

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 5 回 越境取引の課税地

昨年、ドイツのシュワルツワルト（黒い森）から、鳩時計を購入した。エアコンの風が横から当たると、振り子が止まってしまうので、夏と冬は使えないことが判明した。ドイツは、冬はオイルヒーター、夏は最近までエアコンがいらなかったの、こういう問題は生じない。

さて、この鳩時計は650ユーロもしたわけだが、なぜか輸入価格は160ユーロと記載されていた。今回は、越境取引の課税地について、考えてみたい。

1 越境ECの課税地

消費税の検討スキームで、課税地は一丁目二番地である。一番地ではないのか、といわれると、一番地は取引が何かを特定することなので、次に来るのが課税地の特定である。消費税の課税対象は「国内において事業者が行った資産の譲渡等」なので「国内において」行われたかを判定することが必要である。日本では内外判定と呼ぶが、EUではさしずめ27（加盟国）+ 1（EU域外）判定となる。残念だがそういう言葉はなく、課税地（place of supply）の判定という。

消費税法において、資産の譲渡又は貸付けの課税地は、それが行われる時において当該資産が所在していた場所、とされている（消法4③一）。この原則はEU付加価値税法でも同じであるが、動かない取引に限っては、という限定が付く（指令31条）。動かない取引の代表例は、駐車場に止まっている中古車の販売である。

他方で、EU付加価値税法にはもう1つ、動く取引という分類がある。動く取引とは、販売者又は購入者若しくは第三者によって、資産が運搬又は送付される場合をいう。この場合、この顧客への運搬又は送付が始まったときに資産が所在していた場所を、課税地とみなすという規定がある（指令32条）。この規定を置く意味は、例えば、スペイン産のオレンジをドイツのスーパーマーケットが仕入れて、スペインからドイツにオレンジが運ばれたらこの取引の課税地はスペインなのかドイツなのか、というような27+1判定が要求される取引がEUでは常にあったからである。出荷地課税主義をとっているとみえる。

さて、日本を振り返ると、事情は大きく異なる。消費税法が成立したころには、越境ECなど存在しなかったし、EUとは異なり外から入ってくるものには原則としてすべからず輸入消費税が課税されるという制度がある。基礎となる取引が越境で行われていても、輸入消費税さえしっかり課税すればよい、という発想が常にある。このため、取引が行われる時に資産が所在していた場所については、船舶や無形資産など誰が考えても所在不明なものについては規定があるが、棚卸資産のような誰しもが知りたいと思う越境取引の課税地の規定が欠けている。

棚卸資産の譲渡の時期について、棚卸資産の譲渡を行った日は、その引渡しの日とする、という規定がある（消基通9-1-1）。

この比較的簡潔な規定に対して、続く9-1-2で「例えば、出荷した日、相手方が検収した日、相手方において使用収益ができることとなった日、検針等により販売数量を確認した日等、当該棚卸資産の種類及び性質、その販売に係る契約の内容に応じてその引渡しの日として合理的であると認められる日のうち、事業者が継続して棚卸資産の譲渡を行ったこととしている日によるものとする。」と付け足してしまったことにより、合理的で継続適用していればなんでもよいという風にも読める。しかもこれは棚卸資産の譲渡の時期に関する規定であって、場所に関する規定ではない。

棚卸資産の越境取引の場合の課税地の詳細な規定の不存在は、外国事業者が越境ECでほとんど日本国内で商品が販売できる時代においては、日本の免税事業者の規定と相まって誠に不都合である。一例を挙げると、オーストラリアの養蜂業者がコロナに効くと評判のマヌカハニーを越境ECでどんなに販売しても、出荷日を基準に資産が所在した場所を考えるのであれば、当該取引は不課税である。

2 少額資産の免税制度

輸入消費税が課税されればよいと思われるかもしれないが、課税価格の合計額が1万円以下の物品（関税定率法14①十八）は輸入消費税も免税である（輸入品に対する内国消費税の徴収等に関する法律13①一）。さらには、その輸入取引が小売取引の段階によるものと認められる貨物で、当該貨物の輸入者の個人的な使用に供されると認められるものであるときは、「貨物の輸入が通常の卸取引の段階でされたとした場合の価格」が課税価格とされており（関税定率法4の6②）、日本の卸売業者が一般的に日本における再販売等の商業目的のためにその貨物と同種の貨物を外国において卸取引の段階で購入するとした場合の価格（海外小売価格×0.6）に引き直されるため、結局、16,666円までは輸

入消費税もかからない計算になる。わざわざ空港に行かなくても、越境ECなら16,666円までduty freeで買える、ということである。海外から直送なら国内消費税もかからないし、輸入消費税もかからない。鳩時計の「160ユーロ」もこのあたりを考えてのことかもしれない。

それでもオンラインマーケットプレイスで販売されている商品に「免税」の表記を見たことはない（ちなみにシュワルツワルトの鳩時計屋はさすがに、消費税10%とは記載していなかった）。必ず消費税が課税されている。これは、一見国外事業者に見える出店者が、日本に在庫を持って適正に課税をしているのかもしれないし、本当は不課税なのに「税込み」で益税を課税しているのかもしれないし、本当のところはわからない。

先ほどのオーストラリアの養蜂業者が、いよいよ日本に在庫を置いて日本の消費者に販売を考えると考える場合、日本に在庫を保有すると出荷地が日本になるので、さすがにもはや不課税ではないが、前年までの取引はすべて不課税取引なので基準期間の課税売上げにはカウントされない。しかし、コンサインメント当たりの価格が上昇し個人輸入でもなくなるので輸入消費税は課税されるようになるが、輸入消費税の控除は受けられなくなる。それも困るのであれば、在庫を置くのを日本から近隣国にすれば、未来永劫無税での販売が可能である。多かれ少なかれ同じ問題から、少額資産の免税制度は、現在世界中で廃止されつつあり、OECDも廃止を推奨している。

3 出荷地課税主義の問題点

付加価値税制度は、国境調整メカニズムを採用している。これは、税の累積を回避するため、出荷地でそれまでに納められた前段階税を還付し、売上げを免税とすることに対応して、着荷地で輸入に課税する制度である。先に述べたように、EU付加価値税法も出荷地課税主義の原

と同様、受益者が事業者であるかそれ以外かを区別せず、原則的に役務提供者事業地を課税地としていた。しかしながら、2010年以降、役務提供の課税地のルールは、B2B取引かB2C取引によって異なるルールが適用される。B2B取引の課税地は受益者事業地であり（指令44条）、B2C取引の課税地は役務提供者事業地である（指令45条）。この改正によって、B2B取引の課税地の例外規定は大幅に整理され、不動産関連サービス（不動産所在地）、旅客輸送（走行距離按分）、イベント関連サービス、ケータリング、短期乗り物のレンタル等に限定された。

これに対して、B2C取引の課税地ルールには上記の例外に加えてさらに多くの例外規定があり、仲介役務、貨物輸送（EU域内、EU内外）、文化的活動、長期の乗り物レンタル、EU域外居住者に対する指令59条に列挙されたサービス（著作権等の無形資産の使用許諾、譲渡、技術的サービス（翻訳、データプロセッシング等）、広告サービス、金融・保険、派遣、有形動産の賃貸、ガス、電気、熱又は冷却熱システムに対するアクセス許諾）について定められている。電気通信利用役務は、日本の消費税法と同様、B2B/B2C問わず、受益者居住地課税となっている。

日本とEUの規定を比較すると何を原則と表現するかに差があるものの、最大の違いは、B2BとB2Cの課税地ルールを分けていないことである。つまり、日本の消費税法は、EUの2010年より前の状態を保っていることになる。EUが事業者向け役務の提供の課税地を受益者事業地としたのは、リバースチャージの導入とセット（指令194条、196条）であり、日本は2015年に必要な範囲で国境を越えた役務の提供に係る課税の特例を入れている。

リバースチャージのメリットは、国外事業者にコンプライアンス義務を負わせることなく、課税地を国内にできることである。日本の消費税法制度は、前述のように、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その他役務の提供が行われた場所が明らかではない役務の課税地を役務提供者事業地としているので、実際多くの役務が不課税となる余地がある。課税売上割合の低い国内事業者は、国外の役務提供者からサービスを購入したほうが国内で調達するよりも有利ある。むしろ、B2B取引については、受益者事業地課税を原則としてリバースチャージを適用したほうが簡便であり、課税売上割合の低い事業者のストラクチャリングも防げるのではないだろうか。

役務の提供の課税地はいわば決め事の世界なので、租税条約の適用もなく、二重、三重課税や全く課税されない取引があってもおかしくない付加価値税の世界では、他国がどう定めているとそれが正しいとは限らない。日本は日本の事情を考慮して課税地の規定を定めればよいのであるが、そうはいつでも消費税率も10%となり、サービスの輸入に関して市場競争環境の不公平性が存在し、これを利用して控除対象外消費税マネジメントも行われていてもおかしくないと感じる。

5 | 実際の便益の享受地課税

さて、現在のフレームワークを残しつつ、課題を解決しうるのが実際の便益の享受地課税である。上記の複雑怪奇なEUの課税地ルールをより一層複雑にしているのもこのルールである。これはEU第三国との関係でのみパワーを発揮するので、内外判定しかない日本にも参考になる。指令59a条に定められたこのルールは、実際の便益の享受地（place of effective use and enjoyment）が自国であると考えれば、原則ルールを無視して課税地を自国にし、そうでないと考ええる場合には自国は課税地ではないとできるいわば課税地ゲームのジョーカーである。

よく、外国企業から日本にはこの実際の便益の享受地課税はあるかと聞かれるが、酷似している制度がある。非居住者に対する役務の提供

を原則的には輸出取引の範囲に含めつつも、例外とされている「国内において直接便益を享受するもの」である（消令17②七八）。無論この規定は、課税地に関する規定ではなく、国内が課税地であることを前提としてその輸出取引の範囲を定める規定に位置づけられている。日本の消費税制度はEU付加価値税制度が課税地をEU域外とすることで不課税と整理している役務（指令59条）を、輸出取引に含めて免税取扱いにしている（消令17②六、七）ため、この位置に実際の便益の享受地課税に近い規定が登場するのももっともである。したがって、先の質問には、消費税制度にはすでに実際の便益の享受地課税は導入されている、と答えることにしている。

この規定に関していえば、越境で行われる役務が質的にも量的にも拡大する中で、法的予見可能性を保って効果的に運用されるためには、判例の蓄積が少ない日本においては、例示ではない具体的な判断基準が示されてもよいのではないかと感じる（消基通7-2-16）。

それはさておき、この規定はサービスの輸入を国内で課税するには効果を発揮しない。なぜなら、受益者が非居住者であることを前提とした規定だからである。

6 国内外にわたり行われる役務の提供の課題

役務の提供に係る内外判定について、契約上

役務の提供場所が明らかにされていないもののほか、役務の提供が国内と国外の間において連続して行われるもの及び同一の者に対して行われる役務の提供で役務の提供場所が国内と国外の双方で行われるもののうち、その対価の額が合理的に区分されていないものだけが、役務提供者の役務提供に係る事業所を課税地とすることになっている（消基通5-7-15）。消費税法施行令6条2項6号の適用範囲を狭めているわけである。

昨今ではサプライチェーンの多国籍化によって、国際的な水平分業が可能な時代である。1つの契約で合意された「サービス」が複数の国で実施されることは日常茶飯事になりつつある。日本人の唾液を集めて米国で遺伝子解析をして結果を報告するサービスとか、日本で入れ歯の型をとり国外で分析して日本の歯科技工士に設計図を送るとか、本当にいろいろである。

国際的的水平分業によって行われるサービスのすべてが役務の提供が行われた場所が明らかではないものとして、「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」が課税地となり、国外事業者が役務提供者であるというだけで不課税であるという結論は、日本の市場競争環境をゆがめる。やはり、課税地に関する原則規定が不合理な結果をもたらす場合に適用される、実際の便益の享受地課税という課税地の修正規定が必要なのではないかと考える。