

〔平 26 . 6 . 26〕
〔際 D 5 - 3〕

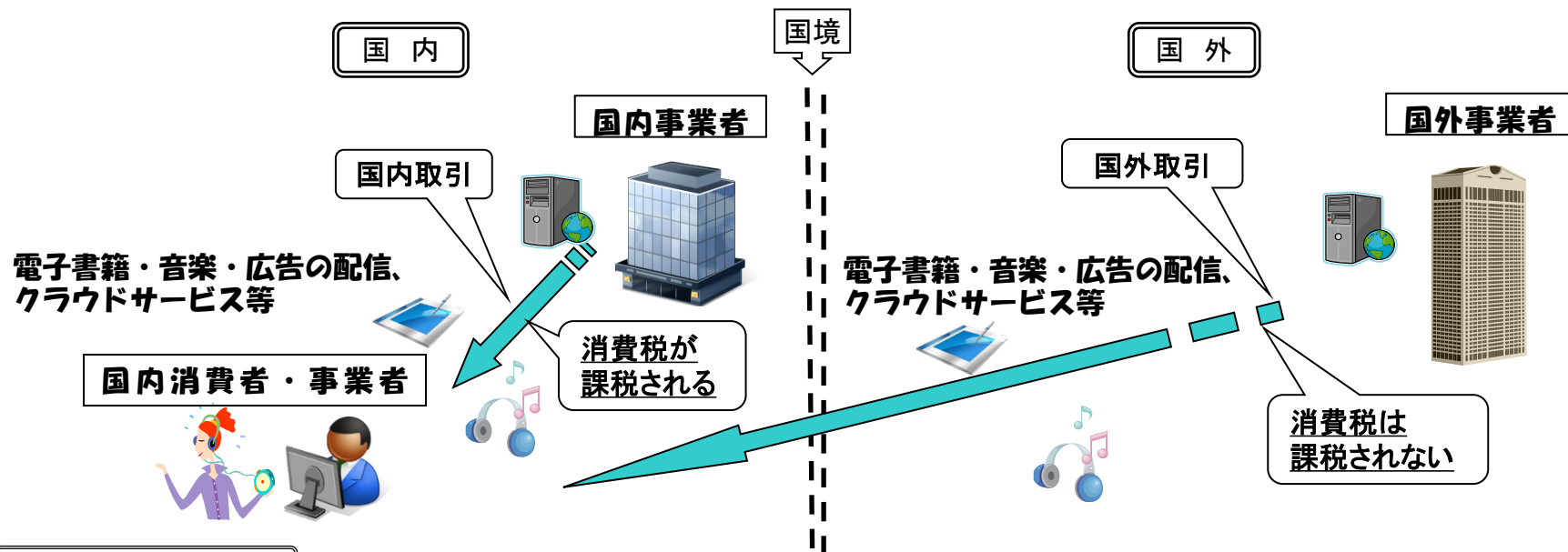
税制調査会(国際課税DG⑤)

〔国境を越えた役務の提供に対する消費税について〕
—制度案について—

平成26年6月26日(木)

財 務 省

国境を越えた役務の提供に対する現行消費税制度における課題への対応



制度改正の必要性

- 役務の提供が行われた場所が明らかでない取引（国内外に亘る役務の提供等）に係る内外判定基準については、役務の提供を行う者の事務所等の所在地に基づくこととされている。このため、電子書籍・音楽・広告の配信などの役務の提供について、国内事業者が行う場合については課税される一方で、国外事業者が国境を越えて行う場合には、国外取引として不課税となり、提供者の違いによって最終的な税負担に差異が生じており、国内外の事業者間で競争条件に歪みが生じている。

〔内外判定基準について〕

- 国外取引として不課税となっている役務の提供を課税するためには、現行の内外判定基準を変更し、国内取引とする必要がある。

〔課税方式について〕

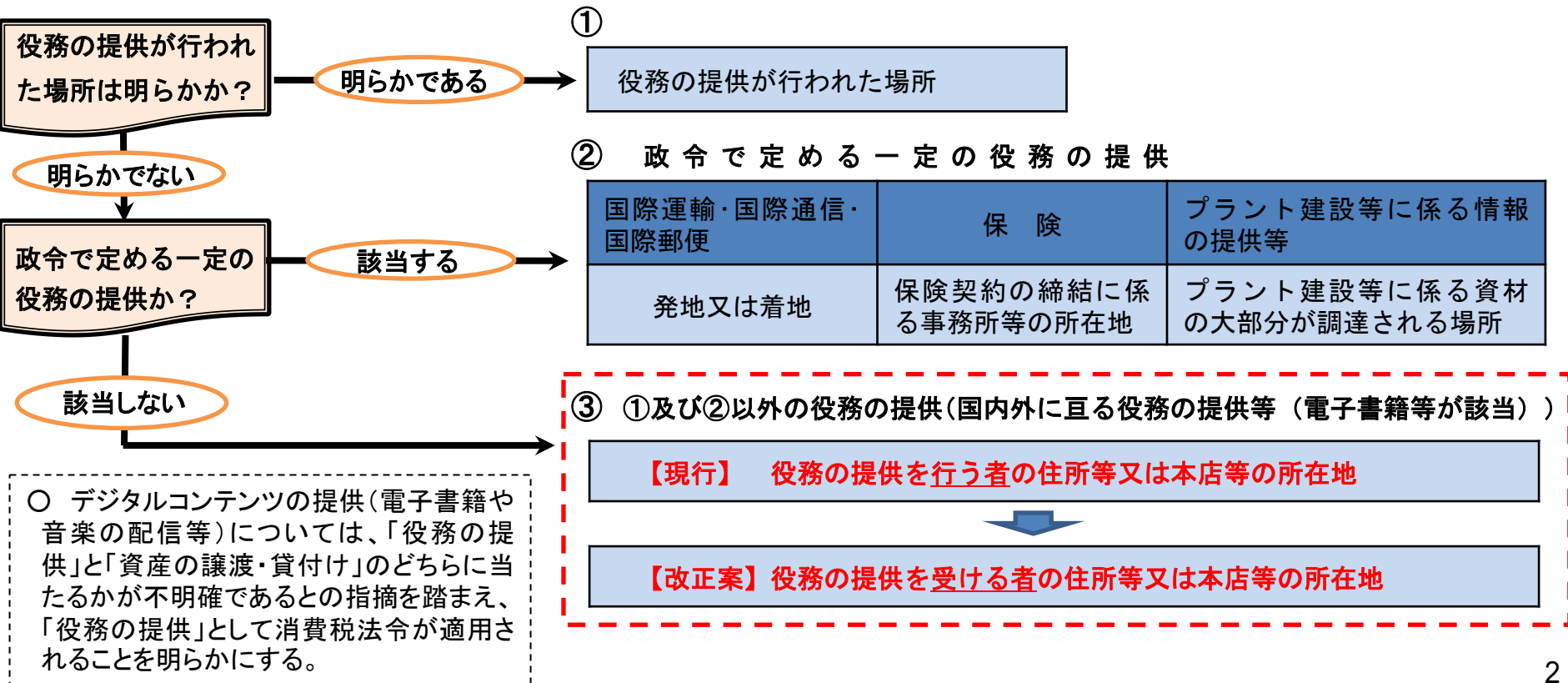
- 内外判定基準の変更により、新たに課税対象となる国境を越えた役務の提供については、国内外の事業者の事務負担に与える影響を踏まえつつ、適正・公平な課税を確保する観点から、適切な課税方式を設ける必要がある。

制度案について

1. 内外判定基準の見直し

(1) 仕向地主義への変更

- 国外事業者（国内に住所又は居所を有しない個人事業者、国内に本店又は主たる事務所を有しない法人をいう。以下同じ。）が行う役務の提供のうち国内外に亘る役務の提供など、その役務の提供が行われた場所が明らかでないもの（国際運輸・国際通信等の一定の取引を除く。以下「国内外に亘る役務の提供等」という。）については、現行「役務の提供を行う者の事務所等の所在地」となっている内外判定基準を、「役務の提供を受ける者の住所・居所又は本店・主たる事務所の所在地」に変更する。



(2) 現行の課税関係を継続する取引の明示

○ 実質的な役務の提供が国外で完結している取引については、内外判定基準の原則（役務の提供が行われた場所で判断）により国外取引（不課税）となるが、例えば、以下のような役務の提供については、国内取引と解されることへの懸念が寄せられたことも踏まえ、国外取引（不課税）となることを法令等によって明確化する。

(イ) 国外で行われる当該国外に関する情報の収集、整理若しくは分析等（その結果の提供を含む）

(ロ) 国外で行われる当該国外に所在する資産の取得、管理又は譲渡等に係る役務の提供（その結果の報告を含む）

○ ただし、一見、国外で完結しているような役務の提供であっても、国内において行われる役務の提供と一体で行われるものについては、国内外に亘る役務の提供等として上記（1）において変更される内外判定基準により判定を行う。

(例) 国外の役務の提供と国内での役務の提供が一体化しているケース

- ・ 国内事業者の依頼に基づいて、国外でシステム開発を行うとともに、当該開発したシステムを国内の事業所等に導入・稼働させる役務提供を一体で請け負う場合
- ・ 国内事業者の依頼に基づいて、国外で研究開発を行うとともに、その研究開発の成果を国内における製品製造等に反映させるための役務提供を一体で請け負う場合

2. 課税方式の見直し

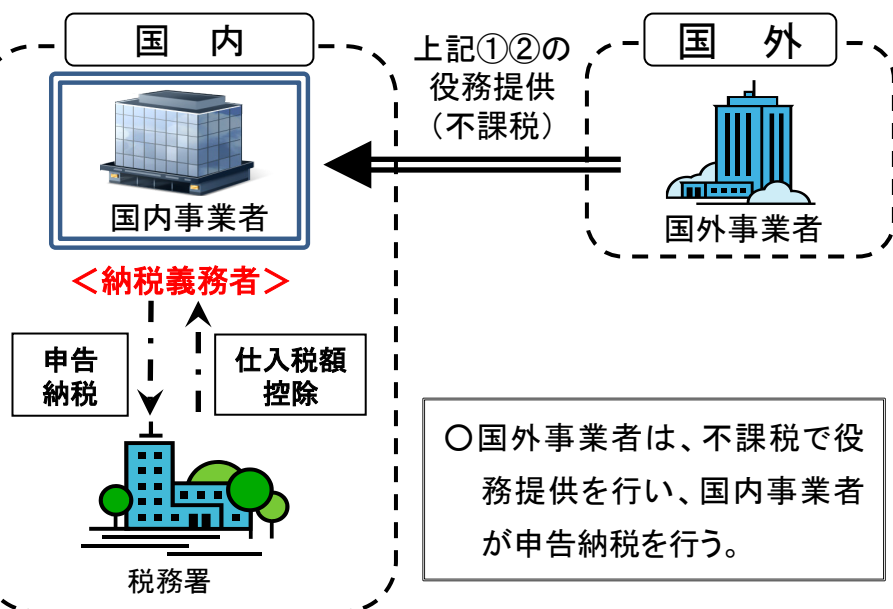
(1) 二つの課税方式

- 国外事業者が行う役務の提供のうち、内外判定基準の見直しの結果、新たに国内取引となる役務の提供については、「事業者向け取引」と「消費者向け取引」のいずれに該当するかによって、それぞれ「リバースチャージ方式」と「国外事業者申告納税方式」により納税義務を課する。

事業者向け取引に係る課税方式(リバースチャージ方式)

国外事業者が行う「事業者向け」の役務提供について、国内事業者に申告納税義務を課す方式

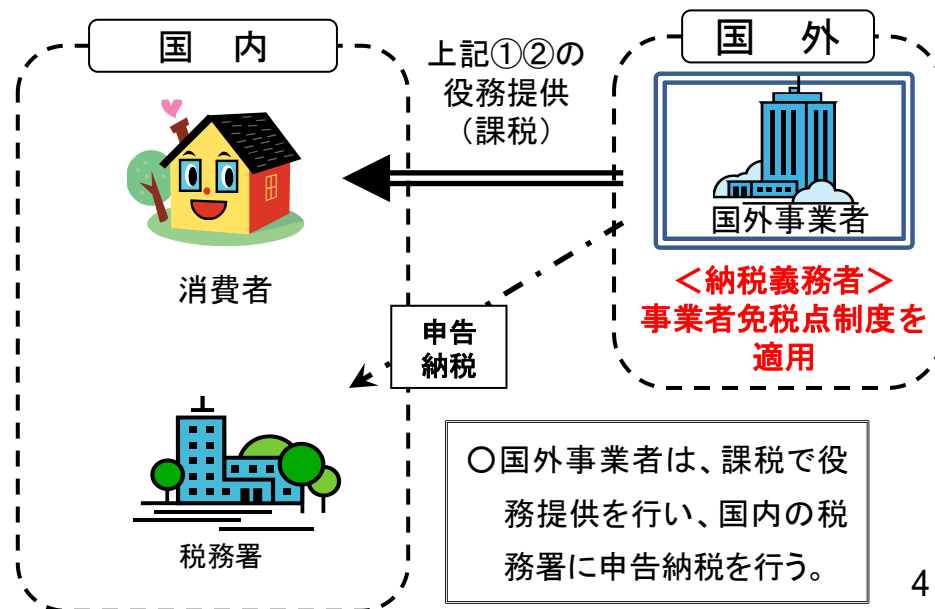
- ① 性質から見て通常事業者向けのもの(広告配信等)
- ② 消費者・事業者双方に提供されているもの(クラウドサービス等)で、取引条件等から事業者向けであることが明らかな取引



消費者向け取引に係る課税方式(国外事業者申告納税方式)

国外事業者が行う「消費者向け」の役務提供について、国外事業者に申告納税義務を課す方式

- ① 性質から見て通常消費者向けのもの(電子書籍・音楽の配信等)
- ② 消費者・事業者双方に提供されているもの(クラウドサービス等)で、取引条件等から事業者向けであることが明らかなでない取引



(2) 事業者向け取引に係る課税方式（リバースチャージ方式）

① 「事業者向け取引」の定義

「事業者向け取引」とは、電気通信回線（インターネット・電話等）を通じてクロスボーダーで行う役務の提供など国内外に亘る役務の提供等のうち、提供される役務の性質や取引条件等から、役務の提供を受ける者が事業者であることが明らかなものをいい、国外事業者が行う事業者向け取引については、その納税義務を当該役務の提供を受ける国内事業者に転換する。

② 国外事業者の義務

リバースチャージ方式の対象となる役務の提供を行う国外事業者に対しては、取引の相手方にその旨を通知する義務を課する。通知のタイミングについては、国内外の事業者間の取引条件の均衡等に配慮しつつ検討する。なお、通知の有無は、適用される課税方式に影響させないものとする。

③ 国内事業者の事務負担への配慮

リバースチャージ方式の導入に伴い国内事業者には一定の事務負担が生ずることとなるが、課税売上割合が一定以上（例えば、95%以上）の事業者等においては、リバースチャージ方式による納税額とほぼ同額の仕入控除税額が計上されることも踏まえ、事業者の事務負担に配慮する観点から、当分の間の措置として、「リバースチャージ税額」と「リバースチャージ税額に係る仕入控除税額」を同額とみなし、申告対象から除外する。

(3) 消費者向け取引に係る課税方式（国外事業者申告納税方式）

① 「消費者向け取引」の定義

「消費者向け取引」とは、電気通信回線を通じてクロスボーダーで行う役務の提供など国内外に亘る役務の提供等のうち、提供される役務の性質や取引条件等から、上記（2）の事業者向け取引に該当しないもの（役務の提供を受ける者が事業者であることが明らかでないもの）をいい、国外事業者が行う消費者向け取引については、当該国外事業者に対して、現行法に基づく申告納税義務を課する。

② 国外事業者の申告納税義務

上記申告納税義務については、情報交換協定や徴収共助条約に基づく税務執行等を通じて国外事業者に対して適正な履行を求める。

（注）現行の事業者免税点制度は、国外の事業者に対しても等しく適用されることから、今般の見直しに伴い新たに納税義務者となる国外事業者は、国内における課税対象取引額が1千万円を超える事業者に限られる。

③ 国内事業者が受ける消費者向け役務の提供の取扱い

国内事業者が国外事業者から消費者向けの役務の提供（電子書籍や音楽の配信など）を受けることも想定される。この場合、当該国外事業者に申告納税義務が課されるとともに、本来、国内事業者が仕入税額控除の適用を受けることとなる。しかし、当該国外事業者が執行管轄の及ばない国外に所在することから、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り、結果として、納税なき仕入税額控除という問題が生じる可能性がある。

こうした課税の公平を阻害する新たな事態を制度的に防止する観点から、国内事業者が国外事業者から受ける消費者向けの役務の提供については、仕入税額控除を認めないこととする。

なお、事業者が役務の提供を受けているにも関わらず、役務の性質や取引条件等から消費者向け取引と判断され得る取引（例えば、電子書籍等の提供やクラウドサービスなど）については、今後、取引条件等の変更により事業者向け取引であることが明らかとなれば、リバースチャージ方式の適用対象となる。

(注) 「事業者向け取引」と「消費者向け取引」の定義について

今般の見直しに当たっては、現行消費税制度上、課税事業者番号制度がないことを前提に、役務の性質や取引条件等により事業者向け取引と消費者向け取引とを区別した上で、消費者向け取引については、当該役務の提供を行う国外事業者に申告納税義務を課すこととしている。これは、国外事業者から電子書籍や音楽などのデジタルコンテンツの提供を受ける消費者に対して、申告納税義務を課すことが現実的ではないためである。

他方、仮に、消費者向け取引の定義を「役務の提供を受ける者が消費者であることが明らかなもの」とし、事業者向け取引の定義を「消費者向け取引に該当しないもの」とした場合には、購入者の大半が消費者でありながら、一部に事業者が含まれる可能性のある電子書籍等の提供については、すべて事業者向け取引に該当することとなり（リバースチャージ方式の対象）、国外事業者が消費者に提供した電子書籍等に課税することができず、現行制度において生じている問題（最終的な税負担に差異が生じ、国内外の事業者間で競争条件に歪みが生ずる問題）の解決にはつながらない。

こうした観点から、今般の見直しに当たっては、事業者向け取引を限定的に定義（役務の提供を受ける者が事業者であることが明らかなものと定義）した上で、それ以外の取引については国外事業者申告納税方式の対象としている。