

# NFT取引に対するVAT／GST等課税の現状

米国、欧州、ニュージーランドの事例と日本の取扱い

デロイト トーマツ税理士法人  
間接税サービスパートナー

溝口史子

世界各地でゆっくりと、しかし確実にNFTの販売に対してVAT／GST等を課税する予兆が広がっている。2018年に米国連邦裁判所がウェイフェア判決においてエコノミック・ネクサス課税を追認してから、瞬く間に全米に越境ECへの課税制度が広がった。柱1の議論の行く末がどうなるかと、VAT／GSTが、市場国の税収のいまある要である。NFTもその例外ではなく市場国で課税の対象となりつつある。

## I 総論

NFTの技術的背景は専門家に譲るとして、NFTのVAT／GST等の課税制度を考えるにあたり、重要な点は以下のことである。

- ① NFTの課税上の分類（資産の譲渡か役務の提供か）
- ② 暗号通貨で行われる支払の課税上の取扱い（双方向的な供給か）
- ③ マーケットプレイスファシリテーターへの納税義務の転嫁
- ④ 適用税率（軽減税率の適用可否）

付加価値税制度は一般消費税としての網羅性で世の中で常に生じる新しいビジネスモデルから税収を得られる素晴らしくよくできた制度であり、さらに、資産の譲渡か役務の提供かという二択により、課税関係を分類しようという簡便性を持っている。

したがって、NFTがいかなる技術を使っているかより、むしろ、徴税技術が重要であって、いつどこでだれがいくら売買を実施したかを把握し、だれに納税させるかを端的には考える必要がある。

世界では、マーケットプレイスにVAT

／GST等の納税義務を負わせる制度が一般的である。記録をマーケットプレイスに提出させ（ブロックチェーンが分散台帳管理技術であると考えればできない理由はないと思われる）、暗号通貨で実施される決済にスプリットペイメント（split payment mechanism）を融合させ、申告納税ではなく、決済事業者が決済単位でVAT／GSTを納付させる仕組みを導入することも考えられると思う。

本稿は、日本の良きコンテンツをNFTとして世界に供給したいと考えるビジネスからの海外で税金がかかるのかという素朴な疑問に対して回答し、現状をお伝えすることで、自信をもって前に進んでいただくことを支援する目的で書かれている。

## II 米国ワシントン州の事例

米国では2018年のウェイフェア判決以降瞬く間にエコノミック・ネクサスが全米に広がり、現状ではセールスアンドユースタックスを導入しているすべての州で売上、取引回数を基準としてエコノミック・ネクサスを判定し、店舗を持たない販売が課税されるようになっている。

セールスアンドユースタックスは多段階一般消費税である付加価値税とは異なり、課税品目が限られていることから一般消費税ではなく、米国は世界最大の付加価値税の空白地帯である。米国のセールスアンドユースタックスは州税であって、45州とコロンビア自治区で導入されている。輸入に対する課税は行われていないが、州への販売が課税されるので、仕向地主義（デスティネーションプリンシプル）による課税が行われている。

米国におけるNFTの課税を考える上で、NFTには固有の2つの検討すべき課題がある。

第1に、NFTがそれぞれの州で課税対象とされているかである（taxability）。この点、根拠は明らかではないものの、NFTは米国州の約半数で課税対象とされているデジタル財（digital goods）に当たるという見解もある（注1）。

第2に、仕向地をどのように判定するかである。州税に関する全米での連携は州間税制委員会（Multistate Tax Commission）で行われるが、NFTの課税に関する指針は示されていない。

そのような背景がある中で、2022年7月1日付で米国ワシントン州歳入庁はNFTの課税客体性に関する中間ステートメントを公表した（注2）。恒久的で包括的な見解を関係者が導き出すことを期待するとしながらも、見解はそこで取り扱われた事例については具体的である。

NFTの課税を考える上で、①取引が複数の要素で構成されているか、それとも単にデジタル財へのアクセスを所有者に与えるデジタルコードなのか、②各構成要素の

課税客体性、③取引当事者の属性（例えば、購入者は消費者か再販業者か）、を検討することが重要であるとしている。

ワシントン州はセールスタックスと併存して法人税を廃止して導入した総収入税であるB&O税（事業・職業税。Business & Occupation Tax）を有している。米国の中でも特殊な税制を有する州である。

ワシントン州歳入庁はNFTに関連する取引には以下のような基本形があるとしている。

- デジタルアート作品、写真、ビデオクリップ、サインなどの単体のデジタル製品（すなわち、NFT自体）が取引対象となる場合。通常、小売セールスタックスと販売総収入を課税ベースとする小売B&O税の課税対象となる。
- 小売に分類される単体の商品又はサービス（デジタル製品以外）が取引対象である場合（NFT自体が売買対象ではない場合）。通常、小売セールスタックスと販売総収入を課税ベースとする小売B&O税の課税対象となる。
- 小売に分類されない単体の商品又はサービスが取引対象であり、NFT自体が売買対象ではない場合。小売セールスタックスが課されず、B&O税、使用税、又は販売総収入によって測定されるその他の物品税が課される場合がある。
- NFTの販売には、NFTの作成者、又はNFTの将来の販売又は配布のための使用権を保持する他の当事者へのロイヤルティ支払が含まれる。ロイヤルティによる総収入は、ロイヤルティB&O税の対象となる。

### III 欧州での取扱い

EU統一での見解は筆者の知りうる限りまだ出されていないが、EU付加価値税法体系では、資産の譲渡とは有形資産(tangible property)の所有権者としての処分権の移転であるという定義規定を置いているから(VAT指令<sup>(注3)</sup>(以下、「指令」という)14)、NFTのような無形なものは実際資産の譲渡に分類されるチャンスはなく、役務の提供であることは明白である。

他方で、電気通信利用役務(electronically supplier services)であるとの見解がスペインで初めて出された<sup>(注4)</sup>。今後EU加盟国はスペインと同様の見解を取るであろうと予測されている。電気通信利用役務は、「インターネット上又は電気ネットワーク上で提供され、その性質から主要な部分が自動化され、人的介入は最低限であり、情報技術なくては成り立たない役務が含まれる」と定義されている(実施規則<sup>(注5)</sup>7①)。

NFT自体が取引対象である場合、電気通信利用役務であるという整理に違和感はない。ただ、おそらくワシントン州と同様、NFTが利用されるビジネスモデルに応じた検証がなされているのではないかと想像され、2023年の動きが楽しみである。

NFTの販売がB2C電気通信利用役務であるという結論に立つと、EU付加価値税法上の課税地は、受益者居住地である(指令58)。電気通信利用役務に電子書籍等を除き軽減税率の適用はなく(指令98②、例外は附則Ⅲ)、リバースチャージの適用もない。

余談ではあるが、B2Cとは日本の消費税法上の「消費者向け」とは異なる。EUは受益者の属性(VATID番号)でB2B/B2Cを判定する。日本の消費税は、事業者向け電気通信利用役務の提供ではないものが消費者向けと整理されているが、事業者向けかどうかをその役務の性質又は当該役務の提供に係る取引条件等から判定しなければならない点で異なっている。

国外事業者には免税事業者の適用はなく(指令283①c。2025年以降はEU域内に限り国外事業者にも免税事業者のステータスが認められる)、結論として非居住者である日本の法人がEU加盟国に居住する消費者に1回でも販売すれば課税となる。ワンストップショップ制度で27加盟国は一括納付が可能である。

電気通信利用役務であるという前提に立つと、マーケットプレイスが介在している場合には、マーケットプレイスに対してNFTを販売し、マーケットプレイスがNFTを消費者に対して販売したという擬制がかかるので(指令28)、特定の場合を除き、販売者が消費者に対するNFTの販売のVAT納税義務を負うことはない。マーケットプレイスが納税義務者である。

他方で、販売者からマーケットプレイスに対する擬制された役務提供は、マーケットプレイスがEU域外事業者である場合は不課税、EU域内事業者である場合は、課税であるがリバースチャージが適用されるので、結果としてコンプライアンス義務を負わない。

ここで喜ぶのはまだ早く、仲介事業者との契約内容によって、仲介事業者がマーケットプレイスに該当するかの判定が必要で

ある。このマーケットプレイスは、実施規則9a条に定義されているが、2021年に整備された物販の仲介に係るマーケットプレイスの納税義務に関する諸規定とは連携が取れていない。

例えば、物販に介在する場合、納税義務を転嫁されるマーケットプレイスファシリテーターは、これに反する情報がない限り、出店者は事業者であり、購入者は消費者であるとみなさなければならない（実施規則5d）が、当該みなし規定は電気通信利用役務の仲介には適用がない。

念のため付け加えておくと、暗号通貨（cryptocurrency）とNFTは区別されている。前者は、衆知のように欧州では2015年に出された欧州司法裁判所の先決判決（注6）で暗号通貨と法定通貨の交換を行い、差額を払い出す役務は通貨に係る取引を非課税とするVAT指令135条1項e号により非課税となると判事されているが、これはNFT一般には当てはまらない。

次にニュージーランドの状況を述べるが、ニュージーランド内国歳入庁は、NFTは暗号資産ではないとホームページ上で述べている。

## IV | ニュージーランドにおける取扱い

ニュージーランドはオーストラリアの制度に類似したGST制度を採用している。2022年8月30日に更新された内国歳入庁のウェブサイト上で、NFTに対するGST課税について明確なガイダンスを公表した（注7）。これによれば、NFTの販売はGSTの課税対象であり、役務の提供に分類

される。12か月間で6万ドルを超えるNFTを販売した場合、GST登録義務が生じる。非居住者に対するNFT販売は免税となる。

協道にそれるが、NFTから生じるロイヤルティ収入とNFTの転売差益、自己創出の場合は販売利益、廃却に対する所得課税についても述べている。反復継続してNFTを販売していれば、収益性とは無関係に課税事業であり、上記の基準額を超えればGSTの課税義務が生じ、対応する仕入れ税額控除も可能である。

役務であるとは述べているが電気通信利用役務かどうかは明らかではない。ニュージーランドは、電気通信利用役務と非居住者が実施するリモートサービスの課税制度を一体的に導入しているため、仮に電気通信利用役務ではなく、非居住者が居住者である消費者に対して提供する電気通信利用役務以外の役務であるという整理になった場合でも、課税地は受益者居住地であり、非居住者に納税義務が生じる。近年、このような課税制度は各地で導入されつつある。

## V | マーケットプレイスファシリテーターへの課税

すでにEUのくだりで述べたように、世界各地ではマーケットプレイスファシリテーターというネット上での売買の仲介者にVAT/GST等の納税義務を課す制度が普及している。しかしだからといってNFTをOpenseaのようなマーケットプレイスを通じて販売すれば販売者が例外なく海外での納税義務から解放されると考えるのは早合点である。



その理由は2つある。第1に、VAT/GST等の納税義務が課されるマーケットプレイスファシリテーターの定義は世界各国で統一されていない。欧州型の定義と米国型の定義（広義・狭義）があることと、その詳細についてはここでは深入りしないが、米国では州ごとにもその定義は異なっている。上記のように、EU域内ですら、マーケットプレイスファシリテーター関連の規定は、当初電気通信利用役務から発展し、物販の越境ECをカバーする規定を2021年に追加しているため、物販と役務で売買の擬制や定義、納税義務に関連する諸規定が分散してしまっている。EU付加価値税法体系にも改正の余地がある。商品を陳列する、売買契約を締結する場を提供する、一般契約約款を定める、課金を実施する、保管配送をする等の典型的なマーケットプレイスファシリテーターの機能を組み合わせたり、比重を設けたりして、各国ごとに定義が異なっているので市場国ごとに検討が必要である。

第2には、販売者に連帯納税義務を課している場合がある。マーケットプレイスは販売者が設定する販売者の税務属性情報に課税判定を依拠しており、販売者は逆にマーケットプレイスが伝達する売上情報、購入者の属性情報（居住地、配送希望先、IPアドレス、口座及びクレジットカード情報、デバイス所在地、GPS情報等）にコンプライアンスの実現を依存する関係性にある。両者はまさに一体としてビジネスを営んでいる。このため、特定の国及び州で両者は連帯納税義務を負っており、万が一マーケットプレイスが適正に税務処理を実施しなかった場合には、販売者に納税が求められ

ることがある。EUでは連帯納税義務を本来の納税義務者以外の者に課す選択権は各加盟国に与えられているが（指令205）、現状ではマーケットプレイスと販売者の連帯納税義務を一般的に認めている加盟国はない。実際、EU付加価値税法では販売者からの不正確な情報提供に依拠して過少納付となった場合の差額に関するプラットフォームの免責規定を置いている（実施規則5）。

## VI 消費税における取扱いの可能性

消費税上のNFTの取扱いは明確にされていない。消費税法の構造上、資産とは何かが明確ではなく、消費税法基本通達5-1-3は「取引の対象となる一切の資産」であり、無形資産も含むとしている。資産自体の定義はなく、他の法令を漁って資産性を検証しなければならない。

消費税法上、NFTの販売は著作権の譲渡又は貸付け（消令6①七）、所在が明確でないその他の無形資産の譲渡又貸付け（同令十）又は電気通信利用役務（消法2①8の3）に分類されうるのではないかと考える。それぞれに、課税地に関する規定が全く異なっており、非居住者に対して販売した際に免税となる範囲も違うので、明確化が望まれる。

上記のように、VAT/GST制度を採用している国での大勢は、電気通信利用役務として扱うことのようなのである。個人的には、無形資産は資産の譲渡に含めて考え、無形資産の種類ごとに「所在地」のネクサスを考えるという発想に立脚する現在の課税地に関する規定は改正し、役務の提供に分類

して役務の提供の課税地ルールで内外判定を行えばよいのではないかと思っている。

電気通信利用役務を超えた、B2Cのリモートサービスの課税制度は本邦ではまだ導入されていない。多くの役務がオフショアから日本の消費者に提供できる今日、すでに述べたように、市場国における企業収益課税の現在機能しているフレームワークは消費税なのであるから、具体的な場所を特定できない役務で国内及び国外以外の地域にわたって行われる役務の提供の課税地が、非居住者の役務提供に係る事務所の所在地となってしまう少しでも役務の提供を国外で行い対価を区分しなければ不課税となる（消令6②六）現在の制度は改正し、受益者居住地とすべきだと思う。

日本はマーケットプレイスに対する消費税納税義務の転嫁制度を持たないが、早晚導入するとして、NFTの販売を電気通信利用役務とすれば、マーケットプレイスの消費税納税義務を電気通信利用役務に限定して導入した場合に当該規定の適用範囲に含まれる点も有利である。

日本のスタートアップは、とりあえず消費税を納税しておけば安心と考えるかもしれないが、このままでは海外のVAT/GST等との二重課税となることは火を見るより明らかなので、そういう容易な考えは捨てたほうがよい。事後的に二重課税となった場合の被害は甚大で、顧客から回収もしていない売上の20%を超える税額がコストとなった場合には、事業存続自体が困難となる。日本政府も二重課税となることのないよう、諸外国の動向を踏まえつつ、適時に法令を新しいビジネスモデルに合わせて改正することが税収と法的安定性の両面

に資する。

## VII 実務上の課題

上記のように、マーケットプレイスと販売者は一体でビジネスを営んでおり、相互にコンプライアンス義務を果たすために必要な情報を依存しあっている関係性にあるが、現状では、NFTを取り扱うマーケットプレイス事業者のコンプライアンス意識と能力は極めて低いようである。

そう判断する理由は2つある。第1に、マーケットプレイス事業者は往々にして契約ひな形の利用を要求してくるが、代表的マーケットプレイス事業者であるOpenseaの契約ひな形はApple/Googleの契約と比較にならないほど不出来なものであり、Apple/Googleの契約がVAT/GST等を市場国ごとに区分して取扱いを明記するような精度の高い記載があることに対し、VAT/GST等の記載が一切ないだけでなく、そもそも契約の客体すら不明瞭である。コンプライアンス意識の欠如又は能力の欠如の証左であり現在は改良されていることを望まざるを得ない。

第2に、購入者の属性情報が取れないということである。NFTは一次販売、二次販売と転売が想定されており、販売者に対しては一次販売から得られる収益だけでなく、転売のたびに著作権使用料的なコミッションの支払が想定されている。二次販売から生じるコミッション収入に係る仕入れ税額控除を受けたいと思う気持ちはおきないが、自らの一次販売の適正課税は、前述したように事業継続性にインパクトのある問題となりうる。購入者の属性情報が一切

なければ、VAT/GST等の課税地を定めることができず、販売者は税を納めたくても納めることができない。先にも述べたように、市場国の税収の要はVAT/GST等であってこのような状態が日本以外の各国で放置されるはずもないので、覚悟を決めて自ら神経をとがらせておく必要がある。

## VIII 総括

NFTに対するVAT/GST等の課税について現在知りうる情報を紹介した。日本企業が海外でNFT事業に乗り出す羅針盤になれば幸いである。

あわせて、消費税法はより越境取引の課税強化を図り、非居住者が無税で事業を営む機会を積極的に封じていかなければならない。租税条約の適用のないVAT/GST、消費税の世界において、海外制度との調和は二重課税を排除し、日本企業の海外進出における競争環境の平準化がそれによって達成されるからである。

(注1) Non Fungible Tokens: Significant and Emerging VAT issues, PwC UK

(注2) Interim statement regarding the

taxability of non-fungible tokens (NFTs), Washington Department of Revenue

(注3) Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax

(注4) Non Fungible Tokens: Significant and Emerging VAT issues, PwC UK

(注5) Council Implementing Regulation 282/2011 of 15 March 2011 laying down implementing measures for Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax

(注6) Case C-264/14, David Hedqvist

(注7) <https://www.ird.govt.nz/cryptoassets/non-fungible-tokens>

---

### Profile

#### 溝口 史子 (みぞぐち ふみこ)

デロイト トーマツ税理士法人  
間接税サービスパートナー  
ドイツ税理士

東京大学法学部卒、ロンドンスクールオブエコノミクス欧州社会政策学修士。2001年1月にドイツ大手税理士法人に入社、05年3月にドイツ税理士登録。ドイツ税理士として日系企業の法人税及び付加価値税申告、移転価格文書化、税務調査対応、組織再編、買収時の税務デューデリジエンスを行う。15年より現職。現在は海外付加価値税と消費税を専門としてアドバイスをを行う。著書として、『EU付加価値税の実務〔第2版〕』（中央経済社、2020年）のほか、共著書多数。

---