

# 電子商取引における国際取引課税上の諸問題

——外国法人の消費者向け取引の課税問題を中心として——

(税務大学校)  
研 究 部

山 崎 昇

## 目 次

第1章	序論	
1	はじめに	3
2	インターネットを利用した電子商取引	3
3	国際取引課税における問題の所在	6
4	諸外国における検討状況	10
第2章	外国法人の所得課税上の問題	
1	外国法人課税の概要	13
2	インターネット電子商取引に対する事業所得課税	13
3	源泉課税の対象となる所得の種類の評定	16
4	コンピュータ・プログラム取引に関する米国財務省規則案	17
5	日本における著作権の使用料の対価	18
6	人的役務提供（事業）の対価	21
7	居住地国課税へのシフト	22
第3章	消費税の国境税調整の問題	
1	国境税調整の概要	25
2	情報通信技術の発展が消費課税に与える影響	26
3	E U域内の加盟国間取引に対する付加価値税（V A T）課税の現状	27
4	国際通信サービスに対する付加価値税の課税	30
5	日本における国際取引に対する消費税の課税	32
6	国境を越えて行われるサービス提供取引等の課税管轄の評定基準	33
7	インターネット電子商取引と事務所地基準	36
第4章	若干の考察——結びにかえて	
1	純所得課税について	40
2	源泉所得課税について	41
3	消費課税について	42
4	今後の方向	43

# 第1章 序 論

## 1 はじめに

“The Economist”誌は、1997年5月31日号に“DISAPPEARING TAXES”という記事を掲載し、情報通信技術の進展と経済の国際化によって、税の徴収は今後ますます困難になるだろうと予測している。記事の中では、電子商取引によって資本と知的労働は国境を越えて自由に移動できる。したがって、多国籍企業や専門技術者は、高税率の国から低税率の国へ納税をシフトさせることにより、容易に租税回避を行うことができるようになる。また、インターネットを利用した消費行動が普及すれば、ネット上でのソフトウェア等の受渡しや国際郵便による小口商品の引渡しが増加し、クロスボーダー取引に対する付加価値税の課税や執行も困難となるだろう、と警鐘を鳴らしている。

このような認識のもと、本稿はインターネットを利用した電子商取引（以下、インターネット電子商取引という）が現行の国際取引課税の実体法の側面にどのような影響を与えるかを分析、検討しようとするものである。

## 2 インターネットを利用した電子商取引

インターネットは「世界中のコンピュータをつなぐコンピュータ・ネットワーク」といえるが、このネットワーク上では地理上の国境は無意味となる。一方、文字や映像や音など、人間のつくり出してきた様々な知的財産権はデジタル化することができる。デジタル情報は正確にコピーし、処理・加工することもできる。インターネット上では、このデジタル情報はほぼ1秒で地球を一周し、双方向で文字や映像等が交換できる。インターネットは、デジタル化された知識や情報を世界中で自由に交換、共有するためのインフラストラクチャーとも言える<sup>4)</sup>。

このようなインフラとしてのインターネットを利用して行う電子商取引の特徴のひとつとして、一般消費者の購買行動に、オンラインデリバリーが可

能なデジタル商品や双方向性を生かしたサービスを、外国の販売者から購入するという選択肢が加わる、ということを経験することができる。これを外国の販売者からみれば、その国の国内に物理的な拠点を持たずに、インターネットを利用して国内の一般消費者と取引を行うことができる、ということの意味する。

本稿における国際取引課税の分析と検討は、外国法人がオープンネットワークであるインターネットを通じて一般消費者と行う国際取引に着目して行いたいと考えている。そこで、まずインターネット電子商取引において、一般消費者が外国法人から何かを購入するという取引に、どのようなものがあるかを想定してみることにする。

#### (1) 商品のインターネット通信販売

従来の通信販売（カタログ販売、テレビショッピング）とインターネット通信販売との最も大きな違いは、インタラクティブ（双方向）性のある点である。利用者は自分に必要な情報だけを、自由に選んで取り出すことができる（余計な情報は見ないで済む）。また、いつでもどこからでも世界中から情報を検索して注文ができる（時間と距離を越える）<sup>(2)</sup>、ということにある。

国際的なインターネット通信販売に適した商品は次のようなものが考えられる。

##### イ 小口の専門商品

米国のオンライン書店である Amazon.com が、世界160か国に顧客を持つ書店として成功した理由のひとつは、本というカテゴリーに集中し、その分野に関して徹底的に品揃えを行うカテゴリーキラー<sup>(3)</sup>となったことが挙げられる。

しかし、配送を伴う商品の個々の顧客への配送コストは、従来大量に輸送され、多くの消費者にシェアされてきた配送コストに比べ割高となろう。国境を越える場合はなおさらである。このコストは、最終消費者がその利便性に価値を認め、一種のプレミアムとして負担することにな

る<sup>(4)</sup>。

したがって、これらの商品が国際的に取引されるためには、商品の専門特化のほかに、商品が小さくて郵送や宅配のコストが比較的安価であることや、国際的にブランドが確立していることも要素となると思われる。

#### ロ デジタル商品

商品の引渡しそのものをオンラインで行うことができるデジタル商品、例えば、コンピュータ・ソフトウェア、ゲームソフト、音楽等の商品の場合は、ネットワーク上での流通が可能のため、電子商取引に適した商品となる。特にソフトウェアの場合は、インターネットの特性としてすべてのユーザーが消費者となりうること、また購入する前に試用できるという利点がある。音楽の場合は、書き込み可能なCD-ROMドライブがコンピュータに標準装備されるまでは、ハードディスクでしか記録できないので、商品化されるのにある程度時間がかかると思われる<sup>(5)</sup>。

#### (2) サービスの提供

デジタル商品と同様、オンラインで提供することが可能なサービスは、国際的な電子商取引に馴染むであろう。これには次のようなものが考えられる。

#### イ 情報サービス

電子新聞、電子雑誌、データ・ベース等は、パッケージ（1部、1冊）ごと入手するのではなく、必要なコンテンツ（情報内容）のみを入手することが可能となる。現在の電子新聞等のビジネスは、ニュース等の魅力的なコンテンツを無料で提供し、多くのユーザーを集めることにより広告料で収入を得るという方法や、会員制にして会費を集めるという方法等があるが、電子マネーが普及すれば、情報使用料として1項目（回）当たり数十円～数百円程度の課金が可能となり、コンテンツ・ビジネスとして有望となる<sup>(6)</sup>。

#### ロ 専門サービス

例えば、外国の弁護士や経営コンサルタントからインターネットを通じてアドバイスを受けるとか、海外の有能な人材と契約を結び、打合せ等をネット上で行うことにより、在宅勤務のままソフトウェアの開発を行う場合、またインターネットを利用した通信教育のように、オンラインで専門的なサービスの提供を受けることも可能となる。

### 3. 国際取引課税における問題の所在

#### (1) 介在業者の不在(disintermediation)と課税ポイントの消失

インターネット電子商取引がクロスボーダーで行われた場合においては、販売者と一般消費者との間に、従来の取引には存在した業者（輸入者又は販売者のPE等）の介在がなくなり、対消費者少額直接取引が増加することになる。これは、介在業者が果たしていた課税ポイント(tax point)としての機能が失われることを意味する<sup>17)</sup>。

例えば、国内に支店を設けて販売活動をしてきた外国法人が、ヴァーチャルショップによる販売活動に切り換えて支店を廃止した場合、従来支店が担ってきた事業所得の納税義務者としての機能は失われるかもしれない。また、ソフトウェアの輸入取引の場合は、業者がオリジナルを輸入し、それを複製して一般消費者に販売するケースがあったが、一般消費者はインターネットを通じてダウンロードすることにより、直接ソフトウェアを入手することができる。これは非居住者等に対する源泉徴収義務者としての業者がいなくなることを意味する。さらに、物の輸入取引の際の消費税の課税においても、輸入業者が介在しない対消費者少額直接取引は、小口商品のため免税点以下の取引が多く、また免税点を越える場合でも個人宛に送付されるため、通関郵便局等における課否判定が困難となることも予想される。すなわち輸入業者の消費税の課税事業者としての機能が失われるのである。

#### (2) 課税関係の特定(identification)の困難化

インターネット電子商取引の特徴のひとつは、非対面取引で、インター

ネット上で瞬時に取引が成立することにある。このことに関連して、ドメイン・ネームと実体は必ずしも一致しないという理由で、納税者の特定が困難になるという指摘がある<sup>9)</sup>。しかし、取引が安全かつ有効に成立するためには、本人確認が重要な要素となるため、電子商取引普及のインフラとして本人の認証システムが整備されつつある。したがって、必ずしもドメイン・ネームと実体が一致しない可能性があるというだけで、納税者の特定が困難になるというわけではないと思われる。ただし、消費者が行う取引の場合は、費用対効果の問題もあり、クレジットカード決済の場面<sup>9)</sup>を除いては、認証システムが利用される可能性は低いと考えられるし、また、法人の本人認証に要求される内容にもよるが、認証機関に対する本人登録が、従来どおりの居住地国又はPEと一致しているかどうかということや、事業のモバイル性が高いという問題点もある。

この結果、適用すべき租税条約や所得源泉地の判定、さらには内国法人が外国法人を装うという可能性等も含めて、課税関係の特定が困難となると思われる。

### (3) 経済活動の所在地の判定の不明確化

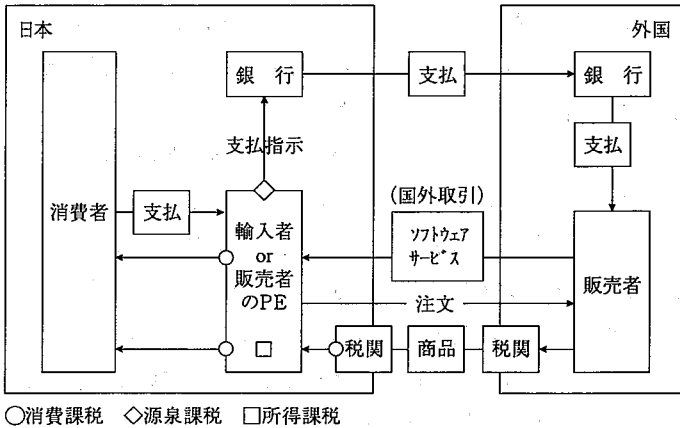
課税管轄権の行使においては、経済活動が国内で行われたかどうかが重要であるが、インターネット電子商取引においては、経済活動の所在地が不明確となる。

従来の経済取引は、原則として物の便益の提供については、提供者が移動することなしに対象となる物を移動させることによって供給され、サービス（人の便益）の提供の場合は、提供者が移動することによって供給されていた。したがって、物又は人に着目してその経済取引の所在地を特定することは、比較的容易であった。

しかし、インターネット電子商取引では、物はデジタル化されてサービスとの区分が不明確となる。そして、サービスの提供においては、サービスの提供者と受領者が物理的に離れており、しかも両者が物理的に移動することなしに、かつ瞬時にサービスの授受が行われる<sup>10)</sup>。このことは、外

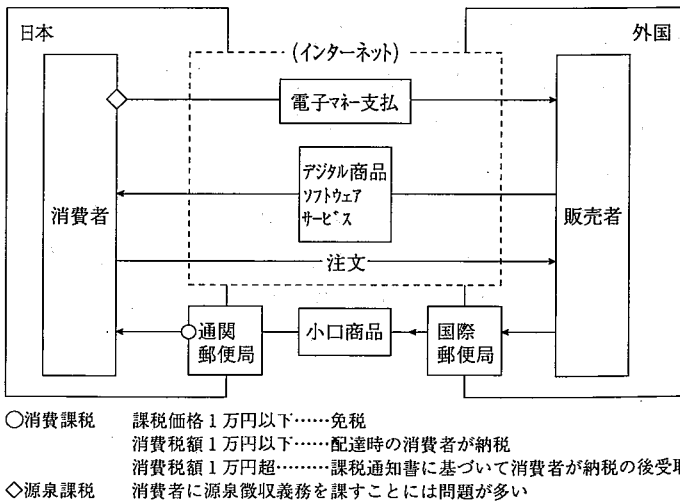
【従来の取引】

<図1>



【電子商取引(電子マネー決済)】

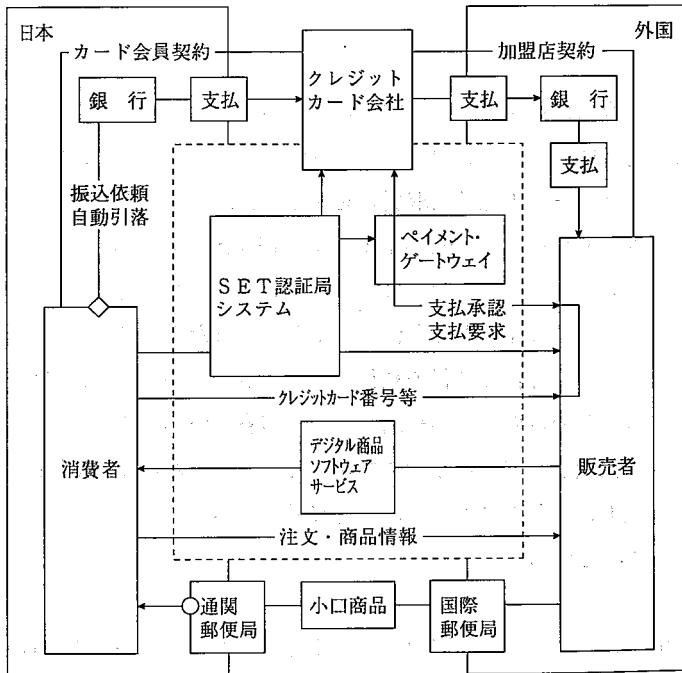
<図2>





〔電子商取引 (SET決済)〕

<図3>



- 消費課税 課税価格 1 万円以下……免税  
消費税額 1 万円以下……配達時の消費者が納税  
消費税額 1 万円超……課税通知書に基づいて消費者が納税の後受取
- ◇源泉課税 消費者に源泉徴収義務を課すことには問題が多い  
自動引落では源泉徴収はできない

国法人の国内源泉所得の判定に困難をもたらすかもしれない。

#### 4 諸外国における検討状況

##### (1) 米国

電子商取引に対する米国の問題意識については、1996年11月に財務省租税政策局 (Department of the Treasury, Office of Tax Policy) が発表した「グローバル電子商取引に対する租税政策の主要な論点 (Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce)」(以下「財務省ペーパー」という)<sup>(11)</sup>に示されている。これは財務省の公式見解ではなく、いわば議論のたたき台として公表されたものであるが、国際的電子商取引の所得課税及び税務執行上の問題点について全般的に分析、検討している。その後の国際的議論もこの財務省ペーパーを土台としてなされており、依然として重要な意味を持っていると思われる。本稿においても、所得課税上の問題点については、適宜財務省ペーパーを引用しながら論を進めることとする。

##### (2) OECD

1997年11月に、電子商取引に対する課税についての論点を整理したペーパー「電子商取引：税務当局と納税者への課題 (Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers)」(以下「トウルクペーパー」という)<sup>(12)</sup>が、フィンランドのトウルクで行われた電子商取引に関する会議で公表されている。これは、クロスボーダー電子商取引に対する課税及び執行の問題について、所得課税における問題意識は財務省ペーパーをはば踏襲し、加えてEUで問題になっている付加価値税の課税問題について詳しく報告している。これはEUを中心としたヨーロッパ諸国における、国際的インターネット電子商取引に対する問題意識を知るうえで重要である。本稿における消費課税上の問題については、トウルクペーパーを適宜引用しながら論を進めたい。

##### (3) その他

オーストラリア国税庁（ATO：Australian Taxation Office）の電子商取引プロジェクトチームは、1997年8月に「税とインターネット（Tax and the Internet）」というレポートを公表し、主として執行上の問題について詳細に検討している。

またカナダも「電子商取引に関する大臣諮問委員会」を設立して、省庁横断的な検討を行っている。

〔注〕

- (1) 村井 純『インターネット』（岩波新書、1995年）2～7頁。
- (2) NTT出版編『電子商取引のすべて』（NTT出版、1996年）77頁。
- (3) カテゴリーキラーとは、「専門特化」することで、本ならば本、花ならば花と、扱うのは単一分野の商品であるが、どこにも負けない品揃えをすることがポイントとなる。その分野で絶対的な信頼感を勝ち取ることができれば、顧客は必ずリピーターになる（ソフトバンク『エレクトロニックコマース1998 電子商取引時代到来！』8頁）。
- (4) 大西昭郎・高間陽子共著『インターネットコマースの奔流』（NTT出版、1997年）26～27頁。
- (5) ソフトバンク 前掲書(3) 22頁。
- (6) 郵政省電気通信局監修『暗号政策と電子現金』（第一法規、1996年）28頁。  
NTT出版編『電子商取引のすべて』（NTT出版 1996年）7～8頁。
- (7) OECD, Electronic Commerce : The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers, 18th November 1997, para 39 ; Jeffrey Owens, The Tax Man Cometh to Cyberspace, Tax Notes International, June 2, 1997, 1835 & 1838.
- (8) OECD, supra note 7, para 12 & 39 ; Owens supra note 7, at 1836.
- (9) インターネット上でクレジットカードを使用して安全に支払いができる仕組みとしてSET(Secure Electronic Transaction)が開発されているが、これは基本的には支払いの道具に過ぎない。したがって、SETの認証局システムは、電子商取引における認証局システムより簡易なものになっている（日経デジタルマ

ネー・システム編『デジタルマネーのすべて』（日経B P社，1997年）36～38頁）。

(10) 中里 実『国際取引と課税』（有斐閣，1994年）144～145頁。

(11) <http://www.ustreas.gov/taxpolicy/internet.html>

財務省ペーパーの内容を詳しく解説したものに、岩崎政明「グローバル電子商取引に対するアメリカの租税政策」横浜国際経済法学 6 巻 2 号(1998年) 107～142頁。

(12) <http://www.oecd.org/daf/fa/MATERIAL/TURKU18.PDF>

また、ほぼ同じ内容のものとして、Tax Notes International, June 2, 1997 に「サイバースペースの課税問題 (The Tax Man Cometh to Cyberspace)」と題して、OECD租税委員会事務局長のジェフリー・オーエンズ氏が、1997年4月にハーバード大学において講演した内容が掲載されている。

## 第2章 外国法人の所得課税上の問題

### 1 外国法人課税の概要

法人に対する所得課税は、法人を内国法人と外国法人に区分して行われる。内国法人については、稼得した全世界所得に対して総合課税したうえで、国外で支払った外国税額を一定の条件で外国税額控除として認める全世界所得課税方式か、国内で稼得した国内源泉所得のみに総合課税し、国外源泉所得については課税しない国内源泉所得課税方式（国外源泉所得非課税方式）で課税される。

一方外国法人については、国内源泉所得課税方式により課税されるが、国内に恒久的施設（P E : Permanent Establishment）を有する外国法人は総合課税（事業所得課税）され、P Eを有しない外国法人は、投資所得といえるような一定の種類所得についてのみ源泉分離課税が行われる。

なお、外国法人が総合課税される場合には、すべての国内源泉所得がP Eに吸引されて課税される総合主義と、P Eに帰属する所得が国内源泉所得として課税対象となる帰属主義がある。前者はP Eとは関連を持たないソースルールによって所得の源泉地が決定されるが、後者はP E自体が総合課税の対象となる所得の源泉地を決定する機能を有している。また、所得の源泉地は、一般的には所得を生み出した経済活動が行われた場所とされているが、実務的には国内法及び租税条約により所得の種類毎のソースルールによって定められている。

### 2 インターネット電子商取引に対する事業所得課税

#### (1) P Eの認定

外国法人が国内の顧客とインターネット電子商取引を行った場合に、帰属主義を採用する国においては、その取引に関して国内にP Eを有すると認定されれば、電子商取引所得はそのP Eに帰属すると認められるであろうから、総合課税の対象となり得る。また、総合主義を採用する国におい

ても、P Eの存在が総合課税の条件となる。そこで、ウェブサイトやサーバーがP Eに該当するかどうかについて、トウルクペーパーや財務省ペーパーでも言及されている。

トウルクペーパーによれば、ウェブサイトそれ自体は注文を取得することはできず、注文の申込の承諾はインターネットを通じて別の場所で行われることから、事業を行う一定の場所とはみられないし、OECDモデル租税条約のP E概念と見做すことはできないとしている。一方サーバーの場合は、当該外国法人によって保有・管理される場合は、一定の条件の下でP Eとなりうるとしている。しかし、この種のインターネット活動の多くは、独立の業者が保有・管理するコンピュータのメモリーやハードディスクのリースという形式をとるため、管轄外の独立業者からリースする場合には国内P Eとはならないことになる。したがって、租税回避目的で操作しやすいという問題が生じる、としている<sup>(1)</sup>。

財務省ペーパーは、ウェブサイトについては触れていないが、サーバーに関して、USモデル租税条約においては、商品等の保管、展示、又は配達の目的だけの施設の使用はP Eに含まれず、商品の代わりに情報を販売する事業においてはサーバーは商品倉庫に相当する、として否定的に解釈している。また、サービス・プロバイダーが代理人P Eに該当するかについても言及しているが、代理人とは言えないであろうし、たとえ代理人関係にあると認められたとしても、独立代理人と考えるのが適当と判断している<sup>(2)</sup>。

このように、現行のP E概念ではウェブサイトやサーバーの存在のみではP Eとは言えないと考えられているので、現状では上記のような電子商取引においてP Eが認定できず、そこで生じる国内の消費者に対する販売所得については税務当局の課税権が及ばないことになる。

## (2) 事業所得の国内源泉所得の判定

OECDモデル租税条約では、外国法人の事業所得課税については帰属主義を採用しているので、トウルクペーパーでは、主として電子商取引に

におけるPEの認定の問題を議論しているが、米国では国内法で実質関連原則を採用していることから、財務省ペーパーにおいては、「米国における(In the United States)」「米国事業(U.S. trade or business)」というコンセプトにも触れている。そこでは、外国人が米国には物理的には存在せず、単に宣伝をするだけで米国内から注文をとり、受注に応じて有形の商品を米国に発送しているだけでは、「米国において」「米国事業」に従事しているとはいえない、としている<sup>9)</sup>。

一方、日本の国内法は総合主義を採用しているため、たとえPEが認定されたとしても、ソースルールによってその電子商取引所得が国内源泉所得か否かを検討する必要がある。我が国は法人税法138条及び法人税法施行令176条～184条において、所得の種類を列挙して国内源泉所得の判定基準を規定しているが、このソースルールのほとんどの規定において「国内において」とか「国内にある」という表現で、地理的な所在に着目した国内源泉所得の判定を行っている。

ところが、インターネット電子商取引は地理的な国境の消失にその特徴がある。そこで、以下では電子商取引において進展が予想される国際取引に係る所得について、現行のソースルールがどのように機能するかを検討することとする<sup>10)</sup>。

例えば、ホームページを開設して書籍を販売している外国法人が、日本の顧客のインターネットによる注文に応じて書籍を外国から直接郵送した場合は、たな卸資産の販売所得を得ることになる。法人税法138条一号及び法人税法施行令176条1項一号によれば、外国法人が国外において譲渡を受けたたな卸資産につき、国外において製造等をしないでこれを「国内において譲渡」する場合、その国内における譲渡により生じるすべての所得が国内源泉所得とされる。この「国内において譲渡」の判定には、法人税法施行令176条4項に以下の3つの基準が設けられている。

- ① 譲受人に対する引渡し時の直前において、その引渡しに係るたな卸資産が国内にあり、又は譲渡人である法人の国内において行う事業を通じ

て管理されていたこと

- ② 譲渡に関する契約が国内において締結されたこと
- ③ 譲渡に関する契約をするための注文の取得、協議その他の行為のうち重要な部分が国内においてされたこと

このルールは人や物の物理的な所在に着目しているが、単にホームページを開設して商品を販売している外国法人が、たとえ日本の顧客にその商品を販売したとしても、商品が海外から直送されれば、販売直前にその商品が国内にあったとはいえない。また顧客がインターネットでホームページにアクセスして注文する行為が、「国内における」譲渡契約の締結と言えるか、又は注文取得の重要な部分で、かつそれが「国内において」行われたといえるか等の判定は困難であり、その販売所得は国内源泉所得と言えないかもしれない。これはデジタル商品の販売においても同様となるう。

### 3 源泉課税の対象となる所得の種類判定

外国法人がインターネット電子商取引により稼得する所得の種類が、源泉課税の対象となる国内源泉所得であれば、国内にPEを有しなくても、その所得に対して源泉分離課税される。

このように外国法人課税においては所得の種類判定が重要となるが、電子商取引は取引対象物をできるだけデジタル化してネット上で引渡しを完了させようとすることから、所得の種類が変更され得るという懸念が、財務省ペーパー及びトウルクペーパーにおいて表明されている。そして、その典型的(象徴的)な例として、本を10冊輸入する場合と、本の内容をデジタル情報としてネット上で引渡しした上で9冊の複製権を付与する場合との、所得の種類の違いが挙げられている<sup>15)</sup>。

この問題は当初の著作物の引渡しが行われるかどうかの違いであって、パッケージ・ソフトの輸入の場合と、当該ソフトがディスクで供与され、国内で再生産されて販売される場合を比較した議論と同種のもので、電



子商取引特有のものとは言えないと思われる。しかし、電子商取引においては、このような取引が増加するであろうし、また財務省ペーパーでは、コンピュータ・プログラム取引に関する規則案 (Prop.Treas.Reg. § 1.861-18, Nov.13,1996) に基づいて、少し詳しく述べられているので、著作権の使用料について以下において検討することとする。

#### 4 コンピュータ・プログラム取引に関する米国財務省規則案<sup>6)</sup>

財務省ペーパーでは、この規則案はコンピュータ・プログラム取引の所得分類に限定して提案されているが、いわゆる著作権の保護の対象となるようなデジタル情報に適用可能としている。

規則案ではコンピュータ・プログラム取引を、以下の4つに分類している。

- ① 著作権の移転
- ② 著作物の複製物の移転
- ③ 開発又は改良のための役務の提供
- ④ プログラミング技術に関するノウハウの提供

また、著作権を以下の4つに規定している。

- ① 広く一般に対して販売若しくはその他の方法により著作権を移転し、又は賃貸、リースする目的でコンピュータ・プログラムを複製する権利
- ② 著作物たるコンピュータ・プログラムに基づき派生的コンピュータ・プログラムを作成する権利
- ③ コンピュータ・プログラムを公に実演する権利
- ④ コンピュータ・プログラムを公に展示する権利

規則案はこの著作権について、著作権の権利の移転 (transfers of copyright rights) と著作物の移転 (transfers of copyrighted article) に区分している。著作権の権利の移転は、上記4つの著作権のうち何れか1つ以上の権利において、すべての実体的権利 (all substantial rights) の移転があったかどうかによって、譲渡所得 (著作権の売買) とロイヤリティーの区別がされるとしている。ただし、複製を作るという権利は、その複製を

一般に販売するという権利が伴っているときに権利の移転と見做される。したがって、ライセンスという名目で個人ユーザーと取引したとしても、広く販売するための複製権を伴わないものは、単なるプログラムの複製物の移転として著作物の移転に分類される。また、著作物の移転は、所有者としての便益と負担 (benefits and burdens of ownership) の移転の有無によって、譲渡所得 (著作物の売買) と著作物の貸与の区別がされるとしている。

## 5 日本における著作権の使用料の対価

### (1) 所得税法161条七号ロ

日本の国内法は、所得税法161条七号ロにおいて、外国法人等が国内において業務を行う者<sup>7)</sup>から支払を受ける「著作権の使用料又はその譲渡の対価」で、その支払者の国内業務に係るものは、国内源泉所得 (七号所得) として源泉徴収の対象としている。

また、所得税法161条七号ロにいう「著作権の使用料」の意義については、「……著作権の使用料とは、著作物 (著作権法第2条第1項第1号《定義》に規定する著作物をいう。以下この項において同じ。) の複製、上演、演奏、放送、展示、上映、翻訳、編曲、脚色、映画化その他著作物の利用又は出版権の設定につき支払を受ける対価の一切をいう……」(所得税基本通達161-23) とされている。

ここで、「著作物の利用」とは、著作権法21条以下に列挙されてはいるが、同通達には列挙されていない著作物の利用形態をさすとされ、「支払を受ける対価」とは、原則として著作権法63条にいう著作物の利用の許諾を受けたことに対して支払われる対価をいうと解されている。

### (2) ソフトウェアのダウンロード及びデータベースの検索

消費者向け取引ということに着目するならば、消費者がソフトウェアを購入し、ダウンロードによる引渡 (オンラインデリバリー) が行われる場合や、データベースや雑誌等の情報をパッケージごとではなく、必要なコンテンツ (情報内容) のみを検索し、その対価を支払う場合が想定され

る<sup>(8)</sup>。

そこで、一般消費者が、外国法人がインターネット上で販売しているソフトウェアをダウンロードした場合、及び外国法人のデータベースにアクセスして検索した場合<sup>(9)</sup>に、その支払う対価に源泉課税の必要があるかどうかについて以下で検討する。

#### イ ソフトウェアのダウンロード

ソフトウェアは、著作権法10条1項九号のプログラムの著作物に該当する。ダウンロードは、著作権法21条にいう「複製」<sup>(10)</sup>という利用形態であり、ソフトウェアの著作者の複製権が及ぶと考えられている。

#### ロ データベースの検索

著作権法12条の2第1項は、「データベースで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は、著作物として保護する」として、データベース自体は著作物に該当するとしている。

##### ① 「検索行為」は「複製」に当たるか

「検索行為」による検索結果は画面にディスプレイされるが、この際データであるデジタル情報はパソコンのメモリに一時的に蓄積される。この一時的蓄積を複製に含ませるという考え方があり、国際的には認められつつあるようであるが、1996年12月に成立したWIPPO（世界知的所有権機関）著作権条約には採用されていない<sup>(11)</sup>。しかし、検索結果をプリントアウトする行為及びダウンロードする行為は複製に当たる。

##### ② 「著作物の複製」に当たるか

データベースに収められている情報の一部をダウンロードした場合は、データベースという著作物自体の複製を行っているかどうかの問題となる。しかし、一部複製としてデータベースの著作者の複製権が及ぶと考えられている<sup>(12)</sup>。

#### (3) 私的使用のための複製

ここで問題となるのは、私的使用のための複製である。著作権法30条1

項では「著作権の目的となっている著作物……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を目的とする場合には、……その使用する者が複製することができる」として、許諾のない複製を例外的に適法としている。

したがって、一般消費者がソフトウェアやデータベースの検索結果をダウンロードする場合は、それが私的使用のためであれば許諾を受けずに複製可能なので、その対価は著作物の利用（複製）の許諾を受けたことに対する対価とは言えず、著作権法からみた場合には「著作権の使用料」とは言えないかもしれない<sup>(13)</sup>。

また、プログラムの著作物の複製物の自己使用についても、著作権法47条の第1項において、「プログラムの著作物の複製物の所有者は、自ら当該著作物を電子計算機において利用するために必要と認められる限度において、当該著作物の複製又は翻案（…）をすることができる」として、著作権の制限を規定している。

これらは米国財務省規則案が、個人ユーザー取引や、ライセンシーに本来の使用において一定数の複製を認めるサイト・ライセンス（site licenses）取引を、著作物の移転に分類することとしている<sup>(14)</sup>のに類似する。

#### (4) 外国法人の一般消費者向けオンラインデリバリー所得

消費者による私的使用を目的としたソフトウェアのダウンロードは、結果として米国財務省規則案の著作物の複製物の移転（＝著作物の移転に分類される）と同様の取扱いとなろう。したがって、パッケージソフトを個人輸入した場合との相違は、引渡しはCD-ROMのパッケージでなされたか、オンラインでなされたかのみであり、いずれの場合も販売所得となると考えられる。

オンラインによるデータベースの検索の場合は、データベースがアップグレードされることが予定され、その料金の支払形態は定期的に支払を継続するというケースが一般的であり、これは情報サービスの提供所得とい

える。ただし、電子マネーが普及してダウンロードのタイミングで課金することが可能となった時には、その個別データの対価といえるので、データ自体の著作物性の有無により使用料の可能性がでてくるかもしれない。もっとも、消費者による私的使用目的なら、やはり情報サービス提供所得となると思われる。

したがって、一般消費者がソフトウェア等をダウンロードする場合は、著作権の使用料か否かというよりも、販売所得かサービスの提供所得か、ということが問題になるのではないだろうか<sup>(15)</sup>。

## 6 人的役務提供（事業）の対価

インターネットを利用してサービスの提供をした場合の所得分類は、人的役務提供（事業）の対価となる。自己と雇用関係や専属関係にある者など、他人による人的役務の提供を主たる内容とする事業の場合は所得税法161条二号所得となり、個人が人的役務を提供する場合は所得税法161条八号所得となる。いずれの場合も、原則として役務提供地が国内にあるときに、国内源泉所得となる。

従来は、物の便益の提供が、提供者が移動することなしに対象となる物を移動させることによって供給されるのに対して、サービス（人の便益）の提供の場合は、提供者が移動することによって供給されることを前提とし、著作権のライセンスのように提供者が移動することなしに遠隔地からサービスを提供できる場合は例外として、ソースルールが設けられていたと考えられる<sup>(16)</sup>。

しかし、電子商取引においては、人の移動を伴わないサービスの提供が行われることに大きな特徴があり、上記のデータベースの提供等のクロスボーダーの情報提供サービスのほかに、人的役務の提供（事業）においても、例えば外国の弁護士や経営コンサルタントからインターネットを通じてアドバイスを受けるとか、外国居住者と契約を結び、打合せ等をネット上で行うことにより、在宅勤務のままゲームソフトの開発を行う場合、またインターネ

ットを利用した通信教育のように、役務の提供時における、役務の提供者と受領者の所在地が国外と国内とに分かれるケースが増加することが予想される。

この場合、現行制度上は役務提供者が実際に役務を行った場所が役務提供地とされるが、電子商取引が普及し、ネット上で提供されるサービスの種類が増加した場合には、通信を利用した（人の移動を伴わない）「人的役務の提供」を、人が移動して行う「人的役務の提供」と同様に取り扱うことが果して妥当か、という問題がでてくるかもしれない。

## 7 居住地国課税へのシフト

財務省ペーパーでは、情報通信技術と電子商取引の発展に伴い、居住地国課税原則の重要性が増す一方で、サイバースペースにおいては、伝統的な源泉地概念を適用して、ある種の所得と特定の地理上の場所をリンクさせることは困難である、としている<sup>(17)</sup>。

確かに、居住地国課税と源泉地国課税の競合する場合の二重課税の排除は、事業所得におけるPE概念や、利子・配当・使用料における制限税率にみられるように、租税条約により源泉地国における課税権を制限することによって行われてきた。

しかし、電子商取引の普及が国際課税に与えるインパクトは、所得源泉地や所得の分類そのものの判定基準の不明確化である。したがって、従来の国際課税のコンセプトを拡大解釈・適用することによって、2以上の国の国内源泉所得と判定されることにより二重課税が排除されないこともあり得るし、厳格に解釈・適用すれば、どの国の国内源泉所得にもならず、結果として居住地国課税へのシフトが起こるということになる。ただし、この場合は従来の国際課税原則が担ってきた国家間の税収配分という側面からみると、資本輸入国である開発途上国等からの反発があると考えられる。

## 〔注〕

- (1) OECD, *Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers*, 18th November 1997, para 93 ~ 102 ; Jeffrey Owens, *The Tax Man Cometh to Cyberspace*, *Tax Notes International*, June 2, 1997, 1846 ~ 1847.
- (2) Department of the Treasury, *Selected Tax Policy Implication of Global Electronic Commerce*, November 1996, para 7.2.4~7.2.5.
- (3) Department of the Treasury *supra* note 2, para 7.2.1.1. & 7.2.3.1.
- (4) この点については、増井良啓「電子商取引と国家間税収配分」*ジュリスト*1117号 42~43頁、において検討されている。
- (5) OECD, *supra* note 1, para 105 ; Owens, *supra* note 1, at 1847 ~1848 ; Department of the Treasury, *supra* note 2, para 7.3.2.
- (6) Department of the Treasury, *supra* note 2, para 7.3.3.  
矢内一好『租税条約の論点』（中央経済社、1997年）130 ~ 141頁。  
藤枝 純「コンピュータ・ソフトウェア取引に関する米国財務省規則案の解説」*国際税務*Vol.17 No.3 6 ~12頁。
- (7) 所得税法161条七号にいう「業務」とは、一定の継続的な仕事をいい、事業の概念よりも広く、必ずしも営利を目的とするかどうかは問わないとされるが（東京国税局長横尾貞昭編『平成10年版源泉国際課税の実務』（160頁））、一般消費者（例えば、サラリーマン、学生、主婦）が私的に使用するために購入したソフトウェアの対価が、「国内で業務を行う者」から受ける「当該業務に係るもの」に該当するか、という問題がある。確かに租税条約の適用があれば、所得税法162条の所得源泉地置き換え規定により、租税条約の所得源泉規定が国内法に優先して適用され、支払者が「国内において業務を行う者」であることを要しないが（債務者主義においては支払者が居住者や内国法人であること、使用地主義においては使用地が国内であること、が要件であり、支払者に関する要件はない）、インターネット電子商取引においては、租税条約を締結していない国の外国法人が取引を行う場合を想定する必要がある。
- (8) 電子マネーの普及によるマイクロ・ペイメントの実現がコンテンツ・ビジネスの

事業化を可能にする、とされている。

- (9) データベースの使用料の源泉徴収の問題については、中里、実『国際取引と課税』（有斐閣、1994年）146～195頁、において詳しく検討されている。
- (10) 「複製」は、著作権法2条1項十五号によれば、「印刷、写真、複写、録音、録画その他の方法により有形的に再生すること」である。
- (11) 水谷直樹「情報のデジタル化・ネットワーク化と著作権法制の対応」ジュリスト1132号 13頁。
- (12) 岡本勝秀「非居住者を巡る国内源泉所得の事例検討＝使用料関係＝」国際税務Vol.15 No.1 48頁。  
個々の資料が著作物にあらず、かつ、検索行為が著作物の複製というレベルに達していない場合は、データベースの使用料は「著作権の使用料」と言えない、という見方もある（中里、前掲書(9) 154頁）。
- (13) 実際は私的使用の場合においても、トラブルを避けるために、契約において許諾を与えるという形態が多くみられる。
- (14) Department of the Treasury, *supra* note 2, para 7.3.3.
- (15) 「モノ」か「サービス」かの問題については、平成10年5月10日朝日新聞（朝刊）において、4月30日の「四極通商会議」での米国とEUのやり取りを、次のように紹介している。「インターネットを使ってパソコンソフトや映像などを売買するのは、「モノ」のやり取りなのか「サービス」の提供か。そんな論争が日米欧の間でおおまじめに繰り広げられている。「電子商取引」が国境を越えて拡大、それぞれの国の産業や文化が影響を受ける時代になったからだ。米国は「バーチャルグッズ（仮想のモノ）」という新しい概念を打ち出し、「モノ」と同様、流通に規制を設けず、非関税にするよう主張する。欧州も非関税では一致しているが、「サービス」とみなすことで米国文化の野放図な流入に制限の余地を残そうと図る。…」
- (16) 中里、前掲書(9) 244頁。
- (17) Department of the Treasury, *supra* note 2, para 7.1.5.1.



## 第3章 消費税の国境税調整の問題

### 1 国境税調整の概要

国境を越えて財・サービスの取引が行われる場合、消費課税においても所得課税と同様に、複数の国の課税権の抵触により重複課税が行われるという問題が生じる。しかし、消費課税においては、原則として国内法により、取引される財産の源泉地(the origin)である生産・製造地と、その取引により財産の移転・使用される地(the destination)とのいずれかにおいて、課税管轄を統一することにより重複課税を防止している。財産の生産・製造地を課税管轄地とするものを原産地原則(the origin principle)といい、財産の使用・消費地を課税管轄地とする基準を仕向地原則(the destination principle)という。原産地原則によれば、財産の消費される国を問わず、すべての財産は、その生産・製造地において課税される。したがって、輸出される物品にも課税される一方、輸入品には消費課税されない。これに対して、仕向地原則によると、財産はその生産・製造地を問わず、すべてその使用・消費地において課税されるため、輸入品に消費課税されるが、輸出される物品は免税とされ、いわゆる国境税調整(Border Tax Adjustments)が行われる。仕向地原則は、もともとガット(関税及び貿易に関する一般協定: the General Agreement of Tariffs and Trade, GATT)の定める国際的一般原則であり、そこにおいて国境税調整が採用され、これは関税のみならず付加価値税もその対象とし、輸入品課税を定め、国際競争に対する中立性を維持する趣旨で、輸出免税も認めているのである<sup>1)</sup>。

ところで、一般に消費課税の対象となる国際取引については関税の枠組みが採用され、租税行政は税関において関税と統一して管理されている<sup>2)</sup>。しかし、税関行政が有体物等を対象にしてなされるのに対し、インターネット電子商取引においては、オンラインで無体財産権の引渡しやサービスの提供が行われ、また、国際郵便による小口商品の消費者への引渡し<sup>3)</sup>が増加することも予想されるため、税関行政に依存した消費税の国境税調整の機能が低下

する可能性がある。

## 2 情報通信技術の発展が消費課税に与える影響<sup>(5)</sup>

インターネットを利用した国際取引に対する消費課税の問題は、特に歳入の多くを付加価値税に依存しているEUにおいて、情報通信技術の発展の延長線上の問題として捕らえられている。トウルクペーパーにおいても、電子商取引の普及がEUにおける付加価値税の課税に与える影響について、国際通信サービスの「提供地 (Place of Supply)」概念の問題や、インターネット電子商取引においては「物」と「サービス」の区分が不明確になること等に言及している<sup>(6)</sup>。

### (1) 国際通信サービスの発展が「提供地」概念に与える影響

トウルクペーパーでは、EC第6次指令を基礎とするEUの付加価値税制度上、現在ヨーロッパで広く利用されている国際通信サービスの課税管轄を表す「提供地」が、原則として事務所地基準によっている一方で、情報通信技術の発展に伴う国際通信サービス事業の変化を次のように要約し、コールバックサービスに象徴される、EU域外（主に米国）の通信サービス業者を利用した、付加価値税の課税回避の問題点として指摘している。

- ① 消費者は、広く国外から通信サービスを受けられるし、通信事業者も消費地国に設立される必要はない
- ② 通信事業者は衛星等を利用することにより、消費地国に設備がなくても国際通信サービスを提供できる
- ③ テレホンカードや携帯電話の普及により、電話の使用地が通信サービスの消費者の国とは限らなくなる

また、この問題点に対する対策として、2つの方向を示している。ひとつは、事務所地の定義の見直す、という方向である。国際的サービス取引に係る付加価値税の課税管轄を表す「サービスの提供地」の判断基準は、従来は固定的施設の存否により判断していたが、上記のような変化に伴い、この定義を広く解釈しようとするものである。もうひとつは、「サービス

の提供地」の判断基準を消費者の所在地とする、という方向である。これは、上記の問題点を直接解消するものであるが、サービスの受給者が課税事業者でない場合の実際の課税に問題を残すことになる。

## (2) 「物」と「サービス」の区分

国際取引における付加価値税の課税管轄基準が、「物」の場合と「サービス」の場合で異なるルールが採用される一方で、インターネット電子商取引では、付加価値税の課税対象としての「物」には、もはや物理的な形体や物理的輸送手段は不要となり、「物」と「サービス」の区分自体が曖昧となる。したがって、従来の分類における「物」をサービス化することにより、付加価値税負担を軽減することが可能となる。

## 3 EU域内の加盟国間取引に対する付加価値税（VAT）課税の現状<sup>(5)</sup>

EUにおいては、1993年1月1日をもって域内の関税が撤廃され、これに伴って域内の国境検査も廃止された。したがって、サービスの域内取引同様、「物」の域内取引においても税関行政に依存しない国境税調整が必要となった。一方、EU域内で従来からある程度行われていたクロスボーダーの通信販売は、情報通信技術の進歩に伴ってインターネット電子商取引へと発展し、オンラインデリバリーも可能となった。ここに、加盟国の税務当局において、「物」のサービス化及び域内のオンラインサービスの提供に対する適切な付加価値税課税の確保の必要性が増したのである。

そこで、1993年1月1日以降のEU域内における付加価値税の国境税調整の現状を整理し、域内におけるクロスボーダーの電子商取引にどのように機能するかを検討することは、インターネット電子商取引の普及に対応したわが国の消費税の国境税調整のあり方を考えるうえで有効であると思われるので、以下において整理することとする。

### (1) 原産地原則か仕向地原則か

EUにおける付加価値税の仕組みは、1977年のEC第6次指令を基礎としているが、これは仕向地原則を採用している。しかし、EU域内市場統

合後の加盟国の国境における通関手続との関連で、1987年に付加価値税のハーモナイゼーションの提案が行われた。その内容は、

- ① 従来の仕向地国課税を撤廃して原産地国課税を導入する
- ② 各加盟国が当該原産地国課税によって輸出する財貨・サービスに課税した場合の加盟国間の租税の精算に関しては、クリアリング・ハウス制度<sup>6)</sup>を採用する

というものであった。

しかし、この提案については、加盟各国から強い反対意見が出され、将来原産地国課税に移行するという目標は留保しながら、従来の仕向地国課税を維持したまま、域内税関のコントロールを廃止するという第6次指令修正（暫定的調整）指令が1991年12月に採択され、現在に至っている。

## (2) 商品の域内取得と域内供給に対する課税

加盟国間で行われる経済取引には、輸出と輸入の概念に代わって「域内供給」と「域内取得」という概念が導入されている。そして、域内取得については仕向地原則により付加価値税が課税されるが、取得者が課税事業者であるか、免税事業者・一般消費者であるかによって、その取扱いが異なっている<sup>7)</sup>。なおEU各国の課税事業者は、その居住地国コード文字（アルファベット2文字）がその登録番号の最初に付されたVAT登録番号に基づいて域内取引を行うこととされている。

〔取得者が課税事業者〕

取得した商品のVATを自国の税率で計算して申告する必要がある。

〔取得者が免税事業者・一般消費者〕

取引としては、メール・オーダー等の遠隔地販売に該当する。この場合、仕向地国での年間売上高が一定額（35,000～100,000ECU）を越えるかどうかによって、課税の方法が異なる。

○年間売上高が一定額（35,000～100,000ECU）超

供給業者は、仕向地国で納税義務が発生し、VAT登録と納税代理人の任命が要求される。

○年間売上高が一定額（35,000～100,000ECU）以下

域内供給に対して原産地国課税される。

(3) EU域内におけるサービスの提供に対する課税

サービスの提供の場合は、「サービスの提供地」において付加価値税が課税されるが、サービスの提供地は、EC第6次指令（第9条）のフレームワークに沿った形でサービスの種類を区分し、さらに特定のサービスについては、受給者が課税事業者であるか、免税事業者・一般消費者であるかによって、さらに区分して判定される。

① 一般サービス（原則：9条1項）、及び通信サービス（1997.7.1以降）  
サービスの提供者の居住地国。原産地国課税される。

② 不動産関連サービス（9条2項(a)）  
不動産の所在地国。

③ 運輸サービス（9条2項(b)）、及び文化、科学、教育、娯楽的活動（9条2項(c)）  
運輸サービスは到着地国。文化、科学、教育、娯楽的活動は、その活動を行った国。

サービスの受給者の所在地国で課税される場合は、

〔受給者が課税事業者〕

リバースチャージ（仕入税）の方法で、受給者である課税事業者に課税される。

〔受給者が免税事業者・一般消費者〕

サービスの提供者が、受給者の所在地国にVAT登録をして課税される。

④ 特許権・著作権等、広告サービス、コンサルタント等、金融・保険サービス（9条2項(e)）

〔受給者が課税事業者〕

サービスの受給者の所在地国。リバースチャージ（仕入税）の方法で、受給者である課税事業者に課税される。

[受給者が免税事業者・一般消費者]

サービスの提供者の居住地国。原産地国課税される。

(4) 仕向地国課税における執行の確保

このようにE U域内取引における付加価値税の国境税調整の方法は、税関行政に依存しない仕向地国課税のあり方を提供している。すなわち、財・サービスの取得者が課税事業者の場合は、取得者課税又はリバースチャージの方法で、取得者たる課税事業者に納税義務を課し、免税事業者・一般消費者の場合は、その供給者である課税事業者に、仕向地国にV A T登録をさせて納税義務を課している。そして、その執行を確保するために、次のような制度を設けている。

① V A T情報交換システム ( V I E S : VAT Information Exchange System )

1992年11月に稼働したV I E Sは、各加盟国がそれぞれ12のゲートウェイ・コンピュータを設置し、最も適切な通信ネットワークを利用して必要な情報にアクセスするもので、加盟各国の内部システムの自治権を侵害せずに、顧客のV A T登録番号や取引総額等が検索ができる。

② 統計情報申告書

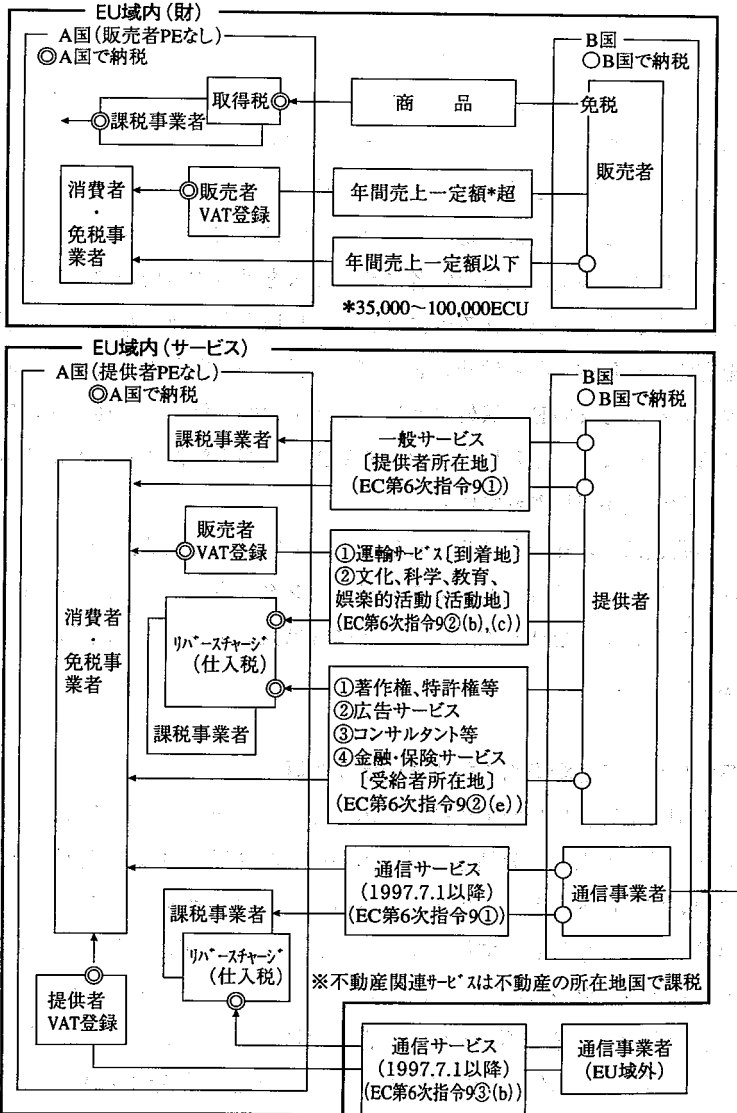
域内での財貨取引に関与する個人や法人には統計情報申告の義務が課され、各国課税当局が統計情報申告書に基づいて入手した情報をコンピュータに記録することにより、V I E Sが機能する。

4 国際通信サービスに対する付加価値税の課税<sup>6)</sup>

国際通信サービスについては、E C第6次指令第9条のサービスの何れに分類されるかが不明確であったので、加盟国の分類の仕方によっては、異なった役務提供地基準が採用されることによる二重課税又は課税の空白が生じる可能性があった。1997年7月1日以降は、E U域内に基盤を置く国際通信サービス業者の通信サービスに対しては、一般サービス(9条1項)に分類して提供者の所在地国が役務提供地とする一方、E U域外に基盤を置く国際

〔EU域内VAT課税(1993.1.1以降)〕

<図4>



(注) ECUは、1999. 1. 1にユーロ(欧州単一通貨)に移行する(1対1で交換)。  
 なお、1 ECU=161.70円(1998.7.31 TTSレート)

通信サービス業者の場合は、9条3項(b)<sup>9)</sup>(9条2項(e)の例外規定)を9条1項の例外規定として拡大適用することにより、役務提供地を受給者の所在地国としている。すなわち、EU域内業者による国際通信サービスの域内供給は原産地国課税され、EU域外業者による国際通信サービスのEU域内への供給は、課税事業者に対するものはリバースチャージにより、最終消費者に対するものはVAT登録により、仕向地国課税される。

この結果、EU域内に事務所等を有しないEU域外の国際通信サービス業者が、域内加盟各国の最終消費者にサービスを供給する場合は、最多15か国にVAT登録する必要があるのに対し、EU域内業者及びEU域内に事務所等を有するEU域外業者はその必要がない、という問題点、及びEU域内に事務所等を有しないEU域外業者は、VAT税率の低い国に何らかの拠点を設けることにより、EU域内におけるVAT負担を軽減することができる、という問題点が指摘されている。

この問題は、現在のところ、EUによる域内外にわたる国際通信サービスの提供自体のVAT課税問題であるが、インターネット電子商取引による内容(コンテンツ)を伴う国際サービスにも拡大適用される可能性が十分あると思われる<sup>10)</sup>。

## 5 日本における国際取引に対する消費税の課税

我が国の消費税は仕向地原則を採用しており、その課税対象は、「国内取引」と「輸入取引」に分類される。国内取引の課税要件は、消費税法4条1項において「国内において事業者が行った資産の譲渡等」とされ、「資産の譲渡等」とは「事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供」(消費税法2条1項八号)とされる。一方、輸入取引の課税要件は、消費税法4条2項において「保税地域から引き取られる外国貨物」とされ、「保税地域」及び「外国貨物」とは、関税法に規定するもの(消費税法2条1項二号及び十号)とされている。また、消費税法7条1項において、「本邦からの輸出として行われる資産の譲渡または貸付け」の消費税を免除



するとして、輸出免税を定めている。このように、消費税法は国際取引について関税法の枠組みを採用し、貨物に着目した輸出・輸入という概念により課税対象を限定しており、「役務の提供」については、この輸出入概念を採用していない。

したがって、輸出入概念で捕らえることのできない国際取引の課税管轄は、「国内取引」に該当するか否かという基準で判定されることになるが、我が国の消費税法においても、「資産の譲渡又は貸付け」と「役務の提供」を区分して国内取引の判定基準を設けている。すなわち、消費税法4条3項において、「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」として、一号と二号において「資産の譲渡又は貸付け」と「役務の提供」を区分している。

(1) 資産の譲渡又は貸付け（一号）

「当該資産の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、株券その他の政令で定めるものである場合には、政令で定める場所）」

(2) 役務の提供（二号）

「当該役務の提供が行われた場所（当該役務の提供が運輸、通信、その他国内及び国内以外の地域にわたって行われるものである場合その他の政令で定めるものである場合には、政令で定める場所）」

したがって、国際的電子商取引に対する消費税の課税においても、ツールクーパーに指摘された問題と同様の問題、すなわち、サービスの提供地の判定基準及び「物」のサービス化の問題が生じることになる。

## 6 国境を越えて行われるサービス提供取引等の課税管轄の判定基準

(1) 「役務の提供」の課税管轄の判定基準

国境を越えて行われる「役務の提供」の課税管轄の判定基準は、消費税法4条3項二号かつこ書きによって政令に委任されているが、消費税法施

行令6条2項各号においては、サービスを分類し、その種類毎に役務提供地の判定基準を規定している。

〔一号〕 国際運輸（旅客又は貨物の輸送）

○旅客・貨物の出発地・発送地又は到着地

〔二号〕 国際通信

○発信地又は受信地

〔三号〕 国際郵便

○差出地又は配達地

〔四号〕 保険

○保険業者の保険契約締結に係る事務所等の所在地

〔五号〕 情報の提供又は設計

○情報提供者・設計者の情報提供・設計に係る事務所等の所在地

〔六号〕 専門的な科学技術に関する知識を必要とする調査、企画、立案、助言、監督、検査に係る役務の提供で、生産設備等の建設又は製造に関するもの

○生産設備等の建設又は製造に必要な資材の大部分が調達される場所

〔七号〕 前各号に掲げる役務の提供以外のもので、国際間で行われる役務の提供

○当該役務の提供に係る事務所等の所在地

このうち、国際運輸及び国際通信は、消費税法の輸出免税等の規定により免税取引となるため（7条1項三号）、国際運輸においては旅客・貨物の出発地・発送地又は到着地、国際通信においては発信地又は受信地の、双方の地点が国内である場合のみ課税対象となる。

したがって、国際郵便以外は、役務提供者の役務提供に係る事務所等の所在地（事務所地基準）により判定されるため、国境を越えて行われるサービスの提供の課税管轄は、多くの場合、実質的には事務所地基準が適用されると思われる。

(2) 「役務の提供」類似取引の課税管轄の判定基準

消費税法上は役務の提供とされないものであっても、無体財産権（特許権、著作権等）の利用のような権利関係や、金銭の貸付け等の金融取引は、実質的にはサービスに提供と考えられるので、これらの役務提供地基準についても確認しておくこととする。

#### イ 無体財産権（特許権、著作権等）の利用

国境を越えて取引される無体財産権としては、特許権、著作権等が考えられるが、これらの資産の譲渡又は貸付けが「国内取引」とされる判定基準は、消費税法施行令6条1項五号（特許権等）及び六号（著作権等）に示されている。

〔五号〕特許権、実用新案権、意匠権、商標権、回路配置利用権（これらの権利を利用する権利を含む）

○権利を登録した機関の所在地（同一の権利について2以上の国において登録している場合には、これらの権利の譲渡又は貸付けを行う者の所在地）

〔六号〕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）、特別の技術による生産方式（いわゆるノウハウ）及びこれに準ずるもの

○譲渡又は貸付けを行う者の所在地

#### ロ 金融取引（利子を対価とする貸付金等<sup>(11)</sup>）

金融取引については、消費税法施行令6条3項に「国内取引」の判定基準を規定している<sup>(12)</sup>。

○貸付け又は行為を行う者の貸付け又は行為に係る事務所等の所在地  
このように、無体財産権の利用に係る国内取引の判定基準は、権利の登録機関の所在地又は権利の保有者の所在地ということで事務所地基準に類似し、金融取引に係る国内取引の判定基準は、事務所地基準を採用している。

## 7 インターネット電子商取引と事務所地基準

事務所地基準は、固定した施設の存否により、役務の提供が国内において行われたかどうかを判断しようとするものであり、外国法人等の所得課税におけるPEの概念に類似している。このような取扱いを定めた趣旨は、役務の提供を個別的に把握することは国際取引において困難であるから、物理的な存在のある事業者においてのみ課税を行おうというものであると考えられる。これは、所得課税の場合において、PEを保有しない外国法人等には自主的な申告や納付、さらに税務調査が事実上期待できない、というのと同様である<sup>(13)</sup>。

ところで、外国法人が行う国内消費者向けのインターネット電子商取引に対する消費税の可否判定は、次のようになると考えられる。

- (1) ホームページを開設して書籍を販売している外国法人が、日本の顧客（消費者）のインターネットによる注文に応じて書籍を外国から直接郵送した場合で、個人輸入のように商品が保税地域を経由しないで国際郵便により引き渡される時は、保税地域からの外国貨物の引き取りとみなして、通関郵便局において消費税が課されることになる（輸徴法5条、7条）。ただし、課税価格の合計額が1万円以下の場合は免税となる（関税定率法14条十八号、輸徴法13条1項一号）。したがって、書籍が1万円以下の場合には消費税は課税されない。また、1万円を越える場合でも、郵便局における小口商品の消費税の可否判定がどこまで可能か、という問題が残ると思われる。
- (2) ソフトウェアがダウンロードされた場合は、輸入媒体のない輸入取引だとすれば、課税対象となる有体物が存在しないので課税対象とならない。著作権の利用だとしても、提供者の所在地が国外であるので、事務所地基準により国内取引に該当せず（消法令6①六）、消費税の課税対象とはならないであろう<sup>(14)</sup>。
- (3) オンラインによるデータベースの利用及びコンサルティングの場合は、それぞれ、情報の提供（消法令6②五）及びその他の役務の提供（消法令

6②七)として、事務所地基準により消費税の課税対象とはならないであろう。

- (4) 通信サービスの場合は、発信地又は受信地の、双方の地点が国内である場合にのみ課税対象となるので、国際通信サービスも消費税の課税対象とはならないであろう。

このように、外国法人が日本の消費者向けに行うインターネット電子商取引には、ほとんど事務所地基準が適用され、消費税の課税対象とはならないことになる。

〔注〕

- (1) 水野忠恒『消費税の制度と理論』(弘文堂, 1989年) 172 ~ 187頁。
- (2) 我が国においても、特に輸入取引に関しては、納税者は税関長に申告を行い、税関長がその徴収を行うとされ(消費税法47条、50条)、取引の捕捉において税関に多くを依存している。
- (3) 個人輸入のように商品が保税地域を経由しないで国際郵便により引き渡す場合は、保税地域からの外国貨物の引き取りとみなして(輸徴法5条)、通関郵便局において消費税が課されることになる。
- (4) OECD, *Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers*, 18th November 1997, para 58 ~ 68 ; Jeffrey Owens, *The Tax Man Cometh to Cyberspace*, *Tax Notes International*, June 2, 1997, 1841~ 1843.
- (5) 監査法人トーマツ編『EU加盟国の税法』(中央経済社, 1997年) 39 ~ 60 頁。知念 裕『付加価値税の理論と実際』(税務経理協会, 1995年) 117 ~ 144頁。OECD, *supra* note 4, para 69 ~ 77 ; Owens, *supra* note 4, at 1841& 1843.
- (6) 原産地課税によれば、輸出国Aにおいて納められた付加価値税は、輸入国Bの消費者に負担されるため、仕向地課税に比べ、A国の税収増とB国の税収減をもたらす。これを調整するのがクリアリング・ハウス(精算勘定)制度である。たとえば、この取引でA国に納められた付加価値税が10とすれば、A国はB国に対し

- て10の債務を認識することになる。このような域内における輸出入取引に係る各国の付加価値税の債権債務関係を、クリアリング・ハウスに対するB国の債権及びA国の債務と認識することにより、クリアリング・ハウスで一括して精算しようとするものである。しかし、各国の税率を統一する必要がある、また計画が壮大過ぎたため、構想は挫折することになる（戸谷裕之「欧州統合と付加価値税の調和」（租税研究97・9 60～62頁））。
- (7) 新品の輸送手段（自動車・船舶・航空機）の購入の場合は、当該輸送手段を私用以外の目的で取得した時は、その登録国において常にVATの対象となる。
- (8) Adrian Ogley, VAT and Telecommunications Services in European Union, Tax Notes International, April 7, 1997 ; Dominic Taylor and Adrian Ogley, VAT and Telecommunications Services in European Union: An Update, Tax Notes International November 3, 1997.
- (9) EC第6次指令9条3項(b)は、9条2項(e)に定めるサービスの提供場所について、「提供されるサービスの実際の消費及び享受が国の領域内で行われる場合は、当該サービスの提供場所は本条によれば共同体外とされる場合であっても、国の領域内とする。」と規定している。
- (10) 本稿脱稿直前、矢内一好「インターネットと付加価値税」（税務事例 Vol.30 No. 6）に、英国においては1997年7月1日以降改正法が適用され、域外通信業者の行う国際通信サービスに仕向地原則が採用されることとなったが、国際通信の範囲には、インターネットを利用した情報の提供、コンサルティング等が含まれている、という紹介記事が載っていた。
- (11) 消費税法施行令10条に規定されている。
- (12) 消費税法別表第一（6条関係）において、「利子対価とする貸付金その他の政令で定める資産の貸付け」については非課税としている。しかし、この非課税取引について「国内取引」の判定基準を示す意味は、非課税であっても「国内取引」であれば課税売上割合に影響があるため、結果として当該金融取引に係る仕入税額控除が認められないことになる。したがって、例えば国内金融機関が、外国法人等と金融取引を行った場合、当該外国法人等が国内にPEを有するか否かによって、当該取引に係る仕入税額控除の可否が判定されることになる。

- (13) 水野忠恒「国際取引と消費税——サービス課税を中心に——」総合研究開発機構編『経済のグローバル化と法』（三省堂、1994年）93頁。
- (14) 小沢 進「国外からコンピュータにより情報提供を受けた場合の消費税」税務事例Vol.30 No.5 40～41頁。

## 第4章 若干の考察——結びにかえて

### 1 純所得課税について

#### (1) 居住地国課税へのシフトとタックス・ヘイブンの問題

財務省ペーパーの分析では、外国法人が消費者向けにインターネット電子商取引を行った場合は、P Eの認定及びその所得の種類と経済活動の所在地の特定の困難となるため、結果として全世界所得に課税される居住地国課税へのシフトを促すことになる、としている。ところが、現在の居住地国課税の原則のひとつである設立準拠法主義（本店所在地主義）では適正な居住地国の特定を行うことができない可能性がある。すなわち、電子商取引が国境を知らず、モバイル性を有する故に、自己の居住地国外に法人を設立することは比較的容易であり、すでにそれをサポートするサービスがネット上に出現している。また、管理支配地主義においても、ネット会議等で重要な意思決定をすることもできるので、管理支配地が曖昧になりうる。このことはタックス・ヘイブン対策税制の適用除外要件を満たす子会社をタックス・ヘイブンに設立できる可能性を示している。したがって、今後は電子は商取引を踏まえたところで居住地国概念を明確化する必要があると考えられる。

なお、納税者番号制度を持たない我が国においては、電子商取引が普及し、その結果として居住地国課税へシフトした場合に、納税者及びその取引の的確な把握が可能であるか、という問題が指摘されている<sup>11)</sup>。

#### (2) 国内法におけるP E課税の問題

米国国内法においては、「米国内の事業に従事（engaged in trade or business within the United States）」している外国法人は「米国内事業」と実質的に関連する（effectively connected）国内源泉所得につき内国法人と同様の課税を受ける（I.R.C. § 864(c)(1), § 882(a)(1)）。さらに「事業を行う一定の場所（fixed place of business）」を有する場合は、そこに帰属する特定の国外源泉所得も内国法人と同様の課税を受ける。し



たがって、「米国内の事業に従事」概念は、「事業を行う一定の場所」概念やP E概念よりも範囲が広いと考えられている。

一方我が国の国内法は、租税条約と同様のP E概念を用いて外国法人の事業所得課税を行っている。すなわち、外国法人はP Eがある場合に限り、国内源泉所得について内国法人と同様の課税を受ける。このことについて東京大学の中里教授は、「国内法における外国法人の事業所得課税の範囲を、租税条約と同じ「恒久的施設」という概念を用いて決定する必要があるか否かという点については、さらに検討してもよいかもしれない。なぜなら、日本と租税条約を結んでいない国（Tax Haven を含む）の外国法人の日本における活動からの所得に対する課税を緩やかにすべき必然性は特にないであろうし、また、外国法人のTax Haven 子会社に対して、それが源泉徴収の対象となる投資所得以外の何らかの所得を得ている限り、日本の課税権をある程度及ぼせるような可能性を残しておいてもいいように思われるからである」<sup>9)</sup>と述べ、国内法における外国法人の事業所得課税の範囲拡大の必要性を指摘している。

ただし、電子商取引における「国内事業」の判定は、困難になるかもしれない。財務省ペーパーでは、電子商取引を行っている者の活動が、単に米国顧客から注文を集めるだけで、米国内で他に何も行っていない場合は、その活動は米国内事業と扱う必要はない<sup>10)</sup>、としている。しかし、ホームページにアクセスした人の情報を採取するクッキー(Cookie)を利用して得たクライアント情報<sup>11)</sup>をもとに、電子メールで広告のダイレクトメールを送付するような場合は、国内における事業活動といえるのか、また両者を区別できるのか、という問題もでてくるであろう。さらに売上に対応する原価を算定し、総合課税となる所得を算出することはきわめて困難となるろう。

## 2 源泉所得課税について

本稿が対象としている外国法人による消費者向けのインターネット電子商

取引に関する限り、その消費者が第3者に提供するために権利を取得するということは想定されないので、当該外国法人が稼得する所得は、使用料に分類される所得というよりも、たな卸資産の販売所得又はサービスの提供所得と考えられる。さらに、前者は所得税法161条一号所得に分類されるので、所得税法212条の源泉徴収の対象とならず、後者のみが二号又は八号所得として源泉課税の可能性が生じる。しかし、この場合の所得源泉地としての役務提供地は、いわば役務の受給者側からではなく提供者側に立って提供地を判定する結果、所得源泉地は提供者の所在地国となり、消費者向けのインターネット電子商取引所得が、源泉課税の対象となる可能性は極めて低くなると思われる。

それでも、外国法人による国内消費者向けのインターネット電子商取引に源泉所得課税しようとするなら、例えばインターネットを利用した国際的サービスの提供等を念頭においた「情報の提供の対価」とか「通信によるサービス提供の対価」という所得分類を設けて、その役務提供地をサービスの提供者ではなく受領者の所在地とする、ということも考慮する必要があるであろう<sup>6)</sup>。

### 3 消費課税について

EU域内における税関撤廃後の付加価値税の国境税調整の仕組みは、インターネット電子商取引が普及しつつある今日において、我が国の消費税の国境税調整のあり方に多くの示唆を与えてくれる。

消費税の課税において、財のみならずサービスの輸入に対しても、それを消費する者の所在地で課税するということは、両者とも国境で課税することになり、財とサービスの区分が不明確となる電子商取引においては課税のバランスがとれることになる。したがって、我が国においてもリバースチャージ及び消費税登録と納税代理人の指定による課税の制度を導入を考慮すべきであろう。同時にサービスの種類による提供地の内外区分の明確化も必要となろう。

もともと、リバースチャージは、サービスの受領者である課税事業者に課税する仕組みであるため、免税事業者や一般消費者には機能しないという欠点があるし、現行消費税法においては、課税事業者は仕入税額控除の要件として帳簿に課税貨物に係る消費税額を記載する必要があるため、タイムラグはあるものの課税上大きな問題が生じていない部分に適用されることになる。しかし、これはインターネット電子商取引を行う外国法人及びその取引規模の把握に有効に機能しうるものであり、また消費税登録による課税と対をなす制度として重要であると考えられる。

一方、消費税登録の制度は、サービスの受領者ではなく提供者に課税することになるため、消費税の課税の仕組みとしては優れているが、EU域内のような執行を担保する国際的な制度の構築は困難であり、執行の確保が課題となろう。しかし、将来世界的にサービス輸入における仕向地課税が採用されることとなった場合、我が国だけがこの制度を有しなければ、国内における消費税の執行にも重大な影響を与えるかもしれない。例えば、一般消費者は、同様のサービスが期待できるならば、外国からのサービスを選択することにより、消費税の課税を回避するであろうし、内国法人も、外国子会社の設立等の方法により、「国外取引」となるような方法で国内向けのサービスの提供を行うようになるかもしれない。

#### 4 今後の方向

これまで検討してきたように、外国法人が行う国内消費者向けのインターネット電子商取引に対して我が国の課税権を確保しようとすれば<sup>60</sup>、所得課税の場合はその所得が「国内源泉所得」と認定され、消費課税の場合はその取引が「国内取引」と認められるための制度的手当が必要となる。ただし、純所得課税の対象となる所得の場合は、PEの認定及び課税所得の算出がきわめて困難になると思われるので、課税方法としては何らかの外形標準で課税する方法<sup>61</sup>、そして所得課税なら源泉徴収課税、消費課税ならリバースチャージという徴収納付<sup>62</sup>の方法が適していると考えられる。さらに、消費者

向け取引の場合には、一般消費者に徴収納付義務を課すことには制度上も執行上も困難が伴うため<sup>9)</sup>、消費税登録及び納税代理人の指定による消費税の納付が、現状では最も可能性の高い方法ではないかと考える。

ところで、国際課税においては、P E概念や帰属主義の採用等、常に執行可能性も考慮した上で制度が構築されてきたが、本稿で紹介した、E U域内消費者に国際通信サービスを提供するE U域外業者に対するV A T登録による課税制度は、その執行の確保が懸念されている。そもそもE U域内のV A T登録による課税制度は、E U統合及びそれに伴うE U域内のタックス・ハーモナイゼーションの流れと、自国の課税権を確保したいという加盟国の抵抗の中で設けられた制度であり、成功させる必要があった制度であると思われる。しかし、情報通信技術の発展に伴い、米国の通信会社を利用したコールバックサービスにみられるように、この制度はE U域外から脅かされることになる。そこで必要に迫られて、E U域外通信サービス業者に対するV A T登録による課税制度を導入したのではないかと考えられ、執行の確保は今後の課題となろう。

また、将来日本に消費税登録制度を導入することを考慮する際も執行の確保が懸念される。しかし、例えばE Uと同様に通信事業者に適用することとした場合の執行可能性については、国外通信事業者が日本の消費者と直接取引するケースは限られるであろうし、国内通信ネットワークに接続する段階でその取引の把握も可能となろう。もっとも、国際通信サービスの消費課税については、国内通信事業者との課税のバランスをとる必要があると思われる。その他のインターネット電子商取引を行う外国法人の消費税登録に際しては、当初は国内売上高基準を高く設定し、ある程度大規模な事業者を対象として執行の確保を図ることも一案であろう<sup>10)</sup>。

インターネット電子商取引は今後ますます発展することが予想され、これに伴う国際取引課税の問題もO E C D租税委員会を中心に議論が進められている<sup>11)</sup>。我が国においても、その普及過程には不明確な部分があるものの、将来インターネット電子商取引において国際取引課税上の問題が生じること

は確実であると思われる。議論を重ねて行くべきであろう。

〔注〕

- (1) 金子 宏「納税者番号制度の採用と検討方向」旬刊国税解説速報Vol.38 1422号 16頁～19頁。また、中里 実「サイバノミクス時代の納税者番号制度」JTRI税研Vol.13 77号 69頁～74頁。
- (2) 中里 実『国際取引と課税』（有斐閣，1994年） 274 ～275 頁。
- (3) Department of Treasury, Selected Tax Policy Implication of Global Electronic Commerce, November 1996, para 7.2.3.1.
- (4) クッキー（Cookie）はホームページにアクセスしたクライアント側の端末上に、サーバーから送信した情報を保存させ、次にクライアントがアクセスしたときに受信して利用するシステムで、Netscape Navigatorの場合、アクセスした人の情報は400バイトまでの範囲で蓄積され、名前、パスワード、そのサイトへのアクセス回数等を保管し、必要なときに取り出すことができる。なお、このシステムでは、他人のメールアドレスは、決められた様式に書き込むやり方の場合、又はメールアドレスを保管するので了解するかどうかの確認を求めるボタンをクリックした場合にしか保管されない（インターネット弁護士協議会編著『インターネットビジネスの法律ガイダンス』（毎日コミュニケーションズ 1997年）142～143 頁）。
- (5) 中里、前掲書(2) 247 ～249 頁。
- (6) 米国財務省のように、居住地国課税へのシフトを容認するという立場もあり得るが、東京大学の増井助教授が指摘するように、「居住地ベースの課税の優勢という米国財務省の予想は、「源泉地ベース課税では税収をとれなくなる」という現実論にすぎず、居住地ベース課税の優勢自体を正当化する論証を含んでいない。課税管轄権の根拠論としては、居住地ベースと源泉地ベースの鋭い対立が、なお未解決のまま残されているのである」（増井良啓「電子商取引と国家間税収配分」ジュリスト1117号 44頁(1997)）。
- (7) 税制調査会 平成9年1月「これからの税制を考える」（16頁）では、「情報化・電子化に伴い、経済取引は複雑化し、所得などの把握がますます困難になってき

ています。こうした状況に的確に対応するため、制度面では、外形的なものを基準とした簡素な税制を含めた検討が考えられます」としている。

- (8) 徴収納付は、納税義務者から直接に租税を徴収することが困難であるとか、能率的かつ確実に租税を徴収する必要がある場合等に、租税の徴収の確保のために採用されている方法である。所得税の源泉徴収、有価証券取引税の特別徴収、取引所税の特別徴収、住民税その他の地方税の特別徴収は、いずれも徴収納付の例である。…徴収納付義務は、納税義務者から租税を徴収する義務（作為義務）と徴収した租税を納付する義務（給付義務）の結合した特殊な義務である（金子 宏「租税法（第六版）」563～564頁）。
- (9) 金子 宏「租税法（第六版）」（564頁）では、納税義務者以外の者に徴収納付義務を課すことが憲法14条に違反するか否かについて、「納税義務者と全く無関係な第3者にこの義務を課すことは、憲法に違反するといえようが、徴収確保の必要性が認められ、したがって徴収納付の方法を採用することが不合理ではないと認められる場合に、納税義務者と特別の関係があり、租税の徴収につき便宜を有する者にこの義務を課すことは憲法14条には違反しないと解される」としており、安易に一般消費者に徴収納付義務を課すことはできないかもしれない。
- (10) ハーバード大学のオリバー・ールドマン名誉教授は、東京大学の金子宏名誉教授との対談の中で次のように述べている。「メイン州にある（マイル・オーダーの売り手である）L.L.BEANは、ニューヨーク州で商品が売買されたときに売上税を徴収することに合意したグループのメンバーなのです。ですから、いまや、L.L.BEANは、ニューヨークの客に送るものすべてについてニューヨークの売上税を徴収しています。もしL.L.BEANがニューヨーク州のためにそうするのであれば、日本国のためにも同じことをすべきでしょう。販売業者と直接国際的に協力するまったく新しい可能性がでてきます。これだけ多くの取引がインターネットを通じて行われているのですからね。もはやマイル・オーダーではありません」（「アメリカ及び日本における真剣な税制改革の展望」JTTRI税研Vol.13 77号 4頁）。
- (11) OECDにおける議論についてコンパクトに解説したものに、大蔵省主税局税制二課主税企画官渡辺智之「電子商取引に対する課税のあり方について——OECDにおける検討状況を中心に——」（租税研究98・6）がある。