

国際サービス取引にかかわる間接税について (1)

May 2018



About Mazars

MAZARS は監査、会計、税務及びアドバイザリーサービスに特化した、国際的に統合された独立組織です。

2018 年 1 月時点で、世界 86 ヶ国に業務を展開し、20,000 人のプロフェッショナルがクライアントの各発展段階をサポートしています。

租税にかかわる国際的観点

従来、国際税務といえば、所得にかかわる課税すなわち法人税や所得税などの直接税を対象とすることを意味しており、付加価値税等の間接税が国際税務の場面で議論されることはありませんでした。この背景には、一つには近年多くの国において採用されている付加価値税は、その歴史からみて、そもそも国境調整税として他国に影響を与えないものとして発展してきたことがあげられるでしょう。

間接税

間接税とは、納税義務者（最終消費者）と担税者（納税者）が異なる税制をいいますが、基本的には消費税（VAT: Value Added Tax）のことを指すことが多く、また、ここでいう消費税（VAT）とは総合的名称であり、日本において消費税と呼ばれるもの、中国においては増値税と呼ばれるものを含みます。

国境調整税

国境調整税とは、国境税とも呼ばれ、輸出入により商品が国境を出入りする際に賦課または還付される租税をいい、消費税がその代表といわれます。

この国境調整税の背景には、いまから 60 年程前の欧州の状況があります。当時欧州において、各国が激しい互いに輸出競争を展開していると同時に、当時強大であった米国、ソ連に対応するための欧州諸国による統合単一市場の実現が目標とされ、その際には各国の有する輸出補助金が重大な問題となっていました。

各国による議論の結果、その廃止に向けた取組の中で国際ルールとして輸出時に輸出価格から間接税分を還付することは認めるものとされました。ここで、注目されたのが 1954 年にフランスにおいて導入されたばかりの付加価値税（VAT）としての消費税です。その当時多くの国において採用されていた間接税はまちまちであり、輸出段階で商品価格から間接税部分を正確に取り出すことはほぼ不可能な状態でしたが、VAT は生産と流通のいかなる段階にあっても、その商品価格に占める間接税の割合が明確であるというメリットを有していました。このような背景により、VAT はまず欧州において広く採用されるようになり、その後、国境調整税という性質を有したまま、世界各地に広がっていくことになりました。

このような発展を遂げてきた消費税ですが、財貨の輸出入と異なり国を跨ぐサービス取引においてはその国境区分が難しいことや、近年国際サービス取引が経済に占める重要性がますます高まってきたことから、国際サービス取引にかかわる間接税の議論についても盛んにおこなわれるようになってきています。

以降では、これらの国際取引サービスにかかわる間接税についての日本及び中国における取扱いを考察し、日中間における国際取引サービスにかかわる注意点について理解していきたいと思います。

日本における消費税課税

原則: 事業者が国内において行う課税資産の譲渡等

役務の提供が国内において行われたかどうかの判定は、役務の提供が行われた場所により行うものとされています（消法四 3 二）。

ここで、より具体的には、以下のように判断されるものとなっています。

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（代理店を除く。）の保険の契約の締結に係る事務所等の所在地

⑤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

⑥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

サービス輸入（国外に所在する者から受ける役務提供）

原則: 国外に所在する者からの役務の提供については、消費税は課税されない。

厳密には、役務の提供の場所が明らかにされていないものや、役務の提供が国内と国外の間において連続して行われるもの及び同一の者に対して行われる役務の提供で役務の提供場所が国内と国外の双方で行われるもののうち、その対価の額が合理的に区分されていないものについて、基本的に国外取引として消費税が課税されないものとなっています。

この理論的な背景は、消費税の国境調整税と呼ばれる性質によるもので、財またはサービスの自国における消費を課税対象行為とすることから、役務提供者が日本国外に所在している場合には、その消費行為が日本国内において行われたものなのか否かが明確になりにくく、厳格な意味における課税を行うことができないというものがあ

また、もう一つの実務的な背景として、消費税の間接税としての性質によるものがあり、仮に理論的に消費行為が日本国内で行われたものと判明していたとしても、消費者が税金部分を含め対価を国外の役務提供者に支払った場合には、日本国外の役務提供者に対して直接課税を行うことができないというものでした。

例外: 電気通信利用役務の提供

平成 27 年 10 月 1 日以後、電子書籍・音楽・広告の配信などの電気通信回線(インターネット等)を介して行われる役務の提供（「電気通信利用役務の提供」）については、その役務の提供が消費税の課税対象となる国内取引に該当するか否かの判定基準(内外判定基準)について、役務の提供を受ける者の住所等とし、国内に住所等を有する者に提供する「電気通信利用役務の提供」については、国内、国外いずれから提供を行っても消費税課税対象となっています。

ここでは、上述の理論的側面について、課税対象行為判定地を、役務提供者の所在地から役務受領者の所在地として基準を変更することにより国内取引とし、さらに、実務的な課税方法については、事業者向け取引（B2B）についてはリバースチャージ方式（国外事業者から当該役務の提供を受けた国内事業者が申告・納税を行う方式）、消費者向け取引（B2C）については国外事業者登録制度を採用することにより従来の問題を解消することとなりました。

サービス輸出（非居住者に対する役務の提供）

原則:

非居住者に対して行われる役務の提供については、消費税を免除するものとされています。

ここでの背景は、消費税の国境調整税と呼ばれる性質によるもので、財またはサービスの（自国における）消費を課税対象行為とすることから、役務提供者が日本国外に所在している場合には、その消費行為が日本国内において行われたものなのかまたは国外で行われたものなのか明



例外:

非居住者に対する役務の提供であっても、次のものは消費税が免除されません。

- (1) 国内に所在する資産の運送や保管
- (2) 国内における宿泊や飲食
- (3) (1)及び(2)に準ずるもので、国内において直接便益を受けるもの

上述の観点から、消費行為が日本国内であることが明確となる一定の取引については、課税を免除しないものとしたものといえます。

以上より、日本の消費税においては原則として仕向地主義が採用されているものの、サービス輸入については、一部原産地主義が採用されているものといえます。

仕向地主義と原産地主義

国際税務の考え方の中では、仕向地主義（Destination Principal）と原産地主義（Origin Principal）が存在しており、それぞれ前者では消費地（輸入国）における課税、後者では生産国（輸出国）における課税が志向されるものとなっています。

これらの考え方は、上述の国境調整税の発展形態に見られるように、そもそも何らかの理論的背景に基づいてできたルールではなく、国際的な政治関係に揉まれながら編み出されてきた結果といえ、各国が必ず協調して従わなければならないルールというものではないともいえます。

次回以降においては、中国における国際サービス取引にかかわる間接税の課税関係を見ていきたいと思います。

この記事は三菱東京 UFJ 銀行（中国）有限公司の China Report からの転載記事となります。
(<http://rmb.bk.mufg.jp/chinareport/economics/>)

CONTACT



Mazars

Japan Desk

望月 一央 Mochizuki Kazuhisa

パートナー Partner

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. kazuhisa.mochizuki@mazars.cn

Address

8th Floor, One Lujiazui, No. 68 Yin Cheng Middle Road,
200120, Shanghai, China

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Fax. +86 (0)21 6168 1087

MAZARS JAPAN DESK (CHINA) CONTACTS

Japan Desk SHANGHAI OFFICE

望月 一央 Mochizuki Kazuhisa

パートナー Partner

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. kazuhisa.mochizuki@mazars.cn

大澤 健彦 Osawa Takehiko

シニアコンサルタント Senior Consultant

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Email. takehiko.osawa@mazars.cn

Address

8th Floor, One Lujiazui, No. 68 Yin Cheng Middle Road,
200120, Shanghai, China

Tel. +86 (0)21 6168 1088

Fax. +86 (0)21 6168 1087

More informations on
www.mazars.cn