

損益の取り扱いについては明確にされていません。

(4) 相続税

相続が発生して、被相続人が保有する相続財産に仮想通貨がある場合、その仮想通貨は相続財産になると考えられます。

しかし、被相続人が保有する仮想通貨を相続人に承継すること、その後、相続財産たる仮想通貨をどのように財産評価すべきであるか、国境がない仮想通貨については口座の把握も困難であり、その財産の所在について明確にされていません。

6. 最後に

企業会計基準委員会から公表された実務対応報告により、会計処理が明確になりました。税務上の取り扱いについて関心をもって今後も注視していきたい。



リバースチャージ考



す だ ま さ ひ で
須 佐 正 秀

(はじめに)

一般的には、売上つまり収入に伴い税がかかるというのが通常感覚。法人税にあっては、商品の売上があって、その儲けに対して税がかかる。消費税はもちろん、課税の対象は資産の譲渡等、つまり課税売上がその対象となる。

ところが、平成27年の消費税法改正によるリバースチャージは、提供される役務に対するお金の支出に税がかかる仕組みとなっている。私にとっては、驚きの税制であった。

しかし、落ち着いて考えてみると、お金が支出される場合に、税がかかるケースもいくつか認められる。例えば、消費税にあっても、保税地域からの外国貨物の引取りが消費税の対象となる。輸入に対しては、輸入関税がかかる。これは、国内事業者と国外事業者との競争の調整、国内産業の保護として実施されている。

リバースチャージも、国内外の事業者間の競争に歪みが生じていることに対しての是正を目的として導入された。考え方としては、消費税の世界に關税の方法を導入したものといえ、これによって競争条件を整備し、国内事業者の保護に依

る。

消費税は転嫁が原則。税を負担するのは消費者、納税義務を負うのは事業者として設計された税制である。事業者の生み出す付加価値に税がかかり、これを転嫁させ、最終的に消費者が税を負担する。計算方式はいわゆる前段階税額控除方式という方法で、事業者が生み出す各段階の付加価値に対し税をかけ、次々と転嫁させていく仕組みである。リバースチャージは、前段階（国外事業者）にかかる税の身代わりに役務の受領者に税がかかりこれを受領者側で控除するので、転嫁という仕組みからはずれ、自己完結型になってしまっている。自己で課税し、自己で控除するなら、差し引きゼロになる。それなら制度を設ける必要があるのかという思いに至った。

さらに、リバースチャージを含む平成27年の改正は、読み込んでいくと、いくつかの適用除外がある。新たな制度を設けても適用されないことのある制度になっている。この点でも競争の整備になっているのかという疑問に辿りついた。

そこで当初の導入目的は達成されているのか、自分なりの検討を試みたのが本稿である。

(改正の概要とその背景)

さて、その驚きの税制改正は、国境を越えた役務の提供に係る課税について行われた。

役務の提供に対する消費税の内外判定基準は、原則、役務の提供が行われた場所（旧消費税法4条3項二号）であるが、「情報の提供又は設計」や「役務の提供が行われた場所が明らかでないもの」に係る内外判定は、役務の提供を行うものの役務の提供に係る事務所等の所在地が国内にあるかどうかによって行われていた（旧令6条2項五号・七号）。

このため、国外の事業者が国境を越えて国内の事業者や消費者に対して行う電子書籍・音楽・広告の配信等の役務の提供については、国外取引とされていた。結果として、こうした役務の提供は提供者の違いによって（正確には役務の提供に係る事務所等の所在地の違い）によって最終的な税負担に差異が生ずることになり、国内外の事業者間で取引条件に歪みが生じている状況にあった。

こうした国内外の事業者間で競争条件に不均衡が生じている現状を是正する観点から、国内外にわたって行われる電子書籍・音楽・広告の配信等の電子商取引について、平成27年改正において以下のような改正が行われた。

行われた改正は、①内外判定基準の見直しと②新しい課税方式の導入の二つである。

ところで、歪みを生じている取引のマーケットはどのくらいあるのかというと、次のようになる。

＊国境を越えた役務提供の市場規模（経済産業省の試算）

・インターネット広告

国内市場6600億円、うち越境取引3900億円

・クラウドサービス

国内市場12000億円、うち越境取引2300億円

・電子書籍

国内市場 703億円、うち越境取引350億円

この試算からみると、電子商取引の国境を超える役務提供は、国内市場の約3分の1を占めている。

1. 内外判定の見直し

役務の提供に係る内外判定基準について、「電気通信利用役務の提供」とそれ以外に分けて、「電気通信利用役務の提供」については、その電気通信利用役務の提供を受ける者の住所、居所、本店

又は主たる事務所の所在地とした（新法4条3項三号、旧法の二号から電気通信利用役務の提供を三号として切り出し）。

この改正によって、国外事業者から国内において提供を受ける「電気通信利用役務」については、国内取引として課税の対象として取り扱われることになる。

改正前 国外提供者⇒国内受領者 不課税（仕入れ税額控除の対象にならない）

改正後 国外提供者⇒国内受領者 課税（仕入れ税額控除の対象にもなる）

内外判定の見直しによって、国境を越えた電気通信利用役務の提供については課税対象となるが、これを貫けば、国内に何らの拠点を持たない国外の事業者に対して消費税の申告義務を課す従来の制度では、適正な税務執行の確保には自ずと限界がある。《改正税法のすべて》つまり、内外判定を見直しただけでは、越えられない障壁が存在するのである。

そこで、次のような新しい課税方式を導入し対応することとした。

2. 新しい課税方式の導入

導入された新しい課税方式は、リバースチャージ方式と登録国外事業者申告納税方式の二つ。

電気通信利用役務の提供を「事業者向け」と「消費者向け」に分け、「事業者向け」には、リバースチャージ方式を設け、「消費者向け」には、「登録国外事業者申告納税方式」を設けた。

事業者向け 広告の配信・ゲームソフトの販売場所の提供など

消費者向け 書籍・音楽の配信など

＊「消費者向け」とは、正確には「事業者向け以外のもの」

(1) リバースチャージ方式

リバースチャージ方式は、「事業者向け電気通信利用役務の提供」が対象となる。

「事業者向け電気通信利用役務の提供（国外事業者からのもの）」は、消費税の課税対象である「資産の譲渡等」から除かれ、別途、「特定仕入れ（国外事業者からのもの）」として課税対象になる（新法4条1項）。

「事業者向け電気通信利用役務の提供（国外事業者からのもの）」は、消費税の納税義務の

対象である「課税資産の譲渡等」から除かれ、別途、「特定課税仕入れ（国外事業者からのもの）」として納税義務の対象になる（新法5条1項）。

簡単に説明すると次のようになる。取引には、売り手と買い手があるが、リバースチャージ方式が適用される場合は、売り手である提供者が売り手グループから外れ、代わり（リバース）に受領者が売り手グループに加わる（チャージ）ということである。

このような仕組みとしたのは、次の理由からである。

「事業者向け電気通信利用役務の提供」は、内外判定を変えれば、当然、国内における資産の譲渡等になり課税の対象となるのであるが、これでは納税義務者は国外事業者となり、把握が困難。そこで、これを資産の譲渡等から除かれ、課税対象から外すということにした。反対に、国外事業者からの特定仕入れを課税の対象とし、国外事業者からの特定課税仕入れを行った国内の事業者を納税者とした。このようにして、内外判定の見直しだけでは越えられない障壁を乗り越えるルートを作ったのである。

この結果、リバースチャージ方式が適用される場合は、国境を超える電気通信利用役務の提供についても消費税の負担が生じ、国内事業者との競争条件の不均衡は是正されることとなる。

ただし、国内の受領者（すなわち利用者）の負担においてであることに留意する必要がある。

加えて、すべての「事業者向け電気通信利用役務の提供」をリバースチャージ方式の対象とすると事業者の事務が煩雑になるので、これを避けるため、課税売上割合95%以上の事業者と簡易課税適用事業者の場合は、当分の間リバースチャージ方式は適用除外とされた（27年改正法附則42条、44条2項）。この結果、リバースチャージ方式が適用除外とされる場合は、改正前と同じ状態に戻ってしまっている。

次に、消費者向け電気通信利用役務の提供についても事業者向け電気通信利用役務の提供と同じようにリバースチャージ方式を貫くと、一般の消費者全員が納税者になり現実的でない。《改正税法のすべて》今度は、リバースチャージ方式では解決できない新たな障壁が出現するの

である。

そこで、消費者向け電気通信利用役務については、次のような対応を採る。

(2)のイ 適用見合わせ

「消費者向け電気通信利用役務の提供（国外事業者からのもの）」については、国内取引として国外事業者に納税義務が発生する。また、「消費者向け電気通信利用役務の提供」を受けた国内の事業者においては課税仕入れが発生し、原則として仕入れ税額控除の適用を受けることになる。しかし、納税義務者である国外事業者は通常執行管轄の及ばない国外に所在することから、適正な申告納税の担保には、限界がある。結果として、納税なき控除という問題が懸念される。《改正税法のすべて》これは、最初の障壁の再来。

そこで、当分の間、仕入れ税額控除の適用対象外としたのである（27年改正法附則38条1項）。この結果、ここでも改正前と同じ状態に戻ってしまっている。

(2)のロ 登録国外事業者制度

その一方、一定の国外事業者から提供を受けた「消費者向け電気通信役務の提供」については、仕入れ税額控除の適用を認めることとしている。一定の国外事業者とは、国税庁長官による登録を受けた国外外事業者（これを「登録国外事業者」という）である（27年改正法附則38条1項但し書）。

この登録国外事業者から提供を受けた電気通信役務については、国内事業者からの提供と全く同様の消費税の負担となり、競争条件は完全に整備されることになる。

(検討の結果)

さて、以上の改正の結果、競争条件の不均衡は是正されたのであろうか。

登録国外事業者の制度が設けられ、国外事業者が申告納税することになったことは、競争条件の整備と同時に国外の事業者にも課税できるという点で画期的なことである。

リバースチャージについても、競争条件が整備された点で、所期の目的は達成できている。

しかし、リバースチャージについては、実際に適用されるのは、課税売上割合95%未満の事業

者であり、金融業や不動産業など極めて限られた事業者と推測される。しかも、電気通信利用役務の提供を受けるもの（国内の事業者）の負担においてであり、国内の事業者の保護のためのものが、国内の事業者の負担においてであってよいのかという疑問も残る。

また、登録国外事業者は、国税庁HPによると、アマゾンやグーグルなど世界の著名企業76社が登録されている。しかし、先に掲載した経済産業省の国境を越えた電気通信利用役務市場に占める登録国外事業者のシェアも、限られたものと推測される。

さらに、いくつかの障壁を避けるため、例外（適用の見合わせなど）を設けた複雑な制度となっており、競争条件の整備という点では、すき間のたくさんある制度となってしまっている。

これでは、簡素で公平・中立な税制からは、少し遠ざかっている気がしてならない。

今後さらに手を加えていかねばならない税制ではないかと考えている。

《参考》

以上、制度の概要、改正の背景を概説してきたが、改正前・後の取り扱いを一覧できるよう表にまとめると、下表のようになる。

◎平成27年改正前・後の電気通信利用役務提供の課税関係（概要）

取引形態等			改正後	改正前
国内事業者からの提供			提供者→受領者 本体価格100のものを提供 （支払対価は本体価格+消費税） 提供者 課税標準100として課税 受領者 仕入税額控除 $108 \times 6.3/108 \times$ 課税売上割合 *改正後も課税関係は、改正前に同じ。	提供者→受領者 課税 *国外事業者からの提供は、不課税であり、競争条件に歪みが生じていた。
国外事業者からの提供	事業者向け電気通信利用役務の提供	受領者の課税売上割合95%以上の場合	提供者→受領者 本体価格100のものを提供 課税取引だが、当分の間 適用除外	提供者→受領者 不課税
		受領者の課税売上割合95%未満の場合	提供者→受領者 本体価格100のものを提供 提供者 特に課税なし 受領者 課税標準100として課税 受領者 仕入税額控除 $100 \times 6.3/100 \times$ 課税売上割合	
	消費者向け電気通信利用役務の提供	下記以外	提供者→受領者 本体価格100のものを提供 課税取引だが、当分の間 適用除外	
		登録国外事業者からの提供	提供者→受領者 本体価格100のものを提供 （支払対価は本体価格+消費税） 提供者 課税標準100として課税 受領者 仕入税額控除 $108 \times 6.3/108 \times$ 課税売上割合 *この取引が、国内取引と同様の競争条件となる。	