

海外ネット配信に対する消費税課税の先送り

1 問題の背景

問題の発端は、海外からの電子書籍、音楽等のインターネットを通じての配信（以下「海外ネット配信」という。）について、現行の消費税課税では、国内事業者からのサービスの提供が課税、国外事業者からのサービスの提供については、国内取引かどうかの判定が提供者の所在地において行うことになることから消費税の課税がない不課税ということになり、両者の間において課税上の不公平が生じることにあった。この状況については、平成25年度税制改正において新たな規定を創設することが目論まれ、平成24年の夏ごろにこの議論が行われてきたといわれているが、結局は、平成25年度の改正を見送り、平成26年度の改正としたのである。また、消費税法の整備以外の事項としては、平成26年4月から消費税率が5%から8%に引き上げられ、さらに、平成27年10月から10%になることが予定されていることから、国内事業者と国外事業者間の課税上の格差が現状以上に拡大することも問題であった。

2 平成26年度税制改正も先送り

平成25年度の税制改正で改正見送りがあり、かつ、消費税率引き上げという事態もあって、平成26年度税制改正では、海外ネット配信に対する消費税課税の法整備が行われるというのが一般的な予測であった。ところが、平成25年11月14日の新聞報道（読売新聞朝刊）によれば、財務省案として、平成26年4月の消費税率引き上げと同時に海外ネット配信に対する消費税課税を行うには実務的対応が間に合わないという理由で、消費税率が10%になるまでに導入する方針を決めたことが報道されている。

3 平成25年11月14日開催の税制調査会（第2回国際課税DG）資料の概要

標題の税制調査会において検討された資料等（以下「11月資料」という。）が内閣府の税制調査会のHPにアップされている。なお、帰属主義への見直しについては、平成25年10月24日の税制調査会（第1回国際税務DG）の資料が公開されている。

この11月資料に財務省主税局税制二課作成の参考資料（以下「参考資料」という。）として、「国境を越えた役務提供等に対する消費税の課税の在り方について」が含まれている。ここで取り上げられている先例は、EU諸国における付加価値税の対応であり、国外事業者から国内にネット配信等が行われる場合、海外事業者と国内事業者間の（BtoB取引）と海外事業者と国内消費者間の（BtoC取引）に分けて検討されている。

4 EU諸国の付加価値税とネット取引

EU諸国の付加価値税とネット取引に関しては、1977年第6次指令とその改正（97/200/EC）及び2006年の理事会指令が基本規定であり、1977年第6次指令では、同指令における引渡原則を遠距離通信の場合は改正することが合意された。同指令は、付加価値税の課税について遠距離通信事業者の所在地により次のように分けられている。

- ① 遠距離通信事業者がEU域内の者の場合は、受け手に納税義務が生じるが、受け手が他のEU加盟国の者であり、かつ、付加価値税の納税義務者でない場合は、通信事業者の居住地国において通信事業者が納税義務者となる。
- ② 遠距離通信事業者がEU域外の者の場合は、通信の受け手がEU域内の法人の場合、引渡

Topics of International Taxation

しの場所は、EU域内法人の居住地国とみなされ、当該法人が納税義務者となる。

その後、2000年6月の改正提案（COM（2000）349final）では、海外からのネット配信を行う企業に対して、EU加盟国を登録場所とすることが提案された。

さらに、1977年第6次指令第9条の修正として、2002年5月7日に理事会指令（2002/38/EC）では、海外ネット配信について、これらのサービスの受領者の所在地国（いわゆる消費地）において課税するという原則（消費地原則）となった。

そして、2008年理事会指令（2008/8/EC）では、BtoB取引における役務提供では、当該役務提供の受け手の居住地国において課税を行い、BtoC取引については、従来どおりその役務提供地の国の税率が適用されることになったのである。

5 参考資料における検討事項

以上のEU諸国における海外ネット配信に対する付加価値税の課税では、サービス等の提供者ではなく、その受け手側が納税義務を負うリバースチャージ制度が提案されて実施されている。この制度は、役務等の提供者から付加価値税の徴収が困難である場合に採用されている方法であり、参考資料においても海外事業者との取引がBtoB取引である場合、仕入事業者が申告納税をする方法として紹介されている。さらに、BtoC取引では、海外事業者が税込みでサービス等を提供し、課税事業者として登録して申告納税をする方式が示されている。これらは、EU諸国における事象であるが、日本においても、このEU方式が望ましい方向性であることは参考資料も認めている。

6 参考資料におけるBtoC取引

BtoC取引に対する課税案は、内外判定基準に関して現行の課税原則を役務を提供する者の所在地から当該役務提供を受ける者の所在地に変更することで、これらの取引を国内取引とし

た上で、国外事業者に納税義務（申告納税、納税管理人の指定、納税地の定め）を課すとしている。この案は、EUにおける2002年5月の理事会指令におけるサービスの受領者の所在地国（いわゆる消費地）において課税するという原則（消費地原則）と同様の考え方といえる。

7 参考資料におけるBtoB取引

この取引に関する課税案は、次の3案が示されている。

第1は、国外事業者登録申告納税方式である。この方式は、内外判定基準の原則を変更して当該取引を国内取引とした上で、国外事業者に申告納税義務を課すとともに、税務当局への登録等を行う登録制度を創設するものであるが、課題として、納税義務者の数が膨大になってしまう可能性があり、適正な納税の確保に限界があるとしている。

第2は、リバースチャージ方式である。この方式では、国内事業者に納税義務が課されることになる。この方式では、国内事業者は、申告納税を行うことになるが、仕入税額控除により税負担額に影響が出ないが、事業者の実務に影響が出る可能性がある。

第3は、第1の方式と第2の方式の併用で、電子書籍の購入等という類の消費者向けの役務提供を一部でも行う国外事業者には国外事業者登録申告納税方式、消費者向けの取引を行わない国外事業者については、リバースチャージ方式を適用するというものである。この方式における課題は、仕入を行う国内事業者にとって、取引相手先となる国外事業者が登録事業者でない場合、リバースチャージ方式の適用になることから、取引相手先が登録事業者か否かの確認を要することになる。

今後は、これらの案をどのように整理するのが焦点となろう。

中央大学商学部教授

矢内 一好