

VAT グループ税制

VAT grouping rules

林 幸一
Koichi Hayashi

要 約

EUの付加価値税（以下「VAT」という）においては、グループ内取引にVATの支払いと控除とが生じないVATグループルールという制度がある。一方、我が国の法人税において、平成22年度から100%完全支配関係にある法人同士を一体とみて、課税を行うグループ法人制度が導入された。他方、消費税においては、法人税において連結あるいはグループ法人制度が適用される取引においても課税取引等を構成し、企業の垂直統合の流れとは一線を画している。

EUのグループ税制では、メンバー間の物又はサービスの引渡しについて、VAT課税の対象としない。グループ内のメンバーにより又はメンバーに対しなされた物又はサービスの提供は、メンバー代表により又はメンバー代表に対してなされたものとみなす。企業が市場を通じ取引するには様々なコストがかかる。こうしたコストを削減するため企業は、市場を通じての取引を内部化する組織の垂直統合を行う場合がある。グループ税制は、税制が組織の垂直統合の阻害要因とならない様、またグループ取引が租税回避に用いられない様、設けられている。

一方、国境を超える「クロスボーダー」のグループ間取引においては、納税と控除の同時発生がないこと、又は税率が異なることが考えられることから、原則としてVATグループ税制は適用されない。また物に関する限り、通関に伴う国境税調整が働くから、第三者間取引と同様に扱われる。サービスについては、国境税調整が働かず、事業者間取引について国内輸業者に課税する「リバースチャージ」が適用される場合がある。とりわけ、海外からのサービス取引をグループ税制上どの様に扱うかについては、EU各国でもその取扱いが異なる。我が国においては、企業の垂直統合への対応を進めるため、現行制度の精緻化を図ることがまずは求められる。そのうえで、国内のみを対象とするグルーピング制度の導入を検討する必要があると考える。

キーワード：付加価値税、VAT、消費税、グループ税制、クロスボーダー取引、企業の垂直統合

1 はじめに

本稿は、EUのVAT指令及び英国VAT法におけるグルーピングルール（VAT grouping rules：以下「VATグループ税制」という）を紹介するとともに、我が国の企業グループ間取引における消費税上の問題について検討するものである。我が国においては法人税の分野で、企業グループ間の所得通算を可能とする連結納税制度に加え、平成22年度税制改正において完全支配関係にある法人間における一定の資産の譲渡損益が繰延べとなるグループ法人制度が導入されている。一方、消費税法では、そのような規定はなく、連結ある

いはグループ法人制度が適用される取引においても課税取引等を構成し、グループ内取引に消費税の支払いと控除とが生じることになっている。

2 VATグループ税制¹

(1) VAT指令²

EU域内におけるVATの現行共通システムであるVAT指令11条は、「加盟国は加盟国内に設立された、法的に独立しているが財務・経営・組織的關係によって互いに密接に結びついているグループを単一の納税義務者と見なすことができる」と規定している。EUでVATグループ税制が導入さ

れた理由には、① VATの簡素化、②グループ内取引におけるキャッシュ・フロー問題の排除、③回収不能の前段階税額の除去又は縮小、④租税回避への対応を挙げることができる。加盟国は、VATグループ納税制度の導入を選択でき、27の加盟国のうち17か国が導入している³。また、同指令9条1項は課税対象者を「独立事業者」としている。これら二つの条項は課税対象者から給与所得者が除外されることに加え、財政等の面で密接に結びついている組織を単一の課税対象者として見なすVATグループ税制の根拠ともなっている⁴。

VATグループ税制では、グループ内取引が無視され、納税額も税額控除も発生しない。グループ外の第三者との取引はグループ全体としての取引とみなされる。グループ形成はEU加盟国内に設立された事業者同士で可能であるが、メンバーが複数のグループに属することは禁止される。また、グルーピングの対象は課税事業者に限られず、非課税事業者も含まれる⁵。なお、各EU加盟国のVATグループ納税制度におけるグルーピングは、株式等の資本のコントロールを基にしているものが主であり、支配割合は50%から100%まで様々である⁶。

(2) 英国のVATグループ税制

EU法は、それに基づく各国での立法により実効性を持つ。以下、VATグループ税制の概要⁷について英国VAT法（Value Added Tax Act: 以下「VATA」という）に基づき説明する。

ア グループ⁸

グループのメンバー間の物又はサービスの引渡しについては、VAT課税の対象としない。グループ内のメンバーにより又はメンバーに対しなされた物又はサービスの提供は、メンバー代表により又はメンバー代表に対してなされたものとみなす。グループ内のメンバーが納付した又は納付すべき税額は、メンバー代表が納付した又は納付すべき税額とみなす。グループ内の全メンバーは、メンバー代表が納付すべき税額について、連帯して責任を負う。なお、VATグループ税制は強制ではなく、選択適用である。

国内に所在する2以上の法人が、次に掲げる要件のいずれかに該当するときは、グループとして取り扱われる資格を有するものとする。

- ・グループのうちの一法人が、他のすべての法人を支配していること
- ・これらの法人以外の者（法人であるか個人であるかを問わない）が、すべての法人を支配していること
- ・パートナーシップ（以下「組合」という）形態で事業を含む2人以上の個人が、これらすべての法人を支配していること

イ 支配割合

グルーピングの条件は、グループのすべてのメンバーが、グループの一のメンバー又はグループではない他の一のものによって支配されることである。支配とは、議決権の過半数を保有しているなど会社法の定義⁹における親会社の権限をいう。

ウ 売上高

グループの売上高が年間1千万ポンド超、または前年度1千万ポンドを超えたか、次年度1千万ポンドを超えると予想される場合に、グループとして登録することができる¹⁰。

エ 組合¹¹

組合形態で事業を営む者は、組合名で登録することができる。

オ 部門¹²

いくつかの部門ごとに事業を営む法人が登録する場合、当該法人が申請し当局が適格であると認めるときは、それぞれの部門ごとに登録することができる。

カ 届出

グループとしての届出は、その資格を有する2以上の法人が、当局に対し申請をすることで行う。当局は、税収確保の観点から申請を拒否する必要がある場合を除き、当該申請を拒否することはできない¹³。

キ 租税回避

内国歳入税関庁（以下「HMRC」という）は、VATグループの構成を変更する権限を有している¹⁴。この権限は、グループ取引に関するVAT回避スキーム、あるいは過度の前段階税額控除を得るために、グループ会社をグループ内又はグループ外取引として扱うものを対象とする。

3 クロスボーダー取引

VATの有る国と無い国とに所在するクロスボーダーのグループ間取引においては、納税と控除の同時発生がないことから、またVATが有る国に所在する場合においても税率が異なることが考えられることから、原則としてVATグループ税制は適用されない。加えて物に関する限り、本支店間の取引についても通関に伴う国境税調整が働くから、第三者間取引と同様に扱われる。

一方、サービスについては、国境税調整が機能しないため、物とは別に取扱われる。サービスのうち無形資産や貨物輸送等は、2006年のVAT指令に基づき、輸入側の事業者申告納税義務を転換する、リバースチャージによる仕向地課税¹⁵が実施されることとなった。また、EU加盟国以外の事業者が国内の消費者に電子的手段によりサービスを提供する（以下「ITサービス」という）場合、事業者がVAT登録し、申告納税を行う域外事業者登録制度¹⁶が導入された¹⁷。リバースチャージ分は、当該事業者の仕入税額控除の対象にもなることから、結局、新たな負担は生じず、キャッシュ・フローに影響はないことになる。

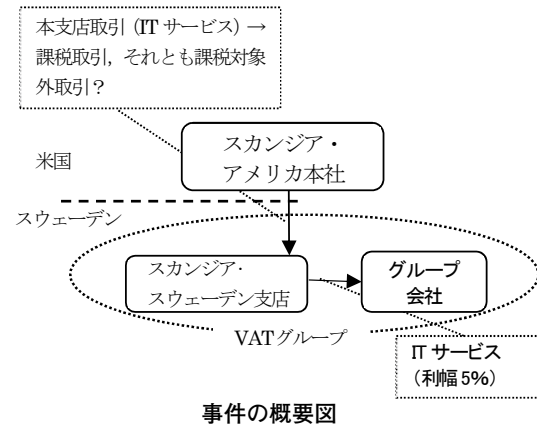
4 スカンジア判決¹⁸

次に、EU域外の本社と域内にある固定的施設（以下「支店」という）との、ITサービス¹⁹によるサービスの課税取引該当性が問題となった事例について検討を行う。

本事例では、サービスのクロスボーダー取引が、本支店間で行われ、その後グループ内の他の会社に役務が提供された。その場合の本支店取引が争点とされた。

(1) 概要

スカンジア・アメリカ社は米国設立の会社であるが、支店がスウェーデンにあり、同国においてVATの事業者登録を行っており、またVATグループを構成していた。スウェーデンの課税当局は、同社がスウェーデンの支店に提供するITサービスをリバースチャージの対象となる課税取引として扱った。同社は、これらは本支店及びグループ内取引であり課税取引ではないとして、その取消を求めた。争点は、国外本社とVAT登録を行っている国内支店及びグループ会社との取引



を、課税取引とすることができるか否かである。スウェーデンの裁判所は、EUとしての判断である先行判決を求め、問題は欧州司法裁判所（以下、「CJEU」という）に送られた。なお、スウェーデンのVATグループに関する規定においては、国内の二つ以上の事業者を単一の事業者と見なすことができる²⁰。この規定は、スウェーデン内の恒久的施設の経営・財務がグループ会社と互いに密接に結合されている場合、VATグループに属することができ²¹、メンバーは課税庁に申請することでグループを構成することになる。

(2) CJEU への質問と判示

ア 質問

(ア) スカンジア・アメリカ社は、スウェーデンにおいてVATグループ税制の届出があり、第三国（米国）の本社からEU加盟国の支店にITサービスの提供を行っている。その場合、当該取引は課税取引を構成するか？

(イ) 第三国の本社は、VAT指令²²における域外に設立された課税事業者として見ることができ、取引相手である国内支店（スカンジア・スウェーデン）は課税（リバースチャージ）されるか？

イ 判示

VAT指令²³は、「課税対象者」を「独立して」経済活動を行っている者と定義する²⁴。スカンジア・スウェーデン社は子会社として独立して運営されず、その活動から生じるリスクを負担していない。また、子会社として自身の独自資本を持っておらず、その資産は本社に属する。スカンジア・スウェーデンはスカンジア・アメリカ社に依存しており、それ自体をVAT指令第9条の意味

における課税対象者として位置付けることができない²⁵。以上から、最初の質問に対する答えは、支店に対する本社からのITサービスの提供と解することができ、同一の者の内部取引として課税の対象とならないと考えられる²⁶。

しかしながら、本社は域外国に有り、本社から支店へのITサービスの提供は、域外国に設立された他の第三者からのグループに対するサービス提供と同視することができ、その様に見ると国内での課税取引を構成することになる²⁷。(イ)の質問への回答は、(ア)に対する回答と併せ考えると、支店がVATグループを構成する本件の場合、VAT指令(56・193・196条、条文下記及び脚注²⁸)により当該支店は、サービスの購入者としてVATの支払義務を負う(リバースチャージ)と解される²⁹。

VAT指令56条(さまざまなサービスの課税地)

1 次のサービスについては、他の加盟国に居住する最終消費者が受益者である場合を除いて、受益者が事業を営む場所又は居住地で課税する。

(a)～(i) 無形資産に係る役務のリスト

2～3 (略)

VAT指令196条(拠点をもたない課税事業者によるサービス提供についてのリバースチャージ)

課税地となる加盟国内に拠点を有しない課税事業者が行う56条に定める無形資産に関するサービス、加盟国間貨物輸送等に関するサービス、動産の評価・仲介サービスの場合、同条で定めるサービスの受益者となる課税事業者及びそれ以外のサービスの場合については、課税地となる加盟国で登録された受益者が納税義務者になる。

(3) 検討

VATにおけるサービスの消費地課税の考え方は、基本的な取扱いとしてグループ税制に優先して適用されるべきである。また、法人間の取引は本来、VATの課税取引となる。法人間取引には、資本において支配従属の関係ではあるが、法的には独立する親子会社間取引も含まれる。一方、本支店間取引は同一法人の内部取引であり、課税対象にならない。その場合、海外本社と国内支店との取引に課税しないと、国内支店を経由したグ

ループ会社に対する海外からのITサービスの提供が、消費地において課税のないまま国内で提供されることになってしまう。CJEUがスウェーデンの支店はVATの支払い義務を負うと判示した背景には、以上のことが考えられる。判示により、支店は経済的にまた法的に非独立の関係であるとしても、クロスボーダー取引においては、国外の本社からITサービスを提供された国内支店は、その取引について課税対象とみなされリバースチャージでの支払い義務を負うことになる³⁰。

なお、海外本社と国内支店との取引に課税せず、次段階の取引に課税する場合には、海外本社が関係する取引と、海外本社が関係しない国内支店単独の取引との区別が必ずしも明確でないことも考えられる。そうしたことから、当該判決の射程は、国内グループ会社だけでなく、グループ会社以外との取引に及ぶものと考えられる。

(4) HMRC 文書

スカンジヤ判決はスウェーデンにおける事件であったが、EU各国で波紋を呼んでいる。英国では、サービス取引について英国VATグループに属する海外本社も英国の制度の対象として、グループ内取引になるとする英国の規則³¹と合致しないことが問題とされている。2015年2月、英国のHMRCはスカンジヤ事件のCJEUにおける判断が、英国に及ぼす影響についての見解をホームページに公表した³²。以下、同文書について記す。

ア 方向性

判決では海外本社から国内支店に対するITサービスが、課税取引とされた。このことは、EUの他のVAT指令³³とも相容れない。したがってHMRCは、英国VATグループ税制の法律について、変更が必要とは考えていない。英国で設立された法人がVATグループ税制を選択するならば、海外グループ会社を含む法人全体がその対象となるグループとする現在の制度は維持する。

しかしながら、判決により英国法人の海外グループ会社は、他の加盟国からVATの支払いを求められることが考えられ、英国のVATグループ税制がその影響を受けることが予測される。

イ 今後生じる変化

HMRCは、英国法人の海外グループ会社が他の加盟国の納税義務者になることが予測されるた

め、判決を受けその対応について一定の考えを示している³⁴。

これまで英国においては、グルーピングの対象として海外本社を含めており、その国内支店との取引については課税対象取引とはならなかった。判決は、クロスボーダーでの本支店間のITサービス取引において、VATグループが国内に所在するものについて、その対象としている。これを受けHMRCは、VATグループを構成する英国支店が海外本社からのサービスにリバースチャージを適用する。反対に、VATグループを構成する英国支店が同様に海外本店にサービスを提供する場合、税額控除の対象とするとしている³⁵。

5 我が国消費税とグルーピング制度

我が国の消費税にグルーピング制度がないことの基本的な問題は、グループ内取引に消費税の納税と支払とが発生し、企業組織のグループ化の流れに対応できないことである。以下、考えられる具体的な問題について、若干の検討を行うこととする。

(1) 外国親会社から日本子会社へのITサービス³⁶

我が国の消費課税においては、独立した事業者間の取引は、親子会社間などのグループの場合であっても課税の対象となる。また、我が国では平成27年10月から消費税の改正が行われ、クロスボーダーのITサービスが課税の対象とされている³⁷。したがって、以下のようなクロスボーダーのグループ間取引についても、例外規定は特設設けられていないため、課税対象取引になる³⁸。

- ・グループ内における海外の親会社が、ITサービスを国内の子会社に提供する場合
- ・グループ内における統一的なシステム（Eメール・イントラネット等）を海外の親会社が一括調達し、国内の子会社に提供する場合

海外親会社と国内子会社との間で上記のようなITサービス契約を締結した場合、国内子会社は、サービス提供者からその提供を受けたものへの納税義務を転換するリバースチャージ方式により申告納税を行うことになる。なお、親子会社間ではなく、EUにおける事例にあったクロスボーダーでの本支店間のITサービスの取扱いについては、明確にされていない。

(2) 企業組織の垂直統合と連結納税制度

企業が市場を通じ取引するには、①取引先を探すのにかかる探索費用、②お互いに情報交換して取引を成立させるための交渉費用、③合意したと取りに取引が行われたかをチェックする監視費用などの取引上の付随コストがかかる³⁹。こうしたコストを削減するため企業は、市場を通じての取引を内部化する組織の垂直統合を行う場合がある。

近年、我が国では、国際競争力確保の観点から企業グループ経営の促進・企業組織再編に係る法制度の整備が行われてきた。法人税においては、平成11年度の税制改正大綱で、「日本経済を支える企業の国際競争力を諸外国と同等の条件とし、日本経済の活性化を促すため」連結納税制度が導入されることとなった。またはじめに述べたように、平成22年度から100%完全支配関係にある法人同士を一体とみて、課税を行うグループ法人制度が導入された。一方、我が国の消費税においては、法人税において連結あるいはグループ法人制度が適用される取引においても課税取引等を構成し、企業の垂直統合の流れとは一線を画している。

(3) 租税回避防止の視点

企業グループ間の取引に関する租税回避スキームとしては、我が国の消費税の現行制度である簡易課税制度、課税売上割合が95%以上であれば全額仕入税額控除を認める制度（いわゆる95%ルール）などの中小事業者の事務負担への配慮から設けられている制度を利用するものがある。会計検査院が、事業者免税点制度が有効かつ公平に機能しているかに着眼して検査したところ、次の法人が相当数見受けられた⁴⁰。

- ① 資本金1千万円未満の新設法人において設立2年以内の事業者免税点制度の適用を受けている法人の中には、設立当初の第1期事業年度から相当の売上高を有する法人
- ② 1千万円未満の資本金で法人を設立し、第2期事業年度の開始の日の翌日以降に増資を行い、資本金を1千万円以上にするなどにより、第1期及び第2期課税期間において免税事業者となっている法人
- ③ 設立2年以内の免税点制度の適用を受けた後の第3期事業年度以降に解散等している法人

これらは、新設法人の納税義務の判定を基準期間の課税売上高に代えて資本金により行うことにより生じる。会社設立時の資本金を1千万円未満にすると、設立から2期間は免税事業者になることができる⁴¹。消費税を回避する行為として、この制度を利用し、課税事業者である法人が会社分割により新しく会社を設立、これに事業の全部又は一部を承継させることが考えられる。これを防ぐため消費税法では、新設分割の場合の納税義務の判定は、分割子法人⁴²に該当するということがあれば親会社の基準期間の課税売上高を用い納税義務を判定することとしている。これまで述べたグルーピング制度に直接結び付くものではないが、このような考え方は複数の事業を一体と見るグループ全体として消費税上の制度適合性の判断を行うものといえる。一方、簡易課税制度においては、吸収合併に係る合併法人又は吸収分割に係る分割承継法人の基準期間における課税売上高が5千万円を超えるかどうかについては、当該合併法人又は当該分割承継法人の基準期間における課税売上高のみによって判定することとされ、親会社の課税売上高は加算されないままである。

また、平成26年度から、基準期間に相当する期間の課税売上高が5億円を超える事業者等が50%超の出資をして設立した資本金1千万円未満の特定新規設立法人⁴³については、設立初年度から課税対象とするよう制度の改正が行われている⁴⁴。このように、事業者免税点制度の見直しとして、一定規模以上の課税売上高を有する事業者が設立する新設法人について、資本金による判定に代えて、資本関係により判定する手法が整えられつつある。

おわりに

物とは異なりサービスに対する消費課税については、通関による国境税調整としてのボーダーコントロールが効かない。とりわけ、ITサービスは近年その取引規模が拡大している。一方、我が国の消費税にグルーピング制度がないことによる問題としては、企業グループ間取引に消費税の納税と支払いとが発生することに加え、特定新規設立法人の納税義務の免除特例の問題、簡易課税制度などを利用した租税回避の問題等を挙げることができる。

EU加盟国は、VATグループ税制の導入を選択できるが、同制度を導入していない国も存在する。同制度においては、グループ内取引が無視されることに加え、財政等の面で密接に結びついている組織を単一の課税対象者とみなすことから、このような租税回避について一定の効果があると考えられる。

そうしたメリットがある反面、同制度にはスカンジヤ判決に見られるように、グルーピング制度がVAT制度の有無や税率が異なる国との間のクロスボーダーの本支店取引が関係する取引において、VATグループ税制を選択しているにもかかわらず、グループ間取引に課税が生じる新たな問題が生じている。

我が国においては、企業の垂直統合への対応を進めるため、まずは日本版インボイス制度の導入に併せ、簡易課税制度において親会社の課税売上高を加算すること、特定新設法人の納税義務の免除特例の見直しを行うこと、といった制度の整備を図ることが求められる。そのうえで、国内取引を対象とするグルーピング制度の導入を検討することが考えられる。今回の事例とその後の展開からは、海外からのサービス取引に関するグルーピング制度は、射程等、今しばらくその推移を見守ることが必要であろう。

注

¹ COM(2009) 325 final on the VAT group option provided for in Article 11 of Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax.

² Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax(以下「VAT Directive」という)

³ 保井久理子・小島信子「第64回 IFA（国際租税協会）年次総会」税大ジャーナル16号2011年）144頁。

⁴ ジョルジュエグレ・荒木和夫（訳）『付加価値税』（白水社・1985年）63頁においても同様の見解が見受けられる。

⁵ 保井＝小島・前掲注(3)144-145頁。

⁶ 保井＝小島・前掲注(3)144-145頁。

⁷ *How to register a group of companies, company divisions, joint business ventures and business*

units for VAT and what to do if they are changed after registration.

<https://www.gov.uk/vat-registration-for-groups-divisions-and-joint-ventures#overview> (最終確認 2018.12.31)

⁸ Value Added Tax Act(VATA)1994SECTION43. Groups of companies.

⁹ Companies Act 2006 section 1159 and Schedule 6.

¹⁰ *Guidance. Registering groups, divisions and joint ventures for VAT*

How to register a group of companies, company divisions, joint business ventures and business units for VAT and what to do if they change after registration.

<https://www.gov.uk/guidance/vat-registration-for-groups-divisions-and-joint-ventures#group-registration>

¹¹ VATA, *supra* note 8, SECTION45. Partnerships.

¹² VATA, *supra* note 8, SECTION 46. Business carried on in divisions or by unincorporated bodies, personal representatives etc.

¹³ VATA, *supra* note 8, SECTION43B. Groups: applications.(5) The Commissioners may refuse an application, within the period of 90 days starting with the day on which it was received by them, if it appears to them—(c) in any case, that refusal of the application is necessary for the protection of the revenue.

¹⁴ VATA, *supra* note 8, SECTION43C: termination of membership(1),(3).

¹⁵ VATA, *supra* note 8, SECTION8: Reverse charge on supplies received from abroad.

¹⁶ VATA, *supra* note 8, SCHEDULE 1A Registration in respect of taxable supplies: non-uk establishment.

¹⁷ 域外とは反対に「域内取得」の場合、クロスボーダー取引であっても課税されない(VATA, *supra* note 8, SCHEDULE2 Registration in respect of supplies from other member States. Council. VATA1994SCHEDULE3 Registration in respect of acquisitions from other member States)。この場合の域内取得とは、「資産の送付または運搬が開始された加盟国とは異なる加盟国の取得者の所へ、販売者または取得者自身またはそれらの者の委託を受けた者により送付

または運送された有形動産に対する所有者としての処分権を取得すること」をいう(税理士法人プライスウォーターハウスクーパース・天野史子『欧州付加価値税ハンドブック』(中央経済社・2009年)97頁)。

¹⁸ Case C-7/13, *Skandia America Corp. (USA), filial Sverige v Skatteverket*, 2014.

¹⁹ 我が国においては電気通信利用役務を対象とするのに対し、EUにおいては通信・放送・電子配信の3つのサービスを対象とする電子商取引を対象とし、1カ国に登録することで最大28カ国までの登録納税を行うミニワンストップ ショップ(MOSS)制度が、2015年より導入されている(VAT Directive 1042/2013)。

²⁰ Mervärdesskattelagen (1994:200) VAT法4章6aVATグループ1項。VATグループについて本法律の規定を適用するに当たり、二つ以上の課税対象者は、この章に定める条件の下、単一の課税対象者とみなす。

²¹ *Case C-7/13, supra* note 18, para.16.

²² VAT Directive Article 196 Reverse charge ; services supplied by a non-established taxable person.

²³ VAT Directive Article 9 Taxable Persons. 1. 'Taxable person' shall mean any person who, independently, carries out in any place any economic activity, whatever the purpose or results of that activity.

²⁴ *Case C-7/13, supra* note 18, para. 23.

²⁵ *Id*, para.26.

²⁶ VAT Directive Article2(1), Article 9, Article 11. また、本支店間では取引の対価がないことも、課税取引とならない理由として考えられる。

²⁷ *Case C-7/13, supra* note 18, para. 32.

²⁸ VAT Directive Article 193 (納税義務者)VATは、194条から199条及び202条により他の者が納税義務を負う場合を除き、課税資産の譲渡又はサービス提供を行う課税事業者が支払う必要がある。

²⁹ *Case C-7/13, supra* note 18, at para.38.

³⁰ *VALUE ADDED TAX COMMITTEE (ARTICLE 398 OF DIRECTIVE 2006/112/EC) WORKING PAPER NO 845*, taxud.c.1

(2015)747072, p12.

³¹ VATA, *supra* note 8, SECTION43 Groups of companies.

³² *Policy paper Revenue and Customs Brief 2(2015): VAT grouping rules and the Skandia judgment.*

<https://www.gov.uk/government/publications/revenue-and-customs-brief-2-2015-vat-grouping-rules-and-the-skandia-judgment/revenue-and-customs-brief-2-2015-vat-grouping-rules-and-the-skandia-judgment> (最終確認2018.12.31)

³³ 本文では、VAT指令の何れの条文と相容れないかは示されていないが、VAT指令11条後段において、「加盟国は、VATグループ税制を利用した租税回避を防ぐために必要な措置を採ることができる」とされている。

³⁴ *Policy paper Revenue and Customs Brief 2 (2015), supra* note 32, VAT changes resulting from the judgment.

³⁵ 小川廣明「VAT/GSTの課題：本支店間取引及び移転価格調整の取扱い」租税研究803号(2016)217頁。Rahiel Abdoelkartem and Frank Prinsen, *The Interaction between Head Office, Branch and VAT Grouping: New Challenges Ahead for the European Union*, July/August 2015 INTERNATIONAL VAT MONITOR 210. なお、これらの変更は、海外事業所が当該国の課税対象者の一部として認識されることに従うに過ぎず、英国法の変更を必要としないとしている。しかし、変更を必要としない理由は明らかではない。

³⁶ 週刊税務通信(税務研究会)No.3375(2015.9.7)2頁。

³⁷ 法人税法における連結納税の場合、国内外の本支店間取引においては損益を認識せず、海外子会社においては連結の範囲外とする(法人税法4条の2)。

³⁸ 政府税調(国際課税DG⑤)H26.6.26付資料。
http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/discussion1/2014/_icsFiles/afieldfile/2014/06/26/26dis15kai5.pdf (最終確認2018.12.31)

³⁹ 一方、企業組織の垂直統合のデメリットには、①競争原理が働かない、②自社の他部門だけを相手にするのでスケールメリットが追求しにく

い、③専門性の高い外部業者に比べ十分なノウハウが蓄積できないなどが考えられる。

⁴⁰ 平成23年10月「消費税の課税期間に係る基準期間がない法人の納税義務の免除について」会計検査院。<http://report.jbaudit.go.jp/org/h22/ZUIJI10/2010-h22-6500-0.htm> (最終確認2018.12.31)

⁴¹ 特定期間(個人は前年の1~6月まで、法人は前事業年度開始日以後6ヶ月間)の課税売上高が1,000万円超の場合を除く。

⁴² 新設分割子法人の基準期間に対応する期間における各新設分割親法人の課税売上高のうちいずれかが1,000万円を超える場合は、納税義務が免除されない。

⁴³ 課税売上高が5億円を超える事業者が50%超の出資をして設立した法人。

⁴⁴ 消費税法9、9の2、12の2、57条。