

# 我が国の国境を越えたサービス取引に関する消費税

## —EU 型付加価値税との比較を通して—

細 木 宏 和<sup>†</sup>

キーワード：消費税，付加価値税，サービス取引，越境取引，原産地課税，消費地課税

### はじめに

我が国の国境を越えた物品取引は，輸出入取引として税関で管理されていることから，消費税の徴収においてもうまく機能している。ところが，近年，経済の国際化により国境を越えるサービス取引が急速に増大しており，サービスの貿易取引については，従来の物品取引のように税関では管理しきれないことから，現状では課税の対象となっていない。

しかしながら，我が国の国境を越えたサービス取引においても物品取引と同様に消費税を課税しなければ，物品とサービスとの代替が可能な商品の場合，消費者が物品の購入からサービスの購入へと移行することで租税回避（tax avoidance, Steuerumgehung）が可能となるなど，多くの弊害が生じてくる。

国際的にも，OECD（Organization for Economic Cooperation and Development）やEU（European Union）でサービスの貿易取引における付加価値税（Value Added Tax）問題について議論<sup>1)</sup>されており，我が国でも，中立性，公平性の観点から国際的に機能するサービスの貿易取引に対する消費税の徴収方法について検討していかなければならない。

---

<sup>†</sup> 大阪産業大学大学院 経済学研究科 アジア地域経済専攻 博士後期課程

草 稿 提 出 日 2月27日

最終原稿提出日 5月28日

1) OECD 報告書においても，以下のように記述されている。

「国際間において取引されるものの大半が物品であり，課税は原則として税関によって徴収され，かつ，サービスが主として国内市場で取引されていた時代には，各国による消費課税制度の相互作用に対してグローバルな関心を寄せる必要はほとんどなかった。こうした状況は，近年劇的に変化しており，国際的に合意されたアプローチの欠如は，現在，企業と政府の双方にとって，特にサービスと無形資産の分野において，さらに物品の分野においても除々に，重大な困難さをもたらしつつある。」OECD（2006），沼田（2009）p.18。

なお、これに関連する内容について、政府税制調査会<sup>2)</sup>では、次のように述べている。

・昭和58年税制調査会「今後の税制のあり方についての答申」

「国民の生活水準の向上に伴い、各種の物品やサービスが潤沢に供給され、その使用や消費が高度化、大量化し、また、多様化、均質化してきている状況を考慮すると、物品税の課税対象に関するこれまでの考え方は、このような実態に対応できなくなっていると考えられる<sup>3)</sup>。」

・昭和61年税制調査会「税制の抜本的見直しについての答申」

「近年、サービス業を中心とする第三次産業の国民総生産や就業者総数に占める割合が増大する等いわゆる経済のソフト化、サービス化が進展しており、消費の面でも、個人消費支出に占めるサービス支出の比重がかなり高まってきている。このような傾向は今後ますます強まっていくとみられるところから、現行間接税の枠組みを維持する場合には、物品とサービスとの間の負担が著しく不均衡になりかねない<sup>4)</sup>。」

・平成5年税制調査会「今後の税制のあり方についての答申」

「世界経済の相互依存・グローバル化が進み、我が国経済も一層国際化してきており、人や資本の国境を越えた移動が活発化するとともに、我が国の国際社会における役割と責任も増大してきている。税制のあり方について考える場合には、このような状況に対応し、税制の国際的整合性を確保するという視点も重要である。さらに、ソフト化、情報化といった面にも配慮すべきではないか<sup>5)</sup>。」

このように、政府税制調査会においても、サービス取引に関する間接税問題について言及しており、当時からサービスの貿易取引による課税方法について問題意識は持たれていたが、本格的な議論は行われていないのが現状である。

そこで本稿では、これまでの先行研究<sup>6)</sup>を参考にし、我が国のサービス貿易に関する消費税制度に焦点を絞り、EU型付加価値税との比較を踏まえながら、課税管轄地の判定基準について検討するとともに、消費税制度における今後のあり方について提言を述べてい

---

2) 我が国の内閣府による審議会の一つであり、内閣総理大臣の諮問に応じて、租税制度に関する基本的事項を調査、審議する機関である。

3) 税制調査会(1983) p.48。

4) 税制調査会(1986) pp.77-78。

5) 森信(2000) p.383。

6) 主要な文献として、沼田(2009, 2010)、藤本(2005)、水野(1989a, 1989b, 1990, 1992, 2005)、渡辺(2006)を参照されたい。

きたい。

なお、本稿の構成内容については、以下の通りである。

- ①まずは、サービス貿易の定義と取引形態を確認するとともに、我が国のサービス貿易による市場規模の実態について調査する。そして、国境を越えたサービス取引には、どのような消費税問題が生じてくるのかを明示する。
- ②国境を越えた消費税問題を議論していく上で、売手と買手のどちらの国で消費税が課税されるべきかという論点は非常に重要といえる。そこで、課税方法として考えられる原産地課税（origin principle）と消費地課税（destination principle）の仕組みについて確認するとともに、これらの課税原則が、為替の変動によってどのような影響を及ぼし、どちらの課税原則が最適であるのか検討する。
- ③我が国の消費税法では、サービス取引についてどのように規定されているのかを整理するとともに、サービスの貿易に関する一般協定（GATS：General Agreement on Trade in Services）<sup>7)</sup>が定義するサービス貿易における四つの取引形態を事例に取り上げ、我が国の消費税法ではどのような取扱いになるのかを確認していく。
- ④EU が導入している付加価値税制度の動向と仕組みについて、2010年1月から導入された VAT パッケージを中心に確認する。そして、EU 型付加価値税制度との比較を通して、我が国が抱える消費税制度の問題点について検討していく。最後に、これらの検討結果を踏まえ、我が国におけるサービスの貿易取引を巡る消費税制度のあり方について若干の提言を述べることとする。

## 1 我が国におけるサービス貿易の実態

### 1.1 サービス貿易の定義と取引形態

サービス貿易の定義については、国際的に統一された規定はないが、一般的には、「狭義のサービス貿易」と「広義のサービス貿易」の二つに分類される。表1-1で示すように「狭義のサービス貿易」とは、「貿易外取引から投資収益及び政府取引（軍関係取引を含む）を除いた取引」をいう。ただし、この定義に従えば直接投資収益が含まれていないため、サービス業における国際的取引の実態を広い視野で捉えることはできない。したがって、「狭

---

7) GATS とは、世界貿易機関を設立するマラケッシュ協定（以下 WTO 協定）の一部。サービス貿易の障害となる政府規制を対象とした初めての多国間国際協定である。前文、本文、8 個の「附属書」及び各国の「約束表」により構成されている。外務省 <[http://www.mofa.go.jp/mofaj/Gaiko/wto/service/gats\\_1.html#1-1](http://www.mofa.go.jp/mofaj/Gaiko/wto/service/gats_1.html#1-1)>.

表1-1 サービス貿易の定義

(広義のサービス貿易)		(狭義のサービス貿易)		(世界銀行による定義)																																					
<table><tr><td>船</td><td>舶</td></tr><tr><td>①貨物運賃</td><td></td></tr><tr><td>②海上保険</td><td></td></tr><tr><td>③貨物の流通に係わるサービス (地上義務)</td><td></td></tr></table>		船	舶	①貨物運賃		②海上保険		③貨物の流通に係わるサービス (地上義務)		<table><tr><td>船</td><td>舶</td></tr><tr><td>①貨物運賃</td><td></td></tr><tr><td>②海上保険</td><td></td></tr><tr><td>③貨物の流通に係わるサービス (地上義務)</td><td></td></tr></table>		船	舶	①貨物運賃		②海上保険		③貨物の流通に係わるサービス (地上義務)		<table><tr><td>船</td><td>舶</td></tr><tr><td>①貨物運賃</td><td></td></tr><tr><td>②海上保険</td><td></td></tr><tr><td>③貨物の流通に係わるサービス (地上義務)</td><td></td></tr></table>		船	舶	①貨物運賃		②海上保険		③貨物の流通に係わるサービス (地上義務)													
船	舶																																								
①貨物運賃																																									
②海上保険																																									
③貨物の流通に係わるサービス (地上義務)																																									
船	舶																																								
①貨物運賃																																									
②海上保険																																									
③貨物の流通に係わるサービス (地上義務)																																									
船	舶																																								
①貨物運賃																																									
②海上保険																																									
③貨物の流通に係わるサービス (地上義務)																																									
<table><tr><td>その他の運輸</td></tr></table>		その他の運輸	<table><tr><td>その他の運輸</td></tr></table>		その他の運輸	<table><tr><td>その他の運輸</td></tr></table>		その他の運輸																																	
その他の運輸																																									
その他の運輸																																									
その他の運輸																																									
<table><tr><td>旅</td><td>行</td></tr></table>		旅	行	<table><tr><td>旅</td><td>行</td></tr></table>		旅	行	<table><tr><td>旅</td><td>行</td></tr></table>		旅	行																														
旅	行																																								
旅	行																																								
旅	行																																								
<table><tr><td>その他の民間サービス</td></tr><tr><td>①労働所得</td></tr><tr><td>②財産所得</td></tr><tr><td>③その他の財及びサービス</td></tr><tr><td>・非保険商品</td></tr><tr><td>・通信サービス</td></tr><tr><td>・公告</td></tr><tr><td>・仲介料</td></tr><tr><td>・経営</td></tr><tr><td>・チャーター及びオペレーションリーシング</td></tr><tr><td>・取引料</td></tr><tr><td>・専門及び技術サービス</td></tr></table>		その他の民間サービス	①労働所得	②財産所得	③その他の財及びサービス	・非保険商品	・通信サービス	・公告	・仲介料	・経営	・チャーター及びオペレーションリーシング	・取引料	・専門及び技術サービス	<table><tr><td>その他の民間サービス</td></tr><tr><td>①労働所得</td></tr><tr><td>②財産所得</td></tr><tr><td>③その他の財及びサービス</td></tr><tr><td>・非保険商品</td></tr><tr><td>・通信サービス</td></tr><tr><td>・公告</td></tr><tr><td>・仲介料</td></tr><tr><td>・経営</td></tr><tr><td>・チャーター及びオペレーションリーシング</td></tr><tr><td>・取引料</td></tr><tr><td>・専門及び技術サービス</td></tr></table>		その他の民間サービス	①労働所得	②財産所得	③その他の財及びサービス	・非保険商品	・通信サービス	・公告	・仲介料	・経営	・チャーター及びオペレーションリーシング	・取引料	・専門及び技術サービス	<table><tr><td>その他の民間サービス</td></tr><tr><td>①労働所得</td></tr><tr><td>②財産所得</td></tr><tr><td>③その他の財及びサービス</td></tr><tr><td>・非保険商品</td></tr><tr><td>・通信サービス</td></tr><tr><td>・公告</td></tr><tr><td>・仲介料</td></tr><tr><td>・経営</td></tr><tr><td>・チャーター及びオペレーションリーシング</td></tr><tr><td>・取引料</td></tr><tr><td>・専門及び技術サービス</td></tr></table>		その他の民間サービス	①労働所得	②財産所得	③その他の財及びサービス	・非保険商品	・通信サービス	・公告	・仲介料	・経営	・チャーター及びオペレーションリーシング	・取引料	・専門及び技術サービス
その他の民間サービス																																									
①労働所得																																									
②財産所得																																									
③その他の財及びサービス																																									
・非保険商品																																									
・通信サービス																																									
・公告																																									
・仲介料																																									
・経営																																									
・チャーター及びオペレーションリーシング																																									
・取引料																																									
・専門及び技術サービス																																									
その他の民間サービス																																									
①労働所得																																									
②財産所得																																									
③その他の財及びサービス																																									
・非保険商品																																									
・通信サービス																																									
・公告																																									
・仲介料																																									
・経営																																									
・チャーター及びオペレーションリーシング																																									
・取引料																																									
・専門及び技術サービス																																									
その他の民間サービス																																									
①労働所得																																									
②財産所得																																									
③その他の財及びサービス																																									
・非保険商品																																									
・通信サービス																																									
・公告																																									
・仲介料																																									
・経営																																									
・チャーター及びオペレーションリーシング																																									
・取引料																																									
・専門及び技術サービス																																									
<table><tr><td>その他の政府サービス</td></tr><tr><td>①軍関係</td></tr><tr><td>②公館の運営経費</td></tr><tr><td>③外交官の個人支出</td></tr></table>		その他の政府サービス	①軍関係	②公館の運営経費	③外交官の個人支出	<table><tr><td>その他の政府サービス</td></tr><tr><td>①軍関係</td></tr><tr><td>②公館の運営経費</td></tr><tr><td>③外交官の個人支出</td></tr></table>		その他の政府サービス	①軍関係	②公館の運営経費	③外交官の個人支出	<table><tr><td>その他の政府サービス</td></tr><tr><td>①軍関係</td></tr><tr><td>②公館の運営経費</td></tr><tr><td>③外交官の個人支出</td></tr></table>		その他の政府サービス	①軍関係	②公館の運営経費	③外交官の個人支出																								
その他の政府サービス																																									
①軍関係																																									
②公館の運営経費																																									
③外交官の個人支出																																									
その他の政府サービス																																									
①軍関係																																									
②公館の運営経費																																									
③外交官の個人支出																																									
その他の政府サービス																																									
①軍関係																																									
②公館の運営経費																																									
③外交官の個人支出																																									
<table><tr><td>海外投資収益</td></tr></table>		海外投資収益	<table><tr><td>海外投資収益</td></tr></table>		海外投資収益	<table><tr><td>海外投資収益</td></tr></table>		海外投資収益																																	
海外投資収益																																									
海外投資収益																																									
海外投資収益																																									
<table><tr><td>移転収益</td></tr></table>		移転収益	<table><tr><td>移転収益</td></tr></table>		移転収益	<table><tr><td>移転収益</td></tr></table>		移転収益																																	
移転収益																																									
移転収益																																									
移転収益																																									

(出所) 経済企画庁調整局 (1988) p.13。

義のサービス貿易」に直接投資収益を加えたものを「広義のサービス貿易」として定義される<sup>8)</sup>。

また、世界銀行では、サービス貿易を「経常収支のインビジブル項目のうち、海外投資収益と移転項目の二つを除いた非要素サービス取引」と定義している<sup>9)</sup>。そして、OECDでは、サービス貿易について、①「ある国の居住者によって生産されたサービスが別の国の居住者によって使用・受領・支払われるもの」②「サービスの供給国から輸出されサー

8) 経済企画庁調整局 (1988) p.13。

9) World Bank (1981), 経済企画庁調整局 (1988) p.12。

態 様	内 容	典型例	典型例のイメージ図
1. 国境を越える取引	いずれかの加盟国の領域から他の加盟国の領域へのサービス提供	<ul style="list-style-type: none"> <li>・電話で外国のコンサルタントを利用する場合</li> <li>・外国のカatalog通信販売を利用する場合など</li> </ul>	
2. 海外における消費	いずれかの加盟国の領域内におけるサービスの提供であって、他の加盟国のサービス消費者に対して行われるもの	<ul style="list-style-type: none"> <li>・外国の会議施設を使って会議を行う場合</li> <li>・外国で船舶・航空機などの修理をする場合など</li> </ul>	
3. 業務上の拠点を通じてのサービス提供	いずれかの加盟国のサービス提供者によるサービスの提供であって他の加盟国の領域内の業務上の拠点を通じて行われるもの	<ul style="list-style-type: none"> <li>・海外支店を通じた金融サービス</li> <li>・海外現地法人が提供する流通・運輸サービスなど</li> </ul>	
4. 自然人の移動によるサービス提供	いずれかの加盟国のサービス提供者によるサービスの提供であって他の加盟国の領域内の加盟国の自然人の存在を通じて行われるもの	<ul style="list-style-type: none"> <li>・招聘外国人アーティストによる娯楽サービス</li> <li>・外国人技師の短期滞在による保守・修理サービスなど</li> </ul>	

図 1-1 サービス貿易の4態様

注) イメージ図の記号 ●：サービス提供者, ▲：サービス消費者, ■：業務上の拠点, ◆：自然人, ○△□◇：移動前, ←--- サービス提供, ←—— 移動, ←— 拠点の設置

(出所) 外務省 <[http://www.mofa.go.jp/MOFAJ/gaiko/wto/service/gats\\_5.html](http://www.mofa.go.jp/MOFAJ/gaiko/wto/service/gats_5.html)> より作成。

ビス需要国で輸入されること」③「ある国において主として生産されたサービスが別の国の居住者によって使用・受領・支払われるもの」と定義されている<sup>10)</sup>。

さらに、GATSによれば、対象となるサービスの範囲を、政府の権限行使として提供されるサービス(例:国営独占の場合の電力、水道事業等)以外のすべての分野におけるサービスと定義付けしており、サービス分野は12分野（実務、通信、建設・エンジニアリング、流通、教育、環境、金融、健康・社会事業、観光、娯楽、運送、その他）に分類されてい

10) OECD (1987), 経済企画庁調整局 (1988) p.311。

る<sup>11)</sup>, <sup>12)</sup>, <sup>13)</sup>。また, GATS では, サービスにおける四つの様態による取引を「サービス貿易」と定義付けている (図 1-1 参照)。

このように, サービス貿易には, 定義として確立されたものはないが, 従来の物品以外のものを広義に示すといえる<sup>14)</sup>。本稿でも, サービス貿易の定義を, 有形の物品以外の貿易取引とする。すなわち, 我が国の消費税法が規定する役務の提供だけでなく, 無形資産の譲渡及び貸付けによる越境取引も含めて<sup>15)</sup> 検討を行なっていく。

## 1.2 サービス貿易の市場規模

我が国において, 名目 GDP に占めるサービス貿易の割合がどのくらいなのか, その構成比率の推移を確認していく。2008年の国民経済計算によれば, サービスの輸入による名目 GDP 構成比は, 1999年の2.3%から2008年には2.9%まで上昇している。特に, 2003年からは, 6年連続で増加の一途をたどっていることがわかる。

一方, サービスの輸出による名目 GDP 構成比についても, 1999年の1.1%から2008年には2.2%まで上昇しており, 10年連続の増加となっている<sup>16)</sup> (図 1-2 参照)。

このような, サービスの貿易取引による割合の上昇は, サービスの多様化や物品と代替が可能なデジタル財取引<sup>17)</sup> の増加などが考えられ, 今後においてもその構成比率は上昇していくと思われる。

## 1.3 サービス貿易がもたらす消費税問題

我が国の消費税制度は, 国内取引の場合, 事業者が売上に係る消費税から仕入に係る消費税を差し引いた金額を納税し, 最終消費者が, その購入価格に係る消費税を負担するという課税構造になっている。つまり, 原則として, 物品取引とサービス取引は同様に課税されていることになる。

11) サービスによる分類の詳細については, 外務省 <[http://www.mofa.go.jp/Mofaj/gaiko/wto/service/gats\\_1.html#1-1](http://www.mofa.go.jp/Mofaj/gaiko/wto/service/gats_1.html#1-1)> を参照。

12) ちなみに, 米国通商法では, サービス貿易の定義を「アウトプットが有形財以外のものである経済活動。」としている。経済企画庁調整局 (1988) p.14。

13) 日本銀行は, 国際収支統計のサービス収支について, サービス貿易の取引内容ごとに定義されている。詳細については, 日本銀行国際収支統計研究会 (1996, 2002) を参照。

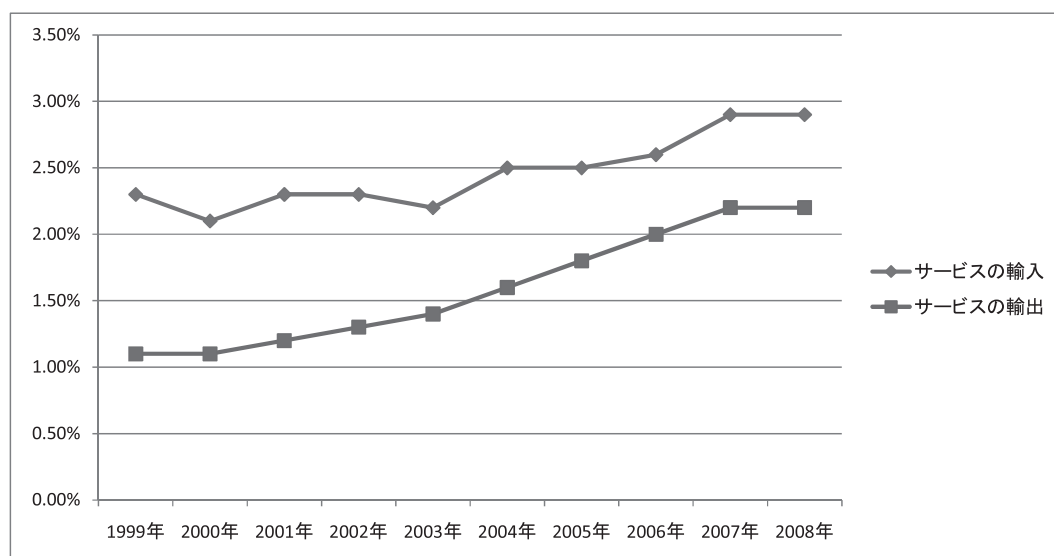
14) 藤本 (2005) p.26。

15) 我が国の消費税法が規定するサービス貿易の範囲については, 3.1を参照。

16) OECD 諸国の貿易額に占めるサービス貿易の比率は, 2002年において, 輸出の21.9%, 輸入の20.5%を占めている。OECD (2005) p.2。

17) デジタル財取引とは, 「インターネットのようなネットワーク上で行われる商取引であり, デジタル化されたデータを送信することによって行われる商取引」のことをいう。





(単位：%)

項 目	1999年	2000年	2001年	2002年	2003年	2004年	2005年	2006年	2007年	2008年
サービスの輸入	2.3	2.1	2.3	2.3	2.2	2.5	2.5	2.6	2.9	2.9
サービスの輸出	1.1	1.1	1.2	1.3	1.4	1.6	1.8	2.0	2.2	2.2

図 1-2 サービスの輸出入による名目 GDP 構成比率の推移

（出所）内閣府「平成20年度国民経済計算」<<http://www.esri.cao.go.jp/jp/sna/h20-kaku/22annual-report-j.html>> より作成。

それに対して、国境を越えた取引の場合、物品取引は、税関によって取引が把握できるため、物品の輸出には、輸出免税が適用されることになり、物品の輸入においても、外国貨物を保税地域から引き取る者が、消費税を納税することになる。

ところが、国境を越えたサービス取引については、物品とは違って無形であり、その実態をつかむことが困難であることから、消費税において問題が生じてくる。たとえば、サービスの輸出は、原則として、輸出免税が適用されるが、物品取引とは違い、サービスの提供先が国外のどこであるかを判定することが難しい場合もあり、国境を越えたサービスの輸出すべてに輸出免税が適用されているとは限らない。さらに、サービスの輸入についても、物品取引のように税関で把握することができないため、課税の徴収が困難であることから、我が国の消費税法では課税対象外となっている。

つまり、我が国の貿易取引については、消費税の課税管轄地が統一されておらず、原産地課税と消費地課税が混同している状態となっている。このような現状から、消費税によ

る課税の公平が保たれておらず、課税管轄地の統一に向けて、早急に議論を行っていく必要があるといえよう。

## 2 消費税制度による課税管轄地

### 2.1 消費地課税と原産地課税

国境を越えたサービス取引における消費税は、各国による課税規定の抵触により、課税漏れや二重課税が生じる可能性が考えられることから、課税を消費地国あるいは原産地国のどちらで行うべきかを検討していく必要がある。そこで本節では、国際間における国境税調整 (Border tax adjustment) 問題でよく議論される消費地課税と原産地課税の概念について言及する。

消費地課税とは、サービスが A 国から B 国へ輸出された場合、そのサービスに対する消費税は消費地である B 国で課税されるべきであるという考え方である。それに対して、原産地課税とは、それが提供地である A 国で課税されるべきだという考え方である。したがって、消費地課税の場合、サービスは、すべてその消費地国において課税されることになる。つまり、A 国から輸出される際には、A 国内で課税されるべき消費税は免税となり、B 国に輸入した時点で B 国の課税がなされる。このため消費地課税は輸出免税・輸入課税とも呼ばれている<sup>18)</sup>。

一方、原産地課税は提供地国で課税するという考え方であるから、すべてのサービスは、その提供地国において課税される。すなわち、A 国から輸出される際には、A 国内で課税され、B 国に輸入した時点で B 国の課税は免税となる。つまり、輸出課税・輸入免税という仕組みである<sup>19)</sup>。このような課税原則の見解については、租税理論上の論点として検討の余地が残されている。

先行研究においても、サービス貿易を巡る課税原則について論述されている文献はいくつか存在する。たとえば、水野 (1989b) は、「物品については、消費地課税、サービスについては原産地課税を採用するのは、課税の中立性を損ねる<sup>20)</sup>。国外に向けられたサービスを免税とし、国外からなされるサービスには課税するという方向で検討がなされなければならない<sup>21)</sup>。」とし、渡辺 (2006) は、「国際的サービス取引に対して、原産地課税に

18) 戸谷 (1997) p.147。

19) 戸谷 (1997) p.147。

20) 水野 (1989b) p.200。

21) 水野 (1989b) p.204。



は、課税のチェーンを切断したままにしておくという欠陥があり、消費地課税には、一旦切断された課税のチェーンを修復するという機能がある。したがって、消費地課税を志向することが妥当であろう<sup>22)</sup>。」と述べている。

さらに、藤本（2005）は、「サービスの国際取引についても、消費が行われる場所で課税されるという消費課税の原則を貫き、税制の国際競争に対する中立性を確保するためには、消費地課税を行うことが望ましい<sup>23)</sup>。」と述べ、いずれも消費地課税を提唱している<sup>24)</sup>。

それに対して、玉岡（2006）は、「デジタル財（サービス）取引のみ原産地課税を行うことは十分考慮に値するオプションである。もし、消費地課税を行うのであれば、消費地の確定という厄介な問題を解決する必要がある<sup>25)</sup>。」とし、駒宮（2000）も、「付加価値原産地課税は、消費税における輸出国と輸入国との間の国際的な課税権の調査がより合理的に行われることから、国際的なサービス取引や無形資産取引の場合においても、輸出免税の適用を排除して、付加価値原産地主義に基づく課税権の調整を行う必要がある<sup>26)</sup>。」と述べており両者ともに原産地課税を提唱している。

また、沼田（2009）は、「国際的サービス取引について、中立的で合理的な課税の実現には限界があることから、サービス取引による国際化への対処として、消費地課税を基本としつつ、必要に応じて原産地課税を取り入れるべきであるが、現行の間接税制度は維持すべきである<sup>27)</sup>。」とし、課税原則について折衷の見解を示している。

このように、サービスの貿易取引における消費税の課税管轄地を巡る議論については、学者の間でも見解が分かれており、明確な結論は出ていない。今後においても、課税の中立性・公平性の観点から実現可能な課税方法について、さらなる議論を行っていく必要があるといえる。

## 2.2 為替変動による課税管轄地への影響

本節では、消費地課税を導入した場合と原産地課税を導入した場合とでは、為替レ-

---

22) 渡辺（2006）pp.73-74。

23) 藤本（2005）p.37。

24) サリヴァン（Sullivan, C. K.）は、「サービスに対する課税はサービスの提供時になされる、つまり、消費時になされるため、やはり、消費地原則が妥当とし、国外に向けられたサービス提供の場合には、役務の提供は国外でなされるため、必然的に免税になる。」と述べている。Sullivan, C. K.（1965）p.110. 水野（1989b）p.200。

25) 玉岡（2006）p.167。

26) 駒宮（2000）pp.106-107。

27) 沼田（2009）pp.61-63。

ト<sup>28)</sup>の変動<sup>29)</sup>による影響がどのように生じるのか検討した上で、どちらの課税原則が消費税の課税方法として最適であるのか明示していく。

### 2.2.1 国内取引のケース

まずは、国内取引のケースを見ていくこととする。たとえば、我が国に5%の消費税が課税され、アメリカには消費税がないものと仮定する。そして、日米で同じサービスがアメリカでは、1ドルで事業者から消費者へ販売され、我が国では、100円で事業者から消費者へ国内販売されていたものとする。また、ドイツについても、1ユーロ=100円で同様の取引があったと仮定し、20%の付加価値税が課税されることとする<sup>30)</sup>。しかし、このような場合は、仮に為替の変動があったとしても、国内での取引となるため、国際間による経済への影響はないといえる（図2-1参照）。

為替レート	国内取引	
1ドル=100円	日本（事業者） 100円	→ 日本（消費者） 100円 + 5% 消費税
	アメリカ（事業者） 1ドル	→ アメリカ（消費者） 1ドル + no tax
1ユーロ=100円	日本（事業者） 100円	→ 日本（消費者） 100円 + 5% 消費税
	ドイツ（事業者） 1ユーロ	→ ドイツ（消費者） 1ユーロ + 20% VAT

図2-1 為替変動による国内取引への影響

（出所）渡辺（2006）pp.70-71より作成。

### 2.2.2 消費地課税のケース

次に、サービスを我が国の消費者が、アメリカの事業者から購入したケースとアメリカの消費者が、我が国の事業者から購入したケースを確認する。為替レートは1ドル=100円とし、輸送コストなどはかからないものとする。日独間についても同様の取引で、1ユー

28) 我が国の消費税法では、外貨建取引に係る対価について、「外貨建ての取引に係る資産の譲渡等の対価の額は、所得税又は法人税の課税所得金額の計算において外貨建ての取引に係る売上金額その他の収入金額につき円換算して計上すべきこととされている金額によるものとする。」と規定されている（消費税法基本通達10-1-7）。

29) このような為替レートの変動は、たとえば、次のようにして引き起こされる。当初、消費地課税のもとで1ドル=100円であった。しかし、日本の消費税が原産地課税に移行したために輸出免税が行えなくなり、米国への販売価格が上昇して輸出が減少し、日本に貿易赤字が生じた。このため、日本の事業者は外貨不足となって為替市場で円を売ってドルを買おうとするために、円安・ドル高となり1ドル=105円となった。渡辺（2006）p.79。

30) 渡辺（2006）pp.70-71。

ロ＝100円とする。

これらの取引を比較すると、消費地課税の場合は、為替の変動が生じても消費税が両国の国内価格に影響を与えず、かつ、両国による事業者の競争条件も歪めていないといえる。つまり、国内取引の場合と同じ経済効果をもたらしている（図2-2参照）。

また、サービスの購入者が消費者ではなく、消費税の課税事業者であるケースを見ていくと、消費地課税の場合は、我が国の課税事業者が、アメリカからサービスを1ドル＝100円で購入すれば、そのサービスの輸入に関して5円の消費税を支払うことになる。しかし、この輸入に係る消費税は、課税事業者の売上に係る消費税額から仕入税額控除を行うことができる<sup>31)</sup>。

すなわち、我が国の課税事業者が購入した金額は105円となるが、消費地課税において、同事業者は5円の輸入に係る消費税を納税しているので、その5円を仕入税額控除することができる<sup>32)</sup>。

為替レート	消費地課税		
	原産地国		消費地国
1ドル＝100円	アメリカ（事業者） 1ドル	→	日本（消費者） 100円＋5％消費税
	日本（事業者） 100円	→	アメリカ（消費者） 1ドル＋no tax
1ユーロ＝100円	ドイツ（事業者） 1ユーロ	→	日本（消費者） 100円＋5％消費税
	日本（事業者） 100円	→	ドイツ（消費者） 1ユーロ＋20％VAT

図2-2 為替変動による消費地課税への影響

（出所）渡辺（2006）pp.70-71より作成。

### 2.2.3 原産地課税のケース

続いて、我が国の消費税法が、原産地課税に移行したケースを同様の方法で確認していく。この場合、国内取引と経済効果が同じになる条件は、日米間であれば為替レートが1ドル＝100円ではなく、1ドル＝105円に調整することであり、日独間についても1ユーロ＝100円ではなく、1ユーロ＝87.5円（105/1.2円）に調整することが必要となる。

つまり、為替の調整が可能であれば、原産地課税も国内取引と同様の経済効果を示すこ

31) 渡辺（2006）pp.70-72。

32) 渡辺（2006）p.73。

とになる（図2-3参照）<sup>33)</sup>。しかし、当然のことながら為替レートは自由に調整することができないため、原産地課税については、国内取引とは異なった経済効果を生む結果となる。

また、サービスの購入者が消費者ではなく、我が国の課税事業者であった場合、原産地課税だと、その課税事業者は、仮にアメリカからサービスを1ドル=105円で購入しても、その時点で消費税は課税されないこととなる。そして、その課税事業者がサービスを国内で転売して売上に消費税が課税されたとしても、購入代金のうち5円分を仕入税額控除することができない。

つまり、我が国の課税事業者が購入した価格を105円とした場合、原産地課税については、消費地課税と同様に105円で購入しているにもかかわらず、5円の仕入税額控除ができないこととなる<sup>34)</sup>。

為替レート	原産地課税		
	原産地国		消費地国
1ドル=105円	アメリカ（事業者） 1ドル + no tax	→	日本（消費者） 105円
	日本（事業者） 100円 + 5% 消費税	→	アメリカ（消費者） 1ドル
1ユーロ=87.5円	ドイツ（事業者） 1ユーロ + 20% VAT	→	日本（消費者） 105円
	日本（事業者） 100円 + 5% 消費税	→	ドイツ（消費者） 1.2ユーロ

図2-3 為替変動による原産地課税への影響

（出所）渡辺（2006）pp.70-71より作成。

#### 2.2.4 課税管轄地が相違するケース

最後に、両国の課税管轄地が相違するケースを検討していく。まずは、ドイツの事業者が我が国の消費者に対してサービスを提供し、ドイツが原産地課税、我が国が消費地課税を適用している場合はどうなるのか確認する。この場合は、二重課税となるが、為替レートが1ユーロ=83.3円（100/1.2円）に調整できると仮定すれば、国内取引と同じ経済効果が生じる。また、同様のケースで、ドイツでは消費地課税、我が国では原産地課税を適用している場合は、両国ともに課税が行われない。

逆に、我が国の事業者がドイツの消費者に対してサービスを提供し、我が国で原産地課

33) 渡辺（2006）pp.71-72。

34) 渡辺（2006）pp.72-73。

税, ドイツで消費地課税を適用している場合も二重課税となるものの, 為替レートが1ユーロ=105円に調整可能であれば, 国内取引と同じ経済効果をもたらす<sup>35)</sup> (図2-4 参照)。また, 同様のケースで, 我が国では消費地課税, ドイツでは原産地課税を適用している場合は, 両国で課税が行われないこととなる。

このように, 両国の課税管轄地が相違するケースにおいても, 原産地課税と同様に, 為替レートの調整が必要になることから, 国内取引とは異なった経済効果を生む結果となる。

為替レート	原産地課税		消費地課税
	原産地国		消費地国
1 ユーロ = 83.3 円	ドイツ (事業者) 1 ユーロ + 20 % VAT	→	日本 (消費者) 100 円 + 5 % 消費税
1 ユーロ = 105 円	日本 (事業者) 100 円 + 5 % 消費税	→	ドイツ (消費者) 1 ユーロ + 20 % VAT

図2-4 為替変動による課税管轄地への影響（課税管轄地が相違するケース）

（出所）渡辺（2006）p.72より作成。

## 2.3 小 括

以上の結果から, 為替の変動から生じる消費地課税と原産地課税との相違点が明示された。つまり, 消費地課税の場合は, 輸出時に免税され, 輸入時に課税が行われるという課税の仕組みから, 為替の変動が起こっても, 消費税が両国の国内価格に影響を与えることなく, 国内取引の場合と同様の経済効果が維持できる。

一方, 原産地課税を適用する場合, 仮に為替レートの調整が可能であれば, 国内取引と同じ経済効果が生じるということになるが, 実際には, 原産地課税によって生じた輸出価格の上昇分を為替レートの調整によって相殺することは不可能である<sup>36)</sup>。したがって, 原産地課税の導入は, 国際間による経済の歪みを引き起こす原因になることから, サービスの貿易取引においても消費地課税を適用することが理想といえる。

35) 渡辺（2006）pp.72。

36) 仮に, 為替レートの調整がある程度可能になったとしてもかなりのタイムラグと不確実性を伴うということを輸出業者が見越しているために, 原産地課税には反対すると考えられる。渡辺（2006）p.73。

### 3 サービス貿易における日本型消費税

#### 3.1 サービス貿易の課税範囲

本節では、我が国の消費税法が規定するサービスの貿易取引に関する課税基準について整理していく。サービスの貿易取引には、消費税法上の役務の提供以外に無形資産の譲渡又は貸付け<sup>37)</sup> も含まれることになる。

消費税法4条3項1号、2号の規定によれば、資産の譲渡又は貸付けに該当する場合、原則、その資産を所在していた場所が国内であれば国内取引となり、役務の提供に該当する場合については、原則、役務の提供が行われた場所が国内であれば国内取引として消費税の課税対象となる。

しかし、このような取引にはそれぞれ特例規定が設けられており、資産の譲渡又は貸付けについては、消費税法施行令6条1項各号により規定されている。たとえば、無形資産の代表例である無体財産権を見てみると、特許権等の場合は、これらの権利の登録をした機関の所在地、著作権等については、著作権等の譲渡又は貸付けを行う者の住所地で内外判定を行う。つまり、それぞれ規定されている場所が、国内であれば国内取引として課税の対象となる。ただし、消費税法施行令6条1項4～7号に掲げる無形固定資産等の譲渡又は貸付けで非居住者に対して行われるものは輸出取引等として輸出免税が適用される<sup>38)</sup> (表3-2参照)。

次に、役務の提供<sup>39)</sup> については、消費税法施行令6条2項各号で役務の提供を分類し、その種類ごとに国内取引の判定基準を規定している (表3-1参照)。つまり、判定基準により国内取引に該当すれば課税の対象になる。以下では、その判定基準について整理していく。

まずは、国際運輸による内外判定について見てみると、その出発地又は到着地のいずれかが国内にあれば国内取引に該当することになる。たとえば、我が国からアメリカへの飛行機運賃については、出発地が我が国であることから国内取引となる。ただし、この場合、輸出免税の対象となる。

37) 消費税法2条1項8号、消費税法4条3項、消費税法施行令2条を参照。

38) 消費税法施行令17条2項6号。

39) 役務の提供とは、請負契約、運送契約などにより、労務、便益、その他の役務を提供することをいう。たとえば、「土木工事、修繕、運送、保管、印刷、広告、仲介、興行、宿泊、飲食、技術援助、情報の提供、便益、出演、著述その他のサービスを提供することをいい、弁護士、公認会計士、税理士、作家、スポーツ選手、映画監督、棋士等によるその専門的知識、技術等に基づく役務の提供」もこれに含まれる (消費税法基本通達5-5-1)。



表3-1 役務の提供による判定基準

役務の提供内容	判定基準となる場所
国際輸送	旅客又は貨物の出発地若しくは発送地又は到着地
国際通信	発信地または受信地
国際郵便	差出地または配達地
保険	保険事業者の保険契約締結に係る事務所等の所在地
情報の提供または設計	情報提供者又は設計者の情報提供又は設計に係る事業所等の所在地
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、検査に係る役務の提供で、生産設備等の建設または製造に関するもの	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
上記以外の役務の提供で、国際間で行われる役務の提供その役務の提供が行われた場所が明らかでないもの	役務の提供者の事業所等の所在地

（出所）消費税法施行令6条2項より作成。

表3-2 輸出免税の範囲

条文番号	輸出免税の範囲
消費税法7条1項1号	本邦からの輸出として行われる資産の譲渡又は貸付け
消費税法7条1項2号	外国貨物の譲渡又は貸付け
消費税法7条1項3号	国内及び国内以外の地域にわたって行われる旅客若しくは貨物の輸送又は通信
消費税法7条1項4号	専ら前号に規定する輸送の用に供される船舶又は航空機の譲渡若しくは貸付け又は修理で政令で定めるもの
消費税法7条2項	前項の規定は、その課税資産の譲渡等が同項各号に掲げる資産の譲渡等に該当するものであることにつき、財務省令で定めるところにより証明がされたものでない場合には、適用しない
消費税法施行令17条1項1号	船舶運航事業又は船舶貸渡業を営む者に対して行われる船舶の譲渡又は貸付け
消費税法施行令17条1項2号	航空運送事業を営む者に対して行われる航空機の譲渡又は貸付け
消費税法施行令17条1項3号	船舶又は航空機の修理で船舶運航事業者、船舶貸渡業者若しくは航空運送事業者の求めに応じて行われるもの
消費税法施行令17条2項2号	専ら国内及び国内以外の地域にわたって又は国内以外の地域間で行われる貨物の輸送の用に供されるコンテナの譲渡若しくは貸付けで船舶運航事業、船舶貸渡業者若しくは航空運送事業を営む者に対して行われるもの又は当該コンテナの修理で船舶運航事業者等の求めに応じて行われるもの
消費税法施行令17条2項3号	船舶又は航空機の水先、誘導、その他入出港若しくは離着陸の補助又は入出港、離着陸、停泊若しくは駐機のための施設の提供に係る役務の提供その他これらに類する役務の提供で船舶運航事業者等に対して行われるもの
消費税法施行令17条2項4号	外国貨物の荷役、運送、保管、検数又は鑑定その他これらに類する外国貨物に係る役務の提供（指定保税地域等における輸出しようとする貨物及び輸入の許可を受けた貨物に係るこれらの役務の提供を含む。）
消費税法施行令17条2項5号	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
消費税法施行令17条2項6号	消費税法施行令6条1項4号から7号までに掲げる資産の譲渡又は貸付けで非居住者に対して行われるもの
消費税法施行令17条2項7号	非居住者に対して行われる役務の提供で次に掲げるものの以外のもの 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 イ又は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

（出所）消費税法7条、消費税法施行令17条より作成。

国際通信については、その発信地又は受信地が国内であれば国内取引となる。たとえば、国際電話などが考えられるが、我が国からイギリスへ電話をすれば、発信地が我が国にあることから国内取引となる。ただし、この場合も輸出免税の対象となる。逆に、イギリスから我が国にかけた電話料金を我が国の事業者が、着信払いで支払えば、受信地が国内になることから国内取引となる。しかし、この場合についても輸出免税の対象となっている。これは、国際郵便についても同様のことがいえる。つまり、国際運輸、国際通信、国際郵便については、国内取引に該当すれば、すべて輸出免税として取扱うことができる<sup>40)</sup>。

また、保険、生命保険料等は、保険会社の契約締結に係る事務所等の所在地で内外判定される。つまり、我が国の生命保険会社と保険契約を締結すれば、国内取引となる。ただし、保険については、国内取引に該当する場合、すべて非課税取引として取扱うことになる。情報の提供又は設計については、情報提供者あるいは設計者の事務所等の所在地で内外判定されることになるが、非居住者に対して情報の提供又は設計を行った場合は、輸出免税の対象となる。

続いて、生産設備等の建設又は製造に関するものは、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で判定する。ただし、生産設備等の建設又は製造に関する調査・企画・立案・助言・監督・検査については、あくまで役務の提供部分による内外判定を規定したものである。

たとえば、我が国の事業者が中国での生産設備等の建設工事を請負った場合、中国に対する生産設備等の建設が、その事前の調査・企画・立案等のいわゆる役務の提供部分だけの請負契約であれば、請負手数料となり、その生産設備等の建設・製造に必要な資材の大部分が調達される場所が、我が国である場合は国内取引として取扱う<sup>41)</sup>。ただし、この場合も外国法人等の非居住者に対する役務の提供となるため、輸出免税の対象となる。

さらに、上記以外による役務の提供で役務の提供が行われた場所が明らかでないものについては、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で判定される。つまり、事務所等の所在地が我が国であれば、国内取引として判定されることになる。

最後に、金銭の貸付けなどの金融取引が国内において行われたかどうかの判定は、消費税法施行令6条3項で規定されており、その貸付け又は行為を行う者のその貸付け又は行為に係る事務所等の所在地が国内にあるか否かで判定される。ただし、国内取引に該当す

---

40) 藤井 (2010) pp.127-128。

41) ただし、建設工事自体の請負部分に係る契約については、その建設される建物がどこにあるかで判断される。つまり、中国で建設される生産設備等であれば、建設工事部分は国外取引と考えられるため課税対象外となる。藤井 (2010) p.128。

る場合は、すべて非課税取引となる。

以上のように、サービスの貿易取引に係る課税管轄地の判定基準について確認してきたが、個々のサービス提供の履行地よりも、そのサービスの管理・支配を行う場所を重視しているといえる。この基準は、固定施設の場所により、サービスの提供が国内取引に該当するか否かを判定していることから、所得税における恒久的施設の概念<sup>42)</sup>に類似するといえる。このような取扱いとは、サービスが提供された場所を個別的に把握するのは国際取引において困難であるから、物理的施設がある事業所の所在地で課税しようという趣旨からきたものと考えられる<sup>43)</sup>。

### 3.2 サービス貿易と日本型消費税－GATSの四様態を事例に－

先にも述べたように、GATSでは、サービスにおける四つの取引形態をサービス貿易と定義しているが、本節では、この四つの取引形態について、我が国の消費税法ではどのような取扱いになるのか検討していく。

#### 3.2.1 国境を越える取引

まず、我が国の事業者若しくは消費者（以下「事業者等」という。）が、国外の提供者

---

42) 恒久的施設（PE）の概要については以下の通りである。

非居住者及び外国法人（以下「非居住者等」という。）に対する課税では、「国内源泉所得」のみ課税対象とされるが、同じ「国内源泉所得」であっても、その支払を受ける非居住者等が日本国内に「恒久的施設」を有しているか、また「恒久的施設」を有する場合には、その「恒久的施設」の種類によって、課税関係が異なってくる。

たとえば、国内において行う事業から生ずる所得について、「恒久的施設」を持つ非居住者は、総合課税となるが、「恒久的施設」を持たない非居住者の場合には、非課税となっている。

また、「恒久的施設」という用語は、一般的に、「PE」（Permanent Establishment）と略称されており、次の3つの種類に区分されている。

(1)支店、出張所、事業所、事務所、工場、倉庫業者の倉庫、鉱山・採石場等天然資源を採取する場所。  
ただし、資産を購入したり、保管したりする用途のみに使われる場所は含まない。  
(2)建設、据付け、組立て等の建設作業等のための役務の提供で、1年を超えて行うもの。  
(3)非居住者のためにその事業に関し契約を結ぶ権限のある者で、常にその権限を行使する者や在庫商品を保有しその出入庫管理を代理で行う者、あるいは注文を受けるための代理人等（代理人等が、その事業に関わる業務を非居住者に対して独立して行い、かつ、通常の方法により行う場合の代理人等を除く）。

日本国内に恒久的施設を有するかどうかを判定するに当たっては、形式的に行うのではなく機能的な側面を重視して判定することになる。たとえば、ホテルの一室を借受け、売買契約を締結した場合は、恒久的施設に該当するが、単なる製品の貯蔵庫は恒久的施設に該当しないことになる。（所得税法5条、161条、164条、所得税法施行令289条、290条、所得税法基本通達164-3、法人税法4条、138条、141条、法人税法施行令185条、186条、法人税法基本通達20-2-1）国税庁 <<http://www.nta.go.jp/taxanswer/gensen/2881.htm>>。

43) 水野（1989b）p.202。

からサービスの提供を受ける場合にどのような取扱いになるのか検討する。たとえば、我が国の事業者等が、国外でコンサルタント業を営む事業者から電話でアドバイスを受ける場合が考えられる。

このようなサービス取引は、税関を通らないため、物品と同じように消費税を徴収することができない。つまり、消費税法上、電話でのコンサルタントは情報の提供に該当すると考えられるため、例外規定により情報提供を行う者の事務所等の所在地で判定されることになる<sup>44)</sup>。したがって、この場合、役務の提供を行う者の事務所等所在地は国外であることから、我が国では課税対象外となる。

逆に、我が国の事業者が、国外事業者等に対して同様のサービスを提供する場合について、その提供地は、情報提供者の事務所等の所在地であることから、国内取引に該当する。ただし、この場合については、非居住者に対する役務の提供として輸出免税の対象となり、消費税は免税されることになる。

### 3.2.2 国外における消費

次に、国外にある事業者等が、提供者である我が国でサービスを受ける場合の取扱いについて確認する。たとえば、国外の事業者等が我が国の会議施設を使って会議を行う場合などが考えられる。

このような、会議施設の使用に係るサービスの提供は、我が国の消費税法において国内取引に該当し、課税の対象となる。また、国内において直接便益を享受していることから、輸出免税も適用されないといえる<sup>45)</sup>。そして、国外の事業者等が、我が国を出国する際にも消費税の還付は受けられない<sup>46)</sup>。

なお、国外における消費に関連する事例が、国税不服審判所で裁決されており、裁決要旨については、以下の通りである。請求人は、非居住者である外国法人の従業員を対象に国内で実施するセミナーが、日常生活の中で行われるサービスとは異なるものであり、消費税法施行令17条2項7号ハに規定する国内における飲食又は宿泊に準ずるものとはいえず、また、セミナーの効果が国外に所在する工場等の現場において発現することは明らかであり、同号ハに規定する国内において直接便益を享受しているものとはいえないので、輸出免税の対象となる旨主張する。

しかし、セミナーは、講義、現場実習等そのすべてが国内で、外国法人の従業員に対し

44) 消費税法施行令6条2項5号。

45) 国内で消費されるサービスの一部を免税対象から除外している。具体的には、「国内に所在する資産に係る運送又は保管、国内における飲食又は宿泊、国内において直接便益を享受するもの（消費税法基本通達7-2-16、7-2-17参照）」が該当する（消費税法施行令17条2項7号）。

46) 田中（2008）p.57。

て行われる役務の提供であるから、国内飲食等に準ずるものに該当し、また、セミナーは、外国法人の従業員に対して国内で実施され、かつ国内で終了していることから、セミナーによる役務の提供による便益は、外国法人が国内において直接享受するものとなり、いずれも国内において完結しているものと認められる。

したがって、セミナーは消費税法施行令17条2項7号ハの規定に該当し、輸出免税の対象にはならないとした<sup>47)</sup>。このように、我が国において、非居住者による消費を巡る消費税の裁決事例が実際に存在している。

また、取引が逆の場合、つまり、我が国の事業者等が、サービスの提供国へ移動して同様のサービスを受けたときは、サービスの提供国は国外となり、そのサービスを提供した国の課税規定により判断される。したがって、我が国の消費税は課税されないこととなる。

### 3.2.3 業務上の拠点を通じてのサービス提供

続いて、国外事業者が我が国に所在する支店を通じてサービスの提供を行った場合について確認する。たとえば、国外に本社がある金融機関で我が国に支店を設けており、その支店を通じて、金融機関に係るサービスを我が国の事業者等が受ける場合を想定する。

このような場合、本店が国外にあっても我が国に支店が存在するため、業務上の拠点である支店が事務所等の所在地となる。つまり、この取引は我が国で行われていることから、国内取引となり、我が国の消費税が課税される。なお、業務上の拠点を通じてのサービス提供に関する事例が、国税不服審判所で裁決されており、裁決要旨は以下の通りである。

本件は、請求人が、航空貨物運送に関する清算業務等について、A国各航空会社の国内支店から航空貨物を運送する航空機スペース（貨物運送枠）を仕入れ、これを混載業者等に販売するものであり、消費税法7条1項3号に規定する貨物の輸送又は消費税法7条1項5号、同法施行令17条2項4号に規定する外国貨物に係る役務の提供に該当し、消費税が免税される旨主張した事案である。

しかしながら、請求人はA国各航空会社の指定貨物代理店として、本件業務、すなわちA国各航空会社の国内支店に対する①予約業務②販売促進業務及び運賃精算業務という役務の提供を行い、当該役務提供の対価を受領している。また、消費税法8条1項で非居住者とは、外国為替及び外国貿易法6条1項6号に規定する非居住者をいう旨規定され、本邦内の外国法人の支店等は居住者とみなされるから、A国各航空会社の国内支店は居住者に該当する。したがって、本件業務は、居住者に対する役務の提供と認められ、輸出

---

47) 国税不服審判所 平成15年 4月24日 名古屋裁決。<<http://www.kfs.go.jp/service/JP/65/53/index.html>>.



免税取引には該当せず、消費税法4条1項により、消費税の課税対象となる<sup>48)</sup>。我が国ではこのような裁決もあり、国外支店を通じてのサービス提供は課税の対象になる。

また、取引が逆の場合は、我が国に本社がある金融機関が国外にある支店を通じてサービスを提供していることになるため、その支店がある国の課税規定により判定されることから、我が国の消費税は課税されない。

### 3.2.4 自然人の移動によるサービス提供

最後に、自然人である国外の提供者が、消費者の居所地である我が国へ移動して役務の提供を行う場合を確認していく。たとえば、我が国に国外アーティストを招聘し、来日コンサートを開催する場合などが考えられる。

この場合は、我が国で役務の提供を行っていることから、消費税の課税対象となる。

ただし、国外アーティストが我が国で役務の提供を行う場合、国外アーティストが国内に住所等がない個人及び国内に事務所などがない外国法人であっても、国内において課税資産の譲渡等を行い、かつ、その課税期間の前々年又は前々事業年度の課税売上高が1,000万円を超える場合につき、消費税の納税義務者となり、申告納税義務が生じてくることになる<sup>49)</sup>。しかしながら、我が国の消費税法に基づいて、国外の非居住者が申告納税することになるため、課税漏れや無申告が生じる可能性も出てくる<sup>50)</sup>。

また、取引が逆の場合は、国外に役務の提供地があるため、その国外の課税規定により判断されることとなる。つまり、我が国の事業者が国外へ移動し、国外の消費者に対して役務を提供しているため、我が国では課税の対象とならず、輸出免税にも該当しない。このような自然人による移動の場合は、課税管轄地が明白に判断できるため、我が国において消費税法上の問題は生じてこないといえる。

## 3.3 小 括

以上のように、我が国のサービス貿易に係る消費税の課税規定を確認し、GATSが定義するサービス貿易の四様態を事例に取り上げ、我が国の消費税法による取扱いについて整理した。四つの取引形態の中で、消費税の課税管轄地による問題が生じてくるのは、国境を越える取引であるといえる。なぜなら、サービスの提供地が国外にあり、消費地が我が国であった場合は、提供地国が課税管轄地となるため、消費地国である我が国で課税が

48) 国税不服審判所 平成17年9月28日 名古屋裁決。

49) この場合は、「消費税課税事業者届出書」とともに、消費税の納税申告書提出などの消費税に関する事務を処理させるために、国内に住所又は居所を有する者を納税管理人として定め、「消費税納税管理人届出書」を納税地所轄の税務署長に提出する（国税通則法117条、国税通則法施行令39条）。

50) 田中（2008）p.59。



行われていないからである。

つまり、サービスの輸出は、輸出免税の規定により、消費地課税となっているのに対し、サービスの輸入については、原産地課税が適用されていることに問題があるといえる。

それ以外の三つの取引については、提供地と消費地が同一の国であるため、我が国で取引が行われた場合、原則として、消費税が課税されることになる。

このように、我が国では、国境を越えるサービス取引について、消費税の大原則ともいえる消費地課税が徹底されていないことから、課税の公平性及び中立性を損なう結果となっている。たしかに、我が国の消費税法上、サービスの貿易取引に該当する様々な役務の提供や資産の譲渡又は貸付けが考えられ、個々の契約内容等によってもその取扱いが異なってくることから、その消費地をすべて把握することは困難といえる。しかし、我が国においても、複雑化するサービスの貿易取引に対応できる消費地課税の実現に向けて議論を行っていく必要があると思われる。

## 4 日本型消費税と EU 型付加価値税

### 4.1 EU 型付加価値税制度の動向－ VAT パッケージの導入－

EU では、1993年に付加価値税制度<sup>51)</sup>の抜本的な改正が行われ、欧州が統合された。その後、2008年2月12日付でEU理事会により、事業者間（B to B : Business to Business）及び事業者－消費者間（B to C : Business to Consumer）に対するサービスの課税管轄地、国際取引による付加価値税の還付、EU加盟国間における税務当局の協力に関する規定が採択されることとなり、これらを総称してVATパッケージという<sup>52)</sup>。

VATパッケージは、2010年1月から段階的に導入されることになるが、VATパッケージの導入により、国境を越えたサービス取引に大きな変化をもたらすことから、改正点について確認していく必要がある。特に、付加価値税を徴収するにあたって、課税管轄地の判定基準がどのように改正されたかが重要といえる。そこで本節では、今回の改正により規定されたVATパッケージと呼ばれる新法令の中から、特にサービス取引の課税管轄地に関連する以下の二つの改正点について確認していく。

#### ① B to B 取引におけるサービスの課税管轄地

EU 指令改正前は、サービスを提供した事業者の設立国で課税されることになっていた

---

51) 付加価値税制度は、EU加盟国の共通制度として定められている法律であり、EUシステム指令、EU8次指令、EU13次指令が規定されている。

52) なお、VATパッケージの詳細については、Official Journal of the European Union（2008）を参照。

が、改正により、一部の例外規定<sup>53)</sup>を除いて、サービスを受給した事業者が設立されている国で課税されることになった。これまでは、EU域内による資産の譲渡に対して、資産を取得した事業者がリバースチャージ方式<sup>54)</sup>により課税することになっていた。しかし、改正によって、リバースチャージ方式がサービスの提供に対しても適用されることになり、EU域内外の事業者が、EU域内の事業者に対してサービスを提供した場合には、例外規定を除くすべてのサービス提供についてリバースチャージ方式が適用される<sup>55)</sup>。

## ② B to C取引におけるサービス（電子的手段）の課税管轄地

EU域外の事業者からEU域内の消費者に対して電子的手段等により提供されるサービス<sup>56)</sup> (electronically supplied services) については、登録方式<sup>57)</sup>により消費者が所在する国で付加価値税が課税されている。このため、そのEU域外の事業者は、消費者が所在するすべてのEU加盟国で付加価値税の納税義務者として登録を行い、各々のEU加盟国に納税しなければならない<sup>58)</sup>。そこで、このような事務手続きを緩和するために、いずれか一つの加盟国で納税者登録をすれば、他国での登録が不要となる制度があり、これをワンストップショップ制度という。同制度は、2015年1月1日からその適用範囲が拡大され、EU域外の当該事業者への適用に加えてEU域内の同事業者にも適用されることになる<sup>59)</sup>。

これまで、EU域外から電子的手段により提供するサービス事業者は、消費者の所在地で課税されるのに対して、EU域内の同事業者については、これらのサービスによる付加価値税の課税管轄地が事業者の設立国であったため、その事業の本社を税率の低いEU加盟国に設立することで付加価値税を低く抑えることが可能であった<sup>60)</sup>。

つまり、EU域外の事業者よりもEU域内の事業者の方が、消費者に負担させる付加価値税を抑制することができた。しかし、2015年以降は、その事業者の設立地がEU域内外

53) 一部の例外規定については、4.2を参照。

54) リバースチャージ方式とは、買手である事業者が、売手である事業者に代わって、そのサービス及び資産の譲渡に係る消費税を買手が所在する国の税務当局に自ら申告・納税する方式である。ただし、リバースチャージ方式が適用できるのは、買手が課税事業者となるB to B取引に限定されてしまう。

55) 熊倉（2009）p.45。

56) 電子的手段により提供されるサービスとは、固定回線、移動用通信ネットワーク、サテライト通信、インターネットなどの情報通信サービスやケーブル、アンテナなどによりテレビやラジオ番組を配信するテレビ・ラジオ放送サービス、そしてインターネット上で配信されるソフトウェアやデジタルコンテンツ、その他の情報提供のことをいう。天野史子・溝口豪（2010）p.76, p.78。

57) 登録方式とは、売手である事業者に買手である消費者の所在する国で登録を行ってもらい、売手である事業者が、買手である消費者から徴収した消費税を買手である消費者が所在する国の税務当局に納税する方式である。

58) ERNST & Young（2009）p.31。

59) ERNST & Young（2009）p.31。

60) 熊倉（2009）p.47。

を問わず消費者の所在する国で付加価値税が課税されることから、国際的な側面から課税の公平が図られることになる<sup>61)</sup>。

以上のように、VAT パッケージの中でも、サービス取引に関する二つの改正点について整理を行った。なお、EU 加盟国には、二重課税や課税漏れあるいは競争上の歪みを防止するため、役務の提供一般について「実際の便益の享受地課税（criterion of effective use and enjoyment）」を任意に適用することが認められており、2010年以降はその適用範囲を拡大している。

実際の便益の享受地課税とは、そのサービスが実質的に使用又は享受された場所を課税管轄地として取扱うことである<sup>62)</sup>。つまり、自国が課税管轄地となるサービスでも、その実質的使用又は享受がEU 域外でなされたものであればEU 域外を課税管轄地とみなし、反対に、課税管轄地がEU 域外となるサービスであっても、その実質的な使用又は享受が自国内でなされたものであれば自国を課税管轄地とみなすことができる。したがって、各加盟国がサービスについてどのような法規定を定めているのか確認していく必要があるといえる<sup>63)</sup>。

今回、EU 型付加価値税が改正され、一部のサービス取引において消費地課税が導入されることとなったが、この改正により、EU 型付加価値税はサービスの貿易取引による消費地課税への実現に向けての方向性を示唆したといえる。

## 4.2 現行制度の比較

本節では、サービスの貿易取引に関する課税規定について、EU 型付加価値税と日本型消費税とを比較しながら、双方の相違点と我が国の消費税制度が参考にすべき点について明示していく。我が国の消費税法では、サービスの課税管轄地について、一定の例外はあるものの、原則、サービスの提供が行われた場所が国内であれば国内取引となっている。

一方、EU では、サービス提供に関する課税管轄地の判定について、いくつかの例外規定が設けられているが、原則としては、B to B 取引の場合、サービス購入者が事業を営む場所ないし固定的施設が課税管轄地となり、そのような事業場所ないし固定的施設が存在しない場合は、当該購入者の恒久的な住所ないし通常の居住地が課税管轄地となる。ま

---

61) ERNST & Young (2009) p.31.

62) Official Journal of the European Union (2008) p.5, 天野史子・溝口豪 (2010) p.75。

63) ICC (2004) は、「EU 域内では VAT 指令によって VAT 課税の統一化を図っているが、実際は EU 加盟国が各々の国内法により課税されており、必ずしも VAT 指令を適用しているとはいえない。つまり、課税場所に関する規定が各国で異なっていることが問題である。」と述べている。ICC (2004) p.4。



図4-1 VATによるB to C取引の課税管轄地 (2010年1月以降)

- \* 1. 納税義務のない者に対して EU の水域外の航行を含む水運サービスを行う場合、EU の水域以外の航行に相当する部分については、EU 加盟国は課税をしないことができる。
  - \* 2. 「乗り物の短期レンタル」とは、30日（船は90日）以内で継続的に占有又は使用させることである。
  - \* 3. EU 加盟国が「実際の便益の享受地課税」を導入した場合、供給地はサービスが事実上利用された又は利益が享受された場所となる。
  - \* 4. 2014年12月31日までは、一般原則に従ったサービス提供地が EU 域外となる場合には「実際の便益の享受地課税」の適用が義務付けられる。
  - \* 5. 2014年12月31日までは「実際の便益の享受地課税」は EU 域外顧客への e- サービスには適用されない。
  - \* 6. 2015年1月1日以降、一般原則に基づけば EU 域外がサービス提供地とされる e- サービスについて「実際の便益の享受地課税」の適用を導入するか否かは、EU 加盟国の任意とされる。
  - \* 7. EU 域内/域外のサービス提供者にはワンストップショップ制度が適用される。
- (出所) 税理士法人プライスウォーターハウスクーパース <[http://www.pwc.com/ja\\_JP/jp/taxnews/pdf/vat\\_package\\_j.pdf](http://www.pwc.com/ja_JP/jp/taxnews/pdf/vat_package_j.pdf)>.

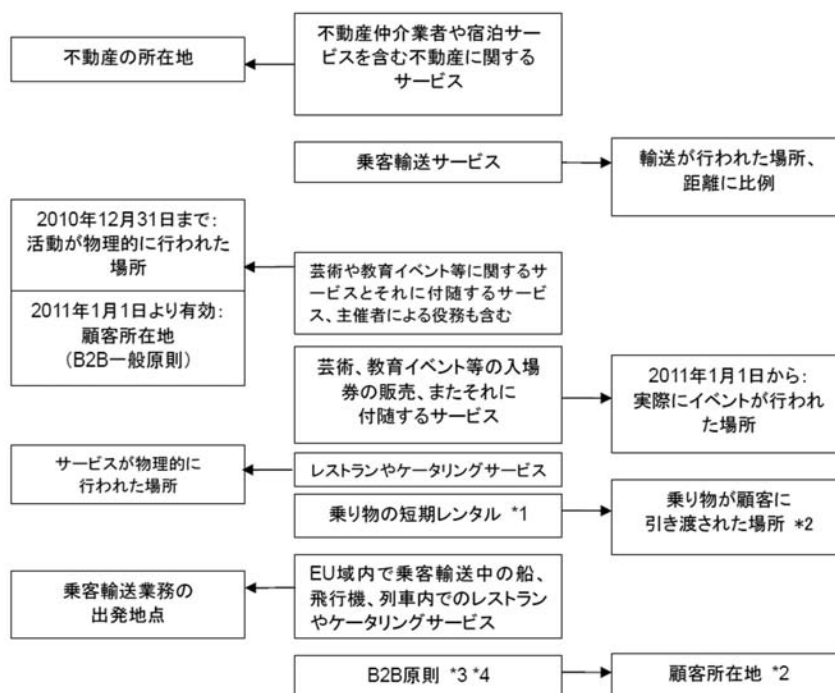


図4-2 VATによるB to B取引の課税管轄地（2010年1月以降）

\* 1. 「乗り物の短期レンタル」とは、30日（船は90日）以内に継続的に占有又は使用させることである。

\* 2. EU加盟国が「実際の便益の享受地課税」を導入した場合、供給地はサービスが事実上利用された、また利益が享受された場所になる。

\* 3. たとえば以下のサービスには、B to Bの新しい一般原則が適用される。

- a) 動産の評価と動産に対する作業業務
- b) 荷物の積み下ろし、取扱い等の輸送に付随する業務
- c) 商品輸送
- d) 仲介サービス
- e) 付加価値税指令第56条第1項に基づく「知的サービス」
- f) 付加価値税指令第43条に基づくサービス

\* 4. リバースチャージ制度が適用される。リバースチャージ制度が適用されるサービスにおいては、EU域内売上リストの報告義務がある。

（出所）税理士法人プライスウォーターハウスクーパース <[http://www.pwc.com/ja\\_JP/jp/taxnews/pdf/vat\\_package\\_j.pdf](http://www.pwc.com/ja_JP/jp/taxnews/pdf/vat_package_j.pdf)>.

た、B to C取引の場合、サービス提供者が事業を営む場所ないし固定的施設を課税管轄地としており、このような事業拠点や固定的施設が存在しない場合は、その提供者の恒久的な住所ないし通常の居住地が課税管轄地となる<sup>64)</sup>。

このように、我が国とEUでは、原則規定について、それぞれ異なった規定が定められており、サービスの取引内容によって、課税管轄地の取扱いが異なってくるといえる。さ

64) Official Journal of the European Union (2008) pp.2-3., 天野史子・溝口豪 (2010) p.73。



らに、双方の例外規定による各種サービスの課税管轄地を比較すると以下の通りとなる。

①不動産関連によるサービス

ホテル等宿泊施設の提供、不動産仲介、工事現場の管理業務及びその他不動産に関するサービスについては、我が国とEUで基本的な相違はなく、その不動産の所在地が課税管轄地となる<sup>65)</sup>。

②輸送関連によるサービス

EUでは、輸送サービスについて、実際の輸送が行われる場所が課税管轄地となり、距離に比例した課税がなされている<sup>66)</sup>。これに対して、我が国では、国際輸送について、旅客又は貨物の出発地若しくは発送地又は到着地のいずれかが国内にあれば国内取引となるが、その場合、輸出免税が適用される。

③文化、芸術、スポーツ、科学、教育、娯楽等によるサービス

文化、芸術、スポーツ、科学、教育、娯楽等によるサービスについては、我が国とEUで基本的に相違はなく、これらのサービスが物理的に実施された場所がサービスの課税管轄地となっている<sup>67)</sup>。

④無形資産の譲渡等によるサービス

無形資産の譲渡等によるサービスについて、EUでは、サービスの購入者が課税事業者の場合、その購入者の所在地が課税管轄地となる。また、サービスの購入者が課税事業者以外の場合で、その購入者の所在地がEU域内であれば、サービス提供者の所在地が課税管轄地（原則を適用）となり、その購入者の所在地がEU域外であれば、サービス購入者の所在地が課税管轄地（例外規定を適用）となる<sup>68)</sup>。

一方、我が国では、無体財産権（特許権、著作権等）の場合、特許権等は、権利を登録した機関の所在地又は権利の譲渡又は貸付けを行う者の所在地、著作権等は、譲渡又は貸付けを行う者の所在地を課税管轄地としている。

⑤専門家、電子的手段、各種仲介業等によるサービス

コンサルタント、エンジニア、弁護士、会計士などの専門サービス、通信サービス、一定の金融サービス、テレビ、ラジオ放送、人材派遣、輸送手段を除く動産の賃貸<sup>69)</sup>、各種仲介料等におけるサービスの提供について、EUでは、基本的に無形資産による譲渡等の

---

65) Official Journal of the European Union (2008) p.3.

66) Official Journal of the European Union (2008) p.3.

67) Official Journal of the European Union (2008) p.3.

68) 沼田(2009) p.46。

69) ちなみに、EUの規定によれば、輸送手段の短期賃貸借については、借主が借りた資産を実際に利用できる場所が課税管轄地となる。Official Journal of the European Union (2008) p.4.



場合と同様の取扱いとなる。一方、我が国では、このようなサービス取引の場合、サービス提供者の所在地が課税管轄地となる。

このように、我が国の消費税法では、国境を越えたサービス取引について、「役務の提供が運輸、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」を、一つの課税範囲として、それに関する課税管轄地を規定している<sup>70)</sup>。

他方、EU では、サービスの課税管轄地について、原則、B to B 取引には消費地課税、B to C 取引には原産地課税を適用している。さらに、例外規定として列挙したサービスについては、それ以外の基準とする構造になっているため、双方による課税制度の相違が生じている。

特に、我が国の消費税法では、サービスの提供を受ける者が、課税事業者か消費者かの区別はされていないが、EU では、サービスの提供を受ける者が課税事業者であるか消費者であるかの区別がされており、これについては、双方による課税制度の大きな相違点であるといえる<sup>71)</sup>。

#### 4.3 サービス貿易と租税条約の締結

前節で、サービスの貿易取引に係る消費税制度について、我が国と EU との比較を行った結果、双方による課税制度の相違が生じていることがわかった。そこで、国際的側面から、日本型消費税と EU 型付加価値税との課税の整合性に関する問題点について検討していく。

我が国の消費税法では、国境を越えたサービス取引について広く輸出免税が適用されることから、EU が我が国からサービスを購入し、EU では、そのサービスに原産地課税が適用される場合、双方ともに課税されないという問題が生じてくることになる<sup>72)</sup>。反対に、双方による課税規定の相違から、我が国と EU との間で二重に課税される可能性も考えられる。

ここでは、一つの例として、我が国の企業に所属する従業員が、フランスへの出張等の際し、フランスで消費した経費の取扱いについて確認していく。この場合、EU の規定では、サービス受給者企業の所在地である我が国が課税管轄地となるため、フランスの付加価値税は課税されないことになり、EU 第13次指令に基づき付加価値税の還付申請<sup>73)</sup>を行うこ

---

70) 藤本（2005）p.53。

71) 沼田（2009）p.46。

72) 藤本（2005）pp.52-53。

73) 原則として、EU 加盟国は、VAT 第13号指令の相互主義（相手国が非居住者還付を認めるならば、当該加盟国も非居住者還付を認める原則）に基づき、非居住者の還付を認めなければならないが、還付が認められない国もある。詳細については、日本貿易振興機構 <<http://www.jetro.go.jp/world/europe/qa/02/04A-000910>> を参照。

とができる。すなわち、我が国の企業がEU域内で消費したサービスについては、原則として我が国が課税管轄地であると判定されることから、EUの付加価値税は課税されない。

一方、我が国の消費税法では、サービスの提供地と消費地の双方が日本国内である場合に限り課税の対象となっているため、我が国の企業に所属する従業員がEU内で消費したサービスについては課税されないことになる<sup>74)</sup>、<sup>75)</sup>。

そこで、このような国際間による課税規定の相違を改善させる一つの方法として、消費税における租税条約<sup>76)</sup>の締結が考えられる。この点については、先行研究においても言及されている。たとえば、沼田(2009)は「制度の見直しに当たっては、双方の国による消費課税制度の共通化や情報交換制度の活用が前提として必要となる。そのうえで、租税条約による相互主義に基づいた原産地原則の適用<sup>77)</sup>が最終的な方向となるのではなかろうか<sup>78)</sup>。」と述べている。駒宮(2000)も「EC第6次指令のように、一気に付加価値原産地主義に基づく調整に移転しようとしても、税率の均一化が行われていない現状の下では、混乱と課税上の不公平が生じるおそれ大きい。そこで、消費税に関する租税条約の締結を提唱したい<sup>79)</sup>。」と述べており租税条約を提唱している<sup>80)</sup>。

また、藤本(2005)は「そもそも消費課税に関する租税条約を締結することによって二重課税や不課税の問題を実効的に回避することができるのか、そうであるとすれば、今後議論が深まるとされる課税管轄の基準等の基本的なルールの設定等に関し、我が国の実

74) 熊倉(2009) p.45。

75) また、EU型付加価値税とは異なり、我が国の消費税法には特有の問題がある。それは、売手が納税義務者であるか否かを問わず、消費税における仕入税額控除が認められていることである。このことがサービスの課税問題をより深刻なものとしている。たとえば、サービスの提供を行った事務所の所在地が、国内なのか国外なのか明白でない場合に、顧客において仕入税額控除が行われてしまう。つまり、提供者が納税していなくても、顧客は税額控除することが可能であることから、国庫に大きな損失が生じる可能性がある。沼田(2010) p.208。

76) 租税条約とは、国際的な二重課税の排除、締約国間の課税権の配分、税務当局間の国際協力を主たる目的としたものである。我が国では、これまで45にも昇る租税条約を締結し、現在56カ国(2009年4月現在)との間で適用があり、これは、我が国の対外直接投資の80%以上(金額ベース、累計額)をカバーしている。財務省 <<http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/siryou/kokusai.htm>>。

77) なお、ここでいう原産地原則は消費地原則を実現するための手段としての原産地原則である。沼田(2009) p.63。

78) 沼田(2009) p.63。

79) 駒宮(2000) p.107。

80) なお、駒宮(2000)は、さらに次のような具体案を挙げている。「租税条約で輸出免税を排除して、原産地課税に基づく課税権の調整を行う。その際に、租税条約で締結国間による共通の税率を規定する。そして、輸出取引に対して、輸出国は、国内税率にかえて租税条約で合意された税率で課税し、仕入れにかかる税額控除は、インボイスにより全額控除する。一方、輸入取引については、輸入段階では消費税を課さずに、輸入業者が輸入商品を譲渡する際に国内税率で課税し、輸入取引にかかる税の控除として租税条約上の税率で控除する。」駒宮(2000) p.107。

情を踏まえた考え方を整理しておく必要がある<sup>81)</sup>。」と租税条約の締結について言及している。

さらに、渡辺（2006）は OECD での議論<sup>82)</sup> を踏まえて「当面の見通しとしては、所得税におけるモデル条約のような包括的なルールが形成されるようなことは起こりそうになく、むしろ、個別的なガイドラインの策定が主要な課題となる可能性のほうが強い<sup>83)</sup>。」と税務執行の観点から租税条約が締結される可能性は低いことを指摘している。

このように、先行研究でも消費税に関する租税条約の締結について言及されてはいるものの、その具体的方法については、議論の余地が残されている。たしかに、消費税に関する租税条約の締結により、締結国間での課税の歪みが解消できるという意味では、有効な手段の一つといえる。しかし、消費地課税を前提とした租税条約を締結させるためには、国際間の協力が不可欠であることから、早期に実現することは困難であると思われる。

## おわりに—今後の展望—

以上のように、我が国の国境を越えたサービス取引を巡る消費税の課税管轄地問題について検討を行った。我が国の消費税法では、サービスの輸出については免税されるが、輸入にも課税されないことから、消費地課税と原産地課税が混同しており、課税原則が統一されていないことを明示した。一方、EU 型付加価値税においても、その取引内容によって、課税管轄地が異なっており、課税原則が統一されているとはいえない。しかしながら、今回の VAT パッケージ導入により、サービス貿易の B to B 取引は原産地課税から消費地課税へ変更され、B to C 取引についても原産地課税を原則としつつ消費地課税の適用範囲が拡大されることとなり、サービスの貿易取引に対して消費地課税を適用する方向に向かっているといえる。

このような現状から、我が国の消費税制度も付加価値税の長い実績と経験を持つ EU<sup>84)</sup> の動向を参考にしながら、消費地課税実現へ向けて改正を行っていく必要があるといえるだろう。

---

81) 藤本（2005）p.54。

82) OECD でも、課税管轄地を決定するための具体的判定基準等に関して、各国間で考え方の相違があるので、これらに関するガイドラインを策定する必要があると述べている。OECD（2005）p.5。

83) 渡辺（2006）p.77。

84) 付加価値税という名称の税は、1954年にフランスにおいて初めて導入された。そして、1960年代後半に現代的な付加価値税に改正されてから急速な広まりをみせ、現在では、EU の税収を支える基幹的な税として機能している。なお、付加価値税の歴史については、知念裕（1995）pp.84-116を参照されたい。

また、国際的側面から見れば、日本型消費税と EU 型付加価値税では制度上の相違があることから、双方で規定されている課税制度の整合性を図ることは困難といえる。

そこで、国際間での課税の統一を実現するために、消費税についても、所得税や相続税と同様に租税条約の締結を行うことが有効な手段の一つと考えられる。つまり、消費地課税を前提とした消費税に関する租税条約を規定し、取引相手国と締結を行えば、国際間による二重課税や課税漏れといった問題が生じなくなる。

ただし、租税条約の締結には各国間との国際協調が必要なことから、導入までには時間を要すると思われる。したがって、国際協調の問題が絡む租税条約の締結については中長期的な課題とし、短期的な対応が可能である我が国の消費税制度の改正に重点を置いて検討していく必要がある。

改正の具体的内容については、EU の VAT パッケージにより改正された課税方法を参考にし、サービス貿易の B to B 取引においては、リバース・チャージ方式、B to C 取引については、登録方式を導入することで、我が国においても、消費地課税の実現が可能となる。そして将来的には、同様の課税方法を租税条約で締結することにより、国際的な側面からの消費地課税の導入が可能となる。

また、我が国の税収面から見てみると、2008年度国際収支統計<sup>85)</sup>によれば、サービスの輸入金額は約13兆6千億円であり、サービスの輸入に消費地課税を適用していないことから生じる逸失消費税額も、消費税収全体から見れば少額であると予測され、現状においては税収への影響も少ないといえる<sup>86)</sup>。

しかしながら、将来的には、サービス貿易の拡大や消費税率の引き上げが予想されることから、税収に大きな影響を与えることも考えられる。このような現状から、今後、我が

85) 国際収支統計とは、一定期間における一国のあらゆる対外経済取引を体系的に記録した統計である。取引は居住者而非居住者との間で行われたもので、(1)財貨・サービス・所得の取引、(2)対外資産・負債の増減に関する取引、(3)移転取引に分類できる。取引そのものは、経済価値の創出・変換・交換・移転又は消滅を反映するものであり、財貨・金融資産の所有権の移転、サービスの提供、又は労働及び資本の提供を伴うフローとして定義されている。国際収支統計の詳細については、日本銀行国際収支統計研究会（1996, 2002）、日本銀行 <<http://www.boj.or.jp/type/exp/stat/exbs02.htm#01b01>>を参照。

86) つまり、B to B 取引の場合、サービスを受けた課税事業者は、たとえ消費税を支払っていなくても、その分輸入に係る消費税額として仕入税額控除もできないことから税収への影響はない。それに対して、B to C 取引の場合は、サービスの購入者が消費者であるため課税漏れが生じ、我が国の消費税収に影響を与えることになる。しかし、現状では、サービス輸入の大半が B to B 取引と考えられるため、我が国の消費税収には大きな影響を与えないといえる。

国においても、OECD による議論<sup>87)</sup> 並びに EU における課税制度の経験を踏まえながら、課税の中立性及び消費税収への影響を考慮に入れた議論を行っていくべきである。

## 【参考文献・論文等】

- 天野史子・溝口豪（2010）、「欧州における VAT パッケージ導入によるサービスの課税地ルールの変更について」『国際税務』第30巻 第1号，税務研究会，pp.72-81。
- 上杉秀文（2009），『国際取引の消費税 QA』，税務研究会出版局。
- 外務省，<[http://www.mofa.go.jp/mofaj/Gaiko/wto/service/gats\\_1.html#1-1](http://www.mofa.go.jp/mofaj/Gaiko/wto/service/gats_1.html#1-1)>，アクセス日付：2010. 10. 15。
- 金子宏（2008），『租税法 第十三版』，弘文堂。
- 熊倉広信（2009），「来年1月から課税の考え方が変わる 欧州付加価値税の動向と日本企業への影響」『経理情報』No.1233，中央経済社，pp.44-48。
- 経済企画庁調整局（1988），『サービス貿易自由化のために－サービス分野自由化の現状と国際比較に関する調査報告書』，大蔵省印刷局。
- 国税庁（2009），『第133回国税庁統計年報書』，大蔵財務協会。
- 国税庁，<<http://www.nta.go.jp/taxanswer/gensen/2881.htm>>，アクセス日付：2010. 10. 28。
- 国税不服審判所，<<http://www.kfs.go.jp/>>，アクセス日付：2010. 11. 20。
- 駒宮史博（2000），「海外取引と消費税」『税経通信』第55巻 第10号，税務経理協会，pp.102-108。
- 財務省，<<http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/siryoku/kokusai.htm>>，アクセス日付：2010. 10. 20。
- 税制調査会（1983），『今後の税制のあり方についての答申』，大蔵省印刷局。
- 税制調査会（1986），『税制の抜本的見直しについての答申』，税制調査会。
- 税制調査会（2000），『わが国税制の現状と課題－21世紀に向けた国民の参加と選択－』，税制調査会。
- 税理士法人トーマツ（2008），『欧州主要国の税法 第2版』，中央経済社。
- 税理士法人プライスウォーターハウスクーパース，<[http://www.pwc.com/ja\\_JP/jp/taxnews/pdf/vat\\_package\\_j.pdf](http://www.pwc.com/ja_JP/jp/taxnews/pdf/vat_package_j.pdf)>，アクセス日付：2010. 10. 25。
- 田中麻矢子（2008），「国境を越える役務提供に対する消費課税の研究－課税管轄地の判定を中心に－」『第4回「税に関する論文」入選論文集』，納税協会連合会，pp.46-86。
- 玉岡雅之（2006），『課税主義の財政学』，勁草書房。
- 知念裕（1995），『付加価値税の理論と実際』，税務経理協会。
- 戸谷裕之（1994），『日本型企业課税の分析と改革』，中央経済社。

---

87) OECD でも、国際を越えたサービス及び無形資産に対する消費税について、消費地課税により課税するべきであるとしている。OECD（2010）pp.6-8。



- 戸谷裕之 (1997), 「欧州統合と付加価値税の調和」『総合税制研究』No.5, 清文社, pp.143-164。
- 内閣府, <<http://www.esri.cao.go.jp/jp/sna/h20-kaku/091225/point.pdf>>, アクセス日付:2010. 7. 28。
- 日本銀行国際収支統計研究会 (1996), 『国際収支のみかた』, ときわ総合サービス。
- 日本銀行国際収支統計研究会 (2002), 『入門国際収支 統計の見方・使い方と実践的活用法』, 東洋経済新報社。
- 日本銀行, <<http://www.boj.or.jp/type/exp/stat/exbs02.htm#01b01>>, アクセス日付: 2010. 12. 10。
- 日本税理士会連合会・中央経済社編 (2009), 『消費税法規通達集』, 中央経済社。
- 日本貿易振興機構, <<http://www.jetro.go.jp/world/europe/qa/02/04A-000910>>, アクセス日付: 2010. 12. 20。
- 沼田博幸 (2009), 「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－」『会計論叢』第4号, 明治大学大学院会計専門職研究科, pp.17-64。
- 沼田博幸 (2010), 「クロスボーダー取引と消費課税－EUの付加価値税との比較を中心として－」『租税研究』第728号, 日本租税研究協会, pp.191-222。
- 藤井寛晴 (2010), 「消費税申告における留意事項について」『租税研究』第725号, 日本租税研究協会, pp.120-141。
- 藤本哲也 (2005), 「サービスの国際取引に対するEU型付加価値税の課税を巡る諸問題について」『中央ロー・ジャーナル』第2巻 第3号, 中央大学法科大学院, pp.24-59。
- マスグレイト (1984), 『マスグレイト 財政学Ⅲ』木下和夫監・大阪大学財政研究会訳, 有斐閣。
- 水野忠恒 (1989a), 「サービスに対する消費課税の理論的検討」『法学』第53巻 第4号, 東北大学法学会, pp.375-407。
- 水野忠恒 (1989b), 『消費税の制度と理論』, 弘文堂。
- 水野忠恒 (1990), 『企業の多国籍化と法 サービス貿易と課税問題－消費課税を中心として－』, 総合研究開発機構。
- 水野忠恒 (1992), 「経済のグローバル化と消費税」『ジュリスト』No.1000, 有斐閣, pp.110-115。
- 水野忠恒 (2005), 『租税法 第2版』, 有斐閣。
- 宮島洋編著 (2003), 『二訂版 消費課税の理論と課題』第6巻, 税務経理協会。
- 森信茂樹 (2000), 『日本の消費税 導入・改正の経緯と重要資料』, 清文社。
- 森信茂樹 (2007), 『抜本的税制改革と消費税』, 大蔵財務協会。
- 渡辺智之 (2006), 「国際的サービス取引と消費課税」『租税法研究』第34号, 有斐閣, pp.62-80。



Sullivan, C. K. (1965), “*The Tax on Value Added*”, *Columbia University Press*.

COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES (2005), Amended proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 77/388/EEC as regards the place of supply of services, COM (2005) 334 final.

COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES (2009), Proposal for a COUNCIL REGULATION laying down implementing measures for Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, (Recast) .

European Commission, <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/index_en.htm)>.

ERNST & Young (2009), Understanding the impact of the VAT package, A guide on the new VAT rules for trading cross-border within the EU.

ICC (2004), Deficiencies in Value Added Tax (VAT) systems, Prepared by the Task Force on Indirect Tax Systems.

OECD (1987), Elements of A Conceptual Framework for Trade in Services, March.

OECD (2004), Consumption Tax Trends 2004, VAT/GST AND EXCISE RATES, TRENDS AND ADMINISTRATION ISSUES.

OECD (2005), The Application Consumption of Consumption Taxes to the International Trade in Services and Intangibles, Progress Report and Draft Principles.

OECD (2006), International VAT/GST Guidelines, February.

OECD (2010), Working Party N°9 on Consumption Taxes, OECD International VAT/GST Guidelines, International Trade in Services and Intangibles, Public Consultation on Draft Guidelines for Customer Location, February to 30 June 2010.

Official Journal of the European Union (2008), DIRECTIVES, COUNCIL DIRECTIVE 2008/8/EC of 12 February 2008, amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services, February.

World Bank (1981), Trade in Services: Economic Determinants and Development-Related Issues, (World Bank staff working paper) .

Japanese Consumption Tax with Regard to  
Cross-Border Service Trading  
: A Comparison with EU-Type Value Added Taxes

HOSOKI Hirokazu

**Key words :** Consumption Tax, Value Added Tax, Service Transaction, Cross-Border Transactions, Origin Principle, Destination Principle

**Abstract**

This paper examines a tax jurisdiction issue of the consumption tax system with regard to Japanese service trading. The Destination principle for service trading has not been established in Japanese consumption tax, but taxation at the place of consumption is gradually being adopted for value-added taxes in the EU.

Under these circumstances, it is necessary for us to revise the Japanese consumption tax system in favor of taxation at the place of consumption, using EU-type value-added tax systems as a source of reference. Accordingly, it would be effective for us to conclude a taxation treaty for consumption tax on assumption of taxation at the place of consumption.

However, international cooperation with related countries is necessary for concluding a taxation treaty, so it would require a long time before introduction.

In Japan as well, should actively discuss the neutrality of taxation and influences on tax revenue based on discussions in the OECD and experiences with of value-added tax systems in EU countries.