

# オンラインビジネスをめぐる留意点とは 越境ECの付加価値税等の 各国状況とわが国制度の課題

この記事のエッセンス

- 越境ECへの海外付加価値税の課税強化が進んでいる。
- 電気通信利用役務 (Electronically Supplied Services) の課税制度は中東とアフリカの一部の国を除き、全世界に広がった。他方で、日本の消費税は越境ECの課税制度に大きな問題を抱えている。
- 電子経済課税の議論は仕向地課税主義へと向かっているが、国内市場は消費税の課税すら機能していない。

デロイト トーマツ税理士法人  
溝口 史子

度重なる緊急事態宣言を受けて、越境EC(クロスボーダー)で行われる電気通信利用役務の提供および自社サイト、電子プラットフォームを利用した資産の販売が隆盛を極めていく。2019年から2020年にかけて輸入許可件数は4,640万件から6,966万件(+50・1%)増加し、そのほとんどが電子商取引の拡大に伴う航空貨物の増加である。国内企業も多くの企業が越境ECに活路を見出しているが、越境ECビジネスの開始直前に海外消費税の取扱いに気がつくケースが多い。

海外の間接税マネジメントは、税理士業界も含めて認識を改めないと、経済環境の変化に総じて追いつけない印象がある。越境ECに関連する付加価値税等の課税制度を俯瞰し、日本企業の留意点を簡潔に述べる。後段では、日本の消費税の越境EC課税における問題点を解説する。

## 越境ECを始める前に 確認すべきこと

### (1) 販売対象国での一般消費税 制度導入

VAT/GSTのような一般消

費税制は、消費税を含め、全世界160カ国以上で導入されている。しかし、世界最大の一般消費税の空白地帯は米国である。米国のSales and Use Taxは一般消費税ではなく、課税対象が限定されており、多くの州で役務が課税対象となっていない。復活の兆しもあるが、マレーシアはGSTを廃止、現在はSales Tax/Service Taxが、ささか対象を限定して課税されている。

### (2) 非居住者が納税するための 申告制度

非居住者が納税するための申告制度がない国も多い。電気通信利用役務に関しては、2010年にEUが当時の電子申告制度(VoES制度)を導入したのを皮切りに、2015年に韓国、日本、2017年に台湾といった具合に、非居住者が自国の居住者である消費者に電気通信利用役務を提供した際に発生するVAT/GSTを納付するためだけに利用できる簡易申告制度が、アジア圏でもほとんどの国で導入された。

このような、簡易申告制度の対象とならない資産の譲渡や役務の提供に係る付加価値税等は固定的施設(Fixed Establishment)や恒久的施

設(Permanent Establishment)がないと納付できない国が多い。電気通信利用役務の定義は各国で異なるため、自社が提供するサービスが電気通信利用役務に該当するかを検証する必要がある。

### (3) 納税義務者

グーグル、アップル、アマゾン等のプラットフォームを利用して消費者向けの音楽配信、ストリーミング等の電気通信利用役務を海外に展開した場合、出店者が付加価値税等を納付しなければならない国はほとんどなく(スイスと日本を除く)、2021年6月現在、ほとんどの国がこれらのプラットフォームに徴収義務を課している。プラットフォーム上で行われるすべての取引について付加価値税等の納付を担う

「アップル」モデルと、各国の制度に従ってプラットフォーム側が納税義務を負う国についてのみ納付を担う「グーグル」モデルが存在する。

### (4) 輸入VAT/GST

消費者向けに資産を販売するビジネスを海外で始めるときは、日本から発送する資産については輸入国で輸入者となる者(多くの場合、消費

者)が輸入VAT/GSTを納付し、販売自体は不課税であることが多くい。ただし、まだそれほど数は多くないものの、一部の国で輸入VAT/GSTを免税とし、販売者に対して国内VAT/GSTの納付を求め、留保の制度が導入されつつあるので、留意が必要である(例:英国)。

米国のSales and Use Taxは従来輸入に課税をしていないが、エコノミックネグサスの拡大により、実質的に国内売上として課税されるようになってきている。マーケットプレイスを介している場合は、どちらが納税義務者かの確認が必要である。

### (5) 課税売上上の閾値

多くの国は課税売上上の閾値が設けられており、それを超えない限り免税事業者として取り扱われる。EU加盟国(元EU加盟国の英国を含む)は外国事業者への免税事業者制度の適用を排除している。また、スイスは全世界の売上が基準額となることに、注意すべきである。

\*

結論として、自社サイトで海外の消費者向けに電気通信利用役務を提供するビジネスは、ほとんどの国で付加価値税等が課税されるので、そ

のつもりで事業を開始する必要がある。プラットフォーム経由の場合、プラットフォームに納税義務を負わせる制度が導入されている国が多い。プラットフォームの定義は各国で異なるので、逆に、自社が継続的に取引を行う場を提供する場合には、自社がプラットフォームとして関連会社や利用者の付加価値税等の納付義務を負うことになることに留意しなければならない。

## 世界各地の状況

### (1) ヨーロッパ

#### ① EU等

2021年6月1日現在、地理的にスペインからロシアまでを欧州と捉えらると、B2C電気通信利用役務の受益地課税制度を導入していない国は、マケドニア、モンテネグロ、ウクライナ、キルギスタン、カザフスタンのみとなっている。アフリカ諸国も導入が進んでおり、中東ではサウジアラビア、UAE、イスラエル、レバノンが導入している。

EUは世界に先駆け2010年からEU第三国の事業者(たとえば日本企業)がEU域内居住

消費者に対して提供するTBEサービス(telecommunication, broadcasting, electronically supplied services)の課税地を受益者居住地と定め、VATを課税してきた。2015年にはEU域内課税事業者が提供する前記サービスについても、受益者居住地課税が導入され、あわせて簡易申告制度のMOS制度(Mini One Stop Shop)で、EU全加盟国への申告をまとめて事業者自身が選択して登録した加盟国へ提出できる制度が導入された。

2021年7月1日から、OSS制度(One Stop Shop)に昇華し、簡易申告できる範囲が拡大する。役務の提供と資産の譲渡の両方について、マーケットプレイス等にマーケットプレイス上で行われる取引にかかるVATの納税義務が転嫁されている(実施規則<sup>1)</sup>9 a条、指令<sup>2)</sup>14 a条)。OSS制度については、日本からの越境EC出店者が利用するスキームはnon-Union OSS制度(EU域内居住者である消費者に対して提供されるすべての役務のVAT申告スキーム)か、import OSS制度(内在価値が小包当たり150ユーロを超えない資産のEU域内居住者である消費者に対する輸入販

売)が利用できる。

## ② 英国

英国は2020年1月にEUを離脱、2020年12月末日までEU法令が適用される移行期間を経て、現在は完全にEUからは独立している。前記のB2Cで行われる電気通信利用役務等の課税地は受益者居住地であり、VATが課税される。

また、小包当たり税抜き135ポンドを超えない資産の販売につき、輸入VATではなく国内VATを課税、B2Cの場合は納付義務を販売者(マーケットプレイス等)が介在する場合はマーケットプレイスに負わせる制度が2021年1月から施行されている(B2Bの場合はリバーチャージ)。従前の15ポンドを超えない資産の輸入に係るVAT免税制度はあわせて廃止された。いずれの事例でも免税事業者の規定は外国法人には適用がないため、日本企業の英国VAT登録を誘引するので留意が必要である。

## ③ スイス

スイスは地理的にはEUのなかに位置しながらも、EU加盟国ではなく、スイスとリヒテンシュタイン公国はスイスVAT法が適用される。マーケットプレイス等を介した販売

であっても、出店者にVATの納税義務が残る、世界の稀有な国であるので留意が必要である。日本と違い、スイスだけではなく全世界の課税売上が免税事業者の閾値に考慮されるので、たいいていの日本企業は免税事業者には該当しない。

(1) Council Implementing Regulation (EU) No 282/2011 of 15 March 2011  
(2) Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006

## (2) アメリカ大陸

### ① アメリカ大陸の概要

アメリカ大陸に目をやると、南米では大きい国ではペルー、ブラジル、ボリビア、その他小国(ベネズエラ、グアテマラ、ホンデュラス、キューバ、ドミニカ共和国)で非居住者によるB2C電気通信利用役務の受益地課税制度が実施されていない。

### ② 米 国

米国では2018年の連邦最高裁判所ウェイフェア判決が、45州とコロンビア自治区で導入されている州税であるSales and Use Taxの越境EC課税に大きな影響を与えている。Sales and Use Taxは一般消費税ではなく、課税対象を特定した売上税である。特定の目的に使用される仕入について非課税となる場合があり、これによっていわゆる

カスケード効果(サプライチェーンにおける税の累積)が排除されるしくみとなっている。有形個人資産(Tangible Personal Property)の譲渡は全導入州で課税対象となるが、役務の提供や無形資産の譲渡については、課税している州と課税していない州が存在する。

特定の州の制度に照らして、役務の提供や無形資産の譲渡が課税範囲に含まれるかの確認を要する。

次に、ネクサスとよばれる、当該

州の課税権の有無を確認する必要がある。特定の州に所在する顧客に対する売上額10万ドルまたは取引回数200回が一般的な基準となっていて、これ以下の場合には納税義務が免除される。閾値は州によって異なり、また、カウンターのしかたも異なるので確認が必要である。

Marketplace Facilitator Lawがほとんどの州で導入されており、担う機能で定義される狭義または広義のMarketplace Facilitatorを介した取引の場合、Marketplace Facilitatorが単独または出店者と連帯でSales and Use Taxの納税義務を負う。

### ③ カナダ

カナダについては5つの課税制度があり、GST/HST/PSTは国

税と州税から構成される。長らく独自の「doing business in Canada」基準を用いて、GST登録をしていない非居住者のGST/HST/PST納付義務を免除してきた。

2021年7月より、カナダ国内の消費者にデジタルサービスを提供する非居住者は、当該デジタルサービスによる売上が一定金額(年間CAD30,000)を上回る場合、GST/HST登録および申告納税義務を負う制度が導入される。

また、非居住者がカナダ国内の倉庫に所在する有形資産をカナダ消費者に販売する場合、当該非居住者は有形資産の売上に付きカナダで通常のGST/HST登録義務を負うことになる。

ただし、資産の譲渡と役務の提供がオンラインプラットフォームを通じて行われる場合、申告納税義務はプラットフォーム事業者に転嫁される。

### ④ ブラジル

電気通信利用役務の課税に立ち遅れているブラジルの現行税制では、非居住者は、ブラジルにおける納税義務者とはならない。

ブラジル国内法であるNational Tax Law (CTN—Codigo Tributario Nacional) 124条1項を根拠に、当該非居住者と



利益を共有するブラジル企業（親会社、さらにその親会社や、支配する議決権のある会社等）に対して、納税義務を課す考えを持っている。

また、2020年7月21日、現行のPIS（社会統合基金）／COFINS（社会保険融資負担金）を廃止し、これらに変わる新たな税目CBS（財およびサービスに対する社会負担金）を創設する草案が国会に提出されている。CBSは国内における資産の譲渡および役務の提供、資産またはサービスの輸入（PIS／COFINSと同様）を課税対象とし、原則一律12%に引き上げ、プラットフォームの仲介によって行われた取引で、販売法人が電子インボイスを発行しなかった場合、プラットフォームが当該取引に係るCBS納付義務を負う。

ブラジル国外に所在するプラットフォームは、自身の仲介によって行われた製品の輸入取引に対して課税されるCBSの納付義務につき、輸入者と連帯で責任を負う。

### (3) アジア

2021年6月1日現在、APACではフィリピン（導入予定）、ベトナム（導入予定）、タイ（2021年

9月から施行）、モンゴル、ミャンマー、パプアニューギニア、ラオス、ソロモン諸島を除き、すべての国で何らかのいわゆる電気通信利用役務の課税制度が導入されている。

APACの国々は、従来非居住者の納税制度がない国々が多く、現地で資産の譲渡を行っても納税手段がない国がほとんどであるが、B2C電気通信利用役務に対しては現地で課税ができるようになってきているため、留意が必要である。

## 越境EC課税における日本消費税制度の課題

日本では電気通信利用役務の特例が2015年10月に導入されたが、越境ECの実態、消費税率の引上げ、越境ECが経済に占める重要性に課税制度が適合しておらず、結果として市場競争にゆがみを生じさせる制度となっている。特に物販の課税制度が問題である。以下に問題点を述べる。

### (1) 免税事業者制度を非居住者に適用することの矛盾

消費税では、その課税期間に係る基準期間における課税売上高が1,000万円以下の事業者は、納税の

義務が免除される（消法9①）。基準期間における課税売上高とは、法人の場合は原則として前々事業年度の課税売上高のことと規定されている（消法9②一、二十四）。前事業年度等における課税売上高による納税義務の免除の特例によって、前事業年度の上半期の課税売上高も基準となり得るように修正がされているが、消費税法9条の2第3項により特定期間中に支払った給与等の金額に相当するものの合計額に置き換えられることから、日本で給与等の支払がない非居住者には適用されない。

免税事業者制度は非居住者にも適用され、電気通信利用役務を日本の消費者に対して提供する海外企業や、越境ECを通じて日本の消費者に資産を販売する者にも適用されている。基準期間の課税売上は、国内での課税売上を基準とするため、基準期間に日本国内の課税売上高がなければ大企業にも適用される。この制度により、海外企業は、資本金1,000万円以下の新設法人という例外を除き、原則として日本での販売開始後2年間、消費税免税の有利な価格で役務を提供し、消費財を販売することができる。

日本の免税事業者が消費税を表示

しながらも、納税が免除されているというしくみは、海外でそういった行為が認められることはないため、海外企業には理解されない。日本で電気通信利用役務の提供を開始する海外企業や、越境ECで国内に在庫をもって消費者への資産の譲渡を行う海外企業から日本の消費税の納税を開始すべきではないか、という照会は頻繁にあるものの、この免税事業者制度が一種のシエルターになって、納税を阻んでいる。

EUでは、国外事業者に対する免税事業者制度の適用を排除しており（2025年からEU域内設立法人については適用となる）、スイスは全世界の課税売上を基準としている。2年前を基準期間とする制度は現在の経済の実態とかけ離れている。図表のいずれかの改正などが必要である。

（図表） 必要な改正事項

- |   |                               |
|---|-------------------------------|
| ① | 非居住者への免税事業者の適用を排除する           |
| ② | 非居住者については全世界課税売上を基準とする        |
| ③ | 今期の売上が1,000万円を超えた時点から課税事業者とする |

### (2) 輸入消費税は国庫に残らず10%の輸入補助金となる

#### ① 輸入消費税の控除

(i) 日本での取扱い  
越境ECでマーケットプレイスの

出店者が、日本の消費者に対して海外から資産を販売する際、前記のように販売自体が消費税の納税が不要とされても、輸入消費税が課税されるのではないかと考える。しかしながら現在の消費税制度では、輸入名義人に輸入消費税の控除権を認めているため、日本国内の課税事業者である輸入名義人が、資産の販売に係る消費税が納付されない場合でも、輸入消費税の控除を受けられるしくみとなっている。

大手の出店者は、通常、市場開拓もかねて日本にサービス提供会社を設立する。当該サービス会社が輸入名義人として、出店者の商品を輸入し輸入消費税を納付した場合、サービス会社は商品本体の売買には関与しなくても、当該サービス会社は輸入消費税の控除を受けることができ。結果、出店者である海外企業は免税事業者、サービス会社は輸入消費税を仕入税額控除することにより、商品は消費税を1回も課税されることなく2年間、日本市場で販売される。

日本市場で販売されている同等の商品と等価に販売価格を設定した場合、海外企業は10%の補助金を得て日本市場に参入できる。または、当

該税額分を販売価格から減じることにより、海外の出店者は日本の市場価格より10%安価で販売することができる。

## (ii) EUでの取扱い

EUでは指令の条文上は自らが輸入名義人または荷受人として表示された輸入通関書類を控除要件として規定しているが(指令168条(e))、輸入名義人に無条件に輸入VATの仕入税額控除を認めないように各国法で修正されており、欧州司法裁判所の判例がこのような各国法の定めをEU法に準拠していると判事している(DSV Road A/S, Case C-187/14)。ドイツでは輸入通関時の経済的分権者だけが事業のための輸入を行う者であるとして、仕入税額控除を経済的処分権者に限定しており、輸入名義人に控除権を認める加盟国であっても、多くの加盟国で代理人、倉庫業者等による控除を否認する修正を加えている。

## ② 所有権の移転時期

### (i) 日本での取扱い

さらに、消費税の問題は出店者が免税事業者の恩恵を受けられる2年間にはとどまらない。

現在の消費税法では、輸入名義人が輸入消費税の仕入税額控除を受け

た場合でも、本体取引を国内課税資産の譲渡とする規定が整備されていない。資産の譲渡は所有権の移転が国内で起こる場合を日本国内課税取引としていることから、所有権の移転時期を国外と規定することによって、消費税の課税対象外とすることが理論的にはできる。

越境ECの国外出店者が日本国内消費者への販売にかかる所有権の移転時期を洋上と定め、日本国内の現地法人を輸入名義人として輸入を実施すると、本体取引は消費税が課税されず、輸入消費税の仕入税額控除を現地法人が受ければ、未来永劫消費税を課税することなく日本国内消費者に販売を続けることができる。

## (ii) EUでの取扱い

この点、EUの指令32条は移動を伴う資産の譲渡の課税地を原則的には出荷地と定めるが、後段で修正規定を置き、「資産の輸送が第三国で開始する場合において、201条により輸入付加価値税の納税義務者である輸入者が実施する資産の譲渡とそれに続く資産の譲渡の課税地は、資産が輸入された加盟国である」とみなす」とされている。

このみなし規定の趣旨は、輸入付加価値税を納付したのちに行われる

取引は、取引条件にかかわらず国内課税資産の譲渡として課税するということであり、たとえば日本からEUに越境ECで出店者が販売した場合、出店者側が間接代理人を利用して輸入付加価値税を納付するのであれば、資産の譲渡の課税地は原則規定どおりの出荷地である日本ではなく、輸入が行われた加盟国であるということになる。

## (3) 輸入消費税のダブルディップも可能

免税事業者である2年間を経過し課税事業者となったのちも、基準期間における課税売上高が5,000万円以下である場合、消費税法37条の消費税額の控除の特例の適用を受けることができる。この場合の基準期間も免税事業者と同じく、法人についてはその事業年度の前々年事業年度である(消法37①、9①、24④)。

この簡易課税制度はみなし控除率による仕入税額控除を認めるものであるが、たとえば越境ECの出店者である外国企業が消費者向けの商品を販売する場合、第二種事業の小売業(消令57⑤二)に分類されるため、80%のみなし控除率の適用を受ける



(卸売業の場合は90%)。

前記のように、日本の消費税法は輸入消費税の控除権を輸入貨物に対する処分権を持たない輸入名義人に認めていることから、サービス会社において輸入消費税を控除している場合、簡易課税制度の適用を受ける外国企業は、商品の仕入に対して一切仕入税額が発生していないにもかかわらず、みなし仕入税額の控除が認められることから、輸入消費税の控除のダブルディップも可能なのである。

非居住者である外国企業は、仕入の全額が輸入であり、またサービス会社を輸入名義人として日本市場への輸入を開始することがごく一般的なため、自然体で申告を行ってもこのような状態に帰着する制度上の欠陥である。

#### (4) マーケットプレイスはただの納税管理人

##### ① 納税管理人制度

2021年度税制改正により納税管理人制度が拡充され、国内便宜者に対する納税者の納税管理人となることを求める措置が講ぜられた。納税管理人を定めるべき納税者が納税管理人の届出をしなかったときは、

所轄税務署長等は、その納税者に対し、納税管理人に処理させる必要があると認められる事項(以下、「特定事項」という)を明示して、60日を超えない範囲内においてその準備に通常要する日数を勘案して定める日(以下、「指定日」という)までに、納税管理人の届出をすべきことを求めることができることとする(国通法117③)。

納税管理人を定めるべき納税者が納税管理人の届出をしなかったときは、所轄税務署長等は、特定事項の処理につき便宜を有する者(国内に住所または居所を有する者に限る。以下、「国内便宜者」という)に対し、その納税者の納税管理人となることを求めることができることとする(国通法117④)。さらには、所轄税務署長等は、前記の求めを受けた納税者(以下、「特定納税者」という)が指定日までに納税管理人の届出をしなかったときは、前記納税管理人となることを求めた国内便宜者のうち一定の国内関連者を特定事項を処理させる納税管理人(以下、「特定納税管理人」という)として指定することができることとされ、一定の国内関連者のなかには、「電子情報処理組織を使用している取引その他の取引をそ

の特定納税者が継続的に行う場を提供する事業者」が含まれる(国通法117⑤)。

この規定は、2022年1月1日以降に行う求めについて適用される。国税通則法117条に定める納税管理人とは、納税申告書の提出その他国税に関する事項を処理する必要があるときに定めるもので、国税に関する法令に基づく申告、申請、請求、届出その他書類の作成ならびに提出、税務署長等その所属の職員を含む)が発する書類の受領、国税の納付および還付金等の受領を行う。

##### ② 海外の規定

前記の「電子情報処理組織を使用している取引その他の取引をその特定納税者が継続的に行う場を提供する事業者」が、いわゆるデジタルプラットフォームと呼ばれる者である。電気通信利用役務に関しては、課税制度の導入と同時にほぼ全世界で、定義の差こそあれ、前記の「取引の場を提供する者」が納税義務者となる制度が導入されている。日本ではなぜ単なる納税管理人なのか、世界の潮流に照らして理解に苦しむところであり、徴税制度も世界の潮流に適合させるべきではないだろうか。

## おわりに

早いもので、税法の仕事に携わるようになってから二十余年が経過した。電子経済の隆盛と経済のグローバル化に伴い仕向地課税がこのような形で脚光を浴び、税源移転のリスクが少ない付加価値税のメリットが強調されることになるとは予想もしていなかった。

日本企業が海外で付加価値税等を課税されるなか、いま日本政府は、日本独自の論点を見極め、国際社会横並びの税源移転への課税強化だけでなく、日本企業の課税に意図せず特化した現在の消費税制度をしっかりと見直し、日本市場を守ることを真剣に検討しなければ不公平である。

溝口 史子(みぞぐち・ふみこ)  
デロイト・トーマツ税理士法人  
間接税サービス・パートナー  
旧自治省勤務を経て、2001年より大手ドイツ国際税務会計事務所勤務。2005年にドイツ税理士登録、2015年より現職。  
海外間接税アドバイスを専門とし、リスクマネジメント、トレードコスト削減に関する幅広いアドバイスを提供。