

# 電子的サービス取引に対する 消費課税に関する一考察

—国際間電子的サービス取引への対応—

普 家 弘 行

〔 税 務 大 学 校 〕  
〔 研 究 部 教 授 〕

## 要 約

### 1 研究の目的（問題の所在）

消費税が導入されて20年以上が経過したが、消費税は税収面でも基幹税として重要なものになってきている。また、社会保障と税の一体改革により、消費税率の引き上げが決定されており、消費税の重要度は今後、さらに増していくものと考えられる。

ところで、情報通信技術の進展と経済の国際化により、様々な新しい財やサービスが提供されてきている。特に近年においては、インターネット等電子的手段により提供されるサービスが、急速に拡大してきている。例えば、携帯電話からスマートフォンへの移行が進む中で、アプリ課金システムと呼ばれるものが急速に拡大してきているし、従来の紙媒体に代えて電子書籍の販売、オンラインゲームの提供などが挙げられる。

一方で、消費税の基本的構造は、創設以来、特段の変更がなされていない。このため、電子的サービス取引、特に国境を越えて行われるものに対する措置がとられていないのではないかとの懸念が持たれている。

そこで、電子的サービス取引に関する現行消費課税の問題点を整理するとともに、海外の動向を踏まえつつ、対応策を検討することとしたい。

### 2 研究の概要

#### (1) 日本の電子商取引の現状等

##### イ 日本の電子商取引の規模

経済産業省の調査によると、日本の電子商取引市場規模（2011年）は、B2B（広義）257兆7,680億円、B2B（狭義）171兆4,070億円、B2Cは8兆4,590億円となっている。

##### ロ スマートフォン・エコノミー

電子商取引に関するトピックとしては、スマートフォンの普及がある。消費課税との関係では、アプリケーションソフト（アプリ）が重要で

あると考えられる。

今後も、アプリを含めた電子的サービス取引の規模は拡大していくことが見込まれる。

#### ハ デジタル財取引の逸失消費税額の推計

2007年時点のデータを用いて行われた推計によれば、次のとおりである。

デジタル財の分類	年間逸失消費税額（千円）
図書・画像・テキスト	1,357,695
音楽・音声	1,057,320
オンラインゲーム	897,120
映像	692,865
合計	4,005,000

この推計からは、逸失消費税額はさほど大きいものではないといえるが、税率の引き上げ、電子商取引の更なる進展等により、そのインパクトは変化していくものと考えられる。

平成24年版の情報通信白書では、スマートフォン・タブレット端末の普及に伴う経済波及効果として、直接効果が36,567億円、経済波及効果（生産誘発額合計）が71,778億円と推計されている。全てが課税取引であると仮定するならば、これに消費税率（現行5%）を乗じた金額だけ、税収増の効果が生まれるであろう。しかし、これらのうち、最終的に生産されるのが物品ではなくサービスとなるものがどの程度か、そしてその生産地がどの程度海外に移転するかによって、その効果は変わってくることになる。現状においては、さほど大きな影響があるとは思われないが、状況次第では、数千億円程度の影響が消費税収に生じる可能性があることは、留意しておくべきではないだろうか。

## （2）国際間電子的サービス取引に対する消費課税の現状と問題点

### イ 消費税の課税システムの概要

課税対象となる行為（取引）は、資産の譲渡等である。資産の譲渡等とは、「事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供（消費税法2条1項8号）」とされている。

納税義務者は、国内取引については「事業者」、輸入取引については「外国貨物を引き取る者」である。

課税対象となる取引は、国内取引「国内において事業者が行った資産の譲渡等」、輸入取引「保税地域から引き取られる外国貨物」である。国内取引については、ある取引が国内で行われたかどうかの判定（内外判定）である。資産の譲渡、貸付けの場合には、基本的に、取引される資産の所在地が国内であれば国内取引とされる。ただし、登録がされるような資産についてはその登録が行われた場所が判断基準とされ、登録がない資産の場合は事業者の事務所等の所在地が判断基準とされている。輸入取引について、課税対象となる外国貨物は関税法2条1項3号の定義に従うことになり、消費者が納税義務者になる。また、課税はもっぱら財貨の取引が対象となる。

#### ロ 消費税の課税区分の問題及び国際取引に対する課税原則

そもそも、付加価値税では、物品の販売に限らずサービスの提供についても一般的に課税の対象に含まれ、課税上の取扱いについても基本的には差異がないのであって、物品の販売（資産の譲渡）とサービスの提供（役務の提供）を区分する意味はないように考えられるが、内外判定の仕方がそれぞれ違うために、課税区分をする必要が生じてくる。しかしながら、最終消費者に至るまでの全ての事業者が国内に存在するならば、付加価値税においては、最終消費にうまく課税できるようにできている。結局、この問題は専ら国際取引において生じてくるものと考えられる。

国際取引に対する課税原則を確認しておく、国境を越えて財・サービスの取引に対する消費課税については、政策論として二つの考え方がある。取引される財産の原産地である生産・製造地（the origin）を課

税管轄地とする「原産地原則」、その取引により財産の移転される地 (the destination) を課税管轄地とする「仕向地原則」である。国際的競争条件の中立性の観点から、仕向地原則の採用が望ましいと考えられている。消費税法は、輸入品に対して国内で製造・販売される物品と同様に課税が行われる一方、輸出免税の規定がおかれていることから、物品に関しては、仕向地原則を取り入れていると考えられる。

#### ハ 国際的財貨取引に関する消費課税

消費税法では、「保税地域」、「外国貨物」といったように関税法の枠組みに従い、国際取引に係る課税の枠組みを定めていると考えられ、消費税の行政が関税業と関連している。輸入取引については、納税者は税関長に申告を行い、税関長が徴収を行うこととされている。

結局、財貨に関する国際取引については、「税関の機能に頼ること（つまり、税関による関税徴収の機能を利用すること）によって、概ね正確な仕向地課税を行うことができる」のであって、関税や個別消費税と同様に、消費税についても、税関による徴収が期待できる。これを裏返しにすると、税関の機能が利用できない場合には、課税上の困難が生じることにつながる。このような問題が生じるのは、「①取引に外国企業が関与している場合であり、さらに、②取引の対象とされる資産の譲渡等が貨物以外のものであり、税関を通過しないで取引できる場合」である。また、「納税義務者である外国企業が消費税を納付するかどうかは、その企業が固定した施設を有するかどうかによって依存すると思われる。固定した施設を有さず国内との結びつきが少ない企業に租税の納付を期待することは事実上難しい」と考えられる。

#### ニ 国際間電子的サービス取引に関する消費課税の問題点

消費税法の規定では、役務の提供に関する内外判定については、役務の提供が行われた場所が基本とされている。国際間電子的サービス取引については、特段の規定は置かれていないため、役務提供が行われた場所によって内外判定を行うことになる。仕向地原則の考え方によれば、

本来消費者の所在地となるはずであるが、そもそも、電子的サービス取引においてはサービスの提供場所がどこであるかは重要性がなく、外国に所在する事業者であっても何の制約もなくサービスの提供が可能である。このような取引は、外国貨物の引き取りに該当しないことは明らかであり、引取課税の対象にはならない。また、特段の規定が置かれている取引ではないため、結局、施行令6条2項7号により「事業所等の所在地」により判定されるほかなく、外国企業の場合、その場所は外国であり、課税対象外とならざるをえない。

### (3) 欧州連合 (EU) の付加価値税に関する動向

#### イ 市場統合と VAT

1992年までは、EU域内取引と非EU加盟国との取引の間で、特段の差異はなく、物品については税関による国境調整が実施されていた。しかし、1993年の市場統合により、EU域内の租税国境が廃止され、税関による物理的な監視体制が撤廃された。結局、EU域内のクロスボーダー取引は、物品であれサービスであれ、税関の機能を利用できない状況が生まれた。これに対して、当初欧州委員会が想定し、かつ、最終目標とされるのは、原産地原則を適用するということであった。つまり、事業者は顧客が国内であるか否か、課税事業者が最終消費者であるかを問わず、自国のVAT法に基づく申告と納税を行うものである。しかし、最終的な税収が消費地国のものとなるように、清算機構(クリアリングハウス)を設け、消費統計などを用いて税額調整を行うこととされた。しかしながら、税制の決定権を各国が放棄することは政治的にも難しく、数次にわたるEU拡大によって税制の調和はますます難しくなった。そこで、EUにおける付加価値税の議論は、調和よりも、現行制度を所与とした現実的な簡素化(simplification)、現代化(modernization)を目指す方向となっており、将来実現されるべき確定方法としての原産地原則を標榜しつつ、仕向地原則を取り入れていくという動きになっている。

#### ロ EU指令改正の動き

(従来のルール：第6次指令)

従来のルールにおいては、原産地原則と仕向地原則が混在していたといえる。財の取引の場合、仕向地原則が適用となり、輸入財は課税され、輸出免税が適用される。なお、財の場合、税関の機能が利用できるので、オンライン注文で海外から発送されたとしても、通関の際に課税される。サービス取引では、B2Bは仕向地原則が適用される一方、B2Cは原産地原則が適用されて、輸出は課税で輸入は課税されていなかった。B2Cの取扱いについて、課税の中立性を阻害していること、タックスプランニングの問題が認識されるようになり、課税システムの変更が検討されるようになった。

(近年の改正の動き)

Council Directive 2002/38/ECにより、B2C取引についても、仕向地原則によることとされ、EU域内事業者がEU域外へサービス提供した場合には、課税されないこととなった。また、この指令により、EU域外事業者はEUのうち1カ国を選んで事業者登録を行いVATの申告納付をすることとなり(ワン・ストップ・ショップ制度)、VAT総額は消費国(買い手の所在地)の税率で計算することとなった。これは、課税の中立性を確保すること、すなわち、EU域外事業者が税率の低い国を選んで登録するインセンティブを持たないようにすることが目的であった。さらに、EU域外事業者からEU域内に提供されるサービスの供給地について、消費者が「設立され(is established)、固定的な住所を持つ(permanent address)又は通常居住する(usually resides)」とこととされた。

引き続き、VATパッケージ(2008)と呼ばれる改正がなされた。これにおいて、B2B、B2C取引の双方に、新たなルールが示されたが、次のように整理できる。

## (B2B クロスボーダー取引：電子的サービス、2010 年以降)

供給者	購入者	課税地	例
EU 域内事業者	EU 域内事業者	EU 域内消費地国	ドイツの事業者がベルギーの事業者にサービスを提供した場合、課税地はベルギーである。ベルギーの事業者（購入者）は、リバースチャージの下、VAT 申告する。
EU 域内事業者	EU 域外事業者	課税なし	ドイツの事業者がアメリカの事業者にサービスを提供した場合、課税地はアメリカ（VAT は課税されない）。
EU 域外事業者	EU 域内事業者	EU 域内消費地国	豪州の事業者がフランスの事業者にサービスを提供した場合、フランスの VAT 課税システムに従い、リバースチャージが適用される。

## (B2C クロスボーダー取引：電子的サービス、2010 年以降)

供給者	購入者	課税地	例
EU 域内事業者	EU 域内最終消費者	購入者の所在国 に 関係なく、供給者の所在国 (2015 年以前)	ドイツの事業者がイタリアの消費者にサービスを提供する場合、2015 年 1 月以前にあっては、ドイツの課税システムに従う。
		購入者の所在国 (2015 年以降)	ドイツの事業者がイタリアの消費者にサービスを提供する場合、2015 年 1 月以降にあっては、イタリアの課税システムに従う。
EU 域内事業者	EU 域外最終消費者	課税なし	EU 域内事業者がアメリカの消費者にサービス提供する場合であり、VAT 課税なし。
EU 域外事業者	EU 域内最終消費者	購入者の所在国	豪州の事業者がフランスの消費者にサービスを提供する場合、フランスの課税ルールに従う。

さらに、2015年1月以降、いわゆる「ワン・ストップ・ショップスキーム (one-stop-shop scheme)」が、EU 域内の事業者に拡大適用されることとなる。これにより、EU 域内の事業者は、1カ国への登録とその国への申告納付を行うことで、EU 全体にまたがる VAT 申告納付を行うこととなる。このスキームは、これがなければ、複数国に事業者登録が必要となることを不要にすることで、コンプライアンスコストを下げることを意図している。

なお、ワン・ストップ・ショップスキームは現在のところ、EU 域外の事業者に限定して適用されているものである。また、電子的サービス取引のみならず遠距離通信事業 (telecommunications)、放送サービス (broadcasting services) にも適用されることになる。

#### ハ 検討の状況

以上のように、2015年にはVATの課税システムは、仕向地原則に全面的に転換されることになるが、2014年上半期には、確定制度を定めた改正案が提示される予定となっており、現在様々な検討が行われているところである。

2010年12月、欧州委員会は「より簡素で、より強力かつ効率的なVAT制度に向けた、VATの将来に関するグリーンペーパー」を発表した。これは、「EUのVATが現時点で抱えている課題の全てを棚卸ししたもの」であり、パブリックコメントに付された。欧州委員会は、寄せられた意見を集約し、今後の活動の優先順位を決定するとしていたが、これが、2011年末に出された「単一市場に適合したより簡素で、より強靱かつ効率的なVATシステムに向けたVATの将来に関する欧州委員会から欧州議会、理事会および欧州経済社会評議会へのコミュニケ」である。ここで取り上げられたものは多岐にわたるが、国際間電子的サービス取引に関連する部分としては、原産地原則の完全な放棄、仕向地原則の適切な実施に向けた取り組みが示されている。具体的な対策として、ワン・ストッ

プ・ショップが挙げられている。

国際間サービス取引について、仕向地原則の全面適用に向けた検討の中で、欧州議会域内市場及び消費者保護委員会(Committee on Internal Market and Consumer Protection)の検討ペーパー、Simplifying and Modernising VAT in the Digital Marketが2012年9月に公表されている。これは、欧州連合としての正式見解ではないが、今後の議論を考えていく上で、大変参考になる。電子的サービス取引へのVAT課税にあたり、克服すべき主な課題として、VAT税率の問題、顧客の特定(identification)の問題、コンプライアンスの問題が掲げられている。税率については、最終的な目標としては単一税率が望ましいといえるが、その実現は難しい。そこで、電子商取引で扱われる物品とデジタルサービスの間(例：書籍と電子書籍)で中立的な取扱いとすること、教育や文化といった政策目的のために軽減税率を有効に設定することなどが、検討課題であるとされる。顧客の特定の問題では、その取引が、「誰に」、「どこに」対して行われるのかが、重要である。現在、顧客の自己申告、支払方法のデータ(クレジットカード情報など)、地理的情報追跡ソフトウェア(IPアドレス)の活用、電子認証等が検討されている。コンプライアンスコストの問題では、「ワン・ストップ・ショップの実施が、重要な一里塚(milestone)」と考えられている。今後は、ワン・ストップ・ショップの適用拡大が検討されることになる。また、納付の方法として、区分納付(split payment)も検討課題とされるようである。

#### (4) 米国の小売上税(RST)の動向について

米国においては、連邦レベルでの消費税は存在しないが、州税として小売上税が存在している。米国においては、州をまたぐ取引に関する課税問題がある。米国のRSTの特徴として、州際取引に対して、売主に対する税である「売上税」とともに、「使用税」が課されていることがある。使用税は、州売上税が課されていない物品等の保管、使用および消費に対して

課されるものであり、購入者が納税義務を負う。州際取引についても、売主に課税できるならば、それが望ましい。しかし、米国では憲法上の制約、最高裁判決により、ある州が小売業者に課税権を行使できるのは、その小売業者がその州内にネクサス（substantial nexus）を有する場合のみ、とされている。このため、EU 域内のクロスボーダー取引と同じような状況が発生しているのである。

使用税は、執行の困難性に最大の問題がある、供給者のネクサスが州内に存在しない限り、使用税が課されることになるが、その執行は容易ではない。特に、顧客が個人消費者である場合には、納税はほとんど望めない状況にあるとされる。

このような状況への対応策として、各州は、小売売上税と使用税の徴収と執行を簡素化し、近代化することを目的として、売上税簡素化プロジェクト（Streamlined Sales Tax Project：SSTP）を2000年にスタートさせている。このプロジェクト推進機関が、Streamlined Sales Tax Governing Board, Inc. である。その成果が、売上・使用税簡素化協定（Streamlined Sales and Use Tax Agreement：SSUTA）であり、44州、ワシントンD.C、その他の地方政府や産業界が協力している。この協定を州法に取り込んでいるのは、今のところ24州であり、非課税範囲に関する定義の統一、税率構造の簡素化、州内での事務処理の一元化などに取り組んでいる。このシステムでは、遠距離販売者（remote sellers：顧客所在の州内にネクサスを有していない業者）に対して、徴収と納税を自発的に行うよう求めている。このシステムに参加している業者数は、2013年6月1日現在で1953とされているが、ごく一部であると考えられる。

### 3 若干の政策提言

#### （1）仕向地原則の適用について

国際的競争条件の中立性の観点、タックスプランニングの問題、国際的な動向を踏まえると、仕向地原則による課税システムを構築していくべき

である。わが国の消費税法においても、役務提供の場所の内外判定の規定を改正し、海外からの電子的サービス取引を課税に取り込むことが必要である。

(2) 顧客（サービスの買い手）に納税義務、連帯納付義務を課すことについて

海外からのサービス提供取引に対し、仕向地原則による課税を適用するにあたり、顧客（サービスの買い手）に納税義務を課す方式が考えられる。現行の消費税法においても、財貨の輸入取引については、この方式が取られおり、米国においても、使用税が導入されているところである。また、欧州においては、顧客に連帯納付義務を課すことが検討されている。

しかしながら、理論的にはともかくとして、実際には大変な困難が伴い、現実的な対策になることは、あまり考えにくいと言わざるをえない。

(3) 海外事業者登録制度の導入

海外からのサービス提供取引に対し、仕向地原則による課税を適用するにあたり、供給者（サービスの売り手）に納税義務を課す方式が考えられる。欧州連合においては、EU域外事業者に対するワン・ストップ・ショップ制度が導入されており、EU内の一カ国を選択して事業者登録し、VAT総額は消費国（買い手の所在国）の税率に従い計算し、EU全体にまたがるVAT申告納付を行うこととなっている。米国の州税である小売売上税においても、売上税・使用税簡素化協定により、州外事業者の登録制度が導入されている。

海外事業者に自発的な納税を求めることについては、海外事業者登録制度を導入し、コンプライアンスコストを下げていくような施策が必要であると考えられる。

(4) 税率の設定、課税区分の問題

欧州連合でも、税率設定が課題とされている。わが国の消費税は、現状のところ、単一税率であり、軽減税率はない。税制の中立性の観点からは、単一税率の維持が望ましいと考えられる。また、海外事業者に申告納税を

求めるならば、できるだけ簡素な税制が望ましいことは、いうまでもない。しかしながら、文化、教育、環境といった分野に関連して、欧州においても軽減税率の有効な設定が議論されているところであり、わが国においても経済社会政策の観点から、複数税率（軽減税率）を導入すること自体が否定されるものではないと考える。その際にも、税制の中立性、コンプライアンスコストが過度に上昇しないよう、配慮すべきである。

#### (5) 地方消費税について

現状の地方消費税は、結果として、EU の最終目標、すなわち、「原産地原則による課税を行い、税収が消費地に帰属するよう調整される」ものとなっている。これは、国税としての消費税があり、徴収を国が実行していること、課税内容が国税と同じである、といったことから、可能となっているものである。今後、地方分権が進み、地方消費税についても、各地方自治体が独自に設定するようになった場合には、まさに EU 域内のクロスボーダー取引、米国の州際取引と同じような状況が生まれることになる。今後の議論において、検討されるべき問題の一つではないかと思われる。

#### (6) 結びに代えて

クロスボーダー取引に対して、間接税を適切に執行することは、容易ではない。また、欧州や米国の状況をみても、解決の糸口がつかめているとはいえない。税関の機能を利用した閉鎖的な課税管轄で各国が自国のみの都合で税制を構築できた時代は終わり、租税国境のない開放的な世界で、各国の連携を前提とした税制を追及することが必要となってきている。税制の標準化、手続きの共通化に向けた努力が必要である。

## 目 次

はじめに	298
第1章 日本の電子商取引の現状等	300
第1節 日本の電子商取引の規模	300
第2節 「スマートフォン・エコノミー」	302
第3節 デジタル財取引に関する消費税収への影響について	303
第2章 国際間電子的サービス取引に対する消費課税の現状と問題点	306
第1節 消費税の課税システムの概要	306
1 納税義務者	306
2 課税対象取引（国内取引）	307
3 課税対象取引（輸入取引）	311
4 輸出について（免税取引）	312
第2節 消費税の課税区分の問題及び国際取引に対する課税原則	315
1 はじめに	315
2 消費税の課税区分の問題	315
3 国際取引に関する消費課税原則	317
第3節 国際的財貨取引に関する消費課税	319
第4節 国際間電子的サービス取引の消費課税の問題点	321
1 はじめに	321
2 内外判定における特別の規定	322
3 国際間電子的サービス取引への消費課税	323
第5節 小括	324
第3章 欧州連合（EU）の付加価値税に関する動向	326
第1節 はじめに	326
第2節 EU 指令改正の動き	328
1 従来の付加価値課税ルールについて	328
2 Council Directive 2002/38/EC について	329

3	VAT パッケージ (2008) について	333
第3節	検討の状況	337
1	グリーンペーパーによる問題提起	337
2	グリーンペーパーへの回答としてのコミュニケ	340
3	問題点の整理と対処方法	341
4	小括	350
第4章	米国の小売売上税 (RST) の動向について	352
第1節	小売売上税の概要等	352
第2節	使用税の概要	353
第3節	州際取引に係る問題	354
第4節	売上・使用税簡素化プロジェクトについて	356
第5節	小括	358
第5章	若干の政策提言	360
第1節	仕向地原則の適用について	360
第2節	顧客 (サービスの買い手) に納税義務、連帯納付義務を 課すことについて	362
第3節	海外事業者登録制度の導入	364
第4節	税率の設定、課税区分の問題について	366
第5節	地方消費税について	368
第6節	その他	369
	結びに代えて	371

## はじめに

消費税が導入されて20年以上が経過したが、消費税は税収面でも基幹税として重要なものになってきている。また、社会保障と税の一体改革により、消費税率の引き上げが決定されており、消費税の重要度は今後、さらに増していくものと考えられる。

ところで、情報通信技術の進展と経済の国際化により、様々な新しい財やサービスが提供されてきている。特に近年においては、インターネット等電子的手段により提供されるサービスが、急速に拡大してきている。例えば、携帯電話からスマートフォンへの移行が進む中で、アプリ課金システムと呼ばれるものが急速に拡大してきているし、従来の紙媒体に代えて電子書籍の販売、オンラインゲームの提供などが挙げられる。

一方で、消費税の基本的構造は、創設以来、特段の変更がなされていない。このため、電子的サービス取引、特に国境を越えて行われるものに対する措置がとられていないのではないかとの懸念が持たれている。

そこで、電子的サービス取引に関する現行消費課税の問題点を整理するとともに、海外の動向を踏まえつつ、対応策を検討することとしたい。

本論文の構成は次のとおりである。

第1章では、議論の前提として、日本の電子商取引の状況等を簡単に整理する。

第2章では、電子的サービス取引に対する消費課税について、制度面、実際面から、問題点を整理する。

第3章では、国際的な動向に注目し、対応策を検討するに当たっての参考とする観点から、欧州連合の付加価値税（VAT）の動向を整理する。

第4章では、第3章と同じ観点から、米国の州税である小売売上税・使用税の動向を整理する。

第5章では、第2章から第4章の議論を踏まえ、若干の政策提言を行うこと

とする。

## 第1章 日本の電子商取引の現状等

消費税が導入された1989年以降、情報通信技術の進展はめざましく、電子商取引も大きく拡大してきている。

この章では、次章以降の議論の前提・準備として、日本の電子商取引の現状等を簡単に見ておきたい。

### 第1節 日本の電子商取引の規模

ここでは、2011年における日本の電子商取引の市場規模について、経済産業省による調査結果<sup>(1)</sup>に基づき、整理してみる。当該調査においては、B2B、B2C双方について、電子商取引の市場規模が推計されている<sup>(2)</sup>。

2011年のB2B電子商取引の市場規模は、171兆4,070億円となっており、電子商取引化率(全ての商取引額に対する、電子商取引市場規模の割合、EC化率)は、16.1%となっている。ここ数年の推移を見ると、次のとおりである。

(B2B 電子商取引の市場規模の推移)

	2007年	2008年	2009年	2010年	2011年
市場規模(千億円)	1,617	1,589	1,311	1,685	1,714
EC化率(%)	13.3	13.5	13.7	15.6	16.1

(1) 経済産業省平成24年2月「平成23年度わが国情報経済社会における基盤整備(電子商取引に関する市場調査)報告書」。

(2) 経済産業省平成24年2月・前掲注(1)24頁から28頁において、電子商取引の定義について、広義と狭義のものが述べられている。広義は「コンピューターネットワークを介して商取引(受発注)が行われ、かつその成約金額が補足されるもの」であり、狭義は「インターネット技術を用いた、コンピューターネットワークシステムを介して商取引(受発注)が行われ、かつその成約金額が補足されるもの」である。ここでは、「インターネット技術を用いた」狭義のデータを使用する。

2011年の動向については、「全体の売上高が減少傾向にあるなか、EC市場規模については前年とほぼ同等ながら拡大している。市場規模の拡大に関連する動向としては、企業におけるIT活用の拡大や、国や業界団体による効率化を目的とした各種業界標準の推進などがEDIの普及に寄与し、電子商取引が拡大したといえよう」<sup>(3)</sup>と分析されている。

次に、2011年のB2C電子商取引の市場規模は、8兆4,590億円となっており、2010年の7兆7,880億円と比較すると、対前年比で108.6%である。EC化率は2010年の2.46%と比較すると、0.37ポイント増の2.83%に達しており、商取引の電子化は引き続き進展していると言える<sup>(4)</sup>。

(B2C電子商取引の市場規模の推移)

	2007年	2008年	2009年	2010年	2011年
市場規模(億円)	53,440	60,890	66,960	77,880	84,590
EC化率(%)	1.52	1.79	2.08	2.46	2.83

2011年のB2C電子商取引の動向について、総合小売業では通信販売事業者、百貨店、総合スーパーなどが、衣料・アクセサリー小売業では総合ファッションモール、SPA事業者などが好調であったと見られている。食料品小売業では、「お取り寄せ品」や「訳あり品」に加えて、飲料水や米などの「日用品」もインターネット購入の対象商品として定着してきているようである。医薬化粧品小売業では、化粧品や健康食品・サプリメントなどを中心として、例年と同様好調であったとされている。また、業種横断的な動向として、2010年に引き続き、2011年もスマートフォンの活用が伸展した<sup>(5)</sup>、と分析されている。

(3) 経済産業省平成24年2月・前掲注(1)40頁。

(4) 経済産業省平成24年2月・前掲注(1)51頁。

(5) 経済産業省平成24年2月・前掲注(1)59頁～61頁。

## 第2節 「スマートフォン・エコノミー」

電子商取引に関するトピックとしては、スマートフォンの普及が挙げられるだろう。平成24年版情報通信白書では、第2章第2節において、「スマートフォン・エコノミー ～スマートフォン等の普及がもたらすICT産業構造・利用者行動の変化～」と題して、様々な分析が行われている。

消費課税との関係では、アプリケーションソフト（アプリ）が重要であると考えられる。平成24年版情報通信白書では、「アプリは全世界で2011年（平成23年）に総計382億本がダウンロードされており、2015年（平成27年）には1,827億本に増加すると予測されている。アプリは、ゲーム、メディア、ビジネス用途から、ソーシャルメディアやウェブ閲覧を快適にするものなど、多岐にわたっている。このようなアプリは、スマートフォン等の普及をさらに促進し、携帯電話からのデータ通信利用の拡大や新たな付加価値領域の創出、携帯電話端末の新たな利用法の開拓につながると同時に、ICT産業において新たな事業分野を生み出しつつある」<sup>(6)</sup>と紹介・分析がなされている。

わが国においても、様々なアプリが提供されており、それらを紹介する記事や書籍も多く見受けられる<sup>(7)</sup>。アプリについては、無料で提供されているものから、有料なものもあり、その内容も含めて実に様々である。

この他、電子書籍、電子版の新聞といったものも広がりを見せてきている<sup>(8)</sup>。今後も、電子的なサービス取引の規模は、拡大していくものと思われる。

(6) 総務省「平成24年版 情報通信白書」177頁。

(7) 例えば、「週刊ダイヤモンド2012・2013 12/29・1/5 新年合併特大号」では、「まだ間に合うスマホ入門」と題する特集記事が掲載されている。68本のアプリが紹介されている。また、平成25年5月25日付け日経新聞朝刊では、「女性が選ぶおすすめアプリ」が掲載されている。

(8) 平成25年5月26日付け日経新聞朝刊28面から29面にかけて、電子書籍販売サイト「日経ストア」が紹介されている。なお、平成25年5月23日付け日経新聞朝刊によると、「日本経済新聞 電子版」の有料会員数が、2010年3月の創刊以来、30万人を超えた、ということである。

### 第3節 デジタル財取引に関する消費税収への影響について

詳しくは第2章で述べるが、わが国の消費税法では、海外から日本国内に供給される電子的サービス取引（デジタル財取引）は、課税対象外である。

ここでは、国境を越えたデジタル財取引を課税取引であるとした場合、どの程度の消費税収逸失額が生じるのかということを考えてみたい。

輸入デジタル財の金額については、経済産業省による調査等においても、明確な統計データがなく、あくまで推計をせざるをえない<sup>(9)</sup>。

2007年のデータを用いて行われた推計<sup>(10)</sup>によれば、輸入デジタル財の金額は801億円であり、消費税率の5%を乗じた金額である40億5百万円が、逸失消費税額と推定されている。

(2007年 デジタル財における年間逸失消費税額)

デジタル財の分類	年間逸失消費税額（千円）
図書・画像・テキスト	1,357,695
音楽・音声	1,057,320
オンラインゲーム	897,120
映像	692,865
合計	4,005,000

(9) 経済産業省平成24年2月・前掲注(1)27頁によると、電子商取引の市場規模の推計においては、「国内に拠点を置く企業が国内で販売した製品・サービスの額を算入対象としており、国内から海外事業者への販売分は含まれるが、国内消費者による海外からの輸入分、国内事業者による海外生産の販売分、製品などが国内を経由しない取引は含まれていない」とされている。B2B取引においても、同様である。

(10) 細木宏和「デジタル財取引における消費税—我が国の課税制度を巡る現状と課題—」大阪産業大学経済論集第11巻第3号107頁～109頁。

このような推計の結果、「現状において、デジタル財の輸入取引は、我が国の税収額に多大な影響を与えることはないといえよう」という分析がされている<sup>(11)</sup>。

このように2007年時点においては、逸失消費税額はさほど大きなものではないと、一応は考えられるものの、その後の動きはどうであろうか。残念ながら、上記の推計を最新のデータに置き換えることはできず、同じ方法による推計は不能である<sup>(12)</sup>。そこで、平成24年版の情報通信白書<sup>(13)</sup>を見てみると、スマートフォン・タブレット端末の普及に伴う経済波及効果が推計されている。これによると、直接効果が36,567億円、経済波及効果（生産誘発額合計）が71,778億円と算定されている。つまり、これだけの付加価値（国内総生産）が増加することが見込まれるわけであり、全てが課税取引であるとすれば、これに消費税率（現行では5%）を乗じた金額だけ、税収増の効果を生むこととなる。

ところで、直接効果の内訳を見ると、アプリが888億円、音楽配信が28億円、映像配信が20億円、電子書籍・新聞が754億円、健康・医療が659億円、教育・教養・娯楽が358億円、電子商取引が10,031億円、移動体通信サービスが12,180億円、モバイル広告が1,269億円、スマートフォン端末が5,536億円、タブレット端末が4,848億円となっている。このうち、スマートフォン端末、タブレット端末については、明らかに最終生産物は物品である。一方、アプリ、音楽配信、映像配信、電子書籍・新聞は、明らかに最終的に生産されるのは物品（有体物）ではなくデジタル財であるが、この合計は1,690億円である。これらの「生産地」がすべて海外に移転したと仮定すると、海外からの供給に関しては消費税の課税対象外となるわけであるが、経済波及効果全体からみると、あま

---

(11) ただし、すべてのデジタル財取引を網羅したものではなく、あくまで概算であることに留意する必要があるだろう。

(12) 細木宏和・前掲注(10)による推計では、経済産業省の「平成19年度我が国のIT利活用に関する調査研究事業（電子商取引に関する市場調査）報告書」のデータを用いている。しかし、当該推計で用いられたデータの全てが、平成24年版の経済産業省調査で入手できるわけではなく、同様の方法による推計は不能である。

(13) 総務省・前掲注(6)216頁～217頁。

り大きな割合ではないといえよう。

結局のところ、直接効果における電子商取引（10,031億円）や、生産誘発額（71,778億円）の中に、最終的に生産されるのが物品ではなくサービスとなるものがどの程度か、そしてその生産地がどの程度海外に移転するかということによって、その影響度合いは変わってくることになるわけであるが、現状においては、さほど大きな影響はないと考えられるのではないか。ただし、状況次第ではあるものの、数千億円程度の影響が消費税収に生じる可能性があるということは、留意しておくべきではないだろうか。

## 第2章 国際間電子的サービス取引に対する消費課税の現状と問題点

本章では、国際間電子的サービス取引に対する消費税の課税システムについて概観し、現行制度の問題点の所在を明らかにする。

### 第1節 消費税の課税システムの概要

わが国の消費税法において、課税対象となる行為（取引）は、資産の譲渡等である。資産の譲渡等とは、「事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供（消費税法2条1項8号）」をいうとされている。

以下、わが国の消費税に係る法令のうち、国際間電子的サービス取引の課税に関連した規定を中心に整理してみる。

#### 1 納税義務者

消費税の納税義務者は、消費税法5条に定められている。これによると、国内取引については第1項により「事業者」、輸入取引については第2項により「外国貨物を引き取る者」とされている。事業者とは、「個人事業者と法人」と定義されている（消費税法2条1項4号）。

消費税法では、所得税法における居住者と非居住者の区分、法人税法における内国法人と外国法人といった納税者の区分が存在せず、納税義務者の範囲は幅広いものとなっている。つまり、国内において行った課税資産の譲渡等につき事業者は納税義務を負うことになっており、外国法人を含め非居住者が国内において課税資産の譲渡等を行う場合には、消費税の納税義務者となる。

これについては、「消費税は、消費に広く薄く負担を求めるものであるが、納税義務者は物品やサービスの提供を行う事業者とし、事業者による財貨の販売やサービスの提供の各段階の売上げに対して課税を行い、各事業者がそ

の税額を財貨・サービスの価格に上乗せすることにより、最終的には消費者に負担を求める方式をとり、納税のための事務負担が特定の分野に偏ることのないよう配慮されている」、「消費一般に負担を求める消費税に係る納税義務者という意味で、消費税法においては、その範囲は幅広いものとなっている。すなわち、個人事業者を含め、一般の企業のほか、課税権者である国や地方公共団体も財貨、サービスの供給者という側面から、消費税の納税義務者となっており、いわゆる公共法人、公益法人等も含まれるほか、外国法人も含め非居住者も国内において、財貨、サービスの供給を事業として行う場合には、消費税の納税義務者となる」と整理されている<sup>(14)</sup>。

結局、事業者は、その住所を国内に有しているか、本店あるいは主たる事務所が国内にあるかどうかを問わず、すべて同一種類の納税義務者であり、課税対象に該当する取引を行った者は、すべて課税されることになる。

また、事業者とは、上記のとおり、「個人事業者と法人」であるが、事業該当性もっぱら個人事業者についてのみ、検討される。

なお、事業者に関連して、小規模零細事業者の事務負担を軽減すること等を目的として<sup>(15)</sup>、「小規模事業者に係る納税義務の免除」が定められている。すなわち、消費税法9条において、「事業者のうち、その課税期間に係る基準期間における課税売上高が千万円以下である者については（中略）消費税を納める義務を免除する」とされている。ここで基準期間とは、個人事業者についてはその課税年度（課税期間）の前々年、法人についてはその事業年度（課税期間）の前々事業年度である。

## 2 課税対象取引（国内取引）

消費税の課税対象は、消費税法4条1項及び2項において、「国内において事業者が行った資産の譲渡等」、「保税地域から引き取られる外国貨物」とされている。ここでは、国内取引を取り上げる。

---

(14) 尾崎護編『消費税法詳解』132頁（税務経理協会、1990）。

(15) 金子宏『租税法〔第17版〕』626頁（弘文堂、2012）、尾崎編前掲注(14)135頁。

ここで問題となるのが、ある取引が国内で行われたかどうかの判定（内外判定）である。これについては、消費税法4条3項に次のとおり定められている。

- 「一 資産の譲渡又は貸付けである場合 当該譲渡又は貸付けが行われる時において当該資産が所在していた場所（当該資産が船舶、航空機、鉱業権、特許権、著作権、国債証券、株券その他の政令で定めるものである場合には、政令で定める場所）
- 二 役務の提供である場合 当該役務の提供が行われた場所（当該役務の提供が運輸、通信その他国内及び国内以外の地域にわたって行われるものである場合その他政令で定めるものである場合には、政令で定める場所）」

この規定からわかることは、資産の譲渡又は貸付けである場合には当該資産の所在地が国内であるかどうか、役務の提供である場合には当該役務の提供の行われた場所が国内かどうか、消費課税上の重要な要素となることである<sup>(16)</sup>。

資産の譲渡又は貸付けの場合については、上記の法4条3項1号を受けた消費税法施行令6条1項において、次のように定められている。

- 「一 船舶 船舶の登録をした機関の所在地（同一の船舶について二以上の国において登録している場合には、いずれかの機関の所在地（居住者が行う日本船舶以外の船舶の貸付け及び非居住者が行う日本船舶の譲渡又は貸付けにあっては、当該譲渡又は貸付けを行う者の住所又は本店もしくは若しくは主たる事務所の所在地）
- 二 前号に掲げる船舶以外の船舶 その譲渡又は貸付けを行う者の当該譲渡及び貸付けに係る事務所、事業所その他これらに準ずるものの所在地
- 三 航空機 航空機の登録をした機関の所在地（登録を受けていない航空

---

(16) 沼田博幸「国際的サービス取引に対する消費課税のあり方」会計論叢第4号21頁。この節における関連条文の整理に当たり、当該論文の整理を参考にした。

機にあつては、当該譲渡又は貸付けを行う者の譲渡又は貸付けに係る事務所等の所在地)

- 四 鉱業権若しくは租鉱権又は採石権その他土石を採掘し、若しくは採取する権利 鉱業権に係る鉱区若しくは租鉱権に係る租鉱区又は採石権等に係る採石場の所在地
- 五 特許権、実用新案権、意匠権、商標権、回路配置利用権又は育成者権 これらの権利の登録をした機関の所在地（同一の権利について二以上の国において登録している場合には、これらの権利の譲渡又は貸付けを行う者の所在地）
- 六 公共施設等運営権 （略）
- 七 著作権（出版権及び著作隣接権その他これに準ずる権利を含む）又は特別の技術による生産方式及びこれに準ずるもの 著作権等の譲渡又は貸付けを行う者の所在地
- 八 営業権又は漁業権若しくは入漁権 これらの権利に係る事業を行う者の住所地
- 九 次のイからホまでに掲げる資産 それぞれイからホまでに定める場所  
イ ～ ホ （略）
- 十 前各号に掲げる資産以外の資産でその所在していた場所が明らかでないもの その資産の譲渡又は貸付けを行う者の当該譲渡又は貸付けに係る事業所等の所在地」

ここで、一号等で規定される居住者、非居住者とは、消費税法施行令1条2項によると、外国為替及び外国貿易法6条1項5号及び6号で定められているものであり、次のとおり規定されている。

「五 居住者とは、本邦内に住所又は居所を有する自然人及び本邦内に主たる事務所を有する法人をいう。非居住者の本邦内の支店、出張所その他の事務所は、法律上代理権があると否とにかかわらず、その主たる事務所が外国にある場合においても居住者とみなす。

六 非居住者とは、居住者以外の自然人及び法人をいう。」

このように、資産の譲渡、貸付けの場合には、基本的に、当該資産の所在地が国内であれば国内取引とされる。ただし、施行令で定められているように、登録がなされるような資産についてはその登録が行われた場所が判断基準とされ、登録がない資産は事業者の事務所等の所在地が判断基準とされていることになる。

役務の提供の場合については、上記の法4条3項2号を受けた消費税法施行令6条2項において、次のように定められている。

- 「一 国内及び国内以外の地域にわたって行われる旅客又は貨物の輸送 当該旅客又は貨物の出発地若しくは発源地又は到着地
- 二 国内及び国内以外の地域にわたって行われる通信 発信地又は受信地
- 三 国内及び国内以外の地域にわたって行われる郵便又は信書便 差出地又は配達地
- 四 保険 保険に係る事業を営む者の保険の契約締結に係る事務所等の所在地
- 五 情報の提供又は設計 情報の提供又は設計を行う者の情報の提供又は設計に係る事務所等の所在地
- 六 専門的な科学技術に関する知識を必要とする調査、企画、立案、助言、監督又は検査に係る役務の提供で次に掲げるもの（以下この号において「生産設備等」という）の建設又は製造に関するもの 当該生産設備等の建設又は製造に必要な資材の大部分が調達される場所
  - イ 建物又は構築物
  - ロ 鉱工業生産施設、発電及び送電施設、鉄道、道路、港湾設備その他の運輸施設又は漁業生産施設
  - ハ イ又はロに掲げるものに準ずるものとして財務省令で定めるもの
- 七 前各号に掲げる役務の提供以外のもので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その他の役務の提供が行われた場所が明らかでないもの 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」

このように、役務の提供については、基本的に、役務の提供が行われた場所が国内であれば、国内取引とされる。ただし、施行令6条2項1号から3号に定められている運輸、通信に関するものは、出発する側と到着する側のいずれかが国内であれば、国内取引とされ、4号から7号に定められているものは、当該役務の提供場所ではなく、役務提供に関する事務所等の所在地が判定基準とされている。

### 3 課税対象取引（輸入取引）

消費税の課税対象は、法4条1項及び2項において、「国内において事業者が行った資産の譲渡等」、「保税地域から引き取られる外国貨物」とされている。ここでは、輸入取引を取り上げる。

ここで、課税対象となる外国貨物とは、消費税法2条1項10号により、関税法2条1項3号の定義に従うことが定められている。条文を確認すると、

「三 外国貨物とは、輸出の許可を受けた貨物及び外国から本邦に到着した貨物（外国の船舶により公海で採捕された水産物を含む）で輸入が許可される前のものをいう」

となっている。

国内取引では納税義務者は事業者とされているが、輸入取引では「外国貨物を引き取る者」が納税義務を負うことになり、消費者も納税義務者となる<sup>(17)</sup>。また、課税対象は「外国貨物」であることから、財貨の取引に限られ、役務の提供取引は課税の対象外とされていることがわかる。

---

(17) 沼田・前掲注(16)26頁。

#### 4 輸出について（免税取引）

輸出取引は原則として免税である（輸出免税）。輸出免税は、消費税法第7条に規定されているところ、次のとおりである（一部省略している）。

「事業者が国内において行う課税資産の譲渡等のうち、次に掲げるものについては、消費税を免除する。

- 一 本邦からの輸出として行われる資産の譲渡又は貸付け
- 二 外国貨物の譲渡又は貸付け
- 三 国内及び国内意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
- 四 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
- 五 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」

ここで、一号及び二号で、輸出や外国貨物という用語が使われているが、これらは関税法の定義によるものである（消費税法2条）。関税法2条の定義を確認すると、次のとおりである。

- 「二 「輸出」とは、内国貨物を外国に向けて送り出すことをいう。
- 三 「外国貨物」とは、輸出の許可を受けた貨物及び外国から本邦に到着した貨物（外国の船舶により公海で採捕された水産物を含む。）で輸入が許可される前のものをいう。
- 四 「内国貨物」とは、本邦にある貨物で外国貨物でないもの及び本邦の船舶により公海で採捕された水産物をいう。」

次に、五号を受けた消費税法施行令17条2項では、「前各号に掲げる資産の譲渡等に類するもの」を次のとおり規定している（一部省略）。

- 「一 専ら国内以外の地域間で行われる旅客又は貨物の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次に掲げるもの
- イ 船舶運航事業又は船舶貸渡業を営む者に対して行われる船舶の譲

渡又は貸付け

- ロ 航空運送事業を営む者に対して行われる船舶の譲渡又は貸付け
  - ハ 船舶又は航空機の修理でイ又はロに規定する者の求めに応じて行われるもの
  - 二 専ら国内及び国内以外の地域にわたって又は国内以外の地域間で行われる貨物の輸送のように供されるコンテナの譲渡若しくは貸付けで船舶運航事業、船舶貸渡業若しくは航空運送事業を営む者に対して行われるもの又は当該コンテナの修理で船舶運航事業者等の求めに応じて行われるもの
  - 三 前号第一号若しくは第一号に規定する船舶又は前号第二号若しくは第一号に規定する航空機の水先、誘導その他入出港若しくは離着陸の補助又は入出港、離着陸、停泊若しくは駐機のための施設の提供に係る役務の提供その他これらに類する役務の提供で船舶運航事業者等に対して行われるもの
  - 四 外国貨物の荷役、運送、保管、検数、鑑定その他これらに類する外国貨物に係る役務の提供
  - 五 国内及び国内以外の地域にわたって行われる郵便又は信書便
  - 六 第六条第一項第四号から第八号〔資産の譲渡等が国内において行われたかどうかの判定〕までに掲げる資産の譲渡又は貸付けで非居住者に対して行われるもの
  - 七 法第七条第一項第三号、前項第三号及び第一号から第五号に掲げるものの他、非居住者に対して行われる役務の提供で次に掲げるもの以外のもの
    - イ 国内に所在する資産に係る運送又は保管
    - ロ 国内における飲食又は宿泊
    - ハ イ及びロに掲げるものに準ずるもので、国内において直接便益を享受するもの
- ここで、「非居住者」とは、消費税法基本通達 7-2-15 によると、次の

ように考えられている。

「非居住者には、本邦内に住所又は居所を有しない自然人及び本邦内に主たる事務所を有しない法人がこれに該当し、非居住者の本邦内の支店、出張所その他の事務所は、王立上の代理権があるかどうかにかかわらず、その主たる事務所が外国にある場合においても居住者とみなされる」

また、消費税法基本通達 7-2-16 では、「非居住者に対する役務の提供で免税とならないものの範囲」として、輸出免税の対象とならないものが次のように掲げられている。

- 「(1) 国内に所在する資産に係る運送や保管
- (2) 国内に所在する不動産の管理や修理
- (3) 建物の建築請負
- (4) 電車、バス、タクシー等による旅客の輸送
- (5) 国内における飲食又は宿泊
- (6) 理容又は美容
- (7) 医療又は療養
- (8) 劇場、映画館等の興行場における観劇等の役務の提供
- (9) 国内間の電話、郵便又は信書便
- (10) 日本語学校等における語学教育等に係る役務の提供」

なお、消費税法基本通達 7-2-17 では、「国内に支店等を有する非居住者に対する役務の提供」として、つぎのように、輸出免税に関する記述がある。

「事業者が非居住者に対して役務の提供を行った場合に、当該非居住者が支店又は出張所等を有するときは、当該役務の提供は当該支店又は出張所等を經由して役務の提供をおこなったものとして、令第 17 条第 2 項第 7 号《非居住者に対する役務の提供》の規定の適用はないものとして取り扱う。ただし、国内に支店又は出張所等を有する非居住者に対する役務の提供であっても、次の要件のすべてを満たす場合には、令第 17 条第 2 項第 7 号に規定する役務の提供に該当するものとして取り扱って差し支えない。

- (1) 役務の提供が非居住者の国外の本店等との直接取引であり、当該非居住者の国内の支店又は出張所等は、この役務の提供に直接的にも間接的にもかかわっていないこと。
- (2) 役務の提供を受ける非居住者の国内の支店又は出張所等の業務は、当該役務の提供に係る業務と同種、あるいは関連する業務でないこと。」

## 第2節 消費税の課税区分の問題及び国際取引に対する課税原則

前節では消費税の課税システムの概要を法令の条文に沿って整理したが、ここではサービスに対する課税システムを整理する。また、課税区分上の問題点を含めて、問題点を指摘する。

### 1 はじめに

わが国の消費税は付加価値税に分類されるものである。付加価値税は消費者のあらゆる消費に対して課されるものであるからサービスに対しても課税されるのは当然であるといえる<sup>(18)</sup>。前節でも整理したように、消費税法では課税の対象を「国内において事業者が行った資産の譲渡等」と定め、「資産の譲渡等」の定義は「事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供」となっており、いわゆる物品の販売に限らず、貸付けや役務の提供というサービスも課税対象とされている<sup>(19)</sup>。

### 2 消費税の課税区分の問題

上述のとおり、消費税法では課税の対象として、「資産の譲渡」、「資産の貸付け」、「役務の提供」が規定されている。しかし、これらの定義規定は、置

---

(18) 水野忠恒「消費税の制度と理論」123頁（弘文堂、1989）。

(19) 水野・前掲注(18)123頁。

かれていない。そもそも、付加価値税では、物品の販売に限らずサービスの提供についても一般的に課税の対象に含めることができるし、課税上の取り扱いについても基本的には差異がないのであって、物品の販売（資産の譲渡）とサービスの提供（役務の提供）を区分する意味はないように思われる<sup>(20)</sup>。

しかしながら、消費税法上、それらの区分の必要が生じる場面として、いわゆる「内外判定」の問題がある。

消費税法4条3項において、「資産の譲渡等が国内において行われたかどうかの判定は、次の各号に掲げる区分に応じ当該各号に定める場所が国内にあるかどうかにより行うものとする」として、「資産の譲渡又は貸付けである場合」と「役務の提供である場合」とに区別されている。

例えば、「事業者甲は、ネット利用者に対して音楽の配信等を行っている。ユーザーは甲社に料金を支払って、音楽のダウンロード等を行う。そのデジタルコンテンツは、甲者が著作権を有するものと著作権者からの使用許諾を有するものがある」というケースで考えてみる<sup>(21)</sup>。

ユーザーがデジタルコンテンツをダウンロードし保存する行為は何に該当するのであろうか<sup>(22)</sup>。すなわち、①著作物の利用（複製）、②デジタルデータを取得しているに過ぎない、いずれに該当するかである。著作物の利用に該当するならば、「著作権の貸付け」に該当すると考えられ、デジタルデータを取得しているに過ぎないと考えるならば、「役務の提供」に該当することになるであろう。そして、「著作権の貸付け」に該当する場合、内外判定は、著作権者の住所地で行われることになる。「役務の提供」に該当する場合には、内外判定は、役務の提供場所で行われることになるが、具体的には、消費税法施行令6条2項の規定によれば、役務の提供に係る事務所の所在地というこ

---

(20) 水野・前掲注(18)123頁に同様の指摘がある。

(21) 白木康晴「電子商取引における消費課税の区分について」税大ジャーナル 11号 (2009、[http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/backnumber/journal/11/pdf/11\\_06.pdf](http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/backnumber/journal/11/pdf/11_06.pdf))における設例を参考にしている。

(22) 以下、この項における分析は、白木・前掲注(21)を参考にしている。

とになる<sup>(23)</sup>。

このように、実際の消費課税を考える場合には、内外判定の仕方が違うことから、「資産の譲渡」、「資産の貸付け」、「役務の提供」の区分をする必要が生じてくることになる。

しかしながら、実は最終消費者に至るまでの全ての事業者が国内に存在するならば、このような区分をする必要はなく、最終消費者による消費にうまく課税できる仕組みになっている<sup>(24)</sup>。上述のとおり、そもそも、付加価値税とは、物品の販売に限らずサービスの提供についても一般的に課税の対象に含めることができるし、課税上の取り扱いについても基本的には差異がないのであるし、現行の消費税法においても、「事業として対価を得て行われる」ものであるならば、消費課税が行われることには違いがないからである。

結局、この問題は専ら国際取引において生じてくるものと考えられる<sup>(25)</sup>。

上述の例に沿って考えてみると、事業者甲が国内に支店等を有しない外国法人に該当する場合、当該取引が役務の提供に該当するとき、甲の事務所所在地は海外であるから国外取引となり消費税は課税されない<sup>(26)</sup>。また、当該取引が著作権の貸付けに該当する場合には、著作権者の住所地で内外判定することになるので、著作権者が海外に住所を有している場合には消費課税されないということになる<sup>(27)</sup>。

### 3 国際取引に関する消費課税原則

ここで、国際取引に関する消費税の原則を確認しておきたい。

---

(23) この他、当該役務の提供が、「情報の提供」に該当するか、「その他の役務の提供」に該当するかという問題がある。しかし、いずれであっても、その役務提供に係る事務所所在地で判定される。

(24) 渡辺智之「国際的サービス取引と消費課税」租税法研究第34号『消費税の諸問題』65頁。

(25) 水野・前掲注(18)158頁。

(26) 白木・前掲注(21)113頁。

(27) 白木・前掲注(21)113頁。

国境を越えて行われる財・サービスの取引に対する消費課税については、政策論として二つの考え方がある。取引のされる財産の源泉地である生産・製造地 (the origin) と、その取引により財産の移転・使用される地 (the destination) とのいずれかにおいて、課税されるというものである。財産の生産・製造地を課税管轄地とするものを源泉地原則 (the origin principle) とよび、財産の使用・消費地を課税管轄地とする基準を仕向地原則 (the destination principle) とよんでいる。源泉地原則によれば、財産の消費される土地を負わず、すべての財産は、その生産・製造地において課税される。したがって、輸出される物品も課税される一方、輸入品には消費課税はなされないことになる。これに対して、仕向地原則によると、財産はその生産・製造地を問わず、すべて、その使用・消費地において課税されることになる。したがって、輸入物品にも消費課税がなされるが、輸出される物品は免税とされなければならない、いわゆる国境税調整が行われる<sup>(28)</sup>。

このふたつの原則については、次のような整理がなされている<sup>(29)</sup>。

「各国の消費税制度が統一されて、税負担の水準がほぼ等しくなり、しかも物やサービスの流れが相互的である場合には、源泉地原則を採用しても特に不都合は生じない。しかし、各国の消費税制が不統一で、しかも物やサービスの流れが相互的ではない場合には、源泉地原則を採用すると、輸入超過国の国庫の犠牲において輸出超過国の税収が増大するのみでなく、税負担水準の低い製品が国際競争上有利な立場に立つことになる。これに対し、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。」

つまり、国際的競争条件の中立性の観点から、仕向地原則の採用が望まし

---

(28) 水野・前掲注(18)172頁～173頁。

(29) 金子・前掲注(15)624頁。

いと考えられる<sup>(30)</sup>。また、わが国の消費税法は、輸入品に対して国内で製造・販売される物品と同様に課税が行われる一方で、輸出免税の規定がおかれていることから、物品に関する課税は基本的に仕向地原則によっているものと考えられる。

### 第3節 国際的財貨取引に関する消費課税

ここで、視点を有体物である財貨取引に移してみたい。これにより、サービス取引との対比が明らかになるからである。

消費税の課税対象となる国際取引の主たるものは財貨の輸入取引である。第1節で整理したように、「保税地域から引き取られる外国貨物」には消費税が課税される。また、輸出免税の規定も置かれている。

消費税法では、「保税地域」、「外国貨物」といったように関税法の枠組みに従い、国際取引に係る課税の枠組みを定めていると考えられる。

消費税法において国際取引について関税法の枠組みを採用していることについては、消費税の行政が関税行政と関連していることを意味する。特に、輸入に関しては、納税者は税関長に申告を行い、税関長が徴収を行うこととされている<sup>(31)</sup>。

これに関しては、次のような整理がなされている。

「消費税における国際取引の補足が、税関にその多くを依存しているということである。・・・国境税調整も、このような関税行政による取引の把握を前提にするものといえる。」<sup>(32)</sup>

結局、財貨に関する国際取引については、「税関の機能に頼ること（つまり、

---

(30) 水野・前掲注(18)177頁から187頁において、仕向地原則がガット（関税および貿易に関する一般協定）のルールに整合的であることが論証されている。

(31) 消費税法47条、50条など。また、輸入品に対する内国消費税の徴収等に関する法律があり、酒税やたばこ税とともに、消費税も対象税目に含まれているが、この法律は全体にわたり税関行政と密接な関係がある。

(32) 水野・前掲注(18)189頁。

税関による関税徴収の機能を利用すること)によって、概ね正確な仕向地課税を行うことができる。財貨の輸出については、輸出許可書などによる税関のチェックを経て、ゼロ税率が適用されるとともに、仕入れにかかる消費税額が輸出した業者に還付されることによって、輸出免税が実施される。輸出された財貨については、国内での消費は行われないうえに、ゼロ税率を適用することは妥当である。一方、財貨の輸入については、『外国貨物を保税地域から引き取る者』が消費税を支払うことになっている。このような輸入消費税は、通常の消費税のように財貨の売り手から徴収されるのではなく、財貨の輸入者(買い手)から、税関による財貨の物理的な把握を通じて徴収される<sup>(33)</sup>ことになり、関税や個別消費税(揮発油税、たばこ税など)と同様に、消費税についても、税関による徴収が期待できるのである。

しかしながら、税関による徴収が期待できることを裏返しにすれば、税関の機能が利用できない場合には、課税上の困難が生じることにつながる。このような問題が生じるのは、「①取引に外国企業が関与している場合であり、さらに、②取引の対象とされる資産の譲渡等が貨物以外のものであり、税関を通過しないで取引されることが可能な場合」<sup>(34)</sup>であると考えられる。まず、消費税法では、取引の内外判定においては、原則として、資産が所在していた場所で判定されるとしている。さらに、取引の当事者が非居住者又は外国企業である場合が排除されていない。したがって、「外国企業を当事者とする国際取引のうち、取引が国外でなされ、あるいは国内でなされるため税関を通過しないようなものについてであっても、国内において行われた資産の譲渡等と認められる取引が存在する場合には、当該譲渡等を行った事業者の申告・納付により消費税が徴収されることになる・・・しかしながら、・・・その納税義務者である外国企業が消費税を納付するかどうかは、その企業が固定した施設を有するかどうかによって依存するようと思われる。固定した施設を有さず国内との結びつきの少

---

(33) 渡辺・前掲注(24)66頁～67頁。

(34) 水野・前掲注(18)191頁。

ない企業に租税の納付を期待することは事実上難しい」という指摘がある<sup>(35)</sup>。

このように、財貨の国際取引の場合、税関の機能を利用することが可能などときには、税関による消費税の徴収が期待できるものの、そうでない場合には、消費税の徴収は困難に直面することになるが、国際間のサービス取引の場合とは、まさに税関の機能を利用することができない場合に該当するのである。

## 第4節 国際間電子的サービス取引の消費課税の問題点

### 1 はじめに

ここで、サービス取引に関する消費課税について、消費税法の規定をもとに整理しておく。

消費税法4条によると、国内において事業者が行った資産の譲渡等及び保税地域からの外国貨物の引き取りに該当する場合に、消費税の課税対象となる。次に、その取引が国内取引に該当するかどうかが問題となる（内外判定）。資産の取引である場合には、当該取引時点において資産が所在していた場所を基本として、役務の提供である場合には、役務の提供が行われた場所を基本として、内外判定をすることになる。資産のうち財貨（有体物）の取引の場合には、輸出取引であれば輸出免税が適用となり、輸入取引であれば課税されることになるが、いずれであっても税関を通じて取引が行われ、消費課税も税関の機能を利用することができる。財貨の取引の場合には、税関の機能を利用することにより、消費税の課税において特段の問題は生じないと考えられる。しかしながら、役務の提供及び無体物の取引の場合には、その内容が多様であることに加え、税関の機能が利用できないことから、財貨とは異なり、消費税の課税において問題が生じるのである。

---

(35) 水野・前掲注(18)192頁。

## 2 内外判定における特別の規定

消費税法の規定では、役務の提供に関する内外判定について、役務の提供が行われた場所を基本とされているが、消費税法施行令6条2項において、特別な規定が設けられている。

まず、国際的な輸送・通信に関するサービスである。これらについては、出発地と到着地、発信地と受信地、差出地と配達地のいずれかが国内であれば国内取引とされる。その上で、輸出免税の対象とされている<sup>(36)</sup>。

次に、建設、製造に付随したサービスである。すなわち、専門的な科学技術に関する知識を必要とする調査、企画、立案、助言、監督又は検査に係る役務の提供で、建物、鉱工業生産施設といった「生産設備」の建設又は製造に関するものは、その建設又は製造に必要な資材の大部分が調達される場所が国内であれば国内取引とされる<sup>(37)</sup>。

この他、無形資産についても、特別の規定が置かれているものがある。まず、鉱業権等については、権利に係る鉱区等の所在地とされている。特許権等については、登録機関の所在地で判断を原則とされる。著作権等については、権利の譲渡又は貸付けを行うものの住所地である。漁業権等については、権利に係る事業を行う者の住所地である。金融資産については、有価証券の所在地、債券の登録地などとされている。また、資産の所在地が明らかでないものについては、資産の譲渡又は貸付けを行う者の事務所の所在地とされている。

以上からわかることは、資産と密接な関連を持つ場所がある場合には、その場所で判定し、場所との関連性が薄い場合には権利者の所在地で判定されるということである。

---

(36) 結局のところ、輸送・通信といったサービスについては、国内外にわたって行われるものについては、わが国では課税されないということになる。

(37) このような役務の提供で、建設等に関連しない場合には、役務の提供を行うものの事務所等の所在地で判定されることになると考えられる。この他、保険、情報の提供について特段の定めがある。

なお、消費税施行令6条1項4号から8号に掲げる資産（鉱業権、特許権、著作権、営業権など）は、輸出免税の対象となっている。よって、例えば、国内の著作権者が、その著作権を海外居住者に譲渡した場合には、輸出免税の対象となる<sup>(38)</sup>。

### 3 国際間電子的サービス取引への消費課税

以上のことを前提として、国際間電子的サービス取引について、消費課税上の問題点を整理してみたい。

国際的なサービス取引といっても、その内容は極めて多様である。そもそも、サービス取引自体が多様な取引を含むものであり、一概に論ずることが難しい面はあるが、典型例としては、弁護士や会計士等が行うコンサルタント業務、音楽や映画の配信を行うサービス、電子書籍の販売といったものが考えられる。また、近年のスマートフォンの普及により、各種アプリのダウンロードやオンラインゲームの配信などが急速に拡大している。

こうしたサービスに対する課税については、どのようになるであろうか<sup>(39)</sup>。

まず、内外判定について、法令上、特段の規定は、定められていない。したがって、原則に従い、役務の提供が行われた場所によって、内外判定を行うことになる。役務の提供が行われた場所は、仕向地原則の考えによれば、本来消費者の所在地になるはずである。よって、消費者の所在地が日本国内であるならば、日本の消費課税が行われてしかるべきである。しかしながら、そもそも、電子的サービス取引においては、サービスの提供場所がどこであるかは重要性がなく、場所の概念になじむものではない<sup>(40)</sup>。よって、外国に所在する企業（事業者）であっても、何の制約もなく、サービスの提供が可

---

(38) このような取引は、税関の機能を利用することができない。また、わが国では輸出免税となる一方、輸入国においても、事実上、課税とならない可能性がある。沼田・前掲注(16)参照。

(39) 音楽の配信サービスやアプリのダウンロードサービスなどでは、無料で行われることがある。消費税の課税対象は「事業として対価を得て行われる」ことであるので、無料で行われるものは、そもそも課税対象外である。

(40) 沼田・前掲注(16)29頁及び30頁。

能である。このような取引は、保税地域からの外国貨物の引き取りに該当しないことは明らかであり、引取課税の対象にはならない。また、消費税法施行令6条2項1号から6号において、特段の定めが置かれている取引でもないことから、結局のところ、消費税法施行令6条2項7号により、「役務の提供を行う者の役務の提供に係る事業所等の所在地」により判定されるほかはないと考えられる。結局、外国企業の場合、その場所は外国であり、課税対象外とならざるを得ないことになる。

これについては、「消費税法上の原則が役務の提供地を管轄の基準とするにもかわらず、その解釈・適用の細目は必ずしも明らかではないので、実際には、むしろ、例外を定める事業所等の所在地が管轄の基準として適用される可能性が多いと思われる。このような取扱いの趣旨は、役務の提供を個別的に把握することは国際間の取引においては困難であるから、物理的施設のある事業者についてのみ課税を行おうとするものであると考えられる。そのため、サービスの提供については、物品の取引の場合とは異なって、事業者の所在する場所が重視されていると考えられるのである」<sup>(41)</sup>との整理がなされている。

## 第5節 小括

本章では、国際間サービス取引の消費課税について、関連条文の整理を含め、問題点の整理に努めた。

海外事業者からわが国消費者への電子的サービスの提供は、制度的に課税がなされないことになる（「課税の空白」が生じている）。このことは、同一のサービスであっても、海外の事業者から購入する場合には消費課税が行われない一方で、国内の事業者から購入する場合には消費課税が行われることを意味するが、課税の中立性の観点から大きな問題があると考えられる。また、電子的

---

(41) 水野・前掲注(18)202頁。

サービス取引が今後さらに拡大する可能性があることを踏まえると、海外事業者のサービス提供が消費課税されていない現状は、税収への影響も無視できなくなるかもしれない。

また、国際的なサービス取引の場合、税関の機能が利用できないことも大きな論点である。財貨の取引、すなわち引取課税の場合には、税関による消費税の徴収が期待できるのであるが、サービスにおいてはそれが期待できない。この点は、サービス取引に限らず、無形資産の取引においても、同じことが指摘できる。わが国の消費税は制度面でも執行面でも、国際取引に関しては税関の機能に依存していると考えられるわけであるが、財貨のように税関の機能が利用できる場合はともかく、国際取引に対する適正な消費課税のために、税関に依存しない課税のあり方が必要となつてこよう。

## 第3章 欧州連合（EU）の付加価値税に関する 動向

前章では、わが国の消費課税の問題点を整理した。国際的なサービス取引では、税関の機能を利用することができないことが最も重大なポイントである。この点については、欧州の付加価値税の事態は、一層深刻であるといえる。本章では、わが国の消費税のあり方に関する一助とすることを目的とし、欧州連合における付加価値税の動向を概観する。

### 第1節 はじめに<sup>(42)</sup>

欧州では、1967年に、欧州経済共同体（EEC）における単一市場の実現の手段として、フランスで開発された付加価値税（VAT）が共通税制として導入されている。その後、VATの導入が共同体への加盟条件とされている。原加盟国は、ベルギー、フランス、ドイツ、イタリア、オランダ、ルクセンブルグの6カ国であったが、数次の拡大を経て、現在では27カ国が加盟している。

EUでは、1987年の「単一欧州議定書」発効を受けて、1992年末に域内市場統合を完成させた。1992年までは、EU域内取引と非EU加盟国との取引の間で、特段の差異はなく、物品については税関による国境調整が実施されていた。税関による監視のない遠隔地間のサービス取引は従来から存在したものの、取引全体に占める割合は小さく、影響を懸念するほどのものではなかった。

しかし、1993年の市場統合により、事態は大きく変わる事となった。すなわち、EU域内の租税国境が廃止され、EU域内取引についても、税関による物理的な監視体制が撤廃された。結局、EU域内のクロスボーダー取引について、物

---

(42) この節については、次のものを参照した。

沼田博幸「クロスボーダー取引に対する消費課税のあり方について」会計論叢第8号26頁～28頁。外務省HP <http://www.mofa.go.jp/mofaj/area/eu/index.html>、国立国会図書館立法及び調査考査局「諸外国の付加価値税（2008年版）」11頁～15頁。

品であれサービスの取引であれ、税関の機能を利用できない状況が生まれたわけであり、付加価値税の課税及び徴収に、大きな影響を与えたといえる<sup>(43)</sup>。

このような状況に対して、当初欧州委員会が想定し、かつ、最終目標とされるのは、国内取引に対する課税の延長として、EU 域内取引に対する課税を構築することである。事業者は顧客が国内であるか否か、課税事業者か最終消費者であるかを問わず、自国の VAT 法に基づく申告と納税を行う、つまり、EU 域内取引に原産地原則を適用するというものである。ただし、最終的な税収が消費地国のもとなるように、清算機構（クリアリングハウス）を設けて、消費統計などを用いて税額調整を行うことが予定された<sup>(44)</sup>。これを実行するためには、各加盟国の付加価値税を調和させること、すなわち課税範囲や税率の一致が必要である。しかしながら、税制の決定権を各国が放棄することは政治的にも難しく、数次にわたる EU 拡大によって税制の調和はますます難しい状況となっている。

こうした状況を踏まえ、EU における付加価値税の議論は、調和よりも、むしろ現行制度を所与とした現実的な簡素化（simplification）、現代化（modernization）を目指す方向に移ってきていると考えられる<sup>(45)</sup>。具体的には、将来実現されるべき確定方法としての原産地原則を標榜しつつ、仕向地原則を取り入れていくという動きになって現れてきている。

以下の節で、欧州連合の最近の動向を整理してみる。

- 
- (43) 非 EU 加盟国との間の取引の場合、物品の取引に限れば、税関の機能が利用できる。一方、EU 域内取引は、品物であれサービスであれ、全取引で税関の機能が利用できないわけであり、事態は一層深刻であると考えられる。
- (44) 後で触れるが、わが国の地方消費税は、結果として、このような制度・運用体制を取っているという見方ができる。
- (45) A STRATEGY TO IMPROVE THE OPERATION OF THE VAT SYSTEM WITHIN THE CONTEXT OF THE INTERNET MARKET, COM(2000)348 final, para12.

## 第2節 EU指令改正の動き

### 1 従来の付加価値課税ルールについて

2007年まで、欧州連合における付加価値税の共通ルールは、第6次指令（Sixth Council Directive 77/388/EEC）であった（現在では Council Directive 2006/112/EC に基本的に改定されている）。

従来のルールでは、EU域内の取引は全て付加価値税が課税される一方、EU域外からの財の供給とサービスの供給では、異なる取扱いとなっていたものである。これは、原産地原則と仕向地原則が混合されていることによるものであった。

財の取引の場合、仕向地原則が適用となり、輸入財は付加価値課税が行われ、輸出財は付加価値課税がされない<sup>(46)</sup>。財であれば、注文がオンラインで行われた場合であっても、新たな問題は生じない。というのも、仕向地原則の下、付加価値税は税関を通過する際に課税されるからである。一方、サービス輸入に関しては、B2BであるかB2Cであるかにより、異なる。B2Bの電子的サービス取引では、仕向地原則が適用されるので、サービスの輸出は免税となる一方、サービスの輸入は付加価値税が課税されることになる。ところで、EU域外の事業者がEU域内の事業者に提供するサービスはVAT課税されないのであるが、それでもやはりVATは支払われている。なぜならば、電子サービスの受領者は、リバースチャージの仕組みを利用することとなっているからである。しかしながら、B2C取引の場合には、第6次指令では原産地原則が適用となり、サービスの輸出は課税となる一方、輸入は課税されないこととなる<sup>(47)</sup>。

B2Cに関するルールについては、中立性の観点から、問題視された<sup>(48)</sup>。つ

---

(46) Sixth Directive 77/388/EEC, article 2.

(47) Tatiana Pronina “INDIRECT TAXATION OF ELECTRONIC COMMERCE: THE U.S AND EUROPEAN EXPERIENCE, LESSONS FOR RUSSIA” page 26, Central European University, March 28, 2011.

(48) Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending directive 2002/38/EC as regards

まり、EU 域外の事業者が供給する電子的サービスは課税されない一方、EU 域内の事業者が供給する電子的サービスが課税されることになり、EU 域内の事業者が競争上、不利になるわけであり、税制上の歪み (distortion) が存在することになる。

これにもかかわらず、原産地原則に関するサービス輸入の取扱いは継続されてきたわけであるが、これは「電子的な取引の規模はとても小さかった (the volumes of such supplies is at present very small)」<sup>(49)</sup> ことから、大きな問題とはされてこなかったからであろうと考えられる。

しかしながら、インターネット販売の規模が成長するにつれて、付加価値税の取扱いの違いが、EU 域外に企業を立ち上げることで付加価値税を免れるようなタックスプランニングを容易にすることが、認識されるようになってきた<sup>(50)</sup>。

結局、2000 年になると、VAT の課税システムの変更、つまり、EU 域外の販売者が電子的サービスに係る VAT を徴収し、送金するよう求めていくことが検討されることとなった<sup>(51)</sup>。

## 2 Council Directive 2002/38/EC について

上記のように、インターネット取引に関連し、従来の課税システムには問題があることが認識された。これに対処するため、Council Directive 2002/38/EC<sup>(52)</sup> が決定された。この指令 (directive) は、OECD の電子商取引

the period of application of the value added tax arrangements applicable to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services, page 1, COM(2006)210 final.

(49) ELECTTONIC COMMERCE AND INDIRECT TAXATION, COM(1998)374 final, page 5.

(50) supra note (47), page 27,

(51) Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 77/388/EEC as regards the value added tax arrangements applicable to certain services supplied by electronic mean, COM(2000)349 final において、このような考え方が示されている。

(52) Council Directive 2002/38/EEC of 7 May 2002 amending and amending temporarily Directive 77/388/EEC as regards the value added tax arrangements applicable

に関する課税原則<sup>(53)</sup>に沿ったものであり、EU 域外の事業者が EU 域内の消費者に供給する電子的サービスに関する新たな課税システムを確立したものである。

第一に、電子的に供給されるサービス (electronically supplied services) について、次のように例示された<sup>(54)</sup>。

- 「1 ウェブサイトの供給、ホスティングサービス、プログラムや設備の遠隔メンテナンス  
 2 ソフトウェアの供給と更新  
 3 イメージ、テキスト、情報の供給、データベースを利用させること  
 4 音楽、映画、ゲーム、政治、文化、芸術、スポーツ、科学とエンターテインメントの放映、イベント  
 5 遠距離教育の供給 (distant teaching)」

これにより、デジタル財はサービス取引に分類されることが明らかにされた。

第二に、EU 域外の事業者が EU 域内の事業者と比較して競争上有利になることが、排除されるよう制度変更が行われた。つまり、EU 域内の事業者が EU 域外へサービス供給をした場合には VAT 課税がされなくなる一方で、EU 域外の事業者が EU 域内の消費者にサービスを供給した場合には VAT 課税が行われることとなった。言い換えると、B2C 取引において、原産地原則が仕向地原則に変更されたことになる。新たな課税システムの下では、EU 域外の事業者は EU のうち 1 カ国を選んで事業者登録を行い、付加価値税の申告納付をすることとなった (ワン・ストップ・ショップ制度)。また、その事業者が支払う VAT 総額は、登録した国の税率ではなく、消費国 (買い手の所在国) の税率で計算されることとされた。このことは、課税の中立性を確保すること、す

to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services.

(53) Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions. A Borderless World: Realising the Potential Electronic Commerce, OECD, (Oct 8 1998).

(54) Council Directive 2002/38/EEC, Annex L.

なわち、EU 域外の事業者は付加価値税率が最も低い国を選んで登録するインセンティブを持たないようにすることが目的であった<sup>(55)</sup>。

確かに、ワン・ストップ・ショップ制度の導入は、競争上の歪み(competitive distortion) を排除することに有用であったが、新たな不公平を生むこととなった。つまり、EU 域外の事業者は、従前とは逆に、不利な状況に置かれることとなったのである<sup>(56)</sup>。この指令では、「簡素な登録、申告義務(simplified registration and reporting obligation)」<sup>(57)</sup>とされているにもかかわらず、EU 域外の事業者は自分の顧客が所在するすべての EU 加盟国の付加価値税に対応する義務を負うことにより、非常に高いコンプライアンスコストを負担することとなった。また、EU 域外の事業者は、EU 域内事業者と比較して、より高い VAT を支払うことが起こりうることとなった。例えば、ルクセンブルグに所在する EU 域内企業がデンマークの消費者にサービスを供給した場合、ルクセンブルグの税率である 15% の VAT を支払うことになる。一方、EU 域外の企業がルクセンブルグに事業者登録を行ったうえで、デンマークの消費者にサービス供給した場合、デンマークの税率である 25% の VAT を支払うことになる<sup>(58)</sup>。

第三に、EU 域外の事業者から EU 域内の消費者に対して電子的に供給されるサービスの供給地の定義が明確にされた。つまり、B2C のサービス輸入取引における供給地とは、消費者が「設立され (is established)、固定的な住所を持つ(permanent address) 又は、通常居住する (usually resides)」とするとされた<sup>(59)</sup>。

さらに、Directive 2002/38/EC が明確にした供給地の定義については、

---

(55) supra note (47) page 30, 例えば、キプロスやルクセンブルグの税率は、EU 内で最低の 15% である。

(56) supra note (47) page 30,

(57) COM(2006)210 final page 2.

(58) Vat rates applied in the member states of the European Union, Ec. Europa. Eu, 2013 年 1 月 14 日現在のもの

(59) Council directive 2002/38/EC, article 1(1) (b).

Council Regulation 1777/2005<sup>(60)</sup>、Directive 2006/112/EC において、改定がなされた。改定されたルールは、基本的に OECD の原則<sup>(61)</sup>に基づくものであり、上記の B2B サービス輸入取引のルールが、EU 域外の消費者及び EU 域内の課税事業者にも拡大適用されることとなった。電子的に供給されるサービスの供給地については、「顧客が事業を設立している、サービス供給に関する固定的施設を有する、それらがなければ、顧客の固定的住所又は通常居住する」場所であるとされた<sup>(62)</sup>。このように、輸出及び EU 域内の B2B 取引に関する供給地ルールも決定されたわけである。

以上見てきたように、Directive 2002/38/EC は、電子商取引に関する課税ルールを修正する大きなステップとなった<sup>(63)</sup>。この指令は、EU 域内の消費者に提供される電子的サービスについて、EU 域内事業者と EU 域外事業者の間の非中立性を排除するものであり、供給地の定義も明確にされた。しかしながら、サービスの買い手の所在国がどこであるか、その買い手が最終消費者なのか課税事業者なのかといった情報を得ることについては、何も明らかにされていない。事業者がそういった情報を入手する方法や課税当局がそれらを検証する方法は不明確なままであると、VAT の徴収が効率的に行われないことになる。さらに、仕向地原則が国際的にも適当なルールであるとされているにもかかわらず、EU 域内の事業者が EU 域内の消費者に供給するサービス取引は、いまだに原産地原則による課税システムから変更されなかった。こういったことから、欧州連合において、更なる検討が進められ、2008 年の VAT パッケージの採択につながる事となった。

---

(60) Council Regulation 1777/2005 of 17 October 2005 laying down implementing measures for directive 77/388/EEC on the common system of value added tax.

(61) OECD, *The Application of Consumption taxes to the International Trade in Services and Intangibles: Progress Report and Draft Principles*.

(62) Council Directive 2006/112/EC, article 56(1)(k).

(63) *supra* note (47) page 32,

### 3 VAT パッケージ (2008) について

2008 年には、VAT パッケージ<sup>(64)</sup>とも呼ばれる新たな指令が採択された。このうち、VAT の課税システムについて、実質的な変化をもたらしたのは、Directive 2008/8/EC である。この指令では、B2B 取引、B2C 取引の双方について、新たな課税ルールが示された。B2B 取引に関しては、供給地のルールは変更されていない。すなわち、サービスが消費された場所（受領者が設立されている場所 where the recipient was established）が、供給地であると確認された。また、従前は財の輸入にのみ導入されていた「リバースチャージ」が、サービス取引についても、適用されることとなった。リバースチャージとは、「サービスの提供を受けた事業者において VAT の自己賦課を行うものである。この場合、サービスの提供者は、当該サービスの提供について VAT の価格上乗せと納税が免除される」<sup>(65)</sup>というシステムである。これにより、EU 域内の B2B のサービス取引に関して、VAT の徴収プロセスは簡素化され、効率的になった<sup>(66)</sup>。

B2C 取引については、この指令では、EU 域内の事業者と EU 域外の事業者では、異なる取扱いが定められた。EU 域外の事業者については、Council Directive 2002/38/EC による暫定的な取扱いが有効であると評価され<sup>(67)</sup>、2010 年以降は恒久的な措置となった<sup>(68)</sup>。この結果、EU 域外の事業者は、EU

---

(64) Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008 amending directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services . Council Directive 2008/9/EC of 12 February 2008 laying down detailed rules for the refund of value added tax, provided for in Directive 2006/112/EC, to taxable persons not established in the member states of refund but established in another member state. Council Regulation 143/2008 of 12 February 2008 amending regulation (EC) No 1798/2003 as regards the introduction of administrative cooperation and the exchange of information concerning the rules relating to the place of supply of services, the special schemes and the refund procedure for value added tax. 以上の指令及び規則の総称である。

(65) 沼田・前掲注(16) 会計論叢第4号 37頁。

(66) supra note (47) page 34,

(67) COM(2006)210 final, at 3.

(68) Council Directive 2008/8/EC, article 2, at 12.

加盟国の1カ国において事業者登録を行い、EU域内消費者に対するサービス供給について、消費地国の税率に従って、VATを納付することとなった<sup>(69)</sup>。一方、EU域内の事業者については、2014年末まで原産地原則の適用が継続されることとなった<sup>(70)</sup>。すなわち、EU域内企業がEU域内の他国の消費者にサービス供給を行う場合、当該企業は自国の税率に従って、本国政府にVATを納付することとなる。

しかしながら、2015年1月以降、原産地原則は完全に撤廃され、仕向地原則に統一される<sup>(71)</sup>。EU域内企業がEU域内の他国の消費者にサービスを提供する場合、消費地国の税率に従って、VATを納付することになる。つまり、EU域内企業は本国政府に納付するが、納付の総額は消費者の所在国の異なる税率にしたがって計算しなくてはならなくなる。このルールは、EU域内企業とEU域外企業間のVAT負担に関する「非中立性」を排除するとともに、原産地原則が完全撤廃され仕向地原則に全面移行するものであり、電子商取引に関するVAT課税にとって、極めて重要な意味を持つといえよう<sup>(72)</sup>。

ここで、VATパッケージによる基本的な課税システムを整理してみると次のようになる<sup>(73)</sup>。

(B2Bクロスボーダー取引：電子的サービス、2010年以降)

供給者	購入者	課税地	例
EU域内事業者	EU域内事業者	EU域内消費地国	ドイツの事業者がベルギーの事業者にサービスを提供した場合、課税地はベルギーである。

(69) Council Directive 2008/8/EC, article 5(11)-(14), at 19, 20.

(70) Council Directive 2008/8/EC, article 2, at 12.

(71) Council Directive 2008/8/EC, article 5(15), at 20, 21.

(72) *supra* note (47), page 35.

(73) この整理については、次の文献を参照している。

European Parliament, “Simplifying and Modernising VAT in the Digital Single Market for e-Commerce” September 2012.

Davide Maria Parrilli, “European VAT and Electronically Supplied Service” .

			ベルギーの事業者（購入者）は、リバースチャージの下、VAT 申告する。
EU 域内事業者	EU 域外事業者	課税なし	ドイツの事業者がアメリカの事業者にサービスを提供した場合、課税地はアメリカ（VAT は課税されない）。
EU 域外事業者	EU 域内事業者	EU 域内消費地国	豪州の事業者がフランスの事業者にサービスを提供した場合、フランスの VAT 課税システムに従い、リバースチャージが適用される。

B2B 取引に関しては、EU 域内の事業者が EU 域内事業者（課税事業者）にサービスを提供する場合、購入者の所在国で VAT 課税が行われる。EU 域外事業者が EU 域内事業者にサービスを提供する場合にも、やはり購入者の所在国が課税国となる。いずれにケースであっても、リバースチャージの対象となる。

(B2C クロスボーダー取引：電子的サービス、2010 年以降)

供給者	購入者	課税地	例
EU 域内事業者	EU 域内最終消費者	購入者の所在国 に 関係なく、供給者の所在国 (2015 年以前)	ドイツの事業者がイタリアの消費者にサービスを提供する場合、2015 年 1 月以前にあっては、ドイツの課税システムに従う。
		購入者の所在国 (2015 年以降)	ドイツの事業者がイタリアの消費者にサービスを提供する場合、2015 年 1 月以降にあっては、イタリアの課税システムに従う。
EU 域内事業者	EU 域外最終消費者	課税なし	EU 域内事業者がアメリカの消費者にサービスを提供する場合であり、VAT 課税なし。
EU 域外事業者	EU 域内最終消費者	購入者の所在国	豪州の事業者がフランスの消費者にサービスを提供する場合、フランスの課税ルールに従う。

B2C取引では、EU域内事業者がEU域内の最終消費者にサービスを提供する場合、EU域内事業者（提供者）の所在国が、課税国となる。上記のように、ドイツの事業者がイタリアの最終消費者にサービス提供する場合には、ドイツでVAT課税が行われる。しかし、B2Cの課税国は2015年1月以降、変更される。この変更により、EU域内の事業者が電子的サービス取引をEU域内の他国の最終消費者に提供する場合、その消費者がどの国に所在するかに従い、異なるVAT税率で課税されることになる。さらに、2015年1月以降、いわゆる「ワン・ストップ・ショップスキーム (one-stop-shop scheme)」が、EU域内の事業者に拡大適用されることとなる。これにより、EU域内の事業者は、1カ国への登録とその国への申告納付を行うことで、EU全体にまたがるVAT申告納付を行うこととなる。このスキームは、これがなければ、複数国に事業者登録が必要となることを不要にすることで、コンプライアンスコストを下げることを意図している。

なお、ワン・ストップ・ショップスキームは現在のところ、EU域外の事業者に限定して適用されているものである。また、電子的サービス取引のみならず遠距離通信事業 (telecommunications)、放送サービス (broadcasting services) にも適用されることになる<sup>(74)</sup>。

EU域内の最終消費者に対して、EU域外の事業者が電子的サービスを提供する場合にも、消費者の所在国が課税国となる。上記の例では、豪州の事業者がフランスの消費者にサービス提供する場合、フランスの課税ルールに従うことになる。よって、EU域外の消費者にサービス提供が行われる場合には、VATは課税されないことになる。

なお、この他、VATパッケージにおいては、Council Directive 2008/9/EC及びCouncil Regulation 143/2008が採択されている。前者はVAT還付に関して、還付国に所在しないEU域内事業者へのVAT還付の手続きを定めたもの

---

(74) COM(2011)851 final, page 7.

であり、EU 各国は還付手続きが電子の手続きにより行えるよう、システム開発を行うことが要請されている。後者は加盟国間において、執行上の協力や情報交換について定めたものであり、リバースチャージ、EU 域外事業者のワン・ストップ・ショップスキーム、VAT 還付が適切に機能するために必要となる情報交換が電子の手続きにより行えるようシステム開発をすることが盛り込まれている。

### 第3節 検討の状況

前節では、このところの EU 指令の改正について、概観した。ポイントとしては、国際間の電子サービス取引について、課税原則として仕向地原則を全面的に採用すること、ワン・ストップ・ショップ・スキームを EU 域外事業者のみならず EU 域内事業者にも適用する、ということである。

この節では、国際間電子サービス取引の問題点や対処法に関する検討状況について、欧州連合が発表している文書<sup>(75)</sup>をもとに、整理してみる。

#### 1 グリーンペーパーによる問題提起

2010 年 12 月、欧州連合は「より簡素で、より強力かつ効率的な VAT 制度に向けた、VAT の将来に関するグリーンペーパー」を発表した。これは、「EU の VAT が現時点で抱えている課題の全てを棚卸ししたもの」<sup>(76)</sup>であり、多くの論点が含まれているが、ここでは国際間の電子サービス取引に係る部

---

(75) 参照文献は次の3つである。(1) GREEN PAPER On the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system COM(2010)695 final, (以下、グリーンペーパー) (2) Communication from the commission to the European Union parliament, the council and the European economic social committee on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market COM(2011)851 final, (以下、コミュニケ) (3) Simplifying and modernising VAT in the digital single market, European parliament, 2012,9.

(76) 沼田博幸「EUにおけるVATの最近の動向についてーグリーンペーパーが提起する課題とわが国への含意ー」租税研究 2012年3月 278頁。

分を取り上げてみる。

まず、グリーンペーパーの「4. 単一市場内でのクロスボーダー取引の VAT の取扱い」である。ここでは、「EU レベルで合意された VAT の最初の立法当時から、単一市場に適合しかつ単一国内と同様に加盟国間で適用される VAT 制度を導入するとの約束 (commitment) が存在している。VAT 指令は現在でも、加盟国間の取引に対する現行の取極めは暫定的なものであり、原産地たる加盟国で物品およびサービスに課税するとの原則を基礎とする確定取極めで代替されるべきであると規定している」とされており、あくまで原産地原則による課税システムが最終目標であるとしている。しかしながら、原産地原則が受け入れられない理由として、次の理由を掲げる。

- (1) VAT 税率の緊密な調和が必要である。なぜなら、税率の相違が、消費者のみならず事業者 (VAT の支払いは、最終的には税額控除できるのであるが、キャッシュフローの面で影響が生ずる) においても、購入の場所の決定に影響を与えるからである。
- (2) VAT の税収が消費地たる加盟国で受け取れることを保障するための清算システムが必要である。
- (3) 加盟国は VAT 税収の徴収の多くを相互に依存することが必要となる。

(1) は、VAT 課税の中立性の観点からの問題である。(2) および (3) は、本章第 1 節で述べたように、欧州連合は、原産地原則により課税する一方、税収は消費地国に配分するようなシステムを導入することを目標としているのであるが、そのような配分システムの構築は極めて困難であることを述べていると考えられる。このような問題点があるために、原産地原則ではなく、代替的な手法として仕向地原則を採用しているわけであるが、現行の取扱いの問題点が提起されている。

B2B 取引については、基本的にリバースチャージが適用となっているが、これを国内取引にも拡大適用することが取り上げられている。しかしながら、全取引にリバースチャージを導入することは、付加価値税のメリットである「分割納付 (fractional payment) の廃止を意味する」ことから、否定的に

述べられている。B2C 取引については、仕向地原則を適用することにより、国内取引との中立性は確保される一方で、「ワン・ストップ・ショップのメカニズムが必要」であり、「クロスボーダー取引に関連した面倒な手続き（レッドテープ）」が増加することが指摘されている。

また、「5. 1. 4 国際サービス」において、次のような指摘がなされている。

「消費地国での課税の法的な確実性を超えて、VAT が正確に適用されているか否かをチェックするという問題が存在する。これは、特に、オンラインで配信されるソフトウェアや音楽といった電子的に供給される B2C サービスの場合がそうであり、VAT の徴収は、特に、非 EU の供給者による自発的なコンプライアンスに依存している。このことが、EU の供給者にとっての中立性や競争上の観点や長期的には加盟国の予算の観点からみて、受け入れ可能なものか疑問である。国際的レベルで VAT の執行に協力するよう税務当局に働きかけることは、進めるべきひとつの方向である。魅力が薄いようにも見えるが、カナダなど一部の非 EU 諸国で検討されている代替策は、例えば、私人たる消費者から VAT をオンラインで徴収するという方法を開発することである」

このように、国際間の電子的サービス取引において仕向地原則による課税システムを取り入れることは、非 EU の供給者の自発的な納税申告に依存していることが問題点として、掲げられており、執行上の問題があることがわかる。

次に、「5. 3 レッドテープの削減」において、執行上の負担に関する問題点、特に中小企業への配慮の必要性が述べられた後、「5. 3. 3. 1 ワンストップショップ・メカニズム」において、ワン・ストップ・ショップのスキーム拡大について、指摘がある。ここでは、次のように記載されている。

「設立地でない加盟国において VAT の対象とされている B2C 取引について、供給者が当該加盟国の特別ルールに従うことは必ずしも容易ではない。(中略) VAT は、供給が実際に行われたのではない、当該供給者の設立地たる

加盟国で納税が行われている。ワン・ストップ・ショップのスキームは、  
（中略）こうしたケースを想定したものである。基本的なコンセプトは現在でも有効である。適用範囲の狭いスキームが非 EU 供給者の供給する B2C 電子サービスに適用されているが、このスキームは、遠距離通信および放送サービスに 2015 年までに適用が延長され、かつ、EU 供給者にも適用される予定である。VAT が仕向地での課税を基礎とする限り、ワン・ストップ・ショップは簡素化措置として望ましく、コンプライアンスを改善し、クロスボーダー取引を増大させるであろう」

このように、ワン・ストップ・ショップのスキームが、コンプライアンス向上において、一定の役割を担うことが期待されているといえる。

## 2 グリーンペーパーへの回答としてのコミュニケ

グリーンペーパーは、EU の VAT が抱える問題点を指摘したものであり、パブリックコメントに付されたが、約 1700 件の意見が寄せられた。欧州委員会 は、これらの意見を集約し、今後の活動の優先順位を決定することとしていたが、これが、2011 年末に公表されたコミュニケである<sup>(77)</sup>。

グリーンペーパー同様、コミュニケについても、VAT の抱える多くの問題点を取り上げられているが、国際間電子的サービス取引に関連する部分を中心に整理してみたい。

コミュニケの「4. 1 仕向地原則に基づいた EU VAT システム」において、次のように既述している。

「加盟国との最近の討議は、この原則（原産地原則のことである、筆者注）は、政治的に達成不可能であることを確認するものであった。こうした行詰りは、現在まで原産地原則の強力な擁護者であった欧州議会でも認識され、仕向地原則への移行を求めるにいたっている。また、利害関係者は、

---

(77) 沼田博幸「EU VAT における原産地課税から仕向地課税への転換について—欧州委員会 が公表したコミュニケの紹介を中心として—」租税研究 2013 年 1 月 177 頁。

(中略)、現実的で、かつ、政治的に実現可能な解決策として、仕向地課税を基礎とした、適切に機能するシステムを望んでいる。こうして、委員会は、この目的を維持すべき有意義な理由がもう存在しないとの結論に至ったことから、それを廃棄することを提案する。(中略) 原産地原則を廃棄することは、VATの仕向地ベースでのEUシステムを適切に機能させるための代替的な概念を工夫するための、本格的な努力の開始を可能とする。(中略) この作業の指針となる原則は、第一に、EU域内での事業活動を純粋な国内での事業活動と同程度に簡素で安全なものとすることであり、第二に、欧州レベルでの事業活動のVATコンプライアンスコストを削減することである。いずれにせよ、クロスボーダー取引が追加コストをもたらすものであってはならない」

このように、原産地原則の完全な放棄と仕向地原則の適切な実施に向けた取り組みが示されている。その具体的な対策として、ワン・ストップ・ショップが挙げられている。現状においては、EU域外からの電子的サービス取引に限定して適用されているものであるが、これをEU域内取引にも拡大するものであり、供給者が所在地以外の加盟国の顧客にサービスを提供する場合に、供給者が所在する加盟国において、国内取引の申告・納付とともに、他の加盟国で必要となる申告納付も実行できるようにするものである。ワン・ストップ・ショップについては、コミュニケの「5. 1. 1 ワン・ストップショップの概念」において、「仕向地課税を基礎としたVATシステムにおいて、OSSは、特に中小企業にとって、単一市場へのアクセスを容易にするための重要な仕組みであるとの確信を持っている」との評価がなされている。

### 3 問題点の整理と対処方法

グリーンペーパー及びコミュニケにおいて、欧州の付加価値税が抱える問題点が整理され、その対処に関する方針が示されているところであり、「2014年上半期に、EU域内取引の課税に係る確定制度を定めた改定案を提示する予

定である」<sup>(78)</sup>とされている。欧州連合としての正式な改定案は、それを待たなくてはならないが、欧州議会の域内市場及び消費者保護委員会（Committee on Internal Market and Consumer Protection）の検討ペーパーとして、Simplifying and Modernising VAT in the Digital Market という文書が2012年9月に公表されている。これは、欧州委員会や欧州議会としての公式見解ではないが、電子商取引に関するVATのあり方について詳細な検討がなされているものであり、大いに参考になると考えられる。これに基づき、欧州で議論されている国際間電子取引に関する消費課税の問題点整理と対処方法を整理してみる<sup>(79)</sup>。

#### (1) EUの電子商取引のトレンド

VATに関しては、電子商取引とは二つの観点から、定義される。「何が売られ」、「誰が顧客か」である。インターネットによる物品の販売は、電話による注文やカタログ販売の代替であると考えられる。一方、電子的サービスは、電子書籍、ゲーム、銀行サービスのような、異なる種類のコンテンツによる全く新しいものであり、人の関与がほとんどなくても、供給者から即座に消費者に届けられるというものである。

電子商取引は、EU経済の中で重要度が増してきており、2009年にはEU加盟国のGDPの1から7%であるが、2015年には2から10%になると見積もられている。

#### (2) 電子商取引に係るVATの欠点

電子商取引に関するVATの課税システムは、仕向地原則に移行している。仕向地原則への移行により、デジタルコンテンツに関する消費者選好の歪み（distortions）は、大いに軽減されることになる。しかし、電子商取引に係るVATの取扱いに関しては、重大な問題が残っている。

(78) コミュニケ 16頁。

(79) なお、当該文書においては、インターネットを利用した遠隔地への物品販売が、電子的サービス取引と同列のものとして、分析対象となっている。これは、EU域内のクロスボーダー取引が、税関の機能を利用できないという点で、物品の取引であろうとサービス取引であろうと、無差別であることによるものと考えられる。

まず、国により、取引される財やサービスの種類、電子商取引のサプライチェーンにおける仲介者の間で、VAT 税率が異なることが挙げられる。金融、郵便サービス、複合的な財サービス供給が、典型的な例として挙げられる。

次に、仕向地原則を導入する結果として発生する問題であるが、サービス供給者は、VAT の適用にあたり、「誰に」、「どこで」、「いつ」、「いくらで」、「何を」供給したのかを明確にしなければならない。

「誰に」というのは、サービスの買い手の立場（事業者か消費者か）をいかに認識するか、という問題である。EU 規則によると<sup>(80)</sup>、VAT 登録番号などの事業者であるとの情報があれば、その購入者は事業者とみなされる。しかし、購入者が自分の立場に関する情報提供には、あまり協力的ではないようである。その結果として、VAT 納付期限に間に合うように購入者が代金を支払ってくれなければ、供給者にはキャッシュフローの問題が降りかかってくることになる<sup>(81)</sup>。もともと、現行の制度では、クロスボーダーの B2C 取引は、原産地原則が適用となっているので、このような問題は生じていない。しかし、2015 年以降、B2C 取引も全面的に仕向地原則が適用になると、この問題が生じることとなる。

「どこで」というのは、消費地の決定ということである。財の取引の場合は、それが郵送された場所であるので、消費地の認定はさほど難しくない。しかし、サービスの場合は、それほど単純ではない。EU 域内の B2B 取引の場合は、やはり VAT 登録番号、小切手などの情報から判断することになる。B2C 取引の場合、2015 年の仕向地原則導入以降は、やはり大きな問題となってくる。IP アドレスおよびクレジットカードの情報は、消費者が所在する国の重要な情報であると考えられるものの、居住国以外であって

---

(80) Council Implementing Regulation 282/2011 of March 2011: laying down implementing measures for Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, section 4- subsec(1), article 18(1) (a&b).

(81) EU 域内の B2B 取引の場合、リバースチャージのメカニズムが働き、キャッシュフローの問題は生じない。

も、それらを持つことは容易であるため、決め手にはなっていない。現在のところ、明確な判断基準はなく、2015年に向けての検討課題である。

「いつ」というのは、課税の時期の問題であるが、クーポン券やプリペイド方式のテレフォンカードについて、発行時に課税する国、受領時に課税する国があり、調整が図られていないことが指摘されている。

「いくらで」というのは、為替換算の問題である。EU域内にも、ユーロを導入していない国があることから、それらの国にまたがった取引がある場合に、為替換算の方法が国によって違うことが指摘されている。

「何を」というのは、デジタルサービス（電子的に供給されるサービス）がどのようなものであるか、という問題である。EU指令では、デジタルサービスに関する例示的リストが示されているが、具体的には、各国により取扱いが異なることがあることが指摘されている。

欠点の最後として挙げられるのが、コンプライアンスコストである。

VATの歳入は、2009年には歳入全体の21%にも達しているが、コンプライアンスコストにより、12%のVATギャップ（本来の歳入からの漏れ）があると見積もられている。EUのVATシステムがビジネス界に与えているコンプライアンスコストは、執行手続きが国によって違うことから生じているところが大きい。特に、クロスボーダー取引を行う事業者が、VATの事業者登録を行うときに、負担が大きく時間がかかりすぎるという不満がある。ビジネス界からは、オンラインでVAT事業者登録ができるポータルサイトを立ち上げることが提言されている。また、2015年以降、クロスボーダーのB2C電子商取引が、仕向地原則に転換されることにより、新たなコンプライアンスコストが発生することが懸念されている。なぜならば、消費者の立場の特定、そして最大で27カ国の税率や税務執行に対応しなければならなくなるからである。2015年以降、ワン・ストップ・ショップスキームがEU域内事業者にも適用になるが、これにより、VAT事業者登録に関連するコスト負担が軽減されることが期待されている。また、2015年以降、販売価格の変更が必要となることで、コンプライアンスコストが増大する

と言う声もある。仕向地原則の導入により、同じサービスであっても、国より VAT 税率が違うために、税込みの価格が異なる可能性がある。最後に、インボイス発行と税務調査に関して、各国での調整が行われていないことから、新たなコンプライアンスコストが発生するという指摘もなされている。

### (3) 対処方法の検討

上記のように、大きな課題として、VAT 税率の問題、顧客の特定 (identification) の問題、コンプライアンスの問題がある。

#### (VAT 税率の問題)

最終的な目標としては、単一税率が望ましいといえることは確かであるが、その実現は難しい。そこで、次のように優先順位を設けた上で、対処することとしている。第1に、電子商取引で扱われる物品とデジタルサービスの間で、同じ税率を設定することである。第2に、教育や文化といった政策目的のために、軽減税率を有効に設定することである。第3に、金融及び郵便セクターにおいて、より均一で中立的な取扱いを設定することである。

#### (顧客の特定の問題)

まず、実用的な解決策として、VAT 課税に必要な情報を入手するための、コンタクトポイントの一つとすることであり、そのためのポータルサイトを立ち上げることである。そして、その言語はマルチ言語で設定されるべきであろう。

顧客の特定において、特に問題となるのは、「誰に」、「どこで」である。

B2B 取引において、供給者と顧客の間に、深い関係がある場合には、あまり問題とはならないであろう。しかし、関係があまり深くない場合には、やはり問題となってくる可能性が高い。そのような場合には、次のような

手段が考えられる。

- ・顧客の自己申告（ただし、虚偽の申告をする場合がありえる）
- ・VAT 事業者登録番号

現在のところ、有効と考えられる方法の一つである。VAT Information Exchange System(VIES)により、EU 各国の税務当局は情報交換することが可能となっている。

- ・支払方法のデータ

支払い手段により、顧客の立場を見極める方法であるが、クレジットカードだけでは、信頼に足る情報は得られない可能性がある。

- ・供給の特性 (nature of supply)

例えば、知的財産の付与がない音楽や映画の配信は、顧客が VAT 登録事業者ではなく消費者であることを意味するかもしれない。ただし、事業者であっても、個人的利用や事業仕入れではない場合もありえる。また、事業用の会計ソフトは、事業者が購入するものである可能性が高いであろう。しかし、このような方法では、顧客が事業者であるとの合理的な推定は可能であるが、限界がある。

- ・電子認証

誰による認証であるか、どのような認証であるかという問題がクリアされれば、ベストの解決策であると考えられる。

- ・所在国の当局によるガイダンス

顧客が VAT 事業者番号を提示しない場合には、その顧客は事業者ではなく消費者とみなし、VAT を自動的に賦課するというように、所在国当局が指導することがあってもよいだろう。

EU 域内の顧客が事業者であるかどうかの特定については、課題はあるものの、税務当局と供給者が緊密に連携していけば、解決可能ではないかと考えられている。特に、顧客が VAT 事業者登録番号を提示しないような場合には、消費者とみなして課税するということになるであろう。

次に B2C 取引における、顧客の特定の問題である。通常の場合、「どこで」については、顧客が住居を持つ場所が、消費地ということになるだろう。物品の場合は、郵送されていく国ということで、消費地の特定はしやすい。しかしながら、デジタルサービスの場合には、消費者の住居を特定することは、難しい。欧州連合では、有効な手段を探し当てていないが、OECD の議論を踏まえ次のようなものが候補に挙げられている。

- ・顧客の自己申告（ただし、虚偽の申告をする場合がありえる）
- ・支払方法のデータ

支払い手段により、顧客の立場を見極める方法であるが、クレジットカードだけでは、信頼に足る情報は得られない可能性がある。

- ・地理的情報追跡ソフトウェア

ユーザーの IP アドレスにより、消費者の所在地を決定する方法である。

- ・供給の特性

言語、コンテンツの中身、通貨といった情報から、消費地国の情報がわかるかもしれない。

- ・電子認証

事業者向けと異なり、消費者向けの電子認証は普及していない。将来的には有効な選択肢となりうるであろう。

以上の手段をうまく組み合わせることは、消費地の決定に有用であると考えられる。究極的には、この問題は「誠実な行動」(Good Faith behaviour)の問題であるといえる。IP アドレス、クレジットカード情報、郵便住所などのすべての情報が、同じ国を示すならば、それは信頼に足る情報であると考えてよいのであろう。さらに、この問題は、コンプライアンスコストと取引の価値の間のバランスにも考慮するべきである。例えば、5 ユーロの電子書籍を販売するにあたり、その取引から利益が出ないようなコンプライアンスコストがかかっては、意味がない。

また、収集された情報については、適切に蓄積し、その後の税務執行に有用な資料情報とされなければならないであろう。

(コンプライアンスコストの問題)

クロスボーダーの電子商取引に対する付加価値課税において、コンプライアンスコストを削減していくことが重要であり、その手段としては、ワン・ストップ・ショップ制度が挙げられる。非 EU 所在国とのクロスボーダー取引については、すでに導入済みであるワン・ストップ・ショップであるが、2015 年の仕向地原則全面導入に向けて、EU 域内のクロスボーダー取引にも応用するという事になっている。コミュニケにおいても<sup>(82)</sup>、「ミニ OSS の実施は、多くの加盟国及び事業者から、重要な一里塚 (milestone) であると見られている。それがスムーズに機能することは、この仕組みがより一般的に利用される道を広げるものとなろう。しかしながら、EU 域内取引を対象とした OSS の経験が欠如していることから、加盟国は、早い段階での適用範囲の拡大には懸念を有しているようにみえる。委員会は、仕向地原則を基礎とした VAT システムにおいて、OSS は、特に中小企業にとって、単一市場へのアクセスを容易にするための重要な仕組みであるとの確信を持っている」、「2015 年のミニ OSS のスムーズな導入を確実なものとすることは、委員会にとって優先度の高い事項であり、加盟国に必要な資源を提供するよう要求するものである」、「2015 年以降、委員会はこの仕組みを計画的に拡大していく方針である」とされている。ワン・ストップ・ショップ制度により、電子的サービス供給者は、事業者登録をした 1 カ国の税務当局へ申告すれば、関係する EU 加盟国への申告をしたことになる。しかしながら、①VAT の申告データは、財の取引よりも、膨大なものにならざるを得ないのではないか、②潜在的には、27 カ国 (EU 加盟国数) の税務調査の対象となりうるのではないか、③ワン・ストップ・ショップ制度があるとしても、事業者が 27 カ国の税制に対応しなくてはならないことには変わりがなく、却って事業者の負担が増すのではないかと懸念があると

---

(82) コミュニケ 7 頁。

ころである。そこで、EU 委員会では、次のような追加措置を検討しているところである。

(オプション A) : 事業の種類を問わず、ワン・ストップ・ショップの対象とする

クロスボーダーで財の販売を行う遠隔地販売業者についても、ワン・ストップ・ショップの対象とするというものである。遠隔地販売業者にあつては、一定の金額を超えない限り、原産地原則で課税されることとなつており、電子的サービス取引を行う業者と比較して、中立性が損なわれている状況にある。結局、財の販売を行う業者であっても、仕向地原則による課税を行うこととし、そのためにワン・ストップ・ショップ制度を拡大適用するということである。

(オプション B) : 所在地国が税務調査の責任を持つ

現状では、電子的サービス取引を行う EU 域内事業者は、原産地原則の課税システムに服しているので、申告納付及び税務調査が所在国で完結している。一方、電子的サービス取引を行う EU 域外事業者は、ワン・ストップ・ショップの枠組みの中で、申告納付は登録国のみで足りるものの、税務調査は 27 カ国から受けることが潜在的にありうる。ワン・ストップ・ショップは、登録及び申告まではカバーするものの、税務調査までカバーしていないのである。そこで、税務調査においても、所在国（登録国）が責任を持つということである。

(オプション C) : 税率を除き、所在地国の VAT ルールを適用

2015 年に導入される仕向地原則では、顧客の所在国、適用する税率、が重要な問題である。ワン・ストップ・ショップ制度の下、税率は顧客の所在地のものを適用するものの、それ以外については、全て所在国（登録国）の VAT ルールに従うこととするというものである。加盟国間での課税区分の違い、為替換算の方法、インボイスの発行や電子申告などの問題が解消され、コンプライアンスコストが軽減される。

また、コンプライアンスコストについては、徴収方法の改善も考えられている。

現在、継続的に検討されているものは、区分納付 (split payment)、データウェアハウスである。

区分納付というのは、銀行の機能を活用し、課税取引の代金の支払いにおいて、本体価格の部分と VAT の部分を区分したうえで、本体部分のみを供給者に送金し、VAT 部分は供給者に送金せず銀行内で別途管理するというものである。

データハウスというのは、全てのインボイスデータをリアルタイムに中央 VAT モニタリングデータベースに送信するというものである。

#### 4 小括

欧州連合の付加価値税の最終目標は、「原産地原則による課税。ただし、税収は消費地国に帰属するよう清算する」というものであり、この考えは維持されている。しかしながら、この最終目標を達成するためには、EU の全加盟国で課税標準及び税率がコンバージェンスされる必要があるが、それは加盟国が課税主権を放棄することを意味することから、容易ではない。このために、仕向地原則を取り入れつつ推移してきたわけであるが、2015 年以降は全面的に仕向地原則に移行することとなる。妥協の産物であることは否めないものの、EU 域外取引をも含めたところで考えると、国際競争条件や課税の中立性という観点からして、仕向地原則への移行は首肯できるものと考えられる。

しかしながら、税関の機能が利用できない場面において、クロスボーダー取引に対する仕向地原則による課税システムを執行することは、容易ではない。換言すると、税務管轄外に所在する事業者に対して、付加価値税の申告納税を求めることは大変難しいわけである。

欧州連合では、電子商取引を行う EU 域外事業者に対して、ワン・ストップ・ショップによる事業者登録を求め、それに対処しているところである。また、

2015年以降、このワン・ストップ・ショップによる事業者登録は、EU域内事業者にも拡大適用される。このスキームをうまく機能させることにより、税収の確保、コンプライアンスコストを削減するべく、検討が進められているところであるといえよう。

## 第4章 米国の小売売上税（RST）の動向について

本章では、米国の小売売上税の動向を取り上げてみる。小売売上税は、付加価値税タイプのものではなく、単段階課税の間接税であり、原則として物品が課税対象となっている。また、RST は連邦レベルの税ではない。これらの点からすると、必ずしもわが国の消費税、特に電子的サービス取引の課税問題を考える上での参考にはならないと考える向きもあるかもしれない。しかしながら、州をまたいで行われる取引、州際取引においては、まさにクロスボーダーで行われる電子的サービス取引と同じ問題が所在している。すなわち、州際取引には、税関の機能を利用できないという意味で、同じ問題点が存在しているのである。

### 第1節 小売売上税の概要等

米国における小売売上税（RST）は、州内の「課税対象」売上に対して課される最終消費関連取引税と考えることができ、課税対象となる売上とは、主として有形動産の移転・交換、賃借やサービスの対価などである<sup>(83)</sup>。

課税団体は各州である<sup>(84)</sup>。

納税義務者については、売主、消費者、売主・消費者双方の3つの方式があり、州ごとに定めがある。しかしながら、どの方式であっても、実務上は売主が課税対象である物品及びサービス等の価格に加えて消費者から必要な税額を徴収し、それを課税団体に申告・納付することになりはならず、税負担は最終消費者に転嫁されていく<sup>(85)</sup>。

次に、小売業者の登録についてである。一般的に RST は、物品・サービスの

---

(83) 自治体国際化協会 2000年1月「米国の州、地方団体における売上・使用税の概要」8頁。

(84) 郡、市などが課税団体である場合もあるが、徴収は州が一元的に行っている場合が多いようである。

(85) 自治体国際化協会 2000年1月・前掲注(83) 9頁～10頁。

売主により徴収される。RST の課税実務において重要な役割を担う小売業者の把握は、RST の賦課・徴収の基本となるものであり、各州はこれら小売業者の登録制度を持っている<sup>(86)</sup>。RST の課税対象となるような事業を開始しようとする者は、州政府などの課税団体に申請し、登録及び小売事業等を行う免許（証明や許可書を含む）の交付を受けることになる。この免許等を受けることなく小売業等を営んだ場合、事業者に対して罰金を課す州もある。また、登録を行った事業者には多くの州において、RST の徴収に係るアカウント・ナンバーが交付され、これをもとにRST の申告納付等の処理が行われることになる。州内に複数の小売店舗を有する事業者については、州により、①総合登録（consolidated registration）、②分割登録（separate registration）の二通りの方式がある。総合登録とは、主たる小売店舗において小売事業者登録を行い、他の店舗についてはそのリストを添付する形で行われる登録方式である。分割登録とは、個々の小売店舗ごとに登録申請を行う方式である<sup>(87)</sup>。

## 第2節 使用税の概要<sup>(88)</sup>

RST の補完税として、使用税（use tax）が存在している。ここでは、この概要を紹介する。

使用税とは、一般に州内における、州売上税の課税がなされていない物品等の保管、使用及び消費などの行為に対して課される税である。この税は、州間の税率格差やRSTの有無により、州民の他州での商品購入が増加し、自州の小売業者等の活動に影響が出ることや州民のRST忌避を防ぐ目的で創設されたものであり、RSTを補完する税としての性格を有する。なお、使用税は、「1935年、カリフォルニア州やワシントン州で制定されたのが始まりであり、ワシントン州の使用税課税に関する訴訟において、連邦最高裁が、『使用税は州間取引

---

(86) 自治体国際化協会 2000年1月・前掲注(83)10頁。

(87) 自治体国際化協会 2000年1月・前掲注(83)10頁～11頁。

(88) 自治体国際化協会 2000年1月・前掲注(83)24頁～25頁。

に課されるものではなく、州間通商が完結した後、物品を使用できるその地位に課税されるものである』との理由で、使用税の課税を合憲とする判決を下して以来、各州に広まっていった」とされている<sup>(89)</sup>。

使用税の適用ケースとしては、主に1) 再販売目的等で購入した物品（非課税扱い）を自己消費した場合、2) 理由を問わず、本来、徴収されなければならなかったRSTが徴収されていない場合、3) 州民が自州での保管、使用、消費などを目的に他州から物品等を購入した場合、などがある。物品に関して、使用税の課税対象はRSTとほぼ同じである。サービスについては、課税対象に含めている州とそうでない州がある。

使用税の納税義務者は、RSTが課されていない物品等を州内において保管、使用又は消費している者であり、一般的には当該物品等の購入者ということになる。

### 第3節 州際取引に係る問題

第2節で見たように、RSTを補完する税として、使用税がある。使用税が課されている理由は、「州と州との間には税関が存在しないことから、国際取引における輸出免税および輸入課税のような国境税調整の方法で課税することは困難である。しかしながら、他州から購入した商品を課税しないと、州内の小売業者が競争面で不利となる。したがって、競争条件の中立性確保の観点から、使用税が導入されたものである」<sup>(90)</sup>と整理できよう。

使用税は物品を保管、使用、消費する者が納税義務を負い、自主的な申告納付により支払われることが原則であり、州際取引であっても同様である。ただし、州際取引の場合、納税義務者による確実な申告納税は期待しがたく、特に納税義務者が最終消費者の場合は、より顕著であるといえる。よって、州際取引について、売主、つまり州外業者に申告納付させることが、使用税徴収の有

---

(89) 自治体国際化協会 2000年1月・前掲注(83)24頁。

(90) 沼田・前掲注(42)31頁。

効な方法であると考えられる<sup>(91)</sup>。

しかし、州政府が州外業者に対してどこまで使用税の徴収義務を負わせることができるかについて、米国では憲法の関連条項による州政府の課税権に対する制限が問題となってくる<sup>(92)</sup>。

まず、通商条項と呼ばれる連邦憲法第1条第8節第3項があり、州際取引を規制する権限が連邦議会に与えられている。次に、適正手続き条項と呼ばれる連邦憲法修正第14条があり、「いかなる州も、正当な法の手続きによらないで、何人からも生命・自由または財産を剥奪してはならない。また、いかなる州も、その管轄内にある何人に対しても法律の平等な保護を拒んではならない」と規定されており、州政府の法律により米国市民の権利が損なわれることのないことを保障している<sup>(93)</sup>。憲法による州政府の制限に関連して、二つの最高裁判例が重要な意味を持っている。一つは、1967年のNational Bellas Hess 事件判決であり、州内に人・物・資産などを一切持たない州際小売販売者に対して州の課税権が及ぶかどうか争われたものであるが、結論は、課税権の根拠として州内に人・物・資産などの「物理的存在」が必要であるというものである<sup>(94)</sup>。二つ目は、1992年のQuill 事件判決であり、連邦議会が新たな立法を行うまでは課税が合憲となるには何らかの「物理的存在」が必要とされ、宅急便や郵便のみで州内の顧客とつながっているに過ぎない通信販売業者は使用税の徴収・納付義務を負わない、とされたのである<sup>(95)</sup>。

結局のところ、州外業者に対してある州が課税権を行使できるのは、州内にネクサス（実質的な関連、substantial nexus）が存在する場合に限られること

---

(91) 自治体国際化協会 2000年1月・前掲注(83)25頁。

(92) この問題について、連邦憲法及び最高裁判決を詳細に検討したものに、次の論文がある。

藤田英理子「米国における電子商取引課税の現状と課題 - 州際取引における売上税・使用税の問題を中心に -」税務大学論叢第55号155頁～278頁（2007、<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/55/02/ronsou.pdf>）。

(93) 藤田・前掲注(92)197頁～199頁。

(94) 藤田・前掲注(92)209頁～210頁。

(95) 藤田・前掲注(92)218頁～219頁。

になる。ネクサスの概念を構成するものとしては、具体的には次のようなものがあるとされる<sup>(96)</sup>。

- ・ 事業者の小売店舗、事務所、倉庫及び展示場が州内にあること。
- ・ 州内において、事業者の代表者、営業担当者、代理店及び他企業による受注活動などが行われていること。
- ・ 州内に事業者の資産があること。

このような、供給者のネクサスが州内に存在する場合には、供給者に納税義務を課すことが可能となるが、州外の供給者のネクサスが州内に存在しない場合には、購入者を対象とした使用税を課すことになる。しかしながら、使用税は執行の困難性が最大の問題であり、特に顧客が個人消費者の場合には、納税はほとんど望めない<sup>(97)</sup>。特に、近年は、インターネットを利用した遠距離販売が活発になっている中、大きな問題となってきたと考えられる。

結局、米国においても、税関の機能が利用できず、税務管轄外の供給者からの販売に対する間接税の賦課徴収は、わが国や欧州連合と同じような困難に直面していることになる。

なお、州内にネクサスを有する州外事業者は、一般的に州使用税の徴収義務を負うこととなり、州使用税の徴収義務者としての登録が必要となる<sup>(98)</sup>。この点は、RSTの事業者登録とほぼ同じであるといえる。

#### 第4節 売上・使用税簡素化プロジェクトについて

上記のような問題点に対処するため、2000年に、各州は共同して、売上・使用税簡素化プロジェクト (streamlined sales and use tax project) をスタートさせた。その目的は、売上・使用税の課税システムの簡素化と事業者による

---

(96) 自治体国際化協会 2000年1月・前掲注(83)26頁。

(97) 沼田・前掲注(42)32頁。

(98) 自治体国際化協会 2000年1月・前掲注(83)28頁。

自発的な税の徴収のための基盤整備である。この努力の結果として、売上・使用税簡素化協定 (streamlined sales and use tax agreement) が 2002 年 11 月 12 日に締結され、2005 年 10 月 3 日に発効した<sup>(99)</sup>。2013 年 6 月 1 日現在、44 州が協定のメンバーとなっている<sup>(100)</sup>。

売上・使用税簡素化協定の主目的は、売上・使用税の適用と執行に関する協力と簡素なシステムを確立・維持することである。これに沿うため、8つの主要ルールが盛り込まれている<sup>(101)</sup>。

第1に、課税対象となる物品とサービスの定義の統一である。第2は、デジタル財を定義づけており、有体物 (tangible personal property) 及びサービスと区別している。第3に、税率について、単一税率であるべきとした。第4に、州レベルでの執行体制について定めており、一つの納税者は州政府の監督に服し、郡や市レベルでの監督には服さないこととされた。第5に、各税務管轄は、9桁の郵便番号コードのデータベースを持つこととされた。これにより、遠距離販売者は、買い手の所在地を確認することが簡単となるのである。第6に、課税地のルールが定められた。特に、商品の配送を含む電子商取引では、配送される住所に基づき買い手の所在地であるとされた。第7に、各州はオンラインの登録システムを設置することとされた。これにより、供給者は全ての州に登録することができることが期待される。この「ワンストップ登録」により、供給者は、自発的に税の徴収と送金を行うことになる。第8に、当該協定では、税の徴収と送金に関する3つのモデルを示している。すなわち、供給者は、適格サービスプロバイダー (certified service provider, csp) を代理人として選択する、または、適格自動計算システム (certified automated system, cas) を選択する、または、CASとして認証される売上税計算システムを自前で設置して利用することを選択することになる。

このようなルール設定は、売上・使用税の制度のみならず執行面においても、

---

(99) supra note (47), page 17,

(100) 売上・使用税簡素化協定ホームページ <http://streamlinedsalestax.org>

(101) supra note (47) page 18-20,

大いに貢献するものであるが、多くの問題が残っている<sup>(102)</sup>。

まず、消費者のプライバシーがある。このスキームでは、税と金融というセンシティブな情報を一元的に管理することにつながるからである。さらに、当該協定に参加している州と参加していない州の協力問題があり、特に売上・使用税が全くない州との関係は深刻であろう。いま一つの問題は、供給者の登録が自発的なものであるということである。当該協定による登録システムは、簡素化されたものとはなっているものの、何ら義務ではないため、実際に供給者がこのシステムに参加してくれるかはわからないのである。また、上述の憲法及び最高裁判決との関係があり、州内にネクサスを持たない事業者、とりわけオンラインによる販売業者は、登録を義務づけられているわけではないのである。自発的にこのシステムに登録している事業者数は、2013年6月1日現在で1953となっているが、これはごく一部にすぎないと思われる<sup>(103)</sup>。

## 第5節 小括

米国の小売売上税及び使用税においても、欧州連合同じような問題が生じていると考えられる。

米国の小売売上税においては、主な課税対象は物品である。取引がひとつの州内で完結しているのであれば、事業者の無申告などといったことを除いては、特段の問題は生じないものと考えられる。しかしながら、取引が州を越えて行われる場合、オンラインによる遠隔販売はその好例であるといえるが、米国内取引であるために税関を通ることがなく、物理的な監視ができない。このために、国境を越えて行われる取引と同じ問題が生じているといえる。

米国においては、州際取引に関して、小売売上税を補完する税として、使用税がある。納税義務者は購入者であるが、適正な申告納付を期待することは、極めて難しい。そこで、州外事業者の自発的な申告納付を求めることとしてお

---

(102) *supra* note (47), page 20-21,

(103) 売上・使用税簡素化協定ホームページ <http://streamlinedsalestax.org>

り、その対応策として、売上・使用税簡素化協定がある。この協定では、税制の簡素化・統一化、ワンストップによる事業者登録を行うとともに、申告納付に関する手続きの一元化をはじめ、各州同士の連携強調が図られているのである。

しかしながら、そもそもの問題として、連邦憲法及び最高裁判決に基づく規制のため、ある州が課税権を行使できるのは、事業者が州内にネクサスを有している場合だけとされている。このため、上記のような取り組みも、あくまで州外事業者の自発的なものにとどまっているのである。

この点に関連し、2013年5月6日、連邦上院において、インターネット販売事業者に対して、各州がそれぞれ課税する売上税の徴収を義務付ける法案が可決された。2013年6月現在、連邦下院に付託されているところであり、その動向が注目されるところである<sup>(104)</sup>。

---

(104) ただし、当該法案が成立したとしても、実際の徴収や税務調査のあり方など執行面の問題は残るものと思われる。

## 第5章 若干の政策提言

前章までにおいて、わが国の消費課税に関する問題点、欧州連合及び米国の動向を整理してみた。ここでは、それらを踏まえつつ、わが国の消費税制のあり方などについて、若干の政策提言を試みる。

### 第1節 仕向地原則の適用について

クロスボーダー取引における課税原則として、原産地原則と仕向地原則の二つがある。わが国の消費税では、基本的には仕向地原則を取り入れているものと考えられる。財貨の場合、輸出免税が適用となる一方で、輸入時には引取り課税が行われることになり、これは仕向地原則が適用されているものと考えられる。一方、財貨取引以外、すなわちサービス取引（役務の提供取引）の場合であるが、原則的として役務の提供された場所が課税地となることとされていることからすると、基本的には仕向地原則に従った課税システムが採用されていると考えることが可能である。しかしながら、第2章で整理したように、電子的サービス取引のような「場所の概念になじまない」取引であり、消費税及び政令において特段の定めが置かれていない取引にあっては、消費税法施行令6条2項7号により、「役務の提供を行う者の役務の提供に係る事業所等の所在地」により判定されることになる。外国企業の場合、その場所は外国であり、消費税は課税対象外とならざるをえないが、これは実質的に原産地原則による課税と言わざるをえない。

この点について考えるに、まず、国際的競争条件の中立性の観点からは仕向地原則の採用が望ましいとされている。また、タックスプランニングの問題が考えられるところである。例えば、日本国内で事業を行うA社が、日本国内の居住者に電子的サービス取引を提供した場合には、日本の消費税の課税対象となる一方で、消費税負担を免れるためにA社が海外子会社Bを立ち上げ、B社が日本国内向けに電子的サービスを提供するようにすれば、日本の消費税の課

税対象外とすることができるわけである。

このような状況は、欧州連合でも同じような状況にあったといえる。第3章で整理したとおりであるが、1977年に制定された第6次指令においては、クロスボーダーのB2Cサービス取引にあっては、原産地原則が適用となっていたが、課税の中立性を阻害していること、タックスプランニングの問題が指摘されていたものである。欧州連合では、その後のVAT指令の改正により、仕向地原則を取り入れていくこととなり、2015年1月以降は仕向地原則に全面移行されることとなっている。

もっとも、欧州連合が仕向地原則を全面採用するに至ったことには、欧州独自の事情があることは確かである。欧州連合の付加価値税における最終目標は、「原産地原則による課税。しかし、最終的な税収が消費地国のものとなるように精算する」というものである。欧州域内の事業者にとっては、このようなシステムがもっともコンプライアンスコストが低く望ましいと思われるが、この最終目標の実現のためには、各国の税制のコンバージェンスが必要であり、各国が財政主権を放棄することに等しく、政治的に極めて困難であるといわざるをえない。その妥協の産物として、原産地原則による課税システムの移行が行われてきていることは確かである。一方で、わが国は、欧州連合のように複数の税務管轄に分かれているわけではなく、欧州連合のような政治的妥協が必要なわけでもなく、その観点からは、原産地原則による課税システムによることも、可能であろう。

しかしながら、上述のような国際的競争条件の中立性の観点、タックスプランニングの問題があることを考えると、やはり仕向地原則による課税システムを構築していくことが正しいのではないか。さらに、財貨のクロスボーダー取引には仕向地原則が適用され、サービスのクロスボーダー取引には原産地原則が適用されるとなると、実質的に同一であるにもかかわらず、輸入の方法により課税上の差異が生じる。例えば、書籍を輸入すれば引取り課税の対象となる一方、電子書籍の場合には課税対象外となるわけであり、やはり課税の中立性の観点から問題である。特に、今後、サービス取引がさらに進展していく可能

性があり、消費税率の引き上げがあるとするならば、その影響はさらに大きなものになっていくであろう。

なお、米国の州税である小売売上税についていえば、州際取引に関して、小売売上税を補完する税として使用税が取り入れられており、買い手が納税義務を負っている。米国においても、仕向地原則による課税システムがとられていると考えてよいであろう。

以上のような諸点に鑑み、わが国においても、消費税の課税システムとしては、仕向地原則を全面採用する必要があると考える。やや具体的には、①消費税法施行令6条2項7号を削除する（つまり、原則である「役務の提供が行われた場所」が日本であれば課税対象に含まれることになる）、②消費税法施行令6条2項7号を改正し、「役務の提供を受けた者の所在地」を役務提供の場所と認定する、ということが考えられる。

## 第2節 顧客（サービスの買い手）に納税義務、連帯納付義務を課すことについて

クロスボーダー取引に対する消費税の課税ルールとして、仕向地原則を採用することは、理論的には異論がないと考えられる。

財貨に関する国際取引については、「税関の機能に頼ること（つまり、税関による関税徴収の機能を利用すること）によって、概ね正確な仕向地課税を行うことができる」<sup>(105)</sup>のである。これを裏返すと、税関の機能が利用できない場合には、正確な仕向地課税を行うことには困難が生じうるのである。国際間電子的サービス取引は、税関の機能が使えない場合に該当するわけであるが、結局のところ、仕向地原則による課税は理論的にはともかくとして、税関の機能が利用できないことにより、執行可能性という点で大きな問題に直面するので

---

(105) 渡辺・前掲注(24)66頁～67頁。

ある。

海外からのサービス提供取引に対し、仕向地原則による課税を適用するにあたり、二つの方法が考えられる。顧客（サービスの買い手）に納税義務を課す方式、供給者（サービスの売り手）に納税義務を課す方式である。ここでは、顧客に納税義務を課す方式を取り上げてみる。

まず、財貨の取引については、わが国の消費税はこの方式を導入している。保税地域から引き取られる外国貨物が課税対象であり、納税義務者は「外国貨物を引き取る者」であり、個人消費者であっても納税義務を負っているのである。財貨の取引との中立性を考えるに、海外からのサービスを日本国内で受領した顧客に納税義務を課すことは、理論的にありえないものではないと考えられる。

また、この方式は、米国の州税である小売売上税を補完する税として導入されている使用税と同じものと考えられる。使用税は、州際取引において、他州所在の事業者から商品を購入した者（最終消費者、事業者を問わない）が納税義務を負うものであり、仕向地原則による課税を徹底させるならば、顧客に納税義務を課すことは一つのオプションになりうることを示唆している。

このように、顧客に対して納税義務を課し、消費税の申告納付を求めるということが考えられるのである。

しかしながら、米国の使用税は徴収困難なことで有名である<sup>(106)</sup>。特に、顧客が最終消費者（個人）である場合に、自発的な納税を求めることは、極めて困難であると考えられる。

なお、欧州連合の「グリーンペーパー」において紹介されている方式として、顧客に連帯納付義務を課すということも考えられる<sup>(107)</sup>。基本的には事業者による申告納付を求めるものであるが、それが実行されない場合には、事業者である顧客については仕入税額控除を認めないこととし、最終消費者である顧客については納税を求めるということにするわけである。しかしながら、「グリー

---

(106) 例えば、Richard T. Ainsworth “Technology, VAT Compliance, and `Black Swan` Blindness” Tax Notes International April 16, 2012 page 277.

(107) COM(2010)695 final 1.12.2010 art 5.4.2.

ンペーパー」においても、「当該顧客がその購入が VAT の捕脱的脱税と関連した取引の一部であることを知っていたかまたは知るべきであったことを税務当局が立証できた場合」に限り、そのような義務を課することができるものと認識されていること、顧客や事業者のコンプライアンスコストがかかることなどといったことが指摘されている。同じく欧州連合の「コミュニケ」では、この方式については取り上げられておらず、欧州指令に盛り込む項目には含まれない可能性が高いと思われる。

以上のような諸点に鑑み、顧客に納税義務を課すことや連帯納付義務を課すことについては、理論的にはともかくとして、実際には大変な困難が伴い、現実的な対策になるとは、あまり考えにくいと言わざるをえない。

### 第3節 海外事業者登録制度の導入

海外からのサービス提供取引に対し、仕向地原則による課税を適用するにあたり、ここでは、供給者（サービスの売り手）に納税義務を課す方式を取り上げてみる。

欧州連合においては、EU 域外事業者に対するワン・ストップ・ショップ制度が導入されており、EU 域内の一カ国を選択して事業者登録し、VAT 総額は消費国（買い手の所在国）の税率に従い計算し、EU 全体にまたがる VAT 申告納付を行うこととなっている。また、2015 年 1 月以降は、EU 域内事業者に対しても、このワン・ストップ・ショップスキームが拡大適用されることとなっている。

米国の州税である小売売上税においても、売上税・使用税簡素化協定により、州外事業者の登録制度が導入されている。

つまり、欧州及び米国においては、税務管轄外の事業者に対して、自発的な申告納付を求めることとしており、その対応策として事業者登録制度を導入しているということになる。

欧州連合においても、米国においても、税務管轄が複数にまたがることから、

この事業者登録は、「ワンストップ」と称されているところである。欧州連合の「コミュニケ」では、ワン・ストップ・ショップスキームが「重要な一里塚」と考えてられている。

海外事業者に対して、自発的な申告納付を求めるとする場合、欧州連合や米国の例を参考に、海外事業者登録制度を設けることが考えられる。

これについて簡潔に述べれば、事業者登録、申告手続き、申告に関する情報提供、納税管理人の指定など、一元的に行うポータルサイトを設置するということになるであろう。また、このようなスキームを利用する者は、日本国内に支店や事務所等を有しない者であることが議論の前提であるところ、管轄税務署は麹町税務署ということになると考えられる<sup>(108)</sup>。

ところで、仕向地原則を適用するにあたっては、顧客の特定(identification)の問題があり、特に「誰に」、「どこで」が重大であると考えられる。欧州連合の検討ペーパーでは、顧客の自己申告、支払い方法のデータ(クレジットカードや銀行口座の情報)、IPアドレスによる把握、電子認証などの方法が挙げられている。どれかひとつにより、完全に把握できるというものはないのが実情であるし、IPアドレスにしてもクレジットカードにしても、実際の居住国以外のもものを取得することは、不可能ではない。なかなか決定打がないといわざるをえないが、これらの情報の複数を入手し、相互に矛盾がないならば、一応信頼できるものとして取り扱うなど、一定の割り切りも必要であろう。いずれにせよ、いくつかの情報を総合的に把握するようなシステムにより、判断していくほかないと考える<sup>(109)</sup>。

以上のような諸点を鑑みるに、海外事業者に自発的な納税を求めることについては、海外事業者登録制度を導入し、コンプライアンスコストを下げていく

---

(108) 消費税法 22 条及び施行令 43 条。

(109) ただし、財貨の現金取引などとは異なり、国際間のインターネットを通じた取引であるならば、確実に何らかの足跡は残されるはずである。支払いについていえば、銀行振り込み、クレジットカード支払いになるはずであり、それらの情報のやり取りがなければ、取引自体が成り立たないはずである。

ような施策が必要であると考える。

日本向けにサービスを提供する事業者であることからすると、当該事業者によるサービス提供は、日本語によるものである可能性が高い。よって、基本的には、日本語によるポータルサイトの提供で足りるのではないかと考えられるが、海外事業者の便宜のため、最低限英語によるものを用意するべきかもしれない。

なお、海外事業者登録制度を導入したとしても、あくまで自発的な申告納付を求めることにすぎず、海外事業者が適正な申告を行うインセンティブがないことが問題として指摘される。実際、米国の小売売上税においても、州外事業者による登録制度では全米で1953社の登録にとどまっており<sup>(110)</sup>、ごく一部であると考えられる。自発的な納税にすぎず、わが国による税務調査を行うこともできないとすれば、何ら強制力はないことは事実である。しかしながら、申告納税制度自体が自発的な申告を行ってもらおうというものであることからすると、このような懸念をことさらに強調することは、あまり建設的ではない。また、強制力を伴った課税システムが構築できないからといって、原産地原則のままよいというのでは、税制の中立性が阻害されるとともに、そもそも、タックスプランニングに対して何も対応しない、ということの意味する。少しでも、海外事業者にとって使い勝手のよいシステムを構築していくことで、対応していくことしかないのではないか<sup>(111)</sup>。

#### 第4節 税率の設定、課税区分の問題について

まず、税率に関する問題から取り上げる。

---

(110) 2013年6月1日現在の数字である。

売上税・使用税簡素化協定ホームページ <http://streamlinedsalestax.org>

(111) 海外事業者が自発的に登録することについては、世界的大企業などであれば、一種の名声効果が期待できると考えられる。また、顧客に連帯納付義務を課すことと併用すれば、海外事業者登録を行っている事業者からサービスを購入するというインセンティブを与えることにもなると考えられる。しかしながら、これらは理論的にはそういえるという程度であり、今後の理論的、実証的な分析に期待したい。

欧州連合においては、各加盟国が独自に VAT 税率を定めているため、EU 域内で単一税率となっていない。このため、EU 全体を通じて、仕向地課税を行うとする場合には、納税者は最大で 27 国の税制に対応する必要があるが、この点については、わが国は単一の税務管轄であり、このような観点からの問題は存在しないであろう。

しかし、欧州連合では、各加盟国において軽減税率（複数税率）を設けられているケースがある。一国内においても、複数の税率が存在することにより、そもそも計算が複雑になるうえ、軽減税率の対象となることかどうか個別に判断する必要が生じるのである。この点についても、現状のわが国の消費税は、単一税率であることから、特段の問題は生じていないと考えられ、海外事業者に自発的な申告納付を求める観点からは、税制は簡素な方が望ましいことは言うまでもなく、単一税率の維持が望ましいと考えられる。この点については、欧州連合の検討ペーパーにおいても、「最終的には単一税率が望ましい」とされているところである。

ただし、一定の政策目標のために、税制が活用されることは経済政策としてありうることであり、軽減税率（複数税率）が一概に否定されるべきものではないと思われる。欧州連合においても、「単一税率が望ましい」としながらも、文化、教育、環境といった政策目標と整合的な軽減税率のあり方が検討されるべき、と考えられている。例えば、文化の観点からは、書籍が軽減税率の対象とすることが考えられよう。もちろん、何を軽減税率の対象とするかは、税制以外の経済社会政策や価値判断が含まれるところであり<sup>(112)</sup>、本稿の守備範囲を超えるものであるが、最低限いえることとしては、書籍が軽減税率の対象となるならば、電子書籍も軽減税率の対象とするなど、中立性の確保に十分な配慮が必要なのではないか、ということであろう。

---

(112) 電子的サービス取引は財の輸送を不要にすることから、CO2 削減の効果があるかもしれない。また、景気対策の観点から、例えば、住宅購入を軽減税率の対象とすることもありえよう。

## 第5節 地方消費税について

本稿では、国税である消費税について述べてきたところであるが、ここでは地方税である地方消費税について、取り上げてみたい<sup>(113)</sup>。

地方消費税は、平成6年の税制改革の一環として地方財源の充実を図る観点から創設された都道府県税である。消費税の納税義務者をその納税義務者とし、消費税額が課税標準である。税率は25%であるが、消費税率に換算して1%である。地方消費税の申告納付は、国内取引については、納税義務者の事務負担を考慮して、当分の間、その賦課徴収を国に委ねており、税務署（国）において消費税の例により、消費税と併せて行うこととされている<sup>(114)</sup>。

地方消費税については、消費税のような多段階累積排除型の間接税を各都道府県の消費課税として仕組む場合には最終消費地と税収の帰属を一致させる必要があることから、その仕組みとして、いったん地方消費税として各都道府県に納付された税収について、各都道府県間において消費に相当する額に応じて清算を行うこととされている。「各都道府県ごとの消費に相当する額」については、商業統計に基づく小売年間販売額とサービス業基本統計に基づくサービス業のうちの対個人事業収入額の合計額（8分の6）、国勢調査に基づく人口（8分の1）、事業所統計に基づく従業者数（8分の1）により、算出される。なお、都道府県間の清算後の金額の2分の1相当額を「人口・従業者数」で按分して市町村に交付することとされている。

地方消費税のスキームでは、個別取引の段階では事業者の所在地による課税、すなわち原産地原則による課税が行われ、税収は一定の方式による概算ではあるものの最終消費地に帰属する、すなわち仕向地原則に従っていると見ることができる。これは、欧州連合を日本国、欧州連合の各加盟国と都道府県になぞらえると、「EU 域内取引に原産地原則を適用する。ただし、最終的な税収が消

(113) 地方消費税の概要については、川上尚貴ほか『図説日本の税制（平成20年版）』236頁～237頁の記述による。

(114) 輸入取引については、税関（国）において、消費税の例により、消費税と併せて行う。

費地国のものとなるように、清算機構（クリアリングハウス）を設けて、消費統計などを用いて税額調整を行う」という欧州連合の最終目標が実現されているといえる。これは、すべての課税管轄（地方消費税においては、都道府県）において、課税範囲と税率が統一されており、単純な統計的手法による税込調整が可能であることによるものと考えられ<sup>(115)</sup>、また国という上位機関が賦課徴収を一元的に行っているという側面もあると思われる。

欧州連合においては、各加盟国が課税主権を放棄することが難しく、代替的なルールとして仕向地原則が採用されるに至ったわけであるが、わが国の地方消費税にあっては、各都道府県が課税を国に委託していることにより、このようなスキームが可能となっているのである。

今後、地方分権改革の進展や道州制の導入により、課税範囲や税率を各地方公共団体が独自に自主的に決定することがありえる。その場合には、現行の統計的手法による清算方式は維持することが困難である。さらに、都道府県間（場合によっては、道州間）取引については、日本国内取引であることには違いがなく、サービス取引は言うに及ばず、財貨の取引であっても、税関の機能が利用できない。その際には、都道府県間の取引について、個別取引の段階から仕向地原則による課税の仕組みが必要となってくるが、事業者の負担は増大することは間違いない。

いずれにせよ、現在、欧州や米国で行われているような議論が、そのままわが国にも当てはまる事態が生じることとなるわけであり、今後の地方分権改革の議論において、検討されるべき問題の一つではないかと思われる。

## 第6節 その他

クロスボーダー取引において、特に税務管轄内にまったく拠点を持たない海外事業者に納税義務を課す場合には、租税条約に基づく二国間、多国間の協力

---

(115) 沼田・前掲注(42)37頁。

が必要である。消費税についても、租税条約の対象に取り入れる必要がある。その上で、情報交換や徴収の共助といった国際協力が不可欠である。

仕向地原則の適用を考えた場合、B2B のクロスボーダー取引に対しては、リバースチャージの導入が考えられる。これにより、課税のチェーンが復元され、首尾一貫した仕向地原則による課税システムとなることが期待できる<sup>(116)</sup>。

---

(116) ただし、わが国の消費税では、課税事業者登録制度がなく、免税事業者からの仕入れであっても仕入税額控除の対象となり、直ちにリバースチャージを導入する環境にはないと指摘もある。例えば、宮川博行「非居住者の消費税の納税義務に関する一考察」税務大学論叢第70号300頁～302頁(2011, <http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/70/04/04.pdf>)。

## 結びに代えて

本論文は、主な検討対象として、国際間電子的サービス取引を取り上げ、消費課税の問題点を整理し、若干の政策提言を行うよう努めたものである。

最終事業者に至るまでのすべての取引が、一つの税務管轄内で行われる場合には、付加価値税の仕組みは極めて有効に機能するようにできている。国際間取引（クロスボーダー取引）においても、取引が財貨に限られている場合には、税関による部率的な監視があるため、概ね適正な仕向地課税を行うことができる。問題となるのは、①取引に外国企業が関与している場合、②取引が税関を通過しないで取引される場合、ということである。国際間のサービス取引、無形資産の取引は、その典型である。なお、このような問題があることは、以前から潜在的には存在することが認識されていたのであるが、財貨取引と比較してサービス取引等のボリュームが小さかったこともあって、大きな問題として扱われることはなかったのである。しかし、電子商取引の進展が、問題を表面化し、浮き彫りにしたということであろう。また、わが国の消費税では、海外から供給されるサービス取引が、課税対象外となっている。これは、国際競争条件上、中立性を阻害し、タックスプランニングを誘発するものであるといえる。

わが国の消費税は導入以来、20年以上が経過し、基幹税としてますます重要な税となってきた。しかしながら、上記のような問題については、何ら措置がとられないまま推移してきているといえる。

仕向地原則の適用は世界的な流れであるし、消費という側面に対して課税をするという間接税の本旨にも適っていると思われる。仕向地原則の適用には、少なくとも理論的には、異論はないものと考えられる。欧州連合の VAT、米国の小売売上税においては、海外事業者（州外事業者）に自発的な申告納付を求めることで、その対応としている。ワン・ストップ・ショップ制度と称される海外

事業者（州外事業者）の登録制度を導入しているのである。わが国においても、「最初的一步」として、海外事業者登録制度を導入すべきではないかと考える。

クロスボーダー取引に対して、間接税を適切に執行することは、容易ではない。特に、税関の機能が利用できない状況の下、海外事業者に申告納付を求めることには、困難が伴うといわざるをえない。欧州連合や米国の状況を見ても、解決の糸口がつかめているとはいいがたい。税関の機能を利用した閉鎖的な課税管轄で各国が自国のみの都合で税制を構築できた時代は終わり、租税国境のない開放的な世界で、各国の連携を前提とした税制を迫及することが必要となってきている。税制の標準化、手続きの共通化に向けた努力が必要である<sup>(117)</sup>。

2014年には、欧州連合において、新たなVAT改正案が発表される見込みである。米国においても、2013年5月6日に連邦上院において、州際取引における小売売上税に関する法案が可決されたところであり、現在、下院に送付されている。これらの状況を含め、海外の知見に学びつつ、さらなる対応策を検討していきたいと考える。

---

(117) 沼田・前掲注(42)43頁。