

日本電子商務交易課稅制度研析

鄭景文*

要 目

壹、前言	肆、日本消費稅課稅制度修訂之影響與未來課題
貳、日本電子商務市場之現況	伍、結語
參、日本電子商務之消費稅課稅制度	

提 要

隨著數位經濟時代來臨，為解決過去未曾發生的稅基侵蝕與利潤移轉(Base Erosion and Profit Shifting, BEPS)等課稅問題，各國政府正積極修訂稅制法規。過去日本於消費稅法上，採行以勞務提供者所在地為課稅認定原則，使得跨境電子勞務提供，無須課徵消費稅，不僅損失相當可觀的稅收，亦產生不公平市場競爭。因此 2015 年修正消費稅法，採行以消費者所在地為課稅原則，特別對跨境交易之電子商務及電子勞務清楚定義與確立其課稅方式。對於同樣面臨電子勞務課稅議題的我國而言，或可作為參考。

壹、前言

隨著網路、電腦及行動裝置普及，數位經濟快速發展，消弭實體疆界障礙，跨境銷售擴大市場商機，然而跨境電商在市場所在地有實質經濟活動，但通常未設立實體店面或常設機構，形成逃漏當地所得稅與營業稅之問題，對各國政府而言，法規應變能力的挑戰隨之而來。此外，如何使網路及實體企業競爭趨於公平化，也是亟須解決的重要課題。

面對近年來數位經濟銷售模式之重大變革，國際間將網路交易所涉及租稅事項，列為重要議題。2013 年 7 月經濟合作暨發展組織(Organization for Economic

* 本文作者臺灣經濟研究院助理研究員、日本一橋大學博士候選人。

Cooperation and Development , OECD)發表 BEPS 行動計畫中,將電子商務交易課稅列為重要議題。2014 年 4 月 OECD 認可增值稅(VAT/GST)國際課稅準則,對跨境勞務與無形資產交易,主張以消費者所在地為課稅原則。於此一趨勢下,各國政府積極對網路交易之課稅權歸屬、納稅程序及執行方式等進行修改,以杜絕稅基流失。

日本對於來自國外透過網際網路的數位內容(digital contents)提供(如電子書、音樂、廣告傳送、雲端服務等),於過去消費稅法,採行以勞務提供地為課稅認定原則,如為境外,無須課稅,因此跨境電子勞務提供,無須課徵消費稅。換言之,相同的電子勞務提供,國內業者須被課徵消費稅,位於國外數位服務及內容供應商則無須課稅,產生不公平市場競爭。

有鑑於此,日本於 2015 年 4 月修訂消費稅法,對於透過網際網路等電信通訊回線,進行電子書、音樂、廣告、雲端等勞務提供,其消費稅課徵認定準則,由勞務提供者之所在地,修改為勞務接受者之住所。換言之,對跨境交易(尤以電子商務)課徵消費稅。

本文首先概述日本電子商務市場之現況,其次探討日本電子商務之消費稅課稅制度,及日本消費稅課稅制度修訂之影響與未來課題,對同樣面臨電子勞務課稅議題的我國而言,或可作為參考。

貳、日本電子商務市場之現況

一、日本 B2C(Business to Consumer)電子商務市場規模

依據日本經濟產業省於 2017 年 4 月公布統計資料顯示,2016 年日本 B2C 電子商務市場規模達 15 兆 1,358 億日圓,較 2015 年成長 9.9%。從統計數字可以看出,日本電子商務市場每年都在增長。尤其透過行動裝置交易量比重,更由 2015 年占整個網路購物市場的 27.43%增至 2016 年 31.93%,達 2 兆 5,559 億日圓。另外,2016 年商品販售電子商務化比率為 5.43%,較 2015 年增加 0.68 個百分點(如表 1),惟仍低於美國 7%,及中國大陸 15%,預期未來日本 B2C 電子

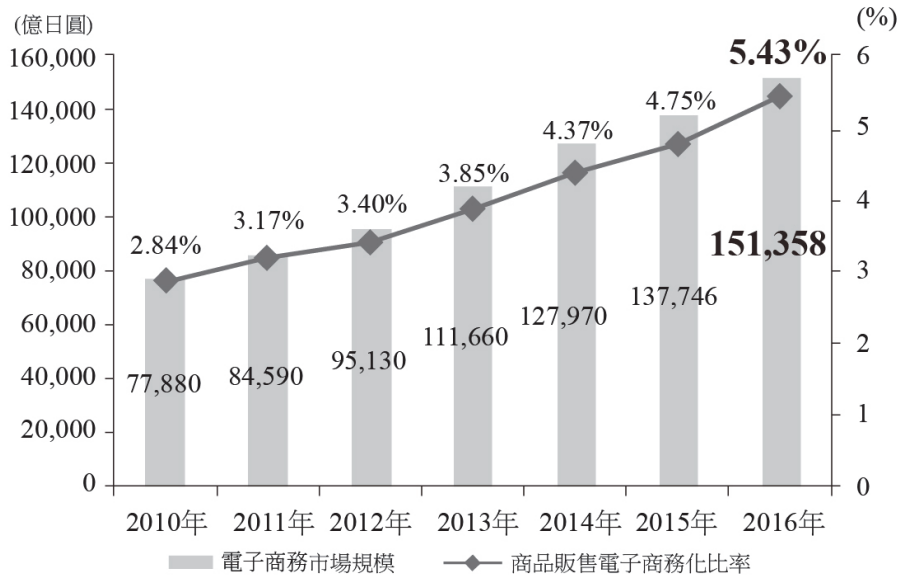
商務市場，仍有極大成長空間。

此外，過去 7 年來日本 B2C 電子商務市場規模，如圖 1 所示，於 2012 年至 2014 年(2011 年為 8.62%)，B2C 電子商務市場規模，皆有 10%以上之成長率，2015 年成長率稍滑落至 7.6%，2016 年又攀升至 9.9%。另外，2016 年 B2C 電子商務市場規模突破 15 兆日圓，較 2010 年 7 兆 7,880 億日圓擴大 2 倍，主要受惠於網路販售商品多樣化、市場參與者增加、物流業者宅配時間縮短、行動裝置普及化(如表 2)及透過 SNS(Social Network Service, 即社交網絡服務)擴大資訊流通量等因素帶來可觀效果。

表 1 日本 B2C 電子商務市場規模及各項構成比率

項目	2015 年	2016 年	2016 年成長率
商品銷售領域	7 兆 2,398 億日圓 (電子商務化比率 4.75%)	8 兆 43 億日圓 (電子商務化比率 5.43%)	10.6%
服務相關領域	4 兆 9,014 億日圓	5 兆 3,532 億日圓	9.2%
數位化相關領域	1 兆 6,334 億日圓	1 兆 7,782 億日圓	8.9%
合計	13 兆 7,46 億日圓	15 兆 1,358 億日圓	9.9%

資料來源：「平成 28 年度我が国経済社会の情報化・サービス化に係る基盤整備(電子商取引に関する市場調査)報告書」日本經濟産業省 商務情報政策局 情報經濟課 2017 年 4 月。



資料來源：「平成 28 年度我が国経済社会の情報化・サービス化に係る基盤整備(電子商取引に関する市場調査)報告書」日本経済産業省 商務情報政策局 情報経済課 2017 年 4 月。

圖 1 近年日本 B2C 電子商務市場規模及商品販售電子商務化比率變化

表 2 2016 年日本透過行動裝置 B2C(商品銷售)市場規模

2016 年商品銷售 B2C 市場規模 (A)	8 兆 43 億日圓
透過行動裝置的市場規模 (B)	2 兆 5,559 億日圓
行動裝置交易占整個網路購物市場比重 (B)÷(A)	31.9%

資料來源：「平成 28 年度我が国経済社会の情報化・サービス化に係る基盤整備(電子商取引に関する市場調査)報告書」日本経済産業省 商務情報政策局 情報経済課 2017 年 4 月。

二、日本 B2B(Business to Business)電子商務市場規模

B2B 電子商務依定義內容可區分為廣義與狹義兩類，廣義的 B2B 電子商務，為使用各種電子工具從事商務活動，狹義則為利用互聯網從事商務活動，依據日本經濟産業省 2017 年 4 月公布統計資料顯示，日本 2016 年廣義 B2B 電子商務市場規模達 291 兆 170 億日圓，較 2015 年成長 1.3%，其中成長幅度最高

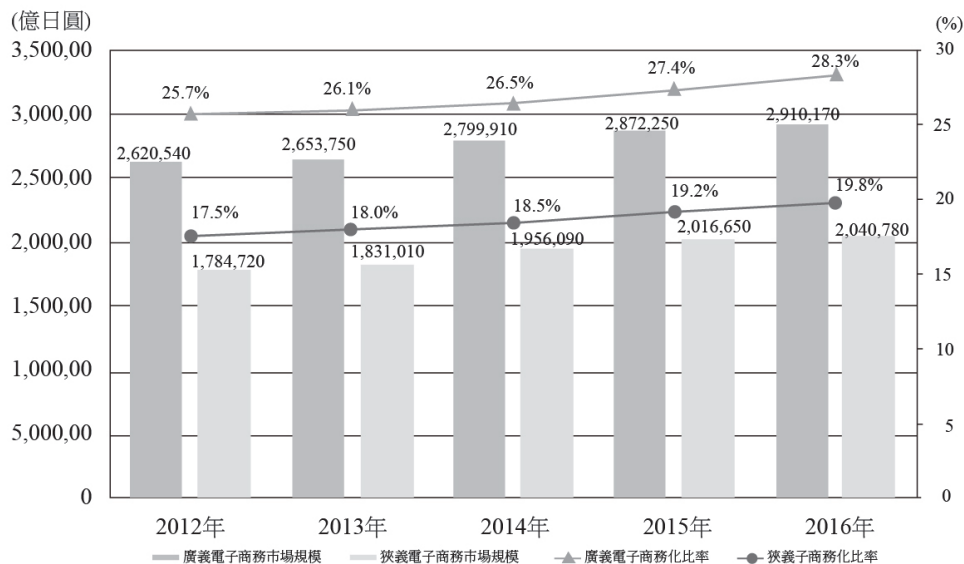
項目，分別為食品、運輸機械、電器與資訊相關機器。電子商務化比率為 28.3%，較 2015 年增加約 1 個百分點。2016 年狹義 B2B 電子商務市場規模達 204 兆 780 億日圓，較 2015 年成長 1.2%，以運輸機械、金屬成長幅度較大。電子商務化比率為 19.8%，較 2015 年提高 0.6 個百分點 (如圖 2)。

如觀察整體 B2B 市場，2015 年與 2016 年皆呈現衰退，但 B2B 電子商務市場規模，不論廣義與狹義，仍維持成長趨勢。

三、跨境電子商務市場規模

2016 年日本、中國大陸、美國間跨境電子商務市場規模，如表 3 所示，日本跨境 B2C(美國及中國大陸)市場規模達 2,396 億日圓，其中，購自美國市場規模為 2,170 億日圓，購自中國大陸市場規模為 226 億日圓；美國跨境 B2C(日本及中國大陸)市場規模達 10,415 億日圓，購自日本市場規模為 6,165 億日圓；而中國大陸跨境 B2C(日本及美國)市場規模達 21,737 億日圓，購自日本市場規模達 10,366 億日圓。此外，2016 年至 2020 年日本、中國大陸及美國間跨境電子商務市場規模推估，如表 4 所示，其中與 2016 年的市場規模相較，預計日本成長 1.18 倍，美國為 1.72 倍，中國大陸為 1.84 倍。

對跨境電商而言，雖然受限語言、法規限制及面臨物流、付費方式等議題，但對未來跨境電子商務市場發展，仍高度期待，因跨境電子商務不僅是業者拓展海外市場最有力手段，亦可能成為經濟活化之動力。



資料來源：「平成 28 年度我が国経済社会の情報化・サービス化に係る基盤整備(電子商取引に関する市場調査)報告書」日本経済産業省 商務情報政策局 情報経済課 2017 年 4 月。

圖 2 近年日本 B2B 電子商務市場規模變化

表 3 2016 年日本、中國大陸、美國間跨境電子商務市場規模

單位：億日圓

國家 (消費國)	購自日本	購自美國	購自中國大陸	合計
日本 (與 2015 年相較)		2,170	226	2,396
		7.5%	7.9%	7.5%
美國 (與 2015 年相較)	6,156		4,259	10,415
	14.4%		16.5%	15.2%
中國大陸 (與 2015 年相較)	10,366	11,371		21,737
	30.3%	34.7%		32.6%
合計 (與 2015 年相較)	16,522	13,542	4,486	34,549
	23.9%	29.5%	16.0%	24.9%

資料來源：「平成 28 年度我が国経済社会の情報化・サービス化に係る基盤整備(電子商取引に関する市場調査)報告書」日本経済産業省 商務情報政策局 情報経済課 2017 年 4 月。

表 4 日本、中國大陸、美國間跨境電子商務市場規模推測(2016 年~2020 年)

單位：億日圓

消費國	販賣國	2016 年	2017 年	2018 年	2019 年	2020 年	2020/2016
日本	美國	2,170	2,278	2,381	2,476	2,565	-
	中國大陸	226	237	248	258	267	-
	(合計)	2,396	2,516	2,629	2,734	2,832	1.18 倍
美國	日本	6,156	7,092	8,141	9,314	10,618	-
	中國大陸	4,259	4,906	5,633	6,444	7,346	-
	(合計)	10,415	11,998	13,774	15,757	17,963	1.72 倍
中國 大陸	日本	10,366	13,372	15,592	17,419	19,053	-
	美國	11,371	14,668	17,104	19,108	20,900	-
	(合計)	21,737	28,040	32,697	36,527	39,953	1.84 倍

資料來源：「平成 28 年度我が国経済社会の情報化・サービス化に係る基盤整備(電子商取引に関する市場調査)報告書」日本経済産業省 商務情報政策局 情報経済課 2017 年 4 月。

叁、日本電子商務之消費稅課稅制度

一、消費稅法修訂之背景

日本消費稅法制定於 1988 年，消費稅是對商品與勞務增值額課徵的一種租稅，屬於多階段增值型課稅，在稅率設計上，實行單一比例稅率。納稅義務人為進行商品交易或提供勞務之所有自然人與法人，其徵稅範圍幾乎覆蓋所有商品交易與勞務。目前消費稅已衍然成為日本稅收之重要來源，且以增加消費稅之方法增加稅收，提高財政收入，的確為短缺國庫解決燃眉之急。尤其 2014 年透過社會保障與稅制之整體化改革，將消費稅率由 5% 提升至 8%，而調漲稅率增加之稅收，全數作為因應高齡化社會增加之社會保障給付財源，使得消費稅收之重要程度，更加為甚。

然而，日本消費稅法制定已近 30 年，當時販賣商品或提供勞務之企業，大都必須在消費者所在國設置實體店面，或經由當地經銷商協助銷售，對勞務課

徵消費稅，以服務提供地為準則，亦即以提供數位服務及內容供應商所在地，是否於日本境內，為課稅認定標準。

近 10 年來，全球跨境電子商務日益蓬勃發展，網路交易為其主要營運活動，交易範圍不再侷限國內市場。若電子商務服務的雙方皆位於同一國家時，尚不致產生課稅之困難，倘若電子商務服務雙方位於不同國家時，應如何制定課稅規定，便成為近年來各國政府所面臨之重要課題。隨著資訊環境改變，網路滲透率增高、共享經濟概念、智慧型手機普及導致行動上網人次大增等因素，跨境購買電子勞務之網路交易在短期內遽增，市場經濟活動亦隨之改變。電子商務型態瞬息萬變，呈現稅務法規無法跟上腳步之狀況。

依據日本 2012 年版資訊通訊白皮書，隨著智慧型手機與平板電腦普及，帶來的直接經濟效益，預估達 3 兆 6,567 億日圓，間接經濟效益達 7 兆 1,778 億日圓，倘若全部進行課稅，以現行消費稅率計算，預期將可產生稅收倍增效果。此外，依大阪產業大學推算 2007 年日本因數位化商品交易所損失之消費稅收金額，約達 40 億日圓(見表 5)，如加上 2014 年消費稅率提升及近年來電子商務交易蓬勃發展，對政府稅收之衝擊，將更形嚴重。

表 5 日本 2007 年因數位化商品交易的消費稅稅收損失金額

數位化商品類別	一年損失之消費稅稅收金額(日圓)
書籍、圖片、資料	13 億 5,769 萬
音樂	10 億 5,732 萬
線上遊戲	8 億 9,712 萬
影片	6 億 9,286 萬
合計	40 億 500 萬

資料來源：細木 宏和(2010)，「デジタル財取引における消費税—我が国の課税制度を巡る現状と課題—」大阪産業大学經濟論集 第 11 卷 第 3 号。

面對近年來數位經濟銷售模式之重大變革，國際間將網路交易涉及租稅事項，列為重要議題。2013年7月OECD發表BEPS行動計畫中，即將電子商務交易課稅，列為重要議題。此外，2014年4月，OECD認可增值稅國際課稅準則，對於跨境勞務與無形資產交易，主張以消費者所在地為課稅原則及涉及B2B時採反向稽徵(Reverse Charge)為課稅方式。於此一趨勢下，各國政府積極對網路交易之課稅權歸屬、納稅程序及執行方式等進行修改，以杜絕稅收流失。

日本亦開始針對電子商務課稅議題，包含賦稅公平原則與防止稅收損失等進行廣泛討論，另一方面，由於外國業者開始於日本販售電子書籍，使得日本國內出版業者，對國內業者與國外業者間消費稅課稅之差異性，不滿聲浪高漲。2013年8月，日本出版業界九大團體組成「與國外業者公平課稅對策會議」，向日本政府提交外國業者課徵消費稅請願書。於是日本政府稅制調查會於2013年設立國際課稅研討小組，彙整各界意見，著手研擬電子勞務交易課稅制度。

二、消費稅法修訂之特色

對國內業者跨境販售商品或提供勞務，其銷售金額免徵消費稅，且於出口商品免稅制度下，業者進貨或費用相關消費稅可予以退還，似乎有利於境外銷售之國內業者，其實不然。由以下兩例子(如圖3、圖4)，進行分析。

- 1.日本國內800日圓(未稅)的商品進貨，於日本國內以1,000日圓(未稅)販售
- 2.日本國內800日圓(未稅)的商品進貨，於國外以1,000日圓(未稅)販售

圖3(1)之例子，顯示國內販售價格為1,080日圓，須繳納消費稅16日圓，(2)國外販售則為1,000日圓，退還64日圓。然稅後利潤同為200日圓。因此，對國內業者而言，不論是國內販售或國外販售，利潤並無差異性。

然而，對來自國外透過網際網路提供數位內容(電子書、音樂、廣告傳送、雲端服務等)之業者，於過去消費稅法，採行以勞務提供地為課稅原則，如為境外，無須課稅，所以此跨境電子勞務提供無須課徵消費稅。換言之，相同電子勞務提供，國內業者須被課徵消費稅，反之位於國外數位服務及內容供應商，

則無須課徵消費稅，產生不公平市場競爭。

(1)國內販售		(2)國外販售(出口免稅)	
消費稅 64日圓	消費稅 80日圓	消費稅 64日圓	
進貨 800日圓	販售 1,000日圓	進貨 800日圓	販售 1,000日圓
支出 864日圓	收入 1,080日圓	支出 864日圓	收入 1,000日圓
消費稅 80日圓	利潤 1,080日圓	消費稅 0日圓	利潤 1,000日圓
- 64日圓	- 864日圓	- 64日圓	- 864日圓
16日圓	216日圓	- 64日圓	136日圓
繳稅16日圓	- 繳稅16日圓	退還64日圓	+ 退還64日圓
	200日圓		200日圓

圖 3 國內販售與國外販售獲取相同利潤

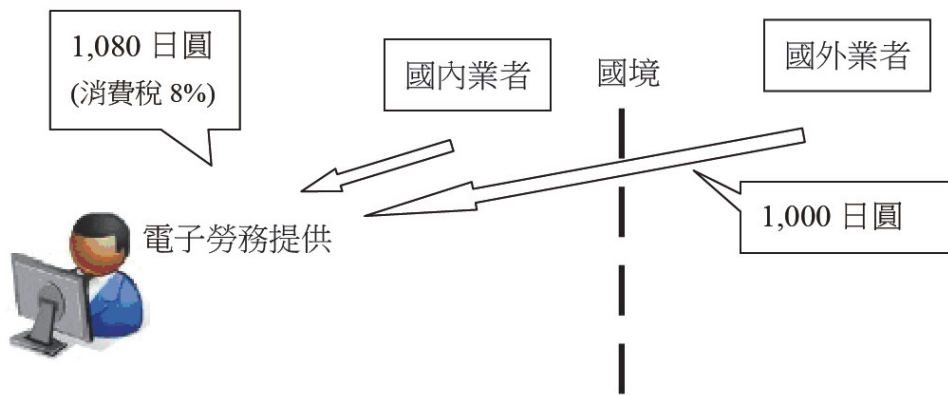


圖 4 國內外業者提供相同電子勞務予國內客戶時之不公平性

此外，過去透過網際網路提供數位內容(電子書籍及音樂傳送等)，於消費稅法上，究屬著作權授權或勞務提供並不明確。

為解決上述問題，日本於 2015 年 4 月進行消費稅法部分修訂(2015 年 10 月 1 日起施行)，除於消費稅法上將數位內容提供定義為勞務提供，並將消費稅課徵認定基準，修訂為接受電子勞務提供之客戶所在地；對跨境電子勞務提供，課徵消費稅。爰此次日本消費稅法修訂，將有利於日本境內業者之價格競爭力。

三、消費稅法修訂之要點

(一) 電子勞務提供之消費稅課徵認定基準

自 2015 年 10 月 1 日起，對於透過網際網路等電信通訊回線，以數據化方式提供商品與服務(Electronically Supplied Services, ESS)，包括電子書、音樂、刊登廣告、雲端服務等，其消費稅課徵認定基準，由過去電子勞務提供地，修改為接受勞務提供之客戶所在地。換言之，無論外國電子服務供應商在日本是否有固定營業場所，提供給日本消費者電子化服務時，應申報繳納 8%的消費稅。

依此消費稅課徵認定基準修訂，Google AdWords、facebook 廣告、Kindle 等境外電子服務供應商，對日本業者或消費者提供勞務時，原本認定屬於境外交易無須課徵消費稅，自 2015 年 10 月 1 日起，因變更以接受勞務提供之客戶

所在地為課稅準則，屬境內交易，將課徵消費稅。修訂後對境內外電商業者課程之影響如表 6 所示。

表 6 2015 年 10 月 1 日消費稅法修訂方向

(賣方) → (買方)	2015 年 10 月 1 日之前	2015 年 10 月 1 日之後
(1)境內電商業者 → 境外業者	課稅	不課稅
(2)境內電商業者 → 境外消費者	課稅	不課稅
(3)境內電商業者 → 境內消費者	課稅	課稅
(4)境外電商業者 → 境內業者	不課稅	課稅 (買方申報繳納)
(5)境外電商業者 → 境內消費者	不課稅	課稅 (賣方自行報繳)

註：2015 年 10 月 1 日消費稅法修訂前之(1)及(2)，如符合具出口證明等要件，將獲出口免稅待遇。

此外，對於接受電子勞務提供之客戶所在地認定，採行客觀且合理基準。例如，透過網際網路下載電子書、音樂、遊戲等服務提供，以消費者網路上申請之居住地及消費者付費信用卡發卡國家等作確認，並依各種交易特性，制定合理且客觀之認定方法。

透過此次消費稅法修訂，並重新定義電子勞務規範用詞，除經由網際網路或其他電子方式傳輸，提供電子書、影片、音樂、遊戲、軟體、互動式溝通等數位型態使用之服務，亦包括網路廣告、雲端服務。此外，透過電話、電子郵件等諮詢服務，亦屬於電子勞務之領域。但使用電話、電訊或其他通訊設備提供客戶作為通訊用途之勞務提供，則排除於電子勞務之外。換言之，以電話、傳真、網路線提供通訊服務，不屬於消費稅法中定義之電子勞務。

電子勞務提供之具體實例，如下所述：

1. 藉由網際網路提供電子書、新聞、音樂、影片、軟體(包含遊戲等各種 APP)，並取得對價。

2. 對客戶提供雲端軟體與資料庫使用服務。
3. 對客戶提供雲端電子資料儲存空間服務。
4. 藉由網際網路進行廣告傳送或刊登。
5. 提供網際網路上購物網、拍賣網使用服務(商品刊登費用等)。
6. 提供網路上遊戲或軟體販售空間。
7. 藉由網際網路提供住宿與餐廳預約之網站(向住宿與餐廳業者收取刊登費用)。
8. 藉由網際網路之外語教學。

以下所列舉者，則不屬於消費稅法中定義之電子勞務：

1. 利用電話、傳真、電報、檔案傳送、網路線等，媒介兩方間資訊傳輸(換言之，即為通訊)。
2. 軟體製作。
3. 網路進行境外資產管理或運用。
4. 際網路委託境外業者進行資訊蒐集與分析。

(二) 課稅方式之修訂

電子勞務提供對象，可區分為業者與消費者，基於前面所述之「消費地課稅權」法則，日本關於消費稅課稅與申報方法，依據 B2C 模式或 B2B 模式而有所不同。

1. B2C 模式(跨境電子商務網路平臺對消費者模式)

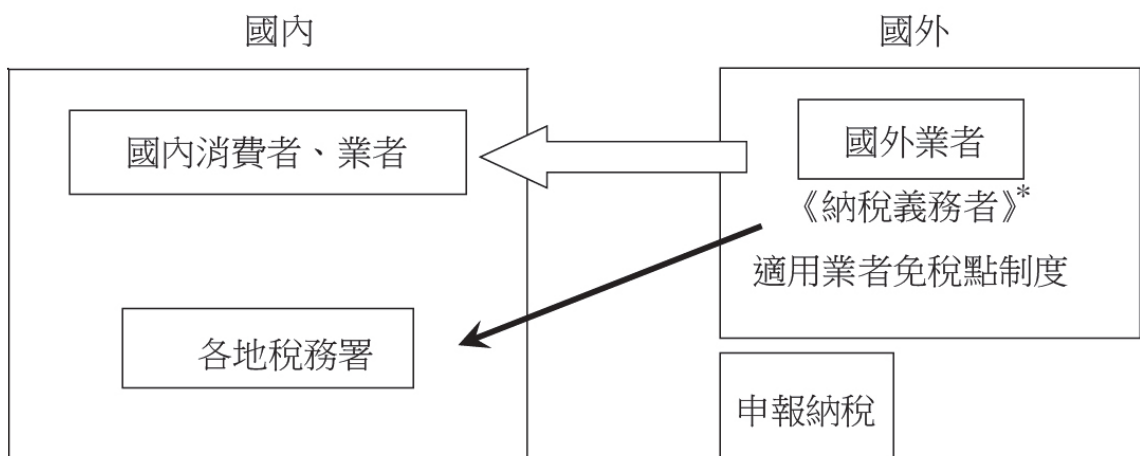
於 B2C 模式中，針對跨境以數據化方式提供商品與服務，包括電子書、音樂、刊登廣告、雲端服務等，日本係採消費者所在地徵收消費稅，因此境外數位服務及內容供應商，於日本境內提供服務予消費者時，須在日本註冊及進行消費稅申報繳納(詳圖 5)。對此，日本政府制定外國企業營業登記制度，於 2015 年 7 月 1 日開始實施。

2. B2B 模式(企業對企業透過電子商務方式進行交易模式)

於 B2B 模式中，日本採行消費稅反向稽徵方式，亦即由接受勞務服務提供之日本業者，先向國外業者收取消費稅，並代替國外業者申報繳納消費稅 (如圖 6)。

雖然日本消費稅法規定，進行應稅資產轉移之業者，須進行消費稅申報與繳納，惟於「向業者提供電子勞務」相關規定中，規範由接受國外業者提供電子勞務之國內業者，替代國外業者申報繳納。但於「向消費者提供電子勞務」相關規定中，則規範國外業者具有申報繳納消費稅義務，國外業者須向日本各地稅務署報繳。二者報繳義務人不同，有關「向業者提供電子勞務」及「向消費者提供電子勞務」字義如下：

- (1) 「向業者提供電子勞務」：指接受勞務性質或交易要件為勞務提供之業者，例如：網際網路上廣告傳送、APP 販售等，透過網際網路提供服務。
- (2) 「向消費者提供電子勞務」：指以廣大消費者為對象提供服務，或者即使以業者為對象，然而實際上無法限制業者以外之使用，例如：電子書、音樂、影像傳送等。



*註：業者免稅點制度：應稅銷售額低於 1,000 萬日圓業者，可免除消費稅繳納義務。

圖 5 以消費者為交易對象之課稅方式(國外業者申報納稅方式)

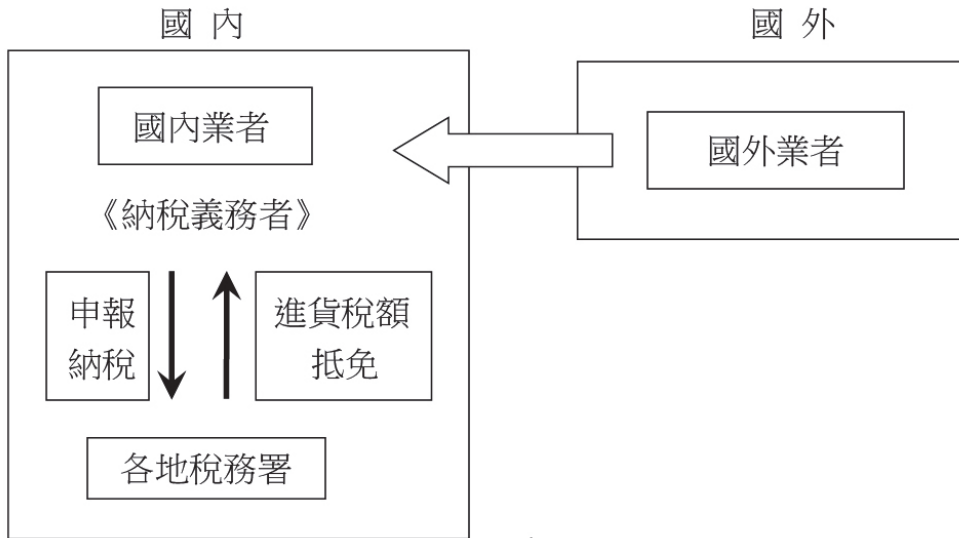


圖 6 以業者為交易對象之課稅方式(反向稽徵方式)

然而，反向稽徵方式，並非適用所有與外國電子商務業者交易之日本業者，以下三者無須進行反向稽徵方式申報。

- (1)應稅銷售額達所有銷售額逾 95%以上之業者。
- (2)選擇簡易課稅之業者。
- (3)適用免稅業者(應稅銷售額低於 1,000 萬日圓之業者)。

採用反向稽徵方式，進行一般課稅申報(非簡易課稅)時，僅適用於應稅銷售額達所有銷售額低於 95%之業者。如應稅銷售額達所有銷售額 95%以上，因考量業者行政負擔，視為非利用電信通訊提供勞務。除免除反向稽徵方式之消費稅繳納義務，亦非進貨稅額扣抵對象。適用簡易課稅制度之業者，因無特定課稅進貨，免稅業者則因免除納稅義務，皆無須以反向稽徵方式進行申報。

另外，對於日本未設置辦公場所之境外納稅義務者，須於日本國內設立可提出報稅資料與繳納稅金之稅務代理人。2016 年稅制修訂中，另將日本國內業者之國外分店，於國外進行之交易，排除於課稅對象之外，於 2017 年 1 月 1 日起實施。

(三) 跨境電商須在國內登記，其銷售予國內營業人方可扣抵

為防範境外業者無納稅，而日本國內業者卻進行進貨稅額扣抵，國內業者購買境外業者電子勞務時，如境外業者已於日本註冊登記(國外業者須於日本國內設置稅務代理人，已註冊外國電子商務業者，由國稅廳於網路上公告)，則對於勞務提供之課稅進貨，日本國內業者可進行進貨稅額扣抵，反之，無註冊之境外業者，其交易之日本國內業者無法進行進項稅額扣抵。

(四) 國外業者註冊制度設立

如同(三)所述，境內業者購買境外業者電子勞務時，若該境外業者為已註冊之國外業者，日本境內業者可扣抵進項稅額。從事電子商務之境外企業，於日本境內提供服務予消費者時，則必須於日本境內納稅申報，對此，日本政府設立外國企業註冊制度，於 2015 年 7 月 1 日開始實施。外國企業申請註冊要件如下，對國外業者名稱註冊等相關事項，由日本國稅廳於網路上公告。

1. 為消費稅課稅業者。
2. 以消費者為對象提供電子勞務。
3. 於日本國內有以消費者為對象提供電子勞務之辦公場所。
4. 如日本國內無辦公場所(個人業者於日本國內無住所)，須設立稅務代理人。
5. 無欠稅等。

肆、日本消費稅課稅制度修訂之影響與未來課題

一、進項稅額扣抵與國外業者註冊制度所面臨之課題

從日本稅務單位觀點，境外業者以消費者為對象提供電子勞務時，具有申報納稅之義務，惟如何確保境外業者申報納稅，則面臨難題。若國外業者未申報納稅，國內業者進行進項稅額扣抵，將產生稅收侵蝕現象。

2015 年稅制修訂後，境外業者以消費者為對象提供電子勞務時，於短期過渡措施下，將限制國內業者進行進項稅額扣抵。日本雖然將如何促使國外業者

自主性申報納稅，列為今後之課題，目前則透過設立國外業者註冊制度，使得已註冊之國外業者，與其交易之國內業者可申報扣抵進項稅額。

如要達到國外業者自主性申報納稅，一般以降低稅務依從成本(compliance cost)提高誘因。因應對策即是設立國外業者註冊制度。國外業者為擴大對日本消費者電子勞務提供，使交易對象之日本企業，不受進項稅額扣抵限制，成為國內進項稅額扣抵對象，因此必須利用國外業者註冊制度。對具規模之國外業者而言，此為經營戰略上誘因，亦可促進國外業者申報納稅。然而，日本企業為能項扣抵進項稅額，必須確認國外企業是否進行註冊。

二、國內外認定準則修訂對日本企業之影響

由於消費稅課稅制度之國內外認定準則修訂，將以過去勞務提供者所在地，變更為客戶所在地，課稅關係可說相反。此外，修訂前可適用出口免稅(如表 6 之(1)及(2)，修訂後預料將擴大企業課稅範圍。

對日本企業而言，將對特定國外電子勞務提供選擇採行反向稽徵方式或國外業者申報納稅方式，重新進行檢討。此外，對「消費地課稅權」法則之採行，預料將促使日本企業透過國外分社來進行交易。

伍、結語

隨著網路、電腦及行動裝置普及，網路交易快速發展，跨境貿易變得更為簡單，數位經濟是資訊與通訊科技轉化過程之產物，對政策制定者而言，該如何針對數位經濟下電子商務交易制定合理並有效之課稅，是項嚴峻挑戰。

OECD 說明有關電子商務交易之所得課稅，最主要問題在於數位經濟下，營利事業無須於當地設立固定營業場所或常設機構，造成現行法規對跨國集團提供數位商品及服務所產生利潤，課徵所得稅有所困難。為解決過去未曾發生之稅基侵蝕與利潤移轉等課稅問題，必須深入瞭解企業如何利用數位經濟創造附加價值並獲取利潤，並將數位經濟之行業特性納入考量範圍。

日本政府依循 OECD 發表之 BEPS 行動計畫原則，要求外國電商業者辦理稅籍註冊登記，並報繳消費稅，及修訂來源地認定原則，並對電子勞務清楚定義與確立其課稅方式，以避免人為刻意避稅行為。

對稅捐機關而言，電子商務跨國交易可能造成稅收流失及逃漏稅問題，因此建議中長期著重於稅務行政方面因應對策。近期國際間為因應數位經濟發展，對消費稅所進行一大變革趨勢，即是針對跨境電子服務，消費稅課稅法則由過去勞務提供者所在地，改為消費者所在地來決定，以確保消費者所在國之營業稅稅收。臺灣電子商務業者在拓展海外市場時，建議應持續關注此法規發展，並審慎評估稅務風險俾能儘早調整營運模式、定價策略及相關法規遵循作業，減低潛在營業風險。

參考文獻

一、中文部份

林宜賢(2014)，「跨境電子商務國際課稅方式與我國稅制發展建議」，*財稅研究*，第 43 卷第 1 期。

二、日文部份

1. 山崎昇(2000)，「電子商取引における国際取引課税上の諸問題－外国法人の消費者向け取引の課税問題を中心として－」。
2. 片山康史(2015)，「国境を越える電子商取引の消費税が変わります」
http://mpa-consul.com/2015/04/jpctax_reform_ecommerce/。
3. 岡田力(2015)，「10月1日以後の役務の提供から適用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」，中央経済社，*旬刊 経理情報*，2015 年 8 月 1 日号。
4. 岩崎政明(2005)，「デジタルコンテンツの電子取引と課税問題」，*租税研究* 第 669 号，日本租税研究協会。

5. 国税庁，<http://www.nta.go.jp/sonota/kokusai/oecd/oecd.htm>。
6. 国税庁(2015)，「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ついて」。
7. 国税庁消費税室(2015)，「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」。
8. 板津直孝(2015)，「税制上の電子経済への対応を巡る OECD と日本の議論」，野村資本市場クォーターリー。
9. 財務省，<http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/siryuu/222c.htm>。
10. 細木宏和(2010)，「デジタル財取引における消費税－我が国の課税制度を巡る現状と課題－」，大阪産業大学経済論集，第 11 巻，第 3 号。
11. 経理通信(2015)，「Google やアマゾンなどの電子商取引にも消費税がかかる？リバースチャージ方式」，
<https://keiritsushin.jp/keiri-info/news/consumptiontax9/>。
12. 経済産業省商務情報政策局情報経済課(2017)，「平成 28 年度我が国経済社会の情報化・サービス化に係る基盤整備(電子商取引に関する市場調査)報告書」。
13. 経済産業省商務情報政策局(2008)，「デジタルコンテンツの市場規模とコンテンツ産業の構造変化に関する調査研究報告書」，財団法人デジタルコンテンツ協会。
14. 税制調査会，<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/zeichof/z003.html>。
15. 普家 弘行(2014)，「電子的サービス取引に対する消費課税に関する一考察－国際間電子的サービス取引への対応－」。
16. 黒澤盛章(2006)，「新しい市場形態の発展による消費税制のあり方－デジタル財の電子商取引課税－」，経済研究，第 7 号，東京国際大学。