

非居住者の消費税の納税義務に関する一考察

一国内に事務所等を有しない事業者の資産の
譲渡等を中心として一

宮 川 博 行

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

消費税は、事業者が国内において行った資産の譲渡等を課税の対象としており、国内に住所等を有しない個人事業者又は国内に事務所等を有しない外国法人等（以下「非居住者」という。）であっても、国内において資産の譲渡等を行った場合には当然に消費税の課税対象となり、納税義務が生じることとなる。

国境を越える取引（クロスボーダー取引）に対する消費課税は、消費地により課税権の配分が行われるのが原則的な考え方であるが、特に、サービスの提供に係る課税の場所については議論のあるところであり、EUにおいても課税の場所の取扱いが変更されるなど、今もなお確定的なものとなっていないというのが実情である。我が国の消費税においても役務の提供については課税の空白といったものが生じている。そのような現状がある一方で、非居住者の行う資産の譲渡等が、消費税法上、国内取引として課税の対象となるものであっても、非居住者の納付の確保については困難な面があるのも事実であり、制度及び執行の両面から対応すべき問題であると考えられる。

そこで、本研究は、非居住者が国内で行った資産の譲渡等に係る消費税の納付を確保するため、制度面からどのような方策があるかということを探求しようというものである。

研究に当たっては、非居住者が国内において資産の譲渡等を行う場合として、非居住者による国内における芸能、スポーツ等の活動及び非居住者と国内事業者の委託販売契約の締結による資産の譲渡を題材に、非居住者に係る消費税の納付の確保について研究を行うとともに、これらの研究を通じて非居住者の納税義務の在り方の方向性について提言する。

2 研究の概要

（1）非居住者と事業者免税点制度

消費一般に幅広く負担を求めるという消費税の課税の趣旨や産業経済に対する中立性の確保という観点からは、いわゆる免税事業者は極力設けないことが望ましいのであるが、事業者免税点制度は、小規模零細事業者の納税事務負担や税務執行面に配慮することの必要性の観点から設けられている。この事業者免税点制度については、対象に居住者又は非居住者の区別がないことから、非居住者に対しても適用されることになる。しかしながら、我が国に進出する非居住者であることを踏まえると、小規模零細な事業者といえるものは皆無であろうと考えられ、制度の趣旨からは違和感を覚えるところである。この点について、EUでは、各加盟国において我が国と同様に負担軽減の観点と税収への影響や競争上の不公平といった観点の比較考量に基づき事業者免税点制度を採用しているが、EUの共同付加価値税指令において、「VATを納付すべき加盟国で設立されていない事業者による物品又はサービスの供給」を除いており、課税国以外の事業者に対しては事業者免税点制度が適用されていない。

また、国内取引において免税事業者が仕入れる場合であっても課税されることとの均衡を図るため、資産の輸入取引については、消費者や免税事業者の輸入であっても課税される。資産の輸入は言い換えれば非居住者からの仕入れであり、例えば、税関を通らない非居住者の役務の提供に事業者免税点制度が適用になることは、資産の輸入と比較して不均衡であるともいえる。同制度の適用範囲が広い方が執行の負担が抑えられるという面はあるが、消費税の信頼性や公平性の確保という面からは不合理であるともいえ、制度の趣旨に鑑みて非居住者には適用しないことを検討すべきではないかと考えられる。

(2) 納税管理人制度

国税通則法 117 条は、法施行地内に住居所等を有しない納税者等に対し、納税申告書の提出その他国税に関する事項を処理させるため、納税管理人を選任すべきことを規定するとともに、納税管理人の資格及び選任、解任の手続を明らかにしている。納税管理人は、納税者の委任による代理人と

しての性格を有し、その権限内でした行為は、直接その納税者に効力が生ずることになる。このように納税管理人制度により、非居住者の納税義務の履行を確保しているのであるが、例えば、納税管理人に連帯納税義務を課して納付を確保するような制度になっているわけではなく、選任しなかった場合の罰則もないなど納税管理人制度の効果は限定的である。そもそも我が国の納税義務の履行を果たすことを予定しない者にとって、納税管理人を選任することは想定しがたいところであり、消費税についてみれば、納税管理人選任のインセンティブは見当たらない。この点、EUでは、VATを納付すべき加盟国で設立された者ではない場合、税務代理人を指定することを許可する又は義務付けをすることができるとされており、この税務代理人は自ら納税義務者となるものである。これを受けて、例えば、フランスでは、フランスに居住しない者が付加価値税の課税事業者となる場合、当該非居住者に課される申告書の提出及び納税のため、フランスに居住する課税事業者を代理人とすることが義務付けられており、特筆すべきは、代理人を指定しない場合は、課税取引の相手方にVAT及び加算税を課することとされている。このような制度は納付の確保という点に重点を置いたものであり、納税者には厳しい制度ともいえるのであるが、我が国の納税管理人制度を充実させていくためには参考になるものと思われる。

(3) 役務の提供と納税義務

イ 非居住者の役務の提供に係る問題点（芸能、スポーツ等の活動を題材として）

消費税法上、役務の提供に係る内外判定は、「役務の提供が行われた場所」により行うこととされているが、その場所を特定することは難しいという役務の提供の特殊性により、結果的に役務の提供を行った者の事務所等の所在地により判定される場合が多く、クロスボーダー取引では、国外取引として不課税となるケースが多い。しかし、不課税と判定された場合、対消費者取引では課税されないことになるが、対事業者取引では、競争中立性を阻害するという面はあるものの、提供を受ける事業者

の課税仕入れとならないため、課税上の弊害はないともいえる。これに対し、国内取引と判定される典型的な芸能、スポーツ等の役務の提供については、物理的に国内においてイベント等が開催された場合に、国内取引として非居住者に納税義務が生ずることとなる。しかし、消費税では、これらの者の納税の確保に関して特別な規定を設けていないため、関係者に対する協力依頼や納税者のコンプライアンスに頼らざるを得ない実情がある。このため、納税義務の履行を確保するには多くの困難が伴うこととなる。

また、イベントの主催者においては、非居住者の納税の有無にかかわらず、支払った報酬について仕入税額控除が可能となるため、更に、問題を複雑にしているのではないかと考えられる。

ロ EU等の現状

EUでは、財政国境の廃止に伴い、サービスの供給に関しては、原則として原産地原則を採用し、多くの例外を設けてきたが、2010年1月より、消費地において課税すべきという消費地課税の原則に立ち返り、対事業者取引については原則として仕向地原則を採用することとされた。これを可能にしたのは、リバース・チャージの適用範囲の拡大であり、原則、対事業者取引にリバース・チャージを適用することとし、加盟各国は法整備を行ったところである。このような中、改正後も物理的にサービスの供給が行われた場所を課税の場所としていた芸能、スポーツ等のサービスの供給についても、2011年1月から、チケットの取扱いに係る取引を除き、対事業者取引にはリバース・チャージが適用されている。

また、OECDのガイドライン案においても、リバース・チャージの適用が、国外の供給者の負担を軽減し、執行コストを低くする制度としており、対事業者取引に係るリバース・チャージの適用が世界の潮流になっている。

ハ リバース・チャージ制度の我が国への導入

芸能、スポーツ等の役務の提供に関しては、通常、国内のイベントの

主催者が存在することから、これらの役務の提供は対事業者取引となる場合がほとんどであろうと思われる。したがって、リバース・チャージを適用することで、非居住者が納税事務負担を負うことなく納税義務が履行される。更に、主催者のキャッシュフローの変動も生じないことから、消費税の納税義務の履行を確保する上では、ベストの選択であろうと考えられる。

また、非居住者である芸能人等の役務の提供に係る報酬については、支払う事業者が国内源泉所得に係る所得税の源泉徴収を行うのに対して、消費税では非居住者の納税の有無にかかわらず仕入税額控除を受けるにとどまることが、事業者からみれば整合性がとれていないともいえるところであり、この点についてもリバース・チャージの適用は、所得課税における国内源泉所得に係る源泉徴収制度との整合性を図るという効果も期待できるのではないかと考えられる。

世界的なサービスに対する課税は、競争中立性を確保し、消費地課税の原則にかなう仕向地原則の実現の方向へ動いているということを踏まえると、我が国においても役務の提供全般に仕向地原則が適用される方向に進むことも考えられる。それに備えるためにもリバース・チャージの導入を積極的に検討すべきであると考えられる。

なお、現行の事業者免税点制度の下では、これらの非居住者は免税事業者になるケースもあるため、本来、免税事業者となる者との取引にリバース・チャージを適用することに疑問がないともいえない。そうすると、非居住者の事業者免税点制度の不適用や登録制度及びインボイス制度の導入又は納税管理人制度の充実などの環境の整備を併せて検討していくことが必要ではないかと考えられる。

(4) 委託販売と納税義務

イ 委託販売における問題点（問屋取引を題材として）

クロスボーダー取引のうち、資産の譲渡については、仕向地原則を実現する税関のシステムにより、消費税の課税漏れなどの問題は生じない

とされているが、国外からの輸入品について委託販売（問屋取引）の方法により販売した場合、受託者が引き取りに係る消費税を納付するとともに、これに係る仕入税額控除を受けることにより、税関のシステムが機能せず、免税での輸入と同様の効果が生じ、国内取引に係る消費税の徴収が困難になるケースがある（参考 1 参照）。

ロ EU等の現状

EUでは、販売又は購入のコミッション契約に基づく資産の移転は物品の供給に含まれるとされており、例えば、ドイツでは、いわゆる問屋取引については、委託者と受託者の間に契約上売買取引は存在しないが、これを供給とみなすこととされている。インボイス制度を導入するEU諸国等では、インボイスのやりとりに支障が生じ、取引の連鎖が途切れることによる課税の累積（カスケード）が生ずるおそれがあることへの対応が、このような取扱いを行う一つの理由となっているものと考えられる。

また、EU域内のクロスボーダー取引に該当する委託販売（預託在庫）について、加盟各国は、購入者が域内取得課税を受けることを条件に、委託者の販売国における域内取得課税と販売国内における物品の供給に係る VAT を免除する特別ルールを設けており、極力非居住者に納税義務が及ばないような制度を取り入れている（参考 2 参照）。

ハ 我が国における対応

消費税では、いわゆる実質主義の考え方から、委託販売に係る資産の譲渡は委託者に帰属するというのが原則とされている。消費税の転嫁のメカニズムと消費に負担を求める税であるという性格を踏まえると間接税たる消費税に実質主義を採り入れることに疑問がないとはいえない。これまでは、課税売上高の計算に影響を与えるため、事業者免税点制度や簡易課税制度の適用上、問題があるとされていたが、それぞれの適用範囲が縮小した現状では、実質主義の必要性も大きなものではないと考えられる。また、将来的にインボイス制度が導入された場合に、問屋取

引ではインボイスに資産の譲渡等を行う者の表示がなされないなど、問屋取引固有の問題が生ずると予想される。

そもそも、商法上、問屋取引については、取引の相手方との間の売買に係る権利、義務が受託者に生ずることからすると、我が国においても、問屋取引を委託者から受託者への資産の譲渡及び受託者から購入者への資産の譲渡とみなすことも可能であると考えられるところであり、これにより、受託者の資産の譲渡として課税関係を整理することができる。

なお、この際、なおも委託者である非居住者に納税義務が生じ、納税の確保が困難となることも考えられるため、EUの預託在庫に係る特別ルールのように、受託者への譲渡を免除するなど国外の事業者には納税事務負担を負わせない仕組みを取り入れる方向で検討すべきと考えられる。

3 結論

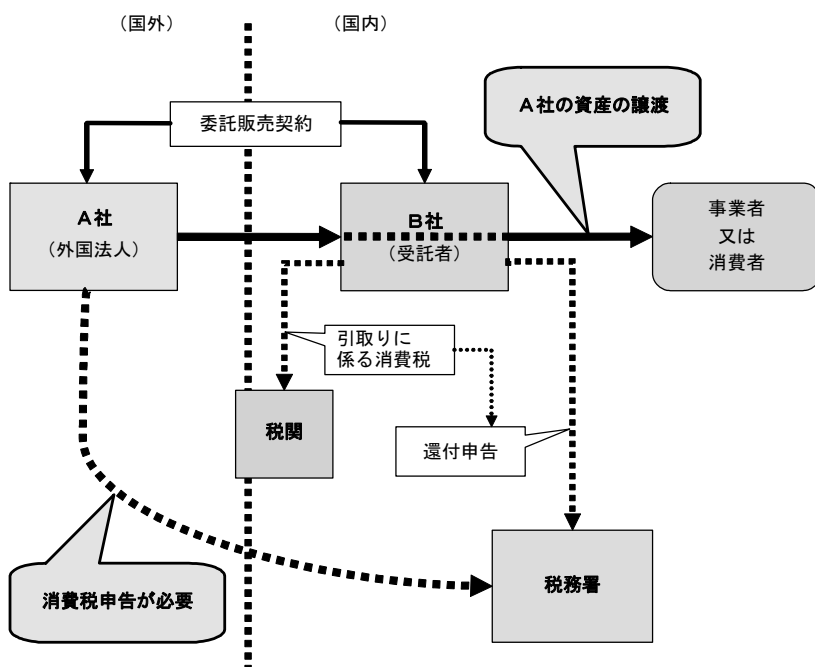
現行制度の枠組みの中で、非居住者の納税を確保していくためには、少なくとも納税管理人制度の充実を図っていくことが必要であると考えられ、納税管理人に連帯納税義務を導入するなど実効性を高めていく必要があると考えられる。

また、各論の研究を通じて、我が国の消費税は、非居住者が申告・納付等の行動を起こすためのインセンティブに不足していると考えられる。各国の付加価値税と決定的に異なるのは仕入税額控除制度であり、顧客である受給者が仕入税額控除を受けるためには、供給者が登録し、課税事業者としての義務を果たす必要がある。この点が我が国の消費税に仕組まれていないことが、インセンティブが生じないことにつながっているのではないかと考えられる。更に、EU等は仕向地原則の実現と執行コストを抑えるために、リバース・チャージの適用などできるだけ非居住者に納税義務の負担が及ばない制度を取り入れていると思われる。

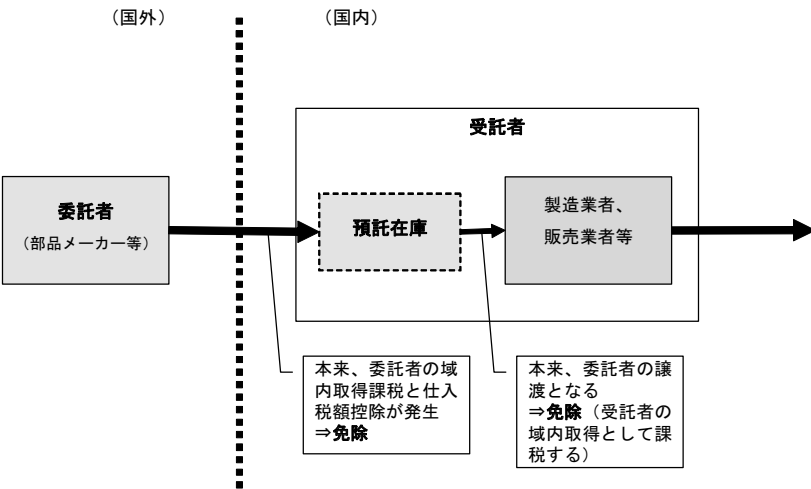
将来的には、我が国の消費税においても、世界的な潮流である仕向地原則の徹底が求められることも考えられ、その際には、非居住者の納税義務の履

行をいかに確保するかが更に重要となるものと考えられる。そこで、登録制度やインボイス制度の導入などを通じて非居住者のインセンティブを高めていく一方で、リバース・チャージの導入など直接非居住者が納税義務を負うことなく、国内の課税事業者へ納税義務をシフトさせるような仕組みを取り入れていくことが望ましいと考えられる。

参考 1 委託販売の形態図



参考2 EU域内の預託在庫に係る特別ルール



目 次

| | |
|------------------------|-----|
| はじめに | 254 |
| 第1章 非居住者と事業者免税点制度 | 256 |
| 第1節 消費税の納税義務者 | 256 |
| 第2節 事業者免税点制度 | 256 |
| 1 消費税法9条の趣旨・背景 | 256 |
| 2 基準期間の課税売上高による判定 | 258 |
| 3 免税事業者の輸入取引 | 259 |
| 4 非居住者等に対する事業者免税点制度の適用 | 259 |
| 第3節 諸外国の事業者免税点制度 | 260 |
| 1 EUの共同付加価値税制 | 260 |
| 2 OECDの事業者免税点制度に対する考え方 | 262 |
| 第4節 小括 | 265 |
| 第2章 納税管理人制度 | 267 |
| 第1節 納税管理人制度の趣旨と問題点 | 267 |
| 1 納税管理人制度 | 267 |
| 2 納税管理人制度の若干の問題 | 268 |
| 第2節 EUにおける納税代理人制度 | 269 |
| 第3節 小括 | 271 |
| 第3章 役務の提供と納税義務 | 272 |
| 第1節 クロスボーダー取引に係る課税原則 | 272 |
| 1 消費地課税主義（テリトリ原則） | 272 |
| 2 国際的二重課税の排除 | 272 |
| 3 原産地原則と仕向地原則 | 273 |
| 第2節 役務の提供に係る課税関係 | 275 |
| 1 消費税法における役務の提供に係る内外判定 | 275 |
| 2 役務の提供に係る輸出免税の適用関係 | 277 |

| | |
|------------------------------------|-----|
| 第3節 非居住者の役務の提供の諸問題 | 279 |
| 1 役務の提供の性質に起因する問題点 | 279 |
| 2 芸能、スポーツ等の役務の提供の問題点 | 280 |
| 第4節 EUのサービスに対する課税の動向 | 283 |
| 1 EU共同付加価値税制度 | 283 |
| 2 VATパッケージの背景 | 284 |
| 3 VATパッケージの内容 | 284 |
| 第5節 リバース・チャージ | 288 |
| 第6節 OECDの動向 | 289 |
| 1 OECDの検討の経緯 | 290 |
| 2 2010年2月のインターナショナルVAT/GSTガイドライン案 | 292 |
| 3 2010年11月のインターナショナルVAT/GSTガイドライン案 | 295 |
| 第7節 リバース・チャージの我が国への導入 | 300 |
| 1 リバース・チャージの導入 | 300 |
| 2 リバース・チャージ適用の問題点 | 301 |
| 第4章 委託販売と納税義務 | 303 |
| 第1節 商法における代理商・問屋営業等について | 303 |
| 1 商法における代理商・問屋営業 | 303 |
| 2 企業会計原則における委託販売 | 308 |
| 3 小括 | 309 |
| 第2節 委託販売における課税関係 | 310 |
| 1 委託販売等の場合の納税義務者の判定 | 310 |
| 2 委託販売等に係る手数料 | 310 |
| 3 資産の譲渡等を行った者の実質判定 | 312 |
| 第3節 委託販売の諸問題 | 313 |
| 第4節 輸入取引に係る課税関係 | 316 |
| 第5節 諸外国における取扱い | 318 |
| 1 EU | 318 |

| | | |
|-----|---------------------|-----|
| 2 | ドイツ | 320 |
| 3 | フランス | 321 |
| 第6節 | 我が国における対応 | 322 |
| 第5章 | 非居住者の納税義務 | 324 |
| 第1節 | 論点の整理 | 324 |
| 1 | 事業者免税点制度の非居住者に対する適用 | 324 |
| 2 | 納税管理人制度の充実 | 325 |
| 3 | リバース・チャージ制度の導入 | 326 |
| 4 | 委託販売に対する課税の在り方 | 326 |
| 第2節 | 非居住者の納税義務の在り方の方向性 | 328 |
| | 結びに代えて | 329 |

はじめに

消費税は、事業者が国内において行った資産の譲渡等を課税の対象としており、国内に住所、居所等の生活の本拠を有しない個人事業者又は国内に支店、事務所等の営業の拠点となる施設を有しない本邦以外の国において設立した外国法人等（以下「非居住者」という。）であっても、国内において資産の譲渡等を行った場合には当然に消費税の課税対象となり、納税義務が生じることとなる。

国境を越える取引に対する消費課税は、消費地により課税権の配分が行われるのが原則的な考え方であるが、特に、サービスの提供に係る課税の場所については議論のあるところであり、EUにおいても課税の場所の取扱いが変更されるなど、今もなお確定的なものとなっていないというのが実情であり、我が国の消費税においても役務の提供については課税の空白といったものが生じている。そのような現状がある一方で、非居住者の行う資産の譲渡等が、消費税法上、国内取引として課税の対象となるものであっても、非居住者の納付の確保については困難な面があるのも事実であり、制度及び指導等の両面から対応すべき問題であると考えられる。

そこで、本研究は、非居住者が国内で行った資産の譲渡等に係る消費税の納付を確保するため、制度面からどのような方策があるかということを模索しようというものであり、第1章では、納税義務を論ずる上で重要な事業者免税点制度の非居住者に対する適用について問題がないかどうか検証するとともに、諸外国の状況を踏まえてその在り方を検討する。第2章では、非居住者に納税義務が生ずる場合に選任することとされている納税管理人について、消費税の納付を確保する観点からみた制度の充実に向けた方策を検討する。第3章では、非居住者による国内における芸能、スポーツ等の活動を題材に、非居住者が国内において役務の提供等を行った場合について、EU及びOECDの動向を踏まえて、これに係る消費税の納付を確保するための方策を検討する。第4章では、これまで国境を越える取引においても問題がないといわれている資産の譲渡に

ついて、非居住者と国内事業者との委託販売契約の締結による資産の譲渡を題材に、その問題点を検証し、これに係る消費税の納付の確保について検討する。

第5章では、第1章から第4章の検討を通じて、非居住者の納税義務の在り方の方向性について提言する。

第1章 非居住者と事業者免税点制度

消費税では非居住者に対しても小規模事業者に対する特例である事業者免税点制度の適用がある。そこで、消費税法における納税義務の考え方を概観するとともに、事業者免税点制度の適用関係の検討を通じて、そこに問題はないのかどうか考察することとする。

第1節 消費税の納税義務者

消費税法5条1項（納税義務者）は、「事業者は、国内において行った課税資産の譲渡等につき、この法律により、消費税を納める義務がある。」と規定し、国内取引に係る消費税の納税義務者は課税資産の譲渡等を行う事業者であることを明らかにしている。ここにいう「事業者」とは、「個人事業者及び法人」をいうこととされているが、この「個人事業者及び法人」については、居住者又は非居住者の別、内国法人又は外国法人の別の区別はないことから、非居住者である個人事業者や国内に支店、営業所等の施設を有しない外国法人も国内で資産の譲渡等を行う限りにおいて消費税の課税の対象となる。

第2節 事業者免税点制度

消費税法では、小規模事業者の納税事務に関する負担に配慮し、小規模事業者に対して納税義務を免除するいわゆる事業者免税点制度が設けられている。事業者免税点制度について概観する。

1 消費税法9条の趣旨・背景

消費税法9条1項（小規模事業者に係る納税義務の免除）には、「事業者のうち、その課税期間に係る基準期間における課税売上高が1,000万円以下である者については、第5条第1項の規定にかかわらず、その課税期間中に国

内において行った課税資産の譲渡等につき、消費税を納める義務を免除する。」と規定し、いわゆる事業者免税点制度を明らかにしている。

消費税法9条1項の趣旨・背景として、平成元年の消費税の導入時には、「消費一般に幅広く負担を求めるという消費税の課税の趣旨や産業経済に対する中立性の確保という観点からは、いわゆる免税事業者は極力設けないことが望ましいところであるが、他方、原則としてすべての事業者が納税義務者となる消費税の導入は、我が国にとって初めての経験でもあり、小規模零細事業者の納税事務負担や税務執行面に配慮する必要がある。このような観点から、一定の事業規模以下の小規模事業者については、納税義務を免除することとする。⁽¹⁾」との説明がなされている。消費一般に広く公平に負担を求めるという消費税の性格等を勘案すると、極力事業者免税点制度などの特例措置は設けないことが望ましいのであるが、小規模事業者の納税事務負担にも配慮する必要があることから、消費税の仕組みの中にこのような措置を設けることには合理性がある⁽²⁾。

このような特例措置については、制度の公平性と納税事務の簡素化の要請の間でどのようにバランスを図るかという政策的な判断を伴うと考えられるが、特に、平成元年の消費税の導入時には、課税ベースの広い間接税という我が国になじみの薄い未経験の税制が導入されたわけであるから、その円滑な実施のために、小規模事業者の事務負担に配慮した事業者免税点制度の必要性は高かったといえる。

また、小規模事業者の事務負担への配慮に加えて、税務執行面への配慮をも同制度を設ける理由に挙げている。小規模事業者に対する税務当局の執行コストを考慮し、効率性に配慮することは当然のことであろうと思われる。

(1) 大蔵省主税局税制第二課編『消費税法のすべて』18頁（大蔵省印刷局発行）

(2) 金子宏教授は、「免税点制度を設けて、零細な企業を付加価値税の対象から除外することは、付加価値税の執行を容易にし、また徴税費の節減を図るために、必要な措置であり、それ自体は決して不合理なことではない。」と述べられている。（金子宏「総論－消費税制度の基本的問題点－」日税研論集30号『消費税』12頁（日本税務研究センター、1995）

つまり、事業者免税点制度を設ける趣旨としては、①小規模事業者の事務負担への配慮、②税務執行面への配慮ということになるが、当該制度は、あくまで特例であり、範囲を拡大すれば税収の減少を招くと同時に税制の公平性が損なわれ、範囲を縮小すれば公平性は向上するものの執行コストは増加し効率性が低下するという性格のものである。したがって、当該制度は、税制の公平性と効率性のバランスの中で政策的に決められるものと考えられる。

2 基準期間の課税売上高による判定

事業者免税点制度の適用は、基準期間の「課税売上高」を基準に判定することとされているが、総売上高ではなく課税売上高を用いることとしているのは、総売上高は大きくても課税売上高は小さい場合があるからである。仮に総売上高を基準にすることとすると、例えば、課税売上高は極めて少額な場合であっても、総売上高が1,000万円を超えるという理由で納税義務者になることになるが、それでは、納税額に比べて納税事務負担が大きくなるという問題もあり、妥当とはいえないであろう。そこで、課税売上高のみによって判定することとされたものであるが⁽³⁾、事業者免税点を設けた趣旨の一つが、「小規模事業者の事務負担への配慮」ということであれば、課税売上高による基準には若干の違和感を覚える。というのは、消費税の納税事務の処理が負担になるほど規模が小さい事業者を判定するのであれば、課税売上高ではなく、総売上高であろうし、そのほかに資本金や従業員数なども基準になり得る。確かに、総売上高を基準とすると、納税額が僅少であるにもかかわらず、執行コストを費やすことにつながるため効率性の面では問題もある。このため、課税売上高による基準はやむを得ないと思われる。

なお、資本金額や従業員数の基準については、必ずしも売上高と連動しないから、資本金額や従業員数が小さくても売上高が大きい場合もあり、その逆の場合もある。また、資本金額には人為的要素が加わり、ある程度自由に

(3) 武田昌輔監修『DHC コンメンタール消費税法』1604頁（1989.10、第一法規）

動かすことができるとか、従業員数も日によって変わるとか、その正確な把握が技術的に困難な面も少なくない⁽⁴⁾などの理由により採り得ないのではないか。

3 免税事業者の輸入取引

輸入取引に係る消費税の納税義務者は、課税貨物を保税地域から引き取る者である（消法5条2項）。国内取引の納税義務者は事業者に限られるが、輸入取引の場合は、いわゆる免税事業者を含む事業者のほか、消費者である個人も含まれ、課税貨物を保税地域から引き取る者はすべて納税義務者となる。

これは、いわゆる免税事業者が国産品を仕入れる場合又は消費者が国産品を購入する場合には、その仕入価格や購入価格には消費税に相当する額が含まれていることから、免税事業者や消費者が輸入する場合であっても、国内において消費が予定されている輸入品にも課税して国産品との均衡を図る必要があるからである⁽⁵⁾。確かに輸入品の課税漏れを防ぐ効果があり、世界各国同様の制度となっている。しかしながら、後述する非居住者による国内での芸能・スポーツ等の活動については、役務の提供者に事業者免税点制度が適用になるなどにより、課税されない役務の提供等がなされることとなると、資産の譲渡等と役務の提供の間にバランスを欠いた取扱いとなっているともいえる。

4 非居住者等に対する事業者免税点制度の適用

事業者免税点制度については、消費税法上、事業者が居住者又は非居住者の区別がないことから、非居住者に対しても適用されることになる。したがって、非居住者等であっても、基準期間の課税売上高が1,000万円に満たない場合には、当該非居住者等は免税事業者となり、当該課税期間の納税義務は免除される。また、消費税法12条の2（基準期間がない法人の納税義務の

(4) 武田・前掲注3 1604頁

(5) 尾崎護編『消費税法詳解〔改訂版〕』408頁（1991.11、税務経理協会）

免除の特例)は、新設法人に係る事業者免税点制度の不適用を定めるものであるが、当該規定についても法人の区別はないことから、外国法人であっても事業年度開始の日における資本金の額又は出資の金額が1,000万円以上である法人については、その基準期間がない事業年度における課税資産の譲渡等について、消法9条1項本文の規定の適用はなく、納税義務は免除されない。

しかしながら、我が国に進出する非居住者等であることを踏まえると、小規模零細な事業者といえるものは皆無であろうと考えられ、小規模事業者の事務負担への配慮という制度の趣旨からは違和感を覚えるところである。また、消法12条の2の適用関係についても、同様に我が国へ進出する外国法人であっても、新設法人であれば納税義務を負い、一方、大規模法人であっても基準期間の課税売上高が1,000万円以下の場合は納税義務が免除されるという結果となり、やはり違和感を覚えるところである。

第3節 諸外国の事業者免税点制度

各国が導入する付加価値税においても、ほとんどの国において事業者免税点制度が設けられている状況にあるため、各国の制度及びヨーロッパ連合(European Union(EU))(以下「EU」という。)や経済協力開発機構(Organization for Economic Cooperation and Development(OECD))(以下「OECD」という。)の考え方並びに非居住者等に対する取扱いを概観することとする。

1 EUの共同付加価値税制

EUでは、それまでのEUの付加価値税(VAT)の枠組みとされていた第6次指令⁽⁶⁾とその後の修正指令や新指令を整理する形の統一的な新指令として、

(6) SIXTH COUNCIL DIRECTIVE of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes — Common system of value added

共同付加価値税制に関する 2006 年 11 月 28 日の理事会指令⁽⁷⁾（以下「共同付加価値税指令」という。）が 2006 年に公布され、2007 年 1 月から適用されている。この共同付加価値税指令 281 条から 292 条にわたる「小規模事業者の特別措置」の中で、282 条から 292 条に「免除又は段階的な軽減」として事業者免税点制度に関する規定が設けられている。その内容は、各加盟国は、年間売上高を用いて計算する基準額が各加盟国の定める一定の額を超えないその加盟国で設立された事業者を小規模事業者として、これらの事業者が行う取引を課税対象外とすることができるというものである。この定めに沿って、各国において基準額等を定めているというのが実情である。

また、283 条において、次のとおり小規模事業者の特例措置の適用除外を定めている。

「TITLE XII 特例

CHAPTER 1 小規模事業者のための特例

Section 2 免除又は段階的な控除

第 283 条

- 1 このセクションに規定されている取り決めは、以下の取引には適用されない。
 - a 第 12 条に規定されているような特別の基準の取引
 - b 第 138 条(1)と(2)(a)に規定されている条件を満たす新しい輸送手段の供給
 - c VAT を納付すべき加盟国で設立されていない課税事業者によって実行される物品又はサービスの供給
 - 2 加盟国は、このセクションに規定されている取り決めからパラグラフ 1 に規定されている取引以外の取引も除外することができる。」
- ここにおいて、「VAT を納付すべき加盟国で設立されていない課税事業者によ

tax (77/388/EEC)

(7) *COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax*

って実行される物品又はサービスの供給」については、小規模事業者の特例措置の適用除外とされていることから、EUにおいては、非居住者等に事業者免税点制度は適用されないこととされている。

例えば、フランスの付加価値税では、293 条 B-I.-1. において、「フランスにおいて営業を行う事業者のうち、前暦年の売上高が次に掲げる金額を超えない者については、資産の譲渡又は役務の提供につき付加価値税を納める義務を免除する。⁽⁸⁾」と規定し、フランスにおいて営業を行う者を対象としている。

2 OECD の事業者免税点制度に対する考え方

OECD では、事業者免税点制度の現状について、次のように報告している。

OECD は、税務当局の効果的・効率的な執行には、3つのファクターが望ましいとしており、その3つのファクターとして、①標準税率の幅広い適用、②最小限の非課税と軽減税率の適用、③事業者免税点制度を挙げている。このうち事業者免税点制度については、税務執行をより重要な納税者に集中させるものとしている⁽⁹⁾。

また、付加価値税の免除は、特定の物品とサービスに関するものと、特定の事業者に関して定めることができ、後者の最も一般的な例は、(強制的に又は自発的に) 納税義務を免除される又は登録の要求を受けない免税点を用いることにより付加価値税制度から小規模事業者を除外することとしている。登録や徴収の免除は、特定の事業又は事業者のタイプで利用できるとし、これらの免税点のレベルは、OECD 加盟国でかなり異なっており、大きく3つのグループに分けられるとしている。

- ① 高い免税点 (30,000 米ドル以上) を設定している 10 の加盟国：オーストラリア、オーストリア、チェコ共和国、フランス、ハンガリー、アイル

(8) 湖東京至訳「翻訳 フランス付加価値税法」『関東学院法学第 11 巻 (上)』173 頁～(関東学院大学法学会、2002. 3)

(9) OECD “Consumption Tax Trends 2008—VAT/GST AND EXCISE RATES, TRENDS AND ADMINISTRATION ISSUES” p. 40

ランド、日本、スロバキアの共和国、スイス、イギリス。

- ② 低い免税点 (2,000 から 29,999 米ドル) を設定している 14 つの加盟国 :
ベルギー、カナダ、デンマーク、フィンランド、ドイツ、ギリシャ、アイスランド、イタリア、ルクセンブルク、オランダ、ニュージーランド、ノルウェー、ポーランド、ポルトガル。
- ③ 一般的な免除点を設定していない 5 の加盟国 : 韓国、メキシコ、スペイン、スウェーデン、トルコ。

また、OECD 加盟国間に免税点の必要性やレベルにコンセンサスがないということも指摘している。小規模事業者を付加価値税制度から除外する主要な理由は、行政上のコスト及びコンプライアンスコストが小規模事業者の活動から生ずる付加価値税収を上回ることであるとしている。他方、高い免税点は小規模事業者に利点を与え、より大規模な事業者との競争の歪みをつくるかもしれないと指摘している。免税点のレベルについては、多くの場合、コンプライアンスコストと徴収コストを抑えたいという要望と税収を危険にさらしたくない、競争を歪めたくないという要望の間の妥協により決まるとしており⁽¹⁰⁾、OECD は、事業者免税点制度の必要性を小規模事業者への配慮というよりも、税務当局の効率性に重きを置いているように見受けられる。

なお、OECD 加盟国の事業者免税点は表 1 のとおりである。

(10) OECD “Consumption Tax Trends 2008”・前掲注 9 p.65

| Country notes |
|---|
| Czech Republic : The registration threshold does not apply to fixed establishments in the Czech Republic of non-resident businesses チェコ共和国:登録免税点は、非常駐企業のチェコ共和国での固定的施設には適用されない。 |
| Denmark : A higher threshold of DKK 170 000 (EUR 22 840) applies to the blind, and a threshold of DKK 300 000 (EUR 40 300) applies to the first sale of works of art by their creator or his successors in title. For the purposes of the latter exemption, the threshold of DKK 300 000 must not have been exceeded in the current or preceding year. デンマーク: 170,000 (EUR 22,840) のより高い免税点は盲人に適用され、DKK300,000 (EUR 40,300) の免税点は、作者または作者の権利相続人の最初の芸術作品の販売に適用される。後の免除の目的で、DKK300,000の免税点は、今年又は前年において上回ってはならない。 |
| France : Specific thresholds apply for certain activities. EUR 41 700 for lawyers, writers and artists; EUR 32 000 for providers of services other than hotel accommodations and restaurants. フランス: 特定の免税点は、特定の活動に適用される。弁護士、作家とアーティストにはEUR 41,700/ホテル宿泊設備とレストラン以外のサービスの提供者にはEUR 32,000。 |
| Italy : self-employed that have an income lower than EUR 30,000 can choose the Lower Taxpayer Regime (regime dei contribuenti minimi). It involves IRAP (Regional tax on productive activities), VAT exemption and a 20% tax rate in place of the ordinary PIT. イタリア: EUR 30,000より低い収入の自営業者は、Lower Taxpayer Regime (regime dei contribuenti minimi)を選ぶことができます。それは、普通のPITの代わりにIRAP (生産的な活動に対する地域の税金)、VAT免除及び20%の税率を含みます。 |
| Japan : Businesses (companies and individuals) are not required to register and account for Consumption Tax (VAT) during the first two years of establishment (except for companies whose capital is of JPY 10 000 000 or more. In this case they should be registered for Consumption Tax from the beginning). After this two year period, whether businesses should be registered as a taxable person is determined every year based on their annual taxable turnover for the accounting period/tax year two years before the current accounting period/tax year. If that turnover has exceeded JPY 10 000 000, the business should be registered. Businesses can opt for a voluntary registration for Consumption Tax even if their turnover is below the threshold. In that case, the businesses have to remain registered for two years. 日本: 企業(会社と個人)は、設立最初の2年間は消費税(VAT)の登録と申告を要求されません(資本がJPY 10,000 000以上の会社を除く。この場合、彼らは最初から消費税の登録しなければならない)。この2年間の後、企業が登録しなければならないかどうかに関係なく、課税対象の人は現在の会計期間/会計年度の2年前の会計期間/会計年度において、年間課税対象の取引高に基づいて毎年決定されます。その取引高がJPY 10,000,000を上回ったならば、企業は登録しなければならない。たとえ取引高が免税点以下にあるとしても、企業は消費税の自発的な登録を選ぶことができる。この場合、企業は2年間登録を継続しなければならない。 |
| Netherlands : The amount of EUR 1 345 is based on the special scheme for small businesses. It is not a threshold based on turnover but on net annual VAT due. If the net annual VAT due (VAT on outputs minus VAT on inputs) is EUR 1 345 or less, the taxpayer gets a full VAT rebate and no VAT is due to the Tax Authorities. In this case, the taxpayer has no obligation to file VAT returns. However, businesses under the small business scheme must still register as VAT taxpayers. In that sense, there is no threshold for registration for VAT purposes. If the net annual VAT due is more than EUR 1 345 but less than EUR 1 883, the taxpayer gets a partial VAT rebate. In this case, the taxpayer must file a VAT return. オランダ: EUR 1,345の額は、中小企業の特別な制度に基づきます。それは、取引高に基づくものではなく、正味1年のVATの納付額に基づくものである。正味の1年のVATの納付額(売上げに係るVATから仕入れに係るVATを差し引いたもの)がEUR 1,345以下ならば、納税者はすべてのVATの払い戻しを受ける得ます。そして、VATは税務当局に納付を要しない。この場合、納税者にはVAT申告書を保存する義務がありません。しかし、小規模事業者制度の下では、VAT納税者として登録しなければならない。ある意味において、VATのための登録免税点はない。正味1年のVAT納付額がEUR 1,345以上、EUR 1,883以下の場合、納税者は部分的なVAT払い戻しを受ける。この場合、納税者はVAT申告書を保存しなければならない。 |
| Portugal : The collection threshold does not apply to commercial legal entities; for small retailers that fulfill some specific conditions the collection threshold is EUR 12 500 ポルトガル: 徴収免税点は、商業的な法人には適用されない。若干の特定の条件を満たす小規模小売業者のための徴収免税点は、EUR 12,500である。 |

(出展) OECD 本部ホームページ (訳は拙者)

第4節 小括

事業者免税点制度は、前述のとおり、小規模事業者の納税事務への配慮と税務執行への配慮の要請にその合理性を認め、我が国の消費税に導入されているものであり、諸外国の付加価値税においても基準金額の多寡はあるものの一般的に設けられている制度であるが、当該制度の決定に当たっては、税制の公平性と効率性のバランスをどのように図っていくかという政策的な判断が伴うものと考えられる。

また、非居住者等への当該制度の適用については、我が国の消費税は事業者の違いによる取扱いの区別をしないのであるから、当然に同様に適用になるという考え方には一理あるが、前述のとおり、我が国に進出する非居住者等であ

ることを踏まえると、違和感を覚えるところであり、消法 12 条の 2 の適用についても、外国法人に新設法人とそれ以外の法人を区別する合理的な理由が見当たらず、やはり違和感を覚えざるを得ない。

一方、非居住者等が課税事業者として取り込まれることとなっても、その適切な納付を確保するには、困難が伴うのも事実である。その意味では、非居住者等に事業者免税点制度が適用になることにより、相当のケースで非居住者等が免税事業者となることから、執行の効率性につながっているともいえる。しかしながら、消費税の土俵から除外することにより、効率性につながるというのはいかかなものかと思われ、消費税の公平性の見地からみれば問題であるし、信頼性を高めることには決してつながらない。

そこで、消費税の信頼性や公平性を確保しつつ、納税を確保していくためには、EU が採用しているように、非居住者等には事業者免税点制度を適用しないこととするとともに、その納付を確実なものとするために、納付の義務は国内事業者が負うような制度とする方向で検討していくべきであると考えられる。なお、納付の義務を国内の事業者へシフトする仕組み等は後述する。

第2章 納税管理人制度

納税義務を有する非居住者は、納税管理人を指定することとされているが、消費税についての納税管理人制度の若干の問題点について検討する。

第1節 納税管理人制度の趣旨と問題点

1 納税管理人制度

国税通則法 117 条（納税管理人）は、その 1 項において

「個人である納税者がこの法律の施行地に住所及び居所（事務所及び事業所を除く。）を有せず、若しくは有しないこととなる場合又はこの法律の施行地に本店若しくは主たる事務所を有しない法人である納税者がこの法律の施行地にその事務所及び事業所を有せず、若しくは有しないこととなる場合において、納税申告書の提出その他国税に関する事項を処理する必要があるときは、その者は、当該事項を処理させるため、この法律の施行地に住所又は居所を有する者で当該事項の処理につき便宜を有するもののうちから納税管理人を定めなければならない。」

と定め、2 項において

「納税者は、前項の規定により納税管理人を定めたときは、当該納税管理人に係る国税の納税地を所轄する税務署長（略）にその旨を届け出なければならない。その納税管理人を解任したときも、また同様とする。」

と定め、国税通則法施行地内に住居所等を有しない納税者に対し納税申告書の提出その他国税に関する事項を処理させるため納税管理人を選任すべきことを規定するとともに、納税管理人の資格及び選任、解任の手続を明らかにしている⁽¹¹⁾。

(11) 武田昌輔監修『DHC コンメンタール国税通則法』5212 頁（第一法規、1982. 1）

ここにいう「事務所及び事業所」とは、外国法人は、国内において営む事業からの所得については事業を営む拠点、つまり恒久的施設を有する場合に納税義務を負うこととされているが、この恒久的施設に該当するものが事務所、事業所であり、「納税管理人」とは、国税通則法施行地内に住所又は居所等を有しない納税者によって選任され、納税申告書の提出その他国税に関する事項の処理に当たるものである。したがって、納税者自身ではないが、納税者の委任による代理人としての性格を有し、その権限内でした行為は、直接その納税者に効力を生ずることになる⁽¹²⁾。

2 納税管理人制度の若干の問題

消費税は、第1章のとおり国内において事業者が行った課税資産の譲渡等に課税することとされているので、国内に居住しない個人及び国内に事務所等を有しない法人であっても、国内において課税資産の譲渡等を行う限り、消費税の納税義務者となる。このような納税義務者となる非居住者等については、1の国税通則法117条の規定に従って、納税管理人を定め、申告書の提出等を行わなければならない。したがって、納税管理人制度により、一定の非居住者等の納税義務の履行を確保している。

しかしながら、納税管理人制度は、納税管理人に連帯納税義務を課して納付を確保するような制度になっているわけではなく、選任しなかった場合の罰則もないなど納税管理人制度の効果は限定的ではないかと考えられる。そもそも我が国の納税義務の履行を果たすことを予定しない者にとって、納税管理人を選任することは想定しがたいともいえる⁽¹³⁾。

また、例えば、所得税法127条（年の途中で出国をする場合の確定申告）

(12) 武田・前掲注11 5212頁

(13) 国外へ出国した滞納者に対する書類の送達に関して、「国税通則法は、法律の施行地に住所等を有せず又は有しないこととなる場合に納税管理人を定めなければならないこととなっている（通則法117条）が、国税徴収の観点からすれば、国税を納付しないまま出国する者が果たして納税管理人を選任するのかという疑問もある」との指摘がある。（長坂光弘「国際化に伴う滞納整理上の諸問題」税大論叢46号338頁（税務大学校、2004）

の規定により、年の途中で出国する場合に、出国のときまでにいわゆる準確定申告書の提出をしなければならない場合においても、納税管理人の選任を行えば、出国とは扱われずに通常の確定申告期限までに確定申告書を提出すればよいこととされているなど、所得税及び法人税では、納税者に納税管理人を選任するインセンティブが働く仕組みがある。一方、消費税についてみれば、納税管理人を選任した場合としない場合の区別はなく、もっとも選任しないという選択肢はないのであるが、いずれにしても納税管理人選任のインセンティブは見当たらないことから、納税管理人制度の実効性という面では疑問を抱かざるを得ない。

第2節 EUにおける納税代理人制度

EUの共同付加価値税指令 204 条には、VAT の納税義務のある者が、VAT を納付すべき加盟国で設立されたものではない場合に、加盟国は VAT の納税義務者として税務代理人を指定することを許可することができるとされており、この選択肢は、各々の加盟国が定める条件と手続で行うこととされている⁽¹⁴⁾。この税務代理人は、任意の税務代理人である。

更に、共同付加価値税指令では、課税取引が加盟国以外の国の事業者によりなされる場合で、その加盟国以外の国との間において、租税債権の行使や VAT について税務当局の相互援助に関して法的手段のない場合、加盟国は納税義務者に対して、税務代理人を指名することを義務づける措置をとることができる⁽¹⁵⁾とされている。

このように、EUの税務代理人制度は、任意又は義務として指名することとされているとともに、加盟各国が独自に条件と手続を定めることとされているため、加盟国により制度が若干異なっているが、いずれにしても、EUの税務代理人制度において税務代理人は納税義務を負うものである。

(14) 前掲注 7 2006/112/EC Article 204-1, 2

(15) 前掲注 7 2006/112/EC Article 204-1

各国の状況についてみると、例えば、E U共同付加価値税指令を受けてフランスの付加価値税（TVA）では、代理人の指定について次のとおり定めている。

「289 条A－I フランスに居住しない者が付加価値税の課税事業者となる場合、又は申告義務を果たさなければならない課税取引を行う場合、当該非居住者に課される申告書の提出及び納税のため、フランスに居住する課税事業者を代理人とする旨、税務当局に届け出なければならない。代理人の指定を行わない場合、当該付加価値税額及び加算税を課税取引の相手方に課す。

非居住者が 277 条A I 項に規定する免税取引（輸出等）だけを行う場合、第一段落の規定は適用しない。

II 283 条2に規定する資産の譲り受け人（リバース・チャージの適用を受ける者）が、付加価値税の納付を行わない場合、当該資産の譲渡者は課税事業者に課される申告書の提出又は納税のため、フランスに居住する課税事業者を代理人として指定しなければならない。

III 本条 I 項第一段落の例外として、277 条A II 項 4 に規定する付加価値税の免税取引のみを行う者、又は 291 条III 項 4° に規定する非課税取引のみを行う者のうち、フランス以外に居住する者は、当該取引に係る申告書提出義務が果たせる者として税務当局に認められたフランスに居住する課税事業者に、当該責務を負わせることができる。

これにより申告義務を負うこととなった事業者は、当該取引に係る税を納付する義務及び免税等の要件が満たされなくなった場合の加算税を納付する義務を負う。⁽¹⁶⁾」

したがって、フランスでは、フランスに拠点のない非居住者が納税義務者となる場合に、フランスに居住する課税事業者を代理人として指名することを義務付けており、代理人を指定しない場合には取引の相手方から徴収することができることとされている。この点は特徴的であり、代理人制度の実効性を高め

(16) 湖東・前掲注 8 173 頁～

るための参考となるのではないかと考えられる。

第3節 小括

国税通則法 117 条は、法施行地内に住居所等を有しない納税者等に対し、納税申告書の提出その他国税に関する事項を処理させるため納税管理人を選任すべきことを規定するとともに、納税管理人の資格及び選任、解任の手続を明らかにしている。納税管理人は、納税者の委任による代理人としての性格を有し、その権限内でした行為は、直接その納税者に効力を生ずることになる。このように納税管理人制度により、非居住者の納税義務の履行を確保しているのであるが、例えば、我が国の納税管理人制度は、納税管理人に連帯納税義務を課して納付を確保するような制度になっているわけではなく、選任しなかった場合の罰則もない。そもそも我が国の納税義務の履行を果たすことを予定しない者にとって、納税管理人を選任することは想定しがたいところであり、消費税についてみれば、納税管理人選任のためのインセンティブは見当たらない。この点、EU では VAT を納付すべき加盟国で設立された者ではない場合、税務代理人を指定することができるとされており、この税務代理人は自ら納税義務者となるものである。これを受けて、例えば、フランスでは、フランスに居住しない者が付加価値税の課税事業者となる場合、当該非居住者に課される申告書の提出及び納税のため、フランスに居住する課税事業者を代理人とする旨、税務当局に届け出なければならないとされており、特筆すべきは、代理人を指定しない場合は、課税取引の相手方に VAT 及び加算税を課することとされている。このように納付の確保に厳しい制度ともいえるのであるが、我が国においても参考となるものと思われる。

第3章 役務の提供と納税義務

非居住者が行う役務の提供に係る納税義務の履行について、その諸問題と解決に向けた方策を検討する。

第1節 クロスボーダー取引に係る課税原則

1 消費地課税主義（テリトリ原則）

国際的に認められているいわゆる間接税の課税原則に消費地課税主義（テリトリ原則）といわれるものがある。その内容は、①国内で行われた取引のみが課税され、国外で行われた取引は国内企業によるものであっても課税されない。②国内で行われた取引は、それが国内企業によるものであっても外国企業によるものであっても課税されるというものである⁽¹⁷⁾。

消費税法は、4条1項（課税の対象）において「国内において事業者が行った資産の譲渡等には、この法律により消費税を課する。」と規定し、国内における事業者の資産の譲渡等を課税の対象としている。言い換えると、消費税においては、課税管轄についてテリトリ原則が適用され、国内でなされたと認められる取引である限り、課税の対象となる⁽¹⁸⁾。

2 国際的二重課税の排除

各国が有する課税権に基づいて、同一の課税物件に対して同種の税を重複して課すこと、すなわち、国際的二重課税は、各国が他国の租税制度との関連を考慮しないで、それぞれの財政需要又は租税目的に従って課税する結果生じるものであるため、租税の公平原則に反するものと考えられる。また、一般に、国際取引に対して関税と同様の働きをなし、物資の国際的流通を妨

(17) 租研事務局稿「消費税についての国際間調整」租税研究 413 号 14 頁 なお、当該文献においては、「地域原則」と称している。

(18) 水野忠恒『消費税の制度と理論』191 頁（弘文堂、1989. 12）

げると同時に、資本や労働力の国際的交流をも阻害する⁽¹⁹⁾。そのようなことから、何らかの国際的な調整が必要となるのである。

国際的二重課税の排除する具体的な方法としては、二重課税の発生原因である課税権の競合そのものを排除してしまう方法が考えられる⁽²⁰⁾。具体的には、①国内法によるものと②租税条約によるものがある⁽²¹⁾。

3 原産地原則と仕向地原則

間接税に関しては、二重課税排除のための租税条約は存在しない。しかし、消費税などの付加価値税を採用する場合には、課税権の調整に関して二つの考え方がある。一つは財・サービスが生産された国において課税するという原産地原則であり、もう一つは、財・サービスの仕向地又は消費地国において課税するという仕向地原則である。

原産地原則によれば、すべての財は、その生産地において課税されることから、輸出物品にも課税されるが、輸入時には課税されない。仕向地原則によれば、財は、その生産地に係わらず、すべて消費地国において課税されることになるため、輸入時に課税が行われ、輸出時には、免税又は還付措置が必要となり、ここにいわゆる狭い意味での国境税調整が行われるのである⁽²²⁾。

我が国の消費税法は、輸出については課税を免除し、輸入については資産の保税地域からの引取りの際に課税する仕組みを採っており、基本的には、仕向地原則が採用されている。仕向地原則は、消費に負担を求めるという税の性格に合致しており、また、国際的競争に対して中立的であるということ及び関税及び貿易に関する一般協定（General Agreement on Tariffs and Trade(GATT)）（以下「GATT」という。）において採用されていることから、現在の国際的な原則であるといわれている。

(19) 木村寛富稿「国際的調整—国際的二重課税とその防止」金子宏ほか編『租税法講座／租税法基礎理論』77、78頁（ぎょうせい、1974.9）

(20) 木村・前掲注19 96頁

(21) 木村・前掲注19 97頁

(22) 水野・前掲注18 173頁

仕向地原則を採用する場合は、輸出品に対する免税措置と輸入品に対する課税措置という国境税調整が必要となる。いいかえれば、国境税調整とは、仕向地原則を完全又は部分的に実効ならしめる財政措置といわれている。

付加価値税は、一義的には企業が生み出す付加価値に課税するものといえるのであるが、それぞれの原則を適用した場合の課税の対象となる付加価値を整理すると、原産地原則は、最終的に輸出される商品を含むすべての商品について国内で生じた付加価値に課税し、輸入後国内の商品に化体された付加価値であっても海外で生産された付加価値には課税しない方式であることから、課税の対象となる付加価値は、国内で発生するすべての付加価値といえる⁽²³⁾。なお、原産地原則を採った場合においても、輸入後に国内で生ずる付加価値に対しては、当然、課税が行われる。

これに対し、仕向地原則は、その国の消費者が最終消費をする商品について国内及び海外での全付加価値に課税するものであり、消費型付加価値税に適合しているといわれている⁽²⁴⁾。

国際間の調整は、他国の消費者に対しては課税すべきではないという国家間の公平の観点、及び課税の中立性という観点からは、仕向地原則が望ましいといえる。

いずれにしても、国際間の取引に関する消費課税（間接税）の調整（国境税調整）を定める国際的な原則として重要なのは、GATT の規定であると考えられており、GATT は前述のように国境税調整を明文化し、仕向地原則を定めている。これによって、仕向地原則が国際的な原則となったといえるのである。

(23) カール・S・シャウプ（下条進一郎訳）「付加価値税の類型についての選択基準」世界銀行編『間接税で何が起こるか』15頁（日本経済新聞社、1988.1）

(24) カール・S・シャウプ・前掲注 23 15頁

第2節 役務の提供に係る課税関係

1 消費税法における役務の提供に係る内外判定

消費税法4条1項は、「国内において事業者が行った資産の譲渡等には、この法律により、消費税を課する。」と規定し、消費税の課税の対象を明らかにしており、ここにいう「資産の譲渡等」とは、「事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供をいう」（消法2条1項8号）こととされている。したがって、消費税の課税の要件は、①国内取引であること、②事業者が事業として行なうものであること、③対価を得て行なわれるものであること、④資産の譲渡、資産の貸付け及び役務の提供であることということになる。

このような課税の要件となることから、非居住者との取引においては、特に、国内取引に該当するか否かが重要となるが、役務の提供に係る国内取引に該当するか否かの判定（以下「内外判定」という。）は、原則として、「役務の提供が行われた場所」により判定することとされており（消法4条3項2号）、運輸、通信その他国内及び国内以外の地域にわたって行われるものである場合等については、次の場所が国内か否かにより内外判定を行うこととされている（消令6条2項）。

- ① 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 当該旅客又は貨物の出発地若しくは発送地又は到着地
- ② 国内及び国内以外の地域にわたって行われる通信 発信地又は受信地
- ③ 国内及び国内以外の地域にわたって行われる郵便又は信書便 差出地又は配達地
- ④ 保険 保険に係る事業を営む者（保険の契約の締結の代理をする者を除く。）の保険の契約の締結に係る事務所等の所在地
- ⑤ 情報の提供又は設計 情報の提供又は設計を行う者の情報の提供又は設計に係る事務所等の所在地
- ⑥ 専門的な科学技術に関する知識を必要とする調査、企画、立案、助言、

監督又は検査に係る役務の提供で次に掲げるもの（生産設備等）の建設又は製造に関するもの 当該生産設備等の建設又は製造に必要な資材の大部分が調達される場所

イ 建物（その附属設備を含む。）又は構築物（ロに掲げるものを除く。）

ロ 鉱工業生産施設、発電及び送電施設、鉄道、道路、港湾設備その他の運輸施設又は漁業生産施設

ハ イ又はロに掲げるものに準ずるものとして財務省令で定めるもの

⑦ 前各号に掲げる役務の提供以外のもので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の役務の提供が行われた場所が明らかでないもの 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 また、資産の譲渡及び貸付けの内外判定は、「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」により判定することとされているが（消法4条3項1号）、諸外国ではサービスの供給に含まれる次のような資産の譲渡及び貸付けについては、それぞれ次の場所により内外判定を行うこととされている（消令6条1項）。

① 鉱業権若しくは租鉱権又は採石権その他土石を採掘し、若しくは採取する権利 鉱業権に係る鉱区若しくは租鉱権に係る租鉱区又は採石権等に係る採石場の所在地

② 特許権、実用新案権、意匠権、商標権、回路配置利用権又は育成者権（これらの権利を利用する権利を含む。） これらの権利の登録をした機関の所在地（同一の権利について二以上の国において登録をしている場合には、これらの権利の譲渡又は貸付けを行う者の住所地）

③ 著作権（出版権及び著作隣接権その他これに準ずる権利を含む。）又は特別の技術による生産方式及びこれに準ずるもの 著作権等の譲渡又は貸付けを行う者の住所地

④ 営業権又は漁業権若しくは入漁権 これらの権利に係る事業を行う者の住所地

⑤ 次のイからホまでに掲げる資産 それぞれイからホまでに定める場所

- イ 法別表第一第2号に規定する有価証券（ホに掲げるゴルフ場利用株式等を除く。） 当該有価証券が所在していた場所
- ロ 登録国債 登録国債の登録をした機関の所在地
- ハ 令9条1項2号に掲げる持分 当該持分に係る法人の本店又は主たる事務所の所在地
- ニ 令9条1項4号に掲げる金銭債権（ホに掲げる金銭債権を除く。）
当該金銭債権に係る債権者の譲渡に係る事務所等の所在地
- ホ 令9条2項に規定するゴルフ場利用株式等又は金銭債権 同項に規定するゴルフ場その他の施設の所在地
- ⑥ 上記に掲げる資産以外の資産でその所在していた場所が明らかでないもの その資産の譲渡又は貸付けを行う者の当該譲渡又は貸付けに係る事務所等の所在地

これらの内外判定の基準については、資産の譲渡及び貸付けは、原則が「資産の所在していた場所」であることから、できるだけ物理的な所在に近づけるため、各種権利等の無形資産については、登録のあるものは登録機関の所在地、登録のないものは譲渡等に係る事務所等の所在地としていることが窺える。また、役務の提供は、原則が「役務の提供が行われた場所」により判定することとされていることから、できるだけ具体的に役務の提供が行われた場所に近づけるための基準を示しているものと考えられるが、多くの場合これが明確ではないため、役務の提供に係る事務所等の所在地が基準として示されていることが窺える。なお、国際運輸、国際通信及び国際郵便等については、輸出類似取引として免税の対象となるため、国内取引として取り込まれていると考えられる。

2 役務の提供に係る輸出免税の適用関係

消費税は、国内において事業者が行った資産の譲渡等を課税することとしているが、国境税調整を図る観点から輸出取引等については免税としている。これは、消費税が採用した前述の仕向地原則又は消費地課税主義を具体化し

た制度であり、保税地域からの引き取りに対する課税と対をなした制度ということができる。

免税となる輸出取引等は、消法7条1項の規定により次の要件を満たすものである。

- ① 課税事業者により行われるものであること
- ② 国内取引であること
- ③ 課税資産の譲渡等に該当するものであること
- ④ 法7条1項各号に掲げる資産の譲渡等に該当すること
- ⑤ 法7条1項各号に掲げる資産の譲渡等に該当することについて、一定の証明がなされたものであること

法7条1項各号に掲げる資産の譲渡等は、次のものが該当する。

- ① 国際輸送及び国際通信
- ② 国際輸送用に供される船舶、航空機の譲渡、貸付け及び修理
- ③ 国際貨物輸送に使用されるコンテナの譲渡、貸付け及び修理
- ④ 水先等の役務の提供
- ⑤ 外国貨物の荷役等の役務の提供
- ⑥ 国際郵便
- ⑦ 鉱業権、特許権、著作権等の譲渡又は貸付けで非居住者に対して行われるもの
- ⑧ 非居住者に対する役務の提供

非居住者に対する役務の提供で次に掲げる役務の提供以外のものについては、輸出免税の対象とされている。

イ 国内に所在する資産に係る運送又は保管

ロ 国内における飲食又は宿泊

ハ イ及びロに掲げるものに準ずるもので、国内において直接便益を享受するもの

非居住者に対する役務の提供は、その効果が国外に及ぶものであるところから輸出免税の対象とされているのであるが、イ～ハについては、現に国内

にある資産に対する運送又は保管等の役務の提供や非居住者が国内旅行を行う際の宿泊や飲食及びこれらに類するものとして、例えば、国内の不動産の管理費及び修繕費、国内旅行の運賃、国内の催物への入場料等のように国内における消費であるところから免税から除外しているものであると考えられる。

第3節 非居住者の役務の提供の諸問題

1 役務の提供の性質に起因する問題点

消費税法上、役務の提供に係る内外判定は、第2節のとおり、原則として、役務の提供が行われた場所により行うこととされているが、物品の修理や建設工事、不動産管理等の物品や不動産に対して直接行なう役務の提供などその提供の場所が明らかなものを除いて、現実には役務の提供が行われた場所の特定が困難なものが多いという役務の提供の特殊性により、結果的に役務の提供を行った者の事務所等の所在地等により判定される場合が多く、国外の事業者から役務の提供を受けるようなクロスボーダー取引では、国外取引として不課税となるケースが多いと考えられる。しかしながら、受ける役務の提供を消費し、その効果を受けるのは受給者であり、この前提で考えると、役務を提供する者の役務の提供に係る事務所等の所在地とされるものも、提供を受ける者の所在地の方がより消費の場所に近いと考えるのが自然な考え方ではないかと考えられる。

この点、OECDにおいても2010年2月1日のVAT/GSTガイドライン案⁽²⁵⁾において、国際的に取引されるサービスと無形資産に係る付加価値税は、消費地課税の原則に従って課税すべきと提案している。しかしながら、同様に消費の場所を把握することの困難性から、課税管轄地決定のためのプロキシ

(25) *OECD International VAT/GST Guidelines – International Trade in Services and Intangibles – Public Consultation on Draft Guidelines for Customer Location (1 February to 30 June 2010)*

(proxy) を使うことを提言している。ここにいうプロキシとは、課税管轄地を決定するための消費地の代替のことであり、消費地に代わる場所を課税の場所として用いるもので、より消費の場所に近いことが理想であると思われる。本来、付加価値税は最終消費者の消費に対して課税するものであることから、消費地において課税すべきものである。物品の供給は税関のメカニズムによる輸入課税により、管轄地単位でみれば消費地での課税を実現することができるが、サービスや無形資産の場合は、事業者がサービスの利用状況を追うことは不可能であり、税務当局にとってもこれを把握するのは困難である。そこで、消費地のプロキシ（代替）を見出すということが重要である。OECD のガイドライン案では、事業者間取引においては、顧客の所在地国に課税権があるとして、顧客の所在地国というプロキシを原則とすることを提案している。

これを我が国に置き換えると、原則、役務の提供が行われた場所としているものの、前述のとおり、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により内外判定される場合が多いことから、事務所等の所在地がこのプロキシである。少なくとも事業者間取引をみると OECD の考え方とは逆の結果となる。したがって、諸外国では顧客の所在国で課税できるものも我が国では国外取引として不課税となるケースがあるということである。

2 芸能、スポーツ等の役務の提供の問題点

1 のとおりクロスボーダーの役務の提供及び無形資産の譲渡等については、我が国においては不課税と判定される場合が多い。不課税と判定された場合、対消費者取引では課税されないことになるが、対事業者取引では提供を受けた者において課税仕入れとならないため、課税上の実質的な弊害はほとんどないともいえる。したがって、対消費者取引に対する課税がなされないケースを除いて実質的な課税の空白は生じないのであるから、現状のとおりクロスボーダーの役務の提供及び無形資産の譲渡等について課税しないというのも選択肢としては成り立つともいえる。

このことを実践している国があり、ニュージーランドの例が参考になる。シドニー大学法学部上級講師のレベッカ・ミラー氏（Rebecca Millar）の論文⁽²⁶⁾における紹介では、ニュージーランドの物品サービス税（GST）における「供給の場所（課税の場所）」の考え方は、次のとおり説明されている。

供給の場所（課税の場所）については、供給者が居住者と非居住者で異なる仕組みを採用しており、次のような順序で適用されるとされている。

供給者が非居住者の場合

- ① 供給の場所はニュージーランド国外となる。
- ② サービスが実行される時にニュージーランドにいる者によってニュージーランドにおいて物理的に実行されるならば、供給の場所はニュージーランドになる。
- ③ ニュージーランドで物理的に実行されるサービスが登録された事業者に対して供給されるなら、例外が適用され、その場合には、供給の場所はニュージーランド国外となる。
- ④ 供給者と受給者の合意があるなら、サービスが物理的にニュージーランドにおいて実行され、登録された事業者に供給される場合に、ニュージーランドにおいて供給されたとする例外に対する例外が適用される。

供給者が居住者の場合

- ① 供給者が居住者であるならば、供給の場所はニュージーランドとなる。
- ② サービスが「輸出」に該当するなら、免税となり、課税の場所はニュージーランド国外であることを意味する。
- ③ 場合によっては、供給がニュージーランドで消費されるならば、免税の権利は無効となる。

つまり、ニュージーランドでは、供給者が居住者の場合は、原則として課税に取り込み、非居住者の場合は、原則として課税対象外とする取扱いをし

(26) Rebecca Millar 「Sources of Conflict in Cross-Border Services Rules for VAT（VAT のクロスボーダー取引に係るサービスのルールの特異的原因）」（The University of Sydney/Sydney Law School“Legal Studies Research Paper No.08/14（January 2008）”）

ており、これは、非居住者による供給を国外取引として不課税と取扱うこととしても、税収には大きな影響がないことと非居住者に対する国税当局の執行面を考え合わせて、割り切った制度ともいえるのではないかと思われる。

これに対し、非居住者による役務の提供が国内取引と判定される典型的な例として、芸能、スポーツ等の役務の提供がある。芸能、スポーツ等の役務の提供については、物理的に国内においてイベント等が開催された場合に、非居住者に納税義務が生ずることとなる。通常、国外に所在する非居住者に対して課税権を行使することは不可能であるにもかかわらず、消費税では、これらの者の納税義務の確保に関して特別な規定を設けていないため、居住者と同様の取扱いを受けることとなる。以前、格闘技の外国人選手が消費税の課税を受けたとの事件が新聞報道⁽²⁷⁾されたことがある。このケースは、その外国人選手が来日の機会が多かったこともあると思われるが、国内の関係する事業者の協力が得られたことなどにより調査等がスムーズに運んだ結果ではないかと思われる。国外に居住する芸能、スポーツ等の役務の提供を行う者に権限を行使する手段がない現状においては、関係者に対する協力依頼や納税者のコンプライアンスに頼らざるを得ない実情がある。このため、納税義務の履行を確保するには多くの困難が伴うこととなる。

本来、このような困難を伴うのではなく、非居住者自ら課税事業者に該当することを判断するとともに、申告及び納付を行うことが、我が国の課税権を行使する上での理想である。非居住者がこのような行動をとるインセンティブがないというのが、消費税の抱える大きな問題であるともいえるのではないかと思われる。その原因の一つは、仕入税額控除の問題であり、具体的には、免税事業者からの仕入れも仕入税額控除の対象となることであろうと

(27) 平成20年5月8日朝日新聞(夕刊)15面「元(格闘技団体)選手申告漏れ 外国人5人消費税2000万円 総合格闘技の旧(格闘技団体)で活躍していた外国人選手10人近くが日本で得た「ファイトマネー」などにかかる消費税の申告をしていなかったとして、〇〇国税局の税務調査を受けていたことが分かった。少なくともチャンピオン経験者ら5人が、04年～06年で計約2千万円の申告漏れを指摘された模様だ。(略)」

考えている。現行の帳簿方式に基礎を置く仕入税額控除制度の下では、やむを得ないのであるが、非居住者が登録等の手続を行わない限り、取引の相手方に仕入税額控除の権利が生じないというのは、非居住者にとって相当のインセンティブになるのであらうと考えられる。

このような結果、イベントの主催者においては、非居住者の納税の有無にかかわらず、非居住者から出演や競技会への参加等の役務の提供を受けることは、事業者であるイベントの主催者が事業として役務の提供を受けたものであることから、主催者の課税仕入れとなり、支払った報酬に係る消費税について仕入税額控除の対象となる。このため、非居住者の納税が確保されない場合は、最終消費者が負担する入場料等に係る消費税のうち、非居住者の報酬に係る消費税の納付が確保されないという状況となるため、更に、問題が複雑になるのではないと思われる。

第4節 EUのサービスに対する課税の動向

1 EU共同付加価値税制度

EUでは、1977年5月17日欧州付加価値税6次指令が採択され、欧州連合において統一された共通の付加価値税制度が確立された。この制度は、付加価値税を最初に導入したフランスの制度をモデルとして制度化されたものである。その後、前述のとおり、2007年11月28日6次指令とその後の修正指令をまとめる形で、6次指令を全面的に改定した共同付加価値税指令（COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006）を採択している。

更に、国際的サービスに対する課税の基本的な原則を原産地原則から仕向地原則へ変更することを含むいわゆる「VAT パッケージ」と呼ばれる修正指令（COUNCIL DIRECTIVE 2008/8/EC of 12 February 2008）（以下「VAT パッケージ」という。）を採択している。

2 VAT パッケージの背景

EUでは、1993年欧州統一市場の実現のため、財政国境が廃止された。この税関の廃止の時点において、EU委員会が理想としたのは、国内でのVATの取扱いをEU域内全体に拡大すること、つまり、VATに関しては、EU全体が一つの国であるかのように取扱うことである。このことは、加盟国間の国境を越える取引について、事業者の加盟国の税制に従うことであるから原産地原則を適用するということにつながる。本来、VATは消費に対して課税するものであることから、消費地である加盟国で課税されるべきものであるが、原産地原則の適用も最終消費地の加盟国が最終消費に係る税収の配分を受けることができれば、消費地における課税と同様の効果があるとともに、原産地原則の適用は、税務当局及び事業者にとって負担が少なく、財政国境の廃止の理念にも沿ったものであることから理想とされたと考えられる。

しかしながら、この選択は加盟各国が同税率で精算機能が機能することが前提になると思われるが、EUにおいては、税率などは国家主権に属するものであることなど、これらの制度化については強い反対があり、結局、暫定的に仕向地原則と原産地原則をミックスした複雑な制度が導入された。

その後、EUは、不都合な点について仕向地原則を採用するなどの部分的な見直しを行いつつ推移した。今回の改正は、理想とする原産地原則に向かうのではなく、現実を重視し、より仕向地原則に近づいたという評価がある⁽²⁸⁾。いずれにしても、EUは、競争中立性を保持し、消費地において課税すべきとする消費地課税の原則にかなう仕向地原則に方向転換したものである。

3 VAT パッケージの内容

(1) サービスの提供場所の原則（2010年1月1日適用）

改正前は、サービスの提供場所は、提供を行う課税事業者の所在地、所

(28) 沼田博幸「国際的サービスに対する消費課税のあり方について－EUにおけるVAT制度の見直しからの教訓－」40頁（会計論叢、2009.3）。このほか、この項について、全般的に参考とさせていただいた。

在地以外の固定的な施設において提供される場合はその固定的施設、いずれもない場合は、住所又は居所とされ、「課税事業者に対するもの」、「課税事業者以外の者に対するもの」というような区分はなかったが、改正指令により、

(対事業者のサービスの提供場所) (44 条) ⁽²⁹⁾

課税事業者に対するサービスの提供場所は、その課税事業者の所在地である。所在地以外の固定的な施設において提供される場合はその固定的施設、いずれもない場合は、住所又は居所

(対消費者のサービスの提供場所) (45 条) ⁽³⁰⁾

課税事業者以外の者に対するサービスの提供場所は、提供者の所在地である。所在地以外の固定的な施設により提供される場合はその固定的施設、いずれもない場合は、住所又は居所とされた。

これにより、課税事業者に対するサービスの提供については、仕向地原

(29) COUNCIL DIRECTIVE 2008/8/EC of 12 February 2008

Section 2 General rules (原則)

Article 44

The place of supply of services to a taxable person acting as such shall be the place where that person has established his business. However, if those services are provided to a fixed establishment of the taxable person located in a place other than the place where he has established his business, the place of supply of those services shall be the place where that fixed establishment is located. In the absence of such place of establishment or fixed establishment, the place of supply of services shall be the place where the taxable person who receives such services has his permanent address or usually resides.

(30) 前掲注 20 2008/8/EC

Article 45

The place of supply of services to a non-taxable person shall be the place where the supplier has established his business. However, if those services are provided from a fixed establishment of the supplier located in a place other than the place where he has established his business, the place of supply of those services shall be the place where that fixed establishment is located. In the absence of such place of establishment or fixed establishment, the place of supply of services shall be the place where the supplier has his permanent address or usually resides.

則が適用されることとなった。

(2) サービスの提供場所の例外

サービスの提供場所については、改正前から相当数の例外があったが、修正指令後も例外が設けられている。この中で文化、芸術、スポーツ、科学、教育、娯楽等のサービスの提供の場所については、2010年1月1日以降も引き続き物理的にサービスが提供される場所とされたが(新53条⁽³¹⁾)、2011年1月1日以降は、チケットの販売については、それぞれのイベントが物理的に行われた場所で課税され(改正53条⁽³²⁾)、課税事業者以外の者に対する文化、芸術等のサービスの提供は、物理的にイベントが開催さ

(31) 前掲注 29 2008/8/EC (修正指令の内容 (2010年1月1日適用))

Subsection 4

Supply of cultural, artistic, sporting, scientific, educational, entertainment and similar services, ancillary transport services and valuations of and work on movable property

(文化的、芸術的、スポーツ、科学的、教育的、エンターテインメント及びこれに類するサービス並びに輸送に付随するサービス及び動産の評価と作業の供給)

Article 53

The place of supply of services and ancillary services relating to cultural, artistic, sporting, scientific, educational, entertainment or similar activities, such as fairs and exhibitions, including the supply of services of the organisers of such activities, shall be the place where those activities are physically carried out.

(53条 文化的、芸術的、スポーツ、科学的、教育的、エンターテインメントのサービス及び例えば、フェアや展示会のようなこれに類するサービス(そのような活動の主催者提供するサービスを含む。)の供給の場所は、それらの活動が物理的に行われる場所である。)

(32) 前掲注 29 2008/8/EC (修正指令の内容 (2011年1月1日適用))

Article 53

The place of supply of services in respect of admission to cultural, artistic, sporting, scientific, educational, entertainment or similar events, such as fairs and exhibitions, and of ancillary services related to the admission, supplied to a taxable person, shall be the place where those events actually take place.

(53条 課税事業者によって提供される文化的、芸術的、スポーツ、科学的、教育的、エンターテインメントのサービス及び例えば、フェアや展示会のようなこれに類するサービス、そして入場料に関する補助的なサービスの供給は、それらのイベントが実際に行われる場所である。)

れる場所とされた（改正 54 条⁽³³⁾）。このため、文化、芸術等のサービスが課税事業者に対して提供される場合は、原則の取扱いとなり、サービスの提供を受ける課税事業者の所在地において課税されることとされた。したがって、例えば、アーティストがイベントの主催者に提供するサービスは、主催者の所在地において課税されることとなるため、後述のリバース・チャージの対象となる。

（３）リバース・チャージの適用範囲の拡大

修正指令によりリバース・チャージの義務付けの範囲が拡大されている。サービスの提供を受ける者の所在地において課税が行われるとする原則が適用されるものについては、すべてリバース・チャージが適用されることとなった⁽³⁴⁾。

（33） 前掲注 29 2008/8/EC（修正指令の内容（2011 年 1 月 1 日適用））

Article 54

1. The place of supply of services and ancillary services, relating to cultural, artistic, sporting, scientific, educational, entertainment or similar activities, such as fairs and exhibitions, including the supply of services of the organisers of such activities, supplied to a non-taxable person shall be the place where those activities actually take place.
2. The place of supply of the following services to a nontaxable person shall be the place where the services are physically carried out:
 - (a) ancillary transport activities such as loading, unloading, handling and similar activities;
 - (b) valuations of and work on movable tangible property.’.

（54 条）

- 1 課税対象外の者（最終消費者）に対して提供される文化的、芸術的、スポーツ、科学的、教育的、エンターテインメントのサービス及び例えば、フェアや展示会のようなこれに類するサービス（そのような活動の主催者提供するサービスを含む。）の供給の場所は、それらの活動が物理的に行われる場所である。
- 2 課税対象外の者（最終消費者）に対する以下のサービスの供給の場所は、サービスが物理的に行われる場所です。
 - (a) 輸送付随する作業（例えば、荷積み、荷おろし、取扱いとこれに類似した作業）
 - (b) 動産の評価と作業）

（34） 前掲注 29 2008/8/EC（修正指令の内容（2010 年 1 月 1 日適用））

Article 196

VAT shall be payable by any taxable person, or non-taxable legal person

第5節 リバース・チャージ

リバース・チャージ (reverse charge mechanism) とは、納税義務者の納付責任を別の者 (典型的には物品・サービスの受給者) に移し替えるものである⁽³⁵⁾。

EU 共同付加価値税指令では、その 193 条において、VAT は課税対象の物品又はサービスの供給を行う課税事業者によって納付すべきものであることを原則とし、この一方で、加盟国以外の国の事業者による課税対象の物品又はサービスの供給の場合は、納税義務者を物品又はサービスの提供を受ける者として認めることができるとしてリバース・チャージの適用を認めている (同 194 条 1 項)。また、加盟国は、リバース・チャージの実現のための条件を定めることができるとしている (同 194 条 2 項)。

また、OECD のインターナショナル VAT/GST ガイドライン案⁽³⁶⁾では、リバース・チャージについて、供給者の不必要な負担を避けるために、顧客が税の納付の責任を負う義務があるようにすることが推奨され、これは国内の消費税制度の全体的な仕組みと調和するリバース・チャージ制度によって達成することができるとしている。

更に、この措置の下で、顧客は国外の供給者から受ける供給に係る VAT について、VAT 申告書上の売上に係る税額 (適用税率は、顧客の管轄で適用される税率) として申告することを一般的に要求されるとともに、顧客は、その管轄の制度で認められる範囲内で、仕入税額控除を行う権利があるとしている。

identified for VAT purposes, to whom the services referred to in Article 44 are supplied, if the services are supplied by a taxable person not established within the territory of the Member State.’;

(196 条 44 条に規定するサービスの供給 (B to B のサービス) が加盟国以外の場所に所在する課税事業者によって供給される場合には、これに係る VAT は供給を受けるすべての課税事業者及び VAT の目的のために登録された非課税法人によって納付されなければならない。)

(35) 西山由美「改正指令による EU 付加価値税の制度—日本の消費税にかかわる問題を中心として—」税務事例 42 巻 3 号 32 頁 (2010. 3)

(36) 前掲注 25 OECD International VAT/GST Guidelines (1 February to 30 June 2010)

OECD では、リバース・チャージ制度には、いくつかの鍵となるメリットがあるとしており、それは次の4点である。

- ① 消費の管轄地の税務当局は、顧客に対する課税権を持つことにより、コンプライアンスを確かめ、確保することができる。
- ② 顧客が供給の詳細を完全に入手可能となった時から、コンプライアンスの負担は主に供給者から顧客へ移り、最小になる。
- ③ 供給元は、顧客の管轄地において納税義務の履行を求められないから、税務当局の執行経費も低くなる（そうでなければ、例えば、VAT 登録、会計検査などの管理をしなければならず、翻訳や言葉の障壁などもある。）。
- ④ 顧客には仕入税額控除の権利があるが、非居住者が税の徴収を行うことによる税收確保の危険を減らす。

EUにおける改正の動き及びOECDが示す考え方を踏まえると、リバース・チャージ制度の適用範囲の拡大を通じて、できるだけ非居住者に納税義務を負わせないことを実現しつつ、仕向地原則により近づけようとしていることが窺え、これが世界の潮流になっているものと思われる。

第6節 OECDの動向

OECD は、付加価値税の導入がOECD加盟国をはじめとする世界での広まりに加え、国際貿易の拡大や通信技術の発展とともに、個々の国の付加価値税制の違いによる二重課税や二重非課税といった問題の発生、特に、サービス及び無形資産の課税の在り方について共通のルール作りを中心に検討を重ねている状況にある。これらの検討の状況について概観し、我が国の消費税の参考に資することとしたい

1 OECD の検討の経緯⁽³⁷⁾

OECD は、付加価値税の世界での広がり、物品とサービスの国際貿易の経済のグローバル化による拡大、規制緩和、民営化と通信技術の発展とともに拍車がかかる一方で、個々の国によって執行される付加価値税制は、二重課税や意図しない非課税の可能性の増加に対して監視が必要であるとの問題を提起するに至ったとし、また、国際貿易が物品の貿易が中心で、通常、税関によって税が徴収されていた頃、サービスは主に国内の市場の中で取引されていたため、世界的な注目が国際間の消費税のルールに払われることはほとんどなかったが、状況は劇的に変化し、国際的に同意されたアプローチの欠如は現在の重要な困難につながっているとの問題意識を示している。

そこで、OECD は、1990 年代後期の電子商取引の急速な発展を受けて、1998 年 10 月カナダのオタワにおける閣僚級会議で、電子商取引に関して国際的な VAT 問題のガイドラインを確立するためのプロセスを開始し、この会議において、各国閣僚は消費税に関して次の内容を含む「電子商取引に関する課税枠組み条件 (Taxation Framework Conditions)」を受け入れた。

- ① クロスボーダー取引の消費課税の規則は、消費が行われる場所の管轄地における課税を達成されるべきもので、管轄地において消費されたとみなされる状況の国際的なコンセンサスが求められる。
- ② 消費税の課税上、デジタル財の供給は、物品の供給として取り扱われるべきではない。
- ③ 国内の企業と他の組織が国外の供給者からサービスと無形資産を取得する場合、国は、財政の基盤と国内の供給者の競争力を保護するという点で、リバース・チャージ、自己課税その他の同様のメカニズムの利用を検討しなければならない。

その結果、OECD 租税委員会 (Committee on Fiscal Affairs (CFA)) は、「電子商取引事情 (Context of E-commerce (2001))」で「国境を越えるサービス

(37) OECD “Consumption Tax Trends 2008” VAT/GST AND EXCISE RATES, TRENDS AND ADMINISTRATION ISSUES を参考とした。

と無形資産に対する消費課税のガイドライン（Guidelines on Consumption Taxation of Cross-Border Services and Intangible Property）」を採用し、「消費税ガイダンスシリーズ（Consumption Tax Guidance Series（2002）」によって完了した。これらのガイドラインにおいては、次の提案を行っている。

- ① 事業者間（B to B）取引の消費の場所は、受給者がその事業を確立した管轄地である。
- ② 対消費者（B to C）取引の消費の場所は、受給者の通常の居住場所の管轄地である。

その後、CFA は、いくつかの非 OECD 国及び経済界と協同し、消費税の国際的なアプリケーションの、広範囲にわたる国際的な VAT/GST 問題をカバーするインターナショナル VAT/GST ガイドラインという一連の原則の枠組みの研究を開始した。なお、現状、EU 以外の国においては、各国に義務付けるような法的に拘束力がある国際的枠組みがないが、OECD はこれについては必要ではなく、望ましいことでもないとしている。ただし、付加価値税を採用する国にとっては、同意された国際的なガイドラインを展開することは、制度が不明確となる可能性を減らすことに貢献することができるとしている。

OECD は、より緊急性のある問題はサービスと無形資産のクロスボーダー取引の課税の場所の定義であるとの認識の下、仕入税額控除の権利の原則がクロスボーダー取引へも適用されるべきであるとして、2006 年 1 月、以下の二つの基本的な原則を承認した。

- ① 消費税の趣旨から、国際的に取引されるサービスと無形資産は、消費地の原則に従って課税されなければならない。
- ② 付加価値税自体の負担は、明確な法律の規定がある場合を除き課税事業者が負ってはならない。

2006 年 2 月には、暫定的なインターナショナル VAT/GST ガイドライン案⁽³⁸⁾

(38) OECD “INTERNATIONAL VAT/GST GUIDELINES (February 2006)”

を公表している。内容は目次と、第1章「基本原則」及び第3章「特定分野における役務の課税」のそれぞれの一部のみであるが、その後、2010年2月に第2章の一部に当たる「顧客の場所に関するガイドライン案」⁽³⁹⁾をパブリックコメントに付し、更に、2010年11月には第1章の基本原則の改正及び第1章第3節に当たる「中立性に関するガイドライン案」⁽⁴⁰⁾をパブリックコメントに付している。

2 2010年2月のインターナショナル VAT/GST ガイドライン案

2010年2月1日にパブリックコメントに付された「顧客の場所に関するガイドライン案」の概要は次のとおりである。

(1) OECD の問題意識

イ 国境税調整に対する OECD 考え方

付加価値税制度の重要な条件は、国内における物品、サービス及び無体財産の取得が、他国からの取得と有利又は不利があってはならないということであり、このような国際貿易の VAT の中立性は、「仕向地原則」によって達成され、他方、「原産地原則」の場合には、競争がゆがめられる危険性とコンプライアンスコストの増加が予想されるとしている。

仕向地原則の適用は、より「中立制」をもたらし、国内消費に対する課税を確保する。このため、仕向地原則の国際的なコンセンサスが重要であるとしている。

ロ サービス及び無形資産の問題点

物理的に輸出入として捉えることのできないサービスと無形資産の供給に国際的な中立性を求めることはより難しい。このため、特別規則は次のことを確実にするサービスと無形資産の国際的な供給の課税管轄を決定するために開発されなければならないとしている。

(39) 前傾注 25 OECD International VAT/GST Guidelines (1 February to 30 June 2010)

(40) OECD “OECD INTERNATIONAL VAT/GST GUIDELINES DRAFT GUIDELINES ON NEUTRALITY (DECEMBER 2010)”

- ① 国際的な中立を維持すること
- ② 供給に関係する事業者のコンプライアンスは、できるだけ簡素であること
- ③ 事業者と税務当局に明瞭性と確実性が備わっていること
- ④ コンプライアンスコストと徴税コストは最小になること
- ⑤ 不正やその他の悪用に対する防御が十分に強いこと

(2) ガイドライン案

具体的に示されたガイドラインは次の3項目であり、いずれも対事業者取引（B to B 取引）に関してのものである。なお、対消費者取引（B to C 取引）に関しては検討中であるとされている。

① ガイドライン1

消費税の趣旨においては、国際的に取引されるサービスと無形資産は、消費地課税原則に従って課税されなければならない。

② ガイドライン2

B to B の供給について、顧客が所在する管轄地は、国際的なサービス又は無形資産に対する課税権がある。

③ ガイドライン3

顧客の身元は、通常、「事業上の合意」の参照により決定される。

OECD は、従来から承認されている内容に従って、ガイドライン案を提案している。このことは、国際的な取引に関して、主として中立性を確保することを目的としたものであり、物品の供給で確立している仕向地原則がサービス及び無形資産にも妥当し、公平な競争の場をつくらとしている。

なお、加えて、サービスと無形資産に関して、純粋な「消費の場所」を決定することは多くの場合難しく、事業者が管理することや税務当局が把握することは困難であることを指摘しており、「純粋な消費」を把握することの難しさを克服するために、VAT は消費の場所及び課税管轄権の決定のためのプロキシ（proxy）（消費の場所の代替を意味する。）を使うとしている。事業者が他の管轄地からサービス又は無形資産を購入するのは、その

営業の目的ために行うが、顧客が継続的な事業を行うために所在する場所である顧客の所在地は、中立性の目標を達成することができる適当なプロキシとして有効であるとしている。

ガイドライン案において、このプロキシは、「メインルール」として論じられている。このメインルールによると、顧客が所在する管轄地には、国境を越えて供給されるサービス又は無形資産に対する課税権があるのと同時に、顧客の完全な仕入税額控除を確保するとしている。

なお、顧客の身元は「通常、事業上の合意により決定される」としており、これは、事業上の合意が基本的な事項を反映するとの考え方によるもので、事業上の合意は、供給者、購入者及び税務当局が供給の性質と供給の当事者の身元を確認することを助けるという点で、ガイドラインの重要な要素であり、このガイドラインの目的と税務当局と事業者がどのようにこれにアプローチするかを明らかにするためには妥当であるとしている。

(3) リバース・チャージ

OECD はガイドライン案の中で、供給者の不必要な負担を避けるために、顧客が税の納付責任の義務を負うようにすることが推奨されるとし、これは国内の消費税制度の全体的な仕組みと調和するリバース・チャージ制度（「税のシフト」又は「自己課税」とも呼ばれる。）によって達成することができるとしている。

また、リバース・チャージ制度のメリットについては、前述のとおり次の4点を挙げている。

- ① 消費の管轄地の税務当局は、顧客に対する課税権を持つことにより、コンプライアンスを確かめ、確保することができる。
- ② 顧客が供給の詳細を完全に入手可能となった時から、コンプライアンスの負担は主に供給者から顧客へ移り、最小になる。
- ③ 供給元は、顧客の管轄地において納税義務の履行を求められないから、税務当局の執行経費も低くなる（そうでなければ、例えば、VAT登録、会計検査などの管理をしなければならなく、翻訳や言葉の障壁

などもある。)

- ④ 顧客には仕入税額控除の権利があるが、非居住者が税の徴収を行うことによる税收確保の危険を減らす。

このように、OECD は、B to B 取引において、ガイドライン案に示す顧客の所在地における課税を行うとともに、執行経費を抑えつつ、税收を確保するためには、リバース・チャージ制度が必要不可欠であると認識していることが窺える。

3 2010 年 11 月のインターナショナル VAT/GST ガイドライン案

このパブリックコメントに付されているガイドライン案は、先に提案された第 1 章のガイドライン案（2006 年 2 月）のうち、第 1 節基本原則の改訂と第 3 節中立性に関するガイドラインの追加を内容としたものである。このガイドライン案で示されている内容を概観すると次のようになっている。

(1) 基本原則（第 1 章）

VAT は加盟国間においても多くの違いがあることを前提としながらも、一般的特徴として、①消費に対する課税、②一般消費税、③前段階控除のメカニズムによる企業の不負担、④前段階控除を伴う供給の鎖、⑤国際貿易への仕向地原則の適用を示している。また、仕向地原則は、VAT の主要な特徴のうち中立性をもたらすものであることを示すとともに、VAT は、企業間に差別があってはならないこと、企業の経済的な決定を歪めないこと、企業が不均衡や不適当なコンプライアンスコストを負うものであってはならないことという考え方を示している。

更に、1998 年に閣僚会議において受け入れられた消費税の分野における次の原則を示し、これは消費課税のグローバルな相互関係で妥当しているとしている。

- ① 中立性：課税は、取引に対して中立で公正なものでなければならない。企業の決定は、税の問題よりむしろ経済によって動機づけされなければならない。類似した取引を行う類似した状況の企業は、同程度

のレベルの課税にならなければならない。

- ② 効率性：企業のコンプライアンスコストと税務当局の執行コストは、可能な範囲で最小にされなければならない。
- ③ 確実と簡素：税の規則は、いつ、どこで、どのようにして税の申告をするか企業が知ることを含む取引に対する税の結果を予想することができるよう理解するのに透明で簡素でなければならない。
- ④ 有効性と公平性：課税は、正しい時期に正しい税額が生じるものでなければならない。係るリスクに比例した対抗措置を保持するため、脱税と租税回避の可能性は最小にしなければならない。
- ⑤ 柔軟性：税制は、技術的、商業的發展と足並みをそろえることを確実とするために、柔軟でダイナミックでなければならない。

(2) 国際貿易への適用－仕向地原則

ガイドライン案では、仕向地原則の国際貿易への適用について示している。概要は次のとおりである。

仕向地原則の適用は、国際貿易の中立性を成し遂げる。これにより、輸出は仕入税額控除とともに免除され、輸入は各国の供給と同じ税率で課税され、すべての税収は最終消費者への供給が行われる管轄地に生じる。

これに対し、原産地原則は、各国で生み出す価値に課税されるため、供給時に払われる税は原産地の課税パターンを反映し、税収の総額は原産地の課税パターンで分配される。これは、VAT の中心的な特徴のうちの 1 つ消費地課税の原則に反するとしている。

有形の物品の国際貿易では、仕向地原則は、国境又は国境管理によってよく機能するが、サービスと無形資産の性質は、輸出の確認と輸入に係る VAT を課す税関機能がないことから、サービスと無形資産の供給に仕向地原則を適用することはより難しいとしている。このため、ガイドラインは、サービスと無形資産の国際的な供給に仕向地原則を反映する課税の管轄権を決定するために提案されたとしている（2010 年 2 月のガイドライン案参照）。

(3) 中立性に関するガイドライン (第1章第3節)

イ 基本的な考え方

「VAT の税の中立のコンセプトは、公平・公正で、企業にとって不当な税負担と不相応・不適当なコンプライアンスコストがなく、税環境に差別のないことを含むいくつかの特徴があり、中立性は、政府による税収の正しい徴収を確実にするのを助ける原則のうちの1つである。」との基本的な考え方の下、ガイドライン案を示している。

ロ 基本原則

出発点として、中立性を支えている重要な原則は、第1節の序論で述べられており、国内取引において、税の中立性は、段階的な支払いシステムによって達成されるとしている。つまり、VAT は「企業を通じた流れ」により最終消費者に課税するものであることを意味し、それぞれの段階で、供給者が仕入税額控除の権利を持ち、税負担は、供給の鎖の間段階の者ではなく、結局、最終消費者に及ぶということが重要であるとしている。

ハ ガイドライン案

中立性に関するガイドラインとして、次の3項目を挙げている。

① ガイドライン1

付加価値税自体の負担は、明確な法律の規定による場合を除き、課税対象の企業が負うものであってはならない。

② ガイドライン2

類似した取引を行う類似した状況におかれる企業は、同程度のレベルの課税に服さなければならない。

③ ガイドライン3

VAT のルールは、企業の決定の主たる影響とならないような方向で立案されなければならない。

ガイドライン1について、国際貿易のための中心的な原則は、2006年にOECD委員会で承認されたFiscal Affairs (財政上の問題)のもので、

それは企業が VAT の負担を負ってはならないという原則の 1 つを組み込んでいる。税負担が結局供給の鎖の中で中間段階の企業よりむしろ最終消費者が負うことを確実とすることが目的であるとしている。

ガイドライン 2 について、課税は類似した状況において中立で公正でなければならないとしており、これは、個別の供給の鎖に沿って最終的に徴収される税が最終消費者によって支払われる総額と等しくなることを確実とすることであるとしている。

ガイドライン 3 について、実際、VAT が企業の決定に影響を与えるいくつかの要因があることを認めつつも、VAT が企業の決定を主として誘導するものであってはならないことを示している。

更に、ガイドラインは、中立性の原則をサポートするために、VAT のルールは分かりやすく、透明で一貫性のあるものでなければならないことを付け加えている。

(4) 国際貿易における中立性

イ 課税原則

中立性を支える一般的な原則とそれに沿ったガイドラインは、国内取引及び国際取引に等しく適用されるものであり、更に、国際的な場面における中立性について考え方を示している。その基本的な考え方として、国際的な供給に対するルールの適用が、同様の国内取引に税の優遇を生じないことが特に重要であるとしている。

ロ ガイドライン案

国際貿易における中立性のガイドラインとして次の 2 項目を挙げている。

① ガイドライン 4

税制のレベルに関して、外国の企業が不利な立場に置かれたり、税が支払う又は支払うべき国の国内企業と比較して優遇されるものであってもならない。

② ガイドライン 5

外国の企業が取り戻せない VAT を負担しないことを確実にするため
に、政府はいくつかのアプローチから選ぶことができる。

ガイドライン 4 について、国際貿易における中立性は仕向地原則の適用によって達成されることを明示したものである。また、このガイドラインは、VAT 制度が企業の特定の国における投資や活動を行うことを奨励したり、はばんではないことを意味するとしている。

ガイドライン 5 について、外国の企業が取り戻せない VAT を負担してはならないという原則を確実にするためのアプローチは、次のようなものがあるとしている。

- ・ VAT の直接還付申請システム
- ・ 供給に係る VAT の免除
- ・ VAT 登録を通じ、還付を可能にすること
- ・ 登録された顧客に義務を移動させること
- ・ 免税購入証明書を付与すること

(5) 執行とコンプライアンス

多くの他の税と同様に、VAT は企業にコンプライアンスコストと税務当局に執行コストの負担を負わせるのであるが、ガイドライン案は、これについてもガイドラインとして次の項目を挙げている。

① ガイドライン 6

外国の企業に対する特定の行政上の要求が必要と考えられる場合、不
相応又は不適當な企業のコンプライアンスの負担をつくってならない。

税務当局が外国の企業に対して一定のコンプライアンスの要求を行うことは、あり得るが、これが外国の企業に対する不当な差別となってはならないものであるから、その要求は明白、明瞭なものでなければならないことを意味しているとしている。

第7節 リバース・チャージの我が国への導入

1 リバース・チャージの導入

EUがこれまでの取扱いを180度転換するような共同付加価値税指令の改正やOECDのガイドライン案で示されるサービス及び無形資産に対する課税の在り方の方向性を踏まえると、役務の提供及び無形資産のクロスボーダー取引に対して仕向地原則を適用していくというのは、世界的な潮流であると考えられる。我が国においても、将来的な税率の引上げの可能性を前提にすると、役務の提供及び無形資産のクロスボーダー取引を国外取引として不課税取引のままに置くことは、新たな問題を引き起こす可能性があり、疑問である。

そうであれば、我が国においても仕向地原則の導入に向けた検討を開始すべきであると考えられるが、世界がそうであるように仕向地原則の実現には、リバース・チャージの導入は避けて通ることのできない道であろうと考えられる。特に、前述した芸能、スポーツ等の役務の提供については、中途半端に我が国の納税義務が生ずることによって、非居住者の事務負担と課税当局の負担が生じ、税収への影響など問題を複雑化させることから、現状においても、リバース・チャージの適用を検討すべきである。

芸能、スポーツ等の役務の提供に関しては、通常、国内のイベントの主催者が存在することから、これらの役務の提供は対事業者取引となる場合がほとんどであろうと思われる。したがって、リバース・チャージを適用することで、非居住者が納税事務負担を負うことなく納税義務が履行される。また、主催者のキャッシュフローの変動も生じないことから、消費税の納税義務の履行を確保する上では、ベストの選択であろうと考えられる。

また、リバース・チャージの適用については、国内源泉所得に対する課税との整合性を図るとの意味合いもあるのではないかと考えている。

所得税においては、国内に恒久的施設を有しない非居住者又は外国法人に国内源泉所得がある場合には、報酬等を支払う者がその支払の際、所得税を

源泉徴収し、納付する義務があることとされている。つまり、芸能、スポーツ等のイベントの主催者は、芸能人又はスポーツ選手等の非居住者に対して報酬を支払う場合に、所得税は源泉徴収し、納付するにもかかわらず、消費税については、その非居住者の納付の有無に関係なく又は転嫁があるかどうかに関わらず仕入税額控除のみを受けることになり、事業者にとっては同時に行われる事務手続において、ある意味逆の手続を行うことになる。このような実情を考えると、所得税の源泉徴収に合わせて、消費税のリバース・チャージを適用することはごく自然な流れであり、事業者にとっても大きな事務負担とはならないと考えられる。

したがって、現在、国内源泉所得に係る源泉徴収の対象となるものを視野に入れて、リバース・チャージの対象として検討すべきではないかと考えられる。

2 リバース・チャージ適用の問題点

非居住者が国内において役務の提供を行う場合には、リバース・チャージを適用することにより、相当の問題点の解決が図られると考えられるが、現行法の事業者免税点制度の適用関係のままで導入には問題がある。つまり、非居住者は国内に拠点を持たないという前提であるため、継続した課税売上高がない場合が多いことから、いわゆる免税事業者として納税義務が生じないケースも多いのではないと思われる。この状況下で、リバース・チャージ制度を導入すると、現状、課税されていない取引に課税することになり、場合によっては、報酬等を支払う者がその非居住者が課税事業者であるか否かを確認してリバース・チャージを適用するかといった疑問も生ずる。

このような事態を解決するためには、納税管理人に連帯納税義務を課すなど納税管理人制度を充実させて納税を確保することも一つの方策であるが、実効性のあるものとするには、非居住者に事業者免税点制度を適用しないというのが、リバース・チャージ制度を導入する前提となるのではないかと考えられる。

いずれにしても、非居住者の役務の提供に係る納税義務の履行を確保していくには、リバース・チャージの適用がベストであろうと考えられるが、そもそも非居住者が自ら手続を行うインセンティブがないということも問題として挙げられるのであるから、そのためには、登録制度やインボイス制度の導入を通じて非登録事業者や免税事業者からの仕入れは仕入税額控除の対象としない仕組みを設けることにより、非居住者のインセンティブを高めていくなど、付加価値税としての消費税の環境整備を図っていく必要があると考えられる。

第4章 委託販売と納税義務

クロスボーダー取引のうち、資産の譲渡（物品の取引）については、仕向地原則を実現する税関のシステムにより、消費税の課税漏れなどの問題が生じることはないとされているが、国外からの輸入品について委託販売の方法により販売した場合、税関のシステムが機能せず消費税の徴収が困難になるケースがあるという。このようなケースに対し、制度面から対処する方策を考察することとする。

第1節 商法における代理商・問屋営業等について

消費税法上、委託販売の定義はないのであるが、一般的には、一定の手数料を支払い、他人に委託して行う商品の売買と概念される⁽⁴¹⁾。このようないわゆる委託販売と称する販売形態は、広く利用されているが、法的な区分ではないことから、その本質は様々であろうと考えられる。そこで、一般的に委託販売が該当すると考えられる商法における代理商、問屋営業及び企業会計原則における委託販売について概観することとする。

1 商法における代理商・問屋営業⁽⁴²⁾

(1) 代理商

代理商とは、「使用人にあらずして一定の商人のために平常その営業の部に属する取引の代理または媒介をなす者で、その商人の使用人でないものをいう（商 27、会社 16）」とされており、使用人でない者であることか

(41) 関西学院大学会計学研究室編『最新 会計学総論（第2版）』117頁（中央経済社、2008.4）

(42) この項は、藤田勝利、北村雅史『プライマリー商法総則・商行為法』（法律文化社、2006.5）、田邊光政『商法総則・商行為法』（新世社（新法学ライブラリー13）、2006.5）及び西原寛一『商行為法』（有斐閣（法律学全集29号）、1974.5）を参考にさせていただいた。

ら、営業主の従属関係にあるものでなく、独立した商人として代理又は媒介の委託を受ける者である。代理商であるか否かは、当事者間の契約の実質によるものであり、代理店等の名称が付与されているか否かは重要ではないとされている。

代理商のメリットとして、①営業規模や範囲を拡大したいときは代理商との関係を開始し、縮小したいときは代理商との関係を終了させることができること、②コストの削減を図ることができること、③使用者責任を原則として負わないので代理商を直接監督する必要がないこと、④代理商の知識や経験を活用することができること等が挙げられる。

代理商は、特定の商人又は会社のためにその営業を補助する者であり、平常の営業を補助する者である。「平常」とは本人との間に継続的委託関係が存在することを意味し、継続的關係が存在するために、代理商は実質的には本人の営業組織の一部を構成するものとみることができるとされている。

また、代理商は、取引の代理を行う締約代理商と取引を媒介する媒介代理商に分かれ、締約代理商の契約は法律行為の委託を内容とするから委任契約であり、媒介代理商の契約は法律行為以外の事務の委託を内容とするから準委任契約と解されている。

(2) 問屋営業

問屋とは、「自己の名をもって他人のために物品の売買をなすことを業とする者をいう（商法 551）」ものとされており、問屋の代表例は、証券会社（有価証券の売買の取次ぎ）、商品取引所の商品取引員等がある。

問屋は、法的には、売買の当事者として権利義務の主体となるが、経済的にはこれを委託者に帰属させるものであり、問屋は手数料・報酬を受領するに過ぎない者である。自己の名をもって他人のために委託された契約を行うことを取次ぎということから、問屋は取次ぎに関する行為を行う者ともいえる。

「自己の名をもって」とは、自己が当該契約の当事者となり、その契約

上の権利義務の主体になることをいい、「他人のために委託された契約をなす」とは、他人の計算において委託された契約を締結するという意味であり、契約上の経済的な損益を他人に帰属させることをいう。取次ぎの目的行為は、物品の売買に限定されており、物品とは、動産及び有価証券をいい、物品の売買は法律行為であるから、取次契約は委任契約である。委託者は非商人でもよく、不特定人でもよいとされている。

問屋の利点としては、①問屋が契約の当事者となるので、相手方は代理人のように代理権の有無を調べる必要もなく、また、委託者は相手方に自己の名前を知られないまま取引ができること、②問屋制度の経済的機能として、問屋制度は企業活動の範囲を拡大する手段として利用されるが、支店設置の場合のように経費がかさまず、問屋自身の信用とその営業手腕を利用できること、また、③問屋の相手方にとっては、委託者本人の資力や信用などの調査を要しない利益があることなどが挙げられている。

イ 問屋の法的地位

① 問屋と相手方の関係

問屋は、委託者のために相手方との間で売買をなしたときには、相手方に対して自ら権利を取得し、義務を負う（商法 552①）とされており、問屋は自己の名をもって売買を行うことから、法律上、権利義務の主体となり、両者の関係は通常の売買の当事者と同じとなる。また、問屋が行う売買契約の成立及び効力に影響を及ぼす事情（錯誤、詐欺、強迫等）は、問屋について決せられ、委託者と相手方との間に存在する抗弁事由や反対債権は、問屋も相手方も援用できないとされている。

② 委託者と相手方の関係

委託者と相手方は、問屋が行った売買について直接的な法律関係をもたない。相手方が、問屋との売買に当たり特定の委託者の存在を知っている場合にも同様であるとされている。そのため、委託者は、問屋から相手方に対する債権を譲り受けない限り、相手方に対して直接

的に履行を請求できない。相手方の債務不履行によって委託者が損害をこうむった場合、問屋が契約当事者として、自己の名をもって損害賠償を請求することができるとされている。

③ 問屋と委託者の関係

問屋が委託者のために相手方との間で締結した売買契約上の効果はいったん問屋に帰属する（商法 552①）。したがって、問屋が物品の売買において受け取った売買代金及び問屋が相手方から買い入れた売買の目的物は、いずれも委託者に引き渡すまでは問屋に帰属するとされている。しかし、これらは委託者の計算において取得したものであるから、その経済的効果は委託者に帰属することになるため、問屋は金銭その他の物を委託者に引き渡し、自己の名をもって取得した権利を委託者に移転することになる（商法 552②、民 646）。

ロ 問屋の義務

① 善管注意義務（一般的義務）

問屋契約は委任契約の一種であることから、特別に規定がない限り民法の委任に関する規定が適用されるため、問屋には善良な管理者の注意をもって、委託者のために物品の売買契約を実行し（民法 644）、委託者に売買代金の引渡しをなし（民法 646）、場合によっては、目的物の保管、委託者に帰属する権利の保全（商法 526①等）等の措置を講じなければならない。

② 履行担保義務

問屋は、委託者のためになした物品の売買につき、相手が問屋に対して負担すべき債務を履行しないときは、別段の意思表示又は慣習がない限り、委託者に対して自らその履行をなすべき責任を負う（商 553）とされており、それは、問屋を信託して物品の売買を委託した委託者を保護し、問屋制度の信用を確保する必要があるからであるとされている。

問屋が負担すべき履行担保義務の内容は、相手方が問屋との間で行

った物品の売買契約上負担する義務と同じであり、売買代金の支払いや目的物引渡し等の義務のほか、契約に関連する代金の減額や損害賠償等の義務が含まれる。

③ 指値遵守義務

問屋は委託者の指図に従わなければならないこととされている。そのため、委託者が物品を一定の価格で売買することを指示した場合(指値による売買の委託)、問屋はこれに従う必要がある。このため、問屋が指値より廉価での販売又は高価での買い入れを行った場合には、委託者は、その売買の効果を自己に帰属させることを拒否することができる。しかし、この場合に、自らその差額を負担するときは、その売買は委託者に対して効力が生ずる(商法 554)。

④ 通知義務

問屋が委託者のために物品の売買をなしたときには、遅滞なく委託者に対してその通知をしなければならない(商 557 により商 27 準用)とされている。

ハ 問屋の権利

① 報酬請求権、費用償還請求権

問屋は商人であるから、特約がない場合でも、委託者のためになした物品の売買につき相当の報酬を請求する権利を有する(商法 512)。また、問屋は、委託された物品の売買を処理することにつき費用を要するときは、委託者に対してその前払いを請求することができる(民法 649)とされている。

② 介入権

問屋は、委託者から物品の売買を委託されているのであるから、問屋が自ら買主又は売主となって契約を成立させることは、一般的に委託の趣旨から認められない。これは問屋が善管注意義務を負っているとはいえ、委託者の利益を犠牲にして自己の利益を優先させるおそれがあるからとされている。

③ 供託権・競売権

問屋が物品の買い入れ委託を受けた場合、委託者が買い入れた物品を受け取ることを拒み又はこれを受け取ることができないときは、問屋は、その物品を供託し、又は、相当の期間を定めて催告した後に競売することができる（商法 556 による商法 524 準用）とされている。これは買入委託を受けた問屋と商人間の売買における売主の地位が類似していることから、問屋を保護するために問屋に認められた権利とされている。

④ 留置権

問屋は委託者に対して報酬請求権と費用償還請求権とを有することから、これらの債権を担保するために、問屋は別段の意思表示がない限り、委託者のために物品の売買をなしたことにより生じた債権が弁済期にあるときは、弁済受けるまで委託者のために占有する物又は有価証券を留置することができる（商法 557 による商法 31 準用）とされている。

2 企業会計原則における委託販売

企業会計原則においては、その注解 6 (1)において委託販売の場合の売上収益の実現の基準が示されているところである。企業会計原則において「委託販売」の定義は示されていないが、企業会計の分野では、企業（委託者）が他者（受託者）に販売手数料を支払って商品の販売を委託する販売形態である⁽⁴³⁾。企業会計原則においては、売上の計上時期及び期末在庫の取扱いが論点とされており、委託販売の内容について門議するものではない。したがって、企業会計原則上は、代理商の場合も、問屋営業の場合も包含するものと考えられる。

(43) 関西学院大学会計学研究室編『最新会計学総論（第2版）』117 頁（中央経済社、2008. 4）

3 小括

委託販売は、一般的には、一定の手数料を支払い、他人に委託して行う商品の売買を概念する。このようないわゆる委託販売と称する販売形態は、広く利用されているが、法的な区分ではないことから、その本質は様々であると考えられる。しかしながら、例えば、その内容が代理商に該当する場合は、代理店契約等の契約形態になることが想定されることから、一般的には問屋営業に該当する場合が多いと考えられる。中には、委託販売契約といっても委託者の名を掲げて販売を行う場合も想定される。このことから、広い意味では、代理商となる場合と問屋営業になる場合があると考えられる。

(1) 代理商である場合

代理商は、委託者と従属関係はないが、特定の商人又は会社のためにその営業を補助する者であり。委託販売の内容が代理商に該当する場合、代理商が代理権の範囲内で締約した売買契約については、委託者の代理人であることの表示がなされるとともに、売買契約の効果は直接委託者に帰属するものであるため、現行の取扱いと同様、委託者による相手方への資産の譲渡と取り扱うべきである。

(2) 問屋営業である場合

問屋による物品の売買の効果は、委託者に帰属するが、当該売買により生ずる権利義務は問屋に生ずる。問屋と相手方の関係は、通常の売主と買主の関係にほかならないことから、間接税たる消費税の性格を踏まえれば、この間を資産の譲渡と取り扱うことに問題はないと思われる。また、問屋営業は、問屋の名において売買が行われるものであるから、相手方が委託者を知る由もないというのが前提である。したがって、委託販売が問屋営業となる場合について、消費税法上の取扱いを検討する余地があるものと思われることから、以下において、問屋営業となる場合を中心に検討することとする。

第2節 委託販売における課税関係

我が国の消費税において、委託販売に係る課税関係は次のとおり取り扱われているので、これについて概観する。

1 委託販売等の場合の納税義務者の判定

資産の譲渡等が委託販売の方法その他業務代行契約に基づいて行われるのであるかどうかの判定は、当該委託者等と受託者等との間の契約の内容、価格の決定経緯、当該資産の譲渡等に係る代金の最終的な帰属者がだれであるか等を総合判断して行うこととされている（消基通4-1-3）。

事業者が委託販売又はその他の業務代行の方法により資産の譲渡、貸付け又は役務の提供を行った場合には、その譲渡対価の全額が、当該委託販売又は当該業務代行契約における委託者の売上高となり、当該委託販売又は当該業務代行契約における受託者においては、一般に委託者より収受することとなる手数料が売上高となるため、事業者が行った資産の譲渡、貸付け又は役務の提供が当該事業者自身の資産の譲渡等に係るものであるか委託販売等によるものであるかどうかは、売上高の多寡に直接影響し、ひいては、事業者免税点制度及び簡易課税制度の適用の可否の判定上のポイントとなる。このようなことから、資産の譲渡等が委託販売の方法その他業務代行契約に基づいて行われるものであるかどうかは、①当該委託者等と受託者との間の契約の内容、②販売価格の決定についての経緯及び③譲渡代金の最終的な帰属者が誰であるか等について総合的に判断して判定すべきものとされている⁽⁴⁴⁾。

2 委託販売等に係る手数料

委託販売その他業務代行等（以下この項において「委託販売等」という。）

(44) 三宮修『消費税法基本通達逐条解説』149頁（2007.6、大蔵財務協会）

に係る資産の譲渡等を行った場合の取扱い、次によることとされている(消基通 10-1-12)。

- ① 委託販売等に係る委託者については、受託者が委託商品を譲渡等したことに伴い収受した又は収受すべき金額が委託者における資産の譲渡等の金額となるのであるが、その課税期間中に行った委託販売等のすべてについて、当該資産の譲渡等の金額から当該受託者に支払う委託販売手数料を控除した残額を委託者における資産の譲渡等の金額としているときは、これが認められる。
- ② 委託販売等に係る受託者については、委託者から受ける委託販売手数料が役務の提供の対価となる。

なお、委託者から課税資産の譲渡等のみを行うことを委託されている場合の委託販売等に係る受託者については、委託された商品の譲渡等に伴い収受した又は収受すべき金額を課税資産の譲渡等の金額とし、委託者に支払う金額を課税仕入れに係る金額としても差し支えないとされている。

これは、委託販売において、受託者が行った販売に係る対価の額からその受託者が受領する手数料を控除した残額を委託者における資産の譲渡等に係る対価の額とする経理処理が見受けられることに鑑み、上記のような取扱いが認められている。なお、この取扱いを受けている場合には、委託者は、控除後の金額を基礎として計算した課税売上高により事業者免税点や簡易課税制度の適用要件の判定を行うことができることとなる。

また、委託者のために資産の譲渡等を行う受託者においても、その資産の譲渡等を自らの資産の譲渡等としてその金額を所得税又は法人税の所得計算において収入金額又は益金の額とし、委託者に支払う金額を必要経費又は損金の額としているケースが見受けられた。このような実態を踏まえて、その行う資産の譲渡等が課税資産の譲渡等のみである場合には、受託者において受託した商品の譲渡等に伴い収受した又は収受すべき金額を受託者の課税資産の譲渡等の金額とし、委託者に支払う金額を課税仕入れに係る金額とする

処理が認められることとなったものである⁽⁴⁵⁾。

3 資産の譲渡等を行った者の実質判定

消費税の取扱いでは、例えば、問屋営業の場合は、表面上、問屋と顧客との取引に見えるものについても、取引の法的な実質及び経済的な実質は委託者に帰属することから、前述のとおり、その譲渡対価の全額が委託者の売上高となり、受託者においては委託者から受領することとなる手数料が売上高となるとされているが、これは、消費税法 13 条の要請に基づくものとされている。しかしながら、税制改革法 11 条 1 項に規定するとおり、消費税は「消費に広く薄く負担を求めるといふ消費税の性格にかんがみ、消費税を円滑かつ適正に転嫁するもの」であり、更に、消費税の最終的な負担は最終消費者が負うものであることからすると、形式的な取引形態に従って適正な転嫁が図られれば、形式的な取引形態を基に消費税の課税関係を整理した場合も税の仕組みとしては問題がないとも考えられるところである。

消費税法 13 条においては、資産の譲渡等を行った者の実質判定について定めており、法律上資産の譲渡を行ったとみられる者が単なる名義人であって、実際にはその資産の譲渡等に係る対価を享受しない場合には、その名義人以外の者が実際にその対価を享受しているのであるから、その実際に享受する者がその資産の譲渡等を行ったものとし、その実質の行為者に対して消費税の課税を行うこととされている。これがいわゆる実質課税の原則といわれているものである。

一般的には、法形式（名義人）と経済的な実質（享受者）が一致していることから、形式に従って税法を解釈適用すべきものと考えられるが、この考え方は、法形式と経済的な実質とが一致しているという前提があつてはじめて成り立つ税法解釈の原則であり、そのような前提要件が満たされない場合には、課税の公平の見地からむしろ経済的な実質に着目して課税すべきである⁽⁴⁶⁾

(45) 三宮・前掲注 44 516-517 頁

(46) 武田昌輔『DHC コンメンタール 消費税法』1791 頁（第一法規出版）

との考え方から実質課税の原則が消費税においても要請されているものと考えられる。これは、所得税法 12 条及び法人税法 11 条の実質所得者課税の原則と同じ趣旨のものである⁽⁴⁷⁾。

ところで、所得税や法人税は、その個人又は法人の負担能力（所得）に応じて課税するという趣旨から、実質主義によるのは当然であり、他方、いわゆる物税については、転嫁等の問題を考えると、むしろ形式主義によることが適当であるとするものも少なくなかった⁽⁴⁸⁾といわれている。確かに、前述のとおり、間接税は転嫁を前提とする税であり、この転嫁が確実に行われている限り、法的な実質又は経済的な実質がいずれであろうと形式的な名義人が納税義務を負うこととなっても問題はないのである。これについては、消費税においても、所得税や法人税における「売上」、「仕入」をベースにして計算され、その計算期間も同様のものとなっていること、事業者免税点制度や簡易課税制度の適用上限について課税売上高を基準にしていることからすると、これを利用して租税回避を図ることが予想される⁽⁴⁹⁾ことから、消費税にも実質課税の原則が妥当するといわれている。

第 3 節 委託販売の諸問題

クロスボーダー取引のうち、資産の譲渡（物品の供給）については、仕向地原則を実現する税関のシステムにより、引取時課税が行われ、消費税の課税漏れなどの問題は生じないとされているが、国外からの輸入品について委託販売の方法（問屋取引）により販売した場合、受託者が引き取りに係る消費税を納付するとともに、これに係る仕入税額控除を受け、更に、国内における資産の譲渡について、国内に店舗、事務所等を有しない非居住者が納税義務者となることにより、税関のシステムが働かず、消費税の徴収が困難になるケースがあ

(47) 武田・前掲注 3 1792 頁、金子宏『租税法第 14 版』564 頁（弘文堂、2009. 4）

(48) 武田・前掲注 3 1792 頁

(49) 武田・前掲注 3 1792 頁

る（図 1 参照）。

消費税の仕組みにおいて通常の輸入品の販売の場合は、国内の輸入業者が引取りに係る消費税の納税義務者となるとともに、国内販売分に係る消費税を納付する。当該輸入品に係る消費税については、最終消費者が負担する消費税を当該輸入品に関係する事業者が各段階で納付することにより完結する。これは、仮に輸入業者が免税事業者である場合、当該免税事業者の国内の付加価値部分に係る消費税相当額が納付されないことがあったとしても、引取時に一定の納付が確保されることと当該免税事業者は仕入税額控除を行うことができないため、納付が確保されない部分は限定的である。当然のことながら免税事業者が各段階に入らない場合は、完全に納付される。

これに対し、委託販売を行った場合は、非居住者が免税事業者となるケースも多いと想定されるとともに、仮に課税事業者となる場合であっても、その納付を確保するためには多くの困難を伴う。

○ 通常の輸入販売のケース

| 区分 | | 帰属等 | 本体価格 | 売上税 | 控除額 | 納付額 |
|----|-----|---------|----------|-----|-----|------|
| ① | 輸入時 | 輸入販売業者 | 600 | 30 | － | 30 |
| ② | 販売時 | | 700 | 35 | 30 | 5 |
| ③ | 小売時 | 小 売 業 者 | 1, 000 | 50 | 35 | 15 |
| ④ | 消費時 | 消 費 者 | (1, 050) | | | (50) |

○ 問屋を利用するケース

| 区分 | | 帰属等 | 問屋 | 本体価格 | 売上税 | 控除額 | 納付額 |
|----|------|---------|-------------|----------|-----|-----|-----------|
| ① | 輸入時 | 国外メーカー | 問屋 (受託者) | 600 | 30 | － | 30 |
| ② | (還付) | 等の非居住者 | | － | － | 30 | △30 |
| ③ | 販売時 | (委託者) | | 700 | 35 | － | 35 |
| ④ | 小売時 | 小 売 業 者 | | 1, 000 | 50 | 35 | 15 |
| ⑤ | 消費時 | 消 費 者 | | (1, 050) | | | (50) |

（注）問屋が受領する手数料は考慮していない。

上記の「問屋を利用するケース」で、国外のメーカー等の非居住者が納付すべき「35」について、当該非居住者が免税事業者の場合はやむを得ないとしても、課税事業者該当した場合においても、その申告納付は当該非居住者のコンプライアンスに頼らざるを得ない。また、免税事業者に該当していた当該非居住者が課税事業者になる課税期間において、意図的に別の非居住者と入れ替わるにより、事業者免税点制度を継続して適用を受け、消費税の納付を免れ続けることも考えられる。輸入販売業者が免税事業者に該当するとしても税関で輸入品の輸入価格に対する消費税分が納まり、免税事業者は仕入税額控除ができないことから多少の納付漏れは生ずるとしても大部分は納まるから問題は少ないと考える向きもあるが、委託販売（問屋）を利用した場合、通常、商品の引取りを問屋が行うとともに、引取りに係る消費税を納付するため、問屋がこれに係る仕入税額控除の適用を受ける。このため、引取りに係る消費税の納付も確保できないため、このケースでは相当部分の消費税の納付が期待できないことになる。

以上のとおり、資産の譲渡の取引においては、国境税調整が機能し、二重課税や課税の空白が生じないとされているが、非居住者も納税義務者になりえるという制度となっている消費税においては、課税漏れが生ずる可能性があるのである。

書を提出し、納付しなければならないとされている（消法 47①、50①、輸入品に対する内国消費税の徴収等に関する法律 6①）。一方、関税法上の納税義務者は、原則として、「貨物を輸入する者」とされ（関税法 6）、輸入とは、外国から本邦に到着した貨物又は輸出の許可を受けた貨物を本邦に引き取ることをいう（関税法 2①一）とされていることから、関税法上の輸入する者と消費税法上の外国貨物を保税地域から引き取る者とは同じ範囲である⁽⁵⁰⁾。したがって、消費税の課税標準額及び税額の申告は、関税法の「貨物を輸入する者」により行われることとなる。

関税法において「貨物を輸入する者」とは、通常の輸入取引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をいうとされている（関税法基本通達 6-1（納税義務者に関する用語の意義））。当該「仕入書」とは、輸入貨物の明細書で一般的には「インボイス（Invoice）」と呼ばれているもので、輸出申告又は輸入申告の際に提出することとされているものである（関税法 68①）。関税法上、輸入申告の際に提出することとされている「仕入書」は、貨物の仕出国で作成され、①貨物の記号、番号、品名、品種、数量及び価格、②貨物の仕入書の作成地及び作成の年月日並びに仕向地及び仕向人、③ ①の価格の決定に関係がある契約の条件を記載し、かつ、その仕出人が署名したものでなければならないとされている（関税法施行令 60②）。したがって、前節の委託販売のような事例では、受託者あてに仕入書が作成されることが想定されるところであり、その場合には、受託者が輸入申告の名義人になることは容易に想定できるところである。つまり、受託者が引取りに係る消費税を納付し、更に、当該消費税の仕入税額控除を受けることには問題はないことになる。

(50) 輸入品に対する内国消費税の徴収等に関する法律 5 条 1 項の規定により、課税物品の保税地域以外からの輸入も保税地域からの引取りとみなして消費税法を適用することとされている（消基通 5-6-1 を参照）。

第5節 諸外国における取扱い

1 EU

(1) 共同付加価値税指令におけるみなし譲渡

EUの共同付加価値税指令において、「物品の供給」は、有形資産の所有者としての処分権を譲渡することとされている⁽⁵¹⁾。この「物品の供給」には、同指令 14 条 2 項において、販売又は購入のコミッション契約に基づく資産の移転は物品の供給に含まれるとされており⁽⁵²⁾、いわゆる委託販売の場合における受託者が手数料を対価に物品を譲渡する行為も「物品の供給」に含まれるとして取り扱われている。

また、本来、処分権の移転を伴わない物品の譲渡行為は、「物品の供給」に含まれないことになるが、一定の条件に該当する物品の移転行為を「物品の供給」とみなすこととされている（みなし譲渡）。例えば、ある加盟国の本店から他の加盟国の支店に向けて所有に係る事業用資産の移転する行為は、本来、処分権の移転がないことから「物品の供給」に該当しないが、これを対価を目的とした「物品の供給」とみなすこととされている⁽⁵³⁾。財政国境が廃止されたEUにおいては、国境を越える物品の供給については、域内非課税供給と域内取得課税により国境税調整を行っているが、上記のような本来物品の供給に該当しない移転行為を「物品の供給」とみなすことにより国境税調整を図るとともに取引の鎖をつなぐことが、この取扱いを設ける一つの理由となっているのではないかと考えられる。

みなし譲渡の条件としては、①有形資産であること、②課税事業者が自らのために輸送すること、③資産がある加盟国から他の加盟国に輸送されていること、④課税事業者の事業目的で資産を移動していること、⑤除外

(51) 前掲注 7 2006/112/EC Article 14-1

(52) 前掲注 7 2006/112/EC Article 14-2(c)

(53) 前掲注 7 2006/112/EC Article 17-1

規定に該当しないこととされている⁽⁵⁴⁾。

したがって、例えば、国境を越える委託販売取引において、ある加盟国の委託者から他の加盟国の受託者へ物品を移動する場合は、物品の供給とみなされ域内取得課税の対象とされる。

(2) コンサイメント・ストックに係る特別ルール

コンサイメント・ストック（預託在庫）とは、一般的には所有権を販売に係る供給に係る事業者（供給元）に残しながら顧客に預ける在庫であり、例えば、委託販売契約に基づき受託者が保管している在庫や、部品業者が所有権を留保したまま原材料となる部品を製品メーカーの倉庫に預託するものなどが該当し、製品メーカーは必要の都度製造に使用し、その際に譲渡が発生する。EUにおいて、コンサイメント・ストックとして供給元から移動する行為はみなし譲渡が発生する典型例であり、供給元は、他の加盟国へ移動する際に、域内非課税供給と域内取得課税を受けることになる。これにより供給元は、供給先国において課税事業者の登録とEU域内取得の申告義務が生ずることになる。更に、先の納品先への販売は、別の物品の供給になることから、これに係る納税義務が生ずることになる。しかしながら、これでは供給元は顧客の存するそれぞれの加盟国において事業者の登録及び申告を要することとなり、非常に煩瑣であるとともに、他の加盟国の事業者には納税義務を負わせるというリスクも伴うものと考えられる。

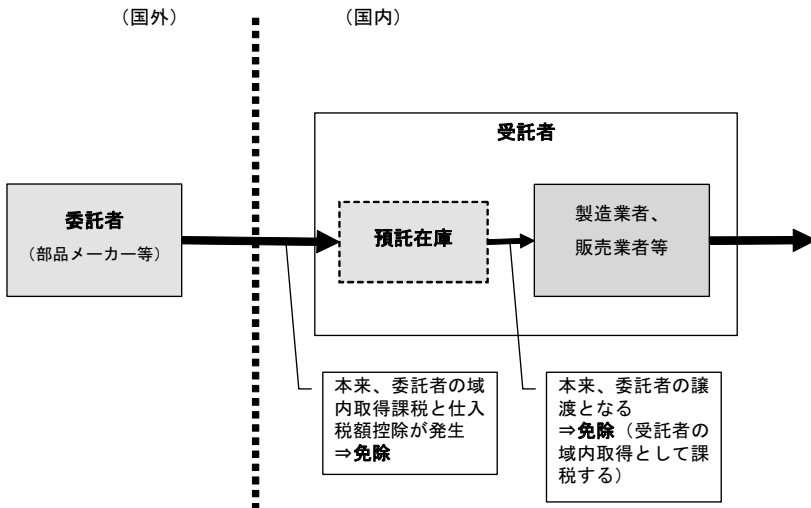
そこで、いくつかの加盟国ではコンサイメント・ストックのための特別規定を導入している。具体的には、供給元である国外事業者の域内取得課税と引き続き行われる納品先への物品の供給に係る納税義務を免除している（当然のことながら域内取得課税に伴う仕入税額控除は認められない。）。その代わりに、物品の供給を受けた課税事業者が域内取得課税の申告を行うというものである（図2参照）。この特別ルールは、供給元と供給先が直接国境を越えて取引した場合と同じ課税関係になるようにしたものといえ

(54) 天野史子『欧州付加価値税ハンドブック 27 カ国の VAT 税制と実務問題』74 頁（中央経済社、2009.9）

る⁽⁵⁵⁾。なお、加盟各国によって在庫期間の制限や保管場所の制限などルールが異なっている。

この特別ルールのメリットとして、税収に影響がないことから、国外の事業者に登録義務と納税事務負担を負わせることを避けるねらいがあるのではないかと考えられる。

図2 EU域内の預託在庫に係る特別ルール



2 ドイツ

ドイツでは、いわゆる自己の名を用いて委託者の計算に基づき行う問屋取引 (Kommissiongeschäft) については、委託者と受託者の間に契約上売買取引は存在しないが、委託者 (Kommittenten) と受託者 (Kommissionär) の間に供給が存在するものとされている⁽⁵⁶⁾。

コンサイメント・ストックの特別ルールについては、ドイツではこのような

(55) この項は、前掲注 54 天野 75～76、98～101 頁を参考とした。

(56) ドイツ売上税法 (Umsatzsteuergesetz (UStG)) §3(3)

特別ルールを設けていないが、受託者であるコミッショネア（問屋）を利用した場合については、コミッショネアの下に資産が保管される場合でもコミッショネアが資産を販売した時点で域内取得課税が認識されるため、同様の効果が得られる。コミッショネアによる資産の販売は、コミッショネアによる国内における資産の譲渡となる⁽⁵⁷⁾こととなる。つまり、委託者から受託者であるコミッショネアに対する移転は物品の供給とみなされることから、受託者の販売は、受託者から購入者への物品の供給となる。

3 フランス

フランスでは、租税一般法典 256 条Ⅲ項において、事業者が当該事業の用に供する資産を、他の EU 加盟国内に譲渡した場合、フランス国内において譲渡があったものとみなすこととされており、また、事業者が当該事業者又は当該事業者の名義により、その事業の必要上、資産を EU 加盟国内に展示ないし搬送した場合においても、一時的に使用する場合など特定の場合を除き資産の譲渡があったものとみなす⁽⁵⁸⁾とされている。つまり、資産の譲渡がない場合においても EU 内の国境を越える資産の移動については課税の対象としている。

また、同 256 条Ⅴ項では事業者が第三者の取引のため、単に自己の名義を使用して資産の譲渡の仲介を行い、又は役務の提供の仲介を行った場合、当該名義人たる個人が資産を譲り受け又は役務の提供ないし供与を受けたものとみなすとされ⁽⁵⁹⁾、同 256 条 bisⅢ項では事業者が第三者のため、単に自己の名義を使用して加盟国内において取引の仲介を行った場合、当該名義人たる事業者が資産を譲り受け又は譲渡したものとみなすとされている⁽⁶⁰⁾。したがって、フランスにおいても自己の名義を使用して委託者と顧客の間の資産の譲渡契約を仲介する場合には、その名義人である受託者が委託者から資産

(57) 天野・前掲注 54 100 頁

(58) 湖東・前掲注 8 178 頁

(59) 湖東・前掲注 8 179 頁

(60) 湖東・前掲注 8 180-181 頁

の譲渡を受けたものとみなされると同時に、受託者から販売先への譲渡となる。

フランスにおいてもコンサイメント・ストックの特別ルールを設けており、フランスでは在庫期間を3か月に制限しているが、保管場所の制限はない。フランスでは、資産が倉庫から引き出されることにより法的に荷受人に譲渡された時点で、荷受人がEU域内取得を行ったものとみなされる⁽⁶¹⁾。

第6節 我が国における対応

EU各国では、いわゆる問屋取引については、委託者と受託者の間及び受託者と販売先の間に売買取引はないのであるが、これをそれぞれ譲渡が行われたと擬制している。この理由を把握することはできなかったが、インボイス方式を採用するEUでは、インボイスに物品やサービスの供給を行う者と受ける者の名称及びVAT-ID(付加価値税登録番号)等を表示することが生命線であり、前段階控除や不正の防止のためにはいわゆる取引の連鎖が重要であると考えられる。このため、問屋を利用した取引を本来の委託者と販売先の間の売買取引として取り扱った場合に、インボイスにおいて取引の連鎖が途切れ、ひいてはカスケード(税の累積)が生ずるおそれもあるところであり、形式的な取引に応じた課税関係に整理する必要があるのではないかと考えられる。

これに対し、我が国の消費税では、いわゆる直接代理による場合も、問屋取引に該当する場合も区別なく、実質主義の考え方から、委託販売に係る資産の譲渡は委託者に帰属することが原則とされている。消費税の転嫁のメカニズムと消費に負担を求める税であるという性格を踏まえると間接税たる消費税に実質主義を採り入れることに疑問がないとはいえない。これまでは、事業者免税点制度や簡易課税制度の適用上、問題があるとされていたが、それぞれの適用範囲が縮小した現状では、実質主義の必要性も大きなものではないとも考えら

(61) 天野・前掲注54 100-101頁

れ、また、将来的にインボイス制度が導入された場合には、我が国においても問屋取引固有の問題が生ずると予想される。

また、商法上、問屋取引については、取引の相手方との間の売買に係る権利、義務が受託者に生ずることから、我が国においても、問屋取引を国外の委託者から受託者への資産の譲渡及び受託者から購入者への資産の譲渡とみなすことも可能ではないかと考える。したがって、実質課税の原則に関する規定を改正するかどうかはともかく、問屋取引に係る資産の移動について、これを資産の譲渡とみなす規定を設ける必要があるのではないか。

なお、この際、EUのコンサイメント・ストックの特別ルールに認められるように、委託者の受託者への譲渡を免除して国外の事業者が納税事務負担を負わせないなどの工夫を取り入れる方向で検討すべきと考えられる。

第5章 非居住者の納税義務

第1節 論点の整理

1 事業者免税点制度の非居住者に対する適用

第1章で考察したとおり、事業者免税点制度については、諸外国において一般的に取り入れられているものであり、OECDも否定するものではない。また、同制度は税制の公平性と効率性のバランスをどのように図っていくかという政策的な判断により決せられるものと考えられる。しかしながら、我が国の消費税において、非居住者に対して事業者免税点制度を適用するのは違和感を覚えるところであり、EUにおいても非居住者には適用されないとしているものである。

非居住者が国内においてイベントを開催した場合に、法令上は特段の規定がないことから、国内取引として課税されることとなるが、その非居住者が課税事業者であるかどうかを課税当局が確認することは相当の事務量を投下せざるを得ず困難なものであり、結果として課税事業者となるケースはそれほど多くない現状にあると思われる。このように非居住者に対しても事業者免税点を適用する取扱いを続けることは、国内の事業者との比較において競争に対する中立性を阻害するものともいえるのではないと思われる。現行制度は、執行面の負担を軽減しているといえるが、課税の公平や事業者間の中立性などで疑問があるとの意見もある⁽⁶²⁾。

非居住者に対して事業者免税点制度を適用することは、政策的な判断に基づくものであり、確かに執行の負担を軽減させる効果はある。また、現状、非居住者は国内取引を行ったとしても、免税事業者になるケースが相当多いと思われ、免税事業者からの課税仕入れも仕入税額控除の対象となる我が国の消費税の下では、現実に納税者から問題点として指摘を受ける可能性はほ

(62) 沼田・前掲注 28 28頁

とんどない。しかしながら、課税の公平や中立性の観点からは決して望ましい姿ではなく、前述のとおり、クロスボーダー取引の役務の提供については、事業者免税点制度の非居住者に対する適用は税関を通る資産の輸入との比較においてもバランスを欠いたものともいえる。

そこで、事業者免税点制度の趣旨が、主として小規模事業者の事務負担に対する配慮であること鑑み、非居住者には事業者免税点制度を適用しないという選択もあるのではないかと考えられる。ただし、事業者免税点制度を単に適用しないとして、実効性を欠くものとなつては本末転倒であるため、納税義務を居住者へ転換するなどの仕組みを取り入れることを前提とする必要がある。

2 納税管理人制度の充実

第2章で考察したとおり、我が国の納税管理人制度は非居住者の納税義務の確保という面で一定の効果はあるものの実効性に欠ける面があることは否めない。しかしながら、現行制度の枠組みの中で、非居住者の納税義務の履行を確保していくためには、EU諸国にみられる税務代理人制度のように消費税の納税管理人制度については、例えば、納税管理人を国内の課税事業者に限ることとし、更に連帯納税義務を負うこととするなどの制度の充実が必要なのではないかと思われる。

なお、EU諸国において税務代理人等の手続が機能しているかどうかは不明であるが、少なくとも登録制度とインボイス制度によりある程度機能しているであろうと思われる。それは、非居住者が手続を行わなければ、顧客である事業者仕入税額控除の権利が発生しないこととなるため、非居住者であっても登録を求められることとなり、これが非居住者のインセンティブになっているものと考えられる。これに対し、我が国の消費税は登録制度を採用しておらず、課税事業者以外の者からの仕入れも仕入税額控除の対象となるため、非居住者が納税管理人の選任を行うインセンティブとならないと思われ、その他のインセンティブとなるものも見当たらない。

そこで、制度の公平性や信頼性を向上させるためにも、登録制を導入するとともに、課税事業者以外の者からの仕入れを仕入税額控除の対象としない制度の採用などにより、課税事業者となる非居住者に手続を行うインセンティブが増すものとする必要がある。結局、制度を税理論にかなうものに近づけていくことが納税管理人制度の充実に必要であろうと思われる。

3 リバース・チャージ制度の導入

第3章において考察したとおり、サービス及び無形資産のクロスボーダー取引に対して仕向地原則を適用していくというのは、世界的な潮流であり、事業者間取引にはリバース・チャージの適用が不可欠であることを説明した。現在の我が国の消費税においては、非居住者に対しても事業者免税点制度が適用されること、課税事業者の登録制度がないこと及び免税事業者や消費者からの仕入れを仕入税額控除の対象としていることなどから、直ちにリバース・チャージ制度を導入するには環境が整っていないのであるが、少なくとも現行制度においても国内取引となる芸能、スポーツ等の役務の提供に関しては、納税義務を負う非居住者の事務負担及び税務当局の負担を軽減するために、更には、所得課税における国内源泉所得に対する課税との整合性をとるためにもリバース・チャージ制度の導入を積極的に検討すべきではないかと思われる。

4 委託販売に対する課税の在り方

(1) 委託販売の場合のみなし譲渡規定の創設

第4章において考察したとおり、資産（物品）のクロスボーダー取引の分野では、税関のシステムにより国境税調整が機能し、消費税の徴収に問題は生じないとされているが、いわゆる問屋取引に当たる委託販売の場合に、その輸入時の課税の効果を期待できない場合があるという問題がある。我が国の消費税における委託販売の取扱いが、いわゆる実質課税の考え方からあくまで売買取引をその実質的な売買取引の当事者に帰属させるとい

う考え方に基づいているのであり、これは取引関係の理屈の上では正しいと思われるのであるが、間接税たる消費税に、すべての場合において適用すべきなのか疑問がある。

この点、EU各国では、いわゆる問屋取引については、委託者と受託者の間及び受託者と販売先の間に売買取引はないのであるが、これをそれぞれ譲渡が行われたと擬制している。また、商法上、問屋取引については、取引の相手方との間の売買に係る権利、義務が受託者に生ずるものであることから、我が国においても、問屋取引を国外の委託者から受託者への資産の譲渡及び受託者から購入者への資産の譲渡とみなすことも可能ではないかと考える。

したがって、少なくとも取引の当事者である委託者が表れない問屋取引に係る資産の移動について、これを資産の譲渡とみなす規定を設ける必要があるのではないかと考える。なお、これは、将来、インボイス制度を導入する場合には、当然に必要となる措置であると考えられる。

(2) 非居住者の負担軽減

(1) で述べた問屋取引に係る資産の移動を資産の譲渡とみなすことは、非居住者の国内における受託者への譲渡として取り扱うことから、結局、非居住者に納税義務が生じることになる。諸外国の付加価値税制度においては、非居住者が付加価値税の課税事業者の登録しなければ取引の相手方が仕入税額控除を行うことができない仕組みとなっているため、当該非居住者に顧客の仕入税額控除を可能とするための登録と納税を行うというインセンティブが働くが、我が国はこの仕組みがないため、非居住者が自ら進んで納税するということになる。したがって、委託販売について取扱いを変更したとしても、結局、非居住者に納税義務を発生させたのでは、徴収できない可能性は変わらないこととなるため、やはり何らかの手当が必要であり、EUのコンサイメント・ストックの特別ルールに認められるように、委託者の受託者への譲渡を免除して、非居住者に納税事務負担を負わせないなどの工夫を取り入れる必要がある。

そこで、例えば、非居住者から受託者への譲渡に係る消費税を免除し、受託者の課税仕入れを免税に係る仕入れとして仕入税額控除の対象外とするなどの仕組みを取り入れてはどうかと考えている。また、将来的には、このような取引に対してもリバース・チャージ制度の対象とすることも検討の余地があると考えている。

第2節 非居住者の納税義務の在り方の方向性

現行制度の枠組みの中で、非居住者の納税を確保していくためには、少なくとも納税管理人制度の充実を図っていくことが必要であると考えられ、納税管理人に連帯納税義務を導入するなど実効性を高めていく必要があると考えられる。

また、各論の研究を通じて、我が国の消費税は、非居住者が申告・納付等の行動を起こすためのインセンティブが不足していると考えられる。各国の付加価値税と決定的に異なるのは仕入税額控除制度であり、顧客である受給者が仕入税額控除を受けるためには、供給者が登録し、課税事業者としての義務を果たす必要がある。この点が我が国の消費税に仕組まれていないことが、インセンティブが生じないことにつながっているのではないかと考えられる。更に、EU等は仕向地原則の実現と執行コストを抑えるために、リバース・チャージの適用などできるだけ非居住者に納税義務の負担が及ばない制度を取り入れていられる。

将来的には、我が国の消費税においても、世界的な潮流である仕向地原則の徹底が求められることも考えられ、その際には、非居住者の納税義務の履行をいかに確保するかが更に重要となるものと考えられる。そこで、登録制度やインボイス制度の導入などを通じて非居住者のインセンティブを高めていく一方で、リバース・チャージの導入など直接非居住者が納税義務を負うことなく、国内の課税事業者へ納税義務をシフトさせるような仕組みを取り入れていくことが望ましいと考えられる。

結びに代えて

本稿においては、非居住者の消費税の納税義務に関する一考察と題して、研究してきた。

付加価値税の論点としては、従来から、電子商取引の発展などによるサービスのクロスボーダー取引の増加に伴い、サービスの課税の場所をいかに取り扱うかということが論じられてきた。EUにおいてもサービスのクロスボーダー取引に係る課税の場所を、事業者間取引に限ってはいるものの、それまでの原則として供給者の所在地とされていたものから、180度転換して受給者の所在地に変更した。OECDが公表したガイドライン案においても、EUの方針に沿った形の提案を行っている。このように、課税の場所つまり課税権の分配については、活発な議論がなされてきたところであるが、現実問題として、実際に非居住者に納税義務が生じた場合に特化した議論は、ほとんど行われていなかったようにも思われるところであり、我が国においても議論がなかったと思われる。そのため、直接参考となる文献等に乏しく、拙者の語学力の乏しさも原因して、考察が浅くなったことを反省している。また、テーマが他方面に関わっていることもあり、広がりはあるものの収拾がつかないという状況を打ち破れないままに終わった感を否めないことを更に反省している。そのような中で非居住者の納税義務の在り方について多少の方向性を示すことができたとの評価をいただけるのであれば幸いである。

最後に、この研究を通じて、我が国の消費税制度は簡素であるものの、非居住者の取扱いについては課題があると感じたところであり、この研究が消費税の充実に多少なりとも貢献し、消費税が更に信頼性の高い制度と進化することを期待している。