



BEPS プロジェクトを踏まえた国際課税分野における平成 27 年度税制改正 執筆者: 加藤俊行、生方紀裕、飯永大地

今月号のニュースレターでは、平成 27 年度税制改正(以下「本改正」といいます。)¹のうち国際税務に関する主要な改正点である「外国子会社配当益金不算入制度の見直し」及び「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」について解説致します。

なお、国外転出時課税制度(いわゆる出国税)につきましては、本ニュースレターの 4 月号をご参照下さい。

1. 外国子会社配当益金不算入制度の見直し

本改正前は、子会社であるオーストラリア法人やブラジル法人等から受け取る一定の配当等については、日本の法人税法上、外国子会社配当益金不算入制度が適用される一方、オーストラリアやブラジル等において当該配当が損金算入されていたため、国際的三重非課税の状態が生じていました。

そこで、本改正において、内国法人が外国子会社(持株割合 25%以上等の要件を満たす外国法人をいいます。)から受ける配当等で、その全部又は一部が当該外国子会社の本店所在地国の法令において当該外国子会社の所得の金額の計算上損金算入することとされている場合には、その配当等について外国子会社配当益金不算入制度が適用されないこととされました(新法人税法 23 条の 2 第 2 項 1 号)。

この改正は、2013 年 7 月 19 日に OECD 租税委員会が公表した「Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting(BEPS)」(以下

¹ 本稿では、平成 27 年 4 月 1 日付で施行された「所得税法等の一部を改正する法律」(平成 27 年法律第 9 号)を「改正法」といいます。また、改正法に基づき改正された法人税法を「新法人税法」、消費税法を「新消費税法」といいます。

本ニュースレターは法的助言を目的するものではなく、個別の案件については当該案件の個別の状況に応じ、弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本稿に記載の見解は執筆者の個人的見解であり、当事務所又は当事務所のクライアントの見解ではありません。本ニュースレターに関する一般的なお問合せは、下記までご連絡ください。

「BEPS 行動計画」といいます。)の Action 2(ハイブリッド・ミスマッチ取引の効果否認)を受けた我が国の対応の一環として行われたものでもあります。

なお、上記の改正は、平成 28 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度において内国法人が外国子会社から受ける配当等について適用するものとされていますが、平成 28 年 4 月 1 日時点で既保有の外国子会社株式に関しては、平成 28 年 4 月 1 日から平成 30 年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度に受領する配当等については、従前どおりの取扱いとされております(改正法附則 24 条)。

2. 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

本改正前の我が国の消費税法においては、国境を越えて行われる役務の提供であって、役務の提供が行われた場所が明らかでない取引について、役務の提供を行う者の事務所等が国外に所在する場合、「国内における資産の譲渡等」(以下「国内取引」といいます。)に該当しないものとされ、消費税が課されていませんでした。そのため、デジタルコンテンツ配信等の国内に事業所を有する必要のないビジネスにおいて、国内外の事業者間で税負担に差異が生じていました。

そこで、国内外の競争環境の公平性・中立性を確保するため、本改正において、国境を越えて行われる「電気通信利用役務の提供」について、「国内取引」として新たに消費税が課されることとなりました。

この改正は、BEPS 行動計画の Action 1(電子商取引の課税上の課題への対処)及び 2014 年 9 月 16 日に BEPS 行動計画の第一次提言として公表された BEPS 行動計画の Action 1 に関する報告書を受けた我が国の対応の一環として行われたものでもあります。

以下では、改正の概要について解説致します。

(1) 電気通信利用役務の提供に係る内外判定基準の見直し(仕向地主義への変更)

その「電気通信利用役務の提供」が、国内取引に該当するか否かの判定基準(内外判定基準)が、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から、役務の提供を「受ける者」の住所等へと変更されました(新消費税法 4 条 3 項 3 号)。そのため、国内向けの「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、国内取引として我が国の消費税の課税対象となることとなりました。

「電気通信利用役務の提供」とは、電気通信回線を介して行われる役務の提供をいい(新消費税法 2 条 1 項 8 号の 3)、具体的には、インターネットを介した電子書籍等の配信、顧客にクラウド上のデータベースを利用させるサービスなどがこれに該当します(消費税法基本通達 5-8-3)。ただし、通信そのもの、及び、他の「資産の譲渡等」に「付随」して行われる役務の提供(以下「付随取引」といいます。)は除かれています(新消費税法 2 条 1 項 8 号の 3)。

国税庁消費税室が 5 月に公表した「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」では、「電気通信利用役務の提供」及び「付随取引」について具体例が示されており、例えば、顧客に、クラウド上のソフトウェアを利用させるサービスは、「電気通信利用役務の提供」に該当するものとされている一方、ソフトウェアの制作等は、著作物の受領や制作過程の指示をインターネット等を介して行う場合であっても「付随取引」に該当するものとされています。しかしながら、クラウド上のソフトウェアを、顧客の依頼に応じてカスタマイズした上で提供する場合には、ソフトウェアのカスタマイズ部分をどう扱うか等、実際の取扱いの上では様々な問題が生じ得るところです。したがって、国外から提供するインターネット等を利用したサービスに、日本の消

費税が課されるか否かを判断するに際しては、弁護士・税理士等の専門家によるアドバイスが必要となるケースも多いものと思われれます。

(2) 「事業者向け」電気通信役務の提供に対するリバースチャージ方式の導入

国外事業者が行う「電気通信利用役務の提供」については、①「事業者向け電気通信利用役務の提供」(「役務の性質」又は「取引条件等」から、当該役務の提供を受ける者が通常事業者に限られるもの(新消費税法 2 条 1 項 8 号の 4))と②それ以外のもの(以下「消費者向け電気通信利用役務の提供」といいます。))とに区別されることとされ、①については、役務の提供を受ける国内事業者が、「特定課税仕入れ」として、その①に係る支払対価の額を課税標準とする消費税の申告・納税を行うものとされました(「リバースチャージ方式」)(新消費税法 5 条 1 項、28 条 2 項、45 条 1 項 1 号)。

これに伴い、役務の提供を受ける者が、当該取引により納税義務が生じることを認識できるようにするため、国内において①を行う国外事業者は、あらかじめ、当該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ものとされました(新消費税法 62 条)。当該表示義務に違反した場合であっても、法令上罰則規定は設けられておりませんが、表示がなくともリバースチャージ方式による申告・納税義務は役務提供を受けた事業者が発生することから(消費税法基本通達 5-8-2)、当該事業者には罰則規定が適用されたり、延滞税・過少申告加算税等が課される等することにより、当該事業者からの民事法上の損害賠償責任等が発生する可能性が生じ得ることに注意が必要です。

なお、課税売上割合が 95%以上の事業者については、リバースチャージ方式による納税額と同額に近い額の仕入税額控除額が計上されることも踏まえ、事業者の事務負担に配慮する観点から、「事業者向け電気通信利用役務の提供」を受けた場合であっても、リバースチャージ方式による申告義務が「当分の間」免除されています(改正法附則 42 条、44 条 2 項)。

以上をまとめると、以下の表のようになります。

	電気通信利用役務の提供以外の資産の譲渡等	電気通信利用役務の提供	
		事業者向け(①)	消費者向け(②)
納税義務者	資産の譲渡等をした者	役務の提供を受ける国内事業者(当分の間は、課税売上割合 95%未満の場合に限る)	役務の提供を行う国外事業者
課税標準	課税資産の譲渡等の対価の額	特定課税仕入れに係る支払対価の額(注)	役務提供の対価の額(注)

(注) 「電気通信利用役務の提供」に対し同額の対価が支払われる場合、「特定課税仕入れに係る支払い対価の額」及び「役務提供の対価の額」は同額となるため、実際には納税義務者の点にのみ差異が生じます。

(3) 適正課税を確保するための経過的な措置

国内事業者が国外事業者から「消費者向け電気通信役務の提供」を受ける場合、消費税の納税義務を負う国外事業者が執行管轄の及ばない国外にいるため、当該国内事業者には仕入税額控除を認めると、事実上の二重非課税状態が生じてしまう可能性があります。

そこで、そのような事態を避けるため、国内事業者が国外事業者から「消費者向け電気通信役務の提供」を受ける場合、当該国内事業者は、当該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受けることは、「当分の間」認められていません

(改正法附則 38 条 1 項本文)。ただし、例外的に、「登録国外事業者」に該当する者から受けた「消費者向け電気通信役務の提供」については、登録国外事業者の登録番号及び役務の提供者に消費税の納税義務があることが記載された請求書等の保存等を要件として、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が認められています(同項但書)。

そのため、国外事業者から「消費者向け電気通信役務の提供」を受ける国内事業者としては、実質的に消費税を負担することを避けるため、当該国外事業者が登録事業者でない場合に登録を促したり、登録事業者である場合には必要事項が記載された請求書等の交付を要求したり(改正法附則 38 条 4 項)する等の対応が必要となることに注意が必要です。

以上



かとう としゆき
加藤 俊行

西村あさひ法律事務所 税理士
t_kato@jurists.co.jp

2004 年 東京国税局退官後、税理士登録。
国際課税に関するアドバイスを中心に行うほか、中央大学専門職大学院、文京学院大学大学院で税法の指導を行っている。



うぶかた のりひろ
生方 紀裕

西村あさひ法律事務所 アソシエイト 弁護士
n_ubukata@jurists.co.jp

2007 年弁護士登録。国内取引・国際取引双方に関する税務アドバイス(調査・争訟対応を含む)のほか、M&A や一般企業法務を手がけ、また、豪州出向経験を活かして、豪州関連案件のサポートも行っている。



いいなが だいち
飯永 大地

西村あさひ法律事務所 アソシエイト 弁護士
d_iinaga@jurists.co.jp

2014 年弁護士登録。一般企業法務及び M&A 案件のほか、国内取引及び国際取引に関するタックス・アドバイス、事前照会対応、税務調査対応並びに税務争訟案件等を手掛けている。

当事務所は、旧興銀税務訴訟、東京都外形標準課税訴訟をはじめ、税務争訟・訴訟において多数の実績を上げ、現在も複数の移転価格案件、国際金融取引に関する大型税務訴訟等において、クライアントに助言しています。本ニュースレターは、当事務所に所属し、国内・国際取引に関わる税務訴訟・争訟・税務アドバイスに携わる弁護士・税理士から構成されるビジネス・タックス・ロー研究会により定期的に発行される予定です。当事務所のビジネス・タックス・ロー研究会は、当事務所の弁護士・税理士が、クライアントに対しより一層的確なサービスを提供できるよう、税務に関する最新の情報・ノウハウを共有・蓄積するとともに、ビジネス・ローに関する最新の情報を発信することを目的として活動しています。なお、本ニュースレターのバックナンバーは、<http://www.jurists.co.jp/ja/topics/newsletter.html> に掲載しておりますので、併せてご覧下さい。

(当事務所の連絡先) 東京都港区赤坂 1-12-32 アーク森ビル 〒107-6029

Tel: 03-5562-8500(代) Fax: 03-5561-9711

E-mail: info@jurists.co.jp

URL: <http://www.jurists.co.jp/ja/>

© Nishimura & Asahi 2015