

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

弁護士 山本 隆司

弁護士 山田 雄介

1. はじめに

外国法人等に対する著作権使用料の送金に際して、原則として所得税を源泉徴収することが必要であり、租税条約に基づいてその減免を受けるには、税務署にその適用の届出が必要である。筆者はこの源泉徴収義務の有無について相談を受けることがたびたびあるが、この問題に対する議論には、著作物の使用と著作権の使用との混同が散見される。殊に、クラウド・コンピューティングを対象とする取引については、著作権の及ぶ範囲さえ未だ十分に議論されていないので、源泉徴収税の適用上の混乱が懸念される。

そこで、本稿においては、著作権使用料（所得税法 161 条 7 号ロ）として源泉徴収が必要な取引か、したがってその減免の届出を要する取引かという問題を、著作権法の視点から整理してみたい。

2. 外国法人等に課される源泉所得税の概要

(1) 納税義務

非居住者は、「国内源泉所得」（所得税法 161 条）に対して、所得税の納税義務がある（同法 5 条 2 項）。「国内源泉所得」には、国内業務について支払う「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。）の使用料又はその譲渡による対価」（以下便宜上「著作権使用料等」という）が含まれる（同法 161 条 7 号ロ）。

また、外国法人は、「外国法人課税所得」について、所得税の納税義務がある（同法 5 条 4 項）。外国法人課税所得は、「国内源泉所得のうち第 161 条第 1 号の 2 から第 7 号まで又は第 9 号から第 12 号までに掲げるものをいう」と定義されている（同法 5 条 2 項 2 号）ので、著作権使用料等が含まれる。

ただし、租税条約が「国内源泉所得」について別段の定めを置いているときは、租税条約の規定が適用される（同法 162 条）。

(2) 納税方法

著作権使用料等に対する非居住者および外国法人（以下併せて便宜上「外国企

業」という)の所得税の納税¹は、源泉徴収の方法がとられ、その税率は20%である(同法164条2項2号・169条・170条・178条・179条1号)。なお、税率は、現在は復興特別所得税が付加されるので、20.42%(=20%×1.021)になっている(復興財源確保法28条)。

外国企業の著作権使用料等に対する所得税の源泉徴収の方法は、著作権使用料等の支払者が国内源泉所得額の税額を源泉徴収することによって行われる(所得税法212条1項・213条1項1号)。支払者は、源泉徴収した日の翌月10日までに源泉徴収額を税務署に納付しなければならない(同法212条1項)。

(3) 租税条約に基づく減免

ただし、租税条約に基づき、事前に所定の届出 процедуруをとることにより、その締約国の外国法人等の源泉所得税は減免されることがある(租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律3条の2第1項・第2項・同施行省令2条1項)。

3. 著作権法の留意点

(1) 著作物の使用と著作権の使用

所得税法161条7号ロは「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。)の使用料」と規定するが、著作権の使用に当たるか否かを、著作権の対象となる著作物の利用を意味すると解する見解²や、税法独自の観点から著作権の使用に当たるかどうか概念構成しようとする見解³もある。

しかし、判例は、所得税法161条7号ロ所定の著作権の使用に当たるか否かを、著作権法に基づき著作権が及ぶか否かで判断する立場(「著作権法完全リンク説」)をとっている。たとえば、全米女子オープン事件・東京高裁平成9年9月25日判決(判時1631号118頁)・最高裁平成15年2月27日第一小法廷判決(税資253号)は、米国企業からスポーツ競技映像の放映許諾を受けた日本企業が支払った放映権料が所得税法161条7号ロ所定の著作権の使用に当たるか否かについて、当該映像の放映に権利者の許諾がなければ著作権侵害を生

¹ なお、日本国内に恒久的施設を有している外国企業については、著作権使用料等に対する課税関係は上記の源泉徴収で必ずしも完結するわけではない(総合課税や法人税からの控除などの手続が必要になる場合がある)ことに注意する必要がある。

² 後掲平成16年3月31日裁決における原処分庁の解釈

³ 浅妻章如=山下貴「知的財産の法務&税務・最前線」国際税務28巻12号(2008)28~31頁、山下貴「知的財産法と税務判断(54)」国際税務29巻10号(2009)112~113頁

じたか否かという問題であることを前提に、その支払いの対象になった影像が著作物に該当するか否かを判断した。また、東京国税不服審判所平成16年3月31日裁決・東裁（諸）平15第253号⁴も、所得税法161条7号ロ所定の著作権の使用に当たるか否かを、著作権法に基づき著作権が及ぶか否かで判断した。同裁決は、著作権使用料について次のように判示する⁵。

「そして、著作権法第63条は、著作権者が他人に対し法定利用行為を行うことを許諾できる旨規定しており、所得税法第161条第7号ロに規定する著作権の使用料とは、本件通達〔筆者注・所得税基本通達〕が定めるとおり、著作権者以外の者が法定利用行為を行うこと及びその許諾を受けることについて著作権者に支払われる対価の一切をいうものと、解される。」

そこで、所得税法161条7号ロの適用に当たって、著作権法上、著作物を使用する行為の中で、いかなる行為が著作権の使用に該当するのかが重要となる。しかし、著作権法上、著作物の使用と著作権の使用とは、同一ではない。というのは、第一に、すべての著作物の使用形態が著作権の及ぶ行為とされているわけではないからである。著作権法は、その21条ないし28条に著作権の支分権として著作権の及ぶ行為を列挙する。しかし、これらに該当しない行為も存在する。たとえば、書籍を黙読する行為（同法21条参照）や書籍を私室で朗読する行為（同法22条参照）も、著作物の使用ではあるが、著作権の支分権で規定されていないので、著作権の使用には該当しない。

なお、所得税法161条7号ロは「出版権及び著作隣接権その他これに準ずるものを含む。」と規定するので、上記支分権以外にいかなる権利がこれに該当するのかが問題となるが、出版権（著作権法80条）および著作隣接権（同法90条の2ないし100条の5）のほか、著作者人格権（同法18条ないし20条）およびみなし侵害規定（同法113条）に該当する行為も、所得税法161条7号ロの定義する「著作権の使用」に当たると思われる。

また、第二に、著作権の支分権とされている著作物の使用形態についても、権利制限規定によって著作権の適用のないものがあるので、著作物の使用と著作権の使用との間に差異を生ずる。たとえば、個人が音楽CDをスマートフォンに録音することは著作権法21条に規定する「複製」に該当するが、同法30条1項によって著作権がかかる行為に及ばないとされているので、かかる行為は、著作

⁴ 山下貴「最新裁決事例の検証」税経通信2004年8月号119頁（以下「前掲裁決掲載文献」という）

⁵ 前掲裁決掲載文献129頁

物の使用ではあっても著作権の使用には該当しない。また、たとえば、コンピュータソフトのパッケージを購入した人がそのソフトを自己の PC にインストールする行為は、同法 21 条に規定する「複製」に該当するが、同法 47 条の 3 によって著作権がかかる行為に及ばないとされているので、かかる行為は、著作物の使用ではあっても著作権の使用には該当しない。

(2) ライセンス契約に基づく権利許諾

ライセンス契約（使用許諾契約）に基づく「権利の許諾」は、著作物の使用と著作権の使用との区別の問題に関係する。著作物のライセンス契約においては、「ライセンシーに…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。このような規定は、ライセンサーがライセンシーに対して、当該使用態様で〈著作物〉を使用することを承諾することを意味する。

当該使用態様に著作権法上の著作権が及ぶ場合には、当該使用態様は著作権の使用であり、それに対する対価の支払いは著作権使用料に該当する。しかし、当該使用態様に著作権法上の著作権が及ばない場合には、当該使用態様は著作権の使用ではなく、それに対する対価の支払いは著作権使用料に該当しない。後者の場合には、かかる規定に基づく「権利の許諾」は、ライセンサーがライセンシーによる当該使用態様での使用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」の付与を意味するにとどまり、著作権法上の意味を持たない。前掲裁決もこの理を次のように判示する⁶。

「著作権法には、同法第 113 条第 2 項が著作権侵害行為により作成されたソフトウェア製品の使用行為を著作権侵害行為とみなす旨規定している以外に、ソフトウェア製品の使用自体を制限する規定はないから、適法にソフトウェア製品を取得した者は、本来、ソフトウェア製品を自由に使用することが可能である。そうすると、一般的なソフトウェア製品の使用許諾契約は、エンドユーザーに対して著作権が対象とする法定利用行為を行うことを許諾するものではなく、著作権者の利益を維持・保全する目的で、当事者間の契約により、本来自由になしうるソフトウェア製品の使用行為に制限を課したものと解するのが相当である。したがって、このような使用許諾契約があることのみを理由として、法定利用行為に係る許諾があると認定することはできない。」

ところで、なぜ、ライセンス契約において著作権が及ばない行為に対しても

⁶ 前掲裁決掲載文献 131 頁

「ライセンサーに…する権利を許諾する」というようなあたかも著作権等の権利が存在するかのような前提の規定を置くのか。それは、取引当事者にとってはいかなる使用態様を許すかを規定する必要があるが、それが著作権法上著作権の及ぶ使用態様であるか否かには関心がない（それを厳格に調べるには専門弁護士による法務コストを要する）からである。

（３） 著作物の使用場所と属地主義

著作権使用料の源泉地の判定については、著作権使用の場所とは関係なく著作権使用料の支払者が国内居住者であればこれに課税する考え方（債務者主義）と、著作権使用の場所が国内であればこれに課税する考え方（使用地主義）がある。日本の所得税法 161 条 7 号は、「国内において業務を行う者から受ける次に掲げる使用料又は対価で当該業務に係るもの」と規定し、そのロとして著作権使用料等を挙げる。すなわち、国内業務について支払う著作権使用料等を課税の対象にするので、使用地主義をとる。所得税基本通達 161-21 は、次のように規定して、使用地主義であることを明らかにしている。

「161-21 法第 161 条第 7 号に掲げる『当該業務に係るもの』とは、国内において業務を行う者に対し提供された同号イ、ロ又はハに規定する資産の使用料又は対価で、当該資産のうち国内において行う業務の用に供されている部分に対応するものをいう。したがって、例えば、居住者又は内国法人が非居住者又は外国法人から提供を受けた工業所有権等を国外において業務を行う他の者（以下この項において「再実施権者」という。）の当該国外における業務の用に提供することにより当該非居住者又は外国法人に対して支払う使用料のうち、再実施権者の使用に係る部分の使用料（当該居住者又は内国法人が再実施権者から受領する使用料の額を超えて支払う場合には、その受領する使用料の額に達するまでの部分の金額に限る。）は、同号に掲げる使用料に該当しないことに留意する。」

したがって、所得税基本通達 161-21 によると、所得税法 161 条 7 号ロの著作権使用料等として所得税の課税対象となるのは、資産（著作権）のうち国内業務の用に供されている部分に対応するものなので、日本国内での著作物の使用に限られる。

なお、日本や米国は使用地主義をとるが、債務者主義をとる国（英・仏・独など）も多数存在し、わが国が締結する租税条約も債務者主義を規定するもの（仏・独との租税条約など）が多いので、注意を要する。

ところで、日本国内での著作物の使用に対しては、著作権の属地主義に基づいて、日本の著作権法しか適用されない（ベルヌ条約 5 条 2 項。XO 醬男と杏仁女

事件・東京高判平成 16・12・9 裁判所ウェブサイトなど)。たとえば、米国を本国とする著作物であっても、その日本国内での使用に対しては、米国の著作権法が適用される余地はなく、日本法のみが適用される。

その結果、たとえば、米国の配信サイトから日本国内の利用者に著作物をストリーミング配信する行為は、送信行為は米国内にあり、日本国内にあるのは受信行為である。日本の著作権法では著作権者に公衆送信権が認められているが、公衆送信権が及ぶのは日本国内における送信行為だけである。すなわち、国外における送信行為には及ばないし、国内における受信行為には公衆送信権は及ばない。したがって、日本企業が当該配信に対して外国企業に対価を支払っていたとしても、当該対価が日本の著作権法に基づく公衆送信権に対する著作権使用料ということはありません。他方、当該配信がストリーミング配信ではなくダウンロードであれば、受信行為に伴って日本国内の受信者の PC に複製物が作成されるので、受信者には日本の著作権法に基づく複製権の行使がある。したがって、日本企業が当該配信に対して支払う対価は、複製権に対する著作権使用料に該当し得る。

4. 媒体取引における著作権使用料

日本企業が外国企業に著作物の使用に関連して支払う対価が著作権使用料等（所得税法 161 条 7 号ロ）に該当するか否かが問題となるが、以下では、この問題を、外国法人が日本企業に何を提供するのかという観点から検討していきたい。著作物を有体物で引き渡す取引、著作物をオンラインで配信する取引、その他の取引の 3 つに分け、まずは、著作物を有体物で引き渡す取引形態についてみていくこととする。

【事例 1】 日本企業 X が外国企業 Y から映画の DVD を購入し、その代金を支払った。

① 購入行為について

映画は、映画の著作物（著作権法 10 条 1 項 7 号）に該当する。映画の DVD を譲渡する行為には頒布権（同法 22 条）が及ぶ。

しかし、頒布権は、映画の複製物の販売（Y の行為）を対象とする。その購入（X の行為）には頒布権の許諾を要しない。したがって、X が支払う DVD の購入代金は、著作権使用料には該当しない。

② 転売・貸与行為について

X がこれを日本国内で第三者に販売する場合には、X には頒布行為が存在す

る。ところが、YによるXへの販売によって当該DVDに対する頒布権は消尽していると考えられる（中古ゲームソフト事件・最一判平成14・4・25判時1785号3頁）から、Xによる第三者への販売にはもはやYの頒布権は及ばない。したがって、やはり、XのYに対する支払代金は、かかる販売行為に対する許諾の対価であっても、頒布権に対する著作権使用料ではない。

他方、Xがこれを日本国内で第三者に貸与する場合には、Yの頒布権は消尽しているとは考えられない。したがって、XのYに対する支払代金は、かかる貸与行為に対する許諾の対価である場合には、頒布権に対する著作権使用料に該当する。

③ 視聴行為について

Xが購入したDVDを視聴することは、著作物の使用ではあるが、著作権による排他的権利の対象とはされていないので、著作権の使用には当たらない。このことは、XからDVDの転売または貸与を受けた者が視聴する場合であっても、同じである。

しかし、Xが購入したDVDを公衆に視聴させる場合には、上映行為として、著作権者の上映権（同法22条の2）が及ぶ。したがって、XのYに対する支払代金は、この上映行為に対する許諾である場合には、上映権に対する著作権使用料に該当する。

【事例2】 日本企業Xが外国企業Yからビジネスソフトのパッケージ版を購入し、その代金を支払った。

① 購入行為について

ビジネスソフトは、プログラムの著作物（著作権法10条1項9号）に該当する。プログラムの複製物であるビジネスソフトのパッケージを譲渡する行為には譲渡権（同法26条の2第1項）が及ぶ。

しかし、譲渡権は、プログラムの複製物の販売（Yの行為）を対象とする。その購入（Xの行為）には譲渡権の許諾を要しない。したがって、Xが支払うパッケージの購入代金は、著作権使用料には該当しない。

② 転売・貸与行為について

XがYから購入した当該パッケージを日本国内で第三者に販売する場合には、Xの譲渡行為が存在する。ところが、Yから購入した適法複製物をXが第三者へ販売することには、譲渡権は及ばない（同法26条の2第2項）。したがって、やはり、この場合であっても、XのYに対する支払代金は、かかる譲渡行為に対する許諾の対価であっても、譲渡権に対する著作権使用料ではない。

他方、XがYから購入した当該パッケージを日本国内で第三者に貸与する場

合には、Yの貸与権（同法26条の3）が及ぶ。したがって、XのYに対する支払代金は、かかる貸与行為に対する許諾の対価である場合には、貸与権に対する著作権使用料に該当する（前掲裁決⁷）。

ところで、前掲裁決は、「ソフトウェア製品の使用期間に制限がなく、ソフトウェア製品の個数に応じて対価が一括して支払われるものは売買取引と解し、ソフトウェア製品の使用期間に制限があり、使用期間に応じて対価が支払われるものは賃貸借取引と解するのが相当である。」と判示し⁸、もっぱら支払い形態にのみ着目して売買契約と賃貸借契約とを区別する。しかし、このような区別は、たとえばDVDソフトのように、当該ソフトウェア製品を使用するときには常にその媒体をPCに装着する形式のものである場合には合理的があるが、たとえば一般的なビジネスソフトのように、当該ソフトウェア製品を使用するときには最初に当該媒体を使ってインストールすれば足りその後の使用には当該媒体を必要としない形式の場合には、合理的ではない。というのは、貸与権は著作物の媒体（有形物）の貸与に及ぶ権利であり、著作物自体（無形物）の貸与に及ぶ権利ではないところ、後者においては、媒体はPCにインストールして複製するための手段に過ぎず、対価がその媒体の貸与期間に対応する料金であるとの実体がないからである。このことは、以下の事例を考えればわかりやすい。第一に、契約において利用者がPCへのインストール後ただちに媒体を権利者に返還する形態を取った場合、ソフトウェアを期間利用する実態は何も変わらないが、ソフトウェアの利用をその賃貸借期間と解釈することはできない。第二に、権利者がオンラインで送信したソフトウェアを利用者がPCにインストールした場合、ソフトウェアを期間利用する実態は何も変わらないが、一時的にもソフトウェアの媒体が移転しないからこれを賃貸借取引と解釈することはできない。第三に、後述の事例3のように、お試しビジネスソフト（CD）を無償で配布する場合、媒体（CD）は譲渡されているので、お試し期間終了後の期間利用に対して使用料を徴取しても、これを賃貸借取引と解することはできない。したがって、売買取引か賃貸借取引かの区別は、対価の支払いが一括払いか期間対応払いかで判断されるべきではなく、対価が媒体譲渡（媒体所有権の移転）の対価か媒体貸与（媒体所有権の移転はなく媒体占有権の移転のみ）の対価かで判断されるべきである。

③ 複製行為について

プログラムをPCにインストールすることは、インストールによりPC内に当該プログラムの複製物が作成されるので、複製行為（同法21条）に該当する。

⁷ 前掲裁決掲載文献 130 頁

⁸ 前掲裁決掲載文献 132 頁

しかし、X が Y から購入したプログラムの適法複製物を自己の PC にインストールして複製する行為には、複製権が制限されている（同法 47 条の 3 第 1 項）ので、複製権の対象とならない（前掲裁決⁹）。X から購入した第三者についても同様である。

他方、X が Y から購入したプログラムの適法複製物を PC にインストールして販売する行為には、もはや複製権の制限が及ばない（同法 47 条の 3 第 2 項）ので、これに対して X が Y に支払う代金は、複製権に対する著作権使用料に当たる（前掲裁決¹⁰）。

なお、OECD モデル租税条約コメンタリー13-5-3-3 は、プログラムの購入者がこれをインストールしてコンピュータに複製することは「プログラムの使用に必須の手続である」から、税務分析においては無視すべきであると記載する。この記載を根拠に、前掲裁決の審査請求人は後者の場合について複製権に対する著作権使用料に当たらないと主張¹¹した。しかし、同コメンタリーは、「個人的または事業上使用するために取得される場合」との前提を記載しているとおり、自己使用するような前者の場合を想定した見解であって、他人が使用するプログラムを複製するような後者の場合を想定していないと思われる。

④ インストール台数制限について

では、X は、Y から購入したプログラムの適法複製物 1 つを自己の PC 1 台ではなく 2 台にインストールして複製する行為には、著作権者の複製権が及ぶか、それともやはり権利制限を受けるか。

著作権法 47 条の 3 第 1 項は、「プログラムの著作物の複製物の所有者は、自ら当該著作物を電子計算機において利用するために必要と認められる限度において、当該著作物の複製又は翻案（これにより創作した二次的著作物の複製を含む。）をすることができる。ただし、当該利用に係る複製物の使用につき、第 113 条第 2 項の規定が適用される場合は、この限りでない。」と規定する。ここでは、使用者が PC を 1 台で使用する場合にのみ適用があるか、2 台以上で使用する場合にも適用があるか、多数の端末につながったサーバにインストールする場合にも適用があるかは、区別していない。

「当該著作物を電子計算機において利用するために必要と認められる限度」との文言から、使用者が PC を 1 台で使用する場合にのみ適用があると解釈する見

⁹ 前掲裁決掲載文献 129～130 頁

¹⁰ 前掲裁決掲載文献 132 頁

¹¹ 同旨の主張：山下貴「知的財産法と税務判断（53）」国際税務 29 巻 9 号（2009）100～101 頁

解¹²がある。この見解に立てば、Y が X に PC1 台インストール用のパッケージを 10000 円で販売していた場合に、X が後日自己の PC への追加インストールの許諾を求めて、その対価として 8000 円を支払ったとすれば、当該追加許諾料は、複製権に対する著作権使用料であると考えられる。

しかし、この見解によれば多数の端末につながったサーバにインストールすることはできないことになるので、疑問もある。もし著作権法 47 条の 3 第 1 項の適用は使用者が PC を 1 台で使用する場合に限られないとすれば、X は、Y から購入したプログラムの適法複製物 1 つを自己の PC2 台にインストールして複製する行為にも複製権は及ばず（同法 47 条の 3 第 1 項）、X と Y との使用許諾契約において使用 PC 台数を制限することは債権的拘束力を持つに過ぎないこととなる。このように解すると、Y が X に PC1 台インストール用のパッケージを 10000 円で販売していた場合に、X が後日自己の PC への追加インストールの許諾を求めて、その対価として 8000 円を支払ったとすれば、当該追加許諾料は、著作権使用料ではなく、債権的制限の解放料と考えられる。

⑤ パッケージ売買でない場合について

前記設例は、X が Y からビジネスソフトのパッケージを購入した場合であったが、パッケージされていないビジネスソフトの購入の場合はどうであろうか。たとえば、Y が優れた製造プロセス管理プログラムを保有しており、X が Y からそのプログラムのライセンスを求めた場合を考えてみよう。X は、非独占的な永久的使用の許諾に対して定額の使用料を支払うことを内容とするライセンス契約を Y と締結し、当該プログラムを記録した媒体の引渡しを受け、引換に当該使用料を支払った、としよう。

このライセンス形態は、外形的には、プログラムを記録した媒体の引渡しと代金の支払いがあつて、前記設例に類似する。しかし、前記設例においては、パッケージが取引の対象になっており、代金の支払いも売買代金の形式をとる。販売代理店が介在し売買と再売買でパッケージが流通している場合には、このことがより明確である。他方、このライセンス形態においては、プログラム使用のための複製許諾が取引の対象になっており、代金の支払いも複製許諾料の形式をとる。この場合、媒体の引渡しは複製許諾に付随する義務に過ぎない。取引の経緯をみれば、ライセンスが取引の対象になっていることがより明らかである。

【事例 3】 外国企業 Y が日本企業 X に無償でお試しビジネスソフト (CD-ROM) を配布し、お試し期間終了後の利用に対して、使用料を徴取した。

¹² 加戸守行『著作権法逐条講義〔6訂新版〕』（著作権情報センター、2013年）355頁～356頁

① 複製行為について

プログラムを PC にインストールすることは、それにより PC 内に当該プログラムの複製物が作成されるので、複製行為（同法 21 条）に該当する。しかし、X が Y から取得したプログラムの適法複製物を自己の PC にインストールして複製する行為には、複製権が制限されている（同法 47 条の 3）ので、複製権の対象とならない。したがって、X が仮に当該ビジネスソフトの複製に代金を支払ったとしても、複製権に対する著作権使用料ではない。

② 継続使用行為について

X が Y から取得したビジネスソフトを自己の PC に必要に応じて何度でもインストールして複製することができる（同法 47 条の 3）。Y が配布したビジネスソフトに期間経過後に作動しなくなる技術的手段を掛けていたとすれば、期間経過後における再インストールを Y が禁止することは、単に債権的拘束力を持つに過ぎない。また、Y が配布したビジネスソフトに期間制限の技術的手段を掛けておらず、期間経過後における料金支払いを使用の条件としたとすれば、当該使用条件は、やはり単に債権的拘束力を持つに過ぎない。

以上のとおり、お試し期間経過後の継続使用に対して支払う使用料は、債権的制限の解放料と考えられる。

なお、将来、著作権法が米国著作権法のようにアクセス・コントロールそれ自体を保護する措置をとることとなった場合には、期間制限の技術的手段を回避する行為は著作権法によって保護されるので、X が Y に支払う対価は、著作権使用料に該当することもあり得る。

5. オンライン取引における著作権使用料

次に、著作物をオンラインで配信する取引形態について、著作権使用料に該当する取引であるか否かをみていきたい。

【事例 4】 日本企業 X が外国企業 Y の海外所在サイトにアクセスし、ビジネスソフトをダウンロードして、その代金を支払った。

① 公衆送信行為について

ビジネスソフトは、プログラムの著作物（著作権法 10 条 1 項 9 号）に該当する。著作権法は、著作権者に公衆送信権、すなわち「その著作物について、公衆送信（自動公衆送信の場合にあつては、送信可能化を含む。）を行う権利」（同法 23 条 1 項）を与える。

「公衆送信」とは、「公衆によつ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」（同法2条1項7号の2）をいう。この定義によれば、公衆送信権を行使するのは、送信行為者であるYであって、受信行為者であるXではない。したがって、Xが仮に当該ソフトのダウンロードに代金を支払ったとしても、公衆送信権に対する著作権使用料ではない。

② 複製行為について

ダウンロードは、PC内に当該プログラムの複製物を作成するので、複製行為（同法21条）に該当する。したがって、ダウンロードに対してXがYに支払う対価は、複製権に対する著作権使用料に該当する。なお、著作権法47条の3に基づく権利制限は、有形的な適法複製物の譲渡を受けた場合を規定しているので、ここではその適用はない。

【事例5】 日本企業Xは、外国企業Yの海外所在サイトから暗号化したソフト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。

① 公衆送信行為について

ダウンロードされるソフトがコンピュータ・プログラムであれば、プログラムの著作物（著作権法10条1項9号）に該当する。音楽ソフトであれば音楽の著作物（同項2号）等に、映像ソフトであれば映画の著作物（同項7号）等に、またゲームソフトであれば映画の著作物・プログラムの著作物等に該当する。

著作権法は、著作権者に公衆送信権（同法23条1項）を与える。公衆送信権を行使するのは、送信行為者であるYであって、受信行為者であるXではないから、Xが仮に当該ソフトのダウンロードに代金を支払ったとしても、公衆送信権に対する著作権使用料ではない。

② 複製行為について

ダウンロードは、PC内に当該プログラムの複製物を作成するので、複製行為（21条）に該当する。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。暗号化されているために読めないという状態は、音楽CDがデジタルデータで記載されスクランブル処理されているために読めないのと同じことである。

しかし、ダウンロードによる複製行為は、無償であるので、XがYに支払う対価は、複製権に対する著作権使用料ということとはできない。

③ 暗号解除とその後の視聴について

暗号化されたソフトは、暗号解除によって初めて視聴できる状態になる。したがって、暗号解除＝復号化は、著作物を使用する行為の一態様である。しかし、

現行著作権法上は、無償でダウンロードさせるソフトに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る。すなわち、次のように定義されている（同法2条1項20号）。

「技術的保護手段 電子的方法、磁気的方法その他の人の知覚によつて認識することができない方法(…)により、…著作権…を侵害する行為の防止又は抑止(著作権等を侵害する行為の結果に著しい障害を生じさせることによる当該行為の抑止をいう。第30条第1項第2号において同じ。)をする手段(著作権等を有する者の意思に基づくことなく用いられているものを除く。)であつて、著作物…の利用(…)に際し、これに用いられる機器が特定の反応をする信号を著作物…とともに記録媒体に記録し、若しくは送信する方式又は当該機器が特定の変換を必要とするよう著作物…に係る音若しくは映像を変換して記録媒体に記録し、若しくは送信する方式によるものをいう。」

ところが、ここで著作権侵害行為として防止または抑制される対象となるのは複製行為（同法21条）や公衆送信行為（同法23条）しかないが、上記設例のような取引態様においては、権利者であるYがXによる複製行為は明示に許諾しているし、Xによる公衆送信行為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。したがって、上記設例における暗号化は、著作権法上保護される技術的保護手段に当たらないと考えられる。すなわち、暗号化されたソフトを復号する行為には、著作権法の保護はないので、XがYに支払う対価は、著作権使用料ということとはできない。

また、仮に上記設例における暗号化は、著作権法上保護される技術的保護手段に当たるとしても、著作権法上保護される技術的保護手段の回避は、それによって可能ないし障害なく行えることとなった複製（同法30条1項2号）を保護するにとどまる。複製が技術的保護手段の回避よりも先行する上記設例の場合には、現行法上、やはり著作権の保護は及ばない。

なお、将来、著作権法が米国著作権法のようにアクセス・コントロールそれ自体を保護する措置をとることとなった場合には、暗号化されたソフトを復号する行為は著作権法によって保護されるので、XがYに支払う対価は、著作権使用料に該当することとなろう。

【事例6】 日本企業Xが外国企業Yの海外サイトに置かれた判例データベースにアクセスし、判例を検索し、検索結果をダウンロードして、利用料を支払う

た。

① 公衆送信行為について

判例のデータベースは、データベースの著作物（著作権法 12 条の 2）に該当する。著作権法は、著作権者に公衆送信権（同法 23 条 1 項）を与える。

公衆送信権を行使するのは、送信行為者である Y であって、受信行為者である X ではないから、X が仮に当該データベースの受信に代金を支払ったとしても、公衆送信権に対する著作権使用料ではない。

② 複製行為について

「データベース」とは、「その情報の選択または体系的な構成によって創作性を有するもの」であり、著作権による保護の対象になるのは、創作性のある情報の選択または創作性のある体系的な構成に限られ、データベースを構成する個々の情報（判例）は、データベースとしての著作権の保護は受けない。

判例のデータベースは、外国企業 Y のサーバに蓄積され、そこで検索作業が行われる。判例のデータベース自体が X に送信されることはないが、検索結果とダウンロードする個々の判例は、X に送信される。しかし、X に送信される検索結果は、検索条件に合致した判例の書誌情報のリストであって、データベースの著作物ではない。また、X に送信される判例は、データベースでもなければ、著作権法で別途保護される著作物でもない（同法 13 条 3 号）。ただし、もし判例に解説が付されていれば、その解説は著作権法で別途保護される言語著作物（同法 10 条 1 項 1 号）であり得る。

また、X が当該データベースに検索条件を入力するユーザインターフェイスや X に送信される検索結果を表示するユーザインターフェイスは、X に送信されるが、データベースの著作物を構成する要素ではなく、X へのその送信は当該データベースの著作物の送信には該当しない。なお、かかるユーザインターフェイスは、通常、クライアントソフトとして、データベースの使用契約に伴って、無償で、X に提供される。

したがって、X が Y に支払う対価は、データベースの複製に対する著作権使用料に該当することはない。他方、前述のとおり、判例に付された解説やクライアントソフトの複製権の行使はあり得るが、X が Y に支払う対価はもっぱらデータベースの使用に対する対価であるのが実体であって、通常、判例に付された解説やクライアントソフトの複製に対する著作権使用料には当たらないと思われる。

③ アクセス行為について

前述のとおり、判例のデータベースは、外国企業 Y のサーバに蓄積され、そこで検索作業が行われる。X は、Y のサーバにアクセスしてそこに蓄積されたデ

ータベースを、そこで使用する。Xの日本国内にあるPCは当該サーバの操作端末に過ぎない。したがって、著作物であるデータベースの使用行為は、通常の意味では、Yのサーバ所在地にあるというべきであって、日本国内にはない。したがって、Xによる外国でのデータベースの使用に対する使用料は、国内源泉所得ではなく、日本の所得税法の対象とはならない。

なお、現行著作権法ではアクセス・コントロールに著作権法上の保護は与えられていないが、仮に米国のようにアクセス・コントロールに著作権法上の保護が与えられることになっても、XがYに支払う対価は、日本の著作権に対する著作権使用料には該当しない。

【事例7】 日本法人Xが外国企業Yの海外サイトにアクセスして、そのオンラインゲームゲームを利用し、利用料を支払った。

① 公衆送信行為について

オンラインゲームは、プログラムの著作物（著作権法10条1項9号）ないし映画の著作物（同7号）に該当する。著作権法は、著作権者に公衆送信権（同法23条1項）を与える。

公衆送信権を行使するのは、送信行為者であるYであって、受信行為者であるXではない。したがって、Xが仮に当該オンラインゲームの受信に代金を支払ったとしても、公衆送信権に対する著作権使用料ではない。

② 複製行為について

オンラインゲームは、通常、サーバソフトとクライアントソフトから成る。クライアントソフトは、ユーザのPCにインストールされ、Yのサーバにアクセスしてそこに蓄積されたサーバソフトを操作する操作端末としてユーザのPCを機能させる。また、クライアントソフトは、ゲームのユーザインターフェイスを含んでおり、サーバソフトからゲームのデータ情報を受信して、PCにゲーム進行を表示する。サーバソフトには、オンラインゲーム本体が含まれ、ユーザの操作に従ってゲームを進行し、その結果を表示するデータ情報を、クライアントソフトに送信する。

以上のとおり、オンラインゲーム本体であるサーバソフトがXのPCに送信され複製されることはない。また、クライアントソフトは、通常、無償で配布される。したがって、XがYに支払う対価は、当該オンラインゲームの複製に対する著作権使用料に該当することはない。

③ アクセス行為について

Xは、Yのサーバにアクセスしてそこに蓄積されたオンラインゲームを、そこで使用する。Xの日本国内にあるPCは当該サーバの操作端末に過ぎない。し

たがって、著作物であるオンラインゲームの使用行為は、通常の意味では、Yのサーバ所在地にあるというべきであって、日本国内にはない。したがって、Xによる外国でのオンラインゲームの使用に対する使用料は、国内源泉所得ではなく、日本の所得税法の対象とはならない。

なお、前述のとおり、仮に米国のようにアクセス・コントロールに著作権法上の保護が与えられることになっても、XがYに支払う対価は、日本の著作権に対する著作権使用料には該当しない。

【事例8】 外国企業Yが有料放送を日本向けに行い、日本企業Xがその受信料を支払った。

① 公衆送信行為について

放送自体は、著作隣接権の保護対象（著作権法98条以下）であり、放送されるコンテンツは映画の著作物（同法10条1項7号）に該当する。著作権法は、放送には著作隣接権として送信可能化権（同法99条の2）を与え、また、映画の著作物の著作権者に公衆送信権（同法23条）を与える。

送信可能化権・公衆送信権を行使するのは、送信行為者であるYであって、受信行為者であるXではない。したがって、Xが受信料を支払ったとしても、送信可能化権・公衆送信権に対する著作権使用料ではない。

② 複製行為について

放送を受信して視聴するだけであれば、複製には該当しない。したがって、Xが受信料を支払ったとしても、複製権（同法98条・21条）に対する著作権使用料に当たらない。

他方、放送を受信してビデオに録画すれば、複製に該当する。Xは企業であるから、権利制限は及ばない（同法30条1項）。受信料が放送を受信して視聴することに対する対価というよりも、放送を受信してビデオに録画することに対する対価というべき場合には、複製権（同法98条・21条）に対する著作権使用料に当たることになる。

【事例9】 日本企業Xが外国企業Yから放送番組の放送権を取得し、日本においてこれを配信し、Yに放送権料を支払った。

① 公衆送信行為について

放送自体は、著作隣接権の保護対象（著作権法98条以下）であり、放送されるコンテンツは映画の著作物（同法10条1項7号）に該当する。著作権法は、放送には著作隣接権として再放送権（同法99条）・送信可能化権（同法99条の2）を与え、また、映画の著作物の著作権者に公衆送信権（同法23条）を与える。

Xは、当該放送番組を送信するので、放送について再放送権または送信可能化権および放送コンテンツについて公衆送信権を行使する。したがって、XがYに支払う放送権料は、再放送権または送信可能化権および公衆送信権に対する著作権使用料に該当する（前掲最一判平成15・2・27）。

② 複製行為について

Xが当該放送番組を送信するために当該放送番組を一時的に録画・録音した場合、当該録画・録音は複製（同法98条、21条）に該当する。しかし、放送の許諾を得ている放送事業者が放送のために放送番組を一時的に固定することに対しては、複製権は及ばない（同法44条、102条1項）。

したがって、XがYに支払う放送権料は、複製権に対する著作権使用料には該当しない。

6. その他の取引形態における著作権使用料

最後に、著作物を媒体で引き渡すのでもオンラインで配信するのでもない取引形態について、著作権使用料に該当する取引であるか否かをみていきたい。

(1) 改変利用の許諾

【事例10】 日本企業Xは、外国企業Yとの間のライセンス契約に基づいて、インストールしたビジネスソフトについて、当該ソフトの改変利用の許諾を得、これを実行した。

ビジネスソフトは、プログラムの著作物（著作権法10条1項9号）に該当する。著作権法は、プログラムの著作物に翻案権（同法27条）および翻案利用権（同法28条）を与える。Xが当該ソフトをたとえば日本語化するために改変することは、翻案権の行使に該当する。したがって、XによるYへの翻案の対価は、著作権使用料に当たる。

ただし、XはYの許諾を得てインストールしたことにより、PC内に作成されたその複製物に対して所有権を保有するから、当該ソフトをたとえばバグ除去のために改変することは、「電子計算機において利用するために必要と認められる限度」内に当たるから、そもそも当該改変に翻案権は及ばない（同法47条の3）ので、当該改変は翻案権の行使に該当しない。したがって、かかる場合には、XによるYへの翻案の対価は、著作権使用料に当たらないことになる。

他方、Xが改変した当該ソフトを自己のPCに複製（インストール）して利用することは、「電子計算機において利用するために必要と認められる限度」内のものであるから、そもそも翻案利用権は及ばず、翻案利用権の行使に該当しない。

したがって、かかる場合には、X による Y への複製使用の対価は、著作権使用料に当たらない。

しかし、X が改変した当該ソフトを第三者に頒布する場合、かかる利用行為は、翻案利用権（譲渡権）の行使に該当する。したがって、この場合には、X による Y への翻案利用の対価は、著作権使用料に当たる。

（2）複製の委託

【事例 1 1】 外国企業 Y が日本企業 X にビジネスソフトのマスターを渡してその複製を委託した。

ビジネスソフトは、プログラムの著作物（著作権法 10 条 1 項 9 号）に該当する。著作権法は、プログラムの著作物に複製権（同法 21 条）を与える。

X による複製は、複製権の行使に該当する。しかし、X の複製は、Y の委託によるものであり、X は Y にその対価を支払うことはない。したがって、複製権に関して著作権使用料に該当するものはない。

（3）販売の委託

【事例 1 2】 日本企業 X が外国企業 Y からビジネスソフトの販売代理店に指定され、Y から受け取ったマスターを日本で複製して、日本企業に販売し、コミッションを差し引いた上で代金を Y に支払った。

ビジネスソフトは、プログラムの著作物（著作権法 10 条 1 項 9 号）に該当する。著作権法は、プログラムの著作物に複製権（同法 21 条）や譲渡権（同法 26 条の 2）を与える。

X による複製および販売は、それぞれ複製権および譲渡権の行使に該当する。しかし、X の複製および販売は、Y の委託によるものであり、X はコミッションを受け取るが、Y に複製および販売の対価を支払うことはない。X が Y に支払う対価は、X から複製物を購入した顧客が Y に支払った代金であり、X の Y に対する複製および販売の対価ではないから、著作権使用料に該当しない。

なお、名目的に「委託」とはいいいながら、X による複製および販売が X の計算で行われ、X による複製および販売に対する対価として Y に対してロイヤリティが支払われる場合には、当該対価は著作権使用料に該当することとなる。

（4）管理委託

【事例 1 3】 日本企業 X が外国企業 Y からその保有するキャラクターを日本でライセンスすることの管理委託を受け、日本企業にライセンスし、コミッションを差し引いた上で代金を Y に支払った。

キャラクターは、美術の著作物（著作権法 10 条 1 項 4 号）に該当する。著作権法は、美術の著作物に複製権（同法 21 条）や譲渡権（同法 26 条の 2）を与える。

X からライセンスを受けた他の日本企業による複製および販売は、それぞれ複製権および譲渡権の行使に該当する。また、かかる複製および販売を著作権に基づいて許諾する X の行為も、複製権および譲渡権の行使に該当すると考えられる。

しかし、X による第三者への複製権および販売権の許諾は、Y の委託によるものであり、X はコミッションを受け取るが、Y に複製権および販売権の許諾の対価を支払うことはない。X が Y に支払う対価は、X からライセンスを受けた第三者が Y に支払った代金であり、X の Y に対する複製権および販売権の許諾の対価ではないから、著作権使用料に該当しない。

他方、名目的に「委託」とはいいながら、X による第三者への複製権および販売権の許諾が X の計算で行われ、X による複製権および販売権の許諾に対する対価として Y に対してロイヤルティが支払われる場合には、当該対価は著作権使用料に該当することとなる。

（5）開発委託

【事例 14】 日本企業 X は、外国企業 Y に、自家使用のビジネスソフトの開発を委託し、完成したソフトを DVD 媒体で受け取り、その代金を支払った。その著作権は契約上 X に帰属する約定がある。

ここでの問題は、X が Y に支払った代金は、①ソフト開発という役務に対する対価か、②受け取った DVD 媒体の対価か、③当該ソフトを利用する許諾の対価か、④当該ソフトの著作権譲渡の対価か、という点にある。

X には、ソフト開発という役務自体によって受ける恩恵は何もなく、ソフト開発という役務の成果として生まれる当該ソフトを利用できることに恩恵があり、代金を支払うことがあり得る。したがって、X が Y に支払った代金が、①ソフト開発という役務自体に対する対価とは考えられない。

また、X が当該ソフトを記録する DVD 媒体の譲渡を受けても、それだけでは、著作権の使用に当たる使用行為はできないから、取引の目的が著作権の使用に当たる使用行為にある場合には、②DVD 媒体に対する対価は④当該ソフトの著作権譲渡に包含される関係にある。したがって、この場合には、X が Y に支払った代金が、②DVD 媒体に対する対価とは考えられない。他方、X が当該ソフトを記録する DVD 媒体の譲渡を受ければ、著作権の使用に当たらない使用行為は可能であるから、取引の目的が著作権の使用に当たらない使用行為にある場

合には、②DVD 媒体に対する対価は④当該ソフトの著作権譲渡の対価から独立して存在し得る。したがって、この場合には、X が Y に支払った代金は、②DVD 媒体に対する対価であり得る。

さらに、③当該ソフトを利用する許諾は、著作権の行使の一部でしかないから、④当該ソフトの著作権譲渡に包含される。したがって、設例の場合には、X が Y に支払った代金は、④当該ソフトの著作権譲渡の対価ではあっても、③当該ソフトを利用する許諾の対価とは考えられない。

よって、設例の取引が(a)もっぱら著作権の使用に当たる使用行為を目的とするか、あるいは(b)もっぱら著作権の使用に当たらない使用行為を目的とするか、あるいは(c)その両方を目的とするかによって、X が取得する権利に対応する対価は、②DVD 媒体に対する対価ないし④当該ソフトの著作権譲渡の対価と考えられるであろう。(a)の事例はあまり考えにくいですが、たとえば、当該ソフトはもっぱら X の自家使用を目的とし、Y による使用や第三者による使用を禁止するために著作権譲渡を定めた場合がこれに当たろうか。

7. おわりに

以上のおり、著作権使用料に当たるかは、著作権法に基づいて著作権の行使に当たるか否かによって結論が導き出されるものである。「著作権使用料」という枠組みを変えるならともかく、現行法の解釈として税法独自の著作権法解釈の体系を形成しようとする試みは、著作権法の体系を理解することからの安易な逃避ではなかろうか。

以上