

インターネット取引と課税

OECD、EUの検討状況と課題



森 信 茂 樹

一 問題の所在

国際的な電子商取引（インターネット取引）の発達は、われわれに新しい生活様式を提供してくれる一方で、様々な形で課税に影響を及ぼす。所得が発生した場所をどう認識するか、税関を通らないデジタル財のオンライン取引はどうやって課税するのか等々国際課税（所得税・法人税等の直接税）の問題のみならず、消費課税についても困難な問題を引き起こす。その上、税務執行面においても、

本人確認の問題や取引情報の入手の問題が生じ、困難性が増大する。税務当局が、電子商取引に対して有効な対応をしない場合には、税務上の不公平が生じ、伝統的な取引との間に課税上の中立性・公平性を害するばかりか、税収に不測の影響を及ぼす。

このように、インターネットの発達が税制に及ぼす影響は大きく、最終的には、国家間の税収配分という究極の問題につながって行く。それだけに、一国だけでの検討には限界がある。また、本問題は、新しいIT技術の発達と密接な関

係があり、課税方式如何により電子商取引の健全な発展を阻害することとなりかねない。そこで、本問題の検討に当たっては、「国際的な場で」「課税当局者、関係民間事業者が同席して」議論をすることが望ましい。

OECDは、九八年十月のオタワ閣僚会議の場で、「電子商取引・課税の基本枠組み」という報告書を公表するとともに、検討の場として、加盟国のみならず、民間・非加盟国も交えた五つのテクニカル・アドバイザリー・グループ（通称TAG）をOECD租税

委員会の下に設置し、検討を開始した。

五つのTAGとは、技術TAG、データ評価TAG、消費税TAG、事業所得TAG、所得分類TAGであるが、二〇〇一年二月に一応の検討を終え、その結果を「電子商取引の課税ベース以上の取り扱いに関するOECD報告書」として公表した。

基本スタンスとして、「電子商取引は世界規模での大きな経済ポテンシャルを持つものだけに、課税が発展の阻害要因にならないようにする」とともに、税収面に不測

の影響を与えることのないよう、適切な課税原則を確立して行きたい」という考え方を採る。その上で、電子商取引にとっての重要な原則として、電子商取引と他の伝統的取引の間での課税の中立的を挙げている。

また、一九九九年、電子商取引を世界的に推進するための民間企業一〇〇社の集まりであるGBDe (Global Business Dialogue on Electronic Commerce) が設立され、わが国からもIT関連企業や商社・金融機関が加盟し、OECDの活動に対して積極的なコメントを行なっている。

二〇〇一年二月のOECD報告書は、これまでのTAGの検討結果の集大成とも言うべきもので、現在事業所得TAG、消費税TAG、税務執行TAG等に改組され、二〇〇二年度までに残された課題を検討している。わが国としても、産業界との連携を強めつつ、更に積極的に参加して行くことが望まれている。

以下では、今後の電子商取引と課税の課題を、所得課税と消費課

税とに分けて述べてみたい。なお、税務執行の課題等については、今回は紙面の都合上省略した。

二 所得課税の問題

(1) 電子商取引におけるPEとは何か

まず国際課税の大原則を解説しておかなければならない。各国は個人所得税や法人税の課税について、「対人主権」と「領土主権」との両方を主張する。「対人主権」というのは、自国の居住者（個人、内国法人）の稼得する所得については、所得の発生場所（源泉地）にかかわらず課税する権利を持つという考え方である。「領土主権」というのは、自国内で生じた所得に対しては、その稼得者が非居住者であっても、所得の源泉地として課税するという考え方である。

この両方の原則を適用すると、わが国は、わが国の居住者に対して、わが国で稼いだ所得について課税権を持つだけでなく、他国（A国）で稼いだ所得（A国源泉所

得）に対しても課税権を持つ事になる（対人主権）。他方A国は、わが国にあるA国企業に対して課税権を持つだけでなく、自国にあるわが国の企業（A国にとっては非居住者）の所得に対して、源泉所得に対する課税権を持つ（領土主権）。つまり、わが国の企業の所得に対しては、わが国の課税当局とA国の課税当局の双方が課税権を持つことになり、企業にとって二重課税の問題が発生する。そこで、両国での課税の調整を行なうものとして国際課税のルールがある。

米国の百貨店（外国法人）が、わが国の消費者を相手にモノの販売を行なう場合を考えてみよう。これまでの、わが国に支店・代理店等の事業を行なう一定の場所（後述する外国法人のPE）とか現地法人（内国法人）といった販売拠点を通じて営業を行なうというのが通常の姿である。この場合わが国は、米国の百貨店に対して、外国法人（支店等）、あるいは内国法人（現地法人）の事業所得として、税を徴収する権利を持つ。

外国法人が、支店や工場等事業

を行なう一定の場所を持つ場合、これを「恒久的施設」（以下PE）と称して、その国内源泉所得に対して、課税権を及ぼすことを可能にする国際課税上のルールを「PEなければ課税なし」原則と呼ぶ。したがって、外国法人（あるいは非居住者）に対する課税については、PEとは何かということが問題となる。

インターネットが発達してくると、米国の百貨店は、わが国に営業の拠点を置かなくても、わが国の消費者相手の商売が可能になる。インターネットのウェブサイトを開いて、それを通じて、直接わが国の消費者に対して営業行為を行なうことが可能になる。代金の回収も、クレジットカードや電子マネーで行なえば済む。こうなると、わが国は、何ら外国法人に対して課税の取っ掛かりとも言うべきPEがなくなるのであろうか。そうであれば、消費者の居住国であるわが国としては、何らその営業活動から生じる所得に対して課税権を持たない事になる。

このことの意味するところは極

めて大きい。外国法人がわが国の

消費者を相手に「わが国で」上げた利益にもかかわらず、わが国に課税権が無いという事は、税収や税源が、所得の発生している「源泉地国」から、外国法人の「居住地国（外国）」に移転するという事である。IT技術やソフトウェアの発展度合いからすれば、米国の富の源泉がシフトする事になると言っても過言ではない。ここに、国際的電子商取引の発達が国家間の税収、税源の配分に大きな影響を及ぼすという問題点が浮かび上がってくる。これが最大の課題である。

そこで、これまで国際的に確立されたルールであるPE課税原則（PEなきところ課税なし）の適用が、国際的電子商取引においても妥当かどうかという事が問題となる。これは、PEの定義の問題ともいえるので、OECDでは、「源泉地国に置かれたサーバーがPE足りうるかどうか」という形で議論がなされて行った。

二〇〇一年二月のOECD報告書はこの問題に対して、以下のよ

うな考え方を示した。

①ウェブサイトは、「事業を行なう場所」とはなり得ず、PEにはなり得ない。②物理的存在であるサーバーは「事業を行なう一定の場所」という定義に当てはまる限りPEとなりうる可能性がある。③サーバーのようなコンピュータ設備が置かれている場合は、一定の状況下でPEとなりうるが、そのためには当該場所で行なわれる機能が重要であるとともに、「企業の活動にとって本質的ないし中核的部分であること」を要する。

現在、新しく改組されたTAGで、サーバーがPEとなるための条件、つまりどのような機能が事業の中核的機能に当たるか等を精緻化する作業や、サーバーがPEとなりうる場合に帰属させる利益の割合についての検討が行われている。

民間の団体であるGBDeは、「ウェブだけではPEにはならない」という結論を歓迎しているものの、一定の条件の下でサーバーをPEと定義するOECDの結論に対しては問題が多いとして、更

なる議論の精緻化を主張している。

もっとも問題はその先にある。サーバーがPEになると認定された場合、サーバーをタックスヘイブン国に移動させることにより租税を回避するという行動を事業者が取る事も十分考えられ、これへの対応をどうするかという問題である。

(2) 所得分類の問題

所得分類の問題は、実務では極めて重要であるが、やや専門的なため、ここでは簡単な説明にとどめたい。

外国から音楽の原盤を購入し、わが国でCD化して消費者に販売するケースにおいて、わが国の事業者が外国の原盤所有者に使用許諾の対価を支払えば、その代金は、知的所有権・著作権の使用料（ロイヤルティ）として源泉地（わが国）課税の対象となる。

他方、外国からCD自体を輸入して販売する場合、外国の事業者からの購入代金は、事業所得（経費）となる。したがって、取引から生じる所得（対価）がどのよう

な分類になるかということとは現実には大きな問題となる。

同様に、外国の事業者からわが国に音楽がデジタル財として提供され、わが国の事業者が代金を支払った場合に、その代金を音楽や映像に対する著作権の対価と見れば使用料（ロイヤルティ）となり、財貨・サービスの対価と見れば事業所得になるが、デジタル財ではその区分が難しい。

OECD租税委員会報告書は、「オンラインによる音楽・映像の提供を受けた取得者もっぱら自己使用を目的とする場合には、その代金は事業所得となるが、著作権の商業的利用を目的として取得する場合には、代金は使用料となる」という結論を出している。

これに対してGBDeは、国際的な二重課税の問題を避けるため、所得分類についての統一的な分類作業の結論を評価するとしつつも、広範囲にわたるデジタル財を画一的に一つの所得分類に閉じ込めるのではなく、より実態に即した分類を行なうべきであるとしている。

三 消費課税の問題

(1) 問題の所在

わが国の消費者が外国からモノを購入する場合、輸入（通関）の際に輸入取引としてVATが課税される。インターネットを通じて取引であっても「モノ」として国内に入ってくる限り、これまでの仕向地（消費地）課税原則に於いて、輸入時にVATが課税される。

インターネットの発達によって、外国から購入する対象が、これまでのような「モノ」から、サービス、更には音楽や映像等のソフトを配信するデジタル財へ変わって行くようになるか。デジタル財の国際取引は税関を通らず供給者から消費者へ直接行なわれるので、現行のVAT制度では対応しきれない。

具体的に外国の音楽CDを消費者が購入する場合を例に取ってみよう。これまでは、海外で原盤が作成され、それを輸入して国内生産し販売するか、海外で生産され

たCDを輸入し販売するかどうかであった。しかし、今日では、ネットを通じて音楽そのものをオンラインでデジタル財として配信するサービスが可能になった。これまで、国内の販売会社を納税義務者とするにより消費税の課税が可能であったが、消費者が直接海外の業者からデジタル財をダウンロードするような場合には、納税義務者であるサービス等の提供者（売り手）は外国にいますので、消費税を課することは不可能になり、課税の中立性・公平性の問題を生じさせる。

(2) サービスの対消費者 (B to C) 国際取引

① OECDでの検討

この問題について二〇〇一年OECD報告書は、以下のような検討結果を公表した（図表参照）。

第一は、消費地の定義についてである。モノの場合には、実際に消費を行なった場所と定義されているが、デジタル財の場合には、消費者の通常の居住地（住所）とするとした。これによって、外国

域外から供給され、例えばEUで消費されるデジタル財については、EUが課税の場所になる。

第二は、暫定的な措置として、外国の販売事業者を消費地の税務当局に登録させる事によって納税義務者にした上で、外国の事業者は消費者からVATを徴収させ、消費地の税務当局に納付する登録の導入である。

この他にも、事業者と消費者の中間に存在している金融機関やカード会社等の中間業者にVATの徴収の義務を課す方法（介入する金融機関等がいわば源泉徴収を行う形となるので、源泉徴収システムと呼ばれる）や、外国の事業者が自国の税務当局に納税し、各国の税務当局間で配分を行なうという方法も検討されたが、いずれも合意は得られなかった。

今回のOECD報告書の内容は、各国を拘束するという性格のものではなく、指針（ガイドライン）を示したものである。しかし現実な対応を迫られているEUは、これから述べるように、ほぼこの考え方に沿ってEU指令案を可決

させ、近々実行に移す段階となっている。なお事業者対事業者取引 (B to B) についても、別図のような内容のガイドラインが出されている。

② EUにおける検討

EU諸国のように、VATに自国の税収の多くを頼る国では、本件は単に国内企業と外国企業との間の競争条件の問題だけでなく、税収の問題として重要性を帯びる事になる。特に、近時の音楽配信サービス等デジタル財の取引の急増は、EUとして、早急な対応策が必要とされた。

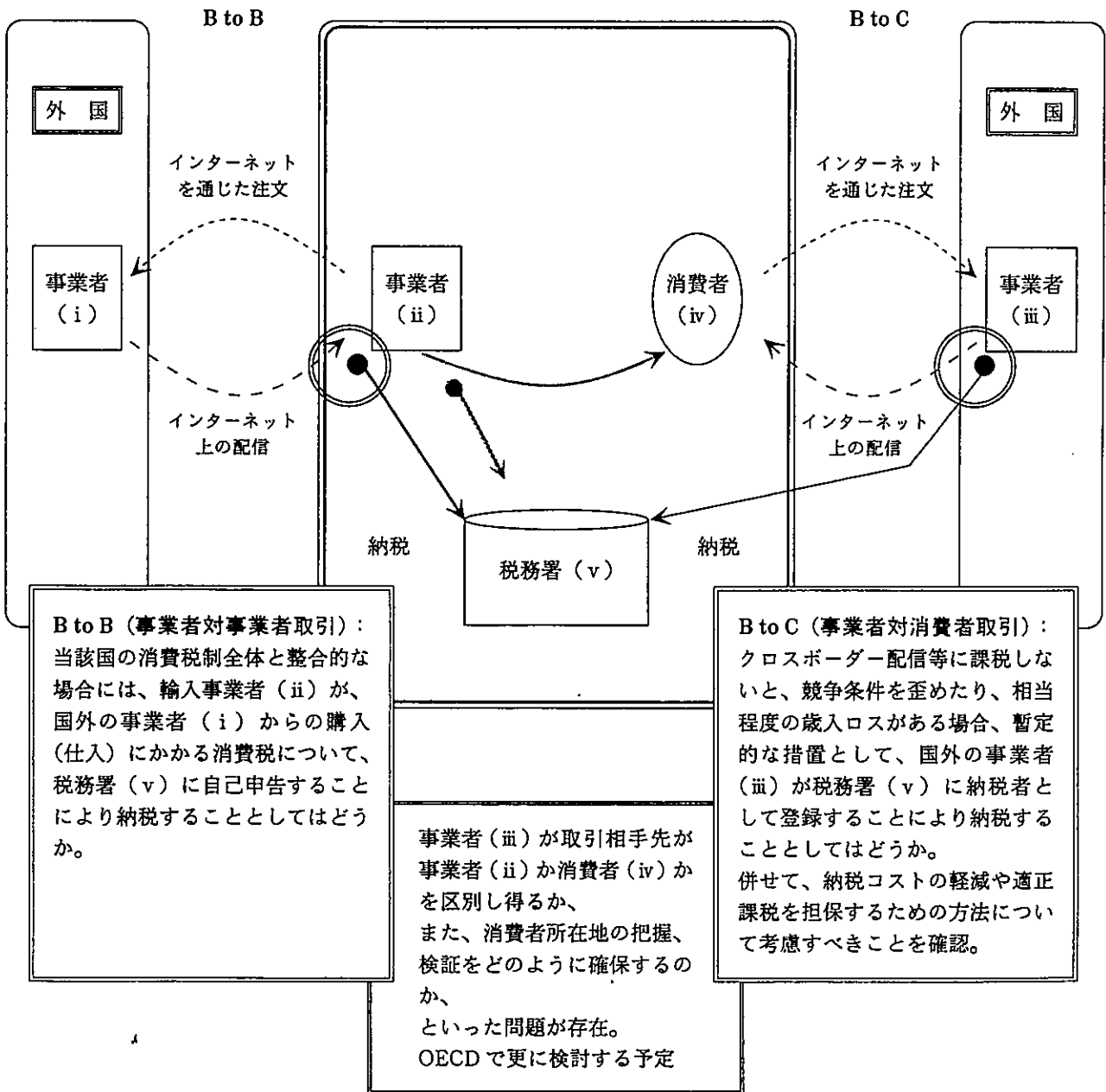
二〇〇〇年六月、音楽データ、ソフト等のデジタル財の国境を越えて配信するサービス取引に関するVAT課税の方針と徴税方法がEU指令案として提示された。デジタル財をサービスと位置付けた上で、課税の場所については、消費者がサービスを受ける場所とした。この結果、域外から供給され、EUで消費されるデジタル財については、EUが課税の場所になる。更に域外の供給事業者は、EUの

一カ国に登録し、その国の税率でVATを納税する考え方を示した。その後種々の検討・修正を行ない、二〇〇三年七月より、国際デジタル財に対して、e-VATと称するVATを適用することが決定された。

具体的内容は次の通りである。デジタル財の域外供給者は、域内消費者から、商品の対価とともに消費者の居住地のVATを合わせて徴収する。供給者は、EU内の一カ国の税務当局に登録をして、その課税当局に消費者から徴収したVATを支払う。登録国の課税当局は、供給者から送られてきたVATを消費国の課税当局へ送金する、という内容である。

これに対して、デジタル財の輸出国である米国は、「供給者はEUへの登録、消費地の特定、税額の計算・徴収・納付の義務を負うため、事務が煩雑になる上に、プライバシーの問題も生じ得る」として難色を示している。この背景には、米国ではVAT制度が導入されておらず、EUの抱えている困難な問題に直面していないとい

クロスボーダーデジタル財取引に仮に消費税を課税する場合の大枠 (OECD 報告書提案のポイント)



資料：税制調査会

う事実が挙げられよう(米国は別途、州税である小売売上税とインターネット課税という問題に悩まされている)。

EU各国の課税当局にとっても、域外のデジタル財供給事業者の情報をどう収集するのか、登録しない外国業者に対して実効性を確保する手段がない中で、執行面での公平性をいかに担保して行くのかという問題に直面する。全てこれからの課題である。

四 終わりに

国際的電子商取引の発展の下で適正な課税制度を構築し、徴税を行なうには、国際間の協力や事業者の協力が不可欠である。膨大な

徴税コストやプライバシーの問題等乗り越えて行く課題も多い。わが国としては、OECD租税委員会における議論に積極的に参加し、電子商取引そのものの発達の障害にならないような視点も持ちつつ、取引の実態把握に努めながら、検討して行くという以外に方法はない。その際既存の課税ルールを原則として尊重しつつも、新しい技術の発展の下で従来に変わる課税ルールの構築も柔軟に対応して行くべきであろう。また、IT技術の発展の可能性やその成果を取り入れつつ検討して行くことも必要となる。最終的には、国家間の税源配分のルール作りまで議論は及んで行くものと思われる。

最後に、IT技術の発展の成果

は、本来納税者が裨益すべきである。この観点から、電子申告の普及等納税者サービス分野におけるITの一層の活用が併せて望まれる。

(注)

・この問題は、取引が対事業者(サービス、デジタルコンテンツの輸入者が事業者、BtoB)なのか、対消費者(輸入者が消費者、BtoC)なのか、によって問題の本質に決定的な違いがあり、事実上問題となるのは、対消費者取引(BtoC)の場合である。そこで、以下では、この点に焦点を絞って検討をしてみたい。

(参考文献)

- ・森信茂樹「日本の税制」PHP新書
- ・渡辺智之「インターネットと課税システム」東洋経済

- ・OECD Consumption Tax aspects of Electronic Commerce (Report from Working Party NO.9 on Consumption Taxes to the Committee on Fiscal Affairs) 2001
- ・OECD Tax Treaty Characterization Issue Arising from E-Commerce (Report from TAG on Characterization of Electronic Commerce Payments to Working Party NO.1)
- なお、OECDホームページ
<http://www.oecd.org> 参照

政策研究大学院大学
客員教授