

特集 EUの付加価値税に係る2020年以降の諸改正の概要

EUの付加価値税に係る 2020年以降の諸改正の概要

～緊急措置 (Quick Fixes), ワンストップシヨップ制度,
小規模事業者特例と今後の仕向地課税制度の導入について～

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 溝口 史子

EUも含めコロナウイルスによる経済等への影響が出てくるのが全世界的に見込まれるが、オンラインによるE-commerceは今後も重要な取引の形態となってくることが考えられる。このような状況の中、EUの付加価値税制度は岐路を迎えている。統一市場の実現という理想を掲げ、税率の収斂を達成しないままに導入した出荷地課税原則に立つ域内資産の譲渡を免税とする暫定的制度は大規模な脱税に直面した。コンプライアンスの要となるはずのインボイス制度は機能しなかった。2011年12月に欧州委員会が公表した「VATの将来に関する通信¹⁾」で仕向地課税主義に舵を切ったEUは、2016年アクションプランに従って、着々と付加価値税制度の改正を進めている。アクションプランでは、single EU VAT areaの構築のために、いわゆる①「VATギャップ²⁾」対策として早急に取り組むべき施策 (いわゆる「Quick Fixes」)、②デジタル経済と中小企業のニーズに対応するための施策を盛り込むと同時に、長期的施策として、③クロスボーダー取引の付加価値課税方式の見直しとそれに伴うEU域内の税率の決定に関する施策の在り方に関する提案

を行っている。本稿ではそのすべての領域において、現時点で既に実施されている改正のみならず、提出されている改正案、実施が決定した改正案について言及する。以下特に言及のない場合、条文はVAT指令³⁾の条文を参照している。

1 2020年1月1日から導入された緊急措置 (Quick Fixes)

2016年アクションプランで示された「single EU VAT area」を実現するため、VAT指令の改正とVAT実施規則の改正を含む「2017年10月の最終的なVATシステムパッケージ」と呼ばれる複数の改正提案が行われた。この提案は、(1) 現在のシステムを前提とした3つの緊急措置 (Quick Fixes)、(2) 最終的VATシステムの法的基盤の確立、(3) 認定事業者 (CTP (Certified Taxable Person))の導入から構成されていた。このうち理事会は、緊急措置に係る指令の改正項目を定めた提案を2018年12月4日に採択した。既に2020年から施行された「緊急措置」は以下の指令の改正 (3項目)と、実施規則⁴⁾の改正 (1項目) からなる。

1 Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT - Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market, COM(2011) 851, final

2 加盟国の供給・使用表 (SUT) から計算する理論上の付加価値税総税債務 (VAT Total Tax Liability, (VTTL)) と実際の税収の差異であり、VTTLに対する割合 (絶対値) とGDPに対する割合 (相対値) で表される。

3 Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax

4 Council Implementing Regulation (EU) No. 282/2011 of March 15 2011 laying down implementing measures for Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax

特集 EUの付加価値税に係る2020年以降の諸改正の概要

- コールオフ・ストック簡素化規定の統一化（17 a 条，243条3項，実施規則54 a 条の新設）
- VATID番号の正確性の検証のEU域内非課税納品における実体的要件化（138条，262条の改正）
- EU域内越境チェーン取引におけるEU域内非課税納品の認定基準の統一化（36 a 条の新設）
- EU域内非課税納品の証明書類の統一を図る実施規則の改正（実施規則45 a 条の新設）

以下にこれらの項目に沿って，改正の内容を解説する。

(1) コールオフ・ストック簡素化規定の統一化（17 a 条，243条3項，実施規則54 a 条の新設）

VAT制度では，サプライヤーの事業地である加盟国から他の加盟国への自社在庫の持ち込みがEU域内移動として出荷地を課税地とするみなしEU域内非課税納品を構成し，さらにコールオフ・ストック（サプライヤーが事業地とは異なる加盟国に，特定の顧客へ販売するための自社在庫を持ち込んで保有している状態）の保有加盟国におけるみなしEU域内取得が課税となり，顧客に対して販売する行為が着荷地での課税資産の譲渡となる。このため，サプライヤーは出荷地でのコンプライアンスに加えて，コールオフ・ストックの保有加盟国におけるVAT登録，VAT申告義務を原則として負う。従来，18の加盟国がコールオフ・ストックの簡素化規定を導入し，サプライヤーの着荷地での登録申告義務を免除していたが，2020年1月1日から新たに導入された17 a 条により，コールオフ・ストック・アレンジメントにおける事業資産の加盟国間の移動は，有償取引とみなされず（1項），荷受人への処分権の譲渡があった時点において出荷地である加盟国において出荷者が138条に定めるEU域内非課税納品

を行い（3項（a）），着荷地である加盟国において資産の譲受人がEU域内取得を行ったものとして取り扱われること（3項（b））がEU全体で統一的に規定された。

コールオフ・ストック・アレンジメントとは，①課税事業者間の合意に基づき，一方の課税事業者が他方の課税事業者に着荷後に譲渡するために，ある加盟国から他の加盟国に資産を移動させ，②当該一方の課税事業者は着荷地である加盟国に事業の設立地または固定的施設を有さず，③譲受人が着荷地である加盟国で登録をされており，資産の移動の開始時点で着荷地である加盟国が発行したVATIDを一方の課税事業者に提示し，④出荷者が，着荷加盟国によって発行された譲受人のVATID番号と譲受人の氏名等を記載して資産の移転を記帳管理し（243条3項），ECセールスリストに含める（262条2項）ことを要件として成立する。12か月以内に意図された課税事業者に資産が譲渡されなかった場合は，12か月が経過した時点で，原則規定通り，出荷者は着荷国でみなしEU域内取得を申告しなければならない（17 a 条4項）。12か月以内に，出荷地である加盟国に返品された場合であっても，返品が出荷者によって243条3項の規定に基づき適正に記帳された場合はみなしEU域内取得は起きず（5項），また，12か月の間に譲受人に変更があり他の課税事業者に譲渡することとなった場合であっても，他の条件をすべて充足しておりかつこれを出荷者が243条3項の規定に基づき適正に記帳した場合には，譲受人の変更時点でみなしEU域内取得が発生したとはみなされない（6項）。7項には，簡素化規定の適用要件を満たさなくなった場合（その時点で課税），予定されていた譲受人ではない者に譲渡された場合（譲渡が起こる直前で課税），当初運び出された加盟国とは異なる国に輸送された場合（輸送が開始する直前で課税），廃却，紛失，盗難の場合（実際に起こった日または廃却・紛失が発覚した日に課税）が規定されている。17 a 条は

特集 EUの付加価値税に係る2020年以降の諸改正の概要

出荷者の記帳義務にしか言及していないが、新設された243条3項は出荷者と譲受人の両方についての記帳義務を定めている。実施規則54 a条によって定められた記帳項目は以下の通りである。

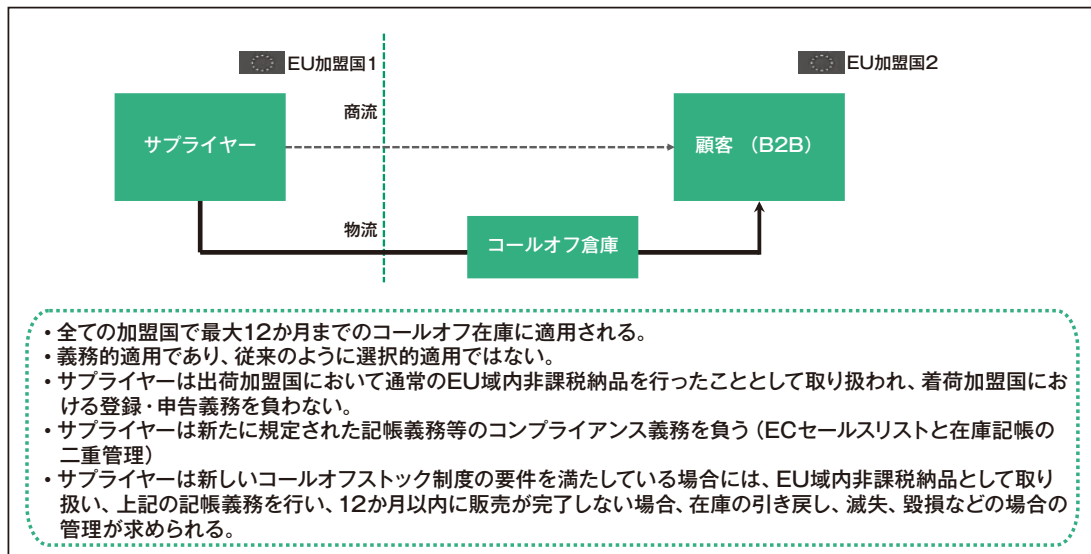
出荷者（1項）

- a. 輸送が開始された加盟国と輸送開始日
- b. 譲受人になる予定の課税事業者に対して着荷地である加盟国が発行したVATID番号
- c. 着荷地である加盟国、倉庫管理人のVATID番号、着荷時に保管される倉庫の所在地並びに搬入日
- d. 倉庫に搬入された時点での資産の価値、名称、数量
- e. (12か月以内に譲受人が変更となった場合) 新しい譲受人のVATID番号
- f. 譲渡された資産に係る課税標準、名称、数量、資産の譲渡日、譲受人のVATID番号

- g. 17 a条7項に定める特例の適用条件を満たさなくなる等が発生した場合その内容と日付、対象となる資産の課税標準、名称、数量
 - h. 12か月以内に返品された資産の価値、名称、数量、および返品された日
- なお、予定される譲受人と倉庫管理人が異なる場合、上記のc、e、f、の記載は不要。

譲受人（2項）

- a. 出荷者のVATID番号
- b. 譲受人に対して移送された資産の名称と数量
- c. 譲受人に対して移送された資産の倉庫搬入日
- d. 譲渡された資産に係る課税標準、名称、数量、17 a条3項に定めるEU域内取得の計上日
- e. 譲受人の指示により倉庫から搬出された資産の名称、数量、搬出日
- f. 廃却または紛失した資産の名称および数量、倉庫内で廃却、紛失、盗難が生じた日または廃却、紛失の事実が発覚した日



特集 EUの付加価値税に係る2020年以降の諸改正の概要

(2) VATID番号の正確性の検証のEU域内非課税納品における実体的要件化 (138条, 262条の改正)

2020年1月1日からEU域内での資産の譲

渡の課税を理解する上で非常に重要な規定である、EU域内非課税納品 (intra-Community supply) についての138条の規定が改正された。新旧対照表で改正前後の規定ぶりを比較する (下線は改正部分)。

2019年までの旧規定	2020年からの新規定
<p>1. Member States shall exempt the supply of goods dispatched or transported to a destination outside their respective territory but within the Community, by or on behalf of the vendor or the person acquiring the goods, <u>for another taxable person, or for a non-taxable legal person acting as such in a Member State other than that in which dispatch or transport of the goods began.</u></p>	<p>1. Member States shall exempt the supply of goods dispatched or transported to a destination outside their respective territory but within the Community, by or on behalf of the vendor or the person acquiring the goods, <u>where the following conditions are met:</u></p> <p>(a) the goods are supplied to another taxable person, or to a non-taxable legal person acting as such in a Member State other than that in which dispatch or transport of the goods begins;</p> <p><u>(b) the taxable person or non-taxable legal person for whom the supply is made is identified for VAT purposes in a Member State other than that in which the dispatch or transport of the goods begins and has indicated this VAT identification number to the supplier.</u></p> <p><u>1a. The exemption provided for in paragraph 1 shall not apply where the supplier has not complied with the obligation provided for in Articles 262 and 263 to submit a recapitulative statement or the recapitulative statement submitted by him does not set out the correct information concerning this supply as required under Article 264, unless the supplier can duly justify his shortcoming to the satisfaction of the competent authorities.</u></p>

従来と変わらない条件は、資産が譲渡者または取得者またはそれらの者の依頼により、EU域内の他の加盟国に送付 (dispatched) または輸送 (transported) され、送付または輸送が開始された加盟国以外の加盟国の事業者または課税対象外法人に対して、これらの事業のため (acting as such) に譲渡されることである (138条1項aに移動)。

長年、欧州司法裁判所で争われていた取引先のVATID番号が間違っていた場合に免税取り扱いを主張する納品者にどこまでの責任を負わ

せるかという議論に終止符を打つため、138条に1項 (b) が新たに導入され、「資産の譲渡を受ける事業者または課税対象外法人が出荷地以外の加盟国でVAT登録されており、当該VATID番号をサプライヤーに提示したこと」としてVATID番号が免税要件に組み込まれた。併せて、同条1a項により、正当化しえない事情により、ECセールスリストによる申告の不提出またはECセールスリストに含まれる情報の誤りがあった場合は、免税取り扱いを否認すると規定されたため、ECセールスリストの記

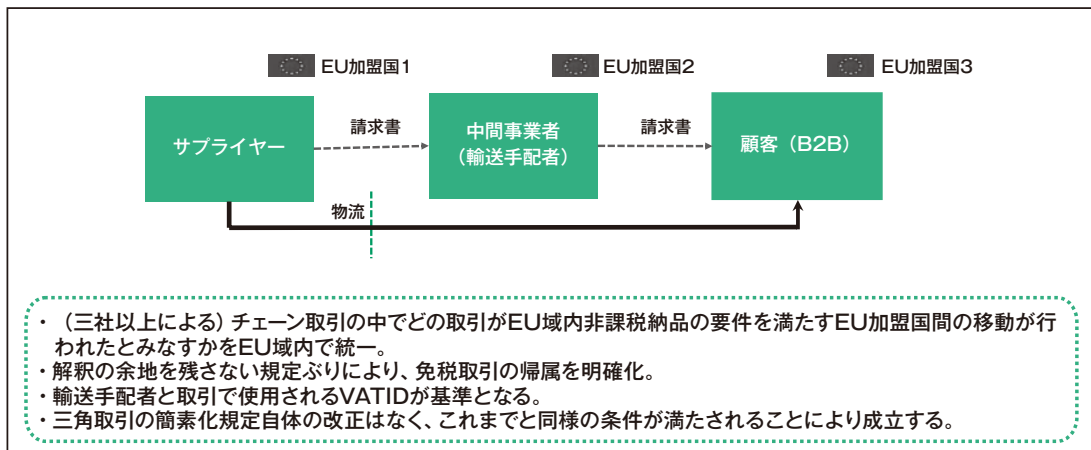
特集 EUの付加価値税に係る2020年以降の諸改正の概要

載内容であるVATID番号が間違っていた場合には、免税取り扱いが原則として否認されることとなる。取引先のVATIDをERPシステムのマスターデータとして管理することはEU加盟国では必須のビジネスプロセスに組み込まれているが、登録の際には必ずウェブでアクセス可能なVIES (VAT Information Exchange system) を利用してVATIDの検証を行い、検証したことを記録に残しておくことが必要となる。

(3) EU域内越境チェーン取引におけるEU域内非課税納品の認定基準の統一化 (36 a 条の新設)

同一の商品が連続して譲渡され、サプライチェーンの最初のサプライヤーから最後の顧客に加盟国をまたいで直送されるチェーン取引において、免税取引となるのは介在する一つの取引に限定され、それ以外の取引は出荷地又は着

荷地の国内課税資産の譲渡として取り扱われる。2020年1月からこのようなチェーン取引におけるEU域内非課税納品の認定基準を統一化するために新たに36 a 条が導入され、輸送手配者を基準としてこの免税取引を認定することが明確化された。この規定により、原則として輸送手配を中間事業者 (intermediary operator) が行った場合、中間事業者を譲受人とする取引がEU域内非課税納品となると定められた。ただし、中間事業者が出荷地である加盟国の発行したVATID番号を提示した場合は、この譲受人が行う次の取引がEU域内非課税納品となる。中間事業者とは、チェーン取引の中で最初の事業者でない、自らまたは第三者に委託して輸送を行う者、と定義されている。但しサプライチェーンの中にマーケットプレイス等 (マーケットプレイス、プラットフォーム、ポータル、またはこれに類する手段の電子的インターフェース) が介在している場合 (14 a 条) にはこの規定は適用されない。



(4) EU域内非課税納品の証明書類の統一を図る実施規則の改正 (実施規則45 a 条の新設)

上記のようにEU域内非課税納品では、ある加盟国から他の加盟国に取引当事者又はその委託を受けた第三者によって取引対象物が実際に

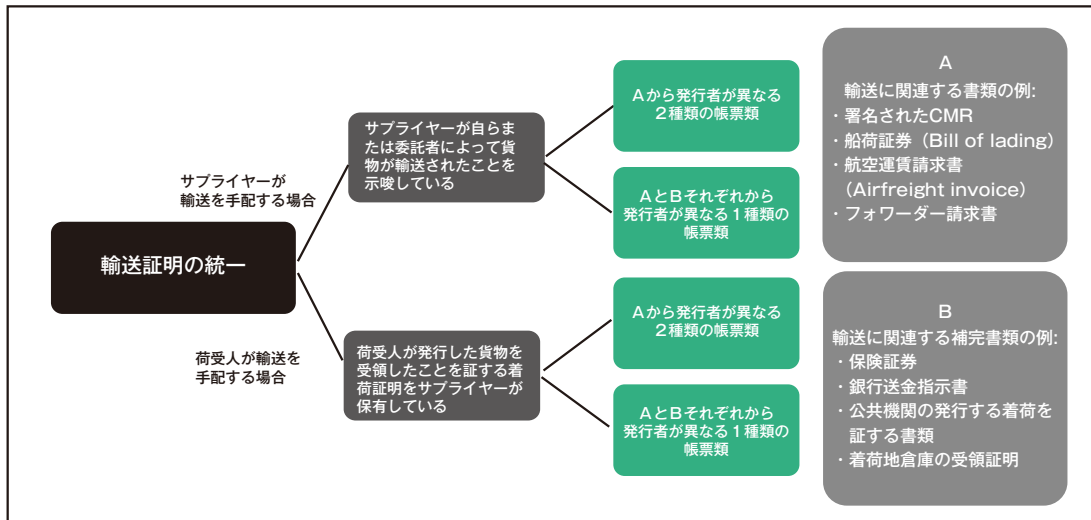
輸送されることを免税要件としているが、実際に貨物がEU域内で国境を越えて移動したことを税関でコントロールする仕組みが欠如しているため、通関書類ではないその他の書類で証明されなければならない。税務調査において納税義務者側で輸送の事実を証明ができない場合、免税取り扱いが否認されるので、多くの欧州司

特集 EUの付加価値税に係る2020年以降の諸改正の概要

法裁判所判例の蓄積が生まれ、各国は独自に着荷証明制度を導入するなど、個別に対応してきた。2020年1月から、実施規則45 a 条の挿入により、以下の書類の保管によって資産が輸送されたことが推定される。発行者が異なる2種類の帳票類が要求されており、さらに荷受人が輸送を手配した場合には着荷証明が必要である。着荷証明には、発行日、購入者の氏名と住所、資産の数量と名称、着荷日と場所、資産を実際に受領した個人の名称の記載が必要である。なお、資産の購入者は供給が行われた月の翌月の10日までに着荷証明を発行する義務を

負う。

保管すべき書類が明確化されたことは日本企業にとっても恩恵があるが、特に欧州域内でよく利用される陸送の際のCMRが荷送人、荷受人、受領者に署名されているかの確認が必要である。また、着荷証明はすでにいくつかの国で導入されており、これまでは着荷証明だけで足りていた加盟国でも新制度では輸送関連書類の提出も求められる。EU全域で着荷証明書の発行が義務付けられるため、自らが荷受人の場合に着荷証明を発行できるような体制を整えることが必要である。



2 デジタル経済と中小企業のニーズに対応するために引き続き実行する施策

EUは2019年11月21日、2021年1月1日から適用されるEU域内で行われる越境ECの改正

に係る二つの改正案⁵⁶を採択した。E-commerce package と呼ばれるこの施策は、欧州委員会のデジタルシングルマーケット戦略 (Digital Single Market Strategy) の一環であり、2017年から複数の改正案⁷で導入が進められてきた。

5 Council Directive (EU) 2019/1995 amending Directive 2006/112/EC as regards provisions relating to distance sales of goods and certain domestic supplies of goods

6 Council Implementing Regulation (EU) 2019/2026 amending Implementing Regulation (EU) No 282/2011 as regards supplies of goods or services facilitated by electronic interfaces and the special schemes for taxable persons supplying services to non-taxable persons, making distance sales of goods and certain domestic supplies of goods

特集 EUの付加価値税に係る2020年以降の諸改正の概要

(1) EU域内通信販売制度の改正(33条, 35条, 59c条の改正)と第三国から輸入された資産の通信販売のカテゴリーの新設(14条の改正)

現在, EU域内通信販売の特例として, 消費者に対する通信販売(譲渡者またはその委託者によってある加盟国から他の加盟国に輸送または委託輸送される資産の譲渡)については一部着荷地課税が導入されている。2021年から従来, 課税地の特例にすぎなかったEU域内通信販売が資産の譲渡の一種として定義され, 併せて第三国から輸入された資産の消費者に対する販売が類型化された。この二つのタイプの課税地は原則として着荷地であることが定められる。14条に追加された定義は以下の通りである。

- 資産のEU域内通信販売(intra-Community distance sale of goods)とは, 供給者がある加盟国から違う加盟国に間接的な関与も含め自らまたは委託して資産を輸送して行われる, 3条1項によりEU域内取得が課税されない課税事業者または課税対象外法人, 最終消費者(新車ならびに設置据え付けを要する資産を除く)に対する資産の譲渡(14条4項1号)。
- 第三国から輸入された資産の通信販売(distance sale of goods imported from third territories)とは, 供給者がEU第三国から加盟国に間接的な関与も含め自らまたは委託して資産を輸送して行われる, 3条1項によりEU域内取得が課税されない課税事業者または課税対象外法人, 最終消費者(新車ならびに設置据え付けを要する資産を除く)に対する資産の譲渡(14条4項2号)。

このEU域内通信販売の課税地は, 資産の顧客に対する輸送または委託輸送が終了する時点

での資産の所在地とみなす(33条a)。第三国から輸入された資産の通信販売において, 資産の顧客に対する輸送または委託輸送が終了する時点での資産の所在地とは異なる加盟国に輸入された場合には, その課税地は資産の顧客に対する輸送または委託輸送が終了する時点での資産の所在地とみなす(33条b)。第三国から輸入された資産の通信販売において, 資産の顧客に対する輸送または委託輸送が終了する時点での資産の所在地に輸入された場合には, 後述の輸入VATワンストップショップ制度を利用して輸入されたものに限り, その課税地は当該加盟国とみなす(33条b)。

EU域内通信販売(33条a)の例外として, 中小事業者のコンプライアンス負担の軽減のため, 消費者に対する資産の域内通信販売の課税地に関する特例は, 販売者が特定の一つのEU加盟国にのみ設立されている事業者であるか, 個人事業者のように設立地を持たない場合には, 唯一の加盟国に居所・住所を持つ事業者であり, 着荷地である特定の加盟国でのEU域内通信販売からの当該暦年及び前年の税抜き売上総額が10,000ユーロ(またはそれに相当する現地通貨額)を超えない場合, 適用されないとする規定が導入される(59c条1項)。この場合, 原則規定に基づき出荷地課税となるが, 事業者には着荷地課税を選択する権利が認められており, 選択権を行使した場合2年間着荷地課税を行うことに拘束される。当該暦年中に閾値を超えた場合, その時点から着荷地での納税義務が発生する。着荷地におけるVATの納付義務を果たすため, 販売者は後述のUnion VATワンストップショップ制度を利用することができる。

7 E-commerce packageはCouncil Directive (EU) 2017/2455, Council Directive (EU) 2017/2454, Council Implementing Regulation (EU) 2017/2459と直近では2020年2月12日に採択されたCommission Implementing Regulation (EU) 2020/194などから構成される。

特集 EUの付加価値税に係る2020年以降の諸改正の概要

(2) マーケットプレイス、プラットフォーム、ポータル等の資産の譲渡の擬制 (14a条, 66a条, 242a条の新設)

2021年1月1日から14a条が新設され、マーケットプレイス、プラットフォーム、ポータルまたはこれに類する手段の電子的インターフェース（以下、「マーケットプレイス等」）を使用して資産の譲渡を斡旋（facilitate）する場合に、マーケットプレイス等が資産を購入し、販売したことを擬制する制度が導入される。租税債務の発生時点の特例が設けられ、対価の受領時に租税債務が発生する（66a条）。14a条1項は、マーケットプレイス等の使用により、第三国から輸入される荷物当たりの内在価値が150ユーロを超えない資産の通信販売を斡旋する事業者は、当該資産を自ら購入し、販売する者とみなすと規定している。同様に、2項はマーケットプレイス等の使用により、EU域内で、最終消費者に対してEU域内で設立されたのではない事業者が行う資産の譲渡につき、これを斡旋する事業者は、当該資産を自ら購入し、販売する者とみなすと規定している。2項は域外の出店者が行う最終消費者への販売について、マーケットプレイス等に納税義務を負わせることを趣旨とする。域内の出店者については引き続き出店者自身が納税義務者であることに留意が必要である。マーケットプレイス等は、1項の場合は輸入VATワンストップ制度、2項の場合はEU域内ワンストップ制度の簡易申告制度が利用できる。マーケットプレイス等の中核的機能となる、斡旋（facilitate）について、実施規則5b条（2021年から適用）は「サプライヤーが電子的インターフェースを通じて商品を販売に供し、資産の譲渡につながる契約を電子的インターフェースを通じて顧客と締結することを認める電子的インターフェースの利用顧客と商品を販売のために提供するサプライヤーが、商品を供給することにつながる契約を電子的イン

ターフェース上で締結することを認めるために電子的インターフェースを使うこと」と定義している。

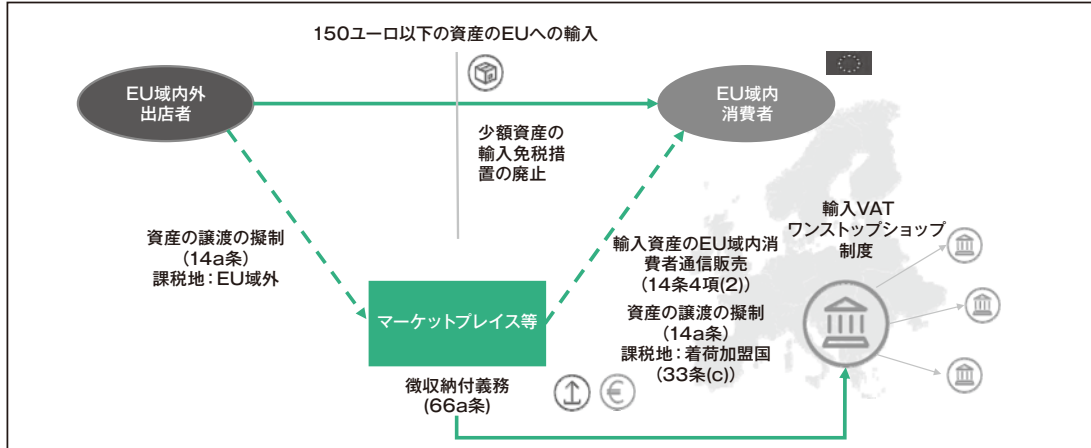
また、マーケットプレイス等は、出店者側からの情報に依存しており、出店者から提供された誤った情報に基づいて納付を行い、顧客が最終消費者であるというすべての条件を充足する場合、実際に徴収納付した以上の税額について責任を負わないと規定されている（実施規則5c条）。マーケットプレイス等は、これに反する証拠がない限り、出店者は課税事業者であり、購入者は消費者であるとみなすことができる（実施規則5d条）。併せて242a条が新設され、マーケットプレイス等に10年間の電子的記録の保管義務が導入される。

(3) 輸入VATワンストップショップ申告制度 (369I条から369x条) と輸入付加価値税の免除 (143条1項)

新設された第三国から輸入された資産の通信販売は、少額資産の輸入免税制度の廃止に伴う輸入VATワンストップショップ制度の創設と、マーケットプレイス等へのVAT徴収納付義務の転嫁と一体の改正として理解する必要がある。150ユーロ以下の資産をEU域外からEU域内の消費者に対してマーケットプレイス等を使った越境ECサイトで販売する際に、従来の少額資産の輸入免税制度を廃止し、すべての貨物に対して課税することで市場の競争のゆがみを排除するとともに、マーケットプレイス等に徴収納付義務を負わせることで徴収執行の便宜を図る。課税地は仕向地となるため、マーケットプレイス等はすべての配送先加盟国でVATの納付義務を負うこととなり、簡易申告制度である輸入VATワンストップショップ制度を利用して27加盟国のVATを一つの登録加盟国への申告で納付することが可能となる。

輸入VATワンストップショップ申告制度は、消費者に対する小包当たり内在価値150ユーロ

特集 EUの付加価値税に係る2020年以降の諸改正の概要



以下の資産のEU域外からの輸入通信販売に対して適用される(369 l (エル) 条)。その効果として、当該制度を利用した場合、すでに述べたように着荷地課税が適用になり、供給者は着荷地となる加盟国の付加価値税を納付しなければならない(33条)。輸入付加価値税との二重課税を回避するため、輸入付加価値税は、通関申告時に、販売者又はそのEU域内に居住する代理人の、輸入VATワンストップショップID番号(369 q 条)を示すことによって、免税となる(143条1項(ca))。EUとの間で徴収共助に関する合意を締結していない国に設立された課税事業者は、輸入VATワンストップショップ申告制度の利用に際して、コンプライアンス義務の履行と付加価値税の納付を自らの名義で行うEU域内に設立された代理人を指名する義務を負う(369 m 条)。物品税の課税対象品目については、輸入VATワンストップショップ制度の対象とはならない。この改正に伴い、2009/132/EC指令で規定されていた22ユーロを超えない少額資産に関する輸入付加価値税の免除規定は廃止される。この制度の利用は義務ではなく、これを利用しない場合は、次に述べる輸入付加価値税の徴収代理人制度が導入される。

輸入VATワンストップショップ申告制度を利用して、登録申告するのもハードルが高い、

という場合に別の選択肢として通関代理人による輸入付加価値税の徴収代理制度が2021年から導入される。物品税が課されない、内在価値150ユーロ以下の少額資産(例:書籍など)を運ぶ現地郵便事業者(例:ドイツエポスト)等、通関時に資産を税関に提示する者が、輸入付加価値税の納税義務者である荷受人から、輸入付加価値税を徴収し、徴収した付加価値税額を、自らの月次申告書上で申告納付する制度である。実際に徴収することができた輸入付加価値税のみ納税義務を負うため、受け取り拒否により輸入付加価値税が荷受人から回収できなかった場合には、申告義務は発生しない。この場合、未配達記録を保持する必要がある。加盟国は、多数の貨物の配達を請け負う事業者の負担に配慮し、徴収代理人制度を利用する場合、軽減税率の適用を排除する規定を置くことができる(369 za 条)。関税法上の取り扱いには、欧州連合関税法典の改正により、2021年から、輸送手段と価格を問わず、全ての輸入貨物につき通関申告が必要となる。輸入付加価値税の延納については既存の延納制度(欧州連合関税法典110条, 111条)、自由流通への切り替えについては、通関申告者記録への登録(同法182条)と補助申告(同法167条)により認める。

特集 EUの付加価値税に係る2020年以降の諸改正の概要

(4) Union VATワンストップショップ制度と non-Union VATワンストップショップ制度

2021年1月1日から導入されるワンストップショップ申告制度は、登録加盟国へのVATの一括申告納付を可能とする制度である。欧州が方向転換を果たした仕向地課税主義の第一歩であると同時に、VAT e-commerce package

と呼ばれる経済の電子化に対する対応策であるという側面がある。①non-Union VATワンストップショップ制度 (VAT指令358 a条以下)、②Union VATワンストップショップ制度 (VAT指令369 a条以下)、③輸入VATワンストップショップ制度 (VAT指令369 l条以下)の三つの制度に分かれて規定されており、守備範囲が以下のように異なる。

2021年から拡大されるワンストップショップ申告制度の対象範囲

	①	②	③
	Non-Union VATワンストップショップ制度	Union VATワンストップショップ制度	輸入VATワンストップショップ制度
対象者	EU域外に設立された課税事業者	EU域内通信販売を行う者、マーケットプレイス等で14 a条により資産の譲渡を行うとみなされる者で出荷地と着荷地が同じ加盟国のためEU域内通信販売に当たらない取引を行う者、並びにEU域内に設立された課税事業者及び固定的施設を有する課税事業者で最終消費者に対してサービスを提供する者	EU域内外に設立された課税事業者 (EUと共助に関する協定がない国の事業者の場合、域内の仲介人の任命が必要)
資産の譲渡	×	EU域内通信販売 (intra-Community distance sale of goods), マーケットプレイス等によるみなし譲渡を含む	第三国から輸入された資産の通信販売 (消費者に対する販売で内在価値150ユーロを超えない資産に限る)
役務の提供	消費者に対して提供される全てのサービス	消費者に対して提供される全てのサービス、マーケットプレイス等によるみなし役務の提供を含む	×

Non Union VATワンストップショップ制度 (358 a条から369条) はMOSS (ミニワンストップショップ) 制度において域外設立課税事業者に適用されていたnon Union スキームの対象が、TBEサービス (電気通信・放送・電子的に提供されるサービス) からB2Cで提供される全サービスに拡大されたものである。

Union VATワンストップショップ制度 (369 a条から369 k条) は複雑なことに以下の三つ

の取引を包含する制度となっている。

- EU域内通信販売 (主体は域外設立事業者、域内設立事業者、マーケットプレイス等)
- 域内設立事業者が行うB2Cサービス (マーケットプレイス等を含む)
- 14 a条2項によりB2Cの資産の譲渡の納税義務を負うマーケットプレイス等で、出荷地と着荷地が同一国の場合

Union VATワンストップショップ制度を利

特集 EUの付加価値税に係る2020年以降の諸改正の概要

用する課税事業者の負担軽減のため、請求書を発行する義務を廃止することとした（220条1項2号の改正）。その他のワンストップショップ制度を利用する場合は、インボイス発行免除とならないことに留意を要する。

(5) 中小事業者対策

2020年2月18日、EU理事会は小規模事業者特例制度に関する指令の改正を採択した⁸。各加盟国は年間の売り上げが85,000ユーロ（またはこれに相当する国内通貨換算額）を超えない範囲で基準値を設け、該当する事業者の資産の譲渡と役務の提供を非課税とする制度を設けることができる。当該制度を設ける場合には、他のEU加盟国で設立された事業者で、EU域内での年間の売り上げが10万ユーロを超えず、国内売上が上記の基準額を満たす事業者に対しても適用しなくてはならない。なお、国内設立法人とそれ以外に対して適用される基準額は同じでなければならない（284条1項、2項）。

設立地以外の加盟国で小規模事業者特例制度の適用を受けるためには、設立加盟国で発行されたVATID番号を用いて当該加盟国への事前の申請が必要である。当該加盟国においては、「EX」で開始する独自の小規模事業者番号が発行される（284条3項）。他の加盟国に設立された小規模事業者の特例制度の適用の申請を行う者は、登録義務と申告提出義務を免除される（284d条）。前暦年を基準年として、前歴年に基準額を超えた場合は、翌年から小規模事業者

の特例の対象外となる。暦年中に基準額を10%超過するまでは特例制度の継続適用が認められる。加盟国は、この10%の代わりに25%を適用することが認められているが、いずれの場合においても基準額が10万ユーロを超えてはならない（288a条）。新しい小規模事業者特例制度は2025年1月1日から実施される。

3 クロスボーダー取引の付加価値税方式の見直しとそれに伴うEU域内の税率の決定に関する施策の在り方に関する提案

最終的なVATシステムの法的基盤は以下の3つの特徴を有している。

- 仕向地課税主義を導入し、資産の譲渡および役務の提供は仕向地の加盟国のVAT税率を使用して課税する
- 資産の譲渡を行う課税事業者が原則として仕向地における納税義務を負う（認定事業者が取引相手の場合にはリバースチャージが適用される）
- ワンストップショップ制度の導入による簡素化された申告納税制度の導入

以下には、2018年5月25日付最終的なVATシステムの技術的措置に関する提案⁹を元に解説する。EU理事会は上記の緊急措置については合意することができたが、同時に提案されていた仕向地課税主義と認定事業者に関する2017年10月4日付提案¹⁰および2018年5月25

8 Council Directive (EU) 2020/285 of 18 February 2020 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the special scheme for small enterprises and Regulation (EU) No 904/2010 as regards the administrative cooperation and exchange of information for the purpose of monitoring the correct application of the special scheme for small enterprises

9 Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards the introduction of the detailed technical measures for the operation of the definitive VAT system for the taxation of trade between Member States, COM (2018) 329 final

10 Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards harmonising and simplifying certain rules in the value added tax system and introducing the definitive system for the taxation of trade between Member States, COM (2017) 569 final

特集 EUの付加価値税に係る2020年以降の諸改正の概要

日付最終的なVATシステムの技術的措置に関する提案については検討を継続することを決定した。欧州議会の経済金融委員会により作成された報告書¹¹が2018年10月3日に採択され、認定事業者の取り消し事由の明確化、欧州連合関税法典で規定する適格事業者（AEO）との整合性、加盟国間のVAT紛争解決メカニズムの規定、加盟国の適用VAT税率の変更と更新に関する納税者への自動通知メカニズムを導入することを改善点として指摘している。2017年10月4日付提案は2018年5月25日付提案に統合されており、最終的システムのコア部分である、CTP（認定事業者制度）の導入、クロスボーダーB2B取引の課税方法、ワンストップショップ制度のB2B取引への拡大やテクノロジーの活用も含め、現在も討議中のため「最終的」な姿は見えていないのが現状である。

(1) 仕向地課税主義の導入

仕向地課税主義の導入は、EU域内取得の廃止と仕向地が課税地であるEU域内納品（intra-Union supply of goods）の導入によって設計されている。

現在EU域内で行われる越境B2B取引は、出荷地におけるEU域内非課税納品と着荷地におけるEU域内取得の課税という二つの要素に分けて課税が行われているが、最終的な付加価値税制度では、EU域内取得を廃止し、仕向地課税制度に移行する。このため、指令を通じEU域内取得に関する全規定が削除される改正提案がなされている。

EU域内納品（intra-Union supply of goods）の新規定はというと、14条4項3号が新たに追加され、[intra-Union supply of goods]

が定義される。これは現行制度における「intra-Community supply of goods」と二つの点で異なっている。第一の相違点は定義規定を設けたことであり（従来は138条に免税規定としてのみ存在）、第二の相違点はCommunityをUnionに置き換えている。

なお、①課税事業者が他の課税事業者又は課税対象外法人のために行う供給であり、②EU域内のある加盟国から別の加盟国に対して取引当事者又はその受託者によって貨物が輸送されること、という内容は現行規定と変わらない。EU域内納品に係る納税義務の発生時点は、67条により現行規定と変わらず、請求書の発行時点または請求書が222条に定める期限すなわち供給が行われた翌月の15日までに発行されない場合は、翌月の15日に納税義務が発生する。17条1項により、所有権の移転を伴わない事業資産のEU域内での越境移動（EU域内移送）は仕向地課税導入後も原則としてみなし有償取引として課税となる。

現行規定において、資産の譲渡の課税地は、譲渡に際して資産が移動しない取引については供給時点で資産が所在する場所であり（31条）、移動を伴う取引は出荷地と定められている（32条）。この原則規定については改正が行われず、新たに導入される35 a条により、EU域内納品の課税地に限り、上記の一般原則規定に対する例外として、顧客に対する輸送が終了する場所、すなわち着荷地を課税地とみなす規定が導入される。唯一の例外を構成するのがいわゆる中古品、美術品、収集品に適用されるマージンスキーム（311条以下の規定に基づき選択適用している場合）で、この場合には出荷地課税となる。

11 Report on the proposal for a Council directive amending Directive 2006/112/EC as regards harmonising and simplifying certain rules in the value added tax system and introducing the definitive system for the taxation of trade between Member States (COM(2017)0569 - C8-0363/2017 - 2017/0251(CNS))

特集 EUの付加価値税に係る2020年以降の諸改正の概要

138条 (2020年以降の規定)	14条4項3号 (新規定)
<p>1. Member States shall exempt the supply of goods dispatched or transported to a destination outside their respective territory but within the Community, by or on behalf of the vendor or the person acquiring the goods, where the following conditions are met:</p> <p>(a) the goods are supplied to another taxable person, or to a non-taxable legal person acting as such in a Member State other than that in which dispatch or transport of the goods begins;</p> <p>(b) the taxable person or non-taxable legal person for whom the supply is made is identified for VAT purposes in a Member State other than that in which the dispatch or transport of the goods begins and has indicated this VAT identification number to the supplier.</p>	<p>(3) 'intra-Union supply of goods' means a supply of goods where the following conditions are met:</p> <p>(a) the supply of goods is carried out by a taxable person for a taxable person or for a non-taxable legal person;</p> <p>(b) the goods are dispatched or transported, by or on behalf of the supplier or the person acquiring the goods within the Union, from one Member State to another.¹</p>

(2) 税率の設定への影響

1967年、当時のEUは標準税率を設定するという以外特に税率に関する合意をすることなく、一国であるかのごとくEU域内で機能するVATシステムを目指すことを決定したが、加盟国は、無制限に軽減税率や税率を設定することができ、税率の下限または上限はなかった。その後、1992年末に加盟国間の財政国境が廃止となり、原産地課税主義に根差した真の統一市場を実現するためには、国境を越えて移動する資産と役務に対する税率の収斂が不可欠となったが、1992年10月、EU理事会は、VAT税率を設定する加盟国の裁量を制限する規則に同意し、加盟国は15%を最下限とする標準税率と、5%を下回らない2段階までの軽減税率を設けることができることとなった。軽減税率は軽減税率適用対象リストであるAnnexⅢに列挙された資産の譲渡または役務の提供に限られているが、加盟国は、1991年1月1日に既に導入されていたゼロ税率を含むより低い税率、

リストに含まれていない資産の譲渡やサービスに対する軽減税率等の適用を引き続き認められているため広範な軽減税率とゼロ税率が適用されている。どのくらい広範かという点、2017年の数値ではすべての消費（家計の投資を含む）に対して標準税率を適用したと仮定した場合の税収の44.5%が非課税措置と軽減税率の適用で失われており、その内の9.52%が軽減税率に起因する¹²。これらの特例措置の目的は、移行期間中、特定の分野の国内法を共通の規則に徐々に適合させることにあった。

2012年、仕向地課税主義への転換が合意されたことにより、税率の収斂は至上命題ではなくなり、アクションプランのフォローアップに関するコミュニケーションにおいて、仕向地課税主義に基づく最終的な制度と一致する税率の改革を提案することを確認した。これを受けて、2018年1月18日付付加価値税率に関する提案で、アクションプランに従った改正案が提案されている（2020年5月現在EU理事会未承認）。提案内容としては、加盟国は現在約

12 IHS, Institute for Advanced Studies (2019), Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report, TAXUD/2015/CC/131

特集 EUの付加価値税に係る2020年以降の諸改正の概要

250の既存の軽減税率およびゼロ税率を廃止し（指令タイトルVIII, Chapter 4の全削除）、すべての加盟国が共通のルールのもと、最低5パーセントの2つの軽減税率と、ゼロ税率に加えて、一段階の5%から0%の間の軽減税率を設定することを認め、現在の広範な軽減税率対象資産の譲渡並びに役務の提供のリストに代わり、Annex IIIは、軽減税率適用不可のネガティブリストに置き換えられる。税率の規制緩和を意図すると同時に、加盟国は、軽減税率が最終消費者に利益をもたらす、一般的な関心の目的を追求することを保証しなければならず（98条の改正）、加盟国は、最終消費段階における平均税率が最低12%を維持しなければならない（99a条の新設）。当該改正が実施されるまで、欧州委員会は100条に基づき2年に一度Annex IIIの見直しを行う。加盟国は2018年5月25日付提案に係る最終的VATシステムの採択と同時に税率に関する指令の国内法化を求められている。

(3) 認定事業者制度 (Certified Taxable Person, CTP) の導入

2017年10月4日付提案における指令13a条1項は「EU域内に事業地又は固定的施設を有し、又はそれらが存在しない場合には居所又は住所を有し、経済活動として、14条4項3、17a条（CTP間で行われる他の加盟国におけるコールオフ・ストックの保有のための自社在庫の移転）、38条、39条に適合する取引（供給網を通じたガス、電力、熱、冷却熱の供給）を行う又は行うことを意図するすべての事業者は、認定事業者の申請を行うことができると定める。2017年の文案には「欧州連合関税法典に定める適格事業者（AEO）は、CTPとなることが認められる」という規定があったが、2018年案では削除されており、現在AEOステータスとの調整が進められている。認定事業者になるための有資格者とは、①税法および関

税法に関わる重大な違反又は反復した違反、および申請者の経済活動に関して重大な刑法犯を犯している履歴がないこと、②取引及び必要に応じて物流を管理するシステム、又は信頼性の高い認証された内部監査記録によって、事業運営に関する高いレベルの管理を申請者が有すること、③業種の特徴を十分に考慮して、申請者に課された義務の履行が可能な健全な財政状態にあること、又は保険、金融機関、又はその他の経済的に信用力のある第三者が発行する保証を提供することにより財政状態が健全であることが証明されることの三つの条件が累積的に充足される者である（2項）。

認定事業者になれない場合として、①定率課税制度を適用している農家、②免税事業者、③非課税売上有る課税事業者、④反復継続することなく新車の販売、12条に定める経済行為を行うみなし課税事業者が列挙されている（3項）。ただし、兼業農家などのように、列挙された経済活動に従事する者でも、列挙された経済活動以外について認定事業者となることが認められている。認定事業者になることを申請する者は、認定を行う加盟国の課税当局が要求するすべての情報を提供しなければならず、この際の課税当局とは、原則的には申請者の事業地である加盟国の課税当局であり、設立地がEU域外である事業者が複数の固定的施設を有する場合は課税に重要な主たる帳票類が保管されている加盟国の課税当局を意味し、いずれにも該当しない場合には居所または住所のある加盟国の課税当局が認可庁となる（4項）。申請を却下する場合、決定と共に却下理由が通知されなければならない（5項）。一つの加盟国で認められたCTPステータスは全加盟国で通用する（7項）。

課税地とは異なる加盟国に設立された事業者がEU域内納品を行う場合、購入者が13a条に定義されている認定事業者であれば、リバースチャージが適用になり、購入者に納税義務が転

特集 EUの付加価値税に係る2020年以降の諸改正の概要

嫁される(194a条)。CTPに関する規定は2017年10月4日の欧州委員会の提案に含まれていたが、2018年10月2日のEU経済財政相理事会の決議では一旦承認が据え置きとなっている。

(4) Union VATワンストップシヨップ制度のB2B取引への拡大

最終的なVATシステムではUnion VATワンストップシヨップ制度の適用範囲がB2B取引にも拡大される。369a条以下が改正され、「EU域内通信販売ならびに消費加盟国ではないEU域内で設立された事業者による役務の提供のための特別スキーム」から「課税加盟国に設立されたものではない事業者による資産の譲渡と役務の提供のための特別スキーム」となる。この新スキームは、EU域内に設立された事業者だけでなく、納税代理人を指名した域外事業者にも適用される(369b条)。原則的には、EU域内が課税地となるすべての資産の譲渡と役務の提供に係るVATの納税に用いることができることが想定されているが、2021年に導入されるnon Union VATワンストップシヨップ制度と輸入VATワンストップシヨップ制度の適用対象となる域外事業者が行う域内B2Cサービスと輸入資産の課税は対象外とな

る。域外事業者がB2Cサービスとそれ以外の資産の譲渡を同時に行う場合、Union VATワンストップシヨップ制度との併用が認められる。

4 終わりに

コロナウィルスによる世界的な景気の減速の中で、オンラインによる越境ECはますます隆盛を極めていく。2021年から実施される越境ECの課税制度であるワンストップシヨップ制度は、2011年から描き続けてきたVAT制度の将来像の一部であり、政策は着実に実行に移されている。出荷地課税主義の壮大な実験は失敗に終わったが、仕向地課税主義の導入に向け、チャレンジの主戦場はワンストップシヨップ制度という60年代には想像もつかなかった、IT技術を活用した申告制度となった。フランスで生まれ、EUで育ったVAT制度は、今世界で電子経済課税の主軸となりつつある。英国がEUを離脱し、EUの瓦解が危惧される中、緊急措置でとりあえずほころびを修繕し、B2B取引を包含する新しい域内取引の課税制度へと駒を進める。1,1兆ユーロ(2018年、約132兆円)、GDPの7.1%に相当する税収を生み出すVATを支える努力は、EUの英知を結集させこれからも続く。