



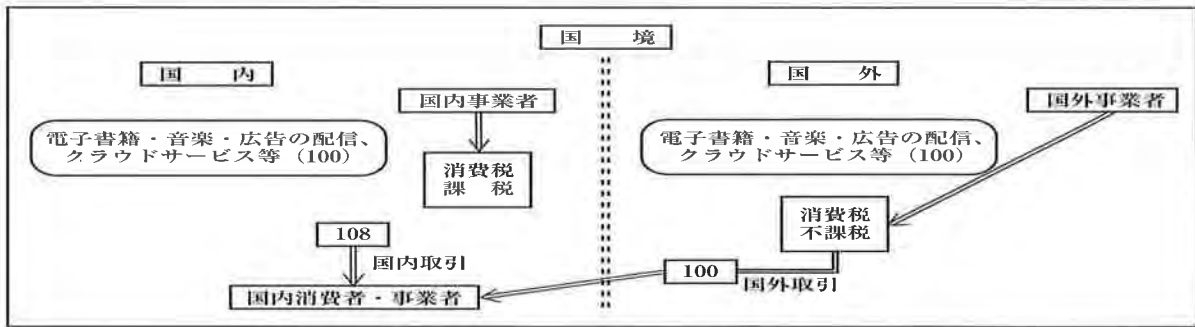
発行所 中央大学会計人会
 〒116-0003 東京都荒川区南千住5-25-14
 税理士法人 荻野会計事務所内
<http://chudai-kaikeijin.jp>
 発行人 会長 荻野弘康

平成27年度税制改正の焦点～ 国際間の電子商取引に係る消費税

副会長 小池正明
 (日税連税制審議委員会特別委員長)

1 改正前の制度の問題点

平成27年度の税制改正前においては、国外からのインターネット等を利用した電子書籍・音楽・広告の配信やクラウドサービス等の役務提供には消費税が課税されていませんでした。このため、かねてから国内事業者と国外事業者の間の競争条件に不均衡が生じているという問題が指摘されていました。



これは、改正前の消費税法が国内取引のみを課税対象とし（改正前消法4①）、国内取引と国内取引との区分（いわゆる内外判定基準）について、役務の提供で国内及び国内以外の地域にわたって行われる役務の提供その他役務の提供が行われた場所が明らかでないものは、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とするとされていたためです（改正前消令6②）。

2 課税方式の見直しの概要

上記のような問題に対処するため、平成27年度の税制改正では、内外判定基準を見直すとともに、課税方式を改正しました。まず、内外判定基準は次のようになりました（消法4③、消令6②）。

役務提供の種類	内外判定の基準	
	改正前	改正後
役務提供地が明らかなもの	役務提供が行われた場所	同左
役務提供地が明らかでないもの		
①国際運輸	出発地、発送地又は到着地	同左
②保険	保険契約の締結に係る事務所等の所在地	同左
③プラント建設に係る情報の提供等	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	同左
④上記以外のもの	役務提供を行う者の事務所等の所在地	役務提供を受ける者の事務所等の所在地

これを踏まえて、「特定資産の譲渡等」（国外事業者が行う電気通信利用役務の提供のうち、その役務の提供に係る性質や取引条件等からみて事業者向けのもの）を消費税の課税対象から除くとともに、事業者が事業として他の者から受けた特定資産の譲渡等（特定仕入れ）を課税対象に加えることとされました（消法2、4）。

この場合において、国外事業者の行う事業者向け電気通信利用役務の提供については、その取引に係る消費税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されました（いわゆるリバースチャージ方式の導入）。

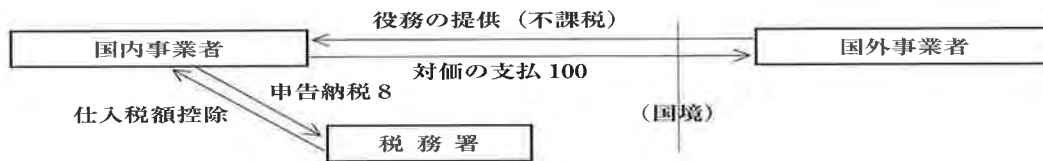
一方、国外事業者から受けた消費者向け電気通信利用役務の提供（事業者向け電気通信利用役務の提供以外のもの）については、その国外事業者に消費税の申告納税義務を課することとされました（国外事業者申告納税方式の導入）

このうち、リバースチャージ方式は、役務の提供者ではなく、その提供を受けた者（いわば仕入れを行った者）に納税義務を課すものであり、これまでの課税方法を180度転換させたものといえることができます。もっとも、事実上の仕入れですから、その支払対価を課税標準に加えると同時に、仕入税額控除を適用することができます。

なお、この改正は、平成27年10月1日以後に行われる課税資産の譲渡等及び課税仕入れについて適用されます（改正法附則35）。

3 事業者向け電気通信利用役務の提供に係るリバースチャージ方式

リバースチャージ方式のしくみを図式的に示すと、次のようになります。



このしくみについては、次のようになります。

①課税標準

特定課税仕入れ（課税仕入れのうち事業として他の者から受けた特定資産の譲渡等）に係る支払対価の額を課税標準に加えますから、国内事業者の消費税の課税標準は、次のようになります（消法28②）。

国内事業者の消費税の課税標準 = [国内課税売上高] + [特定課税仕入れに係る支払対価の額]

②特定課税仕入れに係る仕入税額控除額の計算

特定課税仕入れに係る仕入税額控除を計算する場合には、その支払対価の額に「100分の6.3」を乗じた額としますから、国内事業者の仕入税額控除額は、次によります（消法30①）。

仕入税額控除額 =

$$\left[\text{国内の税込課税仕入れの額} \times \frac{6.3}{108} \right] + \left[\text{特定課税仕入れの額} \times \frac{6.3}{100} \right]$$

なお、課税売上割合は、特定資産の譲渡等の額を含めずに計算しますから（消法30⑥、消音48①）、特定課税仕入れの額は、課税売上割合には関係しません。

③特定資産の譲渡等を行う事業者の義務

国内において特定資産の譲渡等を行う国外事業者は、特定資産の譲渡等の際し、あらかじめ、その特定資産の譲渡等に係る特定課税仕入れを行う事業者が消費税を納める義務がある旨を表示しなければなりません（消法62）。

④特定課税仕入れに関する経過措置

国内において特定課税仕入れを行う事業者について、その課税売上割合が95%以上である場合には、当分の間、特定課税仕入れはなかったものとして、改正後の制度を適用します（改正法附則42）したがって、課税売上割合が95%以上であれば、国外から受ける電子商取引を無視して消費税の申告を行うことができます（下記の計算例2）。

○リバースチャージ方式の計算例1（課税売上割合95%未満の場合）

《設例》

- ①国内課税売上げ（税込金額）……10,800
- ②非課税売上げ……3,000
- ③国内課税仕入れ（税込金額）……6,480
- ④特定課税仕入れ……2,000
（国外事業者から提供を受けた電気通信利用役務の支払対価）

（経理処理）

①現金	10,800	/	課税売上	10,000
			仮受消費税	800
②現金	3,000	/	非課税売上	3,000
③課税仕入	6,000	/	現金	6,480
仮払消費税	480	/		
④特定課税仕入	2,000	/	現金	2,000

（消費税の計算）

	改正前	改正後
課税標準額	$10,800 \times \frac{100}{108} = 10,000$	$10,800 \times \frac{100}{108} + 2,000 = 12,000$
同上の税額	$10,800 \times 6.3\% = 630$	$12,000 \times 6.3\% = 756$
課税売上割合	$\frac{10,000}{10,000 + 3,000} = 76.92\%$	（同左）76.92%
控除対象仕入税額（一括比例配分方式）	$6,480 \times \frac{6.3}{108} = 378$ $378 \times 76.92\% = 290$	$6,480 \times \frac{6.3}{108} + 2,000 \times \frac{6.3}{100} = 504$ $504 \times 76.92\% = 387$
差引税額	$630 - 290 = 340$	$756 - 387 = 369$
地方消費税	$340 \times \frac{17}{63} = 91$	$369 \times \frac{17}{63} = 99$
納付税額	$340 + 91 = 431$	$369 + 99 = 468$
精算仕訳	仮受消費税 800 / 仮払消費税 480 控除対象外 111 / 未払消費税 431 消費税	仮受消費税 800 / 仮払消費税 480 控除対象外 148 / 未払消費税 468 消費税

○リバースチャージ方式の計算例2（課税売上割合95%以上の場合）

《設例》

- ①国内課税売上げ（税込金額）……10,800
- ②非課税売上げ……200
- ③国内課税仕入れ（税込金額）……6,480
- ④特定課税仕入れ……2,000
（国外事業者から提供を受けた電気通信利用役務の支払対価）

(経理処理)

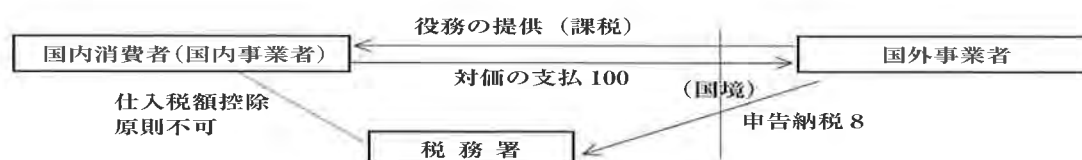
①現金	10,800	/	課税売上	10,000
			仮受消費税	800
②現金	200	/	非課税売上	200
③課税仕入	6,000	/	現金	6,480
仮払消費税	480	/		
④特定課税仕入	2,000	/	現金	2,000

(消費税の計算)

	改正前	改正後
課税標準額	$10,800 \times \frac{100}{108} = 10,000$	同左
同上の税額	$10,800 \times 6.3\% = 630$	同左
課税売上割合	$\frac{10,000}{10,000 + 200} = 98.03\%$	同左
控除対象仕入税額	$6,480 \times \frac{6.3}{108} = 378$	同左
差引税額	$630 - 378 = 252$	同左
地方消費税	$252 \times \frac{17}{63} = 68$	同左
納付税額	$252 + 68 = 320$	同左
精算仕訳	仮受消費税 800 / 仮払消費税 480 / 未払消費税 320	同左

4 消費者向け電気通信利用役務の提供に係る国外事業者申告納税方式の導入

消費者向け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納税義務者になります。



消費者向け電気通信利用役務の提供とは、電子書籍や音楽の配信などが該当しますが、国内事業者がこれらの役務提供を受けることも考えられます。この場合、その国内事業者は、課税仕入れを行っているわけですから、本来は、その課税仕入れについて仕入税額控除が適用されるべきです。

しかしながら、役務提供を行った国外事業者が適正な申告納税をしない場合に仕入税額控除を認めると、わが国の税収減という問題が生じます。このため、課税仕入れのうち国外事業者から受けた消費者向け電気通信利用役務の提供に係るものについては、当分の間、仕入税額控除制度は適用しないこととされています(改正法附則38①)。

ただし、登録を受けた事業者(登録国外事業者)に該当するものから受けた役務提供については、その登録国外事業者の登録番号等が記載された請求書等の保存を要件として、仕入税額控除の適用を認めることとされています。

登録国外事業者とは、国税庁長官に申請書を提出して登録を受けた国外事業者のことで、国税庁長官が登録をした場合には、その登録された事項をインターネットで公表することとされています。

なお、国外事業者の登録申請は、平成27年7月1日以後にすることができます(改正法附則39⑬)。