

国境を越えた役務の提供に係る消費税の見直し

税理士法人アフィックス（商工研相談業務委嘱先）公認会計士・税理士

金子尚貴

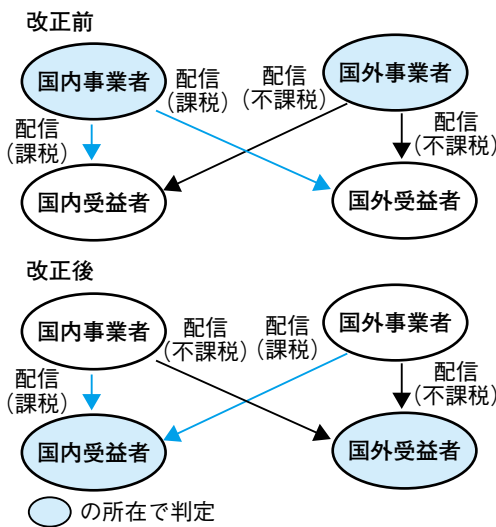


Q 税制改正により平成二十七年十月一日より国際的な電子商取引について消費税の見直しがあったと聞きました。改正の概要について教えてください。

A 書籍・音楽・広告の配信等の電気通信回線（インターネット等）を利用して行われるサービス（電気通信利用役務の提供）は、これまで、国内事業者が提供するものについては国内取引に該当して消費税が課せられる一方、国外事業者が日本国内に向けて提供するものについては国外取引として消費税の課税対象にはされませんでした。サービスの提供者が国内事業者であるか国外事業者であるかで課税が異なるという不公平を解消するために課税の見直しがされました。主な改正ポイントは、①

1. 内外判定基準の見直し
「電気通信利用役務の提供」には、電気通信回線を介して行

図表① 国境を越えた役務に係る消費税の見直し



これら電気通信利用役務の提供が消費税の課税対象となる国内取引に当たるかどうかの判定基準が、「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

電気通信利用役務の提供に係る内外判定基準の見直し、②課税方式の見直し（「リバースチャージ方式」の導入）、③国外事業者から受けた消費者向け電気通信利用役務の提供に係る仕入税額控除の制限——の三点です。

われる電子書籍や音楽、ソフトウェア等の配信のほか、ネット広告の配信やクラウドサービスの提供、電話や電子メールなどを通じたコンサルタントなどが該当し、単に通信回線を利用させる役務の提供（電話、FAX、メールなど）や、他の資産の譲渡等に付随して行われる役務の提供（メールを利用したデータの送信など）は含まれません。

受ける者の住所等」に改正されました（図表①）。
法人の場合、本店または主たる事務所の所在地により判定を行います。例えば国内法人の海外支店が国外事業者から電気通信利用役務の提供を受けた場合には、改正前は国外取引（不課税）でしたが、十月一日からは国内取引（課税対象）になりますので注意が必要です。

2. 事業者向けと消費者向け

②の「課税方式の見直し」については、国外の事業者が日本国内にインターネット等電気通信回線を利用したサービスの提供を行う場合、「事業者向け電気通信利用役務の提供」あるいは「消費者向け電気通信利用役務の提供」のどちらに該当するかによって、課税方式が異なることになりました。

事業者向け電気通信利用役務の提供とは、国外事業者が行う電気通信利用役務の提供のうち、役務の性質または役務の提供に係る取引条件等から、その提供を受ける者が通常事業者に限られるものをいいます。ネット広

告の配信サービスやインターネット上でゲームソフト等を販売する場を利用させるサービスなどは、役務の性質から通常事業者向けであることが明らかですので、事業者向け電気通信利用役務の提供に該当します。

一方、電子書籍や音楽の配信のように、広く一般を対象とする取引は、消費者向け電気通信利用役務の提供になります。

また、例えばクラウドサービスは個人で契約することもありますが、役務の性質からは事業者に限られる取引とはいえませんが、事業者がその内容を個別に交渉し、取引当事者間固有の契約を結ぶもので、契約において役務の提供を受ける事業者が事業として利用することが明らかなものには事業者向け電気通信利用役務の提供に該当します。

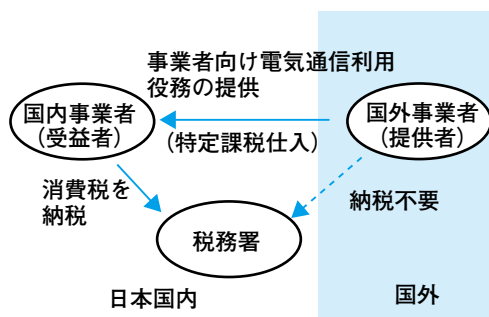
3. リバースチャージ方式

消費税法では、課税資産の譲渡等を行った事業者が資産譲渡に係る申告・納税を行うとされていますが、今回の改正では国外事業者が行った国内事業者向け電気通信利用役務の提供につ

いては消費税の納税義務の対象となる資産の譲渡等から除くこととした一方、国内において行った事業者向け電気通信利用役務の提供を「特定仕入」として納税義務の対象としました。さらにその取引に係る国外事業者の納税義務を、役務の提供を受ける事業者に転換することとしました。これをリバースチャージ方式といいます。具体的なイメージは、図表②の通りです。

国内において事業者向け電気通信利用役務の提供を行う国外事業者は、役務の提供に際し、あらかじめ「役務の提供に係る特定課税仕入れを行う事業者

図表② リバースチャージ方式



(国内事業者) が消費税を納める義務がある旨」を表示する必要があります。

なお、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」を受ける国内すべての事業者に適応されるわけではありません。経過措置により、一般申告を行う場合で、特定課税仕入がある課税期間の課税売上割合が九五%未満の事業者のみに適用され、それ以上の場合は、課税期間中に行った特定課税仕入はなかったものとみなされ、消費税を免除されるとともに仕入税額控除もできなくなります。

4. 登録国外事業者について

一方、国内事業者が国外事業者から「消費者向け電気通信利用役務の提供」を受けた場合については、経過措置により、当面の間、課税仕入に係る消費税につき仕入税額控除の適用を認めないこととされました。

ただし、「登録国外事業者」から受けた消費者向け電気通信利用役務の提供につ

図表③ 課税方式と仕入税額控除の制限

	事業者向け電気通信利用役務の提供	消費者向け電気通信利用役務の提供
国外事業者(提供者)	納税義務なし (注) 特定課税仕入を行う事業者が納税義務者となる旨を表示しなければならない。	納税義務者となる (注) 納税管理人の設置が必要な場合あり
提供を受ける事業者(免税事業者を除く)	特定課税仕入が納税義務の対象となる。特定課税仕入に課されるべき消費税額を仕入税額控除できる。 (注) 課税売上割合が95%以上の場合、特定課税仕入はなかったものとみなす。	原則：仕入税額控除はできない 例外：登録国外事業者の登録番号等が記載された請求書の保存を条件として仕入税額控除できる。

ては、登録番号等が記載された請求書等の保存を要件として、仕入税額控除が認められることとなりました。登録国外事業者とは、一定の要件を満たし、国税庁長官の登録を受けた国外事業者で、名称や住所、登録番号等が国税庁のホームページで公表されています。

以上をまとめると、図表③のようになります。