

# OECD VAT ガイドラインの課題等

— 本支店間取引を中心に —

小 川 廣 明

〔 税 務 大 学 校 〕  
〔 研 究 部 主 任 教 授 〕

論文の内容については、すべ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。

# 要 約

## 1 研究の目的

OECD は、国境を越えたサービス等提供に対する VAT について、各国の取扱いが異なること等による二重課税・二重非課税を回避するため、2015 年 11 月に体系的なガイドライン（OECD International VAT/GST Guidelines、以下「ガイドライン」という。）を公表した。EU も 2002 年以降、OECD の動きを踏まえ、数次の EU 指令改正により VAT の課税ルールの見直しを進めており、ガイドラインが今後の国際的なコンセンサスとなることが期待されている。

このガイドラインでは、顧客が複数の国に支店事業所（establishments）を有する場合の取扱いが示されており、この取扱いには、顧客が受けたサービス等提供について顧客の支店事業所が利用している場合の本支店間取引の認識を求めるものなど、各国の意見に相違があるものも含まれている。

このような中、我が国も、国境を越えた電気通信利用役務の提供（インターネット等を介して行われる役務提供）について、平成 27 年度改正により、内外判定基準の変更、事業者間取引の課税方式の見直し等を行ったところであるが、課税の対象とすべき取引の範囲及び適正な課税を確保するための方策等について更なる検討も予定されている。

そこで、本稿では、当ガイドラインで特に各国に様々な意見があり、関心が高い本支店間の費用配賦等の本支店間取引の問題を取り上げ、ガイドラインの考え方、取引の認識を肯定・否定する立場からの議論を検討した上で、我が国の消費税法上の取扱いとの関連について検討する。

## 2 研究の概要

### (1) ガイドライン等

#### イ ガイドライン

OECD は、国際的な取引に対し、消費の行われた場所で VAT の課税

を行うとする基本的なフレームワークを提示し、解決すべき問題としてグローバル契約や本支店間の取引の取扱い等を整理した上でガイドラインとして公表した。

ガイドラインでは、国際間のサービス等提供における課税地の決定については、仕向地原則を基本ルールとした上で、**B-to-B**（事業者間）、**B-to-C**（対消費者）いずれの取引においても、不動産等の例外を除き原則として顧客の所在地国に課税権があるとした。更に、複数の支店事業所を有する企業が、外部から受けたサービス等提供についてグループ内、特に本支店間で費用配賦を行う場合の取扱いとして本支店間取引を認識するため、本支店間の内部合意（**internal arrangements**）に基づくリチャージ法を提示し、サービスの使用地での課税を提案している。ガイドラインは、サービスを使用した支店事業所を特定する方法として、その使用・引き渡しの場所が明らかである場合には直接法も提示したが、外部提供者にとり、サービス等の使用場所が明らかでないものも多い。リチャージ法は、内部合意により使用場所を特定することで、この点を解決できるものであるとしている。

#### ロ EUの動向

EUは2008年VATパッケージの採択によりサービス等提供の取扱いについては概ねガイドラインに沿った内容となったが、本支店間取引はVAT上の取引と見ないなどガイドラインが提示したリチャージ法の導入が難しい状況も見られる。

#### (2) 本支店間取引の取扱い

国際間での本支店間取引については、次の二つの考え方がある。

##### イ 単一法人説（single taxable person）

支店は法人の一部であり、独立した法的主体とは考えられず、支店だけを別個の事業者と認めることはできないことから、本支店間取引は一つの法人内の内部取引としてVATの課税対象とはならないとするものである。英国法人の本店がイタリア支店に対し行ったサービス提供につ

いて、支店による独立した経済活動が行われておらず、両者間に法的関係がないことから VAT 上の取引に当たらないとした、欧州司法裁判所の FCE Bank 事件判決を受けた EU 各国の立場となっている。

ロ 複数法人説 (two or more taxable persons)

支店について、法的人格にかかわらず VAT 上の独立した事業者と考え、本支店間の取引を認めるものであり、オーストラリア、カナダ等はこの立場から支店を独立の事業者と取り扱っている。

ハ 我が国の考え方

消費税法は、事業者が行った、事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付並びに役務の提供を課税の対象としている。それが法人であれば、その法人格ごとに消費税法の事業者の判定が行われ、一つの法人内の支店を別個の事業主体と見ることはできないものと考えられる。したがって、本店との間で支店が別個の事業を行っていると考えことはできず、本支店間の取引は、消費税の課税取引とはならないこととなるが、これは、上記イの単一法人説と同じ考え方といえる。

(3) リチャージ法の意義

イ リチャージ法

リチャージ法は、複数の支店事業所を有する企業が外部から購入したサービスについて、実際に使用した支店事業所に本店から配賦(リチャージ)を行うものであるが、ガイドラインは二段階のアプローチを提示している。第一段階では、外部の事業者と当該企業の本店との課税を両者間のビジネス・アグリーメントに基づいてリバース・チャージ方式で処理し、第二段階では、本店の外部購入費用を、内部合意に基づいて使用した支店事業所に配賦した上で、当該内部取引を VAT 上の取引と認識するものである。

ロ リチャージ法の意義

リチャージ法は、サービス等の使用場所への費用配賦というものの、本支店間の取引を認めるものであり、単一法人説の立場からどのように

考えるべきかという問題がある。サービス提供場所を直接特定する直接法は、内外判定の問題はあるが、内部取引の問題は生じない。

リチャージ法においても、外部事業者が内部合意に契約上の効力を与えている（本店との契約を修正するものとして）と考える方法等、外部事業者との関係として内部合意を理解することにより取引と考える方法もあると思われる。しかしながら、この考え方も外部購入したサービスとリチャージに直接的な個別対応関係があることが前提であり、ガイドラインは個別対応関係が明らかでない場合についても一定の合理的な基準でリチャージ計算を行うことを認めていることからすると、このような解釈には限界がある。従って、消費税法にリチャージ法を導入する場合にはその方法について法令上の明示が必要と考えられる。

#### （４）外部購入を伴わない費用配賦

ガイドラインは明示的に除外しているが、外部購入を伴わないサービス費用等の本支店間での費用配賦について、どのように考えるべきかという問題もある。

##### イ FCE Bank 事件と経済分析アプローチ

FCE Bank 事件は、外部購入を伴わない経営管理費用等の本支店間での配賦を巡る事件であるが、従前の判例に比し、法的関係だけでなく経済的関係の検討を求めるなど、経済分析アプローチを志向しているとの見方がある。その背景には OECD の PE 帰属所得算定に関する議論の進展があるが、独自の資本を有しない支店についてはこのアプローチを採用したとしても本支店間取引を VAT 上の取引と認めることは難しいものと考えられる。

##### ロ 外部購入を伴わない費用配賦

外部購入部分に対する本支店間のサービス提供について、ガイドラインはリチャージ法を一定の解決策として提示したが、実務的には内部費用と外部費用が混在している例も多い。二重課税・二重非課税の回避のためには、VAT の計算上、PE の帰属所得算定におけると同様の擬制を

内部費用についても認めることとする制度改正が必要ではないかと考えられる。

### 3 結論

本支店間のサービス等提供に対し、ガイドラインが提示したリチャージ法は、VATの国際的な二重課税・二重非課税を回避する方法として、実務的にも効果的な方法と考えられ、今後、ガイドラインを実施する上で、消費税法上もその取扱いを法令上で明示する必要があると考えられるが、その際には、外部購入を伴わない内部サービス提供もその対象に含めるべきではないかと思料する。

## 目 次

はじめに	491
第1章 OECD ガイドライン	493
第1節 OECD の動向	493
1 検討の経緯	493
(1) 2005 年以前	493
(2) ガイドラインの検討	494
(3) ガイドラインのドラフト	495
(4) 複数事業所を有する場合の論点	496
第2節 OECD ガイドライン	498
1 ガイドラインの構成	499
2 ガイドライン条項	500
3 B-to-B のサービス等提供	502
(1) B-to-B のサービス等提供の一般的ルール	503
イ 代理基準	503
ロ ビジネス・アグリーメント	503
(2) SLE へのサービス等の提供	504
イ サプライヤーの場合	506
ロ 顧客の場合	508
ハ 税務当局の場合	514
(3) MLE へのサービス等の提供	516
第2章 EU の動向	520
第1節 VAT 指令	520
1 VAT 指令	520
第2節 EU から見た論点	523
1 Fixed Establishment	523
2 VAT グループ制度	528



第3章 本支店間取引の取扱い	530
第1節 単一法人説	530
1 単一法人説 (single taxable person)	530
2 FCE Bank 事件	530
3 Skandia 事件	535
第2節 複数法人説	538
1 複数法人説 (two or more taxable persons)	538
第3節 我が国の考え方	539
1 EUの規定との異同	539
2 我が国の考え方	540
第4章 リチャージ法の意義	542
第1節 リチャージ法の概要	542
第2節 二段階アプローチ	543
1 二段階アプローチ	543
2 第一段階 - MLE へのサービス等の提供	544
(1) サプライヤーの場合	544
(2) 顧客の場合	544
(3) 税務当局の場合	545
3 第二段階 - 使用の事業所にリチャージ	545
(1) サプライヤーの場合	545
(2) 顧客の場合	545
(3) 税務当局の場合	547
第3節 リチャージ法の意義	550
1 リチャージ法の意義	550
2 消費税法上の位置付け	552
第5章 外部購入を伴わない費用配賦	553
第1節 FCE Bank 事件と経済分析アプローチ	553
1 FCE Bank 事件の評価	553

(1) 法人内取引の可能性 .....	553
(2) 経済分析アプローチの志向 .....	554
イ 背景 .....	554
ロ EU 指令の改正 .....	554
ハ OECD 承認アプローチ .....	555
ニ 消費税法へのインプリケーション .....	556
第2節 外部購入を伴わない費用配賦 .....	556
1 所得計算における費用配賦 .....	556
2 VAT における費用配賦 .....	557
おわりに .....	558

## はじめに

OECD は、国境を越えたサービス提供・無形資産取引に対する VAT について、各国の取扱いが異なること等による二重課税・二重非課税を回避するため、2015 年 11 月に体系的なガイドライン（OECD International VAT/GST Guidelines、以下「ガイドライン」という。）を公表した。EU も 2002 年以降、OECD の動きを踏まえ、数次の EU 指令改正により VAT の課税ルールの見直しを進めており、ガイドラインが今後の国際的なコンセンサス<sup>(1)</sup>となることが期待されている。

このガイドラインでは、顧客が複数の国に事業所（establishments）<sup>(2)</sup>を有する場合の取扱いが示されており、この取扱いには、顧客が受けたサービス等提供について顧客の支店が利用している場合の本支店間取引の認識を求めるものなど、各国の意見に相違がある<sup>(3)</sup>ものも含まれている。特に、このようなものについては、各国において、それぞれの国内法との関係性などの観点から更なる検討が必要と考えられる。

このような中、我が国も、国境を越えた電気通信利用役務提供（インターネット等を介して行われるサービス提供）について、平成 27 年度改正により、内外判定基準の変更、事業者間取引の課税方式の見直し等を行ったところであるが、課税の対象とすべき取引の範囲及び適正な課税を確保するための方策等について更なる検討<sup>(4)</sup>も予定されている。

そこで、本稿では、ガイドラインで特に各国に様々な意見があり、関心が高い本支店間の費用配賦等の本支店間取引の問題を取り上げ、ガイドラインの考え方、取引の認識を肯定・否定する立場からの議論を検討した上で、我が国の

- 
- (1) ガイドラインは、その目的について、税制の検討に当たり参照すべき文書であり、条文の案を示すものではないと序文で述べている。
  - (2) 支店事業所がその代表的な例である。
  - (3) 本支店間取引の認識については、2013 年のガイドライン案に対しコメント提出者等から後述のとおり懸念が表明されている。
  - (4) 与党平成 28 年度税制改正大綱では、国際機関等の議論、欧州諸国における仕向地原則に向けた対応等を踏まえ、引き続き検討を行うこととされている。

消費税法上の取扱いとの関連について検討する。

本稿は次のような構成である。

まず、第1章はガイドラインについて、その検討の経緯、ガイドラインの構成、条項、特に事業者間のサービス等提供に関する取扱いについて説明する。

次に第2章で、EUの動向について確認をした上で、第3章では、本支店間取引の二つの考え方を説明し、消費税法との関連について検討を行う。

更に、第4章では、ガイドラインが導入を提唱しているリチャージ法についてその概要、ガイドラインの規定等を説明し、その意義を検討する。

最後に、第5章では、ガイドラインではリチャージ法の対象から明示的に除外された、外部購入を伴わない費用配賦について検討を行う。

# 第1章 OECD ガイドライン

## 第1節 OECD の動向

### 1 検討の経緯

#### (1) 2005年以前

OECD は、電子商取引の進展に伴う所得課税及び VAT における課税上の問題について、1996 年以降議論を重ね、1998 年に課税原則をオタワ合意として公表した<sup>(5)</sup>。提示された一般課税原則は、中立性、効率性、確実性及び簡索性、実効性及び公平性、柔軟性の五つであるが、同時に基本的なフレームワークについても合意され、当該フレームワークは、国際的な取引に対し消費の行われた場所で消費税の課税が行われること、(サービス等の) 提供による消費に関する判断について国際的なコンセンサスを得ること、を定めている。その後、具体的な論点について、民間メンバーが参加した OECD のテクニカル・アドバイザー・グループ(Technical Advisory Group: TAG)により整理され、2000 年 12 月に消費の場所に関するガイドラインに含めるべき項目が提示されて、これが国際コンセンサスとしてのガイドライン作成の出発点となった。

この時点で消費の場所のガイドラインに規定すべき事項とされたものは、

- ① 「事業者間 (Business-to-business、以下「B-to-B」という。) 取引については、受領者の事業の場所(business presence)が所在する国を参照して消費の場所を判断すべき」、
- ② 「対消費者 (Business-to-Consumer、以下「B-to-C」という。) 取引については、受領者の通常の居住地国(usual residence)を参照して消費の場所を判断すべき」

とするものである。また、このようなガイドラインを実務的に採用するた

---

(5) OECD “Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions” (1998).

めの徴収メカニズムについても、

- ③ 「B-to-B 取引に対するリバース・チャージ又は申告納税方式」、
- ④ 「B-to-C 取引については、非居住者であるサプライヤーには簡易なものとしつつ、何らかの登録ベースの方式の導入」

を提言し、これらの内容は 2001 年報告書<sup>(6)</sup>第 2 章にまとめられている。

その後、OECD は、ガイドラインを具体化する上での課題を TAG で整理し、解決すべき問題点を整理した報告書<sup>(7)</sup>を 2004 年にまとめ、二重課税、予期しない非課税等が生ずる原因についていくつかのモデル事例を基に類型化した。中でも、本支店間の取引の取扱いの問題、世界的に広まりつつあるグローバル契約<sup>(8)</sup>の取扱いについて、VAT の取扱いが不明確であること等を問題として取り上げている。

## (2) ガイドラインの検討

このような流れの中、OECD は、2006 年に国際的なサービス等提供の消費税の取扱いに関するフレームワーク原則の作成に向けた作業を開始し、ガイドラインの目次案を 2006 年 2 月に公表した<sup>(9)</sup>。この時点では、ガイドラインは第 1 章から第 7 章までの構成で、各章にはそれぞれ、①基本原則、②消費地に関する原則の適用、③特定の産業に対する課税、④提供の時期・帰属ルール、⑤提供額、⑥コンプライアンスの問題、⑦二重課税の回避、を記載する予定とされ、基本原則（第 1 章）に記載すべき内容の概要及び特定の産業に対する課税（第 3 章）の中で、電子商取引の説明についてそれまで整理された内容について公表された。

更に、消費地に関する原則を作成するに当たり、正確な消費の場所を判

- 
- (6) OECD “Taxation and Electronic Commerce-Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions” (June 2001).
  - (7) OECD “Report on the Application of Consumption Taxes to the Trade in International Services and Intangibles” (June 2004).
  - (8) 企業グループとしてサービス等を一括調達する場合等に利用されている契約の総称である。
  - (9) OECD “International VAT/GST Guidelines” (February 2006).

定することが困難な例<sup>(10)</sup>も多く、一定の割り切り：代理基準（proxies）に基づいて判断することが必要との認識のもとに、消費地は顧客の所在地国とするメインルールを提案した。その上で、複雑なグローバル・アグリーメントを含む、いくつかの国際間での取引事例のパターンにメインルールを当てはめて問題が生ずるかどうかの検討を行い、当事者間のビジネス・アグリーメントでサポートされている限り、課税地の判定においては特に問題がないとする結論を示した<sup>(11)</sup>。

その後、2010年、ガイドラインの第2章、消費地に関する原則の適用に関する案が公表された<sup>(12)</sup>。その中では、B-to-B取引に関する3つのガイドラインとして、国際的に取引されるサービス等に対する消費税の適用においては、消費地のルールに基づいて課税を行うこと（ガイドライン1）、国際的に取引されるサービス等でB-to-B取引については顧客の所在地国が課税権を有すること（ガイドライン2、メインルール）、顧客の特定については通常ビジネス・アグリーメントを参照して決定されること（ガイドライン3）、を提示し、各ガイドラインの内容の説明が行われた。

### (3) ガイドラインのドラフト

上記のような検討を経て、2011年7月、ガイドラインの第1章、課税原則及び中立性に関する案<sup>(13)</sup>、2012年6月、中立性に関するガイドラインのコメンタリー案<sup>(14)</sup>が公表された。ここで提示された中立性に関するガイドラインは6項目で、その後そのまま最終案として採用され、コメンタリーについても概ね最終案と同様のものとなっている。更に、2013年2月、

(10) 2001年報告書は、利用場所の特定が困難な場合として、フランスの事業者がカナダの事業者に電子的に提供したサービスについて、カナダ事業者の従業員がパソコンにより世界中で利用する場合等を例示している。

(11) OECD “Emerging Concepts for Defining Place of Taxation- First & Second Consultation Document” (January & June 2008).

(12) OECD Working Party No 9 on Consumption Taxes “Public Consultation on Draft Guidelines for Customer Location” (June 2010).

(13) OECD “OECD International VAT/GST Guidelines-Guidelines on Neutrality” (July 2011).

(14) OECD “OECD International VAT/GST Guidelines-Draft commentary on the International VAT Neutrality Guidelines” (June 2012).

それまでのドラフトを整理合体したガイドライン案<sup>(15)</sup>が提示された。従来の課税原則、中立性に関するガイドライン、コメントリーを二つの章に分割するとともに、第三章として、消費地に関する原則の適用について、従来のものに加え、顧客が複数の事業所を有する場合のガイドライン案とその説明、特別なルールのガイドライン案とその説明が追加され、一般からの意見が求められた (B-to-C 取引については後日検討することとされた)。

2013 年ガイドライン案に対し、外部からのコメントを踏まえた修正を行った上で、ガイドライン 1 章から 3 章 (B-to-C 取引を除く) の最終版 (2014 年ガイドライン、以下「2014 年ガイドライン」という。) が 2014 年 4 月に公表された。2013 年ガイドライン案では、複数の事業所を有する場合のガイドライン項目としてリチャージ法が提示されていたが、この点については以下のとおり大幅な修正が行われている。

更に、B-to-C 取引については、2014 年 12 月、ガイドラインの実施に当たりサポートすべき事項を説明した第 4 章とともに、ドラフトが提示され<sup>(16)</sup>、2015 年 11 月、前年に確定したガイドラインと合体した最終ガイドライン<sup>(17)</sup>が公表された。

#### (4) 複数事業所を有する場合の論点

OECD の 2004 年報告書<sup>(18)</sup>では、国際間での二重課税・二重非課税の原因の一つとして、支店事業所に関連する問題を取り上げている。具体的には、①複数の事業所を有する事業者の場合、どの事業所がサービス提供又はサービスの受領を行ったと判断すべきか、②同一法人内の本支店間又は支店間でのサービス提供取引を課税対象取引と見ることができるか、③本店が一括でグローバル契約により提供を受けたサービスについて海外の支

(15) OECD “OECD International VAT/GST Guidelines-Draft Consolidated Version” (February 2013).

(16) OECD “International VAT/GST Guidelines-Guidelines on Place of Taxation for Business-to-Consumer Supplies of Services and Intangibles, Provisions on Supporting the Guidelines in Practice” (December 2014).

(17) OECD “International VAT/GST Guidelines” (November 2015).

(18) *Supra* note (7).



店事業所が使用した場合、本店からの費用配賦、リチャージはどのように取り扱われるか、といった点について、各国の取扱いが定かでない、あるいは、違いがある点が問題とされた。

このような問題提起を受け、2013年ガイドライン案では、消費地に関する原則の中で顧客が複数事業所を有する場合について詳細な取扱い<sup>(19)</sup>が提案された。中でも、リチャージ法<sup>(20)</sup>が事業所間で課税権を配分する唯一の方法であるとされ、二段階での適用方法の詳細や各当事者として、提供者、顧客、税務当局等に関する留意点等が提案された。この点で従来から他の方法として検討されていた、直接使用法(direct use method)については実務上の難しさ、本店法(head office method)については使用の場所を度外視するため中立性に問題がある等の理由で、案では採用しなかった<sup>(21)</sup>ものの、OECDも結論が出ていないとして、外部のコメントが求められたものである。

この点については、数多くのコメント<sup>(22)</sup>が寄せられ、総論としては、リチャージ法を評価するものであったが、本支店間リチャージ・アレンジメントに基づく課税権の配分は、同一法人内のサービスの提供はありえずVATの対象外とする欧州司法裁判所(Court of Justice of the European Union、以下「ECJ」という。)の判例、EUの見解と異なっている<sup>(23)</sup>、等の懸念も示された。この問題は、EUでも議論されており<sup>(24)</sup>、リチャージ・

---

(19) 2013年ガイドライン案におけるガイドライン3.4、3.5、para 3.17~3.86

(20) 2013年ガイドライン案におけるガイドライン3.5は「サービスが、ビジネス・アグリーメントを締結した事業所(establishments)と異なる事業所で利用される場合、課税権は二段階で配分される。第一段階では、課税権は、ビジネス・アグリーメントを締結した顧客の事業所の所在地国に配分される。第二段階で、課税権は、リチャージ・アレンジメントに基づいてサービス・無形資産を使用した顧客の事業所の所在地国に配分される。」旨を規定していた。

(21) *Supra* note (15), background 2.3.

(22) OECDは2013年8月、31の団体等からコメントが寄せられたとして各コメントを公表している。

(23) European Banking Federationほか、いくつかの団体から同趣旨のコメントが出されている。

(24) European Commission “Group on the Future of VAT, GFV No.31”

アレンジメントに基づくリチャージはEUではVAT上の課税対象となるサービス提供に当たらないことから、二重課税又は非課税のリスクが高く、このような状況はガイドラインの目的に反するものであることを指摘している。これらのコメントを受け、2014年ガイドラインではリチャージ法に関するガイドライン3.5の案は削除され、他の方法も併記した上で、リチャージ法が利用可能な一つの方法である旨の説明に変更された。

なお、この問題は、BEPS行動計画1の報告書でも、BEPSの懸念として取り上げられている<sup>(25)</sup>。具体的には、金融機関等のようにVATが非課税である業種について、本店がデジタルサプライサービス（データプロセスサービス等）を集中購入し、それを海外の支店が利用する事例で、VAT上、本支店間で取引が認識されない場合、本店が仕入税額控除するため法人全体としてVATの負担が生じない一方、支店が直接購入した場合には税額控除できないため、VATの節税が可能となることをその懸念として挙げている。ただ、この懸念については、ガイドラインを適切に実施することで回避可能としている<sup>(26)</sup>。

## 第2節 OECD ガイドライン

ガイドラインは、VATの基本的な特徴と国際間のサービス提供に仕向地原則等を適用する場合の基本的な考え方を説明した上で、事業者に対するVAT負担の中立性確保、内外無差別等の中立性に関する6つのガイドライン条項を提示し、そのコメントリーで考え方等の補足説明を行っている。

また、課税地の決定に関するガイドラインとして、仕向地原則を基本ルールとした上で、B-to-B、B-to-Cいずれの取引においても、不動産等の例外を除き原則として顧客の所在地国に課税権がある等の8つのガイドライン条項を提示

---

(taxud.c.1(2013) 1367440), para 2.4.

(25) OECD “BEPS Action 1 (Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy) 2015 final report”, Chapter 5, 5.3.

(26) *Id.* Chapter 6, 6.3.

し、そのコメンタリー及び別添事例で考え方等の補足説明を行っている。課税地の決定については、各国の取扱いが統一されていない事項もあり、二重課税回避等の観点から整理が必要な項目として挙げられていたことから、事例等の添付も含め最も詳細な検討が行われている。

中でも、複数の事業所を有する企業が、外部から受けたサービス・無形資産（以下「サービス等」という。）についてグループ内、特に本支店間で費用配賦を行う場合について本支店間取引を認識するため、本支店間の内部合意（internal arrangements）に基づくリチャージ法を提示し、サービス等の使用地での課税を提案している。ガイドラインは、サービス等を使用した支店等を特定する方法として、その使用・引き渡しの場所が明らかである場合には直接法（直接使用法、直接引き渡し法）も示しているが、外部提供者にとり、サービス等の使用場所が明らかでないものも多い。リチャージ法は、内部合意により使用場所を特定することで、この点を解決できるものであるとしている。

本稿では、本支店間取引の問題を中心に検討を行うことから、以下ではガイドラインの関連部分を説明することとするが、その前に、ガイドラインの構成をその目次に基づいて確認しておきたい。

## 1 ガイドラインの構成

第1章は、VATの基本的な特徴の表題の下、①VATの重要（包括的）な目的：最終消費に対する広範な課税、②VATデザイン上の中心的な特徴：段階的な徴収プロセス、③VATと国際貿易：仕向地原則、④一般的に受け入れられているVATの課税原則：オタワ合意、について簡単な説明を行っている。

第2章は、国際取引におけるVATの中立性の表題の下、①基本的な中立性原則（ガイドライン2.1～2.3）②国際取引における中立性：課税原則（ガイドライン2.4、2.5）：行政とコンプライアンス（ガイドライン2.6）、③国際的な取引に対するVATの中立性原則の適用：中立性に関するガイドラインのコメンタリー（良好な税務行政の原則、相互主義、グループ国、ガイドライン2.1～2.6のコメンタリー）、について詳細な説明を行っている。

第3章は、国際間のサービス等提供における課税地の決定の表題の下、①仕向地原則（ガイドライン 3.1）、②B-to-B の提供 - 基本ルール（ガイドライン 3.2、3.3、単一事業所主体に対する適用、複数事業所主体に対する適用：ガイドライン 3.4、直接使用、直接引き渡し、リチャージ法、単一事業所主体に対する適用に関するコメントリー、リチャージ法適用に関するコメントリー）、③B-to-C への提供 - 基本ルール（現地での提供：ガイドライン 3.5、それ以外の提供：ガイドライン 3.6、居住地国の判定、提供者が居住していない場合の VAT の徴収、簡易な登録とコンプライアンス対策、国際協力）、④B-to-B 及び B-to-C への提供 - 特別ルール（特別ルールの必要度の判定：ガイドライン 3.7、特別ルールが必要と考えられる状況の例、不動産に直接関連する提供に対する特別ルール：ガイドライン 3.8）、別添：単一事業所主体の事例 1～5、リチャージ法の事例、について詳細な説明を行っている。

第4章は、実施における補助手段（国際協力、紛争最小化、脱税・租税回避事例への適用）、について簡単な説明を行っている。

## 2 ガイドライン条項

ガイドライン条項の具体的な定めは次のようなものである。

### 中立性に関するガイドライン

#### (i) 基本的な中立性原則

- 2.1 法令により明示的に規定される場合を除き、VAT 自体の負担は課税事業者が負うべきものではない。
- 2.2 同様な状況下で同様の取引を行っている事業者は、同様なレベルの課税を受けなければならない。
- 2.3 VAT のルールは、事業者の意思決定に重大な影響を与えるものとならないように作られなければならない。

#### (ii) 国際取引における中立性

- 2.4 税負担の水準に関し、当該国の課税上、外国事業者は国内事業者と比べてより不利にもより有利にも取り扱われるべきではない。

2.5 外国事業者が回収不能な VAT を負担することとならない方策を、各国は様々な方法の中から選択することができる。

2.6 外国事業者に対して特別な執行上の手続きが必要であると認められる場合であっても、これらの手続きは事業者にとって過重なあるいは不適当なコンプライアンス上の負担を負わせるものとしてはならない。

#### 課税地の決定に関するガイドライン

##### (i) 仕向地原則

3.1 消費課税上、国際的なサービス等提供については、消費地国のルールに従って課税されなければならない。

##### (ii) B-to-B の提供

3.2 3.1 の適用に当たり、B-to-B の国際的なサービス等提供については、顧客が所在する国に課税権がある。

3.3 3.2 の適用に当たり、通常、ビジネス・アグリーメントを参照することで顧客の特定を行う。

3.4 3.2 の適用に当たり、顧客が複数の国に事業所 (establishments) を有する場合、サービス等を使用する事業所の所在地国に課税権がある。

##### (iii) B-to-C への提供

3.5 3.1 の適用に当たり、次の場合には、B-to-C へのサービス等提供については、課税権はその提供が実際に行われた場所のある国にある。

- 実際の提供場所が容易に判定できること
- 通常、提供と同時に同じ場所で消費されること
- 通常、サービス等を提供する者と消費する者がともに、提供が実際に行われた時間・場所に所在することが必要なこと

3.6 3.1 の適用に当たり、3.5 が適用される場合を除き、B-to-C へのサービス等提供については、課税権は顧客の通常の住居が所在する国にある。

##### (iv) B-to-B 及び B-to-C への提供：特別ルール

3.7 B-to-B の国際的なサービス等提供については、次の二つの条件が満たされる場合、課税権は、3.2 に規定する顧客の所在地基準以外の基準

を参照して割り当てられる。

- (a) 顧客の所在地を参照した課税権の割り当てでは、以下の観点から見て適切な結果が得られないこと
- －中立性
  - －コンプライアンスと執行上の効率性
  - －確実性と簡索性
  - －実効性
  - －公平性
- (b) 顧客の所在地基準以外の基準により、同じ観点から見て相当に良好な結果が得られること

同様に、B-to-C への国際的なサービス等提供についても、上記の(a)と(b)の条件が満たされている場合、課税権は、3.5 に規定する提供の場所及び 3.6 に規定する顧客の通常の住居以外の基準を参照して割り当てられる。

3.8 不動産に直接関連した国際的なサービス等提供については、課税権は当該不動産が所在する国に割り当てられる。

### 3 B-to-B のサービス等提供

ガイドラインは、B-to-B のサービス等提供について、詳細な説明と具体的な事例に基づく解説を行っているが、上記第1節の検討の経緯のとおり、顧客の所在地国を消費地とする代理基準を前提に、当事者間のビジネス・アグリーメントに基づいて顧客の所在地等を特定し、課税地の決定を行うこととしている。

特に、その際の具体的な取扱いについては、支店等を有しない単一事業所主体（single location entity、以下「SLE」という。）の場合と、支店等を有する複数事業所主体（multiple location entity、以下「MLE」という。）の場合に区分した上で、まず支店等を有しない SLE へのサービス等提供について、簡単な事例からグローバル契約が含まれる複雑な事例にわたりその取

扱いの留意点等をサプライヤー、顧客、税務当局に区分して詳細に説明している。

次に、支店等を有する MLE へのサービス等提供について、本支店間固有の問題に対する対応を中心に、その取扱いの留意点等をサプライヤー、顧客、税務当局に区分して詳細に説明しているが、この点については第 4 章で検討する。

なお、ガイドラインでは以上のような一般的なルールに加え、特別ルールとして、顧客の所在地国以外の代理基準が適切な場合（ガイドライン 3.7 及び 3.8）も説明しているが、本稿では取り上げない。

#### (1) B-to-B のサービス等提供の一般的ルール

##### イ 代理基準<sup>(27)</sup>

ガイドラインは、事業者（business）が他国からサービスや無形資産を購入する場合の仕向地原則の適用について、ガイドライン 3.7 と 3.8 がカバーする場合を除き、顧客の所在地をその事業上の使用の場所とする代理基準（proxy）を B-to-B の一般的なルールとして採用している。このルールに従い、顧客が所在する国は、国際的に提供される無形資産やサービスに対する課税権を有することとなり、サプライヤーは、仕入（inputs）に対する完全な仕入税額控除により、VAT を負担することなくサービス等提供が可能となるとしている。

##### ロ ビジネス・アグリーメント<sup>(28)</sup>

このような代理基準を採用すると、どのように顧客の所在地等を特定するかが問題となるが、ガイドライン 3.3 は、サービス等提供に関する顧客の特定について、ビジネス・アグリーメントを参照して行うことを定めている。これによれば、サプライヤー、顧客、税務当局はビジネス・アグリーメントによってサービス等の提供内容、当事者の特定を行うこととなるが、SLE の場合には、顧客が特定されればその所在地も自動的

(27) OECD International VAT/GST Guidelines para 3.9-3.10.

(28) *Id.* para 3.12-3.20.

に明らかとなるとしている。

なお、ガイドラインは補足的に、ビジネス・アグリーメントの方式等を説明しており、ビジネス・アグリーメントはサービス等提供に係る両当事者を特定する項目およびその提供に関する権利と義務から構成されるものであるが、契約（書面または他の形式にかかわらず）に限定されるものではないこと、多くの場合、ビジネス・アグリーメントの当事者は法的に強制力のある契約を結ぶが、これらの契約はそれ自身がビジネス・アグリーメントの唯一の要素として見るべきではなく、他の関連要素として、一般的な通信、発注書、請求書、領収書や支払手段も含まれること、更に、ビジネス・アグリーメントは、書かれた資料に限定される必要はなく、契約の締結に関連する会話のオーディオ録音や電子メール等の場合もあることを説明している。

## （２）SLE へのサービス等の提供

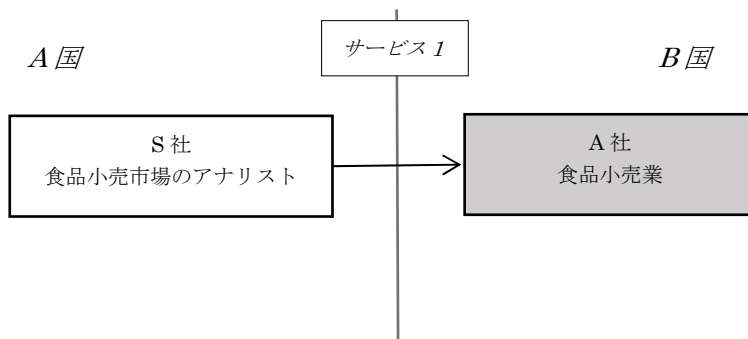
グループ企業間であるかどうかを問わず、独立な法的主体である法人間での国際的なサービス等提供に対し、ガイドラインの一般的なルールを適用することは、比較的簡単であるとしている。この場合、顧客の所在地が、ビジネス使用に対する代理基準となることから、顧客が所在する国が当該サービス等提供に対する課税権を有することとなる。

ガイドラインは、以下のようないくつかの事例でこの関係を説明している。



## 例 1：二つの独立した法的主体間でのサービス提供

図 1

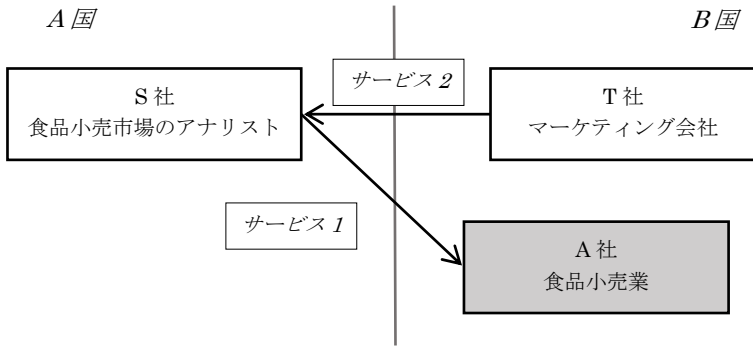


この事例では、S社は、食品小売市場の分析を行うA国の事業者であり、A社はB国で食品小売業を行う事業者であるが、A社は事業の海外への拡大を検討するためS社に分析を依頼したものである。両社は、S社がA社にA国における市況の分析を提供するビジネス・アグリーメントを締結し、アグリーメントに基づくサービスの提供を受けた上でA社はS社へ代金を支払った。

この場合、S社はサプライヤー、A社は顧客となるが、サプライヤーが対価を得て顧客にサービスの提供を行うものであることから、B-to-Bの一般的なルール（ガイドライン 3.2）に従って、課税の場所は、顧客が所在するB国となる。

## 例 2 : 三つの独立した法的主体間でのサービス提供

図 2



A社は、その後、自国の市場調査をS社に依頼し、S社は、B国でのマーケティング会社T社（S社、A社とは非関連）にその業務を行わせた。T社は、ビジネス・アグリーメント（サービス2）の下で、S社へマーケティングサービスを提供したが、S社とA社との間のサービス1の提供は従前どおりである。

この場合、サービス2については、ビジネス・アグリーメントによると、T社はサプライヤーであり、S社は顧客となるが、対価を得てサービスの提供を行うものであることから、B-to-Bの一般的なルール（ガイドライン3.2）に従って、当該取引の課税の場所は、顧客が所在するA国となる。

また、二つの取引は独立したサービスの提供であり、サービス1については、例1の結論は影響を受けず、課税の場所は顧客が所在するB国となる。

## イ サプライヤーの場合

SLEへのサービス等の提供について、ガイドラインは、一般的なルールとして、顧客が国外に所在している場合、サプライヤーがそれを特定し誰が顧客であるかを示さなければならないとしている。そのような特定により、サプライヤーはVATなしでサービス等の提供を行うことがで

きることとなり、当該提供の課税権は顧客の所在する国となるが、多くの場合、ビジネス・アグリーメントを参照することで特定は簡単に行うことができる」と説明している。

更に、ガイドラインは、サプライヤーの不必要な負担を避けるため顧客が税額を負担し責任を持つことを奨励しており、そのようなものとしてリバース・チャージ・メカニズムを紹介している。

また、ガイドラインは、このような一般的なルールは、次のような場合であっても同じように適用されるとして、三つの状況を説明している。

(i) 顧客が再提供を行う場合<sup>(29)</sup>

多国籍事業者は、利益を得るため、少額のアグリーメントを集約して大規模なアグリーメント（グローバル・アグリーメント）とし、調達活動を特定の国に集約することがあるが、その場合、調達会社は、サプライヤーから提供を受けたサービス等を世界中の様々な関連事業者に再提供することとなる。

これらのサービス等の、関連事業者に対する再提供は、調達会社と関連事業者との間の個別のビジネス・アグリーメントでカバーされ、再提供を受けた関連事業者が当該ビジネス・アグリーメントで顧客である場合は、当該再提供に対する課税権は、一般的なルールに従って当該関連事業者（顧客）が所在する国にあるとしている。

また、当該調達会社がオリジナルサプライヤーとして、同じ国の事業者提供する場合であっても、課税の場所は個々の提供ごとに決定されるとしている。

(ii) 直接第三者へ提供する場合<sup>(30)</sup>

サプライヤーが、ビジネス・アグリーメントの規定に基づいて、直接第三者へサービス等を提供する場合については、租税回避等でない限り、ビジネス・アグリーメントの上で顧客とされる者の所在地が課

---

(29) *Id.* para 3.50-3.52.

(30) *Id.* para 3.53.

税の場所となるとし、第三者の事業者への直接提供、それ自体は、その判定に影響しないとしている。

(ハ) 支払いが第三者から行われる場合<sup>(31)</sup>

また、サプライヤーのサービス等の提供に対して、他の当事者が支払いを行うような状況には特別な注意が必要としている。具体例として、多国籍事業者がグループ内の会社を支払担当法人(**paymaster**)に指定する場合を挙げている。この場合にも、課税の場所は個々の提供ごとに決定されるとして、支払いが他の者により行われること、それ自体は、その判定に関係しないとしている。

ロ 顧客の場合<sup>(32)</sup>

ガイドラインは、**SLE** へのサービス等の提供について、リバース・チャージ・メカニズムを前提に、顧客が、売上に対する税(**output tax**)として外国サプライヤーから受けたサービス等の提供に対する **VAT** を申告する必要があるとしている。適用される税率は、顧客の国の税率であり、顧客は、その国の制度の下で認められる範囲で仕入税額控除(**input tax deduction**)を受けることができることとなるが、ガイドラインは、顧客が関連するサービス等提供に対し全額仕入税額控除が認められる場合、リバース・チャージ・メカニズムの下で **VAT** の申告を必要としない選択肢も紹介している。

また、ガイドラインは、リバース・チャージ・メカニズムの下で、顧客は次のような場合であってもサービス等の提供に対する税を支払う義務があるとして、上記サプライヤーの場合と同様な三つの状況を説明している。

(イ) 顧客が再提供を行う場合<sup>(33)</sup>

顧客が、グローバル・アグリーメント等で提供を受けたサービス等

---

(31) *Id.* para 3.54.

(32) *Id.* para 3.55-3.57.

(33) *Id.* para 3.58.

を再提供する場合、課税の場所は提供ごとに個別に決定されるべきであり、一般的なルールが引き続き適用される。顧客は、そのサービスの一部等を関連事業者へ再提供する場合ビジネス・アグリーメントを締結することとなるが、当該ビジネス・アグリーメントにおいて関連事業者が再提供に係る顧客であれば、当該再提供に係る課税権は関連事業者が所在する国にあることとなり、当該国がリバース・チャージ・メカニズムを採用する場合、関連事業者は、当該国で適用される税率で VAT の負担に責任を負うこととしている。

(ロ) 直接第三者へ提供する場合<sup>(34)</sup>

顧客が、関連するビジネス・アグリーメントの条件の下で、第三者にサービスや無形資産を直接提供する場合については、当該第三者が、ビジネス・アグリーメントで特定された顧客の所在地国と異なる国に所在する場合でも、課税の場所は、ビジネス・アグリーメントで特定された顧客が所在する国のままとしている。

(ハ) 支払いが第三者から行われる場合<sup>(35)</sup>

支払担当法人(paymaster)に指定する場合を前提に、他の当事者がサプライヤーに支払いを行うような状況であっても、サービス等の提供は、関連するビジネス・アグリーメントで特定された顧客に対してであり、課税の場所は、当該顧客の所在地となることを説明している。

以上の取扱いについて、ガイドラインは、次のような、監査グループの親会社とグローバルな監査サービスを必要とするグループ企業の集中購買会社との間で、監査サービスの提供のためのグローバル・アグリーメントが締結された例でその適用関係を説明している。

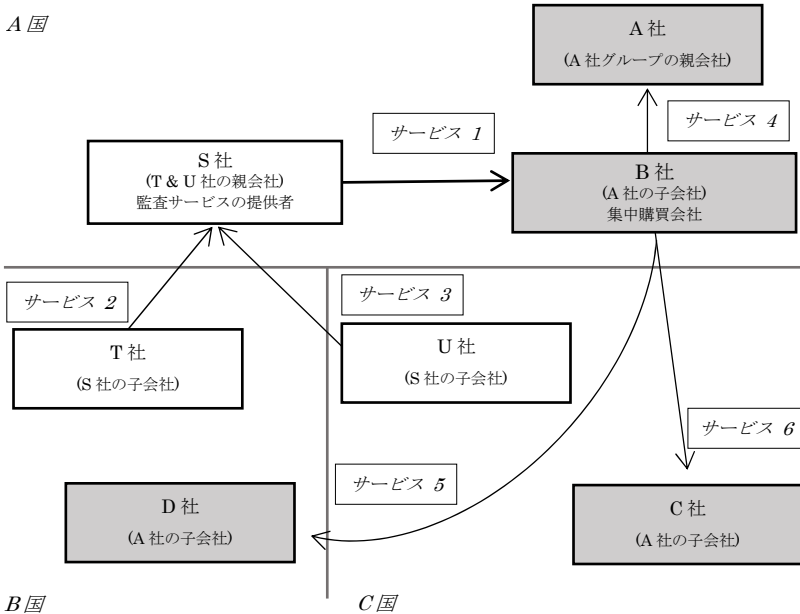
---

(34) *Id.* para 3.59.

(35) *Id.* para 3.60.

## 例 3 : グローバル・アグリーメントの例

図 3



A社は、A国に所在する多国籍グループの親会社であるが、グループ内の会社の法的要件を満たすため、S社グループから同国の子会社B社を集中購買会社としてグローバルな監査サービスを購入する契約を締結した。S社は、A国に所在する多国籍監査グループの親会社であり、A社の子会社D社が所在するB国に子会社T社を有し、A社の子会社C社が所在するC国に子会社U社を有している。

S社とB社のグローバル・アグリーメントは世界中でのサービス提供を定めたものであり、S社は自身でもA国で監査サービスを提供するが、他国での提供に対応するため子会社T、U社とビジネス・アグリーメントを結び、各子会社から監査サービスの提供を受けることとした。なお、B国、C国では、S社の子会社からA社の子会社に監査サービスが直接行われる

(provide)。

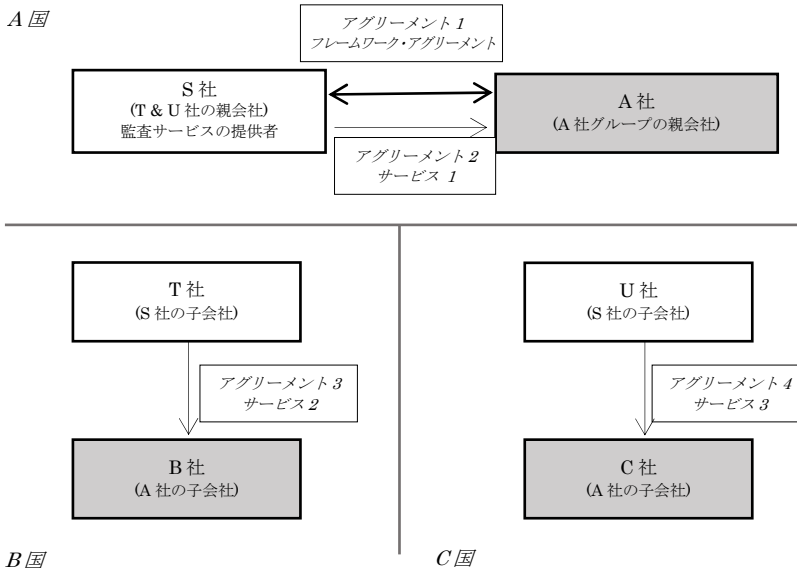
この例では、サービス1からサービス6まで、六つのビジネス・アグリーメントが存在し、ビジネス・アグリーメントごとにサプライヤーと顧客を個別に判定した上で課税の場所を判断することとなる。具体的には、**B-to-B** 提供のための一般的なルール（ガイドライン 3.2）に従って、サービス1の提供に対する課税の場所は、顧客であるB社が所在するA国となる。同様に、サービス2、3については、顧客であるS社が所在するA国、サービス4については、顧客であるA社が所在するA国、サービス5については、顧客であるD社が所在するB国、サービス6については、顧客であるC社が所在するC国となる。

なお、ガイドラインは、T社、U社の監査サービスは、D社とC社へ直接「行われる(provided)」ものの、サービスの「提供(supplied to)」はS社に対し行われることに留意する必要があることを指摘している。ガイドラインは、**B-to-B** 提供のための一般的なルール（ガイドライン 3.2）は、サービスが提供された(supplied to)顧客の所在地で課税の場所を判定することとしており、この事例ではサービスが直接行われた(provided)場所や者は関連しないと説明しているが、その理由として、仕向地原則を適用する上で、ビジネス・アグリーメントに基づく顧客の所在地を代理基準としていることを挙げている。

ガイドラインは更に、例3を補足する事例として、同様な状況での枠組み合意に基づく例4及び支払いフローが異なる例5を説明している。

## 例4：修正グローバル・アグリーメント（枠組み合意）

図 4



A社は、A国に所在する多国籍グループの親会社であり、S社グループからグローバルな監査サービスを購入するものであるが、この事例では、定義、守秘義務、支払い条件等の基本的な条件を定めた枠組み合意（アグリーメント1）を最初に結び、当該枠組み合意を引用したビジネス・アグリーメントを別途当事者間で締結することとするものである。監査サービスの提供に関する個別のビジネス・アグリーメントは、A社とS社間（アグリーメント2）、B社とT社間（アグリーメント3）、C社とU社間（アグリーメント4）で契約され、各サービス1から3の提供が合意されているが、枠組み合意は具体的なサービスの提供を定めたものではないとされている。

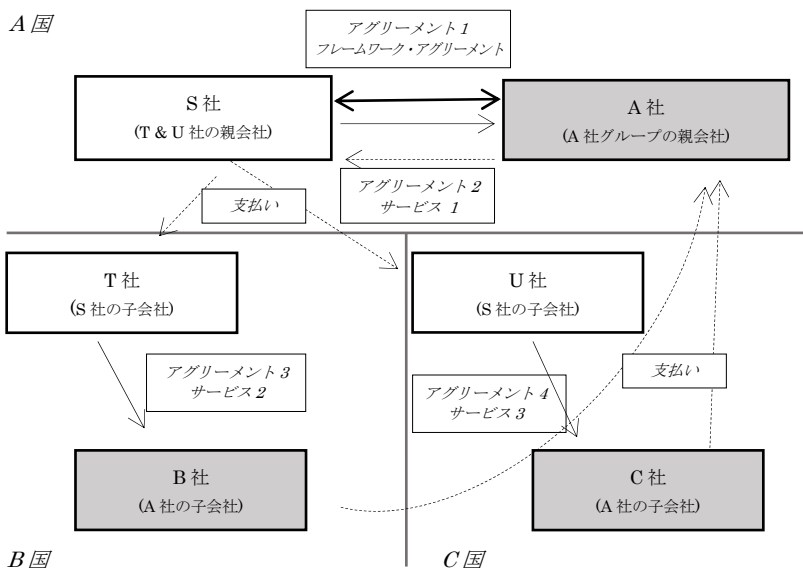
この場合、B-to-B提供のための一般的なルール（ガイドライン3.2）に従って、サービス1の提供に対する課税の場所は、顧客であるA社が所在



するA国となる。同様に、サービス2については、顧客であるB社が所在するB国、サービス3については、顧客であるC社が所在するC国となるが、枠組み合意はサービスの提供に当たらないことから課税の場所の判定は不要としている。

例5：修正グローバル・アグリーメント（異なる支払フロー）

図 5



上記例4と同じく、A社は、A国に所在する多国籍グループの親会社であり、S社グループからグローバルな監査サービスを購入するに当たり枠組み合意（アグリーメント1）を最初に結び、当該枠組み合意を引用したビジネス・アグリーメントを別途当事者間で締結するものであるが、A社グループは支払いについてA社を支払担当法人(paymaster)に指定することとするものである。この例では、T社及びU社は、各B社及びC社にインボイスを発行するが、同時に当該インボイスをS社に集約し、合計イ

ンボイスを発行するもので、B社及びC社の支払いはA社から行われることとなる。

ガイドラインは、この例のように、支払いが他の者から行われる場合であっても、上記例4の課税の場所の判定に影響はないことを指摘している。

#### ハ 税務当局の場合<sup>(36)</sup>

ガイドラインは、サプライヤー及び顧客の立場からの課税の場所等の説明に加え、税務当局として留意すべき点についてもいくつか説明を行っている。

まず、物品に対する比較的単純な考え方をサービス等にそのまま当てはめることができないとして、税務当局は、調査を行うスタッフと事業者の双方に対し、自国の取扱いについて明確な指針を示すことが重要であるとしている。

一般的なルールの下では、国際的なB-to-Bのサービス等の提供は顧客の所在地に課税権があることから、サプライヤーはVATなしでサービス等の提供を行うこととなることから、サプライヤー所在地国の税務当局は、サプライヤーに対し、顧客が事業者であり、当該事業者が別の管轄地に所在していることの証拠提出を求める。この場合、サプライヤーのコンプライアンス負担を軽くするため、税務当局は、必要とする証拠書類の明確な指針を事業者に提供すべきとしている。

また、税務当局は、リバース・チャージ・メカニズムの下では、顧客がVATの責任を負うことを事業者に理解させることが必要であるとする一方で、顧客が当該提供に対し、完全に仕入税額控除が認められる場合、リバース・チャージをVATの申告書で申告することを不要とする場合もあることを紹介している。

なお、ガイドラインは、リバース・チャージ・メカニズムは、顧客の

---

(36) *Id.* para 3.61-3.65.

所在地国がサプライヤーの納税義務の遵守を求める必要がなくなり、顧客の所在地国がコンプライアンスをチェックすることが可能となるなど、多くの利点を有することを指摘している。

また、ガイドラインは、リバース・チャージ・メカニズムの下で、上記サプライヤー、顧客の場合と同様な三つの状況について、税務当局として考慮すべき点を説明している。

(イ) 顧客が再提供を行う場合<sup>(37)</sup>

グローバル・アグリーメントに基づいてサービス等を関連事業者へ再提供する場合、サプライヤーの所在地国の税務当局は、サプライヤーが当該顧客について海外に所在する事業者であることを示せることを条件に、サプライヤーの VAT なしでの提供を認め、顧客の所在地国の税務当局は、リバース・チャージ・メカニズムに基づいて、外国のサプライヤーからの提供に対する税について顧客が責任を持つことを求めるとしている。

(ロ) 直接第三者へ提供する場合<sup>(38)</sup>

ビジネス・アグリーメントに基づいて、直接第三者の事業者 서비스에提供する場合、サプライヤーの所在地国の税務当局は、ビジネス・アグリーメントで特定された海外の顧客にサプライヤーが VAT なしでサービス等の提供を行うことを認め、顧客の所在地国の税務当局は、リバース・チャージ・メカニズムに基づいて、外国のサプライヤーからの提供に対する税について顧客が責任を持つことを求めるとしている。

(ハ) 支払いが第三者から行われる場合<sup>(39)</sup>

支払担当法人(paymaster)に指定する場合を前提に、他の当事者がサプライヤーに支払いを行うような状況であっても、サプライヤーの所

---

(37) *Id.* para 3.66.

(38) *Id.* para 3.67.

(39) *Id.* para 3.68-3.70.

在地国の税務当局は、ビジネス・アグリーメントで特定された海外の顧客にサプライヤーが VAT なしでサービス等の提供を行うことを認め、顧客の所在地国の税務当局はリバース・チャージ・メカニズムに基づいて、外国のサプライヤーからの提供に対する税について顧客が責任を持つことを求めるとしている。

(3) MLE へのサービス等の提供<sup>(40)</sup>

複数国で事業所を有する MLE に対してサービス等の提供が行われる場合、当該サービス等の提供に対する課税権を決定する必要があるが、この点について、ガイドラインは、当該サービス等を使用している顧客の事業所の所在地国での課税が確実となるようなアプローチの採用を奨励している。その上で、ガイドラインは、サービス等の使用の場所を特定するアプローチとして、各国が採用している三つのアプローチを紹介している。

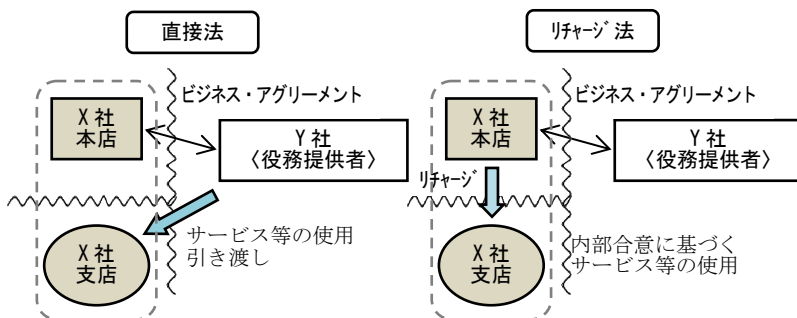
- 直接使用アプローチ、これはサービス等を使用している事業所に直接焦点を当てるもの。
- 直接引き渡しアプローチ、これはサービス等がどの事業所に引き渡されるかに焦点を当てるもの。
- リチャージ法、これは MLE 内で作成された、税法・会計等に準拠した内部のリチャージ・アレンジメントに基づいて決定される、サービス等を使用している事業所に焦点を当てるもの。

これらの三つのアプローチを直接法（直接使用アプローチ、直接引き渡しアプローチ）、リチャージ法に区分して各当事者の関係を示すと図6のとおりである。

---

(40) *Id.* para 3.22-3.26.

図 6



ガイドラインは、これらのアプローチはいずれも、サービス等を使用していると見なされる顧客の事業所が所在する国で、MLE へのサービス等の提供に対する課税が適切に行われることを目指すものであるとして、各アプローチのメリット・デメリットを次のように説明している。

#### イ 直接使用(direct use)<sup>(41)</sup>

このアプローチでは、課税権はサービス等を使用しているとみなされる顧客の事業所の所在地国に直接割り当てられるとして、当該事業所のサービス等の使用が明らかである場合には有効であるとしている。そのような場合には、ビジネス・アグリーメントにこの点を反映させることは難しくないので、サプライヤー、顧客、税務当局ともこれらの情報をビジネス・アグリーメントから入手可能であると述べている。

一方で、このアプローチは、サプライヤーがサービス等の使用された事業所を知ることができない場合や複数の国で使用される場合等は適用が難しく、サプライヤー、顧客ともにコンプライアンス上の難しさがあることを指摘している。

#### ロ 直接引き渡し(direct delivery)<sup>(42)</sup>

このアプローチでは、課税権は、サプライヤーがサービス等を引き渡

(41) *Id.* para 3.27-3.29.

(42) *Id.* para 3.30-3.31.

す顧客の事業所の所在地国に直接割り当てられるとして、ケータリングや現地トレーニングなど実際に提供される場所で使用される可能性が高いサービス等の提供については効果的なものであるとしている。そのような場合には、サプライヤーも直接引き渡しを行う場所を知っており、この点をビジネス・アグリーメントに反映している場合もあるため、サプライヤー、顧客、税務当局ともこれらの情報をビジネス・アグリーメントから入手可能であると述べている。

#### ハ リチャージ法(recharge method)<sup>(43)</sup>

このアプローチは、MLE に、外部から取得したサービス等の費用を、内部リチャージ・アレンジメントに基づいて、当該サービス等を使用した事業所に対し内部リチャージ（費用配賦）することを求めるものであるとしている。これらの内部リチャージは、当該サービス等を使用している事業所の所在地国に、外部サービス等の課税権を割り当てるために使用されるものである。

多国籍事業者は、本店で外部からサービス等を一括購入するケースが一般的であるが、その場合購入した本店は、当該サービス等を使用する事業所等に税法・会計等に準拠した内部リチャージ・アレンジメントに基づいて、サービス等の使用割合に応じて配賦することとなる。

このような状況では、サプライヤーにとって、当該 MLE に提供されたサービス等がどこで実際に使用されたかを知り、その事業所の所在地に応じた正しい VAT 処理を行うことは、困難である。リチャージ法は、このような MLE へのサービス等の提供における、課税の場所を特定するための効果的な解決策を提供するものであるとしている。

一方で、ガイドラインは、リチャージ法には、導入前に実務的に決めておくべき点も多くあると指摘しており、その例として、リチャージ法の適用範囲、使用した事業所に対する適切な配賦方法として許容可能な

---

(43) *Id.* para 3.32-3.36.

ものの範囲、リチャージのタイミング、保存すべき文書の要件等を挙げ、これらの点に関する明確な指針の提供を奨励している。

## ニ ガイドラインの立場<sup>(44)</sup>

上記の各アプローチは、サービス等を使用している顧客の事業所が所在する国で当該サービス等の提供に対する課税を行おうとするものであるが、ガイドラインは、特定のアプローチを推奨するものではなく、いずれのアプローチも、状況によりメリット・デメリットがあることから、各国の制度、実情等を勘案して自国にとって適切と考えられるアプローチ又はその組み合わせを選択するよう求めている。この点は、前節（４）のとおり、2013年ガイドライン案でリチャージ法を唯一の方法とする立場から修正されたものである。

また、ガイドラインは、各国に対し、税収の確保と低いコンプライアンスコストとのバランスを考慮するとともに、MLE へのサービス等の提供に対する正しい VAT 処理を可能とするため、その取扱い等に関する明確な情報をサプライヤー、顧客に提供することを求めている。

更に、ガイドラインの目的は、国際取引に VAT を適用する際の不統一から生ずる二重課税と意図しない非課税のリスクと不確実性を軽減することであるとして、各国に対し、二重課税または意図しない非課税の可能性を最小限に抑えるアプローチの採用を求めている。

---

(44) *Id.* para 3.37-3.40.

## 第2章 EUの動向

本稿では、本支店間取引の問題について、EUにおける議論を中心に検討を行うが、以下では議論の前提となるEUのVAT指令の動向等について関連部分について確認する。

### 第1節 VAT指令

#### 1 VAT指令

EUは1967年の第1次VAT指令以降、数次の改正を経て1977年第6次VAT指令<sup>(45)</sup>により、VATの基本的な仕組みを体系的に規定した。第6次VAT指令は2006年Recast指令<sup>(46)</sup>を受け、2007年に廃止されたが、その間、EUは域内全体を一つの市場として統合するべく原産地国で物品に課税することとする原産地原則への移行が模索された。この点は課題も多く実現できない中で、1993年の欧州域内の国境手続（通関手続）廃止に伴い、仕向地原則と原産地原則が混在する暫定方式が採用された<sup>(47)</sup>。その結果、B-to-Bは仕向地原則を採用し仕向地での課税とし、販売者でなく顧客が申告・納税を行うリバース・チャージが導入される一方、B-to-Cは一定の例外を除き原産地原則とされた。

なお、このような変更が行われたものの、物品の輸出入に対する国境調整の手続きとしての輸出免税、輸入時課税は何ら変わるものではなく、暫定方式の対象は、あくまでEU域内の物品の移動に対する取扱いである。第6次

(45) Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977

(46) Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006.

第6次VAT指令は1978年施行以降、数多くの修正が行われ、修正内容との関係で条文が非常に複雑化していたことから、条文全体の明確化、合理化を行うため、2006年に全面改正が行われた。条文数も約400条と第6次VAT指令の10倍前後になったが、従来の規定内容について大きな変更が行われたものではなく、現在のEU指令はこの条文に基づくものとなっている。

(47) European Commission “Commission staff Working Document Accompanying document to the Green Paper on the future of VAT”, COM(2010) 695 final, pp.5-7.



VAT 指令は、国内での物品の販売について、発送等の開始地を供給の場所とみなす旨を定めており<sup>(48)</sup>、この考え方を域内の国境手続き廃止後も適用しようとしたものであるが、加盟国間で合意に至らなかったものである。

これに対し、サービスの提供については、大幅な修正が行われている。サービスの提供の場所については、概念的なものとして、第2次指令が「使用又は享受(used or enjoyed)の場所」をサービスの提供の場所と定めていたが<sup>(49)</sup>、その判定の難しさから、第6次 VAT 指令において、サプライヤーの所在地等を原則的な課税地としつつ、固定資産関連サービス、運送サービス、教育文化等関連サービスについてはその所在地又は提供場所、無形資産・広告・会計や法律・金融等のサービスの域外顧客又は国を超えた域内課税事業者への提供については顧客の所在地を課税地とすることとしていた<sup>(50)</sup>。この場合のサプライヤーの所在地を課税の場所とする考え方は、原産地原則といえる。

その後、EU も、OECD の動きを踏まえ、電子商取引について、2002 年 VAT 指令<sup>(51)</sup>により電子的に提供される音楽、ソフトウェア等をサービスとして追加<sup>(52)</sup>した上で、域外の課税事業者が電子的に提供されるサービスを域内の非課税対象者(消費者)に B-to-C 提供した場合、当該非課税対象者(消費者)の住所地が提供の場所となるとした<sup>(53)</sup>。更に、2008 年 VAT パッケージ<sup>(54)</sup>

(48) 課税地の判定について、第6次 VAT 指令第8条1項は、サプライヤーにより送付等される物品については、送付等開始時に所在した場所を供給の場所とみなす旨を規定している。

(49) 課税地の判定について、第2次 VAT 指令第6条3項は、提供等されたサービスが使用又は享受された場所がサービスの提供の場所となる旨を規定している。

(50) 課税地の判定について、第6次 VAT 指令第9条は、1項でサービスの提供に関する原則を定め、2項でその例外として(a)固定資産関連サービス、(b)運送サービス、(c)教育文化等関連サービス、(d)資産の賃貸、(e)域外顧客又は国を超えた域内課税事業者への無形資産等の提供に関する提供地を定め、3項で加盟国は二重課税又は非課税を回避するため、2項(d)(e)について実質的な使用・享受の場所に基づいて課税地を変更しうることを定めている。

(51) Council Directive 2002/38/EC of 7 May 2002.

(52) 第6次 VAT 指令第9条2項(e)の項目の一つとして、電子的に提供されるサービスを追加し、その内容を別紙として例示した。

(53) 第6次 VAT 指令第9条2項(f)を追加し、電子的に提供されるサービスが域外の課

では、サービスの提供の場所について、原則的取扱いを仕向地原則に変更した。ただ、その影響の大きさから、2010年1月以降、実施は段階的に行われ、2015年1月に完了している。

このような流れの中、本稿の論点に関連する動きとして、二つのものに注目したい。一つは、2006年7月に、関連者間で行われる一連の取引を通じたVATの租税回避を防止するため、特定の場合、関連者間取引の課税対象額を「公開市場価格」とする規定<sup>(55)</sup>が導入された<sup>(56)</sup>点である。この規定は、移転価格とVATの関係を示すものであるとの意見<sup>(57)</sup>もあるなど、当時のOECDの移転価格ガイドラインの動向がEUのVATに一定の影響を与えていたことを示すものではないかと考えられる。この規定について、Fernando Matesanzは、「関連者間で課税便益を得ることによる税収の損失を防止するための規定であり、このような公開市場価格による課税は、租税回避の意図がある場合に限り適用すべきものと考えられているが、VATはこの点を、仕入税額控除システムの濫用で判断している<sup>(58)</sup>。」とし、「第80条は、課税対象額を公開市場価格とする三つの場合を規定しているが、この規定は仕入税

税事業者から域内の非課税対象者（消費者）に提供される場合の課税地について、当該非課税対象者の設立地、住所地等となる旨を規定した。なお、VAT指令は消費者（consumer）について、非課税対象者（non-taxable persons）という用語を用いている。

(54) Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008.

(55) 2006年 Recast 指令第80条は、「脱税又は租税回避を防止するため、加盟国は、次のいずれかに該当する場合、親族又は他の親密な人的関係、管理、所有、メンバーシップ、財務または法的な関係等として加盟国が定めるものを含む、物品やサービスの提供に関して、課税対象額が公開市場価格となるよう適切な措置を取ることができる。(a) 対価が公開市場価格よりも低く、提供の受領者が第167条～第171条、第173条～第177条に基づく全額の（仕入税額）控除が得られない場合、(b) 対価が公開市場価格よりも低く、提供者が第167条～第171条、第173条～第177条に基づく全額の（仕入税額）控除が得られないことに加え、提供者が第132条、第135条、第136条、第371条、第375条、第376条、第377条、第378(2)条、第379(2)条、または第380条～第390条に基づいて免税となる場合、(c) 対価が公開市場価格よりも高く、提供者が第167条～第171条、第173条～第177条に基づく全額の（仕入税額）控除が得られない場合」と規定している。

(56) Council Directive 2006/69/EC of 24 July 2006.

(57) Fernando Matesanz, *Transfer Pricing Adjustments and VAT*, September/October 2015 *International Vat Monitor*, pp.295-297.

(58) *Id.* p.297.

額控除の濫用を通じた租税回避等を問題とするものであることから、取引に介在する者が仕入税額の完全な控除ができないという共通の要素があり、三つのいずれの状況も、取引価格を意図的に変えることで、仕入税額控除額を変更し、節税を図ろうとするものである<sup>(59)</sup>。」と説明している。

もう一つは、「使用又は享受」に関する規定の改正である。2008年 VAT パッケージによる改正では、加盟国が二重課税又は非課税を回避するため実質的な「使用・享受」の場所に基づいて課税地の変更を行うことができるサービスの対象について、従来の資産の賃貸・無形資産等の提供のみから、サービス全般にその範囲を拡大している<sup>(60)</sup>。この点について、Ecker は、「第2次 VAT 指令以降、EU は使用又は享受場所の特定の難しさから、数多くの代理基準を設けてきた歴史の教訓が生かされておらず、この概念は実務的に適用が難しいものである」としてこの改正を批判している<sup>(61)</sup>。サービスの使用場所の特定の難しさは、EU でも経験されてきたものであるが、ガイドラインはこの点を踏まえ直接法の適用の難しさを解決するものとして、リチャージ法を提案しているのではないかと考えられる。

## 第2節 EU から見た論点

### 1 Fixed Establishment

VAT における Fixed Establishment<sup>(62)</sup> (以下「FE」という。)は、第6次 VAT 指令のサービスの提供に関する内外判定の規定である第9条<sup>(63)</sup>に規定

(59) *Id.* pp.297-298.

(60) 課税地の判定について、2006年 Recast 指令第59a条は、加盟国が二重課税又は非課税を回避するため実質的な使用・享受の場所に基づいて課税地の変更を行うことができる対象に、従来の第59条(無形資産等の特定のもの)に第44条、第45条のサービス一般を加えている。

(61) Thomas Ecker, *Place of Effective Use and Enjoyment of Services-EU History Repeats Itself*, November/December 2012 International Vat Monitor, pp.407-410.

(62) EU は Fixed Establishment について Implementation Regulation の第11条で従来の判例法の内容を規定した。

(63) 第1項は、サプライヤーの設立地等(established his business)又はサービス提供

されていたが、その定義等の詳細は何ら定めがなく、判例にその解釈が委ねられていた。

FEの有無を争点とする代表的な判例について、どのような事実関係を巡るものであるかを簡単に紹介すると次のとおりである。

FEの概念を争点とする最初の事件である、**Berkholz** 事件<sup>(64)</sup>は、ドイツ鉄道が運航するドイツ - デンマーク間のフェリーの中に、ドイツの個人事業者である **Berkholz** が設置したゲーム機、ジュークボックス等が FE に該当するかどうかを巡るもので、ゲーム機等のメンテナンスは一定の間隔で行われていたが、フェリーには **Berkholz** のスタッフ等は常駐していなかったものである。ECJ は、このような場合、FE と見なすためには、当該 FE はサービスの提供を行うために必要となる人的、技術的資源(human and technical resources)のいずれについても最低限度のもの(certain minimum size)を常に有していることがその条件であるとの判断を示した。なお、判決は、この基準から見て、本件の状況は FE に当たらないようであるとのみ述べるにとどまり、FEの有無についての判断は示していない。

**DFDS** 事件<sup>(65)</sup>は、海運・旅行業等を行うデンマーク法人である **DFDS** が、英国子会社 **DFDS Ltd.**を旅行代理店とする契約に基づいて当該子会社が英国等で販売したパッケージツアーについて、当該子会社の仲介が本人から独立しておらず補助的なものとして、ツアーオペレーターである親会社が英国に FE を有するといえるかどうかを巡るものである。ECJ は、子会社が単に親会社の補助的な機関(auxiliary organ)として活動し、親会社の FE としての人的・技術的資源を有する場合、FE として子会社とは別個の法的主体となりうるとする判断を示した上で、本件子会社は補助的な機関として活動しているにすぎず FE の他の要件も満たしているとして FE を有するとした。

---

を行う fixed establishment を有する場合にはその場所、それがない場合にはサブライヤーの恒久的住所等をサービス提供の場所とみなす旨を規定している。なお、2006 年 Recast 指令では第 43 条がこれに該当する。

(64) Case 168/84, Gunter Berkholz v. Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt, 1985.

(65) Case C-260/95, DFDS A/S v. Commissioners of Customs and Excise, 1997.

ARO Lease 事件<sup>(66)</sup>は、車のリース業を行うオランダ法人である ARO Lease が、支店等を有しないベルギーで同国の顧客と結んだ車両リース契約（車のディーラーが介在したもの）について、当該車両がベルギーに所在することが FE に当たるかどうかを巡るものである。ECJ は、Berkholz 事件の十分な程度の恒久性と人的、技術的資源の存在の考え方を踏襲しつつ、新たに、適切な機構(adequate structure)と独立の立場(independent basis)での提供の二つの要件を加味して判断を行い、当該法人がベルギーにスタッフ、機構を有していない状況では本件リース契約は FE に当たらないとしている。

RAL 事件<sup>(67)</sup>は、ゲームアーケードにスロットゲーム機を設置し営業を行う英国法人である RAL Holding Limited が組織再編を行い、ゲーム機の所有法人、サービスを行う法人等に分社化した上でゲーム機の所有法人からグループ法人であるガーンジー島の子会社 RAL (Channel Islands) Ltd へライセンスの供与を行い英国での営業者を当該海外法人とすることで、英国での VAT の租税回避を図った事案である。この事件では、ガーンジー島子会社の FE の有無が争点となり、法務官意見では、サービス提供者（ガーンジー島子会社）が恒久的な人的・技術的資源を所有していることが FE の存在の前提条件ではないとの見解が示された。これに対し、判決はこの見解を採用することなく、本件子会社のサービスは実際に活動が行われる場所を課税地とする entertainment 活動に当たるとして英国での課税を是認し、FE の判断は示さなかった。

E. ON Global Commodities 事件<sup>(68)</sup>は、ドイツ法人である E. ON Global Commodities が物理的拠点のないルーマニアで電力供給を行い、現地で生じ

---

(66) Case C-190/95, ARO Lease BV v. Inspecteur der Belastingdienst Grote Ondernemingen, Amsterdam, 1997.

(67) Case C-452/03, RAL(Channel Islands) Ltd, RAL Ltd, RAL Service Ltd, RAL Machines Ltd v. Commissioners of Customs and Excise, 2005.

(68) Case C-323/12, E.ON Global Commodities SE v. Agenția Națională de Administrare Fiscală -Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București - Serviciul de administrare a contribuabililor nerezidenți,2014.

た課税仕入についてルーマニア税務当局に還付申告を行ったものである。同社は、ルーマニアに税務代理人を設けていたが、当該税務代理人が十分な程度の恒久的な機構と経済活動を管理するに十分な独自のスタッフを有するといえるかどうか争点とされたものであるが、ECJ は単なる税務代理人の存在は FE に結び付かないとした。

Welmory 事件<sup>(69)</sup>は、オンラインのオークションを主催するキプロス法人が、ポーランド法人（後に子会社化）と同国の顧客がオークションを実行するための協力契約を結んでサービスの受領を受けていたものについて、当該ポーランド法人がキプロス法人の FE と見ることができるかどうかを争点とするものである。従来の事件との違いは、2008 年 VAT パッケージの採択により、該当条文が改正され、サプライヤーがサービス提供を行う FE を有するかどうかの問題からサービス受領者が FE を有するかどうかの問題となったことである。このような改正が行われたものの、ECJ は、従来の判例の考え方は変わらないとして、サービスを受領するに十分な程度の恒久性と人的・技術的資源として適切な機構を有している場合に FE に当たるとした。なお、本件の判決は、この基準に対し、コンピューターサーバーの所在地が確認されていない等、事実関係が確定していない部分があるとして、直接の判断は示されていない。

なお、以上の判例とは別に、FE を本店とは別個の課税対象者と見ることができるかどうかを争点とする事件もあるが、この点は次章で触れる。

以上の判決を見る限り、代理人の独立性を争点とするものなど、FE の概念は所得課税における Permanent Establishment（以下「PE」という。）の考え方とかなり近いものであることがうかがえる。PE は、代理人 PE を巡る論点<sup>(70)</sup>を含め OECD モデル租税条約及びそのコメンタリー等によりその

---

(69) Case C-605/12, Welmory sp. z o.o. v. Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku, 2014.

(70) 2002 Reports Related to the OECD Model Tax Convention No.8 (OECD)でもモデル条約第 5 条の論点の一つとして代理人 PE の問題が取り上げられ、コメンタリーの追加等が行われている。

概念が明確化されてきており、その考え方が FE の解釈に大きな影響を与えてきたのではないかと考えられる。

その一方で、いくつかの点では相違点があるとされ<sup>(71)</sup>、Rita de la Feria は「租税条約上の代理人 PE が同様に FE となるとは限らないことに加え、FE となるためには、事業者が課税対象となる取引を行うことが必要であるが、PE ではこのような要件はないことなどがその例とされている。更に、租税条約等が定める建設 PE についての期間要件等も、VAT 上は考慮されないことから、あくまで FE であるかどうかの要件のみで判断することとなるなどの違いもある。」と説明している。

FE は、課税取引を行いうるだけの十分な程度の恒久性と人的、技術的資源がその要件とされるなど、その範囲は、所得課税における PE に比べ狭いと考えられているが、一般的な支店等ではその差異は少ないものと考えられる。

なお、2011 年実施規則第 11 条は FE を次のように定義している。

(2011 年実施規則第 11 条)

- (1) 2006/112/EC 指令第 44 条の適用に当たり、「fixed establishment」とは、本レギュレーション第 10 条に規定する事業者の事業の場所 (place of establishment) を除く、自身の必要に応じサービスを受領し使用することができる、十分な程度の恒久性と人的、技術的資源の点で適切な機構のある事業所をいう。
- (2) 以下条項の適用に当たり、「fixed establishment」とは、本レギュレーション第 10 条に規定する事業者の事業の場所を除く、サービスを提供することができる、十分な程度の恒久性と人的、技術的資源の点で適切な機構のある事業所をいう。
  - (a) 2006/112/EC 指令第 45 条
  - (b) 2013 年 1 月 1 日以降、2006/112/EC 指令第 56 条 2 項第 2 パラグラフ

---

(71) Rita de la Feria, *Indirect Taxation – Permanent Establishments*, 2015 IBFD.

(c) 2014年12月31日まで、2006/112/EC 指令第 58 条

(d) 2006/112/EC 指令第 192a 条

(3) VAT の識別番号を有するだけでは、課税事業者が fixed establishment を有すると取り扱うには十分なものではない。

## 2 VAT グループ制度

VAT グループ制度は、形式的な法人格の独立性を利用した租税回避等への対処と行政上の簡便性を目的に第 6 次指令で導入されたものであり、2006 年 Recast 指令では第 11 条がこれを規定している。

(2006 年 Recast 指令第 11 条)

VAT の Advisory Committee (VAT Committee) に諮問した後、加盟国は、当該加盟国の域内で設立された、法的には独立であるものの、財務、経済、法的な関係により緊密に一体となった者を、単一の課税事業者と取り扱うことができる。

最初のパラグラフのオプションを実施する加盟国は、本規定を使用することに対する脱税、租税回避を防止するためいかなる措置も採用することができる。

なお、第 11 条第二パラグラフは 2006 年 7 月の改正で追加されたものであり、VAT の租税回避を防止するために第 80 条の導入時に改正されたものである。

EU 委員会<sup>(72)</sup>は、この規定について、2009 年時点で 16 개국<sup>(73)</sup>と採用する加盟国が増えているものの、第 11 条は簡潔な規定で他の補足規定がないことからその実施においては加盟国に多くが委ねられており、各国でその制度に違いがあることを指摘し、制度の統一を図るべきであると述べているが、

---

(72) Communication from the Commission to the Council and the European Parliament on the VAT group option provided for in Article 11 of Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, COM(2009) 325 final.

(73) オーストリア、ベルギー、チェコ、キプロス、デンマーク、エストニア、フィンランド、ドイツ、ハンガリー、アイルランド、オランダ、ルーマニア、スロバキア、スペイン、スウェーデン、英国。



具体的な改正等が行われていない。

VAT グループ制度は、その適用を加盟国の国内に限定するものであり、国を超えたグループはその対象とならないが、「当該加盟国の域内で設立された」の文言をどのように解釈するかについては、広く解する立場と狭く解する立場で加盟国の対応が分かれている<sup>(74)</sup>。英国、オランダ等は広く解する立場から、自国内で本店又は支店が VAT グループ制度の対象となる場合、海外の支店又は本店も当該 VAT グループの対象と取り扱っている。これに対し、ベルギー、スウェーデン、ドイツ等は狭く解する立場から、同様の状況で、海外の支店又は本店は当該 VAT グループの対象にならないと取り扱っており、EU 委員会もこの立場を採っている。この問題については、ECJ の判断も確立していないとされ、今後の課題とされている。

---

(74) Value Added Tax Committee Working Paper No 879, taxud.c.1(2015)4389038, pp.12-13.

## 第3章 本支店間取引の取扱い

国際間での本支店間取引に対する VAT の適用については、次の二つの考え方があるとされている<sup>(75)</sup>。以下では、それぞれの考え方を紹介した上で、我が国の消費税法上の考え方についても触れる。

### 第1節 単一法人説

#### 1 単一法人説 (single taxable person)

支店は法人の一部であり、独立した法的主体とは考えられず、支店だけを別個の事業者と認めることはできないことから、本支店間取引は一つの法人内の内部取引として VAT の課税対象とはならないとするものである。以下の FCE Bank 事件を受けた EU 各国の立場であるが、Abdoelkariem & Prinsen は、「Skandia 事件を受け、支店がグループ申告に含まれる場合には本支店間取引を課税対象とするなどの取扱いの修正を行う国もある<sup>(76)</sup>」と説明している。

#### 2 FCE Bank 事件<sup>(77)</sup>

英国法人 FCE Bank の本店は同社のイタリア支店に対し、1996 年から 1999 年の間にコンサルタント業務、経営管理、従業員トレーニング、データ処理、アプリケーションソフトの提供とその管理を行い、それらのサービス提供について内部インボイス(self-invoicing)を発行していた。本件イタリア支店は当該インボイスに基づいて VAT の納付を行ったが、法的独立性を欠いていたとして当該納付の還付請求を行った。これに対し、イタリア税務当局

(75) Rahiela Abdoelkariem & Frank Prinsen, *The Interaction between Head Office, Branch and VAT Grouping: New Challenges Ahead for the European Union*, July/August 2015 International Vat Monitor, pp205-206.

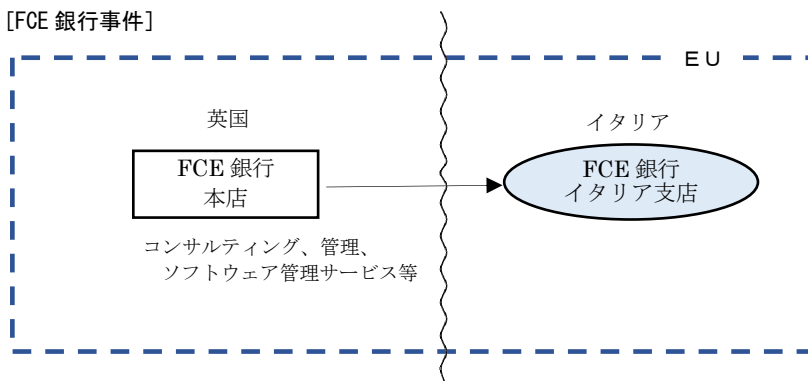
(76) *Id.* pp210-211.

(77) Case C-210/04, Ministero dell'Economia e delle Finanze & Agenzia delle Entrate v. FCE Bank plc, 2006 E.C.R. I-2803.

が認めなかったため、還付を求め訴訟に至ったものである。

本件における納税者の主張は、同一の法人内である本支店間でのサービス提供は VAT 上の取引に当たらず、本店のサービス提供は課税売上とならないとするものであるが、一方、イタリア税務当局の主張は、支店も独立の当事者として取り扱われ、本支店間の取引も課税対象となるとするものであり、EU の第 6 次指令の規定を巡り争われた事件である。

図 7



1 審のローマ租税裁判所(Rome Provincial Tax Court)では納税者の主張が認められたが、この判決に対し、イタリア税務当局は、1996 年～1997 年は時効が成立していること、1998 年～1999 年に関する還付請求はメリットを欠いていると反論し、控訴した。2 審のラツィオ州租税裁判所(Lazio Regional Tax Court)は、EU 共同体法に関しては時効は適用されないこと、本店が支店に対して行った、対価(consideration)の提供が行われない取引は、VAT 債務に対する客観的な要件を欠くことから「サービスの提供」に当たらず、本店の提供したサービスの費用をイタリア支店にパスするという法人内の費用配賦であるとして、請求を棄却した。

これに対し、イタリア税務当局は、高裁判決を不服としてイタリア最高裁(Supreme Court of Cassation)に上告した。上告の論旨は、FCE Bank 本店

がイタリア支店のために行ったサービス提供に対し同支店を課税上独立として VAT を適用すべきというもので、結果として、本店に対する支払いは対価と取り扱うべきであり、課税売上となるとするものである。一方、FCE Bank は、自身のイタリア支店は法的主体でなく、法人内の取引に対し VAT を適用するための参照点(point of reference)にすぎず、単一法人を構成する二つの主体(entities)間に対して VAT は生じないとして、反対の立場を主張した。本件上告について、イタリア最高裁は ECJ に次の点について先決判決を求めて付託したものである。

- (イ) 第6次指令の第2条1項、第9条1項の解釈に当たり、他国で設立された支店が生産機能を有する場合には独立の者とみなされる結果、主体間で法的関係があるものと見ることとなるが、これは本店が提供するサービスに対しても VAT の納税義務が生ずるものと考えられる必要があるかどうか。その場合、OECD モデル租税条約及び 1988 年イタリア・英国租税条約の第7条2項、3項が定める独立企業原則が当該関係の定義に使用されるか。更に、傘下の主体に対するサービス提供に関する費用分担契約(cost-sharing agreement)がある場合、法的関係が存在すると言えるか。法的関係が存在すると言える場合、どのような条件が必要か。法的関係の概念は国内法又は共同体法のどちらで判断すべきか。
- (ロ) 支店に対するサービスの提供に対し、費用をパスすることは、パスする費用の割合やその結果としての利益に関わらず、第6次指令の第2条の適用上、サービス提供に対する対価と見ることができるか。
- (ハ) 本店と支店の間でのサービス提供は、受領者に独立性がなく二つの主体の間に法的関係が存在しないため、原則として VAT の対象とならない(exempt)とした場合、本件のような例についてサービス提供を課税対象とする国内の実務的な取扱いは、EU の他のメンバー国で設立された法人に対し、EC 法 43 条の開業の自由の原則に反するものとなるか。

なお、上記(イ)の論点について、FCE Bank、英国政府、EU 委員会から、

同一の法的主体内の内部サービス提供は VAT の対象となるサービス提供には当たらないとする意見が提出されている。これに対し、イタリア政府は、私法上は本店と支店が同一の法的主体の一部であり、そのことが課税対象取引の義務に対し執行を行う際の障害になるとしても、VAT 目的で分離した納税義務者となることを阻害するものではないこと、第2条1項は対価を得て提供されるサービスであることを定めているものであり法的関係はその条件にすぎないこと、第6次指令第9条1項及び第8次指令第1条によれば支店は独立の課税対象者と取り扱われなければならない、との意見を提出している。この意見に同調するものとして、ポルトガル政府は、域内での協調が求められるとしても、VAT は各国の国内税制であり、支店を課税対象者とするかどうかは自由に判断できるべきであり、支店が課税対象となるサービス提供を行うに十分な人的・技術的要件を満たすかどうかは経済実質で判断されるものであるとの意見を提出している。

ECJ は、上記(i)について、次のような事実を確認した上で、自らが一部である法人とは別個の法的主体でない、他のメンバー国に設置した支店等 (fixed establishment) に対し、当該法人がサービスを提供する場合には、第6次指令第2条1項、第9条1項は、当該支店が、サービス提供に要した費用のために課税事業者と取り扱われるべきではないとする趣旨の規定であると解釈されなければならないと判示した。

まず、第6次指令の第2条1項は「課税事業者により対価を得て当該国内で行われるサービス提供(supplies of services effected for consideration within the territory of the country by a taxable person acting as such)」が課税の対象であることを定め、同第4条は「経済活動を独立に行う者(any person who independently carries out an economic activity)」を「課税事業者(taxable person)」と定義し、同第4条4項は「独立に(independently)」の意義として、雇用契約又は雇用条件、給与、従業員の義務に関し雇用者と従業員との関係を規定する他の法的関係により、雇用者に従属する事業者を

その対象から除外していることを確認した上で、従来の判例に基づき、サービス提供者とサービス受領者の間に双方向に効果を及ぼす (reciprocal performance) 法的関係 (legal relationship) が存在する場合にのみ、サービス提供は課税対象となるとした。

その上で、非居住法人とその支店の間でそのような法的関係が存在するためには、当該イタリア支店が独立の経済活動を行っているかどうかを判断する必要があるとし、そのためには、イタリア支店が独立の銀行とみなせるかどうか、特に、支店の事業から生ずる経済リスク (economic risk) を負担しているかどうかについて判断が必要であると述べた。

与信等の事業を行う上で生ずる、貸付の返済における融資顧客の倒産等の経済リスクを支店は自ら負担することはなく、法人としての銀行が当該リスクを負担することから、この点は法人所在地のメンバー国の金融監督の問題となることを指摘した。その意味で、当該イタリア支店は独自の資本 (endowment capital) を有しておらず、経済活動に関連するリスクはすべて FCE Bank 本店にあることとなっており、当該イタリア支店は当該法人に従属する (dependent) ものであり、全体として、単一納税者 (single taxable person) となる。

なお、第9条1項は、支店と第三者との取引について課税事業者を判定する規定であり、本件状況には関連しないこと、OECD モデル租税条約は直接税に関するものであり、VAT は間接税であることから、これも関連しないことと、最後に、費用分担についても、独立の当事者間では交渉されないものであるとして、本件には関連がないと判断した。

次に、上記(甲)の問題について、本件支店は法人から独立していない (支店は従属するとの本件判旨のとおり) ことから、判断の必要はないとした。

また、上記(乙)の問題については、上記のとおり当該イタリア支店は FCE Bank の一部であり、一つの法人と取り扱われることから、イタリアの実務的な取扱いとは第6次指令に適合しないものとなり、EC 法 43 条違反の検討は不要となるとした。

### 3 Skandia 事件<sup>(78)</sup>

金融サービス会社である英国法人 Old Mutual plc グループのグローバル IT 購入部門である米国法人 Skandia America 社は、2007 年 - 2008 年、外部から購入した IT サービスについて、同社のスウェーデン支店(Skandia Sverige)を含むグループ内の各社に提供した。EU は、一定の支配関係(50%超の持分等)にある関連グループで、同一国内で設立された事業者について VAT のグループ申告<sup>(79)</sup>を認めているが、対象者には外国グループ企業の国内支店も含まれることとされており<sup>(80)</sup>、同社のスウェーデン支店は、スウェーデン国内の関連グループ企業である Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ) insurance company とともに 2007 年 7 月からグループ申告を行っていた。当該スウェーデン支店の役割は、外部購入 IT サービスを処理し、「IT-production」という最終製品に仕上げることであり、本件最終製品は、VAT グループ申告の対象であるかどうかを問わず、関連グループ内の各社に提供された。グループ内のサービス提供には 5%マークアップが適用され、Skandia America 社と同スウェーデン支店との取引、最終製品のグループ内での提供取引のいずれもマークアップの対象とされた。なお、本件本支店間(Skandia America 社と同スウェーデン支店)の費用配賦は内部インボイスの発行により行われた。

このような状況に対し、スウェーデン税務当局は、本件 Skandia America 社が当該スウェーデン支店に対し行ったサービス提供は同社が納付すべき VAT の課税対象取引に該当するとの立場を取り、当該支店を VAT 上の課税事業者として登録した上で、当該支店が Skandia America 社の支店等(fixed establishment)に該当するとして、2007 年度及び 2008 年度について算定された税額を課税した。

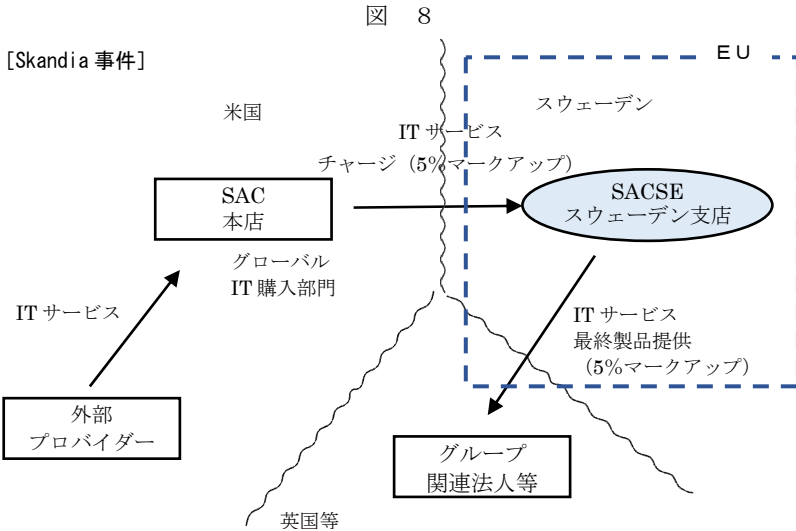
---

(78) Case C-7/13, Skandia America Corp.(USA), filial Sverige v. Skatteverket, 2014.

(79) 2006 年 Recast 指令第 11 条はグループ全体を一つの納税者と取扱うことを認めている。

(80) EU は、2009 年 7 月、コミュニケーション COM(2009)325 final を発遣しこの点を明らかにしている。

これに対し、当該スウェーデン支店は、課税を不服としてストックホルム行政事件裁判所に訴訟提起したものである。



本件における納税者の主張は、ECJ の FCE 銀行事件の判断を踏まえ、支店がグループ申告に含まれていたとしても、同一の法人内である本支店間でのサービス提供は VAT 上の取引に当たらないとするものであるが、一方、スウェーデン税務当局の主張は、支店がグループ申告の一員となった時点で、本店との同一法人の一部としての関係はなくなり、当該支店を含むグループ申告の主体の一部となることから、グループ申告法人と本店との二つの法人間の取引となり、本支店間の取引も課税対象となるとするものである。

本件訴えについて、ストックホルム行政事件裁判所は、ECJ に次の点について先決判決を求めて付託したものである。

(イ) 外部購入費用の配賦を目的に、第三国の本店から、メンバー国の支



店でメンバー国の VAT グループに属しているものに対し、外部購入サービスの提供が行われた場合、当該提供は課税対象取引に該当するか。

(ロ) 課税対象取引に該当するとした場合、第三国の本店は、2006 年 Recast 指令第 196 条<sup>(81)</sup>に規定するメンバー国で設立されていない課税対象者と考えることになり、結果的に、当該取引の購入者は課税されることとなるか。

なお、判決では言及されていないが、法務官意見<sup>(82)</sup>では上記(イ)の論点について、Skandia America Corporation、ドイツ政府から、FCE 銀行事件で示された本店と支店を一つのものとする原則は、支店が VAT グループに属するとしても同様に適用されるもので、VAT 指令第 11 条は、メンバー国に本店と支店を二つの課税対象者に人為的に分割する権利を与えるものではないとする意見<sup>(83)</sup>が提出されている。また、Skandia America Corporation からは、同社スウェーデン支店は独自に本店から独立した活動を行うものでもなく、本支店間で取引が生じうるような、支店がその地での活動から生ずる経済的リスクを負担することもないことから、外部購入 IT サービスを処理することにより費用が生じたとしてもそれをもって当該支店を課税事業者と見ることはできないと主張している。

これに対し、スウェーデン政府<sup>(84)</sup>と EU 委員会は、FCE 銀行事件で示された原則に異論はないが、支店が VAT グループとして登録された場合にその原則は適用されるものではないとし、VAT 指令第 11 条の、全体を一つの課税事業者とする原則に基づいて、その場合には当該支店はもはや本店と同一の課税事業者ではなくなると主張していたものである。

ECJ は、上記(イ)について、支店が独立した経済活動を行っているかどうか

---

(81) 2006 年 Recast 指令第 196 条は国際的なサービス等提供に対するリバース・チャージの適用を規定するものである。

(82) Case C-7/13, Opinion of Advocate General Wathelet delivered on 8 May 2014.

(83) *Id.* para 27-28.

(84) *Id.* para 33.

を、その活動の経済的リスクの負担の有無で判断する FCE 銀行事件の判例を踏襲し、本件スウェーデン支店は本店から独立して活動しておらず、支店独自の資本もなくその資産は SAC に属しているなど、その活動の経済的リスクを負担していなかったとして、本件スウェーデン支店は従属的な支店であり、これらの観点からは課税事業者と見ることはできないことを確認した。

その上で、ECJ は、本件支店がスウェーデンの VAT グループの他のメンバーとともに一つの課税事業者を形成しており、当該 VAT グループは、現地の税務当局から特定の VAT 番号を付与され、各メンバーは VAT 目的で区分したり、個別の VAT 申告書を提出することができなくなっていることを考慮し、結果として、このような状況ではサービスは本店から本件支店ではなく、別個の課税対象者である VAT グループに提供されるものと考えべきであると結論付けた。従って、当該サービスは VAT 指令第 2 条(1)(c)の課税対象取引に当たることになると判示した。

第二の論点について、ECJ は、サービスの受け手として、当該 VAT グループはサービスの購入者であり、VAT 指令第 196 条に基づいて支払うべき VAT の責任を負うと述べ、当該サービスは、リバース・チャージ・メカニズムの下で VAT の対象となるとした。

## 第 2 節 複数法人説

### 1 複数法人説 (two or more taxable persons) <sup>(85)</sup>

支店について、法的人格にかかわらず VAT 上の独立した事業者と考え、本支店間の取引を認めるものであり、オーストラリア、カナダ、ニュージーランド、南アフリカ、スイスはこの立場から支店を独立の事業者と取り扱っている。Abdoelkariem & Prinsen は、「この立場からは、VAT 上、事業者を法的人格で区分する必要はなくグループ課税でもそのような区別は行われている

---

(85) Supra note (75), p.206.

ないこと、法的形態に関する中立性の観点から支店と子会社を区別すべきでなく、ガイドラインも VAT のルールが事業判断に影響を与えるべきでないと規定している、等の理由が挙げられている」と述べている。

各国の状況を具体的に見る<sup>(86)</sup>と、オーストラリア<sup>(87)</sup>、カナダ<sup>(88)</sup>、ニュージーランド<sup>(89)</sup>、南アフリカ<sup>(90)</sup>は、法令により支店を独立の事業者とする旨を定め、その取扱いを明らかにしている。これに対し、スイス<sup>(91)</sup>は Notice によりこれを定めていたが、その後、VAT の 2009 年国内法改正を受け、Ordinance<sup>(92)</sup>によりこれを定めた。

### 第3節 我が国の考え方

#### 1 EUの規定との異同

2006年 Recast 指令第2条1項(a), (c)は、課税の対象の範囲について「課税対象者が加盟国地域内で対価を得て行う物品（サービス）の提供(the supply of goods/ services for consideration within the territory of a Member state by a taxable person acting as such)」と規定し、課税対象者について同第9条1項は「課税対象者とは、その目的と結果を問わず、独立に、いずれかの地で経済的活動を行う者をいう('taxable person' shall mean any person who, independently, carries out in any place any economic

---

(86) Alain Charlet & Dimitra Koulouri, *Relations between Head Offices and Permanent Establishments: VAT/GST v. Direct Taxation: The Two Faces of Janus*, June 2009 Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences, p.715.

(87) Subsection 11-15(5) and Division 84 of "A New Tax System (Goods and Services Tax) Act 1999"

(88) Sections 123(1), 132, 217, 220 of "the Canadian Excise Tax Act"

(89) Section 56 of "the New Zealand Goods and Services Tax Act 1985"

(90) Sections 1, 8(9), 11(1)(i), 11(2)(o) of "the South African Value Added Tax Act 1991"

(91) Swiss notice no.06, ref. 610.545.06, by the Administration Fédérale des Contributions, para 1.5b

(92) Swiss 641.201 Ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée(OTVA), Art.7.

activity, whatever the purpose or result of that activity)」と規定している。この場合の「独立に」について同第 10 条は、「第 9 条 1 項の独立に行われる経済的活動の条件は、従業員又は他の者で、雇用契約若しくは雇用者と従業員の関係が生ずる法的関係により雇用者から拘束を受ける者が VAT から除かれる (The condition in Article 9(1) that the economic activity be conducted 'independently' shall exclude employed and other persons from VAT in so far as they are bound to an employer by a contract of employment or by any legal ties creating the relationship of employer and employee---)」ことを規定している。

これに対し、我が国の消費税法は、事業者（事業を行う個人及び法人）が国内において行った、「事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付並びに役務の提供」<sup>(93)</sup>等を課税の対象とする旨を定めている。

両者の規定を比較すると、消費税法においては、VAT 指令にいう「経済的活動」を「事業として」と規定しているものと考えられ、両者の規定は、概ねその範囲が同じであると考えられるが、VAT 指令は「独立性」を条文上明示している点が異なっている。ただ、上記のとおり、「独立性」は従業員が提供するサービスを VAT の対象から除外することが目的であり、消費税法はこの点を課税仕入れから除くことで対処している<sup>(94)</sup>ことからすると、消費税法も VAT 指令にいう「独立性」を規定していると評価できるのではないかと考えられる。

## 2 我が国の考え方

消費税法は、事業者が行った、「事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付並びに役務の提供」を課税の対象としている。この場合の事業者とは個人事業者及び法人をいうこととされているが、法人であればその法人格

---

(93) 消費税法第 2 条 8 号。

(94) 消費税法第 2 条 12 号は、所得税法第 28 条 1 項（給与所得）に規定する給与等を対価とする役務の提供を課税仕入れから除いている。

ごとに消費税法の事業者の判定が行われ、一つの法人内の支店を別個の事業主体と見ることはできないものと考えられる。これは、民事法上、一つの法人を区分し、区分された部門間等における内部取引が想定されていないことに加え、消費税法が、所得課税における恒久的施設等に関する特段の定めのような規定を有しない中では、法人内の内部取引を認識しうる根拠がないことがその理由である。このため、本店との間で支店が別個の「事業」を行っていると考えすることはできず、本支店間の取引は、消費税の課税取引とはならないこととなるが、これは、第1節の単一法人説と同じ考え方といえる。

なお、EU 指令と消費税法の規定の類似性から見れば、上記 FCE 銀行事件における、経済的独立性の有無により本支店間の内部取引認識の是非を判断するとする考え方を、消費税法上検討することも考えられるが、消費税法は「独立性」を明示していないこともあり、消費税法上、経済的独立性のみでこの点を判断するとする見解をとることは難しいものと考えられる。

## 第4章 リチャージ法の意義

### 第1節 リチャージ法の概要

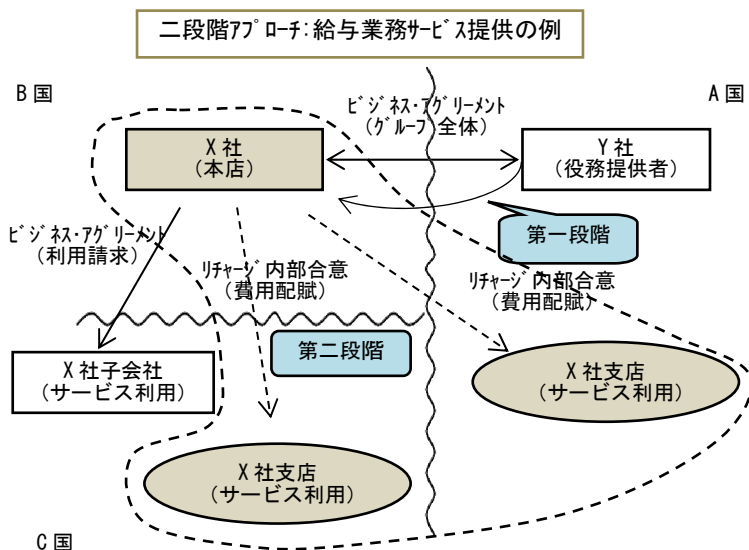
ガイドラインは、単一法人説にも配慮しつつ、複数法人説との調和を図るものとして、リチャージ法を提示しているものと考えられるが、その具体的な内容等は次のとおりである。

リチャージ法は、複数の事業所を有する事業者が外部から購入したサービス等について、実際に使用した事業所（支店等）に本店から配賦（リチャージ）を行うものであるが、適用方法について、ガイドラインは二段階のアプローチを提示している。

第一段階では、外部の事業者と当該サービスを購入した事業者の本店との課税について両者間のビジネス・アグリーメントに基づいてリバース・チャージ方式で処理する。この場合の課税権は本店（契約上当該事業者を代表する事業所）所在地国にあることとされる。

第二段階では、当該サービスの外部購入費用を、内部合意に基づいて使用した事業所に配賦し、当該内部取引を VAT 上の取引と認識する。この場合、課税権は内部合意に基づいてサービス等を使用した各事業所所在地国にあることとされ、課税は同じくリバース・チャージ方式で処理することとされている。これを図示すると次のとおりである。

図 9



## 第2節 二段階アプローチ

### 1 二段階アプローチ<sup>(95)</sup>

リチャージ法では、MLE は、外部から取得したサービス等の費用を、内部リチャージ・アレンジメントに基づいてこれらのサービス等を使用している事業所に対して内部リチャージ（配賦）する必要があるとしており、このような内部リチャージによりサービス等を使用している事業所の所在地国へ、当該サービス等の課税権が割り当てられるとしている。

ガイドラインは、この手続きを二段階のアプローチで行うこととしており、

(95) *Supra note (27) para 3.71-3.75.*

第一段階では、外部のサプライヤーと MLE の間のビジネス・アグリーメントに従い、MLE へのサービス等の提供に対する課税権は、当該ビジネス・アグリーメントで MLE を代表する顧客の事業所の所在地国に割り当てられることとなる。次に、第二段階では、外部費用を割り当てるために作成された内部リチャージに基づき、当該サービス等を使用している事業所に当該費用が配賦されるが、この内部リチャージを VAT 上の取引と取り扱うことにより、サービス等を使用しているこれらの事業所の所在地国に課税権が割り当てられることとなる。

## 2 第一段階 - MLE へのサービス等の提供<sup>(96)</sup>

第一段階の外部サプライヤーから MLE へのサービス等の提供の取扱いは、SLE の場合と共通するものであることから、ガイドラインの説明も同様のものとなる。

### (1) サプライヤーの場合

ガイドラインは、サプライヤーに顧客の特定を求めており、リチャージ法の第一段階では、課税権は、サプライヤーとのビジネス・アグリーメントで MLE を代表する事業所の所在地国に割り当てられる。そのため、サプライヤーはビジネス・アグリーメントにより MLE を代表する事業所を特定した上で、当該事業所が海外に所在する場合、VAT なしでサービス等の提供を行うことを求めることができるとしている。

### (2) 顧客の場合

ガイドラインは、サプライヤーから、ビジネス・アグリーメントで MLE を代表する顧客の事業所へのサービス等の提供について、リバース・チャージ・メカニズムを前提に、当該顧客が、売上に対する税(output tax)として外国サプライヤーから受け取った提供に対する VAT を申告する必要があるとしている。適用される税率は、当該顧客の所在地国の税率であり、

---

(96) *Id.* para 3.76-3.82.



当該顧客は、その国の制度の下で認められる範囲で仕入税額控除(input tax deduction)を受けることができることとなるが、ガイドラインは、当該顧客が関連する提供に対し全額仕入税額控除が認められる場合、リバース・チャージ・メカニズムの下で当該部分について VAT の申告を必要としない選択肢も紹介している。

### (3) 税務当局の場合

サプライヤーが VAT なしでサービス等の提供を行うことを可能とするため、サプライヤー所在地国の税務当局は、サプライヤーに対し、顧客であるビジネス・アグリーメントで MLE を代表する事業所が事業者であり、当該事業者が別の管轄地に所在していることの証拠提出を求める。この場合、税務当局は、必要とする証拠書類の明確な指針を事業者に提供すべきとしている。

また、税務当局は、リバース・チャージ・メカニズムの下では、サプライヤーとのビジネス・アグリーメントで MLE を代表する顧客の事業所が VAT の責任を負うことを事業者に理解させることが必要であるとする一方で、顧客が当該提供に対し、完全に仕入税額控除が認められる場合、当該部分について VAT の申告を不要とする場合もあることを紹介している。

## 3 第二段階 - 使用の事業所にリチャージ<sup>(97)</sup>

### (1) サプライヤーの場合

ガイドラインは、MLE 内部の使用している顧客の事業所へのサービス等のリチャージについて、外部サプライヤーには何の関連もなく、MLE 顧客の責任としている。

### (2) 顧客の場合

外部サプライヤーからサービス等を取得した顧客である MLE (外部サプライヤーとのビジネス・アグリーメントで MLE を代表する事業所)は、

---

(97) *Id.* para 3.83-3.109.

他の事業所でサービス等を使用する場合、当該使用した他の事業所にチャージすることが必要としており、リチャージ法では、外部サービス等のこの内部チャージを VAT 上の提供の対価として取り扱おうと説明している。

なお、同一国内の他の事業所がサービス等を使用した場合にリチャージが行われるかどうかはその国の税制によるとして、ガイドラインはあくまでクロスボーダーでのサービス等の提供のみを扱うものであるとしている。

MLE は、この内部チャージの前提として内部アレンジメントが必要とされ、ガイドラインはこれをリチャージ・アレンジメントと呼んでいるが、正しい VAT 処理を行うため、当該アレンジメントでは、リチャージを行う事業所、使用している事業所等を明示する必要があるとしている。

更に、ガイドラインは、新しいコンピュータシステムのインストール、大規模なアップグレードなど、外部から取得したサービスで、多額で使用している事業所に個別にチャージ可能なものについてはリチャージが難しくないが、法的サービスやマーケティングサービスを MLE のいくつかの事業所のために取得する場合など、その使用状況の分析が困難もしくは、個々の使用記録作成が過度な負担となる場合もあることを指摘している。このようなケースでは、各事業所によるサービスの使用の推定、近似をある程度含む費用配賦の必要があるとしている。このため、ガイドラインは、リチャージ法を導入する税務当局に対し、リチャージする方法が不相応に負担になる場合にはこのような費用配賦を受け入れ、当局として認めうる配分アプローチのガイダンスを出すよう促している。ただ、費用配分方法（配分キー）は、公正かつ合理的でなければならないが、サービスの種類だけでなく、会社の規模や構造、業種等に依存するとして、過度な負担とならず、一貫して適用することができるものとすべきとし、一般的に使用される配分キーの例として、従業員数、オフィススペースの平方メートル、営業車両の数、コンピュータの使用量、広告宣伝費、会計エントリー数、処理された請求書の数等を挙げている。

このようなリチャージを、リチャージ・アレンジメントに基づいて海外

の事業所に行く場合、リチャージを行う事業所は VAT なしでリチャージを行うことが認められることとなるが、ガイドラインは、その前提として、リチャージ・アレンジメントで、海外のどの事業所がサービスを使用し、当該事業所がどこに所在するかを示すとともに、リチャージを行う事業所は、それを使用する事業所へのリチャージのための請求書に相当する文書を発行することを求めている。

また、当該サービス等を使用する事業所は、リバース・チャージ・メカニズムを前提に、リチャージに関する税について VAT を申告する必要があるが、当該国の VAT 税制がリバース・チャージを行うことを必要としない場合もあること、適用される税率は使用している顧客の事業所の所在地国の税率であり、当該事業所はその国の制度の下で認められる範囲で仕入税額控除が認められるとしている。

なお、外部サプライヤーから購入したサービスや無形資産のリチャージが内部コスト（例えば、内部的に提供されるサービスの給与費用）のチャージと一緒にいる場合には、外部から購入したサービス等の費用を他の内部費用から区分する必要がある、リチャージ法は当該外部購入サービス等に適用されるものであることを指摘している。

### (3) 税務当局の場合

ガイドラインは、税務当局に対し、リチャージ法の運用について事業者には明確な指針を提供することを求めているが、その例としては、受け入れ可能な配賦アプローチとその方法をサポートする文書化要件、リチャージに関する VAT の仕入税額控除、内部リチャージに適用される課税時期のルール等があるとしている。

また、税務当局は、可能であれば会計等すでに利用可能な情報を使用すべきとし、VAT 目的のためのみで新しい方法を強制することは避けるべきであるとしている。

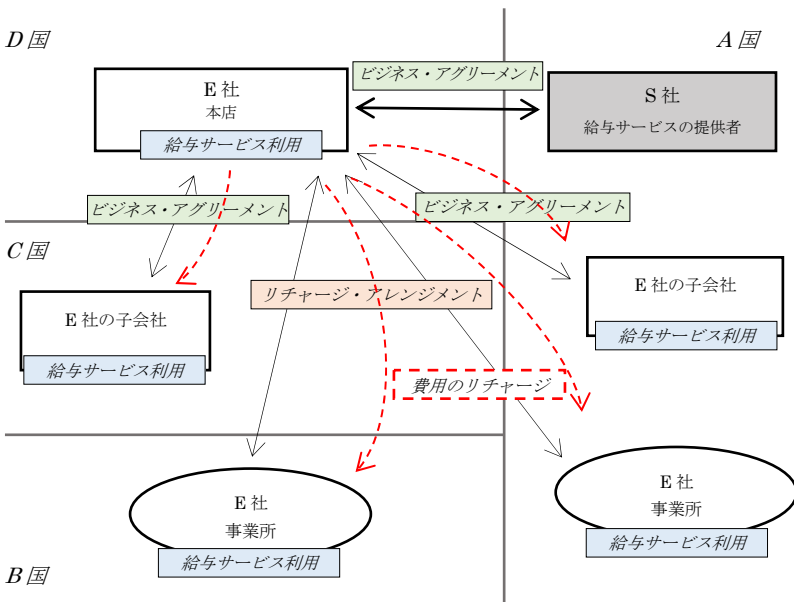
なお、リバース・チャージ・メカニズムを前提に、内部リチャージにより生ずる VAT については、MLE の当該サービス等を使用した事業所が責

任を持つこと、使用する事業所が完全に仕入税額控除を受けることができる場合にはリバース・チャージを不要とする場合があること等、内部リチャージについても SLE の場合と同様の取扱いが求められることも説明している。

以上のリチャージ法の取扱いについて、ガイドラインは、次のような、グローバルな給与管理サービスを支店事業所を含む多国籍企業グループで利用する例でその適用関係を説明している。

給与サービス提供に関するリチャージ法の適用例

図 10



D国のE社は各国に子会社、支店事業所を有する多国籍事業者グループの親会社であり、A国とC国に子会社を有し、A国とB国に支店事業所を有しており、すべての法人、支店事業所は各国でVAT目的で登録されてい

る。E社はグループ全体を対象とする給与管理サービスの提供について、A国に所在するサプライヤーS社とビジネス・アグリーメントを締結し、サービスの提供を受けているが、この場合の給与管理サービスは、グループ企業のスタッフのデータ管理、給与計算、税金の計算、関連資料の作成等が含まれる。S社との契約では、一定の従業員数の場合には月額固定料金の20,000とされていた。

これらのサービスに対し、E社は子会社とビジネス・アグリーメントを結ぶとともに支店事業所とはリチャージ・アレンジメントを結び、子会社・支店事業所に費用配賦を行うこととしたものである。

この事例では、E社とS社のビジネス・アグリーメントに基づき、A国のサプライヤーS社はリバース・チャージ・メカニズムの下でVATなしでE社にサービスの提供を行うことができることとなる。これに対し、サービスの提供を受けたE社は、適切と判断した指標（この事例では従業員数）に基づいて、子会社・支店営業所へ配賦すべき費用を算定することとなる。これらの配分条件等はビジネス・アグリーメント、リチャージ・アレンジメントの中に規定されることとなるが、これに基づき、E社は、支店事業所・子会社へ毎月、四半期等の一定期間ごとに配賦を行う。この事例では、予算データ上の従業員数（E社本店100人、A国支店10人、B国支店30人、A国子会社20人、C国子会社40人）に基づき、E社本店50%、A国支店5%、B国支店15%、A国子会社10%、C国子会社20%の割合で配賦することとなるが、これに基づいて、E社からA国子会社に2,000、C国子会社に4,000のインボイスが発行される。これらの子会社は国外に所在するSLEであることから、B-to-Bの一般的なルール(ガイドライン3.2)に従って、VATなしでサービスの提供（配賦）が行われる。

一方、支店事業所については、E社本店からA国支店に1,000、B国支店に3,000の内部インボイスが発行される。これらの内部インボイスはリチャージ法の適用により、子会社へのインボイスと同じ取扱いを受けることとなり、これらの支店事業所は国外に所在することから、上記と同様に

VAT なしでサービスの提供（配賦）が行われる。また、これらの子会社、支店事業所は、リバース・チャージ・メカニズムに基づいて、E 社のサービスの提供に対する VAT の義務を負担することとなる。

なお、このような手続きは期中を通じて行われるが、従業員数の変動については期末に予算データを実績値に修正する調整を行い、生じた差額を精算することで VAT についても対応できることを紹介している。

### 第3節 リチャージ法の意義

#### 1 リチャージ法の意義

リチャージ法は、サービス等の使用場所への費用配賦というものの、本支店間の取引を認めるものであり、単一法人説の立場からどのように解釈可能かという問題がある。

上記第1章第2節3(3)のとおり、直接法とリチャージ法の違いは、サービス等の使用場所の特定に当たり、その特定方法が異なるだけであるとも言える。これを外部事業者から見た場合、直接特定された又は内部合意に基づいて間接的に特定された支店事業所等へ当該外部事業者がサービス等を提供したものと理解すれば、二つの方法でその違いはないこととなる。ガイドラインは外部から購入した費用と内部の費用を区分し、リチャージ法は外部購入費用のみを対象とするものと位置付けているが<sup>(98)</sup>、このことは、問題とする内部取引について外部事業者との関係で整理しているのではないとも考えられる。

直接法は、サービス等提供場所を直接特定することから、内外判定の問題はあるが、内部取引の問題は生じない。外部事業者との契約を本店が行う場合、外部事業者は本店と契約した上で、支店等に直接サービスを提供するこ

---

(98) ガイドラインのパラ 3.102 は、本支店間のサービス等提供に係る費用について、外部購入部分と本店の内部費用が一体となっている場合には、区分し、外部購入部分についてのみリチャージを行うよう求めている。

ととなるが、そのためには、当該法人内部で、使用した支店等を特定する何らかの内部合意があることが前提となる。

これに対し、リチャージ法は、この法人の内部合意を明示したものと見える。従って、リチャージ法においても、外部事業者が本店と契約した上で、内部合意に基づいてサービス等を使用した支店事業所等へ直接提供していると考えすることは可能であり、直接法と同じ理解も成り立つこととなる。直接法と同じであれば、内部合意を取引として認識する必要はないが、リチャージ法は、内部合意を明示することのメリットからこれを取引として認識しているものと考えられる。内部合意はそれ自身では取引とならないとしても、一つの考え方として、外部事業者との関係として内部合意を理解することにより取引と考える方法もあると思われる。例えば、本店との契約について、サービス等の提供場所を本店から支店事業所等に修正するものとして、外部事業者が内部合意に契約上の効力を与えていると理解するなどの方法も考えられる。このように理解する場合には、本件内部合意を VAT 上の取引と見ることも可能と思われる。

このような考え方は、外部購入したサービスとリチャージに直接的な個別対応関係があることが前提となるが、ガイドラインは個別対応関係が明らかでない場合についても一定の合理的な基準でリチャージ計算を行うことを認めており<sup>(99)</sup>、その場合には上記のような考え方を取ることは難しいものと思われる。

ガイドラインも指摘するとおり、直接法は、サービス等の使用の場所が明らかである場合など、特定の状況においてのみ利用可能な方法であることからすれば、リチャージ法はより一般的な方法として利用することが期待されている。特に、法的サービスの等の費用配賦など、個別対応関係が明らかでないものについてその役割が期待されているが、そのような場合に現行法令

---

(99) ガイドラインのパラ 3.91 は、法的サービス等を複数の事業所で使用するために取得する場合など、各事業所別の使用状況の分析が困難なものについては、一定の推定に基づく費用配賦の必要性を指摘している。

上、単一法人説の立場からこの方法の解釈が難しいとすれば、明文の規定を導入することが必要ではないかと考えられる。

## 2 消費税法上の位置付け

本支店間取引について、前章第3節のとおり消費税法が単一法人説と同じ考え方に立つと理解した場合、上記のリチャージ法に対する問題意識はそのまま消費税法にも当てはまることになり、同様の考え方、解釈も同じように理解することが可能と考えられる。このような理解に立てば、上記の説明のとおり、直接的な個別対応関係のある外部購入サービスについては、本支店間のリチャージ内部合意を消費税法上取引と見することも可能と思われるが、取扱いの透明性の観点からは、法令上明示すべき事項と考えられる。

本支店間取引の取扱いを明らかにする上では、リチャージ法は効果的な方法であり、ガイドラインを我が国に導入する際には、個別対応関係が明らかなものに加え、個別対応関係が明らかでないものに対し一定の合理的な基準でリチャージ計算を行う方法<sup>(100)</sup>についても、消費税法上その取扱いを明示する必要があるものと考えられる。

---

(100) ガイドラインのパラ 3.92 は、リチャージ法を導入する税務当局に対し、企業の過度な負担を避けるために一定の合理的な基準での計算を認めることを奨励している。



## 第5章 外部購入を伴わない費用配賦

ガイドラインは明示的に除外しているが、外部購入を伴わない法人内部の経営管理費用等の本支店間での費用配賦について、単一法人説の立場からどう考えるべきかという問題がある。例えば、法的サービスの提供について、MLEの法務部門が提供するサービスと外部から取得した法的サービスが一体となってグループ内でサービス提供される場合など、その区分が難しいものもあり、その取扱いを明らかにする必要があると考えられる。<sup>(101)</sup>

### 第1節 FCE Bank 事件と経済分析アプローチ

#### 1 FCE Bank 事件の評価

##### (1) 法人内取引の可能性

FCE 銀行事件は、外部購入を伴わない経営管理費用等の本支店間での配賦を巡る事件であり、本支店間に法的関係が存在しないこと等を理由に当該本支店間での取引が VAT の課税対象とならないと判断されたものである。

この点について、Vitale は、「個人事業者の例に見られるように、私法上は同一法人内であっても法的関係の存在を認識する場合があります、法律理論は一つの法人内の法的関係を認めている」として FCE 銀行事件の再検討を行っている<sup>(102)</sup>。

しかしながら、FE の概念は PE の概念から派生した税法固有の概念であり、私法上の法的関係が税法と平行なものとして存在するわけでは

---

(101) この点については、2013年ガイドライン案に対するコメントでも、除外するだけでは二重課税等のリスクが高まるとして、その取扱いについて説明すべきとの意見も寄せられている。

(102) Francesca Vitale, *Relations between Head Offices and Permanent Establishments: VAT/GST v. Direct Taxation*, June 2009 Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences, pp.785-787.

なく、法律理論のみに頼ってこの問題を解決することは難しいのではないかと考えられる。PE の課税所得算定においては、後述するとおり法人内部の取引を認識した上で課税計算を行うとしているが、このような方式を FE についても採用するかどうかは、あくまで税制の制度設計の問題として解決すべきものと考えられる。

## (2) 経済分析アプローチの志向

### イ 背景

Charlet & Koulouri は、「FCE 銀行事件判決は、法的関係だけでなく、リスク負担等の観点で経済的に独立した事業活動といえるかどうかといった経済的関係の検討を求めるなど所得課税における OECD モデル租税条約の経済分析アプローチを志向している」として、「リスク等が支店で負担されている場合には本支店間で取引を認識する余地がある」とする意見を述べている<sup>(103)</sup>。このような理解の背景には、第 2 章で述べた EU の動向、中でも EU 指令等の改正に、OECD のモデル租税条約の改正の議論、移転価格ガイドラインの改正の議論が影響を与えていたと考えられる状況があるものと思われる。

### ロ EU 指令の改正

所得金額の算定を目的とする所得課税に対し、VAT は取引に対する課税であるという基本的な相違はあるにせよ、FCE 銀行事件判決のこのような経済分析アプローチは、EU 指令の改正、OECD の PE の帰属所得算定に対する議論の進展<sup>(104)</sup>等がその背景にあるものと考えられる。

FCE 銀行事件は第 6 次 VAT 指令の規定の解釈を巡るものであるが、第 2 章第 1 節のとおり、EU は、その後、脱税、租税回避を防止するため、関連者間等における取引対価の額が時価と異なる場合、各国は当該

(103) *Supra* note (86), pp.716-718.

(104) OECD は、2008 年に恒久的施設に対する利得の帰属報告書（分離・独立企業の擬制に基づき、本支店間について内部取引を認識することとする等の OECD 承認アプローチの導入を提言）を公表し、2010 年のモデル租税条約の改正でその導入を行った。

対価を時価と取扱う措置を取ることができるとする改正を行い、独立企業原則に近い考え方を導入している。このような議論の推移は、ECJの判断に一定の影響を与えているのではないかと考えられる。

#### ハ OECD 承認アプローチ

所得課税においては、PE を通じて事業を行っている場合、PE に帰属する所得を PE 所在地国で課税の対象とすることが国際的なコンセンサスであり、OECD モデル租税条約もその旨を規定していたが、帰属所得の算定について租税条約の解釈を巡り各国に解釈の違いがあり、コンセンサスが得られていなかった。この問題を解決するため、OECD は議論を重ね、PE 帰属所得報告書<sup>(105)</sup>としてその取扱いを整理し、モデル租税条約の改正を行った。当該報告書が採用したアプローチは OECD 承認アプローチ (Authorised OECD Approach、以下「AOA」という。) と呼ばれている。AOA は、PE の帰属所得算定に当たり、本支店間で独立企業間の関係を擬制し、OECD 移転価格ガイドラインの考え方を取り入れたものであるが、この中では、経済分析アプローチに基づく機能、事実分析を重視し、その分析に基づいて独立企業原則を適用することとされている。

この場合、AOA の機能分析では、重要な人的機能が PE にある場合には、それに見合うリスクを PE に帰属させることとされており<sup>(106)</sup>、このような場合、FCE Bank 事件判決が指摘する、支店がリスク等を負担している状況が起こりうる。

しかしながら、AOA では、リスクの負担は資本の役割と考えられており、AOA の計算上はこれらのリスクを加味した無償資本を擬制し、当該 PE に資本配賦等の一定の方法で無償資本の配賦を行うこととしている一方で、AOA のような仕組みがない VAT の下では、PE は独自の資本

---

(105) OECD “Report on The Attribution of Profits to Permanent Establishments” (July 2008).

(106) *Id* para 47.

を有することはできず、その場合には支店にリスクを帰属させることはできないこととなる。

FCE Bank 事件が採用した、経済分析アプローチによった場合、AOA の考え方を重視し、リスク等の負担状況を検討したとしても、上記のような擬制を行うことが制度的に採用されていない場合には、結果として支店にリスクが帰属することとはならない。従って、経済分析アプローチを採用したとしても、このような例では本支店間の内部取引を認めることはできないという意味で、経済分析アプローチによる解釈にも限界があるものと考えられる。

## ニ 消費税法へのインプリケーション

なお、消費税法は、課税標準について、上記 EU の関連企業間での独立企業原則に類するような改正は行われておらず、第 6 次 VAT 指令と同様に自家消費等に限り時価での算定が求められている<sup>(107)</sup>が、国際的に租税回避等への対策が求められる現状から考えると、このような関連者間取引等への対応は必要ではないかと考えられる。

## 第 2 節 外部購入を伴わない費用配賦

### 1 所得計算における費用配賦

PE の課税所得の計算においては、租税条約・国内法上、PE の活動に関して生じた費用はその発生場所に関わらず費用控除が認められており、当該費用が本店で生じた場合には本店配賦費用として PE に費用配賦される。これらの中で、経営管理費用等の費用配賦は、従来から PE の活動に関する一定のサービス提供を前提にマークアップすることなく配賦されるものと理解されており、AOA においても、独立企業原則の観点からマークアップする場合があるにせよ、同じ取扱いとされている。<sup>(108)</sup>

---

(107) 消費税法第 28 条 3 項 1 号。

(108) *Supra* note (105), para 289-290.

## 2 VATにおける費用配賦

これに対し、VATは、課税事業者が行うサービス等提供の対価を課税対象とするものであり、経営管理費用等の費用配賦も本支店間で取引と認識される場合には課税対象となることになる可能性があることは、FCE銀行事件が示すとおりである。

Skandia事件で問題とされた、外部購入部分に対する本支店間のサービス提供について、ガイドラインは一定の解決策(リチャージ法)を提示したが、実務的には内部費用と外部費用が混在して生じている例も多く、ガイドラインが目指す二重課税・二重非課税の回避のためには、内部費用についてもAOAのこのような擬制(租税条約及び国内法)をVATの計算上も認めることを可能とする改正が必要ではないかと考えられる。

## おわりに

本支店間のサービス等提供に対し、ガイドラインが提示したリチャージ法は、VATの国際的な二重課税・二重非課税を回避する方法として、実務的にも効果的な方法と考えられ、今後、ガイドラインを実施する上で、消費税法上もその取扱いを法令上で明示する必要があると考えられるが、その際には、外部購入を伴わない内部サービス提供もその対象に含めるべきではないかと思料する。