

商品売買にかかわる連鎖取引の課税関係（VAT）

（2023年3月）

日本貿易振興機構（ジェトロ）

デュッセルドルフ事務所

ビジネス展開・人材支援部

報告書の利用についての注意・免責事項

本報告書は、日本貿易振興機構（ジェトロ）デュッセルドルフ事務所がシュノーブス・ヘルムホルト・ヴァーデマン会計・税務・法律事務所（Schnorbus Helmhold Wardemann PartGmbH）に作成委託し、2023年2月に入手した情報に基づくものであり、その後の法律改正などによって変わる場合があります。掲載した情報・コメントは作成委託先の判断によるものですが、一般的な情報・解釈がこのとおりであることを保証するものではありません。また、本報告書はあくまでも参考情報の提供を目的としており、法的助言を構成するものではなく、法的助言として依拠すべきものではありません。本報告書にてご提供する情報に基づいて行為をされる場合には、必ず個別の事案に沿った具体的な法的助言を別途お求めください。

ジェトロおよび執筆者は、本報告書の記載内容に関して生じた直接的、間接的、派生的、特別の、付随的、あるいは懲罰的損害および利益の喪失については、それが契約、不法行為、無過失責任、あるいはその他の原因に基づき生じたか否かにかかわらず、一切の責任を負いません。これは、たとえジェトロおよび執筆者に係る損害の可能性を知らされていても同様とします。

本報告書に係る問い合わせ先：

日本貿易振興機構（ジェトロ）

ジェトロ・デュッセルドルフ事務所

E-mail：TCD@jetro.go.jp

ビジネス展開・人材支援部　ビジネス展開支援課

E-mail：BDA@jetro.go.jp

JETRO

〈目次〉

1. はじめに	1
2. VAT 課税上の基本的な考え方	1
3. 連鎖取引	2
4. EU 域内取引・EU 三角取引	4
5. Rotterdam/Antwerp 倉庫の利用	9
6. 実務上の問題	9

1. はじめに

EU 市場で商品を販売する日系企業では、連鎖取引が多く行われています。在独現地法人が販売した商品が日本の本社から EU の顧客宛に直送されるようなビジネスはその一例です。国境を超える取引の課税関係は複雑であり、不適切な処理は税務リスクとなります。付加価値税

(VAT) 制度は課税取引を「財貨の引渡し (商品の販売)」と「役務 (サービス) の提供」に大別し、それぞれに全く異なる判定基準を設けています。本レポートでは「財貨の引渡し」取引のうち、連鎖取引に注目し、日本企業のドイツ現地法人が行う典型的な事業者間の取引事例に、判定基準の基本的な考え方を解説します。描写説明が法律条文のように抽象的で難解になるのを避けるため、簡単な具体例を用いますが、実際の商談では事例のようにはならないことも多く、重要な取引には専門家のアドバイスが不可欠であることをご留意ください。

2. VAT 課税上の基本的な考え方

販売取引 (売上) に対する VAT 課税は、売手 (事業者) が顧客宛のインボイス上で加算請求し、税額を税務署に申告納付する形で処理されます。売手は、その取引がドイツで課税対象とされ、そして免税規定が適用されない場合に、ドイツで課税義務を負います。たとえドイツに拠点を置いていない外国企業もその対象となります。在ドイツ企業は、自らが行う取引を課税取引 (標準税率・軽減税率)、免税取引、非課税取引などの種類毎に集計して申告します。経理システムは普通このような機能を持っていますが、適切に運用されるためには、各社でインボイスの記載要件や判断処理の内部ルールを整えておくことが重要です。

課税判断においては、まず課税地を判定します。課税地がドイツと判定された取引は、ドイツで課税義務が生じます。次に、免税規定の有無をチェックします。免税規定が適用されない取引に対して課税義務が生じます。課税地が外国であると判定された取引は、ドイツでは課税対象にならず、免税のチェックも不要となります。これら場合はドイツでは課税されませんが、課税地と判断された国の法令に基づき、その国で課税義務が生じます。例えば、課税地が例えばフランスと判定された取引は、フランスでフランス法による課税処理がとられます。この場合、売手にはフランスにおける VAT 登録が必要になります。EU 各国の VAT 制度は統一化が進んでおり、少なくとも課税地の判定基準は、各国共通となっています。ただし、税率や課税処理の手続きは各国の事情により異なりますが、本レポートで各国の詳細を説明することは割愛します。

「課税地判定のルール」

財貨引渡し取引の課税地は、以下のように決められています。

- 1) 引渡し時に財貨が移動しない場合：課税地は財貨の所在地
- 2) 財貨が移動する (運送される) 場合：課税地は運送の出発地

(例外規定：ただし、財貨が第三国からドイツへ運送され、売手が輸入税の負担義務を負う場合の課税地はドイツとみなされる。)

課税地の判定には、取引の実態を知る必要があります。課税は事実関係に基づき決まりますが、実務的にはまず書類や他の情報から実態を推測します。ここでは財貨運送の有無、運送の経路 (始点/終点)、運送を手配したのは誰か、輸入の有無、輸入者は誰か、などの情報が必要となります。

上記のルールから、商品をドイツから出荷する売上の課税地はドイツであることが明確です。そして、「輸出」、「EU 域内引渡し」などの取引は、ドイツ国内の消費に繋がらないので、課税対象ではありますが、免税規定が設けられています。免税とは言っても、インボイス上の記載要件、輸出/運送証明、その他の記録など、要件の充足には注意が必要となります。その他に、「輸入に先立つ引渡し」という免税規定があり、これは運送が第三国から始まる連鎖取引の中間業者に適応される可能性があります。一般消費税の性格を併せ持つ VAT には、土地（不動産）を除き、品目による非課税規定はありません。

(事例 1) 店頭販売

<状況>

商品を店舗内で販売し、その場で手渡した。

<解説>

財貨は運送されず、課税地は引渡し時の財貨の所在地であるとなる。ドイツの店舗の売上は、ドイツで課税対象となる。顧客が商品をピックアップに来る場合、売手は普通、移動を伴わない財貨の引渡しと認識して課税処理を行う。

(事例 2) ドイツで第三国の商品を販売

<状況>

日本企業 A は自社製造の機械をドイツ顧客 B に対して引渡条件「CIF ハンブルグ」で販売することを合意。A は機械の輸出手続き及びハンブルグまでの運送および運送保険を自費で手配した。B はハンブルグで貨物を受け取り、自身の名義で輸入通関を行った。

<解説>

移動を伴う取引であり、課税地は運送の始点（日本）であるため、ドイツでは課税対象ではない。A が行う取引は、日本の消費税の規定により判断されるが、通常は輸出免税となる。B は財貨の輸入通関時にドイツの輸入 VAT を納付するが、事業者の場合は前段階控除が適用され、輸入 VAT はコストとはならない。

<別の引渡条件の場合>

引渡条件として、「DDP ベルリン」で合意。これは売手に対し仕向地国の輸入通関を義務付ける条項である。売手が輸入税の負担義務を負う場合は、課税地はドイツに移行するので、注意が必要である（ドイツ VAT 法第 3 条第 8 項）。A はドイツで VAT の課税を行い、ドイツ税務当局に申告納付する義務を負う。一般的に、普通これは A にとっては望ましくなく、DDP での取引は回避されるべきであろう。

3. 連鎖取引

連鎖取引（チェーン取引）の事情は複雑です。連鎖取引とは、同一財貨が事業者間で複数回転売され、財貨は最初の売手から最後の買手に直接引渡される形式の取引を言います。連鎖取引では、複数の売買取引が生じますが、履行に必要な引渡しは一回で完了します。個々の取引に關対し、課税判定がなされます。

例えば、メーカー A が販売店 B に商品を販売し、B は顧客 C にその商品を転売し、商品自体は A から C へ直送される場合、二つの独立した取引が存在し、売手である A 及び B は、それぞれ自ら行う販売取引に対して VAT の処理を行います。

連鎖取引の課税地に関し、法令は以下の原則を規定しています（独 VAT 法第 3 条第 6a 項）。

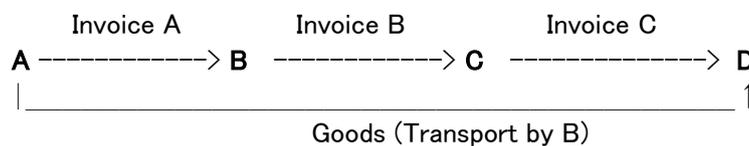
- 1) 一つの取引が動的（移動取引）であり、他のすべては静的（非移動取引）である。
- 2) 最初の売手（上記事例 2 の A）が運送を手配する場合、最初の売手が行う取引が動的である。
最後の買手（上記事例 2 の C）が運送を手配する場合、最後の買手に対する取引が動的である。
中間業者（上記事例 2 の B）が運送を手配する場合、中間業者に対する取引が動的であるが、中間業者は自分が行う取引が動的と認識することができる。

移動取引及び移動取引に先立つ非移動取引の課税地は運送の始点、移動取引の後に位置する非移動取引の課税地は、運送の終点である。

（事例 3）者間の連鎖取引

<状況>

A、B、C、D は事業者であり、同一財貨が A→B→C→D へと転売される。B の依頼を受けた運送業者は財貨を A から受け取り、直接 D へ引渡した。



<解説>

A、B、C は売手として各自が行う取引の課税処理を行う。B 及び C は中間業者でもある。「取引 A→B」、「取引 B→C」、及び「取引 C→D」の三つの売買取引が存在するが、そのうちの 하나가移動取引であり、それ以外の二つは非移動取引とされる。運送の手配は B が行うので、B は自分に対する引渡（「取引 A→B」）、または自分が行う引渡（「取引 B→C」）のどちらかを移動取引とみなして処理することができる。

1. B が「取引 A→B」を移動取引とした場合、A が行うこの取引の課税地は運送の始点である A の所在地である。「取引 B→C」と「取引 C/D」は、非移動取引となるが、これらは共に移動取引の後に位置するため、課税地は運送の終点である D の所在地となる。
2. B が「取引 B→C」を移動取引と決めた場合、B が行う「取引 B→C」の課税地は、運送の始点である A の所在地である。そして「取引 A→B」と「取引 C→D」が非移動取引となる。移動取引の前に位置する「取引 A→B」の課税地は運送の始点である A の所在地で

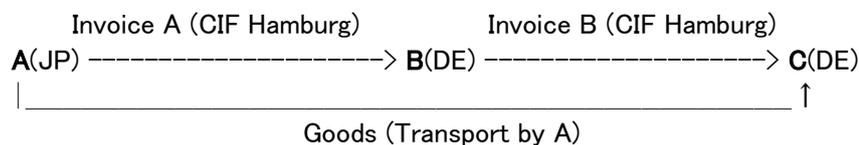
あり、移動取引の後に位置する「取引C→D」の課税地は運送の終点であるDの所在地となる。

全ての当事者がドイツに所在する場合は、全ての取引の課税地はドイツであり、A、B、C三者共に取引をVAT課税する結果となるが、これは実務的にはむしろ簡単で明快な結果といえよう。しかし、財貨が国境を越えて運送され、当事者の所在地が異なる国の場合には、課税関係も複雑となる。

(事例4) 日独間の連鎖取引

<状況>

日本企業Aのドイツ販売子会社であるBは、ドイツ顧客Cに対し、「CIFハンブルグ」の条件で商品を販売した。Bは親会社Aに対し、該当商品を「CIFハンブルグ」で発注した。Cは商品をハンブルグで引き取り、輸入通関を行った。



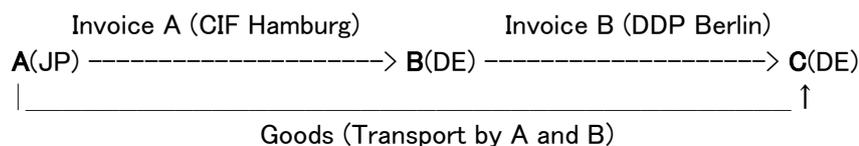
<解説>

Bは商品をAから買い、Cに転売し、商品はAからCへ直接運送されるため、連鎖取引が成立する。Aが運送を手配するため(CIFハンブルグ)、「取引A→B」が移動取引であり、その課税地は運送の始点である日本となる。この取引は日本で通常輸出免税取引となる。「取引B→C」は移動取引の後に位置する非移動取引であり、その課税地は運送の終点ハンブルグ(ドイツ)である。BのCへの販売取引はドイツで課税対象となる。しかし未通関財貨の課税は不合理であり、独VAT法第4条第4b項の規定により免税となる。ただし、Bは該当商品が輸入された事実を立証する必要があるため、Cから通関書類のコピーを入手しておくことが望ましい。

(事例5) 日独間の連鎖取引(事例4の別のパターン)

<状況>

上記事例4と同じ状況において、Cは自分で輸入手続きを取ることを嫌い、Bと「DDPベルリン」で合意。BはAから「CIFハンブルグ」の条件で購入し、商品をハンブルグで受け取り、輸入通関をしてからベルリンで顧客に引き渡した。



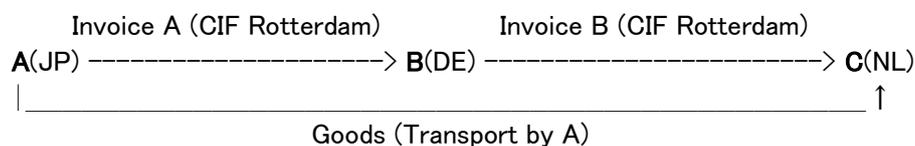
<解説>

Bは財貨をハンブルグで輸入通関のために一旦引き取るので、財貨が直接AからCへ引渡されるとい条件が崩れ、連鎖取引は成立しない。そのため「取引B→C」は、ハンブルグからベルリンへ運送される独立した別個の取引となり、一般的な課税地判定の原則が適用され、運送の始点であるハンブルグが課税地とされる。免税規定の適用はなく、BはCに対する販売をドイツでVAT課税する義務を負う。

(事例6) 日独蘭の連鎖取引 (JP/DE/NL)

<状況>

ドイツ子会社Bは日本本社Aが製造する機械をオランダ顧客Cに販売し、引渡し条件をCIF ロッテルダムで合意した。BはAに対して、機械を引渡し条件CIF ロッテルダムで発注した。Cは機械をロッテルダムで受け取り輸入通関した。



<解説>

「取引A→B」と「取引B→C」の二つが連鎖取引を構成している。運送手配がAによりなされるため、「取引A→B」が移動取引となり、その課税地は運送の始点である日本となる。移動取引の後にくる非移動取引の「取引B→C」の課税地は、運送の終点であるロッテルダムとなる。その結果、Aが行う「取引A→B」は日本の法令に基づき日本で課税処理を受け、Bが行う「取引B→C」はオランダの法令に基づきオランダで課税を受ける（輸入前の引渡しのため、免税となる）。「取引B→C」の課税地はドイツ国外であるためドイツでは課税されないが、Bはドイツで課税対象外取引として申告する。機械がオランダで輸入される際に、Cはオランダの輸入VATを納付するが、事業者であれば控除/還付が可能。

4. EU 域内取引・EU 三角取引

EUは統一市場を形成しており、域内では人・物・金の移動自由が保障されています。そのためEU域内の国境では一般的な貨物検査は廃止され、トラックや貨車は自由に通過しています。表面上はフリーパスですが、商業貨物に関しては、運送業者だけではなく一般企業もVAT申告やイントラスタット申告などの形で報告義務を負っています。事業者があるEU加盟国から他のEU加盟国に財貨を移す場合（例：販売した商品をドイツからフランスの顧客宛に発送する、日本から購入した貨物をオランダで輸入通関してドイツへ輸送するなど）、両方の国で一定の課税処理が要求されます。EU域内取引は自由ですが、当事者には通常「EU域内引渡」及び「EU域内取得」と呼ばれるVAT課税上の手続き（申告・報告義務）があります。売手の立場からは、EU域内引渡の成立条件に注意が必要です。条件の不備が後で発覚すると、免税が否認され、顧客に転嫁できない税負担を抱える結果となります。

EU 域内引渡（免税）の条件：

- ① 売手または買手の手配により、財貨がある EU 加盟国から他の EU 加盟国へ運送される。
- ② 買手は、売手とは別の EU 加盟国における VAT-ID-No. を保有している。
- ③ 買手は事業目的で財貨を購入する。
- ④ 買手は取引に際し売手に対し、有効な VAT-ID-No. を提示する。

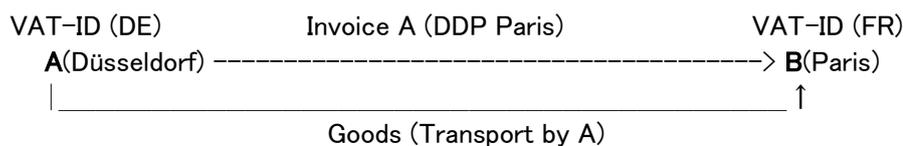
実務的には、EU 域内取引をおこなう事業者には自国における VAT-ID-No. の取得が不可欠です。この番号がないと、以下で説明するような課税処理ができず、そのため相手先国での VAT 課税手続きに巻き込まれる結果となります。また、運送を証明するための書類（運送証明・着荷証明）の保存も重要です。買手が商品をピックアップに来る場合は、特に注意が必要です。それは、財貨移動の証明書類の入手に困難が予想されるからです。多くの売手はこのような場合、自己のリスクを回避するために、EU 域内引渡の扱いをせず、課税処理を行います。また、買手の提示する VAT-ID-No. の有効性を、善管義務の範囲内でドイツ連邦中央税務局のサイトなどを利用してチェックすることも必要とされます。

EU 域内取引は、出荷地国での売上を「EU 域内引渡」として免税にし、仕向け地国で「EU 域内取得」の仕入課税を行うことで、仕向地国（消費国）の市場で販売される商品との課税バランスを図るシステムです。

（事例 7）EU 域内取引

<状況>

ドイツ企業 A は、フランス顧客 B に商品を販売した。A は商品をデュッセルドルフの倉庫からパリの顧客工場へ向けて発送した。A、B 共に事業者であり、各々自国の VAT-ID-No. を保有している。



<解説>

事業者間の売買で財貨が他の EU 加盟国へ運送される場合、条件を整えた上で、売手と買手の双方が以下のように VAT 課税処理を行うことが可能となる。

売手 A の立場：「EU 域内引渡」（免税）

A が行う引渡の課税地（国）は運送の始点であるデュッセルドルフ（ドイツ）である。この取引はドイツで課税対象であるが、EU 域内引渡の条件が満たされ、免税となる。A は、インボイス上に VAT を加算せず、A 及び B が保有する VAT-ID-No.、EU 域内引渡し免税である旨等を記載し、適切な経理記帳、VAT 申告、その他の報告を行い、そして当該商品がパリへ移動したことの証明を残す。

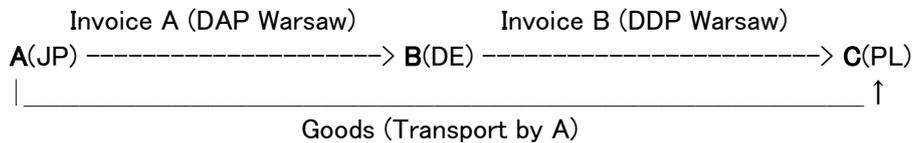
買手 B の立場：「EU 域内取得」（課税だが控除）

他の EU 加盟国から事業目的で財貨を購入する取引は「EU 域内取得」として VAT の課税対象である。B はフランスで「EU 域内取得」の課税手続きをとる。B は A から入手した VAT なしのインボイスに基づき、フランスの VAT 申告で課税処理するが、事業目的の購入であり税額控除を受けられるため、税負担なしの結果となる。

（事例 8）日独ポーランド間の連鎖取引（JP/DE/PL）

<状況>

ドイツ子会社 B は日本本社 A が製造する機械をポーランド顧客 C に引渡条件「DDP ワルシャワ」で販売し、A からの購入は「DAP ワルシャワ」とした。これは A が日本からの輸出、ワルシャワへの運賃、輸送保険などを手配/負担し、B がポーランドでの輸入手続きを自費で行うことを意味する。



<解説>

財貨の引渡しは A から直接 C に行われるため、連鎖取引が成立している。A が運送の手配者であるので、「取引 A→B」が移動取引であり、その課税地は運送の始点である日本となる。「取引 B→C」は、移動の後に来る非移動取引となり、課税地は運送の終点ワルシャワとなる。B はこの取引をポーランドで課税し、ポーランドで申告する義務を負う。B はポーランドでの輸入に当たり、ポーランドの輸入税を負担しなければならず、この還付を受けるためにもポーランドでの VAT 登録が必要となる。

<別の取引条件の場合>

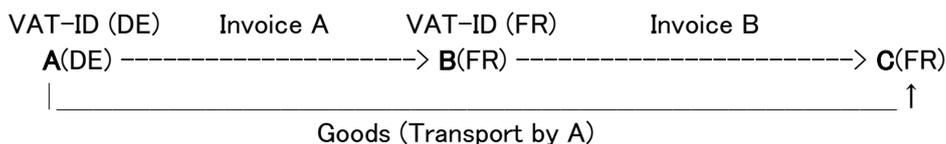
B は A との契約を「CIF ハンブルグ」とし、ハンブルグで輸入してからワルシャワへ運送する手配をした。この場合は、連鎖取引は成立しない。「取引 B→C」は、先行する「取引 A→B」とは無関係な移動取引となり、課税地は運送の始点ハンブルグとなる。これはドイツで課税対象であるが、B は C が保有するポーランドの VAT-ID-No. を入手して、「EU 域内引渡」の免税とすることができる。それによりポーランドでの VAT 登録等の手間を回避できる。顧客 C には輸入通関済み商品を引渡すので、DDP 条件は満たされる。C においては「EU 域内取得」の申告手続きが必要となるが、これは一般的な事業者にとっては日常業務であり、経済的な不利益もないため、問題はないと思われる。

外国の顧客に DDP 条件で販売することは、その国での VAT 課税のために一般的には不利となる。しかし、ドイツで輸入通関してから「EU 域内引渡し」を行うことにより、顧客が自国で輸入手続きを取る手間を回避することができる。上記の引渡しは厳密には、「DDP Warsaw」ではなく、「Delivered in Warsaw Duty paid but Tax unpaid」となろう。このような変更は Incoterms の規定からは逸脱するが、いずれにせよ詳細な引渡し条件を前もって顧客と合意しておくことが望まれる。

(事例9) 独仏仏の三者間取引 (DE/FR/FR)

<状況>

ドイツ企業 A はフランス市場で A 社製品を販売する代理店 B をフランスに持っている。B はフランス顧客 C に A 社製品を販売し、A に対し商品をドイツからフランスの C 宛に直接出荷するよう発注した。その際 B は、B がフランスで保有する VAT-ID-No. を提示した。



<解説>

A、B、Cの間には連鎖取引が成立している。

「取引 A→B」の扱い：

A が運送の手配をするため、A が行う「取引 A→B」が移動取引となり、その課税地は運送の始点であるドイツである。これはドイツで課税対象であるが、B からフランスの VAT-ID-No. を入手しているので、A はこの取引を「EU 域内引渡」として免税で処理することができる。B はこの取引をフランスで「EU 域内取得」として課税するが、控除適用のため税負担はない。

「取引 B→C」の扱い：

B が行う「取引 B→C」は、移動取引の後に位置する非移動取引であり、その課税地は運送の終点であるフランスである。これはドイツ法に拠る判定であるが、フランス国の法令からも同じ結果が導かれる。この取引はフランスで課税対象であり、免税規定の適用はないため、B はフランス法に基づいた課税処理を行う。C は B からフランス市場で購入した場合と同様に、フランス VAT が加算されたインボイスを受け取る。

<別のパターン1>

上記と同じ状況で、B が A から商品をドイツで受け取り、フランスの C へ運送するケースを考える。この場合も連鎖取引は成立する。B が運送を手配するため、「取引 A→B」が移動取引であるが、B には「取引 B→C」を移動取引とする選択肢がある。B として「取引 A→B」を移動取引としたいのであれば、A に対してフランスの VAT-ID-No. を提示し、運送証明を出すことで、上記で説明したのと同じ処理をとることができる。もし B が「取引 B→C」を移動取引と認識した場合は、「取引 A→B」は非移動取引となり、その課税地は運送の始点である A の所在地（ドイツ）となる。非移動取引では、たとえ財貨が他の EU 加盟国へ運送されても、「EU 域内引渡」は成り立たない（EU 域内引渡し及び輸出は、移動取引が前提である）。そのため A は B に対してドイツ VAT 付きのインボイスを発行する。一方 B は、「取引 B→C」をドイツの課税上「EU 域内引渡」として免税にして、また A からのインボイスに含まれるドイツ VAT の控除を受ける権利を持つが、それにはドイツでの VAT 登録が必要と

なる。これは B にとって不利であり、既にドイツの VAT 登録をしている、または他の重要な事情がある場合を除き、B が「取引 B→C」を移動取引と認識する合理性はない。

<別のパターン 2>

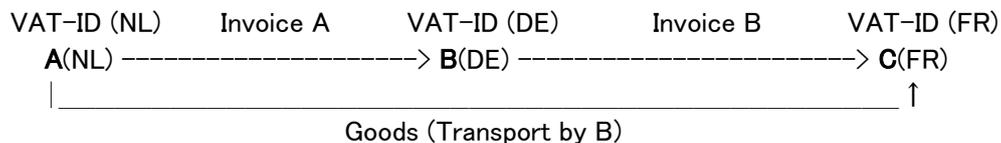
更に C がドイツで A から商品を直接受け取り、フランスへ持ち帰る場合を考える。この場合の移動取引は「取引 B→C」であり、「取引 A→B」は移動取引の前に位置する非移動取引と規定される。A が行う「取引 A→B」はドイツで課税対象となり、「EU 域内引渡」免税は適用できないため、B は A からドイツ VAT 付きのインボイスを受け取ることになる。これは B にとっては望ましくなく、B の立場からは、C が運送手配をするような条件は合意しないであろう。

次に財貨の移動が EU 域内の異なる三国で起こった場合の事例を解説します。

(事例 10) EU 三角取引 (NL/DE/FR)

<状況>

ドイツの中間業者 B はフランス顧客 C から注文を受け、商品をオランダのメーカー A に発注した。B の依頼を受けた運送業者は、商品を A の工場で見取り、フランスで顧客に引き渡した。A、B、C 三者共に自国で保有する VAT-ID-No. を取引相手に提示した。



<解説>

同一財貨の転売、最初の売手 (A) から最後の買手 (C) への直送、の両条件が満たされており、連鎖取引が成立している。B が「取引 A→B」を移動取引とした場合、以下の結果となる。(上の例と同様に、B が「取引 B→C」を移動取引と認識することは B にとって有利とはならない)。

「取引 A→B」: B により移動取引と認識されたため、課税地は運送の始点 (オランダ) となる。オランダで課税対象であるが、「EU 域内引渡」が成立するため、A はオランダ法に基づきインボイス記載、申告義務の下で、免税処理を行う。B は、この取引をドイツとフランスの両国で「EU 域内取得」として課税する義務を負う。その理由は、ドイツの VAT-ID-No. を使用したため、そして財貨が実際にフランスへ運送されたためである。しかし、以下で説明する「EU 三角取引」の簡素化規定を適用する場合には、法令によりこれらの義務は履行されたものと解釈され、実際の課税手続きは不要となる。

「取引 B→C」: この取引は非移動であり、移動取引の後に位置するため、運送の終点 (フランス) が課税地となる。この取引を行う B はドイツに拠点を置いているが、フランスで VAT 登録をし、フランスの VAT の課税、申告・納付をする義務を負う。この結果は、実務が煩雑

で、経済政策上も不合理、また当局の管理も困難などの理由で、「EU 三角取引」と呼ばれる特別な簡素化規定が導入されている。この規定を使い、B は以下で説明する条件を整えた上で、フランスにおける課税義務を、買手である C に転嫁することにより、回避することができる。

「EU 三角取引」

「EU 三角取引」は連鎖取引の一形態ですが、そのために中間業者が他国での課税義務を負うこととなる結果を改善する簡素化規定です。上記（事例 10）の状況において、通常の連鎖取引の判断規定では、フランスで課税を受ける結果を説明しました。しかし B は、「取引 B→C」に関し、C に対して以下の点を記載したインボイスを発行し、連邦財務局宛のセールスリスト報告（ZM-Meldung）で「EU 三角取引」を報告することにより、フランスにおける VAT の申告納付義務から免除されることが可能です。売手の VAT 課税義務を買手に移行する手続きは、リバースチャージの一形態です。この処置を行うことにより、「取引 A→B」で B に課されたドイツ及びフランス両国における「EU 域内取得」の課税義務も、履行されたものと解釈され、課税の申告手続きは不要となります。この規定により B の手続きが簡略化されます。

EU 三角取引におけるインボイスの記載要件（通常の要件に加えて以下の記載が必要）

- EU 三角取引が成立している旨の記述
- 顧客（C）にフランスにおける課税義務が移行した旨の記述
- 売手（B）及び買手（C）両者の VAT-ID-No.

さらに EU 三角取引の成立には、連鎖取引の条件に加えて、以下の追加条件が必要となります。それが満たされない場合は「EU 三角取引」が成立せず、その結果 B は自国（ドイツ）及び運送の終点国（フランス）で課税義務を負うこととなります。従って、EU 三角取引が成立するような条件で商談をまとめることが重要となります。

- 3 人の事業者が契約当事者として関与していること。4 人以上が関与する連鎖取引でも最後の 3 者間で条件が充足すれば、EU 三角取引が成立します。
- 最初の取引（「取引 A→B」）が「EU 内取得」として扱われること。
- 3 人の当事者はそれぞれ異なる EU 加盟国の VAT-ID-No. で取引すること。中間業者の B が使用する VAT-ID-No. は、運送の始点及び終点以外の国の番号であれば、必ずしも在住拠点を構える国（ドイツ）の番号である必要はありません。しかし B は A 及び C に対して、同じ番号を提示する必要があります。さらに、A は運送の始点（オランダ）の、C は運送の終点（フランス）の国の VAT-ID-No. を使用する必要があります。
- 中間業者 B は、財貨運送の終点国（フランス）で VAT 登録してはならない。
- 財貨はある EU 加盟国から他の EU 加盟国へ運送されること。
- 運送は、最初の売手または中間業者により手配されること。最終顧客（C）が運送を手配する場合は、EU 三角取引は成立しません。

5. ロッテルダムおよびアントワープの倉庫の利用

大国の狭間にあるベネルクス三国は、ドイツやフランスには出来ない柔軟的な制度を導入し、経済繁栄の努力を続けています。近年ハンブルグ（ドイツ）の港がロッテルダム（オランダ）やアントワープ（ベルギー）の後塵を拝するのも単に地理的な条件だけが理由ではないと理解されます。関税や VAT の基本的姿勢は EU 共通ですが、オランダやベルギーは、ドイツにはない特別規定を設け、外国企業の誘致や、港湾・倉庫設備の拡充を進めて来ました。オランダやベルギーの努力は、インフラ整備だけでなく、課税制度の簡略化にも表れています。ドイツで輸入通関を行う場合、関税と輸入税の納付が不可欠です。関税の廃止は進んでも、輸入 VAT は発生します。事業目的なら還付を受けられますが、2~3 ヶ月の資金繰りが必要です。オランダやベルギーでは、外国事業者に対する輸入税の申告期限を商品の課税時まで延ばすことで相殺が可能となり、実質的な税の支払いが不要となります。もちろん外国企業にも、申告報告義務がありますが、運送業者が納税代理人（Fiscal Representative）となりこれらの申告手続きを代行する体制があります。また代理人の持つ VAT-ID-No. を利用することで、オランダやベルギーにおける VAT 登録も不要となります。

在独企業が商品をオランダやベルギーで輸入してから EU で販売する、あるいはオランダやベルギーに在庫を持ち、そこから他の EU 加盟国へ出荷するような体制を考えた場合、オランダやベルギーにおける申告・納税が必要となることが十分に考えられます。しかしドイツ企業としてオランダやベルギーでの活動範囲が、商品の在庫、集配、発送などに限定されるのであれば、納税代理人制度を利用することで煩雑な実務から解放される可能性があります。オランダやベルギーを起点とした「EU 域内引渡」「EU 三角取引」で商流を広がる可能も考えられます。

6. 実務上の問題

とりわけ VAT 課税の判定においては、取引の実態を正確に把握することが重要です。複雑な制度の理解のために、上記では仮定に基づく事例を使いました。しかし実際の事業活動では注文をもらうことが最優先され、全ての条件を煮詰めることが後回しになる状況もあると思います。また、課税判断や処理を行う経理担当者が、営業部から取引内容の詳細情報を得ていないかも知れません。限られた紙面で全てのケースを扱うことは出来ませんので、その他の問題点、考慮できなかった点などを以下に記します。

「インコタームズ」

商談では、商品の仕様・価格・納期・支払い・保証等に気を使いますが、引渡条件も重要です。引渡をめぐる問題の回避だけではなく、VAT 課税に影響があります。引渡条件により、運送に伴うリスクと費用、輸出/輸入手続き、保険などの責任範囲が仕切られます。国際商工会議所は貿易振興のために、統一的な取引条件「インコタームズ」を提唱しています。インコタームズは整理された共通語ですので、商談に採用されることが多いですが、他方で特殊状況に対応できない、契約相手が合意しない（巨大企業は独自条件を強要する）、国内や EU 域内の取引には適さない、などの問題もあります。また、問題なく代金回収できたため、明確な引渡条件が合意されなかったことに気付かなかったケースもあります。ただし VAT の課税判断をする上で、とりわけ移動（運送）の始点/終点、輸入者の特定など、事実確認に役立つ情報が不可欠です。イ

ンコタームズにせよ、他の契約条件にせよ、インボイスや検索が容易な他の書類に記載されていれば、実務上大いに役立ちます。

「記載と実際の相違」

課税関係は事実関係に基づき判断されます。しかし実務上は書類の表記から事実関係を推定することが多いと思われます。書類が事実を反映していない場合は、誤った課税判断を犯す結果となります。例えば、インボイスに書かれた「FOB」という記載を見て、引条件が「FOB」であると理解して免税と判定したが、実際には売手が輸入通関をした後に引き渡されていたというケースでは、課税漏れ（悪質な場合は脱税）が起きます。書類に書かれた「FOB」は、単に商品価格の計算根拠であり、引渡条件の表記ではなかったというような場合です。

「非事業者に対する販売」

この資料では事業者間での取引を前提にしています。消費者や VAT 登録のない団体等、非事業者に対する販売取引には、別の観点からの考察が要求されます。とりわけインターネットを介した消費者向け販売ではここで説明できない多くの注意点があります。インターネット販売を行う事業者、そしてインターネット販売のプラットフォームを提供する事業者には、特別な注意が必要です。

「コンサインメント倉庫の規定」

他の EU 加盟国にコンサインメント倉庫（客先在庫）を持つ場合、商品の倉庫への移動（入庫）が EU 域内引渡、EU 域内取得とみなされるために、顧客の消費により発生する実際の売上の課税地は倉庫所在地（他の EU 加盟国）となり、複雑な手続きが必要でしたが、現在はコンサインメント取引の簡素化規定が存在します。コンサインメント倉庫を運営する場合にも、この資料にはない特別な注意が必要となります。

以上