

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 6 回 輸入消費税という生命線

さて前回は、資産やサービスが輸入されたときの課税地の問題について記述した。免税取引が消費税のアキレス腱なら、輸入に対する課税は生命線である。アキレス腱は悪い奴に攻撃されるといけない場所だが、生命線は止められるとやせ細る。少額資産の免税制度を廃止したほうがよいとか、輸入消費税を控除しながら不課税で越境取引ができるのではないかという疑問を提起した。この流れで、輸入消費税は一体誰が仕入税額控除を受けるべきなのかということについて考えてみたい。

1 輸入消費税の控除権に関する規定

ドイツから日本に戻ってきて、消費税専門家の中で輸入消費税が継子扱いされていることに大変驚いた。その理由は明らかで、輸入消費税の課税制度は、関税法の規定と不可分一体だからわからないというわけである。しかし、輸入消費税は島国日本の大変重要なゲートウェイである。

「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」という規定が輸入消費税の根拠である（消法4②）。この短い条文に外国貨物と保税地域という税理士には聞き慣れない関税法の用語が登場するあたりですでに躓くが、さらに関税と併せて税関で申告納付手続をするという特殊性がある。また、取引に対する課税ではなく、日本へ貨物を持ち込むという行為に対して課税されることも他の消

費税の課税取引との違いである。したがって、税理士の手輸入消費税の判断が委ねられるのは、徴収の段階ではなく、事業者の仕入税額控除を消費税申告で行う段階である。

消費税法は、事業者が保税地域から引き取る課税貨物については、課税標準額に対する消費税額から、当該課税期間における保税地域からの引取りに係る課税貨物につき課された又は課されるべき消費税額を控除する、と定めて輸入消費税の仕入税額控除を認めている（消法30①）。

課税売上高が5億円を超えるとき、又は当該課税期間における課税売上割合が95%に満たないときは、課税貨物を課税資産の譲渡等のみ要するもの、課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等のみ要するもの及び課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものに区分して、課税資産の譲渡等のみ要する課税貨物に係る輸入消費税と課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要する課税貨物に係る輸入消費税額に課税売上割合を乗じて計算した金額が控除の対象となる（いわゆる個別対応方式）。

課税売上高が5億円を超えず課税売上割合が95%以上の場合は、このような区分をすることなく、課税売上割合を乗じて計算することができる（一括比例配分方式）（消法30②）。

形式的要件として、帳簿記載要件と課税貨物を保税地域から引き取る事業者が税関長から交

付を受ける当該課税貨物の輸入の許可の保存が求められており、その輸入許可証には、書類の交付を受ける事業者の氏名又は名称が記載されていないと認めなければならない（いわゆる輸入名義人）。したがって、消費税法において、輸入消費税の仕入税額控除ができる者は、税関長から交付を受けた輸入許可書を保存し、その輸入名義人となっている者とされている（消法30⑦⑨）。「納税義務者が第三者名義で納税申告することは法が予定していない」（東京地裁平成20年2月20日判決）ということとされているので、そうであるならば、関税法上の輸入者になりうる者の範囲が問題となる。

2 | 実質的な輸入者

上記から、消費税法の世界に実質的な輸入者に輸入消費税の控除権を認めるという考え方は一切ないのかということもそうでもない。限定申告の場合の必要に応じて、輸入申告者が単なる名義人であって当該課税貨物を実質的な輸入者が別に存在する場合において、一定の条件を満たすことを要件に、実質的な輸入者が当該課税貨物を保税地域から引き取ったものとして仕入税額控除が認められている（消基通11-1-6）。

EU付加価値税法においては、中身は異なるものの実質的な輸入者の考え方が非常に重要である。

実際、日本の消費税法においても、前述のように、課税貨物が課税資産の譲渡等に用いられることを前提に仕入税額控除の範囲を定めており、輸入名義人であれば仕入税額控除を受けられるという建付けにはなっていない。それでは、例えば全く課税貨物の売買に関与しない日本の子会社や通関事務や倉庫を提供するフォワーダーが、課税事業を営んでいるからといって自らが輸入名義人となって納付した輸入消費税を控除できるのか、という問題が生じる。

この点について、欧州司法裁判所DSV Road判決（C-187/14）は、デンマークの運送業者

であるDSVが、荷主のためにデンマークからスウェーデンに保税転送した貨物がスウェーデンで受取り拒否され、コペンハーゲンの保税地域に持ち帰り、特にスウェーデンでもデンマークでも特に税関に貨物を提示することなく、他の貨物と一緒に新しい保税転送許可を得て再度スウェーデンに転送した事例において、デンマーク税関が当初の貨物が2回目の貨物に含まれているとは認められないとして、当初の手續が違法に終了したことをもってDSVから輸入VATと関税を徴収した事例である。

DSVは輸入VATの仕入税額控除を試みたもののデンマーク税務当局に否認され、デンマーク控訴裁判所から欧州司法裁判所に対して先決判決が求められた。この2015年6月25日付判決において、指令168条eは輸入貨物が事業者の課税事業に用いられる限りにおいて、輸入VATの仕入税額控除を認めているが、仕入税額控除に関する先行判例（SKF, C-29/08, Eon Aset Menidjunt, C-118/11）から、この条件は、提供された役務のコストが、特定の売上げに係る取引のコストを構成するか、事業者がその経済活動の一部として実施する資産の譲渡又は役務の提供の原価を構成する場合にのみ充足されると判事した。輸送された貨物の価値は、有償で貨物を輸送することに活動が限定されている輸送業者の請求する価格の原価を構成しないため、168条eに定める条件は充足しないとしている。

欧州司法裁判所は、168条eは加盟国が、当該資産の輸入者でも所有者でもなく、VATの課税対象となる貨物の輸送業者として、輸送及び税関手続を行ったにすぎない輸送業者が支払うこととなった輸入VATの控除権を排除する国内法を阻止するものではないと解釈されなければならないとして、このような加盟国の立法はEU法に反しないと判断した。

この考え方は2020年10月のWeindel Logistik Service SR spol.s.r.o判例（C-621/19）にも踏

襲され、168条eは、所有者として資産を処分する権利を有さず、輸入に関連する費用が存在しないか、特定の売上取引の価格又は事業者がその経済活動として実施する資産の譲渡又は役務の提供の価格に含まれていない場合、輸入者がVATを控除する権利を排除すると解釈しなければならないと判事し、加盟国が控除権を排除する立法をした場合それがEU法違反ではないという2015年の消極的な解釈から、168条は仕入税額控除権を認めないことを想定しているという積極的な解釈に転じている。また、明らかに、所有者として資産を処分する権利を判断の基準として持ち出している点で異なっている。

この資産に対する処分権を有する者にのみ輸入VATの仕入税額控除権はある、というロジックは、ドイツではすでに80年代から判例かつ税務実務となっている。ドイツ売上税実施通達(Umsatzsteuer-Anwendungserlass) 15.8(4)において「事業のための輸入は、国内で関税法及びその他の税法に基づいて自由に流通させるための手続が完了した輸入貨物を、事業者が事業活動として売上げの獲得のために使用する場合に認められる。この前提条件は、関税法及びその他の税法に基づく自由流通への切り替え時点で、貨物に対する処分権を有する事業者に認められる」として、連邦税務公報に掲載された1980年4月24日付連邦財政裁判所判決(VR 52/73)を参照している。特に、所有権を移転しないで使用権のみを与える場合について「外国の事業者が国内の事業者に貨物の処分権を与えずに、貨物を使用のために受け渡した場合、国内の事業者は輸入売上税を前段階税として控除する権利を有しない(1993年3月16日付連邦財務裁判所判決, VR65/89)」として輸入VATの控除権をあきらかに否定し、また処分権を保持すべきタイミングについても自由流通への切替時点、すなわち通関時点を基準に判断している。

前回、越境取引に係る消費税制度に不足する

規定として、輸入付加価値税の納税義務を負う輸入者が行う取引及び後続の取引は輸入加盟国内で行われたものとするという規定を指摘したが(指令32条後段、ドイツ売上税法3条8項)、このドイツ売上税実施通達のご丁寧に、「売上税法3条8項に定める事案においては、貨物を国内で自らの利用のために関税法及びその他の税法に基づいて自由流通への切り替え手続を完了した後に、それを購買者に譲渡した場合にのみ、その資産の譲渡者に輸入売上税を控除する権利が認められる。これに対して購買者が関税法及びその他の税法に基づく自由流通への切替時点で処分権を有する場合、購買者のみが控除の権利を有する。」として、販売者と購買者が等しく輸入貨物の売買に関与した場合であっても、明確に通関時点での処分権者にのみ輸入VATの仕入税額控除権を割り当てている。

このようなロジックから、運送業者等については、「貨物に対する処分権を有さず、輸入に関与しただけの者(例えば貨物輸送業者、運送業者、販売代理人、保税倉庫業者)は、彼らの委託者の指示に従って輸入貨物を一時的に保管したとしても、控除を受ける権利はない(2015年11月11日付連邦財務裁判所判決, VR68/14)」として輸入VATの控除権は認められていない。

このような各加盟国での運用、解釈のEU法の適法性が争われたのが先に掲げるDSV Road判決等であり、EUレベルで実質的輸入者でなければ控除権無しという解釈が定着しつつあると考えてよいだろう。

3 関税法上の輸入者とは

さて、関税法6条において「関税は、この法律又は関税定率法その他関税に関する法律に別段の規定がある場合を除く外、貨物を輸入する者が、これを納める義務がある。」として貨物を輸入する者が納税義務者であるとする。この「貨物を輸入する者」とは、関税法基本通達6-1により、以下のように定められている。

関税法基本通達

(納税義務者に関する用語の意義)

6-1 法第6条に規定する納税義務者に関する用語の意義は、それぞれ次による。

- (1) 「貨物を輸入する者」とは、輸入取引(定率法第4条第1項に規定する輸入取引をいう。後記67-3-3の2において同じ。)により輸入される貨物については、原則として仕入書(仕入書がない場合には船荷証券等)に記載されている荷受人(輸入申告者の資格が限定されている場合(関税定率法施行令(昭和29年政令第155号)第7条第2項、第16条の2第2項、関税暫定措置法施行令(昭和35年政令第69号)第33条の5第2項等)においては、その該当者(以下「限定申告者」という。))をいい、貨物が輸入の許可前に保税地域等において転売されたような場合には、その転得者をいう(以下これらの者を「輸入者」という。))。

2023年6月30日付の関税法基本通達改正により、輸入取引によらず持ち込まれる資産については、輸入名義人となりうるのは原則として「国内引取り後の輸入貨物の処分の権限を有する者」に限定される改正が行われている(67-3-3の2)。この改正は、輸入取引によらず持ち込まれる資産について、輸入消費税の控除権者を実質的な所有者に限定するという効果を持ち、一歩前進である。

この改正は平成2年10月8日東京地裁民事2部判決と内容を一にする。豚肉の輸入の事案において、「貨物を輸入する者」とは「実質的に

みて本邦に引き取る貨物の処分権限を有している者、すなわち実質的に輸入の効果が帰属する者をいう」とされており、輸入の効果の帰属については、「輸出者との交渉、信用状の開設、代金の決済等の輸入手続への関与の仕方、輸入貨物の国内における処分、販売方法の実態、当該輸入取引による利益の帰属関係等の事情を総合して判断すべきもの」と判事している。したがって、輸入許可書の輸入名義人(仕入税額控除が認められる対象者)は、輸入貨物の処分権も含めて、輸入取引による利益の帰属関係等を考慮して総合的に判断することになるため、真の輸入者が輸入名義人たるべき、ということである。

つまり、課税貨物を引き取った日、すなわち輸入の許可を受けた日において、総合的に勘案して輸入貨物の処分権を持たない等の形式的な輸入名義人は「貨物を輸入する者」と認められず、輸入名義人になることができないため、結果として仕入税額控除を受けることができないと考えるのが妥当である。この東京地裁判例まで考慮すれば、EUにおける実質的な輸入者に近い考え方であると思う。

日本には税関事務管理人という非居住者が輸入名義人となりうる制度もあるのであるから、真の輸入者に輸入名義人となることを積極的に奨励し、形式的な審査にとどまらず、輸入名義人であっても真の輸入者ではない者については、輸入消費税の仕入税額控除権を否認すべきであろう。なにせ、輸入消費税は日本の消費税の生命線なのだから。

さて今回は、供給の一体性との関係で、事業移転に対する消費税の課税は果たして必要なのかということについて考えてみたい。