

各国のデジタル関連税制

Issue 167, July 2020

In brief

デジタル革命により、国境を越えたオンラインサービスの提供、また越境 EC と呼ばれるようなオンラインプラットフォームを介したモノの販売ビジネスが拡大しています。

OECD/G20 による BEPS プロジェクトでもその「行動計画 1」の最終報告において、電子商取引により他国から遠隔で販売、サービス提供等の経済活動ができることに対して、直接税および間接税 (VAT や GST) の在り方が検討されていました。特に、消費者向け取引 (B2C 取引) に対する間接税の課税については、顧客 (消費者) が居住する国を課税地とすべきであり、国外事業者は顧客所在地国で登録を行ったうえで納税する制度の導入が推奨されています。2015 年には欧州連合 (EU) 加盟国間で行われる消費者向けの電子的役務提供について顧客所在地国課税が導入され、日本でも「電気通信利用役務の提供」に対する課税が始まりました。この潮流はとどまることなく、アジア、南米、アフリカの各国でも電子的役務提供に対する間接税の課税が導入されつつあります。

他方、物理的拠点を必要としないデジタルサービスに対し、価値が生み出される場所と利益が課税される場所の間にミスマッチがあるとして問題視されてきました。これに対し、デジタルサービスを VAT や GST の課税対象とする国や新たに DST を導入する国等が増加しています。特に EU 諸国においては、昨年 2019 年のフランスを皮切りに続々と DST が導入されています。また、米国では州税である売上税の課税対象項目にデジタル関連グッズを加える州も増加しています。本ニュースレターでは、クロスボーダーのデジタルサービスにかかる間接税の動向をピックアップしてお伝えします。

In detail

1. 電子的役務提供に対する間接税の課税

VAT、GST、Sales Tax などの間接税は、一般的に課税事業者が事業として有償で行う物品の譲渡 (supply of goods) と役務の提供 (service) を課税対象としています。

一般的な VAT/GST の制度では、物品の輸入に対しては、税関を通過する際、すなわち輸入通関の際に、同国内で製造販売される物品と同様の課税が行われるよう、輸入 VAT の課税が行われます。

他方、外国の事業者が国内消費者向けに提供するサービス (B2C サービス) については、原則として課税対象外とされています。これは、消費に対する課税という本質から、本来はサービスが消費された場所で課税するルールとすべきと考えられるところ、消費者向けサービス一般について消費地課税とすることは、国外のサービス提供者の事務負担および執行上の困難ゆえ実現が難しいと考えられてきました。

例外として、音楽、電子書籍のダウンロード、クラウドサービスその他インターネットを介して提供される「電子的役務提供」(electronically supplied services) については、これを国外事業者から「輸入」する場合、国外事業者が VAT 登録および申告を義務付ける等の方式により課税を行う国が増加しています。

欧州連合加盟国では従来、そのような電子的役務提供に対する課税がなされており、日本でも、2015 年 10 月より、国外事業者による「電気通信利用役務の提供」について課税がなされています。しかし、この直近数年間におけるデジタル経済の急成長に合わせるように、いまや世界中のいたるところで、「デジタルサービスの輸入」に対する課税が導入されつつあります。恒久的施設 (PE) を有しない国外事業者が自国市場へオンラインにより提供するデジタルサービスに対し、法人税等の直接税の課税を行うことの理論的な整理が困難な中、課税強化の手法として、VAT や GST の適用範囲を拡張する動向が見られ、近いうちに 100 か国に達するのではとも言われています。

なお、通常は事業者間取引 (B2B サービス) については、サービスの提供を受ける現地の事業者によるリバースチャージが適用されますが、ロシア、南アフリカ等、B2C サービスのみならず B2B サービスについても外国事業者の登録義務を課す国もある点、留意が必要です。

近年の「デジタルサービスの輸入」に対する VAT 等課税制度の導入例 (抜粋)

地域	国名	導入時期	税率
欧州	ロシア	2017 年 1 月 (B2C) 2019 年 1 月 (B2B 登録義務)	20%
中近東	トルコ	2018 年 1 月	18%
	アラブ首長国連邦	2018 年 1 月	5%
東アジア・東南アジア・南アジア	台湾	2017 年 5 月	5%
	シンガポール	2020 年 1 月	7%
	マレーシア	2019 年 1 月 (B2B: リバースチャージ) 2020 年 1 月 (B2C)	6%
	インドネシア	2020 年 7 月	10%
	インド	2017 年 7 月	6%~18%
オセアニア	オーストラリア	2017 年 7 月	10%
	ニュージーランド	2016 年 10 月	15%
中南米	エクアドル	2020 年 7 月	12%
	メキシコ	2020 年 6 月	16%
	チリ	2020 年 6 月	19%
	アルゼンチン	2018 年 6 月	21%
北米	カナダ・ケベック州	2019 年 1 月	9.975%
アフリカ	南アフリカ	2014 年 6 月 (B2C) 2019 年 4 月 (B2B 登録義務)	15%

2. 米国売上税の拡張

米国の売上税は州レベルでの課税であり、各州で課税対象の項目や納税義務者は異なっています。その納税義務者の基準について、近年では変化が生じています。州政府が事業者の取引に対して売上税の課税権があるかの判断は、これまでは事業者が州内に物理的実体を有するかどうかで定められていました。そのため、売上税は米国内に物理的拠点を有さない国外事業者には影響の少ない税目とされてきました。しかしながら、2018 年 6 月の米国連邦最高裁判所において、州内に物理的活動拠点を持たない事業者にも売上税の申告義務を課するサウスダコタ州の税法を合憲とする判決 (いわゆるウェイフェア判決) が出され、その影響により、国外事業者にも納税義務が生ずる可能性が出てきています。実際の納税義務の判定基準は各州により異なっていますが、多くの州において、州内における年間の売上高又は取引回数を基準として、納税義務の判定を行う形をとっています。そのため、例えば、オンライン上のプラットフォーム等で米国内の消費者に商品を販売するような日本企業においては、州ごとに売上税の納税義務者の判定をする必要が生じています。

また、売上税は、サービス等の役務提供も課税対象とする日本の消費税やヨーロッパの VAT とは異なり、商品等の有形資産の最終消費者への販売を原則的な課税対象としています。そのため、音楽や映画等のダウンロード販売やストリーミング・サービスは売上税の課税対象外とされてきました。しかしながら、同内容の音楽や映画を CD・DVD 等の有形資産の形で販売した場合は課税対象とされるなど、課税の公平性が損なわれてきていることから、近年ではこれらデジタル・ダウンロードやストリーミング・サービスが課税対象

とする州が 20 州以上に達しています。さらに、クラウド上のソフトウェアの利用等のサービスについても、別途課税対象と定める州も出てきています。州税である売上税は、州ごとに税制改正が行われるため、各州政府が個々にデジタル関連への対応を進めている状況であり、今後も動向の注視が必要となります。

3. 少額輸入貨物への VAT・GST 課税

越境 EC プラットフォームを利用してオンラインで「モノ」の販売を行うビジネスの拡大は、外国事業者に対する新たな登録・納税義務を導入する動きにつながっています。

国外から商品を輸入する場合、原則として輸入 VAT や輸入 GST が課されます。しかしながら、個人消費者が少額の物品を国外業者から購入するような場合、多くの国で、一定の金額に満たないものについては輸入 VAT 等を免除する制度が導入されています。越境 EC プラットフォームの発達により、個人が容易に国外の事業者からモノを購入できるようになり、これに対して輸入 VAT 等を免除することの課税上の不公平が問題となっています。そこで、国内製品との競争上の公平の観点から、国外事業者が国内消費者向けに一定金額以下の少額商品を販売する場合に輸入 VAT を免除する一方で、年間売上額が一定規模以上となる国外事業者については、VAT や GST の納税を義務づける制度が広がりつつあります。

例えば、オーストラリアの場合には、2018 年 7 月 1 日以降、国外事業者が、GST 登録義務の閾値である「12 か月間で 75,000 豪ドル」を超える規模で、オーストラリア国内の消費者向けに少額商品(1,000 豪ドル未満)を販売する場合には、当該国外事業者は GST 登録を行い、10%の GST を納税しなければなりません。

スイスでは 2019 年 1 月 1 日から、ニュージーランドでは 2019 年 12 月 1 日から類似の制度が導入されています。また、後述のとおり、EU においても 2021 年から同様の趣旨の改正が施行されます。

4. EU における電子取引 VAT 課税方法の大改正

EU においては、2021 年 1 月から、電子取引 VAT パッケージ(e-commerce VAT Package)と呼ばれる一連の改正が施行されることとなっています。主な改正の内容は以下の 3 点に要約されます。

- ・ 2015 年から TBE サービス(telecommunication, broadcasting and electronically supplied services)について適用されてきた既存の Mini One Stop Shop 制度を、EU 域内加盟国間および EU 域外から域内消費者向けに提供されるすべての B2C サービス、および物品の販売にまで適用を拡大(MOSS から OSS へ)
- ・ 少額輸入物品にかかる輸入 VAT の免税措置を廃止するとともに、EU 域外から輸入される物品(150 ユーロ以下)にかかる VAT を EU 域外業者がワンストップで自己申告する Import One Stop Shop 制度を導入
- ・ マーケットプレイス運営業者をサプライヤーとみなして申告納税義務を負担させる制度の導入

5. デジタルサービス税の導入

これまで、VAT や GST、米国の売上税といった間接税の分野における動向をお伝えしましたが、デジタル経済における新たな課税方式として、検索エンジン、ソーシャルメディア、オンラインマーケットプレイスなどを世界的規模で展開する IT 系企業に対して、市場国サイドでの公平な課税という観点から、世界的に「デジタル課税」の議論が進んでいます。経済のデジタル化による直接税(法人税)上の課題として、これまでの国際税務のルールでは、物理的なプレゼンス(子会社や支店)のない国においては直接税を課税することができませんでした。実際にはウェブ上の広告等により市場国において重要な経済的実体を持ちうる状況にあるとの認識のもと、OECD においては、2020 年中の最終報告書の公表を目標として、新たなルール作りが議論されています。詳細は、以下ニュースレターをご参照ください。

- ・ [BEPS ニュース「OECD/G20 BEPS プロジェクト デジタル経済課税:経済分析・影響調査」\(2020 年 2 月 26 日\)](#)

一方で、このような国際的な枠組みが固まるまでの暫定措置として、デジタル経済へ対応するための新たな税制を独自に導入する動きが広がっています。

欧州連合(EU)にあつては、暫定措置として、一定規模以上の企業に対して、EU 域内での特定のサービスから生じた総収益に対して 3%のデジタルサービス税(digital service tax: DST)を課税する提案がなされましたが、加盟国間での合意は成立せず、現状は、一部の各加盟国が独自に DST の立法化を進めています。2019 年のフランスを皮切りに、2020 年 1 月にイタリアおよびオーストリア、4 月に英国において導入されています。

DST が課税対象とする売上の範囲や閾値は、国によって異なっています。例えば、英国の DST では、「検索エンジン、ソーシャルメディアプラットフォーム、オンラインマーケットプレイス」が国内のユーザーから得る売上を範囲とし、全世界売上が年間 5 億ポンド超、かつ、英国内売上が 2,500万ポンド超のグループに属する企業を課税対象としています。

仮に OECD において全世界的なソリューションの合意が不成立となった場合、各国が現行の租税条約の枠組みを超えて独自に新税制を導入することで、国際取引において不確実性・複雑性が増大する懸念が指摘されています。

DST 導入国(導入予定国含む)

地域	国名	導入時期	税率
欧州	フランス	2019 年 1 月	3%
	イタリア	2020 年 1 月	3%
	オーストリア	2020 年 1 月	5%
	イギリス	2020 年 4 月	2%
	スペイン	2020 年	3%
	チェコ	2021 年	5%
中近東	イスラエル	未定	3-5%
	トルコ	2020 年 3 月	7.5%
北米	カナダ	未定	3%

6. まとめ

デジタル経済の発展に伴い、各国が新たな課税を導入し、あるいは既存の制度を変更する潮流は今後も止まらないものと思われます。特に、クロスボーダーで消費者向けにモノやサービスを販売するビジネスにあつては、世界各国の税務コンプライアンスに対応する必要があります。各国の税務申告に対応するためには、制度改正等の情報を適時に把握して実務に落とし込むことのできる体制が求められ、また、申告書自動作成ツール等のテクノロジーの利用も普及していくものと考えられます。

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

PwC税理士法人

〒100-6015 東京都千代田区霞が関3丁目2番5号 霞が関ビル15階

www.pwc.com/jp/tax

パートナー
村上 高士

ディレクター
溝口 豪

マネージャー
佐々木 知也

PwC 税理士法人は、PwC のメンバーファームです。公認会計士、税理士など約 720 人を有する日本最大級のタックスアドバイザーとして、法人・個人の申告をはじめ、金融・不動産関連、移転価格、M&A、事業再編、国際税務、連結納税制度など幅広い分野において税務コンサルティングを提供しています。

PwC は、社会における信頼を築き、重要な課題を解決することを Purpose (存在意義)としています。私たちは、世界 157 カ国に及ぶグローバルネットワークに 276,000 人以上のスタッフを有し、高品質な監査、税務、アドバイザリーサービスを提供しています。詳細は www.pwc.com をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2020 PwC Tax Japan. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan, and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.