Kobe University Repository : Kernel

PDF issue: 2026-11-23

# 電子商取引と付加価値税 ： 原産地課税・送金システムの検討

玉岡, 雅之

(Citation)
国民経済雑誌,184(5):31-43

(Issue Date)
2001-11

(Resource Type)
departmental bulletin paper

(Version)
Version of Record

(JaLCDOI)
https://doi.org/10.24546/00098357

(URL)
https://hdl.handle.net/20.500.14094/00098357

KOBE UNIVERSITY

# 電子商取引と付加価値税

## ——原産地課税・送金システムの検討——[1]

玉　岡　雅　之

オタワ会議後，電子商取引に対する課税問題の中で税の徴収方法について検討が進み，主にソフトウェアのダウンロード等に対する課税方法の１つの候補として，原産地課税・送金システムが検討された。本稿ではこの新しい課税システムの特徴と問題点を前半で検討し，後半では付加価値税における課税主義の競合という点から原産地課税・送金システムを検討する。電子商取引に対する課税システムの構築に際しては，取引自体の把握が困難なことから，通常の取引形態に対する課税システムの場合よりもより多くの点を考慮する必要があることが明らかになる。

キーワード　電子商取引，付加価値税，原産地課税・送金システム，課税主義の競合

## 1．はじめに

1998年にオタワで OECD は電子商取引に対する課税問題について会議を開き，租税委員会は Taxation Framework Conditions（「課税の基本的枠組み」）を著して，電子商取引にまつわる国際的な課税の問題を国際的な機関が初めて本格的に検討した。[2]

「課税の基本的枠組み」の中では

1．Neutrality（中立性）

2．Efficiency（効率性）

3．Certainty and Simplicity（確実性と簡素性）

4．Effectiveness and Fairness（有効性と公平性）

5．Flexibility（柔軟性）

が電子商取引に対する課税を考える際の原則として掲げられ，既存の商取引と電子商取引を税制上差別すべきではないことが確認された。「課税の基本的枠組み」の中で特に問題となったのが，消費課税とそれに関連する税の徴収方法であり，今後の検討課題として引き続き議論されていくこととなった。

オタワ会議後，[3] 無形財 (intangibles) やソフトウェアのダウンロードなど，国境を越えての取引に対してどのようにして課税するかの提案がいろいろとなされてきたが，本論文ではそ

の中での有力候補の1つである原産地課税・送金システム（tax at source and transfer）を特に実行可能性に注意しながら具体的に検討することを目的とする。また原産地課税・送金システムは課税方法からみると課税時点では原産地主義課税を採用しているので，付加価値税を採用している多くの国が採用している仕向地主義課税と課税主義の競合が起こることになる。本論文の後半で課税主義の競合という点から電子商取引をめぐる付加価値税制度を考察する。

## 2．OECD における検討

OECD の租税委員会では，消費課税を扱う第9作業分科会（Working Party No. 9 on Consumption Taxes）を設けている。第9作業分科会は15カ国と EU からなるグループ（Subgroup on Electronic Commerce）を設置し，1)消費地における課税原則の実際的な適用，2)異なった租税徴収メカニズムの分析，3)納税者と消費者の同一性（identification），情報へのアクセスおよび税務行政の簡素化の可能性の検討の3つの課題に焦点を合わせた。

またこれとは別に，技術問題諮問グループ（Technical Advisory Groups, TAGs）があり，その中の消費課税技術問題諮問グループ（Consumption Tax TAG）と「技術」問題諮問グループ（Technology TAG）が第9作業分科会の報告書に大きな影響を与えた。

消費課税についての第9作業分科会は Working Party No. 9 on Consumption Taxes (2001) の中で税の徴収方法として

i）Self-assessment/reverse charge（自己申告・リバースチャージ）
ii）Registration（登録制度）
iii）Tax at source and transfer（原産地課税・送金システム）
iv）Collection by third parties（第3者機関による徴収）
v）Technology-based and/or technology-facilitated options（技術に基づいたオプション）

の5つを挙げている。

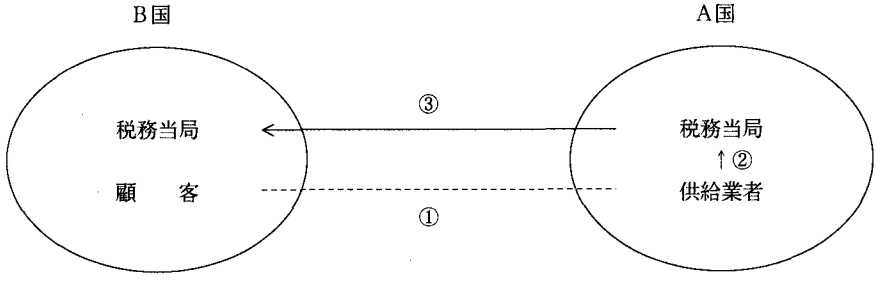
結論部分では企業間（B2B）取引については輸入業者が自国の課税当局に（輸出国からの仮想的な税額を控除した後に）売上に対する税を納めるリバースチャージを勧告し，企業対消費者間（B2C）取引については外国の業者が輸出先の国で事業者として登録し，取引にかかわる税額を納める登録制度の採用を短期的には勧告している。B2C 取引については，中期的には技術を使った（technology based）税の徴収法の採用を考えている。

また，「技術」問題諮問グループでは，TECHNOLOGY TECHNICAL ADVISORY GROUP (2000) において B2C 取引については，原産地課税・送金システムを支持している。B2C 取引において登録制を採用すると，政府の税務行政費用を最小化するには有効だが，企

業側の納税協力費を飛躍的に高める欠点を持っていると指摘する。この点は CONSUMPTION TAX TECHNICAL ADVISORY GROUP (2000) が主に産業界の代表が参加していることから，原産地課税・送金システムを徴収方法として現在及び将来について却下しているのとは対照的である。

### 3．原産地課税・送金システムの仕組み

「技術」問題諮問グループがソフトウェアなどに対する課税の方式の有力な候補だと考えた原産地課税・送金システムの仕組みは基本的には次のようになっている。




① 顧客（B国）が供給業者（A国）からソフトウェアなどをダウンロード。供給業者は顧客がB国にいること，および顧客の税務上の位置（課税される業者かそれとも消費者か）を知らないといけない。また当該取引については，B国での税率を適用するので，ソフトウェアのB国での税率を知らないといけない。

② 顧客の税務上の位置と税率が分かると，供給業者は自国の税務当局に計算した税額を納付。

③ 供給業者のいる国の税務当局は（適当な手数料を控除した後）顧客のいる国の税務当局に税額を移転する。

TECHNOLOGY TECHNICAL ADVISORY GROUP (2000) では，この基本的な枠組みを次のように詳しく検討している。[4]

・間接税は消費者向け販売にのみ課税される。購入者が課税業者である登録番号や電子証明を提示すれば，課税されない。課税業者の場合には相手国で自己申告やリバースチャージ等の方法により課税されることになる。

・消費者が現地の税務当局（local tax administration）によって承認された電子証明[5]を提示できれば，課税地（jurisdiction）[6]は確定される。

そして，消費者が電子証明を提示できない場合には，

・有形財の場合は配達先の住所が課税地になる。

・サービスや他の無形財の場合は，消費者が売り手に提示した住所によって，具体的には

IP アドレスによって消費者の課税地を判断する。anonimizer や aol.com など，課税地を特定できないようなアドレスからアクセスがあった場合，throwback rule を適用して当該取引を現地（＝販売地）での取引とみなして課税する。

・課税地が分かれば，商品に適用される税率を求めるためにデータベースの参照を行う。データベース自体は中央当局が作成・維持し，ウェブサイトで公開する。あるいは商用のデータベースを用いてもよい。

・税額を計算した後，売り手は税額を一旦留保する。売り手は通常の様式にしたがって現地の税務当局に消費者の課税地の情報を提供するとともに税額を支払う。売り手の所在する国の税務当局は一定期間毎に徴収費用の一定割合を控除した後に消費者の所在する課税地の税務当局に税額を送付する。

という手続きを踏む。

さて，このような方法で徴収される原産地課税・送金システムの利点並びに問題点としてどのようなものが挙げられるかを次にみることにする。

## 4．原産地課税・送金システムの利点

このような基本的な仕組みをもつ原産地課税・送金システムの利点としては次のような点が挙げられる。

1)　企業は輸出先の税務当局ではなく，自国の税務当局相手とやりとりをするので，納税協力費用が下がる。

登録制度の場合には，輸出企業は輸出先国に納税義務者として登録せねばならず，課税最低限を超えたすべての国で登録義務が生じる。[7] これに対して，原産地課税・送金システムのもとでは，当該企業の自国で納税作業が完了するので，企業にとっての納税協力費用が下がることが挙げられる。

2)　消費者の商品購入の選択について中立的である。

もしこのシステムがうまく機能すれば，自国内では国内製品であれ輸入製品であれ同率の税率で課税されているので，消費者選択に影響を与えない。徴税方法は原産地主義だが，税率については仕向地主義と同等になるように課税していることからくる結果である。

3)　税務当局にとってもこのシステムを採用することによる追加的な費用はわずかである。

第 3 節で述べたデータベースの作成・維持を商用の製品に任せるのであれば，税務当局にとっては，国内で課税事業者相手に付加価値税の徴収を行う業務と基本的に変化はない。輸出先国の税務当局から税の徴収を代行した手数料がもらえるので，税率の高い国にたくさん輸出した国の税務当局は手数料収入の受け取りがネットで黒字になる可能性がある。

4)　税務当局間で合意ができれば実行が可能である。

手数料の徴収方法，手数料の清算方法，課税漏れの場合の対応方法等について合意ができていれば，当然このシステムの実行は可能である。

## 5．原産地課税・送金システムの問題点

原産地課税・送金システムはそのプランが発表されてから，様々な批判にさらされてきた。批判の詳しい論拠が示されていない場合が多いので，以下整理して私見を加えることにする。

1) 原産地課税・送金システムは国際間の緊密な税務協力が必要である。また実施のための費用が高い。

税収の帰属地が税の徴収国ではなくて，消費が行われたとみなされた国である。徴収国の税務当局が，自国で徴収した税を税務協力のない国はもちろん，これまで税務協力のあった国にさえも引き渡すことには非常な抵抗があるだろう。もし特定の課税行為について両国間，あるいは多国間で解釈が異なったり，紛争が起こった場合にどういう解決手段を提供すればよいかは困難である。

2) 原産地課税・送金システムは電子商取引のごく一部にしか適用されない（CONSUMPTION TAX TECHNICAL ADVISORY GROUP (2000)）。

原産地課税・送金システムの対象とする取引が，B2C の中のごく一部である[8]。今後このシステムの対象とする取引が他の電子商取引の形態と比べても増大することが予想されるが，電子商取引全体からみればはるかに小さな割合を占めるにすぎない。そのような取引にまったく新しい課税システムを導入するのは費用的にみて釣り合わない。

3) 電子証明がない場合に，IP アドレスが消費者の位置を示す指標として適当であるとしているが，IP アドレスで位置が分からないケースが多数存在する。

anonimizer を使ったり，世界的な規模で運用している ISP のアドレスからアクセスする場合や，公開 proxy サーバ経由でアクセスすると，消費者の地理的な位置が分からなくなる。さらに IP アドレス詐称 (spoofing) が行われると，アドレスを頼りに地理的な情報を把握すること自体がまったく無意味となる[9]。IP アドレス詐称に成功すると，付加価値税率の低い国からアクセスがあるようにみせかけることが可能となり，租税回避を誘発する。

4) IP アドレスが分からないときに throwback rule を適用して輸出国の付加価値税率を適用すると，消費者には税率の低い国からソフトウェアをダウンロードしようとする誘因が働き，税率の低い国にある企業には消費者の輸出先国が分からないので，自国の低い税率を適用して販売しようとする誘因が働く。

消費者は輸出先の企業になるべく自分のアドレスが分からないようにし，税率に関して throwback rule を適用してもらって，税率の低い国から輸入しようとする。また，税率の低い国にある企業は，消費者の所在国が分からないことにして，低税率で販売することによっ

て他国の企業との競争上優位に立つことができる。より根本的な問題として，この2つのケースいずれの場合においても，消費者の課税地が分からないことより，輸出国の税務当局はどの国に税収を移転すべきかが分からないことになる。ただし，消費者の課税地が分からないという問題は原産地課税・送金システムに固有の問題ではない。

## 6．電子商取引と課税主義

電子商取引で付加価値税を課税しようとするとき，当然ながらどの課税主義を採用するかが問題となる。課税主義としては

1．原産地主義

2．仕向地主義

の2つが具体的な採用候補となる。ここでは，電子商取引の課税において，無形財やソフトウェアのダウンロードなどがもつ意味を，課税主義の点から考えてみることにする。

まず原産地主義であるが，ダウンロードするソフトウェアをもっているソフトウェア販売会社が消費者あるいは企業がダウンロードする際に，自国でオンラインのソフトウェア販売に適用されている税率を販売価格にかけて税込みで売ることになる。この場合，購入者が自国の消費者あるいは企業であるか，他国の消費者あるいは企業であるかは売り手にとっては関係がない[10]。販売国の税務当局は購入者が企業である場合に，購入時に含まれている税額の控除を認める方法を考える必要がある。例えば，購入者が自国の企業であると分かった場合には，購入とは別便でインボイスを送付するとか電子インボイスの発行であるとかの措置を執らないといけない。また，購入者が他国の企業である場合に，他国企業の管轄国では購入の際に原産地国でかけられている付加価値税を控除の対象にするかどうかを検討する必要が生じる。この場合もインボイスを送付してもらうか，電子インボイスを発行してもらうか等を考慮しなければならない。いずれにせよ，2国間あるいは多国間での緊密な税務協力が必要となる。

次に仕向地主義であるが，ダウンロードするソフトウェアをもっているソフトウェア販売会社が当該ソフトウェアをダウンロードするのが，他国の消費者あるいは企業であることが認証できた場合，ゼロ税率を適用して税抜きで販売することになる。また販売先が自国の消費者あるいは企業である場合は，該当する税率を販売価格にかけて税込みで売ることになる。この場合においても，購入者が自国の消費者あるいは企業か，他国の消費者あるいは企業であるかが判別できなければ適当な税率を適用することができない。また，購入する側からみれば，特に自国の消費者である場合には，他国に存在するようになりすます誘因が働くことになる。

## 7．課税主義の競合

以上から分かるように，ソフトウェアのダウンロード１つを考えても，どの課税主義を採用するかが付加価値税制の運用や消費者・企業の行動に影響を与えることが分かる。それに加えて，付加価値税を採用している諸国はその多くが仕向地主義を採用しているとはいえ，EU の動きにみられるように，限定的ではあるが原産地主義に移行しようとする動きもある。通常の財・サービスに対する課税と同様に電子商取引についても課税制度が各国間で調和していない状態が十分考えられる。したがって，以下では電子商取引に対する付加価値税の課税を課税主義の競合という点から捉えることにする。

付加価値税について２国間でどのような課税主義を採用するかについて考えられるのは，従来の取引であれば原則的に取引に課税されているので，

・両国とも原産地主義

・両国とも仕向地主義

・どちらか一方が原産地主義，他方が仕向地主義

の３通り[11]だが，電子商取引の課税の場合には，これに加えて

・一方が原産地主義，他方が無税（あるいは非課税）主義

・一方が仕向地主義，他方が無税（あるいは非課税）主義

・両国とも無税（あるいは非課税）主義

の３通りが新たに加わる。ここで言う無税主義とは，電子商取引すべてについて課税しないということを指し，非課税主義とは電子商取引の中で特定のものを課税しないということを指している。例えば，取引相手が確定できる場合には課税するが，確定できない時には課税しないというケースは非課税の一例にあたる。また，特定の課税主義で電子商取引の課税を行おうとするが，結果として取引が把握できず事実上無税状態になる場合もあるが，他の取引形態に対する課税の場合であっても同様の事態が生じうるので，ここでは故意に課税しないケースを無税主義として扱う。また国際間の取引に対しては無税だが，国内においては電子商取引に対して課税していると仮定する。したがって，本稿では原産地主義，仕向地主義のみならず，この無税主義の場合も課税主義として捉えることにする。また簡単化のため，非課税主義のケースは取り上げないが，基本的な結論は変わらない。この中で電子商取引をめぐる課税について，電子商取引に固有の課税主義の競合が起こるのは，一方が無税主義で他方が原産地主義あるいは仕向地主義を採用している場合である。

さらに原産地課税・送金システムを別の課税主義としてとらえると，

・無税主義，原産地主義

・無税主義，仕向地主義

・無税主義，原産地課税・送金システム
・原産地課税・送金システム，原産地主義
・原産地課税・送金システム，仕向地主義

の5つが課税主義の競合のケースとして挙げられる。原産地課税・送金システムはその仕組み上，課税方法については原産地主義課税を採用しているが，税収の配分については仕向地主義にのっとっているような課税主義である。

無税主義というのは考えづらいかもしれないが，例えば米国などのように国内で小売売上税などの一般売上税を採用している場合，国内で仕向地主義，原産地主義のどちらを採るかによって国内での地域間の課税問題（税収の帰属や移出入の取扱いなど）が生じるが，課税対象が国内の取引になっているので，国際取引については，無税の状態が生じているという点を考えると分かりやすい。

これに対して国税として付加価値税制を採用している諸国では，国内での地域間の課税問題は基本的に生じない。もちろん日本の消費税のように，国税として徴収したものを地方に配分する際は，税収の帰属の問題が生じるが，付随的な問題である。実際上は，国際取引に関連する課税上の問題（国家間の税収配分や国内製品と輸入製品との中立性など）が生じるだけである。

以下ではこれら電子商取引に固有の課税主義の競合を順番に検討する。1)では無税主義と伝統的な課税主義の場合，2)では無税主義と原産地課税・送金システムの場合，そして3)では伝統的な課税主義と原産地課税・送金システムの場合を扱う。

1)　一方が無税主義で他方が原産地主義あるいは仕向地主義を採用している場合

一方が無税主義の場合において，もちろんたとえ無税で輸出されても，対象となる取引において購入者が企業である場合には，リバースチャージ等によりその後の取引の過程で課税されていくことは可能であり，中立性が保たれる場合もあるが，購入者が個人であり，なおかつ同等の取引が購入者の自国で課税されている場合には中立性の問題を引き起こす。

反対に，原産地主義を採用している国から無税の国に輸出された場合には，国内においても当該製品に対する課税が行われているので，購入者が企業である場合は輸出元が無税主義の場合と同様にその後の取引の過程で課税されていくことが可能であるが，購入者が個人である場合は，同等の製品が自国内でどのような税率で課税されているかによって個人の選択に影響を及ぼす。

また，仕向地主義を採用している国から無税主義の国に輸出された場合は，購入者が企業である場合は課税されていくことが可能であるが，購入者が個人である場合は，購入者本人が購入したことが確認できなければ，無税のまま購入できることになり，同等の製品が購入者の自国で課税されていることから中立性の問題を引き起こす。もちろん自国消費者の自国

業者からの購入を自国の税務当局が把握できない場合は同等の取引において国内外での中立性の問題は起こらないが，実際には課税できるはずなのにどの税務当局も課税できない「課税の空白現象」の一種が現れることになる。

2)　一方が無税主義で他方が原産地課税・送金システムを採用している場合

無税主義の国から原産地課税・送金システムを採用している国へ輸出された場合は，原産地課税・送金システムを採用している国では国内においては通常の課税が行われているので，1)の場合で輸出元が無税主義の場合と同様の結果が得られる。

これとは逆に，原産地課税・送金システムを採用している国から無税主義の国に輸出された場合は，輸出先国の消費者が確認できた場合は，輸出先国と同税率で当該製品が課税され中立性を保つことができる。また無税主義の国においては，手数料の支払い部分を除けば，相手国が仕向地主義のもとと同様の税収が得られることとなる。

3)　一方が原産地課税・送金システムで他方が原産地主義あるいは仕向地主義を採用している場合

原産地課税・送金システムを採用している国から原産地主義や仕向地主義を採用している国へ輸出された場合は，輸出先国で相手国の税率で課税されることになるので，輸出先国が確定しない場合を除けば中立性は確保される。

これに対して，原産地主義を採用している国から原産地課税・送金システムを採用している国へ輸出された場合は，当該製品についての輸出国の税率と輸入国の税率が異なる場合，消費者の選択に影響を及ぼすことになる。

仕向地主義を採用している国から原産地課税・送金システムを採用している国へ輸出された場合は，税率は輸入国内と同じになるので消費者選択には影響を与えないが，特に消費者の購入するソフトウェアなどに対して輸入国の税務当局がどのようにして課税するかという問題が残る。課税できない場合にはやはりここでも課税の空白現象が生じる可能性もある。

さて，課税主義の競合が生じるもとでは，税収の配分についても問題が生じてくる。特に原産地課税・送金システムは，課税時点では相手国の税率で課税するという条件下で原産地主義を採っているが，税収の配分に関しては仕向地主義を採用しているので問題を引き起こす可能性が高い。関係する諸国がすべてこのシステムを採用している場合は，国対国で1対1に税収を移転あるいは清算するか，何らかの清算機関を設けて多国間で税収の配分を決定するかのいずれかになろう。しかし，一方の国が原産地課税・送金システムを採用し，他方の国が通常の課税主義，例えば仕向地主義を採用している場合は問題が生じてくる。原産地課税・送金システムを採用している国で，他国の税収になるものを集める努力をするかという問題[12]はさておいても，そのようなシステムを採用していない国が採用している国に税の徴収費用を払わなければならないという問題がある。この点は，他方の国が純粋な原産地主義

を採用している場合には，そもそも税収の移転は必要とはならないという事実と非常に異なっている。

また税務協力に関しては，原産地課税・送金システムを採用していない国Aから，採用している国Bに対して自国の消費者もしくは企業がB国から確かにソフトウェアをダウンロードしたので，該当する税額をA国に渡してほしいという依頼があったときに，B国の税務当局は当該取引が実際にあったのかどうかを調べる必要がある。このような場合には，両国がお互いに承認し得るような取引のデータが存在しなければならない。これは電子商取引に際してどのような課税主義，例えば一方が無税主義を採る場合であっても必要となる条件であろう。

以上から分かることは，輸出国で原産地主義を採用している場合には，輸入国でどのような課税主義を採用していようと，両国間で税率が異なる場合は，消費者の選択に確実に影響を及ぼすということである。ソフトウェアのダウンロードについては有形財と違って送料や移動費用がかからないので，国内からダウンロードしようと国外からダウンロードしようとダウンロードする際の費用は変わりがないので特にそうである。また，輸出国できちんと課税ができていれば，輸出国が仕向地主義を採用している場合に起こりうる課税の空白現象を避けることができる。

これに対して輸出国の側で仕向地主義を採用している場合は，輸出先が企業である場合はリバースチャージ等の仕組みによって取引を把握することができるかもしれないが，輸出先が消費者である場合には，輸入国側では同等の製品について同じ税率を適用できるので消費者選択には影響を及ぼさないように思えるが，輸入国の税務当局が取引自体を把握できていないかぎり，取引に対して課税する術をもたないことになる。ここで原産地課税・送金システムがその強みを発揮することになる。原産地課税・送金システムを採用している国が自国の企業の他国消費者との取引が把握できているとした場合には，輸入国の側に手数料を差し引いた税収が入ることになり，輸入国が自ら達成できなかった仕向地主義を輸出国の助けで達成できるようになる。原産地課税・送金システムのもっている問題点については第5節で指摘した通りである。

結局，消費者選択の中立性という観点からは仕向地主義が支持され，取引自体が把握困難であることから税収の確保を優先する観点からは原産地主義が支持されるという通常の取引形態から導き出される課税主義の選択とは違った結論が得られる。両者を同時に考慮するものとして原産地課税・送金システムがあり，原理上は分かりやすいが，実施上に際しては克服すべき課題が多い。

## 8．むすびにかえて

電子商取引に対する課税を課税主義の競合という観点からみると，様々な課税主義を採用している諸国間で付加価値税制を運営していく上で通常の取引形態に対する課税とは異なる対応を取る必要があることが分かった。だが，電子商取引の普及によって税制が対応すべき根本的に新しい問題が生じるわけではない。電子商取引の普及によって問題となるのは，やはり取引自体を税務当局が把握できないということである[13]。取引の把握をどのようにするかをめぐって PKI (Public Key Infrastructure) の導入をはじめとした技術ベースの解法の検討・研究が進められようとしている。

また本稿では間接税の問題を扱ったので，直接税の問題には当然言及しなかったが，間接税における原産地主義・仕向地主義と同様に，直接税においても源泉地主義・居住地主義の課税主義があり，通常の商取引のみならず電子商取引においても間接税・直接税のこれら課税主義は密接に関連している。例えば源泉地主義，居住地主義いずれの場合においても最終的な税負担が重い場合には，企業はより軽い税負担を求めて国外へ移転する誘因が働くが，電子商取引，特にソフトウェアのダウンロード販売などでは，ダウンロードを行うことができるサーバが容易に国外に移転したり，企業は低い法人税率をもっている国での ISP のホスティングサービスを利用できたりするので，これまで以上に租税回避の行動が増えることが予想される。より低い法人税率を提供し，付加価値税における無税主義を採用している国を求めて企業は実体は本国にとどまりつつ，ほとんど費用をかけずに国外へ移転することができる。したがって，直接税の課税主義と間接税の課税主義の相互連関をみる必要が電子商取引のもとではいっそう出てくるが，この点については今後の検討課題としたい。

### 注

1　本研究の一部は平成13年度科学研究費（課題番号：13630108）の援助を受けたものである。

2　政府レベルで電子商取引の課税問題を包括的に考えたのは US Department of the Treasury Office of Tax Policy (1996) が最初である

3　オタワ会議前後の電子商取引に関連する課税についての OECD の動向については，渡辺 (2001) が詳しい。

4　Allen and Hamilton (2000) もやはりアメリカの州売上税について州間での売上・使用税 (sales and use tax) についての分析を行っており，具体的な課税方法について提案している。この論文は，内容的に TECHNOLOGY TECHNICAL ADVISORY GROUP (2000) の原型になっていると考えられる。また，Wagner and Anderson (1999a), (1999b) も同様にアメリカの州売上税について州間での売上・使用税について，ソフトウェアなどダウンロードされる商品については，原産地主義課税を行うべきだとしているが，具体的な課税方法には言及していない。

5　電子証明がある場合でも，消費者が電子証明の登録されていない国で電子商取引を通じて購入

した場合に，どの国で購入したかを確認する方法を検討しておかなければならない。通常の財・サービスであれば滞在先の国の税率が適用されるからである。

6 「jurisdiction」の適当な訳語はないが，この場合では付加価値税などの一般売上税が課税される特定の地域を指しているので，課税地という用語を用いている。

7 COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES (2000a), (2000b) にあるように，相手国がすべて EU であれば，EU 内のどこか1国のみで登録を済ませてしまう方法もあるが，多国にわたる場合には1国のみで登録が済む容易な方法はないだろう。

8 少し数字は古いが，Working Party on the Information Economy (1998) によると Electronic Software Delivery (ESD) は，ソフトウェア業界の全収入の1～2%，パッケージ化されたソフトウェアの10%を占めている。

9 現在世界で標準的に使われている IPv4 (Internet Protocol version 4) から今後 IP アドレス不足解消のために徐々に普及していくと思われる IPv6 (Internet Protocol version 6) へ移行すると，IPv6 ベースのアドレスでは，地理的な情報が付加されることが予定されているので，IP spoofing や地理的な情報の詐称が行われないとすれば，消費者の所在地の確認に寄与する可能性がある。IPv6 については，http://www.ipv6.org/ を参照のこと。

10 日本で最大手のソフトウェア・ダウンロード販売（仲介）業者は，ソフトウェア（あるいはそのライセンス）を販売する際に消費税を徴収している。クレジットカードで決済する際には，認証さえ行われれば購入者が海外居住の人であっても購入できるので，この場合には事実上の原産地主義が適用されている。

11 仕向地主義，原産地主義一般の競合については，玉岡 (1997) を参照。

12 もちろん，税徴収の手数料の水準によっては，税務当局側での徴税努力が起こるかもしれない。徴収義務者の事業者の徴税努力を起こすためには，事業者にも手数料を払う仕組みを考えないといけない。同様の問題は登録制度のもとでも生じる。

13 玉岡 (2000) では，この点の指摘と併せて，取引自体を把握するためのインターネット上の新しいプロトコル (IOTP, Internet Open Trading Protocol) の検討の必要性を指摘している。なお，IOTP は RFC (Request for Comments) 2801 として正式に文書化されている (http://www.ietf.org/rfc/rfc2801.txt)。

## 参 考 文 献

Allen, M. and S. Hamilton (2000), The Need for Implementation of a Tax at Source and Transfer Sales Tax Model to Overcome the Impacts of Internet Sales on the US Economy, Advisory Commission on Electronic Commerce.

COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES (2000a), A STRATEGY TO IMPROVE THE OPERATION OF THE VAT SYSTEM WITHIN THE CONTEXT OF THE INTERNAL MARKET, COM (2000) 348 final.

COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES (2000b), Proposal for a REGULATION OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL amending Regulation (EEC) No. 218/92 on administrative co-operation in the field of indirect taxation (VAT) and Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 77/388/EEC as

regards the value added tax arrangements applicable to certain services supplied by electronic mean, COM(2000) 349 final.

CONSUMPTION TAX TECHNICAL ADVISORY GROUP (2000), REPORT BY THE CONSUMPTION TAX TECHNICAL ADVISORY GROUP (TAG), OECD.

玉岡雅之 (1997),「仕向地主義から原産地主義への移行について」, 国民経済雑誌第176巻第4号, pp. 43-54.

玉岡雅之 (2000),「電脳空間の課税問題」, 国民経済雑誌第181巻第2号, pp. 59-72.

TECHNOLOGY TECHNICAL ADVISORY GROUP (2000), REPORT BY THE TECHNOLOGY TECHNICAL ADVISORY GROUP (TAG), OECD.

US Department of the Treasury Office of Tax Policy (1996), Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce, in Intertax, Vol. 25, Issue 4, pp. 148-171.

Wagner, A. and W. Anderson (1999a), Proposal of an Origin Based Tax Solution For the possible taxation of digitized products sold over the Internet, Advisory Commission on Electronic Commerce.

Wagner, A. and W. Anderson (1999b), Origin-Based Taxation of Internet Commerce, Advisory Commission on Electronic Commerce.

渡辺智之 (2001),『インターネットと課税システム』東洋経済新報社.

Working Party No. 9 on Consumption Taxes (2001), CONSUMPTION TAX ASPECTS OF ELECTRONIC COMMERCE, OECD.

Working Party on the Information Economy (1998), MEASURING ELECTRONIC COMMERCE: INTERNATIONAL TRADE IN SOFTWARE, OECD.