

論 説

国境を越える役務提供と消費税

名古屋国税局課税第二部長
栗原克文

SUMMARY

本稿は、国境を越えるインターネットを通じたデジタル・コンテンツの電子的配信とともに、それ以外の国境を越える役務提供に関する消費税の課税について、EUの動向やOECDにおける議論を参照しつつ検討したものである。付加価値税（VAT）について、EUの取組やOECDの検討では消費地で課税する仕向地原則の対象を拡大する方向性があり、日本においても仕向地原則が適当なものについては仕向地原則を適用していくべきとする。その際、納税義務者の事務負担、執行上の実効性を考慮しつつ課税の公平性を確保できる仕組みとしていく必要があるとし、国境を越える役務提供と消費税について制度面と執行面から考察している。（平成26年7月31日税務大学校ホームページ掲載）

（税大ジャーナル編集部）

本内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

目 次

はじめに	146
1 国境を越える役務提供に対する消費税の課税	146
2 国境を越える役務提供の消費税課税の課題	147
3 EUの対応及びOECDにおける検討	153
4 対応の方向性	156
おわりに	161

はじめに

ビジネスにおける事業形態の多様化、情報通信技術の発展、クロスボーダー取引の拡大等を背景として、インターネットを通じたデジタル・コンテンツの電子的配信等、国境を越える役務提供は増加しており、これに対する消費税の課税についての重要性が高まってきている。本稿では、国境を越えるインターネットを通じた電子的配信とともに、電子的配信以外の国境を越える役務提供に関する消費税課税について検討を加える。

国外の事業者からの役務提供や無形資産取引（譲渡又は貸付け）は、税関における管理の対象外であり消費税が課税されていないが、こうした役務提供等が拡大してきており、国境を越える役務提供や無形資産取引に対する課税の公平性が保たれないという問題が顕著になってきている。

国外からのインターネットを通じた電子的配信に対する消費税課税について議論が活発に行われてきているが⁽¹⁾、国境を越える役務提供は、インターネットを通じた電子的配信以外にも多様な形態があり、その他の形態の役務提供についても検討していく必要がある。

本稿では、国境を越える役務提供に対する消費税課税の課題と対応の方向性について、EUの動向やOECDにおける議論を参照しつつ検討する⁽²⁾。1章では、国境を越える役務

提供に対する消費税の課税に関する現状を整理する。2章では、国境を越える役務提供の消費税課税の課題を検討する。3章では、EUの取組及びOECDにおける検討状況について概観する。4章では、これらの取引に対する消費税の課税について日本における対応の方向性を検討する。

1 国境を越える役務提供に対する消費税の課税

現行の消費税法において、役務の提供に関する消費税の課税は、役務の提供が行われた場所が国内であるかにより課税の有無が決定される。国内取引については、「国内において、事業者が行った資産の譲渡等」が課税対象とされ、資産の譲渡等が国内で行われたか否かの判定は、資産の譲渡又は貸付けである場合は、当該譲渡又は貸付けが行われるときにおいて当該資産が所在していた場所（消費税法4条3項1号）役務の提供である場合は、当該役務の提供が行われた場所（同項2号）と規定されている。そして、消費税法施行令6条1項は、資産の譲渡等が国内において行われたかどうかの判定を規定しており、同項10号は、前各号に掲げる資産以外の資産でその所在していた場所が明らかでないものは、その資産の譲渡又は貸付けを行う者の当該譲渡又は貸付けに係る事務所等の所在地と規定し

ている。

消費税法施行令 6 条 2 項は、役務の提供の内容毎に役務の提供が行われた場所について規定している。同項 1 号から 3 号では、旅客又は貨物の国際輸送、国際通信及び国際郵便についての内外判定は、それぞれ、出発地又は到着地、発信地又は受信地、差出地又は配達地とされている。同項 4 号から 7 号では、保険、情報の提供又は設計、役務の提供が行われた場所が明らかでない役務の提供等の内外判定は、役務の提供が行われた場所ではなく、当該役務の提供に係る事務所等の所在地とされている。役務の提供については、取引が行われた場所が明確でない場合も多く、その場合、事業者が所在する場所に注目して規定されているものといえる。

なお、特許権等の譲渡又は貸付けについては、これらの権利の登録をした機関の所在地⁽³⁾、著作権等の譲渡又は貸付けについては、その譲渡又は貸付けを行う者の住所地とされている⁽⁴⁾。役務提供と類似の論点が無形資産の譲渡又は貸付けにも生じるが、本稿では主として役務提供に焦点を当てて検討する。

このように、消費税の課税対象となるかは、まず、資産の譲渡等が国内において行われるか否かで決定される。役務提供の場合、役務提供の場所により判断するが、役務提供の場所は不明確な場合が多い。例えば、法律、会計等の知的サービスの提供、音楽や電子書籍等のインターネットを通じた配信は、取引の場所が明確でない。こうした場合、取引の場所は役務の供給者の場所又は顧客の所在する場所で判断せざるを得ず、現行税法でも取引の種類別に規定されている。

消費税の課税原則には、原産地原則と仕向地原則とがある。原産地原則は財の生産地を課税管轄地とし、仕向地原則は財の消費地を課税管轄地とする。日本の現行制度は、原則は仕向地原則を採り、役務の提供については役務提供が行われた場所とされ、例外として、

役務が提供された場所が明らかでない場合には、役務の提供者の事務所等が所在する国が課税管轄地とされ、原産地原則が適用されている。したがって、国内に事務所等を有しない国外事業者から役務提供を受ける場合には仕向地原則が適用されず、課税対象外となる。国内事業者からの役務の提供に消費税が課税される一方、国外事業者からの役務の提供は、国内取引に該当するかの判定を役務の提供者の所在地によっているため不課税となるといった非中立性が生じている。

消費税法は輸出取引の範囲を規定しており⁽⁵⁾、消費税法 7 条 1 項 3 号では国際輸送、国際通信が、消費税法施行令 17 条 2 項の 5 号では国際郵便等が、6 号では非居住者に対する無形資産等の譲渡又は貸付けは輸出取引等に該当するとされている。7 号では非居住者に対して行われる役務の提供で次に掲げるもの以外のものは輸出取引等に該当するとされている。

「イ 国内に所在する資産に係る運送又は保管

ロ 国内における飲食又は宿泊

ハ イ及びロに掲げるものに準ずるもので、国内において直接便益を享受するもの」

消費税は消費に対する税であり仕向地原則が適用されるのが原則であるが、前述のとおり、役務の提供の場所が判定できないものについては、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され⁽⁶⁾、原産地原則が適用される場合もある。なお、非居住者への役務提供について、飲食、宿泊等国内で直接便益を享受する場合には、輸出免税から除かれており、仕向地原則が適用されている。なお、非居住者に対する無形資産の譲渡又は貸付けは、輸出取引等に該当する⁽⁷⁾。

2 国境を越える役務提供の消費税課税の課題

本章では、役務提供取引をインバウンド取

引の場合とアウトバウンド取引の場合とに分けて検討する。

(1) インバウンド取引

インバウンド取引とは、非居住者による国内における役務提供である。例えば、非居住者である国外事業者による、音楽、スポーツ等のイベント、法律、会計等の知的サービスの提供、音楽配信等のデジタル・コンテンツのインターネットを通じた国内販売である。役務提供に係る内外判定は、原則として役務の提供が行われた場所によるが、役務の提供の場所が特定できないものについては、別途、その役務の内容に応じた判定場所が定められており、これらによっても判定できないものは、役務の提供を行う者の事務所等の所在地とされる⁽⁸⁾。国内と国外にわたって役務が提供されるケースや役務提供が行われた場所が不明なケースには、役務提供者の事務所等の所在地によって判定される。また、無形資産の取引の場合には、無形資産の譲渡又は貸付けを行う者の事務所等の所在地によって判定される⁽⁹⁾。したがって、多くのインバウンドの役務提供について、国内の課税事業者が国内の消費者にデジタル・コンテンツを販売するときには消費税が課税されるのに対して、国外事業者が販売するときには消費税が課税されないこととなり、国内の課税事業者が競争上不利となって課税の中立性が阻害されている。また、モノの輸入では税関を通じて消費税が課税され国境税調整が行われるのに対して、デジタル・コンテンツの電子的配信やその他の役務提供は税関を介さず、国境税調整が行われないという非中立性もある。

通常は役務が提供された場所で消費されるとの考えから、役務提供についても仕向地で課税される。現行制度においても、国外事業者であっても、基準期間に免税点を超える課税売上高があれば消費税の納税義務が生じる。例えば、非居住者である国外事業者が国内で

音楽、スポーツ等のイベントを行った場合には、国内において行われる課税資産の譲渡等に該当し、一定の要件を満たすと国内に事務所等がなくても消費税の納税義務が生じる⁽¹⁰⁾。

しかし、非居住者による音楽、スポーツ等のイベントについて、国内で納税義務が生じた国外事業者が適正に納税義務を遂行する仕組みを整えることは容易ではない⁽¹¹⁾。国内でのイベントの開催について、国外事業者の基準期間の課税売上高を確認し、小規模事業者にかかる納税義務の免除の規定が適用されるか否かを確認するのは困難であり、「サービスの輸入とも言えるイベントが課税対象となる可能性はほとんどないと思われる。」⁽¹²⁾との指摘もある。課税売上高の確認、適正な申告・納税を確保する仕組みが必要となる。

一方、国内事業者の仕入税額控除も論点となる。例えば、国内事業者が非居住者である歌手を招いて、国内でコンサートを開催し、その非居住者に出演料を支払う場合、出演料は国内において行った役務の提供の対価として課税仕入れに該当し、仕入れに係る税額を控除できる。国外事業者の納税義務の有無は免税点制度に照らして判断するが、国外事業者が免税事業者に該当して消費税の納付義務がなくても、国内事業者は帳簿方式の下、仕入税額控除が可能となる。この点についてはインボイス制度の是非を含めて検討する必要がある⁽¹³⁾。

また、役務提供が多国籍企業グループの日本を含めた各国の関係会社や支店等に対して行われる場合、役務提供を受けた者を特定するのが難しいケースが生じる。例えば、世界各国に多数の子会社を有する多国籍企業グループに対し、国際的に業務を展開する監査法人が監査を実施するケースを想定する。多国籍企業グループの中に日本法人が含まれている場合に、監査法人の監査サービスが、その日本法人に対してどれだけ行われたのかを特

定することは容易ではない。同様のことは、多国籍企業グループに対して行われる広告、コンサルティング業務等多様な役務提供についても該当し得るものであり、企業グループ内の親会社等を通じた役務提供の課税の取扱いには明確ではない。

(2) アウトバウンド取引

アウトバウンド取引とは、国内事業者による非居住者に対する役務提供である。アウトバウンド取引に関する消費税の課税の要否は、内外判定、輸出免税に該当するかの判定の二段階で判定される。

内外判定については、役務の提供が行われた場所が明らかなものについては、役務の提供が行われた場所⁽¹⁴⁾、役務の提供が行われた場所が明らかでないものについては、役務の提供をする者の事務所等の所在地とされ⁽¹⁵⁾、原則は仕向地原則が採られている。役務の提供が行われた場所が明らかでないものについては原産地原則が適用されている。消費税法では、例えば、国際運輸の場合には出発地又は到着地のいずれか、国際通信の場合には発信地又は受信地のいずれかが国内で行われるときには国内取引とされ、国内取引の範囲は広がっている。

国内取引に該当する取引について、輸出免税に該当するかを判定することになる。消費税法では、輸出免税の対象となる一定の役務提供が規定されている⁽¹⁶⁾。知的サービスを含む役務提供については、第一段階の内外判定で国内取引とされ、第二段階の輸出免税該当性で顧客が非居住者の場合、実質的に国内で消費が行われた場合⁽¹⁷⁾を除き、輸出免税とされる。

国内と国外に跨る役務提供については十分な検討が必要である。消費税法基本通達5-7-15では、役務の提供が国内と国外の両方で行われるもののうち、その対価の額が国内対応分と国外対応分とに合理的に区分されて

いれば、それぞれ別のものとして判定するとされている。そして、役務の提供が国内と国外の間において連続して行われるもの及び同一の者に対して行われる役務の提供で役務の提供場所が国内と国外の両方で行われるもののうち、その対価の額が合理的に区分されていないものについては、役務の提供を行う者の事務所等の所在地で内外判定を行うとされている。

役務提供に関して日本の制度は、内外判定では国内取引の対象を広くとらえており、輸出免税に該当するかの判定により、課税となるかが区別されることが多いといえる。非居住者の役務提供が輸出免税に該当するかが争われた判決として以下がある。

例1 (平成15年4月24日判決・裁判事例集65号)

非居住者である外国法人の従業員を対象に国内で行う現場改善等のセミナーの輸出免税該当性が争われ、判決は、セミナーの効果が国外に所在する外国法人の工場等の現場において完結するとの請求人の主張に対して、セミナーが国内において行われており、「国内において直接便益を享受する」ものに該当し、「役務の提供を享受した後の効果が国内で発現するものか否かを考慮する必要はない」ことから、輸出免税には当たらないとした。

[判決の要旨]⁽¹⁸⁾

請求人は、本件セミナーは、その内容が主として講義及び現場実習等であり、日常生活の中で行われるサービスとは全く異なるものであるから国内飲食等に準ずるものとはいえず、また、その目的が現場改善、生産性向上であるから、その効果は国外に所在する本件外国法人の工場等の現場において完結し、本件外国法人は、国内において直接便益を享受しているとはいえないことから、消費税の輸出免税取引に該当するので、その代金は消費税

の課税標準から減算すべきであると主張する。

しかしながら、本件セミナーは本件外国法人の従業員に対して国内で行われる講義、現場実習、国内観光等であり、その代金には開催期間中の国内における食事代金、宿泊代金及び交通費が含まれ、いずれも国内で本件セミナーの参加者に対して行われる役務の提供であるから、日常生活において居住者、非居住者の区別なく同じサービスをするものか否かにかかわらず、国内飲食等に準ずるものに該当するものと認められ、また、本件セミナーは国内において実施され、かつ、国内において終了しているから、非居住者に対する国内における役務の提供であり、その便益を本件セミナーの参加者である従業員が国内で享受することにより本件外国法人が国内において直接享受するものとなり、役務の提供を享受した後の効果が国内で発現するものか否かを考慮する必要はなく、ともに国内において完結していると認められる。

以上のことから、本件セミナーは、消費税法施行令第 17 条第 2 項第 7 号八に該当し、輸出免税取引には該当しないから請求人の主張には理由がない。

[評価]

輸出免税の該当性が争われた本件において、セミナーを実施した場所は国内であり、国内において直接便益を享受するものに該当するという判断は妥当と考える。外国法人への役務提供であっても、その従業員が国内で直接便益を享受していれば輸出免税に該当しないからである。

輸出免税該当性が争われた別の判決を考察する。取引先は外国法人（非居住者）であるが、外国法人へ提供する役務の中に、外国法人の顧客が国内で受ける役務が含まれている場合の輸出免税の該当性が問題となったものである。

例 2 (平成 23 年 6 月 14 日裁決・裁決事例集 83 号)

国内事業者である旅行会社が企画及び手配するいわゆるバック旅行における日本国内での飲食、宿泊、輸送等の役務提供は、販売先が国内に支店又は出張所を有しない外国法人であっても、当該バック旅行の参加者が国内において直接便益を享受する取引に係る対価の額に相当する金額は輸出免税取引の対価の額に該当しないとされたものである。

[裁決の要旨]⁽¹⁹⁾

請求人は、請求人が旅行業を営む非居住者である外国法人に対して販売した国内パッケージツアーは、請求人が国内の各種サービス提供機関から、ホテル、レストラン、バス等の利用につき購入して作成した国内旅行を販売（本件取引）しているものであり、当該外国法人に対して飲食、宿泊、輸送等の役務の提供をしていないこと、また、当該外国法人は飲食、宿泊、輸送等の役務を国内において直接享受するものではないことから、消費税法施行令第 17 条《輸出取引等の範囲》第 2 項第 7 号のロ又はハに該当せず、消費税法第 7 条《輸出免税等》第 1 項に規定する輸出免税取引に該当し、原処分は違法である旨主張する。

しかしながら、請求人が当該外国法人から受領する本件取引に係る対価の額には、旅行者が各種サービス提供機関から直接便益を享受する飲食、宿泊、輸送等の役務の提供の対価に相当する金額が含まれていると認められるところ、当該旅行者が飲食、宿泊、輸送等について国内において直接便益を享受していることは、消費税法施行令第 17 条第 2 項第 7 号のロ又はハに該当する輸出免税の対象となるものから除かれる非居住者に対する役務の提供に当たる。したがって、本件取引に係る対価の額のうち請求人が支払った飲食、宿泊、輸送等の役務提供に係る対価の額に相当する

金額は、輸出免税取引の対価の額には該当しない。

[評価]

パック旅行には、飲食、宿泊、輸送等国内で提供される役務が含まれ、それらは国内において直接便益を享受するものであるため輸出免税に該当しないという判断は妥当と考える。ただし、判決文からは、国内における役務提供の原価相当分(「国内における飲食、宿泊、輸送等の対価に相当する金額」)のみが輸出免税の対価の額に該当しないとしているように思われるが、国内で提供された飲食、宿泊、輸送等に係る付加価値相当部分についても輸出免税の対象とならないものとする。原処分が原価相当分に対する課税であったのであれば、納税者の権利救済機関である国税不服審判所の判決では、原処分を超える課税となる判断はできないため妥当な判決と考えるが、国内における役務提供に係る付加価値相当部分も輸出免税に該当しない場合、輸出免税となる部分とならない部分とをいかに合理的に区分するかが課題となる。つまり、飲食、宿泊、輸送等の役務提供部分(課税取引)とそれ以外の役務提供部分(輸出免税取引)とを付加価値相当部分を含めて如何に合理的に区分するかという問題である。

国内事業者による非居住者に対する国境を越える役務提供について、役務提供に国内取引と国外取引が混在、あるいは輸出免税となるものとならないものが混在している場合の課税の取扱いは容易ではない。例2のケースでは、パック旅行に輸出免税となるものとならないものが混在していた。また、グローバルに業務を展開する多国籍企業グループにおいて二次的なサービス利用が他の国の関係会社等によって行われる場合や、一部のみが国内で利用される場合もある。国内と国外とに跨る取引について、いかに合理的に国内

取引と国外取引とを区分するか、後述のOECDの検討等も踏まえて考えていくべきテーマである。

(3) 小括 わが国における課題

国境を越える役務提供について、わが国における課題を整理すると、以下の3点が挙げられる。

インバウンド取引における役務提供

国境を越える役務提供に関して日本の制度での課税原則は、原則は仕向地原則であるが、役務提供の場所が明らかでない場合には原産地原則となっている。国外事業者による国内への役務提供(インバウンド取引)については仕向地原則の適用がなく、次の二点の非中立性が生じている。

- (a)税関を経由して課税となるモノの輸入と、税関を経由せず課税されない役務提供との非中立性
- (b)消費税が課税される国内事業者からの役務提供と課税されない国外事業者からの役務提供との非中立性

インバウンド取引の適正な課税を担保する仕組みも必要である。国内に事務所等を有しない国外事業者による国内での役務提供について、現行制度は、原則は仕向地原則を採用し、免税点を超える場合には課税事業者となる。しかし、国外事業者に納税義務が生じる場合でもその課税売上高の確認が困難であるなど、適正な納税を担保する仕組みが十分とはいえない。

また、インバウンド取引について、国外事業者からの役務提供を国内事業者が受ける場合、国外事業者の納税の有無に関わらず、国内事業者は仕入税額の控除が可能となっていることも、論点の一つである。

アウトバウンド取引における役務提供

アウトバウンドの役務提供について、役務

提供が国内と国外とに跨る場合や、顧客等の第三者や企業グループ内の国外事業者を通じた取引の課税が課題となる。一の役務提供が国内と国外とに跨り連続して行われる役務の場合に、輸出免税の該当、非該当が混在している場合、その按分計算の基準が明確になっていない。

適正な執行

詳細は後述するが、インバウンド取引について、政府税制調査会において国外事業者登録申告納税方式（国外事業者が消費地の課税当局に登録して申告納税する方式）やりバース・チャージ方式（役務提供を受ける国内の課税事業者が消費税の納税義務を負うと同時に、同額を仕入税額として控除する方式）について検討されている。BtoC（Business to Consumer：事業者と消費者の取引）の場合の国外事業者登録申告納税方式は、国外事業者の適正な申告・納税を確保する仕組みが必要となる。BtoB（Business to Business：事業者間の取引）の場合に適用されるリバース・チャージ方式は、役務を提供する国外事業者が、日本の取引相手が課税事業者か否かを区別できる仕組み等が必要となる。EUでは、インボイスにVAT納税者番号を明示することとされているが⁽²⁰⁾、例えば、日本の課税事業者が取引先である国外事業者に消費税の納税義務者であることを伝えるといった仕組みが必要であり、課題である。

上記のような課題について、次章でEUの対応やOECDでの検討を参考とした上で、4章でそれぞれの対応の方向性を考察する。

(4) 補論 所得課税における国内源泉所得との関係についての若干の考察

所得課税では、複数国でビジネスを展開する多国籍企業グループが、各国での事業活動に対していかに各国に所得を帰属させるかと

いった国際課税制度の検討が、長年、多様な観点から行われてきた。

消費課税の分野において、顧客が所在する国に拠点を保有せずに行う役務提供について、これまでの所得課税の検討の蓄積を参考とする面があるかもしれない。当然、所得課税と消費課税との性格の相違があり、国境を越える役務提供に係る両者の課税体系が同一になる必要性はない。例えば、無形資産を有するA国法人が、消費地国B国の顧客に対して役務提供を行うとする。所得課税では、付加価値の源泉の多くはA国法人が所有する無形資産に起因するものであり、A国での課税の配分が大きくなるであろう。一方消費課税では、消費地における課税（仕向地原則）を徹底すれば、消費地国のB国での課税となる。他方で、所得課税は行われるが、消費課税は行われないというケースも生じ得る。例えば、消費課税では、生産設備等の建設に係る情報の提供等について役務提供の場所は、建設等に係る資材の大部分が調達される場所とされる⁽²¹⁾。所得課税では、国外における建設請負について、契約の締結又は必要な人材・資材の調達を行い国内において作業を行う場合、国内での作業により生ずるすべての所得が国内源泉所得とされる⁽²²⁾。こうした相違をどうするかは政策課題である。

OECDは、多国籍企業等の租税回避の対策として、2013年2月に報告書「Base Erosion and Profit Shifting」を、さらに同年7月に行動計画「Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting」を公表した。このBase Erosion and Profit Shifting（BEPS）プロジェクトの検討において、「デジタル経済の課税上の対処」が行動項目に掲げられており、デジタル経済は物理的拠点を要しないため、新たなPE概念の必要性の有無が検討されている。物理的拠点を有しない場合の新たなPE概念と消費税における国境を越える役務提供の課税との関連付けの要否、つまり、新

たな PE が消費税法上の事務所等に該当するかについて検討するかといった点について整理する必要も生じよう。

所得課税の分野においては、平成 26 年度税制改正で、PE (恒久的施設) 帰属所得は、外国法人の PE が本店等から分離独立した企業であると擬制した場合に当該 PE に帰せられるべき所得とする改正が行われた。これは OECD 承認アプローチ (AOA: Authorised OECD Approach) と呼ばれ、PE と外国本社との取引を独立企業間の取引であるようかのよう擬制し内部取引を所得計算に織り込むものである。この AOA を消費課税にも反映させる部分はないかも一つの論点となろう。

消費課税と所得課税とは異なる考え方を適用している面もあるが、消費課税における仕向地での課税は、所得課税における源泉地課税 (国内源泉所得に関する源泉徴収制度) と親和性を有する面もある。所得課税との共通的な視点が必要となる分野が生じる余地もあり、所得課税における居住地課税と源泉地課税との税源の配分の議論が、消費課税における原産地原則と仕向地原則の議論の参考になる面もある(23)。消費課税における役務提供の場所の概念と、所得課税における所得の源泉地あるいは居住地との整合性を図っていくべき部分がないか、簡素で分かりやすい税制との観点から検討の余地があると思われる。

3 EU の対応及び OECD における検討

(1) EU の対応(24)

EU 諸国の付加価値税 (以下「VAT」: Value Added Tax) については、1977 年の第 6 次指令以降累次の改正が行われ、2006 年の EU 理事会指令 (以下「指令」) が現在の指令の基本となっている。その間、1993 年に加盟国間における税関が廃止され、EU 域内においてモノが自由に国境を通過できるようになり、域内全体を一つの国とみて課税することが指向

された。当初は原産地原則に基づく VAT の執行を目指して、原産地国で VAT を徴収しクリアリング・ハウスにより各加盟国に配分する仕組みが検討された。しかし、原産地国で徴収した税を仕向地国との間で清算することが困難なため実現しなかった。

2000 年 6 月には、域外からネット配信を行う事業者に対して、EU 加盟国のいずれかの国に登録して VAT を納税する改正が提案された。2002 年指令では、域外からのネット配信について、サービスの受領者の所在地において課税することが原則とされた。2008 年指令において、BtoC 取引には、従来どおりサービスが提供された国の税率が適用され、BtoB 取引では、サービスの受領者の居住地において課税されることとなった。2008 年の指令改正の特徴は、一定の例外はあるものの、サービスが提供された場所あるいは顧客の所在地において課税するという仕向地原則を指向していることである。この改正の主な内容は以下のとおりである(25)。

- (a) クロスボーダーのサービスに対して、リパース・チャージ方式を適用する。
- (b) BtoC のサービスについて、不動産に関連するサービス、乗客の輸送、貨物輸送、文化・芸術・スポーツ・科学・教育・娯楽等のサービス、飲食、輸送手段の短期的貸付け、電子的配信サービス、放送・通信等について、当該サービスが提供された場所において課税できる。

また、2010 年から 2015 年にかけて徐々にサービスに対する課税原則の転換を行うこととされた。原産地原則と仕向地原則の混合による対応が検討され、仕向地原則への移行とその弊害を軽減する方向にある。さらに、2015 年から、国際通信、国際放送及びクロスボーダーの電子的サービスに関する改正が行われる(26)。現在は、役務の提供者が EU 域内に施設 (establishment) を有している場合には、役務の提供地は役務供給者の施設の所

在地であり、VAT 税率はその所在地国の税率が適用される。この取扱いは、EU 域内に施設を有するビジネスと EU 域内に施設を有しないビジネスとの間で、非中立的な扱いとなる。EU 域内に施設を有しないビジネスは、顧客の所在する国においてその国の VAT 税率により申告及び納税を行う⁽²⁷⁾。電子的サービスの提供についてのみ、顧客の所在地国のいずれか一カ国に申告・納税をするワン・ストップ・サービスが可能であった。しかし、多くの EU 域内に拠点がないビジネスはこの方式を選択せず、固定的施設 (fixed establishment) を VAT 税率の低い国に設置していた。2015 年からの改正の内容は、VAT 登録者でない消費者である顧客に対するこれらの役務提供について、顧客の所在地で課税する仕向地原則への変更である。2015 年からの改正は、ワン・ストップ・サービスを電子的サービス以外に国際通信と国際放送にも拡大する。また、役務の提供者が課税事業者以外の消費者にこれらの役務を提供する場合、消費者の所在地を特定する要件が煩雑であったため、消費者の“belonging”を課税地とできることとされた。これは、消費者が当該役務を使用及び享受する場所として、例えば、消費者が利用した Wi-Fi スポット、インターネット・カフェ、レストラン、ホテルのロビー等を役務提供の場所とみなすという改正であり、役務提供者が役務提供地を特定する負担を軽減するものである。

(2) OECD での検討

OECD においては VAT に関して多様な検討が行われているが、以下では、その検討の中で VAT に関する基本的考え方や、外部から提供されたサービスをグループ内部の多数の者で利用するケース等を中心に記載する。

OECD が VAT に関して 2010 年に公表したガイドラインでは、消費地のルール (仕向地原則) に従うべき、供給者と顧客が事業

者である場合、顧客が所在する国が課税権を有するべきであり、その際、リバース・チャージ方式が有効、顧客の所在地は事業上の合意によって決定すべき、との内容が盛り込まれている。

2013 年 OECD ガイドライン・ドラフト⁽²⁸⁾では、最終消費への VAT が、ビジネスにとって中立的であるという中立性原則、国境を越えて取引される役務及び無形資産は、消費地国で課税されるという仕向地原則の 2 つの原則が示されている。

の中立性原則として以下を掲げている。

- (a) VAT 自体の税負担は、VAT は最終消費に対して課税されるものであるため、法律で規定されていなければ、課税事業者が負うものではない。
- (b) 類似の状況にある事業者が類似の取引を行う場合には類似の税負担水準となるべきである。
- (c) VAT のルールは、事業の判断に一義的な影響を及ぼすものであってはならない。
- (d) 課税水準については、課税地国において、外国事業者が国内事業者と比べて、不利であっても、有利であってもならない。
- (e) 国外事業者が、仕入税額控除が受けられないことを防止するため、政府は必要な措置を講じるべきである。
- (f) 国外事業者に対して、必要な執行上の要求を行う場合でも、それらは事業者にとって不相応又は不当なコンプライアンス負担を強いるものであってはならない。

の仕向地原則として、以下を掲げている。

- (a) 国境を越えて取引される役務及び無形資産は、消費地国における課税ルールに則って課税される。
- (b) BtoB 取引については、顧客の所在する国が、国境を越えて取引される役務及び無形資産に関する課税権を有する。
- (c) 顧客の属性 (identity) は、通常ビジネス

スの契約が参照される。

- (d)顧客が複数の国に拠点を持つ場合、各拠点の所在地国あるいは無形資産の所在地国が課税権を有する。
- (e)提供された役務が、事業の合意がなされた拠点以外に複数の拠点でも使用される場合、課税権は2つのステップにより配分される。第1のステップは、事業の合意がなされた国にまず配分される。第2のステップは、役務や無形資産を使用した拠点の国に、部内再請求(recharge)の合意に基づいて、配分される。
- (f)国境を越えて取引される役務及び無形資産に関する課税権は、顧客の所在地のほか、以下の条件を満たしたときに、その国に割り当てられる場合もある。
- () 以下の基準を勘案して顧客の所在地国に課税権を配分するのが適当でない場合
- ・中立性
 - ・コンプライアンスと執行の効率性
 - ・確実性と簡索性
 - ・実効性
 - ・公平性
- () 上記と同様の基準に照らし、顧客の所在地国以外の国での課税の方が明らかに望ましい場合
- (g)BtoBの国境を越えて取引される役務及び無形資産が不動産に関するものである場合、課税権はその不動産の所在地国に配分され得る。

二次的なサービスの利用について、2013年 OECD ガイドライン・ドラフトでは、外部の事業者から受けたサービスをグループ内

部の多数のエンティティで使用する場合の VAT の課税方式についての検討が行われている⁽²⁹⁾。

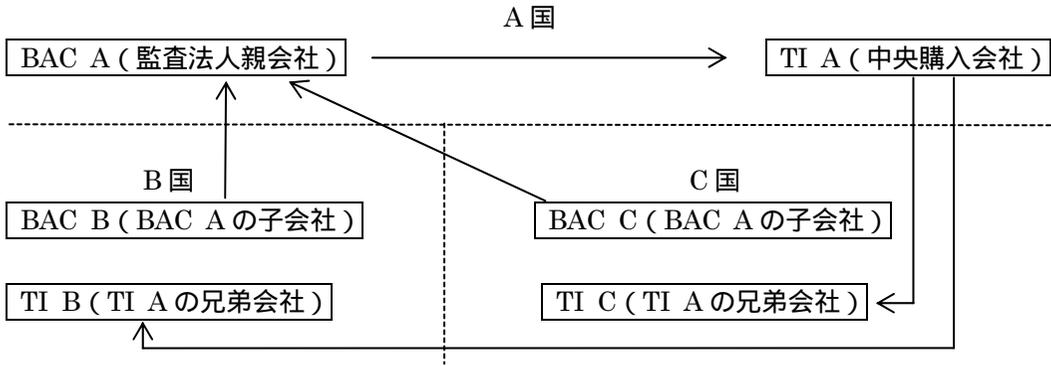
1つ目は Recharge 方式であり、外部から受けたサービスをグループ内部の多数の場所で使用する場合、内部での再配賦(internal recharge)によってそれぞれの所在地国で VAT を課税するものである。この方式について OECD 租税委員会の第9作業部会及びその技術諮問グループは、一般に認められた会計とビジネスプロセスとに合致し、過度の執行コストをかけないものと評価している。

2つ目は Direct Use 方式で、サービスを利用する各エンティティが所在する複数の場所を課税の場所とするものである。しかし、一次的な評価においては、この方式はサービスが使用された範囲と場所を特定するために、税と会計に関する大量のデータをリアルタイムに入手する必要があり、その執行コストと複雑性が難点として挙げられている。

その他の方式として、Head Office 方式があり、役務の受領者の本店所在地を課税の場所とするものがある。しかしこの方式については、租税回避の余地があり効率性及び公平性に欠けるとの指摘がなされている。

2006年のガイドライン⁽³⁰⁾では仕向地原則が指向されている。2008年レポートにおける仕向地原則の検討の中では多国籍企業の受けるサービスの提供地の検討も行われている⁽³¹⁾。例えば、世界の各国に多数の子会社を有する多国籍企業グループに対して、国際的に業務を展開する監査法人が監査サービスを提供する例が示されている。

図(32)



(注) ———→ はサービス提供の流れを示す。

多国籍企業グループと監査法人との監査サービス契約は、A 国の中央購入会社 (Centralised purchasing company) TI A 社と BAC A 社が締結する。グローバルな監査サービスを TI A 社と B 国の兄弟会社 TI B 社及び C 国の兄弟会社 TI C 社が受ける。実際の監査サービスは、B 国においては BAC B 社 (BAC A 社の子会社) が TI B 社に、C 国においては BAC C 社 (BAC A 社の子会社) が TI C 社に提供する。TI A 社と TI B 社、TI A 社と TI C 社はそれぞれ監査に関するサービス提供の契約を締結する。

契約上は BAC B が BAC A、TI A を経由して TI B に役務提供することになり、原則は BAC A から TI A への役務提供の場所は A 国内となる。BAC B から BAC A、BAC C から BAC A への役務提供地は、顧客である BAC A が A 国に所在するため A 国内となる。TI A から TI B への役務提供の場所は顧客の場所である B 国、TI A から TI C への役務提供の場所は顧客の場所である C 国となる。

この OECD の例は、非居住者と契約した役務提供が、間接的に、その非居住者以外の者に非居住者の居住地国以外で行われるという点で前述の例 2 と共通する面がある。OECD の例では課税の有無について各役務提供の場所により判断している。

(3) 小括

OECD の検討の一例をみたが、課税管轄について役務提供の場所を重視していることが参考となる。EU では課税の公平性の観点から、仕向地原則を拡大する方向性にある。日本においても、納税者の事務負担や執行可能性を勘案しながら、仕向地原則へ転換すべき取引の検討を役務提供の場所を重視しつつ深めていくべきであろう。

4 対応の方向性

本章においては、2 章で掲げた各課題について、3 章の EU の取組と OECD の検討をも参考としつつ、対応の方向性を考察する。

(1) インバウンド取引における役務提供

インバウンド取引における役務提供について、税関を経由して課税されるモノの輸入と、税関を経由せず課税されない役務提供との非中立性、消費税が課税される国内事業者からの役務提供と消費税が課税されない国外事業者からの役務提供との非中立性が問題となる。

EU の動向や OECD の検討に鑑みると、国外 (もしくは EU 域外) からの役務提供について、BtoC は国外事業者登録申告納税方式、BtoB はリバース・チャージ方式が有

力な候補であり、いずれも役務の受領者の国で課税するもので仕向地原則に沿った仕組みである。政府税制調査会の国際課税ディスカッション・グループにおいてもこれらの方式及び と の併用方式が提案され検討が行われている。

国外事業者登録申告納税方式

BtoC において、役務提供を受けた消費者が申告して納税することは、税関で課税されるモノの輸入とのバランスからは望ましい面もあるものの、消費者が自発的に消費税を申告・納税することは実効性に乏しく現実的ではない。そこで、国外事業者が日本の税務当局に登録した上で申告・納税することが考えられる。国外事業者登録申告納税方式は、インターネットを通じた役務の提供に関する内外判定を、役務の提供を受ける者の所在地に変更して消費税の課税対象とし、役務の提供を行う国外事業者に納税義務を課すものである。この方式により、モノの輸入との中立性及び国内事業者からの役務提供との中立性を確保できる。

国外事業者登録申告納税方式を導入する場合に、国外事業者に対して現行の免税点制度を維持すべきか否かが論点の一つとなる。国外事業者に対して現行の免税点制度を維持すべきとする理由として、政府税制調査会における財務省説明資料⁽³³⁾では、(a)我が国における課税売上が僅かであるような事業者にまで申告納税義務を課す必要性は必ずしも大きくないこと、(b)このような国外事業者に対して適正な執行を確保することは極めて困難であることが挙げられている。一方、現行の免税点制度を適用すべきでないとする理由としては、(a)EU の共同 VAT 指令において、EU 加盟国以外の事業者に対して事業者免税点制度は適用されていないこと、(b)国内取引において免税事業者が仕入れる場合であっても課税されることや資産の輸入と比較して不均衡

であること、(c)消費税の信頼性や公平性の確保といった制度の趣旨が挙げられる⁽³⁴⁾。

確かに課税の公平性の観点からは国外事業者に事業者免税点制度を適用しないことが望ましいものの、日本における課税売上が僅少な多数の国外事業者から適正な申告を求めることは、納税者のコンプライアンス・コスト、執行コストを勘案すると現実的ではないと思われる。国内への役務の提供が僅少な国外事業者には現行の事業者免税点制度を適用し課税なしとする一方で、大規模に日本の顧客に役務を提供する国外事業者に対して適正な申告・納税を確保できる仕組みを整えていくべきと考える。

国外事業者登録方式では、国外事業者の申告義務の負担、税務執行上の困難性もあり、適正に実施されることをどのように担保するかは課題であり、この点については、後述⁽³⁾で検討する。

国外事業者登録申告納税方式が適用になる対象取引も論点となる。インターネットを通じたデジタル・コンテンツの電子的配信のみでなく、適用対象をさらに広く国境を越える役務提供全般とする場合、役務提供の場所の特定が問題となる。例えば、法務や会計等のアドバイス・サービス等である。役務提供の場合、原則はその物理的な行為が行われた場所をもって取引の場所となるが、物理的な行為の場所が明確でない場合について、OECD における議論、EU におけるガイドライン等を参照しつつ検討していく必要がある。EU においては、国際通信、国際放送の BtoC 取引についても、2010 年 1 月から登録制度の適用対象としている。日本においても、電子的配信以外にも登録を必要とする取引がないか、その範囲を検討する必要がある。

なお、国外事業者が国外事業者登録申告納税方式により申告・納税する場合、国外事業者の仕入税額控除の可否については、国外事業者が日本において消費税法上の課税事業者

になるのであるから、国外事業者が国内での課税取引に係る仕入れがあれば仕入れに係る税額を控除可能とすべきである。ただし、その際には税務当局が納税管理人等を通じて請求書等を確認できるようにしておく必要がある。

リバース・チャージ方式

リバース・チャージ方式は、国外事業者が国内事業者に役務を提供する場合、国外事業者に代わって国内事業者が納税義務を負うと同時に、国内事業者はその取引について同額を仕入税額として控除するものである。BtoBに同方式を導入することにより、課税の中立性が保たれるとともに、役務提供者である国外事業者の納税義務の免除により事務の簡素化につながり、また、国際的な潮流でもあり望ましい仕組みといえる。本方式の執行は、納税義務者が国内事業者であるため、の国外事業者登録方式より容易である⁽³⁵⁾。

ただし、本方式を導入する場合には、国外事業者が、取引の相手先が課税事業者か消費者かを判別可能なことが必要である。取引相手先が課税事業者ではない場合には、の国外事業者登録方式が適用となるためである⁽³⁶⁾。

この論点について、政府税制調査会の第2回国際課税ディスカッション・グループ（2013年11月14日）財務省説明資料では、国外事業者登録申告納税方式とリバース・チャージ方式とを併用する方式を提案している。これは、国外事業者が、取引相手が課税事業者か否かを個々に判別するのではなく、取引相手に消費者が含まれる場合には国外事業者登録申告納税方式を、消費者向けの取引を行わない場合にはリバース・チャージ方式を適用するものである。取引相手が課税事業者か否かではなく、消費者向けの取引を一部でも行うかという「取引の性質」により判別することが提案されている。国外事業者が取

引相手それぞれのステータス（課税事業者か否か）を確認する必要がなくなり、納税者の負担を軽減する現実的な案といえよう。

国境を越える役務提供について、国外事業者登録方式やリバース・チャージ方式といった制度的対応を指向していくことは課税の公平性の観点から大きな進展といえる。ただし、役務提供の形態は多様であり、国境を越える役務提供についても十分な検討が必要である。国外事業者の申告について、日本の現行制度は、国内での音楽、スポーツ等イベントの場合、国外事業者の基準期間における課税売上高の確認も困難であるなど、仕向地原則の適用の実効性の観点から不十分な面がある。また、例えば国内でのイベント開催等で、国外事業者からの役務提供を国内事業者が受ける場合、その役務提供が国内取引であれば、国外事業者の納税の有無に関わらず、国内事業者は仕入税額を控除可能となっている問題もある。こうした点については、BtoBに関して国内事業者に課税すると同時に同額を仕入税額控除するリバース・チャージ方式が有用となる。役務提供全般にリバース・チャージ方式が適用されれば、BtoCには現行の免税点制度を適用して少額の役務提供は課税されないとしても、BtoBの取引の多くはリバース・チャージ方式の枠組みの中に入り、課税の空白を防止できるといった面から意義がある。なお、役務提供の形態は多様であり、役務が提供された相手先や役務提供の場所が明確でないケース、二次的なサービス利用のケース等についての課税の取扱いについては、日本においてもOECD等での検討を参照しつつ、明確化を図っていく必要がある。

(2) アウトバウンド取引における役務提供

国内事業者による非居住者への役務提供について、日本の現行制度では、役務の提供者の事務所等が課税の場所（原産地原則）となっており、国内取引とされた上で輸出免税と

なっている。

アウトバウンド取引については、役務提供が国内と国外とに跨る場合、役務提供先の従業員や顧客等が国内で間接的に役務提供を受ける場合、企業グループ内の国外事業者を通じた取引（あるいは本支店間取引）等により国内で間接的に役務提供を受ける場合の課税が論点となる。

一の役務提供が国内と国外とに跨る場合、輸出免税に該当する役務と該当しない役務とが混在しているケースがある。この場合、付加価値の合理的配分の区分計算の基準が明確でないといった課題がある。とりわけ輸出免税については、第三者を通じた役務提供の場合や、2章(2)の例2のケースにおける付加価値部分の合理的区分についての明確化が必要であろう。

EU の国際輸送（EU 域外との間の輸送）における内外判定は距離によって按分することとなっている⁽³⁷⁾。日本の現行制度における国際輸送の内外判定は、旅客又は貨物の出発地もしくは発送地又は到着地とされ⁽³⁸⁾、国内取引とされた上で、輸出免税の対象となっている。内外判定において国内取引と国外取引とに分類し、合理的な区分計算のルールが必要と思われる。また、2章(2)の例2の輸出免税該当性が争われたパック旅行のような場合、輸出免税に該当する対価の額は付加価値部分を含めて判定すべきであり、付加価値部分を含めて課税対象となる部分とそれ以外の部分との区分計算の基準を整理すべきであろう。

多国籍企業グループ内部での役務提供の受領地についても同様であり、輸出免税とされる役務の一部が内部取引で国内の子会社や支店等に提供されることもあり得る。その場合、取引を国外での役務提供と国内での役務提供に区分することが必要であり、その区分は役務提供の場所を基準としていくべきである。区分の基準を作るならば、3章(2)の2013年OECD ガイドライン・ドラフトで示された

Recharge 方式を基礎としていくことが望ましいと考える。Recharge 方式は外部から受けたサービスをグループ内部の多数の場所で使用する場合、内部での再配賦によってそれぞれの所在地国で課税するものであり、役務提供の場所を基準として課税するもので原産地原則に沿うものである。一般に認められた会計とビジネスプロセスとに合致し、過度の執行コストをかけないとの評価もある。また、所得課税の分野において平成26年度税制改正で導入された、PE と外国本社との取引を独立企業間の取引であるかのように擬制し内部取引を所得計算に織り込む AOA と Recharge 方式は親和的ではないかと考えられる。

なお、アウトバウンドの役務提供が日本で輸出免税となる場合、相手国での課税も行われないとすると、どの国でも課税されなくなる。相手国での VAT 制度の問題であるが、VAT の仕組みに関して国際的な整合性も考慮していくべきである。また、VAT の仕入税額控除を利用した不正還付の余地も生じている。欧州においては VAT の不正還付が大きな問題となっており、税務当局間の執行協力を含め、不正還付への十分な対応が必要である。

(3) 適正な執行

国外事業者登録申告納税方式の執行

BtoC の場合の国外事業者登録申告納税方式では、国外事業者の適正な登録・申告・納税を確保する仕組みをいかに構築するかが課題となる。国内の消費者へ役務を提供するにもかかわらず、国外事業者が登録・申告・納税を行わない場合の対応である。

現行制度上、国外事業者であっても基準期間の課税売上高が免税点を上回れば課税となる。しかし、例えば国内でのイベントの開催について、国外事業者の基準期間の課税売上高を確認し、小規模事業者に係る納税義務の免除の規定が適用されるかを確認するのは困

難であり、国外事業者の納税義務の把握を的確に行い、義務が生じる者が消費税の申告・納税を確実に実施するよう執行することは容易ではない。国外事業者が適正に申告・納税しない一方で、国内事業者が仕入れに係る税額を控除すると、税の浸食が生じることになり、国外事業者による登録及び登録後の申告・納税の実効性をいかに確保するかが課題となる。

納税管理人の役割

国税通則法 117 条は納税管理人について規定しており、国外事業者が日本で納税申告あるいは還付申告を行う場合、納税管理人を定めることとなっているが、納税管理人を選任しなかった場合の罰則はない。国内に役務を提供する国外事業者が確実に納税管理人を選任して、適正に申告・納税するよう実効性のある仕組みとする必要がある⁽³⁹⁾。

EU では、VAT を納付すべき国外事業者は、税務代理人を指定することを許可する、あるいは義務付けることができるとされている。加盟国によりその条件と手続きはそれぞれ異なるものの、EU の税務代理人制度において税務代理人は納税義務を負う。例えばフランスでは、フランスに居住する課税事業者を代理人とすることが義務付けられ、代理人を指定しない場合は、課税取引の相手方に VAT 及び加算税を課すとされているという⁽⁴⁰⁾。国外事業者の適正な申告・納税を確保するために、納税管理人の役割を明確にし、登録する国外事業者には納税管理人の指定を義務付けるとともに、税務当局が請求書等を確認する必要がある場合には、納税代理人を通じて確認できるようにすることが必要である。

リバース・チャージ方式の執行

BtoB の場合に適用されるリバース・チャージ方式は、国内事業者に消費税の納付義務を移転（同時に国内事業者は同額を仕入税額

として控除）するものであり、国外事業者登録申告納税方式と比べて比較的執行が容易といえる。ただし、役務提供者である国外事業者が、日本の取引相手が課税事業者であるか否かを判別できる仕組みが必要となる。EU では、インボイスに VAT 納税者番号を明示することとされている。イギリスでは、恒常的に取引を行っていない取引相手と一定額以上の取引を行う場合は、取引相手に VAT 番号の提示を求め、欧州委員会のウェブサイト又は取引相手の所在地国の税務当局に照会することによりその有効性を確認することとされている⁽⁴¹⁾。日本の課税事業者が、取引先である国外事業者に消費税の課税事業者であることを伝える、あるいはイギリスのように課税事業者であるかを税務当局に照会可能とするなどの仕組みが必要である。

また、前述(1)に記載したように、税制調査会での財務省説明資料⁽⁴²⁾では、国外事業者が、各取引相手が課税事業者かを判別するのではなく、消費者向け役務提供を一部でも行うか否かにより国外事業者登録申告納税方式からリバース・チャージ方式が適用されるかを区別する方式が提案されているが、納税者の事務負担を考慮した現実的な案といえよう。

適正・公平な執行

国境を超える役務提供については、各国の税務当局間の協力体制がより重要になってくる。モノの輸出入の場合には、税関による取引の確認が可能な面もあるが、役務については取引の確認の困難性が増すためである。しかし、多くの国が VAT を導入している中、執行共助を含む租税条約は限られた数となっている。また、執行共助を含む租税条約が締結されていても、いかに実務上実効性のある執行協力体制を構築していくかが課題となる。

適正な申告・納税を確保するための方策として、欧州委員会では、VAT 遁脱への対策として多様な方策の可能性を検討しており、例

えば、次の4つのモデルがある程度の深度をもって開発されているという⁽⁴³⁾。

- ・顧客が銀行に対して、対価の支払を、供給者への支払と税務当局へ直接移転する VAT に分割するように指示するモデル
- ・すべてのインボイスのデータをリアルタイムで、VAT の中央監視データベースに送付するモデル
- ・合意されたフォーマットに表示され予め定義された取引を、納税者が管理する VAT データ・ウェアハウスにアップロードし、税務当局がそれにアクセス可能とするモデル
- ・納税者の VAT のコンプライアンスのプロセス及び内部規制を認証するモデル

EU では国境を越える取引において、輸出者による納税が行われない一方で、輸入者による仕入税額控除が行われる不正還付が大きな問題となっており、こうした税の浸食の問題への対処が必要となる。例えば、EU での不正還付に対し、迅速な情報交換を可能とするなど、EU 加盟国間の執行協力を強めることや、リバース・チャージ方式のメカニズムが不正還付に悪用されやすいことを念頭においた対応の重要性が指摘されている⁽⁴⁴⁾。欧州委員会では、VAT の不正還付への対策として、例えば、「遁脱対策として、EU 域内免税（リバース・チャージ方式）を廃止することが一つの方法として検討されている。これは、EU 域内取引のうちの BtoB 取引についても、BtoC 取引と同様に課税取引とするというものであり、いわゆるミッシング事業者遁脱に対して、有効な対策となりうるものである。リバース・チャージ方式は、域内供給免税と域内取得課税の組み合わせであるが、VAT の特徴である課税の連鎖を途中で切断するものであり、ここに遁脱のチャンスが生まれている。ただし、リバース・チャージ方式の廃止案は、事業者にキャッシュフローの面で大きな負担をかけるものであることから、事業者には不評であり、実現の見通しは立っていない。」といった状況にある⁽⁴⁵⁾。

い。」といった状況にある⁽⁴⁵⁾。

租税回避に対しては多様な観点からの対策が必要であろう。執行共助や情報交換の活用方法、代金決済の仲介業者を通じた執行の可否を含めて幅広く検討する必要が生じるかもしれない。滞納等の徴税上の問題が生じる場合には、納税義務者となる国外事業者は、日本国内に活動拠点や資産がないため、徴収共助の仕組みを活用する機会の増加が見込まれ、その実効性の向上にも努めていく必要がある。VAT 事業者に関する各国との情報交換も重要となる。租税条約における情報交換規定では、消費税が情報交換の対象税目となっていない国・地域もあり、今後の条約改訂等の際には消費税を対象税目とするように臨んでいくべきである。

執行上の協力をどこまで実効性あるものとするか課題である。例えば、将来 BtoC 取引について国外事業者登録申告納税方式が多くの国で導入されると、納税義務の生じる事業者の数が膨大になる可能性がある。国内の課税事業者が世界各国にインターネット取引でデジタル・コンテンツを販売する場合、多数の国が日本の税務当局に情報交換を求めてこよう。国外事業者による国内への電子的配信についても同様である。例えば、自動的情報交換が可能となるよう相互に交換する情報の内容をあらかじめ決めておく、あるいは事前に定めた情報を自発的情報交換により相手国に提供するといったように、一定の情報交換の効率的な交換の枠組みの検討が必要となるであろう。

おわりに

国境を越える役務提供に関する消費税の課税については多くの論点がある。インバウンド取引については、BtoC には国外事業者登録申告納税方式を、BtoB にはリバース・チャージ方式を導入することが望ましい方向と考えるが、特に国外事業者登録申告納税方式の

実効性が課題である。

アウトバウンド取引については、輸出免税の適用対象取引について国内と国外に跨って行われる取引や第三者等を通じた役務提供に関する国内分、国外分との合理的区分の基準が明確化されるべきである。

VAT については EU の取組や OECD の検討では仕向地原則の対象を拡大する方向性にある。日本においても仕向地原則が適当な取引については役務を受領する者の所在地国への課税としていくべきである。ただし、国外事業者登録申告納税方式の適正な課税の実施には課題を伴う。EU においても試行錯誤を繰り返しつつ対応しており、その経験を参考にしつつ制度と執行の仕組みを整えていくべきである。

今後、更なる国際化及び情報化の進展により、国境を越える役務提供に関する消費税の問題はより大きくなっていくことが予想される。インターネットを通じた電子的配信に止まらず、国境を越える多様な形態の役務提供に関しては検討事項が多く存在する。国際的動向も踏まえ、課税の公平性及び中立性の確保、納税義務者の事務負担、執行上の実効性を考慮しつつ検討を深めていくことが肝要である。

(1) 例えば、OECD においては、1997 年から検討が行われ、1998 年 10 月のオタワ閣僚級会合に提出された租税委員会報告書で電子商取引の課税に関する考え方が整理され、それ以降、様々な検討が行われている。日本においても、多くの研究が行われており、現在、政府税制調査会の国際課税ディスカッション・グループでも検討されている。

(2) 先行研究として、渡辺智之「国際的サービス取引と消費税」租税法研究 34 号『消費税の諸問題』(2006 年 5 月) 佐藤英明「電子的配信サービスと消費税 制度設計上の問題点」ジュリスト 1447 号(2012 年 11 月) 沼田博幸「グローバルな取引がボーダレスな世界で行われている中での VAT の運営：EU における VAT の動向 -

アジア太平洋諸国にとっての教訓 -」租税研究 711 号(2009 年 1 月) 同「国際的サービスに対する消費税のあり方について EU における VAT 制度の見直しからの教訓」会計論叢第 4 号(2009 年 3 月) 同「クロスボーダー取引と消費税」租税研究 728 号(2010 年 6 月) 同「EU における VAT の最近の動向について - グリーンペーパーが提起する課題とわが国への含意 -」租税研究 749 号(2012 年 3 月) 他多数ある。

- (3) 消費税法施行令 6 条 1 項 5 号。
- (4) 消費税法施行令 6 条 1 項 7 号。
- (5) 消費税法 7 条。
- (6) 消費税法施行令 6 条 2 項 7 号。
- (7) 消費税法施行令 17 条 2 項 6 号。
- (8) 消費税法施行令 6 条 2 項 7 号。
- (9) 消費税法施行令 6 条 2 項。
- (10) 基準期間の課税売上高 1,000 万円超(消費税法 9 条 1 項、2 条 1 項 14 号) 基準期間がない外国法人でその資本金の額が 1,000 万円以上(同法 12 条の 2、2 条 1 項 14 号) 課税事業者の選択をしたもの(同法 9 条 4 項)のいずれかに該当する場合には課税事業者になる。
- (11) 困難性について、Michael Keen and Walter Hellerstein, *Interjurisdictional Issues in the Design of a VAT*, a revised version of a paper prepared for the American Tax Policy Institute Conference on Structuring a Federal VAT: Design & Coordination Issues, Washington D.C., February 18-19, 2009, version June 7, 2009, pp. 11-12 参照。
- (12) 沼田(2009 年 3 月)前掲注(2)、28 頁。
- (13) インボイス制度の導入については拙稿「消費税制度に関する一考察 複数税率、仕入税額控除方式を中心として」経営と経済 87 巻 2 号(長崎大学経済学会、2007 年 9 月) 34-51 頁参照。
- (14) 消費税法 4 条 3 項 2 号。
- (15) 消費税法施行令 6 条 2 項 4 号、5 号及び 7 号。
- (16) 例えば、(a)国際輸送、国際通信及び国際郵便、(b)外国貨物の荷役、運送等、(c)非居住者に対する一定の役務の提供等。
- (17) 消費税法施行令 17 条 2 項 7 号イからハ。
- (18) 国税不服審判所ウェブサイトより。
<http://www.kfs.nta.go.jp/service/MP/05/0203000000.html>

- (19) 同上。
- (20) Praxity, European Value Added Tax (VAT)-Business and Taxation Guide, 2013, p.22.
- (21) 消費税法施行令 6 条 2 項 6 号。
- (22) 法人税法施行令 176 条 1 項 3 号。
- (23) 例えば、VAT の納税地の決定について、所得課税の視点を参考としつつ検討したものとして、Alain Charlet and David Holmes, Determining the Place of Taxation of Transactions under VAT/GST: Can Transfer Pricing Principles Help?, International VAT Monitor, November/December 2010 等がある。
- (24) EU の対応については、主として、矢内一好「海外ネット配信に対する消費税課税の先送り」税務事例 vol.46, No.1 (2014 年 1 月) 54-55 頁、沼田 (2009 年 3 月) 前掲注(2)、33-45 頁、普家弘行「電子的サービス取引に対する消費税に関する一考察 国際間電子的サービス取引への対応」税大論叢 77 号 (2013 年 6 月) 298-372 頁を参照した。
- (25) Praxity 前掲注(20)、23-25 頁参照。
- (26) 内容は Richard Wooloch and Daan Arends, Cross Border VAT - The New One Stop Shop and Changes to the Place of Supply of Electronic, Telecoms and Broadcasting Services from 1 January 2015, DLA PIPER, November 2013, (<http://documents.jdsupra.com/75deb48d-4433-4ffc-b5a8-176e91fb4ef7.pdf>) 参照。
- (27) 指令 58 条 (2006/112)。
- (28) OECD, OECD International VAT/GST Guidelines, Draft Consolidated Version, Invitation for comments, Committee on Fiscal Affairs, February 2013.
- (29) 同上 4-5 頁。
- (30) OECD, International VAT/GST Guidelines, February 2006.
- (31) OECD, Applying VAT/GST to Cross-Border Trade in Services and Intangibles, Emerging Concepts for Defining Place of Taxation - Outcome of the First Consultation Document, June 2008, pars. 23-24.
- (32) 同上の Example 1(5-7 頁)を簡略化したもの。
- (33) 財務省主税局税制二課「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ついて」税制調査会(国際課税 DG)財務省説明資料(2013 年 11 月 14 日) 12 頁。
- (34) 宮川博行「非居住者の消費税の納税義務に関する一考察 国内に事務所等を有しない事業者の資産の譲渡等を中心として」税大論叢 70 号 (2011 年 6 月) 260-266 頁。
- (35) 非居住者からの役務提供について国内事業者は仕入れに係る税額を控除できないため、リバース・チャージ方式と概ね同一の効果となっている。ただし、国内の役務の受領者は自己の課税売上割合に応じた仕入税額控除であるのに対し、リバース・チャージ方式では仕入税額全額の控除が可能になると課税売上割合による差が生じることになる。
- (36) 佐藤 前掲注(2)、17 頁にもこの点が指摘されている。
- (37) 沼田 (2009 年 3 月) 前掲注(2)、35 頁参照。
- (38) 消費税法施行令 6 条 2 項 1 号。
- (39) 国外事業者による申告納税の実効性の確保の困難性については、佐藤 (2012 年 11 月) 前掲注(3)、17-18 頁参照。
- (40) 宮川 前掲注(34)、269-270 頁。
- (41) 財務省主税局税制二課 (2013 年 11 月 14 日) 前掲注(33)、7 頁。
- (42) 同上、15 頁。
- (43) 沼田 (2012 年 3 月) 前掲注(2)、317 頁。
- (44) International VAT Association, Combating VAT Fraud in the EU, Report Presented to the European Commission, March 2007.
- (45) 沼田博幸「EU VAT における原産地課税から仕向地課税への転換について - 欧州委員会が公表したコミュニケの紹介を中心として - 」租税研究 759 号 (2013 年 1 月) 178 頁 (原文は欧州委員会が 2011 年 12 月 6 日に公表した「単一市場に適合したより簡素で、より強靱かつ効率的な VAT システムに向けた VAT の将来に関する欧州委員会から欧州議会、理事会、及び欧州経済社会評議会へのコミュニケ」(COM(2011)851、16 頁))。