

# 仕向地課税主義の導入へ EU付加価値税の緊急措置と 最終的制度のポイント

この記事のエッセンス

- 2020年1月1日から、欧州付加価値税制度の緊急措置として、コールオフストック簡素化既定の統一化、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、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、および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が可決される見込み。
- 2022年7月1日から、仕向地課税原則に基づく最終的付加価値税制度と拡大ワinstoppショップ申告制度によりVAT申告事務が大幅に簡素化される見込み。

デロイト トーマツ 税理士法人  
溝口 史子

## はじめに

2011年12月6日、欧州委員会は、「VATの在り方に関する通信、より簡素、強靱かつ効率的な統一市場のためのVAT制度を目指して」を発表し、出荷地課税主義の放棄を提案、仕向地課税主義に基づく制度の検討開始を宣言した。欧州委員会は2016年、「Action Plan on VAT」を策定、2017年10月4日付け欧州委員会から欧州議会、EU理事会、欧州経済社会委員会への通信<sup>(1)</sup>において、域内で行われる①B2B資産の譲渡と、②役務の提供の2段階で最終的な付加価値税制度に移行する提案がなされた。

①の資産の譲渡の課税制度の改正は、緊急措置(quick fix)と最終的な付加価値税制度(definitive VAT system)の2段階に分けられ、緊急措置はこの通信と同時に公表された複数の改正指令案、改正実施規則案で提案されている<sup>(2)(3)</sup>。

緊急措置のうち、CTP導入<sup>(4)</sup>を除く措置は、2018年10月2日に加盟国の経済財務大臣から構成されるEU経済財務相理事会で承認された<sup>(5)</sup>。今後、欧州議会への諮問プロ

セスを経て、欧州理事会がVAT指令および実施規則の改正案を採択する。2020年1月1日から適用されることが見込まれている。

最終的な付加価値税制度の技術的詳細に関して、「加盟国間で行われる取引の課税のための最終的な付加価値税制度の運用の技術的詳細の導入に関してEU理事会指令2006/112/ECを改正するEU理事会指令提案」と題する欧州委員会提案が2018年5月25日に提出された<sup>(6)</sup>。2022年7月1日から各国が国内法化して施行することが予定されている。

- (1) COM (2017) 566
- (2) COM (2017) 569
- (3) COM (2017) 568
- (4) COM (2017) 567
- (5) European Commission, Press release, ECOFIN: Commission welcomes progress achieved on the road to a reformed EU VAT system
- (6) COM (2018) 329

## 緊急措置の内容

「緊急措置」として図表1の施策が提案されている<sup>(7)</sup>。

(7) 改正の内容については、2017年10月4日付け欧州委員会提案から修正があったため、2018年11月26日付けEU理事会Institutional File 2017/0251 (CNS)および2018年11月22日付けEU理事会Institutional File 2017/0249 (NLE)草案に依拠している。

## コールオフストックの 簡素化規定の共通化

コールオフストック (call-off stock) とは、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を意味している。現行の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する。さらにコールオフストック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

(図表1) 緊急措置の内容

- (A) VAT指令の改正に係る欧州委員会提案
  - (a) CTP (Certified Taxable Person) の導入
  - (b) コールオフストック簡素化規定の統一化
  - (c) 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
  - (d) 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
- (B) 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に係る欧州委員会提案
- (C) VIES (VAT Information Exchange system) へのCTPステータス情報の追加

(図表2) コールオフストック・アレンジメントの要件

- 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る
- 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ない
- ③ 資産の移動の開始時点で当該他方の課税事業者が着荷地である加盟国が発行したVATID番号を一方の課税事業者に提示する
- ④ 一方の事業者が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)

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。現状では多く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るが、適用条件が各国によって異なっている。

新設される17a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転は、

有償取引とみなされず(1項)、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(3項(b))。

また、コールオフストック・アレンジメントとは、図表2の①④を要件としている。

12カ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カ月が経過した時点で、原則規定どおり、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(4項)。ただし、12カ月以内に、出荷地である加盟国に返品された場合で、返品が記帳された場合(5項)、および譲受人の変更があり、これを記帳した場合(6項)、最終的に当初意図した譲受人に対する譲渡が行われなくても有害とならない。日本企業にとっても簡素化規定の共通化は、着荷地でのVATコンプライアンス負担を回避しやすくする恩恵があるが、移送の記帳管理が重要であり、滞留在庫は12カ月以内に引き戻す必要がある。

## 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

チェーン取引とは、同一の貨物の売買が連続的に三者以上の複数の取引関与者で行われる商流で、貨物は最初の事業者から最後の事業者に直送される取引を意味する。

チェーン取引において、ある加盟国から別の加盟国に貨物が輸送された場合、免税取引となるのは介在する1つの取引に限定され、それ以外の取引は出荷地または着荷地の国内課税資産の譲渡として取り扱われる。加盟国によってEU域内非課税納品 (intra-Community supply of goods) となる取引の判断基準が異なり、欧州司法裁判所で多くの事案が争われ、総合的に事情を勘案するといったケースバイケースの判断が示され、法的予見可能性を欠くとの指摘がなされていた。

新たに36a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。輸送手配を中間事業者が行った場合、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、この限りではない。

EU域内越境チェーン取引(chain transaction)は日本企業も多く営むビジネス形態であり、この機会に輸送手配者という観点からサプライチェーンを再点検する必要がある。

## EU域内非課税納品の輸送を証明する書類の統一

現行制度における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また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。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しくみが欠如しているため、国境を越えた事実を証明することは、最も重要な免税要件でありながら取引当事者の自助努力に依拠している。

税務調査において納税義務者側で輸送の事実を証明できない場合、免税取扱いが否認されるので、多く

の欧州司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。

実施規則45 a条の挿入により、EU域内非課税納品として免税規定の適用を受けようとする事業者は、原則として資産の購入者が発行する着荷証明か(1項(b)(i))、後記のa(資産の輸送に関する書類)のうち矛盾しない2つの帳票類(たとえば、Eirway-billとフォワーダーインボイス)またはa(資産の輸送に関する書類)とb(その他の書類)のそれぞれ1種類の組み合わせを保有していることが必要となる。

- a 資産の輸送に関する書類(たとえば、署名されたCMR、air waybill、フォワーダーインボイスなど)
- b その他の書類
  - i 保険証券、輸送費用の支払を証明する書類
  - ii 公証人など公共機関が発行する着荷地である加盟国に資産が着荷したことを称する書類
  - iii 着荷地である加盟国で資産が保管されていることを証明する倉庫管理人の証明書

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り、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。着荷証明はすでにいくつかの国で導入されているが、着荷証明書の発行が義務づけられるので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。

## EU域内非課税納品の免税規定適用のためVATID番号の正確性の検証が実要件化

EU域内非課税納品のもう1つの免税要件として、「取引先が出荷地ではない加盟国の課税事業者であり事業のために資産を取得していること」が規定されている。課税事業者が事業のために取得していることの証明として譲受人のVATID番号

が用いられてきたが、その位置づけについては欧州司法裁判所において争われてきた。

138条に1項(b)が挿入され、「資産の譲渡を受ける課税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。あわせて、同条1a項により、正当化し得ない事情により、ECセールリストによる申告の不提出またはECセールリストに含まれる情報の誤りがあった場合は、免税取扱いを否認すると規定された。

取引先のVATID番号はECセールリストの記載内容であり、VATID番号が間違っていた場合には免税取扱いが原則として否認されることを意味する。取引先のVATID番号をERPシステムのマスターデータとして管理することはEU加盟国では当然のこととして行われているが、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番号の検証を行い記録を残すことが不可欠である。

## 最終的な 付加価値税制度

2018年10月2日にEU経済財政相理事会で採択された緊急措置を壊れかけた橋の補修に例えると、最終的な付加価値税制度(definitive VAT system)の導入は橋の全面架替えである。国境コントロールのない免税規定という制度上の欠陥は、既存制度のオーバーホールでは対応不能な問題である。

資産の譲渡に係る最終的な付加価値税制度の導入により得られる追加税収は年間410億ユーロ、現在のEU域内非課税納品とEU域内取得を一本化することによって得られる企業のコンプライアンス費用の削減額は年間938百万ユーロと見込まれている。以下に改正の骨子をまとめる。

### EU域内取得の廃止

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(intra-Community acquisition of goods)の課税とい

う2つの要素に分けて課税が行われているが、国境コントロールのない免税規定として脱税の温床となったことは前述した。

最終的な付加価値税制度では、EU域内取得を廃止し、1つの取引を着荷地で一度課税する仕向地課税制度に移行する。このため、指令を通じてEU域内取得に関する全規定が削除される。

### EU域内納品の新规定

14条4項3号が新たに追加され、「Intra-Union supply of goods (EU域内納品)」が定義された。これは現行制度における「Intra-Community supply of goods」と2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に置き換えたことである。

内容的には、表記の無駄を排除した以外、①課税事業者が他の課税事業者または課税対象外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またはその受託者によって貨

物が輸送されること、という現行規定の免税要件と変わらない。EU域内納品の定義規定を置いたため、全条文を通じて従来138条の規定を引用していた規定がすべて「Intra-Union supply of goods」に置き換

えられ、改正項目は多いが非常に読みやすくなっている。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22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。

### EU域内納品の 課税地に関する規定

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)。新たに導入される35a

条により、EU域内納品の課税地は、前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定められた。

前記の14条4項3号によって、EU域内納品では実際に貨物がある加盟国から別の加盟国へ輸送されることと前提とされ、その課税地は35a条により着荷地である加盟国となる。これにより、EU域内で行われるB2Bの越境資産の譲渡は、今後の仕向地課税原則に切り替わる。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(31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。

### 認定課税事業者と リバースチャージ制度

193条により、VATは原則として課税資産の譲渡等を行う課税事業者が納税義務者である。例外として194条から200条および202条に定めるリバースチャージの規定がある。

今回の改正では、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課税事業者 (Certified Taxable Person、略してCTP)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嫁される(194 a条)。CTPに關する規定は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経済財務相理事会の決議ではいったん承認が据え置きとなっている。

### CTP (Certified Taxable Person) とは……

13 a条1項は「EU域内に事業地または固定的施設を有し、またはそれらが存在しない場合には居所または住所を有し、経済活動として、14条4項3号の取引(EU域内納品)、17 a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条および39条に定める供給(供給網を通じてガス、電力、熱、冷却熱の供給)をサプライヤーまたは購入者として行うまたは行うことを意図するすべての課税事業者は、認定課税事業者の申請を行うことができる」としている。認定課税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

上がある課税事業者、④反復継続することなく新車の販売や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、これらの者であっても、列挙された経済活動以外について認定課税事業者となることが認められている。

認定課税事業者は、次の3つの条件が累積的に充足されることが必要である(2項)。

- ① 税法および関税法に関わる重大な違反または反復した違反、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 取引および必要に応じて物流を管理するシステム、また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、または保険、金融機関、また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を証明すること

## CTPが行うコールオフストック取引の特例

コールオフストックの経済的意義と規定の統一化については前述したが、一定の条件を満たすCTP間で行われるコールオフストックを介した越境取引(Call-off stock situation)では、自社在庫の他の加盟国への移動は有償取引とみなされるEU域内納品を構成しないことが定められている(17 a条1項)。図表3の要件が満たされた取引では、資産に対する処分権の移転の時点で仕向地である加盟国でEU域内納品が

(図表3) CTPが行うコールオフストック取引の特例の要件

- ① CTPが、他の加盟国に資産が到着後別のCTPに資産を販売する目的で当該資産を他の加盟国に輸送し、輸送を開始する時点で購入者であるCTPとそのVATID番号が特定されていること
- ② 輸送を行うCTPは着荷国である加盟国に設立されていないこと
- ③ 購入者であるCTPは着荷地である加盟国でVAT登録を行っていること
- ④ 輸送を行うCTPは243条3項に定める台帳に記載を行うこと

行われたとみなされる。

前述のように、すでに2020年から全加盟国にCTPに適用を限定しない同様のコールオフストックの特例が導入される見込みであり、2022年からは適用をCTPに限定するのか、最終的に可決される条文にゆだねられる。

## ワンストップシヨップ申告制度の拡大

現在、2021年1月1日から導入予定のものも含めるとEUには大きく分けて3つのワンストップシヨップ申告制度がある(図表4)。

2022年から、この(Ⅲ)Union VATワンストップシヨップ申告制度が改正され、資産の譲渡と役務の提供を行う①EU域内事業者および、②納税代理人(intermediary)を指名したEU域外事業者がVATを納税するスキームに発展する。資産の譲渡および役務の提供の課税地となる加盟国が「課税加盟国(Member State of taxation)」と定義され(369 a条2項)、EU域内事業者のうち、課税加盟国に設立されたものでなく固定的施設も有しない課税事業者(taxable person not

(図表4) VATワンストップショップ申告制度

- (i) 輸入ワンストップショップ申告制度 (Import One Stop Shop)  
消費者に対して提供される内在価値150ユーロ以下の資産のEU域外からの輸入通信販売(distance sales of goods imported from third territories or third countries)の課税地を着荷地と規定し、着荷地における国内付加価値税を登録加盟国に一括納付する制度。
- (ii) EU域外事業者によるVATワンストップショップ申告制度(以下、「Non-Union VATワンストップショップ申告制度」)  
現在は通信、放送、電子的役務に適用が限定されているが(いわゆる、TBEサービス)2021年から消費者に対して提供されるサービス一般に適用範囲が拡大する。
- (iii) EU域内事業者によるVATワンストップショップ申告制度(以下、「Union VATワンストップショップ申告制度」)  
2021年から消費者に対して提供されるサービス一般と、EU域内消費者通信販売に適用される。

established in the Member State of taxation)と、EU域内に設立されたものでなく固定的施設も有しない課税事業者が対象となる。  
登録加盟国(Member State of identification)とは、EU域内で設立された課税事業者の場合は、設立地の所在する加盟国であり、EU域外で設立された課税事業者の場合

は、固定的施設のある加盟国と指定されている。複数の固定的施設がある場合は、その1つを課税事業者が指定する(5項)。納税代理人は、VAT納税義務を負い、ワンストップショップ申告制度で課せられたすべての義務を負う(4項)。EU域外事業者のうち、EUの居住者である最終消費者に対して役務のみを提供しているため、Non-Union VATワンストップショップ申告制度の対象となるものは、Non-Union VATワンストップショップ申告制度のみが適用となる(369 b条2項)。  
Union VATワンストップショップ申告制度では仕入税額控除は認められるが、課税加盟国単位で仕入税額は管理される。控除不能仕入税額が生じた場合には、原則として翌期に繰り越されるが、申告期間が四半期ならば連続する2四半期で控除不能仕入税額が生じている場合、申告期間が月次ならば連続する3カ月で控除不能仕入税額が生じている場合に、別途課税加盟国に対して控除不能仕入税額の還付請求を行うことができる(369 i a条)。課税期間は原則として四半期であるが、EU域内で行われる資産の譲渡と役務の提供か

ら生じる税抜対価が2・5百万ユーロを超過する課税事業者は月次で申告を行う(369 f条)。申告期限は課税期間終了後の翌月末日である。

Union VATワンストップショップ申告制度の拡大によって、リバーシチャージが適用されない越境取引は資産の譲渡か役務の提供にかかわらず登録加盟国における一括申告納付が可能となる。前述のように、加盟国間で行われる資産の譲渡が着荷地で課税となるため、たとえば、ドイツの課税事業者がドイツからフランスに商品を販売した場合(相手方が課税事業者か消費者かを問わず)、取引の課税地はフランスとなり、ドイツの課税事業者はフランスのVATをこのUnion VATワンストップショップ申告制度によってドイツに対して申告納付することが可能となる。

Union VATワンストップショップ申告制度の利用は、課税加盟国に設立地も固定的施設もないことが前提条件となっているため、本店、支店が所在する国での課税売上はUnion VATワンストップショップ申告制度では申告を一本化することができず、別途国内申告を行わな

ければならない。EU域内に拠点等をもたない日本企業の場合、登録加盟国を選択して納税代理人を指名すればEU全域の消費者および課税事業者に対して資産の譲渡と役務の提供を行い、発生するVATを登録加盟国で一括納付することができる。  
VAT納付事務はこの制度の導入により飛躍的に簡素化されるが、在庫を保有して行うビジネスモデルであれば恒久的施設課税、役務の提供の場合はデジタルサービス税の課税にも留意が必要である。

溝口 史子(みぞぐち・ふみこ)  
デロイトトーマツ税理士法人  
間接税サービスディレクター  
旧自治省勤務を経て、2001年より大手ドイツ国際税務会計事務所勤務。2005年にドイツ税理士登録、2015年より現職。  
海外間接税アドバイスを専門とし、リスクマネジメント、トレードコスト削減に関する幅広いアドバイスを提供。