

**消費税のリバースチャージにおける
買手側の予見可能性についての考察**

三 浦 佑 樹

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 研 究 員 〕

論文の内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

要 約

1 研究の目的

平成 27 年度税制改正においては、国境を越えた役務の提供に係る内外判定基準の見直しが行われるとともに、新たに国内取引として課税対象となる「事業者向け電気通信利用役務の提供」について、その納税義務を仕入側の事業者に転換する、いわゆる「リバースチャージ」が制度として導入された。

これは、執行管轄権の及ばない地域等に所在する役務の提供者による納税がなされない場合に、その役務の提供を受ける国内の事業者における税額控除が行われることを防止する観点から導入されたものである。しかし、既にインボイス制度が定着している EU と異なり、「課税事業者番号 (VAT-ID)」といったインフラがない日本の消費税制度を前提にリバースチャージ制度が導入されたこともあり、我が国のリバースチャージ制度の対象は EU のそれと比較して、極めて限定されたものとなっている。

平成 27 年度改正当時こうした制度設計とされたことについては、インボイス制度が導入されていない中、電子書籍等の分野において国内事業者と国外事業者の間における競争条件の不均衡是正が喫緊の課題であったことなど、相応の合理性があったと考えられる。しかし、直近の平成 30 年度税制改正大綱においても、国境を越えた役務の提供に対する消費税の課税の在り方については、引き続き検討を行うこととされている。ここで、特に平成 28 年度税制改正において導入され、平成 35 年 10 月に施行を予定している適格請求書等保存方式、いわゆるインボイス制度は、リバースチャージ制度を含む我が国の消費税制度の在り方について、更なる見直しを行う一つの契機となる可能性がある。

付加価値税は前段階税額控除制度を採用することにより、原則として売手は買手が事業者であるか、消費者であるかというステータスを区別する必要がない。一般的にはこれが付加価値税の長所の一つとされている。しかし、リバースチャージ制度が導入された場合には、売手は取引額を税込とするか、

税抜とするかを確定させるため、買手のステータスを確認する必要が生じることとなる。他方、買手にとっても、取引がリバースチャージ対象か否かは、自らの納税義務と密接に関わるため重要である。このように、リバースチャージ対象取引では、売手は納税義務から解放される一方で、買手が納税義務を負う取引であるため、リバースチャージ対象取引であるにもかかわらず、売手からリバースチャージである旨の通知を受けない場合があり得る。本研究は、このリバースチャージ対象取引であることを認識できない買手が存在する可能性を制度としてどのように考えるべきなのかについて考察することにより、買手側の予見可能性という側面から制度に光を当て、我が国の今後のリバースチャージ制度の在り方について論じたものである。

2 研究の概要

(1) 平成 27 年度税制改正の意味と予見可能性

平成 27 年度税制改正では、内外判定基準について「電気通信利用役務の提供」に限定して仕向地主義が採用され、そのうち「消費者向け電気通信利用役務の提供」を行う国外事業者については、あらかじめ税務署へ登録することとされた。また、リバースチャージ制度の対象である「事業者向け電気通信利用役務の提供」については、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とされ、BtoB 取引の中でもその採用が一部に留められた。更に、課税売上割合 95%以上の事業者については、当分の間の措置として、リバースチャージ対象取引が申告対象から除外された。これらが、平成 27 年度税制改正の主な内容である。

平成 27 年度税制改正では、リバースチャージの対象取引の範囲が限定されていることそのものが予見可能性を高める役割を果たしていると考えられる。また、買手の予見可能性を確保するための制度上の手当としては、売手である国外事業者から買手に対してリバースチャージ取引である旨の通知義務が規定されている。この通知義務については、事業者免税点制度

との関係では、国内に所在する買手が課税事業者である場合にリバースチャージ対象取引について課税することとされており、売手が課税事業者か否かは課税関係には影響しないため、通知義務が課されている売手側が免税事業者である可能性もある。このため、売手の通知義務についても規範的なものとして、義務違反に対する罰則の適用がない。この点、通達（消費税法基本通達 5-8-2）では「当該表示義務の履行の有無は、当該特定資産の譲渡等を受ける事業者の納税義務には影響しない」としており、仮に国外事業者が取引に際して義務付けられている通知を怠ったとしても、リバースチャージ対象取引であれば、通知の有無にかかわらず課税されることを示している。

リバースチャージ制度は、執行管轄外に所在する事業者から徴税することの困難さを乗り越えるための手法であるものの、インターネットを通じた取引のように、国境をそれほど意識することなく取引を行う場合もあり、リバースチャージ取引であることを認識できない買手が存在する可能性について認識しておく必要がある。

(2) EU 付加価値税制度における予見可能性

EU では国境を越えた BtoB の役務提供取引について、内外判定基準の原則を仕向地主義としており、これに伴いリバースチャージ制度も広く採用されている。また、リバースチャージ取引とそうでない取引とは、買手の VAT-ID の有無により区分しており、買手側が VAT-ID を持つ課税事業者である取引をリバースチャージの対象としている。これは、取引の性質や取引条件等により区別することとする我が国の制度と大きく異なる点である。また、EU ではリバースチャージの対象取引についてインボイスにその旨の記載が義務付けられており、買手はリバースチャージである旨をインボイス記載の通知によって確認することができる。換言すれば、売手が自らの納税義務から解放されるためのアクションとして、リバースチャージである旨のインボイスの記載が存在しているともいえる。これは、通知の有無自体が課税方式（リバースチャージか否か）に影響を与えない我

が国の制度とは対照的であり、売手の行為により成立した納税義務を一定の要件の下で買手に転換する EU 方式と、買手の仕入行為そのものを課税の対象として捉える我が国の方式の違いとして表れている。なお、我が国で将来予定されているインボイス制度の導入後においても、リバースチャージである旨の通知はインボイス記載事項とされており、そもそもリバースチャージ取引については売手にインボイスの交付義務が課されていない。これら EU と我が国の制度の差異は、インボイス制度を付加価値税制度の中にどのように位置づけるのかと強く関係しており、EU の制度は、よりインボイスを重視する立場にあると言えよう。我が国において導入が予定されているインボイス制度ではあるが、売手及び買手の予見可能性確保の観点からは、我が国では仕向地主義の採用を限定的にしたからこそ、インボイスとの関係を切断したリバースチャージ制度が採用できたと考えられる。

(3) 非居住者課税に係る源泉徴収制度と予見可能性

リバースチャージ制度と、非居住者に対して支払が行われる場合の所得税の源泉徴収制度について、両制度は、いずれも国外に所在する者から税を徴収することの困難さを克服するための制度としての類似点を見出すことができることから、比較検討を行った。

本研究では、具体的に源泉徴収義務者が取引の相手方が非居住者であること知らず源泉徴収を行わなかったことについて、実際に争われた二つの裁判（東京高裁平成 23 年 8 月 3 日判決及び東京高裁平成 28 年 12 月 1 日判決）を参照した。いずれの訴訟も国側勝訴として結審しているが、判決では、取引の相手方が非居住者であることを確認することが難しい場合であっても源泉徴収義務は免れないと判示されているわけではなく、むしろ、相手方が非居住者であることを予見できなかったことにつき納税者に帰責性がない場合には、源泉徴収義務自体が存在しないことの可能性が示唆されている。

国境を越えた取引について適用されるこれらの制度は、現実としてそれ

が国境を越えているのか否かが判然としない取引も実際には想定される。リバースチャージ制度は、本来の納税義務者自体が買手として明確に規定されており、規定上は売手が登場しないため、源泉徴収制度と同様に考えることはできない。しかし、源泉徴収義務の有無をめぐる判決が示す通り、国境を越えた取引において、納税義務者にとっての予見可能性が十分でない可能性もあり、このようなケースで課税できないとまでは言えないとしても、制度を構築するに当たっては、予見可能性が求められることを示しているのではないかと。

3 結論（まとめ）

近年、国境を越えた物、サービスの移動は、年を追うごとに加速している。付加価値税はこれまで、不正の手段とすることが難しい公平な税としてその位置づけを拡大してきたが、国境管理のない中で課税する場面が増してきたことにより、新たな局面へと突入している。特に、オンラインで行われる取引については軽々と国境を越えてしまい、それに伴う付加価値税の不正も増大しているとされる。EU では、仕向地主義への転換に伴うリバースチャージ制度の導入、また、その国内取引への拡大など、様々な対策によりこの困難を乗り越えようとする動きもある。

我が国の状況を見れば、国境を越えた役務の提供に係る平成 27 年度改正は、限定的な改正にとどまっており、更なる改正が期待されるとの意見もある。また、国際的な潮流としても、競争上の不均衡を是正する観点から、仕向地主義の拡大が志向されている。今後、電気通信利用役務の提供以外の役務の提供についても仕向地主義を拡大する場合には、

- ・買手の予見可能性が損なわれないよう、取引の性質から判断できる分野とするなど、線引きの明確な分野に限定して内外判定基準を見直す。
- ・買手の予見可能性を高めるために、インボイス制度の枠内にリバースチャージ制度を位置づけた上で、売手の通知義務を強化する。

など、買手側の予見可能性にも配慮した制度設計とすることを検討すべきで

ある。

なお、平成 35 年のインボイス制度導入は、課税方式について更なる見直しを行う一つの契機となるものの、内外判定基準を見直さないままインボイス制度と接続することについては、制度が複雑となり、事業者の事務負担が更に増すことが見込まれるため、慎重に検討すべきと考える。将来、仕向地主義をより徹底する改正を行うのと同時にリバースチャージの範囲を大きく拡大するのであれば、買手の予見可能性の確保の観点からも、買手の課税事業者番号を確認できた取引に限りリバースチャージの対象とする、EU 型の制度とすべきであるが、現行の内外判定基準を維持するのであれば、課税事業者番号による確認を要しない制度を維持したほうが、課税当局及び納税者にとってより簡素な制度となるのではないかと考える。

税収の面から見れば、仕向地主義を拡大しても非課税売上割合が高い事業者を除き BtoB 取引からは税収は生まれず、国境を越えた BtoC 取引のうち原産地主義とされていることを理由に課税ができていない分野はそれほど多くないであろう。今後、更なる制度改正として必然的に EU 型の制度への移行が想定されるわけではなく、むしろ、制度をこれ以上複雑化しないため、また、事業者の事務負担を考慮して、現行制度の枠組みを維持するという選択肢もあると考えられる。EU の付加価値税制度も未だ進化の途上であり、リバースチャージ制度の今後の在り方については、様々な可能性があるが、今後の制度を検討する際には、買手の予見可能性に注目する必要があるについて、本研究のまとめとして、再度強調しておきたい。

目 次

はじめに	200
第 1 章 国境を越えた役務の提供に係る平成 27 年度改正について	204
第 1 節 国境を越えた役務の提供に係る改正の概略	204
第 2 節 仕向地主義と原産地主義	207
第 3 節 政府税制調査会の提言を中心とした改正までの経緯	211
第 4 節 平成 27 年改正の特徴とその評価	216
第 5 節 インボイス制度との関係	220
第 6 節 改正の意味と予見可能性	222
第 7 節 小括	225
第 2 章 EU 付加価値税制度における予見可能性の確保	227
第 1 節 リバースチャージ制度導入に至る経緯	227
第 2 節 EU におけるリバースチャージ制度の概要	233
第 3 節 インボイス制度との関係と予見可能性の確保	235
第 4 節 我が国制度との相違	237
第 5 節 小括	239
第 3 章 非居住者課税に係る源泉徴収制度と予見可能性	241
第 1 節 源泉徴収制度における予見可能性	241
第 2 節 源泉徴収義務者の予見可能性をめぐる裁判	243
第 3 節 リバースチャージ制度と源泉徴収制度	249
第 4 節 小括	251
第 4 章 今後のリバースチャージ制度をめぐる検討	252
第 1 節 予見可能性の観点から考えるリバースチャージ制度	252
第 2 節 我が国のリバースチャージ制度への示唆	255
結びに代えて	261
参考文献	263

はじめに

平成 27 年度税制改正においては、国境を越えた役務の提供（電気通信利用役務の提供）に係る内外判定基準の見直しが行われるとともに、新たに国内取引（課税対象）となる事業者向け電気通信利用役務の提供については、その納税義務を仕入側の事業者に転換する、いわゆる「リバースチャージ」が制度として導入された。

このリバースチャージ制度の導入は、新たに課税対象となる一定の BtoB 取引（事業者向け電気通信利用役務の提供）について、執行管轄権の及ばない地域等に所在する役務の提供者による納税がなされない場合に、当該役務の提供を受ける我が国事業者おける税額控除が行われること（納税なき税額控除）を防止する観点から設けられたものである。しかし、既にインボイス制度が導入されている EU とは異なり、「課税事業者番号 (VAT-ID)」といったインフラがない日本の消費税制度を前提にリバースチャージ制度が導入されたこともあり、我が国のリバースチャージ制度の対象は EU のそれと比較して、極めて限定されたものとなっている。

平成 27 年度改正当時こうした制度設計としたことについては、インボイス制度が導入されていない中、電子書籍等の分野において国内事業者と国外事業者の間における競争条件の不均衡是正が喫緊の課題であったことなど、相応の合理性があったと考えられる。この国境を越えた役務提供に対する消費税の課税の在り方については、平成 30 年度税制改正大綱においても、引き続き検討を行うべき事項とされている。ここで、特に平成 28 年度税制改正において導入され、平成 35 年 10 月に施行を予定している適格請求書等保存方式、いわゆるインボイス制度は、リバースチャージ制度を含む現行制度の在り方について、更なる見直しを行う一つの契機となる可能性がある。

リバースチャージ制度については、既に EU において導入が進んでいる。1993 年に国境管理が廃止された EU では、リバースチャージ制度の萌芽ともいべき制度が経過的に導入されてきた。また、2010 年 1 月 1 日から導入され

た EU 指令における VAT パッケージにおいては、国境を越えた事業者間の役務提供取引について仕向地主義による課税が原則として適用されることとなり、かつ、当該取引についてリバースチャージが導入されている。

リバースチャージ制度は、国外にいる者を納税者とするよりも、国内にいる者を納税者としたほうが徴税が実効的であるという観点から設けられる制度と考えられる。とすれば、国境を越えた取引については、広くリバースチャージ制度を導入すべきであるとも考えられるが、他方でリバースチャージ制度により税抜価格で購入できることを利用した不正も、現実に EU では大きな問題となっている。この不正への対応のためにリバースチャージ制度を国内取引へ拡大する制度が一部で採用されており、更には、一般的リバースチャージ（すべての BtoB 取引をリバースチャージとする）についても、学説としてではあるが、実際に提案されている状況にある。このように、限定的にリバースチャージが採用されたばかりの我が国と異なり、EU においては、国境を越えた取引以外へのリバースチャージの適用拡大も含めて大きな注目を集めている状況にあるが、これは主に、先にも述べた徴税の便宜や、不正リスクへの対応といった観点から議論が行われている。

付加価値税は前段階税額控除制度を採用することにより、原則として売手は買手が事業者であるか、消費者であるかというステータスを区別する必要がない。一般的にはこれが付加価値税の長所の一つとされている。しかし、リバースチャージ制度が導入された場合には、売手は取引額を税込とするか、税抜とするかを確定させるため、買手のステータスを確認する必要が生じることとなる。他方、買手側にとっても、リバースチャージ対象か否かは納税義務の有無とかかわるため重要である。リバースチャージ対象であれば、買手自らが納税義務を負うこととなるためである。本稿では、このような、売手側、買手側双方における課税関係の認識という切り口から、リバースチャージ制度の今後の方向性について考えてみたい。特に、リバースチャージ制度においては、売手はその納税義務から解放される一方で、買手は納税義務を負う取引であるため、リバースチャージ対象取引であるにもかかわらず、売手からの通知を受けられ

ず、それを認識できない買手の問題を取り上げたい。

消費税は取引課税であり、その取引が消費税込みの取引かどうかで、価格設定が変わってくるため、リバースチャージ対象取引か否かは、買手にとって非常に重要であり、取引時に売手、買手の双方がそれを認識する必要がある。特に、買手が課税売上割合が 95%以下の者である場合については、

- ・リバースチャージでない課税取引
- ・リバースチャージの課税取引
- ・不課税取引

の区分は税額に影響を与えるため、決定的に重要なものとなる。この点、現在限定的な取引しか対象としていないリバースチャージ制度が、その対象を広げる場合にどのような問題を生むのか、買手の予見可能性についてどのような配慮をする必要があるのかについて考察したい。

まず第 1 章では、国境を越えた役務の提供に係る平成 27 年度改正について、改正に至る議論の経緯や、改正の特徴とその評価、更に、我が国で導入されたリバースチャージ制度が買手側の予見可能性についてどのような制度的手当てを行っているのかについて検討する。

次に第 2 章で、付加価値税の歴史において我が国の先を行く EU の制度と、我が国の制度とを比較検討することにより、リバースチャージ制度における買手側の予見可能性をめぐる考察を行いたい。特に、インボイス制度とリバースチャージ制度との関係について、我が国との比較を行うことにより、予見可能性という観点からどのような違いがあるのかについて検討する。

第 3 章では、国境を越えて行われる取引に係る消費税のリバースチャージ制度と、非居住者に対して支払が行われる場合の所得税の源泉徴収制度について比較検討を行う。両制度は、いずれも国外に所在する者から税を徴収することの困難さを克服するための制度としての類似点を見出すことができる。そこで、支払者（源泉徴収義務者）の予見可能性について争われた裁判例を通じて、制度として予見可能性がどの程度必要かについて論ずる。

最後に、第 4 章で、我が国のリバースチャージ制度を含めた、国境を越える

役務の提供における課税の在り方について、これまで検討してきたことから示唆されることをまとめる。

第 1 章 国境を越えた役務の提供に係る 平成 27 年度改正について

第 1 節 国境を越えた役務の提供に係る改正の概略

平成 27 年度税制改正において、国境を越えた役務の提供に係る消費税制度は大きく改正された。平成 27 年度税制改正前（以下「改正前」という。）の制度においては、国境を越えて行われる一定の役務の提供について、消費税の課税対象であるか否か（国内取引であるか否か）を、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に着目して判断することとされていた。このため、役務の提供者が国内事業者である場合には消費税が課税される一方、役務の提供者が国外の事業者である場合には消費税が課税されず、日本国内において受けることとなる同様のサービスであっても、提供者によって課税関係が異なる（役務の提供を受ける消費者から見れば、税込価格か税抜価格かで価格が異なる）という問題が生じていた⁽¹⁾。改正前においては、こうした国内外の事業者間の競争条件の不均衡を是正するため、特に国外の事業者が国境を越えて行う電子書籍・音楽・広告の配信等の電子商取引に、新たに消費税を課税することが喫緊の課題として認識されていた⁽²⁾。

これを実現するため、平成 27 年度税制改正では、以下の通り内外判定基準及び課税方式をそれぞれ見直すことによる対応を行った。なお、この改正は、平成 27 年 10 月より施行され、施行されてから本稿の執筆時点までは 2 年以上

-
- (1) 特に BtoC 取引については、例えば国内事業者からの音楽配信の場合は 1 曲 105 円（税込価格、当時の消費税率 5 % を前提）、国外事業者からの場合では 1 曲 100 円（課税対象外）といった、競争上の不均衡が生じていた。また、BtoB 取引について、課税事業者で課税売上割合 100% の事業者を前提とした場合、取引価格における表面的な価格差は仕入税額控除によって治癒されるが、当時は見かけ上の価格差についても問題とされていた。
 - (2) 関禎一郎ほか「平成 27 年度税制改正の解説（消費税法等の改正 国境を越えた役務の提供に係る課税の見直し）」829 頁（https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2015/explanation/pdf/p0825_0867.pdf）（2018 年 5 月 1 日最終閲覧）。

経過していることとなる。

(1) 内外判定基準の見直し

改正前の制度においては、国外の事業者が国内に向けて電子書籍の販売や音楽配信といった役務の提供をする場合に国外取引とされ、消費税の課税の対象外、すなわち不課税取引とされていた。すなわち、ある役務の提供が国内で行われたか否かの判定基準（以下「内外判定基準」という。）については、その役務の提供が行われた場所によってそれぞれ判定することを原則としていたが、国境を越えた電子商取引のような「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、いわゆるバスケットクローズとして、その内外判定基準は「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」においてすることとされていた（所得税法等の一部を改正する法律（平成 27 年法律第 9 号。以下「平成 27 年改正法」という。）による改正前の消費税法（以下「旧消法」という。）4 条 3 項、消費税法施行令等の一部を改正する政令（平成 27 年政令第 145 号）による改正前の消費税法施行令（以下「旧消令」という。）6 条 2 項）。

平成 27 年度税制改正では、まず、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介して行われる役務の提供を「電気通信利用役務の提供」と定義した上で、旧消法 4 条 3 項に規定されていた役務の提供に係る内外判定基準については、「電気通信利用役務の提供」とそれ以外に分けて規定され、その取引が電気通信利用役務の提供である場合には、その電気通信利用役務の提供を受ける者の住所又は本店等の所在地で内外判定を行うこととされた。この改正により、これまで国外取引とされていた、国外事業者が日本に向けて行う「電気通信利用役務の提供」が国内取引に位置付けられることとなり、提供者の違いによる内外判定基準の差異が解消された⁽³⁾。

(3) 関ほか・前掲注(2)831頁。

(2) 課税方式の見直し

平成 27 年度税制改正では、内外判定基準の見直しに併せて課税方式の見直しも行われている。課税方式が見直された理由は、上記(1)により内外判定基準が見直された結果、国内に事務所等を持たない国外事業者が、新たに課税事業者となるため、これらの事業者には消費税の申告納税義務を課す従来の制度では、税務執行を通じた適正な申告納税の履行を促すことの限界が認識されていたためである。すなわち、国外事業者が国内に向けて行う取引が、新たに消費税の課税対象となるため、執行管轄外にいる国外事業者にどのように適正申告を促すかということ考えた制度構築をする必要があった。更に、BtoB 取引においては、このような執行管轄外にいる国外事業者が納税しない場合であっても、取引相手である国内の課税事業者による仕入税額の控除がなされる可能性が懸念され、このような不正を防ぐ課税方式とする必要があった。

そこで、平成 27 年度税制改正においては、電気通信利用役務の提供を、「事業者向け電気通信利用役務の提供」⁽⁴⁾と「消費者向け電気通信利用役務の提供」⁽⁵⁾で扱いを分けることとし、「事業者向け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事業者（課税仕入れを行った事業者）に納税義務を課す、いわゆるリバースチャージ方式を採用した。このため、「課税資産の譲渡等」に加えて「特定課税仕入れ」が課税の対象と

-
- (4) 事業者向け電気通信利用役務の提供（消法 2 条 1 項 8 号の 4）は、インターネット広告（消費者が広告を出すことは一般には想定されない）、アプリやソフトウェアなどの販売のためのポータル提供等が該当し、「国外事業者が行う電気通信利用役務の提供のうち、当該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。」と定義されている。
- (5) 消費者向け電気通信利用役務の提供は法令用語ではなく、電気通信利用役務の提供から事業者向け電気通信利用役務の提供を除いた概念であり、具体的には音楽・電子書籍の配信、消費者が利用することを念頭にいたクラウドデータサービスの提供等が挙げられる。ここで、「事業者向け電気通信利用役務の提供」があらゆる BtoB の電気通信利用役務の提供を指しているのではなく、限定的に定義されている結果、消費者向け電気通信利用役務の提供」という概念は広く、例えば音楽配信サービスを事業者が利用する場合など、BtoB 取引が含まれ得ることに留意が必要である。

され（消法 5 条 1 項）、特定課税仕入れを行った事業者は、原則として特定課税仕入れを課税標準としつつ、その仕入れについて仕入税額控除も行うという、リバースチャージ方式を採用することとなった。一方、消費者向け電気通信利用役務の提供については、役務の提供の受け手である国内の消費者に対して納税義務を課すリバースチャージ方式の採用は現実的でないため、国外事業者に納税義務を課すこととした。ただし、消費者向け電気通信利用役務の提供に含まれる BtoB 取引において、国外事業者における納税なき国内事業者の仕入税額控除が行われるという懸念に対処するため、平成 27 年改正法附則の経過措置において、国外事業者から受けた消費者向け電気通信利用役務の提供については、当分の間、仕入税額控除制度の適用対象外とすることとされた。しかし、全ての仕入税額控除を認めないのは前段階税額控除により価格転嫁を行う消費税の考え方からすると不適切であることから、更なる例外として、適正な申告納税を行う蓋然性が高いと考えられる一定の事業者、具体的には国税庁長官の登録を受けた国外事業者から受ける役務の提供については、一定の帳簿及び請求書等の保存を要件として、仕入税額控除の適用を認める制度とされた（改正法附則 38 条 1 項）。すなわち、ここで国外事業者からの消費者向け電気通信利用役務の提供（を課税事業者が受ける場面）に限って、経過措置として限定的なインボイス制度が導入されたといえることができる。

第 2 節 仕向地主義と原産地主義

消費税は、国内において事業者が行った資産の譲渡等について課税することとしており、また、国境税調整を図る観点から国内において事業者が行った資産の譲渡等のうち輸出取引については免税とすることとしている⁽⁶⁾。また、輸出入される物品や国境を越えて提供されるサービスに対する消費税の課税主体

(6) 武田昌輔監修『DHC コンメンタール消費税法』1502 頁（第一法規）。

については、政策論として「原産地主義」と「仕向地主義」があり、金子教授によればそれぞれ以下の通り説明されている⁽⁷⁾。

- ・原産地主義 (origin principle) …物やサービスを提供する側の所在地国 (原産地国) に課税権があるとする考え方

「各国の消費税制が不統一で、しかも物やサービスの流れが相互的でない場合には、原産地主義 (筆者注: 原文では源泉地主義⁽⁸⁾) の採用は、輸入超過国の国庫の犠牲において輸出超各国の税収が増大するのみでなく、税負担水準の低い国の製品が国際競争上有利な立場に立つことになる。」

- ・仕向地主義 (destination principle) …物やサービスの受け手側の所在地国 (仕向地国) に課税権があるとする考え方

「仕向地主義のもとでは、輸出品は源泉地国の消費税を免除され、仕向地国の消費税を課されるから消費税の負担に関する限り、仕向地国および他の国々の製品と全く同じ条件で競争することとなり、税制の国際的中立性が確保される。また、各国は、自国産品・輸入品の別なくその領土内で消費される物品から税収を確保することができる。わが国が輸入品 (外国貨物) に対して国内で製造・販売される物品と全く同様に消費税を課す一方、輸出される物品に対して消費税を免除しているのは、そのような理由からである。」

国境を越えて物が移動する場合には通常、税関が介在するため、税関を通過して国内に貨物が入ってくる際に課税する、あるいは税関を通過して国外に貨物が出ていく場合には免税とする (実際には事後的に申告することによって、その貨物に課せられていた仕入税額相当分を還付する) ことで、国境税調整を行うことができる。我が国のような、陸続きの国境を持たない国では、税関による国境管理が比較的容易であるため、物については仕向地主義を採用して国境税調整 (輸出免税) を行うことが、付加価値税の制度としては一般的となっている。しかし、無形資産や役務の提供のように、税関を通過しないものにつ

(7) 金子宏『租税法 [第 22 版]』742 頁 (弘文堂、2017)。

(8) 金子教授は源泉地主義、源泉地国と表現されているが、本稿では原産地主義、原産地国と記述する。

いては、別途のルールを設けて国境税調整を行う必要が生じる（EU における制度について、次章参照）。

このように、国境を越えた役務の提供について、仕向地主義とするのか原産地主義とするのかで大きく考え方が二分されるのであるが、そもそも付加価値税は消費に着目してなされる課税であるため、一般論としては消費される場所に近い仕向地主義が支持される⁽⁹⁾。我が国においても、消費税法上、役務の提供については、「役務の提供が行われた場所」を原則的な内外判定基準としており（消法 4 条 3 項 2 号）、売手の所在地によらず、まずは役務の提供が行われた場所で課税されることを明らかにしている。ただし、役務の提供が国境を越えて行われる場合（法律の規定では「国際運輸、国際通信その他の役務の提供で当該役務の提供が行われた場所が明らかでないもの（消法 4 条 3 項 2 号）」）については、政令において個別に例外的な判断基準を設けることとしており、国際運輸や国際通信等の役務の提供に該当しないバスケットクローズとして「国内およ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（傍線筆者）」（消令 6 条 2 項 6 号）として、原産地主義により判定することとされている。

前節で述べたとおり、平成 27 年度税制改正ではインターネットを介したやり取りにより役務の提供が完結するような電気通信利用役務の提供（例えば音楽・電子書籍配信やウェブ広告）について、仕向地主義により内外判定するように改正が行われたが、ここで原産地主義と仕向地主義の制度として納税者が売手であるとの前提におけるメリット・デメリットを整理すると、下図 1 のようになる⁽¹⁰⁾。

このように、原産地主義は、執行上の便宜や事業者の事務負担に配慮した制度となるため、国境を越えた役務の提供が活発でなく、取引規模が小さい場合

(9) 沼田博幸「クロスボーダー取引と消費課税—EU の付加価値税との比較を中心として—」租税研究 728 号 195 頁（2010 年）。

(10) 金子・前掲注(7) 742 頁、沼田・前掲注(9)192 頁～205 頁を参考として筆者作成。

には、原産地主義を採用していてもそれほど問題にならない。しかし、我が国の平成 27 年税制改正の経緯からも明らかなおり、国境を越えた役務の提供が活発となり取引規模が大きくなれば、競争上の不均衡という問題が無視し得なくなってくるため、仕向地主義を採用する声が高まることとなる（EU 付加価値税が原則を仕向地主義へ移行するようになった経緯については、次章参照）。

〔図 1〕

原産地主義	仕向地主義
<p>(長所)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 課税庁にとって、執行管轄内の事業者を相手にすれば良いため課税が容易 ・ 納税者が複数の国に申告する必要がないため事務負担が軽い 	<p>(長所)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 国内外の企業における競争条件が同一
<p>(短所)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 税負担水準の低い国が競争上有利となりがちであり、国内外の事業者間の競争条件の不均衡となる (仮に税率水準が統一されていればデメリットにはならない) 	<p>(短所)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 納税者が国外にいるため、課税庁として適正な税務執行を確保することが困難(リバースチャージは、仕向地主義を前提としてこの困難性に対応するための課税手法) ・ 国境を越えた取引を行う場合納税者にとっては、相手国の制度を熟知し、申告する必要が生じるため、負担が大きい。

なお、原産地主義と仕向地主義のどちらを選択するかという際に、もう一つ、重要な考慮要素となる点について触れておきたい。それは、各国の内外判定基準の統一についてである。付加価値税を採用する各国の内外判定基準が整合的でない場合には、国境を越えた取引において、二重課税や二重非課税が生じることとなる。課税売上割合が 100%の事業者であれば、結果的には付加価値税

による影響は前段階税額控除を通じて排除されるため実質的な影響はなくなるものの、課税売上割合の低い事業者や、特に消費者にとっては、二重課税、二重非課税が生じる分野で国境を越えた取引では、実際の取引対価に影響が生じることとなる。所得課税と異なり、付加価値税の世界では、二重課税、二重非課税を排除するための課税権の調整を租税条約によって行うような仕組みがないため、各国が内外判定基準を調整、統一することが二重課税、二重非課税を排除の観点からは好ましいが、現状においては二重課税、二重非課税となる場合が残っており、こうした観点からも更なる改正が行われる可能性がある⁽¹¹⁾。

第 3 節 政府税制調査会の提言を中心とした改正までの経緯

ここで、平成 27 年度税制改正以前の動きについても振り返ってみたい。EU の付加価値税制度は我が国の改正に先立ち、国境を越えた役務の提供に係る課税について仕向地主義を適用した上で、BtoB 取引についてリバースチャージを適用する形で制度化され、OECD においても、国境を越えた役務の提供に係る付加価値税の課税の在り方について、仕向地主義の採用や BtoB 取引へのリバースチャージの導入が提言されてきた（EU の制度については、次章において詳述）。我が国においても、そのような国際的な流れや、国境を越えた取引の活発化に伴う競争上の不均衡の解消を求める事業者の声もあり、平成 27 年度税制改正以前から、次のように、制度改革に向けた具体的な検討がなされてきた。

(1) 国境を越えた役務の提供等に対する消費税の課税の在り方に関する研究会

具体的には、平成 24 年 7 月より、財務省主税局税制第二課において、専門家を中心とした「国境を越えた役務の提供等に対する消費税の課税の在り方に関する研究会」（座長：中里実教授）が立ち上げられ、

(11) 日本公認会計士協会「国境を越える電子商取引と消費税について」租税調査会研究報告 131 号 15 頁（2016 年）。

- ・海外からのインターネット等を通じた役務提供等は国外取引（役務提供者等の所在地における取引）と整理され、消費税が課されていないこと
- ・OECD 租税委員会は、国境を越えた役務の提供等について、提供等を受けた者の居住地等において課税することを勧告してきており、EU においては、域外からの役務提供等について、そのような制度が既に導入されていること、
- ・近年の電子商取引が進展していること

を踏まえ、専門家による整理が行われた。

この研究会における議論は、平成 25 年 11 月の政府税制調査会国際課税ディスカッショングループ（第 2 回）において報告され、その中で内外判定基準については、

「我が国の消費税制度においても、消費に負担を求める消費税の性格に鑑み、実際に消費が行われる場所（仕向地）において課税することを基本としていることから、役務の提供や無形資産の譲渡等が国境を越えて行われた場合についても、EU 諸国のように、日本に所在する事業者や消費者が役務の提供等を受けた場合は広く国内取引として位置付けることが基本的に望ましい方向性であると考えられる。（傍線筆者）」

「内外判定基準の変更は、経済活動に与える影響が大きいことから、その具体的な検討にあたっては、現在の制度が経済活動に対する中立性を阻害している程度、適正な税務執行を確保する観点、制度変更に伴う事業者の追加的な事務負担の程度等を十分踏まえることが不可欠である。」

とされた。このため、国境を越えて行われる役務の提供に係る内外判定基準については、基本的に我が国でも OECD や EU 諸国と同じ方向、すなわち、仕向地主義を採用する方向での検討が進められることとなった。また、課税方式については、BtoC 取引について「欧州諸国と同様、役務の提供等を行う国外事業者に納税義務を課すことが適当と考えられる。」とされた。

また、BtoB 取引については、下図の 3 方式が提示されており、

〔図 2〕 BtoB 課税方式に係る提示案と検討課題⁽¹²⁾

提示案	検討課題
<p>(案 1) 国外事業者登録申告納税方式⁽¹³⁾</p>	<p>膨大な国外事業者から適正な納税が行われていない場合であっても当該取引に係る仕入税額控除が適用されるおそれがある。 規模の小さな国外事業者を追いかけられるかについて、事業者免税点との関係で課題がある。</p>
<p>(案 2) リバースチャージ方式</p>	<p>国外事業者が、取引相手のステータス(事業者か消費者か)を確実に判別できる制度を整備する必要がある。 国内事業者にとっては、結果的に(不課税とリバースチャージの場合では)税額が変わらないにもかかわらず、実務における納税手続に影響する。</p>
<p>(案 3) 国外事業者登録申告納税方式とリバースチャージ方式の併用</p>	<p>国内事業者は、取引相手が申告納税を行う事業者(※税込での提供となる)か否かを確認する等の事務負担が発生する。 (注) 日本に向けて BtoC である役務の提供を一部でも行う国外事業者は「国外事業者登録申告</p>

(12) 「国境を越えた役務の提供等に対する消費税の課税の在り方に関する研究会報告」(政府税制調査会国際課税ディスカッショングループ)(第 2 回)及び同ディスカッショングループ財務省説明資料〔際 D 2-2〕(2013 年 11 月 14 日)より筆者作成。

(13) 税制調査会 2013 年 11 月・前掲注(12)。この報告では、「BtoB 取引に固有の課題に対処するためには、本課税方式を前提に、納税義務を負う国外事業者に予め日本の税務当局に対し事業者登録を行い、事業者番号の交付を受けることを義務付けるとともに、国内の事業者に対しては、当該国外事業者からの仕入に係る消費税を税額控除するための要件として、事業者番号の記載された請求書等を保存することを義務付ける、といった仕組みを設けることが必要になるものと考えられる。」として、後に平成 27 年度改正で制度化される限定的なインボイス制度の導入も示唆されている。

	納税方式」、BtoB のみ行う事業者は「リバースチャージ方式」として提案されていた。
--	--

課税方式を含めた具体的な制度設計にあたっては、内外判定基準見直しの範囲と密接に関係することから、今後検討することとされた。

(2) 政府税制調査会国際課税ディスカッショングループ

上記の「国境を越えた役務の提供等に対する消費税の課税の在り方に関する研究会」における報告を受けて、その後、政府税制調査会国際課税ディスカッショングループ（座長：田近栄治教授）において、案の検討が更に進められることとなった。そして、平成 26 年 4 月のディスカッショングループでは、上記（1）案 3 の課題を克服する案 3'（ダッシュ）が提示された。案 3' は、先に提案されていた案 3 「国外事業者登録申告納税方式とリバースチャージ方式の併用」について、事業者の行う取引の態様に応じて、「申告納税方式の事業者」と「リバースチャージ方式の事業者」に区分するのではなく、取引の性質や取引条件等に着目した、現在の制度に近い課税方式の区分として提案された。また、この際に、国外事業者が役務を提供する場合の国内事業者に対する通知義務（リバースチャージ取引である旨の通知義務）が提案されており、加えて、この通知義務の有無は、課税方式の判断には影響を及ぼさず、リバースチャージ方式か申告納税方式かは、あくまで役務の性質等により判断することについても、併せて言及されている。

(3) 政府税制調査会において提言された制度案

平成 26 年 6 月の国際課税ディスカッショングループ（第 5 回）及び同日に行われた政府税制調査会（第 10 回）においては、これまでの議論を踏まえた制度案が提示された。この中では、特に、

- ・内外判定基準の見直しの対象について、国外事業者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については、内外判定基準を、「役務の提供を行う者の事務所等の所在地」から「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。

- ・リバースチャージ方式の対象範囲は「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」

とされ、上記（2）において示された案 3' が制度案として採用されることとなった⁽¹⁴⁾。また、リバースチャージ方式の対象について、このような制度案とされたことについては、この中で、以下の通り説明されている。

『「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

(14) 政府税制調査会（第 10 回）財務省説明資料〔総 10-4〕（2014 年 6 月 27 日）。

としている。』

なお、内外判定基準の見直しについては、「仕向地主義への移行」として、国境を越えた役務の提供全般について仕向地主義とする案、すなわち役務の提供が行われた場所が明らかでない取引の内外判定基準（旧消令 6 条 2 項 7 号）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」を改めることが提案されていたが、第 1 節で見たように、現行制度では、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介して行われる役務の提供である「電気通信利用役務の提供」のみを、仕向地主義の対象とし、例えば国境を越えて行う法務サービスなど、役務の提供について、旧消令 6 条 2 項 7 号（現行法では消令 6 条 2 項 6 号）は存置され、役務の提供が行われた場所が明らかでないものの内外判定は引き続き原産地主義により行うこととされた。

第 4 節 平成 27 年改正の特徴とその評価

国境を越えた役務の提供に係る平成 27 年度税制改正の主な内容としては、

- ・内外判定基準の見直し対象について、「電気通信利用役務の提供」に限定して仕向地主義が採用されたこと（消法 4 条 3 項 3 号）
- ・「消費者向け電気通信利用役務の提供」を行う国外事業者については、役務の提供を受ける国内の事業者が仕入税額控除を行うための要件として、あらかじめ税務署へ登録することとされたこと（改正法附則 39 条）⁽¹⁵⁾
- ・リバースチャージ方式の対象である「事業者向け電気通信利用役務の提供」について、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

(15) 制度上は、国外事業者に登録が強制されているわけではなく、課税事業者たる国外事業者が課税の対象となる役務の提供を行えば納税義務が課されるだけであるが、消費者向け電気通信利用役務の提供を受ける国内事業者が仕入税額控除を行うためには、国外事業者が登録をし、その登録番号が記載された請求書等について国内事業者から交付を受けることが必要となるため、実質的には国内向けの電気通信利用役務の提供を行う国外事業者は、登録を行うこととなる。なお、平成 30 年 2 月 6 日現在、79 事業者が改正法附則第 39 条 4 項の規定に基づく登録を受けている。

の提供を受ける者が通常事業者に限られるものとされたため、上記の内外判定基準の見直し範囲が限定的であったことに加えて、リバースチャージ方式の範囲が更に限定されたこと（消法 2 条 1 項 8 号の 4）

- ・課税売上割合 95%以上の事業者については、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」を同額とみなして申告対象から除外されたこと（改正法附則 42 条）

が挙げられる。

これらについて、制度案の段階も含めて、その後様々な論評が行われている。平成 27 年度税制改正については、更なる改正が期待されるとの意見もあるが、ここでは主に BtoB 取引やリバースチャージ方式について改正に係る論評をまとめてみたい。

まず、最も多く指摘されているのは、事業者と消費者を区別するためのツールとしてのインボイス導入の必要性である。浅妻教授は、平成 27 年度改正に係る問題に限った話ではないとしつつも、「VAT 番号は早く導入しなければならない（中略）今回は国外事業者に登録制度を導入して、国内事業者はまだといういびつな格好になってい」と指摘している⁽¹⁶⁾。また、西山教授は「この課税手法（筆者注：国境を越えた役務の提供に係る仕向地主義課税）の導入に伴って、これまで導入の議論を猶予してきた消費課税のツール、すなわち課税事業者登録制度とインボイス制度についても検討すべきタイミングが到来した。（中略）国境を越える取引に対する課税の局面では、独自のスタイルを維持し続けるのは、国外事業者との関係で限界があろう。」と指摘している⁽¹⁷⁾。

その他、西山教授は、国際課税ディスカッショングループにおいて提示した

-
- (16) 浅妻章如「国境を越えた役務提供に対する消費課税のさらなる拡充を」税理 58 巻 5 号 5 頁（2015 年）。
 - (17) 西山由美「消費課税—国境を越えるデジタル取引をめぐる」『現代租税法講座第 4 巻』415 頁（日本評論社、2017 年）。その他、事業者と消費者の判別のためのツールとしての利用にとどまらず、前段階の税額を正しく転嫁していくツールとしてインボイス及び VAT-ID の必要性に言及しているものとして、岡村忠生「国境を越えた役務の提供と消費課税」法教 417 号 43 頁（2015 年）など多数挙げられる。

制度案について「制度案のリバースチャージは、EU の付加価値税指令における『納付責任』を顧客事業者に転換する方式ではなく、ドイツ売上税法における『納付義務』を顧客事業者に転換する方式であり、「納付責任の転換でなく、納税義務の転換とすることは、リバースチャージを徴収の便宜のための特別措置という位置づけでなく、課税要件である納税義務者の拡張という、消費課税制度根幹の変更であり、実際的な効果としては、より確実な徴収を確保できることになる。」⁽¹⁸⁾として売手側が本来納税すべきものを買手側に負わせているのではなく、納税義務者をそもそも買手側とする点について評価している。また、「デジタルサービス取引の『B-to-B 取引』と『B-to-C 取引』との区別を、取引の性質と契約内容で行うという割り切りについては、その推定を覆す機会と証明方法について、明確な規定を準備すべきであろう。」⁽¹⁹⁾として、取引毎に判断される課税方法（国外事業者申告納税方式かリバースチャージ方式か）について、事業者自らが証明することにより、事業者側から課税方式を確定することの必要性に言及している。これは、課税事業者番号という、課税事業者か否かを区別する明確な基準がない中での制度化であったため、売手側、買手側双方にとって、課税方式の確定方法が不明確であることについての問題提起であり、特に、通常取引において受動的な立場にいる買手にとって課税方式に係る予見可能性の問題を解消するための主張と考えられる。また、課題として「インボイス発行が法定されていない中で、リバースチャージの表示をどのように行うのか」⁽²⁰⁾についても課題として言及している。我が国の制度では、リバースチャージ方式が採用される取引について、国外事業者があらかじめ「特定課税仕入れを行う事業者が第 5 条第 1 項（課税の対象）の規定により消費税を納める義務がある旨を表示しなければならない（消法 62 条）」として通知を義務付けているが、その国外事業者は消費税の課税事業者であるとは限らず、

(18) 西山由美「デジタル化社会における消費課税—国際課税 DG による制度案の検討」税理 57 巻 14 号 100 頁・101 頁（2014 年）。

(19) 西山由美「デジタル化社会における消費課税の新たな手法」税弘 63 巻 5 号 53 頁（2015 年）。

(20) 西山・前掲注(19)50 頁。

それゆえ、この通知義務については強制力のない規範的なものとどまることとなる（インボイス制度の枠外として位置づけられている点については次節参照）。

渡辺教授は、平成 27 年度税制改正により導入されたリバースチャージ方式について、対象がごく限定的であるとしつつも、その意義について「リバースチャージ方式、VAT 登録事業者への番号付与、さらに、（潜在的には）VAT インボイス、といった、EU 等諸外国の VAT には標準装備されているにもかかわらず、日本の消費税には備わっていなかった仕組みが極めて不完全な形であるにせよ導入されることになった、という意味で重要である。」⁽²¹⁾として評価する一方、課題として、リバースチャージ対象取引が欧米と比較して限定されていることにより「課税当局はリバースチャージ方式を採用した場合に得られる取引情報を得る機会を失っている。また、内外事業者の競争条件の問題については、消費税が非課税とされている金融取引等について、リバースチャージ方式の適用を行わないままであることが内外事業者の競争条件不均衡の問題の継続をもたらす可能性が強い。日本においても、今後、納税者のコンプライアンスコストに配慮しつつ、リバースチャージ方式の対象範囲の拡大を検討していくことが重要な課題であろう。」⁽²²⁾としており、その射程の拡充の必要性を述べるほか、リバースチャージ制度を課税当局の情報取得機会の確保の観点から重要としている。

沼田教授は、政府税制調査会で検討されていた制度案について、「こうしたリバースチャージを認めた場合には、国外からの非課税での購入が次の段階の課税取引に移行する際の不正を誘発する可能性があり、不正が遁脱者にとって魅力的なものとなることから、何らかの対策が必要として、回転遁脱詐欺のような EU で問題となっている事例に対する注意を喚起している⁽²³⁾。また、国境

(21) 渡辺智之「クロス・ボーダー取引と付加価値税」JMCジャーナル 2015 年 5 月号 4 頁・5 頁（2015 年）。

(22) 渡辺・前掲注(21)17 頁。

(23) 沼田博幸「一般間接税 100 年の回顧と展望—クロスボーダー取引への対応を中心として—」租税研究 782 号 44 頁・45 頁（2014 年）。なお、沼田教授は、具体的には、

を越えて取引されるサービスや無形資産全般について、国外事業者が事業者免税点制度を利用することによる遁脱が考えられることに関して、「B2B 取引に係る当面の遁脱対策として、取引可能サービスや無形資産の国内取引にもリバースチャージを適用するなど税額控除の制限を強化することが必要であろう。

(中略) これは、わが国では、免税事業者からの購入についても仕入税額控除が可能となっていることによるものであり、対応には制度的見直しが必要となる。」⁽²⁴⁾として、リバースチャージの適用範囲を国内取引に拡大する提案を行っている。

第 5 節 インボイス制度との関係

我が国では、これまで仕入税額控除の要件として、いわゆる請求書等保存方式⁽²⁵⁾が採用されており、EU のようなインボイス制度は導入されていなかったが、平成 28 年度税制改正において、軽減税率の導入と併せて、インボイス制度が導入されることとなった。平成 28 年度税制改正において、当初インボイス制度の導入時期については平成 33 年 4 月 1 日とされていたが、その後、消費税率の 10%への引上げ時期が変更されたことに伴い、インボイス制度の導入時期も併せて延期されており、現在は平成 35 年 10 月 1 日から導入することが予定されている。

先にも述べた通り、平成 27 年度税制改正では、国境を越えた役務の提供について国外事業者が登録する制度を設け、国外事業者が登録番号等を記載した

国外から課税されずに購入した客が、国内において税込価格で転売し、納税せずに持ち逃げするという不正を念頭に置いている。

(24) 沼田博幸「VAT 遁脱の動向とその対応策」租税研究 790 号 441 頁 (2015 年)。

(25) 請求書等保存方式では、帳簿の保存に加え、取引の相手方(第三者)が発行した請求書等という客観的な証拠書類の保存を仕入税額控除の要件としているが、請求書等に適用税率・税額を記載することは義務付けられていない。一方で、インボイス制度では、取引の相手方が発行したインボイス(適用税率・税額や、課税事業者番号の記載が義務付けられている証票)の保存が、仕入側にとって仕入税額控除の要件とされる。

請求書を発行することについて、その請求書の保存を仕入側の仕入税額控除の要件とすることで、売手である国外事業者の登録、請求書発行を促すこととした。これは、国外事業者における納税なき国内事業者の仕入税額控除という懸念に対処するための方策であり、国外から国内に向けた消費者向け電気通信利用役務の提供について、限定的にインボイス制度が導入されたものと評価できる。

その後、平成 28 年度税制改正においてインボイス制度の導入が決まり、課税事業者については原則として登録を受けることとされ（適格請求書発行事業者登録制度）、併せて、平成 27 年度税制改正により導入されていた国境を越えた電気通信利用役務の提供に係る登録国外事業者制度については、適格請求書発行事業者登録制度に吸収されることとされた。具体的には、インボイス制度導入前において登録国外事業者であった者は、原則として、適格請求書発行事業者の登録を受けたものとみなすこととされている。なお、平成 28 年度税制改正では国境を越えた役務の提供の内外判定基準は変更されていない。このため、インボイス導入後においても「事業者向け電気通信利用役務の提供」と「消費者向け電気通信利用役務の提供」の区分けに変更はなく、取引の性質又は取引条件等により両者を区分することとなっている。したがって、BtoC 取引を含む「消費者向け電気通信利用役務の提供」に係る取引については、登録番号が変更されるなどの変化はあるものの、既に限定的に導入されていた消費者向け電気通信利用役務の提供に係る限定的なインボイス制度の位置づけが、インボイスの本格導入後も引き続き維持されるものといえる。

次に、リバースチャージ方式の対象とされる「事業者向け電気通信利用役務の提供」とインボイス制度の関係について見てみたい。インボイス制度においては、課税事業者（規定上は適格請求書発行事業者）のみがインボイス（適格請求書等）を発行することができるため、課税事業者が売手となる取引のみが課税の対象となる。このため、課税事業者である売手は、自ら発行する請求書に税率、税額及び課税事業者番号を記載し、取引に係る消費税相当額を取引対価に含めることにより税を買手に転嫁することとなる一方、免税事業者が売手

となる取引ではインボイスを発行することができず、消費税の転嫁はここで切斷されることとなる。ここで、インボイス制度導入後の「事業者向け電気通信利用役務の提供」に係る取引については、売手側の適格請求書等の交付義務が免除されている（平成 28 年度税制改正による改正後の消法 5 条 1 項、57 条の 4 第 1 項柱書⁽²⁶⁾）。また、リバースチャージの対象取引である旨の売手側からの通知はインボイス記載事項とされているわけではなく、インボイス制度の外で交付義務が規定されており、交付義務の位置づけについてはインボイス制度導入前から変更されていない（消法 62 条）。納税義務が転換される買手側について見れば、リバースチャージ取引については、仕入について課税されるため、「インボイスの保存」が課税要件となるはずがない（インボイスの保存がないと課税されないという制度は不合理）。また、仕入税額控除という側面でも、適格請求書等の保存は仕入税額控除の要件とされていない（平成 28 年度税制改正後の消法 30 条 1 項、7 項）。このため、リバースチャージ方式の対象となる事業者向け電気通信利用役務の提供については、インボイス制度導入後においても、取引にインボイスが介在しないという点において、インボイス制度とは距離を置いている。インボイス制度とは、インボイス発行が認められている課税事業者（適格請求書発行事業者）から交付を受けたインボイスの保存が仕入税額控除の要件とされるどころ、リバースチャージ対象取引については、国外の免税事業者が売手となる取引について、これまで通り買手が仕入税額控除ができるという意味でも、インボイス制度から切り離されて位置づけられたといえる。

第 6 節 改正の意味と予見可能性

平成 27 年度税制改正は、内外判定基準について、「電気通信利用役務の提供」

(26) 消法 5 条 1 項において、「課税資産の譲渡等」からリバースチャージの対象となる特定役務の提供が除かれて定義されているため、適格請求書の交付義務を定めた 57 条の 4 第 1 項柱書についても、リバースチャージ取引は交付が義務付けられていない。

に限定して仕向地主義が採用され、「消費者向け電気通信利用役務の提供」を行う国外事業者については、あらかじめ税務署へ登録することとされた。また、リバースチャージ方式の対象である「事業者向け電気通信利用役務の提供」については、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とされ BtoB 取引の中でもその採用が一部に留められた。更に、課税売上割合 95%以上の事業者については、リバースチャージ対象取引が当分の間の措置として申告対象から除外された。これらが、平成 27 年度税制改正の主な内容である（第 4 節参照）。

消費税における内外判定基準の見直しは、消費税創設以来、これまでも細かな部分で必要に応じて改正されてきたが、リバースチャージという仕組み自体は初めて導入されたものであり、事業者からの不安の声も大きかったことから、その影響を必要最小限にとどめたことが伺える改正となっている。買手側から見れば、国境を越えて仕入れる際に税が課されること自体は、保税地域からの外国貨物の引き取りと同様に考えられるとはいえ、役務の提供については税関からの貨物の引き取りという行為が伴うわけではない。平成 27 年税制改正の主なターゲットとされるインターネットを通じた取引については、ともすれば国境を越えて取引をしているという意識が取引当事者において希薄とも考えられる中で、リバースチャージを制度として機能させるためには、事業者がリバースチャージの対象取引を正しく認識すること、対象取引が予見可能であることが必要であった。この点、事前の政府税制調査会等における検討では、日本に所在する事業者や消費者が役務の提供等を受けた場合は広く国内取引として位置付けることが基本的に望ましい方向性とされており、BtoB 取引についてもより広い範囲を対象とするリバースチャージが検討されていた。しかし結果的には、内外判定基準の見直しの範囲、またその中で BtoB 取引としてリバースチャージ方式の対象となる取引の範囲は限定されたものとなった。

このようにリバースチャージ取引についてその対象を限定したことについては、対象取引も限定されていることに加えて、取引の性質や取引条件等から対象を限定する方法が採用されており、見直し範囲が限定されていることそのも

のが予見可能性を高める役割を果たしていると考えられる。また、ある取引がリバースチャージの対象となるか否かについては、役務の性質及び取引条件等から、事業者向け電気通信利用役務の提供かどうかを取引毎に事業者自ら判定することとされているため、事業者間取引としてお互いに課税関係を確認しながら取引がなされると思われるが、買手側の予見可能性を確保するために制度上の手当ては、国外事業者からの通知（消法 62 条）となっていることに注目したい。

また、事業者免税点制度との関係では、国内に所在する買手側が事業者免税点制度の適用を受けない場合にはリバースチャージ対象取引について課税されることとなり、売手側が課税事業者か否かは関係しない。このため、通知義務が課されている売手側は免税事業者となる可能性もあるため、売手側の通知義務についても、規範的なものとして、義務違反に対する罰則は用意されていない。消費税法基本通達 5-8-2（特定資産の譲渡等の表示義務）では、

「特定資産の譲渡等（中略）を行う国外事業者は、当該国外事業者が課税事業者であるかどうかにかかわらず、当該特定資産の譲渡等に係る特定課税仕入れを行う事業者が法第 5 条第 1 項《納税義務者》の規定により消費税を納める義務がある旨を表示しなければならないことに留意する。

（注）当該表示義務の履行の有無は、当該特定資産の譲渡等を受ける事業者の納税義務には影響しない。」

とされている。本通達の注書きが示すとおり、仮に国外事業者が取引に際して義務付けられている通知を怠っていたとしても、リバースチャージ対象取引であれば、通知の有無にかかわらず課税されることを示している。

国外事業者である売手がコンプライアンスの高い事業者であれば、適正な通知を行うものと思われるが、リバースチャージの対象を今後拡大していく場合には、どのように買手側の予見可能性を確保していくかが問題となる場面も出てくるとと思われる。すなわち、リバースチャージ方式については、国境を越えた役務の提供に係る執行可能性の困難さ（執行管轄外に所在する事業者からの徴税の問題）を乗り越えるための手法であるものの、インターネットを通じた

取引のように、国境をそれほど意識することなく取引を行う場合もあり、制度としてリバースチャージ方式を採用するにあたっては、それを認識することが容易でない買手の存在について認識しておく必要がある。

第 7 節 小括

平成 27 年度税制改正は、国内外の事業者間の競争条件の不均衡を是正する目的の一方、新たな課税方式について制度導入を円滑に行う観点から、限定的な範囲での見直しとなった。具体的には、内外判定基準の見直し対象について、「電気通信利用役務の提供」に限定して仕向地主義が採用され、「消費者向け電気通信利用役務の提供」を行う国外事業者については、あらかじめ税務署へ登録することとされた。また、リバースチャージ方式の対象である「事業者向け電気通信利用役務の提供」については、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とされ、BtoB 取引の中でもその採用が一部に留められたことをその特徴としている。

リバースチャージ制度が採用された意義は、執行管轄外にいる国外事業者が納税しない場合であっても、取引相手である国内の課税事業者による仕入税額控除制度が適用される可能性が懸念され、このような不正を防ぐ課税方式の採用にあった。リバースチャージ制度は、国境を越えてなされる取引における、国外事業者に対する課税の困難さを乗り越えるため、課税の確保の観点から非常に有効であり、また、国際的に取引を行う事業者にとっても、仕向地国毎に納税する手間や、税務に精通する必要から免れることとなるため、事務負担の軽減につながるなど、課税当局及び納税者にとって利点が見出せる制度である。他方で、これを制度上機能させるためには、取引においてリバースチャージ対象であることを当事者が予見可能な制度であることが求められると考えられる。第 3 節で見たとおり、政府税制調査会における事前の検討過程では、広く国境を越えた役務の提供全体に係る BtoB 取引についてリバースチャージ方式とす

ることも検討されており、税制改正大綱の「検討事項」においても更なる見直しが検討されている。このように、更なる制度見直しに向けて検討が予定されている中で、本章では、国境を越えた役務の提供に係る平成 27 年度税制改正について振り返るとともに、特に買手側の予見可能性の観点からの考察の必要性を論じた。次章では、EU の制度と我が国制度とを比較検討することにより、リバースチャージ制度における買手側の予見可能性をめぐる考察を行いたい。

第 2 章 EU 付加価値税制度における 予見可能性の確保

第 1 節 リバースチャージ制度導入に至る経緯

本章では、リバースチャージ制度を含む付加価値税制度において先行する EU の制度について検討していきたい。付加価値税制度は 1954 年にフランスで多段階累積排除型の税として導入されたのが始まりであり、それ以降、ヨーロッパをはじめとして世界に広がってきている。現在、ヨーロッパでは付加価値税中心の税体系が構築されており、我が国でも、社会保障財源化された消費税は、基幹税としてその重要性が増すばかりである。我が国の消費税制度は、ヨーロッパのそれを手本として導入されており、近い将来実施が予定されている軽減税率制度やインボイス制度についても、ヨーロッパ諸国の制度を先行事例として検討してきた。

リバースチャージ制度との関係については、EU ではリバースチャージ制度導入当初からインボイス制度を前提とした仕組み（VAT-ID による買手側のステータスを確認する仕組み）となっていた一方で、我が国ではインボイス制度は導入されておらず、VAT-ID に相当するものがない中で先にリバースチャージ制度のみを導入しているなど、大きく異なっている部分もある。また、制度を構築する際のバックグラウンドとして、ヨーロッパ諸国は陸で国境を接しており、海で国境を接する我が国とでは、取引規模においても、税務執行の困難性においても異なった状況にある。加えて、EU では、複数の国が同時に採用することを前提とした制度構築がなされ、EU 域内では付加価値税の国境管理が廃止されている（国境を越えるモノの移動に税関が介在しない）など、制度を取り巻く環境も異なっている。しかし、付加価値税の歴史として我が国の倍以上の長い時を経てきた EU の付加価値税制度は、我が国のリバースチャージ制度の将来を検討する際に有用な素材を提供してくれるものと考えられる。

平成 27 年度税制改正において、我が国は、国境を越えた役務の提供のうち、

一部の取引の内外判定基準を原産地主義から仕向地主義に移行した。前章第 2 節で見たように、原産地主義は課税当局の執行上の便宜や売手側事業者の事務負担への配慮に通じる考え方である一方、国内外の事業者間の競争条件の不均衡を招くという問題点がある。国境を越えた役務の提供が活発でなく取引規模が小さい場合には、原産地主義を採用していても短所である競争上の不均衡に目をつぶることができるかもしれない。しかし、我が国の改正経緯を見てもわかるとおり、国境を越えた役務の提供が活発となり取引規模が大きくなるにつれて、競争上の不均衡という問題が無視し難くなってくるため、事業者から仕向地主義を採用すべきとの声が高まることは当然の成り行きといえる。平成 27 年度税制改正は、国境を越えた役務の提供に係る課税の在り方について、仕向地主義を適用する国際的な流れに沿った形での改正でもあったため、まずは EU における仕向地主義への制度変更及びリバースチャージ制度導入までの経緯について確認しておきたい。

従来は、ヨーロッパ諸国においても、国境を越える取引について、現在の我が国と同じように原則として原産地主義、輸出に関しては輸出免税による国境税調整の仕組みを採用していた。これが段階的に進められてきた EC の経済統合の中で大きな変化を見せ始めるのは、1993 年である。1993 年に、EU の前身である EC において域内の国境管理が廃止され、租税についても、域内の“モノ”の移動（輸出入）に税関が介在しないこととなった。これに伴い、付加価値税の分野でも、まずは国境を越えるモノの取引について、どのように対処するのか検討が行われた。現在から振り返るとあまり想像できないが、この時、域内統合を進めて単一市場を目指していた EC では、付加価値税においては原産地主義の採用を目指していた。具体的には、域内取引として国境を越えた“モノ”の取引については、売手の所在地国において課税する一方で、買手の所在地国で支払った仕入税額を控除することとし、加えて、課税する国（売手の所在地国）と仕入税額控除を受ける国（買手の所在地国）が異なることによる税

収差額を経済統計に基づき各国間で清算分配する仕組みが検討されていた⁽²⁷⁾。仮にこの制度が実現すれば、事業者が所在地国のみで申告納税し、売手の所在地国の税率で課税されるため、売手側事業者は EC 域内の取引について、国境を越えることを意識することなく取引することが可能となり、事務負担も少なくなるというメリットがあった。また、課税当局にとっても原産地主義として課税管轄権の及ぶ国内の事業者に対する税務執行となるため、その執行が容易となるというメリットがあった（前章第 2 節参照）。仮にこの仕組みが実現すれば、付加価値税に関しては、EC 全体が一つの国のように扱われるはずであり、非常に効率的な制度が出来上がるはずであったが、こうした理想的な仕組みを実現するにあたっては、大きなハードルが待ち構えていた。前提として、各国の付加価値税制度がある程度統一されていなければ、統計に基づく税収配分が複雑困難となり、国家間の税源分配が不公平になってしまうという問題や、事業者間の競争条件が不均衡となるおそれがあるからである。このような問題認識の下、段階的に各国の税率を含む付加価値税制度を統一するべく欧州委員会は各国に要請したが、各国間で非課税の範囲や、軽減税率を含む税率が一樣ではなく、これらは長い歴史のなかで形成されたものであることから、政治的にもこの要請は受入れが困難であったため、最終的にはこの原産地主義を基本とした制度化は 2011 年をもって頓挫することが確定した⁽²⁸⁾。

これに代わって導入されたのが、BtoB 取引と BtoC 取引とに区分してその扱いを分ける仕向地主義と原産地主義の併用である。これは 1993 年以降、最終的には原産地主義を目指す中で、その前段階の暫定的な措置として採用された

(27) 欧州委員会は、租税国境の廃止後の課税問題を検討する目的で 1985 年にホワイトペーパー（Completing the Internal Market— White Paper from the Commission to the European Council）を公表しており、この中で本方式が提言されている。渡辺智之『インターネットと課税システム』155 頁以下（東洋経済新報社、2001 年）、沼田博幸「EU における VAT の最近の動向について—グリーンペーパーが提起する課題と我が国への含意—」租税研究 749 号 278 頁以下（2012 年）を参照。

(28) 渡辺・前掲注(27)155 頁以下及び渡辺智之「欧州委員会グリーンペーパーの含意—VAT システムはグローバル化に対応できるか」税弘 60 巻 7 号 123 頁以下（2012 年）を参考とした。

ものであった。この制度は基本的な方針として、域内で行われる **BtoC** 取引については、原産地主義を採用して売手側事業者の所在地国に申告納税し、**BtoB** 取引については仕向地主義を採用した上で、売手側を輸出免税とし、買手側に対してその所在地国の付加価値税を納税させるものであった。この制度は、モノに対して適用されるものであったが、税関のない中で国境を越えた取引による課税を行う方法としては、現在リバースチャージ方式と呼ばれるものの原型といえる⁽²⁹⁾。なお、この制度においては、取引相手の属性の区分に **VAT-ID** が用いられることとなっており、この点でも現在 **EU** において採用されている制度の原型ということが出来る⁽³⁰⁾。先にも述べたとおり、この方式は、各国間の制度が異なっていることを前提に、執行可能な制度として経過的に導入されたものであったが、結果的には現在まで、国境を越えた取引について、**BtoB** 取引と **BtoC** 取引とに区分してその扱いを分けるという基本的な枠組みが維持されており、この中で制度が改正されてきている。

域内取引として国境を越えた **BtoC** 取引に対しては原則として原産地主義が採用されたものの、原産地主義によると納税者は事務負担が少ない一方で、公正な競争を阻害するという課題が残る。このため、越境取引が盛んになるにつれて、競争条件の不均衡を是正する観点から、仕向地主義への移行を求める声が高まることとなる。しかし、**BtoC** 取引を仕向地主義により課税することについては、越境取引を行う事業者が、買手である消費者が所在する全ての国に原則として登録・納税する必要があり、特に、既に域内における越境取引が盛んであった **EU** では、事業者の対応が非常に複雑化することが懸念されていた。**BtoC** 取引についてまずは原産地主義が採用されたのは、このような事業者の

(29) 本来、リバースチャージは、売手が支払うべき税を買手が売手に代わって支払うという状況を指す語句である。ここで指摘しているような国境を越えて取引される有形のモノについては、売手は輸出免税、買手が輸入時に課税という課税方式が 1993 年の国境管理の廃止により税関を通じて行われなくなっただけのものであるため、その意味では、課税関係が廃止以前と同様に機能しているともいえる。このため、国境を越えて行われる役務の提供についての課税場面や、国内取引に対してリバースチャージという語句を当てはめることが、本来の意味通りの使い方となる。

(30) 渡辺・前掲注(27) 158 頁以下。

納税事務負担を考慮したためであり、その後 BtoC 取引においても段階的に仕向地主義への移行が進んできたとされている。他方、BtoB 取引については、リバースチャージ制度となり、BtoC 取引で懸念されたような問題は生じないため、1993 年からそのまま仕向地主義の採用と併せて導入されてきたと考えられる。

ところが、EU ではその後、このリバースチャージ制度導入に伴って発生した課題による対応を迫られることとなった。具体的には、事業者が免税価格でモノを輸入できるようになるというリバースチャージ制度の性質を利用した脱税の発生である。リバースチャージにより免税で国境を越えられるようになったため、例えば国境を越えて事業者がモノを購入する際、(売手側事業者へ VAT-ID を提示すればリバースチャージとなるため) 買手は付加価値税相当額を売手に支払う必要がない。そうして入手したモノを、国内で課税事業者に対して販売した後、課税当局へ納税することなく事業者が消えてしまえば(ミッシング・トレーダー)、税相当分を利得でき、リバースチャージはこのような詐欺的な犯罪に利用されやすいという側面があった⁽³¹⁾。このように、リバースチャージ事業者の事務負担の軽減や課税当局の執行可能性に配慮した制度であったが、免税で国境を越える取引が可能となったことによる問題も生じ、これに対しては現在でも様々な対策が模索されている。具体的な対策としては、1) リバースチャージの国内取引への適用、2) リバースチャージ取引を行った事業者と取引を行った国内事業者(買主)に連帯納付義務を課す、3) リバースチャージ取引を行った事業者と取引を行った国内事業者が付加価値税を直接国庫に支払う(リバースペイメント)等が検討されており、一部の国においてはこれらの対策の一部が既に制度化されている⁽³²⁾。

(31) 沼田・前掲注(27,24) 284 頁。なお、この国境を越える取引が繰り返し利用される場合を捉えて、回転木馬遁脱、あるいは、カルセール・スキームなどと呼ばれる。

(32) 沼田・前掲注(27) 285 頁。なお、我が国における昨今の金密輸の増加のように、性質は全く異なるものの、国境を越えた取引が免税(金は密輸されている結果、その価格に税を含まない)とされていることに起因する問題は今後も尽きることがないと思われ、それに対応した制度を検討していく必要がある。なお、EU では投資用金地金は非課税とされているものの、金取引による脱税を防止するため、金取扱事業者と

最後に、EU における国境を越えた役務提供取引に対する仕向地主義の拡大について見ていくこととする。電子商取引等（電子商取引、通信・放送）については、2003 年から消費者向け取引の一部及び事業者向け取引の全般について、2015 年から消費者向け取引のその他の取引について、順次、仕向地主義が適用される状況となっている。先ほど BtoC 取引について仕向地主義の拡大が遅くなった理由として、事業者の納税事務負担を挙げたが、2015 年からは、ミニワinstopショップ（MOSS）と呼ばれる納税の仕組みが始まっており、具体的には電子商取引等を行う国外事業者について、事業者の選択により、EU 域内の単一の国で納税し、当局間で税収を事後的に配分・清算することが可能となっている。このように、仕向地主義の拡大については、事業者の負担を軽減する仕組みについても併せて考慮されている。また、BtoB の役務提供取引については、2010 年に仕向地主義が原則とされるなど、仕向地主義による課税が拡大することにより、リバースチャージの対象取引も拡大してきている。

〔図 3〕

ヨーロッパの付加価値税に関する略年表 ⁽³³⁾	
1954 年	フランスで前段階税額控除方式の付加価値税導入
1967 年	欧州付加価値税第 1 次指令採択（欧州における付加価値税共通化の開始）
1977 年	欧州付加価値税第 6 次指令採択（欧州における共通の付加価値税の一層の進展）
1985 年	ホワイトペーパー（Completing the Internal Market—White Paper from the Commission to the European Council）公表
1993 年	国境管理、租税国境廃止

そうでない者との間の金取引についてのリバースチャージの規定が設けられている（VAT 指令 198 条）。

(33) 沼田・前掲注(23)及び 渡辺・前掲注(28)、西山由美「消費課税における競争中立性—『ガストン・シュール事件』を素材として—」税法 540 号 83 頁（1998 年）、吉村典久「VAT 導入の経緯—ドイツ売上税、フランス取引高税の展開と市場統合」税弘 60 巻 7 号 106 頁（2012 年）を参考として筆者作成。

2010 年	VAT パッケージにより、BtoB 取引については仕向地主義を原則とするルール（VAT 指令 44 条）が発効。
同 年	グリーンペーパー（Green Paper on the future of VAT—Towards a simpler, more robust and efficient VAT system）公表
2011 年	VAT 改革指針（コミュニケ）公表。原産地主義を目指すことを放棄、現実路線としての仕向地主義とすることを宣言
2015 年	VAT パッケージ指令により仕向地主義の対象が広がり、EU 域内の越境電子商取引も顧客所在地で課税となる。
2017 年	OECD International VAT/GST Guidelines 公表

第 2 節 EUにおけるリバースチャージ制度の概要

前説でも述べた通り、現在、EUにおける役務の提供の課税地について、BtoB 取引では原則として仕向地主義（役務を受ける事業者の所在地）とされている。他方、BtoC 取引では規定上は原則として原産地主義（役務の提供を行う事業者の所在地）とされているものの、課税地の判定について多くの例外条項が設けられ、電子商取引等（電子商取引、通信・放送）については仕向地主義とされるなど、仕向地主義により課税されている状況にある⁽³⁴⁾。

（1）BtoB の役務提供

VAT-ID 番号を持っている事業者に対して役務の提供を行う場合、その役務の提供は買手の事業者の所在地国が課税地とされる。ただし、例外として、不動産に関するサービスについては不動産の所在地、レストランにおける食事については実際のサービスの提供地が課税地とされる等の例外が存在する。また、

(34) 国境を越える役務の提供について、EUでは以前からこのような制度となっていたわけではなく、例えば 2002 年改正前の EC 指令においては、国境を越える電子商取引については原産地主義による課税を行っていたため、平成 27 年度税制改正以前に日本と同様に競争上の不均衡が生じている状況にあった。

(2) BtoC の役務提供

消費者に向けた役務の提供については、原則として売手事業者の所在地国が課税地とされるが、BtoB 取引よりも広範な例外規定が存在する。BtoB と同様に、不動産に関するサービスについては不動産の所在地、レストランにおける食事については実際のサービスの提供地が課税地とされる他、電子商取引等（電子商取引、通信・放送）については消費者の所在地とされており、多くの取引において仕向地主義が採用されていると言える。

EU の VAT 指令による内外判定基準の概略は上記のとおりあるが、BtoB 取引と BtoC 取引の区分は、買手が VAT-ID 番号を有しているかどうかが基準とされている。このため、実務上は取引に先立ち、VAT-ID 番号を持っているかどうかの確認が必要となる（インボイス制度との関係につき、次節参照）。

課税方式については、BtoC 取引の場合には、国外事業者が申告する制度となっているが、BtoB 取引についてはリバースチャージ制度が広範に採用されており、以下同制度について見ていくこととする。

まず、**supply of goods**（資産の譲渡）又は **supply of services**（役務の提供）の際の原則規定は、その譲渡を行った者又は役務の提供を行った者が納税義務を負うことが原則とされており（VAT 指令 193 条）、リバースチャージはその例外と位置付けられている。また、一定の条項（VAT 指令 194 条～199 条、202 条）に該当した場合（＝リバースチャージ対象である場合）を除いては、売手側が納付義務を負うことが規定されている。VAT 指令で規定されているリバースチャージ対象取引には、国境を越えた通常の BtoB 取引に適用されるもののほか、脱税回避のためのものや、三角取引に対するものが存在する。BtoB 取引について仕向地主義原則が適用される役務提供取引についてリバースチャージ規定（VAT 指令 196 条）を見てみると、「国外事業者が、役務の提供者として一定の取引（BtoB 取引について仕向地主義原則が適用される役務提供取引）を行った場合には、買手である事業者に対して課税される」とされている。このため、リバースチャ

ージ対象取引を行う売手は、自ら買手所在地国の付加価値税を徴収して納付するという煩雑さから解放され、買手側所在地国の課税当局にとっても、国内事業者に対して課税することとなるため執行が容易となる。リバースチャージの対象は、VAT 指令 196 条のように、全ての加盟国に適用される条項がある一方、加盟国の任意によりリバースチャージ対象取引として採用できる制度（194 条等）があり、国によって異なっているが、VAT 指令 196 条の対象となる取引以外の役務提供取引も含めて、実際には、より広範にリバースチャージが制度として採用されている⁽³⁵⁾。

第 3 節 インボイス制度との関係と予見可能性の確保

前節において述べた通り、EU の VAT 指令においては、国外に設立された事業者が課税事業者に対して行う役務の提供について、その買手（受益者）である課税事業者が納税義務者となる（リバースチャージ制度）。この制度の背後には、インボイス制度が不可欠なものとして機能している。

国境を越えた役務の提供をする場合に、売手から見れば同じ国に対して役務の提供をしたとしても、その相手が事業者か消費者かにより扱いが異なっており、相手が VAT-ID を持つ事業者であれば、原則としてリバースチャージ対象取引となる。また、そうでない場合には自らが納税者となるため、この取引の区分は、相手に請求する金額（税込金額を請求するのか、それとも税抜でよいのか）を決定する必要から取引前に確定させる必要がある。このため、実務上は取引に先立ち、必要に応じて VAT-ID を持っているかどうかの確認を行うこととなる。しかし、買手が実際に VAT-ID を持っていたとしても、それを伝えなければ売手としてはリバースチャージ対象取引であることを認識することができないため、買手が VAT-ID を個別に売手に伝えていない限り、売手はその者を課税事業者でない者（消費者）として見なすことができるという規定が置

(35) 溝口文子『EU 付加価値税の実務』186 頁～189 頁（中央経済社、2017 年）。

かれている (VAT 実施規則 18 条 2 項)⁽³⁶⁾。また、買手の VAT-ID を入手できたととしても、それが偽りである可能性もあるため、相手方の VAT-ID の真実性について、必要に応じて VAT-ID をインターネットにより検索し、公表されている事業者情報と照らして確認することとなる。

このようにして、取引がリバースチャージとなることが確定したら、次に売手はインボイスにその旨を記載することが求められる。インボイス記載事項としては

- ・請求書発行日
- ・請求書の通し番号
- ・売手の VAT-ID
- ・売手及び買手の名前及び住所

など VAT 指令 226 条により記載事項が法定されているが、リバースチャージが対象の取引を行う場合にはこれに加えて、「Reverse Charge」の表示を行うこととされている (同条 11a 号)。また、買手が課税事業者であることを担保するため、リバースチャージ取引では、買手の VAT-ID も記載事項として求められる (同条 4 号)。VAT 指令は、EU 各国に共通する制度枠組みを示したものであり、各国の取扱いが異なることはありうる。しかし、基本的には、インボイスに付加価値税を記載することにより売手が負うこととなる付加価値税の納税義務について (VAT 指令 203 条)、インボイスに「リバースチャージである旨」及び「買手の VAT-ID」の記載を行うことにより、売手は納税義務から解放されることを意味している。これは、インボイスに記載した税額について、本来売手が払うべき税を、リバースチャージにより買手が代わって納付することとなり、そのことをインボイスを通じて売手側から買手側に通知していると言える。

(36) 欧州委員会「2015年に施行される、電気通信サービス、放送サービス、電子サービスの提供地に関する EU VAT の改正に関する注釈書 (日本語版)」(2014年)。

第 4 節 我が国制度との相違

ここで、EU の制度と我が国制度との相違点をリバースチャージに関するものを中心にまとめておきたい。まずは、国境を越えた取引について、EU のほうが広く仕向地主義が採用されていると言える。EU は BtoB 取引の原則を仕向地主義としており、また、BtoC 取引について規定上は原産地主義を原則としているものの、実際には多くを仕向地主義による課税としている。一方で、我が国では、国境を越えた取引のうち、電気通信利用役務の提供は仕向地主義を採用しているものの、役務の提供が行われた場所が明らかではない場合のバスケットクローズとしては原産地主義が採用されている。また、EU では、国境を越えた BtoB 取引について、仕向地主義の採用と併せて広くリバースチャージ制度が採用されてきているが、我が国におけるリバースチャージ制度は、その範囲が事業者向け電気通信利用役務の提供（及び特定役務の提供）に限定されており、かつ、当分の間の措置として課税売上割合 95%以上の事業者であれば不課税取引と同様の扱い（リバースチャージ取引については、「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」を同額とみなして申告対象から除外）となるため、実務上は適用の範囲が更に限定されていると言える。

また、課税取引とされるもののうち、リバースチャージ取引とそうでない取引の区別について、EU では買手側のステータスを VAT-ID の有無により区別し、買手側が VAT-ID を持つ課税事業者である場合にリバースチャージの対象となるのに対して、我が国では買手側が課税事業者か否かというステータスではなく、取引の性質や取引条件等により区別することとしている。これにより、消費者と事業者どちらにも販売する場合、EU の制度では消費者と事業者どちらにも販売するかによりリバースチャージか否かが決定するのに対して、我が国の制度は、「消費者向け電気通信利用役務の提供」として最初からリバースチャージの対象外であることが確定するため、消費者と事業者いずれにも販売する場合であれば、相手方の属性を意識せずに取引を行うことができることを意味

している⁽³⁷⁾。

インボイス記載事項との関係について、EU ではリバースチャージの対象取引についてインボイスにその旨が記載されることとなっているため、インボイス記載の通知によって確認することができる。そもそも EU では、仕入税額控除をするためにはインボイスの保存が要件であり、リバースチャージ対象取引であってもそれは同じである。EU では、売手が買手の VAT-ID を確認することにより、リバースチャージの対象であることが決まる。換言すれば、売手は自らの納税義務から開放されるためのアクションとしてこのインボイスの記載及び通知が存在しているともいえる。我が国におけるリバースチャージ制度も EU と同様に、取引時に売手側から通知されることとなっているものの、規範的な義務にとどまり、また、その通知の有無自体は課税方式（リバースチャージか否か）に影響を与えないこととされている。更に、我が国で将来予定されているインボイス制度の導入後においても、その通知についてはインボイス記載事項とはされておらず、そもそもリバースチャージ取引についてインボイスの交付義務が課されていないため、リバースチャージ制度はインボイス制度とは切断して位置づけられているといえる⁽³⁸⁾。

事業者免税点制度との関係について、EU にも小規模事業者の免税制度が設けられているが、これは「課税地となる加盟国で設立されたのではない事業者による資産の譲渡及び役務の提供」を適用対象外としている（VAT 指令 283 条 1 項 c）ことから、原則として国内事業者のためだけに設けられた制度であり、国境を越えて行われる取引については、そもそも適用されることがない⁽³⁹⁾。他方で、我が国の事業者免税点制度は、課税対象取引について基準期間の課税売上高等が一定額以下であれば、誰でも免税事業者となることができる。このた

(37) 我が国の消費税制度から見ればその通りであるが、国境を越えて行う取引を前提とした場合に、売手から見れば、取引相手国毎に租税制度が異なるため、買手側の所在地国がどこかということ自体の確認は必要となる。

(38) 平成 28 年度税制改正による改正後の消法 5 条 1 項、57 条の 4 第 1 項柱書。前掲注(26)参照。

(39) 溝口・前掲注(35)220 頁・221 頁。

め、日本に向けて国境を越えた取引を行う売手側事業者がそもそも免税事業者という状況が存在し、免税事業者から国内事業者に対する電気通信利用役務の提供がリバースチャージとなることを予定している制度であると言える。これは先に述べたインボイス制度を付加価値税制度の中にどのように位置づけるかとも関係しており、インボイスを重視する EU の制度では、売手である免税事業者には本来納付すべき税は観念されないため、免税事業者からの税を買手に転換してリバースチャージとすることは論理的でなく、あくまで売手と買手双方が課税事業者である場合に、その納付責任を転換するという位置づけであると考えられる⁽⁴⁰⁾。他方で我が国は、インボイス制度導入後においても、リバースチャージ対象取引についてはインボイス制度導入前と同様の扱いとなっており、対象取引については、売手が免税事業者であっても買手においてリバースチャージにより課税することがあり得るし、その取引については、売手におけるインボイスの交付及び買手におけるその保存、また、インボイス上のリバースチャージ対象である旨の記載は求められておらず、関係が切断されているといえる。西山教授は我が国の制度を捉えて「納付責任の転換でなく、納税義務の転換とすることは、リバースチャージを徴収の便宜のための特別措置という位置づけでなく、課税要件である納税義務者の拡張という、消費課税制度根幹の変更であり、実際的な効果としては、より確実な徴収を確保できることになる。」⁽⁴¹⁾と述べておられるが、インボイスとの関係が切断されているからこそ、売手ではなく買手に納税義務を課す制度となったとも言えよう。

第 5 節 小括

本章では、付加価値税について我が国よりも早くから導入されている EU の制度を概観した。歴史を振り返れば、国境を越える EU 域内取引について、当

(40) 西山由美「改正指令による EU 付加価値税の制度—日本の消費税にかかわる問題を中心として—」税務事例 42 卷 3 号 39 頁 (2010 年)。

(41) 西山・前掲注(18) 100 頁。

初は原産地主義の採用による域内統一的な制度構築を目指していたが、付加価値税率等の統一が困難であったため、現在では仕向地主義による課税が広く採用されている。我が国の平成 27 年度改正も、EU を先例として見直されたものであったが、我が国の改正は仕向地主義採用の範囲が電気通信利用役務の提供に限定されており、これに伴って、リバースチャージ方式の適用範囲も限定的なものとなっている。また、EU の制度は、売手側の納付責任を一定要件の下、買手側に転換する制度であるが、我が国が採用した制度は、そもそも買手側の特定仕入れについて課税対象とし、買手側に納付義務を課す制度として設計されている。

インボイスとの関係でみれば、我が国が平成 27 年改正当時、インボイス制度を前提とした制度が採用不可能であったとはいえ、インボイス制度導入後も現在のところインボイスから切断した制度を予定しており、買手側の予見可能性を担保する措置についてインボイスに全面的に依拠している EU の制度とは大きな隔りがある。具体的には、リバースチャージである旨の通知を、インボイス記載事項としている EU に対して、我が国ではインボイスとは別途の規範的通知にとどまっており、また、リバースチャージ対象取引についても、EU で採用されている VAT-ID を用いた BtoB 取引と BtoC 取引の区分けの方法を我が国では採用していない。これら EU と我が国の制度の差異は、インボイス制度を付加価値税制度の中にもどのように位置づけるかとも関係しており、よりインボイスを重視する EU の制度と我が国制度との違いともいえる。我が国において導入が予定されているインボイス制度ではあるが、売手及び買手の予見可能性確保の観点からは、我が国では仕向地主義の採用を限定的にしたからこそ、インボイスとの関係を切断したリバースチャージ制度が採用できたと考えられる。

第 3 章 非居住者課税に係る源泉徴収制度と 予見可能性

第 1 節 源泉徴収制度における予見可能性

本章では、リバースチャージ制度との比較検討のため、源泉徴収制度における予見可能性について考察を行いたい。これは特に、国境を越えて行われる取引に係る消費税のリバースチャージ制度と、非居住者に対して支払が行われる場合の所得税の源泉徴収制度について、国外に所在する者から税を徴収することの困難性を克服するための制度として、類似点を見出すことができるからである。

所得税において採用されている源泉徴収制度としての徴収納付とは、租税の徴収方法のうち、納税義務者以外の第三者に租税を徴収させ、それを国に納付させる方法を指す⁽⁴²⁾。源泉徴収制度については、第三者に税の徴収納付義務を課すことが憲法 14 条（法の下での平等）に違反するかどうか、納税義務者以外の第三者に補償を与えることなく徴収納付義務を課すことが憲法 29 条 3 項（公共利用と正当な補償）に違反しないかについて争われてきたが、いずれも憲法違反ではないと考えられている⁽⁴³⁾。

(42) 金子・前掲注(7) 926 頁。

(43) 最大判昭 37 年 2 月 28 日刑集 16 卷 2 号 212 頁。判決では憲法 29 条との関係について、「源泉徴収制度は、給与所得者に対する所得税の徴収方法として能率的であり、合理的であって、公共の福祉の要請にこたえるものといわなければならない（中略）この制度のために、徴収義務者において所論のような負担を負うものであるとしても、右負担は同条 3 項にいう公共のために私有財産を用いる場合には該当せず、同条項の補償を要するものでもない。」としている。また、憲法 14 条との関係について、「租税はすべて最も能率的合理的な方法によって徴収せられるべきものであるから、同じ所得税であっても、所得の種類や態様の異なるに応じてそれぞれにふさわしいような徴税方法、納付時期等が別用に定められることはむしろ当然であって（中略）法は給与の支払をなす者が給与を受ける者と特に密接な関係にあつて、徴税上特別の便宜を有し、能率を挙げ得る点を考慮して、これを徴収義務者としているのである。（中略）これに基づいて担税者と特別な関係を有する徴税義務者に、一般国民と異なる特別の義務を負担させたからとて、これをもって憲法 14 条に違反するということはできな

源泉徴収は、納税義務者から租税を直接徴収することが困難である場合や、能率的かつ確実に租税を徴収する必要がある場合等に、租税の徴収の確保のために採用されている方法である。源泉徴収義務は、国税通則法 15 条 1 項に規定される納税義務として、その支払者が納税者（国税通則法 2 条 5 号）となる一方で、その租税債務を実質的に負担するのは法律上の納税義務者（支払者）ではなく、支払者から支払を受ける者となる。また、国税通則法にいう「源泉徴収による国税（国税通則法 2 条 2 号）」は、源泉徴収の要件の充足と同時に自動的に確定することとされている（国税通則法 15 条 3 項 2 号）。この自動確定となっている点については、金子教授によれば「これらの租税の課税標準額が通常は明確であり、しかも税額の計算きわめて容易であるため」⁽⁴⁴⁾とされている。このように、支払者は法律上の納税義務者として、国を相手とした公法上の債権債務関係が生じる一方で、支払者と受給者（本来の納税義務者）との間には、基本的には私法上の債権債務関係が存在するに過ぎず、そこに国が立ち入ることはできない。このように、源泉徴収制度では「あるべき納税額」を受給者、支払者のいずれかが納めるという制度とはなっておらず、納税義務者が受給者ではなく支払者となっているため、国を含めた三者の関係がそれぞれ別個に成立しているところに源泉徴収制度の特徴がある。本制度は様々な場面で租税の徴収の確保のために機能するが、特に非居住者又は外国法人に対して課税される場面に着目すれば、確実な税の徴収という意味において源泉徴収制度が果たす役割が大きい。国内で発生した所得に対して課税されることなく国外に持ち出されてしまうと、特に国内に何ら拠点を持たない納税者に対しては、課税当局の徴収が困難となるからである。国境を越えた取引に対しては、国外に所在する納税者の自発的な申告に期待した場合、それがなされないときの徴税方法が限られているため、源泉徴収による方法が広く採用されている。また、その所得の内容によっては源泉分離課税として、そもそも国外に所在する納税

い。」としている。

(44) 金子・前掲注(7)928 頁。ただし、金子教授も、「(課税標準額が)明白でない場合や、(税額の計算が)容易でない場合も少なくない。」と言及されている。

者と課税当局が接触を持たずに納税徴収が完結する場合も存在している。

このような徴税の便宜を図る場面で用いられる源泉徴収制度が特別の手続きを経ない「自動確定の国税」とされるのは、先にも述べた通り、通常は「課税標準が明確」であり、「税額の計算が容易」であるためと説明される。このため、ある支払等がなされる場合において、これが法律上源泉徴収の対象になるかならないか、徴収すべき税額がいくらであるということが、法令の規定により客観的に明らかであって争う余地が生じない状態であることが前提として必要とされており⁽⁴⁵⁾、より具体的には、その支払が源泉徴収の対象か否かが、支払う段階で、支払者にとって判明している（予見可能である）ことが制度として求められているといえる。このように、源泉徴収の対象となっている所得や税額については特に問題となるところがないことを前提にして、納税義務者が制度上、受給者から支払者にシフトされている。しかし、実務においても、源泉徴収すべきところ失念してしまい、事後的に源泉徴収すべきことが判明した場合や、そもそも源泉徴収対象取引であることを気付かず金銭を支払ってしまうなど、取引当事者間では源泉徴収の有無について問題となることも多いと思われる。このように、制度の前提としての、「支払者における予見可能性」が満たされなかった具体的事例について次節で取り上げてみたい。

第 2 節 源泉徴収義務者の予見可能性をめぐる裁判

本節では、源泉徴収義務者の予見可能性を問題として争われた裁判として、東京高裁平成 23 年 8 月 3 日判決及び東京高裁平成 28 年 12 月 1 日判決について注目したい。これらの裁判における事案の概要及び判示の内容は以下の通りである。

(イ) 東京高裁平成 23 年 8 月 3 日判決に係る事案の概要及び判示

本件は、非居住者に対する不動産の譲渡について、譲渡人が非居住者で

(45) 雄川一郎「源泉徴収に関する争訟」租税 2 号 139 頁（1974 年）。

あることを譲受人が認識せずに行われた取引であると主張する原告（譲受人）の源泉徴収義務の有無が争われた事案である。

具体的事実関係としては、土木工事等を行う会社 X は、国内に所在する土地等を米国に住所を持つ A から購入することとしたが、A は、本件土地等の売買にあたり、本来の住所地である米国に不動産の登記上の住所を移すことによる手続きの煩雑さを回避するため、住民登録上の住所をいったん日本国内に移して取引をすることとしていた。実際に、本件土地に係る登記上の権利者 A の住所は、米国から国内に移転されたものを示すものであるなど、取引における関係書類は、A が国内に住民登録上の住所を有する旨を示すものとなっていた。本件は、このような事実関係の下、源泉徴収せずに行われた対価の支払に係る源泉徴収の告知処分の取消しを求めて争われた事案である。

判決では、支払者が非居住者性の判定義務を負うとすれば取引の安全を害し、国民に財産的犠牲を強いる、との原告の主張に対して、「支払者は、通常、不動産の譲渡に関する交渉、契約締結及び契約の履行を通じて受給者の国内における住所等を容易に把握し得る特に密接な関係」にあるとし、「本件源泉徴収制度は、非居住者等が不動産を売却する場合における所得税の徴収方法として能率的であり、合理的であって、支払者においても格別の負担を強いるものでもないから、その合理性があったといえることができる。」として、制度自体の合理性を示した。また、支払者が非居住者性の判定義務を負うのは、予見可能性がある場合に限られる（義務規定を限定適用する）、との原告の主張に対して、「通常要求される調査を尽くしてもなお売主が非居住者の該当性について疑義が残る場合には、買主において、源泉徴収義務に相当する額の支払いを留保し、又は、この点について特約を締結するなどして、その源泉徴収義務に備えることも可能であるから、支払者に不当なリスクを負わせるものとはいえない」として、「法令上に記載のない『期待可能性』ないし『予見可能性』といった要件を設けて源泉徴収制度を限定解釈（限定適用）する必要はないというべきである。」

「このような買主の主観的事情によって売主の確定申告における納税額が左右されてしまえば、かえって制度としての明確性を失うことになる」として、所得税法が、法の限定解釈による源泉徴収義務が不存在を予定しているとは解することはできないと結論づけている。

なお、裁判において国側は、「原告の主張は、源泉徴収義務の要件について『期待可能性』、『予見可能性』という法律に明文のない新たな要件を追加するものであって、独自の見解である。原告主張のような要件を追加すると、源泉徴収義務の成否が曖昧になるばかりか、支払者において『期待可能性』、『予見可能性』を欠くとされた場合、課税庁は、支払者からも売主からも所得税を徴収することができなくなり、税負担の公平と適正な課税の確保を図ろうとした源泉徴収制度の趣旨を没却してしまう。」と主張している。法令からも、予見可能性のような要件を導くことは不可能であり、課税庁の主張として尤もなものであると思われる。ただし、裁判所は結論において国側の主張を認める一方で、結論の導出を制度の趣旨からではなく、具体的な事実認定から行い原告の帰責性を判断している点において、そのバランスを取ったものと考ええる。

本判決をめぐる議論の中には、本件は土地等の取引が高価であって、買主は売主の住所・居所に強い関心を有するのが通常だということが判示の裏付けとされている点につき、「今後、国際的電子商取引の普及に伴い、受給者に非居住者性の判定を支払者に義務付けることが酷な事例が出てくることも予想される。その場合には、具体的事例に即して、『正当な理由』の有無について検討する必要がある。」とする見解⁽⁴⁶⁾があるほか、所得税法上の住所が住民登録の有無によるものでなく不確定概念であり、「通常要求される調査を尽くした結果、売主が非居住者の該当性について疑義がないと判断した場合であれば、実は売主が非居住者であった場合に、源泉徴収義務が免除され得るのであるか。」と判決に疑問を呈した上で、「非居住

(46) 駒宮史博「判批」『租税判例百選〔第6版〕』134頁・135頁（有斐閣、2017年）。

者に対して土地等の対価を支払う者の源泉徴収義務に関しては、受給者に対して自身が非居住者であること（若しくはそうでないこと）を支払者に知らせることその他の情報提供は何も義務付けられていない。」として、売手の予見可能性を高めるための方策としての買手からの情報提供の必要性に言及している見解⁽⁴⁷⁾もある。

(ロ) 東京高裁平成 28 年 12 月 1 日判決に係る事案の概要及び判示

本件も上記(イ)と同様、非居住者に対する不動産の譲渡について、非居住者であることを認識せずに行われた取引であることを主張する原告の源泉徴収義務の有無が争われた事案である。

具体的事実関係としては、外国籍である A は、東証一部上場の不動産開発業者である原告 X に、日本国内に保有する不動産を譲渡することとしたが、A は外国人との結婚により外国籍を取得し、海外へ移住した者であり、本件譲渡の時点において日本国籍喪失の届出未済、日本における住民登録もなされていた。また、契約に先立つ土地の境界確認書において、A は住所地として国内住所を記載していた。原告 X の担当者は、A を国内居住者であると認識していたが、その後 A の居住者性について社内からの指摘を受けたため、A が非居住者であることを直接確認することとし、実際に A から、国内居住者であり日本で所得税や住民税も納めている旨の回答を受けていた。なお、譲渡代金については A 指定の外国金融機関の口座へ振り込みが行われ、振込時の受取人住所欄には、国外の住所が記入されていた一方で、その際 A が作成した領収書には、国内の住所が記載されていた。本件は、このような事実関係の下、源泉徴収せずに行われた対価の支払に係る源泉徴収の告知処分の取消しを求めて争われた事案である。

判決では、「当時、本件建物に電話をかけても繋がらず、本件建物を三、四回訪問しても不在だったのであり、(中略) A が、約 1 か月にわたり、渡米し、Z14 (筆者注：原告 X の担当者) はこれを認識していたというので

(47) 伊藤雄太「源泉徴収義務者の注意義務—非居住者から土地等を買受ける場合を中心に—」税法 570 号 17 頁 (2013 年)。

あって、A が、Z14 に対し、以前米国で生活した旨を説明していたことを併せて考えれば、原告の担当者は、例えば、A が米国と日本を行き来するなどしている可能性をも踏まえて、A の非居住者性を検討する必要があった（中略）さらに、A が、本件代金を 26 口に分割して本件米国口座に振込送金することを依頼しており（中略）原告の担当者は、A の住所として、本件米国住所を本件送金依頼書に記載していたことに鑑みれば、原告の担当者は A が非居住者である可能性をも踏まえて、A に対し、その具体的な生活状況等（例えば、A の出入国の有無・頻度、米国における滞在期間、米国における家族関係や資産状況等）に関する質問をするなどして、A が非居住者であるか否かを確認すべき注意義務を負っていた」とした上で、原告 X 及びその担当者について、「A が『非居住者』であることについて確認すべき本件注意義務を尽くしたということではできず、同事実関係に照らすと、その確認のため A に対してその生活状況等を質問することが不動産の売買取引をする当事者間において取引通念上不可能又は困難であったということも、当該質問等をして確認できない結果に終わったということもできないというべき」として、源泉徴収義務を負っていたと結論付けている⁽⁴⁸⁾。

本判決をめぐる議論の中には、源泉徴収義務の範囲について「限定解釈の余地が一切ないのであれば、注意義務に関する事実は主張自体失当であるとして判断せずに請求を退ければよいはずである。そうすると、判旨のような詳細な事実認定を行った本判決は、注意義務を尽くしていた場合には源泉徴収義務を負わないとの法解釈について、少なくともその余地があることは示唆していると理解せざるを得ない。」とする見解⁽⁴⁹⁾があるほか、

(48) 裁判において国側は「源泉徴収制度の適用における非居住者該当性の判断について、支払者（買主）や受給者（売主）の主観的な事情を源泉徴収義務の成否の要件とすることは、源泉徴収義務の有無を曖昧なものとし、その成否の判断を極めて困難なものとする」として平成 23 年 8 月 3 日判決と同様、主観的事情の排除の必要性を主張している。

(49) 南繁樹「判批」ジュリ 1489 号 10 頁（2016 年）。

「Xの善管注意義務違反の判断には疑問を抱く。源泉徴収制度の制度趣旨を踏まえると、通常一般人の源泉徴収義務者の善管注意義務の水準を、弁護士（紹介請求権を有する）や税理士（税務代理権限を有する）といった法的な専門家に求める水準と同列に扱うことは徴収義務者に過酷な負担を強いることになる。課税当局が調査権を行使しても非居住者性を調査するのは困難であり、課税逃れが生じてしまい公平を担保できないから当該源泉徴収制度が導入された経緯を裁判所は考慮すべき」として、買手の予見可能性には限界があることに言及する見解⁽⁵⁰⁾がある。

上記のいずれの判決も、課税庁側の主張が認められており、源泉徴収義務が否定されたわけではないが、相手方が非居住者であることを確認することが難しい場合であっても源泉徴収義務は免れないと、課税庁の見解に沿った判示がされているわけではなく、むしろ、相手方が非居住者であることを予見できなかったことにつき納税者に帰責性がない場合には、源泉徴収義務自体が存在しないことの可能性を示唆したものといえる。また、一般論ではあるが、所得税について、ある所得が源泉徴収制度の適用対象となるか否かについて疑義がある場合、「源泉徴収制度が徴税と納税の便宜的制度として、ある所得に対する国税が自動確定するといいうるほどに客観的にその適用対象性が明確であることを前提に、すでに検討した法的擬制がはたらく機能することに鑑みれば、源泉徴収制度は上記のような場合には適用されず、当該所得に対する国税の一般の原則的な確定・納付の手続が適用される、と解釈すべき」⁽⁵¹⁾との見解も見られる。もちろん、このような見解は制度を著しく不安定にし、悪意のある納税者にとって税の潜脱の機会を増やしてしまうことにもなるため、制度の考え方としては採用し難いと考える。しかし、実際の裁判では制度趣旨ではなく、個々の事実認定によって争われており、このことは、納税者にとって予見しがたい取

(50) 増田英敏「判批」TKC 税務情報 26 巻 5 号 29 頁（2017 年）。

(51) 福家俊朗「源泉徴収制度の法的論理構造の検討—租税法律関係と源泉徴収制度—」租税 11 号 112 頁（1983 年）。

引に対して課税することの難しさを示しているように思われる。

第 3 節 リバースチャージ制度と源泉徴収制度

第 1 章第 1 節で見た通り、リバースチャージ制度が採用された理由は、執行管轄外に所在する国外事業者に対する徴収が確実でなく、また、それを利用した不正が懸念されたことにあった。同じように、第 1 節で見た源泉徴収制度についても、能率的かつ確実な租税の徴収の確保のために採用されている徴収納付の分類とされ、特に非居住者等に対する支払に源泉徴収制度を採用していることの趣旨からすれば、両者は近い制度ということが出来る。本節では、このようなリバースチャージ制度と源泉徴収制度の比較検討を行いたい。

まず、両制度の共通点としては、いずれも徴収の便宜の観点から設けられている制度ということが出来る。特に、国境を越えた取引については、執行管轄外に所在する納税者に対しての徴収が困難であり、納税義務者を制度上、国内に移すことにより、課税当局が国内に所在する者に対して執行をすることが出来るという点では両者は類似している。また、国境を越える取引に対してこのような徴税の方法とすることが、能率的かつ確実に租税を徴収するためにも必要だということができる。

リバースチャージは、納税義務を売手から買手に転換して（＝Reverse）、税を課す（＝Charge）こととされ、徴収の便宜という制度の趣旨からすれば文字通りであるが、我が国の制度においては、売手側が納めるべき税を、買手側が売手に代わって納付することとはされていない。すなわち、売手側が本来の納税義務者と観念されるわけではなく、あくまで課税の対象は特定仕入れを行った買手側であり（消法 4 条 1 項）、買手が納税義務者とされている⁽⁵²⁾。また、

(52) 我が国のリバースチャージ制度は、国外事業者（売手）が免税事業者であるか否かにかかわらず、買手が課税事業者であれば課税される（経過措置により、当分の間申告対象から除外される場合あり）。他方で、EU の制度は、売手がそもそも免税事業者ということが観念されていない。また、制度としてリバースチャージ対象取引でもインボイスにその税額を記載することとされているため、我が国の制度の立て付け

リバースチャージ制度は、申告納税方式として、課税期間に係る消費税の申告によりその税額が確定することとされており（国税通則法 16 条 2 項 1 号）、支払と同時に税額が自動確定する徴収納付の一類型である源泉徴収制度とは、その位置付けが異なっている。また、このことは、取引当事者間における税の扱いの面でも相違している。買手側が売手側への支払の際に税額相当分を留保しているという点では、両制度は似ていると見ることもできるが、リバースチャージ制度では、その対象取引について売手側には課税されない。仮に売手側に課税するとした場合と比べて税額相当分、価格に転嫁されない結果となるものの、結果としては売手側は税を意識することがないため、支払われる対価は単なる取引価格となり、それ以上の意味を持たない⁽⁵³⁾。つまり、リバースチャージでは、売手の税が免除されて買手に転換されることは、制度が持つ意味を読み解いた結果であり、その結果として税抜価額になっているにすぎない。他方の源泉徴収制度では、所得税の本来納税義務者の「税金」を、第三者（徴収納付義務を負わされた者）が支払の際に差し引いてプールしておき、それを徴収納付していることとなるため、取引価額の中の税の位置づけは明確なものとなっている。

国境を越えた取引については、例えばインターネットを通じて取引が完結し、それが国境を越えているのか否かが判然としない取引も想定される。前節では、源泉徴収制度については、ある所得が源泉徴収制度の適用対象となるか否かについて疑義がある場合に源泉徴収制度の対象とはならない可能性がある旨の裁判例を紹介した。リバースチャージ制度は、そもそも徴収納付の制度ではなく、本来納税義務者がそもそも買手としてより明確に規定されているため、構造的にリバースチャージ対象取引の課税関係に売手が登場せず、源泉徴収制度と同

とは性質が違っている。この点については、EU との比較において更なる研究の必要性を認識しており、引き続き研究に取り組みたい。

- (53) リバースチャージ対象ではない一般的な消費税の課税取引は、課税資産の譲渡等の対価は税込価額でやりとりがなされ、そこに含まれる消費税相当分は預り金的な正確を有するとされるが、その場合であっても、預った税をそのまま納付することが前提とされているわけではない一方で、源泉徴収制度では、税額をそのままを納付するため、より税金としての性格が強調される。

様の解釈をあてはめることはできない。しかし、源泉徴収制度において前節で示した判決が示す通り、国境を越えた取引において、納税義務者としての予見可能性が十分でない場合に課税できないとまでは言えないとしても、制度を構築するに当たっては、予見可能性が求められることを示しているのではないか。

第 4 節 小括

本章では、国境を越えて行われる取引に係る消費税のリバースチャージ制度と、非居住者に対して支払が行われる場合の所得税の源泉徴収制度について、比較検討を行った。両制度は、国外に所在する者から税を徴収することの困難性を克服するための制度としての類似点を見出すことができ、いずれも制度の前提としては、リバースチャージの対象となる取引あるいは源泉徴収の対象となることについて、取引時に当事者双方が認識していることが求められる。しかし、実際にはそうでない場合も考えられ、第 2 節で取り上げた源泉徴収義務者の予見可能性を問題として争われた裁判の判決を見ると、取引の相手方が非居住者であることを確認することが難しい場合であっても源泉徴収義務は免れないと判示されているわけではなく、むしろ、相手方が非居住者であることを予見できなかったことにつき納税者に帰責性がない場合には、源泉徴収義務自体が存在しないことの可能性が示唆されている。

国境を越えた取引についてこれらの制度が適用される場面では、現実としてそれが国境を越えているのか否かが判然としない取引も想定される。確かにリバースチャージ制度は、本来納税義務者がそもそも買手としてより明確に規定されているため、構造的にリバースチャージ対象取引の課税関係に売手が登場せず、源泉徴収制度と同様に考えることはできない。しかし、源泉徴収義務の有無をめぐる判決が示す通り、国境を越えた取引において、納税義務者にとっての予見可能性が十分でない場合に課税できないとまでは言えないとしても、少なくとも今後の更なる改正を考えた場合、制度を構築するに当たっては、予見可能性が求められることを示しているのではないか。

第 4 章 今後のリバースチャージ制度を めぐる検討

第 1 節 予見可能性の観点から考えるリバースチャージ制度

平成 27 年度税制改正において、国境を越えた役務の提供に係る消費税の課税関係は大きく改正された。まず、内外判定基準の見直し対象について、「電気通信利用役務の提供」に限定して仕向地主義が採用された。また、リバースチャージ方式の対象である「事業者向け電気通信利用役務の提供」については、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とされた。これらの一連の改正は、EU と比較しても、また、当初我が国で議論されていた内容と比較しても、限定されたものとなっていた。

これらの改正のうち、リバースチャージ取引における買手側の予見可能性の観点からは、リバースチャージ取引を行う国外事業者に対して、リバースチャージである旨の通知義務が課されている。しかし、この通知を行う事業者の範囲には免税事業者である国外事業者も対象として含まれることに加え、(免税事業者が含まれるため当然のことではあるが) 通知義務は罰則のない義務付けであるため、本来は買手側の予見可能性を確保するためのこの通知が適切になされない場面も考えられる。その一方で、改正自体が限定的であったため、リバースチャージ対象となる取引も限られており、事業者が消費税の課税関係に注意をすべき取引も、電気通信利用役務の提供としてインターネット等を通じてサービスを受ける場面に限定されている。具体的には、リバースチャージの対象取引である、「取引の性質から事業者向けであることが明らかなもの」は、インターネット広告等に実質上限定されており、また、「取引条件等から電気通信利用役務の提供を受ける者が通常事業者に限られるもの」としてリバースチャージ対象取引となるものについても、基本的には相対取引のものであるので、相互の確認を通じて課税関係も確認可能である。このため、現行の制度の

下でのリバースチャージ制度は、買手の予見可能性の観点からも特段大きな問題なく動いていると考えられる。なお、予見可能であることの前提として、そもそも相手方が国外事業者であることを認識できることが必要であり、特にインターネット等を通じた取引の場面においては相手方が国外事業者か否かが判然としない取引も想定されるが、この点も、現在の電気通信利用役務の提供の範囲が限定されていることにより、大きな問題にはなっていないものと思われる。

また、買手の予見可能性について、消費税法基本通達 5-8-2（特定資産の譲渡等の表示義務）では「特定資産の譲渡等（中略）を行う国外事業者は、当該国外事業者が課税事業者であるかどうかにかかわらず、当該特定資産の譲渡等に係る特定課税仕入れを行う事業者が法第 5 条第 1 項《納税義務者》の規定により消費税を納める義務がある旨を表示しなければならないことに留意する。（注）当該表示義務の履行の有無は、当該特定資産の譲渡等を受ける事業者の納税義務には影響しない。」とされている。本通達の注書きが示すとおり、仮に国外事業者が取引に際して義務付けられている通知を怠ったとしても、リバースチャージ対象取引であれば、通知の有無にかかわらず課税されることとされており、買手側の事業者が予見可能であることを制度が予定している（予見不可能なことは想定していない）ことを示しているのではないか。

次に、リバースチャージ制度と将来導入が予定されているインボイス制度との関係について、予見可能性の観点から再度考えてみたい。まず、インボイス制度を前提としない現行制度の場合、本来リバースチャージ対象とされる取引を、買手側がリバースチャージ対象と認識しないケースとして、次の 2 通りが考えられる。

- ① 課税対象取引であることは認識しているが、売手が納税義務者となる取引であると認識
- ② そもそも国外取引（課税対象取引ではない）と認識

この場合、①については、税込価格で取引しているとの認識（リバースチャージによる課税はなく、仕入税額控除はできると認識）であるため、取引価格

を修正してもらえなければ、買手側の事業者に損失⁽⁵⁴⁾が生ずることとなる。また、②については、対価に消費税額相当分は含まれていないため、取引価額自体は正しく、当初から仕入税額控除ができないと買手が認識している点では①のような損失は生じない（リバースチャージとなっても、課される税と仕入税額控除で相殺される）が、課税売上割合 95%未満の事業者については全額を仕入税額控除できるわけではないので、リバースチャージ取引として課税されることによる損失が生ずる可能性がある。このように、ある取引がリバースチャージ対象取引であるにもかかわらず、買手側がそれを認識できていない場合には、当初想定していない税負担が発生することとなるため、取引時点において買手側が予見可能であることは重要である。また、我が国が採用した課税方式では、国境を越えて行われる BtoB の役務提供について、消費者に対しても行われる取引については、「消費者向け電気通信利用役務の提供」としてリバースチャージ方式の対象とはならないため、買手にとっては、売手側事業者が国外事業者というだけではリバースチャージ取引と判断することはできない。この点、厳密に BtoB と BtoC で課税方式を異にする EU のように、VAT-ID の有無によりそもそも課税方式を分ける制度と比べると、リバースチャージ対象取引の範囲如何によっては、課税方式を誤認する可能性が高いとも考えられる。

続いて、インボイス制度が導入された後の我が国の制度について考えてみたい。インボイス制度導入後については、通常の課税取引であれば、売手側にインボイス交付義務が課される一方で、リバースチャージ対象取引であれば、インボイス交付義務が免除されている（平成 28 年度税制改正による改正後の消法 5 条 1 項、57 条の 4 第 1 項柱書⁽⁵⁵⁾）。すなわち、課税対象取引について事業者は、基本的にインボイス交付かリバースチャージ通知のどちらかが義務付けられていることとなる。このため、インボイスを交付すること＝売手はその取引について課税と認識していることを示し、税込価格での取引ということが明

(54) 事業者の当初認識の立場から見た場合の「損失」という意味であり、当たり前のことであるが、課税要件を充足することにより課税されること＝損失という意味ではない。

(55) インボイス交付義務が免除されていることにつき、前掲注(26)参照。

確となるため、インボイス導入前のように、売手と買手の認識が異なっているという事態は避けられる⁽⁵⁶⁾。一方で、インボイスの交付を受けられない取引であれば、仕入税額控除ができると買手側が誤認する事態は避けられるため、インボイス導入前で指摘した①のようなケースについて、インボイス制度導入に伴い問題が解消することとなる。ただし、ここにおいても、②のケースについては、なお問題が残る。すなわち、インボイス交付が受けられない取引について、国外取引もしくは免税事業者相手の取引と認識した場合において、実際はリバースチャージ対象取引であったときは、課税売上割合が 95%未満であれば、課税されることによる損失が生ずる可能性がある。

インボイス導入前後をめぐる上記の検討はいずれも、理論上の可能性を示したに過ぎず、実際の制度執行において大きな問題が生ずるという指摘ではない。しかし、インボイスを発行することにより納税義務が生じ、そこにリバースチャージである旨を記載することによりその納税責任を買手に転換できる EU の制度と、我が国の制度の仕組みは大きく異なっている。当事者間でのインボイスの交付・受領という行為の結果により課税されるわけではない我が国の仕組みは、他に予見可能性を確保する方策が十分でない、上記のような問題が生ずる可能性があるということを示している。

第 2 節 我が国のリバースチャージ制度への示唆

最後に、我が国のリバースチャージ制度を含めた、国境を越える役務の提供における課税の在り方について、これまで検討してきたことから示唆されることを、個人的な見解としてまとめておきたい。

平成 27 年度税制改正は、確かに国境を越えた役務の提供に係る課税制度の

(56) それでもなお、売手側が課税取引と誤認して取引してしまう可能性もあり、この場合、課税関係の修正に伴い、対価を税込から税抜にする必要が生じるが、このケースは罰則付きのインボイス交付義務違反でもあるため、インボイス導入前に比べれば問題は小さいと考えるが、仕向地主義をどこまで広く採用するかなどにより、実務上、執行上の問題の大きさは異なってくると思われる。

国際標準と比べると限定的な改正にとどまるものであった。しかし、与党税制改正大綱においては、その後の制度見直しの可能性を含めて、国境を越えた役務の提供に対する消費税の課税の在り方について引き続き検討を行うこととされている。この大綱における「検討事項」の記載は、以後毎年大綱に付されており、直近の平成 30 年度税制改正大綱でも「国境を越えた役務の提供に対する消費税の課税の在り方については、平成 27 年度税制改正の実施状況、国際機関等の議論、欧州諸国等における仕向地主義に向けた対応、各種取引の実態等を踏まえつつ、課税の対象とすべき取引の範囲及び適正な課税を確保するための方策について引き続き検討を行う」こととされている。

まず、基本的な認識として、国境を越えてなされる取引については、その課税の困難さを乗り越えるため、特に課税当局にとってはリバースチャージ制度は非常に有効な方法であるため、必要に応じて採用していくことが好ましいと考えている。また、国境を越えて国際的に取引を行う事業者にとっても、仕向地国毎に納税する手間や、税務に精通する必要から免れるという意味で、リバースチャージ制度は事業者の事務負担を軽減するものとなる。付加価値税について先駆的な EU の付加価値税制度や OECD の議論でも、国境を越える取引については広く仕向地主義としてより消費に近い場所での課税を志向するのに併せて、リバースチャージの方法により、その実効性を確保することが望ましいものとされている。我が国の国境を越えた役務の提供に対する課税は、平成 27 年度税制改正により必要最小限のものとして導入されており、特に急速な広がりを見せていた国外からの電子書籍や音楽配信との内外の競争環境の不均衡を是正するために必要な改正であったと考えるが、更にこの先どのようなようになっていくのかについては、様々な角度からの検討を行っていくことが必要である。特に以下では、徴税の便宜の観点、予見可能性確保の観点、インボイス制度との関係について、これまで検討したことを踏まえて考えをまとめておきたい。

リバースチャージ制度は、徴税の便宜の観点から設けられており、特に国内に拠点を持たない国外事業者との間の取引では、国外事業者の納税なき、国内事業者の仕入税額控除への対策として有効である。BEPS の議論にもあるよう

に、国際的な租税回避のための課税当局間のネットワークがいくら進展したとしても、国境を越えて税を徴収することは容易でないため、BtoB 取引について、特にリバースチャージ制度でないと適正な課税の実現が難しい取引については、積極的にリバースチャージ制度の導入を考えるべきであると思われる。他方で、「国外事業者の納税なき、国内事業者の仕入税額控除への対策」として有効なリバースチャージ制度であるが、国外事業者と取引をした国内事業者が納税せずに蒸発してしまえば、結局は納税なき仕入税額控除の問題がなくなるわけではない。実際には EU でも、リバースチャージ制度の持つ性質を利用した脱税の発生が見られ、そのような不正への対応として、EU では国内取引へのリバースチャージを導入する国もある（第 2 章第 1 節参照）。しかし、国内取引へリバースチャージを拡大するという対応は、制度が複雑化することに加えて、課税が川下の取引段階へ繰り延べられてしまい、前段階税額控除を用いて広く薄く課税するという付加価値税制度の利点が失われてしまう。更に、国内取引にリバースチャージが導入された場合には、事業者を装って消費者が税抜の取引を行う可能性も高まるため、リバースチャージの国内取引への拡大には慎重であるべきと考える。このように、徴税の観点からはリバースチャージ制度を導入することの利点が多いと思われるものの、新たな制度を用いた不正の可能性も常に考慮しておく必要がある。

また、リバースチャージは事業者の税務処理上、課税取引の中で別個の扱いを要する取引であり、納税額だけでなく、税抜か税込かという取引対価にもかかわるため、取引時点において、リバースチャージ対象の取引であるか否かを認識する必要がある。我が国の消費税制度におけるリバースチャージ対象取引は、（課税売上割合が 95%以上の事業者は、リバースチャージ対象取引について申告対象から除外する措置がなかったとしても）限定されており、リバースチャージ対象取引の範囲が広がり、その対象取引の線引きがはっきりしたものでなければ、予見可能性が低くなることとなる。国境を越えて行われた取引の源泉徴収についての訴訟（前章第 3 節参照）のように、リバースチャージ制度に係る買手の予見可能性について今後争われる可能性も否定できない。源泉徴

取義務をめぐる裁判では、相手方が非居住者であることを予見できなかったことにつき、納税者に帰責性がない場合には、源泉徴収義務自体が存在しない可能性を示唆した判示がなされていた。裁判における個別事例については、事実認定の積み上げによってその中身に応じた判断されることが前提であるとしても、そもそも受給者側の通知義務が存在しない源泉徴収制度と異なり、通知義務が制度として存在するリバースチャージ制度については、より踏み込んだ判断がなされる可能性もある。大綱の「検討事項」にも書かれているとおり、国際機関等の議論、EU 等における仕向地主義に向けた対応を踏まえるのであれば、仕向地主義は拡大していく方向で検討がなされるものと思われ、平成 27 年度改正の評価として、更なる改正が求められるとの声も見られた（第 1 章第 4 節参照）。その際には、仕向地主義の拡大と BtoB 取引に対するリバースチャージ制度が併せて導入される方向だと考えられる。本稿では内外判定基準をどのようにするべきかまで踏み込んで検討することはできなかったが、電気通信利用役務の提供以外の役務の提供についても仕向地主義を拡大する場合には、

- ・買手側の予見可能性が損なわれないよう、取引の性質から判断できる分野とするなど、線引きの明確な分野に限定して内外判定基準を見直す。
- ・買手側の予見可能性を高めるために、インボイス制度の枠内にリバースチャージ制度を位置づけて、通知義務を強化する（後述）。

など、買手側の予見可能性にも配慮した制度設計とすることを検討すべきである。

最後に、特にインボイスとの関係について検討してみたい。平成 35 年に導入が予定されているインボイス制度は、リバースチャージ制度を含めて、国境を越えた役務の提供に係る課税の在り方を見直す契機となる。国境を越えた役務の提供に係る課税関係が見直された平成 27 年度税制改正は、課税事業者番号というインフラがない中で BtoB 取引と BtoC 取引とを区別することを求められた改正であり、結果として、性質及び取引条件等を基準として取引を仕分けすることとなった。VAT-ID を必要としないこの方法は、国際標準の制度ではないが、国外事業者から見てみれば、同種の役務の提供（例えば電子書籍の

販売)を行う場合に、日本向けであるという認識は必要であるものの、事業者向けと消費者向けを分けなくてもよい制度となっており、販売価格も分ける必要がないため、簡便な方法といえる⁽⁵⁷⁾。今後予定されているインボイス制度について、未施行となっている法令を見ると、リバースチャージ制度に係る部分については、インボイス制度とは切り離されて、現行の制度のまま存続させている。すなわち、BtoB 取引と BtoC 取引との区別については、現在の方式のままであり、VAT-ID による買手側のステータスの確認を要しない制度となっている。

現在、我が国のリバースチャージ制度には、課税売上割合 95%以上の者に係る特例(改正法附則 42 条)により、大多数の課税事業者は、リバースチャージ制度そのものの存在を認識しなくてもよい制度設計となっている。この特例は、導入当初の混乱や納税者の事務負担の増大を避けるためのものでもあったが、今のところインボイス導入後においても、廃止することは予定されていない。この特例は、リバースチャージ制度が、インボイスの枠内に位置付けられていないことと親和的なものであり、インボイス導入後もリバースチャージ制度の位置付けを変えないのであれば、このまま本特例も存続させることが望ましいと考える。仮に、EU のようにインボイス制度の中にリバースチャージ制度を組み込むこととなれば、売手側はリバースチャージである旨を記載したインボイス発行義務が課され、買手側はそれをもってリバースチャージによる課税及び仕入税額控除を行うこととなる。その結果、仮に特例が適用されれば、買手側の手元にリバースチャージである旨記載されているインボイスがあっても、税務処理では無視するということとなり、控除権として位置づけられているインボイスが、控除対象ではないということとなる。あくまで特例としてならばこのような処理も制度としては考えるが、リバースチャージである旨の記載を売手側がしない場合の買手側の控除はどのような扱いとすべきか、通知

(57) インボイス導入前の現在は、個別に課税庁に登録が求められることとなるが、インボイス導入後は、インボイス制度にこの登録制度が統合されるため、国外事業者であることにより更なる事務負担が生じるわけではない。

の義務付けを強化すべきかなど、控除権との関係で課題が生じるものと思われる。

また、現在は国外事業者である免税事業者からの仕入についても買手側が課税事業者であればリバースチャージの対象となっているが、インボイス制度の中に位置づけた場合には、免税事業者が売手となる取引に消費税が含まれ得ないので、買手のリバースチャージ義務を外すことについても検討が必要となる。更に、インボイス制度にリバースチャージ制度を組み込んだ場合には、リバースチャージ対象取引のみ行う国外事業者には、適格請求書発行事業者として登録を求めることとなるが、実際には納税義務の生じない国外事業者に対して課税当局に登録させる必要がどこまであるかについても問題となろう。

現行制度は、リバースチャージ取引については、インボイス制度と切り離れた制度となっており、リバースチャージ対象取引については、インボイス制度を貫徹できていないとの批判もあろうが、内外判定基準を見直さないままインボイス制度と接続することについては、慎重に検討すべきものとする。この際、将来的により仕向地主義を徹底する改正を行うのと同時にリバースチャージの範囲を大きく拡大するのであれば、課税事業者番号による確認とすべきだが、現行の内外判定基準を維持するのであれば、課税事業者番号による確認をしない制度を維持したほうが、課税当局及び納税者にとってより簡素な制度となるとも考えられるのではないかと。

結びに代えて

近年、国境を越えた物、サービスの移動は、年を追うごとに加速している。付加価値税は、従来、不正の手段とすることが難しい公平な税としてその位置づけを拡大してきたが、国境管理のない中で課税する必要が増してきたことにより、新たな局面へと突入している。特に、オンラインで行われる取引については軽々と国境を越えてしまい、それに伴う付加価値税の不正も増大しているとされる。EU では、仕向地主義への転換に伴うリバースチャージ制度の導入、また、その国内取引への拡大など、様々な対策によりこの困難を乗り越えようとする動きもある。

我が国の状況を見れば、国境を越えた役務の提供に係る平成 27 年度改正は、限定的な改正にとどまっており、更なる改正が期待されるとの意見もある。また、国際的な潮流としても、競争上の不均衡を是正する観点から、仕向地主義を拡大する方向となっている。しかし、徒に仕向地主義を拡大しても、税収の面から見れば、非課税売上割合が高い事業者を除き、BtoB 取引からは税収は生まれず、国境を越えた BtoC 取引であって、バスケットクローズ（消令 6 条 2 項 6 号）が原産地主義であることを理由に課税ができていない分野は、それほど多くないとも思われる。また、二重課税、二重非課税の観点からは、統一的なものの方が好ましいのは間違いないが、例えば我が国と EU の内外判定基準の差について、理念上の課題とする声はあったとしても、大きな声が聞こえているわけではない。本稿では、更なる仕向地主義の拡大に伴って、リバースチャージ制度をインボイス制度の中に組み込むことの必要性について言及したが、今後、更なる制度改正として必然的に EU 型の制度への移行が想定されるわけではなく、むしろ、制度をこれ以上複雑化しないためであったり、事業者の事務負担を考慮して、現行制度の枠組みを維持するという選択肢もあろうと思われる。

本稿では、国境を越えた役務提供に係る消費税の課税の在り方について、特にリバースチャージにおける買手の予見可能性の観点に光を当て、EU の制度

や、源泉徴収制度との比較から検討したが、扱うテーマが思いのほか奥が深く、十分な検討を行うに至ったとは考えていない。しかしながら、リバースチャージ制度について、従来あまり議論されることのなかったリバースチャージにおける買手側の予見可能性という切り口から一貫して論じられたこと、あるいは源泉徴収制度との制度の類似点に着目できたことについては、本稿のテーマについて繰り返し議論してくれた同僚や丁寧にご指導いただいた教授の方々のおかげであり、大いなる感謝を申し上げたい。最後に、今後のあるべき消費税制度を検討する際に、本稿がその一助となれば幸いである。

参考文献

- アーサー・J・コフェルト（望月爾訳）「デジタル課税の法と経済学—伝統的租税法及び租税原則への課題—」立命館法学 290 号 1045 頁（2007 年）
- 青山慶二「国境を越える取引に係る課税のあり方<電子商取引に係る消費課税と無形資産の移転価格ルールを中心に>」税研 173 号 52 頁（2014 年）
- 青山慶二「最近の判決から見る国際課税に関する課税リスク 第 4 回：国内源泉所得と源泉徴収義務」TKC 税務情報 26 巻 2 号 47 頁（2017 年）
- 浅妻章如「全所得主義（総合主義）から帰属所得主義（帰属主義）への移行を巡る背景」税大ジャーナル 2012 年 6 月号 61 頁（2012 年）
- 浅妻章如「国境を越えた役務提供に対する消費課税のさらなる拡充を」税理 58 巻 5 号 2 頁（2015 年）
- 阿部敦壽＝大森朝之「越境役務提供に対する消費税の課税」ジュリ 1468 号 50 頁（2014 年）
- 一高龍司「消費課税の世界的潮流」租税法研究 34 号 35 頁（2006 年）
- 一高龍司「諸外国から見た日本の消費税制」税研 154 号 18 頁（2010 年）
- 欧州委員会「2015 年に施行される、電気通信サービス、放送サービス、電子サービスの提供地に関する EU VAT の改正に関する注釈書（日本語版）」（2014 年）
- 伊藤雄太「源泉徴収義務者の注意義務—非居住者から土地等を買受ける場合を中心に—」税法学 570 号 17 頁（2013 年）
- 岡村忠生「消費税法に<不課税>の概念は必要か？」立命館法学 352 号浪花健三教授退職記念論文集 59 頁（2007 年）
- 岡村忠生「消費課税とヒューマンキャピタル」日本租税研究協会『消費税と国際課税への大きな潮流』52 頁～84 頁（日本租税研究協会、

2013 年)

岡村忠生「法人税の課税ベースと消費税」日本租税研究協会『税制改革と国際課税 (BEPS) への取組』82 頁～106 頁 (日本租税研究協会、

2015 年)

岡村忠生「国境を越えた役務の提供と消費課税」法学教室 417 号 38 頁 (2015 年)

雄川一郎「源泉徴収に関する争訟」租税法研究 2 号 137 頁 (1974 年)

小沢進=矢内一好『租税条約のすべて』(財経詳報社、2010 年)

金子宏『租税法理論の形成と解明上巻』(有斐閣、2010 年)

日下文男『金融取引をめぐる所得課税と消費課税』(税務経理協会、2013 年)

栗原克文「国境を越える役務提供と消費税」税大ジャーナル 2014 年 9 月号 145 頁 (2014 年)

駒宮史博「判批」『租税判例百選〔第 6 版〕』134 頁・135 頁 (有斐閣、2017 年)

財務省「財務省説明資料〔際 D 2-2〕」(政府税制調査会国際課税ディスカッショングループ) (第 2 回) (2013 年 11 月 14 日)

財務省「国境を越えた役務の提供等に対する消費税の課税の在り方に関する研究会報告」(政府税制調査会国際課税ディスカッショングループ) (第 2 回) (2013 年 11 月 14 日)

財務省「財務省説明資料〔総 10-4〕」政府税制調査会 (第 10 回) (2014 年 6 月 27 日)

酒井克彦「源泉徴収制度における源泉徴収義務の範囲—いわゆる年金二重課税訴訟最高裁判決の示す源泉徴収制度観—」税務事例 47 巻 7 号 1 頁 (2015 年)

佐藤英明「電子的配信サービスと消費課税—制度設計上の問題点」ジュリ

1447 号 14 頁 (2012 年)

篠田剛「現代付加価値税の論理と課題 マーリーズ・レビューの検討を中心に」宮本憲一ほか編『現代租税の理論と思想』295 頁～324 頁 (有斐閣、2014 年)

ジョルジュ・エグレ (荒木和夫訳) 『付加価値税』(白水社、1985 年)

白木康晴「電子商取引における消費課税の区分について—著作権の譲渡、貸付け及び役務提供の区分等について—」税大ジャーナル 2009 年 6 月号 103 頁 (2009 年)

鈴木将覚「ボーダーコントロールのない VAT～仕向地主義課税をいかに実現するか～」101 頁みずほ総研論集 2010 年 IV 号 (2010 年)

首藤重幸「消費税法解釈論上の諸問題—手続法を中心として—」租税法研究 34 号 18 頁 (2006 年)

関禎一郎ほか「平成 27 年度税制改正の解説 (消費税法等の改正 国境を越えた役務の提供に係る課税の見直し)」829 頁 (https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2015/explanation/pdf/p0825_0867.pdf) (2018 年 5 月 1 日最終閲覧)。

高久隆太「知的財産をめぐる国際税務」(大蔵財務協会、2008 年)

高野幸大「消費税法解釈論上の諸問題—実体法上のそれを中心として—」租税法研究 34 号 1 頁 (2006 年)

高橋祐介「源泉徴収過程における過誤の是正に関する一考察」税法学 571 号 183 頁 (2014 年)

田中治「源泉徴収制度等の存在理由」税法学 571 号 137 頁 (2014 年)

谷口勢津夫「課税対象取引—納税義務者の検討も含めて」日本税務研究センター『消費税の研究 日税研論集第 70 号』215 頁～260 頁 (日本税務研究センター、2017 年)

西山由美「国境を越える取引に対する消費課税—ドイツ売上税法を素材として—」法學政治學論究 33 号 1 頁 (1997 年)

- 西山由美「消費課税における競争中立性—『ガストン・シュール事件』を素材として—」税法学 540 号 83 頁 (1998 年)
- 西山由美「付加価値税の EU 域内協調」租税法研究 26 号 43 頁 (1998 年)
- 西山由美「消費税の課題—複数税率とインボイスの問題を中心として—」租税法研究 719 号 16 頁 (2009 年)
- 西山由美「判批」税務事例 35 巻 5 号 1 頁 (2003 年)
- 西山由美「消費税の複数税率構造—EU における最近の議論からの考察」ジュリ 1273 号 181 頁 (2004 年)
- 西山由美「消費課税の基本原則—中立かつ簡素な制度への見直し論をめぐって」ジュリ 1384 号 137 頁 (2009 年)
- 西山由美「消費課税における『事業者』の法的地位—いわゆる『カルセール・スキーム』をめぐる議論を素材として—」税法学 557 号 209 頁 (2007 年)
- 西山由美「改正指令による EU 付加価値税の制度—日本の消費税にかかわる問題を中心として—」税務事例 42 巻 3 号 30 頁 (2010 年)
- 西山由美「『良い租税』としての消費税の条件—EU 付加価値税 30 年の検証を踏まえて—」租税法研究 733 号 155 頁 (2010 年)
- 西山由美「消費税における付加価値税率構造の問題点—欧州司法裁判所の最近の判例を素材として—」東海法学 44 号 102 頁 (2010 年)
- 西山由美「EU 付加価値税の現状と課題—マリーーズ・レビューを踏まえて」フィナンシャル・レビュー 102 号 146 頁 (2011 年)
- 西山由美「VAT の最新動向と課題—簡素で脱税なき制度の模索」税務弘報 60 巻 7 号 114 頁 (2012 年)
- 西山由美「消費税のコスト—徴税コストとコンプライアンス・コスト」税理 57 巻 11 号 88 頁 (2014 年)
- 西山由美「デジタル・サービスに対する消費課税の新ルール—OECD と EU の動向を中心として」税経通信 69 巻 7 号 24 頁 (2014 年)
- 西山由美「デジタル化社会における消費課税の新たな手法」税務弘報 63

巻 5 号 48 頁 (2015 年)

西山由美「消費課税における『事業者』と『消費者』—フェアネスの視点からの考察—」税法学 573 号 209 頁 (2015 年)

西山由美「消費税の税率構造とインボイス—伝統的消費税と現代的消費税からの示唆」税理 59 巻 5 号 2 頁 (2016 年)

西山由美「消費課税システムにおける『税額転嫁』」税理 57 巻 3 号 105 頁 (2016 年)

西山由美「消費課税—国境を越えるデジタル取引をめぐって」『現代租税法講座第 4 巻』401 頁～417 頁 (日本評論社、2017 年)

日本公認会計士協会「国境を越える電子商取引と消費税について」租税調査会研究報告 31 号 (2016 年)

沼田博幸「Christophe Grandcolas グローバルな取引がボーダーレスな世界で行われている中での VAT の運営: EU における VAT の動向—アジア太平洋諸国にとっての教訓」租税研究 711 号 179 頁 (2009 年)

沼田博幸「インボイス指令(2001/115/EC)(現在は VAT 指令(2006/112/EC)に組み込まれている)の研究」租税研究 722 号 210 頁 (2009 年)

沼田博幸「クロスボーダー取引と消費課税—EU の付加価値税との比較を中心として—」租税研究 728 号 191 頁 (2010 年)

沼田博幸「EU における VAT の最近の動向について—グリーンペーパーが提起する課題と我が国への含意—」租税研究 749 号 278 頁 (2012 年)

沼田博幸「EU VAT における原産地課税から仕向地主義への転換について—欧州委員会が公表したコミュニケの紹介を中心として—」租税研究 759 号 174 頁 (2013 年)

沼田博幸「テクノロジー、VAT コンプライアンス、および『黒い白鳥』の盲点」租税研究 759 号 151 頁 (2013 年)

沼田博幸「Thomas A. Boniface・Nathan A. Trautwein・Anna Ogenblad

- VAT とクラウド-VAT の納税義務の理解」租税研究 772 号 323 頁 (2014 年)
- 沼田博幸「一般間接税 100 年の回顧と展望—クロスボーダー取引への対応を中心として—」租税研究 782 号 28 頁 (2014 年)
- 沼田博幸「消費課税の仕向地主義への移行」税務弘報 63 巻 5 号 40 頁 (2015 年)
- 沼田博幸「VAT 遁脱の動向とその対応策」租税研究 790 号 416 頁 (2015 年)
- 沼田博之「一般的リバースチャージ VAT または小売上税は現行の VAT が抱える問題を解決するか」租税研究 800 号 498 頁 (2016 年)
- 野一色直人「源泉徴収を巡る法的問題の一考察」税法学 570 号 119 頁 (2013 年)
- 野田昌毅＝黒松昂蔵「国境を越えた役務提供と消費課税」中里実ほか編『クロスボーダー課税のフロンティア』131 頁～156 頁 (有斐閣、2014 年)
- 林亜紀「グローバル経済下での日本の消費税制のあり方—電子商取引の取扱いを中心として—」租税資料館受賞論文集 (2008 年)
- 林宏昭「消費税の論点」税研 176 号 24 頁 (2014 年)
- 藤本哲也「サービスの国際取引に対する E U 型付加価値税の課税を巡る諸問題について」中央ロージャーナル 2 巻 3 号 24 頁 (2005 年)
- 福家俊朗「源泉徴収制度の法的論理構造の検討—租税法関係と源泉徴収制度—」租税法研究 11 号 96 頁 (1983 年)
- 普家弘之「電子的サービス取引に対する消費課税に関する一考察—国際間電子的サービス取引への対応—」税大論叢 77 号 283 頁 (2013 年)
- 増井良啓「日本の消費税はどこへいくか—国際比較からの展望」日本税務研究センター『消費税の研究』515 頁～580 頁 (日本税務研究セ

ンター、2017 年)

増田英敏「判批」TKC 税務情報 26 巻 5 号 16 頁 (2017 年)

水野忠恒『消費税の制度と理論』(弘文堂、1989 年)

溝口文子『EU 付加価値税の実務』(中央経済社、2017 年)

三井明「所得税の源泉徴収は違憲か」ジュリ 248 号 30 頁 (1962 年)

南繁樹「判批」ジュリ 1489 号 10 頁 (2016 年)

宮川博行「非居住者の消費税の納税義務に関する一考察—国内に事務所等を有しない事業者の資産の譲渡等を中心として」税大論叢 70 号 241 頁 (2011 年)

宮島洋「間接税と附加価値税」『シャウブ勧告と我が国の税制』(日本租税研究協会、1983 年)

森信茂樹『日本の税制 何が問題か』(岩波書店、2010 年)

森信茂樹「グローバル経済下での租税政策—消費税の新展開—」フィナンシャル・レビュー 102 号 3 頁 (2011 年)

吉村典久「VAT 導入の経緯—ドイツ売上税、フランス取引高税の展開と市場統合」税務弘報 60 巻 7 号 106 頁 (2012 年)

鷲田拓之「源泉徴収制度の問題点及びあり方の再検討—源泉徴収義務を課すことの解釈上の限界を中心に—」立命館法政論集 13 号 35 頁 (2015 年)

渡邊勲=田中俊久「学会情報第 65 回 IFA (国際租税協会) 年次総会」税大ジャーナル 2012 年 9 月号 (2012 年)

渡辺智之・浅妻章如「電子商取引をめぐる国際課税上の諸問題」ジュリ 1183 号 118 頁 (2000 年)

渡辺智之『インターネットと課税システム』(東洋経済新報社、2001 年)

渡辺智之「国際的サービス取引と消費課税」租税法研究 34 号 62 頁 (2006 年)

- 渡辺智之「移転支出と税：ネットの視点とグロスの視点」フィナンシャル・レビュー103号 48 頁（2011 年）
- 渡辺智之「欧州委員会グリーンペーパーの含意—VAT システムはグローバル化に対応できるか」税務弘報 60 巻 7 号 123 頁（2012 年）
- 渡辺智之「付加価値税（VAT）におけるゼロ税率」論ジュリ 1 号 223 頁（2012 年）
- 渡辺智之「電子インボイスをめぐる EU の動向」税務弘報 61 巻 7 号 115 頁（2013 年）
- 渡辺智之「電子商取引と課税」租税研究 776 号 161 頁（2014 年）
- 渡辺智之「国際取引と消費税」租税研究 777 号 161 頁（2014 年）
- 渡辺智之「クロス・ボーダー取引と付加価値税」JMCジャーナル 2015 年 5 月号（2015 年）
- 渡辺智之「付加価値税におけるリバースチャージ方式」税務弘報 63 巻 5 号 55 頁（2015 年）
- 渡辺智之「国境を越えた役務の提供に対する消費税課税—見直しの概要とその影響—見直しの背景・意義・今後の課題」税経通信 70 巻 9 号 18 頁（2015 年）

（50 音順）