

電子商取引をめぐる課税上の取扱いについて

平成14年10月7日
日本公認会計士協会

目 次

1	電子商取引に関する税務上の論点.....	1
2	電子商取引と恒久的施設.....	2
	(1) 問題点の指摘.....	2
	(2) 法人税法における恒久的施設概念.....	3
	(3) OECDにおける議論の経緯.....	3
	(4) 恒久的施設概念の限界.....	7
	(5) まとめ.....	8
3	電子商取引に係る所得分類.....	9
	(1) 本章の概要.....	9
	(2) 使用料の範囲.....	10
	(3) 課税権の配分.....	17
	(4) 望ましい方向性の考察.....	20
	(5) まとめ.....	23
4	外国事業者との電子商取引における現行消費税の問題点.....	25
	(1) 本章の概要.....	25
	(2) 消費税上の問題.....	26
	(3) 課税の考え方.....	32
	(4) 租税回避防止措置と執行可能性.....	34
	(5) まとめ.....	35

この報告書中で使う法律等の略号は下記のとおり。

法：法人税法 所：所得税法 消：消費税法 著：著作権法
令：当該税目に係る法律の施行令
基：当該税目に係る法律の基本通達

1 電子商取引に関する税務上の論点

近年、インターネットを含む情報通信技術やデジタル化技術の進歩には想像を超えるものがある。電子的な情報ネットワークを介した商取引を総称する電子商取引（Eコマース）は、経済のグローバル化を促進させ、取引の簡略化や効率化をもって従来のビジネス環境の発展に大きな影響を与えている。反面、こうした取引が対外的に見えにくく、本質的にボーダーレスの性格を有していることより、伝統的な商取引を前提とした従来の課税制度が現代の電子商取引に十分に対応できるかにつき、いくつかの課題を投げかけている。すなわち、当事者の取引目的や効果が同じであっても、伝統的な商取引の形態を取るか、あるいは電子商取引を取るかによって、課税関係が異なる可能性が出てきたのである。この基本的な問題点としては、以下が考えられる。

- (1) 外国法人が国内に支店等を設置する代わりに、電子商取引によって営業を行う場合、恒久的施設を有さないものとして課税ができなくなる可能性がある（直接税の問題 = 恒久的施設の概念）
- (2) 内国法人が、外国法人からソフトウェア等のデジタル財を購入する際に、CD-ROM等の有形記録媒体を購入する方法とインターネットからダウンロードする方法が考えられるが、取引の成果としての機能には差異がないにもかかわらず、販売による事業所得とされるか著作権等の使用料とされるかによって課税関係が異なってくる（源泉徴収の問題 = 所得分類の適用）
- (3) 物の輸入と異なり、インターネットによるデジタル財の購入では取引相手の外国事業者の所在地が国外であれば、原則として消費税が課税されないことになる（間接税の問題 = 消費税の課税範囲）

国境を越える取引において課税の取扱いに相違が生ずることとなると、国家間における課税権の競合をいかに整合性ある形で収斂させていくかという問題が生じてくる。電子商取引に関連して、1998年のOECD租税委員会レポート「電子商取引：課税の基本的枠組み」では、課税の一般原則として、中立性 - 電子商取引による取引形態と伝統的な取引形態の間で、課税上の取扱いが中立かつ公平であること、効率性 - 納税者及び課税当局側のコンプライアンスコストが最小限であること、确实性及び簡索性 - 課税ルールが明確かつ簡単に理解されるべきものであること、実効性と公平性 - 容易に実行可能でありかつ公平が保てる課税制度であること、柔軟性 - 今後将来の技術革新及びEビジネスの発展に対応できるような柔軟な課税制度であること、について提言しており、加盟国間において今後の国際的取引に対応するものとして合意を得ている。以下の各章では、上記の各課題についてOECDや諸外国における扱いに留意し、我が国における税務上の取扱いについて検討する。

2 電子商取引と恒久的施設

(1) 問題点の指摘

インターネットにおける外国法人の電子商取引に関する所得課税の取扱いについては、従来の法人税法及び同施行令、施行規則、通達等に直接的な規定がなかった。そのため、事業者である外国法人の自社サーバー、レンタル・サーバーあるいはウェブサイトの国内での有無、ウェブサイトにおける事業活動内容等により、所得課税の取扱いがどうなるのか明らかではない。

現行税制において、外国法人の電子商取引に関する所得課税の判断のポイントは、何であろうか。まず、法人税の一般原則からすると、内国法人は、その全世界所得が法人税の課税所得となり総合課税方式で課税されるのに対して（法 5）外国法人は、原則として、国内源泉所得のみが法人税の課税対象となる（法 4、法 9、法 138、法 141、法 145）。外国法人は、法人税法第 141 条各号に掲げる区分に従い国内源泉所得に対して総合課税方式あるいは源泉分離課税方式により課税される。また、国内に恒久的施設を有しない外国法人は、たとえ国内源泉所得であっても事業所得に対して法人税を課税されない（法 141）。

外国法人が国内に恒久的施設を保有する場合、当該恒久的施設に帰属しなくてもすべての国内源泉事業所得に課税する方法を総合主義(entire method)といい、外国法人が国内に恒久的施設を保有する場合、恒久的施設に帰属する所得にのみ課税する方法を帰属主義(attributable method)という。法人税法で定められている外国法人の恒久的施設に対する課税原則は、基本的には総合主義である。すなわち、外国法人が日本国内に恒久的施設を有していた場合には、当該外国法人の日本源泉所得は、当該恒久的施設に帰属しなくても課税されることになる（法 4）。

したがって、外国法人による電子商取引の課税上の取扱いについては、外国法人の所得源泉地、所得区分（事業所得かあるいは源泉税課税対象となる他の所得か）、事業所得の場合の恒久的施設の有無が、判断の基準となってくる。

しかしながら、法人税法上総合主義が採用されていても、日本が締結している租税条約が帰属主義を採用していれば、これを優先して帰属主義により課税されることになる。現在日本が締結している租税条約のうち、日本パキスタン租税条約以外の租税条約では帰属主義を採用している。すなわち、租税条約締約国の居住法人である外国法人による電子商取引の課税上の取扱いについては、上述の 3 つの判断基準に加え、事業所得の恒久的施設への帰属もポイントとなる。

伝統的な商取引と異なり、インターネットを利用した電子商取引の場合、サーバーあるいはウェブサイトの設置場所の選定には、事業者側にかなりの自由度がある。したがって、サーバーあるいはウェブサイトの設置場所を恒久的施設と判断するのであれば、設置場所の認定基準によっては、所得課税の結果に重大な差異を生じる可能性がある。そこで、この章では、上記 4 つの課税判断基準の中で、恒久的施設の有無による課税問題について

検討する。

(2) 法人税法における恒久的施設概念

法人税法において、恒久的施設の直接的な定義規定はないが、昭和 37 年度の税制改正で恒久的施設概念が導入されている。

昭和 36 年の法人税法では、外国法人の事業所得については、当該外国法人が日本に「事業」を有する場合に納税の義務があるとしていた。当時、日本が租税条約を締結していた国との間では、日本国内に「恒久的施設」を有する場合に事業所得課税を受けることになっていた。「恒久的施設」の概念については、条約上比較的詳細な規定があったが、国内法上どのような場合に日本に「事業」を有するとみなされるかは明らかではなく、従来その実際上の適用についても問題があった（税制調査会『税制調査会答申関係資料集』（第 2 分冊）（1962 年 3 月）P.901）。そこで、昭和 37 年度税制改正では、恒久的施設概念を導入したが、日本に恒久的施設を有する外国法人に対しては、事業所得の他日本の源泉から取得する全所得につき総合合算して課税する総合主義を維持することにした。

このように法人税法上、外国法人の事業所得課税では、事業所得が国内の恒久的施設に帰属することは要件とされず、国内に恒久的施設というネクサス（関連性）があれば、課税されることになる。法人税基本通達 20-2-1 は、恒久的施設となる「事業を行う一定の場所」に、「農園、真珠やかきの養殖場、事業活動の拠点となるホテルの一室、展示即売場等」が含まれると例示列挙しているが、これは限定列挙ではなく、電子商取引については言及がない。

国内法あるいはその関連規定において明確な判断基準がない場合、1 つの対応策として、OECD 租税委員会の意見を参考として、国内法における恒久的施設の範囲を解釈する方法が考えられる。そこで、OECD 租税委員会における電子商取引と恒久的施設に関する議論を検討してみる。

(3) OECD における議論の経緯

OECD 租税委員会は、これまで電子商取引に関する直接税の課税上の問題について、下記の報告書等を公表している。

1999 年 10 月「電子商取引：恒久的施設の現行定義の適用について」¹

2000 年 3 月 3 日「電子商取引の内容と恒久的施設の定義の適用：OECD モデル条約 5 条に係るコメントリーでの分類案、意見募集のための案（改訂版）」²

2000 年 3 月 24 日「電子商取引から生ずる租税条約上の定義問題」³

2000 年 12 月 22 日「電子商取引における恒久的施設の定義の適用の分類：モデル条約第 5 条のコメントリーに対する修正」⁴

2001年2月1日「電子商取引から生ずる租税条約上の分類問題」(電子商取引支払の租税条約上の分類に関するテクニカル・アドバイザー・グループから OECD 租税委員会第1作業部会への報告書)⁵

OECD 租税委員会におけるこれまでの議論では、電子商取引と恒久的施設の定義との関係及び 租税条約上の分類問題についての解釈指針が示され、今後は、電子商取引での恒久的施設に帰属する事業所得の算定方法⁶と 事業の管理支配地の判定基準⁷について議論が進められている。

OECD 租税委員会では、これまで主としてウェブサイトとサーバーを分けて、次のような議論が展開されてきた。

ウェブサイト

ウェブサイトは、ソフトウェアと電子データの組合せで構成されており、有形固定資産ではない。したがって、ウェブサイトそのものは、OECD モデル条約第5条(恒久的施設の定義)に関するコメント、パラグラフ2で規定するところの「事業の場所(建物、機械あるいは機器のような設備の存在)」に該当せず、ウェブサイトそれ自体では恒久的施設には該当しない。また、ウェブサイトを載せる取り決めは、原則的にはウェブサイトを通じて事業を行う企業が恒久的施設を有することを意味せず、インターネット・サービス・プロバイダーは、通常他の企業の恒久的施設を構成する代理人には該当しない。

サーバー

企業が、サーバーを国内に保有し(または、リースを受け)ここにウェブサイトを設けて、事業を行っている場合には、OECD モデル条約第5条の条件を満たせば、恒久的施設に該当する可能性がある。すなわち、恒久的施設に該当するためには、事業を行う場所が物理的に存在し、一定期間固定しており、かつ、そこで事業が行われていることが判断基準となる。コンピューター機器が一定の場所にあるという要件を満たせば、恒久的施設に該当する可能性があるが、サーバーは店舗等と異なり移動が容易なため、事業を行う一定の場所を構成するためには、一定の場所にサーバーが十分な期間設置されている必要がある。ここで、サーバーを移動する将来の可能性は判断材料とされず、実際にサーバーを移動したか、あるいは一定期間当該場所に設置されていたか否かにより、恒久的施設の有無を判断する。OECD 租税委員会で合意に達した結論では、サーバーのようなコンピューター設備が置かれている場所は、一定の状況下で恒久的施設となり得るが、そのためには当該場所で遂行される機能が重要であるとともに、企業の事業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こととされた。

企業が、国内で他社からレンタル・サーバーを借りて、ウェブサイトを運営していた場合には、恒久的施設の要件である事業の場所の物理的存在に該当するかが問題となる。OECD モデル条約第5条(恒久的施設の定義)に関するコメント、パラグラフ4で規

定する「事業の場所」とは、単に企業の自由になる、ある一定の量の場所を有することであり、必ずしもその場所を企業自ら所有している必要はない。例えば、賃貸オフィスに支店を設けていれば、恒久的施設に該当し、必ずしもオフィスの建物の全部あるいは一部を、当該企業が所有している必要は全くない。

しかしながら、オフィス（建物の全部あるいは一部）、ゲーム機あるいは自動販売機等の自動装置を賃貸している場合とは異なり、レンタル・サーバーの利用者は、一般的に、当該レンタル・サーバーの特定の物理的スペース、サーバーの運営あるいは所在場所を指定する権利を持たない。すなわち、レンタル・サーバーでは、インターネット上に接続しているサーバーであれば、ホームページの容量、メールボックスの容量、接続回線の通信量あるいは通信速度が問題とされ、どのレンタル・サーバー機の物理的にどの部分を割り当てられるか、あるいは、レンタル・サーバーそのものがどこの国に所在しているかは、あまり意味を持たない（レンタル・サーバー機は、有形固定資産ではあるが、自動販売機あるいはゲーム機のように、明らかに事業者が設置場所で事業を行うことを目的としているとは必ずしも言えず、レンタル・サーバーの所在場所はレンタル・サーバーの利用者の事業場所とは断定できないと考えられる。事実、国内の事業者が国内の消費者を対象とした電子商取引を行う場合においても、コストの安い海外のレンタル・サーバーを利用する例が多くみられる）。したがって、ウェブサイト単独では、恒久的施設の一構成要素である有形固定資産に該当しない以上、国内のレンタル・サーバーを利用して、そこにウェブサイトを開設しているという事実のみでは、恒久的施設を国内に保有していることには該当しないものと考えられる。しかしながら、他の要素により、例えば、国内のレンタル・サーバーに開設されている通信販売用注文取得ウェブサイトのメンテナンス、取得注文情報による発注、出荷指示等に従事する者が、国内に常駐すれば、恒久的施設が国内に所在する可能性がある。

恒久的施設の構成要素としての場所の意味と人間の関与

前述のとおり、その国に所在しているサーバーを利用してウェブサイトを開設しているという事実だけでは、必ずしも恒久的施設が存在することにはならないが、サーバーを所有しているかレンタルしているかにかかわらず、企業が国内で当該サーバーを操作、維持し事業を行っていると見ることができれば、ゲーム機あるいは自動販売機と同様に、国内の恒久的施設に該当する可能性がある。

しかしながら、なお、ゲーム機あるいは自動販売機が場所を移動することにより既存の顧客を失うのに対して、サーバー機は場所を移動しても、顧客からの商品またはサービスへのアクセスには全く影響を与えない。

恒久的施設に該当するか判定するためには、単に有形固定資産としてのサーバーの所在場所だけではなく、国内において当該サーバーへの人間の関与の形態あるいは状況により判断が分かれるか否かが問題となる。OECD レポートでは、サーバーが恒久的施設に該当

するか否かの判断において、人の存在は検討しなくても良いと述べている。例えば、油井における石油ポンプは、人が常駐しなくても自動的に石油汲み上げを続けるので、その油井は、人の存在を必要とせず恒久的施設に該当する。

恒久的施設の有無の判定のための自動装置に対する人間の関与の問題については、OECD における議論でも様々な意見がでた。例えば、恒久的施設の構成要素として、人間の関与は必要ないとの意見においては、重要なポイントとして、当該企業の事業の本質及び自動装置を通じた活動が収益をもたらすコアの活動であるかをどのようにとらえるのかという点が問題とされる。一方、恒久的施設の存在には、人間の関与が必要とされるという意見においては、当該人間の関与は、国内で行われるものに限定されるのか、あるいは海外からの関与（インターネット上のウェブサイトのメンテナンスはインターネットを通じて世界中どこからでも可能である）はどのようにとらえるのかという問題が残る。

ただ、人間の関与が存在すれば、恒久的施設に該当する可能性が高くなることだけは確かである。OECD コメンタリー、パラグラフ 2 では、「事業を行う一定の場所を通じて企業の事業が行われること」は、「通常、様々な形で企業に従属的な者が、その一定の場所が存在する国でその企業の事業を行うことを意味する」としているため、必ずしも当該企業の正式な社員だけではなく、もっと広い範囲の関与者が、恒久的施設の判定要素に含まれる可能性がある。

準備的または補助的活動に該当する電子商取引活動

電子商取引活動であっても、従来の伝統的な商業活動と同様、恒久的施設に該当しない準備的または補助的活動が存在する。準備的または補助的活動は、OECD モデル条約第 5 条パラグラフ 4 に規定されている。OECD レポートでは、供給者と消費者との間の通信手段の提供（例えば、電話線）、商品やサービスの広告宣伝、セキュリティ及び効率化目的でのミラー・サーバーによる情報リレー、事業活動のためのマーケット情報の収集活動、情報提供機能を、準備的または補助的活動として例示列挙しており、これらの活動は恒久的施設に該当しない。

しかしながら、電子商取引活動の全部または一部が、準備的または補助的活動に該当するか否かは、企業が国内に設置しているコンピューター関連機器がどのような機能を果たしているのか、検討する必要がある。たとえ上記例示列挙した準備的または補助的活動の項目に該当しても、当該活動が企業の事業活動全体の重要な部分を構成したり、事業の他の中心部分がコンピューター機器で遂行されているのであれば、当該コンピューター機器は恒久的施設に該当することになる。典型的な例としては、インターネット・サービス・プロバイダーは上記例示列挙の業務を行うが、これらの業務はプロバイダーにとっては主要な業務であって、プロバイダーのサーバーでこれらの業務が遂行されていれば、当然プロバイダーの恒久的施設が存在することになる。

(4) 恒久的施設概念の限界

OECD 租税委員会は、1999 年 10 月の報告書で、課税の一般原則として、中立性、効率性、 確実性及び簡索性、 柔軟性について提言している。電子商取引に関する課税上の取扱いについて、物理的存在に根拠をおく伝統的な恒久的施設概念に依拠した OECD 租税委員会の結論は、上記課税の一般原則を満たしたであろうか。

恒久的施設は、所得源泉地国に存在したときに、そこに帰属する所得のみ（帰属主義）あるいは、源泉地国から発生する所得すべて（総合主義）に対して課税するための基準である。従来の恒久的施設概念は、源泉地国に事業を行う一定の場所か代理人の物理的な存在を要求していた。例えば、A 国の居住法人が、B 国国内に恒久的施設を設け、そこにおいて消費者に商品・製品を販売すれば、当該販売活動から生ずる所得は、B 国において課税されたが、B 国国内に恒久的施設を有せず、A 国から B 国消費者に直接輸出すれば、この事業所得に対して B 国は課税しない。

電子商取引に関して、OECD 租税委員会は、ウェブサイトそのものはソフトウェアとデータベースから構成され物理的な事業を行う一定の場所ではないため恒久的施設には該当しない、 源泉地国において他の者のサーバーをレンタルしウェブサイトを開設しても、単にプロバイダーの磁気的スペースを借りているだけで、物理的な機械装置の特定の部分に関して管理支配権を有しているわけではないので、恒久的施設には該当しない、 事業を行う外国法人が自ら源泉地国内にサーバーを設置して事業を行っている場合には、恒久的施設に該当する可能性がある（ただし、当該サーバーが補助的準備的活動のみに従事している場合には恒久的施設に該当しない）との見解を示した。

すなわち、OECD は、国際間の電子商取引から発生する所得に対する課税方法としては、従来からの物理的な恒久的施設概念を捨てず、これをそのまま電子商取引に適用して課税関係を整理していく方針を固めた。電子商取引は物理的な事業所を介さない目に見えない取引が行われるため、理論的にも従来型取引に比べ課税対象範囲が狭まる可能性があり、また、課税執行上捕捉が困難になる危険性もある。

インターネットを通じた電子商取引では、A 国居住法人は、B 国国内に物理的な恒久的施設を保有しなくても、B 国消費者に直接アクセスできる（あるいは、逆に言えば、B 国消費者が A 国居住法人の販売活動に直接アクセスできる）ようになる。すなわち、従来の恒久的施設概念だけを基準にすると、同じような販売活動でも B 国内の店舗を窓口にする場合には恒久的施設に対して課税されるが、A 国にあるサーバーからインターネットのウェブサイトを通して B 国消費者に対して販売すれば、B 国の課税を回避することができる。ここで、従来外国法人が源泉地国において恒久的施設を通じて消費者に対面して営業していたのと同様に、源泉地国の消費者の自宅のパソコン画面上にあたかも外国法人の店舗が出現したかのように、商品、製品あるいはサービスが販売される状態が、外国法人の販売活動ウェブサイトの物理的サーバーが存在しないという理由で課税対象から除外され、源泉地国での課税範囲は減少していくことになる。有形資産の輸入の場合には、インターネット

による海外サーバー・ウェブでの注文輸入は、従来の国際郵便による通信販売輸入と同じと解釈することも可能かもしれない。一方、デジタル財のインターネット上でのダウンロードについては、物流による取引把握が困難であるため、課税上の影響が大きくなることが想定される。

また、デジタル財あるいは非デジタル財の区別に関わりなく、国内に設置されているサーバーで広告宣伝活動のみを行い、本来の事業での注文取得販売活動を国外のサーバーで行っていれば、国内に恒久的施設は存在しないと判断されよう。しかし、国内サーバーのウェブサイト上のページで注文取得販売活動を行うケースが恒久的施設となるのであれば、国内サーバー上のウェブサイトでは広告宣伝活動のみ行われ、この広告ページからリンクされている国外サーバー上の日本語注文取得ページで注文する場合と、消費者の観点からは全く違いが判別できないにもかかわらず、恒久的施設の有無に相違をもたらす可能性がある。このように、電子商取引の具体的事例においては、「当該場所で遂行される機能が重要であるとともに企業の事業活動にとって本質的ないし中核的部分であるか否か」の判断は難しい面がある。

サーバーは物理的機械装置として自動販売機に比喻されることが多いが、自動販売機の場合には源泉地国で直接消費者に接する必要があるのに比べ、サーバーはインターネットにつないである限り、世界中どこに設置しても、全く同じように事業が行える。したがって、タックスヘイブンにウェブ・サーバーを設置すれば、インターネット経由で世界中どここの市場に対して営業活動を行っても、容易に課税回避が可能になる。

前述のとおり、電子商取引においては、サーバーという物理的存在において、企業の事業活動にとって本質的ないし中核的部分である重要な機能を遂行している場合のみ、恒久的施設の存在が認められることになる。インターネット利用の電子商取引においては比較的容易なサーバー移設により物理的不存在を実現させることが可能である。また、たとえサーバーを国内に残しておいたとしても、企業の事業活動にとって本質的ないし中核的部分である重要な機能を国外サーバーに割り当てれば、比較的容易に課税回避が可能なのであるから、OECD 租税委員会の課税の一般原則のうち、中立性、確実性及び簡索性、実効性及び公平性は、伝統的な恒久的施設概念では十分に満たせなくなっていると言いうことができる。

(5) まとめ

現在、電子商取引に係る外国法人の恒久的施設の定義については、法人税法における取扱いは不明確なままである。我が国においても電子商取引の発展に伴う恒久的施設の概念の議論は活発であるが、その基本的考え方及び課税の原則については国際的協調の中でその妥当性及び実施可能性を問う必要がある。例えば、OECD 租税委員会は、当面従来の恒久的施設概念を、新しい電子商取引にも適用して、租税制度の整理を図ろうとしている。

ここでは、電子商取引におけるサーバーは、一般的にインターネットを利用した事業活動上、その物理的な設置場所が重要な意味を持たないにもかかわらず、当該場所が恒久的施設の有無及びその機能が判断基準になっている。こうした PE の解釈論ではもはや課税の安定性は確保できず、課税権の確立が困難になることが想定される。

恒久的施設概念のもとでは、電子商取引に対して、旧来型の商取引と経済的に近似した取引であっても、前述のとおり恒久的施設に該当するサーバーの有無及びサーバーの機能の内容により、全く異なる課税上の取扱いをする可能性がある。加えて、サーバーを軽課税国に設置したり、あるいは恒久的施設と認定されるのに十分な期間が経過する前に繰り返し他国へ移動していく等、租税回避手段の容易なこともあって、課税の公平性及び法的安定性が維持するのが難しくなり始めている。

恒久的施設概念はその発展の歴史の中で、いわゆる支店等の事業所から、長期にわたる建設場所あるいは代理人へと、恒久的施設の範囲を広げ、経済的実態が近似する取引に対しては、公平な整合性のある課税を目指してきた。しかしながら、恒久的施設がそもそも物理的存在に根拠を求める概念のため、電子商取引の形態に対しては、恒久的施設概念を修正拡大する方法では、十分対応できない。外国法人の事業所得課税が、総合主義によろうと帰属主義であろうと、恒久的施設概念に根拠を置くのであれば、電子商取引に対しては、所得課税の課税技術上限界があり、電子商取引を利用した経済活動への課税の一般原則が損なわれる危険性がある。今後発展を続ける国境を越えた電子商取引に対しては、従来の恒久的施設概念に基づく所得課税とは異なる課税原則（例えば、消費課税）の研究が必要となってくるであろう。

3 電子商取引に係る所得分類

(1) 本章の概要

電子商取引は従来の取引とは異なり、少額の費用で、迅速かつ容易に不特定多数の者に情報やサービス等を提供することができるため、この特性を商業取引に利用する例が急増している。その反面、こうして新たに出現してきた取引形態に、従来の税制が対応できているかという疑問について検証を迫られている。そのうちの 1 つに所得分類の問題がある。例えば、内国法人がビジネス用のソフトウェアといったデジタル財を外国法人から購入する場合、CD-ROM 等、有形記録媒体のパッケージによって購入する場合とインターネットによりダウンロードして購入する場合があるが、これらは取引の成果として機能的に差異はない。しかし、この取引が販売による所得として事業所得となるか、著作権等の使用料による所得となるかにより課税上の取扱いに差異が生ずる。

しかるに、現在の法規定ではソフトウェアに代表されるデジタル財の購入について所得を明確に判断することが困難であり、諸外国との取引について、それが国内法上または租

税条約上どの所得分類の適用を受けるかにつき見解が分かれることがある。国内に恒久的施設を持たない非居住者については、国内における事業所得は非課税になるが、投資所得である使用料については源泉徴収による課税権が及ぶため(所 212) 課税の範囲を含め、電子商取引という新たな環境の中においてより明確な判断基準を設けることが望まれる。また、この問題の原点には、課税権の配分をどのように考えるかという、今日の電子商取引の環境下における根源的議論があり、これを避けて通ることができない。本章では、先に我が国の使用料を巡る法関係等について述べ、次に国家間の課税権の配分についての考察を行う。

(2) 使用料の範囲

税務上の取扱い

電子商取引においては、インターネットを介したデジタル財の購入取引が問題になるが、取引内容はソフトウェア(コンピューター・プログラム等)、情報提供(データベースの使用等)、アミューズメント配信(音楽、映像等)、通信・放送サービス、金融サービス、法律相談等の専門的サービス、技術サービス等、多岐に及んでおり、その対価の支払いが物の譲渡や人的役務の提供に対するものであるか、知的所有権の使用に係るものであるかによって課税関係が異なる。

我が国では国内源泉所得となる使用料を、「国内において業務を行う者から受ける使用料または対価で当該業務に係るもの(所 161 七、法 138 七)」と定めている。この対象には以下がある。

- ア. 工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式若しくはこれらに準ずるものの使用料またはその譲渡による対価
- イ. 著作権(出版権及び著作隣接権その他これに準ずるものを含む。)の使用料またはその譲渡による対価
- ウ. 機械、装置その他政令で定める用具の使用料

このうち、電子商取引に関係するものとして、ア.及びイ.がある。ア.については、工業所有権その他の技術に関する権利若しくはノウハウ等の使用等がインターネットを通じてなされることがある。ただし、これは電子商取引固有の問題ではなく、伝統的な取引形態においてもその判断は同様と考えられる。「工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式若しくはこれらに準ずるもの」の使用料とは、技術等の実施、使用、採用、提供若しくは伝授等につき支払いを受ける対価の一切(所基 161-23)をいうことから、技術サービスや工業的所有権等に係る専門サービスの提供はここにいう使用料に該当するものと考えられる。

ここで問題となるのが、「特別の技術による生産方式若しくはこれらに準ずるもの」とされるノウハウ等の使用等であろう。使用料には過去の研究、技術開発、知識及び意匠等による確立された知的所有権の使用に対する対価の支払いが含まれており、それが登録されているかどうかは必ずしも問わない。あくまで、独自の考案または方法を用いた生産方式やこれに準じる秘訣、秘伝といった特別に技術的価値を有する創作の使用等がある場合の支払いを対象とする。そのため、インターネットを通じた情報提供やソフトウェアの購入についても、その内容によってはノウハウ等の使用等があったのではないかという解釈も成り立つ。しかし、ここでは特別の技術による生産方式に準ずるものの提供または伝授が前提となるため、その提供されたコンテンツやソフトウェアの機能等がこの特別な技術による生産方式若しくはこれらに準ずるものでない限り、使用料には該当しないものと考えられる。

なお、海外における技術動向や特定製品の生産高といった情報の提供等は、ノウハウではなく人的役務の提供に該当するものとされている（所基 161-22）。

イ.の著作権の使用等は、電子商取引において最も問題となる分野である。「著作権の使用料またはその譲渡による対価」は、所得税基本通達 161-23（技術等及び著作権の使用料の意義）により、「著作物の複製、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または出版権の設定につき支払いを受ける対価の一切」とされる。ここで著作物とは、著作権法第 2 条第 1 項 1 号の著作物をいうものとされ（所基 161-23）、著作権とは著作物について著作者に認められる権利とされる。また、著作物の利用とは、著作権法第 63 条（著作物の利用の許諾）に規定する「著作物の利用」と同義の概念と解されている。このように今日の税法においては、著作権に関する使用料について著作権法の借用概念が用いられている。

著作権法上の取扱い

著作権法は著作物等に関し著作者の権利を保護し、以って文化の発展に寄与することを目的としている（著 1）。ここで著作物とは、「思想または感情を創作的に表現したものであって、文芸、学術、美術または音楽の範囲に属するもの」と定義され（著 2 一）、その媒体が何かは問題とされない（著 17）。1985 年及び 1986 年の著作権法改正により、プログラム及びデータベースが著作物に含まれることが明示されるようになったが（著 10 九、著 12 の 2）、これらはコンピューターの効率的作動を目的とし、日進月歩のソフトウェアを表現の創作性に重点を置く著作権法概念に馴染まないとの見解もある。同法第 10 条第 1 項は例示列举であり、著作物とはあくまで、思想または感情の創作的表現であり、かつ、

文学、学術、美術または音楽の範囲に属することという同法第 2 条第 1 項 1 号の基本要件により決定される。そのため、プログラム等は直ちに著作物となるのではなく、この定義規定に照らして判断されなければならない。

ソフトウェアには、コンピューター・プログラム及びこれに関連する資料のすべて、つ

まり情報システムを開発し、それを活用するための技術、プログラム及びプログラム・ドキュメンテーション、ノウハウ等が含まれるが、通常、ソフトウェアとプログラムは、ほぼ同義に使用される。コンピューター・プログラムは、「電子計算機を機能させて一の結果を得ることができるように、これに対する指令を組み合わせたものとして表現したもの(著2十の二、著10)」とされ、データベースは、「論文、数値、図形その他の情報の集合体であって、それらの情報を電子計算機を用いて検索することができるように体系的に構成したもの(著2十の三)」とされる。そのうち、「その情報の選択または体系的な構成によって創造性を有するものは著作物として保護する(著12の2)」規定がある。

著作権法における著作権はいくつかの権利の束と考えられ、それには複製権、貸与権、頒布権、翻訳権、翻案権及び2次的著作物の利用に関する権利等が含まれる(著21から28)。これらの権利は財産権であり、全部または一部を譲渡することが可能である(著61)。また、同法第30条によれば、著作物の私的使用のための複製は著作権法の対象外とされ、同法第47条の2には、プログラムの著作物の所有者が自ら当該著作物を必要と認められる限度において当該著作物の複製または翻案することは、著作権の保護の及ぶものではない旨の規定がある。

判断基準の検討

使用料が問題となるのは、国内事業者が事業として著作権を使用する場合であり、それは目的別に、ソフトウェアに代表されるデジタル財を自らが使用する場合と業務として他者に販売する場合に大別される。外国法人等との取引については各国との租税条約が優先されるが(所162、法139)、租税条約に定義がない場合や租税条約がない国との取引については国内法が基本となる。しかし、現在の国内法においては著作権法全般に判断基準をゆだねる形になっており、使用料の認定に関する税務上の判断についてはいくつかの解釈が生まれる余地がある。特に、著作権の使用等につき問題になりやすいインターネットによるソフトウェアのダウンロード等については、以下の問題が生じている。

ア 自社使用目的の場合

外国法人よりインターネットによりソフトウェアの提供を受ける場合、その使用目的が自社の内部利用や管理目的である場合、当該ソフトウェアの使用等は、現行法により、「著作物の利用等につき支払いを受ける対価の一切をいう」ため、広範囲に使用料の認定が行われることが考えられる。しかし、CD-ROM等により同様のパッケージソフトを購入する取引との均衡、つまり異なるキャリアメディアを媒体とする取引との中立性が問題となる。これはソフトウェアがインターネットにより配信される場合であってもCD-ROM等で供与される場合であっても、その経済的実体は何ら変わらず、実務上、両者を区別することが困難なためである。

パッケージソフトは、著作権法第21条に規定する複製権に基づく「プログラムの著作物」の複製物であるが、CD-ROM等によるソフトウェアの譲渡対価については、一般に、著作

権の譲渡や使用とは直接関係がなく、書籍等の譲渡と同様に事業所得に該当するものとされる。ただし、所得税基本通達 161-24(1)では、工業所有権等の使用につき、その対価が使用回数、期間、生産高またはその使用による利益の額に応じて算定される場合、使用料に該当するとしている。そのため、ソフトウェアの複製物の譲渡対価の内容について、使用の対価に相当する部分がないかを検討することが要求される。ところが、サイト・ライセンスやシュランクラップ・ライセンス等に対しては、ユーザーにしてみれば、オリジナル・プログラムの複製物（コピー版）を一定額で購入することが通常であり、ライセンス契約等において特に著作権の使用等の対価として支払いが明示されない限り、使用料として主体的に源泉税を識別していくことは一般的ではない。購入価格の分析にしても、パッケージソフトをインターネット経由で購入する場合、ユーザー側にはその対価の設定方法等が明らかにされないことがあるため、当該取引対価中に使用料部分が含まれるか識別することは難しい。

イ 販売目的の場合

外国法人よりコンピューター・ソフトウェアが輸入代理店等を通して輸入販売される場合、ソフトウェアがパッケージソフトとして CD-ROM やディスクによって外国法人より供与されることがある。この外国法人と国内の輸入代理店等との間にソフトウェアの複製権を取得するための契約があり、その対価として支払いが発生する場合には著作権の使用があるものと考えられる。あるいは、外国法人より CD-ROM 等の形態でソフトウェアが輸入され、それが国内のユーザーに提供される場合、輸入代理店側に複製権がないことが明確である場合は、輸入した CD-ROM 等を国内のユーザーに販売しても複製には該当せず、書籍等の譲渡と同様に考えることができるため、源泉徴収の対象にはならないとされる。いずれもその前提として、ライセンス契約等において、著作権を含む知的所有権がその外国法人に保有されたまま、事業者である輸入代理店やエンド・ユーザーには当該ソフトウェアの変更やリバースエンジニアリング等は認められないといった要件が確認されることが一般である。しかし、パッケージソフトの供与については販売契約の名目で契約が締結されることがあり、これに対して、著作物に該当するソフトウェアの複製物の対価をどのように取り扱うのか、どの要件が課税関係の判断に影響を及ぼすのか公式な見解は見られない。

インターネットを介したソフトウェアの使用については、一般に、著作権者によるソフトウェアの複製物の供与が主であると考えられる。インターネットにより著作物の提供を受ける場合、受け手はその複製を製作し、それをパッケージとして CD-ROM 等の形態にして販売するか、または同様にインターネットを通して同複製物を国内のエンド・ユーザーに提供する。ここで著作物の譲渡について、昭和 35 年 5 月 7 日「東京地方裁判所判決」より、「著作権の譲渡にあたり対価が支払われた場合でも、直にそれが著作権の譲渡に対する対価とは断定できないのであって、実質上も著作権の譲渡は無償でなされ、対価の支払い

は著作物の所有権を取得したことに対してなされたものと認め得る場合もあり得るわけである。そして、そのような場合には、対価の支払いは著作権譲渡に対するものではないから所得税法所定の著作権の使用料に該らないことはもちろんである」との見解が示されている。この判例では、対象は映画フィルムの宣伝材料であり、当該複製物の製作原価相当が支払われていたため、複製頒布の権利に対する対価は無償であるとの判断がなされた。著作権は無償であり、著作物は有償で譲渡されたとし、両者を区別したものとして注目される。ただし、実務においては、対価の内容や構成要素の分析等が必要となるため、どこまでインターネットという今日の環境下におけるソフトウェア供与の一般的指標として使用できるかについては検討の余地があろう。

一方、ソフトウェアの供与については、それが著作権法において保護された複製物の貸与とされた事例がある。平成9年8月25日「国税不服審判所裁決（請求棄却）」においては、パッケージソフトの対価が著作権の使用に該当するかの審査が行われた。その結果、所得税法第161条7号の国内源泉所得について、契約条件、使用許可、譲渡制限、契約終了時の処分、使用状況の変更処理、使用頻度、追加料金、契約履行状況等を総合的に判断しているものの、基本的には、パッケージソフトの所有権が請求人に移転していないことを理由に著作物の複製物を貸与する権利、すなわち貸与権の行使を認定し、それが「著作権の使用」に該当し、源泉徴収の対象となるという裁決がなされた。本例では当該ソフトウェアの他への譲渡は不可であり、契約終了時にはその返還が義務付けられていたため、貸与であるとの解釈がなされていた。しかし、貸与権の認定については、契約によってソフトウェアのユーザーは、特定の契約違反事項に該当しない限り永続的にその使用を許可される場合があり、一般的契約条項による所有権の移転等をもって貸与との認定を行い、使用料の判断基準とすることについてはその適用に疑問がある。

このように、問題は、使用者たる受け手側は何を以って使用料の対価と考えればよいのか、契約においてライセンスの使用との明記がなされていない場合、若しくは販売高等に応じて支払いが生じ「使用」が経済的に主な目的であることが想定できるのではない場合、果たして何を基準に使用料の識別を行えばよいのか、著作物の複製物の譲渡を含め他の同様の経済効果を持つ取引との均衡はどのように考えるのか、対価の額が何を以て算定されているのか取引時点において購入者側の情報が限定されている場合にはどうするか、こうした点において、納税者が税務上、不安定な立場に置かれていることにある。

インターネットの発展は、ソフトウェアに代表されるデジタル財の取引形態を複雑化させ、媒体手段、契約条件、権利関係、使用方法、保護対策（特許法、電気通信事業法、特定商取引法等の対象になる場合もある）等につき様々な事例を生み出しており、それが急速に展開し新たな市場を形成しつつあるが、それに比して税制上の手当てが必ずしも追いついていないのが現状であろう。ところで、これが我が国独自の問題ではないことは、OECD 租税委員会の検討や米国内国歳入庁の対応を見ても明らかである。所得分類については、インターネットに対応した新たな判断基準を設ける動きが先進国を中心になされて

きている。とりわけ OECD では、1998 年 10 月にオタワで開催された電子商取引閣僚級会議以降、この分野における重要な研究がなされている。

OECD の取扱い

OECD モデル条約第 12 条第 2 項によれば、使用料とは、文学上、美術上若しくは学術上の著作物の著作権、特許権、商標権、意匠、模型、図面、秘密若しくは秘密工作の使用若しくは使用の権利の対価として、または、産業上、商業上若しくは学術上の経験に関する情報の対価として受領するすべての種類の支払金とされる。なお、1992 年以前は、産業上、商業上若しくは学術上の設備の使用若しくは使用の権利の対価、という文言があったが、有形資産の賃貸より発生する所得は、それが事業に関連し恒久的施設に帰属する部分は事業所得（第 7 条）であり、事業に関連しない部分は、その他所得（第 21 条）として扱われるように改正された。対して、国連モデル条約の第 12 条第 3 項には、設備の使用等も使用料に含まれる旨の定義がある。

第 12 条第 1 項では、使用料については恒久的施設が存在しない限り、源泉地国での課税権を放棄する立場を取っており（居住地国課税）、支払対価の所得分類はさして重要性を持たない。しかし、実際には、各 OECD 加盟国の租税条約によっては使用料の源泉地国課税を認めており、インターネットの発達に伴うソフトウェア等取引の国際的合意が不可欠な状況となっている。

1963 年 OECD モデル条約では、使用料は、「学術上の著作物の著作権等の使用若しくは使用の権利の対価として受領するすべての種類の支払金」とされていたが、1992 年の改正で、同モデル条約における使用はソフトウェア購入者が商業的に知的所有権を利用する場合に限定されることになった。その後、2000 年 4 月の第 12 条コメントリーの改訂に際し、「プログラム (copyrighted program)」と「プログラムの複製物 (program copy)」が区別された。これは様々なメディアにより譲渡可能であり、かつ複製を容易に行うことができるというデジタル財の特性に配慮したものと考えられる。同コメントリーにおいては、著作権の一部を譲渡した場合、著作権のすべてを包括的に譲渡した場合、複合契約による譲渡、について解説を加えているが、基本的に事業者の営利目的をメルクマールとして著作権の使用を認定しており、個々の取引条件には配慮すべきものの、権利の譲渡対価は一般には使用料として扱うべきではないとしている。また、プログラム等の譲渡については、その譲渡の媒体や契約によるソフトウェアの使用上の制限は、対価の所得分類に影響を与えるものではないとしており、プログラム等の複製物を不特定多数の者に営利目的で譲渡（自社使用は除く）することによって、著作権の一部を譲渡する場合の対価についてのみ使用料が認定されるという見解を示している。これは、オタワ会議において報告された「電子商取引：課税の基本的枠組み」における、電子商取引と伝統的取引の中立性を確保すべきという意図が明確に反映されたものと考えられる。サイト・ライセンス等については、ユーザー側が複製権を付与されている場合であっても、それが自社使用に限定さ

れる場合には、その支払対価は事業所得であり、使用料ではない旨のコメントがある。

2001年2月の同コメント改正への提言においては、取引の主要な対価は何かということ进行分析、判断すること、及び自己使用や付随的部分については著作権の使用には該当しないとのガイドラインを供することとなった。同時に、複製が権利としてあっても、それがユーザー側のプログラムを使用する目的による複製物の製作であり、広く一般に頒布しない場合には、使用料ではなく著作物の譲渡に該当するものとしている。また、著作権のすべてを包括的に譲渡する場合の対価については、使用料に該当しないものとした。さらに、所得分類の判断は対価の支払方法によって影響を受けない旨も明記された。プログラムの譲渡については、それがどのような媒体によるかは所得判定には影響せず、契約によるソフトウェアの使用上の制限は、同様に所得判定には影響しないことについても言及された。

こうした見解を背景に、OECDは租税委員会の諮問機関であるテクニカル・アドバイザー・グループ（TAG：1999年1月設置のOECD租税委員会の諮問機関）の報告により、モデル条約第12条のコメントリー・パラグラフ17（事業所得及び使用料）に以下（大意）を追加することで合意した。

- 17.1 イメージ、音、テキストといったデジタル財の取引は、ソフトウェアの対価の支払いと同様に扱うことができる。支払いが使用料に該当するかは、その支払いの対価の分類に依存する。
- 17.2 著作権の使用若しくは使用权以外の部分に対して主要な対価が提供される場合、若しくは著作権の使用が使用者側のダウンロードやオペレーションのために必要な権利等に限定される場合、こうした著作権の使用は使用料の支払いには該当しない。
- 17.3 顧客（または事業者）にソフトウェア、画像、音楽、テキストといったデジタル財をダウンロードする取引において、当該顧客が自分で使用するか、楽しむために（customer's own use or enjoyment）デジタル信号の形態で財貨を取得するための支払いがなされる。これが支払いに対する主要な対価である場合には、これは使用料ではなく、第7条の事業所得または第13条の譲渡所得に該当するものと考えられる。デジタル信号を顧客のハードディスクにコピーする行為が、関連する著作権法や契約条件の下で当該顧客の著作権の使用に該当する限り、これはデジタル信号の単なる捕捉や保管の際に生ずる付随的な部分であって、問題になる分類を考察するに当たり重要ではない。関連する著作権法や契約条件に照らして、複製物の製作が顧客ではなくプロバイダーによる著作権の使用と考えられる場合には、使用料には分類されない。
- 17.4 対して、支払いの主要な対価が、電子的にダウンロードされるデジタル財の著作権を使用する権利を付与する目的である場合には使用料が生じる。

以上の考え方に基づき、TAG は電子商取引をその内容、対象者、方法、目的、頻度、支払条件等に応じて 28 の分類に分け、各々所得分類を試みている。電子商取引に関する支払いについては、その提供者側の事業目的に着目し、支払者側の方が事業を行っているかは問わないものとした。そのため提供者側に事業目的がある場合、すべての支払いは、原則としてモデル租税条約第 7 条の事業所得に該当する。

この分類によれば、「電子的注文及び著作権の商業的使用目的によるデジタル財のダウンロード [分類 3]」及び「技術情報 (ノウハウ) の提供 [分類 19]」に該当する場合、並びに、「インタラクティブ・ウェブサイトへのアクセス [分類 21]」及び「コンテンツ取得取引 [分類 25]」の著作権の使用に関する支払いのみが第 12 条の使用料に該当し、他の分類はすべて第 7 条の事業所得に該当する。あるいは、各電子商取引の中心となる部分の性格により、たとえその一部が知的所有権 (著作権及び工業所有権等) の使用に該当する場合であっても、それが付随的なものであれば事業所得になるとしている。また、混合契約 (ハイブリッド・ペイメント) については、その主な取引に適用されるルールが適用されることとしている。このように、OECD では使用料については、あくまで目的が契約等において著作権の使用にある場合に限定し、分類している。なお、同条コメンタリー・パラグラフ 11 では、ノウハウの提供について解説を加えており、アフターケアや純粋な技術支援、保証に基づくサービスの提供、並びに専門的アドバイスに関する対価の支払いについては、人的役務の提供 (第 7 条の事業所得) としてノウハウと区別している。

(3) 課税権の配分

これまでソフトウェアを中心に、国内法及び OECD における使用料の取扱いについて述べてきたが、国内法上は使用料に該当する場合であっても、相手国との間に租税条約があれば、その条約上の使用料の定義または解釈により取引の対価が使用料に該当するかが検討され、さらにはソース・ルールとして、使用地主義か債務者主義を採用しているかにより源泉徴収の課税対象が識別される。以下、租税条約の基礎となる課税権の配分について述べる。

居住地国課税と源泉地国課税

電子商取引に係る所得分類の問題として、その背景には国家間における課税権の配分を公平に行う (inter-country equity) という基本律がある。課税権を居住地国と源泉地国で分ける場合、電子商取引という新たな形態はそれが国家のボーダーを容易に飛び越え、かつ、その補足が困難であるという特徴を有することから、国家間の協調の上、現実に対応可能な範囲の議論と対策が必要となる。

居住地国、源泉地国における課税の根拠について、居住地国課税の立場では、財産権の保有地である居住地国は、一般に創作活動に伴う費用が発生しており税収が減少していることから、これを補うという考えが基本にある。技術導入国においては、技術等の研究開

発に関する純所得の適正な計算が事実上困難であり、反面、源泉地国免税により外国の優れた技術を源泉に配慮せず導入でき、当該技術導入について税収が増すという考え方がある。対して、源泉地国課税については、源泉地国での課税は居住地国の外国税額控除等で救済されることがあり、さらに源泉地国においては、技術導入の前提として高度なインフラや教育を提供するため、それを維持するために税収が必要という考え方がある。これは国連モデル条約において、条約締結国において限度税率を定める場合には、使用料の対象となる権利や財産を開発するためのコストを考慮することが確認されていることから明白である。開発途上国においてはこうした応益原則が顕著であり、国家間の公平な税収配分に留意しているものと考えられる。

居住地国課税と源泉地国課税はどちらも理論的な根拠を有するものの、歴史的には、むしろ税収確保の見地と技術立国とする立場のバランスにより選択されてきたものと考えられる。居住地国課税とした場合、現実には、一部の技術先進国が電子商取引により多くの税収を得ることが予想されるため、経済のグローバル化及び取引のボーダーレス化という環境下における、現実的かつ長期的視野に立った課税権の議論が必要になろう。OECD は、1946年のロンドン・モデル条約より一貫して、使用料は居住地国課税とする立場を採っている。米国も居住地国課税を原則としており、源泉地国免税を基本とする。対して、国連モデル条約では発展途上国の状況を反映し、源泉地国における課税を認めている。日本はその折衷案を採り、課税権を居住地国と源泉地国に配分しているが、この方策はどちらかといえば発展途上国の保護を念頭に入れた国連モデル条約に近いものといえる。なお、OECD モデル条約第 4 項では、使用料の源泉地国免税を受け、特殊関連企業間の行為計算否認の規定を置いている。

現在、日本が締結している多くの租税条約では、使用料について 10%の限度税率が適用されているが、インド、エジプト、タイ等については、各条約により 12-20%の範囲で税率が定められ、ロシア、ルーマニア、チェッコ、ポーランド、ハンガリー等に対しては、文化的使用料はゼロ、工業的使用料は 10%の率で源泉徴収が行われている。このように、一部において、2 国間の経済関係等を踏まえて源泉徴収税率等について制限を付ける方策を採っているのが現状である。

居住地国課税は国際的二重課税を排し、課税対象が国内投資、国外投資に対して中立的であることから、全世界的な投資効率の向上を約すものである。ただし、これは排他的な課税権を持つことになる居住地国に対し、相応の負担を求めることが前提になる。例えば、タックスヘイブン国の存在は課税の非中立性を阻害する。OECD では、1998年に「有害な税の競争に関する報告書」を作成すると同時に、タックスヘイブン国をリストアップし、2000年6月にこれを公表した。次いで、2003年4月までに有害な税制を除去すべく具体的な方策を定め、これらを除去し、非協力的なタックスヘイブン国に対して協調的防御措置を検討することになっている。さらには、OECD 加盟国以外の国とのシンポジウムの開催、ミッションの派遣、地域セミナーの実施を画策し、全世界的な協調に努める意向である。

(使用料における租税条約の分類)

租税条約国	限度税率	備 考
アメリカ	10%	
パキスタン	免税	機器の賃借料は含まない
イギリス、イスラエル、イタリア、インドネシア、オーストラリア、オランダ、カナダ、韓国、ザンビア、シンガポール、スイス、スウェーデン、スペイン、中国、デンマーク、ドイツ、トルコ、ノルウェー、パングラディッシュ、フィンランド、フランス、ブルガリア、ヴェトナム、ベルギー、マレーシア、南アフリカ、メキシコ、ルクセンブルグ	10%	オランダ、スイス、スペイン、ドイツ、フランス、ベルギー、メキシコについては工業所有権等の譲渡を含む
アルメニア、ウクライナ、キルギス、グルジア、タジキスタン、チェッコ、トルクメニスタン、ハンガリー、ベラルーシ、ポーランド、モルドヴァ、ルーマニア、ロシア	文化的使用料は免税、工業的使用料は 10%	
スロヴァキア	著作権等は免税、特許権等は半額課税	
インド	20%	技術的役務の対価を含む
エジプト	15%	
タイ	15%	工業所有権の譲渡を含む
フィリピン	25%	
ブラジル	12.5%、商標権は 25%	
アイルランド、オーストリア	10%	
スリランカ	源泉地国における国内法税率の 50%	著作権等は免税
ニュージーランド	-	

(注) 映画フィルム等に適用される限度税率等は省略した。

租税条約と使用所得源泉

使用料については、その所得源泉がどこにあるか(ソース・ルール)が問題となる。これは居住地国課税のもとでは議論にならない。しかし、租税条約と国内法の取扱いが異なる場合、条約の基準を優先的に使用することになっており、あるいは条約上の定義を欠く場合については国内法に判断をゆだねられることになるが、実際には、多くの国との条約においては源泉地国課税が採用されており、知的所有権の国外使用、国内使用を巡ってソース・ルールの検討が必要になる。

我が国では、「国内において業務を行う者から受ける使用料または対価で、当該業務に係るもの(所 161 七、法 138 七)」として、租税条約で異なる規定がない限り、原則として使用地主義を採用している。租税条約では、日米租税条約(船舶及び航空機を除く)が使用地主義により源泉地を判定することとしている。しかし、他の条約例では、イギリス、ドイツ等のように、その使用料の支払者が居住する国で使用料が生じたとする債務者主義が

採られることが多く、あるいはオーストリア、ニュージーランド等との租税条約のように明示がなく、国内法に判断がゆだねられている場合もある。国連モデルや OECD モデルでは支払者の居住地に着目した債務者主義が採られているが、これは課税の容易性に配慮したものであろう。債務者主義を採る場合、その国との租税条約により、著作権が国内で使用されたか国外で使用されたかに関わらず、その居住者または内国法人が支払う使用料については我が国に国内源泉所得があることになり、国外使用による部分を含め源泉徴収義務が及ぶ。

使用地主義のメリットとしては、特許等の使用のサブライセンスによる二重課税を排する効果があげられる。いわゆる再実施権者が他国において介在する場合、源泉地国課税の中立性が確保できることから、取引全体の実効税率を、複数のライセンシーに対し介在者ニュートラルに保つ機能がある。一方、使用地主義を採る場合、その取引全体に着目し、相対的に最も重要な使用場所を分析すると同時に、使用対価の設定方法や使用料の確定時がいつかを総合的に判断する必要があるため、行政コストや納税者側のコンプライアンスコストが増加する可能性がある。

(4) 望ましい方向性の考察

使用料の解釈

OECD では、使用目的が著作権の利用を営利目的 (commercial development or exploitation) とする場合、はじめて使用料としている。米国も、1998 年に内国歳入庁による「コンピューター・プログラムを含む所得分類に関する規則」において、コンピューター・プログラムに係る国際的取引を分類し、その譲渡形態や著作権法上の扱いとは無関係に、不特定多数への複製物の頒布目的をメルクマールとし、頒布権のない使用は事業所得としている。すなわち、どちらも第三者への使用許諾を判断基準としている。対して、我が国では所得税基本通達 161-25 において、著作権の使用につき、付随的に提供される人的役務の提供等として明確に区分されている場合については使用料に該当しない旨を提示するのみで、著作物の利用については、「(著作権法に規定する) 著作物の利用等につき支払いを受ける対価の一切」とすることより著作権法に判断をゆだねることになっている。所得税法第 161 条第 7 号及び法人税法第 138 条第 7 号の「業務」が広義に解釈され、必ずしも営利目的かを問わないことから、著作権法の解釈において、複製権等の許諾が広範にとらえられる場合、結果的に、物に対する購入対価と同様の取引であっても使用料と判断されることも起こり得る。また、私的使用は著作権法の範囲外であるが、パッケージソフトの自社使用目的 (著作権を使用する権利付与を目的とする場合は除く) であっても、使用料の範囲に含まれるという解釈も成り立つ。

著作権法は公衆送信権の導入を始め、近年では特に概念が変化している。著作権は著作物の利用行為に対する禁止権を定めたものであり (複製禁止権中心主義)、印刷技術等の普

及に伴い、私人の創作の自由及び著作物を利用した文化の発展を促す目的により、公での使用行為を制限するものである。税法上は借用概念とはなっているものの、もともと著作者の権利保護目的のために構築されている著作権法に包括的に依存することには限界がある。

著作権法の改正前は、ソフトウェアをノウハウと同様に解釈し、所得税法第 161 条第 7 号イの工業所有権等の使用料として、支払者がそのノウハウを自らの事業に供する場合であっても源泉徴収の対象としていたため、所得税基本通達 161-24(1)にいう使用頻度等に応じて対価が変動する場合については、著作権の使用料も同様に扱うことができよう。しかし、電子商取引は伝統的な取引を支援し、または（一部の決済や物流は別に）取引自体が目に見えない形で完結する場合もあり、その形態も多様化している。国内源泉所得の規定（所得税）は 1962 年に施行されたまま 40 年近く経っており、現在の電子商取引を想定していないことから、こうした通達のみで十分であるか租税の見地から検討する時期に来ているのではないか。税務上のメルクマールを提示するとともに、具体的な事例を、基本的な判断基準とともに電子商取引に則した形で公表することが望ましい。

国際的な整合性

日本が加盟している OECD の取扱いとの整合性、特にモデル条約コメンタリーにおける解釈には十分に配慮すべきであろう。2000 年 3 月の TAG 報告書によれば、第 12 条のコメンタリーのパラグラフ 17（事業所得と使用料の区分）改訂には、「顧客の自己使用または楽しみのためにデジタル財をダウンロードする場合には使用料とみなさない。ただし、そのデジタル財を事業目的で使用する権利が付与される契約にあっては使用料が発生する」との基準が示されており、具体的な所得分類は、基本的にこうした考え方によって区分されている。電子商取引の例は、OECD で 28 分類ある。それ以外にも今後の事例は多様化することが予想されるため、今後 OECD の判断において、新たな形態の出現に際しても、同様の措置が取られるものと思われる。

我が国では、従来、使用料については OECD モデル条約第 12 条第 2 項の定義を採用している。同項の定義自体もともと広範囲なものであったが、今までに、それを限定的に解釈するための改正がコメンタリーにおいてなされてきた。現在の我が国の取扱いは OECD との乖離が目立つ。OECD が、所得分類に関する TAG の検討成果によりこうした基本的な方向性を示し、著作権と著作物を区別した取扱いを公表する等、実務に則した形で課税上の安定性を目的としているのに対し、我が国においては税法上の考え方が明確に示されていない。著作権法において解される権利の使用等を以って税務上の使用料の指標とすることに、どこまで現状に即した合理性があるのか、電子商取引という物理的な設備や媒体に依拠しない新たな取引形態の出現と発展は、従来法の基本を見直す機会を与えているのかもしれない。OECD が電子商取引に対し、公平、中立、簡素という課税原則を打ち出していることに対する我が国の回答が待たれる。その際、我が国の国益とは、使用料の源

源泉課税による既存の税収確保という視点だけでよいが、国際社会における日本のポジション（経済大国、技術立国、知的所有権登録数、国際協力の指導性等）と各国との相互共栄を総合的にとらえ、検討される機会があってもよいのではないかと。

使用料は利子や配当といった他の投資所得とは異なり、知識、技術、情報、方式等の使用等に関する対価であり、その分類には通常の事業からは困難が伴うことから、国際間取引を念頭に置いた場合、OECDの解釈を基本とした見解のすり合わせが必要であろう。

（非居住者等の課税状況：国税庁統計年報書より）

（百万円）

	1985年	1990年	1995年	2000年
著作権の使用料等 人員(千人)	13	23	32	35
同 支払金額	80,817	182,702	276,841	466,834
同 源泉徴収税額	8,246	19,112	23,913	44,842
工業所有権等 人員(千人)	6	10	13	16
同 源泉徴収税額	45,981	100,937	93,594	145,251
非居住者等所得源泉徴収税額	124,118	200,185	227,038	335,842
源泉徴収税 総額	12,507,972	19,183,073	17,109,340	16,473,344

租税条約上の取扱い

どの国で源泉が起きるかという問題もさることながら、事業者レベルでは二重課税の問題がある。2国間の税務上の取扱いが異なることで、不利益を被る可能性を排除することが考慮点になる。これは日本の取扱いを明確にした上で、個別の租税条約の検討が必要になる。租税条約で著作権の扱いにつき国内法と異なる定義がなされている国との取引等については、軽減税率が適用されない場合や相手国での外国税額控除が適用されず、二重課税が生じることがある。このような場合には、相互協議を活用する方策もあろうが、使用料の適用範囲について、租税条約レベルでの調整がまず必要であろう。

前述のように、所得税法第161条第7号及び法人税法第138条第7号において、国内源泉所得の対象となる所得は、「著作権の使用料またはその譲渡による対価」と定められている。ここでは著作権の使用のみならず、譲渡をも含めた包括的な規定となっている。この点、OECDモデル条約や国連モデル条約では、使用料を生ずる財産または権利の譲渡収益については使用料の定義には含めず、譲渡収益（キャピタルゲイン）条項を設けている。我が国が締結している租税条約では、対イギリス、オーストリア、デンマーク、マレーシア等については国内法に準じた取扱いとなっているが、一方で、対ドイツ、オランダ、フランス等のように、真正な譲渡以外の部分について使用料とする条約があり、あるいは使用料が生じる財産または権利の生産性、使用または処分に応ずる部分（出来高払等）の譲渡対価を使用料とする日米租税条約がある。なお、真正な譲渡とは、完全に、かつ、いかなる権利も譲渡人に残さない譲渡をいう。

著作権の譲渡は必ずしも電子商取引との関連で問題となるわけではないが、著作権譲渡の扱いについては、租税条約と国内法との扱いに差が生じる場合があることに留意したい。

つまり、譲渡取引とされるものが使用料の対価として源泉徴収の対象となることがあり、国内法の取扱いによっては二重課税が生じる余地を残している。例えば、国内に恒久的施設を有しない米国法人からのソフトウェア（著作物）の譲渡については、日米租税条約及び国内法において、取扱いの結果に大きな差は生じないものと思われる。しかし、ソフトウェアに関する著作権の全部または一部の譲渡については、日米租税条約第 16 条第 2 項（譲渡収益）の適用除外として、第 14 条第 3 項(b)（使用料）「財産または権利の売却、交換その他の処分から生じる収益で、その財産または権利の生産性、使用または処分に応ずる部分」は使用料として扱われるため、「財産または権利の生産性、使用または処分に応ずる部分」に該当しない著作権の譲渡について、その取扱いが問題となる。日米租税条約第 16 条では、「資本資産の売却、交換その他の処分によって取得する収益」については相手国の租税を免除する旨の規定がある。資本資産について我が国に定義がないわけであるが、米国内法の定義より、著作権者による著作権の譲渡を資本資産から除外する立場に立てば、同条約第 16 条による源泉地国免税を受けることはできないものと考えられる。日米租税条約にはその他所得条項がないことから、課税を行う国の国内法に依拠するが、我が国では当該著作権の譲渡対価が国内業務に係るものであれば、20%の税率により源泉徴収が行われることになろう。しかし、租税条約の使用料条項の適用もないことから、軽減税率の適用は受けられず、さらに米国財務省規則 § 1.902-2(e)(5)より、米国において外国税額控除が受けられない可能性もある。こうした点を踏まえ、使用または使用の権利の対価と譲渡の範囲を明確にするとともに、源泉徴収の対象とする場合であっても、事業者が租税上の不利益を被らないように租税条約における配慮が必要であろう。

(5) まとめ

税法の考え方による限定的解釈

我が国の租税法が著作権法の概念を借用したアプローチを採る限り、著作権法の目的が基本的には著作権者保護にあるため、著作権法の範囲に基づいて使用料の範囲を決定する場合には課税権の範疇を超える解釈がとられることもあろう。現行法では、個別の契約や状況に応じて、所得税法第 161 条及び法人税法第 138 条の「1号所得（事業所得）」か、「7号所得（使用料所得）」かについて、著作権法の解釈にゆだねつつ判断せざるを得ない。この点、著作権等の使用料の意義につき言及した「著作物の利用等につき支払いを受ける対価の一切」だけでは、その課税関係について納税者（対価の支払者）に多大の不確実性を負わせることになる。法曹界においても、著作権法の保護の及ぶ範疇についての見解は、情報通信技術の進展とともに同法の立法趣旨より変化しているのが現状である。本来は立法目的の異なる著作権法に全般的に依存するのではなく、租税法において使用料の対象となる著作権の使用を税法固有の根拠を用いて定義すべきと考える。

基本的な考え方としては、書籍や CD-ROM といった有体物で与えられた場合とインター

ネットを介してダウンロードされた場合との課税上の差異を排し、伝統的な商品と非デジタル財との取扱いにおける中立性に配慮すべきであろう。複製権の使用については、その許諾の有無をメルクマールにするのではなく、営利目的の場合に限定しその範囲を明確にするとともに、契約上の文言による所有権の移転の有無に関わらず、複製物であるデジタル財の貸与権については、それが頒布権を伴わない場合には使用料に該当しないといった、OECD モデル条約コメントリーの趣旨に準拠した、国際的に整合性ある限定的な判断基準の提示が望まれる。

また、著作権の包括的譲渡は我が国では使用料等として扱われるが、前述の二重課税の問題と合わせて、租税条約上は譲渡所得と扱うことにも考慮の余地があるのではないか。

居住地国課税の検討

我が国の技術的進展と国際社会における役割を考えた場合、OECD 加盟国を中心に、中長期的には OECD モデル条約に準拠した居住地国課税の方向性を検討することが望ましい。これは、電子商取引発展の環境下における技術輸出国としての我が国の位置付けを明確にすると同時に、日本の源泉税を実質的に負担している国内企業の投資を支援し、諸外国からの技術移転を容易にする。居住地国課税は、そもそも租税条約締結初期における我が国の原則を確認するものである。特に、技術的支援関係の深い国との条約によっては、むしろ課税を免除する方向性を積極的に検討し、国内産業の競争力強化及び国際的投資の促進を支援する方策を採ることも一案と思われる。ただし、現在の国際協調の中で、条約によっては租税を阻害する税制の存在する国等との差別化を図るべく、他国におけるタックスヘイブン国税制等の是正を視野に入れる必要がある。

電子商取引では、クリック 1 つでどこからでも容易にソフトウェアや他のデジタル財の購入が可能である。これがどこまでビジネスユースか個人使用目的か、実際にどこで何のために使用するかについては提供者側にとっては捕捉困難であり、受領者側にとっても他の投資所得に比して、課税に対する認識が薄いと考えられる。このため、PC1 台でもインターネットを利用した市場に参入できる事業者の増加を受け、源泉地国課税ではやがては実質的な税務執行上の限界に行き当たる可能性もある。欧米先進諸国の状況を見るに、当該諸国間においては使用料の源泉税を租税条約上ゼロとする国が多く、アジア諸国や中東諸国との間では 10-15%程度の限度税率を設けている例が目立つ。米国、ドイツ、イギリスでは相互の租税条約において、原則として使用料に対する源泉徴収は行われていない。G7 の中で使用料の源泉徴収を行わない租税条約を持つ相手国数で、我が国は圧倒的に少なく、同様に条約例の少ないドイツ、イタリア、カナダの約 3 分の 1 であり、米国、イギリス、フランスが租税条約のある国の約 4 割の国との租税条約において使用料の源泉徴収を行っていないのに対し、我が国は 1 割程度と極端に少ない。カナダは数ヶ国との間の条約において、コンピューター・ソフトウェア等に係る使用料について特別に免税措置を採っている。

電子商取引に係る所得分類の問題は、他の恒久的施設や消費課税の問題とは異なり、我が国と OECD の乖離を是正するものである。米国及び EU は、1997 年 12 月ワシントン会議の結果、電子商取引に関して協調することを約している。我が国においても、2000 年 7 月の税制調査会において、電子商取引の発展状況及び実態の把握に努め、OECD における議論に積極的に参加し、電子商取引を巡る課税上の問題について検討する旨が言及されている。

「電子商取引に固有の所得分類」の設定

現在の法制度に対して、電子商取引は不可視的に国境を越える新たな取引関係を生じさせている。物理的施設の存在や主に著作権の使用による製造等を念頭に置いた、つまり物の形態をキーにした伝統的方式から、新たな産業の発展やビジネスモデルの出現より、実効性及び公平性を規範とした上で、取引の目的や機能を中核にした合意がなされる方策を検討してはどうか。電子商取引については、一旦著作権法から離れ、情報提供の対価、または通信サービス提供の対価という類型を新設し、すべて同じソース・ルールを適用するという案もある。あるいは、国際運輸業所得の例に準じて、一定の範囲にある事業については免税措置を明確にすることも考えられる。例えば、一方の締約国内にサーバー等の実質的管理の場所がある場合、居住地国のみで課税し、ただし全部免税とするのではなく、一定の基準により適格と認定されたデジタル財や技術等の使用について、それが臨時的でなければ一部免税とするという方策もあるだろう。

ただし、これには電子商取引自体の範囲の定義が難しいことに合わせ、国際間の合意が必要になるため、長期的な研究課題となろう。

4 外国事業者との電子商取引における現行消費税の問題点

(1) 本章の概要

海外の事業者に対して、インターネットを通じて商品の注文をする場合であっても、その商品が物理的に輸入されるのであれば税関を通るため、そこで関税及び輸入消費税が課される。例えば、貨物として取り扱われる音楽 CD や DVD であっても、税関では消費税が課される。これに対して、インターネット（デジタル信号）で外国事業者から音楽配信等が提供される場合、現行制度の下では消費税は課されない。すなわち、インターネットによる音楽配信の場合には、消費者が享受する内容が実質的に何ら変わらないにも関わらず、上述の貨物の輸入という形態に対して、インターネットによるデジタル財の輸入という形態の違いにより消費税の課税関係が異なる結果となる。このような形態の違いにより課税関係が異なるべきではないという立場（「課税の中立性」）からみて、これは問題となる。この問題を解決するための必要な課税のあり方を具体的に検討する過程から、「消費税における消費地の定義をどうするか」という問題、及び「適正かつ公正な課税を実現するため

の徴税の仕組みをどうするか」という問題が派生し、これらについても検討をする必要がある。

これらの問題は、その取引形態を事業者間電子商取引（以下、B to B）と事業者・消費者間電子商取引（以下、B to C）に区分して検討することが必要である。これは、その取引形態によって問題の重要性が異なると考えられるためである。

現代においては、既に多くの人々がインターネットで電子商取引を利用しており、電子商取引の利用は拡大の一途をたどっている。電子商取引に関する市場規模の実態調査（「平成 13 年度電子商取引に関する市場規模・実態調査」経済産業省・電子商取引推進協議会・NTT データ経営研究所）によれば、2001 年の B to B の市場規模は、34 兆円まで拡大しており、前年比で約 60%増加したと報告されている。さらに B to B の市場規模は、2006 年には 125 兆円まで拡大すると予測されている。これに対して、B to C の市場規模は 2001 年では 1 兆 4840 億円で、2000 年の 8240 億円に対して約 80%増加している。さらに、B to C の市場規模は、2006 年には 16 兆円までに達するものと予測されている。

一方、米国の電子商取引の市場規模に関して、1998 年の産業経済省他の市場調査では、2003 年の米国の B to B 市場規模を 165.3 兆円、B to C 市場規模を 21.32 兆円と予測している。

このように電子商取引は、日米 2 国をとっても著しい成長が見込まれており、電子商取引にかかわる消費税の問題は、ますますその重要性が高くなるものと考えられる。

(2) 消費税上の問題

上記の視点から、現行消費税の問題を次のように整理した。

現行消費税と「課税の中立性」との矛盾と弊害

ビジネスの決定は、課税に関する考慮ではなく経済的な考慮に動機づけられるべきである。課税は、電子商取引の諸形態間及び電子商取引と伝統的な取引の間で、中立かつ公平でなければならない。「課税の中立性」とは、類似の状況下で類似の取引を行う納税者は、類似の課税を受けるべきであるという原則である（OECD 租税委員会報告「電子商取引:課税の基本的枠組」ボックス 2）。

また、EU 委員会の 1998 年 6 月「電子商取引への付加価値税課税に関する報告」によれば、中立性の意味は、「商取引の様式や配送がオンラインかオフラインに関わらず、財とサービスの取引が同様に課税されること」、及び、「財・サービスが EU 域内で購入されようと EU 域外から購入されようと、同様に課税されること」である。

OECD 租税委員会の報告は、実質的に EU 委員会の報告と同じ内容であり、EU 委員会の報告より、上記 に照らして日本の現行消費税制度を検討すれば、次のような問題が指摘できる。

すなわち、経済的な実態は何ら変わらないにもかかわらず、その形態により消費税の課

税の可否が決定される問題である。例えば、貨物である音楽 CD の輸入は、税関で消費税がかかるにもかかわらず、インターネットによって外国から音楽・画像配信で購入すれば、それは現行消費税では役務提供となり、当該外国事業者の事務所が国内にないという理由をもって、消費税はかからないという矛盾がある。

また、¹⁾についても、現行消費税制度において次のような問題がある。例えば、日本国内の事業者からインターネットでデジタル財を購入しても消費税は課税されるが、外国からインターネットで購入すれば、消費税は課されないという矛盾が存在する。したがって、税関を通して輸入されるものと同じの課税環境を整える必要がある。

また、これは輸出国でも付加価値税が免税となっていれば、消費課税の真空地帯を作りだしていることになる。

この問題は、消費税が課される国内事業者の事業にも深刻に影響する。すなわち、消費税が課税される国内事業者は、消費税の課されない外国事業者に対して、価格競争面で著しく不利となる。さらに、これにより国内事業者が外国事業者との競争に負けることは、結果として、消費税の税収の減少のみならず、法人税等の直接税収の減少を意味する。また、国内事業者は、外国事業者と同様な競争条件を確保するため、消費税回避の目的で、当該事業を国外に移転することも考えられる。この場合も消費税とともに直接税の歳入もなくなる。したがって、公平な課税権の確保、または課税権の侵食を防止するために、消費税に関して、内外の事業者間の競争条件の歪みの是正が必要とされる。

さらに、有害な租税競争（OECD 租税委員会 “Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue” 1998）との関係でいえば、上記を背景として、無税または低税率を志向する国や地域により、国外への移転を希望する事業者の誘致合戦がなされるであろう。それにより国内事業者が、そのような国や地域に移転することが加速する恐れがある。したがって、内外事業者間の競争条件の均等化を達成する仕組みを消費税に導入することが、有害な租税競争を防止するためにも必要である。

このような理由から、「課税の中立性」を消費税制度に反映させることは望ましいと考えられる。消費税制度において「課税の中立性」を確保するためには、以下に掲げる「消費地課税の原則」から消費税法を整備することが必要である。

現行消費税と「消費地課税の原則」との矛盾

「消費地課税の原則」とは、国境を越える取引についての消費課税のルールは、消費される場所の管轄で課税されるべき（OECD 租税委員会報告「電子商取引:課税の基本的枠組」ボックス 3(v)）というものである。

現行消費税と「消費地課税の原則」との矛盾例は、次のとおりである。

現行消費税制度の下では、役務提供の内外判定については、原則として「役務の提供地」となっている(消 4 二)。ただし、音楽・画像配信といったオンラインで提供されるデジタル財の提供は役務提供として区分されることから、その役務提供地が明らかではない場合に

は、当該役務の提供をする事業者の事務所等の所在地がその取引が行われた場所となる(消令 6 七)。

ソフトウェアを含む著作権等の譲渡または貸付けは、その譲渡者または貸付け者の住所地により内外判定をする(消令 6 六)。特許権等の譲渡または貸付けについては、登録機関の所在地で判断するが、同一の権利について 2 つ以上の国において登録している場合には、その譲渡または貸付けをする者の住所地で判断する(消令 6 五)。以下、これらの取引を含めて「役務等」とよぶ。

このように、インターネットで提供可能な役務等は、その消費税に関する内外判定の基準を当該役務等の提供者の「住所地(登録機関の所在地を含む)」、「事務所等の所在地」としている。例えば、日本の消費者が、国内に事務所等を持たない外国事業者から役務等を受ける場合、それが日本で消費されているにも関わらず、国外とされてしまう。すなわち、現行消費税の内外判定は、どこで消費者がその役務等を消費しているか、という原則から外れてしまっている。したがって、これら役務等の輸入については、役務等の供給者を基準とするのではなく、その受領者を基準とする方式、すなわち、「消費地課税の原則」に基づいて整備する必要があると考えられる。

電子商取引としてインターネットにより提供可能な役務等について、現行消費税制度の下で、「消費地課税の原則」に照らして矛盾すると考えられる項目は、次のとおりである。

ア. 特許権等の工業所有権の譲渡または貸付け(消令 6 五)

ただし、「当該輸入貨物に係る特許権、意匠権、商標権その他これらに類するもの(当該輸入貨物を本邦において複製する権利を除く)で政令で定めるものの使用に伴う対価で、当該輸入貨物の輸入取引の条件として、買い手により直接または間接に支払われるもの」は、関税評価額に加算され、消費税の課税を受けることになる(関税率法 4 四、同法基本通達 4-13)。

イ. 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)の譲渡または貸付け(消令 6 六)

ウ. 特別の技術による生産方式及びこれに準ずるものの譲渡または貸付け(同上)

エ. 情報の提供または設計役務の提供(消令 6 五)

オ. 国内外にわたって行われる役務提供またはその他の役務の提供が行われた場所が明らかではないもの(消令 6 六)

内外判定の基準に関して、特許権、実用新案権、意匠権、商標権、回路配置利用権等については、これらの権利の登録をした機関の所在地とされ、同一の権利について 2 つ以上の国において登録をしている場合には、これらの権利の譲渡または貸付けを行う者の住所地とされ(消令 6 五) これら権利を使用する者の所在地とはされていない。こうした取引の大部分は B to B と考えられる。ここでは、インターネットで配信できるか否かにかか

ならず、「消費地課税」になっていない点に着目する必要がある。

著作権、出版権または著作隣接権の譲渡または貸付けは、消費税法第4条第3項1号(国内取引の判定)の規定にかかわらず、これらの権利の譲渡または貸付けを行う者の住所が国内であるか、国外であるかにより判断される(消令6六)。したがって、外国事業者に対する対価の支払いが著作権の使用料の対価とされるソフトウェアは、「国外」と判断される。ここで対象となる取引の多くは、一般にB to Bと考えられる。

特別の技術による生産方式及びこれに準ずるものに係る譲渡または貸付けが国内において行われたかどうかは、譲渡または貸付けを行う者の住所または本店等の所在地が国内に所在するかどうかで判定する(消令6六)。したがって、ノウハウ等がインターネットを通じて国外より送られてきても、それは「国外」と判断される。なお、対象となる取引の大部分はB to Bと考えられる。

情報の提供または設計を行う者については、当該情報提供または設計に係る事務所等の所在地で内外判定を行う(消令6五)。一般に設計を行う場合は、物的・人的施設の有無はより確認しやすいと考える。これに対して、情報提供についていえば、サーバー等を事務所等として認定するかどうかの事実認定の問題(例えば、PEの認定において当該サーバーが中核的機能を有しているか、それとも準備的・補助的機能なのか、あるいはいつまでが準備的でいつから中核的なのかといった認定の困難性がある)やそのような存在を物理的に発見すること自体が困難という状況がある。したがって、情報提供等に関していえば、事実上「国外」として取り扱われることが多くなるものと考えられる。情報提供の取引形態は、B to B及びB to Cの双方が存在すると考えられる。近い将来、サーバーの可動性はさらに高まると考えられるため、物理的所在地の認定もますます困難となるであろう。しかし、国内事業者等が受ける役務から見れば、そのサービスの実質は国内にサーバーがあるとなかろうと変わりはない。

その対価の支払いが著作権等の使用の対価とされないソフトウェア、音楽、映像等のインターネットによる提供で、その提供地が明らかでないものは、現行消費税法上、その他の役務の提供(消令6六)に分類される。

役務の提供は、原則として、その役務の提供が行われた場所で内外判定を行う。「その役務の提供が行なわれた場所」とは、現実に役務提供があった場所として具体的な場所を特定できる場合はその場所をいい、具体的に特定できない場合であっても、役務の提供に係る契約において明らかにされている役務の提供場所があるときは、その場所をいうものとされる。契約において役務の提供の場所が明らかにされていないもの、役務の提供の場所が国内と国外の間において連続して行なわれるもの、または同一の者に対して行なわれる役務の提供で役務の提供場所が国内と国外の双方で行なわれるもののうち、その対価の額が合理的に区分されていないものについては、役務提供者の役務に係る事務所等の所在地により判定する(消基5-7-15)。

その対価の支払いが著作権等の使用の対価とされないソフトウェア等のインターネット

による提供で、その提供場所が明らかにされないものは、現行消費税上、その他の役務の提供とされるため、当該事務所等が国内に認められないかぎり、国外と判定される。なお、その他の役務提供についても、B to B 及び B to C 双方の形態が存在し得る。

GATT (WTO の前身) のソフトウェア輸入に係る関税免税措置の存在

ソフトウェアの輸入には 2 つの形態がある。すなわち、インターネットによるデジタル信号の形態でソフトウェアを入手する方法と、有形の記録媒体によるソフトウェアの輸入である。後者については、関税定率法に免税措置があり、その結果、消費税も免税とされる。

ソフトウェア輸入に係る関税免税措置は、昭和 60 年 3 月に「データ処理機器に使用されるソフトウェアを記録した媒体の評価について」という関税定率法個別通達（昭和 60 年 3 月 27 日蔵関第 323 号）で導入されたものである。その趣旨は、「最近における国際間の情報移転の活発化に伴い、GATT 関税評価委員会においてデータ処理機器に使用されるソフトウェアの評価協定上の取扱いについて国際的に合意が得られたところから、その具体的な取扱いを定めるものである。」とされている。すなわち、GATT のソフトウェアの評価協定との整合性をとるために、ソフトウェアの関税定率法の課税価格は、当該ソフトウェアの価格がキャリアメディアの価格と区別される場合には、キャリアメディアの価格とするというものである。ここにいう「キャリアメディア」とは、「ソフトウェアを記録している輸入媒体」のことで、具体的には、「磁気テープ、メタルテープ、磁気ディスク、カードその他これらに類するものでソフトウェアを運搬または貯蔵するための物品をいい、集積回路、半導体及び類似のデバイス並びにこれらの回路やデバイスを組み込んだ物品を含まない。」と定義される（関税定率法基本通達 4-5）。消費税においては、輸入貨物の課税標準を関税定率法による課税価格と関税等（個別消費税を含む）の合計額を基礎としていることから、消費税においても関税定率法上の要件を満たせば、免税措置が適用されることが明らかにされている。しかし、消費税に関していえば「消費地課税の原則」と矛盾するものであり、この関税評価との整合性を維持する必然性があるかどうかは見直すべきであると考えられる。この点に関して、日本と同じ WTO 加盟国であるイギリスにおいては、ソフトウェア輸入に関してリバースチャージにより VAT を課している (Notice 741 "VAT-Place of supply of services")。

有形の記憶媒体の形態でソフトウェアを輸入する場合に係る消費税上の取扱いは、次のとおりである（消基 5-6-3）。

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り、この場合の課税標準は、その外国貨物に対する関税の課税価格に、関税及び消費税以外の個別消費税の額を加算した金額とされる。ただし、当該特許権等の無体財産権（複製権を除く。）の使用に伴う対価の額の支払いがその外国貨物の輸入の条件となっている場合には、当該引取りに係る消費税額の課税標準は、貨物に

係る関税の課税価格に、使用に係る対価の額を加算した金額となる。

この消費税通達の前段の規定は、複製権の対価やソフトウェアに係る WTO（旧 GAAT）の取扱い（すなわち、関税定率法の評価額の取扱い）と整合性をとったものである。同通達の注には、「保税地域から引き取られる外国貨物が消費税の課税の対象となり、外国から特許権等の無体財産の譲受または貸付けを併せて受ける場合であっても、輸入取引の条件となっていないときは、その無体財産権は、保税地域から引き取る外国貨物には該当しない」と記されており、消費税の課税対象とはならないことは明らかである。

以上のように、ソフトウェア輸入の対価の支払いが著作権使用の対価の支払いに該当する場合には、消費税の対象とならない。したがって、消費税の「消費地課税の原則」と矛盾するものと考えられる。当該原則の導入とともに、当該消費税の取扱いを見直しする必要がある。このように、「消費地課税の原則」の導入は、電子商取引以外の取引にも派生する。

EU における最近の発展（消費地課税と執行可能性）

EU においては、原則として、役務の提供者の所在地がその提供地とされている。ただし、不動産に係る役務提供は当該不動産の所在地、運輸についてはそれが行われた場所、広告・コンサルタント・金融サービス等の「純粹サービス」に該当する役務提供については「顧客の所在地がサービスの供給地」とされている。EU 委員会は、デジタル財の供給がこの「純粹サービス」に含まれていない点を問題としていた。すなわち、デジタル財の提供地がその提供する事業者の所在地とされていたため、インターネットによる EU 域外の事業者からのデジタル財の輸入は、VAT は課税されず、EU 域内の事業者が域外顧客にデジタル財を販売した場合には、輸出免税が適用されず、VAT が課された価格で販売せざるを得ない状況にあった。B to B に関するリバースチャージ方式（後述）の適用は、「純粹サービス」（及び国際電話サービス）に限定されていたため、デジタル財の提供を含むサービス一般に広げるためには、第 6 次指令の改正が必要であった。

また、B to C についても、EU 域内に事業拠点を持たない域外の事業者が EU 域内の消費者にサービスを提供する場合には、EU において VAT 登録を求め、その申告・納付をさせるために第 6 次指令の改正を必要とした。なお、登録は EU 加盟国のいずれか 1 ヶ国にインターネットを利用して行う。ここで使用される VAT の申告書は、EU 加盟国の数である 15 のラインが設定され、サービスを提供する消費者の所在地ごとの VAT 税率を適用して各加盟国の税額を記入するようになっており、納税後、それぞれサービスが消費された国に配分される仕組みである。さらに、内外判定については、次のように整理されるように提案された。

- ア. EU 域外の事業者が域内の消費者にサービスの提供を行う場合には、課税地は EU である。したがって、VAT は課税され、域外事業者は登録が必要とされる。

イ. EU 域内の事業者が域外の消費者にサービスの提供を行う場合には、課税地は域外である。したがって VAT は課税されない。

これらの改正は、2002 年 2 月 12 日の EU 蔵相理事会で合意され、指令 (Directive 77/388/EEC) の改正として 5 月 7 日に公表された。改正指令は、2003 年 7 月 1 日より施行される (COUNCIL DIRECTIVE 2002/38/EC 7 May 2002)。また、同日で理事会規則 (COUNCIL REGULATION (EC) No 792/2002) も公表されており、納税通貨のルールや納付額不足の場合の取扱い等について取り決められた。

EU の VAT 指令の改正は、1998 年 OECD オタワ閣僚級会合で合意された原則に沿ったものである。日本も同様な付加価値税制度を有する国であり、国際的な協力の下、税務執行性を確保するための前提として、国際的な共通のルールである「消費地課税の原則」との整合性を持たせる必要があると考える。

(3) 課税の考え方

消費地課税原則の範囲

「消費地課税の原則」とは、「国境を越える取引についての消費課税のルールは、消費される場所の管轄で課税されるべきである」(OECD 租税委員会報告「電子商取引:課税の基本的枠組」ボックス 3(v)) とされる。

当該原則は、電子商取引に係る現行消費税の問題点で指摘した項目すべてについて適用すべきであるとする。さらに、それは電子商取引における役務等の提供に限定されることなく、国際通信、有形記憶媒体で輸入されるソフトウェア、特許権等の使用の対価の支払等にも適用し、消費税制度全般に整合性を持たせる必要がある。

消費地の特定

消費地課税の原則における「消費地」をいかに定義するかという問題である。

その要点をまとめると次のようになる。

B to B : デジタル財等を受け取った事業者の事業拠点 (本店や支店)

B to C : 消費者の通常の住所地

B to C について「通常の住所地」としている理由は、消費地を実際にダウンロードした場所とする考えでは、ラップトップパソコンを持ち歩いて海外旅行をしているような場合には消費地を特定できないことや、納税者の立場からも課税関係が複雑になるという問題が生じるためである。実務的には、所得税法上の「居住者」のように、その者の住所や 1 年以上継続した居所が実際に国内にあるかどうか等により判定することが考えられる。

課税方法

徴税方法は、B to B については国内事業者がリバースチャージにより申告納税する方式が容易と考える。B to C については、課税事業者に納税者番号を整備の上、外国事業者が申告納税する方式を検討する。

ア B to B リバースチャージ方式

現行消費税の下では、電子商取引を含め役務等の提供に関して、国内に事務所等を持たない外国事業者には有利となり、国内事業者に不利となっている状況が存在しており、課税の中立性の観点から、その競争条件の不均衡を是正するシステムが必要である。

リバースチャージ方式とは、海外から役務等の提供を受ける場合、課税の中立性を確保し、内外の事業者間の競争条件を均等化するために、役務受領者が役務提供者の代わりに自らの VAT の申告書においてインプットタックス（仮払消費税）とアウトプットタックス（仮受消費税）を認識する方法である。95%以上の課税売上割合の事業者であれば、これらの仮払消費税と仮受消費税は同額となり相殺されるので、何ら新たな負担は生じない。EU では、B to B に適用されている。

この方式の導入は、課税売上割合が低い事業者にとって、控除対象外仮払消費税が多くなり、消費税の納税額が増加することになる。このため、現行制度と比較すると新たな負担の発生と見ることもできる。しかしながら、この方式の導入がない場合には、現行制度の歪みを利用して、消費税の回避のためにソフトウェア等の調達ルートを国内から海外にシフトすることが考えられる。これは、特に課税売上割合の低い事業者にとっては取り得る選択肢であろう。その結果、国内事業者にとっては、現行消費税の仕組みが、外国事業者との競争上、ますます不利に働くことになる。これは、課税の中立性の原則に照らして問題であり、競争条件の内外無差別の必要性からリバースチャージ方式の導入を検討すべきであると考ええる。

イ B to C 登録による申告方式

外国事業者に消費税上の登録を求める。リバースチャージ方式は、消費者が課税事業者ではないので B to C には適用できない。EU でも登録による申告納税方式を採用している。日本では、EU のように消費者が多く隣接国に所在し、異なる税率が適用され、そしてそれぞれの国家に税額を分配するといった問題がないため、EU と比較して負担は少ないものと考えられる。

これは現行の消費税の申告制度を踏襲するものであるが、現行の帳簿記載要件、証票の保存要件等を税務執行上、確認できるようにすることが必要である。また、現行の基準年度の免税事業者制度や基準年度の仕組みを見直す必要もあると考える。また、申告納税制度の代替する仕組みとして源泉徴収方式も検討する必要がある。

(4) 租税回避防止措置と執行可能性

B to C については、外国事業者が日本で消費税の申告・納税を行う方向で改正がなされれば、その租税回避行為をいかに防止するかが重要となる。以下は、租税回避防止に役立つと考えられる措置の例示である。

納税者及び消費者の特定

- ア. 取引申込フォーマットの国際標準化により、事業者と消費者（及び消費地）がそれぞれから特定できるようにする。
- イ. EU 型の国別納税番号登録制度を国際標準化し、そのデータベースを国際間でレシプロ的に共用する。
- ウ. 国際標準の消費者保護ガイドライン（1997年2月EU「隔地契約についての消費者保護に関する欧州議会と閣僚理事会指令」、1999年12月「OECD電子商取引のための消費者保護ガイドライン」）に基づく情報の提供を各国の国内法で導入する。日本においても、インターネット上の店舗と特定商取引に関する法律（旧訪問販売取引法）により事業者の開示要件（通信販売業者名、住所、電話番号等）を求めているため、実務上、海外の事業者にも適用できるように国際間の協力が必要である。匿名性の排除は、このような立法により阻止する必要がある。また、「マーク制度」は、一定の基準を満たす業者には、電子商取引のためのインターネット上のウェブページにマークを表示することを許諾し、消費者がこのマークを表示している業者と取引するように誘導することにより「雲隠れ」などの被害を予防するものである（米国にはベター・ビジネス・ビューロー（BBB）がある。日本では社団法人日本通信販売協会と日本商工会議所が共同で運営する「ショッピング・トラストマーク」がある）が、このような制度と消費税の登録を組み合わせることも有効な租税回避防止策になると考える。

納税方法

B to B の場合には、役務等の受領者である国内の事業者がリバースチャージにより申告することになるが、その派生效果として、課税当局は国内事業者が輸入する役務等についての情報が入手可能となる。特に、サービス・無体財産の価格について情報が入手できるため、移転価格等の他の課税問題に対処するための情報収集システムとしても有用と考えられる。さらに、所得課税における移転価格操作を抑制する効果をもつ可能性もある。

B to C の場合には、申告納税制度を導入する。この場合には、現行消費税制度と同様に、外国事業者が居住者等を納税管理人として届けることになる。納税管理人に対し、現行の帳簿の写しや証票の保存要件を税務執行上、確認できるように課することも検討すべきである。さらに、より確実に納税を担保する仕組みとして、源泉徴収方式を利用することが考えられる。しかしながら、この場合には、金融機関の協力が必要となることが予想さ

れるため、その負担をどのように補償するかも考えなければならない。

免税事業者の取り扱い

- ア. 基準年度制度の廃止も含め、その見直しを検討する必要がある。外国法人にしても、基準年度に課税売上高が 30 百万円なければ免税事業者になるわけであり、複数の外国法人が 2 年ごとに交代で日本向けのインターネットのデジタル財の販売を行えば、課税回避をすることができる。日本国内の事業者であれば課税回避行為として比較的容易に把握できるのに対して、そのような行為をしている外国事業者を把握することは困難であると考えられる。基準年度制度の廃止は国内事業者にも影響があるが、例えば EU では課税事業年度ごとの免税事業者の判定基準金額が決められており、十分機能していると考えられる。
- イ. また、外国事業者がその関係会社を利用し、免税売上になるように売上が配分することは比較的容易できるものと考えられる。これら外国事業者の同族関係者の範囲の特定が困難であるため、国際間の調査協力が必要である。

(5) まとめ

以上、電子商取引における消費税課税のあり方について、OECD で主張されている課税の中立性の観点から現行消費税を検討し、現行消費税について問題と考えられるいくつかの事項を提示した。電子商取引の更なる成長とともにインターネットによるデジタル財の流通が急激に拡大することが予想されるが、それに伴い現行消費税制上の欠陥がますます浮き彫りになると考えられる。

これに対処する方向性として、内外の競争条件の歪みを是正するために、電子商取引及び関連する項目に対して、消費税制度上、「消費地課税の原則」を導入することが望ましいと考える。

また同時に、電子商取引の課税問題には、各国政府の課税権確保（または課税権侵食阻止）の問題が存在すると思う。すなわち、電子商取引においては、法人課税における恒久的施設概念による伝統的所得配分方法はますます困難を増しており、また、使用料の所得区分による源泉課税の範囲を不明確にしたまま拡大解釈を採ることも認めがたい。したがって、我が国が公正な課税権を確保するため、換言すれば、課税権の侵食を防止するためにも、現行消費税制度を国際的な水準で整備することが急務であると思う。

以上

¹ OECD "Electric Commerce: Application of the Existing Permanent Establishment Definition"(1999).

² OECD "The Application of the Permanent Establishment Definition in the Context of Electronic Commerce: Proposed Clarification of the Commentary on Article 5 of the OECD Model Tax Convention, Revised Draft for Comments"(2000).

³ OECD "Treaty Characterization Issues Arising from Electronic Commerce"(2000).

⁴ OECD "The full text of the agreed Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5"(2000).

⁵ OECD "Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce: Report to Working Party No.1 of the OECD Committee on Fiscal Affairs by the Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments"(2001).

⁶ OECD "A Discussion Draft on Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions, prepared by the Business Profits TAG"(2001).

⁷ OECD "A Discussion Draft on the Impact of the Communications Revolution on the Application of "Place of Effective Management" as Tie Breaker Rule, prepared by the Business Profits TAG"(2001).