

# 国境を越える役務提供に対する消費課税の研究

## ——課税管轄地の判定を中心に——

田中 麻矢子

(立命館大学大学院経済学研究科博士課程前期課程)

---

### 目 次

はじめに

#### 第1章 付加価値税と国際取引

第1節 付加価値税制度の特徴と国境税調整

第2節 課税原則

第3節 各国における課税管轄地の判定

第4節 小括

#### 第2章 役務提供に対する課税とその問題点

第1節 経済的背景

第2節 消費税法における役務の提供地

第3節 役務の提供地の判定基準と課税原則

第4節 国境を越える役務提供の形態と課税上の問題点

#### 第3章 EU付加価値税と国境を越える役務提供

第1節 EU付加価値税の概略とVAT Directiveの変遷

第2節 ケース・スタディ

第3節 EUの取り組み

#### 第4章 日本における望ましい消費課税のあり方

第1節 仕向地原則による再構成

第2節 非居住者に対する申告納税制度の導入

第3節 インボイス方式への転換と国際取引

おわりに

---

## はじめに

国際取引において課税管轄が統一されていないと、二重課税、二重不課税のような課税の不均衡や国際的租税回避といった問題が生じる。消費税（付加価値税）の課税管轄地の判定基準には原産地原則と仕向地原則があり、このどちらか一方を適用することで統一的な課税体系が形成される。しかし、国境を越える役務提供に対する課税原則は必ずしも統一されていない。現状は、仕向地原則による課税を基本としながらも、部分的に原産地原則が適用されている。ここから生じる課税の不均衡は、消費地国の税収を削減することや、「消費地における課税」という消費税の基本的な趣旨に反する結果となる。

国際取引、特に国境を越えて役務提供が行われる場合、消費税の課税問題が生じることは、消費税導入当時より指摘されていた。その議論の中心は、非居住者による消費税の徴収・納付の実現性の低さと、税関の機能を利用した課税取引の捕捉の困難さに関するものであった。しかし、この問題に対する研究はこれまで十分になされてきたとは言えない。それは、今日のように役務提供の形態が多様でなかったため、その重要性が十分に位置づけられていなかったからだと思われる。

国境を越える役務提供に関する問題は、こうした役務提供が税関の機能を利用できないため、課税漏れが生じるということだけではない。むしろ、国境を越える役務提供において、各国間で課税制度の整合性が図られていないという点に、より深い問題が存在する。付加価値税を実施する国では、「消費地における課税」という消費税の課税理念に従って仕向地原則を基準としている。しかし、役務提供は多様であるため、資産の譲渡や貸付けと同じように、仕向地原則で課税管轄地を判定することが困難な場合が生じる。そのため、役務提供については仕向地原則による課税と原産

地原則による課税が併存することになる。こうした併存は、二重課税や不課税、租税回避といった課税問題につながる。

本論文では、国際的な役務提供の課税管轄に関する問題を解決するために、付加価値税先進国であるEUの指令や判例を分析し、日本の消費税における役務提供に対する課税のあり方を研究する。

## 第1章 付加価値税と国際取引

### 第1節 付加価値税制度の特徴と国境税調整

付加価値税は、製造から流通における各段階で取引を行う事業者が得る付加価値に対して課税を行う仕組みである。これは、売上高から仕入高を控除した付加価値部分を課税標準とする課税方法である。これにより課税の重複を避けることができ、取引の各段階で生じる税負担の累積を排除できる。しかし、国境を越えて取引が行われる場合には、付加価値税課税が適切に行えず、課税が重複する可能性がある。つまり、商品の輸出国と輸入国の両方で課税されることが考えられるのである。そこで、このような課税の重複を排除するために、何らかの調整が必要となる。また、付加価値税制度では各取引段階で課税が行われるため、前段階までの課税が累積している。こうした課税の累積を排除するためには、前段階税額控除を行う必要がある。輸出および輸入を含んで取引が継続的に行われる場合にも、課税の累積を排除するために、どこかで前段階税額控除を行わなければならない。

国家間において、付加価値税課税の重複を排除しつつ課税を連続させるためには、課税調整が必要である。この課税調整を国境税調整 (border tax adjustment) と言う。以下、消費税の国境税調整に関する二つの課税原則を例示する。

## 第2節 課税原則

### 1. 原産地原則

原産地原則 (origin principle) は、財産の生産・製造地を課税管轄地とする原則である。したがって、輸出される商品には、国内取引と同様に、付加価値税が課税されるが、輸入される商品には課税されない。原産地原則では、輸出に関する国境税調整が不要となるため、事務的に簡素であるという利点がある。しかし、輸出国と輸入国の間で税率が異なると、当然、付加価値税額も異なるため、関係会社間で取引価格の操作が可能になるという問題が生じる。また、半製品で輸出される商品の場合、その半製品の製造段階の付加価値に対する課税は輸出国で行われ、卸売り・小売段階の付加価値に対する課税は、その半製品の輸入国で行われることになる。このため、商品の最終税額が競合する他の商品と異なるという点も問題である<sup>1)</sup>。

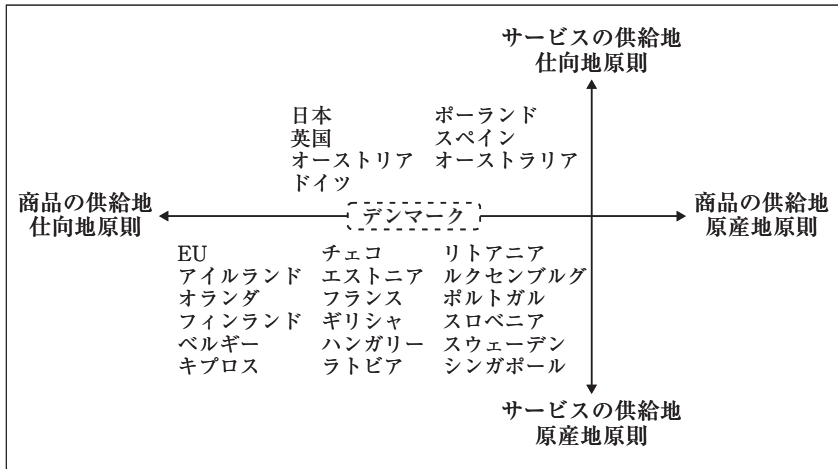
### 2. 仕向地原則

仕向地原則 (destination principle) は、財産の消費地を課税管轄地とする原則である。したがって、商品は仕向地である輸入国側で課税されるため、輸出国側では国境税調整によって免税とされる。仕向地原則による課税は「消費税は消費が行われる場所で課されるべきである」という論理から導かれる必然的な方法である<sup>2)</sup>。つまり仕向地原則の利点は、消費税の課税の基本的な考え方に即した課税を行うことができるという点にある。ただし、帳簿方式による付加価値税算定の場合には、輸出免税として認められる税額が正確に算定されないという問題がある<sup>3)</sup>。つまり、帳簿方式による付加価値税制度では、取引の連続性が完全でないため、前段階の税額に等しい金額が控除されるとは限らないのである。

### 第3節 各国における課税管轄地の判定

このように、原産地原則と仕向地原則にはそれぞれ利点と欠点がある。図1-1は、各国の課税管轄地の判定に関する課税原則の取扱いを表している。各国の課税管轄の規定には、多少の表現の違いはあるものの、課税管轄地の判定基準は消費者が商品やサービスの供給<sup>4)</sup>を受けた場所を課税管轄地とするもの（仕向地原則）と、供給者の事務所等の所在地を課税管轄地とするもの（原産地原則）とに分類することができる。この図から、各国における商品の供給地は、仕向地原則で判定されていることがわかる<sup>5)</sup>。これに対して、サービスの供給地は原産地原則で判定されている国

図1-1 付加価値税制度における課税管轄地の判定基準の原則



出所：V. John, 2004, *Tolley's VAT in Europe*, COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, The Irish Revenue Commissioners, 2003, Inland Revenue Authority of Singapore, 2004, 英国歳入関庁 (HM Revenue & Customs) WEBサイト、オランダ財務省国税庁 (De Belastingdienst) WEBサイト、オーストリア財務省 (Bundesministerium fuer Finanzen) WEBサイト、オーストラリア国税庁 (Australian Taxation Office) WEBサイトより作成。

が多い<sup>6)</sup>。「消費税は消費地において課税する」という消費税の課税原則に従うならば、課税管轄地は仕向地原則で判定されるべきである。しかし、現状は多くの国において原産地原則と仕向地原則の双方が存在し、課税管轄地の判定基準となる課税原則が統一されていない<sup>7)</sup>。

## 第4節 小括

### 1. 仕向地原則の生成

仕向地原則の特徴は、第2節で述べたように、輸入品に対する課税と輸出品に対する免税（国境税調整）が行われることである。輸入品に対する課税の起源は、1936年のアメリカ合衆国とカナダとの間の互惠通商協定（Reciprocal Trade Agreement between the United States and Canada, Article V）であると言われている。この協定により、国内の商品に対する課税を超えて輸入品に課税をしてはならないという原則が成立した。この協定の影響を受けて、現在の仕向地原則の国際的な根拠とされるGATT（関税および貿易に関する一般協定；General Agreement on Tariffs and Trade）の規定（第2条第2項<sup>8)</sup>および第3条第2項<sup>9)</sup>）も形成されたと言われている<sup>10)</sup>。

一方、輸出品に対する免税は、1920年代以降フランスにおける取引高税において認められたものであると言われる。当時、フランスが輸出免税を採用したのは、課税権の調整のためというよりも、輸出の奨励によって、第1次世界大戦による不況からの脱却を目論んでいたためと考えられる。しかし、このような輸出免税はダンピングであると批判され、貿易相手国に報復関税を課せられる結果となった。このように、当時は輸出免税が国際的に承認されてはいなかったが、そこに国境税調整の起源を見ることができる<sup>11)</sup>。

その後、EEC（欧州経済共同体；European Economic Community）で付加価値税の採用が勧告されるとともに、間接税の国境税調整が容認され、

EEC設立条約（Treaty establishing the European Economic Community）に規定された。

## 2. 国際基準としての仕向地原則

EEC条約に規定されている国境税調整は、GATTの規定をモデルとしている。それは輸出品に対する免税を認める協定の成立が、1955年のGATTにおける補助金規定<sup>12)</sup>の採用に始まるからである。これは、EEC条約がGATTの国境税調整を国際的な原則と認めたことを意味するが、国際法上の原則として強制されるものではない。しかし、仕向地原則を課税原則とすれば、国際競争の中立性を維持することができるため、これは、消費税の課税の理論に一致していると言える。

国際競争の中立性とは、国際取引の発展において国際的に競合する商品のどちらか一方が、課税上不利に扱われないようにしなければならないということである。これを忠実に遂行するならば、国産品であっても輸入品であっても、購入時に等しい税が課されなければならない。しかし、税率が異なる国同士で原産地原則による課税を行う場合、同一商品の価格がそれぞれの国で異なるという問題が生じる。原産地原則では、輸出品は原産地（輸出国）で課税された後に、輸入国の市場で売買される。したがって、輸出国の税率が輸入国より低（高）ければ、輸入国で売られる輸入品は国産品よりも安（高）くなり、国際競争の中立性を損ねてしまう。こうしたことから、国際競争の中立性を維持するためには仕向地原則が有効であるとされ、また「消費税の課税の負担は消費者によってなされるべきである」<sup>13)</sup>という議論からも、仕向地原則が消費税の課税原則として導かれるのである。付加価値税制度を実施する国の多くが、課税管轄地の判定に際して仕向地原則を採用していることには、こうした理由がある。

## 第2章 役務提供に対する課税とその問題点

### 第1節 経済的背景

1990年以降、国際経済は平均で約3.1%と、安定した成長を続けている。経済の発展に伴い、先進国を中心に、経済活動の重点が第三次産業へと移る現象が見られる。第三次産業がGDPに占める割合は、日本では65%を超えており、先進諸国全体でも60%を超えている<sup>14)</sup>。国際化の進展に伴い、今後もサービス産業の更なる発展が予想され、その経済活動を対象とする税制も、その発展にあわせた対応が不可避となるだろう。特に、無形商品であるサービス（後述の「役務」）の国際取引に対する消費税課税は、従来の枠組みでは捉えきれなくなっている。そのため、こうした国際取引に対する課税漏れが生じる可能性が高まっており、その対応の研究が急務となる。そこで本章では、日本の消費税法における役務提供への課税の現状を課税管轄地の判定基準を中心に論じ、そこから生じる課税問題を考察する。

### 第2節 消費税法における役務の提供地

#### 1. 定義

本論文で使用する「消費税」とは、付加価値税の性質を持つ多段階一般消費税のことを指し、この仕組みを持つ日本の「消費税」やEU諸国の「付加価値税」を指す。

経済学では、人間の欲望を充足させるものを「財・サービス」という。有形物が「財」であり、無形物が「サービス」である。したがって、サービスには「役務」だけでなく「無形資産」も含まれる。EU諸国の付加価値税法におけるサービス（services）もまた、役務だけではなく無形資産を含む（第1章第3節の注4参照）。しかし、消費税法における「役務」



は、経済学で言うところの「サービス」とは意味合いが異なる。消費税法は役務について明確に定義していないが、課税対象となる取引を「資産の譲渡」、「資産の貸付け」、「役務の提供」に三分類している<sup>15)</sup>。資産の貸付けとは「資産にかかる権利の設定その他、他の者に資産を使用させる一切の行為を含む（消費税法第2条第2項）」<sup>16)</sup>。このように、消費税法における「役務」は「サービス」と同義ではない。消費税法では、「役務の提供」と、一般にサービスとされる「無形資産の貸付け（資産の貸付け）」を個別に規定している。本論文が対象とする「役務」は消費税法における「役務」と同義であり、一般にサービスとされるもの（例えば、WTOで定義されるサービス）のうち、特許権や工業権などの無形資産の貸付けを含まない。

日本の消費税法における課税対象は、国内取引については国内の事業者が行った資産の譲渡等であり<sup>16)</sup>、輸入取引については保税地域から引き取られる外国貨物である<sup>17)</sup>。本論文では、これらの課税対象となる要件のうち、国内取引の判定に注目する。

国内における資産の譲渡等は、以下の基準で判定される。「資産の譲渡および貸付け」については、その譲渡時、または貸付け時に、その資産が所在していた場所であり<sup>18)</sup>、「役務の提供」については、その役務提供が行われた場所である<sup>19)</sup>。これらの場所が国内である場合に、消費税が課税される。ただし、この判定は原則であり、それぞれに「例外」が存在する。

## 2. 役務の提供地

役務提供が国内で行われたかどうかは、原則としてその役務提供が行われた場所で判定をする。しかし、消費税法施行令第6条第2項第1号から第7号に規定する役務提供については、それぞれに定める場所で国内取引かどうかの判定をする。表2-1は役務の提供地の判定基準の例外を一覧に

したものである。表に掲げるそれぞれの場所が国内にある場合、その役務提供は国内取引に該当する<sup>20)</sup>。

表2-1 役務の提供地の判定基準の例外

役務の種類	判定基準
国際輸送	出発地、発送地または到着地
国際通信	発信地または受信地
国際郵便	差出地または配達地
保険 <sup>21)</sup>	保険事業者の事務所等の所在地
情報の提供または設計	情報提供者または設計者の事務所等の所在地
生産設備等 <sup>22)</sup> の建設または製造	生産設備等の建設または製造に必要な資材の大部分が調達される場所
上記以外の役務の提供でその役務の提供が行われた場所が明らかでないもの	役務の提供者の事務所等 <sup>23)</sup> の所在地

出所：消費税法施行令第6条第2項第1号から第7号より作成。

### 第3節 役務の提供地の判定基準と課税原則

役務の提供地は原則として、その役務提供が行われた場所で判定されるので、仕向地原則を判定基準としている。例外として規定される国際輸送、国際通信、国際郵便については、出発地、発送地、発信地、差出地で判定する場合は原産地原則に基づき、到着地、受信地、配達地で判定する場合は仕向地原則に基づいている<sup>24)</sup>。保険、情報の提供または設計、生産設備等の建設または製造、その他の役務の提供で、その提供が行われた場所が明らかでないものについては、原産地原則を判定基準としている。このように、提供者の所在地が重視されるのは、役務提供を個別的に把握することが国際取引においては困難なため、物理的施設のある事業者にのみ課税を行うという理由からである。

## 第4節 国境を越える役務提供の形態と課税上の問題点

このように、役務の提供地について、原則では仕向地原則による判定基準を採用しているものの、例外的に原産地原則と仕向地原則の双方が存在している。国内取引であれば、課税関係が国内で完結するため、こうしたことは問題とならない。しかし、国境を越える取引（国際取引）においては、これは課税上の問題を生じる。

表2-2は、国境を越える役務提供を、その性質ごとに分類したものである<sup>25)</sup>。以下、「越境取引」、「国外消費」、「商業拠点」、「労働移動」という分類に基づき、具体例を挙げて、取引の詳細と課税の関係、そして問題点を明らかにしていく。以下では、取引相手国が仕向地原則による付加価値税制度を採用していることを前提とする。

### 1. 越境取引

越境取引とは、役務そのものが越境する取引である。「役務の提供者」と「役務提供を受ける者」（以下、「提供者」と「消費者」）が、それぞれの居住地に所在したまま取引を行う。ここでは、海外在住の税理士から電話で税務アドバイスを受ける場合を想定し、課税問題を考える。

消費税法の課税対象となるのは国内取引なので、役務提供が国内で行われたかどうか重要となる。まず、消費者の所在する国が日本である場合を考える。役務の提供地の判定基準の原則は、その役務提供が行われた場所である。しかし、税務サービスは情報の提供にあたるため、例外規定によって、情報提供者の事務所等の所在地で判定される<sup>26)</sup>。これは、原産地原則の考え方である。この判定基準では、提供者の事務所の所在地は日本国外であるため、日本の課税は受けず、役務提供国での課税となる。この場合、消費者が日本国内で税務サービスを受けたにもかかわらず、役務提供が行われた場所（日本）で課税されないことになる。これは消費が行わ

れる場所で課税されるべきであるという消費税の課税原則に反しており、実際の消費地（本来なら、課税管轄権が及ぶ場所）において消費税収入を確保できないということになる。さらに、国内の事業者に比べて、国外の事業者が消費税分だけ優位に立つという点で、課税中立性を損なうことになる<sup>27)</sup>。また、国際取引に対する消費税の課税は税関の機能に大きく依存しているが、資産の譲渡の国際取引の場合とは異なり、税関のようなチェックポイントを持たない。そのため、国境を越える役務提供においては、その取引の捕捉が困難となり、課税漏れが生じるおそれがある。

次に、消費者が国外に所在し、提供者が日本に所在する場合を考える。税務サービスを情報の提供とすると、その提供地の判定は情報提供者の事務所等の所在地である。情報提供者の事務所の所在地は日本であるため、これは国内取引であり、消費税の課税対象となる。しかし、この場合は輸出免税の適用を受けることができるため、資産の譲渡とかわらない取引が可能である<sup>28)</sup>。

## 2. 国外消費

国外消費とは、消費者が越境する取引である。つまり、消費者が提供者の居住地国に移動し、そこで役務提供を受けることである。例えば、観光客や海外出張者による現地消費がこれにあたる。この場合の課税関係は、以下の通り明白である。国外から来た消費者に対する役務提供は国内取引に該当し、日本の消費税法により、消費税が課税される。国内の役務提供によって直接便益を享受した場合（例えば、飲食サービスや宿泊サービス）、輸出免税は適用されないため<sup>29)</sup>、この消費者が日本を出国する際に消費税の還付を受けることはできない。

次に、役務提供国が国外の場合について考える。日本国内に居住する消費者が、提供者の所在する役務提供国へ移動し役務提供を受ける。この時の課税関係は、役務提供国の付加価値税が課されて完結する。このよう

に、国外消費の場合においては、役務の提供地で課税が行われているため、課税管轄に関する問題は生じないと考えられる。

### 3. 商業拠点

商業拠点とは、提供者が消費者の居住地に所在する商業拠点を通じて役務提供を行う取引である。例えば、国外に本社がある保険会社（非居住者）が日本に所在する商業拠点を通じて保険業務を行う場合が考えられる。この場合の役務は、保険業務にかかる事務手数料である。この役務提供は明らかに国内取引であるため、課税に関して何ら問題は生じないように思われる。しかし、提供地の判定に関して問題が生じるおそれがある。通常の役務の提供地はその役務が行われた場所であるが、例外で、役務の提供地を事務所等の所在地とするものがある。保険サービスも、この例外にあたる。原産地原則によって提供地が判定される役務提供については、事務所等の所在地が国外であるときには日本の課税管轄権は及ばない。日本の消費税法においては、何をもちて事務所等とするかという明確な判断基準がないため、「日本に所在する商業拠点は、事務所等ではない」と主張することは可能である。しかし、商業拠点を通じて役務を提供しているのは事実であるため、その拠点は事務所等に該当すると考えるのが自然である<sup>30)</sup>。そのため、仕向地原則、原産地原則を採るいずれの役務提供についても、日本における課税管轄権は守られると考えられる。

### 4. 労働移動

労働移動とは、自然人である提供者が、消費者の居所地へ移動して役務提供を行う取引である。例えば、海外アーティストの来日公演がそれにあたる。日本に居住する消費者が国外のアーティストを招聘し、公演を催す場合の課税関係を考える。この場合の役務提供は明らかに国内であり、役務の提供地は仕向地原則に従って日本と判定できるため、日本の消費税法

が適用される。逆の場合は、役務提供がされた国外が提供地となるため、日本の消費税法の効力は及ばず、役務の提供地での課税を受けることとなる。また、提供者が国外の消費国において直接役務を提供しているため、日本から役務を輸出しているとは考えられない。そのため、日本における課税対象取引とは考えられず、輸出免税の規定も適用されない。労働移動の場合、役務の提供地は明確に判断できるため、課税管轄に関する問題は生じない。しかし、国外の提供者（非居住者）が日本で役務提供を行う時、日本の消費税の申告納付義務を履行する可能性はきわめて低いため、課税漏れや不納付といった、税務執行上の問題が生じる。

表2-2 国境を越える役務提供の4態様

態様	内容	例	イメージ図
越境取引	<u>役務の越境</u> ある国の領域から他の国の領域への役務提供	海外在住の税理士から電話で税務アドバイスを受ける	
国外消費	<u>消費者の越境</u> ある国の領域における他の国の消費者への役務提供	観光客や海外出張者による現地消費	
商業拠点	<u>商業拠点の越境</u> ある国の役務提供者による他の国の領域における商業拠点を通じた役務提供	海外の現地法人が提供する保険サービス	
労働移動	<u>提供者（自然人）の越境</u> ある国の役務提供者による他の国の領域内における自然人を通じての役務提供	海外アーティストの招聘によるコンサート	

出所：経済産業省通商政策局編『2007年版不公正貿易報告書』より加筆修正

## 5. 問題点の整理

本節で4つに分類した国境を越えて行われる役務提供の中で、課税管轄の問題として重要なのは「越境取引」から生じる問題である。越境取引においては、消費地における課税が成立しない場合がある。これにより、消費税収入を確保できない場合が生じたり、経済的中立性が損なわれたりするという問題が生じる。その原因は、課税原則が統一されていないことにある。「消費税は消費地において課税されるべきである」という基本原則の観点から、課税管轄は仕向地原則で統一される必要がある。しかし、役務提供の形態は多様であるため、資産の譲渡や貸付けのように、仕向地原則で一律に課税管轄地を判定することが困難な場合がある。こうした理由により、役務提供の国際取引には、原産地原則と仕向地原則の2つの原則が併存している。この不整合な2つの原則の存在が、二重課税や不課税という問題を引き起こしている<sup>31)</sup>。今後、この不整合が消費税法の抜け穴となり、役務の多様化に伴って問題が深刻化してゆくことが予想される。そのため、こうした不整合の解決策を見出すことが、現在の重要課題と言える。

## 第3章 EU付加価値税と国境を越える役務提供

### 第1節 EU付加価値税の概略とVAT Directiveの変遷

EU（欧州連合；The European Union）は、その前身のEC（欧州共同体；The European Communities）以来、域内共同市場の創設を目指している。間接税においても市場統合を図る目的で単一ルールとなる付加価値税を導入した。欧州理事会（European Council）は、1967年における付加価値税導入の合意を実行するため同年4月11日に欧州委員会（European Commission）提案の第1次、第2次指令（VAT Directive）を採択した。



第1次指令は、域内の共同市場の確立を目的とし、1972年1月1日までに加盟国が既存の売上税（Turnover Tax）から、消費型付加価値税である付加価値税（Value Added Tax；VAT）に変更することを規定した。第2次指令は、付加価値税の構造と手続きを広範囲に渡り規定したものである。第1次、第2次指令から、EU型付加価値税は輸出入に関して、次のような特徴を持っていることがわかる。まず、輸入にかかる付加価値税に対して仕入税額控除を認め、域外で納めた付加価値税は自国で一切控除を行わないという点である。また、輸入品についてはその価値全額を課税対象としている。これはつまり、自国内で行った消費に対してのみ課税を行い、輸出国に対して税負担をかけずに取引ができるということである<sup>32)</sup>。つまり、EU型付加価値税は、仕向地原則による課税方式を採用しているのである。また第2次指令からは、サービスの供給地についても仕向地原則を採用していることがわかる<sup>33)</sup>。

しかし、第1次、第2次指令では十分な付加価値税の運営や管理ができなかったため、1977年に現行制度の基礎となる第6次指令（Sixth Council Directive；Sixth Council Directive of May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes — Common system of value added tax）が施行された。第6次指令は付加価値税に関する詳細な規定を行っている。第6次指令 Article9(1)は、サービスの供給地を「供給者が事業所またはサービスを供給する固定的施設（fixed establishment）を有する場所で、それらが無い場合は居所地または住所地である」と規定している<sup>34)</sup>。これは、原産地原則の考え方によるものである。このように、第2次指令では仕向地原則で考えられていたものが、第6次指令で原産地原則へと変更された背景には、サービス取引の多様性から生じる、供給地決定の困難さがあったと思われる。

この第6次指令は、長い間EU付加価値税の基礎とされていたが、近年の経済状況の変化に伴い、2007年1月1日に新指令（New VAT Directive；



Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. 以下「New Directive」が施行された。New Directiveにおけるサービスの供給地の一般原則は、第6次指令の規定と全く同じである<sup>35)</sup>。また、商品の供給等については仕向地原則を、サービスの供給については原産地原則を基本原則とし、サービスの供給地の例外においては仕向地原則を採るという姿勢は、以前と同じである。

## 第2節 ケース・スタディ

### 1. RAL事件

RAL事件とは、付加価値税の課税管轄地を変更することで、従前のサービスを供給しながら納税義務を回避し、付加価値税を納めていないにもかかわらず、仕入れにかかる税額の還付を求めた英国企業と、英国関税・消費税庁（HM Customs & Excise）の争いである。

#### (1) 事件の概要<sup>36)</sup>

英国企業RAL Ltd<sup>37)</sup>（以下「RAL社」）は、2000年まで英国内の自社所有地とリースの敷地において、自社所有のゲーム機でゲームセンターの運営事業を行っていた。同年8月から11月にかけて、同社は会計アドバイザーの指示に従って組織再編を行い、チャンネル諸島ガーンジー<sup>38)</sup>にRAL (Channel Islands)Ltd<sup>39)</sup>（以下「CI社」）を設立し、ゲーム機の設置とゲームセンターの運営を始めた<sup>40)</sup>。CI社は、第6次指令に基づき、英国での売上げにかかる付加価値税を英国に払う必要はないと主張した。さらに第13次指令<sup>41)</sup>に基づき、英国内でグループ会社等から供給されているサービスにかかる付加価値税（input VAT、合計約240万ポンド≒約4億1064万円）の還付を英国に求めた。2001年8月28日、英国の課税当局はこの請求を拒絶した。これに対しRALグループのCI社、RAL社、Machines社<sup>42)</sup>、Services社の4社は、英国の付加価値税審判所（the VAT and Duties Tribunal, London）に審査請求を行った。

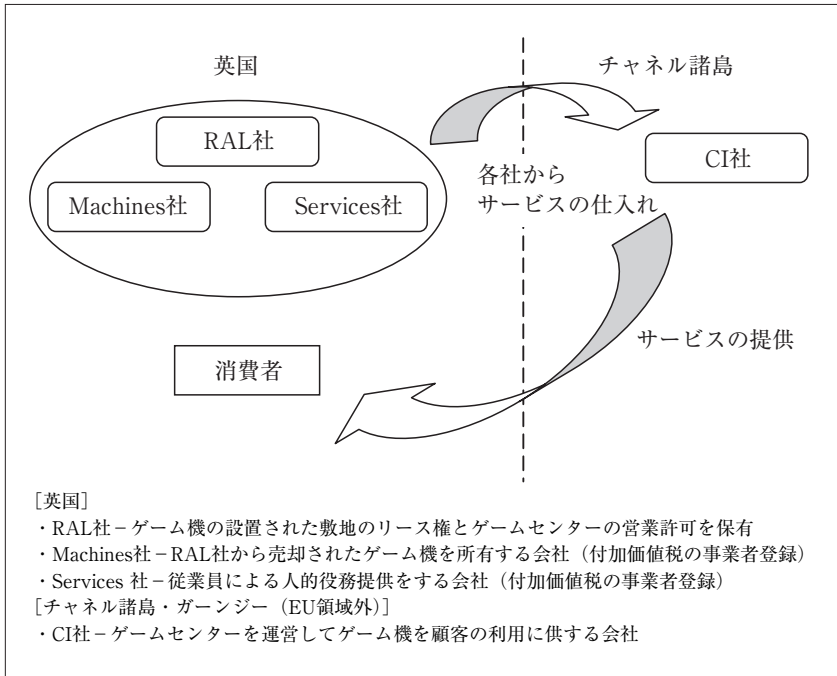
ここでの争点は、本件サービスの供給が第6次指令 Article9(1)<sup>43)</sup>でいうサービスを供給する「固定的施設」からなされ、それが英国内に所在するものであるのかどうかにある。課税当局は以下の3点を主張した。まずRAL社による組織再編の最大の利点は、付加価値税を納める必要なく、仕入れ税額の還付を受けられることができるという点、次に価格操作によってCI社に利益を集中させられる点、そしてゲームセンターの運営は、本質的には英国で行われているという点である。したがって本件の事実関係の下では、CI社は英国内に固定的施設（ゲームセンター）を有すると認定でき、英国における付加価値税の納税義務があるとした。

また、代替的な主張として以下の2点を挙げている。まず、CI社とMachines社等との契約は私法上有効であるが、組織再編後も実質上RAL社が本件サービスを供給していることから、この取引の真の目的は、付加価値税の回避にあるという点である。また、この組織再編は仮装にはあたらないが、「法の濫用」であるという点である。つまり、経済的実質においてはRAL社が本件サービスを供給しているため、第13次指令に基づく還付請求は却下されるべきであると主張した。これに対してRAL社は、英国の消費者にゲーム機を使用させるサービスの供給地はEU域外のガーンジーであり、その売上げにかかる付加価値税を英国に支払う必要はないと主張した。

2002年10月3日、付加価値税審判所は、CI社は英国に固定的施設を有すると判断、よって英国に付加価値税を納付する義務があるとした。ガーンジーがサービスの供給地であるとするRAL社の主張は合理的な結論をもたらさないとし、英国内のゲームセンターはCI社がそこから本件サービスを供給する固定的施設であると判断したのである<sup>44)</sup>。CI社はこの決定を不服として上訴した。

2003年10月17日、英国の高等法院大法官部（the High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division）は先決裁定手続きとして、欧

図3-1 RALグループの組織再編後の取引図



州司法裁判所に対して第6次指令にかかる解釈を照会した<sup>45)</sup>。

## (2) 法務官の意見<sup>46)</sup>

法務官は、争点となっている Article9 について次のように意見を述べている。 Article9(1)<sup>47)</sup>と同(2)<sup>48)</sup>の関係を検討し、まず同(2)の適用可能性を見た上で適用できない場合に、初めて同9(1)の原則に立ち返って判断すべきである。EU域外で設立されたCI社が英国内で供給するサービスは娯楽に関するものであり、Article9(2)(c)<sup>49)</sup>に該当するため、CI社はその売上げに対する付加価値税を英国に申告納付する義務がある。また同項が適用されない場合であっても、CI社は英国内の固定的施設を通じてサービスを供給しているので、Article9(1)の解釈から英国に対する納税義務がある。

### (3) 欧州司法裁判所の判断<sup>50)</sup>

欧州司法裁判所は「本件における活動の主な目的は、スロットマシンを使用する者の娯楽である」とし、原告側が主張するようにRAL社グループの金銭的な利益の追求ではないと主張した<sup>51)</sup>。さらに「Article9(2)(c)は、課税事業者間だけでなく課税事業者と最終消費者の間における取引にも適用される」との判断を示した。

本件の場合、活動が物理的に実行されている場所は容易に特定できるので、同(2)(c)の適用は困難ではなく、また、同(2)(c)を適用すればサービスの供給地である加盟国が付加価値税を課すことになるので合理的な結論を導くとし、英国の課税権を認めた。

## 2. Heger Rudi 事件

本件は、ドイツ企業が販売したオーストリア河川の入漁権が、商品（もしくは一般的なサービス）に該当するため、ドイツから供給された商品（もしくは一般的なサービス）と考えるべきか、それとも不動産にかかわるサービスとして、所在地であるオーストリアから供給されたものであるかという点について争われたものである。

### (1) 事件の概要<sup>52)</sup>

ドイツのHeger Rudi GmbH<sup>53)</sup>（以下「Heger社」）は、1997年と98年にオーストリアのFlyfishing Adventure GmbH（以下「Flyfishing社」）からオーストリア北部に位置するGmunder Traun川の入漁権を購入し、これを細分化してEU域内の多数の消費者に販売した<sup>54)</sup>。購入時、Heger社はFlyfishing社に対して、入漁権の販売価格に加えてオーストリアの付加価値税（税率20%、ATS152,000≒€11,045）を支払っている。

1999年12月、Heger社は、付加価値税法上の登録をしていない国で付加価値税を納付した場合の還付手続きを示す第8次指令<sup>55)</sup>に基づき、97年と98年の入漁権の支払いにかかった付加価値税（input VAT）の還付を、

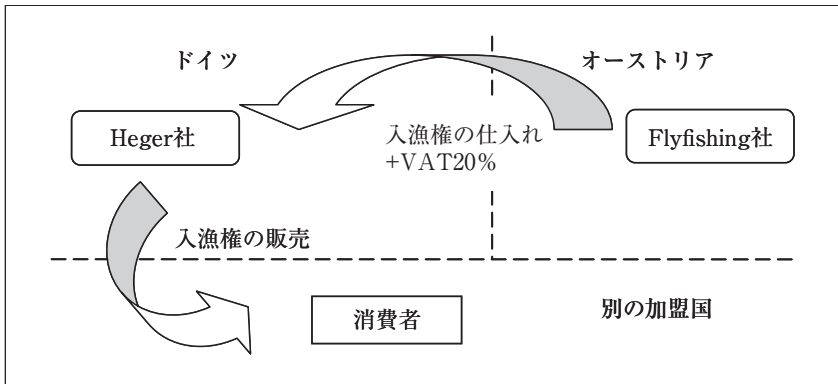
オーストリアの課税当局に申請した。しかし課税当局は、Heger社がオーストリアで付加価値税法上の登録をする義務があったにもかかわらずこれを怠っていたことから、還付申請の資格がないとして却下した。課税当局は、Heger社から消費者への入漁権の売上げは、第6次指令Article9(2)(a)<sup>56)</sup>でいう「不動産にかかわるサービスの供給」に該当するため、その課税管轄地はオーストリアにあるとした。つまり、Heger社がドイツに設立されているかどうかは関係なく、「不動産にかかわるサービスの供給はその不動産の所在地でなされたものである<sup>57)</sup>」ため、オーストリアで課税されるものと考えられる。そのためHeger社は、オーストリアで付加価値税の事業者登録をしなければならず、よって第8次指令による付加価値税還付の要件を満たしていないとした。

一方Heger社は、相当の対価をもってする入漁権の移動はArticle9(2)(a)でいう「不動産にかかわるサービスの供給」に該当しないととした。その結果、Article9(1)によって供給地はドイツとなるため、第8次指令に則り、付加価値税が還付されると主張した。

オーストリア高等行政裁判所(Verwaltungsgerichtshof)は、Flyfishing社からHeger社への入漁権の売上げがArticle9(2)(a)でいう不動産にかかわるサービスであるかどうか、本件の争点だとした。もし、この入漁権が同(2)(a)でいう「不動産にかかわるサービス」であるなら、不動産が所在する場所であるオーストリアが課税管轄地となる。そのためHeger社は、オーストリアで付加価値税の課税事業者の登録をする必要がある。そして、入漁権の購入に際して支払ったinput VATは、オーストリアでの付加価値税申告の際、控除されることとなる。もし入漁権が不動産にかかわるサービスでないなら、その取引はArticle9(1)でいう通常のサービスの供給として分類される。そのときの供給地は、会社が設立されているドイツである<sup>58)</sup>。この場合は、input VATを控除するかわりに第8次指令に従って還付請求が可能となる。

結局オーストリア高等行政裁判所では、入漁権がArticle9(2)(a)でいう不動産にかかわるサービスであるのかそうでないのかについての結論は出なかった。そのため2005年4月13日、対価を得て行われる入漁権の移動を伴う釣りをする権利の付与はArticle9(2)(a)でいう「不動産にかかわるサービスの供給」を構成するかどうかについて、欧州司法裁判所に照会された<sup>59)</sup>。

図3-2 Hegerケースの関係図



(2) 法務官の意見<sup>60)</sup>

法務官は、入漁権の移動はArticle6(1)でいう「サービスの供給」を構成するものであるとした。これは、Article5(3)が不動産からの利益を対物権として「有形資産」と捉えるのに対し、Article5(1)<sup>61)</sup>では、入漁権に関する商取引を商品の供給と捉えることができないためである。

また、争点となっているArticle9(2)(a)について、次のように意見を述べている。「Article9(2)(a)の『不動産にかかわる』という表現は、不動産に関するサービスの供給だけでなく、不動産の使用を伴うサービスも含むと考えるべきである。しかし、現在施行されている同(2)(a)の文脈はそれを反映していない。つまり、同(2)(a)の文言は、不動産にかかわる資産

の使用を含んでいない」。そして、Article9(2)(a)は不動産にかかわるサービスについての概念を明確に定義付けるものではないが、法的安定性のために、共同体間においては統一した意味で考えられるべきであるとしている。

法務官は、Article9(2)(a)を広義に解釈することはEU域内のサービス供給者に相当な負担をかけることになり、狭義に解釈することで単一市場の統合と自由な移動が促進されると述べている。つまり、同(2)(a)の「かかわる」という文言については広範な解釈をするべきではなく、狭く解釈されるべきであるとした。そして、本件における対価を得て行われる入漁権の移動を伴う、釣りをする権利の移動は、同(2)(a)の不動産にかかわるサービスの供給を構成しないという意見を示した。

### (3) 欧州司法裁判所の判断<sup>62)</sup>

欧州司法裁判所は、対価を得て行われる入漁権の移動を伴う、釣りをする権利の移動は、第6次指令Article9(2)(a)が示す不動産にかかわるサービスの供給を構成するとの判断を示した。本件で問題とされている入漁権の最初の取引(Flyfishing社からHeger社への売上げ)が、Article9(2)(a)でいう不動産にかかわるサービスの供給とみなされるには、まず、その入漁権の移動がサービスの供給を構成し、入漁許可証にかかわる川の範囲が「不動産」として分類される必要がある。法務官が指摘したように、オーストリアではArticle5(3)<sup>63)</sup>の考え方を取り入れていないので、ここで問題とされる、対価を得て行われる入漁権の移動は、Article5(1)でいう資産の譲渡として分類することができない。そのためこの入漁権の移動は、Article6(1)でいうサービスの供給に該当する。また「不動産」とは、地球の表面のある一部分に帰属するものとし、普遍的に区切られた土地の一部はたとえ水面下にあっても不動産として分類されるということを示した。「本件入漁権は、本件河川と入漁許可証に記載された河川の範囲でのみ行使される。それゆえ水そのものの範囲は入漁権、そしてそれに対応す

る入漁権の移動の構成要素を作り上げる。本件で問題とされるサービスの供給は財産の使用権の移動であるから、本件における河川はサービスの供給の中心のかつ基本的な要素を構成している。したがって、Heger社から供給されたサービスはArticle9(2)(a)でいう『不動産にかかわる』ものである」とした。つまりHeger社が売買した入漁権にかかわる河川の一部は、Article9(2)(a)でいう不動産とみなされるとしたのである<sup>64)</sup>。

その結果、Heger社の入漁権の売上げはオーストリアに属する不動産にかかわる取引であり、Heger社はオーストリアで付加価値税の事業者登録を申告する義務があったとした。

### 3. 二つの事件の考察

この二つの事件は、付加価値税が抱える課税管轄地の判定に関する問題について争われたものである。その問題とは、サービスの供給地と商品の供給地の判定基準（課税管轄地の判定基準）が統一されていないことと、サービスの供給地の判定においても原産地原則と仕向地原則という二つの原則が併存しているということから、課税管轄地の判定について、課税上の不具合が生じているということである。RAL事件は、こうした課税制度の不具合（課税管轄地の判定原則の不一致）が国際的租税回避という重大な課税問題を引き起こすことを示唆している<sup>65)</sup>。またVAT Directiveにおけるサービスの供給地に関する規定は複雑で曖昧であり、RAL事件のような国際的租税回避スキームを構築する余地を与えてしまっていることも示している<sup>66)</sup>。Heger事件は、ここで取り扱われている入漁権が商品に該当するのかサービスに該当するのか、その解釈によって供給地が変わり、課税管轄地も変わるため、課税管轄地が容易に判断できないEUのVAT Directiveは税務執行上の混乱を招くことを示している。

もともとEUにおけるサービスの供給地は、商品の供給地と同様に、そのサービスが供給された場所（消費地）とされていた。しかし、消費地を



画一的に課税地と決めることは多様なサービス取引の性質に上手く適合しなかったため、サービスの供給地（課税地）は、供給者が所在する場所（原産地原則）であるという規定が設けられたのである<sup>67)</sup>。またEUがサービスの供給地について原産地原則を採用した理由には、事務処理の簡便性や、経済共同体の構築を目指すという特殊な事情が関係している。統一市場を目指すEUにおいては仕向地原則でも原産地原則でも、そのもたらす課税の結果は同じであると考えられるからである。付加価値税（消費税）の課税原則に従えば、サービス取引においても仕向地原則で課税されるべきである。しかし、サービスの種類は多様であり、その性質も様々なので、消費地を特定することが困難となる場合もある。そのため、事務処理の簡便性が考慮され、サービス取引においては原産地原則が採られたと考えられる。しかし、こうしたことが課税管轄地の判定の複雑さや、租税回避の余地を与える。統一された課税管轄の判定基準がない現状の課税制度から生じる課税の不均衡は、付加価値税の執行上を複雑にし、その結果、前述の事案のような問題をもたらすこととなる。

### 第3節 EUの取り組み

本章の第2節で見たように、税務執行上の混乱、国際的租税回避などの課税問題の発生を防ぐため、EUではサービスの供給地の原則を付加価値税本来の考え方である仕向地原則に統一する動きがある<sup>68)</sup>。その起源は、欧州委員会の税制・関税同盟総局（Taxation and Customs Union DG）によって2003年5月に着手された協議プロセスである<sup>69)</sup>。サービスの供給地のルール変更の背景には、グローバリゼーション、規制緩和、技術革新による経済状況の変化がある。これらはEU域内市場におけるサービス取引の形式に大きな変化をもたらした。遠く離れた場所からサービスを供給すること（遠隔通信や電子商取引）が可能になり、事業所の設立地を選択することで税負担の軽減を図る（恣意性の介入）という、タックスプラン

ニングが見られるようになった。

こうした変化への対応策として欧州委員会が提案したのは、リバースチャージとワンストップ制度である<sup>70)</sup>。リバースチャージ (Reverse charge) とは、仕入れ (輸入) をした事業者が消費税を納付する仕組みのことで、「仕入れ税」とも呼ばれる。リバースチャージは、EUで国境をまたぐサービス B to B取引をする際に取り入れられている制度である。B to B取引において、仕入れをする事業者が付加価値税の課税事業者であれば、課税上の問題は生じない。これは、もしこのような取引に付加価値税が課されなければ、EUの付加価値税の制度上、仕入れをする事業者は自らの取引について前段階税額控除を受けられないためである。このため B to B取引に関しては、現状のシステムのままで課税機能が機能しているといえる。だが、EUの多くの国ではリバースチャージが導入されている。それはリバースチャージの持つ、いくつかの利点に起因する。リバースチャージは、免税事業者が輸入するサービスに対して付加価値税を課したいと考える国にとって有用な制度である。また、サービスを供給する国内外の事業者間の競争条件を均等化するという利点もある。そして、課税当局が国境をまたぐサービス取引を把握できるという利点も挙げられる<sup>71)</sup>。ただし、リバースチャージは B to B取引について用いられる制度であるため、B to C取引に関しては機能しない。そこで B to C取引に有効なシステムとして、ワンストップ制度 (one-stop-shop) が提案された。ワンストップ制度とは、ある加盟国に所在する業者が別の加盟国に商品やサービスを、国境を越えて供給する場合の付加価値税の遵守義務を簡素化するために、2004年10月29日に提案されたものである<sup>72)</sup>。その特徴として、EU全土に渡る活動にかかる付加価値税の納付義務を果たすことが簡単にできるという利点が挙げられる。この制度では、事業者がEU全土で商品やサービスを供給する場合に、1つのVAT事業者番号を使用することと、1ヶ所の電子窓口で付加価値税の申告をすることが認められる。申告書は、

その事業者が商品やサービスを供給する別の加盟国に自動的に提出される。しかし納付に関しては、事業者は、付加価値税が課される加盟国に直接納付しなければならない。この制度はEU域内の事業者だけでなく、域外の事業者にも適用の選択権を与えている。

リバースチャージやワンストップ制度が導入されてからも、EUはその適用についてさらに議論を重ねている。EUにおけるこうした取り組みは、付加価値税制度を円滑に機能させるための新たな試みといえる。EUと日本では経済背景が異なるため、EUの制度をそのままわが国の制度として採用することはできないが、部分的に取り入れることは可能である。例えば、国外の事業者が日本の消費者に対して役務を提供する場合に、EUのワンストップ制度における事業者登録のような仕組みを実施することである。また、次章で示すような、リバースチャージを手本とした新しい制度の構築も考えられる。EUの制度をより深く研究することは、日本の課税制度を考える上で、大いに参考になるだろう。

#### 第4章 日本における望ましい消費課税のあり方

消費税の課税の理論に従うと、課税管轄地は仕向地原則で考えるべきである。しかし、国境を越える役務提供における課税管轄地の判定については、仕向地原則と原産地原則を併用する国もみられる。そうした各国間における管轄基準の違いから、どのような課税問題が生じるかについて、主にEUの事例を分析してきた。

EUの付加価値税における課税管轄地（供給地）の判定の一般原則は仕向地原則であり、サービス取引においても仕向地原則の適用が試みられた。しかし、サービス取引の供給地を画一的に規定することは困難であるため、仕向地原則と原産地原則を併用している国もある。その結果、税務執行上の混乱や国際的租税回避が生じ、付加価値税制度の実効性が損なわ

れた。そこで、サービス取引の多様性を斟酌しつつ、課税制度が円滑に機能するように、仕向地原則による再構成が提案されている。こうしたEUの変遷に照らし、わが国における課税管轄の問題を解決するための制度構築を考えると、国境を越える役務提供に対する消費課税は<sup>73)</sup>、「仕向地原則による再構成」と「非居住者に対する申告納税制度の導入」を柱とする課税制度が望ましい。また、より厳密に仕向地原則を徹底させるには、現在の帳簿方式から「インボイス方式への転換」が必要である<sup>74)</sup>。

### 第1節 仕向地原則による再構成

消費税の課税は仕向地原則でなされるべきである。これは、「消費地における課税」という消費税の課税原則を根拠とする。役務提供についても、この原則は同じであると考えられる。役務提供の消費時点はその提供時点であることから、消費税は役務の提供地において課税されるべきである。また、仕向地原則は国際的競争の中立性という観点から見ても、課税原則として適している。国境を越えた経済圏が形成されるようになり、国際取引が盛んになっている今日、消費税（付加価値税）は所得課税と同じように、世界的効率（world efficiency）を基礎とする課税方式でなければならない。世界的効率とは、企業活動に対する租税中立性とほぼ同義であり、資本、労働、商品の移動に対する租税の中立性を意味する<sup>75)</sup>。

仕向地原則による国境税調整を行うことで、国産品と輸入品は等しく取り扱われるため、世界的効率が維持できる。国境税調整の理論的根拠は、経済的観点からの貿易中立性であり、実務的観点からの簡易性にある。つまり国境税調整は、特定の租税構造に貿易上の利益を与えることによって、国内の税制に影響を与えないものが望ましく、適用が容易かつ正確であることが求められるということである<sup>76)</sup>。仕向地原則を適用すると、その国境税調整の役割を上手く果たすことができる。仕向地原則を徹底させる具体的な方法は、役務の提供地の見直しである。すなわち、現在は提供

者の事務所等の所在地で判定（原産地原則）されている例外を、仕向地原則に置き換えるのである。例えば、「情報の提供または設計」の提供地は、情報の提供を受けた者の所在地とし、「生産設備等の建設または製造」の提供地は、生産設備等が建設または製造された場所とする。このように、消費税法に規定されている提供地判定の例外<sup>77)</sup>をすべて仕向地原則に置き換えるのである。

その具体例として、第2章第4節の1で示した税務サービスを提供する場合を考える。税務サービスの提供者が日本に居住、顧客（消費者）が国外に居住している場合、仕向地原則によると、その提供地は顧客が所在する国（国外）となり、日本に課税管轄権はない<sup>78)</sup>。これとは逆に、税務サービスの提供者が国外に居住、顧客が日本に居住する場合、顧客が所在する日本が提供地となり、日本が課税管轄権を有する。このように、仕向地原則で提供地を判定することで、実際に消費が行われた場所で課税管轄権が守られることになる。これは、本来の消費税の課税の考え方に沿っていると言える。おそらく、提供地の判定において仕向地原則を徹底させることは簡単である。問題は、その場合に課税制度が上手く機能するかどうかということである。

## 第2節 非居住者に対する申告納税制度の導入

提供地の判定を仕向地原則で再構成することは容易だが、それは税務執行上の混乱を招くおそれがある。国境を越える役務提供において、消費者が日本に居住し、提供者が国外に居住する場合、仕向地原則を徹底すると、消費者の所在する日本が課税管轄権を持つことになる。現行の消費税法は、居住者と非居住者の納税義務を区別していない。そのため、非居住者である事業者が日本の消費税の申告納税義務を負うことも考えられる。しかし、非居住者が日本の消費税を徴収、納付することは事務的に煩雑であり、積極的に申告納税が行われることはないであろう。その改善策とし

て、「非居住者に対する申告納税制度」として、リバースチャージに類似する課税方式を提案する。

国境を越える役務提供において、日本に居住する消費者（この場合B to Bとする）が非居住者である提供者から役務提供を受けるとき、本来ならば、提供者が負う日本の消費税の申告納付義務を、この制度によって消費者が果たすことになる。表4-1は、その取引における消費税額の流れを表している。現行制度で国外の事業者から情報の提供に該当する役務を受けた場合、その取引の金額（円換算後の金額を仮に200円とおく）には消費税は含まれない<sup>79)</sup>。その後、その役務を元に日本国内の消費者に役務を提供した場合、その売上げには消費税がかかる（売上げを400円とすると、消費税は20円である）。取引がこれだけだとすると、仕入れにかかる消費税はないため、申告納付する消費税は売上げにかかる20円である。これを、提供地をすべて仕向地原則で判定し、仕入れをした業者がその提供者の売上げにかかる消費税を申告納付する制度（非居住者に対する申告納税制度）にした場合の消費者（仕入れ業者）の納付税額を考えてみる。まず、国外の提供者が日本の消費者Aに役務提供をする場合、日本の消費税を含めた金額（200円に消費税額10円を足した210円）を請求する。消費者Aはこの提供者に仕入れ金額を支払う際に、消費税分を引いた代金（200円）を支払う。この提供者が受け取る金額は、従前と同じである。消費者Aは、この提供者の売上げにかかる消費税額10円を日本の課税庁に申告納付する。その後、消費者Aがこの国外の提供者からの役務を元に、国内の消費者Bに対して役務を提供し、それで取引が完了する場合、消費者Aは売上げにかかる消費税20円から、国外の提供者からの仕入れ時に納付した消費税10円を差し引いた、差額の10円を納付する。消費者Aが納付する税額の合計は、現行制度と同じ20円である。この制度の導入によって、仕向地原則を徹底させながら税務執行上の問題を解決できる。また、役務を提供する国内外の事業者間における競争条件を均等化することができる。

め、租税の中立性も維持できる。これは、非居住者に対する新たな申告納税制度の創設であるが、日本の消費税制度を円滑に進めるための試みであるとも言える。ただし、前述の通り、これはB to B取引に対して機能する制度であり、B to C取引には対応できないという欠点がある。

表4-1 取引にかかる消費税額と納付税額の具体例

(単位：円)

	取引の金額	消費税額
現行制度	<p>①仕入れ→ 200   400 ← ②売上げ</p>	<p>①仕入れに係る消費税なし→ 0   20 ← ②売上げに係る消費税 20 ← ③納付する消費税</p>
新制度を採用した場合	<p>①仕入れ→ 200   400 ← ②売上げ</p>	<p>①仕入れに係る消費税→ 10   10 ← ①'提供者が納付すべき消費税 20 ← ②売上げに係る消費税 20 ← ③納付する消費税</p>

### 第3節 インボイス方式への転換と国際取引

仕向地原則を徹底させ、消費税制度をより円滑に機能させるためには、現在採用されている帳簿方式による仕入れ税額控除方法を、インボイス方式に転換する必要がある。

日本の帳簿方式による付加価値税の構造は、「インボイス型の場合のような個別取引に対する課税ではなく、一定期間の収益に対応する売上高が基礎となるため、所得課税で用いる概念との共通性が見られ、会計上も、既存の帳簿に大きく依存しうる」<sup>80)</sup>。つまり、仕入れ控除の対象となる項目の認定基準について、すべてではないが、所得課税における必要経費のルールを利用できる一方、所得税制度の抱える問題を引き継ぐことにもな



る。また、帳簿方式はインボイス方式のものよりも価額移転が不確実であるとされる。それは、帳簿方式では税額が個別取引ごとに計算されず、年度末まで最終税額が定まらないからである。そのため、帳簿方式による消費税の課税は、法人税に接近するという批判が出てくる<sup>81)</sup>。さらに、帳簿方式は国際取引においても、特に重要な問題を含んでいる。仕向地原則による国境税調整で輸出免税を行う場合には、輸出の前段階まで以上の還付がなされるおそれがある。日本の帳簿方式による税額控除の形態は、前段階の税金が完全に控除されるとは限らない。場合によっては、多めに控除が認められることにもなる。さらに輸出段階になると、理論的には今までかかった全部の段階の税金が控除される。帳簿方式では売上げと仕入れの個別対応は難しいので、こうした過大な還付につながる。国際取引では、輸出免税を正確に行うために、インボイスの必要性はますます高まってくる<sup>82)</sup>。インボイス方式の場合、一連の取引が繋がった状態であり、税額は最終小売価額に依存するため、このような不合理は生じないとされている。輸出段階までの税金を正確に免除するためには、インボイスで前段階の税額が控除される仕組みが必要である<sup>83)</sup>。インボイス方式は、業者間で前段階の税金をインボイス（送り状）という形で送付する。取引は鎖型につながってゆき、前段階の税金を控除するという仕組みで完結する<sup>84)</sup>。そのため、前段階の税金を正確に控除できる。消費税において前段階の税金を正確に控除することが必要なのは、消費税の負担は最終消費者に帰着することが予定されているため、税の転嫁を円滑に行うことが要求されるからである<sup>85)</sup>。もし転嫁できなければ、消費税の本来の目的に合致しないことになる。したがって、消費税の仕組みは税の転嫁を確実かつ容易にするように工夫されねばならない。インボイス方式のもとでは、売り手と買い手の双方にとって税の意識は明確であり、販売価格の引き上げ（消費税分の転嫁）も容易である<sup>86)</sup>。インボイス方式は帳簿方式に比べて転嫁の容易さと確実さを持つのである。帳簿方式による税額控除は、課税標準が包括



的であるため、単一税率の場合にのみ適正に機能する。しかし、経済状況の変化に伴い、今後わが国で消費税の改革（例えば課税対象外を多く設けたり、複数税率を適用したりすること）が進められるならば、取引ごとに計算されるインボイスの必要性はますます高まる。帳簿方式では、インボイス方式におけるような当事者間の鎖による相互牽制作用が働かないため、税額が正確に移転せず、消費税制度が上手く機能しないからである。帳簿方式は、国際取引において多くの問題を含んでいる。今後、日本の消費税において帳簿方式からインボイス方式へ転換することは、消費税制度をより円滑に機能させることにつながると考える。

## おわりに

国境を越える役務提供に対しては、現行の消費税課税方式が上手く機能しない。わが国において、この問題は第2章で論じた通り、国際取引において顕著となる。国内の消費者が国外の提供者から役務を受ける国際取引の場合、その消費者が日本国内において役務を受けたにもかかわらず、役務提供が行われた場所（日本）で課税されない。これは、「消費地における課税」という消費税の課税原則に反する。実際に消費があった場所で消費税収入を確保できず、また、国内外の事業者間に優劣が生じるという点で、経済的中立性にも影響を与える。さらに国境を越える役務提供は、税関を利用しない取引であるため、その取引の捕捉が困難であり、課税漏れが生じるおそれもある。

国境を越える役務提供はますます増える傾向にあり、こうした問題はさらに顕著となることが予想されるが、日本の消費税法では、こうした事態に対する規定が不十分である。その点、付加価値税の先進国であるEUは、原則としてEU域内の問題を中心とするものではあるが、国境を越える役務提供の課税管轄に関する問題の対処について、わが国よりも進んだ

経験を持つ。そこで、EUの問題解決の流れを分析し、消費税の課税の本来の考え方に立ち返り、仕向地原則を徹底させる必要があるという結論に至った。わが国における役務提供に対する望ましい消費課税のあり方として提案したのは、「仕向地原則による再構成」と「非居住者に対する申告制度の導入」を柱とする課税制度である。この提案理由は、以下の2点である。第1に、課税管轄地の判定基準を仕向地原則で再構成することは、消費税の課税原則に合致するためであり、第2に、仕向地原則による再構成は、非居住者に対する申告制度を創設してこそ、より機能的に作用するからである。また、仕向地原則による再構成をした場合、消費税制度をより円滑に機能させるために、付加価値の算定方法を現在の帳簿方式からインボイス方式へ転換することについても提案した。これらの制度構築によって、わが国で起こる問題は解決可能であることを本論文で明らかにしている。

しかし、残された課題として他国との課税管轄の調整がある。わが国に限らず、消費税の課税管轄を確保することは、今後ますます重要となるだろう。各国が国際的な役務提供に対して自国の課税権を主張すれば、租税競争が激化する。また、サービス産業の細分化に伴い、国境を越える役務提供が一層増加することを考えると、課税管轄に関するグローバルな租税調和に向けた協議を進めることが必要となる。国内法の整備を進めながら、他国との協議を進めて行くことが今後の命題である。

## 【脚 注】

- 1) 水野、1989(a)、p.174.
- 2) 同、p.173.
- 3) 同、p.175.
- 4) 図1-1や第3章における「サービスの供給」は、EUのVAT New Directive, Article14, 24の定義に従い「有形資産の所有権の移動以外の取引」とする。つまり資産の貸付けも含み、日本の消費税法における「役務の提供」とは多少異なる意味合いを持つ。また、消費税法では「役務の提供」というように「提供」という語が用いられているが、EUのVAT Directiveでは「供給 (supply)」という語が用いられているため、本論文では文脈に沿って両者を使い分けている。
- 5) これは、「消費地における課税」という消費課税の原則を明確にするためであるとされる。(A. Schenk and O. Oldman, 2007, p.183.)
- 6) ただし、サービスの供給地を原産地原則で判定する国も、例外的に仕向地原則による判定を規定している。また、デンマークのサービスの供給地については「サービス供給者の事業所の所在地、恒久的施設、居住地」とする原産地原則的な考え方と「デンマークで行われるサービスの供給に対して課税」という仕向地原則的な考え方の両方が原則となっているため、原産地原則と仕向地原則の間にあるということを図示している。
- 7) 役務提供（サービスの供給）の形態は多様であるため、資産の譲渡や貸付けと同じように仕向地原則で一律に課税管轄を判定することが困難な場合が生じる。そのため、仕向地原則だけでなく原産地原則を取り入れることで課税管轄を守ろうとしていると考えられる。また、徴税の簡素化を図る目的で原産地原則を採用しているとも考えられる。
- 8) 内国品保護のために輸入品に対して課徴金等を課すことを認める規定。
- 9) 輸入品に対して内国品と平等に課税することを定める内国民待遇の規定。
- 10) 水野、1990、p.55.
- 11) 同、p.55.
- 12) 補助金に関する規定であるGATT第16条において、輸出免税と国境税調整を承認する旨が定められている。
- 13) Clara K. Sullivan, 1965, p.31.
- 14) 2002年のデータ（経済産業省、2006、p.33より）。
- 15) 日本の消費税法では取引を三分類しているが、EUやWTOにおける「サービスの供給」は資産の貸付けを含んでおり、日本の法人税法においても課税取引は「資産の譲渡」と「役務の提供」の二分類で、「役務の提供」に「資産の貸付け」を含む。本論文では、消費税法に規定する「役務の提供」に焦点をあて課税問題を論じている。
- 16) 国内取引は、消費税法第4条第1項に規定されている。資産の譲渡等とは、「事業として対価を得て行われる資産の譲渡および貸付け並びに役務の提供をいう」（消費税法第2条第1項第8号）。
- 17) 消費税法第4条第2項。
- 18) 同第3項第1号。
- 19) 同第2号。
- 20) ただし、国内取引に該当し他の課税要件を満たすもののうち一定のもの（消費税法第7

- 条)については輸出免税の規定があり消費税は免除されることとなる。
- 21) ここで掲げる「保険」とは、保険料を対価とする役務の提供のうち、その役務の提供にかかる事務に要する費用の額に相当する部分を指し、将来の保障に対する対価として受け取るもしくは支払う保険料（非課税）は含まれない。（消費税法第6条第1項、別表第1の3、消費税法施行令第10条第2項）。
  - 22) 生産設備等とは、専門的な科学技術に関する知識を必要とする調査、企画、立案、助言、監督または検査にかかる役務の提供で建物または構築物、鉱工業生産施設、発電および送電施設、鉄道、道路、港湾設備その他の運輸施設または漁業生産施設等をいう（消費税法施行令第6条第2項第6号）。
  - 23) 事務所等とは、事務所、事業所その他これらに準ずるものを言う（消費税法施行令第6条第1項第2号）。
  - 24) ただし、国際輸送、国際通信、国際郵便については、出発地、発送地、発信地、差出地が日本国内にあることから、国内取引に該当しても最終的な役務の提供地は日本国外であると考えられるため輸出免税とされる。これは仕向地原則による考え方である。
  - 25) 経済産業省通商政策局編『2007年版不公正貿易報告書』は、第2部第11章でGATS（サービス貿易に関する一般協定：General Agreement on Trade in Services）が定義する「サービス貿易」の4態様を示している。GATSにおける「サービス」は、人的な役務提供だけでなく、無形資産を使用許諾させることや、資産の貸付けを含んでいる。そのため、消費税法における「役務の提供」とは必ずしも一致しない。本章では、「国境を越える役務提供」の4態様を表すものとして、表2-2を作成している。
  - 26) 消費税法施行令第6条第2項第5号。
  - 27) 提供国において輸出免税の規定があれば、こうした問題が起り得る。
  - 28) ただし、消費国においてその税務サービス（役務の提供）に対して課税がされなければ、日本が消費国である場合と同じような問題がこの場合の消費国において生じることとなる。
  - 29) 消費税法第7条、消費税法施行令第17条第2項第7号。
  - 30) なお、事務所等の判定基準を明確にするために、その定義を明文化（例えば所得課税におけるPE概念の導入など）しておく、課税の根拠として有効であると思われる。
  - 31) Victor, Thuronyi, 1996, p.171.
  - 32) 監査法人トーマツ、2002、p.36.
  - 33) COM(2003) 822 final, p.2. 第2次指令のArticle6(3)は、サービスの供給地について、そのサービスが供給された場所である旨を定めている。
  - 34) Sixth Council Directive of May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes — Common system of value added tax, Article9(1).
  - 35) Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, Article43.
  - 36) Case C-452/03 *RAL (Channel Islands) Ltd, RAL Ltd, RAL Services Ltd, RAL Machines Ltd v Commissioners of Customs & Excise*, 2005. 内容については藤本（2006）とRita, De, La, Feria（2005）を参考にした。藤本はその論文で、RAL事件を国際的租税回避の典型と捉えており、日本においても同様の国際的租税回避が起りうることに言及している。しかし、藤本論文は、国際的租税回避として認定された場合の課税当局の法的

解釈に焦点を当てており、国際的租税回避の発生のもとになる課税問題の解決策について詳しく扱うものでないという点で本論文とは異なる。

- 37) RAL社は、ゲーム機を設置する場所の賃借権と、ゲームセンター運営の免許を持っている。組織再編で賃借した土地の上にゲーム機を設置し、運営する権利をCI社に移譲した後、ゲームセンターの維持管理等を行っていた。
- 38) チャンネル諸島 (Channel Islands) は、マン島 (Isle of Man) とともに王領植民地であり、連合王国の一部ではない。また、EUの一部でもない。これらの島は独自の立法議会と法律制度を持ち、ほぼ自治制を取っている。英国政府はこれらの島の防衛と外交に関して責任を担っている (英国大使館WEBサイトより)。
- 39) 3人の非常勤役員と2人の常勤スタッフで構成され、取締役会もそこで開催される。RAL社、Machines社、Services社と一連の業務契約を締結している。CI社の活動は、Machines社の所有するゲーム機のライセンスとRAL社の所有する資産の使用権を許諾され成り立っていた。ゲームセンターの運営にあたっては、その日常業務の大半をServices社に下請けに出していた。CI社が実際に行った業務は、会計事務だけであった。
- 40) 図3-1参照。
- 41) 加盟国以外の第三国の居住者にも還付手続きの範囲を広げたものである。
- 42) Machines社は、ゲーム機を運営する免許だけでなく、交換された機械、RALグループで使用されるアクセサリやスベア部品などを含むすべてのゲーム機を所有していた。CI社とのリース契約によると、Machines社は、すべてのゲーム機の提供に責任を持ち、それらのメンテナンスを行っていた。
- 43) New Directive, Article43と対応。
- 44) 一方、法の濫用により税法上はCI社ではなくRAL社がサービスを提供しているとみなすべきであるという課税当局の代替的主張については、否定的な考え方をした。グループの再編は確かに租税回避の目的で行われたものであるが、私法上はCI社の売上げとなっており、RAL社が直接客にサービスを提供しているとは考えられないとしたのである。
- 45) OJ C 7, 2004.1.10, pp.21-22.
- 46) Opinion of Advocate General POIARES MADURO delivered on 27 January 2005 Case C-452/03 *RAL (Channel Islands) Ltd, RAL Ltd, RAL Services Ltd, RAL Machines Ltd v Commissioners of Customs & Excise*.
- 47) サービス取引はその供給地で課税されることを規定している。供給地は原則として、①サービスの供給者による事業設立地又は②サービスを供給した固定的施設の所在地であり、③これらが無い場合にはその供給者の住所又は居所地であると規定している。
- 48) 一定の種類のサービスについて、サービスの供給地の例外を定めている。
- 49) 文化・芸術・スポーツ・科学・教育・娯楽又はこれらに類する活動については、それらが行われた場所がサービスの供給地であると規定している。
- 50) Judgment of the Court (First Chamber) of 12 May 2005 Case C-452/03 *RAL (Channel Islands) Ltd and Others v Commissioners of Customs and Excise*.
- 51) もし、本件サービスがRAL社の金銭的な利益の追求であると考えるなら、Article9(2)(c)には該当しないこととなり、供給地はガーンジーになるとRAL社は主張した。
- 52) Case C-166/05 *Heger Rudi GmbH v Finanzamt Graz-Stadt*, 2006.
- 53) ドイツに所在し、オーストリアには営業所を持たない。

- 54) 図3-2参照。
- 55) Eighth Council Directive 79/1072/EEC of 6 December 1979 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes — Arrangements for the refund of value added tax to taxable persons not established in the territory of the country, OJ L 331, 1979.12.27, pp.11-19.
- 56) New Directive, Article45に対応。
- 57) Sixth Council Directive of May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes — Common system of value added tax, Article9(1)(a).
- 58) Article9(1)でサービスの供給地を供給者の事務所等の所在地としているため。
- 59) OJ C 143, 2005.6.11, p.28.
- 60) Opinion of Advocate General SHARPSTON delivered on 7 March 2006 Case C-166/05 *Heger Rudi GmbH v Finanzamt Graz-Stadt*.
- 61) 「商品の供給」を「所有者として有形資産を処分する権利の移動」と定義している。
- 62) Judgment of the Court (Third Chamber) of 7 September 2006 Case C-166/05 *Heger Rudi GmbH v Finanzamt Graz-Stadt*.
- 63) 「有形資産」には「不動産にかかる特定の利益」、「所有者に不動産の使用権を与える権利」も含まれるものとみなすと規定している。
- 64) Hegerケースでは、法務官の意見と裁判所の判断が一致していないが、法務官は裁判所の判断と一致した意見を述べなければならないものではない。法務官の意見は、当該事件に関し、公正かつ独立した立場からの法的判断を示したもので、欧州司法裁判所の判断が一方に偏するのを防ぐという点で重要な意味を持つ（島田他、2004、p.85より）。
- 65) Rita, De, La, FERIA, 2005, p.394.
- 66) Id. 2005, p.400.
- 67) COM(2003) 822 final, p.2.
- 68) Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC as regards the place of supply of services (COM(2003) 822 final), and amended proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC as regards the place of supply of services (COM(2005) 334 final).
- 69) Opinion of Advocate General SHARPSTON delivered on 7 March 2006 Case C-166/05 *Heger Rudi GmbH v Finanzamt Graz-Stadt*.
- 70) IP/03/1808 and IP/05/997.
- 71) 渡辺、2001、p.85.
- 72) COM(2004) 728 final.
- 73) 国境を越える役務提供の課税管轄地に関する問題は、越境取引において起こるということをも第2章第4節の5で述べた。越境取引は役務そのものが電子手段を通じて越境する取引であると考えられるので、電子商取引として捉えることができる。しかし、ここで論じる消費税の課税のあり方は越境取引を含めたすべての役務提供を対象としている。そのため本論文では電子商取引のみを対象とした課税のあり方を考察するものではない。
- 74) 日本の消費税制度にインボイス方式を導入する試みの第一歩として、平成13年3月1日より「仕入れ税額控除をするための帳簿および請求書等の保存（消費税法第30条第7項）」が施行されているが、EU諸国で実施されているような、より厳密なインボイス方式がわ

- が国にも要求される。
- 75) 村井、2002、p.234.
- 76) OECD, 1968 = 1970, p.65.
- 77) 第2章の表2-1参照。
- 78) ただし現行法において、この場合の取引は国内取引に該当し輸出免税となるため、情報を受ける者が日本の消費税を受けないという結果は同じである。
- 79) 情報の提供の提供地は、その情報提供者の所在地である。この場合、情報提供者は日本国外に居住しているため提供地は国外ということになり、よって日本の消費税の課税対象とはならない。
- 80) 水野、1989(a)、p.57.
- 81) 同、p.58.
- 82) 同、1997、p.142.
- 83) 同、p.140.
- 84) 同、p.141.
- 85) 宮島編、1995、p.94.
- 86) 同、1995、p.94.

### 【参考文献】

- 内山昭、1986、『大型間接税の経済学——付加価値税の批判的研究——』大月書店。
- 監査法人トーマツ、2002、『欧州主要国の税法』中央経済社。
- 経済産業省、2007、『2007年版不正貿易報告書』。
- 、2006、『通商白書2006』。
- 島野卓爾、岡村克、田中俊郎編、2004、『EU入門』有斐閣。
- 知念裕、1995、『付加価値税の理論と実際』税務経理協会。
- 藤本哲也、2006.7、「付加価値税（VAT）に関する国際的租税回避——ひとつのケース・スタディ——」『フィナンシャル・レビュー』、pp.165-183.
- 、2005.12、「サービスの国際取引に対するEU型付加価値税の課税をめぐる諸問題について」『中央ロー・ジャーナル』第2巻第3号、pp.24-59.
- 宮島洋編、1995、『消費税の理論と課題』税務経理協会。
- 水野忠恒、2005、『租税法 第2版』有斐閣。
- 、1997、「消費税の国際的側面」明治学院大学立法研究会『日本をめぐる国際租税環境』信山社、pp.133-149.
- 、1992.5、「経済のグローバル化と消費税」『ジュリスト』No.1000、pp.110-115.
- 、1990、『企業の多国籍化と法』総合研究開発機構。
- 、1989(a)、『消費税の制度と理論』弘文堂。
- 、1989.4(b)、「消費税（仕入れ控除型付加価値税）の系譜とその問題点」『ジュリスト』No.931、pp.112-122.



- 村井正、2002、『租税法——理論と政策——〔三訂版〕』青林書院。
- 渡辺智之、2001、『インターネットと課税システム』東洋経済新報社。
- Alan, Schenk and Oliver, Oldman, 2007, *Value added tax: a comparative approach*, Cambridge: Cambridge University Press.
- Ben, J.M. Terra and Peter, J. Wattel, 2005, *European Tax Law: fourth edition*, London: Kluwer Law International.
- Clara K. Sullivan, 1965, *The Tax on Value Added*, New York: Columbia University Press.
- Inland Revenue Authority of Singapore, 2004, *GAT General Guide for Traders*, Singapore.
- Ministry of Finance, 2005, *Taxation in Finland 2005*, Finland.
- OECD, 2007, *Policy Brief, Consumption Taxes: The way of the future?*
- OECD, 1968, *Border Tax Adjustments and Tax Structures in OECD Member Countries*. (= 1970、経団連事務局訳『OECD諸国における国境税調整と租税構造』経済団体連合会。)
- Rita, De, La, Feria, 2005, “‘Game over’ for aggressive VAT planning? RAL v Commissioners of Customs & Excise,” *British Tax Review*, 4, pp.394-401.
- The Irish Revenue Commissioners (Ireland), 2003, *Guide to Value Added Tax 10th Edition*.
- Victor, Thuronyi, 1996, *Tax law design and drafting*, Washington, D.C.: International Monetary Fund.
- Voyez, John, 2004, *Tolley's VAT in Europe*, London: LexisNexis UK.

### 【参考WEBサイト】

- 英国大使館、2007、「英国Q&A、事実と数字」  
([http://www.uknow.or.jp/be/s\\_topics/100faqs/qa01.htm](http://www.uknow.or.jp/be/s_topics/100faqs/qa01.htm), 2007.8.24).
- 日本貿易振興機構 (JETRO)、2007、「国・地域別情報、税制」  
(<http://www.jetro.go.jp/biz/world/>, 2007.7.16).
- Australian Tax Office (Australia), 2007, “Goods and services tax (GST), What is GST?”  
(<http://www.ato.gov.au/individuals/content.asp?doc=/content/66994.htm&pc=001/002/036/001&mnu=1148&mfp=001/002&st=&cy=1>, 2007.7.18).
- Bundesministerium fuer Finanzen (Austria), 2007, “Taxation, Foreign Entrepreneurs & Value-Added Tax (VAT), Supplies in Austria”  
([http://english.bmf.gv.at/Taxation/ForeignEntrepreneur\\_136/SuppliesinAustria/\\_start.htm](http://english.bmf.gv.at/Taxation/ForeignEntrepreneur_136/SuppliesinAustria/_start.htm), 2007.7.17).
- De Belastingdienst (Netherlands), 2007, “Service is rendered in the Netherlands”  
([http://www.belastingdienst.nl/variabel/buitenland/en/business\\_taxpayers/business\\_taxpayers-97.html#P3476\\_199718](http://www.belastingdienst.nl/variabel/buitenland/en/business_taxpayers/business_taxpayers-97.html#P3476_199718), 2007.7.17).
- Europa (EU), 2007, “VAT: Clearer overview of Community VAT legislation currently in force”



([http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/key\\_documents/legislation\\_recently\\_adopted/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/legislation_recently_adopted/index_en.htm), 2007.9.27).

HM Revenue & Customs (U.K), 2002, "What is the basic rule for the place of supply of services?"

([http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?\\_nfpb=true&\\_pageLabel=pageVAT\\_ShowContent&id=HMCE\\_CL\\_000346&propertyType=document#P153\\_20657](http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageVAT_ShowContent&id=HMCE_CL_000346&propertyType=document#P153_20657), 2007.7.17).