

国境を越えた役務の提供等に関する 消費課税の方向性について

1. はじめに

政府税制調査会は、本年4月4日に第3回目となる国際課税ディスカッショングループ(以下「国際課税DG」)の会合を行いました。その会合において、これまでの検討を踏まえ、国境を越えた役務の提供等に対する消費税の課税制度について、内外判定基準と課税方式の見直しの方向性が示され、本年6月26日に第5回目となる国際課税DGの会合が開催されました。そこでは、第3回目の会合で示された内外判定基準と課税方式の見直しの内容について、事業者団体等から寄せられた意見を踏まえ、具体的な方針が示されています。

本ニュースレターでは、政府税制調査会における最近の議論から、国境を越えた役務の提供等を受ける場合の平成27年度における消費税法改正を見据えた今後の方向性についてご紹介します。

2. 現行制度の課題

現行の消費税法では、国内において事業者が行った資産の譲渡等に対して消費税が課税されますが、役務の提供の場合には、その取引が国内において行われた役務の提供であることが明らかでないときは、役務の提供を行う事業者の事務所等の所在地で国内外の判定を行います。つまり、役務の提供を行う事業者が国内事業者であれば、消費税が課され、国外事業者であれば消費税が課されない取扱いになっています。そのため、インターネットを通じて電子書籍や音楽等のデジタルコンテンツの提供を行う場合、同じサービス等を提供しているときでも、提供する事業者の事務所等の所在地によって、消費税の課税関係が異なっている点が現行制度の課題として指摘されています。



3. 改正の方向性

第3回及び第5回の国際課税DGの会合では、前述の課題を踏まえ、以下に掲げる内外判定基準の見直し、及び新たな内外判定基準に基づく課税方式の見直しについて、検討が行われています。

(1) 内外判定基準の見直し

現行制度から(表1)に掲げる基準へ見直しが検討されています。(表1)の④及び⑤に掲げる役務の提供については、役務の提供を行う事業者の所在地ではなく、役務の提供を受ける事業者又は消費者の住所等が国内である場合に、消費税を課税できるように見直されます。なお、デジタルコンテンツの提供(電子書籍や音楽の配信等)については、役務の提供に含まれる取引として、この判定基準が適用される見込みです。

(表1)内外判定基準の見直し

役務の提供の種類	内外判定の基準	
	現行制度	見直し案
役務の提供が行われた場所が明らかなもの(法4条3項2号)	役務の提供が行われた場所	同左
役務の提供が行われた場所が明らかでないもの(令6条2項各号)		
① 国際運輸、国際通信、国際郵便	発地又は着地	同左
② 保険	保険契約の締結に係る事務所等の所在地	同左
③ プラント建設等に係る情報の提供等	プラント建設等に係る資材の大部分が調達される場所	同左
④ 情報の提供又は設計	役務の提供をする者の事務所等の所在地	役務の提供を受ける者の住所・居所又は本店・主たる事務所等の所在地 ※ 消費税法4条の改正により規定
⑤ ①~④に該当しないもの		

出所: 税制調査会 第3回国際課税DG 財務省提出資料

また、この見直し案について事業者団体等から寄せられた意見に対し、(表2)に掲げる考え方が示されており、(表2)の(イ)及び(ロ)に掲げる役務の提供については、実質的な役務の提供が国外で完結していることが明らかであっても、その成果物の提供や結果の報告が国外から国内に向けて行われることから、役務の提供が行われた場所が明らかでない取引(以下「国内外に亘る役務の提供等」と判断されてしまうことに懸念が寄せられましたが、国外取引として不課税となることが明確化される見込みです。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等と一体として行われる取引については、国内外に亘る役務の提供等と判断されることになるため、注意が必要です。

(表2)内外判定基準の見直し案に関する事業者団体等の主な意見に対する考え方

寄せられた意見	意見に対する考え方
1. 国外における法務等のコンサルティング、仲介サービス、国外情報に関する収集・整理・分析などを国外事業者に委託した場合、実質的な役務提供が国外で完結していることは明らかであっても、その成果物の提供や結果の報告が電気通信回線等を通じてクロスボーダーで行われることから、役務の提供が行われた場所が明らかでない取引(国の内外に亘る役務の提供)と判断されてしまうのではないかと。 〔類似の取引例〕 国外事業者に委託し、国外で行われるシステム開発、研究開発、デザインなど	1・2について 実質的な役務の提供が国外で完結している取引は、内外判定基準の原則により国外取引(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と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、上記(イ)に該当する役務の提供であっても、以下のような取引については、国の内外に亘る取引に該当する。 国内において行われる役務の提供(開発したシステムを国内で導入・稼働させるといった役務提供や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など)と一体で行われる取引
2. 国外に所在する金融資産等の管理運用等を国外事業者に委託した場合、管理運用等の役務提供が国外で行われていることは明らかであっても、管理運用等の結果の報告が電気通信回線等を通じてクロスボーダーで行われることから、役務の提供が行われた場所が明らかでない取引(国の内外に亘る役務の提供)と判断されてしまうのではないかと。	(注) 今般の見直しに伴い、これまで一体的に行われてきた国の内外に亘る役務の提供を分割し、国内で行われる役務の提供部分のみを課税対象取引とする行為が行われる可能性がある。こうした役務の提供を受ける国内事業者においては、国外事業者による納税の伴わない仕入税額控除という問題が発生しうることを踏まえ、こうした取引についてもリバースチャージ方式の対象とすることを検討する。
3. 国の内外に所在するグループ企業間においては様々な役務提供取引が行われているが、こうしたグループ企業間取引は今般の見直しの対象から外すべきではないかと。	多段階課税・前段階税額控除方式を採用する消費税は、グループ企業間の取引であっても人格の異なる者の間の取引については、例外を設けていない。したがって、グループ企業間の取引であっても、「国内において事業者が行った課税資産の譲渡等」に該当する限り、グループ企業間の取引であることをもって例外的取扱いとすることは不適当ではないかと。なお、消費税が課される場合であっても、原則として、仕入税額控除制度によって課税の累積は生じない(企業損益に影響しない。) <課税対象取引であると考えられる例> ▶ グループ内における統一的な研修を親会社が子会社に提供する 場合 ▶ グループ内における統一的なシステム(Eメール・イントラネット等)を親会社が一括調達し、子会社に提供する 場合

出所: 税制調査会 第5回国際課税DG 財務省提出資料

(2) 課税方式の見直し

上記(1)の内外判定基準の見直しにより、国外事業者が行う役務の提供のうち消費税の課税対象になるものが発生します。この新たな課税取引に対して、以下の①事業者向け取引と、②消費者向け取引の区分に応じて課税方式が検討されています。

① 事業者向け取引

新たに課税取引となる役務の提供のうち、その性質や取引条件等からみて事業者に対して提供されることが明らかなのは、事業者向け取引に分類されます。

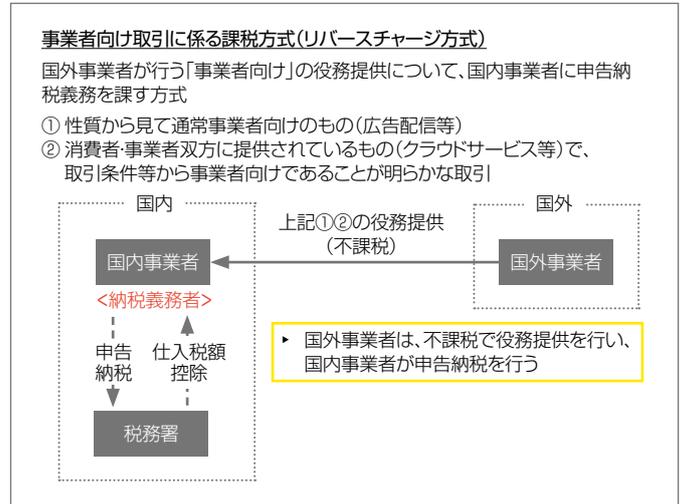
具体的には、国外事業者が電気通信回線(インターネット・電話等)を通じて行う広告配信やクラウドサービス等のうち、国内事業者に対して提供されるものが、事業者向け取引に該当することが考えられます。

事業者向け取引の申告納税義務は、役務の提供を受ける国内事業者に転換されるリバースチャージ方式が検討されています。この申告納税を行うにあたり、国内事業者は、納税額の計上を行うとともに、リバースチャージに係る消費税の仕入税額控除の計上を行います。

ただし、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税額控除が計上されることになるため、事業者の事務負担に配慮する観点から、リバースチャージ税額とリバースチャージ仕入控除税額を同額とみなし、消費税の申告対象から除外する規定を設けることが検討されています。課税売上割合の低い国内事業者は、この除外規定の対象とならず、リバースチャージ税額よりリバースチャージ仕入控除税額が少ないことで、追加的な消費税の負担が生じる可能性があるため、注意が必要です。

一方、事業者向け取引を行う国外事業者は、リバースチャージの対象取引である旨を取引の相手方に通知する義務が課されます。

(図1) リバースチャージ方式



出所: 税制調査会 第5回国際課税DG 財務省提出資料

② 消費者向け取引

新たに課税取引となる役務の提供のうち、その性質や取引条件等からみて、上記①の事業者向け取引以外のものが、消費者向け取引に分類されます。したがって、国外事業者の取引相手先が日本の消費者である取引の他、日本の消費者と事業者が混在するような取引についても、消費者向け取引に該当する見込です。

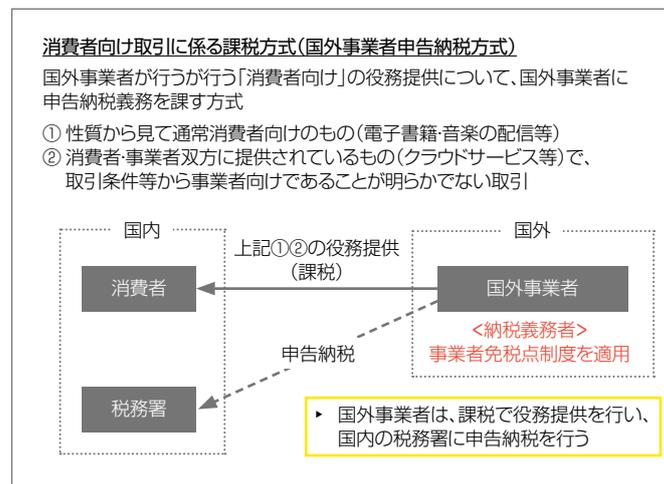
具体的には、国外事業者が電気通信回線を通じて行うデジタルコンテンツの提供(電子書籍や音楽の配信等)等のうち、国内消費者に提供されるものが該当すると考えられます。

消費者向け取引の申告納税義務は、役務の提供を行う国外事業者による方式が検討されています(国外事業者申告納税方式)。ただし、この納税義務の判定にあたり、国外事業者についても、国内における課税売上高が1000万円以下の事業者が免税となる事業者免税点制度の適用が検討されています。納税義務者となる国外事業者は、日本において申告納税を行う納税管理人を定める手続きを行うことになります。

この場合、国内事業者は、消費者向け取引として提供を受けるサービスに関して支払う消費税について、本来、仕入税額控除の適用を受けることになります。しかし、この場合に申告納税義務を課される国外事業者は、執行管轄の及ばない国外に所在し、適正な納税を確保することには限界があることから、国外事業者による申告納税が行われない一方で国内事業者により仕入税額控除が行われることが、問題視されています。そこで、こうした課税の公平を阻害する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税向け取引については仕入税額控除を認めない方向で検討が進められています。この場合、国内事業者において、追加的な消費税の負担が生じる可能性があるため、注意が必要です。

なお、実際に事業者が受けている役務の提供にも関わらず、その性質や取引条件等から消費者向け取引と判断される取引については、その取引条件等を変更すること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が適用されることが検討されています。

(図2) 国外事業者申告納税方式



出所: 税制調査会 第5回国際課税DG 財務省提出資料

メールマガジンのお知らせと登録方法

弊法人では、上記ニュースレター、専門雑誌への寄稿記事及び海外の税制動向を定期的にメールマガジンにて配信しております。メールマガジン配信サービスのお申し込みをご希望される方は、以下をご参照ください。

1. <http://www.eytax.jp/mailmag/> を開きます。
 2. 「メールマガジンの新規登録について」に従い、メールマガジン登録ページよりご登録ください。
- * なお、本メールマガジン登録に際しては、「個人情報情報の取扱い」についてご同意いただく必要がございます。

ニュースレター全般に関するご質問・ご意見等ございましたら、下記までお問い合わせください。

EY税理士法人
 コーポレート・コミュニケーション部
tax.marketing@jp.ey.com

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

EYについて

EYは、アシュアランス、税務、トランザクションおよびアドバイザーなどの分野における世界的なリーダーです。私たちの深い洞察と高品質なサービスは、世界中の資本市場や経済活動に信頼をもたらします。私たちはさまざまなステークホルダーの期待に応えるチームを率いるリーダーを生み出していきます。そうすることで、構成員、クライアント、そして地域社会のために、より良い世界の構築に貢献します。

EYとは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバル・ネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。詳しくは、ey.com をご覧ください。

EY税理士法人について

EY税理士法人は、EYメンバーファームです。税務コンプライアンス、クロスボーダー取引、M&A、組織再編や移転価格などにおける豊富な実績を持つ税務の専門家集団です。グローバルネットワークを駆使して、各国税務機関や規則改正の最新動向を把握し、変化する企業のビジネスニーズに合わせて税務の最適化と税務リスクの低減を支援することで、より良い世界の構築に貢献します。詳しくは、www.eytax.jp をご覧ください。

© 2014 Ernst & Young Tax Co.
 All Rights Reserved.

Japan Tax SCORE CC20140709

本書は、一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務及びその他の専門的なアドバイスを行うものではありません。EY税理士法人及び他のEYメンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

www.eytax.jp