

特集・コンピュータ・ネットワークと法

電子商取引と国家間税収分配

増井良啓

東京大学助教授
ますい・よしひろ

一 取引の電子化に対する現行国際課税ルールの不適応

情報通信技術が発達すると、当事者が地理的に離れていても、容易に取引を行うことができるようになる(2)。たとえば、ある人が有益な情報を得るためには、これまでは、書店から自宅に持ち帰るなどして、書籍という有形の財を物理的に移動することが必要であった。しかし今や、自宅の端末にログインするだけで、インターネットを利用し、世界中から無形の情報を瞬時のうちに入手できる(3)。しかも、外為法の改正により、日本の居住者は、外国に銀行口座を開いて決済を行えるようになる。こうして、電子化の進展

は、国境という地理的な制約を、技術上無意味化する。

しかしながら、各国の国際課税ルールは、地球規模の電子商取引(4)に十分に対応するものであるとはいえない。現在の国際課税ルールの原型(5)は、一九二〇年代に形成されたものであり(6)、電子化された新しい取引形態を念頭において設計されているわけではない。

現行ルールによる対応の難しさを示す一例は、グローバル・トレーディングの課税である(7)。金融機関が世界の主要市場を二四時間コンピュータ・ネットワークでつなぎ、地球規模で金融商品を売買している場合、所得や損失がどの国から生じたかを判定するのは至難の技である。そのため、各国の恒久的施設に帰属

すべき所得をどのように認定するか(独立企業原則の適用)、あるいは、移転価格税制をいかにして適用するか(arm's length standardの適用)、といった問題の解決が困難になる。

このように、情報通信技術の進展は、金融機関の活動を真に地球規模のものとし、その結果、従来の国際課税ルールによって各国に税収を分配することがますます難しくなってきた。もっとも、難しいからといって、各国が勝手にまぢまぢの取扱いをなすと、二重課税の危険が生ずる。そこで、これを予防する現実的な手段として、事前確認制度(APA)に期待がもたれている(8)。また、一九九七年二月一四日、OECDは、グローバル・トレーディングの課税の鍵となる利益分割法の具

体化にむけ、討議のためのドラフトを発表した(9)。

グローバル・トレーディングの課税はこのように難しい問題であるが、しかしなお、問題となる納税者の範囲が一定の金融機関に限定されている。けれども、今後たとえば、証券業者を介さない形での有価証券のelectronic tradingが展開すると、同じような問題がすべての投資家について生じかねない(10)。しかも、取引の電子化は、このような金融取引だけでなく(11)、冒頭の書籍販売の例のように、実物取引一般に広く影響する。こうして、戦線は一気に拡大しようとしているのである(12)。ことがらの重要性にかんがみ、電子商取引が国際課税ルールにおよぼす影響について、各国の租税専門家

が活発に検討をはじめた。一九九六年一月には、米国財務省が、「グローバル電子商取引の租税政策上の含意」と題する報告書を公表した⁽¹³⁾。一九九七年四月にはハーバード大学で「電子商取引に対する複数課税管轄権の課税」という討論会が開催され、国際課税・州税・産業界の三つの分科会において、計一六本のペーパーが提出され議論された⁽¹⁴⁾。この他にも、OECD⁽¹⁵⁾、I F A⁽¹⁶⁾、P A T A等々、さまざまな機関⁽¹⁷⁾において、熱心な議論がまきおこりつつある⁽¹⁸⁾⁽¹⁹⁾。

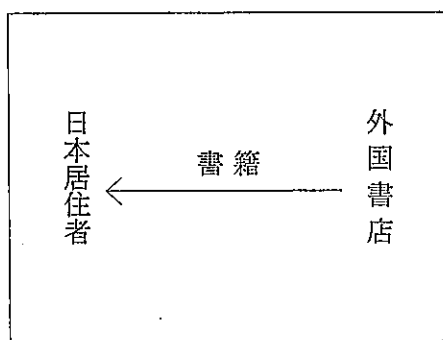
このような状況をふまえ、以下では、電子商取引の何が問題であるか、所得税・法人税の国際的側面を中心に、若干の論点を提示したい。本稿の主張は、取引の電子化が国家間税収分配に影響を与える可能性をもつ、というものである。

二 「国内」と「国外」の切りわけの困難さ

問題像をはっきりさせるために、具体例⁽²⁰⁾で考えてみよう

〔例〕日本の居住者(個人)

が、外国の書店(外国法人)のホームページにアクセスして、書籍を購入する。書籍は、直接、外国書店から居住者に郵送される。支払いは、クレジットカードで行う。



この書店は、日本の法人税法上、どのように課税されるか。この書店は、外国法人であるから、国内源泉所得に対してのみ課税される(法人税法四条二項)。そこで、国内源泉所得の有無がまず問題となる。この最も基本的な問題を一見するだけで、現行課税ルールが電子商取引にうまく対応していないことが、よくわかる。現行のソース・ルールによる

と⁽²¹⁾、その法人が、国外において譲渡を受けたたな卸資産につき国外において製造等をしないうで、これを「国内において譲渡」する場合、その国内における譲渡により生ずるすべての所得は、国内源泉所得とされている(法人税法一三八条一号、法人税法施行令一七六条一項一号)⁽²²⁾。右の例で問題のないのは、この書店が、書籍というたな卸資産を、国外において仕入れ、製造等をしないうでそのまま日本の居住者に譲渡していることである。

問題は、この書店が、当該書籍を日本「国内において譲渡」したといえるかどうかである。この点、次の三つの事実のうちいずれが存在すれば、国内において当該資産の譲渡があったものとされる(法人税法施行令一七六条四項)。

①譲受人に対する引渡しの際の直前において、その引渡しに係るたな卸資産が国内にあり、または、譲渡人である法人の国内において行う事業を通じて管理されていたこと。

②譲渡に関する契約が国内において締結されたこと。

③譲渡に関する契約を締結するための注文の取得、協議その他の行為のうち重要な部分が国内においてされたこと。

一読すれば明らかなように、①ないし③は、「国内において譲渡」があったかどうかを判断する基準として、「国内に」資産があったかどうか、「国内で」事業を行っているかどうか、「国内において」契約を締結したかどうか、「国内において」契約締結準備行為を行ったかどうか、という点をあげている。これらは結局、「国内」に物理的な拠点が存在するかどうかを手掛かりとしている。しかしながら、インターネットを用いた取引は、そもそも、「国内」に支店や代理店をおかなくても可能であるところに、その最大の妙味が存するのである。このように、一方で、①ないし③のルールが、人ないし物の物理的な所在に着目しているのに対し、他方で、電子商取引は、「国内」における有形の拠点なしに執り行われる。

このような食い違いが存在するため、①ないし③の事実が存在するかどうか、右の例でうまく判断できない

いことになる。すなわち、①については、外国からの直接の郵送の場合、「引渡し時の直前において」、この書籍が「国内にある」とはいにくい。また、この書店の「国内において行う事業」を通じて管理されていたかという点、たんに外国でホームページを開設するだけのこと、国内において行う事業⁽²³⁾にあたるかどうか、疑問がある。②については、インターネットを通じて注文をだすことが、「契約が国内において締結された」ことになるのかどうか。③についても、「注文の取得、協議その他の行為のうち重要な部分が国内においてなされた」と果たしていえるか。これらの包摂問題に機械的に消極の答えを下すことはいとも簡単であるが、しかし、そもそもこのようなルールを適用せざるを得ないこと自体、ボタンのかけちがえの感がある。

以上は、右の例に関する法律問題のごく一例にすぎない。同様の困難は、たとえば、この外国書店が日本に恒久的施設を有しているか（法人税法二四一条）、という問題についても生ずる。場合によっては租税条約

の適用も問題となる⁽²⁴⁾。さらに、書籍の郵送という右の例を一步すすめて、コンピュータ・ソフトウェアをダウンロードする場合を想定すれば、所得分類・使用料課税等のさらに複雑な状況が生ずる⁽²⁵⁾。

サイバー・スペースは、地理的な国境を知らない⁽²⁶⁾。そのため、電子商取引から生ずる所得を「国内」と「国外」に切りわけ作業には、非常な困難が伴う。

三 居住地ベース課税への なし崩しの移行——甘く危険 なステップ？

もちろん、これらの点について現存する課税ルールの適用関係を明確化し、実務上の取扱いを定めさえすれば、何ら問題はない、という楽観論もありうる。しかしながら、取引の電子化に伴い、物理的な課税ポイントが国内から消失してしまう。その結果、現行課税ルールの構造の下では、右の例のような場合、外国法人に対して課税を行うことが不可能となるのではなからうか。

この点に関係して、米国財務省

は、電子商取引の課税について、いわゆる「中立性原則」をうたっている。すなわち、電子的手段によるものであるか、より伝統的な商業手段によるものであるかを問わず、経済的に同様の所得を同様に課税することが望ましいと主張している⁽²⁷⁾。

新技術の発展を税制が阻害しないというのは、たしかに重要な政策目標であり、この時期に米国財務省がこのようなメッセージを公表した背景もそれなりに理解できる⁽²⁸⁾。

しかしながら、一般論としてはともかく、電子商取引と伝統的取引と同様に扱うということが、実際にはどの程度可能なものであろうか。

右の書籍販売の例でいえば、①インターネットで注文をとり直接郵送する取引と、②国内に店舗を置いてそこで現物販売する取引とを虚心坦懐に比較したとき、それぞれから生ずる所得が「経済的に同様の」ものといえるのだろうか。すなわち、①では、日本の顧客が注文を発しただけにすぎない。これに対して、②では、外国書店が日本国内でれっきとした販売活動を行っている。①の場合、外国書店の従業員も本店・支店

もすべて物理的には日本国外に存在するの点、②と同じく日本国内で事業を営んでいるものと判断してよいのだろうか。そもそも、ホームページを掲載したコンピュータ・サーバーをどこに置くかは、外国書店が日本国内で何を行っているかと、無関係ではないか。このように、電子商取引と伝統的取引とを同等に扱うという「中立性原則」を、実際の適用においてどの程度貫徹できるかについては、疑念をもつ。財務省の「中立性原則」は、現実には、ホスト国の国内源泉所得の範囲を狭める方向にのみ働くように思われる⁽²⁹⁾。

じっさい、米国財務省は、電子商取引の展開により、居住地ベースの課税がより重要になるであろうと予想している。いわく、「サイバー・スペースの世界では、伝統的な源泉地概念を適用し、ある所得項目を特定の地理的場所に結び付けることが、不可能ではないにせよ、往々にして困難である。それゆえ、電子商取引によって、源泉地ベースの課税は、その存在根拠を失い時代後れになりかねない。これに対して、ほとんど全ての納税者は、どこかの居住

者である。(30)このような見通しのもと、米国税務省は、居住地に関するルールを見直すことを次の課題としてしているのである。

このような居住地ベース課税へのなし崩しの移行こそが、伝統的取引に対する既存の課税ルールを類推するだけの対応に、筆者が懸念を抱く最大の理由である。筆者はなにも、既存のルールから出発することが悪いとやみくもに主張しているのではない。たしかに、法律家のアプローチとしては、piecemealな手法こそが王道であろう(31)。けれども、現行ルール部分補修の行き着く先が、長期的にみて、国際課税上どのような結果を生むかについて、さらに深く思いをめぐらす必要があるのではないか。

もし仮に、新しい取引環境の下では居住地ベースでしか課税できないとすれば、その影響は大きい。現行国際課税ルールは、居住地と源泉地の二つの課税権配分基準を併用しているが、その一方に天秤が大きく傾くことになる。これは、現象としては、国家間税収配分の変動をもたらす。端的には、資本輸出国の税収を

増加させ、資本輸入国の税収を減少させることになる。

現在、日本の経常収支は、資本収支赤字となり、さまざまな経路を通じて世界へ還流している(32)。平成七年度の日本の資本収支は二兆四九六六億円の流出超(赤字)であった(33)。この状態を所与のものとすれば、居住地ベースの課税に比重を移動させても、日本の国庫には痛みがないようにもみえる。日本居住者である個人投資家や内国法人である機関投資家、内国事業法人等を捕捉してさえいけば足りる(34)からである。

しかしながら、ここでも、問題をいたずらに軽視するのは、二重の意味で誤りである。第一に、この状況が未来永劫続く保証は、どこにもない。第二に、より根本的には、居住地ベース課税の優勢という米国税務省の予想は、「源泉地ベース課税では税収をとれなくなる」という現実論にすぎず、居住地ベース課税の優位自体を正当化する論証を含んでいない。課税管轄権の根拠論としては、居住地ベースと源泉地ベースとの鋭い対立(35)が、なお未解決のまま

残されているのである。

四 問題領域の認知と本格的な検討の必要性

今世紀初頭、国家間税収配分基準に関して、一定のコンセンサスが形成された。これに対して、現在、論者間で根本的な再検討が開始されている(36)。電子商取引は、この動向を加速する。各国のアクターが連携し、共通の議論の土俵の上で、本格的な検討を加えるべきものと考え(37)。

(1) 本稿は、経済活動のグローバル化に伴う租税法上の問題点を俯瞰する筆者の継続的作業の一環として、増井良啓「移転価格税制の長期的展望」水野忠恒編著「国際課税の理論と課題」三七頁(一九九五)、増井良啓「連結納税制度の国際的側面——米国法を参考にした問題点の素描」ジュリー一〇四号一二九頁(一九九七)、増井良啓「技術生産活動と移転価格税制——研究開発費用の共同拠出に関する議論の鳥瞰」金子宏編「国際課税の理論と実務——移転価格と金融取引」一四八頁(一九九七)につづくものである。
(2) 中里実「国際取引と課税」二四三頁(一九九四)の図を参照。
(3) 本文の例は、無料の情報移転である。税務情報についてのホームページのガイドとして Coppins, Schmidt, Spindler

and Yancey, Worldwide Web: the latest tax resource on the information superhighway, the Journal of Taxation, August 1995, 108. これに対して、有料情報提供の商業化も試みられている。日経新聞一九九七年七月七日によると、百科事典では一二年以内に電子出版が既存の書籍に取って代わる勢いだという。日経新聞一九九七年六月八日「ネットワーク出版へ実験」によると、出版大手と凸版印刷は、情報誌や辞書など出版物の情報内容をインターネット上で有料配信する実験を開始した。なお、書籍自体は従来どおり郵送なし店頭販売しつつも、顧客にカタログをみせて注文をとる過程を電子化することは、すでに広く行われている。書籍のネット販売で急成長しているAmazonと、老舗のBarnes & Nobleとの間で、どっちが「地球最大の書籍店」かをめぐり訴訟が係属していることについては、日経新聞一九九七年五月一日「パソコンが仮想書店」。

(4) 本稿では、市場ないし組織における財・サービスのやりとりが電子的な情報処理手段を用いて行われる場合、その活動を広く「電子商取引(electronic commerce)」とよぶ。電子商取引の技術的しくみについては Abrams and Doernberg, How Electronic Commerce Works, Tax Notes International, May 12, 1997, 1573.
(5) 水野忠恒「国際租税法の基礎的考察」菅野・藤田編「小嶋和司博士退職記念・憲法と行政法」七三二頁(一九八七)。
(6) 矢内一好「国際課税と租税条約」一三頁(一九九二)。
(7) 宮武敏夫「グローバル・トレーディング」金子宏・前掲注(一)二七三頁。

(8) 渡邊幸則「グローバル・インターネットのAPAA化」金子編・前掲註(一)191頁。

(9) OECD, Taxation of Global Trading of Financial Instruments: A Discussion Draft, Tax Notes International, February 17, 1997, 597.

(10) 岩崎政明「有価証券のインターネット通信取引と租税法の対応」金子編・前掲註(一)135頁。アメリカ証券市場の現状報告として、大崎貞和「インターネット・マネーバンク」(一九九七)。

(11) 堀内昭義編著「金融の情報通信革命」(一九九六)、中里実「金融取引に関わる国際課税上の諸問題」日本租税研究協会『第四八回研究大会記録』八八頁(一九九七)。

(12) Disappearing taxes—The tap runs dry, The Economist, May 31, 1997, 19の予測で「グローバル・インターネット」は「脱税を容易にし、経済活動の軽減税国へのシフトを助ける。その上、各国は、その圧力に耐えられなくなり、利潤や貯蓄とった逃げ足の早い生産要素に対する課税をめぐらめ、消費や労働、土地といった動きにくく課税ベースに税源を求

めざるを得なくなる。

(13) Department of the Treasury, Office of Tax Policy, "Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce," November 1996. URL: <http://www.ustreas.gov/pubs/etp/etp96/etp960101.htm>。

(14) The International Tax Program and the Society for Law and Tax Policy, Harvard Law School, "The Multi-Jurisdictional Taxation of Electronic Commerce," April 5, 1997 (unpublished). 前掲提出された「インターネットの電子商取引」の「次のものが公表された」Yamanouchi, International Tax Issues Affecting Electronic Commerce and Banking, Tax Notes International, May 19, 1997, 1619 (Citibank & tax counsel の解説); Hellerstein, Taxing Electronic Commerce: Preliminary Thoughts on Model Uniform Legislation, Tax Notes, May 12, 1997 (米州州税の権威である州売上税・州所得税の改革論); Owens, The Tax Man Cometh to Cyberspace, Tax Notes International, June 2, 1997, 1833 (OECD租税委員会のheadlines

基調報告)。

(15) Horner and Owens, Tax and the web: new technology, old problems, Bulletin for international fiscal documentation, Vol. 50, No. 11/12, 516, 1996.

(16) Tillinghast, The Impact of the Internet on the Taxation of International Transaction, Bulletin for international fiscal documentation, Vol. 50, No. 11/12, 524, 1996. 同氏の論議は「現在 Doernberg 教授の Hinneken's 論文「情報通信革命が伝統的な源泉地 (source) 概念と与える効果」及び報告書を作成中である。筆者のこのコラムに下掲のようである。

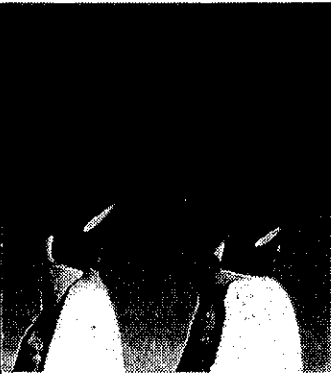
(17) 米国の主要な五つのtask force の紹介として「Electronic Commerce: The Task Forces Take Shape, Tax Notes, May 5, 1997, 619.

(18) Devereaux, Godfrey, Martin, Tulas and Matthews, IRS and Practitioners Discuss Internet Transactions, Treaty Issues, Tax Notes International December 23, 1996, 2073; Dunahoo and Carlisle, Cybertax 1.0: the U.S. Treasury Paper on electronic commerce, Tax

Notes International, February 24, 1997, 693; Giecklich, Goldberg, and Levine, Internet Sales Pose International Tax Challenges, the Journal of Taxation, June 1996, 325; Hay, German Court Rules Remote-Controlled Pipeline Constitutes a PE, Tax Notes International, February 24, 1997, 651; Kamelning and van der Putten, Audits, digitization and globalization, Bulletin for international fiscal documentation, Vol. 50, No. 11/12, 496, 1996; Mall, Murata, and Leow, Taxation of cross-border internet transactions in Australia, Japan, and Singapore, Tax Notes International, February 24, 1997, 643. 米国の租税と関するEdson, Quill's constitutional jurisprudence and tax nexus standards in an age of electronic commerce, Tax Lawyer, Vol. 49, No. 4, 893; Grieron, State taxation of the information superhighway: a proposal for taxation of information services, 16 Loyola Entertainment Law Journal 603; National Tax Association—Economists Say Sales Tax Base Should Include Electronic

大学院で学ぶ。

自分のための学問。
それは自分にとって新しい翼を
つかみとることにほかならない。
国士館大学大学院で学ぶ。
いまの自分をより高め、より強くしたい。
そんな勉強意欲を持ち続ける
すべての人たちに学びのステージは開かれている。



■願書出願期間(平成10年度1期)
平成9年9月12日(金)~9月19日(金)
■試験日程(平成10年度1期)

研究科	区分	入学試験	試験科目
政治学	一般	10月9日(木)	専門科目、外国語科目、面接
	社会人	10月11日(土)	小論文、面接
経済学	一般	10月9日(木)	専門科目、外国語科目、面接
	社会人	10月11日(土)	小論文Ⅰ、小論文Ⅱ、面接
経営学	一般	10月11日(土)	専門科目、外国語科目、面接
	社会人	10月11日(土)	専門科目、面接
法学	一般	10月9日(木)	外国語又は代科目、専門科目、面接
	社会人	10月9日(木)	専門科目の基礎に関する小論文、面接
工学	一般	10月11日(土)	口述試験
	社会人	10月11日(土)	口述試験

国士館大学 大学院

〒154 東京都世田谷区世田谷4-28-1
国士館大学大学院事務室
TEL 03 (5481) 3140

●募集要項を郵送で請求する場合は、現金
書留で現金2,500円と、郵便番号・住所・氏名
を明記した8×5センチぐらいの返信用宛名
ラベル(普通紙で可)を同封すること。
※工学研究科は2,000円。

24時間アクセスOK
国士館FAX情報サービス
03 (5972) 5594
<http://www.kokushikan.ac.jp>

国士館創立80周年

Commerce, Tax Notes, May 26, 1997, 1044. EUの付加価値税に関しては、Ogley, VAT and Telecommunications Services in the European Union, Tax Notes International, April 7, 1997, 1155. 関税については、日経新聞一九九七年六月三〇日「ネット使ったソフトなどの貿易、米、関税免除提唱へ」は、国際的な電子商取引で売買されるソフトウェアなどにかかる関税の免除を、米商務長官が日欧に協力要請すると報じている。七月一日、クリントン大統領は、関税免除をふくむ電子商取引包括振興策を発表した。

(19) なお、電子商取引の課税問題を考える際には、情報通信技術の展開が社会や法一般に対していかなる影響を与えるか、という、より大きな文脈との関係を意識することが大切である。この点については、本特集の他、JAMES BOYLE, SHAMANS, SOFTWARE, AND SPLEENS — LAW AND THE CONSTRUCTION OF THE INFORMATION SOCIETY, 1996; O'Reilly & Associates, THE HARVARD CONFERENCE ON THE INTERNET AND SOCIETY, 1997; Jonathan Rosenoer, CYBERLAW — THE LAW OF THE INTERNET, 1997. など、圧倒的に米国の主導の展開が中心で、冷静な判断が求められる。

(20) 「インターネットと国際税務」国際税務一七巻四号四一頁（一九九七）の例1を参考にした。

(21) 宮武敏夫「国際租税法」四六頁（一九九三）、高桑昭「江頭憲治郎編「国際取引法（第二版）」四五六頁（一九九三）」水野忠恒執筆。

(22) 中里実「外国法人・非居住者に対

する所得課税」日税研論集三三巻一九八頁（一九九五）。

(23) 法人税法施行令一七六条四項一号では、「国内において行う事業」の意義として、恒久的施設を通じて行う事業としていえる。

(24) 消費税法の課税の対象となるかどうかも、重要な論点である。消費税法四条一項は、「国内において事業者が行った資産の譲渡等」に対して消費税を課するものとしており、設例の外国書店に納税義務があるかどうか論点となりうる。水野忠恒「消費税の制度と理論」一九一頁以下（一九八九）。

(25) 中里実「国際通信・放送と課税——著作権使用料の源泉地」国際取引と課税」一四四頁（一九九四）初出一九八九。なお、コンピュータ・プログラムについては、小松芳明「通信革命の進展と使用料課税」国際税務一七巻三号五頁（一九九七）、藤枝純「コンピュータ・ソフトウエアの対価の支払いと源泉徴収に関する一考察」国際税務一五巻三号三一頁（一九九五）、藤枝純「コンピュータ・ソフトウエア取引に関する米国税務省規則案の解説」国際税務一七巻三号六頁（一九九七）、矢内一好「租税条約の論点」一三〇頁（一九九七）。

(26) Johnson and Post, Law And Borders—The Rise of Law in Cyberspace, 48 Stanford Law Review 1367 (1996).

(27) Department of the Treasury, supra note 13, 6. 2.

(28) とくは bit tax を導入しなるといふ姿勢を明示した点が重要である。bit tax については、新税としての華やかな注

目にもかかわらず、その税収を国家間でいかなる基準にもとづいて分配するかという基本問題の解決策が示されていない。

(29) Department of the Treasury, supra note 13, 7. 2. 3.

(30) Department of the Treasury, supra note 13, 7. 1. 5.

(31) 民商法に関して、「電子取引法制に関する研究会中間報告書」（平成九年三月二二日電子取引法制に関する研究会、シヤリー一四号一五五頁）も、「電子取引については、従来の法律関係とどこが異なり、どこに特性があるのか（電子取引固有の問題は何か）というところを取引の類型ごとに考察することが重要であり、法改正を要する領域はどこかの判断においても、同様の考察が必要であると考えられる。」としている。

(32) 通商産業省「平成八年版通商白書」一一一頁（一九九六）。

(33) 「平成七年度の国際収支の概要」財政金融月報五三三三号一一頁（一九九六）。

(34) 中里実「外国為替法改正と租税法」税経通信五二巻八号二五頁（一九九七）は、執行が難しくなると指摘する。

(35) Vogel, World-wide vs. Source Taxation of Income—A Review and Reevaluation of Arguments, Intertax 1988, 216.

(36) Warren, Alternatives for International Corporate Tax Reform, 49 Tax Law Review 599, 1994; Avi-Yonah, The Structure of International Taxation: A Proposal for Simplification, 74 Texas Law Review 1301, 1996; 岡村忠生「国際課税」『岩波講座現代の法と政府

と企業』二八七頁（一九九七）。

(37) なお、一九九七年四月八日から一七日にかけて、筆者は、電子商取引が租税法の執行におよぼす影響につき調査するため、米国税務省および Harvard Law School を訪問した。調査旅行のきっかけを与えて下さった金子宏教授にお礼申し上げるとともに、快く意見交換に応じて下さった方々、とりわけ Joseph Gutentag 氏、Bruce Cohen 氏、Richard Ainsworth 講師、Diane Ring 助教授、Rauven Avi-Yonah 助教授に、紙面を借りて感謝する。

