

ドイツ・会計税務ニュースレター

第 6 回 EU 付加価値税 (VAT) の概要

2022 年 12 月

はじめに

EU 内での共通税目である付加価値税は、売上高を課税ベースとすることもあり、加盟各国の税収に占める割合が高い税目の一つです。また、課税・不課税の判定、課税が生じるタイミング、クロスボーダー取引の際にどの国で課税をすべきか等、考慮すべき項目が多いことから、税務調査の際にも議論が生じやすい税目と言えます。事業者はサプライチェーンの構築に際し、こうした事項や関連する IT システムも考慮に入れながら、自社にとって最適な取引形態を検討する必要があります。

Contents

- ・ EU 付加価値税の概要
- ・ 課税対象取引
- ・ 課税時点と債務発生タイミング
- ・ 課税地の判定
- ・ インボイスの記載要件
- ・ リバースチャージ

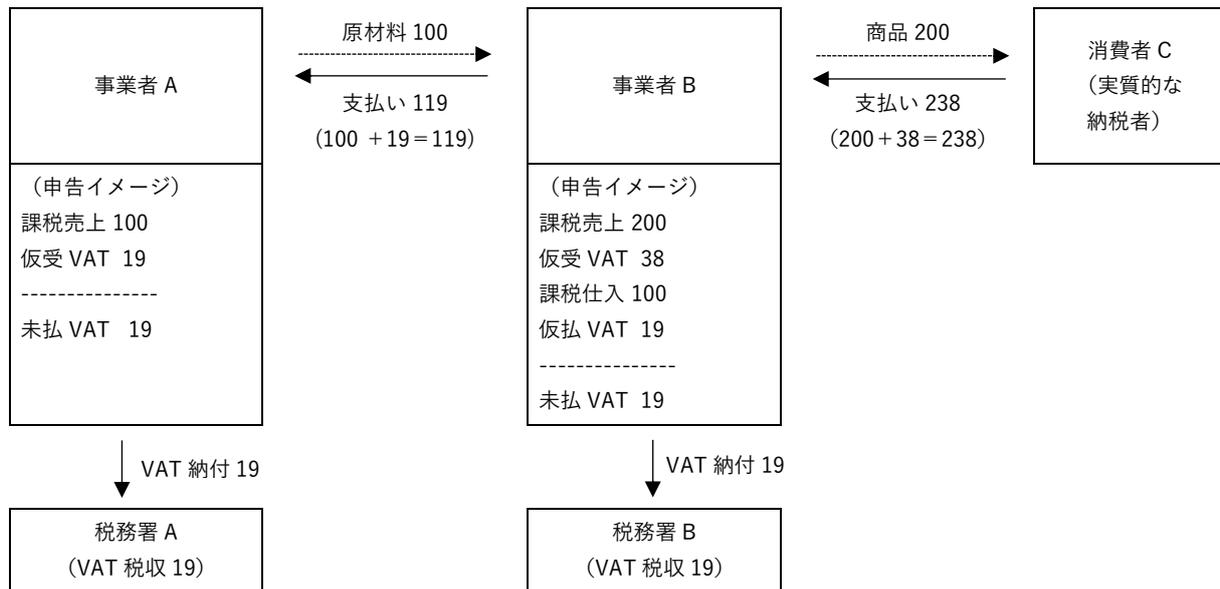
EU 付加価値税の概要

① 基本的な仕組み

EU の付加価値税（英：Value Added Tax、VAT）は、EU 域内で消費するために行われる、財貨（商品）の販売とサービス（役務）の提供に対して課されます。EU の付加価値税指令で基本的な枠組みを決定し、加盟国は当該指令の枠内で、自国の財政事情や社会保障制度、総合的な税制システム等を鑑みて国内法を制定するという仕組みがとられています。例えば標準税率は付加価値税指令では 15%以上（上限なし）と定められており、現在は標準税率が最も低い国がルクセンブルク（17%）、最も高い国がハンガリー（27%）となっています。

日本の消費税は EU の付加価値税をモデルに考案されたと言われており、両者の仕組みには共通点が多くあります。すなわち、付加価値税においても消費税においても、課税事業者が顧客から受領した税額（アウトプット VAT）から、その前段階で事業目的の購入により他の課税事業者を支払った税額（インプット VAT）を控除した残額を納付する「前段階税控除」の仕組みが取られています。また、これも日本の消費税と同様、付加価値税も最終的には消費者がその税額を負担する間接税です。

(例) 事業者 A から、事業者 B が税抜 100 の原材料を仕入れ、加工後に 200 で消費者 C に販売する場合 (税率 19%を想定)



② 課税標準と税率

原則として、財貨又はサービスの対価（付加価値税を除く租税公課、手数料、梱包運賃、保険料等を含む）が付加価値税の課税標準となります。

税率については前述のとおり、EU 加盟国は 15%を下限として付加価値税の標準税率を設定することが義務付けられています。なお、収入の多寡に応じて累進税率が適用される個人所得税とは異なり、同額の品目を購入する限り同額の税額を収める付加価値税には逆累進性があると言われています。この逆累進性を緩和するという意図から、加盟国は、特定の品目について5%を下限として1ないし2種類の軽減税率を設定することも認められています。

ドイツでは標準税率 19%、軽減税率 7%となっており、軽減税率の適用対象は、主に①基礎食料品、②書籍・出版物類、③その他の社会政策上優遇されるべきモノとサービスが該当します。また、一部の加盟国では一定の財貨・サービスの提供に対してゼロレートを適用することが認められています。

③ 課税事業者

課税事業者は、独立して経済活動を行うものであり、その活動を行う場所、活動の目的、結果を問わないものとされています。法人所得税における事業者の概念よりも広く、付加価値税法上の課税事業者には、生産、商取引、鉱業、農業、専門的な業務を行う個人、事業者すべてが含まれます。

付加価値税の申告、納付、還付を行う必要がある事業者は、該当国の税務署に課税事業者としての届出を行い、VAT-ID 番号を取得する必要があります。

なお、付加価値税の課税事業者は、EU 域内の企業に限られません。日本の企業が EU において商取引を行う場合、EU 内に PE を有さない場合でも、原則として EU 内での付加価値税納付義務を負うことになります。

ただし、自社の拠点を有さない複数の加盟国で課税事業者としての登録を行うのは煩雑な事務手続を要するため、これを軽減するための簡素化規程もあります。例えば、個人に対する物品およびサービスの供給に際し、異なる加盟国での付加価値税債務を 1 つの加盟国で申告・納付することを可能とする、ワンストップショップ制度があります。また、ドイツ国外の事業者から国内の事業者への物品またはサービスの提供については、付加価値税の納付義務を役務の受領者に転嫁することが可能です（リバースチャージ、後述）。

④ 小規模事業者の特例措置

各加盟国は、売上が一定金額に満たない事業者を小規模事業者として、当該事業者の取引を課税対象外とすることができます。ドイツでは前年の課税売上が 22,000 ユーロ以下、かつ当年の課税売上が 50,000 ユーロ以下と見込まれる場合には、小規模事業者として付加価値税の申告免除を申請することができます。

ただし、この小規模事業者の特例措置が適用されるのは、あくまで EU 所在の事業者に限られます。日本企業を含む海外企業が EU 域内でビジネスを行う場合は、この小規模事業者の特例措置は適用できません。

⑤ 申告方法及び期限

付加価値税の課税期間は暦年です。仮申告及び年度申告共に電子申告が義務化されています。

a. 仮申告

前年の付加価値税納付額により、仮申告（予定納付）義務が決まります。

前年の付加価値税納付額	仮申告義務
7,500 ユーロ超	月次
1,000 ユーロ超 7,500 ユーロ以下	四半期ごと
1,000 ユーロ以下	義務なし

なお、新たに事業を開始した場合、設立後 2 課税期間は、原則として月次の仮申告が義務付けられます。ただし、コロナ関連支援税法により、課税年度 2021 年～2026 年については例外として、設立年度は当年度の予想付加価値税額、設立翌年度は前年度の納付付加価値税額をベースに、仮申告義務を判断することができます。

仮申告及び予定納付の期限は対象月（四半期末）の翌月 10 日ですが、申告により予定納付の期限を 1 か月延長することが可能です。月次の仮申告義務がある場合、予定納付の期限延長のためには、前年度の付加価値税納付額の 11 分の 1 を、当年の 2 月 10 日までに予納することが必要です。この予納金は、同年 12 月の仮申告の際に相殺されます。

b. 年度申告

付加価値税の年度申告書の提出期限は、原則として翌年 7 月末です。申告書が税理士等の専門家により作成された場合、その期限は自動的に翌々年の 2 月末まで延長されます。ただし、これもコロナ関連支援税法の一貫として、課税期間 2021 年～2025 年の年度付加価値税申告については、次の通り申告期限が延長されています。

課税年度	事業者自ら申告書を作成した場合の申告期限	税理士が申告書を作成した場合の申告期限
2021 年	2022 年 10 月 31 日	2023 年 8 月 31 日
2022 年	2023 年 10 月 2 日	2024 年 7 月 31 日
2023 年	2024 年 9 月 2 日	2025 年 6 月 2 日
2024 年	2025 年 7 月 31 日	2026 年 4 月 30 日
2025 年	2026 年 7 月 31 日	2027 年 3 月 1 日

付加価値税には申告納税方式が採用されているため、税務当局は法人税の様に査定書を発行しません。付加価値税の納付は、申告書提出後 1 か月以内に行う必要があります。

課税対象取引

ドイツ付加価値税法では、課税対象取引は以下のように規定されています。

1. 事業者が事業の枠内で、国内で有償で行う財貨の引き渡し及び役務の提供
2. 国内への財貨の輸入（輸入付加価値税）
3. 国内における有償での EU 内取得 （ドイツ付加価値税法第 1 条より）

すなわち、事業の枠内で有償で行う国内取引が対象であり、事業者以外の取引や無償取引は対象となりません。また、輸入や EU 内での取引には、別途の取扱いが定められています。具体的には、付加価値税法上、売上取引は下記のように分類することができます。

<ドイツ付加価値税法上の取引分類>

区分		内容
課税取引	課税売上	<ul style="list-style-type: none"> 標準税率 19% 軽減税率 7%
	非課税（免税）売上	<ul style="list-style-type: none"> 輸出（※1） EU 域内取得（※2） 金融業、証券業、保険業の売上のうち多くの部分 土地、不動産の賃貸 医療、介護、福祉、学校教育関連の活動 そのほか、社会的政策から免税とされているもの
不課税取引		<ul style="list-style-type: none"> 個人による事業目的以外の販売 寄付等の対価を得ない取引 事業譲渡による資産の移転

※ 1：ここでは、EU 域内から EU 域外第三国への販売を指します。

※ 2：EU 加盟国内の事業者間で生じる、以下の全ての要件が満たされる取引を指します。

- 有形動産の取得
- 対象資産が EU 加盟国から別の加盟国に物理的に移動すること
- サプライヤーが取得者自身、またはこれらから委任を受けた者が輸送を行うこと

この場合、サプライヤー側では EU 内引き渡しとして免税となる一方、買い手の事業者側では、EU 域内取得として付加価値税申告を行う必要があります。ただし、課税 VAT（加算）と前段階控除（減算）を同額で計算するため、付加価値税の納付は必要なく、結果として免税取引となります。

課税時点と債務発生タイミング

付加価値税の課税及び債務の発生タイミングは以下のように規定されています。

取引種別	課税及び債務発生タイミング
財貨の供給	<ul style="list-style-type: none"> ・財貨が輸送される場合：当該輸送の開始時 ・財貨が輸送されない場合：所有権の移転時 <p>すなわち、代価の支払の有無は付加価値税の課税に影響しません。もし申告後に債権回収に問題が生じた場合、その時点で付加価値税額を修正することになります。</p>
サービスの供給	原則としてサービスの提供時。一定のサブスクリプションモデルの場合、各支払の時点で付加価値税債務が発生します。
前受金の收受がある場合	上記の例外として、課税事業者が役務提供前に顧客から支払いを受けた場合、当該前受金の受領時で納付義務が発生します。一方で顧客側の事業者は、要件を満たしたインボイスを受領していれば、前払金を支払った時点で前段階付加価値税の控除が可能です。
EU 域内取得	ドイツ国内で財貨が取得された時点が課税イベントの発生のタイミングですが、付加価値税債務の発生は、適格請求書の発行時となります。もし役務提供者が適時に請求書を発行しなかった場合、課税イベント発生月の翌月に付加価値税債務が発生します。
財貨の輸入	財貨が到着した EU 加盟国で通関された時点で、税関当局によって輸入付加価値税が課税されます。輸入付加価値税は付加価値税申告時に控除対象に含めるか、またはドイツ連邦税務局への付加価値税還付申請により還付を受けられる場合があります。

課税地の判定

前述のとおり、EU 付加価値税は欧州共通の税目ではありますが、加盟国ごとに税率や細かなルールが異なるため、課税地の判定、すなわちクロスボーダーの取引においてどの国で課税がなされるか、どの国の税率やルールを適用するかは重要なテーマとなります。この点、基本的には、サービスや商品が提供された場所を課税地と考えます。より具体的には、財貨（モノ）の供給及び輸入、サービスの提供といった区分に応じて、下記のように判定します。ただし、課税地については非常に多くの例外事項がありますので、専門家の助言を得ながら、個々の商流ごとに慎重に判断する必要があります。

<付加価値税における課税地（原則）>

区分		課税地
財貨の供給	財貨が輸送される場合	輸送が開始された時点の財貨の所在地 ※ B2C の場合は、輸送の終着地
	財貨が輸送されない場合	所有権の移転時に財貨が存在する場所
	組立・据付を伴う場合	組立・据付が行われた場所
財貨の輸入		財貨がEU域内に搬入された際に当該財貨が存在していた（通関を受けた）場所
サービスの供給 （右記のほか、多数例外あり）	事業者から事業者へのサービス供給（B2B）	顧客の所在地 ※ 不動産に関連するサービス（建築家による設計・企画、不動産鑑定士のサービス、不動産業者の仲介等）については、当該不動産の所在地が課税地
	事業者から消費者へのサービス供給（B2C）	供給者の所在地 ※ 放送及び電子サービスについては、顧客の所在地国が課税地

インボイスの記載要件

付加価値税が前段階税控除制度によっていることから、事業者がインプット VAT を負担したことの証跡となる、サプライヤーからの請求書は非常に重要な意味を持ちます。逆に言うと、記載要件を満たした適格な請求書を受領していない場合、税務調査で指摘され、前段階税控除が認められない可能性が高まります。請求書は付加価値税申告時には提出しませんが、税務調査の際には他の説明資料とともに適時に提示できるように整理しておく必要があります。なお、請求書は 10 年間の保存が必要です。

請求書の記載要件は厳格に規定されており、ドイツが課税地となる場合には、少なくとも下記項目は記載が必要となります。

- (a) 請求書発行事業者の名称、住所
- (b) 請求書受取人の名称、住所
- (c) 請求書発行事業者の VAT-ID 番号
- (d) 請求書発行日付
- (e) 請求書発行番号（連番）
- (f) 財貨・サービスの内容とその量
- (g) 請求書発行日付と異なる場合、財貨の納品日付またはサービス提供日付
- (h) 適用税率・課税区分ごとの付加価値税抜のネット金額
- (i) 適用税率及び適用税率毎の税額
- (j) 課税免除の場合その旨の記載と根拠条文番号

これらの項目について、自社発行の請求書、及び取引先から受領した請求書の双方について、記載要件を満たしているかを確認する内部統制を構築することが必要となります。

なお、実務上の負担にも配慮し、ドイツでは付加価値税込みグロス額が 250 ユーロ以下の請求書の場合、上記 (a)、(d)、(f)、(h)、(j) の記載のみでも可とされています。

リバースチャージ

付加価値税において、納税義務を負うのは原則として売上を計上した事業者となりますが、事業者間の特定の取引については、納税義務をその顧客に転嫁すること（リバースチャージ）が可能です。リバースチャージを適用する場合、売り手はリバースチャージが適用される旨、及びその根拠条文、買い手の VAT-ID 番号を記載したインボイスを発行し、付加価値税抜きのネット額を買い手に請求します。一方で買い手は、当該取引にかかる付加価値税を前段階控除（減算）として申告します。結果的に、両事業者間では VAT 相当額のキャッシュアウトは発生しないことになります。リバースチャージの適用範囲は国により相違がありますが、ドイツにおいては次のとおりです。

<ドイツにおけるリバースチャージの適用範囲>

- ・ 外国事業者からの財貨の提供や据付
- ・ 外国事業者からの役務提供
- ・ 不動産の売買
- ・ 下請業者による建設役務（ドイツにある不動産に係る建設、修繕、メンテナンス、撤去等）
- ・ ガス、電力の供給引渡し
- ・ 5,000 ユーロを超える携帯電子機器、タブレット PC、コンポーネント等の引き渡し
- ・ 特定財貨（金属・ガラス等の廃棄物、特定の金属）の引き渡し

以上

お問い合わせ先

Grant Thornton AG（グラントソントン・ドイツ）では、ドイツに進出する日系企業のために、デュッセルドルフ・オフィスにジャパンデスクを設けております。監査・保証業務、移転価格、グローバルタックスマネジメントを含む税制サポート、内部統制、事業戦略コンサルティングなど、貴社のドイツへの進出の程度や事業規模に応じたサービスのご提供が可能です。

ドイツでのビジネスサポートをお探しの日系企業様がありましたら、是非グラントソントン・ドイツ ジャパンデスクにご相談ください。

担当者



井上 広志 Hiroshi Inoue

Grant Thornton AG | Head of Japan Desk | Partner

公認会計士（日本）

E hiroshi.inoue@de.gt.com

W grantthornton.de

Disclaimer

本文書の正確性、適切性には慎重を期しておりますが、いかなる保証も与えるものではありません。本文書は情報提供のみを目的として作成されています。本文書で提供している情報は、利用者の判断・責任においてご使用ください。本文書は専門的、技術的、法律的なアドバイスを提供するものではありません。本文書で提供した内容に関連して、利用者が不利益等を被る事態が生じたとしても、グラントソントン及びグラントソントン加盟事務所は一切の責任を負いかねますので、ご了承下さい。