

付加価値税（VAT）に関する国際的租税回避

——一つのケース・スタディ——^{*1}

藤本 哲也*

要 約

これまでの日本における租税回避の議論は、所得課税に関するものに焦点が当てられてきたが、欧州では、付加価値税の分野においても租税回避事例に対する実務の対応が進展しつつある。日本においても、今後消費税率が引き上げられる場合には、租税回避問題の深刻化が予想される。そこで、本稿では、英国でのRAL事件を取り上げ、国際的租税回避としてどのような事例が問題となっているのか、それらへの対抗策としてどのような考え方がありうるのかを概観する。

本事件は、英国でゲームセンターの運営をしているRAL社が、会計事務所の提案したスキームに即して会社組織の再編成を行い、顧客に直接サービスを提供する会社（CI社）をEU領域外のチャンネル諸島に設立し、サービスの提供地を転換して租税回避を図ろうとしたものである。RAL社側は、この組織再編成と取引経路の変更によって、EU第6次指令上、CI社による売上に係る付加価値税を英国に納付する義務がないと主張する一方、EU第13次指令に基づき、CI社が英国内でグループ会社等から供給を受けるサービスへの対価に係る税額の還付を英国に求めた。英国の課税当局はこの請求を拒絶して訴訟となったものであるが、英国の付加価値税審判所は、サービスが英国内に所在する「固定的施設（fixed establishment）」から供給されているので英国の納税義務は免れないとした。これに対して、欧州司法裁判所は、第6次指令第9条の適用関係を整理した上で、固定的施設の有無を判断するまでもなく、「…娯楽（entertainment）…については、それらが実際に行われた（physically carried out）場所がサービスの提供地である」との規定に基づいて英国の課税権を認めた。

本事件の租税回避スキームの否認に関連して、①法の濫用、②経済的実質主義、③固定的施設の認定、④限定解釈論という考え方や手法が示されている。①は欧州法の一般原理として認められた考え方であり、付加価値税の租税回避行為においてもこの考えが適用されるかどうかという問題があった。欧州司法裁判所は、本事件とは別の事案において、付加価値税を回避する目的のみで行われた取引は「法の濫用」に当たるため、付加価値税の課税上、その取引は無視されるべきであるとの考え方を示している。そして、法の濫用の要件として、(i)問題となる取引へ形式的に法効果を付与すると法規定の目的に反するような租税利益を認める結果になること、(ii)問題となる取引の本質的な目的は租税利益を得るものであることが複数の客観的な要素から明らかになること、という2つの要件が必要であるとしている。②は、本事件において英国の課税当局が依拠したものであるが、経済的実質主義の考え方が認められるかどうかは、法規定のあり方次第であると考えられる。③

* 中央大学法科大学院特任教授

は、直接課税の分野において、源泉地国が課税権を主張する際に行ういわゆる PE 認定と類似した手法である。ここでは、そもそも「固定的施設」とは何かという法解釈の問題と、固定的施設の有無に関する事実認定の問題がある。④に関しては、英国課税当局が、事業上の目的なく税の回避を目的とする取引は第6次指令に規定する「提供」や「経済的活動」には該当しないと主張した。こうした解釈は、本件とは別の事案において欧州司法裁判所に否定されている。

RAL 事件からは次のような示唆を得ることができる。まず、付加価値税の領域での国際的租税回避としては、法形式の上でサービスの提供地を転換して消費地国の課税を免れるという類型があり得る。これは、サービスに対する課税が提供者の所在地に認められるというルールに依拠するものである。こうした租税回避は、日本の現行法の下でも起こりうる可能性がある。次に、付加価値の租税回避に関する問題点としては、消費地国におけるゼロ税率の取引を創出することにより同国内における競争を歪めること、課税権を事実上同国からサービスの提供地国へと移転してしまうこと、提供地国が課税しない場合は二重不課税となり租税裁定の誘因が大きくなることが挙げられる。なお、付加価値税制度においては納税義務者が経済的な意味での税負担を負わないことが予定されているため、所得課税のように租税回避によって税負担の公平が損なわれるという論難は必ずしも当てはまらないであろう。

今後、日本の消費税についても租税回避行為に対して適切な対応が求められることになると思われる。租税回避行為の否認について欧州司法裁判所は、納税者の立場にも配慮を示し、バランスのとれた解決を図ろうとしている。日本においても、法解釈に関しては、制定法の趣旨・目的に沿った解決を図る必要があると思われる。こうした観点から、今後とも立法当局が制定法の趣旨・目的をできるだけ丁寧かつ明確に示しておくことが重要であると考えられる。

I. はじめに

これまで、日本の租税法領域における租税回避の議論は、学説・実務ともに所得課税に関するものに焦点が当てられてきた。最近では、国際課税の分野においても、租税回避スキームの活用例が増加するとともに、国際的租税回避に関する裁判例も蓄積されつつある¹⁾が、依然とし

てそれらの事例は所得課税に関するものである。他方、欧州では、付加価値税の分野においても租税回避事例に関する実務の対応が進展しつつあり、注目を浴びる裁判例が出てきているほか、各国において様々な立法上の対抗措置も執られているようである²⁾。日本では現在のところ税

1) 例えば、平成18年02月23日第一小法廷判決平成16年（行ヒ）第326号（外国税額控除制度の濫用）、平成18年01月24日第三小法廷判決平成16年（行ヒ）第128号（オープンシャ・ホールディングス事件）、平成18年01月24日第三小法廷判決平成12年（行ヒ）第133号（映画フィルム・リース事案。注3参照。）、平成17年12月19日第二小法廷判決平成15年（行ヒ）第215号（外国税額控除制度の濫用）。

2) 裁判例については、例えば、後述する注20参照。立法面では、個別的な租税回避否認という対応から一般的な租税回避否認規定の導入へと歩を進めてきていると言われている。Massin（2006）p38。また、イギリス

率が低いこともあり、消費税に関する租税回避の問題は深刻化しているようには見受けられないが、今後、税率の引上げが行われる場合には、問題が大きくなることが予想される。

所得課税の分野においては、欧米で開発され、否認されてきた租税回避スキームが日本でも活用されるという経緯がある³⁾が、付加価値税（日本では消費税）に関しても、早晚、同様の展開となることが容易に予想される。そこで、本稿では、付加価値税の高い税率を一つの要因として租税回避スキームが活用されていると思われる欧州において、国際的租税回避としてどのようなものが問題となっているのか、それに対する対抗策としてどのような理論や措置がありうるのかを概観し、今後の日本における対応を考えるきっかけにしてみたい。所得課税のものと同様、付加価値税の国際的租税回避にも様々な類型があり得ると思われるが、本稿では英国に

おける事例を取り上げ、その事例の概要やそこで示された納税者、課税当局及び裁判所の考え方を分析することによって、問題を考察してみたい。

本稿の構成は以下のとおりである。まず、「Ⅱ．RAL 事件」においては、事例の紹介を行う。本稿で取り上げる事例は、欧州司法裁判所の判断が示された Case C-452/03RAL (Channel Islands) Ltd, RAL Ltd, RAL Services Ltd, RAL Machines Ltd v. Commissioners of Customs & Excise である。この事案の概要、租税回避スキームの構造、司法判断等を示す。次に、「Ⅲ．RAL 事件が示唆するもの」において、類似の国際的租税回避としてありうべきものや日本において同様の事案が起こりうる可能性について考察する。また、この事案においてみられる対抗措置について考察する。最後に、「Ⅳ．結論」においてまとめを行う。

Ⅱ．RAL 事件

Ⅱ－１．事案の概要

英国企業の RAL 社はゲームセンターの運営会社であり、スロットマシンを中心とするゲーム機を顧客の利用に供していた。同社は、2000 年まで、英国内の自社が所有ないしリースした敷地において、自社が所有するゲーム機を用いて事業を行い、また、従業員も自ら雇用していた。そして、英国内に127箇所あるゲームセン

ターの営業に必要な許可も保有していた。ゲーム機の保守点検や在庫管理等については、非関連会社の RALM 社に下請けさせていた。

RAL 社は、同年 8 月から11月にかけて、会計事務所の提案したスキームに即して会社組織の再編成を行った。その際、RAL 社の有する機能を同社から分割して設立した新会社に担わせることとした。具体的には、RAL 社から売

は手続的な対応を採り、一定の種類の取引について課税当局への報告義務を課する制度を導入した。制度の概略については、Notice 700/8 “Disclosure of VAT avoidance schemes”, HM Customs & Excise 参照。他方、欧州委員会は、付加価値税の租税回避に対して EU 加盟国が効果的に対応できるよう、第 6 次指令の修正案を提出している。Commission of the European Communities (2005) 参照。

3) 映画フィルム・リースの案件はその一例であろう。中里 (2000) p259, 263 参照。日本の裁判例で問題となった映画フィルム・リースを活用したタックス・シェルター商品と、イギリスのエンサイン事件 (Ensign Tankers (Leasing) Ltd v. Stokes (Inspector of Taxes) [1992] 2 AllER 275) における商品は極めて類似していることが指摘されている。中里 (2002) p271, 今村 (2000) p248 参照。中里 (2002) は「日本の課税の世界は、その形式尊重主義の強さゆえ、タックスシェルターのアレンジャーにより壟断されているのが実情である」と指摘する。

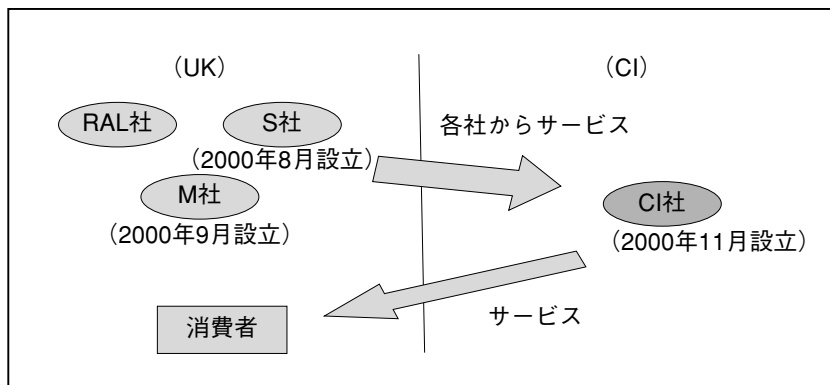
却されたゲーム機を所有する会社（M社）、従業員による人的役務を提供する会社（S社）を英国に、ゲームセンターを運営してゲーム機を顧客の利用に供する会社（CI社）をチャンネル諸島のガーンジー（EU 領域外）に設立した。一方、RAL社とこれらの会社を持株会社（H社）の傘下においた。RAL社の2名の取締役はH社、S社、M社の取締役を兼任しており、H社の1名の取締役はCI社の取締役を兼任していた⁴⁾。RAL社は、ゲーム機の設置された敷地のリース権とゲームセンターの営業許可を再編後も保有し、ゲーム機の設置と運営をCI社に認めた。M社は所有しているゲーム機をCI社にリースし、機械の保守点検を行う⁵⁾。CI社は、日々の業務をS社に請け負わせることにした。S社はRAL社グループの全従業員約600名を雇用している。H社グループ（H社とRAL社）、M社、S社が付加価値税の事業者登録を

行っていた。

この組織再編成を受けて、CI社は、EU第6次指令（以下、「第6次指令」⁶⁾）に基づき、英国の顧客にゲーム機を使用させるサービス（以下、「本件サービス」）の供給地はガーンジー（EU 領域外）となるため、その売上に係る付加価値税を英国に支払う必要がないと主張した。さらに、EU第13次指令（以下、「第13次指令」）に基づき、英国内でグループ会社等から供給を受けているサービスの対価に係る税額（合計約240万ポンド）の還付を英国に求めた⁷⁾。

2001年8月28日、英国の課税当局⁸⁾はこの請求を拒絶した。課税当局の決定に対し、CI社、RAL社、M社及びS社は、英国の付加価値税審判所⁹⁾（the VAT and Duties Tribunal, London）に提訴した。最大の争点は、本件サービスは、CI社が第6次指令第9条(1)に規定する「固定的施設（fixed establishment）」で英国内に所在

図1 組織再編後の取引



4) CI社には、このほかに2人の取締役がおり、そのうちの1人は租税回避スキームを提案した会計事務所の元パートナーである。

5) 機械の保守点検については、RALM社がM社から下請けしている。

6) Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes—Common system of value added tax : uniform basis of assessment

7) 最初の還付請求は2001年1月25日に行われている。

8) 英国関税・消費税庁（HM Customs & Excise）。

9) 審判所（Tribunal）は、通常裁判所とは別に設置されている紛争処理機関。個別の法律ごとにその専門的知識を有する法律家に審判に当たらせるもので、一般人の参加と非形式的な審理による迅速な紛争の解決が図られる。管轄権が制限されており、法律問題については通常裁判所への上訴の道が開かれている。日本の行政不服審査における審判所とは異なり、特別な形態の裁判所（準司法機関）である。

するものから供給しているものであるのかどうかという点にあった。もしそうであれば、本件サービスは英国内で提供されるものであるとされ、英国において付加価値税の課税対象となる。同審判所は、2002年10月3日、CI社は英国に固定的施設を有するとの判断を示した一方、課税当局の代替的な主張を認めず、この限りで納税者側の主張を受け入れた。

CI社は、この決定を不服として上訴し、一方、課税当局は代替的な主張が認められなかったためにやはり上訴した。英国の高等法院大法官部（High Court of Justice, Chancery Division）は、先決裁定手続（preliminary ruling）¹⁰⁾として、第6次指令に係る解釈を欧州司法裁判所に照会した。

II-2. 租税回避スキームの構造

RAL社は会計士事務所のアドバイスによって組織再編成を行っているが、それによってどのように付加価値税の負担を回避することができるのか。ここでは、そのスキームを分析しよう。

まず、前提として、EUにおける付加価値税の制度をみておくこととする。

II-2-1. 欧州の付加価値税制

第6次指令によれば、課税対象者（taxable person）によってEU域内において有償で行われた物品及びサービスの供給は、付加価値税の課税対象となる（第2条(1)、第3条(1)。「課税対象者」とは、目的や結果の如何に関わらず、「経済活動（economic activities）」（生産者、取引業者及びサービス供給者によるあらゆる活動であり、継続的に所得を得ることを目的として有形又は無形の財産を利用することを含む）をいずれかの場所において独立して営んでいる者であ

る（第4条(1)、(2)）。

サービス取引に関しては、その供給地において課税されることになる。ここで、サービスが提供される場所は、原則として、①サービスの提供者による事業設立地（where the supplier has established his business）又は②サービスを提供した固定的施設の所在地（where the supplier has a fixed establishment from which the service is supplied）であり、これらが無い場合には、その提供者の住所又は居住地であると規定されている（第9条）。一方、第9条(2)においては、一定の類型のサービスについて例外が定められている。このうち、第9条(2)(c)は、文化・芸術・スポーツ・科学・教育・娯楽（entertainment）又はこれらに類する活動（これらの活動を組織する者の活動を含む）については、それらが実際に行われた（physically carried out）場所がサービスの提供地であると規定されている。

また、付加価値税制度では、課税対象者が仕入れの際に納付した税額は控除されるところ、事業拠点を持たない他国で仕入れに関して納付した付加価値税は自国の納付手続において税額控除できないため、納付先の国が還付することとされている。これを規定するのがEU第8次指令であるが、この手続は第13次指令によってEU域外の課税対象者にも適用されるよう拡張されている。つまり、EU域外の課税対象者が、域内において課税仕入れを行った場合に付加価値税の還付を受けることができる。EU域外の課税対象者とは、加盟国によって規定される一定期間その加盟国内に事業上の住所や恒久的な居住地を持たず、運輸サービス等を除きその加盟国内で財やサービスを提供しなかった者と定義されている。還付は、域外課税対象者からの申請によらなければならない。申請の具体的な

10) 欧州共同体法（欧州共同体条約（EC条約）及びその派生法）が国内裁判所により統一的に適用することを確保するための手続。EC条約の解釈や共同体諸機関が行った行為の効力及び解釈に関する決定が、加盟国の国内裁判所によって行われる判決に必要な場合、欧州司法裁判所に裁定を行うよう付託することができる（欧州共同体条約第234条）。付託を行った国内裁判所は、司法裁判所が示す解釈にて適合してEC条約等を適用する義務を負う。

要件は加盟国の国内法によって規定される。この還付は、相互主義に基づき、域外国が同様の条件で還付を認めるときに行われる。

II-2-2. スキームの概要

RAL 社は、組織再編成が行われるまで、英国内の自社所有ないしリースした敷地において、顧客（消費者）に対してゲームセンターでスロットマシン等による遊技をさせるサービスを提供してきた。そしてその対価に係る付加価値税を英国に納付し、その際、顧客へのサービスを提供するために必要なサービスの購入（仕入れ）に係る付加価値税の控除を受けていた。

租税回避スキームのポイントは、RAL 社グループが、経済的な実態を変えることなく、サービスの供給地を転換することによって英国の課税権から免れる点にある。組織再編成によって設立された CI 社は直接顧客に対するサービスを提供する会社になるが、その設立地は EU 域外である。同社が英国内に固定的施設を持たなければ、第 6 次指令第 9 条(1)に基づき、顧客へのサービスの提供地は英国ではなく、同社の設立地、すなわち EU 域外ということになる。そうすれば、英国は CI 社から提供されるサービスの売上に係る付加価値税を課税することができなくなる。

他方、組織再編成によって取引の流れを組み替え、CI 社は英国内で RAL 社、M 社、S 社から敷地やゲーム機のリース、機械のメンテナンス、日々の業務に必要な人的役務の提供を受け、その対価を支払う。そして、その対価に係る付加価値税は、域外の課税対象者が域内で納付した付加価値税の還付を認める第 13 次指令第 1 条及び第 2 条に基づいて、英国から還付を受ける権利を取得する。

結局、RAL 社グループは、英国において本件サービスの売上に係る付加価値税（会計事務所の試算では、年間 420 万ポンド）を免れつつ、仕入税額の還付を英国に求めることができるこ

とになり、英国市場において無税のサービスを提供することができる。これによって、RAL 社は競争上有利な立場に立つことができる。なお、会計事務所がこのスキームの成功によって得る手数料は、7 万 5 千ポンドに加え、初年度の VAT 節税額の 25%、第 2 年度の 15%、第 3～第 5 年度の 5%とされていた。

II-3. 裁判所等の判断

II-3-1. 課税当局による主張

課税当局は、①RAL 社グループの再編成の最大の利点が売上に係る付加価値税を納める必要なく仕入れ税額の還付を受けることができる点にあること、②グループ企業間の契約は独立企業間の交渉によるものではなく、価格操作によって CI 社に利益を集中させていること、③CI 社では会計的処理とクレーム処理（ほとんど例がない）のみが行われていること等を指摘し、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主張した。そして、本件の事実関係の下では、CI 社が英国内のゲームセンターに固定的施設を有していると認定することができ、このため、CI 社は英国における付加価値税の課税を免れないと主張した。

また、代替的な主張としては 2 つの主張を行っている。一つは、CI 社と M 社等との契約は真実のものであって私法上の効果を有するが、この取引の唯一の目的は付加価値税の回避にあるので、付加価値税法上は組織再編成後も実質上（in substance）RAL 社が本件サービスを提供しているという主張である。いま一つの主張は、RAL 社グループの組織再編成は仮装（sham）ではないものの「法の濫用（Abuse of Rights）」となるので、CI 社からの還付請求は拒絶されなければならない、また、経済的実質において（in economic reality）は RAL 社¹¹⁾が本件サービスを提供しているという主張である。

11) 本件サービスは、RAL 社から提供されているが、H 社が付加価値税登録グループの代表となっているので、H 社から提供されるものとみなされることになる。

II-3-2. 英国付加価値税審判所の判断¹²⁾

審判所は、英国内法にある規定¹³⁾と第6次指令第9条は同じ結果をもたらすものでなければならぬとし、第6次指令の解釈に焦点を当てた。そして、欧州司法裁判所（European Court of Justice）の判例¹⁴⁾に沿った考え方を示した。第一に、第9条(1)にある「固定的施設の所在地」「提供者が事業を設立した場所」のどちらを優先するかという点については、まず後者によって検討し、それが課税上合理的な結論を導かないか他の加盟国との間で抵触する場合はじめて前者によって検討するものとした。第二に、「固定的施設」については、サービスの提供にとって必要な人的かつ技術的資源が恒久的に備わっていることによって必要最低限の安定性があるものであるとした。そして、独立した法人格を持つ子会社であっても、親会社から課された契約上の義務があり、親会社の単なる補助的な機関として機能している場合には、固定的施設に該当するとした。

同審判所によれば、本事案においてCI社が英国内に固定的施設を持つか否かを判断するに当たっては、CI社に代わってサービスを提供することができる人的資源を英国内に持つことが決定的な要素である。そして、①S社、M社及びRAL社がすべてCI社の親会社（H社）の子会社であること、②S社、M社及びRAL社は、CI社がこれらから供給される経営資源を用いて本件サービスを提供できるように設立さ

れたこと、③CI社とこれらの会社の間の契約はそうした効果を生むことを意図したものであったこと、④CI社に提供されたサービスは、同社がそのまま顧客に提供していることを総合的に勘案すれば、S社は人的資源の提供において単にCI社の補助的な役割を持つに過ぎないと認定した。そして、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提供する固定的施設であると判断した。

その上で、チャンネル諸島に子会社を設立したのは英国内で行われていたサービスに対する付加価値税を回避するためであったこと、本件サービスは物理的にはゲーム機がある英国においてしか提供できない性質のものであること、本件サービスの提供に必要な資源は英国内で供給される必要があること、2000年12月1日以前は実際に英国内でサービスが提供されており、そのように課税されていたことを踏まえると、CI社の設立地であるガーンジーがサービスの提供地であると考えすることは合理的な結論をもたらさないとした。

なお、第6次指令第9条(2)(c)の適用可能性については、欧州司法裁判所の判例¹⁵⁾に基づいて、本件サービスには適用されないと考えられた。

一方、法の濫用ゆえに税法上は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、否定的考え方を示した。審判所は、CI社と他のグループ会社との間の契約は真実のも

12) RAL (Channel Islands) Ltd, RAL Ltd, RAL Services Ltd, RAL Machines Ltd v Commissioners of Customs and Excise [2002] UKVAT V 17914 (3 October 2002)

13) 1994年付加価値税法第9条(2)に“establishment”という文言がある。

14) Case-168/84 *Berkholz v Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt* [1985] ECR-2251, Case C-190/95 *ARO Lease BV v Inspecteur der Belastingdienst* [1997] STC 1272, Case C-280/95 *Customs and Excise Commissioners v DFDS A/S* [1997] STC 384

15) 上記注14 *Berkholz* [1985]。この事案では、ドイツに登録された会社がドイツとデンマークの間を往復するフェリー内に有料ゲーム機（スロットマシン等）を設置して営業を行っていたところ、これらゲーム機が同社の固定的施設に該当するかどうか争点となったが、判示においては第6次指令第9条(2)(c)の適用可能性は述べられていなかった。同事案の法務官は、海上を往復するフェリーにおいて提供されるスロットマシンのサービスは、それが移動しているという性格上、同項の適用がないとの見解を示している（Opinion of Advocate General MANCINI, point 2, p2254）。

のであり、そのとおりの法的結果を生んでいると考えている。グループの再編は確かに租税を回避する目的で行われたものであることが認められるが、私法上はCI社が売上を上げていたのであり、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。

II-3-3. 欧州司法裁判所の法務官（Advocate General）の意見¹⁶⁾

上述のとおり、英国内の裁判手続における争点は、同指令第9条(1)に規定する place of supply が英国なのかチャンネル諸島なのかという点であった。そこで、英国の高等法院は先決裁定手続として、第6次指令に係る解釈を欧州司法裁判所に照会した。その具体的な内容は、①同項に規定する「固定的施設」という文言をどう解釈するべきか、②加盟国内で消費者に本件サービスを提供していた会社が、付加価値税の納税義務を回避することを唯一あるいは主要な目的として事業の場所をEU域外に移した場合に、place of supply をどのように決定するか、③法の濫用の一般原則によってCI社の主張を封じ込めることができるか、という点である。

同裁判所の法務官は、それぞれの問に関して以下のような問題を考える必要があるとした。まず、①の問については、CI社のように事業の場所を域外に保有しつつ加盟国において本件サービスを提供している会社は、このサービスをその加盟国にある「固定的施設」において提供していると言えるのが問題となる。次に、②の問に関しては、サービスの提供地とは、そこからサービスが提供されている固定的施設を事業者が有している地であるのか、事業者がそ

の事業を設立している場所なのか、という点が問題となる。最後に、③の問は、もしサービスの提供地が「事業者がその事業を設立している場所」（本件ではチャンネル諸島）とされるのであれば生じる問題である。これに関しては、CI社と他のグループ会社の間取引が第6次指令に規定する「経済的活動」を遂行する中で行われた「供給」に該当するの否か、法の濫用の原則が付加価値税の領域でも適用があるのかが問題となる。

このような整理を行った上で、法務官は第9条(1)と同条(2)の関係を検討し、本件の場合についても、まず同条(2)の適用が可能であるかどうかを検討し、それが可能ではない場合に初めて第9条(1)の原則に立ち返って判断するべきであるという考えを示した。

そして、本事案の事実関係を詳細に認定した上で、EU域外で設立されたCI社が英国内で本件サービスを提供する場合は第9条(2)(c)に該当するため、CI社は英国に対して付加価値税を納付する義務を免れないとした。また、仮に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してサービスを提供しているので、やはり英国に対して付加価値税を納付する義務があるとした。

II-3-4. 欧州司法裁判所の判断¹⁷⁾

2005年5月12日、欧州司法裁判所は法務官と同様の判断を示した。すなわち、第6次指令の第9条(1)と同条(2)の適用関係については、まず(2)の適用可能性を検討し、そこに規定されているサービスに該当せずに同項が適用できない場合には(1)によってサービスの提供地が定まる、

16) 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 なお、法務官とは、欧州司法裁判所の任務遂行を補佐するため、その関与を必要とする事件において、判決の前段階で完全に公平かつ独立の立場から理由を付した意見を公に提示する任務を負う（EC条約222条）。法務官の意見は司法裁判所を法的に拘束するものではないが、判決文においてしばしば引用されるなど、強い影響力を持つ。

17) Case C-452/03 RAL (*Channel Islands*) Ltd, RAL Ltd, RAL Services Ltd, RAL Machines Ltd v. Commissioners of Customs & Excise [2005]

とする。

そして、本件の事実関係では、裁判所は、本件サービスの主たる目的がスロットマシンを使用する人の娯楽（entertainment）にあり、原告側が主張するように彼らの金銭的な利益の追求ではないとした¹⁸⁾。また、娯楽又はこれに類する活動には、芸術的な要素は必要ないとした。さらに、9条(2)(c)は、課税対象者間のみならず、課税対象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、同項の適用によって、実務的困難が生じることもないことも確認した。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項の適用は困難ではなく、また、同項を適用すればサービスの受け手が設立された場所の加盟国が付加価値税を課することになるので合理的な結論を導く、と指摘した。

このように、裁判所は、本件について9条(1)ではなく、(2)を適用して英国の課税権を認めたのであった。

II-4. 租税回避行為への対抗措置

本件の租税回避スキームに関連して、その否認の考え方や手法として示されたものを以下のとおり整理し、それぞれについて検証を行うこととする。

II-4-1. 法の濫用

欧州法の一般原理として、「法の濫用」という考え方が認められており、従来、直接税の領域においては租税回避行為の否認にあたってこの考え方が活用されてきた。英国の課税当局は、その代替的主張において、この原則によって原

告の主張する租税利益は否定されるとした¹⁹⁾。

そもそもこの原則が付加価値税の領域でも適用されうるか、という問題は欧州司法裁判所への照会項目の一つであったが、同裁判所は直接第6次指令の個別条文の解釈によって事案を処理したため、明示的に見解を明示していない。

この点については、別事案であるが、同じく英国での *Halifax* 事件に関して欧州司法裁判所の考え方が示されている²⁰⁾。この事案は、仕入税額控除が認められない非課税対象者が、仕入税額控除が認められる子会社との取引を仕組むことによって租税利益を得ようとして行われた国内取引に関するものである。英国の付加価値税審判所は、同事件において、付加価値税を回避する目的のみで行われた取引は「法の濫用」に当たるため、付加価値税の課税上、その取引は無視されるべきであるという課税当局側の主張を認めていた。

同審判所及び高等法院から、付加価値税の領域においても「法の濫用」原則が適用できるかどうかという点が欧州司法裁判所に照会された。

裁判所は、この点について以下のとおり肯定的な考え方を示した。共同体法（Community law）は、濫用的な、あるいは詐欺的な目的のために依拠することはできない。取引従事者による「濫用的な行為（abusive practices）」、すなわち、「通例の営利活動の一環としてではなく、共同体法によって与えられる利益を不法に得る目的で実行される取引（transactions carried out not in the context of normal commercial operations, but solely for the purpose of wrongfully obtaining advantages provided for by Community

18) RAL 社側は、①ゲーム機のサービスでは、娯楽提供者によるサービスが提供されていないこと、②顧客自身が機械を使って楽しんでいるので、携帯電話を使っているのと同じ状態であること、③プレーヤーがお金が獲得できると期待できることは娯楽の通常の特徴ではないことを挙げて、スロットゲーム機のサービスは、entertainment に入らないと主張していた。

19) 英国の課税当局は、法の濫用が付加価値税の領域においても当然適用されることを前提にしつつ、本事案の組織再編成はこれまで欧州司法裁判所の判例において認められてきた適用の要件を充たし、法の濫用に当たると主張していた。

20) C-255/02 *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, Country Wide Property Investment Ltd v. Commissioners of Customs & Excise* [2006] ECR I-0000

law)」にまで同法を適用することはできず、この理は付加価値税についても当てはまる、とした。

一方、裁判所は、租税法規に関する法的安定性と予測可能性の必要性を示すとともに、取引に従事する納税者が租税負担を限定するように取引形態を自由に選択することができることをも示した。そして、付加価値税の領域において濫用的な行為が認定されるためには2つの要件が必要であるとした。第一の要件は、関連する取引が形式的には第6次指令や加盟国の国内法に規定する要件を充たすものの、その法効果を付与すればこれらの規定の目的に反する租税利益を認めてしまう結果になることである。第二の要件は、関連する取引の本質的な目的が租税利益を得るものであることが複数の客観的な要素から明らかになることである²¹⁾。結論として、裁判所は、仕入税額控除を行うことができる取引が「濫用的な行為」を構成する場合には、課税対象者による仕入税額控除を行う権利は排除されると解釈されなければならないとの回答を与えている。

なお、これらの考え方はいずれも同裁判所の法務官の意見²²⁾に従ったものとなっている。判決に先だって法務官は次のような考え方を示していた。欧州司法裁判所は、加盟国の国民が国内法を不当に利用したり、共同体法の規定を不当に又は不正に利用することを妨げる措置を加盟国が採ることを認めてきた。その際、濫用であるかどうかの法的評価は国内裁判所に委ねられているが、その評価は客観的な証拠に基づい

て行われなければならない、その評価はEC法の規定の趣旨・目的に合致して行われることが必要である。さらに、濫用の有無についての具体的なテストとして、2つの要素の有無を確認する必要がある。すなわち、①形式的には遵守されているが規範の趣旨が達成されないような客観的な事情があり、かつ、②法規範によって与えられる利益を得るための状況を人為的に作り出すことによってその利益を得ようとする意図があれば法の濫用があると判断される。ただ、この人為性は主観的な意図の評価に基づくものであってはならず、個々の事案において立証された一連の客観的な事情に基づいて決定されるべきであるとする。したがって、法規範の客観的な趣旨と行われた行為そのものを考慮することが肝要である。そして、付加価値税制度も自由に租税回避できる領域ではない、つまり、「法の濫用」原則は付加価値税制度においても適用されることを認める。欧州司法裁判所の判例でも、脱税や租税回避の防止の必要性は第6次指令によって認識され、積極的に奨励されている法目的であるとされている²³⁾。したがって、同指令にこの原則を明示的に表現する規定がある場合には、単なる確認規定に過ぎないと考えられる。他方で法的安定性と納税者の合法的な期待を保護する必要があるため、付加価値税の分野において、法の濫用原則は2つの要素を持つテストを要求する。第一に、「自主性の要素」である。これは、従来の判例が主観的要素と表現してきたものである。納税者の行動の目的は、租税利益を得る以外に経済的な正当化事由がな

21) このように主観的要素と客観的要素によって否認されるべき租税回避行為を区分するという考え方は、米国の判例に見られるいわゆる二分肢テストと類似している。米国では、主観的認識（租税回避目的しかないこと）と取引の客観的状況（経済的実質を欠くこと、換言すれば取引を客観的に見て課税前利益を生ずる可能性がないこと）が要件となる。岡村（2000）p20～22参照。内容に若干の相違はあるが、欧州及び米国で同様の考え方の枠組みが示されていることは、今後の日本における議論にとって参考になろう。

22) Opinion of Advocate General POIARES MADURO delivered on 7 April 2005, Case C-255/02 *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, Country Wide Property Investment Ltd v. Commissioners of Customs & Excise*, Case C-419/02 1) *BUPA Hospitals Ltd*, 2) *Goldsborough Developments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise*, Case C-223/03 *University of Huddersfield Higher Education Corporation v. Commissioners of Customs & Excise*

23) Cases C-487/01 and C7/02 *Gemeente Leusden* [2004] ECR I-0000, para 76

いということに基づいて客観的に決定される。租税に関する考慮を除いても、他に経済的な合理性を与える自主的な要素があるかどうか肝要である。第二に、「目的論的要素」である。これは、従来の判例が客観的要素と表現してきたものである。濫用されている法規定の趣旨・目的を、問題になっている活動の目的・結果と比較する。この2つが矛盾するものでなければ、濫用があるとは言えない。

以上のように、欧州司法裁判所においては、付加価値税の領域についても「法の濫用」による租税回避行為の否認が認められている。ただ、そこでは、法的安定性と予測可能性にも十分な配慮が行われている。裁判所が依拠した法務官の意見では、特に「主観的」要素に関しては注意深く議論が展開されている。日本の租税回避に関する議論、特にいわゆる「私法上の法律構成による『否認』」に関する議論で懸念されているように、納税者が回避しようとする意図を持っていると課税当局が認定しさえすれば租税回避行為として否認されるような事態にならないよう、慎重な考え方を示していると言える。この点では、法的安定性を保つために単なる文言解釈を尊重するのではなく、非常にバランスのとれた、そして実践的な考え方が示されている。

II-4-2. 経済的実質主義

英国の課税当局が行った代替の主張は、組織再編成と取引構成の経済的な実質に依拠するものである。

課税当局の論理構成は以下のとおりである。「提供（supply）」という概念は法的というよりも経済的な意味を持つものであり、「提供」や「引渡（delivery）」があるかどうかは、契約上の地位から離れて判断されるべきである。単なる法的形式の変化は、経済的な実質において何も変わっていない場合、付加価値税に関する法的位置づけを変えるものではない。仮にこの契約の変更がVAT税制において意味を持つのであれば、競争を歪め、消費に課税するという第6次指令の趣旨に反することになる。サービス

の対価はCI社に支払われているが、RALグループは対価として得た金銭を有効に支配している。最終的な消費行為において税負担を生じるというのが法の趣旨である。こうした課税当局の主張は、Halifax事件における審判所の判断を論拠としている。

ここでの課税当局の論理は、私法上の法律構成にとらわれずに取引の経済的な実質に着目して税法を適用すべきという、経済的実質主義である。課税当局の主張が成立するためには、「提供」や「引渡」という概念が経済的実質を法的に規定したものであり、私法上の法律構成の如何を問わないものであると解釈される必要がある。また、RALグループとして対価を有効に支配していることを根拠に、法的にもその対価がRAL社に直接支払われていることと同視するのは困難であると思われる。

II-4-3. 固定的施設の認定

英国の課税当局は、まず、CI社が英国内に固定的施設を有するため、英国における付加価値税の納付義務を免れないとした。これは、所得課税の分野におけるPE（恒久的施設）認定によって事業所得の源泉地国が課税権を確保する対処方法と類似している。これは、CI社が英国に固定的施設を有していることを認定し、それを前提に英国が課税権を有することを確認する方法である。

ここでは、そもそも「固定的施設」とは何かという解釈問題と固定的施設の有無に関する事実認定の問題がある。前者に関しては、これまで欧州司法裁判所における解釈があるが、ケースによってその内容は必ずしも一致していない。Berkholz [1985] や ARO [1997] のケースでは、サービスの提供に必要な人的資源と技術的資源が恒久的に備わっていることによって必要最低限の安定性があるという客観的な側面が基準とされた。一方、DFDS A/S [1997] のケースでは、契約によって義務づけがされている、補助的な機関としての位置づけでしかないという観点から、子会社であっても固定的施設になりうるとされている。これらの解釈は、固定的施設

のとらえ方が一様でないことを示している²⁴⁾。このように、裁判所による解釈が一義的に明確ではない中で事実認定を行う必要があるのであれば、課税当局にとっても納税者にとっても法的安定性に欠ける結果になりかねない。

II-4-4. 限定解釈論

事業上の目的なく税の回避を目的とする取引が第6次指令に規定する「提供」や「経済的活動」には該当しないという主張は、制定法の趣旨・目的に沿って文言を限定的に解釈する目的論的解釈と言えよう。このような主張は、Halifax 事件においても「法の濫用」の議論とは別に行われていた。

この点について欧州司法裁判所は、Halifax 事件や、同事件と類似の University of Huddersfield 事件²⁵⁾において、否定的な考え方を示している。これらの事件においては、仕入税額の控除という租税利益の獲得のみを目的とし、他に事業目的のない取引が、そもそも第6次指令の規定を適用されるかどうかの問題となった。同裁判所は、これまでの裁判例に基づき、第6次指令第5条に規定する「財の提供 (supply of goods)」という文言は、有形財の処分権の移転を指し、一方、第4条(2)に規定する「経済的活動 (economic activity)」という文言は、生産者や取引業者による「すべて」の活動であって、その範囲が非常に広いことから、その活動がその目的や結果とは無関係にそれ自体として考慮

されるという意味で客観的な性質を有するものであると解した。従って、ある取引が租税利益の獲得のみを目的として実行されたかどうかは、その取引が「財の供給」や「経済的活動」に該当するかどうかという問題とは無関係であるとの結論に達した²⁶⁾。

こうした限定的解釈は、日本でも否認の一つの手法として捉えられている²⁷⁾。ただ、日本の最高裁は、所得課税の分野であるが、外国税額控除制度の濫用に係る事案において、国が主張した限定的解釈ではなく、租税法規の趣旨に沿った解釈を行う態度を示している（最高裁判所平成17年12月19日第二小法廷判決）。同判決は、法人税法69条の定める外国税額控除の制度の趣旨を明確にしつつ、問題となった「取引は、全体としてみれば、本来は外国法人が負担すべき外国法人税について我が国の銀行である被上告人が対価を得て引き受け、その負担を自己の外国税額控除の余裕枠を利用して国内で納付すべき法人税額を減らすことによって免れ、最終的に利益を得ようとするものである」として、その「取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法69条の定める外国税額控除の対象とすることは、外国税額控除制度を濫用するものであり、さらには、税負担の公平を著しく害するものとして許されないというべきである。」とした。

24) 岩崎（2000）は、「欧州裁判所の判例においては、固定的施設については、二つの流れがあり、「これら二つの流れのいずれに依拠するかにより、ビジネスの所在地の判定は大きく変わる。それゆえ、サービスの提供の地ルールの解釈に関する欧州裁判所の判例は、現状では、確立しているとはいえない。」と指摘している。

25) C-223/03 *University of Huddersfield Higher Education Corporation v. Customs and Excise Commissioners* [2006]

26) 法務官の意見（前記22）においても、限定的解釈には否定的態度が示されていた。すなわち、経済的活動という概念はその範囲が広く、客観的な行為の側面を指している（財やサービスが対価を受けて移転しているのかどうかという点のみによってその有無が決定されるものである）から、行為者の目的や動機、行為の結果の如何を問わないとされていた。

27) 中里（2002）p221参照。

Ⅲ．RAL 事件が示唆するもの

Ⅲ－１．付加価値税における租税回避の意味

本事案においては、付加価値税の租税回避（VAT avoidance）のスキームが問題となっている。ところで、そもそも、付加価値税の租税回避とは何を意味するのであろうか。付加価値税の場合、所得課税の租税回避と比較してどのような相違があるのだろうか。そして、その回避は、課税上どのような問題を生じるのであろうか。ここでは、これらの基本的な点について検討しておこう。

本稿で取り上げた事例に則して考えれば、RAL 社が組織再編成を行う前の課税状況は、通例、国内で付加価値税制度が機能している状況である。すなわち、RAL 社が顧客に提供するサービスの対価（売上）に係る付加価値税を英国に納税し、その際に仕入れに係る税額の控除が認められる。一方、仮に、本件事例の租税回避スキームが課税当局や裁判所によって認められた場合には、売上に係る付加価値税を英国に納税する義務はなく、更に、仕入れに係る税額については英国から還付を受けることができる。結局、RAL 社のグループは、私法上の選択可能性を活用して企業組織再編と関連会社間の取引を仕組み、英国のゲームセンターでスロットマシンを顧客に使用させて対価を得るという経済的実質を変えないことなく、英国での納税義務を回避することに成功することになる。その意味では、学説が規定する租税回避の概念²⁸⁾に該当するものであると言えよう。この点で所

得課税の場合と相違はない。ここでは、RAL 社が英国においてサービスを提供しつつ対価を得るという経済的実態を変えずに租税の負担を回避しているという点がポイントである。

ただ、以下の点に留意する必要がある。この租税回避行為は、税法が規定する納税義務を逃れるという意味では所得課税の場合と同様であるが、付加価値税の場合、制度上、RAL 社は経済的な意味で税負担を負うことが予定されていない。このため、経済的な意味において、「担税力が同じであるのに税負担を免れ、負担の公平が図られない」という論難は必ずしも当たらない。付加価値税制度における租税回避行為の問題点は、むしろ、消費行為に対して税負担を負わせようとする制度の実効性を妨げるという点にある。まず、第一に、仮にチャンネル諸島が第6次指令と同様の内容を持つ規定によって課税するとすれば、英国で行われているサービスの消費行為に対する課税権が英国からチャンネル諸島に移転することになる。このため、消費地としての英国が税収を得ることができなくなるほか、消費地における課税という消費課税の基本的な考え方に即した課税ができなくなる。更に、サービスの提供地と認められる国が課税を行わなければ、いずれの国からも課税されないことになる。取引形態を形式的に変えるだけで二重不課税の状態を生むという観点からも、国際課税上問題であると考えられる²⁹⁾。第二に、本事案のような租税回避の試みが成功すれば、

28) 例えば、租税回避行為とは、「私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除すること」（金子宏〔2006〕『租税法第十一版』弘文堂127頁）という定義がある。

29) 事業拠点を実質的な事業上の理由によって変更し、経済実態そのものが変化する場合、例えば、付加価値税の存在しない米国に移す結果、付加価値税が課税されなくなるといった場合は、そもそも租税回避の問題ではない。

実質的には国内取引に関してゼロ税率の取引を生じることになる。英国内で同様のサービスを提供している他の業者は通例の税率で付加価値税を上乗せして対価を受受するため、RAL 社が提供するサービスが有利になり、結果として自由市場における競争に歪みを生むことになる。

第6次指令においてサービスの提供地が原産地主義的な規定となっているのは、サービスの提供者と消費者が通例は近接していることから、実効性の観点も踏まえてのことである。したがって、サービスの仕向地（本事案では CI 社がサービスを提供する先である英国）に固定的施設があれば、その所在地に課税権が認められる構造となっているが、これは、PE の所在地国に事業所得に対する課税権を認める所得課税の構造と類似している。したがって、このような法制では固定的施設概念が非常に重要な意義を持つ。ところが実際は EU の中でさえこの概念について共通の理解が形成されているとは言えないのが実態であると言われている。このよ

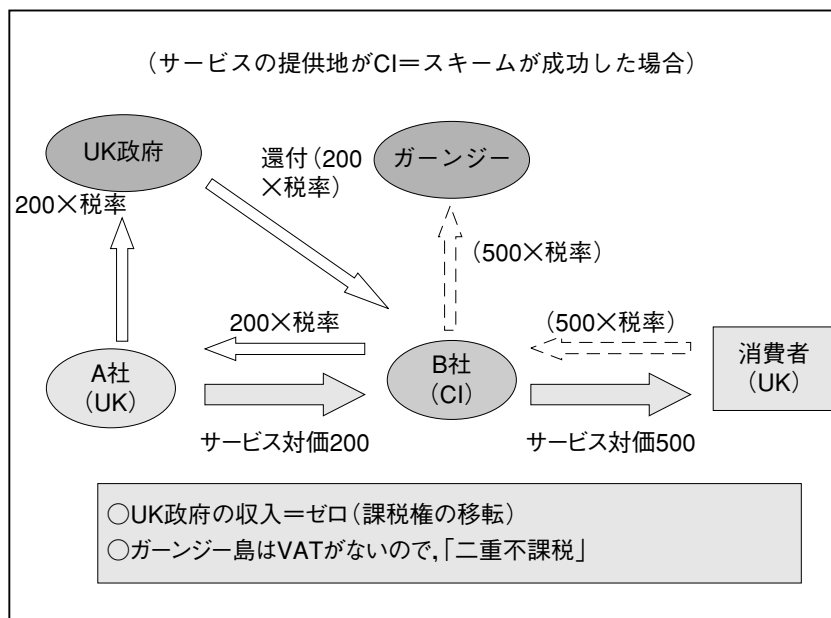
うな理解の齟齬は租税裁定の機会を生む要因となる³⁰⁾。

Ⅲ－２．類似の租税回避としてありうべきもの

RAL 事件においては、ゲームセンターにおける娯楽サービスの提供地が問題となったが、欧州司法裁判所は、EU 域外にある提供者の所在地ではなく、ゲーム機が設置されて客が楽しんでいるゲームセンターそのものがサービスの提供地であると認定した。こうしたサービスは、サービスの提供者とそのサービスを受ける消費者が物理的に同じ場所にあるものである。通例、サービス取引では、サービスの提供者と受領者（消費者）が同一の場所にあることが多いと思われる、本件サービスもその例外ではなかった。このため、サービスを提供する会社の住所を EU 域外に移転して課税を免れようとした本事例の租税回避スキームは成功しなかった。

しかし、この事例での判断は、もしサービスの提供地が第6次指令第9条(1)によって定まる

図2 付加価値税（VAT）の租税回避行為の意味



30) OECD においても、この点について同様の問題意識から議論されており、有効な解決策のために付加価値税に関する租税条約の締結が提案されている。OECD（2005）参照。

ような場合については、逆に本スキームが成功する可能性を示唆している。欧州司法裁判所の判示にもあるように、9条(2)は例外的な場合を規定したものであるから、同項に規定されていないサービスの提供地は、9条(1)によって定まる。ここで、9条(2)で提供地について原則と異なる判断をするサービスをみておくと、

- ①不動産関連サービスについては、不動産の所在地（同項(a)）
- ②輸送関連サービスについては、運送された場所（同項(b)）
- ③文化・芸術・スポーツ・科学・教育・娯楽サービスについては、それらが実際に行われた場所（同項(c)）
- ④動産の賃貸については、その利用場所（同項(d)）
- ⑤著作権やライセンス等の権利の譲渡、広告サービス、コンサルタント・エンジニア・弁護士・会計士のサービス、銀行・証券・保険サービス、電気通信サービス、テレビ・ラジオの放送サービス、電子的に提供されるサービス³¹⁾については、顧客（事業者に限る）による事業設立地又は固定的施設の所在地であり、これらが無い場合には、顧客の住所又は居所のある地（同項(e)）
- ⑥EU域外の事業者から域内の非事業者へ電子的に提供されるサービスについては、顧客の設立地、住所又は居所のある地（同項(f)）

がそれぞれサービスの提供地とされている。

したがって、これらに該当しないサービスについては、9条(1)の原則が適用される。この原則による場合であって、しかも、域外で設立さ

れた事業者が域内加盟国に固定的施設を有していない場合は、その設立地がサービスの提供場所ということになる。ここで本事案のスキームを当てはめれば、実態は国内でサービス提供がなされているのに、ペーパーカンパニーの提供者を域外に設立することによって域内加盟国の課税を免れることができることになる。こうした租税回避が可能になるのは、通例の場合とは異なり、サービスの提供地と消費地が物理的に異なる場合である。このようなサービスの例として、例えば、翻訳サービスなどが考えられるかもしれない。従来は加盟国内で翻訳の仕事をしていたが、直接翻訳サービスを提供するのは域外国に所在する会社にして、実際の仕事はそこから下請けしている加盟国内の会社が行う、といった場合である。下請けの会社から域外国の会社、域外国の会社から加盟国内の顧客へと情報を電子メールで伝達すれば、実態は変わらないのにサービスの提供者は形の上では域外国の会社ということになる。技術や事業環境の変化によって、同じようなサービスの取引形態が可能になることが考えられる。この観点で深刻な問題を生じると思われるのは、電子商取引によって必ずしもサービス受領者の国内で行われる必要のないものであろう。ただ、9条(2)(e)及び(f)にあるとおり、電子商取引に関しては立法的な措置が既に採られており、現行の第6次指令の下では、国内経済において重要な位置を占めるサービス取引について租税回避スキームが跋扈するということは考えられないと思われる³²⁾。

31) 「電子的に提供されるサービス」としては、電子的ネットワークを通じて行うデジタル財（音楽、映画、ゲーム、画像、テキスト、情報、ソフトウェア等）の配信や教育サービスのほか、ウェブサイト開設サービス、データベース・サービス等が例示されている。この文言は、いわゆる電子商取引を念頭に置いた規定であり、2002年の第6次指令改正によって追加された。

32) 第6次指令の付表L（ANNEX L Illustrative list of electronically supplied services referred to in Article 9 (2)(e)）では、電子メールによって伝達することだけでは「電子的に提供されるサービス」に当たらないとされているので、本文中のような翻訳サービスの例が第9条(2)(e)ないし(f)の適用を受けるとは一概には言えないと思われる。

Ⅲ－３．日本における租税回避の可能性

さて、同様の事案が日本であった場合、すなわち、本事案における英国が日本であった場合はどのように考えられるであろうか。取引を二段階に分けて考えてみよう。

まず、CI 社が日本の RAL 社、M 社、S 社から役務の提供を受ける取引についてはどうか。日本の消費税法では、非居住者に対する役務の提供については、輸出免税と同様の考え方に基づいて、国内において直接便益を享受することとなる飲食、宿泊等を除き免税とされている（輸出類似取引。消費税法第 7 条、同法施行令第 17 条）。ここで、CI 社が日本に所在する RAL 社等の関連会社から日本のゲームセンターにおいて受ける役務の提供は、「国内において直接便益を享受するもの」³³⁾に該当すると考えられるので、輸出類似取引には当たらないと思われる。よって、CI 社が関連会社から受ける役務の提供は国内取引として課税対象となると思われるが、この場合であっても、非居住者還付を受ける道が開かれている。CI 社が本件サービスについて日本で課税事業者となる場合には仕入税額控除が認められる（消費税法第 30 条）が、仮に国内における課税売上がなく申告納付義務がない場合であっても、仕入れに係る税額の還付を受けるための申告書を提出することができる（消費税法第 46 条）。この点では、英国において第 13 次指令に基づいて還付を受けることができる本件の状況と類似している。

次に、CI 社が日本のゲームセンターで提供する本件サービスについてはどうか。日本の消費税法では、国内で事業者が行った役務の提供が課税対象とされている。そして役務の提供が

国内において行われたか否かは、その役務提供が行われた場所が国内にあるかどうかで判断される（同法第 4 条第 1 項及び第 3 項）。本件サービスは、対価を得て遊技機等を使用させる行為であるが、これは「役務の提供」（消費税法第 2 条第 1 項第 8 号）と解される³⁴⁾。そこで、この行為が行われた場所が国内かどうか問題となるが、国内のゲームセンターでその役務の提供が行われる場合には、RAL 事件において本件サービスが実際に行われた（physically carried out）のは英国内であると認定されたように、日本の国内であると認定することができよう。なお、日本の消費税法は、役務の提供が「国内及び国内以外の地域にわたって行われるものである場合」には、特別の定めをおいている³⁵⁾。例えば、国際通信については、その役務の提供が行われる際における発信地又は受信地の所在によって国内取引か否かが定まる。個別に列挙されてい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が行われた場所が明らかでないものについては、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る。こうした定めにより、一定の場合については、欧州における事案と同様に「事務所等」の意義が解釈問題となりうる。しかし、日本国内のゲームセンターにおいてスロットマシンを使用させる行為は、「国内及び国内以外の地域にわたって行われる」役務の提供には当たらないため、特別の定めは適用されないと考えられる。この点では、サービスの提供者の所在地等がその取引の内外判定に影響を与えることがなく、サービスの提供者が国外に事業の本拠地を構えている

33) 消費税法施行令第 17 条第 2 項第 7 号は、消費税法や同法施行令に特に規定する一定の役務提供のほか、非居住者に対して行われる役務の提供であって、国内に所在する資産に係る運送又は保管、国内における飲食又は宿泊、これらに準ずるもので、国内において直接便益を享受するもの以外のものを免税の対象となる輸出類似取引として規定する。

34) 平成 7 年に改訂される以前の旧消費税法基本通達 5-5-11 では、展望台、パノラマ、遊園地等における入場料等を対価とする役務の提供又は遊技機等を対価を得て使用させる行為は、課税の対象とされることが明示されていた。

35) 消費税法第 4 条第 3 項第 2 号かつ書き、同法施行令第 6 条

ことを考慮しなければならないRAL事件の事案とは異なっている。

結局、日本において同様の事案が生じて、CI社は日本の消費税の納税義務を免れることはできず、したがって関連会社から提供を受けた役務に関して仕入税額控除を行うことになる。

ただ、上記「Ⅲ－２．類似の租税回避としてありうべきもの」で検討したように、類似の回避事例として例えば翻訳サービスの事例が考えられるが、これが日本で行われた場合にはどのように考えられるだろうか。すなわち、国内のゲームセンターにおいて役務を提供するという場合ではなく、非居住者であるCI社が日本の消費者から翻訳サービスを受注し、実際の作業は日本の会社の下請けさせることとし、翻訳文の電子ファイルを電子メールでやりとりするような場合、経済的な実態は、実際に翻訳作業を行う会社が日本の消費者に直接サービスを提供する場合と何ら変わらないであろう。しかし、その法的形式を前提に課税関係を考えると、まず、下請け会社からCI社への役務提供は輸出類似取引として免税となる可能性がある。この場合は、日本のゲームセンターでの役務提供とは異なり、非居住者に対し国境を越えて行われる役務提供となるからである。このため、飲食や宿泊のように「国内において直接便益を享受するもの」に該当するとは言えない可能性がある。

ここで、消費税法における「非居住者」（消費税法施行令第2条第2項第2号）は、外国為替及び外国貿易法第6条第1項第5号に規定す

る「居住者」（本邦内に住所又は居所を有する自然人及び本邦内に主たる事務所を有する法人）以外の自然人及び法人である。同5号では、非居住者の本邦内の支店、出張所その他の事務所は、法律上代理権があると否とにかかわらず、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すこととされている。このため、事業者が非居住者に対する役務の提供を行っているといっても、当該非居住者が支店又は出張所等を国内に有するときは、当該役務の提供は当該支店又は出張所等を経由して役務の提供を行ったものとして、消費税法施行令第17条第2項第7号の規定の適用はない（消費税法基本通達7-2-17）。CI社が日本国内に事業所等を有していれば国内取引となるが、翻訳サービスのケースにおいて電子メールでやりとりできるのであれば、事業所等をおくことはないであろう。

更に、CI社が日本の消費者に提供する翻訳サービスが「国内及び国内以外の地域にわたって行われるもの」に当たれば、その役務の提供に係る事務所等の所在地が日本にない場合に、その取引は「国内取引」ではなく、消費税法に基づく課税の範囲外となる。

そうすると、この国際的租税回避スキームは実効性の高いものになる可能性があることになる。このような場合、事実認定において下請け会社と消費者の直接契約があるとなることができなければ、否認することは困難であろう。したがって、課税の適正を期する観点からは、全体の取引を租税回避の目的のみによって行われているものとして否認する解釈上の論理や立法上の措置が求められるのではないと思われる。

Ⅳ．結論

付加価値税の領域での国際的租税回避としては、法形式の上でサービスの提供地を転換して消費地国の課税を免れるという類型があり得る。本稿においてケース・スタディーを行った欧州

での事案はこうした類型であるが、この事案では租税回避は成功しなかった。このような租税回避行為は、サービスに対する課税が提供者の所在地に認められるというルールに依拠するも

のである。サービスについては、財の場合と違って原産地課税的な考え方が採られているため、財の取引に比べて租税裁定の機会が多いと思われる。こうした租税回避は、日本の現行法の下でも起こりうる可能性がある。

付加価値の租税回避に関する問題点としては、消費地国におけるゼロ税率の取引を創出することにより同国内における競争を歪めること、課税権を事実上同国からサービスの提供地国へと移転してしまうこと、提供地国で付加価値税を課していない場合には、いずれの国も課税しないことになって租税裁定の誘因が大きくなることといったことが挙げられる。なお、付加価値税制度においては納税義務者の経済的な意味での税負担はないことが予定されているため、所得課税のように租税回避によって税負担の公平が損なわれるという論難は当てはまらないであろう。

欧州においては、こうした租税回避行為に対する否認の方法として、法の濫用、固定的施設に関する事実認定による否認、経済的実質主義、制限的解釈といった方法が議論の俎上に上っている。総じてみると、付加価値税の領域においても、直接税と同様の考え方や手法が適用されているようである。欧州司法裁判所は、最近の判例によって法の濫用という一般理論が付加価値税に関しても適用されうることを明らかにした。ただ、租税法分野における法的安定性と予

測可能性が必要であることを示し、また、租税負担をできるだけ減らそうとする納税者の行動の合理性を認めるなど、納税者の立場にも配慮を示しており、バランスのとれた解決を図ろうとしている。そして、法の濫用が認められるためには、①問題となる取引へ第6次指令等を形式的に適用して法効果を付与するとこれらの規定の目的に反する租税利益を認めてしまう結果になること、②問題となる取引の本質的な目的が租税利益を得るものであることが複数の客観的な要素から明らかになること、という2つの要件が必要であるとしている。

今後、わが国において消費税の分野でも租税回避行為が広がる可能性があることを踏まえれば、こうした行為に対して適切な対応が求められる。その際、いたずらに法令の文言や私法上の契約といった形式のみに忠実な解釈を絶対視することなく、他方、租税法律主義を危うくするような実質主義や租税回避の目的を重視した事実認定に依拠することのないようにすることが必要であろう。法解釈に関しては、欧州においてもみられるように、バランスのとれたスタンスで制定法の趣旨・目的に沿った解決を図る必要があると思われる。今後、租税回避行為に対する適切な備えを行うという観点からも、立法当局が制定法の趣旨・目的をできるだけ丁寧かつ明確に示しておくことが重要であると考えられる。

参 考 文 献

岩崎政明（2000）「電気通信・電子商取引課税の法と政策—EU付加価値税制の電子サービス課税への挑戦—」碓井光明ほか編『公法学の法と政策 上』有斐閣、665頁。
 今村隆（2000）「租税回避行為の否認と契約解釈(3)」税理43巻1号242頁。
 今村隆（2006）「最近の租税裁判における司法判断の傾向—外国税額控除事件最高裁判決を手掛りとして」税理49巻7号2頁。
 岡村忠生（2000）「税負担回避の意図と二分肢

テスト」税法学543号4頁。
 岡村忠生（2005）「租税回避行為の規制について」税法学553号185頁。
 小山廣和（1991）「イギリスの付加価値税裁判所（審判所）—1985年歳入法改正直後までを中心に—The Value Added Tax Tribunal in the United Kingdom」税法学485号1頁。
 庄司克宏（2003）『EU法 基礎編』岩波書店。
 中里実（2002）『タックス・シェルター Tax Shelters』有斐閣。

- 藤本哲也（2005）「サービスの国際取引に対する EU 型付加価値税の課税を巡る諸問題について」中央ロー・ジャーナル 2 巻 3 号.
- 渡辺徹也（2005）「イギリスにおける最近の租税回避事件と Ramsay 原則の動向」税法学 553 号 219 頁.
- Coleclough, Stephen (2004), “VAT avoidance and the EU dimension”, *Tax Advisor*, July
- Commission of the European Communities (2005) “Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC as regards certain measures to simplify the procedure for charging value added tax and to assist in countering tax evasion and avoidance, and repealing certain Decisions granting derogations”, COM (2005) 89 final.
- Massin, Ivan (2006) “Introduction of a General Anti-VAT Avoidance Measure in Belgium,” *International VAT Monitor*, 1 : p37.
- Nias, Peter & Manchia, Amy (2006) “Halifax Judgment Raises VAT Planning Questions,” 42 *Tax Notes International* 7, Doc 2006-5647.
- OECD (2004) “The Application of Consumption Taxes to the Trade in International Services and Intangibles,” July.
- OECD (2005) “The Application of Consumption Taxes to the International Trade in Services and Intangibles—Progress Report and Draft Principles,” February.
- Swinkels, Joep (2005) “Combating VAT Avoidance”, *International VAT Monitor*, 4 : p235.