

決裁・供覧

件名	文書回答事案事績整理票 (B2023-028)		文書番号		
伺い文	件名のことについて、決裁文書案に添付した文書回答事案事績整理票のとおり、その検討内容につき要旨を照会者に口頭回答してよろしいか伺います。 (決裁参考) 別紙3参照				
起案	起案日		受付日		
	部署	国税庁 東京国税局 課税 第一部 審理課	決裁	決裁処理期限日	
				決裁日	
	起案者	齋藤 結香	施行	施行処理期限日	
連絡先	内線	施行日			
分類名称	大分類	共通 (課税関係)	施行	施行先	
	中分類	文書回答関係書類		施行者	
	名称 (小分類)	【 】文書回答事案 【電子】		取扱上の注意	
取扱区分	秘密区分		格付け	機密性格付け	2
	秘密期間終了日			取扱制限	
	指定事由		保存	行政文書保存期間	10年
				保存期間満了時期	
決裁・供覧欄	東京国税局 課税第一部 審理課 福瀬 貴美代 (課長【局】) 【済】 東京国税局 課税第一部 審理官 藤田 泰弘 (審理官) 【済】 東京国税局 課税第一部 審理課 鈴木 敏子 (課長補佐【局】) 【後関】 東京国税局 課税第一部 審理課 剣地 雅 (総括主査 (国税実査官)) 【済】 東京国税局 課税第一部 審理課 上坂 貴世 (主査 (国税実査官)) 【済】				
備考欄	関係通達等：平成14年6月28日付課審1-14ほか8課共同「事前照会に対する文書回答の事務処理 手続等について (事務運営指針)」				

別紙3

本件は、[REDACTED]に武蔵野税務署へ提出された[REDACTED]からの「取引等に係る税務上の取扱い等に関する事前照会」（デジタルアート制作者がNFTプラットフォームから受領する一次及び二次流通手数料の消費税法上の取扱いについて）について、照会者に口頭回答するものです。

伺い文（別紙）

(様式1-1)

文書回答等を行う事前照会の事績整理票

事案番号	B2023-028	税目	<input type="checkbox"/> 申告所得税 <input type="checkbox"/> 源泉所得税 <input type="checkbox"/> 譲渡・山林所得 <input type="checkbox"/> 相続税・贈与税 <input type="checkbox"/> 法人税 <input checked="" type="checkbox"/> 消費税・間接諸税 <input type="checkbox"/> 酒税 <input type="checkbox"/> その他 ()		
局担当者 (関係課)	東京局 審理課 上坂 貴世 (内線)		課		課
照会者	<input checked="" type="checkbox"/> 納税者 <input type="checkbox"/> その他	(照会者名)	照会年月日		
		(役職等)	審査開始日		
		(代理人)	処理年月日		
照会事項	デジタルアート制作者がNFTプラットフォームから受領する一次及び二次流通手数料の消費税法上の取扱いについて				
【照会要旨】					
(以下「照会者」という。)は、 ライセンス管理会社 (以下「B社」という。)との間で、 デジタルアート (以下「本件デジタルアート」という。)を制作する著作権の利用許諾を受けている。 今回、照会者は、外国法人C社 (NFT販売プラットフォーム)に対し、本件デジタルアートにブロックチェーン※ ¹ 上で発行されるデジタルトークン※ ² の一つであるNFT※ ³ を紐づけたコンテンツNFT (以下「本件コンテンツNFT」という。)について、NFT販売プラットフォームにおいて国内外のユーザーへ販売することを再許諾しており、C社が本件コンテンツNFTをユーザーへ販売した場合 (以下「一次流通」という。)、 を一次流通手数料 (以下「本件一次流通手数料」という。)としてC社より受領し、本件コンテンツNFTを保有するユーザーが他のユーザーへ販売した場合 (以下「二次流通」という。)、 を二次流通手数料 (以下「本件二次流通手数料」という。)としてC社より受領することを予定しているところ、C社から受領する本件一次流通手数料及び本件二次流通手数料に係る消費税法上の取扱いについての照会に及んだものである。 ※1 ブロックチェーンとは、暗号技術を用いて取引履歴を1本の鎖のように繋げ記録することで、改ざん不可能なデータを不特定多数の参加者で共同管理し保存する (分散型台帳) 技術をいい、中央管理者は存在しない。 ※2 デジタルトークン (狭義)とは、既存のブロックチェーンを企業や個人が間借りして発行する通貨であり、デジタルトークンは暗号資産と異なり発行者や管理者が存在する。広義には暗号資産、電子マネー及び企業発行ポイントが含まれる。 ※3 NFTとは、ブロックチェーン上で発行されるトークンで、他のトークンと区別可能な独自の個性 (属性や情報) が付与されるデータ単位であることから、画像・音声など容易に複製可能なデータと関連付けし利用されることが多い。狭義には唯一性のあるトークンをいい、広義には個数を限定する手段としてのトークンをいう。NFTを用いることで、複数の企業サービスを横断してデジタルコンテンツを利用することができる。					

【照会内容】

本件一次流通手数料及び本件二次流通手数料に係る消費税法上の取扱いについて、次のとおりと解してよいか。

- (1) 本件一次流通手数料は、外国法人のC社に対し行う本件デジタルアートの利用許諾（電気通信利用役務の提供）に係る対価であり、課税対象外の対価に該当する [REDACTED]。
- (2) 本件二次流通手数料は、一次流通ユーザーから二次流通ユーザーに対し行う本件デジタルアートの利用権の譲渡（資産の貸付け）に係る対価であり、課税対象外の対価に該当する [REDACTED]。

【回答要旨等】

1 回答要旨

照会者がC社より受領する本件一次流通手数料及び本件二次流通手数料は、照会者からの説明事項（下記【検討事項】1(3)ハ）を前提とすれば、いずれも照会者がC社に対して行う資産の貸付けとして消費税法第7条の適用を受ける対価に該当する。

[REDACTED]

2 文書回答の可否

本照会は、平成 14 年 6 月 28 日付課審 1-14 ほか 8 課共同「事前照会に対する文書回答の事務処理手続等について」（事務運営指針）の 1 に定める文書回答を行う対象となる事前照会の要件(7)（取引等に係る税務上の取扱い等が、法令、法令解釈通達あるいは過去に公表された質疑事例等において明らかになっているものに係る事前照会でないこと）を満たしておらず、文書回答の対象となる事前照会には該当しないことから、照会者に対して「文書回答の対象となる事前照会に当たらない旨のお知らせ（通知）」を通知する。

なお、以下の検討内容に基づき、照会者に対して口頭説明を行うこととする。

処理態様	<input type="checkbox"/> 文書回答 <input checked="" type="checkbox"/> 非文書回答（口頭回答： <input checked="" type="checkbox"/> 有・ <input type="checkbox"/> 無）	非文書回答の理由	事務運営指針 1(7)に該当しないため。
------	--	----------	----------------------

【検討内容】

1 事実関係

(1) [redacted] の概要
照会者は、[redacted] B社との間で、[redacted] につ
いて契約を締結しており、当該契約に係る [redacted] (以下「本件使用許諾契
約書」という。) には、要旨次のとおり記載されている。

	条項	内容
イ		[redacted]
ロ		[redacted]
ハ		[redacted]

二

ホ

へ

ト

なお、本件使用許諾契約書の別紙には、

について要旨次のとおり記載されている。

項目	内容
[Redacted Content]	

(2) [redacted] の概要

照会者は、[redacted]、C社との間で、[redacted] 旨を定め
る契約を締結しており（以下、照会者とC社の間で締結された契約を「本件ライセンス契約」という。）、当該契約に係る [redacted]
[redacted] には、要旨次のとおり記載されている。

	条項	内容
イ		
ロ		
ハ		
ニ		

	へ	
	ト	
	チ	
	リ	

(3) 照会者からの説明事項

イ	
ロ	
ハ	

ニ
ホ
へ
ト
チ

2 関係法令等 別紙のとおり

3 コンテンツNFTに関する著作権の取扱い

コンテンツNFT（特定のコンテンツに紐づくブロックチェーン上のNFT）に関し、コンテンツはWebサーバー上に存在し、NFTはブロックチェーン上に存在することから、コンテンツとNFTは別のものであり、NFTを保有することは直接コンテンツの所有権^{※1}や著作権を持つことにはならないと解されている（文化庁「著作権テキスト令和4年版」102頁）。

また、著作権とは、創作的表現である著作物を複製、翻案等を著作権法が定める方法で利用すること（著作権法が著作権者に対して与える著作物利用行為をいい、以下「法定利用行為」という。）を独占する権利にすぎない（例えば、コンテンツを視聴する行為は法定利用行為ではなく、著作権の独占対象行為ではない。）ところ、コンテンツNFTで想定される最も基本的な利用方法は独占範囲外の利用方法^{※2}であることから、「コンテンツNFTの取引は、直ちにコンテンツの著作権の取引であるとは言えず、コンテンツを一定の方法で利用できる地位の取引である場合が多い」と解されている（消費者庁「インターネット消費者取引連絡会（第45回）」令和4年6月23日）。

※1 「NFTアート」は有体性を欠き民法の所有権の対象とはならないが、アート部分について著作権が発生するものと解されている（消費者庁「インターネット消費者取引連絡会第

45回) 令和4年6月23日)。

※2 著作権法では、法定利用行為ではない行為として「権利制限規定」と呼ばれる「例外規定」(例えば、著作権法第30条《私的使用のための複製》)を設け、一定の例外的な場合には、権利者の了解を得ずに著作物等を利用することができる(文化庁「著作権テキスト令和4年版」60頁)。

4 検討

(1) 課税の対象(「資産の貸付け」又は「電気通信利用役務の提供」該当性)

消費税法上、電気通信利用役務の提供とは、資産の譲渡等のうち、電気通信回線を介して行われる著作物(著作権法第2条《定義》第1項第1号に規定する著作物をいう。)の提供(当該著作物の利用の許諾に係る取引を含む。)その他の電気通信回線を介して行われる役務の提供(電話、電信その他の通信設備を用いて他人の通信を介する役務の提供を除く。)であって、他の資産の譲渡等の結果の通知その他の他の資産の譲渡等に付随して行われる役務の提供以外のものをいうと規定されている(消法2①八の三)。

これを本件についてみると、照会者とC社との間で締結された本件ライセンス契約書 [redacted] において、

[redacted] (上記1(2)ハ)と記載されており、この点について、照会者は、

[redacted] (上記1(3)ロ)と説明しているところ、かかる説明事項を前提とすれば、本件ライセンス契約に基づき本件ライセンスを利用させる行為は、著作物の二次利用を前提とした貸付けに該当するものと認められることから、消費税法第2条第2項に規定する「資産の貸付け」に該当する。

また、本件ライセンス契約書

において、

(上記1(2)へ)と記載されており、この点について、照会者は、

(上記1(3)ハ)と説明しているところ、かかる説明事項を

前提とすれば、照会者がC社から受領する本件一次流通手数料及び本件二次流通手数料は、
どちらの手数料も本件ライセンス契約に基づき本件ライセンスを利用させる行為により生じる対価であると言える。

以上のことを併せ考えれば、照会者がC社から受領する本件一次流通手数料及び本件二次流通手数料は、消費税法第2条第2項に規定する「資産の貸付け」の対価に該当する。

なお、本件コンテンツNFTの売買はC社が運営するNFTプラットフォームで行われ、
旨説明されていること(上記1(3)ホ)からすれば、本件一次流通手数料及び本件二次流通手数料は、一次流通及び二次流通における売買取引の対価及び照会者がC社又はユーザーに対して行う役務提供(電気通信利用役務の提供を含む)の対価とは認められない。

(2) 内外判定(資産の譲渡等が行われた場所)

資産の譲渡等が日本国内で行われたかどうかの判定は、その資産の譲渡等が資産の貸付けである場合は、当該貸付けが行われる時において当該資産が所在していた場所により判定するが(消法4③一)、当該資産が著作権の場合は消費税法第4条第3項第一号の規定に関わらず、著作権の貸付けを行う者の住所地が国内である場合には国内取引に該当することとされている(消令6①七)。

これを本件についてみると、上記(1)のとおり、照会者がC社に本件ライセンスを利用させる行為は資産の貸付けに該当し、当該貸付けを行う照会者は内国法人であることから、資産の貸付けが行われた場所は、日本国内であると認められる。

(3) 消費税法第7条の適用の可否

事業者が国内において行う課税資産の譲渡等のうち、消費税法第7条第1項各号に掲げるものに該当するものについては、消費税を免除するとされ、非居住者に対する著作権の貸付けも含まれる(消法7①五、消令17②六、消基通7-2-1(10))。

なお、消費税法上の非居住者とは、日本国内に住所又は居所を有しない自然人及び日本国内に主たる事務所を有しない法人をいうが、非居住者が日本国内に支店、出張所その他の事務所を有する場合は、法律上の代理権があるかどうかにかかわらず、その主たる事務所が外国にある場合においても居住者とみなされる(消基通7-2-15)。

これを本件についてみると、上記(1)のとおり、照会者がC社に本件ライセンスを利用させる行為は、照会者からC社に対する資産の貸付けに該当し、外国法人であるC社は非居住者であり、
から(上記1(3)チ)、消費税法第7条の適用を受け、その対価である本件一次

流通手数料及び本件二次流通手数料は消費税が免除される。

5 結論

照会者がC社より受領する本件一次流通手数料及び本件二次流通手数料は、照会者からの説明事項（下記【検討事項】1(3)ハ）を前提とすれば、いずれも照会者がC社に対して行う資産の貸付けとして消費税法第7条の適用を受ける対価に該当する。

以上

関係法令等

○消費税法

(定義)

第二条 この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

一～七 省略

八 資産の譲渡等 事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供（代物弁済による資産の譲渡その他対価を得て行われる資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供に類する行為として政令で定めるものを含む。）をいう。

八の二 省略

八の三 電気通信利用役務の提供 資産の譲渡等のうち、電気通信回線を介して行われる著作物（著作権法（昭和四十五年法律第四十八号）第二条第一項第一号（定義）に規定する著作物をいう。）の提供（当該著作物の利用の許諾に係る取引を含む。）その他の電気通信回線を介して行われる役務の提供（電話、電信その他の通信設備を用いて他人の通信を媒介する役務の提供を除く。）であつて、他の資産の譲渡等の結果の通知その他の他の資産の譲渡等に付随して行われる役務の提供以外のものをいう。

八の四～八の五 省略

九 課税資産の譲渡等 資産の譲渡等のうち、第六条第一項の規定により消費税を課さないこととされるもの以外のものをいう。

十～二十 省略

2 この法律において「資産の貸付け」には、資産に係る権利の設定その他他の者に資産を使用させる一切の行為（当該行為のうち、電気通信利用役務の提供に該当するものを除く。）を含むものとする。

3～4 省略

(課税の対象)

第四条 国内において事業者が行つた資産の譲渡等（特定資産の譲渡等に該当するものを除く。第三項において同じ。）及び特定仕入れ（事業として他の者から受けた特定資産の譲渡等をいう。以下この章において同じ。）には、この法律により、消費税を課する。

2 省略

3 資産の譲渡等が国内において行われたかどうかの判定は、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める場所が国内にあるかどうかにより行うものと

する。ただし、第三号に掲げる場合において、同号に定める場所がないときは、当該資産の譲渡等は国内以外の地域で行われたものとする。

一 資産の譲渡又は貸付けである場合 当該譲渡又は貸付けが行われる時において当該資産が所在していた場所（当該資産が船舶、航空機、鉱業権、特許権、著作権、国債証券、株券その他の資産でその所在していた場所が明らかでないものとして政令で定めるものである場合には、政令で定める場所）

二～三 省略

4～7 省略

（輸出免税等）

第七条 事業者（第九条第一項本文の規定により消費税を納める義務が免除される事業者を除く。）が国内において行う課税資産の譲渡等のうち、次に掲げるものに該当するものについては、消費税を免除する。

一～四 省略

五 前各号に掲げる資産の譲渡等に類するものとして政令で定めるもの

2 省略

（課税標準）

第二十八条 課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額（対価として收受し、又は收受すべき一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益の額とし、課税資産の譲渡等につき課されるべき消費税額及び当該消費税額を課税標準として課されるべき地方消費税額に相当する額を含まないものとする。以下この項及び第三項において同じ。）とする。ただし、法人が資産を第四条第五項第二号に規定する役員に譲渡した場合において、その対価の額が当該譲渡の時における当該資産の価額に比し著しく低いときは、その価額に相当する金額をその対価の額とみなす。

2～5 （省略）

○ 外国為替及び外国貿易法

（定義）

第六条 この法律又はこの法律に基づく命令において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

一～四 省略

五 「居住者」とは、本邦内に住所又は居所を有する自然人及び本邦内に主たる事務所を有する法人をいう。非居住者の本邦内の支店、出張所その他の事務所は、法律上代理権があると否とにかかわらず、その主たる事務所が外国にある場合においても居住者とみなす。

六 「非居住者」とは、居住者以外の自然人及び法人をいう。

七～十六 省略

○著作権法

(定義)

第二条 この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

一 著作物 思想又は感情を創作的に表現したものであつて、文芸、学術、美術又は音楽の範囲に属するものをいう。

二 著作者 著作物を創作する者をいう。

三～十の三 省略

十一 二次的著作物 著作物を翻訳し、編曲し、若しくは変形し、又は脚色し、映画化し、その他翻案することにより創作した著作物をいう。

十二～十四 省略

十五 複製 印刷、写真、複写、録音、録画その他の方法により有形的に複製することをいい、次に掲げるものについては、それぞれ次に掲げる行為を含むものとする。

イ・ロ 省略

十六～二十五 省略

2～9 省略

(二次的著作物)

第十一条 二次的著作物に対するこの法律による保護は、その原著作物の著作者の権利に影響を及ぼさない。

(著作者の権利)

第十七条 著作者は、次条第一項、第十九条第一項及び第二十条第一項に規定する権利（以下「著作者人格権」という。）並びに第二十一条から第二十八条までに規定する権利（以下「著作権」という。）を享有する。

2 省略

(複製権)

第二十一条 著作者は、その著作物を複製する権利を専有する。

(二次的著作物の利用に関する原著作者の権利)

第二十八条 二次的著作物の原著作物の著作者は、当該二次的著作物の利用に関し、この款に規定する権利で当該二次的著作物の著作者が有するものと同一の種類の特権を専有する。

(私的使用のための複製)

第三十条 著作権の目的となつてゐる著作物(以下この款において単に「著作物」という。)は、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において使用すること(以下「私的使用」という。)を目的とするときは、次に掲げる場合を除き、その使用する者が複製することができる。

一～四 省略

2～3 省略

(著作物の利用の許諾)

第六十三条 著作権者は、他人に対し、その著作物の利用を許諾することができる。

2 前項の許諾を得た者は、その許諾に係る利用方法及び条件の範囲内において、その許諾に係る著作物を利用することができる。

3 利用権(第一項の許諾に係る著作物を前項の規定により利用することができる権利をいう。次条において同じ。)は、著作権者の承諾を得ない限り、譲渡することができない。

4～6 省略

○民法

(定義)

第八十五条 この法律において「物」とは、有体物をいう。

(所有権の内容)

第二百六条 所有者は、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を有する。

○消費税法施行令

(定義)

第一条 省略

2 この政令において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

一 居住者 外国為替及び外国貿易法（昭和二十四年法律第二百二十八号）第六条第一項第五号（定義）に規定する居住者をいう。

二 非居住者 外国為替及び外国貿易法第六条第一項第六号に規定する非居住者をいう。

三・四 省略

3・4 省略

(資産の譲渡等が国内において行われたかどうかの判定)

第六条 法第四条第三項第一号に規定する政令で定める資産は、次の各号に掲げる資産とし、同項第一号に規定する政令で定める場所は、当該資産の区分に応じ当該資産の譲渡又は貸付けが行われる時における当該各号に定める場所とする。

一～六 省略

七 著作権（出版権及び著作隣接権その他これに準ずる権利を含む。）又は特別の技術による生産方式及びこれに準ずるもの（以下この号において「著作権等」という。） 著作権等の譲渡又は貸付けを行う者の住所地

八～十 省略

2 省略

(輸出取引等の範囲)

第十七条 省略

2 法第七条第一項第五号に規定する政令で定めるものは、次に掲げる資産の譲渡等とする。

一～五 省略

六 第六条第一項第四号から第八号までに掲げる資産の譲渡又は貸付けで非居住者に対して行われるもの

七 省略

3 省略

○消費税法基本通達

(資産を使用させる一切の行為の意義)

5-4-2 法第2条第2項《資産の貸付けの意義》に規定する「資産を使用させる一切の行為（当該行為のうち、電気通信利用役務の提供に該当するものを除く。）」とは、例えば、次のものをいう。

- (1) 省略
- (2) 著作物の複製、上演、放送、展示、上映、翻訳、編曲、脚色、映画化その他著作物を利用させる行為
- (3) 省略

(電気通信利用役務の提供)

5-8-3 電気通信利用役務の提供とは、電気通信回線を介して行われる著作物の提供その他の電気通信回線を介して行われる役務の提供であって、他の資産の譲渡等の結果の通知その他の他の資産の譲渡等に付随して行われる役務の提供以外のものをいうのであるから、例えば、次に掲げるようなものが該当する。

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

(注) 省略

(輸出免税等の具体的範囲)

7-2-1 法第7条第1項及び令第17条各項《輸出免税等の範囲》の規定により輸出免税とされるものの範囲は、おおむね次のようになるのであるから留意する。

- (1)～(9) 省略
- (10) 非居住者に対する令第6条第1項第4号から第8号まで《無形固定資産等の所在場所》に掲げる無形固定資産等の譲渡又は貸付け
- (11) 省略

(非居住者の範囲)

7-2-15 法第8条第1項《輸出品販売場における輸出免税の特例》及び令第1条第2項第2号《定義》に規定する「非居住者」には、本邦内に住所又は居所を有しない自然人及び本邦内に主たる事務所を有しない法人がこれに該当し、非居住者の本邦内の支店、出張所その他の事務所は、法律上の代理権があるかどうかにかかわらず、その主たる事務所が外国にある場合においても居住者とみなされるのであるから留意する。

○ 国税庁ホームページ「NFTに関する税務上の取扱いについて(FAQ)」(令和5年1月)

【消費税関係】問11 . NFT取引に係る消費税の取扱い①(デジタルアートの制作者)

私はデジタルアート(著作物)の制作を行っている個人事業者ですが、制作したデジタルアートを紐づけたNFTをマーケットプレイスを通じて日本の消費者に有償で譲渡しました。これにより、私はNFTの譲渡を受けた日本の消費者に対して、当該デジタルアートの利用を許諾することとなります。この場合の消費税の取扱いを教えてください。

(答)

本取引は、デジタルアートの制作者(質問者)が、事業として、対価を得て日本の消費者に対して行う著作物の利用の許諾に係る取引であり、電気通信利用役務の提供として、デジタルアートの制作者に消費税が課されます。

【解説】

- ・ 消費税法上、国内において事業者が事業として対価を得て行う「資産の譲渡」及び「資産の貸付け」並びに「役務の提供」に対して消費税を課するとされています(注1,2)。
- ・ 本取引は、事業として対価を得て行われるものであり、かつ、電気通信回線を介して行われる著作物(著作権法第2条第1項第1号に規定する著作物)の利用の許諾に係る取引と認められますので、「電気通信利用役務の提供」に該当します(消法2①八の三)。
- ・ そして、電気通信利用役務の提供が国内において行われたものかどうかの判定(内外判定)は、役務の提供を受ける者の住所等(個人の場合には住所又は居所)が国内かどうかにより行うこととなります(消法4③三)。
- ・ したがって、本取引は、国内において事業者が事業として対価を得て行う電気通信利用役務の提供として、当該役務の提供を行った者(デジタルアートの利用の許諾を行った質問者)に消費税が課されることとなります(注3,4)。

(注1)～(注4) 省略

【消費税関係】問12. NFT取引に係る消費税の取扱い②（デジタルアートに係るNFTの転売者）

私は、マーケットプレイスを通じてデジタルアートの制作者からデジタルアート（著作物）が紐づけられたNFTを購入した後、当該マーケットプレイスを通じて当該NFTを他者に有償で譲渡しました。私は当初の当該NFTの購入により当該デジタルアートの利用許諾を受けており、その後当該NFTを他者に譲渡することにより、当該利用許諾に係る権利（利用権）を当該他者に譲渡することになります。

なお、当該マーケットプレイスの利用規約上、当該デジタルアートに係る著作権は制作者に帰属し、著作物自体の利用の許諾は当該制作者のみが行うことができること、NFTの譲渡により著作物の利用権のみが移転することとされています。この場合の消費税の取扱いを教えてください。

（答）

本取引は、デジタルアートの制作者（著作権者）から当該デジタルアートの利用の許諾を受けた者（質問者）が、当該利用の許諾に係る権利（著作権法第63条第3項の利用権）を他者に譲渡する取引であり、国内の事業者が事業として対価を得て行うものであれば、当該国内の事業者には消費税が課されます。

【解説】

- ・ 消費税法上、国内において事業者が事業として対価を得て行う「資産の譲渡」及び「資産の貸付け」並びに「役務の提供」に対して消費税を課するとされています（注1、2）。
- ・ 本取引は、マーケットプレイスの利用規約上、当該デジタルアートに係る著作権は制作者に帰属し、著作物自体の利用の許諾は当該制作者のみが行うことができること、NFTの譲渡により著作物の利用権のみが移転することとされています。このことから、質問者が著作権（出版権及び著作隣接権その他これに準ずる権利を含む。）自体を譲渡するものではなく、また、著作権の利用許諾を行うものでもないと認められます。
- ・ そうすると、本取引は、デジタルアート（著作物）が紐づけられたNFTの譲渡に伴い、当該デジタルアートの制作者（著作権者）から当該デジタルアートの利用の許諾を受けた者（質問者）が、当該利用の許諾に係る権利（利用権）を他者に譲渡するものと認められます。
- ・ そして、当該利用権の譲渡が行われる時における資産の所在場所が明らかでないことから、本取引が国内において行われたものかどうかの判定（内外判定）は、譲渡を行う者の当該譲渡に係る事務所等の所在地が国内かどうかにより行うこととなります（消法4③一かつこ書、消令6⑩十）。
- ・ したがって、本取引が、国内において（譲渡に係る事務所等が国内に所在する事業者が）、事業として対価を得て行うものであれば、当該事業者には消費税が課されることとなります（注3）。

（注1）～（注3） 省略

決裁・供覧

件名	「文書回答の対象となる事前照会に当たらない旨のお知らせ（通知）」の送付について（B2023-028）		文書番号			
伺い文	件名のことについて、別案のとおり通知してよろしいか伺います。 また、決裁終了後において、施行日及び記号番号を追記するとともに官印を押印します。 （決裁参考） 別紙3参照					
起案	起案日			受付日		
	部署	国税庁 東京国税局 課税 第一部 審理課		決裁	決裁処理期限日	
				決裁日		
	起案者	齋藤 結香		施	施行処理期限日	
					施行日	
	連絡先	内線		行	施行先	
	大分類	共通（課税関係）			施行者	東京国税局課税第別紙5参照
	中分類	文書回答関係書類		取	取扱上の注意	
	名称（小分類）	【 】文書回答事案 【電子】			格付け	機密性格付け
	取扱区分	秘密区分			保	取扱制限
秘密期間終了日				行政文書保存期間		10年
指定事由				存	保存期間満了時期	
決裁・供覧欄	東京国税局 課税第一部 審理課 稲瀬 貴美代（課長【局】）【済】 東京国税局 課税第一部 審理官 藤田 泰弘（審理官）【済】 東京国税局 課税第一部 審理課 鈴木 敏子（課長補佐【局】）【後関】 東京国税局 課税第一部 審理課 山田 涉（連絡調整官（国税実査官）【局】）【済】 東京国税局 課税第一部 審理課 剣地 雅（総括主査（国税実査官））【済】 東京国税局 課税第一部 審理課 上坂 貴世（主査（国税実査官））【済】					
備考欄	関係通達等：平成14年6月28日付課審1-14ほか8課共同「事前照会に対する文書回答の事務処理手続等について（事務運営指針）」					

【事案概要】

- 1 照会日： [REDACTED]
- 2 照会者： [REDACTED]
- 3 照会要旨：

デジタルアート制作者がNFTプラットフォームから受領する一次及び二次流通手数料の消費税法上の取扱いについて

本件は、照会者から照会のあった「取引等に係る税務上の取扱い等に関する事前照会」（デジタルアート制作者がNFTプラットフォームから受領する一次及び二次流通手数料の消費税法上の取扱いについて）について、実質審査の結果、文書回答を行う対象となる事前照会の要件(7)(取引等に係る税務上の取扱い等が、法令、法令解釈通達あるいは過去に公表された質疑事例等において明らかになっているものに係る事前照会でないこと)を満たしていないことから、「文書回答の対象となる事前照会に当たらない旨のお知らせ(通知)」を別案のとおり照会者に送付するものです。

伺い文(別紙)

別紙5

施行先
(別紙)

施行者
(別紙)

取扱上の注意
(別紙)

取扱制限
(別紙)

Blank area for '施行先 (別紙)'

一部審理課長

Blank area for '取扱上の注意 (別紙)'

Blank area for '取扱制限 (別紙)'

別紙7

【決裁終了後追記 XXXXXXXXXX】
決裁終了後、追記した内容は次のとおりとなります。
・ 施行日 XXXXXXXXXX
・ 記号番号 東局課一審特第37号

決裁終了後追記事項欄（別紙）

東京国税局 課税第一部

審理課長 稲瀬 貴美代

文書回答の対象となる事前照会に当たらない旨のお知らせ（通知）

事前照会に対する文書回答は、照会者に文書回答を行うとともに、その内容を公表することにより、同様の取引等を行う他の納税者に対しても国税に関する法令の適用等について予測可能性を与えるものとして、一定の要件に該当する事前照会を対象として行うこととしています。

しかしながら、[REDACTED]に收受しました照会内容は、下記の理由から、文書回答の対象となる事前照会には当たりませんので、お知らせします。

記

（理由）

文書回答の対象となる事前照会は、「取引等に係る税務上の取扱い等が、法令、法令解釈通達あるいは過去に公表された質疑事例等において明らかになっているものに係る事前照会でないこと」（以下(注)参照）を要件の一つとして実施しておりますが、御照会の取引については、この要件を満たしておりません。

したがって、御照会につきましては、文書回答の対象とならないことを御了承ください。

（注）平成14年6月28日付課審1-14ほか8課共同「事前照会に対する文書回答の事務処理手続等について」（事務運営指針）の1（文書回答を行う対象となる事前照会の範囲）(7)参照。

なお、上記事務運営指針の詳細につきましては、国税庁のホームページにおいて掲載し公開しています。

（アドレス：<https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/sonota/020628/01.htm>）

決裁・供覧

件名	「取引等に係る税務上の取扱い等に関する事前照会」の処理結果（通知） の送付について（B2023-028）		文書番号 東局課一審2-69		
	件名のことについて、別案のとおり[] 税務署長宛に通知してよろしいか伺います。 また、決裁終了後において、別案（署宛通知）の「別案」を削除するとともに、施行日及び記号 番号を追記します。 別紙3参照				
起案	起案日	[]	受付日	[]	
	部署	国税庁 東京国税局 課税 第一部 審理課	決裁	決裁処理期限日 決裁日 []	
	起案者	齋藤 結香	施行	施行処理期限日 施行日 []	
	連絡先	内線 []	施行先	[] 長	
分類名称	大分類	共通（課税関係）	施行	施行者	東京国税局課税第別紙5参照
	中分類	文書回答関係書類		取扱上の注意	
	名称（小分類）	【 [] 】文書回答事案 【電子】			
取扱区分	秘密区分		格付け	機密性格付け	2
	秘密期間終了日		取扱い	取扱い制限	
	指定事由		保存	行政文書保存期間	10年
				保存期間満了時期	[]
決裁・供覧欄	東京国税局 課税第一部 審理課 稲瀬 貴美代（課長【局】） 【済】 東京国税局 課税第一部 審理官 藤田 泰弘（審理官） 【済】 東京国税局 課税第一部 審理課 鈴木 敏子（課長補佐【局】） 【済】 東京国税局 課税第一部 審理課 山田 渉（連絡調整官（国税実査官）【局】） 【済】 東京国税局 課税第一部 審理課 劔地 雅（総括主査（国税実査官）） 【済】 東京国税局 課税第一部 審理課 上坂 貴世（主査（国税実査官）） 【済】				
備考欄	関係通達等：平成14年6月28日付課審1-14ほか8課共同「事前照会に対する文書回答の事務処理 手続等について（事務運営指針）」				

別紙3

【事案概要】

- 1 照会日： [REDACTED]
- 2 照会者： [REDACTED]
- 3 照会要旨：
デジタルアート制作者がNFTプラットフォームから受領する一次及び二次流通手数料の消費税法上の取扱いについて

（決裁参考）

本件は、照会者から照会のあった「取引等に係る税務上の取扱い等に関する事前照会」（デジタルアート制作者がNFTプラットフォームから受領する一次及び二次流通手数料の消費税法上の取扱いについて）について、実質審査の結果、「文書回答の対象となる事前照会に当たらない旨のお知らせ（通知）」を別紙のとおり照会者に送付したことから、その旨を別案のとおり武蔵野税務署長へ通知するものです。

なお、決裁文書全文及び別添資料等を一括してまとめたもの（決裁全体）を「決裁文書案」欄の一番上に添付しています。

〔送付書類の内訳〕

- ・別案（署宛通知）
- ・別紙（照会者宛通知（写し））
- ・別添（文書回答事績整理票（写し））

伺い文（別紙）

別紙5

施行先
(別紙)

施行者
(別紙)

取扱上の注意
(別紙)

取扱制限
(別紙)

一部審理課長

別紙7

【決裁終了後追記 XXXXXXXXXX】
決裁終了後、追記した内容は次のとおりとなります。
・ 施行日 XXXXXXXXXX
・ 記号番号 東局課一審2-69

決裁終了後追記事項欄（別紙）

課一・審 齋藤

東局課一審2-●
[Redacted]

大分類	共通(課税関係)
中分類	文書回答関係書類
保存年限等	暦 [Redacted]

[Redacted] 殿

東京国税局 課税第一部
審理課長(認印省略)

「取引等に係る税務上の取扱い等に関する事前照会」の処理結果(通知)

[Redacted] に收受した [Redacted] からの「取引等に係る税務上の取扱い等に関する事前照会」については、照会者に対し別紙のとおり通知したので、その旨を通知する。

なお、本件照会の取引等に係る税務上の取扱いについての検討内容については、別添の「文書回答等を行う事前照会の事績整理票(写)」を参照されたい。

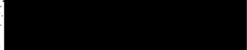
東京国税局 課税第一部

審理課長 稲瀬 貴美代



文書回答の対象となる事前照会に当たらない旨のお知らせ (通知)

事前照会に対する文書回答は、照会者に文書回答を行うとともに、その内容を公表することにより、同様の取引等を行う他の納税者に対しても国税に関する法令の適用等について予測可能性を与えるものとして、一定の要件に該当する事前照会を対象として行うこととしています。

しかしながら、に收受しました照会内容は、下記の理由から、文書回答の対象となる事前照会には当たりませんので、お知らせします。

記

(理由)

文書回答の対象となる事前照会は、「取引等に係る税務上の取扱い等が、法令、法令解釈通達あるいは過去に公表された質疑事例等において明らかになっているものに係る事前照会でないこと」(以下(注)参照)を要件の一つとして実施しておりますが、御照会の取引については、この要件を満たしておりません。

したがって、御照会につきましては、文書回答の対象とならないことを御了承ください。

(注) 平成 14 年 6 月 28 日付課審 1-14 ほか 8 課共同「事前照会に対する文書回答の事務処理手続等について」(事務運営指針)の 1 (文書回答を行う対象となる事前照会の範囲) (7) 参照。

なお、上記事務運営指針の詳細につきましては、国税庁のホームページにおいて掲載し公開しています。

(参考) <https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/sonota/020628/01.htm>

(様式1-1)

文書回答等を行う事前照会の事績整理票

事案番号	B2023-028	税目	<input type="checkbox"/> 申告所得税 <input type="checkbox"/> 源泉所得税 <input type="checkbox"/> 譲渡・山林所得 <input type="checkbox"/> 相続税・贈与税 <input type="checkbox"/> 法人税 <input checked="" type="checkbox"/> 消費税・間接諸税 <input type="checkbox"/> 酒税 <input type="checkbox"/> その他 ()		
局担当者(関係課)	東京局 審理課 上坂 貴世 (内線)	課	課		
照会者	<input checked="" type="checkbox"/> 納税者 <input type="checkbox"/> その他	(照会者名)	照会年月日		
		(役職等)	審査開始日		
		(代理人)	処理年月日		
照会事項	デジタルアート制作者がNFTプラットフォームから受領する一次及び二次流通手数料の消費税法上の取扱いについて				
【照会要旨】					
<p> (以下「照会者」という。)は、 ライセンス管理会社(以下「B社」という。)との間で、 デジタルアート(以下「本件デジタルアート」という。)を制作する著作権の利用許諾を受けている。</p> <p>今回、照会者は、外国法人C社(NFT販売プラットフォーム)に対し、本件デジタルアートにブロックチェーン※¹上で発行されるデジタルトークン※²の一つであるNFT※³を紐づけたコンテンツNFT(以下「本件コンテンツNFT」という。)について、NFT販売プラットフォームにおいて国内外のユーザーへ販売することを再許諾しており、C社が本件コンテンツNFTをユーザーへ販売した場合(以下「一次流通」という。)、 を一次流通手数料(以下「本件一次流通手数料」という。)としてC社より受領し、本件コンテンツNFTを保有するユーザーが他のユーザーへ販売した場合(以下「二次流通」という。)、 を二次流通手数料(以下「本件二次流通手数料」という。)としてC社より受領することを予定しているところ、C社から受領する本件一次流通手数料及び本件二次流通手数料に係る消費税法上の取扱いについての照会に及んだものである。</p> <p>※1 ブロックチェーンとは、暗号技術を用いて取引履歴を1本の鎖のように繋げ記録することで、改ざん不可能なデータを不特定多数の参加者で共同管理し保存する(分散型台帳)技術をいい、中央管理者は存在しない。</p> <p>※2 デジタルトークン(狭義)とは、既存のブロックチェーンを企業や個人が間借りして発行する通貨であり、デジタルトークンは暗号資産と異なり発行者や管理者が存在する。広義には暗号資産、電子マネー及び企業発行ポイントが含まれる。</p> <p>※3 NFTとは、ブロックチェーン上で発行されるトークンで、他のトークンと区別可能な独自の個性(属性や情報)が付与されるデータ単位であることから、画像・音声など容易に複製可能なデータと関連付けし利用されることが多い。狭義には唯一性のあるトークンをいい、広義には個数を限定する手段としてのトークンをいう。NFTを用いることで、複数の企業サービスを横断してデジタルコンテンツを利用することができる。</p>					

【照会内容】

本件一次流通手数料及び本件二次流通手数料に係る消費税法上の取扱いについて、次のとおりと解してよいか。

- (1) 本件一次流通手数料は、外国法人のC社に対し行う本件デジタルアートの利用許諾（電気通信利用役務の提供）に係る対価であり、課税対象外の対価に該当する [REDACTED]。
- (2) 本件二次流通手数料は、一次流通ユーザーから二次流通ユーザーに対し行う本件デジタルアートの利用権の譲渡（資産の貸付け）に係る対価であり、課税対象外の対価に該当する [REDACTED]。

【回答要旨等】

1 回答要旨

照会者がC社より受領する本件一次流通手数料及び本件二次流通手数料は、照会者からの説明事項（下記【検討事項】1(3)ハ）を前提とすれば、いずれも照会者がC社に対して行う資産の貸付けとして消費税法第7条の適用を受ける対価に該当する。

[REDACTED]

2 文書回答の可否

本照会は、平成 14 年 6 月 28 日付課審 1-14 ほか 8 課共同「事前照会に対する文書回答の事務処理手続等について」（事務運営指針）の 1 に定める文書回答を行う対象となる事前照会の要件(7)（取引等に係る税務上の取扱い等が、法令、法令解釈通達あるいは過去に公表された質疑事例等において明らかになっているものに係る事前照会でないこと）を満たしておらず、文書回答の対象となる事前照会には該当しないことから、照会者に対して「文書回答の対象となる事前照会に当たらない旨のお知らせ（通知）」を通知する。

なお、以下の検討内容に基づき、照会者に対して口頭説明を行うこととする。

処理態様	<input type="checkbox"/> 文書回答 <input checked="" type="checkbox"/> 非文書回答（口頭回答： <input checked="" type="checkbox"/> 有・ <input type="checkbox"/> 無）	非文書回答の理由	事務運営指針 1(7)に該当しないため。
------	--	----------	----------------------

【検討内容】

1 事実関係

(1) [redacted] の概要

照会者は、[redacted] B社との間で、[redacted] につ
いて契約を締結しており、当該契約に係る [redacted] (以下「本件使用許諾契
約書」という。) には、要旨次のとおり記載されている。

条項	内容
イ	[redacted]
ロ	[redacted]
ハ	[redacted]

二

ホ

へ

ト

なお、本件使用許諾契約書の別紙には、

について要旨次のとおり記載されている。

項目	内容
[Redacted Content]	

(2) [redacted] の概要

照会者は、[redacted]、C社との間で、[redacted] 旨を定め
る契約を締結しており（以下、照会者とC社の間で締結された契約を「本件ライセンス契約」という。）、当該契約に係る
[redacted] には、要旨次のとおり記載されている。

	条項	内容
イ		[redacted]
ロ		[redacted]
ハ		[redacted]
ニ		[redacted]

		[Redacted]
	へ	
	ト	
	チ	
	リ	

(3) 照会者からの説明事項

イ	[Redacted]
ロ	
ハ	

2 関係法令等 別紙のとおり

3 コンテンツNFTに関する著作権の取扱い

コンテンツNFT（特定のコンテンツに紐づくブロックチェーン上のNFT）に関し、コンテンツはWebサーバー上に存在し、NFTはブロックチェーン上に存在することから、コンテンツとNFTは別のものであり、NFTを保有することは直接コンテンツの所有権^{※1}や著作権を持つことにはならないと解されている（文化庁「著作権テキスト令和4年版」102頁）。

また、著作権とは、創作的表現である著作物を複製、翻案等を著作権法が定める方法で利用すること（著作権法が著作権者に対して与える著作物利用行為をいい、以下「法定利用行為」という。）を独占する権利にすぎない（例えば、コンテンツを視聴する行為は法定利用行為ではなく、著作権の独占対象行為ではない。）ところ、コンテンツNFTで想定される最も基本的な利用方法は独占範囲外の利用方法^{※2}であることから、「コンテンツNFTの取引は、直ちにコンテンツの著作権の取引であるとは言えず、コンテンツを一定の方法で利用できる地位の取引である場合が多い」と解されている（消費者庁「インターネット消費者取引連絡会（第45回）」令和4年6月23日）。

※1 「NFTアート」は有体性を欠き民法の所有権の対象とはならないが、アート部分について著作権が発生するものと解されている（消費者庁「インターネット消費者取引連絡会第

45回)」令和4年6月23日)。

※2 著作権法では、法定利用行為ではない行為として「権利制限規定」と呼ばれる「例外規定」(例えば、著作権法第30条《私的使用のための複製》)を設け、一定の例外的な場合には、権利者の了解を得ずに著作物等を利用することができることと解されている(文化庁「著作権テキスト令和4年版」60頁)。

4 検討

(1) 課税の対象(「資産の貸付け」又は「電気通信利用役務の提供」該当性)

消費税法上、電気通信利用役務の提供とは、資産の譲渡等のうち、電気通信回線を介して行われる著作物(著作権法第2条《定義》第1項第1号に規定する著作物をいう。)の提供(当該著作物の利用の許諾に係る取引を含む。)その他の電気通信回線を介して行われる役務の提供(電話、電信その他の通信設備を用いて他人の通信を介する役務の提供を除く。)であって、他の資産の譲渡等の結果の通知その他の他の資産の譲渡等に付随して行われる役務の提供以外のものをいうと規定されている(消法2①八の三)。

これを本件についてみると、照会者とC社との間で締結された本件ライセンス契約書 [REDACTED] において、

[REDACTED] (上記1(2)ハ)と記載されており、この点について、照会者は、

[REDACTED] (上記1(3)ロ)と説明していると

ころ、かかる説明事項を前提とすれば、本件ライセンス契約に基づき本件ライセンスを利用させる行為は、著作物の二次利用を前提とした貸付けに該当するものと認められることから、消費税法第2条第2項に規定する「資産の貸付け」に該当する。

また、本件ライセンス契約書

において、

(上記1(2)へ)と記載されており、この点について、照会者は、

(上記1(3)ハ)と説明しているところ、かかる説明事項を

前提とすれば、照会者がC社から受領する本件一次流通手数料及び本件二次流通手数料は、
どちらの手数料も本件
ライセンス契約に基づき本件ライセンスを利用させる行為により生じる対価であると言える。

以上のことを併せ考えれば、照会者がC社から受領する本件一次流通手数料及び本件二次流通手数料は、消費税法第2条第2項に規定する「資産の貸付け」の対価に該当する。

なお、本件コンテンツNFTの売買はC社が運営するNFTプラットフォームで行われ、
旨説明されていること(上記1(3)ホ)からすれば、本件一次流通手数料及び本件二次流通手数料は、一次流通及び二次流通における売買取引の対価及び照会者がC社又はユーザーに対して行う役務提供(電気通信利用役務の提供を含む)の対価とは認められない。

(2) 内外判定(資産の譲渡等が行われた場所)

資産の譲渡等が日本国内で行われたかどうかの判定は、その資産の譲渡等が資産の貸付けである場合は、当該貸付けが行われる時において当該資産が所在していた場所により判定するが(消法4③一)、当該資産が著作権の場合は消費税法第4条第3項第一号の規定に関わらず、著作権の貸付けを行う者の住所地が国内である場合には国内取引に該当することとされている(消令6①七)。

これを本件についてみると、上記(1)のとおり、照会者がC社に本件ライセンスを利用させる行為は資産の貸付けに該当し、当該貸付けを行う照会者は内国法人であることから、資産の貸付けが行われた場所は、日本国内であると認められる。

(3) 消費税法第7条の適用の可否

事業者が国内において行う課税資産の譲渡等のうち、消費税法第7条第1項各号に掲げるものに該当するものについては、消費税を免除するとされ、非居住者に対する著作権の貸付けも含まれる(消法7①五、消令17②六、消基通7-2-1(10))。

なお、消費税法上の非居住者とは、日本国内に住所又は居所を有しない自然人及び日本国内に主たる事務所を有しない法人をいうが、非居住者が日本国内に支店、出張所その他の事務所を有する場合は、法律上の代理権があるかどうかにかかわらず、その主たる事務所が外国にある場合においても居住者とみなされる(消基通7-2-15)。

これを本件についてみると、上記(1)のとおり、照会者がC社に本件ライセンスを利用させる行為は、照会者からC社に対する資産の貸付けに該当し、外国法人であるC社は非居住者であり、
から(上記1(3)チ)、消費税法第7条の適用を受け、その対価である本件一次

流通手数料及び本件二次流通手数料は消費税が免除される。

5 結論

照会者がC社より受領する本件一次流通手数料及び本件二次流通手数料は、照会者からの説明事項（下記【検討事項】1(3)ハ）を前提とすれば、いずれも照会者がC社に対して行う資産の貸付けとして消費税法第7条の適用を受ける対価に該当する。

以上

関係法令等

○消費税法

(定義)

第二条 この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

一～七 省略

八 資産の譲渡等 事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供（代物弁済による資産の譲渡その他対価を得て行われる資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供に類する行為として政令で定めるものを含む。）をいう。

八の二 省略

八の三 電気通信利用役務の提供 資産の譲渡等のうち、電気通信回線を介して行われる著作物（著作権法（昭和四十五年法律第四十八号）第二条第一項第一号（定義）に規定する著作物をいう。）の提供（当該著作物の利用の許諾に係る取引を含む。）その他の電気通信回線を介して行われる役務の提供（電話、電信その他の通信設備を用いて他人の通信を媒介する役務の提供を除く。）であつて、他の資産の譲渡等の結果の通知その他の他の資産の譲渡等に付随して行われる役務の提供以外のものをいう。

八の四～八の五 省略

九 課税資産の譲渡等 資産の譲渡等のうち、第六条第一項の規定により消費税を課さないこととされるもの以外のものをいう。

十～二十 省略

2 この法律において「資産の貸付け」には、資産に係る権利の設定その他他の者に資産を使用させる一切の行為（当該行為のうち、電気通信利用役務の提供に該当するものを除く。）を含むものとする。

3～4 省略

(課税の対象)

第四条 国内において事業者が行つた資産の譲渡等（特定資産の譲渡等に該当するものを除く。第三項において同じ。）及び特定仕入れ（事業として他の者から受けた特定資産の譲渡等をいう。以下この章において同じ。）には、この法律により、消費税を課する。

2 省略

3 資産の譲渡等が国内において行われたかどうかの判定は、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める場所が国内にあるかどうかにより行うものと

する。ただし、第三号に掲げる場合において、同号に定める場所がないときは、当該資産の譲渡等は国内以外の地域で行われたものとする。

一 資産の譲渡又は貸付けである場合 当該譲渡又は貸付けが行われる時において当該資産が所在していた場所（当該資産が船舶、航空機、鉱業権、特許権、著作権、国債証券、株券その他の資産でその所在していた場所が明らかでないものとして政令で定めるものである場合には、政令で定める場所）

二～三 省略

4～7 省略

（輸出免税等）

第七条 事業者（第九条第一項本文の規定により消費税を納める義務が免除される事業者を除く。）が国内において行う課税資産の譲渡等のうち、次に掲げるものに該当するものについては、消費税を免除する。

一～四 省略

五 前各号に掲げる資産の譲渡等に類するものとして政令で定めるもの

2 省略

（課税標準）

第二十八条 課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額（対価として收受し、又は收受すべき一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益の額とし、課税資産の譲渡等につき課されるべき消費税額及び当該消費税額を課税標準として課されるべき地方消費税額に相当する額を含まないものとする。以下この項及び第三項において同じ。）とする。ただし、法人が資産を第四条第五項第二号に規定する役員に譲渡した場合において、その対価の額が当該譲渡の時における当該資産の価額に比し著しく低いときは、その価額に相当する金額をその対価の額とみなす。

2～5 （省略）

○ 外国為替及び外国貿易法

（定義）

第六条 この法律又はこの法律に基づく命令において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

一～四 省略

五 「居住者」とは、本邦内に住所又は居所を有する自然人及び本邦内に主たる事務所を有する法人をいう。非居住者の本邦内の支店、出張所その他の事務所は、法律上代理権があると否とにかかわらず、その主たる事務所が外国にある場合においても居住者とみなす。

六 「非居住者」とは、居住者以外の自然人及び法人をいう。

七～十六 省略

○著作権法

(定義)

第二条 この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

一 著作物 思想又は感情を創作的に表現したものであつて、文芸、学術、美術又は音楽の範囲に属するものをいう。

二 著作者 著作物を創作する者をいう。

三～十の三 省略

十一 二次的著作物 著作物を翻訳し、編曲し、若しくは変形し、又は脚色し、映画化し、その他翻案することにより創作した著作物をいう。

十二～十四 省略

十五 複製 印刷、写真、複写、録音、録画その他の方法により有形的に複製することをいい、次に掲げるものについては、それぞれ次に掲げる行為を含むものとする。

イ・ロ 省略

十六～二十五 省略

2～9 省略

(二次的著作物)

第十一条 二次的著作物に対するこの法律による保護は、その原著作物の著作者の権利に影響を及ぼさない。

(著作者の権利)

第十七条 著作者は、次条第一項、第十九条第一項及び第二十条第一項に規定する権利（以下「著作者人格権」という。）並びに第二十一条から第二十八条までに規定する権利（以下「著作権」という。）を享有する。

2 省略

(複製権)

第二十一条 著作者は、その著作物を複製する権利を専有する。

(二次的著作物の利用に関する原著作者の権利)

第二十八条 二次的著作物の原著作物の著作者は、当該二次的著作物の利用に関し、この款に規定する権利で当該二次的著作物の著作者が有するものと同一の種類の特権を専有する。

(私的使用のための複製)

第三十条 著作権の目的となつてゐる著作物(以下この款において単に「著作物」という。)は、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において使用すること(以下「私的使用」という。)を目的とするときは、次に掲げる場合を除き、その使用する者が複製することができる。

一～四 省略

2～3 省略

(著作物の利用の許諾)

第六十三条 著作権者は、他人に対し、その著作物の利用を許諾することができる。

2 前項の許諾を得た者は、その許諾に係る利用方法及び条件の範囲内において、その許諾に係る著作物を利用することができる。

3 利用権(第一項の許諾に係る著作物を前項の規定により利用することができる権利をいう。次条において同じ。)は、著作権者の承諾を得ない限り、譲渡することができない。

4～6 省略

○民法

(定義)

第八十五条 この法律において「物」とは、有体物をいう。

(所有権の内容)

第二百六条 所有者は、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を有する。

○消費税法施行令

(定義)

第一条 省略

2 この政令において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

一 居住者 外国為替及び外国貿易法（昭和二十四年法律第二百二十八号）第六条第一項第五号（定義）に規定する居住者をいう。

二 非居住者 外国為替及び外国貿易法第六条第一項第六号に規定する非居住者をいう。

三・四 省略

3・4 省略

(資産の譲渡等が国内において行われたかどうかの判定)

第六条 法第四条第三項第一号に規定する政令で定める資産は、次の各号に掲げる資産とし、同項第一号に規定する政令で定める場所は、当該資産の区分に応じ当該資産の譲渡又は貸付けが行われる時における当該各号に定める場所とする。

一～六 省略

七 著作権（出版権及び著作隣接権その他これに準ずる権利を含む。）又は特別の技術による生産方式及びこれに準ずるもの（以下この号において「著作権等」という。） 著作権等の譲渡又は貸付けを行う者の住所地

八～十 省略

2 省略

(輸出取引等の範囲)

第十七条 省略

2 法第七条第一項第五号に規定する政令で定めるものは、次に掲げる資産の譲渡等とする。

一～五 省略

六 第六条第一項第四号から第八号までに掲げる資産の譲渡又は貸付けで非居住者に対して行われるもの

七 省略

3 省略

○消費税法基本通達

(資産を使用させる一切の行為の意義)

5-4-2 法第2条第2項《資産の貸付けの意義》に規定する「資産を使用させる一切の行為（当該行為のうち、電気通信利用役務の提供に該当するものを除く。）」とは、例えば、次のものをいう。

- (1) 省略
- (2) 著作物の複製、上演、放送、展示、上映、翻訳、編曲、脚色、映画化その他著作物を利用させる行為
- (3) 省略

(電気通信利用役務の提供)

5-8-3 電気通信利用役務の提供とは、電気通信回線を介して行われる著作物の提供その他の電気通信回線を介して行われる役務の提供であって、他の資産の譲渡等の結果の通知その他の他の資産の譲渡等に付随して行われる役務の提供以外のものをいうのであるから、例えば、次に掲げるようなものが該当する。

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

(注) 省略

(輸出免税等の具体的範囲)

7-2-1 法第7条第1項及び令第17条各項《輸出免税等の範囲》の規定により輸出免税とされるものの範囲は、おおむね次のようになるのであるから留意する。

- (1)～(9) 省略
- (10) 非居住者に対する令第6条第1項第4号から第8号まで《無形固定資産等の所在場所》に掲げる無形固定資産等の譲渡又は貸付け
- (11) 省略

(非居住者の範囲)

7-2-15 法第8条第1項《輸出物品販売場における輸出免税の特例》及び令第1条第2項第2号《定義》に規定する「非居住者」には、本邦内に住所又は居所を有しない自然人及び本邦内に主たる事務所を有しない法人がこれに該当し、非居住者の本邦内の支店、出張所その他の事務所は、法律上の代理権があるかどうかにかかわらず、その主たる事務所が外国にある場合においても居住者とみなされるのであるから留意する。

○ 国税庁ホームページ「NFTに関する税務上の取扱いについて(FAQ)」(令和5年1月)

【消費税関係】問11. NFT取引に係る消費税の取扱い①(デジタルアートの制作者)

私はデジタルアート(著作物)の制作を行っている個人事業者ですが、制作したデジタルアートを紐づけたNFTをマーケットプレースを通じて日本の消費者に有償で譲渡しました。これにより、私はNFTの譲渡を受けた日本の消費者に対して、当該デジタルアートの利用を許諾することとなります。この場合の消費税の取扱いを教えてください。

(答)

本取引は、デジタルアートの制作者(質問者)が、事業として、対価を得て日本の消費者に対して行う著作物の利用の許諾に係る取引であり、電気通信利用役務の提供として、デジタルアートの制作者に消費税が課されます。

【解説】

- ・ 消費税法上、国内において事業者が事業として対価を得て行う「資産の譲渡」及び「資産の貸付け」並びに「役務の提供」に対して消費税を課するとされています(注1,2)。
- ・ 本取引は、事業として対価を得て行われるものであり、かつ、電気通信回線を介して行われる著作物(著作権法第2条第1項第1号に規定する著作物)の利用の許諾に係る取引と認められますので、「電気通信利用役務の提供」に該当します(消法2①八の三)。
- ・ そして、電気通信利用役務の提供が国内において行われたものかどうかの判定(内外判定)は、役務の提供を受ける者の住所等(個人の場合には住所又は居所)が国内かどうかにより行うこととなります(消法4③三)。
- ・ したがって、本取引は、国内において事業者が事業として対価を得て行う電気通信利用役務の提供として、当該役務の提供を行った者(デジタルアートの利用の許諾を行った質問者)に消費税が課されることとなります(注3,4)。

(注1)～(注4) 省略

【消費税関係】問12. NFT取引に係る消費税の取扱い②（デジタルアートに係るNFTの転売者）

私は、マーケットプレイスを通じてデジタルアートの制作者からデジタルアート（著作物）が紐づけられたNFTを購入した後、当該マーケットプレイスを通じて当該NFTを他者に有償で譲渡しました。私は当初の当該NFTの購入により当該デジタルアートの利用許諾を受けており、その後当該NFTを他者に譲渡することにより、当該利用許諾に係る権利（利用権）を当該他者に譲渡することになります。

なお、当該マーケットプレイスの利用規約上、当該デジタルアートに係る著作権は制作者に帰属し、著作物自体の利用の許諾は当該制作者のみが行うことができること、NFTの譲渡により著作物の利用権のみが移転することとされています。この場合の消費税の取扱いを教えてください。

（答）

本取引は、デジタルアートの制作者（著作権者）から当該デジタルアートの利用の許諾を受けた者（質問者）が、当該利用の許諾に係る権利（著作権法第63条第3項の利用権）を他者に譲渡する取引であり、国内の事業者が事業として対価を得て行うものであれば、当該国内の事業者には消費税が課されます。

【解説】

- ・ 消費税法上、国内において事業者が事業として対価を得て行う「資産の譲渡」及び「資産の貸付け」並びに「役務の提供」に対して消費税を課するとされています（注1、2）。
- ・ 本取引は、マーケットプレイスの利用規約上、当該デジタルアートに係る著作権は制作者に帰属し、著作物自体の利用の許諾は当該制作者のみが行うことができること、NFTの譲渡により著作物の利用権のみが移転することとされています。このことから、質問者が著作権（出版権及び著作隣接権その他これに準ずる権利を含む。）自体を譲渡するものではなく、また、著作権の利用許諾を行うものでもないと認められます。
- ・ そうすると、本取引は、デジタルアート（著作物）が紐づけられたNFTの譲渡に伴い、当該デジタルアートの制作者（著作権者）から当該デジタルアートの利用の許諾を受けた者（質問者）が、当該利用の許諾に係る権利（利用権）を他者に譲渡するものと認められます。
- ・ そして、当該利用権の譲渡が行われる時における資産の所在場所が明らかでないことから、本取引が国内において行われたものかどうかの判定（内外判定）は、譲渡を行う者の当該譲渡に係る事務所等の所在地が国内かどうかにより行うこととなります（消法4③一かっこ書、消令6⑩十）。
- ・ したがって、本取引が、国内において（譲渡に係る事務所等が国内に所在する事業者が）、事業として対価を得て行うものであれば、当該事業者には消費税が課されることとなります（注3）。

（注1）～（注3） 省略