

# 電子経済課税と付加価値税

デロイトトーマツ税理士法人間接税サービス部門長 溝口 史子

OECDは、2015年10月にBEPS (Base Erosion and Profit Shifting: 税源浸食と利益移転) 最終報告書<sup>1</sup>、2017年にInternational VAT/GST ガイドライン<sup>2</sup>(以下、「ガイドライン」)を公表した。BEPS 最終報告書行動1は、経済の電子化がVAT/GSTにもたらすより広範な課題について述べている。しかしこれは、少額輸入小包の免税措置の廃止や個人消費者に対するクロスボーダーによる役務の提供に係るVAT/GSTの徴収といったVAT/GST 制度固有の税収の逸失につながりうる課題についての指摘であり、本稿の目的である、昨今議論となっている第1の柱(国際課税原則の見直し)と付加価値税の関係性を見極めるといった観点からまとめたものではない。ガイドラインは、OECDが1998年にカナダのオタワで開催された閣僚級会議における「電子的商取引に関する課税枠組み諸条件(Taxation Framework Conditions)」の採択以降行ってきた、国際通商分野でのVAT制度の基準作りの重要な成果物である。BEPS 最終報告書は多くの個所でガイドラインに詳細をゆだねているが、現在行われているBEPSに起因する経済の電子化に伴う課税上の

課題に関する論点は、VAT/GSTの話ではなく平行で存在する別世界である。

それでもなお、本稿でOECDの直接税領域の検討内容と、VAT/GST制度の関連性について着目するのは、両者が経済の電子化という同じ社会現象に直面しており、税収を確保するという共通目的をもって居る以上、最終的に同じところに帰着するのではないかという予測を持っているためである。国家間の課税権の配分ということに対して、何か明確な基準を見つけようとするならば、一見明確な仕向地課税主義的な方向へ動きながら、付加価値を創出した国で課税するという原産地課税主義も維持するという二極の間のバランスが重要である。そういった議論のすべてを潜り抜けてきた現在の付加価値税は、やはり直接税の検討にあっても有益な示唆を与える材料であるとも思う。

以上のような趣旨から、本稿では、OECDの経済の電子化に伴う課税上の課題の検討と付加価値税についてはガイドラインをベースに比較を行った後、付加価値税の根本的思想である仕向地課税主義とは何かについて論じ、電子経済課税で先行する付加価値税制度の世界的潮流

<sup>1</sup> OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1-2015 Final Report, OSCE/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris

<sup>2</sup> OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris.  
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>

を俯瞰した後、非居住者からの徴税事務の困難性を解決する糸口となりうるであろうワンストップショップ制度とは何かを述べる。

## 第1節 OECDの経済の電子化に伴う課税上の課題の検討と付加価値税

第1の柱に関しては、すでに前掲のように、2020年1月31日にOECDから経済の電子化に伴う課税上の課題に関するステートメント(「Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy」)が公表され<sup>3</sup>、Annex 1の第1の柱(国際課税原則の見直し)の統合的アプローチにかかる「制度の大枠」の中で、利益A(Amount A)とは何者かの輪郭が見えてきている。2019年11月及び12月にOECDから公表された市中協議文書(「Public consultation document」)に続くものであり、OECD・G20及び包摂的枠組み加盟国の承認を受けたステートメントとなる。以下、このステートメントの段階で検討されている利益Aを基礎に現行の付加価値税制と対比を試みる。

### 1. 利益Aと付加価値税の類似性と相違点

#### 自動化されたデジタルサービスと消費者向け事業

利益Aとは、市場国への配分される特定のビジネスから生み出される残余利益である。米国案に端を発するマーケティング無形資産論は、市場国にマーケティング無形資産を見出し、残

余利益を帰属させる。高度に電子化されたビジネス(HDB)に対象を限定しないため、現在、課税対象取引を特定するために、自動化されたデジタルサービス(Automated Digitalized Services, ADS)または消費者向け事業(Consumer Facing Business, CFB)といったカテゴリを作って、そこからの統合された対象売上から利益Aを導き出そうという提案が前掲のステートメントで行われている。この消費者向け事業は、典型的に消費者(商業的または職業上の目的でなく私的利用のために購入する者)に対して販売される資産または役務の提供から収益を生み出す事業(「businesses that generate revenue from the sale of goods and services of a type commonly sold to consumers, i. e. individuals that are purchasing items for personal use and not for commercial or professional purposes.」)と定義することを提案している。これには直接的に消費者と対峙する者だけでなく、第三者を通じて商品を販売する者や、仲介者、梱包作業を行う者なども含まれるというが、他方でサプライチェーンにおける中間生産品は除くという。消費者向け商品のブランドライセンスも含むという。付加価値税が誰に対して提供するかによってB2Cビジネスを考えるのに対して、事業の性質として消費者向け事業を定めようとしている点が付加価値税上のB2C取引とは大きく異なると思う。これは日本の消費税が電気通信利用役務の課税制度で採用した考え方に近いと思われるが、実務では大きな混乱を招いている。仲介者とはすなわちマーケットプレイスかと思われる。定義では資産と役務を書いているところに、付加価値税との類似性を感じるが、PC等のステートメントに挙げられたリストがどういう基準で作られ

<sup>3</sup> OECD (2020), Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy-January 2020, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. [www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf).

ているかも明確ではなく、資産と役務が恣意的に列挙されている印象はぬぐえない。

自動化されたデジタルサービスとは、データの資金化と関連する収益を含む、国境を越えて多くの消費者またはユーザーに対して標準化により提供される自動化されたデジタルサービスより生み出される収益（「businesses that generate revenue from the provision of automated digital services that are provided on a standardised basis to a large population of customers or users across multiple jurisdictions, including revenue associated with the monetisation of data.」）であり、その具体例として次の項目が挙げられている。

- ・オンラインサーチエンジン
- ・ソーシャルメディアプラットフォーム
- ・オンラインマーケットプレイスのような仲介プラットフォームの運営（事業者間の仲介も含む）
- ・デジタルコンテンツの配信
- ・オンラインゲームの提供
- ・クラウドコンピューティングサービス
- ・オンライン広告サービス

定義には特に事業者間で提供されるサービスのビジネスモデルと人の介入が必要なサービスについて精査が必要とされている。後述する付加価値税上の電子的手段による役務の提供（electronically supplied service）の定義とは大きく異なり、電子的手段による役務の提供がより広範な役務を包含するのに対して、自動化されたデジタルサービスは「国境を越えて多数の人口に対して提供される」自動化されたデジタルサービスであり、それ自体なにかが結局のところまだ定義されていないのが今後の検討事項なのであろう。

あくまでも個人的な所感として、付加価値税が多段階一般消費税であり、すべての取引を課税対象としている明確性を有しているのに対して、利益 A の現在の課税対象取引の議論は、特定の取引のみを限定的に課税しようとしてい

るために非常に難しい線引きの問題に直面していることがうかがえる。

### 残余利益の配賦基準

残余利益の計算は、現行ルールの下での計算結果と、市場国にマーケティング無形資産が帰属するとした場合の計算結果の差額を算出するとされる。みなし残余利益が生じている場合、新しいネクサスルールに基づき、配賦基準（「Allocation Key」）に基づき利益 A が各国に配分される。新しいネクサスとは市場国との重要かつ持続的なかかわりを表す指標（「indicators of a significant and sustained engagement with market jurisdictions」）を基準として生み出されるという。持続的なかかわりを表す指標として、特定の市場国において数年間課税対象取引からの収益が上がっているということが主たる指標となるのではないかと提案しているが、他方で、自動化されたデジタルサービスには収益はそれほど指標とならないという。有形資産の販売の場合、市場と持続的な相互連携（interaction）を持たずに、市場国に対して消費財を売っているだけでは上記の重要かつ持続的なかかわりを表す指標とならないという。

ネクサスの原因となった売り上げのタイプによってこの配賦基準は定められるだろうということで、配賦基準の適用を裏付ける、収益の源泉ルールを異なるビジネスモデルごとに作る必要があるとしている。例えば広告収入であれば、広告代理契約が締結された場所ではなく、広告が閲覧された場所を基準となるだろうとあり、これは多くのデジタルサービス税と同じ考え方である。究極的には特定の収益と「市場国」の紐づけにより課税権の配分を志向しているという点で、付加価値税制度の課税地と考え方を逸にする。付加価値税制度では、すでに厳密な意味での消費地における課税はその特定が困難であるという理由から断念されており、代わりに、資産の譲渡においては販売時点における資産の所在地（原産地か仕向地かという議論は後に譲

る)、役務の提供についてはプロキシとして提供者または受益者の設立地、固定的施設、住所・居所を用いることが大原則となっている。役務提供者と受益者の特定においては、付加価値税制度は契約関係に忠実であり、租税回避行為を防止する措置である実際の便益の享受地課税を除けば、契約当事者が役務提供者と受益者であると考えられる。眼下の配賦基準の議論は制度誕生以来70年間議論されてきた付加価値税制度における課税地の議論の初期にタイムスリップしたような印象を受ける。資産の譲渡と役務の提供という区分を持たないために、前掲のガイドラインが課税地の判定が比較的容易な資産の譲渡をガイドラインの対象外とできたような便宜がなく、この点についても議論の整理が必要かと考える。

## 閾値の比較

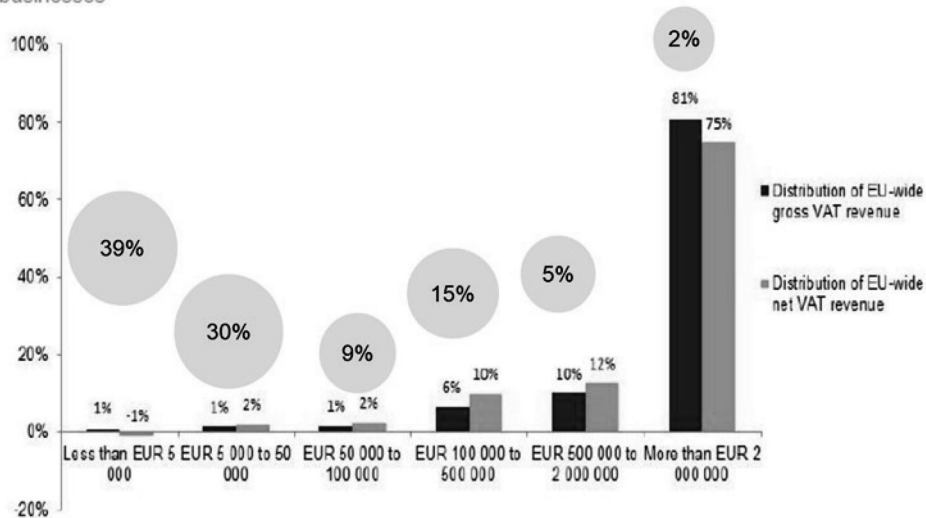
現在の案では、利益 A の課税対象多国籍事業者 (MNE groups impacted by Amount A) は以下の重層的な閾値構造によって絞り込まれる。

### 課税対象多国籍事業者の判定基準

- ① 売上テスト：多国籍企業の連結売上規模 (例えば7.5億ユーロ)
- ② 活動テストとデミニマス基準：自動化されたデジタルサービス (ADS) または消費者向け事業 (CFB) からの統合された対象売上にかかる最低基準額テスト
- ③ 事業ライン別収益性テスト：税引前利益率による事業ライン収益性テスト
- ④ 統合みなし残余利益額のデミニマス基準：統合みなし残余利益規模にかかる最低基準額テスト
- ⑤ 利益 A の計算
- ⑥ ネクサス判定：所得配賦先の各市場国におけるネクサステストにより利益 A を配賦

自動化されたデジタルサービス (ADS) または消費者向け事業 (CFB) の定義の問題は、上記ステップ②の具体化に関する課題であり、残余利益の配賦基準の問題は、上記ステップ⑥の電子経済課税上のネクサス判定と付加価値税制度上の課税地とパラレルの問題である。そのほかの興味深い付加価値税制度との相違点として、利益 A は特定の資産の譲渡と役務の提供を実施する多国籍大企業のみを念頭に置いているため、ステップ①とステップ②の段階で、大企業のみが残るようにふるいにかけているが、付加価値税制度は原則として国内外のすべての規模の課税事業者を納税義務者ととらえており、中小事業者は免税事業者として特例的に課税範囲から除外されるにすぎない。この点で、利益 A は付加価値税制度が内在する中小事業者保護という問題を当初から回避している。日本の消費税制度の基準額は1,000万円であり、EUの免税事業者制度の基準点は各国によって異なるが、英国の85,000ポンド、アイルランドの75,000ユーロ (資産の譲渡にのみ適用)、フランスの82,800ユーロ (ホテル、飲食業にのみ適用) という日本の基準値に近い国または制度もあるが、おおよそ25,000-40,000ユーロの間にある。付加価値税制度においては、各国で様々な形で導入されている免税事業者制度の経済社会と税収に与える影響が議論されている。税収に与える影響の観点からは、2017年デロイト調査によると、付加価値税収の75%は年間売上高が2百万ユーロ超の約2%の企業によって納付されており、97%の税収は売上規模10万ユーロ以上の23%の課税事業者により納付されている。企業数にしておよそ69%は年間売上高が50,000ユーロ以下の事業者であり、仮に現行のEUの免税事業者制度における基準値 (但し、フィンランド、オランダ、スペインでは段階的免税措置を実施しており、現在制度の統一が議論されている) を50,000ユーロに統一した場合、約70%が免税事業者となる。これは2017年の調査報告であり、現状この格差は広がっていると

Figure 10 – Distribution of EU-wide gross and net VAT revenues by different size classes of businesses<sup>67</sup>



Source: Deloitte estimates based on data obtained from tax authorities and public sources. See Volume II, Annexes B and C for details on the calculations and Volume II, Annex D for the country specific final estimates.

企業数の割合

考えられる。この意味で、大企業に特化した課税は効率がよい。消費税、付加価値税制度の多段階一般消費税の広く薄く負担を求めるコンセプトから、免税事業者は縮小の対象と考えられてきたが（無論、消費者から受領した消費税を納付させない現状の益税の問題はそれとは別の問題を包含している）、一昔前に郊外型大型店舗が市街地の空洞化を生み出し、現在では、その郊外型大型店舗をサイバー上の超大規模商店を倒産に追い込んでいる状況を目の当たりにして、さらなる収益の集中という経済構造が観察される中で、むしろ、大半の税収に影響を与えない事業者は免税事業者とすることがコンプラ

イアンスコストの削減と経済の効率化につながると考えられる。そうした時、付加価値税の進むべき道と、利益 A の目指すところは同じではないかという印象を持つ。2029年に益税問題に終止符が打たれるタイミングで、免税事業者の基準額をかつての5000万円に戻してはどうかと思う。無論そのためには、日本の現状の産業構造と、予測分析が必要である。

### 総括

以下に利益 A の現状と課題を VAT/GST 制度のそれと比較してみた。

| 項目            | 利益 A の現状・課題  | VAT/GST 制度（セールスタックスを含む） |
|---------------|--|-------------------------|
| 納税主体          | 自動化されたデジタルサービスまたは消費者向け事業を行う事業収益率の高い連結売上1000億円弱の多国籍企業 | 免税事業者を除く、すべての事業者        |
| 帰属利益／課税売上上の単位 | 事業別に計算   | 取引単位                    |

|                |   |  |
|----------------|---|--|
| 利益 A の配賦基準／課税地 | 市場国に関連する売上を基準とするネクサス判定、関連性を測る基準については未定                            | 仕向地課税主義<br>資産の譲渡の場合は配送先<br>役務の場合はオンスポット取引を<br>除き消費者の居住地／実際の便益<br>の享受地課税                |
| 複数の課税制度の併用     | デジタル化の度合いを反映した配<br>分すべき超過利益を切り出す比率<br>の変数化などビジネスモデルごと<br>の異なる課税制度 | 特例制度はなし（軽減税率の対象<br>であればデジタル供給も軽減税率<br>の対象とする）  |
| 納税主体           | 納税義務者および申告義務者はグ<br>ループ内のどの企業とすべきか未<br>定                           | 納税義務者は資産の譲渡者／役務<br>の提供者、但し、連結納税制度、<br>リバースチャージ制度、マーケッ<br>トプレイス・ファシリテーターの<br>納税義務を併せて導入 |
| 非居住者からの税の徴収    | 未定  | ワンストップショップ制度（EU）、<br>マーケットプレイス・ファシリ<br>テーター法（米国）、源泉徴収制<br>度                            |

付加価値税制度の詳細は以下に述べるが、いろいろな意味で付加価値制度はよりシンプルである。付加価値税制度がシンプルであるという、多くの専門家にわかっていないと怒られるが、利益 A の困難性が、課税対象のはっきりしない個別消費税を、利益を基準として、多国籍企業が合意する形で導入するミッションであると理解するならば、それは、ミッション・インポッシブルに思える。利益 A で議論されているような、帰属利益の特定の範囲、すなわち、ビジネスラインごとであるのか、地域を市場国とそれ以外に分別するのかという論点は、VAT/GST は取引税のため生じない。取引主体に対する納税義務の帰属関係は契約上複雑な取引でない限り通常明確であり、多段階一般消費税であれば一律にすべての取引を課税するため取り扱いが明確である。課税地の判定基準は、利益 A の市場国と付加価値税上の消費地は非常に近いと思われる。VAT/GST では B2C 取引の場合受益者居住地を用いることがガイドラインにより推奨されている。とはいえ、サイバー上の受益者の居住地の判定は容易ではない。この問題は直接税と VAT/GST に共通している。直接税の領域では、デジタル化の度合いを

反映した配分すべき超過利益を切り出す比率の変数化などビジネスモデルごとの異なる課税制度が必要であるという議論もあるようだが、VAT/GST 制度では特例制度（例えば EU の定率課税スキーム）の必要性は指摘されていない。税率は書籍と電子書籍に代表されるような、従来軽減税率で課税されていた供給がオンラインで提供されることによって軽減税率対象ではなくなる過渡期があるが、提供媒体に関わらず税率を統一すべきであるというコンセンサスが生まれつつある。直接税の領域で、納税義務者および申告義務者はグループ内のどの企業とすべきか未定であるという現状に比べて、VAT/GST は原則として取引主体である法人が納税する。連結納税制度が国単位で存在すれば、連結親法人が納税主体となり、リバースチャージが適用される場合には取引の顧客に VAT/GST が転嫁される（この点、源泉徴収と異なる）。取引主体といったとき、契約で合意されている役務提供者が基準となるが、例外として、マーケットプレイス・ファシリテーター法に見られるような、契約上は顧客に対して資産の譲渡や役務の提供主体となっていないマーケットプレイス運営者／保有者にマーケットプレイス

を介して行われる資産の譲渡や役務の提供に係る VAT/ GST, セールスタックスの納税義務を負わせる制度が世界的な潮流となっている(日本の消費税はこれと異なる)。いずれの領域においても非居住者から税を徴収する手段には徴税コストと執行可能性から問題がある。OECD は VAT/GST 領域において5つの手段を提案しているが、カギとなるのはITテクノロジーの活用であり、その好例が後述するワンストップショップ制度である。

## 2. OECD が提案する VAT/GST が直面する電子経済課税上の課題と解決策

### 少額輸入小包の免税措置の廃止

BEPS 最終報告書行動1は、電子経済が VAT/GST にもたらすより広範な課題について述べている。一つは少額輸入小包の免税措置の廃止の必要性である。マーケットプレイスによる越境 EC の取引金額が増加する中、少額輸入小包の免税措置については、この制度を利用する目的で国内に倉庫を持たず意図的に国外に倉庫を保有するストラクチャーを選択することが実際に行われている。多くの国々でこの免税制度が導入された頃と現在とでは、オンラインで購入される商品量と輸送コストが圧倒的に異なるため、各国において、少額の基準は引下げまたは廃止の方向で見直しが行われている。また、実際に商品の販売主体ではないマーケットプレイスに通関時の輸入 VAT の徴収を免除し、国内 VAT/GST の徴収納付義務を負わせる(報告書では国外事業者の代理人として介在する者と表現されている)方法が最も効率的であると評価されている(実際に EU で導入される)。

国外事業者の代理人として、郵便事業者、国際輸送物流会社、販売プラットフォーム提供者、決済にかかわるクレジットカード会社が考えられ、国際輸送物流会社はすでに輸入 VAT の納税代行を行うシステムを運用していることや、販売プラットフォーム提供者の一部はすでに出

店者に対して税務コンプライアンス代行サービスを提供している実績もあることから、この両者を利用する方法が評価されている。各国はコンプライアンス負担を軽減するために十分に簡素で情報の追跡が容易な申告制度を用意することが提言されている。

### 個人消費者に対するクロスボーダーによる役務の提供に係る VAT/GST の徴収

電子経済が間接税に及ぼすもう1つの課題として、個人消費者に対するクロスボーダーによる役務の提供に係る VAT/GST の徴収の問題が挙げられている。これは、電子経済の発展により、消費地に何らの固定的施設を有することなく相当の規模の知的財産権や役務の提供を行うことができるようになってきていることによって引き起こされる問題である。

クロスボーダーで行われる役務の提供の課税地は、消費地が物理的に明確なものを除き、消費時点での顧客の居所または住所を消費地のプロキシとして課税権を受益者居住地に与えることが、公正な市場競争を阻害する影響も少なく、最も消費課税の趣旨に適っている。消費者に自ら申告することを求めることは現実的ではないため、国外の役務提供者に登録申告を求めることになり、適正な徴収メカニズムを併せて導入することが必要である。

### 仕向地課税主義と B2B で行われる役務の提供および無形資産取引の課税地

ガイドラインは B2B 取引では受益者居住地課税を導入し、リバースチャージ制度により顧客に納税債務を転嫁しつつ、複数の国に事業所を有する顧客については、実際に知的財産権や役務を利用する事業所の所在地国で課税が行われるべきであるとしている。この目標を達成するためには、どの国で知的財産権や役務に関する契約が締結されたのかにかかわらず、実際に役務等を利用する事業所の所在地を課税地とすることが望ましい。また、受益者居住地課税に

おける居住地は、原則として契約書（business agreement）に定められた受益者居住地とするとしながらも、受益者が複数の国に所在地を有している場合には、役務や知的財産権を実際に利用している国の課税権を認めるべきであるとしている。欧州の実際の便益の享受地課税（place of effective use and enjoyment）に見られる利用地を課税地と考える仕組みは、利用地の判定に恣意性が生じやすく、また租税条約の適用がない付加価値税においては、各国の利用地の考え方により容易に二重課税に陥りやすいことから、受益者居住地課税の例外は、顧客の所在地を課税地とすることが他のプロキシに劣る場合に限定される。

ガイドラインが示す利用地の判定基準として、以下の3つがある。

- ① どこで利用されているかが明らかな場合は利用地を基準とすること（direct use）
- ② ケータリングサービスや研修の実施等、物理的な役務の提供地が明らかな場合には役務の提供地（direct delivery）
- ③ 法人税や会計基準等によりコストが配分される場合にはコスト配分を基準とすること（recharge method）

①の「利用」とは、所在地（establishment）があることを前提とした利用であり、所在地を問わない「実際の便益の享受地」とは異なりより固定的施設に近い考え方である。

### 仕向地課税主義とB2Cで行われる役務の提供および無形資産取引の課税地

近年は、インターネット環境などが整ったことにより、画像や音楽のダウンロードといった個人に対する様々なサービスが国境を越えてオンラインで提供された場合、その課税地の判定は困難である。

ガイドラインは、レストランでの飲食物の提

供といったサービスを提供する側と提供を受ける側が時間と場所を共有し、どこで役務提供が行われているかが明らかな取引である on the spot 取引は、役務の提供が行われた場所を課税地と定め、それ以外は、消費時点での顧客の居所または住所を消費地のプロキシとして課税権を受益者居住地に与えることを提案している。ガイドラインでは、B2Cでの仕向地課税主義を提唱すると同時に、国外事業者が課税国での申告義務を果たしやすいように、簡易な登録申告制度を導入することを提案している。国外事業者のための簡素化された登録申告制度が備えるべき特徴とは、オンライン登録申請を税務当局のウェブサイトで可能にし、通商関係にある国で通用する言語での記載を行うこと、国外事業者の租税回避行為の温床となり得る仕入税額控除を受けられない仕組みとすること、仕入税額控除を受ける場合には国内事業者と同様の通常の申告手続きを必要とすることでオンライン登録の審査と申告を簡素化することなどを要素としている。申告内容も簡素化し、整理番号、課税期間、通貨単位と為替レート、税率別課税標準、納税額のみを電子申告できればより一層の簡素化につながるとしている。

## 第2節 仕向地課税主義の世界的潮流

### 仕向地課税主義とは

利益Aは市場国に無形資産価値を認め残余利益の配賦するという考え方によりVAT/GST制度で既に実施している仕向地課税主義に近いものになりつつあるのかもしれない。電子経済課税と付加価値税の関係を検証するにあたり、VATが最終消費に対する課税を目的とし、また多段階で徴収するという特徴を持つことと仕向地課税主義の関係をよく理解する必要がある。

国際的な取引においてはVATの課税権を原産地と仕向地のいずれが持つべきかが常に問題となる。ガイドラインは、国家間での二重課税または無課税を防止するという目的から、



VATがどこで課税されるべきかという課税地については以下の2つの考え方があるとする思想から出発する。

- ① 付加価値が創出された国を課税地と考える  
「原産地課税主義 (origin principle)」
- ② 自国内で行われる最終消費に対して課税すべきという「仕向地課税主義 (destination principle)」

仕向地課税主義の下では、課税管轄内で発生する最終消費に対してのみ最終税負担が生じる。原産地課税主義 (Origin Principle) では、税は付加価値が創出されるさまざまな国と地域で徴収される。2つの課税主義の主な経済的違いは、仕向地課税主義では、特定の国や地域で競合するすべての企業に同じ競争環境を提供するが、原産地課税主義は、(同じバリューチェーンを通過してきた商品であればどの国で販売されるものであっても同一の課税に服するという意味で)、異なる国の最終消費者を平等に取り扱うものである。現在ほぼすべての国で、国際貿易における中立性の担保の手段として、VAT制度では、仕向地課税原則を制度化した輸出免税制度と輸入課税制度を併用している。

これとは対照的に、原産地課税主義を採用した場合、輸出は課税され、輸入国側で仮に当該生産段階までのバリューチェーンが輸入国内で完結していたならば課税されたであろう仕入れ税額の控除を行う。このようにして、バリューチェーンの各段階で創出された付加価値に対応する税額が、付加価値が生み出される国に帰属することとなる。移転価格税制上のPS法 (Profit Split法) の考え方に類似するが、国家間での税率差異が解消されない限り、企業の経済的、地理的生産構造に影響を及ぼす可能性があるため、国際貿易における中立性を損なう。このような理論的、そして執行の容易さという実用的な理由から、仕向地課税主義が多くの国のVAT/GST制度では採用されている。ところが現在のEU付加価値税制はEU域内取引について原産地課税主義を採用している。これは

「EUは単一市場」の旗印のもとに、税率が完全に収斂した市場では、いかなるバリューチェーンでも付加価値が一定である限りそこに課される付加価値税額の総和は一定であるからだ。そして企業が事業地で納税事務を行えることが最も簡便だからである。しかしながらEUは原産地課税主義を放棄し、仕向地課税主義へと動いている。そして現在は、ワンストップショップ制度を要とする、仕向地課税主義に基づく最終的付加価値税制度 (definitive VAT regime) の検討と立法を急いでいる。

上述のように、現在有効な国際貿易でのVAT/GST課税のルールのはほとんどは、資産の譲渡、役務の提供、無形資産の供給は消費国で課税することを目的としている。これを仕向地課税主義とするならば、仕向地課税主義に関するコンセンサスがあってもなお、各国の仕向地課税主義を実現するためにおいている課税地の判断基準が異なるために、二重課税や意図しない不課税が生じており、税務当局と納税義務者の両者に不確実性という困難をもたらしている。

国際貿易で行われる資産の譲渡について仕向地課税主義に基づく制度を策定することは、理論的には比較的簡単であり、実務的にも国境管理または財政国境があることにより達成ができる。EUの現在の課税地原則は上述の理由によりこれと異なるが、一般的にはある資産の譲渡がある国から別の国への商品の移動を伴う場合、商品は配送された場所で課税される。国家間で行われる場合これは輸出免税 (前段階税の控除を伴う) と輸入国で同種製品の税率で通関時に関税と併せて輸入VAT/GSTを課税することにより実現される。市場に対する影響の中立性を担保し、国際貿易のゆがみを排除している。これに対して国際貿易における役務の提供と無形資産取引の仕向地課税主義を実現する制度を策定することは、資産の譲渡よりも困難であるとされる。事柄の性質上国境管理がないことが原因であり、無形資産取引や役務の提供に対す

る仕向地課税主義を達成するために、ガイドラインはそれらの課税地に関する国際標準を提供している。資産の譲渡における輸出免税と輸入に課税する取り扱い、多段階一般消費税のチェーンを分断する行為であり、本来的には、仕向地課税主義に基づけば、取引は仕向地のVAT/GSTの課税対象となり、サプライヤーが当該VAT/GSTの納付を行うべきである。とはいえ、これでは税務当局、納税義務者共に困難を伴うため、多くのインボイス制度型の仕入れ税額控除メカニズムを持つ国でリバースチャージが導入されている。リバースチャージとは、VAT/GST納税債務の顧客に対する転嫁であり、仕向地の事業者である顧客が転嫁された納税債務の申告義務を負うとともに、仕入れ税額控除権を有する場合には控除を行う。このように、リバースチャージは、原則通りの仕向地課税主義の導入が困難な局面において用いられる手法であり、現在仕向地課税主義への移行を模索するEUにおいても緊急措置としてのリバースチャージが実際に数多く導入されている。しかしながら、リバースチャージは上記原則通りの納税制度が困難な場合の解決策であり、恒久的な対策ではなく、ワンストップシヨップ制度の登場により、課税事業者が他国のVAT/GSTを容易に徴収納付することができ、国家間で財政調整が適切に行えれば、不要な措置となる。

#### 欧州の失敗—早すぎた原産地課税主義の導入

付加価値税制度の先進地域であるEUが国際的に合意された仕向地課税主義ではなく原産地課税主義に依拠したEU域内取引の課税制度を

もっていることは、意外ともいえる。

1993年に定められた現在のEU域内のクロスボーダー取引の付加価値税課税方式は、出荷地におけるEU域内非課税納品という免税取引と着荷地におけるEU域内取得課税の組み合わせによって構成されている。VAT指令<sup>4</sup>では、移動を伴う資産の譲渡の課税地を出荷地であるとする(32条)、原産地課税主義の根幹規定がある。この上で、EU域内で行われる資産の譲渡を免税取引としている(138条)。この制度は国際貿易における輸出と輸入の関係に対応するが、国境での貨物のコントロールがないという点で大きく異なっており、このことが制度全体の大きな瑕疵となることに誰も気が付いていなかった。

EUの目指した姿は、輸出は課税され、輸入国側で仮に当該生産段階までのバリューチェーンが輸入国内で完結していたならば課税されたであろう仕入れ税額の控除を行う原産地課税主義に、クリアリングハウスと呼ばれる国家間における財政調整メカニズムをセットにした方式である。つまり、ドイツからフランスに課税事業者が課税事業者に商品を販売した場合、ドイツでドイツのVATを課税、購入したフランスの事業者は自らの課税売上に係るVATから仮想のフランスVATの前段階税控除(これはドイツVATの金額に合致する)を受ける。フランス政府は、ドイツ政府に対して控除を認めたドイツVAT金額をクリアリングハウスメカニズムにより請求を行う。最終消費者に販売した場合は、すべてドイツのVATを課税すると不公平であるので、最終消費地に税収をクリアリングハウスにより配分する。

<sup>4</sup> Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax

## EU が目指した原産地課税主義の B2B 越境取引の収支（税率はいずれも20%と仮定）

|                      | 仕入              | 売上                   | 納付 |
|----------------------|-----------------|----------------------|----|
| ドイツ事業者（販売者）          | 80（仕入）+16（前段階税） | 100（売上）+20（ドイツ VAT）  | 4  |
| フランス事業者（購入者）         | 20（前段階税）        | 120（売上）+24（フランス VAT） | 4  |
| ドイツ政府からフランス政府への財政調整額 | 20（フランス）        | -20（ドイツ）             |    |

## B2C 越境取引の収支

|                      | 仕入              | 売上                  | 納付 |
|----------------------|-----------------|---------------------|----|
| ドイツ事業者               | 80（仕入）+16（前段階税） | 100（売上）+20（ドイツ VAT） | 4  |
| フランス個人               | —               | —                   | —  |
| ドイツ政府からフランス政府への財政調整額 | 20（フランス）        | -20（ドイツ）            |    |

EU 付加価値税制度はその導入時から、統一市場のあるべき姿として、全加盟国の付加価値税率の収斂を達成し、出荷地の付加価値税を課税し事業者が事業地である加盟国で全 EU 加盟国の販売を課税できる制度を志向してきた。現行制度は、国内取引が課税となる一方で、クロスボーダー取引を免税としていることから、統一市場の要請である、国内取引とクロスボーダー取引の平等な取扱いという観点からも逸脱している。VAT 指令402条は、この指令における加盟国間の取引に関する規定は経過的なものであり、資産の譲渡または役務の提供の原産地である加盟国における課税を原則とする最終的制度（definitive arrangements）に置き換えられなければならないとしてきた。しかし、税率の収斂は一向に実現せず、国境コントロールのない免税取引の存在は、付加価値税詐欺の温床となっている。この VAT ギャップ問題による税収の逸失額は500億ユーロ（約6兆円）程度と推計され、これは2018年のオランダ一国の VAT 税収に相当する。原産地課税主義に依拠

した結果生じた域内供給の免税措置が脱税の温床となるに至り、根本的な制度の改革に迫られている。国内取引（例 ドイツ法人がドイツ国内販売をする）とクロスボーダー取引（例 ドイツ法人がスペインへ販売をする）について同じように課税することが本当に必要か、という疑問が呈され、欧州委員会は2011年12月に公表された「VAT の将来に関する通信」<sup>5</sup>で原産地課税主義に基づく最終課税制度の導入を達成不可能であるとしてついに放棄し、（これまで原産地国課税の強い擁護者であった）欧州議会および EU 理事会は、今後の目指すべき姿は資産の仕向地における課税を原則とすることに合意した。移動を伴う資産の譲渡の課税地を出荷地であるとする現在の制度（32条）とは異なり、着荷地を課税地とし事業者間のクロスボーダー取引でも着荷地の付加価値税を徴収する制度が今後の姿として望ましいとした。この制度の導入は申告制度の簡素化を伴わなければならないが、欧州委員会は、最新のテクノロジーを活用し、現在 TBE サービスの領域ですでに導入されて

<sup>5</sup> COM (2011) 851, 6. 12. 2011, Communication on the future of VAT

いるミニワンストップシヨップ制度の適用対象取引の拡大により、事業者は設立国にのみ申告書を提出することですべての加盟国の申告義務を果たすことができる制度を導入する。後述する2021年からのワンストップシヨップ制度への移行がその第一弾である。現状、すべてがVATギャップ対策として眼前の問題に焦点が当てられているが、税率の収斂もないままに、統一市場の理念のもとに原産地課税主義を導入しようとした欧州の壮大な実験は失敗したのである。

### 税率の設定への影響

原産地課税主義から仕向地課税主義への方向転換は、指令における加盟国に対する税率の設定に関する規制の考え方にも影響を及ぼす。2017年10月4日、欧州委員会は、加盟国間の取引に関する最終的なVAT制度を導入する最初の提案を採択し、仕向地課税主義に基づく最終的な制度と一致する税率の改革を提案することを確認した。仕向地課税主義への転換により、資産の譲渡と役務の提供が仕向地の税率で課税されれば、供給者が事業の設立地を低税率の加盟国にするといったストラクチャリングが封じられ、市場のゆがみを防ぐことができる。2018年1月18日付付加価値税率に関する提案で、改正案が出されている（2020年3月現在EU理事会未承認）。提案内容として、加盟国は現在約250の既存の軽減税率およびゼロ税率を廃止し（指令タイトル VIII, Chapter 4 の全削除）、すべての加盟国が共通のルールのもと、最低5パーセントの2つの軽減税率と、ゼロ税率に加えて、一段階の5%から0%の間の軽減税率を設定することを認め、現在の広範な軽減税率対象資産並びに役務の提供のリストに代わり、Annex III は、軽減率適用不可のネガティブリストに置き換えられる。税率の規制緩和を意図すると同時に、加盟国は、軽減税率が最終消費者に利益をもたらす、一般的な関心の目的を追求することを保証しなければならない（98条の改

正）加盟国は、最終消費段階における平均税率が最低12%を維持しなければならない（99a 条の新設）当該改正が実施されるまで、欧州委員会は100条に基づき2年に一度 Annex III の見直しを行い、当該提案がEU理事会により承認されれば、加盟国は2018年5月25日付提案に係る最終的VATシステムの採択と同時に税率に関する指令の国内法化を求められる。

## 第3節 世界に広がる電子商取引課税の構図

上述したように、利益Aをめぐる議論がまだ非常に初歩的段階にあり、また、利益B、利益Cとの関係性において旧来の確立された移転価格税制との調整要素が定まらない中、間接税の領域に関しては、B2Cで行われる電子的役務の提供とマーケットプレイス等を介した販売は物販を仕向地で課税する制度に変わりつつあることは明確である。

VAT/GSTの領域においては、上述したように、資産の譲渡は本来譲渡される資産の所在地配達先で課税するのが付加価値税制度の基本であり、B2Cで提供される役務は受益者居住地で、B2Bで提供される役務は受益者事業地で課税することが2015年11月になされたOECDの提言である。したがって、どのようにかが効率的なコンプライアンス体制を構築していくかが経営課題である。以下に、世界各地で導入が行われている電子経済課税制度を解説する。

### 1. EU

#### 現在に至る系譜

EUでは2015年にいわゆるTBEサービスと呼ばれるtelecommunication, broadcasting, electronically supplied servicesがB2Cで提供された場合、全面的に受益者居住地課税とする制度が導入された。併せてMOSS制度と呼ばれるmini one stop shop制度を導入、登録加

盟国を選択して当該加盟国に28加盟国の売上を申告と納付ができる仕組みとなっている。この制度は非常によく機能している。他方で、欧州では、VATギャップと呼ばれる脱税の取り締まりが喫緊の課題となっており、VATギャップの直接的な原因となっている、EU域内においてクロスボーダーで商品が販売された際に適用されるEU域内非課税納品による免税売上制度を廃止し、代替措置を検討している。EU域内非課税納品制度は、EUが理想とした税制調和が達成され、出荷地課税原則が導入できるまでの経過措置として導入されていたが、税率の収斂も進まない中、IT技術の進歩によって申告事務の簡素化が達成できる見込みがたったため、数年前のグリーンペーパーで仕向地課税主義への転換が打ち出されている。こういった流れの中で、電子商取引の課税も議論がされており、2021年1月1日から輸入ワンストップショップ制度と呼ばれる、価値150ユーロまでの資産を輸入付加価値税免除で輸入し、代わりに、着荷地の国内VATの徴収納付義務を販売者に負わせる制度を導入する。域外に設立された販売者はこの制度を利用することにより、輸入手続きが簡素化され、輸入ワンストップショップ申告により、27加盟国すべてのVATを登録加盟国に納付することができる。また、現在22ユーロまでの少額資産に認められている輸入付加価値税の免税制度は廃止となる。併せて、MOSS制度は、TBEサービスに限定せず、すべてのB2Cサービスの申告を対象とするようになり、これに伴いMOSSのMiniが取れ、OSS制度となる。域内消費者に提供されるすべてのB2CサービスとEU域内のクロスボーダー通信販売がこのOSS制度での申告の対象となる。現状でも、マーケットプレイス、プラットフォーム、ポータル等の電子的インターフェースを介して電子的役務を提供する場合には、

マーケットプレイス等にVATの納税義務を負わせる制度が導入されているが、2021年からはインターフェースを介して商品の販売を促進する課税事業者を、販売者とみなす規定を導入する(VAT指令14a条)。またマーケットプレイス、プラットフォーム、ポータルなどの電子的インターフェースによって商品の販売を促進する課税事業者は、10年間の記録保管義務を負うこととなる。この制度は、世界的潮流であり、米国のマーケットプレイス・ファシリテーター法に近いものである。

### テレコミュニケーション、放送、電子的手段による役務の定義

テレコミュニケーションサービス、放送サービス、電子的手段による役務の定義は以下の通りである。

#### ① テレコミュニケーションサービスの定義

テレコミュニケーションサービスとは、シグナル、言葉、画像、音、その他のあらゆる種類の情報の伝達、発信、受信を、ケーブル、電波、光学またはその他の電磁的システムを利用して提供することに関連するサービスであり、このような伝達、発信、受信に必要な周波数帯の利用権の譲渡または付与ならびに、グローバル情報網へのアクセス権の付与を含む、と定義されている(VAT指令24条2項)。さらに具体的なテレコミュニケーションサービスに含まれる役務、含まれない役務は実施規則<sup>6</sup>6 a条に列挙されている。

#### ② 放送サービスの定義

放送サービスとは、ラジオまたはテレビ放送といったオーディオおよびオーディオビジュアルコンテンツをメディア事業者の編集責任において、通信網を利用して同時視聴のために番組表に基づいて一般視聴者に提供すること、と定義されている(実施規則6 b条)。サッカーの

<sup>6</sup> Council Implementing Regulation (EU) No. 282/2011

#### 含まれる役務

- a. ソフトウェア、ソフトウェアの改修、ソフトウェアのアップグレードなど、デジタル化された製品の提供一般
- b. ウェブサイト、ウェブページなど、電子ネットワーク上のビジネスまたは個人のプレゼンスを可能にするまたはサポートするサービス
- c. 受益者が特定のデータを入力することによって、インターネットまたは電子ネットワークを通じてコンピューターが自動的に提供するサービス
- d. 資産または役務をオンラインマーケットであるインターネットサイトで提供することにより、潜在的購買者がオークションに参加し、取引の成立が取引参加者に自動的にメールにより通知されるサイトの利用権の有償による譲渡
- e. テレコミュニケーションサービスが主要な役務を構成しないインターネットサービスパッケージ（パッケージの内容がインターネットへのアクセス権の付与を超えて、ニュース、天気、旅行情報等のコンテンツページ、プレイグラウンド、ウェブサイトホスティング、オンラインディベートへの参加といった他の要素も含む場合）
- f. VAT 指令の添付 I（現在の添付 II）に記載されたサービス（ウェブサイトの供給、ウェブホスティング、プログラムおよび装置の遠隔保守、ソフトウェアの供給とそのアップデート、イメージ、テキスト、情報の供給およびデータベースアクセス権の付与、音楽、映画、（賭博を含む）ゲームの供給、および、政治、文化、芸術、スポーツ、エンターテインメント放送及びイベントの供給、オンライン教育）

#### 含まれない取引

- a. 放送サービス
- b. テレコミュニケーションサービス
- c. 受注と受注処理が電子的手段で行われる資産の譲渡
- d. CD-ROM、フロッピーディスク、およびその他の有形媒体
- e. 書籍、新聞、または雑誌などの印刷物
- f. CD およびカセット
- g. ビデオカセットおよび DVD
- h. CD-ROM 上のゲーム
- i. 弁護士、ファイナンシャルアドバイザーなどによるメールによるコンサルテーション
- j. インターネットまたは電子ネットワークで配信される教育サービス
- k. オフラインで行われるコンピューター機器の修理
- l. オフラインのデータ保存サービス
- m. 新聞、ポスター、テレビ等での広告サービス
- n. テレフォンヘルプデスクサービス
- o. 郵送による通信教育
- p. 人の介在が必要な従来型のオークション
- q. オンラインで予約する文化、芸術、スポーツ、教育、娯楽、これに類するイベントへの入場券の販売
- r. オンラインで予約する宿泊施設、レンタカー、レストラン、旅客輸送、これに類するサービス

放映権の付与は、VAT指令44条原則規定の適用対象とされており、除外されている（実施規則26条）。

#### ④ 電子的手段による役務の定義

電子的手段による役務とは、インターネットまたは電子ネットワークを通じて提供され、その性質から役務の提供が最低限の人的な介入により主として自動で行われ、ITがなければ提供を担保することが不可能なサービス（services which are delivered over the Internet or an electronic network and the nature of which renders their supply essentially automated and involving minimal human intervention, and impossible to ensure in the absence of information technology）をいう、と定義されている（実施規則7条1項）。さらに具体的に電子的手段による役務に含まれる役務、含まれない役務として次のリストが定められている（同条2項、3項）。先に述べた自動化されたデジタルサービスと、消費者向け事業と比べると、精緻なリストが用意されている（VAT指令添付IIのリストにはさらに注釈がある）。

#### 課税地の判定

自然人の住所とは、実施規則12条により、明らかに事実と異なる場合を除き、人口台帳に登録または税務署に対して本人が届出している住所と定められている。自然人の居所とは、実施規則13条により、人的、職業的結びつきを理由として自然人が通常生活している場所とされているが、人的結びつきと職業的結びつきが異なる国にある場合や、職業的結びつきが特でない場合などは、人的結びつきにより判断される。自然人の住所、居所の定義は、事業者である自然人の場合と共通である。

#### 住所・居所の特定のための推定規定

顔が見えない不特定多数のユーザーに役務を提供するテレコミュニケーション、放送、電子的手段による役務の提供では、住所、居所を確

認する手段には限界がある。このため、実施規則では、テレコミュニケーション、放送、電子的手段による役務の提供に限り、住所、居所の特定のためのさらなる詳細を定めている。

実施規則24 a条は、顧客がその場で利用するTBEサービスについての課税地の推定規定を置いている。

- a. 公衆電話、Wi-Fi hot spot、インターネットカフェ、レストラン、ホテルのロビー等において、その場所での利用を必要とする役務を提供した場合は、これらの場所を設立地、住所または居所、実際の便益の享受地と推定する
- b. これらの場所が、EU域内の客船、電車、飛行機内である場合には、旅客輸送の出発地

実施規則24 b条は、TBEサービスの提供形態によって、推定されるべき課税地を定めている。

- a. 固定回線を利用する場合は、固定回線の設置場所
- b. 携帯電話を利用する場合は、役務の提供を受けるときに利用するSIMカードの国認識コード
- c. デコーダーまたはこれに類する機器、受信カードを利用する場合で、固定回線が不要の場合は、デコーダーまたはこれに類する機器の所在地を原則とし、所在地が明らかでない場合には、受信開始時の受信カードの送付先
- d. 以上のいずれにも当てはまらない場合は、24 f条に例示列挙する内の相反しない2つの項目を基礎として、役務を提供する者が設立地、住所または居所として認識している場所

TBEサービスの提供者は、上記24 a条および24 b条(a)から(c)の推定規定を、カスタマーの設立地、住所、居所を示唆する相反しない3つの証拠を根拠に、覆すことができる（実施規則24 d条1項）。税務庁は、役務を提供する者が上記の規定に基づいて行った推定が誤用または

濫用であることを示す状況がある場合には、その行った推定を否認することができる。

実施規則24 b 条の(d)および実施規則24 d 条により、TBE サービスの提供者がカスタマーの設立地、住所、居所を示唆する証拠を提示して推定規定を覆す際に利用できる設立地、住所または居所の推定の基礎となる事実として、以下の項目が例示列挙されている(実施規則24 f 条)。

- a. カスタマーの請求住所
- b. 利用している機器の IP アドレスまたはユーザーの位置情報を扱う技術による方法
- c. 支払いに利用する銀行口座の所在地、銀行が認識している住所など、銀行情報
- d. SIM カードに記録された Mobile Country Code
- e. 役務の提供に利用される固定回線の設置場所
- f. その他の商業上関連する情報

#### マーケットプレイス等があっせんする取引に対する課税制度

EU 付加価値税の制度体系として、資産の譲渡と役務の提供に分けて、マーケットプレイス等の納税義務を定めている。2021年から、マーケットプレイス、プラットフォーム、ポータルなどの電子的インターフェースによって電子商取引を補助する課税事業者が行ったとみなされる資産の譲渡と役務の提供に関して、10年間の記録保管義務が導入される(242a 条の新設)。保管すべき記録に個人情報で含まれている場合、EU の個人情報保護法への配慮も必要となることに留意が必要である。

28条には、事業者が自己の名義で他人の計算において役務の提供に参加する場合、自身で当該役務を購入し、販売したものとみなす、という規定を従来からおいている。実施規則 9 a 条により、テレコミュニケーションネットワーク、インターフェースまたはアプリを販売するマーケットプレイスのようなポータルを介した電子

的手段による役務が提供される場合、役務の提供に参加する事業者(例：プラットフォーム)は自らの名義を用いてプロバイダー(例：出店者)の計算により活動しているとみなされる。但し、事業者によってプロバイダーが役務の提供者であることが明確に表示され、事業者とプロバイダーの間の契約関係にも反映されている場合はこの限りではない。プロバイダーが役務の提供者であると明確に表示されているといえるためには、次に掲げる条件が充足されていなければならない。

- a. 電子的役務の提供に関与する事業者間で発行または受取り可能な状態で提供される請求書上、当該役務とその提供者が特定されていること
- b. ユーザーに対して発行または受取り可能な状態で提供される請求書またはレシート上、当該役務とその提供者が特定されているところ、これらの条件を仮に満たしていたとしても、電子的手段による役務の提供に関しても、ユーザーへの課金や役務の提供を認める権限を有する事業者や役務の提供に関する一般契約約款を定める事業者は、他の者を役務の提供者として明確に表示することは許されない(実施規則 9 a 条 1 項)。

同様の規定は、VoIP 技術を利用する電話サービス(いわゆる IP 電話)を含むインターネットを介した電話サービスにも適用される(同条 2 項)。ただし、電子的手段による役務の提供やインターネットを介した電話サービスに自らは参加せず、課金のみを請け負う事業者には適用されないとしている(同条 3 項)。

2021年から14a 条が新設され、マーケットプレイス、プラットフォーム、ポータルまたはこれに類する手段の電子的インターフェース(以下、「マーケットプレイス等」)を使用して資産の譲渡があっせん(facilitate)される場合に、マーケットプレイス等が資産を購入し、販売したことを擬制する制度が導入される。租税債務



の発生時点の特例が設けられ、対価の受領時に租税債務が発生する（66a条）。

役務の提供に適用される実施規則9a条との差異は、販売者を域外の出店者に限定している点である。従来、コミッション契約に基づく資産の移転については14条2項に規定があり、EUでは売買仲介に対してコミッションが支払われる場合、その資産の移転を資産の譲渡とみなして課税している。マーケットプレイス等は通常、売買対価を基準として一定割合の対価を収受しているケースが多いが、ファシリテーションと呼ばれる従来型の仲介とは異なる業態に対して、売買の擬制により納税義務を負わせることを意図している。

14a条1項は、マーケットプレイス等の使用により、第三国から輸入される荷物当たりの内在価値が150ユーロを超えない資産の通信販売をあっせんする事業者は、当該資産を自ら購入し、販売する者とみなすと規定する。同様に、2項はマーケットプレイス等の使用により、EU域内で、最終消費者に対してEU域内で設立されたのではない事業者が行う資産の譲渡につき、これをあっせんする事業者は、当該資産を自ら購入し、販売する者とみなすと規定している。1項は、同時に導入される輸入ワンストップシヨップ制度による納付を前提としている。この規定により荷物当たり150ユーロを超えない商品がマーケットプレイス等で欧州の消費者に販売されると、マーケットプレイス等が出店者から購入し、欧州の消費者に販売したとみなされ、マーケットプレイス等の運営者がVATの納税義務を負う。併せて資産の譲渡の課税地の特例を定めた33条bとcが改正され、最終消費者への配送先である加盟国が課税地となるため、マーケットプレイスは各国でのVATの納税義務を負う。その簡易申告制度として輸入ワンストップシヨップ制度が導入される。

2項は域外の出店者が行う最終消費者への販売について、マーケットプレイス等に納税義務を負わせることを趣旨としている。域内の出店

者について対象外としているのは、マーケットプレイス等への負担に配慮してのことかもしれないが、マーケットプレイス等の運営者の立場からは、出店者が域内設立事業者であるか域外設立事業者であるかを判別して納付しなければならない、かえって煩雑となることが想定される。マーケットプレイス等は、Union VATワンストップシヨップ制度により徴収したVATの納付することができる。

米国においてはマーケットプレイス・ファシリテーターの定義は州によって異なるが、EUでは斡旋（facilitate）について、実施規則第5b条（2021年から適用）により「顧客と商品を販売のために陳列するサプライヤーが、商品を供給することにつながる契約を電子的インターフェース上で締結することを可能にする電子的インターフェースを使うこと（the use of an electronic interface to allow a customer and a supplier offering goods for sale through the electronic interface to enter into contact which results in a supply of goods through that electronic interface.）」と定義している。しかしながら以下の三つの条件をすべて充足している場合は、ファシリテーターではない。

- (a) 資産の譲渡が行われる約款を直接的または間接的に定めていない。
- (b) 支払いに関して顧客に課金することを承認するプロセスに直接的にも間接的にも関与していない。
- (c) 資産の注文または配達に直接的にも間接的にも関与していない。

つまり、契約条件の取り決め、課金の承認、注文または配達のいずれか関与している場合はファシリテーターとなりうるが、以下のサービスを単独で行う事業者はファシリテーターから除外されている。

- (a) 資産の譲渡に係る資金決済
- (b) 資産の陳列または広告
- (c) 供給には関与せず、資産が販売に供されている他の電子的インターフェースに顧客を誘

導または送ること

また、マーケットプレイス等は、出店者側からの情報に依存しており、出店者から提供された誤った情報に基づいて納付を行い、顧客が最終消費者であるというすべての条件を充足する場合、実際に徴収納付した以上の税額について責任を負わない（実施規則第5d条）マーケットプレイス等は、これに反する証拠がない限り、出店者は課税事業者であり、購入者は消費者であるとみなすことができる（実施規則5d条）

## 2. アジア

2020年1月から、シンガポールとマレーシアでB2C電気通信利用役務に対して現地のVATを課税する制度が導入された。ロシア、オーストラリア、アジア諸国では多くの国で2017年頃から電気通信利用役務の課税制度が次々と導入されている。インドは2017年7月からGST制度を導入し、同時に国内に居住する最終消費者に対して提供されるOIDAR（Online Information Database Access Retrieval）サービスについて非居住者である課税事業者のGST納付義務を規定している。

最後の巨人ともいえる中国に関しては、公には国外からのエンターテインメントの直接配信ができないことになっていることや、各種規制もあり、非居住者である課税事業者が増値税を納付する制度が整備されていない。国内市場における電子商取引のシェアの大半を中国国内系企業が握っているため、中国政府にとってはアリババさえ増値税を納付していれば積極的に第三国のマーケットプレイス等を課税する意図は今のところないというのが現状である。マーケットプレイスを介した物販については、オーストラリアとニュージーランドが先行しており、オーストラリアは2018年7月1日から最終消費者に対して梱包当たり1,000AUD以下の商品を輸入販売するマーケットプレイスに対して、輸入GSTに代わり国内GSTの納付義務を負わせ少額資産の免税を廃止した。ニュージーラ

インドも2019年12月1日から同様の制度を導入している。米国、EUの動きから、今後はアジア地域においてもマーケットプレイス等を介した物販に課税制度が広がっていくことが予見される。

日本においては、国外の事業者からのインターネットによる電子書籍・音楽・広告塔のデジタルコンテンツの電子的配信サービスは、「国内において事業者が行った役務の提供」にあたらぬという理由で、消費税の課税の対象とされてこなかった。そのため、これらのサービスに対して課税される国内の事業者との間で競争上の不均衡が生じていた。平成27年度改正では、この不均衡を是正するため、国外の事業者からのこれらのサービスの提供は国内で行われたものとして、消費税の課税の対象に加えることとした（仕向地主義の採用）。すなわち、改正法は、これらのサービスを「電気通信利用役務の提供」と呼び（2条1項8号の3）、それが国内において事業者が行った役務の提供にあたるか否かの判定基準として、「当該電気通信利用役務の提供を受ける者の住所若しくは居所又は本店若しくは主たる事務所の所在地」（4条3項3号）を採用し、国内取引として課税の対象となる旨を明定した。国外の事業者においては、改正前はサービスの提供者の所在地に着目して消費税の可否を判断することとされていたため、事業者は国外にいたので、不課税とされていた。改正後はサービスの提供を受ける者の所在地に着目し、日本国内に顧客がいるため、消費税が課税されることに変更されている。日本の消費税制度の出遅れている点として、マーケットプレイス側の納税義務を規定していないこと、マーケットプレイスを介した物販が対象となっていないことが今後の政策課題として挙げられる。

## 3. 米国

米国では、ベラス・ヘス判決で確立され、1992年のクイル判決で指示されたネクスス基準

が2018年6月のウェイフェア判決で覆され、ここでは「相当の関連性」の認定に物理的拠点を必要とすることは電子商取引市場が普及した状況に鑑み、州際通商条項の不適切な解釈であるとし、50年来確立されたこの解釈法理が変更されたと評価されている。ウェイフェア判決は米国内の通信販売の州の課税権を争う判例であったが、物理的な存在を不要とする判例の影響は、越境ECに及んでいる。すでにウェイフェア判決に先立ち、多くの州がeconomic nexus基準を導入し、取引回数または当該州の居住者に対する売上の総額基準によりセールスタックスを課税する制度を導入していたが、ウェイフェア判決を皮切りに、2018年10月からセールスタックスがオンライン事業者にも積極的に課税されている。しかし留意すべきは米国セールスタックスでは、nexusの有無とtaxabilityの両方が充足されて初めて課税となること、多くの州では今のところデジタルサービスについては、後者について課税対象外となっているため、コンテンツ配信等が課税対象に含まれない限り、セールスタックスの課税はなされないという点である。電子商取引には、VAT/GST、セールスタックスの観点からは峻別が必要な2つの態様があり、一つには受発注がオンラインで行われる供給であり（例 マーケットプレイスにおける電子書籍ではない書籍の販売）、他方は受発注と供給がオンラインで行われる供給である（例 マーケットプレイスにおける電子書籍の販売）。前者は典型的には資産の譲渡に分類され、後者は役務の提供に分類される。米国セールスタックスは有形個人資産（Tangible Personal Property）に課税対象を限定している州が多く、前者は課税になるが後者は課税にならないといった場合もありうる。

マーケットプレイス・ファシリテーター

（Marketplace Facilitator）の定義は各州法によって異なるが、州税委員会（Multistate Tax Committee）の報告書<sup>7</sup>によれば狭義には「出店者の商品をマーケットプレイスにおいて閲覧に供し、顧客の支払いを直接的または間接的に徴収、出店者に送金する者」とされている。21州とコロンビア自治区が狭義の定義を採用している。広義のマーケットプレイス・ファシリテーターとは、二つの基準を提示して、その基準で掲げられた複数の指標の各一つを累積的に充足することによりマーケットプレイス・ファシリテーターと認定する。例えば、マサチューセッツの立法例だと、直接的または間接的に「出店者と顧客の間の受発注を取り次ぐ」、「出店者と顧客をつなぐ電子的または物理的インフラを保有または管理している」などの第一の基準と、「対価收受サービス」「配送・倉庫保管サービス」「商品閲覧」「価格設定」等の第二の基準を示し、第一の基準と第二の基準からそれぞれ一項目を充足すればマーケットプレイス・ファシリテーターとして認定される。この場合、仮に、狭義の定義に含まれている顧客の支払いを直接的または間接的に徴収、出店者に送金する行為を行っていないとしても、マーケットプレイス・ファシリテーターとして認定される。15州が広義の定義を採用している。2020年3月現在、セールスタックスが導入されていない5州（アラスカ、デラウェア、モンタナ、ニューハンプシャー、オレゴン）を除き、残り47州の内、6州（フロリダ、カンザス、ルイジアナ、ミシシッピ、ミズーリ、テネシー）以外の41州でマーケットプレイス・ファシリテーター法が導入されているか（2018年導入5州、2019年導入30州）、2020年中に導入されることが決定している（ジョージア、ハワイ、イリノイ、ミシガン、ノースカロライナ、ウィスコンシン）。

<sup>7</sup> Multistate Tax Commission Uniformity Committee (2020), Wayfair Implementation & Marketplace Facilitator Work Group February 2020 White Paper

### 第3節 ワンストップショップ制度

利益 A の徴収に EU で施行されているワンストップショップ制度を使う声が高まっている。ワンストップショップ制度とは何かを以下に概説する。

#### EU ワンストップショップ制度の系譜

2010年に VAT パッケージが導入され、EU 第三国の事業者が EU 域内で提供する消費者向け TBE サービスの提供の課税地は消費者の居住地となり、EU 第三国の事業者に受益者居住地における VAT の納税義務が生じた。これを受けてまず EU 第三国事業者が当時28加盟国で一括電子申告ができる電子申告制度が導入された (VoES)。その後、2015年1月1日から提供者の所在地を問わず、一律に、EU 域内で提供される消費者向け TBE サービスの提供の課税地が消費者の居住地と定められたことに伴い (VAT 指令58条、以下条文番号については特に記載がない場合は VAT 指令の条文とする。)、それまでの制度を改め、現在のミニワンストップショップ制度 (MOSS 制度) に移行した。2021年からは、この MOSS 制度がさらに改められ、対象を TBE サービスに限らないワンストップショップ制度となる。

#### ミニワンストップショップ制度 (MOSS 制度)<sup>8</sup>

2020年まで適用される現行のミニワンストップショップ制度は、EU 域外に設立された課税事業者のための non-Union MOSS 制度 (358条以下) と EU 域内の他の加盟国で設立された課税事業者のための Union MOSS 制度 (369a 条以下) から構成される。non-Union MOSS 制度は EU 域内で設立されたものではない課税事業者が、EU 加盟国内に設立地、恒久的住所、居

所を持つ最終消費者に提供する TBE サービスに適用される (359条)。登録加盟国 (Member State of identification) に対して、課税事業の開始および停止、ミニワンストップショップ制度の適用ができなくなるような変更をオンラインで通知する義務を負う (360条)。登録加盟国は自由に選択することができるのが、Union MOSS 制度との違いであり、Union MOSS 制度では、登録加盟国は当該事業者の設立地が所在する加盟国とされており、設立地がない場合には固定的施設を有する加盟国となる (369a 条2項)。登録加盟国がある一方で、消費加盟国 (Member State of consumption) が規定されており、消費加盟国とは、58条の課税地の規定に基づき、TBE サービスの課税地となる加盟国であると定義されている (358条3項)。先に述べたように、58条は、最終消費者である受益者の設立地、居所または住所を課税地と定めている。課税事業の開始時に通知すべき事項として、事業者名、住所、オンラインアドレス (ウェブサイト)、設立地国で付与された税務番号、EU 域内に設立地および固定的施設を持たないことの宣言がある (361条)。2019年1月の改正により、すでに EU 域内で VAT 登録されている事業者も、TBE サービス課税のための non-Union MOSS 制度を利用できるように、EU 非居住者の定義が改正されている (358a 条の改正)。また、消費者に対する TBE サービスの受益者居住地課税に例外を設け、一加盟国にのみ拠点を有し、当該暦年および前年の受益者居住地である加盟国あたりの売上が10,000ユーロ (またはこれに相当する現地通貨額) を超えない場合、役務提供者の事業地加盟国での課税を認めることとした (58条2項の改正)。また MOSS 利用事業者は多くの加盟国の VAT が記載されたインボイスを発行するが、その際に適用される請求書規定は、登録加盟国の法令

<sup>8</sup> [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/)

が適用されることが明らかになった（219a 条 2 項 b）。簡易申告のため仕入れ税額控除を受けることはできず（368 条）、申告期間は四半期であり（369f 条）、課税事業者の登録加盟国が発行する VATID（すでに登録加盟国が VATID を発行済みの場合はその VATID 番号を使用、新規登録の場合は EU から始まる番号を付与）、消費加盟国、適用税率、税率別課税標準、税率別税額を申告する（369g 条）。TBE サービスを提供する事業所が登録加盟国以外にも存在する場合、当該事業所に割り当てられた VATID または税務番号、それぞれに帰属する MOSS 申告でカバーされる課税標準の申告が求められる。

納付は登録加盟国の指定口座に対して、売り

上げを計上した通貨に関わらず、当該加盟国の通貨で行う（ドル建ての販売であっても英国が登録加盟国の場合ポンドに課税標準を換算し、税額を計算して納付を行う）。使用する為替レートの問題は意外と重要であり、EU は多くの国でユーロが使われているためにそこまで負担感がないが、実際には使用レートに関する国際的な合意が必要であり、企業側に為替差損益を生じさせる。

### 2021年からのワンストップシヨップ制度

2021年から導入されるワンストップシヨップ制度は、欧州が方向転換を果たした仕向地課税主義の第一歩であると同時に、VAT e-commerce package と呼ばれる経済の電子化に対

2021年から拡大されるワンストップシヨップ申告制度の対象範囲

|       | ①                          | ②  | ③   |
|-------|----------------------------|--|---|
|       | Non-Union VAT ワンストップシヨップ制度 | Union VAT ワンストップシヨップ制度   | 輸入ワンストップシヨップ制度  |
| 対象者   | EU 域外に設立された課税事業者           | EU 域内消費者通信販売を行う者、マーケットプレイス等で14a 条により資産の譲渡を行うとみなされる者で出荷地と着荷地が同じ加盟国のため EU 域内消費者通信販売に当たらない取引を行う者、並びに EU 域内に設立された課税事業者及び固定的施設を有する課税事業者で最終消費者に対してサービスを提供する者 | EU 域内外に設立された課税事業者（EU と共助に関する協定がない国の事業者の場合、域内の仲介人の任命が必要）                       |
| 資産の譲渡 | ×                          | EU 域内消費者通信販売（intra-Community distance sale of goods）、域外に設立されたマーケットプレイス等を介したマーケットプレイス等によるみなし譲渡を含む   | 消費者に対する150ユーロを超えない資産について、第三国から輸入された資産の消費者通信販売（消費者に対する販売で内在価値150ユーロを超えない資産に限る） |
| 役務の提供 | 消費者に対して提供される全てのサービス        | 消費者に対して提供される全てのサービス（域外に設立されたマーケットプレイス等を介した場合のマーケットプレイス等によるみなし役務の提供を含む）   | ×   |

する対応策であるという側面があり、課税対象取引の規定、課税地に関する規定と簡易申告制度に関する規定がそれぞれに改正されており非常に複雑である。結果として、①non-Union VAT ワンストップシヨップ制度 (358a 条以下)、②Union VAT ワンストップシヨップ制度 (369 a 条以下)、③輸入ワンストップシヨップ制度 (369l 条以下) の三つの制度に分かれて規定されており、守備範囲が以下のように異なる。①は現在の MOSS 制度の非居住者バージョンが TBE サービスをこえて全 B2C サービスに拡大した部分、②は欧州域内で行われる B2C の越境 EC、③は域外から輸入される少額資産について免税制度廃止に伴う電子申告制度となっている。

②の対象となる資産の EU 域内消費者通信販売 (intra-Community distance sale of goods) とは、供給者がある加盟国から違う加盟国に間接的な関与も含め自らまたは委託して資産を輸送して行われる、3 条 1 項により EU 域内取得が課税されない課税事業者または課税対象外法人、最終消費者 (新車ならびに設置据え付けを要する資産を除く) に対する資産の譲渡である (14 条 4 項 1 号)。③の対象となる第三国から輸入された資産の消費者通信販売 (distance sale of goods imported from third territories) とは、供給者が EU 第三国から加盟国に間接的な関与も含め自らまたは委託して資産を輸送して行われる、3 条 1 項により EU 域内取得が課税されない課税事業者または課税対象外法人、最終消費者 (新車ならびに設置据え付けを要する資産を除く) に対する資産の譲渡である (14 条 4 項 2 号)。

### 課税地の規定の改正

併せて課税地に関する 33 条以下の特例も改正となっている。EU 域内消費者通信販売の課税地は、資産の顧客に対する輸送または委託輸送が終了する時点での資産の所在地とみなす (33 条 a)。

第三国から輸入された資産の消費者通信販売において、資産の顧客に対する輸送または委託輸送が終了する時点での資産の所在地とは異なる加盟国に輸入された場合には、その課税地は資産の顧客に対する輸送または委託輸送が終了する時点での資産の所在地とみなす (33 条 b)。

第三国から輸入された資産の消費者通信販売において、資産の顧客に対する輸送または委託輸送が終了する時点での資産の所在地に輸入された場合には、輸入ワンストップシヨップ制度を利用して輸入されたものに限り、その課税地は当該加盟国とみなす (33 条 b)。

以上に共通して言えることは、仕向地課税主義を導入しているということである。この仕向地課税主義は、簡易申告制度であるワンストップシヨップ制度により執行が担保される。

### Non Union VAT ワンストップシヨップ制度 (358a 条から 369 条)

当該制度は、従来の MOSS 制度において域外設立課税事業者に適用されていた non Union スキームの対象が、TBE サービスから B2C で提供される全サービスに拡大されたものである。

従来の制度と比較した場合、改正のポイントとして、Non-Union VAT ワンストップシヨップ申告制度、後述する Union VAT ワンストップシヨップ申告制度共に、従前の TBE サービスだけでなく、EU 域内に居住する消費者に対して提供する様々なサービスから生じる課税売上を申告することができる。

適用事例を挙げると、例えば、消費者に対する貨物輸送サービスの提供は、輸送の起点となる加盟国が課税地となるが (50 条)、仮に日本の輸送業者が欧州域内での日本人のベルギーからフランスへの引越しを直接請け負った場合、Non-Union VAT ワンストップシヨップ申告制度を利用し、ベルギーでの課税売上を、自ら選択するワンストップシヨップ申告制度のための登録加盟国で申告することが可能となる。別の

例として、イベントチケットの消費者に対する販売及び代理販売は、イベント開催地で課税となるが(53条)、例えば日本のチケット販売代理店がパリで行われるコンサートチケットの販売を行った場合、フランスの付加価値税を Non-Union VAT ワンストップショップ申告制度を利用して申告することが可能となる。

### Union VAT ワンストップショップ制度 (369a 条から369k 条)

Union VAT ワンストップショップは複雑なことに以下の三つの取引を包含する制度となっている。

- ・ EU 域内消費者通信販売 (主体は域外設立事業者、域内設立事業者 (マーケットプレイス等を含む))
- ・ 域内設立事業者が行う B2C サービス (マーケットプレイス等を含む)
- ・ 14a 条 2 項により B2C の資産の譲渡の納税義務を負うマーケットプレイス等で、出荷地と着荷地が同一国の場合

Union VAT ワンストップショップ制度を利用する課税事業者の負担軽減のため、請求書を発行する義務を廃止することとした (220条 1 項 2 号の改正)。その他のワンストップショップ制度を利用する場合は、インボイス発行免除とならないことに留意を要する。

### 輸入ワンストップショップ申告制度 (369 l (エル) 条から 369 x 条) と輸入付加価値税の免除 (143 条 1 項)

輸入ワンストップショップ申告制度は、消費者に対する小包当たり内在価値 150 ユーロ以下の資産の EU 域外からの輸入通信販売に対して適用される (369 l (エル) 条)。その効果として、当該制度を利用した場合、すでに述べたように着荷地課税が適用になり、供給者は着荷地となる加盟国の付加価値税を納付しなければならない (33 条)。輸入付加価値税との二重課税を回避するため、輸入付加価値税は、通関申告時に、販売者又はその EU 域内に居住する代理人の、輸入ワンストップショップ ID 番号 (369

### ワンストップショップ制度 (2021年から導入)

| 納税義務者<br>課税取引         | 域外事業者                   | 域内事業者                   | マーケット<br>プレイス等                  |
|-----------------------|-------------------------|-------------------------|---------------------------------|
| B2Cサービス               | Non EU VAT OSS<br>359条  | Union VAT OSS<br>369b条c | 出店者の設立地を問わない<br>(指令28条、実施規則9a条) |
| B2C域内通信販売<br>(資産の譲渡)  | Union VAT OSS<br>369b条a |                         | 域外出店者の場合のみ<br>(指令14a条2項)        |
|                       |                         | 出荷国=着荷国の場合の特例           | EU VAT OSS<br>369b条b            |
| B2C輸入資産の販売 (150ユーロ以下) | Import VAT OSS<br>369m条 |                         | 出店者の設立地を問わない<br>(指令14a条1項)      |

PowerPointTrimmer 3/14

q 条)を示すことによって、免税となる(143条1項(ca))。EUとの間で徴収共助に関する合意を締結していない国に設立された課税事業者は、輸入ワンストップシヨップ申告制度の利用に際して、コンプライアンス義務の履行と付加価値税の納付を自らの名義で行うEU域内に設立された代理人を指名する義務を負う(369m条)。物品税の課税対象品目については、輸入ワンストップシヨップ制度の対象とはならない。この改正に伴い、2009/132/EC指令で規定されていた22ユーロを超えない少額資産に関する輸入付加価値税の免除規定は廃止される。この制度の利用は義務ではなく、これを利用しない場合は、次に述べる輸入付加価値税の徴収代理人制度が導入される。

輸入ワンストップシヨップ申告制度を利用して、登録申告するのもハードルが高い、という場合に別の選択肢として通関代理人による輸入付加価値税の徴収代理制度が2021年から導入される。物品税が課されない、内在価値150ユーロ以下の少額資産(例 書籍など)を運ぶ現地

郵便事業者(例 ドイチェポスト)等、通関時に資産を税関に提示する者が、輸入付加価値税の納税義務者である荷受人から、輸入付加価値税を徴収し、徴収した付加価値税額を、自らの月次申告書上で申告納付する制度である。

実際に徴収することができた輸入付加価値税のみ納税義務を負うため、受け取り拒否により輸入付加価値税が荷受人から回収できなかった場合には、申告義務は発生しない。この場合、未配達の詳細を保持する必要がある。

加盟国は、多数の貨物の配達を請け負う事業者の負担に配慮し、徴収代理人制度を利用する場合、軽減税率の適用を排除する規定を置くことができる(369za条)。関税法上の取り扱いには、欧州連合関税法典の改正により、2021年から、輸送手段と価格を問わず、全ての輸入貨物につき通関申告が必要となる。輸入付加価値税の延納については既存の延納制度(欧州連合関税法典110条、111条)、自由流通への切り替えについては、通関申告者記録への登録(同法182条)と補助申告(同法167条)により認める。