

VAT in the Digital Ageの動向

日本企業への影響と消費税制度への示唆

溝口史子

デロイト トーマツグループ
税務・法務領域ビジネスリーダー



2022年に提案された「デジタル化時代のVAT (VAT in the Digital Age)」政策パッケージは、本年5月にベルギーを議長国とする欧州理事会で折衷案が提案され、施行が全体的に2年半先送りとなった。エストニアが反対する短期宿泊サービスと旅客輸送サービスへのプラットフォーム課税の拡大以外の政策は全加盟国の合意がなされ、2026年から順次導入される見込みである。デジタル経済への対応として課税制度のデジタル化を進めるEUの付加価値税制度は複雑化の一途をたどっている。

2023年9月号時事解説「EU付加価値税のデジタル化法案」では、デジタル化時代のVAT政策パッケージ(VAT in the Digital Age, 通称ViDA)を詳報した。その後、ベルギーが議長国を務める欧州理事会での度重なる議論を経て、2024年5月8日に折衷案が提出された。この折衷案は、5月14日、6月21日に開催された経済財務相理事会(ECOFIN)でもエストニアが合意せず、ハンガリーが議長国となる次期に引き継がれることとなった。しかし、エストニアが反対する短期宿泊サービス及び旅客輸送サービスに対するプラットフォーム課税の導入以外の政策については、コンセンサスが得られ、欧州議会の形式的な承認を経て、早晚現実のものとなることが確実となった(注1)。

本稿では、2026年から順次施行される施策の最新の情報をアップデートするとともに、特に、エストニアが猛烈に反対する短期宿泊サービス及び旅客輸送サービスに対

するプラットフォーム課税制度の問題点や2021年に導入された輸入ワンストップシヨップ制度(Import OSS, 以下、「輸入OSS」という)による越境EC課税制度を取り巻く課題など、本邦の消費税にも参考になる付加価値税制度の先進地域の現状をレポートしたい。

I 改正項目と施行時期

デジタル化時代のVAT政策パッケージは2022年12月8日に欧州委員会が公表したVAT指令改正案と2つの実施規則案(注2)であり、デジタル報告義務(第一の柱)、プラットフォーム課税(第二の柱)、シングルVAT登録等(第三の柱)を三本柱とした改正パッケージである。特にe-invoiceの義務化とデジタル報告義務の導入は世界の付加価値税制度が突き進もうとしている方向性のシンボルでもあり、欧州で事業を営む日本企業にも多大な影響を与える。従

来のECセールスリストに代わるデジタル報告義務の順守が免税要件となることに加えて、折衷案では、仕入税額控除の要件とする裁量権を加盟国に与える規定が追加されており、e-invoiceの体制整備が遅れた場合、仕入税額控除と免税取引の否認という強烈なリスクとなる。施行時期は当初案より全体的に2年半後ろ倒しとなっているが、企業側の対応に2年半の猶予が生まれたわけではない事情も以下に述べる。

II 第一の柱（e-invoiceとデジタル報告義務）

- 第一の柱の施行は2030年7月1日に延期された（当初案では2028年1月1日）。ただし、国内企業が行う国内取引に対してe-invoiceの発行義務を加盟国が課す裁量権（指令218条2項）、国内企業が行う国内取引に関してe-invoiceの発行を受領者の承諾不要とする加盟国の裁量権（指令232条）は指令の発効日から効力を発するとされている。

これはすでに各加盟国で国内取引を対象とした、国内法によるe-invoiceの発行義務化が先行しており、現在実施されていない加盟国においても、当初指令の改正が予定されていた2028年1月からのEU全体での施行をにらんで国内法の改正が可決されていることを受けての追認規定となる。つまり、各加盟国では2030年より先にe-invoiceの発行義務化が進行し、e-invoiceによる請求プロセスへの参加をサプライヤーから求められることを意味している。

現段階での指令の改正の2年半の後ろ

倒しは、EUで設立された法人又はEU設立法人を取引先とする企業にとって、対応期限の2年半の後ろ倒しとはならないことに留意が必要である。

- さらに2030年7月からは、各加盟国が国内に設立された事業者に加えて国内にVAT登録をしている企業に対しても、事業者間で行われる国内取引を対象に売上（及び仕入明細書）に関するデジタル報告を義務化する裁量権が認められる（指令271a条）。

留意すべきは、この裁量権の行使の対象は上記の追認規定のような国内設立企業のみを対象とするのではなく、VAT登録を行っている事業者も対象としている点にある。つまり、日本企業であってもVAT登録を行っていれば、加盟国でデジタル報告義務の対象となる可能性が生じる。このような報告義務を課す選択権を加盟国が行使した場合、インボイスの発行と同時にデジタル報告が求められ、インボイスをサプライヤーが発行する場合は、インボイス発行（期限）日から5日以内に報告期限が設定されなければならない（指令271a条から271c条）。この規定はe-invoiceの発行義務については触れていないが、インボイス発行日と同日に取引単位の詳細データ報告義務を課すことを求めていることから、明らかにe-invoiceデータを提出させる形式でのデジタル報告義務の導入を想定している。

- e-invoiceを標準的なインボイス発行形式と規定、EU域内越境取引の報告義務の対象とならないインボイス受領者に対して発行するインボイスに限り、加盟国の裁量により、e-invoice以外のイン

ボイスの発行形式（紙、非構造化データ）を認める（指令218条2項）。

原案においても、ECセールスリストの提出に代わりデジタル報告義務の順守がEU域内非課税取引の免税要件とされる改正が入ったが（138条1a項の改正）、折衷案ではさらに、加盟国が国内取引に関するデジタル報告義務を導入する裁量権を行使した場合、指令218条に準拠した適格e-invoiceの保存を仕入税額控除の要件とすることができる規定が追加されている（指令168条）。つまり、e-invoiceの受領、発行に対応しない場合には、国内仕入税額控除の否認までがありうる。

前述したように、2030年7月以降、各加盟国は国内取引に係るデジタル報告義務をVAT登録事業者にも課すことができるので、このリスクはVAT登録をしているだけの日本企業にとっても及ぶ可能性がある。この点は欧州で事業を展開するすべての企業にとって新しい、強烈的な課税強化施策であり、ハイリスクな改正であることに注意を喚起したい。

- 原案ではEU標準データ形式によるe-invoiceの発行は、インボイス受領者の事前の了解を得ることなく発行が可能とされていたが（指令232条の削除）、越境取引の報告義務の対象とならないインボイス受領者について加盟国が裁量権を行使し、e-invoice以外のインボイスの発行形式（紙、非構造化データ）を認める場合には、当該取引については事前の承諾が必要と定める裁量権が加盟国に認められた。

また、EU標準データ形式以外でのe-invoiceの発行は原則として引き続き

受領者の事前承諾が必要であるが、加盟国がEU標準データ形式以外の形式でのe-invoiceの発行を認める裁量権を行使する場合は、国内取引における承諾を不要と定めることもできる（指令232条）。

ここで、EU標準データ形式とは、EN 16931電子請求書標準の新しい定義を含む、指令2014/55/EU（公共調達における電子請求）に基づく構造化データによるe-invoiceであり、ドイツのデジタルインボイス協議会が定めた中央ユーザガイド（Zentraler User Guide des Forums elektronische Rechnung Deutschland, 略して「ZUGFeRD」）のようなハイブリッドフォーマットは、必要なデータ構造を含む場合に有効とされている。

- EU域内越境取引に対するe-invoiceは明細単位で取引後（前受金の場合前受金の受領日から）10日以内に発行されなければならないとされた（原案では2日）（指令222条）。
- 同じ暦月内であれば集計インボイスの発行を認め、月末締め後10日以内に発行を義務付ける（原案では集計インボイスは一切不可とされていた）（指令223条）。
- 既存のデジタル報告制度をEU標準データ形式によるe-invoiceの提出を基本とするEU方式に適合させることを要求する提案は、施行日が2035年1月に変更された（原案は2027年）。

2030年7月に域内越境取引のe-invoice発行義務化を行うにもかかわらず、デジタル報告義務の標準化を遅らせた背景には、税務当局と納税者がすでに導入又は計画されている国内制度に広範に投資しているとされる加盟国（イタリア、フラ

ンス、ポーランドなど）の懸念を反映したものである。結果として、デジタル報告形式の完全な標準化は2035年に先送りとなったといえる。さらに、加盟国にはSAF-TなどVAT以外の目的で追加的なデジタル報告義務を課すことはできるため、すべてのデジタル報告義務がEU標準データ形式で発行されたe-invoiceの提出で終わるわけではないことにも留意が必要である。

- 原案では、e-invoiceの発行後（又は発行期限から）2日以内に（取引日から4日以内）電子送信とされていたが、指令264条で取引別に規定されているデータ項目を取引単位でe-invoiceの発行と同時に報告することとされた。Self-billingの場合は、インボイス発行後（又は発行期限後）5日以内とされている（指令263条1項）。
- 従来の請求書記載要件に加えて、支払先銀行の銀行コード、明細単位での対価、修正インボイスの場合は修正対象となるインボイスの番号を追加する。原案に含まれていた支払日が削除されている（指令226条）。

Ⅲ 第二の柱（プラットフォーム課税）

- 第二の柱であるプラットフォーム課税の拡大の施行時期は2027年7月に延期された（原案では2025年1月）。政府と企業にシステム改修のための準備期間を与え、また改正のタイミングを欧州ではあまり一般的でない7月とすることによってコンプライアンス対応のピークシフト

を意図したとされている。

- 従前からプラットフォーム課税の対象とされているEU域外事業者による消費者に対する域内越境資産の譲渡、150ユーロを超えない資産の輸入販売（以上、指令14a条）、並びに電気通信利用役務及びインターネット通話サービス（指令28条、実施規則9a条）に加えて、VATを課税しない事業者が提供する短期宿泊サービス（30泊以内、原案では45泊以内）及び旅客輸送サービスをプラットフォーム課税の対象にしようという改正が盛り込まれている（指令28a条）。

ここで、VATを課税しない事業者とは、VATIDを提供しVATを課税することを宣言しない事業者のことを意味する（同条1項）。

加盟国はプラットフォーム事業者に対して、サプライヤーが提示したVATIDの検証を行うことを義務化することができる（同条3項）。

エストニアとそれに同意するいくつかの加盟国（フランス、チェコ、ポーランド、デンマーク）の反対に歩み寄るため、原案と異なり、短期宿泊サービスと旅客輸送サービスのサプライヤーが免税事業者制度（指令Title 12 Section2 Chapter 1）の適用対象となっている場合、加盟国はこれらの事業者をプラットフォーム課税の対象外とすることができる裁量権が盛り込まれた（同条4項）。エストニアは、短期宿泊サービス、旅客輸送サービスに係るVATをプラットフォームが徴収した場合、VAT登録の閾値を下回る小規模な事業者に送金される税抜対価が減少する一方、これらの事業者は仕入

税額控除を受けることもできないため、VATの中立性を損ない、悪影響を及ぼすことを懸念している。EUの免税事業者制度は2025年から統一されることが決まっており、課税売上の基準値は85,000ユーロを超えない値で各国が定める基準値とされる。しかしながら、折衷案に対してもエストニアの合意は得られていない。

EUは2032年7月1日までに、これらの例外措置の有効性について報告する（同条6項）。

- ホテルやキャンプ場における宿泊施設の提供サービスは非課税となる不動産賃貸から除外されているところ、同一人物に対する30泊以内（原案では45日）の宿泊施設の提供はホテルに類する役務として非課税とならない旨が条文上明記される（指令135条2項aa）。この規定が短期宿泊サービスの定義となっている。

加盟国は短期宿泊サービスの定義を限定するために、国内法により、さらなる条件を追加することができることとされ、VAT委員会に対して2027年7月1日までに根拠条文を提出、2027年12月31日まで欧州委員会が各国の規制を一覧化して公表することが定められた（同条3項）。

- プラットフォーム課税が適用されるEU域外設立出店者による消費者に対するEU域内での資産の譲渡におけるみなし仕入れは非課税とされている（指令136a条）。これに倣い、プラットフォーム課税の対象となる短期宿泊サービス及び旅客輸送サービスに係るみなし仕入れを非課税とする改正（指令136b条）並びにこれに個別対応する仕入税額のプラ

ットフォームの控除権に影響しないこと（指令172a条）が規定される。

- 原案では、プラットフォーム課税の対象をEU域外事業者による消費者に対する域内越境資産の譲渡から、EU域外事業者の制限を撤廃しEU域内事業者も含む消費者に対する域内越境資産の譲渡に拡大しようという案が含まれていたが、折衷案では削除されている。これは、プラットフォームに課せられたコンプライアンス負担が、市場への新規参入又は既存の小規模マーケットプレイスの発展を妨げるというプラットフォームからの意見を受けたものである。

これを受けて、欧州委員会は、2027年7月までにプラットフォーム課税制度の根幹にあるみなし売買制度（deemed-supplier rule）のさらなる拡大を視野に入れた、当該ルールの評価報告を欧州議会と欧州理事会に対して実施することが規定された（指令14a条2項後段の追加）。特に、今回の改正は断念したものの、プラットフォーム課税の適用回避のために、EU以外で設立された事業者が偽の固定的施設（シェルEU企業）を利用する事例の監視を強化するとされている。本邦でも2025年4月1日から消費者向け電気通信利用役務を提供する国外事業者を対象としてプラットフォーム課税を導入する消費税法の改正が令和6年度税制改正で行われたが、国外事業者が国内事業者を装う租税回避がすでにEUでは横行しているようであり、EUの動向をフォローし本邦における制度改正につなげる必要がある。

Ⅳ 第三の柱（シングルVAT登録等）

- 第三の柱であるシングルVAT登録の拡大（ワンストップショップ制度（以下、「OSS」という）の適用対象の拡大）の施行時期は2027年7月に延期された（原案では2025年1月）。結果として、自社在庫のEU域内越境移転、設置据え付けを伴う消費者に対する資産の譲渡、船舶、航空機、鉄道内における販売、消費加盟国に設立された事業者ではない事業者によるガス、電気、熱、冷却熱の供給等に対してOSSが拡大されることが見込まれるが、原案で対象とされていた中古品、骨とう品、美術品、収集品をマージンスキームを利用して販売する域内通信販売（intra-Community distance sales of goods）の場合においてもOSS制度の適用対象とすることは見送られることとなった。

なお、現在のコールオフストック制度がOSS制度の適用対象の拡大によりフェードアウトする改正も影響されて、2026年1月1日付改正により、現在のコールオフストック制度は2027年6月30日までに他の加盟国に移送される貨物を最期に適用を終了し、この日以前にすでに移転され、まだ出荷されていない貨物に対しても、2028年6月30日に完全に適用されなくなることとなり、全体に期日が2年半後ろ倒しになる（指令17a条2項、8項）。

- 原案に盛り込まれていた2021年7月に導入された輸入OSS（150ユーロを超えない資産のEU域内への輸入に係る輸入

VATを免税とし、着荷地における国内VATを登録加盟国に一括して納税できる制度）の適用をプラットフォーム事業者に対して義務化する措置（指令369m条の改正）は、2028年に行われる予定である関税法関連改革に持ち越されることが政治的に合意された。これは越境取引により行われている不正に鑑み遺憾であると述べられている（注3）。

ViDA改正指令案にはArticle 0というあまりこれまでに見たことがないいわば「ゼロ条」があり、その筆頭に指令143条の改正の目論見が記載されている。指令143条とは輸入に係る免税規定である。追加となる指令同条1a項は、「1項ca号の適用に定められた非課税について、欧州委員会は、固有のコンサインメント番号と対応する指令369q条に参照されるVATID番号を結びつけること等により、特定の形式による脱税又は租税回避を防止するための特別な措置を実施する法律を採択しなければならない。」と規定されている。さらに、「実施する法律はEU規則904/201058条により組織される委員会、EU規則182/2011の5条に定める審査手続によって採択されるものとする」と続く。

この指令369q条とは、輸入OSSで申告されるべきVATID番号であって、輸入OSS制度を利用者として登録し、この付与されたVATID番号を申告することで、輸入VATが非課税となる（指令143条1項ca号）。背景として、越境ECにおいて輸入OSSで付与されたVATID番号が本来その適用にならない輸入貨物に対しても不正に利用されていることがこの条文

から容易に推測される。本邦においても、輸入において、貨物とは全く関係のない荷受人の法人番号（法令に基づき国税庁が公表しているもの）が、税関への輸入申告者として不正に利用される事例が発生しており、EUの場合、特殊な輸入VATの非課税スキームを導入したことで、新たな問題が生じていることがうかがえる。

輸入OSSの適用義務化は、応急措置であったと思われるが、抜本的な見直しも含めて、2028年のEU関税改革に先送りされた。

- 2027年7月1日から（原案では2025年1月）、課税地となる加盟国で設立されたものでなく、且つVAT登録もしていない事業者（VAT登録をしていないという条件は原案に追加されている）が行う資産の譲渡及び役務の提供について、受益者が当該加盟国で登録された事業者である場合には、指令194条のリバースチャージの適用が義務となることが提案されている（マージンスキーム適用事業者を除く）。

さらに、指令194条1項bが追加され、加盟国にある程度の柔軟性を与えるための修正がなされている。加盟国がリバースチャージを適用するために異なる規則を採用することを望む場合には、条件を定めて導入する裁量権が認められた。例えば、このルールにより自国で登録されている事業者以外が受益者である場合にも加盟国はリバースチャージの適用を求めることができる。

おわりに

欧州VAT制度の複雑化が止まらない。2001年から過去四半世紀にわたりEU付加価値税法に関連するコンプライアンスとアドバイザリー業務を行っており、それなりに深い興味をもってきた。おそらくMini OSSがOSSに昇華した2021年頃までは、複雑化といっても、現在のように改正がそれほど頻繁にあったわけでもなく、複雑さの理由は、EU法と国内法の二層構造であることや判例や通達がたくさんあるということだった。当時は、最新の判例をいかにたくさん知っているかが欧州のVAT専門家の自慢であり、専門家をそうでない者と区別するネタであった。今から振り返ると、牧歌的とさえ感じる。

2021年以降の複雑化はそれとは趣が異なっている。越境ECやプラットフォーム経済といった世界経済のデジタル化に対応するためには、課税制度自体もデジタル化しなければならないというわけで、新しい課税制度が次々と導入された結果として、指令の条文自体がどんどん複雑化している。例えば、以前はシンプルだった申告の規定がOSSのせいで膨れ上がり、Union OSSの規定など、指令369a条から始まってZまで使っても終わらなかったのが、指令369zb条までである。項ずれを起こさないためのEU官僚の涙ぐましい努力がうかがえる。パッチワーク的の改正がなされた結果、条文自体も複雑に絡み合っており、すべてが本当に見えない糸でつながっている。

世界経済のデジタル化に対応するために課税制度自体もデジタル化しなければならないのは24兆円弱を稼ぐ消費税も同様であ

る。制度全体の整合性を保ちながら、複雑化をどう回避するかが課題である。

(注1) 本稿は公表されている2024年6月19日付欧州理事会資料(ST 11012 2024 INIT)に基づいている。

(注2) Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards VAT rules in the Digital Age, Proposal for a Council Regulation amending Regulation (EU) No 904/2010 as regards the VAT administrative cooperation arrangements needed for the digital age, Proposal for a Council implementing Regulation amending Implementing Regulation (EU) No 282/2011

as regards information requirements for certain VAT schemes

(注3) Document ST_9680_2024_ADD_1

Profile

溝口 史子(みぞぐち ふみこ)

デロイト トーマツグループ
税務・法務領域ビジネスリーダー
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。24年6月よりデロイト トーマツグループ税務・法務領域ビジネスリーダーに就任。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。
