

$$\left(\begin{array}{c} \text{平} \ 25.11.14 \\ \text{際} \ D \ 2 \ - \ 3 \end{array} \right)$$

税制調査会（国際課税 D G ②）

〔国境を越えた役務の提供等に対する
消費税の課税のあり方について〕

平成 25 年 11 月 14 日（木）

慶應義塾大学大学院法務研究科

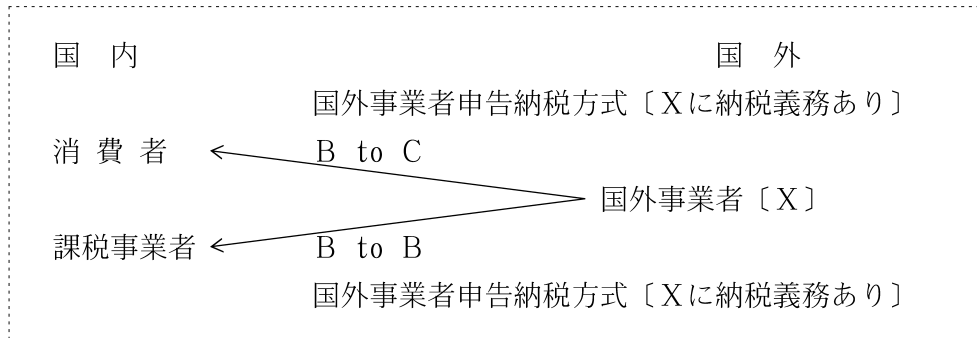
佐藤 英明

国境を越えた役務の提供等に対する消費税の課税のあり方について

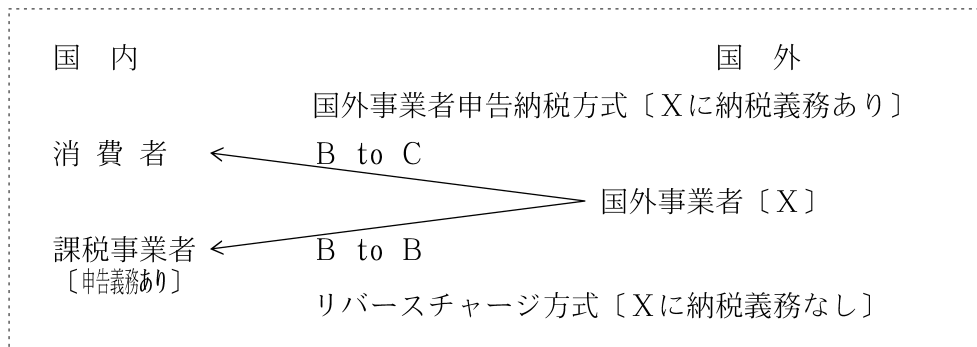
慶應義塾大学 佐藤 英明

1 課税方式の整理

〔案1〕

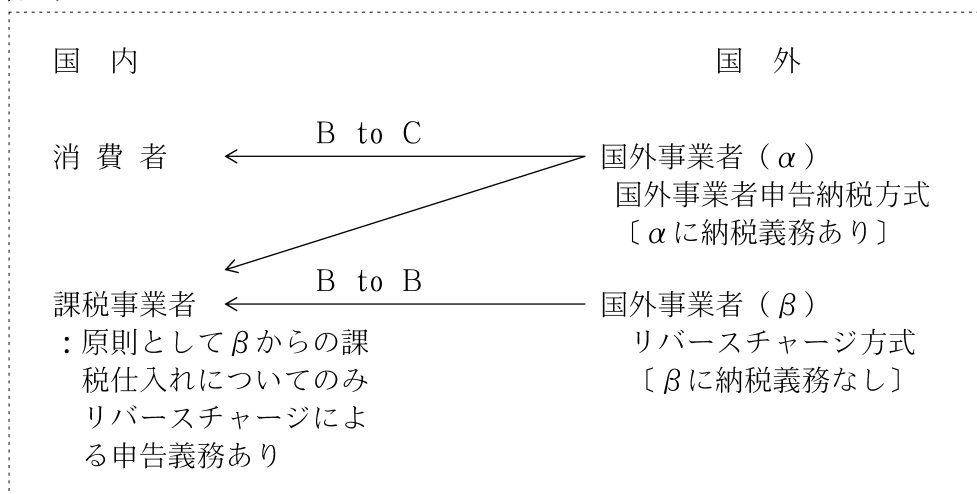


〔案2〕



- ・ Xの日本への納税義務の有無は、日本国内の取引相手先の属性によって決まる。

〔案3〕



- ・ α ／ β の日本への納税義務の有無は、日本国内の取引相手に提供している自分の役務等の内容によって決まる（取引相手の性質ではない）。
- ： α は消費者対象の役務等を含み、 β はそれを含まない。

2 議論のポイント

(1) 「制度上の解決」と現実（執行可能性や執行コスト）との乖離が大きい。

(ア) 国外事業者申告納税方式：国外事業者による申告納税を確保する手段に不安がある。

：消費者対象の取引だと課税し損なうだけだが、課税事業者対象の取引だと、国外事業者が納税していない税額について、国内の課税事業者が税額控除を受ける（以下、「実体を欠く税額控除」という。）恐れがある。

(イ) リバースチャージ方式：国外事業者が日本国内の取引相手の属性を決定する手段が必要。

：新たに国内の全課税事業者に登録番号を与えて管理する場合には、コストが巨大になる。

(ウ) これらの問題点への技術的な対応が必要かつ重要な考慮要素である。

例、国外事業者が使いやすい申告納税手段の開発／国内課税事業者識別の簡易な手段の開発

(2) どの案でも、どの範囲の「役務の提供等」について日本の消費税を課すかの決定が重要。

(ア) 課税方式と課税対象となる「役務の提供等」の範囲との関係（考慮要素）については、

① B to C取引については、国外事業者申告納税方式のみが可能な方法である。

国外事業者申告納税方式の適用対象となる国内の課税事業者が増えれば、「実体を欠く税額控除」により生じる問題が大きくなるため、

② 課税対象広く設定する場合には、コストをかけても、リバースチャージ方式を採用する必要がある。

③ 課税対象を B to C取引を中心に設定し、課税対象となる B to B取引の範囲が狭い場合には、国外事業者申告納税方式で割り切る（〔案1〕）、または、それに加えて、周辺部分をリバースチャージで補う（〔案3〕）、という考え方が成り立ちうる。

(イ) なお、〔案3〕では、「日本の消費税の課税対象となる『役務の提供等』について前頁図の α 型（日本の消費者にも提供される可能性あり）と β 型（課税事業者にのみ提供される）とを、役務の性質によって区別する」という二段階目の判断が必要になるが、これは政策的判断というよりも、事実の評価によって決まることがらだと考えられる。

(3) 暫定的提案

・ ①絶対的に優位な課税方式があるわけではないこと、②選ぶべき課税方式と課税対象の範囲とに密接な関わりがあること、の2点に鑑み、課税方式相互間の優劣の判定よりも、「課税対象とすべき『役務の提供等』の範囲」の判断を先行させることが適切であると考えられる。

3 課税対象の範囲に関する考慮要素

(1) 問題の所在

- ・①技術の進展により「国内取引と比較可能な国外取引」が出現したこと、および、
②税率の引き上げにより経済的負担の開差が拡大した（する）こと、
から生じた、国内外の事業者間の「競争の非中立性」が問題の中心であると考えられる。
：わが国の「課税権の確保」という視点は重要だが、現時点で重視しすぎると收拾がつかなくなる恐れがある（仕向地主義の貫徹、など）。

(2) 重視すべき要素

- ・直接に「競争の非中立性」が問題となっている分野の判定
- ・「競争条件」として認識される事項の整理
消費者に転嫁される税額／国内で申告納税等に要する事務負担／国外事業者の事務負担
- ・国内消費者が受ける「役務等の実質」が同じ場合の「役務等の提供の態様」と税負担の差異、
および、態様を変更することの難易

(3) 付随的に重要と考えられる事項

- ・非課税取引の割合が高い業種等における実質的な税負担増加（国内）
- ・申告納税を適正に履行するための情報の、「納税義務者」による取得可能性（国外）
- ・対象となる取引の非常な多様性（役務等の提供態様、提供者の属性、代金決済手段など）

4 情報収集の必要性

- ・関係する国内／国外事業者からの情報収集
国外事業者との競争上の問題点／課税方式に応じた事務負担／実質的な税負担の程度等
- ・先行する外国の課税当局からの情報収集
国外（域外）の納税義務者が納税義務の存在（送信先情報）を知る方法／程度
国外（域外）事業者の役務等の提供態様に応じた課税のあり方
国外（域外）事業者の納税協力を得るための諸方策

5 制度構築の手順～取引の多様性への対応の必要性

- ・実態に即して、制度の「本来的な適用対象」と「適用のされ方」を決定することが先決。
⇒周辺的な形へは段階的な対応を考えるべきである。

電子的配信サービスと消費課税

——制度設計上の問題点

I. 問題の所在

1. 序

わが国の現行消費税制の下で、海外からのいわゆる電子的配信サービスに課税されない点が国内の同様のサービスとの関係で不公平だとする議論は、本年6月ころから非常に盛んに行われるようになってきた¹⁾。これは、わが国の消費税率が、地方消費税と合計で今後10%まで引き上げられる見通しとなったことが、創設時の3%というきわめて低い税率の下で形作られていた制度に質的变化ともいべき大きな影響を与えている例の1つと考えることができよう。他方では、現行消費税法立法当時には考えられなかったほど、そのような電子的配信サービスが多様化し、また、その規模も大きくなったことも、この問題が現時点でクローズアップされるもう1つの理由であると考えられる²⁾。

しかしながら、現実には、そのような海外からのサービスに適正に課税を行う制度を作るには、いくつもの高いハードルがある。本稿では、現時点でわが国が直面しているものに限って、制度設計上の問題点を、簡単に概観することとしたい³⁾。

2. 具体的な問題と検討の視角

現行制度上、海外からの電子的配信サービスが非課税とされていることから生じる問題として、ここでは2つの点を指摘したい。第1に、これは当然であるが、消費税が課税されない分だけ、海外からサービスを受ける方が代金が安くなる。この点は特に、同じ内容の電子書籍、ゲーム、楽曲などが、国内外の複数の事業者から提供される場合に顕著な問題となる。

第2に、国内の課税事業者（以下、「国内事業者」という）が海外からサービスを受ける場合は「みかけ上の取引条件」が異なると指摘されている。国内で提供されるサービスの購入にのみ消費税が課されるため、仕入税額控除の適用によって結果的に税負担には差異を生じないにもかかわらず、国内事業者の眼には、海外のサービスの方が「安く映る」というのである。

後者の問題が税負担や税収の問題でないことは明らかだが、現在の問題の取り上げられ方としては、前者の問題も、消費税収の確保という視点よりも、国内外で同様のサービスを提供している事業者間の競争条件の平等性（以下、「事業者間の平等」という）の視点が重視されているものと評価される。

このような評価を念頭におくと、制度を設計

する上では、税負担のあり方だけではなく、関連する事務負担も重要な考慮要素となる。消費税の税負担は最終的には消費者の負担の問題であるが、その執行に納税義務者等として関わる事業者の事務負担は、事業者間の平等の問題の一部を成すからである。また、この評価は、検討の対象として取り上げるべきサービスの範囲にも影響する。この点は後述する。

3. 原因となるメカニズムの概観

制度設計の選択肢を議論する前に、現行制度において、海外からの電子的配信サービスが非課税とされている仕組みを確認しておこう。

消費税法は、事業として対価を得て行われる役務の提供を「資産の譲渡等」に含めており（消税2条1項8号）、この資産の譲渡等は国内において事業者が行った場合に限り消費税の課税対象となる（消税4条1項）。役務の提供が国内において行われたかどうかは消費税法4条3項2号が原則を定めつつ、一定の類型については判断基準の設定を政令に委ねている。

電子的配信サービスを役務の提供と考える場合に⁴⁾、関係する政令の規定は、「情報の提供」に関する規定（消税令6条2項5号）と、同項に列挙された以外で役務の提供場所が明らかでないものに関する規定（同7号）であり、いずれも、それらの役務の提供等「に係る事務所等の所在地」が日本国内にある場合に、国内における役務提供とされる。海外からの電子的配信

サービスは、これらの規定によってその提供地が日本国内にないと判断される結果、消費税の課税対象とされていないのである。

このように海外からの役務提供の多くが、わが国において課税されてこなかった理由としては、後述するようにそのような役務提供に課税する仕組みの構築が法技術的に非常に困難であること、他方で制度創設当時の消費税率は3%とその負担はごく軽いものであったこと、さらに、国内で提供されるサービスと国外から提供されるサービスの内容が実質的に異なる（競合しない）場合が多く、課税関係が異なることから生じる問題が比較的小さいと理解されたこと、などが挙げられるのではないかと想像される。

この概観からは、制度の作り方のみに着目するなら、電子的配信サービスについて、その受領者の所在地によって役務の提供地を判断することにすれば、日本で受けるそれらのサービス提供を、わが国の消費税の対象とすることができると判明する。しかし、その結果、どのような課税が行われるかということを考えると、問題はそれほど単純ではない。この点について、さらに検討してみよう。

II. 課税方式の検討

1. 2つの選択肢

国際的な取引について仕向地主義を原則とする消費税では、国際的な取引については消費が

1) 参照、「ネット配信各社募る不公平感」日本経済新聞2012年6月25日朝刊法務面、「海外からの配信に消費税」同2012年6月29日朝刊1面など。

2) たとえば、2011年の国内音楽配信市場の規模は前年比約16%減の719億円にとどまるが、全世界では10%前後の成長が続き、2011年には50億ドルを超えたと伝えられている（『定額聴き放題日本でも産声』日本経済新聞2012年7月12日企業1面）。動画配信、電子書籍についても、参照、「スマホ対応進む動画配信サービス」日経パソコン2012年7月9日号14頁、「楽天の本格参入で電子書籍が競争激化」同7月23日号10頁。

3) この問題については、外国の制度に関する先行業績

や参照すべき消費税の論稿が多数あるが、紙幅の制限のため、本稿では紹介や引用を割愛する。読者のご理解を得たい。なお筆者は「国境を越えた役務の提供等に対する消費税の課税の在り方に関する研究会」（財務省）のメンバーの1人であるが、本稿における意見はすべて私見である。

4) 楽曲や電子書籍データの配信は、著作権等に関わるものとして「資産の譲渡」にあたり、消費税法施行令6条1項7号が関係する可能性もある。この点は知的財産法における議論を参照して決定すべき問題であり、消費者にはほぼ同じ効用をもたらす取引の間で、課税上の差異が生じないように制度を仕組む必要性が大きいことを指摘するにとどめたい。

行われる国で課税することが原則とされる。わが国の消費税法において、貨物については、一方で、輸出の際には輸出免税等（消税7条）の規定が適用され、他方で、輸入については、消費者を含めて「外国貨物を保税地域から引き取る者」のすべてが納税義務を負う（消税5条2項）とされていることは、この原則に沿った制度を指向するものと理解することができる。ただし、輸入の場合にこの課税方式が実現できるのは、外国からわが国に持ち込まれる資産は「外国貨物」として税関を通ることが法的に義務づけられ（参照、関税67条）、また、それが実際に行われているからである。

さて、仕向地主義の考え方を貫徹するならば、海外からの役務の提供についても、消費地である日本において課税がなされるべきである。しかし、すべて税関を通ることが義務づけられている貨物と異なり、パソコンやスマートフォンなどで容易に電子的配信サービスを受けられることを考えると、サービスの受領者をすべて消費税の納税義務者とする制度は、明らかに実効的ではありえない。この制度の下では、海外からの電子的配信サービスを利用する消費者にも消費税の申告納税を求めることになるが、中学生や高校生でもこれらのサービスを利用しうることなども考えれば、そのような申告納税が適正になされることはほとんど期待できないからである。

そこで、制度を構築する選択肢としては、国内において申告納税を期待できる国内事業者については、海外からの役務提供を利用したことについて申告納税を求め（いわゆる EU 型のリバースチャージ。原則として納税されたのと同額が仕入税額控除の対象となるため、これらの国内事業者には実質的な税負担が生じるわけではない）、申告納税が期待できない消費者（小規

模免税事業者を含む）に対して提供された役務については、役務提供者等の海外の事業者には、日本の消費税の申告納税を求めるという制度が、第1に考えられる。

この制度のポイントは、海外の事業者から提供される役務の受領者によってその消費税に関する取扱いを変えるということにある。しかし、そのような区分は事務負担その他の新たなコストを生じさせる恐れがある。そこで第2に、このような区分のコストが大きすぎると判断される場合には、区分をなくし、日本向けのすべての配信サービスの提供について、海外の事業者には申告納税を求めるという制度を作ることが考えられる。

しかし、このどちらの選択肢についても、解決すべき問題点は少なくない。

2. リバースチャージと海外の事業者による申告納税の併用

この方式では、海外の事業者は日本国内の消費者にサービスを提供し、その他の要件を満たせば、日本の国内法にもとづいて消費税の納税義務を負うことになる。現行税制においては日本法にもとづく納税義務者が日本国内に所在しない場合には納税管理人を定める義務があり（税通117条）⁵⁾、この規定を使うなどすれば、制度上は大きな問題なく、海外の事業者を納税義務者に取り込むことができる。

しかし、それはあくまでも制度上の解決にとどまり、実際には、国外に所在する事業者にどのようにして適正な申告納税をしてもらうか、という点には執行上の難問が存在する。

この点については、そもそも国内の消費者に申告納税を求めるよりも海外の事業者になを求めた方が実効的である（多くの義務の履行が見込まれる）という想定がこの制度設計の前提

5) ただし、義務違反に対する罰則等の規定はない。ちなみに、地方税法においては、納税管理人の不申告には過料を、虚偽申告には罰金を科す規定を置くのが一般的である。

参照、佐藤英明「地方税制における租税制裁」総合税制研究6号（1998年）195頁以下。

にある以上、完全な性悪説に立って論じることが、あまり生産的ではない。義務履行の事務負担能力が大きく、また、日本に対する申告納税義務の不履行が社会的評価の下落に結びつきやすい大規模な事業者を中心として一定の協力が得られると想定しつつ、電子的な簡易な申告納税を可能にするなど、納税協力を得やすい環境整備などの対応が重要になると思われる。

他方、この制度設計の下では、海外の事業者が国内事業者に配信サービス等を提供する場合には、海外の事業者は納税義務を負わず、代わりにサービスの提供を受ける国内事業者が納税義務を負う（と同時に、原則として仕入税額控除を適用する）ことになる。国内事業者の義務履行は、わが国の税務官庁による監視が通常どおり及ぶから、海外の事業者による申告納税よりも執行面での不安は少ない。

しかし、そのような制度にするためには、海外の事業者が、日本におけるサービスの提供先が課税事業者か否かを判別できる制度が必要となる。これをもし、希望する国内事業者に「課税事業者番号」を交付するというような仕組みで行うなら、その制度の構築、不正な番号取得・行使の監視などの執行コストは相当に大きなものとなる恐れがある。

さらに、課税対象とするサービスが、音楽、ゲーム、映画などの配信を中心とするような場合には、実際にはそのほとんどが消費者向けであるにもかかわらず、国内事業者に提供されたごくわずかなサービスを選び分けるために、膨大な手間がかけられる結果となる可能性も否定できない。したがって、この選択肢を採用すべきかどうかは、新たに課税対象とされるサービスの利用者の実態とも密接に関わるものと考えられる。

3. 海外の事業者による申告納税

2で触れたリバースチャージを併用しないならば、日本向けに配信サービスを行う海外の事業者は、提供先を区分することなく、日本向けの課税売上すべてについて、日本の消費税の申告納税義務を負うことになる。この選択肢については、現行制度による制度上の対応が容易であることと、適正な執行を確保することが困難であることの両面があることは、2で触れたとおりである。

新たな問題は、海外からの配信サービスを受けた国内事業者が仕入税額控除をする場面で生じる。海外の事業者が申告納税をしていない場合に、それに対応する税額相当額の仕入税額控除を国内事業者認めると、その分だけ消費税の減収が生じるという、実際的な問題が生じるからである。

この懸念に対しては、日本に申告納税する海外の事業者に一定の登録を求めて番号を交付し、その番号を記載した請求書等の保存を国内事業者が仕入税額控除を適用しうる要件とする、という制度による対応が考えられる。しかし、そのような制度の下では、海外の事業者は国内で同様のサービスを行う事業者には求められない登録等の事務負担を負うことになる点、及び、国内なら免税事業者からの仕入についても課税仕入として仕入税額控除の対象となりうる点との不均衡が問題となるであろう⁶⁾。

さらに、そのような登録制度を消費税の申告納税の適正さの担保とリンクさせ、登録した海外の事業者が適正な申告納税をしない場合には登録を取り消すという制度も考えられる。これにより、消費者に対する課税売上についての申告納税も確保されることを期待するわけである。

6) この点については、国内にあれば免税事業者を通じた取引であっても消費税額が転嫁されつつ取引が行われているはずであるが、海外からのサービス提供の場合にはその前

提が通用しないので、必ずしも両者を同じに考える必要はないとも考えられよう。

しかし、そのような制度の実効性については、疑問の余地が大きい。まず、海外の事業者にとっては、わが国に登録を行うメリットが少ない。そのため、本来は登録を望まない海外の事業者が登録を行うのは、国内事業者との取引を重視し、国内事業者からの登録の要求（国内業者は、それがなければ自分が仕入税額控除ができないから）に応じる場合に、ほぼ限られるであろう（このような事案が多く生じるか否かは、どのようなサービスを課税対象とするかによる）。また、海外の事業者の登録を取り消すということは、その事業者の不申告等を理由に国内の課税事業者に不利益を及ぼすことになる（可能と期待していた仕入税額控除が不可能になる）点で、実際に税務官庁がそのような取消しをなすケースは、きわめて限られると考えられるからである。

Ⅲ. 考慮すべきその他の問題点

本稿の最後に、課税の方式にかかわらず検討されるべき問題点を、ごく簡単に指摘しておきたい。

1. 課税対象の範囲

すでに何度か触れたように、現時点で新たな制度改正を考える際には、どのような取引を新たに課税対象に加えるか、という問題が重要である。現時点でこの問題が急速に浮上した理由として国内外の事業者間の平等の問題があると考えられることと、制度を創設しその執行が落ち着くにはある程度以上の時間が必要であると思われることを考えると、国内外の事業者間で不平等がきわめて明らかになっている分野、具体的には、音楽や映像、ゲーム、パソコンやスマートフォンのアプリケーション、電子書籍

の配信などに対象を限定することは、有力な選択肢であると思われる。実態調査を必要とする事項であるが、これらの取引に限れば、新制度は主として消費者がサービスの提供を受ける（B to C）取引を念頭において構想することができるものと思われる⁷⁾。

問題は、電子広告などの、主として事業者間（B to B）でなされる取引を対象とするかどうかである。これについては、それらが納税者の直接の税負担の問題ではないこと、また、どのような方式を用いても国内課税事業者の事務負担は増大することになり、それが比較的小規模な事業者が同様のサービスを国内事業者から受けることを選ぶ要因になれば、かえって国内外の事業者間の平等を害することを考えると、これらの取引は早急な制度の見直しの対象からは除く方が賢明であるとも考えられる⁸⁾。

2. 取引の多様性への対応

かりに、B to C 取引を中心にするとしても、対象となる電子的配信サービスは形態が多様であり、このことは納税義務者の決定という重要な問題に大きな影響を及ぼす。

図は、主として B to C 取引を念頭において、関係者を機能に着目して整理したもので、1 人の者が複数の機能を兼ねている例は多数ある。たとえば「マーケット」と表示した者は消費者と直接向かい合う機能を持っているが、この者が決済代行業者の機能を兼ねているパターンなどは、多く見られるであろう。

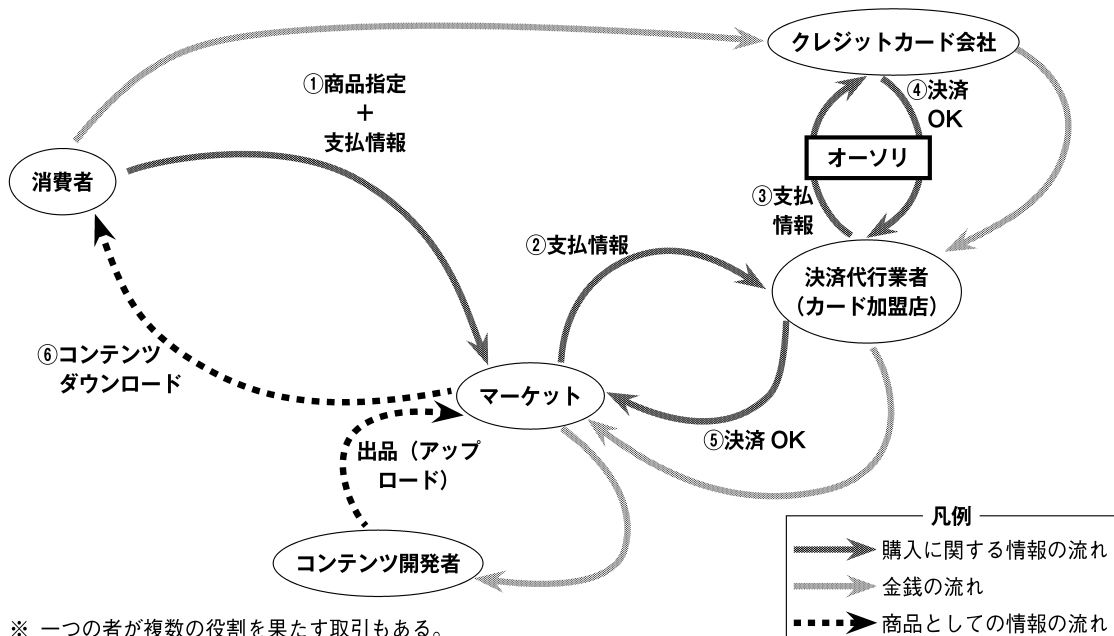
ここで、「マーケット」が「コンテンツ開発者」（ゲーム等のアプリケーションや楽曲・映像・電子書籍のデータを作成した者）から、いわば「コンテンツを仕入れて『消費者』に売る」という取引形態であれば、「マーケット」

7) この限定の下でも、たとえば企業がビジネスアプリケーションソフトを海外の事業者のサイトからダウンロードにより購入する事案（B to B）は、課税対象に含まれる。

8) 配信サービスとは異なるが、クラウドコンピュー

ティングを利用したコンピュータリソースの提供も、今後重要性を増す B to B 取引として注目する必要がある。たとえば、参照、「オラクル、クラウド拡充」日本経済新聞 2012 年 10 月 2 日朝刊総合 2 面。

図 | 電子コンテンツ取引(B to C)の構造図



がこの配信サービスの提供者であることは、ほぼ疑いない。

しかし、「マーケット」はあくまでも「消費者」と「コンテンツ開発者」の仲介をしているにすぎないという取引形態（以下、「場貸し」という）であれば、「マーケット」と「コンテンツ開発者」のどちらが配信サービスの提供者であるかについては、見解が分かれうる。

このような場合については、消費税法において、どちらを納税義務者ととらえるかを決める必要がある。その際には、「コンテンツ開発者」には相当程度小規模な者が含まれることや、後述するようなコンテンツをダウンロードした「消費者」の所在地を特定する情報を「コンテンツ開発者」が容易に取得可能かということなども考慮要素となる。

さらに、「消費者」から見れば、多くの場合

「コンテンツ開発者」と「マーケット」の間の取引形態の違いはほとんど関心のないことであらうこと、したがって、両者の間の公平性を確保することが重要であることも、考慮されるべきである。もし、税負担や事務負担が取引形態によって大きく異なるなら、「マーケット」の役割を担う事業者は、可能な限り、より負担の軽い取引形態を採用しようとするであらうことは、ほぼ明らかだからである。

これに加えて、「場貸し」と表現した「マーケット」の形態が、無名の「コンテンツ開発者」が世に出る方策であることを含めて、今後、急速に拡大する可能性があることも、考慮しておく必要があろう⁹⁾。

ただし、この問題は海外の事業者からの配信に限定されず、すでに国内においても同様の「場貸し」による配信がなされているものと想

9) 参照、「作家が直売、変わる流通」日本経済新聞 2012年9月20日朝刊企業1面。加えて、ある分野における

「場貸し」形態の「マーケット」は、その性格からして寡占化の傾向を有すると思われることも考慮する必要がある。

像され、電子的配信サービスの分野における課税関係の明確化、適正化という別の問題を提起するものと考えるべきなのかも知れない。国内外を問わず、コンテンツ開発者の課税の適正化を含めて、解かれるべき問題なのである¹⁰⁾。

3. 申告納税に必要な情報の入手

海外の事業者が日本の消費税の申告納税を適正に行うためには、サービスの提供先が日本に所在していることを認識する必要がある。このようなサービス提供先に関する情報は、少なくとも2つの流れで取得されているようである。

1つは、クレジットカード決済が用いられる場合に、少なくともその発行国が判別可能だということである。したがって、この情報による場合には、日本で発行されたクレジットカードによる決済が、日本向けのサービス提供と認識されることになる（そのため、実態と情報が完全に一致するわけではない）。

もう1つは、「マーケット」が「消費者」に登録等を求め、住所地等の正確な申告を要求している場合があることである。このような「マーケット」においては、少なくとも「マーケット」は「消費者」の申告する所在地を認識していることになる¹¹⁾。

ただし、「マーケット」にあたる者が、常にそのような「消費者」の所在地情報を有しているとは限らない。たとえば、ソフト開発事業を行う法人が自社サイトでアプリケーションを売

る（「コンテンツ開発者」が「マーケット」を兼ねる）場合に、このサイトでソフトウェアを購入する「消費者」が自分のクレジットカードの情報をこの法人に与えることをためらう（この法人があまり信用されない）と予想されるなら、そのような取引については、「決済代行業者」が「消費者」から直接に支払情報を受け取り、結果（「決済OK」）のみをこの法人に伝えるという形態がとられることになる。この場合には、「マーケット」「コンテンツ開発者」のいずれも、「消費者」の所在を示す情報が得られないということもありえよう。

このように、「消費者」の所在地情報の流れについては、制度設計においても十分な考慮が必要だと考えられる¹²⁾。

IV. おわりに

以上に挙げただけでも新制度設計には多くの難問がある。海外の事業者に対する小規模事業者免税点制度の適用のあり方や非課税売上の比率が大きい国内事業者への影響など、さらに残された問題もあるが、本稿では検討を割愛する。

※ 本稿で触れた電子コンテンツ取引の調査については、東京大学法学部4年佐藤英典の協力を得た。

10) 支払手段の多様化も制度設計上の考慮要素となりうるが、たとえばポイント方式であっても、返金不可で同一サイト内でのみ使用可能なものは当初のポイント購入時にサービスの提供があったものとみなすなど、合理的な対応が可能な場合が多いように思われる。

11) たとえば、参照、Kobo 利用規約 (<http://rakuten.kobobooks.com/termsfuse>) 3.D。また、国内事業者の例としては、参照、iTUNES STORE サービス規約 (<http://www.apple.com/legal/itunes/jp/terms.html>)、Sony Entertainment Network 利用規約 (http://legaldoc.dl.playstation.net/ps3-eula/psn/j/tosua_ja.html) 1. など。

12) 制度設計の当初は、「マーケット」などに対して「消

費者」が偽りの情報を伝えた場合などは対象から除き、制度が適正に運営されている範囲内で課税対象を考えるのが有益であろう。ただし、日本向けにはmp3の楽曲を提供していない米国amazonのサイトから、日本の居住者が楽曲を購入する方法がかなり広くインターネットで話題になっていることや、グーグルプレイの国内向け有料アプリランキングに、消費者がスマートフォンをキャリアなどの事業者の予定しない方法で使えるようにする商品が複数ランクインしていること（参照、日本経済新聞2012年9月15日朝刊企業2面）などに照らすと、性悪説に立って「消費者」を眺める制度についても、今後、早急な検討が必要とされるように思われる。