

論壇

国際消費税

クロスボーダーの消費課税

クロスボーダーの取引に
対する課税のルールは、国
際的なルールであれ国内法
であれ、基本的には、財・
サービスのうちの「財」と
いう有形物を念頭において
編成されて来た。貿易が有
形物の国際交換を意味して
いた歴史的な経緯がなせる
わざである。ここで国際的
なルールと言ったのは基本
的には条約法をいうが、実
際の重要性からOECDモ
デル租税条約を含む。

しかしながら、クロスボ
ーダーのサービス取引が増
加し、さらには1990年
代からの電子商取引(e-
コマース)が急速に発展す
るようになって、従前の主
として「財」という有形物
の取引を念頭においた諸概
念が実情にそぐわないもの
となって来ている。

そしてまた、国際租税と
言えば所得課税の問題が最
初に念頭に浮かぶという専
門領域の事情も変化して、
多段階非累積型一般消費税
(VAT/GST)の国境
調整についての論議が重要
性を増している。

我が国では、典型的には
「デジタル財」の消費課税
の問題として財務省でも
議論されているが、ことは
そのような局所的なものに
とどまらないのであり、ク
ロスボーダーのサービス取
引に関する課税の原則一般

は、今後の立法政策や法規
範の解釈・適用の指針とし
て重要性を増す。特に、E
UもOECDも、それぞれ
に悩み苦しんで、着地点を
見いだそうとして大作業を
展開している真っ只中にあ
る。そうすると我が国とし
ては同じ問題を一から考
え始めるよりは、EUやO
ECDの思考実験や試行錯
誤をよく研究して吸収すべ
きことは多い。賢者は他
人の経験に学び、愚者は自
らの経験に学ぶ。」と言っ
たのはビスマルクである。

我が国においては、消費
税の導入に際して、導入反
対論に対する妥協を重ねた
結果として、全体としての
整合性がとれない立法内容
・法体系となっている傾向
がある。EUやOECDに
おける議論を参照すること

仕向地主義と原産地主義

クロスボーダーの取引に
対するVAT/GSTの課
税の原則を論じる場合にお
いては、仕向地主義と原産
地主義という2つの原則が
あるということがまず出発
点である。

ところが、これら両原則
のうち仕向地主義の概念定
義は必ずしも安定的ではな
い。

国境調整

次に、国境調整という概
念が重要である。国境調整
は、仕向地主義原則下にお
いて重要である。輸出国側
においては、その税関にお
ける輸出に際してはゼロ税
率とされ、前段階税額の還
付が行われる。輸入国側
においては、その税関にお

ける輸入に際して課税が行
われる。
このシステムは合理的に
出来ているように見える
が、近時において、サービ
ス貿易のように税関を通ら
ないクロスボーダー取引が
増大するにつれて、かかる
国境調整の機能不全が明ら

かになるようになってい
る。さらに、財と考えなけ
れば権衡がとれないもので
あるけれどもeコマース
によって税関を通らずに国
境を越えるもの(具体的に
はいわゆる「デジタル
財」)の課税のあり方が大
きな問題を生じるようにな
った。

EUにおける議論の現状

EUは、VAT指令を
実際に国内法化して施行す
るという現実的な問題に常
に直面している。また、域
内において異なるVAT法制
を抱えていて、かつ財政国
境は廃止されているから、
域内相互間クロスボーダー
取引と域内域外間クロスボ
ーダー取引という二重構造
の問題にも取り組まなけれ
ばならない。

このためにさまざまな指
令が出されて来たが、最近
時においては「VATパ
ッケージ」と称される指令が
重要である。この指令は2
010年に施行され、部分
的には従前の方針の180
度の大転換が行われたりも
して注目を浴びた。そして

OECDにおける議論の現状

OECDにおける議論
は、実際に施行するという
現実的な観点からはEUに
比肩すべくもなく、EUの
議論に比較すると若干の後
追いの感が否めない。
OECDは、はじめは電



志賀 櫻氏
弁護士

けではなくクロスボーダー
のサービス取引にあって議
論をサービスと無形資産に
まで拡張しなければならな
いことに気がついて、よう
やく路線を切り替えること
になった。

現在では、2006年に
「国際VAT/GSTプロ
ジェクト」をスタートさせ
て、壮大な構想で「国際V
AT/GSTガイドライ
ン」を作成しようとしてい
るところであるが、これは
長期にわたる作業である。
OECDの議論において
面白いのは、輸出は非課税
(ゼロ税率)であるという
意味での仕向地主義を何の
疑念もない当然の前提とし
て議論を展開していること
である。プラクティカルで
あると言えはそれまでであ
るが、VAT/GSTその
ものが必ずしも担税力とい
う観点からは正当な理論的
根拠に結びついておらず、
この点の脆弱性を抱えてい
るわけであるから、理論的
な基礎を飛ばしたOECD
の議論には注意をしなければ
ならない。

VAT/GSTと担税力論

多段階非累積型一般消費
税について担税力の議論を
する場合に、最も陥りやす
い誤りは、人税と物税の区
別を忘却した議論を展開し
てしまうことである。

所得税は人税であるから
担税力の指標としての所得
という議論は、同じ土俵で
議論することが容易なもの
である。ところが消費課税
については、これは物税で
あるから、一つ一つの消費
そのものに対しては、その
背後にある人的担税力を把
握しないで課税がなされて
いる。このことの正当性を
根拠付ける議論を展開する
ことは、必ずしも容易では
ない。

「場所」はサービス課税の契機として適切か

クロスボーダーのサービ
ス取引に議論を引き戻す
と、サービスに対する課税
が場所の概念に拘泥し過ぎ
ている点が生じるところ
である。

サービスには場所の概念
に意味があるものとそうで
ないものとがスペクトラム
をなしている。電子サー
ビスの提供などは場所の概
念が重要ではない場合が多
いであろう。

上述のVATパッケージ
も、2006年VAT指令
のうちのサービスの提供の
場所の規定を改正するとい
う形式をとっている点で、
旧来的な思考方法の呪縛が
ある。

OECDの「国際VAT
/GSTガイドライン」の
現状での仮案骨子の第2章

る課税についての議論には
混乱が見られたりする。同
じ内容での労働サービスの
提供が雇用契約に基づく場
合と委任契約に基づく場合
との間で課税の取り扱いの
相違(人材派遣業スキーム)
金融サービス課税の
あるべき姿、不動産売買・
貸付における課税の原則論
などが典型的な例である。
消費課税の逆進性の説明や
その対処策の議論なども同
様である。これらを整合的
に説明することができる理
論を構築しなければ、個別
に生じる日常的な課税問題
は混迷を深めていくのみで
ある。著者の自説について
は長くなるので、「月刊税
務事例」2012年2月号
11月号の連載をご参照あ
りたい。

は「消費地課税原則の適用」
という標題であって、その
第3節は「サービスと無形
資産のクロスボーダー取引
への適用となっている。
国家間の貿易が重要度を
増して、クロスボーダーの
取引に関する二重課税が問
題になるようになってから
の歴史はそれほど長いもの
ではない。所得課税につい
ての国際租税法の基本原則
である「PEなければ課税
なし」の原則もそれほど長
いものではない。そしてい
まPEという概念の構成に
おける「場所(fixed
place)」の意義が
見直されている状況にある。
VAT指令において、こ
れに対応する概念は拠点
(fixed establishment)
(fishment)である。