

グローバル経済下での日本の消費税制のあり方

—電子商取引の取扱いを中心として—

林 亜 紀

論文要旨

1990年代後半より、世界規模で情報技術（以下「IT」という。）が急速に発達した。この新技術の発達は、国境を越えてヒト・モノ・カネ・情報を流動化させ、同時に流通構造にも変化を与えた。

本稿では、国際間のインターネットによる役務の提供（「直接的電子商取引」）及び、インターネットを通じて商品を海外事業者が発注する取引（「間接的電子商取引」）を分析の対象とした。

従来、商品（有形物）が取引の中心であったが、ITの発達によりCDやDVDなどの一定の商品は、音楽のダウンロードへと形を変え、その比率は年を追うごとに高まっている。このような形態の変化が、商取引と密接な関係を持つ消費税に影響を及ぼしている。

現行の消費税法では、「輸入取引」は、「外国貨物」のみが課税の対象となっており、音楽CD（外国貨物）を輸入した場合、税関で消費税が課される。

ところが、海外事業者からインターネット上で音楽のダウンロード（国際間の役務の提供）をした場合は、「輸入取引」として課税する規定がない。従って、国内取引の課税要件である「国内」でなされたものか否かの「内外判定」が、課税上、極めて重要な意味を有している。現行法は、当該役務の提供が行われた場所が明らかでない場合、役務提供をした「事業者の事務所等の所在地」を判定の基準として定めている（消費税法施行令第6条2項7号）。このため、日本に事務所等を有しない海外事業者からインターネットを通じた「役務提供」は、「国外取引」と判定され、課税の対象にすらならないのである。

音楽CDと音楽のダウンロード等のように、同質の経済的効果が得られるにも関わらず、課税において異なる結果を導くため、国際間の電子商取引が、消費課税の中立性を歪める問題を引き起こしている。昨今のインターネットの普及で、BtoC（事業者・消費者間）の直接的な取引が増加し、消費課税の中立性を歪める問題が徐々に深刻化しつつある。そこで、本稿では、国際間の電子商取引が、現行の消費課税にどのような影響を及ぼしているか検証を行った。

第1章では、国際間の電子商取引が日本の消費税法及び関連規定にどのような影響を及ぼし、問題を生じさせているのか論点整理を行った。

次に第2章において、EU・OECDなどの国際間の電子商取引に係る消費課税の

先行的取組み及び動向を整理し、わが国の参考となる点を抽出した。

第3章では、国際間の電子商取引が日本の消費税収に与えるインパクトがどの程度であるか推計を行い、そのうち「直接的電子商取引」、「間接的電子商取引」のいずれの取引が、日本の消費税収により大きな影響を及ぼしているか検証した。推計の結果、「直接的電子商取引」に起因する税収損失額が約34.7億円(2005年・推計値)、他方「間接的電子商取引」に起因する税収損失額が約199.4億円(2005年・推計値)、合計で約234.1億円の税収損失額が算定された。これにより、「間接的電子商取引」の方が、「直接的電子商取引」に比して約5.7倍のインパクトを有することが判明した。

最後に第4章では、第1章で触れた現行の日本の消費税法と関連規定の法的問題点、第2章の海外の先行事例の検証及び第3章での消費税収に与える影響を総合的に考察した結果、「直接的電子商取引」及び「間接的電子商取引」の両面で等しく課税されるよう、現行法の改正が必要であるという結論を導いた。

この結論を踏まえ、本稿では、「直接的電子商取引」に関しては、「輸入取引」の課税の対象に「電子貨物」の規定を新たに加え、消費税法施行令第6条2項7号の「内外判定」の規定を同一国内で役務が授受された場合に限定適用されるよう改正すべきと考える。そして、これと併せて「電子税関」をインターネット上に設けることを提案する。他方、「間接的電子商取引」への対応としては、少額貨物免税制度を廃止し、2004年3月下旬より運用が開始されている申告・納税が一体型の「マルチペイメントネットワーク」を最大限活用すべきと考える。これらの方策を通じ、国際間の電子商取引における役務の提供及び少額の外国貨物に対し、等しく消費課税することにより、わが国の消費税収への影響を改善する1つの道筋と考える。

以 上

「グローバル経済下での日本の消費税制のあり方

－電子商取引の取扱いを中心として－」

はじめに	1
第1章 グローバル経済下の電子商取引に起因する消費課税の問題	3
1. 1 問題の所在	3
1. 2 電子商取引の定義	3
1. 3 消費課税に係る国境税調整の概略	4
1. 4 電子商取引によるクロスボーダー取引と消費税法の問題点	6
1. 5 「輸徴法」による外国貨物に係る少額貨物免税制度の問題点	11
1. 6 税務行政上の困難について	17
第2章 国際間の電子商取引に係る消費課税の先行事例	19
2. 1 EUにおける動向	19
2. 2 EUのサービス提供地に関するVAT指令の改正案	29
2. 3 EC新指令(New VAT Directive)について	31
2. 4 OECDの動向	32
2. 5 「IT-APA」について	35
第3章 わが国の電子商取引の発達と消費課税に及ぼす影響	36
3. 1 消費税をとりまく社会変化	36
3. 2 わが国におけるIT導入の現状	37
3. 3 電子商取引が引き起こす税収に対するインパクトの先行研究	42
3. 4 国際間の電子商取引が引き起こす消費税収損失額の推計	45
3. 5 消費税収損失額の推計結果及び考察	49
第4章 今後のあるべき姿	56
おわりに	61

はじめに

1990年代後半より、世界規模で急速に情報技術（Information Technology ; 「IT」）が発達した。これに伴い、国際間での電子商取引の増大は、国境を越えヒト・モノ・カネ・情報を流動化させ、消費者の選択の幅を国内から国外へと拡大させた。

国際取引においては、これまで貨物の輸出取引が大半を占めていた。ところが、CDやDVDからインターネットを通じてダウンロードサービスへと商品の形態が変化し、その変化の比率が、年々高まっている。現行の消費税法は、外国貨物の保税地域からの引取りに対して、消費税を課している。しかし、同様の経済効果を持つ「デジタル財」のダウンロードサービスは、役務の提供に区分され、輸入取引としての課税ができないという課税上の問題を生じている。外国事業者が国内の消費者（以下「BtoC取引」）に音楽のダウンロードサービスを提供した場合、消費税がサービスの価格に上乘せされず、また、税関を通過しないため、完全に消費税を課する機会を失うこととなる。経済協力開発機構（以下OECD）の2002年調べによると、OECD諸国の貿易額に占める「サービス貿易」の割合は、輸出の21.9%、輸入の20.5%を占めることが報告されている¹。今後、国際間の電子商取引は増加していくものと予測され、租税回避の問題が、益々深刻化していくものと考えられる²。

現在「消費税」は、国税収入の約20%を占める基幹税目となっている。わが国では、少子高齢化が進む中、財務省の「一般会計主要経費別歳出の推移」によると社会保障関係費と国債費が増大しており、2007年度末時点の国債残高は547兆円にのぼる。このような財政状況下で、消費税の課税ベースの広さ、所得水準を問わず幅広い負担を可能としている点で、財政再建の切り札として消費税の重要性が再認識されている。

しかし、2008年のサブプライムローン問題に起因する一連の世界的な金融不安により、日本では2008年10-12月期GDPの改定値が-12.1%（年率換算）と大幅に落ち込んだ。そのことにより、消費税収の減収が懸念されている。また、少子高齢化社会を迎え、消費の中心が消費税の非課税項目である社会福祉

¹ OECD（2004a）“*Consumption Tax Trends, 2004 Edition*”。

² 水野忠恒『租税法』第3版 有斐閣 p704（2007）参照。

や医療分野に大きくシフトすることが見込まれ、消費税の課税ベースが一段と収縮するものと予測される。

このような経済・社会情勢を踏まえ、新たな経済活力をわが国の消費税の課税ベースに取り込むことが必要と考える。そこで、完全な税収漏れが指摘される BtoC による国際間の電子商取引の消費課税に焦点をあて、議論を進めていく。

まず第 1 章では、国際間の電子商取引が、現行の日本の消費税法及び関連規定に対し、どのような課税上の問題を引き起こしているか論点整理を行う。

次に第 2 章では、先行事例の EU 及び OECD の取組みを考察し、今後のわが国における国際間の電子商取引に対する消費課税の参考となる点を抽出する。

そして第 3 章では、国際間の電子商取引が日本の消費税収に与えるインパクトを推計し、推計結果に基づき、消費税の仕組みを考察し、是正すべき点を明らかにする。

最後に第 4 章では、第 1 章、第 2 章の現行の消費税法から生じる法的問題点及び第 3 章の国際間の電子商取引が引き起こす税収損失額の推計結果から総合的に考察し、グローバル経済下での電子商取引の消費課税のあるべき姿を提言する。

本稿は、以上 4 章から構成されている。

第 1 章 グローバル経済下の電子商取引に起因する消費課税の問題

1. 1 問題の所在

消費税が導入されて 20 年の間に、社会をとりまく背景は、めまぐるしく変化した。その変化の 1 つに情報技術（Information Technology；「IT」）の発達を挙げることができる。インターネットの急速な発達、普及により、1990 年代後半以降、インターネットを通じた電子商取引の増加は、国境を越えたヒト・モノ・カネ・情報を流動化させ、国内消費者の選択肢の幅を、国内から国外へと拡大させていった。

また従来、国際的な取引において、物品の比重が大きかったため、サービス取引に伴う消費税の課税の問題は顕在化してこなかった。しかし、電子商取引の発達が、商取引や流通構造を変化させ、国際間の役務提供が増加した。「国際間の役務提供」において、国際取引に係る課税の仕組みが適切に機能せず、現行規定が形骸化しつつある³。

消費税は、商取引と密接な関係を有する税目であるため、特に国境を越える取引では、二重課税、或いは二重免除による税収漏れの問題が生じやすい状況となっている。そのため、国際的に整合のとれた効率的で、中立な課税のあり方が求められている。これらの問題を考える上で、本章では、国際間の電子商取引の発達が、わが国の消費課税において、どのような影響を及ぼしているのか、また現行の消費税法やその関連規定がどのような点で問題があるのか論点整理を行う。

1. 2 電子商取引の定義

電子商取引（EC：Electronic Commerce）に関して、官公庁の白書をはじめ、民間シンクタンクのリサーチペーパーで多種多様な定義がなされており、その中で、1998 年に電子商取引実証推進協議会（ECOM）が「電子商取引に関する市場実態調査 平成 11 年度」で用いた「商取引（＝経済主体間での財の商業的移転に関わる、受発注者間の物品、サービス、情報、金銭の交換）を、インターネット技術を利用した電子的媒体を通して行うこと」と定義されており、

³ 水野・前掲（注 2）

本稿ではこの定義に従って議論を進める。なお、事業者間取引を「BtoB取引」（Business to Business取引の略。以下「BtoB取引」という。）と呼び、他方、事業者・消費者間取引を「BtoC取引」（Business to Consumer取引の略。以下「BtoC取引」と呼ぶ。本稿は、完全な消費課税漏れが指摘されている「BtoC取引」を考察の対象としている。

受領者 提供者	事業者 (Business)	消費者 (Consumer)
事業者 (Business)	1 BtoB取引 (例：電子商取引 による仕入れ)	2 BtoC取引 (例：インターネット ショッピング)

図 1-1 電子商取引における取引の種類

(注) 事業者間取引 (Business to Business 以下「BtoB取引」)。
 事業者・消費者間取引 (Business to Consumer 以下「BtoC取引」)。

また、藤田 (2007)⁴より、購入契約及び納品を電子上で完結する取引を「直接的電子商取引」と定義し、購入契約のみ電子的手段により行い、納品について郵便小包、宅配便など物理的手段による取引を「間接的電子商取引」と定義し、取引のタイプごとに区分し、考察の対象を整理した。

1. 3 消費課税に係る国境税調整の概略

国境を越えて行なわれる財・サービスの取引は、複数の国の課税権をまたぐことで、課税上の問題が生じやすい。そこで、消費課税においては、原則、国内法において、取引される財産の源泉地 (the origin) 又は、財産の使用・消費地 (the destination) のいずれかに課税管轄を統一することで、二重課税、或いは、二重免除を防止している。国際間の消費課税に係る調整方法として、2つの考え方がある。

⁴ 藤田英理子 (2007) 「米国における電子商取引課税の現状と課税一州際取引における売上税・使用税の問題を中心に」『税大論叢』第 55 号 pp169～pp170 参照。

(1) 仕向地原則

仕向地原則 (destination principle)⁵とは、財産の消費が行われる場所を課税管轄地とする原則である。国際間の取引でこの原則を適用した場合は、輸出国内において前段階までに含まれる税額が還付され(「国境税調整 (border tax adjustment)」、輸出時に税関でゼロ税率⁶の税調整を行い、輸入国側で課税を行う。この仕向地原則に基づく課税方針を「仕向地課税主義」という⁷。

(2) 原産地原則

原産地原則 (original principle)とは、財産の生産された場所(原産地国)で課税する原則をいう。従って、輸出する財に課税し、輸入される財には、課税しない。この原産地原則に基づく課税原則を「原産地課税主義」という。この原則を採用した場合、輸出時に国境税調整を必要としないことから、税務執行の面で簡素となるメリットがある。ところが、原産地原則を採用しているすべての国で、役務の提供に対し、一定の非課税及び仕向地課税の規定が設けられていることから、現実には複雑な課税状況となっている。

(3) 現行の消費課税の原則

① 「財」に係る課税原則

国境を越えた「財」の取引に対する消費課税は、「仕向地原則」が適用されている。「仕向地原則」が適用される理由に、輸入した消費地国の国内で製造された「財」と、外国から輸入した「財」は、ともに消費地国で、消費地国の税率により課税される。従って、消費地国内での市場競争を歪めず、課税の中立性が保たれる。

仮に「原産地原則」を適用した場合には、輸出国側で課税され、輸入国では

⁵水野忠恒(1989)『消費税の制度と理論』弘文堂 pp172～pp187によると、輸入取引に係る消費課税の仕向地原則は、ガット(関税及び貿易に関する一般協定: the General Agreement of Tariffs and Trade, GATT)の定める国際的一般原則の考え方が拠り所となっている。

⁶水野・前掲(注2)ゼロ税率とは、「売上げに対しては税率が0%であり課税されないが、仕入れについては、前段階に課された税額について仕入税額控除が認められる」ことをいう。(p 684引用)。

⁷ OECD (2004b) "THE APPLICATION OF CONSUMPTION TAXES TO THE TRADE IN INTERNATIONAL SERVICES AND INTANGIBLES. pp11-13."参照。

課税が行われないため、軽課国又は消費課税のない国から輸入するインセンティブが働く。つまり、消費地国の国内で製造された「財」に課される税率と、外国から輸入した「財」との間で課される税率の差によって、消費地国内の市場競争が歪められ、課税の中立性が保たれない。これらの理由を踏まえ、国境を越える「財」に係る消費課税は、「仕向地原則」が望ましく、現行は「仕向地原則」で統一されている⁸。

②「サービス」に係る課税原則

国境を越えて提供される「サービス」取引に対する消費課税は、「財」の場合と異なり、サービスの形態が多様である。そのため、①サービスが「提供された場所」を課税管轄地とする考え方、②サービスを提供した事業者の事務所等の所在地を課税管轄地とする「事務所地基準」の2つの考え方がある。

「サービス」に係る国際取引においては、いずれかの原則に統一されているわけではない。各国の国内法で「仕向地原則」を採用する国と、特定のサービスのみ「原産地原則」を採用する国、又は、この2つの原則の混合形態を採用する国などがある。その上、各国の国内法で多くの例外規定が存在し、国際間のサービス取引に対する課税の足並みが揃わず⁹、国際間の「サービス」取引は、二重課税、或いは、二重免除が生じやすい状況となっている¹⁰。

1. 4 電子商取引によるクロスボーダー取引¹¹と消費税法の問題点

(1)「課税の対象」の観点からの考察

「IT」の発達に伴い、従来、音楽 CD、DVD などの形態で流通していた商品が「無形」のデジタル・コンテンツ（「デジタル財」）のダウンロードへと徐々に変化してきている。この「商品のソフト化」の流れは、課税上、新たな問題を生じている。消費税法の「課税の対象」が、有形の場合は、「資産の譲渡又は

⁸金子宏（2007）『租税法第12版』弘文堂 p517 参照。

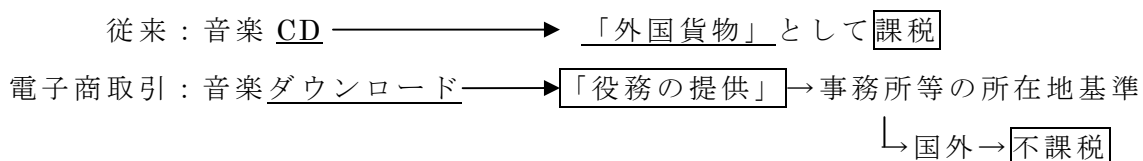
⁹ OECD・前掲（注7）13 参照。

¹⁰山崎昇（2000）「電子商取引における国際取引課税上の諸問題－外国法人の消費者無形取引の課税問題を中心として－」『税大論叢』第30号 p50～64 参照。

¹¹ クロスボーダー取引とは、国境を越えておこなわれる国際取引のことをいう。

貸付け」として取り扱われる。これに対して、「ダウンロード」へと取引の中身が変化した場合、「役務の提供」となる。この IT 化とグローバル化や規制緩和とが重なり合い、「国際間の役務の提供」が盛んに行われるようになった。しかし、現行の消費税法には「役務の提供」を輸入取引として課税する規定が存在しない。そのため、現行の消費税法では、以下の事例に示す手順に従って、課税の判定が行われることとなる。

(例) < 海外事業者から輸入取引 (日本に事務所を有しない場合) >



事例の場合、「音楽 CD」は「外国貨物」として輸入時に消費税が課税される。これに対し、海外事業者から電子商取引による「音楽のダウンロード」は、「役務の提供」として取り扱われる。課税の対象が「資産の譲渡」から「役務の提供」へと変化することで、「当該役務の提供が行われた場所」により内外判定が行われる (消費税法第 4 条 3 項 2 号)。ところが、事例では、役務の提供が行われた場所が WEB 上で、明らかでないため、消費税法施行令第 6 条 2 項 7 号が適用され、「役務の提供に係る事業者の事務所等所在地」を基準に、内外判定が行われる。

結局、事例の海外事業者が国内に事務所を有しない限り、「国外取引」と判定され、課税の対象の 4 つの課税要件である「国内取引」の要件を充たさない。このように、日本に事務所等を有しない海外事業者からインターネットを通じてなされる「音楽のダウンロード」は、「不課税取引」と判定される。

「音楽 CD」と「音楽のダウンロード」は、いずれもほぼ同質の経済的な効果が得られる。ところが、現行法上、「音楽 CD」を購入した者は消費税が課され、インターネットを通じて「音楽のダウンロード」を行った者は、課税を免れるのである。これは課税の中立性の面で問題があるといえよう。さらに、取引相手国が仕向地原則を採用している場合には、図 1-2 に示す二重免除が発生する。このように、課税取引でありながら、どちらの国からも課税がなされない「課税の真空地帯」が生じている。

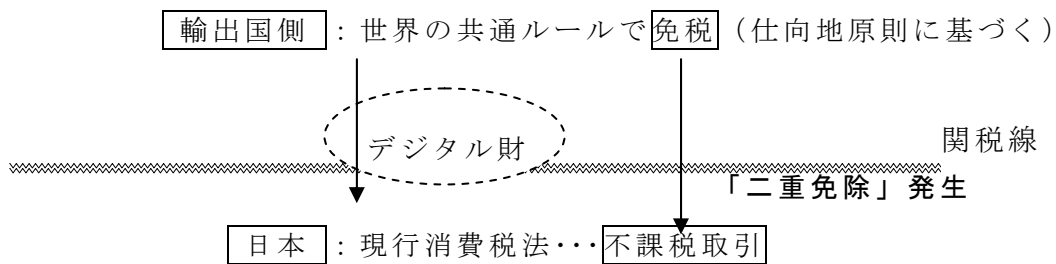
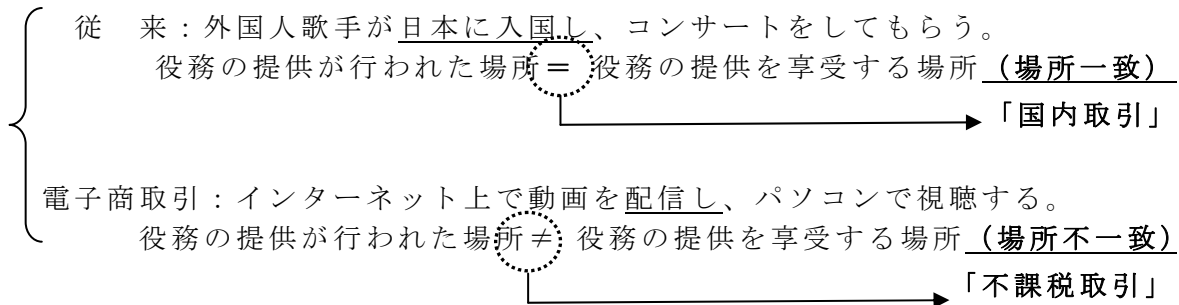


図 1-2 国際間の電子商取引における「課税の真空地帯」

それでは、現行の消費税法上、電子商取引による国際間の「役務の提供」は、課税にどのような違いを生ずるのか事例を使って確認する。事例では、事業者の課税期間に係る基準期間における課税売上高が1千万円超である者（課税事業者）と設定し、論を進めることとする。

（事例）＜外国人歌手が日本でコンサートを行う場合（役務の提供）＞



従来の国際間の「役務の提供」は、事業者が消費者の所在地に赴いて、役務の提供をしていた。従って、「役務の提供が行われた場所」は、「役務の提供を享受する場所」と一致する。役務の提供の授受が同じ場所でもなされている限り、現行の消費税法の「国内取引」の課税規定で十分対応することができる。現行法上、基準期間における課税売上高が1千万円を超える者は、外国人事業者であっても課税事業者となり、わが国での消費税の納税義務が発生する。この点において、最近、話題になった事例がある。総合格闘家のミルコ・クロコップ選手ほか4人の外国事業者が、日本で行われる格闘技のイベントに3年連続で出場していた。税務当局は、5人の外国人選手のファイトマネーの金額及び試

合出場（役務の提供）を、マスコミの報道を通じて把握し¹²、2004年からの3年間にわたるファイト・マネーの消費税の申告を怠ったとして、約2千万円以上の追徴課税を行った¹³。つまり、外国人であっても、「役務提供を行った場所」と「役務の提供を享受した場所」が一致していれば、「国内取引」の納税義務者となり、従来型の「役務の提供」については、「役務の提供地」が内外判定の基準として有効に機能することを示す事例である。

ところが、電子商取引に見られる国境を越えた遠隔地間の「役務提供」は、役務の提供者と提供を受けた者がそれぞれ別の国に所在しながら、役務提供がなされるため、「役務の提供地」が、内外判定の基準として有効に機能しない。その結果、「不課税取引」となる。従来から、外国の弁護士に電話やFAXによる法律相談などの「国際間の役務提供」が行われていたが、ごくわずかな取引件数と推測される。しかし、上記事例の音楽のダウンロードなどの取引が、年々、増加傾向にある。

現行の消費税法では、国内において「音楽CD」を購入した場合、消費税が課税され、インターネットを通じて海外事業者から音楽をダウンロードする「役務の提供」（行為）に形を変えると、消費税の課税を免れる。つまり、「役務の提供を行った事業者の所在地」と「役務の提供を受けた消費者の所在地」が不一致の場合、「事業者の事務所等の所在地基準」により、「国外取引」と判定される点に原因があると分析される。国際間の役務提供に関しては、「外国貨物」

¹² 2004年4月に消費税を免除される事業者の課税期間における課税売上高が3千万円から1千万円に引き下げられ、申告・納税義務者が一気に拡大した。来日するプロ選手や芸能人らも年々増えており、プロゴルファーや競馬の騎手ら外国人スポーツ選手らによる申告漏れが相次いでいる。

¹³ 一時的な来日で日本に居住していないプロスポーツ選手は、日本国内で生じた所得には所得税が課せられ、大会主催者などが源泉徴収して納税している。しかし消費税については、基準期間の課税売上高（獲得賞金などの収入）が1千万円超の場合、「事業者」として消費税の申告・納税の義務が発生する。

と同様に、輸入取引の「電子貨物」として、課税する規定を設け、併せて電子税関の整備を議論されるべきであろう。

1. 5 「輸徴法」による外国貨物に係る少額貨物免税制度の問題点

電子商取引により海外事業者への発注がスムーズにおこなうことが可能となり、税関では、小口の国際郵便などの輸入貨物が、年々増大する傾向にある。税関における輸入貨物に係る消費税等の内国消費税¹⁴の税関収納額は約 4.3 兆円（平成 16 年度）である。国税収入全体の約 1 割に相当し、税関は徴収機関として重要な役割を果たしている¹⁵。

財務省公表の報告書¹⁶の中の「税関収納額の推移」（1995 年～2004 年）の資料より、1995 年～2004 年に税関で収納された消費税収額を拾い上げ、わが国の消費税収に占める割合を図 1-3 に示した。

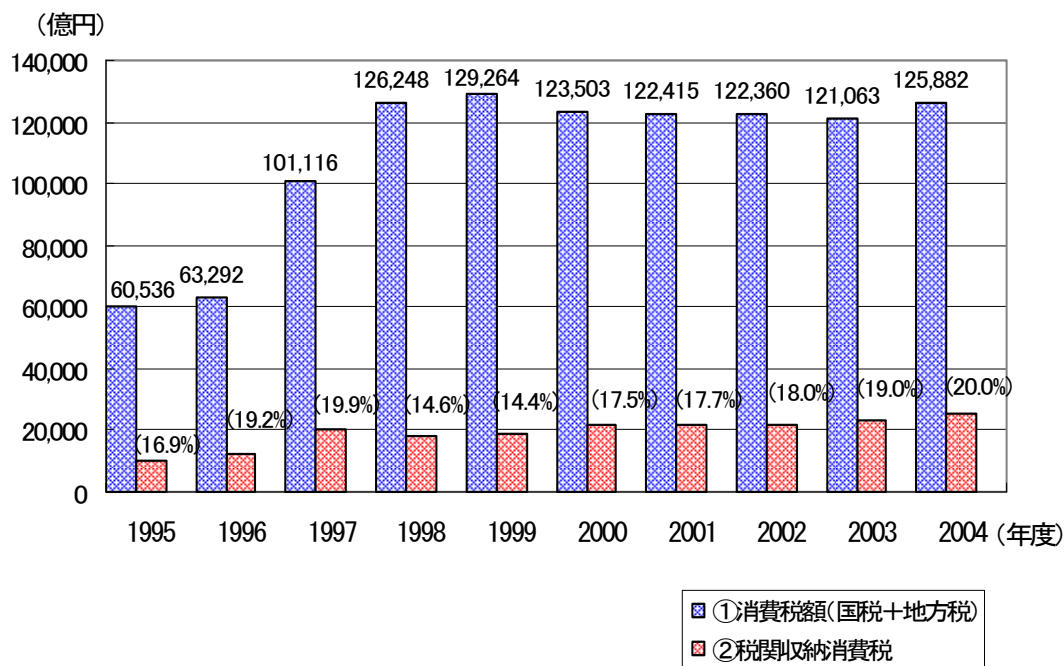


図 1-3 わが国の消費税収入額と税関収納消費税額の推移

出所)「関税法研究会とりまとめ」(2006) pp89、

『平成 19 年度 地方税に関する参考計数資料』 pp31～pp33、

『図説 日本の税制 平成 19 年度版』の統計数値より作成。

¹⁴ 内国消費税とは、消費税（地方消費税を含む）、酒税、たばこ税、揮発油税、地方道路税、石油ガス税及び石油税の総省という。

¹⁵ 財務省（2006）「関税法研究会とりまとめ」p13～p14 参照。

¹⁶ 財務省・前掲（注 15）p89 参照。

1995年より毎年、税関での消費税の徴収額が増えており、図2-3より、2004年度においては、消費税収額全体の20.0%、つまり、税関において消費税収全体の約5分の1を徴収していることが確認できる。このことから、輸入取引の増加を読み取ることができよう。

しかしながら、現在、輸徴法第13条1項により、課税価格（CIF価格）¹⁷の合計額が1万円以下の少額貨物は、原則、関税及び消費税が免除されている¹⁸。1989年に消費税の導入に伴い、この免税制度は創設された¹⁹。1989年当時、日本の消費者の電子商取引利用率は、ほぼ皆無の状態であった。しかし、ITの普及と発達により、電子商取引の利用率は、年々増加傾向にある。近年、海外事業者から輸入する個人消費者の取引数が増加し、輸徴法13条1項の免税制度の適用を受ける取引数が増加すればするほど、国内で同じ商品を購入した場合との消費課税の均衡が保たれなくなる。従って、「仕向地原則」と輸徴法の「少額貨物免税制度」により、「二重免除」を生じ、現行法が課税の中立を歪めている。

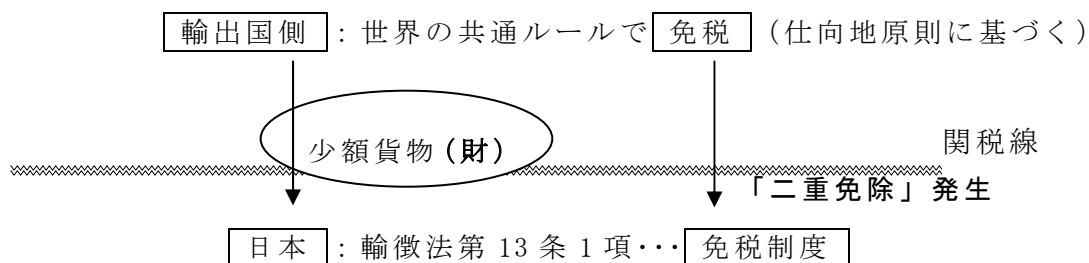


図1-4 国際間の電子商取引の発注による「課税価格の合計額が1万円以下の少額貨物」に係る課税

¹⁷ CIF価格とは、Cost（貨物の価格）、Insurance（海上保険料）、Freight（国際輸送料）の合計額をいう。
¹⁸ 本邦の産業に影響を与える物品については政令で適用除外としている。（関税法施行令第16条の3）
¹⁹ 財務省・前掲（注15）p40参照。

エグレ（1985）は、「財貨及び役務に対する一般的な租税であって、最終消費者の段階で国内産と輸入品との間の課税の公平、ならびに、生産過程および流通過程の長さまたは使用された手段の性質の如何にかかわらず、課税の公平を確保するものである。」と述べている。また、金子（2007）においても、「公平ないし中立性の原則は、憲法 14 条 1 項に由来し……（中略）……課税のうえで、同様の状況にあるものは同様に、異なる状況にあるものは状況に応じて異なって取扱われるべきことを要求する。」と述べている²⁰。

従って、消費税の課税においては、国内製品であれ、輸入品であれ、生産過程の長さや流通過程、そして従来からの伝統的な商取引であれ、電子商取引に関わらず、中立な課税でなければならない。

なお、図 1-5 は、本稿において国際間の電子商取引に係る課税上問題点として扱う取引と課税ベースとの関連を整理したものである。

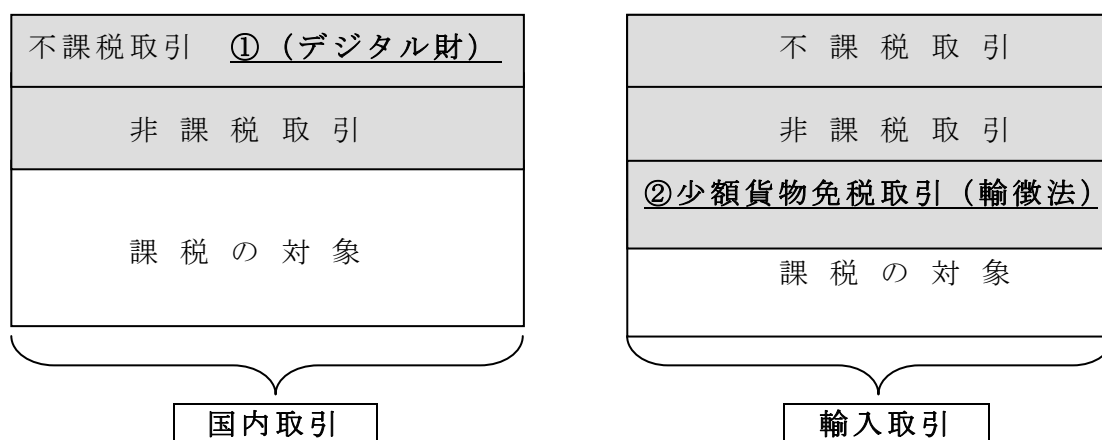


図 1-5 日本の消費税の課税対象の範囲

(注) 現行法上、課税ベースとなっている範囲は、白色で表示し、課税されていない範囲は、グレーの網掛で表示した。

²⁰ 金子・前掲（注 8） p75 参照。

(1) 電子商取引により発注し輸入時における消費課税の実態

国際的な輸入取引の増加の背景に、国際物流の増大・高度化²¹だけでなく、電子商取引の急速な発展も要因のひとつと考えられる。1980年代以前は、個人が、海外事業者から商品を購入する場合、雑誌やカタログによる通信販売が主流で、個人の直接取引は、限定的な規模に留まっていた。しかし、1990年代以降、世界規模で電子商取引が活発化したことに伴い、国内の消費者の小口輸入取引が増加した。ところが、このような輸入取引の増大に反し、「少額貨物免税」という制度がある。この制度は、「課税価格の合計額²²が1万円以下の少額貨物については、関税込率法第14条18号及び輸入品に対する内国消費税の徴収等に関する法律第13条1号により、原則として、関税及び消費税を免除する制度」である²³。このため、海外からの小口商品の引渡しは、課税対象取引であっても、関税などの税金の金額が1万円以下であるため税が課されない商品が存在する²⁴。毎年、電子商取引の市場規模の拡大する中で、外国事業者から日本国内の購入者へ向けた少額貨物が増加すればするほど、消費税の課税の中立性を歪める。この少額貨物免税取引において、国内の個人消費者及び事業者は、消費税の納税義務者となる。国内の事業者が購入者の場合は、外国からの仕入れであり、国内取引の販売時に、課税のメカニズムが回復するため、課税上、問題を生じない。ところが、国内消費者が購入者の場合には、最終消費に該当するため、課税のメカニズムが止まり、完全な課税漏れが生じる。従って、「財」の輸入取引においても、「BtoC取引」の場合には、消費税の税収漏れが生じており、海外にいる納税義務者である事業者からどのようにして、わが国の消費税収を徴収するかが課題となる。

現在、国外から消費者が輸入取引を行う場合の税関手続きは、輸送方法により、①国際宅配便、②郵便小包、③一般貨物の3つの税関の手續に区分される。

²¹財務省・前掲（注15）p22参照。

²² 基本的には、課税価格は、商品価格、保険料、送料等の合計金額として課税されるが、「郵便小包」で送られてくるものには、輸入者の個人使用目的であるものに限り、個人用品特例で、課税価格は実際の価格より卸売価格程度（インボイス記載価格の60%）に設定される。

²³財務省・前掲（注15）p40参照。

²⁴ 但し、本邦の産業に影響を与える物品については、政令で適用除外とされる。（関税法施行令第16条3）。

① 国際宅配便に係る関税手続き

国際宅配便を利用した場合における通関手続きは、通関業者が代行し、関税などの税金を立て替え払いした上で、個人へ配達する。通関業者が、立て替え払いした消費税は、後日、個人が現金又は銀行振込みにより完了する。

② 郵便小包に係る関税手続き

(ア) 無税・免税品の場合…最寄りの郵便事業株式会社から名宛人へ直接配達する。

(イ) 課税品の場合

- ・購入する財の課税価格が1万円以下の「郵便小包」の場合は、受取人（個人）へ郵便局から直接配達される。この場合、輸徴法第13条1項の少額貨物免税制度により、免税される。（本稿の推計の対象部分に該当する）
- ・税金の合計額が1万円以下の「郵便小包」の場合は、税関外郵出張所から名宛人に対し「国際郵便物課税通知書（以下「課税通知書」）と郵便小包が直接配送される。配達時に税金の納付を郵便事業株式会社に委託すれば受取ることができる。
- ・税金の合計額が1万円を超え20万円以下²⁵の「郵便小包」の場合は、郵便小包の到着と税額等の連絡がある。郵便小包は、連絡された税金がすぐに支払いが可能な場合は、配達時に税金の納付を郵便事業株式会社に委託すれば受取が可能となる。税金の納付がすぐにできないときは、郵便事業株式会社から課税通知書が送付され、当該通知書を持参の上、指定された郵便局で納付書の交付を受け、銀行又は郵貯銀行の窓口にて税金を納付し、郵便小包を受取る。
- ・税金の合計額が20万円を超える「郵便小包」の場合には、課税通知書のみが送付され、上記1万円～20万円以下の場合と同様の手続きを経て、郵便小包を受取ることができる。

²⁵ 輸入郵便物における課税価格20万円を超える郵便物の割合は、輸入郵便物件数の約0.06%（2007年現在）となっており、平成21年2月16日から30万円から20万円へと税関への輸出入申告の免除の枠が縮小された。

（税関 <http://www.customs.go.jp/>参照）

- ・「外国から到着した郵便物の税関の手続きのお知らせ」という葉書が届いた場合には、当該葉書を税関外郵出張所宛に郵送又は持参か電話により連絡を行う。税関で書類と商品を照合し、価格を確認し、問題が無い場合は、上記と同様の方法で郵便小包を受取ることができる。

③一般貨物に係る関税手続き

航空会社又は船会社から商品の受取人に通知され、通知を受けたら、「仕入書（インボイス）」、「運賃明細書」など輸入通関手続に必要な書類を揃えて、通関を依頼する又は、受取人自身で貨物が保管されている倉庫を管轄する税関に向き「輸入（納税）申告書」に「インボイス」及び「運賃明細書」を添付し、通関手続を行う。

これら3つの輸入方法に対し、効率的で実効性の高い消費課税を行うことが課題となる。この課題については、次に述べる「マルチペイメントネットワーク」を活用することで課題をクリアしていくことが可能と考える。

(2) 税関・消費税等の納付に係る「マルチペイメントネットワーク」²⁶

「e-Japan 重点計画」等に基づき、2003年度までにインターネット等を利用した国税等の電子納付を可能にするシステムの整備・構築が進められた。既存の各税関で稼働している航空貨物通関情報処理システム（Air-NACCS）、海上貨物通関情報処理システム（Sea-NACCS）、税関手続き申請システム（CuPES）及び外郵便入事務電算処理システム（COMTIS）に、納付情報の作成・管理の機能を追加し、通信サーバーを介して、「マルチペイメントネットワーク」で官公庁等の収納機関と金融機関間とを結び、収納システムに接続する。これにより、関税・消費税等の輸入申告等が可能となり、電子納付時に金融機関から収納機関へ納付情報が通知される仕組みとなっている。この電子納付システムの構築は、日本銀行、官公庁及び金融機関等が参加している「日本マルチペイメントネットワーク推進協議会」により仕様の検討が行われた。2004年3月22日より、当システムの運用が開始されたが、現時点での利用率は限定的となっている。

²⁶ 関税・消費税等の納付に係るマルチペイメントネットワーク対応について（http://www.customs.go.jp/tetsuzuki/mpn/mpn_gaiyou.htm）参照。

1. 6 税務行政上の困難について

電子商取引による国際間の「役務の提供」が増加する中で、税関は「外国貨物」のみを税務執行しており、課税技術の限界に直面している。本来、課税は、経済取引の実態を税務当局が正確に把握することにより、適切に行われる。ところが、電子商取引の場合、商取引を行う者の氏名、企業名、住所などの情報が正確であるとは限らず、誰がどこでどのような取引をしたか取引の実態把握が困難となっている。また、インターネットを通じて、売り手と買い手が直接やりとりするため、中間事業者を省いた新しい流通経路が確立した。税務当局は、従来、流通経路の複数の中間業者を通じて実態を把握することができたが、電子商取引の発達で、税務調査の機会が減少している。加えて、電子上の取引記録の改ざんや抹消が容易に行うことができるため、取引記録の検証がより一層難しくなっている。辻（2002）は、電子商取引に関して、「これまで課税当局が依存してきた税務調査技術、情報申告制度、源泉徴収制度などを根底から覆すものになりかねない。」²⁷と警鐘をならしている。

(1) 国税庁の対応

国税庁は、電子商取引の増加に対応すべく、2000年、東京と大阪の国税局内に「電子商取引」の税務調査を専門におこなうチーム（PROTECT：Professional Team for E-Commerce Taxation）を立ち上げた²⁸。2007年現在、全国11の国税局と沖縄国税事務所に、電子商取引の専門チームが設置され、管内の税務担当職員と連携し調査が行われている。大阪国税局の専門チームは、2003年～2006年末までの3年半で、約1,100件、約126億円の「電子商取引」による所得の申告漏れを摘発している²⁹。昨今、電子商取引の課税申告漏れが目立っており、国税庁が本腰を入れて対応している。「電子商取引」は、第三者から取引の把握を困難にし、税務行政に支障をきたすだけでなく、わが国の所得税だけでなく、消費税についても減収させているのである³⁰。

²⁷辻 富久（2002）『電子商取引に伴う課税ベースの浸食（上）』税経通信 57巻 5号参照。

²⁸ 国税庁・第2回国税審議会 説明資料参照。

²⁹ 2007年3月10日 朝日新聞 朝刊 参照。

³⁰電子商取引による取引形態の変化は、所得税だけでなく消費税の課税についても困難している。

(2) 政府税制調査会の議論

政府税制調査会は、「経済取引に対して適切に課税していくためには、誰がいつどこで、どのような取引をどれだけおこなったかといった取引の実態を税務当局が正確に把握し得る仕組みが必要であり、…(中略)…電子商取引は、インターネットの持つ匿名性に関し、税制及び執行の両面で新たな問題を投げかけている」さらに、「この問題への対応は、クロスボーダーにおいてより困難な問題が生じる」と指摘している³¹。この政府税制調査会の指摘を踏まえ、本稿では、クロスボーダーによる電子商取引が引き起こす消費課税への影響を検討するものである。

この課税上の問題点について、次の第2章では、先行事例であるEUを中心に、国際間の役務提供の消費課税に係る内外判定の基準が、「事業者の事務所等の所在地基準」から「顧客の所在地基準」へ変更して、国内取引に取り込む方法など海外の先行事例及び解決アプローチについて、見ていくこととする。

³¹ 政府税制調査会（2000年7月）「政府税制調査会中期答申」 pp367～pp368。

第2章 国際間の電子商取引に係る消費課税の先行事例

2.1 EUにおける動向

(1) 背景

ヨーロッパ諸国は、1993年に、政治・経済が統合され「EU」として、単一市場が誕生した。この単一市場の誕生により、EU域内の国境管理が廃止され、通関等の面で、単一国家と同様の状況となった。しかし、市場統合後も各加盟国は、独自の付加価値税制度を保有し続けている。

市場統合による通関の廃止により、1987年のEU委員会において、①EU域内のVATの税率をハーモナイズさせる、②EU域内の取引に係る納税者の納税手続の簡素化するために原産地課税主義に基づき、各国で徴収した付加価値税額(以下「VAT」という。)を消費額により、税収配分を行う「クリアリングハウス」をパッケージとした案が提案された。しかし、実際の消費量を正確に反映した税収配分を行う十分な仕組みの構築において、各加盟国の利害が対立し、提案は、現在も棚ざらしの状態となっている³²。

EUとして経済統合に対応すべく、1991年12月に、第6次指令の暫定措置として「財の域内取引については、仕向地原則に基づき、国境税調整を行った上で、輸入国の税率が課せられる」ことが採択された。この採択以降、EU域内の「財」の取引は、税関の代わりに税務署による「暫定的付加価値制度(Transitional VAT System)」に基づいた国境税調整を図るシステムが、継続運用されている³³。

(2) 「財」の国際取引に係る課税の取扱い

上記(1)で述べた「暫定的付加価値制度(Transitional VAT System)」に示すとおり、EU域内の財の国際取引に対するVATの課税は、その消費地国で課税を行い、原産地では非課税とする仕向地課税主義が採用されている。従って、輸出国側は、輸出物品に対し、VATを課税せず、輸出免税により、輸出物品に

³² 森信茂樹(2000)「国際的電子商取引と消費課税」『国際税制研究』No.5p105参照。

³³ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, Article43.

係る前段階までに含まれる仕入に係る VAT が還付され、輸出時に「国境税調整」を行っている。

この課税方式の下では、国内製造された物品と、輸入された物品は、共に輸入国の税率で課税される。また、EU 型付加価値税の特徴である「仕入仕送状（インボイス）」による仕入税額控除は、「国境税調整」を正確に行うことができ、課税の中立性が確保されるため、特に国境を越える取引の課税に適している。

EU 域内の加盟国間の「財」の BtoB 取引については、EU の統合により、かつて「輸出」として取り扱っていた取引を「域内供給」とし、また「輸入」として取り扱っていた取引を「域内取得」と取り扱う。そのため、「域内供給」は免税の取扱いとなり、「域内取得」は、仕向地課税主義に基づき、消費地で課税することとなった。これに対し、BtoC 取引は、原則、原産地課税主義が採用される。その理由は、付加価値税の間接税という構造上、原産地で先に事業者課税することにより、課税の実効性を確保している。但し、特定の分野については、政策上、仕向地課税主義が採られている。

(3) 「役務の提供」の国際取引に係る課税の取扱い

「サービスの提供」は、「当該サービスの提供地」を管轄する国によって課税される。かつての EEC の第 2 次指令³⁴において、原則、提供されるサービス、移転又は付与される権利又は貸付けられた目的物が利用又は享受される場所 (used or enjoyed) をサービスの提供地としていた (第 2 次指令第 6 条第 3 項)。これを「提供地基準」という。ところが、サービス取引を巡る近年の状況を踏まえ、第 6 次指令³⁵において、「提供地基準」の提供地を「サービスの提供者の所在地」へと改正された。

³⁴ Second Council Directive of 11 April 1967 on the laws of the Member States relating to turnover taxes.

³⁵ Sixth Council Directive 77/388/EEC of May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes-Common system of value added tax: uniform basis of assessment.

①第6次指令第9条第1項：(原則)

サービスが提供される場所の判定基準として、原則、(i)サービスの提供者による事業設立地、又は(ii)サービスを提供した固定的施設(fixed establishment)の所在地であり、これがない場合には、その提供者の住所又は居住地となる。従って、サービスの提供地の基準が適用できない場合は、「提供者の所在地基準」(「提供者基準」)となる。この判定基準の適用について、藤本(2005)³⁶は、「一国内にサービスを提供する者と享受する者が所在する場合には、サービスの消費地と提供地は、一致する。消費課税は、サービスが実際に使用又は享受された場所で課税することが、「消費の概念」に馴染むと考えられるが、サービスが実際に使用又は享受された場所を決定することは、事実上、困難である」と述べている。また、かつて採用されていた「提供地基準」は、各国の国内法制化する過程において、解釈の余地が大きく、サービスの提供に関する判定基準が不統一となり、二重課税、或いは、二重免除の問題が指摘されている事をEUが踏まえた結果といえよう³⁷。

②第6次指令第9条第2項：(例外)

EU域内の他の国の事業者又は、EU域外の事業者から提供される特定のサービスがBtoB間でなされた場合、EU域内の提供を受ける事業者の事務所等所在地を「提供地」とする。また、サービスの提供を受ける者が事業者であり、かつ、一定の「純粹サービス」である場合は、役務提供を受けた事業者の事務所地を「提供地」とみなす。このような判定基準を設けた理由には、ITの発達と、グローバル化、規制緩和の社会背景が重なり合うことにより、「役務の提供」の提供のあり方に変化を生じ始めたからである。

表2-1に示す一定の「役務の提供」は、第6次指令第9条第2項で、それぞれサービスの「提供地」が定められている。

³⁶ 藤本哲也「サービスの国際取引に対するEU型付加価値税の課税を巡る諸問題について」中央・ロー・ジャーナル(2005) p30参照。

³⁷ 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』NIRA研究叢書 No.9000065pp82～pp84参照。

表 2-1 EC 第 6 次指令第 9 条 2 項に規定する役務の提供の判定基準

(i)	不動産関連サービス	不動産の所在地 (同項 (a))
(ii)	輸送関連サービス	運送された場所 (同項 (b))
(iii)	文化・芸術・スポーツ・科学・教育・ 娯楽サービス	それらが実際に行なわれた場所 (同項 (c))
(iv)	動産の賃貸	その利用場所 (同項 (d))
(v)	著作権、ライセンス等の権利の譲渡、 広告サービス、コンサルタント・ エンジニア・弁護士・会計士のサービ ス、銀行・証券・保険サービス	顧客 (事業者に限る) による 事業設立地又は 固定的施設 (fixed establishment) の所在地。 これらが無い場合、 <u>顧客の住所又は 居所のある地</u> 。 (同項 (e))

表 2-1 の (v) は、「提供地基準」に対し、消費者に焦点を当てた「顧客基準」を採用している。「顧客基準」が適用される場合、外国事業者のうち課税事業者に該当するものは、顧客が所在するすべての国に登録しなければならない。藤本 (2005) は、この (v) に関して 3 つの特徴を述べている。

まず 1 点目として、EU 加盟国は、二重課税、不課税、市場競争上の歪みを防止するために、加盟国は、EU 域外のサービスの「提供地」³⁸を、第 6 次指令第 9 条第 3 項 (b) によって、サービスが実際に利用及び享受された域内国の領域にあるもの (the effective use and enjoyment of the services take place) として、9 条 3 項 (b) のみなし規定により、国内取引として擬制し、課税管轄地を覆す (逆転させる) 点である。

次に 2 点目として、サービスの提供を受けた事業者は、その提供者に代わってサービスに係る VAT の納税義務を負う点である。通常、VAT の納税義務者は、サービスの提供者 (販売事業者) であるが、購入側の事業者が納税義務を逆転させていることから、「仕入税 (リバース・チャージ; reverse charge)」と呼ばれる。本来、サービスは、税関を通過しない性質のものであり、EU 域内の BtoB 取引の場合、販売側の事業者が納税義務を負わせると、消費地国側の税務当局が、域内供給国の事業者に対し、課税し、徴収することとなり、徴税コストや課税の実効性の面で問題がある。このため、サービスを購入した事業者 (顧客)

³⁸ EC 第 6 次指令第 9 条参照。

に「仕入税」の申告義務を負わせて、課税漏れを防止している。この仕入税の採用のメリットとして、①サービス提供者が顧客の国で非居住者である場合でもその国に事業者登録をする必要がないこと、②顧客の国の税務当局は、自国居住者である事業者へ課税を行なうこと、③国内事業者との市場競争に歪みを与えないこと、④課税当局が、無形資産やサービスの価格に関する情報を入手することができることなどを挙げている³⁹ ⁴⁰。最後3点目として、表2-1の(v)に属する「顧客基準」を採用するサービスが増加している点である。EUにおいて、役務の提供地に関する判定基準が統一した基準が用いられていない。従って、EU加盟国間又は、EU域外の取引相手国間で、統一した判定基準を導入しない限り、二重課税、或いは二重免除を生ずる。この点について、OECD(2004)も、国際間の役務提供に係る消費課税の不統一が招く課税上の問題点を指摘している⁴¹。つまり、役務の提供や無形物の消費課税は、視覚的に捉えられないため、どの時点で、誰に対し納税義務が成立するか判定するための基準となる「施設」、「使用」、「享受」及び「実行」の定義や解釈が異なるため各国の足並みが揃わないと考えられる。

(4) 「役務の提供」の変化と対応

近年のITの発達、グローバル化や規制緩和の社会背景の変化に伴い「役務の提供」のあり方に変化が生じた。EUにおける国際間のサービス取引に係る課税ルールでは、上記(3)②第6次指令第9条2項(例外)の表2-1に示すサービスに該当しない新たなサービスは、原則の「提供地基準」により判定し、課税する。しかし、この「提供地基準」を適用することにより、EU域外に所在する事業者が提供した場合、サービスがEU域内で消費されていても、EU域内国で課税することができない。この内外判定の基準が、EU域内事業者とEU域外事業者との間で、市場競争に歪みを生じさせた。そこで、VAT課税による市場競争の歪みを解消すべく、近年、2つのサービス取引において第6次指令の改正が行われた。

³⁹ 西山由美(2001) p225 参照。

⁴⁰ 渡辺智之(2000)「クロスボーダー取引と消費課税－電子商取引への対応－」一橋大学経済研究所 pp84～pp85 参照。

⁴¹ OECD・前掲(注7) 14 参照。

①電気通信サービスに係る課税

電気通信サービスの分野において、規制が緩和され、アメリカの事業者が、EU 域内でのサービス提供が認められる状況となった。そこで、アメリカの事業者が、EU 域内で「コールバック・サービス」を提供した。アメリカは、EU の VAT に相当する国税がないため⁴²、「サービスの提供地＝アメリカ」の拠点を通じて、EU 域内へ電話するサービスを行うことで、EU の VAT 相当分安く、EU 域内事業者より有利に事業を展開していた⁴³。

1999年6月17日に、欧州委員会は、「電気通信サービス指令」⁴⁴（第6次指令第9条第4項）を新設し、「電気通信サービス」について、「顧客基準」を採用し、上記（3）②第6次指令9条2項（例外）の表2-1の（v）の判定基準を適用した。この判定基準により、EU 域外の課税事業者から EU 域内の個人消費者に提供される「電気通信サービス」の提供地は、第6次指令第9条第3項（b）のみなし規定により、サービスが実際に使用及び享受された域内国の領域で提供がなされたとみなす改正が行われた。

また、「電気通信サービス」に係る VAT の納税義務は、EU 域外から EU 域内の個人消費者に対し、電気通信サービスを提供する事業者を、加盟国の領土内に所在する者として取扱い、納税義務者とした⁴⁵。この規定により、EU 域内事業者が EU 域外に「電気通信サービス」の提供を行う場合は、「顧客基準」を適用し、EU 域内では課税しない。よって、国際間の「財」の取引と同様に仕向地課税主義が適用される。この規定により、域内で提供される「電気通信サービス」は、消費地である EU 域内で課税され、税収が確保されることとなった。

他方、EU 域外から域内に向けた「電気通信サービス」に関しては、BtoC 取引の場合、EU 域内のサービス提供を受ける事業者（顧客）の所在地国において課

⁴² VAT に相当する「小売売上税」（州税）は、現在も5つの州（アラスカ、デラウェア、モンタナ、ニューハンプシャー、オレゴン）は導入していない。そのため、「役務の提供」を行う事業者の事務所の所在地が5州のいずれかに該当する場合、EU で VAT が免除され、アメリカでは不課税取引となり、どちらの国からも課税が行われない「二重免除」を生じる。

⁴³ 森信・前掲（注32）p106 参照。

⁴⁴ Council Directive 1999/59/EC of 17 June 1999 amending Directive 77/388/EEC as regards the value added tax arrangements applicable to telecommunications services.

⁴⁵ 第6次指令第21条第1項（b）の改正。

税事業者登録を行うことがルール化され、域外事業者は、EU 域内の顧客所在地国のすべてに課税事業者登録が必要となった⁴⁶。この指令の整備によって、域内の事業者が「電気通信サービス」を域外で提供する際、サービスの購入者所在の仕向地国で課税が行われることになった。

従って、BtoC 取引の国際間の役務提供は、EU 域外事業者を登録させ、国内事業者として取扱い、「国内取引」に擬制して、VAT 課税する仕組みを構築したのである⁴⁷。このため、EU 加盟国のうち最も VAT の税率の低いルクセンブルク（15%）に税収が集中するという問題が生じ、EU に加盟していないイギリスが、この制度に対し批判している⁴⁸。この制度の要は、外国事業者に登録を適正に行わせる事により、課税のメカニズムが働く点である。そのため、登録に強制力を有しない事業分野では、EU 域外の課税事業者を登録までたどり着かせる実効性や徴税の効率性をいかに確保するかという点が最大の課題となる。

②電子的に提供されるサービスに係る課税

電子的に提供されるサービスとは、インターネット上の音楽のダウンロードや e-learning（遠隔教育サービス）などの取引であり、従来、「提供者基準」（原則）が適用されていた。ところが、「提供者基準」を適用した場合、上記①「電気通信サービス」の事例と同様、EU 域外の事業者は、EU 域内の顧客にサービスを提供し、EU 域内消費者がサービスを消費したにも関わらず、課税が行われない。これに対し、EU 域内の事業者は、「提供者基準」が適用されるため、EU 域外の顧客にサービスを提供した時にも事業者所在地国の VAT を徴収しなければならなかった。この判定基準の存在が、国際取引の場で、EU 域事業者は、域外の事業者と比べ、VAT 相当分、不利な市場競争を強いられていた。そこで欧州委員会は、2002 年 5 月に「電子商取引指令」を採択し、2003 年 7 月 1 日までに、

⁴⁶ 域外事業者の課税事業者登録制度について、アメリカの商工会議所から「登録制について、域外事業者にとってコストのかかる複雑な制度にならないようにすべきである。」という意見書が提出されている。

⁴⁷ 但し、国際電話の場合には、域外事業者が登録や納税を行わないケースでは、加盟国内の電話回線に接続の際、加盟国側で接続を拒否する強硬手段が可能であった為、実効性を確保することができた。渡辺智之・前掲（注 40）p21 参照。

⁴⁸ 吉田倫子（2002）「電子商取引と課税制度」Economic Review 2002.1 p125 参照。

EU加盟国にこの新指令の国内法制化を義務づけた⁴⁹。「電子的に提供するサービスの提供」に係るEU域外の事業者に対するVATの取扱いは、上記①の「電気通信サービス」に係る課税と同じく、「財」の取引と同様に仕向地課税主義が適用されることになった。

この「電子商取引指令」で規定された「電子的に提供されるサービス」の例示として、電子的ネットワークを通じて行うデジタル財（音楽、映画、ゲーム、画像、テキスト、情報、ソフトウェア等）の配信や教育サービス、データベース・サービス等が列挙されている。

なお、電子的に提供されるサービスの提供等に係るVATの取扱いは、EU域内に本拠地、或いは、住所又は居所を有する個人消費者に向けて、EU域外に事業所を設立、又はサービスを提供する固定的施設（fixed establishment）を有する課税事業者、或いは、事業所を有さずEU域外に住所又は居所を有する課税事業者が、サービスの提供をする場合には、サービスの提供地の判定は「顧客（個人消費者）」の本拠地、或いは、住所又は居所を有する提供地としている。

この判定基準は、上記（3）②第6次指令第9条2項の表2-1の（v）の「顧客基準」を適用するサービス区分に追加された⁵⁰。次頁の図2-2において、EU域内のVAT課税の仕組みを「財の場合」と「サービスの場合」とに区分し、整理したので、参照されたい。

⁴⁹ Council Directive 2002/38/EC of 7 May 2002 amending and amending temporarily Directive 77/388/EEC as regards the value added tax arrangements applicable to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services.

⁵⁰ EC第6次指令第9条2項（f）。

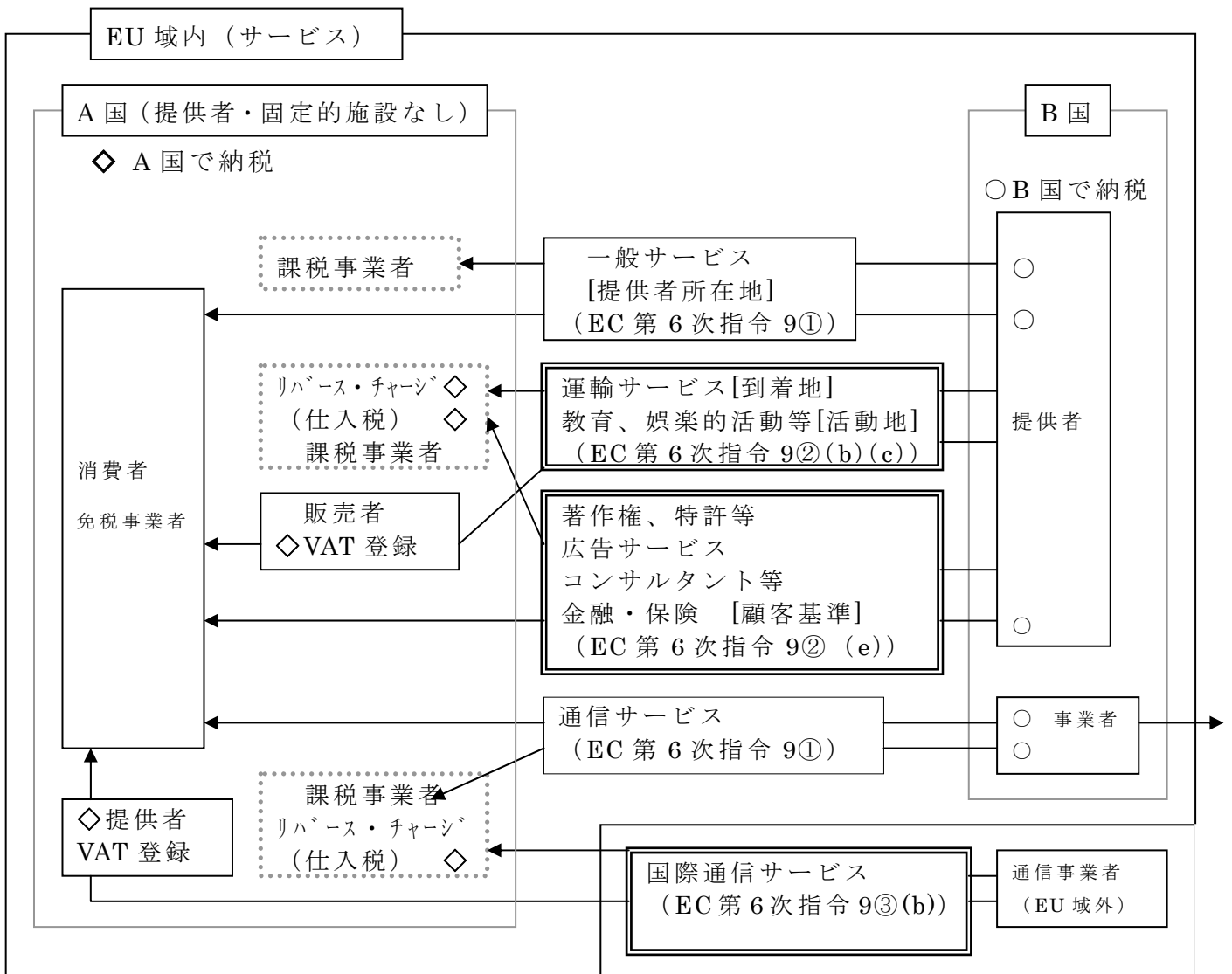
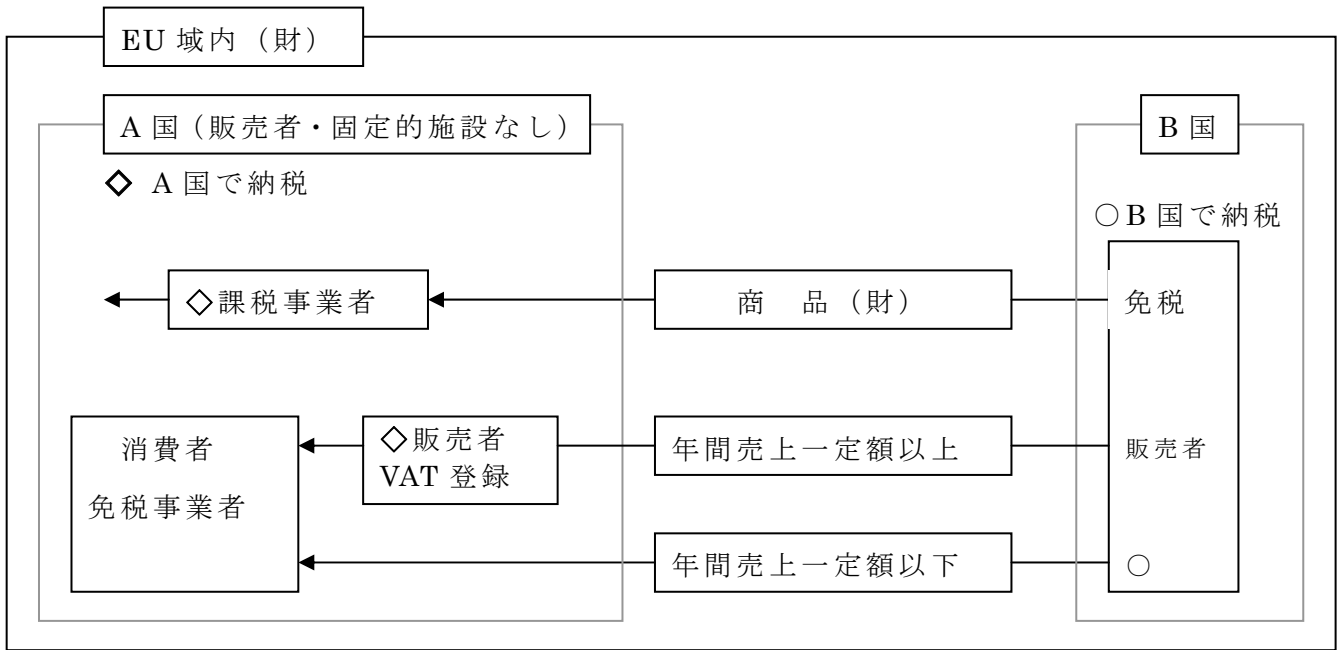


図 2-2. EU 域内の VAT 課税の仕組み -27-
山崎 (2000) p 31 より作成。

表 2-3 電子的に提供されるサービスの提供に係る第 6 次指令第 9 条 2 項 (f) の規定追加

	サービスの内容	サービスの提供地の判定基準
(v)	著作権、ライセンス等の権利の譲渡、 広告サービス、コンサルタント・ エンジニア・弁護士・会計士のサービ ス、銀行・証券・保険サービス・ <u>電子的に提供されるサービスの提供 等</u>	顧客（事業者に限る）による 事業設立地又は 固定的施設（fixed establishment） の所在地。 これらが無い場合、顧客の住所又は 居所のある地。（同項（e）） <u>顧客（個人）の本拠地、住所又は居 所を有する場所。（同項（f））</u>

（注）2002 年 5 月に、第 6 次指令第 9 条 2 項の例外項目に新規に追加された。
（下線部分が新規に追加された項目を表す。）

これに対し、「電気通信サービス」に関しては、第 6 次指令第 9 条第 4 項の別規定を新たに設け、(v) の「顧客基準」を準用する方法が用いられている。

BtoC 間の「電子的に提供されるサービスの提供」の完全な課税漏れを防ぐ手立てとして、上記①の「電気通信サービス」（顧客が所在するすべての EU 域内の所在国への登録する方式）と異なり、EU 加盟国の任意の 1 ヶ国に登録する「ワン・ストップ・ショップ制度」（one-stop-shop）が採用された。この制度は、EU 域外の事業者が EU 全域でおこなった取引を任意の 1 ヶ国に VAT の事業者登録を行い、1 つの VAT 事業者番号を使用し、1 つの電子窓口で VAT の申告が可能となる。申告書は、事業者が申告すべき個々の加盟国へ自動的に提出される。納付は、VAT の納税が課される加盟国へ事業者が直接納付をしなければならない。このシステムは、EU 域外の事業者に対する課税の実効性を高めることが狙いである。なお、「電子商取引指令」は、時限立法⁵¹であり、電子商取引の増大に伴う国際間の「サービス取引」の課税の実験と捉えることもできる。EU では、2002 年 5 月～2006 年 6 月末の 3 年間「電子商取引指令」を運用し、問題点の改善を図った。2004 年 1 月 1 日に「電子インボイス指令」⁵²が発効し、EU 共通の

⁵¹ 「電子商取引指令」の有効期限は、2006 年 6 月 30 日までとなっている。

⁵² Council Directive 2001/115/EC of 20 December 2001 amending Directive 77/388/EEC as regards the place of supply of services/*COM/2003/0822final-CNS2003/0329*.

単一かつ、簡素化されたインボイスのルールが制定された。書面のインボイスに代えて、電子的に発効されるインボイスの発行の選択適用を認めている。これらの EU の一連の徴税システムの取組みについて、藤本（2005）は、「歩きながら考える政策実行がなされている。」⁵³と評しており、わが国においても運用の中で答えを見つけ出してくやり方も必要と考えられる。

2. 2 EU のサービス提供地に関する VAT 指令の改正案

(1) BtoB 取引の改正案

2003 年末に、欧州委員会は、「サービス提供地に関する VAT 指令の改正案」⁵⁴を公表した。先述の①電気通信サービス、②電子的に提供されるサービス（電子商取引）において拡充した第 6 次指令第 9 条第 2 項（e）の例外規定を一般規定化するものである。

BtoB 取引	（現行）		<改正案>
サービスの提供地に関する原則	提供者基準	→	顧客基準

①現状の課題・問題点

(i) 国境を越える「サービスの取引」については、仕入税額控除ではなく、「リバース・チャージ」による自主申告により仕入に係る VAT の還付を受けるシステムとなっている。ところが、EU 域内の事業者は、他の EU 加盟国での事業活動において支出した経費に含まれる VAT の還付に伴う手間や時間を要するのを嫌い、仕入税制度を不正利用している。

(ii) 「顧客の所在地」＝「サービスの提供地」とみなす第 9 条 2 項（e）の「顧客基準」が採用されるサービスか否かの解釈上の問題が生じる。

⁵³ 藤本前掲（注 36）p33 引用。

⁵⁴ Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC as regards the place of supply of services/*COM/2003/0822final- CNS2003/0329*.

②改善の方策

従来から例外規定による課税管轄地の判定がなされる「サービス」を中心に、執行上又は政策上の観点から「顧客基準」と異なる基準を採用する「サービス」を再整理し、上記①に列挙した現状の課題・問題点の解決を図ろうとしている。

表 2-4 「顧客基準」以外の基準を採用するサービスと判定基準

(i)	不動産関連サービス	不動産の所在地
(ii)	旅客輸送関連サービス	運送された場所
(iii)	文化・芸術・スポーツ・科学・教育・ 娯楽サービス	それらが実際に行なわれた 場所
(iv)	レストランサービスなど いわゆる有形サービス(提供者と顧客が同時に 存在し、すぐに消費されるサービス)	サービスの提供者の所在地

(2)BtoC 取引の改正案

BtoC 取引については、2005 年 7 月に VAT 指令の改正案が公表された。

①改正案の趣旨

現行の「提供地基準」による「事業者登録制」の課税の下では、EU 域内の低税率国（ルクセンブルクなど）からサービスの提供を行うような誘因が働く問題がある。そのため、「提供地基準」の適用を狭める方向の提案がなされた。

②現在の課題・問題点

「電子的に提供されるサービスの提供」(例:デジタル財など)に係る取引では、実際、EU 域外の事業者が「電子商取引指令」の「顧客基準」の適用を回避する目的で EU 域内の低税率国へ事業拠点を移し、そこから EU 域内に所在する顧客にサービスの提供を行う事例が発生している。

③懸案事項

- (i) 2003 年の改正案で、BtoB 取引のサービスの「提供地」の判定基準に「顧客基準」を採用した経緯があり、BtoC 取引についてのみ異なる取扱いをすることで、事業者の事務負担が増加する。

(ii) VAT 課税の実効性を高めるために、現行の BtoC 取引の原則である第 6 次指令 9 条 1 項のサービスの提供に係る「提供者基準」を「顧客基準」へ変更する場合、サービスの提供事業者が、個人消費者（顧客）のすべての所在地国に事業者登録をする必要が生じる等、事業者の事務負担は大幅に増加する。

④改善の方向性

今回の改正案では、現行の原則「提供者基準」を継続しながら、部分的に、「顧客基準」などの例外基準を適用する「サービス」の範囲を拡充していき、できる限りサービスの消費地で課税が行われるよう改正案を提示している。

表 2-5 課税管轄値の判定に係る例外基準を採用するサービスの一例（提案）

サービスの内容	サービスの提供地の判定基準
電子的に提供されるサービスの提供、電気通信サービス、ラジオ、テレビの放送サービス、遠隔地教育など遠隔地からでも提供可能なサービス	顧客基準
レストランサービスなど いわゆる有形サービス（提供者と顧客が同時に存在し、すぐに消費されるサービス）	提供地基準

2. 3 EC 新指令（New VAT Directive）について

これまで、EC 第 6 次指令は、EU における付加価値税の礎として役割を果たしてきたが、2007 年 1 月 1 日に新指令（New VAT Directive ; Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax.）が施行された。新指令でのサービスの提供地の一般原則は、これまでの第 6 次指令の規定と同じ内容である。「財」の取引は、仕向地原則を適用し、「役務の提供」は、原則、原産地原則を適用し、一部例外的に、仕向地原則を適用するという基本方針は、EC 第 6 次指令の考え方をそのまま継承しており、これまでの変更点はない⁵⁵。

⁵⁵ New VAT Directive ; Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax.

2. 4 OECDの動向

(1) 電子商取引に係る消費課税に対する議論

国境を越えた電子商取引にどのように課税を行うのかという問題を 1997 年 11 月フィンランドのヘルシンキにおいて、OECD 非公式会談で初めて話し合われた。

① オタワ会議

OECD（経済協力開発機構）は、1998 年 10 月にオタワ会議（電子商取引に係る閣僚級会合）において、電子商取引に係る課税問題が検討され、以下の内容が確認された。

〈ア〉 確認された事項

- (i) 電子商取引についても、公平、中立、簡素の租税原則が適用されること。
- (ii) 既存の課税ルールを電子商取引に適用することによって、その租税原則を実現できること。
- (iii) 各国の課税権を維持しつつ、電子商取引から生じる課税ベースを公平に分配し、二重課税や意図しない不課税を回避しなければならないこと。
- (iv) 国際取引の場合、消費が行われる場所で課税が行われるべきであるという基本原則の下で、デジタル財の取引は、物品 (goods) の供給ではなく、サービスの提供であること。

〈イ〉 決定された事項

「電子商取引・課税の基本枠組み (Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions)」⁵⁶という報告書（通称：「オタワ・フレーム」）が公表された。この報告書の中で、電子商取引の課税問題について、「電子商取引は世界規模での大きな経済ポテンシャルを持つものだけに、課税が阻害要因にならないようにするとともに、税収面においても、不足の影響を与えないことのないよう、適切な課税原則の下に歳入確保を図っていきたい」という基本方針が示された。また、電子商取引に適用される一般課税原則に、「中立性」、「効率性」、「確実性」、「簡索性」、「実効性」、「公平性」、「柔軟性」を挙げ、その中で最も重要な原則として、「課税の中立性」を示し、「取引の諸形態間、

⁵⁶ Electronic Commerce : Taxation Framework Conditions

或いは電子商取引と他の伝統的取引の間で課税が中立的なものでなければならない」と述べている。そして検討すべき課題に、電子商取引における本人確認の問題など税務執行上の問題を指摘している。

②OECD 租税委員会

2001年2月に、OECD租税委員会第9作業部会（以下「WP9」）報告書「電子商取引に対する消費課税の局面（Consumption Tax Aspect of electronic Commerce, A Report from Working Party No.9 on Consumption Taxes to the commission of Fiscal Affairs）」が公表された。この報告書においては、大きく2つの論点があり、（1）消費地をどのように定義するか、（2）徴税の仕組みをどのようにするかである。

OECDにおいて、OECDのWP9及びその下部組織である電子商取引サブグループは、オタワ会議以降、①クロスボーダーのサービス取引における消費地の定義の検討と、②消費地において消費課税を執行するための徴税メカニズムの2点の検討を重ね、「クロスボーダーのサービス取引に関する消費地の定義に関するガイドライン案」及び、ガイドライン案とは別に、消費地の定義を実際に適用するための「推奨されるアプローチ案」を提示した。

まず、「消費地の定義に関するガイドライン案」で示された内容は、**BtoB**取引は、サービスを受取った事業者の所在地を「消費地」とする。これに対し、**BtoC**取引は、サービスを受けた消費者の住居所在の *jurisdiction*⁵⁷を「消費地」とする案であった。このガイドライン案では、従来、内外判定として、事業者に焦点を当てた判定基準から、「消費」の概念とより密接性の高い「消費者」を中心とした判定基準へ変更している点にある。

そして、消費地の定義を実際に適用するための「推奨されるアプローチ案」に関して、**BtoB**取引は、自己申告又は「リバース・チャージ」が提案されている。他方、**BtoC**取引は、消費課税自体が困難であることを踏まえ、中期的には、テクノロジーを活用した新しい徴税メカニズムの開発に期待を寄せている。そこで、OECDは当面の対応として、市場競争や歳入の面で、サービス輸入

⁵⁷ *Jurisdiction*とは、特定の課税当局によって税の賦課・徴収が行われる範囲をいう。

に対する課税が必要な国は、免税点を設定し、海外事業者のコンプライアンスコストを最小限に抑えた「登録制度」の導入を提案し、EUでの先行事例を踏襲している。

OECDの「ガイドライン案」と「推奨されるアプローチ案」は、それぞれ狙いが異なっている事に留意が必要である。まず「ガイドライン案」は、国家間の消費課税の課税管轄地を決定することを目的としており、二重課税、或いは、二重免除を回避するための国際的な「整合性」に狙いを置いている。これに対し、「推奨アプローチ案」は、徴税メカニズムの検討が目的であり、国際的な整合性を必要としていない。むしろ、それぞれの国内事情を考慮した、最も各国において馴染む「徴税メカニズムの開発、検討を促すこと」を目的としている。「推奨アプローチ案」は、課税と徴税の「実効性」が重視されおり、ビジネス・サイドの意見として、徴税システムの簡素が要望されている。これは、納税システムが簡素であればあるほど、高い納税遵守が期待でき、課税の簡素、効率性の観点によるものである。

これらの仕組みは、EUでの「電子商取引指令」で示された制度と基本的に同様のものが提案されている。上記以外の「徴税の方法」として、以下4つのメニューが示されたが、いずれも一長一短で決め手にかけるものとなっている。

- (i) 国外の販売事業者を消費地国に登録させ、売上時に消費地国の付加価値税を顧客から徴収し、消費地国の税務当局へ送金させる方法。
- (ii) 消費者が、クレジットカードを使って決済を行う際に、金融機関又は、インターネット・サービス・プロバイダが、消費者から付加価値税を源泉徴収し、消費地国に源泉徴収した税金を納付される方法。
- (iii) 消費者が、認証ソフトウェアを使って、その所在国の税務当局に対し、直接、自己申告させる方法。
- (iv) 国外の事業者が自国の税務当局に納税し、その後各国の課税当局間で配分を行う方法。

(2) 無形資産及び役務の提供の国際取引に係る消費課税の問題

OECD では、2003 年以降、電子商取引自体に焦点を当てた議論ではなく、「国境を越える無形資産及び役務の提供」に係る消費課税の検討へと検討課題を転換した。そして、2004 年以降、無形資産及び役務の提供の国際取引について、二重課税、或いは二重免除を回避するため、付加価値税の適用改善に関する検討がなされた。

OECD では、2004 年に「国境を越える無形資産及び役務の提供」に係る消費課税の検討のレポートの中で、役務の提供や無形資産における消費課税の二国間協定のようなものを作成することも有効な方策の 1 つであると述べている。

2. 5 「IT-APA」について⁵⁸

ボストン大学のリチャード・トンプソン・アインワース教授が論文で「IT-APA」というソフトウェアソリューションを紹介している。「IT-APA」とは、本来、移転価格税制の対応ソフトとして開発されたものである。「IT-APA」は、所得税、関税、消費税（付加価値税）の税額計算に必要なデータをプログラミングすれば、税額が自動計算されるシステムである。

既にアメリカにおいて、認定サービスプロバイダー（CSP）及び認定自動化システム（CAS）が、21 の州において金銭の払い込みだけでなく、租税判定、確定申告書提出、記録保持システムとして完全に機能しており、「売上税簡素化イニシアチブ（SSTI）」という名前で知られていることが論文の中で紹介されている。

ここまで第 1 章、第 2 章では、国際間の電子商取引の問題点や海外での先行事例について確認した。そこで、次の第 3 章では、国際間の電子商取引が、日本の消費税収にどの程度のインパクトを与えているか現状を確認した上で、推計モデルを使い検証することとする。

⁵⁸ Richard Thompson Ainsworth “IT-APAs: Harmonizing Inconsistent Transfer Pricing Rules in Income Tax-Customs-VAT” Boston University School of Law working paper series, Law and Economics working paper No.07-23.

第3章 わが国の電子商取引の発達と消費課税に及ぼす影響

3. 1 消費税をとりまく社会変化

1988年にわが国では消費税が創設され、翌年の1989年より実施されて、今年で20年目を向かえる。この20年間で、社会をとりまく状況が、大きく変化した。その大きな変化の1つに、ITの導入を挙げることができる。

ITの導入は、2001年3月（森内閣当時）に「e-Japan 重点計画」が策定され、その重点政策の1つに「電子商取引等の促進」が盛り込まれていた。この計画の中で、電子商取引の市場規模に関しては、2003年に70兆円を大幅に上回る規模に成長させること、インターネットの普及に関しては、2005年までに国内3,000万世帯に高速インターネット網を常時接続可能な環境に整備すること等を具体的な数値目標を掲げ、政府内にIT戦略本部が設置された⁵⁹。

これらの国家レベルでの情報インフラ整備計画の下、1990年代後半より、国内のインターネット普及率は、急速な勢いで高まっていった。ITの普及がどれ程目覚ましいものかは、『平成13年度国民生活白書』の中で、固定電話、携帯電話とインターネットを例として挙げ、サービスが開始時から国内人口に対する普及率30%に達するまでに要した期間の比較がなされている。各情報通信が普及に要した期間は、以下のとおりである。

固定電話：87年 > 携帯電話：10年 > インターネット：7年

このように、固定電話や携帯電話と比べ、極めて短期間で社会全体に普及したことを確認することができる。ITの導入や電子商取引の増加は、現行消費税法の施行後に生じた後発事象であり、消費税法の立法者が予測することは基本的に困難な状況と考えられる。そのことは、次節3.2(1)の図3-1のITの人口普及率からも推察することができる⁶⁰。

⁵⁹ 首相官邸ホームページのIT戦略本部「e-Japan 重点計画」（2001年3月）（<http://www.kantei.go.jp/jp/it/network>）を参照。

⁶⁰ 総務省が国内のインターネット利用状況について1997年に調査を開始しており、それ以前は見当たらない調査が行われていない。裏を返せば、1996年以前は、調査の対象にすらならない程度であったことが推察される。

3. 2 わが国における IT 導入の現状

(1) 日本国内のインターネットの普及状況

わが国のインターネット利用人口及び人口普及率の推移を把握するため、総務省公表の『情報通信白書』の数値を用いて、図 3-1 わが国のインターネットの利用者数と人口普及率を作成した。

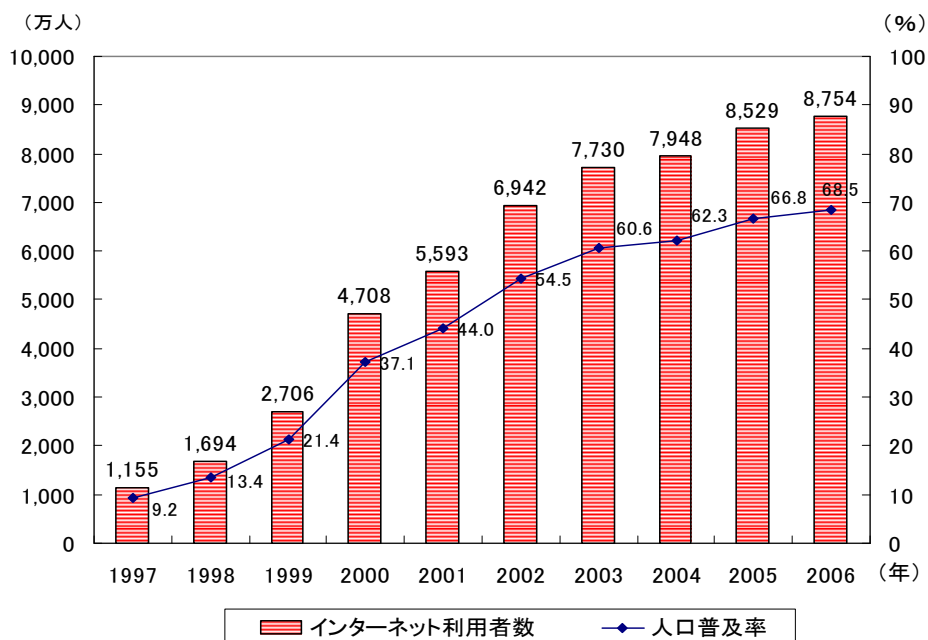


図 3-1 わが国のインターネット利用人口及び人口普及率

(出所)『情報通信白書』(平成 9 年～平成 18 年)(総務省)より引用。

- (注) ①インターネット利用者数(推計)は、本調査結果に基づく、6歳以上で過去1年間にインターネットを利用したことのある者についての推計値である。インターネット接続機器については、パソコン、携帯電話、PHS、携帯情報端末、ゲーム機等あらゆるものを含み(当該機器を所有しているか否かを問わない)、利用目的等についても、個人的な利用、仕事上の利用、学校での利用等のあらゆるものを含む。
- ②人口普及率(推計値)は、本調査で推計したインターネット利用人口8,529万人を平成17年10月の全人口推計値1億2,771万人(国立社会保障・人口問題研究所『わが国の将来人口推計(中位推計)』で除したものである。
- ③平成9～12年末までの数値は「通信白書」から抜粋。平成13～17年末の数値は通信利用動向調査における推計値である。
- ④調査対象年齢については、平成11年調査までは、15歳～69歳であったが、その後の高齢者及び小中学生の利用増加を踏まえ、平成12年調査は、15歳～79歳、平成13年以降は、6歳以上に拡大したため、これらの調査結果相互間では厳密な比較はできない。

図 3-1 より、2006 年現在では、国民の人口当たり普及率は 69.5%に達し、インターネット利用人口は、8,754 万人に達している。利用人口は、総務省が統計を取り始めた 1997 年と比較し約 7.4 倍に増加している。

(2) インターネットの利用者層について

図 3-1 より、日本国民全体の傾向として、インターネットの利用率は、上昇傾向にあるが、世代別、年収別の利用実態を総務省公表の『通信利用動向調査』の世帯編の 2001 年～2006 年の数値の推移を用いて確認する。図 3-2 は、当該調査結果に基づき、世代別のインターネット利用状況をグラフで示したものである。

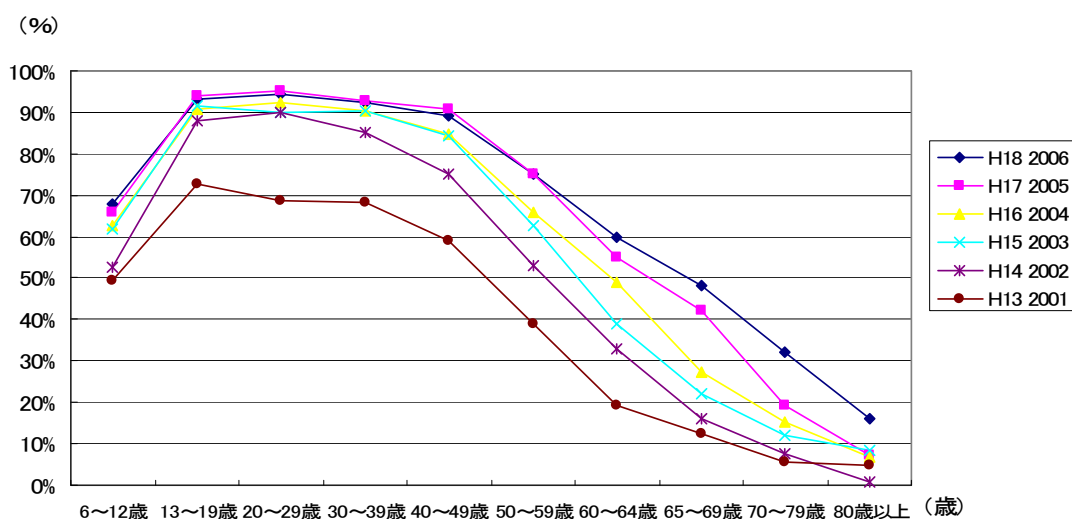


図 3-2 世代別のインターネット利用状況

(出所) 総務省『通信利用動向調査』(平成 13～18 年度) 世帯編より作成。

図 3-2 より、13 歳から 49 歳の年齢層が平均 90%と高い利用率となっている。これに対し、50 歳以上の利用率については、50%を切っている。さらに、年齢区分が 10 歳上昇するごとに、平均 10%ずつ利用率が低下している。この調査結果を通じて、世代間でインターネットの利用に偏りがあることを確認することができよう。

次に、世帯主の年収別によるインターネット利用率を参照する。図 3-3 は、当該調査結果に基づく「世帯年収別の個人のインターネット利用率」を示したグラフである。世帯主年収が最も高い区分に属する世帯ほどグラフは上方に位置しており、世帯主の年収が低いほど利用率は低くなる傾向にある。

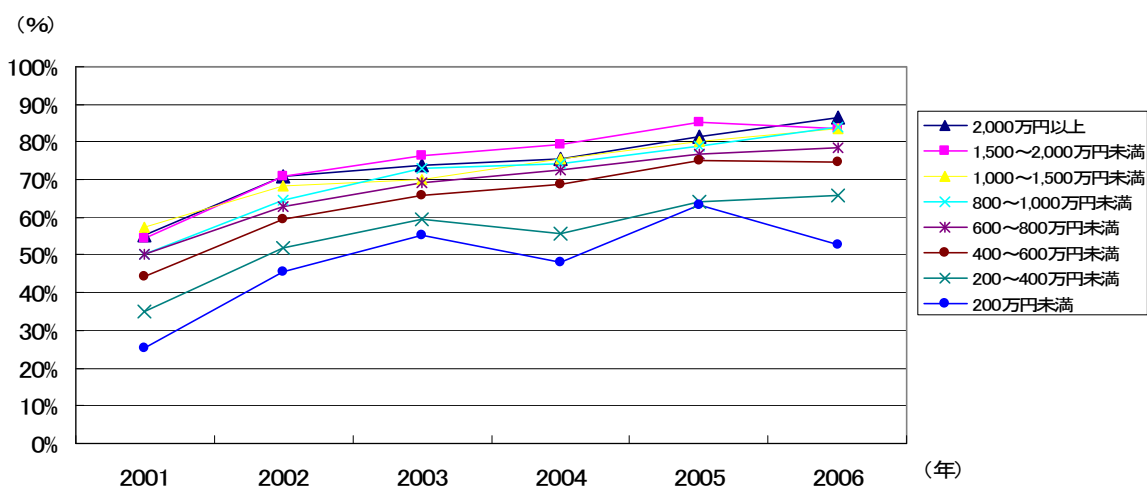


図 3-3 世帯年収別の個人のインターネット利用状況

(出所) 総務省『通信利用動向調査』(平成 13 年～18 年) 世帯編より作成。

世帯主の年収が最も高い 2,000 万円以上の年収区分に属する個人の利用率が、年収 1,500~2,000 万円以下に属する世帯主の利用を下回っているケースがあるが、これには年収が最も高い区分に属する世帯のうち、65 歳以上の世帯が 50%を占めることが影響しているものと考えられる。図 3-3 より、年齢層が高くなるほど、インターネットの利用率が低くなる傾向が確認されており、その傾向が反映された結果、利用率を押し下げたものと考えられよう。

(3) 国内の事業者間取引 (以下「BtoB 取引」) の現状

インターネットの普及に伴い、年々、電子商取引の市場規模は、増加傾向にある。経済産業者 (当時、通商産業省) は、日本国内の電子商取引の市場規模に関して、1998 年以降、毎年「電子商取引に関する市場規模・実態調査」を実施している。この調査結果に基づき、図 3-4 に国内における「BtoB 取引」の電子商取引市場規模の推移を作成した。

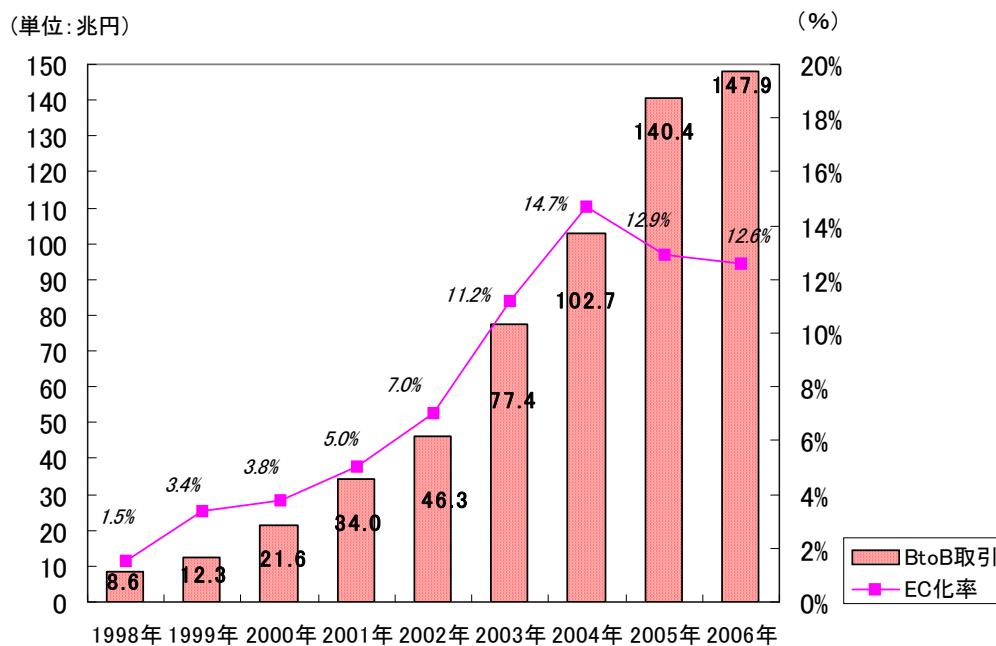


図 3-4 国内の「BtoB」取引の市場規模の推移

(出所) 『日米電子商取引の市場規模調査』(1998年) 及び

『電子商取引に関する市場調査報告書』(1999年～2006年) より作成。

(注) 1999年は、BtoB取引に関する調査を実施していないため、1998年調査時の1999年予測値を使用している。

2006年の「BtoB取引」の市場取引に占める割合は12.6%で、市場規模は147.9兆円に達している。2003年には、77.4兆円となっており、前述の「e-Japan重点計画」の2003年の目標値であった70兆円を達成していることが確認できる。

(4) 国内の事業者・消費者間取引（以下「BtoC取引」）の現状

それでは、次に「BtoC取引」の市場規模を見ていくことにする。経済産業省が毎年実施する「電子商取引に関する市場規模・実態調査」の結果に基づいて、図3-5「国内におけるBtoC取引の電子商取引市場規模の推移」を作成した。但し、2004年以降「BtoC」取引の市場規模の推計の狙いが日米比較へと移り、電子商取引の定義が変更された。具体的には、1998年～2003年の推計値は、国内の家計最終消費をベースとした数値（電子商取引による輸入消費金額を含ま

れる。)であり、2004年～2006年の推計値は、国内企業の売上高をベースとした推計値（電子商取引による輸入消費金額を含まない。）である。従って、図3-5は「BtoC」取引の市場取引規模の推移を経年で示しているが、2003年を境に範囲が異なっており、経年比較ができない点に留意が必要である。

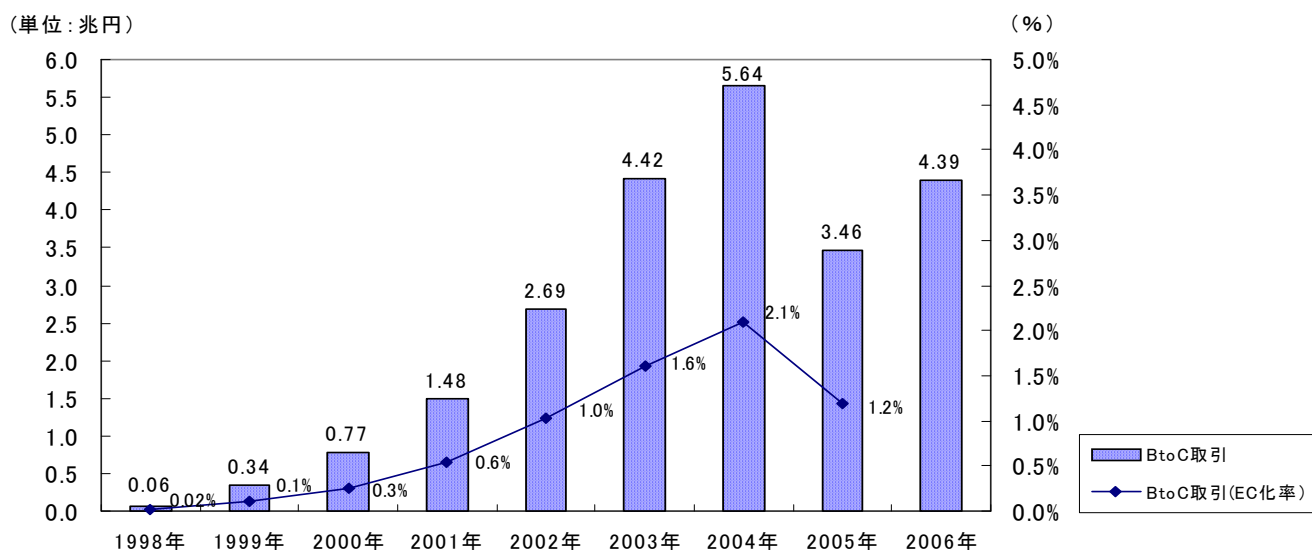


図 3-5 国内の「BtoC」取引の市場規模の推移

(出所) 『日米電子商取引の市場規模調査 (1999年3月発表)』及び

『電子商取引に関する市場調査報告書』(1999年～2006年⁶¹)より作成。

当該調査では、2006年の「BtoC取引」の市場取引に占める割合が示されていない。「BtoC取引」の市場取引に占める割合を参照したところ、前年2005年の「BtoC取引」の市場取引に占める電子商取引の割合は1.2%で、市場規模は3.46兆円である。2006年の市場規模は、4.39兆円に達しており、1年で約1.26倍の伸びを示している。しかし、前述の国内「BtoB取引」と比べた場合、国内「BtoC」の市場規模は、極めて限定的な規模といえよう。

61 『電子商取引に関する市場調査報告書』において2006年のBtoC取引のEC化率が算定されていないため、表示できない。

3. 3 電子商取引が引き起こす税収に対するインパクトの先行研究

2000年7月に、米国会計検査院（Government Accounting Office）が、アメリカ国内において1998年より施行実施されている「ネット課税凍結法（The Internet Tax Freedom Act）」に基づくインターネット商取引の非課税によることの税収減少額が、合計38億ドル⁶²となることを公表した⁶³。

2001年10月8日付の日本経済新聞の記事によると、テネシー大学の調査より、アメリカの州政府が電子商取引により捕捉不能となる税収金額が、2001年で133億ドル⁶⁴と推計され、企業間の電子商取引の急成長に伴い、2006年には452億ドルに捕捉不能額は増大すると予測を公表している。

日米間の電子商取引規模の推移を経済産業省が公表する『電子商取引に関する市場調査報告書』過去9年分を用いて、図3-6の「BtoB取引」、図3-7は「BtoC取引」の推移をそれぞれ作成した。この図3-6及び3-7からも読み取れるように、アメリカは、日本に先行して、電子商取引が発達し、市場規模は現在もなお拡大し続けており、ネット課税凍結による税収減が深刻味を帯びた問題となっている。この事案は、日本においても近い将来、現行消費税法の問題点が改善されない場合、同レベルの事象発生を予感させる問題である。

以上を踏まえ、次節3.4では「電子商取引」が引き起こす消費課税への影響の推計を行う。なお、グローバルリーチ社が、2002年9月にWEB上のコンテンツに使用されている言語の割合について調査を実施している。国際間の電子商取引の実態を分析する上で、ポイントとなる資料と考える。その調査結果を表3-8に示したので参照されたい。

⁶² 1\$=131.2円換算（1998年）

⁶³米国会計検査院は、公表した税収減少額について、インターネット売上高、販売の伸び、販売への課税について信頼できるデータがないため、正確な数値を算出することは困難というコメントを添えている。

⁶⁴ 1\$=122.2円換算（2001年）

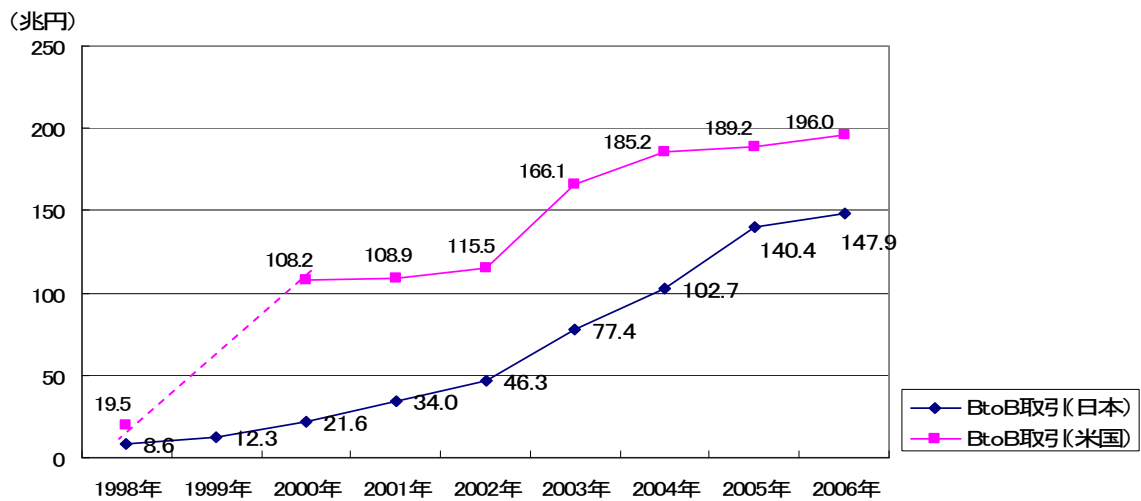


図 3-6 日本と米国における「BtoB」取引規模の実績額（比較）の推移
 (注) 1999年の米国 BtoB 取引の調査をされなかった為、点線をつないだ。

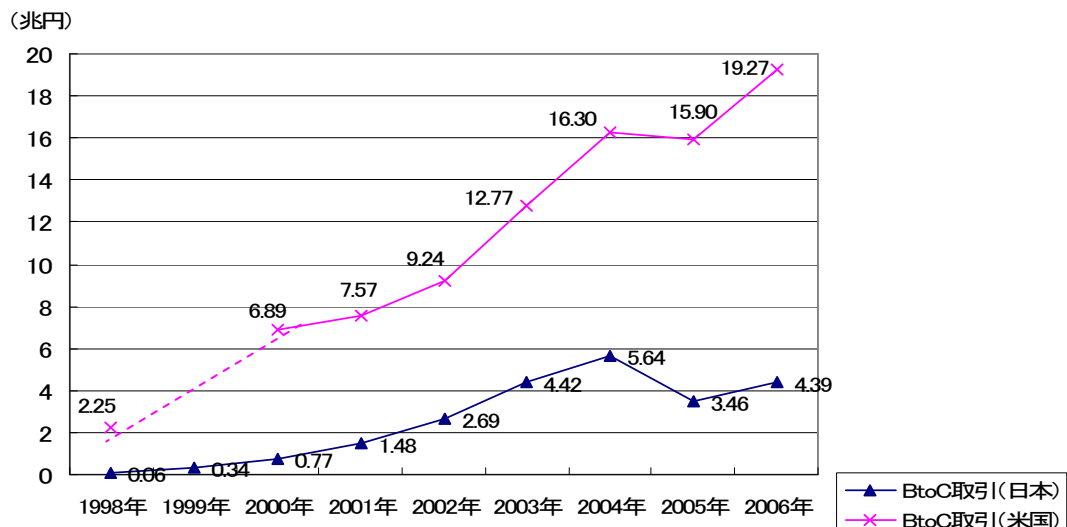


図 3-7 日本と米国における「BtoC」取引規模の実績額（比較）の推移
 (注) 日本の BtoC 市場規模には不動産関連取引分が含まれているが、米国の BtoC 市場規模に含まれていない。1999年は、米国の BtoB 取引の調査がされなかった為、点線表示した。

(出所) 総務省『平成 17 年版情報通信白書』及び『日米電子商取引の市場規模調査(1999年3月発表)』及び『電子商取引に関する市場調査報告書』(1999年～2006年)より作成。

表 3-8 WEB 上のコンテンツに使用されている言語の割合
(2002 年 9 月調査)

	(%)
英語	68.4
日本語	5.9
ドイツ語	5.8
中国語	3.9
フランス語	3.0
スペイン語	2.4
ロシア語	1.9
イタリア語	1.6
ポルトガル語	1.4
韓国語	1.3
その他	4.6

(出所) グローバルリーチ社 (<http://global-reach.biz/globstats>)より作成。

表 3-8 は、2002 年 9 月にグローバルリーチ社が全世界の WEB 上のコンテンツにおいて、何語で表記されているか調査した結果を示している。これ以降、このような調査がグローバルリーチ社を含め確認することができない。そこで、2002 年とやや古いデータではあるが、このデータを本稿では用いる。表 3-8 より、1 番 WEB 上の占有率が高い言語は、英語であり 68.4%を占めており、全体の約 7 割を占めている。次いで、日本語の 5.9%、ドイツ語の 5.8%と続いている。世界の英語の利用人口を考えた場合、妥当な結果といえよう。ここで着目すべきは、日本語で表記された WEB 上のコンテンツが約 6%も占めている点である。世界における日本語の利用人口の規模を考慮すると、極めて高い数値であり、わが国の IT の普及率の高さを読み取ることができよう。また、WEB 上で英語が主流であることが確認でき、国際間での電子商取引は、英語の運用能力が、一定以上の人により行われていると推察することができよう。

3. 4 国際間の電子商取引が引き起こす消費税収損失額の推計

本節では、電子商取引が消費税収に与えるインパクトを推計する。推計にあたり、電子商取引が及ぼす消費税収損失額について定義を行う。第1章の1.2で述べたとおり、本稿での「電子商取引」は、「商取引（＝経済主体間での財の商業的移転に関わる、受発注者間の物品、サービス、情報、金銭の交換）を、インターネット技術を利用した電子的媒体を通して行うこと」⁶⁵と定義する。そして、第2章の現行消費税の規定の論点整理より抽出した電子商取引が引き起こす消費税収損失額は、「わが国の現行消費税法の未整備（インターネット上のデジタル財の購入取引）に起因する不課税取引に係る消費税額及び輸入品の課税価格の合計額が1万円以下の少額貨物に係る内国消費税の徴収等に関する法律（以下「輸徴法」）の適用に起因する消費税免税額の合計税額」と定義し、推計を行う。

(1) 電子商取引が引き起こす消費税収損失額の推計方法

これまで示した電子商取引のすべてが消費税の課税漏れを生じているわけではなく、税収の損失額を推計するためには、第1章の1.5で示したBtoC取引に係る輸入取引の範囲の取引の規模を算出する必要がある。しかし、実際には、このような取引を個別に算出したマクロデータは存在しない。そこで、消費に関するミクロベースのデータから個別の消費者が対象となる消費支出のうち2005年の電子商取引の利用率を求め、男女別・年齢別の利用率を使用し、全体の電子商取引規模を推計していく必要がある。

電子商取引が引き起こす消費税収損失額の推計は、先行研究・黒澤（2006）の推計モデルを参考にし、本稿では、第1段階と第2段階とに区分し、男女別・年齢別に分けて推計を行う。第3章の図3-2からも読み取れるように、性別・年代で、電子商取引の利用に偏りがあり、性別及び年齢別の電子商取引の利用割合を考慮した手法を用いることで、より実態に近い国内消費者の電子商取引による年間輸入消費金額を推計することができるものと考え、この推計法を本稿では採用した。

⁶⁵ 「電子商取引に関する市場実態調査 平成11年度」より引用。

① 電子商取引による国内消費者の年間消費金額の推計【第1段階】

まず、第1段階では、本章の3.4で示した電子商取引の定義に基づく電子商取引による国内消費者の品目別の年間消費金額の推計を行った。経済産業者（1998年当時は通商産業省）の委託団体が1998年以降、毎年実施している「電子商取引に関する市場規模・実態調査」の電子商取引の定義が2004年に変更された。このため、2004年以降の調査報告書より得られる国内BtoC取引の品目別の市場規模金額には、「消費者が購入した輸入品の消費金額」が含まれていない。また、2008年現在、官公庁及び民間シンクタンクによる、国内の家計最終消費をベースとした推計データが見当たらない。そこで、総務省（2006年3月）公表の「ICTの経済分析に関する調査報告書平成17年度」の中で示されている「電子商取引市場規模の試算モデル」を使用し、『平成17年国勢調査』（総務省）の国内人口の確報値に、「平成17年通信利用動向調査」（総務省）のインターネット利用率、インターネット利用者に占める電子商取引利用者の割合（購入率）及び国内消費者の電子商取引利用者の年間の平均購入金額（輸入品を含む）を乗じて、男女別・年齢別の推計を行い、その結果を合算した。なお、インターネットに接続する際の利用ツールとして、パソコンを利用した場合と、携帯電話を利用した場合が考えられることから、各ツール別に対応させて推計を行った。以下に、「品目別の電子商取引市場規模の試算モデル（1式）」及び「（1式）の概念図」を示す。

$$X_{btoc} = \sum_k \sum_j \sum_i P_{i,j} u_{i,j,k} r_{i,j,k} C_{i,j,k} \quad (1式)$$
$$k \in \{1,2\}, j \in \{1,2\}, i \in \{1,2,\dots,10\}$$

X_{btoc} : 企業から家計への品目別の販売額（購入者価格）

P : 人口

u : 人口に対するインターネット利用者の割合

r : インターネット利用者に対する品目別の電子商取引利用者の割合

C : 電子商取引利用者の品目別の年間平均購入額

j : 男女

i : 年齢階層（6歳以上）

k : パソコン又は携帯電話

< 1 式の概念図 >

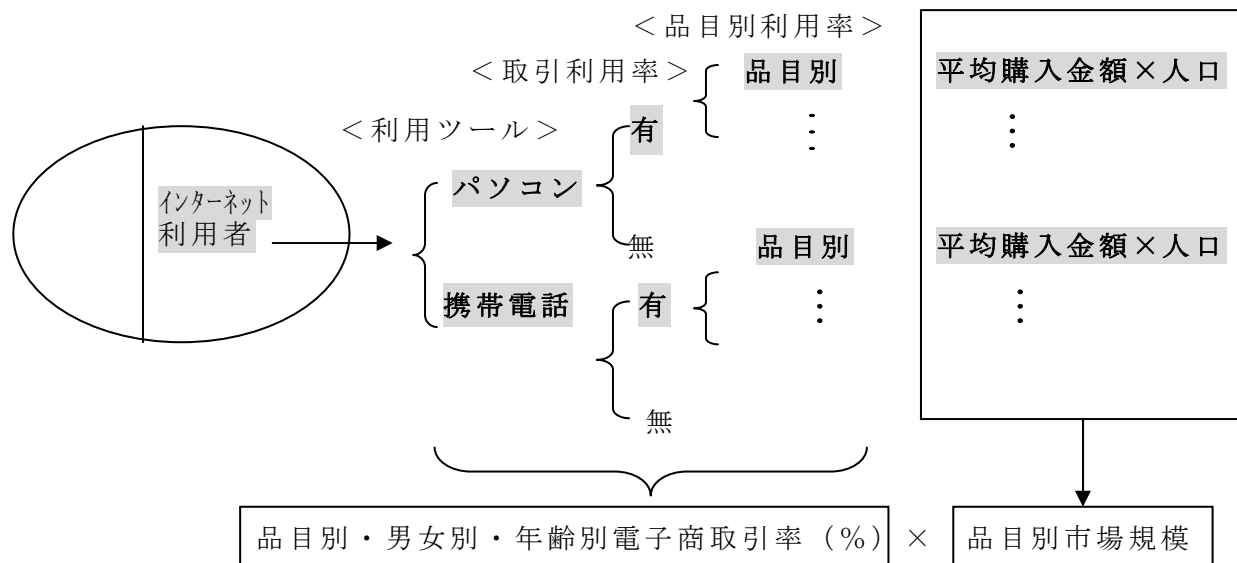


図 3-9 推計モデル 1 式の概念図

本稿は、黒澤（2006）の推計モデルを参考にして、品目別算定により、①インターネット上におけるデジタル財の購入取引（現行消費税法の未整備に基づく不課税取引）、②輸徴法第 13 条 1 項の適用を受ける課税価格の合計が 1 万円以下に該当する少額貨物取引（免税取引）に係るそれぞれの原因に対応した市場取引金額を別個に算定した。この算定方法より、①不課税取引を起因とする税収損失額と②少額貨物免税取引を起因とする税収損失額の把握が可能となっている。

② 国外比率に基づく国内消費者の年間輸入消費金額の推計【第 2 段階】

第 2 段階で行う電子商取引による国内消費者の「年間輸入消費金額」の推計は、黒澤（2006）の推計モデルを使用した。黒澤（2006）⁶⁶で使用している電子商取引に係る「国外比率」と同様、電子商取引による海外からの購入を算定するために、第一生命保険相互会社のシンクタンク・ライフデザイン研究所 2002 年公表の「外国語でのコミュニケーション能力」の調査⁶⁷を参考とした。当該数値データは、2001 年とやや古いのが、男女別・年齢別に区分され、幅広い

⁶⁶ 黒澤盛章（2007）「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 号東京国際大学大学院 参照。

⁶⁷ 「仕事に関するサラリーマン・OL 意識調査」（2002 年）第一生命保険相互会社ライフデザイン研究所参照。

年齢層をカバーしている。当該調査で、一定の外国語の運用レベル（「仕事レベル」、「日常会話レベル」及び「辞書を片手に読解するレベル」）と回答した者の男女別・年齢別の割合を、本稿では、「海外事業者から電子商取引をおこないうる最大の輸入割合」と捉え、「国外比率」として用いた。第2段階では、黒澤（2006）の推計モデルに基づき、第1段階で推計した「国内消費者の電子商取引に係る年間品目別の男女別・年齢別の消費金額」に、外国語の運用レベルに基づく「男女別・年齢別の国外比率」を乗じて、「国内消費者の電子商取引に係る年間品目別の男女別・年齢別の輸入消費金額」を推計した。

第2段階で推計した「国内消費者の電子商取引に係る年間品目別の男女別・年齢別の消費金額」に、消費税率5%（国税分4%＋地方消費税分1%）を乗じ、本稿の目的とする電子商取引が及ぼす消費税収損失額を推計した。

なお、黒澤（2006）の推計モデルに従い、一定の外国語運用レベルを有する者の男女別・年齢別の割合（国外比率）を E_j とし、品目別の年間輸入電子商取引金額 Y_{btoc} を（2式）のとおり定義する。

$$Y_{btoc} = X_{btoc} \times E_j \quad (2式)$$

また、推計の目的である税収損失額については、品目別の国内消費者に係る年間輸入電子商取引金額 Y_{btoc} に消費税率 t を乗じて求める。これを消費税収額を T_{btoc} と示すと、次の（3式）のように表すことができる。

$$T_{btoc} = Y_{btoc} \times t \quad (3式)$$

（2式）及び（3式）の概念図は、図3-10に示すとおりである。

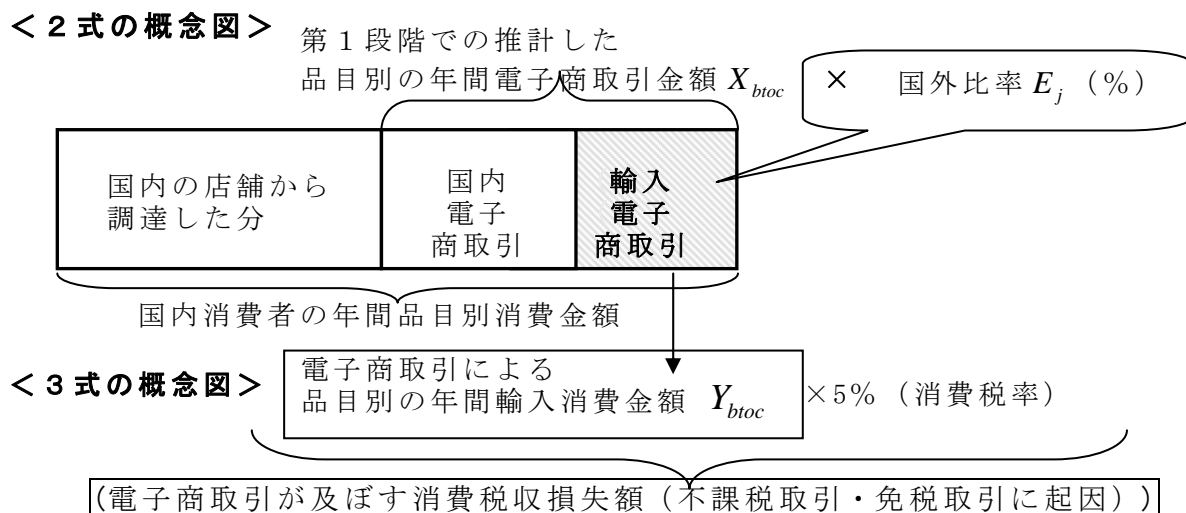


図3-10 消費税収損失額算出の流れ

3. 5 消費税収損失額の推計結果及び考察

(1) 消費税収損失額の推計結果

3.3 で示したモデルに従って推計を行った結果を表 3-11 及び表 3-12 に示した。表 3-11 は、2005 年現在のわが国における「デジタル財の輸入取引に係る不課税取引（直接的電子商取引）に起因する税込損失額（推計値）」を品目別に示した表である。他方、表 3-12 は、2005 年現在のわが国における「輸徴法第 13 条 1 項の少額貨物免税取引（間接的電子商取引）に起因する税込損失額（推計値）」を品目別に示した。

表 3-11 デジタル財の輸入取引に係る不課税取引（直接的電子商取引）に起因する税込損失額（2005 年、単位：億円、推定値）

品 目	税込損失額
PC ソフトダウンロード	5.57
音楽コンテンツ	17.47
映像コンテンツ	4.41
文字コンテンツ	4.14
ゲームコンテンツ	3.09
合計額	34.67

表 3-12 輸徴法第 13 条 1 項の少額貨物免税取引（間接的電子商取引）に起因する税込損失額（2005 年、単位：億円、推定値）

品 目	税込損失額
PC ソフト及び周辺機器	59.77
書籍及び音楽 CD、映像 DVD	73.84
TV ゲームソフト	65.79
合計額	199.40

※(1)及び(2)の合計額・・・234.07 億円（2005 年、推計値）⁶⁸

なお、数値の四捨五入により、合計と一致しない部分がある。

⁶⁸推計では、実際の支出額に単一税率 5%を乗じている。従って、消費税が課されると支払価格が 1.05 倍に増加する。支払価格の上昇は、価格弾力性に応じて購入量を変化させる可能性があるが、ここではその変化を考慮していない。

これらの推計結果より、少額貨物の輸入取引（輸徴法第 13 条 1 項の少額貨物免税制度適用）が、インターネット上でのデジタル財の輸入取引（不課税取引）と比べて約 5.7 倍の消費税収損失額を発生させていることが判明した。本稿の末尾に、推計モデルの各過程で算定された詳細な数値データを付表 3-1 から付表 3-9 に整理し、添付したので参照されたい。

(2) 推計モデルと付表データの対応関係

本稿末尾の付表データを参照するにあたって、推計モデルと末尾の付表データとの対応関係について説明していくこととする。

本稿の推計モデルの第 1 段階の推計過程は、付表 3-1(1)～(5)及び付表 3-2(1)～(3)に示した。まず「付表 3-1(1)～(5)」に関しては、直接的電子商取引のデジタル財に係る国内消費者が国内外を含めて各品目についての年間購入金額の推計金額を示した表である。この「デジタル財に係る国内消費者の年間購入金額の推計」に必要な数値は、消費者が電子商取引の実施時に使用したツール別（パソコン、携帯電話）の各品目に係る年齢別の購入率（「平成 17 年通信利用動向調査」のアンケートに基づく数値）、『平成 17 年国勢調査』の年齢別の人口、電子商取引実施時のツール別の各品目の年間平均購入額に係る年齢別の年間平均購入額である。直接的電子商取引に関しては、「男女別・年齢別」のデータがないため、「年齢別」レベルのデータを使用した。これらの数値の中から、『平成 17 年国勢調査』の人口と電子商取引の実施時に使用したツール別各品目の年間平均購入額において、年齢別の人口と品目別の年間平均購入額をそれぞれ対応させて、乗じて得た数値を合計し、直接的電子商取引による品目別の市場規模金額（推計値）とした。そして、先で算出した「各品目の年齢別の電子商取引の市場規模金額（推計値）」に「各品目の年齢別の購入実績率」を乗じ、「2005 年における国内消費者の電子商取引に係る品目別の年間購入金額（輸入を含む金額）」を算定した。これらの推計の過程と結果を付表 3-1(1)～(5)に示した。以下、表 3-13 は、付表 3-1(1)～(5)の推計値を抜粋し、一覧表に示したものである。

表 3-13 電子商取引による品目別年間購入金額（2005年、単位：億円・推計値）

参照先 付表 3-1	使用ツール	パソコン	携帯電話	合計
	購入品	使用	使用	
(1)	PCソフト・周辺機器	387.9	12.8	400.7
(2)	音楽コンテンツ	344.7	1,069.1	1,413.7
(3)	映像コンテンツ	258.4	430.5	669.9
(4)	文字コンテンツ	211.7	214.5	426.2
(5)	ゲームダウンロード	156.0	211.7	367.7

（注）四捨五入により、合計と一致しない場合がある。

表 3-13 の推計結果より、直接的電子商取引のデジタル財の取引では音楽コンテンツが最も年間購入金額が大きいことが読み取れる。それも携帯電話からのアクセスによる購入額が高くなっており、電子商取引の手軽さと音楽コンテンツの必要な曲だけを安く購入したいというニーズとがうまく融合し、市場として根付いたものと分析される。

次に「付表 3-2(1)～(3)」は、本稿の推計モデルの第 1 段階の推計のうち、インターネットを通じて国内消費者が商品を注文し、後日商品が発送される取引を品目別に国内外を含めた年間平均購入金額（推計値）を示した表である。この「インターネットを通じて国内消費者が発注した各品目の年間購入金額の推計」には、上記の「デジタル財に係る国内消費者の年間購入金額の推計」と同様のデータが必要となる。そこで「インターネットを通じた発注」の「男女別・年齢別」の利用率のデータを使用した。なお、少額貨物免税の制度に起因する税収損失額を測定するために課税価格 1 万円以下の商品を選んで推計をおこなっているが、年間の品目別の合計平均購入額の平均が 1 万円を超える商品がある。統計上、1 取引あたりの取引金額及び品目別の取引頻度が調査されておらず、回答者数で除した「品目別の年間平均購入額」が示されていた。そのため、本稿では、年間の「品目別の年間平均購入額」を 12 ヶ月で除して得た金額が 1 万円以下である品目を推計の対象として扱った。『平成 17 年国勢調査』の人口と発注時に使用したツール別の各品目の年間平均購入額を、男女別・年

年齢に人口と品目別の年間平均購入額をそれぞれ対応させ、乗じた数値を合計し、電子商取引による品目別の市場規模金額（推計値）を算定する。次に、「各品目の男女別・年齢別の電子商取引の市場規模金額（推計値）」に「各品目の男女別・年齢別の購入実績率」を乗じ、「2005年における国内消費者の電子商取引に係る品目別の年間購入金額（輸入を含む金額）」を求めた。その「国内消費者がインターネットを通じて発注した各品目の男女別・年齢別の市場規模金額（推計値）」に「各品目の男女別・年齢別の購入実績率」を乗じ、「2005年における国内消費者のインターネットを通じて発注した品目別の年間購入金額（輸入を含む金額）」を算出した。これらの推計の過程及び結果を付表 3-2(1)～(3)に示した。以下、表 3-14 は、付表 3-2(1)～(3)の推計値を抜粋し、一覧表に示した。

表 3-14 間接的電子商取引による国内消費者の品目別年間購入金額

(2005年、単位：億円・推計値)

参照先 付表 3-2	使用ツール	パソコン	携帯電話	合計
	購入品	使用	使用	
(1)	PCソフト・周辺機器	10,825.8	144.6	10,970.3
(2)	書籍・CD	12,951.3	299.6	13,250.9
(3)	ゲームソフト・関連用品	11,965.4	647.7	12,613.1

(注) 四捨五入により、合計と一致しない場合がある。

表 3-14 の推計結果より、インターネットを通じて国内消費者が発注した品目の中で「書籍・CD」が最も取引高が大きい。「書籍・CD」は、自分のニーズに適う商品について、インターネットを通じて幅広い情報を短時間で収集することができ、かつ、自分で足を運んで得られる情報やそれに伴うコストと比較考量した場合、合理的な取引方法と評価することができる。

次に、第 2 段階の推計を「付表 3-3」～「付表 3-9」に示した。本稿の推計モデルの第 2 段階の推計のうち、電子商取引による国内消費者の「年間輸入消費金額」を求める推計において、外国語の運用レベルに基づく「男女別・年齢別の国外比率」が必要となる。その「国外比率」を外国語の運用能力を指標とし

て算出した。「付表 3-3」は、第一生命保険相互会社のシンクタンク・ライフデザイン研究所が 2002 年公表した「外国語でのコミュニケーション能力」の調査結果(調査実施 2001 年)をもとに作成したデータ⁶⁹の一覧表である。しかし、当該研究所の調査では、20 歳～60 歳の男女に係る調査しか行っていない。そのため、本稿では、調査結果のない年代は、直近の年代の数値をそのまま同じ数値を使用して推計をおこなった。なお、この「付表 3-3」の数値のうち、一定の外国語の運用レベル(A:「仕事レベル」、B:「日常会話レベル」及び C:「辞書を片手に読解するレベル」と回答した者(A+B+C 集計)の男女別・年齢別の割合を、本稿では、「海外事業者から電子商取引をおこないうる最大の輸入割合」と捉え、「国外比率」として用いた。但し、当該調査は、社会人を対象としており、6 歳～19 歳の取引規模の推計に当該調査結果を反映させることは推計を歪める恐れがあるため、第 2 段階の推計の対象から除いて、推計を行った。

付表 3-4 及び付表 3-5 の「不課税取引に係る品目別の輸入商取引率」は、付表 3-1(1)～(5)及び付表 3-2(1)～(3)に掲載している「電子商取引の実施時に使用したツール別(パソコン、携帯電話)に各品目に係る年齢別の購入率」に付表 3-3 のうち一定の外国語の運用レベル(A+B+C 集計)の男女別・年齢別の割合を年齢別に集約させて乗じて得た率を「海外事業者から電子商取引をおこないうる最大の輸入割合」とする「国外比率」を示した。「付表 3-6 及び付表 3-7 の「少額免税取引に係る品目別の輸入商取引率」は、付表 3-4 及び付表 3-5 と同様の処理をおこなって算出した数値である。

推計の第 2 段階の最終段階では、電子商取引によるデジタル財の取引は、「国内消費者の電子商取引に係る品目別の年齢別の年間消費金額」に付表 3-4 及び付表 3-5 の「年齢別の国外比率」を乗じ、「国内消費者の直接的電子商取引に係る年間品目別・年齢別の輸入消費金額」を推計した。この推計結果を前掲の表 3-13 に示している。なお、詳細は、本稿末尾に添付する「付表 3-8(1)～(2)」の「不課税取引(デジタル財の購入)に係る消費税収損失額(推計値)」を示した。

⁶⁹客観的な英語運用能力が把握可能な統計として、TOEIC のスコアなどが適当と考えたが、(財)国際ビジネスコミュニケーション協会 TOEIC 運営委員会では、年齢別・男女別のスコアの人数比は非公開のため、入手可能な資料を用いて推計を行った。

他方、間接的電子商取引による少額貨物免税の適用を受ける取引は、「国内消費者の電子商取引に係る品目別の男女別・年齢別の年間消費金額」について、付表 3-6 及び付表 3-7 に示した「男女別・年齢別の国外比率」を乗じて、「国内消費者の間接的電子商取引に係る年間品目別の男女別・年齢別の輸入消費金額」を推計した。推計結果を前掲の表 3-14 に示した。なお、詳細は、本稿末尾の「付表 3-9 少額貨物免税適用に係る消費税収損失額（推計値）」を参照されたい。

(3) 推計の考察

推計を行った結果、「直接的電子商取引」に起因する税込損失額は、約 34.7 億円（2005 年・推計値）であり、他方「間接的電子商取引」に起因する税込損失額は、約 199.4 億円（2005 年・推計値）で合計で約 234.1 億円と算定され、税込に与えるインパクトは、直接的電子商取引によるデジタル財の取引よりも間接的電子商取引による少額の輸入取引が増大していることが判明した。

現行の消費税法では、「少額免税制度」により、外国から調達した「財」が、日本国内で消費されるにも関わらず、現行法上、消費税が免除されている。また、電子商取引によりインターネットを通じた海外事業者から電子商取引によるデジタル財の購入は、「事業者の事務所等の所在地」を内外判定の基準とするため、国外と判定され、消費税の課税の対象にすらならない。「直接的」及び「間接的」電子商取引は、わが国の消費税の課税の中立性を歪めるだけでなく、わが国の消費税収を減少させている。

国際間の電子商取引の消費課税に関する先行研究の多くは、BtoC 間のデジタル財の輸入取引の課税規定の不備を指摘し、早急に輸入デジタル財に係る消費税法の整備を主張するものが目立つ。これに対し、本稿は、2005 年ベースの推計を行った結果、先行研究で指摘する国際間の役務提供に係る課税規定の導入だけでなく、消費税法施行令第 6 条 2 項 7 号の規定改正と、輸徴法第 13 条 1 項の少額貨物免税制度の撤廃をワンセットとした同時見直しを提案する。この提案の理由として、外国貨物に係る輸徴法第 13 条 1 項の免税制度が温存された場合には、国内消費者は、商品代金、輸送費及び保険料の合計額（CIF 価格）が 1 万円以下で、なおかつ、輸送コスト等が商品価格の 5% より低いとき、輸徴法第 13 条 1 項の免税制度を利用し、間接的電子商取引を選択するインセンテ

ィブが強く働くものと考えられる。特に、将来、わが国の消費税率が引き上げた場合、今以上に少額貨物免税の適用を受けようとするインセンティブがより強く働くと予測される。従って、消費税法に輸入取引の「電子貨物」の課税規定の導入と併せて、消費税法施行令第6条2項7号の内外判定の規定が限定適用されるよう改正すべきと考える。加えて、輸徴法第13条1項の免税制度の撤廃を含め、これら3つの規定を同時に見直すことを提言する。

この見直しにより、わが国の消費課税の中立性が確保されるとともに、消費税収の確保に繋がるものとする。

第4章 今後のあるべき姿

本稿では、国際間の電子商取引の BtoC 取引を中心とした消費税の課税漏れに対して、焦点を当てて考察した。

まず、第1章では、国際間の電子商取引における消費税法の問題点を確認した。現行のわが国の消費税法では、「役務の提供」の輸入取引を課税する規定がないことを確認した。内外判定の観点から考察した結果、役務の提供がおこなわれた場所が明らかでない場合には、消費税法施行令第6条2項7号により、役務の提供に係る「事業者の事務所等所在地基準」により判定される。ところが、近年、増加する電子商取引では「事業者の事務所等所在地」と「役務の提供が行われる場所」が国内と国外にそれぞれが所在しており、そのような状況の下では、現行の内外判定が適切に機能せず、「国外取引」と判定される。ITの進展が、内外判定の基準を形骸化させ、課税漏れを生じさせることがわかった。また、国際間の「財」の取引は「仕向地原則」で統一されているが、国際間の「サービス」の取引は「仕向地原則」と「原産地原則」の考え方の両方の課税原則が混在適用され、国家間で不統一となっている。その事が二重課税、或いは二重免除の原因となっている。また、国際間の「財」の取引の場合は、第三者から客観的に把握することができ、課税の取扱いも明快となる。他方、「サービス」取引については、視覚的に捉えられないため、どの時点で消費とみなし課税するかの判定が難しく、各国間での解釈の幅が課税の不統一を招いている。これに加え、電子商取引による BtoC 取引は、最終消費に該当するため、最終消費者が購入する時点で適切に課税できていない場合、完全な課税漏れが発生する。他方、BtoB 取引は、国際間の電子商取引によりデジタル財等の役務の提供を外国事業者から受けた場合、基本的に「業務上の仕入れ」に該当するため、電子商取引によるデジタル財等の役務の提供を受けた時点では、課税漏れとなるものの、仕入れた資産に付加価値を加えて、国内での販売時点で消費税の課税のメカニズムが回復し、課税漏れが解消される。しかし、BtoB 取引であっても純粹サービスと言われる広告・業務運営上のコンサルティングなどの「最終消費者」の側面が強いと考えられる場合は、消費税の課税の構造上、BtoC 取引と同様の問題が生じると考えられる。

輸徴法第 13 条 1 項に基づく、国際間の電子商取引により発注し、商品を輸入する少額の外国貨物は、消費税が免除されている。課税価格の合計額 1 万円以下の小口商品の取引が行われる BtoC 取引では、消費税を免れることになる。国際間の「財」の取引は、「仕向地原則」が適用され、国際的な統一ルールとなっている。従って、輸出国側で課税が免除され、わが国においても輸徴法第 13 条 1 項による免税によって「二重免除」が発生している。この免税制度の存在が、日本国内で調達した消費支出に対しては、消費税が課税されるが、インターネットを通じて、海外事業者から調達した消費支出には、課税されないという課税上の問題を明確に示した。

第 2 章では、これらの問題を先行して取り組んでいる EU の仕組みや OECD が提唱する「消費課税のモデル条約」などについて検討した。

EU をとりまく背景として、経済統合や国税歳入に占める消費税収に関して、わが国は約 20% であるのに対し、フランスなどは付加価値税に依存した税体系となっている特殊事情がある。これらの特殊事情に基づく「事業者登録制度」の導入は、EU 加盟国の協力を前提に機能している仕組みである。しかし、「事業者登録制度」による申告納付は、海外事業者にとって事務負担が大きく、経済活動の阻害となるものと考えられ、わが国は、この方法に追従するべきか慎重に考えるべきであろう。

これに対し、OECD の「ガイドライン案」は、一般的な内容に終始しているが、消費課税における最初の国際ルールの基準案である点や OECD 加盟国が一致して支持した基準案という点で、果たした役割は大きい。本稿は、OECD の提案のうち、「租税条約」が、わが国の消費課税上の問題をクリアさせる 1 つの手段と考える。租税条約は、基本的に直接税に対して用いられるもので、国家間の課税権を調整し、二重課税や脱税を防ぐ役割を担っている。租税条約で締結した内容と国内法の規定が競合する場合、憲法で条約優先となり「租税条約」が「国内法」に優先して適用される仕組みとなっている。すなわち、「消費課税に関する租税条約」をつくり、取引相手国と締結しておけば、「租税条約」が優先適用されるので、二重課税、或いは二重免除のような課税上の問題の解消が期待される。但し、国際間の電子商取引に対し、どのようにして「消費地」の確認を行うのか、また、消費課税の仕組みにおいて、取引相手が「消費者」な

のか、それとも「事業者」なのか、これら課税要件を正しく識別し、拾い上げていくことが、今後の重要な課題となる。

次に第3章においては、第1章及び第2章を通じて確認した問題に基づき、電子商取引が及ぼす消費税収損失額の推計を行なった。本稿で推計をした結果、直接的電子商取引よりも、間接的電子商取引（少額貨物免税）が増大していることが判明した。本稿では、国際間の電子商取引によるデジタル財の取引について、輸入取引に「電子貨物」の課税規定を新たに加えるとともに、消費税法施行令第6条2項7号の「内外判定」の規定を事業者及び消費者が同一国内で当該役務の提供を授受した場合に限定適用されるよう、改正が必要と考える。併せて、「電子税関」を設けることを提案する。他方、推計により、大きなインパクトを有することが判明した「間接的電子商取引」に関しては、輸徴法第13条1項の少額貨物免税制度を撤廃することが必要と考える。これら「直接的」及び「間接的」電子商取引の両面に対して、同時に見直しを行うことで、国際間の電子商取引における消費課税の問題が改善するものとする。

＜改善の方策＞

①電子商取引による役務の提供を輸入取引として規定するための方策

国際間の電子商取引における役務の提供に対する消費課税について、デジタル財のダウンロードなどの場合、決済方法にクレジットが用いられ、即時決済、即時納品のビジネス・モデルとなっている。従って、一般的にネットオークションの場合の決済とほぼ同じ流れとなる。そこで、現在 Yahoo オークションで使用されている「Yahoo かんたん決済」という仕組みを活用することを提案する。「Yahoo かんたん決済」は、Yahoo が売り手と買い手の間の決済及び商品発送を取次ぐ仕組みがある。アメリカには、この仕組みを事業として展開している「PayPal」という企業がある。「PayPal」は、1998年にアメリカのカリフォルニア州で設立され、Yahoo かんたん決済と同様のオンライン決済サービスに特化した事業を行っている。現在、世界中に約1億5,300万人の顧客を有し、世界190の市場と18の通貨が利用できるオンライン決済ソリューション分野

の草の根的な存在である⁷⁰。この「PayPal」に電子商取引における消費税の特別徴収義務者とすることで、これまで、「PayPal」がオンライン決済業務において世界各国で培ってきた決済システム及び個人情報の管理などのノウハウを活用でき、解決のための1つの道筋と考える。但し、電子商取引の輸入取引に係る各国の関税や個別消費税、送料、保険料、商品代金及び各国の消費税率（付加価値税率）を使って、手間のかかる計算をしなければならない。また、OECDが提唱する「消費課税のモデル条約」を特定の国家間で締結するのであれば、締結内容を適切に反映が必要となり、適切な課税が行えるかは至難の業である。それを一企業に負担させることは、無理である。ところが、これらの複雑な税額計算を安定的に行えるシステムソリューションがあれば、「PayPal」に委託する方法も可能となる。第2章の2.5で触れたボストン大学のリチャード・トンプソン・アインワース教授の論文において、輸入取引に係る複雑な税額計算のソリューションについて紹介している⁷¹。「IT-APA」というソフトウェアソリューションは、本来、移転価格税制の対応ソフトとして開発されたものであり、所得税、関税、消費税（付加価値税）の税額計算に必要なデータをプログラムすることで、税額を自動計算させるソフトである。このソフトウェアの一部は、「売上税簡素化イニシアチブ（SSTI）」という名前で、既にアメリカの21の州において金銭の払い込みだけでなく、租税判定、確定申告書提出、記録保持システムとして完全に機能していることが論文で述べられている⁷²。OECDを中心にこの「IT-APA」を共同開発した上で、完成したソフトウェアを「PayPal」に無償で提供することで、当面の間、電子商取引に係る消費税の特別徴収義務者として機能させる方法を本稿では提案する。

これとは全く別の視点で、本稿の2章で紹介したEUの「顧客基準」による「国内取引」に擬制する方法を検討した場合、日本の消費税法上、仕入税額控除には、①原則と②みなし仕入率の2通りの方法がある。日本の消費税の仕入税額控除をする場合、事業者は、帳簿及び請求書の備え付けが必要であり、課税売上割合に応じ、仕入税額の計算方法が異なるなど、申告手続が複雑となる。

⁷⁰ PayPalのHP参照。(http://www.paypal.com/j1/cgi-bin/)

⁷¹ Ainsworth・前掲（注58）参照。

⁷² Ainsworth・前掲（注58）参照。

日本の消費課税制度の下では、一定の免税点を設けたとしても、日本の税務に不慣れな外国事業者にとっては、申告手続及び英語圏である EU とは異なり言語の面でも、申告手続の負担は、相当大きいものと考えられ、簡素な仕組みとならないことから、本稿ではこの案を採用しなかった。

②輸徴法第 13 条 1 項の少額貨物免税制度の廃止に伴う方策

輸徴法第 13 条 1 項の少額貨物免税制度の廃止に伴い、どのような方法で、すべての輸入貨物に対する消費課税については、第 1 章の 1.5 (2) で述べたとおり、2004 年 3 月 22 日より運用開始の「マルチペイメントネットワーク」を活用することで、徴税コストを最小限に押さえた消費課税を実現させることができると考える。但し、このシステムが外国貨物に係る消費税の徴収に活用されていない点や多くの納税者に普及していない点を善処していく必要がある。今後、郵便事業株式会社と連携して、外国からの少額貨物に対し、このシステムを最大限活用しながら、消費税の徴収手続きの簡素化を図っていく事で改善が可能と考える。

従来、日本の消費税制改革における問題意識は、税率の引上げ、複数税率の採用の検討及び中小事業者に対する特例措置の「免税点制度」、「簡易課税制度」に起因する「益税問題」の縮小にあり、これらの議論が重ねられてきた。昨今のグローバル経済の下で、国際間の電子商取引が増加する中で、課税要件の議論は、2000 年の政府税制調査会で取り上げられて以降、目立った動きがない。しかし、年々、電子商取引の市場規模が拡大しており、早急な対応が必要であると考えられる。国際課税において、今後、どのような種類、分野の役務の提供の伸びが見込まれるか内容を踏まえ、わが国の消費課税が経済活動を阻害していないか、又、消費課税の中立を歪めないか検証をしていくことが重要と考える。

おわりに

現行の消費税法は、多段階一般消費税を採用しており、課税の対象が物品だけでなく、サービスへ広く課税することを基本としている。近年、商品のサービス化が進み、物品とサービスの互換性が高まる中で、国際間のサービスも可能な限り物品と等しく課税されるべきであると考え。かつて、わが国では、消費者のライフスタイルの多様化により「物品税」が対応しきれなくなり、現在の「消費税」へと移行した。この場合と同様に、国際間の電子商取引において、課税の限界に直面している。

財の取引と経済的にほぼ同質の経済効果が得られる「役務の提供」へとシフトしており、消費税法施行令第6条2項1号から7号に当てはまるサービス取引が増加している。輸入取引は、保税地域から引き取られる「外国貨物」に対しては、課税する規定がある（消費税法第4条2項）。一方、「役務の提供」に関して、現行法の「内外判定」が適切に機能しない。わが国の消費税は物品及びサービスに対する幅広く課税する「多段階一般消費税」が実現されることが望ましく、課税の中立性と税収の確保に努めていくべきである。

本稿の第3章の推計結果より、直接的電子商取引と比べて約5.7倍のインパクトを有することが判明した少額貨物免税制度は廃止し、財務省により考案された「マルチペイメントネットワーク」を最大限活用していくべきであろう。郵便事業株式会社がこのシステムの活用を通じて、最終的にすべての外国貨物に等しく消費税の課税を実現させていくための1つの道筋と考える。今後の課題は、いかに中立かつ効率的な消費課税を実現していくかという点にある。

現行法上の法的問題点として、「BtoC取引」の場合、「役務の提供」の輸入取引の課税規定がないこと及び「少額貨物免税制度」に関して、「直接的電子商取引」及び「間接的電子商取引」の両面で完全な課税漏れが生じている。今一度、消費課税の基本に立ち返り、「役務の提供」も仕向地原則により統一し、消費地で課税が行われるべきである。そして、「直接的電子商取引」は、輸入取引の「電子貨物」と明確に位置付け、わが国の消費税の課税ベースに組み込むことが問題の本質的な解決に繋がるものと考え。

以 上

<参考文献>

- 金子宏（2007）『租税法第12版』弘文堂.
- 川端康広（2000）「電子商取引をめぐる国際課税のあり方についての問題提起」『総合税制研究』.
- 黒澤盛章（2007）「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号東京国際大学大学院経済学研究科
- 佐藤正勝（2003）「国際課税電子商取引と課税—最近の動向」『租税研究』2月号.
- 高橋秀雄（2001）『電子商取引の動向と展望』税務経理協会.
- 高山政信・小澤進（2004）『国際税務ガイドブック6訂版』財経詳報社.
- 玉岡 雅之（2006）『課税主義の財政学』.
- 辻富久（2002）『電子商取引に伴う課税ベースの浸食(上)』税経通信 57巻5号.
- 辻富久（2002）「電子商取引の発展に伴う課税ベースの侵食について（下）」『税経通信』57巻6号.
- 西山由美（2001）「電子商取引に対する消費課税—OECDとEUの取組みを中心として—」『東海法学』26号.
- 日本公認会計士協会（2002）「電子商取引をめぐる課税上の取扱いについて」.
- 橋本徹（1971）『現代間接税の理論』有斐閣.
- 林仲宣（2002）「消費税の基礎知識 課税期間と課税標準」『税』4月号.
- 林宏昭（1995）「間接税の負担構造—世帯別負担と消費税導入の影響—」『租税政策の計量分析』第5章 pp109-125 日本評論社.
- 藤田英理子（2007）「米国における電子商取引課税の現状と課税—州際取引における売上税・使用税の問題を中心に—」『税大論叢』第55号.
- 藤本哲也「サービスの国際取引に対するEU型付加価値税の課税を巡る諸問題について」中央・ロー・ジャーナル（2005）.
- 藤本哲也「付加価値税（VAT）に関する国際的租税回避—ひとつのケース・スタディー—」『フィナンシャル・レビュー』pp165-183.
- 星野次彦（2007）『図説 日本の税制 平成19年度版』財経詳報社.
- 増井良啓（1999）「電子商取引と課税のあり方」『国際税制研究』No.3.
- 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」NIRA 研究叢書 No. 9000065.

- 水野忠恒(2007)『租税法』第3版 有斐閣.
- 水野忠恒(1989)『消費税の制度と理論』弘文堂.
- 宮入興一 (2006)『現代日本租税論』税務経理協会.
- 宮島洋 編著(1995)『消費課税の理論と課題 第6巻』税務経理協会.
- 森信茂樹 (2000)「国際的電子商取引と消費課税」『国際税制研究』No.5.
- 山崎昇 (2000)「電子商取引における国際取引課税上の諸問題－外国法人の消費者無形取引の課税問題を中心として－」『税大論叢』第30号.
- 横尾美紀 (2006)「消費税の本質」『税制研究第49号』税制経営研究.
- 吉田克彦(2005)『現代租税論の展開』八千代出版.
- 吉田倫子(2001)「電子商取引課税の現状と問題点－米國小売売上税との関連を中心として－」『社会システム研究』3号
- 吉田倫子 (2002)「電子商取引と課税制度」Economic Review 2002.1.
- 渡辺智之(2006)「国際的サービスと消費課税」『消費税の諸問題』.
- 渡辺智之 (2000)「クロスボーダー取引と消費課税－電子商取引への対応－」一橋大学経済研究所.
- 渡辺智之 (1999)「インターネットに関連する課税上の問題点」『フィナンシャル・レビュー』第52号 (大蔵省財政金融研究所) .
- 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.
- Georges Egret, *La TVA, Coll «QUE Sais-JE?»* No1748, P. U. F, 1978 (ジョルジュ・エグレ著、荒木和夫訳『付加価値税』白水社) .
- Richard Thompson Ainsworth(2007) “*IT-APAs: Harmonizing Inconsistent Transfer Pricing Rules in Income Tax-Customs-VAT*” Boston University School of Law working paper series, Law and Economics working paper No. 07-23.
- OECD(2003) ” *Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions -THE2003 REPORT*” .
- OECD(2004a) ” *Consumption Tax Trends, 2004 Edition*” .
- OECD (2004b) ” *The Application of Consumption Taxes to The Trade in International Services and Intangibles - THE2004, July REPORT*” .

< 参考資料 >

- 国税庁（2000）『第2回国税審議会 説明資料』。
- 財務省（2006）『関税法研究会とりまとめ』。
- 政府税制調査会（2007）『平成19年度の税制改正に関する答申』。
- 政府税制調査会（2000）『政府税制調査会中期答申』。
- 総務省（2008）『平成17年度国勢調査』。
- 総務省（2006）『ICTの経済分析に関する調査報告書平成17年度』。
- 総務省（1997～2006）『情報通信白書』。
- 総務省（2001～2006）『通信利用動向調査』世帯編。
- 第一生命保険相互会社ライフデザイン研究所（2002）『仕事に関するサラリーマン・OL意識調査』。
- 電子商取引推進委員会（ECOM），経済産業省（1999～2006）『電子商取引に関する市場調査報告書』。
- 経済産業省（1999～2006）『日米電子商取引の市場規模調査報告書』。

< 新聞資料 >

- 日本経済新聞 朝刊 2001年10月8日付 記事。
- 朝日新聞 朝刊 2007年3月10日 記事。

< 参考 WEB サイト >

- IT戦略本部「e-Japan 重点計画」（<http://www.kantei.go.jp/jp/it/network>）
アクセス日 2008/11/10
- WEB表記の言語(<http://global-reach.biz/globstats>)アクセス日 2008/11/14.
- EU(http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/legislation_recently_adopted/index_en.htm)アクセス日 2008/8/20.
- Europa (EU), 2007” VAT; Clearer overview of Community VAT legislation currently in force”
(http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/legislation_recently_adopted/index_en.htm. 2007. 9. 27)アクセス日 2008/8/16.
- 税関 (http://www.customs.go.jp/tetsuzuki/mpn/mpn_gaiyou.htm)
アクセス日 2008/12/10.
- PayPal (<http://www.paypal.com/j1/cgi-bin/>)アクセス日 2008/12/20.

付 表

付表3-1(1)不課税取引となるPCソフト・周辺機器の年齢別・男女別の年間購入金額合計(2005年・推計値)

<PCソフト・周辺機器> 401 億円 (年間購入金額・推計値)

PCソフト 周辺機器	2005年 人口(万人)	I・N利用率 (回答者全体)	インターネット利用者						購入額			
			パソコンからインターネット利用			携帯電話からインターネット利用			パソコン (円)	携帯電話 (円)	合計金額 (円)	合計金額 (億円)
			利用率 (%)	購入率 (%)	年平均購入額 (円)	利用率 (%)	購入率 (%)	年間平均購入額 (円)				
6～12歳	834	65.9%	2.5%	-	2,167	13.5%	-	3,282	-	-	-	-
13～19歳	899	93.9%	11.9%	7.2%	6,139	46.3%	0.90%	5,454	191,756,396	635,557,435	6.4	
20～29歳	1,563	94.5%	11.7%	27.4%	7,734	37.3%	1.90%	4,126	431,917,121	4,094,178,660	40.9	
30～39歳	1,849	94.0%	13.2%	51.6%	9,268	32.2%	2.10%	3,484	409,480,347	11,381,571,523	113.8	
40～49歳	1,581	93.1%	13.1%	52.8%	9,579	26.8%	1.60%	3,380	213,282,731	9,963,394,779	99.6	
50～59歳	1,905	80.9%	7.5%	54.5%	10,065	9.2%	0.80%	3,223	36,561,123	6,377,491,100	63.8	
60～64歳	854	68.1%	6.1%	57.4%	9,519	6.5%	-	6,639	-	1,939,426,730	19.4	
65～69歳	743	51.5%	11.4%	60.7%	8,205	7.6%	-	3,371	-	2,173,305,115	21.7	
70～79歳	1,190	28.1%	7.7%	40.0%	7,563	6.1%	-	17,378	-	778,948,910	7.8	
80歳以上	634	8.10%	23.4%	45.5%	50,000	7.4%	-	50,000	-	2,733,440,813	27.3	
計	12,052											
	12,052								1,282,997,718	38,794,317,347	400.8	40,077,315,065

付表3-1 (2) 不課税取引となる音楽コンテンツの年齢別・男女別の年間購入金額合計(2005年・推計値)

＜音楽コンテンツ＞ ①+②＝1,414億円 (年間購入金額・推計値)

① 音楽DL (不課税取引)	2005年 人口(万人)	インターネット利用者						購入額			
		パソコンからインターネット利用 うち、音楽DL購入者			携帯電話からインターネット利用 うち、音楽DL購入者			パソコン (円)	携帯電話 (円)	合計金額 (円)	合計金額 (億円)
		利用率 (%)	購入率 (%)	年間平均購入額 (円)	利用率 (%)	購入率 (%)	年間平均購入額 (円)				
		I・N利用率 (回答者全体)									
6～12歳	834	2.5%	18.4%	2,167	13.5%	40.20%	3,282	54,805,401	979,275,784	1,034,081,185	-
13～19歳	899	11.9%	50.8%	6,139	46.3%	50.30%	5,454	3,131,262,891	10,717,051,896	13,848,314,787	138.5
20～29歳	1,563	11.7%	46.1%	7,734	37.3%	42.40%	4,126	6,161,688,209	9,638,571,552	15,800,259,761	158.0
30～39歳	1,849	13.2%	37.8%	9,268	32.2%	32.70%	3,484	8,037,694,699	6,376,193,975	14,413,888,673	144.1
40～49歳	1,581	13.1%	30.0%	9,579	26.8%	29.20%	3,380	5,539,836,391	3,892,409,833	9,432,246,224	94.3
50～59歳	1,905	7.5%	17.7%	10,065	9.2%	27.70%	3,223	2,059,347,901	1,265,928,899	3,325,276,800	33.3
60～64歳	854	6.1%	16.9%	9,519	6.5%	55.70%	6,639	571,015,884	1,398,658,030	1,969,673,914	19.7
65～69歳	743	11.4%	7.6%	8,205	7.6%	30.80%	3,371	272,110,690	302,044,989	574,155,679	5.7
70～79歳	1,190	7.7%	20.0%	7,563	6.1%	19.30%	17,378	389,474,455	684,149,626	1,073,624,080	10.7
80歳以上	634	23.4%	54.5%	50,000	7.4%	-	50,000	3,274,121,414	-	3,274,121,414	32.7
計	12,052							29,491,357,933	35,254,284,585	64,745,642,518	647.5

② 着うたDL (不課税取引)	2005年 人口(万人)	インターネット利用者						購入額			
		パソコンからインターネット利用 うち、着うたDL購入者			携帯電話からインターネット利用 うち、着うたDL購入者			パソコン (円)	携帯電話 (円)	合計金額 (円)	合計金額 (億円)
		利用率 (%)	購入率 (%)	年間平均購入額 (円)	利用率 (%)	購入率 (%)	年間平均購入額 (円)				
		I・N利用率 (回答者全体)									
6～12歳	834	2.5%	18.4%	2,167	13.5%	82.90%	3,282	54,805,401	2,019,451,804	2,074,257,205	20.7
13～19歳	899	11.9%	15.8%	6,139	46.3%	89.40%	5,454	973,896,726	19,047,801,979	20,021,698,705	200.2
20～29歳	1,563	11.7%	10.2%	7,734	37.3%	86.00%	4,126	1,363,323,638	19,549,932,865	20,913,256,504	209.1
30～39歳	1,849	13.2%	5.4%	9,268	32.2%	79.60%	3,484	1,148,242,100	15,521,255,058	16,669,497,158	166.7
40～49歳	1,581	13.1%	4.8%	9,579	26.8%	75.60%	3,380	886,373,823	10,077,609,018	10,963,982,841	109.6
50～59歳	1,905	7.5%	3.1%	10,065	9.2%	64.50%	3,223	360,676,751	2,947,740,578	3,308,417,329	33.1
60～64歳	854	6.1%	5.6%	9,519	6.5%	59.90%	6,639	189,212,364	1,504,122,370	1,693,334,734	16.9
65～69歳	743	11.4%	-	8,205	7.6%	30.80%	3,371	-	302,044,989	302,044,989	3.0
70～79歳	1,190	7.7%	-	7,563	6.1%	19.30%	17,378	-	684,149,626	684,149,626	6.8
80歳以上	634	23.4%	-	50,000	7.4%	-	50,000	-	-	-	-
計	12,052							4,976,530,803	71,654,108,288	76,630,639,091	766.3

付表3-1 (3)不課税取引となる映像コンテンツの年齢別・男女別の年間購入金額合計(2005年・推計値)
 <映像コンテンツ> ①+②= 670 億円 (年間購入金額・推計値)

① 映像DL (不課税取引)	2005年 人口(万人)	I-N利用率 (回答者全体)	インターネット利用者						購入額			
			パソコンからインターネット利用			携帯電話からインターネット利用			パソコン (円)	携帯電話 (円)	合計金額 (円)	合計金額 (億円)
			利用率 (%)	購入率 (%)	年間平均購入額 (円)	利用率 (%)	購入率 (%)	年間平均購入額 (円)				
									うち、映像DL購入者	うち、映像DL購入者		
6~12歳	834	65.9%	2.5%	18.7%	2,167	13.5%	11.40%	3,282	55,698,967	277,705,073	333,404,041	-
13~19歳	899	93.9%	11.9%	20.7%	6,139	46.3%	17.10%	5,454	1,275,927,989	3,643,371,519	4,919,299,508	49.2
20~29歳	1,563	94.5%	11.7%	16.8%	7,734	37.3%	11.10%	4,126	2,245,474,228	2,523,305,288	4,768,779,516	47.7
30~39歳	1,849	94.0%	13.2%	32.0%	9,268	32.2%	11.70%	3,484	6,804,397,628	2,281,390,505	9,085,788,133	90.9
40~49歳	1,581	93.1%	13.1%	27.5%	9,579	26.8%	9.10%	3,380	5,078,183,358	1,213,045,530	6,291,228,888	62.9
50~59歳	1,905	80.9%	7.5%	20.0%	10,065	9.2%	5.70%	3,223	2,326,946,781	260,498,005	2,587,444,785	25.9
60~64歳	854	68.1%	6.1%	6.7%	9,519	6.5%	6.10%	6,639	226,379,078	153,174,398	379,553,477	3.8
65~69歳	743	51.5%	11.4%	7.6%	8,205	7.6%	10.80%	3,371	272,110,690	105,911,879	378,022,569	3.8
70~79歳	1,190	28.1%	7.7%	20.0%	7,563	6.1%	-	17,378	389,474,455	-	389,474,455	3.9
80歳以上	634	8.10%	23.4%	54.5%	50,000	7.4%	100.00%	50,000	3,274,121,414	1,899,827,371	3,274,121,414	32.7
計	12,052								21,948,714,588	12,358,229,569	32,407,116,786	324.1

② 待受け画面DL (不課税取引)	2005年 人口(万人)	I-N利用率 (回答者全体)	インターネット利用者						購入額			
			パソコンからインターネット利用			携帯電話からインターネット利用			パソコン (円)	携帯電話 (円)	合計金額 (円)	合計金額 (億円)
			利用率 (%)	購入率 (%)	年間平均購入額 (円)	利用率 (%)	購入率 (%)	年間平均購入額 (円)				
									うち、待受け画面DL購入者	うち、待受け画面DL購入者		
6~12歳	834	65.9%	2.5%	6.1%	2,167	13.5%	37.50%	3,282	18,169,182	913,503,530	931,672,712	9.3
13~19歳	899	93.9%	11.9%	11.0%	6,139	46.3%	48.10%	5,454	678,029,366	10,248,314,040	10,926,343,406	109.3
20~29歳	1,563	94.5%	11.7%	8.7%	7,734	37.3%	36.90%	4,126	1,162,834,868	8,388,285,148	9,551,120,016	95.5
30~39歳	1,849	94.0%	13.2%	5.0%	9,268	32.2%	27.80%	3,484	1,063,187,129	5,420,739,832	6,483,926,961	64.8
40~49歳	1,581	93.1%	13.1%	3.9%	9,579	26.8%	28.30%	3,380	720,178,731	3,772,438,297	4,492,617,027	44.9
50~59歳	1,905	80.9%	7.5%	2.1%	10,065	9.2%	16.90%	3,223	244,329,412	772,353,733	1,016,683,145	10.2
60~64歳	854	68.1%	6.1%	-	9,519	6.5%	11.30%	6,639	-	283,749,295	283,749,295	2.8
65~69歳	743	51.5%	11.4%	-	8,205	7.6%	21.70%	3,371	-	212,804,424	212,804,424	2.1
70~79歳	1,190	28.1%	7.7%	-	7,563	6.1%	19.30%	17,378	-	684,149,626	684,149,626	6.8
80歳以上	634	8.10%	23.4%	-	50,000	7.4%	-	50,000	-	-	-	-
計	12,052								3,886,728,688	30,696,337,925	34,583,066,613	345.8

付表3-1 (4) 不課税取引となる文字コンテンツの年齢別・男女別の年間購入金額合計(2005年・推計値)
 <文字コンテンツ> ①+②=426億円(年間購入金額・推計値)

① 電子書籍DL (不課税取引)	2005年 人口(万人)	I・N利用率 (回答者全体)	インターネット利用者				購入額				
			パソコンからインターネット利用		携帯電話からインターネット利用		パソコン		携帯電話		合計金額 (億円)
			利用率 (%)	購入率 (%)	利用率 (%)	購入率 (%)	年間平均購入額 (円)	年間平均購入額 (円)	年間平均購入額 (円)	年間平均購入額 (円)	
			うち、電子書籍DL購入者	うち、電子書籍DL購入者	うち、電子書籍DL購入者	うち、電子書籍DL購入者	購入率 (%)	購入率 (%)	購入率 (%)	購入率 (%)	
6~12歳	834	65.9%	2.5%	6.4%	2,167	13.5%	3.00%	19,062,748	73,080,282	92,143,031	0.9
13~19歳	899	93.9%	11.9%	4.0%	6,139	46.3%	2.40%	246,556,133	511,350,389	757,906,522	7.6
20~29歳	1,563	94.5%	11.7%	4.9%	7,734	37.3%	1.20%	654,929,983	272,789,761	927,719,744	9.3
30~39歳	1,849	94.0%	13.2%	3.9%	9,268	32.2%	2.70%	829,285,961	526,474,732	1,355,760,693	13.6
40~49歳	1,581	93.1%	13.1%	4.4%	9,579	26.8%	1.40%	812,509,337	186,622,389	999,131,727	10.0
50~59歳	1,905	80.9%	7.5%	5.1%	10,065	9.2%	2.40%	593,371,429	109,683,370	703,054,799	7.0
60~64歳	854	68.1%	6.1%	11.3%	9,519	6.5%	-	381,803,520	-	381,803,520	3.8
65~69歳	743	51.5%	11.4%	24.1%	8,205	7.6%	-	862,877,319	-	862,877,319	8.6
70~79歳	1,190	28.1%	7.7%	-	7,563	6.1%	-	-	-	-	-
80歳以上	634	8.10%	23.4%	100.0%	50,000	7.4%	100.00%	6,007,562,227	1,899,827,371	7,907,389,598	79.1
計	12,052							10,407,958,658	3,579,828,294	13,987,786,952	139.9

② ニュース配信 (不課税取引)	2005年 人口(万人)	I・N利用率 (回答者全体)	インターネット利用者				購入額				
			パソコンからインターネット利用		携帯電話からインターネット利用		パソコン		携帯電話		合計金額 (億円)
			利用率 (%)	購入率 (%)	利用率 (%)	購入率 (%)	年間平均購入額 (円)	年間平均購入額 (円)	年間平均購入額 (円)	年間平均購入額 (円)	
			うち、ニュース配信購入者	うち、ニュース配信購入者	うち、ニュース配信購入者	うち、ニュース配信購入者	購入率 (%)	購入率 (%)	購入率 (%)	購入率 (%)	
6~12歳	834	65.9%	2.5%	6.4%	2,167	13.5%	2.80%	19,062,748	68,208,264	87,271,012	0.9
13~19歳	899	93.9%	11.9%	8.8%	6,139	46.3%	9.80%	542,423,493	2,088,014,087	2,630,437,580	26.3
20~29歳	1,563	94.5%	11.7%	8.9%	7,734	37.3%	15.60%	1,189,566,704	3,546,266,892	4,735,833,596	47.4
30~39歳	1,849	94.0%	13.2%	14.4%	9,268	32.2%	23.70%	3,061,978,933	4,621,278,202	7,683,257,135	76.8
40~49歳	1,581	93.1%	13.1%	12.7%	9,579	26.8%	19.80%	2,345,197,406	2,639,373,791	4,984,571,196	49.8
50~59歳	1,905	80.9%	7.5%	13.4%	10,065	9.2%	22.90%	1,559,054,343	1,046,562,159	2,605,616,502	26.1
60~64歳	854	68.1%	6.1%	13.4%	9,519	6.5%	16.50%	452,758,156	414,324,192	867,082,349	8.7
65~69歳	743	51.5%	11.4%	22.8%	8,205	7.6%	18.30%	816,332,070	179,461,796	995,793,865	10.0
70~79歳	1,190	28.1%	7.7%	40.0%	7,563	6.1%	38.60%	778,948,910	1,368,299,251	2,147,248,161	21.5
80歳以上	634	8.10%	23.4%	-	50,000	7.4%	100.00%	-	1,899,827,371	1,899,827,371	19.0
計	12,052							10,765,322,762	17,871,616,004	28,636,938,766	286.4

付表3-1 (5)不課税取引となるゲームダウンロードの年齢別・男女別の年間購入金額合計(2005年・推計値)

ゲームDL (不課税取引)		368 億円 (年間購入金額・推計値)		購入額														
		インターネット利用者					携帯電話からインターネット利用者					購入額						
年齢	2005年 人口(万人)	I・N利用率 (回答者全体)	パソコンからインターネット利用		インターネット利用者		携帯電話からインターネット利用		うち、ゲームDL購入者	年間平均購入額 (円)	購入率 (%)	利用率 (%)	購入率 (%)	年間平均購入額 (円)	パソコン (円)	携帯電話 (円)	合計金額 (円)	合計金額 (億円)
			利用率 (%)	購入率 (%)	うち、ゲームDL購入者	年間平均購入額 (円)	購入率 (%)	利用率 (%)										
6～12歳	834	65.9%	2.5%	12.6%	2,167	28.80%	13.5%	28.80%	3,282	37,529,785	701,570,711	739,100,497	-					
13～19歳	899	93.9%	11.9%	20.0%	6,139	32.40%	46.3%	32.40%	5,454	1,232,780,666	6,903,230,247	8,136,010,913	81.4					
20～29歳	1563	94.5%	11.7%	24.8%	7,734	29.80%	37.3%	29.80%	4,126	3,314,747,670	6,774,279,063	10,089,026,732	100.9					
30～39歳	1849	94.0%	13.2%	15.6%	9,268	22.90%	32.2%	22.90%	3,484	3,317,143,844	4,465,285,689	7,782,429,533	77.8					
40～49歳	1581	93.1%	13.1%	7.9%	9,579	14.80%	26.8%	14.80%	3,380	1,458,823,583	1,972,865,258	3,431,688,841	34.3					
50～59歳	1905	80.9%	7.5%	2.0%	10,065	5.70%	9.2%	5.70%	3,223	232,694,678	260,498,005	493,192,683	4.9					
60～64歳	854	68.1%	6.1%	-	9,519	-	6.5%	-	6,639	-	-	-	-					
65～69歳	743	51.5%	11.4%	-	8,205	9.20%	7.6%	9.20%	3,371	-	90,221,231	90,221,231	0.9					
70～79歳	1190	28.1%	7.7%	-	7,563	-	6.1%	-	17,378	-	-	-	-					
80歳以上	634	8.10%	23.4%	100.0%	50,000	-	7.4%	-	50,000	6,007,562,227	-	6,007,562,227	60.1					
計	12052									15,601,282,453	21,167,950,203	36,769,232,656	367.7					

付表3-2 (1)少額貨物免税適用のPCソフト・周辺機器の年齢別・男女別の年間購入金額合計(2005年・推計値)

<PCソフト・周辺機器> 1兆970億円 (年間購入金額・推計値)

PCソフト・周辺機器 (免税取引分)	2005年 人口(万人)	I・N利用率 (回答者全体)	インターネット利用者				インターネット利用者 のうち、PC関連本体、周辺機器、OS等のソフト購入者				購入額					
			パソコンからインターネット利用		携帯電話からインターネット利用		利用率 (%)	購入率 (%)	年間平均購入額 (円)	利用率 (%)	購入率 (%)	年間平均購入額 (円)	パソコン (円)	携帯電話 (円)	合計金額 (円)	合計金額 (億円)
			利用率 (%)	購入率 (%)	年間平均購入額 (円)	利用率 (%)										
6~12歳	427	65.9%	96.7%	0.4%	150,656	31.7%	-	1,524,030,608	-	-	1,524,030,608	-	-	1,524,030,608	15.2	
13~19歳	461	93.9%	88.9%	3.5%	150,656	81.3%	0.21%	20,303,320,322	565,955,751	77,464	20,869,276,073	565,955,751	208.7	208.7		
20~29歳	795	94.5%	89.0%	12.2%	150,656	93.2%	1.13%	122,884,264,883	6,140,333,069	77,464	129,024,597,952	6,140,333,069	1,290.2	1,290.2		
30~39歳	934	94.0%	90.4%	21.1%	150,656	92.6%	0.14%	252,179,487,879	890,125,885	77,464	253,069,613,764	890,125,885	2,530.7	2,530.7		
40~49歳	793	93.1%	88.9%	24.1%	150,656	88.1%	0.36%	238,503,256,412	1,813,128,514	77,464	240,316,384,925	1,813,128,514	2,403.2	2,403.2		
50~59歳	946	80.9%	88.2%	16.3%	150,656	79.9%	0.14%	165,844,908,033	659,406,993	77,464	166,504,315,027	659,406,993	1,665.0	1,665.0		
60~64歳	415	68.1%	85.4%	15.6%	150,656	73.3%	-	56,768,073,831	-	-	56,768,073,831	-	567.7	567.7		
65~69歳	355	51.5%	74.7%	14.4%	150,656	68.4%	-	29,686,363,846	-	-	29,686,363,846	-	296.9	296.9		
70~79歳	530	28.1%	64.0%	8.3%	150,656	73.3%	-	11,945,652,178	-	-	11,945,652,178	-	119.5	119.5		
80歳以上	203	8.10%	28.6%	-	150,656	85.7%	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
計	5,860															
6~12歳	407	66.0%	91.2%	0.30%	150,656	44.6%	-	1,119,829,494	-	-	1,119,829,494	-	-	1,119,829,494	11.2	
13~19歳	437	93.8%	89.6%	0.93%	150,656	86.9%	0.19%	5,176,449,805	527,714,763	77,464	5,704,164,568	527,714,763	57.0	57.0		
20~29歳	768	95.5%	88.5%	5.35%	150,656	91.9%	0.30%	52,290,020,619	1,576,799,842	77,464	53,866,820,461	1,576,799,842	538.7	538.7		
30~39歳	915	91.6%	82.4%	4.15%	150,656	92.7%	0.13%	43,181,526,069	812,861,697	77,464	43,994,387,766	812,861,697	439.9	439.9		
40~49歳	787	88.0%	78.6%	5.70%	150,656	88.3%	0.15%	46,795,598,110	711,822,705	77,464	47,507,420,816	711,822,705	475.1	475.1		
50~59歳	959	69.8%	69.6%	3.82%	150,656	86.0%	0.17%	26,821,579,214	759,958,224	77,464	27,581,537,438	759,958,224	275.8	275.8		
60~64歳	439	42.1%	58.1%	2.81%	150,656	81.9%	-	4,552,428,848	-	-	4,552,428,848	-	45.5	45.5		
65~69歳	389	33.5%	43.1%	3.55%	150,656	87.7%	-	3,002,056,648	-	-	3,002,056,648	-	30.0	30.0		
70~79歳	660	12.3%	42.4%	-	150,656	75.8%	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
80歳以上	431	6.7%	46.7%	-	150,656	60.0%	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
計	6,193															
合計	12,052							1,082,578,846,800	14,458,107,444		1,097,036,954,243	14,458,107,444	10,970.4	10,970.4		

付表3-2 (2)少額貨物免税適用の書籍・CDの年齢別・男女別の年間購入金額合計(2005年・推計値)

<書籍・CD> 1兆3,251億円(年間購入金額・推計値)

書籍・CD (免税取引分)	2005年 人口(万人)	I・N利用率 (回答者全体)	インターネット利用者				インターネット利用				購入額							
			パソコンからインターネット利用		携帯電話からインターネット利用		利用 率 (%)	年間平均購入額 (円)	うち、書籍、CD 購入率 (%)	年間平均購入額 (円)	パソコン (円)	携帯電話 (円)	合計金額 (円)	合計金額 (億円)				
			利用 率 (%)	購入率 (%)	利用 率 (%)	購入率 (%)												
男性																		
6～12歳	427	65.9%	96.7%	0.93%	115,397	31.7%	-	38,081	2,927,914,549	-	2,927,914,549	29.28						
13～19歳	461	93.9%	88.9%	9.93%	115,397	81.3%	0.83%	38,081	44,129,031,164	1,112,886,552	45,241,917,716	452.42						
20～29歳	795	94.5%	89.0%	19.78%	115,397	93.2%	2.60%	38,081	152,706,073,105	6,923,010,377	159,629,083,482	1,596.29						
30～39歳	934	94.0%	90.4%	25.76%	115,397	92.6%	1.11%	38,081	235,812,432,924	3,438,147,509	239,250,580,433	2,392.51						
40～49歳	793	93.1%	88.9%	23.52%	115,397	88.1%	0.59%	38,081	178,209,219,693	1,469,484,888	179,678,704,581	1,796.79						
50～59歳	946	80.9%	88.2%	14.69%	115,397	79.9%	0.28%	38,081	114,453,807,925	659,501,804	115,113,309,729	1,151.13						
60～64歳	415	68.1%	85.4%	11.70%	115,397	73.3%	-	38,081	32,611,705,222	-	32,611,705,222	326.12						
65～69歳	355	51.5%	74.7%	15.64%	115,397	68.4%	-	38,081	24,606,098,881	-	24,606,098,881	246.06						
70～79歳	530	28.1%	64.0%	10.42%	115,397	73.3%	-	38,081	11,455,717,099	-	11,455,717,099	114.56						
80歳以上	203	8.10%	28.6%	43.00%	115,397	85.7%	-	38,081	-	-	-	-						
計	5,860																	
女性																		
6～12歳	407	66.0%	91.2%	0.91%	115,397	44.6%	-	38,081	2,583,579,942	-	2,583,579,942	25.84						
13～19歳	437	93.8%	89.6%	10.50%	115,397	86.9%	2.32%	38,081	44,538,004,160	3,150,130,567	47,688,134,726	476.88						
20～29歳	768	95.5%	88.5%	18.30%	115,397	91.9%	2.35%	38,081	137,028,361,728	6,037,999,987	143,066,361,716	1,430.66						
30～39歳	915	91.6%	82.4%	18.30%	115,397	92.7%	1.84%	38,081	145,936,509,770	5,440,702,749	151,377,212,519	1,513.77						
40～49歳	787	88.0%	78.6%	18.05%	115,397	88.3%	0.74%	38,081	113,411,773,564	1,726,382,571	115,138,156,135	1,151.38						
50～59歳	959	69.8%	69.6%	9.10%	115,397	86.0%	-	38,081	48,932,909,256	-	48,932,909,256	489.33						
60～64歳	439	42.1%	58.1%	2.81%	115,397	81.9%	-	38,081	3,486,994,423	-	3,486,994,423	34.87						
65～69歳	389	33.5%	43.1%	3.55%	115,397	87.7%	-	38,081	2,299,465,876	-	2,299,465,876	22.99						
70～79歳	660	12.3%	42.4%	-	115,397	75.8%	-	38,081	-	-	-	-						
80歳以上	431	6.7%	46.7%	-	115,397	60.0%	-	38,081	-	-	-	-						
計	6,193																	
合計	12,052								1,295,129,599,281	29,958,247,004	1,325,087,846,285	13,250.88						

付表3-3 外国語の男女別・年齢別の運用能力（コミュニケーション能力:A+B+C集計分のみを使用）

		A	B	C	殆どできない	不明
		仕事レベル	日常会話程度	辞書片手程度		
男性	(人)	(%)	(%)	(%)	(%)	(%)
6～12歳						
13～19歳						
20～29歳	41	2.4%	46.3%	17.1%	34.1%	0.0%
30～39歳	96	5.2%	17.7%	41.7%	34.1%	1.0%
40～49歳	91	6.6%	29.7%	37.4%	26.4%	0.0%
50～59歳	89	4.5%	30.3%	34.8%	30.3%	0.0%
60～64歳	89 ※	4.5% ※	30.3% ※	34.8% ※	30.3% ※	0% ※
65～69歳	89 ※	4.5% ※	30.3% ※	34.8% ※	30.3% ※	0% ※
70～79歳	89 ※	4.5% ※	30.3% ※	34.8% ※	30.3% ※	0% ※
80歳以上	89 ※	4.5% ※	30.3% ※	34.8% ※	30.3% ※	0% ※
女性	(人)	(%)	(%)	(%)	(%)	(%)
6～12歳						
13～19歳						
20～29歳	84	2.4%	31.0%	21.4%	45.2%	0.0%
30～39歳	84	3.6%	26.2%	26.2%	44.0%	0.0%
40～49歳	32	0.0%	9.4%	34.4%	56.3%	0.0%
50～59歳	40	0.0%	10.0%	30.0%	60.0%	0.0%
60～64歳	40 ※	0% ※	10% ※	30% ※	60% ※	0% ※
65～69歳	40 ※	0% ※	10% ※	30% ※	60% ※	0% ※
70～79歳	40 ※	0% ※	10% ※	30% ※	60% ※	0% ※
80歳以上	40 ※	0% ※	10% ※	30% ※	60% ※	0% ※

(出所)「仕事に関するサラリーマン・OL意識調査」 第一生命保険相互会社 ライフデザイン研究所(2002)
(注意)

ライフデザイン研究所の調査では、20歳～60歳男女に係る調査の結果しか得られなかった。本稿では、調査結果がない年代については、直近の年代の数値をそのまま使用して推計を行った。ちなみに、※印を付した数値が代用数値を使用したものである。本稿の推計では、2005年の推計を行うことから、2001年調査実施時より4年経過後を推計する。そこで、約半分のサンプルが1つ上の年代にシフトしているものと捉え、同じ数値を使用した。

付表3-6 少額貨物免税取引に係る品目別の輸入電子商取引率(パソコン利用分)

(コミュニケーション能力:A+B+C集計分)

パソコン利用	PC 調整後人数	国外電子商取引利用率			
		輸入取引者数 (推計値)	PC本体 ソフト	書籍・CD	ゲームソフト 関連用品
男性	(人)	(人)	(%)	(%)	(%)
6～12歳	269				
13～19歳	457				
20～29歳	808	344	8.02%	13.02%	13.02%
30～39歳	748	401	13.63%	16.64%	17.95%
40～49歳	726	390	17.77%	17.33%	15.67%
50～59歳	675	272	11.35%	10.23%	9.16%
60～64歳	201	73	10.85%	8.14%	7.14%
65～69歳	101	35	10.06%	10.88%	8.38%
70～79歳	57	19	5.79%	7.25%	7.25%
80歳以上	3	1	-	29.93%	29.93%
小計:(人)	4,045	1,535	-	-	-
女性	(人)	(人)	(%)	(%)	(%)
6～12歳	246				
13～19歳	438				
20～29歳	787	366	2.93%	10.03%	8.39%
30～39歳	651	323	2.32%	10.25%	9.42%
40～49歳	593	264	2.50%	7.90%	6.32%
50～59歳	447	155	1.53%	3.64%	2.79%
60～64歳	83	22	1.13%	1.13%	1.13%
65～69歳	40	3	1.42%	1.42%	2.84%
70～79歳	20	-	-	-	-
80歳以上	7	-	-	-	-
小計:(人)	3,312	1,133	-	-	-
合計(人)	7,357	2,921	-	-	-

付表3-7 少額貨物免税取引に係る品目別の輸入電子商取引率(携帯電話利用分)

(コミュニケーション能力:A+B+C集計分)

携帯電話 利用	携帯使用 調整後人数	国外電子商取引利用率			
		輸入取引者数 (推計値)	PC本体 ソフト	書籍・CD	ゲームソフト 関連用品
男性	(人)	(人)	(%)	(%)	(%)
6～12歳	88				
13～19歳	413				
20～29歳	847	104	0.74%	1.71%	1.81%
30～39歳	767	77	0.09%	0.72%	1.34%
40～49歳	720	70	0.27%	0.44%	1.48%
50～59歳	611	29	0.10%	0.20%	0.20%
60～64歳	174	2	-	-	-
65～69歳	92	4	-	-	-
70～79歳	66	5	-	-	-
80歳以上	8	-	-	-	-
小計:(人)	3,786	291	-	-	-
女性	(人)	(人)	(%)	(%)	(%)
6～12歳	120				
13～19歳	425				
20～29歳	817	130	0.17%	1.29%	1.46%
30～39歳	732	76	0.08%	1.03%	1.55%
40～49歳	666	38	0.07%	0.32%	0.38%
50～59歳	554	13	0.07%	-	-
60～64歳	116	2	-	-	-
65～69歳	82	3	-	-	-
70～79歳	35	1	-	-	-
80歳以上	10	1	-	-	-
小計:(人)	3,557	265	-	-	-
合計(人)	7,343	631	-	-	-

付表3-8 (1)不課税取引(デジタル財の購入)に係る消費税収損失額(2005年・推計値)

(不課税取引に起因する消費税収損失額)
 (ア)+(イ)+(ウ)+(エ)+(オ)= 3,467,126,391 円

(ア) PCソフト (不課税取引分)	パソコン (円)	購入額 携帯電話 (円)
6~12歳		
13~19歳		
20~29歳	605,086,176	4,948,474
30~39歳	3,413,944,225	5,185,250
40~49歳	3,024,484,757	2,004,858
50~59歳	1,893,782,147	116,996
60~64歳	610,050,557	-
65~69歳	722,919,520	-
70~79歳	170,745,601	-
80歳以上	681,556,132	-
計	11,122,569,116	12,255,577

輸入取引額 11,134,824,693

×5%=

556,741,235 円

(イ) ゲームDL (不課税取引分)	パソコン (円)	購入額 携帯電話 (円)
6~12歳		
13~19歳		
20~29歳	495,700,626	1,217,297,302
30~39歳	312,037,087	616,597,905
40~49歳	67,707,650	171,540,634
50~59歳	2,550,334	8,136,916
60~64歳	-	-
65~69歳	-	4,548,594
70~79歳	-	-
80歳以上	3,292,144,100	-
計	4,170,139,796	2,018,121,350

輸入取引額 6,188,261,146

×5%=

309,413,057 円

付表3-8 (2)不課税取引(デジタル財の購入)に係る消費税収損失額(2005年・推計値)

(不課税取引に起因する消費税収損失額)

(ア)+(イ)+(ウ)+(エ)+(オ) = 3,467,126,391 円

(ウ) 音楽コンテンツ (不課税取引分)	パソコン (音楽DL) (円)	購入額 携帯電話 (音楽DL) (円)	パソコン (着たDL) (円)	購入額 携帯電話 (着たDL) (円)
6~12歳				
13~19歳				
20~29歳	1,712,844,573	2,464,312,866	83,852,584	10,138,204,185
30~39歳	1,832,063,903	1,257,264,304	37,389,059	7,450,016,173
40~49歳	976,396,164	667,742,907	24,995,742	4,475,970,046
50~59歳	312,600,774	192,162,943	6,127,177	1,041,908,385
60~64歳	52,882,923	426,920,783	5,806,549	493,731,176
65~69歳	11,332,866	50,980,361	-	50,980,361
70~79歳	41,192,376	72,358,401	-	72,358,401
80歳以上	977,849,101	-	-	-
計	5,917,162,681	5,131,742,565	158,171,110	23,723,168,727
全体				
輸入取引額	6,075,333,792	×5% =	303,766,690	(パソコン分)
	28,854,911,292	×5% =	1,442,745,565	(携帯電話分)
合計:			1,746,512,254	円

(エ) 映像コンテンツ (不課税取引分)	パソコン (映像DL) (円)	購入額 携帯電話 (映像DL) (円)	パソコン (特受け画面DL) (円)	購入額 携帯電話 (特受け画面DL) (円)
6~12歳				
13~19歳				
20~29歳	227,475,521	168,892,393	61,003,480	1,866,452,163
30~39歳	1,312,976,566	160,954,382	32,055,092	908,700,301
40~49歳	820,443,999	64,852,447	16,501,095	627,215,022
50~59歳	255,033,367	8,136,916	2,811,743	71,529,224
60~64歳	8,311,734	5,120,314	-	17,570,891
65~69歳	11,332,866	6,268,289	-	25,305,851
70~79歳	42,686,400	-	-	72,358,401
80歳以上	977,849,101	1,041,105,399	-	-
計	3,656,109,555	1,455,330,138	112,371,410	3,589,131,854
全体				
輸入取引額	3,768,480,965	×5% =	188,424,048	(パソコン分)
	5,044,461,992	×5% =	252,223,100	(携帯電話分)
合計:			440,647,148	円

付表3-8 (3)不課税取引(デジタル財の購入)に係る消費税収損失額(2005年・推計値)

(オ) 文字コンテンツ (不課税取引分)	購入額		購入額	
	パソコン (電子書籍DL) (円)	携帯電話 (電子書籍DL) (円)	パソコン (ニュース配信) (円)	携帯電話 (ニュース配信) (円)
6~12歳				
13~19歳				
20~29歳	4,739,073	1,973,907	63,840,476	333,590,234
30~39歳	6,000,713	8,571,535	265,877,755	660,431,489
40~49歳	21,003,366	1,534,969	174,981,041	307,025,156
50~59歳	16,583,545	1,442,556	114,484,479	131,335,178
60~64歳	23,642,801	-	33,246,937	37,463,193
65~69歳	113,958,482	-	101,995,794	17,997,147
70~79歳	-	-	170,745,601	289,433,604
80歳以上	3,292,144,100	1,041,105,399	-	1,041,105,399
計	3,478,072,081	1,054,628,366	925,172,083	2,818,381,401
輸入取引額	4,403,244,164	×5%=	220,162,208	(パソコン分)
	3,873,009,767	×5%=	193,650,488	(携帯電話分)

(不課税取引に起因する消費税収損失額)
 (ア)+(イ)+(ウ)+(エ)+(オ) = 3,467,126,391 円

合計: 413,812,697 円

付表3-9 少額貨物免税適用に係る消費税収損失額(2005年・推計値)

免税取引による税収損失額 (ア) + (イ) + (ウ) = **19,940,522,337 円**

PCソフト・周辺機器 (免税取引) (ア)	パソコン (円)	購入額 携帯電話 (円)
6～12歳		
13～19歳		
20～29歳	9,859,589,802	45,720,478
30～39歳	34,372,099,184	813,080
40～49歳	42,382,095,684	4,806,881
50～59歳	18,823,088,765	638,855
60～64歳	6,161,753,876	-
65～69歳	2,985,327,721	-
70～79歳	692,154,978	-
80歳以上	-	-
計	115,276,110,010	51,979,293
男性		
6～12歳		
13～19歳		
20～29歳	1,532,773,803	2,610,405
30～39歳	1,003,081,391	614,480
40～49歳	1,169,029,176	468,282
50～59歳	409,931,461	517,988
60～64歳	51,242,139	-
65～69歳	42,629,204	-
70～79歳	-	-
80歳以上	-	-
計	4,208,687,174	4,211,154
	119,484,797,183	56,190,447

119,540,987,631

× 5% =

5,977,049,382 円

書籍・CD (免税取引) (イ)	パソコン (円)	購入額 携帯電話 (円)
6～12歳		
13～19歳		
20～29歳	19,877,914,937	118,224,761
30～39歳	39,238,450,716	24,675,791
40～49歳	30,892,001,885	6,422,853
50～59歳	11,704,126,670	1,299,926
60～64歳	2,654,819,261	-
65～69歳	2,677,660,089	-
70～79歳	831,036,485	-
80歳以上	-	-
計	107,876,010,043	150,623,330
男性		
6～12歳		
13～19歳		
20～29歳	13,742,105,800	77,863,246
30～39歳	14,957,534,908	55,998,419
40～49歳	8,964,447,812	5,603,113
50～59歳	1,781,297,870	-
60～64歳	39,249,609	-
65～69歳	32,652,415	-
70～79歳	-	-
80歳以上	-	-
計	39,517,288,415	139,464,778
	147,393,298,458	290,088,108

147,683,386,566

× 5% =

7,384,169,328 円

ゲームソフト 関連用品 (免税取引) (ウ)	パソコン (円)	購入額 携帯電話 (円)
6～12歳		
13～19歳		
20～29歳	19,430,047,325	190,343,525
30～39歳	44,653,905,091	122,431,162
40～49歳	24,682,618,692	105,659,256
50～59歳	9,176,445,229	1,857,022
60～64歳	1,993,814,041	-
65～69歳	1,552,174,836	-
70～79歳	812,312,472	-
80歳以上	-	-
計	102,301,317,686	420,290,966
男性		
6～12歳		
13～19歳		
20～29歳	9,392,588,611	141,625,207
30～39歳	12,339,845,431	180,672,079
40～49歳	5,607,981,184	10,942,798
50～59歳	1,024,776,391	-
60～64歳	38,365,280	-
65～69歳	127,666,907	-
70～79歳	-	-
80歳以上	-	-
計	28,531,223,802	333,240,084
	130,832,541,488	753,531,049

131,586,072,537

× 5% =

6,579,303,627 円