

# デジタル財取引における消費税

## －我が国の課税制度を巡る現状と課題－

細 木 宏 和<sup>†</sup>

キーワード：デジタル財，消費税，越境取引，企業－消費者間，日本，経済協力開発機構

### はじめに

近年における情報処理技術の急速な発展に伴い，世界各国でインターネットを利用した企業間（BtoB：Business to Business）及び企業－消費者間（BtoC：Business to Consumer）による電子商取引（EC：Electronic Commerce）が拡大の一途を辿っている。

情報処理技術が世界的に普及し，インターネットの利用者が増大していくにつれ，世界各国の国境を越えた電子商取引市場が活性化され，その結果，電子商取引は膨大で複雑な商取引のネットワークを拡張することができた<sup>1)</sup>。

しかし，デジタル財による取引は本質的にボーダーレスの性格を有しており，従来の商取引を前提とした消費税制度で対応できるか否かという新たな問題が明るみに出てきた<sup>2)</sup>。

そこで，電子商取引における課税上の問題が1990年代後半以降議論されるようになり，1998年10月にはカナダのオタワで経済協力開発機構（OECD：Organization for Economic Cooperation and Development）の閣僚会議<sup>3)</sup>が行われ，「電子商取引：課税の基本的枠組<sup>4)</sup>」

---

<sup>†</sup> 大阪産業大学大学院 経済学研究科 アジア地域経済専攻 博士後期課程

原稿受理日 3月25日

1) 電子商取引は，少額の資本で運営が可能であり，かつ無店舗で世界市場への取引がフルタイムで稼働できるという世界的市場によるニーズとの合致がこのような市場規模の急速な発展を遂げた大きな要因といえる。

2) 日本公認会計士協会（2003）p.4。

3) オタワ閣僚会議は，我が国からも，野田聖子郵政大臣，保坂三蔵通産政務次官他，外務，郵政，経済企画，法務，警察の各省庁，大蔵省・国税庁からは，藤倉国税審議官，木村主税局審議官他が参加した。藤倉（1998）p.67。

4) OECD（1998a）pp.1-7.

と題する OECD 租税委員会報告書（以下「オタワ閣僚会議報告書」という）が提出された。また、我が国でも、税制調査会は2000年中期答申のなかで、次のように述べている。

「インターネットを支える情報通信技術の急速な進歩、普及を受け、電子商取引は、今後更に発展していくものと考えられる。我が国としても、今後とも、電子商取引の発展状況や実態の把握に努め、OECDにおける議論に積極的に参加していくとともに、国際的な議論の方向や成果を注視しつつ、公平・中立・簡素の租税原則を踏まえ、電子商取引をめぐる課税上の問題について検討していく必要がある<sup>5)</sup>。」

このように、我が国もオタワ会合での合意による基本的視点を引いており、電子商取引に関する課税問題については、国際的な議論の方向性を注視しながら検討していく必要がある。今後において OECD による議論にも積極的に参加していかなければならないといえる。

本稿では、電子商取引をめぐる課税問題のうち、国境を越えた場合のデジタル財取引に対応する我が国の消費税制度について検討していく所存である。まずは、OECDで協議されている内容を中心に据え、電子商取引課税における議論の経緯を追っていく。次に、OECDで検討されてきたデジタル財取引に対応する消費税の徴収方法について確認する。

最後に、我が国のデジタル財取引に対応する消費税の徴収方法とその実現可能性について検討するとともに、デジタル財取引が及ぼす税収への影響を踏まえながら、今後の課題及び方向性について若干の提言を行うこととする。

---

5) 税制調査会（2000）p.369。

さらに、2000年2月に大蔵省（現財務省）は、デジタル財取引における消費税問題について、以下のように言及した。

「インターネット配信を通じて海外業者から音楽や画像などのソフトを購入する取引について、消費税を徴収する方向で検討に入った。モノの輸入なら税関で消費税課税が可能だが、ネットで受け渡しするソフトは取引の補足が難しく、事実上非課税になっている。企業間など規模の大きい取引で徴収を検討、海外業者に取引の報告を求める仕組みなどを研究する。…（中略）…消費税は原則、消費地の消費者に納税を求める仕組み。海外取引で問題なのはゲームやソフトウェア、音楽などを消費者がネット配信で受け取る場合貨物輸入と異なり、事実上課税できないでいる。取引の本人確認など、課税の問題点を認めた上で、適切に徴収する仕組みが必要である。」『日本経済新聞』2000年2月22日朝刊。

## 1 デジタル財取引における消費税問題

### 1.1 電子商取引とデジタル財取引の定義

電子商取引の定義<sup>6)</sup>は、特に確立したものがなく、電子商取引の内容は常に変化し、多くの経済活動を含んでいることから、厳格に定義付けることは容易ではない。また、電子商取引とは、交渉→契約→配送→決済といった過程のうち、どこまで電子化されたものを電子商取引として定義付けすればよいのかについても明確にされていない。

たとえば、インターネットを利用した通信販売の場合、商品が通常の物品であれば、配送については、通常の取引と同じといえる。他方、商品がデジタル財などの無形財の場合、配送についてもサーバからインターネットを通じてダウンロードされるため、すべての商取引の過程が電子化された完全な電子商取引といえる。

このように、電子商取引の定義が不明確であれば、定義の設定範囲も広範となり、電子商取引における特徴や市場規模による分析調査の結果なども大きく異なってくる。また、電子商取引に関する政策目標も曖昧となり、不適切な政策手段が選択される可能性も危惧される。

そこで本稿では、電子商取引のなかでも「インターネットのようなネットワーク上で行われる商取引であり、文字・音声・映像・画像などを含む、デジタル化されたデータを送信することによって行われる商取引」すなわち、デジタル財取引に焦点を絞り、同取引がもたらす消費税問題について検討を行っていく。

### 1.2 消費税の仕組と問題点

電子商取引により消費税を徴収するには、第一に、商品が財貨であり物理的な商品が配送される場合が考えられるが、国内の事業者からこの商品を購入すると、通常の消費税が課税されることになる。もちろん、国外の事業者から同商品を購入した場合においても、商品が物品の場合は通常の輸入取引と同様に、税関<sup>7)</sup>から商品を引き取る時点で消費税が

---

6) ちなみに、OECDでは、電子商取引を狭義の定義として、「インターネットのようなネットワーク上で行われる財及びサービスの販売である。財とサービスはインターネット上で注文されるが、財あるいはサービスの配送はオンラインであってもオフラインであってもよい。」と定義している。広義の定義としては、「電子資金取引（EFT：Electronic Funds Transfer）、EDI、ヤクレジット、デビットカード活動など、電子的に処理されるあらゆる金融取引や商取引が含まれる。」としている。

OECD（1999）pp.28-29.

また、税制調査会は、「電子商取引とは、商取引のいずれかの段階（契約、物流、決済等）がインターネットを通じて行われるものをいう。」と定義している。税制調査会（2000）p.367。

課せられることになる<sup>8)</sup>。

第二に、商品が音楽や画像など無形のデジタル財をネット配信により購入した場合が挙げられるが、当然、デジタル財についても、国内の事業者から購入した場合は、有形物として配送されたときと同様に消費税が課税される。

しかし、国外の事業者からデジタル財をネット配信により購入した場合には、税関のような課税できる地点がなく、消費税の徴収について困難を極める。特に、BtoC取引の場合、デジタル財を輸入するのは、消費者であることから仕入税額控除という概念はなく、国外からデジタル財を輸入した場合には、実質、消費税が課税されていないこととなる。

たとえば、我が国の消費者が国外の事業者から音楽CDを購入した場合、CDという物品を国外から購入すれば、輸入取引としてそのCDを税関から引き取る際に消費税が課税される。しかし、我が国の消費者が国外事業者からインターネット上でのデジタル財取引により同様の音楽をダウンロードした場合には、インターネット上に税関というものがないため、消費税が課税されない（図1-1参照）。

つまり、同じ商品を国外から輸入してもデジタル財として購入した場合は、消費税が課税されないこととなり、従来の商取引との課税の公平・中立の観点から不合理な課税制度となっている。これは、消費税を負担する者と納税義務者が相違するという間接税としての性質及び輸入取引における課税の対象が関税法上の貨物に限定されることなどから生じる結果といえる。

また、このような消費税法上の問題点を悪用し、デジタル財の購入先を国内事業者から国外事業者に変更することで消費税による租税回避（tax avoidance, Steuerumgehung）<sup>9)</sup>が可能となり、その結果、国内事業者は、国外事業者との国際競争の観点からも不利な状況に追いやられることとなる。このように、デジタル財の特殊性により、国際的な消費税制度に歪みが生じているのである。

---

7) 我が国の税関は財務省の地方支分部局で、輸出入の際にかかる関税や消費税などを徴収するほか、密輸の取締り、保税地域の管理などを主たる目的・業務とする機関である。

詳細は、税関 web page<<http://www.customs.go.jp/>>を参照。

8) ただし、課税価格が1万円以下の物品及び郵便物については、消費税は免除される。（輸入品に対する国内消費税の徴収等に関する法律13条1項1号）。

9) 租税回避とは、租税法規が予定していない異常な法形式を用いて税負担の減少を図る行為である。金子（2008）P.110。

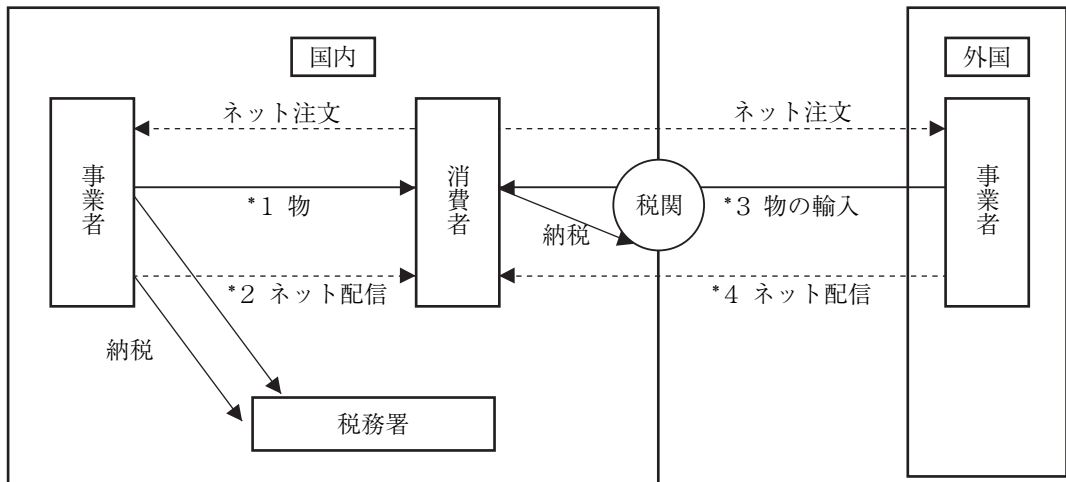


図 1 - 1 デジタル取引による消費税の仕組み

(国内取引) \*1, \*2は事業者が消費税を納税する。

(国境を越えた取引) \*3物については個人（事業者も同じ）が通関の際又は郵便局から品物を受け取る際に消費税を課税。\*4外国からのネット配信について消費税は課されない。

(出所) 財務省 web page<<http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/siryou/222c.htm>> より作成。

## 2 デジタル取引を巡る消費税の動向－ OECD による議論－

### 2.1 1997年 トウルク会議議事録<sup>10)</sup>

OECD 租税委員会（CFA：Committee on Fiscal Affairs）<sup>11)</sup> は、国際課税に関する議

10) トウルク会議議事録の内容については、OECD（1997）、渡辺（2000b）を参照されたい。

11) OECD は、租税委員会を中心に、OECD モデル租税条約、OECD 移転価格ガイドライン等の国際協調が重要な分野における国際的に共通の課税ルールを整備するとともに、各国の有する知見や経験の共有化を図っている。

なお、租税委員会では、租税政策及び税務行政上の様々な課題について検討部会が組織され、各国税務当局の専門家同士による意見交換が行われており、国税庁はこうした租税委員会の活動には積極的に参加している。

主な検討部会として、

- ・租税政策・制度分野・・・第1作業部会（OECD モデル租税条約の改正）、第2作業部会（税制及び税収の分析・統計）、第6作業部会（移転価格課税など多国籍企業に対する課税）、第8作業部会（情報交換など国際的租税回避への対応）、第9作業部会（消費課税）、有害税制フォーラム（有害な租税競争への対応）
- ・税務行政分野・・・税務行政フォーラム（納税者サービス・サブグループ/コンプライアンス・サブグループ）

国税庁 web page<<http://www.nta.go.jp/sonota/kokusai/oecd/oecd.htm>> を参照。

論の場として、中心的な役目を果たしている。特に、電子商取引による課税問題など国境を越えた取引については、国際的な議論が必要不可欠といえることから、OECD租税委員会での検討内容が、今後の指針として大きな役割を担っている。

電子商取引による課税問題を専門的立場から最初に議論されたのは、1997年11月にフィンランドのトゥルクで開催された電子商取引に関する民間・政府間での会議のために提出された議事録「電子商取引：税務当局と納税者への課題」（以下「トゥルク会議議事録」という）に記載された内容であった<sup>12)</sup>。

トゥルク会議議事録は、電子商取引の課税問題における重要論点について記載されているが、OECD租税委員会が正式に作成したものではなく、OECDの事務局が独自に取りまとめたものである。

同議事録では、国際課税上の問題について言及されており、そのなかで、電子商取引の発展により、国境を越えた場合における消費税上の問題が発生することを指摘しているが、これらの論点については、必ずしも詳細に検討されたものとはいえない。

また、電子商取引課税における各々の課題においてOECD租税委員会の各作業部会で検討していく必要があることや、電子商取引の課税原則について国際的な合意を得ることが重要であると言及している<sup>13)</sup>。

## 2.2 1998年 オタワ閣僚会議報告書<sup>14)</sup>

### 2.2.1 一般課税原則

1998年10月にカナダのオタワで、OECDとカナダ政府の共催による「電子商取引に関する閣僚会議」が開催された。同会議は、電子商取引に関する問題について議論されたが、課税問題だけではなく、プライバシー、消費者保護、電子認証など様々な問題について議論が繰り広げられた<sup>15)</sup>。なかでも、同会議に提出されたオタワ閣僚会議報告書は、電子商取引における課税問題に対応する基本的論点と今後の課題について簡潔に提言されたものである。

特に、電子商取引に適用される一般課税原則（Box 2）では、電子商取引課税に適用し、なおかつ一般的に広く受け入れられるべきである①中立性 ②効率性 ③確実性及び簡素性

---

12) 渡辺（2000b）p.5。

13) 渡辺（2000b）pp.6-7。

14) オタワ閣僚会議による議論については、OECD（1998a）、上田（2001）、藤倉（1998）、渡辺（1998a、1998b、1999a、1999b）を参照されたい。

15) 渡辺（2000b）p.10。

④実効性及び公平性 ⑤柔軟性の5つの課税原則が示された<sup>16)</sup>。

同報告書により、このような一般課税原則が提示されたが、1998年当時は、ビット税<sup>17)</sup>という新たな税を徴収するとか、全面的に非課税にすべきであるなどの議論がなされており、このような中立・公平・簡素の伝統的な課税原則<sup>18)</sup>を適用することは、国際的な電子商取引に対応する課税規定の指針について確認ができたという意味でも有用であり、このような原則を提示したという点は評価できる。

### 2.2.2 消費税の枠組

OECD 租税委員会は、急速な変化を遂げる国際課税環境の下で、このような一般課税原則をいかにして適用するかという問題に直面するが、度重なる議論の末、これらの原則を具体化していく課税の枠組について合意に達した。なかでも、電子商取引に対応する消費税の枠組（Box 3）について、次の4点が提言された。

①国境を越える取引についての消費税規定は、消費される場所の管轄で課税されるべきというものであり、管轄内で消費されたとみなされる状況についての国際的合意が求められるべきである。

②消費税の課税上、デジタル財の供給は、通常の商品の供給として取り扱われるべきではない。

③ある国の事業及びその他の組織が当該国外の供給者からサービス及び無形資産を取得した場合に、各国は、それが直ちに各国の歳入基準を保全し、国内供給者の競争力を守ることになる場合には、リバース・チャージ方式<sup>19)</sup>、自己申告方式<sup>20)</sup>又は他の同等といえる

---

16) OECD (1998a) p.4.

17) ビット税とは、電子商取引に対して、従来の課税システムが円滑に機能していない現状を鑑み、デジタル信号のビット数を数えてその数を課税ベースとする新たな取引税のことをいう。ビット税の提唱者（Corbell）たちは、電子商取引においてその執行が容易であり、かつ、1メガビットあたり1セントという低い税率によっても大きな歳入が得られると主張した。

なお、ビット税の詳細は、根田他（1999）PP.157-167を参照。

18) マスグレイブ（R.A. Musgrave）は、充分性、公平、負担者、中立性、経済の安定と成長、明確性、費用最小、という望ましい税制の7条件を挙げている。

税制調査会 web page <<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/zeichof/z003.html>>.

現実の税制改革の著名な例は、レーガン改革（1986年）である。これは、レーガン大統領が財務省に指示して改革案を作成させたが、この財務省案は、『公正、簡素と経済成長のための税制改革』（Tax Reform for Fairness, Simplicity and Economic Growth）と題され、「公正、簡素、経済成長」が改革目標となった。また、日本の消費税を導入した竹下税制改革（1988年）では、「公平、中立、簡素」が基本原則とされた。その後、民主党の鳩山税制改革では、「公平、透明、納得」が基本原則として提言された。

19) 欧州連合（EU：European Union）及びカナダでは、実際に導入されている方法であり、仕入税方式と訳されることもある。

仕組を検討すべきである。

④各国は、有形財の輸入に関する税を徴収するため、世界税関機構（WCO：World Customs Organization）と協力し、運送業者及びその他の関係者と協調して適切な制度を進展させるとともに、そのような制度が税の徴収及び商品の消費者への効率的な配達を不当に妨げることをないよう保証すべきである<sup>21)</sup>。

①については、国境を越える取引の場合、消費される場所で課税するべきであるとしており、消費地課税原則（destination principle）<sup>22)</sup>を提言している。これは、国際間の課税漏れを最小限に抑えるという思惑があると考えられる。

②は、デジタル化された商品は、無形財であるため、物品としての形がないことから、有形財である通常の商品とは区別するべきであるとしており、デジタル財の性質上、無形資産あるいはサービス取引に類似するものとして取扱わざるをえないという考えである。

③は、国外からデジタル財を輸入する場合には、一定のデジタル財を国外から購入した事業者が、その輸入に係る消費税を申告・納付するリバース・チャージ方式あるいは、国外からデジタル財を購入した個人が、輸入デジタル財に係る消費税を自己申告する方法を提案している。

④は、電子商取引の拡大に伴い、国際間による通常の商取引も増加することから、税関による消費税の徴収方法をより効率的に行うことを述べている<sup>23)</sup>。

以上のような、課税の枠組を実施することにより、各国政府が、デジタル財取引のもたらす様々な問題に対応することを可能にし、その結果、デジタル財取引に対応した消費税徴収制度の国際的統一へと向かって行くことが期待される。

## 2.3 2001年 第9作業分科会報告書<sup>24)</sup>

オタワ閣僚会議報告書での枠組みを踏まえて、第9作業分科会<sup>25)</sup>は、2年にも及ぶ更

---

20) カナダでは、国外の事業者からサービスを購入した個人は、その旨を自己申告し、輸入サービスに係る消費税を支払う仕組みが導入されている。

21) 渡辺（1998b）pp.96-97。

22) 消費地課税原則とは、消費地に課税権があるとする考え方である。つまり、輸入物品について消費税が課され、輸出物品については、免税となる。

なお、消費地課税原則については、水野（1989）が詳しい。

23) OECD（1998a）p.5. 渡辺（1998a）pp.13-14。

24) 第9作業分科会報告書の内容については、OECD（2001a）を参照されたい。

25) OECD 租税委員会の消費税作業分科会では、一橋大学の渡辺智之助教授（当時）が副議長を務めた。さらに、各国政府から派遣された官民双方の専門家から成る消費税TAGでは、民間メンバーから角田博経団連経済本部長が参加し、一橋大学の渡辺智之助教授（当時）が議長を務めた。OECD（2000）p.10.



なる検討の成果として、2001年2月に「電子商取引に関する消費税の観点：第9作業分科会から租税委員会に宛てる報告書」（以下「第9作業分科会報告書」という）を発表した<sup>26)</sup>。

同報告書では、電子商取引のうち有形財については、従来どおりの消費地課税原則を適用し、役務の提供及び無形財については、BtoB取引とBtoC取引とに分類し、これらについて新たな徴収方法を検討しなければならないとした。

BtoB取引の場合、消費地の定義<sup>27)</sup>については、買主である事業者の事業所所在地国で課税するとし、徴収方法については、買主である事業者によるリバース・チャージ方式<sup>28)</sup>を提言した<sup>29)</sup>。

一方、BtoC取引の場合、消費地の定義を買主である消費者の居住地国で課税するべきであるとし、徴収方法については、事業者が消費者の居住地国で簡素化された登録を行い、消費者の居住地国で申告納税するという登録方式<sup>30)</sup>を提言している。

このように、第9作業分科会報告書において検討内容の中心となったのは、第一に、国境を越えた場合の電子商取引による消費地の定義についてどのような解釈をすべきか。第二に、消費地課税原則を前提とした消費税を円滑に徴収するためにはどのような徴収方法が最適なのかという点であった。

## 2.4 2001年以降の議論

2003年にOECD租税委員会が発表した報告書<sup>31)</sup>では、ソフトウェア等の技術を利用した徴税方法について言及されている。ほとんどのOECD加盟国は、情報処理技術を駆使したオンラインによる徴税の実現可能性はあるといえるが、技術開発に要するコスト面が問題視されていた<sup>32)</sup>。

その後、2005年に発表された報告書<sup>33)</sup>のなかで、国境を越えたデジタル財取引による消費税の徴収について次の5点が提言された。①非居住者である販売業者が、複数の課税管轄地で申告・納税ができる情報技術を適用する。②互換性のある情報技術を適用し税務執行の要件を明確にする。③徴税を行う仲介業者が税務徴収を行う上で妨げとなるものを

---

26) 西山（2001）P.218。

27) 消費地の定義については、3.1を参照。

28) リバース・チャージ方式の仕組については、3.2を参照。

29) OECD（2001a）pp.26-27。

30) 登録方式及びその他のBtoC取引による徴収方法の仕組については、3.3を参照。

31) 本報告書の内容については、OECD（2003）を参照。

32) OECD（2003）p.6。

33) 本報告書の内容については、OECD（2005）を参照。

取り除く。④消費税の税率等に関する情報が電子的に入手可能であること。⑤非居住である販売業者が登録あるいは還付等において、電子的に手続が可能であること。などが重要論点として述べられている<sup>34)</sup>。

また、徴税を行う仲介業者の利用や税務ソフトの適格性についても言及された。既存の方法では、仲介業者の徴税に関する負担が大きいことや、徴税に関する税務ソフトの国際的規則が必要であることを指摘している。

さらには、仮に徴税を行う税務ソフトが使用された場合、税務当局による基準あるいは認証が必要であることを提言しており、次の3つの見解が示された。第一に、税務当局が基準を提示し、その基準に該当する税務ソフトのみに認証をあたえるという見解である。認証は期限付きとし、期限切れになったソフトは再評価することとなる。第二に、税務当局が基準を示すものの認証はしないという見解である。つまり、税務ソフトの技術開発者が、基準に該当するか否かを独自に判断することとなる。第三に、国際的基準を開発できる認定機関との協同支援により上記のような方法を実施するという見解である<sup>35)</sup>。

しかし、どのような基準を満たす税務ソフトであれば認証されるのか、あるいはどのような方法で認証を行っていくのかについては、今後の課題となる。また、認証にかかるコスト面等の問題についても更なる議論が必要であるといえよう。

### 3 デジタル取引による消費税の徴収方法

#### 3.1 消費地の定義

国境を越えた取引における消費税の取扱いについては、通常の商品による商取引の場合、国外から商品の輸入を行った地点で課税される消費地課税原則が適用されることとなるが、デジタル取引にも同原則を適用するとすると、消費地をどの地点で定義し、どのような方法で消費地を特定するのかが大きな問題となってくる。

たとえば、デジタル財をダウンロードした場所を消費地にすると、ノートパソコンなどを携帯して国外へ行った場合、その国外でダウンロードした場所が消費地となり、これらの取引をすべて特定するのは、税務執行上においても困難といえる。

そこで、先にも述べた第9作業分科会報告書では、デジタル財に係る取引を BtoB 取引と BtoC 取引の2つに分類し、次のような定義を明示している<sup>36)</sup>。

---

34) OECD (2005) pp.11-14. 吉田 (2005) pp.116-117.

35) OECD (2005) pp.17-21.

36) OECD (2001a) pp.12-13.

- ・ BtoB 取引…デジタル財を購入した事業者の事業所所在地国により課税される。
- ・ BtoC 取引…デジタル財を購入した消費者の居住地国により課税される。

上記のような定義（図3-1参照）は、たしかに消費地をどの地点で定義するのかについては、明確に示されているが、その消費地をどうやって特定するのかについては明示されていない。つまり、BtoC 取引について、販売事業者が消費者の居住地国をどうやって把握するのか、あるいは、デジタル財について輸出免税の適用を受ける場合にも、どのようにして消費地が国外であることを証明するのかという問題が残されている。

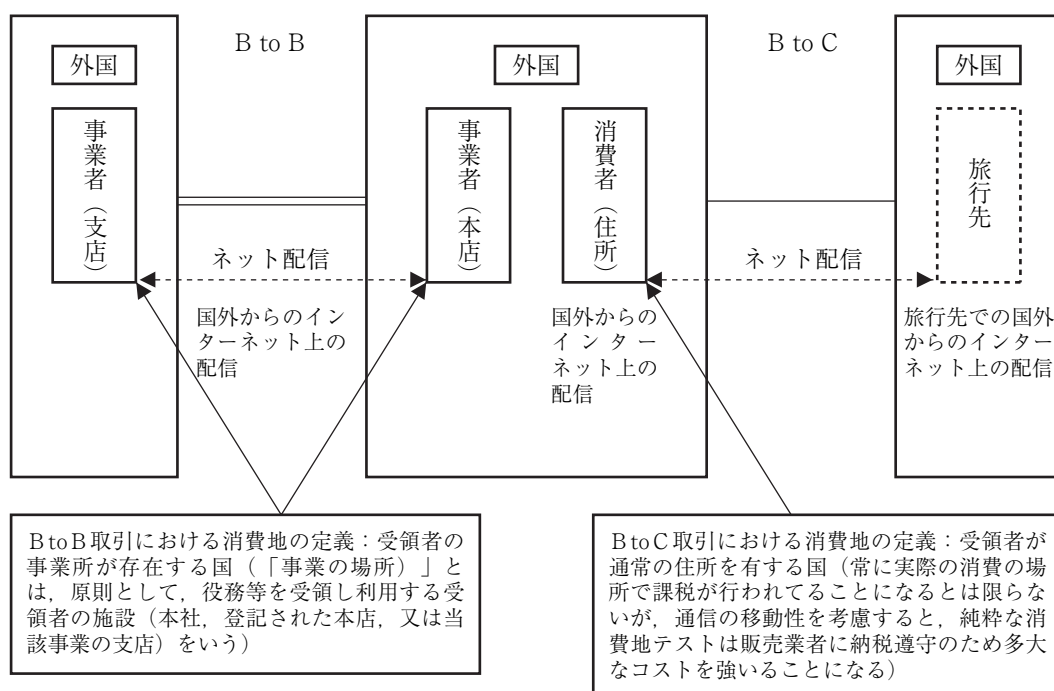


図 3-1 消費地の定義

（出所）財務省 web page<<http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/siryuu/222c.htm>> より作成。

### 3.2 BtoB 取引による徴収方法—リバース・チャージ方式—

リバース・チャージ方式（図3-2参照）とは、B国の事業者がA国の事業者からデジタル財を購入した場合において、B国の事業者は、そのデジタル財に係る消費税をB国の税務当局に自ら申告・納税する方式である。ただし、リバース・チャージ方式が適用できるのは、買い手が課税事業者となる BtoB 取引に限定されてしまう。

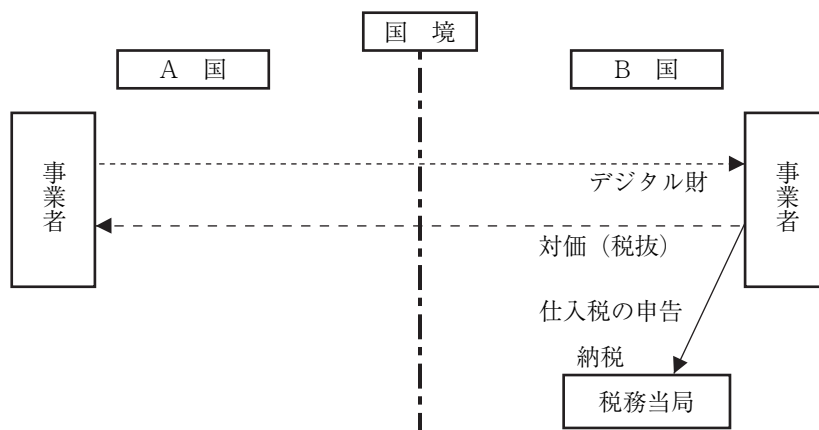


図 3-2 リバース・チャージによる徴収

(出所) 渡辺 (2000a) pp.19-20より作成。

### 3.3 BtoC取引による徴収方法

#### 3.3.1 自己申告方式

自己申告方式 (図 3-3 参照) とは, B 国の消費者が, A 国の事業者からデジタル財を購入した場合, B 国の税務当局に自主的に申告することにより, B 国の消費税を支払うというものである。

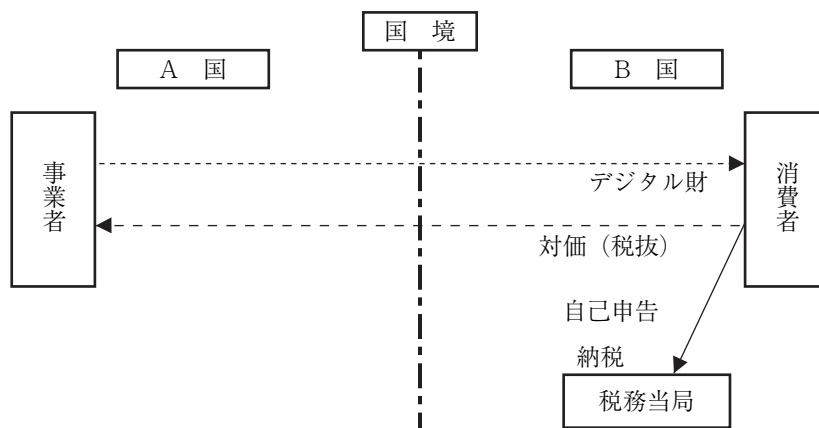


図 3-3 自己申告による徴収

(出所) 渡辺 (2000a) p.29より作成。

### 3.3.2 登録方式

登録方式<sup>37)</sup>（図3-4参照）とは、A国の事業者aにB国で登録を行ってもらい、A国の事業者aが、B国の消費者から徴収した消費税をB国の税務当局に納税するという方式である<sup>38)</sup>。

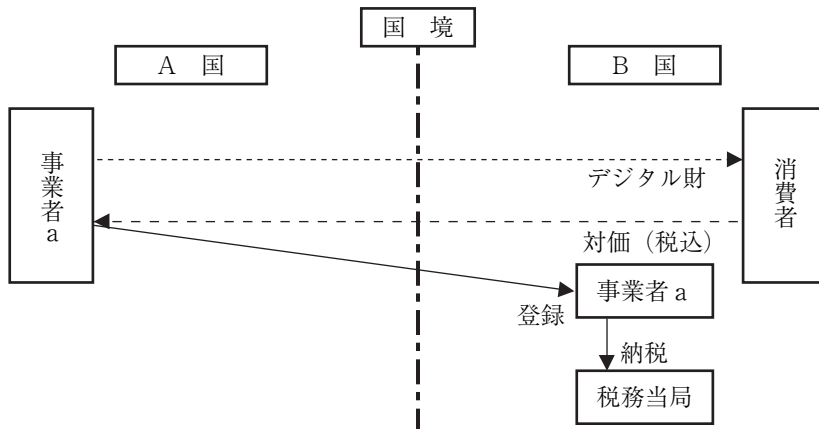


図 3-4 登録による徴収

（出所）渡辺（2000a）p.29より作成。

### 3.3.3 送金方式

送金方式<sup>39)</sup>（図3-5参照）とは、A国の税務当局がA国の事業者からB国に係る消費税を徴収し、その消費税をB国の税務当局に送金するというものである。この方法は、原産地課税原則（origin principle）<sup>40)</sup>と類似しているが、消費地であるB国の課税規定に準じた方法が適用され、その税収もB国に帰属されることから、結果として、消費地課税原則が適用されることになる。

37) OECD 租税委員会の消費税 TAG による報告では、この登録方式について、将来 IC カードを開発・導入することにより、実現可能な方法として機能すると提言している。OECD（2000）pp.16-17。

38) EU では、EU 領域を越えた場合のデジタル財取引に係る付加価値税の徴収方法として、登録方式（BtoC 取引の場合）が実際に採用されている。

39) 技術 TAG では、事業者が輸出先の税務当局ではなく、自国の税務当局とやりとりすることで、納税協力費用の大幅な削減が可能となる原産地国課税・送金方式を推奨している。OECD（2001a）p.16。

40) 原産地課税原則とは、源泉地国に課税権があるとする考え方である。つまり、輸出物品について消費税が課税されるが、輸入物品については、消費税は課税されない。

なお、原産地課税原則については、水野（1989）が詳しい。

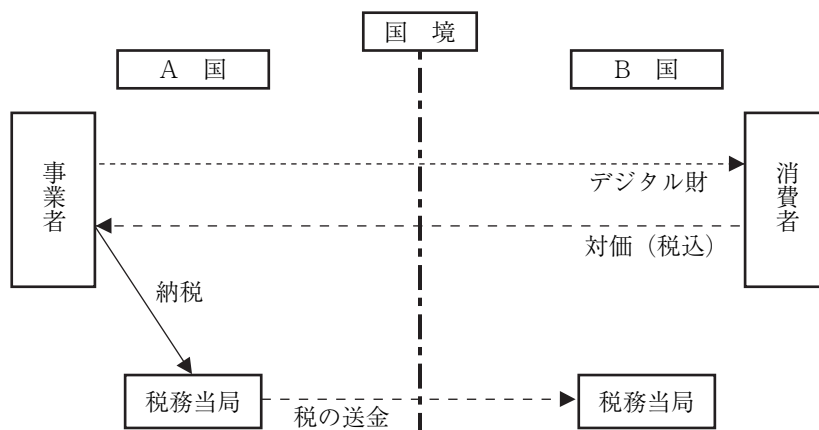


図 3-5 原産地国からの送金による徴収

(出所) 渡辺 (2000a) p.29より作成。

### 3.3.4 源泉徴収方式

源泉徴収方式 (図 3-6 参照) とは、B 国の消費者が、A 国の事業者からデジタル財を購入した場合、その対価を送金する際に、B 国の第三者機関 (金融機関等) を仲介し、その第三者機関が対価に係る消費税を源泉徴収して、B 国の税務当局に納税するという方法である。

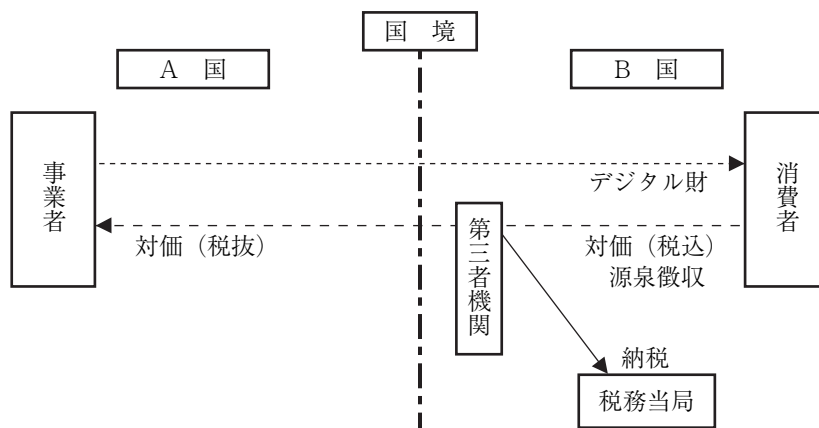


図 3-6 源泉徴収による徴収

(出所) 渡辺 (2000a) p.29より作成。

### 3.3.5 情報処理技術に基づく方式

情報処理技術に基づく方式（図3-7参照）とは、税務ソフトなどの情報処理技術に基づいてデジタル財取引を把握し、デジタル財に係る消費税額を自動的に計算する。そして、計算した税額は第三者機関の仲介により源泉徴収され、その源泉徴収した税額を各国の税務当局へ自動送金することにより、各国の消費税を効率良く徴収しようとするものである。

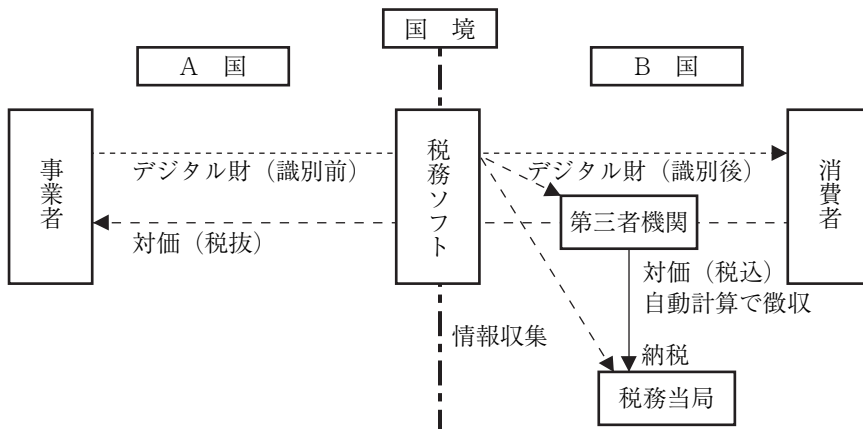


図 3-7 情報処理技術に基づく徴収

（出所）渡辺（2000a）pp.23-24より作成。

## 4 デジタル財取引に対する我が国の消費税

### 4.1 デジタル財の取引区分

我が国における消費税法の課税対象は、「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等」と「保税地域から引き取られる外国貨物」と規定されている。そして、事業者が国内において行う課税資産の譲渡等のうち、本邦からの輸出として行われる資産の譲渡又は貸付け等については、輸出免税として消費税が免税されている。

つまり、消費税法上、国際取引については、外国貨物の輸出入に対してのみ課税対象としており、国内取引のように「役務の提供」については課税の対象としていない。したがって、国際取引による「役務の提供」があった場合、消費税法上、その取引が「国内取引」に該当するか否かで課税対象の有無を判断することとなる<sup>41)</sup>。

41) 山崎（1998）pp.32-33。

消費税法4条3項では、「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。」と規定されており、「資産の譲渡又は貸付け」と「役務の提供」（消費税法4条3項1号及び2号）を区分している。

さらに、消費税法施行令6条2項各号で「役務の提供」を分類し、その種類毎に役務の提供地の判定基準を規定している。国際運輸（旅客又は貨物の輸送）の場合は、旅客・貨物の出発地・発送地又は到着地、国際通信については、発信地又は受信地の双方の地点となる場所が国内にある場合に限り、国内取引として課税対象となる<sup>42)</sup>。また、保険、情報の提供又は設計、生産設備等の建設又は製造、その他の役務の提供でその提供が行われた場所が明らかでないものについては、事務所等の所在地を判定基準（事務所地基準<sup>43)</sup>）としている。このように、国境を越えた場合における「役務の提供」の判定基準は、国際郵便等一部の例外を除いて、事務所地基準により判断されることとなる。

また、消費税法上、「役務の提供」とみなされないものであっても、無体財産権（特許権、著作権等<sup>44)</sup>）の利用<sup>45)</sup>のような権利関係や金銭の貸付け等の金融取引は、「役務の提供」に類似するものと考えられる。そして、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ており、金融取引に係る国内取引の判定基準についても、事務所地基準を適用しているといえる<sup>46)</sup>。

そこで、国外事業者からインターネット上でデジタル財を購入した場合、我が国の消費税法では、どのように取引を区分しているのか確認していく。まず、デジタル財を著作権等とした場合、その取引の内容によって、区分が異なってくる。

たとえば、ソフトウェア等は、著作権等に該当するが、商品に相当するソフトウェアを購入すれば、「著作権等の譲渡」と考えられ、修正プログラム等の購入は、「役務の提供」に該当し、複製権等の購入については、「著作権等の貸付け」に該当することになる<sup>47)</sup>。

42) 国際運輸及び国際通信については、輸出免税等の規定により免税取引（消費税法7条1項3号）となる。

43) 事務所地基準とは、役務の提供が国内において行われたかどうかについて、固定された施設の存否により判断しようとするものである。この基準を定義した趣旨は、役務の提供を個別に把握することが、国際取引において非常に困難であることから、物理的に存在する事業者のみを課税対象とした。

水野（1990）p.70。

44) 著作権等とは「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」（消費税法施行令6条1項6号）をいう。

45) 「特許権等の無体財産権の使用の対価を支払う外国貨物を保税地域から引き取る場合には、その外国貨物のみが課税の対象となる。」（消費税法基本通達5-6-3）。

46) 山崎（1998）pp.34-35。



また、デジタル財が、著作権等の譲渡又は貸付けに該当する場合は、「著作権等の譲渡又は貸付けを行う者の住所地」（消費税法施行令6条1項6号）で国内取引か否かを判断されることから事務所地基準が採用され、役務の提供に該当する場合については、「役務の提供を行う者の役務の提供に係る事務所等の所在地」（消費税法施行令6条2項7号）により判断される。つまり、デジタル財の譲渡又は貸付け及び役務の提供を行う者の事務所地が国外であれば、消費税は課税されないといえる。

一方、消費税法基本通達5-1-3で、「『資産』とは、取引の対象となる一切の資産をいうから、棚卸資産又は固定資産のような有形資産のほか、権利その他の無形資産が含まれることに留意する。」と規定されている。

したがって、デジタル財を無形資産とした場合、「資産の譲渡又は貸付け」に区分され、国内取引において事業者が行ったデジタル財の譲渡又は貸付けに対しては、課税されるが、輸入取引によりデジタル財を購入した場合は、課税されない。つまり、デジタル財は外国貨物とはみなさないため課税対象とはならず、消費税は課税されないこととなる。

さらには、デジタル財を情報の提供あるいは、その他の役務の提供（消費税法施行令6条2項5号及び7号）とした場合、「役務の提供」に区分され、事務所地基準により消費税は課税されない<sup>48)</sup>。

このように、国外事業者から購入したデジタル財は、いずれの場合も不課税取引には変わらないものの、その取引内容によって、消費税法上の取引区分が異なってくる。これは、現行の消費税法令や通達による資産の譲渡、貸付け又は役務の提供の規定<sup>49)</sup>だけでは、これらの取引について判断するのは困難であることが考えられる<sup>50)</sup>。

## 4.2 OECD ガイドラインの実現可能性

我が国において、国境を越えたデジタル財取引に係る消費税が課税されないというのは、課税の中立性・公平性・簡索性の観点からも決して望ましいとはいえない。

そこで、国際問題について協議している OECD で提言されてきたガイドラインをベースとして、我が国のデジタル財取引に係る消費税の徴収方法とその実現可能性について検討していく。

---

47) 上杉（2009）pp.260-261。

48) 山崎（1998）p.36。

49) これらに関する規定は、資産の譲渡（消費税法2条1項8号、消費税法施行令2条、基本通達5-2-1）、資産の貸付け（消費税法2条2項、基本通達5-4-1、5-4-2）役務の提供（基本通達5-5-1）を参照。

50) 白木（2009）p.105。

これまで OECD 租税委員会で提案されてきた電子商取引に対応する消費税の枠組を我が国で導入すると仮定した場合、つまり、以下の4つの消費税制度を我が国に導入した場合に、どのような問題が生じてくるのか検討していく。

①国境を越える取引についての消費税規定は、消費される場所の管轄地で課税されるべきである。②消費税の課税上、デジタル財の供給は、通常の商品の供給として取り扱われるべきではない。③我が国の事業者及び消費者が、国外からデジタル財を購入した場合については、リバース・チャージ方式、自己申告方式又は他の同等といえる仕組を検討する。④我が国は、有形財の輸入に関する税を徴収するため、適切な制度を進展させるとともに、税の徴収及び商品の消費者への効率的な配達を不当に妨げることはないよう保証する。

まず、①については、消費地の定義を明示しており、消費地において課税することを提唱している。たしかに、我が国における通常の物品取引については、消費地課税原則を採用しているが、デジタル財の輸入取引に関しては、課税対象外となっており同原則を採用しているとはいいがたい。

また、このような課税制度を我が国に導入しても、インターネット上で取引されたデジタル財の消費地をどうやって特定するのかという問題については、明確な結論は出でておらず、今後における課題といえる。さらに、国外の事業者が我が国の取引相手にデジタル財を販売した場合、その販売相手が事業者なのか消費者なのかの判別も非常に難しい。特に、我が国では、課税事業者に対して納税者番号制度<sup>51)</sup>を導入していないため、取引相手の確認が難しいといえる。

②は、我が国でも、デジタル財は物品としての形がないことから、有形財である通常の商品とは区別している。すなわち、デジタル財については、権利その他の無形資産又は役務の提供と解釈しており、おおよそ、OECD ガイドラインに沿った指針を示していると思われる。

③については、OECD 租税委員会において国際間の適正な課税方法の統一化に向け、次の6つの方式<sup>52)</sup>について議論されてきた。そこで、各課税方式を我が国に導入した場合の実現可能性について検討していく。

第一に、リバース・チャージ方式を適用した場合は、デジタル財を購入した我が国の事

---

51) 納税者番号制度の導入について、これまで税制調査会においても検討されてきたが、タックス・コンプライアンスの向上、あるいは、適正・公平な課税制度の実現、さらには、納税者の税制への信頼の向上という観点からも、有用な制度であるといえる。しかし、導入によるコストの問題や個人情報の保護など、実際に導入するには、検討すべき課題も多い。

なお、納税者番号制度については、税制調査会(2000) pp.355-366を参照されたい。

52) European Commission (1999) pp.10-13.

業者が課税事業者となる。しかしながら、我が国が規定する課税事業者の場合、たとえリバース・チャージ方式を適用しなくても、デジタル財を仕入れた課税事業者は、消費税が課税されていないかわりに、そのデジタル財に係る消費税額について仕入税額控除もできないことから、我が国の税収には、大きな影響を与えることはないといえる。

ただし、消費税法9条1項<sup>53)</sup>に規定される免税事業者に対して、リバース・チャージ方式を採用すれば、デジタル財に係る消費税を納税する義務が生じることから、少額であるが税収の増加が期待されると思われる。

第二に、自己申告方式を導入した場合は、デジタル財を購入した我が国の消費者が自ら申告納税を行うこととなる。この方法は、納税義務者となる消費者全員が自主的に申告納税するのであれば、機能していく可能性はあるといえる。しかし、現実問題として、消費者すべてに申告納税をさせるためには、我が国の税務当局がデジタル財によるBtoC取引について、常に監視できるシステムを構築するなど、何らかの確認手段がない限り、実現される可能性は低いといえるだろう。

仮に自己申告方式がうまく機能したとしても、購入した消費者全員が申告納税義務を負うことになり、その結果、我が国の納税義務者が激増し、事務処理が繁雑になるという弊害が生じてくることから、効率性の原則からも決して好ましいとはいえない。

第三に、OECD租税委員会の第9作業分科会でも実現可能な方法として提唱された登録方式という方法が挙げられる。登録方式を導入するとなれば、国外の事業者に我が国での登録を義務付け、登録をした国外事業者に、我が国の消費税法に準じた方法で消費税を徴収してもらい、その登録者が徴収した消費税額を我が国の税務当局に納税することとなる。

ところが、実際にデジタル財を販売するすべての国外事業者に登録をしてもらうのは、事実上不可能に近いといえる。ただし、登録した国外事業者に対しても我が国の免税規定を採用し、登録者数を一定規模の事業者に絞ら込むことにより、登録者の把握も容易となり実現可能性は高まると思われる。

しかし、登録した国外事業者は、購入相手が事業者か消費者かを区別する手段がなく、相手先がすべて事業者であると主張すれば、国外事業者は我が国の消費税を納めなくてもすむという点も問題といえる<sup>54)</sup>。さらには、登録者が我が国の消費税法に基づき、適切に

---

53) 「事業者のうち、その課税期間に係る基準期間における課税売上高が千万円以下である者については、第5条1項の規定にかかわらず、その課税期間中に国内において行なつた課税資産の譲渡等につき、消費税を納める義務を免除する。」(消費税法9条1項)。

54) 『日本経済新聞』2001年3月1日朝刊。

納付しているかどうかを確認する手段がなければ、不正に納付をする登録者が出てくる可能性も否定できないため、登録者による取引状況の実態を把握する方法について、更なる検討が必要といえるだろう。

たしかに、登録方式は我が国の税務当局に係る税務行政費用を最小化するという意味でも有用な手段の一つといえるが、裏を返せば、納付を行う国外事業者には、莫大な納税協力費を負担させることとなる<sup>55)</sup>。このように、登録方式においても問題点は残されているが、今後、国際間による協力関係の如何によっては、我が国においてもうまく機能していく可能性も考えられる。

第四の方式として、送信方式という方法が挙げられる。この方式を採用すると、国外事業者が我が国の消費者に対してデジタル財を販売した場合、そのデジタル財に係る我が国の消費税額を国外事業者が代わりに徴収し、その国外事業者が居住している国の税務当局へ一旦納付する。そして、その国外の税務当局は預かった消費税額を我が国の税務当局に送金することとなる。

ただし、このような方法を採用すると、国際間の課税における密接な国際協調が必要となるが、現在では、国際租税条約<sup>56)</sup>においても、このような国際間の送金を可能にする規定は見当たらない。仮に、租税条約において新たな課税の送金に関する規定を設けることになれば、他国の税務当局が我が国の消費税法に準じた方法で納税を行う義務が生じてくる。

しかし、このような規定を設けたとしても、他国の税務当局に多大な徴税コストが生じてくることから、税の徴収による対価として代行手数料のようなもので補填するなど、徴税義務が課される他国に対して何らかの恩恵を与えない限り、我が国と租税条約を締結している56カ国すべての合意を受けることは難しいといえる。特に世界における電子商取引市場の中核をなす米国<sup>57)</sup>が採用している小売売上税<sup>58)</sup>は、輸入商品について課税されな

---

55) OECD (2001b) p.28.

56) 租税条約とは、国際的な二重課税の排除、締約国間の課税権の配分、税務当局間の国際協力を主たる目的としたものである。我が国では、これまで45にも昇る租税条約を締結し、現在56カ国(2009年4月現在)との間で適用があり、これは、我が国の対外直接投資の80%以上(金額ベース、累計額)をカバーしている。

財務省 web page <<http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/siryuu/kokusai.htm>>.

57) ちなみに、米国の17州(2009年10月現在)ではデジタル財の購入に対して課税するダウンロード税が実施されている。

JS Online web page<<http://www.jsonline.com/news/statepolitics/40012437.html>>.

58) 米国における売上税は州内の「課税対象」売上に対して課される最終消費関連取引税と考えることができる。課税対象となる「売上」とは、主として有形動産の移転・交換、賃貸やサービスの対価などである。自治体国際化協会(2000) p.8。

いため、わざわざ送金方式を導入する利点はほとんどないことから、同方式について消極的見解を示すと予測される<sup>59)</sup>。

さらには、課税行為について他国と我が国との税務当局間による解釈の相違により、紛争が起こった場合に、いかなる解決手段を取れば良いのかなど、送信方式についてはまだまだ検討すべき点は多いといえる。

第五に、源泉徴収方式が挙げられる。この方法を導入すれば、国外とのデジタル財取引に係る消費税額を我が国の第三者機関（金融機関等）が代わりに徴収し、その第三者機関が我が国の税務当局に納税することとなる。しかし、第三者機関は、膨大な取引のなかからどの取引が、国際間のデジタル財による BtoC 取引なのかを判別することは容易ではない。

さらに、取引内容の把握が困難であることから、租税回避行為による課税逃れや二重課税を誘発するおそれが出てくる。また、第三者機関に我が国の源泉徴収義務を課すとなると、新たなシステムを導入する設備費用や事務処理の増加による人件費など膨大なコストがかかることとなる。

したがって、第三者機関に対し、我が国の税務当局が徴税に対する委託手数料を支払うなどの経済的利点を与えない限り、第三者機関の承諾を得ることは困難といえる。

また、第三者機関を仲介せずに、現金や匿名が可能な電子マネー等で決済がなされることも考えられ、国境を越えた場合におけるデジタル財の輸入取引すべてについて、第三者機関が漏れなく源泉徴収するのは、差し詰め無理といえる<sup>60)</sup>。

第六に、国際的な電子商取引市場の発展に対応するため、ソフトウェアなどの情報処理技術により取引の実態を把握し、我が国のデジタル財取引に係る消費税を自動的に計算・徴収する方法が挙げられる。我が国では電子商取引規定の整備などの目的から e-JAPAN 戦略<sup>61)</sup> を設けているが、もし将来的に、デジタル財取引による消費税の徴収が円滑に運ぶ税務ソフトが開発されれば、これまでデジタル財取引が抱えていた課税問題が一気に解消する可能性も出てくる<sup>62)</sup>。

---

59) 渡辺（2000a）p.22。

60) 渡辺（2000a）pp.22-23。

61) e-JAPAN 戦略は、超高速インターネット網の整備とインターネット常時接続の早期実現、電子商取引ルールの整備、電子政府の実現、新時代に向けた人材育成等を通じて、市場原理に基づき民間が最大限に活力を発揮できる環境を整備し、我が国が世界最先端の IT 国家となることを目的としており、2001年1月22日、高度情報通信ネットワーク社会推進戦略本部（IT 戦略本部）第1回会合において国家戦略として決定された。

首相官邸 web page<[http://www.kantei.go.jp/jp/it/network/dai1/0122summary\\_j.html](http://www.kantei.go.jp/jp/it/network/dai1/0122summary_j.html)>.

すでに、世界の税額を自動的に計算する税務ソフトは存在している<sup>62)</sup>が、将来、インターネット上でのデジタル財取引を認識し、デジタル財に係る消費税額を自動計算して、消費者にその消費税額を請求するとともに、その請求した消費税額を第三者機関の仲介により徴収し、消費者がいる国の税務当局に送金するような税務ソフトが開発されれば、我が国に係る消費税額を自動的に計算・徴収することが可能となる。つまり、デジタル財の販売業者を、我が国に登録させる必要もなく、消費税を徴収することができる。

しかし、仮に税務ソフトの開発に成功したとしても、購入者である消費者のデータが悪用されることも危惧される。たしかに、セキュリティーの強化などにより、個人情報の漏洩を防止できる可能性もあるが、現状では未知数な部分も多い。特に、インターネット上において、消費者の個人情報をいかに保護していくのかという点は重要な課題であるといえる。

前述したように、OECDでは、税務当局による税務ソフトの基準公表あるいは認証を行うことで、税務ソフトの安全性が向上することを提言している。将来的に、税務ソフトの国際的基準及び認証制度を設けることで、ソフトの安全面等が保証されれば、我が国に導入する上でも、現実的な徴収方法として機能すると思われる。

④については、我が国でもこのような趣旨に鑑みて、デジタル財のような無形財取引にとどまらず、通常の商品取引についても、消費税による徴収方法の効率化に努めており、おおむねOECDガイドラインの方針に沿った見解を示しているといえるだろう。

### 4.3 デジタル財取引の逸失消費税額

#### 4.3.1 推計対象

本節では、国境を越えたデジタル財取引を課税取引であると仮定した場合、我が国の消費税において、どの程度の税収逸失額が生じるのか推計を行う。

今回の推計対象として、国外から輸入した場合におけるデジタル財を対象とする。ここでいうデジタル財とは、デジタルデータとして視聴されるコンテンツの配信サービスなどを示す。具体的には、インターネットを通じて配信される図書・画像・テキスト、音楽や動画、オンラインゲーム等が考えられる。

62) なお、玉岡雅之准教授は、「課税のがれを防止するためには、電子商取引が行われる時点で取引自体を把握できる方法の確立、言い換えれば、新しい商取引に関わるインターネット上の新しいプロトコルの確立が必要になる。つまり、プロトコルに税額を計算するための方法を繰り込むことができれば、課税のがれを防ぐことができる。」と述べている。玉岡(2006) pp.133-134。

63) OECD(2003) p.7.

なお、非居住者である外国の弁護士や税理士が、国際電話やインターネット上で、個人消費者に対してアドバイス等を行った場合、あるいは外国法人がインターネットを通じて個人消費者に情報の提供を行うなどのいわゆるサービスの輸入取引<sup>64)</sup>については、推計の対象から除外することとする。また、インターネットを介して消費者に配信する BtoC 取引に限定して推計を行っていく。

#### 4.3.2 推計手順

##### ① デジタル財取引による市場規模の金額

経済産業省商務情報政策局（2008）の調査によれば、2007年の我が国におけるデジタル財の市場規模は、インターネット流通が3,091億円で携帯電話流通が5,562億円となり、合計8,653億円<sup>65)</sup>の市場規模であった。なお、デジタル財にも BtoB 取引が存在するが、このデータは、原則として一般消費者向けの国内 BtoC 取引を対象とした数値である。

##### ② 電子商取引市場に占めるデジタル財取引の割合

我が国の BtoC 取引における電子商取引の市場規模金額<sup>66)</sup>は、2007年で5兆3,440億円となり、①のデジタル財取引による市場規模の金額8,652億円にこの5兆3,440億円を除すると約16.2%となる。この割合を電子商取引市場に占めるデジタル財取引の割合とする。

$$\frac{8,653\text{億円 (BtoC によるデジタル財取引の市場規模金額)}}{5兆3,440\text{億円 (BtoC による電子商取引の市場規模金額)}} \doteq 16.2\%$$

##### ③ 輸入デジタル財取引の利用割合

経済産業省（2008）の調査で、インターネットショッピングの利用者に対して、過去1年間（2007年1月～2007年12月）における「海外サイトでのインターネットショッピングの利用状況」を調査<sup>67)</sup>しており、我が国の消費者が海外のサイトを利用した割合は8.9%

---

64) 消費税のサービス取引については、水野（1989, 2005）が詳しい。

65) なお、インターネット広告3,366億円、モバイル広告618億円については、BtoB 取引が主であるため、今回の推計で使用するデジタル財の市場規模金額には含んでいない。経済産業省商務情報政策局（2008）p.17。

66) 経済産業省は、狭義と広義の定義について述べているが、ここでは、「インターネット技術を用いたコンピュータネットワークを介して商取引が行われ、かつその成約金額が捕捉されるもの」という狭義の定義を使って集計されたデータを使用する。我が国における電子商取引の規模は、BtoB 取引の場合、1998年の8兆6,200億円から2007年には約20倍の161兆6,510億円にまで成長している。さらに、2006年と比べても BtoB 市場は9.3%増加し、依然として高い成長率を示している。

一方、BtoC 取引の規模については、2006年の4兆3,910億円に対して、2007年は、21.7%増の5兆3,440億円までに達し、1998年第1回調査の645億円に比べ、約82倍と大幅に市場規模を拡大しており、毎年の成長率は、低下しつつあるものの、依然として高い成長率を維持している。

経済産業省（2008）p.25, p.34。

67) 経済産業省（2008）pp.188-189。

であった。この8.9%のうち、海外サイトからデジタル財を購入した割合17%<sup>68)</sup>を乗じた1.5%を輸入デジタル財取引の利用割合とする。

#### ④ 輸入デジタル財取引の市場規模金額

①のデジタル財取引による市場規模の金額8,653億円を基にして②の電子商取引市場に占めるデジタル財取引の割合16.2%と③の輸入デジタル財取引の利用割合1.5%との比率により算出した801億円を我が国における輸入デジタル財取引の市場規模金額とする。

$$1.5\% : 16.2\% = X : 8,653\text{億円}$$

$$16.2X = 12,979.5$$

$$X \approx 801\text{億円}$$

#### ⑤ 輸入デジタル財の年間逸失消費税額

④で算出した金額801億円に我が国の消費税率5%を乗じることで、我が国のBtoC取引に占める輸入デジタル財の年間逸失消費税額が算出されることとなる。

### 4.3.2 推計結果

上記で推計した輸入デジタル財の金額801億円に、我が国の消費税率5%を乗じた金額40億5百万円が、2007年我が国のBtoC取引に占める輸入デジタル財の年間逸失消費税額であると推定できる<sup>69)</sup>。なお、経済産業省商務情報政策局(2008)の同調査では、デジタル財の分野別による内訳の割合は、「図書・画像・テキスト」が全体の33.9%を占めている。以下、「音楽・音声」が26.4%、ゲームが22.4%、「映像」が17.3%となっている<sup>70)</sup>。この割合に応じて、今回推計した年間逸失消費税額を按分すると表4-1のような結果となる。

ちなみに、第133回国税庁統計年報書によれば、2007年の我が国における消費税の納税申告額は、約9兆9,780億円<sup>71)</sup>であり、税関において課税された輸入取引に係る消費税の納税申告額が、約2兆9,240億円であった<sup>72)</sup>。この納税額からみれば、デジタル財の輸入取引に係る消費税額は、物品取引に係る消費税額と比較しても僅かな金額であることがうかがえる。つまり現状において、デジタル財の輸入取引は、我が国の税収額に多大な影

68) この割合は、海外サイトのショッピング利用率8.9%のなかに含まれているデジタル財である音楽・映像コンテンツ(10.2%)、電子書籍(3.4%)、コンピュータ・ゲームコンテンツ(3.4%)のダウンロード割合を合計した数値である。経済産業省(2008) p.189。

69) デジタル財は、実態のつかみにくい性質をもった商品であることから、各国によるデジタル財の市場規模等を調査したデータはあるものの、我が国の輸入デジタル財取引の実態を調査したデータはない。したがって、今回の推計結果は、あくまで概算の数値であり、我が国の正確な逸失消費税額を算出したものではない。

70) 経済産業省商務情報政策局(2008) pp.24-25。

71) ちなみに、2007年度の我が国における消費税の還付申告額は、2兆7,520億円であった。

国税庁(2009) p.186。

72) 国税庁(2009) pp.186-187。



響を与えることはないといえよう。

表4-1 2007年 デジタル財における年間逸失消費税額

（単位：千円）

デジタル財の分類	年間逸失消費税額
図書・画像・テキスト	1,357,695
音楽・音声	1,057,320
オンラインゲーム	897,120
映像	692,865
合計	4,005,000

## おわりに

本稿では、我が国のデジタル財取引に対応する消費税の徴収方法とその実現可能性について検討を行った。オタワ閣僚会議報告書では、電子商取引における租税原則について、中立・公平・簡素の原則を明示した。これにより、デジタル財においても従来の物品と同様に課税されていく方向に向かっており、国際間による市場競争の中立・公平性及び各国における税収の確保という観点からもこの原則の適用は大変意義あることだと思われる。

また、OECD 租税委員会で検討された6つの徴収方法について検証した結果、BtoB取引においては、リバース・チャージ方式、BtoC取引については、登録方式及び情報処理技術に基づく方式が、我が国にとって現実的な徴収方法であるといえるだろう。ただし、登録方式は、取引が行われている各国の事業者すべてに登録を実施させるのは、至難の業であり、現況では、取引の多い大規模な事業者のみを対象に登録せざるを得ないといえる。

さらに、どういう要件で登録を免除するのかという免税点の問題、あるいは課税の徴収をするための登録事業者と我が国の税務当局による情報ネットワークの構築など解決しなければならない問題も残されており、我が国に導入するまでには時間を要すると思われる。

一方、情報処理技術に基づく方式については、将来的に国際間の協力や情報処理技術の発展如何によって、登録方式よりも現実的な徴収方法として実現する可能性は高いといえる。インターネット上のデジタル財取引をキャッチして、各国の消費税額を自動的に計算し、各国の税務当局に自動的に送金できるような税務ソフトが実際に開発されれば、デジタル財取引に係る消費税を徴収することが可能となる。

ただし、現段階ではBtoC取引に占める輸入デジタル財の市場規模は限定的であり、推

計した年間逸失消費税額の結果から見ても税収面で多大な影響を受けることはないと考えられる。しかし、我が国の消費税率は将来的に引き上げが予想されること、あるいは著しい発展を遂げている BtoC 取引の市場規模を考慮すると、今後において経済的な歪みが生じ、重大な国際課税問題へと発展していく可能性も否定できない。

以上のことから、今後とも OECD という国際機関を通じて、国際間のデジタル財取引における消費税問題に関する基本的政策を立案・実行するための指針となる租税原則や重要な課題について、各国の学者や官僚ならびに民間企業の実務家等による専門家の協力により、包括的な観点から積極的に検討を重ねていくことが必要であると思われる。

そして、我が国のデジタル財取引を巡る消費税問題においても、OECD で議論されている国際的な取り決めに対して、基本的には足並みを揃え、その状況に応じて整合性をとっていく必要があるといえる。

### 【参考文献・論文等】

石弘光（2009）『現代税制改革史 終戦からバブル崩壊まで』東洋経済新報社。

岩崎政明（2005）「デジタルコンテンツの電子取引と課税問題」『租税研究』第669号 日本租税研究協会 pp.64-74。

上杉秀文（2009）『国際取引の消費税 QA』税務研究会出版局。

上田衛門（2001）「電子商取引の課税上の取扱いについて— OECD 租税委員会の報告書の概要—」『租税研究』第622号 日本租税研究協会 pp.62-76。

金子宏・中村雅秀共編（2001）『テクノロジー革新と国際税制—国際課税京都フォーラム第2回シンポジウムより—』清文社。

金子宏・中村雅秀共編（2002）『電子取引と国際税制—国際課税京都フォーラム第3回シンポジウムより—』清文社。

金子宏（2008）『租税法 第十三版』弘文堂。

木村弘之亮（2000）『国際税法』成文堂。

黒澤盛章（2006）「新しい市場形態の発展による消費税制のあり方—デジタル財の電子商取引課税—」『経済研究』第7号 東京国際大学 pp.59-84。

経済産業省（2008）『平成19年度我が国の IT 活用に関する調査研究事業（電子商取引に関する市場調査）報告書』。<<http://www.meti.go.jp/press/20080818002/20080818002-1.pdf>>。  
アクセス日付：2009.11.10。

経済産業省商務情報政策局（2008）『デジタルコンテンツの市場規模とコンテンツ産業の構造変化に関する調査研究 報告書』財団法人デジタルコンテンツ協会。

<[http://www.dcaj.org/report/2007/data/dc08\\_01.pdf](http://www.dcaj.org/report/2007/data/dc08_01.pdf)>。アクセス日付：2009.11.15。

- 国税庁（2009）『第133回 国税庁統計年報書』大蔵財務協会。  
国税庁 web page<<http://www.nta.go.jp/sonota/kokusai/oecd/oecd.htm>>。  
アクセス日付：2010.1.11。
- 財務省 web page<<http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/siryou/222c.htm>>。  
アクセス日付：2007.4.10。
- 首相官邸 web page<[http://www.kantei.go.jp/jp/it/network/dai1/0122summary\\_j.html](http://www.kantei.go.jp/jp/it/network/dai1/0122summary_j.html)>。  
アクセス日付：2010.1.10。
- 白木康晴（2009）「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 税務大学校 pp.103-116。
- 税関 web page<<http://www.customs.go.jp/>>。アクセス日付：2010.1.15。
- 税制調査会 web page<<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/zeichof/z003.html>>。  
アクセス日付：2009.12.11。
- 税制調査会（2000）『わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—』税制調査会。
- 玉岡雅之（2006）『課税主義の財政学』勁草書房。
- 自治体国際化協会（2000）「米国の州、地方団体における売上・使用税の概要」『CLAIR REPORT  
NUMBER 190』自治体国際化協会。  
<[http://www.clair.or.jp/j/forum/c\\_report/pdf/190-1.pdf](http://www.clair.or.jp/j/forum/c_report/pdf/190-1.pdf)>。アクセス日付：2009.10.10。
- 辻富久（2002）「電子商取引の発展に伴う課税ベースの浸食について」『人文社会論叢、社会科学  
篇』第7号 弘前大学人文学部 pp.51-77。
- 戸谷裕之（1994）『日本型企業課税の分析と改革』中央経済社。
- 西山由美（2001）「電子商取引に対する消費課税—OECDとEUの取り組みを中心として—」『東  
海法学』第26号 東海大学出版会 pp.209-236。
- 日本経済新聞「大蔵省検討 企業間取引に照準」『日本経済新聞』2000年2月22日朝刊。
- 日本経済新聞「電子商取引課税 OECDが報告書」『日本経済新聞』2001年3月1日朝刊。
- 日本公認会計士協会（2003）「16年度税制改正意見要望をとりまとめ 電子商取引に係る課税上  
の取扱い整備などを要望」『I国際税務』Vol.23 No.9 税務研究会 pp.4-5。
- 日本税理士会連合会・中央経済社編（2009）『消費税法規通達集』中央経済社。
- 日本貿易振興機構（JETRO）web page<<http://www.jetro.go.jp/indexj.html>>。  
アクセス日付：2010.1.18。
- 根田正樹・矢内一好・青木武典・小倉秀夫（1999）『インターネット・電子商取引の法務と税務』ぎょ  
うせい。
- 藤倉基晴（1998）「電子商取引の課税問題—OECD電子商取引オタワ閣僚会議の模様—」『ファ  
イナンス』Vol.34 No.8 大蔵財務協会 pp.66-75。
- 満生順子（2003）「電子商取引と消費課税」『経済研究』第2号 九州産業大学大学院経済学研究  
科 pp.91-114。
- 水野忠恒（1989）『消費税の制度と理論』弘文堂。
- 水野忠恒（1990）『サービス貿易と課税問題—消費課税を中心として— 企業の多国籍化と法』

総合研究開発機構。

水野忠恒 (2005) 『租税法 第2版』 有斐閣。

宮島洋編著 (2003) 『二訂版 消費課税の理論と課題 第6巻』 税務経理協会。

望月俊浩 (2003) 「消費税の複数税率化を巡る諸問題」 『税務大学校論叢』 42号 税務大学校 pp.180-267。

森信茂樹・水野忠恒・渡辺智之・吉川誠一 (2000) 「国際的電子商取引と課税問題」 『租税研究』 第608号 日本租税研究協会 pp.73-91。

山口幸三 (2007) 「サービスと無形財の電子商取引と消費課税」 『明星大学経営学研究紀要』 第2号 明星大学経済学部経営学科 pp.53-65。

森信茂樹 (2007) 『抜本的税制改革と消費税』 大蔵財務協会。

山崎昇 (1998) 「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—」 『税務大学校論叢』 30号 税務大学校 pp.1-46。

山本守之 (1995) 「課税対象取引と課税対象外取引」 『日税研論集 (消費税)』 第30号 日本税務研究センター pp.115-195。

吉田倫子 (2005) 「OECDにおける電子商取引課税の議論の進展—徴税ソフトに立脚した電子商取引の国際課税システム」 『Economic Review』 Vol.9 No.4 富士通総研経済研究所 pp.116-117。

渡辺智之 (1998a) 「電子商取引に関する課税問題について—OECD 租税委員会報告書の解説—」 『国際税務』 Vol.18 No.12 税務研究会 pp.10-16。

渡辺智之 (1998b) 「電子商取引に関する OECD 租税委員会報告書について」 『租税研究』 第590号 日本租税研究協会 pp.88-100。

渡辺智之 (1999a) 「電子商取引の課税問題—OECD の検討状況—」 『財経詳報』 No.2200 財経詳報社 pp.16-18。

渡辺智之 (1999b) 「電子商取引に関する最近の OECD での検討状況」 『租税研究』 第599号 日本租税研究協会 pp.91-98。

渡辺智之 (2000a) 「クロスボーダー取引と消費課税」 『Discussion Paper Series A』 No.392 一橋大学経済研究所 pp.1-29。

渡辺智之 (2000b) 「電子商取引の課税問題に関する議論の経緯」 『IFMP Discussion Paper Series』 No.00A-03 大蔵省財政金融研究所 pp.1-25。

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。

European Commission (1999) Working Party N°1 Harmonisation of Turnover Taxes Working Paper Indirect Taxes and E-Commerce.

OECD (1997) Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers.

OECD (1998a) Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions.

OECD (1998b) Dismantling the Barriers to Global Electronic Commerce.: Directorate for Science, Technology And Industry Committee for Information, Computer and

Communications Policy.

OECD (1999) The Economic and Social Impacts of Electronic Commerce: Preliminary Findings and Research Agenda.

OECD (2000) Electronic Commerce: Report by the Consumption Tax Technical Advisory Group (TAG) .

OECD (2001a) Consumption Tax Aspects of Electronic Commerce: A Report From Working Party No. 9 on Consumption Taxes to the Committee on Fiscal Affairs.

OECD (2001b) Tax Administration Aspects of Electronic Commerce: Responding to the Challenges and Opportunities: A Report from the Forum on Strategic Management to the Committee on Fiscal Affairs.

OECD (2001c) Taxation and Electronic Commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions.

OECD (2003) Report on Automating Consumption Tax Collection Mechanisms: Directorate for Financial, Fiscal and Enterprise Affairs Committee on Fiscal Affairs.

OECD (2005) Electronic Commerce :Facilitating Collection of Consumption Taxes on Business to Consumer Cross Border E-Commerce Transactions.

OECD (2006) International VAT/GST Guidelines.

## Consumption Taxes in Transactions Involving Digital Products — Present Situation and Issues with Tax System in Japan —

HOSOKI Hirokazu

### **Abstract**

Since transactions involving digital products are borderless in nature, a new problem has recently arisen, to which the consumption tax system based on conventional business transactions cannot fully respond.

This research reviews the method of consumption tax collection that handles transnational transactions involving digital products in Japan.

The conclusion is that tax collection from transnational B-to-C transactions under the current method is difficult, since such transactions involve complex taxation methods involving more than one country. In addition, the market size of B-to-C transactions is limited and has no significant impact on tax revenues at the present stage.

However, in view of the significant progress of the B-to-C transaction market, this may create serious economic irrationality in the future, leading to major international taxation issues.

Therefore, it is necessary that Japan keep in step with global deals discussed in the OECD and take measures to maintain consistency in all situations.

### Keywords

Digital Products, Consumption Tax, Cross-Border Transactions, Business to Consumer, Japan, Organization for Economic Co-operation and Development