

BEPS行動計画における消費税の考察

円城寺 大 樹

1. はじめに

昨今、多国籍企業がグループ関連会社との国際取引を利用してその所得を高税率の国から無税もしくは低税率の国へと移転させることで国際的二重非課税（注1）を生じさせもしくは極端な税負担の軽減を図る問題が顕在化している。そこで経済協力開発機構（以下「OECD」）はG20の各国の要請に基づき、2013年2月12日OECDはBase Erosion and Profit Shiftingいわゆる税源侵食と利益移転（以下「BEPS」という）に対応するため、「BEPSへの取り組み」を公表しその後7月に具体的にBESPの防止策として15項目の措置と作業の流れを含む「BESP行動計画」なる報告書を公表した。

その行動計画とは、下記の15項目に及ぶ。

- 行動1 デジタル経済の課税上の課題への対応
- 行動2 ハイブリットミスマッチアレンジメントの効果の否認
- 行動3 CFCルールの強化
- 行動4 利子の控除及び他の金融上の支払を通じた税務浸食の制限
- 行動5 透明性と実質を考慮に入れて有害な税の慣行により効果的に対抗する
- 行動6 条約の濫用防止
- 行動7 PE認定の人為的回避の防止
- 行動8 無形資産
- 行動9 リスクと資本
- 行動10 他のハイリスク取引
- 行動11 BEPSに関するデータの収集・分析方法とBEPS対応行動の確立
- 行動12 納税者にATPアレンジメントの報告を要求
- 行動13 移転価格文書化の再検討
- 行動14 紛争解決メカニズムの実効性の向上
- 行動15 多国間協定の開発

この報告書の目的は多国籍企業が様々な合法的な租税回避スキームを過大に利用することにより、ある国の税源が浸食され、より有利な無税もしくは軽課税を享受できる国へ利益を移転させることに対する懸念、加えて電子商取引のめまぐるしい発展、知的財産の重要性の増加により各国間における課税権の分配を管理するBPESに関する問題を包括的に示すことによりBEPSの対応に必要な行動を特定し、行動を実施する期限を定め、行動を実施する方法と必要な資源を特定する事を提案していくことにある。

本稿においては、「行動1のデジタル経済の課税上の課題への対応」に焦点をあてて論ずることにした。

2. わが国の対応

(1) 国際取引における消費税

国際取引には消費税は課税されない。これは旧消費税法（以下「旧法」をいう）（注2）第4条（課税対象）において定められた消費税法の前提であった。日本の消費者が、国内の事業者から電子書籍を購入すれば消費税が発生するが、同じものをAmazonなどの国外事業者から購入すればその取引は課税対象外取引となり消費税は発生しない。同じ商品であっても消費者が国内事業者から購入するのと国外事業者から購入するのでは消費税分だけ価格が異なってしまうので、消費者は同じ商品であれば国外事業者から購入するほうが消費税分だけ安く購入できることになる。今日、企業のグローバル化は加速度的に進行し、インターネット技術の発達による電子書籍、ゲームアプリ、クラウドサービスなど電子商品の増加により、企業は消費者のいる場所から離れた場所で生産活動を行うことが容易になっている。Amazon、Googleなどの多国籍企業は、消費税だけではなくあらゆる税の抜け道を探して税務戦略を立案しているのが現状である。多国籍企業とは世界を市場とする企業であるとするれば、企業のとる行動原理は利益の最大化を図ることを目標とする最適化行動を採用するだろうし税についてもコストの一部として最小化を図るのが当然の行動原理である。「世界経済が世界金融危機と欧州債務危機からの回復の兆しを鮮明にしつつある中、欧米企業を中心とした多国籍企業によるアグレッシブなタックス・プランニングに世界的な関心が集まっている……」（注2）というようにわれわれの関心も、そのような多国籍企業がとる租税回避スキームを遂行することから生じる税収の減少、そのようなスキームを許す税制に対する不信感、BEPS行動計画の遂行により個人の納税者の負担が相対的に増加していること、あるいは多国籍企業と国内企業の公平な競争が害されることなど、消費税における課税の公平とは何かという問に対して敏感になっているのではないだろうか。今や消費税の問題は一国のみで対処できるものではなく、欧米の多国籍企業が行っているような過度な租税回避のスキームから生じる行為を防止するするとともに、消費税の国際課税のルールを適宜見直し各国が協調して対処していかなければならないのである。

(2) 課税対象の範囲の拡大による対策

平成25年11月の税制調査会（国際課税DG②）の報告書によれば、消費税の課税対象の範囲についての問題の所在は、①技術の進展により「国内取引と比較可能な国外取引」が出現したこと、②税率の引き上げにより経済的負担の開差が拡大した（する）ことから生じた、国内外の事業者間の「競争の非中立性」が問題の中心である」と論じている。

国際法の取り決めでは、原則主権国家同士は他国の税の徴収の協力はしない。各国の徴税権は各国固有の権限であり他国の税の徴収に協力をするのではない。上記①②の問題提起から分かるように消費税を国内取引に限定する従来の考え方では、急速にインターネットが発達して複雑な取引を繰り返す現代においては国外事業者から消費税の徴収をすることができなくなっており、消費税を徴収するための消費税法そのものが国際化の波に乗り遅れ時代遅れのものとなってしまっている。おのずと課税の対象を拡げて消費税を国外事

業者からも徴収することが急務の課題となっている。

欧州のVAT（Value Added Tax付加価値税をいう。）においては、電子書籍のようなデジタル配信サービスの消費地に関する定義を新たなものとしデジタル配信サービスを利用する消費者の居住地を消費地と定義を改めている（注3）。これによって、EU域外から供給され、EU域内で消費されるデジタル配信サービスの利用はこれまで課税対象外であったものがEUの課税対象取引になっている。そして、EU域内でデジタル配信サービスを提供する事業者に対してはEU域内のどこか一カ国を納税地として登録させVATの納税義務を負わせている。たとえば、「アイルランドでEU向けに電子書籍を営むGoogleアイルランドの場合であれば、まずGoogleアイルランドはダブリンの所轄税務署長にe-VAT税の納税義務者として登録申請を行う。そうした上で、アイルランド国内向けのデジタル財の販売では、アイルランドのVATを購入者から預かり、イギリス向けの販売であれば、イギリスのVATを、フランス向けならフランスのVATをという具合にそれぞれの購入者の居住地のVATを預かる。納期限が到来したらGoogleアイルランドは、アイルランドの税務署へ、預かっている各国の消費税を全額納付する。」（注4）日本においては消費税が成立した1988年以降、消費税法の改正はあったものの課税対象を拡大するといった今までの理論を刷新するような改正はなかった。しかし、今後は国レベルでも行う国際的租税回避対策の優先課題として消費税があることは忘れてはならないことである。

（3）電気通信利用役務の提供に係る内外判定基準の見直し

平成27年度の消費税の改正（以下「改正法」という）により、消費税法第4条3項三号「電気通信利用役務の提供である場合」が新たに追加され、電気通信利用役務の提供である場合のその取引にかかる課税対象を判定する基準、すなわちその取引が国内において行われたか否かの判定基準（以下「内外判定基準」という。）が見直しになった。旧法においては、電気通信利用役務の提供があった場合、その役務の提供者が国外事業者であれば、その役務の提供者の所在地が内外判定の基準場所となり、その所在地が国外である場合にはその取引は国外取引として消費税の課税対象とされなかったものが、この改正により役務の提供を受ける者の所在地が内外判定の基準場所になったためその役務の提供を受ける者の所在地が国内であれば新たに消費税の課税対象とされることとなったのである。

たとえば、旧法における具体的な取引における内外判定基準は図1によって説明される。A社はソフトウェアを販売する内国法人である。A社のソフトウェアはインターネットを使って世界のどの国からでも購入できるシステムとなっている。またB社はサーバーを保有しており、顧客はA社のソフトウェアを購入するときはB社に購入手続きを行いB社のサーバーを通してダウンロードされる。顧客はB社に購入代金を支払いA社はB社に代金の回収をしてもらい代わりにB社に代金回収の手数料を支払う。これはインターネットを通じたソフトウェアの売買取引の代表的な例であるが、この場合ソフトウェアという無形固定資産は消費税法上「著作権等」に該当し、その譲渡又は貸付に係る内外判定は、著作権の譲渡又は貸付を行う者の住所地で判定される。（消令6①六）

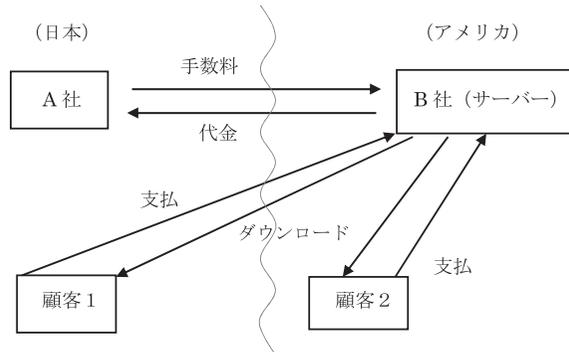


図1（注5）取引の概要図

事例の場合、アメリカの業者B社はA社のソフトウェアの販売の仲介を行っているので、ソフトウェアの譲渡又は貸付を行っているのはA社であるから、国内に住所地を有するA社のソフトウェアの販売は国内取引に該当する。つまり旧法上、内外判定の基準は国内及び国内以外の地域にわたって行われる役務の提供でその役務の提供が行われた場所が不明もしくは正確な場所が特定できないような場合には、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内外判定を行うことになっていたものである。

図1のように、国境を越えて資産の譲渡等が行われた場合の内外判定基準は、旧法4条第3項に規定されていて、そのうち役務の提供に係る内外判定基準については同項第2号で、原則として「役務の提供が行われた場所」でその内外判定し当該役務の提供が、運輸、通信その他国内および国内以外の地域にわたって行われるものなど一定のものについては、政令で定める場所で判定することとされていた。(旧法4③、旧令6②)

また、インターネット等を通して提供される電子書籍や音楽、ソフトウェアなどの提供、ネット広告の配信やクラウドサービスの提供、電話や電子メールを通じたコンサルテーションなどの国境を越えた役務の提供にかかる内外判定については、「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」で判断されることとされていた。このようなサービスが国境を越えて行われた場合には、そのサービスの提供者が国内事業者であり、そのサービスの享受者が国内事業者もしくは消費者である場合には国内取引として課税の対象にし、サービスの提供者が国外事業者でありその享受者が国内事業者もしくは消費者であれば国外取引として課税対象外としていた。この場合の内外判定基準はあくまでも「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」である。近年インターネット等のめまぐるしい発達により「情報の提供に」係る事務所等の所在地を確定させることは困難を伴う。ウェブサイトへのコンテンツ配信を行う法人が国内にあったとしても、実際に配信する場所は国外にあるようなケースやサーバーのみを国外に置き配信しているケースもある。それゆえ、役務の提供場所を特定することによって内外判定をすることは理論上も、実務上も簡単には理解もしくは処理をできない場合が多く消費税の改正が必要となっていた。ここでいう「電気通信利用役務の提供」とは何をいうのか、改正法によれば法2条八の3、八の4に「資産の譲渡等のうち、電気通信回線を介して行われる著作物

の提供、その他の電気通信回線を介して行われる役務の提供であって、他の資産の譲渡等の結果の通知その他の他の資産の譲渡等に付随して行われる役務の提供以外のものをいう」と定義されており、具体的には、資産の譲渡等のうち電子書籍・音楽・広告の配信等電気通信回線を介して行われる役務の提供をいい著作物の利用の許諾に該当する取引やクラウドサービスも含まれ、一方で電気通信利用役務の提供以外の資産の譲渡等に付随して行われる役務の提供（例：電子メールによる成果物の送信）や単に通信回線を利用させる役務の提供は含まれない（注6）と解されている。また「電気通信利用役務の提供」は「電気通信利用役務の提供」と「事業者向け電気通信利用役務の提供」に区分され、「電気通信利用役務の提供」のうち「事業者向け電気通信利用役務の提供」は別の定義としている。すなわち「事業者向け」と「事業者向け以外」と区分し、「事業者向け」は事業者のうち一定の要件を満たすものに限定し、「事業者向け以外」には事業者のうち一定の要件を満たさなかったものと、消費者がその役務提供を利用するものとに区分している。

（４）リバースチャージ方式の導入

消費税は、消費税法第4条で国内において事業者が行った資産の譲渡等を課税対象としており、また第5条で国内において課税資産の譲渡等を行った事業者は消費税を納める義務がある、としている。

改正法により（１）の内外判定基準の見直しで述べたように、電気通信役務の提供に係る内外判定基準が見直され、国外事業者が国内事業者や消費者に対して行う電気通信役務の提供について従来、国外取引（課税対象外）とされていたものが、国内取引として新たに課税の対象とされている。

この改正法によれば、上記にあるように「電気通信利用役務の提供」を「事業者向け」と「それ以外（消費者向け）」に分類し、「事業者向け」についてはリバースチャージによってサービスの提供を受ける国内事業者に納税義務を課し、「それ以外（消費者向け）」については国外事業者が納税義務者になるものの、サービスの提供を受けた国内事業者における仕入税額控除を原則として制限する経過措置が講じられる。これをリバースチャージ方式とし平成27年10月1日から施行することとされた。すなわち国外事業者が行う電気通信利用役務の提供に係る課税方式について、その「電気通信利用役務の提供」を国外事業者が国内事業者に対して行う事業者向け取引については、従来その役務提供者の所在地を基準にしていたため国外取引とされて課税対象外であったが、この改正により国内取引として新たな課税対象とされることになる。

そもそも消費税は、国内における財貨の消費やサービスの提供に対して税の負担を求め課税する、いわゆる仕向地課税主義又は消費地課税主義（注7）をという考え方に基づき理論構成されている。それゆえ、行われた取引が国内取引に該当するのか国外取引に該当するのかを判定する場合、その取引が役務の提供の場合にはその役務の提供者の所在地をもとに国内取引か国外取引かを判定し、資産の譲渡または資産の貸付の場合にはその資産の譲渡または資産の貸付が行われときのその直前の資産の所在場所を基準にして国内取引か国外取引かを判定する。

たとえば、国外事業者Aから国内事業者Bへインターネット広告の役務の提供が行われ

(5) 事業者向け以外の電気通信役務の提供 国外事業者申告納税方式

国外事業者が行う電気通信利用役務の提供のうち、「事業者向け電気通信利用役務の提供」以外のものについては、その国外事業者が納税義務者となり消費税の申告納税を行うこととなる。

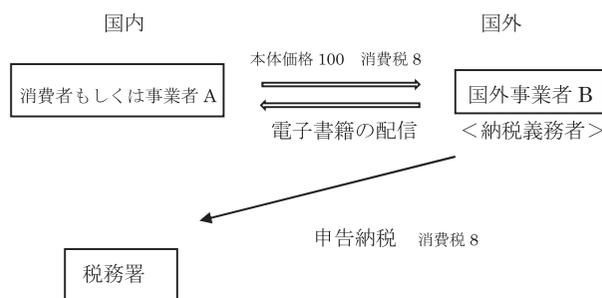


図3 消費者向け取引に係る課税方式（国外事業者申告納税方式）（注10）

図3のように、国内の消費者もしくは「事業者向け電気通信利用役務の提供」からのもので「電気通信利用役務の提供」を利用した事業者Aが、国外事業者Bから電子書籍を1万円で購入した場合、本来AとBとの取引は国外取引であるので1万円のみで済むはずである。しかしながら、いわゆる「国外事業者申告納税方式」が適用されることとなり購入代金1万円に消費税が課税されることになった。この国外事業者申告納税方式によれば、AはBに電子書籍の代金1万円＋消費税800円を国外事業者Bに支払うこととなる。また国外事業者BはAから預かった消費税800円を日本の所轄税務署に申告納税をしなければならないが、Aはたとえ納税義務者であっても原則800円に対する仕入れ税額控除の適用は認められない。

ここでの問題点は、①国外事業者であるBは海外の事業者であるのにも関わらず日本の消費税について納税義務者となり日本の所轄税務署に申告納税しなければならない、また、②AについてはAが納税義務者であった場合でも原則仕入れ税額控除が認められない点にある（改正法附則38①）。

①の国外事業者であるBが納税義務者となることについて、事業者の免税制度を適用できることにしたこと国内の事業者との取扱いに不公平感をなくしたものと見受けられるが、果たして国内の消費税法を国外の事業者に適用させることができるのであろうか。国外事業者を納税義務者とするということは、納税義務者となる国外事業者の所在地は、日本にはなく国外に所在する。国外に所在するということは日本の税務執行管轄権が及ばないことである。ゆえに、税務執行を通じて適正な申告納税の履行を促すことには不届きと限界があるので、国外事業者が日本の税制の隙間や抜け穴を利用し過度な節税対策により税負担を軽減する温床ともなりかねないのではないだろうか。

また②については原則Aの仕入れ税額控除はできないものとしているが、これについては国外事業者Bが「登録国外事業者」である場合には特例として仕入れ税額控除の適用が認められている（改正法38・39）。

この登録国外事業者制度は、イ、国内において行う電気通信利用役務の提供に係る事務所等の所在地が国内にあることまたは消費税の申告納付に関する納税代理人がいること、ロ、納税管理人を定めていること、ハ、国税の滞納がないこと、ニ、登録国外事業者の登録取消から1年を経過していることなどの要件を満たして、納税地の所轄税務署長を経由して国税庁長官に申請書を提出し、その登録を受けなければならないなどかなりハードルの高いものとなっている。登録事業者は、インターネットを通じて名称、住所、登録番号等が公表されることになっており、平成27年9月29日現在17件の国外事業者が登録されている（注11）。

3. おわりに

これまで述べてきたように平成27年度税制改正により消費税は、内外判定基準の見直しを行い、課税の対象を拡大した。今回の改正は「電気通信利用役務の提供」に限ったものであったが、消費税の大きな改革の始まりであると考えられる。わが国の消費税は、EU加盟各国がインボイス方式を用いた仕入税額控除型の付加価値税であるのに対して、帳簿方式（「アカウント方式」とも呼ぶ）を用いた仕入税額控除型の付加価値税であることに特徴があり（注12）消費税の導入からインボイス方式を採用していない。インボイス方式は、「脱税は仕入の過大計上または売上の過小計上のいずれかの方法によって行われるが、特にインボイス方式のもとでは、前後の二つの段階に伴うインボイスをクロス・チェックすることによって、それを容易に発見することができ、さらにそれによって、法人および個人事業の所得の把握水準を高めることにも役立つのである。」（注13）というように大きなメリットを持っている。今後もBEPS行動計画のような考え方に賛同し協調していくのであれば、近々に帳簿方式からインボイス方式への方向転換が必要なのではないかと考える。

誰もが納得のいく理想的な税制というものには存在しない。それゆえ時の経済状況を勘案した税の改革は継続的に必要なことは言うまでもない。しかしその改革には課税の公平をできる限り満たすものでなければならない。BEPS行動計画は、わが国を含めた世界各国の租税政策が大きく変わっていくことが予想されるものであると考えられる。どの国も自国の経済が活性化し、企業の海外展開の円滑化を図り、海外で稼いだ収益を国内に還元することこそが唯一の目的であるというような流れにあると感じる。わが国の対応としては、BEPS行動計画以後も公表されるであろう新たな租税政策に対して、わが国企業の経済活動にとって障害要因とならないように競争の中立性を保ちつつ、国際協調による二重課税の排除や租税政策の不備による救済措置の整備を行うことが非常に重要なことなのではないかと考える。

注

- 1) 日本経済新聞 2013. 6. 3 電子版 「アップル、アイルランドを使った節税 事実上の二重非課税」より
- 2) 本稿で旧法とは、平成27年度の消費税法の改正以前の消費税法をいう。
- 3) EY税理士法人 「BEPSへの対応と我が国企業への影響に関する調査 2014年3月調査報告書」 P.9
- 4) 深見浩一郎 「<税金逃れ>の衝撃 国家を蝕む脱法者たち」 P.176 講談社現代新書 2015年
- 5) 上杉秀文 「国際取引の消費税Q A」 P.150 改訂版 税務研究会出版部 2011年
- 6) 税理士法人名南経営 「図解 税制改正のポイント」 P.141 新日本法規出版(株) 2015年
- 7) 大島隆夫・木村剛志 「消費税法の考え方・読み方」 P.29 五訂版 税務経理協会 2010年
- 8) 税理士法人名南経営 「図解 税制改正のポイント」 P.146 新日本法規出版(株) 2015年
- 9) 消費税法第4条1項における「特定仕入れ」をいう
- 10) 税理士法人名南経営 「図解 税制改正のポイント」 P.142 新日本法規出版(株) 2015年
- 11) 国税庁HP 「国税庁登録国外事業者名簿 (Registered Foreign Businesses List)」
www.nta.go.jp/shiraberu/ippajoho/pamph/shori/cross/touroku
- 12) 金子宏 「租税法 第十版」 P.525 弘文堂 2005年
- 13) 前掲書 P.526