

麗澤大学大学院

平成 16 年度 修 士 論 文

国際的な電子商取引と消費税課税の一考察
－EU と日本の取り組み－

国際経済研究科 政策管理専攻 河辺 大亮
指導教員 矢澤 富太郎 教授

国際的な電子商取引と消費税課税の一考察

—EU と日本の取り組み—

麗澤大学院 河辺 大亮

指導教員 矢澤 富太郎 教授

近年、インターネットの普及に伴い、電子商取引が発達してきた。その電子商取引のうち、クロスボーダー取引に対し、消費税が課税されないという問題が起きている。例えば、CD を外国から輸入した場合、税関を通り、そこで消費税が徴収される。しかし、同じ音楽をインターネットで配信を受け、形をもたないデジタル商品として取得すれば、オンライン上で取引が行われ、その取引を課税当局が把握することは困難であり、消費税は課税されない可能性が高い。これらは、課税の中立性の観点から問題があるとされている。

上記の問題は、日本の消費税のモデルとなった付加価値税をもつ EU において先駆けて検討されている。本論文は、その EU の電子商取引と付加価値税の問題およびこれに対する対応策と、そこにいたるまでの経過を紹介していくことを目的としている。なお、EU の共通付加価値税法である第 6 次指令 (Sixth Council Directive) の筆者による仮訳を巻末付録としてのせている。

日本においては、デジタル商品の提供は、財の提供として扱われるのではなく、サービスの提供である。あるサービスの提供が日本の消費税の「課税の対象」になるかどうかは、通常、サプライヤーが国内に所在するかどうかによる。したがって、国内のサプライヤーによってデジタル商品が供給されれば、實際上その捕捉は困難ではあるが、消費税の「課税の対象」になる。一方、海外のサプライヤーからクロスボーダーで日本に提供される場合には、サプライヤーは海外に所在するから、消費税の「課税の対象」とはならず、消費税は課されない。

しかし、クロスボーダーのデジタル商品の供給でも、受給・取得者が事業者ならば、その商品をさらに日本国内の消費者（個人）に販売するであろうから、そのときに消費税が課され、税収上を考えれば、問題はない。これに対して、海外の事業者から直接、日本の消費者（個人）にデジタル財が販売されれば、結局、消費税は徴収されないこととなる。つまり問題となるのは、デジタル商品のクロスボーダー取引で、かつ、

受給・取得者が消費者（個人）の場合である。

EU においてもデジタル商品の提供は、わが国と同様、サービスの提供と考えられている。サービスの提供に対しては、原則として、「消費課税の観点から、サービスが提供された場所を管轄する国が当該サービスに対して付加価値税を課すことになる」が、サービスが提供された場所とは、原則としてサプライヤーの所在地、つまり、サービスの供給・発送者サイドがサービスの提供地とみなされる。そしてサプライヤーが納税義務者となる。

しかし、クロスボーダー取引については、次のような例外措置がある。EU 域内の他の国のサプライヤー、または域外の国のサプライヤーから供給される特定のサービスについては、EU 域内の受給・取得者が事業を行う場所を供給の場所とし、あるいは、EU 域外に所在する供給の場所を EU 域内の一カ国にあるものとみなして、EU 域内の受給・取得者又は EU 域外のサプライヤーを付加価値税の納税義務者とする規定が設けられている。つまり、クロスボーダー取引について、EU 域内において、付加価値税が課税される仕組みがとられているのである。

このように、デジタル商品の提供が、EU 域外の国のサプライヤーから、EU 域内の受給・取得者に行われた場合、EU 域外に所在する供給の場所を EU 域内の一カ国にあるものとみなして、EU 域外のサプライヤーを EU の付加価値税の納税義務者としてすることとなっている。しかし、課税権の及ばない域外のサプライヤーにこのようなルールを守らせることは困難であり、その実効性は薄いと思われるが、EU では 2006 年までこの方法を用い、その後はテクノロジーの発達をみながら検討を加えることとされている。

現在のところ、EU においてさえ有効な解決策はみつかっていない。わが国においては、検討の必要性がさげばれている段階である。今後は、テクノロジーの発達とデジタル商品のクロスボーダー取引の増加の様子をみながら、電子商取引の成長を妨げることなく、必要な税収を得られるシステムについて慎重に検討をつづけていく必要がある。

謝辞

指導教授の矢澤富太郎先生には、本研究ならびに論文作成のすべての面において、ご指導いただきました。時としてその方向性になやんだとき解決の糸口をみつけだせたのは、常に新しい視点を与えてくださった矢澤教授のご指導の賜物であり、心から厚くお礼申し上げます。

また、ブランビー先生には、EU 付加価値税法の翻訳のご指導をいただきまして、厚くお礼申し上げます。

Please accept my sincere thanks for your kind advices, Prof. Brumby.

はじめに

インターネットの普及に伴う電子商取引の発達により、消費税課税に関して問題が生じている。消費者（個人）が海外から有形物である CD を輸入したとき、輸入者は日本の消費税を支払わなければならないが、同じ内容の音楽をデジタル化して無形物として直接パソコン等にダウンロードした場合には日本の消費税を支払わないのである。消費税法の制度上、そのように取り扱いが異なっているし、また税務執行上もデジタル商品の場合には取引の把握が今のところできないために異なる対応をせざるをえない。このように、税制が伝統的な取引と電子商取引とを異なって取り扱うことは問題があるであろう。また、同じデジタル商品の供給でも日本に所在するサプライヤー（サービスの供給・発送者）が提供する場合には消費税が課されるため、日本の事業者は、国としての消費税（付加価値税）をもたないアメリカなどの企業に対して競争上不利となる。

この問題は、日本の消費税制度のモデルとなった付加価値税（Value Added Tax）をもち、そこから多くの財源を確保している EU において先駆けて問題とされており、その対応策が EU (European Union) や OECD (Organization for Economic Cooperation and Development : 経済協力開発機構) によって提案された。具体的には、(a)消費者による自己申告、(b)EU 域外に所在するサプライヤーである事業者が EU の 1 国に登録する、(c)サプライヤーの所在する国の税務当局が付加価値税を徴収して、消費者の所在する国の税務当局に送金する、(d)決済にかかわる金融機関が代理で徴収するという 4 つの案である。しかし、(a)については消費者が自ら申告する可能性は低い、(c)については国同士の強い協力体制が必要となる、(d)については金融機関からの抵抗が予想されるなど、実現するには困難な問題を抱えている。そこで、それ以前に国際電話サービスにおいて導入していた(b)の登録制を採用することとされている。本論文では、電子商取引に対する消費課税のありかたを、日本と EU の現状をふまえて考察していく。

「国際的な電子商取引と消費税課税の一考察」

—EU と日本の取り組み—

目次

序論

全体の流れ	1
(参考資料) クロスボーダー取引における純粹サービスの課税関係とその根拠条文	5

本論

第1章 国境を越える音楽配信サービスに対する消費税課税

第1節 電子商取引の増加と消費税の問題	7
第2節 制度上の問題	9
第1項 消費税法の体系の概略	9
第2項 デジタル商品は課税の対象になるか	9
第3項 CD を輸入した場合の課税関係	13
(1) 納税義務者は誰か	13
(2) 非課税の規定は適用されるか	13
(3) 輸出免税の規定は適用されるか	14
第4項 結論	14
第3節 税務執行上の問題	15
第1項 国内における取引の場合	15
(1) BtoB 取引の場合	15
(2) BtoC 取引の場合	15
第2項 クロスボーダー取引の場合	15
(1) BtoB 取引の場合	15
(2) BtoC 取引の場合	18
第3項 結論	19
第4節 わが国の取組みの現状	20
第2章 EU における対応	21
第1節 サービスに対する課税	21

第1項 消費課税の基本	21
第2項 EU のサービスに対する課税のルール	21
(1) 課税取引の場所について	22
(2) 納税義務者について	23
(3) 実際の仕組み	23
第3項 コールバックサービスの出現	25
(1) BtoB 取引の場合	26
(2) BtoC 取引の場合	27
第2節 国際デジタル商品取引に対する課税	28
第1項 問題点の所在	28
第2項 4つの案	29
(1) 消費者の自己申告	29
(2) 登録制	30
(3) 送金制	32
(4) 源泉徴収制	33
第3項 EU,OECD による登録制採用の提案	33
(1) 消費地の定義	34
(2) 徴収メカニズム	34
第4項 EU におけるデジタル商品に対する新たな課税制度	35
(1) EU への輸入	36
(2) EU からの輸出	36
(参考資料) EU・OECD における検討の経緯	38
結論	41
巻末付録	
第6次指令 (EU 共通付加価値税法) およびその修正指令の筆者による仮訳	1
原文	23
参考文献	48

(序論)

全体の流れ

(参考資料)

クロスボーダー取引における純粋サービスの課税関係とその根拠条文

全体の流れ

本論文では、扱うテーマは形のないデジタル商品のクロスボーダー取引に対する課税の問題である。また、EU加盟国は1国の国境のほかに、EU域内か域外かというもうひとつのボーダーをもっている。それゆえ、内容が複雑になってしまうため、ここで全体的な流れを示しておく。

(1) 問題点

近年、インターネットの普及に伴い、電子商取引が発達してきた。その電子商取引のうち、国際的なものに対し、消費税が課税されないという問題が起きている。例えば、CDを外国から輸入した場合、税関を通り、そこで消費税が徴収される。しかし、同じ音楽をデジタル商品という形をもたないもので取得すれば、オンライン上で取引が行われ、その取引を課税当局が把握することは困難であり、消費税は課税されない可能性が高い。これらは、課税の中立性の観点から問題があるとされている。

(2) 日本の現状

日本においては、デジタル商品は、財として扱われるのではなく、サービスの提供である。あるサービスが日本の消費税の「課税の対象」になるかどうかは、通常、サプライヤーが国内に所在するかどうかによる。したがって、国内のサプライヤーによってデジタル商品が供給されれば、實際上その捕捉は困難ではあるが、消費税の「課税の対象」になる。一方、海外のサプライヤーからクロスボーダーで日本に提供される場合には、サプライヤーは海外に所在するから、消費税の「課税の対象」とはならず、消費税は課されない。

しかし、クロスボーダーのデジタル商品の供給でも、受給・取得者が事業者ならば、その商品をさらに日本国内の消費者（個人）に販売するであろうから、そのときに消

費税が課され、税収上を考えれば、問題はない。¹対して、海外の事業者から直接日本の消費者（個人）にデジタル財が販売されれば、結局消費税は徴収されないこととなる。つまり問題となるのは、デジタル商品のクロスボーダー取引で、かつ、受給・取得者が消費者（個人）の場合のみなのである。

(3) EU における検討

EU は日本の消費税のモデルとなった付加価値税 (VAT=Value Added Tax) をもつ。電子商取引の問題は、EU においてもその議論が活発である。本論文の第 2 章では、EU においてデジタル商品に対して、付加価値税を課税するに至った経緯およびその課税方法を紹介していく。その際、EU の共通付加価値税法である EU 第 6 次指令を照らし合わせていく。なお、筆者による第 6 次指令の仮訳を巻末付録としてのせている。

① サービス取引に対する課税

サービスの提供に対しては、「消費課税の観点から、サービスが提供された場所を管轄する国が当該サービスに対して付加価値税を課すことになる」²が、サービスが提供された場所とは、原則としてサプライヤー（サービスの売り手）の所在地等のサービスの供給・発送者サイドがサービスの提供地とみなされる（第 6 次指令 9 条 1 項＝巻末付録 1 ページ）。そしてサプライヤーが納税義務者となる（同 21 条 1 項 a 号＝4 ページ）。

② クロスボーダー取引に対する例外措置

しかし、クロスボーダー取引については、次のような例外措置がある。EU 域内の他の国のサプライヤー、または域外の国のサプライヤーから供給される特定のサービスについては、EU 域内の受給・取得者が事業を行う場所を供給の場所とし、あるいは、EU 域外に所在する供給の場所を EU 域内の一カ国にあるものとみなして、EU 域内の受給・取得者又は EU 域外のサプライヤーを付加価値税の納税義務者とする規定が設けられている。

(イ) サービスの受給・取得者が事業者であり、かつ、一定のサービス（第 6 次指令

¹ もちろん国内間でもデジタル商品取引の把握は困難であるが、ここでは日本に所在する仲介の事業者が正直に申告することと仮定する。

² 岩崎 政明氏 「電気通信・電子商取引課税の法と政策」669-70 頁

9 条 2 項 e 号に定める、広告・コンサルタント・金融サービス、国際電話サービス、デジタル商品の提供などのサービスをいう。以下「純粋サービス」という）である場合には、受給・取得者サイドをサービスの提供地とみなす（9 条 2 項 e 号＝巻末付録 2 ページ）。この場合、サービスの受給・取得者が納税義務者となる（21 条 1 項 b 号＝巻末付録 5 ページ）。EU 域内の他の国のサプライヤーから供給されるサービスが第 6 次指令に定める「純粋サービス」に該当し、かつ、サービスの受給・取得者が事業者である場合には、受給・取得者サイドをサービスの提供の地とみなす。通常のサービスはサプライヤーが付加価値税の納税義務を負うのに対して、サービスの受給・取得者が納税義務を負い、納付を行う者が逆になることから、リバース・チャージとよばれる。³

（ロ）サプライヤーが域外に所在し、受給・取得者が EU 域内に所在する消費者（個人）である以下のサービスの場合には、EU 域外にあるサービスが提供される場所を、その受給・取得者サイドがある EU 域内の 1 カ国の領土内にあるものとみなす（9 条 2 項 f 号、9 条 3 項 b 号＝巻末付録 3 ページ）。

（a）国際電話サービスに対する課税（1999 年 6 月 17 日付指令＝巻末付録 11 ページ）

時代の変化とともにアメリカの電話会社によるコールバックサービスという国際電話サービスが出現した。これは、電話のかけ手も受け手も EU 域内の国にいたとしても、アメリカにおいてサービスが行われるので、原則的な考え方によればアメリカに課税権があることになり、EU の付加価値税は課されない。それでは税収に穴があくなどの問題から、国際電話サービスを例外的に掲げられるサービスに含めて、EU において付加価値税を課することができるようにした。また、法律の実行可能性を確保するため、アメリカのサプライヤーに、EU の国に登録させて、申告・納付させることとした。もし登録しなければ、そのサプライヤーには電話回線を使用させないという罰則を設けた。

（b）電子商取引に対する課税⁴（2002 年 5 月 7 日付指令＝巻末付録 13、15 ページ）

EU の付加価値税法では、とりあえず、電子商取引に対しても国際電話サービ

³ 岩崎 政明氏 「電気通信・電子商取引課税の法と政策」671 頁

⁴ 2003 年から実施された。

スに対する課税方法と同じものを用いることになった。しかし、国際電話サービスの場合とちがい、回線の使用を禁止するなどという罰則は与えられないし、またサプライヤーの数は無数である。それゆえこの方法は効力が薄いと思われる。そこで、EU では 2006 年までこの方法を用い、その後はテクノロジーの発達をみながら考えていくこととなっている。

(参考資料)

クロスボーダー取引における純粋サービスの課税関係とその根拠条文

	事業者対事業者	事業者対消費者
(1) 従来のサービス		
域内 A 国の供給者から 域内 B 国の受給者に 供給される場合	B 国の事業者が B 国の VAT を B 国に納付 (9 条 2 項 e 号、 21 条 1 項 b 号)	A 国の事業者が A 国の VAT を A 国に納付 (9 条 1 項 21 条 1 項 a 号)
域外 C 国の供給者から 域内 D 国の受給者に 供給される場合	D 国の事業者が D 国の VAT を D 国に納付 (9 条 2 項 e 号、 21 条 1 項 b 号)	不課税 (9 条 1 項。 C 国のサプライヤー には D 国の 課税権が及ばない)
(2) 新たに付け加わったサービス		
①国際電話サービス		
域内 E 国の供給者から 域内 F 国の受給者に 供給される場合	F 国の事業者が F 国の VAT を F 国に納付 (1999 年指令 により追加。 9 条 2 項 e 号、 21 条 1 項 b 号)	E 国の事業者が E 国の VAT を E 国に納付 (9 条 1 項、 21 条 1 項 a 号)

域外 G 国の供給者から 域内 H 国の受給者に 供給される場合	H 国の事業者が H 国の VAT を H 国に納付 (1999 年指令 により追加。 9 条 2 項 e 号、 21 条 1 項 b 号)	G 国の事業者が 域内の国に登録し VAT 納税義務者となる (1999 年指令 により新設。 9 条 2 項 e 号、 9 条 4 項)
②デジタル商品		
域内 I 国の供給者から 域内 J 国の受給者に 供給される場合	J 国の事業者が J 国の VAT を J 国に納付 (2002 年指令 により追加。 9 条 2 項 e 号、 21 条 1 項 b 号)	I 国の事業者が I 国の VAT を I 国に納付 (9 条 1 項、 21 条 1 項 a 号)
域外 K 国の供給者から 域内 L 国の受給者に 供給される場合	L 国の事業者が L 国の VAT を L 国に納付 (2002 年指令 により追加。 9 条 2 項 e 号、 21 条 1 項 b 号)	K 国の事業者が 域内の国に登録し VAT 納税義務者となる (2002 年指令 により新設。 9 条 2 項 f 号)

(本論)

第1章 国境を越える音楽配信サービスに対する消費税課税

第1節 電子商取引の増加と消費税の問題

第2節 制度上の問題

第3節 税務執行上の問題

第4節 わが国の取組みの現状

第 1 章

国境を越える音楽配信サービスに対する消費税課税

第 1 節 電子商取引の増加と消費税の問題

近年のインターネットの発達はめざましく、産業革命以来の大きな変化といわれることもある。インターネットは世界規模のシステムであり、ネットワークは 24 時間稼働している。そしてこれは元来ボランティアの手によって運用されてきた草の根ネットワークであり⁵、それゆえこのネットワークには国境はない。近年、このようなインターネットを利用した、電子商取引の数が増加している。電子商取引はネット上で事業者と顧客が直接に商品のやりとりを行うものである。電子商取引推進協議会は最近のわが国の電子商取引の市場規模の実態を調査し、電子商取引をその形態別に BtoB 取引（Business to Business＝事業者間取引）と BtoC 取引（Business to Consumer＝事業者対消費者取引）とに分けて次のような結果を公表している。まず、BtoB 取引については、1998 年に 8 兆 6200 億円であったのが、2003 年には 77 兆 4320 億円になった。1998 年から 2003 年の 5 年間でその金額はおよそ 9 倍になっている。一方、BtoC 取引については、1998 年に 600 億円であったのが、2003 年には 4 兆 4240 億円になった。1998 年から 2003 年の 5 年間でその金額はなんとおよそ 69 倍になっている。⁶ 参考までに述べれば、日本の GDP（国内総生産）は 1998 年で 514 兆円であり、2003 年で 502 兆円である。⁷

電子商取引は、その取引の内容に着目すれば、次のように二つに分けることもできる。一つはネット上で注文を行い、商品が物として配達されてくるという従来の取引形態とあまり変わらない場合である。もう一つは注文した商品がデジタル化された信

⁵ 村上 健一郎氏 「インターネット」 6 頁

⁶ ECOM、経済産業省、NTT データ経営研究所

「平成 15 年度電子商取引に関する実態・市場規模調査」 <http://www.ecom.or.jp>

⁷ 総務省統計局 「2004 日本統計年鑑」

号として無形物で送られてくる場合である。例えば、これまでは有形物として扱われてきた書籍、ゲームソフト、コンピューター用のソフトウェアそして音楽CDなどは無形の PACKET にして顧客に送ることができる。このようなデジタル商品について岩崎政明教授は「各種情報をデジタル信号の形式に変換して顧客に販売したり、インターネットや私的イントラネットを介して配信する」ものであると定義している。⁸本稿では、電子商取引の代表例として具体的イメージをつかみやすい音楽配信サービスを例に掲げて述べていくことにする。有形物である CD でも、無形物のデジタル商品でも、顧客は同一の音楽を楽しむことができる。しかし、一方を購入した場合には消費税分の支払いをしなければならず、もう一方を購入した場合には支払わなくてよいとしたら、顧客は、一般的にいて、消費税分の金額を支払わなくて済む方を購入しようとするだろう。このような状況は現実には起こっているのである。そうすると、サプライヤーである企業は CD よりもデジタル商品を生供給しようとするであろう。税法には「同様の状況にあるものは同様に、異なる状況にあるものは状況に応じて異なっており扱われるべきである」という中立性の原則がある。⁹同じ内容を持つにもかかわらず、伝統的な取引を行う事業とデジタル商品を生供給する事業で課税上の取り扱いが異なることは、中立性の観点から問題があるであろう。第2節では、このような状況が生じている理由を、消費税の制度上の観点と、税務当局がその取引を把握することができるかどうかという税務執行上の観点と、二つの観点から検討していく。

⁸ 岩崎 政明氏 「電気通信・電子商取引課税の法と政策」 667 頁

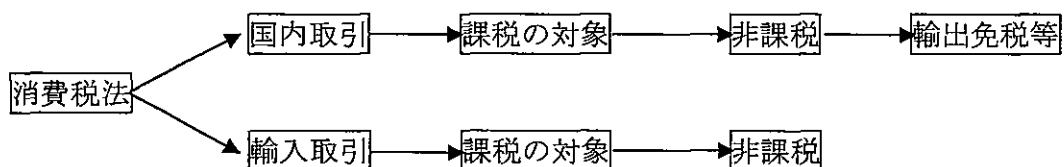
⁹ 金子 宏氏「租税法」 88 頁

第2節 制度上の問題

この項では、現行消費税法の制度上、有形物（CD）と無形物（デジタル商品）に対する取り扱いが違ってくるかどうかについて検証していく。

第1項 消費税法の体系の概略

現行の消費税法は次のような構成になっている。(1)まず、国内における取引なのか、あるいは外国からの輸入による取引なのかに分け、それぞれについて消費税法の適用対象となる「課税の対象」の範囲を限定している（消費税法第4条）。(2)そしてそれぞれの取引における納税義務者を規定している（消費税法第5条）。(3)次に国内取引と輸入取引それぞれのなかで適用対象になったもののうち、消費税法の性格を考えた場合又は政策的な見地から消費税を課さないこととされているものを「非課税」として個別的に列挙し（消費税法第6条）、(4)さらに国内取引についてのみ、「課税の対象」とされたもののうち、「非課税」とされなかったもののなかから、国際競争力などの見地より輸出免税の制度がある（消費税法第7条）。すなわち消費税法は、消費税が課されるものを直接的に規定しているのではなく、課されない資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供を掲名し、それ以外の資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供を課税対象とするネガティブ・リストの課税方式を採用している。以下上記の流れにそって、有形物（CD）の輸入と無形物（デジタル商品）の売買取引とが消費税法上課税されているかどうかについて検討する。



第2項 デジタル商品は課税の対象になるか

消費税法についてはまず取引を大きく二つに分けている。一つは「国内取引」であり、国内において事業者が消費者に対し、資産を譲渡しもしくは貸付け、または役務の提供を行う取引である。もう一つは「輸入取引」であり外国の事業者から商品を購入するという取引である。そしてそれぞれについて課税の対象の範囲が限定されている。

「国内取引」の課税の対象については「国内において事業者が行った資産の譲渡等には、この法律により、消費税を課する。」と規定されている（消費税法第4条1項）。ここで資産の譲渡等とは「事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供（代物弁済による資産の譲渡その他対価を得て行われる資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供に類する行為として政令で定めるものを含む。）（消費税法2条8項）」をいう。二つの条文をまとめていえば、「国内取引」において、課税の対象となるのは、(イ)国内において行うものであること、(ロ)事業者が事業として行うものであること、(ハ)対価を得て行うものであること、(ニ)資産の譲渡もしくは貸付けまたは役務の提供であること、という4つの条件をすべて満たした取引である。したがって、例えば、(イ)アメリカで行われた取引は国内において行われていない、(ロ)個人がその友人に自動車を売却しても事業者として行っていない、(ハ)株式の配当金は対価性がないということになり、消費税の課税の対象とならず、「不課税」となる。

一方「輸入取引」の課税の対象については、「保税地域から引き取られる外国貨物には、この法律により、消費税を課する」と規定されている（消費税法第4条2項）。ここで保税地域とは「関税法第29条に規定する保税地域」（消費税法第2条1項2号）であり、その中には税関がある。また、外国貨物とは「関税法第2条第1項第3号に規定する外国貨物」（同10号）である。（ただし、外国貨物が1万円以下の場合は課税されない。）つまり、輸入取引の場合は、「税関という特定の場所を通る有形物」を課税の対象としており、役務の提供などの形をもたないものは含まれていない。

① 有形物（CD）の場合

音楽をCD（有形物）として国外から輸入する取引は、消費税法でいうところの「輸入取引」そのものである。この輸入されたCDは保税地域（税関）から引き取られる外国貨物（有形物）に該当するから、「輸入取引」における課税の対象になる。（この有形物（CD）の場合は、次項において詳しく述べる。）

② 無形物（デジタル商品）の場合

一方、音楽を無形物であるデジタル商品として購入した場合、国内取引と輸入取引のどちらに該当するのであろうか。たしかに国外から国内への輸入ではある。しかし、無形物は税関を通るわけではなく、保税地域から引き取られる外国貨物がないので、消費税法第4条2項の「輸入取引」の規定により消費税を課すことはできない。

さらに、国税庁の担当官は「海外からデジタル商品のオンライン配信を直接受ける

ような取引」は「消費税法上「サービス取引」とされる」と述べている。¹⁰「輸入取引」には役務の提供は含まれていないから、デジタル商品の輸入は役務の提供を含む「国内取引」の分野に属するものと考えられる。ここで、役務の提供の意義については、「例えば、土木工事、修繕、運送、保管、印刷、広告、仲介、興行、宿泊、飲食、技術援助、情報の提供、便益、出演、陳述その他のサービスを提供することをいい、弁護士、公認会計士、税理士、作家、スポーツ選手、映画監督、棋士等によるその専門的知識、技能等に基づく役務の提供もこれに含まれる。」と規定されている（消費税法基本通達 5-5-1）。

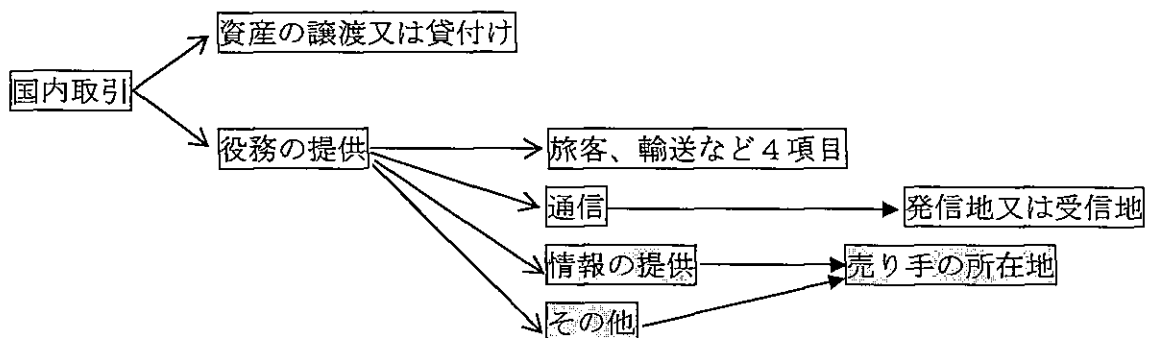
ところで、「輸入取引」の場合、税関という特定の場所を有形物が通るという、目に見える形であるため、それが輸入取引に該当するかどうかという問題は生じない。しかし「国内取引」の場合、その対象が資産の譲渡、貸付け、さらに役務の提供と広範囲であることから、実際に取引が国内において行われたかどうかを検証しなければならない。この「国内取引」の判定の基準は取引が行われた場所であり、「資産の譲渡及び貸付け」と「役務の提供」の二つに分けて、さらに詳細な種類ごとにその場所が定められている（消費税法第 4 条 3 項、同施行例第 6 条）。それらの場所が日本にあれば「国内取引」に該当し消費税法の対象となるというわけである。そこでは「役務の提供である場合」について、7 種類の役務の提供とその判定場所が設けられている（消費税法施行令 6 条 2 項）。その中でデジタル商品の取引に関係のありそうな役務とその国内取引の判定基準となる場所をあげれば次の 3 つである。

- ・ 国際間の通信→発信地又は受信地のいずれか（消費税法施行令 6 条 2 項 2 号）
- ・ 情報の提供→情報の提供を行う者の事務所等の所在地（同 5 号）
- ・ 施行令 6 条に具体的に掲げられる役務の提供以外のもの→役務の提供を行う者の事務所等の所在地（同 7 号）

おおまかにいえば、役務の提供が 2 号の「通信」に該当する場合には発信地又は受信地の 2 地点のどちらかが日本にあれば「国内取引」であるのに対し、5 号の「情報の提供」と 7 号の「その他」に該当する場合にはサプライヤーの所在地という 1 地点

¹⁰ 上田衛門氏「電子商取引の課税上の取扱いに関する OECD 報告書の概要」64 頁

が日本になれば「国内取引」にならない。デジタル商品の取引の場合、アメリカの事業者がサプライヤーであり、日本の事業者又は消費者（個人）が顧客になることが多いであろう。したがって、デジタル商品の輸入については、この取引が2号でいう「通信」に該当すれば、受信地は日本にあるから「国内取引」に該当し、5号でいう「情報の提供」あるいは7号の「その他の役務の提供」に該当すれば、サプライヤーはアメリカに所在するから「国内取引」には該当しないだろう。また、2号でいうところの「通信」が、電話会社が電話回線というインフラストラクチャーを提供することなどを想定しているのならば、デジタル商品を供給するいわゆるコンテンツ・プロバイダーの行う事業は「通信」とは異なるものであろう。そのように考えると、デジタル商品の取引は5号「情報の提供」あるいは7号の「その他」となり、判定の基準となるサプライヤーの事務所等の所在地はアメリカであり、国内取引には該当せず、課税の対象外とされる。¹¹上記で述べた関係を図示すると、次のようになる。



③ 結論

以上により、CD という有形物を輸入した場合には「輸入取引」の課税の対象に該当するのに対し、海外からデジタル商品として無形物で購入した場合には、納税義務者とされるサプライヤーはわが国の課税権の及ばない外国に所在するため、課税の対象にならず、この時点で消費税を納める必要がないことは明らかである。次に、CD を輸入した場合の課税関係について、より詳細に検討する。

¹¹ 上田衛門氏は「海外からデジタル商品のオンライン配信を直接受けるような取引については、デジタル商品を配信する事業者の事務所が海外に存在する場合は、そうした取引は国外取引とされて消費税法の対象外とされている」と述べている。（「電子商取引の課税上の取扱いに関する OECD 報告書の概要」64 頁）

第3項 CDを輸入した場合の課税関係

(1) 納税義務者は誰か

国内取引の場合の納税義務者は、「事業者は国内において行った課税資産の譲渡等につき、この法律の規定により、消費税を納める義務がある。」と規定されている（消費税法第5条1項）。たとえばCDを購入した場合、消費税を実際に負担するのは消費者であるが、法律上、納税義務者は、CDを売った事業者なのである。ただし、基準期間における課税売上高が1000万円以下の事業者については、納税義務が免除される。ここで基準期間とは、個人事業者についてはその年の前々年をいい、法人についてはその事業年度の前々事業年度をいう。（消費税法第9条1項、2項）

一方、輸入取引の納税義務者については、「外国貨物を保税地域から引き取る者は、課税貨物につき、この法律により、消費税を納める義務がある。」と規定されている（消費税法第5条2項）。国内取引との大きな違いは、納税義務者は事業者だけでなく、消費者（個人）も含まれている点である。輸入を行った者は、事業者であれ、個人である消費者であれ、誰でも輸入品を税関から引き取るとき消費税を納めなければならないのである。また輸入取引の納税義務者の規定には、国内取引における規定のような免税制度はない。

つまり、CD（有形物）を税関から引き取った場合、引き取った者が事業者であれ消費者であれ納税義務者となる。

(2) 非課税の規定は適用されるか

消費税は、消費に負担を求めるという性格をもっているため、土地の譲渡など、消費という概念に適さないものには消費税を課していない。また、身体障害者用物品の譲渡など、政策的な見地から課さないほうがよいと考えられるものについても非課税としている。

国内取引については、国内において行われる資産の譲渡等のうち、土地の譲渡及び貸付けなど13項目を列挙して、消費税を課さないこととしている。（消費税法第6条1項、別表第1）

また輸入取引については、保税地域から引き取られる外国貨物のうち、有価証券等の物品7項目を列挙して、消費税を課さないこととしている。（消費税法第6条2項、別表第2）

しかし、輸入された音楽CD（有形物）については、輸入取引の7つの非課税品目の中

に含まれていない。

(3) 輸出免税の規定は適用されるか

また、後述するように、現在消費課税に関しては、国際的に、輸出国でなく、輸入国で消費税を課するという仕向地課税原則がとられている。これには二つの理由がある。一つは、輸出国で課税すると実際に消費が行われる輸入国に税収が入らないことである。もう一つは、輸出国で輸出品に消費税を課すと、その分価格が上昇し、税率の高い国の商品は税率の低い国や消費課税制度をもたない国の商品に比べて、競争上不利になってしまう。そこで日本においても輸出品について輸出免税の規定を設けている（消費税法第7条）。

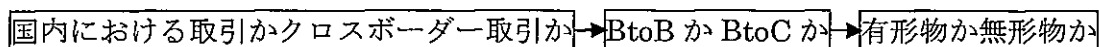
しかし、CD の輸入は輸出取引には該当せず、CD を輸入しても免税にはならない。

第4項 結論

以上より、消費税法の制度上、輸入された音楽 CD（有形物）には消費税が課され、同じ内容の音楽を持つデジタル商品（無形物）には消費税は課税されないことが明らかとなった。

第3節 税務執行上の問題（取引の把握、税収の確保）

インターネット上では本人であることの確認が難しく、またインターネット上の情報は税務当局にとって知ることが難しいものである。それゆえ、税務当局がデジタル商品の取引を把握することは困難である。取引が把握されないと、税収が確保されないという最大の問題がでてくる。しかし、取引が把握されないからといって、必ずしも税収が確保されないわけではない。そこで、同じ内容の音楽をもつ CD（有形物）とデジタル商品（無形物）を供給した場合に、どのような取引に問題があるかを検討する。その際、①国内における取引なのか、あるいは海外からの取引（以下「クロスボーダー取引」という）なのか、②BtoB（Business to Business 事業者対事業者）取引なのか、BtoC（Business to Consumer 事業者対消費者）取引なのかを基準として取引を分けて考える。



第1項 国内における取引の場合

(1) BtoB 取引の場合

この場合、商品が有形物である CD であれ、無形物であるデジタル商品であれ、制度上はサプライヤーである日本の事業者は納税義務者であり、税務当局に申告し、消費税を納付することとされている。

(2) BtoC 取引の場合

この場合も（1）同様、有形物であろうと無形物であろうと、サプライヤーによる申告・納付が行われるから、制度上は問題ない。

なお、(1)および(2)のいずれについても、デジタル商品については税務執行上、取引の把握に問題がある。しかし、国内に所在するデジタル商品のサプライヤーは、その売上を正直に申告するものと仮定する。

第2項 クロスボーダー取引の場合

(1) BtoB 取引の場合

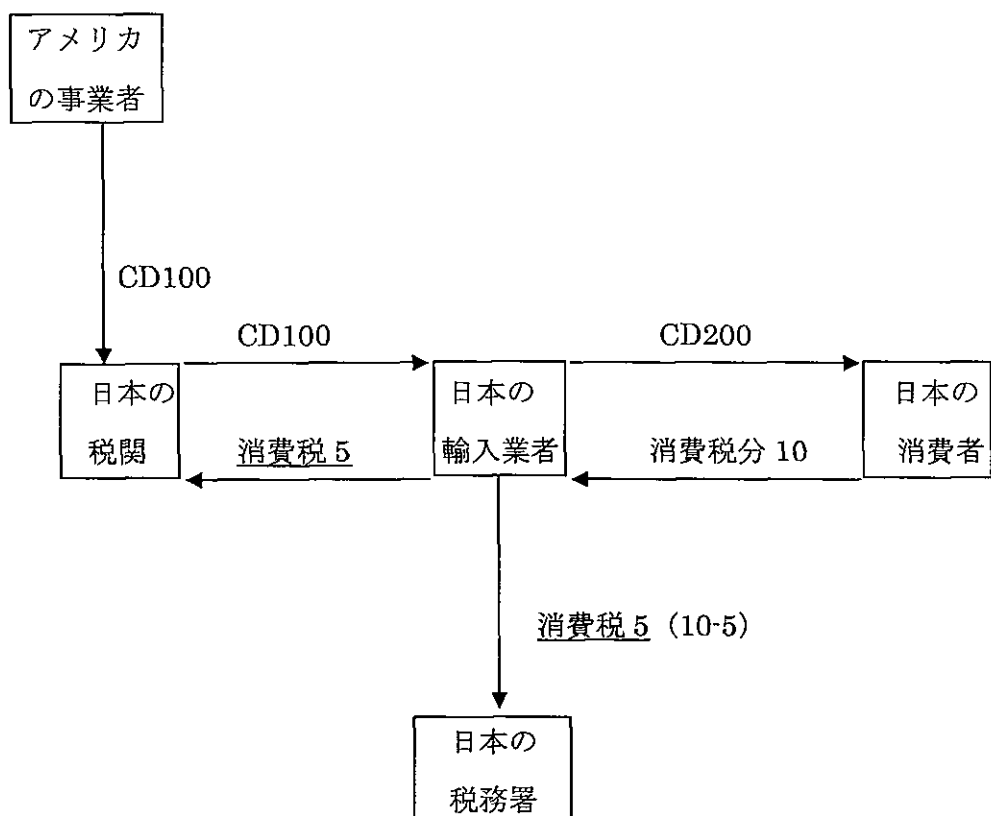
この取引形態においては、有形物の場合、その商品は国外のサプライヤーから日本の事業者へ届く前に税関を通るから、必ず、その取引は認識されるから執行上問題は

ない。また、日本の事業者は税関から引き取る時に消費税を納めなければならないから、税収上も問題はない。

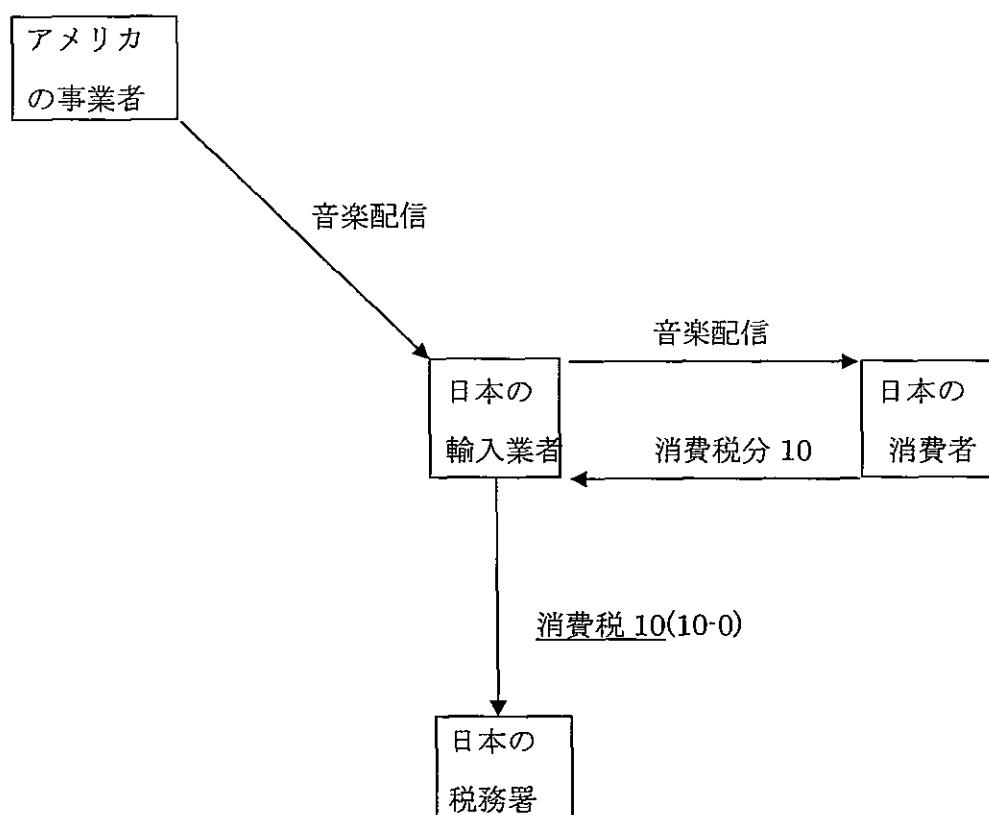
これに対して無形物の場合、国外のサプライヤーが、税関を通らずに、直接日本の事業者と取引するので、税務当局はその取引を把握することができない。したがって、この取引自体から消費税を徴収することはできない。しかし、税収上は以下に示すように問題ないのである。以下その理由を、有形物（CD）の場合と無形物（デジタル商品）とで具体的に比較して考えてみる。

CD のクロスボーダーBtoB 取引の場合、日本の輸入事業者がアメリカの事業者から CD を 100 で輸入するとする。そのとき保税地域から引き取るために税関に支払う消費税は $100 \times 5\% = 5$ である。この CD を日本の消費者（個人）に 200 で販売したとする。このとき消費者（個人）は $200 \times 5\% = 10$ の消費税を含めた 210 を日本の輸入業者に支払う。そして輸入業者は消費者に対する売上げにかかる消費税 10 から仕入れにかかる消費税 5 を差し引いた残りの 5 を税務署に納めることになる（消費税法第 30 条による仕入税額控除）。日本の歳入当局（ここでは税務署と税関との両方）に納められる消費税は、総額で $5 + 5 = 10$ となる。

図によって、具体的に述べると次のとおりである。わが国の消費税や EU における付加価値税は、価値を消費することに対して税を課するという制度である。まず、アメリカの事業者が 100 の価値をもつ CD を製造し、さらに日本の輸入業者が輸入などのサービスによって 100 の付加価値を生み出す。輸入業者は輸入時に 5 の消費税を課されているが、輸入業者は消費者に販売するときに税抜きの売価 200 に対してその 5% 分の 10 を消費税として上乗せしており、これから輸入の時に税関に納付した消費税 5 を差し引いた金額を税務署に納付する。この結果、税関と税務署に納付される消費税の総額は $5 + 5 = 10$ となり、付加価値の合計 200（米国付加分 100 + 日本付加分 100）の 5% 分である 10 が消費税として日本で納付されることになる。



一方、無形物のクロスボーダーBtoB取引の場合、次の図のように、日本の輸入業者がアメリカの事業者から音楽をデジタル化して 100 で購入したとする。CD の場合と異なり税関は通らないから、この段階では税関に納める消費税はない。しかし、その後日本の消費者（個人）が 200 の対価を支払ってこの日本の輸入業者から音楽配信を受けたとすると、 $200 \times 5\% = 10$ の消費税を含めた 210 を輸入事業者を支払うことになる。そして輸入業者は 10 の消費税を税務署に納めることになる。



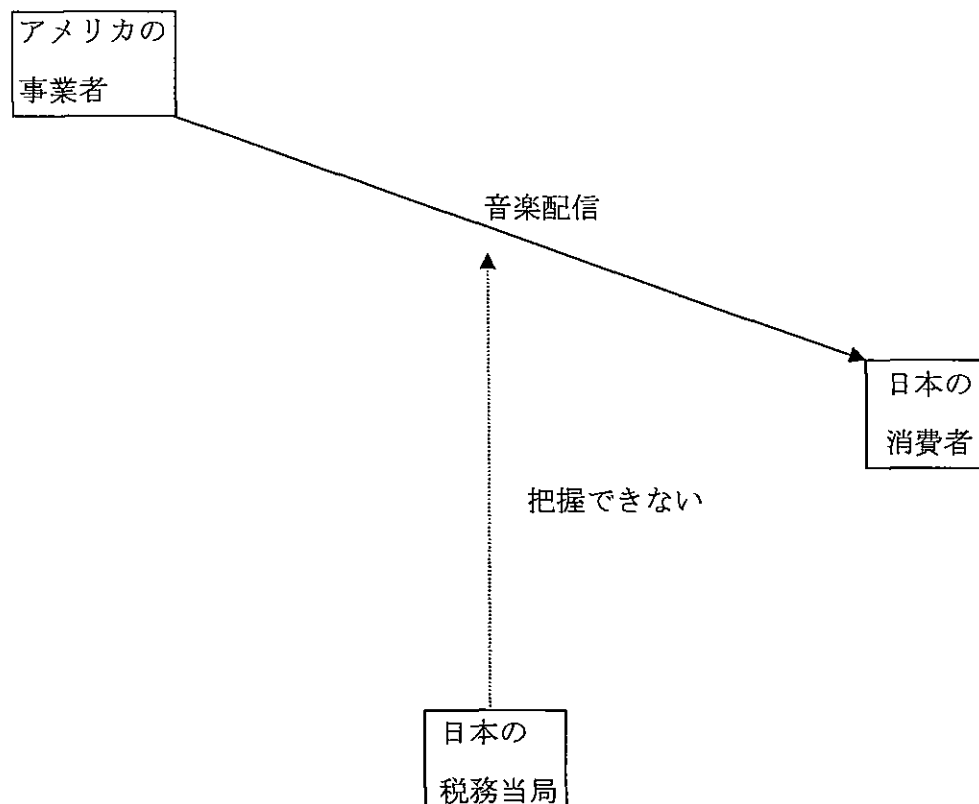
クロスボーダーBtoB取引の場合、有形物であろうが、無形物であろうが、最終的な消費税額は10である。したがって、無形物のクロスボーダーBtoB取引は、執行上、国内におけるBtoCの取引が把握されれば、クロスボーダーBtoB取引においても、有形物と無形物による税収上の差異はない。¹²

(2) BtoC取引の場合

この取引形態においても、商品が有形物であれば、税関を通り、税関から引き取る消費者によって申告・納付が行われるため、問題はない。

これに対して無形物の場合、税関を通らず、また、消費者は納税義務者でなく税務当局に申告・納付をしないため、税務当局は取引の事実を把握できず、消費税は徴収されない。

¹² 森信 茂樹氏 「日本の税制」 179 頁



したがって、この場合に初めて、有形物か無形物かによって、取引把握の有無が生じ、そのことによる税収上の差異がでてくる。

第3項 結論

以上より、有形物と無形物とで取引把握の有無によって差異が生じるのは、クロスボーダーBtoC取引の場合のみである。なお、先に述べたように、国内取引においてもBtoC取引については同種の問題があるが、本論文では国内のデジタル財の売り手はその売上を、正確に申告するものと仮定する。

第4節 わが国の取組みの現状

以上でみたように、デジタル商品のクロスボーダーBtoC取引には問題があるが、これについてのわが国の取組みは、平成12年の「税制調査会中期答申」においてつぎのように将来にむけての検討の必要性が指摘されているが、現時点ではとくに具体化にむけた動きはない。¹³

「クロスボーダー取引に係る消費課税については、わが国やヨーロッパ諸国の消費課税制度においては、国外の事業者からCDなどの財貨を輸入する場合には、税関において輸入課税を行うこととされています。しかし、外国からインターネットを通じて直接行われる音楽配信などのサービスの提供については、基本的にその提供者の事務所等の所在国において行われた取引とみなされ、提供を受ける者の所在国の消費税は課税されないこととされています。OECDにおいては、このようなクロスボーダーのサービスの提供についても、消費地課税原則に沿った課税が行われる必要があることが確認されており、現在、サービスの消費地を具体的にどのように定義するか、消費地において課税を行うためにどのような仕組みが採り得るか等の問題について、事業者の事務負担や執行可能性なども含めた専門的・技術的見地から検討が行われています。」

「わが国としても、OECDにおける議論に積極的に参加していくとともに、国際的な議論の方向や成果を注視しつつ、公平・中立・簡素の租税原則を踏まえ、電子商取引をめぐる課税上の問題について検討していく必要があります。」（傍線筆者）

¹³ 平成12年度 「税制調査会中期答申」 185-86頁

第2章 EUにおける対応

第1節 サービスに対する課税

第2節 国際デジタル商品取引に対する課税

(参考資料) EU・OECDにおける検討の経緯

第2章

EUにおける対応

第1節 サービスに対する課税

第1項 消費課税の基本

クロスボーダー取引の消費税の課税主体については、二つの考え方がある。一つは原産地課税原則（origin principle）であり、もう一つは仕向地課税原則（destination principle）である。

原産地課税原則とはサプライヤーの所在国で税を課すというものである。この方法によると次の二つの問題点がある。第一に、税率の高い国に所在するサプライヤーの商品は、税率の低い国に所在するサプライヤーの商品に比べて競争上不利になる。第二に、輸出超過国に税収が納められ、実際に消費を行う者の属する国には納められないということである。

一方、仕向地課税原則とは、受給・取得者の所在国で消費税を課そうというものである。この方法には上記の原産地課税原則のもつデメリットがない。第一に、輸出時に免税され、輸入時に課税されるため、国内産品であろうと、国外産品であろうと課税による競争力の差が生じない。第二に実際に消費が行われる国において税が課されるということである。消費課税の観点から考えれば、通常消費される場所は受給・取得者の所在地であるため、仕向地課税原則が適しており、この原則を適用している国が多い。¹⁴

第2項 EUのサービスに対する課税のルール（SIXTH COUNCIL DIRECTIVE）

第1項で述べたことは主に商品が財の場合によくあてはまる。しかし、サービス取引の場合、提供された場所はサプライヤーの所在地なのか、受給・取得者の所在地なのか、一律に定めがたいという問題がある。

¹⁴ 水野 忠恒氏 「消費課税の国際的側面」144頁

EU は、日本の消費税のモデルとなった付加価値税をもち、その付加価値税についてのルールである第 6 次指令 (SIXTH COUNCIL DIRECTIVE) は、サービスの提供の場所は原則としてサプライヤーの所在地としつつも、特定の取引については、受給・取得者の所在地とする例外を設けている。以下その内容のなかで、本論文に関係のあるものについて簡単に紹介する。¹⁵

(1) 課税取引の場所について (PLACE OF TAXABLE TRANSACTIONS=巻末付録 1 ページ)

9 条 サービスの供給 (Supply of services)

①第 1 項

ここでは、サービス取引に対して、原則としてサプライヤーの所在地を、サービスが提供される地とすることが規定されている。

②第 2 項 e 号

しかし、第 2 項 e 号によって、例外として、広告・コンサルタント・情報処理・金融サービスなどの「純粋サービス」については、受給・取得者が事業者である場合に限り、受給・取得者の所在地がサービスの提供された場所とされている。ただし第 6 次指令が改正されるまで、この「純粋サービス」にはデジタル財の供給は含まれていないと解されていた。¹⁶ (注) なお、受給・取得者が消費者 (個人) である場合には、第 1 項の原則どおり、サプライヤーの所在地が、サービスの提供された場所とされる。

サービスに対する課税の原則である第 1 項に従えば、サービスの提供の地はサプライヤーの所在地とされるから、サービスの提供を受ける顧客の所在する国に税収は入らず、また、各国の付加価値税率に差がある場合には、企業間の国際競争力に影響を及ぼす。ただ、実際には、例外規定である第 2 項 e 号に掲げられるサービスの中に国境を越えて行われるサービスのかなりの部分が含まれているので¹⁷、多くのサービスの提供の地は受給・取得者サイドとされ、付加価値税は顧客の所在国に納められるこ

¹⁵ Six Council Directive の詳しい内容については、巻末にその原文と筆者による仮訳があるので、そちらをご覧ください。

¹⁶ 渡辺 智之氏 「クロスボーダー取引と消費課税」 11 頁

¹⁷ 渡辺 智之氏 「インターネットと課税システム」 164 頁

とになり、原則であるサプライヤーの所在地がサービスの提供の地とされることによる弊害が具体化する例は乏しかったものと考えられる。

(2) 納税義務者について (PERSONS LIABLE FOR PAYMENT OF THE TAX=巻末付録 4 ページ)

21 条 当局へ納税する者 (Persons liable to pay tax to the authorities)

1 項

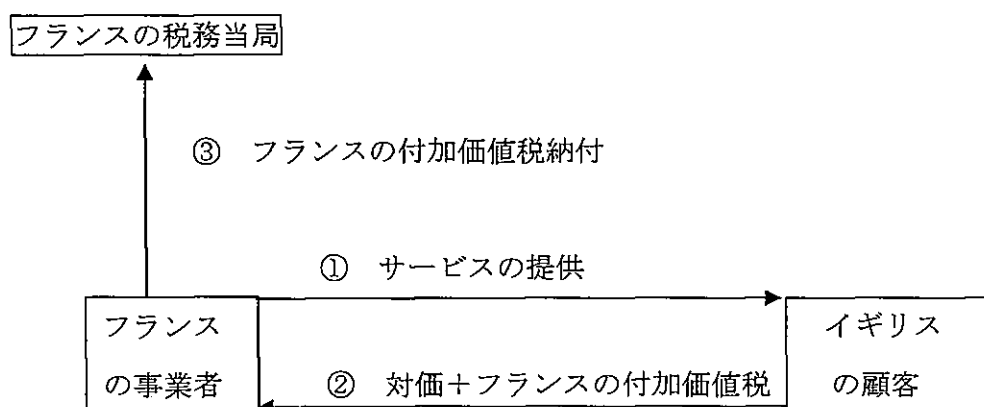
a 号：課税される財やサービスの供給については、財やサービスを供給する課税事業者が納税義務者となる。

b 号：9 条 2 項 e 号に掲げるサービスが課税事業者に対して提供された場合には、サービスを受ける課税事業者が納税義務者となる。

(3) 実際の仕組み

① 原則

以上より、域内におけるサービスに対する課税は、原則として、9 条 1 項によりサプライヤーの所在地において行われ、21 条 1 項 a 号によりサプライヤーが自国の税務当局に付加価値税の申告・納付を行うこととなる。このことを図で表せば次のようになる。

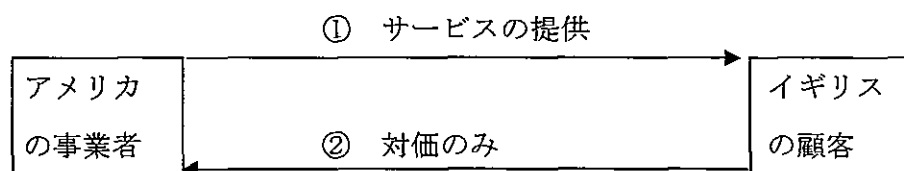


この場合、サプライヤー（フランス）は、顧客（イギリス）からサプライヤーの所在する国（フランス）の付加価値税分を価格に上乗せして支払いを受け、サプライヤーの所在する国（フランス）に納めることになる。具体的には、①サプライヤー（フ

ランス）が顧客（イギリス）にサービスを提供する、②顧客（イギリス）がサプライヤー（フランス）に対価と付加価値税分を支払う、③サプライヤー（フランス）は自国の税務当局に付加価値税を納める、という流れである。ここで、サプライヤー（フランス）の所在する国の税務当局から、顧客の所在する国の税務当局へ付加価値税を送金することは行われない。

なお、ここでは、サービスの受給・取得者を単に「顧客」としてまとめているが、これは受給・取得者が事業者であっても消費者（個人）であっても同じシステムになるためである。

しかし、サプライヤーが EU 域外の事業者であれば、EU の法律の効力が及ばず、EU の付加価値税は課されない。¹⁸

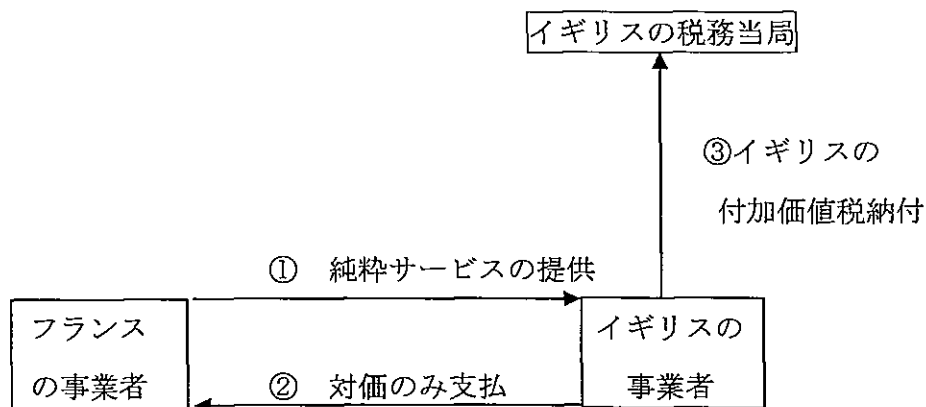


ところで、この場合、同じサービスを提供する EU のサプライヤーは付加価値税を徴収しなければならず、EU 域外のサプライヤーに比べ競争上不利である。しかし、域外から域内へのサービス取引の規模は大きくなかったためか、特に問題となっていなかったと思われる。

② 例外

しかし、例外的に、9 条 2 項 e 号に掲げる純粹サービスで、事業者に対するものについては、受給・取得者サイドにおいて課税され、21 条 1 項 b 号によりサービスの受給・取得者である事業者（イギリス）が申告・納付を行っていくこととなる。

¹⁸ 岩崎 政明氏 「電気通信・電子商取引課税の法と政策」 671 頁参照



この場合、顧客であるサービスの受給・取得者が自国の税務当局に申告・納付を行っていく。具体的には、①サプライヤー（フランス）が純粋サービスを提供する、②受給・取得者である事業者（イギリス）はサプライヤー（フランス）に対価を支払う、とともに③受給・取得者である事業者（イギリス）の所在する国の税務当局へ付加価値税の申告・納付を行う、という流れである。この図ではサプライヤーは EU 域内（フランス）に所在するが、サプライヤーが EU 域外に所在したとしても（たとえばアメリカの企業）、事業者間の取引であれば、同じ仕組みがとられ、上図のフランスのサプライヤーがアメリカのサプライヤーに代わるのみである。

このサービスの受給・取得者である事業者による申告・納付の方法は、原則であるサプライヤーが申告・納付するという方法とは反対であるという意味で「リバース・チャージ」（逆課税）と呼ばれている。¹⁹この方法では、サービスの受給・取得者である事業者が支払った付加価値税は仕入税額控除の対象となるから、負担にはならず、価格に転嫁され、結果的に域内の消費者（個人）が負担することになる。

第3項 コールバックサービスの出現

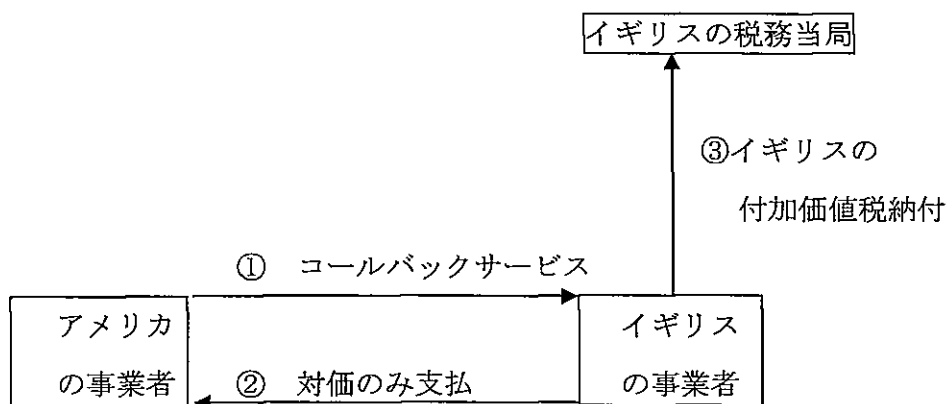
ところが、その後、アメリカの電話会社によるコールバックサービスという EU 域外からの国際電話サービスが出現してきた。コールバックサービスとは、アメリカの安い電話料金で国際電話を利用することを目的とするものである。例えば、イギリスからフランスに電話をかけるときに、このコールバックサービスを利用すれば、アメリカの企業のサービスを受けたことになり、アメリカの安い料金で電話することがで

¹⁹ 岩崎 正明氏 「電子商取引に対する消費課税の執行方法」 235 頁

きるのである²⁰。このコールバックサービスを利用するのは事業者だけでなく、個人も多かった。そして、それまで少なかった第2項(3)①の後半(24ページ)のケースの様なEU域外からのクロスボーダーBtoCサービス取引が増加してきた。サービスのサプライヤーはアメリカに所在するから、原則のようにサービスの提供の地をサプライヤーの所在地とすれば、EUの課税権が及ばず、不課税となる(第6次指令9条1項=巻末付録1ページ)。その後、コールバックサービスの市場が拡大し、EUの企業の国際競争力の問題、ひいては税収の問題に発展することが予想され、サービスの提供の地を受給・取得者の所在地とするべきという意見が強くなった。そこで、1999年6月17日付けの評議会指令1999/59/ECにより第6次指令を修正し、国際電話サービスを、9条2項e号に掲げる「純粋サービス」に含め、国際電話サービスの提供の地を受給・取得者の所在地とすることとなった(第6次指令9条2項e号=巻末付録2ページ、1999年6月17日付指令1条=巻末付録11ページ)そしてその徴収方法は、やはりBtoBなのかBtoCなのかにより異なり、特にBtoCの場合については、新たな徴収の方法が考え出された。

(1) BtoB取引の場合(第6次指令9条2項e号=巻末付録2ページ、21条1項b号=巻末付録5ページ、1999年6月17日付指令1条1項・3項=巻末付録11ページ)

この場合には、以前のサービス取引と同じリバース・チャージ制度がとられる。²¹ 顧客である事業者が自国の付加価値税を自国の税務当局に納付する。納めた付加価値税は仕入税額控除の対象となる。



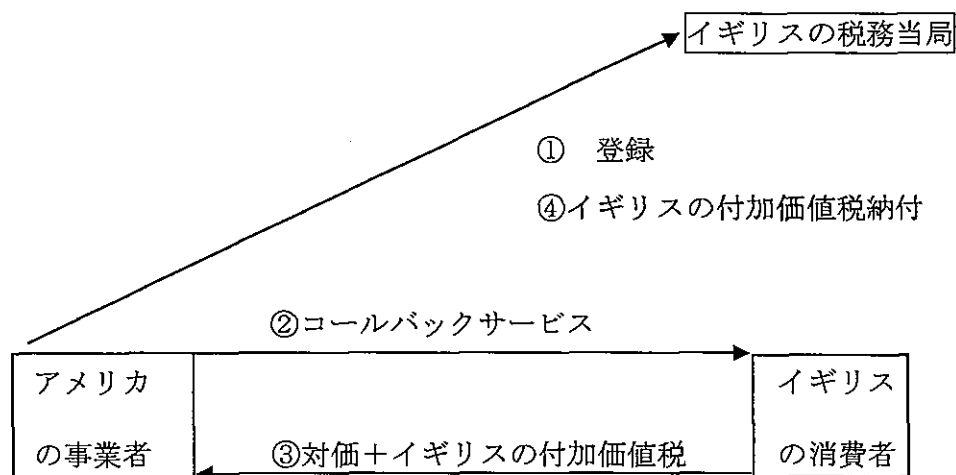
²⁰ 岩崎 政明氏 「電気通信・電子商取引課税の法と政策」 680 頁

²¹ 渡辺 智之氏 「インターネットと課税システム」 165 頁

(2) BtoC取引の場合(第6次指令9条2項e号=巻末付録2ページ、4項=3ページ、21条1項b号=5ページ、1999年6月17日付指令=11ページ)²²

この場合、サプライヤーがEUの15カ国のすべてに登録し²³、受給・取得者（イギリス）の所在する国の付加価値税を納めることになる。具体的には、①サプライヤーはEUの15カ国に登録する、②そしてサプライヤー（アメリカ）がEUの消費者（イギリス）に国際電話サービスを提供し、③次にEU域内の消費者（イギリス）は対価と消費者の所在する国（イギリス）の付加価値税分の金額を支払う。④それからサプライヤー（アメリカ）は付加価値税を受給・取得者の所在する国（イギリス）の税務当局に納める、という流れである。²⁴

もし、EU域外の事業者が登録を拒めば、EU域内の電話回線を使わせないことができるので、サプライヤーは登録せざるをえない。また、国際電話の場合には、加盟国内の電話回線に接続する際、当該域外事業者の特定を行うことができ、EU税務当局がコールバックサービス取引を把握することは可能である。²⁵



²² 岩崎 政明氏 「電気通信・電子商取引課税の法と政策」 682 頁参照

²³ 渡辺 智之氏 「インターネットと課税システム」 168 頁

²⁴ なお、域内間における BtoC 取引については従来どおり、供給者の所在地がサービスの提供の地である。

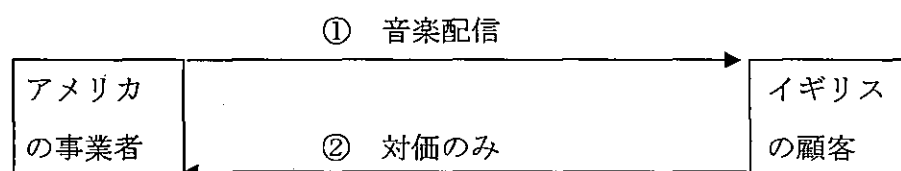
²⁵ 岩崎 政明氏 「電気通信・電子商取引課税の法と政策」 682 頁

第2節 国際デジタル商品取引に対する課税

第1項 問題点の所在

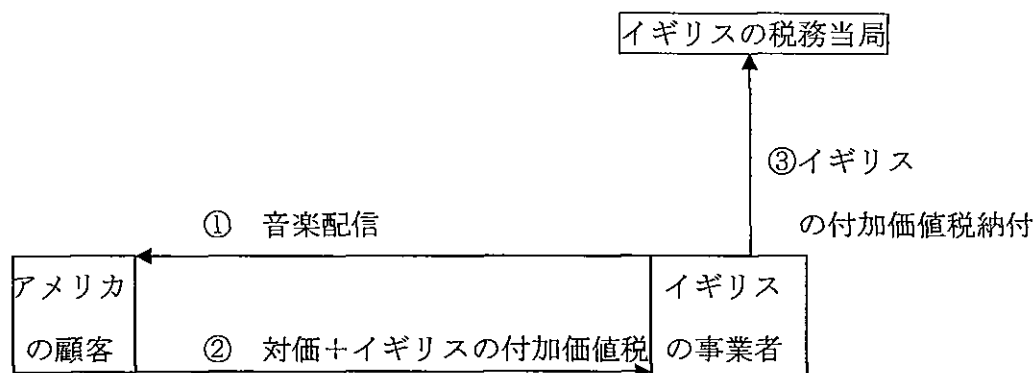
以上のようにコールバックサービスについての課税問題については解決された。ところが今度は、音楽や本のコンテンツをデジタル化して配信する取引が増え、それに対する消費課税が問題となった。少なくとも1999年6月17日付けの改正までは、このようなクロスボーダーのデジタル商品の取引は、サービスの提供地が受給・取得者の所在地とされるEU第6次指令9条2項e号の純粹サービスには含まれていないと解されており²⁶、サービスの提供地は原則どおりサプライヤーの所在地とされていた。したがって、BtoC取引においてデジタル財が、EU域内の国から、他のEU域内の国あるいはEU域外の国へ輸出される場合にはEUの付加価値税が課されるのに対し、EU域外から域内へ輸入される場合にはサプライヤーの国の付加価値税が課される。しかし、最大のデジタル商品の輸出国であるアメリカは、国としての付加価値税制度をもたないため、配信されるデジタル商品に付加価値税が上乗せされない。それゆえ、EUに所在するデジタル商品のサプライヤーは、アメリカのサプライヤーに対して、競争上不利な立場におかれることになる。ひいては、EUは付加価値税収を確保することができない。

① アメリカの事業者からEUの顧客へ（第6次指令9条1項＝巻末付録1ページ）



② EUの事業者からアメリカの顧客へ（第6次指令9条1項＝巻末付録1ページ、21条1項a号＝4ページ）

²⁶ 渡辺 智之氏 「インターネットと課税システム」 165頁



そこで、EU(1998 年²⁷⁾や OECD (1998 年²⁸⁾ はデジタル商品のクロスボーダーBtoC取引について次の 4 つの方法を提案した。²⁹

第 2 項 4 つの案

提案された 4 つの方法は次のとおりである。

(1) 消費者の自己申告

この方法は、消費者自ら申告・納付を行うというものである。その手順は、①まず、EU 域外のサプライヤー（アメリカ）が域内の消費者（イギリス）に音楽を配信する、②次に、域内の消費者が域外のサプライヤーに対価を支払う、③それとともに、消費者は当該取引にかかる消費者の国の付加価値税の申告・納付を行う、というものである。

²⁷ 岩崎 政明氏 「電気通信・電子商取引課税の法と政策」 667 頁、688 頁

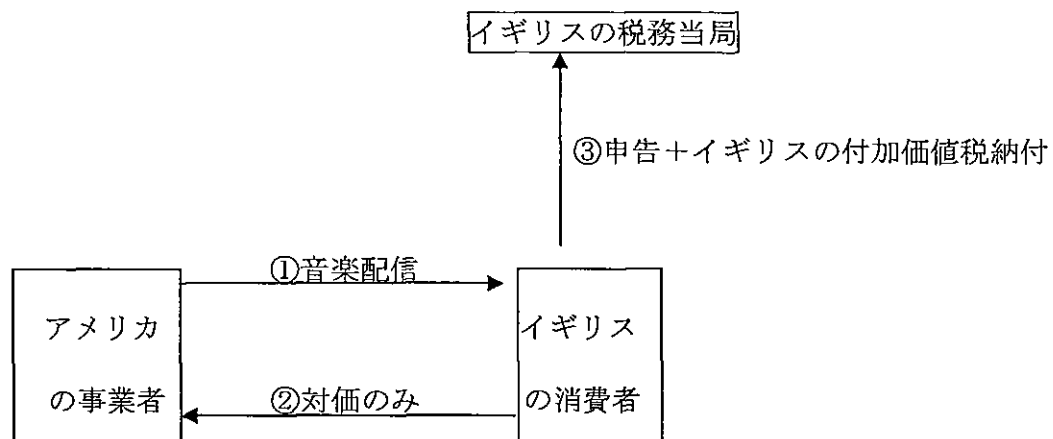
²⁸ 森信 茂樹氏 「国際的電子商取引と消費課税」 107 頁

²⁹ OECD 「Taxation and Electronic Commerce」 29-32 頁

渡辺 智之氏 「クロスボーダー取引と消費課税」 20-21 頁

森信 茂樹氏 「日本の税制」 181 頁

なお、BtoB の場合にはリバース・チャージを採用すれば対応できる。

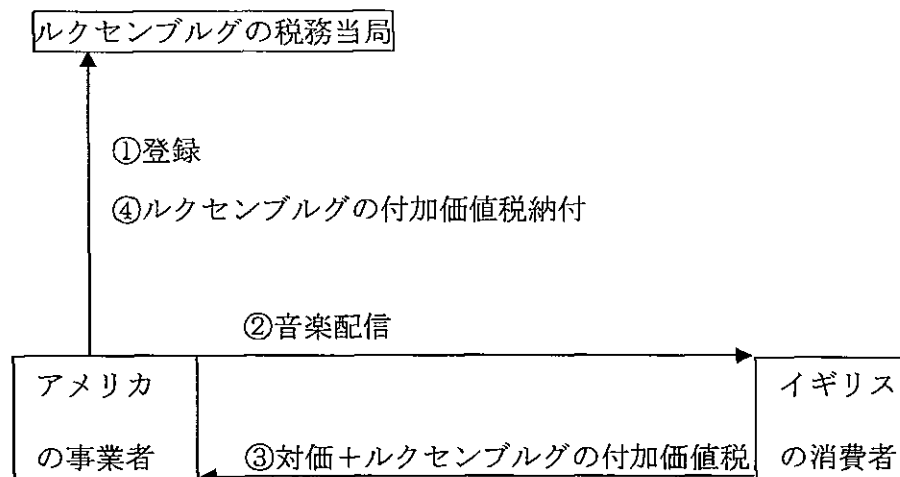


この方法の問題点は、申告が消費者の自主性にかかっている方法である。この場合、消費者に自国の付加価値税の申告・納付を行うインセンティブは見当たらない。消費者の国の税務当局もこの取引があったことを知る手段をもたないから、消費者の申告もれを指摘することはできない。したがって、実現の可能性は低い。実際、カナダ、アメリカの州ではこの方法を用いているところがあるが、あまり機能していないようである。

(2) 登録制

この方法は、EU 域外のサプライヤーである事業者（アメリカ）に EU 域内の 1 カ国に登録してもらい、登録した国の付加価値税を支払ってもらうというものである。その手順は、①まず、EU 域外に所在するサプライヤーが EU 内の任意の 1 カ国に登録する、②そして、EU 域外のサプライヤーが域内の消費者（イギリス）に音楽を配信する。③次に、消費者は、対価とサプライヤーが登録した国の付加価値税分の金額を支払う。④その後、サプライヤーは付加価値税を登録国に納める。³⁰

³⁰ 岩崎 政明氏 「電子商取引に対する消費課税の執行方法」 239 頁



これは、国際電話サービスにおける BtoC 取引に対する課税方法と同じものを用いた方法である。この場合さらに詳細には①EU 域外の事業者の EU における年間売上高が 10 万ユーロ以内であれば登録は必要でない、②登録・申告の手続きは電子的に行えるようにする、③課税事業者の場合には VAT 登録番号によってチェックできるようにするなどによって、顧客が課税事業者か消費者（個人）かの区別を、域外事業者が簡単に識別できるようにする、などが提案されていた。³¹

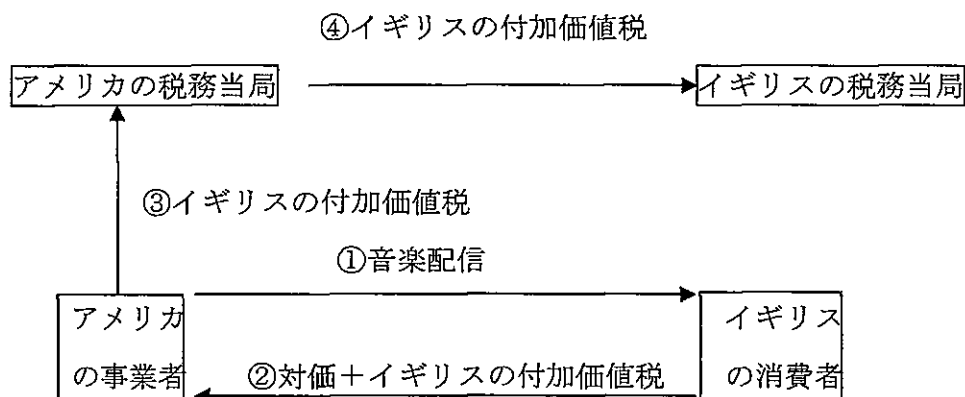
しかし、この方法には以下の 3 つの問題がある。①国際電話サービスの場合、サプライヤーである事業者の数はそれほど多くなく、それら事業者のクロスボーダー取引を税務当局が把握することも可能である。しかし、デジタル商品の供給の場合、サプライヤーの数は国際電話サービスに比べてずっと多く、それらの事業者から EU 域内に向けられるクロスボーダー取引を EU 域内にある輸入国の税務当局が把握することは非常に難しい。②また、国際電話サービスの場合、EU 域外のサプライヤーが登録を拒めば、EU 域内の電話回線を使わせないという罰則を設けることができた。しかし、音楽配信サービスなどの場合、サプライヤーが登録を拒んだとしても罰則を与えることができず、サプライヤーは EU に登録するインセンティブをもたない。③さらに、EU 側の問題として EU 各国が税收確保のために自国に登録させようとして、税率を下げる競争を始めてしまうかもしれない。（ここでは登録国をルクセンブルクとしているが、ルクセンブルクは EU の中で一番付加価値税率が低いため（2000 年 10 月 1 日現在標準税率 15%、EU 域外の事業者が登録するとすればルクセンブルクに登録

³¹ 渡辺 智之氏 「インターネットと課税システム」 167 頁

することが多いであろうと考えられている。³²⁾

(3) 送金制

この方法は、消費者の国の付加価値税分をサプライヤーが価格に転嫁し、サプライヤーはイギリスの付加価値税を自国の税務当局に納付する。サプライヤーの国の税務当局はそれを、消費者の国の税務当局（イギリス）に送金するというものである。その手順はつぎのとおりである。①まず、EU 域外のサプライヤー（アメリカ）は EU 域内の消費者（イギリス）に音楽を配信する。②次に、消費者は、対価と自国の付加価値税分を EU 域外の事業者（アメリカ）に支払う。③そして、サプライヤーはサプライヤーの国の税務当局（アメリカ）に消費者の国の付加価値税を納める。それから、サプライヤーの国の税務当局（アメリカ）は消費者の国の税務当局（イギリス）へその付加価値税を送金する。

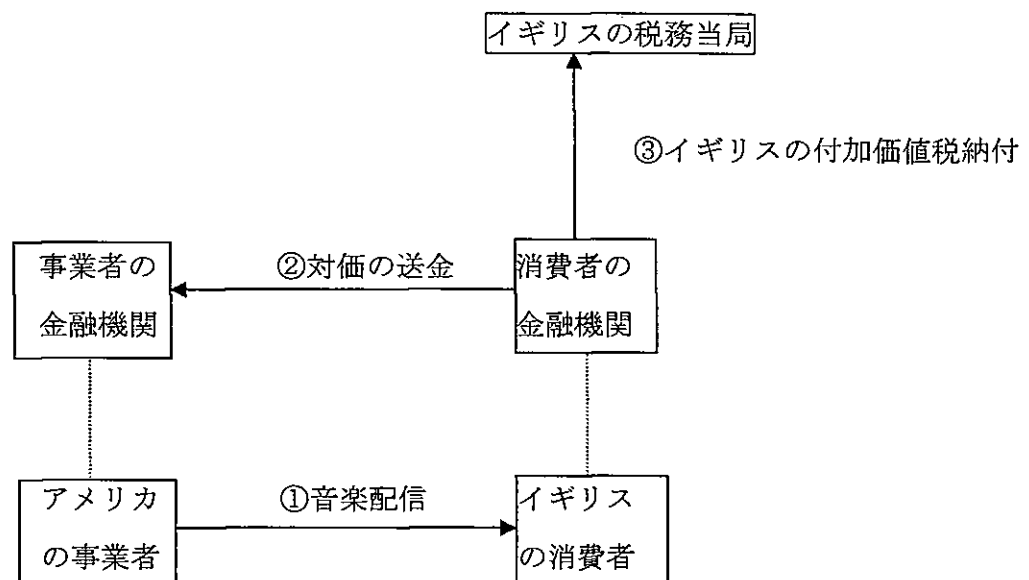


この方法の問題点は以下の二つである。第一に、国同士の強い協力が必要なことである。そのような体制を作ることは EU 域内においてさえ難しく、実現していない。特に電子商取引のサプライヤーになる可能性が高いであろうアメリカは、国としての付加価値税制度をもたずそのような協力体制にメリットがない。それゆえ、このような体制を築くことは容易ではない。第二に、付加価値税の税率や非課税品目等は EU 各国において異なるので、サプライヤーである事業者はどの国にいくら売ったかというデータを自国の税務当局に提供しなければならず、事務処理が煩雑になってしまう。

³²⁾ 岩崎 政明氏 「電子商取引に対する消費課税の執行方法」 239 頁

(4) 源泉徴収制

この方法は、消費者の利用する金融機関が、消費者から付加価値税を徴収し、消費者の国の税務当局（イギリス）に付加価値税を納めるというものである。その手順は次のとおりである。①まず、EU 域外のサプライヤーは EU 域内の消費者（イギリス）に音楽を配信する。②次に、消費者の利用する金融機関はサプライヤーの利用する金融機関に対価を送金する。③そして、消費者の金融機関は、消費者から消費者の国（イギリス）の付加価値税分を徴収して、消費者の税務当局に納める。



この方法の問題点は、付加価値税の徴収・納付を行う金融機関からの強い反対が予想されることである。しかし、金融機関に、源泉徴収して納付することに対する対価を支払えば、可能性はある。もっとも、源泉徴収に対価として手数料を支払えば、現在の源泉徴収制度にも影響を及ぼすかもしれない。いずれにしても、現行制度の枠組みを大きく変えなければならないのである。

第3項 EU,OECD による登録制採用の提案

その後 EU では、この国際デジタル財取引について、コールバックサービスに対する課税方法と同じものを採用することを提案した（2000 年）。すなわち第2節第2項

(2)の登録制で徴収していくということである。³³（もっともこの EU 第 6 次指令の改正案はあくまで欧州委員会の提案にすぎず、実際に指令を改正するためには、EU 各国の承認を必要とした。³⁴）

OECD でもさらなる検討が重ねられ、上記の EU の提案の影響も受けて、次のような内容をもつ文書がガイドラインとして公表された。(2001 年)³⁵その中心的な課題は二つあり、一つはクロスボーダーのサービス取引における消費地の定義であり、もう一つは消費課税を執行するための徴収メカニズムである。

(1) 消費地の定義

消費地に関しては、実際に消費を行った、すなわちデジタル財をダウンロードした場所とすることが最も厳密な場所となる。しかし、パソコンなどの通信機器は持ち運びが簡単であり、サプライヤーが正確な消費地を把握することは容易でなく、多大なコストがかかってしまうおそれがある。そこで、消費地に関しては便宜的に次のように定義されている。

① BtoB 取引

サービスを受け取った事業者の所在地

② BtoC 取引

サービスを受け取った消費者が通常居住する住居を有する国

(2) 徴収メカニズム

① BtoB

顧客である事業者が自己申告するリバース・チャージ方式をとる。

② BtoC

中長期にはテクノロジーを利用した新しいメカニズムを考えるべきである。しかし EU 提案と同じように、企業の国際競争力または税収の観点から短期的に必要と考える国は登録制を採用することが提案されている。ただし、この場合、(ア)事業者のコストを最小限にすること、(イ)適切な免税点を設けること、(ウ)国際協力の強化を通じて徴収の実効性を確保すること、という条件が設けられている。(イ)のように免税点を設

³³ 森信 茂樹氏 「国際的電子商取引と消費課税」 106 頁

³⁴ 渡辺 智之氏 「インターネットと課税システム」 166 頁

³⁵ 上田衛門氏・岡直樹氏 「電子商取引の課税上の取扱いについて」 83 頁
OECD 「Taxation and Electronic Commerce」 24-36 頁

けたのは、登録を一定以上の売上げをもつサプライヤーに限れば、その取引の把握もある程度可能であるだろうし、また、それによって得られる税収を考えた場合でも効果をもつからであろう。

消費地は各国で統一されていないと、二重課税や非課税となるおそれがある。例えば、サービスの提供地を、サプライヤーの国の税法では受給・取得者の所在地とし、顧客の国の税法ではサプライヤーの所在地とすれば、クロスボーダー取引はいずれの国でも付加価値税は課税されないこととなる。それゆえ消費地の定義については選択の余地なく提案されているが、徴収方法については、各国それぞれの事情が尊重されている。

しかし、徴収メカニズムについては、その導入前に解決すべき課題があり、それは(ア)ネット上の取引において消費地の確認をどのように行えるのか、(イ)取引相手が消費者か事業者かを正しく識別できるのか、(ハ)国際的な協力ができるのか、(ニ)納税者のコストを抑えるために租税システムを簡素化できるのか、という点である。³⁶

(注) この方法もあくまで提案にすぎず、その当時、EU においてはサービスの提供地はサプライヤーの所在地とされており、デジタル財の EU 域外から域内への輸入については課税を行っておらず、逆にデジタル財の域内から域外への輸出については EU の付加価値税が課されることは第 2 節第 1 項 (28、29 ページ) で述べたとおりである。

第 4 項 EU におけるデジタル商品に対する新たな課税制度

EU では、2003 年 7 月以降、デジタル財に対する VAT の新たな課税制度が実施されることになった。(2002 年 5 月 7 日付指令 4 条＝巻末付録 21 ページ)

前項で述べたように、今回の改正に先立つ 2000 年 7 月、EU 委員会は、第 6 次指令 (EU の付加価値税法) の改正案を作成し、Council of EU Ministers に提出した。その改正案の概要は前述のとおり、EU 加盟国に拠点を持たない事業者が EU の消費者 (個人) に対して提供するデジタル商品等の電子的媒体を通じて提供するサービスは、その事業者の EU 内における恒久的施設の有無にかかわらず、EU において VAT を課税することを明らかにするとともに、EU からのデジタル商品等の輸出については、輸出免税を認めるというものであった。

³⁶ 上田衛門氏・岡直樹氏 「電子商取引の課税上の取扱いについて」 83-84 頁参照

この改正案は、2000 年の提出当時は、2 年以内に当時の加盟国 15 カ国により採択され、各国の付加価値税制において施行されることとされていた。2002 年 2 月 12 日に欧州理事会は、この新ルール自体には合意していた。ただ、2 月の時点ではまだ、加盟国の税務当局間の協力および税收配分について定める規則に関する欧州議会（European Parliament）の意見を聞く手続が未了であったため、形式的採択ができていなかった。³⁷しかし、2003 年 7 月に施行された EU Council Directive 2002/38/EC は、前回の改正案を踏襲しているといつてよいようである。

財務省主税局から提供された資料（次図を参照）によると、その骨子は次のとおりである。

(1) EU への輸入

- ① BtoB 取引については、サプライヤーには VAT の納税義務はなく、受給・取得者の自己申告（リバースチャージ）による。（第 6 次指令 9 条 2 項 e 号＝巻末付録 2 ページ、21 条 1 項 b 号＝5 ページ、2002 年 5 月 7 日付指令 1 条 1 項 a 号＝15 ページ）この仕組みは域内取引であっても、域外取引であっても同じである。
- ② 域外と域内にまたがる BtoC 取引については、域外の事業者は消費者の所在する EU 内のいずれか 1 カ国に登録し、VAT 番号の付与を受け、消費者所在地国の税率で納税する。なお、域外の事業者が、登録していない EU 域内の他国に配信するときは、当該他国の税率を適用した VAT の税額を登録国に納付する。（第 6 次指令 9 条 2 項 f 号＝巻末付録 3 ページ、2002 年 5 月 7 日付指令 前置き(3)＝13 ページ、前置き(5)＝14 ページ、1 条 1 項 b 号＝15 ページ）
- ③ 域内の BtoC 取引は、従来どおり、域内のサプライヤーが登録をした国の税率で登録国に納税する。（第 6 次指令 9 条 1 項＝1 ページ、21 条 1 項 a 号＝4 ページ）

(2) EU からの輸出

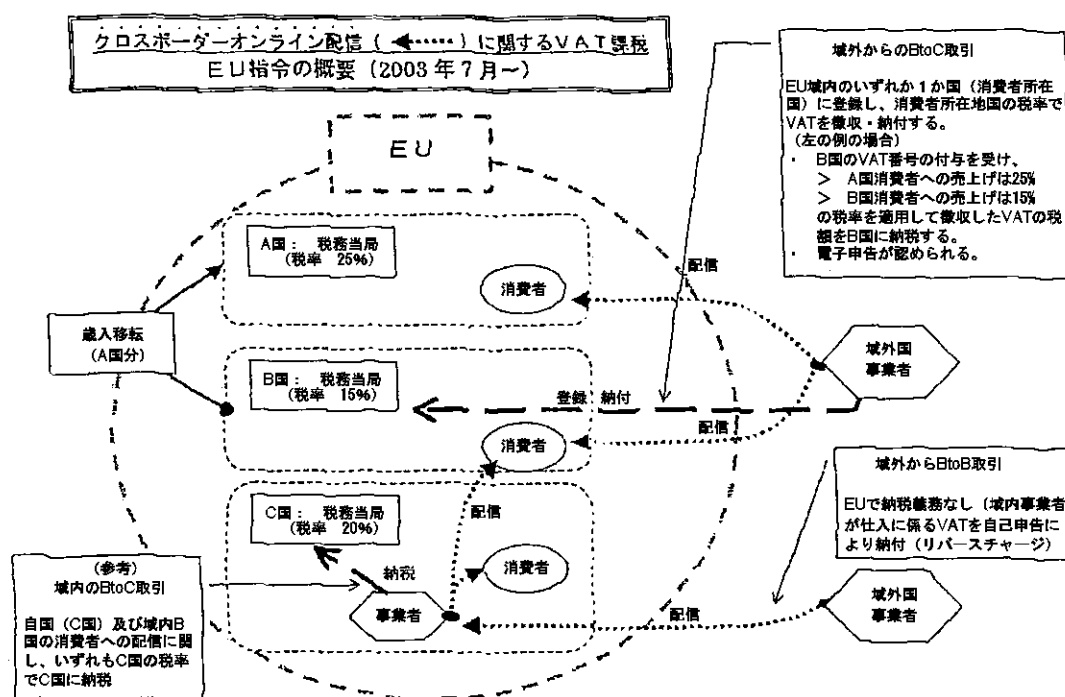
あらたに輸出免税を認める。（第 6 次指令 9 条 2 項 e 号＝2 ページ、2002 年 5 月 7 日付指令 前置き(3)＝13 ページ、1 条 1 項 a 号＝15 ページ）

しかし、インターネットの発達は急速であるためか、この Council Directive

³⁷ 佐藤 正勝氏 「電子商取引と課税」 89 頁

2002/38/EC 1条による規定も暫定的なものであり、2003年7月1日から2006年6月30日までの3年間適用されることとなっている。(2002年5月7日付指令 4条=21ページ)そして、2006年6月30日までに1条の規定について再検討されなければならないこととなっている。(2002年5月7日付指令 5条=21ページ)

財務省主税局提供資料



(参考資料) EU・OECD における検討の経緯

EU

- 1977 年 付加価値税に関する規定である EEC 第 6 次指令が制定される。
サービスに関しての課税取引の場所は 9 条に定められており、1 項において原則としてサプライヤーの所在地、2 項において例外として限定列挙されたサービスに対して受給・取得者の所在地がサービスの提供された場所となる。
- 1997 年 7 月に EU 第 6 次指令が改定（コールバックサービス）³⁸
- 1998 年 6 月付けで European Commission [1998]が発表される³⁹
- 1999 年 6 月 17 日付けで European Commission[1999]が提出される。
国際デジタル財の供給に仕向地課税が提案される。⁴⁰
第 6 次指令の 9 条 2 項（e）号の適用対象として
電気通信サービスが加わる
4 つの方法が提案されている⁴¹
- 2000 年 6 月 7 日付けで European Commission[2000b]が提出される。
これは付加価値税に関する第 6 次指令の改正案である。⁴²

³⁸ 森信 茂樹氏 「日本の税制」 180 頁
及び 渡辺 智之氏 「クロスボーダー取引と消費課税」 11 頁

³⁹ 渡辺 智之氏 「インターネットと課税システム」 163 頁

⁴⁰ 渡辺 智之氏 「インターネットと課税システム」 165 頁

⁴¹ 渡辺 智之氏 「クロスボーダー取引と消費課税」 20 頁

⁴² 森信 茂樹氏 「国際的電子商取引と消費課税」 106 頁

ここではコールバックサービスと同じ登録制を国際デジタル財にも適用することが提案されている。

EU において消費されるサービスは EU において課税されることを明確化。

2002 年 5 月 7 日付けで Council Directive 2002/38/EC が提出される。

域外国からのデジタル財の輸入について、BtoB の場合には顧客である事業者の自己申告（リバースチャージ）、BtoC の場合にはサプライヤーが EU 内の 1 カ国に登録し、VAT 番号の付与を受け、消費者所在地国の税率で納税することを規定する。

EU 域内の 1 カ国から域外の国へ輸出する場合には、免税となる。

2003 年 7 月 1 日より、Council Directive 2002/38/EC が効力を発する

2006 年 6 月 30 日において Council Directive 2002/38/EC 1 条の適用は終了する予定である。また 2003 年 7 月 1 日からの 3 年間の間に、同条は再検討されることとなっている。

OECD

1997年 11月にフィンランドのトゥルクでカンファレンスが行われる。

ここで提出されたペーパーにおいて、電子商取引の課税問題を取り扱っている。

1998年 10月にカナダのオタワで電子商取引に関する閣僚級会議が開かれる。

報告書「電子商取引：課税の基本的枠組」が提出される。主な内容は次のとおりである。

- ・ 電子商取引はサービス取引とした。
- ・ 他の取引と課税上の扱いで区別せず、同様に扱うという中立性を求める。
- ・ 消費課税は消費国において行われるべきことを求める。

2001年 2月に OECD よりオタワ会議以降の検討結果をまとめた文書が公表⁴³

- ・ 消費地について定義。B toB 取引についてはサービスを受け取った事業者の所在地、B toC 取引についてはサービスを受け取った消費者が通常居住する住居を有する国。
- ・ 徴収メカニズムに関して提案。

B toB 取引については、顧客である事業者が自己申告するリバース・チャージ方式。

B toC 取引については中長期にはテクノロジーを利用した新しいメカニズムを考えるべきである。しかし EU 提案と同じように、企業の国際競争力または税収の観点から短期的に必要と考える国は登録制を採用することが提案されている。

⁴³ 上田衛門氏・岡直樹氏 「電子商取引の課税上の取扱いについて」 78 頁

(結論)

結論

デジタル商品のクロスボーダーBtoC サービス取引については、2 章で検討したように、EU 域外にいるサプライヤーを EU の 1 カ国に登録させるという登録制は、現実的には機能することが難しい。だからといって、送金制、源泉徴収制は世界的に現行の課税方式を大きく変えなければならないから、実現することは困難である。そうするとテクノロジーの発達を待つほかないかもしれない。渡辺智之教授は「理論的には、世界各国の付加価値税システムの内容とその課税対象を識別して当該課税当局に自動的に送金するようなソフトウェアを開発することは可能であろう。そのようなソフトウェアが開発され、かつ、すべての電子商取引に用いられるならば、クロスボーダーBtoC サービス取引を含め、すべての電子商取引を課税対象に取り込むことができる。」と述べている。しかし、その利用可能性については「そのようなソフトウェアが存在したとしても、実際に使われるとは限らない。第一に、クロスボーダーBtoC サービス取引を課税することの必要性に関する国家間の見解の相違により、そのようなシステムに参加しない国があろう。第二に、そのようなソフトウェアを誰が管理するのか、その場合、世界の消費者の消費行動についての膨大なデータが悪用され、消費者のプライバシーを侵害する可能性があるのではないか、という点が大きな問題となる。」とも述べている。第2のプライバシーの問題については、有形物として保税地域から引き取られた場合にはその取引は税務当局によって把握されることから、デジタル商品の場合にも把握されたとしても、公平性ということを考えれば、問題はないのではないだろうか。そもそも、税務当局が取引を把握するしないにかかわらず、ネット上のやりとりは全て記録されているようである。しかし、第一の問題に関しては、付加価値税システムを持たないアメリカなどはそのようなソフトを導入してもメリットはないであろうから、やはり利用される可能性が高いとはいえない。また、費用のかかるシステム導入が、それによってどのくらいの税収をもたらすのか、という問題もある。ソフトの作成可能性と利用可能性は別の問題として考えられるべきであろう。

税収が確保されなければ、国防などの国家によってしか供給されえないサービスは行われなくなる。幸い、今のところデジタル財のクロスボーダーBtoC 取引の規模はそれほど大きくない。現在の段階では、テクノロジーの発達とデジタル商品のクロスボーダーBtoC 取引の増加の様子をみながら、電子商取引の成長を妨げることなく必要な

税収を得られるシステムを、慎重に検討していくほかないと考える。

(巻末付録)

第6次指令（EU 共通付加価値税法）およびその修正指令の 仮訳と原文

以降は、ブランビー先生のご指導のもと、本論文に関係のある第6次指令
についての筆者による仮訳と、その原文である。※

※ この翻訳にあたっては、岩崎 政明氏 「電気通信・電子商取引課税の法と政策」を
参考にした。

第六次指令※ (EU 共通付加価値税法)

以下は本論文に関係する第 6 次指令の、筆者による仮訳である。

課税取引の場所

9 条

サービスの供給

- 1 項 サービスが供給される場所は、サプライヤーの所在地またはサービスが供給される固定的施設がある場所とし、そのような事業を行っている場所や固定的施設がないときはサプライヤーの住所または居所のある地とする。
- 2 項 しかしながら、
 - a 号 不動産業者や不動産専門家が行うサービスを含む不動産に関するサービスが供給される場所および建築家や工事現場を管理する企業が行うサービスのよう
な建築作業の準備や調節のためのサービスの供給される場所は、不動産が存在
する場所とする。
 - b 号 輸送サービスが供給される場所は、輸送が行われる場所とし、その距離を考
慮する。
 - c 号 次のものに関するサービスが供給される場所は、それらのサービスが物理的
に実行される場所とする。
 - 文化、芸術、スポーツ、科学、教育、娯楽などの活動。そして、そのよう
な活動の主催者の行う活動と、もしあれば、付随するサービスの供給を含む。
 - 荷積み、荷おろし、出荷などの活動のような付随的輸送活動、
 - 有形動産の評価、

※ この第 6 次指令は、1999 年、2002 年の改正考慮後のものである。

一 有形動産の修理、修正

d 号 84 年削除。

e 号 次に掲げるサービスが供給される場所は：

サービスが共同体外に所在する顧客に対して行われた場合または EU 域内に所在するがサプライヤーの所在する国とは異なる国に所在する課税事業者に対して行われた場合には、顧客が事業を行う場所またはサービスが供給される顧客の固定的施設が所在する場所とする。そして、そのような場所がないときは、顧客の住所または居住とする。

一 著作権、特許権、免許、商標権などの権利の譲渡と委託

一 広告サービス

一 データの処理や情報の提供を含む、コンサルタント、技師、コンサルタント会社、弁護士、会計士などの行うサービス

一 この（e）号で掲げられている事業活動を行うことや権利を行使することの全部または一部をやめる義務

一 銀行業務、金融業務、再保険を含む保険業務（金庫の賃貸しを除く）

一 人材派遣

一 他人の名前でそして他人のために活動する代理人のサービス。

代理人はその元本のため e 号に掲げられるサービスを調達してあげる。

一 有形動産の賃貸し（輸送手段を除く）

一 電気通信。電気通信サービスとは、有線、無線、光学のあるいは他の電磁気のシステムによる、信号、文書、画像、音声あるいはいかなる性質の情報の伝達、送信、受信に関するサービスで、そのような伝達、送信、受信の容量を使う権利の移転あるいは譲渡を含む。

この規定における電気通信サービスの意味は、世界的な情報ネットワークにアクセスするというサービスも含む。

一 ラジオとテレビによる放送サービス

一 付録 L に掲げられる電子的供給サービスをはじめとする電子的供給サー

ビス

- f 号 e 号の最後の条項のなかで掲げられているサービスが行われる場所；
域内に所在し、住所あるいは居所をもつ非課税対象者のために、域外に事業の所在地またはサービスの提供源とされた固定的施設をもつ課税事業者によって供給されるサービス、あるいはそのような事業の場所や固定的施設がない場合には、域外に住所または居所をもつ課税事業者によって供給されるサービスについては、非課税対象者が所在し、住所あるいは居所をもつ場所とする。
- 3 項 二重課税、無課税、あるいは競争条件のゆがみをさけるために、メンバー国は、サービスが非課税対象者に行われる場合における最後の条項に掲げられるサービスを除いた 2 項 e 号に掲げられるサービスの供給について、また輸送手段の貸付に関して、次のようにみなすことができる。
- a 号 この条によれば共同体内の一カ国の領土内にあるサービスの供給される場所を、サービスが実際に使用または享受される共同体外の場所にあるものとみなすこと。
- b 号 この条によれば EU 域外にあるサービスが供給される場所を、サービスが実際に使用または享受される EU 域内の一カ国の領土内にあるものとみなすこと。
- 4 項 メンバー国内に所在し、住所または居所をもつ非課税対象者のために、域外に事業の所在地またはサービスの提供源とされた固定的施設をもち、あるいはそのような事業の場所や固定的施設がない場合には、域外に住所または居所をもつ課税事業者によって 2 項 (e) に掲げられる電気通信サービス、ラジオやテレビによる放送サービスが行われる場合には、メンバー国は 3 項 b 号を適用する。

納税義務者

21 条

当局へ納税する者

次の者は付加価値税の納税義務を負う

1 項 域内システムにおいては

a 号 課税される財やサービスの供給を行う課税事業者。ただし、b 号において掲げられるサービスの供給を行う課税事業者を除く。

課税される財やサービスの供給が、その国の領土の中に所在しない課税事業者によって行われる場合には、メンバー国は、税が他の者によって払われるべきであるという協定を採用することができる。加えて、納税代理人あるいは課税される財やサービスの供給を受ける者は、そのような他の者として指定され得る。

しかしながら、次の条件が満たされた場合には、税は財の供給を受ける者によって払われるべきである。

- 課税取引が、28 c 条のタイトル E の 3 項に規定される条件のもとで行われるものである場合。
- 財の供給を受ける者が他の課税事業者であるとき、あるいはその国の領土内で付加価値税の目的で認定された非課税対象法人である場合。
- その国の領土内に所在しない課税事業者によって発行されるインボイスが 22 条 3 項を満たすとき

しかしながら、その国の領土内に所在しない課税事業者がその国における納税代理人を指名する場合には、メンバー国は、この場合における義務を免れさせることができる。

メンバー国は、課税事業者以外の誰かが連帯してまたは個別に納税義務を負うことを規定することができる。

- b 号 9 条 2 項 e 号に掲げられるサービスを受ける課税事業者、または 28 b 条 (C) (D) (E) (F) に掲げられるサービスが海外に所在する課税事業者によって行われた場合に、付加価値税の観点からメンバー国の領土内に所在するものとして取り扱われる者。しかし、メンバー国は、サービスのサプライヤーが連帯してまたは個別に納税義務を負うことを要求することができる。
- c 号 インボイスやインボイスと同等の役割を果たす他の書類に付加価値税について書く者。
- d 号 課税される共同体内での財の取得を行う者。もし、外国に所在する者によって共同体内での財の取得が行われれば、メンバー国は、他の者によって払われるべきだとする協定を採用することができる。加えて、納税代理人は当該他の者として指名されることができる。メンバー国は、共同体内での財の取得を行う者以外の誰かが連帯してまたは個別に納税義務を負うことを規定することができる。
- 2 項 輸入について：財が輸入されるメンバー国によって義務を負うべきであると指名されあるいは認められた一人の者あるいは複数の者。

納税者の義務

22 条

域内システムのもとでの義務

- 1 項 いかなる課税事業者も課税事業者としての活動を開始し、もしくは変更し、または廃止したときは届出なければならない。
- 2 項 いかなる課税事業者も、付加価値税の申告と課税当局による調査を可能にするため、十分詳細に帳簿をつけなければならない。
- 3 項
a 号 いかなる課税事業者も、その課税事業者から他の課税事業者に提供される財やサービスに関するインボイスあるいはインボイスの役割を果たす他の書類を発行しなければならない。またそのコピーを保存しなければならない。

いかなる課税事業者も、財やサービスの提供が行われる前に他の課税事業者からの支払いについて同じようにインボイスを発行しなければならない。
- b 号 インボイスには、免税だけでなく、はっきりと税額を除いた価格および各税率における対応する税が記入されなければならない。
- c 号 メンバー国は書類がインボイスとして役にたつかどうかを判断する基準を設けなければならない。
- 4 項 すべての課税事業者は各メンバー国によって定められる期間内に申告書を提出しなければならない。この期間は各課税期間の終わってから 2 ヶ月を超えることができない。課税期間はメンバー国によって、1 月、2 月、あるいは 3 月として設定される。しかしながら、メンバー国は 1 年を超えない範囲内において異

なる期間を設定することができる。

申告書は課せられる税額と控除額を計算するために必要な全ての情報を説明しなければならない。そして、もし必要であれば、そのような税額と控除額に関する取引の総額、免除される供給の総額を含んで説明しなければならない。

5 項 申告書を提出するとき、すべての課税事業者は正味の付加価値税を支払わなければならない。しかし、メンバー国は総額の支払いのため異なる日付を設定し、あるいは中間納付を要求することができる。

6 項 メンバー国は、課税事業者に、4 項に規定する情報を含んで、前年に行われたすべての取引に関する報告書を提出することを求めることができる。この報告書は、調整のために必要な全ての情報を提供しなければならない。

7 項 メンバー国は、21 条 1 項 a 号、b 号に掲げる者に他の国に所在する課税事業者のかわりに納税義務を負わせるため、また連帯してあるいは個別に納税義務を有する者に申告・納付の義務に従わせるため、必要な手段をとることができる。

8 項 17 条 4 項に準じて適用される規定の権利を失うことなく、メンバー国は正しい税の賦課・徴収のためまた不正行為を防ぐため、必要であると認められる他の義務を課すことができる。

9 項 メンバー国は課税事業者に対し、次に掲げるものを免除することができる。

- 一定の義務
- 免税取引だけを行う課税事業者の全ての義務
- 少額の税の支払い

28b 条

取引の場所

C 共同体内部の財の輸送におけるサービスの供給の場所

1 項 9 条 2 項 b 号の規定にかかわらず、共同体内部の財の輸送におけるサービスの供給の場所は、2 項、3 項、4 項に応じて決定される。この 2 項、3 項、4 項のために、次の定義が当てはまる。

— 「共同体内部の財の輸送」は、出発地と到着地が二つの異なるメンバー国の領土内にあることを意味する輸送である。

— 出発地と到着地がその国の領土内にある財の輸送は、そのような輸送が、出発地と到着地が二つの異なるメンバー国の領土内にある財の輸送に直接的に関連がある共同体内の財の輸送として取り扱われる。

— 「出発地」とは、財の輸送が実際に始まる場所意味し、財がある場所までの実際の距離を考慮しない

— 「到着地」とは、財の輸送が実際に終了する場所を意味する。

2 項 共同体内部の財の輸送におけるサービスの供給の場所は、出発地とする。

3 項 しかしながら、2 項の規定にかかわらず、輸送の出発地以外のメンバー国における、付加価値税のために認定された顧客に対する共同体内部の財の輸送に伴うサービスの供給の場所は、行われるサービスに対応する VAT 番号を顧客に発行するメンバー国の領土内にあるとみなされる。

4 項 メンバー国は、3 条において定義されるように、共同体の領土の一部を形成しない水域をわたる旅行に付随する輸送の一部に税を課さない。

D 共同体内部の財の輸送に付随するサービスの供給の場所

9 条 2 項 c 号の規定にかかわらず、共同体内の財の輸送に付随するサービス

を含む、サービスが実際に行われるメンバー国を除く 1 つのメンバー国において付加価値税のために認定された顧客に対するサービスの供給の場所は、行われるサービスに対応する VAT 番号を顧客に発行するメンバー国の領土内にあるものとみなされる。

E 仲介者によるサービスの供給の場所

- 1 項 9 条 1 項の規定にかかわらず、他人の名においてそして他人のために行う仲介者によるサービスの供給の場所は、それらが共同体内における財の輸送におけるサービスの供給の一部を形成する場合には、出発地とする。

しかしながら、仲介者により行われるサービスを受ける顧客が輸送の出発地以外のメンバー国において付加価値税のために認定されている場合には、仲介者によるサービスの供給の場所は、行われるサービスに対応する VAT 番号を顧客に発行するメンバー国の領土内にあるものとみなす。

- 2 項 9 条 1 項の規定にかかわらず、他人の名前で他人のために、仲介者によって行われるサービスの供給の場所は、その目的が共同体内の財の輸送に付随する活動であるサービスの供給の一部を形成する場合には、付随するサービスが実際に行われる場所とする。

しかしながら、仲介者によって行われるサービスの顧客が、付随するサービスが実際に行われる領土内のメンバー国を除くメンバー国において付加価値税のために認定される場合には、仲介業者によって顧客に対して行われるサービスに基づく VAT 番号を顧客に発行するメンバー国の領土内にあるものとみなす。

- 3 項 9 条 1 項の規定にかかわらず、他人の名前で他人のために、仲介者によって行われるサービスの供給の場所は、そのようなサービスが 1 項、2 項または 9 条 2 項 e 号において掲げられる取引を除く取引の一部を形成する場合には、それら

の取引が行われる場所とする。

しかしながら、顧客が、それらの取引が行われる、領土内にあるメンバー国を除くメンバー国において付加価値税のために認定される場合には、仲介業者によって行われるサービスの供給の場所は、仲介業者によって顧客に行われるサービスに対応する VAT 番号を顧客に発行するメンバー国の領土内にあるものとみなす。

F 有形動産の評価または修正の場合のサービスの供給の場所

9 条 2 項 c 号の規定にかかわらず、動産の評価または修正を含むサービスの供給の場所は、それらのサービスが実際に行われるメンバー国を除くメンバー国において付加価値税のために認定される顧客に供給される場合には、顧客のために行われるサービスに対応する VAT 番号を顧客に発行するメンバー国の領土内にあるものとみなす。

サービスが実際に行われるそのメンバー国の外に財が発送されなかったり輸送されない場合には、この規定は適用されない。

1999/59/EC 1999 年 6 月 17 日付指令

電気通信に適用するための付加価値税の協定についての 77 年指令の修正

1 条

これによって 77 年指令次を次のように修正する

1 項 9 条 2 項 e 号の最後のピリオドをセミコロンに代え、次の新しい規定を加える。

「一電気通信。電気通信サービスとは、有線、無線、光学のあるいは他の電磁気のシステムによる、信号、文書、画像、音声あるいはいかなる性質の情報の伝達、送信、受信に関するサービスで、そのような伝達、送信、受信の容量を使う権利の移転あるいは譲渡を含む。

この規定における電気通信サービスの意味は、世界的な情報ネットワークにアクセスするというサービスも含む。」

2 項 次の 4 項を 9 条 3 項の後に加える。

「4. 共同体外に所在する課税事業者から共同体内に所在する非課税対象者に対する 2 項 e 号に掲げられる電気通信サービスの場合には、メンバー国は 3 項 b 号を利用することとする。」

3 項 21 条 1 項 b 号を次のように変更する。

「(b) 9 条 2 項 e 号に掲げられるサービスを受ける課税事業者、または 28 b 条 (C) (D) (E) (F) に掲げられるサービスが海外に所在する課税事業者によって行われた場合に、付加価値税の観点からメンバー国の領土内に所在するものとして取り扱われる者。しかし、メンバー国は、サービスのサプライヤーが連帯してまたは個別に納税義務を負うことを要求することができる。」

2 条

- 1 項 メンバー国は、2000 年 1 月までに、この指令を遵守するために必要な法律、規則、行政上の規定を採用しなければならない。メンバー国は、そのことを委員会に知らせなければならない。

メンバー国がこれらの法案を採用した場合には、それらはこの指令についての言及を含まなければならない、あるいはそれらの公式な出版の際にそのような言及を伴わなければならない。そのような言及の方法はメンバー国によって規定されなければならない。

- 2 項 メンバー国は、この指令に含まれる分野において採用する国内法の規定の原文について委員会と連絡を取り合わなければならない。

3 条

この指令はヨーロッパ共同体公式雑誌の中で出版された日に効力を発する。

4 条

この指令はメンバー国にあてられたものである。

1999 年 6 月 17 日 ルクセンブルクにおいて

2002/38/EC 2002 年 5 月 7 日付指令

ラジオ・テレビによる放送サービスと電子的供給サービスに適用する付加価値税の協定に関する 77/388 指令の一時的修正

EU 評議会

EU を制定する条約、特に 93 条について

コミッションからの提案について

ヨーロッパ議会からの意見について

経済社会委員会の意見について

- (1) ラジオ・テレビによる放送サービスや電子的供給サービスに対する付加価値税に現在適用できるルールは、取引税に関するメンバー国の法律の調和に関する 1977 年 5 月 17 日の第 6 次指令 9 条—付加価値税の共通システム：統一的な税額決定の基礎—のもとでは、共同体内で消費されるそのようなサービスに対する課税およびこの地域における競争条件のゆがみを防ぐためには、不適切である。
- (2) 域内市場が適切に機能するために、そのようなゆがみは取り除かれるべきであり、この種の活動のために新しい調和されたルールが導入されるべきである。特に、対価を支払って共同体内に所在する顧客によって消費されるサービスは、共同体内で課税されるべきであり、共同体の外で消費される場合には課税されないということを保証するために行動をとるべきである。
- (3) この目的のために、第三国から共同体内に所在する者に対するあるいは共同体から第三国に所在する受取人に対するラジオ・テレビによる放送サービスや電子的供給サービスはサービスの受取人の所在地で課税されるべきである。

- (4) 電子的供給サービスを定義するために、そのようなサービスの例は指令の付録に含まれるべきである。
- (5) 共同体内に所在せず共同体内での課税上認定されることを要求されない電子的供給サービスを提供するオペレーターの財政上の義務の遵守を容易にするために、特別の計画¹を打ち立てるべきである。この計画を適用するに際して、共同体内に所在する非課税対象者に対する電子的手段によるそのようなサービスを提供するいかなるオペレーターも、共同体内の課税目的上、他の方法により認定されていない場合には、メンバー国のなかのいずれかの一カ国で納税義務者として認定されることを選ぶことができる。
- (6) この特別な計画を利用することを望んでいる共同体内に所在しないオペレーターは、本指令に規定されている諸条件および、サービスが消費されるメンバー国の関連規定を守るべきである。
- (7) 納税義務者を認定する国は、ある条件のもとでは、共同体内に所在しないオペレーターを特別な計画から排除することができる。
- (8) 共同体内に所在しないオペレーターが特別な計画を選ぶ場合には、取引高税に関するメンバー国の法律の調和、すなわち、共同体の領土内に所在しない課税事業者に対する付加価値税の払戻しの協定に関する1986年11月17日における13番目である86年560指令の協定に応じて、仕入れにかかる付加価値税が課されるメンバー国によって、その特別な計画の管轄に入る課税事業のために消費された財やサービスに関して、そのオペレーターが支払ったいかなる仕入れにかかる付加価値税も払い戻されるべきである。同指令の2条2項、3項および4条2項における払い戻しに対する選択的な制限規定は適用されるべきでない。
- (9) 規定された条件を前提として、メンバー国は電子的手段によってなされる一定

¹ 「特別な計画」についてはこの後の1条3項に述べられている。

の報告書や申告書を認めるべきであり、電子的手段を用いることを要求することもできる。

- (10) 電子的な税に関する申告書や報告書に関係があるこれらの規定は、永久的に採用されるべきである。実務的な理由のために延長することできる 3 年という一時的な期間の間に、すべての他の規定を採用することが望ましい。しかし、いずれにしても、経験に基づいて 2003 年 7 月 1 日から 3 年以内に再検討されるべきである
- (11) それゆえ 77 年 388 指令は状況に応じて修正されるべきであり、

EU 評議会はこの指令を採用した。

1 条

77/388 指令はこれによって一時的に次のように修正される。

1 項 9 条において、

a 号 2 項 e 号において、コンマはピリオドにとってかわり、次の条項が加えられる。
— ラジオとテレビによる放送サービス
— 付録 L に掲げられる電子的供給サービスをはじめとする電子的供給サービス

b 号 2 項において、次の号が加えられる。

「 f 号 e 号の最後の条項のなかで掲げられているサービスが行われる場所；域内に所在し、住所あるいは居所をもつ非課税対象者のために、域外に事業の所在地またはサービスの提供源とされた固定的施設をもつ課税事業者によって供給されるサービス、あるいはそのような事業の場所や固定的施設がない場合には、域外に住所または居所をもつ納税義務者によって供給されるサービスについては、非課税対象者が所在し、住所または居所をもつ場所とする。」

c 号 3 項において、前置きの文は次のように置き換えられる。

「3 項 二重課税、無課税、あるいは競争条件のゆがみをさけるために、メンバー国は、サービスが非課税対象者に行われる場合における最後の条項に掲げられるサービスを除いた 2 項 e 号に掲げられるサービスの供給について、また輸送手段の貸付に関して、次のようにみなすことができる。」

d 号 4 項は次のように修正される

「メンバー国内に所在し、住所または居所をもつ非課税対象者のために、域外に事業の所在地またはサービスの提供源とされた固定的施設をもち、あるいはそのような事業の場所や固定的施設がない場合には、域外に住所または居所をもつ課税事業者によって 2 項 (e) に掲げられる電気通信サービス、ラジオやテレビによる放送サービスが行われる場合には、メンバー国は 3 項 b 号を適用する。」

2 項 12 条 3 項 a 号において、次の 4 番目のパラグラフが追加される。

「3 番目のサブパラグラフは 9 条 2 項 (e) の最後の条項に掲げられるサービスには適用されない。」

3 項 次の条文が追加される

「26 条 C

非課税対象者に対して電子サービスを行う、域内に所在しない課税事業者に対する特別な計画

A 定義

この条文のために、他の共同体の規定の権利を失うことなく次の定義があてはまる：

- (a) “Non-established taxable person”（「域内に所在しない課税事業者」）とは共同体の領土内に事業の拠点をもたずあるいは固定的施設をもたず、また 22 条において付加価値税登録の目的で他の方法により認定されることを必要としない課税事業者を意味する。
- (b) “Electronic services”（「電子サービス」）と“services supplied electronically”（「電子的供給サービス」）とは 9 条 2 項 e 号の最後の条項に掲げられるサービスを意味する。
- (c) “Member State of identification”とは、この条文の規定に応じて、共同体の領土の中で課税事業者としての活動を始めるとき、課税事業者が届け出るために選ぶメンバー国を意味する。
- (d) “Member State of consumption”とは、9 条 2 項 f 号により電子サービスの供給が行われると考えられるメンバー国である。
- (e) “Value added tax return”（「付加価値税の申告」）とは、各メンバー国において課されるようになる税の総額を定めるために必要な情報を含む届出を意味する。

B. 電子的供給サービスのための特別な計画

- 1 項 メンバー国は、メンバー国の中に所在し住所または居所をもつ非課税対象者に対して電子サービスを供給する域内に所在しない課税事業者が、次の規定に応じて特別な計画を利用することを許可しなければならない。特別な計画は共同体内におけるすべてのそのような供給にあてはまる。
- 2 項 域内に所在しない課税事業者は、課税事業者としての活動を始めるとき、やめるときあるいは変えるときは、もはや特別な計画を受ける資格がないのだから

ら、認定する国に届け出なければならない。そのような届出は電子的に行われなければならない。

課税事業を始める場合における域内に所在しない課税事業者から認定する国への情報は認定のため次の項目を含まなければならない。：名前、郵便番号、電子アドレスのほか、ウェブサイト、もしあれば納税者番号、そしてその者が共同体内における付加価値税の目的のために認定されていないという届出。域内に所在しない課税事業者は認定する国に提出された情報の変化を知らせなければならない。

- 3 項 認定するメンバー国は個人番号によって、域内に所在しない課税事業者を認定する。この認定のために使われる情報に基づいて、消費する国は、独自の認定システムを保持することができる。

認定するメンバー国は、割り当てた納税者番号を電子的方法によって域内に所在しない課税事業者に通知しなければならない。

- 4 項 認定するメンバー国は、次のような場合には域内に所在しない課税事業者を認定登録から除外する。

- a) もはや電子サービスを提供しないことを知らせてきたとき
- b) 課税事業がおわることを他の方法で想定できるとき
- c) もはや特別な計画を利用することが認められるために必要な条件をみたさないとき
- d) 特別な計画に関するルールを頑固に守らないとき

- 5 項 域内に所在しない課税事業者は、電子サービスを提供したか否かにかかわらず、3 ヶ月ごとに電子的方法によって、認定するメンバー国に付加価値税の申告書を提出しなければならない。申告書は、申告期間の終わってから 20 日以内に提出されなければならない。

付加価値税の申告書には、納税者番号を説明しなければならず、税が課される消費する各メンバー国のために報告期間の電子的サービスの供給の付加価値税を差し引いた総価値および対応する価値の総額を説明しなければならない。適用できる税率と税額も示されなければならない。

- 6 項 付加価値税の申告書はユーロ単位で作成されなければならない。ユーロを採用していないメンバー国は、その国の通貨で申告書を要求することができる。供給が他の通貨でなされた場合において、申告書を記入するときは、申告期間の最後の日の交換レートが使われる。

交換はヨーロッパ中央銀行によって公表されたその日の交換レートにしたがって行われ、あるいは、その日に公表がなければ、公表の次の日において行われる。

- 7 項 域内に所在しない課税事業者は、申告書を提出するときは、付加価値税を支払わなければならない。支払いは、ユーロで、認定するメンバー国によって指定された銀行口座に行われなければならない。ユーロを採用していないメンバー国は、その国の通貨で銀行口座に支払うことを要求することができる。

- 8 項 86/560 指令の第 1 条にかかわらず、この特別な計画を利用する域内に所在しない課税事業者は、この指令の 17 条 2 項の控除のかわりに、86/560 指令による払い戻しが認められる。86/560 指令の 2 条 2 項、3 項および 4 条 2 項は、この特別な計画に含まれる電子サービスに関する払い戻しには適用されない。

- 9 項 域内に所在しない課税事業者は、消費するメンバー国が行う 5 項に掲げられる付加価値税の申告書が正しいことを判定する税務行政を可能にするために十分詳細なほどに、この特別な計画に含まれる取引の記録を保存しなければならない。これらの記録は請求あり次第、認定するメンバー国および消費するメンバー国に対して、電子的に利用可能にされなければならない。これらの記録は、取引が行われたときから 10 年間、維持されなければならない。

- 10 項 21 条 2 項 b 号は、この特別な計画を選択した、域内に所在しない課税事業者には適用されない。

2 条

77/388 指令の 28 条に含まれる 22 条はこれによって次のように修正される。

- 1 項 1 項において、a 号は次のように置き換えられる。

「a 号 あらゆる課税事業者は、課税事業者としての活動を始めたとき、変えたときあるいはやめたときは届け出なければならない。規定した条件を前提として、メンバー国は課税事業者が電子的手段によってそのような届出をすることを認めなければならない、また、電子的手段が利用されることを要求することもできる。」

- 2 項 4 項において、a 号は次のように置き換えられる。

「(a) あらゆる課税事業者は、メンバー国によって判断されるために、期限までに申告書を提出さなければならない。期限は各課税期間の終わってから 2 ヶ月を超えることはできない。課税期間は各メンバー国によって 1 月、2 月、あるいは 3 月に設定されなければならない。しかしながら、メンバー国は、1 年を超えない期間において異なる期間を設定することができる。規定した条件を前提として、メンバー国は課税事業者が電子的手段によってそのような届出をすることを認めなければならない、また、電子的手段が利用されることを要求することもできる。」

- 3 項 6 項において、a 号次のように置き換えられる。

「(a) メンバー国は、4 項に掲げられる全ての項目を含む、前年において行われた全ての取引に関する届出書を提出することを要求することができる。その届出書はあらゆる調整のために必要な全ての情報を提供しなければならない。規定した条件を前提として、メンバー国は課税事業者が電子的手段によってそのような届出をすることを認めなければならない、また、電子的手段が利用され

ることを要求することもできる。』

- 4 項 6 項において、b 号における 2 番目のパラグラフは次のように置き換えられる。
- 「要約した報告書は、一期間内において 3 ヶ月ごとに作成されなければならない。またメンバー国によって決められた手続きに応じて、要約した報告書は作成されなければならない、そしてメンバー国は、間接税の分野における行政的な協力に関する規定はいずれにしても守らなければならないということを保証するために必要な手段をとらなければならない。規定した条件を前提として、メンバー国は課税事業者が電子的手段によってそのような届出をすることを認めなければならない、また、電子的手段が利用されることを要求することもできる。」

3 条

- 1 項 メンバー国は、2003 年 7 月 1 日にこの指令を遵守させるために必要な法律、規制そして行政規定を施行しなければならない。メンバー国は直ちにそのことを委員会に知らせなければならない。

メンバー国がこれらの法案を採用したとき、規定は、この指令について言及するかあるいは公式な出版の際にそのような言及を伴わなければならない。

メンバー国はどのようにそのような言及がなされたかを決めなければならない。

- 2 項 メンバー国は、この指令に含まれる分野において採用した国内法の規定の原文を委員会に伝達しなければならない。

4 条

- 1 条は 2003 年 7 月 1 日から始まる 3 年間適用される。

5 条

委員会からの報告に基づく評議会は、2006 年 6 月 30 日前にこの指令の 1 条の規定を再検討しなければならない。また条約の 93 条に応じて行動し、消費地課税主義による電子的提供サービスに対する課税、申告、徴収、税収の分配のための無差別な課税ベ

ースに基づく適切な電子的メカニズムに対する法案を採用するか、あるいはもし実務的な理由で必要とされるならば、委員会からの提案に基づいて一致して行動し、4 条で述べられる期間を延長しなければならない。

6 条

この指令はヨーロッパ委員会公式雑誌の出版の日に効力を発する。

7 条

この指令はメンバー国にあてられたものである。

2002 年 5 月 7 日 ブリュッセルにおいて

付録 L

9 条 2 項 e 号に掲げられる電子的供給サービスの実例リスト

1. ウェブサイトによる供給、ウェブホスティング、プログラムと機器の遠距離メンテナンス
2. ソフトウェアの供給とそのアップデート
3. 画像、文章そして情報の供給、データベースを利用可能にすること
4. 音楽、映画、ギャンブルゲームを含むゲーム、政治・文化・芸術・スポーツ・科学・娯楽の放送番組、イベントの供給
5. 遠距離教育の供給

サービスのサプライヤーとその顧客が e-mail を通して連絡をとりあう場合には、そのこと自体は、行われるサービスが 9 条 2 項 e 号の最後の条項の意味における電子的サービスであるということを意味しない。

以下は本論分に関する第6次指令およびその修正指令の原文である。

SIXTH COUNCIL DIRECTIVE
of 17 May 1977

PLACE OF TAXABLE TRANSACTIONS

Article 9

Supply of services

1. The place where a service is supplied shall be deemed to be the place where the supplier has established his business or has a fixed establishment from which the service is supplied or, in the absence of such a place of business or fixed establishment, the place where he has his permanent address or usually resides.

2. However

- (a) the place of the supply of services connected with immovable property, including the services of estate agents and experts, and of services for preparing and coordinating construction works, such as the services of architects and of firms providing on-site supervision, shall be the place where the property is situated;
- (b) the place where transport services are supplied shall be the place where transport take place, having regard to the distances covered;
- (c) the place of the supply of services relating to:
 - cultural, artistic, sporting, scientific, educational, entertainment or similar activities, including the activities of organizers of such activities, and where

appropriate , the supply of ancillary services,

- ancillary transport activities such as loading, unloading, handling and similar activities
- valuations of movable tangible property
- work on movable tangible property,

shall be the place where those services are physically carried out;

(d) ~~84/386/EEC-deleted~~

(e) the place where the following services are supplied:

when performed for customers established outside the Community or for taxable persons established in the Community but not in the same country as the supplier, shall be the place where the customer has established his business or has a fixed establishment to which the service is supplied or, in the absence of such a place, the place where he has his permanent address or usually resides:

- transfers and assignments of copyrights, patents, licenses, trade marks and similar rights,
- advertising services,
- services of consultants, engineers, consultancy bureaux, lawyers, accountants and other similar services, as well as data processing and the supplying of information,
- obligations to refrain from pursuing or exercising, in whole or in part, a business activity or a right referred to in this point (e),

- banking, financial and insurance transactions including reinsurance, with the exception of the hire of safes,
 - the supply of staff,
 - the services of agents who act in the name and for the account of another, when they procure for their principal the services referred to in this point (e).
 - the hiring out of movable tangible property, with the exception of all forms of transport.
 - Telecommunications. Telecommunications services shall be deemed to be services relating to the transmission, emission or reception of signals, writing, images and sounds or information of any nature by wire, radio, optical or other electromagnetic system, including the related transfer or assignment of the right to use capacity for such transmission, emission or reception. Telecommunications services within the meaning of this provision shall also include provision of access to global information networks.
 - radio and television broadcasting services,
 - electronically supplied services, *inter alia*, those described in Annex L.
- (f) the place where services referred to in the last indent of subparagraph (e) are supplied when performed for non-taxable persons who are established, have their permanent address or usually reside in a Member State, by a taxable person who has established his business or has a fixed establishment from which the service is supplied outside the Community or, in the absence of such a place of business or fixed establishment, has his permanent address or usually resides outside the Community, shall be the place where the non-taxable person is established, has his permanent address or usually resides.

3. In order to avoid double taxation, non-taxation or the distortion of competition, the Member States may, with regard to the supply of services referred to in paragraph 2(e), except for the services referred to in the last indent when supplied to non taxable persons, and also with regard to the hiring out of forms of transport consider.

(a) the place of supply of services, which under this Article would be situated within the territory of the country, as being situated outside the Community where the effective use and enjoyment of the services take place outside the Community;

(b) the place of supply of services, which under this Article would be situated outside the Community, as being within the territory of the country where the effective use and enjoyment of the services take place within the territory of the country.

4. In the case of telecommunications services and radio and television broadcasting services referred to in paragraph 2(e) when performed for non-taxable persons who are established, have their permanent address or usually reside in a Member State, by a taxable person who has established his business or has a fixed establishment from which the service is supplied outside the Community, or in the absence of such a place of business or fixed establishment, has his permanent address or usually resides outside the Community, Member States shall make use of paragraph 3(b).

PERSONS LIABLE FOR PAYMENT FOR TAX

Article 21

Persons liable to pay tax to the authorities

The following shall be liable to pay value added tax:

1. under the internal system:

(a) the taxable person carrying out the taxable supply of goods or of services, other than one of the supplies of services referred to in (b).

Where the taxable supply of goods or of services is effected by a taxable person who is not established within the territory of the country, Member States may adopt arrangements whereby tax is payable by another person. *Inter alios* a tax representative or the person for whom the taxable supply of goods or of services is carried out may be designated as that other person.

However, the tax is payable by the person to whom the supply of goods is made when the following conditions are met:

- the taxable operation is a supply of goods made under the conditions laid down in paragraph 3 of Title E of Article 28c,
- the person to whom the supply of goods is made is another taxable person or a nontaxable legal person identified for the purposes of value added tax within the territory of the country,
- the invoice issued by the taxable person not established within the territory of the country conforms to Article 22(3).

However, Member States may provide a derogation from this obligation in the case where the taxable person who is not established within the territory of the country has appointed a tax representative in that country.

Member States may provide that someone other than the taxable person shall be

held jointly and severally liable for payment of the tax;

(b) taxable persons to whom services covered by Article 9(2)(e) are supplied or persons who are identified for value added tax purposes within the territory of the country to whom services covered by Article 28b(C),(D),(E) and (F) are supplied, if the services are carried out by a taxable person established abroad; however, Member States may require that the supplier of services shall be held jointly and severally liable for payment of the tax;

(c) any person who mentions the value added tax on an invoice or other document serving as invoice;

(d) any person effecting a taxable intra-Community acquisition of goods. Where an intra-Community acquisition of goods is effected by a person established abroad, Member States may adopt arrangements whereby tax is payable by another person. *Inter alios*, a tax representative may be designated as that other person. Member States may also provide that someone other than the person effecting the intra-Community acquisition of goods shall be held jointly and severally liable for payment of the tax;

2. on importation: the person or persons designated or accepted as being liable by the Member States into which the goods are imported.'

OBLIGATIONS OF PERSONS LIABLE FOR PAYMENT

Article 22

Obligations under the internal system

1. Every taxable person shall state when his activity as a taxable person commences, changes or ceases.

2. Every taxable person shall keep accounts in sufficient detail to permit application of the value added tax and inspection by the tax authority.

3.

(a) Every taxable person shall issue an invoice, or other document serving as invoice in respect of all goods and services supplied by him to another taxable person, and shall keep a copy thereof.

Every taxable person shall likewise issue an invoice in respect of payments on account made to him by another taxable person before the supply of goods or services is effected or completed.

(b) The invoice shall state clearly the price exclusive of tax and the corresponding tax at each rate as well as any exemptions.

(c) The Member States shall determine the criteria for considering whether a document serves as an invoice.

4. Every taxable person shall submit a return within an interval to be determined by each Member State. This interval may not exceed two months following the end of each tax period. The tax period may be fixed by Member States as a month, two months, or a quarter. However, Member States may fix different periods provided that these do not exceed a year.

The return must set out all the information needed to calculate the tax that has become chargeable and the deductions to be made, including, where appropriate, and in so far as it seems necessary for the establishment of the tax basis, the total amount of the transactions relative to such tax and deductions, and the total amount of the exempted supplies.

5. Every taxable person shall pay the net amount of the value added tax when submitting the return. The Member State may, however, fix a different date for the payment of the amount or may demand an interim payment.

6. Member States may require a taxable person to submit a statement, including the information specified in paragraph 4, and concerning all transactions carried out the preceding year. This statement must provide all the information necessary for any adjustments.

7. Member States shall take the necessary measures to ensure that those persons who, in accordance with Article 21(1)(a) and (b), are considered to be liable to pay the tax instead of a taxable person established in another country or who are jointly and severally liable for the payment, shall comply with the above obligations relating to declaration and payment.

8. Without prejudice to the provisions to be adopted pursuant to Article 17(4), Member States may impose other obligations which they deem necessary for the correct levying and collection of the tax and for the prevention of fraud.

9. Member States may release taxable persons:

- from certain obligations,
- from all obligations where those taxable persons carry out only exempt transactions,
- from the payment of the tax due where the amount is insignificant.

Article 28b

Place of transactions

C. *Place of the supply of services in the intra-Community transport of goods*

1. By way of derogation from Article 9(2)(b), the place of the supply of services in the intra-Community transport of goods shall be determined in accordance with paragraph 2,3 and 4. For the purpose of this Title the following definitions shall apply:

- 'the intra-Community transport of goods' shall mean transport where the place of departure and the place of arrival are situated within the territories of two different Member States.

The transport of goods where the place of departure and the place of arrival are situated within the territory of country shall be treated as intra-Community transport of goods where such transport is directly linked to transport of goods where the place of departure and the place of arrival are situated within the territories of two different Member States;

- 'the place of departure' shall mean the place where the transport of goods actually starts, leaving aside distance actually traveled to the place where the goods are,
- 'the place of arrival' shall mean the place where the transport of goods actually ends.

2. The place of the supply of services in the intra-Community transport of goods shall be the place of departure.

3. However, by way of derogation from paragraph 2, the place of the supply of services in the intra-Community transport of goods rendered to customers identified for purposes of value added tax in a Member State other than that of the

departure of the transport shall be deemed to be within the territory of the Member State which issued the customer with the value added tax identification number under which the service was rendered to him.

4. Member States need not apply the tax to that part of the transport corresponding to journeys made over waters which do not form part of the territory of the Community as defined in Article 3.

D. Place of the supply of services ancillary to the intra-Community transport of goods

By way of derogation from Article 9(2)(c), the place of the supply of services involving activities ancillary to the intra-Community transport of goods, rendered to customers identified for purposes of value added tax in a Member State other than that within the territory of which the services are physically performed, shall be deemed to be within the territory of the Member State which issued the customer with the value added tax identification number under which the service was rendered to him.

E. place of the supply of services rendered by intermediaries

1. By way of derogation from Article 9(1), the place of the supply of services rendered by intermediaries, acting in the name and for the account of other persons, where they form part of the supply of services in the intra-Community transport of goods, shall be the place of departure.

However, where the customer for whom the services rendered by the intermediary are performed is identified for purposes of value added tax in a Member State other than that of the departure of the transport, the place of the supply of services rendered by an intermediary shall be deemed to be within the territory of the Member State which issued the customer with the value added tax identification

number under which the service was rendered to him.

2. By way of derogation from Article 9(1), the place of the supply of services rendered by intermediaries acting in the name and for the account of other persons, where they form part of the supply of services the purpose of which is activities ancillary to the intra-Community transport of goods, shall be the place where the ancillary services are physically performed.

However, where the customer of the services rendered by the intermediary is identified for purposes of value added tax in a Member State other than that within the territory of which the ancillary service is physically performed, the place of supply of the services rendered by the intermediary shall be deemed to be within the territory of the Member State which issued the customer with the value added tax identification number under which the service was rendered to him by the intermediary.

3. By way of derogation from Article 9(1), the place of the supply of services rendered by intermediaries acting in the name and for the account of other persons, when such services form part of transactions other than those referred to in Paragraph 1 or 2 or in Article 9(2)(e), shall be the place where those transactions are carried out.

However, where the customer is identified for purposes of value added tax in a Member State other than that within the territory of which those transactions are carried out, the place of supply of the services rendered by the intermediary shall be deemed to be within the territory of the Member State which issued the customer with the value added tax identification number under which the service was rendered to him by the intermediary.

F. *Place of the supply of services in the case of valuations of or work on movable tangible property*

By way of derogation from Article 9(2)(c), the place of the supply of services involving valuations or work on movable tangible property, provided to customers identified for value added tax purposes in a Member State other than the one where those services are physically carried out, shall be deemed to be in the territory of the Member State which issued the customer with the value added tax identification number under which the service was carried out for him.

This derogation shall not apply where the goods are not dispatched or transported out of the Member State where the services were physically carried out.

COUNCIL DIRECTIVE 1999/59/EC

of 17 June 1999

amending Directive 77/388/EEC as regards the value added tax arrangements
applicable to telecommunications services

Article 1

Directive 77/388/EEC is hereby amended as follows:

1. At the end of Article 9(2)(e), the full stop shall be replaced by a semicolon and the following new indent shall be added:

‘Telecommunications. Telecommunications services shall be deemed to be services relating to the transmission, emission or reception of signals, writing, images and sounds or information of any nature by wire, radio, optical or other electromagnetic system, including the related transfer or assignment of the right to use capacity for such transmission, emission or reception. Telecommunications services within the meaning of this provision shall also include provision of access to global information networks.’

2. The following paragraph 4 shall be added after Article 9(3):

‘4. In the case of telecommunications services referred to in paragraph 2(e) supplied by a taxable person established outside the Community to non-taxable persons established inside the Community, Member States shall make use of paragraph 3(b).’

3. Article 21(1)(b) shall be replaced by the following:

‘(b) taxable persons to whom services covered by Article 9(2)(e) are supplied or persons who are identified for value added tax purposes within the territory of the country to whom services covered by Article 28b(C),(D),(E) and (F) are supplied, if the services are carried out by a taxable person established abroad; however, Member States may require that the supplier of services shall be held jointly and severally liable for payment of the tax;

Article 2

1. Member States shall adopt the laws, regulations and administrative provisions necessary to comply with this Directive by 1 January 2000. They shall inform the Commission thereof.

When Member States adopt these measures, they shall contain a reference to this Directive or shall be accompanied by such reference at the time of their official publication. The methods of making such reference shall be laid down by the Member States.

2. Member States shall communicate to the Commission the text of the provisions of domestic law which they adopt in the field covered by this Directive.

Article 3

This Directive shall enter into force on the day of its publication in the *Official Journal of the European Communities*.

Article 4

This Directive is addressed to the Member States.

Done at Luxembourg, 17 June 1999.

COUNCIL DIRECTIVE 2002/38/EC

of 7 May 2002

amending and amending temporarily Directive 77/388/EEC as regards the value added tax arrangements applicable to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services.

THE COUNCIL OF THE EUROPEAN UNION,

Having regard to the Treaty establishing the European Community, and in particular Article 93 thereof,

Having regard to the proposal from the Commission,

Having regard to the opinion of the European Parliament,

Having regard to the opinion of the Economic and Social Committee,

Whereas:

(1) The rules currently applicable to VAT on radio and television broadcasting services and on electronically supplied services, under Article 9 of the Six Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment, are inadequate for taxing such services consumed within the Community and for preventing distortions of competition in this area.

(2) In the interests of the proper functioning of the internal market, such distortions should be eliminated and new harmonized rules introduced for this type of activity. Action should be taken to ensure, in particular, that such services

where effected for consideration and consumed by customers established in the Community are taxed in the Community and are not taxed if consumed outside the Community.

(3) To this end, radio and television broadcasting services and electronically supplied services provided from third countries to persons established in the Community or from the Community to recipients established in third countries should be taxed at the place of the recipient of the services.

(4) To define electronically supplied services examples of such services should be included in an annex to the Directive.

(5) To facilitate compliance with fiscal obligations by operators providing electronically supplied services, who are neither established nor required to be identified for tax purposes within the Community, a special scheme should be established. In applying this scheme any operator supplying such services by electronic means to non-taxable persons within the Community, may, if he is not otherwise identified for tax purposes within the Community, opt for identification in a single Member State.

(6) The non-established operator wishing to benefit from the special scheme should comply with the requirements laid down therein, and with any relevant existing provision in the Member State where the services are consumed.

(7) The Member State of identification must under certain conditions be able to exclude a non-established operator from the special scheme.

(8) Where the non-established operator opts for the special scheme, any input value added tax that he has paid with respect to goods and services used by him for the purpose of his taxed activities falling under the special scheme, should be refunded by the Member State where the input value added tax was paid, in

accordance with the arrangements of Directive thirteen Council Directive 86/560/EEC of 17 November 1986 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes—arrangements for the refund of value added tax to taxable persons not established in Community territory. The optional restrictions for refund in Article 2(2) and (3) and Article 4(2) of the same Directive should not be applied.

(9) Subject to conditions which they lay down, Member States should allow certain statements and returns to be made by electronic means, and may also require that electronic means are used.

(10) Those provisions pertaining to the introduction of electronic tax returns and statements should be adopted on a permanent basis. It is desirable to adopt all other provisions for a temporary period of three years which may be extended for practical reasons but should, in any event, based on experience, be reviewed within three years from 1 July 2003.

(11) Directive 77/388/EEC should therefore be amended accordingly,

HAS ADOPTED THIS DIRECTIVE:

Article 1

Directive 77/388/EEC is hereby temporarily amended as follows:

1. In Article 9

(a) in paragraph (2)(e), a comma shall replace the final full stop and the following indents shall be added:

‘ radio and television broadcasting services,

· electronically supplied services, *inter alia*, those described in Annex L.’

(b) In paragraph 2, the following point shall be added:

‘(f) the place where services referred to in the last indent of subparagraph (e) are supplied when performed for non-taxable persons who are established, have their permanent address or usually reside in a Member State, by a taxable person who has established his business or has a fixed establishment from which the service is supplied outside the Community or, in the absence of such a place of business or fixed establishment, has his permanent address or usually resides outside the Community, shall be the place where the non-taxable person is established, has his permanent address or usually resides.’

(c) In paragraph 3, the introductory phrase shall be replaced by the following:

‘3. In order to avoid double taxation, non-taxation or the distortion of competition, the Member States may, with regard to the supply of services referred to in paragraph 2(e), except for the services referred to in the last indent when supplied to non taxable persons, and also with regard to the hiring out of forms of transport consider. ‘

(d) paragraph 4 shall be amended as follows:

‘4. In the case of telecommunications services and radio and television broadcasting services referred to in paragraph 2(e) when performed for non-taxable persons who are established, have their permanent address or usually reside in a Member State, by a taxable person who has established his business or has a fixed establishment from which the service is supplied outside the Community, or in the absence of such a place of business or fixed establishment, has his permanent address or usually resides outside the Community, Member States shall make use of paragraph 3(b).’

2. in Article 12(3)(a), the following fourth sub-paragraph shall be added:

‘The third subparagraph shall not apply to the services referred to in the last indent of Article 9(2)(e).’

3. The following Article shall be added:

‘Article 26c

Special scheme for non-established taxable persons supplying electronic services to non-taxable persons

A. Definitions

For the purposes of this Article, the following definitions shall apply without prejudice to other Community provisions:

(a) “Non-established taxable person” means a taxable person who has neither established his business nor has a fixed establishment within the territory of the Community and who is not otherwise required to be identified for tax purposes under Article 22;

(b) “Electronic services” and “services supplied electronically” means those services referred to in the last indent of Article 9(2)(e);

(c) “Member State of identification” means the Member State which the non-established taxable person chooses to contact to state when his activity as a taxable person within the territory of the Community commences in accordance with the provisions of this Article.

(d) “Member State of consumption” means the Member State in which the supply of the electronic services is deemed to take place according to Article 9(2)(f);

(e) “Value added tax return” means the statement containing the information necessary to establish the amount of tax that has become chargeable in each Member State.

B. Special scheme for electronically supplied services

1. Member States shall permit a non-established taxable person supplying electronic services to a non-taxable person who is established or has his permanent address or usually resides in a Member State to use a special scheme in accordance with the following provisions. The special scheme shall apply to all those supplies within the Community.

2. The non-established taxable person shall state to the Member State of identification when his activity as a taxable person commences, ceases or changes to the extent that he no longer qualifies for the special scheme. Such a statement shall be made electronically.

The information from the non-established taxable person to the Member State of identification when his taxable activities commence shall contain the following details for the identification: name, postal address, electronic addresses, including web sites, national tax number, if any, and a statement that the person is not identified for value added tax purposes within the Community. The non-established taxable person shall notify the Member State of identification of any changes in the submitted information.

3. The Member State of identification shall identify the non-established taxable person by means of an individual number. Based on the information used for this identification, Member State of consumption may keep their own identification systems.

The Member State of identification shall notify the non-established taxable person by electronic means of the identification number allocated to him.

4. The Member State of identification shall exclude the non-established taxable person from the identification register if:

- a) he notifies that he no longer supplies electronic services, or
- b) it otherwise can be assumed that his taxable activities have ended, or

- c) he no longer fulfils the requirements necessary to be allowed to use the special scheme, or
- d) he persistently fails to comply with the rule concerning the special scheme.

5. The non-established taxable person shall submit by electronic means to the Member State of identification a value added tax return for each calendar quarter whether or not electronic services have been supplied. The return shall be submitted within 20 days following the end of the reporting period to which the return refers.

The value added tax return shall set out the identification number and, for each Member State of consumption where tax has become due, the total value, less value added tax, of supplies of electronic services for the reporting period and total amount of the corresponding tax. The applicable tax rates and the total tax due shall also be indicated.

6. The value-added tax return shall be made in euro. Member States which have not adopted the euro may require the tax return to be made in their national currencies. If the supplies have been made in other currencies, the exchange rate valid for the last date of the reporting period shall be used when completing the value added tax return.

The exchange shall be done following the exchange rates published by the European Central Bank for that day, or, if there is no publication on that day, on the next day of publication.

7. The non-established taxable person shall pay the value added tax when submitting the return. Payment shall be made to a bank account denominated in euro, designated by the Member State of identification. Member States which have not adopted the Euro may require the payment to be made to a bank account denominated in their own currency.

8. Notwithstanding article 1(1) of Directive 86/560/EEC, the non-established taxable person making use of this special scheme shall, instead of making deductions under Article 17(2) of this Directive be granted a refund according to Directive 86/560/EEC. Article 2(2), 2(3) and 4(2) of Directive 86/560/EEC shall not apply to the refund related to electronic supplies covered by this special scheme.

9. The non-established taxable person shall keep records of the transactions covered by this special scheme in sufficient detail to enable the tax administration of the Member State of consumption to determine that the value added tax return referred to in paragraph 5 is correct. These records should be made available electronically on request to the Member State of identification and to the Member State of consumption. These records shall be maintained for a period of ten years from the end of the year when the transaction was carried out.

10. Article 21(2)(b) shall not apply to a non-established taxable person who has opted for this special scheme.'

Article 2

Article 22, contained in Article 28h of Directive/77/388/EEC, is hereby amended as follows:

1. in paragraph 1, point (a) shall be replaced by the following:

'(a) Every taxable person shall state when his activity as a taxable person commences, changes or ceases. Member States shall, subject to conditions which they lay down, allow the taxable person to make such statements by electronic means, and may also require that electronic means are used.'

2. in paragraph 4, point (a) shall be replaced by the following:

'(a) Every taxable person shall submit a return by a deadline to be determined by

Member States. That deadline may not be more than two months later than the end of each tax period. The tax period shall be fixed by each Member State at one month, two months or a quarter. Member States may, however, set different periods provided that they do not exceed one year. Member States shall, subject to conditions which they lay down, allow the taxable person to make such return by electronic means, and may also require that electronic means are used.'

3. in paragraph 6, point (a) shall be replaced by the following:

'(a) Member States may require a taxable person to submit a statement, including all the particulars specified in paragraph 4, concerning all transactions carried out in the preceding year. That statement shall provide all the information necessary for any adjustments. Member States shall, subject to conditions which they lay down, allow the taxable person to make such statements by electronic means, and may also require that electronic means are used.'

4. in paragraph 6, second paragraph in point (b) shall be replaced by:

'The recapitulative statement shall be drawn up for each calendar quarter within a period and in accordance with procedures to be determined by the Member States, which shall take the measures necessary to ensure that the provisions concerning administrative cooperation in the field of indirect taxation are in any event complied with. Member States shall, subject to conditions which they lay down, allow the taxable person to make such statements by electronic means, and may also require that electronic means are used.'

Article 3

1. Member States shall bring into force the laws, regulations and administrative provisions necessary to comply with this Directive on 1 July 2003. They shall forthwith inform the Commission thereof.

When member States adopt these measures, they shall contain a reference to this Directive or shall be accompanied by such reference on the occasion of their official publication. Member States shall determine how such reference is to be made.

2. Member States shall communicate to the Commission the text of the provisions of domestic law which they adopt in the field covered by this Directive.

Article 4

Article 1 shall apply for a period of three years starting from 1 July 2003.

Article 5

The council, on the basis of a report from the Commission, shall review the provisions of Article 1 of this Directive before 30 June 2006 and shall either, acting in accordance with Article 93 of the treaty, adopt measures on an appropriate electronic mechanism on a non-discriminatory basis for charging, declaring, collecting and allocating tax revenue on electronically supplied services with taxation in the place of consumption or, if considered necessary for practical reasons, acting unanimously on the basis of a proposal from the Commission, extend the period mentioned in Article 4.

Article 6

This Directive shall enter into force on the day of its publication in the *official Journal of the European Communities*.

Article 7

This Directive is addressed to the Member States.

Done at Brussels, 7 May 2002.

ANNEX L

ILLUSTRATIVE LIST OF ELECTRONICALLY SUPPLIED SERVICES REFERRED TO IN ARTICLE 9(2)(e)

1. Web site supply, web-hosting, distance maintenance of programs and equipment.
2. Supply of software and updating thereof.
3. Supply of images, text and information and making databases available.
4. Supply of music, films and games, including games of chance and gambling games, and of political, cultural, artistic, sporting, scientific and entertainment broadcasts and events.
5. Supply of distance teaching.

Where the supplier of a service and his customer communicates via electronic mail, this shall not of itself mean that the service performed is an electronic service within the meaning of the last indent of Article 9(2)(e).'

(参考文献)

(参考文献)

- 岩崎 政明 「電気通信・電子商取引課税の法と政策」
『公法学の法と政策 上巻』 有斐閣 2000 年
- 岩崎 政明 「電子商取引と租税行政の変革」 『行政法と法の支配』 有斐閣 1999 年
- 岩崎 政明 「電子商取引に対する消費課税の執行方法」
『電子商取引と国際税制』 清文社 2002 年
- 上田 衛門 「電子商取引に係る消費課税のあり方」
『電子商取引と国際税制』 清文社 2002 年
- 上田 衛門 「電子商取引の課税上の取り扱いに関する OECD 報告書の概要」
『国際税制研究』 No.6 納税協会連合会 2001 年
- 上田衛門・岡直樹 「電子商取引の課税上の取扱について」
『ファイナンス』 2001 年 3 月号
- 角田 博 「電子商取引の発展と課税問題」
『経営情報学会誌』 Vol.9、No.3 2000 年
- 金子 弘 『租税法』 第9版 弘文堂 2003 年
- 上斗米 明 「E コマースと消費税課税」
『国際税制研究』 No.10 納税協会連合会 2003 年
- 川越 恭二 「情報技術の潮流と電子取引」
『電子商取引と国際税制』 清文社 2002 年
- 神田 秀樹 「電子商取引への課税」 『日本経済新聞』 4月4日朝刊 2000 年
- 木村剛志・大島隆夫 『消費税法の考え方・読み方』 税務経理協会 2004 年
- グッテンターグ・H・ジョセフ 「電子商取引と国際税制」
『電子商取引と国際税制』 清文社 2002 年
- 窪田 雅博 『回答実例 消費税法質疑応答集』 大蔵財務協会 1998 年
- 佐藤 正勝 「電子商取引と課税」 『租税研究』 2003 年 2 月号
- 竹内 洋 「電子商取引と税制」 『電子商取引と国際税制』 清文社 2002 年
- トーマツ 『欧州主要国の税法』 2002 年
- 中里実・石黒一憲編著 『電子社会と法システム』 新世社 2002 年
- 増井 良啓他 「事例から見る国際課税の論点」『電子商取引と国際税制』 清文社 2002 年

- 松崎 也寸志 『消費税法基本通達逐条解説』 大蔵財務協会 2004 年
- 水野 忠恒 『サービス貿易と課税問題』 総合研究開発機構 1990 年
- 水野 忠恒 「国際取引と消費税」 『経済のグローバル化と法』 三省堂 1994 年
- 水野 忠恒 「消費会税の国際的側面」 『日本をめぐる国際租税環境』 信山社 1997 年
- 村井 純 『インターネット』 岩波新書 1995 年
- 村井 純 『インターネットⅡ』 岩波新書 1998 年
- 村上 健一郎 『インターネット』 岩波書店 1994 年
- 森信 茂樹 『日本の税制』 PHP 新書 2001 年
- 森信 茂樹 『日本の消費税』 納税協会連合会 2000 年
- 森信 茂樹 「国際的電子商取引と消費課税」
『国際税制研究』 No.5 納税協会連合会 2000 年
- 矢内 一好 「ネット取引に対する EU の付加価値税の課税と我が国への影響」
『税理』 2000 年 9 月号
- 山崎 昇 「電子商取引における国際取引課税上の問題」
『税務大学校論叢』 No.30 1998 年
- 山本 守之 『実務 消費税法』 税務経理協会 1999 年
- 吉川 誠一 「電子商取引の課税上の問題点」
『国際税制研究』 No.4 納税協会連合会 2000 年
- 和気 光 『Q&A 消費税法基本通達』 ぎょうせい 1996 年
- 渡辺 智之 『インターネットと課税システム』 東洋経済新報社 2001 年
- 渡辺 智之 「IT 革命と課税システム：経済的観点から」
『電子商取引と国際税制』 清文社 2002 年
- 渡辺 智之 「電子商取引に関する最近の議論」 『国際税務』 1999 年 11 月号
- 渡辺 智之 「インターネットに関連する課税上の諸論点」
『フィナンシャル・レビュー』 52 号 1999 年
- 渡辺 智之 「電子商取引と電子政府」
『国際税制研究』 No.8 納税協会連合会 2002 年
- 渡辺 智之他 「電子商取引の発達と課税」
『国際税制研究』 No.3 納税協会連合会 1999 年
- 渡辺 智之 「電子商取引に関する課税問題について」

『国際税務』第18巻第12号 1998年

渡辺智之・浅妻章如 「電子商取引をめぐる国際課税上の諸問題」

『ジュリスト』1183号 2000年

渡辺 智之 「クロスボーダー取引と消費課税」

『IER ディスカッションペーパーシリーズ』 2000年

平成12年度 『税制調査会中期答申』 税務経理協会

総務省統計局 『2004 日本統計年鑑』

OECD 『Taxation and Electronic Commerce』 2001年

ECOM、経済産業省、NTT データ経営研究所

「平成15年度電子商取引に関する実態・市場規模調査」 <http://www.ecom.or.jp>

SIXTH COUNCIL DIRECTIVE of 17 May 1977 (77/388/EEC)

http://europa.eu.int/eur-lex/en/consleg/pdf/1977/en_1977L0388.do_001.pdf