

消費課税における施設（FE）の概念について -事実型施設と理念型施設の区分を中心として-

メタデータ	言語: jpn 出版者: 明治大学大学院会計専門職研究科 公開日: 2018-05-30 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 沼田, 博幸 メールアドレス: 所属:
URL	http://hdl.handle.net/10291/19373

【論文】

消費課税における施設（FE）の概念について —事実型施設と理念型施設の区分を中心として—

Concept of Fixed Establishments in Consumption Taxation

沼田博幸

Hiroyuki NUMATA

【キーワード】 消費税、付加価値税、クロスボーダー取引、固定的施設、恒久的施設

【目次】

1. はじめに
2. 問題提起（電子取引に関連した税制改正の動向）
 - （1）平成 27 年度税制改正以前の制度
 - （2）平成 27 年度（2015 年度）の改正
 - （3）平成 28 年度（2016 年度）の改正
 - （4）小括（問題提起）
3. EU における FE 概念の展開
 - （1）VAT 第 6 次指令の時代
 - （2）新たな VAT 指令と執行規則の導入
4. OECD における取扱い
 - （1）概説
 - （2）複数の施設を有する顧客の取扱い
5. FE と PE の比較
 - （1）直接税における PE の意義
 - （2）OECD モデル租税条約における PE の取扱い
 - （3）BEPS における PE の範囲の見直し
 - （4）PE と FE の間の類似点と相違点
 - （5）小括
6. 論点の整理と結論
 - （1）概説
 - （2）「供給者の施設」の所在地

- (3) 「顧客の施設」の所在地
 - (4) 論点の整理
 - (5) 事実型施設と理念型施設の区分
 - (6) 結論
7. おわりに

1. はじめに

消費課税では、電子的供給サービスなどのクロスボーダー取引が活発化するにつれて、取引の場所の判定において、供給者および顧客の「施設 (establishment)」の概念が重要な位置を占めるようになってきている。なぜなら、サービス供給の場所が明白でない場合には、当該サービスの供給者または顧客の施設の場所をもって課税の場所として判定されるからである。

ところで、EU (欧州連合) では、付加価値税 (VAT) の課税において、従来、施設を指す用語として FE が用いられてきている。FE とは Fixed Establishment の頭字語であり、「固定的施設」と訳される。この用語は、特に、近年におけるクロスボーダー取引の発展とともに注目されるようになった言葉である。

本稿は、VAT や消費税を中心とした一般間接税の課税における施設の意義や役割について論ずるものである。ここで、施設とは、消費課税における取引の場所を示す概念のひとつであり、一般的には、企業の本店や支店、あるいは、個人の住所や居所などが含まれる。消費課税において、取引の場所は極めて重要な役割を占めており¹⁾、物品の供給²⁾ の場合にはその物品が所在していた場所、物理的なサービスの供給³⁾ の場合には物理的にサービスが行われた場所が取引の場所となる。ただし、物理的に提供されるサービス以外のサービス、典型的には、電子的に供給されるサービスの場合には、取引の物理的な場所が明白でないことから、当該サービスの供給者または顧客の、当該サービスを供給するか、またはサービスを受け取った施設の所在地をもって取引の場所とされる。そして、サービスの供給者の所在地をもって取引の場所とする考え方は原産地原則 (origin principle)、そしてサービスの顧客の所在地をもって取引の場所とする考え方は仕向地原則 (destination principle) と称される。

ところで、平成 27 年度 (2015 年度) の税法改正において、消費税法に、直接税である所得税法や法人税法で使用されている本店、主たる事務所、住所、および居所という用語が導入されている。さらに、平成 28 年度 (2016 年度) の税制改正において、これも所得税や法人税法で用いられている恒久的施設 (permanent establishment : PE) や国外事業所等の用語が消費税法に導入されている。

本稿は、わが国において、こうした直接税の用語が一般間接税である消費税に導入されたことを

-
- 1) 一般に、消費課税は国内の消費を課税対象とし、消費が国内か否かの判定には、消費に関連した「取引の場所」が用いられる。そして、こうした「取引の場所」を管轄している国に課税権が認められる。
 - 2) わが国では、消費税の課税対象を「資産の譲渡等」として表記しているが、本稿では、これを、主として、国際的な表記法にならい、「物品の供給 (supply of goods)」、「サービスの供給 (supply of services)」などと表記する。
 - 3) コンサートや演劇などのほか、様々な物理的行為を伴うサービスが含まれる。

踏まえ、消費課税における施設とは何かについて議論し、さらに、直接税における PE との比較を踏まえて、PE は消費税における場所を示す概念としての施設 (FE) の代替物となりうるかという疑問に答えるようにしたい。

2. 問題提起 (電子取引に関連した税制改正の動向)

(1) 平成 27 年度税制改正以前の制度

(1) - 1 納税義務者の概念

消費税法 5 条 1 項は、国内取引について、「事業者」を納税義務者としている⁴⁾。なお、事業者は、定義において、個人事業者および法人とされている⁵⁾。この定義には、個人については、給与所得者を除くほか、臨時的または偶発的な取引を課税対象から除くことに意味があると考えられる⁶⁾。なお、法人については、その活動内容を問わず、法人のすべてを納税義務者に含めている点に特徴がある⁷⁾。したがって、公共法人や公益法人も消費税の納税者となるのであるが、その特殊性を考慮して特例が適用されている⁸⁾。

なお、消費税法 2 条の定義の「課税仕入れ」の説明の最初の括弧書きに給与所得に係る記述があるが、これは消費税法の「課税仕入れ」の定義における第二の括弧書き (帳簿方式を適用することで、供給者が納税をしない場合にも、顧客の税額控除を可能とする根拠規定) に対応したものと考えられる⁹⁾。この括弧書きがないと、給与所得を支給者たる雇用主に税額控除の権利が発生し、税収の減少を招くことになる。

(1) - 2 取引の場所

VAT や消費税は国内の最終消費を課税対象としていることから、「消費の場所」を示すものとしての「取引の場所」の内外判定が重要である。すなわち、国内で行われた取引のみが課税対象となることから、取引の内外判定のための規定が用意されている¹⁰⁾。

4) 外国貨物の保税地域からの引取者も納税義務者とされているが、本稿では、国内取引を中心に論ずることとし、原則として、引取者には言及しないこととする。

5) 消費税法 2 条 1 項 4 号 (定義)

6) 給与所得者も対価を得てサービスを得ていることから納税者となりうるのであるが、消費税は VAT タイプの一般間接税であり、雇用者と給与所得者との取引を課税対象としても税収増とはならず、給与所得者を納税者とするのは単なるコスト増を招くだけとなる。臨時的・偶発的な取引については、少額不追求など効率性の考慮から、課税対象から除外することに合理性を見出すことができる。

7) EU VAT では、VAT 指令 9 条において、個人と法人を区別することなく、納税者とは、独立して経済活動を行う者であると規定している。したがって、給与所得者のほか、公共・公益法人も、経済活動をおこなっていない場合には、納税者に該当しないものとされる。

8) 消費税法 60 条 (国、地方公共団体等に対する特例)

9) 消費税法 2 条 1 項 12 号 (定義)

10) 消費税法 4 条 (課税の対象)

本稿と関係する事項に限定して、内外判定の規定の内容に触れると、物品の供給の場合には当該物品の所在場所が国内であること、そして、サービスの供給の場所には当該サービスの行われた場所が国内であることが基本的な原則とされている。

そのうえで、こうした基準では課税の場所が明白でない場合の取扱いが定められている。サービスの供給（役務の提供）の場合についての条文を引用すると、「役務の提供を行う者の役務の提供に係る事務所等の所在地」が国内にあるかどうかで判定するとされている¹¹⁾。

なお、ここで、「事務所等」の用語が使用されているが、実務では、この意味を「当該譲渡または貸付けに係る事務所等で、当該譲渡又は貸付けに係る契約の締結、資産の引渡し、代金の回収等の事業活動を行う施設をいい、自らの資産を保管するためにのみ使用する一定の場所又は自己のために契約を締結する権限のある者その他これに準ずる者に係る事務所等は、これに含まれない。」と解している¹²⁾。

(1) - 3 非居住者

消費税法では、今回の税制改正以前から「非居住者」の用語が用いられている¹³⁾。すなわち、輸出免税との関係で、非居住者という用語が政令で用いられ¹⁴⁾、「…、非居住者に対して行われる役務の提供で次に掲げるもの以外のもの」が輸出免税の対象になるとしている。「次に掲げるもの」とは、以下のものである。

- 「イ 国内に所在する資産に係る運送又は保管
- ロ 国内における飲食または宿泊
- ハ イおよびロに掲げるものに準ずるもので、国内において直接便益を享受するもの」

ここでの「非居住者」の意味であるが、外国為替および外国貿易法の定義を用いることとされている¹⁵⁾。すなわち、関連通達は、非居住者には「…、本邦内に住所または居所を有しない自然人および本邦内に主たる事務所を有しない法人がこれに該当し、非居住者の本邦内の支店、出張所その他の事務所は、法律上の代理権があるかどうかにかかわらず、その主たる事務所が外国にある場合においても居住者とみなされる」としている¹⁶⁾。

(1) - 4 小括

平成 27 年度の改正前の消費税法およびその政令の規定に示された用語をみていくと、施設を示す言葉として「事務所等」が用いられ、納税義務者として「非居住者」が用いられている。ここで注目されるは、事務所等および非居住者という用語は、直接税の分野で一般に用いられている居住性の原則や源泉性の原則に基づいた用語とは異なることである。「非居住者」が使用されているものの、これは直接税の非居住者とは異なる概念であり、例えば、外国法人の支店であっても、国内

11) 消費税法施行令 6 条（資産の譲渡等が国内で行われたかどうかの判定）の 1 項 6 号および 2 項 6 号

12) 消費税法基本通達 5 - 7 - 14（事務所の意義）の抜粋

13) ただし、これは、所得税で用いられている「非居住者」とは異なる概念である。例えば、外国法人の東京支店は非居住者ではなく、居住者とされる。

14) 消費税法施行令 17 条 2 項 7 号（輸出取引等の範囲）など

15) 消費税法施行令 1 条 2 号（定義）

16) 消費税法基本通達 7 - 2 - 15（非居住者の範囲）

に所在するものは居住者とされる。また、「事務所等」の用語が使用されているが、これは、後述する、EUのVAT指令やOECDの国際VAT/GSTガイドラインで用いられている「施設」や「固定的施設」に近い概念と考えられる。

(2) 平成27年度(2015年)の改正

(2) - 1 概説

電子的供給サービスの増大に対応するために、わが国の消費税法においても大幅な見直しが行われている。

その概略であるが、新たに「国外事業者」という概念を導入し、これを所得税の「非居住者」および法人税の「外国法人」をさすと定義(法2条)するとともに¹⁷⁾、電子的供給サービスについてこれを「電気通信利用役務の提供」という用語を用いて定義し¹⁸⁾、かつ、こうしたサービスについて¹⁹⁾、課税の場所の内外判定を、個人の場合には住所または居所、法人の場合には本店または主たる事務所の所在地で行うと規定している(法4条3項3号および4項)。

(2) - 2 内外判定基準の見直し

平成27年度改正において、電子的供給サービスに限定して、課税の場所に関する原則を原産地原則から仕向地原則への移行させている。すなわち、サービス供給の場所が供給者の施設の所在地から顧客の施設の所在地への変更になっている。

具体的には、電子的供給サービスに対応するものとして、新たに「電気通信利用役務の提供」の概念が導入され、この種のサービスの供給に限り、課税の場所の内外判定において、原産地原則ではなく仕向地原則が適用されることとなった。

新たな制度の概要は次の通りである。

まず、法4条3項は、柱書において、「資産の譲渡等が国内において行われたかどうかの判定は、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める場所が国内にあるかどうかにより行うものとする。ただし、第3号に掲げる場合において、同号に定める場所がないときは、当該資産の譲渡等は国内以外の地域で行われたものとする。」としている。

なお、3項のうちの1号は、「資産の譲渡又は貸付けである場合」について規定しているが、本稿とは直接の関連がないので、省略する。

2号では、「役務の提供である場合(次号に掲げる場合を除く。)」について、「当該役務の提供が

17) 消費税法2条1項4号の2(定義)において、「国外事業者」について、「所得税法第2条第1項第5号(定義)に規定する非居住者である個人事業者及び法人税法第2条第4号に規定する外国法人」と定義されている。なお、定義の記述では、一部省略を行っている。

18) 消費税法2条1項4号の2(定義)において、「電気通信利用役務の提供」について、「資産の譲渡等のうち、電子通信回線を介して行われる著作物の提供その他の電気通信利用回線を介して行われる役務の提供であって、他の資産の譲渡等の結果の通知その他の他の資産の譲渡等に付随して行われる役務の提供以外のもの」と定義されている。なお、定義の記述では、一部省略を行っている。

19) 平成27年度(2015年度)の改正では、特定役務の提供として国外事業者が行う演劇その他の活動についても改正が行われているが、本稿との直接の関係がないので、特定役務の提供には言及しないこととする。

行われた場所（当該役務の提供が国際運輸、国際通信その他の役務の提供で当該役務の提供が行われた場所が明らかでないものとして政令で定めるものである場合には、政令で定める場所）」としている。そして、政令6条2項6号は、「前各号に掲げる役務の提供以外のもので国内及び国内以外の地域にわたって行われる役務の提供その他の役務の提供の場所が行われた場所が明らかでないもの」について、「役務の提供を行う者の役務の提供に係る事務所等の所在地」により判定するものとしている。

この政令6条2項6号の意味するところは、物理的に提供されるサービス以外のサービスについては、サービスの供給者の当該供給に係る施設が所在する国に課税権があるとするものであり、原産地原則を規定したものと言える。

次いで、法4条3項3号では、「電気通信利用役務の提供である場合」について、「当該電子通信利用役務の提供を受ける者の住所若しくは居所（現在まで引き続いて1年以上居住する場所をいう。）又は本店若しくは主たる事務所の所在地」により判定するものとされている。ここでは、顧客の所在地に基づいてサービスの供給の場所を判定することとしており、仕向地原則を採用したものとと言える²⁰⁾。

さらに、法4条4項は、事業者向け電気通信利用役務の提供の場合の内外判定に関する規定である。すなわち、電気通信利用役務の提供のうち、事業者の向けのもの（事業者向け電気通信利用役務の提供）を定義し²¹⁾、これを含めた「特定仕入れ」²²⁾について内外判定のルールを定めている。

なお、後述するが、事業者向けの電気通信利用役務の提供の場合、サービスの供給者が国外事業者に限定されていることに注意が必要である。国外事業者以外の事業者（居住者たる個人事業者や内国法人）であって、こうした事業者の国外の施設から供給されるサービスは、この内外判定の規定の対象外となる²³⁾。

そして、「特定仕入れが国内において行われたどうかの判定は、当該特定仕入れを行った事業者が、当該特定仕入れとして他の者から受けた役務の提供につき、前項（筆者注：法4条3項）2号また

20) ただし、後述のとおり、顧客の所在地の判定において居住性原則を採用していることから、サービスを受け取った者の所在地をもってサービスの供給の場所としたとは言い切れない。すなわち、厳密な意味での仕向地原則の採用と言えないと考えられる。

21) 法2条1項8号の4（定義）において、「事業者向け電気通信利用役務の提供」について、「国外事業者が行う電気通信利用役務の提供のうち、当該電気通信利用役務の提供に係る役務の提供に係る役務の性質または当該役務の提供に係る取引条件等から当該役務の提供を受ける者が通常事業者に限られるもの」と定義されている。

こうした定義が必要となったのは、わが国では、消費税に係る納税者の登録制度が存在しないことから、取引を事業者間（B2B）の取引と対消費者（B2C）取引に明確に区分できないことを反映したものである。結果として、消費者が顧客であるにも拘わらず事業者間のルールが適用され、あるいは、事業者が顧客であるにもかかわらず消費者を対象としたルールが適用されるというケースが生ずることになる。

22) 「特定仕入れ」については、法4条1項柱書（課税の対象）の括弧書きで「事業として他の者から受けた特定資産の譲渡等をいう。以下のこの章において同じ。」と規定されており、かつ、法2条1項8号の2（定義）が「特定資産の譲渡等」について、「事業者向け電気通信利用役務の提供及び特定役務の提供」と定義している。

23) 原則に戻り、法4条4項3号（課税の対象）が適用されることになろう。

は3号に定める場所が国内にあるかどうかにより行う…」とされている。すなわち、原則として2号により原産地原則が適用され、電子的供給サービスには例外として3号の仕向地原則が適用される。

(2) - 3 国外事業者の概念の導入

平成27年度改正に際して、「国外事業者」を所得税法の新規非居住者および法人税法の外国法人を指すものと定義し²⁴⁾、その上で、「事業者向け電気通信利用役務の提供」については、国外事業者が行う電気通信利用役務の提供のうちの提供を受ける者が通常事業者に限られるものと定義している²⁵⁾。すなわち、国外事業者を定義するために、居住性原則に基づいた概念が導入されている。

なお、仕向地原則の適用では、顧客の所在地が判定基準となるが、顧客の住所等または本店等により判定するものとされ²⁶⁾、ここでも、居住性原則の概念が用いられている。

そのうえで、「特定仕入れ」については、リバースチャージを適用するとされている²⁷⁾。「特定仕入れ」とは「他の者から受けた特定資産の譲渡等」と規定し²⁸⁾、特定資産の譲渡等には「事業者向け電気通信利用役務の提供」を含むものとされている。

なお、このこととの関連で、前述の通り、特定仕入れが国内で行われたか否かの判定基準の規定が追加され、特定仕入れを行った事業者が行った事業者向け電気通信利用役務の提供を行った場所の内外判定には、顧客の所在地を用いるものとされている²⁹⁾。

したがって、国外事業者はその定義から非居住者あるいは外国法人とされていることから、その所在地は住所等または本店等の所在地で判定され、実際には国内にある施設（事務所や国内支店）が仕入れを行ったとしても、当該取引は国外取引として課税対象外となる。

他方で、居住者または内国法人については、これらを「国内事業者」と称することとすると、実際には国内事業者の国外の施設（外国支店等）が仕入れを行ったとしても、当該取引は国内取引として課税対象となる。

以上の結果は、国内で実際に行われたサービスの購入としての特定仕入れを課税対象とするために導入した仕向地原則の趣旨と矛盾する。

(3) 平成28年度（2016年度）の改正

(3) - 1 改正内容と含意

上記の矛盾の問題が生じたことから、その翌年に税制改正が行われており、矛盾の解決策として、消費税法4条4項に、「恒久的施設」の概念を用いた「ただし書き」が加えられている³⁰⁾。このただ

24) 法2条1項4号の2（定義）

25) 法2条1項4号の4（定義）

26) 法4条3項3号（課税の対象）

27) 法4条1項（課税の対象）、法5条1項（納税義務者）

28) 法4条1項括弧書き（課税の対象）

29) 法4条4項（課税の対象）。なお、ここでは、特定役務の提供に関する事項は、本稿とは関係がないので除外する。

30) なお、わが国では、非居住者または外国法人が国内に有する施設に限り「恒久的施設」の用語が用いられ、居住者または内国法人が国内に有する施設の場合には、恒久的施設に対応する用語として「国外事業所等」

し書きを引用すると、下記の通りである。

「ただし、国外事業者が恒久的施設（所得税法第2条第1項8号の4（定義）又は法人税法第2条第12号の19号（定義）に規定する恒久的施設をいう。）で行う特定仕入れ（他の者から受けた事業者向け電気通信利用役務の提供に該当するものに限る。以下、この項において同じ。）のうち、国内において行う資産の譲渡等に要するものは、国内で行われたものとし、事業者（国外事業者を除く。）が国外事業所等（所得税法第95条第4項第1号（外国税額控除）又は法人税法第69条第4項第1号（外国税額の控除）に規定する事業所等をいう。）で行う特定仕入れのうち、国内以外の地域において行う資産の譲渡等のみ要するものは、国内以外の地域において行われたものとする。」

この「ただし書き」で注目されるのは、サービスの仕入れを行ったのが恒久的施設であるか否か、または国外事業所等であるか否かだけでなく、仕入れたサービスの使用の場所が恒久的施設の場合には国内、および、国外事業所等の場合には国外と判定する趣旨のことが付加されていることである。すなわち、サービスの仕入れの場所の判定においては、顧客の施設の所在地だけでなく、供給を受けたサービスの「使用の場所」も判定要素とされている。

従って、外国法人（国外事業者）の国内に所在する恒久的施設が供給を受けたサービスについては、そのサービスが国外で使用される場合には国外取引となり、国内で使用される場合には国内取引となる。さらに、内国法人（国外事業者以外の事業者（国内事業者）となる）の国外に所在する国外事業所等が供給を受けたサービスについては、そのサービスが国外で使用される場合には国外取引となり、国内で使用される場合には国内取引となる³¹⁾。

以上のようなやや面倒な状況は、直接税の理念に基づいた恒久的施設（さらには、国内事業所等）の概念を、一般間接税である消費税の分野に持ち込んだことによるとと思われる。この点については、後述する。

いずれにせよ、顧客の当該サービスを受けた施設の所在する国と提供を受けるサービスを使用する国とが乖離する場合が問題となるので、さらに検討する必要がある³²⁾。

（3）－2 改正の趣旨

ところで、こうした「ただし書き」が追加された趣旨であるが、立法に関わった担当者の解説によると³³⁾、金融庁からの要請があったこと要因であると述べられている。関係部分を引用すると、

が用いられている。

31) なお、こうした税制改正の論理はやや不可解である。原産地原則と仕向地原則の議論は、そもそもは、サービスの供給の場所が不明な場合に必要とされた議論である。サービスの供給の場所が不明であることから、サービスの供給者の施設の所在する国での課税（原産地原則）か、またはサービスの顧客の施設の所在する国での課税（仕向地原則）としたものである。したがって、サービスの供給された場所が明白であれば、基本に戻り、サービスの提供が行われた場所が課税の場所であり、国内であれば課税対象となる。それは、取引の供給者または顧客が国内に所在しているか否かとは無関係のはずである。したがって、ただし書きは、やや不可解なものとなる。

32) 後述のOECDの議論では、サービスの使用の場所の特定について、三つの方式を掲げており、参考となる。

33) 『平成28年度 税制改正のすべて』（大蔵財務協会）841頁

次の通りである。

「…、金融庁から、内国法人の国外支店が国外事業者から受ける電気通信利用役務の提供について、実質的に国外で役務提供を受けているにもかかわらず、消費税の対象とされることに対する事務負担に配慮する観点から、内外判定の見直しが要望されていました。」

事業者向けの電気通信利用役務の提供は事業者間取引（B2B取引）であることから、当該取引で負担した消費税の全額の税額控除が可能であれば、実質的な税負担は発生せず、この問題は無視することができる。しかしながら、銀行などの金融機関の場合には課税売上割合が小さいことから税額控除の権利が制限され、その結果として、実質的な税負担が発生する。金融庁の要望はこうした金融機関の事情を考慮したものと考えられるが、税制改正としては、わが国の金融機関に対象に限定せず、制度全体としての見直しが行われている。

（４）小括（問題提起）

税制改正前における施設に関連した従来の規定をみると、必ずしも明確ではないものの、実際にサービスの供給を行った施設を事務所等として、その所在地が国内か国外かで内外判定を行うこととしていると考えられる。

ところが、電子的供給サービスに対応するための平成 27 年度および平成 28 年度の税制改正では、所得税や法人税の分野での所得課税を行うための理念的な概念である居住性の原則や恒久的施設が持ち込まれている。しかしながら、こうした、直接税の理念に基づいた概念は、消費税に課税にとって必ずしも妥当なものでないことは、平成 28 年度における追加改正での「ただし書き」の必要が生じたこと、および追加改正の内容では、恒久的施設を持ち出すだけでは解決できず、実際のサービスの場所に着目した要件に加えられていることをみて明らかである。

したがって、なぜ、税制改正以前の事務所等とった施設に関する仕組みを利用しなかったのかという疑問が生ずる。直接税の居住性の原則や恒久的施設の概念を利用せずに、端的にサービスの受け取り使用した施設の所在地を中心とした制度としたほうが、電子的供給サービスの取扱いにおいて簡明な解決となっていたのではないか。

以上の疑問を持って、EU や OECD の動向をみていくこととする。

3. EU における FE 概念の展開³⁴⁾

（１）VAT 第 6 次指令の時代

欧州連合（EU）における付加価値税（VAT）では、VAT 指令（VAT Directive）において FE（fixed establishment: 固定的施設）という文言が用いられているが、この FE の文言が現れたのは、1977 年の VAT 第 6 次指令（VAT Sixth Directive）においてであり、同指令 9 条 1 項において、サー

34) なお、この項の記述は、下記の文献を参考とした。

Madeline Merckx “Establishments in European VAT” Wolters Kluwer 2013

M.L. Schippers & J.M.B. Boender “VAT and Fixed Establishment : Mysteries Solved” Intertax, Voume43. Issue11 pp.709~723

ビスの供給は、供給者がその事業の場所（place of business）または固定的施設を有する国において VAT の対象となる、と規定されている³⁵⁾。

ただし、当時、FE の概念について議論されることは、その必要性がないこともあり、ほとんど無かったようである。したがって、直接税における PE の概念が長年にわたり議論の対象となってきたことに比べると、VAT における FE の概念についての独自の研究は遅れおり、その本質的な違いにも拘わらず、FE の概念を直接税の PE の概念で代替することもあったという³⁶⁾。ところが、時代が下るにつれて、FE の概念に徐々に注目が集まるようになり、欧州司法裁判所（ECJ）の判例において、FE の意義が VAT の課税における解釈問題の一部として取り上げられるようになった³⁷⁾。こうした ECJ の FE の解釈に関する判例が、その後の VAT 指令の執行規則における FE の定義の基礎となっている。

（2）新たな VAT 指令と執行規則の導入

2007 年に第 6 次 VAT 指令の全面的な書き直し（recast）が行われ、新たな VAT 指令では、第 5 部（課税取引の場所）の第 3 章（サービスの供給の場所）において、サービス供給の場所に関する通則である 44 条（B2B 取引）と 45 条（B2C 取引）に FE という文言が用いられている。そこでは、施設を表す文言として、設立の場所（the place where the supplier has established）、固定的施設（fixed establishment : FE）、住所（the place where the supplier has permanent address）および常用の居所（the place where the supplier usually reside）の 4 つが用いられている。ただし、後者の二つである住所と常用の居所は、設立の場所や固定的施設が存在しない場合に用いられるもので、重要性は小さいと考えられている。問題は、固定的施設の意義および設立の場所と固定的施設との関係である。

参考までに、事業者間取引（B2B 取引）に係る VAT 指令 44 条と対消費者取引（B2C 取引）に係る 45 条の規定を引用すると、次の通りである。

第 44 条（仮訳）

「納税者として行動する者（a taxable person acting as such）に対するサービスの供給の場所は、その者が事業を設立した場所とする。ただし、そのサービスが、事業を設立した場所とは異なる場所に所在する、当該納税者の固定的施設（FE）に供給される場合には、当該サービスの供給の場所は、当該固定的場所が所在している場所とする。設立の場所または固定的施設が存在しない場合には、当該サービスを受け取る納税者の住所または常用の居所とする。」

Ine Lejeune, Bram Markey, Evy Peters and Amandine Baltus “Fixed Establishments and Permanent Establishment: The VAT and Direct Tax Concepts Are Drifting Apart” International VAT Monitor September/October 2016, pp.303~315

Alexis Tsielepis “The Devil Is in the Detail : An Analysis of the ECJ’ Attribute to the Fixed Establishment Concept” International VAT Monitor May/June 2017 pp.210~215

35) Madeline Merckx “Establishments in European VAT” Wolters Kluwer 2013, p.2

36) Madeline Merckx “Fixed Establishments in European Value added Tax : Base Erosion and Profit Shifting’s Side Effect ? ”EC Tax Review 2017/1 p.37

37) Madeline Merckx “Establishments in European VAT” Wolters Kluwer 2013, p.3

第 45 条（仮訳）

「非納税者³⁸⁾ に対するサービス供給の場所は、当該供給者が事業を設立した場所とする。ただし、そのサービスが、事業を設立した場所とは異なる場所に所在する、当該納税者の固定的施設（FE）から供給される場合には、当該サービスの供給の場所は、当該固定的場所が所在している場所とする。設立の場所または固定的施設が存在しない場合には、当該サービスの供給の場所は、供給者の住所又は常用の居所とする。」

さらに、2011 年に規定された VAT 指令の執行規則 43 条 1 項 1 号が FE について、以下のような定義（仮訳）を設けている。この定義は、前述の通り、これまでの ECJ の判決が基礎となったと言われている。

「44 条の適用に当り、『固定的施設』とは、サービスを受け取って自己のために使用するだけの人的および技術的なりソースという点で十分な程度の恒久性と適切な構造を有するところの、規則 10 条が定める事業者の設立の場所以外の何らかの施設のことである。」

ここで、サービスに係る課税原則を確認しておく、二つの条文を比較するとわかるように、B2B 取引では仕向地原則が適用され、B2C 取引では原産地原則が適用される。ただし、例外として、B2C 取引のうちの電子的サービス（electronic service）については、VAT 指令 58 条により、遠距離サービスおよびラジオ・テレビ放送とともに、2015 年 1 月 1 日より、サービス供給の場所は、「非納税者が住所を有しまたは通常居住する場所」とされている³⁹⁾。

4. OECD における取扱い

（1）概説

2015 年公表の「国際 VAT/GST ガイドライン」⁴⁰⁾ において「施設」の文言が用いられているので、関連部分のみをみておきたい。その第 3 章が施設に言及している⁴¹⁾。

関連するガイドラインを紹介すると、次の通りである。

まず、ガイドライン 3.1 は、消費地課税の原則を次の通り規定している。

「消費課税において、国際的に取引されるサービスおよび無形資産は、消費地国（jurisdiction of consumption）のルールにしたがって課税される。」

38) 非納税者とは課税事業者以外の者のことであり、非納税者に対するサービスの供給とは対消費者取引（B2C 取引）を指す。

39) なお、EU と第三国との関係では、それ以前から（2003 年ころ）、消費者向けの電子的サービスには仕向地原則が採用されていた。2015 年度の改正は、EU 域内での電子的サービスに関するものである。

40) “International VAT/GST Guidelines” Third meeting of the OECD Global Forum on VAT 5-6 November 2015 Paris, France

41) Chapter 3 Determination the place of taxation for cross-border supplies of services and intangibles (pp. 27 ~)

次いで、ガイドライン 3.2 は、B2B 取引の課税原則について、次の通り規定している。

「ガイドライン 3.1 の適用に当り、事業者間取引については、顧客の所在地国が国際的に取引されるサービスまたは無形資産に係る課税権を有する。」

さらに、ガイドライン 3.3 は、顧客の特定にビジネスアグリーメントを参照すべきとして、次の通り規定している。

「ガイドライン 3.2 を適用するに当たり、顧客の特定は、原則として、ビジネスアグリーメントを参照して決定される。」

なお、ビジネスアグリーメントについては、ボックス (Box) 3.1 により、「ビジネスアグリーメントとは、供給の当事者および当該供給に係る権利と義務を特定する要素を含むもの」とされている。

さらに、企業が単一の施設を有する場合と複数の施設を有する場合があり、問題が生ずるのは複数の施設を有する場合である、としている。すなわち、法人に対するサービスまたは無形資産の供給のうち、単一の課税法域に施設 (establishment) を有する法人 (single location entity : SLE) の場合には、問題は単純である、しかしながら、複数の課税法域に施設を有する法人 (multiple location entity : MLE) の場合には、十分な分析が必要である、とする。

そのうえで、ガイドラインの脚注 24 は、「施設」とは何かについて言及し、施設とは、「供給を受領し、または、供給を行ううえで十分なレベルの人 (people)、システム、および資産を備えた事業のための固定した場所」のことであり、VAT に関連した登録があるというだけでは施設に該当しないとすのほか、各国に対して、国内の VAT 制度の下で「施設」に該当するものを公表するよう求めている。

(2) 複数の施設を有する顧客の取扱い

次いで、ガイドライン 3.4 は、「ガイドライン 3.2 の適用において、顧客が複数の課税法域に施設を有している場合には、当該サービスまたは無形資産を使用する施設が所在する課税法域が課税権を有する。」とする。

そのうえで、事業者間取引 (B2B) において、顧客が複数の施設 (establishment) を有する場合の取扱いとして、以下の三つの方式が考えられるとしている。すなわち、以下のいずれかの方式を採用することで、取引を行った施設を特定することになる。

第一は、直接使用アプローチ (Direct use approach) であり、当該サービスまたは無形資産を使用する施設に着目する方式である。

第二は、直接引渡アプローチ (Direct delivery approach) であり、当該サービスまたは無形資産の引渡しを行った施設に着目する方式である。

第三は、リチャージ方式 (Recharge method) であり、MLE 内の内部的リチャージ取極めに基づいて、当該サービスまたは無形資産を使用する施設に着目する方式である。

5. FE と PE の比較

(1) 直接税における PE の意義

(1) - 1 概要

ここでは、今回のわが国の税制改正において居住性の原則や PE の概念が用いられたこともあり、間接税の FE との比較に必要と考えられる範囲で、直接税における納税者および課税範囲に関する原則について整理しておきたい。

(1) - 2 直接税における居住性原則と源泉性原則

わが国の所得税法および法人税法を参考として、直接税の分野における国際課税の基本ルールを確認しておきたい。すなわち、居住者および内国法人は、居住性原則に基づき全世界所得が課税対象とされ、非居住者および外国法人は、源泉性原則に基づき国内源泉所得のみが課税対象とされる。

以上のことを、わが国の所得税法および法人税法の関連規定をみていくと、その概要は次の通りである。

まず、わが国では、居住性との関連で、個人と法人とで異なる用語が用いられている。個人について、所得税法は個人を居住者と非居住者に区分し⁴²⁾、法人について、法人税法は法人を内国法人と外国法人に区分している⁴³⁾。そして、居住者と内国法人は全世界所得を課税対象とし⁴⁴⁾、非居住者と外国法人は国内源泉所得のみを課税対象としている⁴⁵⁾。その上で、同一の所得について発生する国際的な二重課税については、居住者および内国法人に外国税額控除と認めることで救済が図られている⁴⁶⁾。

なお、非居住者または外国法人の国内源泉所得の課税においては、恒久的施設 (PE) の概念が重要な役割を果たしており、PE の有無およびその形態により、課税範囲が異なっている⁴⁷⁾。さらに、PE がある場合において、PE に帰属する所得に課税するものとされている⁴⁸⁾。

(2) OECD モデル租税条約における PE の取扱い

(2) - 1 概要

直接税における国際課税の世界的な共通ルールは、OECD モデル条約においてみることができ、わが国の租税条約も、基本的にはこのルールに従っている。ただし、わが国は多数の国との間

42) 所得税法 5 条 1 項および 2 項 (納税義務者)

43) 法人税法 4 条 1 項および 3 項 (納税義務者)

44) 所得税法 7 条 1 項 1 号および 3 号 (課税所得の範囲)

45) 法人税法 5 条 (内国法人の課税所得の範囲) および 9 条 (外国法人の課税所得の範囲)

46) 所得税法 95 条 (外国税額控除) および法人税法 69 条 (外国税額控除)

47) 所得税法 164 条 (非居住者に対する課税の方法) および法人税法 141 条 (課税標準)

48) 所得税法 165 条 (総合課税に係る所得税の課税標準、税額等の計算) および法人税法 142 条 (恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算)

で租税条約を締結しており、個々の条約の内容はそれぞれ相手国との交渉による決まることから、その具体的な内容は条約ごとに異なっている。また、本稿での議論との関係では、詳細はPEの範囲に関する議論は不要である。そこで、OECDモデル条約の関連条項を通して、直接税の分野におけるPEの概念をみておくこととしたい。

(2) - 2 居住地国の判定

OECDモデル条約は第4条において居住者の振分けについて規定しており、その第1項は、「この条約の適用上、『一方の締約国の居住者』とは、当該一方の締約国の法令の下において、住所、居所、事業の管理の場所その他これらに類する基準により当該一方の締約国において課税を受けるべきものとされる者をいう。」とする⁴⁹⁾。

そのうえで、個人がいずれの締約国の居住者となるかについては、2項で、恒久的住所が所在する締約国、人的及び経済的関係がより緊密な締約国（重要な利害関係の中心がある締約国）、常用の住居が所在する締約国、当該個人が国民である締約国、そして、両締約国の権限ある当局により合意された締約国の順序で判定するものとしている。

法人がいずれの締約国の居住者となるかについては、3項で、その者の事業の実質的管理の場所が存在する締約国かどうかで判定するものとされている⁵⁰⁾。

(2) - 3 事業所得と恒久的施設

モデル条約7条により、事業所得の課税におけるPEの役割をみておきたい。2010年改正後のものを掲げる。

第7条（事業利得）1項は下記の通りである。

「一方の締約国の企業の利得に対しては、その企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国において事業を行わない限り、当該一方の締約国においてのみ租税を課することができる。一方の締約国の企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行う場合には、2の規定に基づき当該恒久的施設に帰せられる利得に対しては、当該他方の締約国において租税を課することができる。」

この規定は、「PEなければ課税なし」の原則と、「PEに帰属所得のみ課税」の原則を定めたものであり、わが国の税法のルールも基本的には同一である。

第5条（恒久的施設）

「1. この条約の適用上、「恒久的施設」とは、事業を行う一定の場所であって企業がその事業の全部または一部を行っている場所をいう。

2. 「恒久的施設」には、特に、次のものを含む。

- a) 事業の管理の場所
- b) 支店
- c) 事務所

49) 括弧書きおよびただし書きを省略している。

50) なお、わが国は、本店が所在する国を居住地国（本店所在地主義）としており、管理支配地主義を採用していない。したがって、権限ある当局間での合意で振り分けるものとされる。

- d) 工場
 - e) 作業場
 - f) 鉱山、石油又は天然ガスの抗井、採石場その他天然資源を採取する場所
3. 建築工事現場または建設若しくは据付けの工事については、これらの工事現場又は工事が12ヶ月を超える期間存在する場合には、恒久的施設を構成するものとする。
4. 1から3の規定にかかわらず、次のことを行う場合には、「恒久的施設」に当たらないものとする。
- a) 企業に属する物品又は商品の保管、展示又は引渡しのためにのみ施設を使用すること。
 - b) 企業に属する物品又は商品の在庫を保管、展示又は引渡しのためにのみ保有すること。
 - c) 企業に属する物品又は商品の在庫を他の企業のためにのみ保有すること。
 - d) 企業のために物品若しくは商品を購入し、又は情報を収集することのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること。
 - e) 企業のためにその他の準備的又は補助的な性格の活動を行うことのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること。
 - f) a) から e) までに掲げる活動を組み合わせた活動を行うことのみを目的として、事業を行う場所を保有すること。ただし、当該一定の場所におけるこのような組み合わせによる活動の全体が準備的又は補助的な性格のものである場合に限る。
5. 1及び2の規定にかかわらず、企業に代って行動する者（6の規定が適用される独立の地位を有する代理人を除く。）が、一方の締約国内で、当該企業の名において契約を締結する権限を有し、かつ、この権限を反復して行使する場合には、当該企業は、その者が当該企業のために行うすべての活動について、当該一方の締約国内に恒久的施設を有するものとされる。ただし、その者の活動が4に掲げる活動（事業を行う一定の場所で行われたとしても、4の規定により当該一定の場所が恒久的施設とされない活動）のみである場合には、この限りでない。
6. 企業は、通常の方法でその業務を行う仲立人、問屋その他の独立の地位を有する代理人を通じて一方の締約国内で事業を行っているという理由のみでは、当該一方の締約国内恒久的施設を有するものとされない。
7. 一方の締約国の居住者である法人が、他方の締約国の居住者である法人若しくは他方の契約国内において事業（恒久的施設を通じて行われるものであるか否かを問わない。）を行う法人を支配し、又はこれらに支配されているという事実のみによっては、いずれの一方の法人も、他方の法人の恒久的施設とはされない。」

(3) BEPSにおけるPEの範囲の見直し

ところで、近年においてG20およびOECDにより「税源浸食及び利益移転（BEPS）」への対抗策が検討され、そのひとつがPEの範囲についての議論であった。例えば、機能の分散によるPE認定逃れ（コミッションアの利用など）が行われている場合に、これに対抗するための措置が必要とされている。すなわち、主として、モデル条約5条の5項から7項が議論の対象とされ、源泉地国での活動を人為的に準備的、補助的なものとするによりPEとしての認定を回避している事例がみられることから、これに対処するというものである。ただし、PE概念の抜本的な改革を行うのではなく、事業活動の意図的な機能の分散を防止することにより、PEの例外としての準備的または補助的な活動とされる範囲を明確化するものである。

なお、こうしたBEPS行動計画7におけるPEの範囲の拡大は、PEとFEとの比較という観点

からは（あるいは、VATの視点からは）、PEの範囲が更に曖昧なものとなったとの評価もある⁵¹⁾。

(4) PEとFEの間の類似点と相違点

わが国の今回の改正では、居住性の原則や源泉性の原則に加えて、恒久的施設（PE）の概念が導入されている。この場合のPEの概念はFEの概念の代替として用いられていると考えることができる。しかしながら、既述の通り、所得課税におけるPEが消費課税におけるFEの代替として用いることが妥当かという疑問が生ずる。

ところで、EUでは、PEとFEの比較が論じられている。そこで、こうした議論のなかで、最近の論文を紹介したい⁵²⁾。

Ine Lejeune等は、まず、直接税のPEとVATのFEの概念について、次のように論じている⁵³⁾。

直接税のPEの概念は、事業活動に帰属する利益が課税される場所を決定することに関わるものである。OECDモデル条約5条にその定義が掲載されているが、BEPSプロジェクト行動7での勧告は、人為的な利益の分散に条約が悪用されていることを指摘し、特に、準備的および補助的が活動に係る例外規定の見直しを求めている。

これに対して、VATのFEは、物品またはサービスの供給、物品またはサービスの供給に関連したVATの納税義務者、および、VATの還付の権利の場所を決定することに関わるものである。EU VATによると、取引にFEが介入（intervene）すると、納税者の設立の場所ではなく、FEの場所が物品またはサービスの供給の場所となる。

さらに、1984年に、VAT第19次指令案が、VATのFEについて、OECDモデル条約第5条に規定されている直接税の定義に沿った定義を設けるとの提案が行われたが、これは実現せず、その後、欧州司法裁判所の判決を通じてFEの定義が形成されてきた。

ECJが形成したとされる判例の概要は、次の通りである⁵⁴⁾。

VAT指令44条および45条に示された「納税者の事業の設立の場所」を判定するための主要な判定基準は、次の4つである。

1. 事業の登録の場所
2. 会社の全体の方針の決定の場所
3. 役員会の開催場所
4. 重要な決定が行われる場所

また、上記に準ずる判定基準は、次のものである。

1. 主要な役員 の 住所

51) Ine Lejeune, Bram Markey, Evy Peters and Amandine Baltus “Fixed Establishments and Permanent Establishment: The VAT and Direct Tax Concepts Are Drifting Apart” International VAT Monitor September/October 2016, p.310

52) 主として、前掲注51)の論文を参照した。

53) 同上 pp.303～303

54) 同上 pp.308～310

2. 株主総会の開催場所
3. 会社の主要な文書の保管場所
4. 会社の主要な金融取引の場所

なお、「レターボックス」会社や「brass plate」会社と称される想像上の (fictitious) 存在は事業の場所には該当しない。

次いで、FE の場所がサービスの供給の場所とされるか否かの判定テストについては、概要は次の通りである。

第一のテストとして、合理性の判断には付随性 (ancillary nature) が適用される。すなわち、サービスの供給の場所を事業の設立の場所とした場合には合理的な結果 (rational result) が得られない場合において、当該設立の場所とは異なる、当該サービスの供給と関連した施設がサービス供給の場所に該当する。

第二のテストとして、サービスを供給するために「十分な程度の恒久性および人的・技術的な手段 (sufficient degree of permanence and human and technical means)」が存在することが必要とされる。

なお、2011 年以降、VAT 指令の執行規則において、ECJ の判例に基づいて FE の定義が設けられたことは、既述の通りである。

Ine Lejeune 等の論者は、次いで、直接税の PE と VAT の FE との具体的な比較を行っている⁵⁵⁾。こうした比較の議論の一部を紹介すると、次の通りである。

準備的、補助的な活動を行う施設の場合には、PE に該当しない場合にも FE に該当することがあり、逆に、FE には該当するが PE には該当しないことがある。

直接税の代理人 PE では、独立代理人か従属代理人かで PE となるか否かを区分しているが、VAT では、そうした区分は無意味であり、そもそも、者そのもの (person on his own) が FE に該当することはない。子会社についても、同様であり、子会社が親会社のために物品やサービスを供給するために十分な人的および物的リソースを備えていれば FE に該当する。

さらに、Madeline Merckx 氏は、OECD モデル条約の PE の定義である 5 条 3 項の建築工事等については、これらは不動産に関連したサービスであり、不動産の所在地がサービス供給の場所となることから、施設の場所は問題とならないとする⁵⁶⁾。さらに、代理人の問題については、代理人は本人のために仲介サービスを提供しているのであり、顧客に物品やサービスを供給したのは本人となる、とする⁵⁷⁾。

55) 同上 pp.305 ~ 307

56) Madeline Merckx "Fixed Establishments in European Value added Tax : Base Erosion and Profit Shifting's Side Effect ? " EC Tax Review 2017/1 p.37

57) 同上 p.39

(5) 小括

PE と FE は、多くの場合に重なると考えられるが、両制度は、その趣旨や機能が異なることから、範囲に差異の生ずることは避けられない。

PE の制度は、所得課税の分野において、源泉地国での課税範囲を確定させることが目的であるのに対して、FE の制度は、VAT の分野において、供給者または顧客の所在地国を確定させることが目的である。前者は多分に観念的かつ理念的な概念であるが、後者が物理的で事実上の概念である。すなわち、物品またはサービスの供給に係る取引が行われた場合において、直接税の PE は必ずしも存在しないが、物品またはサービスの供給を行う施設としての本店を含めた意味での VAT の FE は必ず存在する。

したがって、PE は存在するが FE は存在しない、あるいは、PE は存在しないが FE は存在する、といったケースが発生する。すなわち、実際には供給者または顧客が存在するにも拘わらず存在しないとされ、または、逆に、供給者または顧客が存在しないにも拘わらず存在するとされる、といったケースである。

このことは、さらに、相手国による課税とわが国による課税とが整合を欠くというケースを増加させることで、二重課税あるいは二重非課税を増加させる可能性がある。

6. 論点の整理と結論

(1) 概説

電子的供給サービスに係るクロスボーダー取引に対する VAT や消費税といった一般間接税の課税のあり方については、2015 年の OECD の国際 VAT/GST ガイドラインの公表やわが国の税制改正により、理論面や制度面での整備は大きく進んだといえる。

課税権の配分において消費地（仕向地）国に課税権があることが確認され、このことは顧客の施設の所在地国が課税権限を有することが合意されている。そして、残された問題のひとつが、「顧客の施設」の意味や内容である。

(2) 「供給者の施設」の所在地

電子的供給サービスの課税の場所は、仕向地主義により顧客の所在地とされていることから、本来は、供給者の所在地の判定は重要な意味を持たないはずである。ところが、わが国では、リバースチャージの対象とされる場所の「事業者向けの電子的供給サービス(電気回線利用役務の提供)」の定義において居住性原則を取り込んでおり、このことが不都合を発生させないかの検討が必要となる。

消費課税において、サービスの供給を行った施設の内外判定では、供給者が複数の施設を有している場合において、実際にサービスの供給を行った施設が国外に所在するか、または、国内に所在するかで、内外判定を行うことが必要となる。

ところが、供給者の所在地の判定について、わが国のように居住性基準に基づいた国外事業者の概念を導入すると、実際にサービスを行った施設が国外にあっても本店が国内にあれば範囲外となるというケースや、反対に、実際にサービスを行った施設が国内にあっても本店が国外にあれば範

囲内となるというケースが発生する。すなわち、内国法人の国外支店が国内の顧客に電子的供給サービスを提供するとリバースチャージは適用されず、外国法人の国内支店が国内の顧客に電子的供給サービスを提供するとリバースチャージが適用されることとなる⁵⁸⁾。

(3) 「顧客の施設」の所在地

電子的供給サービスの課税の場所は顧客の施設の所在地とされていることから、顧客の施設の所在地の判定が重要である。

電子的に供給されるサービスのクロスボーダー取引において顧客が複数の国に施設を有する場合には、前述の通り OECD の基準では原則としていずれの施設がサービスを受け取ったかにより判定される。

わが国では、法4条3項3号、法4項において、顧客の所在地の判定について規定している。そして、顧客の場所の判定において、原則として、すべての場合において居住性の原則を適用することとし、さらに、この4項に「ただし書き」を設けて PE の定義を利用した改正が行われている。

PE の定義を利用することは、企業の本店の所在地のみで判定するのではなく、実際にサービスを受け取った施設の所在地を判定に用いる方向に進んだという意味では前進といえる。ただし、VAT の分野で一般に用いられている FE ではなく、直接税の PE を用いていることから、問題が発生する可能性がある。すなわち、前述のとおり、PE と FE は本質的に異なる概念であり、そこに矛盾の発生が予想されるからである⁵⁹⁾。

(4) 論点の整理

ここで、論点の整理を試みたい。

二十一世紀に入り、電子的供給サービスに係るクロスボーダー取引が広く行われるようになり、消費課税の分野においても二十世紀型の税制では対応できないことが明白となっている。

そこで、わが国でも、2015 年度および 2016 年度税制改正により、新たな制度が導入されている。しかしながら、それは、直接税における概念、換言すると、所得課税における居住性概念および PE の概念を利用したものである。そのため、所得課税のこうした概念が一般間接税である消費税での二十一世紀型の課題に適切に対処しうるかという疑問が生ずる。2016 年度の「ただし書き」の追加による改正は、2015 年度改正での不都合の是正の意味を持っているが、それが成功しているか疑問がある⁶⁰⁾。

そもそも、国際課税の場合において、直接税と VAT の課税の仕組みには大きな相違がある。直接税の場合には、人税として、納税者の所得に対する課税を行うものであり、居住性原則に基づいた居住者としての課税（税負担）と、源泉性原則に基づいた非居住者としての課税（税負担）の二重課税の構造となっている。そして、事業所得における非居住者としての課税範囲を定める役割を担っ

58) 前者は実質的には国外取引であり、後者は実質的には国内取引である。

59) なお、このただし書きでは、恒久的施設の場所だけを問題とするのではなく、そのサービスの使用面にも言及されているが、やや回りくどいとの感は否めない。

60) なお、消費税法施行令では、2015 年度の改正以前より事実型施設である「事務所等」や関税の分野での「非居住者」の概念が用いられているので、この意味で、2015 年度および 2016 年度の改正は「木に竹を接ぐ」ものとなっている。したがって、全体として十分に整合的なものとなっているか検証が必要であろう。

ているので恒久的施設（PE）である。

これに対して、VAT や消費税は物税であり、納税者は物品またはサービスの取引の供給者または顧客として一定の役割を果たすことが求められているに過ぎない。つまり、原則として、税負担は求められていない。すなわち、顧客が対価の一部として負担した VAT を供給者が受け取り、それを国庫に納付するのみである。したがって、ここでの納税者の役割は、物品またはサービスに係る取引関係者としての機能を果たすことである。そして、内外判定における当該サービスの供給の場所については、物理的にサービス供給の場所が明白な場合を除き、事業者の施設に着目して判断するものとされている。この場合の施設は、直接税における意味での本店であるか否か、あるいは実質的管理の場所であるか否かは、原則として無関係である。当該施設がサービスの供給に実際に関与したか否かだけが問われる。

ここで、クロスボーダー取引の場合を例にとると、供給者と顧客が異なる課税法域（国）に所在することから、物理的にサービス供給の場所が明白でない（典型的には、電子的にサービスが供給される場合）において、VAT 課税では、サービス供給に関与した施設の場所が課税の場所として課税権のある国が決定される。したがって、あるサービス取引について、その取引に関与した施設の所在地がどこかが重要となる。

こうしたことから、ここでの施設はサービス供給の場所を特定する手段としての意味を持つのであり、それ以上の意味はない。したがって、この施設は観念的あるいは理念的なものではなく、現実的で物理的なものである。本店か支店か、PE に該当するかといったことは関係がない。

なお、サービス供給に関与した施設の特定では、サービスというものの特徴を考慮すると、同じ施設でも顧客の施設のほうが供給者の施設よりも難しいかもしれない。しかしなら、これは、現実的な事実認定の次元の問題であり、この点で OECD ガイドラインにおける複数の施設を有する多国籍企業の取扱いが参考となろう⁶¹⁾。例えば、ビジネスアグリーメントや三つのアプローチ利用である。

（5）事実型施設と理念型施設の区分

本稿での議論は、直接税の理念に基づいた「事業の実質的な管理の場所」や「本店」や「恒久的施設」は、必ずしも、VAT や消費税において必要となる、サービスを提供またはサービスを受け取る施設となるものではない、ということである。むしろ、わが国の消費税法に用いられていた「事務所等」や「非居住者」のほうが、消費税の課税において有効である。また、EU VAT における固定的施設や OECD ガイドラインの施設の概念近いと考えられる。

以上のことから、施設をめぐる混乱を防止するために、施設の概念を二つに区分すべきではないかと考える。すなわち、施設の概念を、直接税のための所得課税の理念に基づいた施設と間接税のための実際のサービスの授受に着目した施設とに区分するのである。そして、前者を理念型施設と称し、後者を事実型施設と称することを提案する。前者の理念型の施設を用いると、その施設が実際のサービスの供給または受取りを行った施設であるとは限らないことから、さらに、実際のサービスの供給あるいは受取りの施設の発見が必要となる。ところが、事実型の施設を用いれば、そのまま、取引の場所であり、課税の場所となる。

61) 前述の 4. (2) 複数の施設を有する顧客の取扱い

(6) 結論

本稿の結論となるが、消費税法には、消費税の特徴に合致した施設の概念を用いるべきである。施設の概念を巡る議論には混乱がみられるので、以下のように整理すべきである。

まず、施設の概念を「事実型施設」と「理念型施設」に区分する。前者は実際にサービスの提供や受取りを行っている施設を指し、後者は直接税における所得課税の観点から導かれる施設を指す。

従来のが国の消費税法では、事実型施設の概念のみが用いられていた。すなわち「事務所等」や関税の分野の概念である「非居住者」がその例である⁶²⁾。ところが、2017年の税制改正により、電子的供給サービスに限定されているが、理念型施設の概念が導入されている。その結果、事実型施設と理念型施設が混在する状況となっている。このことは、消費税の課税を混乱させる可能性があるほか、国際的な整合性という面でも懸念がある。

したがって、消費税法で用いる施設の概念を VAT や消費税の仕組みに合致した事実型施設の概念で統一することが望ましい。

7. おわりに

本稿では、消費課税の分野における施設の概念について検討を行った。

消費課税における電子的供給取引を中心としたクロスボーダー取引への課税への対応にあたっては、VAT や消費税の課税の仕組みに合致した「施設」の概念を用いるべきである。現状は、事実型施設の概念と理念型施設の概念が混在した状況となっている。そこで、本稿では、事実型施設の概念による施設概念の統一を提案した。

直接税の分野では、企業の施設を本店と支店（恒久的施設）に区分することに重要な意義がある。これに対し、一般間接税（VAT や消費税など）の分野では、本店と支店の間で本質的な相違はなく、両者は横並びの関係にあり、いずれの施設がサービスの供給あるいは受取りに関与したかが重要な意味を持っている。

消費課税における施設の概念は、従来、余り注目されて来なかった論点と思われるが、直接税の恒久的施設（PE）の概念をそのまま用いるのではなく、消費課税の趣旨に合致した施設の概念を構築することが必要である。そして、こうした施設の概念の構築に至っては、本稿で紹介した EU の動向や OECD ガイドラインが参考になると考える。

62) 消費税法施行令 6 条（資産の譲渡等が国内において行われたかどうかの判定）に用いられている用語