取引を巡る法人税法上の取扱いを研究し、明確にしていくことには意義があると考ええる。

本稿構成は、第 1 章において、デジタルコンテンツ及びその取引を概観した後、公益法人等が行っている事例をもとに基礎的なモデルを想定した上で、事業者間又は消費者との間で流通（提供）しているものを明らかにし、その法的性質を考察する。次に第 2 章では、公益法人等に対する課税制度の沿革及び概要を確認した後、収益事業の範囲を中心に法令及び課税実務上の取扱いを確認する。そして、第 3 章では、前章までの考察により得られた結果から、デジタルコンテンツ提供事業等の収益事業判定において問題となる事項の取扱いを整理した後、これを踏まえ、基礎的モデルの収益事業判定を検討する。

第 1 章 デジタルコンテンツ提供事業等

従来、コンテンツの種類と、これを提供するためのメディア又は有形媒体の組合せは、おおよそ固定的な関係にあったと考えられ、例えば、静止画・テキスト系コンテンツの一次流通メディアは新聞・雑誌などであり、二次流通市場では書籍などとして消費者に提供されていた。近年、コンテンツをデジタル化する技術及び通信の発達、さらに、プラットフォームサービスなどの登場によって、コンテンツは配信することが主流となり、固定的であったメディアとの組合せを越えたマルチユース⁶⁾を拡大させている。本章では、まず、デジタルコンテンツ及びその取引を概観した後、本稿は公益法人等が行うデジタルコンテンツ提供事業等の収益事業該当性の研究であることから、多種多様なデジタルコンテンツ提供事業等の中から、公益法人等が行っている事例をもとに基礎的なモデルを想定し、事業者が他の事業者又は消費者と取引しているものを明らかにするとともに、その法的性質を考察する。

第 1 節 コンテンツ配信を可能とする土壌

1 通信環境等の変遷

一般的にインターネットを利活用したビジネスモデル又はその総称は、インターネットビジネスと呼ばれる。本格的にインターネットの商用利用が可能となったのは 1990 年代に入ってからであり、我が国では、1993 年に商用利用が開始されて以降、従来からのパソコン通信利用者に加えて、Windows によって向上したユーザー・インタフェースは一般利用者を増加させていっ

(6) マルチユースとは、一つのソフトが内容の同一性を保持しつつ、当初想定した二次利用以降におけるメディアとは異なる複数のメディアを通じて流通する形態をいう（総務省 情報通信政策研究所「メディア・ソフトの制作及び流通の実態に関する調査研究《報告書》」7頁（2016）

（<http://www.soumu.go.jp/iicp/chousakenkyu/data/research/servey/telecom2016/2016media-soft-report.pdf>：平成 29 年 6 月 20 日最終閲覧）。

た。その後、2001 年の「e-Japan 戦略」に基づき、超高速インターネットアクセス網による通信環境が整備されるなど、インターネット上に新しいビジネスが登場し、情報通信産業の大きな転換期が始まった。まず、新たなデータ通信事業者が現れ、電子商取引を行う大手事業者の参入が始まり、情報蓄積等を行うデータセンターなどプラットフォームと呼ばれる事業とともに、インターネット上でのコンテンツ配信も新たな提供方式として登場した⁽⁷⁾。その後、急速に進化する情報通信技術は、その難易度と費用的な問題から一般企業又は個人単位での開発を困難とさせる一方、これらの技術に対応した IT 企業は、高度な問題を吸収する形でプラットフォームを提供するとともに、情報通信分野のみならず、あらゆる分野に入り込むなど産業界の構造にも変化を与えた⁽⁸⁾。

このように、進化する情報通信技術やインターネットが持つオープン性に起因して形成される ICT 産業の構造は、従来の通信サービス及び情報サービスといった枠を越えて、多種多様であり複雑なものへと変化してきている。また、日本標準産業分類⁽⁹⁾では、2002 年から通信業と情報サービス業の両産業のいずれにも分類し難い中間領域的な産業の受け皿として、インターネット附随サービス業が追加されている⁽¹⁰⁾。

(7) 総務省・前掲注(1)2・35 頁。

(8) 経済産業省「通商白書 2016」127 頁

(http://www.meti.go.jp/report/tsuhaku2016/whitepaper_2016.html : 平成 29 年 6 月 12 日最終閲覧)。

(9) 総務省が作成する公的統計における産業分類。「事務所」(モノやサービスを生産又は提供するところ)を経済活動別に分類するためのものであり、統計調査の結果を産業別に表示する場合の統計基準として用いられている。

(10) 総務省「日本標準産業分類の変遷と第 11 回改定の概要」を参考とした。また、今回の改訂説明の中で、情報通信の高度化、サービス経済化の進展等に伴う産業構造の変化への適合を挙げており、電気通信分野と情報処理分野の技術の革新・進展、これによる関連産業の発展、また、国際標準産業分類 (ISIC) における情報産業 (information sector) の補助分類化などの動きからも、従来の「電気通信業」、「放送業」、「情報サービス・調査業」等 (いずれも中分類) を見直し、中分類が「通信業」、「情報サービス業」等によって構成される大分類「情報通信業」を新設することが適当であるとしている。さらに、情報通信の分野は多岐にわたる急速な成長が見込まれること、映像、音声、文字情報制作に係る活動は、他の産業活動から生み出される情

2 デジタルコンテンツを提供（配信）するウェブサイト

インターネット上でのコンテンツ配信については、通常、ウェブサイト又は電子端末搭載のアプリケーションなどを介して行われるが、そこで特徴的な役割を果たすのがプラットフォームである。プラットフォーム事業は「グループ内やグループ間の相互作用の場（仕組み）を提供する製品やサービス」⁽¹¹⁾と表現されるように、仲介、認証及び決済等の機能を備えたコミュニティ環境を創出し、プラットフォーム参加者間の取引等を媒介する。通常、プラットフォームの仕組みは、運営者自らが商品やサービスの提供者になることはなく、その備える環境を場として提供するか又は商品やサービス等を提供する他の事業者との連携によって事業として成り立つといえる。このようなプラットフォームサービスの登場によって、コンテンツ提供者の初期投資費用は低く抑えられ、様々な事業形態での新規参入を可能としており、例えば、潜在的なニーズはあるが低利益などのリスクが伴うため、大手企業がビジネスの対象としないような市場にも、ビジネスチャンスが広がっている。

なお、本稿では特にプラットフォームとして説明を要する場合を除き、プラットフォームの本質は複数の第三者が集合したウェブサイト⁽¹²⁾であることから、単にウェブサイトと呼ぶこととする。このウェブサイトで行われるサービス⁽¹³⁾の一つが、デジタルコンテンツを配信するサービスであり、販売用店舗も有形媒体も不要であるという手軽さから、従来、コンテンツビジネ

報の生産活動と分類することが難しくなること等から、今後、さらなる検討が必要であるとしている（総務省・前掲注(2)）。

(11) 富士通総研・早稲田大学ビジネススクール根来研究室編著『プラットフォームビジネス最前線』17頁（翔泳社、2013）。

(12) 森亮二「プラットフォームの法律問題」NBL1087号5頁（商事法務、2016）。このようなタイプは、特にマッチング型プラットフォームと呼ばれ、目的の異なるプラットフォーム参加者間の媒介を行う。

(13) ウェブサイト運営者、サービス等の提供者、消費者の三者間において、それぞれ法的関係が存在する。ただし、SNS、掲示板、ブログなどのいわゆるソーシャルメディアの形態を取るプラットフォームについては、消費者（投稿者）による投稿及びコメント等そのものがコンテンツであり、これを閲覧するの立場を入れ替えた消費者自身（閲覧者）であることから、一般にウェブサイト運営者、投稿者、閲覧者の三者間での契約関係はみられない上、一般に利用に関しては無償である。

スを行っていなかった事業者及び公益法人等の事業参画がみられる。

3 多様化する配信サービスの分類

一般的にコンテンツとは、さまざまなメディア上で流通する映画・テレビ・音楽・ゲーム・書籍など、「動画・静止画・音声・文字・プログラムなどの表現要素によって構成される情報の中身」などと説明される⁽¹⁴⁾。また、印刷物などの有形媒体（以下「アナログ媒体⁽¹⁵⁾」という。）に記録するコンテンツ（アナログデータ）に対して、CD-ROM、DVD、HDD といったデジタルデータがそのまま記録できる媒体（以下「デジタル媒体」という。）へ固定するためにデジタル変換されたコンテンツを特にデジタルコンテンツという。コンテンツのデジタル化は、前述した通信環境が整うより早期に実現しており、例えば、出版に関しては、1980 年代に入り、写植はコンピュータを利用した電算写植システムに切り替わり、書籍組版にも本格的に導入されるようになった。1980 年代半ばには、パソコンを利用して出版物を制作するシステムで DTP⁽¹⁶⁾システムが普及し、大規模な設備を必要としていた出版行為が卓上化され、この頃から電子データでの入稿が行われるようになった⁽¹⁷⁾。なお、コンテンツは次のように分類される場合がある。

-
- (14) 法律上の意義としては、コンテンツの創造、保護及び活用の促進に関する法律 2 条 1 項（コンテンツ促進法）において「映画、音楽、演劇、文芸、写真、漫画、アニメーション、コンピュータゲームその他の文字、図形、色彩、音声、動作もしくは映像もしくはこれらを組み合わせたもの、またはこれらに係る情報を電子計算組織を介して提供するプログラム（電子計算機に対する指令であって、一の結果が得られるように組み合わせたものをいう）であって、人間の創造活動により生み出されるもののうち、教養又は娯楽の範囲に属するもの」と規定されている。
- (15) 紙などの印刷媒体、書籍、新聞等、さらに銀塩写真、フィルム、音声テープなどもアナログ媒体である。
- (16) DTP (desktop publishing) とは、「パーソナル-コンピューターなどを使用して、原稿作成・編集・印刷を行い、書籍や雑誌などの出版物を作成すること」をいう（新村出『広辞苑〔第六版〕』1900 頁（岩波書店、2008））。
- (17) 一般社団法人日本書籍出版協会「日本雑誌協会 日本書籍出版協会 50 年史 Web 版」236-243 頁（<http://www.jbpa.or.jp/nenshi/>；平成 29 年 6 月 20 日最終閲覧）を参考とした。

(主なコンテンツの分類)

① コンテンツ区分

テキスト型 (文章・静止画)、動画型、音楽・音声型、ゲーム型、複合型 (広告他) など。

② 情報の中身

映画、音楽、演劇、文芸、写真、放送、漫画、アニメーション、ゲーム、書籍、ソフトウェアなど。

③ 頒布 (配信) 方法

パッケージ型、配信型 (スタンドアロン利用 (ダウンロード方式等))、配信型 (オンライン利用 (ストリーミング方式等))、上映・上演、公共・有料放送、広告など。

2015 年のコンテンツ産業の国内市場規模は約 12 兆円、コンテンツ別では映像系 (映画、動画等)、テキスト系 (書籍、雑誌、新聞等) の両分野で全体の約 70% を占めている一方で、流通している情報の表現要素が既存の枠組みに収まりきれない複合型 (インターネット広告等) と呼ばれるものが登場している⁽¹⁸⁾。コンテンツ市場では、物理的空間で行っていた取引の一部をネット空間で実現する、いわば中間的な販売形態をとっていた従来型の電子商取引とは異なり、その取引のすべてをネット空間で完結させるサービス (以下「配信サービス」という。) が主流となりつつある。デジタルコンテンツを巡っては、コンテンツ制作、販売用データ加工、流通サービス及び配信サービスなどを行う事業が考えられるところ、特に消費者との接点を持つ配信サービスは、次のような分類要素の組合せによって多様化する現況にある。

(デジタルコンテンツ配信サービスの分類)

① 運営目的等

② ビジネスモデル

③ サービス提供期間

(18) 経済産業省「デジタルコンテンツ白書 [2016]」9・52 頁 (一般財団法人デジタルコンテンツ協会、2016) を参考とした。

- ④ 技術的な提供方式等
- ⑤ コンテンツの種類
- ⑥ 消費者又は事業者へ提供するもの

①については、公益法人等が自らの目的を達するために、公衆向けに情報発信する場合のほか、例えば、会員相互の情報交換の場とすることを目的にウェブサイトを開設する場合、あるいは、後述する広告モデルのようなウェブサイトとして成熟していくことを目的とする場合など様々である。

②については、配信サービスを享受する者へ直接課金するビジネスモデル以外に、インターネット上のサービスには「無償で提供されているため、収益と効用が単純に比例しないという構造」⁽¹⁹⁾が存在しており、その典型的な例として広告モデルが挙げられる。

③については、配信サービスではサービス期間又は期限がないものが多々見受けられる。

④については、サービス形態を特徴的なものとする技術的要素であり、例えば、専用端末の要否、情報伝達方式、データファイル形式、コピー防止機能等の保護及びコンテンツの保管・管理方法などである。

⑤については、情報の中身などによって分類されるコンテンツの種類を基本として、デジタルデータで表現され、かつ、ネット上を流通することが可能なもの、例えば、文章、音楽、データベースなどである。その分類によって法令上の取扱いが異なる場合は少なくない。

⑥については、事業者間で取引されるもの、消費者へ提供されるものであるが、有体物以外のものであり、②から⑤までの要素によって構成されるサービスの仕組みと、そこで用いられる契約形態などからその法的性質は把握されるものと考えられる。

(19) 総務省 情報通信政策研究所 情報通信学会第 27 回全国大会 (平成 22 年 6 月 27 日) 渡辺智暁=庄司昌彦=井上明人=山内真由美「消費者生成型メディアと収益構造に関する考察」1. はじめに (2010)
(<http://www.soumu.go.jp/icp/chousakenkyu/data/research/survey/telecom/2010/2010-g-0627-a.pdf>: 平成 29 年 5 月 18 日最終閲覧)。

第 2 節 デジタルコンテンツの法的性質

インターネットを利活用した新たな事業は、インターネットのオープン性の恩恵を受け、営利企業のみならず公共法人及び公益法人等においても積極的に行われている。そのような中、ネット空間におけるデジタルコンテンツの取引は、課税上、新たな問題を生じさせていて、直ちに対応を要する状況にあるとは考えにくく、むしろ、多様なビジネスの創出は新たな消費を呼び起こしている。本節では、公益法人等が行っている多種多様な事業例から、デジタルコンテンツ取引の特性に焦点を当てた典型的な基礎的なモデルを想定し、デジタルコンテンツの法的性質を検討する。

1 デジタルコンテンツ提供事業の基礎的モデル

(1) 公益法人等が行うデジタルコンテンツ提供事業等

電子書籍に関する事業を行っている公益法人等があるところ、公益法人等が行っているデジタルコンテンツに関連する事業としては、書籍、学術専門書及び論文など、いずれも専門性が高いテキスト型コンテンツを取り扱うものが多くみられる。公益法人等は自社ウェブサイト又は他社が運営するモール型のウェブサイトなどを通じて、これらデジタルコンテンツを有償又は無償で提供している。また、ソーシャルメディア⁽²⁰⁾を利活用したコミュニティサービスでは、公益法人等はその仕組みとしてネット上の言論・非言論空間を創出し、参加者（消費者）同士の繋がりを促進している。コミュニティサービスでは、利用（提供）者がコンテンツを生成・提供し、利用（消費）者間で共有するというサービスのほか、例えば、地域 SNS は地域密着型の生活情報交換の場であるが、多数の利用者が参加することで物の多様な貸し借り又は交換の可能性が広がり⁽²¹⁾、プラットフォームの

(20) ソーシャルメディアとは「インターネットを利用して誰でも手軽に情報を発信し、相互のやりとりができる双方向メディア」（総務省・前掲注(1)199頁）をいう。

(21) これを仲介する新たな活動は「シェアリング・エコノミー」と呼ばれる。「シェア

新しいビジネスモデルとなっている⁽²²⁾。これらの運営事業体は、NPO 法人、営利法人が数多くを占めるがその規模は大小様々であり、その対象分野も趣味・興味関係、状況限定・相談関係、ビジネス関係と多様な状況にある⁽²³⁾。このような公益法人等の経済活動は、今日の技術的革新のみに起因したものではなく、人々の価値観、ライフスタイルといった変化や、国際化等の社会の構造的な変化に基づくものであり、以前に比べると営利事業と非営利事業の境界はわかりづらくなっていると考えられる。

(2) 基礎的モデル

公益法人等が行っているデジタルコンテンツ提供に関連する事業の中から、特に消費者に提供される時点で、デジタル形式となっているデジタルコンテンツを直接・間接的に提供する行為を中心として、現実に事業として存在し、かつ、安定的運営がなされており、共通の理解の下に検討できるものを基礎的なモデルとして想定する。また、コンテンツは、その種類によって関係法令上の取扱いが異なる場合があることから、基礎的モデルではその種類を特定する場合、文字・静止画によって構成される電子書籍を想定することとする。

イ 電子書籍関連事業の概要

我が国では、書籍⁽²⁴⁾などを電子化し専用の電子端末で読むようになって

リング・エコノミー」とは、典型的には個人が保有する遊休資産（スキルなど無形のものも含む）の貸出しを仲介するサービスであり、借主は対象となるものを所有することなく利用する。このサービスでは信頼関係の担保が必須であるが、その関係構築にソーシャルメディアの特性である情報交換に基づく緩やかなコミュニティの機能を活用することができる（総務省・前掲注(1)200頁）。

(22) 総務省・前掲注(1)200-207頁。

(23) 『業種別業界情報 [2016年版]』300-301頁（経営情報出版社）。

(24) 書籍とは、一般に「書物。本。図書。」（新村・前掲注(16)1413頁）と説明される。特に租税法及び私法上に書籍を定義した規定は見当たらないが、1964年ユネスコ総会にて採択された勧告によると「図書とは、国内で出版され、かつ、公衆の利用に供される少なくとも48ページ（表紙を除く。）以上の印刷された非定期行物をいう」とされる（「図書及び定期行物の出版についての統計の国際的な標準化に関する勧告（第13回ユネスコ総会）和文」（1964）

（<http://www.mext.go.jp/unesco/009/004/007.pdf>：平成28年12月19日最終閲覧）。

て、これを電子書籍と呼ぶようになり、その後、最初の電子書籍元年といわれる 1999 年、出版業界を中心に電子書籍コンソーシアムが設立され、電子書籍という用語が使われはじめた⁽²⁵⁾。近年では電子書籍という用語は頻繁に使用されているが、書籍に対しての位置関係や電子書籍に含まれる範囲、具体的なデータファイル形式など、共通の理解を得るための確定的な定義の存在は確認できず⁽²⁶⁾、情報産業分野における統一的な定義も見当たらない。法令において、電子書籍に関して直接的に定義されているものはないが、著作権法では平成 26 年改正において、従来、紙の書籍のみを対象としてきた出版権について、その対象を電子書籍にも広げるとともに、新たな公衆伝達手段としてインターネット配信が規定された。つまり、著作権法上の電子書籍とは、記録媒体による頒布と配信により公衆伝達されるものであることから、アナログ媒体（紙）を使わずに、デジタル機器（ディスプレイ表示）で読むことができる書籍をいうものといえる。

次に電子出版活動の概要については、その制作過程においては紙の出版活動と重なる部分が多い。紙の書籍出版活動は概ね次のとおりである⁽²⁷⁾。①情報の収集、②企画の立案・決定、③原稿の執筆依頼、④原稿

(25) 前掲注(17)。

(26) 「電子書籍」の定義については、そのような共通の理解は電子書籍に関する事業者間でもないことから、例えば、公正取引委員会が行った電子書籍市場に関する研究報告書の中では、当該研究・報告における電子書籍の条件として、①既存の書籍や雑誌に代わる文字や図画情報であること、②電子情報として情報通信網を通じて有料で提供されるものであること、③電子端末（パソコン、携帯電話（スマートフォン含む）、電子書籍専用端末、タブレット等）により閲読されるものであることのすべてを満たすこととしている。したがって、インターネット上のブログ、CD-ROM に収められて販売されているもの（辞書、自書等）、無償で入手できるもの（青空文庫、オンラインカタログ）などは含まれていない（公正取引委員会 競争政策研究センター「電子書籍市場の動向について」4・7 頁（2013）

（<http://www.jftc.go.jp/cprc/reports/index.files/cr-0113.pdf>：平成 29 年 6 月 16 日最終閲覧）を参考とした。

(27) この点に関しては、公益社団法人著作権情報センターHP「文化庁著作権審議会第 8 小委員会（出版者の保護関係）中間報告書」（昭和 63 年 3 月）

（http://www.cric.co.jp/db/reports63_10/s63_10_main.html：平成 28 年 12 月 22 日

の整理、⑤組方・体裁決定、⑤校正、これらと並行して、写真・イラスト・解説・年表等の検討・準備、さらに宣伝・販売計画の立案・決定がなされる。これらによって制作された原データに対して、印刷・製本に向けた編集が行われた後、印刷事業者へ印刷用データとして引渡す。一方、電子出版活動においても、原データのままで電子書籍商品として提供できないため、原データに対して著作権などのデジタル処理を含む電子書籍化を行い、さらにそれぞれの電子書店（配信サービス）に適合させるためのデータ加工等を経て消費者へ提供される。

電子書籍の販売については、電子取次と呼ばれる電子書籍の卸売事業者等を通じて電子書店から販売する一般的な形態のほか、電子書籍制作事業者が自らのウェブサイト上にて販売するなど、それぞれ事業者の事情に応じて柔軟な流通形態がとられている。

電子取次とは、電子書籍制作事業者と配信サービス提供事業者の中間にあつて、流通機能を持つ事業であり、出版事業以外では問屋に類似する。電子書籍制作事業者が電子取次を介して、配信サービス提供事業者と取引する理由としては、仕入れ及び販売の商流機能及び決済など金融機能、電子書籍特有の書誌情報などメタデータを含む電子データの授受、さらに電子書籍化まで行うことなどを委託できることにある。ただし、無体物の取引であることから、在庫を持たず、物流、配本といった従来 of 取次が行うコントロール機能はない⁽²⁸⁾。

ロ 電子書籍関連事業を主とする基礎的モデル

ここまでの考察に基づき、電子書籍関連事業を主とする基礎的モデル

最終閲覧)を参考とした。

- (28) 文化庁文化審議会著作権分科会出版関連小委員会第3回配布資料「日本の電子出版市場及び制作流通の動向について」(2013)

(http://www.bunka.go.jp/seisaku/bunkashingikai/chosakuken/shuppan/h25_03/pdf/shiryō_2.pdf:平成29年6月16日最終閲覧)、公正取引委員会・前掲注(26)4-7頁、一般社団法人日本電子出版協会 HP「電子書籍取次」

(http://www.jepa.or.jp/ebookpedia/201511_2714:平成29年1月17日最終閲覧)を参考とした。

の構成要素を以下のように設定する。具体的には、コンテンツ制作、データ加工、電子取次及び配信サービス提供と大別されるところ、特に多様化している配信サービスについては、提供しているものや提供方式等を構成要素に加える。また、コンテンツの制作から販売までの過程における事業者間の取引については、実際の事業者間の契約内容及びシステム間連携の仕様等が公開されておらず、一定の想定の下で仮定し、これを前提とせざるを得ない部分があることをお断りさせていただきたい。なお、ここでは構成要素の列挙のみとし、後述する基礎的モデルを用いた考察（第 3 章）の中でその捕捉説明を行うこととする。

(イ) 電子書籍の制作から配信までの過程

電子書籍の制作から配信までの過程を大きく分類すると、次のようになる。

- A コンテンツ制作（企画、執筆依頼、原稿入手及び制作等の電子出版）
- B データ加工（電子書籍化、配信用データ作成⁽²⁹⁾）
- C 取次（電子取次）
- D 販売（配信サービス）

(ロ) 公衆向けの配信サービス

- A サービス提供期間
 - (A) 利用契約にサービス提供期間又は使用有効期限などがある
 - (B) 利用契約に期間の定めがない又は期間設定に関する条項がない
- B 消費者に提供しているもの又はサービス
 - (A) 著作物の複製物

(29) 電子書籍のデータ構造は、パブリックな形式から専用端末の仕様に依存する独自性の高い形式まで複数存在しており、制作に至るまでの過程もそのまま紙媒体の書籍をスキャンすることでデジタル変換した比較的容易なものから、デジタルコンテンツの特性を生かした機能（インタラクティブ構造など）及び表現方法（音声・映像・アニメーションなど）を含むものまで多種多様である。例えば、EPUB、PDF、XMDF、ドットブック、AZW などのデータ形式が挙げられる。

- (B) 著作権法上の利用許諾（法定利用行為）
 - (C) 著作物の複製物を使用する権利（法定利用行為以外の使用行為）
 - (D) 著作物（暗号化情報）と当該暗号化情報へのアクセス・キー（復号）
- C 提供方式等
- (A) ストリーミング方式
 - (B) ダウンロード方式
 - (C) クラウドサービス⁽³⁰⁾（ロッカー型クラウドサービス⁽³¹⁾）
 - a コンテンツ・ロッカー型サービス（サービス提供者が提供す

(30) ここではクラウドコンピューティングの技術を用いたサービス提供のことをいい、機器設備、ストレージ、又はソフトウェア等をインターネット経由で利用させるサービス形態と理解願いたい。なお、クラウドコンピューティングについて、画一的に定まった概念を示すことは難しく、また、クラウドコンピューティングといっても、技術的な観点から捉えるか、サービス提供の観点から捉えるかで定義の仕方も変わることから、その概念は包括的に定まるものでもないとされている（平成 23 年度文化庁委託事業「クラウドコンピューティングと著作権に関する調査研究報告書」8 頁（三菱 UFJ リサーチ&コンサルティング、2011）

（http://www.bunka.go.jp/chosakuken/pdf/cloud_computing_houkoku.pdf）。そのような中、従来型の様々なサービスを時流にあわせてそのような総称として、いわゆる「クラウドサービス」と呼ばれているものによる取引については、関係法令等の整備は今も継続検討中である。

(31) 文化庁調査研究委員会による報告書では、既に行われている各種クラウドサービスについて、海外事例なども踏まえた次のような類型化を行っている（文化庁・前掲注⁽³⁰⁾9 頁）。

A コンテンツ・ロッカー型サービス

コンテンツ・ロッカー型サービスとは、特定の種類のコンテンツに特化して、自らの様々な電子端末等において、いつでもどこでも利用可能とするようサービス設計されていることに特徴があり、先行的に音楽をコンテンツとするサービスが行われ、近年では電子書籍サービスなどにも標準的に組み込まれている。

B 汎用・ロッカー型サービス

消費者が、自ら保有する様々な電子ファイルをクラウド上（管理するサーバ上の区画）へアップロードすることにより、当該消費者が保有する複数の電子端末等で利用することを可能とするサービスである。なお、コンテンツの種類及び電子ファイルの形式等は問わずに利用可能としており、サービス提供事業者はアップロードされる電子ファイルには関与しない。

C アプリケーション提供型サービス

消費者が、クラウド上にあるアプリケーションを実行する権利を購入し、当該アプリケーションをクラウド上で実行できるようにするサービスである。

る電子書籍のみを対象)

b 汎用・ロッカー型サービス（消費者が保有するデジタルコンテンツを対象）

(D) データベースサービス

D ビジネスモデル

(A) 個別課金モデル（配信サービスを行い、電子書籍 1 件ごとに課金）

(B) 定額課金モデル⁽³²⁾（配信サービスを行い、一定期間について定額課金）

(C) 広告モデル（同一ウェブサイト上で行われる無償配信サービスと有料広告掲載）

2 デジタルコンテンツ取引の契約形態及び法的性質に関する考察

前述のとおり、コンテンツはアナログからデジタルへとその姿を変えたが、そのコンテンツの多くは著作権法が保護すべき対象（著作物）である。従来、有形媒体に化体していた著作物の権利関係については、有形媒体の使用方法等によってその権利が保護されてきた部分もあることから、著作物の利用に関しての権利関係を強く意識する場面は多くはなかったかも知れない。しかしながら、有形媒体から分離し、無体に帰したデジタルコンテンツを無体物のまま提供する場合、その権利関係が売買契約に対してどのような影響を及ぼすものであるかは、事業の性質を判断する上で重要である。本節では、デジタルコンテンツの取引を巡る関係法令等の基本的な取扱いを確認した後、著作権者、事業者及び消費者の間で用いられる契約形態に着目し、その取引されているものの法的性質を考察する。

(32) 配信事業者を通じて電子書籍を配信する場合、利用料金は消費者から配信事業者へ支払われるが、定額制の場合、サービスに登録されている複数の電子書籍について、その個々の利用頻度に応じて、配信事業者から電子書籍制作事業者へ支払われるものと考えられる（経済産業省「出版物の流通促進に向けた契約の在り方に関する調査事業〔平成 26 年度〕」8・26 頁を参考とした）。

(1) デジタルコンテンツを巡る法的環境等

デジタルコンテンツの法的性質を理解するに当たって、重要な法律である著作権法⁽³³⁾の取扱いを中心に概観する。以下、コンテンツを特定する場合には、ここまでの考察と同様に電子書籍を取り上げる。

イ 著作権法

著作権法上、著作物の利用行為とは、同法 21 条ないし 28 条に限定的に列挙された行為⁽³⁴⁾（以下「法定利用行為」という。）をいうから、これらに及ぶ権利（以下「著作権の支分権」という。）の集合体を著作権（著作財産権）とすることができる。つまり、著作権法は、「著作物の複製・翻案⁽³⁵⁾とそれの公衆への提供・提示を中心に構成されており、著作物の使用一般（読む、見る、聞く等）を禁止するものではない」⁽³⁶⁾から、著作物を使用するすべての行為に及ぶわけではない。また、近年、その対応が注目されていた電子書籍については、文化審議会著作権分科会出版関連小委員会での議論を経て、電子書籍の流通と利用の円滑化及び効果的な海賊版対策などの観点から、平成 26 年改正において、出版者への権利付与等、その出版権の整備が行われている⁽³⁷⁾。

(33) 現在の著作権法については、「デジタル技術の発達によって権利者と著作物のあり方が多様化したために、きわめて精緻なものになってしまった」とも言われる（名和小太郎『デジタル著作権 二重標準の時代へ』「はじめに」（みすず書房、2004））。

(34) 著作権法 21 条ないし 28 条に掲げる著作財産権とは、①複製権、②上演権及び演奏権、③上映権、④公衆送信権等、⑤口述権、⑥展示権、⑦頒布権、⑧譲渡権、⑨貸与権、⑩翻訳権及び翻案権等の二次的著作物の創作権、⑪二次的著作物の利用権利をいう。

(35) 翻案とは、一般的には「前人の行なった事柄の大筋をまね、細かい点を変えて作り直すこと。特に、小説・戯曲などについていう」（新村・前掲注(16) 2611 頁）とされるが、著作権法上では「脚色・映画化等により、原著作物の内面的な表現を維持しつつ、外面的な表現を変えることを指すと通常は言われている」（中山信弘『著作権法〔第2版〕』154 頁（有斐閣、2014））。

(36) 中山・前掲注(35) 653 頁。

(37) 「文化審議会著作権分科会出版関連小委員会報告書」（平成 25 年 12 月）によると、その際の考え方として、「電子書籍と紙媒体の出版物の違いや電子出版の特性等を踏まえて検討することが必要である」としながら、「特段両者に違いがない部分については、現行の出版権と同様に整理することが適当」であるとの考えに至っている。

(イ) 著作権の譲渡

著作権は財産権であり、土地などの所有権と同様、その全部又は一部を譲渡又は再譲渡したり相続することが可能であり、「現に情報化社会における重要な経済財であるデジタルコンテンツの中核的存在となつて〔おり〕」⁽³⁸⁾、その譲渡は準物権的行為である。著作権を包括的に譲渡することも可能であるが、著作権法 61 条 1 項は、一部譲渡が可能であることを明記しており、著作権の支分権ごとのほか、内容、場所、時間の制限付き移転、さらにもっと細かい分割を行い譲渡することが可能である⁽³⁹⁾。一方、所有権とは、物の所有者が「法令の制限内において、自由にその所有物の使用、収益及び処分をする権利」（民法 206）をいい、有体物に化体している著作物に内在する著作権とは異なつた法的性質である。例えば、著作物の複製物を有形媒体に固定した商品（以下「パッケージ型商品」という。）を販売（譲渡）する場合、当該有形媒体の所有権は移転するが、無体物である当該著作物の著作権まで譲渡されることはない。そのため、著作権の移転を伴う売買契約を結ぶ際には、別途、著作権の譲渡又は利用許諾が必要となる。

(ロ) デジタルコンテンツの利用許諾

著作権者は、著作権を譲渡する以外に、著作権の対象である著作物の利用を許諾することが可能である（著作権法 63）。通常、著作物の法定利用行為に関しては、利用許諾契約⁽⁴⁰⁾が結ばれていると考えられるが「利用許諾は諾成契約であり、黙示の契約ということもあり得る」⁽⁴¹⁾とともに、デジタルコンテンツに関する実際の契約は、著作物の複製物に対する利用許諾ということになる。そして、著作権が対

(38) 中山・前掲注(35)413 頁。

(39) 中山・前掲注(35)414-415 頁。

(40) ここでいう利用許諾契約とは、著作権法に定められている著作物の利用許諾方法を内容とするものであり、著作権者は他に利用許諾をしないという特約を付けることも可能である（中山・前掲注(35)427 頁）ことから、独占的な利用許諾契約と非独占的な利用許諾契約がある。

(41) 中山・前掲注(35)425 頁。

象とする「情報の特性からは著作権の実体は禁止権」⁽⁴²⁾であるから、利用許諾によってこれを解除し、著作権者が契約相手に対してその有する損害賠償請求権等の権利を行使しないことを約するもの（契約による債権の利用権）であって、契約自由の原則の下で結ばれる当事者間の契約に、これを用いることが可能である旨を著作権法 63 条 1 項の規定で明示にしたにすぎないとされる⁽⁴³⁾。

A デジタルコンテンツを複製する行為等（複製権・公衆送信権）

デジタルコンテンツをデジタル媒体に複製する行為は複製権の行使に該当し、これを公衆へ伝達する行為には公衆送信権⁽⁴⁴⁾（送信可能化⁽⁴⁵⁾）（著作権法 23）が働くこととなる。著作権法では、複製とはどのような方法であれ、著作物を有形物に再製すること（著作権法 2①十五）をいい、「著作権者がその著作物の有形的再製に関し排他的権利を有することを定めて」⁽⁴⁶⁾いる（著作権法 21）。例えば、消費者がウェブサイトからデジタルコンテンツをダウンロードする場合、当該消費者の電子端末等の内部に複製物を作成することから、当該行為は複製権の行使に該当するとともに、著作権者から当該消費者へ複製権の許諾⁽⁴⁷⁾があったと考えられる。なお、著作権法上、

(42) 中山・前掲注(35)425頁。

(43) 中山・前掲注(35)425頁。

(44) 公衆送信とは、「公衆によって直接受信されることを目的として無線通信又は有線電気通信の送信を行うことをい（う）」（著作権法 2①七の 2）。

(45) 送信可能化とは、「サーバー等の『自動公衆送信装置』を利用して情報を、公衆からのアクセスに応じて送信されるようにするため、ネットワークに接続されている『自動公衆送信装置』に情報を『蓄積』（いわゆるアップロード）・『入力』（ウェブキャストなどの蓄積を伴わない場合）等することや、既に情報が「蓄積」・「入力」されている『自動公衆送信装置』をネットワークに接続することをい（う）」（著作権法 2①九の五）（文化庁ホームページ「著作権なるほど質問箱」・「送信可能化」

（<http://www.bunka.go.jp/chosakuken/naruhodo/ref.asp>；平成 29 年 2 月 28 日最終閲覧）参照。

(46) 加戸守行『著作権法逐条講義〔三訂版〕』169頁（著作権情報センター、2000）。

(47) 「他人の利用行為に承認を与える行為を『許諾』という用語を用いて著作権者の権能として定め……許諾というのは、他人が自己の著作物を利用する行為を正当化する意思表示であり……著作物の譲渡とは異なり、許諾を得た者に著作物を利用し

著作者に公衆送信権を与えているが、あくまで送信者の行為が公衆送信権の行使に当たるのであって、受信者の行為に当該権利は働かない。

B パッケージ型商品を譲渡又は貸与する行為（譲渡権・貸与権）

譲渡権（著作権法 26 の 2）とは、著作物（映画以外）の原作品又は複製物について、公衆への販売その他の譲渡を許諾する排他的権利をいい、最初の適正な譲渡行為によって消尽する⁽⁴⁸⁾。例えば、著作物（複製物）の販売を行う目的で著作物の複製権の許諾を得ていたとしても、公衆への提供には譲渡権の許諾が必要となる。一方、有体物に固定された著作物を公衆向けに貸付けることは、貸与権の行使に該当する（著作権法 26 の 3）。しかし、著作物自体は無体の情報であり、有形媒体に固定されていない無体物を貸与する行為の理論的説明は浮かばず、無体物に貸与という概念は直接的になじまない。したがって、貸与権は、著作物の複製物の貸与という有形財産の取引行為に及ぼす規定とされている⁽⁴⁹⁾。このように、本来、貸与とは有体物に及ぶ行為であることから、例えば、パッケージ型商品については、貸与権の許諾を受けた上でこれを行使することは可能である。

しかしながら、配信型のデジタルコンテンツは無体であるから、著作権法上の譲渡権又は貸与権は働かない。サーバ等に置かれたその複製物を利用する自動公衆送信行為には、貸与という契約形態が

得る債権的な地位を認めることであ[る]」（加戸・前掲注(46)361頁）。

(48) WIPO 著作権条約 6 条(2)では、いわゆる「国際消尽」の考え方の採用は加盟各国に委ねられている。我が国の著作権法では、「権利の対象となっている知的財産権が化体している『物』に関する限り、第一譲渡によりもはや権利行使は認めないというドクトリンであり、条文上の根拠はなくとも、流通の確保という観点から当然のこととして理解されている。しかし著作権に関する全ての権利が消尽原則に服するものではなく、例えば貸与権は消尽したのでは意味がなくなるため、消尽しないと解されている」（中山・前掲注(35)270-271頁）。

(49) 加戸・前掲注(46)196-197頁。

用いられていたとしても、前述 A のとおり、著作権法上、貸与権ではなく公衆送信権が働くこととなる。このように、有形媒体に固定した著作物の複製物の貸付ける行為と、デジタルコンテンツを配信にて提供する行為では、著作権法上の取扱いは必ずしも一致しない。

(ハ) 電子出版権

出版権とは、著作権（複製権、公衆送信権等）を有する者と、一定の行為を引き受ける者⁽⁵⁰⁾（著作権法 79①）との契約により成立する権利である。出版権には、平成 26 年の著作権法改正によって、従来からの著作物⁽⁵¹⁾を紙媒体によって頒布する行為（以下「出版行為」という。）に加えて、記録媒体による頒布が含まれることとされ、出版行為とは別に電子出版行為が追加された（著作権法 80①一、二）⁽⁵²⁾。つまり、出版行為は、著作物を何らかの方法により有形媒体へ固定化する必要がある⁽⁵³⁾、その有形媒体の範囲を紙に限定することなく、CD-ROM 等のデジタル媒体を含めることでその範囲が広がられた。これとは別に、公衆送信権者が設定する権利として、現実的には電子書籍に特化した配信サービスによる提供方法（以下「自動公衆送信行

(50) 一定の行為を引き受ける者とは、「紙媒体による出版や CD-ROM 等による出版（出版行為）又は「記録媒体に記録された著作物の複製物を用いてインターネット送信を行うこと」（公衆送信行為）を引き受ける者をいう。

(51) 著作物を固定する（した）媒体には所有権が働き、著作物に働く著作権との関係が問題となる。この点に関しては、「著作物は観念的な存在であり、所有権の対象たる物とは別個の存在であって、原則として両者は無関係に併存する。著作物とは無形の情報ではあるものの、従来は媒体である有体物に具現化している場合が多かったが、その場合であっても著作権者は、媒体である物の所有権に影響を受けることなく権利行使できるのが原則であ[り]」（中山・前掲注(35)243 頁）、著作物を固定した媒体における著作権と所有権の関係は、「著作権が優先し、著作権者ではない当該物の所有者といえども複製できないことは明らかである」（中山・前掲注(35)244 頁）とされる。

(52) 平成 26 年著作権法改正以前は、配信型の電子書籍に対応する出版権の設定が受けられなかったため、出版者は著作権者から利用許諾を受けて電子出版物の公衆送信を行っていた（経済産業省「電子商取引及び情報財取引等に関する準則〔平成 28 年 6 月〕」 iii.96 頁（<http://www.meti.go.jp/press/2016/06/201603001/20160603001-2.pdf>；平成 29 年 4 月 28 日最終閲覧））。

(53) 加戸・前掲注(46)418 頁。

為」という。)を電子出版権として規定している。

なお、「(電子)出版権設定契約」は、著作権法に定める著作権を基礎として、著作権者が出版権を設定し当事者間の諾成によって成立する契約であることから、法令に明示されている権利には該当せず、排他性を有する強力な権利ではあるがその法的性格は準物権的な権利とされる⁽⁵⁴⁾。

(二) デジタルコンテンツを自由に使用できる場合 (著作権の制限規定)

著作物の一定条件の下での使用については、著作権者の許可を条件とせず著作物の使用ができる。つまり、デジタルコンテンツの利用方法が次のような範囲にある限り、その行為に著作権者から利用者への著作権の提供等はないものと判断される。

A 私的使用のための複製行為

著作物を使用する者が、私的使用を目的として複製すること⁽⁵⁵⁾ (以下「私的複製」という。)は、一定の場合を除き、著作権の制限範囲とされる (著作権法 30)⁽⁵⁶⁾。

B サーバ内で行われるインターネット上の各種複製行為

著作物の提供を円滑かつ効率的に行うための準備に必要な電子計

(54) 出版権は、「歴史的に著作物利用の典型的な形態であるので、出版権という物権的利用権 (一種の用益権) を定めている」(中山・前掲注(35)433-434 頁) という背景がある。

(55) 著作物のデジタル化による容易な複製とインターネット等による新たなメディアの登場による情報の拡散は、著作権が保護すべき範囲と本条の私的使用目的の範囲をどのように考えるか、文化審議会著作権分科会 (法制問題小委員会、著作物等の適切な保護と利用・流通に関する小委員会) でも引き続き議論されている。

(56) なお、本制限規定はデジタル技術の発展によって、今までにないような大きな影響を受けており、その適用範囲を巡っては現在も関係省庁を中心に様々な議論が為されているところである。例えば、配信サービスの登場は、大量かつ高速というネットの伝播特性も相まって、ネット空間で著作物が拡散する脅威はアナログ媒体しかない時代とは比べようもないし、その利用が私的複製なのか公的領域にあるのかの区別もつきにくくなっている (文化庁「文化審議会著作権分科会報告書 [平成 19 年 1 月]」7-10 頁 (http://www.bunka.go.jp/seisaku/bunkashingikai/chosakuken/pdf/h1901_shingi_hokokusho.pdf:平成 29 年 4 月 18 日最終閲覧)、中山・前掲注(35)285-286 頁を参考とした)。

算機による情報処理を行うときは、その必要と認められる限度において、記録媒体への記録等を行うことができるとされる（著作権法 47 の 9）。例えば、一つの配信サービスにおいても複数のデータファイル形式による提供を行っていることから、電子書籍を配信する際のデータファイル形式は必ずしも画一的であるとはいえず、これらに対応するためのデータ処理は必須となる。その際、電子書籍の原データ（DTP データ等）を複製及び翻案する行為は、著作権法の法定利用行為に該当する可能性があり、著作権者の許諾が必要である。このような行為は、人為的なものに限らず、サーバ等においても形式的には違法性のある機械的な行為が発生する可能性があることから、平成 24 年著作権法改正において、情報提供の円滑化などの目的から必要と認められる限度においては著作権者の許諾を必要としない著作権の制限とされた⁽⁵⁷⁾。

ロ 私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律

一般的に再販売価格維持制度⁽⁵⁸⁾は、私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律（以下「独占禁止法」という。）により禁止されているが、著作物である書籍、雑誌、新聞、音楽用 CD、音楽テープ及びレコード盤の 6 品目については、その多様性の維持及び文化・教養の普及という見地から適用例外として著作物再販適用除外制度の適用を受けている。しかし、ネットワークを通じて配信される電子書籍は、物ではなく、情報として流通するものとして、独占禁止法の規定上、物を対象とする著

(57) 中山・前掲注(35)385 頁。なお、「クラウドサービスのバックヤードでの分散処理の必要上行われる複製も本条〔著作権法 47 条の 9〕に含まれると解すべき」とされている（中山・同 385 頁）。

(58) 商品の供給者が、その商品の取引先である事業者に対して再販売する価格を指示し、これを遵守させることは、原則として独占禁止法 2 条 9 項 4 号（再販売価格の拘束）に該当し同法 19 条に違反するものであるが、同法 23 条 4 項の規定に基づき、著作物 6 品目（書籍・雑誌、新聞及びレコード盤・音楽用テープ・音楽用 CD をいう。）については「著作物再販適用除外」として例外的に同法の適用が除外されている。

作物再販適用除外制度の適用外とされている⁽⁵⁹⁾。したがって、今のところ、事業者が有形媒体に固定されない状態の電子書籍を転売する場合、その販売価格を拘束する契約を締結することはできないから、それぞれの事業者において販売価格は自由に設定することが可能である。

ハ 消費者契約法

配信サービスなどを提供するウェブサイト運営事業者と消費者の利用契約において、その契約が消費者契約法⁽⁶⁰⁾に該当する場合、ウェブサイト運営事業者が自己の債務不履行（当該事業者、その代表者又はその使用する者の故意又は重大な過失によるものに限る。）により消費者に生じた損害を賠償する責任の全部又は一部を免除する条項（消費者契約法 8 条 1 項 1 号、2 号）などは無効又は制限される場合がある⁽⁶¹⁾。

(2) デジタルコンテンツの取引に用いられる契約形態

デジタルコンテンツの取引では、実際に物が移動するわけではなく、在庫も発生しない。例えば、デジタルコンテンツを貸付ける又は返却するという行為には、一つの有形的な物が行き来するイメージは重ならず、複製又は削除といった行為が想像される。しかし、これらの行為に著作権法が直接的に関与しているわけではなく、あくまで当事者間の契約によって定められた範囲でその利用が行われているものと想定される⁽⁶²⁾。したがって、

(59) 公正取引委員会ホームページ「よくある質問コーナー（独占禁止法）Q13」
 (www.jftc.go.jp/dk/dk_qahtml#emsQ13 : 平成 28 年 11 月 14 日最終閲覧)。

(60) 消費者契約法とは、事業者による違法・悪質な行為等を防止し、消費者の利益保護を目的とする法律である。

(61) 参加者を媒介するプラットフォームを運営する事業の場合、原則として特定商取引に関する法律上の通信販売を行う販売業者または役務提供事業者⁽⁶²⁾に該当する（特定商取引に関する法律 2②）。

また、通信販売とは、「販売または役務の提供を営利の意思をもって、反復継続して取引を行う者が「郵便等」（通信機器または情報処理に用いられる機器を利用する方法も該当する（特定商取引に関する法律施行規則 2②））によって売買契約または役務提供契約の申し込みを受けて行う商品、権利の販売または役務の提供のこと」とされる（消費者庁「特定商取引法ガイド」

(<http://www.no-trouble.go.jp/search/what/P0204003.html> : 平成 29 年 1 月 30 日最終閲覧)。

(62) 著作権を対象にした契約は当事者間の諾成契約であることから、契約内容は必ず

その取引の法的性質を考える上では、それぞれの取引において用いられる契約形態をどのように解すべきかが問題となるところ、売買契約とともに結ばれている著作権の利用許諾契約等が、当事者にどのような効果を生じさせているかという点が重要となる。以下において、私法上の取扱いを踏まえ、電子書籍の取引に用いられている典型的な取引契約の法的性質を考察する。

イ 著作権者と電子書籍制作事業者間の契約

著作物を利用する行為に用いられる典型的な契約形態として、電子書籍の場合、著作権譲渡契約、利用許諾契約及び電子出版権設定契約を含めた三つが挙げられる。著作権者である著者と電子書籍制作事業者の間では、必要な著作権の支分権⁽⁶³⁾を内容とする著作権譲渡契約⁽⁶⁴⁾又は電子出版権設定契約等によって許諾を得ていると考えられ、仮に電子書籍制作事業者に著作権の譲渡又は信託的譲渡が行われた場合には、電子書籍制作事業者は著作権者としての立場を有することとなる。我が国では、著作権者と電子書籍制作事業者の間において、著作権譲渡契約を用いることは一般的ではなく、伝統的な契約形態である出版権設定契約と同様、電子出版権設定契約が結ばれているものと考えられる⁽⁶⁵⁾。この場合、電子出版行為に必要な著作権の支分権を含む利用許諾の契約形態を用いることも可能であり、契約内容は当事者によって自由に決められることから非独占的な契約のみならず、当事者間において独占的とする利用許諾

しも一義的ではなく、著作権譲渡契約と称されていてもその内容が明確でない場合もある。また、契約書類がない場合なども見受けられる（中山・前掲注(35)413-414頁（有斐閣、2014）を参考とした）。

- (63) 電子出版を行う場合、少なくとも複製権及び公衆送信権の利用許諾を含んでいると考えられる。
- (64) 「著作権は、その全部又は一部を譲渡することができる」（著作権法 61）ため、譲渡対象とする著作権は契約に明記される。
- (65) なお、著作権者と出版者との間において、契約書を交わさず口約束で合意している場合、単純な出版許諾契約と解するほかなく、これを排他的独占的権利である出版権設定契約と認めることはできないと解されている（東京高判昭和 61 年 2 月 26 日判例時報 1201 号 140 頁、いわゆる「太陽風交点事件」）。

の契約形態もあり得る⁽⁶⁶⁾が、著作権法上の制約を受けない債権的な契約であるため、第三者へ対抗できないという弱点はある。

ロ 電子書籍制作事業者と流通事業間の契約

電子書籍制作事業者が配信サービス提供事業者又は電子取次事業者を通じて消費者へ電子書籍を提供する場合、電子書籍制作事業者はこれら事業者に対して、当該電子書籍についての公衆送信権を含む著作権の再許諾⁽⁶⁷⁾を行っているものと考えられる。なお、前述のとおり、現在のところ、電子書籍については著作物再販適用除外制度の適用外とされており、柔軟な再販価格の設定による販売が可能であることから、事業者間の取引では大きく二つの売買契約の形態⁽⁶⁸⁾が存在する。一つは、エージェンシー契約と呼ばれ、販売主体である電子書籍制作事業者が、電子書籍のサービス提供価格を決定し、配信サービス提供事業者に配信を委託するものであり、委託販売に類似する契約形態である。もう一つはホールセール契約と呼ばれ、電子書籍制作事業者は電子書籍の卸価格を決定した上で配信サービス提供事業者と契約し、配信サービス提供事業者は消費者に対して電子書籍の利用価格を自由に設定する、卸売からの転売販売に類似する契約形態である。

一方、デジタルコンテンツの取引では売買契約のほかに、著作権の処理を必要とする。前述のとおり、著作権の譲渡において用いられる契約形式は独占的なものであった。また、著作権の利用許諾においては、著作権の実体は禁止権であるからその禁止する行為を解除する契約形式が

(66) 中山・前掲注(35)425頁。なお、平成26年著作権法改正以前は、配信型の電子書籍に対応する出版権の設定が受けられなかったため、出版者は著作権者から利用許諾を受けて電子出版物の公衆送信を行っていた(経済産業省・前掲注(52)iii.96頁)。

(67) 著作権の再許諾とは、原出版者が第三者に対して、複製や公衆送信等を行うことを許諾すること(著作権法80③)をいう。

(68) 諏訪公一「2014年改正著作権法と電子書籍ビジネスの動向」パテント67号25-28頁(日本弁理士会、2014)、経済産業省「平成24年度我が国経済構造に関する競争政策的観点からの調査研究(プラットフォーム関連事業に関する理論分析)」77-85頁を参考とした。

用いられていると想定される。そして、著作権の利用許諾として、どのような権利をどのような条件で解除するかは基本的には当事者間の自由であることから、事業者の関係は必ずしも画一的な権利関係にはないと考えられる。そうすると、用いられる契約形態によって事業の性質が異なると考えられなくもないが、公衆送信権又は複製権を含む著作権の利用許諾契約が用いられる理由は、上記（1）イ(ロ)の考察から、当事者間の契約に沿った一定条件の下での法定利用行為について、著作権者が契約相手に対してその有する損害賠償請求権等を行使しないという不作為義務を約する債権の付与であると解せば、著作権の契約は事業の性質を変化させるものというより、むしろ、取引上の法的安定を図るという本来の事業を補強する効果を与えているものであるといえる。

なお、電子書籍の配信を行う事業者は、電子書籍制作事業者等から配信許諾を得た場合、配信権原を取得するが、配信許諾は配信義務を意味することはないから、配信義務の特約がない限り、当該配信サービス提供事業者が配信義務を負うことはないと考えられている⁽⁶⁹⁾。

ハ 配信サービス提供事業者と消費者間の利用契約

多様化する配信サービスでは、サービス内容及び著作権等の権利の取扱いによって、配信サービス提供事業者と消費者との間で結ばれる利用規約又は使用許諾契約等（以下「利用契約」という。）の内容は、必ずしも一律ではないことが考えられる。著作物を利用するためには、原則として著作権者からの許諾が必要であり、許諾を受けた者はその範囲内において著作物を利用することができる（著作権法 63①、②）。

しかし、配信サービス提供事業者と消費者の間で結ばれる利用契約では、通常、著作物の所有権が著作権者に留保した状態で、コンテンツの閲覧のみを目的とした著作物の複製物を使用する権利（以下「使用する

(69) 植田貴之=佐竹希「定額制コンテンツ配信サービスにおけるコンテンツ提供の法律関係」NBL1086号 28頁（商事法務、2016）。

権利」という。)を付与することとしている⁽⁷⁰⁾。また、その取引が著作物の複製物の売買(譲渡)の法形式で行われている場合でも、それをもって直ちに著作権法を基礎する利用許諾に当たるとは言い切れず、利用契約において制限的な諸条件⁽⁷¹⁾が付されていることがある。そのような契約の有効性については、例えば、著作権の制限規定である私的複製の一部無効化を含むものなど、私法上全く問題がないというわけではないが、そのような制限的な条項が一応有効なものとして取り扱われている⁽⁷²⁾。

(70) 特定非営利活動法人 ratik ホームページ (<http://ratik.org/buyebook/faq/> : 平成 29 年 2 月 20 日最終閲覧) よくあるご質問 (FAQ)、AMAZON KINDLE ストア「利用規約」1.kindle コンテンツ kindle コンテンツの使用

(<https://www.amazon.co.jp/gp/help/customer/display.html?nodeId=201014950> : 平成 29 年 2 月 2 日最終閲覧)、新日本法規出版株式会社「『新日本法規出版 eBOOKSTORE』ご利用規約」(<http://ebook.e-hoki.com/guide/rulr.html> : 平成 29 年 2 月 21 日最終閲覧)、株式会社ブックビヨンド「『wook』利用規約」

(<http://wook.jp/guide/rule.html> : 平成 29 年 2 月 21 日最終閲覧) を参考とした。

(71) デジタルコンテンツ(著作物の複製物)の利用に関して、契約が結ばれている場合、事業者が提供しているものがどのようなものであるかは、その契約の利用条項の解釈によることとなる。ここで問題となるのが、著作権法の制限規定と利用契約の関係における、いわゆる契約による著作権法の無効化(オーバーライド)である。例えば、利用契約に複製回数制限がある場合、著作権法の制限規定である著作権法 30 条では、複製回数が 1 回であるか複数回であるかを区別しておらず、あくまで「個人的に又は家庭内その他これに準ずる限られた範囲内」とされており、私的複製の範囲も問題ではあるが、そもそも当該利用契約の有効性はオーバーライドによって無効とされるか否かといった問題がある。このような問題に関しては、「そもそも、著作権制限規定が適用される行為は著作権侵害とならず、したがって、著作権の効力範囲内の行為である『利用』の許諾に関して定める本項とは著作権関係がない。オーバーライドについては当事者間の契約自由の範囲でなされるものであり、相対的契約締結により有効となり得る場合があると思われる」(半田正夫=松田政行『著作権法コメント 2 [23 条～90 条の 3]』594-595 頁(勁草書房、2009))。また、文化庁文化審議会著作権分科会では、「ソフトウェアや音楽配信等に関する契約において、私的複製に関する権利制限を定めた(著作権法)第 30 条をオーバーライドする条項については、基本的には無効とするべき理由がないと整理を行ったところである」としながら、実際には権利制限規定の趣旨及び不正競争又は不当な競争制限防止などの観点から「個別に判断することが必要」としている(文化庁・前掲注(56)7-10 頁を参考とした)。

(72) 本解釈は利用契約によるオーバーライドが可能である場合を前提としたものであるが、これとは異なり、著作権法 30 条が強行規定であるという立場からは、私的目的使用における複製回数を制限する条項は無効と解される。経済産業省「電子商取引及び情報財取引等に関する準則 [平成 28 年 6 月]」では、本解釈とともに、これと異な

そうすると、売買の法形式で行われている取引であったとしても、その経済的実質は著作物の複製物を「使用する権利」と異なるものではないと判断される。

なお、利用契約では配信サービス提供事業者の責任範囲を定めており、その範囲は消費者がその電子書籍を受信できる状態にするまでとされる。つまり、配信サービス提供事業者は、著作権法上の公衆送信行為があったとされる状態（送信可能化）までの行為を主体的に行っていると解される。このような場合、サーバ等からデジタルコンテンツをダウンロードする行為は、あくまで消費者の要求によって機械的に行われるものといえる。

(3) デジタルコンテンツの法的性質に関する考察

イ デジタルコンテンツの法的性質

所有権の対象である物（民法 85）は有体物である。これに対して、著作権の対象である著作物とは「思想又は感情を創作的に表現したもの」（著作権法 2①一）であり、物ではなく、抽象的なもの（情報）である。

著作権法は無方式主義を採用しており、原著作物がどのような形で存在するかは著作権者の知るところでもあり、必ずしも有形物に固定されるとは限らない。そのため、著作権法では「保護される著作物であるためには、表現が何らかの物（媒体）に固定されていることは要求されていない。……固定されていない著作物については、侵害の対象の立証が難しい場合が多いという挙証上の問題が存在する」⁽⁷³⁾とされる。しかし、複製とは有形的再製をいうのであるから、著作物の複製物は有体物と解される。つまり、パッケージ型商品は、有形媒体に著作物が化体した著作物の複製物であり、物の所有権に加えて別個に著作権が付着しているものであると解せば、そこから分離して無体に帰したデジタルコン

る解釈があることも挙げた上で、現在のところ、個別事例ごとに判断せざるを得ないと報告している。

(73) 中山・前掲注(35)55-56 頁。ただし、映画については著作権法が保護すべき要件（著作権法 2③）として、媒体への固定が必要であると解されている。

テンツは、著作権法上の権利そのものといえる。

このように、デジタルコンテンツとはそれ自体は無体であるが、例えば、配信サービス提供事業者のサーバ内に存在する著作物の複製物（有体物）を用いて配信される電子書籍は、ネットワーク上を情報（無体物）として流通し、消費者の電子端末等へダウンロードする行為によってその手元で有形的再製（有体物）されるなど、有体的な権利と並存している場合と、ネット上を情報として流れているような場合では、その法的な取扱いが異なっている。

ロ デジタルコンテンツを使用する権利の法的性質

ここまでの考察から、通常、利用契約で定めた著作物を「使用する権利」の法的性質を判断すると、消費者が対価を支払って得た権利ではあるが、著作権法が保護すべき利用方法に該当しない可能性が高い。この場合、その電子書籍の複製物の閲覧のみを目的とした「使用する権利」は無体財産権に該当せず、また、民法 175 条において、「物権は、この法律その他の法律に定めるもののほか、創設することができない」と規定されており、民法その他の法律によって明示されている権利以外、その法律の定める効力等を変更することに当事者が合意したとしても、物権とは認められない⁽⁷⁴⁾。したがって、他の私法上の明示された権利にも該当しない「使用する権利」は、第一義的には当事者間の契約に基づく債権と解される。その債権とは、特定の者（債権者）が他の特定の者（債務者）に対して一定の行為（給付）を請求し受領することを内容とし、原則として、訴求することのできる権利である。物権が物に対する直接の支配を内容とし排他性を有する関係であるのに対し、債権は特定の人に対してある行為を要求する権利であって排他性を有しない関係である⁽⁷⁵⁾から、公序良俗に反せず、他の強行法規に抵触するものでなければ、

(74) 我妻榮=有泉亨=清水誠=田山輝明『我妻・有泉コンメンタール民法—総則・物権・債権—〔第3版〕』354頁（日本評論社、2014）。

(75) 我妻=有泉=清水=田山・前掲注(74) 687-688頁（日本評論社、2014）。

契約自由の原則により、当事者間でその権利の内容を設定することができる。デジタルコンテンツの配信サービスでは、消費者は対価を支払って「使用する権利」を入手し、配信サービス提供事業者は配信サービスの継続をもって一定の条件の下で著作物（複製物）を利用可能状態とする義務があることから、両者には債権債務の関係がみられる⁽⁷⁶⁾。

ただし、「使用する権利」は著作物の複製物を使用する権利であって、その所有権等は配信サービス提供事業者等に留保されたままであり、配信サービス提供事業者が当該電子書籍提供サービスを継続できなくなった場合には閲覧できなくなる。そして、利用契約においては、その利用可能期間が定められていないもの又は利用期間に関する条項が設けられていないものも多く、「使用する権利」のサービス契約の継続が不能となった場合の取扱いが問題となる。この点に関しては、経済産業省「電子商取引及び情報財取引等に関する準則〔平成 28 年 6 月〕」の中に論点として挙げられ、一定の指針が示されている。ここで注目すべきは、その法的性質が物などとは異なっているデジタルコンテンツの利用契約に関して、民法上の賃貸借契約や雇用契約における契約の終了（民法 617①、同法 627①）から民法上の一般法理に照らした考え方⁽⁷⁷⁾が示された

(76) 著作物の利用契約において、『ライセンスに……する権利を許諾する』との規定が入っている。このような規定は、ライセンサーが当該使用態様で著作物を使用することについて〈著作権〉を保有していることを必ずしも意味するものではない（山本隆司=山田雄介「クラウド環境における著作権使用料に対する源泉所得税(上)」NBL1027 号 47 頁（商事法務、2014））とすれば、当該著作物を一定の条件の下で使用することを承諾したにすぎないこととなる。また、「使用する権利」による使用方法が、著作権が及ばない使用一般の範囲内である場合、配信事業者が消費者に対して付与する著作物の複製物を「使用する権利」の法的性格は、利用契約に従った一定条件の下での消費者の著作物使用行為に対して、「異議を申し立てないという不作為義務を内容とする『債権』の付与にとどまり、著作権法上の意味を持たない」（山本=山田・同 47 頁）と解されている。

(77) 民法上の「期間の定めのない賃貸借の解約の申入れ」（民法 617①）や「期間の定めのない雇用の解約の申入れ」（民法 627①）では、解約申入日から相当な期間が経過した後には契約が終了することとされている。このような考え方から、デジタルコンテンツ利用契約については、①サービス開始当初からサービス提供期間が定められている場合には、サービス提供期間の満了をもってサービスは終了する。②サービス提

ことであり、法的な位置付けとして明確であるとは言い難いデジタルコンテンツを取り巻く問題を取扱う上で、一つの理論的根拠となり得るものと考えられる。

第 3 節 小括

コンテンツの多くは著作権法が保護すべき対象とする著作物であり、抽象的なもの（情報）である。有形媒体から分離して無体に帰したデジタルコンテンツは、著作権法上の権利そのものともいえることから、その取引では通常の売買契約の他に、著作権又は著作物の利用に関する契約が結ばれていると想定される。しかし、デジタルコンテンツを利用する行為に関して、著作権法が直接的に関与しているわけではなく、あくまで当事者間の諾成契約によってその利用方法は定められるが、その契約にどのような法的性質があるか明確でない場合もあり、契約内容は一義的には決まらない。すなわち、その著作権契約の性質については、利用契約等による形式的な検討に留まらず、実際に事業者又は消費者が著作物を利用する行為に法定利用行為があるか否かが一次的に判断され、その利用目的・享受する便益などの経済的実質から判断することとなる。

一方、公衆向けの配信サービスにおいては、配信サービス提供事業者と消費者の間で利用契約（利用規約、使用許諾契約など）が結ばれており、基本的に当該契約によってその事業の性質を判断することとなる。例えば、電子書籍の場合、当事者間で交わされる利用契約の多くにおいて、デジタルコンテンツの所有権等の移転を含まず、閲覧のみを目的とした「使用する権利」を付与するものとされており、消費者が対価を支払って得た権利ではあるが、著作権法が

供期間が定められていない場合でも、利用契約において、「配信事業者がいつでもサービスを終了できる」旨の規定が置かれている場合には、同規定が有効である限りは、事業者はサービス利用契約を終了できる。③サービス提供期間に何らの定めも置かれていない場合、事業者が、事前にサービス終了の告知を行い、十分な周知期間においてサービスを終了させた場合、周知期間の経過後にサービス利用契約が終了する（経済産業省・前掲注(52)iii. 87-92 頁）と解されている。

保護すべき利用方法に該当しないと考えられる。そのような権利は他の私法上に明示された権利にも該当せず、第一義的には当事者間の契約に基づく債権と解される。

第 2 章 収益事業課税制度

法人税法上、公益法人等に対しては、収益事業から生ずる所得についてのみ課税を行う収益事業課税制度が採用されている。しかしながら、その意義や判断基準については曖昧な点も多く存在していることから、本章においては収益事業課税制度の沿革及び概要を確認した後、収益事業の範囲を中心に、法令及び課税実務上の取扱いを確認しておくこととする⁽⁷⁸⁾。

第 1 節 公益法人等に対する課税制度の沿革

1 シャープ勧告以前（昭和 24 年以前）

我が国における近代租税制度の始まりは、明治 20 年の所得税法制定の時とされており、この時の納税義務者は個人のみである。その後、明治 32 年の所得税法改正（明治 32 年 2 月 10 日法律第 17 号）によって、法人の所得に対しても課税されることとなったが、所得税法 5 条 4 号において、「営利ヲ目的トセサル法人ノ所得」には、法人税（第一種所得税）は課税しないものとされていたことから、非課税の対象となる法人の範囲については、必ずしも民法上の財団法人や社団法人に限定されず、広義に解されるなど解釈上の疑義が存在していた⁽⁷⁹⁾。次いで大正 2 年、同法において法人に関する非課税対象を「府県郡市町村其ノ他ノ公共団体、神社、寺院、祠宇、仏堂及民法三十四條ノ規定ニ依リ設立シタル法人」と改められ、公共団体も含めた厳密な範囲が規定された⁽⁸⁰⁾。

公益法人等の収益事業に課税するという立場を採り始めたのは、昭和 20

(78) この点に関して、次の文献を参考とした。

石村耕治『日米の公益法人課税法の構造』18 頁以下（成文堂、1992）、武田昌輔「公益法人課税の歴史的経緯」同『詳解公益法人課税〔新訂版〕』373 頁以下（全国公益法人協会、2000）、橋本徹=古田精司=本間正明『公益法人の活動と税制—日本とアメリカの財団・社団』15・87 頁（清文社、1986）。

(79) 武田・前掲注(78)374 頁。

(80) 橋本=古田=本間・前掲注(78)46 頁。

年の宗教法人に対する収益目的事業への課税からとなる。それまで宗教法人の設立は宗教団体法により認可制が採られていたが、敗戦後のポツダム勅令による応急的立法として宗教法人令が制定され、届出制による宗教法人の自由な設立が可能となり、宗教活動の名の下、宗教法人が行う出版等その他自由な経済活動に対して、税制上、何らかの規制が必要であるとし、「宗教法人令第 16 条第 1 項及第 2 項ノ規定ニ依ル所得税、法人税及地租ノ免除等ニ関スル件」（昭和 20 年 12 月 28 日大蔵省令第 109 号）第 1 条において、「宗教法人ノ所得ニシテ収益ヲ目的トスル事業ヨリ生ジタルモノ以外ノモノニ付テハ宗教法人令第 16 条第 1 項ノ規定ニ依リ所得税及法人税ヲ課セズ」として、宗教法人の行う収益事業に対して課税する立場を明らかにした⁽⁸¹⁾。

また、昭和 20 年に成立した労働組合法（昭和 20 年 12 月 22 日法律第 51 号、昭和 21 年 3 月 1 日施行）においては、労働組合の行う経済活動に対する規制がなく、同法第 18 条において、「法人タル労働組合ニハ命令ノ定ムル所ニ依リ所得税及法人税ヲ課セズ」としていたが、翌昭和 21 年、宗教法人に対する課税と同様の趣旨により、労働組合法施行令（昭和 21 年 2 月 26 日勅令第 108 号第 31 条、同年 3 月 1 日施行）により、「法人タル労働組合ノ所得ニシテ収益ヲ目的トスル事業ヨリ生ジタルモノ以外ノモノニ付テハ法第 18 条ノ規定ニ依リ所得税及法人税ヲ課セズ」とされ、法人格を有する労働組合に対しても収益事業課税が行われることとなった⁽⁸²⁾。

第二次世界大戦後の昭和 24 年、我が国の租税制度はシャープ勧告の基本精神に則った大きな改革が行われた。その中にある「公益法人等に対する課税」についての勧告は、公益法人等に対する課税制度の転換期として非常に重要である。当時の我が国では、「戦後の急激なインフレーションの進行とともに、多くの公益法人は財政基盤が掘り崩されたため積極的に営利事業に進出し、事業資金の不足を補う努力を重ねるようになった。また逆に、本来は営利法人でありながら公益法人の認可を受けて事業活動を行い、課税を免れ

(81) 武田・前掲注(78)375 頁。

(82) 武田・前掲注(78)375-376 頁。

ようとする企業もでてきた。したがって、公益法人と営利法人との間で競合するケースが生じてきたばかりでなく、両者の間の課税上の不均衡も目立つようになって「いた」⁽⁸³⁾。シャープ勧告では、このように公益法人と営利法人との間で競合している状況について、「もし利益がなかったとすれば、または非課税法人がその利益を全部分配したとすれば、非課税法人の収益事業は、さして重要な問題とはならない」とした上で、当時の我が国の公益法人等の状況を調査した結果として、次のように述べている。「多くの非課税法人が収益を目的とする活動に従事し、一般法人並びに個人と直接競争している……現地調査によると、このような非課税法人の上げる利益金はその活動を更に拡張するかまたは饗宴のために消費されていることが明らかにされている。而してそのいずれもが免税を正当化するためには、極めて薄弱乃至全く無価値なものである。非課税法人の収益事業によって得られるこの所得は、明らかに法人税の課税対象となるべきである」⁽⁸⁴⁾とされた。

2 収益事業課税制度の創設（昭和 25 年）

その後、昭和 25 年法人税改正において、シャープ勧告に基づき、公益法人等が行う収益事業から生じる所得に対して、営利法人同様に 35%の税率で課税することとされ、同時に、収益事業から生ずる所得の 30%が寄附金の損金算入限度額として、収益事業部門から公益事業部門への支出を寄附金とみなすこととされた。また、収益事業の課税方法として、シャープ勧告では、当時の我が国の非課税法人数が、全法人のほぼ半数を占めている事態について、その原因を多くの法律により安易に法人設立ができるが、設立許可を与えた主務官庁が、その後の法人の諸活動を審査していないという点を指摘している。さらにこれを是正するため、①大蔵省（当時）は、公益法人等が法的免除を付与されるべきか否かを決定する唯一の権限を与えられるべきであり、②免税を要求しようとする一切の法人は、大蔵省（当時）から免税証明

(83) 橋本=古田=本間・前掲注(78)47頁。

(84) 大蔵省主税局『シャープ使節団日本税制報告書』第1巻116頁（1949）。

書の交付を受けることとし、③その免税の資格は、3年ごとに審査すべきであるなど、「一般法人企業や個人企業との競争、収益が公益目的以外すなわち収益事業拡充や享楽への使用という2点に着目し、アメリカの内国歳入庁の非課税団体課と同じものを作り、個別審査を勧告してい(る)」⁽⁸⁵⁾。しかし、大蔵省がすべての公益法人等について、その事業内容を審査することは事実上不可能であること、また、各省庁において、公益法人等の許認可および監督を適正に行えばよいということで、個別審査方式は採用されなかった。そこで、課税対象となる収益事業の範囲については、主として一般営利企業との競合関係にあると思われる事業を特掲するという考え方から、旧営業税法において課税対象とされていた 29 事業種⁽⁸⁶⁾が、ほぼそのまま法人税法に限定列挙されることとされた。

なお、昭和 25 年の制度創設における考え方について、大蔵省からその経緯とともに次のような説明が為されている。

「戦後の急激な物価騰貴のため、多くの公益法人は従来程度の収入を得ていたのでは本来の公益事業遂行の資金を賄うことが困難となったので、従来営利的事業を行わず、もっぱら一般の寄附金等によって事業を行っていた公益法人も新たに営利的事業を行うこととなり、また従来からの営利的事業も拡張する傾向が顕著になってきた。元来公益法人が営利的事業を行うのは、その本来の目的たる公益事業を遂行する上のやむを得ない手段たるべきであって、公益法人の行う営利的事業が本来の事業遂行を賄ってなお余りあるという段階に至ると、それは公益法人の行う営利的事業としては行き過ぎであるともいえるし、一般の営利法人の行う事業との間に、一方は法人税が非課税であり、一方は課税されるという関係から著しい不権衡を生ずるに至っ

(85) 吉牟田勲「公益法人課税の基本的問題点」税経通信 48 巻 2 号 13 頁 (1993)。

(86) 旧営業税法において課税対象とされていた 29 事業種とは、①物品販売業、②金銭貸付業、③物品貸付業、④製造業、⑤無線電話放送事業、⑥運送業、⑦運送取扱業、⑧倉庫業、⑨請負業、⑩印刷業、⑪出版業、⑫写真業、⑬席貸業、⑭旅館業、⑮料理店業、⑯周旋業、⑰代理業、⑱仲立業、⑲問屋業、⑳両替業、㉑鉱業、㉒砂鉱業、㉓土石採取業、㉔湯屋業、㉕理容業、㉖演劇興行業、㉗よせ業、㉘遊技所業、㉙遊覧所業である。

た。そこで公益法人に対する法人税課税問題が擡頭するに至ったのであるが、その課税方法として、個々の公益法人の事業の内容により、その事業が非常に公共性が強いときはたとえ収益事業を行っても課税せず、また公共性に乏しいときはその事業の全部に対し課税するという方法も考えられた。しかしすべての公益法人についてその事業を精査し、公共性の強弱を判定することは事実上不可能に近いので、改正税法においてはすべての公益法人を一律に課税法人とし、その収益事業から生ずる所得に対してのみ法人税を課税することとし〔た〕⁽⁸⁷⁾。

このように、収益事業課税制度は、当時、立法当局である大蔵省主税局はシャウプ勧告を受けて、「課税を免除する場合」を特定する方式を模索するも、立法及び執行上も技術的に無理であるとの判断から、「収益事業を特定し限定列举」する方式となったことが伺えるとともに、収益事業課税制度の立法趣旨については、公益法人等と他の営利企業との競争条件の平等化（「イコールフットィング論」）、つまり、課税の公平維持であると解される。

3 制度創設後の改正（昭和 26 年以降）

昭和 25 年の制度創設後、公益法人等の範囲及び税率等については、社会的、経済的な要請、あるいは関連する法令等の整備に応じた所要の見直しによって改正が行われたてきたが、収益事業から生ずる所得についてのみ課税し、その課税方法は収益事業を特定する方式はそのままとされ、制度創設以来の原型は保たれている。また、収益事業の範囲については、前述のように、主として一般営利企業との競合関係にあると思われる事業を特掲するという考え方から、既に廃止されていた旧営業税法において、課税すべき事業として特掲されていたものとはほぼ同様の業種が規定された後、現在に至るまで、その範囲は幾度となく見直され、改正が行われてきている⁽⁸⁸⁾。近年では、平

(87) 大蔵省主税局調査課『所得税・法人税制度史草稿 調査資料』266 頁（1955）。

(88) 昭和 25 年の制度創設時は、収益事業として 29 事業種が限定列举され、その後、次のような見直しが行われている。①昭和 26 年「砂鉱業」除外、②昭和 32 年「不

成 20 年度改正で労働者派遣業が追加されたが、これは、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（労働者派遣法）その他の法律における扱いとともに、「多くの営利企業が参入し……公益法人等においても同様に労働者派遣事業を行っている実態が見受けられる」（営利企業との競合性）状況について、経済活動として類似する一面を有していると考えられる請負業や周旋業が収益事業の対象とされていることとのバランスを考慮したことが背景にある⁽⁸⁹⁾。

4 公益法人制度の改革（平成 20 年）⁽⁹⁰⁾

旧民法上の公益法人は、公益活動を担う主体として大きな役割を果たしてきた。一方で、明治 29 年の民法制定以来、公益法人制度は抜本的な見直しが行われておらず、主務官庁の許可主義の下、法人格の取得と公益性の判断が一体となっていること、さらに公益性の判断基準が不明確である等の指摘される諸問題に適切に対処する観点から、公益法人制度改革を行うこととされ、平成 18 年に公益法人制度改革関連法（公益法人 3 法）が成立した。

新たな法人制度においては、法人格の取得と公益性の判断を分離し、剰余金の分配を目的としない一般社団法人及び一般財団法人は、準則主義（登記）に基づく簡便的な法人格取得が可能となり、その上で一般社団法人及び一般財団法人のうち、公益認定法に規定された要件を満たす法人は、行政庁による公益性の認定を受けることで、公益社団法人又は公益財団法人になるこ

動産貸付業）・「医療保健業）・「技芸教授業」追加、③昭和 33 年「美容業」追加、④昭和 34 年「興行業」（旧「演劇興行業」）に「よせ業」統合、⑤昭和 40 年法人税法全文改正によって、「不動産販売業」追加、「両替業」削除、「料理店業その他の飲食店業」（旧名称「料理店業」）・「浴場業」（旧名称「湯屋業」）名称変更、「運送業」に「運送取扱業」統合、⑥昭和 43 年「駐車場業」追加、⑦昭和 51 年「信用保証業」追加、⑧昭和 59 年「無体財産権提供等を行う事業」追加、⑨平成 20 年「労働者派遣業」追加によって、現在、34 事業種となっている。このほか、昭和 34 年「物品販売業」の範囲から「学校給食用の物資販売等」除外、昭和 38 年「請負業」の範囲に「事務処理の委託を受ける業」追加など、個々の特掲事業の範囲が機動的に見直されている。

(89) 財務省「平成 20 年度税制改正の解説」321 頁。

(90) この点に関しては、財務省「平成 20 年度税制改正の解説」を参考とした。

とが可能となった。

公益法人制度改革の動きに対応して、政府税制調査会における具体的な税制措置のあり方の審議を経て示された基本的方向性も踏まえ、①公益社団法人及び公益財団法人については、民間が担う公益活動を促進する観点から、税制上もその活動をサポートするための措置を講ずる必要がある、②一般社団法人及び一般財団法人については、いわゆる非営利活動を行うことを目的とした法人の受け皿になることに配慮する必要がある反面、準則主義で設立され、行為規制や事業に対する監督等も最小限のものにとどまっていることから、適正な課税を行う必要がある、との基本的視点に立って制度の構築が行われた。その後、平成 19 年に関連する政令府令の公布によって新公益法人制度が整うのを受けて⁽⁹¹⁾、平成 20 年税制改正において、法人税法を主とした改正が行われた。

改正内容は、「旧公益法人税制に比して、公益法人の公益活動の奨励・増進の趣旨により適合したものとなっている」⁽⁹²⁾。公益法人等の行う収益事業から生ずる所得に対してのみ課税するという旧制度の方式を基本としつつも、新旧の法人類型に対する課税を見直す中で、公益法人等の範囲（法人税法別表第二）に、非営利型法人に該当する一般財団法人及び一般社団法人並びに公益財団法人及び公益社団法人を追加した上で、公益社団法人又は公益財団法人の行う公益目的事業⁽⁹³⁾（公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律 2 四）から生ずる所得に対しては課税しないこととされた（公益目的事業非課税）。この公益目的事業非課税は、公益法人認定法上は、収支相償の

(91) 公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律 58 条では、「公益法人が行う公益目的事業に係る活動が果たす役割の重要性にかんがみ、当該活動を促進しつつ適正な課税の確保を図るため、公益法人並びにこれに対する寄附を行う個人及び法人に関する所得課税に関し、所得税、法人税及び相続税並びに地方税の課税についての必要な措置その他所要の税制上の措置を講ずるもの」とされている。

(92) 金子宏『租税法〔第二十二版〕』423 頁（弘文堂、2017）。

(93) 学術、技芸、慈善その他の公益に関する別表各号に掲げる種類の事業であって、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するものをいい、23 分野の公益目的事業が定められている（公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律 2 四、同 2 条関係別表）。

基準⁽⁹⁴⁾が適用され、公益目的事業による収支差額が恒常的には生じ得ない収支構造が制度上確保されていることから、あらかじめ収益事業の範囲から除外するとされており⁽⁹⁵⁾、収益事業に該当する形態を有するものであったとしても法人税は課税しない原則であることから、収益事業として課税される範囲は狭められたといえる。なお、公益法人制度改革は、旧民法 34 条法人を対象とするものであり、特別法による設立法人はこの限りではなく、それぞれの法律に変更がない限りはその課税関係は従前と変わらないこととなる。この点に関して、新旧の法人類型の課税関係を整理⁽⁹⁶⁾した際、当面、特別法に基づく公益法人等の取扱いを私法上の位置付けのままとして、税務上の取扱いは見直されなかったが、今後、私法上の対応状況及び他の公益法人等との課税上のバランスなどから、その公益性などについて検討することが必要とされている。

第 2 節 現行の収益事業課税制度

1 公益法人等の範囲

法人税法では、納税義務者を公共法人、公益法人等、協同組合等、人格のない社団等及び普通法人の 5 種類に区分（法法 2 五～九）している。公益法人等とは、法人税法別表第二に掲げられた法人をいうこととされているのみで、法人税法上、特にその定義は設けられていない。同法別表第二には、非営利型の一般社団法人及び非営利型の一般財団法人⁽⁹⁷⁾のほか、各特別法の規

(94) 収支相償の基準とは、公益目的事業に係る収入がその実施に要する適正な費用を償う額を超えてはならないとするもの。

(95) 財務省・前掲注(89)284 頁。

(96) 平成 17 年 6 月税制調査会基礎問題小委員会非営利法人課税ワーキング・グループ「新たな非営利法人に関する課税及び寄附金税制についての基本的考え方」
(<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/170617.html> : 平成 29 年 6 月 20 日最終閲覧) 参照。

(97) 非営利型法人とは、公益認定を受けていない一般社団法人及び一般財団法人のうち、①その行う事業により利益を得ること又はその得た利益を分配することを目的としない法人であって、その事業を運営するための組織が適正であるもの（法法 2 九の

定に基づき一種の公益法人として設立される法人が多数列挙⁽⁹⁸⁾されており、これらの公益法人等は、「いわゆる公益を目的とする法人であるが、剰余金の分配をすることは禁止されており、残余財産は国に帰属するか、または公益を目的とした類似する事業を営む法人に帰属することを建前としている」⁽⁹⁹⁾。一方、同法別表第二に掲げられた法人以外の法人については、その設立が公益を目的としたものであっても法人税法上の公益法人等には該当しないこととなる⁽¹⁰⁰⁾。そのような法人の中でも、個別の設立根拠法によって公益法人等とみなす法人があり⁽¹⁰¹⁾、例えば、特定非営利活動促進法 2 条 2 項に規定する特定非営利活動法人 (NPO) などが該当⁽¹⁰²⁾し、これらの法人は、収益事業から生ずる所得についてのみ法人税を課されることとなるが、公益法人等の軽減税率及びみなし寄附金制度については適用されない。

2 公益法人等の納税義務及び課税所得の範囲

法人税法上、公益法人等は、収益事業から生じた所得についてのみ納税義務を負うとされている (法法 4 ①、7)。収益事業とは、「販売業、製造業その他の政令で定める事業で、継続して事業場を設けて行われるもの」(法法 2 十三)をいい、政令において、具体的な 34 事業種が限定的に列挙 (以下「特

二イ)、②その会員から受け入れる会費により当該会員に共通する利益を図るための事業を行う法人であって、その事業を運営するための組織が適正であるもの (法法 2 九の二ロ)をいう。

(98) 例えば、学校法人 (私立学校法)、社会福祉法人 (社会福祉法)、宗教法人 (宗教法人法)、法人格を有する職員団体等 (職員団体等に対する法人格の付与に関する法律)、税理士会 (税理士法)、日本公認会計士協会 (公認会計士法)、日本赤十字社 (日本赤十字社法)、弁護士会 (弁護士法)、各種の共済組合、法人格を有する労働組合 (労働組合法) などが存在する。

(99) 武田・前掲注(78)3頁。

(100) 若林孝三『公益法人の税務 [平成 25 年版]』12 頁 (大蔵財務協会、2013)。

(101) その他、認可地縁団体、管理組合法人、団地管理組合法人、政党法人、防災街区整備事業組合、マンション建替組合及びマンション敷地売却組合がある。

(102) 「特定非営利活動法人は、法人税法その他法人税に関する法令の規定の適用については、同法第二条第六号に規定する公益法人等とみなす。… (後略)」(特定非営利活動促進法 70 条) と規定されている。

掲事業⁽¹⁰³⁾という。)されており(法令5①各号)、「その列挙からもれている事業からの収益は、それが営利事業に当たる場合であっても、課税の対象とされない」⁽¹⁰⁴⁾こととなる。また、公益法人等が収益事業を行うに当たり、その性質上その事業に付随して行われる行為(以下「付随行為」という。)はそれぞれ収益事業に含まれるとされている(法令5①括弧書)。なお、農業、林業、漁業などの第一次産業に関する事業は、零細であることが多いことを理由に収益事業として掲げられていない⁽¹⁰⁵⁾ほか、収益事業に該当する場合でも、一定のものについては政策的事由などにより収益事業から除かれている(法令5②)。

(1) 収益事業の種類

法人税法2条13号の委任を受け、現在、政令に限定的に列挙されている収益事業(法令5①)は、以下のとおりの34事業種である。それぞれの事業の意義及び範囲については、必ずしも明確に定められているとはいえず、その解釈に当たっては個別的に合理的な解釈に委ねることとなるが、そこでは法人税法2条13号及び同法7条の趣旨をも斟酌した上で、その文言を解釈すべき⁽¹⁰⁶⁾と考えられている。

(特掲事業)

①物品販売業、②不動産販売業、③金銭貸付業、④物品貸付業、⑤不動産貸付業、⑥製造業、⑦通信業、⑧運送業、⑨倉庫業、⑩請負業、⑪印刷業、⑫出版業、⑬写真業、⑭席貸業、⑮旅館業、⑯料理店業その他

(103) 特掲事業については、主として一般営利企業との競合関係にあると思われる事業を特掲するという考え方から、既に廃止されていた旧営業税法において課税事業として特掲されていたものとはほぼ同様の業種が規定されている(前掲注(86))。この点に関しては「『営業』とは、継続的に同種の営利行為を行うことを意味し、利益を得ることを目的とする行為である。『収益事業』といえ、結果的に利益があれば何でも該当するかの如き感があるが、『営業』といえ、営利目的が必要となる。沿革的には、次善の策としてこの営業税法の課税対象であった業種が限定列挙されたのであって、このような経緯も考慮すべきであろう」(伊藤義一「治験等に起因して受領した寄附金の収益事業該当性」ジュリスト1288号167頁(2005))との意見もある。

(104) 金子・前掲注(92)426頁。

(105) 武田・前掲注(78)34-35頁。

(106) 伊藤・前掲注(103)167頁。

の飲食店業、⑰周旋業、⑱代理業、⑲仲立業、⑳問屋業、㉑鉱業、㉒土石採取業、㉓浴場業、㉔理容業、㉕美容業、㉖興行業、㉗遊技所業、㉘遊覧所業、㉙医療保健業、㉚技芸教授業（洋裁、和裁、着物着付け、編物、手芸、料理、理容、美容、茶道、生花、演劇、演芸、舞踊、舞踏、音楽、絵画、書道、写真、工芸、デザイン、自動車操縦若しくは小型船舶の操縦（以下「技芸」という。）の教授又は学校の入学者を選抜するための学力試験に備えるため若しくは学校教育の補習のための学力の教授若しくは公開模擬学力試験を行う事業）、㉛駐車場業、㉜信用保証業、㉝無体財産権提供業（その有する工業所有権その他の技術に関する権利又は著作権の譲渡又は提供（以下「無体財産権の提供等」という。）を行う事業）、㉞労働者派遣業

(2) 政策的事由等により収益事業から除かれているもの⁽¹⁰⁷⁾

公益法人等が行う行為が外形的に収益事業に該当するものであっても、次に掲げる事業は、政策的事由等によって個別の特掲事業又は収益事業全体から除外されている。特掲事業から個別に除外されている事業については、「限定列举規定によるものであるから、その範囲について類推解釈することは認められない」⁽¹⁰⁸⁾と解されており、特掲事業ごとの課税上の取扱いとは異なっていることとなる。なお、個別に除外されている事業は、少なくともその特掲事業の範囲にあるということであるから、収益事業の範囲を探る上では重要である。

イ 個別の特掲事業から除外されているもの

(イ) 特別法によって設立された法人がその法律に基づいて行う本来の業務であって、法人の設立目的及び業務の性格などから、課税することが適当でないと認められるもの

例えば、国立研究開発法人農業・食品産業技術総合研究機構が国立研究開発法人農業・食品産業技術総合研究機構法に掲げる業務として

(107) この点に関しては、若林・前掲注(100)76-83 頁を参考とした。

(108) 若林・前掲注(100)78 頁。

行う製造業（法令 5①六）などが該当する。

- (ロ) 公的性格を有する法人が行う事業で、実質的に地方公共団体の行う事業と同一であると認められるもの

例えば、地方公共団体の管理の下に運営されているもの（特定法人）の行う不動産販売業及び不動産貸付業（法令 5①二イ、五イ）などが該当する。

- (ハ) 事業の内容が教育又は学術の振興、社会福祉への貢献に寄与しているなど、公益性が高いと認められるもの

例えば、社会福祉法に規定する社会福祉事業として行われる席貸業（法令 5①十四ロ（2））などが該当する。

- (ニ) その法人の性格上、その行う特定の事業につき公益性が高いと認められるもの

例えば、日本赤十字社、学校法人などが行う医療保健業（法令 5①二十九イ、ロ、ハ）などが該当する。

- (ホ) 国又は地方公共団体から委託を受けて行っている事業で、収益事業として課税することが適当でない認められるもの

例えば、法令の規定に基づき国又は地方公共団体の事務処理を委託された法人の行うその委託に係るもので、その委託の対価がその事務処理のために必要な費用を超えないことが法令の規定により明らかなことその他の財務省令で定める要件に該当するもの（法令 5①十イ）が該当する。

- (ハ) その事業が収益的性格を有しないと認められるもの

例えば、宗教法人又は公益社団法人若しくは公益財団法人が行う墳墓地の貸付業（法令 5①五二）などが該当する。

- ロ 収益事業全体から除外されているもの

一定要件を満たす公益法人等が行う次の事業は、その公益への貢献度が特に高いことを考慮し、収益事業には含まれないこととされている（法令 5②）。

- (イ) 公益社団法人又は公益財団法人が行う公益目的事業
- (ロ) 身体障害者等を雇用して行う事業⁽¹⁰⁹⁾
- (ハ) 母子福祉団体等が行う「飲食店業」その他の事業⁽¹¹⁰⁾
- (ニ) 保険業法の保険契約者保護機構が同法の業務として行う事業

3 収益事業判定に関する課税実務上の基本的な取扱い

収益事業判定に関して、法人税基本通達において基本的な取扱いが示されており、課税実務上、極めて重要なものであると判断されることから、その理解は本研究においても不可欠である。

(1) 「継続して事業場を設けて行われるもの」の意義

法人税法上の収益事業は、「継続して事業場を設けて行われるもの」とされる（法法 2 十三）。「継続して事業場を設けて」が基礎的な要件とされているのは、「継続企業から生じた所得、すなわち『事業所得』について課税するという趣旨」⁽¹¹¹⁾であり、「事業場を設けて行われる」とは、「その事業活動にとって拠点となるべき場所があるというほどの意味である」⁽¹¹²⁾から、おおよそ事業活動とは認められないようなよほどの事情がない限り、この要件に該当すると解されることから、「移動販売、移動演劇興行等のようにその事業活動を行う場所が転々と移動するものであっても、『事業場を設けて行われるもの』に該当する」⁽¹¹³⁾とされている。つまり、事業活動を行うからには、どこかに拠点と認められるべきものが存在

(109) その事業に従事する者の過半数が身体障害者や生活費扶助者、精神貧弱者、一定の知的障害者、精神障害者、年齢 65 歳以上の高齢者又は母子家庭における寡婦であり、かつ、その事業がこれらの者の生活の保護に寄与していることが必要とされている（法令 5 ②二）。

(110) 母子福祉団体が行う特掲事業のうち飲食店業その他の事業で、①その事業に必要な資金として都道府県が貸付けを行った事業のうち、その貸付けの日から最終償還日までの期間内の属する各事業年度において行われる事業、又は②公共的施設内において行われる事業（法令 5 ②三）。

(111) 小原一博編『法人税基本通達逐条解説〔八訂版〕』1270 頁（税務研究会出版局、2016）。

(112) 小原・前掲注(111)1270 頁。

(113) 法人税基本通達 15-1-4。

していることの確信的な意味合いと解されるから、その事業場は物理設備に限らず、例えば、インターネット上のウェブサイトについても、そのウェブサイトを構成するコンテンツをアップロードするサーバ等の物理的存在も含めて、すでにそれ自体がネット空間上で公然性を有している存在といえることから、「事業場を設けて行われるもの」に該当しないとする、よほどの事情は見当たらない。

(2) 公益法人等の本来の目的である事業と収益事業との関係

現行の法人税法上、収益事業の範囲については必ずしも公益性の有無やその強弱だけで課税の是非が判断されているわけではなく、「いずれも一般私企業との競争関係の有無や課税上の公平の維持など、専ら税制固有の理由から収益事業として規定されている」⁽¹¹⁴⁾のであって、その事業が持つ公益性とは関係なく、その収益事業の範囲は定められている。したがって、公益法人等が行う事業が特掲事業のいずれかに該当する場合、その事業がその公益法人等の本来の目的である事業であっても、その事業から生ずる所得については法人税が課税される⁽¹¹⁵⁾。一方で、法人税法上、競合性のない事業は事業そのものが収益事業に掲げられておらず、また、前述のとおり、特に公益性が強い個別の事業については、法令上の除外規定にて明確に非課税事業とされていることから、公益性と競合性について一定のバランスを取っていると考えられる。

(3) 委託契約等により他者に行わせている事業の取扱い

公益法人等が自ら表面上の経営者として収益事業を営む場合と、委託契約等によって他人に同様の行為をさせている場合とでは、どちらも実質的な事業経営は公益法人等が行っていると認められるにも関わらず、形式的にその一方だけを課税対象としたのでは、公益法人等に対する収益事業課税の制度趣旨である一般私企業との競合関係の調整や課税上の公平の維持

(114) 小原・前掲注(111)1264頁。

(115) 法人税基本通達 15-1-1。

は果たせない⁽¹¹⁶⁾。そのため、公益法人等が収益事業に該当する事業に係る業務の全部又は一部を委託契約に基づき他の者に行わせている場合、その公益法人等が自ら収益事業を行っているものとして取り扱うこととされている⁽¹¹⁷⁾。

(4) 法人税法上の収益事業の範囲

デジタルコンテンツ提供事業の特性に焦点を当てた収益事業判定の検討では、34 事業種への該当性がその中心となることから、特に電子書籍関連事業との関連性が想定される「物品販売業」、「物品貸付業」、「請負業」、「出版業」及び「無体財産権提供業」の 5 種の収益事業を取り上げ、法人税法上、直接的には規定されていない「自動公衆送信行為」、「無体であるもの」などの取扱いを確認しておくこととする。

イ 「物品販売業」及び「物品貸付業」

(イ) 「物品販売業」における販売行為

収益事業に該当する事業種として「物品販売業」が規定されている(法令 5 ①一)。一般的に、物品とは「不動産以外の有体物」⁽¹¹⁸⁾をいうが、ここでいう物品の範囲については、動植物その他通常物品といわないものも含む(法令 5 ①一括弧書)とされる。この場合の「通常物品といわないもの」に含まれるものとして、動植物のほか、「郵便切手、収入印紙、物品引換券等が含まれる」⁽¹¹⁹⁾ことが、課税実務上の

(116) 渡辺淑夫氏は、「公益法人等が自らは店舗などを開設しないで、他の者に経営を委託してこれから歩合を取るといような形で、実質的に自ら収益事業を営んでいると認められる事例も少なくない。「この点、もとも収益事業課税は、一般私企業との競合関係の調整や課税上の公平の維持というところにねらいがあるわけですから、公益法人等が自ら表面上の経営者として収益事業を営む場合にのみ課税すれば足りるということではないと思われ【る】。「たとえ自らは表面上に出ないとしても、実質的に自ら収益事業を営んでいると認められるような場合には、これについても課税の対象にすることではなければ、課税の公平は期しがたいというべき」と述べられている(渡辺淑夫『公益法人の理論と実務【五訂版】』37 頁(財経詳報社、1994))。

(117) 法人税基本通達 15-1-2。

(118) 新村・前掲注(16)2346 頁。民法上、物とは「有体物をい【い】(民法 85)、「不動産以外の物は、すべて動産」(民法 86②)とされる。

(119) 法人税基本通達 15-1-9(注)1。

取扱いとして明らかにされている。これら例示されたものが有体物であることも含め、ここでいう「通常物品といわないもの」に、有体物以外のものが含まれると考えることは、文理上、難がないとはいえない⁽¹²⁰⁾。

一方、ここでいう「物品販売業」については、自己の収穫その他の行為により農作物等を取得失これを販売する場合、一括して特定の集荷業者に卸売りするような行為は収益事業に当たらないが、そのような行為を経ずに自らが消費者等に対して直接販売する行為は「物品販売業」に該当する⁽¹²¹⁾という考え方が、課税実務上、明らかにされている。前述したとおり、第一次産業である農林業は非課税とされているところ、その農作物を販売用として取り扱う事業との課税・非課税の区分において、「同じ農産物等であっても、これを直接不特定又は多数の者に『小売り』する場合には、もはや農林業等ではなく、通常の販売業カテゴリーに属する」⁽¹²²⁾ことが明らかであることから、その販売形態に着目したものである。さらに、有価証券及び手形は「通常物品といわないもの」には含まれない⁽¹²³⁾とされていることから、有価証券や手形の売買を行う事業は証券業ないしは貸金業などの金融業等は、取り扱うものが有体物であっても「物品販売業」に含まれず、その売買を行う事業が特定される場合などは、然るべき事業として判断するべきとの考え方に基づくものと解される。このように、公益法人等が物品の販売形態で行うものは、小売、卸売の別に関わらず、原則として「物品販売業」に該当するとした上で、その経済的実質が明らかに物品販売と異なるものにまで法形式に従って課税対象とするこ

(120) なお、収益事業である物品販売業及び物品貸付業の「物品」については有形物であるとする見解は少なくなく、「あくまで形があり目に見える有形物をいい……『ソフトウェア』のような無形物は含まれないと解される（渡辺淑夫＝山本清次『法人税基本通達の疑問点〔五訂版〕』814頁（ぎょうせい、2012））などがある。

(121) 法人税基本通達 15・1・9。

(122) 渡辺・前掲注(116)50頁。

(123) 法人税基本通達 15・1・9(注)1。

とも適当とはいえない⁽¹²⁴⁾とする考え方が示されている。

(ロ) 「物品貸付業」における貸付行為

収益事業に該当する事業種として「物品貸付業」が規定されており（法令 5 ①四）、前述の「物品販売業」同様、物品の範囲に「通常物品といわないもの」を含む（法令 5 ①四括弧書）ことから、一般的にいう物品よりその範囲は広義とされる。ここでいう「通常物品といわないもの」の範囲に、著作権などの無体財産権の提供（貸付け）が含まれるかどうかについては、『通常物品といわないもの』の範囲を広く解するとすれば、このような無体財産権の貸付けについても、物品貸付業に含めて課税対象にする余地もないではない〔が、〕『通常物品といわないもの』の例示としては『動植物』（法令 5 ①四括弧書）が掲げられているところからみて、無体財産権までをこれに含めて読み込むことについては文理的にやや難があ〔り〕」⁽¹²⁵⁾、課税実務上も著作権等は「通常物品といわないもの」に含まれないとされる⁽¹²⁶⁾。一般に物品の貸付けとは、物品をその利用者の管理のもとに移してその利用をさせる行為をいうのであり、例えば、貸金庫や貸ロッカーなどを利用させる契約は、一般に保護函契約と呼ばれる賃貸借契約であって、貸ロッカー等そのものの貸付けであると解されることから、貸金庫や貸ロッカーなどの事業は、「倉庫業」（法令 5 ①九）ではなく、ここでいう「物品貸付業」に含まれる⁽¹²⁷⁾ことと解されている。

ロ 「通信業」

収益事業に該当する事業種として「通信業」が規定されており（法令 5 ①七）、ここでいう「通信業」には「放送業」が含まれる。法人税法及び関連法規に「通信業」及び「放送業」に関する定義規定は設けられていない。

(124) 小原・前掲注(111)1280-1281 頁参照。

(125) 小原・前掲注(111)1293 頁。

(126) 法人税基本通達 15-1-16(注)。

(127) 小原・前掲注(111)1304 頁。

(イ) 「通信業」における通信行為と放送行為の意義

法人税法及び関連法規に「通信業」及び「放送業」に関する定義規定は設けられていない。そこで、「通信業」及び「放送業」について、税法以外の規定等を確認することにより、収益事業である「通信業」の意義及び範囲を探ることとする。一般的に通信とは、「郵便・電信・電話などによって意思や情報を通ずること」⁽¹²⁸⁾をいうとされており、郵便のほか電気通信が含まれる。電気通信事業の基本的事項を定めた電気通信事業法において、電気通信とは、「有線、無線その他の電磁的方式により、符号、音響又は映像を送り、伝え、又は受けること」(電気通信事業法 2 一)と定義されており、電気通信事業とは、他人の需要に応ずるために「電気通信設備を用いて他人の通信を媒介し、その他電気通信設備⁽¹²⁹⁾を他人の通信の用に供する」事業(電気通信事業法 2 三・四)をいう。また、放送事業の内容を公共の福祉に適合するように規律する放送法において、放送とは「公衆によって直接受信されることを目的とする電気通信の送信」(放送法 2 一)と定義され、放送は電気通信の一形態とされる。以上のことから、法人税法上の「通信業」とは、「他人の通信を媒介若しくは介助し、又は通信設備を他人の通信の用に供する事業及び多数の者によって直接受信される通信の送信を行う事業をいう」⁽¹³⁰⁾とされる。

(ロ) 著作権法上の自動公衆送信行為

法人税法上、収益事業の範囲において、同一の事業種として取り扱う「通信業」と「放送業」の区別を論じることには実益はないが、法律制定時には存在していないインターネットは、伝統的な通信とも放送とも異なる、いわば一つの大きなメディアとして考えられ、

(128) 新村・前掲注(16)1854頁。

(129) 電気通信設備とは、「電気通信を行うための機械、器具、線路その他の電氣的設備をいう」(電気通信事業法 2 二)。

(130) 法人税基本通達 15-1-24。

そこで行われるデジタルコンテンツを提供する行為が、通信行為と放送行為に対してどのような位置にあるのか確認しておくこととする。

通信行為とは、主として媒介であって、基本的には通信経路を流れる情報の中身を問わないから、特にどのようなコンテンツであるかといった認識はなく、このことは電子書籍もネット上を情報として流れるものの一つとする先の見解と整合している。一方、放送行為とは、公衆によって直接受信されることを目的とした行為であり、放送を通じて流す情報の中身は重要であり、当然にコンテンツを有意なものとして認識する情報伝達媒体である。このように考えると、例えば、インターネットへ接続するサービスを提供する ISP（プロバイダ）事業は明らかに前者の通信の性格を有するものと判断されるが、デジタルコンテンツを提供する事業は後者の放送に近いものと認識され、両者はその経済的活動の性格を異にしている。

一方、放送によって公衆に送信されるコンテンツには、映画、音楽などの著作物を含むことから、放送行為には放送法とは別に著作権法が働いている。著作権法上の放送とは、「公衆送信のうち、公衆によって同一の内容の送信が同時に受信されることを目的として行う無線通信の送信」（著作権法 2①八）をいい、放送事業者⁽¹³¹⁾とは「放送を業として行う者をいう」（著作権法 2①九）。また、公衆送信とは、「公衆によって直接受信されることを目的として、無線通信又は有線電気通信の送信を行うことをい [い]」（著作権法 2①七の 2）⁽¹³²⁾、放送を含め、著作物を公衆送信することに関して、著作権法は著作者に公衆送信権を与えている。公衆送信権は、「放送権と

(131) 放送自体は著作権法の保護対象とされていないが、放送は放送事業者の行為であり、その放送行為は著作権法上、著作隣接権の保護対象とされる（著作権法 98 以下）。

(132) 「公衆送信とは、『直接公衆』に受信させるものでなければならず、ポイント・ツー・ポイントの送信は公衆が対象ではないので含まれない」とされる（中山・前掲注 (35)258 頁）。

有線放送権及び自動公衆送信権の上位概念として、公衆への送信の全てを含む⁽¹³³⁾権利であり、自動公衆送信権（送信可能化）とは、サーバなどの自動公衆送信装置によるインターネットを通じた送信（以下「自動公衆送信」という。）に対応した概念である。

つまり、インターネット上で行われる自動公衆送信行為は、放送行為ではないものの、これに類似する行為であって、公衆によって直接受信されることを目的とした無線通信又は有線電気通信の送信の一形態であるから、その行為は「他人の通信を媒介若しくは介助し、又は通信設備を他人の通信の用に供する事業及び多数の者によって直接受信される通信の送信を行う事業」に含まれると解される。

ハ 「出版業」

収益事業に該当する事業種として「出版業」が規定されている（法令 5①十二）。

(イ) 「出版業」

一般的に出版とは、「文書・図画を印刷してこれを発売・頒布すること」⁽¹³⁴⁾とされ、出版業とは、主として書籍、雑誌、定期行物などの出版を行う事業⁽¹³⁵⁾をいうとされる。収益事業である「出版業」の範囲については、立法政策上、収益事業から共通的に除かれているもの（法令 5②）のほか、「特定の資格を有する者を会員とする法人がその会報その他これに準ずる出版物を主として会員に配布するために行うもの」と、「学術、慈善その他公益を目的とする法人がその目的を達成するため会報を専らその会員に配布するために行うもの」が個別に除かれている（法令 5①十二括弧書）。また、課税

(133) 中山・前掲注(35)257頁。

(134) 新村・前掲注(16)1347頁。

(135) 総務省「日本標準産業分類（平成 25 年 10 改定）」・「大分類 G—情報通信産業」（http://www.soumu.go.jp/main_content/000290726.pdf：平成 29 年 6 月 20 日最終閲覧）。

実務上の取扱いでは、書籍や雑誌、新聞などを制作して出版する事業のほか、各種の名簿や統計数値、企業財務に関する情報等を印刷物等として刷成し、これを販売する事業は出版業の範囲に含むものとされている。一方、自ら出版を行う事業が「出版業」であるから、自らは出版を行わない出版関連事業については、他の特掲事業として課税されることとされている⁽¹³⁶⁾。

(n) 付随行為との関係

公益法人等が収益事業を行うに当たり、「その性質上その事業に付随して行われる行為を含む」（法令 5①括弧書）とされている。「その性質上その事業に付随して行われる行為」とは、通常その収益事業に係る事業活動の一環として、又はこれに関連して行われる行為をいい、課税実務上の取扱いの具体的な例示として、「出版業を行う公益法人等が行うその出版に係る業務に係る講演会の開催又は当該業務に係る出版物に掲載する広告の引受け」⁽¹³⁷⁾などの行為が、付随行為に当たることが明らかにされている。なお、その「出版業」と直接関係のないもので、独立した事業と認められる程度のものは、「出版業」の付随行為というよりは他の特掲事業として課税されるべきものと解すべきであろう。

ニ 「代理業」、「仲立業」又は「問屋業」

収益事業に該当する事業種として「代理業」、「仲立業」、「問屋業」が規定されている（法令 5①十八、同項十九、同項二十）。これら三者を厳密に区分することは事実上困難であるが、それぞれ課税上の取扱いに異なるところがないことから、その区分を論じることには実益はないものとなる。しかしながら、限定的に列挙されていることから、課税上、その理論的な範囲として、「代理業」とは、他の者のために商行為の代理を行

(136) 法人税基本通達 15-1-31。

(137) 法人税基本通達 15-1-6(1)。

う事業をいう⁽¹³⁸⁾とされ、「問屋業」とは、自己の名をもって他の者のために売買その他の行為を行う事業であり、一般にいう取次業者をいう⁽¹³⁹⁾などとされる。ここで注意すべきは、例えば、出版取次業といっても単なる売買の代理ではなく、自己の計算において売買を行うものは「問屋業」ではなく、「物品販売業」として収益課税事業の対象となり得る⁽¹⁴⁰⁾し、また、物品販売代理店のように、単に物品を消費者に販売しているものも、その名称等に関わらず「物品販売業」と判定すべき場合がある⁽¹⁴¹⁾とされている。法律制定時、これらは物流を前提とした行為であったとも考えられるが、物流を伴わないデジタルコンテンツの取引においても、そのすべてが一事業者で行われない限り、その流通過程において事業者間を繋ぐ役割の重要性は変わらない。

ホ 「無体財産権提供業」における「著作権の提供等」の範囲

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。）の譲渡又は提供（以下「著作権の提供等」という。）は、一定のものを除いて収益事業に該当する（法令 5①三十三）。ここでいう「著作権」とは、法人税法を含む租税法規において特に定義されていないことからすると、租税法律主義の要請する法的安定性及び予見可能性の見地から、「著作権」は著作権法の規定に基づき、同じ意義に解釈すべきであり、租税法と私法の関係に照らせばそれは明らかであることから、著作権法に規定する著作権、出版権及び著作隣接権をいうと解されている⁽¹⁴²⁾。法人税法上の「著作権の提供等」は、これらに加えて「その他これに準ずるもの」がその範囲に含まれることから、著作権法に定められている権利より広く捉えられている。前章で考察したとおり、著作権の譲渡とは著作

(138) 法人税基本通達 15-1-45。

(139) 法人税基本通達 15-1-47。

(140) 小原・前掲注(111)1327 頁。

(141) 渡辺=山本・前掲注(120)835-836 頁。

(142) 「『著作権』、『出版権』及び『著作隣接権』の意義については、いずれも著作権法に規定するこれらの権利を指している」（渡辺・前掲注(116)180 頁）。

権の全部又は一部を譲渡する行為をいい、著作権の提供とは著作物の複製その他著作物の利用（法定利用行為）の許諾又は出版権の設定をする行為をいうものと解される。また、この場合の「その他これに準ずるもの」には、文理上、「著作隣接権に準ずるもの」をいうから、著作隣接権の許諾権とは法的性質が異なる報酬請求権⁽¹⁴³⁾などが含まれるものと解される⁽¹⁴⁴⁾。したがって、著作権の提供等とは、「その他これに準ずるもの」の範囲を含め、著作権を基礎とする物権的又は債権的権利をいうものと解される。

へ 「請負業」の範囲及び他の特掲事業との関係

特掲事業として「請負業（事務処理の委託を受ける業を含む。）」が掲げられている（法令 5⑩十）が、法人税法及び関係法令に特に請負の定義規定はないことから、「請負業」をどのように解すべきかという点がしばしば問題とされてきた。

この点に関しては、特定非営利活動法人の提供するサービスの収益事業該当性が争われた事例において、裁判所は、「請負業」の意義について次のように説示している。「〔法人税法施行令 5 条 1 項 10 号〕イにおいて『法令の規定に基づき国又は地方公共団体の事務処理を委託された法人の行なうその委託に係るもので、その委託の対価がその事務処理のために必要な経費をこえないことが法令の規定により明らかなことその他の財務省令で定める要件を備えるもの』と規定している。このような法人税法施行令 5 条 1 項 10 号の文言からすれば、同号にいう『請負業』は、民法 632 条所定の請負を反復継続して業として行うものに限定されず、委任（民法 643 条）あるいは準委任（同法 656 条）を反復継続して

(143) 著作隣接権の許諾権が物権的な権利であるの対して、二次使用について使用料（報酬）を請求できる債権的な権利は、一般的に報酬請求権と呼ばれている（齊藤浩貴＝上村哲史『情報・コンテンツの公正利用の実務～IT/ネット時代の企業活動におけるコンテンツの活用～』15 頁（青林書院、2016））。

(144) 渡辺淑夫氏は、例えば、「漫画の主人公を商品のマーク等として使用することを許諾する権利などがこれに当たる」（渡辺・前掲注(116)180 頁）とされる。

業として行うものをも含むことが、文理上明らかというべきである[る]」⁽¹⁴⁵⁾。民法上の請負は、「当事者の一方がある仕事を完成することを約し、相手方がその仕事の結果に対してその報酬を支払うことを約することによって、その効力を生ずる」(民法 632)と規定されており、つまり、仕事の完成を目的とする契約形態をいうのであって、特に取り扱うものが有体であるか無体であるかの別はなく⁽¹⁴⁶⁾、その契約成立の要件事実は「注文主において仕事の対価として報酬を支払う旨の合意が明確であること」⁽¹⁴⁷⁾と解されている。

しかしながら、法人税法上の「請負業」は、「事務処理の委託を受ける業」を含むと規定されていることから、民法 632 条所定の請負を反復継続して業として行うものに限定されず、委任(民法 643 条)あるいは準委任(民法 656 条)を反復継続して業として行うものをも含み⁽¹⁴⁸⁾、その範囲は広義のものと解される。

このような請負業の範囲は、他の特掲事業の範囲と重なるところも少なくないことから、その範囲の広狭をどのように解すべきかは問題である。この点に関しては、法人税法施行令 5 条 1 項所定の 34 種の収益事業は限定的に列挙したものであって、その個々の特掲事業の範囲において非課税規定も置かれている。仮に、収益事業該当性の判定を要する事業について「請負業」を除く他の特掲事業の該当性を判定した結果によって、「請負業」にて再度判定を行うのでは、まずはその事業が外形的に特

(145) 千葉地判平成 16 年 4 月 2 日税務訴訟資料第 254 号-110 順号 9617。

(146) 民法上の請負とは、「雇用・委任とともに……有形であるが無形であるを問わず」、また、委任とは、「一定の事務の処理を委託すること、つまり統一した労務を目的とする点に特色を有する……事務は法律行為とそうではない行為がある。後者を特に準委任と呼ぶ」とされる(我妻栄=有泉亨=川井健『民法 2 債権法〔第 3 版〕』357、364 頁)。

(147) 酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論〔第 4 版〕-要件事実と主張・立証責任を理解する-』254 頁(財経詳報社、2015)。

(148) 民法において、「委任は、当事者の一方が法律行為をすることを相手方に委託し、相手方がこれを承諾することによって、その効力を生ずる」(民法 643)、準委任については、「(前略) 法律行為でない事務の委託について準用する」(民法 656)と規定されている。

掲事業のどれかに該当することを基礎的な要件とする条文構成に合致しておらず、そのような判定方法が可能であるとするならば、そもそも収益事業の範囲として個々の事業を特掲した意味も、その特掲事業ごとに置かれた非課税規定の意味もないこととなる。そのため、収益事業の該当性を検討する際には、「請負業」と他の特掲事業との関係において、請負等の性質を有するものであっても、その事業がその性格からみて、「請負業」以外の特掲事業に該当する場合は、その事業は「請負業」に該当しないものとして取り扱うことが課税実務上も明らかにされている⁽¹⁴⁹⁾。

4 日本標準産業分類における情報通信業

法人税法上の収益事業該当性を判断する事業がある場合、当該事業の事業種を判定する際、結局のところ、社会通念上の意義を基礎として、当該事業の目的、内容、態様等の諸事情を踏まえて解釈するのが相当であり、具体的な主たる事業の判断に用いるものの一つとして、総務省が定める日本標準産業分類が考えられる。日本標準産業分類表は統計基準ではあるが、一般の社会通念に基づいて定められているものと考えられる十分な合理性があると判断し、本稿ではデジタルコンテンツを提供する事業が他の事業との関係において、どのような位置にあるかを探る手掛かりとして、同分類を用いることとする。

同分類では、情報の伝達、情報の処理・提供などを行う産業が拡大してきたことを受けて、情報通信業の中分類として、①通信業、②放送業、③情報サービス業及び④映像・音声・文字情報制作業を設定するとともに、これらに加えて、通信業と情報サービス業の両産業のいずれにも分類し難い中間領域的な産業の受け皿として、⑤インターネット附随サービス業を中分類に設定している⁽¹⁵⁰⁾。そして、主としてインターネットを通じて、音楽、映像等

(149) 法人税基本通達 15-1-29。

(150) 情報通信の分野は多岐にわたる急速な成長が見込まれること、映像、音声、文字情報制作に係る活動は、他の産業活動から生み出される情報の生産活動と分類するこ

を配信する事業（ウェブ・コンテンツ提供業（電気通信役務利用放送に該当しないもの）など）は、他に分類されないものとしてインターネット附随サービス業に分類されている⁽¹⁵¹⁾。また、情報通信の分野は多岐にわたる急速な成長が見込まれること、映像、音声、文字情報制作に係る活動は、他の産業活動から生み出される情報の生産活動と分類することが難しくなること等から、今後、さらなる検討が必要であるとされている⁽¹⁵²⁾。

とが難しくなること等から、今後、さらなる検討が必要であるとされている。また、統計審議会では改定の必要性について、情報通信の高度化、サービス経済科の進展に伴う産業構造の変化への適合を挙げており、電気通信分野と情報処理分野の技術の革新・進展、これによる関連産業の発展、また、国際標準産業分類（ISIC）における情報産業（information sector）の補助分類化などの動きからも、従来の「電気通信業」、「放送業」、「情報サービス・調査業」等（いずれも中分類）を見直し、中分類が「通信業」、「情報サービス業」等によって構成される大分類「情報通信業」を新設することが適当であるとされた。また、情報通信の分野は多岐にわたる急速な成長が見込まれること、映像、音声、文字情報制作に係る活動は、他の産業活動から生み出される情報の生産活動と分類することが難しくなること等から、今後、さらなる検討が必要であることも示されている（総務省・前掲注(2)）。

- (151) 日本標準産業分類では、産業区分において、他産業との関係を捕捉することで情報通信業の範囲をより明確にしており、製造業との関係では、「主として新聞発行又は書籍等の出版を行う事業所は情報通信業とするが、主として新聞又は書籍等の印刷及びこれに関連した補助的業務を行う事業所は製造業（大分類）に分類」され、「情報記録物（新聞、書籍等の印刷物を除く）の原盤を制作する事業所は情報通信業とするが、自ら原盤の制作を行わず、情報記録物の大量複製のみを行う事業所は製造業（大分類）」に分類される。また、卸売・小売業との関係では「情報記録物、新聞、書籍等を購入して販売する事業所は卸売業、小売業（大分類）に分類」され、サービス業との関係では「情報記録物、書籍等を賃貸する事業所は不動産業、物品賃貸業（大分類）に分類」される。
- (152) このようなことから、物理空間の伝統的事業モデルにネット空間で行われている新たな事業を当てはめることの限界とともに、それぞれの空間を別物として分離することで、様々なものを融合してしまう新たな事業を分類できるかどうかという疑問が生じるとともに、そもそも、企業がそのような空間の分離を意識せずに事業を行っている現状を考えると、やはり、アナログとデジタルの分離限界を認めざるを得ない。例えば、そのような急速かつ多岐に渡る成長期にある分野について、一旦はインターネット附随サービス業などのように分類しておくことは、伝統的な事業の典型を維持しつつ、今後の検討においても、一旦散りばめたものを集約するよりはわかりやすい過程を辿るものと考えられる。

第 3 節 小括

我が国における公益法人等に対する収益事業課税は、昭和 24 年のシャープ勧告を契機に、翌昭和 25 年税制改正において新たな公益法人等への収益事業課税制度が始まり、その基本である収益事業を限定列举した収益事業課税方式は、現行制度においても変わらないままである。昭和 25 年の法人税法改正まで長く非課税扱いとされてきた公益法人に対して、収益事業課税を行うに至った理由が、公益法人等と他の営利企業との競争条件の平等化、つまり、課税の公平維持であったことを踏まえれば、収益事業の判定に際しては、公益法人等が行う事業の実質的な経済活動がどのようなものであるのかが重視されてしかるべきである。しかしながら、公益法人等が行う経済活動は多種多様であり、ネットワーク通信を介して無体物であるコンテンツを公衆向けに提供するという行為自体が、分類不能な中間領域的な産業とも呼ばれ、従来 of 事業分類の枠に収まらない。このようなネット空間の行為は、その法的性質がどのようなものであるのかといった問題が、さらに事業の性質をわかり難くさせており、そのまま、法人税法上、収益事業判定の難しさとなっている可能性がある。次章では、ここまでの考察を踏まえ、基礎的モデルにおける電子書籍関連事業の収益事業判定の検討を行うこととする。

第 3 章 デジタルコンテンツ提供事業等の収益事業判定に関する考察

第 1 章の考察から、デジタルコンテンツ提供事業等については、提供しているものに着目し、その法的性質の考察が物の貸借に準じた債権的性質を有する権利の付与と解することができる場合、あとは当該行為が 34 種の収益事業の範囲にあるのか否かを判定することとなるが、それら特掲事業は基本的には法律制定時の事業モデルが前提となっており、デジタルコンテンツ提供事業のような新たな特性を有する事業の収益事業の判定には困難が伴う。本章では、デジタルコンテンツ提供事業等の収益事業判定において、特に問題となる事項の考え方を整理した後、基礎的モデルの収益事業判定を検討する。

なお、基本的に契約関係は非公開である中、下記の結論は本稿が想定するモデルの典型的な取扱いを示したに過ぎず、実際の取引契約は本稿の想定とは異なる場合があり、個々の取引契約等に基づいた事実認定によって、これらと異なる結論となる場合があることに留意願いたい。

第 1 節 ウェブサイトの特性から収益事業判定において問題となる事項

無体物を対象とするネット空間上の取引では、物理空間ではみられない販売形態やビジネスモデルが存在しており、その取引行為を有体物に生じる行為と同様に考え、これをそのまま当てはめることに無理が生じている。一方、前述のとおり、収益事業課税制度の創設時において、直接的に想定する事業モデルは物理空間を前提としたものであったことから、ネット空間で完結してしまうデジタルコンテンツのような取引形態は、法令上、必ずしも明確に規定されているとはいえない。ここまでの考察を踏まえ、デジタルコンテンツ提供事業等の収益事業判定において特に問題となる事項について、あらかじめ、以下のよう

1 法人税法施行令 5 条 1 項 1 号及びに同項 4 号の「通常物品といわないもの」の範囲

収益事業として掲げられている「物品販売業」（法令 5 ①一）及び「物品貸付業」（法令 5 ①四）の物品の範囲については、動植物その他通常物品といわないものも含む（法令 5 ①一括弧書、同項四括弧書）とされる。

ここで、「物品販売業」について考えてみる。一般に売買とは財産権を移転する行為（民法 555）をいい、物品販売とは物品を売買する債権行為⁽¹⁵³⁾である。「物品販売業」の販売行為は物品の所有権の移転を伴うものをいうならば、所有権は有体物を対象とする権利であるから、販売の目的物が有体物以外であるものとする販売行為は「物品販売業」に含まれないこととなる。しかし、法令上、特にそのような規定は見当たらない。前章第 2 節 3（4）イ(i)の「物品販売業」における販売行為の考察から、「物品販売業」は、その販売の仕方が不特定又は多数の者に物品を販売する行為であって、その販売形態は小売、卸売などの別を問わないものと概括的にいうことができる。その行為が物品の販売形態によって対価を得るものである限り、原則として「物品販売業」に該当するが、その行為によって生じる経済的実質が明らかに「物品販売業」と異なるものである場合にまで、法形式に従って課税の対象とすることは適当とはいえない。

次に行為の客体について、ここでいう物品には「通常物品といわないもの」が含まれるとされているが、文理解釈上、これに有体物以外のものが含まれると考えるには難があり、また、そもそも物品とは有体動産であって⁽¹⁵⁴⁾、不動産が除かれていることから考えると、同様に無体であるものも除かれているといえなくもない。

また、前章第 2 節 3（4）イ(ii)のとおり、「物品貸付業」における「通常

(153) 債権行為とは、債権を発生させる行為であって、「それによって所有権の移転という物権行為も通常あわせて行われたとみるのが通説・判例であるが、物権行為の独自性を主張する学説がある」とされる（川井健=西原道雄=吉野衛=山田卓夫=淡路剛久『民法コンメンタール(2)総則 2』446 頁（ぎょうせい、2000））。

(154) 前掲注(118)。

物品といわないもの」の範囲は、上記「物品販売業」におけるその範囲と同様と考えることが妥当であるが、著作権等のいわゆる無体財産権を取り扱う行為は含まれないことが明らかにされている。なお、そのような事業は収益事業の「無体財産権提供業」として法令上別掲されている。

これらを踏まえ、「通常物品といわないもの」の範囲を広く解した上で、「物品販売業」又は「物品貸付業」は、その範囲から著作権等の無体財産権の提供等に当たる行為を除いた上でもなお、その範囲に無体なものを不特定又は多数に販売する又は貸付けるような行為が内在していると解される。そして、法律制定時に、そのような無体なものを販売する又は貸付ける事業は存在しておらず、具体的に想定することも難しいものであったとすれば、他の事業と区分する必要もなかったと理解できる。

したがって、配信サービスのよう有形媒体に固定されていない無体物を取り扱う行為については、その客体は物とは異なる法的性質であるものの、それを小売する又は卸売するような販売形態に着目した場合、法律が想定する物品販売業若しくは物品貸付業の延長線上にあると考えられることから、ここでいう「通常物品といわないもの」にデジタルコンテンツを含めて読み込む余地はあると考える。

2 有形媒体に固定されないデジタルコンテンツを使用させる行為

配信サービスにおいては、デジタルコンテンツの所有等の概念と、これを販売する行為をどのように解するかが問題となるところ、ここまで述べてきたように、無体であるデジタルコンテンツについて、物における所有又は占有等と同様に考えることが困難な場合がある。例えば、所有権（民法 206）は、有体物を客体として排他的に支配し、その物の使用・収益・処分が可能な権利である。一方、著作権法上、著作物に働く貸与権も有体物を対象としているが、著作権の実体は「他人が当該著作物にアクセスすることを禁止す

るものではなく、当該著作物の一定の利用形態を禁止している」⁽¹⁵⁵⁾ものであるから、物に働く所有権等とは分けて考える必要がある。

デジタルコンテンツは物に付着した場合でも両者は無関係に併存しており、もともとデジタルコンテンツと物は別個の存在であって、著作権者は物の所有権に影響を受けることなく著作権の行使ができる⁽¹⁵⁶⁾。この場合、物の無形的利用とはデジタルコンテンツの利用をいい、著作権法が働く領域である。その利用に関して著作権法が働かない領域である場合、つまり、本稿でいう「使用する権利」が付与された物品の譲渡又は貸与である場合、法人税法施行令 5 条 1 項 1 号の「物品販売業」又は同項 4 号「物品貸付業」と判定されることが考えられるが、ここで着目しているのは物が譲渡又は貸与されていることである。結果として、第 1 章第 2 節 2 (1) イ(ロ)B「パッケージ型商品を譲渡又は貸与する行為」の考察のとおり、配信型デジタルコンテンツの提供について、物を譲渡又は貸与する行為をそのまま当てはめることには無理が生じている。

前述のとおり、配信サービス提供事業者と消費者で結ばれる利用契約では、無体物に所有権又は占有権等が及ぶかどうかは別として、その多くにおいて複製物に関して所有権等は移転しない旨を明記している。そうすると、そのデジタルコンテンツは、サービス期間終了又はサービスシステム自体の終了に伴って、いつか使用できなくなってしまう可能性を含んだものである。そのような配信サービスによって消費者に生じる経済的実質は、物の譲渡と同視できないが、上記第 1 章第 2 節 2 (1) イ(ロ)B 考察のとおり、直ちに貸付けであるとも言い切れない。

一般に物品の貸付けとは、物品をその利用者の管理のもとに移し利用させる行為をいうのであるから、上記、譲渡の場合と同様に対象物の移転が伴う行為であり、デジタルコンテンツには直接的になじまない。しかし、消費者はその利用に際して結ばれる利用契約に基づき、物理空間に持ち出すことな

(155) 中山・前掲注(35)241 頁。

(156) 中山・前掲注(35)243 頁。

く当該デジタルコンテンツを利用することが前提となっている場合でも、ネット空間内でこれを管理できる状態にあり、その利用に関して有形媒体を必要としないだけであって、消費者に生じる経済的実質は物の貸付けと異なるものとはいえない。したがって、当該複製物を「使用する権利」については、ネット空間上の特性によって実現される、いわば無体物の貸付けというべきものと考えられる。

3 法人税法施行令 5 条 1 項 7 号の「通信業」と他の収益事業との関係

前章第 2 節 3 (4) ハの考察のとおり、「通信業」は、「他人の通信を媒介若しくは介助し、又は通信設備を他人の通信の用に供する事業及び多数の者によって直接受信される通信の送信を行う事業」である。インターネットを利活用する多くの情報提供媒体は、通信行為又は放送行為によって情報を流通させていることから、法人税法上の「通信業」の性格を有しているといえる。一方、有形媒体に固定されない無体物の取引が登場し、コンテンツジャンルの境界をわかり難くさせるとともに、従来機能していたメディアごと、産業分野ごとの分類では、新しいビジネスや産業構造を捉えきれなくなってきたおり、例えば、前章第 2 節 4 のとおり、配信サービスは、通信業と情報サービス業の両産業のいずれにも分類し難い中間領域的な産業と位置付けられている。

このような中間領域的な事業については、法人税法上の収益事業の判定を行う際、その複数有している事業の性質をどのように判断すべきか。この点に関しては、前章第 3 節 3 (4) へのとおり、「請負業」と他の事業との関係の整理において、請負等の性質を有するものであっても、その事業がその性格からみて請負業以外の特掲事業に該当する場合、その事業は請負業には該当しないものとして取り扱うこととされている。その理由が、34 種の収益事業を特掲していること、さらに個別の収益事業ごとに非課税規定を置いていることにあると解せば、法律制定時に想定していた通信業の事業モデルになかったインターネットの利活用による配信サービスなどの通信行為について、

これを一律に通信業と判定することには首肯しがたい。例えば、主たる目的をインターネット等の通信環境への接続とする事業と、公衆向けにデジタルコンテンツを視聴・閲覧させるサービスを提供する事業は、いずれも通信業としての性格を有しているといえる。前者は「他人の通信を媒介若しくは介助し、又は通信設備を他人の通信の用に供する事業」であり、従来の通信行為の延長上にあると考えられるが、後者については、「多数の者によって直接受信される」公衆送信権によるコンテンツの自動公衆送信行為であって、従来の通信又は放送の概念とも異なっており、その販売形態などによって法人税法上の「通信業」以外の事業に該当する可能性が考えられる。

4 広告モデル型サービスの収益構造

基礎的モデルに設定したビジネスモデルは、消費者へ直接課金するモデル（課金モデル）と、消費者へ課金せず、広告主からの広告収入によって運営を行うモデル（広告モデル）である。ここでは、明らかに課金モデルとは異なる利用料金体系を実現可能とする広告モデルについて、情報伝達媒体であるウェブサイトが生み出す広告媒体としての価値からその経済的合理性を考察し、収益構造と事業の関係性を検討する。

(1) 広告モデル型サービスとは

公益法人等がウェブサイトを活用する多くの場合、自らの目的を達するため、公衆向けの情報発信やサービス提供を行っており、これらは有償又は無償で提供されている。ウェブサイトの特徴の一つは、目的の異なった複数の参加者で成り立っていることであり、ウェブサイト参加者は、商品等提供者（補完者⁽¹⁵⁷⁾）、消費者及び運営事業者の三者を基本とし、これに広告主等（補完者）が加わる。そのようなウェブサイトの収入は大きく分けて、消費者等へ直接課金して得る利用料等と、広告主等の第三者から

(157) ウェブサイトにおける『補完プレイヤー』とは『役割』を指す言葉であり、異なる役割を果たす場合には、実際には同一であっても、同時に異なるプレイヤーとして活動していると考えられる」（根来・前掲注(11)6頁）。

の収入であるが、ウェブサイトを経営する事業者は、それぞれの事情から複数の収入を組み合わせている。前章第 2 節 3 (4) ロ(ロ)のとおり、ウェブサイト上の情報発信は、放送法の放送に該当する場合を除くその多くは通信行為であるが、従来、通信と呼ばれるものの特性は限定性であり、そのような通信と広告の親和性は、公然性を有する放送に比して決して高くはないと考えられる。しかし、インターネットはそれ自体がすでに公然性を有しており、それを基盤として構築されるウェブサイトは、閉鎖的な通信とは明らかに性質を異にしている。前述のように、通信と放送の融合に向かいつつある中間領域的な事業⁽¹⁵⁸⁾が数多く登場し、いわゆるインターネットメディアを形成し、その中には非常に高い集客性を有するウェブサイトも存在しており、これらが私法上、通信であるか放送であるかは別として、公衆へ積極的にコンテンツを発信する行為は、従来の通信の概念とは異なり、むしろ放送に近いものと考えられる。そのようなウェブサイトは、新聞などの伝統的なメディアと同様に、広告媒体としての価値が高まり、広告を掲載するメディアとして機能している⁽¹⁵⁹⁾ものが少なからず登

-
- (158) 日本標準産業分類において「放送業」のうち、「民間放送業」については、主として広告料収入又は有料放送収入により行う放送事業とされ、一般的に放送行為と広告収入は一体的事業であると考えられる。伝統的なメディアである放送と、インターネット上のデジタルコンテンツ配信は、法的性質、技術的な仕組み、設備規模、そして放送又は配信によって負うべき社会的責任など、様々な点において異なっており、同視することはできない。その一方で、通信の自由化後、「通信」と「放送」が以前のような垣根を越えて、技術的に融合しつつある。総務省新事業創出戦略委員会によると、放送としての基本的な特性を有しながら「限定性を有する放送」とともに、インターネットを利用した放送のような「公然性を有する通信」が誕生して、「中間領域的なサービス領域」が登場し、「通信と放送の融合化」と呼ばれる現象が発生している（総務省新事業創出委員会（平成 23 年 3 月 11 日）資料 岡村久道「情報通信を取り巻く制度的な課題—過去、現在、未来—」を参考とした）。すでに「通信」から「放送」との融合へ向かう過程で、公然性をもった存在であるインターネット上のウェブサイトは、コンテンツの種類によって、販売チャネルが固定的に決まるという、従来のメディアとコンテンツの組合せ概念とは異なる「中間領域的なサービス領域」での情報伝達媒体であり、「放送」、「出版」及び「新聞」などといった別個の伝統的なメディアを通じて発信されるコンテンツをある程度融合していることは、まさにプラットフォームといえる。そして、従来の通信行為より放送行為により近い形態で運営されるウェブサイトは、それ自体に広告メディアとしての媒体価値があるといえる。
- (159) 森・前掲注(12) 9 頁。公然性を有するインターネット上で展開される「プラットフォーム

場している。

(2) 収益と効用が単純に比例しない構造を持つビジネスモデルの経済的合理性

基礎的モデルでは、デジタルコンテンツを提供するサービスのほかに、ソーシャル・コミュニティ・サービスを公益法人等が行う典型的な公衆向けサービスとして想定している。ソーシャル・コミュニティ・サービスは、基本的に運営事業者自らはコンテンツ提供を行わず、運営事業者が提供する場において、ウェブサイト参加者（消費者）がコンテンツを生成し参加者が利用するというサービスの性質から、消費者生成型メディアと呼ばれる。これらのサービスでは、これを運営する側も利用する側においてもコンテンツの充実が共通的な価値の一つであることは言うまでもない。配信サービスの場合、配信サービス提供事業者が良質なコンテンツを用意することとなるが、消費者生成型メディアの場合、集客性を高めることがコンテンツを充実させる方法の一つでもある。このようなサービスを消費者が利用選択する際には、利用料金体系は重要な評価要素であるから、つまり、ビジネスモデルへの評価が働いていることとなる。それは、同じコンテンツ又は同質のサービスを提供しながら、ビジネスモデルが集客性を左右してしまうこともあり、極端に言うと、提供されるサービスが同質ではなくとも、サービスを無償提供するウェブサイトの方が集客性は高まることも考えられる。一方、ウェブサイト補完者である広告主にとっては、情報伝達媒体を広告媒体として評価しており、実質的な評価価値は利用者数やアクセス数などの集客性にある。広告収入の増収のためには、その集客性はウェブサイトの規模拡大に伴って遡増するから、サービスを無償提供することにある程度の経済的合理性が存在している場合がある⁽¹⁶⁰⁾。このよう

ームは、多くの場合、広告を掲載するメディアとして機能する」といわれる。

(160) 渡辺=庄司=井上=山内・前掲注(19)2. 問題意識、2.1CGM サービスの価値及び2.2 ビジネスモデルを参考とした。ただし、公益法人等がウェブサイトを運営する場合、営利企業が行う場合にみられるような、極端な初期投資のフェーズを経て、広告型のウェブサイトとして成熟させることを当初から計画する事業は多くないと考え

に、インターネット上のサービスには「無償で提供されているため、収益と効用が単純に比例しないという構造」⁽¹⁶¹⁾が存在しており、それは情報伝達媒体と広告媒体の一体性をもったビジネスモデルとして構築され、その収益構造も一体性を有しているものと考えられる。

(3) 「広告モデル型サービス」の収益構造と事業の関係性

法人税法は、同法が規定する事業体が稼得する所得に対して課税する法律であることから、同法に事業の定義規定は特に置かれていないが、同法に収益事業が規定されていることから、同法の事業の概念には収益事業以外の事業（非収益事業）が含まれていると解される⁽¹⁶²⁾。

法人税法上の収益事業とは、「販売業、製造業その他の政令で定める事業で、継続して事業場を設けて行われるもの」（法法 2 十三）をいい、「継続して事業場を設けて行われるもの」であることが収益事業該当性の基礎的な要件とされているのは、「継続企業から生じた所得、すなわち『事業所得』について課税するという趣旨」⁽¹⁶³⁾であるとされる。所得税法 27 条所定の事業所得とは、各種の事業から生ずる所得（所法 27①）をいい、具体的な事業については政令に委任している。所得税法施行令 63 条では、事業所得を生ずべき事業である 11 業種を定めるとともに、このほかとして「対価を得て継続的に行なう事業」が一般条項として設けられていることから、これら 11 業種は例示的であるといえる。所得税法及び関連法令に、「対価を得て継続的に行なう事業」についての規定は見当たらないが、金子宏名誉教授は事業所得の意義を述べられる中において、「事業とは、自己の計算と危険において営利を目的とし対価を得て継続的に行う経済活動」⁽¹⁶⁴⁾と仰られている。また、事業所得の該当性が争われた事例では、裁判所は給

ている。

(161) 渡辺=庄司=井上=山内・前掲注(19)1. はじめに。

(162) 一般的に事業とは、「一定の目的をもって反復継続的に遂行される同種の行為の総体」をいい、必ずしも営利性を要するものではないとされている（内閣法制局法令用語研究会編『法令用語辞典』565 頁（有斐閣、1993））。

(163) 小原・前掲注(111)1270 頁。

(164) 金子・前掲注(92)227 頁。

与所得との区分において、「事業所得とは、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反復継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得をい〔う〕」と判示している⁽¹⁶⁵⁾。

法人税法上の収益事業は対価性を要件としており⁽¹⁶⁶⁾、公益法人等が対価を得ずに行う事業は課税対象とはならないと解されている。前述のとおり、収益事業とは収益性のある事業として当初から計画され、そのような目的をもって反復継続される経済活動であるから、その目的・計画について「ある程度客観的に判断すべきである。当初の計画が収益性を無視したといっても、客観的に見て収益性が見込まれるものは、この要件を満たす」⁽¹⁶⁷⁾ものと解されている。また、これとは反対に、収益の出ない構造、つまり、原価にも満たない対価を得ているような場合の対価性の判断についても、対価性の要件に、所得の安定性を有していることまでを要件に含め解釈することにはやや難があるとも考えられるが、その行為が収益性をもった目的で計画され反復継続して行われているかどうかについて、客観性を有した判断が為されることは前段と同様と考えられる⁽¹⁶⁸⁾。一般的に

(165) この点に関しての裁判例として、弁護士業を行う者が会社と顧問契約を結び、その契約に基づく法律相談によって得た顧問料の所得区分が争われた事例（最二小判昭和 56 年 4 月 24 日民集 35 卷 3 号 672 頁）において、事業所得と給与所得との区分におけるメルクマールとして示された。

(166) この点についての裁判例として、宗教法人が死亡したペットの飼い主から依頼を受けて、葬儀、供用等を行う事業の収益事業該当性を争った事案（最二小判平成 20 年 9 月 12 日裁判集民 228 号 617 頁）において、裁判所は、①事業に伴う財貨の移転が役務等の対価の支払として行われる性質のものか、それとも役務等の対価でなく喜捨等の性格を有するものか、②当該事業が宗教法人以外の法人の一般的に行う事業と競合するものか否か、等の観点で踏まえた上で、当該事業の目的、内容、態様等の諸事情を社会通念に照らして総合的に検討して判断するべきであるとし、収益事業該当性の判断の基準ともいえるべき一般論を示した。

(167) 武田・前掲注(78)29 頁。また、「結局のところ『事業』の概念は抽象概念の域を出るものではなく……最終的には『社会通念』によって『事業』に該当するか否かを判断する」（武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法』1041 頁（第一法規、加除式））ことになるものと考えられている。

(168) 公益法人等が本来の目的に従って、無償のサービス提供を行うことは必然的であって、本件のビジネスモデルとは明らかに異なるものである。したがって、「その

サービス提供による収益は、サービス提供時、これを享受する者から直接的に対価として支払われる。広告モデル型サービスの場合、サービス自体は無償提供であっても、これを継続しなければ広告収入も自ずと途絶えてしまうことから、これら一体的活動が同種の行為として継続されることで事業性を有することは明らかである。つまり、広告モデル型サービスではその一体性のある収益構造によって収益性の有無が認識できることから、直接の対価性がない収入であっても、公益法人等が行う他の一体性を持つ行為とともに、全体の収益で全体の経費を賄うという収益構造にある場合、その経済的実質は課金モデル型サービス同様に対価性を有するものと判断されるべきと考える。したがって、広告モデル型サービスは、その経済活動に明確な関連性が認められる収益構造を持つものから直接対価性のない部分を除外すると、その事業の実質が不明確になり、これをもって収益事業として課税すべきか否かの判定を行う場合、税負担の公平性などの原則に合致しない面も考えられることから、単に有償又は無償で行われるサービスと同視することはできず、一体不可分な事業と考えられる。

第 2 節 デジタルコンテンツの提供事業等の性質に応じた収益事業の判定

ネットワーク上でデジタルコンテンツを複製する行為等には著作権の行使が想定され、そこに著作権法の法定利用行為がある場合、契約当事者にどのような経済的効果が生じるかによって事業の性質は判断されるべきである。本節では、基礎的モデルを電子書籍流通の大動脈に従って、①電子書籍を制作する行為（電子出版）、②電子書籍の流過程において事業者間を媒介する行為（電子取次）、③公衆向け配信するサービスに分類した上で、特にネット空間上の行為

事業の全部を無償で行うことが当初から予定されているのであれば、基本的には、その事業は収益事業には該当しないので、その事業の損失を他の収益事業と通算することは認められない」（若林・前掲注(100)62頁）と解されている。

に着目し、前節までの検討事項を踏まえ、34種の収益事業への該当性を検討する。なお、基礎的モデルに設定していない諸条件については、収益事業の判定に影響しないものとして取り扱うこととする。

1 電子書籍を制作する行為（電子出版）

前述した電子書籍関連事業の概要から、電子書籍を制作する行為を紙の書籍の出版行為と比較した場合、その制作過程においては重なるものが多いことから、法人税法上の「出版業」に該当するか否かを検討することが妥当であると判断される。電子書籍の制作から配信までの過程において、紙の書籍の出版過程と異なる点は、①著作物からの加工処理、②公衆への伝達方法、③消費者へ提供しているものと整理される。これらの相違点は、紙の書籍など複製物を販売する場合は異なる、無体物とネット空間を利用した公衆への提供形態そのものの特性によるものである。前述したとおり、法人税法上の「出版業」は著作物等を印刷、製本により頒布する行為が前提となり、その出版の概念には、法律制定時には登場していなかった電子書籍を想定することはできなかつたと考えられる。しかしながら、制作するものが書籍、電子書籍の別によらず、その事業目的は文字・図画を構成要素とする著作物を公衆に伝達することであるとともに、その企画から原出版物を作成する主たる過程は極めて類似する。前述の相違点については、デジタル化技術及びネット環境の向上によって、そもそも有形媒体に固定していた著作物等を無体のまま流通させることが可能になったのであって、法人税法上の「出版業」が想定するその事業形態は自ら出版することにあると解されるから、電子書籍を出版する行為が外形的にみて「出版業」に含まれないとする特段の理由は見当たらず、「出版業」に該当するものと考えられる⁽¹⁶⁹⁾。なお、一般的に出

(169) 印刷出版における定義が電子出版までを包含できるかについて、社団法人日本書籍出版協会では「電子出版をテキストを主体とする言語的電子出版と、動画、静止画、音声等によって構成される映像的電子出版の二つに分類」し、「一般的にいわゆるマルチメディアと称されることの多い映像的電子出版は、その形態や収録される著作物の種類が多種多様であり、印刷出版の延長として『出版』という定義に含めるには、

出版業は製造業として分類されるから、電子書籍に関連した事業であっても、その根幹である製造（制作）を行わない事業の性質は「出版業」とは異なるものと判断される。

2 電子書籍の流通過程において事業者間を媒介する行為（電子取次）

自ら電子書籍の制作を行わない電子取次、データ加工及び電子書籍配信などの事業については、電子書籍関連事業であっても、「出版業」以外の収益事業として判定を行う。基礎的モデルにおける電子取次とは、配信先への取次ぎに加えて、データ加工及び電子書籍関連の売上管理等の事務処理を受託する事業である。

事業者間の取引で用いられる典型的な売買契約の形態は、前述のとおり、エージェント契約（委託販売）の場合と、ホールセール契約（卸売による転売）に大別され、その契約形態によって事業の性質は異なると考えられなくもない。しかしながら、上記第 1 章第 2 節 2（2）ロ考察のとおり、電子書籍については再販適用除外制度の適用外であることから、いわゆる価格決定権の議論⁽¹⁷⁰⁾からこのような契約形態が存在していると解せば、これら契約の違いによって事業の性質を別異に解すべきではないと考えられる。

また、事業者間では売買契約とともに、著作権の利用許諾契約が結ばれて

適当ではない場合も少なくない。しかし、実際には電子出版ではほとんどの場合、両方の性質を併せ持つことも事実であり、言語的電子出版の部分と区別して定義することは困難」としている（社団法人日本書籍出版協会第 1 分科会報告書「出版社の権利について」（2002.4）を参考とした）

（www.jbpa.or.jp/pdf/documents/report0204.pdf:平成 28 年 11 月 21 日最終閲覧））。したがって、現段階における電子書籍を構成するコンテンツは、その多くがテキスト型コンテンツであって紙の書籍としての出版も可能であるところ、アナログ媒体への固定を考慮しないデジタルコンテンツ（ポーンデジタルコンテンツ）では、テキスト型コンテンツに加えて、音声、動画といったテキスト以外のコンテンツと複雑に融合したマルチメディアと呼ばれるものであり、これらを制作・配信する行為の事業分類は難しい。例えば、主たる部分が何の事業種であるかなど、従来から存在する事業を起点に捉えようとするにも限界があるのではないだろうか。

(170) この点に関しては、北川雅洋「電子出版の台頭により変化する出版産業の今後」文化経済学第 9 巻第 2 号（通算第 33 号）22-23 頁（文化経済学会、2012）を参考とした。

いると想定される。電子書籍制作事業者と電子取次事業者の場合、著作権者である電子書籍制作事業者が電子取次事業者に対して、公衆送信権等の著作権の支分権を利用許諾し、電子取次事業者が電子書籍制作事業者にその利用料を支払うことを内容とする契約の締結が考えられる。つまり、書籍の二次出版のような契約形態ではあるが、第 1 章第 2 節 2 (1) イ(ロ)考察のとおり、当事者間の契約に沿った一定条件の下での法定利用行為に対して、著作権者が契約相手に対してその有する損害賠償請求権等を行使しないという不作為義務を内容とする債権的利用権の付与であるとするれば、二次出版とは別異に解すべきと考える。

一方で、取り扱うものが物からデジタルデータと姿を変えたことによって、これを取次又は販売等を行う際、上記第 1 章第 2 節 2 (1) イ(ニ)B のとおり、デジタルコンテンツ独自の事情が発生している。例えば、どの配信サービスにおいても複数のデータファイル形式に対応する電子書籍を提供しており、また、標準的なデータファイル形式であっても利用する電子端末の種類等による独自性部分は皆無とはいえず、コンテンツごとにこれら複数のデータファイル形式に適合させた加工処理を要する⁽¹⁷¹⁾。また、電子書籍販売の特徴である実売に基づく売上管理や印税計算⁽¹⁷²⁾の事務処理なども発生しており、安定した運営が見込める大手事業者などでは社内インフラ整備が行われているものと思われるが、上記第 1 章第 2 節 1 (2) イのとおり、実売部数があり多くないその他の事業者にとっては、電子取次事業者を利用するメリットは大きい。そして、それらのメリットは、より多くの配信先との契約が前提にあつての業務効率化であり経費負担軽減であるから、電子書籍制作事業者が電子取次事業者を介して売買することの最大の理由は、より多くの配信先との取引ができることに他ならないといえる。

以上のことから、電子取次ぎの行為は、電子書籍制作者と電子取次事業者

(171) 公正取引委員会・前掲注(26)11・12 頁。

(172) 出版は「発行部数×定価×印税率」であることから、初版発行時にその計算のほとんどが終了するのに対して、電子書籍では、「実売部数×実売価格×印税率」であり、その事務処理は定期的には発生する（公正取引委員会・前掲注(26)12 頁）。

の取引において、その売買契約とともに著作権の提供等に当たる契約形態を用いていた場合、あるいは、その契約に電子書籍特有の事務処理の委託を含む場合であったとしても、前述のとおり、当事者間に生じる経済的効果によって判断される事業の性質までを変えるものとはいえず、他の者のために商行為の代理を行う事業又は自己の名をもって他の者のために売買を行うものであり、法人税法上の「代理業」又は「問屋業」に該当すると考えられる。

なお、電子取次事業者などの仲介事業者がデジタルコンテンツ特有の事情としてデータ加工処理や売上に関する事務処理までを含めて行う場合、例えば、上記第 1 章第 2 節 2 (1) イ(二)の著作権の制限規定の範囲にあるようなデータ加工の程度は、デジタルコンテンツゆえの必要性を考慮し、これを含めて代理又は取次行為と考えることに無理はないが、あくまでデータ加工処理等の程度によってその事業の性質は判断すべきであるから、販売用のデータ加工等、明らかに取次行為の範囲を越えるものを含む行為は、「請負業」などと判断されるべきであろう。

3 公衆向け配信サービスの収益事業

多様である公衆向けのデジタルコンテンツ配信サービスでは、電子書籍を含めた様々なコンテンツが消費者へ提供されているが、そのサービスごとの特性は提供方式などによって分類される。具体的には典型的な提供方式である、①ダウンロード方式、②ストリーミング方式、③ロッカー型クラウドサービス、④データベースサービスのそれぞれについて収益事業判定を行う。

(1) 消費者の手元に複製物が作成される配信サービス

イ デジタルコンテンツへ課金する配信サービス

ダウンロード方式による配信サービスの特徴は、消費者の手元にあるデジタルコンテンツを利用させることである。具体的には、消費者のデジタルコンテンツの選択（契約）に対して、配信サービス提供事業者は課金し、決済手続完了後、当該デジタルコンテンツをダウンロード可能な状態とする提供方式である。その後、消費者は当該デジタルコンテン

ツを自らの手元へダウンロードするが、この時、消費者が保有する電子端末等上では有形的複製が行われており、その行為の主体性が消費者と評価される場合、著作権法上の複製権行使に該当する可能性が考えられる。この場合、その複製行為が利用契約に基づく適正な利用方法に基づくものである限り、その契約内容から著作権を基礎とした利用許諾に当たるか否かは判断される。前述のとおり、多くの利用契約では、その利用に関して、私的複製の範囲を越える利用を許諾していない旨の条項が設けられており、また、その所有権は消費者へ移転しない旨も明記されていることから、利用契約上、著作権者である配信サービス提供事業者等から消費者への著作権の提供等はないもの⁽¹⁷³⁾と判断される。ここまでの考察から、ダウンロード方式による配信サービスを概括すると、消費者の手元でデジタルコンテンツの有形的再製を行い、有体物となった状態のデジタルコンテンツを配信サービスシステムと分離し、その消費者の管理の下に移して一定条件の下で閲覧させるものといえることから、前節 1・2 の考察を踏まえたところで、法人税法上の「物品貸付業」に該当する可能性が考えられる。

ところで、通常、貸付けという行為は、貸付けたものが返却されることを前提としており、この行為を直接的に配信サービスに当てはめてみると、貸付けることも返却することも公衆送信行為を通じたデジタルコンテンツの複製行為によって実現される。デジタルコンテンツを貸付ける行為の実質が複製である場合、その目的物は配信サービス提供事業者の手元に残ったままであるが、消費者側の「使用する権利」に基づく利用目的は果たされる。しかしながら、配信サービス提供事業者が消費者

(173) 利用行為の主体性が消費者と評価される場合、消費者が行う著作物の複製行為は、著作権上の例外規定が適用される私的使用目的の複製（著作権法 30①）であることから、権利者の許諾を得ることは特段不要である（文化庁文化審議会著作権分科会著作物等の適切な保護と利用・流通に関する小委員会（第 10 回）配布資料 1「クラウドサービス等と著作権に関する報告書」15-16 頁（平成 27 年 2 月）

(http://www.bunka.go.jp/seisaku/bunkashingikai/chosakuken/hogoriyo/h26_10/pdf/shiryo_1.pdf : 平成 29 年 1 月 6 日最終閲覧)。

側に求める返却時の実質的な効果は、目的物の消尽等によるサービス利用停止にあると考えられるから、目的物であるデジタルコンテンツを返却させたところでその目的が果たされるとも思えず、これを返却させることに実益はない。また、ダウンロード方式の場合、消費者にとっては手元にあるデジタルコンテンツを購入した、つまり、物と同様に、デジタルコンテンツ自体を所有している又は利用する権利を取得したと感じている場合は少なくない。これらのことから、配信サービス提供事業者は消費者に対して、あらかじめ利用契約等によって契約終了後の権利関係を明示し、利用期間終了後はこれに従った権利処理が為されることで、当事者間で合意しているものと解される。

この点に関しては、二通りの処理方法が見受けられる。一つは、前述のように配信サービス提供事業者は、消費者に対して一定条件下でデジタルコンテンツを一時的に使用させた後、契約期間終了時には技術的又は利用契約によってそのサービスを停止状態に戻すものであることから、当事者に生じる効果は物の貸付行為と異なるものではないと解される。もう一つは、サービスシステムへの接続を要する再ダウンロード等のサービスのみを終了し、すでに消費者の手元にある複製物は利用契約による一定条件の下で使用の継続を可能とするものである。このようなサービスでは、消費者はサービスシステムから離脱しても手元にあるデジタルコンテンツは使用可能であるが、その利用方法は「使用する権利」に留まることから著作権又は著作物の譲渡には当たらない。しかしながら、デジタルコンテンツを貸付ける行為のみがあって返却行為がなく、その利用に関して実質的に期間的制約がないものであることから、当事者に生じる経済的効果は物の販売と異なるものとは言い切れない⁽¹⁷⁴⁾。

以上のように、ダウンロード方式による配信サービスは、前節の「通

(174) ただし、単に契約期間後の使用ができることをもって判断するのではなく、使用できる電子端末等や私的複製に制限がある場合などその制約条件の強弱によっては、明らかに物の販売と別異に解すべきものがある。

常物品といわないもの」の検討を踏まえたところで、物品をその消費者の管理のもとに移してその利用をさせる物品の貸付け又は物品の譲渡といえることから、「物品貸付業」又は「物品販売業」に該当すると考えられる。

ロ 復号情報等の提供に対して課金する配信サービス

暗号化技術などを組み合わせた提供方法による場合、そのようなサービスを別個のものとして取り扱う必要があるか否かという疑問が生じる。具体的には、①無償で暗号化したデジタルコンテンツを公衆向けにダウンロード方式にて提供し、②消費者の手元の暗号化したデジタルコンテンツの復号情報を有償提供するケースである。

まず、①については、提供する情報が暗号化されている場合でも、復号鍵等によって認識可能な状態へ変換する処理を施さなければ、目的とする閲覧等の利用が達し得ないだけであって、そこに著作物のデータが含まれているのであるから、上記と同様、結果的に消費者の手元で有形的複製が行われるそのダウンロードは著作権法上の複製行為であると考えられる。また、著作権の行使に有償であるか無償であるかは関係がなく、公衆において無償でダウンロードすることを可能としている場合、著作権者にとっても複製行為及び公衆送信行為を禁止することに実益がないことから、配信サービス提供事業者は暗号化したデジタルコンテンツの複製行為を明示的に許諾していると考えられる⁽¹⁷⁵⁾。

(175) 山本隆司=山田雄介「クラウド環境における著作権使用料に対する源泉所得税

(下) NBL1028 号 73-74 頁 (商事法務、2014) では、「日本企業 X は、海外企業 Y の海外所在サイトから暗号化したソフトウェアを無料でダウンロードしたが、その利用には暗号解除が必要であり、暗号解除キーを購入して代金を支払った」とする事例について、「暗号化されているソフトであっても、暗号解除キーがなければ読めないだけであって、そこに著作物のデータが含まれているのであるから、そのダウンロードは複製行為であ[る]」と考えられるとされる。また、「無償でダウンロードさせるソフトに仕掛けられた暗号化には、著作権は及ばないと解される。というのは、暗号化技術も『技術的保護手段』として著作権法上保護され得るが、『技術的保護手段』として保護されるのは、著作権侵害行為を防止または抑制することを目的とするものに限られ」、このような取引形態では、「権利者である Y が X による複製行為は明示的

次に②については、著作権法における技術的保護手段とは、電磁的方法により著作権等を侵害する行為を防止又は抑止するもの⁽¹⁷⁶⁾であって、具体的には法定利用行為を抑止又は防止する手段であるから、アクセス制御のみを行うものは適用除外とされる。また、ID・パスワード自体は、単なる文字、数字、記号の羅列であって、プログラムの著作物⁽¹⁷⁷⁾にも該当せず、著作権法上、保護の対象とはされておらず⁽¹⁷⁸⁾、ID・パスワードを付与する行為のみをもって、複製権、あるいは公衆送信権など著作権の利用許諾があったとは認められない。つまり、暗号化又はID・パスワード等によって、デジタルコンテンツへのアクセスを制御する保護手段を施した配信サービスであったとしても、その経済的実質は上記イと同様であって、事業の性質に影響を与えるほどのものではない。

(2) 消費者の手元に複製物が作成されない配信サービス

ストリーミング方式とは、消費者の要求に基づき機械的にダウンロードを開始し、消費者の手元に届いた情報の一部（ブロック）から閲覧可能とするものである。上記（1）ダウンロード方式との区分において特徴的なのは、一般的に認識が可能な電子ファイルを構成しない技術的手段であり、例えば、デジタルコンテンツは暗号化された情報としてインターネット上を流れ、消費者の手元において、認証情報をもとに自動的に復号することで閲覧可能な状態とするものである。この提供方式では、消費者は閲覧の都度、配信先であるウェブサイト等への接続が必要であることから、復号後の閲覧条件や閲覧後のストリーミングファイルの後処理なども技術的に

に許諾しているし、権利者であるYがXが……公衆送信権も権利者にとって禁止する実益はないので暗黙に許諾していると考えられる」としている。

(176) 著作権法上の技術的保護手段とは、電磁的方法により、著作権等を侵害する行為の防止又は抑止するものをいう（著作権法2条1項20号）。

(177) 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」（著作権法2①10の2）。

(178) 経済産業省・前掲注(52)ii.41-51頁）を参考とした。なお、事業者と消費者との間に利用契約において、ID・パスワード等の第三者提供を禁止する内容がある場合、消費者は契約上の責任（債務不履行による損害賠償（民法415）を負うと考えられる。

コントロールが可能である。一般に物品の貸付けとは、物品をその消費者の管理のもとに移して目的物を利用させる行為をいうのであるから、本方式のように消費者の手元で有体物を構成せず、その利用方法がサービスシステムから独立したものではないものは、物品の貸付けに該当しないとも考えられる。しかし、契約期間内は当該システムへのアクセスに何らの制限も受けず、その電子書籍はいつでも閲覧可能な状態であるから、実質的にデジタルコンテンツを消費者の管理の下に利用させる行為とみるべきである。また、契約終了後は、消費者の手元にはもともと目的物は有形的に残らない仕組みであることから、ウェブサイト等へアクセス権限をはく奪することで目的物の使用はできなくなり、契約前の状態を回復し、物の貸付け及び返戻と同様の経済的な効果を実現している。

以上のことから、消費者の手元に複製物が作成されないデジタルコンテンツ配信サービスでは、そこで用いられる契約が売買の形式であったとしても、配信サービス提供事業者等の著作権者は何らの権利を失うものではなく、サービスの継続性をもって、消費者に一定条件の下でデジタルコンテンツを使用させるものである。前節 1・2 の考え方からは、そのような行為は実質的に物の貸付けと同様の効果を有するものであることから、「物品貸付業」に該当すると考える。

(3) ロッカー型クラウドサービス

ロッカー型クラウドサービスとは、サービス提供事業者がクラウド上に用意したサーバ等（以下「ロッカー」という。）に保存されるデジタルコンテンツを利用者が自らの様々な電子端末等において利用できるようにするサービスである⁽¹⁷⁹⁾。サービス提供事業者は、消費者からの入出力要求に基づき、機械的にデジタルコンテンツをアップロード又はダウンロードする仕組みを提供するのみであって、基本的には入出力行為そのものには関与しない。

(179) 文化庁・前掲注(173)4頁。

基礎的モデルではロッカー型クラウドサービスにおける典型的な二つのタイプ⁽¹⁸⁰⁾を想定し、一つはロッカーへ格納されるコンテンツの種類が限定されるタイプのものであり、例えば、コンテンツの種類をサービス提供者によって提供される電子書籍、あるいは音楽用データファイルに限定した上で、ロッカーに保存したコンテンツについて、消費者が自らの電子端末等で利用ができるようにするサービス、いわゆる「コンテンツ・ロッカー」である。「コンテンツ・ロッカー」は、デジタルコンテンツを提供する配信サービスの一機能として組み込まれ、その利用に関しては利用契約に含まれていることも多い。もう一つはロッカーへ格納するコンテンツの種類及び内容は問わず、そのコンテンツはすべて消費者が用意するものであり、これを機械的に入出力するサービス、いわゆる「汎用・ロッカー」である。「汎用・ロッカー」を提供する事業者は、場（ウェブサイト）と環境（サーバ上のストレージ等）を提供するのみであって、デジタルコンテンツの提供は行わないことから、サービス提供者と消費者の間で用いられる契約形態は、期間を含む一定条件下でロッカーを使用させる準委任契約が多いと考えられている⁽¹⁸¹⁾。なお、割り当てられる個々のロッカーへアクセスできるのは、サービス契約者（消費者）に限られているものとする。

第 1 章の考察から、デジタルコンテンツの取引では、著作権法上の複製権又は公衆送信権の行使に留意すべきであるから、その利用方法に法定利用行為があるか確認しておく。ロッカー型クラウドサービスでは、どちらのタイプにおいても、ロッカーへの入出力行為の主体が消費者と評価される場合、ロッカーからのダウンロードによる複製行為と、ロッカーへのアップロード時の公衆送信行為及びクラウド上での複製行為に著作権行使の可

(180) いずれのタイプにおいても、クラウド上でのデータ変換等によるデジタルコンテンツの改変及びデータ共有機能はないものとし、その他、著作権者の許諾を要するもの又はその行為については、すべて契約等で対応していることを前提とする。

(181) この点に関しては、岡村久道『クラウド・コンピューティングの法律』35頁（民事法研究会、2012）を参考とした。

能性が考えられるが、現在のところ、いずれの場合も私的複製の範囲内の行為⁽¹⁸²⁾とされ、法定利用行為には当たらないと考えられる。

また、ロッカー型クラウドサービスは、自社の通信設備の一部であるストレージ等そのものを消費者の管理下へ置くものではなく、あくまで事業者が提供するサービスシステムを通じた一定条件下で論理的なロッカーの利用を提供するものであって、単なる通信行為とは性格を異にしている。

さらに、ロッカー型クラウドサービスにおいては、いずれのタイプにおいても、消費者との利用契約については消費者契約法が働き、損害賠償責任の全部免除や故意又は重過失による損害賠償責任の一部免除を定める条項などは無効とされ、また、少なくとも有償で提供しているサービスである以上、前述した貸ロッカーの例のような特殊な賃貸借契約が結ばれていなくとも、実質的には「準委任契約以外の契約形態とする場合や、契約中に明文規定がない場合でも、クラウド事業者は消費者に対して、その預かった情報について善管注意義務を負っていると考えられ[る]」⁽¹⁸³⁾ことから、「事務処理の委託を受ける業」を継続して行うものと解される。

以上のことから、事業者自らはコンテンツを提供しない「汎用・ロッカー」を利用させるサービスは、法人税法上の「請負業」に該当すると考えられる。一方、事業者がコンテンツを提供するとともに、ロッカーに保存したコンテンツの利用も可能とする「コンテンツ・ロッカー」を利用させるサービスは、コンテンツを提供する事業に付随するものと考えられる。

(4) データベースサービスによるデジタルコンテンツの提供

基礎的モデルで想定するデータベースサービスは、インターネットを通じて自社システムへのアクセスを許可する方法により、消費者に対して情報提供を行うものである。具体的には多数（書籍など）や、大容量（法令）

(182) 前掲注(173)。

(183) 田島正広（監修）『インターネット新時代の法律実務 Q&A [第3版]』58 頁（日本加除出版、2017）。

などの特性をもつ情報によって構成されたデータベース⁽¹⁸⁴⁾の課金モデル型サービスであり、消費者からの要求に基づき、データベースを構成する情報の検索結果、編集した情報又は有償・無償のコンテンツなどを提供する。

データベースに著作物性がある場合、著作権法が保護する範囲はデータベースの全体であるから、通常の消費者の利用方法として、データベース全体を複製することは考えられず、実質的にはデータベースの著作物の利用許諾には該当しない⁽¹⁸⁵⁾。データベースサービスは、単に通信を媒介する目的の事業ではなく、「保有する情報と体系的構成による創作性のあるデータベースシステム」を通じた情報伝達方式である。そのサービス提供事業者の活動には、情報収集、加工、蓄積といった、書籍等を制作する事業と類似する経済的活動も多く、これらによって得られた情報を構成要素に含んだ「創作性のあるデータベースシステムの維持管理」を目的として、運営事業者が消費者等からサービス利用料金を徴収していると考えられる。一方、消費者がそのデータベースサービスを選ぶ観点として、著作権法が保護するための必須要件である「情報の選択又は体系的な構成」（データベースに実装される検索機能等の使い勝手）の良さは重視されるものである。しかしながら、消費者がデータベースサービスを利用する目的は、検索結果（コンテンツ）の取得（閲覧）の他ならないと考えられるから、その利用に際して支払サービス利用料金の性質を目的・享受する便益などの経済的実質からは情報提供料と判断され、その性質は通信回線使用料及びインターネット接続料など通信行為に対するものとは性格を異にしているといえる。したがって、基礎的モデルにおけるデータベースサービスがデジタ

(184) 著作権法上のデータベースとは、「論文、数値、図形その他の情報の集合物であって、それらの情報を電子計算機を用いて検索することができるように体系的に構成したものをいう」（著作権法 2①十の三）。

(185) データベースの著作物について、著作権法が保護すべき要件は「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」（著作権法 12 の 2①）とされ、個々の情報とは別にデータベース全体が保護される（著作権法 12 の 2②）のであるから、データベースの部分を構成するものには、著作物以外も含まれる。

ルコンテンツ提供事業の付随行為として行われる場合を除いては、他の者の委託に基づいて行う情報の収集及び提供等を行う「請負業」に該当すると考えられる⁽¹⁸⁶⁾。

第 3 節 まとめ

公益法人等が行うデジタルコンテンツ提供事業等の収益事業判定では、法令上の取扱いを明確にする目的からコンテンツの種類を電子書籍とした上で検討を進めた。電子書籍関連事業を中心とした収益事業の判定に当たっては、コンテンツ制作事業者、流通事業者及び配信サービス提供事業者を経由する電子書籍流通の大動脈に従って、その事業ごとの検討を行った。

これらの収益事業判定に当たっては、その制度の趣旨からは、公益法人等が行う事業の実質的な経済活動がどのようなものであるのかが重視されてしかるべきであるから、①ネット空間で展開する事業が共通的に有する通信業的性格から、一律に「通信業」とすることは適当ではなく、むしろ、これを手段として何が行われているか、その経済的実質に基づく考察が必要であり、②ネット空間では取引の対象物が無体のままであることが必然であって、物を対象とする行為及びこれに働く権利関係と同様に考えることには無理が生じている場合があることを念頭に、その行為の実質が製造や販売、貸付けなどに他ならない場合には、それらと別異に解すべきではなく、また、③デジタルコンテンツの取引では、売買契約のほかには著作権に関する契約等が交わされるが、その著作

(186) 日本標準産業分類を参照すると、データベースサービス業は「情報通信業」の中で「情報提供サービス業」に分類されており、「インターネット附随サービス業」、「通信業」及び「放送業」とは区別されている。この場合のデータベースサービス業とは、各種のデータを収集、加工、蓄積し、情報として提供する事業所をいい、例えば、不動産情報、交通運輸情報、気象情報、科学技術情報などの提供サービス業と説明されている。つまり、データベースと呼ばれる技術的な側面のみで一律に判断するのではなく、提供する「情報」に対する行為によって実質的に判断されるべきであり、一次情報を編集し提供するような事業と、そのような編集は行わず単に収集又は蓄積された情報を公衆送信する事業の性質は別異に解すべきと考える。

権の契約の法的性質とともに、その契約が当事者間にどのような経済的効果を生じさせているかを踏まえ、その事業の性質を判断すべきと考える。

これらを踏まえた基礎的モデルの収益事業の判定は次の通りである。

1 電子書籍を制作する行為（電子出版）

自ら出版する電子出版行為は、その事業目的及び制作過程を出版行為と政策は文字・図画を構成要素とする著作物を公衆に伝達することであり、デジタル化技術及びネット環境の向上によって、そもそも有形媒体に固定し公衆伝達していた著作物等を無体のまま流通させることが可能になったのであって、その行為が外形的にみて「出版業」に含まれないとする特段の理由は見当たらず、「出版業」に該当するものと考えられる。

2 電子書籍の流通過程において取次行為（電子取次）

事業者間では売買契約とともに結ばれている著作権の利用許諾契約は、書籍の二次出版のような権利関係を構成するが、その契約の実体は、取引上の法的安定を図ることを目的とした債権の付与であるとすれば、いわゆる版權ビジネスと呼ばれるような、商品の製造販売を行う権利（商品化権）の提供によって経済的利益を得るものとはその性格を異にしている。したがって、その取引が当事者に生じさせる経済的効果によって事業の性質を判断すべきであり、電子取次に関しては、他の者のために商行為の代理を行う事業、又は、自己の名をもって他の者のために売買を行う事業であるから、法人税法上の「代理業」又は「問屋業」に該当すると考えられる。

3 配信サービスの収益事業

（1）消費者の手元に複製物が作成される配信サービス

ダウンロード方式によるデジタルコンテンツを配信するサービスは、消費者の手元でデジタルコンテンツの有形的再製を行い、有体物となった状態のデジタルコンテンツを配信サービスシステムと分離し、その消費者の

管理のもとに移して一定条件の下で閲覧させるものである。そのような行為は法人税法上の「物品貸付業」又は「物品販売業」に該当すると考えられる。

(2) 消費者の手元に複製物が作成されない配信サービス

消費者の手元に複製物が作成されないデジタルコンテンツ配信サービスでは、そこで用いられる契約が売買の形式であったとしても、配信サービス提供事業者等の著作権者は何らの権利を失うものではなく、サービスの継続性をもって、消費者に一定条件の下でデジタルコンテンツを使用させるものである。そのような行為は法人税法上の「物品貸付業」に該当すると考えられる。

(3) 事業者自らはコンテンツを提供しないロッカー型クラウドサービス

ロッカー型クラウドサービスは、消費者に対して私的複製の範囲内に限定して、自社の通信設備の一部を貸付けるものであるが、あくまでサービスシステムを通じて利用させるものであり、物を移動させ貸出す行為とは異なる性質を有している。事業者自らはコンテンツを提供しないロッカー型クラウドサービスは、公衆向けにクラウド上のロッカーの利用を提供しているものであり、「事務処理の委託を受ける業」を継続して行うものとして、法人税法上の「請負業」に該当すると考えられる。

(4) データベースサービスによるデジタルコンテンツの提供サービス

基礎的モデルで想定するデータベースサービスは、インターネットを通じて自社システムへのアクセスを許可する方法により、消費者からの要求に基づき、データベースを構成する情報の検索結果、編集した情報又は有償・無償のコンテンツなどを提供する。

データベースサービスは、単に通信を媒介する目的の事業ではなく、保有する情報と体系的構成による創作性のあるデータベースシステムを通じた情報伝達方式であるが、そのサービス提供事業者の活動には、情報収集、加工、蓄積といった、書籍等を制作する事業と類似する経済的活動も多い。一方、消費者が支払う対価の性質は情報提供料としての性格を有しており、

通信回線使用料、インターネット接続料など通信行為に対するものとはその性質を異にしている。以上のことから、データベースサービスがデジタルコンテンツ提供事業の付随行為として行われる場合を除いては、他の者の委託に基づいて行う情報の収集及び提供等を行う法人税法上の「請負業」に該当すると考えられる。

| | | 事業内容 | 特掲事業 |
|----------------|------------------------------|--|----------------------|
| デジタルコンテンツ提供事業等 | | ①デジタルコンテンツ制作事業 (電子書籍の例で判定) | 出版業 |
| | コンテンツ制作を行わない事業 | ②デジタルコンテンツの流通過程において、事業者間の媒介を行う事業 (電子取次ぎの例で判定) | 代理業 又は 問屋業 |
| | | ③デジタルコンテンツ配信サービス (ダウンロード又はストリーミング方式の例で判定) | 物品販売業 又は 物品貸付業 |
| | | ④クラウドサービス (ロッカー型クラウドサービスの例で判定) | 請負業 |
| | | ⑤検索型サービス (自ら情報収集等を行い、これを編集したデータベースサービスの例で判定) | 請負業 |
| | 公衆向け配信等サービス (付随行為に該当する場合を除く) | | |

結びに代えて

本稿では、デジタルコンテンツ及びその取引の特性に注目し、その特性を際立たせたモデルによって、法人税法上、収益事業の判定を困難とさせている事情を探り、法律には直接的に表現されていない無体物の取扱いと、ウェブサイト上で行われる取引行為の法的性質を明らかにすることを中心に考察を行い、これらを踏まえたデジタルコンテンツ提供事業の具体的な収益事業の判定を検討する研究を行った。デジタルコンテンツの特性に主眼を置いた結果、特掲事業に該当するか否かの判断が中心となり、判定すべき事業の対価性及び競争性、さらに考慮していない諸事情はその収益事業の判定に影響を及ぼさないこととして検討を進めてきたが、実際の収益事業該当性の判定においては、これらの判断にその重心が移ることは、収益事業該当性が争われた過去の事例からも窺い知ることができる。今回の研究において、そのような諸事情までを含めた具体的な検討に届かなかったことに加え、広告モデルの一体不可分な事業に外枠的な結論は得たものの、複雑化するインターネット広告が配信サービスに対して、具体的にどのような影響を与えているのかなどは、筆者の力量不足から十分な考察を行うには至っておらず、この点に関しては今後の課題とさせていただきたい。

ところで、現行の収益事業課税制度が収益事業を特定する方式を採用している以上、その制度趣旨である課税上の公平の維持を図るためには、社会が取り巻く状況や経済情勢の変化に伴う公益法人等の実態には敏感であって、営利企業との事業競争性及び他の収益事業とのバランスなどを十分考慮した機動的な対応は必要であろう。しかしながら、公益法人等が行う多様な経済活動のすべてを把握することは事実上困難であり、また、すべてを法律上に網羅し頻繁に改正を行うこともかえって混乱を来すものと思われる。現行の収益事業課税制度をどのように改正すべきかといった点についても、今後の課題とさせていただきたい。

最後に、本稿でも触れたが、近年、物は所有から共有へ、コンテンツはアナ

ログからデジタルへ姿を変える中、通信や放送といった分野を中心にアナログとデジタルの分離限界という現象が見られる。本稿執筆中にも、新聞報道等において「デジタルコンテンツ」、「配信サービス」、そして「著作権」などのキーワードを頻繁に見受けることとなった。例えば、教育環境の IT 化においては、電子教科書とともに学校図書をデジタル化する検討が行われており、これら電子書籍を電子端末で読む方式の導入は、書店数の少ない地域の大きな期待を背負っている。そのような情報からは、今後も急激な技術革新によって想像の域を越えるような「もの」や「サービス」が登場する可能性が十分感じられる一方で、デジタルコンテンツを巡る諸問題に関しては、現在も関係省庁を中心に議論は継続中であることから、今後も、関係法令等の整備状況や学説等の動向を注視していく必要がある分野と考える。