

国境を越える電子商取引に関する付加価値税の問題

—日中比較の立場から—

李昊然

(早稲田大学大学院法学研究科博士前期課程3年)

目 次

I はじめに	1 OECDの議論
II 中国における増値税の現状	2 仕向地原則と原産地原則
1 租税法体系の概要	3 消費税と仕向地原則
2 増値税の仕組み	IV 付加価値税の在り方から見る増値税の現状と今後
3 国境を越える電子商取引に関する増値税の適用	1 VATガイドラインと増値税
4 小括	2 中立性と増値税
III 国境を越える電子商取引に係る付加価値税の在り方	3 増値税の今後
	V おわりに

I はじめに

近年、通信技術の迅速な発展、及びスマートフォンやタブレット端末の普及に伴い、電子商取引は日常的に行われるようになった。グローバル経済のもとで、電子商取引における多様な取引形式や豊富なデジタルサービス等は、最大に活用されている。それと同時に、電子商取引は伝統取引を前提とする現行法制度においては、適用が明らかでない部分及び法律が予想していないことが生じてきている。例えば、電器回線を介して行われるサービスの提供について、提供する場所が不明確なため、課税権の帰属が問題である。

本論文では、中国における国境を越える電子商取引の増値税の問題を明らかにしたい⁽¹⁾。また、OCEDの議論を兼ね日本の消費税を比

較対象とし、国境を越える電子商取引における付加価値税の在り方を検討する。最後、中国における国境を越える電子商取引の増値税の問題に対する解決策へ提言を行う。

II 中国における増値税の現状

1 租税法体系の概要

(1) 租税を規律する法規範の種類⁽²⁾

(i) 憲法

中華人民共和国公民は法律に従って納税する義務を負うことは、中華人民共和国憲法で

(1) 本論文では、中国の付加価値税を増値税と表記し、日本の付加価値税を消費税と表記し、両国の付加価値税を言う場合に付加価値税を使うことにする。また、中国の個別消費税は消費税と同じ漢字を使うため、「消費税」と表すことにする。

規定されている（法56条、以下「憲法」と称する）。しかし、租税法律主義は憲法でなく、中華人民共和国内立法法で定められている（法8条6項。以下「立法法」と称する）。

(ii) 法律

中国における租税関係の法律として、実体法としては中華人民共和国個人所得税法（以下「個税」と称する）、中華人民共和国企業所得税法（以下「企税」と称する）、中華人民共和国車船税法⁽³⁾が挙げられ、手続法は、中華人民共和国税收徴収管理法が挙げられる。つまり、現行租税に関する法律は4つある。

また、租税法律主義⁽⁴⁾の要請から、租税項目の新設、税率の確定及び租税徴収手続などに関する租税の基本制度に関して、必ず法律で定めなければならない（立法法8条）⁽⁵⁾。租税法律主義が、法律で規定されることから、立法法と他の法律との優先順位が問題となる。

(iii) 行政法規⁽⁶⁾

租税関係に関する行政法規は、①全国人民代表大会（以下「全人大」と称する）の授権⁽⁷⁾

を受けて租税の基本制度を制定する行政法規⁽⁸⁾、②法律を執行するための実施条例又は実施細則である行政法規の二つの種類に分けられる。この二種類の行政法規の違いは、全人大による授権なのか、法律による授権なのかというところにある。

全人大の授権で制定された行政法規は、「暫行条例」又は「暫行規定」と称するが、法律による授権で制定された行政法規は、一般的に「条例」と表記され、「規定」「弁法」等と称する場合もある（行政法規制定程序条例4条）。日本法の定義を適用すると、後者は国民の権利・義務に直接に変動をもたらすものであり、法規命令に相当すると考える⁽⁹⁾。

従って、本法がないにもかかわらず、全人大の授権により国務院が直接に行政法規を作成することは、本来は望ましいことではないと考える。しかし、租税分野においては、技術専門性が極めて高いうえに、全人大及び常務委員会（以下「常委会」と称する）に租税に関する専門機関⁽¹⁰⁾が設けられていない等の理

(2) 中国の法律体系に関しては、日本語で紹介されている文献も多い。例えば、森川伸吾＝住田尚之等『中国法務ハンドブック』（中央経済社・2013）1-38頁、高見澤磨＝鈴木賢等『現代中国法入門（第5版）』（有斐閣・2009）98-102頁等。

(3) この点について、国家税務局編『中国税収簡介』（中国税務出版社・2011）8-13頁参照。

(4) 立法法は「準憲法」、「憲法的法律」、「小憲法」と位置づけられる見方も多かった。林彦「通過立法発展憲法一兼論憲法発展程序間的制度競争」清華法学第2期（2013）37-60頁参照。

(5) 2015年、立法法の改正で租税法定主義を初めて明文化した。しかし、租税法体系自体が整備されていないため、租税法定主義が実体法にどの程度反映できるかは、問題がある。この点について、劉佐「租税法定主義視野下の地方税立法研究」財経法学第2期（2016）11-19頁参照。

(6) 国家税務局・前掲注(3) 8-13頁参照。

(7) 全人大からの立法授権について、必ず、授権の目的、事項、範囲、期限及び授権を受けた機関の執行する原則を明確にしなければならない（立法法10条）。

(8) 1984年9月18日、全国人民代表大会で、国務院に工商税制の改革とそれに関連する租税条例（草案）の試行を委任授権する決定（中国語：関与授権国務院改革工商税制和發布試行有關稅收條例（草案）的決定）（人大发[1984]15号）が可決された。当該決定は、国営企業の租税適用改革と工商税制の改革を実施するにあたって、国務院に關係する租税条例の制定を委任し、国務院が草案の形式で公表・試行させ、試行する経験を兼ねて修訂し、全国人民代表大会の審議を申請すると定めていた。

(9) 日本法の内容について、藤田宙靖『行政法総論』（青林書院・2013）293-307頁参照。

由から、国務院は特殊な「行政立法」を通じて、増値税、資源税等を規定している。制定された行政法規は、実践され法律の制定条件が備えられた際に、国務院が全人大及び常委会に法律の制定を申請することとなっている（立法法65条）⁽¹⁰⁾。

行政法規は裁判規範になるが、憲法や法律に反することはできない。

(iv) 地方性法規、自治条例と単行条例

地方性法規、自治条例と単行条例は、地方において機能する法規範である。ただ、租税に関する立法権は、すべて全人大及び常委会にあるため、地方性法規、自治条例又は単行条例には、租税に関する規定がほとんど見当たらない。

(v) 部門規章⁽¹²⁾

国務院の財政部、国家税務総局、税関総署と国務院関税税則委員会は、法律及び行政法規の規定等により、それぞれ部門権限の範囲内において、執行に関する事項を、規章または規範的な文書で公表することができる（立法法80条）⁽¹³⁾。

部門規章は、法整備が十分にできていない租税分野において大きな役割を果たしている

といえる。部門規章は全人大及び常委会の許可を要せず、煩瑣な手続がないため、租税法規範における不明確な規定に対して、迅速に対応できる。しかし、部門規章を通じて、租税法規を説明・補充することは、法律の安定性と予測可能性の観点からは望ましくないと考える。

(vi) 租税条約

2016年11月までに、中国は、合計102ヶ国と租税条約を締結している⁽¹⁴⁾。しかし、憲法には、条約と法律の関係について、明文の規定がおかれていない。租税条約の法律効果について、企税58条と徴管法91条は、「条約は本法の規定と異なる場合に、条約の規定に従う」と定めている。一方、個税13条と増例26条は、「個人所得税（増値税）の徴収管理は、徴管法（及び本条例に関する政令・省令）に従う」と規定している。つまり、個税と増例には、租税条約との上下関係を明確に規定する条文が存在しない⁽¹⁵⁾。したがって、中国では、租税条約が国内法より優先するということが、必ず確保されているわけではない。

(10) 全国人民代表大会の中で、法律委員会が設けられ、常務委員会の中で、法制工作委员会がおかれている。法律委員会も法制工作委员会も法律草案の制定及び審査等の機能を果たしている。しかし、法律委員会と法制工作委员会の組織内において、法律分野ごとに細分していないため、全人大及び常委会には租税に関する専門機関が欠けていると述べた。中国人大網HP（http://www.npc.gov.cn/npc/rdjg/node_507.htm [最終閲覧2017年3月10日]）参照。

(11) 行政法規を制定又は改正する手続は、国務院の内部ですべて完結できる。そのため、法律より簡単に制定することが可能である。租税法体系を整備する初期段階において、国は行政法規を通じて

迅速に制度の欠陥に対応できる。

(12) 規章は、国務院により制定される部門規章のほか、地方政府により法律、行政法規、地方性法規に従って、制定される地方規章もあるが、地方性法規と同じく租税に関するものは見られないため、ここでの紹介を省略する。

(13) 中国において、租税訴訟は、行政訴訟として扱われ、行政訴訟法が適用される。裁判が行われる際に、規章を参照できると定められている（行訴63条）。劉松山「人民法院の審判依据」中国政法大学学報第24巻4期（2006）16-42頁参照。

(14) 中国国家税務総局ホームページ（<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/index.html> [最終閲覧2017年3月10日]）参照。

(2) 租税に関する法律の立法手続について

(i) 立法権の帰属

全人大と常委会¹⁶⁾は国家の立法権を行使すると定められている(憲法58条, 立法法7条)¹⁷⁾。また, 全人大と常委会はそれぞれの立法手続を持つことが法律で定められている(立法法7条, 14-44条)¹⁸⁾。

(ii) 草案と議決¹⁹⁾

基本法である租税法律の立法手続について, 全人大主席団²⁰⁾は全国人民代表大会に法律草

案を提出する。租税に関する法律草案は, 専門性が高いために, ほとんど国家税務総局および國務院法制部門により制定されている²¹⁾。提出された法律草案が, 全国人民代表大会における投票で過半数の同意が得られれば, 法律として可決されると定められている(立法法24条)。

(iii) 授權立法と暫定条例

租税に関する現行法律は, 大半が授權立法で國務院により作られる暫定条例である。中国では, 1994年税制改革²²⁾から, 現代国家の租

15) 中国における租税条約と内国税法との関係について, 劉永偉「中外税取協定与国内税法的關係」『國際稅法學精要』(中国政法大学出版社・2012) 55-68頁参照 [初出, 2006]。中国では, 内国税法より租税条約を優先させるべきではない理由として, 租税条約の制定及び締結の手続について法律で明確に定めておらず, 一方, 内国税法は全人大の審議, 投票など厳密な手続を経たものなので, 租税条約より優先されるべきと主張している。ところが, 実務上, 個税より租税条約が優先的に適用されるのは事実であり, 個税では租税条約を優先的に適用する規定がなくても, 租税条約は優先的に適用すべきと主張する見解もある。張智勇(國谷知史訳)「中国税制の法律問題」法制理論第45巻第1号(2012) 22-51頁参照。

16) 全国人民代表大會常務委員會は, 全国人民代表大會の常設機關であり, 全国人民代表大會が閉会している間に, 機能することが多い。立法に関する職権の行使について, 両者が役割を分担している。

17) 全国人民代表大會は, 立法権を有する以外に, 法律を解釈することもでき, 全人大による法律解釈は法律と同様な効力を持つと定められている(立法法50条)。

18) 全国人民代表大會は年に一回のみ開催される。閉会期間において, 全人大が制定した法律は常委会により, 改正することが可能である。全国人民代表大會で法律を可決するには, 人民代表の投票手続が必要なので, 審査手続は常委会の立法手続より, 公正に審査されると考えられる。そのため, 基本法律は, 全国人民代表大會だけが制定することができるものと定められている。

19) 立法法が頒布される前の立法手続について, 張

智勇・前掲注(15)28-32頁, 平野嘉秋『中国の租税制度』(大蔵財務協会・2012) 211-227頁参照。

20) 他に法律草案を作ることができる機関及び団体は, 全人大常委会, 國務院, 最高人民法院, 中央軍事委員會, 最高人民檢察院, 全国人民代表大會各専門委員會, 一つの代表団体及び30名以上の人民代表による連名団体などが挙げられる。これらの機関及び団体は, 全人大主席団に法律草案を提出できる。提出された法律草案は, 全人大主席団で審査されてから, 全国人民代表大會の會議日程に上げられることとなる(立法法14-25条)。

21) 国家税務総局は, 租税法律の草案以外に, 租税に関する行政法規(実施細則など)の草案も作成し, そして, 税法解釈, 税収に対する意見を提出する職能がある。以上について国家税務総局HP (<http://www.chinatax.gov.cn/n810209/index.html> [最終閲覧2017年3月10日]) 参照。また, 國務院に所属する法制部門の中で, 財政金融法制司が設けられて, そこで租税の法律草案と行政法規の草案が作成されている。この点について, 國務院法制弁公室HP (<http://www.chinalaw.gov.cn/article/jgzl/> [最終閲覧2017年3月10日]) 参照。

22) 1979年, 改革開放政策が実施される前までは, 「国が定めた計画に基づき財の生産及び分配が行われるいわゆる計画經濟体制」が採用されていた。しかし, 改革開放政策の実施に伴って, 本来の租税制度は, 市場經濟体制に適合されなくなった。それに, 中央財政と地方財政における歳入の分配に, 問題が生じたため, 94年改革に至った。以上の点について, 曾我法律事務所編・前掲注(2) 1-38頁, 曹瑞林『現代中国税制の研究』(御茶の水書房・2004) 33-79頁参照。

税制度を作り始めている。当時、中国においては立法経験も先例もなく、迅速に正確に立法することが難しい現状を考慮した結果、授權立法と暫定条例の形式が採用されている。しかし、2015年立法法の改正において、租税法定原則が明記されたため、今後租税立法に関して、①租税に関する暫定条例ではなく、法律草案のみを制定すること、②現行の租税暫定条例を法律にグレードアップすること等が提言されている²³。つまり、租税に関する授權立法と暫定条例は、租税制度が確立される初期段階の立法手段にすぎない。暫行条例という行政法規は、これからの立法過程からは消えていくと思われる。

(3) 分税制——国税と地方税

分税制は分税制財政管理体制の略称であり、94年税制改正で確立されたものである。具体的に、国は租税を税目ごとに、国税と地方税及び共有税に分類し、徴収管理を国家税務局と、地方税務局に配分する²⁴。徴収した租税歳

入は、税目ごとに一定の割合に応じて地方財源として、地方政府に配分される。

2 増値税の仕組み

(1) 増値税の改正経緯

中華人民共和国が成立されてから、数回の税制改革が行われてきた。現行の増値税の仕組みは、四回の税制改正を経て、確立されたものだといえる。それは、84年税制改革で初めて増値税が導入され、94年税制改革で増値税の課税範囲が拡大され、2009年税制改正で消費型付加価値税に転換され、2016年税制改正で課税範囲がさらに拡大される（統合段階）といわれる四段階だった²⁵。本論文は増値税が導入される前の税制改革を省略し、導入された84年税制改革から説明していく²⁶。

(i) 試行段階—1980年—1989年「利改税」²⁷

1978年、「改革開放政策」が実施され、外国企業、中外合資企業が相次いで設立された。その結果、元々従来の単一工商税制度²⁸には、重複課税²⁹と税負担の不公平の問題が存在し

²³ 中国共産党中央会議で2020年までの立法目標に関して、提出された租税法定原則を徹底するための実施意見（中国語：贯彻落实税收法定原则的实施意见）に明記されている。中国共産党中央会議が可決した文書は立法の動向を強く影響しているといえる。

²⁴ 94年税制改正前は、地方税務局がすべての税金を徴収し、税収の一定の割合又は一定の金額を中央政府に納める仕組みつまり「財政請負制」が採用されていた。当時、インフラ整備等による支出が増えた一方、国有企業と集団企業が中心になる固有の経済方式で、税収が上がらなかった。その結果、中央財政が緊迫したため、分税制改革が行われていた。分税制の採用により、中央財政の緊迫は緩和された一方、分税制は、地方歳入である税源の多くを中央歳入に帰属させたため、地方税収が大幅に減少した。以上の点について、曹瑞林・前掲注²²115-159頁参照。

²⁵ 中国国税総局HP（<http://www.chinatax.gov.cn/n810219/n810744/n2048831/n2048846/c2140902/>

content.html [最終閲覧2017年3月10日]) 参照。

²⁶ 84年以前の税制改正について、王文鼎＝趙宗周著（三代川正一訳）『中国税法概論』（税務経理協会・1991）26-35頁参照。

²⁷ 84年税制改革について、王文鼎・前掲注²⁶31-35頁参照。「利改税」とは、国営企業課税改革のことである。その前に、国家の歳入は国営企業の収益から取得し、改正により、国家の歳入は、国営企業の所得に対する課税からなる。

²⁸ 正式名称は、中華人民共和国工商統一税条例（草案）である。単一工商税制度は、以前の「多種税、数次にわたり課税している複税制をさらに簡易化し」た租税制度であり、主に、貨物税と営業税から構成している。「一つの工業製品が生産及び経営段階を経過したことの多少を問わず、経営段階ごとにすべて製品の販売金額に課税し」、取引高が増加すればするほど、税負担が大きくなっていく。王文鼎・前掲注²⁶82頁参照。

ていたが、この経済体制の改革により、重複課税の問題が²⁹⁾一層顕在化した。そこで、重複課税の問題を解決するために、増値税制度は採用された。

1980年から、上海、柳州などいくつかの都市は、増値税の執行の試行地域とされ、増値税が導入された³⁰⁾。1984年、増値税条例(草案)が実施された。増値税は、機械、自動車など12種類の工業製品³¹⁾のみを課税対象とし、「売上高から仕入高を控除した額」³²⁾を課税標準とし、複数税率を採用した。1987年、増値税の課税範囲が広げられ、30種類までに増やされた。一方、営業税は、増値税の補完税として、交通運送、卸売、サービス業、金融保険、郵政電信、出版事業、娯楽業及びその他のサービス業に対し、課されていた。

84年税制改革で導入された増値税は、従来の課税ベースより課税対象が広い³³⁾ため、財源をある程度確保する役割を果たした。しかし、課税範囲は依然として限定的であり、納税義務者の範囲も、限られていた。また、税率が多数あるため、「付加価値税という名称を与えられながら、事実上個別消費税的性格」³⁴⁾が強くあると評価されている。最後に、異なる税目にそれぞれの税率を課すことは、商品間ないし産業の間に、不均衡を人為的に生じさせている結果になる。

(ii) 確立段階—1994年分税制改革

1993年12月13日、中華人民共和国増値税暫行条例、中華人民共和国営業税暫行条例と中華人民共和国消費税暫行条例が公表され、1994年1月1日に、実施された。これらの暫行条例の実施により、中国における増値税、営業税、消費税からなる消費課税体制が初めて確立された。増値税はあらゆる財貨の販売、一部の労務の提供を対象に、生産、卸売、小売の各段階及び輸入において、付加価値部分を課税標準として、課されるようになった。税率は、17%の標準税率に統一し、さらに、13%と0%の軽減税率を設けた。納税者は税額控除のために、税額を記載する専用伝票の使用を義務づけられた。

他方、営業税は、課税範囲が拡大され、交通運輸、建築、金融保険、郵便通信、文化スポーツ、娯楽業、無形資産の譲渡取引、不動産の譲渡取引、及びその他のサービス業等を課税対象とする。営業税は、課税売上高を課税標準とし、税額控除が認められなかった。

当時では、課税技術が発達していないことから、市場構成のほとんどが中小企業であることから、役務の提供における付加価値税の転嫁は困難である。そのため、中国の消費課税制度は、付加価値税である増値税と取引高税である営業税を併用する仕組みになってい

²⁹⁾ 重複課税は、中国語では、タックスオンタックスの意味を表している。中国の租税制度に関する日本の論文では、そのまま使用する場合が多くある。例えば、平野・前掲注①9353頁、王文鼎・前掲注②85頁等。本論文では、タックスオンタックスの意味として、重複課税という用語を使用する。

³⁰⁾ 当時は、重複課税の問題が深刻になっていた機械産業と農業器具の二つの産業だけを限定し、発達している都市で先に試行し、試行都市で生じた問題が修正されてから、全国で実施するというや

り方であった。このようなやり方は「先試点後推广」と呼ばれ、近年の税制改正にも用いられている。

³¹⁾ 増値税の課税対象として選ばれる12種類の工業製品は、当時、重複課税の問題が³⁵⁾一番深刻であると言われている。全国人大常委会予算工作委员会編『増値税法制度比較研究』(中国民主法制出版社・2010)28頁参照。

³²⁾ 曹瑞林・前掲注②164頁参照。

³³⁾ 曹瑞林・前掲注②168頁参照。

る³⁴⁾。しかし、営業税は取引高を課税標準とし、前段階税額控除が認められていないため、税負担の累積が生じている。

(iii) 転換段階—2009年消費型付加価値税への転換

2004年までの増値税制度は、生産型付加価値税であった³⁵⁾。つまり、企業が固定資産を購入したときの増値税は、前段階税額控除が認められない。したがって、企業は、固定資産にかかった増値税を負担することとなり、設備投資が抑制されていた。そこで、税負担の累積を解消する目的と、生産技術の発展を促進する必要などの理由³⁶⁾で、本来の生産型付加価値税は、消費型付加価値税に移行した。

2004年、東北地方が試行地域とされ、新規購入する固定資産にかかる増値税の額を企業に還付する仕組みが採用された。2009年1月1日、増値税の額を計算する際に、固定資産に係る増値税額が、前段階税額控除の対象となった。この改革は、増値税の課税ベースを限定し、税源を縮小したが、重複課税の問題を解消したといえる。

(iv) 課税範囲の拡大段階—2016年営改増改革

営業税と増値税の二重課税による税負担の累積を解消するために、営業税から増値税へ移行する改革（以下「営改増改革」と称する）は、2012年に始められた。

2012年1月1日、上海を試行地域として、

営業税の課税対象の一部³⁷⁾が増値税の課税対象へ変更された。調整されたサービスの提供は、6%または11%の税率が適用され、前段階税額控除が認められるようになった。2012年8月から2013年1月まで、営改増改革の試行地域は、8都市³⁸⁾に広げられた。2013年8月1日、営改増改革は全国に広がり、調整されるサービスに、メディア放送に関する制作、放映等が新たに加えられた。2014年1月1日、鉄道運輸と郵政サービスも、調整項目に入れられた。2016年3月23日、財政部と国家税務総局が、営業税の増値税への徴税変更の試行を全面的に開始する通知（関與全面推開營業稅改徵增値稅試點的通知）（財稅〔2016〕第36号）を公布した。具体的な実施方法に関して、「營業稅から增値稅へ移行する試行實施弁法（營業稅改徵增値稅試點實施弁法）」（以下「営改増弁法」と称する）、營業稅から增値稅へ移行する試行關連事項に関する規定（營業稅改徵增値稅試點有關事項的規定）（以下「営改増規定」と称する）、と「增値稅のゼロ税率と免税を適用する国境を越える課税対象行為に関する規定（跨境應稅行為適用增値稅零税率和免税政策的規定）」（以下「越境免税政策」と称する）等が公表された。5月1日、上記の行政法規が発効し、建築業、不動産業、金融保険業、生活サービス業などがすべて増値税

34) 曹瑞林・前掲注②179-180頁参照。

35) 生産型付加価値税と消費型付加価値税または、所得型付加価値税の詳しい内容について、水野忠恒『大系租税法』（中央経済社・2015）801-802頁参照。

36) 他に、①税負担の累積が深刻である国有企業を改革するには、税制上の優遇を必要とされていること、②国内企業が商品を輸出する際の、国際競争力を増やすために、すなわち国外企業との税制上の競争条件を平等にすること、③国際協調を求

め、国際慣習に乗ること、等の理由も挙げられる。

37) 調整された役務提供は、陸路、水路、空路などを含めた交通運輸業（この時点で、鉄道運輸は調整項目から除外されている）と、開発、情報技術、物流補助、有形動産の賃貸、諮問などを含めた現代的サービス業である。

38) 2012年9月1日、北京で実施され、10月1日、江蘇省、安徽省で実施され、11月1日、福建省、広東省で実施され、12月1日、天津市、浙江省、湖北省で実施された。

の課税対象になった。

現在、中国における付加価値税制度を規律する法律規定としては、増値税暫行条例と営改増弁法が、主に機能している。そのため、本論文は、増値税暫行条例と営改増弁法をもとに、国境を越える電子商取引に係る増値税の問題について、検討することとする。

(2) 重要歳入である付加価値税

84年税制改革で増値税が導入されて以来、税収全体に対する増値税の割合は年々増加する傾向があり、2013年度租税収入の中、付加価値税による税収は全体税収の49.10%を占めていたのに対し、企業所得税と個人所得税が税収全体に占める割合は、それぞれ20.29%と5.9%である³⁹⁾。

(3) 増値税の概要

(i) 納税義務者

中国の境内⁴⁰⁾において、サービス、無形資産及び不動産の譲渡、貨物の譲渡⁴¹⁾、加工、修理修配⁴²⁾及び、貨物の輸入を営む個人と「単位」は、増値税の納税義務者である（営改増弁法1条、増例1条）。増値税の納税義務者は、課

税売上金額によって一般納税義務者と小規模納税義務者に分けられている（営改増弁法3条、営改増規定1(五)⁴³⁾。個人経営の場合のみ、課税売上高が一定の基準に達しない者は、増値税の納税義務が免除される（営改増弁法50条）。

(ii) 課税対象

増値税の課税対象は、貨物の譲渡、無形資産の譲渡、不動産の譲渡、サービスの提供、貨物の加工、修理修配、貨物の輸入である。日本で非課税とされる土地の譲渡・貸付、金融取引等は、中国の営改増改正で増値税の課税対象に取り入れられている⁴⁴⁾。

(iii) 税率

中国の増値税は、多段階税率が採用されている。標準税率は17%であり、軽減税率として、0%、6%、11%、13%が設けられた。生活必需品及び農業用品等は13%が適用される。11%、6%は、営改増改革において、新設されたものであり、主に従来営業税の課税対象であるサービス、無形資産の販売に適用される。0%の適用対象は、輸出貨物（国務院が定めた輸出ゼロ税率が適用されないものを除く）である⁴⁵⁾。五つの税率以外に、免税項

39) これらの数値は中華人民共和国国家統計局編『中国統計年鑑2015』（中国統計出版社・2015）191-193頁に掲載するデータにより算出されたものである。付加価値税による税収は、国内増値税、国内消費税、営業税の合計額で計算し、輸出と輸入にかかる増値税と消費税の額を含めない。

40) 境内は、消費税法でいう「国内」に相当するが、増値税上での表現は境内が使われている。以下、日本法と区別するように、国内取引は消費税に、境内取引は増値税に使い分けることにする。

41) 貨物とは、有形動産を言い、電力、気体（ガス）などが含まれる（増細則2条）。

42) 「修理修配」は、中国語の表記をそのまま使用し、具体的に、損傷・機能喪失した貨物を修復す

ることを言う（増細則2条）。

43) 増値税暫行条例にも、同様な規定がおかれているが、金額の基準が異なっている。実務上は、営改増弁法が示した基準に従っている。

44) 日本では、金融取引への消費課税に関する研究が多くなされている。例えば、中里実「金融取引（銀行取引・保険取引）・不動産取引に対する消費税の課税」日税研論集30号（1995）227-291頁、西山由美「金融セクターに対する消費課税—非課税と仕入税額控除の不整合への対応」金子宏編『租税法と市場』（有斐閣・2014）298-318頁。

45) ゼロ税率は、消費税法における「輸出免税」に相当する。

目⁴⁶⁾も設けられている。小規模納税義務者は簡易課税のため、3%の簡易税率が適用される。

(iv) 前段階税額控除

前段階税額控除を認めないものは、二つの場合に分けられる。

一つは、納税者が所持する税額控除の証拠が、法律、行政法規または国家税務総局の規定に適合しない場合に、当該前段階税額控除が認められない(営改増弁法26条)⁴⁷⁾。

もう一つは、前段階税額控除の性質または課税技術上の理由から前段階税額控除が認められない場合である。例えば、簡易課税を適用する項目、増値税納税義務免除の項目、グループの利益または個人の消費のために、購入されるものに係る仕入税額(営改増弁法27条1項、増例10条1項)、非日常的に損耗された貨物、労務、サービス及び不動産等に係る仕入税額(営改増弁法27条2、3、4、5項、増例10条2、3項)、旅客運輸サービス、貸金サービス、飲食サービス、日常サービス、娯楽サービス及び自家消費に係る仕入税額(営改増弁法27条6項、増例10条4項)等は控除できない。

(v) 税額伝票

増値税の税額を計算する際に、前段階税額控除の方式が採用され、前段階税額控除の根拠として、増値税専用の税額伝票が使われている。いわゆる、インボイス方式である。

① 税額伝票の種類

増値税伝票は、増値税専用伝票と増値税普

通伝票に分けられている。両者の区別は、前段階税額控除の対象になるかどうかである。増値税専用伝票は、原則として一般納税義務者間の取引で用いられ、一般納税義務者に発行される⁴⁸⁾。一般納税義務者は、サービスや貨物などを購入する際に、支払った増値税額を記載した増値税専用伝票がもらえる。一般納税義務者は、課税期間内の増値税額を計算する際に、増値税専用伝票を使い、税額控除を行う仕組みとなっている。増値税普通伝票は、取引相手が一般納税義務者以外の場合に、発行されるものである。

② 増値税専用伝票の発行

一般納税義務者は増値税の偽造防止の管理システムを通じて、受領、発行、廃止等を行う(増値税専用伝票使用規定3条、以下「増専規定」とする)。増値税専用伝票は基本的に、伝票部分、控除部分、記帳部分の三つの部分で構成されている。伝票部分は、購入した側の帳簿記載の証拠であり、控除部分は購入側が増値税を申告する際に、控除の証拠として所轄の税務局に提出される。記帳部分は販売側の帳簿記載の証拠となる(増専規定4条)。増値税専用伝票は、取引双方の住所、連絡先及び事業者識別番号が明記されたうえで、取引商品の内容、適用税率、販売価格と増値税の税額などがすべて記載されるようになっている。近年、電子版増値税伝票も普及してきている。

また、増値税専用伝票を発行するには、取

(46) 免税項目は、消費税法における、納税義務免除に相当する。

(47) これは、前段階税額控除の手続要件を満たしていないことから、消費税法における仕入税額控除のための帳簿等の保存義務に相当するものである。

(48) 特例として、小規模納税義務が所属する地方税務局に申請することにより、地方税務局は、取引の内容に基づき、増値税専用伝票を代行発行することができる。2016年8月1日から、一部の都市では宿泊業を営む小規模納税義務者でも、増値税専用伝票を発行できるようになった。

引相手の事業者識別番号が必要となる。言い換えると、取引相手の事業者識別番号がなければ、販売側は増値税普通伝票のみが発行できる。事業者識別番号とは、事業者が税務登録を行う際に、所轄の税務局によって発行される番号である。

③ その他

増値税専用伝票以外に、税関から取得する増値税額が記載される輸入増値税専用の納税証明書に記載される税額、農産品を購入する際の購入価額を記載する領収証に記載される税額、リバースチャージ義務により所轄税務局から取得した増値税額が記載される徴収納付証明に記載される税額も、前段階税額控除の対象になる（営改増弁法25条2，3，4項）。しかし、増値税専用伝票の虚偽発行⁴⁹や、ミッシング事業者⁵⁰の問題が相次いで発生している。

3 国境を越える電子商取引に関する増値税の適用

(1) 電子商取引の市場規模

2015年、中国における電子商取引の規模は3.8万億元であり、前年度と比べると、37.2%も増加し、その中、国境を越える電子商取引は、全体の22.7%を占めている⁵¹。また、2020

年における中国の消費者による越境電子商取引（EC）の金額は、日本、アメリカの越境ECの購入額よりも多くなると予測された⁵²。

(2) 有形資産に対する扱い

(i) 境内取引の判定基準

従来の増値税の課税対象になる貨物の譲渡あるいは加工、修理修配の労務の提供について、中華人民共和国増値税暫行条例実施細則（以下、「増則」と称する）8条は「条例第1条は、中華人民共和国国内で行われる貨物の譲渡あるいは、加工、修理修配の労務の提供とは、(1)譲渡する貨物の出荷地または所在地は境内にあり、(2)提供する応税労務は、境内で行っている」と定めている。すなわち、譲渡または賃貸する目的物が有形資産の場合に当該目的物が境内にあるときは、当該取引は、境内で行われるものとして、増値税の課税対象になる。一方、有形資産が輸出される際に、増値税は還付される仕組みとなっている。つまり、有形資産の取引では仕向地原則が採用されている。

(ii) 税関による中立性の維持

中国で行われる国境を越える電子商取引の目的物は有形資産が多くみられる。有形資産に対する増値税の問題は主に税関による国境

49) 取引が実際に行われていないものの、増値税専用伝票を発行することによる脱税行為である。

50) ミッシング事業者の問題に対応するため、2016年12月1日、国家税務総局は、逃走（失踪）企業が発行した増値税専用伝票の認定と処理等の問題に関する公告（国家税務総局公告2016年第76号）（中国語：関予走逃（失联）企業開具増値税専用發票認定處理有關問題的公告）を発表し、逃走（失踪）企業の認定及びその関連増値税専用伝票の処理について規定した。具体的に、逃走企業が発行した増値税専用伝票は前段階税額控除の証拠とし

て認められない。

51) アイリサーチ「2016年中国跨境網購用戶研究報告」3頁、16頁参照（<http://wreport.iresearch.cn/uploadfiles/reports/635931381870900010.pdf> [最終閲覧2017年3月21日]）。

52) 経済産業省「平成24年わが国情報経済社会における基盤整備（電子商取引に関する市場調査）報告書」8頁参照（<http://wreport.iresearch.cn/uploadfiles/reports/635941553177667023.pdf> [最終閲覧2017年3月21日]）。

税調整で対処される。2016年5月13日、「国境を越える小売の電子商取引に対する輸入の租税政策に関する通知（関于跨境電子商務零售進口稅收政策的通知）」（財関税〔2016〕18号）が公表され、「公平に競争できる市場環境を作り、国境を越える小売の電子商取引を健全に発展させる」と示している⁵³。

しかし、中立的な競争条件を維持すると同時に、税関における税務執行コストも効率性の観点から考慮しなければならない。したがって、理論的には税関による国境税調整は可能だが、執行上、国境を越える電子商取引の市場規模の大きい中国では、すべての取引に増値税を課すことは困難である。なぜならば、毎日、通関する荷物の数がかかなり多いこと、商品と私物の判別が難しい（商品を私物に偽装する場合も存在する）こと、商品ごとに中国における市場価格を評価することが難しいことからである。

(iii) 電子出版物の扱い

デジタル化された書籍や音楽等の電子出版物は、貨物として扱われている。財政部国家税務総局の一部の貨物が増値税低税率の適用と簡易徴収方法の政策に関する通知（財政部国家税務総局関与部分貨物適用増値税低税率和簡易弁法徴収増値税政策的通知）（財税

〔2009〕9号）は、電子出版物とは、a. コンピューターのプログラムを利用し、b. 画像・文書・音声等の情報内容をデジタルデータに転換し、c. 通常に物理的形態を持つ磁、光、電等の媒介に保存し、d. コンピューター・携帯電話・デジタル閲覧端末等にあるデータリーダーを通じて読み取り、考えの表示・知識の普及等に使われる広範囲のメディアであると定義している（同通知一(三)）。したがって、電子出版物が販売される際に、電子出版物の所在地によって境内取引に当たるかどうかは判断される。そうすると、平成27年改正前の日本における消費税法上の問題と同様な問題が起きている。つまり、電子出版物の所在場所が不明なため、境内取引に当たるかどうかは判断できない⁵⁴。

(3) サービス及び無形資産に対する扱い

(i) サービスと無形資産の定義

サービスの販売が増値税の課税対象になるということは、営改増弁法によって定められている。営改増弁法は、サービスについての定義が明確に置かれていないが、附則注釈は、サービスの内容を列挙し、それぞれ定義している。サービスの販売とは、「交通運輸サービス、郵政サービス、電信サービス、建築サー

⁵³ 改正の内容について、個人が越境電子商取引を通じて輸入した有形資産は、一回につき2千元（約3.5万円）以下、年間に総額2万元（約35万円）以下であれば、関税の税率0%が適用され、輸入増値税と消費税の合計法定税額の70%が徴収される。一回の金額が、2千元を越え、または年間総額が、2万元を越えた場合、越境電子商取引を通じて、輸入した有形資産に対しては、一般貿易と同様に、法定税額の全額が徴収される。また、免税点制度の廃止等からは、国内外事業者間の税率上の競争条件を中立にするために、個人による国境を越え

る小売の電子商取引に対して、厳しく課税する姿勢を示している。

⁵⁴ この点については、営改増改革前から指摘されていたが、当時はまだ営業税と増値税が併用されていたため、電子出版物は、営業税の課税対象か増値税の課税対象かについて不明確である。実務上は、ずっと有形資産として扱っているが、制度上では有形資産として扱うと、内外判定の問題が生じている。廖益新「遠程在線銷售的課稅問題與中国的對策」法學研究第2期（2012）71-83頁參照。

ビス、金融サービス、現代サービス、生活サービスの提供を指している」と説明している（営改増弁法附則注釈一）。消費税法における、電気回線を利用する役務の提供のような定義は見当たらない。つまり、電子商取引によるサービスの販売が、特別に扱われておらず、すべてのサービスは一律に規定されている。本論文は国境を越える電子商取引を検討するため、電子商取引と関連するいくつかのサービスを取り上げて説明する。

電信サービスとは、「有線、無線の電磁システムまたは光システム等の様々の通信ネットワーク資源を利用し、通話を提供する業務活動である。基礎電信サービスと増値電信サービスが含まれている」（営改増弁法附則注釈一(三)）。基礎電信サービスは、インターネットを通じ、通話サービスを提供する業務活動であり、インターネット要素であるブロードバンドや波長を賃貸・譲渡する業務活動も含まれる。増値電信サービスは、インターネットなどを利用した、デジタルデータと情報の伝達および応用サービス、インターネット接続サービス等の業務活動である（営改増弁法附則注釈一(三)）。ところで、電子書籍・音楽などの電子出版物は、増値電信サービスの定義から見ると、それに当てはまるのではないかとの指摘もある⁵⁵。現行法上、電子出版物等を貨物と扱う際に内外判定が不明確になるという問題は、電子出版物等を増値電信サービスとして扱うことにより解決されうるだろう。ただ、そうすると、紙ベースでの書籍・雑誌などは13%の税率が適用される一方、電子出版物は6%の税率が適用される結果となり、非中立性の問題が生じてくる。

情報技術サービスとは、コンピューターや通信網などの技術を利用し、情報に対する生

産、収集、処理、加工、保存、転送、検索及び利用を行い、情報サービスを提供する業務活動である（営改増弁法附則注釈一(六)2）。

情報システム増値サービスとは、情報システム資源を通じて、ユーザーに付加的に提供する情報技術サービスである。データの処理・分析・整合、データベースの管理、データのバックアップ、データの保存、電子商取引のプラットフォーム（E-commerce platform）等が含まれる（営改増弁法附則注釈一(六)2(5)）。

無形資産の譲渡は、無形資産の所有権または使用权を譲渡する業務活動を言っている。無形資産は、実物態様を有せず、経済利益を生み出す資産であり、商標、著作権、のれん、自然資源使用权及びその他の權益性のある無形資産が含まれる（営改増弁法附則注釈一(七)6）。

(ii) 境内取引の判定基準

現行増値税制度では、増値税の課税対象は、中国国境内で行われる、無形資産あるいは不動産の譲渡、貨物の譲渡あるいは加工、修理修配の労務の提供及び輸入貨物などとされている（増例1条、営改増弁法1条）。そこで、ある取引が増値税の課税対象であるかどうかを判定するにあたっては、当該取引が中国国境内で行われるという課税要件に当てはまるか否かが重要となる。

サービス、無形資産あるいは不動産の販売が、境内で行われているかどうかについて、営改増弁法12条は「境内におけるサービス、無形資産あるいは不動産の譲渡とは、(1)サービス（不動産賃貸を除く）あるいは無形資産

⁵⁵ 「通信業増値税改革」中国税務快訊第10期（2014.5）（<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2014/05/China-tax-alert-1405-10-VAT-Reforms-for-the-Telecommunications-Sector-c.pdf> [最終閲覧2017年3月21日]）。

(自然資源使用権を除く)の提供者または受容者は、境内にいる。(2)譲渡または賃貸する不動産は、境内にある。(3)自然資源使用権の目的物である自然資源は、境内にある。(4)財政部と国家税務総局が規定するその他の場合」と定めている。その上で、境内で行われるものでないサービスあるいは無形資産の譲渡について、補足の説明として、13条は「以下の場合は、境内で行われたサービスあるいは無形資産の譲渡に当たらない。(1)境外にいる『単位』または個人から、境内にいる「単位」または個人に対して、完全に境外で行われるサービスの提供。(2)境外にいる「単位」または個人から、境内にいる「単位」または個人に対する、完全に境外で使用する無形資産の譲渡。(3)境外にいる「単位」または個人から、境内にいる「単位」または個人に対する、完全に境外で使用する有形不動産の譲渡。(4)財政部と国家税務総局が規定するその他の場合」と規定している。

要するに、内外判定が行われる際に、サービス等取引を広く境内取引に判定する傾向がある。具体的に、境内事業者がサービスを提供した場合には、取引相手の居場所、サービスの提供場所を問わず、境内取引と判定する。これは租税の属人的原則という考えに基づいている⁵⁶⁾。境外事業者が、境内で、又は境内と境外にわたってサービスを提供する場合には、当該サービスの販売は、境内取引と判定する。

つまり、境外事業者は、完全に境外でサービスを販売する場合のみ、増値税の課税対象とならない。具体例として、中国の居住者が海外での観光中に、現地の事業者に提供されるサービスは増値税の課税対象ではない⁵⁷⁾。問題は、境内事業者が、境外においてサービスを販売する場合でも、増値税の課税対象となることである。上記の判定基準は、仕向地原則に従うものとは言えない。ただ、国境を越える一定の応税行為について、増値税ゼロ税率又は免税政策を適用できる規定がある。この点について、次の(Ⅲ)で説明する。

(Ⅲ) 国境を越えるサービスと無形資産等に対する優遇政策

境内取引と判定される一部の越境応税行為に対する扱いは、越境免税政策で、定められている。そのうえ、2016年5月6日、営業税から増値税への移行に伴う越境応税行為に対する増値税免除の管理弁法(試行)(中国語: 営業税改徴増値税跨境応税行為増値税免税管理弁法)(国家税務総局公告2016年29号)(以下「越境免税管理弁法」と称する)が公告され、免税の適用部分に関する手続きなどが規定された。越境免税政策と越境免税弁法は、国境を越えたサービス、無形資産等の譲渡の中で、増値税の納税義務を免除するものとゼロ税率を適用するものについて定めている。

越境免税政策一(三)は、境内の単位または個人が、境外の単位に「完全に境外で消費され

56) 国家税務総局全面推開營改增督促落實領導小組弁公室編『全面推開營改增業務操作指南』(中国税務出版社・2016) 25頁参照。

57) 当該取引について、東京地裁平成28年2月24日判例時報2308号43頁は「国内の旅行会社が訪日ツアーを主催する海外旅行会社との間で国内の旅行に係る部分の取引は輸出免税取引に当たらない」とされた事例である。

つまり、海外旅行中に受けられるサービスに対する付加価値税の課税権は、そのサービスが提供される現地の課税当局に属されることに異論がない。日中両国の付加価値税制度は、この問題に対する扱いが同様であり、二重課税も二重不課税も生じていない。

る」開発サービス、合同エネルギー管理サービス、デザインサービス、放送放映番組（作品）の制作と発行サービス、ソフトウェアサービス、情報システムサービス等を提供する際に、増値税の0%が適用されると定めている。ただし、財政部と国家税務総局が規定した、増値税の免除が適用されるものを除く。越境免税政策二(三)は、境内の単位または個人が、境外の単位に「完全に境外で消費される」電信サービス、知的財産権サービス、諮問サービス、境外で放映される広告サービス及び無形資産等を提供する際に、増値税の納税義務が免除されると規定している。

「完全に境外で消費される」とは、①サービスを実際に受ける事業者は境外にあり、且つ境内の貨物と不動産に無関係、②無形資産は完全に境外で使用し、且つ境内の貨物と不動産に無関係、③財政部と国家税務総局が規定するその他の場合、と定められている（越境免税政策七）。また、境内の個人または単位が境外の個人または単位に電信サービスを提供する場合に、サービスの受容者が境外にあり、境外の電信業者によって対価が支払われるのは、完全に境外で消費する電信サービスである（越境免税弁法2条10項）。

従って、優遇政策を適用するためには、サービスの受容者が境外にすることが共通の条件である。つまり、消費者の居場所は免税あるいは0%税率の適用に影響している。

最後に、国境を越えて電信サービスと無形資産の譲渡が行われた際に、増値税の免除が

適用するための要件については、次のように規定されている。①電信サービスと無形資産の譲渡に関する書面の契約が必要とされている（越境免税弁法5条）、②納税者は電子サービスと無形資産の譲渡によって取得したすべての収入を、境外から取得しなければならない（越境免税弁法6条）。③納税者は所轄税務機関に、免税登録をしなければならない（越境免税弁法8条）。

(iv) リバースチャージ方式

境外の単位または個人が境内取引を行う際に、増値税の申告が問題になる。特に、電子商取引の場合は、境内に事務所などがなくても、サービスや無形資産の提供が容易に行われる。そこで、増値税の徴収を確保するために、リバースチャージ方式が採用されている。境外の単位または個人が、境内で応税行為をし、且つ境内に経営機構を設けていない場合に、受容者は増値税の徴収納付義務者とされる（営改増弁法6条、増例18条）。

徴収納付は、租税の徴収方法の一種であり、「納税義務者以外の第三者に租税を徴収させ、これを国または地方団体に納付させる方法」⁶⁸である⁶⁹。日本では、所得税法の源泉徴収（所税181条）と地方税法の特別徴収（地税321条の3、328条の4）が、徴収納付の例である。ただ、消費税法における準用が見られない。本論文で、徴収納付義務は、増値税において、納税義務者以外の第三者に増値税を徴収させ、これを国に納付させる義務の意味として使用する。

68) 金子宏『租税法（第二十一版）』（弘文堂・2016）83頁。

69) 「徴収納付の場合において、租税を徴収し納付する義務を徴収納付義務と呼び、この義務を負担する者を徴収納付義務者と呼ぶことができ」る。「徴

収納付義務は、納税義務者から租税を徴収する義務（作為義務）と徴収した租税を納付する義務（給付義務）の結合した特殊な義務である。金子・前掲注68)83-84頁参照。

徴収納付の手法は、課税漏れを防ぐために使われる徴収方法である。一般的に、徴収納付が利用される条件としては、課税当局が納税義務者の納付すべき金額を管理しきれないことと、納税義務者の一部の納税資金が徴収納付義務者に管理されていることが挙げられる⁶⁰⁾。

境外の単位または個人が境内取引を行う際に、リバースチャージ方式が採用されるため、サービスや無形資産の提供を受ける者に、増徴税の徴収納付義務が課される。つまり、境外の単位または個人が、国境を越えて電信サービスや無形資産を提供した場合、境内のサービスや無形資産を受ける者は、増徴税を徴収納付しなければならない。そこで、最終消費者である個人でも徴収納付義務を負うことになる。しかし、個人による徴収納付は執行上困難なため、境外の単位または個人が境内にサービス等を提供する際には、増徴税はほとんど徴収されていないと考える⁶¹⁾。

4 小括

(1) 国境を越える電子商取引における増徴税の問題点

まず、増徴税における電子出版物等の分類

に問題があることは、前述のとおりである。貨物として扱うことは、電子出版物の所在が不明確なため、内外判定が困難になる。次に、境内の単位または個人が国境を越える電子商取引によるサービスや無形資産を提供する場合に、当該取引は、サービスの内容（又は無形資産）によってゼロ税率か免税が適用される。そこで、異なるサービスを提供する業者の間で、中立性の問題がある。一方、免税政策が適用される取引において、税負担の累積が生じている。また、境内の個人による増徴税の徴収納付は執行上困難なため、実際に、増徴税の徴収漏れが生じている。さらに、境内の単位または個人が行うサービス等の提供は広く境内取引としたうえ、免税又はゼロ税率の適用を通じて、列挙の形で一部の「サービスの輸出」を認めている。そこで、境内の単位または個人が国際取引を行う際は、租税による競争条件は非中立になる問題が生じている。

最後に、現行増徴税制度は17%、13%、11%、6%、0%、との複数税率が適用されている。しかし、食料品や生活必需品について生活保障のため低税率が適用される以外は、サービス業にも低い税率が適用される⁶²⁾。税制

60) 国家税務総局全面推開改増徴督促落實領導小組弁公室編・前掲注56)17頁参照。

61) 実際に、境外の単位または個人が境内の個人に国境を越えるサービス等を提供する取引は少数である。なぜかという点、インターネット審査制度、いわゆる「防火長城」(Great Firewall of China, 簡称、GFW)が存在しているからである。また、インターネット情報サービス管理弁法(互聯網信息服务管理弁法)國務院令〔2000〕第292号が、2011年改訂された。4条は「国家は営利的インターネット情報サービスの提供に、許可制を、非営利的インターネット情報サービスの提供に、登録

制を採用している。許可を取得していないまたは登録手続きを行っていないものは、インターネット情報サービスを提供してはいけない」と定めている。15条は、「憲法が定めた基本原則を反対するもの」、「国家安全を危害し、国家秘密を漏らすもの」、「わいせつ、賭博、暴力などを宣伝するもの」などの内容がインターネット情報サービスに、含まれてはいけない。したがって、国家安全と放映制限などの理由から、境外の単位または個人から境内の個人に対する、電子書籍のダウンロードや、映画の有料閲覧等のサービス提供はほとんど行われていない。

上の差別は、各業種間の税負担の違いを生み出し、中立性に問題がある。

(2) 消費税制度との相違点

(i) 基本制度

増値税は消費税より納税義務者の範囲が広い（個人も納税義務者である）、課税対象の範囲が広い（金融保険サービス、不動産の販売も課税対象になる）、前段階税額控除の範囲が狭い（人的消費に係る増値税額は前段階税額控除できない）。その上、仕入税額の控除方式として、日本の帳簿方式と異なり、インボイス方式が採用される。最後に、現時点では、日本の単一税率と異なり複数税率が採用されている。

(ii) 国境を越える電子商取引の扱い

電子書籍・音楽等の電子出版物のダウンロードは日本では電気通信利用役務の提供として扱われるが、増値税では貨物として扱われている。次いで、消費税法において、国外事業者から一般消費者に電気通信利用役務を提供する際に、国外事業者申告納税制度が存在

するが、増値税制度ではそのような申告登録制がない。また、国境を越える事業者間の電子商取引は同じくりバースチャージ方式が採用されるが、増値税は境内の単位または個人に徴収納付義務を課し、消費税は国内事業者に納税義務を課している。最後は、実体法における仕向地原則の適用は異なっている。

III 国境を越える電子商取引に係る付加価値税の在り方

1 OECDの議論

(1) オタワ合意

OECDは電子商取引における付加価値税の課税問題をめぐり、オタワ・フレームワーク（Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions, 1998）を公表した。フレームワークは、電子商取引に適用される一般課税原則を提示し、その中には中立性、効率性、確実性及び簡索性、実効性と公平性、柔軟性が挙げられていた⁶²。また、「消費税の

62) サービス業に低税率が適用するのは、営改増改革の経過税率との考え方もある。従来、営業税の課税対象であるサービス業には、5%の取引税率が適用されてきたが、増値税に変えた途端に、標準税率が適用されると、税負担が過大になる。なぜかという、すでに投下した設備投資などに係る仕入税額は控除できないからである。したがって、経過税率が必要である。ただ、最終的には標準税率に統一すべきである。

63) 中立性、効率性、確実性及び簡索性、実効性と公平性、柔軟性の内容について、それぞれは「課税は、電子商取引の諸形態間及び電子商取引と伝統的取引の間で、中立かつ公平であるべきである。ビジネスの決定は、課税に関する考慮ではなく経済的な考慮に動機づけられるべきである。類似の状況下で類似の取引を行う納税者は、類似の課税を受けるべきである」こと、「納税者のコンプライアンスコスト及び課税当局の行政運営コストはで

き得る限り最小化すべきである」こと、「課税ルールは、明確かつ簡単に理解できるものであるべきである。そうすれば、納税者は、いつ、どこで、どのように課税されるかを含め課税の結果を取引に先立ち予測することができる」こと、「課税は、正しい時期に正しい税額を生み出すべきである。脱税及び租税回避の可能性は、その対抗策とそのリスクの釣り合いを保ちつつ、最小化されるべきである」こと、「課税制度は、技術及び商業の進展についていくために十分に柔軟であり、ダイナミックである必要である」と説明されている。OECD “Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions” (1998) box2. オタワ・フレームワークの邦訳について、OECD金子宏=中村雅秀編『テクノロジー革新と国際税制』（清文社・2001）渡辺智之報告資料「OECDオタワ・フレームワーク邦訳」（2000）249-256頁参照。

課税上、デジタル化された物品の供給は、物品の供給として取り扱われるべきではない⁶⁴⁾と明示し、「国境を越える取引についての消費課税のルールは、消費される場所の管轄で課税されるべきというものであり、管轄内で消費されたときとみなされる状況についての国際的なコンセンサスが求められるべきである⁶⁵⁾。更に、リバースチャージ方式による課税のメカニズムが検討された⁶⁶⁾。

オタワ会合以降の課題として、「消費地の定義、課税地ルール、サービス及び無形資産に関する国際的に整合的な定義等についての合意形成」及び「電子商取引の発展に合わせた消費税の効率的な執行及び徴収を継続的に確保するためのオプションの開発」が挙げられている⁶⁷⁾。

オタワ・フレームワークは、電子商取引における付加価値税の課税問題に関する初めての国際合意であり、提示した五つの課税原則が、国際取引における付加価値税の在り方に影響を与えている。

(2) VATガイドライン

2006年、国際付加価値税ガイドライン

(International VAT/GST Guidelines)の目次案が初めて公表された。その後、2010年から、課税原則及び中立性、中立性に関するコメントリー等の内容が徐々にガイドラインに追加され、2015年11月、最終的なガイドラインが公表された⁶⁸⁾。

国際取引の中立性について、基本的な中立性原則⁶⁹⁾、国際取引における中立性⁷⁰⁾が説明されている。国際取引における付加価値税の中立性を維持するために、仕向地原則を適用しなければならない。すなわち、国境を越える提供に対する付加価値税は、最終的に消費される場所の管轄権のみに徴収されるべきであり、消費地課税基準 (the rules of the jurisdiction of consumption) はサービス及び無形資産の国際取引にも適用されるべきである (Guideline3.1)。

消費地の判定について一般ルールと特例ルールに分けられた。一般ルールでは、BtoB (企業間取引) とBtoC (企業と最終消費者間取引) を区別して検討している。BtoBについては、通常の商取引合意により顧客が所在する国は課税権を有する (Guideline3.2-3.4)。BtoCについて、二つの場合に分かれる。一つ

64) *Id.* box3.

65) *Id.*

66) *Id.*

67) *Id.* box4.

68) フレームワークから国際付加価値税ガイドラインに至る経緯について、小川廣明「OECD VATガイドラインの課題等—一本支店間取引を中心に—」税大論叢87号 (2016) 493-494頁参照。

69) OECD, "International VAT/GST Guidelines" (November, 2015.) 具体的に、VATの負担は課税事業者によるべきではないこと (Guideline2.1)、同様な状況で実施される同様な取引は、同様なレベルの課税対象となること (Guideline2.2)、VATの設計は経営判断 (business decisions) に影響して

はならないこと (Guideline2.3) である。小川・前掲注(68)493-494頁参照。

70) 国際取引における中立性とは、税負担の水準に関し、当該国の課税上、外国事業者は国内事業者と比べてより不利にもより有利にも取り扱われるべきではないこと (Guideline2.4)、外国事業者が回収不能なVATを負担することとならないこと (Guideline2.5)、外国事業者に対して特別な執行上の手続が必要であると認められる場合であっても、これらの手続は事業者にとって過重なあるいは不適当なコンプライアンス上の負担を負わせるものとしてはならない。小川・前掲注(68)493-494頁参照。

は、①物理的な提供場所が容易に判定でき、②通常消費と提供は同時に同じ場所で行われ、③通常、サービスまたは無形資産の提供者と受給者は同時に、同じ場所にいるとの条件が全部満たされる場合において、サービスの提供が物理的に行われている場所のある国が課税権を有する⁷¹⁾。もう一つは、上記三つの条件のいずれかが満たされない場合において、消費者の通常居住する国が課税権を有する (Guideline3.6)。

一方、特例ルールについて、①顧客の所在地基準による課税権の分配は、中立性、コンプライアンスと行政執行上の効率性、確実性と簡索性、実効性、公平性の基準（以下「五原則」とする）を考慮した場合でも、適切な結果を導けないこと、②顧客の所在地以外の代替案により、上記同様な基準から著しくより良い結果を導けること、という二つの条件が満たされた場合に、その代替案によって、課税権を分配することができる (Guideline3.7)。もう一つの特例は、国際取引におけるサービス及び無形資産の提供が不動産に直接関係する場合に、課税権は不動産の所在地の管轄地に割り当てることができる、というものである (Guideline3.8)。

要するに、国際取引におけるサービス及び無形資産の提供については、消費地国の課税

ルールで課税され、消費地の判定はサービスまたは無形資産の提供場所が明確である場合以外に、顧客の所在地によって行われる。つまり、電子商取引のような、消費者と供給者が同じ場所にいない国際取引について、顧客の所在地国は、当該取引に対する課税権を有する。ただし、顧客の所在地基準と比べ、五原則から「著しくより適切な結果」が得られる基準があれば、それを参照し、課税権を分配する。しかし、五原則自体に、優劣順位がなく、「著しくより適切な結果」というのも、それぞれの原則から見て異なるものであろう。

2 仕向地原則と原産地原則

国境を越えて取引が行われる際に、所得課税だけでなく、消費課税においても、複数の国の課税権の抵触により、二重課税の問題が生じている。課税管轄を調整するには、原産地原則 (origin principle) と仕向地原則 (destination principle) がある。各国政府は、統一の原則に従って立法することにより、二重課税又は二重不課税の問題が解消される。しかし、課税技術の問題や貿易の不对等による税収減などの理由から、消費課税における課税管轄原則の統一は困難である。

「財産の生産・製造地を課税管轄地とする」基準は原産地原則とされ、「財産の消費される

(71) Guideline3.5, 伝統的なサービスの提供を想定し、サービスの提供場所が容易に判定され、且つサービスが提供されると同時に消費され、サービスの提供者と受容者が同じ場所にいる前提でその提供が実際に行われた場所は、仕向地 (消費地) である (Guideline3.5)。また、電子商取引によるサービス等の提供を想定し、上記3つの条件が満たされない場合に、「顧客の通常の住居 (usual residence) が所在する国」は、仕向地 (消費地) となる (Guideline3.6)。顧客の所在地ではなく、通常の住

居が所在する国にする理由は、顧客である個人の所在地が必ず一定ではないからである。例えば、旅行中に、電子書籍をダウンロードする場合に、その旅行先の国ではなく、通常の住居の所在地の国が仕向地とされる。こうした課税地の決定は、実務上の執行可能性を考慮していると考えられる。具体的に、電子書籍をダウンロードする際のIPアドレスより決済情報のほうが比較的把握しやすいからである。

土地を問わず、すべての財産はその生産・製造地において課税される。つまり、輸入に免税し、輸出に課税する。一方で、「財産の使用・消費地を課税管轄地とする基準」は、仕向地原則とされ、輸出に免税し、輸入に課税する⁷²⁾。どちらを採用すべきかについて、考え方が分かれている。原産地原則を支持する考え方は、利益説の立場に立ち、「所得課税のソースルールに代わるものとして消費課税は、事業用の施設 (business establishments) の対価として支払われるもの」とする⁷³⁾。

貨物の取引については、仕向地原則を適用することで基本的に統一されている。サービスと無形資産の取引には、どの原則が適用されるべきかについて意見が分かれている。徹底的な原産地原則 (シンガポール)、徹底的な仕向地原則 (日本)、それとも両原則を併用する (イギリス) かは、租税政策上の問題である⁷⁴⁾。仕向地原則の適用は、世界各国の事業者が中立な条件で競争できるため、OECDをはじめ先進国の間で提唱されてきた⁷⁵⁾。しかし、国境を越える電子商取引において、徴収管理能力の限界と国際協力の限界により、仕向地原則を徹底的にするのは極めて困難である。一方、国境を越える電子商取引に、原産地原則を適用することは、税率の低い国のサービス輸出を有利に扱っていなければ、競争条件を歪めるとは言えず、むしろ、仕向地原則の考え方に合致する見解もある⁷⁶⁾。

3 消費税と仕向地原則

(1) 消費税における仕向地の意味

まず、資産の譲渡又は貸付の場合は、「当該譲渡又は貸付けが行われる時において当該資産が所在していた場所」で判定する (消費税法4条3項1号)。つまり、当該資産の所在場

所は仕向地である。

次に、役務の提供である場合 (電気通信利用役務の提供を除く) は、「当該役務の提供が行われた場所」によって判定する (法4条3項2号)。つまり、役務の提供場所は仕向地である。関連して、「国内及び国内以外の地域にわたって行われる旅客又は貨物の輸送」は、「当該旅客又は貨物の出発地若しくは発送地又は到着地」で判定し、「国内及び国内以外の地域にわたって行われる通信」は、「発信地又は受信地」で判定する (令6条2項1, 2号)。上記の役務の提供における消費または提供する場所は、二か所以上の課税管轄地にわたり、一定のルールで課税権を配分している。役務の提供の場合に、仕向地は必ず一つの場所とは限らない。

また、電気通信利用役務の提供である場合は「当該電気通信利用役務の提供を受ける者の住所若しくは居所 (現在まで引き続いて一年以上居住する場所をいう。) 又は本店若しくは主たる事務所の所在地」で判定する (法4条1項, 3項3号)。つまり、顧客の所在地が仕向地とされている。

ただし、上記の役務の提供以外に、国内及び国内以外の地域にわたって行われる役務の提供が行われた場所が明らかでないものについて、役務の提供を行う者の役務の提供に係る事務所等の所在地で判定する (令6条2項

(72) 水野忠恒『消費税の制度と理論』(弘文堂・1989) 172頁。

(73) 水野・前掲注(72)173頁。

(74) 解学智=張志勇『世界税制現状と趨勢』(中国税務出版社・2014) 182-185頁参照。

(75) See OECD, *supra* note69, chapter2.

(76) 劉奇超=徐惠琳「走出迷局: 側窺全球增值稅指南之構建機理與運行機制(-)」海關與經貿研究36卷第3期 (2015) 96-119頁参照。

6号)。この規定の趣旨は、「個々の役務の提供が国内及び国内以外の地域にわたって行われる場合には、役務の提供場所の把握が事実上極めて困難であることにかんがみ、国内に事務所等の物理的な存在のある事業者についてのみ課税を行うことで課税上の便宜及び明確化を計ったもの⁷⁷⁾と解される。原産地原則を採用しているとの見解がある⁷⁸⁾。しかし、役務の提供を行う者の事務所等がサービス等の「生産・製造」の場所であるとは限らず、この規定は原産地原則が採用されるというのに疑問を思う。

要するに、消費税法における消費地の判定は、ほとんどVATガイドラインに従って、作られているが、顧客の所在地基準の適用は、すべてのサービス等の国際取引ではなく、電気回線利用役務の提供のみである。電気回線利用役務の提供以外の国際的役務の提供においては、国内外事業者間の競争条件に、中立性の問題が言及されていなかった。

(2) 役務の提供と仕向地

そもそも、サービスにおける仕向地の概念は問題がある。サービス等の提供において、「消費・使用」及び「生産・製造」との概念がはっきり区別できない。例えば、現代技術を介しない伝統的なサービス取引のほとんどは、同じ場所で提供者と受容者が同時に存在し、提供と消費もその場で行う。そうすると、提供する場所と消費する場所が同一なため、仕向地原則か原産地原則かをはっきり区別しなくても、その「同一な場所」で課税されてきた。しかし、電子商取引の場合において、提供者と受容者が同一場所に所在することなく、サービスを提供する場所と受容する場所も異なることが可能になった。サービスが提供さ

れると同時に消費（消滅）すると考えるとしても、サービスの提供者の居場所で消費（消滅）するか、受容者の居場所で消費（消滅）するかは区別できない。つまり、サービス（特に現代的なサービス、例えば諮問、コンサルティング等）の提供に関しては、有体物と異なり、提供する場所と消費する場所を区別して定義できない。したがって、役務の提供を行う者の事務所等の所在地で内外判定するのは、絶対的な原産地原則ではなく、顧客の所在地基準に比べて、相対的な原産地原則ではないだろうか。

IV 付加価値税の在り方から見る増値税の現状と今後

1 VATガイドラインと増値税

(1) 増値税におけるVATガイドラインの位置づけ

中国の営改増改革は、ガイドラインが作成される間に行われていた。ガイドラインの最終版が公表された半年後に、増値税の改革案も公表された。営改増弁法では、ガイドラインに影響される部分はかなりあると否定できない。例えば、増値税の課税対象は、明らかに、サービス、無形資産または不動産と規定すること（営改増弁法1条）、不動産に係るサービスの提供について、不動産の所在によって課税地を判定すること（営改増弁法12条2項）等である。ところが、サービス及び無形資産の取引における課税地の判定について、営改増弁法は、ガイドラインが示す一般ルー

⁷⁷⁾ 東京地裁平成22年10月13日判決訟務月報57巻2号549頁。

⁷⁸⁾ 栗原克文「国境を越える役務提供と消費税」税大ジャーナル24号（2014）147頁参照。

ルではなく、顧客の所在地基準以外の特定ルールを採用している。つまり、サービス及び無形資産を提供するBtoC取引において、増値税が採用している包括的な判断基準（以下包括的基準とする）は、顧客の所在地基準より、五原則からみればより著しく適切な結果を得られるのであろう。

(2) 消費地の判定基準

包括的基準と顧客の所在地基準を、五原則から優劣を比較してみよう。

まず、包括的基準は、顧客の所在地基準に比べて、国内事業者間においても、国内外事業者間においても著しく中立性が欠けている。そして、納税者のコンプライアンスコストと行政執行コストの効率性から見れば、顧客の所在地基準を採用する消費税では、国外事業者の登録を管理する行政コストと国外事業者のコンプライアンスコストが注目される。一方、包括的基準は中立性が欠け、境内の単位または個人は多くの申告義務が課されるため、コンプライアンスコストも高くなるが、境外の単位等を管理する行政コストはほとんどかからない。また、确实性と簡索性や、実効性および公平性は、包括的基準と顧客の所在地基準にほとんど影響されないので、ここでの比較を省略する。

要するに、包括的基準は徴収の効率性の観点から優れるが、顧客の所在地基準は中立性が維持できる結果となる。増値税制度は、包括的基準を採用することから、中立性より効率性を重視するのであろう。

2 中立性と増値税

増値税制度では、輸入取引と境内取引が増値税の課税対象とされ、輸出取引に対しては、

前段階税額が還付される仕組みが採用されている（増例1条、25条）。原則的に仕向地原則が適用されるといえる。しかし、サービスや無形資産の提供においては、①仕向地を判別しにくいこと、②取引情報が隠されやすいこと、との執行上の問題があるため、簡単に仕向地原則が適用できない。

仕向地原則を選択すれば、①租税中立性の観点から企業の経済活動に影響を与えない、②原産地原則の下での低税率国への移転による租税回避行為を防げる、③仕向地原則は、消費者の担税力に注目する付加価値税の本質に合致する、といったメリットがある⁷⁹⁾。一方、サービスや無形資産に対する課税は原産地原則を採用すれば、国境税調整のないサービスや無形資産に対しては、増値税を確実に徴収できるのに対して、課税局の行政コストと納税者のコンプライアンスコストが高いうえに、仕向地原則が採用される国との間で二重課税の可能性はあるといったデメリットが挙げられる⁸⁰⁾。IIで述べたように、増値税は、異なる産業間で複数税率が採用されるため、基本的中立性に問題がある⁸¹⁾。また、国際取引における中立性について、優遇政策を通じて、中立性を維持しようとしている。しかし、優遇政策がすべての国際サービス等の取引に適用されるのではないため、国際取引における中立性は十分に確保されていない。また、優遇政策だけでは、中立性の維持には不十分で

⁷⁹⁾ 廖益新・前掲注5476頁。

⁸⁰⁾ 廖益新・前掲注5477頁。

⁸¹⁾ 中国では、増値税の負担が最終的に消費者に転嫁されるという感覚はほとんどなく、逆に事業者の負担が大きく掲げられている。營改増改革の目的の一つは、事業者の税負担を軽減することである。したがって、中国では増値税の転嫁が不明確、不十分である。

ある。境内の単位は優遇政策の適用を受けるには、手続きの申請と輸出の証明が必要とされ、境外の単位に比べると、コンプライアンスコストが高い。

増値税が導入される当初から中立性の問題があり、改正が重なっても解決されていなかった。増値税制度では、増値税が確実に徴収されることや租税回避の防止等は中立性より優先的に考慮されているようである。中国における租税法の研究は実務を中心に展開したため、公平・中立等の基本原則より執行可能性や徴税の効率性が先に検討されるからであろう。

3 増値税の今後

サービス及び無形資産の国際取引に当たって、増値税は、包括的基準を原則にしたうえに、優遇政策を通じて内外事業者間の競争中立性を維持するのが不十分である。そのため、中立性の確保は、増値税制度にとって緊喫の課題である。具体的に、境内の単位または個人に対する納税負担の軽減や、境外の単位または個人の境内取引に対する申告制度の創設等が考えられる。増値税の包括的基準は、VATガイドラインで示す一般ルール以外の選択肢を提示したが、グローバル経済の下で、国際協調の視点や、他の税目との協調も考慮しなければならない。

V おわりに

国際課税の分野において、国境を越えるサービスの提供を巡る課税権の配分が、ずっと議論される中、本論文は、電子商取引に注目し、中国における増値税の問題を検討してきた。以下、本稿における主な検討の結果を簡単にまとめる。

現行増値税制度では電子出版物等が書籍（貨物）と同様に扱われるが、電子出版物等の所在が不明確なため、取引の内外判定が困難である。それを解決するには、電子出版物等の取引をサービスの販売に分類すべきである。しかし、現行制度では書籍等には13%の税率が適用される一方、現代サービスは6%の税率が適用されている。したがって、電子出版物等の区分を変更する際に、税率による産業間の中立性を考慮しなければならない。

また、制度上は、国境を越える電子商取引が広く境内取引と判定されるため、国境内外の事業者間の競争条件に中立性の問題がある。つまり、境内の単位より境外の単位または個人は有利に扱われている。中立性を保つために、①輸出免税政策の適用対象は、一部のサービスをすべてのサービスに広げること（対内）、②境外事業者申告制度を導入し、境外の単位または個人に申告登録義務を課すこと（対外）など、を採用したほうが良いかもしれない。

次に、増値税制度では顧客の所在地基準ではなく、包括的基準が採用されることから、中立性より効率性のほうが重視されることがわかった。しかし、消費税が顧客の所在地基準を採用するため、日中間で電子商取引が行われる際に、二重課税の可能性もある。例えば、中国の企業から日本の消費者に電気通信利用役務を提供する場合に、顧客が日本にいたため、消費税の課税対象となり、中国の企業が消費税の納税義務を負うこととなる（事業者申告登録制度が機能する前提で考える）。一方、提供する業者は中国にいたため、境内取引となり、増値税の納税義務を負うこととなる（当該役務は、輸出免税政策の適用対象外とする）。このような二重課税は、法制度上

では十分ありうるが、実態は明らかにされていない。仮に、二重課税が生じていれば、国内法ないし租税条約を通じて、何らかの救済をしなければならない。

最後、消費税ではインボイス制度の導入が予定されているなかで⁸²⁾、増徴税が採用する伝票方式の仕組みと問題点が、制度を設計する

際に参考になる部分があるかもしれないだろう。

82) 平成31年10月から軽減税率が実施され、平成35年10月からインボイス制度が導入される。財務省「消費税の軽減税率制度」1頁参照 (http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/keigen_00.pdf [最終閲覧2017年3月21日])。