



2023年度 中小企業海外展開現地支援プラットフォーム事業  
調査レポート

## ドイツにおけるリバースチャージの基礎知識

(2024年3月)

日本貿易振興機構(ジェトロ)

デュッセルドルフ事務所

海外展開支援部

目次

1. はじめに .....	1
2. リバースチャージを理解する為の基礎の導入.....	2
2.1. 売上税について.....	4
2.2. ドイツ及びEU諸国 [EU Länder] におけるリバースチャージの発展と背景.....	7
2.3. ドイツにおける売上税の納税システム.....	8
3. リバースチャージの実態と注意点 .....	13
3.1. 具体的なモデルによるリバースチャージの紹介.....	16
3.2. リバースチャージの具体的な処理における注意点とケースの紹介.....	18
3.3. 請求書 [Rechnung] の記載内容と調査官の目線 .....	20
4. まとめ .....	23
5. おわりに .....	25

## 1. はじめに

リバースチャージについてのレポートは日独語圏のみならず、様々な言語で存在する。ところが、その実態の理解や正確な認識には大きな個人差があるようだ。経理や税務の認識がなく海外に派遣される駐在員、又はここドイツで起業を検討する人にとっては、このリバースチャージのシステムは、どこかベールに包まれたような抽象的なイメージではないかと感じられる。

実際のところ、海外拠点への出向者、駐在員は、経理の専門知識の有無に関係なく、現地での業務全般を任せられ、且つ営業成績の向上や現地のスタッフの教育、育成までも余儀なくされている。ところが、その任務達成には、文化や環境の違いは元より、異言語の高くそびえる壁といった幾重もの至難と対峙し克服しなければならない。

そのような過酷な状況下で業務遂行へ懸命に尽力されている人々へ敬意を示し、エールを送るつもりで、このリバースチャージ、そしてそれを取りまく税務も含めて、分かり易くかみ砕いた表現を以って説明し、理解を深めてもらえることを趣旨として本レポートを作成した。

このテーマに取り組むにあたり、一体なぜ多くの優れた文献があるにも関わらず、ベールに包まれたような曖昧な理解になるのかについて思いを巡らせてみた。その一つの理由として、このテーマを正確に理解するには税法や納税義務というシステムの基盤を理解していることがベースになっているからではないかと想定される。というのも、数多のレポートは、専門的な表現や、税務の基礎の知識を持った目線で説明されているからだ。つまり、専門書にありがちな問題、日本語でも注釈がないと、正確に理解できないという問題を持つからだ。

そこで、本レポートでは、そのような問題に着目して専門的な表現、及び法的根拠に平行して、一般的な表現と多くの具体例を挙げて説明してみた。

また、ここドイツを舞台とするドイツ租税法を理解する為には、そのドイツ語によるキーワードを、文中に [Betriebsstätte] のようなカッコで表記して表現し、見える化することでいわゆる刷り込み効果を計ってみた。それによってドイツ語の専門用語が少し身近なものとなり、税務処理、又は税務署等の文書への煩わしさやその心労が薄れ、先入観の改善やイメージの向上に繋がれば幸いだ。

今後、日本経済は国際的な舞台にて生き残りをかけたグローバル化へ益々拍車がかかると思われる。異国にて、最前線で活躍するビジネスパーソン、そしてそれをサポートする立場の人々へ、本レポートのテーマであるリバースチャージやそれを取り巻く税務への理解に少しでも役に立てば本望だ。

まず、以下の質問を一読いただきたい。はい又はいいえでの回答を試して欲しい。

- Q1      ドイツに拠点を持たない日本の事業者がドイツの事業者へ部品を販売する取引はリバースチャージが適用される
  
- Q2      ドイツの事業者が国内のフリーランサーへ市場調査を依頼する際はリバースチャージ方式が適用される
  
- Q3      ドイツの事業者がイギリス事業者へコンサルティング市場調査を委託業務する際、リバ

ースチャージ方式が適用される

- Q4 ドイツの事業者がフランスの事業者へリバースチャージ方式を用いて取引しているので同じサービスの提供の場合は同様の手続きが良い
- Q5 日本からドイツの事業者へリバースチャージ方式で請求書を発行したので、オランダへも同じ対応で良いと認識
- Q6 恒久的施設<sup>1</sup> PE (=Permanent Establishment) [Betriebsstätte] がドイツにないので、日本からドイツへのサービスの提供にはリバースチャージ方式が適用しない
- Q7 リバースチャージ方式で取引する場合も請求書は通常の形式で良い

本レポートではリバースチャージに伴うこのような質問又は疑問について、リバースチャージの導入に至った背景や取り扱われる税法を明確にする。そしてそれが既存の納税システムにどのような特例として扱われているかを具体的な事例をもって説明し、さらにリバースチャージの処理の対象者の断定、特徴、及び考慮点を述べ、リバースチャージを取り巻く税法を順序だてて説明する。

なお、本レポートは、ここドイツの租税法を取扱うドイツの税理士の目線で説明しているため、日本を含む第三国、及びドイツ以外の EU 諸国における取り扱いについては、当該国の専門家の助言を得ることをお勧めする。

## 2. リバースチャージを理解する為の基礎の導入

このリバースチャージという英語の表現はそのままカタカナで使用されている馴染み深い二つの単語で構成されていて、私たち日本人にも比較的簡単におおよそのイメージをすることができる。

リバースとは「逆にすること、置き換える、(等々)」、そしてチャージとは「負担、課金、充電、(等々)」となる。現在では「リバース」も「チャージ」も、日常の中で幅広く使用される日本語の語彙の英語表現だ。では、そのリバースチャージ、税務上の用途では、というと「納税義務の転嫁」といったように表現されている。これを日常的な表現にすれば、「(私の負うべき) 納税義務をあなたへ置き換える」といったところだ。

一見、この一方的で都合が良く聞こえるリバースチャージが、実際どのようになっているか、以下の観点から少しずつベールを取り除いてみる。

---

<sup>1</sup> 「事業を行う一定の場所であって企業がその事業の全部又は一部を行っているものをいう。」(日独租税条約 第5条 1)

「(私の負うべき) 納税義務をあなたへ置き換える」

- 私とは誰か (主体の明確化)
- 納税義務とは、何税でのことか (対象となる税)
- 誰に置き換えるのか (あなたは誰か) (相手 B2B 及び B2C の明確化)
- その義務はいつ発生するのか (取引対象の明確化)
- 何の取引が対象か (役務及び財貨、対象物の明確化)
- どこでの取引のことか (国境を越える取引)

リバースチャージを理解するために、上記の観点を明確にし、具体的なモデル化を図る。まずは、主体の特定だ。

Q8 「私」とは誰のことか

A8 事業者 [Unternehmer, §2 UStG]

ここで言う、「私」とは「事業者」だ。

事業者とは、「個人事業者（事業を行う個人）と法人」<sup>2</sup>と国税庁は定義している、ドイツにおいては、§2 UStG（売上税法<sup>3</sup>第2条）にはほぼ同様の定義が記されている。ただ、ここではもう少し細かく、「(…) 営業又は職業の活動を自立して行う者 (…)」のものと定義されている。

税法を扱う上で、頻繁に目にするこの法的根拠について少し説明すると、[UStG] 売上税法とは、[Umsatzsteuergesetz] の頭文字で構成された短縮形だ。[Gesetz] というのが、法（律）という意味なので、後述でも何度も目にすることになる。§2 UStG とは、「Paragraph 2 ウーエステーゲー」と読み発音する。これは各国同様だが、全ての決まり事が法律で明言化され、記されている。つまり、何かを確定する際や、解釈の違いを表明する際は必ずこの法的根拠に則って意思表示される。税務署をはじめとする公式文書には、必ずこの法的根拠が記載されているので、必要に応じてそれを確認することを勧める。

次に適用となる場所（税）を特定する質問だ。

これは、「私」を魚とイメージした場合、どこの水槽で泳いでも良いか、その水槽の特定だ。

Q9 リバースチャージは何税での取り扱いか

---

<sup>2</sup> No. 6109 事業者が事業として行うものとは（国税庁）

<sup>3</sup> ドイツ国内では、「売上税法」が一般的な表現だが、日本語の文献では付加価値税法とも訳される。この相違についての説明は後述

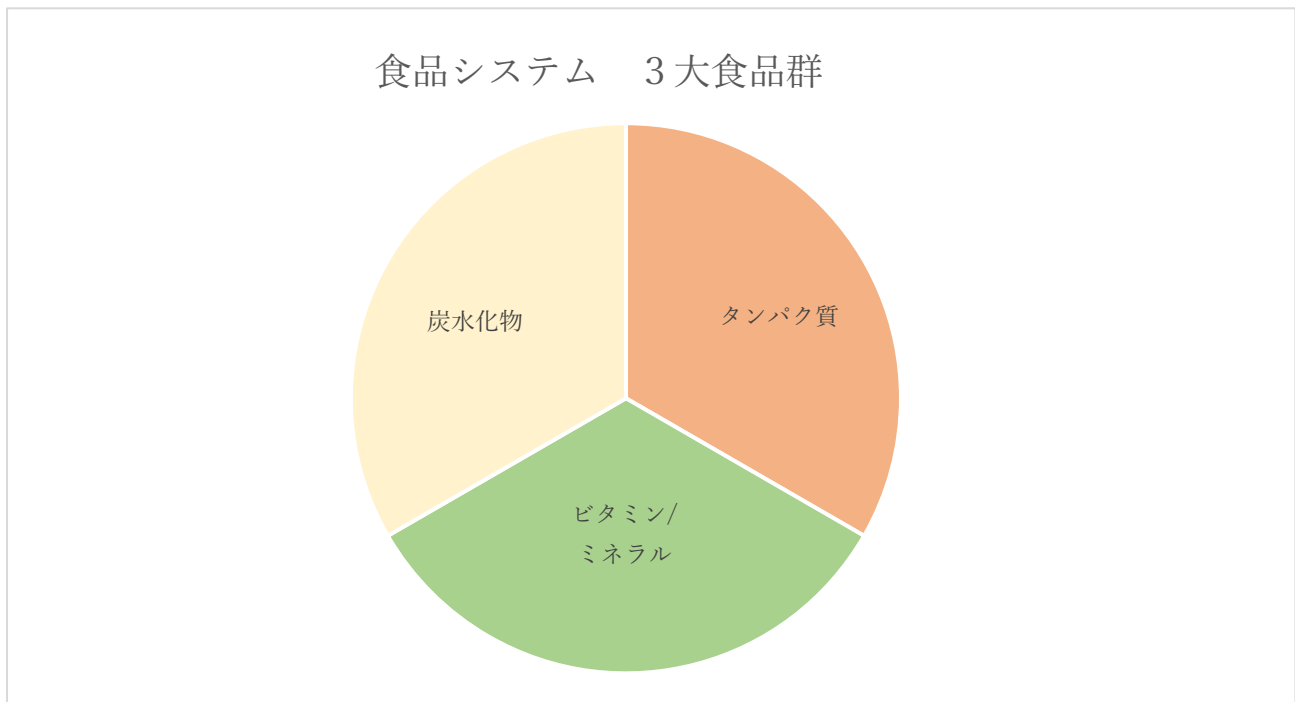
## A9 売上税 [Umsatzsteuer] 短縮形 [USt]

もしこの質問へ即答できない、または戸惑った場合は、ドイツの税務の基礎の認識を復習する機会と言える。というのも、この基礎の部分がぼやけていたら、リバースチャージはまさに砂上の楼閣、正確に理解するのは困難だ。次の章ではドイツで事業をする者が追う納税義務について、グラフを用い骨子の部分を紹介する。

### 2.1. 売上税について

売上税の位置づけを理解する為に食品分野を例にして説明する。

以下の円グラフは、日本の学校で食育の一環として給食の際に学ぶ主要な食物を 3 大食品群に分類して示した食品システムだ。ここでは食品システムを例として用いたが、3 大食品群でなくとも、例えば衣食住、又は日本三景の松島、天橋立、宮島、さらに武道の心・技・体なんでもよい。肝心のメッセージは、「3 要素」ということだ。



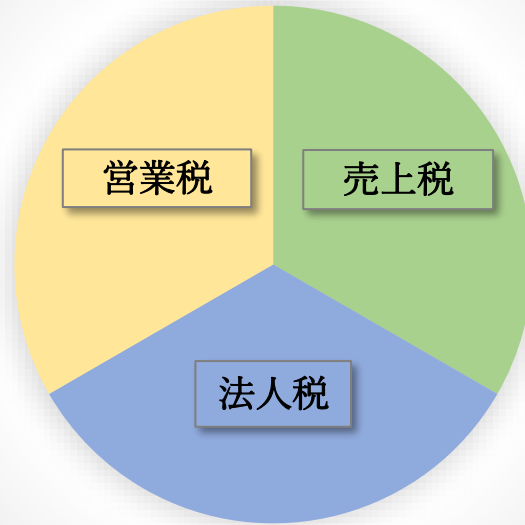
グラフ 1: 食品システムより 3 大食品群

その 3 要素を本題のドイツの納税システムに置き換え、具体化していく。

この章では主要となる 3 つの納税義務を紹介し、リバースチャージへの方向性を示していく。

ただし、提示した食品群のそれぞれが身体に果たす役割と各比率は、各税の内容には関連性はないものとする。

## ドイツにて事業者の負う重要な3つの租税義務



グラフ 2：ドイツの事業主の負う3つの租税義務

この3つの税務はドイツにおける事業者の果たすべき義務だ。別の表現をすれば、事業者が上記の3つの納税義務について知らないことは無防備かつ危険なことだ。

各税の名称を以下の表にまとめた。前述したように、短縮形は法律書に記載されていて、その名称で呼ばれ、取り扱われるので、表内の一番右にドイツでの発音をカタカナ表記にて記載した。

	ドイツ語	法律 Gesetz	短縮形	発音
法人税	Körperschaftsteuer	Körperschaftsteuergesetz	KStG	カーエステーゲー
売上税	Umsatzsteuer	Umsatzsteuergesetz	UStG	ウーエステーゲー
事業税	Gewerbesteuer	Gewerbesteuergesetz	GewStG	ゲヴェアベシュトイ ヤーゲゼッツ <sup>4</sup>

表 1：ドイツでの事業者の納税義務が生じる税

本レポートの趣旨であるリバースチャージは売上税の範疇にて、該当する売上税にのみ焦点を当て、その他の税についての説明は割愛する。

<sup>4</sup> 短縮形は発音し難く、短縮でない為、正式名で呼ばれるのが一般的

国税庁は、リバースチャージについて「役務<sup>5</sup>の提供を受けた国内事業者に申告納税義務を課す方式」<sup>6</sup>と説明している。これは日本の税法上での定義となるが、注意すべきキーワードは、「役務」、「国内事業者」、「申告納税」だ。これらのキーワードをドイツの税法上の規定と比較してリバースチャージのシステムを紐解いていく。

早速キーワードの一つ、売上税における「申告納税」が次の質問となる。

Q10 売上税、消費税、付加価値税、そして VAT 等に相違はあるか

A10 売上税＝消費税＝付加価値税＝VAT＝等々

[Umsatzsteuer=Konsumsteuer=Mehrwertsteuer=VAT=usw.]

この質問への回答は「同じ」となる。

ここで、幾ばくかの驚きを覚えた人がいるのではないだろうか。その驚きは実は多くの人が持っているが、気が付いていないというのが実のところだ。実際に、売上税と VAT は別物と勘違いしている人は少なくない。上記の質問はそのような不明瞭な部分への確認だ。

以下、例としてブリで説明してみる。ブリは関東では、ワカシ → イナダ → ワラサ → ブリと成長の過程で名前を変える出生魚ということは比較的よく知られていることだ。しかし、実はこの売上税はそのブリの如く、その流通の過程で名前を変えて呼ばれる。よって、上記の質問に挙げたような出生魚さながらの多様なネーミングを持つわけだ。

製造者が製品を売る過程で発生するのが**売上税**。また、サプライチェーンのそれぞれの過程で新たに価値が加えられることに由来するのが**付加価値税**。そしてこれは、“Value Added Tax”の頭文字を取った**VAT**は単なる売上税の英語表記。そして、最終的に消費者が製品を購入する段階では、**消費税**と名称を変えているわけだ。

さらに、注意深い読者は、「等々 [usw.]」の表記に気がついたはずだ。これが「イコール」で繋がっている、ということは言及するまでもないが、これ以外にも別名があるということだ。例えば仕入時に発生する売上税 [Vorsteuer<sup>7</sup>] 前段階税はその一例だ。

まとめると、売上税とは、出生魚のような多様な名称を持ち、事業者が**納税**し、最終消費者が**負担**する間接税という種類の国税となる。以下、一覧にまとめてみた。

---

<sup>5</sup> 役務＝サービスのこと [法令解釈通達 消費税法 第5節 (5-5-1 役務の提供の意義)] (国税庁)

<sup>6</sup> 国境を越えた役務の提供に係る消費税の課税関係について (国税庁)

<sup>7</sup> フォアシュトイヤー、短縮形 [VSt] ファオエステーとも言われる



	法律 Gesetz (短縮形)	納税者	種類	納税方法
法人税 Körperschaftsteuer	Körperschaftsteuergesetz (KStG)	事業者	国税	直接税
売上税 Umsatzsteuer	Umsatzsteuergesetz (UStG)	最終消費者	国税	間接税
事業税 Gewerbesteuer	Gewerbesteuergesetz (GewStG)	事業者	地方税	直接税

表 2：ドイツでの事業者の納税義務一覧

なお、「付加価値税」が多くの文献に使用されているが、本レポートでは、ドイツで一般的な名称の「売上税」と統一して表現する。

## 2.2. ドイツ及びEU諸国 [EU Länder] におけるリバースチャージの発展と背景

ドイツに焦点を当ててみると、ドイツにおけるリバースチャージの歴史は古く、島国の日本のそれと比べると、先駆者のような位置づけだ。これは EU 諸国<sup>8</sup>内に位置し、地理上の理由から古くから隣国との取引をしていたことにも起因する。日本で自衛隊が創設された年である 1954 年に EU 諸国ではフランスにより一番先にリバースチャージが導入され、それを追うようにドイツでも東京オリンピック開催から 3 年後の 1967 年に国内法ではなく、隣国との取引に調和する形<sup>9</sup>で導入された。

ドイツにおけるリバースチャージは、§13b UStG<sup>10</sup> (売上税法) 内に記されていて、この売上税は日本のそれと同様に基幹税としてドイツの財政を担っている。

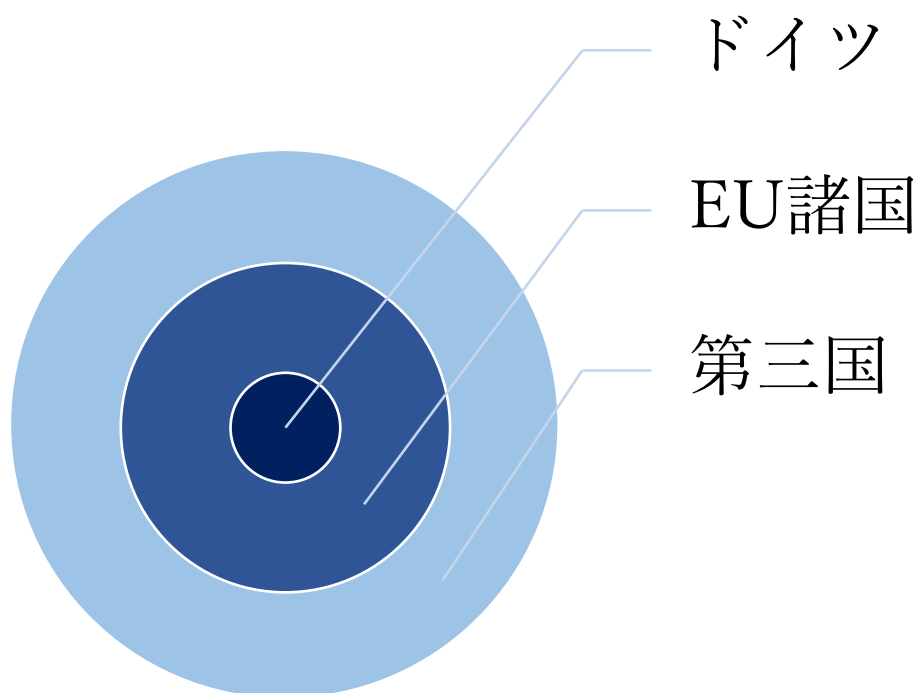
ここで、通常納税者の立場の目線から離れ、反対のドイツ税務署の目線でこの売上税を捉えてみると、ドイツ国内の取引で発生するこの売上税は、当然の権利としてドイツの税務署が徴収できる。ところが時代の発展に伴う貿易や対象の複雑化で国を跨ぐ、国境を越える取引の場合、どこまでがドイツの権利なのかルール化する必要が出てきたのがこのリバースチャージだ。長い歴史の中で、物々交換から始まった取引は、貨幣の導入そしてデジタル化といったように常に進化している。その時代に併せるように修正や訂正を繰り返して構築されたシステムだ。

<sup>8</sup> 日本語では欧州連合が正式な表記。現在 2024 年 3 月時点で 27 加盟国での構成。

<sup>9</sup> Richtlinie zur Harmonisierung (整合規格)

<sup>10</sup> UStG=Umsatzsteuergesetz (売上税法) 表 1 内の省略参照

売上税法上<sup>11</sup>では、この地理的区分を EU 域内、そしてそれ以外を第三国として分類している。



グラフ 3：ドイツからの見た売上税法上の地域区分

### 2.3. ドイツにおける売上税の納税システム

リバースチャージとは、「(私の負うべき) 納税負担をあなたへ置き換える」ことで、売上税の範疇ということは、すでに明確になった。

- ✓ 私は事業者 [Unternehmer]
- ✓ 売上税での取り扱い [Umsatzsteuer]
- 誰に置き換えるのか (相手 B2B 及び B2C の明確化)
- その義務はいつ発生するのか (取引対象の明確化)
- 何の取引が対象か (役務及び財貨、対象物の明確化)
- どこでの取引のことか (国境を越える取引)

<sup>11</sup> EU 内取引における日本語の文献では付加価値税と表現されているが、本レポートでは前述した通り一貫して売上税と表現する

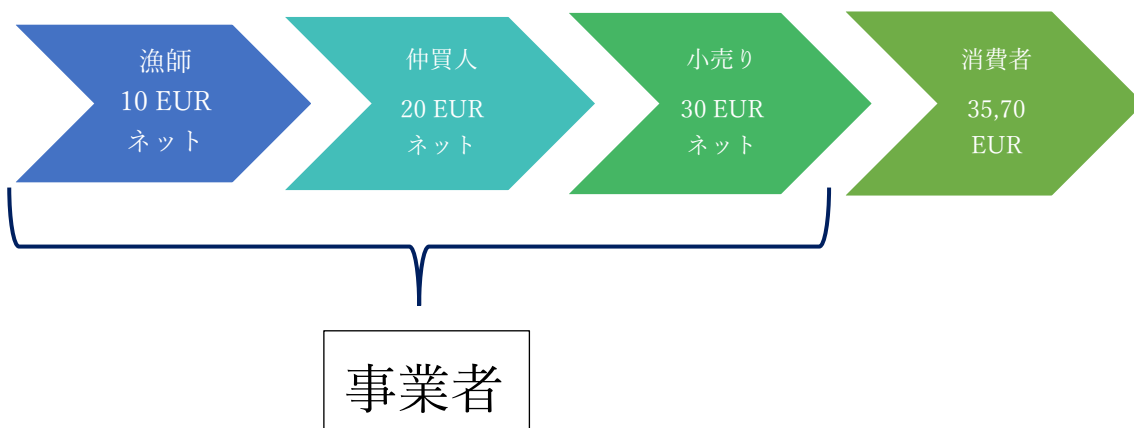
Q11 売上税の納税義務を負うのは誰か

A11 最終消費者

ドイツ売上税法第1条 [§1 UStG] には、財貨（物品）の引き渡し [Lieferung] と役務（サービス）の提供 [sonstige Lieferung] に対して売上税が課されることが定義してある。つまり、二つの大きな括り、物の売り買いと、サービスに対して納税義務が発生するわけだ。

売上税を「負う」のは我々最終消費者なら、事業者は具体的に一体何をするのか。事業者と最終消費者の売上税における対応を納税システムのモデルを使用して具体化してみる。

以下の例は、ドイツにおける魚の販売における流通過程を簡素にモデル化したものだ。漁師が魚を捕り、仲買人に卸し、小売業者を経て一般消費者へ流通する過程だ。



グラフ 4：サプライチェーンモデル

このサプライチェーンでは、全ての連結部分で商い、つまり売買、専門的には財貨の引き渡しが行われていて、その商いには、当然売上税が発生している。ドイツの売上税は標準税率の 19%、そして軽減税率 7%がある。本来、食品は軽減税率の 7%となるが、このモデルでは、標準税率の 19%を用いて説明する。

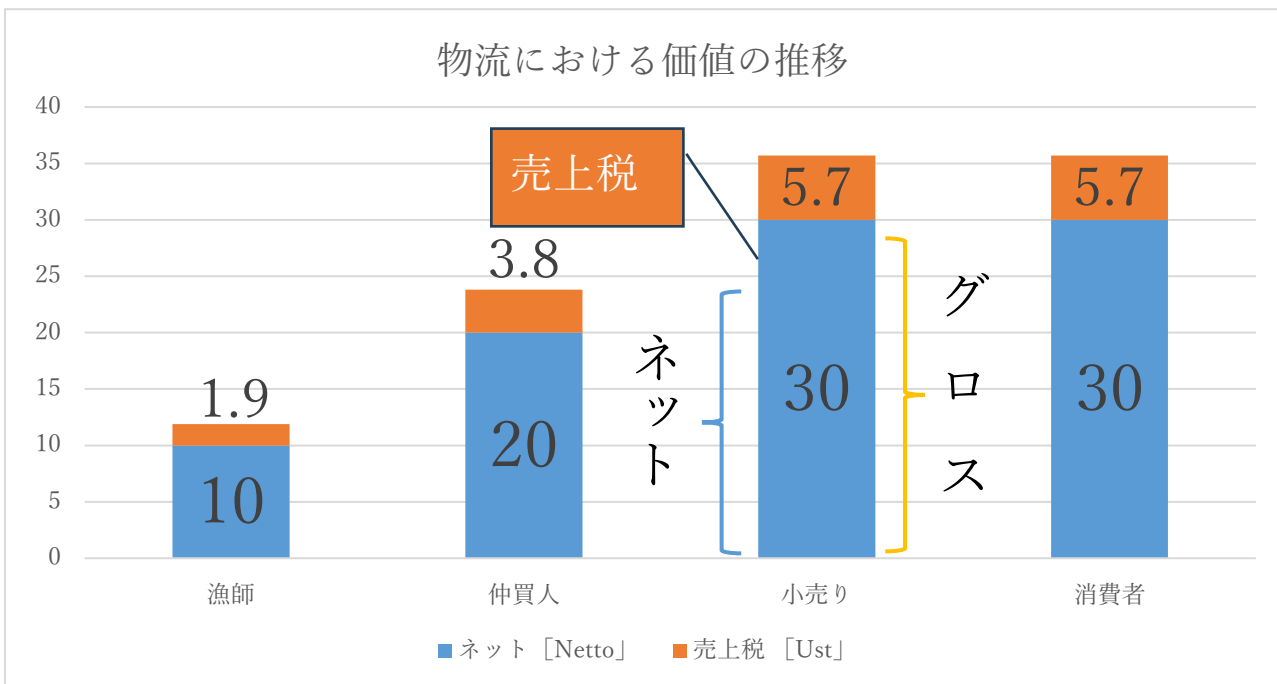
「税抜価格」はネット [Netto] や正味といったように表現され、事業者が得るべき金額となる。従業員の給与で例えると手取り給与にあたる。その金額に標準税率の場合、19%の売上税 [USt] が上乘せされた価格が、税込み価格やグロス [Brutto] と表現される金額だ。

この価格の推移を表にまとめると、以下のような物流の経緯と発展になる。なお、ネット金額は任意に設定されている。

主体	ネット金額 [Netto]	売上税 [USt]	グロス金額 [Brutto]
漁師	10,00 EUR	1,90 EUR	11,90 EUR
仲買人	20,00 EUR	3,80 EUR	23,80 EUR
小売り	30,00 EUR	5,70 EUR	35,70 EUR
最終消費者（購買者）	30,00 EUR	5,70 EUR	35,70 EUR

表 3：物流価格の発展推移

この金額の推移をグラフで見ると、価格の発展は一目瞭然だ。



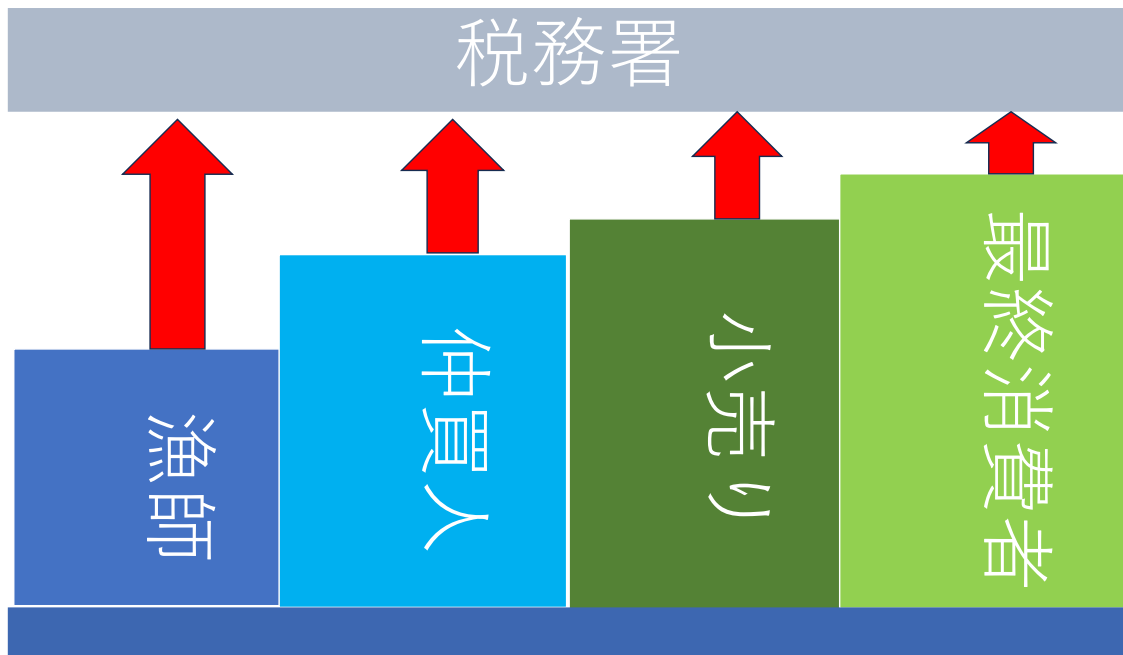
グラフ 5：物流における価格の推移

表内の青の部分はネット価格、そしてオレンジの部分は売上税、両方を併せてグロス価格となる。まずは、この物流の出発点の漁師と終着点の消費者の税務処理について説明すると、源泉に位置する漁師は、仲買人から仮受けた売上税、つまり自分には還元されない納税すべき金額 1,9 EUR の申告の処理をする。相対する最終消費者は、購買時に売上税を小売りに支払うといったこちらも一方方向の処理をする。比較的シンプルで理解も容易い処理となる。ところが、中間の業者は仕入時の売上税 19%を税務署から戻してもらい、販売時の売上税 19%を税務署へ支払う、納税と還付の両方の処理作業をしないとイケないのが特徴だ。

この処理について、新たな登場人物である税務署を追記した図は以下の通りだ。税務署との処理は納税と還付の二つの方向で行われるので、それを別々の図で記す。

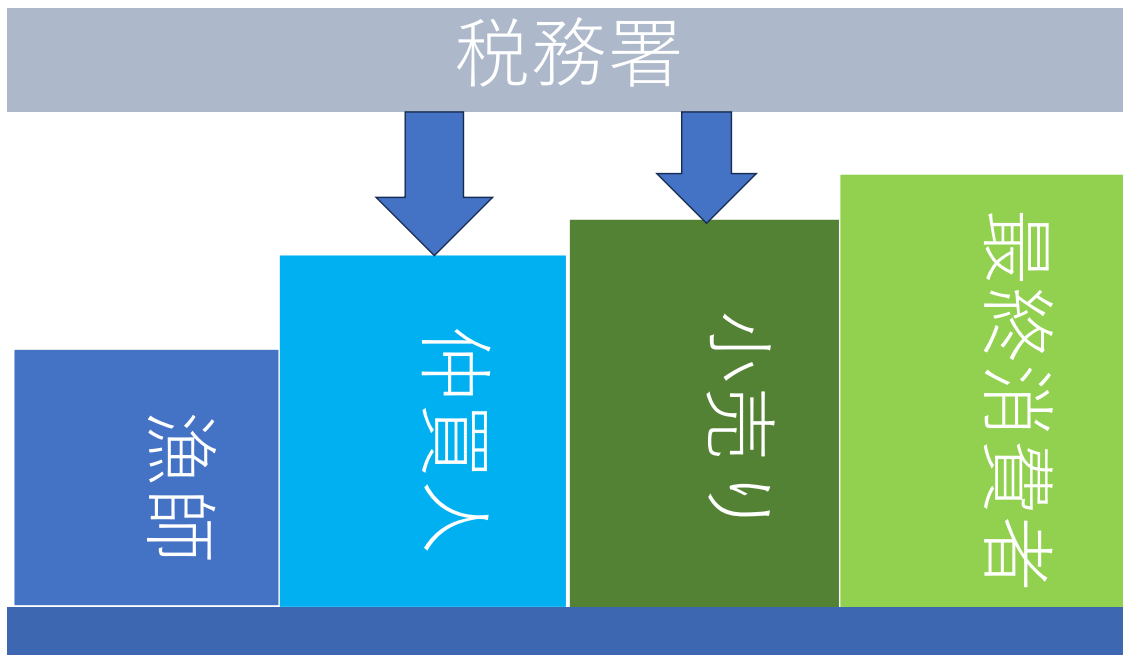
なお、上記のモデルは短い流通のため、小売りの価格を購買価格としているが、一般的なサプライチェーンでは、価格が発展することをイメージして右肩上がりになっている。まずは、赤の

矢印で、税務署へ納税される売上税が示されている図だ。



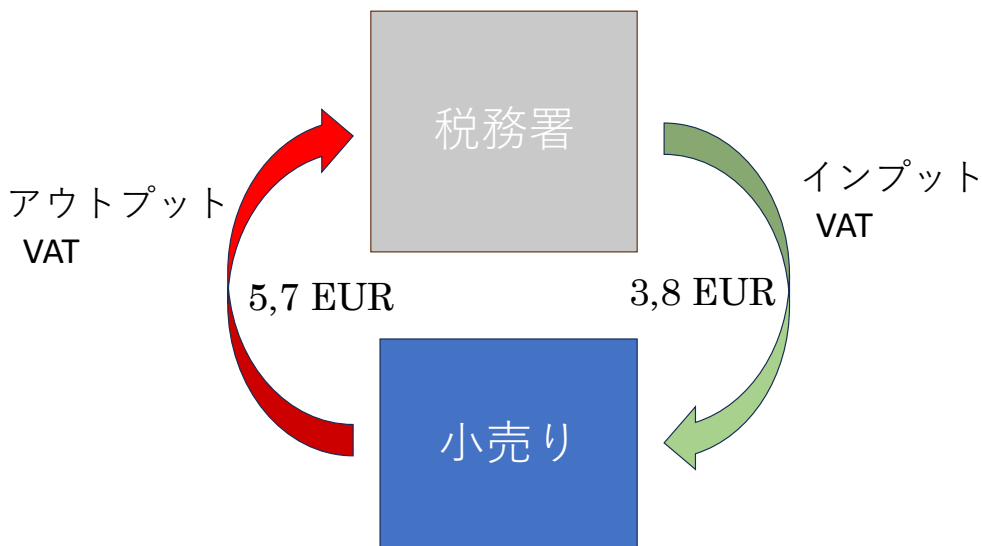
グラフ 6 : 売上税の納税

次は相対する青の矢印で示されたの還付だ。これは、仕入れ先の事業から課された売上税 [Vorsteuer] だ。



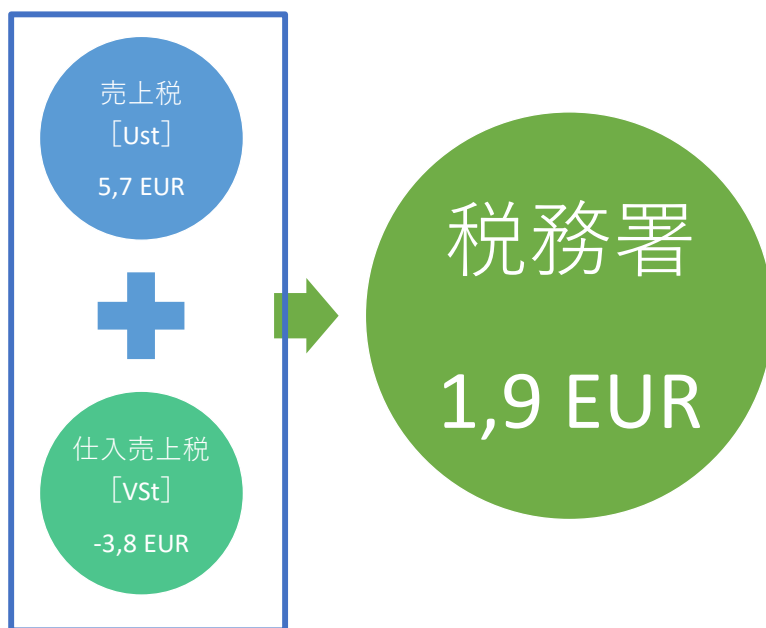
グラフ 7 : 売上税の還付

中間業者の還付と納税の処理について、「小売り」にフォーカスして説明する。



グラフ 8：中間業者の売上税の処理 1

小売りは赤の矢印で示した 5,7 EUR の最終消費者から仮受した売上税 [Ust] を税務署へ納める義務があり、同時に前の事業者の仲買人へ支払った仕入売上税 [VSt] の還付を受ける処理が発生する。これを相殺し 1,9 EUR を最終的に申告することとなる。



グラフ 9：中間業者の売上税の処理 2

この売上税を相殺して申告する処理が「前段階税控除」とか、「前段階税額控除」といわれるものだ。これは、全ての取引案件そしてすべての過程で行われる。そして売上規模が小さい小規模事業者<sup>12</sup> [Kleinunternehmer] を除くすべての事業者の義務となる。

これで、売上税の通常の一連の処理は鮮明になった。

### 3. リバースチャージの実態と注意点

売上税の納税方法や概要が理解できたので、リバースチャージを理解する基盤が整った。というのも、リバースチャージは売上税の特例なのだ。先に挙げた質問へ戻り整理してみる。

- ✓ 私は事業者 [Unternehmer]
- ✓ 売上税での取り扱い [Umsatzsteuer]
- 誰に置き換えるのか (相手 B2B 及び B2C の明確化)
- その義務はいつ発生するのか (取引対象の明確化)
- 何の取引が対象か (役務及び財貨、対象物の明確化)
- どこでの取引のことか (国境を越える取引)

次の観点は対象者の特定だ。

Q12            リバースチャージの適用は事業者間での取引の場合のみか (B2B)

A12            はい

リバースチャージ方式は我々のような最終消費者には適用されない。適用されるのは、B2B だ。蛇足だが、B2B は B to B とともに簡潔に記載されるビジネス用語で “Business to Business” 売手も買い手も事業者の場合だ。

リバースチャージ方式で処理をすべき必要性を判断するためには、まずは売手、そして買手の双方の取引相手が事業者であることを確認する必要がある。前述の魚の取引例では、最終消費者は事業者ではない為、小売り間の取引ではリバースチャージ方式は適用されないわけだ。

Q13            売上税の対象 (財貨と役務の両方) に対してリバースチャージは適用されるか

A13            いいえ

---

<sup>12</sup> 小規模事業者: 前年度の売上げが 22.000 EUR を越えず、該当年度の売上が 50.000 EUR を越す見込みのない事業者

売上税の対象が、財貨（物品）の引き渡し [Lieferung] と役務（サービス）の提供 [sonstige Lieferung] になる為、リバースチャージの対象もそのまま同様と勘違いされることは少なくない。ここで、注意すべき点はリバースチャージ方式は、役務（サービス）の提供のみの適用となることだ。この間違いを回避するためには、特に引き渡しを受ける側（買い手）の注意と正しい認識が必要となる。言うまでもないが、上記モデルにおける魚の取引は、財貨の取引になるため、リバースチャージが適用されないわけだ。

Q14            リバースチャージの適用は国境を越える取引の際のみか

A14            はい。但し例外がある

本レポートではドイツにおける売上税、そしてリバースチャージの取り扱いについて着目して説明してきたので、その目線は一貫してドイツの事業者を「私」としての目線での回答となる。ドイツの売上税法では、国内と国外の2つのカテゴリーではなく、EU 域内と第三国（EU 諸国以外の外国）として世界の貿易相手を分類していることは前述した。よって、国境を越える貿易には2つのカテゴリーのどちらかになるかを認識しておくことが必要だ。

例えば、オランダやポーランドそしてブルガリアといった国々との取引は EU 域内での取引 [Innergemeinschaftlicher Handel] に相当し、日本をはじめ EU 域外の国、但しここには、スイス、そしてイギリスも含まれる取引は、第三国との取引 [Drittlands-Handel] となる。

欧州連合の加盟国は2024年1月1日の時点では、ベルギー、ブルガリア、チェコ、デンマーク、ドイツ、エストニア、アイルランド、ギリシャ、スペイン、フランス、クロアチア、イタリア、キプロス、ラトビア、リトアニア、ルクセンブルク、ハンガリー、マルタ、オランダ、オーストリア、ポーランド、ポルトガル、ルーマニア、スロヴェニア、スロヴァキア、フィンランド、スウェーデンの27カ国となる。<sup>13</sup>

---

<sup>13</sup> 駐日欧州連合代表部 [https://eumag.jp/eufacts/member\\_countries/](https://eumag.jp/eufacts/member_countries/) (26.3.2024)



## EU加盟国地図



出典: 駐日欧州連合代表部

EU 諸国では経済活動の活発化、自由化そして効率化を図り長い歴史をかけて試み、1993 年より単一市場体制を確立している。この体制の完成により、EU 域内取引においては売上税を免除している。よって、ドイツ目線では、国境を越える隣国の例えばオランダやポーランドへの取引、そして第三国である日本やイギリスには、ドイツ国内に存在する売上税の納税システムは無効で申告の義務もない。

とはいえ、EU 域内にはイントラスタットや ZM 申告（包括報告）といった統計上の対応すべき処理があるが、ここでは割愛する。

輸出及び輸入という表現は、ドイツの国境を越える EU 域内、及び第三国との取引となる。この取引で発生する**役務**がこのリバースチャージの適用対象となるわけだ。

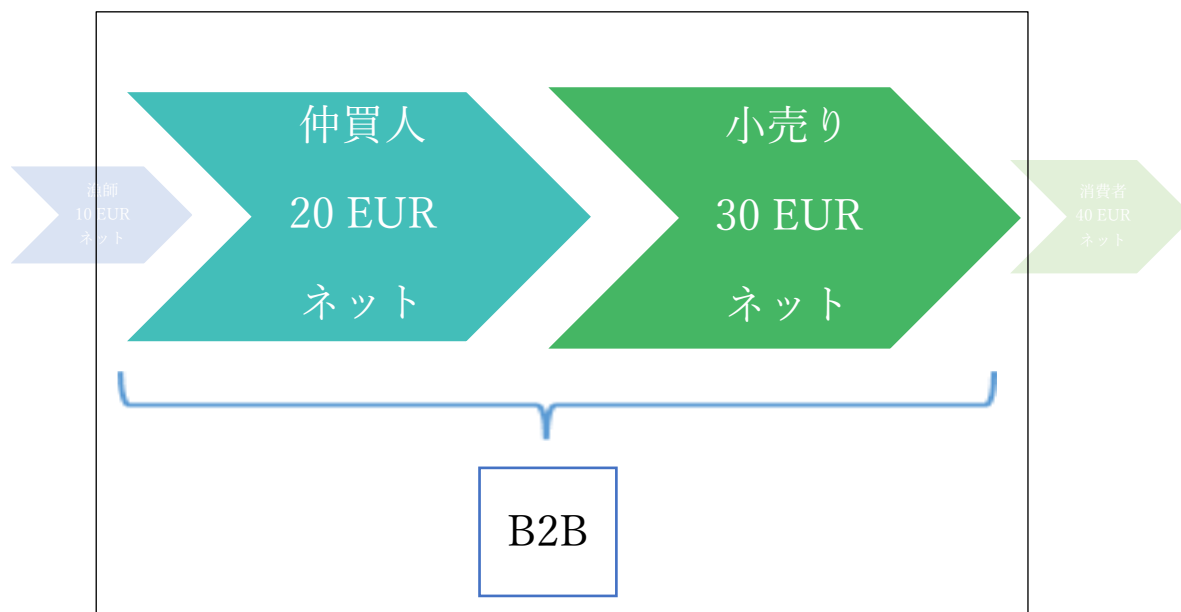
(私の負うべき) 納税負担をあなたへ置き換える]

- ✓ 私は事業者 [Unternehmer]
- ✓ 売上税での取り扱い [Umsatzsteuer]
- ✓ 買手の事業者へ [B2B]
- ✓ 売上税前段階申告対象業者 [Abzug der Vorsteuer vorliegen]
- ✓ サービスの提供を受けた際 [sonstige Leistung]
- ✓ 国境を越える取引の際 [für grenzüberschreitende Fälle]

リバースチャージは、一般的に二者間での処理として取り扱われるが、まれに連鎖取引でも使用されることがある。そのようなケースは複雑さが増すため、ここでは取り扱わないが、そのようなケースは専門家に相談されることをお勧めする。

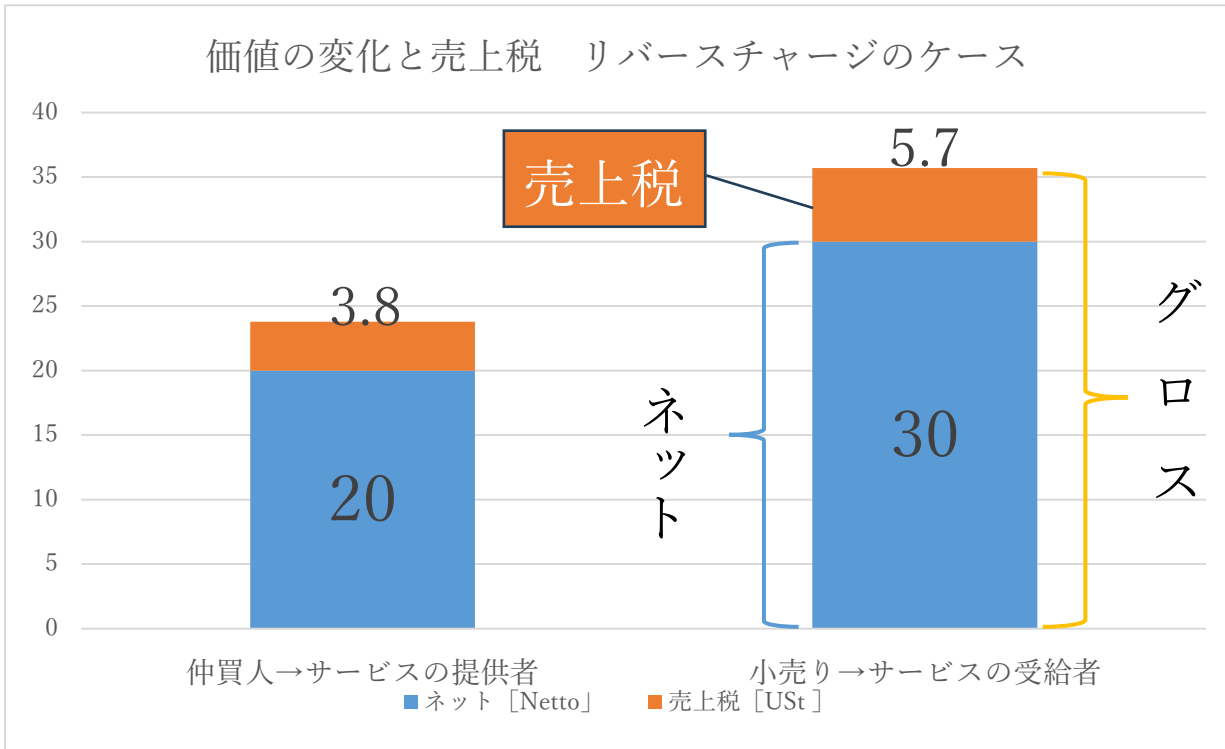
### 3.1. 具体的なモデルによるリバースチャージの紹介

リバースチャージ方式の適用についての理解すべき基盤が整ったので、以下の図で具体化してみる。以下、具体的に上記のモデルの2業者間にスポットを当てて説明する。リバースチャージの適用例として紹介する為、取引の対象を魚(財貨)から、役務である市場調査のサービスとする。



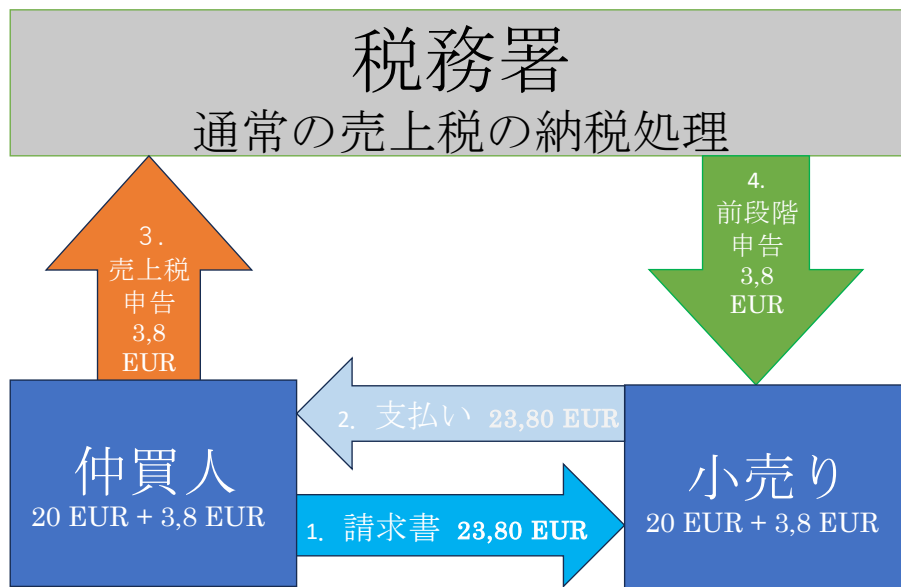
グラフ 10 : リバースチャージの2業者モデル

通常のケースにおける売上税の納税では、先の魚のモデルで説明した通り、仲買人は売上税の 19% (3,8 EUR) をネット料金 (20 EUR) に付けて、税込み価格の 23,8 EUR の請求書を作成し小売りに購買する。



グラフ 11 : リバースチャージの 2 業者モデル (価格の変化)

表にまとめると以下の流れだ。



グラフ 12 : 売上税の納税 (通常)

では、リバースチャージ方式では、どうなるか。本レポートの冒頭に記載した、

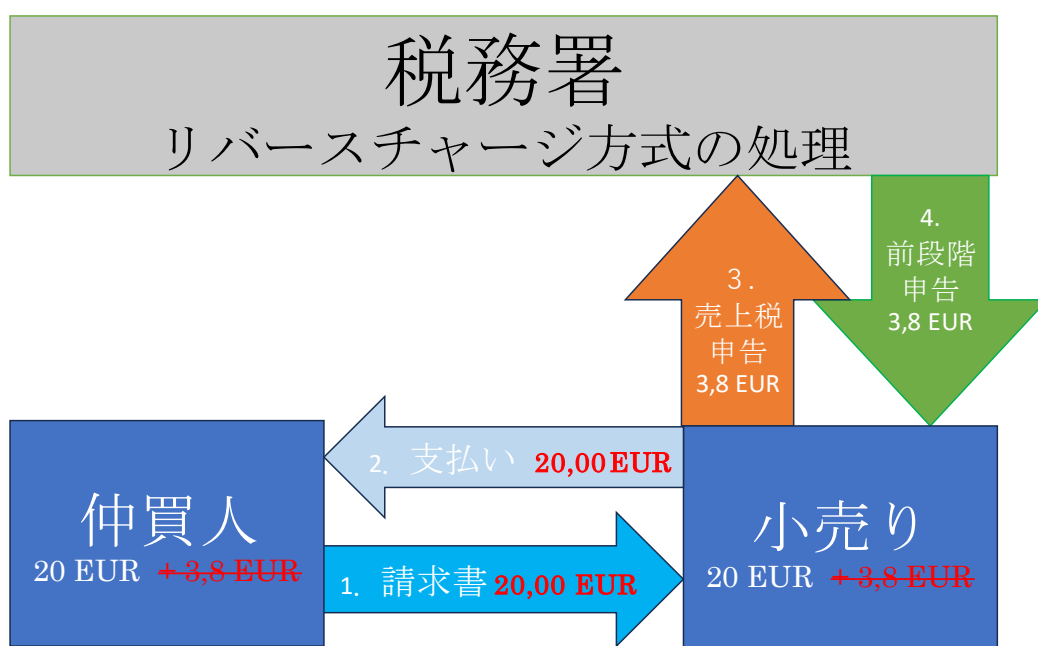
「(私の負うべき) 納税義務をあなたへ置き換える」を以下具体化して比較してみる。

通常の場合： 私（仲買人）は、その納税義務（19%）を自分で果たす

↓

リバースチャージ： 私（仲買人）は、その納税義務（19%）をあなた（小売り）へ置き換える

図で示すと相違は一目瞭然だ。



グラフ 13：売上税の納税（リバースチャージ方式）

### 3. 2. リバースチャージの具体的な処理における注意点とケースの紹介

リバースチャージは一般的に二者間での扱いと前述した通り、その該当国間での取り扱いについて注意が必要となる。つまり、オランダへはリバースチャージが適用されないから、日本へ、そしてマレーシアへも同様の処理でよいといった解釈は間違いだ。

また、財貨の取引の場合、基本的に引渡し場所が課税地となる。つまり、魚の販売を例にすると、デンマークで水揚げされた魚をドイツの事業者がデンマークで購入した場合は、デンマークが引渡し場所となり、課税地はデンマークとなる。

対する役務では、その課税地は提供者（売手）から受給者（買手）の所在地へ移転されるところが、

重要なポイントだ。

具体的にこの役務の提供について、いくつかのケースを以下の表にまとめてみた。

サービス提供事業者 (売手) [Leistender Unternehmer]	サービス受給事業者 (買手) [Leistungs- empfänger]	課税地	取引内容	リバースチャージの適用地
ドイツ	フランス	フランス	EU 域内	フランスにて適用
ドイツ	ポーランド	ポーランド	EU 域内	ポーランドにて適用
ドイツ	スイス	スイス	第三国	スイスにて適用
ドイツ	日本	日本	第三国	日本でも 2015 年から徐々に適用範囲の拡大 <sup>14</sup>
ドイツ	ドイツ	ドイツ	国内	ドイツで適用になる特例がある
日本	ドイツ	ドイツ	第三国	ドイツにて適用
日本	EU 域内	当該国	第三国	当該国にて適用

表 4：リバースチャージ方式のケース

総合的にまとめると以下のマトリックスのようになる。

### リバースチャージの適用一覧

受給者 提供者	ドイツ	EU域内	第三国
ドイツ	一般的に適用外 但し、不動産の売買や、 電気通信サービスにお ける特例あり	適用	当該国間における取り 決めを確認
EU域内	適用	適用	当該国間における取り 決めを確認
第三国	適用	適用	当該国間における取り 決めを確認

グラフ 14：リバースチャージ適用のまとめ

<sup>14</sup> 日本の専門家への確認をお勧めする

### 3.3. 請求書 [Rechnung] の記載内容と調査官の目線

一般的に請求書に記載すべき内容は売上税法第 14 条 [§14 UStG] に細かく記されている。この記載内容が全て整ってはじめて有効な請求書となる。

#### 請求書の記載内容 § 14 (4) UStG

- ① サービス提供者の氏名、完全なアドレス及びサービス受益者の氏名、完全なアドレス
- ② 管轄税務署より給付された納税者番号、又は連邦中央税務局より給付された売上税認識番号
- ③ 発行日
- ④ 請求書が発行者から一度しか配布されていない、他の請求書と識別される通し番号
- ⑤ 財貨の種類や数量、又は提供されたサービス内容の記載
- ⑥ 受け渡し日、又はサービスの提供日
- ⑦ 売上税率毎、課税対象外品目毎、また事前に取り決められた割引等の（売上税加算前の）合計金額
- ⑧ 売上税率、及び課税金額、又は売上税の申告義務を有しない事業者(小規模事業)であることの記載

該当する場合は以下の内容も

- ⑨ 不動産の売買に関する請求書には 2 年間の保管義務の記載 (UStG § 14b (1) Satz.5 に該当する場合のみ)
- ⑩ クレジットノート ([Gutschrift] 返品や値引きへの返金) の場合は、その旨を記載

グラフ 15：請求書の記載内容

リバースチャージを適用する請求書には、この通常の請求書的前提条件に加え、以下の 3 点の記載が必要となる。

- 売上税の記載を削除する。これは、例えば、「売上税 0 EUR」といった記載でも良い
- サービス受給者 [Leistungsempfänger] が売上税の課税義務を担うことを明言化する
- 国境を越える EU 域内での事業者間の取引の際は、サービス供給者及び受給者の売上税識別番号 [Umsatzsteuer-ID] を記載

典型的な請求書の不備として、受渡日、またはサービスの提供日の欠落、完全なアドレスの記載漏れそして納税者番号等の欠落が挙げられる。

デジタル化が進み、現在では税務申告や請求書の作成等、電子システムの使用なしでは処理が出来なくなっている。また、平行して益々複雑化する国際取引へ対応するべく、データ処理の発展はまさに日進月歩だ。

以前は EU 域内はじめ第三国間での取引に伴う必要資料の確認等で不備がある際、税務当局は、まずは不備に対して注意して修正を依頼する、指導や、注意喚起に重きをおいていたが、昨今は、どちらか

と言うと容赦なく違法行為や脱税行為として摘発し、罰則金を徴収する方向にシフトしてきているという話を、以前 EU 域内での売上税の税務調査を担当してたしていたドイツ人の弁護士から聞いた。

デジタル化による処理で、各国間の関係部署が繋がり、瞬時に例えば売上税識別番号が確認できる体制を整えつつある現在、「知らなかった」「これまでは何も問題無かった」は、もはや通用しない。2028年にはドイツでは *E-Rechnung* が導入される方向で動き出している。これまで、税務調査の対象にならなかったことは単なる幸運だったと認識して、今後の処理に臨まれることを願う。

以下のサンプルはリバースチャージ方式での請求書だ。

緑の箇所に、前述した必要事項の一つ、

サービス受給者 [*Leistungsempfänger*] が売上税の課税義務を担う への記載となる。

An  
Leistungsempfänger  
Beispielstr. 1  
D-99999 Beispielingen

Muster GmbH  
Musterstraße 10  
D-80000 Musterstadt  
Tel. +49 777 000-0  
Fax +49 777 000-1  
E-Mail: info@muster.de

Steuernummer: 07777/33211  
USt-JNr.: DE 123456789

## Rechnung リバースチャージ方式仕様

Rechnungs-Nr.  
123456/2013

Datum  
tt.mm.jjjj

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir erlauben uns, Ihnen folgende Positionen zu berechnen:

Lieferdatum: tt.mm.jjjj

Pos.	Art.-Nr.	Bezeichnung	Menge	Einheit	Einzelpreis	Steuerart	Rabatt	Gesamt
1	0815	Produkt 1	10	Stück	30,00 €	RC	10 %	270,00 €
2	4711	Produkt 2	20	kg	5,00 €	RC	-	100,00 €

**Gesamtbetrag** 370,00 €

alternativ oder zusätzlich bei sonstigen Leistungen:

Leistungsdatum: tt.mm.jjjj

Pos.	Bezeichnung	Menge	Einheit	Einzelpreis	Steuerart	Rabatt	Gesamt
1	Leistung 1 (genaue Bezeichnung)	3	Stunden	70,00 €	RC	10 %	189,00 €
2	Leistung 2 (genaue Bezeichnung)	1	pauschal	300,00 €	RC	0 %	300,00 €

**Gesamtbetrag** 489,00 €

### Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (§ 13b UStG)

Bei Zahlung bis zum tt.mm.jjjj erhalten Sie X % Skonto. (alternativ: Zahlbar sofort und ohne Abzug)

Muster GmbH | 80000 Musterstadt | Tel. +49 777 000-0 | Fax +49 777 000-1 | E-Mail: info@muster.de | www.muster.de  
Volksbank Musterstadt | BIC GENODE F1XXX | IBAN DE 12345678910111213145  
USt-JNr. DE123456789 | Steuer-Nr. 07777/33211 | Registergericht Musterstadt | HRB 3333 | Geschäftsführer: Martin Muster

出典 : Haufe



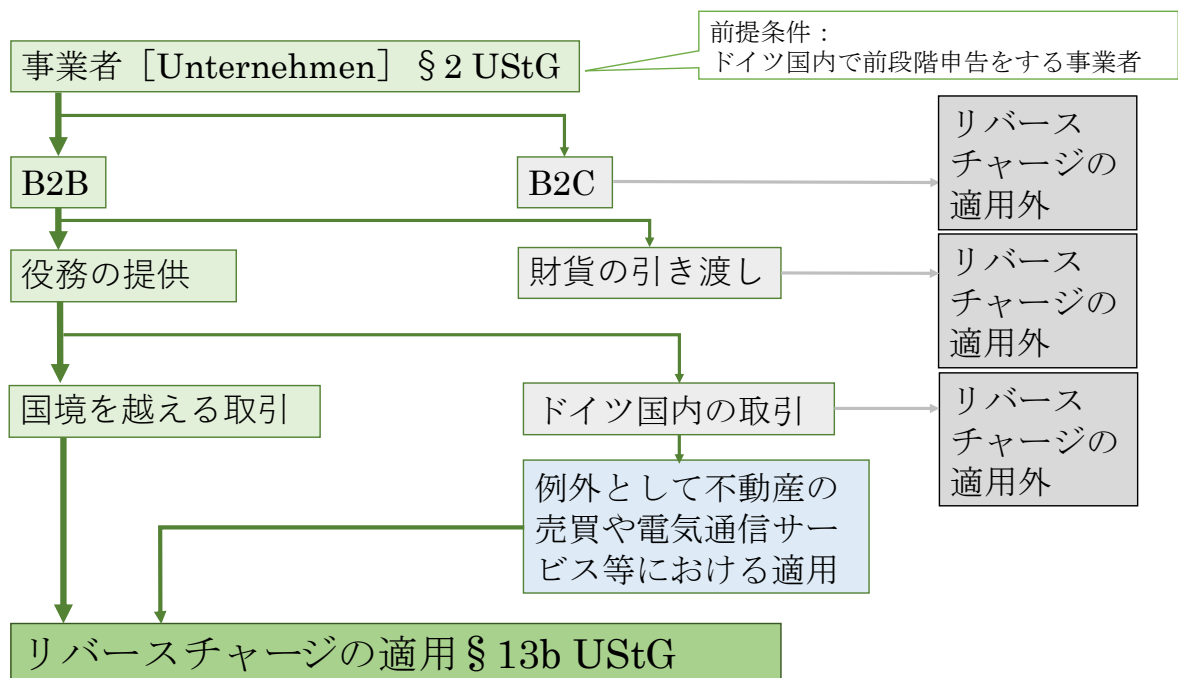
#### 4. まとめ

リバースチャージ方式が導入された理由には詐欺行為の防止という背景もあるが、一つの取引に対して売手そして買手からの徴収と還付の処理を、税務署は一つの事業者からの申請で且つプライマイナス 0 となる簡易的な処理で済ますことができる。また、通常の流れでは、買手は仕入売上税の納税をして、還付の処理がされるまで、待たないといけないわけだが、このタイムラグも回避できる。

残念なことに、物事には必ず二面性があるようにリバースチャージにもシステムの欠陥がある、売手は売上税を納めないで買手にその納税義務を転嫁し、買手の方ではプラスマイナス 0 ではない通常の処理をするといった不正行為がしやすくなったことだ。

但し、このシステムの欠陥は当局も認識しているため、故意であろうがなかろうが、正しい処理が出ていない場合は、不正とみられる危険を孕んでいることを言及しておく。

リバースチャージを適用する際の要点を押さえたチェックリストを紹介して、本レポートのまとめとする。以下のポイントの確認が判断の目安になれば幸いだ。



グラフ 16：リバースチャージ適用チェックリスト

本レポートの冒頭の質問を以下改めて記載してみる。

はい、又はいいえで回答が出来れば本レポートの意義が達成できたのではないかと思います。

- Q1 ドイツに拠点を持たない日本の事業者がドイツの事業者へ部品を販売する取引はリバースチャージが適用される
- Q2 ドイツの事業者が国内のフリーランサーへ市場調査を依頼する際はリバースチャージ方式が適用される
- Q3 ドイツの事業者がイギリス事業者へコンサルティング市場調査を委託業務する際、リバースチャージ方式が適用される
- Q4 ドイツの事業者がフランスの事業者へリバースチャージ方式を用いて取引しているのと同じサービスの提供の場合は同様の手続きが良い
- Q5 日本からドイツの事業者へリバースチャージ方式で請求書を発行したので、オランダへも同じ対応で良いと認識
- Q6 恒久的施設 PE (=Permanent Establishment) [Betriebsstätte] がドイツにないので、日本からドイツへのサービスの提供にはリバースチャージ方式が適用しない
- Q7 リバースチャージ方式で取引する場合も請求書は通常の形式が良い

回答は不要だと思うが、気になる読者もいるかもしれないので、マトリックス上に簡単にまとめて共有する。

### リバースチャージの適用一覧

受給者 提供者	ドイツ	EU域内	第三国
ドイツ	Q2 いいえ → 適用外（国境を越さず、 例外案件でない）	Q4 はい → リバースチャージ適用	Q3 はい → リバースチャージ適用
EU域内			
第三国	Q1 いいえ → 適用外（財貨）  Q6 いいえ → リバースチャージ適用	Q5 はい → リバースチャージ適用	

グラフ 17：リバースチャージ適用回答まとめ

## 5. おわりに

リバースチャージは売上税の中の特別規制で、シンプルに見え、実はそうでない。

多くの例外や、税法の改定、各国間での確認等、実態を正確に認識するのは容易ではない。多くの間違っ了解で、間違っ対応がなされていることも事実のようだ。

特に受給者、つまりサービスの提供を受ける側の正しい認識が必要となる。憶測や過去の処理で問題なく済ませることができたから、明日も同様の処理が適用されるといった楽観的な姿勢では、後日痛い目に遭いかねない。そのようなことにならないよう、必要に応じて専門家の相談を受けながら、正しい認識の上、透明性のある処理を今日から進めてほしい。

国際ビジネスという大海で次々と押し寄せる荒波に負けぬ体力と冷静な判断力を以って、全速前進されることを願いつつ筆をおく。

以上

## 報告書の利用についての注意・免責事項

本報告書は、日本貿易振興機構（ジェトロ）デュッセルドルフ事務所が ETL ハルトゥング・コンサルティング（ETL Hartung Consulting GmbH）に作成委託し、2024 年 3 月に入手した情報に基づくものであり、その後の法律改正などによって変わる場合があります。掲載した情報・コメントは作成委託先の判断によるものですが、一般的な情報・解釈がこのとおりであることを保証するものではありません。また、本報告書はあくまでも参考情報の提供を目的としており、法的助言を構成するものではなく、法的助言として依拠すべきものではありません。本報告書にてご提供する情報に基づいて行為をされる場合には、必ず個別の事案に沿った具体的な法的助言を別途お求めください。

ジェトロおよび執筆者は、本報告書の記載内容に関して生じた直接的、間接的、派生的、特別の、付随的、あるいは懲罰的損害および利益の喪失については、それが契約、不法行為、無過失責任、あるいはその他の原因に基づき生じたか否かにかかわらず、一切の責任を負いません。これは、たとえジェトロおよび執筆者が係る損害の可能性を知らされていても同様とします。

本報告書に係る問い合わせ先：

ジェトロ・デュッセルドルフ事務所

E-mail : [TCD@jetro.go.jp](mailto:TCD@jetro.go.jp)

日本貿易振興機構（ジェトロ）  
海外展開支援部 戦略企画課 個別支援班

E-mail : [Platform-bda@jetro.go.jp](mailto:Platform-bda@jetro.go.jp)