

2023 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

デジタル経済と消費課税

日本機械輸出組合 国際税務研究会 主査
敬愛大学教授
渡辺智之

2024 年 3 月

日本機械輸出組合

目次

はじめに	1
1. Web 1.0（電子商取引）と消費課税	2
1-1. 全般的な経緯	2
1-2. 日本における対応	4
1-3. EU における動向	5
2. Web 2.0（デジタル・プラットフォーム）と消費課税	7
2-1. 問題の所在	7
2-2. 日本における対応	7
2-3. EU における動向	9
3. Web3（ブロックチェーン）と消費課税	13
3-1. NFT 取引への消費課税	13
3-2. 消費課税プロセスにおけるデジタル技術の利用	14
4. 若干の考察	16
4-1. 国際的な企業間の競争条件の歪みに関する論点	16
4-2. プラットフォーム事業者の役割に関連する論点	17
4-3. Web 3 等に関連する論点	19
4-4. 結語	20
参考資料：B2C の e コマースに係る現行の EU VAT の適用について	23
参考文献	28

はじめに

本稿では、デジタル経済の進展に対する消費課税の対応に関し、1990年代以降のやや長期的な視点から振り返るとともに、今後の課題を含め、若干の考察を試みることにしたい。デジタル技術が経済社会のあり方を急速に変えつつあることを考えると、長い期間における経済社会の変化については、まったく予想することができない。消費課税についても、長期的には、どのような変化を遂げていくことになるか現時点では全くわからないが、近い将来においては基本的仕組みを大きく変えることなく存続することが予想される。したがって、1990年代以降の消費課税の変化を改めて辿っておくことにも一定の意味はあろう。

本稿では、まず、1. 2. 3. で、

- Web 1.0 電子商取引等
- Web 2.0 プラットフォーム等
- Web 3 ブロックチェーン等

という、デジタル技術の進展に応じて、どのような消費課税上の問題が生じてきたかを振り返る。なお、技術の進展の三段階は時系列に沿ったものであるが、消費課税上の問題への対応は、必ずしもこの時系列順になってはいない。各段階のデジタル技術の経済的影響は、それぞれ重層的に存続していくものである。

その際、日本の消費税の動向とともに、EU VAT の状況に関しても述べていきたい。(但し、EU VAT に関する検討は、VAT Directive レベルの一般的検討に留まり、EU 加盟各国の税制には言及していない。) 2024年初頭現在進行中の動きとして、プラットフォーム事業者に関する消費税法改正案(令和6年度税制改正)とEUにおけるVAT In the Digital Age(2022年)に示された改革案があり、ともに2025年より実施予定とされている。EUと日本では、置かれている状況が異なるので単純な比較はできないが、デジタル経済への消費課税の対応として、EUは日本を先行している面もあり、参考になる場合もあるかと思われる。

続いて、本稿4.では、デジタル経済における消費課税のあり方に関連して、いくつかの論点について考察する。但し、デジタル技術の広範な影響には不確かな面も多く、本稿4.における考察は全くの暫定的なものにならざるを得ない。最後に、B2Cのeコマースに係る現行のEU VATの適用について簡単にまとめた参考資料を添付しておいた。

1. Web 1.0（電子商取引）と消費課税

1-1. 一般的な経緯

インターネットと PC の普及に伴って電子商取引が一般の注目を集めるようになったのは、1990 年代からであろう。例えば、アマゾンがオンライン書店としてのサービスを開始したのは 1995 年である。電子商取引の発展が、既存の課税システムに大きな影響を及ぼすのではないかという問題意識から、1990 年代後半からいくつかの国(特に、アメリカと EU) で本格的な検討が始まり、OECD でも精力的に開始された。その結果、1998 年に「電子商取引：課税の基本的枠組み」(OECD (1998))という文書がとりまとめられた。その中で、消費課税については、

- 国境を超える取引についての消費課税は仕向地国課税によるべきこと
- デジタル財の供給はサービス（または無形資産）の供給として取り扱われるべきこと
- 国外の供給者からサービス（または無形資産）を購入した事業者への課税は、リバース・チャージ（仕入税）等の方法によるべきこと

が規定された。

1998 年以降もデジタル経済における課税問題に関する検討は OECD を中心に進められたが、この検討を通じて消費課税については、仕向地課税原則を前提に、

- 国境を超える B2B 取引への課税方法としては、リバース・チャージ方式が望ましい。
- 国境を超える B2C 取引への課税方法としては、当面、国外事業者が消費地で課税当局に登録して納税する方式が望ましい。

という点についてコンセンサスが形成された。その後、このような考え方をもとに、国際的なサービス・無形資産取引に係る消費課税についての「OECD ガイドライン」(International VAT/GST Guidelines)¹がとりまとめられることになった。ガイドラインの内容は 2015 年には合意に至っていたが、正式に公表されたのは 2017 年である。このガイドラインにおいては、以下のような考え方が示された。

- 国境を超えて取引されるサービス・無形資産に係る消費課税は、消費地国の課税ルールに従う。
- B2B 取引については、顧客が所在する国に課税権がある。その際、徴収方法としては、リバース・チャージ方式によることを推奨する。
- B2C 取引については、一般には、顧客の通常の住居がある国に課税権がある。但し、一定の on-the-spot 型の B2C 取引については、そのサービス・無形資産の提供が行われた

¹ OECD (2017)。

場所のある国に課税権がある。徴収方法として、B2C 取引については、リバース・チャージ方式が適用できないから、国外の事業者に対して消費地国での簡素な登録・納税を求めることを推奨する。²

「OECD ガイドライン」は、国境を超えるサービス・無形資産の取引に対する消費課税一般についての原則を示したものである。しかし、ガイドライン制定に至る長い議論が開始されるきっかけとなったのは、デジタル財の国際取引に対して、各国の付加価値税がうまく適用できないのが明らかになったことであった。特に、高い税率の付加価値税を有している EU 諸国には、アメリカをはじめとする EU 域外国の企業が EU 域内の消費者に直接提供するデジタル財に付加価値税を課すことができないのは、国内のデジタル産業の競争条件を著しく不利にする恐れがあるという懸念があった。この意味で、電子商取引の発展が、課税上の問題とともに産業政策上の懸念を生み出したことが、消費課税の国際ルール形成を促すきっかけとなったということもできる。

電子商取引の発展が消費課税に対してもたらした、もう一つの直接的な課題は、増大する少額貨物輸入にどう対応するかという問題であった。この問題については、BEPS Action 1 の最終報告書（OECD(2015)）で検討された。³従来、税関における徴税執行コストの観点から、少額貨物の輸入については、輸入付加価値税が免税とされていた。しかし、電子商取引の発展は、遠隔地間取引の費用を低下させ、少額貨物輸入の数量（及び合計金額）が著しく増大した結果、これを免税としたままでは、内外企業の競争条件不均衡が生じるという懸念が、EU 諸国を中心に高まり、何らかの対応が必要になった。少額貨物輸入に関する免税点の水準の問題は、古くからある問題であるが、それが、早急な対応を要する問題と認識されるようになったのは、プラットフォーム事業者の台頭によって、個人による少額貨物の輸入の件数が急増するようになってからである。したがって、この問題については、プラットフォーム事業者を扱う本稿 2. で、EU の動向を中心に言及することとする。

² OECD ガイドライン制定に至る経緯の詳細については、渡辺（2015a）及び渡辺（2018）を参照。

³ BEPS Action 1 の最終報告書は、法人課税に関する明確な方向性を出せなかったという意味で「失敗作」と評価される場合が多いようであるが、少なくとも、少額貨物輸入に対する消費課税の問題に対しては一定の中身のある検討が行われたと言えよう。なお、消費課税の具体的問題が Action 1 の中で検討されたのは、BEPS プロジェクトの中で消費課税を検討する場が他にはなかったという消極的理由によるものであったものと思われる。

1-2. 日本における対応

日本では、平成 27 年度税制改正によって、2015 年 10 月より、国境を越えた「電気通信利用役務」についての新たな課税ルールが導入された。⁴新たな課税ルールの対象となった「電気通信利用役務」とは、「電気通信回線を介して行われる著作物・・・の提供・・・その他の電気通信回線を介して行われる役務の提供・・・であって、・・・他の資産の譲渡等に付随して行われる役務の提供以外のもの」（消費税法 2 条 1 項 8 号の 3）とされる。「電気通信利用役務」のうち、「事業者向け電気通信利用役務」の提供については、リバース・チャージ方式が適用されることとなった。また、「事業者向け以外（主として消費者向け）の電気通信利用役務」については、国外事業者の登録制度が導入された。

対象となる「電気通信利用役務」（デジタル役務）を「事業者向け」と「それ以外（主として消費者向け）」に区分する必要性が生じたのは、2015 年時点では日本の消費税にインボイス制度が導入されていなかったため、海外の事業者が、国内へのデジタル役務提供について、それが B2B 取引なのか B2C 取引なのかを見極めることができなかつたためである。この区分ができない場合、B2B 取引にはリバース・チャージ方式を適用し、B2C 取引には国外事業者登録制度を適用する、という建付けでの制度構築は不可能であった。⁵なお、平成 27 年度税制改正によって導入された国外事業者登録制度においては、消費者向けの電気通信利用役務を国内の課税事業者が購入した場合、国外事業者の登録情報の提示によって仕入税額控除が認められることとなった。この意味では、国外事業者登録制度はインボイス制度の先行的な導入であったと言えよう。⁶

⁴ 簡単な解説として、渡辺（2015b）。現行制度に関するより包括的な説明としては、佐藤・西山（2022）の pp.164-180 を参照。

⁵ 逆に言えば、2023 年 10 月以降は、日本にもインボイス制度が導入されているのだから、B2B 取引と B2C 取引の区分はできるはずである。しかし、現在のところ、「事業者向け電気通信利用役務」と「事業者向け以外（主として消費者向け）の電気通信利用役務」の区分は存続している。

⁶ 渡辺（2015b）p.25。実際、2023 年 10 月のインボイス制度導入にあたって、既に国外事業者登録制度の下で登録を受けていた国外事業者は、無条件でそのまま適格請求書発行事業者に移行することになった。

1-3. EU における動向⁷

日本で「電気通信利用役務」についての新たな課税ルールが導入された2015年の時点で、EU では既に日本の新ルールに対応する、より広範な仕組みが導入されていた。すなわち、国境を越えた B2B サービス取引（EU 域内取引を含む⁸）には、リバース・チャージ方式が適用されていた。また、通信サービス・放送サービス・電子的に提供されるサービス（以下、TBE サービス⁹）に係る B2C 取引に関して、域外の海外事業者からの提供については、2010 年から、海外事業者登録制に基づく仕向地課税が導入された。また、2015 年からは、TBE サービスに係る EU 域内取引についても仕向地国で課税されることとなった。その際、Mini One-Stop Shop と呼ばれる制度（以下、MOSS）が導入されたが、これについては後述する。一般に、EU の制度は、EU 域外の国（第三国）との貿易と EU 域内貿易の双方に対応する必要があることから、日本の制度よりも複雑になりがちである。

2016 年には、EU VAT における課題（脱税対策、デジタル経済への適応等）に対応するため、VAT Action Plan が策定された。¹⁰この計画に基づいて、2017 年 12 月に VAT e-commerce package（VAT Directive の改正）が採択され、これが 2021 年 7 月に施行（当初は 2021 年 1 月施行の予定であったが、コロナ禍の影響で半年遅れて施行）され、多くの簡素化措置が導入された。なお、VAT e-commerce package の一部（MOSS の簡素化）については、2019 年 1 月に施行された。

まず、2015 年から導入された MOSS とは、TBE サービスに係る国境を越えた B2C 取引に関して、事業者が選択可能な仕組みである。EU 域内の消費者に TBE サービスを提供する域内事業者は、MOSS を選択すれば、EU 内の 1 か国に登録し、その国のみに申告・納税するだけでよくなった。登録を受けた国の課税当局は、事業者から納税された税を、申告情報にもとづいて、消費国（TBE サービスを購入した消費者が居住する国）の当局に送金することになる。2019 年から、MOSS に関連するいくつかの簡素化措置が導入された。すなわち、域内の他国の消費者への TBE サービスの提供についても、その年間の金額が 10,000 ユーロ未満の零細事業者については、物品の遠隔地通信販売の場合と同様に、事業者の国で

⁷ この節における記述は、基本的に European Commission (2022a)の p.147 以下に負っている。

⁸ 2010 年より、B2B 域内サービス取引の課税地が、原産地国から仕向地国に変更された。鎌倉 (2018) p.27。

⁹ TBE サービスの範囲には、通信・放送サービスも含まれており、日本の「電気通信利用役務」よりもやや広い。

¹⁰ 2016 年の Action Plan の全体像については、溝口 (2000) を参照。

課税されることになった。また、MOSS 制度の導入以前から既に登録を行っていた域外事業者についても、域外事業者用の MOSS を選択できることになった。

その後、2021 年 7 月より、MOSS の適用範囲が大幅に拡大され、MOSS の M(Mini)がとれた OSS (One-Stop Shop) という制度になった。これによって、EU 域内の消費者に提供される TBE サービス以外のサービス（不動産に係るサービス等を除く）の EU 域内貿易と物品の通信販売の形をとる EU 域内貿易についても、MOSS と同様の仕組みが適用されることとなった (Union OSS Scheme)。同様に域外から EU 域内の消費者にサービスを提供する域外事業者に対しても OSS (Non-Union OSS Scheme) が適用されることとなった。OSS の仕組みの詳細については、本稿の参考資料の (1) を参照されたい。

また、2021 年 7 月には、IOSS (Import One-Stop Shop) という仕組みも導入された。これは、EU 内の消費者が EU 域外の事業者から 150 ユーロ以下の価値の物品を輸入する場合に、消費者が IOSS 登録をした海外事業者からオンラインで物品を購入するにあたって、あらかじめ VAT 込みの価格を支払う仕組みである。IOSS が適用されると、通関時の輸入 VAT 徴収が不要になり、輸入 VAT は IOSS に登録した事業者が別途月次で申告・納付することになる。IOSS の仕組みの詳細については、本稿の参考資料の (3) を参照されたい。

B2C 取引に対する VAT の適用に関して導入された仕組みをまとめると以下のようになる。¹¹このうち、Non-Union OSS Scheme については、条件を満たすすべての海外事業者に適用されるが、その他の仕組みについては、選択制である。

B2C 取引への EU VAT 適用についてのスキーム

	EU 域外事業者	EU 域内事業者
サービス供給	Non-Union OSS	Union OSS
物品の通信販売	Union OSS	Union OSS
物品の国内販売 (Deemed Supplier)	Union OSS	Union OSS
輸入品販売 (150 ユーロ以下)	Import OSS (Intermediary 必要)	Import OSS (Intermediary 不要)

¹¹ 欧州委員会による下記のパンフレットに掲載された図をもとに作成した。

https://customs-taxation.learning.europa.eu/pluginfile.php/17298/mod_resource/content/0/IOSS%20Advanced_Course%20Takeaways.pdf

2. Web 2.0（デジタル・プラットフォーム）と消費課税

2-1. 問題の所在

2000年代半ば頃から、スマホとSNSの普及に伴って、デジタル・プラットフォームを運営する大規模な事業者（以下、プラットフォーム事業者）の活動が、グローバルに大きな影響を持つようになった。経済活動におけるプラットフォーム事業者の比重が高まることによって、いくつかの消費課税上の問題が発生している。¹²

まず、プラットフォーム経済の進展に伴って、オンラインショップ等による消費者の海外からの少額商品購入が容易になり、少額貨物輸入に対する付加価値税の課税が国際的に問題とされるようになった。¹³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付加価値税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の増加に伴って、免税措置を放置したまましていると、輸入国の税収と内外事業者の競争条件の面で問題が生じることが懸念されるようになったのである。この問題に対応するため、EUでは、2021年7月に、輸入貨物に関する22ユーロの免税点が廃止されるとともに、VAT課税におけるプラットフォーム事業者の負う責任が強化された。プラットフォーム事業者の責任は、2015年からさらに強化されることが予定されている。なお、デジタル役務の輸入に関しては、日本においても令和6年度税制改正によって一定の対応が行われることとなった。

消費課税におけるプラットフォーム事業者の問題は、プラットフォーム事業者が介在するクロスボーダー取引に関するものだけに限られるわけではない。実際、EUでは、プラットフォーム事業者が短期宿泊サービスや移動サービスを介在するという場面においても、プラットフォーム事業者にVATの申告・納税を行わせる仕組みを2025年から導入すべく、検討が行われている。プラットフォーム事業者の存在が消費課税にもたらす含意について、一層幅広く検討することが求められている。プラットフォーム事業者を巡る論点については、本稿4-2で再度言及する。

2-2. 日本における対応

令和6年度税制改正によって、日本でもプラットフォーム事業者への課税が導入される

¹² 理論的な検討について、Fuchi (2021)。

¹³ この問題については、2015年のBEPS Action 1 報告書（「デジタル経済が課税にもたらす問題への対応」）でも取り上げられている。渡辺（2018）p.13以下を参照。

こととなった。¹⁴すなわち、(事業者向け以外の、すなわち、消費者向けの)電気通信利用役務の対価が50億円を超える「特定プラットフォーム事業者」を介して国外事業者が電気通信利用役務を提供する場合、当該プラットフォーム事業者が対価を収受したものとみなされることとなった。そのために、プラットフォーム事業者のうち、その課税期間における国外事業者による(消費者向けの)電気通信利用役務について、対価50億円超の取引を介在するものは、その届出に基づき、国税庁長官が「特定プラットフォーム事業者」に指定することとされた。この仕組みは、2025年4月以後に行われる電気通信利用役務の提供について適用される予定である。

この税制改正に至るまでには、様々な検討が行われてきた。¹⁵令和5年度与党税制改正大綱(2022年12月)で既に、「国境を越えた役務の提供に係る消費課税のあり方について、諸外国での制度面での対応や執行上の課題、プラットフォーム運営事業者の役割等を踏まえ、国内外の競争条件の公平性を考慮しつつ、適正な課税を確保するための方策を検討する。」(p.9)とされていた。また、経済産業省提出の令和6年度税制改正要望においても、この問題が取り上げられ、「プラットフォーム運営事業者が取引の仲介のみを行う消費者向け電気通信利用役務の提供については、プラットフォーム運営事業者の背後にいる国外事業者自身が納税義務を負うことになっているが、日本国内に一切拠点を持たない場合、納税義務者の捕捉や調査・徴収には自ずと限界があり、税務執行上大きな課題が生じている。」という問題意識に基づいて、「国外事業者の適切な納税を担保し、国内外の事業者間における課税の公平性を実現することによって、国内外の競争条件の中立性を確保すること」を喫緊の課題として要望していた。さらに、財務省内部にこの課題を検討するための研究会が設置され、2023年11月に詳細な報告書(財務省(2023))が公表されている。

プラットフォーム課税に関する今回の税制改正は、役務を提供した事業者ではなく、役務提供の介在をしたプラットフォーム事業者に消費税の納税義務を負わせる規定であり、画期的なものと言えよう。その対象となるサービスは、消費者向けのデジタル役務に限られ、対象となる事業者は海外事業者に限られているが、デジタル産業に関する内外の競争条件の中立化の観点から望ましい改正であり、この改正がゲーム産業等を含む日本のデジタル産業のさらなる発展に寄与することが期待される。なお、プラットフォーム課税の対象となるプラットフォーム事業者は一定の規模の者に限られるが、海外のデジタル役務提供者の

¹⁴ 自由民主党・公明党(2023) pp.93-94。なお、令和6年度改正法案(2024年2月2日に国会提出)においては、プラットフォーム課税制度に関して、消費税法第15条の2の新設が提案されている。

¹⁵ 財務省(2022)。

規模には制約がないので、課税売上 1,000 万円未満の事業者も対象となる。¹⁶

2-3. EU における動向

(i) 現状

EU においても、プラットフォーム経済の進展に応じて、付加価値税制度の改革が行われた。以下では、VAT e-commerce package の 2021 年 7 月からの施行に伴って導入された措置のうち、少額輸入物品に対する免税点の廃止とプラットフォーム事業者に関する「みなし供給者」規定の改正、およびその背景について述べる。

従来、多くの EU 諸国は、22 ユーロ以下の少額輸入物品について、輸入付加価値税を免税としていた。しかし、プラットフォーム事業者の仲介等によるオンラインマーケットの拡大により、この免税措置が EU 域内企業の競争条件に与える影響が問題視されるようになってきた。また、22 ユーロの免税措置が悪用され、EU 域外からの少額貨物について VAT（および関税）が正しく支払われていない実態が散見された。¹⁷そこで、2021 年 7 月からは、少額輸入貨物に係る 22 ユーロの免税点が廃止され、EU 域外からのすべての貨物の商業的輸入について VAT が適用されることとなった。また、この措置と同時に、輸入付加価値税に関する前述の簡素化措置（IOSS）が導入された。

現行の EU の VAT Directive において、プラットフォーム事業者が VAT 徴収の義務が課される仕組みとして、2 種類のものがある。すなわち、EU VAT Directive に当初から存在した 28 条に基づく仕組みと、2017 年 12 月に VAT e-commerce package によって新たに導入された Directive 14 条 a（“Deemed Supplier”に関する規定）に基づく仕組みである。後者については、2021 年 7 月から施行されている。

Directive 28 条は、サービスの供給に関する規定であり、他者に代わって自分自身の名前でサービスの供給を行う納税者は、そのサービスを受けてそれを提供したものとみなされる、としている。¹⁸プラットフォーム課税の文脈での Directive 28 条の具体的な適用につい

¹⁶ 財務省（2023）p.12-13 および p.15。取引を仲介するプラットフォーム事業者を納税義務者とすることで、当該プラットフォームを利用する免税対象の小規模企業を課税対象から除外することが困難になり、結果的に C2C 取引も課税対象に含めることにつながる。

¹⁷ European Commission (2022), p.152.

¹⁸ Directive Article 28: Where a taxable person acting in his own name but on behalf of another person takes part in a supply of services, he shall be deemed to have received and supplied those services himself.

ては、2013年に導入され、2015年から施行された VAT Implementation Regulation 9条 a¹⁹ に定められている。VAT Implementation Regulation 9条 a が対象としているのは、電子的に供給されるサービス (electronically supplied services) である。²⁰すなわち、電子的なサービスの供給について、プラットフォーム事業者が介在している場合には、例外的な場合を除くと Directive 28条が適用され、プラットフォーム事業者が一旦電子的なサービスの提供を受けたうえで、それを再提供したものとみなされ、VATの納税義務を負うことになる。

他方、Directive 14条 a は、一定の物品のクロスボーダー取引に係る規定である。²¹この

¹⁹ Implementation Regulation Article 9a: 1. For the application of Article 28 of Directive 2006/112/EC, where electronically supplied services are supplied through a telecommunications network, an interface or a portal such as a marketplace for applications, a taxable person taking part in that supply shall be presumed to be acting in his own name but on behalf of the provider of those services unless that provider is explicitly indicated as the supplier by that taxable person and that is reflected in the contractual arrangements between the parties.

上記で”unless”以下の条件は限定的であり、プラットフォーム事業者は通常、その仲介するサービス全体についての納税義務を免れることはできない(Matesanz (2023) p.111)。なお、Implementation Regulation とは、欧州理事会 (European Council) の定めた規則であって、各国に直接適用される EU 法令である Regulation とは性格が異なる。

²⁰ Directive 28条に基づいてプラットフォーム事業者に納税義務が課される場合、プラットフォーム事業者のサービス購入が免税取引とされるかどうかは不明であり、対象となるサービスが非課税サービスであった場合に、プラットフォーム事業者が仕入税額控除を適切に受けることができなくなるリスクが指摘されている(Matesanz (2023) p.112)。

²¹ Directive 14a:

1. Where a taxable person facilitates, through the use of an electronic interface such as a marketplace, platform, portal or similar means, distance sales of goods imported from third territories or third countries in consignments of an intrinsic value not exceeding EUR 150, that taxable person shall be deemed to have received and supplied those goods himself.

2. Where a taxable person facilitates, through the use of an electronic interface such as a marketplace, platform, portal or similar means, the supply of goods within the Community by a taxable person not established within the Community to a non-taxable person, the taxable person who facilitates the supply shall be deemed to have received and supplied those goods himself.

なお、Directive 14条は物品の供給に関する一般的規定である。

規定によると：①EU 域外からの 150 ユーロ以下の物品の輸入を仲介するプラットフォーム事業者は、その物品を自身で一旦購入してそれを供給したものとみなされる。また、②EU 域外の事業者が提供する物品が EU 域内で最終消費者²²に提供される取引をプラットフォーム事業者が仲介する場合、当該プラットフォーム事業者は、その物品を自身で一旦購入してそれを供給したものとみなされる。

Directive 14 条 a の規定において、プラットフォーム事業者が仲介する取引は、(a)物品の事業者からプラットフォーム事業者への取引、と、(b)プラットフォーム事業者から最終消費者への取引の二段階で行われたとみなされる。このうち、(a)の取引は免税(exempt)とされる²³が、(b)の取引は課税取引とされて、プラットフォーム事業者が VAT を価格に上乗せして、納税しなければならない。なお、Directive 14 条 a の規定に基づく“Deemed Supplier”について、より詳しくは、本稿の参考資料の(2)を参照されたい。

(ii) 今後の改正予定

EU では、VAT を現代のデジタル経済に適合させるため、VAT Directive の改正案が欧州委員会から提出されており、²⁴2025 年 1 月から実施される予定となっている。以下ではその改正案のうち、プラットフォーム事業者に関連する部分の概要を述べる。

まず、物品の供給に関しては、deemed supplier の規定が次の 3 つの点で拡張され、プラットフォーム事業者の果たす役割が大きくなる予定である。²⁵第一に、Directive 14 条 a の第 2 項が拡張され、EU 域内で消費者(non-taxable person)に提供される物品取引をプラットフォーム事業者が仲介する場合、当該プラットフォーム事業者は、その物品を自身で一旦購入して、それを供給したものとみなされる。(現行規定では、EU 域外の事業者が提供した物品に限っていたが、これがすべての物品に拡張される。)第二に、Directive 14 条 a の第 1 項に基づいて 150 ユーロ以下の物品の域外からの輸入について deemed supplier とされるプラットフォーム事業者は、前述の IOSS (Import One-Stop Shop) のスキームを用いることが必須となる。(現行規定では、IOSS の利用は選択できるだけで、その利用が義務で

²² 条文上は、non-taxable person であるが、実際は消費者であることが殆どであろうから、ここでは、最終消費者と記載する。

²³ Directive 136a: Where a taxable person is deemed to have received and supplied goods in accordance with Article 14a(2), Member States shall exempt the supply of those goods to that taxable person.

²⁴ European Commission (2022b).

²⁵ Matesanz (2023), p.109.

はない。) 第三に、プラットフォーム事業者が EU 域内の異なった国の中で物品を移動させる場合に、それに伴う VAT の納税義務だけでなく、域内商品移動に関する申告義務も負うようになる。なお、その際、プラットフォーム事業者は OSS スキームの仕組みを利用することができる。

次に、サービスに関しては、新たに Directive 28 条 a が提案されている。これによると、2015 年より、短期 (45 日以内) 宿泊サービスと乗客輸送サービスの仲介を行うプラットフォーム事業者²⁶が、以下のような者が供給するサービスを仲介する場合に deemed supplier となって、サービスを自ら受け取り、かつ、提供したものとされる。

- EU 加盟国に VAT 登録していない非居住者
- 非課税者 (消費者等)
- 非課税法人
- 小規模事業者の特別規定を受ける課税事業者 等

この新しい規定の一つの目的は、事業規模が小さいために免税事業者となっているサービス供給者が、プラットフォーム事業者を通じてサービスを効率的に提供できるにもかかわらず VAT の負担を免れることで、伝統的な方法でサービスを提供している課税事業者が競争上不利な立場に立っていることを是正するものとされている。また、この規定の対象となっているサービスについては、免税事業者によるサービス提供も含む C2C 取引にも VAT が適用されることとなる。ただ、EU 域内には、短期の宿泊サービスを非課税としている国もあり、EU としての新たな規定導入のためには、各国間の調整が必要となっている模様である。

²⁶ 典型的には、Airbnb や Uber のようなプラットフォーム事業者。

3. Web3（ブロックチェーン）と消費課税

2010年代半ば以降の、ブロックチェーン技術の中核とするいわゆる Web3 の進展が消費課税にどのような影響を及ぼすのか、現時点では明らかでない。²⁷本稿では、4.において、経済活動のデジタル化が消費課税にもたらす影響を一般的に検討し、その際にメタバースの含意についても考察したいが、ここではとりあえず、NFT 取引に係る消費課税問題と消費課税の執行におけるブロックチェーンを含むデジタル技術の利用可能性について検討したい。

3-1. NFT 取引への消費課税

日本における NFT 取引に係る消費税の取扱いについては、国税庁の公表した Q&A(国税庁(2023))の中で若干言及されている。この Q&A においては、デジタルアートに紐づけられた NFT が取り上げられており、デジタルアートの制作者（著作権者）による NFT の譲渡は電気通信利用役務の提供、NFT の二次流通市場での譲渡はデジタルアートの利用権の譲渡と位置づけられており、ともに消費税の課税対象となる。（電気通信利用役務かどうかは、内外判定に影響する。すなわち、電気通信利用役務の課税地はその役務の提供を受けた者の所在地であり²⁸、利用権の譲渡の場合は、譲渡を行う者の当該譲渡に係る事務所等の所在地とされる。）なお、NFT には、様々なタイプのものであり、中には一定の決済機能を有する NFT もあるが、このような NFT については、その譲渡が消費税の課税対象となるのか、あるいは、暗号資産と同様に非課税扱いになるのかははっきりしない。NFT に対する消費税の取り扱いについては、いまだに体系的な規定は整備されていないように思われる。

EU においても、NFT に関する統一的な定義がされておらず、NFT の取引に対する VAT の取り扱いに関し、EU としての共通のポジションを確立すべく、検討が進められているところである。²⁹EU の現行の VAT 制度に照らし合わせれば、NFT の取引は「電子的に提供されるサービス」(electronically supplied services) の供給として扱われることになると考えられる。³⁰その場合には、2-3 で述べたように、Directive 28 条と VAT Implementation Regulation 9a が適用されるので、仮に NFT 取引所が NFT 取引を媒介するプラットフォーム

²⁷ Web3 と課税の関連についてのより一般的な論点については、渡辺（2023）。

²⁸ 役務提供を受ける者の住所が国外の場合には、消費税の課税対象外（不課税）とされる。国税庁(2023) p.17.

²⁹ European Commission (2023).

³⁰ Diaz (2023) pp.66-67.

ム事業者であると認定されれば、当該取引所に納税義務が課されることになる。³¹なお、「電子的に提供されるサービス」の課税地は、顧客の所在地・居住地であるが、NFT の取引は完全にデジタル環境下で行われることになるため、取引当事者の所在地の所在地を確定することが困難であるという問題もある。³²

3-2. 消費課税プロセスにおけるデジタル技術の利用

EU においては、VAT の仕組みをデジタル時代に適合したものにするという観点から、様々な検討が行われている。この検討のために欧州委員会が提出した提案は、“VAT in the Digital Age (ViDA) Proposal”と呼ばれている。³³この提案の内容は、次の3つの分野に及んでいる：

- ① インボイス情報等をデジタルデータで提出することを求めること (Digital Reporting Requirement: DRR)
- ② プラットフォーム経済が生み出す問題への対応
- ③ EU における VAT 登録を一度で済ます仕組みの拡充 (OSS・IOSS 等の拡充)

上記の3分野のうち、②と③については、本稿 1-3 及び 2-3(ii)で言及した。①の DRR は、デジタル技術の活用によって VAT の仕組みを改革し、執行の効率性を高めようとするものである。すなわち、DDR (Digital Reporting Requirement) とは、VAT の課税事業者が課税当局に電子的に提出する取引ベースの情報を標準化するとともに、EU 域内貿易に関して電子インボイスの利用を義務付けようとするものである。これは、電子インボイスに基づいて取引ベースの向上を納税者と課税当局がリアルタイムで共有しようとする方向での改革であるが、電子インボイス利用の義務化を EU 全体として推進するのは現状では困難であり、³⁴現在は、各加盟国で様々な異なったレベルでの DDR の動きが試みられている状況である。

現在、EU において DDR が推進されている主要な動機は、missing trader スキームをはじめとする脱税への対応である。しかし、DDR の考え方はさらに長い射程を持つ。すなわち、DDR の推進によって、取引情報が納税者と課税当局によってリアルタイムで共有され

³¹ 溝口 (2023) p.143。なお、C2C 取引が転々で行われる NFT について、その取引所を通じて課税した場合、税の性格が付加価値税ではなく取引税になる可能性もある。

³² Diaz (2023) p.70.

³³ European Commission (2022b)を参照。

³⁴ EU VAT Directive の 232 条は、電子インボイスの利用には受け取り側の承諾が必要とされており、電子インボイスの利用を義務化しようとした場合、そのために欧州理事会における全会一致の採択が必要とされる。European Commission (2022b) p.3.

ると、将来的には、課税当局によって VAT 申告書（pre-filled VAT return: 「記入済み申告書」の消費税版?）が作成され、最終的には、VAT の徴収も自動化されていく可能性もある。^{35 36}

消費課税の仕組みを、デジタル技術を用いて近代化・効率化できる余地は大きい。その際に、ブロックチェーン技術の採用が重要な役割を果たし得るのかどうかについては、慎重な検討が必要であるが、ブロックチェーン技術（特に、コンソーシアム型のブロックチェーン技術）の採用がインボイスデータを含む VAT 課税に必要な情報の頑強性を強め、より安全な課税情報システムの構築に寄与できる可能性は十分ある。³⁷

日本においても、EU と同様、消費課税システムの中にデジタル技術をどのように組み込んでいけるのかについて、技術的検討と制度的検討を同時並行的に進めていく必要がある。近年、電子帳簿法の改正やインボイスの電子化に向けての動きはみられるが、現段階ではまず、2023 年に導入されたインボイス制度自体の定着化に注力されている状況である。今後、電子インボイスの義務化、DDR の導入、さらに、取引ベースでリアルタイムに執行できる消費税制に向けた方向での改革が可能になるのかどうか、現段階では何とも言えない。しかし、ブロックチェーン技術を含む今後のデジタル技術の一層の発展を展望すれば、たとえ、消費税制の大改革を目指した本格的な検討を開始するのは当面困難であるとしても、先を走りつつある諸外国の動向を十分注視していく必要はあろう。³⁸

³⁵ このような方向への試みは EU 域内では、イタリア・ハンガリー・ポルトガル等で進められており、ヨーロッパ以外でも、メキシコ・韓国・インド等で pre-filled VAT return の導入に向けた動きがあるとされる。Stephanny and Frias (2023) p.1708.

³⁶ なお、情報技術の利用によって VAT の賦課・徴収が自動化できるのであれば、国内の B2B 取引においては、ゼロ税率を適用してキャッシュフローを引き起こさずに済ませることも可能である。この点については、渡辺（2012）で基本的な検討を行った。

³⁷ Jafari (2020) p.141.

³⁸ 但し、現行の消費課税制度においては、個別の取引ベースの情報のみによって、完全な税が実現できるわけではないことに留意する必要がある。例えば、非課税取引を行う納税者の仕入税額控除の制限については、当該納税者の会計情報を全体としてチェックする必要がある。したがって、デジタル技術の活用によって納税者と課税当局が取引情報をリアルタイムに共有することができたとしても、消費課税のプロセスが必ずしもリアルタイムで完結するわけではない。

4. 若干の考察

本稿ではこれまで、デジタル経済の進展と消費課税に関連する状況やこれまでの経緯について記述してきた。以下では、これらを踏まえつつ、デジタル経済の消費課税に対する含意や今後の課題について、筆者なりの見解を述べたい。従来、消費課税については、法人所得課税に比べて相対的に、デジタル経済にうまく対応ができるという見方があった。すなわち、消費課税については、仕向地原則（消費国課税）に関して国際的な合意が確立しているから、法人所得課税における国際課税原則の基本的見直しのような大掛かりな検討は不要であり、また、サービス・無形資産のクロスボーダー取引についての OECD ガイドライン（OECD (2017)）も策定され、デジタル経済に対する対応も可能となったという見方があった。しかし、デジタル経済の進展は、既存の消費課税システムの見直しを迫っており、既に様々な対応が行われてきている。

現行の消費課税システムが、極めて優れたものであることは疑問の余地はない。しかし、消費課税システムが機能するためには、B2C 取引（課税事業者から課税事業者以外の者（典型的には消費者）への取引）への確実な適用が不可欠である。デジタル経済は、特に B2C 取引を効率化し、その範囲と数量を増大させる効果を持つ。特に、クロスボーダーの B2C 取引が困難な問題を引き起こす。

以下では、デジタル経済の発展が現行の消費課税システムにもたらすと考えられる、次の3つの論点について検討する。

- ① 従来の消費課税の仕組みが内外企業間競争にもたらす歪み
- ② 消費課税システムにおけるプラットフォーム事業者の役割の増大
- ③ ネット空間において国内消費の概念が曖昧になる可能性

4-1. 国際的な企業間の競争条件の歪みに関する論点

企業の「国際競争力」に影響し得る課税は、法人税だけではなく、消費課税が問題になる場合もある。実際、デジタル経済が消費課税にもたらす影響についての議論の端緒となったのは、デジタル財のクロスボーダーB2C取引について、VATが適用できないという問題であった。この問題は、消費国の税収にも関連するが、それ以上に内外企業の競争条件の不均衡（国内企業はVAT込みの価格でデジタル財を消費者に販売しているのに対し、海外企業はVATを価格に上乗せする必要がないので競争上有利になる。）という問題が深刻である

と認識された。³⁹この問題については、日本を含む多くの国々でデジタルサービスを供給する海外事業者の登録制度を導入するという対応が行われた。

既存の VAT においては、B2C 取引について、B（課税事業者）から徴収を行うことが基本的な仕組みであるが、B の範囲外の海外事業者（B*と表示する）については、この仕組みが機能しない。すなわち、B*2C 取引には VAT 課税ができず、輸入国の税収ロスと内外企業（B と B*）の競争条件不均衡が生じる。⁴⁰海外事業者の登録制とは、問題となる B*を登録させて B とするという対応（登録事業者の範囲拡大）である。この対応がなければ、B*2C 取引に課税できないという問題は、取引対象がデジタルサービスの場合だけでなく、サービス一般の問題である。そこで、国際的なサービス取引一般に関する VAT ガイドラインが策定された（EU で導入された IOSS についても、少額輸入貨物に関する B*⁴¹への登録制であると考えられることができる）。なお、海外事業者 B*を消費国の B として登録するにあたっては、納税者のコンプライアンスコスト軽減と執行の効率性の観点から、デジタル技術を活用した申告・納税の簡素化措置が適用されるのが普通である。⁴²

4-2. プラットフォーム事業者の役割に関連する論点

プラットフォーム事業者は、様々な経済取引を円滑化する機能を果たすが、プラットフォーム事業者の仲介によって効率性が著しく向上するのは対消費者取引である。消費課税の観点からの対応としては、プラットフォーム事業者の仲介によって新たに可能になった取引（典型的には、小規模のクロスボーダーB2C）について、プラットフォーム事業者に VAT の納税義務を負わせること自体は自然な対応であろう。

2-3.で述べた通り、EU においては、B2C 取引を仲介するプラットフォーム事業者に VAT 納税義務が課される取引の範囲は、以下のように拡大されてきている。

- 2015 年：TBS サービス
- 2021 年：域外で供給された物品の域内販売・少額貨物の輸入
- 2025 年（予定）：すべての物品の域内販売・短期宿泊および乗客輸送サービス

また、日本においても、2025 年より、海外事業者からの消費者向け電気通信利用役務の提供を仲介する場合に、プラットフォーム事業者に消費税納税義務が課される。

³⁹ 自国のデジタル産業の振興という観点からも、この問題を見做すことができなかった。

⁴⁰ 詳細な検討については、渡辺（2018）p.21 以下を参照。

⁴¹ および少額貨物の輸入取引を仲介するプラットフォーム事業者。4-2 を参照。

⁴² B*2B 取引に関しては、B*に新たに登録を求めなくても、既に登録している買手の国内事業者 B から徴収する、リバース・チャージの方式が適用可能である。

EUにおいては、B*2C取引、具体的には、輸入取引については税関で把握されない少額貨物の輸入取引をプラットフォーム事業者が仲介した場合に、VAT課税上、当該プラットフォーム事業者を物品・サービスの提供者とみなす動きが広まっている。また、2025年からは、短期宿泊および乗客輸送サービスを仲介するプラットフォーム事業者（典型的にはUberやAirbnb等）に対して、同様の義務を課すことが計画されている。これによって、プラットフォーム事業者を利用する小規模なサービス提供者（免税事業者である場合には、C2C取引となってしまう。⁴³）と、既存のホテル・旅館やタクシー事業者との間の競争条件を均等化することが目指されている。この背景には、前述のように、プラットフォーム事業者を利用することによって、小規模事業者の競争力が既存業者に比べて遜色のないものとなっているという認識がある。⁴⁴

プラットフォーム事業者（以下、Pと表示）を介したVAT課税において、Pを供給者とみなした場合、物流がB2Cであっても、VAT課税上はB2PとP2Cの二つの取引が行われたものとみなされる。この場合、P2C取引には通常のVAT課税を適用するとともに、B2P取引については、課税上存在しないもの（不課税扱い）とするという対応があり得る。⁴⁵その場合には、PはVAT込みの対価をCから受け取った上で、Bに対しては税抜き価格から仲介手数料を差し引いた金額を送金することとなろう。⁴⁶B2C取引をPが介在する場合、仮に取引対象が非課税品目であれば、B2P取引を不課税扱いとしてP2C取引を非課税扱いと

⁴³ プラットフォーム事業者を利用してC2C取引に課税することは、ギグワーカーの所得課税を行うにあたって、プラットフォーム事業者を利用するのと同様の考え方であろう。

⁴⁴ European Commission (2022b), pp.5-6. なお、日本においては、既存の旅館業者やタクシー業者が業法によって保護されているので、これらの業者が競争条件上不利になっているという認識はみられない。したがって、たとえ今後ライドシェア等が導入されても、プラットフォーム事業者を通じた消費税課税を行うという動きには、必ずしもならないかもしれない。なお、日本の消費税においても、取引仲介者に税務処理の一部を任せるとの制度はある。しかし、農協特例や卸売市場特例は、農家が免税事業者であってもインボイスを発行可能になる優遇措置であり、媒介者交付特例は、課税事業者のインボイス発行を支援する仕組みであるから、ともに、EUにおけるプラットフォーム事業者をサービス提供者とみなす制度とは性格がまったく異なる。

⁴⁵ プラットフォーム課税におけるB2P取引の扱いは、技術的には厄介な問題であり、非課税・ゼロ税率適用を含め、様々な対応があり得る。財務省(2023) pp.11-12 及び p.14 を参照。

⁴⁶ この仕組みは、C2C取引にPが介在した場合も同様に機能し得るが、売手のCは仕入に係るVATを自ら負担することになる。

すると、BではなくPの仕入れ税額控除が制限されることになるが、それでよいのかどうか、検討を要する。⁴⁷

プラットフォーム事業者に消費課税上の義務を負わせることの意味は何だろうか。まず、プラットフォーム事業者が保有する取引情報を消費課税の目的で利用するという点が考えられる。例えば、EUが予定している短期宿泊および乗客輸送サービスへのVAT課税については、サービス提供者がプラットフォーム事業者に実質的に雇用されていると考えることができる場合が多いであろうから、サービス提供者に代えてプラットフォーム事業者にVAT納税義務を課することは自然であろう。これに対して、少額貨物輸入やEU域内通信販売に関するVATをプラットフォーム事業者に納税させることは、取引情報の介在をするプラットフォーム事業者に個々の取引ベースでVATを徴収させるということになる。仮に、取引情報がすべて電子化されれば、取引時点でのリアルタイムのVAT課税も可能になるから、プラットフォーム事業者を通じたVAT課税は、このような方向に向けてのVAT改革の試みの一環と考えることができるのかもしれない。⁴⁸また、プラットフォーム事業者に対して消費課税の執行において一定の役割を果たすことを求めることには、プラットフォーム事業者に一企業の役割を超えた公共的な役割を負わせるという面もある。この点については、4-4.で再度言及する。

4-3. Web 3 等に関連する論点

ブロックチェーン技術の導入によってネット空間上の情報の真正性が保証され得るようになり、ネット空間で完結する経済活動の範囲が増大してきた。また、メタバースの進展によっても、ネット空間内で行える経済活動の範囲がさらに拡大していく可能性がある。⁴⁹ネット空間で完結する経済活動の比重が増大した場合、課税上の困難が発生し得る。困難は所得課税においても当然発生するが、消費課税はこの問題によりうまく対応できるのだろうか。「消費は生身の人間が享受する効用を伴うものだから、消費は最終的にはリアル空間ですべて把握できるはずであり、ネット空間での経済活動にも消費者の居住する国における消費課税は適用できるはずだ」という考え方もあるかもしれない。しかし、実際の消費課税は、「消費」ではなく、その代理変数である「消費支出」に適用されるのだから、消費支出

⁴⁷ Matesanz (2023) p.112.

⁴⁸ 取引情報がすべて電子化されれば、取引事業者がVAT登録事業者であるかどうかにかかわらず、取引ベースの課税が行えるかもしれない。むしろ、VAT登録事業者以外の者からの物品および労働を含むサービス購入を行った者にリバース・チャージ方式で課税できるのではないかという提案もある。佐藤(主) (2020)。

⁴⁹ メタバースとWeb 3の関係は微妙である。渡辺 (2023) p.9。

の把握が困難になれば、消費課税も困難になる。しかし、ネット空間の経済活動に係る消費課税の困難は、消費支出の把握といった執行上の問題に限られない。

以下では、消費課税の課税対象となる「国内消費」の概念が曖昧になる可能性について考えてみたい。例えば、日本の消費者が海外の事業者が運営するメタバース内で、自分のアバターに履かせるブランドスニーカーを購入し、対価は暗号資産で支払った場合、その取引を消費税の課税対象と捉えることができるであろうか。この場合、資産の譲渡を行った事業者は海外のスニーカーメーカーであるとして、仮に当該事業者が日本に登録していたとしたら、登録国外事業者からのデジタル役務の提供として課税できるかもしれない。しかし、その取引が「国内」で行われたのかどうかを判定することは困難なのではないだろうか。そもそも、アバターのスニーカーを提供する企業がメタバース内に設立されている場合には、その企業を「登録国外事業者」にすることができるのだろうか。あるいは、メタバース内の土地・家屋を賃借した場合はどうであろうか。さらに、個人のアバターではなく、メタバース内に設立された事業体（適格請求書発行事業者として登録させることができるだろうか。）によって購入された場合はどうであろうか。

一般に、ネット空間を物理的な場所と結び付けることは不可能である。他方、現行の仕向地ベースの消費課税は、自国内に顧客が存在することが、各国の課税権の根拠となる。しかし、ネット空間において完結する経済活動において複雑な取引が行われるようになると、⁵⁰たとえ執行上の問題が解決されても（例えば、世界の課税当局間で強い協力体制が確立されて、自国の消費者にサービスを提供する海外事業者をすべて登録させることができたとしても）、どの国の課税当局によっても消費課税の対象とすることが困難な経済活動が行われるようになり、ネット空間内での経済活動（の一部）については、リアル空間の課税当局がなかなか手を出せない状況が消費課税においても生じ得るのではないだろうか。

4-4. 結語

デジタル経済が消費課税にもたらす影響とその含意に関連して、デジタル化が取引費用の低下をもたらすという観点から再度考えてみたい。デジタル技術の進展は、経済主体間の取引に要する費用を削減する。元来、取引費用の大きな部分は情報の不完全性に起因す

⁵⁰ メタバース等の運営が特定の国を拠点とする企業によって運営されている場合には、まだ困難が小さいかもしれないが、世界各地に散らばった関係者によってブロックチェーンを用いて分散管理される DAO 等の仕組みによって運営される場合は、制度上・執行上の困難がより大きくなるであろう。

る。⁵¹したがって、デジタル技術の進展が取引費用の低下につながることは当然であろう。例えば、

- インターネットは、取引関連の情報の流通コストの低下をもたらす。
- プラットフォームは、取引情報の集約と分析により、取引を成立しやすくする。
- ブロックチェーンは、取引情報の真正さを担保することで、取引の障害を削減する。

といった効果を期待することができよう。

既存の消費課税の実効性は、取引費用の存在に依存していた面もある。例えば、デジタル技術なしには、クロスボーダーの B2C サービス取引や B2C 少額物品取引は取引費用の存在によって限定的であったために、消費課税がそれらを課税対象にできなくても大きな問題にはなっていなかった。このような前提が、デジタル経済の進展に伴う取引費用の低下によって変化してきた。また、消費課税制度の対応において、デジタル技術を用いて納税に要するコンプライアンスコスト（広い意味での取引費用の一種）を引き下げするための工夫も行われてきた。

プラットフォーム事業者は、特に遠隔地間取引やサービスの B2C 取引を効率化し、いわば「取引」を新たに生産している。コースの「企業の本質」では、市場経済において様々な規模の企業組織が存在することを取引費用の観点から説明しており、企業の規模の拡張は、「追加的な取引を自らの企業内に組織化するための費用が、その同じ取引を公開市場で交換するという手段で実行するための費用、もしくは他の企業のなかに組織化される際の費用と、等しくなるところまでである。」⁵²と述べている。ところが、プラットフォーム事業者は、取引費用を削減して「取引」を生産するという役割を担っており、企業でありながら、それ自体が市場の役割を担っている。伝統的には、市場の取引環境の整備は、国家の役割であった。⁵³しかし、プラットフォーム事業者に情報が集約されていくにつれて、プラットフォーム事業者は単なる民間企業ではなく、何らかの公共的な性格をもつ存在になっていかざるを得ないのではないだろうか。このような事情が、消費課税において、プラットフォーム事業者の関与が要請されている背景にあるのかもしれない。

⁵¹ 取引が円滑に行われるためには、取引当事者双方が、適切な取引相手を見出し、取引相手が信用できるかどうかを判断し、契約内容が取引相手によってきちんと実行されているかどうかを確認することが必要であるが、その確認のためには多くの情報が必要であり、実際には、情報はしばしば不完全である。

⁵² コース（1937; 2020）p.78。

⁵³ 国家は、例えば貨幣制度や私法制度を整備することで、取引費用を引き下げる役割を果たしてきた。

他方、プラットフォーム事業者はあくまで民間企業であって、公共的な存在ではなく、利潤原理で行動していることから、そこに膨大な情報が集約されることに懸念を持つ向きもある。⁵⁴ブロックチェーン技術には、情報の安全で分権的な管理を可能にする面があり、ブロックチェーン技術を装備した何らかの組織が、取引費用の軽減を含む様々な公共的役割を担っていく可能性もあろう。他方、国家がブロックチェーン技術を含むデジタル技術を駆使して、その役割をより効率的に果たせるようになる可能性もあろう。

このように、デジタル経済の進展は、企業と市場、市場と国家、国家と企業の境目を曖昧化していく傾向がある。この中で、国家の最も中核的な機能である課税のあり方がどのような変容を遂げていくのか、現時点では明らかでない。デジタル経済の進展に伴う国家機能の相対化は、ボーダーレスな経済とボーダーのある課税制度の間の葛藤から生じる国際課税問題の性格を変化させていくのかもしれない。

経済デジタル進展の過程で、これまでのところ、最も大きな影響を及ぼしてきたのはプラットフォーム事業者の台頭であろう。しかし、経済のデジタル化に対応した BEPS 2.0 の法人所得税を中心とした議論において、プラットフォーム事業者への対応が中心的な課題として取り上げられることは必ずしもなかった。⁵⁵これに対して、消費課税の分野では、プラットフォーム事業者の果たすべき役割についての検討が粛々と行われてきた。⁵⁶このような違いを生んだ背景には、法人課税がプラットフォーム事業者の利潤に影響するのに対し、消費課税における徴収協力にとどまる限り、プラットフォーム事業者にとっての実害は少ないと考えられていた事情があるのかもしれない。しかし、仮に今後のデジタル経済の進展に伴って企業と市場の境界が曖昧になる傾向が継続すれば、デジタル化された取引情報を基礎とする消費課税が、企業会計に軸足を置く法人課税よりも重要になり、国際課税の検討対象としても消費課税の比重が大きくなっていく可能性がある。

⁵⁴ 公共部門自体も、その情報管理のために、プラットフォーム事業者に依存せざるを得ない状況になっている。また、プラットフォーム事業者は、公共部門が持つ以上の詳細な情報（個人情報を含む。）を管理・活用している面もある。

⁵⁵ 元来、Pillar 1(利益 A)の主たる対象は、プラットフォーム事業者なのではないかという議論はあったし、筆者もそう考えていた(渡辺(2019))。しかし、そのような考え方はデジタル経済を”ring-fence”するものとして否定され、巨大企業の超過利潤が課税のターゲットとされることになった。しかし、BEPS 2.0 の過程で 2020 年当時作成された「ブループリント文書」(OECD(2020), p.19 以下)においては、Pillar 1(利益 A)の対象を ADS(Automated digital services)と CFB(Consumer-facing Services)に限定しており、Pillar 1(利益 A)の対象はプラットフォーム事業者であるという考え方の痕跡が見られる。

⁵⁶ OECD (2019).

参考資料：B2C の e コマースに係る現行の EU VAT の適用について

以下では、アイルランドの課税当局が EU の仕組みについて解説した文書⁵⁷および、そこに付された付属文書をもとに、2021 年 7 月に導入された現行の越境 B2C の e コマースに関する EU VAT の適用について解説する。

2021 年 7 月より導入された仕組みは、以下の 4 点である：

- ① MOSS(Mini One Stop shop)を拡張した OSS(One Stop Shop)の導入
- ② 一定の場合にプラットフォーム事業者をみなし供給者(Deemed Supplier)とすること
- ③ IOSS (Import One Stop Shop) の導入
- ④ 一定の輸入品についての特別措置の導入

(1) MOSS の拡張と OSS の導入

MOSS は、TBE サービス（通信・放送・電子サービス）にのみ適用されていたが、2021 年 7 月より適用範囲が拡大され、OSS となった。OSS は、EU 内の非事業者へのサービス供給と EU 域内通信販売に関する VAT の申告・納税を簡素化する仕組みである。まず、納税者は、EU 加盟国のうちの一国に電子的に登録する（登録国は、Member State of Identification と呼ばれる）。その上で納税者は、登録国に対して、四半期ごとに VAT の申告・納税を行う。また、登録国は、消費国（Member State of Consumption）に対して、申告内容を通知するとともに、消費国に帰属する税収を送金する。以上の OSS 仕組みは、基本的に MOSS と同様のものであり、OSS は MOSS の拡張版である。なお、MOSS においても、EU 域内の事業者を対象にした Union Scheme と、EU 域外の事業者を対象にした Non-Union Scheme があったが、この区分は OSS にも引き継がれた。

(a) Non-Union OSS Scheme

Non-Union OSS Scheme は、EU 内の消費者（正確には non-taxable persons、すなわち、VAT 登録しておらず、VAT の納税義務がない者）にサービスを提供する EU 域外事業者すべてを対象にすることになった。このスキームは、EU 内に事業拠点(fixed establishment)を持たない域外事業者が選択できるものである。これらの域外事業者が B2C サービス以外の供給に関連して既に EU 内で登録している場合でも、このスキームを選択できる。

⁵⁷ Irish Tax and Customs (2023). なお、アイルランドの課税当局の正式名称は、Office of Revenue Commissioners であるが、ここではわかりやすい表現を用いている。

Non-Union OSS Scheme を選択する域外事業者は、EU 内の特定の一国に登録し、その国（Member State of Identification）に申告・納税をするが、B2C サービスの提供に係る VAT 税率は、消費者の居住する国の税率を適用する必要がある。各国の税率等についての情報は、欧州委員会の作成したデータベースがウェブ上に公開されている。域外事業者の登録にあたって、域外事業者は必要な情報を登録国に提出し、Non-Union OSS Scheme 用の登録番号（identification number）⁵⁸を取得する。

EU 域外事業者が Non-Union OSS Scheme を選択した場合には、EU 内の消費者に対するすべての B2C サービスについて、このスキームを使って四半期ごとに電子申告しなければならない。申告書には、登録番号を明記するほか、EU 加盟国ごとに供給金額・適用税率・VAT 税額を記載する。また、この申告書に記載された税額を四半期ごとに納付する。⁵⁹また、Non-Union OSS Scheme のカバーするすべての取引の電子記録を 10 年間保持し、要請があれば EU 加盟国の当局に提示しなければならない。

(b) Union OSS Scheme

EU 域内事業者は、他の EU 諸国に居住する顧客へのすべての B2C サービスの提供及び「EU 域内の物品の通信販売」（intra-EU distance sales of goods）に関して、Union OSS Scheme を利用することができる。「EU 域内の物品の通信販売」とは、EU 域内にある商品を他の EU 諸国の消費者（を含む非課税事業者）に販売することを指す。⁶⁰Union OSS Scheme を選択した場合には、そのカバーするすべての取引について、このスキームを使わなければならない。EU 域内事業者が自国内の消費者に B2C サービスを提供する場合には、自国の当局に通常の VAT 申告をしなければならない（Union OSS Scheme による申告はできない）。なお、「EU 域内の物品の通信販売」には該当せず、Union OSS Scheme がカバーしない国内販売についても、プラットフォーム事業者がみなし供給者となる場合（下記（2）を参照）に限っては、当該プラットフォーム事業者が Union OSS Scheme を利用した申告ができる。

⁵⁸ この登録番号は、一般の VAT number とは別のものである。

⁵⁹ Non-Union Scheme に係る申告書の提出によって仕入税額控除を請求することはできない。域外事業者が Non-Union Scheme に係る活動以外の活動を EU で行っていて、EU 加盟国に通常の VAT 登録義務がある場合には、その Non-Union Scheme に関連する仕入税額控除は、当該 EU 加盟国に対する通常の VAT 申告書によって請求できる。

⁶⁰ EU 域外事業者も、「EU 域内の商品の通信販売」については、Union Scheme の利用を選択することができるが、B2C サービスについては、Non-Union Scheme のみ選択できる。

Union OSS Scheme の仕組みは、Non-Union OSS Scheme と基本的に類似したものであるが、いくつかの点で異なっている：

- Non-Union OSS Scheme においては、任意の EU 加盟国に登録できたが、Union OSS Scheme においては、EU 域内事業者は、その事業者の所在する国に登録する必要がある。(EU 域外事業者が Union Scheme に登録する場合には、その事業拠点 (fixed establishment) が存在する国に登録することになる。)
- Non-Union OSS Scheme の登録に際しては、一般の VAT 番号とは別の登録番号が付与されたが、Union OSS Scheme の登録番号については、一般の VAT 番号と同じ番号が使用される。
- Union OSS Scheme の適用範囲は Non-Union OSS Scheme よりも広いことを反映し、Union OSS Scheme における申告 (電子申告) は、Non-Union OSS Scheme における申告内容に追加して、さらに詳細な情報が求められる場合がある。

(2) Deemed Supplier の仕組み

2021 年 7 月より、一定の場合に、物品販売の仲介を行うプラットフォーム事業者が供給者とみなされ、供給者としての VAT の納税義務を負う仕組み (Deemed Supplier の仕組み) が導入された。

プラットフォーム事業者が Deemed Supplier とされるのは、以下のような取引を仲介している場合である。(Deemed Supplier の規定は、該当するプラットフォーム事業者の行う取引全体に係るものではなく、各取引に対して適用される。)

- ① 第三国からの輸入品でその商品価値 ("intrinsic value") が 150 ユーロ以下の商品を EU 域内の顧客 (基本的には non-taxable person) に通信販売する場合 (商品を提供する事業者の所在地は問わない)
- ② EU 域外の事業者の提供する商品が EU 域内で消費者 (non-taxable person) に販売される場合 (商品の価格は問わない)

Deemed Supplier の規定が適用されると、プラットフォーム事業者は、商品を仕入れると同時に販売したものとみなされ、結局、プラットフォーム事業者が商品の供給者として扱われることとなる。この結果、プラットフォーム事業者が商品を提供した事業者に代わって、VAT の当該取引に関する納税義務や記帳義務を負う。但し、プラットフォーム事業者が商品を提供した事業者から得た不正確な情報しか得られなかった場合には、プラットフォーム事業者に貸された義務が軽減される可能性もあるが、かなり限定的である。

上記①の場合、商品を提供する事業者から顧客への取引は、事業者からプラットフォームへの取引とプラットフォームから顧客への取引に分解されるが、前者の取引（B2B 取引）は EU 域外で行われたものとみなされて、EU VAT のルールの適用対象外となり、インボイスの発行等は求められない。後者の取引については、B2C 取引なので EU のルール上はインボイス発行の義務はないが、EU 加盟国が独自にインボイス発行義務を独自に課すことはできる。なお、プラットフォーム事業者は、(3) で述べる IOSS を選択することもできる。

上記②については、商品の所在していた場所に応じて、当該取引が EU 域内貿易となる場合も国内取引となる場合もある。②の場合も、商品を提供する事業者から顧客への取引は、事業者からプラットフォームへの取引とプラットフォームから顧客への取引に分解される。前者の取引（B2B 取引）については免税とされるが、VAT インボイスの発行は必要である。なお、プラットフォーム事業者は(1) で述べた OSS (Union OSS Scheme) を選択することもできるが、OSS を選択した場合には、後者の取引（B2C 取引）についてのインボイス発行は不要である。OSS を選択しない場合には、EU 域内貿易となる取引については、インボイスの発行が必要となる。

(3) IOSS(Import One Stop Shop)の導入

IOSS(Import One Stop Shop)は、2021 年 7 月に、22 ユーロ以下の少額輸入貨物に対する VAT の免税措置が廃止された際に、少額貨物の輸入に関する VAT の申告・納税を簡素化する目的で導入された。IOSS における少額貨物とは、商品価値(intrinsic value)が 150 ユーロ以下の EU 域外からの輸入品を指す。⁶¹IOSS の適用を選択すれば、輸入品に対する VAT が毎月提出する申告書に基づいてあらかじめ納税され、輸入の時点で税関に申告や納税を行う必要がなくなるため、輸入手続が大幅に簡素化されることになる。IOSS を選択できるのは、EU 域内の消費者 (non-taxable person) に対して第三国から物品を供給する事業者 (taxable person)⁶²であり、IOSS が選択されれば、EU の消費者は輸入消費税を物品購入時点で支払うことになるので、物品を受け取る時点で輸入消費税や関税の心配をする必要はない。(なお、個別物品税の対象となる物品は、IOSS の対象から除外される。)

EU 域内の事業者も、域外の事業者も IOSS を利用できる。EU 域内の事業者は、自分が所在する国に IOSS のための登録を行う。EU 域内の事業者は既に VAT 番号は持っている

⁶¹ 関税に関する免税点は、商品価値 150 ユーロである。

⁶² (2) で述べた deemed supplier となるプラットフォーム事業者も、IOSS を選択することができる。

が、IOSS の登録によって、新たに IOSS 目的のみのために使える IOSS VAT identification Number が付与される。輸入品の通関時に IOSS VAT identification Number がデータベースとの照合によって確認されれば、通関時の VAT 課税は行われない。輸入 VAT は、IOSS を利用する事業者が毎月登録国（Member State of Identification）に対して行う申告に基づいて、月次で納付される。登録国は消費国（Member State of Consumption）に申告内容を通知するとともに、消費国に帰属する税収を送金する。IOSS の対象となった輸入取引の記録については、10 年間保存し、登録を行った国及びその他の EU 加盟国の課税当局からの要請に応じて電子的に提供しなければならない。

EU 域外の事業者は、原則として、EU 内に設立されている「仲介者」（EU established intermediary）を通じて、IOSS の登録を行う必要がある。「仲介者」（intermediary）は、それ自身が IOSS 上の登録を要し、IOSS を利用する EU 域外事業者の VAT 申告・納税及びその他の義務を遂行しなければならない。「仲介者」は既に VAT 番号を持っていることが前提となっているが、IOSS 登録を行うことによって、IOSS 目的のみのために使える IOSS VAT identification Number が付与される。

（４） 一定の輸入品に適用される特別措置

郵便や速達郵送業者（express carrier）等を通じて輸入された物品が、IOSS の対象となっておらず、かつその商品価値が 150 ユーロ以下の場合、特別措置が適用される。物品を顧客に届ける運送業者等は、あらかじめ税関当局に特別措置を利用して、顧客から輸入 VAT を徴収することを宣言することで、輸入 VAT を支払うことなく通関することができる。当該運送業者等は、物品を届けた顧客から徴収した輸入 VAT を輸入の翌月の 15 日までに納税しなければならない。

参考文献

Diaz, Laura Alarcon (2023), “The VAT Treatment of NFTs in the European Union”, *International VAT Monitor*, March/April 2023.

European Commission (2022a), “Commission Staff Working Document: Impact Assessment Report”, SWD(2022) 393 final.

European Commission (2022b), “Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards VAT rules for the digital age”, COM(2022) 701 final.

European Commission (2023), “Initial VAT reflections on non-fungible tokens”, Value Added Tax Committee, Working Paper No. 1060.

Fuchi, Keigo (2021), “Digital Platforms and Their Role in Collection of VAT/GST and RST”, 64 *Japanese Yearbook in International Law*, 173-201.

Irish Tax and Customs (2023), *VAT eCommerce Rules – Overview*.

Jafari, Sascha (2020), “Combining Modern Technology and Real-Time Invoice Reporting to Combat Fraud: No Revolution, but a Technological Evolution”, *International VAT Monitor*, May/June 2020.

Matesanz, Fernando (2023), “The Increasing Liability of Digital Platforms in the Collection of EU VAT”, *International VAT Monitor*, May/June 2023.

OECD (1998), *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*.

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

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

OECD (2019), *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*, March 2019.

OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on the Pillar One Blueprint*, Inclusive Framework on BEPS, 2020.10.

Stephanny, Philippe and Ramon Frias (2023), “The Death of the Indirect Tax Return”, *Tax Notes International*, Vol. 112, December 18, 2023.

鎌倉治子 (2018) 「諸外国の付加価値税 (2018年版)」国立国会図書館 調査及び立法考査局

国税庁 (2023) 「NFTに関する税務上の取扱いについて (情報)」令和5年1月13日
コース、ロナルド (1937) 「企業の本質」(邦訳は、『企業・市場・法』ちくま学芸文庫、2020年に収録)

佐藤英明・西山由美 (2022) 『スタンダード消費税法』弘文堂

佐藤主光 (2020) 「付加価値取引税の提案」『フィナンシャル・レビュー』第143号

- 財務省（2022）「説明資料[消費課税①]」税制調査会提出資料（令 4.10.26 総 20-1）
- 財務省（2023）「国境を越えたデジタルサービスに対する消費税の課税のあり方に関する研究会」報告書（令和 5 年 11 月）
- https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/PF_honnbunn.pdf
- 自由民主党・公明党（2023）「令和 6 年度税制改正大綱」令和 5 年 12 月 14 日
- 溝口史子（2020）「EU の付加価値税に係る 2020 年以降の諸改正の概要」『国際税務』Vol.40 No.8
- 溝口史子（2023）「NFT 取引に対する VAT/GST 等課税の現状－米国、欧州、ニュージーランドの事例と日本の取扱い」『税務弘報』2023 年 3 月号
- 渡辺智之（2012）「付加価値税（VAT）におけるゼロ税率」『論究ジュリスト』No.1
- 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」日本機械輸出組合 国際税務研究会 研究論文
- https://www.jmcti.org/trade/bull/zeimu/book/cross-bordertransaction_150309.pdf
- 渡辺智之（2015b）「国境を越えた役務の提供に対する消費課税－見直しの意義・背景・今後の課題－」『税経通信』2015 年 8 月号
- 渡辺智之（2018）「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」日本機械輸出組合 国際税務研究会 研究論文
- https://www.jmcti.org/trade/bull/zeimu/book/kokusaitorihiki_vat_mechanism.pdf
- 渡辺智之（2019）「デジタル・プラットフォームと国際課税」日本機械輸出組合 国際税務研究会 研究論文
- https://www.jmcti.org/trade/bull/zeimu/book/digital_platform_kokusaikazei.pdf
- 渡辺智之（2023）「Web 3 と国際課税」日本機械輸出組合 国際税務研究会 研究論文
- <https://www.jmcti.org/trade/bull/zeimu/book/web3.pdf>