

電子商取引課税と米欧摩擦，米国売上税収ロス

中 村 雅 秀

はじめに

第1章 電子商取引の進展とその実態

【1. ネット社会の拡張】 【2. 先進諸国におけるe-コマースの成長】

【3. 合衆国の電子商取引】 【4. ITサービス貿易の拡大】

第2章 電子商取引課税を巡る議論とその焦点

【1. OECDにおける議論と消費課税】 【2. EUの対応】 【3. アメリカの対応】

第3章 合衆国における小売売上税問題の国際的意義

【1. 小売売上税とe-コマース】 【2. GAO報告と税収ロスの推計】

【3. 州際取引とネクサス基準】 【4. *Tax Freedom Act*の行方】

おわりに

はじめに

近代租税国家の国際関係すなわち複数の租税管轄権が描きだす現実「異質性の世界」であり、国際租税問題の研究はその現実と調整のあり様の分析と検討を課題とする。他方、いわゆるIT革命の進展にともなう電子商取引（e-commerce）はこの異質性を極限にまでいわば超越する「同質性の世界」の典型である。

技術とそれが成り立つ原理はいわばこの同質世界にありながら、相異なる外的経済・社会環境条件との組合せによって一定の異なった構造的特質を描く。本稿が問題とする電子商取引を巡る国際的議論はまたその典型のひとつである。本稿では電子商取引の進展の現況を確認し、とりわけ消費課税¹⁾—ヨーロッパ諸国にあっては付加価値税（VAT, value added tax）、アメリカ合衆国にあっては州・各級地方小売売上税、日本にあっては消費税、中

1) C2C取引については所得課税の問題もあるが、本稿ではこれを指摘するにとどめる。

国にあっては増値税—を巡る国際的議論の経緯とその意味するところを明らかにし、さらに合衆国における小売売上税を巡る問題の解明を通して、当該問題の現局面を詳らかにすることを課題としている。

第1章 電子商取引の進展とその実態

【1. ネット社会の拡張】 国連報告『*E-Commerce and Development Report 2004*²⁾』が言うとおり、「情報通信技術 (ICTs) は開発と経済発展を促進する重要な潜在力である。それはイノベーションを促進し、生産性を向上させる。それは取引費用を削減し、瞬時にしてグローバルな知識の宝庫の利用を可能にする。ICTs は発展途上諸国にあっては、とりわけその中小企業において雇用の促進と男女の性差の解消および生活水準の向上をもたらす。近年、ICTs 関連財及びサービスの国際取引は総取引より急速に増加し、幾つかの発展途上諸国は ICTs の発展が生み出した機会を利用してその消費基盤を拡大し、国際的なサプライ・チェーンへの参加を拡大した。しかし、すべての国が利益を享受し、ICTs が各国の経済展望に現実的インパクトを与えるようにするためには、国内的にも国際的にもその能力を確立し、そのための環境をいっそう整備することが必要となる」のである。

世界のインターネット人口についてはこれまで2002年でほぼ6億人とされており、2004年には7～9億人、2007年には15億人弱に達するものと予測されてきた³⁾。

インターネットの利用は、e-コマースそのものではないがその直接的物質的土台である。国連報告書に拠れば、世界のインターネット利用者数は2000年のおよそ3億8,750万人から2003年には6億7,570万人—全世界人口の11.8

2) United Nations, *E-Commerce and Development Report 2004*, 2004. 報告は発展途上国の開発に与える影響、中小企業のビジネス参入機会の増大、音楽、高等教育などの新ネット産業の発展について集中的に論じている。

3) 世界のインターネットの普及と電子商取引の実情や予測、国別地域別分析については次の文献が詳しい。日本情報処理開発協会電子商取引推進センター『海外におけるEC推進状況調査報告書2003』, 2004年3月。

<表-1> 世界のインターネット利用者 地域別 2000-2003年 単位：1,000人

	2000	2001	2002	2003
世界計	387,532	495,886	209,556	675,678
アフリカ	4,559	6,119	9,988	12,123
アジア	109,257	150,535	211,202	243,406
日本	38,000	48,900	57,220	57,220
ANIEs4	28,455	36,501	39,879	43,363
ASEAN4	9,840	15,883	24,141	26,223
中国	22,500	33,700	59,100	79,500
インド	5,500	7,000	16,580	18,481
ヨーロッパ	110,824	143,584	176,232	188,997
ラテン・アメリカ	17,673	29,224	42,439	44,217
LANIEs3	10,312	19,060	28,433	28,433
北アメリカ	8,248	156,823	175,110	175,110
オセアニア	285,480	9,601	11,607	11,825
先進諸国	94,352	339,427	388,746	396,754
発展途上諸国	7,700	139,317	209,556	246,290
その他	387,532	17,142	28,277	32,634

出所) U.N., *E-Commerce and Development Report 2004*, 2004, table1.2.3.より作成。

注) ANIEs4：韓国，台湾，香港，シンガポール。

LANIEs3：アルゼンチン，ブラジル，メキシコ。

パーセントとなり，74.4パーセントもの著増を示した。その58.7パーセントは先進工業諸国が占めるが，他方，発展途上諸国は対2000年度比161パーセント増すなわち2.6倍化の急成長を記録した。ただし途上国の利用者の61.5パーセントは中国，韓国，インド，ブラジルおよびメキシコのわずか5か国が占め，NIEs 諸国とインド，中国などへの偏在が際立っている（<表-1>参照）。またこうしたネット利用者の増加を支えるネット・ホストも急増し，2002年のおよそ7,240万から2003年には2億3,320万に達したといわれる⁴⁾。

先進諸国と一部周辺諸国を中心とした急速なネット社会の国際化するなわちボーダレス化の進展とそのスピードを象徴する数値である。同時に，こうした情報化の進展は，国際的なデジタル・デバイドを拡大し，いわゆる「情報国家 infostate」との経済発展の格差拡大の要因ともなりつつある。

4) *Ibid.*, p.5.

【2. 先進諸国における e-コマースの成長】 e-コマースの市場規模に関する正確なデータは存在せず，その国際的予測は各研究機関・企業によって大きく異なり，2004年におけるその規模はおよそ 2兆3,670～2兆8,100億ドルと予測されている。そのうち B2B (Business to Business) 市場規模は，2.3兆ドルから時に 6兆ドルに及ぶとする推計もあり，十分信頼に足る数値を得ることはできないのが現状である⁵⁾。

こうした中で，<表-2>に示したフォレストラー・リサーチ (Forrester Research) 社による世界の主要国が e-コマース市場に占めるその割合とその変化に関する調査結果は興味深い。これによれば，アメリカが依然その圧倒的シェアを誇る中で急速にその比率を低下し，日本の急増と一部途上地域の増大が特徴となっている。

<表-2> 世界の電子商取引の市場シェア 国別 2002/04年 単位：%

	2002	2004
アメリカ	62	48
日本	7	13
ドイツ	5	6
イギリス	4	4
カナダ	3	2
フランス	2	3
イタリア	2	2
オーストラリア	2	3
韓国	2	3
オランダ	1	1
その他アジア・大洋州	3	5
ラテン・アメリカ	1	3
その他	6	7

出所) 日本情報処理開発協会電子商取引推進センター『海外における EC 推進状況調査報告書2003』，2004年，15ページ。

e-コマースに関する利用可能な統計データは主には主要先進国に限られるが，合衆国では2002年に全 e-コマースの93パーセントを占める B2B ネット取引が，全商業取引に占める B2B 取引，すなわち事業者間取引の

5) 日本情報処理開発協会，同前書，14-16ページ参照。

比率が減少する中でその16.3パーセントを占めるに至った。

EU15か国では、企業による購入の24パーセント、販売の10パーセントがeコマースに拠っており、うち12か国⁶⁾では、2001年にはネット販売高は860億ドル(956億ユーロ)に達し、数値が与えられた9か国⁷⁾平均でその64.8パーセントをB2B販売が占めた。またB2Cが32.8パーセント占める点でもアメリカ、日本との相違を示す際立った特徴となっている。ただし、ドイツのeコマースの規模が12か国合計のわずか1.8パーセントに過ぎず、12か国全体の29.0パーセント占めるデンマークでは49パーセントをB2C販売が占めるなど、突出した数値を示し、各国間の相違も目立っている。さらに、インターネットによる情報の交換と非ネット販売の代替分を加えるとEUにおけるネット販売総額は4,300億ドルの巨額に上るともいわれる⁸⁾。

日本については、2003年時点でのインターネット人口そのものがヨーロッパ、北アメリカのおよそ3分の1とその普及が遅れ、むしろ従来から韓国の方が「ネット先進国」といわれてきた。国際的に見た場合、財政危機とも関連して公共料金全体の高水準、接続料金の高さがとりわけ個人世帯での普及の遅れの障害になっていると指摘されてきた。郵政省の集計でもこうした状況は急速に改善、普及率も急上昇を示した。eコマースの現状について経済産業省の調査は2004年度のB2B市場規模を102.7(狭義)~191.0兆円(広義)⁹⁾、B2Cのそれを5.6兆円、C2Cネット・オークションのそれを7,840億円として

6) Eurostat, *E-Commerce and the Internet in European Businesses*, 2002, February, 2004. Table1.2. ベルギー、ドイツ、デンマーク、ギリシャ、スペイン、フランス、アイルランド、イタリア、ルクセンブルグ、オランダ、オーストリア、フィンランド、スウェーデン、ポルトガル、イギリスの15か国。12か国はベルギー、フランス、オランダを除く。これにノルウエーを加えると総額988億ユーロになる。

7) *Ibid.*, 上記15か国からスペイン、ポルトガル、イギリスを除く。

8) U.N., *op. cit.*, p.xviii.

9) 経済産業省は、B2B eコマースを「狭義」と「広義」に分けて統計を作成している。前者は「インターネット技術を用いたコンピュータ・ネットワーク・システムを介して、商取引行為が行われ、かつ、その成約金額が補足されるもの」、後者は「コンピュータ・ネットワーク・システムを介して、商取引行為が行われ、かつ、その成約金額が補足されるもの」と定義される。経済産業省『平成16年度電子商取引に関する実態・市場規模調査』、2005年、参照。

いる。1998年の B2B を8.6兆円、B2C を0.6兆円とする「電子商取引（実証）推進協議会」の調査と比較するとその急速な増加ぶりが目立つ。¹⁰⁾

【3. 合衆国の電子商取引】 合衆国統計局 (U.S. Bureau of Census) は、「電子経済」もしくは「インターネット経済」に関わって次の3つをその基本的定義としている。(1) 電子商取引：コンピュータ・ネットワークを介して行われる財もしくはサービスの所有権もしくは使用権を移転するなんらかの取引で、オンライン上で財もしくはサービスの一定高が販売される。「オンライン」の意味は、E D I (Electronic Data Interchanges) ネットワークのようにシステム上にインプットされた情報と同様に、ネット間 (internet), ネット内 (intranet), ネット外 (extranet) の使用を含むものである。(2) インフラ補完 e-ビジネス：e-ビジネスを補完し、電子商取引を実行するために使用される経済インフラで、e-ビジネスおよび電子商取引に使用されるハードウェア、ソフトウェア、通信ネットワーク、補完サービスおよび人的資本からなる。(3) e-ビジネス・プロセス：ある事業組織がコンピュータ・ネットワークを介して行う過程で、それはなんらかの営利組織、政府もしくは非営利組織からなる。オンライン・ビジネスの過程は例えば、購入、販売、供給管理 (vendor managed inventory), 生産管理、物流、オンライン・トレーニングやリクルーティングなどの通信およびサービス補助などがある。

電子商取引を取引主体別に区別すると、B2B (Business to Business), B2C (Business to Consumer), C2C (Consumer to Consumer) に分けられることはよく知られている。〈図-1〉、〈表-3〉は2000~2004年のアメリカにおける e-コマースの成長と2001/02年のその内訳を表わしている。アメリカにおける e-コマースはとりわけ製造業と卸売業における B2B 取引きにおいてにおいてその成長が際立ち、総取引高に占めるその割合は各々5~8ポイントの増加を示した。一部には B2C 取引きの補足率が低いことにも拠るものと思われるがその結果、2004年には全取引高の10パーセント強が e-

10) 本稿の性格上 EU, 日本におけるその詳細の分析は省く。経済産業省前書, 電子商取引実証推進協議会『日本の消費者向け BtoC 電子商取引市場』2000年。

コマースによるものとなる中で、製造業においては23.4パーセント、996億ドル、卸売業では17.2パーセント、825億ドルを占めるに至り、後者のうち製造業の販売部門（販売店など）によるものは24.8パーセントとおおよそ全販売額の4分の1が e-コマースによるものになっている。また B2C 取引額が B2B 取引額を上回りながら、e-コマースによるものの比率が低位にとどまっていることはその補足率の低さの表れでもあるが、現実には相当な比率に達しているものと思われ¹¹⁾、後章に見る小売売上税の税収ロスの推計からもそれが窺える。

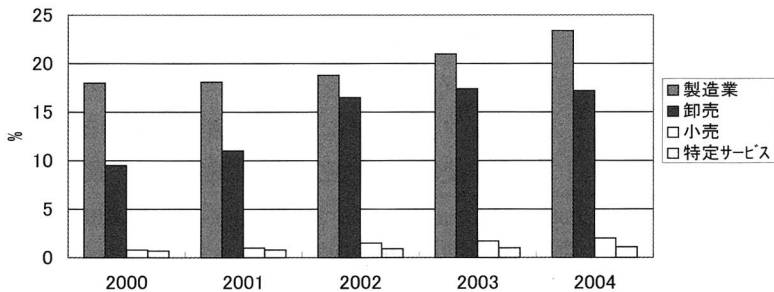
<表-3> アメリカの e-コマース 2001/02年 単位：10億ドル

	2001			2002		
	総計	e-コマース	比率(%)	総計	e-コマース	比率(%)
総計	14,585	1,080	7.40	14,675	1,157	7.88
B2B	6,672	1,010	15.14	6,582	1,072	16.29
製造業	3,971	724	18.23	3,840	752	19.58
卸売業	2,701	286	10.59	2,742	320	11.67
B2C	7,913	70	0.88	8,093	85	1.05
小売業	3,157	34	1.08	3,230	44	1.36
サービス	4,756	36	0.76	4,863	41	0.84

出所) Ibid. Table1.10.

出所) U.S. Census of Bureau, *E-Commerce Report 2004*, May 2006, Table1.10.
www.census.gov/eos/www/ebusiness614.htm.

<図-1> アメリカの e-コマース 業種別比率の変化



出所) Ibid.

11) 統計局の推計値は2002年の B2C ネット取引額を850億ドルとしているが、全米小売業協会の集計では前年比48パーセント増の760億ドルに達したと伝えられる。U.S. Census Bureau, *E-Stats*, May 2006, 『日本経済新聞』2003年6月3日。

【4. IT サービス貿易の拡大】 e-コマースの増加がもたらす国際取引上の重要な影響のひとつがIT 関連財取引きとともにIT 関連サービス取引きの増大にある。商務省レポート『デジタル・エコノミー』¹²⁾ はIT 財貿易の拡大とともに、IT サービス貿易の拡大に注目している。

1995年から2002年にかけてアメリカのIT 関連財貿易は、輸出が93.2パーセント増のほぼ倍化を示し1,103億ドルに、輸入が194.0パーセント増のほぼ3倍化の1,967億ドルに達し、その収支は865億ドルの巨額の赤字を記録、貿易赤字全体に占める比率も95年の8.9パーセントから17.8パーセントに急増した¹³⁾。

こうしたサービス貿易の財貿易に与える影響以上に重要な変化はIT 関連サービス貿易に対するそれである。なぜならサービス取引きは財取引き以上にインターネット化が容易すなわちe-コマースの比率が高くなるからに他ならない。だからこそレポートもその動向に注目しているのであり、アメリカの経済構造と、国際取引きそのものの「IT化+サービス化」が問題とされているのである。

<表-4>は同じく1995年から2002年におけるアメリカのIT 関連サービス貿易の変化を表わしている。当該期間、サービス貿易は総額152億ドルから202億ドルへと32.9パーセントの急増を示した。とりわけ輸出が財貿易同様93.2パーセント増とほぼ倍加する中でその収支は5億ドルの赤字から84億ドルの黒字へと転換、一貫して改善の傾向を示した。こうしたデジタル・サービス貿易黒字の原因としては、マイクロソフトに象徴されるようにOSや付随アプリケーション、業務用ソフトウェアなど知的財産権を有する無体資産に対するロイヤルティ・使用料受取りの増大が大きな要因となっている。巨

12) U.S. Department of Commerce, *Digital Economy 2003*, December 2003, 室田泰弘訳『デジタル・エコノミー2004』東洋経済新報社, 2004年。

13) *Ibid.*, Table 3.1, 邦訳同前書65ページ。IT 関連財はコンピュータ及び周辺機器、半導体及びその他電子部品、音響映像機器、IT 関連通信機器、IT 関連計測機器、ソフトウェアを含むその他IT 製品からなる。ちなみに、2000年における親会社IT 関連財輸出は1,321億ドルであったのに対し、MOFA（多数株所有海外子会社）の生産（売上高）は1,951億ドルに達し、後者が前者を上回った。邦訳同書70ページ。

<表-4> アメリカのITサービス貿易 1995-2002年 単位：10億ドル

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
輸出	7.4	8.2	10.1	12.5	13.7	14.4	14.9	14.3
通信	3.2	3.3	3.9	5.6	4.5	3.9	4.5	4.1
コンピュータ及びデータ処理	1.3	1.6	2.0	1.9	3.3	3.3	3.2	3.0
データベース及びその他情報	1.1	1.2	1.5	1.8	2.1	2.4	2.2	2.4
ソフトウェア・ロイヤルティ 及びライセンス料(非関連会社)	1.7	2.1	2.7	3.2	3.7	4.8	5.0	4.8
輸入	7.9	8.9	9.6	9.2	8.3	7.5	6.6	5.9
通信	7.3	8.3	8.3	7.7	6.6	5.4	4.8	4.2
コンピュータ及びデータ処理	0.1	0.3	0.6	0.9	1.0	1.4	1.4	1.0
データベース及びその他情報	0.2	0.1	0.1	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2
ソフトウェア・ロイヤルティ 及びライセンス料(非関連会社)	0.3	0.2	0.5	0.5	0.5	0.5	0.4	0.5
サービス貿易収支	-0.5	-0.7	0.5	3.2	5.4	6.9	8.1	8.4

出所) U.S. Department of Commerce, *Digital Economy 2003, 2004*, table3-2. 室田泰弘
訳『デジタル・エコノミー2004』東洋経済新報社, 2004年, 67ページ。

額の貿易赤字の対極でアメリカ経済のサービス化を象徴する動向である。

同時に、本稿では紙幅の関係上詳しくは論じないがこうした「IT化」、
「サービス化」より大きくは「無体資産化」は、「足の速い」短期資本移動の
肥大化＝「ギャンブル資本主義」に象徴される「金融化」と並んで、アメリ
カ経済にとどまらずとりわけ先進諸国を中心に世界経済の極めて重要な変化・
動向であり、そのグローバルイゼーション、ボーダレス化を象徴するもので
もあった。こうした傾向は経済社会のボーダレス化それ自体とともに、課税
管轄権間の対抗を生み出し、税制の国際的ハーモナイゼーションを促迫する
重要な要因ともなっていた。

第2章 電子商取引課税を巡る議論とその焦点

【1. OECDにおける議論と消費課税】 IT革命とインターネット取引きの
の進展・増大は、それが容易に国境を瞬時にして超えること、その取引き実
態の補足が容易でないことから、とりわけ「消費地課税」を原則とする付加
価値税 (value added tax), 消費税 (consumption tax), 売上税 (sales tax)

などの間接税の徴税におけるコンプライアンスと税制の国際的ハーモナイゼーションに関する国際的議論を呼んできた(〈表-5〉参照)。国連、WTO さらには民間諸団体における議論もさることながらとりわけ先進諸国間の政策的調整に関して中心的役割を果たしてきたのは租税委員会をはじめとする OECD 各級会議であった。

OECD における議論の出発点となったのは1997年11月にフィンランドのチュルク行われた非公式会議への事務局報告だった。同報告は、e-コマースに関する課税問題を税務執行、消費課税、所得課税、移転価格など総合的に最初に取上げた点で画期的であるばかりでなく、その後の国際的議論に決定的に重要な影響を及ぼした。その詳細はここでは省くが¹⁴⁾、IT 革命の進展が経済社会の発展に果たす影響を重視し、これを阻害することなく脱税や租税回避を防止し、課税ベースを確保することを目標としたものだった。とりわけ e-コマースの進展に伴う国際課税問題として消費課税とともに恒久的施設 (PE, Permanent Establishment)、所得種類、居住地概念、移転価格に対するルールなど従来の国際ルールの大規模な見直しの歴史的出発点としての意味もあった。こうした基本視点はその後の OECD における具体化に向けた大前提ともなった。

その後チュルク報告を受け各問題ごとに TAG (作業委員会, Tax Administration Group) が設けられ、その検討結果を受けて98年10月カナダのオタワで開かれた電子商取引に関する閣僚級会合でいわゆる『基本枠組み』が承認された。『基本枠組み』は、「電子商取引に適用すべき一般原則」として、中立性、効率性、確実性及び簡素性、実効性及び公平性、柔軟性の確保を掲げ、各国政府はこうした基本原則に沿って国内法の整備とともにその国際的ハーモナイゼーションに取り組むこととなった。

消費課税に関するその最大の問題は消費地の確定と徴税システムの確立にあった。2000年には徴税システムに関する4案が提示された。その第1は「業者登録方式」で購入者が住む国の税務当局が外国業者に登録を求めて取

14) その後の経過や各国の対応を含めて次の文献が詳しい。渡辺智之『インターネットと課税システム』東洋経済新報社、2001年。

＜表－5＞ ネット課税をめぐる国際的動き

年月	国際機関・US	概 要
1996/7	US	財務省報告書 <i>Selected Tax Policy Implementations and Global Electric Commerce</i>
1997/4	EU	理事会報告書「イニシアティブ文書」 <i>A European Initiative in Electronic Commerce: The European Parliament and the Council</i>
1997/11	OECD	チュルク会議：「チュルク会議報告書」 <i>Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Tax Payers</i>
1997/7	US	「ホワイト・ハウス報告書」 <i>Framework for Global Electronic Commerce</i>
1998/10	US	インターネット非課税法 (<i>Internet Tax Freedom Act</i>) 制定
1998/10	OECD	オタワ会議：「基本的枠組み報告書」 <i>Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions</i>
1998/6	EU	EU 委員会報告 <i>Electronic Commerce and Indirect Taxation</i>
1999/4	OECD	TAG (Technical Advisory Group) の設置
1999/6	US	電子商取引委員会 (Advisory Commission on Electronic Commerce) 設置
1999/6	EU	EU 委員会報告 <i>Indirect Taxation and E-Commerce</i>
2000/4	US	電子商取引委員会 (ACEC) 報告 <i>Federal, State and Local and International Taxation and Tariff Treatment of Transactions Using the Internet and Internet Access and Other Comparable Intrastate, Interstate or International Sales Activities</i>
2000/6	US	GAO 報告 <i>Sales Taxes: Electronic Commerce Growth Presents Challenges; Revenue Losses Are Uncertain</i>
2000/6	OECD	理事会文書「電子商取引課税に関する報告書」 <i>Electronic Commerce Implementing Ottawa Taxation Framework Conditions</i>
2000/6	EU	EU 委員会報告 <i>Proposal for A Council Directive</i>
2000/9	US	売上税単一化委員会プロジェクト設置
2001/1	OECD	モデル条約コンメンタリー改定。租税委員会報告書「事業の中核的部分としてのサーバーを PE と認定」
2001/2	OECD	TAG, 所得種類に関する最終報告 <i>Report from the Co-Chairs of the Consumption Tax Technical Advisory Group</i>
2001/6	US	インターネット非課税法, 2006年6月まで延長
2002/5	EU	EU 指令：域外事業者登録制度
2004/12	US	非課税法再延長 (<i>Internet Tax Nondiscrimination Act of 2004</i> , 2007/11 まで)
2005/2	OECD	報告書 <i>Electronic Commerce: Facilitating Collection of Consumption Taxes on Business to Consumer Cross-Border E-Commerce Transactions</i>

出所) 各種文献より作成。

引きを把握，業者から直接税金を集める方式で，後に EU がこれを導入することになった。第 2 は「供給国徴収・送金方式」で，販売業者の国の税務当

局が業者から税金を集め、相手国の当局に送金する方式である。これは後に見るようにアメリカの州際取引に関わる売上税（使用税）に関して部分的な試行が採られた方式であるが、均質で統一的な世界的システムの確立がなければ実行可能性が保証されない。第3は「金融機関徴収方式」で代金を決済するクレジット会社などが買い手から税金を代行して集め、消費者の国の税務当局に納める方式で、「自己申告方式」は買い手が税務当局に自主的に納税する方式である。とりわけ申告方式はこれまでも国際的にも国内的にもとりわけ B2C 取引や音楽、映像などデジタル商品の取引に関する徴税漏れの原因となってきたことから、EU方式が採用した登録制との併用を超えるその国際的強制力には大いに疑問が残る¹⁵⁾。

その後、OECD ではガイドライン（案）やモデル租税条約コメントリーの改訂などを通してこうした国際的政策調整に積極的役割を果たし、2001年には「事業の中核的部分としてのサーバー」を PE と認定し、サーバー設置場所を所得源泉地とすることとした。しかしいずれにせよ、従来の所得課税と異なり消費課税そのものの有無、徴税システムやその取扱いが各国によって大きく異なり、その利害が異なることさらには補足が困難なその特徴から依然としてその国際的で均質なシステムの確立には至っていない。

【2. EUの対応】 とりわけヨーロッパ諸国では連邦税に売上税を有さない合衆国と異なり、伝統的に間接税への依存比率が高く、国内的にも国際的にもネット取引の拡大にともなう消費課税徴収ロスを防ぐことはきわめて重要な政策課題となった。IBFD (International Bureau of Financial Documentation) によれば、2006年における EU 加盟25か国の付加価値税の平均税率は19.4パーセントであるのに対し、EUを除く OECD 加盟10か国の消費税等を含むそれは13.5パーセントである¹⁶⁾。

15) 渡辺智之氏は「登録制が唯一の現実性のあるオプション」と評価している。いずれも経済活動のボーダレス化の進展に個別管轄権の法制度が「どこかで線を引かなければ補足できない」現実社会の申吟の表現である。渡辺智之、前掲書182ページ。

16) 10か国は、ノルウェー、韓国、メキシコ、ニュー・ジーランド、日本、アイスランド、カナダ、スイス、オーストラリアである。ただしこのうち日本（5パーセント）、カナダ（7パーセント）、スイス（7.6パーセント）を除いて他はいずれも10パーセントを超えている。

<表-6> EU 主要国の付加価値税収 2004年

単位：イギリス100万ポンド，他は100万ユーロ，税率%（2006年）

	VAT 税率	(1)総 税収	(2)財・サービス課税			(4)所得税		(5)社会保障		(6)資産税		
			(2)/(1)	(3)VAT	(3)/(1)	(4)/(1)	費用	(5)/(1)	(6)/(1)			
イギリス	17.5	419,346	134,163	32.0	81,565	19.5	154,183	36.8	78,709	18.8	50,430	12.0
フランス	19.6	722,016	184,717	25.6	119,292	16.5	162,280	22.5	268,035	37.1	54,673	7.6
ドイツ	16.0	769,021	224,242	29.2	137,775	17.9	210,200	27.3	313,190	40.7	18,972	2.5
イタリア	20.0	571,171	158,655	27.8	81,515	14.3	179,179	31.4	173,082	30.3	34,959	6.1

出所) 税率：EU, *VAT Rates Applied in the Member States of the European Community 2006*, p.4, 税収：OECD, *Revenue Statistics 2005*, Table49,50,55,70より作成。

<表-6>は，EU 主要4か国の税収に占める主要税目の構成を表わしている。表から明らかなように財，サービスに対する間接課税は各国で各々全歳入の25.6～32.0パーセントを占め，各々16.0～20.0パーセントの税率のVATは同じく全歳入の14.3～19.5パーセントを占めた。こうした事実は，とりわけEU諸国でネット取引きの増加による国際取引きの増加にともなう付加価値課税の徴収原則と徴税システムが問題となる直接的背景であった。他方，EU域内での各国とりわけドイツとフランスに代表される間接課税システムの歴史的相違は，制度的には大きな相違があるとはいうもののアメリカにおける州際取引きに関わる税制同様，EU統合に向けたその統一と簡素化に向けた必然的道程でもあった。

長きに渡る関税障壁の撤廃の歴史を背景とした域内の付加価値税（VAT）をはじめとする税制の統一を巡る問題を別にすれば，電子商取引きに関わるEU委員会の対応は1996年のいわゆる『イニシアティブ文書』を嚆矢とする。アメリカにあってもEUにあっても自国の国際競争力の確保が常に税制論議の背景にある。同文書は，OECDでの議論に対応するため作成されたもので，クロスボーダー取引きとりわけB2C取引き中でもアメリカが優位を誇るサービス取引における課税ベースの浸食による国際競争上の不利がその促迫要因のひとつであったといわれる。

EUではすでに電子商取引きそのものはVATの課税対象となっていたこ

とから、問題の中心はEU域外の事業者による域内消費者へのデジタル財の輸入に対する VAT の取扱いにあった。EU ではサービス課税に対する VAT の一般原則として「純粹サービス」を除き供給者所在地課税原則が採られ (EU 第6次指令第9条)、e-コマースによるデジタル財の域外への輸出はもちろん域外からの供給にも課税されない。そこで『イニシアティブ文書』を受けて、99年の作業部会報告は OECD のルールに対応すべく音楽、映像、ゲーム・ソフトなどデジタル財の提供をサービスと規定し、B2B に関しては購入者を納税義務者とし、申告・納税義務を課すリバース・チャージ (reverse charge) 方式と B2C に関する登録制度の導入を提案した。さらに2000年には EU 指令改正案を発表し、域内における売上高10万ユーロを超える域外事業者に登録制を導入することとした。登録制に基いて域外事業者が域内最低税率である一律15パーセントの VAT (EU最低のベルギー税率) を代理徴収し、EU を代理するルクセンブルグ当局に移送するというものだった。EU 委員会の提案は消費地税率に従うことなど一部変更され、2002年5月、登録制などの実施が決定する EU 指令 (第6次指令) が発布された。

【3. アメリカの対応】 他方 e-コマースの先進国であり、ソフト産業に国際競争力を有し、連邦税に消費課税制度を有さないアメリカの対応はこれと異なっていた。アメリカにおける電子商取引課税に関する最初の政策文書となったのは1996年の財務省報告書だった。他の諸国に先駆けて提出された同報告書は、「当初から、その後の国際的議論に一定の方向性を与えることを意図して作成された」¹⁷⁾ といわれ、電子商取引とその他の取引との中立性の原則を掲げ、インターネットの技術的特性からソース・ルールにおける居住地主義の優位性、サーバーを PE 認定することの困難性などを主張するものであった。その限りでは、ヨーロッパ諸国と異なり居住地主義課税を原則とし、e-コマースとデジタル産業における国際的優位を誇るアメリカからする電子商取引課税に対する公平で簡素な課税制度の必要を論ずる文書

17) 渡辺智之、前掲書、143ページ。

としての性格を有するものだった。

しかし、翌97年に出された『ホワイトハウス文書』は、インターネット取引きに対する新税の導入に反対の立場を表明し、その後は一方での税制の国際的ハーモナイゼーションと、他方で州・各級地方政府が抱える売上税・使用税問題という国内事情と絡んできわめて複雑な議論の経緯を辿ることになる¹⁸⁾。98年には「インターネット非課税法 *Internet Tax Freedom Act of 1998*, ITFA」として著名な新税凍結法が成立し、一方ではネット課税そのものの是非と国内売上税の一元化に向けた激しい議論が展開されることとなった。凍結法が対象としたネット課税は、連邦通信税（2002年完全撤廃）、ネット接続課税、ネット取引きに対するビット課税、売上税・使用税などである。凍結法は、(1) ネット接続に対する新税導入の3年間凍結、(2) 電子商取引きに対する重複的・差別的課税導入の3年間凍結、(3) 電子商取引課税諮問委員会 (Advisory Commission on Electronic Commerce, ACEC) の設置、(4) インターネット取引き関税の撤廃に関する国際的合意の形成、を主な内容とするもので、実質的にはネット接続への新税の導入を凍結し、課税のあり方と売上税・使用税との政策的調整を図ることを目的としたものだった。

後に見るように議論の混乱は主にアメリカの国際競争力と産業界内部の利害対立、州・各級政府の売上税・使用税の課税ベースの縮小による歳入ロスを巡る対立から来ている。EUのVATが、従来から域外からのサービスやデジタル財の販売を除いて電子商取引きをカバーしているのに対して、アメリカの売上税・使用税が電子商取引きに対して実質的に非課税となっているという現実の相違とともに、ネット配信業者やソフト関連業者が強力な反対論を唱え、店舗など多くの物理的施設を有する小売業者や課税ベースの縮小

18) この点に関わって渡辺氏は「課税問題の原則的考えについては、財務省レポートと framework 文書の間には本質的な相違点はない」としているが、にわかには首肯しがたい。同前書144ページ。むしろ、90年代のクリントン・ゴア政権下のいわゆる「インターネット・ハイウェイ構想」を前提として、一方でe-ビジネスにおける国際的主導権の確立を求め、他方で税制に関する国際的ハーモナイゼーションと国内的「異質性の排除」＝売上税の連邦レベルでの一元化の同時並行的推進を求めた現実的矛盾の表現と理解すべきであろう。「インターネット・ハイウェイ構想」については次の文献が詳しい。谷口洋志『アメリカの電子商取引政策』創成社、2000年。

を憂慮する州・各級地方政府などは公平な課税を求めて「中立性」の確保を主張する。いずれにせよ、ネット・ビジネスで圧倒的優位を誇るアメリカが国際的には OECD での合意にもかかわらず、現実には電子商取引課税にきわめて消極的な態度に終始している現実は否めない。2002年の EU の登録制の導入に反対し、国連などで EU などとともに途上諸国から「ネット管理の公平性」の確保に対しアメリカの実質的独占状態に大きな不満が提出されるなど、その後国際的対立が拡大されることになった。

第3章 合衆国における小売売上税問題の国際的意義

【1. 小売売上税と e-コマース】 合衆国連邦税にはヨーロッパにおける付加価値税、日本における消費税に該当する間接税はない。それは、州及び地方自治会の小売売上税 (sales tax) である。それは、付加価値税、消費税同様課税管轄内での消費、使用に対して課せられ、州内での実質的存在 (substantial presence) もしくはネクサス (nexus) を有することが課税要件とされる。「ネクサス」は、国際的な用語でいう「恒久的設備 permanent establishment」に相当する合衆国税法独特の表現であり、「実質的存在」とともに後に見るようにその解釈をめぐって多くの法的係争の要因となってきた。また、小売売上税が単段階課税システムである点もヨーロッパの VAT や日本の消費税とも異なり、e-コマース課税に関わらず仕入税額控除による事業態様の区分を困難にし、事業者の競争条件に非中立的要素をもち込む要因となってきた。

また、売上税を補完する制度として使用税 (use tax) があるが、これはネクサス基準の曖昧さとも関わり、とりわけ通信販売やネット取引など州外からの遠隔販売 (remote sale) に対する課税問題と関連した制度である。

他方、インターネットを通じた電子商取引の急増とりわけ財とサービス取引の急増は、これに対する課税を巡る議論を沸騰させてきた。電子商取引の成長は州及び各級地方政府の売上税の徴収に関わって、州政府は居住

者である購入者の他州の配給業者からの購入に課税するが、これらの配給業者が実質的存在もしくはネクサスを当該州内に有していなければこれらの配給業者に税の徴収義務を課することができないことからきている。購入者の協力を得た販売者による介入的で費用を要する徴収活動なしには、売上税もしくは使用税には徴収漏れが生ずる。

合衆国においては売上税が連邦税でなく州税もしくは各級自治体税であることから、とりわけ州際取引きに対する売上税問題はそれ自体、国際的取引きと消費税制に関する問題と同様の意義を有してきた。その意味で、売上税の徴税システムと税収ロスに関する研究・議論は問題の国際的側面を理解する上でも格好の材料となる。

合衆国においては、<表-7>に見るようにアラスカ、デラウェア(Delaware)¹⁹⁾、モンタナ(Montana)、ニュー・ハンプシャー(New Hampshire)とオレゴン(Oregon)各州を除く45州とコロンビア特別区(Washington D.C.)、およそ34州7,600自治体で5～8パーセントの売上税が導入されている。

1998年における売上税収は全米で1,560億ドル—各級自治体を含むと2,030億ドル—の巨額に及び、その総租税収入に占める比率は32.9パーセント、独自財源に占める比率は25パーセント、総歳入に占める比率は18パーセントに及んだ。連邦税収ではないが総租税収入に占める比率で見るとEU平均と遜色ないことがわかる。

<表-7> 州政府の売上税依存率 1998年 単位：100万ドル，%

	売上税収	対総租税収入比	対独自財源比	対総歳入比
全州	155,971	32.9	25.0	18.0
アラバマ	1,571	27.4	18.7	12.6
アラスカ	0	0.0	0.0	0.0
アリゾナ	3,050	43.9	36.0	25.8
ア-カンソー	1,514	37.3	28.3	19.6
カリフォルニア	21,302	31.5	26.6	19.2
コロラド	1,531	26.0	18.7	14.0
コネチカット	3,032	32.3	26.5	21.0
デラウェア	0	0.0	0.0	0.0
フロリダ	12,924	57.4	45.4	35.1

19) ただし同州には総受取税 (gross receipt tax) がある。

ジョージア	3,993	34.5	27.6	19.8
ハワイ	1,425	44.9	33.2	26.0
アイダホ	653	31.7	23.9	18.2
イリノイ	5,596	28.3	22.5	16.6
インディアナ	,156 ¹⁾	32.4	24.0	18.4
アイオワ	1,529	31.8	23.1	17.3
カンサス	1,619	34.7	27.3	20.8
ケンタッキー	1,981	27.8	21.2	15.3
ルイジアナ	1,981	32.6	20.6	14.5
メイン	831	35.1	26.3	18.2
メリーランド	2,161	23.5	17.9	13.9
マサチューセッツ	2,963	20.4	15.3	11.5
ミシガン	7,573	35.7	27.5	21.0
ミネソタ	3,244	28.2	23.3	18.2
ミシシッピ	2,035	48.0	37.3	24.2
ミズリー	2,628	32.0	24.7	17.7
モンタナ	0	0.0	0.0	0.0
ネブラスカ	920	34.9	25.9	19.0
ネバダ	1,657	53.2	44.7	35.9
ニュー・ハンプシャー	0	0.0	0.0	0.0
ニュー・ジャージー	4,766	30.5	21.7	16.8
ニュー・メキシコ	1,455	40.7	27.6	20.4
ニュー・ヨーク	7,615	21.1	16.2	9.4
ノース・カロライナ	3,273	23.6	19.1	13.7
ノース・ダコタ	309	28.7	18.8	12.2
オハイオ	5,531	31.4	23.7	17.1
オクラホマ	1,328	25.1	19.3	14.1
オレゴン	0	0.0	0.0	0.0
ペンシルヴァニア	6,313	30.6	23.2	17.1
ロード・アイランド	526	28.9	20.0	13.9
サウス・カロライナ	2,163	38.1	27.1	18.9
サウス・ダコタ	443	53.1	33.2	21.1
テネシー	4,028	57.6	45.7	28.6
テキサス	12,474	50.6	37.3	26.0
ユタ	1,312	37.5	26.6	19.8
ヴァーモント	195	20.3	13.3	8.9
ヴァージニア	2,225	21.1	14.4	11.5
ワシントン	6,909 ²⁾	58.5	46.6	36.2
ウェスト・ヴァージニア	856	28.4	20.8	13.8
ウィスコンシン	3,047	27.3	21.2	16.8
ワイオミング	335	39.2	22.4	14.4

注1) 数値は5億4,700万ドルの法人所得税を含む。

2) 18億5,400万ドルの事業受取税を含む。

出所) *Ibid.*, Appendix IV, Table2.

州税収，独自財源もしくは歳入に占める売上税・使用税の比率は州によって相当な開きがある。税収に占める比率で見るとワシントン州の58.5パーセントを筆頭に10州で40パーセントを超える一方，売上税のない5州を除き20パーセント下回る州はない。総歳入に占める比率においても同じくワシントン州の36.2パーセントを筆頭に13州で20パーセントを超えている。

こうした現実を前提に，域内貿易比率の高いヨーロッパ同様，問題はインターネット取引きの急増による税収漏れの発生とその急増である。無論，ここで問題とするネット取引きは主には通信販売同様，遠隔販売（州際取引き）におけるそれである。売上税に関わる州際取引きとネット取引きに関する確定的データは存在せず，したがってこれに拠る税収ロスのそれもまた存在しない。

【2. GAO 報告と税収ロスの推計】 これまで各級の研究機関，調査機関等によるこれら関連数値の推計がなされてきた。その主要なものを列挙すれば以下のとおりである。

- ・ U.S. Advisory Commission on Intergovernmental Relations (ACIR), *Taxation of Interstate Mail Order Sales: 1994 Revenue Estimates*, 1994.
- ・ Robert J. Cline and Thomas S. Neubig, *The Sky Is Not Falling: Why State and Local Revenues Were Not Significantly Impacted by the Internet in 1998*, Ernst & Young, Economics Consulting and Quantitative Analysis, June 18, 1999.
- ・ Austan Goolsbee and Jonathan Zittrain, "Evaluating the Costs and Benefits of Taxing Internet Commerce", *National Tax Journal*, Sept. 1999.
- ・ Donald Bruce and William Fox, "E-Commerce in the Context of Declining State Tax Bases", University of Tennessee Center for Business and Economic Research, Apr. 2000.
- ・ GAO, *Electronic Commerce Growth Presents Challenges; Revenue Losses Are Uncertain*, GAO/GGD/OCE-00-165, June 30, 2000.

・ Donald Bruce and William F. Cox, *State and Local Sales Tax Revenue Losses from E-Commerce; Updated Estimates*, Sept. 2001.

ここでは主に会計検査院 (GAO) による2000年の報告書と2001年のD・ブルース (D.Bruce) 等テネシー大学報告書によりながらその概要を検討してみよう。

GAO 報告書は、(1) インターネットを通じる財とサービスの売上げに対する課税を遠隔地販売及びイン・ストア販売に関するそれとやかに区別するか、(2) 各州はどの程度までそこで提供するサービスを売上税・使用税でまかなっているか、(3) 遠隔地販売 (remote sales) およびとりわけインターネット販売によって州政府及び各級地方政府がどれほどの歳入ロスを生じているか、(4) 同様にその2003年までの変化予測はどのようなものか、の分析と検討を課題としている。またブルース等は異なった方法で2001~2011年の税収ロスを推計している。

税収ロスが発生する要因は、直接には取引きそのものの補足困難性にある。したがっていくつかの研究成果はB2Bについては補足率100パーセントすなわち税収ロスをゼロとしているのに対し、C2CはもちろんB2C取引きの補足困難が問題である。C2Cについてもネット・オークションなどその可能性が議論の対象となる取引形態もあるが、本稿では両報告書同様、B2C取引きを検討の対象としている。

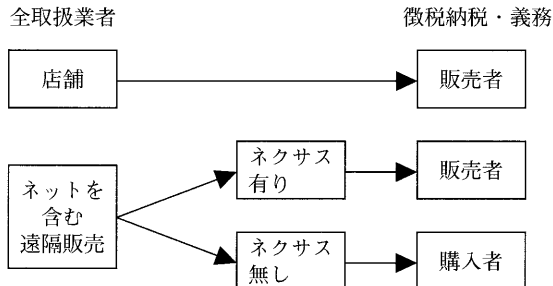
同時に、取引きの対象となる通信販売では従来主に財取引き (有体資産販売) におけるB2Cが問題とされてきたが、インターネット取引きの拡大は従来型の通信販売を一部代替し、さらに拡大する一方、サービス取引きや、映像や音楽などその他無体資産取引きの補足困難を増加させた。とりわけIT革命の進展にともなうネット取引きの拡大がこうした補足困難な取引きとその市場の急速な拡大を促してきたことは疑う余地がない。

売上税は、財およびサービスの販売時点で売上高に対し徴収され、州外遠隔販売者 (out-of-state remote seller) に対しては実質的存在もしくはネクススを州内に有する場合には州内の購入者からの使用税の徴収を要求すること

ができる。使用税はその意味で売上税を補完するもので課税対象となる財やサービスの使用 (use)，所有 (ownership) もしくは占有 (possession) の購入に対して課せられる (<図-2>参照)。州外遠隔販売者が使用税を徴収しなければ購入者が税の送付を求められる。したがって、後述するように納税主体をめぐるネクサス基準をめぐる多くの係争が生ずるとともに、他方より補足困難性の高い州際取引の拡大がそうした傾向を増大することに結びついた。判例では、州外遠隔販売者が課税州に事業のための事務所、場所、代理人もしくは資産を有する場合にはネクサス基準を満たし、販売者の資産が有意でない場合にはネクサスとは見なされない。連邦最高裁判決は、州内購入者との手紙もしくは通信による契約だけではネクサスと見なされない、とした。他方、事業者は納税額の極小化のために複数の事業体を設立し、インターネット販売と店舗活動の連動性が高まったが、取引内容からそれらの相違を直接補足することはできない。

上述の ACIR レポートをはじめとする各報告書における推計は、きわめて分散的であり2003年の推計値は最大ブルース報告書の108億ドルからグールスピー報告書の35億ドルと幅がある。しかしネット販売が急拡大する以前の1994年の通信販売による売上税収ロスを33億ドルと推計した ACIR の推計値からしてもブルース推計が決して極端なものでないことが理解できる (<表-8>参照)。

<図-2> 売上税・使用税の徴収・納税義務



<表-8> アメリカ州売上税の税収ロス：各機関の推計

ACIR	*1994年の通信販売によるロス=33億ドル
Ernst & Young	*1998年のネット遠隔販売によるロス=1億7,000万ドル
Goolsbee	*1998年ネット販売によるロス=2億1,000万~4億3,000万ドル →2003年には35億ドルに、B2B ネット・ロス=ゼロ *B2B ほぼコンプライアンス確保、ネット・ロス=1999年12億3,000万ドル
Bruce	*B2B ほぼコンプライアンス確保、ネット・ロス=1999年12億3,000万ドル→2003年には108億ドルに
Bruce II	*2001年ネット・ロス70億ドル→2011年292億ドルに *コンプライアンス率：B2B=88.3%, B2C=39.9%
Forester	*1999年の B2C ネット・ロス=5億2,500万ドル

出所) *Ibid.*, pp.5-6.及び Donald Bruce and William F. Fox, *State and Local Tax Revenue Losses from E-Commerce:Update Estimates*, September, 2001, p.6.より作成。

こうした各種推計を参考にし、独自の算定に基いて GAO は2000年と2003年における遠隔販売とネット販売による税収ロスを推計している。その際、

(1) 遠隔販売高 (=総遠隔販売-非課税販売-非課税事業者による購入・使用) x 税率-販売者支払済税額-購入者支払済税額=税収ロス、

(2) ネット販売高 (=総ネット販売高-非課税販売-非課税事業者による購入・使用-その他遠隔販売の代替額) x 税率-販売者支払済税額-購入者支払済税額=税収ロス、

に基いて推計している。これら推計を販売者ネクサスの所有率、購入者コンプライアンス率、製品・購入者免税率を各々高い場合と低い場合とに想定し、高ロス推計と低ロス推計を行っている。こうした高低両推計を行うのは課税範囲や税率が州によって異なり、例えばほとんどの州で必需品 (groceries) やサービスは非課税であったり、コネチカットでは店舗販売の新聞は非課税だがデジタル新聞は課税対象になるなど販売方法の相違や税率への影響を正確に算定することが出来ないためである。

<表-9>は、こうした GAO の試算による2000年と2003年における州レベルでの州際取引による売上税収の税収ロスとそのうちネット販売によるそれを示している。これに拠れば2000年には低シナリオでは総計28.1億ドルの税収ロスを生じ、そのうち2.7億ドルがネット取引によるものであり、

<表-9> 売上税収ロスの推計 2000/2003年 単位：州・地方合計，100万ドル

	低シナリオ				高シナリオ			
	全州際取引		うちネット取引		全州際取引		うちネット取引	
	2000年	2003年	2000年	2003年	2000年	2003年	2000年	2003年
アラバマ	58	144	5	19	167	415	54	184
アラスカ	1	2	¹⁾	1	6	13	2	8
アリゾナ	52	130	5	18	169	420	58	191
アーカンソー	29	67	2	8	84	200	25	85
カリフォルニア	298	686	23	86	1,446	3,650	533	1,720
コロラド	52	130	5	18	159	394	56	181
コネチカット	61	150	5	20	191	466	62	205
デラウェア	0	0	0	0	0	0	0	0
コロンビア特別区(DC)	13	37	2	6	48	128	21	66
フロリダ	120	321	13	48	503	1,279	179	595
ジョージア	80	200	7	28	270	675	95	312
ハワイ	12	30	1	4	38	91	12	39
アイダホ	11	28	1	4	33	82	11	36
イリノイ	117	298	13	44	545	1,389	212	671
インディアナ	52	134	5	19	177	444	62	204
アイオワ	26	64	2	9	94	230	31	103
カンサス	31	81	3	11	94	253	31	111
ケンタッキー	43	105	4	14	135	333	45	150
ルイジアナ	77	191	7	26	237	593	81	270
メイン	13	34	1	5	41	103	14	46
メリーランド	65	154	5	20	199	472	60	199
マサチューセッツ	66	172	6	25	221	574	83	274
ミシガン	109	276	10	39	343	882	125	415
ミネソタ	49	129	5	19	192	489	72	232
ミシシッピ	34	86	3	12	99	246	32	109
ミズリー	65	164	6	23	205	512	69	232
モンタナ	0	0	0	0	0	0	0	0
ネブラスカ	22	52	2	7	67	164	22	73
ネバダ	21	57	2	8	77	199	29	95
ニュー・ハンプシャー	0	0	0	0	0	0	0	0
ニュー・ジャージー	101	256	10	37	346	879	130	419
ニュー・メキシコ	21	51	2	7	65	158	21	70
ニュー・ヨーク	196	521	22	81	889	2,339	357	1,155
ノース・カロライナ	62	166	6	25	231	593	84	279
ノース・ダコタ	7	17	1	2	21	50	7	22
オハイオ	108	286	11	43	375	955	141	454
オクラホマ	48	121	4	16	137	343	45	154
オレゴン	0	0	0	0	0	0	0	0
ペンシルヴァニア	102	281	12	45	381	1,012	156	505

ロード・アイランド	12	30	1	5	40	101	15	48
サウス・カロライナ	36	93	3	13	114	276	36	120
サウス・ダコタ	7	19	1	3	26	62	8	27
テネシー	50	139	6	22	239	606	85	282
テキサス	252	655	26	96	922	2,466	342	1,125
ユタ	18	47	2	7	65	162	23	75
ヴァーモント	7	16	1	2	19	46	6	20
ヴァージニア	47	123	5	18	175	458	69	224
ワシントン	82	213	8	30	284	712	98	326
ウェスト・ヴァージニア	21	52	2	7	62	147	18	62
ウィスコンシン	51	126	5	17	173	424	58	190
ワイオミング	6	14	¹⁾	2	18	45	6	21
合計	2,811	7,148	271	1,019	10,422	26,530	3,781	12,384

注) 1) 50万ドル未満。

出所) GAO, *op.cit.*, Appendix V Table1,2.

高シナリオでは総計104.2億ドル、うちネット取引によるものが37.8億ドルに及ぶとされている。さらに2003年には低シナリオで各々71.5億ドル、10.2億ドル、高シナリオでは各々265.3億ドル、123.8億ドルの巨額に達するものと推計されている。2003年高シナリオにおける税収ロスの最大5州はカリフォルニア36.5億ドル、テキサス24.7億ドル、ニュー・ヨーク23.4億ドル、イリノイ13.9億ドル、フロリダ12.8億ドルとなっている。

またテネシー大学D・ブルース等のネット取引のみに関する最新の推計に拠れば、2001年に総額7,546億ドルに上るe-コマースによる州・地方全体の税収ロスは70億ドルだったが、2011年には総額6兆942億ドル、税収ロスは292億ドルに上ると推計されている(<表－10>)。ちなみに、同期間のコンプライアンス率(免税対象取引額と納税済取引額の合計が取引額に占める比率)は、B2Bでは2001年の76.0パーセントから2011年には88.3パーセントに、同じくB2Cでは26.3パーセントから、39.9パーセントにそれぞれ上昇するものとされている。それでもB2Cにあっては6割が非課税となっていることに留意が必要である。

<表-10> ネット取引によるアメリカの税収ロス推計 2001-11年

単位：州・地方計，10億ドル

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
B2B	698.8	1,137.9	1,778.2	2,628.6	3,284.6	3,916.2	4,459.3	4,897.3	5,247.1	5,536.4	5,790.5
B2C	55.8	87.5	127.4	173.9	230.6	257.5	276.6	289.0	296.6	301.1	303.7
合計	754.6	1,225.5	1,905.6	2,802.6	3,515.2	4,173.7	4,735.9	5,186.3	5,543.7	5,837.5	6,094.2
税収ロス対象 ネット取引	208.5	297.2	411.4	555.2	647.3	709.2	755.7	790.3	817.3	840.0	860.5
州・地方税収 ロス	7.0	10.1	14.0	18.8	22.1	24.2	25.7	26.9	27.8	28.5	29.2

注) 税収ロス対象取引額は B2B と B2C の合計額から非課税対象 B2B, B2C 及び課税済対象額を差引いたもの。

出所) Donald Bruce and William F. Fox, *op.cit.*, p.6.

【3. 州際取引きとネクサス基準】 国際租税における共通用語としての「PE 基準」と異なり，合衆国の州際取引きについては売上税徴収の執行基準として独自の「ネクサス基準（実質的関連もしくはネクサスの存在 *substantial presence or nexus*）」が採られている。「ネクサスなくして課税なし」との言葉（法）と現実の距離それ自体が内包する矛盾でもあるが，現実には通信販売等，店舗，倉庫，代理人などが存在しない州際取引きに対する売上税の徴収漏れは従来とも合衆国における懸案であり，ネット取引きの増大はデジタル商品の増加・氾濫とともにその深刻さを増してきた。

合衆国憲法第1条の商業条項（Commerce Clause of Article I）と修正憲法14条適正執行条項（Due Process Clause）は，非居住者と州際取引きに直接的制限を加えてきた。最高裁判例は，州政府と納税者または販売業者との「十分な関係 *sufficient connection* の存在」をその要件として求めてきたし，適正執行条項は外国との取引き，州際取引き，ネイティブ・アメリカンとの取引きについて課税による取引制限を禁止もしくは制限してきた。適正執行条項に関する最高裁判例は，「州税は，それが課税州内に実質的関連もしくはネクサスを有する場合の州際取引きに適用するに当たって過度な負担となつてはならない」旨決し，公正な責任関係 *apportioned*，州際取引きに対する非差別的取扱い，州政府の提供するサービスの公平な享受を求めている²⁰⁾。

20) *Complete Auto Transit Inc. v. Brady*, 1977.

また、州と課税対象となる個人、資産もしくは取引きの「最小限の関連もしくはネクサス minimum connection or nexus」の必要は他の判例でも明示されてきた²¹⁾。

州際取引きと売上税に関する原基的基準を示した典型的ケースとして、① ナショナル・ベラス・ヘス社ケース (*National Bellas Hess v. Department of Revenue of Illinois*, 1967)、②クイール社ケース (*Quill Corp. v. North Dakota*, 1992) 他幾つかのケースがあることはよく知られている。

ベラス・ヘスはミズリー州に本拠をもつ通信販売会社で、イリノイ州にいかなる有体資産、不動産も人を雇用する直販店も有さず、同州で販売したり注文をとる販売代理人も有さず、ミズリーを拠点に2年間に渡り全米からのカタログ注文と郵送もしくは通常の輸送手段によって商品を販売してきた。

イリノイ州政府は、州内で使用する財の使用税の徴収を要求し提訴、州最高裁で勝訴したが、連邦最高裁で判決は逆転され、「州際取引きに対する課税は州政府によって提供される保護の費用にみあう公正な負担を求める場合にのみ正当化される」ことを根拠に州政府の主張は憲法違反とされた。この判決では憲法上の両条項の類似性が根拠とされた。他の判例においても、州と個人、資産もしくは取引きとの間の最小限の関連の存在を求めており、州外の販売者が個人に単に郵便か通常の輸送手段で販売しただけの関係で税徴収を認められたケースは皆無である。しかし、こうした場合に税収漏れが発生することもまた現実である。

クイールは、イリノイとカリフォルニアとジョージアに事務所と倉庫を有する通信販売会社で、ノース・ダコタにはいかなる有体資産も有さず、人も雇わず、定期刊行物やカタログで事務用品を販売していた。2億ドルを超えるその年売上高のうち100万ドルが約3,000のノース・ダコタの顧客に、全てを州外から郵送または通常の輸送手段によって販売された。同じく州政府が使用税の徴収を求めた裁判で、第1審の裁判ではベラス・ヘス同様憲法違反とされたが、憲法両条項の相違から州最高裁で判決は逆転された。その根拠

21) *Miller Brothers Co. v. Maryland*, 1954.

は、(1) 市場の経済状況が両者では異なることすなわち通信販売は1967年にはわずかな市場であったが、1989年には1,833億ドルの巨大市場に成長していること、(2) 法的環境そのものが変化しており、①商取引条項はもはやベラス・ヘス・ケースのように物理的存在としてのネクサスだけでは不十分であり、②従前の判例時点とは異なって適正執行条項に関する要件はもはや最小限関連とネクサスの設置は別の要件ではない、ことにあるとされた。ここでいう関連要件は「州政府が何らかの収益を期待しうる保護や機会、ベネフィットを提供しているか否か」であり、州はクイール販売品の重要を生む環境を創り市場を保護する法的保護を行い、年間24トンものクイールのカタログやピラを州内に配布させたことがこの要件に該当するものとされた。

連邦最高裁はふたたび州際高裁判決を逆転し、後者が州使用税の強制的徴収義務を否定した点については同意した上で、州際取引きへのその強制は違憲である旨判決した。両条項は常に厳密に区別されるとは限らないが、両条項は憲法上異なった規定で、分析的に区別されるべきものとされた。また連邦最高裁は、ネクサスは適正執行条項にいう物理的存在と同義ではなく、従来の解釈を変更するものではないことに州最高裁に同意しつつベラス・ヘス・ケース以後25年間にわたって実質的に改善されてきた旨指摘し、関連要件は、被告納税者が課税管轄権と、民事的に公正な関係と実質的正義の伝統的認識に反しないような最小限の契約を有しているか否かにあるとした。この意味ではクイールはノース・ダコタに広範で継続的な顧客獲得を行っており、適正執行条項要件を十分に果たしている。対照的に連邦最高裁は、ベラス・ヘス・ケースでは商業条項における物理的存在要件を基準に判決し、実質的ネクサスの不存在の仮定から判断したのは明解で、同様にこの意味でクイールへの税徴収の義務の強要は違憲であるとされた。

いずれにせよ他の各級裁判所における諸判決においても、その判決は入り乱れてきた。それは何よりも課税管轄権を超える州際取引きの補足困難から来ており、それはまたコンプライアンスの困難の別の表現でもあった。コンプライアンスの程度は常に「店舗販売>有ネクサス遠隔販売>無ネクサス遠

隔販売（ただし無ネクサス B2B > 無ネクサス B2CC）」の関係にある。遠隔販売が国際取引に拡大され、インターネット取引に代替される比率が高くなればなるほどこうした傾向はよりいっそう強くなる。

一方で国内的には税収ロスが問題とされ売上税の簡素化・一本化を目指す連邦政府の取組みは挫折を繰り返し、他方で国際的には一旦「簡素で公平な電子商取引課税」合意したにもかかわらずその導入を巡ってはとりわけ EU 諸国との対立を極めてきた。「ネット先進国アメリカの申吟」はあたかも、かつて自ら提唱したのハバナ憲章=WTO の設立が国内的利害の対立から議会によってその批准を拒否された歴史を思い起こさせる。

【4. *Tax Freedom Act*の行方】 OECD での合意を受けて合衆国政府は、国内的な制度の整備に向け、一旦はいわゆる「インターネット非課税法」を導入した。それはあくまで ACEC による国内的な政策調整が終了するまで新たな税制の導入を禁止する時限措置だった。

ACEC は2000年4月、最終報告書を提出した²²⁾。その主な内容は、(1) e-コマースに関する現行の多角的及び差別的な新税導入モラトリアムの延長、(2) 州及び地方自治体の現行売上税・使用税の1本化の促進、(3) デジタル財および同様の非デジタル財に対する売上税導入の禁止、(3) 例えば売上税の当該州当局への仕送りなしに返品や修理ができる様にする等、州外配給業者に州内での追加的活動の管理を認めるためのネクサス定義の修正、を提案するものだった。

しかし、ネット取引の拡大からくる州・地方の課税ベースに関する危惧から委員会では3分の2の承認を得られず、議会への公的提案としては承認されなかった。2003年3月にダラスで行われた最終会議は電子商取引課税に対するアメリカの申吟を象徴する会議となった点で有名である。強硬な非課税論者であるギルモア委員長 (J. Gilmore) の下、19人の ACEC 委員のうち

22) ACEC, *Federal, State and local and international taxation and tariff treatment of transactions using the Internet and Internet access and other comparable intrastate, interstate or international sales activities*, Apr. 2000.

<表-11> 2000年4月以後のネット課税を巡る動き

2000/4/7	全米小売業協会：公平な課税を求めて議会内で集会。
2000/5/10	下院:凍結法の5年間延長可決。
2000/6/8	EU委員会 VAT 課税案公表：欧米間の摩擦激化必死
2000/7/19	次期商務長官会見：「ネット売上か税の是非，連邦政府介入せず」。
2000/7/26	財務服長官講演：EUの電子商取引 VAT 導入に懸念表明。
2001/1	OECD 租税委員会：登録制導入で日米欧合意。
2001/6/15	WTO：ネット課税ルール作りに着手。欧米間の対立[デジタル・コンテンツはモノ(米)かサービス(EU)か]。
2001/7	WTO：一般理事会議長[中間報告]=ネット課税2003年まで課税せず。
2001/9	ネット課税法案出そう：接続税凍結法案，同恒久化法案，売上税簡素化法案など。
2001/10	テネシー大調査報告：2002年 e-コマース売上税収ロス推計=133億ドル。
2001/11/29	凍結法延長決定。
2002/2/8	財務副長官声：EUのネット VAT 課税導入に反対表明。
2002/2/12	EU：ネット VAT 課税導入決定。
2003/2	新聞報道：大手小売8社，37州と売上税・使用税の代理徴収合意。
2003/2	イリノイ州：ウォルマートなど6社にネット販売の売上税求めて提訴。
2003/4	全米ダイレクト・メール業協会：ネット販売売上税導入反対表明，テネシー大調査を過大評価と批判。
2003/5	米政府：凍結法の延長，議会に要請。
2003/6	全米小売業協会：2002年度ネット販売高前年比48%増，760億ドルと発表。
2003/10	ネット管理に関する南北間の対立表面化。
2004/4/29	上院：ネット接続4年間課税禁止法可決。
2005/5	税制改革諮問委員会：所得課税，売上税改革案検討開始。
2005/9	EU：国連で IP アドレスの公平割当などネット多国間管理提唱，米との対立鮮明化。
2005/10	税制改革諮問委員会：連邦売上税導入見送り決定。
2005/11/4	国連情報社会サミット：ネット多国間管理協議先送り決定。

出所) 新聞報道などから作成。

全米知事会議会長は新税の導入を支持し，3人の政府委員は州政府代表などの意見が十分反映されていないことを批判するなど，「電子商取引非課税派」と「売上税改革派」²³⁾の対立が表面化，結局正式な議会提案としての成立要件たる3分の2の賛成を得られなかった。結局，統一の見解を提出することが出来ず，その後の議論に任されるところとなったのである。

その後，2001年には凍結法が延長され，売上税の一元化に向けた委員会が

23) 吉田倫子「電子商取引課税の現状と問題点」，立命館大学社会システム研究所『社会システム研究』第3号，2001年，64ページ。委員会における議論とその背景については，谷口洋志前掲書が詳しい。参照されたい。

設置されるなど、対外的にはEU諸国、途上諸国との対立を深めながら、国内消費課税システムの抱える問題と地方税収問題の解決に焦点が移っていたのはすでにみたとおりである。とりわけEUとの電子商取引課税を巡る対立は、一方ではOECDにおける合意とハーモナイゼーションを促進しながら、農産物摩擦、航空機摩擦と並んで今日における欧米間のもっとも重要な国際的摩擦事案となったことは確かである。

おわりに

2003年2月18日付け『日本経済新聞』は「事実上非課税から転換」と題して、ウォルマート、トイザラス、ターゲット、バーンズ&ノーブル、ボーダーズなど大手小売業8社のネット販売子会社が37州の徴税主体7,400以上と、徴税当局が関連訴訟を起こさないことを条件に使用税の徴収代行に合意した旨伝えた。いわばEUが提唱した登録制による域外取引代理徴収方式の試行的採用である。アマゾン・ドット・コムは非課税扱いを続けるとのこと。「ネット課税を導入すればマイクロ・ソフトはカリブ海へ本社を移す」とは、反対論者の常なる言葉である。現に一部デジタル・コンテンツ・サービス会社が複数国の子会社にサーバーを移してもいる。電子商取引課税を巡る問題は、近代租税国家が本質的に抱える「直間矛盾」＝直接税と間接税の「対抗」の問題でもある。支出税への一元化さえ議論の俎上に上る中で、ネット社会の到来に振り回される人類社会の呻吟が聞こえるが如くである。その先は均質世界の到来による「ネット社会の安楽死」なのだろうか？

企業活動のボーダレス化の進展は必然的に「近代租税国家」の課税管轄権との衝突、「税の空洞化」を促進し、世界的規模での「国境を超えた納税協力」の必要性を増大させる。IT革命の進展とネット・ビジネスの拡大はいやが上にもこうした傾向を極限にまで推し進める可能性を秘めている。

連邦税に売上税に相当する間接税を有さない合衆国においても、州際取引を巡る売上税・使用税の徴収システムの確立とeコマース課税を巡る問

題はまさしくこうした国際問題のそのまま縮図に他ならなかった。「公平で簡素な税制の国際的確立」とこれを求める国際的政策調整の過程はまた、人類社会が「近代租税国家」の限界を乗り越えるための新たな挑戦のひとつに他ならない

<参考文献>

- (OECD等の報告書については渡辺智之，前掲書参考文献が詳しい。参照されたい。)
- Bruce, Donald and William F. Fox, *State and Local Sales Tax Revenue Losses from E-Commerce: Updated Estimates*, September 2001.
- Dornberg, Richard L., Luc Hinnekens, Walter Hellerstein, Linyan Li, *Electronic Commerce and Multijurisdictional Taxation*, 2001.
- Eurostat, *E-Commerce and the Internet in European Businesses, 2002*, February, 2004.
- United Nations, *E-Commerce and Development Report 2004*, 2004.
- U.S.ACEC, *Federal, State and Local and International Taxation and Tariff Treatment of Transactions Using the Internet and Internet Access and Other Comparable Intrastate, Interstate or International Sales Activities*, Apr. 2000.
- U.S. Census Bureau, *E-Stats*, May 2006.
- U.S. Department of Commerce, *Digital Economy 2003*, December 2003, 室田泰弘訳『デジタル・エコノミー2004』東洋経済新報社，2004。
- U.S.GAO, *Sales Taxes; Electronic Commerce Growth Presents Challenges; Revenue Losses Are Uncertain*, June 2000, GAO/GGD/OCE-00-165.
- Westin, Richard A., *International Taxation of Electronic Commerce*, 2000.
- 金子宏・中村雅秀編『テクノロジー革新と国際税制』清文社，2001年。
- 同『電子取引と国際税制』清文社，2002年。
- 川端康之「電子商取引をめぐる国際化税のあり方についての問題提起」、『総合税制研究』No. 8, 2000年
- 経済産業省『平成16年度電子商取引に関する実態・市場規模調査』，2005年。
- 谷口洋志『米国の電子商取引政策』創成社，2000年。

中里実『国際取引と課税』有斐閣, 1994年。

中村雅秀『多国籍企業と国際税制』東洋経済新報社, 1995年。

中村雅秀『国際移転価格の経営学』清文社, 2006年。

中村雅秀・内山昭編『国際租税の先端的諸問題の研究』立命館大学社会システム研究所プロジェクト研究成果報告書, 2004年3月。

中本悟「サービス貿易とGATS体制」『季刊経済研究』, 20005年9月号。

日本情報処理開発協会『海外におけるEC推進状況調査報告書2003』, 2004年。

吉田倫子「電子商取引課税の現状と問題点」, 立命館大学社会システム研究所『社会システム研究』第3号, 2001年。

渡辺智之『インターネットと課税システム』東洋経済新報社, 2001年。