

生成 AI 時代における創作所得の課税のあり方
—所得税法における著作権の位置付けと譲渡所得の検討—

Taxation of Creative Income in the Age of Generative AI:
The Treatment of Copyrights and Capital Gains under the Income Tax Act of Japan

2026 年 4 月 2 日

臼倉 真純 Masumi Usukura

生成 AI 時代における創作所得の課税のあり方
—所得税法における著作権の位置付けと譲渡所得の検討—

Taxation of Creative Income in the Age of Generative AI:
The Treatment of Copyrights and Capital Gains under the Income Tax Act of Japan

臼倉 真純

Masumi Usukura

Abstract

This paper examines the taxation of income derived from creative activities in an age of generative AI, focusing on the treatment of copyrights and capital gains under the Income Tax Act of Japan. It first confirms that the concept of “copyright” in the Income Tax Act is interpreted consistently with that in the Copyright Act, and then reviews the copyrightability of AI-generated outputs in light of the Agency for Cultural Affairs’ General Understanding on AI and Copyright in Japan. The paper further analyzes Article 82 of the Order for Enforcement of the Income Tax Act, which uniformly treats transfers of copyrights created by a taxpayer as long-term capital gains, and argues that this rule is based on an empirical assumption that creative works generally require a long period to produce. It then questions the appropriateness of applying this rule to works generated instantaneously by AI. In addition, it addresses issues concerning the classification of income where human creative contributions are added to AI-generated outputs as well as issues with the interpretation of the phrase “[copyrights] related to one’s own works.” The paper concludes by highlighting the need for interpretative and legislative responses in light of the changing factual premises in an age of AI.

はじめに

近年の生成 AI の技術的進化はめざましく、専門的知識がなくとも本格的な画像や映像、音楽、文章などを作成することができるようになっている。もっとも、生成 AI と著作権の関係については法的整備が追いついておらず、解釈に委ねられている部分が多い。文化庁はそうした生成 AI と著作権の関係に係る懸念解消を求めるニーズに応えるべく、それらに関する判例及び裁判例の蓄積がないという現状を踏まえ、令和 6 年 3 月 15 日付けで「AI と著作権に

関する考え方について」を公表し⁽¹⁾、昨今の著作権実務に一応の指針を示しているところであるが、今後生成 AI を利用した著作権を巡っては様々な領域でコンフリクトが発生するであろうことは想像に難くない。

本稿では、生成 AI を利用した著作権に関し、今後発生すると予測される租税法上の問題を解決することを主眼とし、とりわけ所得税法上の譲渡所得について着目することとした。具体的には、生成 AI が瞬時に作成した著作物に係る著作権の譲渡に係る所得について、著作権譲渡を一律に長期譲渡所得とする所得税法施行令 82 条《短期譲渡所得の範囲》の取扱いをそのまま適用することが妥当であるのかにつき検討を加えることとしたい⁽²⁾。また、将来発生し得る論点として、生成 AI が自律的に生成した創作物についての議論にも触れることとする。

なお、本稿では、生成 AI を単に「AI」と表記するが、生成 AI は、ディープラーニングの基盤技術により人工知能（AI：Artificial Intelligence）の性能が飛躍的に向上したことにより誕生した様々なコンテンツを生成し得る AI であり、テキスト、画像、音声などを自律的に生成できる AI 技術の総称を指している⁽³⁾。

1. 著作権と所得税法

1.1 著作権概要

所得税法上の「著作権」について論じる前提として、著作権法における議論を確認するところから始めたい。所得税法は、2 条《定義》1 項 23 号の変動所得の定義や 95 条《外国税額控除》4 項 9 号ロ、204 条《源泉徴収義務》1 項 1 号などにおいて「著作権」に関する定めを置くほか、同法施行令 82 条《短期譲渡所得の範囲》1 号や 94 条《事業所得の収入金額とされる保険金等》などもその取扱いを規定している。原則として、これらの条文で用いられる「著作権」が、著作権法上の「著作権」と同義でないことと解すべき特段の理由がないことに鑑みれば、所得税法上の「著作権」とは、著作権法で保護される「著作権」を意味することになる。

我が国の著作権法上の保護を受ける著作物は、同法 6 条《保護を受ける著作物》で定められている。

著作権法 6 条《保護を受ける著作物》

著作物は、次の各号のいずれかに該当するものに限り、この法律による保護を受ける。

- 一 日本国民（わが国の法令に基づいて設立された法人及び国内に主たる事務所を有する法人を含む。以下同じ。）の著作物
- 二 最初に国内において発行された著作物（最初に国外において発行されたが、その発行の日から三十日以内に国内において発行されたものを含む。）
- 三 前二号に掲げるもののほか、条約によりわが国が保護の義務を負う著作物

著作権法 10 条《著作物の例示》

この法律にいう著作物を例示すると、おおむね次のとおりである。

- 一 小説、脚本、論文、講演その他の言語の著作物
- 二 音楽の著作物
- 三 舞踊又は無言劇の著作物
- 四 絵画、版画、彫刻その他の美術の著作物
- 五 建築の著作物
- 六 地図又は学術的な性質を有する図面、図表、模型その他の図形の著作物
- 七 映画の著作物
- 八 写真の著作物
- 九 プログラムの著作物

著作権法 6 条 3 号にいう「条約」につき、最も基本的なものとして「文学的及び美術的著作物の保護に関するベルヌ条約」や「万国著作権条約」などがあるが、日本はいずれの条約にも加入しており世界の大半の国と相互の保護関係が存在する。したがって、日本国民の著作物についてのみならず、条約で保護される海外の著作物についても我が国における著作権法の保護対象とされていることから、著作権が成立するものと解されている。

著作者は、人格的な利益を保護する著作者人格権と、財産的な利益を保護する財産権としての著作権を享受するものとされ（著法 17 ①）、後者には以下のものがある（著法 21 ～ 28）。

- 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、翻案権等
- ⑪ 二次的著作物の利用権

1.2 所得税法上の「著作権」

したがって、これら著作権法の保護を受ける著作物に係る著作権が、所得税法上の「著作権」に該当することとなり、これらの譲渡や使用料に係る所得があれば上記所得税法の各規定が働くものと解される。この点、仙台高裁平成 29 年 3 月 29 日判決（税資 267 号順号 13004）は、「所得税法 161 条 7 号口の『著作権』とは、著作権法に規定される著作権をいうものと解される」と示す原審仙台地裁平成 28 年 10 月 19 日判決（税資 266 号順号 12919）の判断を支持しており、また、国税不服審判所平成 15 年 11 月 19 日裁決（裁決事例集 66 号 200 頁）も「所得税法 161 条 7 号口に規定する『著作権』とは、著作権法上の著作権と同義に解することが相当である」と示しているところである。これらは源泉徴収に関する事案ではあるものの、所得税法の中で使用されている「著作権」概念が、規定ごとに別異の意味を付与されているとは考えづらいことに鑑みれば、源泉徴収以外の条文についても同様に解するのが自然であろう⁽⁴⁾。

換言すれば、著作権法上の保護対象とならないような著作物に関する財産的利益については所得税法上の著作権にも該当しないものと解すべきではなかろうか。いわゆる北朝鮮映画事件最高裁平成 23 年 12 月 8 日第一小法廷判決（民集 65 巻 9 号 3275 頁）は、日本が朝鮮民主主義人民共和国を国家承認していないことを理由として、同国の国民の著作物である映画は著作権法 6 条 3 号所定の著作物には当たらないと判示しているが、こうした著作物については所得税法上の「著作権」の各規定も働かないものと解しておきたい。

このような議論は、AI を利用して創作した著作物についても及ぶのではなかろうか。すなわち、かような著作物について著作権法の保護が及ぶのであれば所得税法上の上記規定が適用され则认为されるのに対し、仮にそうでないのであればその対象外となるものと解される。そこで以下では、AI と著作権の関係性に関する著作権法上の議論として、文化庁文化審議会著作権分科会法制度小委員会の公表する「AI と著作権に関する考え方について」（以下「文化庁取りまとめ」ともいう。）をベースに確認する⁽⁵⁾。

2. 「AI と著作権に関する考え方について」

2.1 概要

文化庁取りまとめでは、著作権法 1 条《目的》に示されている基本理念⁽⁶⁾、すなわち「著作物等の公正な利用」と「著作者等の権利の保護」のバランスを図ることを前提として、AI と著作権についての基本的な考え方を次の 3 つの観点で整理している。

- ① AI 開発・学習段階での議論
- ② 生成・利用段階での議論
- ③ AI 生成物の著作物該当性の議論

本稿に大きく関係するものは③であるが、①②も概略のみ確認しておくこととしたい。

2.2 AI 開発・学習段階での議論

①は、AI（学習済みモデル⁽⁷⁾）を作成等するために既存の著作物を利用する場面の検討事項であり、例えば既存の著作物を学習用データとして収集・複製し、学習用データセットを作成したり、データセットを学習に利用して AI を開発する際の著作物利用のあり方を論じるものである。具体的には著作権法 30 条の 4《著作物に表現された思想又は感情の享受を目的としない利用》の適用の是非が争点となるが⁽⁸⁾、AI 開発のような情報解析等において、著作物に表現された思想や感情の享受を目的としない利用行為（非享受目的の利用行為）は、原則として著作権者の許諾なく行うことが可能であると整理されている。

2.3 生成・利用段階での議論

②は、AI で生成した画像等が既存の著作物の著作権侵害になるか否かの議論である。この点は、「AI を利用して生成した画像等を SNS 等にアップロードして公表したり、複製物を販売したりする場合は、通常の著作権侵害と同様の基準で侵害となるか否かが判断される」とされており、基本的にはこれまでの裁判例で採用されてきた考え方に準拠するものと解される。すなわち、生成された画像等に既存の著作物との類似性及び依拠性が認められる場合は、既存の著作物の著作権侵害が成立するという理解である。

2.4 AI 生成物の著作物該当性の議論

③は、AI 生成物が著作物に該当するか否かの議論である。

まず著作権法 2 条《定義》1 項 1 号は「著作物」とは「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。」と定義する。

この点、文化庁取りまとめでは、AI が自律的に生成したものは「思想又は感情を創作的に表現したもの」ではないことから著作物に該当しないと考えられると結論付けている。他方で、人が思想や感情を創作的に表現するための道具として AI を使用したものと認められれば、その成果物は著作物に該当するものとされ、AI 利用者が著作者となると考えられるとも整理されている。具体的には、共同著作物に関するいわゆる智恵子抄事件最高裁平成 5 年 3 月 30 日第三小法廷判決（判時 1461 号 3 頁）などを参考にしつつ、「生成 AI に対する指示が表現に至らないアイデアにとどまるような場合には、当該 AI 生成物に著作物性は認められない」とし⁽⁹⁾、単なる労力にとどまらず創作的寄与があるといえるものがどの程度であるかを総合的に判断すべきとしている。文化庁取りまとめでは、その一例として、①指示・入力（プロン

プト等)の分量・内容、②生成の試行回数、③複数の生成物からの選択の三要素を示している⁽¹⁰⁾。

このような理解に立てば、AI が自律的に生成したものについては所得税法上の上記規定は働かないが、AI 利用者が著作者となる著作物については、所得税法上もこれまでと同様の取扱いがなされるものと想定される。したがって、次章以降では、特に断り書きのない限り AI が自律的に生成した創作物については触れず、AI 利用者が著作者となる著作物を前提として検討することとし、かような著作権を巡る譲渡所得課税について議論を加えてみたい。

なお、AI が生成した著作物に著作権による保護を認めるか否かは議論があり、国際的にも方向性が定まっていない⁽¹¹⁾。報道によれば、米連邦最高裁判所は令和 8 年 3 月 3 日、AI が生成したアート作品に著作権保護を認めるべきかを巡る訴訟を審理しないと発表したという⁽¹²⁾。これに対して、我が国では上述の文化庁取りまとめのとおり比較的寛容な取扱いが採用されており、人間による創作的寄与が必要ではあるものの、AI が生成した生成物を著作権法の保護下に置く方向にある。本稿は我が国の所得税法上の取扱いを検討するものであるため、現状の我が国の考え方に立って論を進めるが、今後の国際的な方向性や条約如何によっては大きな方向転換を余儀なくされる可能性があることにも留意が必要であろう。

3. 著作権と長期譲渡

3.1 所得税法・所得税法施行令の定め

本節では、著作権を譲渡した場合の所得税法上の取扱いを確認することとしたい。著作権の譲渡は「資産の譲渡」として譲渡所得を構成するが、所得税法及び同法施行令には以下の定めがある。

所得税法 33 条《譲渡所得》

譲渡所得とは、資産の譲渡…による所得をいう。

3 譲渡所得の金額は、次の各号に掲げる所得につき、それぞれその年中の当該所得に係る総収入金額から当該所得の基因となつた資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用の額の合計額を控除し、その残額の合計額…から譲渡所得の特別控除額を控除した金額とする。

一 資産の譲渡…でその資産の取得の日以後五年以内にされたものによる所得（政令で定めるものを除く。）

二 資産の譲渡による所得で前号に掲げる所得以外のもの

所得税法施行令 82 条《短期譲渡所得の範囲》

法第三十三条第三項第一号（短期譲渡所得）に規定する政令で定める所得は、次に掲げる所得とする。

- 一 自己の研究の成果である特許権、実用新案権その他の工業所有権、自己の育成の成果である育成者権、自己の著作に係る著作権及び自己の探鉱により発見した鉱床に係る採掘権の譲渡による所得

譲渡所得はその資産の保有期間の長短に応じて短期譲渡所得と長期譲渡所得とに分類されるところ、短期譲渡所得の金額は全額が総合課税の対象になるのに対し、長期譲渡所得の金額はその2分の1が総合課税の対象とされ、課税上の優遇が図られている。譲渡所得は資産の譲渡により一時に実現するものであるが、譲渡所得の本質はキャピタルゲイン、すなわち保有期間中の資産の値上り益であって、長い年月に渡って発生したキャピタルゲインに通常の累進税率を適用することは好ましくないとの考えにより、これを緩和する措置として長期譲渡所得についていわゆる2分の1課税が用意されているものである⁽¹³⁾。

この長短の区分に関し、所得税法 33 条 3 項 1 号は短期譲渡所得の範囲から「政令で定めるものを除く」としており、委任を受けた同法施行令 82 条 1 号は「自己の著作に係る著作権」がこれに該当するとしている。したがって、自己の著作に係る著作権については、たとえその保有期間が5年に満たなかったとしても必ず長期譲渡所得として課税上の恩恵を受けることができることとされている点に特徴がある。

3.2 長期譲渡所得とされる趣旨

では、なぜこのような取扱いが定められているのであろうか。これには大きく二つの理由があると思われる。すなわち、一つは著作権の成立時期が曖昧であるため保有期間の開始時期を把握し難いという実務上の問題への対応、一つは一般的に著作物が生み出されるまでに長い期間を要することが多いことへの課税上の配慮である。

まず前者についてであるが、そもそも著作権は著作物を作った時点で自動的に発生することとされており、権利を得るための手続きは一切必要ないものとされている。権利の登記や申請といった権利者であることの表明等は著作権の成立要件ではなく⁽¹⁴⁾、「無方式主義」と呼ばれる国際的なルールとなっている（ベルヌ条約）⁽¹⁵⁾・⁽¹⁶⁾。これは権利者の負担の軽減や行政庁の審査が検閲制度に繋がりがかねないといった理由によるものであるが⁽¹⁷⁾、登記などの外部へのアナウンスがないことから、著作物がいつ作られたか、すなわちいつ著作権が成立したかは必ずしも判然としない。つまり、著作権を譲渡した場合にその著作権を如何なる期間所有していたのかが明らかでなく、課税実務上、短期又は長期の判断が困難であるという

事情があるといえよう。したがって、そのすべてを無条件に長期譲渡所得とするという取扱いは一種の割切りといってもよいのではなかろうか。また、課税庁が後の課税処分の際に著作物の正確な成立時期を立証することは困難であり、そうした無用な争いを事前に防止するための次善の策としての役割も担っているものと思われる。

他方、これとは異なる理由として、一般的に著作物が生み出されるまでには長い期間を要することが多いとの経験則を前提として、これに累進税率を適用することへの課税上の配慮として説明することもできるであろう⁽¹⁸⁾。

これら二つの理由は二者択一の関係にあるわけではなく併存し得ると解されるが、卑見としては後者の思考に重点が置かれているのではないかと考える。なぜなら、所得税法施行令 82 条 1 号が、本稿で論じている著作権のほかに、自己の研究の成果である特許権や実用新案権その他の工業所有権、自己の育成の成果である育成者権、自己の探鉱により発見した鉱床に係る採掘権の譲渡による所得を列挙しているからである。

これら特許権などは、著作権と異なり無方式主義が採用されていない。例えば、特許権は発明したことによって当然に発明をした者に権利が発生するわけではなく、発明者は特許を受ける権利を原始的に取得するものの、特許庁長官に対して特許出願をし、設定の登録がなされなければ特許権を取得することができない⁽¹⁹⁾。また、育成者権も同じく、品種登録制度において一定の要件を満たす植物の新品種を農林水産省に登録することで育成した者に付与されるものであるし⁽²⁰⁾、鉱業権の一つである採掘権も、鉱業法において出願に基づく国による許可と設定登録を経て効力が発生する⁽²¹⁾。

かような特許権等、育成者権、採掘権は成立の時期が登録によって客観的に明らかであるため、譲渡の際の短期・長期の判断が明確である。すなわち、これら権利については、上記著作権のような“成立時期が曖昧であるため保有期間の開始時期を把握し難い”という実務上の問題は存在せず、仮に所得税法施行令 82 条が、権利の成立時期が曖昧であることに鑑みて用意されている条文であれば、特許権等にはこのような特段の措置は必要がないことになろう。そうであるにも関わらず、特許権等、育成者権、著作権及び採掘権の譲渡による所得を一律に並べてすべてを長期譲渡所得と取り扱っているということは、同条の趣旨はこれら権利が生み出されるまでに長い期間を要することが多いことへの課税上の配慮であると説明すべきなのではなかろうか。

3.3 AI 時代における議論

3.3.1 AI を用いて瞬時に創作された著作物と長期譲渡

AI の技術発達は著しいものがあり、適切なプロンプトさえ入力すれば誰でも瞬時に創作物を生み出すことが可能となっている中、こうした瞬時に生み出された著作物に係る著作権の

譲渡をすべて長期譲渡とすることに問題はなかろうか。所得税法施行令 82 条の趣旨を、一般的に著作権等の権利が生み出されるまでに長い期間を要することが多いことへの課税上の配慮であると位置付けるのであれば、AI を用いて瞬時に創作された著作物についてはかような配慮は必要ないことにもなる。

この点を解釈論で乗り切るとすれば、所得税法施行令 82 条 1 号における「著作権」を、同条の趣旨に適うような著作権に限定して解釈する手法があり得る。つまり、同条の趣旨を上記のような課税上の配慮であると位置付けた上で、同条号にいう「著作権」概念を、課税上配慮されるべき著作権、すなわち「権利が生み出されるまでに長い期間を要した著作権」と制限的に解釈することで、瞬時に創作された著作物についてはその範囲から除外するものである。

これは例えば、所得税法 33 条 1 項にいう「資産」概念について、譲渡所得課税の趣旨に鑑みてキャピタルゲインを生じない資産は含まれないとする縮小解釈と同様の考え方である。この点、破綻した株式会社の株式が譲渡所得の基因となる「資産」に該当しないとされた東京地裁平成 27 年 3 月 12 日判決（訟月 62 卷 7 号 1307 頁）は、「そもそも譲渡所得に対する課税とは、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転する機会にこれを清算して課税する趣旨のものであり、売買交換等によりその資産の移転が対価の受入れを伴うときは、上記の増加益が対価のうちに具体化されるので、これを課税の対象として捉えたものと解される。」とした上で、「したがって、同項の規定する譲渡所得の基因となる『資産』には、一般にその経済的価値が認められて取引の対象とされ、増加益が生じるような全ての資産が含まれるが、その一方で、上記の増加益を生じ得ないもの、すなわち、社会生活上もはや取引される可能性が全くないような無価値なものについては、同項の規定する譲渡所得の基因となる『資産』には当たらないものと解するのが相当である。」と示しており、当該判断は控訴審東京高裁平成 27 年 10 月 14 日判決（訟月 62 卷 7 号 1296 頁）でも維持され確定している。

つまり、裁判所は、所得税法 33 条の譲渡所得を増加益清算課税説によって捉えた上で、増加益を生じ得ない破綻会社株式のようなものは同条にいう「資産」概念には含まれないと縮小的に解釈しているのである⁽²²⁾。

また、同じく縮小解釈を採用した事例として、国税通則法 23 条《更正の請求》2 項 1 号に規定する「判決」の意義について、いわゆる慣れ合い判決は含めないとした東京高裁平成 10 年 7 月 15 日判決（訟月 45 卷 4 号 774 頁）は、「通則法二三条二項一号は、その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決…により、その事実が当該計算の基礎としたところと異なることが確定したときは、納税者は、同条一項の規定にかかわらず、その確定した日の翌日から起算して二か月以内に更正の

請求ができる旨規定する。右規定は、納税者において、申告時には予測し得なかった事態が後発的に生じたため課税標準等又は税額等の計算の基礎に変更をきたし、税額の減額をすべき場合に、法定申告期限から一年を経過していることを理由に更正の請求を認めないとする、帰責事由のない納税者に酷な結果となることから、例外的に更正の請求を認めて納税者の保護を拡充しようとしたものであって、右の趣旨からすれば、申告後に課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実について判決がされた場合であっても、当該判決が、当事者が専ら納税を免れる目的で、馴れ合いによってこれを得たなど、その確定判決として有する効力にかかわらず、その実質において客観的、合理的根拠を欠くものであるときは、同条二項一号にいう『判決』には当たらないと解するのが相当である。」と説示する。

このように、様々な事例において目的論的解釈の一形態として縮小解釈が展開されており、所得税法施行令 82 条の「著作権」を縮小的に解釈することもできなくはないようにも思われるが、結論としては懐疑的に捉えざるを得ないのではないかと思料する。AI が広く普及していなかった時代においても瞬時に生み出された著作物は多々存在し、何気なく書いた落書きが思わぬ人気を博したとか、即興のレコーディングが名曲となったというようなケースはいくらでもあったであろう。このような時間をかけずに作られた著作物であっても、施行令は一まとめに長期譲渡と取り扱ってきたのであり、AI を利用した著作物のみをその範囲から除外することは課税の公平の観点から問題があるといわざるを得ないのではなかろうか。

所得税法施行令 82 条がその権利の生成過程を一切無視して長期譲渡としている以上、これを解釈論で乗り越えることは難しいと解するが、AI 時代において瞬時に、しかもこれまでとは比にならないほど膨大な数の創作物が生み出される状況を目前にした際、これまで通りその譲渡をすべて長期譲渡と取り扱ってよいのかという問題は日を増して大きくなっていくのではなかろうか。仮に卑見のとおり、“著作物が生み出されるまでには長い期間を要することが多い”との経験則を前提として同施行令が定められているのであれば、相対的に件数の多くない落書きや即興の演奏のように瞬時に生み出された著作物には目を瞑ってもさしたる課税上の弊害はないと整理されてきた可能性も否めない。AI が瞬時に膨大な数の著作物を生み出す状況は、同施行令の基盤たる経験則を揺るがしかねず、ここに新たな課税上の弊害を生み出すおそれがあるのではないかと危惧するところである。

3. 3. 2 人間が AI 生成物に創作的表現を加えた場合の議論

AI が自律的に生成した生成物には現在のところ著作権は認められないものの、人間が AI 生成物に創作的表現といえる加筆・修正を加えた場合には、当該部分については著作物性が認められると解されている。すなわち、文化庁取りまとめによれば、「人間が、AI 生成物に、創作的表現といえる加筆・修正を加えた部分については、通常、著作物性が認められると考

えられる。もっとも、それ以外の部分についての著作物性には影響しないと考えられる。」とされており⁽²³⁾、かような理解に拠ると、AIが生成した絵画に人間が創作的な表現を加筆した場合、1枚の絵画の中に著作権が認められる部分と認められない部分とが混在することになるのであろう。

もしこのような絵画を譲渡した場合、所得税法施行令82条の規定がどのように及ぶのかは必ずしも定かではない。対象物の一部に著作権が認められさえすれば、その譲渡所得のすべてを長期譲渡として取り扱ってよいと解するのか、あるいは著作権が認められる部分のみ施行令の適用があると解し、その他の部分には適用がないものと解すべきなのであろうか。文理に忠実に従えば後者の取扱いになるようにも思われるものの、1枚の絵画の譲渡所得が長期譲渡と短期譲渡に二分されることとなり、いびつな感は否めない⁽²⁴⁾。もっとも、いわゆる「二重利得法」の議論において⁽²⁵⁾、ある一つの資産の譲渡に係る所得を譲渡所得のみならず事業所得あるいは雑所得という複数の所得区分に分解して課税することが解釈論上許容されていることを踏まえれば⁽²⁶⁾、譲渡所得を長期譲渡と短期譲渡に分けることは何ら問題ないという見解もあり得よう。

ただし、実際問題として、譲渡収入をどのような基準で自己の著作物として認められる部分とAI生成部分とに分解するのかといった評価上の問題が付着してくるのではなからうか。かてて加えて、次節で述べるとおり、施行令は「自己の著作に係る著作権」と規定しているところ、人間がAI生成物に創作的表現といえる加筆・修正を加えた部分にのみ著作物が認められるケースにおいて、その創作物の全体を「自己の著作に係る」ものと整理してよいのかという問題も惹起されるところである。

本節で取り上げたようなAI生成物に人間が手を加えるケースは既に今日において多数生み出されている創作物であることを踏まえると、その譲渡に係る議論は早急な整理が望まれるところではなからうか。

3.3.2 自己の著作に係る著作権の解釈試論

所得税法施行令82条の「自己の著作に係る著作権」という文言に引き続き着目してみたい。

施行令は単に「著作権」とするのみでなく、「自己の著作に係る」という限定条件を付している。著作権はその全部又は一部を譲渡することができることから（著法61①）、作者の手を離れて転々と流通していくことも十分あり得るところ、こうした他者の著作に係る著作権を譲渡した場合については保有期間に関わりなく長期譲渡とする取扱いが発動せず、その保有期間が5年以内であるかどうかという原則的な取扱いによって短期・長期が左右されることになる。

所得税法施行令82条の趣旨を、一般的に著作権等の権利が生み出されるまでに長い期間を

要することが多いことへの課税上の配慮であると位置付けるのであれば、かような配慮は著作者に対してなされれば足りるのであって、著作者以外にはかような恩恵を与える必要がないという判断であると解される。また、無方式主義が採用される著作権に関してはその成立時期が必ずしも判然としないことも上記のとおりであるが、他者から著作権を譲り受けたのであればその時点は明確であり、そこを起点として短期・長期を判断し得ることも理由の一つであろう。

ところで、AI が自律的に生成したものについて、現在の整理では著作物性が認められず、著作権法の保護対象とならないことは、上記 2. 4 で参照したとおりであるが、仮に今後、AI が自律的に生成したものについても何らかの権利性が認められるようになった場合、「自己の著作に係る」という部分をどのように解釈すべきであろうか。そもそもベースとなる著作権法の議論が定まっていない以上、そこに準拠する所得税法上の論点も試論の域を出ないが、最後にこの点を検討してみたい。

文化庁取りまとめでは、著作権法上「著作者」となることができるのは人（自然人又は法人）のみであり、法人格を持たない AI 自体が著作者となることはない整理されている⁽²⁷⁾。また、特許出願に係る事例ではあるが、最高裁令和 8 年 3 月 4 日決定（判例集未登載）は、AI を「発明者」とする特許出願が認められるか否かにつき出願者側の上告を退ける決定をしており、特許を受けられる発明者を自然人に限定した控訴審判断を維持した⁽²⁸⁾。おそらくかような考え方は著作権においても準用されるものと推察されるが、同最高裁は現行法の規定が AI による発明を想定していないとも言及し、「AI がもたらす社会経済の変化を踏まえ、国民的議論に委ねて立法論として決めるのがふさわしい」とも述べており、近い将来物議を醸すテーマであることは想像に容易い。

現行法上は、AI には創造性が認められないことから⁽²⁹⁾、AI が自律的に創作したものについては著作物性が認められず著作権も発生しないという理解が採用されているため、かような創作物を譲渡したとしても、そもそも「著作権の譲渡」に該当せず、これについて所得税法施行令 82 条の長期譲渡の取扱いが適用されることはないと解される（もちろん、当該創作物には資産性は認められることから、資産の譲渡として譲渡所得は構成するだろう。）。

しかしながら今後法的枠組みが整備されて AI の創作物にも著作権が認められるようになるとすれば、施行令 82 条における「自己の著作に係る」という部分が思わぬ影響を及ぼす可能性もあろう。例えば、AI にプロンプトを入力した者などに著作権が帰属するとした場合、その AI の生成物のすべてを「自己の著作に係る」とものと解してよいのかといった課題が想定されるが、この辺りの議論は著作権法がどのように AI 生成物を保護するのか、あるいは保護の対象から除くのかの議論の確定を待たねばならない。

結びに代えて

本稿では、文化庁取りまとめを中心に AI と著作権に関する考え方を参照し、それをベースにした上での所得税法上の取扱い、とりわけ著作権法の譲渡に関する同法施行令 82 条の解釈に関して近い将来発生するであろう疑義を検証した。同条の「自己の著作に係る著作権」という文言は、同令が創設された昭和 40 年当時から用いられてきたものであり、当然、AI を用いて生成した著作権を意識して作られていないことに鑑みると、かかる条文がどこまで AI 時代に対応できるのが不安が残るところである。

なお、本稿では紙幅の都合、比較検討することはできなかったが、所得税法には著作権の使用料に係る所得を変動所得として平均課税の対象とする条文も設けられている（所法 2 ①二十三、90、所令 7 の 2）。平均課税もまた、本稿で論じた長期譲渡所得と同様、一時にまとめて実現した所得についての累進課税の影響を緩和する措置であり、議論が類似する点もある⁽³⁰⁾。生成 AI の発展は、本稿で論じた著作権に係る所得区分のみならず、その所得の実現態様を前提として構築されてきた課税制度にも再考を迫る可能性があり、この点の検討は今後の課題としたい。

⁽¹⁾ 令和 6 年 3 月 15 日付け文化審議会著作権分科会法制度小委員会「AI と著作権に関する考え方について」。

⁽²⁾ 本稿では、著作権の譲渡による所得が譲渡所得に該当する場合に限って論を進めるが、生成 AI を利用することで大量の著作物を制作できるようになると、かかる著作権が棚卸資産となるケースも想定され得る。棚卸資産たる著作権の譲渡による所得は、所得税法 33 条《譲渡所得》2 項により譲渡所得の範囲から除外されているため、事業所得（雑所得）になると解される（谷口智紀『知的財産権取引と課税問題』（成文堂 2013）50 頁）。本稿では、あくまでも譲渡所得を構成する場合を前提としておきたい。なお、著作権等の知的財産権を手放す場合と実質的に譲渡したものとみなされる場合などにつき、必ずしも所得区分が明らかではないと指摘する見解として、水野忠恒「知的財産権にかかる課税問題」国際経済法 4 号（1995）99 頁も参照。

⁽³⁾ 総務省「情報通信白書〔令和 6 年版〕」37 頁。

⁽⁴⁾ なお、消費税法施行令においても「著作権」概念が使用されているが、消費税法基本通達 5-7-6《著作権等の範囲》は、同施行令 6 条《資産の譲渡等が国内において行われたかどうかの判》1 項 7 号に規定する「著作権」とは、「著作権法の規定に基づき著作物が著作物に対して有する権利をいう。」とされている。このように、租税法は私法である著作権法の概念をそのまま受け継いでいるものと解される。なお、消費税法上の議論として、秋山高善「消費税法における著作権の譲渡又は貸付けと著作物の提供の区分問題」商学論纂〔中

- 央大学] 59 巻 5 = 6 号 (2018) 1 頁、白木康晴「電子商取引における消費税課税の区分について—著作権の譲渡、貸付け及び役務の提供の区分等について—」税大ジャーナル 11 号 (2009) 103 頁も参照。
- (5) 早い段階で我が国における考え方の方向性を示したものとして、令和 5 年 5 月 26 日付け AI 戦略会議「AI に関する暫定的な論点整理」も参照。
- (6) 著作権法 1 条は、「この法律は、著作物並びに実演、レコード、放送及び有線放送に関し著作者の権利及びこれに隣接する権利を定め、これらの文化的所産の公正な利用に留意しつつ、著作者等の権利の保護を図り、もって文化の発展に寄与することを目的とする。」と謳う。
- (7) 「学習済みモデル」とは、大規模なデータセットを用いて事前にトレーニングされた機械学習モデルを指し、狭義には汎用的なタスクの解決能力を獲得した深層学習モデルを指す (大和総研 HP「学習済みモデルの活用 - 転移学習 / ファインチューニングで課題特化型 AI を低コストで開発 -」(<https://www.dir.co.jp/world/entry/solution/pre-trained-model>) [令和 8 年 3 月 18 日訪問])。
- (8) 令和 6 年度著作権委員会第 2 部会「『AI と著作権に関する考え方について』の調査研究～権利制限規定 著作権法第 30 条の 4 の解釈の勘所～」パテント 79 巻 2 号 (2026) 3 頁も参照。
- (9) 文化審議会著作権分科会法制度小委員会・前掲注 1、39 頁。
- (10) もっとも、これはあくまでも文化庁取りまとめの示す一例にすぎず、こうした共同著作のアナロジーのみを参照することには批判もあり、議論は緒に就いたばかりである。例えば、他のアナロジーも併用すべきである見解として、松尾剛行「AI 生成物の著作権」Information Network Law Review 24 号 (2025) 93 頁。
- (11) 三菱 UFJ リサーチ & コンサルティング株式会社「A I と著作権に関する諸外国調査報告書 [令和 6 年 3 月]」
(文化庁 HP 内 https://www.bunka.go.jp/tokei_hakusho_shuppan/tokeichosa/chosakuken/pdf/94035501_04.pdf) [令和 8 年 3 月 18 日訪問] も参照。
- (12) CNET Japan「AI 生成アートに著作権を認めず - 米最高裁」
(<https://japan.cnet.com/article/35244545/>) [令和 8 年 3 月 18 日訪問]。
- (13) 金子宏『租税法 [第 24 版]』(弘文堂 2021) 207 頁。
- (14) 我が国には著作権登録制度が存在する。これは、著作権関係の法律事実の公示や、著作権が移転した場合の取引の安全性を担保するための制度であり、登録の結果、法律上一定の効果が生じるものである (文化庁 HP「著作権の登録手続き」(https://www.bunka.go.jp/seisaku/chosakuken/seidokaisetsu/toroku_seido/) [令和 8 年 3 月 23 日訪問])。ただし、著作権登録は権利の発生要件ではなく、著作権の成

立が無方式主義に基づくことに変わりはない。

- ⁽¹⁵⁾ 文化庁 HP「著作権解説集：無方式主義」

(https://pf.bunka.go.jp/chosaku/chosakuken/h22_manga/comment/list_ma.html)

〔令和 8 年 3 月 20 日訪問〕。

- ⁽¹⁶⁾ AI を利用した著作物が大量に発生し、著作権をめぐる取引も活発化するデジタル・AI 時代において、登録制度の必要性がますます高まっていることから、日本でも米国の登録制度を参考に早急に整備すべきであるとの見解として、城所岩生「デジタル・AI 時代に参考にすべき米国の著作権登録制度」(2024) デジタルアーカイブ学会誌 8 巻 S2 号 S71 頁。

- ⁽¹⁷⁾ 愛知靖之ほか『知的財産法〔第 2 版〕』(有斐閣 2023) 184 頁〔金子敏哉執筆部分〕。

- ⁽¹⁸⁾ なお、コンメンタールによれば、この規定は「自らの研究の成果である工業所有権等や自らの探鉱により発見した探掘権は、取得時まで何年もの期間を要するのが通常であるとの実情を認めたものと思われる。」とされている(武田昌輔監修『DHC コンメンタール所得税法』デジタル版：第 33 条Ⅲ 1 ②(第一法規))。

- ⁽¹⁹⁾ 愛知ほか・前掲注 17、20 頁〔前田健執筆部分〕。

- ⁽²⁰⁾ 農林水産省「品種登録制度と育成者権」(2022) 2 頁。

- ⁽²¹⁾ 経済産業省北海道経済産業局 HP「鉱業権とは」

(https://www.hkd.meti.go.jp/hoknk/info_kougyo/outline.htm)〔令和 8 年 3 月 23 日訪問〕。

- ⁽²²⁾ こうした判断は、類似事案である千葉地裁平成 18 年 9 月 19 日判決(訟月 54 巻 3 号 771 頁)及びその控訴審である東京高裁平成 18 年 12 月 27 日判決(訟月 54 巻 3 号 760 頁)においても示されてきたところであり、下級審裁判例において定着しつつあるように見受けられる(臼倉真純「譲渡所得の基因となる資産の意義—破綻会社株式の資産性の検討を中心に—」国土館法研論集 19 号(2018) 82 頁)。

- ⁽²³⁾ 文化審議会著作権分科会法制度小委員会・前掲注 1、40 頁。

- ⁽²⁴⁾ これまでも著作権法 2 条 1 項 11 号にいう「二次的著作物」、すなわち著作物を翻訳し、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は存在しており、かような二次的著作物の取扱いが参考になる部分もあると解される。また、他者との共同著作物の著作権(共有著作権)の取扱いも参考になるのか(著法 65 ①)。

- ⁽²⁵⁾ 金子・前掲注 13、271 頁。

- ⁽²⁶⁾ 松山地裁平成 3 年 4 月 18 日判決(訟月 37 巻 12 号 2205 頁)も参照。

- ⁽²⁷⁾ 文化審議会著作権分科会法制度小委員会・前掲注 1、39 頁。

- ⁽²⁸⁾ 日本経済新聞「『AI が発明者』認めず 最高裁、出願者側の上告退ける」令和 8 年 3 月 5 日配信(<https://www.nikkei.com/article/DGXZQOUD04BAA0U6A300C2000000/>)。

- ⁽²⁹⁾ AI に創造性が認められるかについては論争があり、現状ではこれに対する明確な解は用意

されていない。例えば、徳井直生「AI は創造性を持ちうるか—生成的敵対ネットワークを拡張したリズム生成モデルを実例に—」Keio SFC journal 20 巻 2 号 (2020) 152 頁、小林茂ほか「人工知能と創造性 — 人の模倣を超えて」人工知能学会全国大会論文集 39 回 (2025) 1 頁など参照。ただし、本稿はあくまでも租税法上の議論を行うものであるためこの点についてはこれ以上の言及は控えることとする。

- ⁽³⁰⁾ 著作権の使用料に係る所得は、所得税法上、年々の変動の著しい所得として変動所得に分類され、一定の要件の下で平均課税の対象となる。しかし、AI の発展により、大量の著作物を継続的に生成し、プラットフォームのアルゴリズムに適合したコンテンツを反復的に供給することが可能となれば、所得獲得の蓋然性は従来よりも安定化する可能性がある。その場合、「年々の変動の著しいもの」を前提とする変動所得該当性の再検討が必要となる余地があり、今後の課題となろう。