

平成 29 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

国際取引に係る VAT 徴収メカニズム : OECD ガイドラインとその後の展開

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 30 年 3 月
日本機械輸出組合

目 次

はじめに	1
第 1 章 . OECD ガイドライン : 成立の経緯	2
第 2 章 . VAT 徴収メカニズムに関する OECD レポート	3
2-1. 基本的政策課題と制度設計	3
(1) 供給者を通じた徴収メカニズム (登録ベースの徴収制度)	6
(2) 顧客を通じた徴収メカニズム	7
(3) 取引仲介者を通じた徴収メカニズム	8
(4) 自動的徴収メカニズム	8
2-2. 登録に基づく徴収制度 : 政策課題と制度設計	8
(1) 免税点 (thresholds)	8
(2) 海外の供給者のコンプライアンスを容易にするための第三者の役割	9
(3) 顧客のステータスの確認方法	10
(4) 顧客の居住する国の確認方法	10
2-3. 簡素な登録・徴収制度	11
(1) 簡素な登録・徴収制度の適用範囲	11
(2) 登録とコンプライアンスの簡素化	11
第 3 章 . 少額貨物輸入への VAT の適用	13
3-1. BEPS Action 1 報告書のスタンス	13
3-2. 各徴収モデルの比較検討	15
第 4 章 . 理論的検討	19
4-1. 問題の概観	19
4-2. 若干の分析	21
資料 1 : サービス・無形資産の国際取引に対する VAT/GST の適用に関する OECD 理事会勧告の概要	25
資料 2 : VAT/GST ガイドラインの各項の本文	27
参考文献	30

はじめに

VAT（消費型付加価値税）は世界中の多くの国々で重要な地位を占める税となっている。今後、経済活動のグローバル化の進展によって企業所得課税、特に法人税による税込確保が困難になっていくと予想される中で、VATの重要性は一層増していくものと予想される。しかし、VATにも弱点がないわけではなく、そのスムーズな適用が難しいいくつかのタイプの取引がある。サービス等に係る国際取引もそのようなタイプの取引の一つである。

広範な国際取引にVATを適用するためには、各国間の制度・執行両面における協力が必要であり、OECDを中心にVATに関するガイドラインが作成されるに至った。筆者は平成26年度の日本機械輸出組合国際税務研究会に提出した研究論文「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」（渡辺（2015a））において、国際取引に適用される付加価値税の基本的な仕組みを検討するとともに、当時まだ作成途上であったOECDガイドライン（International VAT/GST Guidelines）に関して、暫定的な紹介を行った。

本稿は、上記研究論文の言わば続編として、OECDガイドラインの成立の経緯とその後の展開についての解説を行うとともに、VATの徴収メカニズムに関する若干の理論的考察も行う。なお、本稿の内容は、VAT徴収メカニズムに関連する国際的な検討状況の紹介と基本的問題に関する若干の理論的考察にとどめており、日本やEU等における個別具体的な制度問題や動向については直接には言及していない。

本稿の構成は以下の通りである。まず、第1章では、OECDガイドライン（OECD(2017a)）が最終的に成立するまでの経緯について、BEPSプロジェクトとの関連も含めて簡単に述べる。第2章では、OECDガイドラインに関するガイダンスの一環として2017年に提出されたOECDのレポート（OECD(2017b)）の内容を概説する。このレポートは、海外の事業者から提供されるサービス・無形資産の取引にVATが適用される際、実効的な徴収メカニズムとしてどのようなものがあるのかを検討したものである。第3章では、デジタル経済を対象にしたBEPS報告書（OECD(2015)）の内容をもとに、少額貨物輸入に対するVATの課税のあり方についてのOECDの検討状況について言及する。第4章では、それまでの内容をベースに、国際的な取引に適用されるVATのメカニズムについて、基礎的な視点から若干の考察を行う。また、末尾に参考資料として、OECDガイダンスに関するOECD理事会勧告（ECD(2016)）の概要とOECDガイダンスの各項本文の邦訳を付している。

第1章．OECD ガイドライン：成立の経緯

VATに関するOECDガイドラインが成立するまでには長い前史がある。1990年代からOECDにおいて電子商取引への課税問題に関する検討が開始され、その検討結果として、1998年にいわゆるオタワ・フレームワークコンディションズ（OECD(1998)）という文書が取りまとめられた。¹ OECD(1998)においては、VATに関連する問題について、消費国での課税（仕向地国課税）の原則やサービス・無形資産へのリバースチャージの徴収メカニズムの適用についての検討等が記載されている。²

その後、OECD租税委員会のWP9（第9作業部会）において、国境を越えたサービス・無形資産取引へのVATの適用に関するOECDガイドライン策定に向けた念入りな作業が長期間にわたって続けられた。その結果、2014年には、課税地の原則（仕向地原則）とB2B取引に関するガイドラインとB2C取引等に関するディスカッションドラフトがとりまとめられた。³このディスカッションドラフトへのパブリックコメントの過程を経て、OECDガイドラインの内容が固められ、2015年7月のOECD租税委員会においてガイドラインが承認された。また、2015年11月のVATグローバルフォーラムにおいて世界100か国以上の政府高官によってガイドラインの内容が確認された。2016年9月には、OECDガイドラインに関するOECD理事会勧告（「サービス・無形資産の国際取引に対するVAT/GSTの適用に関する理事会勧告：OECD(2016)」）が決定された。⁴

その後、2017年4月に、VATに関するOECDガイドライン（OECD(2017a)）が正式に公表された。さらに、2017年10月には、ガイドラインに関するimplementation guidanceの第一弾として、国際取引に対するVAT徴収メカニズムに関するOECDレポート（OECD(2017b)）が発表された。⁵他方、OECD/G20で進められたBEPSプロジェクトの関連でも、VATに関連する検討作業は行われた。その結果は、デジタル経済における課税問題を扱ったBEPS Action 1 報告書（OECD(2015)）の中に記載されている。ここでは、国際的なサービス・無形資産取引だけでなく、少額輸入貨物へのVATの適用が取り上げられ、特に、少額貨物輸入に適用される免税水準の問題との関連で、VATの徴収メカニズムに関する検討が行われている。⁶

¹ 1990年代末から2000年代初頭にかけての、VATに関連する問題の検討状況については、渡辺（2001）の第7章・第11章を参照。

² OECD(1998)にはこのほか、デジタル財はVAT課税上、物品としては取り扱わないこと（すなわち、サービス・無形資産として取り扱うこと）、輸入物品への適切な課税を実現するために関係機関・関連業界との協議を進めていくこと等が記載されている。

³ 渡辺（2015a）では、これら二つの文書に関して解説を行った。

⁴ この文書の概要を本稿の資料1として付している。

⁵ このレポートの内容については、本稿第2章を参照。

⁶ BEPS報告書におけるVAT関連事項の内容については、本稿第3章を参照。

第2章．VAT 徴収メカニズムに関する OECD レポート

本章では、「供給者が課税国に所在しない場合の実効性ある VAT 徴収メカニズム」と題されたレポート（OECD(2017b)、以下「OECD レポート」と表記）の概要について述べる。このレポートは、OECD のウェブサイト上では“implementation guidance”とも呼ばれており、VAT に関する OECD ガイドライン（OECD(2017a)、以下「OECD ガイドライン」と表記）を執行するための論点をまとめた最初の文書という位置づけが行われている。すなわち、このレポートの序文には、以下のような記述がある。

“This report is the first in a series of “implementation packages” to support the effective and consistent implementation of the International VAT/GST Guidelines.”

このように、OECD レポートは、あくまでも OECD ガイドラインの実施に関するものであるから、OECD レポートの検討対象の範囲は、サービス・無形資産が国境を越えて取引される場合の VAT 徴収メカニズムである。

OECD レポートは、基本的な政策課題、登録制度に基づく徴収スキームの主要な論点（免税点・顧客に関する情報の確認方法等）、簡素化された登録・徴収スキームのあり方、の 3 つの部分から成るので、以下で、順に検討する。なお、上記の構成からわかるように、OECD レポートは、国境を越えたサービス・無形資産に係る VAT 徴収方法について、一般的に論じながらも、B2C 取引について海外事業者に登録を求めて仕向地国の VAT を申告・納付してもらうオプションについて、その具体的な方法を特に念入りに検討している。

2-1. 基本的政策課題と制度設計

VATの基本的性格は、最終消費を課税ベースとした一般的な多段階課税の仕組みである。VATの仕組みは、世界中 160 以上国以上で採用されており、全税収のおおよそ 20%を生んでいる。⁷VATの徴収メカニズムとして、理論的には、課税ポイントとして、供給者（suppliers）、顧客（customers）、仲介者（intermediaries）及びテクノロジーの発展状況によっては自動的システム（automatic system）からいずれかを選択するか、あるいはその組み合わせを選択するといった様々な場合が想定される。この選択は、対象となる取引がB2BかB2Cか、あるいは、物品の取引かサービス・無形資産の取引かによっても異なり得る。

VATが国際取引に適用される状況においては、OECDガイドライン 3.1⁸に示されている

⁷ OECD の *Consumption Tax Trends* (2016)による。

⁸ ガイドライン各項の邦訳については、本稿の資料 2 に掲載している。

ように、仕向地原則（destination principle）が採用される。したがって、国際取引に関しては、仕向地原則の実現を図るための徴収メカニズムが検討されることになる。

サービス・無形資産の国際取引に関する課税地（place of taxation：ここでは課税権を有する国という意味）の決定につき、OECD ガイドラインは概ね以下のように規定している。

- ・ B2B 取引：一般ルールにおいて、課税地は顧客の所在する国である（ガイドライン 3.2）。また、顧客が複数の国に事業所を持つ場合には、課税地はサービス・無形資産を使用する事業所のある国（又は国々）である（ガイドライン 3.4）。
- ・ B2C 取引：第一の一般ルールは、on-the-spot型の取引に関するものであり、課税地はサービス・無形資産の供給が物理的に行われた国である（ガイドライン 3.5）⁹。
- ・ B2C 取引：第二の一般ルールは、第一の一般ルールでカバーされる取引以外の取引に関するものであり、課税地は顧客の通常の住居が存在する国である（ガイドライン 3.6）。
- ・ この他、ガイドラインには、限定された特殊な状況に適用され得る特殊ルール（ガイドライン 3.7 及び 3.8）も定められている。

このように仕向地原則に基づく課税地が定められたとしても、供給者が課税地である国以外に所在する場合のサービス・無形資産取引に係る VAT を実際に徴収することは、国内取引の場合と異なり困難である。（国内取引の場合、VAT は通常、当該取引の供給者が納付する。この方法を適用することが容易なのは、供給者が国内に所在し、課税当局としては当該供給者にアプローチしやすいからである。これに対して、供給者が海外に所在する場合には、VAT を供給者から徴収することは容易ではない。）

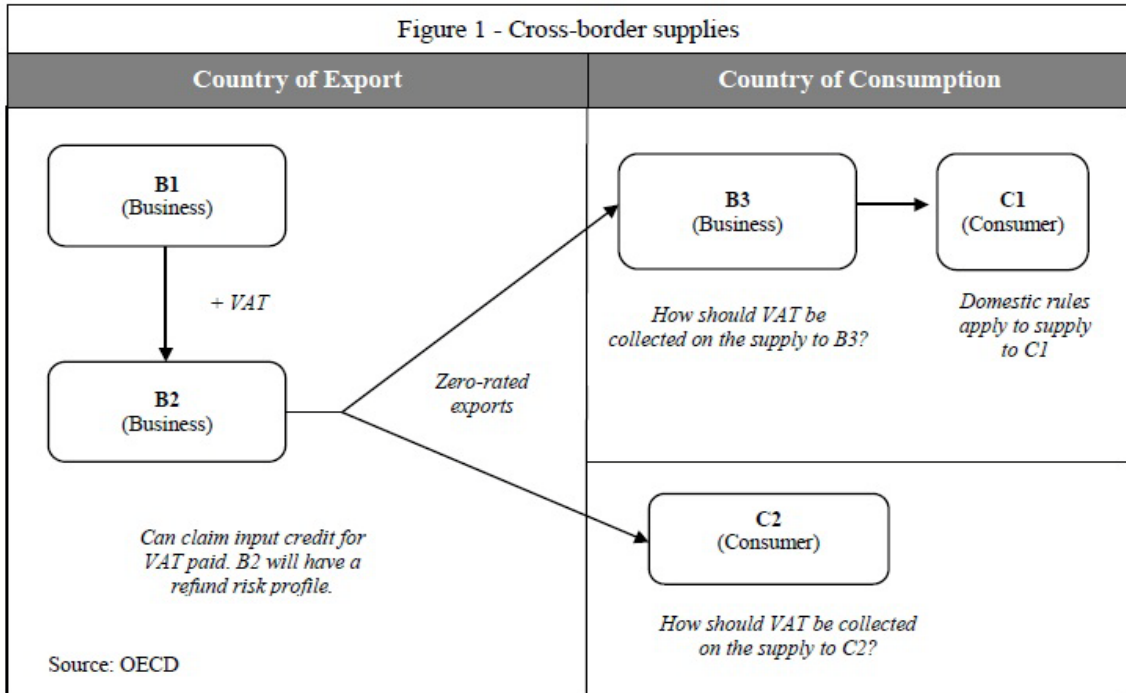
図 1 は、輸出国（供給者の所在する国）から消費国（仕向地国）に消費者向けのサービス・無形資産が供給される場合の二つのシナリオを示している。すなわち、

- ・ 輸出国の事業者（B2）からまず輸入国の事業者（B3）に供給され、更に輸入国の国内取引によって B3 から消費者（C1）に供給される場合
- ・ 輸出国の事業者（B2）が消費国の消費者（C2）に直接供給する場合

どちらのシナリオにおいても、B2 は海外に所在する顧客（B3 あるいは C2）に供給を行っている。この輸出取引に対しては、輸出国の VAT についてはゼロ税率が適用されるため、クロス・ボーダー取引が行われると、VAT の段階的徴収プロセスのチェーンが一旦途切れることになる。このプロセスは、輸入国（顧客の所在する国あるいは仕向地国）において、もう一度最初から開始する必要がある。しかし、輸入国には当該クロス・ボーダー取引における供給者が所在しないため、仕向地国においていかにして段階的徴収プロセスを実現していけばよいのかという問題が生じる。

⁹ On-the-spot 型の B2C 取引の定義に関しては、本稿の資料 2 に掲載したガイドライン 3.5 の本文を参照されたい。

図 1：国際取引の概念図



(出典) OECD (2017b) p.16

商品の国際貿易については、仕向地原則に沿った、比較的簡単で実効的なVAT徴収メカニズムが存在する。すなわち、国境をコントロールする税関は、関税の徴収と同時に輸入VATが徴収する¹⁰ことができる。¹¹なお、国によっては、B2B取引の場合には、輸入者が次のVAT申告書を提出するまで輸入品に係るVATの徴収が猶予される場合もある。

他方、サービス・無形資産の国際貿易については、税関による国境コントロールは有効とは成り得ないので、供給者が海外に所在する場合に、仕向地課税に基づくVAT徴収を実現する手段として、通関手続きを利用することはできない。そこで何らかの代替的メカニズムを検討することが必要になる。以下では、いくつかの代替的メカニズムの比較検討を行う。いずれの場合にも、クロス・ボーダー取引がもたらすVAT徴収のチェーン切断の問題に対応するためには、各国間の情報交換と執行協力が重要となる。以下では、VAT徴収の拠り所となる課税ポイントとして、供給者(suppliers)、顧客(customers)、仲介者(intermediaries)及びテクノロジーの発展状況によっては可能となる自動的システム(automatic system)の4パターンを検討する。これらの4パターンは互いに排除しあ

¹⁰ 図 1 に即して言えば、輸出国と消費国との国境に両国の税関が存在し、輸出国の税関のチェックを受けることで輸出企業に輸出免税が認められるとともに、消費国に輸入される商品に対する輸入国のVATは、輸入国における通関手続きの一環として、関税と同様の方法で輸入者(商品の引取者)から徴収することができる、ということになる。

¹¹ 但し、少額貨物の輸入に関しては、本稿第3章で言及する問題がある。

う関係にはなく、いくつかのアプローチを組み合わせることで適切な徴収スキームが構築できる場合もあり得る。

(1) 供給者を通じた徴収メカニズム（登録ベースの徴収制度）

国内取引への VAT の適用においては、供給者を通じた徴収メカニズムに実効性があるが、供給者が海外に所在する場合、供給者を通じた徴収メカニズムの執行には困難が伴う。また、海外の供給者に登録・徴収義務を負わせることは、特に海外の事業者が中小企業の場合には大きな負担を負わせることになる。そこで、OECD ガイドラインでは、サービス・無形資産に係るクロス・ボーダーB2C 取引に対しては、簡素化された登録及びコンプライアンス制度（simplified registration and compliance regimes）の採用が推奨されている。登録ベースの徴収制度に関して、OECD ガイドラインのパラグラフ 3.131 には以下のような記述がある。

“・・・at the present time, the most effective and efficient approach to ensure the appropriate correction of VAT in cross-border business-to-consumer supplies is to require the non-resident suppliers to register and account for the VAT in the jurisdiction of taxation.”

海外の事業者に適用される簡素化された登録及びコンプライアンス制度は、国内事業者に適用される従来の登録・徴収制度とは異なったものである。従って、従来の制度における場合と同じ権利（例えば仕入税額控除に関する権利）が必ずしも事業者に認められるわけではなく、同じ義務（例えば完全な申告義務）が必ずしも事業者に課されるわけではない。¹²簡素化された供給者徴収制度に関して、OECDガイドラインでは、簡素化の必要性と税収確保の必要性の双方を考慮しつつ、以下のような提案を行っている。¹³

- ・ 簡素化された登録手続き：必要な情報は最小限とし、オンラインで登録可能にする。
- ・ 仕入税額控除は認められない。（国内業者と同じ通常の登録をすれば認められる。）
- ・ 簡素化された申告。電子申告も可能にする。
- ・ 電子納税方式
- ・ 簡素化された電子帳簿の保存
- ・ インボイスの発行は要求しないか、あるいは供給者の所在する国のルールに従ったインボイスの発行
- ・ 簡素化された制度における登録・コンプライアンスに必要な情報の電子的配信
- ・ 第三者によるコンプライアンスのためのサービス利用
- ・ コンプライアンスコストは税収に相応したものとするとともに、国内事業者と海外事

¹² OECD ガイドライン、パラグラフ 3.133。

¹³ OECD ガイドライン、パラグラフ 3.135-3.151。詳細は本稿 2-3.を参照。

業者の間の中立性を保つ。

OECD ガイドラインは、簡素化された登録・徴収制度について B2C 取引を念頭に置いて論じている。というのは、B2B 取引については、後述のように、一般に、リバースチャージ(顧客を通じた徴収メカニズム)の適用が好ましいと考えられているからである。他方、B2C 取引については、顧客による徴収スキームがうまく機能しないと考えられることから、海外事業者の登録制度よりも優れた代替案があるかどうか不明である。なお、簡素化された登録・徴収制度は、ある意味で通常の国内取引に係る VAT における、供給者(売手)からの段階的徴収方法を、クロス・ボーダー取引にも、簡素化した形で適用するものである。簡素化された登録・徴収制度に関する政策的課題(免税点の問題等)は本稿 2.2 で検討する。

(2) 顧客を通じた徴収メカニズム

顧客による徴収メカニズムは、リバースチャージと呼ばれる。これは、買手がその購入に係る VAT を自主申告し、納税する仕組みである。リバースチャージは B2B 取引についてはうまく適用できる。B2B 取引に関しては、仕向地国の課税当局は自国内に所在する顧客(VAT の課税事業者)のコンプライアンスを確保できる。また、納税者の負担するコンプライアンスコストもそれほど大きくない。当局にとっての執行コストもあまり大きくない。税収が失われるリスクも低い。¹⁴なお、最終消費者には自主申告するインセンティブがないため、B2C 取引に対してリバースチャージを適用することは困難である。

仕向地国の顧客が海外の供給者の支払うべき VAT を源泉徴収して仕向地国の当局に支払う仕組み(withholding mechanisms)も顧客を通じた徴収メカニズムの一種である。このような仕組みの実質的効果はリバースチャージと同じであるが、インボイスの発行や納税義務に関する法的な違いは生じ得る。

顧客を通じた徴収メカニズムを機能させるためには、海外の供給者が顧客の地位(事業者か消費者か)を区別できることが前提となる。最終消費者や非登録事業者が、自らを登録事業者であると偽って脱税するリスクもある。また、仮に仕向地国の VAT システムが B2B 取引と B2C 取引を識別できなければ、顧客を通じた徴収メカニズムは機能しない。B2B 取引に対してはリバースチャージのほうが海外事業者の登録システムよりも有効であるから、仕向地国の当局としては、B2B 取引と B2C 取引を区別できるようにするインセンティブがあるはずである。

¹⁴ 輸入国の事業者が VAT を支払うことなく消えてしまう Missing Trade Fraud の問題はあり得る。OECD ガイドラインは、原則として誠実な納税者を前提としており、脱税者に対しては別途の対応が必要となる。ガイドラインのパラグラフ 4.22-4.23 を参照。

(3) 取引仲介者を通じた徴収メカニズム

特にデジタルサプライチェーンにおいては、取引仲介者が海外の供給者に代わって VAT を徴収するための役割を果たせる潜在的可能性が大きい。ビジネスモデルとテクノロジーの発展に伴って、取引仲介者のタイプや役割はますます複雑なものになってきている。オンライン販売等において取引仲介者を通じた徴収メカニズムをどのように構築できるのかという具体的な点については、このレポート (OECD(2017b)) とは別のレポートが作成される予定である。

一般的には、取引仲介者を含めた各主体間の契約関係に基づくアプローチ (contractual approach) と取引仲介者を供給者と見なすアプローチ (deemed supplier approach) が考えられる。後者、すなわち、みなし供給者アプローチは、特に海外の中小規模の供給者にとってコンプライアンス負担の軽減に有効であろう。他方、取引仲介者が過度の責任や義務を負うことのないように留意する必要もある。また、海外の供給者と取引仲介者の双方にとってのインボイス発行や会計に関するガイダンスや免税点に関するガイダンスも必要となるであろう。

(4) 自動的徴収メカニズム

サービス・無形資産のクロス・ボーダー取引からの VAT 徴収における自動的徴収メカニズム等のテクノロジーに基づく方法は、今後の技術とビジネスモデルの進展に応じて、重要なものとなる潜在性はある。但し、現在のところは、そのような仕組みは現行の徴収制度をサポートするために利用しうるツールであるとみなすことが現実的であろう。

2-2. 登録に基づく徴収制度：政策課題と制度設計

以下では、海外の供給者に登録を求めて、B2C 取引に関する VAT を仕向地国に納めさせる仕組みに関する政策課題を検討する。

(1) 免税点 (thresholds)

ここで「免税点」とは、仕向地国への販売額が一定の水準で以下である場合に海外の供給者が当該仕向地国への登録と納税を免除される、そのような水準を指す。OECDガイドラインは、免税点の導入にあたって、課税当局の執行費用及び海外の供給者コンプライアンス費用を最小化する観点と、内外事業者の公平な競争条件を確保する観点とのバランスをとるための注意深い検討が必要である旨述べている。¹⁵

¹⁵ OECD ガイドライン、パラグラフ 3.151。

免税点に関しては、具体的には以下のような点を検討する必要がある。

- ・ 中立性：免税点の設定が内外事業者間の競争条件に及ぼす潜在的影響
- ・ 簡索性：海外事業者（特に中小企業及び仕向地国への売上が一定レベル以下の企業）にとってのコンプライアンスコストの削減。但し、供給者にとっては、多くの仕向地国の設定する様々な免税点の水準を常に気にかけておかなければならないという問題は残る。
- ・ 税務執行の効率性と実効性：免税水準を超える比較的納税額の大きい納税者への対応に労力を集中できることによる課税当局の行政コストの低下
- ・ 免税水準の決定の仕方：免税水準は供給者の当該仕向地国における売上が基準にするのかあるいは供給者の全世界ベースの売上が基準にするのかという問題、また、当該仕向地国における販売総額を基準にするのかあるいは当該仕向地における B2C 取引に限定した販売額を基準にするのかという問題がある。
- ・ 脱税対策：免税点以下の売上にするために人為的に会社分割を行う海外事業者への対抗措置等
- ・ ガイドランスの提供：海外事業者のための多言語による情報提供等

（２）海外の供給者のコンプライアンスを容易にするための第三者の役割

海外事業者特に中小企業や多くの国に登録する事業者にとって、税務申告等を代理で行うサービスを提供してくれる第三者(third party service provider)は便利な存在であろう。このような第三者の存在は、課税当局の観点からも有用かもしれない。サービスを提供する第三者の中には、純粋に事務代行だけを行う者から海外事業者の VAT 納税に責任を持つ者まで様々なパターンがあり得る。

VATの納税義務を負う海外事業者に対して納税代理人(fiscal representatives)の設置を要求する国も多い。納税代理人の設置はVATの徴収・納付を容易にする潜在的メリットもあるが、その設置を義務付けるのかどうかを判断するに当たっては、中小の海外事業者にとっての負担や海外事業者による納税がない場合の納税代理人の責任等に関する検討も必要となろう。¹⁶

¹⁶ 納税代理人の設置を義務付けるかどうかの判断は、免税点の水準をどのくらいに設定するかという判断とも関連するものと思われる。免税点の水準があまり低くなければ、海外事業者は納税代理人の設置を求めることによるコンプライアンスコストの問題はそれほど大きいものではないかもしれない。

(3) 顧客のステータスの確認方法

B2B取引とB2C取引で異なった徴収方法を採用する場合、海外の供給者としては、仕向地国における顧客のステータス(事業者か事業者でないか)を判断できなければならない。仕向地国としては、海外の供給者に対して、顧客のVATの課税事業者登録番号、商業上の登録情報、その他の顧客のステータス特定のための信頼できる情報を求めることが検討されよう。海外事業者がリーズナブルな努力を行っても顧客のステータスを特定できなかった場合には、顧客は非事業者と推定されることになる。17例えば、顧客の提供したVAT登録番号が無効なものであった場合には、供給者は当該顧客を非事業者であると推定し、B2C取引に対するルールを適用することになる。

(4) 顧客の居住する国の確認方法

ガイドライン 3.1 は、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としており、ガイドライン 3.2 及び 3.6 は、ガイドライン 3.1 の適用に当たって、B2B取引については原則として顧客の所在する国に、B2C取引については原則として 18顧客の通常の住居が所在する国に課税権があるとしている。したがって、海外の供給者としては、顧客が所在あるいは居住する国を確認できることが必要となる。

B2B 取引に関しては、供給者は通常、契約・注文・納品・支払等の過程を通じて顧客の所在する国に関する十分な情報を把握しているであろう。しかし、B2C 取引については、顧客(消費者)の所在する国の特定はより困難かもしれない。

B2C取引における「顧客の通常居住する国(jurisdiction of the usual residence of the customer)」に関して、OECDガイドライン 19では以下のような示唆が行われている。

- ・ 供給者が通常の業務の過程で顧客から得る情報で顧客の居住地を示す二つの矛盾しない情報があった場合には、当該顧客の居住地に関するかなり確度の高い証明になる。
- ・ 仮に供給者が顧客の居住地を確かめることが困難な場合には、例えば二つの情報に代えて一つの情報だけで判断する等のバックアップのルールを考慮しておくこと。
- ・ 誠実な供給者が顧客の居住地の判定のためにリーズナブルな努力を行った場合には当局からそれ以上追及されることを免れるセーフハーバールールを設定すること。

17 OECD ガイドライン、パラグラフ 3.8。

18 厳密にいえば、B2C 取引に関しては二つの一般ルール(ガイドライン 3.5 と 3.6)が規定されている。本稿の資料 2 を参照。

19 パラグラフ 3.123-3.127。

- ・ 個々の取引ごとに顧客の居住地を判定する方法から、次第に情報システムによって自動的に判定できる方法に移行できる可能性についても検討すること。

2-3. 簡素な登録・徴収制度

(1) 簡素な登録・徴収制度の適用範囲

簡素な登録・徴収制度 (simplified registration and collection regimes) については、その仕組みをすべてのサービス・無形資産に関する国際 B2C 取引に適用するブロード・アプローチ (broad approach) と特定のサービス・無形資産に関する国際 B2C 取引についてのみ適用するターゲット・アプローチ (targeted approach) があり得る。ブロード・アプローチはその適用範囲が明確で、適用範囲の定義に関する複雑性や不確実性を回避できるという利点がある。また、ブロード・アプローチをとることによって、適用範囲に入る事業者と入らない事業者の間の不公平が生じるリスクも最小化できる。但し、ブロード・アプローチをとる場合、伝統的な登録・徴収制度を適用できるので、本来はその必要がない分野や事業者にまで簡素な登録・徴収制度が適用されてしまうリスクもある。

他方、多くの国では、簡素な登録・徴収制度の適用範囲を、デジタル財や通信・放送サービスといった特定の範囲に限定するターゲット・アプローチをとっている。このアプローチは、内外事業者の競争条件格差及び/又は税收喪失リスクの問題が最も顕在化しているセクターの B2C 取引に対して VAT 徴収の確保を効率的に行いたいという動機に基づいている。ターゲット・アプローチについては、その適用範囲を巡る分類や定義の問題が納税者・課税当局双方にとって生じる。

今後のあり方については、ブロード・アプローチとターゲット・アプローチの双方のメリット・デメリットを比較考量して検討していく必要がある。今後、技術やビジネスモデルの進展によって海外の事業者が最終消費者に対して直接にサービス・無形資産を供給する様々なタイプのビジネスが登場していくことで、ターゲット・アプローチの適用は次第に困難になっていく可能性もある。いずれにしても、課税当局としては、簡素化された登録・徴収制度が適用される海外の供給者とのコミュニケーションを保つとともに、定期的に制度の見直しを行っていくことが望まれる。

(2) 登録とコンプライアンスの簡素化

簡素化された登録・徴収制度が納税者 (海外の供給者) にとって使い勝手のよいものとするためには、登録手続き・申告手続き・納付・記帳に関して、納税者が遠隔地からでも

電子的な手段で対応できるようにしておくことが重要である。また、登録手続きは簡素なものとし、登録に必要な情報は、事業者名・担当者・住所・電話番号・メールアドレス・海外の供給者が仕向地国でのビジネスのために用いているウェブサイトのURL・供給者の本国における納税者番号等にとどめることが考えられる。²⁰また、申告書についても簡素なものとし、対象となるサービス・無形資産のB2C取引に関して、供給者の登録番号・課税期間・通貨と為替レート・課税標準・納税額等を示すことが求められる。²¹記帳義務についても簡便なものとして、課税対象となる取引について、供給の種類と日時・VAT税額・顧客の居住地を確認するために用いた情報等があればよいのではないかと。²²

他方、簡素化された登録・徴収制度の対象となる海外事業者は、当該仕向地国でその事業のための仕入れを行うことなく販売だけを行うことが通例なので、通常の仕入税額控除が制限されることはあり得る。仕入税額控除の適用を求める海外事業者には、簡素化された登録ではなく、本来の国内事業者と同様の登録を求めることができよう。²³また、簡素化された登録制度における海外事業者が仕向地国で仕入れを行い、VATを負担した場合に、通常の仕入税額控除とは異なる特別な払戻しの仕組みを用意しておくアプローチもあり得る。また、簡素化した登録・徴収制度の対象となる海外事業者が仕向地国に対して行うB2C取引に関しては、インボイスの発行を義務付けない、あるいは、海外事業者の本国で発行されたインボイスで足りることにすることも考えられる。その場合、インボイスに含まれる情報も限定されたもので足りるとすることが望ましい。²⁴

²⁰ ガイドライン、パラグラフ 3.138。

²¹ ガイドライン、パラグラフ 3.141。

²² ガイドライン、パラグラフ 3.144。

²³ ガイドライン、パラグラフ 3.140。

²⁴ ガイドライン、パラグラフ 3.145-6。

第3章．少額貨物輸入へのVATの適用

3-1. BEPS Action 1 報告書のスタンス

以上で述べてきたように、OECDのVAT/GSTガイドラインは、サービス・無形資産の国際取引に関する問題に焦点を合わせている。これに対して、2015年のBEPS最終報告書のパッケージの中で唯一、間接税（付加価値税）について直接論じられているAction 1の報告書（「デジタル経済が課税にもたらす問題への対応」OECD(2015)）²⁵においては、サービス・無形資産の問題のほかに、少額貨物（low value goods）の輸入の問題が取り上げられている。サービス・無形資産についてのBEPSのAction 1報告書の内容は、本稿でこれまでに述べた内容と重複している。したがって、本稿第3章では、少額貨物輸入に関する問題に絞り、その問題について詳細な検討を行っているAction 1報告書のChapter 8 (Broader indirect tax challenges raised by the digital economy and the options to address them) 及びAnnex C (The collection of VAT/GST on imports of low value goods) ²⁶の内容を中心に紹介することとしたい。

なお、本稿第2章で検討したOECDレポート(OECD(2017b))は、サービス・無形資産の問題を念頭に置いたものであるが、少額貨物の問題に言及した箇所もわずかながらある。すなわち、OECDレポートのパラグラフ16及び脚注5に概ね以下のような記述がある。「OECDガイドラインはサービス・無形資産に焦点を当てており、物品の問題は対象にしていない。課税地のルールはサービス・無形資産だけでなく、物品についても必要である。しかし、物品の国際取引について仕向地原則を実現することは、税関による国境管理によって容易になる。但し、税関による国境管理は、とりわけ少額貨物については困難なものとなり得ることが認識されている。OECD(2015)のAnnex Cを参照せよ。」

さて、BEPSプロジェクトは、全体としては法人税を巡る国際課税問題を中心とした検討であり、付加価値税に関する論点は、デジタル経済を対象にしたAction1報告書(OECD

²⁵ BEPS Action 1 報告書の本文中、付加価値税の問題が論じられているは、Chapter 8 であるが、Action 1 報告書は、かなり一般的な議論を含め、極めて広範なデジタル経済関連の内容や法人税に関する国際課税上の新たな選択肢の検討を含んであり、個々のBEPSに関連する個々の論点について詳細かつ綿密な検討が行われている他のBEPS報告書とはやや性格が異なっている（後掲注27を参照）。

²⁶ OECD(2015)p.123によると、Annex CはOECD租税委員会のWP9によってまとめられたレポートである。

(2015))においてのみ言及されている。²⁷Action 1 報告書のChapter 8における基本的な問題意識は概要、以下のようなものである。

「クロス・ボーダー取引は、特に最終消費者が海外の供給者から購入する局面で、VATシステムに問題をもたらしている。デジタル経済はこの問題を拡大している。なぜなら、技術の進展によって消費者がオンラインショップで購入することが劇的に容易になるとともに、事業者が消費者の所在国に物理的な拠点等を置くことなく世界中の消費者に販売することも容易になったからである。これによってクロス・ボーダーのB2C取引に関するVAT課税の水準が不適切に低いものとなり、VAT税収の確保に悪影響をもたらすとともに、国内事業者と海外事業者の競争条件が歪められてしまう。デジタル経済がもたらすVAT問題として主要なものは、多くの国でVATが課されていない少額貨物輸入に関する問題と、増大するサービス・無形資産の国際取引、とりわけその最終消費者に対する直接販売において、これらの取引に対するVATの徴収が困難なために適切な課税が行われていないという問題である。」²⁸

すなわち、デジタル経済を扱ったBEPS Action 1 報告書では、デジタル経済が付加価値税にもたらす問題として、少額貨物輸入の問題とサービス・無形資産の国際取引の問題の双方を扱っている。このうち、少額貨物輸入に関する問題は、付加価値税の徴収コストを含めた伝統的な執行上の問題²⁹が中心であると一般に認識されていたのに対し、サービス・無形資産の国際取引に関する問題は、新たな、かつより根本的なものであり、それゆえにOECDガイドラインの作成が必要になったという違いがあるようにも見える。なお、これら二つの問題の対比に関しては本稿第4章であらためて検討する。

少額貨物輸入に対するVAT課税に関して、BEPS Action 1 報告書のChapter 8 及びAnnex

²⁷ Action 1 報告書は、他の BEPS 報告書とはやや異なった性格がある。まず、BEPS 問題の背景の一つであるデジタル経済に関して包括的・一般的な分析を行っており、BEPS 報告書全体の中での総論的性格がある。また、取り扱っている課税問題も広範であり、個別具体的な問題を扱った他の BEPS 報告書にも言及するとともに、デジタル経済のもたらすより広い範囲の課税問題 (broader tax challenges raised by the digital economy) に関しても論じた上で、いくつかの新たな対応策のアイデア (PE 概念の再検討、源泉徴収対象範囲の拡大、平衡税等) を検討課題として提示している。また、デジタル経済に関しては、今後も継続検討が必要であり、その検討結果をまとめたレポートを 2020 年までに作成する旨述べられている。さらに、2017 年 3 月の G20 財務大臣・中央銀行総裁共同声明は、デジタル経済に関する OECD のタスクフォースに対して、2018 年 4 月までに中間報告することを求めた。今後の OECD 及び、米国 IT 企業への対応を急いでいる EU の動きに注目していく必要がある。吉村 (2018) を参照。

²⁸ OECD (2015) のパラグラフ 309。

²⁹ また、少額貨物輸入に対する免税措置は、デジタル経済の進展とは無関係に古くから存在していた。

Cで提起されている論点は、少額貨物輸入に適用される免税措置の現状分析³⁰と少額貨物輸入に対するVATの徴収方法の比較検討³¹である。

VATを有する多くの国では、輸入貨物に対して税関によるVAT徴収が行われるが、その際に少額貨物の輸入についてはVATを免税としている場合が多い。³²しかし、消費者が海外の事業者から商品をオンライン経由で購入（インターネットショッピング）する機会が増大することで、現行の免税措置がVAT税収の減少と国内事業者にとっての競争条件の不公平（海外の事業者のみが消費者の所在する国のVATについての免税措置を享受できることによる競争条件の不公平）を生む原因となっている。さらに、海外事業者の有利性を獲得するために、国内事業者が事業所を海外に移転するインセンティブも生んでいる。

したがって、デジタル経済の進展によって、少額貨物輸入に対する免税措置は、次第に異論の多い（increasingly controversial）ものとなっている。困難なのは、税収確保及び競争条件の歪み回避の必要性（これらはより低い免税水準を求める）と少額のVATの徴収を行うことに伴う費用（行政費用とコンプライアンスコスト）を適正な水準に抑える必要性（これはより高い免税水準を求める）の間のバランスをとることである。現行の少額貨物輸入免税措置が導入された時点では、インターネットショッピングは存在していなかったため、免税措置が適用される範囲は比較的限定的であった。しかし近年、多くの国々ではVATを徴収できない、免税点以下の少額貨物商品の輸入が増大しており、現行制度が現在でも適正なものであるのかどうかの検討が必要であろう。

3-2. 各徴収モデルの比較検討

少額貨物輸の輸入手続きと適用されるVATの徴収が効率化されれば、各国政府は、少額貨物輸入に関するVATの免税水準を引き下げることが可能になるかもしれない。そこで、輸入VATの適用範囲をより広範な少額貨物にも拡大した場合の具体的な徴収のあり方について検討が必要となる。BAEP Action 1 報告書の第8章及びBEPS Action 1 報告書に付されたAnnex Cは、少額貨物輸入からのVAT徴収方法として以下の4つのモデルを提示して、比較検討している。

³⁰ OECD（2015）のパラグラフ 310-313。

³¹ OECD（2015）のパラグラフ 322-334。

³² OECD（2015）のAnnex Cに付されたAppendix C.B（p.217-8）では、VATを有する42か国に関して、少額貨物への免税水準（exemption threshold）を比較した一覧表（データは2014年初時点）が示されている。42か国中、7か国（ブラジル・チリ・コスタリカ・フランス・ポーランド・ロシア・トルコ）を除くと、少額貨物への免税措置が導入されている。日本の免税水準（1万円）は比較的高く、日本よりも明らかに高い免税水準を設定しているのは、オーストラリア・メキシコ・ニュージーランド・シンガポール等数か国に過ぎない。

- ・ Traditional collection model (伝統的徴収モデル)
- ・ Purchaser collection model (購入者徴収モデル)
- ・ Vendor collection model (供給者徴収モデル)
- ・ Intermediary collection model (仲介者徴収モデル)

(i) Traditional collection model (伝統的徴収モデル)

輸入通関手続きにおいて一つ一つの貨物に VAT を課税するという伝統的徴収モデルを少額貨物に適用することは、従来の紙ベースの手作業を前提とすれば効率的でないことは明らかである。しかし、国際宅急便業者 (express carriers) で普及しつつある到着前申告・納税を電子的に行う仕組みにおいては、少額貨物輸入に対する免税措置は不要になるかもしれない。但し、このような先進的な電子的方法は、多くの輸入品においてまだ採用されておらず、今後の中期的な発展を待つ必要がある。

(ii) Purchaser collection model (購入者徴収モデル)

購入者 (多くの場合、最終消費者) の自己申告によって少額貨物輸入への VAT 課税を行うことは、コンプライアンス上の限界や執行コストの高さを考慮すると、十分に実効性のある仕組みとはなりそうにない。

(iii) Vendor collection model (供給者徴収モデル)

海外の事業者に登録を求め、少額貨物の VAT を徴収・納付してもらう方法が採用できれば、少額貨物輸入に係る免税水準を下げあるいは廃止することが可能となるかもしれない。供給者徴収モデルは、海外の事業者に追加的費用を負わせるが、OECD ガイドラインにおいてサービス・無形資産のクロス・ボーダーB2C 取引について提示されたのと類似の簡素な登録制度によって費用を軽減することができるであろう。海外事業者が商品とサービスの両方を特定の国の消費者に提供している場合は、海外事業者登録制度を商品・サービスの双方に適用することもできよう。さらに、この仕組みで輸入された少額貨物の通関手続きを優先的に迅速に行う (fast-track processing) ことも考えられる。このようなモデルが採用されれば、従来の税関における課税のあり方が大きく変わる可能性がある。但し、海外事業者の十分なコンプライアンスの確保が必要となるため、その実施に当たっては課税当局と税関の双方にわたる国際協力の強化が必要となる。

(iv) Intermediary collection model (仲介者徴収モデル)

少額貨物輸入に適用される VAT が、海外の供給者に代わって取引仲介者によって徴収・納付されたなら、VAT 徴収メカニズムは効率的になり、各国政府は少額貨物輸入に係る免税水準を引き下げあるいは撤廃することができるかもしれない。この前提条件として、取引仲介業者が輸入国における税額を正しく算定し納付するための情報を有していることが

必要となる。仮に仲介者徴収モデル機能すれば、供給者の事務負担は最小限になる一方で、購入者には追加的な費用が発生するかもしれない。仲介者徴収モデルは、当該仲介者が輸入国に拠点を有する場合には、実効性が高いものとなる。

仲介者徴収モデルにおける仲介者としては以下の4タイプが考えられる。

郵便事業者 (postal operators) : 郵便事業者は限られた情報しか持たず、業務プロセスの電子化も限定的なので、VAT 徴収のための仲介者としての機能には限界がある。

国際宅急便業者 (express carriers) : 国際宅急便業者は電子データの収集・転送の仕組みを備えており、輸入 VAT の効率的な徴収・納付が可能であって、既に国際宅急便業者による VAT の徴収・納付が広く行われている。十分に簡素なコンプライアンススキームと優先的な通関処理が行われるならば、海外の供給者が少額貨物に係る VAT の徴収・納付を国際宅急便業者に任せることも可能となるであろう。

透明な電子商取引プラットフォーム事業者 (transparent e-commerce platforms) : 透明な電子商取引プラットフォーム事業者は、供給者のために取引のフレームワークを提供するが、供給者と購入者の間に立って商業取引を行うわけではない。これらのプラットフォーム事業者は通常、少額貨物輸入に係る VAT を算定するのに必要な情報を持っている。いくつかのマーケットプレイスは既に供給者に納税コンプライアンスサービスの提供を行っている。十分に簡素なコンプライアンススキームと優先的な処理が行われるならば、海外の供給者が少額貨物に係る VAT の徴収・納付について、プラットフォーム事業者に委ねることで、効率的な仕組みの構築が可能となるであろう。しかし、電子商取引プラットフォーム事業者が十分に効率的で実効性のある VAT 徴収・納付を確実に行うためには、システムの変更をさらに必要かもしれない。

金融仲介機関 (financial intermediaries) : 金融仲介機関は少額貨物輸入に係る VAT を算定・納付するために必要な情報を有しておらず、少額貨物輸入に関する効率的な VAT 徴収のための役割を果たせそうではない。

(v) 結論

少額貨物輸入に係る VAT の徴収効率化のためのスキームには様々なものが考えられ、各国はそれぞれの実情に応じて選択することが可能である。場合によっては、複数のモデルの組み合わせを採用することもあり得よう。例えば、比較的大規模な供給者には OECD ガイドラインで示された簡素な登録制 (供給者徴収モデル) を適用するとともに、中小の事業者については仲介者徴収モデルを適用することも考えられる。どちらのモデルにおいて

も、通関手続きの優先的な迅速化を含む更なる簡素化措置を適用することもあり得よう。コンプライアンス向上のためには、もしも供給者徴収モデルによっても仲介者徴収モデルによっても VAT が納められない場合には、最後のよりどころとして伝統的徴収モデルを適用し、最終消費者から VAT を徴収できるようにしておくことも考えられる。実効性のある徴収モデルあるいはそれらの組み合わせを採用することによって、各国は、もしそうすることを欲するなら、少額貨物輸入に係る VAT の免税水準を撤廃するあるいは引き下げることが可能となるであろう。

BEPS Action 1 報告書 (OECD(2015)) の Annex C には、少額貨物輸入に適用される VAT についての様々な徴収メカニズムの、望ましい課税原則³³の観点からの優劣比較表³⁴が付されている。その概要は以下の通りである。(表において、Lはlow、Mはmedium、Hはhighを示す。)

	伝統的	購入者	供給者	仲介者
中立性	L	L	M	M
効率性 ³⁵	L	L	L/M	M
確実性	M	L	M/H	M/H, L ³⁶
実効性	M	L	L/M	M/H, L ³⁷
公平性	L	L	M	M
柔軟性	M	L	M	M

なお、上記の表からは、伝統的徴収メカニズムによる少額貨物輸入への VAT 課税の限界を認識し、代替的な徴収メカニズムを検討する際、購入者徴収モデルは有力な代替案にはなり得ず、供給者徴収メカニズム・仲介者徴収メカニズム・あるいはこれらの両者の組み合わせを念頭に、現行の伝統的徴収メカニズムをどのように改善していくのかを考えていくことが示唆されているように見える。しかし、少額貨物輸入の問題については、次章で述べるように、サービス・無形資産の国際取引と共通の問題もあり、少額貨物の問題を単独で検討するよりも、むしろ国際取引全体を対象に、VAT 課税のあり方を考えていくことが適切なのではないだろうか。

³³ いわゆる Ottawa taxation framework (OECD(1998)) に示された課税原則である。

³⁴ Appendix C.A, Test cards for the analysis of the VAT/GST collection models, pp. 209-216 . に評価の詳細が示されている。

³⁵ ここで、「効率性」とは、執行コストやコンプライアンスコストの低さを指す。

³⁶ 仲介者が国際宅急便業者等であれば M/H、金融仲介機関等であれば L。

³⁷ 同上。

第4章．理論的検討

4-1. 問題の概観

本稿では、国際取引に対して適用されるVATの徴収メカニズムに関するOECDを中心とした検討を概観してきた。伝統的には、国際貿易取引に対して、仕向地原則に則ったVAT課税を適用することにそれほど大きな困難があるとは認識されていなかった。なぜなら、国際貿易の対象となる商品が、ある程度大きな数量（あるいは価格）の貨物に限られている限り、通関時に一つ一つの貨物に対して関税の徴収と同じ様式で輸入VATを徴収することは困難ではなかったからである。すなわち、第3章で言及した「伝統的徴収モデル」によってVATの仕向地課税が概ね実現できていた。³⁸

しかし、近年の電子商取引の発展によって状況が変化した。まず、デジタル財の国際取引に典型的にみられるように、国境を越えたサービス・無形資産の取引が容易になり、数量も増加した。特に、最終消費者による海外の事業者から直接購入が本格化するにつれて、消費国（仕向地国）にとっては、税収と内外事業者の競争条件の両面で、国際的なサービス・無形資産取引へのVATの適用が困難なことによる問題が深刻化した。³⁹また、インターネットショッピングの普及によって、各国の消費者が海外の事業者から商品を購入することが容易になり、少額貨物の輸入も増加した。少額貨物輸入については、伝統的には、執行コストとの見合いでVAT課税の免税点が設定されてきたが、消費者による少額貨物輸入は、免税措置を放置しておく、サービス・無形資産の場合と同様、税収面と内外事業者の競争条件の面で輸入国（仕向地国）にとっての問題が大きくなることが懸念されるようになった。

このように、電子商取引の発展・普及は、国際取引に対するVAT課税のあり方を各国（特に、VATを有する輸入国）に迫ることになった。このうち、サービス・無形資産の国際取引に関する問題は、新たな問題であり、租税政策面でも課税国の決定という問題をもたら

³⁸ 本稿では、OECDガイドラインの考え方に従って、国際取引に適用されるVATは仕向地原則に則るものであることを前提としている。理論的には、仕向地主義に代えて原産地主義を採用することで、国際取引へのVAT課税の困難性に対応することもできるかもしれないが、ここではそのようなオプションは検討の対象とはしない。渡辺（2006）を参照。また、仕向地主義に関する基本的な視点からの再検討として岡村（2017）を参照。

³⁹ サービス・無形資産の国際取引は電子商取引が活発化する以前にも存在していた。しかし、このタイプの取引はB2B取引が中心であったこと、通常は量的に限定されていたこと、国際的な金融取引については大規模に行われていたとしてもVATが非課税となっている場合も多かったこと、等の要因によって国際的なサービス・無形資産取引にVATが適用されないことに伴う問題がそれほど顕在化していなかったものと考えられる。

した。従来はサービスの国際取引については、非課税規定によって VAT の適用範囲外とされる場合もあったし、適用されたとしても原産地国課税が採用される場合も多く、国際的な統一基準がなかった。そこで、サービス・無形資産に関する仕向地原則を規定したガイドラインの制定が必要になった。(これに対して、物品の国際貿易については、各国とも輸出免税の採用と通関時の課税という形で仕向地国課税が当然の前提となっていたので、あらためて国際的なガイドラインを策定する必要があるとは認識されていなかった。このことが、VAT に関する OECD ガイドラインの対象がサービス・無形資産の国際取引に限られることになった一因かもしれない。)

他方、国際取引に係る VAT の徴収メカニズムに関しては、サービス・無形資産についても、少額貨物輸入についても、問題の性質は共通である。すなわち、サービス・無形資産についてはそもそも通関手続きが存在しなかった。少額貨物輸入については、通関手続き自体は存在しても貨物一つ一つに対してその引き取り手から輸入 VAT を徴収することは執行上効率的ではないことから、免税点設定という妥協を行わざるを得なかった。このように、サービス・無形資産についても、免税点以下の少額輸入貨物についても、通関手続きに依存する従来の伝統的徴収モデルが機能しないために、それ以外の徴収メカニズムのオプションを検討する必要性が生じているのである。

本稿の第 2 章・第 3 章で見た通り、伝統的徴収モデルに代わる方法としては、供給者を通じた徴収モデル(海外事業者仕向地国での簡素な VAT 登録と納税を求める方式)⁴⁰、顧客を通じた徴収モデル(サービス・無形資産の国際的な B2B 取引に適用されるリバースチャージ方式)、取引仲介者を通じた徴収モデルが考えられる。いずれの方法をとるにせよ、徴収手続きを実効性あるものとし、かつ、不合理に高いコンプライアンスコストを発生させないためには、デジタルテクノロジー(特に、情報通信技術)の活用が重要である。特に、取引仲介者を通じた徴収メカニズムを検討する場合には、情報通信技術の活用が不可欠の前提となろう。

国際取引に対して仕向地原則に基づいて VAT を適用することは、従来の、国内取引における事業者登録制を基盤にした仕組みでは対応できず、実効的かつ効率的な徴収メカニズムの実現は容易なものではない。しかし、この課題は、テクノロジーの活用と各国間の協力強化の十分な進展がある場合には対応不可能ではない。一般に、デジタル経済の発展は、従来の課税システムの機能不全を招く面があると同時に、新しい課税システムや徴収メカニズムを可能にする潜在性ももたらす。テクノロジーと課税の関係に存在するこのような両面性は、国際取引に対する VAT 適用の問題に限定されない一般的な性格である。⁴¹

⁴⁰ 海外の供給者登録制度に対して批判的な見方として、Lamensch (2016)。

⁴¹ 渡辺 (2001) の第 III 部を参照。

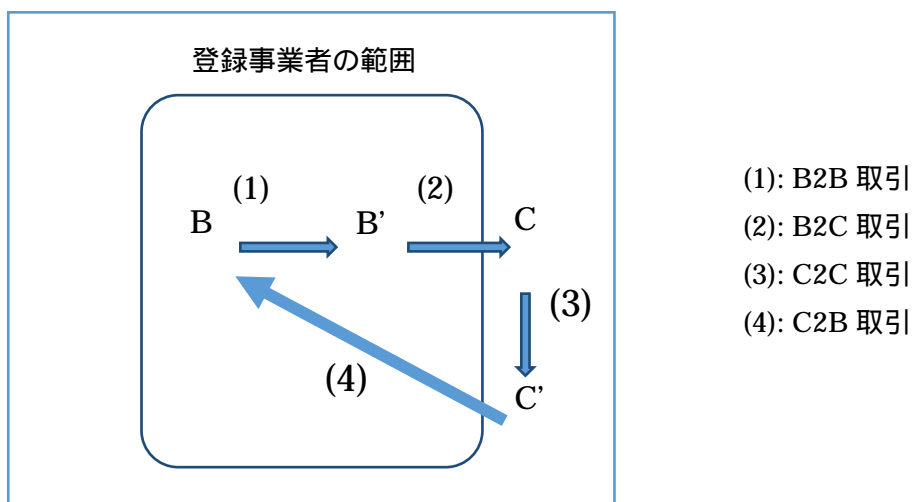
4-2. 若干の分析

以下では、国際取引に適用される VAT の問題に関して、簡単な枠組みを用いた整理を行うことで、この問題の基本的性格の明確化を試みる。但し、以下の分析は暫定的なものに過ぎず、論点の簡単なスケッチの域を出るものではない。

準備作業としてまず、国内取引の場合を考える。下記図 2 を参照されたい。図 2 に示された外側の長方形は VAT を課税する国の国内の範囲を示しており、この範囲内に所在する当事者間で行われる取引が国内取引であるとする。図 2 中の丸みを帯びた内側の小さな四角形は、VAT 登録事業者（「B」で表示）の範囲である。登録事業者以外の事業者（非登録事業者）及び消費者（両者を「C」で表示）は、小さな四角形の範囲の外に存在するものとする。⁴²

図 2：VAT 対象取引類型（国内取引）

国内取引の範囲



VATの納税義務者は登録事業者であり、国内取引については、通常は売り手側の登録事業者がVATを納税する。しかし、VATのメカニズムにおいて、登録事業者間取引（B2B取引）に適用されるVATからは、税負担は発生しない。すなわち、B2B取引（図2の(1)）においては、供給者Bが納めたVATと同額の仕入税額控除が顧客B'に認められるので、両者を通

⁴² 通常、Bで事業者を示し、Cで消費者を示すことが多い。しかし、VATの仕組みにおいては、事業者がVAT登録しているかどうかでステータスが異なる。事業者であっても、VAT登録していない非登録事業者は、VATの納税義務は負わないがインボイスを発行できないため、消費者と同様、VATの経済的負担を負う。なお、日本の現行の消費税制度ではこのような意味でのBとCの区別は存在しないが、将来的には課税事業者の登録制度とインボイス制度が導入されることが予定されている。

じたネットの税負担はゼロである。これに対して、B2C取引（図2の（2））では、供給者B'はVATを価格に上乗せして顧客Cに販売するが、顧客CはVATの仕入税額控除ができないので価格に上乗せされたVAT相当分の税負担を負うことになる。このように、国内取引については、VATの税収は、登録事業者の範囲の内側から外側に向かっての取引が行われたときに発生する。⁴³

国内取引としては、B2B取引とB2C取引以外の取引類型として、C2C取引（図2の（3））とC2B取引（図2の（4））があり得る。C2C取引とC2B取引は、国内取引に係るVATの仕組みの適用範囲外であると考えられる。但し、Cに非課税事業者が含まれる以上、C2B取引に関して顧客（B）に仕入税額控除を認めなければ、価格形成のあり方によっては、登録事業者BにVATの負担が生じてしまう可能性がある。⁴⁴なお、実際のVATの仕組みにおいては、非登録事業者に税負担が生じる可能性が排除されているわけではない。特に、非登録事業者が消費者ではなく、他の事業者に供給する場合には、当該非登録事業者がVATの経済的負担を負うことになろう。⁴⁵

次に、国際取引の場合を示した図3（次頁）を参照されたい。図3で、左の長方形は外国、右の長方形は本国を示す。また、左（右）の長方形の中にある丸みを帯びた小さな長方形は、外国（本国）のVATシステムにおける登録事業者の範囲を示している。登録事業者の範囲はそれぞれの国で別個に規定され、外国ではB*の範囲が本国とは独立に決定されるし、本国ではBの範囲が外国とは独立に決定される。⁴⁶図3では、外国が原産地国、本国が仕向地国と仮定している。国際的なB2B取引（B*2B取引）は図3の（5）で示され、国際的なB2C取引（B*2C取引）は図3の（6）で示される。（なお、図3においては、本国が通関手続きを通じて輸入VATを課することはできないという前提がおかれている。仮に、通関手続きが存在する場合には、外国から本国への取引を示す矢印と両国の国境を示す線の交点に、外国及び本国の税関の存在を明示することができる。税関による通関手続きがVAT課税上機能する場合、伝統的徴収モデルが成立する。）

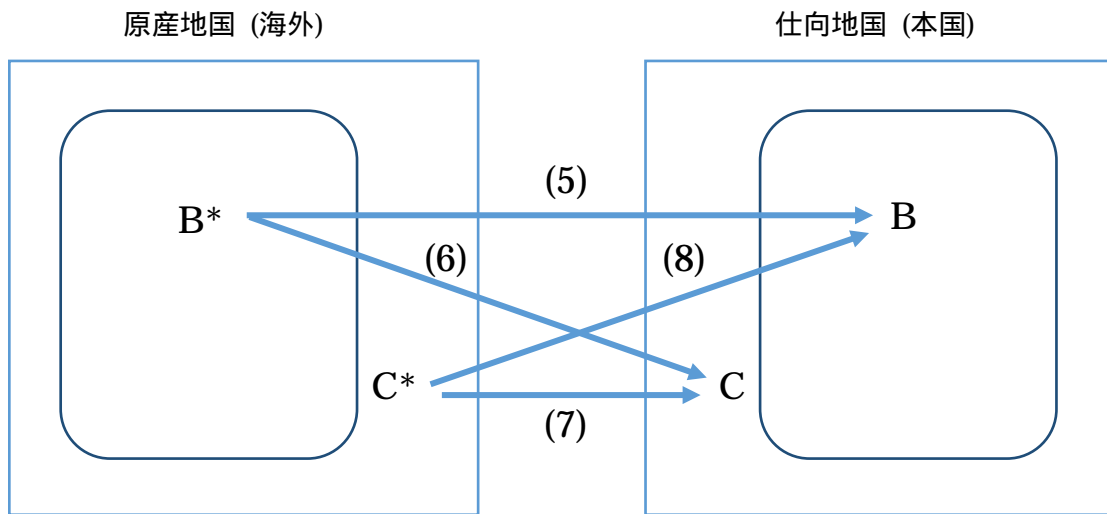
⁴³ 仮に、Bは事業者、Cは最終消費者であれば、事業者の範囲から外側に向かう取引の大きさは最終消費支出として把握できるので、VATの課税ベースは消費になる。（事業者による自家消費もBとCが概念的に正しく把握されている限り、B2C取引として認識され、税負担が生じるはずである。）また、事業者の範囲の外側から内側に向かう取引の大きさは、労働供給あるいは人的資本の提供である。このような枠組みにおいては、長期的には、消費への課税と労働所得への課税は同等である、ということになる。

⁴⁴ また、住宅取引等の場合においては、最終消費者Cから登録事業者Bへの販売（C2B取引）が行われる場合もある。渡辺（2017c）参照。

⁴⁵ さらに、現実のVATでは、非課税事業者のほかに非課税品目も存在するので、VATの課税ベースと概念的な消費の乖離は更に大きくなる。VATに関するOECDガイドラインにおけるガイドライン2.1及びパラグラフ2.4を参照。

⁴⁶ 本稿で「*」のマークは、外国の主体であることを示す。

図3：VAT対象取引類型（クロス・ボーダー取引）



国際的なB2B取引（図3の（5）で示されるB*2B取引）に適用されるVATの徴収メカニズムとしては、供給者B*を通じた徴収メカニズムと顧客Bを通じた徴収メカニズムがあり得る。⁴⁷供給者B*を通じた徴収メカニズムを機能させるためには、海外の事業者B*を本国でVAT登録させる必要がある。しかし、本国（仕向地国）が海外の事業者を登録させることは容易でなく、登録させることができたとしても、海外の事業者に正確な申告・納税させることは容易ではない。そこで、本国の登録事業者Bに対して申告・納税を求めるリバースチャージの仕組みが推奨されるのであろう。本国の登録事業者に非課税売上がない場合には、リバースチャージの適用でネットの税収が生じるわけではないが、リバースチャージを課することで、本国の課税当局としてはB*2B取引に関する情報を入手することができる。⁴⁸なお、リバースチャージの対象は必ずしもB*2B取引には限らないかもしれない。例えば、本国が登録事業者Bによるすべてのサービス輸入にリバースチャージを適用する場合、B*2B取引とともに、C*2B取引（図3の（8））の一部についてもリバースチャージの対象に組み込まれることになる。⁴⁹

国際的なB2C取引（図3の（6）で示されるB*2C取引）に適用されるVAT徴収メカニズムについては、リバースチャージ（消費者による申告・納付）を適用することは非現実的

⁴⁷ このほか、図3の（5）で示される取引にかかわる仲介者を通じた徴収メカニズムも存在しうるが、図3には明示されていない。

⁴⁸ この点については、渡辺（2015a）p.14を参照。

⁴⁹ 登録事業者の範囲は各国ごとに規定される。したがって、本国の規定する登録事業者の範囲が外国よりも広い場合には、理論的には、C*に対しても本国への登録が求められることもあり得る。同様に、外国にそもそもVATがない場合には、当該外国には登録事業者B*は存在せず、すべての事業者がC*であるから、この場合もC*に対して本国への登録が求められることがあり得る。この場合、図3のC*2B取引の一部が本国のVATの対象となることになる。

である。⁵⁰そこで、本国としては、海外の登録事業者B*に対して、本国への登録を求めざるを得ない。しかし、上述のように、海外の事業者を登録させ、本国にVATを納付させることは容易ではない。⁵¹そこで、本国としては、簡素な登録・徴収制度を提供して、海外の事業者のコンプライアンスコストを軽減する必要があるであろう。しかし、簡素な登録・徴収制度についてもその執行は容易ではなく、実効性を確保するためには何らかのテクノロジーの利用が必要となろう。場合によっては、テクノロジーの利用によって、海外の事業者に登録を求めることなく、取引仲介者からの情報等を利用することで、B*2C取引への課税を実現することも可能になるかもしれない。しかし、この可能性を検討するためには、技術面・法制面を含めたより本格的な準備作業が必要となる。⁵²

国際取引に対して仕向地国のVATを適用するためには、仕向地国の課税当局が当該国際取引に関する正確な情報を得る必要がある。取引情報をどこから得るのか（例えば、海外の供給者から得るのか、取引仲介者から得るのか、外国の課税当局から得るのか、情報システムを通じて自動的に得られるようにするのか）を検討することが、徴収メカニズムのあり方を考える上での一つのポイントとなる。また、国際取引に適用されるVATシステムを機能させるためには、当局だけでなく、海外の登録事業者もその顧客のステータスや所在地に関する情報を得る必要がある。このような情報を取引仲介者が提供できるのか、あるいは、情報システムを通じた自動的な情報取得が可能になるのか、更なる検討が必要であろう。徴収メカニズム（さらに、課税システム一般）の基礎にあるひとつの重要な問題は、取引情報の利用可能性と取引情報を処理するシステムのあり方であると考えられる。

⁵⁰ 但し、国内の非登録事業者にも登録事業者と同様にリバースチャージを課すことはあり得る。この場合、リバースチャージの対象として、B*2C取引（図3の（6））の一部及びC*2C取引（図3の（7））の一部が含まれ得ることになる。

⁵¹ 本国と外国の間で登録事業者の範囲が異なるために、場合によっては、海外では非登録者であるC*についても、本国の制度上は登録を求めざるを得ないという場合もあり得る（前掲注49を参照）。この場合、B*2C取引とともに、C*2C取引の一部についても、本国による海外事業者登録制度に組み込まれ得ることになる。

⁵² Lamensch（2016）はそのような検討の一例である。

資料1：サービス・無形資産の国際取引に対するVAT/GSTの適用に関するOECD理事会勧告⁵³の概要

VAT/GSTは世界中の国々で施行されている一方で、財・サービスの国際取引は経済のグローバル化とともに増大している。VAT/GSTはほとんどの国際取引に適用されるので、VAT/GSTに関する国際的な調整なしには、二重課税や意図されない非課税が生じて、企業の経済活動を妨げ、あるいは、競争条件の歪みをもたらす。したがって、国際取引に適用されるVAT/GSTに関する国際的に合意された原則が必要となる。

2015年7月7日のOECD租税委員会において、サービス・無形資産の国際取引に焦点を当てたVAT/GSTガイドラインが承認され(approved)、2015年11月5-6日の第三回VATグローバルフォーラムにおいて、104か国の政府高官によって是認された(endorsed)。ガイドラインはVAT/GSTについて一般に受け入れられている中立性原則と仕向地原則に基づいている。

2015年のBEPSのAction1報告書には、デジタル経済において生じたBEPSリスクや幅広い間接税に関する問題に対応するために、ガイドラインが推奨した原則と徴収メカニズムが含まれている。BEPS報告書は、2015年1月のOECD理事会と2015年11月15-16日のG20会合で是認された(endorsed)。

ガイドラインは、二重課税や意図されない非課税の潜在的 가능성을最小化する観点から、各国の法制度の企画や執行の重要な参照点(reference point)となっていることが世界的に広く認識されている。しかし、ガイドラインは、各国の法制度の詳細を規定することを意図してはならず、各国がそれぞれの特定の状況を考慮しつつ国際取引に対してVAT/GSTシステムの一貫した適用のための法整備を行うに当たってのガイダンスを提供するものである。

以上のような状況を念頭に置きつつ、OECD理事会は租税委員会の提案に関して、以下のような勧告(recommend)、勧誘(invite)、指示(instruct)を行う。

- ・ 勧告：OECD加盟国及びこの勧告を遵守するとした非加盟国⁵⁴は、サービス・無形資産の国際取引に対するVAT/GSTの適用に関して、二重課税や意図されない非課税の潜在的 가능성을最小化する観点から法整備を行うに当たって、この勧告に付されたガイ

⁵³ OECD(2016)。なお、この理事会勧告は、OECDガイドライン(OECD(2017a))にも、APPENDIXとして掲載されている。

⁵⁴ この勧告を遵守するとしたOECD非加盟国は、コロンビア・コスタリカ・リトアニアの3か国である。

ドラインを十分尊重することを勧告する。このために、最終消費に課される税としてのVATの中立性原則と仕向地課税原則を追求しようとするべきである。

- ・ 勧誘：OECD 非加盟国に対しても、この勧告を尊重するよう勧誘する。
- ・ 指示：OECD 租税委員会に対して、その第9作業部会を通して下記の作業を行うことを指示する。
 - この勧告の履行状況に関してモニターし、5年以内にまたその後も必要に応じて理事会に報告すること。
 - 各国の経験や関係者との相談を通じて、ガイドラインを検討するとともに、必要に応じて理事会に対してガイドラインの改定を提案すること。
 - ガイドラインの適用における明確性・確実性の向上に努めるとともに、ガイドラインの発展の中から現れる関連分野の作業について考察すること。

資料 2 : VAT/GST ガイドラインの各項の本文

(OECD(2017a)に示された 12 のガイドラインの一覧は、以下の通り)

基本的な中立性原則

[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 businesses) 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 (businesses) は、同様なレベルの課税を受けるべき (should be subject to similar levels of taxation) 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 (the primary influence) を与えるようなものとはならないように設計されるべき (should be framed) である。

国際取引における中立性

[ガイドライン 2.4] (課税原則)

- ・ 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 (the tax may be due or paid) 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] (課税原則)

- ・ 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 (not incur irrecoverable VAT) ことを確保するために、各国 (jurisdictions) 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] (税務執行とコンプライアンス)

- ・ 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、あるいは不適当な、コンプライアンス上の負担 (disproportionate or inappropriate compliance burden) を負わせるものとなるべきではない。

仕向地原則

[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 (should be taxed according to the rules of the jurisdiction of consumption) である。

B2B 取引：一般ルール

[ガイドライン 3.2]

- ・ ガイドライン 3.1 の適用に当たって、B2B 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 (the taxing rights) 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決められる。

[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 (establishments) を有する場合には、当該サービス・無形資産を使用する事業所のある国 (又は国々) に課税権が発生する。

B2C 取引：一般ルール

[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。

- ・ 提供が物理的に行われた場所が容易に判定できること。
- ・ 通常は、提供が物理的に行われたのと同じ時間に同じ場所で、当該サービス・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 3.6] (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。

B2B 取引と B2C 取引：特殊ルール

[ガイドライン 3.7]

- ・ サービス・無形資産の B2B 国際取引に対する課税権は、次の二つの条件がともに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代理（proxy）の基準を参照して割り当てられ得る（may be allocated）。
 - 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て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
 - 顧客の所在地という基準以外の代理の基準を採用することで、上記の基準に照らし合わせて、相当により良好な結果（significantly better result）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、上記の両方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代理の基準を参照して割り当てられ得る。

[ガイドライン 3.8]

- ・ 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。

参考文献

Lamensch, Marie (2016), “Is There Any Future for the Vendor Collection Model in the 21st Century Economy?” *International VAT Monitor*, May/June 2016.

OECD (1998), “Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions”, a report by the Committee on Fiscal Affairs.

OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, BEPS Action 1: 2015 Final Report.

OECD (2016), Recommendation of the Council on the Application of Value Added Tax/ Goods and Services Tax to the International Trade in Services and Intangibles, C(2017)120.

OECD (2017a), *International VAT/GST Guidelines*.

OECD (2017b), “Mechanism for the Effective Collection of VAT/GST: Where the Supplier Is Not Located in the Jurisdiction of Taxation”.

Waerzeggers, Christophe (2015), “VAT Collection and Compliance in the Digital Economy: Challenges and Opportunities”, in Lang, Michael and Ine Lejeune eds., *VAT/GST in a Global Digital Economy*, EUCOTAX Series on European Taxation, Vol. 43, Wolters Kluwer.

岡村忠生 (2017) 「仕向地基準課税再考」日本租税研究協会 『税・財政及び国際課税を巡る現状と課題』(第69回租税研究大会記録)

吉村政穂 (2018) 「経済の電子化と租税制度 ヨーロッパの焦燥」『ジュリスト』 #1516

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)

渡辺智之 (2006) 「国際的サービス取引と消費課税」『租税法研究』第34号

渡辺智之 (2014) 「国際取引と消費税」『租税研究』第777号

日本機械輸出組合
「国際税務関連情報」

渡辺智之(2015a)「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」平成26年度 日本機械輸出組合 国際税務研究会 研究論文 (日本機械輸出組合のウェブサイトに掲載。またJMC Journal 63巻5号にも掲載。)

渡辺智之(2015b)「国境を越えた役務提供に対する消費税課税：見直しの背景・意義・今後の課題」『税経通信』70巻9号

渡辺智之(2015c)「付加価値税におけるリバースチャージ方式」『税務弘報』63巻5号

渡辺智之(2017a)「経済活動と消費税」『日税研論集』70巻

渡辺智之(2017b)「消費税システムの基礎：再考」『租税研究』813号

渡辺智之(2017c)「家族の消費と租税：付加価値税における不動産と保険の取り扱いを中心に」金子宏監修『現代租税法講座：第2巻 家族・社会』(日本評論社)