

インターネットを通じて海外の消費者に役務提供した場合の 消費税の課税問題

Issues Surrounding Japanese Consumption Tax and Internet-Based Cross-Border Services

秋 山 高 善
Takayoshi AKIYAMA

概要

インターネットを通じて海外の消費者に役務提供した場合に、輸出免税の適用要件である証拠が提示できないことによって輸出免税が適用できないケースが出てきている。これはそもそもインターネット上での取引形態に消費税法が対応できていないのが原因である。今後、各国が国外事業者に登録させる制度を導入した場合に、わが国事業者に輸出免税が適用できないとしたら、国内事業者が国際競争上不利になる可能性があるという問題を提起した。

キーワード：消費税、付加価値税、国境を越えた役務提供等、輸出免税、電子商取引、登録

Abstract

The rise of the Internet has brought about problems for taxation authorities, such as the issue of 'export exemption' for Consumption tax on service provided to overseas consumers. The Japanese taxation system is as yet unable to cope with this kind of transaction.

This paper discusses the impact this has on Japanese companies that are unable to take advantage of the export exemption, and the wider implications for the economy.

Keywords: Consumption Tax, VAT, Cross-Border Services, export exemption, electronic commerce, registration

目次

1. はじめに
2. 問題の所在
3. 輸出免税の概要
4. 輸出免税の適用の可否
5. BEPS の動向とわが国の動向
6. 輸出免税と改正方向に係る問題
7. むすびにかえて

1. はじめに

近年、経済のデジタル化の進展に伴い、経済取引の形態は実物取引だけでなく、インターネット上のみで取引されるデジタル財の割合も急速に伸びてきている。

例えば、経済産業省が2012年における海外からの役務提供の市場規模を推計したデータによれば、インターネット広告は3,900億円、クラウドサービスは2,300億円、電子書籍は350億円と推定されている⁽¹⁾。

また、2012年において、海外の事業者が、わが国の消費者に対してデジタルコンテンツをどれだけ販売したのかについて、推計したデータによれば、広告は2,668億円、電子書籍は352億円、クラウドサービスは1,482億円、音楽は231億円、ソフトウェアは133億円、映像は105億円、ゲームは126億円、有料メールマガジンは22億円と、それぞれ推計されている⁽²⁾。

経済産業省の調査によると、2013年1月～12月の消費者の電子商取引の利用率は、日本の消費者は87.1%、米国の消費者は87.3%、中国の消費者は95.5%となっており、各国において大多数の消費者が電子商取引を利用しているというデータもある⁽³⁾。

そして、2013年の米国の消費者が日本から電子商取引で購入した額は4,323億円、同じく中国の消費者が日本から購入した額は3,902億円であった⁽⁴⁾。

このように、インターネットを通して国境を越える電子商取引の規模は非常に大きくなってきており、このような状況に対してOECD租税委員会や政府税制調査会で、国境を越える役務の提供に係る所得課税や消費課税の問題について議論されている⁽⁵⁾。

2. 問題の所在

このようなインターネット取引の普及・発展を背景として、国境を越える役務提供の課税問題が再度クローズアップされることになった⁽⁶⁾。このきっかけとしては、単に、イ

インターネット取引の市場規模が拡大したというだけでなく、米国の大手 IT 企業等による国境を越えた租税回避スキームが EU やアメリカにおいて問題として取り上げられ、これを解決するために OECD 租税委員会で BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) 問題として対応策が議論されたこともあろう。

その議論の結果として、BEPS 行動計画 1 において、国境を越える電子商取引に係る課税問題が取り上げられ、2014 年 9 月 16 日に BEPS 報告書 (電子経済の課税上の課題への対処: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy) として公表されている⁽⁷⁾。

また、わが国でも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、議論が進められ、平成 27 年度税制改正を視野にいたした具体的な改正案が示されている。

このように OECD でもわが国でも国境を越える役務提供の問題が取り上げられ、議論されているが、そのいずれも国境を越えて役務提供される側における課税問題についてである。言い換えると、それは、国境を越えて役務提供を輸入する場合の課税問題なのである⁽⁸⁾。

他方、国境を越える役務提供には輸出する場合も考えられるはずであるが、この問題については、平成 27 年度税制改正案には挙げられていない。

しかし、この問題は、わが国のデジタルコンテンツ産業の発展を考えた場合、非常に憂慮すべき事態となっている。すでに、別稿でも取り上げたが、わが国事業者が海外の消費者にデジタルコンテンツを販売した場合に、輸出免税が適用できないという事態が発生している⁽⁹⁾。

そこで、本稿は、輸出免税が適用できない事例を取り上げ、消費税法が経済のデジタル化に対して対応できていないことを論証し、また、現在 OECD やわが国で議論が進められている国境を越えた BtoC 取引に係る消費税の課税問題と関連して、想定される問題点を指摘することを目的とするものである。

3. 輸出免税の概要

まず、ここでは輸出免税の規定の趣旨について考察し、輸出免税の規定を確認した上で、当該輸出免税の適用要件を検討することで、インターネットを通じて海外の消費者に役務提供した場合に輸出免税が適用できるかについて考察する。

3.1. 輸出免税の趣旨

輸出免税とは、事業者 (免税事業者を除く。) が輸出取引等として行う課税資産の譲渡等 (外国との間で行う輸送、通信等を含む。) については、消費税を免除する、というも

のである（消法7、消令17）。すなわち、本来は、課税資産の譲渡等（消法2、4、28、消令2）に該当する取引であるが、その売上げに係る消費税を免除するというものである。

わが国消費税は、「内国消費税であり、国内において消費される物品やサービスについて負担を求めるものであるので、輸出及び輸出類似取引については、免税とされる⁽¹⁰⁾」こととなっており、これは、日本国内での消費を対象として消費税を課するとする、仕向地主義（消費地課税主義）というわが国の原則的な考え方を表している⁽¹¹⁾。

消費税が導入された当時の大蔵省主税局長である尾崎護氏によれば、輸出免税の趣旨について、「外国に輸出される物品等は、通常、輸出先の国において間接税が課されるので、我が国において輸出される物品等に消費税を課することとすると、間接税が二重に課されることになる。

そこで、物品やサービス（ママ）の消費について課される間接税は、物品やサービスが消費される国において課税することとし、輸出される物品等については、間接税の負担がかからないように国境税調整をするのが国際的慣行となっている。⁽¹²⁾」と説明している。

すなわち、輸出される物品は、国外で消費されることから、仕向地主義の考え方からすると、輸出する物品には課税しないということである。

そこで、次に輸出免税に係る条文を確認してみる。

3.2. 輸出免税の規定

ここでは、インターネットを通じて海外の消費者に役務提供した場合にどの規定が適用できるのかについて確認する。

消費税法7条1項では、「事業者（第九条第一項本文の規定により消費税を納める義務が免除される事業者を除く。）が国内において行う課税資産の譲渡等のうち、次に掲げるものに該当するものについては、消費税を免除する。」と規定している。そして、次に掲げるものには、本邦からの輸出として行われる資産の譲渡又は貸付け（一号）、外国貨物の譲渡又は貸付け（二号）、国内及び国内以外の地域にわたって行われる旅客若しくは貨物の輸送又は通信（三号）、専ら前号に規定する輸送の用に供される船舶又は航空機の譲渡若しくは貸付け又は修理で政令で定めるもの（四号）、前各号に掲げる資産の譲渡等に類するものとして政令で定めるもの（五号）、が掲げられている。

したがって、インターネットを通じて海外の消費者に役務提供した場合は、一～四号は該当しないので、五号が適用できれば、輸出免税ができる可能性があることになる。

3.3. 輸出免税の適用要件

消費税法7条2項では、「その課税資産の譲渡等が同項各号に掲げる資産の譲渡等に該当するものであることにつき、財務省令で定めるところにより証明がされたものでない場

合には、適用しない。」と規定している。

すなわち、必要な証明がない場合には、7条1項の輸出免税の規定の適用が受けられない。

そこで、次に、インターネットを通じて海外の消費者に役務提供した場合に、証明しなければならない事項とは、どのような内容なのかについて確認する。

海外の消費者に役務提供した場合には、消費税法施行規則5条1項四号が適用されることになる（消基通7-2-23（3））。

1項柱書には、財務省令で定めるところにより証明がされたものは、同条第1項に規定する課税資産の譲渡等のうち同項各号に掲げる資産の譲渡等に該当するものを行つた事業者が、当該課税資産の譲渡等につき、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める書類又は帳簿を整理し、当該課税資産の譲渡等を行つた日の属する課税期間の末日の翌日から2月を経過した日から7年間、これを事務所等の所在地に保存することにより証明がされたものとする、と規定している。

そして、四号では、当該資産の譲渡等を行つた相手方との契約書その他の書類で次に掲げる事項が記載されているものが必要となると規定している。

イ 当該資産の譲渡等を行つた事業者の氏名又は名称及び当該事業者のその取引に係る住所等

ロ 当該資産の譲渡等を行つた年月日

ハ 当該資産の譲渡等に係る資産又は役務の内容

ニ 当該資産の譲渡等の対価の額

ホ 当該資産の譲渡等の相手方の氏名又は名称及び当該相手方のその取引に係る住所等

以上のように、インターネットを通じて海外の消費者に役務提供した場合には、上記イ～ホの要件を満たさなければ、輸出免税の規定は適用されないということが確認できた。

そこで、次では、それぞれの事項について、アップルとグーグルの例を挙げて、輸出免税の適用ができるか否かについて考察することにする。

4. 輸出免税の適用の可否

輸出免税が適用できるか否かは、先に検討したように、一定の要件を満たした場合である（ただし、本稿では保存の要件については要件を満たしているものとして考察する。）。そこで、上記イ～ホまでの要件について確認すると、イ～ニまでは事業者が証明することは特に問題ないと思われる。ポイントとなるのは、インターネットを通じて海外の消費者に役務提供した場合に、ホの当該資産の譲渡等の「相手方の氏名又は名称」及び「当該相手方のその取引に係る住所等」の要件が存在することである。

すなわち、国内の事業者は、インターネットを通じて海外の消費者に役務提供した場合には、その海外の消費者の氏名及び住所を明らかにできなければ、輸出免税が適用されないことになる。

本稿で問題にしているのは、インターネットを通じて海外の消費者に役務提供した場合であるから、全世界の消費者を対象としてインターネットを通じて直接販売活動を行っている国内の事業者の場合、果たして取引相手である消費者の氏名や住所を確認することができるのであろうか、という疑問が浮かんでくる。

そこで、スマートフォンで代表的なアップルとグーグルのアプリの販売形態について考察してみる。

4.1. アップルのケース

まず、アップルのケースは、アプリの販売会社は、日本に所在する iTunes 株式会社となっており、米国アップルが日本の消費者に販売しているわけではない⁽¹³⁾。そのため、アップルのケースでは、日本の消費者が日本に所在する iTunes 株式会社からアプリを購入することになるので、国内取引で消費税は課税されることになる。

このように、アップルの場合は、アプリ会社は地域別に設置された直営代理店を通してアップルにアプリを納めるという契約形態になっていることから、日本の事業者が海外の消費者にアプリを販売する場合には、海外の消費者に直接販売するのではなく、海外のアップルの代理店を通して販売することになる⁽¹⁴⁾。

したがって、日本の事業者にとっての取引相手は、アップルの海外現地代理店となることから、上記ホの要件である「相手方の氏名又は名称」及び「当該相手方のその取引に係る住所等」のどちらも証明することが可能となり、輸出免税の規定の適用があることになる。

4.2. グーグルのケース

他方、グーグルのケースは、アップルとは異なっている。グーグルの場合のアプリの販売会社について、Google Play 利用規約によれば、Google Play から購入する場合、ユーザーは、(a) Google Ireland Limited から直接、(b) 製品の提供者から（グーグル代理販売）、(c) Android アプリの場合、Android アプリの提供者から、それぞれ購入することになる⁽¹⁵⁾。

すなわち、グーグルのケースでは、(a) ~ (c) のどの場合でも基本的にアプリ会社が消費者に直接販売する契約形態になっていることがわかる。

このように、グーグルの場合は、アップルの場合と異なり、この契約形態は他国の消費者に販売する場合も同様であることから、日本の事業者が海外の消費者に直接販売するこ

とになることから、輸出免税が適用されるには、「相手方の氏名又は名称」及び「当該相手方のその取引に係る住所等」を事業者が証明できなければならない。

しかし、グーグルは国別の売上高は日本の事業者に提供するが、グーグルは個人情報保護を理由に、海外の消費者の氏名や住所を開示しないということなので⁽¹⁶⁾、海外に販売したことは立証できても、「相手方の氏名又は名称」及び「当該相手方のその取引に係る住所等」を立証することはできないのである。

したがって、明らかに海外の消費者に販売しているにもかかわらず、結果として輸出免税の規定が適用されない、という結論になる。

4.3. 輸出免税規定の問題点

以上の検討の結果として、現状ではアップルのケースでは輸出免税が適用でき、グーグルのケースでは輸出免税が適用できないということになる。

果たして、この結果は輸出免税の趣旨に照らして考えると妥当なものであろうか。明らかに海外の消費者が利用したことが判明していても、日本の事業者が「相手方の氏名又は名称」及び「当該相手方のその取引に係る住所等」を証明できなければ輸出免税が適用できないというのは、そもそも仕向地主義という消費税の考え方からすると、違和感を覚える。

確かに、輸出免税の規定の適用を受けるために日本の事業者に証明する義務を負わせるというのは当然だとしても⁽¹⁷⁾、少なくとも日本の事業者が明らかにしなかったというのならともかく、日本の事業者の問題ではない場合にまで、規定通りに証明を求めるというのはあまりに酷な規定の適用ではないかと思われる。

この問題は、そもそもインターネットを通じて海外に販売することに対して、消費税法が追いついていないことの現れであると考ええる。

この点に関して、水野忠恒教授は、「実際上は、サービスの輸入（国家間の役務の提供）を規定することは、その行政上の実効性の確保が困難であり、現実にも把握されて課税されとは限らない。輸出や輸入というのは、関税法上の概念であり、貨物を前提とした税関による物理的な監督に依存したものである。そのため、物品（貨物）以外の、役務の提供、さらには知的財産権を課税の対象に含めることは実効性に乏しいと思われる。ここに、役務の提供に対する従来輸入品課税の仕組みの限界があるのである。⁽¹⁸⁾」と指摘しているように、現行の消費税法における輸出・輸入の課税は関税法を前提としたものであることから、税関を前提としており、消費税法はそもそも税関を通らない役務の提供のような取引形態には、対応できていないのである。

今後、日本の事業者が海外の消費者に直接販売していくこともより多くなっていくことが想定される中で、消費税法がその発展を足止めすることになるのでは、日本のデジタル

コンテンツ産業にとって大きなダメージとなりかねないことから対応策を考える必要はあるのではないだろうか。

このような現状に対して、わが国ではどのような対応をするのかについて、BEPSの動向とわが国の対応が関係してくるので、次にBEPSの動向とわが国の動向について確認する。

5. BEPSの動向とわが国の動向

ここで、もう一つ考えなければならないのが、BEPSの動向との関係である。このBEPSの動向に対応して、わが国では平成27年度の税制改正に国外事業者申告納税方式を導入しようと現在政府税制調査会で議論が進められている。

確かに、この国外事業者申告納税方式は海外の事業者が日本に消費者向け取引をする場合に、日本に登録及び申告納税させるというものであるから、一見すると、日本の事業者は直接関係ないように思える。

しかし、これはBEPSにおいて2014年9月16日に2014年報告書において、行動計画1として公表された内容とも関係していることから、ここでは、BEPSの動きと税制調査会の改正案について考察することにする。

5.1. BEPSの動向

2012年に始まったBEPSプロジェクトは、国境を越えた電子商取引の広がり等、経済のグローバル化に対し、現行の国際課税ルールが追いついていないことから、源泉地国でも居住地国でも十分に課税されない「二重非課税」の問題や、本来課税されるべき経済活動が行われている国で所得計上されない問題が顕在化したことがきっかけとなっている⁽¹⁹⁾。

その後、2013年2月には、税源浸食に対する対応の方向性を示したOECD報告書『税源浸食と利益移転への対応（Addressing Base Erosion and Profit Shifting）』が公表され、さらに同年6月には、「税源浸食と利益移転（BEPS）行動計画（Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting）⁽²⁰⁾」が公表された。その行動計画（アクションプラン）の行動1に電子商取引の課税問題が挙げられ、電子商取引により、他国から遠隔で販売、サービスの提供等の経済活動ができることに鑑みて、OECD租税委員会は、電子商取引に対する直接税・間接税のあり方を検討する報告書を2014年9月までに公表するとしていた⁽²¹⁾。

そして、2014年9月16日に2014年報告書として7つの成果物が公表され、その1つとして、行動1「電子経済の課税上の課題への対処（Addressing the Tax Challenges of

the Digital Economy)⁽²²⁾」が公表されている。

その報告書では、電子経済をもたらす幅広い課税上の課題として、以下の4つに集約されるとしている⁽²³⁾。

- ① 物理的拠点を有しない電子経済において恒久的施設（PE）をどのように定義するか。
- ② 企業が顧客・利用者等のデータの大量の収集から得ている経済的利益に対する当該顧客・利用者等の所在地国による課税についてどのように考えるか。
- ③ クラウド・サービス等の新たなビジネスモデルから生じる所得を租税条約等の適用上どのように分類するか。
- ④ B2C取引における付加価値税の徴収をどのように確保するか。

そして、次のように今後の作業を提示している。

- ① 国境を越えるB2C取引における付加価値税の徴収については、WP9において2015年末までに検討。
- ② 恒久的施設（PE）の概念については、行動7（PE認定の回避）において検討。
- ③ 電子経済の下でのBEPS問題について、BEPSプロジェクトの他の分野において対応がなされるようにするとともに、幅広い課税上の課題や考える対応策について精査する。

以上から、少なくともインターネットを通じて海外の消費者に役務提供した場合の消費税の課税問題という観点から2014年報告書を見ると、現時点での電子商取引に係る課税上の問題点を掲げたにすぎず、対応策は今後の作業として2015年末までに行動9において検討する、といているようにこの問題を先送りにしたのである。

なお、BtoB取引に係る消費税の課税問題については、2014年4月に第2回OECD消費税グローバルフォーラム（VATGF）が東京で開催され、「『OECD国境を越えた取引に係る消費税ガイドライン（International VAT/GST Guidelines）』の成果に関する声明」が公表された。そのガイドラインでは中立性の確保とBtoB取引における仕向地原則に基づく課税について確認されている⁽²⁴⁾。

5.2. わが国の動向

政府税制調査会において、財務省から「国境を越えた役務の提供に対する消費税について一制度案について」が提示された⁽²⁵⁾。その提示された改正案の内容は、①デジタルコンテンツ等を役務提供の範囲に含めること、②内外判定基準の仕向地課税への徹底、③リバース・チャージ方式及び国外事業者申告納税方式という新しい課税方式の提示、の三つである。

本稿で取り上げているインターネットを通じて海外の消費者に役務提供した場合は、も

とも国内取引として課税対象であり、輸出免税が適用できるかが問題なのであるから、この改正案自体は直接的に関係ないようにも思える。

しかし、上で見たように BEPS における動きとも合わせて捉えると、この改正案が関係することがわかる。

BEPS の動向でも見たように、BtoC 取引に係る消費税の課税問題については 2015 年末まで先送りされたものの、BtoC 取引に係る消費税の課税のあり方については、すでに EU が導入しているような国外の事業者に登録・申告納税させる方法になるのではないかと思われる。そこで、最後に、輸出免税と改正方向に係る問題について提起する。

6. 輸出免税と改正方向に係る問題

以上のように、BEPS 及びわが国における BtoC 取引に係る課税の動向をみると、日本の事業者がインターネットを通じて海外の消費者に役務提供する場合、国外事業者申告納税方式と同様の制度がその外国で制度化されていた場合、当該国の課税当局から当該外国の法律にのっとり日本の事業者が登録や申告納税を求められる可能性も十分想定できることがわかる。

そうすると、現行の消費税法における輸出免税の規定のままで、海外の課税当局に登録及び申告納税した日本の国内事業者は、先ほどのグーグルのケースのような場合、外国の消費税（付加価値税）をわが国の事業者は本体価格に海外の消費税分だけ上乗せして海外の消費者に販売することになるというだけでなく、海外の消費者に販売したにもかかわらず輸出免税が適用できない、という問題に直面しそうである。

輸出免税が適用されないと事業者自らが負担することになる消費税分だけさらに販売価格に上乗せすることになるのではないだろうか。なぜなら、輸出免税が適用できなければ通常の課税取引として消費税を納付しなければならないからである。

整理すると、輸出免税が適用できる場合には、国内事業者は販売価格に海外の消費税分のみ上乗せした販売価格で海外の消費者に販売できる。他方、輸出免税が適用できない場合には、国内事業者は販売価格にその海外における消費税分だけでなく、事業者が自己負担する消費税分も上乗せした価格で販売する、すなわち、海外の消費税とわが国消費税の自己負担分の両方を価格に上乗せして販売する、ということになるのではないかということである。

結果として、輸出免税が適用できない場合には、そもそも輸出取引にはわが国消費税を免除するという消費税本来の趣旨にも反し、また、そもそも免税をすることによって国際競争力を確保するという観点からもわが国消費税の事業者自己負担分が上乗せされて海外の消費者に販売されるということになるような事態の発生は、わが国のデジタルコンテン

ツ産業の今後の発展を阻害することになるのではないかと危惧する。

7. むすびにかえて

本稿では、国内事業者がインターネットを通じて海外の消費者に役務提供する場合に、現行消費税法における輸出免税が適用されないケースがあることの問題点を取り上げ、それと、今後、国内事業者が海外の課税当局等から登録・申告納税を求められた場合における問題を考察した。

確かに、制度の厳格な運用という観点からは輸出したことの証明は必要であろう。しかし、本稿で検討したように輸出免税の趣旨から考えれば、確実に国外に輸出したことが判明しているケースのときに、輸出免税が適用できないというのは問題があろう。

そもそも、インターネットを通じて取引されるという現行消費税法では対応できていない上記のような場合に、物品の場合と同様に厳格に証明が求められるというのは、法の趣旨に照らして考えればいささか疑問を抱く。

特に、インターネットの発達とともに、その取引形態のバリエーションも非常に多くなってきていることから考えても、現行の消費税法は新たな取引形態に対応する必要が迫られているのではないだろうか。

政府税制調査会で提示された改正案を考えると、今後、事業者番号制度の導入やインボイス方式の導入等も議論されることになると考えられることから、これをきっかけとして、消費税法をインターネットを通じた取引形態においても対応できるように整備する必要があると思われる。

※本稿脱稿後、2014年12月30日に与党から「平成27年度税制改正大綱」が公表された。これによると、政府税制調査会において「国外事業者申告納税方式」と称していたものを、「登録国外事業者制度」と称していた。内容については基本的同じものとなっていた。

注

- (注1) 経済産業省商務情報政策局情報経済課「国境を越えた役務提供の市場規模の試算(税制調査会 国際課税 DG ③)」(http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/discussion1/2014/_icsFiles/afieldfile/2014/04/03/26dis13kai6.pdf、参照 2014-11-12)
- (注2) 米川誠「国境を越えた海外電子コンテンツの市場規模について(税制調査会 国際課税 DG ③)」(http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/discussion1/2014/_icsFiles/afieldfile/2014/04/03/26dis13kai7.pdf、参照 2014-11-12)
- (注3) 経済産業省商務情報政策局情報経済課「平成25年度我が国経済社会の情報化・

サービス化に係る基盤整備（電子商取引に関する市場調査）報告書」（2014年）9頁。

(<http://www.meti.go.jp/press/2014/08/20140826001/20140826001-4.pdf>、参照2014-11-12)

(注4) 経済産業省・前掲(注3)7頁。

(<http://www.meti.go.jp/press/2014/08/20140826001/20140826001-4.pdf>、参照2014-11-12)

(注5) 拙著「電子商取引と消費税」税務事例46巻7号57-66頁(2014)、同「国境を越える電子商取引における消費税の課税問題」平成26年度第41回日税連公開研究討論会7-26頁参照。

(注6) 1990年代にはすでに電子商取引に係る課税問題が取り上げられている。矢内一好「オンライン小売業者に対する米国州税等の動向」租税研究770号163頁以下(2013)参照。この他、渡辺智之『インターネットと課税システム』141頁以下(東洋経済新報社、2001)や根田正樹=矢内一好ほか『Eコマース・電子商取引の法務と税務』196頁以下(ぎょうせい、2002)などは2000年くらいまでの動向について詳細な説明がある。

(注7) OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy (http://www.OECD-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy_9789264218789-en;jsessionid=1xi7ncdn8f98m.x-OECD-live-01、2014年11月4日確認)

(注8) 役務提供の輸入という表現は法律上適切ではないと思われるが、従来の物品と比較して分かり易いと思われるので、ここではあえて「輸入」という表現を使うことにする。

(注9) 長谷川愛「核心レポート02 海外販売までも消費税 スマホアプリの受難」週刊東洋経済6525号24頁(2014)参照。

(注10) 大蔵省主税局税制第2課『消費税法のすべて』(1989年)32頁。

(注11) 金子宏名誉教授は、輸出免税がわが国で採用されている趣旨について、「仕向地主義のもとでは、輸出品は、源泉地国の消費税を免除され、仕向地国の消費税を課されるから、消費税の負担に関する限り、仕向地国および他の国々の製品と全く同じ条件で競争しうることとなり、税制の国際的競争中立性が確保される。また、各国は、自国産品・輸入品の別なくその領土内で消費される物品から税収を確保することができる。わが国が輸入品(外国貨物)に対して国内で製造・販売される物品と全く同様に消費税を課す一方、輸出される物品に対して消費税を免除しているのは、そのような理由からである。」と記述している。金子宏『租税法(第19版)』(弘文堂、2014年)668頁。

(注12) 尾崎護編『消費税法詳解』(税務経理協会、1990年)116頁。

(注13) ITUNES STORE、APP STORE および IBOOKS STORE 販売規約によれば、販売会社は iTunes 株式会社と表示され、その所在地は東京都新宿区となっている。なお、販売規約には、「お客様の合計お支払い金額には、商品の代金および消費税が含まれます。お客様は免税を受けることはできません。」との記載がある。
(<https://www.apple.com/legal/internet-services/itunes/jp/terms.html>、及び、<https://www.apple.com/legal/internet-services/itunes/jp/about.html>、参照2014-11-9)

(注14) 長谷川・前掲(注9)24頁参照。

(注15) 「Google Play 利用規約」には以下のように記載がある。

2. Google Play の提供

直接販売、代理販売およびアプリの販売 製品(データファイル、アプリケーション、書かれたテキスト、モバイルデバイス、ソフトウェア、音楽、オーディオファイルやその他のサウンド、写真、ビデオまたは他の画像をいいます)を

Google Play から購入する場合、ユーザーは、次のいずれかの者から購入することになります。

(a) Google Ireland Limited (「Google」といいます) から直接

(b) 製品の提供者 (「提供者」) から。Google は提供者を代理します (代理販売)

(c) Android アプリの場合、Android アプリの提供者から。(「アプリ販売」)

(https://play.google.com/intl/ja_jp/about/play-terms.html、参照 2014-11-9)

(注16) 長谷川・前掲 (注9) 24 頁参照。

(注17) 名古屋地裁平成 20 年 10 月 30 日判決 (裁判所ホームページ) では、名古屋地裁は、「輸出免税取引該当性が問題となっている更正処分 of 取消訴訟において、納税者が行った取引が、輸出免税取引に該当することについては、納税者である原告が主張・立証責任負担するものと解するのが相当である。」との判断をしている。

(注18) 水野忠恒『租税法 (第 5 版)』(有斐閣、2011 年) 783 頁。

(注19) 浅川雅嗣「資料税制調査会資料 [国際課税関係]」(2013 年 10 月) 3 頁参照。
(http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2013/_icsFiles/afieldfile/2013/10/08/25zen3kai2_1.pdf、参照 2014-11-12)

(注20) 居波邦泰「『税源浸食と利益移転 (BEPS) に係る我が国の対応に関する考察』(中間報告)」3 頁、ジャーナル 2014.2 (平成 26 年 2 月 28 日公表)。BEPS の議論について解説されている。(https://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/journal/saisin/260228_inami.pdf、参照 2014-11-12) 4 頁

(注21) 浅川・前掲 (注 19) 3 頁。

(注22) 原文は以下のサイトに掲載されている。(http://www.OECD-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy_9789264218789-en、参照 2014-11-12)

(注23) 玉木林太郎「OECD/G20 BEPS プロジェクトの現状ー 2014 年報告書等」(<http://www.OECD.org/tokyo/newsroom/documents/20140922DSGTamaki-ppt-beps.pdf>、参照 2014-11-12)

(注24) 西山由美「デジタル・サービスに対する消費課税の新ルールー OECD と EU の動向を中心としてー」税経通信 69 巻 7 号 24 頁以下参照 (2014)。OECD グローバル・フォーラムによるガイドラインについて解説している。

(注25) 財務省「国境を越えた役務の提供に対する消費税についてー制度案についてー」(平成 26 年 6 月 26 日) (http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/discussion1/2014/_icsFiles/afieldfile/2014/06/26/26dis15kai4.pdf、参照 2014-11-12)