

# 実務研究

日本税務会計学会  
平成27年7月 月次研究会



中田 博 [麹町]

## 国境を越えた役務の提供に係る消費税の課税の見直し ～消費者向け電気通信利用役務の提供を中心に～

### 1. はじめに

平成27年度税制改正では、「国境を越えた役務の提供等に係る消費税の課税の見直し」が行われた。

そこで、本稿では、内外判定基準、課税方式及び納税義務者の見直しについて触れ、電気通信利用役務の

### 2. 改正の概要

#### (1) 内外判定基準の見直し

平成27年度税制改正前においては、国境を越えた役務の提供で一定のものについて、当該役務の提供者が「国外事業者」であるか又は「国内事業者」であるかによって、国内消費者が負担する消費税（地方消費税を含む。以下同じ。）に違いが生じ、国外事業者と国内事業者との間の競争条件に歪みが生じていた。

そこで、平成27年度税制改正では、改正前の「情報の提供又は設計」及び「役務の提供が行われた場所が明らかでないもの」に係る役務提供の内外判定基準（旧消法4①・③二、旧消令6②五・七）を見直し、OECDや欧州の対応状況等を参考に、新たに「電気

通信利用役務の提供」を定義した上で、この定義に該当する役務の提供に係る内外判定基準を、「電気通信利用役務の提供を受ける者の住所又は本店等の所在地（以下「住所等」という。）とした（消法2①八の三・4③三、消基通5-7-15の2）。

提供のうち、国外事業者が行う消費者向け電気通信利用役務の提供を中心とすることとする。なお、平成28年度税制改正における内外判定基準の更なる見直しについても触れておく。

通信利用役務の提供」を定義した上で、この定義に該当する役務の提供に係る内外判定基準を、「電気通信利用役務の提供を受ける者の住所又は本店等の所在地（以下「住所等」という。）とした（消法2①八の三・4③三、消基通5-7-15の2）。

更に、平成28年度税制改正では、電気通信利用役務の提供のうち、その性質・取引条件等から当該役務の提供を受ける者が通常事業者に限られるもの（以下「事業者向け電気通信利用役務の提供」という。）の内外判定基準を、次表のとおり見直しした（新消法4④但書き、改正法附則33）。

見直しに係る役務提供の内容	内外判定	
	平成27年度改正	平成28年度改正
国外事業者が、国内の恒久的施設で受ける事業者向け電気通信利用役務の提供のうち、国内において行う資産の譲渡等に要するもの	国外取引	国内取引
国内事業者が、国外事業所等で受ける事業者向け電気通信利用役務の提供のうち、国外において行う資産の譲渡等にのみ要するもの	国内取引	国外取引

以上、平成28年度税制改正では、国内に向けて行われる一定の電気通信利用役務の提供（以下「国内向け電気通信利用役務の提供」という。）は、当該役務の提供者が「国外事業者」であっても、原則として、国内取引に該当することとなった。

#### (2) 課税方式・納税義務者の見直し

内外判定基準の見直しは、国内向け電気通信利用役務の提供を行う国外事業者に対し、当該役務の提供に係るわが国の消費税の申告納税義務を課することとなる。

しかし、国内向け電気通信利用役務の提供に係る取引のうち、B to B取引（事業者間取引）については

は、B to C取引（事業者対消費者間取引）と比べ、一般的に多様な取引が行われている。そのため、国内向け電気通信利用役務の提供については、「リバー・スチャージ方式」の導入により、国外事業者の消費税の申告納税義務を当該役務の提供を受け、国内事業者が転嫁させ、消費者向け電気通信利用役務の提供については、「国外事業者申告納税方式」により当該役務の提供を行った国外事業者が消費税の申告納税義務を課することとした。

そこで、平成27年度税制改正では、平成27年10月1日以後に行われる電気通信利用役務の提供に係る取引を、「事業者向け電気通信利用役務の提供」と「それ以外（以下「消費者向け電気通信利用役務の提供」という。）と区分し、消費者向け電気通信利用役務の提供は、原則として、国内取引に該当することとした。

### 3. 国外事業者が消費者向け電気通信利用役務の提供をした場合における申告納税義務

前述のとおり、消費者向け電気通信利用役務の提供を行う国外事業者は、原則として、当該役務の提供に係るわが国の消費税の申告納税を行わなければならない。ただし、登録国外事業者を除く国外事業者のうち、基準期間又は特定期間（以下「基準期間等」という。）における課税売上高等が1千万円以下となる者については、原則として、当該基準期間等に係る課税期間の消費税の申告納税義務は免除される（消法9①・9の2①、改正法附則36③・④・39）。

ただし、登録国外事業者を除く国外事業者のうち、基準期間又は特定期間（以下「基準期間等」という。）における課税売上高等が1千万円以下となる者については、原則として、当該基準期間等に係る課税期間の消費税の申告納税義務は免除される（消法9①・9の2①、改正法附則36③・④・39）。

なお、国外事業者であっても、基準期間における課税売上高が5千万円以下であり、かつ、消費税簡易課税制度選択届出書を一定の

期日までに納税地の所轄税務署長に提出している場合には、簡易課税制度を適用することができる（消法37①、改正令附則4）。

### 4. 国内事業者が消費者向け電気通信利用役務の提供を受けた場合の仕入れ税額控除等

内外判定基準の見直しにより、国外事業者が国内事業者に対して行う消費者向け電気通信利用役務の提供は、国内取引に該当することから、当該役務の提供を受けた国内事業者において、原則として、仕入れに係る消費税額の控除（以下「仕入れ税額控除」という。）が可能となる（消法30①）。

しかし、消費者向け電気通信利用役務の提供を行う無拠点国外事業者については、わが国の執行管轄が及ばず、税務執行を通じて適正な申告納税の履行を促すことには、自ずと限界がある。そのため、無拠点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国内事業者に対し、当該役務の提供に係る仕入れ税額控除を認めた場合には、「納税なき仕入れ税額控除」といった問題が生じてしまう可能性がある。

そこで、このような問題を制度的に防止する観点から、原則として、平成27年10月1日以後に国内で行った課税仕入れのうち、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れ税額控除（消法30③6）については、当分の間、適用しないこととしている（改正法附則38①本文）。

平成27年10月1日以後、消費者向け電気通信利用役務の提供を行う国外事業者は、原則として、わが国の消費税の申告納税を行わなければならない。しかし、わが国の消費税の申告納税を行っていない国外事業者が、わが国の消費税の申告納税を適切に行うためには、専門用語を含む言葉の問題、わが国の消費税に関する正確な情報の入手に関する問題、納税管理人の選任に関する問題など、様々な問題を解決しなければならず、また、国外事業者の国内拠点の有無や国際化の程度によって、これらの問題の大きさは異なるものである。

### 5. 税務当局による周知活動と国外事業者に関する情報収集等

平成27年10月1日以後、消費者向け電気通信利用役務の提供を行う国外事業者は、原則として、わが国の消費税の申告納税を行わなければならない。しかし、わが国の消費税の申告納税を行っていない国外事業者が、わが国の消費税の申告納税を適切に行うためには、専門用語を含む言葉の問題、わが国の消費税に関する正確な情報の入手に関する問題、納税管理人の選任に関する問題など、様々な問題を解決しなければならず、また、国外事業者の国内拠点の有無や国際化の程度によって、これらの問題の大きさは異なるものである。

そのため、わが国の税務当局は、国外に向けて、わが国の消費税の申告納税制

今後、平成27年度税制改正を契機として、国外事業者と国内事業者との間における競争条件の歪みが確実に是正され、わが国の課税権が確実に確保されること

### 6. おわりに

請求書等の保存がある場合に限り、当該役務の提供に係る仕入れ税額控除の適用を可能としている（消法30⑦・⑧・⑨、改正法附則38①但書き②・③）。これは、登録国外事業者が、わが国の消費税の申告納税を適正に行うものとして国税庁長官の登録を受けており、「納税なき仕入れ税額控除」といった問題が生じる恐れがないためである。

度に関する周知活動を継続的に行うだけでなく、国外事業者が積極的に登録国外事業者として登録し又は自らの意思で、わが国の消費税に係る適切な申告納税を行うことができるような環境を整備しておく必要がある。また、わが国の課税権を確保するためにも、消費者向け電気通信利用役務の提供に係る取引の中で、登録国外事業者以外の国外事業者に関する情報を収集・把握できるように制度又はシステムを導入し、租税条約や税務行政執行共助条約（平成25年10月1日発行）等による税務当局間の情報交換・徴収共助・送達共助を図っていく必要がある。

により、消費者向け電気通信利用役務の提供に係る「納税なき仕入れ税額控除」といった問題が、早期に解消されることを願いたい。