

国境を越えるデジタル財の取引と消費税

Essence

わが国の消費者が、海外の事業者からインターネットで音楽や電子書籍などのデジタル財を直接購入する機会が増えてきた。現行消費税法の下では、国外取引となるので消費税不課税となる。これは、課税の公平を害し、海外への事業移転を招き、消費税収の確保にも問題が生じるので、早急に対処する必要がある。OECDでの検討成果やEUの課税の状況を参考に、事業者間取引（B to B取引）については、リバースチャージ方式、対消費者取引（B to C取引）については登録制を軸として議論を進めるべきだ。

① 国境を越えるサービス取引と消費税

インターネット取引の発達、われわれにさまざまな新しい生活様式を提供してくれる一方で、課税には大きな影響を及ぼすことになる。とりわけ国境を越える音楽や映像、電子書籍などのデジタル財の配信サービスについては、所得税、法人税、消費税の各分野にさまざまな困難な問題を引き起こす。

1 一連の新聞報道

5月26日付の日経新聞は一面で、「消費税ゼロ 海外から配信 電子書籍や広告、楽天など検討 国境越えた取引非課税、外国企業と同じに」と題する記事を掲載している。

内容は、「海外拠点から日本に電子書籍や広告を配信すると、国外取引になるので、消費税がかからずに国内向け配信ができ

る。そこで、楽天などインターネット関連の大手企業は、海外ネット大手と競争条件をそろえるため、海外拠点からの配信の検討に入った。」というものである。

また6月29日付の日経は一面トップで、「海外からの配信に消費税」と題する記事を掲載し、財務省が消費税率が上がる2014年を目途に海外からの配信に消費税を課す方針を固めたと報じている。

2 問題の背景

この記事の背景となるのは、わが国の消費者が海外の事業者から直接インターネットで音楽・映画・電子書籍といったデジタル財の配給サービスを受ける場合には、国外取引となるので消費税は課税されない（不課税）、という取扱いである。

しかし、これを放置すると、自国の事業者がデジタル財のサービスをインターネットで提供する場合には消費税が課せられるのに、外国の事業者が直接配信する場合に

は消費税はかからないので、双方の競争条件が異なり、不公平が生じる。また、国内事業者が海外に事業を移転し空洞化を招くおそれや、ひいては国家に消費税収が入らなくなるという事態も生じる。最終的には国家間の税収配分という究極の問題にもつながりかねない。

そこで、一国だけでの検討・対応には限界があり、これまでOECDの租税委員会の場でさまざまな議論が行われてきた問題でもある。

以下、これまでのOECDの場での検討状況やEUの課税の現状について見ていきつつ、わが国での対応を考えていくこととしたい。その際、事業者間取引（B to B取引）と対消費者取引（B to C取引）を分けて考えることが有益である。

② OECDでの検討

OECDは、1998年に、電子商取引における課税の基本的枠組み、と題する租税委員会の基本的な枠組みを公表、以来今日までこの問題についてガイドラインの作成などの作業を継続している。

その中でも重要なものは、2001年の「電子商取引におけるクロスボーダーサービス及び無形資産取引に対する消費課税」と、2003年の「課税と電子商取引—オタワ課税枠組み条件の実施」と題する2つの報告書で、課税方法に関する要旨以下のような内容のガイドラインを公表した。

1 事業者間取引（B to B取引）

インターネット取引の場合、事業者が

サービスを輸入（仕入れ）するにあたって、税関を通らないため、その取引に対する消費税額を納める場所がなく、仕入税額控除ができない。そこで、デジタル財等のサービス輸入事業者は、リバースチャージ（仕入税）、自己申告又はその他の同等のメカニズムの利用を検討すべきである。

リバースチャージというのは、輸入事業者自らが自主的にVATの申告を行うというものであるが、自主申告したVATは、仕入税額控除という形で控除されるため、事業者の税負担の増加にはつながらない。

2 対消費者（B to C）取引

消費地の定義について、モノの場合には、実際に消費を行った場所が消費地となるが、デジタル財のようなサービス取引の場合には、サービス提供者の居住地を消費地としたのでは、納税義務を国内に発生させることができないので、消費者の居住地に変更する必要がある。これにより、外国の事業者が納税義務が発生させることが可能となる。

その上で、以下の4つの方法とそれぞれの課題についても指摘した。

(1) 消費者自身の自己申告

「第1は、消費者自身の自己申告による納税（リバースチャージ）である。この方式は、事業者の場合には前述のように税額控除があるので実効性が上がるものの、個人の場合にはそれがないので実効性は疑問である。」

(2) 中間業者の徴収義務

「第2は、クレジットカード会社のように事業者と消費者の間に存在している中間業者にVATの徴収の義務を課す方法である。この案は、中間業者に大きな負担を課すような制度設計になれば強い反対が予想される。」

(3) 消費地国での登録制

「第3に、外国の事業者を消費地国に登録させて、事業者が消費者からVATを徴収し、消費地国の税務当局に納付させる方法である。EUでは、域内・域外の国際電話のコールバックサービスの課税方法として導入をしている制度である。この案は、登録しない業者がある場合、外国の事業者に対しその実効性を確保する手段をどうするかという執行面での問題が生じる。」

(4) 各国税務当局間での配分

「第4は、外国の事業者が自国の税務当局に納税し、各国の税務当局間で配分を行うという方法である。この方法は、米国が、いまだVAT制度を導入しておらずこのような提案には乗ってこないという問題がある。」

以上の4つの選択肢とその課題を提示した上で、「消費地はサービスの受領者が通常居住する場所とし、徴税の仕組みについては、外国の販売事業者が消費地において課税当局に登録して納税することが望ましい」とした。

③ EUにおける課税の方式

EU諸国では、この問題は先送りのできない緊急課題であった。国内企業と外国企業との間の競争条件の問題だけでなく、自国の税収の多くをVATに頼っていることで、税収の問題として重要性を帯びることになり、早急な対応策が必要とされた。そこで、上述のOECDでの検討と並行的に域内での具体的な対応が検討された結果、以下の案が実行に移されたのである。

1 事業者間 (B to B) 取引

デジタル財の取引については、すでに一部のサービスに適用済みの、リバースチャージ（仕入税）を導入し、輸入業者自らが、自主的にVATの申告を税務署に行うこととした。

2 対消費者 (B to C) 取引

(1) 登録制の採用

EUは、OECDのガイドラインに沿って検討した結果、2002年、国境を越えて音楽データ、ソフト等のデジタル財を配信するサービス取引に関するVAT課税の方法として登録制を採用することをEU指令として合意した。

まず、デジタル財をサービス取引と位置づけた上で、課税の場所については、消費者がサービスを受ける場所とした。この結果、域外から供給されEUで消費されるデジタル財については、EUが課税の場所になる。さらに域外の供給事業者に納税義務を課すために、EUの1か国に登録させて、サービス提供国ごとの税率でVATを徴収

した上で登録した国に納税させることとした。

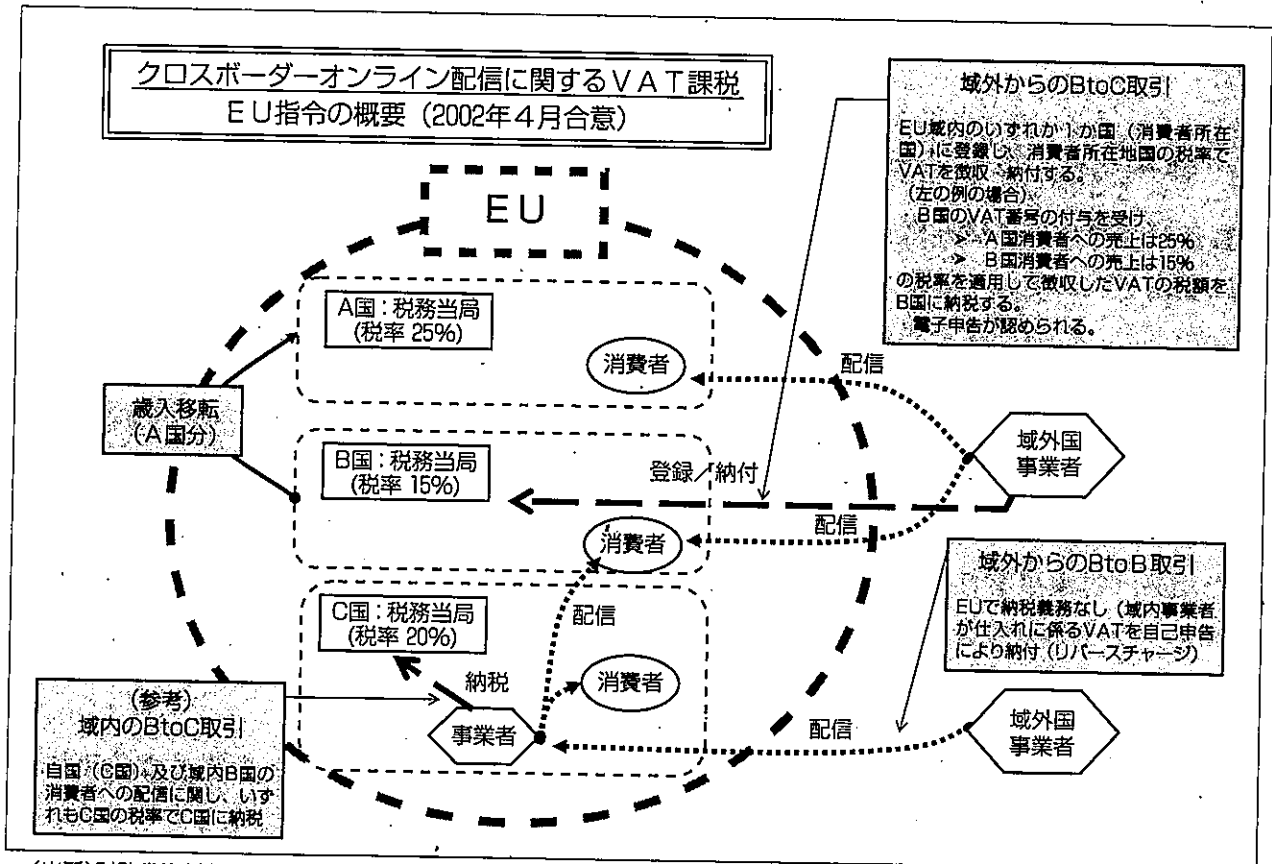
この考え方に基づき2003年7月より、国際デジタル財に対して、e-VATと称するVATを適用することが決定された。

(2) e-VATの仕組み

具体的な課税方法は図表のとおりである。EUの国民にデジタル財提供サービスを行おうとする域外国の事業者は、例えば

英国の課税当局に登録することにより英国のVAT番号をもらう。事業者は、英国消費者への売上には英国のVATを上乗せし、ドイツ・フランスの消費者への売上にはドイツ・フランスのVATを加算して請求し、徴収した税額は登録先である英国政府に納付する。その上で、英国政府は、取引に応じてドイツ・フランス政府に精算としての歳入移転を行うという制度である。

【図表】 e-VATの概要



(出所)財務省資料をもとに作成

(3) e-VATへの懸念

この税制には、次の懸念が指摘されていた。第1に、EU域内の消費者を相手に商売をする域外の事業者をどのように把握し、登録させるかという点である。仮に的

確に把握できたとしても、登録しない事業者に対する何らかの強制力を持たなければ、この制度はきわめて不公平、不完全なものとなる。

もう1つの懸念は、デジタル財の輸出国

である米国の事業者が難色を示していたことである。外国の事業者(サービス供給者)は、そもそもEUの1か国に登録を行い、消費者がどこの国の国民かの特定(EUでは国ごとに消費税率が異なる)を行った上で、税額の計算・徴収・納付の義務を負うこととなるので、事務が煩雑になり、コストが高くつくという反論であった。

また、事業者が取引の相手方を個人か事業者か区別する困難性の問題も反対の理由として挙げられた。米国ではVAT制度が導入されておらず、EUの抱えている困難な問題に直面していないことも反対を強くした。

3 懸念された混乱は生じなかった

しかし実際には、域外事業者は域内1か国に登録し、おそれていたような問題は生じなかった。この問題が議論された90年代の終わりには、ITの発達で、映画や音楽だけでなく、新聞、書物等さまざまな分野に広がり、世界中から大小の企業の参入が予想されていたが、世界規模の競争が行われた結果、対象事業者は、マイクロソフト等コンプライアンス意識の高い米国大企業がほとんどであったこともあり、企業を個別に把握することが可能で、EU各国の課税当局との話し合いがスムーズに行われ、混乱は生じなかったという事実がある。

また、事業者(サービス供給者)はEUへの登録、消費者の特定(国ごとに税率が異なる)、税額の計算・徴収・納付の義務を負い、事務が煩雑でコストがかかるという問題については、EU側が、事業者の所在地について、契約書等に示された拠点を課税上の所在地とすることとするなど、で

きるだけ簡素な制度に改めることにより柔軟に対応したので、大きな問題には発展しなかった。

さらに、消費者が個人であるか事業者であるか、消費者の課税地がどこかという判定は困難で、消費者の自己申告によらざるをえないという問題は、実際には、銀行振替や契約書等の証拠から手間をかけずに判定できたという事情もあった。

このように、電子商取引と消費税の問題は、小規模な事業者の参入により執行面で混乱が生じるという当初の予想に反し、実際にはそれなりの秩序が形成され、課税上の混乱は避けられたのである。

なお、英国の登録制度については、内国・関税庁のホームページの以下のサイトから閲覧できる。

<https://secure.hmce.gov.uk/ecom/voes/welcome.do>

4 わが国の消費税も準備を

1 わが国消費税の課税原則

わが国の消費税法は、サービスの提供者が外国にいる場合に、国外取引として不課税としている。

役務の提供に関する消費税の課税原則は、役務の提供が国内であるかどうかにより判定することとされ(消法4③二)、役務の提供地が明らかでない場合は、政令で定める場所が国内かどうかで判定することとされている(消法4③二かっこ書)。消費税法施行令6条2項で内外判定の基準となる場所を規定しているが、インターネット取引のように、役務の提供の場所が明ら

かにされていない場合には、「役務の提供を行う者の役務の提供に係る事務所等の所在地」により判定する（消令6②七）とされている。

そこで、インターネットを通じた役務の提供を行っている事業所が国外にある場合には「国外取引」として消費税は不課税となる。

このような取扱いは、そもそもサービスの提供は同じ国内で行われることが多いことを大前提としており、またこれから述べるように、課税上の問題はほとんど生じてこなかったことによる。

2 見直しの方向

(1) 現行税制の仕組み

現在の仕組みでも、消費税収の脱漏が大規模に生じているわけではない。B to B取引の場合には、サービスの輸入の段階でVATの課税が行われなくとも、その輸入事業者が国内で他の事業者や消費者に販売する際に、その売上にVATの課税が行われ、仕入れである輸入取引については仕入税額控除が発生しないので、実質的に輸入取引に課税した場合と同様の消費税収をもたらす（以下、「取戻し」という）のである。具体例を挙げると、次のとおりである。

輸入事業者が100で購入（輸入）し、国内の消費者に140で販売した場合（価格はすべて税抜き）を考えてみると、通常のモノの取引の場合には、事業者はVATとして、通関時に 100×0.05 の5を納付し、消費者に140で販売した際、 140×0.05 の7から、すでに納付した5を差し引いた2を納付する。つまり、税務当局はこの取引を通じて $5 + 2 = 7$ のVATを徴収することに

なる。

サービス等が輸入される場合、この輸入事業者は、輸入段階では消費税は支払わず（不課税）、国内の消費者に販売する段階で、 140×0.05 の7を税務署に収める（仕入税額控除は0）こととなり、前述のケースと同額のVATが事業者から税務署に納付される。いわば課税の「取戻し」が生じ、税収面への影響はない。

(2) 検討の必要性と課題

しかし、輸入事業者が免税事業者の場合や非課税売上を持つ銀行のような場合には、納税義務が発生しないので課税の「取戻し」は生ぜず問題が生じているといえる。また、今後の取引の拡大を踏まえると、この際B to B、B to Cの課税方法を整備することの意義は大きい。

そこで、B to Bの場合には、EUの導入するリバースチャージ方式の導入を検討すべきであろう。申告時に納税すると同時に仕入税額控除になるので、手間もそれほどかかるわけではない。

一方B to Cについては、すでにわが国の消費者が、米国事業者からデジタル財を購入する場合と国内事業者から購入する場合との間に、課税の不公平の問題が生じている。もっとも、音楽の配信サービスの場合には、JASRAC（日本音楽著作権協会）が著作権を一元管理しており、原則として著作権の利用許諾を日本法人にしか認めていないことから、このことが現実の問題になっているわけではない。

しかし、前述の新聞報道にあるように、楽天は買収したカナダの子会社を經由して電子書籍の配信サービスを開始しており、

国内配信サービス業者とのイコールフッティングの問題を生じさせている。そこで、このような事態を防止するためにも、まず、インターネットを通じたデジタル財などの役務の提供を行う場合の国内・国外判定を改め、顧客の所在地を消費地に改める必要がある。その上で、EUの登録制の実施状況や制度の詳細を参考にしつつ、導入に向けて検討を早急に開始する必要がある。

その際には、非居住者である海外事業者を納税義務者とすることになるので、その実効性を十分担保する制度にする必要がある。登録しない外国事業者への対応を、情報交換（二国間協定・多国間条約）や徴収共助（多国間条約）を活用して対応することの検討、海外事業者に対する免税点制度の取扱いなどについて議論を行う必要がある。

また、今回課税に取り込むのは、国境を越えたデジタル財の取引だけでよいのか、より広範に無形資産をカバーするのかなども今後の検討課題だろう。

この問題は、私が主税局の課長をしていた時から部内で検討をしてきた問題であるが、今日あらためて主税局に「電子商取引検討会」が設置された。早々の結論が望まれる。

【参考文献】（2012年8月19日最終閲覧）

- ・ OECD租税委員会の以下のレポート
- ① Electronic Commerce: taxation framework conditions (1998) (<http://www.oecd.org/>

[tax/consumptiontax/1923256.pdf](http://www.oecd.org/tax/consumptiontax/1923256.pdf))

② Taxation and Electronic Commerce Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions (2001) (<http://www.oecdbookshop.org/oecd/display.asp?lang=EN&sf=identifiers&stl=232001011p1>)

③ International VAT/GST guideline (<http://www.oecd.org/tax/consumptiontax/48331948.pdf>)

・ 拙著「インターネット取引と課税—OECD,EUの検討状況と課題」『国際金融』1098号(2003.11) (http://www.japantax.jp/iken/file/20120708_1.pdf)

・ 拙著「国際的電子商取引と消費課税—デジタル財取引に関するEU指令改正案を巡って」『国際税制研究』No.5(2000.10) (http://www.japantax.jp/iken/file/20120708_2.pdf)

【Profile】

森信 茂樹（もりのぶ しげき）

中央大学法科大学院教授・東京財団上席研究員
 ジャパン・タックス・インスティテュート所長
 1950年生まれ、1973年京都大学法学部卒業後、大蔵省入省。英国駐在大蔵省参事、証券局調査室長、主税局調査課長、税制第二課長、1998年主税局総務課長、1999年大阪大学法学研究科教授、2003年東京税関長、2004年プリンストン大学で教鞭をとり、2005年財務総合政策研究所長等を経て現職。この間東京大学法学部客員教授、コロンビア・ロースクール客員研究員。著書：『どうなる？どうする 共通番号』、『日本の税制 何が問題か』、『給付つき税額控除—日本型児童税額控除の提言』、『抜本的税制改革と消費税』、『わが国所得税課税ベースの研究』、他多数。政府税制調査会専門家委員会特別委員。