

国境を越えた役務の提供に対する消費税の課税の見直し

1 はじめに

平成27年度の消費税法の改正により、表題のこのために、消費税の課税対象を定める消費税法4条1項で、課税対象が①「特定資産の譲渡等」以外の「資産の譲渡等」と②「特定仕入れ」に区分されました。そして、それに応じて納税義務者を定める同法5条も改正され、事業者は、①「特定資産の譲渡等」以外の課税資産の譲渡等と②「特定課税仕入れ」につき、消費税の納税義務者とされました。

新しく登場した用語は「特定資産の譲渡等」「特定仕入れ」「特定課税仕入れ」の3つです。

以下、それらの用語の意義と納税義務の改正内容を説明します。

2 「特定資産の譲渡等」、「特定仕入れ」、「特定課税仕入れ」の意義（消費税法第2条1項8の2外）

「特定資産の譲渡等」とは、①「事業者向け電気通信利用役務の提供」と②「特定役務の提供」の二つを指します。

①については、まず「電気通信利用役務の提供」とは何か問題になりますが、これは、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他の電気通信回線を利用して行われる役務の提供」をいいます。「著作物」とは、著作権法に規定する著作物をいい、小説、音楽作品、図面、映像、ゲームソフト、コンピュータプログラム等がこれに当たります。そして、「事業者向け電気通信利用役務の提供」とは、国外事業者が行う「電気通信利用役務の提供」のうち、そ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場合をいいます。よって、小説や音楽の配信は、通常消費者向けなのでこれに当たらず、映像等による広告の国外からの配信がこれに当たると考えられます。

②の「特定役務の提供」とは、資産の譲渡等のうち、映画若しくは演劇の俳優、音楽家その他の芸能人又は職業運動家の役務の提供を主たる内容とする事業として行う役務の提供のうち、国外事業者が他の事業者に対して行う役務の提供をいいます。

「特定仕入れ」とは、事業として他の者から受けた「特定資産の譲渡等」をいう、とされていますから、「特定仕入れ」は、「特定資産の譲渡等」を受ける側からいうときの用語（表現）といえます。

最後に「特定課税仕入れ」ですが、これは、「課税仕入れ（消法2条12号。「課税資産の譲渡等」を受ける

側からいう用語)」のうち、「特定仕入れ」に該当するものをいいます。結局、「特定課税仕入れ」とは、消費税の非課税（同法6条）に当たらない「特定資産の譲渡等」を受ける側から表現した用語で、非課税となる「特定資産の譲渡等」はほとんどないと考えられるので、≒「特定資産の譲渡等」と理解できます。

3 「特定課税仕入れ」についての納税義務とは

「特定課税仕入れ」のうち、「事業者向け電気通信利用役務の提供」については、従来は国外から配信される役務自体、同法上国外取引と判定されることがほとんどで、課税対象外でした。そこで、「電気通信利用役務の提供」一般について、その提供を受ける者の住所又は本店（主たる事務所）の所在地が国内である場合は国内取引とする改正をして（同法4条3項3号）、国外事業者による事業者向け電気通信利用役務の提供を消費税の課税対象とする一方、具体的徴税方式として、同法5条を1の通り改正してそれらの役務の受け手に納税義務を課す方式（一般にリバースチャージ方式と呼ばれます。）が導入されました。もう一つの特定課税仕入れ＝「特定役務の提供」（海外の人気歌手が来日して行う日本公演が代表例）も同様に取扱われます。

それらはいずれも、〈事業者向けの役務〉であり、その受け手である国内の事業者、国外事業者による「特定資産の譲渡等」に係る消費税の納税のいわば代行もさせようということですが、特定課税仕入れに係る消費税額は、同時に、その受け手において仕入税額控除の対象となる（同法第30条1項）ので、この改正は主に、内外事業者の競争条件を同じにするという趣旨から出たものです。

この改正は、平成27年10月1日以降の取引から施行されます（改正法附則35条）が、同日を含む課税期間以後の各課税期間において、その期間の課税売上割合が95%以上である場合又はみなし仕入れ率を使う簡易課税制度の適用者については、事務負担に配慮し、当分の間、当該課税期間中に国内において行った特定課税仕入れはなかつたものとされます（同附則42条、44条）。つまり、申告対象から除かれます。結局、当分の間、課税売上割合が95%未満の事業者についてのみ、同日以降の特定課税仕入れについてリバースチャージ方式による申告が求められることとなります。