

アジアにおける税制 国境を跨ぐ電子サービス取引 - その日本及び中国との比較 -

April 2017



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。

2017 年 1 月時点で、世界 79 ヶ国に業務を展開し、18,000 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。

税制とは、各国によって、財政収入確保、効率的な行政執行、課税の公平性、社会政策等の観点から、多くの点で異なります。しかしながら、これと同時に、国家間において、その制度設計について一定の共通性が見られる場合が多いともいえます。

従って、一国だけでは見えなかった各国独自の税制が、共通性または相違性をみることにより初めて理解できるとともに、近年 BEPS プロジェクト等により世界的に統一されつつある税制に対する各国ごとの対応についても横断的に把握ができるものとなります。

また、多国間を跨ることが日常化した現代の事業環境においては、横断的な税制への対応が必要とされることが多く、そのための一つの有効かつ効率的な視点として注意を払っていく必要があると考えられます。

今回は、次回と 2 回に分けて、E-commerce（電子商取引）の進展により、近年ますます拡大しつつある国境を跨ぐ電子サービス取引にかかわる税制について、日本及び中国本土の制度との比較を含めて、みてみたいと思います。

1. 日本平成 27 年税制改正 デジタルコンテンツにかかわる課税

日本では、平成 27 年（2015 年）度税制改正において、国境を越えた役務提供に対する消費税の課税について見直し、国外事業者が国境を越えて行う電子書籍・音楽・広告の配信等の電子商取引について消費税の課税対象とすることとされました。

これにより、2015 年 10 月 1 日以降は、デジタルコンテンツの提供（電気通信利用役務の提供）を行う者の住所が海外にあっても、提供を受ける者の住所が日本にある場合には、日本における消費税が課税されることになっています。

従来の日本の消費税は、役務提供者が日本国外に存在する場合には、課税が行われていませんでした。このような形では、同じ役務であったとしても、国内事業者については消費税が課税され、国外事業者については課税されないという、不均衡が生じることになり、課税の原則である公平性を大きく損なうことになってしまいます。そこで、これらの国内外における役務提供者の間での競争不均衡を是正するために、課税が行われるようになりました。

このような内容を何度か目にした方もいらっしゃると思いますが、その際、同時にこうも思われたのではないのでしょうか。

“近年のインターネットの隆盛は分かるが、そういうことはそもそも最初からやっておくべきじゃないの？”

この率直な疑問に対して、日本政府を庇うという意味ではないのですが、すぐには実施できない 2 つの背景があったといえます。

すなわち、一つは、理論的な背景であり、もう一つは実務的なものです。

理論的な背景とは、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です。

また、もう一つの実務的な背景とは、消費税の間接税としての性質によるものであり、ここでは、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、日本国内においてのみ適用可能な日本国課税権では、日本国外（役務提供者）においてたとえ日本の消費者が支払った対価であったとしても課税できないというものです。

それでは、なぜ最近になって、これまで対応してこなかった問題について、税制を改正し、対応を図ることとなったのでしょうか。この疑問に答えるためには、BEPS という国際の流れを理解する必要があります。

2. BEPS プロジェクト

近年、企業の一層の巨大化や多国籍化さらにはインターネットの普及によるバーチャルエコノミー及びボーダレス取引の進展が相まって、多くの多国籍企業がこれまでの 2 国間租税条約やいわゆる移転価格税制を基礎とした国際税務の枠組みでは対応しきれないような国際的課税回避スキームを採用することにより、従来は特定の国の課税権として捉えられてきたものについて、これらを回避するという状況（BEPS: Base Erosion and Profit Shifting、「税源浸食と利益移転」）がもたらされつつあるといわれています。

この問題に対応するために、G20 及び OECD 等の国際的組織がイニシアティブを取って、各国政府により新たな国際税務の枠組みの形成を目指す国際的な取組みが開始されるようになりました。この取組においては、BEPS 行動計画として相互に関連する 15 の分野にわたる報告書がまとめられ、現段階では G20 及び OECD 加盟国だけでなく、世界の多くの国/地域が参加することにより、当該報告書に従った形で新たな国際税務の枠組みの適用を開始しつつあります。

BEPS 行動計画 1

この 15 項目にわたる BEPS 行動計画の 1 つが E-commerce に対応する国際税務の新たな枠組みにかかわる行動計画 1 電子経済の課税上の課題への対応です。

ここでは、e-commerce においては、他国からでも遠隔で販売、サービス提供等の経済活動を実施することが可能であることから、税制の最も基礎的概念である「国内」と「国外」という税法の適用範囲の基準が曖昧となり、

これまでの国際税務の考え方だけでは不都合が生じる点に鑑み、電子商取引に対する直接税・間接税の在り方について、以下のような議論がなされています。

(1) 海外事業者の B2C 取引（企業と消費者の取引）に対する消費税課税

海外から直接消費者にサービス提供が行われる電子商取引の場合、間接税にかかわる消費課税ができにくいという問題が生じています。この点について、とりわけ国境を超える B2C 電子サービス取引に関して、外国事業者を顧客の所在地において登録させることにより消費税を徴収する方法が提言されています。

(2) 恒久的施設（PE）の考え方の見直し（PE 概念の見直し）

「PE なければ所得課税なし」という国際税務の原則的なルールに対して、電子商取引等では、国内に物理的拠点（すなわち PE）がなくともサービス提供が可能であることから、理論的に事業所得課税ができないという問題が生じることとなっています。この点について、電子商取引等における PE の考え方を見直すことが提言されています。

(3) 企業が収集したデータから生じる価値に着目した課税

企業が顧客・利用者等のデータの大量収集（いわゆるビッグデータ等）から経済的利益を得ている場合にも、顧客・利用者等が所在している国において課税ができないという問題が発生しています。この点については、企業が収集したデータから生じる価値に着目し、顧客等の所在地国に PE を有しているとみなして、課税を行うことについて提言がなされています。

(4) 電子商取引の決済を行う金融機関等への源泉徴収義務

租税条約上では事業所得や使用料等の所得分類ごとに課税関係が規定されていることから、クラウドサービスの対価等の所得について、どのように分類し、課税を行うかが問題となっています。この点について、利用者の所在国に源泉課税を認めることにより、クレジットカード会社等が決済額の一定割合に税金を課すということが提言されています。

これらの方策について、2016 年以降、世界各国は順次国内税制を改正することにより導入を図るものとされており、G20 及び OECD を通して BEPS プロジェクトに積極的に参加している日本としても、この流れを受けて税制改正を行ったものといえます。

具体的に、日本国内税法の改正においては、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。

(1) 中国における増値税

増値税及び営業税の成り立ち

増値税は中国にとって比較的新しい税制であり、1979 年に湖北省において試験的に導入されて以降、1984 年に中華人民共和国増値税条例（草案）として、機器、機械及び部品、自動車、船舶、ベアリング、農業器具及び部品、鋼管、鋼材、自転車、ミシン、扇風機、染色、刺繍及びその他染色紡績品、化学薬品等の 12 類商品について増値税を徴収するものとなりました。

また、現在増値税に統合されている営業税は 1950 年に公布された統一全国税制における「工商業税暫定条例」の中で、工商業税の一構成要素（税目）として規定されたことに始まり、中国国内の営利工商企業は、営業額に応じて営業税を、営業行為の所在地において納税するものとされていました。その後、1958 年の税制改革において、工商業税に含まれる営業税部分は当時の貨物税、商品流通税、印紙税とともに 1 つの工商統一税として統合され、さらに 1972 年に、工商統一税と都市不動産税、車両船舶使用鑑札税、屠殺税、塩税等が統一され工商税となり、また、1984 年には、製品税、増値税、営業税、塩税に分割されました。

これらの税制が 1994 年の大規模な税制改革により、財貨の生産、卸売、小売及び輸入については増値税の課税、増値税課税対象外のサービス業及び、無形資産の譲渡、不動産の販売については営業税を課税するものと整理区分され、その後、2009 年に一部改正を経て、2016 年に営業税は増値税に統合されています。

(2) 国境を跨ぐ電子サービス取引にかかわる課税

- 1994 年営業税

1994 年当初の営業税においては、営業税課税要件である“中華人民共和国国内における課税役務提供”については、“提供される役務が国内で発生するもの”（旧実施細則第 7 条）とされていました。従って、ここでは、海外からの役務提供については、その役務発生地が曖昧で個別に判断を行うものとされていました。

- 2009 年営業税改正

その後の、2009 年 1 月 1 日施行の営業税改正により、課税要件である“中華人民共和国国内における課税役務提供”について、“役務を提供または受領する単位または個人が国内にあること”（営業税暫定条例実施細則第 4 条）と変更され、以前は明確でなかった、中国国外の役務提供者から役務提供を受ける場合について、役務受領者が中国国内の単位または個人である場合には、全て営業税が課税されるものとされました。

中国においては、その厳格な外貨管理制度により、国内事業者に対する中国国外事業者からの役務提供の対価の支払い時に納税証憑を義務付けることができたという背景が、いわゆるリバースチャージ方式の採用を実務的に可能とせしめたといえるでしょう。

すなわち、ここでは、日本消費税の改正において、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どうかの判定基準（いわゆる内外判定基準）を、「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」に変更したと基本的な同様の修正をおこなったものといえます。

- 2013 年営業税増値税改革

その後、増値税の課税要件である“中国国内における課税役務提供”については、“役務を提供または受領する単位または個人が国内にあること”（財税[2013]37 号第 10 条）とされるとともに、“国外の単位または個人が国内の単位または個人に提供し完全に国外で消費される課税サービス”については、その課税範囲に含まれないものとされました。

この背景には、国外において完全に消費された場合には、理論的にも課税権が及ばず、また、実務的にも実際に課税することはできないということがあるといえます。

ここまで見てきたように、中国においては、様々な変遷を経ながらも、現在においては、基本的に増値税課税役務の全てについて、役務受領者が中国国内に所在する場合には、役務提供が中国国内において行われたものとしてその課税を行うものとされています（但し、国内の役務受領者が国外において役務提供を受ける場合を除くものとしています）。

従って、中国においては、この点において日本よりも早く役務受領者所在地における課税を開始したものといえます。ただ、一方で、その課税方式については、リバースチャージ方式やここでいうところの国外事業者登録方式等の具体的な内容に対する規定は設けられていないものとなっています。

次回では、なぜ上述のような課税方式が採用されているのかについて、そもそもの消費税の性質及びその変遷に遡ることにより把握し、さらに、BEPS とも関連して国際税務の中で議論がなされている仕向地主義と原産地主義の相違を踏まえた上で、現状の日本及び中国における対応の差異についてみてみたいと思います。

続く

この記事はみずほ銀行の MIZUHO CHINA MONTHLY 2017 年 4 月号からの転載記事となります。
(<http://www.mizuhobank.co.jp/corporate/world/info/cndb/economics/monthly/index.html>)

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 61681088

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