

平成 26 年度 国際税務対策事業
日本機械輸出組合 国際税務研究会
研究論文

クロス・ボーダー取引と付加価値税

—電子商取引に係る消費税法改正と OECD ガイドライン—

一橋大学大学院 経済学研究科 教授
日本機械輸出組合 国際税務研究会 主査
渡辺智之

平成 27 年 3 月
日本機械輸出組合

目次

はじめに	2
I. 日本の税制改正とその検討	2
I-1. 2015 年度税制改正	2
I-2. 一般的検討	5
I-2-1. 国内取引に適用される付加価値税の仕組み	5
I-2-2. ゼロ税率とリバースチャージ方式の適用	10
I-2-3. クロス・ボーダー取引に対する付加価値税の適用	13
I-3. 2015 年度税制改正の検討	15
II. OECD ガイドラインの概要	20
II-1. ガイドラインが対象とする付加価値税の中核となる特徴 (OECD(2014a)第 1 章)	21
II-2. 国際取引の文脈での付加価値税の中立性 (OECD(2014a)第 2 章)	23
II-3. サービス・無形資産の B to B 国際取引 (OECD(2014a)第 3 章)	25
II-4. サービス・無形資産の B to C 国際取引に関するガイドライン案 (OECD(2014b))	31
II-4-1. B to C 取引に関する一般ルール	32
II-4-2. B to C 取引に関する特殊ルール	34
II-4-3. B to C 取引に関するガイドライン案の検討	34
参考文献	36

クロス・ボーダー取引と付加価値税

－電子商取引に係る消費税法改正と OECD ガイドライン－

一橋大学大学院 経済学研究科 教授
日本機械輸出組合 国際税務研究会 主査
渡辺智之

はじめに

本稿の目的は、海外からのデジタル財輸入等に対する消費税の適用が 2015 年 10 月から変更されることになったことに鑑み、サービス貿易に対する付加価値税の課税のあり方を基本的な視点から再考することである。また、合わせて、現在 OECD を中心に策定が進められている International VAT/GST Guidelines（以下では「OECD ガイドライン」あるいは単に「ガイドライン」と呼ぶ。）の概要を紹介する。

本稿は二つの部分（I と II）から成る。まず、I. では、2015 年税制改正によって導入されることとなった、クロス・ボーダーの電子商取引に対する消費税の適用の変更について述べるとともに、今回そのような改正が行われることになった背景と今後の課題について検討する。その際、基礎的な論点に立ち返って、VAT 課税の仕組みを一般的に考察する。また、II. では、OECD を中心に策定作業が進められているガイドライン案(OECD(2014a)及び OECD(2014b))の概要についての解説を行う。

I. 日本の税制改正とその検討

I-1. 2015 年度税制改正

2015 年度税制改正において、国境を越えた役務の提供に対する消費税課税の見直しが行われることとなった。これによって、2015 年 10 月より、国外事業者が国境を越えて行う電子書籍・音楽・広告の配信等の電子商取引に、消費税が課されることとなった。この改正の目的は、国内外の事業者間における競争条件の不均衡を是正することであった。現行（2015 年 2 月現在）の消費税制度においては、国内事業者が国内の消費者・事業者に電子書籍等を配信した場合には消費税が課税されるのに対し、国外事業者が配信した場合には、消費税の対象とならない不課税取引となる。これは、現行税制においては、国外事業者が配信した場合、当該役務の提供者の所在地（この場合国外）で役務提供が行われたこととされるため、消費税の対象となる国内取引にはならないためである。この結果、特に国内で役務の提供を受ける者が最終消費者や免税事業者である場合には、内外の役務提供者間での競争条件が不均衡になる。すなわち、国内事業者の提供する役務には 8%の消費税が課

されるのに対し、国外事業者は顧客に消費税の負担を求めることなしに販売することができるのである。

現行法制における上記のような問題に対応するための規定が、2015 年税制改正において導入されることになった。¹しかし、今回の改正は、その目的が比較的単純なものではあっても、問題の是正のためには、消費税制度の基本的な論点の検討が必要であった。²一定の役務の提供について、その課税地をサービスの提供者の所在地からサービスの提供者を受ける者の所在地に変更しようとする場合（内外判定基準の見直しを行った場合）、どの範囲の役務提供について変更をするのか、課税地を国内に変更した役務提供についてどのように消費税を課税するのか、その場合課税の実効性は確保できるのか、また新たな課税方法の導入に伴うコンプライアンスコストの上昇をどのように抑えるか、といった点について、具体的な検討が必要であった。今回の税制改正は、これらの論点についての現時点における一定の結論を示したものである。

まず、内外判定基準の見直しの対象とされる役務は、「電気通信役務の提供」に限定されることになった。「電気通信役務の提供」とは、電子書籍・音楽・広告の配信等の電気通信回線を介して行われる役務の提供を指すが、電気通信役務の提供以外の資産の譲渡等に付随して行われる役務の提供や単に通信回線を利用させる役務の提供は含まれないものとされる。なお、著作権の利用許諾に該当する取引についても、「電気通信役務の提供」に該当する場合がある。このように、内外判定基準が見直されたのは、役務の提供一般についてではなく、「電気通信役務の提供」という比較的限定された範囲である。しかし、この限定された範囲の税制改正であっても、上記のような内外事業者の競争条件格差の問題自体についてはおおむね対応ができるものと考えられる。なお、国境を越えた役務提供一般に対する消費税の課税方法の改正については、2015 年度税制改正には含まれていないものの、今後検討が継続される見込みである。

課税方法については、一般には、国内で役務の提供者を受ける者が事業者である場合（B to B 取引）と消費者である場合（B to C 取引）で区分して考える必要がある。OECD ガイドラインにおいても、この区分が適用されている。なお、B と C との区分については、事業者と消費者の区分と、消費税の課税事業者とそれ以外の事業者（免税事業者や売上の大部分が非課税売上である事業者）の区分、の 2 種類の意味がある。

今回の税制改正においては、B to B 取引と B to C 取引という区分ではなく「事業者向け電気通信役務の提供」と「消費者向け電気通信役務の提供」という区分が導入された。「電気通信役務の提供」のうち、サービスの性質や取引条件等から事業者向けであることが明らかな取引（例えば広告配信）が「事業者向け電気通信役務の提供」であり、それ以外の

¹ 税制改正に関する本稿の内容は、2015 年 1 月 14 日に閣議決定された「平成 27 年度税制改正の大綱」に基づいて記述している。

² 政府における検討と基本的な論点整理については、財務省主税局税制第二課（2013）を参照。

取引（例えば電子書籍・音楽の配信）が「消費者向け電気通信事業の提供」であるとされる。すなわち、役務提供を受ける者（顧客）のステータスを基準にするのではなく、取引の内容を基準にした区分が導入されることになったのである。この背景には、消費税にインボイス制度や VAT 事業者番号制度が存在しないために、国外の役務提供者がその顧客のステータスを判断することができない、という事情がある。この点については後に詳しく論じることとしたい。

「事業者向け電気通信役務の提供」については、その取引に係る消費税の納税義務を役務の提供を受ける事業者に転換するリバースチャージ方式（サービスの提供者ではなく、サービスの受け手に納税義務を課す方式）が導入されることになった。但し、課税売上割合が 95%以上の事業者については、事業者の事務負担に配慮する観点から、リバースチャージ対象取引を申告対象から除外することとなった。リバースチャージ方式は、EU の VAT 等においては、サービスの輸入全般に対して広く適用されているのに対し、今回日本の消費税において導入されることになったリバースチャージ方式は、特定の種類の役務提供について、消費税の非課税売上をある程度有する事業者に的を絞って、限定的に導入されることになったものである。

「消費者向け電気通信役務の提供」に対しては、通常は最終消費者が顧客になっていると考えられるので、リバースチャージ方式を適用することはできず、国外事業者による申告納税の方式が導入されることになる。すなわち、事業者免税点制度の適用を受けない国外事業者は、納税地を所管する税務署長を経由して国税庁長官に申請書を提出し、国税庁の登録を受けた事業者（登録国外事業者）となることが求められるという、国外事業者に対する登録制度が導入されることとなった。登録国外事業者は、「消費者向け電気通信役務の提供」について、国内の所管税務署に消費税の申告納税を行うことになる。登録国外事業者となるためには、国内において行う電気通信役務提供に係る事務所・事業所等が国内にあるか、又は、消費税に関する税務代理人を置くことが必要である。また、国税庁は、登録国外事業者の氏名または名称、住所または所在地、及び登録番号等について、インターネットを通じて公表することとなっている。

「消費者向け電気通信役務」について、それを国内の課税事業者が購入する場合もありうる。しかし、この課税仕入れについては、当分の間、仕入税額控除制度の適用は認められないこととなっている。これは、「納税なき仕入れ税額控除」を防止する観点からの措置である。（上記の、登録のための税務代理人設置の条件についても、同様の趣旨である。）但し、登録国外事業者から受けた「消費者向け電気通信役務の提供」については、登録国外事業者の登録番号等が記載された請求書等の保存等を要件として、仕入税額控除の適用が認められることになった。この改正はかなり興味深い点を含んでいる。すなわち、この場合に「登録国外事業者の登録番号等が記載された請求書等」は、VAT インボイスの機能を果たすことになる。この点については、I-3.で検討する。

以上のように、今回の改正は、ごく限定した範囲であるとはいえ、リバースチャージ方式、VAT 登録事業者への番号付与、さらに、（潜在的には）VAT インボイス、といった、

EU 等諸外国の VAT には標準装備されているにもかかわらず、日本の消費税には備わっていない仕組みが極めて不完全な形であるにせよ導入されることになった、という意味で重要である。したがって、今回の税制改正は、単に国境を越えた電子商取引に関する消費税負担の公平性の問題にとどまらない、消費税の基本的仕組みに関する問題提起を行っているものと考えることができよう。以下では、まず、I-2.で、VAT の基本的な仕組みと国際取引に対する適用についての一般的な整理を行ってから、I-3.において、今回の改正を、一般的な枠組みと OECD ガイドラインを参照しつつ検討する。

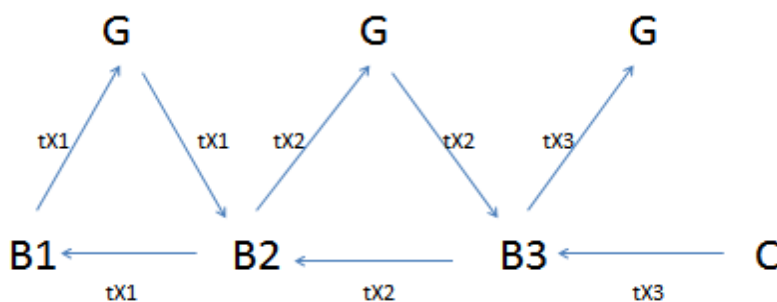
I-2. 一般的検討

ここでは、クロス・ボーダー取引に対する消費税課税の問題を、VAT の基本的メカニズムに立ち返って、検討することとしたい。以下ではまず、国内取引に適用される VAT の一般的な特質を確認してから、B to B 取引へのゼロ税率とリバースチャージの適用に力点を置いて検討する。さらに、それらをもとに、クロス・ボーダー取引への VAT の適用に関する一般的な問題を考察していくこととしたい。

I-2-1. 国内取引に適用される付加価値税の仕組み

まず、図 1 を参照されたい。図 1 は、すべての事業者と消費者が国内に所在するという前提で、付加価値税がどのように課税されるのかを示したものである。

図 1: 国内取引への VAT の適用



$$\text{VAT の税収} = tx1 + (tx2 - tx1) + (tx3 - tx2) = tx3$$

図 1 においては、ある商品が、B1（製造業者）、B2（卸売業者）、B3（小売業者）を経て C（最終消費者）によって購入されるものとする。図 1 に示された矢印は、付加価値税の課税に伴うキャッシュフローを示している。例えば、B2 から B3 への商品取引の対価（税抜価格）X2 であり、付加価値税の税率を t とすると、B3 は B2 に対して、税込み価格 $(1+t)X2$ を支払うことになる。B3 から B2 に向かって伸びる矢印に tx2 が付されているのは、付加価値税相当分の金額が商品価格に含まれて、B3 から B2 に支払われることをしめしている。G は課税当局を示し、B2 から G への矢印は、B2 の課税売上に課される付加価値税 tx2 が納税されることを示している。G から B3 に向かう矢印は、B3 の仕入れに係る付加価値税

が仕入税額控除という形でGから B3 に還付されることを示している。こうして、B2 と B3 の間の取引を見ると、この両者が付加価値税の課税事業者である限り、取引に対する付加価値税の適用は、 $tX2$ という金額の三者間での循環をもたらすだけであって、B to B 取引からネットの税収が生じるわけではない。

これに対して、B to C 取引については、状況が全く異なっている。B3 から C に対して商品が税抜価格 $X3$ 、税込価格 $(1+t)X3$ で販売され、C は B3 に付加価値税の金額 $tX3$ を商品価格に上乗せして支払い (C から B3 への矢印)、B3 は付加価値税を納税する (B3 から G への矢印)。最終消費者 C は課税事業者ではないために仕入税額控除の申請を行うことができず、従って、G から C への矢印はない。こうして、B to C 取引からは、 $tX3$ というネットの付加価値税収が生じることになる。このように、B to B 取引と B to C 取引の決定的な相違点は、顧客 (商品を購入した側) が仕入税額控除を受けることができるかどうかである。この意味で、顧客が免税事業者の場合には、当該免税事業者には仕入税額控除を申請する権利がないため、課税事業者から免税事業者への取引は、付加価値税課税の観点からは、B to B 取引ではなく、B to C 取引と位置づけられるのが普通である。³

表 1 は、図 1 で示される取引について、各課税事業者 (B1・B2・B3) がそれぞれいくらの納税を行っているのかを示したものである。上記の通り、全取引段階で税収が生じるのは B to C 取引だけであり、ネットの税収額は、小売価格 ($X3$) と税率 t の積、すなわち、 $tX3$ である。

表 1: 各課税事業者の支払う付加価値税額(標準的な場合)

課税事業者	B1	B2	B3	合計
付加価値税納税額	$tX1$	$tX2 - tX1$	$tX3 - tX2$	$tX3$

表 1 (及び図 1) では、各取引段階で同一の税率 t が課されるものとしているが、各取引段階で適用される税率が異なった場合に、各課税事業者の納税額がどうなるのかを示したのが表 2 である。表 2 では、B1 から B2 の取引には税率 $t1$ 、B2 から B3 への取引には税率 $t2$ が課された場合を示している。

表 2: 各課税事業者の支払う付加価値税額(取引段階ごとに異なった税率適用の場合)

課税事業者	B1	B2	B3	合計
付加価値税納税額	$t1X1$	$t2X2 - t1X1$	$tX3 - t2X2$	$tX3$

³ OECD ガイドラインにおける考え方としては、例えば、OECD(2024b)のパラグラフ 3.7 を参照。なお、日本の消費税においては、課税事業者は、消費税の課税事業者以外の者からの仕入れについても仕入税額控除を行うことが認められている。この点は、付加価値税の基本的仕組みに関する理論的観点からは、現行制度における明らかな欠陥と言わざるをえない。本稿 I-3 を参照。

表 2 を表 1 と比較することによってわかることは、付加価値税の税収は、B to C 取引に適用される税率によって決まり、B to B 取引に適用される税率は、どのようなものであっても、最終的な付加価値税収には影響を与えない、ということである。このことは、各 B to B 取引からはネットの税収は生じない（図 1 を参照）ことを考えると当然であろう。但し、各事業者の納税額は、当然のことながら B to B 取引に適用される税率の影響を受ける。

表 2 の特別な場合として、B to B 取引にゼロ税率が適用される場合を考えてみよう。すなわち、表 2 で $t_1=t_2=0$ の場合である。このとき、B1 と B2 による納税額はともにゼロであり、すべての税収 (tX_3) は、B3 によって納税されることになる。表 1 の場合においては、 $X_3>X_2>X_1$ という条件が成り立っている限り、B1・B2・B3 のすべての課税事業者が付加価値税を納税し、その三者が納めた税額の合計が tX_3 になっている。これに対して、B to B 取引にゼロ税率を適用した場合（表 2 で $t_1=t_2=0$ とした場合）には、B3（小売事業者）のみが納税することになる。したがって、B to B 取引にゼロ税率を適用することは、キャッシュフローの観点だけから考えれば、付加価値税を小売上税のように適用することになるように見える。また、B to B 取引にはゼロ税率、B to C 取引には通常税率を課す付加価値税を機能させるためには、売手はその顧客が課税事業者なのか、そうでないのかを識別する必要が生じてしまう。⁴この点でも、小売上税との共通点がある。⁵

しかし、たとえすべての B to B 取引に対してゼロ税率を適用する付加価値税を考えてみても、その仕組みは、課税情報の観点からは小売上税とは全く異なっている。付加価値税の仕組みには、課税当局が取引情報を得ることを容易にするという特質があるからである。このことを示したのが、図 2 である。

図 2 は、付加価値税の課税プロセスにおいて、どのような情報の流れがあるのかを示したものである。図 2 における点線の矢印は情報の流れを示し、{ } 内に記載されているのは、情報の内容である。すなわち、点線矢印の起点は、当該情報内容を提供する主体を示しており、また、点線矢印の終点は、当該情報内容に対するアクセス権を持つ主体を示している。

まず、B to B 取引について検討する。例えば、B2 と B3 間の取引についてみると、取引当事者間でその取引内容に関する情報（図 2 の {I2}）が共有されることになる。図 2 では

$$\{I2\} = \{B2, B3, X2, tX2 \text{ by } B2\}$$

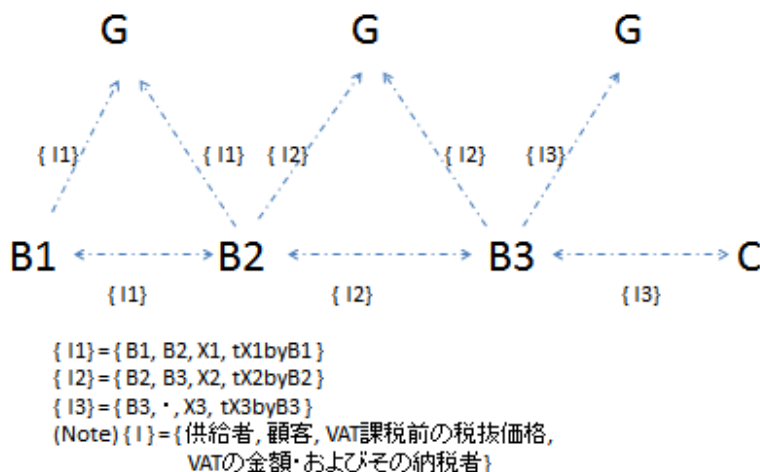
と示されており、取引情報として 4 つの要素があることが前提となっている。第一の要素は、売手（供給者）B2、第二の要素は買手（顧客）B3、第三の要素は取引における税抜対

⁴ この問題が、後述するように、クロス・ボーダー取引において B to B において B to C で異なった課税方式を適用しようとした場合に生じる。

⁵ 小売上税においては、例えば、文房具店が顧客に文房具を販売する場合、文房具店はその顧客が消費者であれば小売上税を課す必要があるが、顧客が事業者の場合には小売上税を課してはならない。もし、事業者相手にも小売上税を課してしまうと、消費課税ではなく、事業課税になってしまう。アメリカの小売上税においては実際にこうした問題が生じていると言われている。付加価値税と小売上税の比較の詳細については、渡辺（2001）の第 7 章を参照。

価 X2、第四の要素は、当該取引に係る VAT の金額 (tX2) とその VAT を納税する者 (B2) である。⁶取引情報{I2}は、典型的には、B2 から B3 に対して発行される VAT インボイスに記載されている。⁷

図 2: 国内取引における情報の流れ



VAT システムにおいて重要な点は、B2 と B3 の間の取引情報{I2}が、B2 と B3 の双方から課税当局 G に提供されることである。B2 は VAT を納税する過程で、潜在的に取引情報を G に伝達するし、B3 は G に対して当該取引に係る仕入税額控除を受けるために、取引情報{I2}を G に示すことができなければならない。こうして、課税当局は、B to B 取引に関する情報 ({I2}) を、潜在的には取引の双方 (B2 と B3) から得ることができる。すなわち、G は、B2 と B3 の双方に対して、情報{I2}に対するアクセス権を持っている。

B to C 取引については状況が異なる。(ここで、C というのは、消費者だけでなく、VAT の免税事業者等の納税義務者でない事業者も含まれる。) 図 2 で、B3 と C との取引を見ると、その情報は、B to B 取引の場合と異なり、顧客 C についての識別情報が含まれていない。事業者は消費者に販売を行う場合に、VAT の観点から顧客の消費者がどこの誰であるのかを確認することは通常は求められない。⁸また、当該 B to C 取引に関する情報{I3}は、売手 (供給者) B3 からのみ課税当局 G に提供され、消費者 (や免税事業者) から G に対して取引情報が提供されることはない。消費者 (や免税事業者) は仕入税額控除を申請す

⁶ 取引情報としては、このほかに、取引の日時、取引される商品とその数量等が考えられるが、ここでは VAT の仕組みを考えるにあたっての簡便化の観点から、四つの要素のみを考えている。

⁷ VAT インボイスに記載される B2 と B3 の情報としては、それぞれの事業者の名称 (や住所) だけでなく、通常、B2 と B3 の VAT 登録番号も含まれる。さらに、個々の VAT インボイス自体に対しても番号が付されるのが通例である。

⁸ ここでは B3 と C が同じ国に所在し、当該 B to C 取引が国内取引であることが前提となっている。C が国外の消費者である場合には、後述するように、B3 が C の所在国がどこであるのかの確認を求められる場合がありうる。

ることができないので、取引情報{I3}を G に提供する必要がないのである。

以上に述べた B to B 取引と B to C 取引の比較を、ひとつの取引に絞って、簡潔にまとめた図が図 3 (B to B 取引の基本形。取引の主体は B1 及び B2 と表示する) と図 4 (B to C 取引の基本形。取引の主体は B1 及び C と表示する) である。図 3 と図 4 に示されている記号や矢印の意味は、図 1・図 2 と同じである。以下では、図 3・図 4 に示された基本形をもとに、同様の図を用いて国際取引における VAT の適用を検討する。

図 3: 基本ケース (B to B)

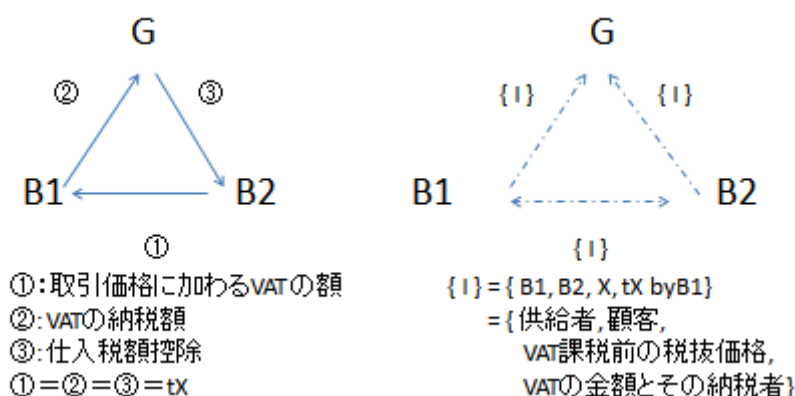
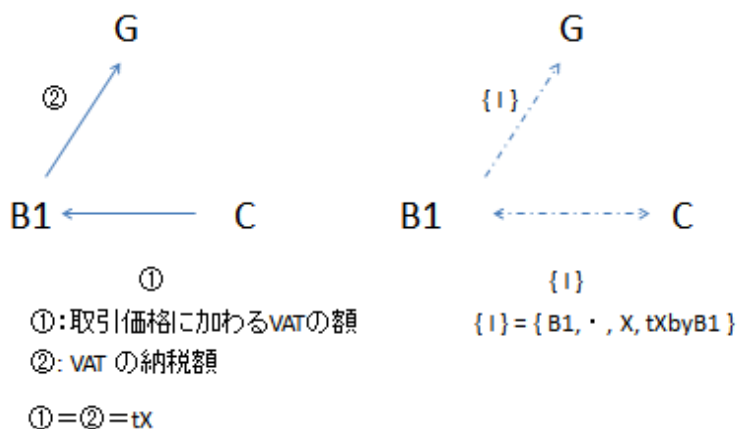


図 4: 基本ケース (B to C)



ところで、図 1 と図 2 は、VAT の課税が取引の各段階で連鎖していることを示している。国際取引について、仕向地課税が採用され、輸出取引にゼロ税率が適用される場合については、図 1・図 2 の各段階のどこかでゼロ税率を適用した場合にどうなるかを考える必要がある。マリーズレビューでは、仕向地課税においては VAT 課税の連鎖が断ち切られるとしている。⁹しかし、本当に連鎖が断ち切られるかどうかは、課税に伴うキャッシュフロー

⁹ Institute for Fiscal Studies (2011) の p.188 以下 (“Response to the Break of the VAT

を見るだけでは不十分であり、情報の流れを見る必要がある。そこで次に、国内の B to B 取引にゼロ税率とリバースチャージ方式が適用された場合の状況を確認し、¹⁰それをもとに、I-2-3 において、VAT 課税における情報の流れに着目しつつ、クロス・ボーダー取引の場合の検討を行うこととしたい。

I-2-2. ゼロ税率とリバースチャージ方式の適用

図 5 は、国内の B to B 取引にゼロ税率が適用される場合を示している。¹¹図 5 は、図 3 の特別な場合である。すなわち、図 3 の t にゼロを代入すれば、図 3 は自動的に図 5 になる。前述の通り、国内の B to B 取引については、そこに適用される税率の水準にかかわらず、当該 B to B 取引から得られるネットの VAT 税収はゼロである。また、ゼロ税率が適用された場合にも、課税当局 G は、税率 $t(>0)$ が適用された場合と同様に、当該取引に関する情報 $\{I\}$ を売手（供給者）B1 と買手（顧客）B2 の双方から得ることになる。但し、 $t>0$ の場合異なり、ゼロ税率 ($t=0$) の場合には、B2 の側に、仕入税額控除のために $\{I\}$ を G に提供とする積極的なインセンティブは生じない。¹²

図 5: ゼロ税率の適用 (B to B)

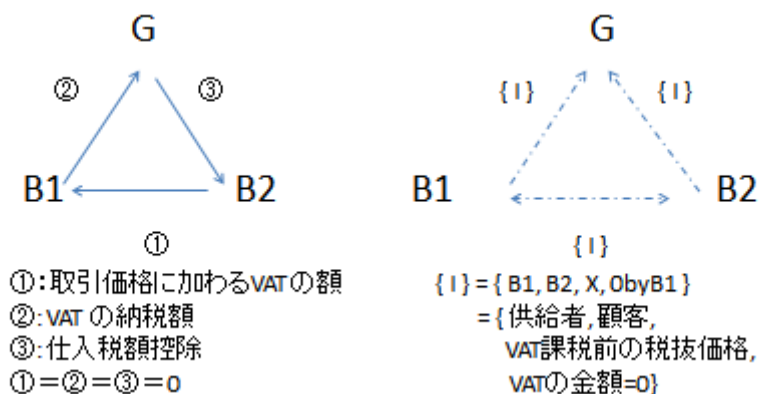


図 6 は、国内の B to B 取引にリバースチャージ方式が適用された場合の状況を示している。¹³図 6 と図 5 を比較すると、国内 B to B 取引へのリバースチャージ方式の適用は、

Chain at Export”) を参照。

¹⁰ なお、B to C 取引にゼロ税率が適用された場合に税収が全くなくなってしまうことは国際取引においても同様である。この問題についても I-2-2 と I-2-3 で論じる。

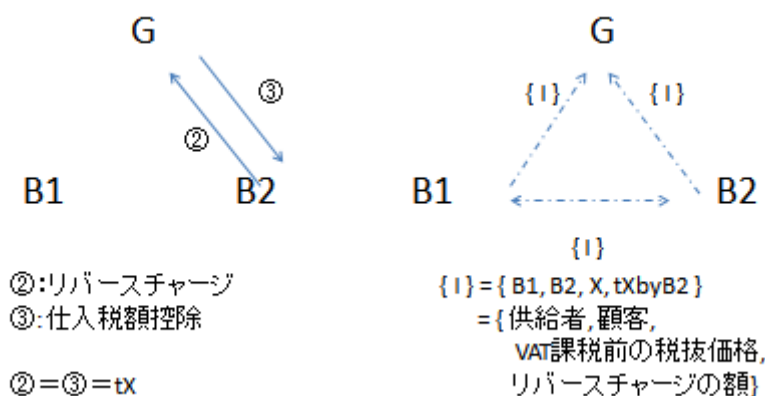
¹¹ 国内 B to B 取引にゼロ税率が適用される事例として、ニュージーランド GST の土地取引に対する適用がある。渡辺（2012a）を参照。

¹² しかし逆に、B1 には、当該取引がゼロ税率適用のものであることを G に対して積極的に伝えるインセンティブがある。したがって、国内の B to B 取引については、そこにゼロ税率が適用された場合にも、G は取引情報をかかなり確実に得ることができるであろうと考えられる。

¹³ 国内 B to B 取引にリバースチャージ方式が適用される事例として、一部の EU 諸国では、

ゼロ税率の適用と類似していることがわかる。また、図 5 のゼロ税率は図 3 の国内 B to B 取引の特別な場合であるから、リバースチャージの適用は、国内 B to B 取引の基本形とも類似していることになる。いずれの場合も、B to B 取引への VAT の適用からネットの税収は生まれないし、いずれの場合も、課税当局 G は、当該 B to B 取引に関する情報を入手することができる。

図 6: リバースチャージ (B to B)



リバースチャージ方式の場合、VAT インボイスに記載される取引情報は、他の場合と若干異なる。すなわち、図 6 に示されているように、B1 が発行するインボイスには、「VAT はリバースチャージされる」旨が記載されることになる。すなわち、図 6 においては、{I} の第四項目が、(図 3 における tX by B1 と異なり) tX by B2 となる。リバースチャージ方式が適用されると当該取引価格に VAT が上乘せされなくなる（すなわち、ゼロ税率が適用されるのと同じことになる）が、B1 としては、VAT が B2 によって納税されることになっている旨の情報を課税当局 G に示すことで、VAT の納税義務を免れることができる。¹⁴ 他方、B2 は、リバースチャージ方式による tX の納税が求められ、かつ、当該リバースチャージによる納税額と同額の仕入税額控除を請求することができる。したがって、リバースチャージ方式の場合には、B1 と B2 の双方が G に対して {I} を提供するインセンティブを持つことになり、課税当局としては、リバースチャージ方式の採用のないゼロ税率適用の場合よりも、課税情報を確実に入手することができるものと考えられる。

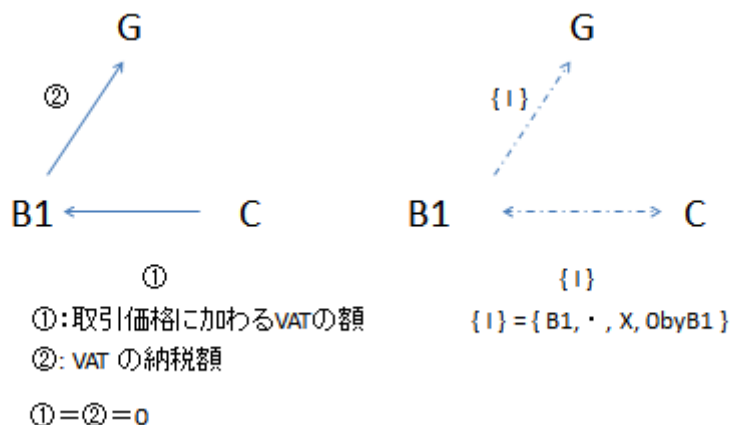
なお、ゼロ税率やリバースチャージ方式が B to C 取引に適用される場合には、全く異なった含意がある。前述の通り、B to C 取引にゼロ税率を適用する場合 (図 7 を参照) には、VAT の税収が完全に失われる。このような政策の採用は、所得分配上の考慮を含めて、

VAT の租税回避への対抗策として、携帯電話等一部の商品に対して導入された例がある。欧州委員会も、一般的なリバースチャージ方式の採用を検討したことがあるが、この案は実現することはなかった。渡辺 (2012b) を参照。

¹⁴ リバースチャージ方式の適用を示すインボイスは、相手方に納税義務があることを示す情報を課税当局に伝える機能を果たしうる。課税当局としては、このインボイス情報を用いて、リバースチャージ方式による課税を確実に行うことができる。

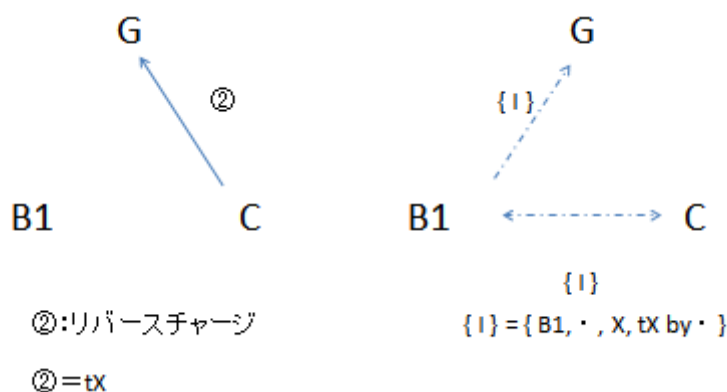
十分な論拠をもつものではない。¹⁵

図 7: ゼロ税率の適用 (B to C)



次に、リバースチャージ方式を B to C 取引に適用することは基本的に不可能である。一般に、消費者は、VAT の経済的な負担を負う主体ではあっても、VAT の納税義務者ではないから、消費者から VAT を徴収することはできない。特に、図 8 に示されている通り、G は C から取引情報を得ることはできず (C は仕入税額控除を申請できないから、G に情報を提供するインセンティブはない)、G が B1 から得る取引情報についても、C に関する個別の情報は通常含まれていないから、課税当局としては、消費者の行う取引についての情報を入手するすべがなく、一般に、消費者から直接 VAT を徴収することはできない。すなわち、一般に、B to C 取引にリバースチャージ方式を適用することは不可能である。¹⁶

図 8: リバースチャージ (B to C) ?



¹⁵ 例えば、イギリスの VAT においては、食料品にゼロ税率が適用されているが、それに対して、マリーズ・レビュー (Institute for Fiscal Studies (2011)) は、ゼロ税率採用の不合理性を強く批判している。

¹⁶ 例外として、税関が、保税地域から輸入物品を引き取る消費者から VAT を徴収する場合がある。しかし、この VAT 徴収の仕組みは、税関による「物」のコントロールに依存したものであって、取引情報に依拠した VAT 課税の仕組みとは異なる。本稿では、税関による「物」へのコントロールに基づく VAT 課税の問題は検討の対象としない。

I-2-3. クロス・ボーダー取引に対する付加価値税の適用

図 9 から図 12 は、国際的なサービス取引等、通関手続きのないクロス・ボーダー取引に対して、VAT が適用される仕組みを示したものである。図 9 から図 12 において、星印 (*) は、外国であることを示している。例えば、B1* は外国に所在する売手（供給者）であり、G* は外国の課税当局を示す。図 9 と図 10 は、クロス・ボーダー B to B 取引に関するものであり、図 11 と図 12 は、クロス・ボーダー B to C 取引に関するものである。

まず、図 9 は、クロス・ボーダー B to B 取引にゼロ税率が適用されるが、リバースチャージ方式は採用されていないケースである。一般に、仕向地主義の VAT については、クロス・ボーダー取引には、輸出国側でゼロ税率が適用され、輸入国側で VAT が課税されることになる。図 9 では、外国の事業者 B1* は、そのサービス等を国内の事業者 B2 に供給するにあたって、ゼロ税率が適用され、そのことを示す取引情報 {I} は、B1* から G* に提供される。しかし、リバースチャージ方式が適用されていないので、B2 は G に VAT を納税する必要も仕入税額控除を申請する必要もなく、したがって、B2 から G に取引情報 {I} が提供されることもない。

図 9: クロス・ボーダー B to B 取引
(ゼロ税率の適用)

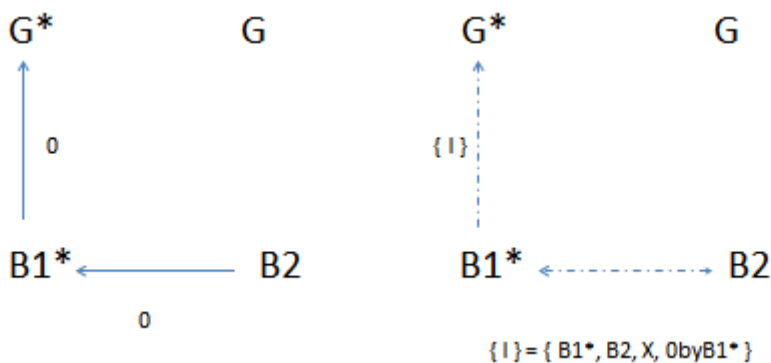


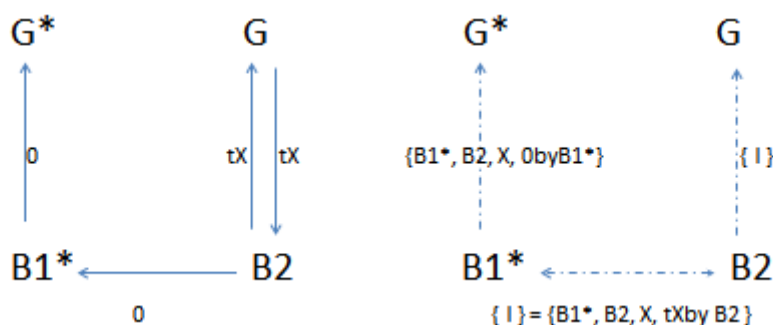
図 9 において、国内の課税当局 G は、取引情報の流れから遮断され、孤立することになる。¹⁷ 図 9 を国内の B to B 取引にゼロ税率が適用される場合を示した図 5 と比較されたい。図 5 においては、G と G* の区別はなく、G しか存在しないから、課税当局 G が取引情報から遮断されることはないのに対し、図 9 では、G* は課税情報を得ることができても、G は得ることができない。¹⁸

¹⁷ ただ、このことによって G が税収を失うことはない。

¹⁸ 理論的には、課税当局間の情報交換システムによって、G は G* から情報を得ることが可能である。しかし、実際には、EU 内における VAT 情報交換システム (VIIES) も、あまりうまく機能せず、実効性は限られている模様である。

次に、クロス・ボーダー B to B 取引にリバースチャージ方式が適用された場合を示す図 10 を参照されたい。図 9 と図 10 の違いは、B2 にリバースチャージの納税義務が課されることによって、G が B2 から取引情報{I}を入手できることである。リバースチャージで納税された VAT は、仕入税額控除によって B2 に還付されるから、税負担・税収はゼロである。しかし、この両方向で相殺されるキャッシュフローに伴って、取引情報{I}が B2 から G に提供されることになる。

図 10: クロス・ボーダー B to B 取引
 (リバースチャージの適用)



国内取引の場合は、図 5 と図 6 の対比からわかるように、リバースチャージ方式の有無は大きな違いをもたらさない。(国内 B to B 取引については、ゼロ税率の適用とリバースチャージ方式の適用は、ほぼ同等の効果をもたらす。) これに対して、クロス・ボーダー取引の場合には、リバースチャージ方式を適用することによって G が取引情報を入手できるようになるという点で、リバースチャージ方式の適用の有無が違いをもたらす。すなわち、リバースチャージを導入することにより、輸出取引へのゼロ税率の適用がもたらす情報面での連鎖の断ち切りを修復することができるのである。

図 11 と図 12 は、クロス・ボーダー B to C 取引への VAT の適用を示している。I-2-1 で論じたように、一般に、B to C 取引に対しては、リバースチャージ方式を適用することはできない。したがって、もし、クロス・ボーダー B to C 取引に対して輸入国の課税当局 G が VAT を課そうとする場合には、国外事業者 B1* から徴収するしかない。G は、一般には、国外に所在する事業者 B1* から VAT を徴収することは執行上困難であり、VAT を徴収するためには、B1* を国内の課税当局 G に対して登録させることが必要になる。

図 11 は、国外事業者の登録がない場合を示している。国外事業者 B1* はサービスをゼロ税率で国内の消費者 C に販売する。外国の課税当局 G* は、この輸出取引に関する取引情報を得るが、C は G に対して取引情報を提供しないし、納税も行わない。この結果、G は国内消費に課されるべき税収 tX を失うことになる。また、国外事業者と同様のサービスを消費者に提供する国内事業者は、競争上不利な立場に置かれることになる。

図 11: クロス・ボーダー B to C 取引
 (国外事業者の登録制なし)

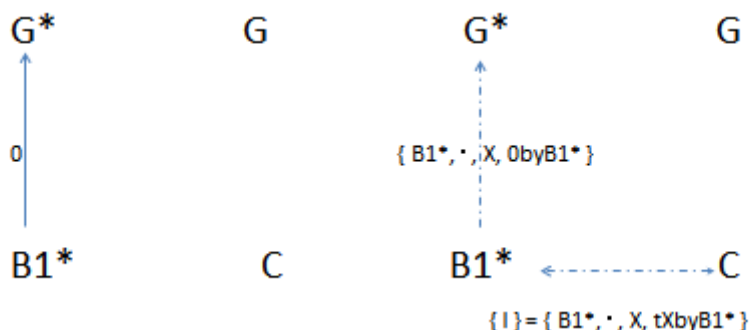
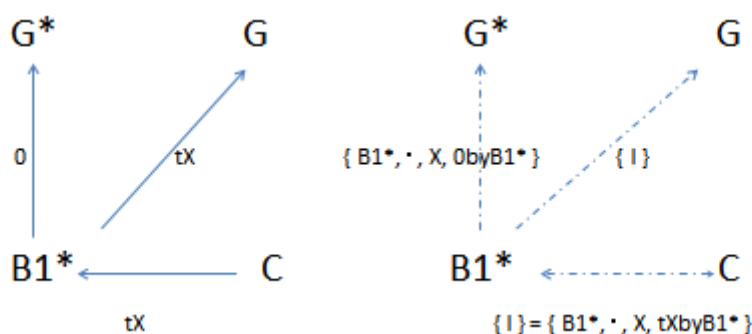


図 12 は、課税当局 G が国外事業者 B1* を VAT 登録させている状況を示している。この場合、B1* は C に対するサービス等の提供について、その取引情報 {I} を G に提供するとともに、当該 B to C 取引に係る税額 tX を G に納税する。この仕組みは、国内における B to C 取引への VAT 適用の場合（図 4）と同じである。但し、実際に国外事業者を登録させ、納税させることは執行上容易ではない。このためには、課税当局 G は、外国の課税当局 G* との協力関係を強化するとともに、国内に VAT 税務に関する B1* の代理人を置かせるといった工夫が必要になる。他方、国外事業者にとっては、外国に登録し、納税するためにはコンプライアンスコストが大きくなるため、そのコストを軽減する観点から何らかの簡素化された登録制度が求められることになる。¹⁹

図 12: クロス・ボーダー B to C 取引
 (国外事業者の登録制の適用)



I-3. 2015 年度税制改正の検討

以下では、以上に述べた一般的な検討と OECD の VAT/GST ガイドラインの観点から、2015 年度税制改正によって導入されることになった消費税のクロス・ボーダー取引への課

¹⁹ OECD(2014b)は、「簡素化された登録・コンプライアンスの仕組み」(simplified registration and compliance regime)のあり方について論じている。本稿 II-4-1 を参照。

税に関する新制度がどのように評価されるかを検討する。OECD ガイドラインの内容に関しては II で詳細に述べるが、基本的には、クロス・ボーダー B to B 取引に対してはリバースチャージ方式を適用するとともに、クロス・ボーダー B to C 取引については簡易な国外事業者登録制を適用することを提唱している。OECD の VAT/GST ガイドラインの内容と日本の新旧制度を比較すると表 3 のようになる。すなわち、まず、OECD ガイドラインは、B to B 取引については図 10 で示された仕組み、B to C 取引については図 12 で示された仕組みを適用することとしている。

サービス・無形資産のクロス・ボーダー取引（輸入）についての現行（2015 年 9 月まで）の消費税の取り扱いは「不課税」である。すなわち、これらの取引は消費税制の対象外となっている。結果的に、現行制度の B to B 取引への適用は図 9、B to C 取引への適用は図 11 で示されたパターンになっている。図 9 においても図 11 においても、日本の課税当局 G は、税収を得ていないことはもちろん、情報面でも取引当事者から遮断されている（取引情報に対するアクセス権を持っていない）。これは、海外事業者からサービス等の提供を受ける取引について、消費税の対象とはならない不課税扱いにしていることの必然的な結果である。現行制度における問題点として顕在化しているのは、B to C 取引に関する内外事業者の競争条件の不均衡である。これに加えて、潜在的な問題点として、サービス等の輸入取引について、消費税を適用することによる情報を課税当局が得られないことがある。

表 3: サービス・無形資産の輸入に対する VAT・消費税の適用

	B to B	B to C
OECD ガイドライン	リバースチャージ (図 10)	国外事業者登録制 (図 12)
日本の消費税		
(2015 年 9 月まで)	ゼロ税率 (図 9)	登録制なし (図 11)
(2015 年 10 月以降)		
・事業者向け電気通信役務	リバースチャージ(図 10) ²⁰	登録制なし (図 11) ?
・消費者向け電気通信役務	国内 B to B に類似(図 3)	国外事業者登録制(図 12)
・その他	ゼロ税率(図 9)	登録制なし(図 11)

2015 年度税制改正によって、日本の消費税にも、リバースチャージ方式と海外事業者登録制が導入されることになった。図 3 から明らかなように、リバースチャージ方式や海外事業者登録制が適用されるのは、「国外事業者による電気通信役務の提供」という、ごく限られた範囲の取引ではある。しかし、適用範囲が限定されているとは言え、消費税制に国際的な基準と整合的な仕組みが導入されることになったことについては、十分に評価されるべきであろう。

²⁰ 正確には、当分の間、課税売上割合が 95%以上の事業者については、リバースチャージは適用されず (図 9)、課税売上割合が 95%未満の事業者にのみリバースチャージが適用される (図 13)。(図 13 の説明については後述。)

しかしながら、いくつかの課題も残っている。第一に、OECD ガイドラインと比較して、リバースチャージ方式の適用範囲がごく限られている。したがって、課税当局はリバースチャージ方式を採用した場合に得られる取引情報を得る機会を失っている。また、内外事業者の競争条件の問題については、消費税が非課税とされている金融取引等について、リバースチャージ方式の適用を行わないままであることが内外事業者の競争条件不均衡の問題の継続をもたらす可能性が強い。²¹日本においても、今後、納税者のコンプライアンスコストに配慮しつつ、リバースチャージ方式の対象範囲の拡大を検討していくことが重要な課題であろう。²²

リバースチャージについては、それが、消費税の課税をフルに受ける事業者だけでなく、非課税売上有る事業者にも適用され、むしろ、非課税売上有る事業者に適用された場合に、取引情報入手に加えて、ネットの税収を得られる効果が生じる。²³「事業者向け電気通信役務の提供」に関するリバースチャージは、当分の間、課税売上割合が 95%以上である場合には適用されないこととなっている。したがって、リバースチャージが適用されるのは、非課税売上割合が 5%超の場合である。非課税売上を α (α は 5%超) の場合に適用されるリバースチャージの効果を図示したのが図 13 である。図 13 では、B2 の仕入のうち、 α 部分は非課税売上に対応するであるために、仕入税額控除が認められないものと仮定している。この場合、B2 は、 tX のリバースチャージを支払うが、仕入税額控除として還付されるのは $(1-\alpha)tX$ であり、 αtX のネットの税収が生じる。今回導入されることになったリバースチャージは、このような税収が生じる場合のみ適用されることになっており、税収は生じないが取引情報が得られる一般のリバースチャージ (図 10) の効果については、そのためのコンプライアンスコストに見合わないものと判断されたものと考えられる。

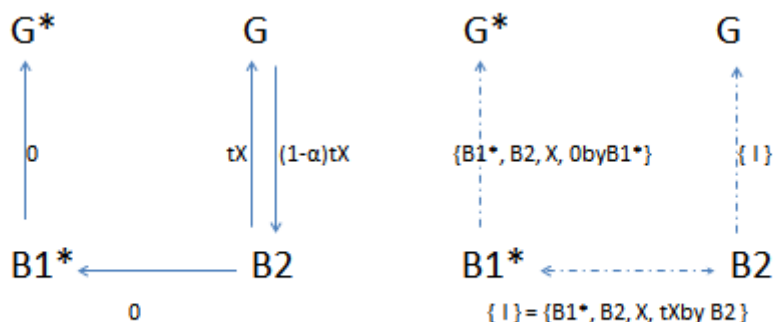
²¹ 非課税取引の割合が多い国内事業者は、完全な仕入税額控除ができないために、消費税の負担について消費者と同様の立場に立つ面がある。したがって、B to B 取引にリバースチャージ方式が適用されないことは、B to C 取引に課税しない場合と同様、サービスや無形資産を提供する海外事業者の競争条件が、同様の業務を行う国内事業者よりも有利にしてしまう結果になる。

²² これに対して、国外事業者登録制の適用範囲については、さらに拡大する余地はあるが、リバースチャージ方式の適用範囲拡大ほどには喫緊の課題ではなく、2015 年 10 月以降の制度の実態を見ながら、納税者のコンプライアンスコストにも配慮しつつ、慎重に対応していくべきであろう。

なお、海外事業者登録制度は執行費用もコンプライアンスコストも大きいものであり、EU においてすら、海外事業者の登録を通じて B to C 取引への仕向地課税が完全に導入されているのは、通信・放送・電子的に供給されるサービス (“TBE services”) に限られている。また、この仕組みが EU で適用されたのは 2015 年 1 月からであり、VAT 指令改正 (Council Directive 2008/8/EC of February 12, 2008) から数えても、7 年間の準備期間の後に導入されたものである。

²³ 理論的には、リバースチャージは、免税事業者に対しても適用することはできる。(この場合、リバースチャージに関しては、免税事業者は C ではなく、B として取り扱われることになる。) しかし、今回日本で導入される「事業者向け電気通信役務の提供に係るリバースチャージ」については、免税事業者には適用されないこととなっている。

図 13: クロス・ボーダー B to B 取引
(顧客に非課税売上有る場合)



(注) B2の売上に占める非課税売上の割合は α ($0.05 < \alpha < 1$)とする。

第二に、表 3 からわかるように、日本の新制度におけるリバースチャージ方式の適用と海外事業者登録制の適用は、OECD ガイドラインのように、B to B 取引と B to C 取引という区分にはなっておらず、事業者向け役務提供と消費者向け役務提供という区別が導入されていることに伴う課題がある。²⁴消費税において、OECD ガイドラインと同様の区別を導入することが困難なのは、海外事業者が日本における顧客のステータス (B か C か) を簡単に確認することができないからである。この点に関して、以下のようないくつかの論点が存在する。

まず、海外事業者が国内の顧客のステータス (B か C か) を判断できないのは、日本の消費税制においてインボイス制度が存在せず、VAT 登録番号がないからである。OECD ガイドライン (案) では、もし B to B 取引と B to C 取引で異なった課税方法を適用するのであれば、国外事業者がその顧客のステータスをどのようにして確認するかについての実務的ガバナンスを示すべきであり、例えば、国外事業者に顧客の VAT 登録番号の提示を求めるといった方法がある、と指摘している。²⁵この点からも、インボイス制度の導入が消費税の課題となっていることがわかる。

他方、「消費者向け電気通信役務」を提供する国外事業者の登録制については、興味深い点がある。表 3 を参照されたい。日本国内の事業者が「消費者向け電気通信役務」の提供を受けた場合、OECD ガイドラインにおけるようにリバースチャージが適用されることがないので、登録国外事業者は消費税を上乗せした価格を国内事業者から受取ることになる。したがって、この消費税を国内事業者が仕入税額控除する必要が生じるが、この要件として「登録国外事業者の登録番号等が記載された請求書の保存等」が求められている。つま

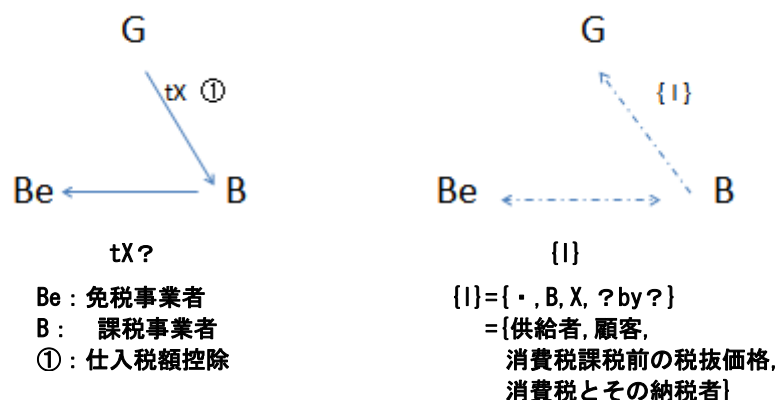
²⁴ 但し、「事業者向け電気通信役務の提供」は、国外事業者が行う電気通信役務の提供のうち「当該役務の性質又は当該役務の提供に係る契約条件等により、当該役務の提供を受ける者が事業者であることが明らかなもの」(「消費者向け電気通信役務の提供」はそれ以外)とされており、この定義と、B to B 対 B to C の区別がどのような関係になっているのかは、厳密には必ずしも明らかでない。(表 3 中の ? 印はこのことを示している。)

²⁵ OECD(2014b)のパラグラフ 3.8.

り、国外事業者は登録して登録番号をもらわないと、その売上についての仕入税額控除を顧客が請求できないのである。これは、国外事業者を対象にした VAT 登録制度であり、登録国外事業者が発行する請求書は、まさに VAT インボイスとして機能することになる。こうして、ごく限られた範囲ではとはいえ、日本の消費税制にも初めてインボイス制度が導入されたものと考えられることでもできよう。²⁶²⁷

もちろん、今回の税制改正に上記のような面があるからと言って、これがインボイス制度の全面的な導入を含む消費税改革につながる第一歩と位置付けることはできない。政治的な条件を考慮すると、本格的なインボイス制度の導入がそれほど簡単に進むものとは考えられない。しかし、現行の消費税制には、インボイスの仕組みが取り入れられていないために、免税事業者からの仕入れについても、仕入税額控除が適用されてしまう。この問題を図示したのが、図 14 である。図 14 が示す状況は、消費税が課されていないはずの取引について仕入税額控除を認めてしまうという問題の他に、価格付けと情報面における不透明性の問題がある。この問題に今後取り組んでいかなければならないことは間違いなからう。

図 14: 免税事業者からの購入
(現行消費税制の問題点)



²⁶ 但し、OECD(2014b)が、国外事業者のコンプライアンスコストを考慮しつつ、「簡素な登録制」を推奨していることとの関係では、国内事業者にも求めている VAT 登録を国外事業者にも求めた場合、それが「簡素な登録制」と言えるのかどうか、という点は検討を要するかもしれない。

²⁷ 表 3 を見ると、日本で導入される国外事業者登録制は、B to B 取引についても登録制に基づく消費税納税を求めているという点で、OECD ガイドラインの意図している登録制とは異質なものであるように見える。しかし、この点に関連して、OECD(2014b)の第 3 章への Annex3、パラグラフ 15 では OECD の推奨する“simplified registration and compliance regime”が、B to B 取引と B to C 取引で異なった課税ルールを適用しない国においては、B to B 取引にも適用され得ることに言及していることは興味深い。確かに、国外の登録事業者（その数は一般に限られたものであろう）については、（国内取引の場合と同様に）顧客のステータスを考慮することなく一様に顧客の所在国の VAT 込みで販売した方が、手間が省けて効率的な面もあろう。「消費者向け電気通信役務」に対する消費税の課税方法が、その場合の一つのモデルになる可能性もある。

II. OECD ガイドラインの概要

付加価値税に関する OECD ガイドライン (International VAT/GST Guideline) は、2014 年に、次のような 3 つの章までがとりまとめられた。

- ・第 1 章：ガイドラインが対象とする付加価値税の中核となる特徴
- ・第 2 章：国際取引の文脈での付加価値税の中立性
- ・第 3 章：サービス・無形資産の国際取引における課税地の決定

なお、後述するように、第 3 章は、国際取引といっても、事業者間取引 (B to B 取引) に限定した検討を行っている。これまでに、以下の 12 のガイドラインがまとめられ、第 2 章と第 3 章に掲げられている (OECD(2014a))。なお、その後、第 3 章の事業者・消費者間取引 (B to C 取引) 及び国際協力等ガイドラインを実施するための補助規定 (第 4 章) に関する Discussion Draft (OECD(2014b)) が公表されたので、本稿 (II-4) では、OECD(2014b) についても後に簡単な紹介を行う。

OECD(2014a)に示された 12 のガイドラインの一覧は、以下の通りである。

[ガイドライン 2.1]

・法令によって明示的に定められている場合を除き、付加価値税自体の負担は、課税される企業 (taxable business、課税事業者) が負うべきものではない。

[ガイドライン 2.2]

・同様な状況下で同様の取引を行っている企業は、同様なレベルの課税を受けるべきである。

[ガイドライン 2.3]

・付加価値税のルールは、企業の意思決定に主要な影響を与えるようなものとはならないように形成されるべきである。

[ガイドライン 2.4]

・税負担の水準に関して、外国企業は、税が課され、あるいは徴収される国の国内企業と比べて、より不利にもより有利にも扱われるべきではない。

[ガイドライン 2.5]

・外国企業が付加価値税の還付を受けることができずに税を負担することにならないための方法として、各国は様々な方法の中から選択することができる。

[ガイドライン 2.6]

・外国企業に対しての特別な税務執行上の手続きが必要であると認められる場合であっても、これらの手続きは企業にとって過重な、あるいは不適當な、コンプライアンス上の負担を負わせるものとなるべきではない。

[ガイドライン 3.1]

・消費課税上、国際取引されるサービス・無形資産については、消費地国のルールに従って課税されるべきである。

[ガイドライン 3.2]

・ガイドライン 3.1 の適用に当たって、事業者間取引については、顧客が所在する国に、国際取引されるサービス・無形資産に対する課税権がある。

[ガイドライン 3.3]

・ガイドライン 3.2 の適用に当たって、誰が顧客であるのかという認定は、通常、ビジネス・アグリーメントを参照することによって行われる。

[ガイドライン 3.4]

・ガイドライン 3.2 の適用に当たって、顧客が複数の国に事業所を有する場合には、サービス・無形資産を使用する事業所のある国(又は国々)に課税権がある。

[ガイドライン 3.5]

・サービス・無形資産の事業者間国際取引に対する課税権は、次の二つの条件が満たされている場合には、ガイドライン 3.2 に示されている顧客の所在地という基準以外の基準を参照して割り当てられうる。

(a) 顧客の所在地を参照して課税権を割り当てることが、以下のような基準に照らし合わせたばあいに適切な結果を生まないこと。

- ・中立性
- ・コンプライアンスと税務執行上の効率性
- ・確実性と簡索性
- ・(課税の)実効性
- ・公平性

(b) 顧客の所在地という基準以外の基準を採用することで、上記の基準に照らし合わせて、相当に良好な結果を得ることができること。

[ガイドライン 3.6]

・不動産に直接関連したサービス・無形資産の事業者間国際取引については、課税権は当該不動産が所在する国に割り当てられうる。

以下では、OECD(2014a)の概要を記述していく。前述の通り、付加価値税に関する OECD ガイドラインは、これまでに最初の 3 章のドラフトが終わっている。第 1 章は、ガイドラインの「序章」としての位置づけである。第 2 章では、「中立性」についての考え方が具体的に示されている。そこでは、6 つのガイドライン (2.1 から 2.6) が提示されるとともに、それぞれのガイドラインに関するコメントリーが付されている。第 3 章では、サービス・無形資産の事業者間国際取引の課税地の決定について論じられている。そこでは、6 つのガイドライン (3.1 から 3.6) が提示されるとともに、それぞれのガイドラインに関するコメントリーが付されている。

II-1. ガイドラインが対象とする付加価値税の中核となる特徴 (OECD(2014a)第 1 章)

OECD(2014a)の第 1 章はガイドラインの「序章」的な位置付けであり、そこでは概要以下のことが述べられている。まず、ガイドラインが対象としている VAT とは、課税ベースの広い消費課税である。(VAT の負担は、個人消費者が負うのが原則であるが、VAT の課税対象となる事業を行わない団体にも負担が及ぶことがある。また、事業者によって購入されたインプットが事業用なのか消費用なのかという判断が必要な場合もある。) 次に、VAT の基本的仕組みは、取引の多段階に適用され、事業者の売上に課税し、仕入にかかる VAT を控除するというものである。VAT の仕組みとしては、インボイス方式 (取引をベースに

する方式)と控除方式(subtraction method。事業体をベースにする方式)の2種類があるが、ほとんどの国はインボイス方式を採用している。ガイドラインが対象とする VAT は、事業者から取引の多段階で徴収される、最終消費に対する課税ベースの広い税である。従って、「生産型」の VAT や小売売上税(RST)は、このガイドラインの対象である VAT には含まれない。

国際取引に適用される VAT は、仕向地原則(destination principle)に従う。一般に、国際取引に適用される VAT は、仕向地国か原産地国で課されるが、仕向地国で課される VAT は、最終的には、最終消費が行われる国で課されることになる。これに対して、原産地国で課される VAT は、付加価値が生じた国で課されることになる。仕向地原則の下では、輸出に対してはゼロ税率が適用され、輸入に対しては国内取引の場合と同じ税率が課される。こうして、VAT の税負担は消費国で適用されるルールに従うことになり、最終消費者への供給が行われた国に税収が帰属することになる。すなわち、仕向地国課税は、「消費に対する課税」という VAT の基本的性格と整合的である。これに対して、原産地国課税においては、課税が経済活動の行われる場所に影響して、国際取引に対する中立性を損なう可能性がある。このような理由で、原産地原則ではなく、仕向地原則が国際的な規範となっている。仕向地原則は、WTO のルールによっても認められており、仕向地課税における輸出に対するゼロ税率の適用は輸出補助金とはみなされない。

仕向地原則は、物品の国際取引に対しては、比較的スムーズに適用される。しかし、サービス・無形資産の国際取引に仕向地原則を適用することは、より困難である。インボイス方式によって運用されている VAT システムにおいては、サービス・無形資産の事業者間国際取引に対してはリバースチャージの仕組みが採用されている場合が多い。²⁸仮に、リバースチャージの仕組みがなければ、事業者がサービスを国外に輸出する場合には、当該輸出先の国において、原則として VAT 登録されることが求められることになる。リバースチャージの適用は、このような事務負担を避けるとともに、VAT の納税義務が確実に履行されるようにするためにも有用である。なお、当該取引における顧客が完全な仕入税額控除を求めることができる場合には、リバースチャージが免除される場合もあり得る。リバースチャージは必ずしもすべての国で採用されているわけではなく、採用されている場合もその運用は国ごとに異なっている。

VAT に関する租税政策について適用される、一般に受け入れられた原則として、以下の様なものがある。これは OECD (1998) (Ottawa Taxation Framework Conditions と呼ばれている。)において示されたものである。

- ・中立性
- ・(コンプライアンスと税務執行上の) 効率性

²⁸ この文脈では、インボイスの存在がリバースチャージの暗黙の前提とされているようである。リバースチャージが適用される場合、インボイスには、(売手が負担した) VAT 税額はゼロと表示され、当該取引にはリバースチャージが適用されることが明記される。買手側の VAT 登録番号の記載も要請される。我が国において、インボイス制度なしにリバースチャージを導入する際の論点については、本稿の I-3 で検討した。

- ・ 確実性と簡索性
- ・ (課税の) 実効性と公平性
- ・ 柔軟性

OECD ガイドラインにおいては、これらの原則のなかで、特に「中立性」について第 2 章で検討を行っている。

II-2. 国際取引の文脈での付加価値税の中立性(OECD(2014a)第 2 章)

第 2 章では、VAT の中立性に関する 6 つのガイドラインが示されている。そのうち、最初の 3 つは VAT の中立性一般に関するものであり、後の 3 つは国際取引に適用される VAT の中立性に関するものである。なお、中立性の考え方は国内取引についても当然適用できるものであるが、第 2 章では中立性の国内的側面（例えば、軽減税率や非課税等の税構造が消費者の行動に及ぼす影響）については議論されていない。以下では、一つ一つのガイドラインについて簡単にみていくこととしたい。

[ガイドライン 2.1]

・法令によって明示的に定められている場合を除き、付加価値税自体の負担は、課税される企業 (taxable business、課税事業者) が負うべきものではない。

VAT は消費課税であり、その負担は最終消費者が負うべきものであるから、事業者がその負担を負うべきものではないという原則は自明である。しかし、ガイドライン 2.1 に「法令によって明示的に定められている場合を除き」とあるように、例外的には、正当な理由で事業者が VAT の税負担を負うことがあり得る。例えば、以下のような場合があり得る。

- ・ 免税事業者の場合
- ・ 事業者が事業活動以外の目的で購入をした場合
- ・ 仕入税額控除を申請するための証拠書類が不十分な場合

このような例外が定められるのは、法律自体の他に政令や規則等による場合もありうる。例外の内容はどのようなものであってもよいというわけではなく、中立性に関する他のガイドラインとも整合的でなければならない。

[ガイドライン 2.2]

・同様な状況下で同様の取引を行っている企業は、同様なレベルの課税を受けるべきである。

「同様な状況」と「同様な取引」の両方の条件が満たされている場合にガイドライン 2.2 が適用される。企業が「同様な状況」にあるかどうかは、特に、仕入税額控除の適用について問題になる。非課税売上のある企業とそうでない企業は「同様な状況」にあるとは言えない。私的な消費のために購入を行う企業も、事業目的の購入しか行わない企業と「同様な状況」にあるとは言えない。「同様な取引」であるかどうかは、各国のルールが各種取引をどのように分類して課税上の取り扱いを定めているかどうかにも依存し、各国間で取り扱いが異なる場合にはそれぞれの国のルールに照らして「同様の取引」であるかどうか判断される。

[ガイドライン 2.3]

・付加価値税のルールは、企業の意思決定に主要な影響を与えるようなものとはならないように形成されるべきである。

企業の意思決定に影響を与え得る付加価値税のルールには、税負担の大きさだけではなく、コンプライアンス費用や納税・還付のタイミングによる財務上の費用も含まれる。ガイドライン 2.3 は、ガイドライン 2.4 とも関連が強く、外国企業の取り扱いが国内企業と異なるために外国企業の意思決定に影響を与える場合には、ガイドライン 2.3 と 2.4 の両方の観点から問題が生じる。

[ガイドライン 2.4]

・税負担の水準に関して、外国企業は、税が課され、あるいは徴収される国の国内企業と比べて、より不利にもより有利にも扱われるべきではない。

外国企業であるという理由だけで差別的な課税ルールが適用されるようなことはあるべきではない。逆に、外国企業が税負担面で国内企業よりも有利になるべきでない。ここで問題となっているのは、最終的な税負担の大きさであって、VAT の納税や仕入税額控除適用の手続き等が、外国企業と国内企業の間で違いがあることはあり得る。

[ガイドライン 2.5]

・外国企業が付加価値税の還付を受けることができずに税を負担することにならないための方法として、各国は様々な方法の中から選択することができる。

国内に拠点を持たない外国企業にとって、仕入税額控除を受けることが困難な場合、各国は様々な対応をとることが可能である。例えば、以下のような方法があり得る。

- ・外国企業に対して、特別な還付方法を講じること
- ・免税措置を講じること
- ・外国企業が現地で登録することによって還付を受けることができるようにする方法
- ・現地の取引相手に外国企業のための還付を請求してもらう方法
- ・外国企業が免税で購入できる証明書を交付する方法

これらの方法の検討に当たっては、企業にとってのコンプライアンス費用と行政費用・脱税などに濫用されるリスクのバランスを考慮する必要があり、上記の方法の中で最も望ましいアプローチが特定できるわけではない。

[ガイドライン 2.6]

・外国企業に対しての特別な税務執行上の手続きが必要であると認められる場合であっても、これらの手続きは企業にとって過重な、あるいは不適當な、コンプライアンス上の負担を負わせるものとなるべきではない。

国内企業と外国企業では課税当局との関係が異なる。外国企業は国内におけるプレゼンスが小さいために、課税当局としては脱税などの防止のために、(国内企業には適用されな

い) 特別な手続きを外国企業に要求する必要がある場合がある。その場合、中立性の確保に対する影響は最小限に抑えられるべきであって、外国企業に対する過重の負担が生じないようにすべきである。また、課税当局は、外国の課税当局との租税条約の規定にある情報交換・徴収共助を活用することが推奨される。

II-3. サービス・無形資産の B to B 国際取引(OECD(2014a)第 3 章)

第 3 章では、仕向地原則を前提に、サービス・無形資産の国際取引についての課税地を決定するためのガイドラインが示される。仕向地原則の適用に当たって、事業者間(B to B)取引と事業者・消費者間(B to C)取引では異なったアプローチをとる必要がある場合があるため、これらは別々に検討することとし、OECD(2014a)の第 3 章では、事業者間取引のみを扱っている。(B to C 取引については、後述の通り、OECD(2014b)において、その案が示されている。しかし、OECD(2014b)は、あくまでもパブリックコメント等に付すためのドラフトであって、B to C 取引に関するガイドラインの内容はまだ最終的に固まっているわけではない。)

第 3 章では、6 つのガイドラインが示される。ガイドライン 3.1 はサービス・無形資産の国際取引に仕向地原則が適用されることを述べている。ガイドライン 3.2 は事業者間国際取引における基本ルール(メイン・ルール)を述べ、ガイドライン 3.3 と 3.4 でその適用の方法の基本的な考え方が示される。ガイドライン 3.5 と 3.6 は、原則的なルールの例外が適用される場合について示している。

ガイドラインの基本的考え方は、サービス・無形資産の取引²⁹が国境を越えて行われる場合に、以下の点を確保しつつ、仕向地原則を適用する、というものである。

- ・国際的な中立性の維持
- ・供給者のコンプライアンスを可能な限り簡素なものにすること
- ・企業と課税当局双方にとっての明確性と確実性
- ・コンプライアンス費用と行政費用を最小限に抑えること
- ・脱税や租税回避の防止が十分頑健なものであること

[ガイドライン 3.1](仕向地原則)

・消費課税上、国際取引されるサービス・無形資産については、消費地国のルールに従って課税されるべきである。

仕向地原則を採用することによって、付加価値税の税収は、最終消費が行われる国に帰属することになるが、他段階課税の仕組みを持つ付加価値税については、仕向地原則が B2C 取引だけでなく、B to B 取引にも適用される必要がある。B to B 取引に仕向地原則を適用

²⁹ 付加価値税に関して、サービス・無形資産の取引 (supply of services or intangibles for VAT purposes) とは、ある主体が他の主体に対して、対価を得て、何かをしたり (あるいは何かをしなかったり)、何か (有形資産でない何か) を譲渡したりすることである。

する場合、一般に、課税権は、国際取引されるサービス・無形資産が事業において使用された国に割り当てられることになる。これによって、最終消費が行われた国に税収を帰属させるという究極的な目標の達成が容易になるからである。

しかし、特にサービス・無形資産については、B to B 取引において「事業に使用された国」を決定することはしばしば困難である。あるサービス・無形資産、例えばソフトウェア、がビジネスにおいて実際に「使用」された国を特定しようとしても不可能な場合も多く、可能であったとしてもその特定に過大なコストが企業・課税当局の双方に発生してしまう恐れがある。そこで、事業における「使用」が行われた国を特定するための何らかの代理指標（proxy）が必要となる。

[ガイドライン 3.2](B to B 取引に関する基本ルール)

・ガイドライン 3.1 の適用に当たって、事業者間取引については、顧客が所在する国に、国際取引されるサービス・無形資産に対する課税権がある。

前述の通り、仕向地原則もとづいて消費地国課税の原則を B to B 取引に適用すると、当該サービス・無形資産が事業に「使用」された国で課税が行われるべきであるが、サービス・無形資産が実際に「使用」された国を特定するのは困難であり、何らかの代理的指標が必要となる。この代理的指標は、基本的には、「顧客の所在地」であるというルールを示しているのが、ガイドライン 3.2 である。この基本ルールは広範に適用可能なものであって、基本ルールで定められた「顧客の所在地国」以外の国が課税権を持つのは、例外的であり、明確に定められた条件を満たす場合のみである。³⁰なお、ガイドライン 3.2 における「事業者間取引」は”business-to-business supplies”を邦訳したものである。この”supply”という概念は、付加価値税ガイドラインが対象とする取引を示す重要な概念である。³¹

ガイドライン 3.2 のしたがって、顧客の所在地国が当該顧客（サービス・無形資産を国外の供給者から輸入した者）から VAT を徴収するための方法としては、リバースチャージの仕組みが推奨されている。³²リバースチャージの仕組みについては、以下のようなメリットがあるとされている。

- ・納税者（顧客）が国内に所在するため、課税当局が確実に納税者を把握し、納税を求められることができる。
- ・納税の責任を供給者から取引についての十分な情報をもつ顧客に大部分シフトされることによって、納税コストが最小化される。
- ・課税当局にとっての執行コストも（供給者から徴税しようとする場合よりも）低い。
- ・国外の供給者から徴収しようとする場合に生じる徴収漏れリスクを低くする。

³⁰ ガイドライン 3.5 を参照。

³¹ “supply”の定義については、前掲注 29 を参照。

³² OECD(2014a)のパラグラフ 3.60 以下を参照。

[ガイドライン 3.3]

・ガイドライン 3.2 の適用に当たって、誰が顧客であるのかという認定は、通常、ビジネス・アグリーメントを参照することによって行われる。

ガイドライン 3.2 の基本ルールを、サービス・無形資産の国際取引に実際に適用するためには、誰が当該取引の「顧客」であるのかが明らかにされる必要がある。これについてガイドライン 3.3 は、通常は、当該取引に関する「ビジネス・アグリーメント」(business agreement) を参照することによって認定されるとしている。もし、取引の顧客が 1 か所に所在する事業体 (single location entity 又は SLE) に対するものであれば、その事業体の所在する国に課税権がある。³³なお、ここで言う「事業体」には、付加価値税制上事業者とされるすべての主体が含まれ、個人・非営利団体・政府等も「事業体」となり得る。

「ビジネス・アグリーメント」は一般的な用語であり、取引の当事者と当該取引に関する権利・義務を両当事者間の合意に基づいて定めたものである。必ずしも取引の「契約」(contract) だけに限られるわけではなく、「契約」よりも広い概念である。購入の注文・インボイス・支払いの指示・領収書等も「ビジネス・アグリーメント」に含まれる要素である。必ずしも書面によるものとは限らず、電子データや電話会話の録音記録等も含まれる。それ自体では「ビジネス・アグリーメント」にはならないような一般的な取り決めも、「ビジネス・アグリーメント」の部分的な要素となる場合もある。

基本ルールが SLE のケースにどのように適用されるかを示すために、ガイドラインの Annex 1 には、5 つの例が示されている。このうち、例 3 は、「グローバル・アグリーメント」と題されている。図 15 を参照されたい。ここでは、A 国に所在する S 社 (国際的な監査法人) が同国内の B 社 (A 社を本社とする多国籍企業グループの購入専門子会社。A 社は、B 国内に D 社、C 国内に C 社という子会社を持つ。) にグローバルな監査サービスを提供する。監査法人 S 社は B 国内に T 社、C 国内に U 社という子会社を持つ。B 社が S 社からサービスを購入しその対価を支払うことによって、S 社は A 社グループ全体 (A 社・B 社・C 社・C 社) へのサービス提供を行う。B 社と S 社は以上のようなサービス取引を行う内容の「ビジネス・アグリーメント」を結ぶ (サービス 1)。

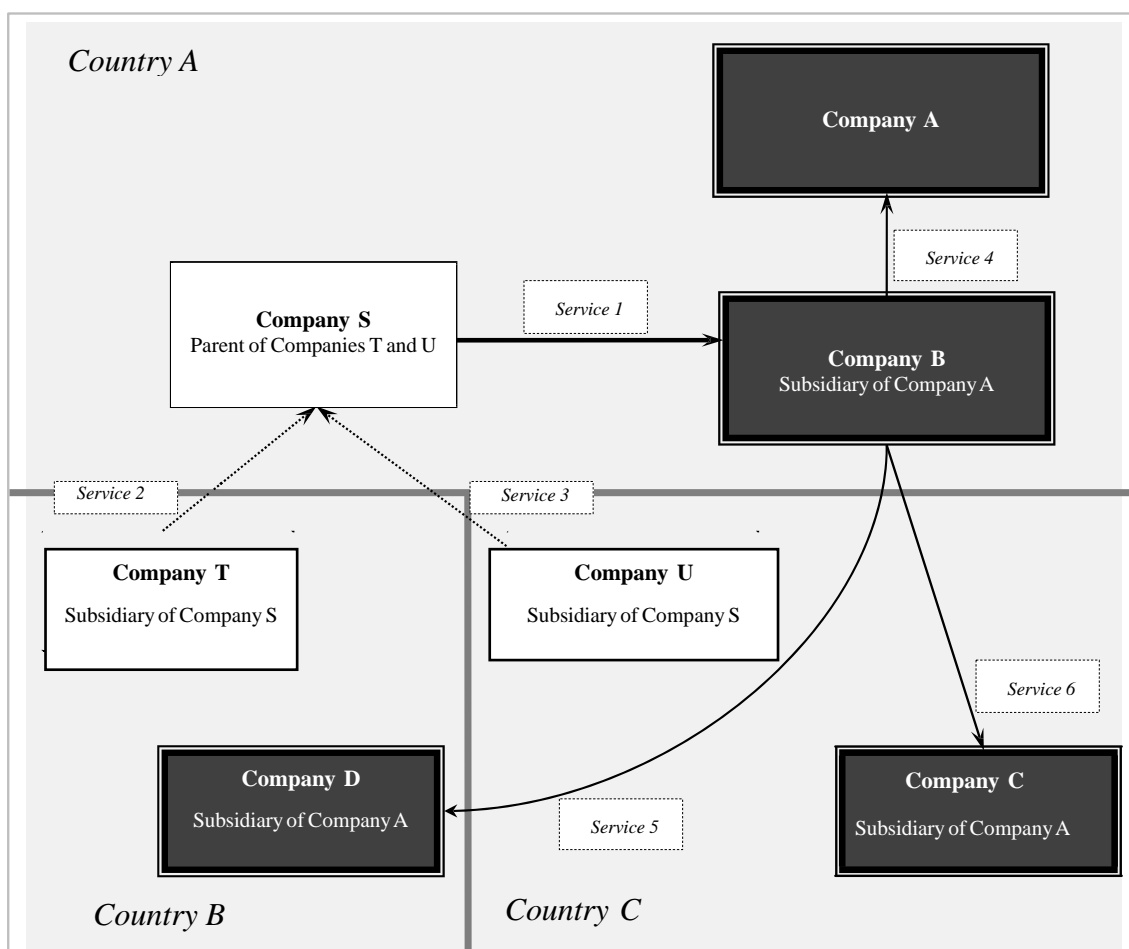
実際には、S 社が直接にサービスを提供するのは A 国に所在する A 社と B 社に対してだけであって、B 国に所在する D 社に対しては、S 社の B 国子会社 T 社が、C 国に所在する C 社に対しては、S 社の C 国子会社 U 社がサービスを提供する。これを実現するために、S 社は T 社及び U 社と「ビジネス・アグリーメント」を結ぶ (サービス 2 とサービス 3)。他方、B 社は A 社・D 社・C 社とそれぞれ「ビジネス・アグリーメント」を結び、A 社・D 社・C 社が S 社グループから監査サービスを受けられるようアレンジするサービスを提供する (サービス 4、5、6)。

基本ルール (ガイドライン 3.2) に従えば、サービス 1 についての課税地は、顧客である

³³ 取引の顧客が、いくつかの国に拠点を持つ事業体 (multiple location entity 又は MLE) である場合の取り扱いについてはガイドライン 3.4 を参照。

B 社が A 国に所在するのだから、A 国である。また、サービス 2 と 3 については、顧客は S 社であり、課税地は S 社の所在する A 国である。同様に、サービス 4 に関する課税地は A 国、サービス 5 に関する課税地は B 国、サービス 6 に関する課税地は C 国となる。このように、課税地は、「ビジネス・アグリーメント」における顧客が所在する国である。顧客とは、「ビジネス・アグリーメント」に基づいてサービスを供給 (supply) される者である。実際の監査サービスが T 社から D 社に、あるいは U 社から C 社に提供 (provide) されていることは課税地の決定には関係がない。基本ルールが注目するのは顧客の所在地であって、どこで・誰に対してサービスが直接に提供されたかということではない。³⁴

図 15: グローバル・アグリーメント



(出所) OECD(2014a), p.49.

³⁴ また、「ビジネス・アグリーメント」によって提供されたサービスに対する対価が直接にサービスの供給者 (supplier) に支払われたか、あるいは、第三者を経由して支払われたか、ということも課税地の決定には影響を与えない。この点については、ガイドラインの Annex 1 に示された、例 4 と例 5 を比較されたい。

[ガイドライン 3.4]

・ガイドライン 3.2 の適用に当たって、顧客が複数の国に事業所を有する場合には、サービス・無形資産を使用する事業所のある国(又は国々)に課税権がある。

ガイドライン 3.4 は、いわゆる MLE (multiple location entity) に関するものである。サービス・無形資産の供給 (supply) を受けた顧客が複数の国で当該サービス・無形資産を使用している場合、それを使用している事業所 (establishment) が所在する国が課税地となる。「サービス・無形資産の使用」(“use of a service or intangible”) が行われた事業所が所在する国を特定する方法としては、いくつかのものがあり得る。特定の方法が常に望ましいと言えるわけではない。適切な方法を選択するにあたって、納税者の被るコストと課税当局による適切な課税確保の双方をバランスして考える必要がある。ガイドラインの目的は、付加価値税課税における不確実性と、二重課税や意図されない非課税のリスクを軽減することである。

・直接使用アプローチ (direct use approach) : サービス・無形資産が使用された事業所に直接に着目するアプローチ。「ビジネス・アグリーメント」によって、サービス・無形資産を使用する事業所が明確にされている場合等に適用できる可能性がある。供給者がサービス・無形資産の使用される場所を知ることができない場合や対象となるサービス・無形資産が複数の場所で使用される場合等は、このアプローチを適用することは困難である。

・直接提供アプローチ (direct delivery approach) : サービス・無形資産が提供された事業所に着目するアプローチ。サービス・無形資産の提供された場所にある事業所が当該サービス・無形資産を利用していると考えられる場合 (例えば、その場所で行われるトレーニングのような場合) に適用できる可能性がある。

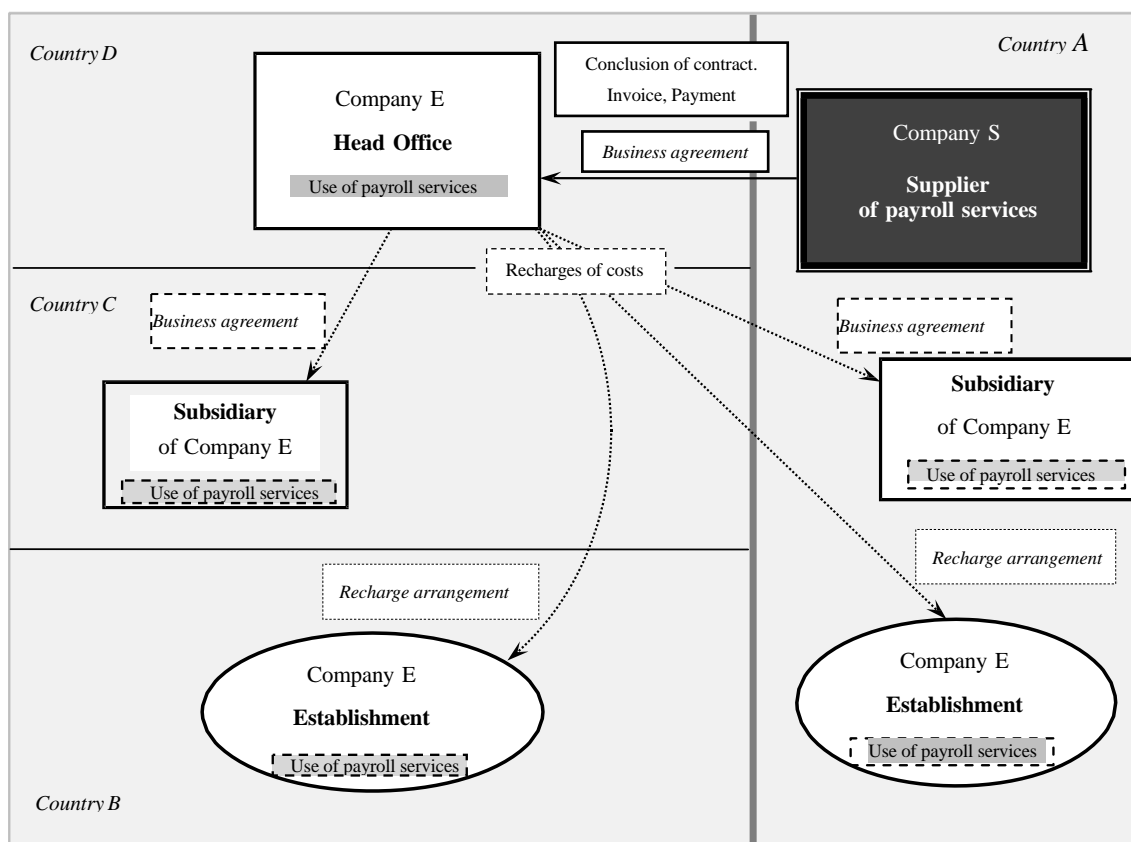
・リチャージ・メソッド (recharge method) : MLE が外部から購入したサービス・無形資産の費用を MLE 内部で配賦するアレンジが、法人税や会計等の規則に従って行われている場合に適用できる。この方法においては、サービス・無形資産の供給者は、MLE との「ビジネス・アグリーメント」に基づいて、当該 MLE への供給に関する付加価値税の取り扱いを受けることができるであろう。また、顧客である MLE は、サービス・無形資産を使用する事業所に費用の内部的な配賦を行うことによって、正確な付加価値税の取り扱いを確実に行うことができるであろう。

リチャージ・メソッドの適用例が図 16 (ガイドラインの Annex 2 の図) に示されている。D 国に所在する E 社本社は、A 国の S 社と「ビジネス・アグリーメント」を結び、S 社から E 社グループの従業員への賃金支払いに伴うサービス (payroll services) を購入する。E 社は A 国内に子会社と支店を持つ。また、C 国内に子会社を持ち、B 国内に支店を持っている。E 社は二つの子会社と「ビジネス・アグリーメント」を締結し、ふたつの支店と「リチャージ・アレンジメント」を取り決める。

E 社と S 社間の「ビジネス・アグリーメント」では、E 社は E 社グループの従業員数が

一定の範囲であれば、毎月定額を S 社に支払うことになっている。A 国の S 社から D 国の E 社へのサービス提供については、A 国で輸出免税が適用される。ここでは、E 社とその子会社・支店との間の費用分担については、従業員数に比例して行われるものとする。E 社は S 社からのサービス輸入について、D 国の当局に対して、リバースチャージを支払う。また、A 国の子会社と支店は、E 社への従業員数に応じた費用負担に関して、A 国当局にリバースチャージを支払う。同様に、C 国の子会社と B 国の支店は、それぞれ、C 国と B 国の当局にリバースチャージを支払う。

図 16: 顧客が複数の事業所を持つ場合における「リチャージ・アレンジメント」の適用例



(出所) OECD(2014a), p.60.

[ガイドライン 3.5](特殊ルール)

・サービス・無形資産の事業者間国際取引に対する課税権は、次の二つの条件が満たされている場合には、ガイドライン 3.2 に示されている顧客の所在地という基準以外の基準を参照して割り当てられ得る。

- (a) 顧客の所在地を参照して課税権を割り当てることが、以下のような基準に照らし合わせればあいに適切な結果を生まないこと。
- ・中立性
 - ・コンプライアンスと税務執行上の効率性
 - ・確実性と簡索性

- ・(課税の)実効性
- ・公平性

(b) 顧客の所在地という基準以外の基準を採用するほうが、上記の基準に照らし合わせて、顕著に良好な結果を得ることができること。

[ガイドライン 3.6](不動産に関する特殊ルール)

・不動産に直接関連したサービス・無形資産の事業者間国際取引については、課税権は当該不動産が所在する国に割り当てられ得る。

ガイドライン 3.5 と 3.6 は、顧客の所在する国を課税地とする、という基本ルール (ガイドライン 3.2) の例外規定である。なお、特殊ルールであるガイドライン 3.5 と 3.6 については、基本ルールの場合と表現が異なっており、課税権がその国に「割り当てられ得る」(may be allotted to) とされていることに留意する必要がある。 (これに対して基本ルールにおいては、「顧客が所在する国に課税権がある」(the jurisdiction ・ ・ has the taxing rights) という表現が用いられている。)

まず、ガイドライン 3.5 は、「顧客の所在地」に従って事業者間国際取引に関する課税権を配分しようとするのが不合理な結果を招くとともに、「顧客の所在地」以外の代理指標 (proxy) を採用するほうが顕著に良好な結果を得ることができると考えられる場合に適用される。「顧客の所在地」以外の指標としては、例えば、供給者の所在地・サービスが供給される場所・サービスが享受される場所等が考えられる。ガイドライン 3.5 は、例えば、下記のような状況において適用される可能性がある。

- ・当該サービス・無形資産が事業者と最終消費者の双方に対して供給される。
- ・当該サービスが供給されるためには、供給者と顧客の双方が同じ場所にいる必要がある。
- ・サービスが利用される場所が明確に確認できる。

ガイドライン 3.5 が適用され得るサービスの具体例としては、レストランのサービスがある。仮に、レストランのサービスについて「顧客の所在地」で課税しようとしても、顧客は、自分は他の国に居住していると言って VAT を逃れることができるであろう。従って、供給者にとっても課税当局にとっても、「顧客の所在地」を指標にした課税を実現することは困難であろう。ガイドライン 3.5 が適用され得るその他のサービスとしては、コンサート・スポーツ競技・見本市・展覧会等が考えられる。

ガイドライン 3.6 は、不動産に直接関連したサービス・無形資産の事業者間国際取引の課税地を、当該不動産の所在国とするものである。このカテゴリーに含まれるものとしては、不動産の売買・リース・開発、不動産の建築・改築等が考えられる。

II-4. サービス・無形資産の B to C 国際取引に関するガイドライン案(OECD(2014b))

以下では、以上に示されたガイドライン (OECD(2014a)) においてまだ触れられていな

い B to C 取引等についての項目に関する Discussion Draft である OECD(2014b)の内容を簡単に解説する。この Discussion Draft は 2014 年 12 月から 2015 年 2 月にかけてのパブリックコメントに付される目的で取りまとめられたものとされており、その後、パブリックコメントの結果等も踏まえて、OECD の第 9 作業部会 (WP9) で引き続き検討作業が続けられることになっている。WP9 における検討作業は 2015 年末までに終了する予定である。

OECD(2014b)は、サービス・無形資産の国際 B to C 取引を扱った第 3 章と、ガイドラインの実施に関する補助項目 (国際協力・紛争解決・脱税対策等) に関する論点を提示した短い章である第 4 章から成る。以下では、第 3 章の内容を概観する。

第 3 章ではまず、B to B 取引と B to C 取引に共通する原則である仕向地原則を示したガイドライン 3.1 (「消費課税上、国際取引されるサービス・無形資産については、消費地国のルールに従って課税されるべきである。’) が掲げられている。ただ、B to B 取引への課税と B to C 取引への課税の目的が異なることを反映して、仕向地主義を実現するために適用される仕組みと徴収方法が、B to B 取引と B to C 取引でしばしば異なるとしている。B to C 取引への課税は、最終的な税負担を課するものであるのに対して、B to B 取引への課税は、最終消費者に税負担を課すための手段である。³⁵したがって、B to B 取引に関する課税地ルールの主目的は、VAT システムの中立性を保ちながら、適切な国において最終消費者に税負担を負わせることを容易にする (facilitate) ことである。これに対して、B to C 取引に関する課税地ルールの最も重要な目的は、実際の制約の範囲の中で、最終消費者がサービス・無形資産を消費することになる場所を前もって示す (predict) ことである。

なお、B to C 取引における C とは、最終消費者というよりも、より正確には、VAT の課税上で事業者とされない顧客のことである。したがって、課税地の決定や徴収方法について、B to B 取引と B to C 取引で異なった扱いを行う国は、その国にサービス・無形資産を供給する者が顧客の地位 (事業者か否か) を識別するための明確なガイドラインを提供することが求められる、としている。³⁶顧客の地位の識別手段としては、VAT 登録番号、納税者番号等を顧客が供給者に提供することが考えられる。また、これらの番号を提供された供給者がそれによって顧客の地位の確認を容易にできるような仕組みを整えることも必要である。

II-4-1. B to C 取引に関する一般ルール

B2C 取引の課税地に関する一般的なルールとしては、サービス・無形資産が提供されたその場で消費される場合 (“on-the-spot supplies”) とそれ以外の場合について、ガイドラ

³⁵ 本稿 I. で述べたように、B to B 取引への課税自体からネットの税収は生じない。しかし、B to B 取引に課税しない仕組み (小売上税) については、B to C 取引への課税を中立性・実効性を失うことなく行うことは極めて難しい。渡辺 (2001)、渡辺 (2012a) を参照。

³⁶ 本稿 I-3 で述べたように、この点は今後の日本の消費税システムに関するひとつの検討課題であろう。

イン案（前者については 3.5、後者については 3.6）が示されている。³⁷

[ガイドライン 3.5](on-the-spot 型の B to C 取引)

ガイドライン 3.1 の適用に当たって、次に条件が満たされる場合には、サービス・無形資産の B to C 取引についての課税権は、その提供が物理的に行われた場所のある国(the jurisdiction in which the supply is physically performed)にある。

- ・取引が現実に行われた場所が容易に判定できること。
- ・通常は、取引が現実に行われたのと同じ場所でサービス・無形資産が消費されること。
- ・通常は、サービス・無形資産を提供する者と消費する者がともに、提供が物理的に行われた時間・場所に存在することが必要なこと。

ガイドライン 3.5 が適用されるサービスの具体的な例としては、整髪・ホテル・レストラン・映画館・劇場・公園・スポーツ観戦等が考えられる。ガイドライン 3.5 を適用する場合には、課税地の代理指標として供給者の所在地を選んでも、サービスの提供地を選んでも、一般に同じ結果が得られる。

[ガイドライン 3.6](on-the-spot 型以外の一般の B to C 取引)

ガイドライン 3.1 の適用に当たって、ガイドライン 3.5 が適用される場合以外は、サービス・無形資産の B to C 取引についての課税権は、顧客の通常の住居(usual residence)が存在する国にある。

ガイドライン 3.6 が適用されるサービス・無形資産の例としては、コンサルティング・法務サービス・金融サービス・動産の長期レンタル・デジタルコンテンツのオンライン配信・オンラインゲーム等が考えられる。

ガイドライン 3.6 にしたがって、課税を行う場合、顧客である消費者から直接 VAT を徴収することは困難である。したがって、一般に、国外の事業者（供給者）に登録を求め、当該国外事業者に対して納税を求めることが必要になる。しかし、国外事業者に登録・納税を求めることは、国外事業者・課税当局双方にとって複雑であり、大きな負担となる可能性がある。このため、国外事業者の登録制をベースにした徴収方法を採用するにあたっては、国外事業者によるコンプライアンスを容易にするために、簡素な登録制 (a simplified and compliance regime) を確立することが推奨されている。また、国外事業者からの VAT 徴収の観点から、各国課税当局間の情報交換・徴収共助に関する国際協力の進展が求められている。

³⁷ OECD(2014b)におけるガイドラインの付番の仕方 (3.5、3.6 等) は、OECD(2014a)における付番と整合的でない場合があるが、これは、全体としてのガイドラインがまだ策定途上にあるためであって、最終的には調整されるものと考えられる。

II-4-2. B to C 取引に関する特殊ルール

B to C 取引についても、ふたつの特殊ルールがガイドラインとして定められている。しかし、これらは、OECD(2014a)に示された B to B 取引に関する特殊ルールに上書きして、それらを B to B 取引と B to C 取引の双方に適用できるようにしたもの過ぎない。以下ではガイドライン案のみを示す。

[ガイドライン 3.7]

サービス・無形資産の事業者間(B to B)国際取引に対する課税権は、次の二つの条件が満たされている場合には、ガイドライン 3.2 に示されている顧客の所在地という基準以外の基準を参照して割り当てられうる。

(a) 顧客の所在地を参照して課税権を割り当てるのが、以下のような基準に照らし合わせればあいに適切な結果を生まないこと。

- ・中立性
- ・コンプライアンスと税務執行上の効率性
- ・確実性と簡索性
- ・(課税の)実効性
- ・公平性

(b) 顧客の所在地という基準以外の基準を採用することで、上記の基準に照らし合わせて、相当に良好な結果を得ることができること。

同様に、サービス・無形資産の B to C 国際取引に対する課税権は、上記の(a)と(b)の条件が満たされる場合には、ガイドライン 3.5 に示された提供の場所やガイドライン 3.6 に示された顧客の通常の住居という基準以外の基準を参照して割り当てられうる。

[ガイドライン 3.6]

不動産に直接関連したサービス・無形資産の国際取引については、課税権は当該不動産が存在する国に割り当てられうる。

II-4-3. B to C 取引に関するガイドライン案の検討

上記の B to C 取引に関するガイドライン案について、B to B 取引に関するガイドラインと簡単に比較することを試みたい。ガイドライン第 3 章の主要な目的な課税地の決定である。推奨される徴収方法については、B to B 取引（リバースチャージ）と B to C 取引（国外事業者の登録制）で大きく異なっているが、課税地の決定に関して第 3 章で示されたガイドラインについては、B to B と B to C で共通点が多い。特に、B to B と B to C に関する最も基本的なガイドラインと考えられるガイドライン 3.2 とガイドライン 3.6 を比較すると、課税地が「顧客と所在国」と「顧客の通常の住居の所在国」という極めて類似したものとなっている。これらは、ある意味では、「仕向地原則」を採用する場合における必然的な結果であろう。（なお、これらのガイドライン策定の背景には、詳細で注意深い検討の積み重ねがあるので、ガイドラインの文言自体が単純なことは、その内容が希薄なことを意味するものではない。）

他方、B to C 取引に関するガイドライン案が B to B ガイドラインと大きく異なる点としては、一般的なルールが、on-the-spot 取引とその他の取引の 2 本立てになっていることであろう。場合によっては、B to B 取引に関するガイドラインと同様、ガイドライン 3.6 を基本的なルールとして、on-the-spot 取引についても、特殊ルール（ガイドライン 3.7）で対応することも可能であったかもしれない。しかし、B to C 取引における on-the-spot 取引の重要性とその場合における伝統的な課税方法（海外事業者に登録を求めてそこから徴収するのではなく、国内の供給者から直接 VAT を徴収する方法）の利便性が意識された結果、B2C 取引における on-the-spot 取引が、ガイドライン 3.6 と並ぶ一般的ルールとして提案されるに至ったのではないかと考えられる。

参考文献

Aujean, Michael, Christian Valenduc, and Mark Wolf (2013), “Reform of the EU VAT System for Intra-Community Transactions”, *International VAT Monitor*, Vol. 24, No.1.

Crawford, Ian, Michael Keen, and Stephen Smith (2011), “Value Added Tax and Excise”, in Institute for Fiscal Studies (2010).

Ecker, Thomas (2013), *A VAT/GST Model Convention*, IBFD Doctoral Series 25.

Ebrill, Liam, Michael Keen, Jean-Paul Bodin, and Victoria Summers (2001), *The Modern VAT*, International Monetary Fund. 17 章

Institute for Fiscal Studies (2010), *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review*, Oxford University Press. 4 章および 4 章へのコメント マーリーズレビュー各論編

Institute for Fiscal Studies (2011), *Tax by Design: The Mirrlees Review*, Oxford University Press. 6 章—9 章 マーリーズレビュー総論編

OECD (1998), “Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions”

OECD (2013), “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”. (邦訳: 日本租税研究協会『税源浸食と利益移転 (BEPS) 行動計画』)

OECD (2014a), “International VAT/GST Guidelines” (April 2014).
(<http://www.oecd.org/ctp/consumption/international-vat-gst-guidelines.pdf>に掲載されている。)

OECD(2014b), “Discussion Draft for Public Consultation: International VAT/GST Guidelines, Guidelines on Place of Taxation for Business-to-Consumer Supplies of Services and Intangibles, Provisions on Supporting the Guidelines in Practice” (December 2014).
(<http://www.oecd.org/ctp/consumption/discussion-draft-oecd-international-vat-gst-guidelines.pdf>に掲載されている。)

浅妻章如 (2014) 「国境を越えた役務の提供等に対する消費税の課税の在り方」『税理』2014 年 2 月号

財務省主税局税制二課 (2013) 「国境を越えた役務の提供等に対する消費税の課税の在り方について」(2013 年 11 月)

佐藤英明 (2012) 「電子的配信サービスと消費課税一制度設計上の問題点」『ジュリスト』2012 年 11 月号 (1447 号)

佐藤英明（2014）「国際的役務提供に対する消費税課税の問題点—立法論の観点から」『租税研究』2014 年 5 月号

玉岡雅之（2013）「付加価値税とインボイス—電子納税化を視野に入れて—」『租税研究』2013 年 11 月号

沼田博幸（2014）「一般間接税 100 年の回顧と展望—クロス・ボーダー取引への対応を中心として—」『租税研究』2014 年 12 月号

李炫定・渡辺智之（2013）「韓国の電子インボイス制度」『税務弘報』2013 年 2 月号

渡辺智之（2001）『インターネットと課税システム』（東洋経済新報社）（特に、第 7 章「間接税に関する国際課税問題」及び第 14 章「OECD における検討」）

—（2006）「国際的サービス取引と消費課税」『租税法研究』第 34 号

—（2007）「取引と勘定—情報の観点からの課税方法分類の試み」『ジュリスト』第 1329 号

—（2010）「課税プロセスにおける情報提出義務と納税義務」『ジュリスト』第 1410 号

—（2012a）「付加価値税（VAT）におけるゼロ税率」『論究ジュリスト』2012 年春号

—（2012b）「欧州委員会グリーンペーパーの含意」『税務弘報』2012 年 7 月号

—（2013）「電子インボイスをめぐる EU の動向」『税務弘報』2013 年 7 月号

—（2014a）「電子商取引と課税」『租税研究』2014 年 6 月号

—（2014b）「BEPS（税源浸食と利益移転）に対する考え方」

（<http://www.jmcti.org/trade/bull/zeimu/seminar/h25/BEPS.pdf#search='BEPS+%E8%80%83%E3%81%88%E6%96%B9>（日本機械輸出組合ウェブサイト）に掲載）

—（2014c）「国際取引と消費税」『租税研究』2014 年 8 月号

「平成 27 年度税制改正大綱」平成 26 年 12 月 30 日 自由民主党・公明党

「平成 27 年度税制改正の大綱」平成 27 年 1 月 14 日 閣議決定

税制調査会第 3 回国際課税ディスカッショングループ（2014 年 4 月 4 日）会議資料