

海外情報

EU 税制と税務行政協力の概要

国税庁国際業務課（長期出張者）

林 口 侑 生

◆SUMMARY◆

国税庁においては、我が国企業の海外進出の増加及び国際化の進展に適切に対処するため、職員を長期に海外に派遣し、情報収集等を行っている。

本稿は、ボン（ドイツ連邦共和国）に派遣されている職員が、EU 税制の全体像を整理し、間接税（付加価値税）、直接税、税務行政協力の各分野の制度の意義と主要な規定を取り上げて概説したものである。

なお、本稿の内容は、原則として 2025 年（令和 7 年）1 月時点において執筆者が入手できた資料を基にしている。

（令和 7 年 6 月 23 日税務大学校ホームページ掲載）

（税大ジャーナル編集部）

本内容については、全て執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

目 次

| | |
|---------------------------|-----|
| I はじめに | 316 |
| II EU の概要 | 317 |
| 1 EU の成立の背景と単一市場の形成 | 317 |
| 2 加盟国 | 318 |
| 3 機関概要 | 318 |
| 4 EU の主要機関 | 318 |
| 5 EU の立法過程 | 320 |
| 6 EU の税務執行体制 | 321 |
| 7 EU 税制の基本構造 | 323 |
| III EU 付加価値税制度の概要 | 324 |
| 1 EU 付加価値税の特徴 | 324 |
| 2 EU 付加価値税共通指令の主な規定 | 324 |
| 3 ワンストップショップ制度 | 328 |
| 4 デジタル時代の付加価値税 | 329 |
| IV 直接税の分野に関する規定 | 329 |
| 1 多国籍企業による租税回避対策 | 330 |
| 2 EU 税務紛争解決の枠組み | 332 |
| V 税務行政協力の分野に関する規定 | 334 |
| 1 課税における税務当局間の行政協力 | 334 |
| 2 決済サービス事業者の報告義務 | 339 |
| 3 租税債権の徴収共助 | 340 |
| VI その他の EU 税制の規定 | 341 |
| 1 直接税の分野に関する規定 | 341 |
| 2 間接税の分野に関する規定 | 341 |
| 3 税務行政協力の分野に関する規定 | 342 |
| VII おわりに | 342 |

I はじめに

欧州連合（European Union : EU）は、独特な経済的及び政治的協力関係を持つ民主主義国家の集まりであり、令和 7 年（2025 年）1 月現在 27 か国が加盟している。EU 加盟国は、全てが主権国家であるものの、その主権の一部を他の機構に移譲するという、世界でも他に類を見ない仕組みに基づく共同体である⁽¹⁾。

⁽¹⁾ 駐日欧州連合代表部 https://www.eeas.europa.eu/japan/eutoha_ja?s=169（令和 7 年 1 月 31 日最終閲覧）。

EU 域内では単一市場が形成され、加盟国間の経済的協力と市場統合を促進するとともに、安定した財政基盤を確保することを目的として、加盟国に共通して適用される税に関する政策や規制の枠組みを定めている。本稿では、EU における税制と加盟国間の税務行政協力に関する概要について、関係法令、参考文献、欧州委員会ウェブサイト等から入手した情報を基に、本稿執筆時点（令和 7 年 1 月）の状況として整理した。

なお、個別事例における法令の具体的な適用関係については必ず現地法令等を確認されたい。また、文中の意見及びコメントは、全て筆者の個人的な見解である。

II EU の概要

1 EU の成立の背景と単一市場の形成

欧州は何世紀もの間、幾度となく戦争の悲劇に見舞われ、その繰り返しに終止符を打とうと、当時、あらゆる軍事力の基礎とされていた石炭、鉄鋼といった資源を共同で管理する超国家的な機構の創設が提唱され、1952 年、フランス、西ドイツ（当時）、ベルギー、イタリア、ルクセンブルク及びオランダの 6 か国によって、欧州石炭鉄鋼共同体（European Coal and Steel Community : ECSC）が発足した。

その後、政治的・経済的な欧州統合の意義が徐々に認識され始め、1967 年に、欧州諸共同体（European Communities : EC）によって多国間共同体が統合運営され、1993 年に 3 つの主要政策分野（①欧州共同体の柱、②共通外交・安全保障政策の柱、③司法・内務協力の柱：3 本柱構造）から構成される EU が発足した。以降、機構改革を経て、国際法人格が付与された現在の「欧州連合（EU）」に至っている^②。

EU 加盟国間では、シェンゲン協定^③によって人、物、サービス及び資本がそれぞれの国内と同様に、国境に妨げられることなく自由な移動が可能であり、また、現在では 20 か国で使用される通貨「ユーロ」が 2002 年から流通し、欧州経済圏では自由な移動と統一通貨による単一市場が形成された。

| 署名 発効 条約 | 1951 1952 パリ | 1954 1955 パリ協定 | 1957 1958 ローマ | 1965 1967 統合 | 1986 1987 単一欧州議定書 | 1992 1993 マーストリヒト | 1997 1999 アムステルダム | 2001 2003 ニース | 2007 2009 リスボン | |
|----------------|--------------------|----------------------|---------------------|--------------------|-------------------------|-------------------------|-------------------------|---------------------|---|--------------|
| | | | | 欧州諸共同体 (EC) | | 欧州連合 (EU) 3本柱構造 | | | | |
| | | | | 欧州原子力共同体(Euratom) | | → I | 2002年に失効・共同体消滅 | | ← I ← ← ← II | 欧州連合 (EU) |
| | | | | 欧州石炭鉄鋼共同体 (ECSC) | | | | | | |
| | | | | 欧州経済共同体 (EEC) | | → III | 欧州共同体 (EC) | | | |
| | | | | | | | 司法・内務 協力 | 警察・刑事司法協力 | | |
| | | | | | 欧州政治協力 | 共通外交・安全保障政策 | | | | |
| | | | | 西欧同盟 | | | | (2010年に条約の効力停止) | | |

② 欧州原子力共同体（Euratom）については、EU とは別の法人格として存続している。

③ 1985 年 6 月 14 日に、ルクセンブルク・シェンゲンにて署名された協定で（発効は、1995 年 3 月 26 日）、2025 年 1 月現在 EU 加盟国 27 か国中、アイルランドとキプロスを除く 25 か国と、非加盟国の 4 か国（アイスランド、リヒテンシュタイン、ノルウェー、スイス）の計 29 か国が協定域内での国境検査の廃止に合意している。

2 加盟国

2025 年 1 月現在、EU の加盟国は 27 か国である。

| 加盟年 | 国名 |
|------|---|
| 1952 | ベルギー、フランス、ドイツ、イタリア、ルクセンブルク、オランダ |
| 1973 | デンマーク、アイルランド、英国 (2020 年脱退) |
| 1981 | ギリシャ |
| 1986 | ポルトガル、スペイン |
| 1995 | オーストリア、フィンランド、スウェーデン |
| 2004 | キプロス、チェコ、エストニア、ハンガリー、ラトビア、リトアニア、マルタ、ポーランド、スロバキア、スロベニア |
| 2007 | ブルガリア、ルーマニア |
| 2013 | クロアチア |



出典：駐日欧州連合代表部「EU MAG」

3 機関概要⁽⁴⁾

| | |
|--------------------|---|
| 総面積 | 412 万平方キロメートル（日本の約 11 倍） |
| 総人口（2023 年） | 4 億 4,838 万人（日本の約 3.6 倍） |
| GDP（2023 年） | 18 兆 3,511 億ドル |
| 一人当たり GDP（2022 年） | 37,433 ドル |
| 実質 GDP 成長率（2023 年） | 0.5% |
| 貿易総額（2022 年） | 輸出：2 兆 5,721 億ユーロ（EU 域外） 輸入：3 兆 67 億ユーロ（EU 域外） |
| 通貨 | ユーロ（1999 年導入、2002 年流通開始、現在 20 か国が使用。） |
| 為替レート | 1 ユーロ＝154.32 円（2023 年 2 月 14 日～2024 年 2 月 14 日の平均。） |

4 EU の主要機関

(1) 欧州理事会（The European Council）⁽⁵⁾

欧州理事会は、EU 加盟国の首脳、欧州理事会議長（いわゆる EU 大統領）、欧州委員会委員長から構成される政治レベルの最高協議機関であり、「EU 首脳会議」とも呼ばれる。立法機関ではなく、EU 全体の一般的政治方針や政策の優先課題について協議する。

⁽⁴⁾ 外務省「欧州連合（EU）概況」<https://www.mofa.go.jp/mofaj/area/eu/data.html>（令和 7 年 1 月 31 日最終閲覧）。

⁽⁵⁾ 欧州連合の機能に関する条約（Treaty on the Functioning of the European Union）第 15 条。

欧州理事会の会合は原則として年4回開催され、合意形成に基づく意思決定がなされる。協議された内容は「結論 (Conclusion)」として発表され、EU の政策方針に影響を与える。

(2) EU 理事会 (The Council of the European Union) ⁽⁶⁾

EU 理事会は、加盟国の閣僚級代表から構成され、EU 法の採択、EU 予算の承認、加盟国の政策調整などを行う。10 の各政策分野 (①総務、②外務、③経済・財務、④農業・漁業、⑤司法・内務、⑥雇用・社会政策・保健・消費者保護、⑦競争 (産業、観光、科学研究など)、⑧運輸・通信・エネルギー、⑨環境、⑩教育・青年・文化) で会合が開かれ、分野に応じた加盟国の担当閣僚と欧州委員会の担当委員が参加する。税制分野に関する政策については経済・財務理事会 (Economic and Financial Affairs Council configuration : ECOFIN) において審議される。

EU 理事会での議決は、案件に応じて「全会一致」、「特定多数決」、「単純多数決」のいずれかの方法で行われる。基本条約の制定、新加盟国の承認、税制関連案件といった重要事項の決定については全会一致が適用される。その他の案件については特定多数決方式が適用され、27 の加盟国の 55% 以上 (少なくとも 15 か国) の賛成かつ各加盟国の人口を反映した持ち票による 65% 以上の賛成によって可決される。

(3) 欧州議会 (The European Parliament) ⁽⁷⁾

欧州議会は、EU 市民による直接選挙で選出される議員 (2024 年現在定数 720) で構成され、EU 理事会と共同で立法権を有する。主な権限として、EU 法案・予算案の審議・議決権、条約締結の同意権、欧州委員会委員長・委員の承認権などがある。

欧州議会議員の任期は 5 年で、各加盟国を選挙区とする比例代表制による選挙で選出され、加盟国別の議席数は、原則として加盟国の人口に応じて配分される (最大 96 議席、最小 6 議席)。

【欧州議会の議席数 (2024 年 6 月) ⁽⁸⁾】

| | |
|---------|--|
| 90 議席～ | ドイツ (96) |
| 70 議席～ | フランス (81)、イタリア (76) |
| 50 議席～ | スペイン (61)、ポーランド (53) |
| 30 議席～ | ルーマニア (33)、オランダ (31) |
| 20 議席～ | ベルギー (22)、チェコ (21)、ギリシャ (21)、ハンガリー (21)、ポルトガル (21)、スウェーデン (21)、オーストリア (20) |
| 10 議席～ | ブルガリア (17)、デンマーク (15)、フィンランド (15)、スロバキア (15)、アイルランド (14)、クロアチア (12)、リトアニア (11) |
| 10 議席未満 | ラトビア (9)、スロベニア (9)、エストニア (7)、キプロス (6)、マルタ (6)、ルクセンブルク (6) |

⁽⁶⁾ 欧州連合の機能に関する条約第 16 条。

⁽⁷⁾ 欧州連合の機能に関する条約第 14 条。

⁽⁸⁾ Giulio Sabbati and Kristina Grosek. (2024). “2024 European elections: National rules” European Parliamentary Research Service, p.1.

(4) 欧州委員会 (The European Commission) ⁽⁹⁾

欧州委員会は、EU の行政執行機関であり、主な機能として①EU 法案の策定・提出、②EU 政策の遂行やEU 予算の執行、③EU 法の順守状況の監視と必要に応じた司法提訴などがある。各加盟国から 1 人ずつ合計 27 人の委員（任期は 5 年）で構成され、この 27 人の合議体を指す場合（狭義の欧州委員会）と、委員の活動を支える約 32,000 人の職員を含む機関全体を指す場合（広義の欧州委員会）がある。

欧州委員会での法案や政策の策定は、加盟国間の調整を行いつつ EU 全体の利益を優先して進められる。欧州委員会には各国政府の省庁に相当する総局 (Directorate-General) が設置され、分野別の行政事務を執行し、所掌事項に関する法案の整備を行う。税制に関する事項は、「課税・関税総局 (Directorate-General for Taxation and Customs Union)」が所掌する。

(5) EU 司法裁判所 (The Court of Justice of the European Union) ⁽¹⁰⁾

EU 司法裁判所は、加盟国及び EU 機関が EU 法を順守し、EU 法が適切に解釈・適用されることを目的とした司法機関で、欧州司法裁判所 (European Court of Justice : ECJ) と一般裁判所 (General Court) の 2 つの裁判所から構成され、ルクセンブルクに所在する。

欧州司法裁判所は EU の最高司法機関で、各加盟国から 1 名の判事と 11 人の法務官 (Advocate General) ⁽¹¹⁾から構成される。一般裁判所の判決に上訴された訴訟や特定の無効確認訴訟を扱うほか、加盟国裁判所において EU 法の解釈が争点となった場合に、統一的な判断として先決裁定 (Preliminary ruling) ⁽¹²⁾を下す。一般裁判所は、各加盟国から 2 名の判事で構成され、EU 法について市民・企業から EU 諸機関に対して提訴された事件などを審理する。

5 EU の立法過程

(1) EU の法体系

EU は、欧州連合条約をはじめとする基本条約によって設立・運営される機関であり、加盟国が主権の一部を EU に移譲し、移譲された主権に関する政策分野については EU が加盟国に代わって権限を行使する。

EU 法は、一次法 (Primary Legislation)、二次法 (Secondary Legislation) に分類される。一次法とは、EU の基本条約⁽¹³⁾を指し、加盟国政府による交渉で内容が合意され、各加盟国に対して法的拘束力を有する。二次法は、EU の市民・企業に影響を与え、一次法を根拠にして制定される。二次法には適用範囲と法的拘束力の強弱が異なる①規則 (Regulation)、②指令 (Directive)、③決定 (Decision)、④勧告・意見 (Recommendation/ Opinion) が存在する。

⁽⁹⁾ 欧州連合の機能に関する条約第 17 条。

⁽¹⁰⁾ 欧州連合の機能に関する条約第 19 条。

⁽¹¹⁾ 裁判所の係属事件について公平で独立した立場から意見を述べることで判事を補佐する。ただし、意見は法的拘束力を有しない。

⁽¹²⁾ 付加価値税共通制度などの特定の 6 分野に関する先決裁定は、一般裁判所によって下される。

⁽¹³⁾ 現在効力がある基本条約は、①欧州連合条約 (Treaty on European Union)、②欧州連合の機能に関する条約 (Treaty on the Functioning of the European Union)、③欧州原子力共同体設立条約 (Treaty establishing the European Atomic Energy Community)、④欧州連合基本権憲章 (Charter of Fundamental Rights of the European Union) の 4 条約。<https://eur-lex.europa.eu/collection/eu-law/treaties/treaties-force.html> (令和 7 年 1 月 31 日最終閲覧)。

| | |
|--|---|
| ①規則 (Regulation) | 全ての加盟国に対して、国内法への適用なしに直接拘束力を有する。 |
| ②指令 (Directive) | 加盟国に対して直接的な拘束力を及ぼすものの、その具体的な形式及び手法は各加盟国が裁量を有している。適用にあたっては各加盟国内での実施手続（国内法の制定等）が必要となる。 |
| ③決定 (Decision) | 特定された対象にのみ拘束力を持ち、一般を対象には適用されない。 |
| ④勧告・意見 (Recommendation/ Opinion) | 勧告は、加盟国の政府や企業、個人などに一定の行為や措置を取ることを期待する旨を表明するもので、意見は、特定のテーマについて、EU の機関が意思を表明するものである。勧告・意見ともに法的拘束力を有しない。 |

(2) EU 法の立法手続

EU 法の立法手続には、通常立法手続 (Ordinary legislative procedure) と特別立法手続 (Special legislative procedure) の 2 種類の立法手続が存在する⁽¹⁴⁾。通常立法手続は、欧州委員会が提出した法案を EU 理事会と欧州議会が共同で採択する手続であり、両者が最終的な表現の合意に達した場合に採択される。特別立法手続は、EU 理事会が単独で採択する手続で、欧州議会は同意手続 (Consent) 又は諮問手続 (Consultation) による限定的な役割を果たす。

税制に関する法案は、特別立法手続が採用され、欧州議会の諮問手続を経て、EU 理事会での全会一致により採択される⁽¹⁵⁾。2019 年 1 月、税制に関する法案について、EU 理事会の全会一致によって採択する特別立法手続から、通常立法手続へ段階的に移行すべきとする提案が欧州委員会から発表された。この方式へ移行した場合、税制に関する法案は、EU 理事会と欧州議会が共同で採択し、EU 理事会では「4(2)」で述べた特定多数決方式が適用されることとなる。

この提案の目的は、直接選挙によって選出された議員で構成される欧州議会が法案を採択することで、より民主的な意思決定を図るとともに、EU 理事会での全会一致要件が障害となり、加盟国間で意見が対立する法案の採択が進まないという問題を是正することにある⁽¹⁶⁾。

6 EU の税務執行体制

EU は、課税や徴収などの権限を有しておらず、原則として各加盟国の税務当局によって執行されている。ただし、付加価値税詐欺⁽¹⁷⁾などの国境を越えた租税犯罪やマネーロンダリング対策の分野においては、EU の専門機関が捜査や支援などに関与している。

(1) 欧州検察庁⁽¹⁸⁾ (European Public Prosecutor's Office : EPPO)

欧州検察庁は、EU の財政的利益を害する犯罪行為に対処するため 2017 年 10 月に設置が採択され、2021 年 6 月より活動を開始した。EU の財政的利益とは、EU の運営や共通政策の実

⁽¹⁴⁾ 欧州連合の機能に関する条約第 289 条。

⁽¹⁵⁾ 欧州連合の機能に関する条約第 113 条及び第 115 条。

⁽¹⁶⁾ European Commission (2019). "Towards a more efficient and democratic decision making in EU tax policy" European Commission, p.3.

⁽¹⁷⁾ 欧州では、付加価値税に関する不正行為は「VAT fraud (付加価値税詐欺)」の呼称が一般的であるため、本稿では「付加価値税詐欺」の用語を使用する。

⁽¹⁸⁾ Council Regulation (EU) 2017/1939 of 12 October 2017 implementing enhanced cooperation on the establishment of the European Public Prosecutor's Office ('the EPPO').

施のための EU 独自の予算のほか、EU の基本条約に基づいて設立された機関の予算、並びに EU 及び関連機関によって管理・監督される予算の収入、支出及び資産をいう。

各加盟国が有していた捜査・訴追の権限を EU レベルの機関である欧州検察庁に付与することで、EU の財政的利益を害する不正行為に対して、より効果的な訴追が行われる体制が整備された。欧州検察庁が行う捜査は、「PIF 指令 (Directive (EU) 2017/1371) ⁽¹⁹⁾」に規定され、2 か国以上の加盟国が関与し、かつ、損害の総額が 1,000 万ユーロ以上の付加価値税詐欺のほか、マネーロンダリング、汚職、関税詐欺などが対象とされている。

(2) 欧州不正対策局⁽²⁰⁾ (European Anti-Fraud Office : OLAF)

1988 年に欧州委員会の内部に設けられた不正対策調整部門 (Anti-Fraud Coordination Unit : UCLAF) を前身として、1999 年に改組され、欧州不正対策局が設置された。略称の「OLAF」は、フランス語の正式名称 Office Européen de Lutte Anti-Fraude の頭文字からとられたものである。

主な任務として、①関税詐欺や付加価値税詐欺などの EU の財政上の利益を害する不正行為の行政調査、②EU 機関職員による懲戒処分又は刑事犯罪の可能性のある行為の検知、③EU における不正対策制度の整備と関連法令の強化などがある。欧州不正対策局は行政上の調査機関であり、その調査結果から EU 機関又は加盟国の関係当局に対して是正措置を勧告することで、権限を有する機関の対応措置につなげる役割を担っている。

(3) 欧州刑事警察機構⁽²¹⁾ (Europol)

欧州刑事警察機構は 1999 年に設立され、2010 年にリスボン条約により EU の公式機関とされた。加盟国の警察当局等による重大な国際犯罪への対応や相互協力を支援・強化することを目的とする 24 時間 365 日体制で稼働する組織である。

欧州刑事警察機構は、直接の捜査権限を有しておらず、加盟国や第三国から得た犯罪情報の収集、分析及び交換を通じて各加盟国の警察当局・司法機関の支援を任務とする。対象とする犯罪は、付加価値税詐欺やマネーロンダリングなどの経済犯罪のほか、テロリズム、麻薬取引、人身売買、サイバー犯罪など多岐にわたる。

(4) Eurofisc⁽²²⁾

Eurofisc は、EU 加盟国及びノルウェーの税務当局が連携して国境を越えた付加価値税詐欺に対抗することを目的としたネットワークで、2010 年に設立された。各国のリエゾン担当者で構成され、税務情報の交換とデータの分析に基づいて、情報提供の要請、調査、付加価値税番号の登録抹消などの措置が実施される。

Eurofisc の主な権限は、①付加価値税詐欺に関するデータの共同処理と分析、②疑わしい兆

⁽¹⁹⁾ PIF とは、「財政的利益の保護」(Protection des Intérêts Financiers) の略である。Directive (EU) 2017/1371 of the European Parliament and of the Council of 5 July 2017 on the fight against fraud to the Union's financial interests by means of criminal law.

⁽²⁰⁾ Commission Decision 1999/352/EC of 28 April 1999 establishing the European Anti-fraud Office (OLAF).

⁽²¹⁾ Regulation (EU) 2016/794 of the European Parliament and of the Council of 11 May 2016 on the European Union Agency for Law Enforcement Cooperation (Europol).

⁽²²⁾ European Commission “Eurofisc” https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/vat-and-administrative-cooperation/eurofisc_en (令和 7 年 1 月 31 日最終閲覧)。

候が把握された場合のフォローアップ活動の調整、③付加価値税免税輸入に関する税関データの分析、④欧州不正対策局や欧州刑事警察機構との情報交換などが挙げられる。

また、Eurofisc の担当者は、税務当局間の情報交換プラットフォームを活用して犯罪記録や OLAF、Europol が保有する情報と照合し、国境を越える租税犯罪捜査の調整を行っている。

7 EU 税制の基本構造

EU における税制政策は、単一市場の円滑な運営に主眼を置き、各加盟国の税制の相違が国境を越える経済活動の障壁とならないよう、二重課税や市場競争の阻害、他の加盟国で課された租税の還付請求などによって納税者の妨げとならない税制の構築を目的としている。

域内における税制の調和は、主に所得に対して課される税（直接税）よりも、物やサービスに課される付加価値税や、エネルギー、アルコールなどに課される物品税などの間接税に重点的に行われてきた経緯がある。近年では、脱税や租税回避に対処する制度が整備され、透明性と公平性を備えた課税制度による単一市場の実現に取り組んでいる⁽²³⁾。

EU 税制における条約、規則、指令、勧告などの加盟国共通に適用される政策や規制の枠組みは、目的と内容に応じて①直接税、②間接税、③税務行政協力の 3 つの分野に大別される⁽²⁴⁾。

(1) 直接税の分野に関する規定

直接税の分野では、各加盟国がそれぞれの主権に基づいて制定した所得税、法人税などの税目に対して、租税回避や二重課税を防止するための措置などが講じられている。

【直接税に関する主な税制関連規定】

- ・ 租税回避防止指令 (Directive No.2016/1164)
- ・ 税務紛争解決指令 (Directive No.2017/1852)

(2) 間接税の分野に関する規定

付加価値税や物品税などの間接税は、EU 税制の中で最も調和が進んでいる分野である。単一市場の理念に基づく域内市場において、制度の違いによって、ある加盟国が他の加盟国に対して不当な優位性を得ることで経済競争が歪められることがないように、共通の規定に基づいて運用されている。

【間接税に関する主な税制関連規定】

- ・ 付加価値税共通指令 (Directive No.2006/112)
- ・ 物品税一般指令 (Directive No.2020/262)

(3) 税務行政協力の分野に関する規定

加盟国間での税務情報交換や執行支援などを通じて、EU 域内の適正な課税と税務コンプライアンスを確保することを目的としている。

【税務行政協力に関する主な税制関連規定】

- ・ 情報交換協力指令 (Directive No.2011/16)
- ・ 租税徴収共助指令 (Directive No.2010/24)

⁽²³⁾ EUR-Lex “EU tax policy” <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=LEGISSUM:taxation> (令和 7 年 1 月 31 日最終閲覧)。

⁽²⁴⁾ 欧州連合公式ウェブサイトの法令関連公開サービス“EUR-Lex”の“Taxation”における税制関連規定の分類に基づく <https://eur-lex.europa.eu/summary/chapter/21.html> (令和 7 年 1 月 31 日最終閲覧)。

Ⅲ EU 付加価値税制度の概要

1 EU 付加価値税の特徴

単一市場の下で取引の自由化・ボーダーレス化が中心的課題であった EU において、売手から買手に転嫁され、最終消費者が租税を負担する間接税は、域内での取引条件に直接関わることから直接税に優先して調和が図られた。最も主要な間接税である付加価値税は、EU 共通の税制として全ての加盟国に導入が義務付けられ、欧州連合の機能に関する条約第 113 条によって、加盟国間の調和が図られている。

現行の付加価値税共通指令である、2006 年 11 月 28 日に公布された「付加価値税の共通制度に関する理事会指令 2006/112/EC」では、課税対象者、課税取引、課税地、前段階税控除の要件などが規定されている。(以下、Ⅲ章において同改正後指令を指して「指令」という。)。各加盟国は、この指令を立法根拠として自国の付加価値税法を制定し、それぞれの国内法によって付加価値税を徴収する体制を採っている。

付加価値税は、各加盟国における税収に占める割合が高く⁽²⁵⁾、景気が税収に与える影響が少ない安定した財源である反面、事業者の事務負担が大きく、また、国境を越えた取引等による付加価値税特有の還付制度を悪用した詐欺行為が行われやすい税目とされているため、EU のさまざまな機関が対策を実施するほか、コンプライアンス施策が設けられている。

2 EU 付加価値税共通指令の主な規定

(1) 税率

指令では EU 加盟国の標準税率は 15%以上と定められている(第 97 条)。また、付加価値税の逆累進性を緩和する観点から、特定の品目を対象に 5%の税率を下限とし、二段階までの軽減税率を定めることが認められている(第 98 条)⁽²⁶⁾。

2025 年 1 月現在、標準税率が最も高い加盟国はハンガリー(27%)であり、次いでフィンランド(25.5%)、デンマーク、クロアチア、スウェーデン(いずれも 25%)と続く。一方、標準税率が最も低い加盟国はルクセンブルク(17%)で、次いでマルタ(18%)、ドイツ、キプロス、ルーマニア(いずれも 19%)と続く。

(2) 納税義務者

事業者(taxable person)とは、その活動の目的又は結果にかかわらず、いずれかの場所で独立して経済活動を行う全ての者をいう(第 9 条)。課税資産の譲渡又は役務の提供を行う事業者は、他の者が納税義務を負う場合を除き、原則として納税義務を負う(第 193 条)。

(3) 課税対象取引

EU 付加価値税では、①事業者が事業として国内において有償で行う資産の譲渡(supply of goods)及び役務の提供(supply of services)、②資産の輸入(importation of goods)、③国内における有償での EU 域内取得(intra-Community acquisition)が課税対象と規定されている

⁽²⁵⁾ 2022 年の EU 全体における税収総額(社会保障費除く)に占める付加価値税の税収の割合は、27.4%であった。European Commission “Data on Taxation Trends”

https://webgate.ec.europa.eu/taxation_customs/redisstat/databrowser/view/TAX_TYPE/default/table?lang=en&category=TAX_REVENUE (令和 7 年 1 月 31 日最終閲覧)。

⁽²⁶⁾ 実際には経過措置等により 5%を下回る軽減税率が採用されている国がある。

る（第2条第1項）。

イ 資産の譲渡及び役務の提供

資産の譲渡とは、有形資産の所有者として処分する権利を移転することをいう（第14条第1項）。役務の提供は明確な定義がされておらず、「資産の譲渡に該当しない取引」と定義される（第24条第1項）。

付加価値税は、各加盟国の国内で消費される資産及び役務に対して課される租税であるため、国外で行われる取引は課税の対象外とされる。また、事業として有償で行う取引に対して課され、事業以外の取引又は無償の取引²⁷⁾は課税対象に該当しない。

ロ 資産の輸入

資産の輸入とは、EU域外の第三国から資産をEU域内へ持ち込むことをいう（第30条）。この場合、事業者によるものだけでなく、消費者による持ち込みも課税取引に該当する。

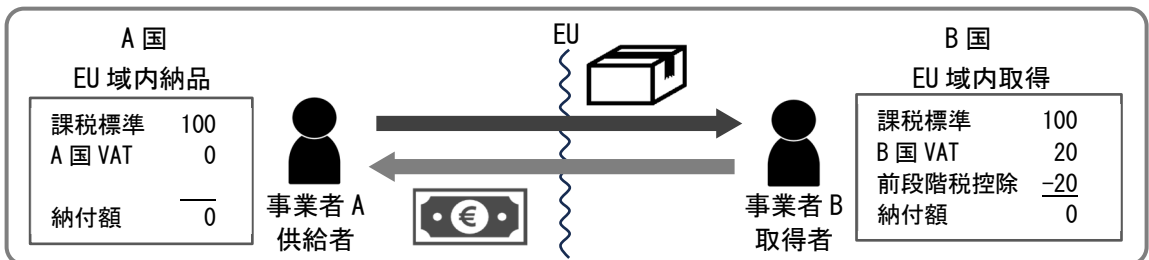
ハ EU域内取得

EU域内取得とは、他の加盟国から送付された有形の動産（movable tangible property）について、所有者としての処分権を得ることをいう（第20条）。

事業者が事業として有償で行うEU域内取得又は課税対象外法人が有償で行うEU域内取得で資産の譲渡者が事業者であり、小規模免税事業者²⁸⁾に該当しない場合に課税取引とされる（第2条第1項(b)）。有償で行われる新車等のEU域内取得については、取得者が事業者、課税対象外法人、最終消費者のいずれであるかを問わず、課税取引とされる。

譲渡者側は、域内事業者へのEU域内納品（第138条）として免税取引となる一方で、取得者側はEU域内取得として課税取引となる。EU域内取得に係る取得者の付加価値税申告は、リバースチャージ方式と同様に、付加価値税申告（加算）と前段階税控除（減算）を両建てで計算するため、結果としてEU域内取得による納税は発生しないこととなる。

【EU域内取得の申告例】



(4) 納税義務の発生

イ 資産の譲渡及び役務の提供

資産の譲渡及び役務の提供は、譲渡又は提供された時点で納税義務が成立する（第63条）。例外として、事業者が提供の前に前受金の支払を受けた場合、当該前受金の受領時に納税義務が発生する（第65条）。

ロ 資産の輸入

資産の輸入は第三国から輸入された時点で、輸入付加価値税の納税義務が発生する（第70条）。保税手続に置かれた資産は、手続が解除された時点で納税義務が発生する（第71条）。

²⁷⁾ 事業資産の個人的利用又は事業目的外利用による私的利用は無償の取引であっても課税対象取引とみなされる（第16条）。

ハ EU 域内取得

資産の取得が有効に行われた時点で課税要件が充足され（第 68 条）、インボイスの発行時に納税義務が発生する。譲渡者がインボイスを発行しなかった場合、取引が行われた月の翌月の 15 日に納税義務が発生する（第 69 条）。

(5) 課税地の判定

国内での消費に対して課される付加価値税について、課税が行われる加盟国を特定する課税地は、課税対象取引の種類に応じて、原則として以下の基準により判定される。

イ 主な資産の譲渡取引

- ・ 資産が輸送を伴わない譲渡：処分権の移転時に資産が所在する場所（第 31 条）。
- ・ 資産の輸送を伴う譲渡：輸送の開始される場所（第 32 条前段）。
- ・ 輸送が第三国から開始された譲渡：EU 域内で通関手続を行った場所（第 32 条後段）。
- ・ EU 域内通信販売：輸送が終了した時点の場所（第 33 条）。
- ・ 据付け又は組立てを伴う場合：据付け又は組立てが行われた場所（第 36 条）。

ロ 役務の提供取引

- ・ 事業者への役務提供：受益者が事業を営む場所（第 44 条）。
- ・ 最終消費者への役務提供：役務の提供者が事業を営む場所（第 45 条）。

なお、役務の提供取引の課税地の判定には多くの例外規定が存在し、①特定の役務に関する例外規定（第 46 条から第 58 条）、②受益者が非事業者である場合の例外規定（第 59 条）、③二重課税等を防止するための例外規定（第 59a 条）が定められている。

ハ 資産の輸入

- ・ 資産が EU 域内に持ち込まれた（通関手続を受けた）場所（第 60 条）。
- ・ 関税上の制度により保税手続を要する場合、保税手続が終了した場所（第 61 条）。

ニ EU 域内取得

- ・ 取得者への資産の移動が終了する場所（第 40 条）。

(6) 課税免除取引

イ 前段階税額控除が認められる課税免除取引（免税取引）

消費地課税原則に基づいて最終消費地での課税と消費地での競争中立性の確保の観点から、輸出取引（第 146 条）、域内事業者への EU 域内納品（第 138 条）などの取引は、免税取引として課税が免除される。また、これらの取引については、事業者が付加価値税の負担者とならないよう、免税取引に対応する仕入れに課される前段階税の控除が認められる（第 169 条）。

ロ 前段階税額控除が認められない課税免除取引（非課税取引）

医療、教育、社会福祉（第 132 条第 1 項）、金融・保険サービス、不動産賃貸（第 135 条第 1 項）の取引は、社会政策的な目的から非課税取引として課税が免除される。これらの非課税取引に対応する仕入れに課される前段階税は、控除の対象とならない。

(7) 前段階税控除

事業者が行う課税取引に使用される資産の仕入れ及び役務提供に課される税額（input tax）は、前段階税控除として納付税額から控除することができる。前段階税控除の対象となる付加価値税は、他の事業者から受けた資産の譲渡又は役務の提供に課された付加価値税、納税義務が成立した又は納付された輸入付加価値税、EU 域内取得に課される付加価値税などである（第 168 条）。

前段階税控除を行使するための要件として、他の事業者からのインボイスや輸入取引に係る通関書類等の保存が必要となる（第 178 条）。

(8) 付加価値税登録・申告・納税

加盟国において付加価値税の課税対象取引を行う事業者は、EU 域外事業者についても支店や事務所等の有無にかかわらず、付加価値税登録の届出が義務付けられる（第 213 条第 1 項）。

事業者は、課税期間に係る納税義務が成立した税額と前段階税控除の計算に必要な情報、並びに課税免除取引の額を記載した申告書を提出し（第 250 条第 1 項）、申告書の提出時に付加価値税を納付しなければならない（第 206 条）。

(9) 小規模事業者特例制度

各加盟国は、小規模事業者特例制度として、年間の売上が 85,000 ユーロ以下の範囲で基準値を設定し、該当する事業者を免税事業者とする制度を設けることができる。また、同制度は、対象となる事業者の EU 全体での年間売上が 10 万ユーロ以下であることも条件とされる。

所在する加盟国で小規模事業者特例制度の適用を受ける事業者は、EU 域内の複数の加盟国で事業を行う場合でも、同制度の適用を受けることができる（第 284 条第 1 項、第 2 項）。

(10) リバースチャージ制度

リバースチャージ制度とは、本来、資産の販売者又は役務の提供者（供給者）が負うべき付加価値税の納付義務を、買手である顧客に転嫁する制度である。リバースチャージ方式が適用される場合、供給者は、顧客に付加価値税を請求せずに提供し、顧客側は自らの付加価値税申告において、課税額（加算）と前段階税控除（減算）を両建てで計算することで、顧客による実際の納付税額は、発生しないこととなる。

この方式が適用される代表的な取引として、国外事業者による EU 加盟国の事業者への役務提供取引が挙げられる。事業者に対する役務提供取引の課税地は、受益者（顧客）の所在地とされるため、リバースチャージ方式が適用されることで、国外事業者は、課税地国において必要となる付加価値税登録・申告手続きが回避される。

また、リバースチャージ制度では、一の取引において納税義務を負う者と前段階税控除を行う者が一致するため、前段階税の控除を他の者に行わせて納税義務を負う者が失踪する手口による付加価値税詐欺の防止に効果を発揮する⁽²⁸⁾。

(11) インボイス制度

付加価値税額の計算において、前段階税控除を受けるためにインボイスの保存が要件とされ、指令では、インボイスに記載されるべき必要事項が規定されている（第 226 条）。

【インボイスの主な記載事項】

- ① インボイスの発行日（1 号）。
- ② インボイスを特定する一連番号（2 号）。
- ③ 事業者の付加価値税番号（3 号）。
- ④ リバースチャージ又は EU 域内納品により納税義務を負う顧客の付加価値税番号（4 号）。
- ⑤ 事業者及び顧客の正式名称及び所在地（5 号）。
- ⑥ 譲渡される資産の数量及び名称又は役務提供の内容及び範囲（6 号）。
- ⑦ 資産の譲渡日、役務の提供日又は前払金の支払日（7 号）。

⁽²⁸⁾ 溝口史子『EU 付加価値税の実務〔第 2 版〕』196 頁（中央経済社、2020）。

- ⑧ 適用税率ごとの課税標準、税抜単価、割引、割戻し（8号）。
- ⑨ 適用税率（9号）。
- ⑩ 付加価値税額（10号）。
- ⑪ 非課税取引が適用される場合の根拠規定及びその旨の表示（11条）。
- ⑫ 税務代理人が納税義務者となる場合、税務代理人の氏名、住所及び付加価値税番号（15号）。

3 ワンストップショップ制度

(1) 概要

2015年1月1日より、消費者向けの音楽配信や動画ストリーミングなどの電子通信サービスに係る役務の提供の課税地が、役務提供者の所在地にかかわらず受益者である消費者の所在地⁽²⁹⁾とされたことにより（第58条）、消費者向け電子通信サービスの提供者は、消費者が所在する加盟国に対して申告・納税する必要性が生じた。これを受け、複数の課税地に対する登録及び申告手続を一括で行うことができる「ミニワンストップショップ（Mini One Stop Shop : MOSS）」制度が開始された⁽³⁰⁾。

2021年7月からは、付加価値税申告のさらなる簡素化を目的として対象取引の範囲が拡張され、①non-Union、②Union、③輸入の3つの制度から構成される「ワンストップショップ（One Stop Shop : OSS）」制度へと移行した。ワンストップショップ制度を活用する事業者は、いずれかの加盟国に登録し、登録加盟国において申告・納税を行うことで、本来の課税加盟国（消費地）における税務手続が免除される。登録加盟国で納付された付加価値税は、当該取引に係る本来の課税加盟国に分配される。

なお、ワンストップショップ制度での申告は、前段階税控除が適用されないため（第368条、第369j条、第369w条）、非居住者に対する還付制度のほか、通常の申告手続によって前段階税控除の適用を受けることとなる。

(2) non-Union ワンストップショップ制度⁽³¹⁾

EU域外事業者が行うEU域内の消費者向けの全ての役務提供取引が、non-Union ワンストップショップ制度の対象とされる。

(3) Union ワンストップショップ制度⁽³²⁾

以下の取引が、Union ワンストップショップ制度の適用対象となる。

- ① EU域内事業者及びEU域外事業者が行うEU域内での通信販売。
- ② EU域内事業所が行うEU域内の越境での消費者向けの役務の提供取引。
- ③ みなし供給者⁽³³⁾が行う同一加盟国内で輸送が完結する消費者向けの資産の譲渡取引。

⁽²⁹⁾ 役務提供者が一加盟国にのみ拠点を有し、当年及び前年の受益者居住地国での売上が10,000ユーロ以下の場合、例外として役務提供者の事業地加盟国での課税が認められる（第59c条）。

⁽³⁰⁾ European Commission Directorate-General Taxation and Customs Union. (2020). “Explanatory Notes on VAT e-commerce rules Council Directive (EU) 2017/2455 Council Directive (EU) 2019/1995 Council Implementing Regulation (EU) 2019/2026”p.32.

⁽³¹⁾ *Ibid.*, pp.34-35.

⁽³²⁾ *Ibid.*, pp.35-37.

⁽³³⁾ マーケットプレイス等を介してEU域外の出店者の消費者向けの販売の仲介を行い、出店者に代わって納税義務を負うプラットフォーム事業者等。

(4) 輸入ワンストップショップ制度⁽³⁴⁾

EU 内外の事業者によって行われる消費者に対する 1 包当たり 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輸入ワンストップショップ制度が適用される。

4 デジタル時代の付加価値税

(1) ViDA (VAT in the Digital Age) の背景⁽³⁵⁾

EU では、本来納付されると予測される税額と実際に納められた税額との差額が 2020 年には 990 億ユーロ過少であったとする VAT ギャップが算定され、不足した税額の 4 分の 1 は、付加価値税詐欺に起因するものと推計された。また、電子商取引の拡大など経済のデジタル化の進展により、現行の EU 付加価値税制度は、新たな取引形態への対応が不十分な状況が顕在化していたことに加え、中小事業者にとって煩雑な税務手続が負担となる課題を抱えていた。

こうした背景から、欧州委員会は 2022 年 12 月に、①付加価値税詐欺の防止、②デジタル化への対応、③税務手続の簡素化を目的とした制度改革として ViDA を提案し、加盟国間での議論を経て 2024 年 11 月 5 日に EU 理事会が、これに合意した。

(2) ViDA の主な内容⁽³⁶⁾

イ リアルタイム電子報告制度

付加価値税詐欺対策として、2030 年 7 月 1 日以降の EU 内でのクロスボーダー取引のインボイスは電子発行を原則とし、電子インボイスに基づいた取引情報をリアルタイムで税務当局に報告する電子報告制度が導入される。

ロ プラットフォーム事業者に対するみなし供給者規定

旅客輸送サービスや短期宿泊サービスの提供者が小規模事業者であることなどの理由で付加価値税を徴収しない場合、サービスの仲介を行うプラットフォーム事業者が「みなし供給者」として提供者に代わり、当該サービスに係る付加価値税の納税義務を負う仕組みが導入される。

ハ 付加価値税登録の一元化とリバースチャージ制度の拡大

付加価値税登録を一度のみと簡素化するため、ワンストップショップ制度の対象を拡大し、国外事業者による消費者向けの国内での資産の譲渡、設置又は組立てを伴う資産の譲渡、船舶・航空機・鉄道の旅客への販売、電気・ガス等のエネルギー供給取引が対象に追加される。また、付加価値税が課される加盟国に設立されていない事業者が、課税地となる国で登録された事業者との間で行う資産の譲渡及び役務の提供取引にリバースチャージ制度の適用が義務化される。

IV 直接税の分野に関する規定

所得税、法人税などの原則として税の負担者と納税義務者が一致する直接税は、各加盟国の主権に基づいて制度を設けることを基本としつつ、欧州連合の機能に関する条約 115 条では加盟国の法令の「近接 (approximation)」を図ることが規定され、租税回避や二重課税防止を目

⁽³⁴⁾ See *supra* note 30. pp.54-55.

⁽³⁵⁾ European Commission “VAT in the Digital Age (ViDA)”

https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/vat-digital-age-vida_en?prefLang=pt (令和 7 年 1 月 31 日最終閲覧)。

⁽³⁶⁾ Laura Alarcón Díaz (2024) . “Approval of the ViDA Legislative Package: What’s Next?” IBFD, pp.2-3.

的とした措置が講じられている。

1 多国籍企業による租税回避対策

(1) 租税回避防止指令の概要

多国籍企業が国際的な税制の違いを利用して税負担を意図的に軽減する BEPS (Base Erosion and Profit Shifting : 税源浸食と利益移転) への対策として、OECD (経済協力開発機構) と G20 は、2013 年に、15 の対策からなる BEPS 行動計画を発表した。

これを受けて欧州委員会は、2016 年 1 月に多国籍企業の租税回避に対する規制強化のための措置や指針をまとめた「租税回避対策パッケージ」を提案し、このパッケージの中心的規定として租税回避防止指令⁽³⁷⁾ (Anti-Tax Avoidance Directive) (ATAD I) が EU 理事会で採択された。

租税回避対策指令は、①利子損金算入制限 (BEPS 行動計画 4 に対応)、②出国課税、③一般的租税回避防止、④外国子会社合算税制 (BEPS 行動計画 3 に対応)、⑤ハイブリッド・ミスマッチ対策 (BEPS 行動計画 2 に対応) の 5 つの規定で構成され、うち 3 つの規定については OECD における BEPS の勧告を反映したものである。

2017 年 5 月に、ATAD I のハイブリッド・ミスマッチ対策を拡充し、ATAD I では EU 加盟国間に限定されていたハイブリッド・ミスマッチ規定を EU 加盟国と第三国間を含むとともに、より広範囲なハイブリッド・ミスマッチを対象とする第二次租税回避防止指令⁽³⁸⁾ (ATAD II) が採択された。

(2) 利子損金算入制限規定 (Interest limitation rules) (第 4 条)

各国の税率の差異などを利用した過度な支払利子による課税ベースの侵食を防止するため、通常必要な資金調達費用を超える利払いとして、純支払利子 (支払利息から受取利息を控除した額) の損金算入限度額を、課税年度の EBITDA (利払前・税引前・償却前利益) の 30% 又は 300 万ユーロを上限とする。

(3) 出国課税規定 (Exit taxation rules) (第 5 条)

高価値の資産や事業を EU 加盟国から無税又は低税率の国へ移転することにより、EU 域内での資産等の売却所得への課税権を喪失する場合、納税者は移転時における資産等の市場価格から算定される未実現の利益に対して課税される。

(4) 一般的租税回避防止規定 (General anti-abuse rule) (第 6 条)

租税回避を目的として行う不自然な行為は、一般的租税回避防止規則 (GAAR) により税務上の計算において、その効果が否認される。

(5) 外国子会社合算税制 (Controlled foreign company rules) (第 7 条、第 8 条)

多国籍企業が、軽課税国や無税国に設立した子会社を利用した租税回避を防止することを目的として、以下の基準に該当する場合、子会社の所得を親会社に合算して課税する規定である。

- ・ 親会社が子会社の議決権、出資又は配当受益権の 50% 以上を有している場合。

⁽³⁷⁾ Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market.

⁽³⁸⁾ Council Directive (EU) 2017/952 of 29 May 2017 amending Directive (EU) 2016/1164 as regards hybrid mismatches with third countries.

- ・ 子会社の所在地国の実効税率が親会社の所在地国の税率の 50%未満の場合。

加盟国は合算対象となる子会社の所得として、①利子、使用料、配当、金融資産所得などの受動的所得を合算する方法（モデル A）と、②経済活動の実体に基づかないアレンジメントから生じる利益を合算する方法（モデル B）を選択できる。

(6) ハイブリッド・ミスマッチ規定（Rules on hybrid mismatches）（第 9 条から第 9b 条）

金融商品や事業体に関する複数国間における税務上の取扱いの差異を利用した租税回避を防止する規定で、ATAD II により EU 加盟国間だけでなく第三国を対象とする多様なハイブリッド・ミスマッチが追加された。

イ 二重所得控除（Double Deduction : DD）

同一の支払について、支払者の所在する国と投資家が所在する別の国の双方において損金算入される場合、投資家が所在する加盟国において損金不算入となる。投資家の加盟国において損金不算入とされない場合は、支払者の加盟国において損金不算入となる。

（DD の例：支払者が、投資家のパススルー事業体とみなされる場合、支払者による支払は投資家の損金に算入されるとともに、支払者の損金にも算入され、二重の損金算入が発生することとなる。）

ロ 支払者所得控除と受領者益金不算入（Deduction/Non-inclusion : D/Ni）

支払者の所在する加盟国で損金算入される一方、受領者の所在する他方の加盟国で課税所得に含まれない場合、支払者の加盟国で損金不算入とされる。支払者の加盟国において損金不算入とされない場合には、受領者の加盟国において当該支払額を課税所得に含める。

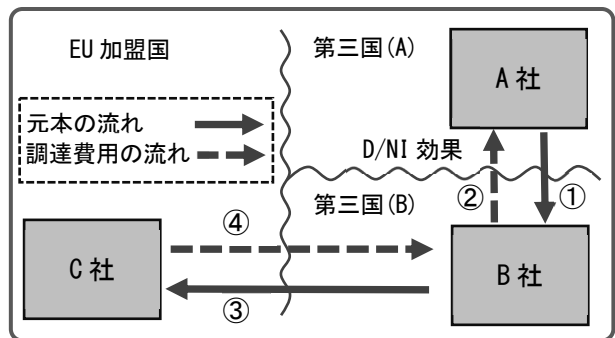
（D/Ni の例：支払者側では利子として損金算入され、受領者側で配当とみなされて益金不算入となる場合。）

ハ 輸入された（imported）ミスマッチ

国による取扱いに相違のない取引によってハイブリッド・ミスマッチの効果が EU 域内で発生する場合、加盟国の納税者の支払については、損金算入が認められない。

（輸入されたミスマッチの例）

第三国(A)では出資とされる①の元本が、第三国(B)では負債と扱われる。その結果、②の調達費用については、A 社では配当に該当することにより益金不算入となり、B 社では利子として損金算入される（D/Ni 効果）。B 社が C 社に対して③再貸付を行った場合、C 社が支払う④調達費用は、利子として損金算入され、B 社では受取利子として益金に算入にされる。この C 社・B 社間取引自体はハイブリッド・ミスマッチに該当しないものの、B 社の受取利子は、A 社への支払利子が損金算入されることで相殺され、A 社・B 社間の D/Ni 効果が、間接的に EU 域内に持ち込まれる構造となる。



この C 社・B 社間取引自体はハイブリッド・ミスマッチに該当しないものの、B 社の受取利子は、A 社への支払利子が損金算入されることで相殺され、A 社・B 社間の D/Ni 効果が、間接的に EU 域内に持ち込まれる構造となる。

ニ 無視される恒久的施設（disregarded Permanent Establishment : PE）所得

無視される PE とは、本店所在地国の法令において PE に該当するとみなされるが、PE が設立された国の法令において PE に該当しないものをいう。

国外に設立された PE の所得が本店所在地国では、当該 PE の設立された国で課税されるも

のとして、本店所在地国の課税対象に含まれず、一方で、当該 PE の設立国では PE と認められないことにより、双方の国において当該 PE 所得が課税されない場合、租税条約で免除条項がない限り、当該 PE 所得は本店所在地国での課税が求められる。

ホ ハイブリッド譲渡 (hybrid transfer)

譲渡された金融商品が複数の当事者に対して源泉税の減免措置を生み出す構造とされている場合、加盟国は、金融商品から生じる支払に係る課税所得の純額に応じた減免措置に制限する。

(ハイブリッド譲渡の例：利子受益権付き債券の貸借取引において、当該債券の保有者について、貸し手側の国では経済的アプローチを採用し、借り手側の国では法的アプローチを採用する場合、当該債券の利子に係る源泉税の税額控除について、貸し手は債券のリスク及びリターンを引き続き有する実質的な保有者として認められる一方で、借り手は貸借契約に基づく法的な債券の保有者として認められ、同一の利子に係る源泉税が二重で税額控除される。)

ヘ リバースハイブリッド (Reverse hybrid mismatches)

加盟国に設立されたハイブリッド事業体の所得が、出資者の所在地国では当該事業体の課税対象とされる一方で、設立された加盟国では当該事業体に対して課税されない場合、当該事業体は設立された加盟国の居住者とみなされ、非課税とされる所得に対して課税される⁽³⁹⁾。

(リバースハイブリッドの例：ある事業体が所在する加盟国では課税対象外のパススルー事業体とされ、出資者の所在地国では独立した法人と扱われる場合 (パススルー所得が出資者に帰属しない場合)、当該事業体の所得は双方の国において課税されず、二重非課税となる。)

ト 双方居住者のミスマッチ

複数の国において税務上の居住地に該当することにより費用又は損失が、それぞれの国で重複して控除される場合、当該費用又は損失が二重課税とされる所得以外の所得から控除される範囲において、加盟国では控除が認められない。また、居住地となる双方の国が加盟国である場合、当該加盟国間の租税条約の振分け規定 (タイブレーカー・ルール) に従い、居住地国に該当しない加盟国での控除が認められない。

2 EU 税務紛争解決の枠組み

(1) EU 加盟国における二重課税排除手続の状況

単一市場の形成により国境を越えた移動と取引が自由に行うことが可能な EU では、移転価格税制⁽⁴⁰⁾の適用や居住者判定基準の相違などによって、同一の所得や資本に対して二つの国に課税される二重課税が発生しやすい状況にある。国際的な二重課税は、国境を越える事業展開や投資に悪影響を及ぼすことから、税務当局間の相互協議による法的拘束力を有する解決がなされることで、納税者に法的安定性が提供される措置が講じられている。

⁽³⁹⁾ 広く一般に保有され、多様な証券ポートフォリオを保有し、設立国における投資家保護制度の対象となる投資ファンドなどの集団投資ビークルに、リバースハイブリッド規定は適用されない。

⁽⁴⁰⁾ 法人が国外関連者との取引を独立企業間価格と異なる価格で行ったことにより、その法人の所得が減少する場合に、取引が独立企業間価格で行われたものとみなすことで利益移転を防止するため制度。

2023年における主な EU 加盟国と日本の相互協議件数⁽⁴¹⁾は、以下のとおりとなっている⁽⁴²⁾。

【移転価格課税事案の相互協議件数（2023 年）】

| | ドイツ | フランス | イタリア | スペイン | 日本 |
|-------------------|--------------------------------|------------------------------|--------------------------------|----------------------------|------------------------------------|
| 前年繰越 | 648 | 557 | 688 | 487 | 83 |
| 発生 | 325 | 149 | 220 | 163 | 42 |
| 処理 | 285 | 247 | 303 | 172 | 35 |
| 当年繰越 | 688 | 459 | 605 | 478 | 90 |
| 当年繰越上位 相手 3 か国 | イタリア 121 スペイン 56 フランス 45 | イタリア 145 スペイン 53 英国 46 | フランス 145 ドイツ 121 オランダ 37 | ドイツ 56 フランス 53 英国 33 | インド 35 ドイツ 18 フランス・韓国 各 7 |

【移転価格以外の課税事案（双方居住者事案など）の相互協議件数（2023 年）】

| | ドイツ | フランス | イタリア | スペイン | 日本 |
|-------------------|------------------------------|-------------------------------|--------------------------------|------------------------------|-------------------|
| 前年繰越 | 694 | 371 | 208 | 381 | 14 |
| 発生 | 331 | 248 | 130 | 110 | 8 |
| 処理 | 445 | 191 | 96 | 83 | 7 |
| 当年繰越 | 580 | 428 | 242 | 408 | 15 |
| 当年繰越上位 相手 3 か国 | スイス 81 ベルギー 58 フランス 49 | ベルギー 209 ドイツ 49 スペイン 25 | ドイツ 41 ベルギー 25 オーストリア 21 | スウェーデン 76 英国 58 ドイツ 43 | ドイツ 3 (以下 N/A) |

(2) 税務紛争解決指令の概要

2017 年 10 月 10 日に採択された税務紛争解決指令⁽⁴³⁾は、確実に迅速な二重課税に関する税務紛争の解決を目的として 2019 年 7 月 1 日より発効した。当指令が採択される以前では、二国間租税条約又は EU 税務仲裁条約⁽⁴⁴⁾に基づく二重課税排除手続が可能とされていたが、二国間租税条約に規定される相互協議手続は、最終的な合意は義務付けられておらず⁽⁴⁵⁾、また、EU 税務仲裁条約の対象となる二重課税案件は、加盟国間の移転価格税制の適用及び PE 帰属所得の問題に関連したものに限定され、解決の対象とされない二重課税案件が存在する問題点が指摘されていた⁽⁴⁶⁾。

⁽⁴¹⁾ 2016 年以後に開始された事案による件数。

⁽⁴²⁾ OECD “2023 Mutual Agreement Procedure Statistics”。

<https://www.oecd.org/en/data/datasets/mutual-agreement-procedure-statistics.html> (令和 7 年 1 月 31 日最終閲覧)。

⁽⁴³⁾ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union.

⁽⁴⁴⁾ Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises (90/463/EEC)。

⁽⁴⁵⁾ Carla Valério and Dusan Arsenovic (2024) . “Direct Taxation, Global Topics” IBFD. p.58.

⁽⁴⁶⁾ 池田良一『欧州ビジネスのための EU 税制 [改定版]』216 頁（税務経理協会、2017）。

税務紛争解決指令では、EU 税務仲裁条約を踏襲する形⁽⁴⁷⁾で仲裁条項が規定され、また、紛争の対象が「所得及び資本に関する全ての二重課税又は多重課税」と、範囲が拡大された。

税務紛争解決指令は、①納税者の申立て、②相互協議、③仲裁手続の、それぞれに期限が設けられた 3 つのプロセスによって、法的拘束力を有する二重課税排除手続を規定している。

イ 納税者の申立て

二重課税の影響を受ける納税者（affected person）は、二重課税の状況が発生時から 3 年以内に加盟国の税務当局への申立てが可能で（第 3 条第 1 項）、申立てを受けた税務当局は 6 か月以内に受理又は却下を決定する（第 3 条第 5 項）。

ロ 相互協議

申立てが受理された場合、税務当局は、相互協議により 2 年以内（1 年延長可能）に解決するよう努めることとされている（第 4 条第 1 項）。

ハ 仲裁手続

①納税者の申立てが却下された場合、又は②納税者の申立ての受理から 2 年以内に二重課税の排除について合意に至らない場合、納税者は当事国の税務当局に対して諮問委員会の設置を要求することができる（第 6 条第 1 項）。諮問委員会は、設置から 6 か月以内に当事国の税務当局に対して意見を提示する（第 14 条第 1 項）。当事国の税務当局は、諮問委員会からの意見の提示から 6 か月以内に合意することが要求され（第 15 条第 1 項）、その合意内容は、諮問委員会の意見とは異なることも認められる。ただし、合意に至らない場合には、諮問委員会の意見が、当事国の税務当局を拘束する（第 15 条第 2 項）。

仲裁手続において、当時国の税務当局の合意により、諮問委員会ではなく代替的紛争解決委員会（Alternative Dispute Resolution Commission）を設置することができる（第 10 条第 1 項）。代替的紛争解決委員会は、委員の独立性に関する規定を除き、諮問委員会とは異なる構成が認められ、また、諮問委員会が適用する独立意見方式に代えて、最終提案方式⁽⁴⁸⁾を採用することが認められる（第 10 条第 2 項）。

V 税務行政協力の分野に関する規定

EU 加盟国における適正な税務行政の執行は、各加盟国の税務当局の所掌とされているものの、その権限は原則として主権の範囲に限られる。そのため、国境を越えて得られる所得の捕捉や他の加盟国に所在する納税者からの租税徴収は、税務当局にとって困難な課題とされている。EU では、加盟国間での課税関連の情報交換や徴税の執行協力などを通じて、税務の透明性向上とコンプライアンス強化による適正な課税を確保するための枠組みが整備されている。

1 課税における税務当局間の行政協力

税務行政協力指令（The Directive on Administrative Cooperation : DAC）は、直接税の分野における EU の税務当局間での税務目的の情報交換⁽⁴⁹⁾、行政協力の手続について定めた規定

⁽⁴⁷⁾ EU 税務仲裁条約は現在も存続しており、税務紛争解決指令と併存する形となっている。

⁽⁴⁸⁾ 各当事国の税務当局が提示する解決案のうち、委員会がより適切と判断したものを選択する方式。

⁽⁴⁹⁾ 税務当局間で交換される情報は、後述の DAC7 によって付加価値税などの間接税の執行、DAC8 によってマネーロンダリングやテロ資金対策などに活用されることが明記された。

で、脱税及び租税回避に対処し、課税の公平性を確保することを目的としている。

欧州共同体当時の 1977 年 12 月 19 日に、理事会指令「直接税の分野における加盟国の権限のある当局間における相互支援に関する指令 (77/799/EEC) ⁽⁵⁰⁾」が採択され、加盟国間での情報交換制度が導入された。

(1) DAC (Directive No.2011/16) ⁽⁵¹⁾

指令 77/799/EEC の規定内容は、脱税や租税回避などへの対策が不十分であったことから、2011 年 2 月 15 日に新たに理事会指令 2011/16/EU (DAC) が採択され、2013 年 1 月 1 日をもって、指令 77/799/EEC は廃止された。

DAC では、加盟国間の要請に基づく情報交換に期限が設けられ、また、標準化されたフォームを用いた情報交換が規定されるなど、情報交換制度が拡充されたほか、加盟国の税務職員が、他の加盟国での調査に立ち合う権限が認められた。

要請に基づく情報交換では、要請を受けた加盟国の税務当局は、自国の課税目的に必要な場合でも調査を実施し、情報を可能な限り速やかに、すでに保有している情報については 2 か月以内、調査によって把握した情報については 6 か月以内 (DAC7 により 3 か月以内に短縮) に提供することが義務付けられた。

自動的情報交換では、加盟国の税務当局は、他の加盟国の居住者に関する入手可能な、①給与所得、②役員報酬、③生命保険商品、④年金、⑤不動産所有権及び不動産収入に関する情報 (DAC7 によりロイヤルティ収入、DAC8 により非カストディアル配当⁽⁵²⁾に関する情報が追加。)を他の加盟国に提供することとされ、情報交換は 2015 年から開始された⁽⁵³⁾。

DAC は、これまでに 7 度の改正が行われ、DAC8 が最新の改正⁽⁵⁴⁾である。

(2) DAC2 (Directive No.2014/107) ⁽⁵⁵⁾

DAC2 では、自動的情報交換の対象として、金融機関口座保有者に関する情報 (氏名、住所、出生地、生年月日、課税上の居住地国、納税者番号、事業登録地又は法人設立地、事業形態など)、口座残高、口座収入⁽⁵⁶⁾ (利子、配当、キャピタルゲイン、その他収入) が追加され、金融機関に対して口座情報に関する報告義務が課されることとなった。DAC2 による金融機関口座情報の自動的情報交換は、OECD が策定した共通報告基準 (Common Reporting Standard : CRS) に準拠しており、2017 年 (オーストリアは 2018 年) から開始された。

また、EU が締結主体となり、EU 非加盟国であるアンドラ (2016 年)、リヒテンシュタイン (2015 年)、モナコ (2016 年)、サンマリノ (2015 年) 及びスイス (2015 年) と金融口座情

⁽⁵⁰⁾ Council Directive 77/799/EEC of 19 December 1977 concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation.

⁽⁵¹⁾ Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC.

⁽⁵²⁾ カストディアル口座 (元利金や配当などを管理する口座) 以外の口座に支払われる配当。

⁽⁵³⁾ See *supra* note 45. pp.53-54.

⁽⁵⁴⁾ 2024 年 10 月 28 日、欧州委員会は、グローバルミニマム課税 (Pillar2) に基づく追加課税情報申告の自動情報交換に追加することなどを規定した改正案 (DAC9) を公表した。

⁽⁵⁵⁾ Council Directive 2014/107/EU of 9 December 2014 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation.

⁽⁵⁶⁾ 口座収入については、カストディアル口座に入金される収入が自動的情報交換の対象とされる。

報の自動交換を定める協定を締結している⁽⁵⁷⁾。これらの非加盟国との金融口座情報の交換協定は、DAC8（後述）及び暗号資産報告フレームワーク（Crypto-Asset Reporting Framework : CARF）を反映した内容への改正交渉が予定されている。

(3) DAC3 (Directive No.2015/2376) ⁽⁵⁸⁾

DAC3 では、自動的情報交換の対象にクロスボーダー取引の税務事前照会（タックス・ルーリング）⁽⁵⁹⁾と、移転価格税制及び PE 帰属所得に係る事前確認（Advance Pricing Arrangement : APA）に関する情報が、2017 年 1 月より追加された。

(4) DAC4 (Directive No.2016/881) ⁽⁶⁰⁾

DAC4 では、2017 年 6 月に、自動的情報交換の対象に国別報告書（Country-by-Country Report : CbCR）（2016 年 1 月 1 日以後開始事業年度分）の情報が追加された。国別報告書は、前年度の連結売上高が 7 億 5,000 万ユーロ以上の多国籍企業グループに対し、会計年度の末日から 15 か月以内に提出が義務付けられている。国別報告書を受領した加盟国の税務当局は、自動的情報交換を通じて、多国籍企業グループの構成企業が税務上居住する他の加盟国に対し、国別報告書を通知する。

国別報告書には、以下の情報が記載される。

- ① 多国籍企業グループの構成会社等の事業が行われる国又は地域ごとの収入金額、税引前当期利益の額、納付税額、発生税額、資本金の額又は出資金の額、利益剰余金の額、従業員の数及び有形資産（現金及び現金同等物を除く。）の額。
- ② 多国籍企業グループの構成会社の名称、構成会社の税務上の居住地国（当該税務上の居住地国と所在地国が異なる場合には当該構成会社の設立準拠法に基づく国）、構成会社の主たる事業の内容。

(5) DAC5 (Directive No.2016/2258) ⁽⁶¹⁾

DAC5 では、2018 年 1 月 1 日よりマネーロンダリング防止法に基づいて収集された実質的所有者（Beneficial Owner）情報を税務当局が入手できること改正された。実質的所有者情報とは、法人、信託等を表面上記載される名義人の背後で、実質的に所有又は管理する人物に関する情報をいう。

(6) DAC6 (Directive No.2018/822) ⁽⁶²⁾

DAC6 では、租税回避につながる可能性のある国境を越えたアレンジメント（税務プランニング）（Cross-Border Arrangement）に関する情報が、2020 年より自動的情報交換に含まれる

⁽⁵⁷⁾ See *supra* note 45. p.53.

⁽⁵⁸⁾ Council Directive (EU) 2015/2376 of 8 December 2015 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation.

⁽⁵⁹⁾ 税務当局と納税者が事前にその課税内容について協議及び確認する制度。

⁽⁶⁰⁾ Council Directive (EU) 2016/881 of 25 May 2016 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation.

⁽⁶¹⁾ Council Directive (EU) 2016/2258 of 6 December 2016 amending Directive 2011/16/EU as regards access to anti-money-laundering information by tax authorities.

⁽⁶²⁾ Council Directive (EU) 2018/822 of 25 May 2018 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements.

ことと改正された。BEPS 行動計画 12（税務プランニングの開示義務）に準拠して、報告対象となるアレンジメントに関与する仲介者（外部コンサルタント等）、あるいは関連納税者に報告義務を課すことで過度な租税回避行為を抑止することを目的としている。

アレンジメントが潜在的に租税回避につながるかどうかを判断するためのホールマーク（特徴）が定義され、アレンジメントがホールマークのいずれかに該当する場合、租税回避につながるものであるとして、アレンジメントに関する以下の事項が報告対象となる。

- ① 仲介者及び関連納税者に関する情報（氏名、出生地・生年月日、住所、納税者番号など）。
- ② アレンジメントとホールマークの情報。
- ③ アレンジメントの実施日（実施予定日）、取引金額。
- ④ アレンジメントの根拠となる国内法令。
- ⑤ アレンジメントの影響を受ける可能性のある EU 加盟国及び関係者に関する情報。

ホールマークとは、「租税回避の潜在的なリスクを示す国境を越えたアレンジメントの特性又は特徴」と定義され、A から E の 5 つのカテゴリーに分類される。カテゴリー A、B と一部の C のホールマークについては、アレンジメントの主な便益が、税務上の特典を得ることであるかどうかを判定する主要便益テストの条件が満たされた場合に、報告対象とされる。

| | 内容 | 主要便益 テスト |
|---|---|--|
| A | 【主要便益テストが適用される一般的ホールマーク】 1. 税務上の利点に関する秘密保持義務条項が含まれていること。 2. 報酬が、税務上の利益に連動して支払われること。 3. 定型化されたスキームで、カスタマイズがほぼ不要であること。 | 適用あり |
| B | 【主要便益テストが適用される個別的ホールマーク】 1. 欠損法人を買収し、損失を課税所得の減少に利用すること。 2. 所得を低税率又は非課税などの他の分類の所得へ変換すること。 3. 実体のない資金の循環取引が含まれていること。 | 適用あり |
| C | 【クロスボーダー取引による個別的ホールマーク】 1. 関連企業間の支払を含むもので、以下のいずれかに該当すること。 a. 受領者が、いずれの税務上の居住地国の居住者でない場合。 b. 受領者が、 ①法人税が非課税もしくはほぼ非課税の国の居住者である場合、又は ②EU 又は OECD により指定された非協力国の居住者である場合。 c. 受領者が免税による特典を享受する場合。 d. 受領者が優遇税制による特典を享受する場合。 2. 同一資産に係る減価償却費が複数の国で損金算入されること。 3. 同一の所得について二重課税排除が複数の国で適用されること。 4. 当時国の間で資産の移転に係る譲渡対価の扱いに重大な相違があること。 | 1b①、c、d 適用あり 1a、b②、 2、3、4 適用なし |
| D | 【自動情報交換制度及び実質的受益者に関連する特定のホールマーク】 1. 金融口座情報の自動的交換制度に関する報告義務を免れること。 2. 不透明な資本関係により実質的所有者の特定を困難とすること。 | 適用なし |

| | | |
|---|--|------|
| E | <p>【移転価格税制に関連する特定のホールマーク】</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 一方の国だけに認められるセーフハーバールールを利用すること。 2. 評価が困難な無形資産の譲渡を含むこと。 3. 譲渡者の利益の大半が移転される機能、リスク又は資産の移転を含むこと。 | 適用なし |
|---|--|------|

(7) DAC7 (Directive No.2021/514) ⁽⁶³⁾

DAC7 では、プラットフォーム運営者（EU 域外事業者を含む）に対して、自社のプラットフォームを利用する販売者（Seller）の取引情報などを収集し、税務当局への報告義務を課することとされた。各加盟国は、2023 年 1 月 1 日以降を報告対象期間として 2024 年から自動的情報交換を開始し、プラットフォームを通じて行われた取引に関する情報が共有されることとなった。

EU 加盟国の居住者等⁽⁶⁴⁾がプラットフォームを介して有償で①不動産賃貸、②人的役務の提供、③商品の販売、④輸送手段のレンタルを行う場合、プラットフォーム運営者は、報告義務を負う⁽⁶⁵⁾。

プラットフォーム運営者が報告すべき情報は、以下のとおりである。

- ・ 販売者に関する情報（名称、住所、納税者番号、生年月日、居住する加盟国など）
- ・ プラットフォーム上で行われた取引の情報（対価の金額、取引件数など）
- ・ 不動産賃貸の取引情報（物件の所在地、土地登記番号、対価の金額、賃貸日数など）

なお、DAC7 では、報告される情報は所得税などの直接税だけでなく、付加価値税及びその他の間接税の課税にも活用される可能性があることを明記している⁽⁶⁶⁾。

DAC7 では、その他の改正として、複数の加盟国の税務当局が共同で税務調査を実施する共同調査（Joint Audit）の法的根拠が明確化され、要請を受ける加盟国の協力義務が強化された。また、情報共有の迅速化と調査手続の統一化により共同調査の効率化が図られ、実施する税務当局が調査結果に合意するよう努めることで税務紛争の発生を未然に防ぐ仕組みが強化された。

(8) DAC8 (Directive No.2023/2226) ⁽⁶⁷⁾

DAC8 では、OECD の暗号資産報告フレームワーク（Crypto-Asset Reporting Framework : CARF）に準拠して EU 居住者にサービスを提供する暗号資産サービス事業者（EU 域外事業者を含む）から報告される暗号資産等⁽⁶⁸⁾取引に関する情報が自動的情報交換の範囲に追加され、以下の情報が報告対象に含まれることとされた。

- ・ 暗号資産利用者に関する情報（名称、住所、納税者番号、生年月日、居住する加盟国など）

⁽⁶³⁾ Council Directive (EU) 2021/514 of 22 March 2021 amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation.

⁽⁶⁴⁾ EU 加盟国の居住者又は EU 加盟国に所在する不動産の賃貸を行う者。

⁽⁶⁵⁾ 政府機関、上場企業などの大規模な事業者、年間取引数が 30 回未満かつ売上高が 2,000 ユーロ以下の場合（小規模な事業者）は、報告義務の対象外とされる（附属文書 V、セクション I、B）。

⁽⁶⁶⁾ See *supra* note 63 (30).

⁽⁶⁷⁾ Council Directive (EU) 2023/2226 of 17 October 2023 amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation.

⁽⁶⁸⁾ DAC8 における暗号資産とは、「分散型台帳技術又は類似の技術を用いて電子的に移転及び保存が可能な価値又は権利のデジタルの表現」と定義され（附属文書 VI、セクション IV、A）、報告対象となる暗号資産には非代替性トークン（Non-Fungible Token : NFT）が含まれる。

- ・ 暗号資産等の取引に関する情報（暗号資産の名称、取引金額、取引単位数など）

なお、DAC8 では、報告された情報は、関税の執行等、マネーロンダリング、テロリズム資金対策にも活用される可能性があることが言及されたほか⁽⁶⁹⁾、①個人に係る 150 万ユーロ超のクロスボーダー取引に係る税務事前照会、②個人が加盟国における税務上の居住者であるか否かを決定する税務事前照会に関する情報が、自動的情報交換の対象に含まれることとされた。

2 決済サービス事業者の報告義務

電子商取引の急速な発展により、クロスボーダー取引を用いた付加価値税詐欺に対処するため、2020 年 2 月 18 に採択された「決済サービス事業者に特定の義務を導入する EU 理事会指令（2020/284）⁽⁷⁰⁾」により、決済サービス事業者（Payment Service Providers : PSP）に対して、クロスボーダー取引に係る決済情報を税務当局へ報告する義務が導入された。決済サービス事業者からの報告は 2024 年 1 月から開始され、報告データは CESOP（Central Electronic System of Payment information）と呼ばれるデータベースに保存される。EU 加盟国 27 か国とノルウェーによって構成される Eurofisc（II 6(4)参照）が、不正行為を検知することを目的としてデータの分析を行っている。

銀行等の決済サービス事業者を通じて行われたクロスボーダーでの決済について、四半期ごとに同一の支払を受けた者（「受領者」）に対して 25 件を超える支払が行われた場合、決済サービス事業者は、受領者情報等の保存及び税務当局へ報告が義務付けられる。報告内容は、決済事業者の識別情報のほか、受領者の名称、所在地、納税者番号、金融機関口座番号、決済日及び決済金額などに関する情報が含まれる。これらの情報は、加盟国の税務当局に四半期ごとに報告され、税務当局から CESOP へ送信される仕組みとなっている。

【DAC・CESOP による税務当局への報告義務】

| 規定 | 報告義務者（収集対象者） | 主な報告内容 |
|-------|----------------------------------|------------------------------------|
| DAC2 | 銀行、資産運用会社、保険会社など。 | 他の加盟国の居住者が保有する金融口座の残高、利子・配当等の収入など。 |
| DAC4 | 多国籍企業グループの最終親会社。 | 国別報告書。 |
| DAC5 | 秘書会社、信託会社など。 | 実質的所有者情報。 |
| DAC6 | タックスプランニングに関与する仲介者（外部コンサルタントなど）。 | クロスボーダーアレンジメント。 |
| DAC7 | デジタルプラットフォーム運営者。 | プラットフォームを利用する販売者の取引情報など。 |
| DAC8 | 暗号資産サービス事業者。 | 暗号資産利用者の取引情報。 |
| CESOP | 決済サービス事業者。 | クロスボーダー決済情報。 |

⁽⁶⁹⁾ See *supra* note 67 (35).

⁽⁷⁰⁾ Directive (EU) 2020/284 of 18 February 2020 amending Directive 2006/112/EC as regards introducing certain requirements for payment service providers.

3 租税債権の徴収共助

(1) 徴収共助制度の概要

各加盟国の税務当局は、国外における租税を徴収するための権限の行使に制約があることから、納税者が他の加盟国へ移動することで徴収を回避する事態に対応するため、互いに相手国の租税を徴収する「徴収共助」の枠組みが設けられている。

欧州では 1976 年に、関税や農業政策関連の負担金の徴収を支援する枠組み⁽⁷¹⁾が導入され、2010 年 3 月 16 日に採択された租税徴収共助指令⁽⁷²⁾では、加盟国が、他の加盟国で発生した全ての税金や関税に関する債権及びそれらに関連する行政上のペナルティや手数料の徴収を支援する手続きを定めている。また、EU 加盟国の徴収共助では、租税徴収共助指令のほかに二国間租税条約に含まれる徴収共助条項を法的根拠とすることも可能である⁽⁷³⁾。

(2) 情報提供の要請（第 5 条）

要請を受けた加盟国（被要請国）の税務当局は、以下の場合を除き、租税の徴収に必要な情報を要請した加盟国（要請国）の税務当局へ提供することが義務を負う。

- ① 自国で発生する同様の租税債権の徴収において情報を取得できない場合。
- ② 商業上、工業上又は職業上の機密の開示に該当する場合。
- ③ 情報開示が安全上、又は公序良俗に反する場合。

また、当事国の税務当局間の合意により、要請国の徴収職員が、被要請国の税務当局の庁舎へ立入り、被要請国で実施される調査の臨場、訴訟支援が認められる（第 7 条第 1 項）。

(3) 徴収目的での通知書類の送達要請（第 8 条）

被要請国の税務当局は、徴収目的で要請された通知書類を受取人に送達する。送達要請には、受取人の氏名、住所、送達目的、債権の法的性質及び金額、追加情報に関する連絡先などが記載される。

(4) 徴収手続

徴収共助手続を要請するにあたり、以下の場合を除き、要請国の税務当局は、自国内で適切な徴収手続を行わなければならない（第 11 条）。

- ① 要請国に徴収可能な資産がない又は不十分で、かつ、被要請国に資産を有している場合。
- ② 徴収が著しく困難な結果をもたらす場合。

また、徴収共助が深刻な経済的・社会的困難を招く場合、納期限から 5 年以上経過した租税債権である場合、債権金額が 1,500 ユーロ未満である場合、被要請国は徴収共助の要請を受けざる義務を負わない（第 18 条）。

徴収共助の要請に際して、EU 共通の様式で作成される統一執行権限書（Uniform instrument permitting enforcement）が必要とされ、被要請国での徴収手続の法的根拠となる（第 12 条第 1 項）。また、同書類には被要請国の公用語の翻訳が添付される（第 22 条第 1 項）。

⁽⁷¹⁾ Council Directive 76/308/EEC of 15 March 1976 on mutual assistance for the recovery of claims relating to certain levies, duties, taxes and other measures.

⁽⁷²⁾ Council Directive 2010/24/EU of 16 March 2010 concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures.

⁽⁷³⁾ ドイツの徴収共助に関する連邦財務省通達（“Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe bei der Steuerhebung (Beitreibung)”）パラグラフ 1.2.4 では、それぞれの法的根拠に優先関係はないものの、相手国が EU 加盟国である場合には租税徴収共助指令を根拠とすべきとされている。

徴収手続は、被要請国における同等又は類似の租税に適用される手続が適用される。同等又は類似の租税が存在しない場合、個人所得税に関する手続が適用される（第13条第1項）。

(5) 異議申立て（第14条）

要請国による租税債権の督促、統一執行権限書、要請国の税務当局による通知書類の有効性に関する異議申立てについては、要請国の税務当局が責任を負う。一方、被要請国の税務当局による執行措置又は被要請国によって作成された通知書類に関する異議申立てについては、被要請国の税務当局に提起される。

異議申立てが認められた場合、要請国は、異議申立ての認められた範囲において、被要請国の国内法に従い、徴収した租税の還付及び補償金を支払う義務を負う。

(6) 保全措置の要請（第16条）

要請国の税務当局から差押えなどの保全措置の要請があった場合、租税債権又は強制執行について争いがある段階でも、要請国において同様の状況下で保全措置が可能であれば、被要請国の税務当局は、必要な保全措置を講じなければならない。

VI その他の EU 税制の規定

1 直接税の分野に関する規定

(1) 親子会社間配当指令（Directive No.2011/96）

EU 加盟国の親会社と子会社間の配当に対する二重課税を防止することを目的とした指令で、親会社が10%以上の出資を連続した一定期間（2年まで⁽⁷⁴⁾）以上保有する子会社の配当に係る配当源泉税が免除される。また、子会社からの配当収益を所得免除方式、又は子会社が納付する法人税額のうち配当収益に対応する分を税額控除方式によって二重課税を防止する。

(2) クロスボーダー組織再編課税指令（Directive No.2009/133）

EU 域内のクロスボーダーでの合併、分割、現物出資、株式交換等の組織再編について、課税の中立性を確保するため、再編時における資産の含み益への課税の繰延べ、また、株主に新株式を割り当てる際の課税の繰延べが認められる。

(3) 利子及び使用料支払指令（Directive No.2003/49）

EU 域内の関連会社間で支払われる利子及び使用料について、源泉地の加盟国は利子等に源泉税を課さないことが定められている。適用対象となるには、一方の会社が直接又は間接で他方の会社の資本の25%以上を一定期間（2年まで）以上保有していることが必要とされる。

2 間接税の分野に関する規定

(1) 物品税一般指令（Directive No.2020/262）

EU 域内におけるアルコール飲料、タバコ製品、エネルギー製品などに課される物品税（Excise Duty）に関する一般的な制度を定める指令で、EU 域内での物品税の課税対象、課税時期及び場所、納税義務者、免税の適用条件などの統一的な課税方法について規定している。

原則として物品税は、事業者向けの場合は物品が消費される場所、消費者向けの場合は購入される場所で課税されることから、物品税移動管理システム（Excise Movement and Control System: EMCS）を活用した課税留保中の課税物品の移動を追跡するための手続を定めている。

⁽⁷⁴⁾ 加盟国が、保有期間の基準を最長2年までの範囲で定めることができる。

(2) アルコール税指令 (Directive No.92/83)

EU 域内でのアルコール税の課税基準を統一し、ビール、ワインなどの課税対象の定義、課税方法、小規模事業者の税率軽減、工業用などの非飲用アルコールの免税措置などを規定し、EU 域内でのアルコール製品に対する税制の調和を目的としている。

3 税務行政協力の分野に関する規定

(1) 付加価値税分野の行政協力及び詐欺防止規則 (Regulation No.904/2010)

付加価値税に関する不正防止を目的とした EU 加盟国の税務当局間での情報交換、相互支援の枠組みを定める規則である。税務当局間のネットワークである Eurofisc (第 33 条から第 37 条) の設立に加え、付加価値税登録情報を相互にアクセスが可能な VIES (VAT Information Exchange System) の活用により、EU 域内の越境取引に対する監視体制を定めている。

(2) 物品税分野の行政協力規則 (Regulation No.389/2012)

EU 加盟国の物品税に関する当局間及び欧州委員会の協力条件のほか、当局間の情報交換手続について規定している。加盟国は、連絡事務所の設置、課税物品の移動記録の保存、情報交換の協力体制の整備が義務付けられる。

当局間の義務的及び任意的な情報交換規定が定められ、情報交換は、電子システムを通じて行うことが推奨される。また、加盟国から提供される課税対象物品を扱う事業者及び保税倉庫に関する情報が、物品税情報交換システム (System for the Exchange of Excise Data : SEED) に登録されることを規定している。

VII おわりに

本稿では、EU 税制の全体像を整理し、間接税 (付加価値税)、直接税、税務行政協力の各分野の制度の意義と主要な規定を取り上げて概説した。EU は、単一市場を円滑に機能させるために税制の調和を推進し、国境を越える経済活動を支える仕組みを整えている。付加価値税制度の統一、二重課税排除に関する規定、情報交換制度の強化は、各国が主権を持つ税制を調整しつつ、一体的な税務行政を実現するための重要な施策である。

経済取引のボーダーレス化が進む一方で、各国の税務行政の権限は、原則として自国の主権の範囲内に限定される。日本も例外ではなく、国境を越える取引の増加や経済のデジタル化が進展する中で、自国の税務当局の権限のみで適正な課税制度を維持することにはおのずと限界があり、国際的な税務協力の必要性が高まっている。人、物、サービス、資本が自由に移動する EU において、税制がどのように機能し、また、どのような課題を抱えているのかを理解することは、日本の税務行政のあり方を考える上で有益なものといえる。

本稿が、EU 税制と税務行政協力の動向を把握する一助となれば幸いである。