

## 国外事業者から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国内事業者における消費税の課税関係

税理士 高山 政信

### 〔事例〕

国内事業者が海外の情報を得るため、現地の国外事業者がインターネットを介して提供している電子書籍や電子新聞などのサービスを利用した場合、平成27年度税制改正によって消費税の課税関係に変更があったと聞いたのですが、具体的にどのような変更があったのですか。

### 〔ポイント〕

- 1 改正前の課税関係
- 2 平成27年度税制改正の内容
- 3 まとめ

### 〔検討〕

#### 1 改正前の課税関係

改正前の消費税法は、原則として、国内において事業者が事業として対価を得て行う資産の譲渡等に対して課税されると規定していることから（旧消法2, 4）、役務の提供の場合の内外判定は、当該役務の提供が行われた場所（当該役務の提供が運輸、通信その他国内及び国内以外の地域にわたって行われるものである場合その他の政令で定めるものである場合には、政令で定める場所）が国内にあるかどうかにより行っていた（旧消法4③二）。

また、旧消費税法4条3項2号に規定する政令で定める役務の提供は、次の各号に掲げる役務の提供とし、同項2号に規定する政令で定める場所は、当該役務の提供の区分に応じ当該役務の提供が行われる際における当該各号に定め

る場所とする、と規定していた（旧消令6②）。そして、同項7号において、1～6号に掲げる役務の提供以外のもので国内及び国内以外の地域にわたって行われる役務の提供その他の役務の提供が行われた場所が明らかでないものについては、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と規定していた（旧消令6②七）。

したがって、本事例のように国外事業者から電子書籍や電子新聞などのサービスを利用した場合は、従来は役務の提供が行われた場所が明らかでないものとして、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が日本以外となることから、国外取引に該当し、わが国の消費税が課税されてこなかった。

#### 2 平成27年度税制改正の内容

本事例の国内事業者が海外の情報を得るため、現地の国外事業者よりインターネットを介して電子書籍や電子新聞などのサービスを利用した場合、電気通信利用役務の提供に該当するので、改正後の課税関係で処理することになる。

##### (1) 消費者向け電気通信利用役務の提供

##### ① 電気通信利用役務の提供

「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（著作権法2条1項1号に規定する著作物をいう。）の提供（当該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をいう（消法2①八の三）。なお、上記のように「電気通信利用役務の提供」には、電気通信利用役務の提供以外の資産の譲渡等に付随して行われる役務の提供や、単に通信回線を利用させる役務の提供は、含まれない。また、「電気通信利用役務の提供」には、著作物の利用の許諾に該当する取引が含まれる（消法2①八の三）。

### ② 消費者向け電気通信利用役務の提供

条文上の定義されていないが、消費者向け電気通信利用役務の提供とは、「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」に該当しないものをいう。事業者向け電気通信利用役務の提供とは、国外事業者（所得税法2条1項5号に規定する非居住者である個人事業者及び法人税法2条4号に規定する外国法人をいう。消法2①四の二）が行う電気通信利用役務の提供のうち、当該電気通信利用役務の提供に係る役務の性質又は当該役務の提供に係る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をいう（消法2①八の五）。

したがって、消費者向け電気通信利用役務の提供とは、インターネットを通じて行われる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に該当するもの以外の取引で、消費者を含め広く提供されるような取引が該当することになる（消基通5-8-4（注））。なお、事業者同士が取引すれば事業者向け電気通信利用役務の提供に該当するのではなく、あくまで取引の性質や取引条件等から判断することになるため、取引の性質や取引条件等によっては、事業者同士の取引であっても消費者向け電気通信利用役務の提供に該当することになる。

### ③ 消費者向け電気通信利用役務の提供の具体例

以上から、消費者向け電気通信利用役務の提供の具体例としては、(a)インターネット等を通じて行われる電子書籍・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。）の配信、(b)顧客に、クラ

ウド上のソフトウェアやデータベースを利用させるサービス、(c)顧客に、クラウド上で顧客の電子データの保存を行う場所の提供を行うサービス、(d)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（商品の掲載料金等）などが該当することになる。

ただし、このような役務の提供であっても、インターネット上のデータベース等を企業内で広く活用するために、当該役務の提供を受けている事業者と利用範囲、利用人数、利用方法等について個別に交渉を行って、一般に提供されている取引条件等とは別に、当該事業者間で固有の契約を締結しているようなものなど、その取引条件等から事業者間取引であることが明らかかな場合には、「事業者向け電気通信利用役務の提供」に該当することに留意する必要がある（国税庁「国境を越えた役務の提供に係る消費税の課税の見直し等に関するQ & A」問4参照）。

なお、インターネットで注文して自宅や職場等に配送してもらう実物の書籍やDVDなどは、インターネットで注文したとしても従来どおり資産の譲渡等に該当し、電気通信利用役務の提供には該当しないので、それらの書籍やDVDに係る消費税の課税関係は、改正前と同様の取扱いになる。

この国内事業者が国外事業者から受ける消費者向け電気通信利用役務の提供については、改正後の内外判定基準及び国外事業者申告納税方式が適用される。

### (2) 内外判定基準

電気通信利用役務の提供に係る取引が国内において行われたかどうかの判定は、当該電気通信利用役務の提供を受ける者の住所若しくは居所（現在まで引き続いて一年以上居住する場所をいう。）又は本店若しくは主たる事務所の所在地が国内にあるかどうかにより行うものとする（消法4③三）。したがって、国外事業者が国内事業者又は国内消費者に「消費者向け電気通信利用役務の提供」を行った場合、当該消費者向け電気通信利用役務の提供を受けた場所が

国内にあるので、国内取引に該当する。その結果、改正後は国外事業者であっても納税義務者となる（消法5①）。そこで、国外事業者にわが国に登録を求め登録国外事業者制度を導入した。

### (3) 国外事業者申告納税方式

国外事業者申告納税方式とは、国外事業者が国内事業者又は国内消費者に対して消費者向け電気通信利用役務の提供を行った場合、当該役務の提供者である国外事業者がわが国の税務署に消費税について申告納税する課税方式のことをいう。したがって、国外事業者は国内事業者に対して消費者向け電気通信利用役務の提供を行う場合は消費税込みの価格で役務提供することになる。他方、当該役務の提供を受けた国内事業者は納税義務はないが、消費税込みの価格で仕入れることになるので、仕入税額控除ができるかが問題となる。

### (4) 仕入税額控除の可否

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受けた国内事業者は、当分の間、当該消費者向け電気通信利用役務の提供に係る消費税額について仕入税額控除が認められない（改正法附則38①、消基通11-1-3（注）2）。

ただし、国外事業者が登録国外事業者であった場合は、仕入税額控除の適用が認められる（改正法附則38①ただし書）。

### (5) 仕入税額控除が適用される要件

仕入税額控除が認められる場合、他の課税仕入れと同様に帳簿及び請求書等を保存しておく必要がある。この場合の帳簿及び請求書等は、それぞれ他の課税仕入れに係る記載事項に加えて、帳簿については登録国外事業者に付された「登録番号」、請求書等については「登録番号」と「当該役務の提供を行った事業者において消費税を納める義務があること」（消法30⑦～⑨、改正法附則38②）の記載が追加で要件とされている。

なお、「消費者向け電気通信利用役務の提供」という取引の性質を鑑みて、取引相手から公布される請求書等の保存については、紙によるものに代えて、法令に規定された記載事項を満た

した電子的な請求書等の保存によることができる（改正法附則38③、改正省令附則2①）。また、登録国外事業者は、その役務の提供を受ける事業者の求めに応じ、必要な事項が記載された請求書等を交付する義務が課されている（改正法附則38④）。

### (6) 登録国外事業者制度

上記の登録国外事業者とは、「消費者向け電気通信利用役務の提供」を行う課税事業者である国外事業者で、国税庁長官の登録を受けた事業者をいう（改正法附則39①）。国外事業者が登録国外事業者であるか否かには、登録次第、国税庁ホームページで当該事業者の氏名又は名称、登録番号及び登録年月日等について公表されることとなっている。

### (7) 適用時期

上記の改正は、登録国外事業者制度については、平成27年7月1日からすでに登録の申請が可能となっている（改正法附則1二り）。また、国外事業者申告納税方式については平成27年10月1日以後に行われる取引について適用される（改正法附則35）。

## 3 まとめ

本問の国内事業者が海外の情報を得るため、現地の国外事業者がインターネットを介して提供している電子書籍や電子新聞などのサービスを利用した場合は、通常、一般の消費者も利用できるサービスであると考えられるので国外事業者が行う消費者向け電気通信利用役務の提供であると考えられる。したがって、当該消費者向け電気通信利用役務の提供を行う国外事業者が登録国外事業者の場合で、かつ、帳簿等の必要な要件を満たしていれば、国内事業者は仕入税額控除できる。他方、当該国外事業者が登録国外事業者でなければ当分の間、仕入税額控除が認められないことになる。