

国境を越える電子商取引と消費税について

平成 28 年 7 月 25 日

日本公認会計士協会

目 次

	頁
はじめに	1
1. 過去の研究報告における検討状況	1
2. 平成 27 年度改正消費税法のポイント	1
(1) 改正の概要	1
(2) 消費税の課税対象範囲	2
(3) 取引の内外判定の取扱い	3
(4) 電気通信利用役務に該当するかどうかの判定について	5
(5) 事業者向け電気通信利用役務の提供（「B 2 B 取引」）と消費者向け電気通信利用役 務の提供（「B 2 C 取引」）	9
(6) 登録国外事業者に対する徴収	12
3. 電子商取引に係る付加価値税に関する議論の進展	13
(1) E Uにおける付加価値税制度の変遷	13
(2) O E C Dにおける議論の進展と我が国の税制改正	15
4. 平成 27 年度改正消費税法と OECD INTERNATIONAL VAT/GST GUIDELINE の異同	15
5. インボイス	16
(1) E Uにおけるインボイス	16
(2) 平成 28 年度改正消費税法におけるインボイス制度	17
6. 番号制	19
7. まとめ	20

はじめに

租税調査会国際租税専門部会では、平成 14 年 10 月 7 日に、租税調査会研究報告第 8 号（中間報告）として「電子商取引をめぐる課税上の取扱いについて」¹を公表している。この研究報告第 8 号の中では、電子商取引と恒久的施設、電子商取引に係る所得分類という直接税に関するテーマと並んで外国事業者との電子商取引における当該時点の消費税法の問題点についても検討していた。

研究報告第 8 号の執筆開始時点である平成 13 年度（2001 年度）において、事業者間電子商取引及び事業者・消費者間電子商取引の市場規模は、それぞれ 34 兆円、1.5 兆円弱であった²ものが、平成 26 年度には、それぞれ 196 兆円、12.8 兆円と大きく増加している³。

一方で、1989 年 4 月から税率 3 % で施行された消費税率は、その後 1997 年 4 月に 5 %、2014 年 4 月に 8 % になり、今後も更なる税率引上げが予定されている。

このように市場規模の拡大と税率の増加があいまって、電子商取引に関する消費税の問題の解決が緊急の課題になってきていた。

1. 過去の研究報告における検討状況

インターネットを経由するデジタル財の越境配信のように、税関による国境税調整の対象とならない取引について、平成 27 年度税制改正前の消費税法の下では、内外事業者間の競争条件を歪め課税の中立性を阻害するような内外判定基準になっていた。この問題への対応の方向性として、仕向地課税（Destination-base Taxation）の原則を推進するように消費税法を整備する必要性について、日本公認会計士協会の過去の研究報告⁴で明らかにし、更にそのための課税方法や徴収の仕組みについて検討していた。

その後、この問題については平成 27 年度税制改正において一定の手当てがなされている。次節ではその改正内容をまとめて俯瞰することとする。

2. 平成 27 年度改正消費税法のポイント

(1) 改正の概要

電気通信利用役務を定義して、これに該当する電子商取引を役務提供取引と規定し、内外判定基準として従来の役務提供者の所在場所を役務提供の場所とするものに代え

¹ 租税調査会研究報告第 8 号（中間報告）「電子商取引をめぐる課税上の取扱いについて」日本公認会計士協会・租税調査会国際専門部会、平成 14 年 10 月 7 日

http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/pdf/00212-000382.pdf

² 「平成 13 年度電子商取引に関する市場規模・実態調査報告書—2001 年の現状と 2006 年までの展望」経済産業省・電子商取引推進協議会・国際連携グループ、平成 14 年 3 月
<http://www.jipdec.or.jp/archives/publications/J0004160>

³ 「平成 26 年度我が国経済社会の情報化・サービス化に係る基盤整備（電子商取引に関する市場調査）報告書」経済産業省・商務情報政策局・情報経済課、平成 27 年 5 月
http://www.meti.go.jp/english/press/2015/pdf/0529_02a.pdf

⁴ 研究報告第 8 号のほかにも、研究報告第 24 号「我が国の消費税の現状と今後の方向性について（中間報告）」平成 24 年 4 月 10 日がある。

http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/files/2-3-24-2b-20120524.pdf

て、役務提供を受ける者の所在場所を役務提供の場所とする仕向地課税原則を採用した。

課税方式を規定するに当たって、役務提供を受ける側での仕入税額控除の観点から、対象取引を事業者向け電気通信利用役務の提供（以下「B 2 B取引」）と消費者向け電気通信利用役務の提供（以下「B 2 C取引」）に分けた。

B 2 B取引については、いわゆるリバースチャージ方式（本節(5)において詳述）を採用して納税義務を国内事業者側に転換し、B 2 C取引については、国外事業者が登録して申告納税することとした。

未登録国外事業者から国内事業者が受ける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が制限されている。

なお、電気通信利用役務以外にも、特定役務（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提供する役務）を定義し、これを国外事業者が他の事業者提供する場合、当該他の事業者において特定課税仕入として申告納税を行うという、リバースチャージ方式が導入されているが、本報告では議論の対象にしない。

(2) 消費税の課税対象範囲

従来、消費税の課税対象は、①国内において事業者が行った資産の譲渡及び資産の貸付並びに役務の提供、並びに②保税地域から引き取られる外国貨物の引き取りであった。

平成 27 年度改正により、課税対象は、①国内において事業者が行った資産の譲渡等（特定資産の譲渡等に該当するものを除く。）及び②特定仕入れ（事業として他の者から受けた特定資産の譲渡等をいう。）並びに③保税地域から引き取られる外国貨物の引き取り、に変更になった（消費税法第 4 条第 1 項、第 2 項）。

ここで、特定資産の譲渡等とは、B 2 B取引及び特定役務の提供をいう（消費税法第 2 条第 8 号の 2）。

そしてまた、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（昭和 45 年法律第 48 号）第 2 条第 1 項第 1 号（定義）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い（消費税法第 2 条第 1 項第 8 号の 3）、B 2 B取引とは、国外事業者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（消費税法第 2 条第 1 項第 8 号の 4）と定義されている。

また、特定役務の提供とは、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に対して行う役務の提供（当該国外事業者が不特定多数の者に対して行う役務の提供を除く。）をいう（消費税法第 2 条 8 号の 5、同施行令第 2 条の 2）

と定義されている。

ここで、国外事業者とは、所得税法第2条第1項第5号（定義）に規定する非居住者である個人事業者及び法人税法第2条第4号（定義）に規定する外国法人をいう（消費税法第2条第1項第4号の2）。

上記①の事業者は、国内の事業者に限定されていないため、日本に恒久的施設を保有しない外国事業者であっても、消費税の納税義務者となり、法人税の納税義務者でなくとも消費税の納税義務者になる可能性がある。

(3) 取引の内外判定の取扱い

資産の譲渡等の内外判定は、従来、下記①、②の場所がどこかで判定されてきた。

- ① 資産の譲渡又は貸付けである場合には、当該譲渡又は貸付けが行われる時ににおいて当該資産が所在していた場所
- ② 役務の提供である場合には、当該役務の提供が行われた場所

上記②の役務の提供が行われた場所の判定については、消費税法施行令第6条第2項に定めがあり、実務的に頻繁に適用される同条同項第6号では、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、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、役務の提供を行うものの役務の提供に係る事務所等の所在地で判定すると定められており、オリジン課税（Origin-base taxation）となっていた。

そのため、国外事業者がインターネット経由で国内の消費者に役務を提供する場合で、その役務提供の場所が国内外のいずれか不明であれば、当該国外事業者が国内に事務所等を設けて提供する場合を除き、国外事業者の事務所所在地である国外での取引として消費税課税対象外とされてきた。

平成27年度改正消費税法では、上記②「役務の提供」のうち、電気通信利用役務の提供である場合には、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1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で判断する仕向地課税になった。

その結果、現在の資産の譲渡等の内外判定は、次のように規定されている（消費税法第4条第3項）。

- ① 資産の譲渡又は貸付けである場合には、当該譲渡又は貸付けが行われる時ににおいて当該資産が所在していた場所
- ② 役務の提供である場合には、当該役務の提供が行われた場所（次の③を除く。）
- ③ 電気通信利用役務の提供である場合には、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1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。ただし、これらの場所がない場合には、その資

産の譲渡等は国内以外の地域（国外）で行われたものとする⁵。

なお、上記③については消費税法基本通達 5-7-15 の 2 で、電気通信利用役務を提供する事業者が、客観的かつ合理的な基準に基づいて判定している場合にはこれを認めると定められている。

従来は、同じ事業者が同じ場所で、同種の役務を提供していれば、同じ内外判定結果になっていたが、平成 27 年度改正消費税法では、上記③の役務に関しては役務の提供を受ける者の所在場所により取引ごとに内外判定が異なる可能性があり、役務提供者側は従来不要だった役務の提供を受ける者の住所把握の事務負担が増加することになる。

一方、国内において行う課税資産の譲渡等のうち、次に掲げるものは、消費税法第 7 条第 1 項により輸出免税とされている。

- ① 本邦からの輸出として行われる資産の譲渡又は貸付け
- ② 外国貨物の譲渡又は貸付け
- ③ 国内及び国内以外の地域にわたって行われる旅客若しくは貨物の輸送又は通信
- ④ 専ら前号に規定する輸送の用に供される船舶又は航空機の譲渡若しくは貸付け又は修理で政令で定めるもの
- ⑤ 上記①から④に掲げる資産の譲渡等に類するものとして政令で定めるもの

上記⑤の政令である消費税法施行令第 17 条第 2 項第 6 号、第 7 号では、次の取引もまた輸出免税と定めている。

第 6 号 消費税法施行令第 6 条第 1 項第 4 号から第 8 号までに掲げる資産（無形資産等）の譲渡又は貸付けで非居住者に対して行われるもの

第 7 号 消費税法第 7 条第 1 項第 3 号、前項第 3 号及び第 1 号から第 5 号までに掲げるもののほか、居住者に対して行われる役務の提供で次に掲げるもの以外のもの

- イ 国内に所在する資産に係る運送又は保管
- ロ 国内における飲食又は宿泊
- ハ イ及びロに掲げるものに準ずるもので、国内において直接便益を享受するもの

従来、国内事業者が、国外に所在する非居住者に役務を提供する場合には、国内取引の輸出免税に該当した。しかしながら、平成 27 年度改正消費税法は消費税法第 4 条第 3 項により、電気通信利用役務の提供の内外判定は、役務提供を受ける者の住所によ

⁵ 平成 28 年度税制改正では、上記③で、国内事業者が、国外事業所等で受ける「事業者向け電気通信利用役務の提供」のうち、国内以外の地域において行う資産の譲渡等によりのみ要するものである場合、平成 27 年度改正では国内取引に該当していたが、平成 28 年度改正により平成 29 年 1 月 1 日以後に行われる取引から国外取引として扱われることになり、一方、国外事業者が、国内の恒久的施設で受ける「事業者向け電気通信利用役務の提供」のうち、国内において行う資産の譲渡等に要するものである場合には、平成 27 年度改正では国外取引に該当していたが、平成 28 年度改正により平成 29 年 1 月 1 日以後に行われる取引から国内取引として扱われることになった。

り判断することになったため、国内事業者が国外の非居住者に役務を提供する場合には、輸出免税ではなく、国外取引として消費税課税対象外に該当し、課税売上割合の計算が従前と変わることになる。

(4) 電気通信利用役務に該当するかどうかの判定について

消費税法基本通達 5-8-3 は、電気通信利用役務の提供の例示列举しており、例えば、次に掲げるようなものが該当するとしている。

- ① インターネットを介した電子書籍の配信
- ② インターネットを介して音楽・映像を視聴させる役務の提供
- ③ インターネットを介してソフトウェアを利用させる役務の提供
- ④ インターネットのウェブサイト上に他の事業者等の商品販売の場所を提供する役務の提供
- ⑤ インターネットのウェブサイト上に広告を掲載する役務の提供
- ⑥ 電話、電子メールによる継続的なコンサルティング

同通達の(注)において 電気通信利用役務の提供に該当しない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には、例えば、次に掲げるようなものが該当するとしている。

ア．国外に所在する資産の管理・運用等について依頼を受けた事業者が、その管理等の状況をインターネットや電子メール（以下 5-8-3 において「インターネット等」という）を利用して依頼者に報告するもの

イ．ソフトウェア開発の依頼を受けた事業者が、国外においてソフトウェアの開発を行い、完成したソフトウェアについてインターネット等を利用して依頼者に送信するもの

更に、「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」（国税庁消費税室、平成 27 年 5 月公表、平成 27 年 9 月改訂。以下「Q&A」）により、電気通信利用役務を具体的な例として、対価を得て行われる取引で、以下のようなものが該当するとしている。

- ① インターネット等を介し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
- ② 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
- ③ 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
- ④ インターネット等を通じた広告の配信・掲載
- ⑤ 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）
- ⑥ インターネット上でゲームソフト等を販売する場所を利用させるサービス

- ⑦ インターネットを介して行う宿泊予約、飲食店予約サイト（宿泊施設、飲食店等を経営する事業者から掲載料等を徴するもの）
- ⑧ インターネットを介して行う英会話教室 など

なお、通信そのもの、または、その電気通信回線を介する行為が他の資産の譲渡等に付随して行われるものは「電気通信利用役務の提供」に該当しないのであるが、「Q & A」で、更に以下のような取引についても、「その電気通信回線を介する行為が他の資産の譲渡等に付随して行われるもの」に該当し、「電気通信利用役務の提供」には該当しないものと例示している。

ア．電話、FAX、電報、データ伝送、インターネット回線の利用など、他者間の情報の伝達を単に媒介するもの（いわゆる通信）

イ．ソフトウェアの制作等

著作物の制作を国外事業者に依頼し、その成果物の受領や制作過程の指示をインターネット等を介して行う場合があるが、当該取引も著作物の制作という他の資産の譲渡等に付随してインターネット等が利用されているものなので、電気通信利用役務の提供に該当しない。

ウ．国外に所在する資産の管理・運用等（ネットバンキングを含む。）

資産の運用、資金の移動等の指示、状況、結果報告等について、インターネット等を介して連絡が行われたとしても、資産の管理・運用等という他の資産の譲渡等に付随してインターネット等が利用されているものなので、電気通信利用役務の提供に該当しない。ただし、クラウド上の資産運用ソフトウェアの利用料金などを別途受領している場合には、その部分は電気通信利用役務の提供に該当する。

エ．国外事業者に依頼する情報の収集・分析等

情報の収集、分析等を行ってその結果報告等について、インターネット等を介して連絡が行われたとしても、情報の収集・分析等という他の資産の譲渡等に付随してインターネット等が利用されているものなので、電気通信利用役務の提供に該当しない。ただし、他の事業者の依頼によらずに自身が収集・分析した情報について対価を得て閲覧に供したり、インターネットを通じて利用させるものは電気通信利用役務の提供に該当する。

オ．国外の法務専門家等が行う国外での訴訟遂行等

訴訟の状況報告、それに伴う指示等について、インターネット等を介して行われたとしても、当該役務の提供は、国外における訴訟遂行という他の資産の譲渡等に付随してインターネット等が利用されているものなので、電気通信利用役務の提供に該当しない。

カ．著作権の譲渡・貸付け

著作物に係る著作権の所有者が、著作物の複製、上映、放送等を行う事業者に対して、当該著作物の著作権等の譲渡・貸付けを行う場合に、当該著作物の受け渡しインターネット等を介して行われたとしても、著作権等の譲渡・貸付けという他の資産の譲渡等に付随してインターネット等が利用されているものなので、電気通信利用役務の提供に該当しない。

「電気通信利用役務の提供」に該当しない資産の譲渡・貸付け、役務の提供については、これまで同様に、その資産の譲渡・貸付け、役務の提供の種類に応じて、消費税法第4条、消費税法施行令第6条により、内外判定を行うことになる。

以下、具体的な事例で考察する。

① 著作物の配信方法による課税取扱いの差異

上記カ．（「Q&A」問2-2）によれば、国内事業者Bが国外事業者Aからインターネット経由で著作物の貸付けを受け、国内で顧客Cに配信する場合には、国外事業者からの著作物の貸付けは電気通信利用役務の提供には該当せず、平成27年10月以後（平成27年度改正消費税法の施行後）も、著作権・著作隣接権の譲渡又は貸付けを行う者の住所又は本店若しくは主たる事務所の所在地で内外判定を行うこととなり、改正前後においても国外取引として消費税の課税対象外となる。

しかし、類似の取引であっても、国内の顧客C（事業者）が国外事業者Aのサーバーから直接ダウンロードし、契約形式上は顧客C（国内事業者）が国内事業者Bに利用料金を支払う場合には、国内事業者Bが顧客C（事業者）から受け取る料金は通常の国内取引になるが、国内事業者Bが国外事業者Aに支払う料金は、電気通信利用役務の提供に該当する。

また、「Q&A」問3-2によれば、上記と同様に、物理的に国内の顧客（事業者）Cが国外事業者Aのサーバーから直接ダウンロードする場合であっても、国内事業者Bが国外事業者Aの代理店として、顧客C（国内事業者）との契約交渉、契約書の作成、取交わし、代金決済等の事務を代行している。そして、国内事業者Cが契約書等により役務提供者が国外事業者だと認識できる場合には、B2B取引に該当するので、リバースチャージの顧客（国内事業者）C側での実務における類似ケースでの判断の混乱が懸念される。

② 配信される著作物の制作時期による課税取扱いの差異

「Q&A」問2-1によれば、既に制作済みの電子書籍、電子新聞、音楽、映像、ソフトウェア、ゲームソフト、データベース等をインターネットを経由して顧客に配信又は利用させる取引は電気通信利用役務の提供に該当するが、新たにそれらのコンテンツの制作を依頼しその成果物をインターネット経由で納品させた場合には、他の資産の譲渡等に付随して行われる電気通信回線を介する行為に該当することになる。

③ 電話、電子メールによる継続的なコンサルティング

消費税法基本通達 5-8-3 の電話、電子メールによる継続的なコンサルティングについては、既存のコンテンツのインターネット配信ではなく、新たに依頼を受けた役務提供ではあるが、電気通信利用役務の提供そのものに該当するという考えになるために、次のように判断が難しくなることが予想される。

現在、ビジネス・コミュニケーションの多くは電話又は電子メールで行われており、どこまでを「継続的」と考えるのか、どのような業務までをコンサルティングの範囲に含めるのかによって、判断が分かれる可能性が懸念される。

アドバイスもコンサルティングに含まれると考えれば、国外事業者から提供されるコンサルティングには、弁護士、会計士、経営コンサルタント等のコンサルティングが主たる業務となる職業的専門家に限らず、一般事業会社又は個人による工業技術、コンピュータ・サイエンス、バイオテクノロジー、その他のあらゆる分野、あらゆる種類のアドバイスが含まれる可能性がある。

ここで、継続的なコンサルティングとは一定の顧問契約に基づくコンサルティングだけを指すのか、または、単発のコンサルティング業務であっても一定期間（例えば、半年若しくは 1 年等）継続するコンサルティング業務も含むのか、具体的な判断基準が必要である。

メールでコンサルティングを行う場合には、電気通信利用役務の提供に該当するが、国外事業者が全く同じ内容のコンサルティング・アドバイスを、紙のレポートで納品し、後日当該レポートの電子データを PDF で引き渡した場合には、電気通信利用役務の提供に該当しないことになり、契約全体での目的が同じであっても、途中の具体的な業務の僅かな差によって、課税取扱いに相違が出るようであれば、実務現場で混乱するおそれもある。

例えば、国内の事業者からコンサルティングを依頼された国外事業者が、国外において国内事業者から電子メールで入手できる資料に基づき分析し、その成果物であるレポートを 10 か月後に電子メール添付で納品した場合には、電気通信回線を介する行為が他の資産の譲渡等に付随して行われるものと考えられ、電子メールによる継続的なコンサルティングには該当しないと思われるが、10 か月間の電子メールのやり取りが純粋な情報入手目的だけではなく、都度国外事業者から国内事業者へのアドバイスも含んでいた場合には、継続的なコンサルティングに該当する場合も考えられる。

上記のケースの取扱いとしては、次のような解釈の可能性が考えられる。

（A 案）主たる業務であるコンサルティングが電気通信利用役務提供以外の資産の譲渡に該当し、成果物の納品は、当該他の資産の譲渡等に付随してインターネット等が利用されているだけである。

（B 案）10 か月間のメールのうち、電子メールを利用したアドバイス業務は電子通信利用役務の提供に該当するため、国外事業者が顧客（国内事業者）から受け取る報酬を、合理的な基準により、電気通信利用役務の提供と、それ以外の主たる業務に区分計算を行い、それぞれの取扱いを適用する。

（C 案）10 か月間のメールのやり取りで、主たる業務であるコンサルティング業務の成果物の内容のほとんどを伝達していた場合には、業務全体が電気通信利

用役務の提供とみなして取り扱う。

（Ｂ案）では、電子メールによるアドバイス業務に関する業務報酬が、契約書、見積書又は請求書で明記されている可能性は低く、区分計算（若しくは按分計算）基準としては業務時間内訳が考えられる。しかし、実際の実務において、コンサルティング業務のメール作成にかかった時間のうち、情報収集のための時間とアドバイスのための時間を客観的に明別して記録することは期待できず、客観的に合理的な基準による算定は困難である。したがって、電子メールでのアドバイスが業務全体に占める重要性がないのであれば、（Ａ案）を採るべきと考えられる。

（Ｃ案）は、主たる業務が本来、電気通信利用役務の提供以外の業務であるにもかかわらず、一部の電子メールの内容のみによって、業務全体が電気通信利用役務の提供に該当する結果になりかねず、消費税法第２条第１項第８号の３の趣旨に反するので、採るべきではない。

消費税取扱いにおける内外格差の防止目的に鑑みれば、今回の税制改正議論の当初に検討されたように、将来的には電子通信利用役務の提供に限らず、全ての役務提供に対して仕向地課税の適用が拡大されていく可能性がある。

しかしながら、平成２７年度改正消費税法においては、仕向地課税の適用を電子通信利用役務の提供に限定し、取引の主たる部分が電気通信を利用しない場合には適用除外している立法趣旨から考えると、電気通信利用役務の提供の定義を拡大解釈せず限定的に判断すべきである。

（５）事業者向け電気通信利用役務の提供（「Ｂ２Ｂ取引」）と消費者向け電気通信利用役務の提供（「Ｂ２Ｃ取引」）

平成２７年度改正消費税法では、役務提供を受ける事業者における仕入税額控除を整理するという観点から、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（＝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）（「Ｂ２Ｂ取引」）とそれ以外の消費者向け電気通信利用役務の提供（「Ｂ２Ｃ取引」）に２分類した。その上で以下の①と②の取引類型についていわゆるリバースチャージ制度を適用することが規定されている。

- ① 国外事業者が事業者向けに提供する電気通信利用役務（「Ｂ２Ｂ取引」）……平成２７年１０月１日以降の取引に適用
- ② 国外事業者が国内において提供する芸能、スポーツ等の役務……平成２８年４月１日以降の取引に適用

Ｂ２Ｂ取引とは、国外事業者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（消費税法第２条第１項第８の４）と定義されているので、

国外事業者が、主に事業者向けに役務を提供しているときに、常に少数であつ

でも利用する消費者が存在すれば、B 2 B取引には該当しないことになる。

B 2 B取引について「Q&A」では、次のように述べている。

① 役務の性質からB 2 B取引に該当するものとして、例えば、インターネットを介した広告の配信やインターネット上でゲームやソフトウェアの販売場所を提供するサービスなどがある。

※ パソコンやスマートフォン等で利用できるゲームソフトなどをインターネット上の販売場所に掲載して販売する行為は、当該ゲームソフト等の利用許諾を複数の者に対して反復・継続して行おうとするものであるため、個人が行うものであっても消費税法上の事業に該当するものと考えられる。したがって、これらを販売する場所を提供するサービスはB 2 B取引に該当することとなる。

② 取引条件等からB 2 B取引に該当するものとしては、例えば、クラウドサービス等の電気通信利用役務の提供のうち、取引当事者間において提供する役務の内容を個別に交渉し、取引当事者間固有の契約を結ぶもので、契約において役務の提供を受ける事業者が事業として利用することが明らかなものなどがある。

なお、インターネットのウェブサイトから申込みを受け付けるようなクラウドサービス等において、「事業者向け」であることを当該ウェブサイトに掲載していたとしても、消費者を始めとする事業者以外の者からの申込みが行われた場合に、その申込みを事実上制限できないものは、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」には該当しない。

このような取引は、B 2 C取引に該当するが、当該役務の提供を行う事業者（事業者が国外事業者であればその国外事業者）が申告、納税を行うこととなる。

まず、国外事業者が判定義務を負うことを考えると、事業者登録番号等で容易に判定できるものと比較し、役務の性質や取引条件等から事業者か消費者かの判定を行うことが困難な場合もある。

国外事業者は、役務提供を受ける国内事業者に対して「リバースチャージ対象の特定仕入れとして消費税の納税義務が役務提供を受ける事業者にある旨」を表示、通知することが義務付けられているが（消費税法第 62 条、消費税法基本通達 5-8-2）、当該通知がなかったとしても、役務の提供を受ける国内事業者側のリバースチャージ納税義務が免除されるわけではない。

したがって、「B 2 B取引の判定」の責任は役務提供を受ける国内事業者側にも課されていることになるが、役務提供を受ける国内事業者側は通常、国外事業者が他にどのような顧客を持ち、それが事業者か消費者か等情報を持たないため、国外事業者に当該情報の提供を要求しなければならないことになる。

実務においては、国内事業者が国外事業者に情報の確認をせずに判断するケースや、情報提供を要求しても国外事業者側がそれに応えず、正確な情報がない状態で国内事業者が判断を迫られるケースも想定され、混乱が懸念される。B 2 B取引は、消費税法条文上限定的な定義になっており、B 2 C取引は「事業者向け以外の電気通信利用役務の提供」になる。したがって、判断の混乱を避けるためには、役務提供を受ける事

業者側が「事業者向け」と確認できない電気通信利用役務の提供については、B 2 C取引とみなす規定を導入すること、検討に値すると思われる。

ア．B 2 B取引とリバースチャージ方式

リバースチャージ方式の下では、国内事業者が国外事業者から「電気通信利用役務の提供」を受ける場合、役務提供を受ける国内事業者側に申告納税義務が生じる。

つまり、リバースチャージとは、役務提供者から役務を受ける者への申告納税義務の転換であり、リバースチャージにより役務を受ける者に転換される納税義務は役務を受ける者からみれば、前段階取引にかかる納付税額である。

ここで、国内事業者が、免税事業者に該当する国外事業者から電気通信利用役務を受ける場合であっても、国外事業者の特定課税仕入に該当するので、リバースチャージによる納税義務は免除されない。

なお、B 2 B取引における役務提供事業者及び役務を受ける事業者のキャッシュフローと、物品の輸入取引における売り手と買い手それぞれのキャッシュフローとを比較した場合、前者は税関による国境税調整の対象とならない取引であり、後者はその対象取引である。物品の輸入における国境税調整は、輸入者に対する輸入消費税の課税により行われる。輸入消費税は、輸入者において仕入税額控除の対象になり得る。物品の輸入取引においては、物品が本邦に到着する直前の取引は消費税の課税対象外取引なので、そもそも輸入消費税をリバースチャージとは呼ばないが、物品の輸入取引の輸入者に生じる輸入消費税関連のキャッシュフローは、役務を受ける者のリバースチャージのキャッシュフローと類似しているといえる。

特定仕入れに係る課税標準は、いずれも売り手と買い手の間でやり取りされるのは本体価格のみである。

買手事業者の仕入税額控除は課税売上割合による。

課税売上割合が 95%以上の者及び簡易課税制度適用事業者については、特定課税仕入れに係る課税標準も仕入税額控除もなかったものとして計算する（平成 27 年度改正法附則第 42 条、第 44 条第 2 項）。つまり、仕入税額について全額税額控除できるのと同じである。

課税売上割合が 95%未満の事業者については、原則通りリバースチャージ義務が生じるので、仕入税額控除が制限される分だけ納税額が生じることになる。

転換しているのは納税義務のみであり、「特定課税仕入れに係る支払対価の額」＝「特定資産の譲渡等の対価の額」が役務を受けた事業者側で課税売上高にカウントされることはない。基準期間の課税売上高、課税売上割合のいずれにおいてもカウントされない（消費税法第 30 条第 6 項、消費税法施行令第 48 条第 1 項）。

イ．B 2 C取引と国外事業者申告納税方式

国内に向けてB 2 C取引を行う国外事業者は、登録国外事業者として登録を受

けることができる。

登録国外事業者⁶から受けるB2C取引については、国内事業者側で仕入税額控除が可能になる。提供者が登録事業者でなければ、国内事業者は仕入税額控除を適用できない。

仕入税額控除を適用するには、登録国外事業者の登録番号の帳簿記載及び同登録番号と国外事業者に消費税の納税義務があることの請求書等記載が必要となる。また、登録国外事業者は登録がある限り基準期間の売上がなくても申告納税が必要になる。

(6) 登録国外事業者に対する徴収

登録国外事業者からの仕入については、仕入税額控除が可能になるため、登録国外事業者の申告納税が適正に実行されなければ、消費税の税収が減少することになる。

登録国外事業者には、国内事業所若しくはそれに準ずるものか、または、消費税に関する代理権限を有する税務代理人が必要とされているが、登録国外事業者が消費税を滞納した場合の徴収は困難になる。

日本は、「租税に関する相互行政支援に関する条約」（以下「税務行政執行共助条約」）及び「租税に関する相互行政支援に関する条約を改正する議定書」の受諾書を経済協力開発機構（OECD）の事務総長に寄託しており、平成25年10月1日から発効している。

税務行政執行共助条約は、本条約の締約国間で、租税に関する以下の行政支援を相互に行うための多数国間条約であり、①情報交換、②徴収共助、③送達共助に対応している。また、改正議定書により、欧州評議会及び経済協力開発機構（OECD）以外の国も本条約を締結できるようになっている。

本条約への署名国は、日本の他、アメリカ、イギリス、フランス、ドイツ、イタリア、カナダ、韓国、メキシコ、スペイン、ポルトガル、オランダ、ベルギー、デンマーク、ノルウェー、スウェーデン、フィンランド、アイスランド、アイルランド、ポーランド、スロベニア、アゼルバイジャン、ウクライナ、グルジア、モルドバ、トルコ、オーストラリア、アルゼンチン、ブラジル、南アフリカ、ロシア、インドネシア等55か国を超えており、既に発効済み又は発効が決定している国は29か国以上にのぼる⁷（平成25年6月時点、財務省調べ）。

日本の租税で、徴収共助の対象になる税目は、所得税、法人税、復興特別所得税、復興特別法人税、相続税、贈与税、消費税などとなっているため、登録国外事業者に対する徴収も、税務行政執行共助条約で対応できる体制になっている。

⁶ 「登録国外事業者」については、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、国税庁のウェブサイトで公表されている。

<http://www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/pamph/shohi/cross/touroku.pdf>

⁷ OECDの税務行政執行共助条約（Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters）のウェブサイトで最新の参加状況が公表されている。

<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/conventiononmutualadministrativeassistanceintaxmatters.htm>

また、多国間条約以外でも、次のような二国間条約における徴収共助規定がある。

- ・日英租税条約 第 26 条の A（租税の徴収における支援）
- ・新日米租税条約改正議定書 第 13 条（条約第 27 条（徴収共助）、2013 年署名、未発効）
- ・新日独租税条約 第 26 条（租税の徴収における支援、2015 年署名、未発効）

3. 電子商取引に係る付加価値税に関する議論の進展

(1) E Uにおける付加価値税制度の変遷

欧州連合（以下「E U」）型の付加価値税制度の原型は、1954 年にフランスで創設された。現在の E U を創設する根拠となるローマ条約が 1958 年に発効して、以後 1977 年までの 20 年の間欧州経済共同体（以下「E E C」）加盟各国はそれぞれ独自の取引税等の間接税制を採用していたが、1970 年にこれらに替えて付加価値税制度を採用することが義務付けられ、その後の E E C の拡大に際しても E E C 加盟の条件の一つに挙げられていた。

1977 年には E E C に共通の付加価値税制度の骨格となる欧州付加価値税第 6 次指令（Sixth Council Directive; Sixth Council Directive of May 1977 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value-added tax. 以下「第 6 次指令」）が採択されている。

第 6 次指令の中で、E U 域内におけるクロスボーダーの統合を前提にオリジン課税へ移行する一方で、付加価値税収については、消費地課税原則に従って消費地国に分配調整される仕組みの採用の組み合わせが最終目標として想定されていた。

この第 6 次指令の下では、当初クロスボーダーの消費者向け取引についても原則通りオリジン課税となっていたため、E U 内外事業者間の競争条件について課税の中立性が阻害されていた。そこで、第 6 次指令を改正する Council Directive 2002/38/EC によりネットワークを通じて提供されるデジタル財等の取引を Electronically Supplied Services と定義し、これについて仕向地課税に変更することとした。

さらに、第 6 次指令については、2007 年 1 月 1 日を施行日とする大きな改正が 2006 年 11 月 28 日に行われている。この改正法は、Recast VAT Directive (Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax) と呼ばれている。この改正により第 6 次指令の条文の体系は大きく変更・整理された。

第 6 次指令に係る役務提供地判定ルールは第 9 条に規定されており、特に同条 (2) (e) 及びその Annex L に electronically supplied services が定義されている。ここでは役務提供に係る課税地の判定の原則をオリジン課税とした上で、その例外として、E U 域外に所在する顧客又は E U 内のサプライヤーの所在国とは異なる他国において事業を営む課税事業者に向けて提供される electronically supplied services については、仕向地課税により内外判定が行われる旨規定されていた。Council Regulation (EC) No. 1777/2005 of 17 October 2005 の第 11 条は、この electronically supplied services を更に詳細に定義していた。

改正法 Recast VAT Directive (Directive 2006/112/EC) の第 56 条 1 (k) が参照する

AnnexII において、electronically supplied services の定義が五つの類型に整理されている。

INDICATIVE LIST OF THE ELECTRONICALLY SUPPLIED SERVICES REFERRED TO IN POINT (K) OF ARTICLE 56(1)

- (1) Website supply, web-hosting, distance maintenance of programmes and equipment;
- (2) supply of software and updating thereof;
- (3) supply of images, text and information and making available of databases;
- (4) supply of music, films and games, including games of chance and gambling games, and of political, cultural, artistic, sporting, scientific and entertainment broadcasts and events;
- (5) supply of distance teaching.

Recast VAT Directive (Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax) においては、役務提供に係る課税地の判定の原則は第 43 条により役務提供者が事業を営む場所とした上で第 56 条 1 (k) 及び第 57 条において、その例外を定めている。すなわち、第 56 条 1 (k) においては、E U インバウンド B 2 B 取引の課税地を役務の受領者が事業を営む場所又は居住地とし、第 57 条においては、E U 域外事業者による E U インバウンド B 2 C 取引の課税地を受領者の居住地としている。つまり、ここでは、E U 域外事業者による E U インバウンド B 2 C 取引の課税地を受領者の居住地とするために、electronically supplied services を定義していた。

その後、2008 年 2 月に採択されたいわゆる「VAT パッケージ」の一部として Council Directive 2008/8/EC が採択された。この結果 2015 年 1 月 1 日から、E U 域外事業者による E U インバウンド B 2 C 取引の課税地の判定基準は、オリジン課税から仕向地課税に改正されている。結果として、現時点では electronically supplied services の課税地は B 2 B 取引、B 2 C 取引とも仕向地課税になっている。

役務提供の課税地の判定ルールについては、現状は当初の原則であるサプライヤーの所在地によるオリジン課税から、仕向地課税へと方向転換が図られている。この動きの中で、electronically supplied services に係る課税地判定ルールを、その他の役務に係る課税地判定ルールとは異なるタイミングで方向転換するために electronically supplied services が特に定義されたという歴史がある。

この後、更に 2008 年 2 月に役務提供取引の課税地を含む大幅な改正を盛り込んだ「VAT パッケージ」と呼ばれる新規定 Recast VAT Directive (Council Directive 2006/112/EC) が E U 理事会により可決された。これにより、2010 年 1 月 1 日以降に提供される役務提供取引については仕向地課税に移行したが、ただし、E U 域内の事業者間取引のみ、仕向地課税方式への移行期日が 2015 年 1 月 1 日となっていた。つまり 2015 年以降は、EUVAT 法上のクロスボーダー役務取引に係る内外判定の基準は完全に仕向地課税に移行している。

(2) OECDにおける議論の進展と我が国の税制改正

OECDにおいては、1998年10月オタワ閣僚級会議にOECD租税委員会報告「電子商取引にかかる課税の基本的枠組」が提出され採択された。

その後2001年に、「Taxation and Electronic Commerce」という報告書がリリースされた。同報告書のChapter2において、電子商取引に係る消費税の課税問題を扱っており、課税の公平性を担保するための仕向地課税原則及びクロスボーダーB2C取引に係る徴収の問題が検討の俎上に挙げられていた。

その後、2012年6月OECD租税委員会本会合において、G20との共同プロジェクトとしてBEPSプロジェクトを立ち上げた。同プロジェクトは、2013年7月にBEPS行動計画を公表した。行動計画のうち「行動1 電子経済の発展への対応」の中で、クロスボーダーB2C役務取引も取り扱っている。

2014年4月、東京で第2回 OECD Global Forum on VAT/GSTを開催し、国境を越える役務取引のうち、B2B取引に関する「OECD International VAT/GST Guidelines」の最初の3章（B2B関連章）を承認した

なお、我が国においては、このようなOECDの動きに対して、平成27年度改正消費税法において「2. 平成27年度改正消費税法のポイント」で示したように課税を見直し、同年10月1日から実施している。

さらに、2015年7月に国境を越える役務取引のうち、B2C取引に関する章のガイドラインへの追加をOECD租税委員会にて承認した後、2015年10月同ガイドラインを含むBEPS最終報告書が公表された。

現時点ではOECD International VAT/GST Guideline 及び BEPS Action1 レポートとして取りまとめられているものが、OECDの付加価値税に係る最新の成果物ということになるが、平成27年度改正消費税法でこのガイダンスを先取りする形で、法的な手当てはなされたと財務省は整理⁸している。

4. 平成27年度改正消費税法とOECD International VAT/GST Guidelineの異同

OECD International VAT/GST Guideline は2度にわたりOECD、G20 が主催するGlobal VAT/GST フォーラムにおいて、多数の参加国の課税当局からエンドースされるという手続きを踏んで成立している。ガイドラインの目的が、二重非課税・二重課税の排除であるとすれば、VAT/GST については各国の課税権競合に係る調整メカニズムがないので、世界の国々が一斉にガイドラインに整合する課税ルールに移行することが重要である。

日本もOECDのメンバーとして、このような状況及び方向性におおむね整合的に税制改正が行われてきているが、クロスボーダーの役務取引全般を仕向地課税に移行するのではなく、まずそのうちの電気通信利用役務取引を定義して、これについて仕向地課税に移行している。つまり、その他のクロスボーダー役務取引の内外判定については、仕向地課税にはいまだ移行していない。

⁸ 浅川雅嗣「BEPSプロジェクトの軌跡と展望」『会計監査ジャーナル』第28巻第4号(平成28年4月号)pp. 56-60

この点については、平成 26 年以前は政府税調等の資料などでも、もともとはクロスボーダー役務取引全般について議論されていたが、平成 27 年度税制改正内容を詰める段階で、より限定的な改正内容に落ち着いている経緯がある。結果として、平成 27 年度改正消費税法においては、相手国が先に役務提供全般について、仕向地により内外判定を行うルールに移行した場合を考えると、アウトバウンド役務提供については、輸出免税扱いがあるので二重課税・二重非課税は生じないが、インバウンド役務提供取引については、二重非課税の可能性は残る余地がある。

しかしながら、喫緊の課題である内外電子商取引業者間の競争条件に係る税制の中立性を確保することを優先して、まずは電気通信利用役務取引について手当てしたということと理解している。

今後、インボイス制度への移行や番号制の導入を経て、更なる改正があり得るところと考えられる。

5. インボイス

(1) EUにおけるインボイス

EUVAT 法上のインボイスとは、一定の取引段階において生じた VAT を表象するものである。これにより課税事業者が発行するインボイスに記載された税額のみを控除することができる方式（以下「インボイス方式」）が、EU 諸国を始めとする付加価値税を採用している各国で広く導入されている。

インボイスを導入した場合は、インボイス発行者は、売上時に税額を記載したインボイスを発行し、インボイス受領者は、仕入時に発行者より税額が記載されたインボイスを受け取る。納税額を計算する際は、発行時にインボイスに記載した税額から、仕入時に受領したインボイスに記載された税額を控除する。

例えば、EU 指令で定められているインボイスへの主な記載事項は以下の項目であるが、項目②、⑤、⑥、⑦のように、課税事業者が付加価値税登録番号のほかに適用税率や税額を記載することが、インボイスの記載事項の特徴として挙げられる。

- ① インボイスの発行年月日
- ② 付加価値税登録番号（VATID 番号）
- ③ 供給者の住所・氏名
- ④ 発行番号（連続番号）
- ⑤ 顧客の住所・氏名 適用税率
- ⑥ 財貨・サービスの内容 税抜対価
- ⑦ 適用税率・税額等

インボイスの下では、インボイスに記載された売上に係る税額から、インボイスに記載された仕入に係る税額を控除するという方式で税額を計算することになるため、いわゆる益税が排除され、正確な納付税額計算が可能になるとされる。

また、インボイスの発行は、課税事業者のみ行うことができ、免税事業者は、これを発行することができない。そのため、免税事業者からの仕入については、インボイ

スが発行されないので、仕入税額控除もできないことになる。

日本がこれまで採用してきた帳簿方式の下では、課税事業者と免税事業者の識別が困難なため、免税事業者からの仕入れにも仕入税額控除が容認されてきたが、インボイスが採用されれば、免税事業者はインボイスの発行ができず、免税事業者からの仕入れは仕入税額控除ができないため、このような弊害を取り除くことができる。

こうした状況の下、消費税制度導入以来現在に至るまで長らく帳簿方式を採ってきた日本においても、平成 28 年度税制改正により消費税の軽減税率制度が平成 29 年 4 月 1 日から導入されるのを契機に、複数税率制度に対応した仕入税額控除の方式として適格請求書等保存方式（以下「インボイス制度」）が、軽減税率適用から 4 年後の平成 33 年 4 月 1 日から導入されることとなった⁹。

インボイス制度の導入により、現行の請求書等保存方式における請求書等の保存に代えて、「適格請求書発行事業者」から交付を受けた「適格請求書」又は「適格簡易請求書」の保存が、仕入税額控除の要件とされ、これらの請求書の保存がない場合は仕入税額控除が認められないことになる。

平成 28 年度改正消費税法により、日本の消費税は複数税率構造、課税事業者登録制度、インボイスの導入等、E U 型消費税制度に近づくといえる。ただ同時に、E U 型消費税における問題点についても十分に検討し、同じ轍を踏まないように入念な制度設計が不可欠である。

(2) 平成28年度改正消費税法におけるインボイス制度

以下、平成 28 年度改正消費税法で、今後導入が予定されるインボイス制度の概要と留意点を説明する。なお、インボイス制度に係る政省令への委任事項については、適格請求書発行事業者の登録申請が平成 31 年 4 月 1 日からとされていることもあり、平成 28 年度税制改正では示されていない。

① 適格請求書発行事業者

「適格請求書発行事業者」とは、免税事業者以外の事業者であって、納税地を所轄する税務署長に申請書を提出し、適格請求書を交付することのできる事業者として登録を受けた事業者をいう。

適格請求書発行事業者の登録は、平成 31 年 4 月 1 日から申請受付が開始され、適格請求書発行事業者の氏名・名称や登録番号等は、登録後速やかにインターネットを通じて公表される。なお、登録後、適格請求書発行事業者が登録の取消しを求める届出書を税務署長に提出した場合には、税務署長は当該登録を取り消すことができる。

② 適格請求書の記載事項と交付義務

⁹ 平成 29 年 4 月 1 日の消費税率の 10%への引上げと同時に、飲食料品等に係る軽減税率（8%）の導入が予定されていた。しかしながら、平成 28 年 6 月 1 日、安倍首相は昨今の内外経済情勢に鑑み、10%への税率引上げを平成 31 年 10 月まで延期する意向を表明した。軽減税率の導入も同時期まで延期されると思われる。インボイス制度方式の導入時期については、現時点では明らかにされていない。

適格請求書には、次の事項が記載される。

- ア．適格請求書発行事業者の氏名又は名称及び登録番号
- イ．課税資産の譲渡を行った年月日
- ウ．課税資産の譲渡に係る資産又は役務の内容
- エ．課税資産の譲渡等に係る税抜価額又は税込価額を税率の異なるごとに区分して合計した金額
- オ．適用税率
- カ．消費税額等
- キ．書類の交付を受ける事業者の氏名又は名称

適格請求書発行事業者は、国内において課税資産の譲渡等を行った場合において、他の事業者（免税事業者を除く。）から求められたときには、適格請求書を交付しなければならない。

なお、適格請求書発行事業者は、適格請求書の交付に代えて適格請求書の記載事項に係る電磁的記録の提供（電子インボイス）によることができる。

また、一定の場合における実務上の利便性を考慮し、簡易適格請求書が認められている。簡易適格請求書とは、小売業、飲食店業、写真業、旅行業、タクシー業又は駐車場業等の不特定かつ多数の者に課税資産の譲渡等を行う一定の事業を行う適格請求書発行事業者について認められる請求書である。

簡易適格請求書の場合、上記項目のうち、オ．適用税率と、カ．消費税額等はいずれかを記載すれば足り、又キ．は記載を要しない。

簡易適格請求書は、交付先の氏名・名称の記載が不要であることから、請求書不正発行の温床になる可能性がある。そのため、簡易適格請求書の発行ができる事業者については許可制ないし登録制にする等、厳格な管理が求められるであろう。

また、適格請求書及び簡易適格請求書に誤記があった場合の取扱いについても、法令の整備が必要であろう。適格請求書は、受領した事業者の仕入税額控除額だけでなく、発行事業者の納税額にも関わるものであるため、請求書中の誤記について、それを単に修正して再発行するだけでは済まされない。例えば、インボイス中の消費税額が誤記され、正しい税額よりも高い税額が記載されていた場合、発行事業者が誤記を修正して発行したとしても、既に受領事業者が誤った高い税額で仕入税額控除を受けてしまっている可能性があるからである。

なお、適格請求書又は簡易適格請求書の偽造等に対しては、「適格請求書類似書類等」（適格請求書又は簡易適格請求書に類似するもの、及び適格請求書の記載事項に係る電磁的記録に類似するもの）の交付及び提供の禁止規定が整備され、これらに対する質問検査権や偽りの交付行為に対する罰則規定も設けられることとされている。

他方、請求書等を発行することが困難な課税資産の譲渡等のうち一定のものについては、適格請求書の交付義務が免除されることとなっており、以下のような取引が例示列举されている。

- ・公共交通機関である船舶、バス又は鉄道による旅客の運送として行われるもの（3万円未満のものに限る。）

- ・媒介又は取次ぎに係る業務を行う者（卸売市場、農業協同組合又は漁業協同組合等）が委託を受けて行う農水産品の譲渡等
- ・自動販売機により行われるもの（３万円未満のものに限る。）

この交付義務の免除についても、不正な仕入税額控除の温床にならないよう、免除対象となる取引につき明確な規定が望まれるところである。

③ 仕入に係る税額の計算方法と仕入税額控除の要件

課税仕入に係る消費税額は、適格請求書及び適格簡易請求書に記載された消費税額等を積み上げて計算する、いわゆる「積上げ計算」が原則とされ、いわゆる「割戻し計算」は端数処理による益税を防止するため、売上に係る税額の算定において「割戻し計算」を採用している場合に限り認められることとなる。

また、一定の例外を除き、適格請求書又は適格簡易請求書（若しくは適格請求書の記載事項に係る電磁的記録）が仕入税額控除のための要件となる。

なお、課税仕入れが軽減税率対象品目に係るものである場合には、「軽減対象課税資産の譲渡等に係るものである旨」を帳簿に記載することが必要になる。

6. 番号制

5. (1) EUにおけるインボイスでみたように、EUのインボイスにおいては、その前提として、VAT ID 番号制度が採用されている。すなわちEUでは、付加価値税の各課税事業者の登録をするために、VAT ID 番号と呼ばれる識別番号を課税事業者が付与することとしている。免税事業者はこのVAT ID 番号を有しないため、インボイスの発行ができない、又はインボイスに税額の記載ができない。その結果として、免税事業者からの仕入れについては、仕入税額控除ができない仕組みになっている。

つまり、VAT ID 番号はインボイスの不正発行や不正使用を防止するという役割を果たし、また VATID の有無は課税事業者・免税事業者の別を明らかにし、益税問題の解消にも寄与している。

日本においても、インボイス制度の導入に際して、課税事業者固有の番号を付与して、その記載を義務付ける登録番号制の導入が予定されている。

番号制といえば、日本においては現在「社会保障・税番号制度」（マイナンバー制度）の導入が進められており、法人・個人ともに固有の番号が付番される。同制度においては、法人番号は一般に公開されるものの、個人番号は厳格な守秘義務が課される非公開の個人情報となる。そのような制度の下、マイナンバーを消費税の登録番号に使用することは、個人事業者においてはマイナンバーをインボイスに記載することを意味し、個人番号の守秘性が侵されることになる。また法人においても、法人番号は全法人に付与されるものであるところ、それを消費税の登録番号とするのは、適格請求書発行事業者の登録制度を無意味なものにしかねない。さらに、消費税の納税義務は居住者・内国法人だけでなく、非居住者・外国法人にも発生し得るものであるが、マイナンバーは非居住者や外国法人には付与されない。

よって、法人、個人事業者共に、マイナンバー制度とは別に、消費税固有の登録番号

を導入する必要があると考えられる。

また、課税庁においては、事業者の登録番号を厳格に管理し、登録番号を通じて事業者の取引状況を把握するための新たなシステムの導入が求められるであろう。

さらに、登録番号の不正使用を未然に防ぐためには、適格請求書又は簡易適格請求書の偽造等の不正行為や不正な仕入税額控除、及びそれらの幫助を行った登録事業者について、その登録抹消や番号はく奪や罰則規定などの法令整備が欠かせないであろう。

7. まとめ

消費税は、平成元年4月1日より施行された。戦後日本は、シャープ勧告により直接税（法人税、所得税など）中心の税制を構築し、間接税は個別間接税制度であったが、平成元年に施行された消費税は、一般付加価値税であり、一部の非課税取引を除き、原則全ての資産の譲渡及び役務の提供を対象として、最終消費者の段階でのみ課税するのではなく、流通の各段階で課税し、事業者の場合には既に支払った消費税の仕入税額控除を認める、多段階的な課税方式を採用している。

また、消費税導入当初から、インボイス制度でなく帳簿方式が採用されていたところ、平成9年4月1日以降は、帳簿だけではなく請求書等の保存を要件として仕入税額控除を認める請求書等保存方式を併用する制度となっている。当時においては、本格的なインボイス制度を採用しないという妥協の社会的コストは、十分合理的な範囲に収まっていたということであろう。

約28年前の消費税の導入当初には、経済活動の実体としてクロスボーダーの役務提供取引は限定的であり、電子商取引はいまだほとんど始まっていなかったものが、現在においては、経済活動の重要な一部を占めるまでに発展してきている。このような経済活動の発展に合わせて、課税の簡素、公平、中立を継続的に確保するためには、税制の継続的なチェックが不可欠であろう。

以 上