

世界標準の 消費税



溝口史子 デロイト トーマツ税理士法人
間接税サービスパートナー

第 1 回 VATID番号とインボイス

1 はじめに

「世界標準の消費税」というタイトルで、本稿は、消費税法と欧州付加価値税法を比較し、その差異を述べるだけでなく、消費税実務に落とし込んだ場合に、実際にまずいと感ずるところを書こうと思っている。

1989年に消費税が導入されてから2023年に至るまで、経済は大きく変貌を遂げ、その1つの表れとして越境取引が隆盛となった。欧州付加価値税制度はそれなりに変化に対応してきたし、消費税法もアップデートが必要だ。

消費税のアキレス腱は免税取引である。欧州にはEU域内非課税納品 (intra-Community supply of goods) という域内取引の免税規定があり、この悪用がカーセル取引につながっている。例えば、2022年10月～11月にかけて行われた大規模な摘発で、総額年間22億ユーロの脱税を行っていたグループが一斉検挙されたと欧州検察庁が発表した^(注)。どこにでもありそうな、オンラインでの電子機器販売に絡む案件である。

ここ数年、カーセル取引による被害総額は年間500億ユーロといわれている。このEU域内非課税納品という免税取引をなくそうというのが、最終的な付加価値税制度 (definitive VAT regime) に向けた制度改正の試みなのである。日本の消費税制度でも、昨今輸出免税取引が濫用された事例が発生していることはご承知のこ

とかなと思う。

本件からのもう1つの気づきは、犯罪はグローバル化しているということである。組織はEU域内にとどまらず、スイス、セルビア、アルバニアといった周辺国から、アラブ首長国連邦、中国といった遠方の国も捜査の対象になっている。犯罪者にとっては免税となる越境取引であれば、EU域内取引も、輸出免税取引でも同じである。

消費税固有の問題として、免税事業者の存在も挙げられる。法人である免税事業者の判断は、原則として基準期間と呼ばれる2事業年前で行われており、タイムラグが生じている。欧州の事例に数値で置きなおしてみると、2年もあれば、4,000億円以上の税収を犯罪組織が稼ぐには十分である。このmissing trader (消えた事業者) は、売上げに係る消費税額を納付せずに消えることを意味するが、免税事業者は合法的なそれであることに、早く気が付く必要があるだろう。

インボイス方式の導入により、対応する仕入税額控除という抜け道はふさがれることとなったが、この先6年間の経過措置期間が、心配でならない。日本の消費税が、言語の壁もあり、世界的にそこまで有名ではないのが幸いである。現在の消費税法は、国内取引を前提として書かれている。どうしてそう思うかについて順次この連載で綴っていくのが今回の連載の目的である。

さて、消費税導入以来の最大のアップデートと言っても過言ではない、インボイス方式の導入に伴って、適格請求書発行事業者番号が導入された。今回はその話をしたいと思う。

2 | VATID番号とは何か

適格請求書保存方式の導入に伴い、外資系企業からは、従来の番号は適格請求書発行事業者番号に置き換わるのかという質問を受けるが、適格請求書発行事業者番号は、登録国外事業者の登録番号を除き、本邦初の消費税に関連する番号である。

VATID番号の根拠は指令（VAT指令）214条にある。「加盟国は以下の者が固有の番号で識別されるために必要な措置を講じなければならない」として、大まかにいうと

- ① 自らの加盟国の領土内で仕入税額控除の対象となる資産の譲渡と役務の提供（リバースチャージとなる場合を除く）を行う課税事業者
- ② EU域内取得を行う者
- ③ リバースチャージの対象となる役務の提供を受ける者
- ④ 他の加盟国でリバースチャージが適用となる役務を提供する自らの加盟国で設立された者

を識別するための番号である。

これに対して、適格請求書発行事業者とは国内において課税資産の譲渡等を行い、又は行おうとする事業者であって、適格請求書の交付をしようとする事業者（免税事業者を除く）として登録を受けた事業者に対して付与される番号である（消法57の2）。

適格請求書発行事業者は課税事業者でなければならぬため、上記の①の目的は達している。EU域内取得など日本にはないので、問題は③と④のリバースチャージとの関連でのVATID

番号と適格請求書発行事業者番号との取扱いの差異である。

3 | 日本式リバースチャージ方式

日本の消費税法でリバースチャージ方式が適用される場面はごく限られている。

ここで、日本で理解されている、事業者向け電気通信利用役務の提供で、その取引にかかる消費税の納税義務を役務を受ける国内事業者に転換するリバースチャージ方式は、EUのリバースチャージ方式とは異なることはだれも気に留めてもいないが書きつけておきたい。

同じ趣旨である指令196条は、「当該加盟国外に設立された課税事業者が44条に定める役務を提供した場合、役務の提供を受けた課税事業者またはVAT登録された課税対象外法人がVAT納税義務を負う」と定められている。

これに対して日本の消費税法では特定資産の譲渡等、すなわち事業者向け電気通信利用役務及び特定役務の提供は、役務提供者にとっては不課税とされている（消法4①）。それと対で、特定仕入れを課税対象としている。

EUのリバースチャージ方式とは、取引自体を不課税にするのではなく、発生した納税債務を顧客に転嫁している点で日本のリバースチャージ方式とは異なる。おそらくであるが、消費税制度では、役務を提供する国外事業者が免税事業者である場合の判定が困難なので、納税債務の転嫁とできなかったのではないかと想像する。

この点、現在はEUは国外事業者に対して免税事業者の規定の適用を認めていないので、そういう問題は生じない（2025年からは当該加盟国外のEU事業者には国内事業者と同様免税事業者の規定が適用される）。

このような事情から、私は外国企業や付加価値税の専門家に対しては、日本式リバースチャージ方式は、「リバースチャージに類する制度」と説明している。

4 事業者向け電気通信利用役務

さて今回のインボイス方式の導入に伴って、事業者向け電気通信利用役務の課税制度が大幅に改正になるということは当然なかった。しかしながら、本来は、適格請求書発行事業者番号をかすがいとして、整合性が取れているべきなのである。

事業者向け電気通信利用役務とは何かであるが、現行制度では、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の役務の性質又は当該役務の提供にかか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、とされている（消法2八の四）。つまりは事業者向けであるかどうかは、役務の性質と取引条件等から、「通常事業者に限られる」かどうかを、役務提供者側が判断しなければならない。

これに対して、欧州付加価値税制度でリバースチャージの適用対象となる役務の提供を定める指令44条は、「課税事業者が事業のために（acting as such）」提供を受ける役務の課税地は、役務の提供を受ける者の事業の設立地であると定めているにすぎない。

これはB2B役務の提供の課税地を定める原則規定であるが、B2Bであるか否かの判断において、役務の性質と取引条件等に照らして「通常」受益者が事業者に限られるかといった判断は必要ではなく、顧客が課税事業者であって、事業のために役務を買っているという2つの基準しかない。課税事業者であるかどうかの判断に用いられるのがVATIDであって、それが214条でVATID番号の発行理由の1つとして明記されている。

実際、事業者向け電気通信利用役務の提供の範囲は、消費税法基本通達5-8-4で例えばウェブ広告は性質上通常事業者向けであることが客観的に明らかなもの、とされているが、受益者が免税事業者でもよいのかという問題があ

り、免税事業者における特定課税仕入れに納税義務は生じないから（消法9①）、消費者向け電気通信利用役務として役務の提供者が課税することもないので、この部分の課税は行われていないことになる。

また、各事業者との間で個別に取引内容を取り決めて締結された契約に基づき行われ、契約において事業者が事業として利用することが明らかなもの以外は事業者向けではないという整理も、現状、多くの取引がネット上で表示される契約約款をクリックすることで契約関係が成立する取引がほとんどであり、上記の「性質から客観的に事業用」というざっくりとした判断基準と、契約で事業用かどうかを個別に担保せよという役務提供者に課せられた要求がミスマッチを起している。

そこで「怪しきは消費者向けとして」課税し、救済策的に、消費者向け電気通信利用役務けれども登録国外事業者が提供するものに関しては、課税事業者である受益者で仕入税額控除が可能という、よく考えられてはいるがアクロバティックな制度となっている。しかし、それでは、すべてを消費者向け電気通信利用役務として、課税事業者である仕入れ側で仕入税額控除を認めればよいわけで、狭き門の事業者向け電気通信利用役務のカテゴリなどそもそも不要ではないかと感じる。

せっかく課税事業者であることの証明である、適格請求書発行事業者番号が導入されるのであるから、このアクロバットもやめてはどうかと思う次第である。すなわち性質や契約条件ではなく、顧客が適格請求書発行事業者番号を提出してきた場合には、事業者向け、そうでなければ消費者向けとして国外で設立された電気通信利用役務の提供者に消費税を徴収せしめる。受益者が課税事業者であれば日本式リバースチャージ方式の適用対象となるので、登録国外事業者制度も結果として不要となり、電気通信利用役務の提供者には、適格請求書発行の機会是不

要ということになる。

欧州においては、顧客が課税事業者であるかどうかの判定に用いるVATID番号が正しくなかった場合に関する欧州司法裁判所の判例の蓄積があり、最終的には実体判断によることとなっている（EU域内取引に関する判例ではあるがEuro Tyre BV, Case C-21/16）。

5 最終消費の特定が付加価値税制度の要である

このような整理が必要だと考える理由は、電気通信利用役務のソトにある。

国際的には、電気通信利用役務に限らず、消費者向けの役務一般について、国外から提供された場合であっても、課税としようとする動きがある。

日本の消費税法の役務提供の課税地に関する規定は、電気通信利用役務を除き、消費者向けであるか事業者向けであるかによって課税地の規定を分けていない。これは2010年までの欧州付加価値税法の制度体系と同様である。欧州付加価値税法の古い体系を引き継いだ規定であるという理由とは別に、おそらく日本の消費税は、これまで免税事業者という、課税事業者と最終消費者の狭間の存在があり、外観上免税事業者を見分ける術がなかった。このため、制度設計として、役務を受ける側が消費者であるか、課税事業者であるかで制度を設計することが不可能であったので都合がよかったという側面もあると思う。

しかしながら、今後は、登録番号によって識別が可能となるので、制度的にも、国際的なB2BとB2Cを区分する基準に合わせていくことが必要ではないかと思う。現在の消費者向け、

事業者向けの区分は、事業者を識別する番号の不存在を理由に説明していたが、今後は説明が困難になる。

言わずもがな、最終消費を課税する消費税制度において、最終消費者の段階で消費税を国内で課税するために購入者が消費者であるかを区別するという事は、税収に直結する制度の要である。それゆえに、OECDのVAT/GST International Guidelinesも越境役務について、B2CとB2Bで課税地の考え方を分けている。

インボイス方式が導入されたばかりで今はまだ難しいのかもしれないが、適格請求書発行事業者番号の性質については制度的な整合性を取るようになければならないと考える。放っておくと、いやすでに日本の消費税法は、ガラパゴス化しているのではないかと思っている。

今回はこの流れで、消費者からする課税仕入れの不思議について述べたい。

(注) 2022年12月13日欧州検察庁プレスリリース
<https://www.eppo.europa.eu/en/news/largest-vat-fraud-investigated-eu-24-arrests-312-house-searches-and-seizures-worth-eu67>

Profile

溝口 史子 (みぞぐち ふみこ)

デロイト トーマツ税理士法人
間接税サービスパートナー
ドイツ税理士

東京大学法学部卒、ロンドンスクールオブエコノミクス欧州社会政策学修士。2001年1月にドイツ大手税理士法人に入社、05年3月にドイツ税理士登録。ドイツ税理士として日系企業の法人税及び付加価値税申告、移転価格文書化、税務調査対応、組織再編、買収時の税務デューデリジェンスを行う。15年より現職。現在は海外付加価値税と消費税を専門としてアドバイスを行う。著書として、『EU付加価値税の実務（第2版）』（中央経済社、2020年）のほか、共著書多数。