

国際電子商取引に対する消費税課税の見直しについての一考察

A Consideration to the Reexamination of Consumption Tax Imposition on International E-Commerce

熊 王 征 秀

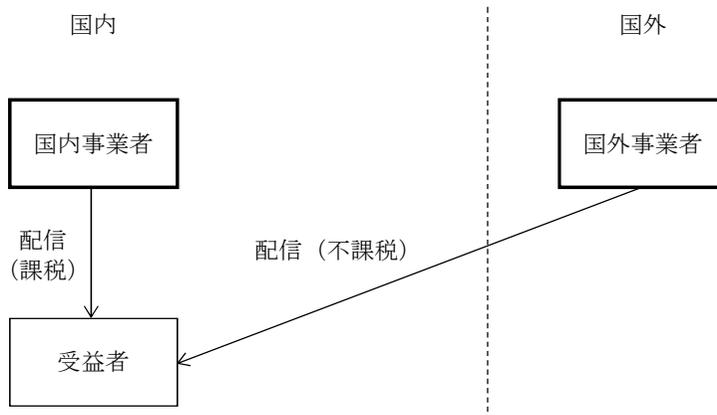
I 改正の背景（はじめに）

国際間にわたる役務の提供や役務提供地が明らかでない取引については、国際運輸などのように個別の定めがあるものを除き、その役務提供者の役務提供に係る事務所等の所在地で内外判定をすることとしている（旧消令6②七）。

したがって、国内事業者がインターネットを利用して行う電子書籍、音楽、広告の配信等の役務の提供は国内取引に該当し、消費税が課税されることになる一方で、国外事業者が日本国内向けに行うこれらのサービスは国外取引となり、課税関係は発生しないこととなる。国内でサービスの提供を受けるにもかかわらず、サービス提供者の事務所等の所在地で課税関係が異なることは不合理であり、検討が必要とされていたものである。

2012年、楽天はカナダの電子書籍会社koboを買収し、国内の電子書籍などの注文をkoboを経由することにより、消費税が課税されないようなくみを考案した。楽天のこのような行為を、即座に租税回避行為と決めつけるわけにはいかないが、ヤフージャパンをはじめとする日本の配信業者が真面目に消費税を支払ってきた事実を考えると、今更ながらに節税と租税回避の境界線について考えさせられてしまう。仮に楽天の行為が租税回避行為と認定されたとしても、消費税法には同族会社等の行為又は計算の否認規定（法人税法132条）は存在しないため、その行為につき課税することはできないことになる。結果、市場価格を設定する際に、日本の配信業者よりも有利になるという事実は変わらないのである。

○国内向け電気通信利用役務の提供 (で判定)

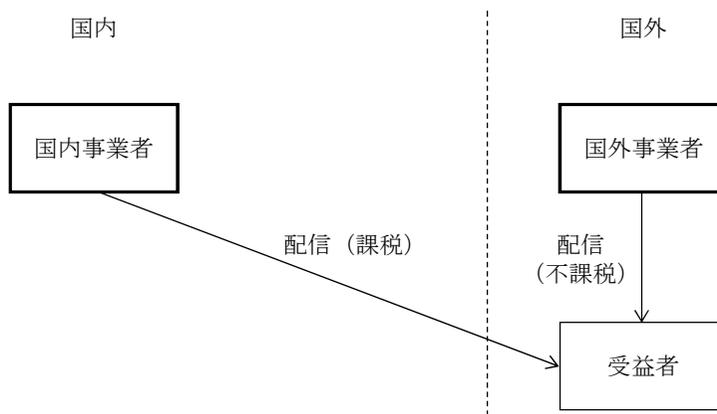


なお、旧法によれば、非居住者に対する電気通信利用役務の提供のうち、輸出証明がされたものは輸出免税の規定が適用されることとなる。

したがって、非居住者に対する広告の配信などであれば取引先が特定できるので、契約書などの書類の保存を要件として輸出免税の規定を適用することができる（消法7②、消規5①四）。ただし、電子書籍や音楽の配信などについては取引事実を証明する手立てがないため、8%課税取引として処理せざるを得ないケースが多いものと思われる。

(注) 週刊東洋経済によれば、ガンホーをはじめとするスマートフォンアプリの開発会社が海外ユーザー向けに販売したアプリの売上高について、輸出証明ができないことを理由として追徴課税をしたとの報道がなされている（週刊東洋経済2014年5月17日号）。

○国外向け電気通信利用役務の提供 (で判定)

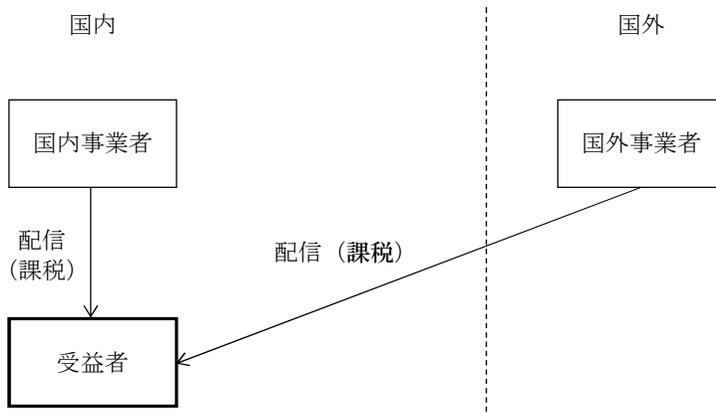


II 改正の概要

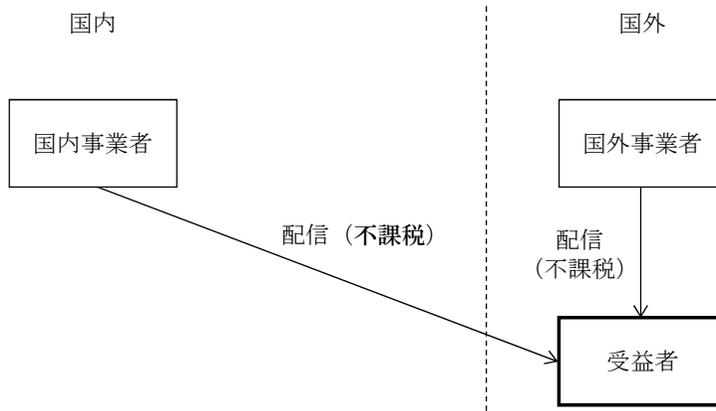
電子書籍・音楽・広告の配信等の電気通信回線を介して行われる「電気通信利用役務の提供」について、内外判定を役務提供者の役務の提供に係る事務所等の所在地から役務の提供を受ける者（受益者）の住所等に変更する。これにより、国外事業者が国内に向けて行う「電気通信利用役務の提供」は国内取引に該当し、課税の対象となる。

ただし、国外事業者が平成27年4月1日前に締結した電気通信利用役務の提供契約（特定契約）につき、平成27年10月1日にまたがって行う取引については、対価の額の変更を行わない限り、国外取引として取り扱うことが認められている（改消令附則2①）。

○国内向け電気通信利用役務の提供（で判定）



○国外向け電気通信利用役務の提供（で判定）



また、国外事業者が国内に向けて行う「電気通信利用役務の提供」を「事業者向け電気通信利用役務の提供」と「事業者向け電気通信利用役務の提供以外の電気通信利用役務の提供」に区分し、「事業者向け電気通信利用役務の提供」については、国外事業者の納税義務を、役務の提供を受ける事業者（受益者）に転換する（リバースチャージ方式）。

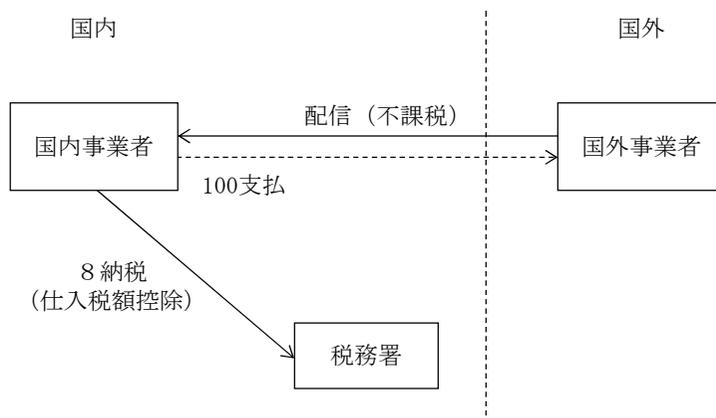
「事業者向け電気通信利用役務の提供以外の電気通信利用役務の提供」については、役務の提供を行う国外事業者が日本の消費税の申告と納税義務を負うことになる（国外事業者申告納税方式）。この場合において、日本に事務所等を有しない国外の納税義務者は、国内に書類送達等の宛先となる居住者（納税管理人）を置くこととされている。

本制度は、平成27年10月1日以後の取引について適用される（改消法附則35）。

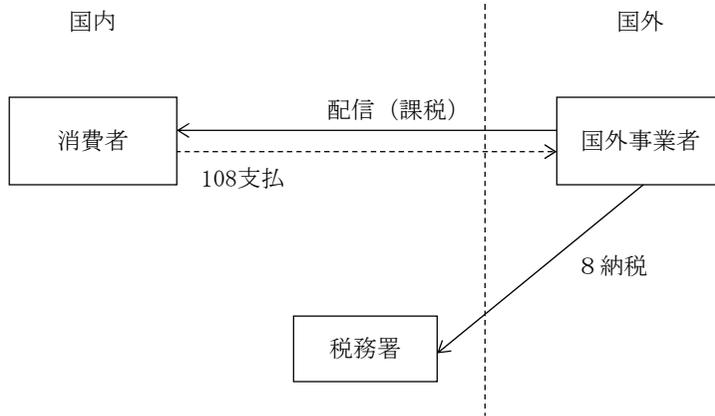
<具体例>

サービスの対価（税抜）が100、消費税が8%（8）の場合の課税関係は次のようになる。

○事業者向け電気通信利用役務の提供（リバースチャージ方式）

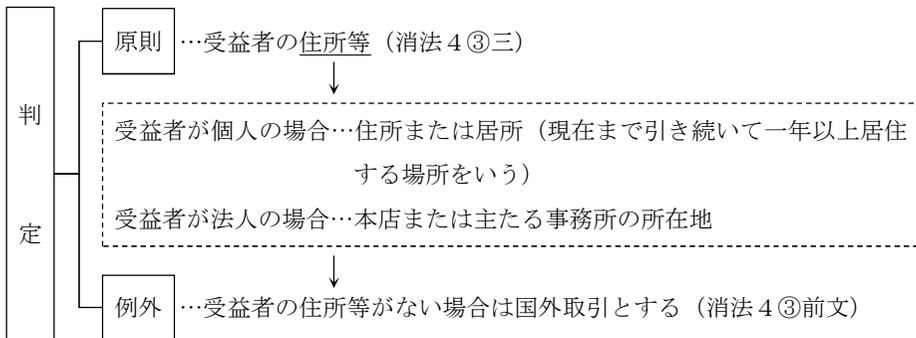


○事業者向け電気通信利用役務の提供以外の電気通信利用役務の提供（国外事業者申告納税方式）



III 内外判定

「電気通信利用役務の提供」をした場合の内外判定は次によることとされている。



「住所等」の定義によれば、国内に住所を有するサラリーマンが海外赴任を命じられ、現地で電子新聞を購読する場合には、そのサラリーマン（受益者）の住所は国内なので国内取引に該当し、消費税が課税されることになる。

また、受益者が法人の場合には、本店又は主たる事務所の所在地で内外判定をすることになるので、国外に所在する内国法人の支店が、現地で役務の提供を受ける場合であっても、本店の所在地が日本であるから国内取引に該当し、消費税が課税されることになる。

これとは逆に、外国法人が日本国内の支店で役務の提供を受ける場合には、たとえ

日本支店が直接の取引先であったとしても、国内取引とはならない（消法4③三、消基通5-7-15の2、国税庁Q&A問12）。

なお、電気通信利用役務の提供については、受益者の住所等により内外判定をしますので、役務提供者が国内事業者か国外事業者かということが、内外判定に関係することはない。

IV 「電気通信利用役務の提供」の定義

「電気通信利用役務の提供」とは、電子書籍・音楽・広告の配信、クラウドサービス等の電気通信回線を介して行われる役務の提供をいい、メールを利用したデータの送信のように電気通信利用役務の提供以外の資産の譲渡等に付随して行われる役務の提供や、電話やメールのように単に通信回線を利用させる役務の提供は含まれない（消法2①八の三）。

該当する取引	<ul style="list-style-type: none"> ①電子書籍・電子新聞・音楽・映像・ソフトウェア（ゲームなどの様々なアプリケーションを含む）などの配信 ②クラウド上のソフトウェアやデータベースなどを利用させるサービス ③クラウド上で顧客の電子データの保存場所を提供するサービス ④インターネット等を通じた広告の配信・掲載 ⑤インターネット上のショッピングサイト・オークションサイトを利用させるサービス（商品の掲載料金等） ⑥インターネット上でゲームソフト等を販売する場所（webサイト）を利用させるサービス ⑦インターネットを介して行う宿泊予約、飲食店予約サイト（宿泊施設、飲食店等を経営する事業者から掲載料等を徴するもの） ⑧インターネットを介して行う英会話教室など
該当しない取引	<ul style="list-style-type: none"> ①電話、FAX、電報、データ伝送、インターネット回線の利用など、他社間の情報伝達を単に媒介するもの（いわゆる通信） ②ソフトウェアの制作等 ③国外に所在する資産の管理・運用等（ネットバンキングを含む） ④国外事業者に依頼する情報の収集・分析等 ⑤国外の法務専門家等が行う国外での訴訟遂行等 ⑥著作権の譲渡・貸付け

（消基通5-8-3、国税庁Q&A問2【答】）

なお、著作権（出版権又は著作隣接権その他これに準ずる権利を含む。）の貸付けは、貸付者の住所地により内外判定をすることとされている（消令6①七）が、電子書籍や音楽の配信のような「著作物の利用の許諾に該当する取引」については、上記のような内外判定によらず、「電気通信利用役務の提供」として「リバースチャージ方式」又は「国外事業者申告納税方式」を適用することとなった。

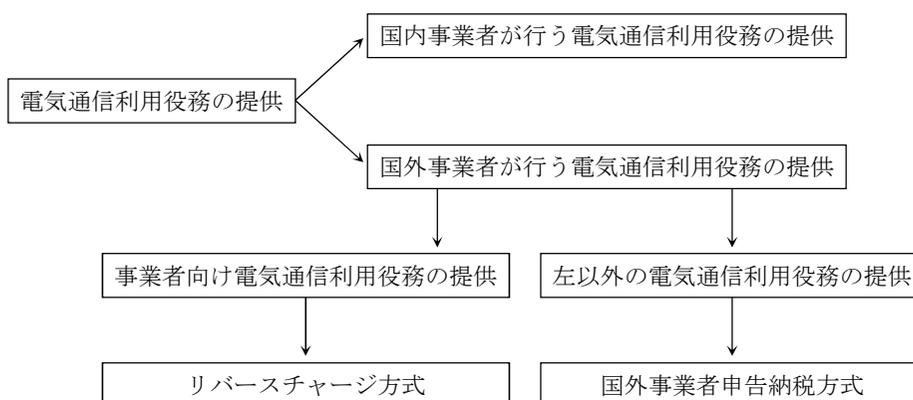
区 分	内外判定の基準
著作権、出版権、著作隣接権、ノウハウなどの無形資産の譲渡や貸付け	譲渡又は貸付者の住所、本店、主たる事務所の所在地
著作物の利用の許諾に該当する取引（著作物のダウンロード販売など）	受益者の住所等

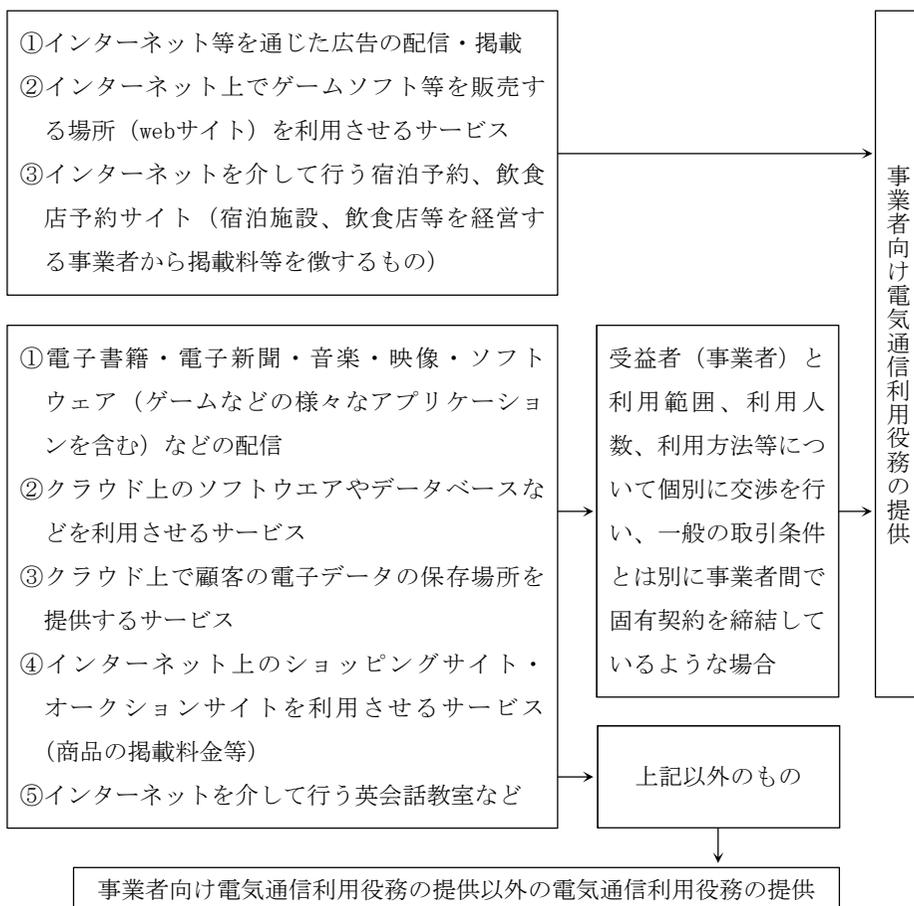
V 「事業者向け電気通信利用役務の提供」の意義

「事業者向け電気通信利用役務の提供」とは、国外事業者が行う電気通信利用役務の提供のうち、役務の性質又は役務の提供に係る取引条件等から、その役務の提供を受ける者が通常事業者に限られるものをいう（消法2①八の四）。

（注）「国外事業者」とは、非居住者である個人事業者及び外国法人をいう（消法2①四の二）。

したがって、電子書籍や音楽の配信のように、受益者が事業者に限定されないような取引は「事業者向け電気通信利用役務の提供」には該当しないため、原則として「リバースチャージ方式」は適用されないことになる。





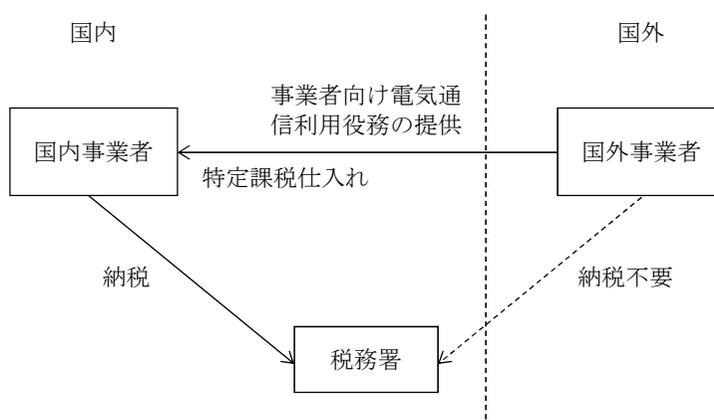
なお、インターネットのwebサイトから申込みを受け付けるようなクラウドサービス等において、「事業者向け」であることをwebサイトに掲載したとしても、消費者などからの申込みを事実上制限できないものは「事業者向け電気通信利用役務の提供」には該当しないことになる（国税庁Q&A問3・問4）。

VI リバースチャージ方式

事業者は、国内において行った課税資産の譲渡等につき、消費税の納税義務がある（消法5①）。今回の改正では、納税義務の対象となる「課税資産の譲渡等」から「事業者向け電気通信利用役務の提供」を除くことにより、国外事業者が行う「事業者向け電気通信利用役務の提供」を納税義務の対象となる取引から除外した。

一方で、国内において行った「特定課税仕入れ」を納税義務の適用対象取引に組み入れることにより、国外事業者の納税義務を、役務の提供を受ける事業者に転換する

こととしたのである（リバースチャージ方式）。



1 表示義務

国内において「事業者向け電気通信利用役務の提供」を行う国外事業者は、あらかじめ、その役務の提供に係る「特定課税仕入れ」を行う事業者が消費税の納税義務者となる旨を表示しなければならない（消法62）。結果、「特定課税仕入れ」を行う事業者は、「リバースチャージ方式」による申告納税の義務をここで確認することになる。

なお、国外事業者の表示義務の履行の有無は、受益者である国内事業者の納税義務の有無に影響はない（消基通5-8-2（注）、国税庁Q&A問22）。したがって、たとえ国外事業者からリバースチャージ方式である旨の表示がされない場合であっても、「事業者向け電気通信利用役務の提供」に該当するサービスである限りは受益者である国内事業者に納税義務が発生することになる。ただし、課税売上割合が95%以上の場合や簡易課税制度の適用を受ける場合には、国外事業者の表示の有無に関係なく、リバースチャージ方式の適用はない。

2 受益者が免税事業者の場合

免税事業者は、課税資産の譲渡等だけでなく、特定課税仕入れについても納税義務はない（消法9①・国税庁Q&A問27）。

また、今回の改正で納税義務の対象となる「課税資産の譲渡等」から「事業者向け電気通信利用役務の提供」が除かれたことにより、国外事業者が行う「事業者向け電気通信利用役務の提供」は納税義務の対象となる取引から除外された（消法5①）。したがって、受益者が免税事業者の場合でも、特定課税仕入れの相手先である電気通信利用役務の提供を行う国外事業者に納税義務はない。

3 国外事業者が免税事業者の場合

納税義務の対象となる「特定課税仕入れ」とは、課税仕入れのうち、事業として他の者から受けた「事業者向け電気通信利用役務の提供」と「特定役務の提供」のことをいう（消法5①、4①、2①八の二）。

電気通信利用役務の提供者である他の者については課税事業者であるとの要件は付されていないので、免税事業者である国外事業者との取引であってもリバースチャージ方式が適用され、受益者である国内事業者に納税義務が発生することになる（国税庁Q&A問24）。

ただし、課税売上割合が95%以上の場合や簡易課税制度の適用を受ける場合には、リバースチャージ方式の適用はない。

VII 納税義務者と仕入税額控除

1 事業者向け電気通信利用役務の提供に対する取扱い

「事業者向け電気通信利用役務の提供」については「リバースチャージ方式」が適用され、特定課税仕入れを行う事業者が納税義務を負うとともに、その特定課税仕入れにつき、課されるべき消費税額を仕入控除税額の計算対象とすることができる（消法30①）。

ただし、特定課税仕入れがある課税期間の課税売上割合が95%以上の場合や簡易課税制度の適用を受ける場合には、当分の間、その課税期間中に行った特定課税仕入れはなかったものとされるため、結果として納税は不要となり、また、仕入税額控除もできない（消法附則42、44②）。

（注） 特定課税仕入れがある課税期間の課税売上割合が95%以上の場合には、たとえ課税売上高が5億円を超える場合であってもリバースチャージ方式の適用はない。

2 事業者向け電気通信利用役務の提供以外の電気通信利用役務の提供に対する取扱い（改消法附則38、39）

当分の間、国外事業者から提供を受けた「事業者向け電気通信利用役務の提供以外の電気通信利用役務の提供」については、その課税仕入れに係る消費税につき、仕入税額控除制度の適用を認めないこととされている。

ただし、登録国外事業者から受けた「事業者向け電気通信利用役務の提供以外の電気通信利用役務の提供」については、登録番号等が記載された請求書等の保存を要件として、仕入税額控除が認められる。

登録国外事業者とは、次の①と②の要件を満たすことにつき、所轄税務署を経由して国税庁長官に申請書を提出し、国税庁長官の登録を受けた国外事業者をいう。

<要件>

- ①国内において行う「電気通信利用役務の提供」に係る事務所等が国内にあること
又は消費税に関する税務代理人があること。
- ②国税の滞納がないこと及び登録国外事業者の登録取消しから1年を経過していること。

国税庁長官は、登録国外事業者の名称や所在地、登録番号等をインターネットを通じて登録後速やかに公表しなければならない。

なお、登録申請は平成27年7月1日以後にすることができるが、免税事業者は申請が認められない。また、登録国外事業者は、登録の取消しを求める届出書の提出を行わない限り、免税事業者となることはできない。

VIII 納税義務の判定

1 特定課税仕入高の取扱い

納税義務の判定に用いる基準期間における課税売上高または特定期間中の課税売上高には、特定課税仕入れの支払対価の額は含まれない（消法5①、消法9②・9の2②）。

2 経過措置（改消法附則36）

納税義務を判定する場合には、基準期間または特定期間の初日からこの制度の見直しが行われていたものとして基準期間または特定期間における課税売上高を計算する。結果、基準期間または特定期間における課税売上高が1,000万円を超える場合には、平成27年10月1日（改正法の適用日）以後の期間について、納税義務は免除されないことになる。

ただし、この方法により計算することにつき、困難な事情があるときは、平成27年4月1日から同年6月30日までの間において、この制度の見直しが行われていたものとして計算した課税売上高（A）を基にして、基準期間または特定期間における課税売上高を計算することができる（基準期間における課税売上高は「(A) × 4」、特定期間における課税売上高は「(A) × 2」で計算する）。

現行法によれば、非居住者に対する電気通信利用役務の提供のうち、輸出証明がされたものは輸出免税の規定が適用されることとなる。したがって、非居住者に対する広告の配信などであれば取引先が特定できるので、契約書などの書類の保存を要件として輸出免税の規定を適用することができる（消法7②、消規5①四）。ただし、電子書籍や音楽の配信などについては取引事実を証明する手立てがないため、8%課税取引として処理せざるを得ないケースが多いものと思われる。

改正法により、非居住者に対する電気通信利用役務の提供は国外取引に区分される

ため、今まで国内取引として基準期間（特定期間）における課税売上高に計上されていた非居住者に対する電気通信利用役務の提供による課税（免税）売上高は、今後は基準期間（特定期間）における課税売上高に含めないことになる。また、国外売上高として除外されていた「国外事業者申告納税方式」が適用される国外事業者の売上高は、今後、基準期間（特定期間）における課税売上高に含めなければならない。こういった事情に配慮して経過措置が設けられたものと思われる。

IX 今後の課題と提言（おわりに代えて）

消費税率の10%への引き上げを目前に控えた昨今において、国際電子商取引に対する課税の見直しは避けて通れない課題であった。多少の不備はさておき、改正法が施行されたことは喜ばしいことである。

電気通信利用役務の提供の範囲については、消費税法基本通達5-8-3および「国境を越えた役務の提供に係る消費税の課税の見直し等に関するQ&A」問2において、おおよその範囲が例示されている。しかし、日々変化するネット社会においては、その取引が電気通信利用役務の提供に該当するか否かの判断に悩むケースも少なくないのが現状である。デロイトトーマツ税理士法人の岡田力税理士は、税務弘報2015年11月号において、デジタルサービスの定義が欧州と日本で異なっていることを問題視している。日本における電気通信利用役務の提供の定義は欧州の定義よりも広くなっており、その判断が難しいことが、今後の課題となるように思われる。

サービスの提供を行う国外事業者は、日本の消費税法をどの程度まで理解することができるのであろうか。また、欧州の制度との違いを把握したうえで、リバースチャージの受益者への通知や申告納付ができるのであろうか…甚だ心許ない限りである。

1 リバースチャージ取引の受益者に対する納税義務の免除（提言①）

国内において「事業者向け電気通信利用役務の提供」を行う国外事業者は、あらかじめ、その役務の提供に係る「特定課税仕入れ」を行う事業者が消費税の納税義務者となる旨を表示しなければならないこととされている（消法62）。ただし、国外事業者の表示義務の履行の有無は、受益者である国内事業者の納税義務の有無に影響はないことから、たとえ国外事業者からリバースチャージ方式である旨の表示がされない場合であっても、「事業者向け電気通信利用役務の提供」に該当するサービスである限りは受益者である国内事業者に納税義務が発生することになる。（消基通5-8-2（注））。

この取扱いは、受益者である国内事業者に過度の負担を強いるものであり、制度が定着するまでは納税を免除するような経過措置が必要ではないかと思われる。当分の

間は役務提供者である国外事業者を指導するような方法で運用し、制度が定着してきたときには通知をしなかった国外事業者に納税を義務付ける方式にするのが正しい税務行政ではないだろうか。国外事業者の不便を国内事業者に押しつけるような制度には、実務家である税理士の立場として賛同することはできない。

2 未登録国外事業者から行った課税仕入れの取扱い（提言②）

「事業者向け電気通信利用役務の提供以外の電気通信利用役務の提供」については、たとえ国外事業者が未登録の事業者であったとしても、日本の消費税の納税義務者に取り込まれることになる。しかし、当分の間、国外事業者から提供を受けた「事業者向け電気通信利用役務の提供以外の電気通信利用役務の提供」については、その課税仕入れに係る消費税につき、仕入税額控除は認めないこととされている（改消法附則38）。

「納税なき仕入税額控除は認めない」ということなのであろうが、課税仕入れであるにも関わらず、仕入税額控除を認めないという乱暴な取扱いは、到底納得できるものではない。この取扱いを国内事業者間の取引に例えると、仕入先が滞納した場合には仕入税額控除は認めないということになってしまうのではないかと。

リバースチャージ制度の通知義務もそうであるが、国外事業者の不便を国内事業者に押しつけるような制度を許すことはできない。

現行の消費税法は、免税事業者や消費者からの仕入れも課税仕入れとして仕入控除税額の計算に取り込むことを容認している（消基通11-1-3）。であるならば、未登録国外事業者からの課税仕入れも仕入控除税額の計算に取り込んでしかるべきではなかろうか。

（注） 未登録国外事業者に対する仮払消費税等の金額は、全額が控除対象外消費税額等となる（第6「消費税法等の施行に伴う法人税の取扱いについて」通達関係14の2（登録国外事業者以外の者との取引に係る仮払消費税等の金額））。

ちなみに、アマゾン各社やアドビシステムズなどの有名企業は既に国税庁への登録を済ませ、日本への納税を表明している。平成27年11月20日時点での登録国外事業者数は42社である。若干少ないような感はあるものの、販売ルートを持たない配信会社は他の配信業者経由で取引せざるを得ないため、結果として国外事業者からの徴収漏れは軽微な金額で済むようにも思われる。

しかし、実害が少ないという理由だけでこの問題を放置することは当然に許されない。

早急に課税漏れを防ぐための法改正を進めるとともに、制度の不備が納税義務者の負担とならないような配慮が望まれるところである。

<参考文献>

- ・ 国境を越えた役務の提供に係る消費税の課税の見直し等に関するQ&A（国税庁消費税室）
- ・ 税務弘報2015年11月～12月号特集記事「国境を越えた役務の提供に対する消費課税」
- ・ 国境を越える電子商取引等に関する消費税の実務（藤曲武美監修&秋山高善著／日本加除出版）
- ・ 海外販売までも消費税、スマホアプリの受難（週刊東洋経済2014年5月17日号）
- ・ 国際電子商取引の課税関係（熊王征秀著／税務QA2015年3月号／税務研究会）
- ・ 国境を越えた役務の提供に対する消費税の課税の見直し（熊王征秀著／税経通信2015年4月号／税務経理協会）
- ・ 国境を越えた役務の提供に係る消費税の課税の見直し等について（熊王征秀著／税務QA2015年8月号／税務研究会）

（くまおう まさひで・大原大学院大学 会計研究科准教授）