

# 2019年と2021年の2段階で施行 越境電子商取引に関する EU付加価値税改正のポイント

欧州連合(EU)は最優先政策課題である「The Digital Single Market Strategy」の一環として、VAT分野における越境電子商取引課税の円滑化を進めている。2017年12月5日に採択された理事会指令により、28加盟国をカバーする電子申告ワンストップシヨップ制度の適用対象が消費者に対する全サービスと150ユーロ以下の資産の輸入に拡大された。あわせて22ユーロ以下の資産の輸入付加価値税免税制度が廃止となり、年間50億ユーロと推計される税収逸失に歯止めをかける。

デロイト トーマツ税理士法人  
溝口 史子

## はじめに

2017年12月5日、欧州連合(EU)の欧州理事会は、付加価値税の共通制度に関する理事会指令(以下、「指令」という)等を改正する理事会指令<sup>(1)</sup>を採択した。電子商取引による個人消費者に対する資産の販売、サービスの提供の拡大を背景として、輸入付加価値税の免除を伴う新たな輸入ワンストップシヨップ申告制度の新設等、VAT新時代の幕開けともいえる画期的な制度が2021年から導入される。

EUでは2015年から28EU加盟国に居住する消費者(課税事業者ではない者)に対して提供される電気通信、放送、または電子的に提供されるサービス(いわゆる「TBEサービス」)の申告制度としてすでにミニワンストップシヨップ制度(以下、「MOS S制度」という)を全面的に導入している。

これに加えて新たに輸入ワンストップシヨップ申告制度を導入し、第三国からの輸入をワンストップ申告の対象とするとともに、BEP S行動計画で示唆されていた、従来の22ユーロまでの少額資産の輸入付加価値税免税制度を廃止した。国内付加価値税を課税する場合に輸入付加

価値税を免除する戦略は、ボーダーレス社会の行きつく先は電子申告と直結した輸入付加価値税の廃止であるかと考えさせられる改正となっている。

EU域内ビジネスでは、従来の域内消費者通信販売制度(intra-Community distance sales of goods)を大幅に見直し、消費者に対する資産の譲渡とサービスの両方をワンストップシヨップ申告制度の適用対象とする。同時に、各国の税率差異を利用するストラクチャリングがほぼ意味をなさない売上高に出荷地課税の適用金額を引き下げ、消費地課税を徹底する方向へと進んでいる。

以下に改正の全体像とその詳細について述べる。

(1) Council Directive (EU) 2017/2455 amending Directive 2006/112/EC and Directive 2009/132/EC as regards certain value added tax obligations for suppliers of services and distance sales of goods

## 2017年12月5日付 理事会指令が定める 新制度の概要

主要な改正内容は図表1のようにまとめられる。

## 改正内容の詳細

### ① 2019年1月1日から施行される改正

#### ① 中小事業者の負担軽減

EU域内では、役務提供者がEU域外、EU域内に事業拠点を有しているかにかかわらず、消費者に対するTBEサービスの課税地は、受益

者居住地となっている。特に当該サービス分野は、国境を越えて広く存在する顧客に対してサービス提供を行うことが容易なため、新規顧客の獲得に伴い、売上僅少であっても課税地となる加盟国が生じ得る。申告納付の簡素化のため、MOS制度が導入されているが、それでもなお負担となる中小事業者のため、今回新たに課税地に関する特例が導入された。

特定のEUの加盟国にのみ拠点を有する課税事業者が、設立加盟国以外の加盟国においてTBEサービスに係る付加価値税の申告納付義務を負う場合、当該暦年および前年の受益者居住地である加盟国当たりの売上が10,000ユーロ(またはこれに相当する現地通貨額)を超えない場合、役務提供者の設立加盟国での課税を認めることとした。当該暦年

を超えた場合には、その時点から受益者居住地加盟国での課税となる。事業者には、原則規定どおり、当初から受益者居住地での課税を選択する権利が認められているが、その場合2年間、選択権の行使に拘束される(指令58条2項以下のTBEサービスの課税地に関する例外規定の新設)。

また、請求書に関する規定は、原則として課税地となる加盟国の請求書に関する定めが適用になるが、オンライン事業者等が課税地となるすべての加盟国で請求書要件を確認することはビジネスへの負担が高いことから、MOS制度を利用する課税事業者については登録加盟国(Member State of identification)の規定を適用することとした(指令219 a条2号(b)の新設)。

#### ② EU域内でVAT登録されているEU域外の課税事業者にもMOS制度の利用を認める改正

EU域内で設立されておらず、固定的施設も有しないEU域外事業者は、EU域内ですべてに付加価値税の申告目的で登録されている、または、TBEサービスの提供以外の課税売上を理由として登録しなければならぬ義務を負っている場合は、現状では、MOS制度を利用することができない。すでに資産の販売など

(図表1) 主要な改正内容

2019年1月1日から施行される改正内容	
(i)	消費者に対するTBEサービスの受益者居住地課税に例外を設け、1加盟国にのみ拠点を有し、当該暦年および前年の受益者居住地である加盟国あたりの売上が10,000ユーロ(またはこれに相当する現地通貨額)を超えない場合、役務提供者の事業地加盟国での課税を認めることとした。
(ii)	MOSS制度を利用する課税事業者については登録加盟国(Member State of identification)の請求書規定を適用する。
(iii)	すでにEU域内でVAT登録されている事業者も、TBEサービス課税のためのNon-Union MOSS 制度を利用できるようにEU非居住者の定義が改正された。
2021年1月1日から施行される改正内容	
(i)	ワンストップショップ申告制度の申告期限を四半期終了後の翌月末に延長する。3年以内であれば翌期の申告における修正申告を認める。
(ii)	資産の域内通信販売の規定を改正し、1加盟国にのみ拠点を有し、当該暦年および前年の受益者居住地である加盟国あたりの売上が10,000ユーロ(またはこれに相当する現地通貨額)を超えない場合のみ、出荷地課税を認める。
(iii)	輸入ワンストップショップ申告制度(Import One Stop Shop) <sup>(注1)</sup> を創設。この制度を利用して消費者に対して提供される内在価値150ユーロ <sup>(注2)</sup> 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の課税対象とする。この制度を利用して輸入される資産については輸入付加価値税を免税とする。あわせて、理事会指令2009/132/ECによる、22ユーロ以下の少額資産の輸入付加価値税の免税制度は廃止する。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事業者は当該制度の利用はEU居住者の代理人を指名することが利用条件となっている。
(iv)	輸入ワンストップショップ申告制度を利用しない場合、徴収代理人が荷受人から輸入付加価値税を代理徴収する代理納付制度(special arrangements)を新設した。加盟国は、この場合、軽減税率の適用を認めないことができる。
(v)	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」) <sup>(注3)</sup> の対象を、TBEサービスから消費者に対して提供されるサービス一般に拡大する。
(vi)	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」) <sup>(注4)</sup> の対象を、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拡大する。あわせて域内通信販売の特例を利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。
(vii)	マーケットプレイス、プラットフォーム、ポータル等の電子的インターフェースを介して商品の販売を促進する課税事業者を、販売者とみなす規定を導入する。マーケットプレイス、プラットフォーム、ポータルなどの電子的インターフェースによって商品の販売を促進する課税事業者は、10年間の記録保管義務を負う。

(注1) special scheme for distance sales of goods imported from third territories or third countries

(注2) 内在価値(intrinsic value)とは税、保険費、輸送費を含まない価格をいう。少額資産の現行の免税規定(理事会規則1186/2009 第23条)に用いられているが、今後VAT専門部会の提案により施行規則(Council Implementing Regulation (EU) No 282/2011)で明確化されるかもしれない(GVF No 065/taxud.c.1(201)622706)

(注3) special scheme for services supplied by taxable persons not established within the Community

(注4) special scheme for intra-Community distance sales of goods and services supplied by taxable persons established within the Community but not in the Member State of consumption

によりEU域内で登録をしている日本企業が、新たにEU域内でTBEサービスの提供する場合、MOS S制度の利用ができず、TBEサービスの展開する際の障害となっていた。

2019年1月1日から、EU域外で設立され、EU域内に固定的施設を有さない課税事業者が、EU域内でVAT登録されている場合にも、NonEUスキームの適用が認められることとなった(指令358a条1号の非居住者の定義の改正、指令361条1項(c)の登録申請内容の改正)。

日本企業にとっては、オンラインビジネスの売上課税にMOS S制度を利用しつつ、その他の課税売上については各加盟国での登録による申告での対応が可能となるメリットがある。

## (2) 2021年1月1日から施行される改正

### ① 消費者に対する資産の通信販売制度の改正

EU統一市場の成熟、グローバルゼーション、技術革新の結果として、電子商取引によってEU域内、EU域外から供給される資産とサービスの販売は飛躍的に増大した。これを受けて、EUは既存の通信販売(distance sales)の規定を改正し、EU域内取引とEU域外からの資産

の輸入の両者を包含する制度へと発展させた。

消費者に対する資産のEU域内通信販売(intra-Community distance sales of goods)と消費者に対するEU域外からの輸入通信販売(distance sales of goods imported from third territories or third countries)は指令14条により次のように定義されている。

- ・消費者に対する資産のEU域内通信販売とは、供給者が直接的または間接的に手配してある加盟国から違う加盟国に輸送される、消費者またはEU域内取得が課税されない課税事業者、課税対象法人に対する資産の譲渡(新車ならびに設置据付けを要する資産を除く)
- ・消費者に対する資産のEU域外からの輸入通信販売とは、供給者が直接的または間接的に手配してEU域外からEU域内の顧客に対して輸送される、消費者またはEU域内取得が課税されない課税事業者、課税対象法人に対する資産の譲渡(新車ならびに設置据付けを要する資産を除く)

指令33条により、次の取引は着荷地(他のEU加盟国を経由する場合、最終着荷地)が課税地となる特

例が定められた。

- ・消費者に対する資産のEU域内通信販売
- ・EU域内の加盟国を経由して別の加盟国へ持ち込まれる、消費者に対する資産のEU域外からの輸入通信販売
- ・輸入ワンストップシヨップ申告制度を利用した場合の、消費者に対する資産のEU域外からの輸入通信販売

後述する、輸入ワンストップシヨップ申告制度は、適用対象を内在価値150ユーロ以下の少額資産に限っているため、前記の消費者に対する資産のEU域外からの輸入通信販売の課税地の特例は、150ユーロ以下の少額資産の輸入通信販売に限って適用される。

定義から明らかなように、通信販売制度の課税地に関する特例は電子的商取引によって売買が成立することとは前提としていない。消費者に対して行われ、サプライヤーが資産を運ぶ取引という定義であり、これには、来店して商談が成立し、後日配達する場合や、電話注文、ファックス注文なども含まれる。

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EU加盟国にのみ拠点を持ち、他の加盟国での当該暦年および前年の売上高が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。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、選択権の行使に拘束される(指令59c条の新設)。

### ② ワンストップシヨップ申告制度の対象拡大

①で述べたように、消費者に対する資産の通信販売は、域内、域外から資産が持ち込まれる場合に、幅広く着荷地において課税される制度が導入される。これを受けて、2021年より、ワンストップシヨップ申告制度の適用範囲が拡大され、次の3種類となる。

- ・Non-Union VATワンストップシヨップ申告制度
- ・Union VATワンストップシヨップ申告制度
- ・輸入ワンストップシヨップ申告制度

まず最初の改正のポイントとして、Non-Union VATワンストップシヨップ申告制度、Union VAT

(図表2) ワンストップショップ申告制度の対象範囲

	Non-Union VATワンストップショップ申告制度	Union VATワンストップショップ申告制度	輸入ワンストップショップ申告制度
対象者	EU域外に設立された課税事業者	EU域内に設立された課税事業者および固定的施設を有する課税事業者	EU域内外に設立された課税事業者
資産の譲渡	×	EU域内消費者通信販売	EU域外からの消費者に対する内在価値150ユーロ以下の資産の輸入通信販売
役務の提供	消費者に対して提供されるすべてのサービス	消費者に対して提供されるすべてのサービス	×

ワンストップショップ申告制度は、従前のT B Eサービスだけでなく、EU域外に設立された事業者、消費加盟国とは異なる加盟国に設立された事業者が消費者に対して提供するサービスから生じる課税売上を申告することができる。

適用事例として、たとえば、イベントチケットの消費者に対する販売および代理販売は、イベント開催地

で課税となるが<sup>(3)</sup>(指令53条)、たとえば日本のチケット販売代理店がパリで行われるコンサートチケットの販売を行った場合、フランスの付加価値税を、Non-Union VATワンストップショップ申告制度を利用して申告することが可能となる。

次の改正のポイントとして、Union VATワンストップショップ制度の適用範囲に、前述した消費者に対する資産のEU域内通信販売が加わる。Union VATワンストップショップ制度を利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(指令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。

新設された輸入ワンストップショップ申告制度については、日本企業にとっても影響が大きいことから、詳しく後述する。

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をまとめると図表2のとおりである。

③ 輸入ワンストップショップ申告制度と輸入付加価値税の免除  
今回新たに導入された輸入ワンストップショップ申告制度は、消費者に対する内在価値150ユーロ以下

の資産のEU域外からの輸入通信販売に対して適用される(指令369-1(エール)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(指令33条)。輸入付加価値税との二重課税を排除するため、輸入付加価値税は、

通関申告時に、販売者またはそのEU域内に居住する代理人の、輸入ワンストップショップID番号(指令369-4条)を示すことにより、免税となる(指令143条1項(c))。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(指令369m条)。物品税の課税対象品目については、輸入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ユーロ以下の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、輸入付加価値税が課税され、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。

④ 輸入付加価値税の徴収代理人制度  
輸入ワンストップショップ申告制度を利用して、登録申告するのはハドルが高いという場合、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(たとえば、書籍など)を運ぶ現地郵便事業者(たとえば、ドイチェポスト)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、受取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、未配達の記録を保持する必要がある<sup>(4)</sup>。

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(指令369za条)。関税法上の取扱いは、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、すべ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。

### ⑤ マーケットプレイス、プラットフォーム、ポータル等の電子的インターネットフェース運営者の納税義務の新設

EU域内、およびEU域外から商品が供給される電子商取引の大部分はマーケットプレイス、プラットフォーム、ポータル等の電子的インターネットフェースの利用と現地倉庫の保有によって行われている。税の効率的・効果的な徴収執行を実現し、販売者、税務行政および消費者の負担を軽減させるため、電子的インターネットフェースを介して商品の販売を促進する課税事業者を、商品の販売者とみなす規定が導入される（指令14a条）。

EU域外からEUに輸入される消費者に対する内在価値150ユーロ以下の資産の通信販売（1号）、EU域外に設立された供給者によって行われる、消費者に対するEU域内の資産の販売（2号）については、電子的インターネットフェースが売買に介在した

ものとみなされる。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（指令66a条）。

マーケットプレイス、プラットフォーム、ポータル等の電子的インターネットフェースによって電子商取引を補助する課税事業者が行ったとみなされる供給に関して、10年間の記録保管義務が導入される（指令242a条の新設）。保管すべき記録に個人情報が含まれている場合、EUの個人情報保護法への配慮も必要となることに留意が必要である。

### ⑥ その他の改正

現状のMOSS申告では、四半期である課税期間の終了後、20日以内に付加価値税申告を提出する義務が定められている。TBEサービスの領域では、すでにネットワーク、インターネットフェースまたはポータルの運営者が供給者とみなされる規定が導入されているため、出店者からVAT申告に必要な売上情報を収集する必要があり、課税期間終了後20日以内という申告期限は短いという指摘がなされていた。また、申告修正が必要となった場合、現行規定ではそれぞれの課税期間の申告の修正が必要となることも実務上の負担となっていた。

これを受けて、2021年1月1

日から、MOSS制度による付加価値税申告書の申告期限は20日から課税期間の終了後の月末まで延長され（指令364条、369f条の改正）、課税事業者は当初の申告期限から3年以内であれば、翌期の申告書内での修正申告が認められる（指令365条、369g条4号の改正）。

- (2) VAT専門部会のガイドラインによれば、直接的または間接的に供給者が輸送を支配することの意味は広く解すべきとされており、供給者が輸送を第三者に契約上委託する場合のみならず、輸送について責任を持つ場合、輸送費をカスタマーから徴収する場合、特定の輸送業者をカスタマーに推奨する場合などが含まれる（VGN No.067/faxud.c.1(2018)5881.2）。
- (3) 付加価値税の共通制度に関するEU理事会指令を施行するための施策を定めるEU理事会規則7条3項により、オンラインチケット販売は明確に電子的手段による役務の提供から除外されている。
- (4) GVN No.067/faxud.c.1(2-18)72603

## 影響を受ける日本企業の産業と今後の対応

### (1) MOSS登録事業者への影響

2019年以降、すでにMOSS登録を行っている日本企業にとつては、TBEサービスをカバーするMOSS申告と、それ以外の取引を申告する各加盟国の申告制度が併用できるようになるメリットは大きい。従来、MOSS申告の対象外とならないよう、現地で別途登録が必要となる取引は控えなければならなかったが、今後は是正される。

# EU付加価値税の実務

制度自体が複雑であるため、日本企業が欧州連合域内でビジネスを行う際に必ず問題となる付加価値税について体系的に整理するとともに実務上の留意点、誤りやすい事例を解説。

溝口 史子著

A5判・336頁  
定価：4,104円(税込)

中央経済社



## (2) 少額資産の日本からの輸出を行う企業への影響

日本からすでに22ユーロ以下の資産を販売している場合、2021年以降、輸入付加価値税の免税が受けられなくなるため、顧客側に輸入付加価値税の負担が発生することの周知が必要である。欧州の付加価値税率は現在17%から27%であり、最終消費価格の20%強の価格の引上げとなる。

大規模に日本から欧州への輸出小売業を展開する企業は、この機会に輸入ワンストップシヨップ登録を行い、現地企業と同様に国内VATを課税し輸入付加価値税免除を受けることにより、輸入通関手続によって生じるリードタイムを削減することが可能になると見込まれる。引き続き輸送費、輸送時間の面では欧州域内に倉庫を保有したほうが有利となるが、その場合は、輸入ワンストップシヨップ申告制度の対象ではなく、倉庫所在地を起点とする通常のVATワンストップシヨップ申告制度の利用になると見込まれる。

輸入ワンストップシヨップ申告制度を利用しない輸出小売業の場合、輸入付加価値税の徴収代理制度の利用が考えられる。利用手続の詳細は未定だが、現地郵便事業者によ

るサービスに含まれるものと考えられ、コスト、受取拒否などによる歩止まりなどの影響が考えられる。

また、欧州関税法典の改正により、少額資産についても通関申告が必要となるため、徴収代理人スキームを利用しないと、税関へ少額資産をとりに行かなければならないこととなり、受取人不在のため返送、返金といった事態も想定される。

## (3) 電子的インターフェース運営者への影響

2021年以降、マーケットプレイス、プラットフォーム、ポータル等の電子的インターフェースの運営者は、出店者が行う少額資産の譲渡についても着荷地における国内付加価値税の納税義務を負うこととなる。アプリの販売などTBEサービ領域ですでに同様の制度が導入されており、すでにワンストップシヨップ登録をしていると思われるため、加えて、輸入ワンストップシヨップ申告制度を利用して少額資産をカバーすることもできる。その場合、追加的に、出店者からの少額資産の販売に関する情報収集が必要となる。また、輸入通関申告時に、輸入ワンストップシヨップ申告制度ID番号の記載が必要となるため、発送手続のロジスティックの見直し

も必要である。施行期日までまだ3年間の猶予があるため、検討、準備を行いたい。

## (4) TBEサービ ス以外の役務を提供する事業者への影響

MOSS制度がEU域内の消費者に対して提供される全サービスに拡大された点については、課税地の規定に改正がないため、影響は課税地がEU域内となるサービスに限られ、そもそも日本から遠隔で提供するサービスは大半がTBEサービスに含まれざるを得ないため、EU域外では広範なインパクトはないのではないかと思われる。

## おわりに

今回の改正は、越境電子商取引による、個人消費者への資産の販売に対する付加価値税の課税の領域における、新時代の幕開けである。IT

技術の進歩とボーダーレス化した市場が行きつくところは、輸入付加価値税の課税ではなく、域外から販売される資産についても、通常の国内付加価値税を課税し、販売者に納付を求めるものであるかと認識を新たにした。今回の改正では、輸入ワンストップシヨップ申告制度の利用は

選択制であり、輸入付加価値税の代理徴収制度と並んで、どの程度利用が進むのかが注目される。

制度の運用が成功すれば、基準値を超える売上を稼得する事業者への適用を義務化することや、適用対象を拡大するのではないかと予測も可能である。現在運用されているTBEサービス領域のワンストップシヨップ申告制度を利用した登録、申告は比較的スムーズであり、EUは今後もこのワンストップシヨップ申告制度を基軸として、申告制度の電子化と課税地規定の改正などを進めていくことが見込まれる。

欧州付加価値税制度は、仕向地課税主義(destination principle)への移行のため、今後も指令32条を中心とする資産の譲渡の課税地に関する規定を大幅に改正することが予想される。適時の情報収集と対応が必要である。

溝口 史子(みそぐち・ふみこ)  
テロイト・トーマツ税理士法人  
間接税サービスディレクター  
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に勤務。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。