

世界標準の 消費税



溝口史子 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

第 9 回・終 ポストインボイス制度の消費税

ポストインボイス制度の消費税はどうあるべきか。インボイス制度も導入され、消費税制度はこれでひと段落かというところではない。インボイス制度は確かに重要な制度ではあるものの、当初からあるべきものが、30年後に入ったに過ぎない。むしろ、政治、文化的背景などさまざまな理由によって埃をかぶっている消費税を経済の国際化に適合した制度にすることが重要である。取引に対する課税である以上、取引形態ひいては経済実態の変化に伴って税制が変化しなければならない宿命にある。

世界標準の消費税とは何かについて答えがあるとすれば、これからのすべきことは、越境取引に対する課税強化と悪用されない制度づくりである。

1 越境取引に対する課税強化

越境取引に対する課税強化でやらなければならないことは多くある。プラットフォーム課税の導入、事業者向け電気通信利用役務の定義の見直し、少額資産の輸入免税制度の廃止、役務の輸入と輸出の適正課税である。以下にその根拠を述べる。

2 プラットフォーム課税の導入

モバイルアプリの市場規模はすさまじい勢いで拡大している。モバイルアプリの市場規模は電気通信利用役務の特例の導入当時（2015年）は68億ドル（9,316億円）であったところ、

2024年には387億ドル（5兆3,019億円）にまで拡大すると予想されている（注1）。その中心となるのがオンラインゲームである。Apple、Google等プラットフォームを経由するデジタル財の販売にはプラットフォーム事業者自身が販売するいわゆるバイセル方式と、プラットフォーム事業者は取引の仲介を行うのみのエージェント方式がある。このエージェント方式で販売されるコンテンツの代表例がオンラインゲームである。オンラインゲーム市場は1兆6,780億円（2022年）（注2）であり、消費税の納税義務はエージェントであるプラットフォームではなく、消費者にゲームを販売するデベロッパーに課されているが、デベロッパーの多くは国外事業者であり、執行上の課題がある。

執行上の課題とは、①納税義務者の捕捉が困難であること、②調査等が困難であること、③国内に特段の資産を有していない場合、徴収が困難であることである。諸外国の課税庁も零細な国外事業者からのVATの徴収に苦慮していた過去があり、結果としてエージェントとして介在するプラットフォーム事業者に納税させる制度を導入している。消費税制度においても、プラットフォーム課税を導入し、決済関与の有無にかかわらず、出店者から消費税を徴収して納付することを求めるべきである。

プラットフォーム課税の先にある課題としては、世界的に進む決済手段の自由化がある。Amazonで購入したからといってAmazonで決

済する時代は終わり、他の決済サービス事業者が選択できるようになる。プラットフォーム課税に決済関与を条件にしてしまうと、決済に関与しないプラットフォーム運営事業者は消費税の納付義務から外れ、プラットフォーム課税が形骸化するおそれがある。

決済事業者に納税義務を負わせる考え方もある。いわゆるsplit payment方式と呼ばれる、決済事業者からの税額の直接納付である。split paymentとは通常分割払いを意味するようだが、このコンテキストでは本体価格と税を分割して前者を事業者に、後者を課税庁に送金させるメカニズムである。今度は決済事業者をどう巻き込むかが重要となる。

すでにプラットフォーム課税を導入している欧州では、決済事業者の報告義務であるCESOPが2024年1月から導入される。プラットフォームを介さない免税取引の把握を目的とする。決済事業者に決済利用者が行う取引に関する情報の保持を求めて報告義務を課すCESOPは、split payment導入の前哨戦だと個人的には思っている。プラットフォーム課税の導入と併せて、決済事業者が消費税の徴収に果たす役割の世界的動向には、この先注視していかなければならない。

3 事業者向け電気通信利用役務の定義の見直し

オンライン広告市場の規模は、2兆1,571億円(2022年)^(注3)といわれインターネット市場におけるデジタルサービスの中でも突出している。消費税法上、オンライン広告はその性質から事業用であるとして、事業者向け電気通信利用役務に分類されている(消基通5-8-4)。

日本では国外事業者が提供する事業者向け電気通信利用役務は不課税とされ、対応する特定仕入れが課税となる(消法2①八の四、4①)。事業者向けかどうかの判定は、諸外国では受益者の属性で決まるが、日本では役務の性質によ

る判断を認めている。インボイス方式導入後は、適格請求書発行事業者番号で実施し、現在の定義から、事業の性質による判定を削除すべきである。

その理由は、特定仕入れの課税が形骸化していることにある。結果として国外事業者のオンライン広告売上の大半を不課税とする効果のみをもたらし、国内事業者との課税の公平性が失われている。特定仕入れ制度の基礎となった、リバースチャージの制度は、納税債務が受益者に移転し、受益者の属性に応じて仕入れ税額と相殺される制度である。したがって、460万者といわれる免税事業者が、特定課税仕入れにつき納税義務を免除されており(消法9①)、課税事業者の4割弱、110万者といわれる簡易課税制度適用事業者においても特定課税仕入れはなかったものとされている(平成27年改正附則44②)現状では、課税権が放棄されているに等しい。つまり、現在の制度では、国外事業者が提供するオンライン広告売上の75%((460+110)/760)は課税されていないのが現実である。これに対して、国内事業者が提供するオンライン広告は課税されており、課税の不公平が生じている。現在の制度は、国内事業者が課税する中、巨大プラットフォームにオンライン広告の不課税での販売を認めているのであるから国外事業者の利得にしかならない。

さらに、現在の制度では課税売上割合が95%以上の受益者の特定課税仕入れもなかったものとされている(平成27年改正附則42)。つまり、課税売上割合が低い一握りの事業者を除いて、大半の課税事業者が申告義務を課されていないため、本来あるべき特定課税仕入れの総額が把握できていない。適格請求書発行事業者にはその課税売上割合にかかわらず特定課税仕入れの申告義務を課しその規模を把握することが必要である。

筆者は、この改正は課税の公平性に資するだけでなく、税収にもインパクトがあると予想し

ている。これまでの消費税制度は、各事業者の経済活動規模に応じて、一般課税事業者、簡易課税事業者、免税事業者といういわば経済的重要性の格付けがあることが前提となっている。しかし、プラットフォーム経済の発展により、個々の事業者の売上規模に応じた格付けが意味をなさなくなっている。プラットフォーム課税の本当の課題はこの格付けが根底から覆され、集団としての免税事業者が経済的に無視し得ない存在になっているという点にある。小さな魚が集団となって大きな魚を追い払う絵本であるスイミーを思い出してほしい。購入者としての免税事業者と簡易課税適用事業者が特定課税仕入れを課税していないことについて、経済的重要性がないと決めつけることはできないのではないだろうか。プラットフォームに支えられたギグワークの供給者を免税事業者の集団だからとして課税の外側に置き続けるのは、販売側に立つ免税事業者の集団としての経済規模を看過している。後者の点については、すでに欧州でウーバーの進出によりタクシードライバーが苦境に立たされていることから証明されている。特定課税仕入れを亡き者にする制度は、その数値的検証を困難にしている。

事業者向け電気通信利用役務の定義から性質による判定を削除して、契約の締結に際して適格請求書発行事業者番号を確認した場合のみを事業者向け電気通信利用役務とし、それ以外の役務の提供は消費者向け電気通信利用役務として、消費税の納税義務を国外事業者であるオンライン広告サービス提供者に負わせるべきである。また、「当分の間」を付した上記「簡易課税制度適用事業者」及び「課税売上割合が95%以上の受益者」の2つの特例を廃止し、免税事業者以外の全ての事業者に特定課税仕入れの課税（又は報告）を求めるべきである。

4 少額資産の輸入免税制度の廃止

越境ECに目を向けると、コロナ禍以降イン

ターネット取引はあらゆる世代の消費者でその割合が増加しており、物販系ECの市場規模は13.3兆円（2021年）、物販系EC化比率は8.8%に上る（注4）。その一部は海外から発送されており、これは航空貨物による輸入件数の激増により数値的にも証明されている。航空貨物の輸入件数は2019年の4,212万件から2022年の10,028万件へと2.3倍に増加している（注5）。越境ECの拡大により、SP貨物と呼ばれる小口急送貨物が急増、航空貨物の輸入件数のほとんどがこの小口急送貨物である。税関が徴収する輸入消費税は11.7兆円（2022年）に上り、関税の徴収額（1.0兆円）をはるかに凌駕する。消費税収の総額、23兆円に比較しても、決して小さい金額ではない。

卸売価格に課税価格が修正されるため（関税定率法4の6②）、消費者に対する販売のコンサイメントの単価を16,666円以下に収めれば通関の手間が増えることなく少額資産の輸入免税制度が利用できる（関税定率法14十八、輸入品に対する内国消費税の徴収等に関する法律13①一）。小口急送貨物による消費者輸入にはマニフェスト通関と呼ばれる制度があり、小口急送貨物の一括通関が可能であるから、通関事務もそこまで増えることなく個別消費者名義での輸入が可能となっている。輸入付加価値税の課税は外国から輸入される資産が国内市場で販売される際の価格の公平性の実現を目的としており、課税の公平性に反するこのような制度は廃止すべきである。

また、島国ニッポンにとって、輸入消費税は税収面でも生命線である。EU並びに英国では2021年にこの少額資産の輸入免税制度を廃止している。税関における審査対象とすべき貨物が激増することから、廃止には税関事務の効率化が必要となる。これにも限界があるので、諸外国は、小口貨物の販売者である国外事業者に登録を義務付け、登録番号を提示させることにより、輸入付加価値税を免除し、輸入付加価値税

に代えて国内付加価値税を納付する制度を導入し始めている。日本でも少額資産の輸入免税制度の廃止と併せて、導入を検討すべきである。

5 役務の輸入と輸出の適正課税

より一般的な話として、消費税法の建付けとして、役務の提供地が明らかでない場合、役務提供者の役務の提供に係る事務所等の所在地とされている（消令6②六）。2015年の電気通信利用役務の特例によりこの分野にはデスティネーションプリンシプル（destination principle）が導入されている。「事務所等」とは何かが不明確であるが、オフショアから提供する役務は不課税になりやすい。他方で、国内事業者が非居住者に対して提供する役務は原則として輸出免税となる。非居住者に対する役務の提供も、国内に所在する資産に係る運送及び保管、国内における飲食及び宿泊、これらに準ずるもので国内において直接便益を享受するものに対する輸出免税の適用を制限した規定（消令17②七）が日本版のplace of effective use and enjoyment ruleとなっている。

これらの規定を適切に執行していく必要がある。役務の輸入に対する課税制度である特定仕入れは前述のようにしっかりと課税されるべきであり、役務の輸出に当たる輸出免税の範囲は精査されなければならない。免税取引は消費税制度のアキレス腱であり、特に役務の輸出は財貨の輸出と異なり税関でのコントロールができないのであるから、免税となるべき役務かどうかを調査等で確認することが重要である。

6 悪用されない制度づくり

国の令和5（2023）年度予算の税収総額は69.4兆円であり、消費税はその3分の1を稼ぐ基幹税である（注6）。にもかかわらず、国民の約40%が消費税を廃止するとか、税率を引き下げるべきといったことを考えており（注7）、これに迎合して非現実的な政策を唱える政治家に

は投票すべきではない。

消費税は、法人税に比べると足の早い税金である。まず、取引税なので、確定決算を待たず取引単位で課税が行われる。諸外国では課税期間が長くても四半期、月次のところが多い。日本の消費税制度は、原則的な課税期間が年次となっている。課税期間が短ければそのタイミングで還付を受けて消えることができるので、悪用されやすい。その点で、日本の消費税制度は諸外国と比べて悪用されにくい制度となっている。

しかしながら、消費税の最大の課題は、益税である。益税というと、中小事業者が表示している納付されない消費税のイメージがあるが、取引の一方が徴収した消費税を納付せず、他方が仕入税額控除による還付を受けられる制度は、合法的に国庫から資金を流出させる手段となり、欧州のカルーセル取引と同様に悪用されうるといふ点にある。インボイス制度導入の真価は、このような濫用が2029年10月からはできなくなるということにある。

この制度の濫用を広げているのが、義務的に課税事業者となるための判定を行う基準期間が2事業年前であり、2年間は原則として免税事業者でありうるといふ仕組みにある。国内でも濫用スキームが横行したため、組織再編特例、特定新規設立法人等の世界有数の複雑な制度が導入されている。このタイムラグを短くするために前事業年度開始の日以降6か月を特定期間として特定期間における課税売上高を基準とする改正も行われたが、残念なことに国内で支払われた給与等を課税売上げに代えることができる規定（消法9の2③）が併せて導入されてしまったため、国内で人を雇わないインバウンド企業にとってはこの規定がセーフハーバーとなっている。このタイミングのズレだけでなく、基準期間における消費税法上の課税売上げを判定基準としていることから国外での売上げはカウントされず、世界的な大企業であっても日本

国内で課税売上げがなければ免税事業者となり、中小企業の納税事務負担に対する配慮という制度趣旨とは全く異なる効果をもたらしている。

濫用事例として、2年ごとに事業のプリンシパルを変えることにより繰り返し免税事業者となり、納付されるべき消費税が納付されないということが国内でも取りざたされているが、複数の事業者がグルになると国庫から資金を引き出すスキームとなる。グループ会社間で免税事業者とこれを仕入れる法人というストラクチャーを組めば取引を回せば回すほど国庫から還付が受けられるスキームとなり、欧州ではびこっているカーセル取引と同様の効果が合法的に得られるというひどい結果となる。免税事業者＝missing traderである。

さらには、欧州の例を見ると、国際的なサプライチェーンに複数の国内の免税事業者を介させれば複数のmissing traderを関与させることができ、複数回にわたり税を詐取することができる。サプライチェーンに善意の第三者を介させることにより、捜査の眼をくらませ、あわよくば捜査の鎖を断ち切ることができる。カーセル取引は、取引実態を伴うのが特徴である。そのために携帯電話など高額、軽量の資産が取引に使われる。さらには日本の消費税法は無形資産を資産の譲渡に含めている。国内で登録された無形資産を次々転売すれば超高額の資産の譲渡が生まれる。

「執行できないから制度を作らない」ではなく悪用されない制度を作ることが、犯罪も国際化する社会においては必要となる。

7 | おわりに

「世界標準の消費税」とは何か。越境ECの隆盛、サプライチェーンの国際化、経済のグローバル化を理解し、日本国内での取引、日本の納税義務者、日本の常識を前提とした消費税制を越境取引、国外の納税義務者、日本の常識を前提としない制度に改めることが、世界標準の消費税、ポストインボイス制度の課題である。消費税のアキレス腱は免税取引、生命線は輸入に対する課税である。インバウンド企業の日本市場における活動と消費税収に及ぼす影響を踏まえた消費税の政策提言が必要である。23兆円の消費税収をどう守るかを考え始めなければならない。(終)

(注1) 財務省「国境を越えたデジタルサービスに対する消費税のあり方について」(2023年11月)

(注2) 一般社団法人デジタルコンテンツ協会「デジタルコンテンツ白書2022」

(注3) 株式会社電通「2022年日本の広告費」(2023年2月24日)

(注4) 経済産業省「令和3年度デジタル取引環境整備事業 令和3年度電子商取引に関する市場調査」(2022年8月)

(注5) 財務省関税局「最近の関税政策と税関行政を巡る状況」(2023年10月5日)

(注6) 財務省「令和5年度予算政府案」

(注7) 東京財団政策研究所「財政問題について 経済学者と国民の意識はどう乖離するのか『経済学者及び国民全般を対象とした経済・財政についてのアンケート調査』の紹介」(2023年5月)