

28 May 2015

## KPMG Japan tax newsletter

### 国境を越えた役務の提供に係る 消費税



|                                     |   |
|-------------------------------------|---|
| 1. 「電気通信利用役務の提供」の定義と内外判定基準の見直し..... | 2 |
| 2. 国外事業者が行う「電気通信利用役務の提供」の区分.....    | 3 |
| 3. 「事業者向け電気通信利用役務の提供」の課税方法.....     | 4 |
| 4. 「消費者向け電気通信利用役務の提供」の課税方法.....     | 5 |
| 5. 「登録国外事業者」制度.....                 | 7 |
| 6. 課税事業者の判定.....                    | 8 |
| 7. 適用開始時期・経過措置.....                 | 9 |

国境を越えて行われるデジタルコンテンツの提供（電子書籍や音楽の配信等）やインターネット広告の配信の消費税法上の内外判定は、これまで一般的に、その提供者の所在地により行われてきました。そのため、国外事業者により行われるこれらの取引には消費税が課されない一方、国内事業者により行われるこれらの取引には消費税が課されており、国内外の事業者間の競争条件に歪みが生じていることが指摘されていました。

2015 年度税制改正では、これらの取引を「電気通信利用役務の提供」と位置づけ、役務の提供を受ける者の所在地により内外判定を行うこととする新たな課税制度が整備され、2015 年 10 月 1 日から適用されることになりました。

このニュースレターでは、国境を越えた役務の提供に係る消費税に関する改正の概要をお知らせいたします。

## 1. 「電気通信利用役務の提供」の定義と内外判定基準の見直し

2015年度税制改正により、「電気通信利用役務の提供」という用語が新たに設けられ、その内外判定は、その役務の提供を受ける者の所在地により行われることになりました。これにより、EU諸国のように、日本に所在する事業者や消費者が国外事業者から「電気通信利用役務の提供」を受けた場合には、その取引は国内取引として消費税の課税対象となります。

### (1)「電気通信利用役務の提供」とは

「電気通信利用役務の提供」とは、「資産の譲渡等のうち、電気通信回線を介して行われる著作物の提供(その著作物の利用の許諾に係る取引を含む。))その他の電気通信回線を介して行われる役務の提供(電話、電信その他の通信設備を用いて他人の通信を媒介する役務の提供を除く。))であって、他の資産の譲渡等の結果の通知その他の他の資産の譲渡等に付随して行われる役務の提供以外のもの」と定義されています。

また、「電気通信利用役務の提供」の例として、財務省は以下のものを挙げています。

- 電子書籍・電子新聞・音楽・映像・ソフトウェア(ゲームなどの様々なアプリケーションを含む。)などの配信
- クラウド上のソフトウェアやデータベースなどを利用させるサービス
- インターネット等を通じた広告の配信・掲載
- インターネット上のショッピングサイト・オークションサイトを利用させるサービス
- インターネット上でゲームソフト等を販売する場所(WEBサイト)を利用させるサービス
- インターネットを介して行う英会話教室

この「電気通信利用役務の提供」の範囲、とりわけ、その範囲から除外される「他の資産の譲渡等に付随して行われる役務の提供」の範囲は必ずしも明らかではなく、今後、さらなる指針が示されることが期待されています。

### (2)「電気通信利用役務の提供」の内外判定基準

「電気通信利用役務の提供」については、その役務の提供を受ける者の所在地により内外判定が行われることになりますが、具体的には、役務の提供を受ける者が個人か法人かにより、以下の場所により判定されます。

|    |                             |
|----|-----------------------------|
| 個人 | 住所又は居所(現在まで引き続いて1年以上居住する場所) |
| 法人 | 本店又は主たる事務所の所在地              |

このように、法人が「電気通信利用役務の提供」を受ける場合の内外判定は、その法人の本店又は主たる事務所の所在地により行われますので、たとえば、内国法人の外国支店が「電気通信利用役務の提供」を受ける場合には、その取引は消費税が課される国内取引とされる一方、外国法人の日本支店が「電気通信利用役務の提供」を受ける場合には、その取引は消費税が課されない国外取引とされることになります。

## 2. 国外事業者が行う「電気通信利用役務の提供」の区分

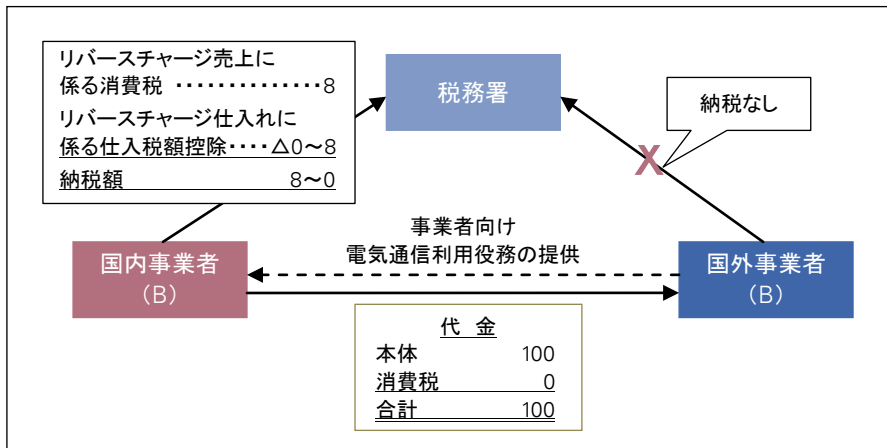
EU 諸国では、取引相手が事業者であるか消費者であるかを判別するために課税事業者番号が活用されていますが、日本では課税事業者番号制度が採用されていないことから、国外事業者（非居住者である個人事業者又は外国法人）が行う「電気通信利用役務の提供」は、役務の性質や取引条件等により、以下のように区分されることになりました。

|                                    |                                                                               |
|------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------|
| 「事業者向け<br>電気通信利用役務の提供」<br>(B2B 取引) | 国外事業者が行う「電気通信利用役務の提供」のうち、その役務の性質又はその役務の提供に係る取引条件等から、その役務の提供を受ける者が通常事業者に限られるもの |
| 「消費者向け<br>電気通信利用役務の提供」<br>(B2C 取引) | 国外事業者が行う「電気通信利用役務の提供」のうち、「事業者向け電気通信利用役務の提供」以外のもの                              |

たとえば、国外事業者が行う「電気通信利用役務の提供」のうち、インターネット広告の配信（役務の性質から、その役務の提供を受ける者が通常事業者に限られるもの）や事業者である顧客との個別契約により提供されるクラウドサービス（役務の性質からは、その役務の提供を受ける者が通常事業者に限られるとはいえないが、取引条件等から役務の提供を受ける者が事業者に特定されるもの）が、「事業者向け電気通信利用役務の提供」に該当するものと考えられます。

### 3. 「事業者向け電気通信利用役務の提供」の課税方法

国外事業者が国内事業者に対し「事業者向け電気通信利用役務の提供」を行う場合には、下記の図のように、その取引に係る消費税の納税義務を役務の提供を受ける事業者に転換するリバースチャージ方式が適用されます。



#### 国内事業者

- 国内事業者が国外事業者に支払う対価には消費税が含まれず、国内事業者が、国外事業者に代わり、リバースチャージ売上（国外事業者が行った「事業者向け電気通信利用役務の提供」）に係る消費税の納税義務を負うことになります。
- リバースチャージ仕入れ（国外事業者から受けた「事業者向け電気通信利用役務の提供」）に係る消費税は、仕入税額控除の対象とされます。
- 通常の課税仕入れに係る消費税につき仕入税額控除の適用を受けるためには、原則として、一定の事項を記載した帳簿及び請求書等の保存が求められています。リバースチャージ仕入れに係る消費税の仕入税額控除については、請求書等の保存は求められませんが、帳簿に記載すべき一定の事項に「リバースチャージ仕入れに係るものである旨」が加えられています。
- リバースチャージ仕入れにより取得した資産に係る消費税につき控除対象外消費税が生じた場合には、損金経理を行うことを要件に、その発生年度において損金算入が認められます。
- なお、国内事業者の事務負担に配慮し、課税売上割合が95%以上である課税期間又は簡易課税制度の適用を受ける課税期間については、当分の間、その課税期間において「事業者向け電気通信利用役務の提供」はなかったものとされます。

#### 国外事業者

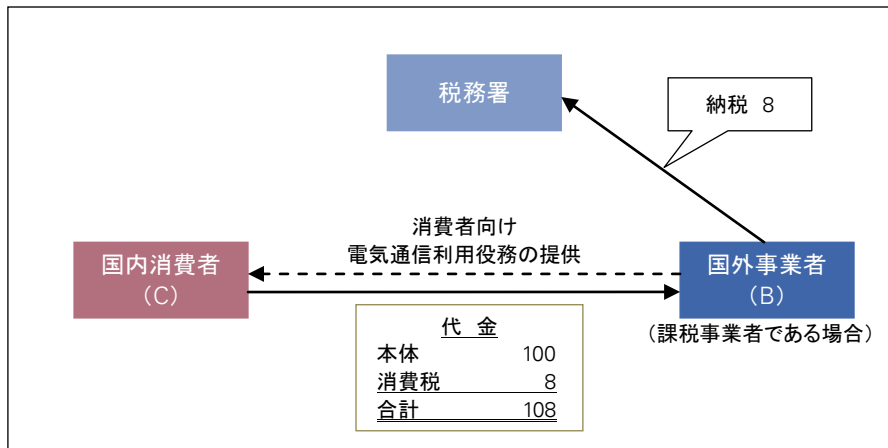
- 国外事業者は、その役務の提供に際し、あらかじめ、その役務の提供を受ける国内事業者に対し、「その国内事業者が消費税の納税義務者となる旨」を表示しなければなりません。

#### 4. 「消費者向け電気通信利用役務の提供」の課税方法

国外事業者が国内消費者又は国内事業者に対し「消費者向け電気通信利用役務の提供」を行う場合には、その国外事業者が納税義務者とされます。

##### (1) 国外事業者が国内消費者に対し「消費者向け電気通信利用役務の提供」を行う場合

国外事業者が国内消費者に対し「消費者向け電気通信利用役務の提供」を行う場合の課税関係は、下記の図に示すとおりです。

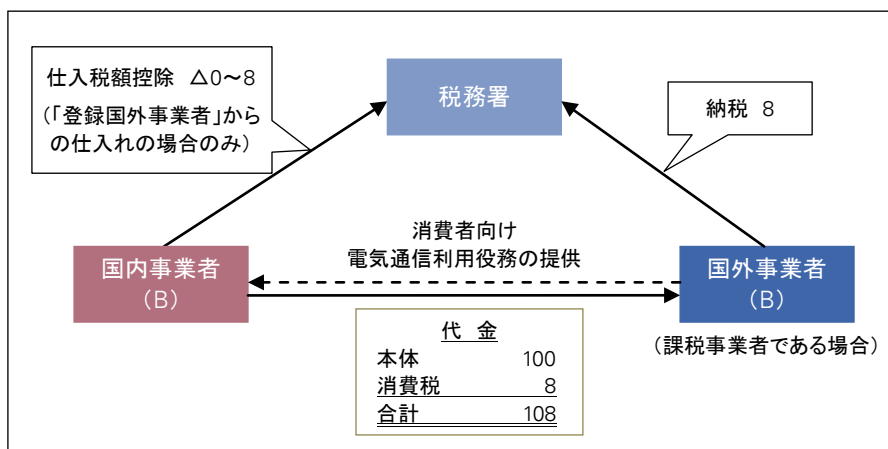


##### 国外事業者

- 国外事業者は、課税事業者に該当する場合には、その「消費者向け電気通信利用役務の提供」に係る消費税を納付しなければなりません。

##### (2) 国外事業者が国内事業者に対し「消費者向け電気通信利用役務の提供」を行う場合

2で述べたように、国外事業者が行う「電気通信利用役務の提供」のうち、役務の性質又は役務の提供に係る取引条件等から、その役務の提供を受ける者が通常事業者に限られるもののみが「事業者向け電気通信利用役務の提供」とされますので、国内事業者であっても、国外事業者から「消費者向け電気通信利用役務の提供」を受ける場合があります。その場合の課税関係は、下記の図に示すとおりです。



## 国内事業者

《登録していない国外事業者から「消費者向け電気通信利用役務の提供」を受けた場合》

- 登録していない国外事業者から「消費者向け電気通信利用役務の提供」を受けた場合には、当分の間、その課税仕入れに係る消費税につき、仕入税額控除の適用は認められません。

《「登録国外事業者」から「消費者向け電気通信利用役務の提供」を受けた場合》

- 「登録国外事業者」による「消費者向け電気通信利用役務の提供」については、その課税仕入れに係る消費税につき仕入税額控除の適用が認められます。
- 通常の課税仕入れに係る消費税につき仕入税額控除の適用を受けるためには、原則として、一定の事項を記載した帳簿及び請求書等の保存が求められています。「登録国外事業者」からの「消費者向け電気通信利用役務の提供」に係る消費税の仕入税額控除については、これらに記載すべき一定の事項として、新たに、「登録国外事業者の登録番号」(帳簿及び請求書等)及び「登録国外事業者に消費税の納税義務がある旨」(請求書等)が加えられました。なお、請求書等の保存は、電磁的記録の保存によることも認められます。(請求書等の保存要件は支払対価の額が3万円未満の場合等には適用がありませんが、この例外規定は、「登録国外事業者」からの「消費者向け電気通信利用役務の提供」に係る消費税の仕入税額控除についても、同様に適用されます。)

## 国外事業者

- 国外事業者は、課税事業者に該当する場合には、その「消費者向け電気通信利用役務の提供」に係る消費税を納付しなければなりません。(国外事業者が「登録国外事業者」である場合の留意事項は、5(3)をご参照ください。)

## 5. 「登録国外事業者」制度

### (1) 「登録国外事業者」となるための登録申請

4(2)の改正に伴い、「登録国外事業者」制度が創設され、課税事業者である国外事業者は、納税地を所轄する税務署長を経由して国税庁長官に申請書を必要書類とともに提出することにより、国税庁長官の登録を受けることができるようになります。この登録申請は、2015年7月1日から受け付けられます。

ただし、次のいずれかに該当する場合には、登録が認められません。

- 消費税に係る事務所等(国内において行う「電気通信利用役務の提供」に係る事務所、事業所その他これらに準ずるもの)を国内に有しないこと又は消費税に関する税務代理人(税理士・税理士法人又は一定の弁護士・弁護士法人に限られます。)がないこと。
- 納税管理人を定めることが求められる事業者(国内に事務所を有しない場合等)が、納税管理人を定めていないこと。
- 国税の滞納があり、かつ、その滞納額の徴収が著しく困難であること。
- 「登録国外事業者」の登録が一定の理由により取り消され、その取消しの日から1年を経過していないこと。

(日本に消費税に係る事務所等を有しない国外事業者については、税務代理人及び納税管理人を定めることが必要となります。)

### (2) 「登録国外事業者」の公表

国税庁は、「登録国外事業者」に関する以下の事項を「国外事業者登録簿」に登載し、インターネットを通じて登録後速やかに公表することとされています。

- 氏名又は名称
- 住所若しくは居所又は本店若しくは主たる事務所の所在地
- 消費税に係る事務所等の所在地(有する場合)
- 登録番号
- 登録年月日

この公表制度により、国内事業者は、国外事業者から「消費者向け電気通信利用役務の提供」を受ける際に、事前に、相手が「登録国外事業者」であるか否かの確認を行えることになります。

### (3) 「登録国外事業者」の留意事項

- 国外事業者が「登録国外事業者」である場合には、「電気通信利用役務の提供」を受けた事業者の求めに応じ、「登録国外事業者の登録番号」・「登録国外事業者に消費税の納税義務がある旨」等を記載した請求書等を役務の提供を受ける国内事業者に対し交付し、7年間保存する必要があります。
- 「登録国外事業者」は、登録を受けた日の属する課税期間の翌課税期間以後の課税期間については、登録の取消しが行われない限り、免税事業者となることはできません。



## 6. 課税事業者の判定

### (1) 課税事業者の判定－原則

事業者は、以下のいずれかに該当する場合には、消費税の申告納税義務を有する課税事業者とされています。

- ・「基準期間(原則として、前々事業年度)における課税売上高」が1,000万円を超える場合
- ・「特定期間(原則として、前事業年度の最初の6ヵ月)における課税売上高」が1,000万円を超える場合(居住者に対し国内において支払う給与等の金額で判定することも可。)
- ・「新設法人」(基準期間がない法人(原則として、設立当初の2事業年度)で、その事業年度開始の日における資本金額が1,000万円以上である法人)に該当する場合
- ・「特定新規設立法人」(基準期間がない法人(原則として、設立当初の2事業年度)で、課税売上高が5億円超の他の者に支配されている法人)に該当する場合
- ・「消費税課税事業者選択届出書」を提出している場合

(上記の「課税売上高」とは国内課税売上高及び輸出免税売上高の合計額ですが、「事業者向け電気通信利用役務の提供」の対価の額は含まれません。)

### (2) 課税事業者の判定－特例

「電気通信利用役務の提供」に係る内外判定の基準が改正されたことに伴い、以下の特例が設けられました。

|                                                                        |                                                                                                                                  |
|------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 2015 年 10 月 1 日の属する課税期間<br>(旧法により、免税事業者となる場合)                          | 基準期間又は特定期間の初日から改正法が適用されていたものとして計算した、「基準期間における課税売上高」又は「特定期間における課税売上高」が1,000 万円を超える場合<br>⇒ 2015 年 10 月 1 日からその課税期間の末日までは課税事業者とされる。 |
| 2015 年 10 月 1 日の翌日以後に開始する課税期間<br>(基準期間又は特定期間の初日が2015 年 10 月 1 日前である場合) | 基準期間又は特定期間の初日から改正法が適用されていたものとして計算した、「基準期間における課税売上高」又は「特定期間における課税売上高」により、課税事業者判定を行う。                                              |

ただし、上記の特例の適用を受ける課税期間に係る基準期間又は特定期間において「電気通信利用役務の提供」を行っていた事業者が上記の方法で課税売上高を計算することが困難な事情があるときは、以下のように「基準期間における課税売上高」又は「特定期間における課税売上高」を計算することが認められます。



|                 |                                                                  |
|-----------------|------------------------------------------------------------------|
| 「基準期間における課税売上高」 | 2015年4月1日から改正法が適用されていたものとして、4月1日から6月30日までの間における課税売上高に4を乗じて計算した金額 |
| 「特定期間における課税売上高」 | 2015年4月1日から改正法が適用されていたものとして、4月1日から6月30日までの間における課税売上高に2を乗じて計算した金額 |

## 7. 適用開始時期・経過措置

### (1) 適用開始時期

この改正は、2015年10月1日以後に国内において事業者が行う資産の譲渡等及び課税仕入れ並びに保税地域から引き取られる課税貨物について適用されます。ただし、「登録国外事業者」の登録申請は2015年7月1日から可能です。

### (2) 経過措置

国外事業者が、2015年4月1日前に締結した契約に基づき、2015年10月1日前から同日以後引き続き行う「電気通信利用役務の提供」については、改正前の規定が適用されます。ただし、2015年4月1日以後に対価の額の変更が行われた場合には、この経過措置の適用はなくなります。

## KPMG税理士法人

〒106-6012  
東京都港区六本木1-6-1 泉ガーデンタワー  
TEL:03-6229-8000  
FAX:03-5575-0766

〒530-0005  
大阪府大阪市北区中之島2-2-2 大阪中之島ビル15F  
TEL:06-4708-5150  
FAX:06-4706-3881

〒451-6030  
愛知県名古屋市中区牛島町6-1  
名古屋ルーセントタワー30F  
TEL:052-569-5420  
FAX:052-551-0580

<http://tax.kpmg.or.jp/>  
[info-tax@jp.kpmg.com](mailto:info-tax@jp.kpmg.com)

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act on such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2015 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.