

## ネット取引による 消費税課税の空洞化

### 1 ネット取引による消費税課税の空洞化

本論の標題は平成24年5月26日の日本経済新聞朝刊の記事に基因しているものである。この記事の概要であるが、インターネット関連の大手企業が海外拠点から日本に電子書籍あるいは広告を行うことを検討していることを報じたものである。

消費税の課税は国内取引と輸入取引に対して行われるもので、ネット配信を行う拠点が国内であれば国内取引として課税が行われることになるが、国外のサーバーから発信するのであれば、国外取引として消費税の課税がないことから、国内の事業者の行う取引と相違が生じ、国外取引になれば、消費税の課税がないことをこの記事が報道したのである。

### 2 消費税における国内と国外の判定

消費税法の適用上、資産の譲渡又は貸付けにおける場合、譲渡又は貸付け時における資産の所在地により国内と国外の判定を行うことになる。例えば、事業者が国外で購入した資産を国内に搬入せずに他に譲渡した場合は、その経理処理のいかんを問わず、いわゆる外・外取引ということになり消費税の課税対象にはならない。

また、役務提供の場合でいえば、原則としては、役務提供が行われた場所により国内あるいは国外が判定されることになる。この場合の役務提供地とは、現実に役務提供が行われた場所が特定できる場合はその場所、その場所が具体的に特定できない場合であってもその役務提供に係る契約で明らかになっている場合はその場所をいうことになる。

上記の国内と国外の判定について、船舶等の

その所在地の特定が難しい資産については、住所地主義と事務所地主義が混在して使用されている。例えば、登録していない船舶・航空機を譲渡した場合、その譲渡又は貸付けを行う者のその譲渡又は貸付けに係る事務所により国内・国外の判定を行うことになる。この場合、譲渡者の住所地が国外であっても、その譲渡又は貸付けに係る事務所が国内に所在するのであれば、国内取引ということになる。

無形財産権の場合も同様に、その所在地が明らかでないことから、例えば、国外にあるデータ等を国内に貸付ける等を行う場合、その貸付けを行う者の住所地が国外であれば、その取引は国外取引と判定されることになる。

### 3 サイバースペースに税が消える現象

ネット取引では、国内と国外の判定以前に、国外から提供されるデジタル情報等について、税関を通ることなく、直接にコンピュータ間により行われることになり、取引の捕捉という観点から問題が生じることになる。ネット取引のうちでも、商品等を国外から購入する、いわゆる通信販売であれば、現在の郵便、電話、ファクシミリ等による注文の形態をコンピュータが代替したのであるから、国外からの商品は通関の際に消費税を課されることになるが、オンラインで提供されるものについては、課税技術上及び現行の消費税法の規定では、課税が難しいといえる。また、ネット取引であれば、サーバーを国外に移転する等の措置を講ずることにより国内取引を国外取引に変換することも可能となる。その結果、当該税目の税収が減少することになり、サイバースペースに税が消えるという現象が起こることになる。

## 4 ネット取引課税に対するOECDの貢献

ネット取引と課税の問題を検討する場合、OECDがこの分野において過去に果たした貢献を無視することはできない。

OECDは、1997年11月に、フィンランドのツルクにおいてネット取引に関する会議を開催し、その成果を報告書として公表している。この報告書は、ネット取引に関する直接税及び間接税の課税について包括的な検討を行っており、これはネット取引に係る課税の初期段階においての成果である。そして、1998年10月にカナダのオタワにおいてOECD加盟国の閣僚による会議（オタワ会議）が開催され、ネット取引課税の基本的な原則と枠組みが決められ、1990年以降、OECDの消費税専門部会において検討が行われたのである。現在、ネット取引に対して新税を課す等の動きが生じないのは、このオタワ会議による合意が現在も国際的なコンセンサスとして認識されているからである。

## 5 EUにおける動向

本論の冒頭で述べた新聞報道されたものと同様の状況にあったのが1998年当時のEUである。EUと米国の税制の大きな相違点は、EUが税収の過半を付加価値税という間接税に依存しているのに対して、連邦税としての消費税がない米国の場合、連邦の税収の約90%が直接税である。その結果、付加価値税の税収に大きな影響を及ぼす事項については、EUは敏感に反応することになる。

当時のEUの直面した事項は、EU域外からコンピュータゲーム等のソフトウェア、データ処理及び情報の提供であった。EUは、前出のオタワ会議にむけてネット取引と間接税課税の論点を整理し文書化（以下「ガイドライン」という。）して、オタワ会議においてこの問題に緊急性があることを参加各国に対して周知徹底を図ったのである。

上記のガイドラインに示されたネット取引に

対する付加価値税課税の3つの原則は次のとおりである。

- ① ネット取引に対して新税あるいは付加税の課税は行わない。
- ② ネット取引によるデジタル情報をサービスとして分類する。
- ③ EUにおいて消費される所定のサービスの提供についてEUにおいてこれらを課税する。その課税はサービスが消費された国において行う。

ここにおいて注目すべき点は、③である。当時のEUにおける付加価値税の課税原則では、サービスの提供者が事業所を有する場所等をそのサービスの引渡しの場所とし、その事業者等がない場合、その提供者の住所地が提供場所として判定されていた。しかしこのような内外判定基準では、EU域外からのサービスの提供に課税できないことから、上記の改正に至ったのである。上記のガイドラインに示された改正提案では、域外事業者から域内の顧客に対するサービスの提供について、サービスの使用地という考え方に方針変更した結果、課税場所は域内となったのである。

また、逆に、域内事業者から域外の顧客に対してサービスが提供される場合、課税の場所は、顧客の所在する場所となり、付加価値税の課税はないことになる。

## 6 今後の対応

EUは、域外事業者によるEU域内へのネット取引の増加による付加価値税課税の危機を回避するために、課税対象となるネット取引を特定化し、内外判定の原則を改正したのであるが、見逃してはならない点は、国際会議においてこの改正について周知を図ったことである。

中央大学商学部教授

矢内 一好