

アジアにおける税制 国境を跨ぐ電子サービス取引（下） - その日本及び中国との比較 -

June 2017



About Mazars

MAZARS は監査、会計、税務及びアドバイザリーサービスに特化した、国際的に統合された独立組織です。

2017 年 1 月時点で、世界 79 ヶ国に業務を展開し、18,000 人のプロフェッショナルがクライアントの各発展段階をサポートしています。

税制とは、各国によって、財政収入確保、効率的な行政執行、課税の公平性、社会政策等の観点から、多くの点で異なります。しかしながら、これと同時に、国家間において、その制度設計について一定の共通性が見られる場合が多いともいえます。

従って、一国だけでは見えなかった各国独自の税制が、共通性または相違性をみることにより初めて理解できるとともに、近年 BEPS プロジェクト等により世界的に統一されつつある税制に対する各国ごとの対応についても横断的に把握ができるものとなります。

また、多国間を跨ぐことが日常化した現代の事業環境においては、横断的な税制への対応が必要とされることが多く、そのための一つの有効かつ効率的な視点として注意を払っていく必要があると考えられます。

今回は、2017 年 4 月号に引き続き、E-commerce（電子商取引）の進展により、近年ますます拡大しつつある国境を跨ぐ電子サービス取引にかかわる税制について、日本及び中国本土の制度との比較を含めて、みてみたいと思います。

そもそも消費税とは 消費税

消費税とは、一般に人が物品またはサービスを購入・消費するという事実に着目して課される租税をいい、消費行為そのものを直接対象とする直接税消費税と、製造業者や販売者によって納付された租税が価格に含められて消費者に転嫁されていくことが予定されている間接消費税とに区分されます。

ここで、中国における消費税¹を見た場合、増値税があり、これは各段階の付加価値を課税標準として課される多段階間接消費税としての付加価値税であり、また従前の営業税とは、各段階の売上金額を課税標準として課される多段階直接消費税としての取引高税といえます。

国境調整税としての機能

国境調整税とは、国境税とも呼ばれ、輸出入により商品が国境を出入りする際に賦課あるいは還付される租税をいい、消費税がその代表といわれます。

この国境調整税の背景としては、いまから 60 年程前の欧州の状況があります。当時欧州において、各国が互いに激しい輸出競争を展開していると同時に、当時強大であった米国、ソ連に対応するための欧州諸国による統合単一市場の実現が目標とされ、ここでは輸出補助金が重大な問題となっていました。各国による議論の結果、その廃止に向けた取組の中で国際ルールとして輸出時に輸出価格から間接税分を還付することは輸出補助金には該当しないものとして認めるとされました（これがその後の GATT/WTO のルールに継承されているものといえます）。

ここで、注目されたのが当時（1954 年）フランスにおいて導入されたばかりの VAT（付加価値税）でした。当時多くの国において採用されていた間接税はまちまちであり、輸出段階で商品価格から間接税部分を正確に取り出すことはほぼ不可能な状態でした。この中で、VAT は生産と流通のいかなる段階にあっても、その商品価格に占める間接税の割合が明確であるというメリットを有していました。このような利点により、VAT はまず欧州において広く採用されるようになり、その後、国境調整税という性質を有したまま、世界各地に広がっていくことになりました。

仕向地主義と原産地主義

国際税務の考え方の中では、仕向地主義（Destination Principal）と原産地主義（Origin Principal）が存在しており、それぞれ前者では消費地（輸入国）における課税、後者では生産国（輸出国）における課税が志向されるものとなっています。

これらの考え方は、上述の国境調整税の発展形態に見られるように、そもそも何らかの理論的背景に基づいてできたルールではなく、国際的な政治関係に揉まれながら編み出されてきた結果といえ、各国が必ず協調して従わなければならないルールというものではないといえます。例えば、中国における増値税は基本的に原産地主義と仕向地主義の双方を採用しているものといえ（他方で消費型増値税と生産型増値税という観点からの分類について言及される場合もあります）、このことは課税権が国家主権に帰属する権利（租税高権）であることから理解できるものといえるでしょう。

しかしながら、一方で、今日のように極度に国際化した社会においては、国際競争に面して経済活動を行っていくために、中国においてもこれまでのように自国内において生産した製品・サービスについて自国における増値税負担を行ったうえでさらに海外の消費者に対して所在国の消費税も負担した価格で販売を行っていくことは難しいものと予想され、近い将来のいずれかの段階で仕向地主義を採用するとも考えられることから、結果的に仕向地主義または原産地主義いずれかの採用が国際ルールとなっているのかもしれませんが。

さらに、国際税務における統一的対応という観点からは、BEPS において、国境を跨ぐ電子サービス取引にかかわる消費税課税について、その国境調整税という性質を前提としつつ、仕向地主義または原産地主義の観点からの議論がなされています。

中国では、電子サービス取引であるという性質に基づき、取引がどこで発生しているかについて個別に把握することが難しいことから、一律に役務受領者の地域において課税を行う仕向地主義、または一律に役務提供者の地域において課税を行う原産地主義に基づく課税方式がまちまちに採用されているのが現状となっています。

¹ 中国においては“消費税”という名称の消費税が別途あり、これは、自動車や化粧品等の特定の財貨の生産者に課税される単段階間接消費税である。

前者においては、現在日本で採用されているような事業者に対する役務についてはリバースチャージ方式、また、最終消費者に対する役務については、海外役務提供者の登録制度が推奨されています。

また、後者においては、役務提供者所在地において課税し、その後、国外に所在する最終消費者以外の役務受領者については、役務提供者所在地国に対して負担した消費税の還付申請をするという方法が検討されていますが、この方法は、役務提供者所在地課税当局及び役務受領者に対して相当な事務負担及び不安定性を与えるものといわれています。ただ、一方で、課税漏れを排除する観点からは簡便かつ有効な方法であることから、現状においてはより多くの国において採用されています。また、このような税制を採用している国では、実務的な負担を軽減する目的で、一般に最終消費者以外の事業者が利用することが多いと考えられる役務（例えば、広告、コンサルティング等）については、輸出免税を適用するものとしている場合もあります。

しかしながら、後者の方法による場合には、役務提供者はより有利な税制を有する地域に移動することにより、税制を利用した不合理な競争を生む可能性があるものとして問題が指摘されています。

日本と中国の相違及びそれぞれの国境を跨ぐ電子サービス取引にかかわる課税の方向性

日本では役務受領者が自国に所在する場合の国際電子サービスにかかわる消費税課税について、その適用範囲が「電気通信利用役務の提供」に限られているのに対して、中国においては増値税の課税役務の全ての範囲について基本的に全て国内との判断により課税が行われるものとなっています。この明確な仕向地主義（役務受領者所在地課税）については、BEPS 及び International VAT/GST guideline においてもとりわけその適用範囲に制限を設けているものでないといえますが、日本方式または中国方式のいずれであったとしても、その境界をどのように実務的に確立するのが問題となるといえ、今後の方向性については、注意深く見守る必要があるといえます。

また、一方で、中国においては、現在日本で採用されているような消費者向け取引（B2C）についての国外事業者登録制度といったような課税方式が明確な形で採用されておらず、BEPS プロジェクトの推奨内容を受け、G20 参加国及び OECD 開発センターメンバー国として BEPS プロジェクトにも参加している中国としても、間もなく何らかの手当がなされるものと予想されます。この際には、中国における厳格なインターネット管理制度は、その採用を比較的容易にするものと予想されます。

次に、B2B におけるリバースチャージ方式について、日本における国内事業者に対する申告納税方式については、日本国内においてインボイス方式が採用されていない状況では、その納税者側から見た煩雑性から適用の網羅性を完全に確保することは難しいものと考えられます。一方で、中国においては厳格なインボイス方式及び外貨管理制度が適用されていたことから、従前よりむしろ厳格なリバースチャージ方式が適用されていたといえます。しかしながら、近年の外貨管理規制の緩和に伴い、その厳格性も同時に緩んできているといえることから、ここでもリバースチャージ方式をより前面に打ち出した形での課税方式を明確にする可能性も考えられますが、一方で、そもそも徴税額が仕入税額控除に充当されるだけのものであり、行政的な費用対効果の観点からは何ら手が打たれない可能性も考えられます。

これまで見てきたように、VAT は、1960 年代後半に現代的な VAT に衣替えしてから急速な広まりをみせ、いまや政府の税収を支える基幹的な税目として、世界 130 ヶ国 を超える国で導入されており、OECD に加盟するほぼ全ての国において採用されるようになっています。

日本においても、1989（平成元）年に消費税として導入され、その後約 30 年が経過し、近年、消費税は、制度として定着しただけでなく、その果たすべき役割はさらに重要性を増しており、財政再建、社会保障財源、地方分権といった観点から、昨今の税制改革論議において大きな議論の的となっています。

また、中国においても十数兆元（約 200 兆円）規模の税収の半分以上を支える税制となっています。

このような VAT に対して、さらに国際経済及び電子経済に伴う新たな要素が加えられることとなり、今後、各国は、理論と実益のはざま、課税権確保に向けた競争及び協調を図っていくことになるものと考えられます。

以上

この記事はみずほ銀行の MIZUHO CHINA MONTHLY 2017 年 6 月号からの転載記事となります。
(<http://www.mizuhobank.co.jp/corporate/world/info/cndb/economics/monthly/index.html>)

CONTACT

Mazars

Japan Desk

望月 一央 Mochizuki Kazuhisa

パートナー Partner

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. kazuhisa.mochizuki@mazars.cn

Address

8th Floor, One Lujiazui, No. 68 Yin Cheng Middle Road,
200120, Shanghai, China

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Fax. +86 (0)21 6168 1087

MAZARS JAPAN DESK (CHINA) CONTACTS

Japan Desk SHANGHAI OFFICE

望月 一央 Mochizuki Kazuhisa

パートナー Partner

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. kazuhisa.mochizuki@mazars.cn

大澤 健彦 Osawa Takehiko

シニアコンサルタント Senior Consultant

Tel. +86 (0)21 61681088

Email. takehiko.osawa@mazars.cn

Address

8th Floor, One Lujiazui, No. 68 Yin Cheng Middle Road,
200120, Shanghai, China

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Fax. +86 (0)21 6168 1087

More informations on
www.mazars.cn