

役務提供が国内外にわたって行われる場合の 消費税課税について

小 島 俊 朗

(広島国税不服審判所長)

目次

はじめに

- 1 役務提供の内外判定
 - 2 個別事例
 - (1) 国外への広告掲載の取次ぎ
 - (2) 国外レースとスポンサー料
 - (3) プログラム開発の海外委託
 - 3 通達の適用上の問題
 - 4 益税の余地
 - 5 過大な仕入税額控除
 - 6 租税回避行為
- おわりに

はじめに

消費税法における国内取引の判定（以下「内外判定」という。）は、原則として、資産の譲渡等については譲渡の時の資産の所在する場所により、また、役務の提供については役務提供の場所により、それぞれ判断することとしている（消法第4条第3項1号及び2号）。資産の所在と比べて役務提供の場所の特定は不明確なケースも多く、課税当局との間で見解に相違が生じる分野であると思われる。そこで本稿では、国内外にわたる役務提供の事例を基に、内外判定の問題点とその在り方につき考察する。なお、意見にわたる部分は筆者の個人的見解である。

1 役務提供の内外判定

役務の提供については、原則として、役務提供が行われた場所により内外判定することとなるが、運輸、通信等のように、国内と国内以外（以下「国外」という。）にわたって役務の提供が行われ、役務提供の場所を一地点に特定し難いものについては、消費税法施行令第6条第2項1号から6号において、役務の区分に応じた特定の場所により判定することとし、その他の役務については、同項7号によって、役務の提供者の役務提供に係る事務所等の所在地により判定することとしている（以下「7号判定」という。）。

同項1号から6号に掲げる役務のうち、1号か

ら3号の役務は、国内と国外にわたって行われる役務の提供であり、発送地又は到着地、発信地又は受信地、差出地又は配達地のいずれかが国内であれば国内取引に区分される。これは、これらの役務を国内取引であることを前提とした輸出免税の対象に取り込むために国内取引としているものである⁽¹⁾。また、4号から6号については次のように規定している。

四 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

五 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

六 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（以下「生産設備等」という。）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～ハ （省略）

役務提供が行われた場所について、基本通達5-7-15は、その前段で、現実に役務の提供があった場所として具体的な場所を特定できる場合にはその場所をいい、具体的な場所を特定できない場合であってもその役務の提供に係る契約において現実の役務の提供場所が国内であるか国外であるかを判定できる程度に明らかにされているものであるときは、その場所をいうとしている。そして、その後段で、7号判定による場合を、役務提供に係る契約においてその提供場所が明確にされていないもののほか、①役務の提供が国内と国外の間において連続して行われるもの及び②同一の者に対して行われる役務提供で役務の提供場所が国内と国外の双方で行われるもののうち、その対価の額が合理的に区分されていないものとしている。例えば、同一の広告主から国外で行う広告とその広告の国内での製作を同時に請け負ったものでその対価の額が一括して取り決められている場合は、7号判定をすべき場合に該当するが⁽²⁾、催物の海外公演のように、その企画、立案等その開催

のための一連の準備作業を国内で行ったとしても、契約に係る役務の提供が完了することとなる当該催物の開催場所が国外である場合には、原則どおり、消費税法第4条第3項2号により判定し、国外取引に該当するとされる⁽³⁾。

2 個別事例

(1) 国外への広告掲載の取次ぎ

売上・仕入取引の形をとっていても実態は手数料取引である場合がある。図1は、国内の法人（広告主）から依頼を受けて外国法人である広告メディア（新聞、テレビ、広告用ホームページ運営事業者等）に広告掲載を取り次ぐ事業者が、広告主からの収入額の一定割合をマージンとして差し引いて広告メディアに広告掲載の対価を支払う事例を示している。取次事業者は広告主への売上全額に対して消費税を請求しているものの、申告においては実態が手数料取引であるとして、マージン分に対応する消費税のみを納付している⁽⁴⁾。この取引は、国内の広告主と取次事業者、取次事業者と国外の広告メディアとの2つの契約から成るため、広告主としては取次事業者のマージンが分からず、また、対価の全額に対して消費税を請求されていることから、広告主は仕入の全額を仕入税額控除の対象としている。取次事業者の受け取った消費税に相当する金額のうちマージン部分に対するもの以外の消費税は国庫に納付されず、取次事業者のいわゆる益税（斜線部分：本稿における益税の意義については、後述4参照）となる。これに対して、本来の手数料取引を行った場合（図2）には、益税の問題は生じない。

2つの契約を相互に関連する一連の契約とみるか、2つの別個の契約とみるかで結果は異なる。広告掲載の取次ぎ⁽⁵⁾を行う事業者の消費税の課税範囲は手数料部分であるのが原則であり、委託販売等の受託者（問屋）と同様に、消費税法基本通達10-1-12（委託販売等に係る手数料）の適用があるが、取次ぎにとどまらず何らかの業務を付加するものであれば、一連の取引として手数料取引とするのではなく、通常の上・仕入取引とし

図 1

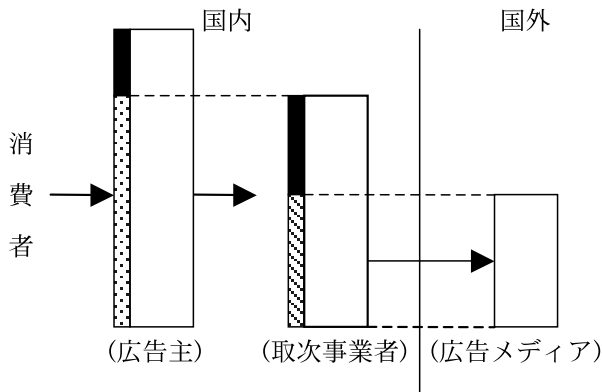


図 3

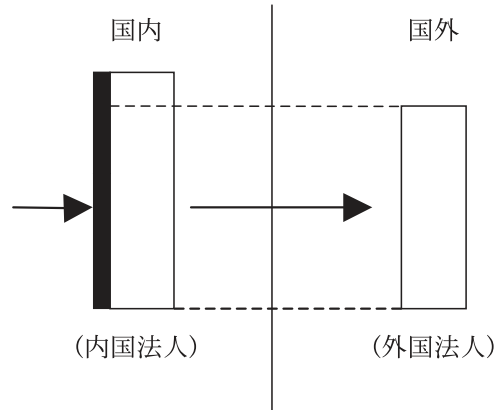


図 2

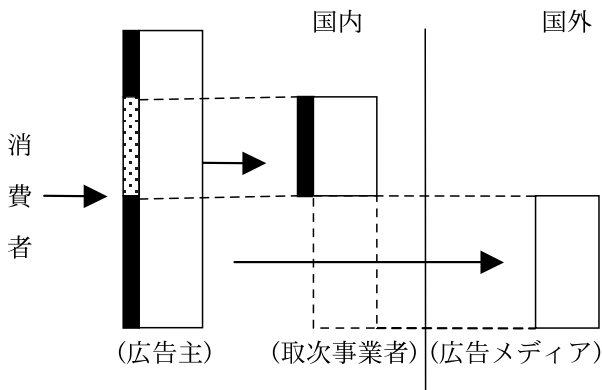
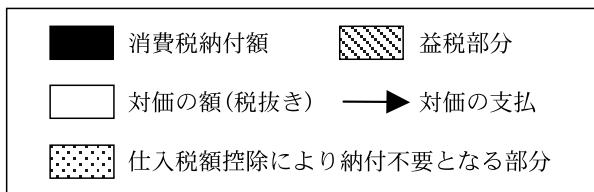
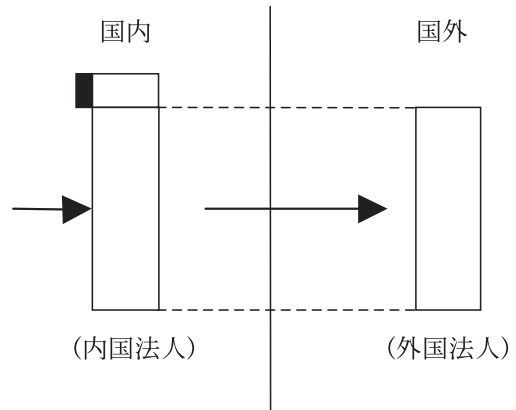


図 4



(注) 各事業者は、右の事業者から仕入れ、左の事業者(又は消費者)に販売する。白枠は売上額を、その左側の模様枠は売上消費税の金額を、また、模様枠のうち、黒塗部分は納付消費税、網掛部分は仕入税額控除により納付不要となる部分を表す。また、斜線部分は、消費税名目で請求され収入となるが納付されない金額(益税となる部分)を表す。なお、簡略化のため、特に断らない限り、消費税は全額転嫁されるものとして表示している。以降の図において同じ。

て扱うこととなり、この区別をどのように行うのかの問題も生じよう。

(2) 国外レースとスポンサー料

図 3 は、国内外において行われるレースにレーサーを参加させて自動車メーカー等からスポンサー料を受け取る内国法人と、その仕入先である外国法人との取引事例を示している。この内国法人は、外国でのレースが大部分であるにもかかわらず、国内でのレースも一括して契約したために売上の全てが課税取引とされている。すなわち、契約等で役務提供の対価が国内と国外のいずれに対するものであるかを区分していないと、7号判定により、役務の提供はレース等の役務提供を行う者の事務所等の場所、すなわち内国法人の所在地で行ったものとされ、全額が課税売上と認定されることになる。一方、外国でのレースが大部分であることから、仕入はその大部分が不課税取引であり当然に仕入税額控除ができず、契約等で役務提供の場所が区分されている場合と比べて、消費税の納付額の差が大きく、また、実態上大部分の

業務が外国で行われているにもかかわらず、国内取引として課税されることは不合理ではないかとの意見も生じる。

スポンサー料は、スポンサー側がその知名度を上げることにより売上増加を図るための支出であり、スポンサー側では広告宣伝費に該当する。当該内国法人の提供する主な役務はレーサーをレースに参戦させて良好な成績をあげることであるが、外国のレースであっても、参戦する目的は国外の販売促進に限られないことから、広告宣伝の場所やその目的・効果によって区分することは現実的ではない。そこで、役務が具体的に提供される場所を基準として、スポンサー料を例えばレース（地）ごとに区分する、あるいはレースの国内外の参戦回数、賞金額、参戦経費等に基づいて按分することが考えられるが、それらが合理的な区分であるのかを巡り議論が生じよう。

(3) プログラム開発の海外委託

コンピュータ・プログラム（以下「プログラム」という。）の開発を内国法人が外国法人に委託する場合において、請負契約の目的である成果物（オブジェクト・コード、技術仕様書、フロー・チャート、ユーザー・マニュアル等）の引渡しを受けることに対して支払われる委託手数料につき、消費税の課否を判定する必要がある。取引の内外判定に当たっては、開発委託契約が成果物の引渡しを主目的とするものと考えれば、その引渡し直前の場所で判断することとなり、また、プログラムの完成を主目的とするものと考えれば、役務提供の場所で判断することとなる。

当該外国法人が我が国に支店等を有する場合、プログラムの一連の開発作業が外国法人の本店とその支店との両方で分担して行われることがある。委託手数料を役務提供の対価と考える場合には、主たる開発業務が本店で行われているので、7号判定により、国外取引に当たり不課税であるとする考え方（図5）、我が国に当該役務提供に係る事務所があるので、7号判定により、対価の全額に課税されるとする考え方（図6）、国内での役務提供部分のみに消費税が課せられるとする考

図5

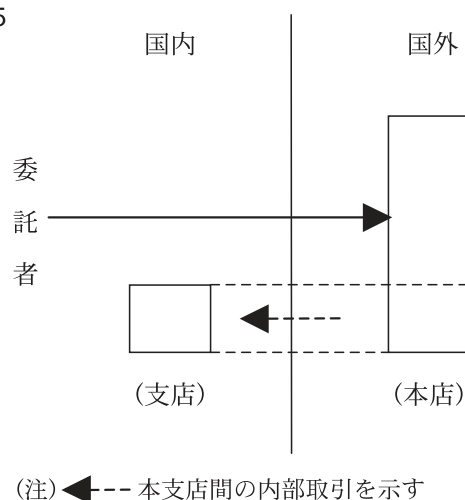


図6

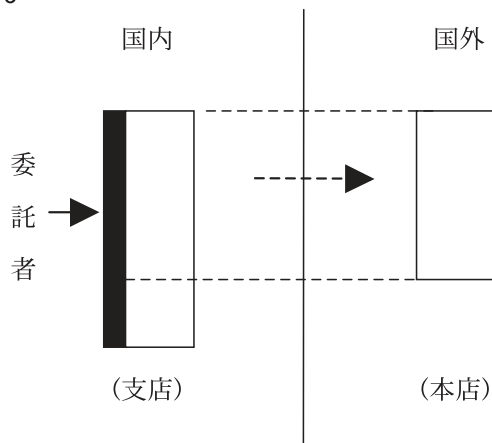
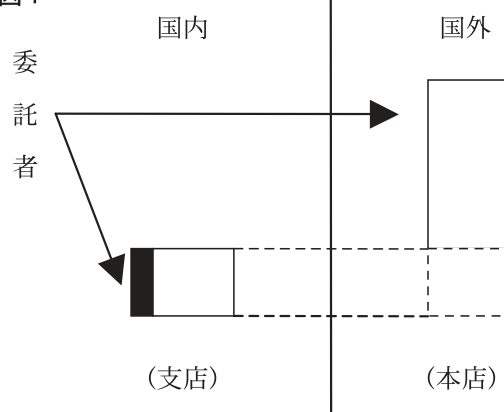


図7



え方（図7）があり、いずれの考え方をとるべきか議論が生じよう。

3 通達の適用上の問題

基本通達5-7-15は、7号判定に先立ち、現実に役務の提供があった場所を特定できる場合や、契約において現実の役務の提供場所が国内か国外かを判定できる程度に明らかにされている場合は、その場所を役務提供の場所とすることを明らかにしているが、これは本則に沿った取扱いである。これらの場合には、役務提供の場所を取引の当事者がお互いに確認でき、課税当局も特定できるのであるから、取引当事者の税務処理に齟齬が生じないと考えられる。7号判定は、これらのいずれにも該当しない場合で、対価の額が国内と国外に合理的に区分されていない場合に行われる。

事例(1)では、広告主が、**図2**のように取次事業者に手数料を支払い広告メディアと直接に契約すれば、広告メディアへの対価の支払は不課税取引として扱われる。しかし、**図1**のような2つの契約になっているため、広告主に国内取引(手数料支払部分)と国外取引(広告メディアへの対価の支払部分)とに区分することを求めることは困難であり、広告主は仕入の全額を仕入税額控除の対象とすることになることから、結果として、取次事業者においては、益税の問題が生じ、広告主である事業者においては、取次事業者が納付しない消費税額についても仕入税額控除するという問題が生じる。また、事例(2)の**図3**のように、契約書上で合理的な区分を行っていないと、7号判定により、事業活動の大部分が国外で行われているにもかかわらず、売上げの全額に課税されることになることから、実態に合わない結果となる。そこで、**図4**のように契約書上で合理的な区分を行うとした場合、①どのような区分であれば合理的なものとして認められるのか、また、②契約書で合理的な区分をしていなくても合理的に区分して申告すればその申告が認められるのかなどの疑問が生じる。これらの問題は、取引当事者の税務処理の整合性とも関連するので、益税や過大な仕入税額控除の問題と併せて後述する。

次に、7号判定における「役務の提供者の役務

提供に係る事務所等」の意義について、法令や通達は何ら規定しておらず事実認定に委ねているが、現実には、事例(3)のように外国法人の本店とその国内事務所の両方で役務提供が行われることもあるので、このような場合には、①主たる役務の提供場所とするのか、②国内に事務所がある限り一部の役務提供に留まる場合でも一律に国内事務所とするのか、③本店と支店の両者を役務提供の場所として、それぞれの場所で提供された役務の割合により按分するのかなどの疑問が生じる。一般に、国内に事務所がある場合はその事務所によりあるいはその事務所を通じて役務提供がなされると想定されることから、実務的には当該国内事務所を役務提供の場所と認定することが多いと思われるが、反証があれば、本店等の国外であると判断することもあるであろう。消費税法の適用上、役務提供の場所を一地点に特定する必要があるとすれば、①の考え方のように、役務の主たる内容がどこで提供されたか(例えば、展示会や見本市ではその開催地、競技であればその競技の場所)により特定することが妥当であると考えられる。この点につき、催物の海外公演の扱いは、役務提供の場所の特定に当たって、準備作業のような従たる業務が行われる場所を考慮しないこととしており、少なくとも②の考え方には立っていない。また、消費税法基本通達5-7-14は、役務提供に関する記述ではないものの、消費税法施行令第6条第1項2号(船籍のない船舶の所在地)に規定する事務所の意義につき、資産の譲渡等に直接関連する事業活動を行う施設すなわち、契約の締結、資産の引渡し、代金の回収等を行う施設がこれに該当することを明らかにしているが、この様な考え方は役務提供に係る事務所等についても当てはまると解され⁽⁶⁾、間接的な業務ではなく役務の主たる内容が実施される事務所等としても大差ないように思われる。この点で、消費税法施行令第6条第2項4号ないし6号も契約の締結や設計など主たる役務が提供されるあるいは通常提供されると考えられる場所が役務提供の場所とされている。

資産の譲渡や貸付では、一つの資産が2ヶ所で

譲渡等されると考えることは常識的ではなく、譲渡等の場所を1ヶ所に特定することが自然であるが⁽⁷⁾、役務提供ではその提供の場所が複数あることは珍しくない。そこで、事例(3)のように、役務の主たる内容が一連の作業として国内外で行われる場合には、いずれか一地点とするより、③の考え方のように国内外で按分した方が実態に合うとの考え方も理解できる。また、委託者が契約を分けて本支店にそれぞれの対価を支払えば結果が変わるということも、課税の公平上問題があるとの意見も生じよう。しかし、消費税法が予定するのは、法定の税負担が最終消費者に転嫁されることであるから、中間段階で消費税を納付するのが受託者である外国法人か委託者である内国法人かの問題にすぎないと考えれば、法人税等と同様に公平を論じる必要はなく、また、消費税が物税(資産の譲渡等の対価に課される税であり、人への帰属を問題としないという意味で、個人や法人に帰属する所得を課税物件とする所得税や法人税のような、いわゆる人税とは性格が異なる。)としての性格を有していることにかんがみれば、課税上、役務提供の場所を対価の支払い毎に各1ヶ所と割り切ることも不合理ということとはできないと思われる。

前述の催物の海外公演では、役務の完了する場所を役務提供の場所と認定しているようであるが、このような認定が一般的に当てはまるとするのは疑問である。催物の海外公演においては、役務の主たる内容が提供される場所と役務提供の完了の場所が同じであることからいずれの基準でも結果は変わらないが、消費税法上の役務提供とは、請負契約に代表される土木工事、修繕、運送、保管、印刷広告、仲介等のほか、興行、宿泊、飲食、技術援助、情報提供、便宜供与、著述その他種々のサービスの提供が含まれることから、役務の完了する場所と主たる役務の提供の場所が一致するとは限らない。例えば、事例(3)では、本店でプログラムを完成させるが、成果物の引渡しや最終のテストは支店が行い請負業務を完了するケースもある。請負契約は仕事の完成を目的とすることから、役務提供に係る事務所等の場所は役務提

供の完了する場所ではなく仕事を完成させる場所とするのが実態に合致していると思われる。一方、例えば保守・管理等の業務委託契約のように、一定の期間国内外で同種の役務を提供する場合であれば、提供する期間の長さや役務提供に係る人件費あるいは時間数や作業工数で機械的に判断し、取扱いに格差が生じないようにすることが、課税の公平性あるいは取引の予測可能性の観点から望ましいと考える。もっとも、後者の場合には、役務提供の場所を国内と国外に区分できることが多いと思われるので、契約や対価の支払を国内・国外に区分して疑義が生じないようにすることが重要であろう。なお、役務提供を受ける側においては、役務提供に係る人件費あるいは時間数や作業工数は不明であり、それらの基準では判断ができないという指摘もあり得るが、契約の段階で合理的に推定され、その推定に基づいて国内・国外の区分が合意されていれば、実務上もこれを認めることで足りるものと考えられる。

消費税法基本通達5-7-14は、①自らの資産を保管するためのみ使用する一定の場所又は②自己のために契約を締結する権限のある者その他これに準ずる者に係る事務所等は、消費税法施行令第6条第1項2号に規定する事務所に含まないとしているが、これらはそれぞれ法人税でいうところの補助的活動のみを行う事務所及び独立代理人の事務所をいうものと思われ、法人税法、所得税法における恒久的施設(PE: Permanent Establishment)の判定⁽⁸⁾、すなわち事業所得を課税し得る事務所等か否かの基準とも平仄を合わせている。消費税法における役務提供の場所についても、補助的活動のみを行う事務所等は7号判定における事務所等に該当しないとして扱うのが相当であると思われる。

4 益税の余地

本稿でいう益税とは、最終消費において課税され、消費者が負担することとなる消費税の一部が、国庫に納付されずに流通段階で中間の事業者の利益となる現象をいう。我が国の消費税は、取引の

図 1-1

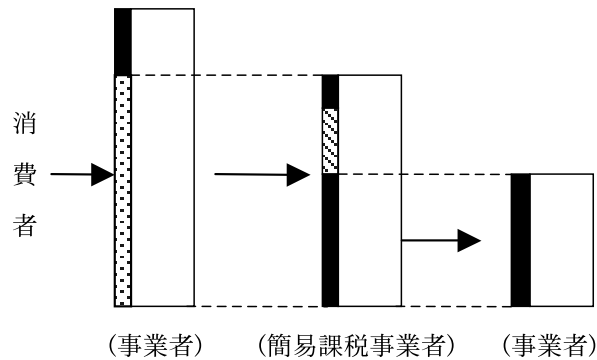
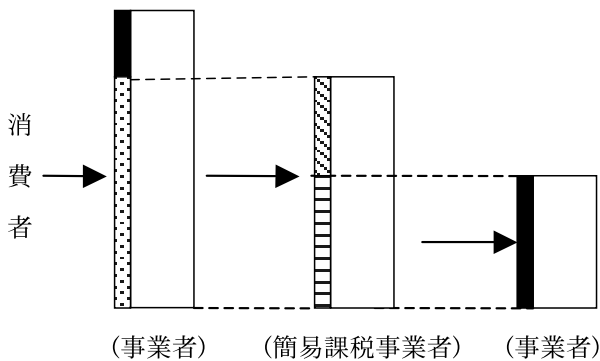


図 1-2



(注) 図 1-2 の横線部分とその上部の斜線部分は、免税事業者が仕入れに係る消費税額を転嫁するために値上げしたことによる売上の増加額を表す。斜線部分は、その値上げに伴い発生した益税となる売上である。これらの部分は消費税名目で請求されることがある。

各段階で課税される消費税の累積排除のため、前段階税額控除を行う仕組みとなっており、売手の納付する消費税額とその買手の仕入税額控除する消費税額とは表裏の関係にある。しかし、仕入税額控除はインボイス方式ではなく帳簿方式により計算されるため、必ずしもそれらが一致するとは限らない。すなわち、インボイスに記載された実際に支払われた消費税のみを控除するインボイス方式とは異なり、帳簿方式では消費税の課税対象となるべき帳簿上の仕入額を基に、その仕入に係る消費税額が控除されるため、結果として、いわゆる益税が生じる余地がある。

益税の問題は、これまで簡易課税制度（図 1-1：消法第37条第1項）や小規模事業者に係る納税義務の免除（図 1-2：消法第9条）を中心に議論されてきたが、事例（1）のように、仕入税額控除を行った事業者の取引の相手方が、結果として、その対応する消費税の一部を国に納付しない場合にも生じる。また、事例（2）においても、取引当事者が合理的な区分を独自に行う（例えば、税務申告において、レーサー側は参戦回数により対価を国内・国外に按分し、スポンサー側は契約書上の区分が明らかでないとして7号判定により全額を仕入税額控除の対象とする等）と益税が生じ得る。

事例（1）では、取次事業者が自主的に手数料取引であることを広告主に明らかにしない限り、益税の解消は難しいと思われるが、事例（2）では、契約書上の区分に従い取引当事者が税務処理を行えば、合理的な区分についての考え方が種々あっても、益税の問題は解消する。したがって、契約書に消費税額の表示がない場合には、取引当事者の整合性のある税務処理が期待できないことから、誰が見ても同一の内外判定となるような契約内容でない限り、申告において独自の合理的な区分を主張することは許されないと考える。一方、契約書で一応の合理性のある区分ができ、それに基づく消費税額が明記されているなど、取引の当事者が整合性のある税務処理を行うと認められるときには、益税が発生しないことから、結局は中間段階で誰が納付するかの問題となり、合理的な区分であるか否かの判断は、ある程度柔軟に行ってもよいのではないと思われる。なお、取引当事者間で整合性のある税務処理が保証されれば良いとする考え方は、最終消費者との間では成り立たないが、最終消費者が国内の中間事業者や外国法人の国内支店等を経ずに国内外にわたる役務提供を受けることは考えにくいので、そのような取引をあえて考慮する必要はないと考える⁽⁹⁾。

5 過大な仕入税額控除

消費税は間接税であり、税負担が最終の消費者

に転嫁されることが予定されている。益税の問題を買手側から見ると過大な仕入税額控除の問題と捉えることができる。事例（1）で、広告主は、その仕入れの前段階で納付された税額以上の仕入税額控除を行うこととなる（本来の仕入税額控除額は図2の網掛け部分となるはずであるが、広告主は図1の網掛け部分を控除している）。これを過大な仕入税額控除とみるのか、実質的な仕入額（図1の斜線部分：取次事業者にとっては消費税名目で請求した売上額）であるとみるのか、考え方は分かれる。広告主から見れば、一般に国外取引とは認識されないし、仮に、国外での広告であるとしても取次事業者が国外の広告メディアとどのような契約をしているかを知ることは困難である。したがって、過大な仕入税額控除として否認することには無理がある。また、消費税名目の売上・仕入であるとみれば課税の問題ではない。一方、消費者から見れば、消費税名目で支払ったにもかかわらず税額は取次事業者の売上げの一部であったとみることもでき、不当であるとの批判も生じよう。

広告主が手数料部分に対する消費税額以外は請求される理由がないとして支払わないときには、広告主の仕入額が減少するが、広告主の販売価格は市場の状況等によることから、転嫁されるべき税額が減少したとしても消費者の負担が同様に軽減されるとは限らない。また、広告主が支払わなかった消費税額だけ仕入税額控除額を減少すれば、広告主の国への納付額が同額増える結果となるにすぎない（図1-4）。他方、我が国では帳簿方式をとるため、取次事業者が課税売上げとしていなくても広告主が課税仕入れとして仕入税額控除をすることもあり得る。そこで、広告主が販売価格も課税仕入れも変えないとすると、広告主に益税が生じることとなる（図1-3）。この益税部分が消費者にどの程度還元されるのかは販売価格の引き下げの程度による。

益税の発生は、適正な消費税の転嫁を予定する税制改革法第11条の趣旨に反し、本来の課税の在り方に沿わないものであるが、消費税は販売価格の一部に含められて転嫁されるものであるため、

図1-3

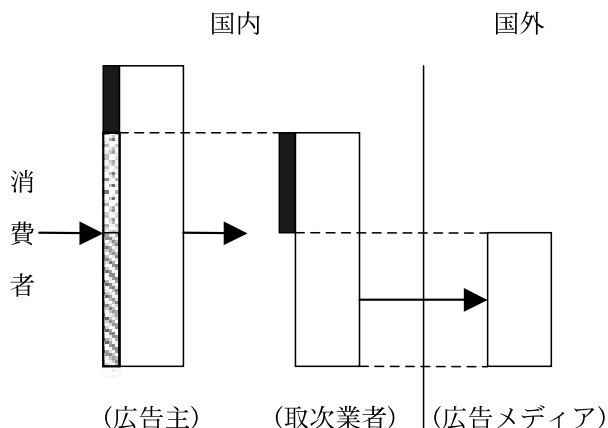
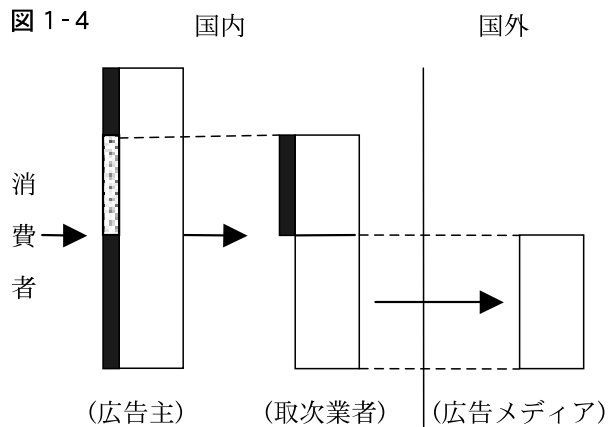


図1-4

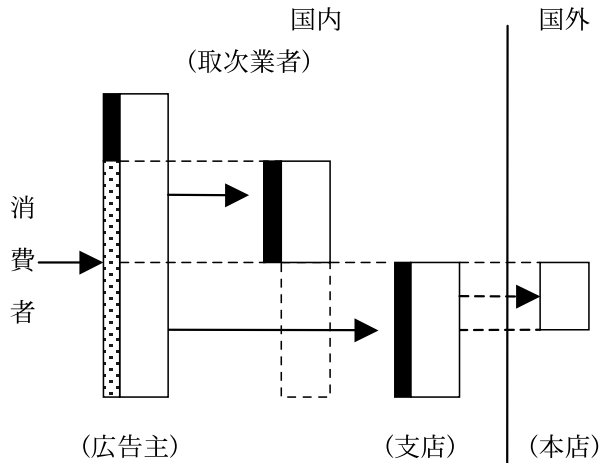


計算上は別としても、消費税額を販売価格と明確に区分することは困難であり、帳簿方式をとる以上、結果的に（前段階控除の趣旨に反するという意味での）過大な仕入税額控除を行うこととなるのはやむを得ない。

6 租税回避の問題

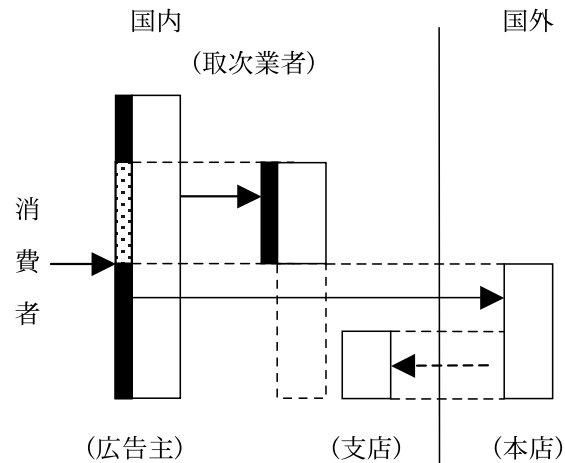
事例（1）において、外国法人である広告メディアがインターネットのホームページに依頼された広告を掲載する場合は、世界中のどの場所からでも閲覧ができることから、役務提供（広告）の場所について疑義が生じる。役務提供の場所は、広告をアップロードしたコンピュータの設置場所、ホームページを運営する法人の所在地、ホームページの維持・管理を行う場所など種々の考え方をとることができるが、課税上、役務提供の場所を1ヶ所として割り切ると、本店で単にアップ

図 8



ができるが、同税制は実際の取引に影響を与えるものではないので、同様の規定を持たない消費税法においては、これを是正することができない。なお、同様な行為は、事例 (3) においても想定され (図 6 から図 5 への変更)、外国法人により一般的に行われる可能性がある。このように、契約や取引形態の変更によって、容易に課税を回避できるとすれば、公平上、問題がないというわけにはいかないが、これについても、確実に消費税の転嫁がなされる場合には、中間段階で誰が納付するかの問題 (図 8, 図 9 の黒塗り部分の合計は同額となる。) であるとの意見も生じよう。

図 9



おわりに

役務提供に係る消費税は、役務提供の場所が内外判定の基準となることから、役務の提供が国内外にわたって行われる場合には、課税上の問題が生じやすい。

消費税は物税であり、課否の判定は資産の譲渡、役務の提供ごとに判断することとなる。したがって、所得を課税物件とする所得税や法人税とは異なり、国内源泉所得とそれ以外の所得に分けるなど課税物件を按分するというような考え方は馴染まない。検討事例のように、国外での役務提供が国内企業により取り次がれる場合、国内外での役務提供の場所が契約で区別されていない場合、一連の業務が国内外にわたって分担して行われる場合には、内外判定を巡って争いが生じるおそれがある。

本稿は、7号判定における役務提供に係る事務所等の意義及び対価の額の合理的な区分の解釈・適用等につき検討を行っている。そして、消費税が物税としての性格を持つことや最終消費者への税負担の適正な転嫁を予定するものであることから、それらの解釈・適用等においても、その特殊性を考慮すべきであると考えられた。その結果、当該事務所等は主たる役務が提供される場所とするのが妥当であること、主たる役務の提供が複数の場所で行われる場合でも何らかの客観的な基準により役務提供の場所を1ヶ所として割り切るこ

ロードするだけでも不課税取引であると主張されることにもなる。また、外国法人の支店等が、国内で取次事業者や広告主との間に立ち契約に主体的に関与する場合があるが、7号判定によれば、外国法人の所在地が役務提供の場所となり、また、図 8 の取引から図 9 の取引のように、契約先や対価の支払先を支店から本店に変更して支店が本店から手数料を受け取る形にすると、本支店間は外国法人の内部取引であるので、形式上も国外取引とすることができる。更に、支店等ではなく子会社であっても、親会社から受け取る手数料の額を圧縮することによって消費税の課税を回避できる。この点は、法人税であれば租税特別措置法第 66 条の 4 (移転価格税制) の適用により、手数料の額を独立企業間価格に置き換えて是正すること

とは必ずしも不合理ではないこと、契約書で役務提供の場所が合理的に区分されていない場合は7号判定の機械的な適用もやむを得ないこと、また、7号判定における合理的な区分の方法は消費税額が契約書に明示されているなど仕入税額控除との不一致が生じない限り柔軟に取り扱ってもよいのではないかなど、内外判定のあり方につき、幾つかの私見を示したところである。

内外判定に関しては、益税の余地、仕入税額控除の適否、租税回避の可能性についても検討すべき問題が生ずる。法定の消費税額が最終消費者により負担されるのであれば、益税が生じない限り、中間事業者の誰が納付するかの問題であり、また、税負担の転嫁は取引当事者の価格交渉と不可分であるので、それらの問題は消費税法上違法とはいえないとの考え方もあり得る。しかし、仮にそうだとすると、個々の事業者の課税の適否が問われることには変わりがないので、契約や取引形態の変更によって容易に課税関係が変わるとすれば、課税当局との間で紛争が生じることが懸念される場所であり、役務提供の内外判定については、より明確な課税ルールが確立される必要があると思われる。

注

- (1) 「消費税法の考え方・読み方」 税務経理協会 大島隆夫、木村剛志共著 p31
- (2) 「消費税法基本通達逐条解説」(財)大蔵財務

協会 p223~225

- (3) 「消費税実務コンメンタール」ぎょうせい 消費税実務研究会 p681
- (4) この場合の手数料は、広告主からの手数料と国外の広告メディアからの手数料が混在するとも考えられ、本件マージンのうち国外の広告メディアからの手数料部分については、非居住者への役務提供の対価として免税(消令第17条第2項7号)になる可能性がある。
- (5) 取次ぎとは、他人の計算において自己の名義により法律行為をすることを引き受ける行為をいう。「他人の計算において」とは、取引の経済的効果が他人に帰属することを言い、「自己の名義により」とは、自ら法律行為の当事者として権利義務の主体となることをいう。なお、仲介(媒介)の意味で「取次ぎ」の用語が使用されることがあるが、媒介は、単に契約の成立のために尽力するにすぎず、契約の当事者となることはない。「取次ぎ」を行う者とそれを委託した者との関係は、委任(民法第643条)であると解され、「取次ぎ」を行うことは、法律行為をすることを委託した者との関係でみれば、その者に対する役務の提供に該当する。
- (6) 前掲1 p222
- (7) 消費税法施行令第6条第1項は、資産の譲渡直前の場所について規定を置いているが、例えば著作権は譲渡者あるいは貸付者の住所地、債権の譲渡は譲渡に係る事務所となっているなど、住所地主義と事務所主義が混在している。
- (8) 拙稿「PE課税の新たな潮流と関連する諸問題」明治学院大学法科大学院ローレビュー第8号 p26~28参照。
- (9) この点は、土地(非課税資産)と建物(課税資産)の一括譲渡のように、事業者による最終消費者への資産の譲渡等が想定される場合の合理的な区分の問題とは扱いを異にしてもよいと考える。