

Deloitte.

デロイト トーマツ



進出先国で生じる間接税の諸問題と現地制度の基礎知識

令和3年度 経済産業省 委託事業

中堅・中小企業向け「進出先国税制および税務ガバナンスに係る情報提供オンラインセミナー」

デロイト トーマツ 税理士法人

2022年1月



目次

| | |
|------------|----|
| 付加価値税の概要 | 2 |
| 課税対象取引 | 12 |
| 課税地 | 17 |
| 輸入 | 23 |
| 輸出免税取引 | 28 |
| リバースチャージ制度 | 33 |
| インボイス制度 | 38 |
| 申告納付手続き | 42 |
| 電子商取引の課税制度 | 45 |
| VATの管理手法 | 53 |

付加価値税の概要

付加価値税とは何か？

消費税の分類

| | | | | |
|---------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------|------------------------------------|-----------|--------------------------------------|
| 直接消費税： 最終的な消費行為そのものを対象として課される租税 | | | | (例) 入湯税、ゴルフ場利用税 |
| 間接消費税： 最終的な消費行為よりも前の段階で課税が行われ、税負担が物品等のコストに含まれて最終的に消費者に転嫁することが予定されている租税 | 一般消費税： 原則としてすべての物品およびサービスの消費に対して課される租税 | 単段階一般消費税： 製造から小売に至る1つの取引段階のみで課税 | 製造者売上税 | (例) 欧州型付加価値税であるGST導入以前のカナダの製造業者売上税 |
| | | | 卸売売上税 | (例) 欧州型付加価値税であるGST導入以前のオーストラリアの卸売売上税 |
| | | | 小売売上税 | (例) 米国州税における売上税 |
| | | 多段階一般消費税： 製造から小売に至る複数の段階で課税 | 取引高税（売上税） | (例) 欧州型付加価値税導入前の欧州取引高税 |
| | | | 付加価値税 | (例) 欧州型付加価値税、日本の消費税 |
| 個別消費税： 法令の定めによって特に課税の対象とされた物品やサービスに対してのみ課される租税 | | | | (例) 酒税、たばこ税 |

付加価値税の仕組み (1/2)

付加価値税とは？

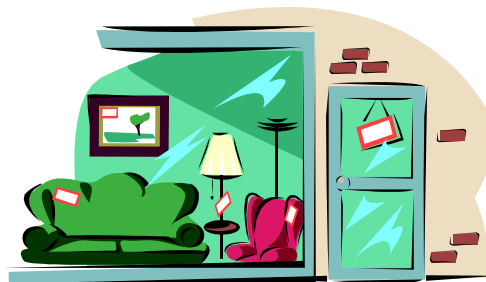


第一次生産者 A



製造業 B

製造者売上税



卸売業 C

卸売売上税・
小売売上税



直接消費税

最終消費者 D

付加価値税

付加価値とは、製造・流通過程での各段階において事業が国民経済に新たに付加した価値のこと。

付加価値税とは、流通の多段階で創出される付加価値に対する税。

段階付加価値税は製造から小売りに至る複数の段階で課税され、売上にかかる税額から仕入にかかる税額を控除する方法で計算される。

付加価値税の仕組み (2/2)

付加価値税とは？ (続き)

| サプライチェーン | 請求額 | VAT | 前段階税控除 | 納付額 | 付加価値 |
|-------------|-------------------------------------------------------|-------|--------|-------|--------|
| A 第一次生産者 | 税抜き価格 100,00 + 19 % VAT 19,00 = 税込価格 119,00 | 19,00 | - | 19,00 | 100,00 |
| B 製造業 | 税抜き価格 250,00 + 19 % VAT 47,50 = 税込価格 297,50 | 47,50 | 19,00 | 28,50 | 150,00 |
| C 卸売業 | 税抜き価格 320,00 + 19 % VAT 60,80 = 税込価格 380,80 | 60,80 | 47,50 | 13,30 | 70,00 |
| D 小売業 | 税抜き価格 400,00 + 19 % VAT 76,00 = 税込価格 476,00 | 76,00 | 60,80 | 15,20 | 80,00 |
| E 消費者 | | | - | 76,00 | 400 |

欧州付加価値税（VAT/GST）約70年の歴史

欧州付加価値税の沿革

- 1916～ 第一次大戦後 各国で取引高税が導入される。
- 1954** フランスで付加価値税が導入される。**付加価値税の誕生。**
- 1957 ローマ条約採択（取引高税を容認）。
- 1967 欧州付加価値税第1指令（付加価値税の原則を述べる）。**付加価値税の欧州での拡大期を迎える。**
- 1967～ デンマーク（1967）、西ドイツ（1968）オランダ（1969）、ルクセンブルク（1970）、ベルギー
1973 （1971）、アイルランド（1972）、英国、イタリア（1973）で付加価値税が導入される。
- 1977 欧州付加価値税第6指令が採択され、欧州連合で統一された共通のVAT制度が確立される。**付加価値税の統一期**に入るとともに、世界各地に広がる。
- 1988 日本に消費税として伝来。
- 1993 欧州統一市場の実現のため、財政国境における監視が廃止される。欧州統一市場の共通ルールとして、加盟国間の取引を定める複雑な付加価値税制度が導入される。仕向地課税を原則とするも、原産地課税を共通の付加価値税制度として容認する可能性を残す経過規定を置く。
- 2007 第6指令が大幅に改正される。
- 2010 「VATパッケージ」が導入される。事業者間の役務の提供の原則的課税地が受益者事業地となる。
- 2011 VATの将来に関するGreen Paper公表。原産地課税主義の放棄を宣言。
- 2015 電気通信、放送、電気通信利用役務の課税地が受益者居住地に統一される。MOSS制度の導入。
- 2020 英国がVAT制度から離脱
- 2021 OSS制度の導入、全世界160各国以上で課税

誕生期
(約10年)

EU域内
拡大期
(約10年)

世界的
拡大期
(約50年)

変革期
(約10年)

日本の消費税 約35年の歴史

日本の消費税の沿革

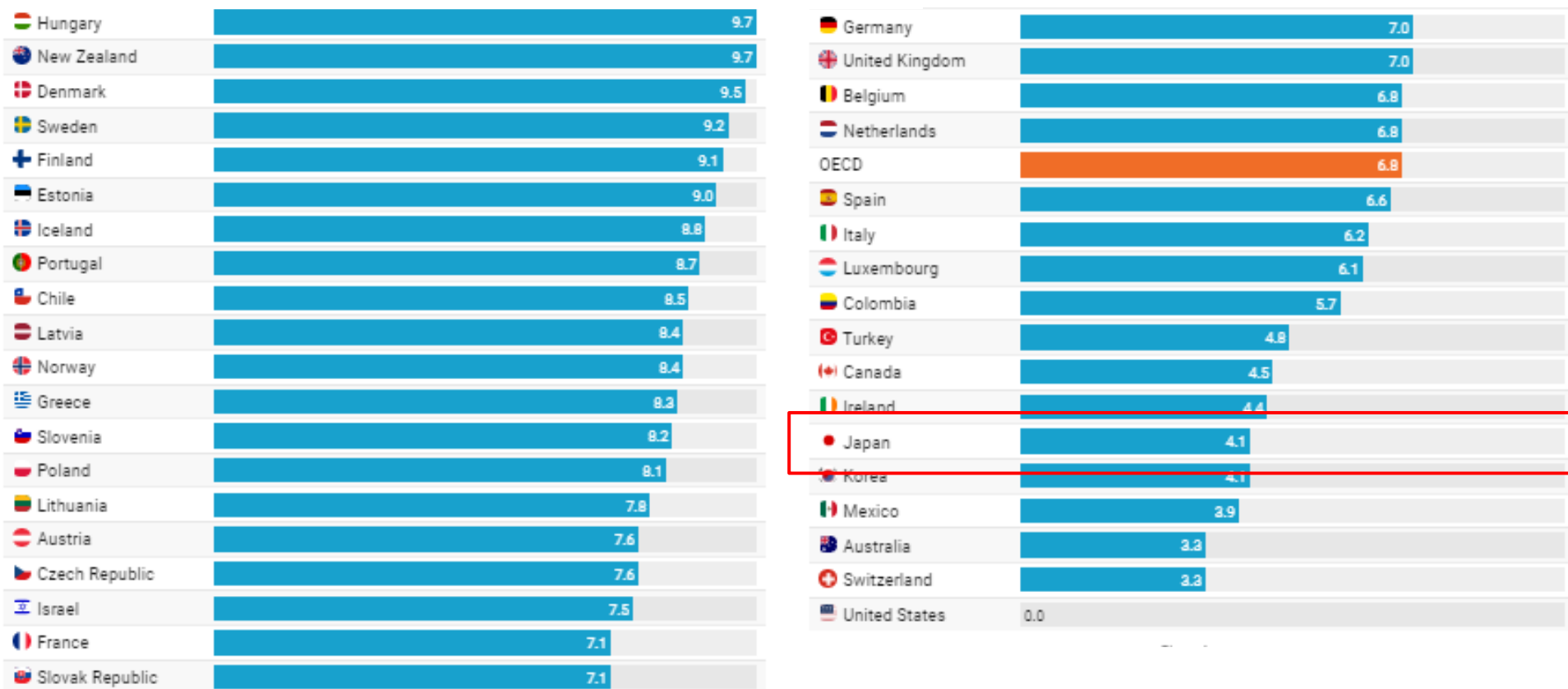
- 1948 取引高税の創設（1950年1月1日をもって廃止）。
- 1949 シャープに基づき、事業税に代わる都道府県民税として「控除法」に基づく一種の付加価値税が採用されたが、実施されないまま1954年に廃止された。
- 1979 大平内閣のもと一般消費税（仮称）が提案される。反対が強く法案化されず。
- 1987 中曽根内閣のもと売上税法案が提出されるが反対が強く審議されないまま廃案となる。
- 1988 消費税法成立、翌年4月より施行される。**①税率3%、②非課税取引は原則として設けず、限定的に、性格上課税対象とすることになじみにくいもの（土地の譲渡及び貸付、利子・保険料等）と、社会政策的配慮に基づくもの（医療の給付、学校の授業料等）を非課税とする、③免税点は3千万円、④中小特例措置として、簡易課税適用上限は5億円、みなし仕入率は2区分、限界控除適用上限は6千万円、⑤仕入税額控除制度は帳簿方式、⑥申告納付回数は年2回、⑦税込表示か税抜表示かは事業者の選択制。
- 1991 平成3年度改正。①非課税品目の拡大（住宅の貸付等）、②中小特例措置の縮減（簡易課税適用上限を4億円に、みなし仕入率を4区分に、限界控除適用上限を5千万円に改正）、③申告納付回数の増加（年4回）。
- 1997 平成6年度改正の実施。①税率の5%への引き上げ、②資本金1千万円以上の新設法人について設立当初2年間は免税事業者になれない規定の新設、③中小特例措置の縮減（簡易課税適用上限を2億円に。みなし仕入率を5区分に改正し、限界控除制度を廃止）、④帳簿方式から請求書等保存方式へ。
- 2003 平成15年度改正。①中小特例措置の縮減（免税点を1千万円に、簡易課税適用上限を5千万円に引下げ）、②申告納付回数を年12回に増加、③総額表示の義務付け（現在は任意）。
- 2014 **税率8%への引き上げ。**
- 2015 **電気通信利用役務の課税地の特例制度、リバースチャージ制度の導入。**
- 2019 **標準税率を10%に引き上げ。軽減税率8%の導入。**
- 2023 **インボイス方式の導入。**

付加価値税の税収

各国のVAT税収のGDPに占める割合

VAT revenue-to-GDP vary greatly across OECD countries

Value-added tax revenue as % of GDP (2018)

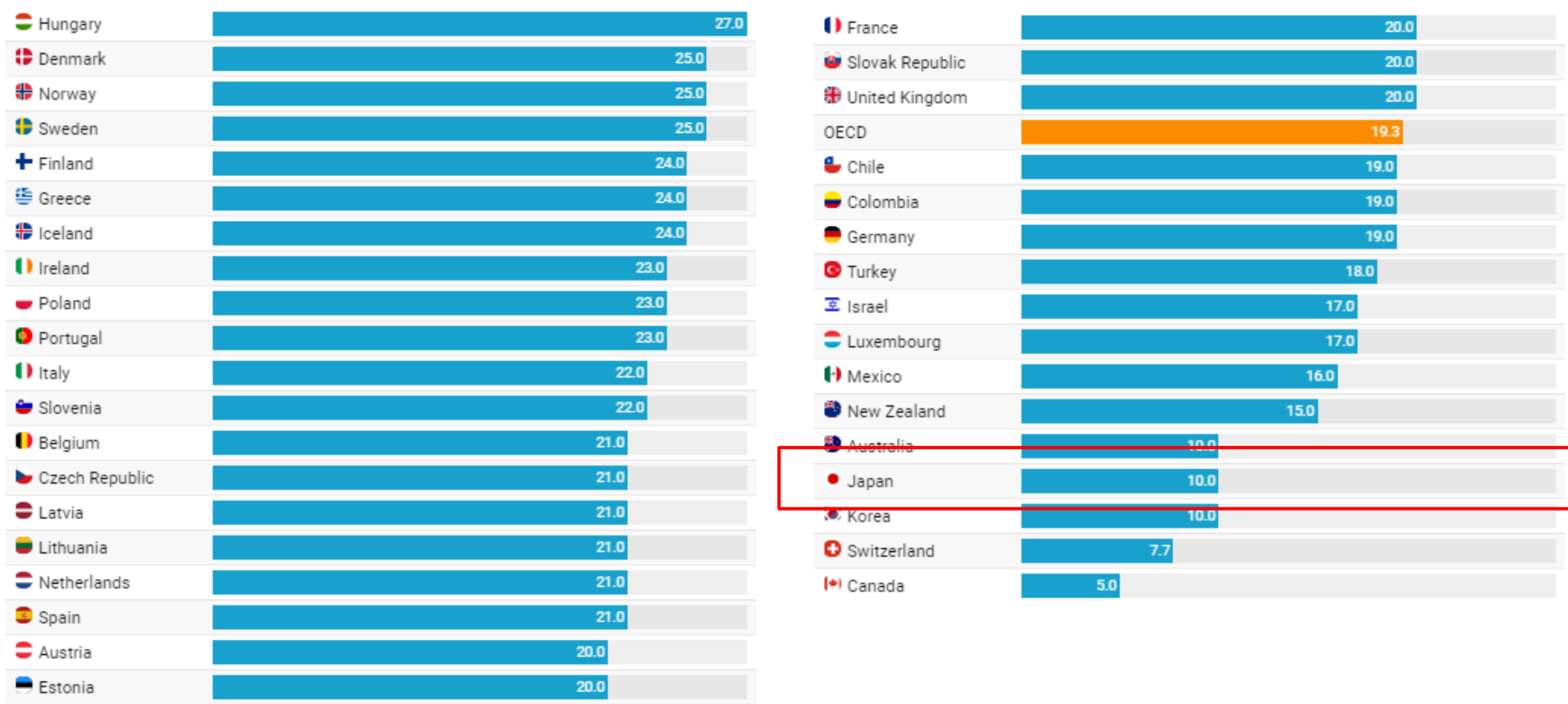


Source: OECD (2020), Consumption Tax Trends 2020 - VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues - Get the data - Created with Datawrapper

各国の付加価値税率（標準税率）

最高はハンガリーの27%、最低はカナダの5%

Standard value-added tax (VAT) rates in OECD countries (2020)



Source: OECD (2020), Consumption Tax Trends 2020 - VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues - Get the data - Created with Datawrapper

軽減税率

諸外国では多段階の軽減税率が導入されている

■ 軽減税率が幅広く導入されている

- 標準税率
- 軽減税率（軽減税率が幅広い品目に認められており、実務上の混乱を招いている）
例 書籍、食料品、医薬品など多岐にわたる

<ドイツのきわどい例>

ラバ（Maultier）とロバ（Esel）



Maultier = 7 %



Esel = 19 %

付加価値税の概要のまとめ

欧州の付加価値税と日本の消費税は多くの点で異なる

- 付加価値税とは、いずれも多段階一般消費税に分類され、流通の多段階で創出される付加価値に対する税。
- 多段階付加価値税は売上にかかる税額から仕入にかかる税額を控除する方法で計算される。
- 酒税のように特定の品目の消費に対する課税とは対照的に、消費に対して幅広く課税されるものが一般消費税。
- 日本では3%の消費税が1988年に導入され、5%、8%、10%と拡大されたものの世界的には税率は比較的低い。また軽減税率の種類も少ない。
- 世界では様々な軽減税率が設けられている。
- 世界的には多くあるインボイス方式は、日本では2023年10月より導入される。



課税対象取引

一般的な付加価値税の課税対象取引

概要

- 有償で国内において事業者により事業として行われる資産の譲渡
- 有償で国内において事業者により事業として行われる役務の提供
- 資産の輸入
- (欧州の付加価値税の場合EU域内取得 (intra-Community acquisition of goods))

< 様々な課税対象取引の例 >



A洋服店が
Web上で商品を
販売

< 資産の譲渡の例 >



< 電気通信利用役務の提供の例 >



< 事業として行われない輸入の例 >

海外で買ったお
土産を国内に
持ち込む

Bアプリ開発会社がオ
ンラインプラットフォーム
上でストリーミング

日本における課税対象取引（1/2）

消費税法上の課税対象取引

■ 資産の譲渡等の定義

- 資産の譲渡等：事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供をいう（消費税法2条1項8号）。

■ 資産の譲渡等は課税される

- 国内において事業者が行った資産の譲渡等（特定資産の譲渡等に該当するものを除く。第三項において同じ。）及び特定仕入れ（事業として他の者から受けた特定資産の譲渡等をいう。以下この章において同じ。）には、この法律により、消費税を課する（消費税法4条1項）。
 - 国内消費税と特定課税（※）仕入れ（いわゆるリバースチャージ p35を参照）
- 保税地域から引き取られる外国貨物には、この法律により、消費税を課する（消費税法4条2項）。
 - 輸入消費税（p15を参照）

※特定課税仕入とは以下の二つ。

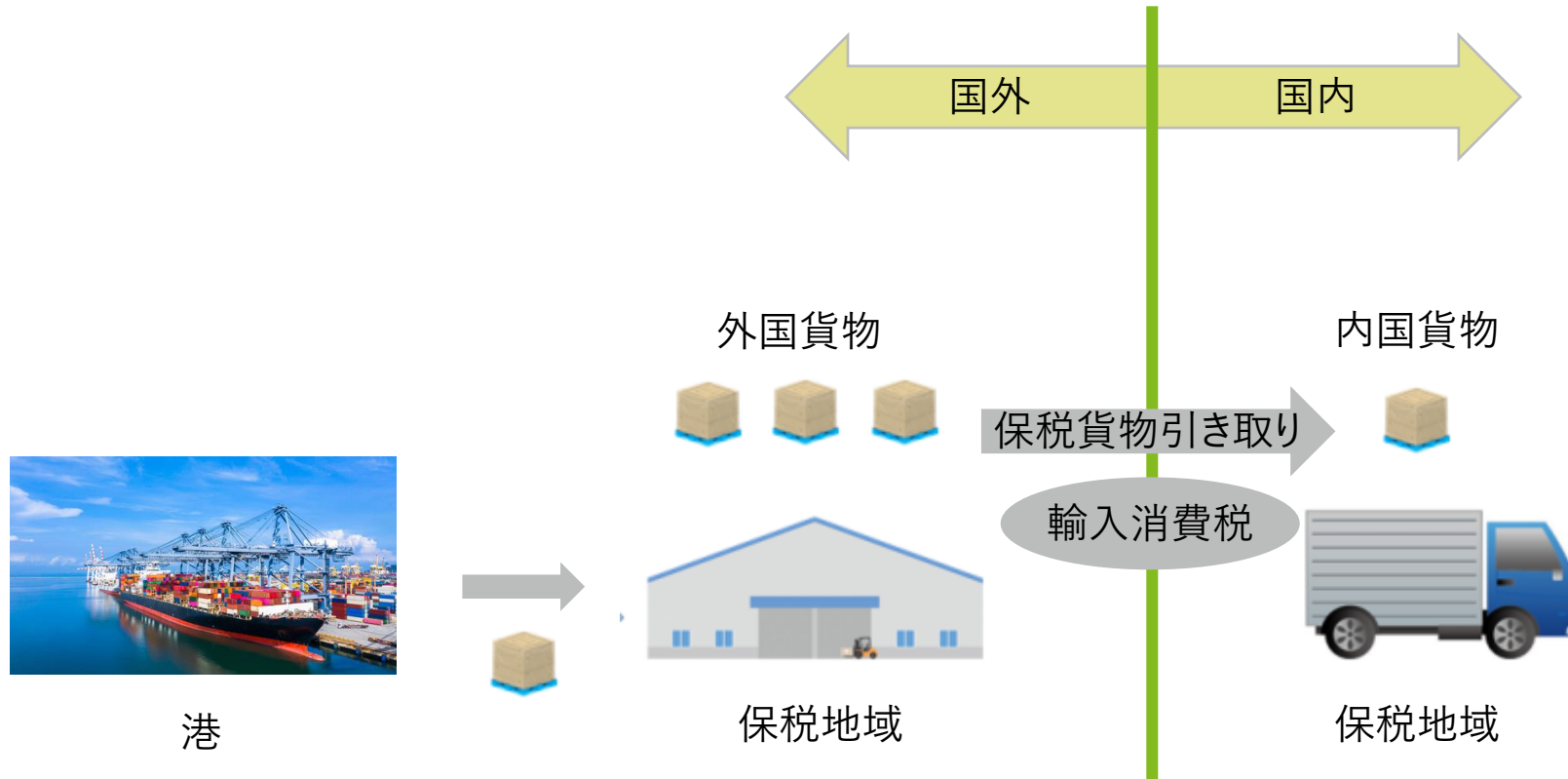
- 事業者向け電気通信利用役務の提供による課税仕入（外国法人や非居住者がインターネット等を介して行う電子書籍・広告の配信などのサービスのうち事業者のみに提供されるもの）
- 特定役務の提供による課税仕入（外国法人や非居住者が映画や演劇の俳優、音楽家その他の芸能人又は職業運動家の役務の提供を主たる内容として行うサービスのうち、他の事業者に対して行うもの）

日本における課税対象取引（2/2）

消費税法上の課税対象取引（続き）

■ 資産の譲渡等の定義

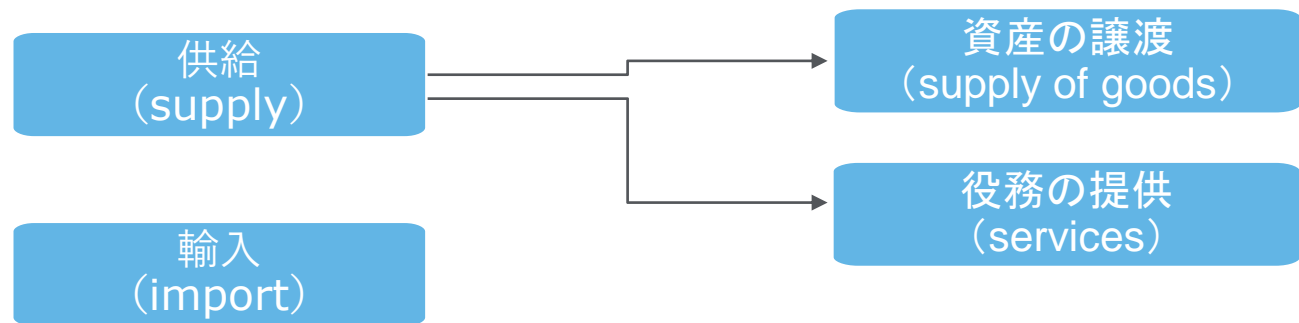
- 保税地域から引き取られる外国貨物には、この法律により、消費税を課する（消費税法4条2項）。
→輸入消費税



資産の譲渡と役務の提供

資産の譲渡と役務の提供の定義

- 資産の譲渡とはなにか
 - 法第2条第1項第8号《資産の譲渡等の意義》に規定する「資産の譲渡」とは、資産につきその同一性を保持しつつ、他人に移転させることをいう（消費税法基本通達5-2-1）。
- 役務の提供とはなにか
 - 法第2条第1項第8号《資産の譲渡等の意義》に規定する「役務の提供」とは、例えば、土木工事、修繕、運送、保管、印刷、広告、仲介、興行、宿泊、飲食、技術援助、情報の提供、便益、出演、著述その他のサービスを提供することをいい、弁護士、公認会計士、税理士、作家、スポーツ選手、映画監督、棋士等によるその専門的知識、技能等に基づく役務の提供もこれに含まれる（消費税法基本通達5-5-1）。
- 輸入とは何かについては23ページを参照
- 全世界共通の枠組み



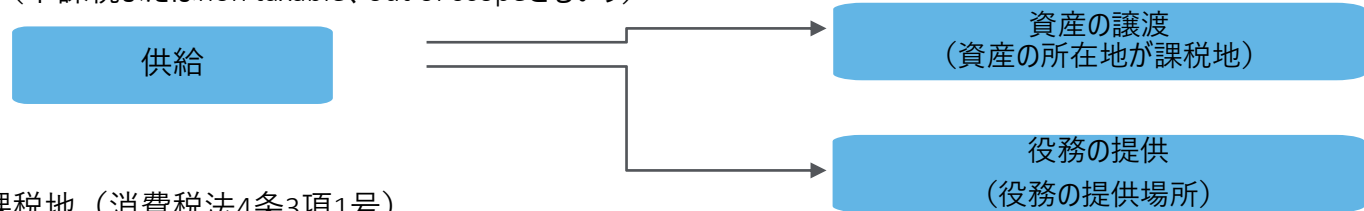
- 付加価値税の課税の対象となる供給 (supply) は資産の譲渡 (supply of goods) と役務の提供 (services) に分けられる。
- また、輸入も課税の対象とされる。

課税地

課税地のはなし

課税地の原則規定

- 「有償で国内において事業者により事業として行われる」資産の譲渡又は役務の提供が課税対象となる
→国内でなければ課税なし（不課税またはnon taxable、out of scopeともいう）



- 資産の譲渡又は貸付けの課税地（消費税法4条3項1号）

- 譲渡時又は貸付時に当該資産が所在していた場所：「資産の所在地」が課税地
→ほぼ全世界共通

- ただし、たとえば、以下の例外規定が政令により定められている（消費税法施行令6条1項）。

- 船舶：登録機関の所在地
- 航空機：登録機関の所在地
- 鉱業権：鉱業権に係る鉱区
- 特許権：登録機関の所在地
- 著作権：著作権等の譲渡又は貸付を行う者の所在地
- 有価証券：当該有価証券が所在していた場所
- 政令で定める資産以外の資産でその所在していた場所が明らかでないもの：その資産の譲渡又は貸付けを行う者の当該譲渡又は貸付けに係る事務所等の所在地

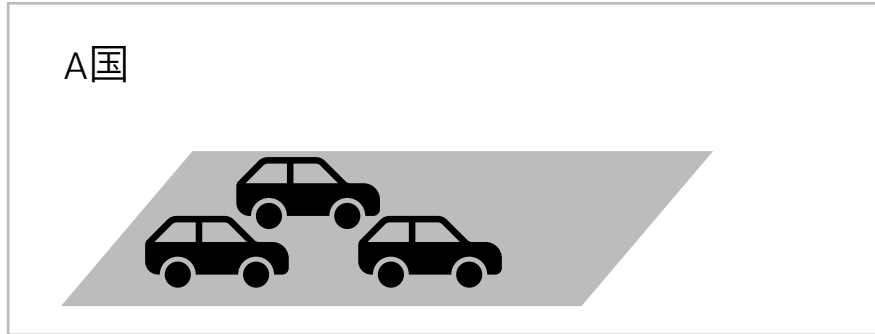
日本では資産の譲渡に分類されるが海外では無形資産は役務に分類されることが一般的

→海外は有形資産に資産を限定しているので、場所が明らかでないことは想定外。むしろ国内外にまたがる取引が多いので、動く取引の規定が充実していることに対して、日本では越境ECを想定した課税地の規定はない。

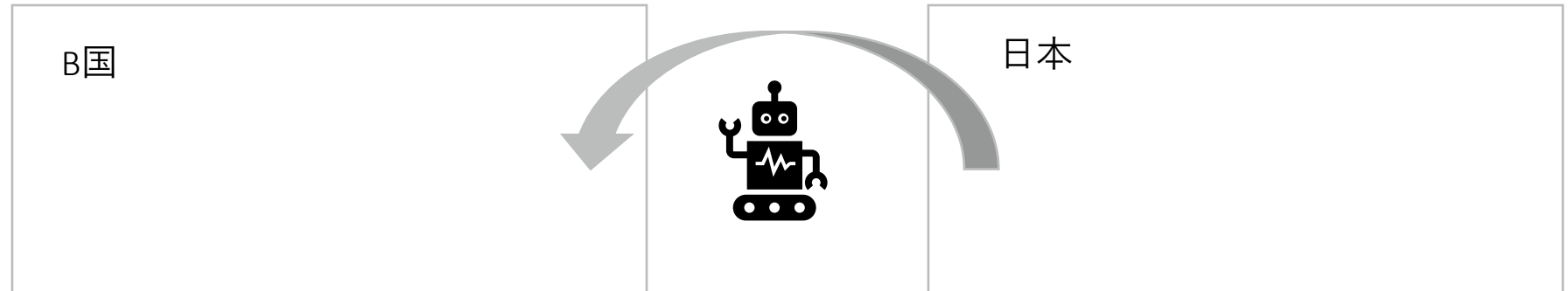
資産の譲渡の課税地

資産の譲渡の課税地は資産の所在地を基準に判定

- 有償で国内において事業者により事業として行われる資産の譲渡のみが課税となる。
 - 日本法人がアジアのA国内の駐車場の貸付を行う場合→明らかに所在地は駐車場の所在するA国であり、課税地はA国となる。



- 日本から欧州のB国の消費者にアニメグッズを販売する場合→資産は日本からB国へと移動するため、出荷地、着荷地、所有権の移転場所etc.による課税地が考えられる。



役務の提供の課税地（1/2）

日本の消費税法における役務の提供の課税地

- 役務の提供（電気通信利用役務を除く）（消費税法4条3項2号）
 - 当該役務の提供が行われた場所：「役務の提供場所」が課税地→世界的にはあまりみられない規定
- ただし、たとえば、以下の例外規定が政令により定められている（消費税法施行令6条2項）。
 - 国際運輸：客又は貨物の出発地若しくは発送地又は到着地
 - 国際通信：発信地又は受信地
 - 専門的な科学技術に関する知識を必要とする調査、企画、立案、助言、監督又は検査に係る役務の提供で生産設備等の建設又は製造に関するもの：生産設備等の建設又は製造に必要な資材の大部分が調達される場所
 - その他の役務の提供で提供が行われた場所が明らかでないもの：役務の提供を行う者の役務の提供に係る事務所等の所在地）等→日本は役務提供者事業地課税になっているが、世界標準はB2Bは受益者事業地課税
- 電気通信利用役務の提供（消費税法4条3項3号）：「受益者の居所、住所、事業地」が課税地
 - 「電気通信利用役務の提供」とは電子書籍・音楽・広告の配信などの電気通信回線（インターネット等）を介して行われる役務の提供
 - 当該電気通信利用役務の提供を受ける者の住所若しくは居所又は本店若しくは主たる事務所の所在地
→2015年に導入された世界標準のルール

役務の提供の課税地（2/2）

B2BとB2Cに基準をわけるのが世界標準

- 事業者が受ける役務の提供の課税地（44条）：「受益者の事業地」
 - 役務の提供を受ける事業者が事業を設立した場所（has established his business）
 - 役務が、設立地とは異なる事業者の固定的施設（fixed establishment）に対して提供された場合には、固定的施設の所在地
 - 設立地も固定的施設もない場合には、役務の提供を受ける事業者の住所または居所

- 消費者が受ける役務の提供の課税地（45条）：「役務の提供者の事業地」
 - 役務の提供を行う者が事業を設立した場所（has established his business）
 - 役務が、設立地とは異なる役務の提供を行う者の固定的施設（fixed establishment）から提供された場合には、固定的施設の所在地
 - 設立地も固定的施設もない場合には、役務の提供を行う者の住所または居所

課税対象と課税地のまとめ

B2Cの越境ECは課税地が消費者の居住国となるケースが多い

- 全世界的に資産の譲渡、役務の提供、輸入が課税対象となっている
- B2Cで海外に電気通信利用役務を提供した場合、多くの国でその課税地は消費者の居住国となり事業者側で消費国のVAT/GST、米国の場合セールスタックスを納付する義務が発生する
- 海外に越境ECで商品を販売した場合、まずは輸入時にVAT/GSTが課税されるが、現地に倉庫を持つと現地倉庫からの販売も課税となる（VATの場合、輸入者であれば輸入VATを控除できる）
- B2Bでの資産の譲渡も海外現地に所在する資産を譲渡した場合は、VAT/GST、米国の場合セールスタックスを納付する義務が発生する



輸入

日本の消費税法における輸入とは何か

日本の消費税法における輸入の定義

■ 定義

- 保税地域から外国貨物を引き取ること
- 保税地域は、関税法により、指定保税地域、保税蔵置場、保税工場、保税展示場及び総合保税地域の五種とされている（消費税法2条1項2号、関税法29条）。



■ 輸入の課税地

- 保税地域から引き取られる外国貨物、いわゆるには、原則として消費税が課せられる（消費税法4条2項）。

■ 無償による貨物の輸入等

- 保税地域から引き取られる外国貨物については、国内において事業者が行った資産の譲渡等の場合のように、「事業として対価を得て行われる」ものには限られないのであるから、保税地域から引き取られる外国貨物に係る対価が無償の場合又は保税地域からの外国貨物の引取りが事業として行われるものではない場合のいずれについても法第4条第2項（（外国貨物に対する消費税の課税））の規定が適用されるのであるから留意する（消費税法基本通達5-6-2）。

欧州における輸入とは何か

欧州における輸入の定義

■ 定義

- 資産の輸入（importation of goods）は、欧州連合の機能に関する条約29条に定める自由に流通すること（in the free circulation）が認められていない資産（外国貨物）が欧州連合に入ること（30条前段）。
 - <例> 日本の秋葉原で購入したPCをドイツに持ち込む→個人が行う取引を伴わない輸入も課税になる。
 - <例> フランスの事業者がドイツの事業者から自動車部品を買う→EU域内取得であり輸入ではない。

■ 輸入の課税地

- 資産が欧州連合に持ち込まれた場所の加盟国（60条）。60条の例外として、保税等手続きの下に未通関の資産が置かれた場合には、手続きの適用がなくなった時点で資産が所在する加盟国が課税地となる（61条）。
 - <例> 資産がオランダのアムステルダム港で輸入通関された場合には、輸入の課税地は原則としてオランダ。オランダからチェコに保税転送をして、チェコで通関をした場合は、チェコ。

欧州における輸入VATの前段階税額控除権の行使要件

輸入VATの前段階税額控除権の行使

- 輸入VATの前段階税額控除権の行使（168条(e)）には自らを荷受人（consignee）または輸入名義人（importer）として表示した納付税額を記載の輸入書類の保持が必要である（178条(e)）。
- 加盟国はこれと異なる者に控除権を認めることができる（179条）
- 輸入VAT控除権者には加盟国によって次のパターンがある
 - 荷受人（consignee）に控除権を認める加盟国（例 フランス、スペイン）
 - 輸入時の輸入貨物の所有者に控除権を認める加盟国（例 ドイツ、英国）
 - 欧州司法裁判所は所有者でも輸入名義人でもない者で単に通関手続きを代行しただけの輸送業者の輸入VATの仕入れ税額控除権を制限する規定を加盟国が設けることをEU法に適合すると判断している（DSV Road 判決）また、2020年には処分権又は輸入コストの負担が必要であることを先決判決で述べた（Weindel Logistic, C-621/19）



日本企業の在庫としてEUに輸入する場合、荷受人や輸入名義人では前段階税控除を受けられない加盟国があるので注意

欧州における少額資産の輸入免税制度の改正

22ユーロ以下の少額資産の輸入に係る輸入VAT免除規定の廃止

- EUは2021年1月1日から従来の22ユーロ以下の少額資産に係る輸入VATの免税制度を廃止する。これにより、少額資産も含めた全資産の通関に審査が必要となるため、簡素化された通関手続きを導入する。
- 別途、輸入ワンストップショップ制度を用いて国内VATを納付する事業者に対しては、特殊なIDが付与され、150ユーロ以下の資産を輸入VAT免除で輸入することが認められる。

改正内容

- EUは2021年1月1日から小包当たり22ユーロの少額輸入資産の免税制度を廃止する
- 別途、輸入ワンストップショップ申告を行う事業者は、150ユーロ（税抜き）以下の資産の輸入VAT免除を受けることができる
- 全資産の輸入について税関の審査が必要となるため、新たに簡素化された通関手続きを導入する
- マーケットプレイス等を通じて消費者に販売する場合には、2021年7月からマーケットプレイス等を通じて150ユーロ以下の資産を販売する場合にマーケットプレイス等が販売したとみなす規定が導入されるため、マーケットプレイス等が輸入ワンストップショップ制度を利用するかしないかの判断を行う
- マーケットプレイス等以外の者が150ユーロ以下の資産をEU内消費者に直接販売する場合、販売者が輸入ワンストップショップ制度を利用するかしないかの判断を行う

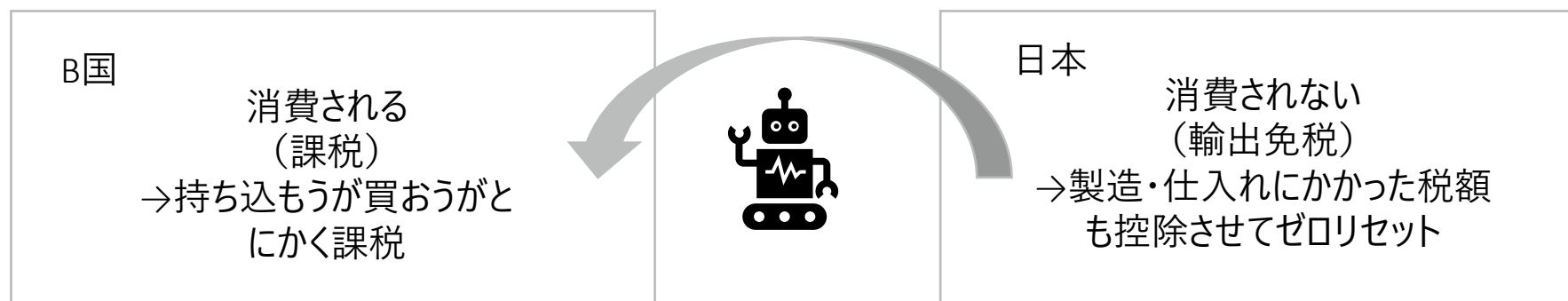
輸出免税取引

輸入と輸出の関係についておさらい

なぜ輸入が課税になり輸出が免税になるのか

■ 答えは仕向地課税主義（destination principle）だから

➤ 仕向地主義とは、資産やサービスの消費される輸入国（仕向地国）に課税権があるという考え方



B国としては輸入VATでも国内VATでもどちらでも構わないのでとにかく消費に対して課税が必要となる
→米国は輸入に課税しないが国内消費に課税している
→諸外国は輸入に課税をしている

日本の消費税は、仕向地課税主義（消費地課税）の考え方にに基づき、輸出等の取引を免税とし、仕入れに係る消費税額を控除することで、国境を越えて行われる取引について税負担の調整が行われ、国際的取引に対する中立性を確保している。（付加価値税の世界での国際的二重課税の排除）

日本の消費税法上の輸出免税取引（1/2）

輸出とは何か

■ 輸出の定義

- 「輸出」とは、内国貨物を外国に向けて送り出すことをいう（消費税法基本通達7-2-1、関税法2条1項2号）。

■ 輸出免税等（消費税法7条）

事業者（免税事業者を除く。）が国内において行う課税資産の譲渡等のうち、次に掲げるものに該当するものについては、消費税を免除する。

- 本邦からの輸出として行われる資産の譲渡又は貸付け（1号）
- 外国貨物の譲渡又は貸付け（2号）
- 国内及び国内以外の地域にわたって行われる旅客若しくは貨物の輸送又は通信（3号）
- 専ら前号に規定する輸送の用に供される船舶又は航空機の譲渡若しくは貸付け又は修理で政令で定めるもの（4号）
- 前各号に掲げる資産の譲渡等に類するものとして政令で定めるもの（5号）

日本の消費税法上の輸出免税取引（2/2）

輸出とは何か（続き）

■ 輸出免税の適用範囲

資産の譲渡等のうち法第7条第1項（（輸出免税等の範囲））の規定により消費税が免除されるのは、次の要件を満たしているものに限られるのであるから留意する（消費税法基本通達7-1-1）。

- その資産の譲渡等は、課税事業者によって行われるものであること。
- その資産の譲渡等は、国内において行われるものであること。
- その資産の譲渡等は、法第31条第1項及び第2項（非課税資産の輸出等を行った場合の仕入れに係る消費税額の控除の特例）の適用がある場合を除き、課税資産の譲渡等に該当するものであること。
- その資産の譲渡等は、法第7条第1項各号に掲げるものに該当するものであること。
- その資産の譲渡等は、法第7条第1項各号に掲げるものであることにつき、証明がなされたものであること。

欧州における輸出免税取引の免税要件

輸出免税取引

- 免税要件（146条1項）
 - 輸送を伴う資産の譲渡
 - 譲渡者またはその加盟国で設立されたものではない取得者により輸送
 - EU加盟国から
 - EU域外の着荷地へ輸送される
- 輸出免税取引をする際は、輸出加盟国が定める輸出を証する帳票類の保管を忘れずに。一般的には輸出許可書、SAD（Single Administrative Document =EU共通の通関書類）、輸出免税取引を記帳した勘定元帳 等
- 単なる自社資産の持ち出しとの区別が必要。関税法上は輸出だが、資産の譲渡ではないので付加価値税法上の輸出免税取引ではない。

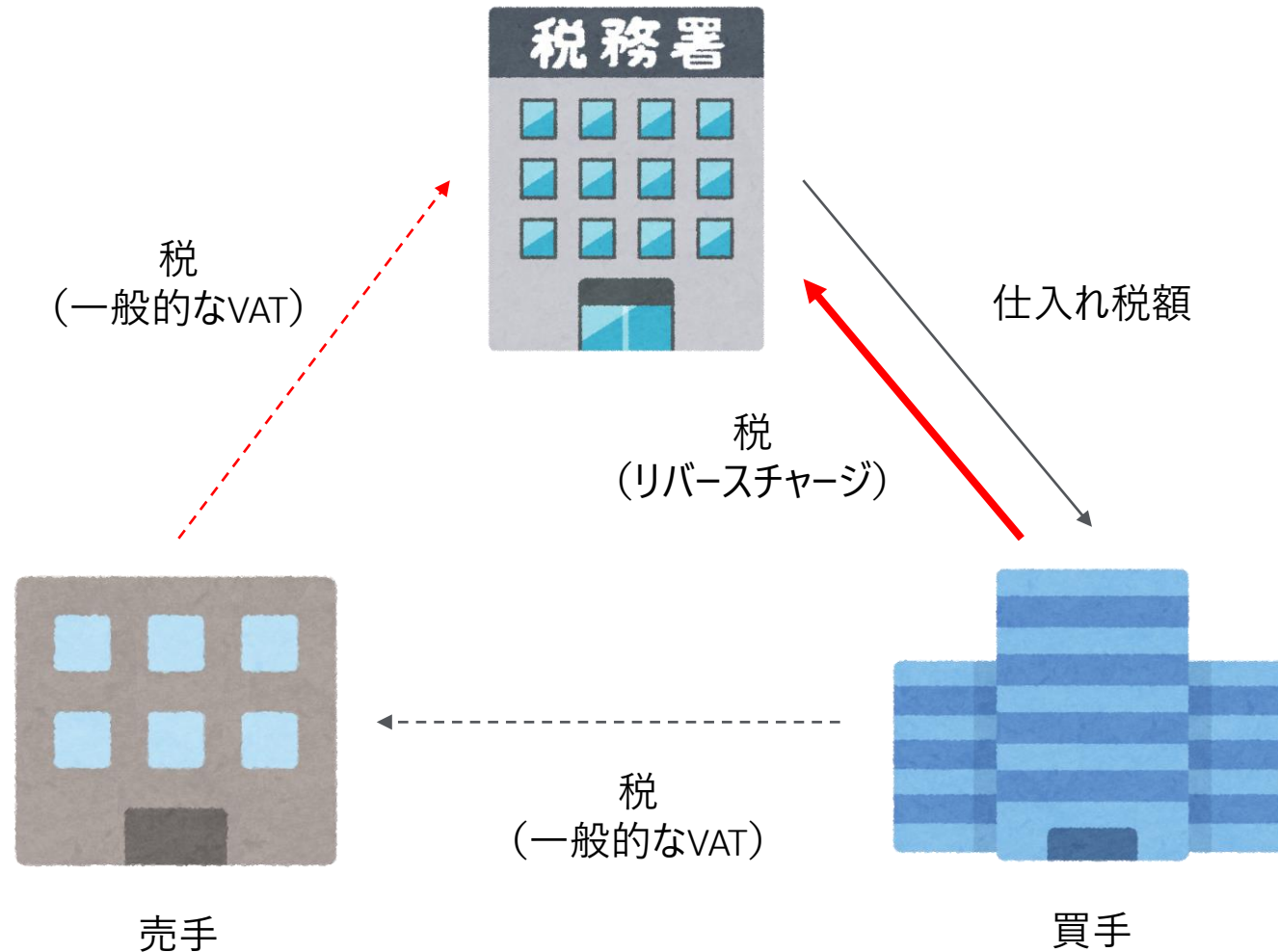


最終的にEU域外に送られるからといって輸出免税になるとは限らない

リバースチャージ制度

リバースチャージ制度 (1/2)

役務の提供を受けた国内事業者が租税債務を転嫁する方式



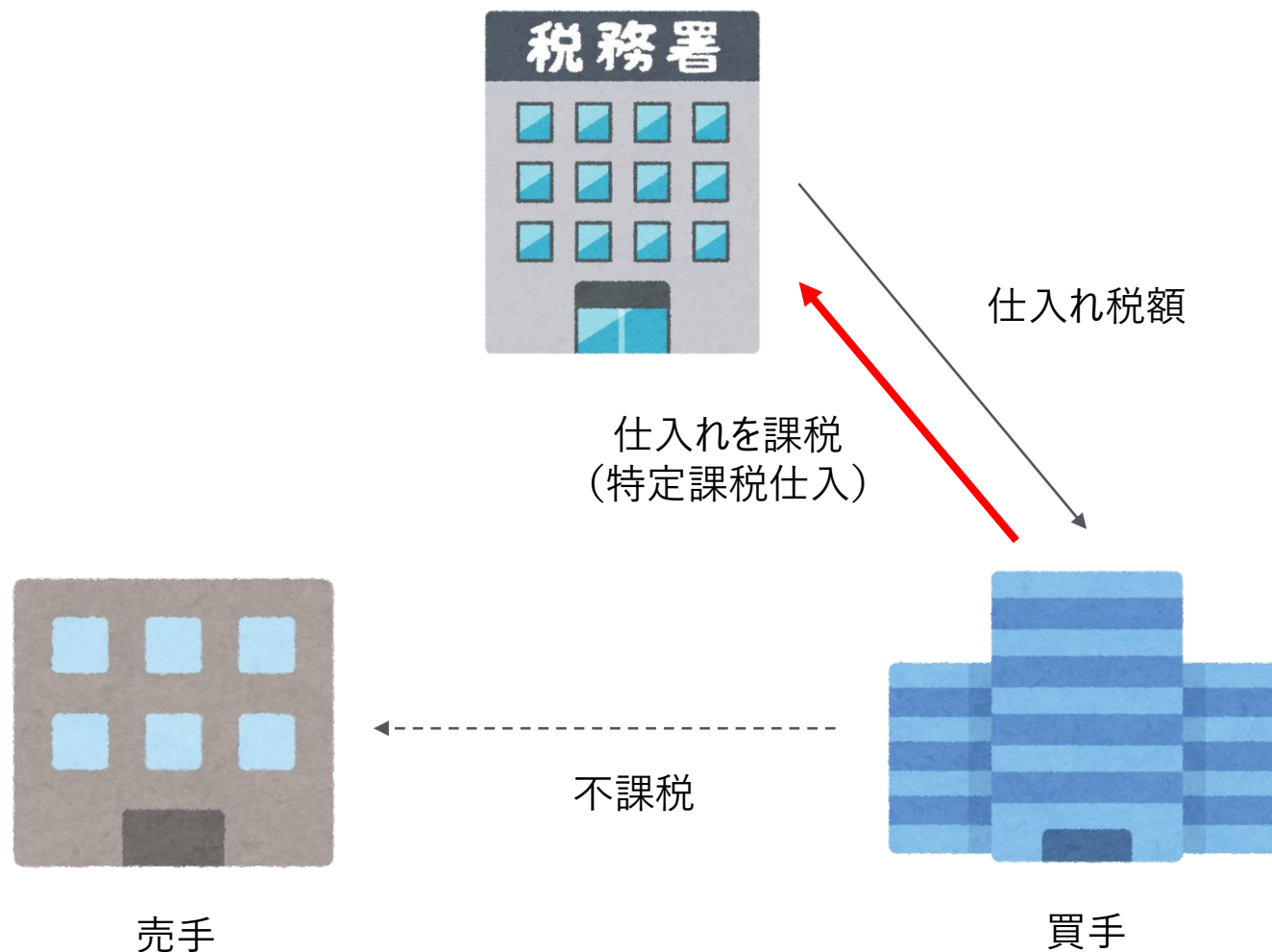
リバースチャージ制度（2/2）

概要

- リバースチャージ制度とは、資産の販売者や役務の提供者のVATの納税債務が、顧客に転嫁され納税義務者となる制度。
- OECDはB2Bの役務提供を受益者事業地課税として、リバースチャージにすることを推奨している。
→これゆえにB2Bは越境の役務提供の安全地帯となりつつある
- EU指令はリバースチャージの制度趣旨ごとに、次に掲げる規定を置いている。
 - 国外事業者が提供する資産の譲渡または役務の提供に係るリバースチャージ
 - 電気・ガスの供給に係るリバースチャージ
 - B2B原則規定適用役務に対するリバースチャージ
 - 三角取引のためのリバースチャージ
 - 金取引に係るリバースチャージ
 - 特定取引に係るリバースチャージ
 - 2018年12月31日までの期限付きで加盟国が導入している特定の取引に対して適用されるリバースチャージおよび緊急対応メカニズム（Quick Reaction Mechanism）として加盟国がリバースチャージを導入している場合
- ※日本のリバースチャージ制度の特徴：日本のリバースチャージ制度は役務提供自体を不課税としている。

電気通信利用役務における特定仕入れの課税

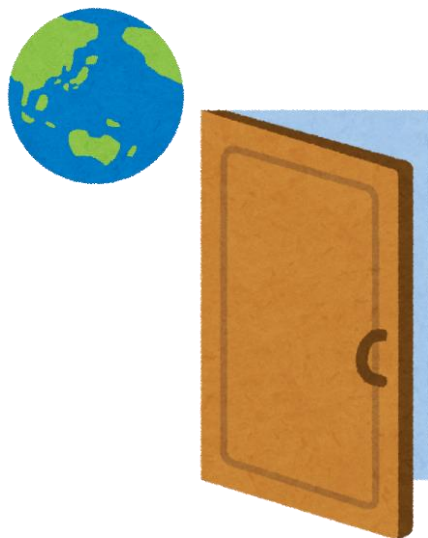
役務の提供を受けた国内事業者は申告納付義務を課す方式



輸入と輸出、リバースチャージのまとめ

輸出免税と輸入課税はいつもセット

- 付加価値税は国境調整により仕向け地課税が実現されている
- 輸入付加価値税はだれでも控除できるとは限らない
- 最近では輸入付加価値税に代わり国内付加価値税を納付させる制度が出てきている
- 輸出免税は要件が整わないと輸出にならない
- B2Bの越境で提供されるサービスは課税地は受益者事業地でもリバースチャージが一般的には適用になる



インボイス制度

EU型インボイスと日本の適格請求書との違い

適格請求書とEU型インボイスの比較（指令226条）

2023年10月1日～
【適格請求書等保存方式】

請求書

5 ●●御中 1 ●●(株)

ご請求金額 11月分 10,000円（税抜）

内訳)

| | | |
|--------|---------|--------|
| 2 11/1 | 3 飲食料品※ | 2,000円 |
| 11/7 | 飲食料品※ | 6,000円 |
| 11/14 | 雑貨 | 500円 |
| 11/21 | 雑貨 | 1,500円 |

4 合計 10,840円、消費税 840円
 (10%対象 2,000円)
 消費税 200円)
 (8%対象 8,000円)
 消費税 640円)

6 ※印は軽減税率(8%)適用商品

登録番号××× 1

| 記載内容 | |
|------|-----------------------------------------|
| 1 | 請求書発行者の氏名又は名称 適格請求書発行事業者の登録番号 |
| 2 | 取引年月日 |
| 3 | 取引の内容 (軽減対象課税資産の譲渡等である旨) |
| 4 | 税抜価額又は税込価額を税率の異なるごとに 区分して合計した額及び適用税率 |
| 5 | 請求書受領者の氏名又は名称 |
| 6 | 消費税額等 |

【EU型インボイス方式】

請求書の発行日 → 2020/12/1 7

請求書の通し番号 → Invoice No. 2020 A01 7

発行者と受領者の所在地 →

5 ●● AG DE 987654321 Sackgasse 5, 20001 Berlin

1 ●● GmbH DE 123456789 Sonnenallee 5 20201 Stuttgart

EU域内非課税納品と
リバースチャージの場合は
受領者のVATID番号も必要

数量も必要

税率別の税抜き価格と
税抜き単価の記載が必要

| | Unit Price | Amount | Rate |
|-----------|------------|---------|------|
| 2 11/1 | 2,000 € | 2,000 € | 0% |
| 11/7 | 2,000 € | 6,000 € | 19% |
| 3 11/14 | 100 € | 500 € | 19% |
| Table※ 1 | | | |
| PC 3 | | | |
| Cable 5 | | | |
| Monitor 3 | | | |
| Net (19%) | | 8,000 € | |
| Net (0%) | | 2,000 € | |
| 6 VAT | | 1,520 € | 7 |

※exempt intra-Community supply of goods according to Article 138 VAT Directive 2006/112

非課税の理由、リバースチャージ
適用の文言、現金主義の適用
などの注意書きが必要

| 記載内容 | |
|------|------------------------------------------------|
| 1 | 請求書発行者の氏名又は名称、所在地 VATID |
| 2 | 取引年月日（インボイス日付と異なる場合） |
| 3 | 取引の内容、数量 |
| 4 | 明細毎の税抜ユニット価格、税率の異なるごとに 区分した税抜価格及び適用税率 |
| 5 | 請求書受領者の氏名又は名称、所在地 （リバースチャージ、EU域内取得の際、VATID） |
| 6 | 税額 |
| 7 | 通し番号、請求書の発行日、非課税の理由他 |

欧州のインボイス制度とは

趣旨

- 欧州連合は、売上に対して課税される付加価値税額から仕入に対して課税される付加価値税額を控除する税額計算の方式（subtractive indirect method）を採用
 - 売上と仕入に関する請求書（インボイス）は**税額計算の最も基礎となる帳票**
 - 請求書によって付加価値税の課税関係が記録され
 - 税務署は請求書を審査することにより税額の正確性を検証し
 - 納税義務者は請求書をもとに前段階税控除の権利を証明
- ※ 請求書に関する指令の規定は、請求書に関する規則についてのEU理事会指令（Council Directive 2010/45/EU of 13 July 2010 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the rules on invoicing）で2013年1月1日から大幅に改正され、特に加盟国間での制度の統一を図るために今まで各加盟国の裁量にゆだねられていた事項が指令によって統一的に定められるようになった。
- ※ Real time reporting の導入により、請求書情報の税務当局との即時的な共有が始まっている。



インボイスなければ前段階税控除なし

事例（インボイス）

請求書の不備

典型的な事例

- 請求書の宛先の記載がない、または間違っている
- 請求書の住所が間違っている、または不完全である
- 発行者の納税者番号またはVATID番号の記載がない
- 複数の加盟国の納税者番号またはVATID番号が記載されている
- 役務の提供日、またはお届け日の記載がない
- 役務の内容の記載の不備（一般的な記述にとどまっている）
- 税率が間違っている
- 税額の計算が間違っている（計算ミスなど）
- 非課税の根拠規定の表示がない



請求書の中で契約書等に詳細を委ねることも可

申告納付手続き

日本の消費税申告制度はどんな特殊性があるのか

VAT登録と課税事業者届出、VATID番号と適格請求書発行事業者番号

■ 登録義務

- すべての事業者は、事業者としての活動の開始時、変更時および終了時に届出なければならない（指令213条1項） → 課税事業者届出と大差ない
- 欧州連合域内での事業者としての活動とは、必ずしも支店や事務所などの固定的施設を要するものではなく、例えば、日本企業が欧州連合域内で商品や製品の売買、役務の提供を行う場合にもこれに該当する。

■ VATID番号と適格請求書発行事業者番号はどこが違うのか

各加盟国は次に掲げる者を個別の番号により識別するために必要な措置を講じなければならない（214条）

→ 広く課税地の判定にも影響を及ぼす点で、適格請求書発行事業者番号とは性質が異なる

- リバースチャージが適用になる場合を除き、自国で前段階税控除の対象となるような資産の譲渡または役務の提供を行う事業者
- EU域内取得が課税となる事業者または課税対象外法人、自国の領域外での経済活動のために、自国内でEU域内取得を行った事業者
- 課税地に関して44条のB2B原則規定が適用になる役務の場合のリバースチャージにより納税債務が転嫁される者
- 自国の領域で設立された事業者で、他の加盟国で納税義務が196条のリバースチャージで顧客に転嫁される役務を提供する者

欧州における第8号指令還付制度と第13号指令還付制度

VATリファンド（VAT refund）

資産を購入した、役務の提供を受けた、または輸入をした加盟国（Member State of refund、以下還付加盟国）に設立されたものではない事業者が、購入または輸入した資産、役務を以下の目的で利用する場合に限り、前段階税の還付を受けることができるよう、還付加盟国は制度を設けなければならない（指令170条、171条）。

- 還付加盟国内で行われたならば課税となる取引（169条a）
- 免税取引
- 顧客がEU域外の居住者である非課税金融、保険取引（135条1項aからf）
- EU域外に輸出される貨物に直接関連する非課税金融、保険取引（135条1項aからf）
- リバースチャージが適用になる取引

※ VATリファンドにはEU域内の還付加盟国以外の加盟国に設立された事業者に対する還付制度（指令2008/9/EC、以前の第八号指令）と、EU域外に設立された事業者に対する還付制度（指令86/560/EEC、第十三号指令）があり、詳細はそれぞれの根拠となる指令に定められている。



VATリファンド申告を理解せずに行うと課税リスクを伴うので、必ず専門家に相談の上、制度の概要を理解し、代行する現地税理士の信用度を調査、提出している申告書・賦課査定書・異議申し立て等をすべて入手し審査すること

電子商取引の課税制度

一般消費税制は、消費税を含め、全世界160か国以上で導入されている

非居住者が納税するための申告制度がない国も多い

■ 越境EC

- 動画配信、音楽配信、電子書籍等 = 電気通信利用役務（サービス）
- ウェブサイトを經由した物販（資産の譲渡）

■ 課税される税の種類（VAT/GST/Sales Tax等）

■ 非居住者の申告制度

■ 納税義務者 出店者 v.s. プラットフォーム事業者

■ 閾値（免税事業者）

最新アップデート

グルジア、タイ、カナダが電気通信利用役務の課税制度を導入

- グルジア（2021年10月から施行）
- タイ（2021年9月1日から施行）
- カナダ（2021年7月1日から施行）

ヨーロッパ

EU、英国、スイス、アフリカ大陸、中東の状況

- 欧州大陸では、B2C電気通信利用役務の受益地課税制度を導入していない国は、マケドニア、モンテネグロ、ウクライナ、キルギスタン、カザフスタンのみとなっている。
- アフリカ諸国も導入が進んでおり、中東ではサウジアラビア、UAE、イスラエル、レバノンが導入している。
- EUでは2021年7月1日から、OSS制度（One Stop Shop）がスタートし、簡易申告できる範囲が拡大された。役務の提供と資産の譲渡の両方についてマーケットプレイス等にマーケットプレイス上で行われる取引にかかるVATの納税義務が転嫁されている（実施規則第9a条、指令14a条）。
- 日本からの越境EC出店者が利用するスキームはnon-Union OSS制度（EU域内居住者である消費者に対して提供されるすべての役務のVAT申告スキーム）か、import OSS制度（内在価値が150ユーロ／コンサインメントを超えない資産のEU域内居住者である消費者に対する輸入販売）が利用できる。
- 英国は2019年1月にEUを離脱、2019年12月末日までEU法令が適用される移行期間を経て、現在は完全にEUからは独立している。上記のB2Cで行われる電気通信利用役務等の課税地は受益者居住地であり、VATが課税される。また、小包当たり税抜き135ポンドを超えない資産の販売につき、輸入VATではなく国内VATを課税、B2Cの場合は納付義務を販売者（マーケットプレイス等が介在する場合はマーケットプレイス）に負わせる制度が2021年1月から施行されている（B2Bの場合はリバーチャージ）。
- スイスは地理的にはEUの中に位置しながらも、EU加盟国ではなく、スイスとリヒテンシュタイン公国はスイスVAT法が適用される。2010年から電気通信利用役務の課税制度を導入しており、マーケットプレイス等を介した販売であっても、出店者にVATの納税義務が残る、世界の稀有な国であるので留意が必要である。

アメリカ大陸（1/2）

カナダが課税を開始、南米ではブラジルが制度導入を検討中

- アメリカ大陸に目をやると、南米では大きい国ではペルー、ブラジル、ボリビア、その他小国（ベネズエラ、グアテマラ、ホンデュラス、キューバ、ドミニカ共和国）で非居住者によるB2C電気通信利用役務の受益地課税制度が実施されていない。
- 米国では2018年の連邦最高裁判所ウェイフェア判決が45州とコロンビア自治区で導入されている州税であるSales and Use Taxの越境EC課税に大きな影響をあたえている。有形個人資産（Tangible Personal Property）の譲渡は全導入州で課税対象となるが、役務の提供や無形資産の譲渡については課税している州と課税していない州が存在する。特定の州の制度に照らして役務の提供や無形資産の譲渡が課税範囲に含まれるかの確認を要する。次に、ネクサスとよばれる、当該州の課税権の有無を確認する必要がある。特定の州に所在する顧客に対する売上額10万ドルまたは取引回数200回が一般的な基準となっていて、これ以下の場合には納税義務が免除される。
- Marketplace Facilitator Lawがほとんどの州で導入されており、担う機能で定義される狭義または広義のMarketplace Facilitatorを介した取引の場合、Marketplace Facilitatorが単独または出店者と連帯でSales and Use Taxの納税義務を負う。

アメリカ大陸（2/2）

カナダが課税を開始、南米ではブラジルが制度導入を検討中

- 2021年7月より、カナダ国内の消費者にデジタルサービスを提供する非居住者は、当該デジタルサービスによる売上が一定金額（CAD 30,000）を上回る場合、GST/HST 登録及び申告納税義務を負う制度が導入された。ただし、デジタルサービスの提供がアプリストア等のオンラインプラットフォームを通じて行われる場合、申告納税義務はプラットフォーム事業者に転嫁される。また、非居住者がカナダ国内の倉庫に所在する有形資産をカナダ消費者に販売する場合、当該非居住者は有形資産の売上につきカナダで通常のGST/HST登録義務を負うことになる。
- ブラジル国内法であるNational Tax law (CTN – Código Tributário Nacional – Law 5.172/1966)124条1項を根拠に、当該非居住者と利益を共有するブラジル企業（親会社・さらにその親会社や、支配する議決権のある会社等）に対して、納税義務を課す考えを持っている。また、2020年7月21日、現行のPIS/COFINSを廃止し、これらに変わる新たな税目CBS（財およびサービスに対する社会負担金）を創設する草案（法案No. 3,887/2020）が国会に提出されている。

アジア

タイが9月から課税を開始、ベトナムとフィリピンが制度導入を検討中

- 2021年8月1日現在、APACではフィリピン（導入予定）、ベトナム（導入予定）、タイ（2021年9月から施行）、モンゴル、ミャンマー、パプアニューギニア、ラオス、ソロモン諸島を除き、すべての国で何らかのいわゆる電気通信利用役務の課税制度が導入されている。
- APACの国々は、従来非居住者の納税制度がない国々が多く、現地で資産の譲渡を行っても納税手段がない国がほとんどであるが、B2C電気通信利用役務に対しては現地で課税ができるようになっているため、留意が必要である。

| 国 | 少額輸入免税制度の廃止 | 低価格品の供給者に対する輸入GST/VATの納付義務の転嫁 | B2C電気通信利用役務の課税制度 | マーケットプレイス運営者の納税義務 | 非居住者の電気通信利用役務の申告制度 |
|----------|-------------|-------------------------------|------------------|-------------------|--------------------|
| オーストラリア | 廃止 | 導入済み | 導入済み | 導入済み | 導入済み |
| 中国 | 未改正 | 未改正 | 導入済み | 未実施 | 未実施 |
| インドネシア | 未改正 | 未改正 | 導入済み | 導入済み | 導入済み |
| 日本 | 未改正 | 未改正 | 導入済み | 未実施 | 導入済み |
| 韓国 | 未改正 | 導入済み | 導入済み | 導入済み | 導入済み |
| マレーシア | 未改正 | 未改正 | 導入済み | 導入済み | 導入済み |
| ニュージーランド | 廃止 | 導入済み | 導入済み | 導入済み | 導入済み |
| シンガポール | 廃止 | 未改正 | 導入済み | 導入済み | 導入済み |
| 台湾 | 未改正 | 未改正 | 導入済み | 導入済み | 導入済み |
| フィリピン | 廃止 | 導入済み | 未実施 | 未実施 | 未実施 |

VATの管理手法

VATの管理手法

VATを取り巻く環境の変化と対応策

VATを取り巻く環境の変化

- **経済動向**：COVID-19による急速な**電子商取引**へのシフト、人口減少による国内需要の頭打ち、海外生産・海外販売が今後一層進むことが予想され、**直接販売**により海外での間接税リスクに直面するリスクが高まっている。
- **制度の発達**：中東諸国でのVAT制度の導入（2019）、アジアにおける電子商取引への課税（2015年～）、米国セールスアンドユースタックスの輸入課税（2018年6月～）など、全世界規模で洗練されたVAT制度が次々と導入され課税の空白が埋まりつつある。
- **適正課税**：国際的な情報交換制度の構築

中小企業向け海外間接税対策

- 走りながら考える、発生したら納付する（納税があるから事業をしない、海外進出しない、は間違い）
- 日本の消費税の感覚で取り組まない（別の税金と割り切る）
- 自社内でやろうとしない（言語の壁、制度の壁、調査の壁は高い）。必要に応じ税務の専門家に相談する



完璧は目指さず、効率的に管理すること。

お問い合わせ

運営受託：デロイト トーマツ税理士法人

email : info@i-tax-seminar.go.jp

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての2021年10月時点における一般的な解釈について述べたものです。経済産業省及びデロイト トウシュ トーマツ リミテッド、そのメンバーファームまたはこれらの関係法人（デロイト トーマツ税理士法人を含むがこれに限らない、以下「デロイトネットワーク」と総称します）は、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う際は、必ず資格のある専門家の適切なアドバイスをもとにご判断ください。

また本資料中および講演中の発言における、意見にわたる部分は講演者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。経済産業省及びデロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

無断転載を禁じます。

本テキストをコピー等で複製することは、社内用、社外用を問わず、執筆者の承諾なしには出来ません。

デロイト トーマツ グループは、日本におけるデロイト アジア パシフィック リミテッドおよびデロイト ネットワークのメンバーであるデロイト トーマツ 合同会社ならびにそのグループ法人（有限責任監査法人 トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング 合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャル アドバイザリー 合同会社、デロイト トーマツ 税理士 法人、DT 弁護士 法人およびデロイト トーマツ コーポレート ソリューション 合同会社を含む）の総称です。デロイト トーマツ グループは、日本で最大級のビジネス プロフェッショナル グループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスク アドバイザリー、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリー、税務、法務等を提供しています。また、国内約30都市以上に1万名を超える専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト (www.deloitte.com/jp) をご覧ください。

Deloitte（デロイト）とは、デロイト トウシュート マツ リミテッド（“DTTL”）、そのグローバル ネットワーク 組織を構成するメンバー ファームおよびそれらの関係法人（総称して“デロイト ネットワーク”）のひとつまたは複数を指します。DTTL（または“Deloitte Global”）ならびに各メンバー ファームおよび関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体であり、第三者に関して相互に義務を課しまたは拘束させることはありません。DTTL および DTTL の各メンバー ファームならびに関係法人は、自らの作為および不作為についてのみ責任を負い、互いに他のファームまたは関係法人の作為および不作為について責任を負うものではありません。DTTL はクライアントへのサービス提供を行いません。詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

デロイト アジア パシフィック リミテッドはDTTLのメンバーファームであり、保証有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィック における100を超える都市（オークランド、バンコク、北京、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、大阪、ソウル、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む）にてサービスを提供しています。

Deloitte（デロイト）は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリー、リスク アドバイザリー、税務およびこれらに関連するプロフェッショナル サービスの分野で世界最大級の規模を有し、150を超える国・地域にわたるメンバーファームや関係法人のグローバル ネットワーク（総称して“デロイト ネットワーク”）を通じ Fortune Global 500® の8割の企業に対してサービスを提供しています。“Making an impact that matters”を自らの使命とするデロイトの約312,000名の専門家については、(www.deloitte.com) をご覧ください。



IS 669126 / ISO 27001