

## 外国法人が主催する海外旅行を居住者に 販売した場合の消費税等の適用関係

税理士 高山 政信

### 〔事例〕

旅行会社甲社（日系の外国法人）は、国内の旅行会社などによるツアー設定がない地域について日本人向けのバック旅行をインターネットを通じて販売しているが、消費税等の課税関係はどのようになるのか。また、国内の団体への販売については、国内の旅行代理店乙社を通じて販売しているが、その場合はどうなるのか。

なお、甲社は、国内に支店等の恒久的施設を保有していない。

### 〔ポイント〕

居住者向けに海外旅行を主催販売する場合の消費税等の課税関係を検討するものである。外国法人が直販する場合と、国内の代理店経由で販売する場合との相違点に注意して、次のとおり、検討することにする。

- 1 消費税の課税関係の概要
- 2 外国法人と消費税の課税関係
- 3 国内における課税資産の譲渡等
- 4 輸出免税
- 5 海外バックツアーの取扱い
- 6 代理店の業務の内容
- 7 法人税の適用関係
- 8 租税条約との関係

### 〔検討〕

#### 1 消費税の課税関係の概要

消費税の課税対象は、国内における課税資産の譲渡等の対価とされている。課税資産の譲渡等とは、国内における資産の譲渡、国内における資産の貸付及び国内における役務の提供とされている。

#### 2 外国法人と消費税の課税関係

消費税法では、事業者が国内において行った課税資産の譲渡等について消費税を納めることとされ、事業者が内国法人であるか外国法人であるかにかかわらず課税されることとされており、事業者とは個人事業者及び法人とされている（消法5、2四）。したがって、外国法人であっても、国内において行った課税資産の譲渡等について消費税を納める義務があることになる。

#### 3 国内における課税資産の譲渡等

今回のバック旅行の販売は、通常、役務提供とみているので、当該役務提供が行われた場所がどこかによって課税資産の譲渡等となる（消法4③二）。国内及び国内以外の地域にわたって行われる旅客又は貨物の輸送の場合、当該旅客又は貨物の出発地若しくは発送地又は到着地が国内である場合、国内における課税資産の譲渡等の対価とされている（消令6②一、消基通5-7-13）。

#### 4 輸出免税

国内における資産の譲渡等であっても、事業者が行う課税資産の譲渡等のうち、国内及び国

内以外の地域にわたって行われる旅客若しくは貨物の輸送（国際運送の一環として行われる国内運送区間における輸送を含む。）又は通信は、輸出免税の対象とされている（消法7①，消基通7-2-1）。輸出免税に該当する場合には消費税は免税（0%の消費税率で課税）とされる。

## 5 海外バックツアーの取扱い

旅行者が主催する海外バック旅行の取扱いについては、次のとおり、規定されている（消基通7-2-6）。

「旅行者が主催する海外バック旅行に係る役務の提供は、当該旅行者と旅行者との間の包括的な役務の提供契約に基づくものであり、国内における役務の提供及び国外において行う役務の提供に区分されるから、次の区分に応じ、それぞれ次のように取り扱うものとする。

- (1) 国内における役務の提供 国内輸送又はパスポート交付申請等の事務代行に係る役務の提供については、国内において行う課税資産の譲渡等に該当するが、法第7条第1項（輸出免税等）の規定の適用を受けることができない。
- (2) 国外における役務の提供 国内から国外、国外から国外及び国外から国内への移動に伴う輸送、国外におけるホテルでの宿泊並びに国外での旅行案内等の役務の提供については、国内において行う資産の譲渡等に該当しない。」

本件の場合、甲社が直販する場合については、国内における役務の提供はないものと考えられ、国外における役務の提供については、国内において行う資産の譲渡等に該当しない不課税取引とされることになる。

## 6 代理店の業務の内容

乙社の行う国内の旅行代理店の業務は、甲社が主催する海外バック旅行を国内で販売するこ

とであり、この業務は国内での役務提供とされている。当該役務提供に係る対価は、国内における課税資産の譲渡等の対価として、消費税が課されることになる。

## 7 法人税の適用関係

わが国に支店等の恒久的施設を有しない外国法人は、わが国においてその事業所得については課税されない。単に、インターネットを通じて、国内の顧客に販売しているだけでは、わが国に恒久的施設を有するものとは取り扱われていない。しかし、国内にある甲社のサーバーを通じて販売している場合は、当該サーバーが国内にある恒久的施設として取り扱われる可能性が強いことに留意しなければならない。

## 8 租税条約との関係

租税条約は、所得に関するものなので、所得税及び法人税（場合によっては住民税も含まれる。）が対象とされるが、消費税は対象外となっているので、国内法どおり、消費税が直接適用されることとなる。

法人税についても、通常、わが国に恒久的施設を有しない場合、事業所得については課税されないこととされている。

## 9 まとめ

以上を整理すると、甲社が直販する旅行の販売代金は、消費税の適用上、不課税とされる。乙社を通じて販売する場合は、乙社が行う業務は国内における課税資産の譲渡等の対価とされるため、消費税が課されることになる。

法人税の課税関係については、外国のサーバー経由でインターネット販売している場合、租税条約の有無にかかわらず、わが国に支店等の恒久的施設がないことから、甲社の事業所得について、わが国での課税はないこととされよう。