九州大学学術情報リポジトリ
Kyushu University Institutional Repository

電子商取引における課税問題 : 企業間取引を中心として

時永, 祥三
九州大学大学院経済学研究 : 教授

https://doi.org/10.15017/4360752

出版情報：經濟學研究. 67 (6), pp.31-50, 2001-06-20. 九州大学経済学会
バージョン：
権利関係：

電子商取引における課税問題

——企業間取引を中心として——

時　永　祥　三

1．まえがき

近年におけるインターネットを用いたビジネスモデルの進展は，電子商取引（以下，ＥＣ：Electronic Commerceと略称する）の市場を拡大する大きな原動力となっている［1］［2］。特に，企業と消費者を結ぶ，いわゆるＢ２Ｃ（Business to Customer）にかわって，企業間の取引であるＢ２Ｂ（Business to Business）の市場拡大が期待されている。これは，企業経営および市場のグローバル化の傾向をうけ，企業が従来の系列を超えて調達，販売をする戦略を強めていることによる。このような，インターネットを基盤とするビジネスモデルの進展，企業の取引コスト削減政策，あるいは情報技術による一般的な経済のソフト化など，ＥＣは加速度的に拡大する可能性がある。

ＥＣ市場の拡大にともなって，この取引に関連する課税をどのように行うかについて，国際的な議論がなされており，国際的な取り決めに時間がかかることも原因となり，暫定的なルールを国ごとに実施する現状が続いている［5］［9］。大まかに言えば，通商関係に寛大で関税による収入がそれほど大きな比重を占めない米国は，インターネットを通じてなされた取引は非課税とすることを主張しており，州レベルでの見解も多数を占めている。これに対して，ＥＵあるいはアジア諸国では，国内産業の保護目的，関税収入への依存などにより，課税を実施することを強く主張している。更に，インターネットを通じて販売される商品は，具体的なもののほかに，ソフトウェア製品，コンテンツなど，目に見えないものも多くあり，定義が難しいことも問題を複雑にしている。また，米国はこれらの商品分野において大きな生産力をもっており，非課税の見解の背景をなしている［7］。

本論文では，このような電子商取引における課税問題について，現状と今後の課題，方向性について議論するが，特に，企業間取引を中心として論じる。現在，日本におけるＥＣ市場における課税政策では，個人の脱税が話題としてとりあげられているが，将来のＥＣ市場ではＢ２Ｃ市場はＢ２Ｂ市場に比較して，極めて小さな役割しか果たさないと考えられる。従って，個人レベルの取引の把握ではなく，インターネットによる調達，販売などが本格化する状況における課題を分析する必要がある。特に，インターネットやＶＰＮを通じた電子的な決済システムの本格的な導入，あるいは，このような電子決済を専業とする銀行の出現は，ますますＢ２Ｂ取引の実態を分かりにくいものにする可能性がある。

以下，２．では電子商取引と課税の現状につ

いて述べる。3．では，ビジネスモデルと課税問題について問題点の解明を行う。4．では，課税と原則の観点からＥＣ課税を議論している。5．では，ＥＣ関連の法案制定の問題を検討する。6．では，課税方法を現代のシステムに適用する問題について述べている。

2．電子商取引と課税

2．1　電子商取引と経済活動

情報通信技術に進展および，インターネットプロトコルの普及にともない，経済活動は国境を超えてなされるようになり，しかも，従来の紙をベースにした形態から，電子データを中心とした情報交換へと移行している。国境を超える取引の増大とともに，取引の実態を把握することが容易でなくなること，あるいは，これにともない，二重課税としての課税問題や課税逃れの問題が，国際的な問題として発生する［3］［4］。

これまで，企業の活動，市場との相互関係において，振替価格の決定ルールと課税権，収益や資金移動に関する，いわるゆタックスヘイブン問題なども議論されてきてはいるが，現在のＥＣ課税問題については，次のような点で異なっている［6］［8］。

(1)グローバル化

従来の通商関係では，長年の取引や系列関係など，経験的に形成された企業間の関係が大きな位置を占めている。これに対して，最近では，インターネットのウェッブサイトによる自社製品の紹介，あるいは取引に関してもインターネットのサイトで実施できるサービスが形成されている。このように，企業間の関係を形成する方法，時間的な経過が従来とは大きく異なっている。このような傾向は短期的に始まったものではなく，米国の政府主導で実施されたCALS（Continuous Acquisition and Life Cycle Support）などの調達の電子化，効率化の影響が大きい。

(2)情報の電子化

CALSのベースであるＥＤＩ(Electronic Data Interchange）においては，1つの業界を通じて製品情報を統一のフォーマットとすることが求められており，米国では国内の基準ではあるが，ほぼ，全産業にＥＤＩ標準化が浸透している。ＥＤＩデータは，単に，企業間の製品の受発注データとしてだけではなく，生産管理，財務管理のデータとしても2次利用されており，企業の情報管理システムと連動する商取引へと向かう傾向にある。このような情報の電子化は，少し前までは可視的な媒体（いわゆる紙）によるバックアップを必要としたが，現在ではこの制約もほとんどなくなっている。従って，電子的なデータを基準として管理する必要があり，その存在確認，履歴管理など新しい問題が発生している。

(3)コンテンツ

ＥＣの対象となる製品については，物として見ることができる製品のほかに，ソフトウェア，ノウハウ，あるいは音楽などのコンテンツにまで拡大している。ソフトウェアの供給はインターネットで日常的に行われており，音楽に関しては，その著作権の侵害が問題とはなっているが，同様な流通ルートをもっている。このようなケースでは，商品の販売データも，当然，電子的に管理されており，外部からの確認は一般的には難しいものとなっている。音楽ソフトウェアについては，最近，米国において著作権保護の厳しい要求があがっている。

(4)製造，流通の形態

製品製造に関しても，分業化（アウトソーシングなど）が進展し，企画・販売する企業と，現実に製造する企業が異なるケースが増大している。電子機器メーカにおいても，ブランドを捨てて他社製品であっても製造する工場を運用している企業もある。いわゆる，ＥＭＳ（Electronic Manufacturing Services）の出現である。企業間の連係も進んだ形態となり，インターネットによるパソコン販売で業績を伸ばしたデルコンピュータの場合，製品の注文と同時に流通会社への情報の伝送が行われ，１つの企業体のようなパフォーマンスを実現している。

(5)課税形態の多様化

課税形態の多様化についは，特にインターネット時代の限定されるものではないが，ＥＵにおける関税の廃止，各国における消費税の導入など，直接税とした管理できた分かりやすい形態ではなく，取引にも注目する必要性がでてきている。また，異なる側面ではあるが，個人の確定申告に関しても，インターネット経由で実施することができる制度を各国が導入しはじめており，当然，その証明となるドキュメントは電子データであり，従来のような書類の添付ではなくなる。

２．２　ＥＣ課税の国際的検討

ＥＣ課税に関する国際検討が開始されたのは，1998年10月のOECD租税委員会が最初であるとされており，これ以降，いくつかの検討のための会議が実施されていると同時に，米国国内，ＥＵでの提言などがアピールとして出されている［11］。

1998年のOECD租税委員会報告は，「電子商取引：課税の基本的枠組み」と題され，納税者のサービス向上や税務行政の効率化を促進するための情報技術の利用促進について述べられているほか，他の取引形態との均衡をはかるために，公平，中立な課税方針が求められることを要求している。しかし，具体的な方策に関しては，将来の検討事項とされ，当面は既存の課税ルールの適用を求めている。

適用ルールで強調されていることは，各国の課税主権の尊重，ＥＣ取引への課税による収入を公平に配分すること，二重課税の回避，意図せざる非課税の回避であり，これらの原則を実現するためのＥＣに関するプロトコル，標準の開発をOECDの責務としている。

従って，報告書であり検討課題の整理といった意味あいの強いものであり，提出された文書による詳細な条約化を求めているものではない。以下での議論に必要な範囲で，この内容をまとめると，次のようになる。

(1)ボックス１：新しい技術により提供される納税者サービスの機会

「サービスの改善」として，通信設備および情報へのアクセスを改善して，納税者の要求にすばやく応えることを求めている。

「民間のコンプライアンスコストの削減」として，具体的には，税務登録や申告要件の簡素化，電子媒体による受入れを実施することによりコストを削減することがある。

「自発的コンプライアンスの向上」においては，電子賦課，電子納税の促進による安全，迅速な納税，還付を求めている。

(2)ボックス２：ＥＣに適用する一般原則

「中立性」として課税を伝統的取引とＥＣ取引は中立かつ公平であること，ビジネスの形態と課税は独立して考えるべきであり，類似の取引を行う納税者には類似の課税をすべきとされ

る。

「効率性」として，納税者のコンプライアンスコストと課税当当局の運営コストは最小化すべきであるとされる。

「確実性および簡素性」として，課税ルールは明確でかつ簡単に理解できるものであるべきであること，どのような課税であるかを予測できることが必要とされる。「実効性と公平性」については，課税は正しい時期になされ，正しい税額を生み出すものであること，これにともない，脱税および租税回避の可能性を最小化すべきである。

しかし，一方では，「柔軟性」として課税制度は技術および商業の進展についていくために，十分に柔軟であり，ダイナミックであることを求める。

(3)ボックス3：EC課税の枠組み要素

「納税者サービス」として，税務当局は納税者サービスを改善して税制を執行する上で役に立つ技術を利用し，商業的な開発の成果を利用すべきとしている。

「税務行政，本人確認及び情報の必要性」として，課税当局に対して納税者を特定し，税制を執行するための情報収集の権利を維持することを求めている。

「税の徴収及び管理」については，各国において適正な徴収と管理のシステムを実施することを求めると同時に，税の国際的な徴収協力の体制を求めている。

「消費税」については，国境を越える取引に関しては，消費地における課税を原則としているが，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なコンセンサスを求めている。消費税の性格上，デジタル化された物品の供給は，通常の物品の供給と見なさないことを求めている。消費税に関しては，更に細かい指摘があり，ある国において事業，組織が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は，各国はそのことが歳入ベースを保全することにつながるか，あるいは国内の供給者の競争力を守る上で必要と考える場合には，仕入れ税などの形態，自己申告などの方法でこれをカバーする措置をとることを求めている。しかし，一方では，有体物の輸入に関してWCO（関税協力理事会）と協力し，運送業者およびその他の関係者と協力して適切な形態で税を徴収する体制をとること，しかし，その体制が税の徴収および商品の消費者への効率的な配達への妨げにならないことを求めている。

「国際的な税の取り決めおよび協力」に関しては，現時点では，OECDは，これまで制定してきた租税条約および移転価格の分野においてOECDが策定してきた国際規範をECに適用できると考えるが，更に，いくつかの点について，モデル条約がどのように適用されるかを明確にすべきことが必要であると指摘している。

(4)ボックス4：オタワ後の課題

1998年10月のオタワでの閣僚会議での決定のあとで，特に，ボックス3に規定された課税の基本的枠組みを実施し拡張するため，具体的で現実的な事柄の実施可能性を追求することが求められている。

「納税者サービス」に関しては，コンプライアンスコストの軽減のため，特に中小企業に対する課税制度の簡素化を求めている。

「税務行政，本人確認及び情報の必要性」に関しては，ECに従事する事業者の本人確認に従来方法が採用可能であること，電子署名による本人確認の方法を受け入れることができるレベルにあるとなるような国際的なガイドライン

の開発を求めている。更に，国際的に整合的である電子記録の受入れ，記録フォーマットの開発，第３者情報へのアクセスの方法，記録保持期間，徴収の仕組みの開発などを求めている。

「税の徴収および管理」に関しては，自発的コンプライアンス向上の施策，向上のための戦略を求めている。

「消費税」に関しては，消費地の定義，課税地のルール，サービス及び無形資産に関する国際的に整合的な定義を求めている。同時に，ＥＣに関連した消費税の効率的な執行および徴収を継続するオプションを求めている。

「国際的な税の取り決めおよび協力」に関しては，OECDモデル条約に含まれるものの中で，特に，恒久的施設および所得の帰属概念などの課税権の決定と，デジタル化された情報，無形資産，使用料およびサービスの概念を明らかにすることを求めている。更に，これまでOECDで取り決められた移転価格ガイドラインへのＥＣ適用による問題点をモニタリングすること，OECDで取り決めた，いわゆる有害な租税競争報告書に示されている地理的に移動の容易な活動に関する勧告に関連して，ＥＣへの過剰な租税競争を回避することを求めている。

(５)ボックク５：オタワ後のプロセス

オタワでの取り決めの後、それぞれの国の課税当局にＥＣにともなう課税問題のモニタリング，租税委員会の作業計画を進展させること，ビジネス界との協力および定期的な協議の強化を求めている。更に，OECD非加盟国でありＥＣ課税に関心のある国への働きかけを求めている。

２．３　国際的ルール適用の問題点

オタワでの合意事項に示された内容は，多岐にわたっているので集約することはできないが，あえて現在および今後のＥＣ課税に関する主要な問題点として指摘するならば，次の点にあると言えよう。

(１)課税の公平性

ほとんどの国が，ＥＣは今後の産業発展に大きく寄与すると判断しており，課税はできるだけ回避したいと考えている。しかし，そのための根拠を示すのは容易ではないし，米国の州政府の見解にあるように，歳入を減らすことになっているとの意見もある。従って，ＥＣへの課税，無形資産，サービスなどの定義が果して国際的に共通化されるかが大きな問題であろう。

(２)ＥＣにともなう課税情報

ＥＣは文字どおり，情報通信，コンピュータにより実行される取引行為であり，従来の紙ベースの書類による方法では，それを正確に把握することが困難である。これは，その取引主体の特定に関しても同様であり，本人を確認する手段を導入する必要がある。これらが正確に実施されるには，課税当局に情報へのアクセス権を保証する必要があるが，民間の合法的な取引にどれだけアクセスできるのか，アクセスを実施するコストは誰が負担するかなどの問題がある。更に，このような情報の収集，暗号，認証などの技術は現在でも発展段階にあるため，確実なものである保証はない。

(３)電子サービスの拡充

しかし，一方では課税当局は事業者などへの電子的なサービスを拡充する必要性にも迫られている。コンピュータをベースにした納税計画の作成，インターネットを通じた確定申告などがそれである。これによる納税者のコンプライアンスコストを軽減することにより，納税への

インセンティブをたかめること，民間におけるコスト削減の努力をそこなわないことが求められている。これは，課税当局にとっては民間の情報をできるだけ正確に把握する政策に協力をしてもらうことと，いわば，相反することがらである。

(4)消費税の問題

消費税は，本来，物やサービスを消費する場所で管轄される税であり，海外で供給されるサービスをインターネットで購入した場合には課税されない。しかし，現在ではこのようなサービスが無視できない規模で拡大している。傾向的にも，企業経営のグローバル化と提携関係の進展にともない，消費者が海外に企業であることを意識しないでサービスを受けることが可能となっている（いわゆる，ワンストップサービスの拡大)。従って，これを放置しておくと，自国の産業に大きな影響を与えるが，ＥＵにおいて情報通信サービスへの消費税の課税がありながら，サービス提供国である米国においては，むしろ反対の意見が多いことにも見られるように，国際的な合意は難しい。

(5)電子的な支払方法

電子的な商取引の拡大にともない，その決済も電子的に実施される機会が増えるであろう。日本では，まだ，ＥＣで購入した商品の支払いを振込で実施するケースが多いが，将来的には，ネットバンクの決済専用の機能を用いて実施されることになるであろう。このことは，OECDにおいても勧告として示されている。特に，支払記録が残らないシステム（unaccounted systems）の発展を緊密にモニターすることを求めており，ますます，不可視的な媒体を用いるシステムとなるであろう。支払い，認証，技術標準化，プロトコルなど，全体として考察する必要がある。

3．課税問題とビジネス

3．1　ビジネスモデルと電子的決済の進展

すでに述べたように，インターネットにおけるＥＣの趨勢は，Ｂ２ＣからＢ２Ｂへと移行しつつあり，今後のＥＣ課税の主要な分野として，Ｂ２Ｂを考えるべきであろう。現状ではＢ２Ｃにかたよる議論がなされていることは問題である［1］［2］。

ＥＣにおける課税を厳密に実施するコストと，課税の中立，公平をどのように保つかといった問題を内包しており，税制一般と同様な課題を見いだすことができる。しかし，今日の状況が一般的な課税のスタイルと大きく異なっているのは，企業の推進するビジネスモデルのほとんどにインターネットをサブシステムとして含む戦略を取り入れていることである。企業にとって，いわば，選択の余地のない方針となっている。

例えば，パソコン販売で急速にシェアを拡大したデルコンピュータの場合，少ない資金で顧客を獲得する手段として捕らえられていたインターネットによる受注，メンテナンスは，現在では主要な販売チャネルとなっており，この他のメーカも同様のサービスを共同で構築して対抗するようになっている。また，金融業についても，証券のオンライン売買のシステムは多数のユーザを獲得しており，インターネット上の証券市場に限らず，従来の証券会社も，インターネットによる売買システムを導入する段階となっている。これらは，いわば，インターネットを中核とするビジネスモデルであり，現在ではビジネスモデル特許についての係争の大

きな部分を占めている。

このような意味で，ビジネスモデルにおいてインターネットがどのような位置を占めているかを最初に分析しておく必要がある。この議論を中心的に展開するとが目的ではないので，以下では，これまでの分析をまとめておく。なお，分析では特に決済のシステムとの連動，その管理に注目して議論している。

(1)個別企業の調達ネットワーク

現在では，系列企業以外からの広域調達を実施しており，従来の情報管理と大きく異なっていることが予想される。取引関係の変貌と，その絞り込みが行われており，税務内容も変化することが予想される。

(2)ポータルサイト

不特定多数の企業が，自社に適した製品，技術を求めてサイトを検索し，パートナーとして取引関係をむすんでいく。この場合，従来とは異なる取引関係をもつことや，商品の新規リストアップなどの変化が予測される。

(3)ネットバンク

企業間の取引の決済を電子的に行うサービスが提供されるようになってくると，その内容も電子的に把握する必要がでてくる。しかし，一方的に税務当局が，この提出を行わせることは困難となる。また，企業どうしが，お互いの債務を相殺しあう，いわゆるネッティング処理が実施された場合には，その課税対象の検出は不明確となる可能性がある。

3．2　取引記録と課税対象

課税の前提として，取引の記録が残され，その内容を税務東京が確認できることが必要となる。しかし，ＥＣのもとでは，電子データが前提となっていること，更に，そのデータの多くが暗号技術などを用いて個別に通信され，蓄積される機会が増加していることは，税務当局のデータ把握に支障をきたしている。

1998年３月に成立した電子帳簿等保存法では，電子データを保存し税務へのバックデータとすることに関して，事前に税務署長の承認を得ることが義務づけられている。従って，この時期には，電子データを税務データとすることには，そのシステムが適切であるかどうかを認定，承認してもらう必要があった。これにより会計システムを再編するコストは，極めて多大になると考えられ，実際にこの法律にもとづいてシステム変更を申請するのは大企業が中心となるであろう。しかし，大企業では，事実上，コンピュータシステムにより業務が実行されており，事実を法律が追いかけるのが実態であろう。

このように，個別企業の内部における税務に関する記録を保存する手法に関しては，早急な法律改正は望めないので，今後，紙の書類を前提とする業務は継続されるであろう。しかし，実態としては，すべての処理はコンピュータ，ネットワークに関連しており，コスト削減の面からも，電子化の方向は急速に進展すると考えられる。従って，これらのコスト負担と税務と当局の課税把握の容易さ，困難さのバランスを模索することになるであろう。

更に，企業サイドから，取引記録を公的に保証するシステムを提案する動きがある。具体的には，電子公証のシステムであり，ワークンググループなどが設置され，検討されている。このシステムは米国では，サービス事業として稼働している。簡単にいえば，ネットワーク上における商取引等の電子交流における安全性，信頼性を保証するシステムであり，取引時におけ

る認証，公証，運用能力の格付け，取引処分，トラブル発生時における調停，損害保証などを実施する。これにより，個別企業のＥＣにおけるリスクを軽減することができるとともに，外部との取引を証明する電子データの蓄積機能をもたせることができる。

このような電子的データによる保存，参照の問題とならんで，ＥＣ課税で解明されるべき課題に商品の特定がある。具体的には，著作権の関連する商品であり，ユーザが商品ではなく，その著作権を使用しているとされるケースである。コンピュータソフトウェアはこの事例にあたる。関税に関しては，日本では，フロッピイなどの媒体で輸入された場合，課税の対象となるが，ネットワークを通じてダウンロードした場合には課税されない。しかし，これを日本で特許権にもとづく使用であると見なされる場合には，使用料に課税される。先進国の多くでは，このような使用料所得を免税としている。日本では，租税条約の上では，この使用料所得は免税ではないので，新しい課税システムを導入するか，著作権に関する規定を変更する必要がある。

現在，米国では1996年にコンピュータソフトウェアに関する規則案を制定し，著作権者からの複製権の取得，課税に関する原則を規定している。今後，日本でもこの方向で調整がなされていく見通しである。

３．３　ビジネスモデルによる分類

図１～図４には，日本国内における個人，企業を前提として，主要なビジネスモデルごとの課税ポイントを説明している。これらの類型以外にも存在すると考えられる。しかし，これに関しては，現在までの伝統的課税方法も同様な問題を有しており，ＥＣ課税固有の課題ではなく経験に応じて精緻化されていくであろう。

これらのビジネスモデルを前提とした場合のＥＣ課税の課題としては，次のように整理できるであろう。

（１）Ｂ２Ｃ（国内購買）

供給企業のサイト監視，販売記録の監視（ダウンロードサービスを含む）

（２）Ｂ２Ｃ（海外購買）

海外企業の販売商品の監視，ダウンロードサービスの内容監視

（３）Ｂ２Ｂ（国内購買）

調達記録の監視，従来の企業の調達実績と現状との比較，供給企業のサイト監視，販売実績の監視

（４）Ｂ２Ｂ（海外購買）

調達記録の監視，従来の企業の調達実績と現状との比較，海外企業の販売商品の監視，ダウンロードサービスの内容監視

（５）Ｃ２Ｃ（国内，海外購買）

取引サイトの監視，個人口座の監視

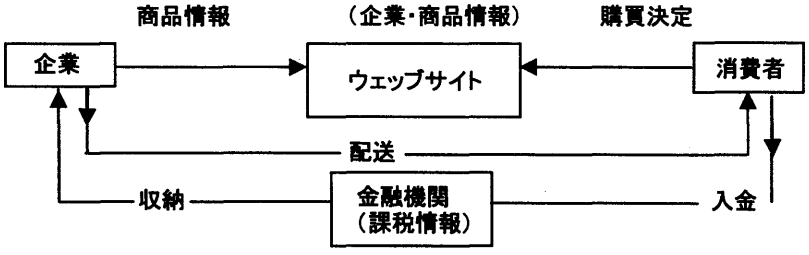

図１　配送による商品の購買（Ｂ２Ｃ）

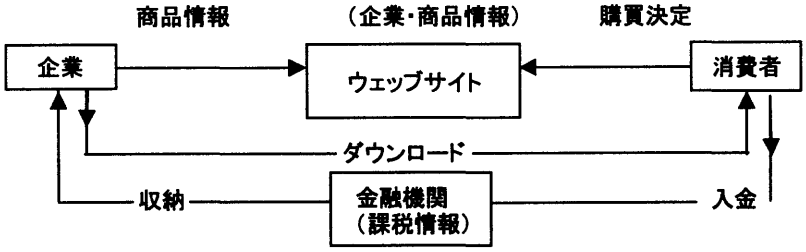

図2　ダウンロードによる商品の購買（Ｂ２Ｃ）

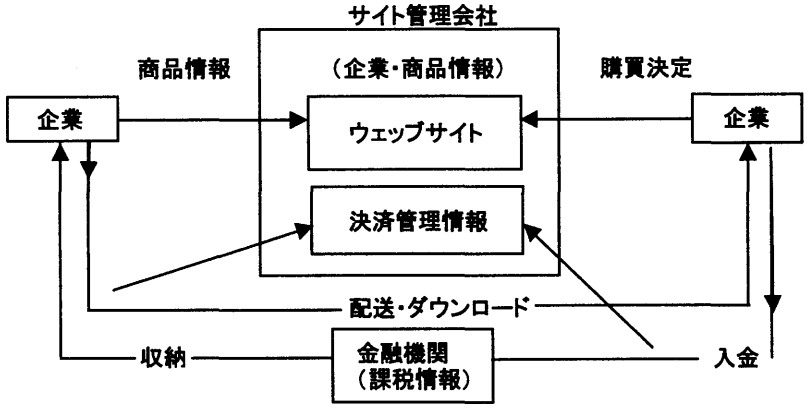

図3　ウェッブサイト管理会社が決済を仲介（Ｂ２Ｂ）

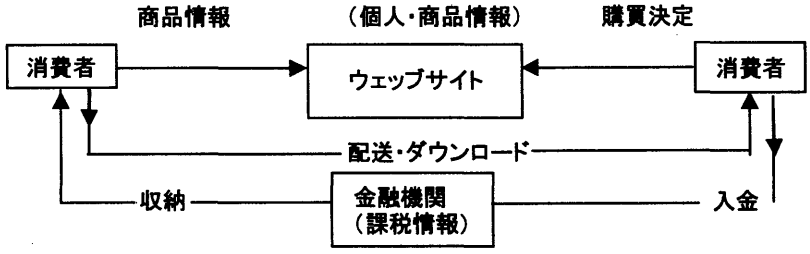

図4　個人間の商品の購買（Ｃ２Ｃ）

４．課税と原則

４．１　課税と認識

インターネットによるＢ２Ｂ取引における大きな特徴としては，その広域性と秘密性，および電子的情報である点にあると言える。

広域性に関しては，言うまでも無く企業が世界各国の企業，ユーザとインターネットにより取引を実施することができることになるため，国の中での地理的あるいは人的な制限がなくなる。これは，課税を認識，特定する作業において大きな障害の１つとなっている。しかも，従来であれば，多大な時間と労力を要していた手続きが，瞬時に完了してしまう。

更に，インターネットを利用する場合において，誰でもが自由に参加できるマーケットがある一方で，受注情報などをやり取りするネット

ワークは秘密性をもっている。例えばＶＰＮなどの仮想的なグローズドネットワークで運用されている。また，インターネットにおけるセキュリティ確保の視点から，さまざまな暗号技術や認証技術が用いられており，取引に直接かかわらない企業，ユーザは遮断されている。このことは，税務当局に関しても．自由にアクセスできる権利は最初から前提されているわけではないので，強制的な手段を用いるまでの手順は，いままで以上に複雑となる。

第３番目にあげられる課題である，電子的情報である点であるが，これに関しては，情報の管理の問題，正当性の問題に関連している。従来から，会計情報などを電子的データで置き換える制度を法的に保証することがなされており，現在では，一定の手続きに基づいて，これを実施することができる。しかし，そのためには，例えば，データの更新（update）に関する履歴を保存することなどの義務がある。データのかいざんが容易に実施できることを防止する政策が必要となる。電子的データであるため，そこへのアクセス権を保証される必要があるが，これも秘密性に関連して障害となる問題点である。

第４番目の認証に関しては，秘密性を保持する目的のほかに，逆に，取引を実施した主体を特定する場合には，明示される必要がある。取引の双方にとっては，認証局の保証した（認証した）企業であることは重要であるが，税務当局がこれを知ることは，特に前提とはされていない。通常のインターネット取引では，ＵＲＬや電子メールアドレスが有用な相手の特定情報となるが，これは，プロバイダの上で言わば自主的に設定されている符号であり，企業を特定する情報のすべてではない。例えば，企業が一般のユーザを対象にして，サービスソフトウェアを供給したりする場合，ＵＲＬを頻繁に変える，あるいは意図的に別のサイトへのアクセスを要求するなどの手段をとった場合，これを追跡する労力は多大なものとなる。

以上のことをまとめると，ＥＣにおける固有の問題としてあげられるのは，取引の秘密化の進展，取引データの電子情報化であると言え，これを従来の方法だけで把握することには限界があると言える。しかも，税務当局だけで解決できる問題ではないことを留意される必要があろう。具体的には，政府により実施される，いわば，超法規的な，あるいは基本法としての役割をもつ，国内のあらゆる情報への任意のアクセス権の設定である。現在では議論は下火となっているが，暗号を管理する素子であるclip-chipの製造に関連して，この暗号を解読するキー（鍵）を米国政府だけが所有できる権利を保証するための法律制定が議論された。その必要性の議論のベースをなしているものは，犯罪に関する情報を早期に把握する権利を政府に担保するといったものであった。

米国の民間企業では多くの反対意見があったと同時に，何故，米国政府だけであるのか，これによって他の国の主権も侵害されるのではないかとの議論がなされた。

４．２　法人税と恒久的施設

伝統的取引を前提とした課税では，納税義務者の居住地および所得の発生する物理的，地理的な場所を前提としている。法人税法では，外国法人（非居住者）については，国内において生じた所得が事業所得とみなされ，かつ，その国に恒久的施設を有している場合に限定されている。この根拠としては，税の賦課だけでは実効性が保証されないこと，徴収がともなって効

果がでるとの解釈であり，外国法人に対する課税を放棄している。

しかし，ＥＣのもとでは，恒久的施設を特にもたない外国法人についても，大きなビジネスチャンスがある。このような矛盾を解決する方法として，現在，コンピュータシステム，あるいはサーバなどの機器を所有することをもって，恒久的施設とみなすことが議論されている。例えば，企業としてはアウトソーシングなどにより情報処理部門を委託業者のシステムにより代替している，あるいは，海外のサーバの上にホームページを作成し，これにより，事実上の取引を実施しているなどのケースは，現在では良く知られる事例となっている。

ＥＣの基礎技術は，文字どうりコンピュータシステムであり，ネットワークである。従って，今後も，この恒久的施設の定義と，コンピュータシステム，サーバの所有，使用との関係が，企業への課税に大きな影響を与えると考えられる。これに関しては，さまざまな見解があるが，結論的には，あいまいな形で，恒久的施設を所有するとして規定し，課税を実施することになるのではないかと考えられる。

その１つの根拠は，どのようにコンピュータを恒久的施設として定義しようとしても，その限界が明らかであることにある。サーバの所在は，特にその企業の経済活動とは関係なく，一時的なものである。メンテナンスやセキュリティの面から，砂漠の中にコンピュータが設置され，バックアップをかねてこれを利用するケースもある。コンピュータシステムは共同利用であり，個別企業の施設とはみなされない。ネットワークについても，情報通信会社の提供サービスを利用するにすぎないので，これを企業の施設とみなすことはできない。

このように，定義の問題はあるが，一方では，税の公平性から見て，課税の回避と判断されるケースが少なからず出現することが予測される。このような事態に対応するには，欧州で実施されているような，従来の法律では規定が難しい分野への，暫定的な課税の実施を行わざるをえないであろう。これが，恒久的施設が存在しない場合でも，外国法人に対して課税が実施されるであろうと考える２つ目の根拠である。

サービスプロバイダに関しては，米国では独立した代理人として判断され，恒久的施設ではないとみなされている。日本では，明確な見解はないが，特定する作業には多大なコストと，プロバイダ側における情報管理の義務づけなど，法的な規制が必要となるであろう。この場合，プロバイダに限らず，一般的な情報サービスを複数の顧客に対して実施している場合に，その利益を仕訳する必要がある。

課税の公平性の原則から，恒久的施設の定義，認定は重要であるが，これを具体的に実施するコスト，その煩雑さは伝統的な課税方式とは比較にならないほど大きくなることが予測される。また，課税の問題についての，ＥＣ課税の恩恵をうけるのは，もっぱら，そのコンテンツの最大の供給国である米国であり，その他の国は，恒久的施設に関して課税をすることができない，国際的な不公平性を生むことになる。

これまでの法人税法の原則では，納税義務者を特定する場合，物理的あるいは地理的な概念が主要な条件であるとされ，いわゆる事業所得を生み出す恒久的施設を所有しているケースである。従って，国内の源泉課税の対象として，徴収が可能であり，完了することが原則とされ，恒久的施設を所有しない外国法人について

は，課税を放棄している。

これらの原則はＥＣの世界では，あてはまらないケースが多く発生する。ウエッブサイトにおけるソフトウェアのダウンロードサービスなどでは，企業の設備ではなく，プロバイダのコンピュータの上に，いわば恒久的施設が存在することになるが，これを課税対象とするには無理がある。もともと，プロバイダが構築するサイトは，多数のユーザへの無差別的なサービス提供が目的であるので，企業とプロバイダとは無関係であり，プロバイダへの課税も不可能である。

現在，この問題に関しては，企業の所在地（居住地国）において課税する政策も可能であるが，この場合には，特定の情報技術先進国に課税対象が集中することになり，国際的に税を配分するものとはならない。

居住地国における課税原則が進展していくと，非課税とされる国への集中，すなわち，タックスヘイブンの出現が問題となってくるであろう。すべての法人がタックスヘイブンでの立地を考えることはないであろうが，情報の集中化とネットワークの利用により，企業を実際に存在させる必要のないケースでは，十分の実現可能である。現在のＶＣ，ＶＥなどの延長線上には，これが存在するであろう。

４．３　消費税の課税方針

日本で消費税が導入されたときに，どこで課税する場所，時刻を決めるかについての問題が発生し，ＥＵなどの方式が参考にされた。これを簡単に述べれば，商品やサービスを生産する場所で課税するか，それを消費する場所で課税するかの違いに大きく区分できる。日本やＥＵの場合には，この後者である消費する場所において課税する方法となっている。従って，小売店やサービスを提供する場所での消費税の申告と納付が義務づけられている。しかし，これに関して，ＥＣ課税のケースでは課税がうまく実施できない問題が発生する［８］。

例えば，消費税の存在しない米国の生産物であるソフトウェアなどを，インターネットを通じてダウンロードした場合には，これを取得した場所が米国であるために課税されないことになる。この場合，ソフトウェアをCD－ROMなどの媒体をもとにして輸入した場合には，外国貨物を引き取る場合の課税貨物に関する消費税を支払う必要がある。

これは，さきほどの恒久的施設の所在地における課税方針と同様に処理することも可能であるが，そもそも恒久的施設の性格があいまいであるため，課税の根拠とはなりえないことになる。

４．４　課税とコスト

課税を担当する職員の数は，日本においては絶対的に不足していると言われており，確定申告を国民全員が実施することの是非の大きな焦点となっている。このように，課税に要するコストと，回収できる金額（税）との関連は，国税に限らず，地方自治体における国民健康保険の保険料の回収，介護保険の徴収などにも見られる現象である。

税の徴収を完全なものにすることは，課税当局としては追求すべき課題であるため，例えば，日曜日における相談窓口の解説，分割納税などの方法も講じられている。このようなサービスは今後も継続されるであろうが，ＥＣ課税に関しては，その内容が著しくことなっていることに注意する必要がある。これは，課税要員

の知識と，課税コストの大きさに集約されるであろう。

ＥＣでは，インターネットＥＣでは，ウエッブサイトを利用して取引がなされるため，そのサイトを監視する能力が要求される。これには，コンピュータに関する専門知識のほかに，商品取引の慣習についての知識，送金やその手段などへの経験などが必要となる。また，違法行為であることを特定できるデータ収集の能力も求められる。

このような専任の要員を配置することは，増員されるケースもあるが，全国的に実施することになると，要員の振り向け，そのための経費の計上などが必要となる。日本でも，インターネット取引に関連する脱税の摘発が実施されており，そのなかでも，このような様相を観察することができる。

４．５　間接税の問題

間接税は，もともと，当該の国内の課税だけが前提とされており，輸出にあたっては免税とされている。国際的な取り決めにおいても，間接税についての国際租税法の原則として確認されている。しかし，現状では，この原則ではカバーできない事態が発生しており，今後との重要な検討課題となるとされている。OECDのディシカッションペーパではこの懸念を示している［９］［10］。物としての製品や，ソフトウェアなどの知的生産物，コンテンツを海外から輸入する場合には，国内での商品購買と同様に消費税が課税されるが，インターネットを用いてダウンロードした場合には，相手企業の提示した製品価格を支払うだけで，間接税を支払う必要はない。

同様の事態は，すでに国際通信の市場でも頻繁に発生しており，国際電話のサービスは米国において安い料金で適用されており，国内の通信会社のサービスではなく，米国のサービスを利用することにより，これらに関する消費税を回避するとができる。

５．電子商取引の関連法案

５．１　米国における法案検討の過程

米国におけるＥＣ課税問題については，議会が設置した米電子商取引諮問委員会（ACEC:Advisory Commission on Electronic Commerce）において法案化の検討がなされており，課税の是非も含めた議論がなされている［12］－［15］。この委員会は，1998年に制定されたインターネット非課税法（Internet Tax Freedom Act）に基づいて設置されたものであり，2000年４月までに米国議会に答申を出すことを計画としている。インターネットを通じて販売された製品に関しては非課税とする分野といて捕らえられているが，これに州レベルでの売上税を課税するかが焦点となっている。その基本的な方向は，インターネットによる取引は可能なかぎりは非課税とすることであり，情報技術，コンテンツの供給源である米国における産業振興の立場，関税への依存の低さなどを反映している。

1999年にはACEC委員長の提案として，具体的な非課税の方向が示されている。その概要は，１）インターネットを通じた物，サービス，情報への売上税を非課税とする，２）地域．長距離通信への連邦税の徴収を止める，３）これの補充措置として連邦政府は年間17億ドルの補助金を州政府に拠出する，４）情報の貧富の格差を解消するための州政府からのパソコン購入の補助を制度化する，５）米国ハイテ

ク産業の競争力維持のために米国製品に対する課税に反対するといった内容である。

このように，米国においては，産業およびインターネットの普及に関しては，原則として非課税の方針であり，そのための布石を各段階でうっていると言える。

しかしながら，同委員会における議論も同一方向ではなく，インターネットによる商取引により税の減収を引き起こしているとする主張も根強く存在しており，インターネットにより米国産業の優位性を保とうとする主張との対立が存在する。提案の具体的な形態として，ＥＣ課税を導入することを禁止する案から，インターネット取引にすべて５％の連邦消費税を課する案までの幅が存在しており，民間主導の経済システムを追求する米国においても，課税の公平性を維持する政策に関する議論には根本的な問題提起を含んでいる。その基本は税に関する公正さを保持することであり，ＥＣはそのことを犠牲にしてでも非課税とする価値があるかといった点に議論が集中している。

更に，ＥＣ課税の徴収方法として，第三者預託機関をもうけて，ＥＣ取引を実施した企業から，自主的に課税のための情報を集中して，課税（売上税）計算，徴収，報告を実施するサービスを実施する方法などが検討されている。これにより，ＥＣ課税にともなう情報の把握，納税，報告は一元化され，コスト削減につながる可能性もあるが，一方では，このような全国的な機関を運用することによるデメリット，運用ソフトウェアの開発など問題点が指摘されている。

５．２　州レベルの課税

州におけるＥＣ関連の売上税の導入に関しては，カリフォルニア州などで議会の議案として提出されるなど，具体的な動きとなっている。カリフォルニア州の場合には，2000年９月に同州内の店舗をもつ小売業者からオンライン販売により販売した商品に対して売上税を徴収する法案（インターネット課税法案）が提出されている。同法案は，知事の拒否権行使により成立には至ってはいないが，委員会を設置することにより，引き続き検討する課題として取り上げられている。

現実的な解決として，３つの選択肢が提案されている。その第１番目は，現在のＥＣ課税の猶予期間を５年間延長し，一部の州で課税する案であり，第２番目は，ＥＣ課税を禁止すること，第３番眼は課税の是認である。これらの案を巡っても，さまざな議論があり，収束する状況にない。

特に，税の公平性のもとづく情報の開示，これが法律として制定された場合に，具体的に実施する措置が必要であることから，複雑な問題となっている。

５．３　ＥＵでの法案

2000年５月に，ＥＵは欧州委員会において，インターネットを通じたＥＣにより販売された音楽，ソフトウェアなどへ付加価値税（ＶＡＴ）を課税する方針を決めている。ＥＵにおいては，これまで，この分野における課税は見送られていたが，一般の商品に対する課税が15％であり，非課税にすることによる格差が大きいことがあり，インターネットを通じて購入するケースと一般の商品販売との価格差が無視できなくなったことが原因となっている［9］［10］。

ＶＡＴの性格上，その課税の範囲はＥＵ域内に限定されることになり，ＥＵ域外へ提供され

たサービスなどへは課税されない。税の徴収方法としては，企業がＶＡＴを上乗せして販売し，その税額をまとめて当局に納入する方法をとる。また，企業が10万ユーロを超える取引をする場合，１つの国をまとめて納税することも可能となっている。

ＥＵにおける課税の方針は，ある意味では一貫しているといえ，2000年６月には，更に包括的なＥＣ課税が検討されている。その概要は，現在のＥＣ課税の対象となっているＥＵに拠点を置く企業への課税だけではなく，ＥＵ域内で商品，サービス，ソフトウェアを提供しているすべての企業（ＥＵ域外企業を含む）への課税を実現するとである。これによって，ＥＵ域外企業は，ＶＡＴの税率である15％を商品に上乗せして販売し，その納税を実施する必要がある。

５．４　日本における法案検討

日本におけるＥＣ関連の法案制定そのものが，極めて遅れており，税制まで踏み込んだ提案はない。今後，米国やＥＵにより法制化がなされるＥＣ課税を，一応のガイドラインとして受け入れることを余儀なくされると思われる。日本の場合，景気低迷の時期とも重なり，株式売却益への優遇制度などを含めた税制改革が議論される一方で，今後の財政再建にむけた税制の見直し（税率のアップ）が議論となる状況にある。従って，このようなことを踏まえても，ＥＣ課税だけが際立った焦点になることはないであろう。

従って，ＥＣ課税問題について日本の政府の行動は，国際的な取り決めにおいて，日本の政府がとる立場と同じであり，いわゆる外圧により方向を求め，そのときどきの状況に応じて整合性をとる方法がとられるものと思われる。現在のところ，ＥＣ課税で問題となるケースの多くが国内における脱税などであり，国際的な連関において問題となることはない。その意味では，現在，法制度を検討する機会であろうが，特に大きな動きはない。

更に，重要な論点として，課税方針，あるいは徴税のシステムとの関連を考慮する必要があるであろう。すなわち，日本の場合，徴税のシステムはサラリーマンと自営業者，農業従事者における補足率に大きな開きがあることが指摘されている。これは，いわば公然の秘密であり，政治的な配慮を含むことは自明であろう。ＥＣ課税においても，インボイスによる取引の把握など，数量的，具体的な内容の把握が基礎となるが，日本における消費税の導入実態を見ても，あえてこれを回避する手法がとられている。インボイス作成のコスト，検査する国税職員の体制などの問題はあるが，このような基礎データを求めない中で，ＥＣ課税に対応する徴税システムを構築することは容易ではない。

ＥＣ関連の法案についても，法案化のテンポは遅いと言える。現在まで，それぞれの関係省庁がガイドラインを示しているが，法律として罰則をもうけることをともなわない限り，実効は疑問であろう。

５．５　包括的法案と個別法制定

欧米では，経済社会の動きに応じて，従来から存在していた個別法を統合的に運用するための包括的な法律が制定されることが多い。また，ＥＵでは，関連する多くの国における法律の制定を促進するガイドラインや指令がだされることで実施されている。すでに述べたＥＵにおける国際電話事業への課税問題についても，

このような型で方向性が示されている。

しかし，日本ではこの方向は極めてあいまいであり，特に問題となるのが，経済社会の状況の変化に応じて個別法を改正する意図が明確でないことであり，更には，必要とされる法整備がなされないケースも懸念されることである。すなわち，個別法が制定，強化される前に，包括的な法案が提案，成立されることとなり，現実への適用において，大きな障害となること，あるいは現実的な解釈で運用するなどの問題をはらんでいる。特に，包括法では，具体的な罰則規定がないことが多いため，犯罪が発生した場合においても，その処分を実施できないケースも想定される。

事例は異なるが，現在，国会で審議に入っている個人情報保護法（包括的個人情報保護のための法）については，当初，個人信用情報の保護を目的とする個別法の制定を審議会が求めていたが，包括法の提案がなされて以降，金融機関からは個別法の必要性を疑問視する声が出ている。

ＥＣ課税の関連して，多くの社会的インフラが整備される必要がある。企業のＥＣ取引にともなう情報の電子化への積極的な対応を促進する法改正，インターネット販売，インターネット取引への規制を実施する法律，認証や公証を実行する機関についての法律，これらに機関における運用に関する法律の制定は，極めて緊急な課題であろう。

６．ＥＣ課税の方法

６．１日本での摘発事例

以下ではＥＣ課税を監視するには，どのような手順が必要であるかを日本における事例をもとにして検討する。2000年２月に東京国税局に電子商取引専門調査チームが組織されて以降，名古屋，大阪，福岡，仙台など合計７カ所の国税局において専任チームの配属が行われている。2000年６月までの調査実績として，東京，名古屋，大阪の管内でのＥＣ取引に関係する税申告漏れの摘発は大法人20件，個人31件，その他を含めて合計71件，総額21億円に達すると言われている。

東京国税局の場合には，専任の要員は15名であるが，約半数が情報収集を行い，その他の要員で税務調査を行っている。従来の税務調査では，資本金１億円以上の大企業を対象とする部門，中小企業や個人を対象とする部門および強制捜査部門などに分かれていたが，ＥＣの進展にともない企業のサイズにかかわりなく進展していること，法人税から消費税までを含むものであることなど，部門を越えた体制がとられることとなった。

このように，税務調査も従来とは大きく方法が異なる点が，専任チームを構成する理由となっている。従来の調査では，売上や仕入れの伝票，在庫を調査して不正を見出すことができる。あるいは，取引銀行を通じて決済がなされる場合には，金額を調査することにより，経験的に不正を発見できるケースも少なくない。しかし，ＥＣの場合には，デジタルコンテンツなど物として電子的に入手したり移動したりする商品であり，仕入れ販売などの記録を把握することが難しい。また，このような情報を課税当局がインターネットプロバイダに要求することについても，個人の通信の秘密，プライバシーに関することであり，安易に実施することもできない。また，決済に関しても，今後増加するであろうインターネット銀行などの形態，相殺

処理などが導入されると，正確に把握することが困難になる。

このような状況で，現在，実施されている調査方法は，プロバイダが実施している個人や企業の特定，それらの活動の把握などがあり，更に，サイバーモールの実態，そのモールに出品している企業，個人の把握がある。これらの形式的なデータは比較的容易に把握できるであろうが，どのような顧客を対象に，いくらの売上があるかを把握するには，従来の経験では実行出来ない側面がある。

東京で摘発された事例では，インターネットの上にある無数のサイトから，コンテンツ販売などの事業を実施しているケースを割り出す方法をとっており，会社員が資格取得のノウハウをコンテンツとして販売しながら，納税を行っていなかったケースが紹介されている。この事例では，通常の捜査と同様な手順で，パソコン上に残された売上記録が証拠となっている。

その他の摘発事例では，インターネットを通じて商品の販売や仲介を実施するビジネスの場合に，その所得金額の一部を申告していなかったケースなどがあり，事業者の開設したホームページの内容と，そこから推定される取引の金額，頻度などを予測することが重要なポイントとなっている。その意味では，通常の店頭における商品の販売を，店舗において監視することと変わらないが，サイトが移動すること，複数のサイトが同時進行することなど，物理的な店舗とは異なる様相がある。

6．2　課税コンピュータ化と徴税システム

課税対象を正確に把握する手段として，各国で納税者に番号を与えることにより，取引に際してこの番号を付して実行する，いわゆる納税者番号制度が実施されている。このような制度には，国の政策と大きく関係する事情があり，すべての国で実施されている状況にはない。例えば，日本では長年議論されてきたが，導入はされていないし，そのベースになる番号を，どのように制定するかについても未定である。このような納税者番号制度の各国比較の概要について表にまとめている。

ここで議論したいことは，納税者番号制度の導入がＥＣ課税の実施に有用であるかどうかであり，少なくとも今後の日本のＥＣ課税を促進する要因になるかどうかについてである。これまで日本での実施が見送られてきた背景には，中小企業への課税強化となるのではないか，個人への課税が強化されるのではないかといった，極めて政治的な判断が先行してきたことは事実であろう。

現在，多くの先進国では国民の納税義務者について，固有の番号を割り振り，これをもとにして課税を効率化する方法が導入されている。これを大きく分けると次のようになる[16]－[19]。

(1)社会保障番号の流用

米国などで実施されている方法であり，社会保険の受給資格を取得するときに，個人の割り振られる番号を流用して，納税管理に用いている。個人情報保護の観点から問題が指摘されているが，個人にとって必須な番号であり，取得がなかば義務となる。

(2)住民番号

住民記録を自治体で実施している国で用いられている方法であり，スウエーデン，韓国などが代表的な国である。自治体が個人の出生と同時に番号を割り振り，これを納税の場合の番号に用いる。

(3)番号取得方式

社会保障番号，住民番号のどちらも，課税が本来の目的ではないこと，そのため課税以外の情報とリンクされる危険性があるとの視点から，納税義務者のなかで，希望する個人だけが番号を取得する。オーストラリアなどが実施している。

このように，個人に番号を付与して，これにより納税状況を監視する方法は，コンピュータ導入とともに進むと思われる。図5には，日本における代表的な徴税管理システムであるＫＳＫ（1988年，Kokuzei Sougou Kanri：国税総合管理システム）について，その概要を示している。このような個別システムによる徴税の改善は実施されているが，網羅的ではない。現実には，個別的にヒアリングなどを実施することにより，課税漏れを防止しているのが実態である。すなわち，コンピュータシステム導入により徴税率を改善することは，それほど期待できないと言える。

この理由としては，次のようなことがあげられ，これは，そのままＥＣ課税を実際に行う場合の問題ともなっている。

(1)コスト・パフォーマンス

番号を管理するには，その番号により特定できる個人が居住していることを確認する必要がある。更に，データは電子データであるとは限らず，人力による入力を含む。従って，徴税の額とかかる費用とのバランスが問題となる。

(2)補足率改善への効果測定

取引を特定できるのは，あくまでも市場におけるオープンな関係が前提となっており，いわゆる相対取引，アングラマネーなどには，このような徴税監視システムは有効ではない。番号制度の導入は，このような不透明取引を助長する可能性がある。

(3)個人情報保護

多くの納税者番号システムで問題とされるのが，この番号が納税・徴税のための目的以外へ転用されていることであり，いわゆる個人情報保護の立場から監視する必要があることである。税務当局は徴税できればよいが，この基礎データは民間の金融機関などに依存しており，ここで個人情報と納税者番号をリンクさせることを拒否できない。

(4)新システムへの移行

納税者番号制度で前提とされている補足のシステムは，従来のバッチ処理，オンライン処理をもとにしており，インターネット取引に対応するシステムへと移行する必要があり，コスト，スキルなどの面で課題となる。

7．むすび

本論文では，ＥＣ課税の現状と問題点について，主として企業間の取引を議論した。現在，インターネット取引の進展により，従来とは大きく異なる商取引の形態が出現しているが，その商品の定義，取引の認識，監視体制，あるいは法制度などに関する議論を展開し，今後の日本における方向性につて考察した。現在，国税当局による部分的な摘発のみが話題となっているが，今後，ＥＣ取引に対応する企業戦略を保障する政策を確立することが望まれる。その意味では，日本における政策論議は，欧米主導といわれるそしりを免れないであろう。

今後，実際のシステム運用，ビジネスモデル展開におけるＥＣ課税問題などを検討していく予定である。

表1　賦課システムのサブシステム

所　得　税	税の申告情報（売上，収入），調査事績の情報（是認，否認，金額）
	資料調査システムからデータ受取
	納税者管理システムのデータアクセス
資　産　税	評価額を自動算定，申告の要不要の判断，申告事績を集約
	相続税は不動産の保有情報を参照
	不動産の贈与は資料調査システムからデータ受取
法　人　税	申告事績の入力，訂正はオンラインで自動化，徴収決定額を管理部へ転送
	法人の異動事項の管理オンライン化，情報管理の一元化
	主要勘定科目を入力することにより調査対象法人を絞りこむ支援システム
源泉所得税	ＯＣＲ入力による効率化
	法人税など他入力の人件費との比較，照合作業の効率化
	納付実績，人件費情報を出力して指導資料作成
酒税・鑑定	現行の免許台帳により納税者情報を入力，管理
	申告事績，調査情報をもとにして検算，集計
	経営者実態調査，鑑定事務の登録，検索サービス
間　接　税	間接諸税１０項目を管理，消費者原簿による納税者照会
	申告状況を参考して準備資料の作成を支援
	先例のデータベース化，キーワード検索

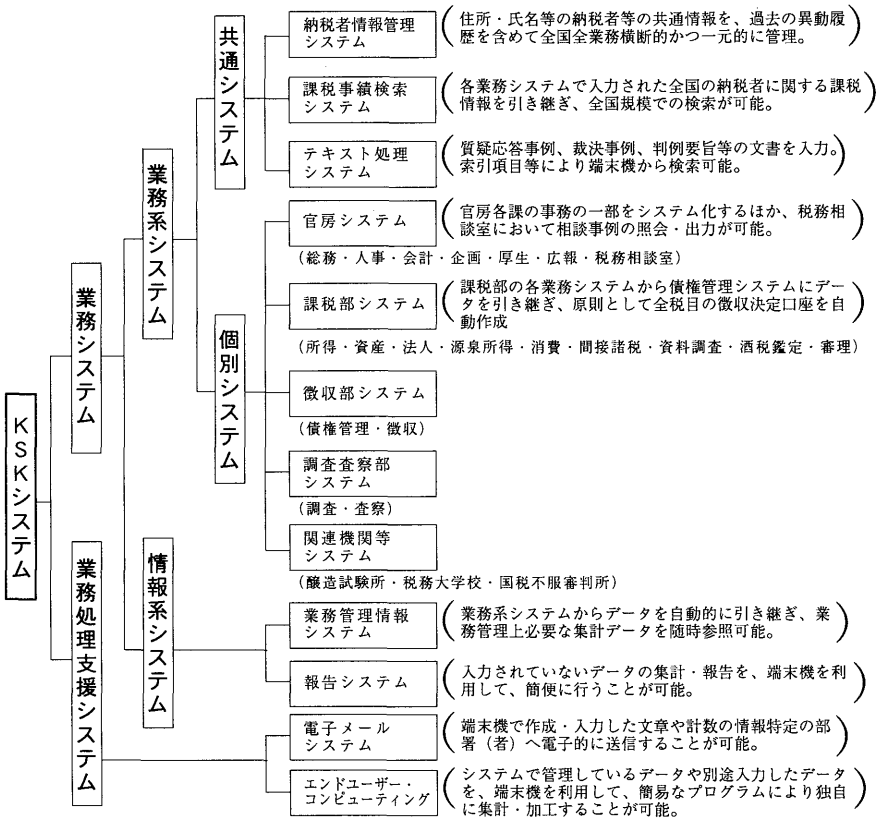

図5　ＫＳＫシステムの体系（全国全業務一元化）

参考文献

[1]U.S.Department of Commerce:Digital Economy 2000, 2000
[2]U.S.Department of Commerce:Digital Economy-II,1998,
[3]宮武　敏夫:「国際租税法」, 有斐閣, 1993.
[4]木村　弘之亮:「租税法総則」, 成文堂, 1998.
[5]矢内　一好："国際的電子商取引の流れと予想される課税問題", 税理, vol.41, no.5, 1998.
[6]吉田　康英："電子マネー時代の到来と企業経営・税務会計に与える影響—アナログ思考からデジタル思考への転換", 税理, vol.39, no.11, 1996.
[7]増井　良啓："電子商取引と国家間税収配分", ジュリスト, no.1117, 1997.
[8]長　博連："国際電子商取引の制度的検討—消費者取引を中心として", 租税研究, 98. 1, 1998.
[9]OECD:"Electronic Commerce:A discussion paper on taxation issues",17, Sept,1998
[10]OECD:"Electronic Commerce:Taxation framework conditions", 8, Oct.1998.
[11]www.mof.go.jp/jouhou/syuzai/sz020.htm
[12]www.watch.ompress.co.jp/internet/www/article
[13]www.mainichi.co.jp/digital/newfile/archive
[14]www.dit1.state.va.us/governor/newsre
[15]www.znet.co.jp/news
[16]A.Smith:"The Australia card:The story of its defeat", 1989.
[17]石丸　耕治:「スウエーデンの国民背番号制とプライバシー」, 税務弘報, vol.42, no.7-8, 1998
[18]石丸　耕治:「納税者番号制度とななにか」, 岩波ブックレット, 1996.
[19]行政情報システム研究所編:「世界の個人情報保護法」, ぎょうせい, 1997.

〔九州大学大学院経済学研究院教授〕