

# 越境サービス取引における『消費地主義』の理論的脆弱性 と執行上の課題

—ドイツ売上税法を素材として—

酒井 洋輔



## 論文要約

「越境サービス取引における『消費地主義』の理論的脆弱性と執行上の課題

—ドイツ売上税法を素材として—」

酒井洋輔

各国の消費税法は属地主義を採用しており、原則として自国の領域内で行われた取引のみに課税する。しかし、ある取引が2つ以上の「国内」を跨ぐ場合やどこで行われたのかが明らかでない場合には、当該取引が、2つの国によってそれぞれ課税されたり（二重課税）、またはどこからも課税されなかつたり（二重不課税）する可能性が生じる。そこで、このような二重課税および二重不課税の発生を防ぐために、各国が同じ課税権配分ルールを採用し、課税権行使する範囲を統一することが必要となってくる。このような意識の下、1998年のオタワ会議以降、OECDでは「消費地主義」が国際取引に係る消費課税における課税権配分ルールとして採用されている。消費地主義とは、越境取引は「消費地で課税すべき」という考え方のことを指すが、はたしてこのような消費地主義の考え方へ従うことは合理的なのであろうか。本論文では、ドイツ売上税法におけるサービス取引への対応を素材として、理論と実際の両側面から消費地主義の妥当性について検討している。

第1章では、消費税が「仕入税額控除付き全段階一般消費税」として機能するために、仕入税額控除と税額転嫁が適切に行われる必要があることを確認する。また、消費税が「消費に対する税」として応能負担原則に基づき課税根拠を消費支出に求める点や、中立原則の重要性についても論じている。

第2章では、国際取引における消費課税の指針として消費地主義や仕向地主義、付加価値主義や原産地主義の意義を整理する。特に消費地主義、仕向地主義、付加価値主義、原産地主義の概念を明確にし、それぞれのメカニズムや利点・欠点を詳細に論じている。

第3章では、ドイツ売上税法における越境サービス取引への対応について検討する。ドイツ売上税法では、BtoB取引は顧客の所在地、BtoC取引は供給者の所在地を基準とする給付地判定ルールが採用されているが、例外規定も多く存在している。また、執行可能性やコンプライアンスコストの観点から、実務上の課題があることも確認している。

第4章では、ドイツ売上税法が消費地主義を志向しているものの、消費地特定や執行管轄権の問題などにより、実現が限定的であることを指摘する。これにより、消費地主義に基づく課税が必ずしも円滑に機能していない実態が明らかとされる。

第5章では、消費地主義が消費税の性質や中立性の観点からも必ずしも正当化されるものではなく、理論的脆弱性や執行上の課題を抱えていることを示す。特に消費地特定や執行管轄権に関する問題は現時点では完全に解決することが困難であることを確認している。

第6章では、消費地主義の部分的放棄や原産地主義の限定的採用の必要性を提言とともに、消費税型租税条約の締結によって国際的な統一性を確保する可能性について言及する。

1998年のオタワ電子商取引会議以降、国際取引に係る消費課税における指針としての役割を果たしていると考えられる消費地主義であるが、消費地主義は理論的に脆弱であり、また「消費地特定の問題」や「執行管轄権の問題」等の執行上の問題も多く抱えている。消費地主義はあくまで政策論であり、その正当性を理論的に裏付けるプロセスも脆弱である。そのため、各国は状況に応じて消費地主義を放棄することが許容されるべきだと考えられる。しかし、消費地主義の完全な放棄は、国際社会における共通目標の喪失を意味し、共通目標を失った各国が自由に課税権を行使することによって、二重課税・二重不課税の問題が生じてしまうと考えられる。したがって、各国は消費地主義に起因する問題が生じた際に、その都度、慎重かつ限定的に消費地主義からの逸脱を検討すべきであろう。

# 目次

はじめに .....	5
第1章 消費税の基礎.....	7
第1節 消費税の仕組み .....	7
第1款 全段階一般消費税.....	7
第2款 仕入税額控除 .....	9
第3款 税額転嫁 .....	10
第2節 消費税の性質.....	12
第1款 消費に対する税 .....	12
第2款 課税根拠としての「消費支出」 .....	18
第3款 BtoC 取引および BtoB 取引と消費税 .....	20
第3節 消費税における中立原則 .....	21
第1款 消費税の性質から導かれる中立原則.....	21
第2款 中立原則の多義性.....	21
第3款 越境取引における中立性.....	23
第4節 小括 .....	23
第2章 国際取引に係る消費課税における課税権配分ルール .....	25
第1節 消費税における課税権の配分 .....	25
第1款 課税権の理論 .....	25
第2款 越境取引における消費税.....	27
第3款 「仕向地主義」と「原産地主義」 .....	29
第2節 消費地主義と仕向地主義の意義.....	29
第1款 消費地主義と仕向地主義の沿革 .....	30
第2款 消費地主義と仕向地主義の定義 .....	33
第3款 消費地主義と仕向地主義のメカニズム .....	36
第4款 消費地主義と仕向地主義のメリット・デメリット .....	40
第3節 原産地主義の意義 .....	41
第1款 原産地主義の定義.....	42
第2款 付加価値主義と原産地主義のメカニズム .....	42
第3款 原産地主義のメリット・デメリット .....	48
第4節 小括 .....	49
第3章 ドイツ売上税法における越境サービス取引への対応 .....	51
第1節 ドイツ売上税法の概要 .....	51
第1款 ドイツ売上税法の変遷 .....	51
第2款 EU 法による影響 .....	53

第3款 ドイツ売上税法の基本構造 .....	56
第2節 納付地判定の仕組み .....	57
第1款 納付地判定の沿革 .....	57
第2款 原則規定 .....	60
第3款 例外規定 .....	62
第4款 「実際の使用と享受地課税」の限定的採用 .....	66
第3節 手続面における対応 .....	67
第1款 リバースチャージ制度 .....	68
第2款 ワンストップショップ制度 .....	68
第3款 プラットフォーム課税 .....	70
第4節 小括 .....	71
第4章 ドイツ売上税法における消費地主義の実現とその問題点 .....	73
第1節 納付地判定における消費地主義の実現 .....	73
第1款 BtoC 取引に係る納付地判定ルールの意義 .....	74
第2款 BtoB 取引に係る納付地判定ルールの意義 .....	78
第3款 実際の使用と享受地課税の検討 .....	81
第2節 手続面における消費地主義の実現 .....	82
第1款 消費地主義と執行管轄権 .....	82
第2款 BtoB 取引への対応 .....	83
第3款 BtoC 取引への対応 .....	84
第3節 ドイツ売上税法の現状と問題点 .....	84
第1款 消費地主義への志向 .....	85
第2款 原産地主義の限定的採用 .....	85
第3款 消費地特定の問題 .....	85
第4款 執行管轄権の問題 .....	86
第4節 小括 .....	87
第5章 理論的および実際的観点から見る消費地主義の課題 .....	88
第1節 消費地主義の理論的脆弱性 .....	88
第1款 消費地主義の正当化根拠 .....	88
第2款 消費税の性質と消費地主義の関係 .....	89
第3款 消費地主義の正当化根拠としての利益説および経済的帰属の問題点 .....	91
第4款 中立性に関する議論 .....	96
第5款 その他の考慮事項 .....	100
第2節 消費地特定の問題 .....	102
第1款 消費地主義とプロキシー .....	102
第2款 消費地の特定と簡素性・執行可能性 .....	103

第3款 消費地主義の限界.....	106
第3節 執行管轄権の問題 .....	108
第1款 消費地主義におけるBtoC取引.....	108
第2款 消費地主義の貫徹と執行可能性.....	110
第3款 消費地主義の貫徹とコンプライアンスコスト .....	112
第4節 小括 .....	116
第6章 若干の提言 .....	118
第1節 消費地主義の部分的放棄 .....	118
第2節 原産地主義の限定的採用 .....	120
第3節 消費税型租税条約の締結可能性.....	121
第4節 今後の方向性.....	124
おわりに .....	126

## はじめに

少子高齢化の進行に伴い、社会保障費の増大が続く一方で、勤労世代の人口が急激に減少している現代の日本において、全世代から比較的均等に税収を確保できる消費税の重要性はますます高まっていると考えられる<sup>1</sup>。令和6年度の日本的一般会計歳入総額は約113兆円とされ、そのうち「租税及び印紙収入」が約70兆円を占めている<sup>2</sup>。その内訳を見ると、消費税の税収は約24兆円に達しており、所得税（約18兆円）や法人税（約17兆円）を上回っている<sup>3</sup>。このデータからも明らかのように、消費税は日本の租税体系において、基幹税として財政の中核を担う存在であるといえるであろう。

消費税は基幹税としての役割が期待されているものの、日本においては、所得税や法人税といった他の基幹税と比べて制度の歴史が浅く、消費税に関する理論的研究は未だ発展途上であるといえる。消費税を基幹税として日本の租税体系の中心に据えるのであれば、理論的に確固たる基盤を築くことが不可欠であろう。

本論文の主題である「消費地主義」に関する理論的考察についても、これまで十分に行われてきたとは言い難い。より正確に述べれば、消費税における越境取引に関しては多くの先行研究が存在するものの、その背後にある課税理論にはこれまで十分な注目が向けられてこなかった。そのため、国際取引に係る消費課税についての概念的・理論的側面からの検討は未だ不十分であるといえよう。

通常、各国の消費税法はいわゆる属地主義を採用しており、原則として自国の領域内で行われた取引のみに課税する<sup>4</sup>。しかし、ある取引が2つ以上の「国内」を跨ぐ場合やどこで行われたのかが明らかでない場合には、当該取引が2つの国によってそれぞれ課税されたり（二重課税）、またはどちらの国からも課税されなかったり（二重不課税）する可能性が生じる。そこで、このような二重課税および二重不課税の発生を防ぐために、各国が同様の課税権配分ルールを採用し、課税権行使する範囲を統一することが必要となってくる。このような意識の下、1998年のオタワ電子商取引会議以降、OECDでは「消費地主義」が国

---

<sup>1</sup> 宮島洋「消費課税の理論と課題」所収：同編著『21世紀を支える税制の論理 第6巻 消費課税の理論と課題〔二訂版〕』（税務経理協会、2003年）1頁、13-14頁。

<sup>2</sup> 財務省「日本の財政関係資料」（2024年）2頁

〈[https://www.mof.go.jp/policy/budget/fiscal\\_condition/related\\_data/202410\\_00.pdf](https://www.mof.go.jp/policy/budget/fiscal_condition/related_data/202410_00.pdf)〉（2025年3月20日最終閲覧）。

<sup>3</sup> 同上。

<sup>4</sup> Terra, Ben, *The Place of Supply in European VAT*, Kluwer 1998, p. 3.

際取引に係る消費課税における課税権配分ルールとして採用されている<sup>5</sup>。ここにいう消費地主義とは越境取引は「消費地で課税するべき」という考え方のことを指すが、はたしてこのような消費地主義の考えに従うことは合理的なのであろうか。本論文では、ドイツ売上税法におけるサービス取引への対応を素材として、理論と実際の両側面から消費地主義の妥当性について検討する。

本論文の構成は以下の通りである。まず、第1章において消費税の仕組みや性質を確認し、続く第2章では国際取引に係る消費課税における課税権配分ルールを検討することで、議論の基盤を整える。第3章ではドイツ売上税法が越境サービス取引にどのように対応しているかを分析し、第4章ではその分析結果を踏まえ、ドイツ売上税法における消費地主義の実現状況と、実現過程で生じる問題点について詳細に検討を行う。第5章では、第4章で明らかになった課題を基に、理論的および実際的観点から消費地主義の妥当性について考察を加える。最後に、第6章でこれまでの検討結果を総括し、提言を行う。

本論文がドイツ売上税法を研究対象として選定した理由としては、日本の消費税はEU型付加価値税と同じ「付加価値税の性質をもつ多段階一般消費税」であるため<sup>6</sup>、EU型付加価値税であるドイツ売上税の分析が将来的な日本の消費税制度の改善に資すると考えられる点が挙げられる。EU VAT指令そのものを検討対象とする選択肢も考えられたが、指令は加盟国の国内法によって初めて実効性を持つため、主権国家たるドイツ連邦共和国が定めるドイツ売上税法を対象としたことにした。

また、本論文が越境物品取引を扱わず、越境サービス取引に焦点を当てる理由は、越境サービス取引における課税権の配分が消費地主義と深く結びついており、消費地主義の意義や問題点を探る上で越境物品取引よりも適した対象であると考えられるためである。

---

<sup>5</sup> OECD, *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*, Report by the Committee on Fiscal Affairs as presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference on 8 October 1998, para. 11 (<https://web-archive.oecd.org/2012-06-15/167345-1923256.pdf>, last visited March 20, 2025).

<sup>6</sup> 金子宏『租税法〔第24版〕』(弘文堂、2021年) 805-806頁、813頁。

# 第1章 消費税の基礎

本章では、消費地主義の議論の土台となる消費税の基礎について検討を行う。

## 第1節 消費税の仕組み

本節では、全段階一般消費税としての消費税の仕組みについて確認する。

### 第1款 全段階一般消費税

一般的に、「消費税（consumption tax, Verbrauchsteuer）とは、人が物品またはサービスを購入・消費するという事実に着目して課される租税」であると説明され<sup>7</sup>、一般概念としての消費税は、付加価値税型の多段階一般消費税として分類される<sup>8</sup>。消費税は、直接消費税と間接消費税に大きく分けられる。直接消費税とは、最終的な消費行為そのものを対象として課される租税と説明され、また、間接消費税とは、最終的な消費行為よりも前の段階で物品やサービスに対する課税が行われ、税負担が物品やサービスのコストに含められて最終的に消費者に転嫁することが予定されている租税のことを指す<sup>9</sup>。直接消費税と間接消費税の違いで重要なのは、納税義務者と担税者が一致しているか否かである<sup>10</sup>。直接消費税では、消費者が担税者と納税義務者の2つの役割を担うことになるのに対して、間接消費税では、納税義務者は事業者であり、担税者は消費者となる<sup>11</sup>。また、間接消費税には、一般

---

<sup>7</sup> 同上、15頁。

<sup>8</sup> 同上、805-806頁。水野忠恒『大系租税法〔第5版〕』（中央経済社、2024年）856頁、Schenk, Alan, Thuronyi, Victor and Cui, Wei, Value Added Tax: A Comparative Approach, 2nd ed., Cambridge University Press 2015, p.23; van Doesum, Ad, et al., Fundamentals of EU VAT Law, 2nd ed., 2016, p. 4等も参照。

<sup>9</sup> 金子・前掲注6) 801頁。なお、金子宏東京大学名誉教授は、直接税と間接税の区別の方法について、「転嫁の有無は、必ずしも租税の種類によって一様ではなく…そのときの経済的諸条件によって左右されるから、転嫁の有無を区別の基準とするのは正確であるとはいがたい。そこで、最近では、むしろ、所得や財産など担税力（租税を負担する能力のこと）の直接の標識と考えられるものを対象として課される租税を直接税と呼び、消費や取引など担税力を間接的に推定させる事実を対象として課される租税を間接税と呼ぶことが多い」としている（金子・前掲注6) 13-14頁）。

<sup>10</sup> より正確には、納税義務者と担税者が一致することを立法者が予定しているか否かである（木村弘之亮『租税法総則』（成文堂、1998年）48頁）。

<sup>11</sup> Tipke, Klaus und Lang, Joachim, Steuerrecht, 25.Aufl, Otto Schmidt 2024, Rz. 17.12 (Joachim Englisch).

消費税と個別消費税の区別がある<sup>12</sup>。一般消費税とは、原則として全ての物品およびサービスの消費に対して課される租税であり、個別消費税とは、法令の定めにより特に課税の対象とされた物品やサービスに対してのみ課される租税である<sup>13</sup>。さらに、間接消費税には、製造から小売に至る 1 つの取引段階でのみ課税するか、それとも複数の段階で課税するかにより、単段階消費税と多段階消費税にも分けられる<sup>14</sup>。加えて、多段階一般消費税の中でも、各取引段階の売上金額を課税標準として課税するか、それとも各段階の付加価値を課税標準として課税するかによって<sup>15</sup>、取引高税（＝売上税）と付加価値税の区別があるが<sup>16</sup>、現在、ヨーロッパ諸国をはじめとした多数の国々で付加価値税が採用されていると説明される<sup>17</sup>。

日本における「消費税」、EU における「付加価値税（Value Added Tax）」、カナダやオーストラリアなどにおける「物品サービス税（Goods and Services Tax）」、ドイツにおける「売上税（Umsatzsteuer）」等の租税は、名称こそ異なるものの、付加価値税型の多段階一般消費税に分類される<sup>18</sup>。しかし、「付加価値税」という名称は消費税の中心的性質を適切に表

---

<sup>12</sup> OECD, Consumption Tax Trends 2024, p. 10 ([https://www.oecd.org/en/publications/consumption-tax-trends-2024\\_dcd4dd36-en.html](https://www.oecd.org/en/publications/consumption-tax-trends-2024_dcd4dd36-en.html), last visited March 20, 2025).

<sup>13</sup> 金子・前掲注 6) 802 頁。

<sup>14</sup> 同上。

<sup>15</sup> 付加価値の算定方法は大きく加算法と控除法に分けられる。さらに控除法の手法も前段階税額控除と仕入控除にも分けることができる（水野・前掲注 8) 861 頁）。

<sup>16</sup> 金子・前掲注 6) 805 頁。

<sup>17</sup> 同上、806 頁。もっとも、日本の消費税や EU の付加価値税は、厳密には付加価値を課税標準とはしていない。例えば、日本の消費税における課税標準は、事業者の行う資産の譲渡や役務の提供の対価である（水野忠恒「消費税の税率の法理論」日税研論集 49 号（2002 年）79 頁、81 頁）。ドイツ売上税法にも同様のことがいえる（奥谷健「ドイツの売上税法－前段階税額控除を中心に－」所収：日本租税理論学会編『消費課税の国際比較』（財経詳報社、2017 年）65 頁、69 頁）。

<sup>18</sup> 西山由美「消費税法の意義と問題点の克服」法学政治学論究 17 号（1993 年）255 頁、258-259 頁、金子・前掲注 6) 805-806 頁。ドイツの売上税は流通税（Verkehrsteuer）としても分類されることがある（Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.10 (Joachim Englisch))。

せておらず<sup>19</sup>、また「多段階」という語も誤解を招く可能性があるため<sup>20</sup>、「仕入税額控除付き全段階一般消費税」として説明されるのが適切であろう<sup>21</sup>。

本論文では、以降「消費税」という語を繰り返し使用するが、特に明記しない限り、これは「仕入税額控除付き全段階一般消費税」のことを指すこととする<sup>22</sup>。

## 第2款 仕入税額控除

消費税制度の下では、最終消費者ではない事業者に、前段階の税額である仕入れに係る税額の控除が認められる<sup>23</sup>。これは仕入税額控除と呼ばれ、取引過程において消費税額を累積させないための仕組みである<sup>24</sup>。仕入税額控除がなければ、取引過程で各事業者に課された消費税を含むすべての消費税が全て最終消費者の負担になるだけでなく、消費税部分にさらに消費税が課税されることになってしまう<sup>25</sup>。

---

<sup>19</sup> 西山由美教授も「消費課税の仕組みからいって、付加価値が生じていなくても（すなわち原価割れで販売されても）課税がなされることから付加価値税という名称は必ずしも正確なものではない」としている（佐藤英明＝西山由美『スタンダード消費税法』（弘文堂、2022年）23頁（西山由美））。Tipke, Klaus, Die Steuerrechtsordnung Band II, 2.Aufl, Otto Schmidt 2003, S. 979 も同旨。

<sup>20</sup> 課税される取引段階が二段階以上であれば全て「多段階」になってしまふだけでなく、一段階だけで取引が終了する「単段階」の場合は含まれないことになってしまうため、より慎重に言葉を選ぶなら「全段階」の方が適切であろう。

<sup>21</sup> 佐藤＝西山・前掲注19) 14頁（西山由美）。Joachim Englisch教授も、ドイツ売上税を「仕入税額控除付き全段階純売上税」として説明する（Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.15 (Joachim Englisch)）。

<sup>22</sup> 日本の消費税法において、仕入税額控除はあくまでも「恩恵的」に控除を認める制度となっており、税の累積を排除し、税の転嫁を行うことは厳密には義務付けられていないとする見解があるが、本論文では深くは踏み込まない（西山由美「仕入税額控除－控除権をめぐる諸問題－」所収：金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007年）718頁、西山由美「仕入税額控除」日税研論集70号（2017年）465頁、473頁以下、西山由美「消費課税におけるインボイスの機能と課題：EU域内の共通ルールと欧州司法裁判所判例を素材として」法学新報123卷11-12号（2017年）119頁、127頁、今村隆「判批」ジュリ1563号（2021年）134頁、金子友裕「消費税法における仕入税額控除の考察」税法学585号（2021年）3頁、6頁等参照）。

<sup>23</sup> 水野・前掲注8) 900頁。

<sup>24</sup> 現在の仕入税額控除付き全段階一般消費税の前身である一般売上税（取引高税）には、仕入税額控除制度が存在しなかったため、取引段階が多くなるほど、税負担が累積する効果（カスケード効果）が生じていた。ドイツでは雪崩効果（Lawinenwirkung）とも呼ばれる（中村英雄『西ドイツ付加価値税の研究』（千倉書房、1973年）26頁）。

<sup>25</sup> 佐藤＝西山・前掲注19) 97頁（佐藤英明）。

消費税が、「仕入税額控除付き全段階一般消費税」であるためには、「仕入税額控除」と「税額転嫁」の両輪が正しく働く必要がある<sup>26</sup>。つまり、事業者が、自ら仕入れ（input supply, Eingangsleistung）で支払った税額分を全て控除する「仕入税額控除」だけではなく、売上げ（output supply, Ausgangsleistung）に係る消費税を次の取引相手に負担させる完全な「税額転嫁」を行うことによって、最終消費者のみが税を負担することになるのである<sup>27</sup>。

現在、一般的な消費税制度は、通常、仕入税額控除規定を有している。例えば、日本の消費税法 30 条 1 項、EU VAT 指令 167 条以下<sup>28</sup>、ドイツ売上税法 15 条等に仕入税額控除が定められている。

### 第 3 款 税額転嫁

上述の通り、消費税制度において仕入税額控除と同様に重要なのが「税額転嫁」である。税額転嫁とは、供給者たる事業者が、顧客との取引に係る消費税額を顧客に負担させる（転嫁する）ことを意味する。仕入税額控除とは異なり、税額転嫁についての明文規定は、日本の消費税法だけでなく、諸外国の法律にも存在しない<sup>29</sup>。つまり、税額転嫁はあくまでも消費税の概念的性質から求められるだけのものであって<sup>30</sup>、転嫁の権利や転嫁の義務は法律

---

<sup>26</sup> 同上、15 頁〔西山由美〕。Tipke 教授も「企業者に負担がかからないという事実は、企業者には前段階税を控除する権利があり、売上税を転嫁することができるという事実から生じる」と説明している（Tipke, Fn. 19, Rz. 2.23）。

<sup>27</sup> 水野忠恒「消費税法の若干の考察－所得税法・法人税法との関連を中心にして－」税研 23 号（1989 年）3 頁、5 頁。

<sup>28</sup> Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax.

<sup>29</sup> 西山由美「消費課税システムにおける『税額転嫁』」税理 57 卷 1 号（2014 年）105 頁、佐藤＝西山・前掲注 19) 18 頁〔西山由美〕。

<sup>30</sup> 例えば、日本の例にはなるが、税制改革法 11 条 1 項は、「事業者は、消費に広く薄く負担を求めるという消費税の性格にかんがみ、消費税を円滑かつ適正に転嫁するものとする。その際、事業者は、必要と認めるときは、取引の相手方である他の事業者又は消費者にその取引に課せられる消費税の額が明らかとなる措置を講ずるものとする。」と規定しており、同条 2 項は、「国は、消費税の円滑かつ適正な転嫁に寄与するため、前項の規定を踏まえ、消費税の仕組み等の周知徹底を図る等必要な施策を講ずるものとする。」と定めている。しかし、山田二郎「消費税をめぐる若干の問題」所収：成田頼明ほか編『行政法の諸問題上』（有斐閣、1990 年）649 頁は、同条について、税制改革法 11 条という法律の「体裁や文言からいって、転嫁の根拠を示しているものではなく、転嫁の根拠は消費税の性格によるものであり、消費税の性格から消費者に転嫁すべきことをいっているにすぎず、転嫁の法律上の根拠となるものではない」としている。また、東京地判平成 2 年 3 月 26 日判決（判時 1344 号 115 頁）において、国側が税制改革法 11 条について「消費税法に対する関係において、講学上のいわゆる上位規範に当たるものではない」と主張している

上どこにも明示されていないのである<sup>31</sup>。そのため、仮にある事業者がうまく税額転嫁を行えず、自ら税を負担することになったとしても、消費税法上は何の問題も生じない<sup>32</sup>。消費税法において税額転嫁が義務付けられていない理由は、契約自由の原則の下、「取引における価格形成は、市場における経済的な力関係と当事者間の合意に基づいて形成される」<sup>33</sup>からであると考えられる<sup>34</sup>。

---

ことから、税制改革法は単に宣言的なレベルにとどまり、税の転嫁を義務付けるものではないとする見解も存在する（浅野あづさ「消費税の転嫁に関する一考察～税制改革法 11 条に立ち返って～」租税資料館賞受賞論文集第 12 回中巻（2009 年）89 頁、98 頁）。

<sup>31</sup> 山田・前掲注 30) 649 頁、吉良実「消費税の転嫁」税法学 484 号（1991 年）11 頁、田中治「納稅義務者・課税取引と非課税取引」所収：金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007 年）694 頁、695 頁、根本浩之「消費税と個別消費税の併課に関する一考察－併課をめぐる法的課題と今後の消費税制度の在り方を中心として－」税大論叢 97 号（2019 年）319 頁、352 頁、佐藤＝西山・前掲注 19) 14 頁〔西山由美〕等参照。

<sup>32</sup> 田中治「租税法学からみた消費税」所収：日本租税研究協会編『税財政の今後の課題と展望－日本租税研究協会創立 60 周年記念－』（日本租税研究協会、2009 年）287 頁、296 頁、河野益典「消費税の私的消費に対する課税についての一考察」租税資料館賞受賞論文集第 22 回中巻（2013 年）377 頁、390 頁、林幸一『EU 付加価値税の研究－わが国、消費税との比較の観点から－』（広島大学出版会、2020 年）181 頁。実際に、税負担の経済的実体を見てみると、消費税は「消費者と生産者の両方によって負担され」ているとされる（浅妻章如＝酒井貴子『租税法』（日本評論社、2020 年）160 頁）。岡村忠生「仕向地基準課税再考」所収：『税・財政及び国際課税を巡る現状と課題』（日本租税研究協会、2017 年）74 頁、77 頁も参照。なお、独禁法や下請法適用の可能性は残る（公正取引委員会「消費税の転嫁を阻害する行為等に関する消費税転嫁対策特別措置法、独占禁止法及び下請法上の考え方（抄）」（2019 年）

〈[https://www.jftc.go.jp/tenkataisaku/hourei\\_tenkataisaku/GL.html](https://www.jftc.go.jp/tenkataisaku/hourei_tenkataisaku/GL.html)〉（2025 年 3 月 20 日最終閲覧）等参照）。

<sup>33</sup> 田中・前掲注 31) 695 頁。

<sup>34</sup> 増井良啓「今後の消費税法上の解釈問題」ジュリ 1539 号（2019 年）54 頁、58 頁も参照。この点について、岡村忠生教授は「消費者への転嫁を法的に保障することはできませんし、すべきでもないと考えられます。あるいは、しようとしてもできない、というべきかもしれません」と述べている（岡村・前掲注 32) 77 頁）。藤原健太郎准教授も「消費税は…当事者の付した価格と異なる価格を前提に課税を行うということは基本的に考えていない」としている（藤原健太郎「租税法が企業の価格決定に介入することの限界について」所収：増井良啓ほか編『市場・国家と法：中里実先生古稀祝賀論文集』（有斐閣、2024 年）147 頁）。

ここで留意したいのは、法律上転嫁の義務が規定されていなかったとしても、その事実のみをもって、消費税の「消費に対する税」という概念的性質が否定されるわけではない点である<sup>35</sup>。この点については、次節で論じる。

## 第2節 消費税の性質

「付加価値税」や「売上税」とも呼ばれることがある消費税であるが、その実際の性質はいったい何なのであろうか<sup>36</sup>。租税は、技術的設計ではなく、経済的目的に従って分類されなければならず、租税の名称や租税がどのように徴収されるかは、租税を評価する際には決定的な要因とはならないという点を念頭に置いて検討を進める<sup>37</sup>。

### 第1款 消費に対する税

消費税は、「消費（支出）に対する一般間接税（a general indirect tax on consumption (expenditure)）」であるとも説明される<sup>38</sup>。

このような消費税の性質は、各国の消費税法に係る立法趣旨からも確認することができる<sup>39</sup>。まず、日本の消費税法について確認する。日本の消費税法は、抜本的税制改正の一環として、昭和63年12月制定の消費税法（昭和63年法律第108号）により創設された。その導入の方針を決定した昭和63年4月税制調査会「税制改革についての中間答申」は、「財貨のみならずサービスをも含め消費支出に広く薄く負担を求めることが基本的な視点と

---

<sup>35</sup> なお、日本では、平成15年度税制改正によって、消費税の総額表示が義務付けられた（消費税法63条）。これは、事業者が売上げに係る消費税額相当額を別記することを否定しないしは抑制するものであって、転嫁が義務ではないことをより明確に示していると考えられる（田中・前掲注31）696-697頁）。なお、ドイツでも総額表示が義務付けられている（価格表示法（Preisangabenverordnung）3条1項）。

<sup>36</sup> なお、ここでの「消費税の性質」とは、消費税の概念的性質のことを指し、これは必ずしも法律のみをもって導かれるものではないことに留意する必要がある。

<sup>37</sup> Artinger, Katharina, Taxing Consumption in the Digital Age, C.H. BECK 2020, pp.104-105. Tipke, Fn. 19, S. 975は「税の公平性や正当性という観点からすれば、問題はその技術的な形式ではなく、負担効果で（Belastungswirkung）ある」とする。

<sup>38</sup> Ecker, Thomas, A VAT/GST Model Convention, IBFD 2013, p.95. 本款では、消費と消費支出を厳密には区別せず、どちらも同じ「消費」として扱う。課税根拠としての消費と消費支出の違いについては、次款で検討を行う。

<sup>39</sup> Ibid.

し」、「多段階課税、即ち、事業者による財貨の販売やサービスの提供の各段階の売上げに対して課税を行い、各事業者がその税額を財貨・サービスの価格に上乗せすることとし、最終的には消費者に負担を求めるという方式が適当である。」と説明している<sup>40</sup>。また、消費税法と同日に成立した税制改革法においても、「所得、消費、資産等に対する課税を適切に組み合わせることにより均等がとれた税体系を構築」<sup>41</sup>することが、消費税創設を中心とする税制改革の趣旨である旨が示されている<sup>42</sup>。次にEUのVATについて見てみると、第1次VAT指令2条は「付加価値税の共通システムの原則は、消費に対する一般税の物品およびサービスへの適用を含み…」<sup>43</sup>と定めており、ここからEU VATが消費に対する税として構想されたものであることが分かる<sup>44</sup>。ドイツの売上税に関しては、元々、第一次世界大戦の戦費調達という目的のために導入されたという背景があり<sup>45</sup>、はじめから「国家に富をもたらす以外の深い意味」<sup>46</sup>を持っていたわけではなかった<sup>47</sup>。なお、ドイツ売上税は、既に

---

<sup>40</sup> また、昭和63年6月税制調査会「税制改革についての答申」1頁でも、「消費全般に負担を求める税としての性格」と表現されている（吉村典久「消費税の課税要件としての対価性についての一考察－対価性の要件と会費・補助金」所収：金子宏編『租税法の発展』（有斐閣、2010年）396頁、397頁）。

<sup>41</sup> 税制改革法2条。同法4条1項も「今回の税制改革は、所得課税において税負担の公平の確保を図るために措置を講ずるとともに、税体系全体として税負担の公平に資するため、所得課税を軽減し、消費に広く薄く負担を求め、資産に対する負担を適正化すること等により、国民が公平感をもつて納税し得る税体系の構築を目指して行われるものとする」と定めている。

<sup>42</sup> 佐藤=西山・前掲注19) 4頁〔西山由美〕。

<sup>43</sup> 第1次VAT指令2条 "The principle of the common system of value added tax involves the application to goods and services of a general tax on consumption..." (First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes.)

<sup>44</sup> 現在は第6次指令1条2項に引き継がれている (Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax)。当時は"involve"という動詞を使っていたのに対し、現在の規定では"entail"が代わりに使われている。"involve"よりも"entail"の方が主語と目的語の間の結びつきが強いことを示す動詞である。EUではVATの性質について長い間議論されてきたが、近年ではEU司法裁判所でもドイツ連邦財政裁判所でも付加価値税は「消費税(Verbrauchsteuer, consumption tax)」として無制限に(uneingeschränkt)捉えられており (Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.10 (Joachim Englisch))、そのような理解が反映された結果ではないかと思われる。

<sup>45</sup> 吉村典久「VAT導入の経緯—ドイツ売上税、フランス取引高税の展開と市場統合」税務弘報60巻7号(2011年) 106頁、107頁。

<sup>46</sup> 1973年ドイツ連邦財政裁判所は、売上税の意義について「売上税を含むほとんどの流通税は、国家に富をもたらす以外に深い意味はない」と述べている (BFH v. 8.11.1972 – II B 24/72, BStBl. 1973, 94 (96))。

<sup>47</sup> 実際には、1919年に導入された全段階売上税の考案者であるJohannes Popitzは、売上税を消費税として説明していた。しかし、Popitzは主に税収の確保に関心があったのであって、租税正義に関心があったわけではなかった (Tipke, Fn. 19, S. 973-974)。

仕入税額控除付き消費税のシステムへと移行しており<sup>48</sup>、今日において、ドイツ売上税は「一般消費税(allgemeine Verbrauchsteuer)」として当然に捉えられている<sup>49</sup>。このように、立法趣旨の観点から見ると、消費税は「消費に対する税」として捉えられていることが分かる<sup>50</sup>。

次に、実際の税制から立法趣旨を確認し、消費税の性質を検討する。Thomas Ecker 博士は、①仕入税額控除によって最終消費者にのみ負担がかかるような仕組みとなっていること、②自家消費への課税や遡及的な前段階税調整によって、仕入税額控除を得た者が消費税の負担を負わずに物品やサービスを私的に利用できないようにしていること、③物品の越境取引に国境税調整が適用されていること<sup>51</sup>などから消費税が消費に対する税であることを導くことができるとする<sup>52</sup>。①については、例えば、日本の消費税法30条1項、EU VAT 指令167条以下、ドイツ売上税法15条などによって達成されている。②についても、例えば、消費税法4条5項、EU VAT 指令16条、ドイツ売上税法3条1b項および3条9a項等によって達成されている。③についても、サービスのクロスボーダー取引に関しては国によって扱いが異なるが、物品のクロスボーダー取引に関しては、多くの国で同じような対応、つまり、輸入課税・輸出免税が行われている<sup>53</sup>。このように、多少の違いはあるものの、実

---

<sup>48</sup> 吉村・前掲注45) 112頁。ドイツ連邦憲法裁判所1966年12月20日判決を機に、ドイツ売上税に仕入税額控除が導入されることになった(佐藤=西山・前掲注19) 21頁〔西山由美〕)。詳細については、西山由美「消費税と憲法—ドイツ憲法からの考察」税研183号(2015年) 25頁以下参照。

<sup>49</sup> Söhn, Harmut, Die Umsatzsteuer als indirekte, allgemeine Verbrauchsteuer, StuW 1996, 165, 168; Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.10 (Joachim Englisch) .

<sup>50</sup> なお、立法資料ではないが、OECDのVAT/GSTガイドラインも「VATの包括的な目的は、(家庭による最終消費を意味すると理解されている)消費に広範な課税を行うことである。」としている(OECD, International VAT/GST Guidelines, 2017, para. 1.2)。

<sup>51</sup> 物品の越境取引に国境税調整が用いられていることが直接的に消費税の「消費に対する税」という性質を肯定できるかについては疑問が残る。消費税の性質と課税権配分の関係については、第5章で検討を行う。

<sup>52</sup> Ecker, supra note 38, at 96-97. なお、Joachim Englisch教授は、①仕入税額控除によって最終消費者にのみ負担がかかるような仕組みになっていること、②自家消費への課税によって、仕入税額控除を得た者が、消費税の負担を負わずに物品やサービスを私的に利用できないようにしていること、③国際取引に係る消費課税の場面において消費地主義(Verbrauchortprinzip)を採用していることから帰納法的に消費税としての性格を導くことができると説明している(Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.10 (Joachim Englisch))。

<sup>53</sup> Ecker, supra note 38, at 97.

際の消費税制度からも、消費税が「消費に対する税」であることを帰納的に導くことができるといえる<sup>54</sup>。

また、各国の裁判所の裁判例においても、消費税が「消費に対する税」であることが判示されている。例えば、日本においては、大阪高裁平成4年3月5日判決<sup>55</sup>は、「消費税は、その本質上、消費という事実に示された担税力に応じて課税するものである。」と判示している。また、最高裁平成12年6月8日第一小法廷判決<sup>56</sup>は、「消費税は、財貨及び役務が生産から流通の過程を経て消費者に提供される流れに着目し、その過程に関わる事業者の売上を課税の対象とすることにより、間接的に消費に負担を求める税である。」としている。さらに、名古屋高裁金沢支部平成15年11月26日判決<sup>57</sup>は、「消費税とは、一般的に、物品やサービスの消費支出に担税力を認めて課される租税をいうものであって、国民に対し、消費支出に現れる経済的な負担能力に応じた負担を求めるものである。」と述べている<sup>58</sup>。EUにおいては、EU司法裁判所は、Elida Gibbs事件で「VAT制度の基本原則は、最終消費者のみに課税することを意図しており…」と判示していたり<sup>59</sup>、Gaston Schul事件では「第1指令の第2条により、付加価値税の共通システムの原則は、消費に対する一般税の小売り段階までの物品およびサービスに対する適用することにあり…」と説明したりしており<sup>60</sup>、消費税が消費に対する税であることを示しているといえる。また、ドイツ連邦財政裁判所も、EU司法裁判所の解釈に従い、「この点に関して、EU司法裁判所の判例に従って、

---

<sup>54</sup> Vgl. Söhn, Harmut, Die Umsatzsteuer als Verkehrsteuer und/oder Verbrauchsteuer, StuW 1975, 1, 16-17.

<sup>55</sup> 税資188号568頁。

<sup>56</sup> 税資247号1165頁。

<sup>57</sup> 税資253号順号9473。他にも、消費税転嫁のためにタクシー事業者が運賃の値上げを申請したことに対し、運輸局長が却下処分をしたことについて、当該処分は違法であるとし、国家賠償請求を認めた大阪地判平成5年3月2日訟月39巻11号2283頁等がある（水野・前掲注8）859頁）。

<sup>58</sup> これらの裁判例については、吉村・前掲注40）396頁、398頁を参考にした。なお、これらの裁判例では、担税力が「消費」と「消費支出」のどちらに表れるのかについて判断が統一されていないようと思われる。日本において消費税における担税力についての議論があまり行われてこなかったことについて、田中・前掲注32）291頁参照。

<sup>59</sup> "By virtue of article 2 of the first directive the principle of the common system of value-added tax consists in the application to goods and services up to and including the retail stage of a general tax on consumption..." (ECJ, 24 Nov. 1996. Case C-317/94, Elida Gibbs (1996) ECR I-5339, paras. 19 and 22.)

<sup>60</sup> "By virtue of article 2 of the first directive the principle of the common system of value-added tax consists in the application to goods and services up to and including the retail stage of a general tax on consumption..." (ECJ, 5 May. 1982. Case 15/81, Gaston Schul (1982) ECR I-959, para. 10) .

最終消費者が負担すべき消費税の徴収については、事業者が徴税人としての最終的な責任を負うことを考慮しなければならない」と判示し<sup>61</sup>、「消費税（Verbrauchsteuer）」という語を使って、ドイツ売上税が消費税であることを示している<sup>62</sup>。

さらに、学説上も消費税を「消費に対する税」と性格づけることは正当化されている。Klaus Tipke 教授は「売上税も、それが適切な原則としての応能負担原則（Leistungsfähigkeitsprinzip）に基づくものであれば、国民に対して正当化される」<sup>63</sup>とし、応能負担原則による売上税の正当化を試みた<sup>64</sup>。平等原則から導かれる応能負担原則は<sup>65</sup>、すなわち「担税力に則した課税」であり<sup>66</sup>、ある租税が応能負担原則によって正当化されるためには、当該租税は担税力が表れるところに課されるものでなくてはならない。租税負担が納税者の担税力に即して配分されなければならないことは、今日の租税法理論において広く承認されている<sup>67</sup>。Tipke 教授によると、消費税は応能負担原則によって正当化されるが、消費税を「流通税」や「付加価値税」として捉えることは、応能負担原則の観点から正当化されない<sup>68</sup>。なぜなら、消費支出は担税力を表す指標であるが<sup>69</sup>、消費税を「流通税」

---

<sup>61</sup> „Im Hinblick hierauf ist zu berücksichtigen, dass der Unternehmer nach der Rechtsprechung des EuGH im Ergebnis letztlich als Steuereinnehmer für die Vereinnahmung einer vom Endverbraucher zu tragenden Verbrauchsteuer zuständig ist.“ (BFH v. 22.7.2010 – V R 4/09, BStBl. II 2013, 590 Rz. 39).

<sup>62</sup> Vgl. Ehrke-Rabel, Tina, Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer in der Rechtsprechung, in: Drüen, Klaus-Dieter, Hey, Johanna und Mellinghoff, Rudolf (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018 Festschrift für den Bundesfinanzhof, Otto Schmidt 2018, 1529, 1548-1549.

<sup>63</sup> Tipke, Fn. 19, S. 981.

<sup>64</sup> Vgl. auch Tipke, Klaus, Über Umsatzsteuer-Gerechtigkeit, StuW 1992, 103 ff; Reiß, Wolfram, Der Verbraucher als Steuerträger der Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt, in Joachim Lang (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion : Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, Otto Schmidt 1995, 433, 434; Tipke, Klaus, Das Folgerichtigkeitsgebot im Verbrauch- und Verkehrsteuerrecht, in: Kirchhof, Paul und Nieskens, Hans (Hrsg.), Festschrift für Wolfram Reiß zum 65. Geburtstag, Otto Schmidt 2008, 9, 12-14; Schaumburg, Herald, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Verkehr- und Verbrauchsteuerrecht, in: Kirchhof, Paul und Nieskens, Hans (Hrsg.), Festschrift für Wolfram Reiß zum 65. Geburtstag, Otto Schmidt 2008, 25, 31-32.

<sup>65</sup> 吉村典久「応能負担原則の歴史的展開」法學研究 63 卷 12 号（1990 年）354 頁。

<sup>66</sup> 金子・前掲注 6) 88 頁。

<sup>67</sup> 吉村典久「租税平等主義（憲法 14 条）」日税研論集 77 号（2020 年）1 頁、20 頁。

<sup>68</sup> Tipke, Fn. 19, Rz. 2.41. 日本でもこのような議論は認知されていた（井藤半彌『租税論』（千倉書房、1957 年）128 頁、佐藤進『付加価値税論』（税務経理協会、1973 年）24 頁等参照）。

<sup>69</sup> Tipke 教授は、消費税の対象は、「消費者の消費的所得の使用（財産の使用）（die konsumtiven Einkommensverwendungen (Vermögensverwendungen)）」であり、消費税は所得に対する課税であり、広い意味での所得税であるとしている。Tipke 教授は、最も担税力に適した所得という指標が消費・使用される

や「付加価値税」として捉えた場合、事業者が赤字である場合にも課税がなされるため、事業者の担税力を適切に測定することはできないからである<sup>70</sup>。また、理論上、事業者への税負担は最終消費者へと転嫁されるため、「流通」にも「付加価値」にも税は課されていないことになる<sup>71</sup>。なお、流通税という名称は、消費税が流通（取引）について課されるという消費税の技術的形式を示しており、付加価値税という名称も、各取引段階で各事業者が創出した付加価値に対して課税されるといった消費税の技術的形式を示しているにすぎない<sup>72</sup>。

このように、消費税が「消費に対する税」であるという事実は、様々な観点から肯定される。繰り返しにはなるが、ここで論じられているのは概念的な消費税の性質であって、実際の消費税制度において消費税概念がどのように実現されているのかについてはまた別途検討する必要がある<sup>73</sup>。

---

ことに対する租税が消費税であると捉えられているようである（Tipke, Fn. 19, S. 976）。手塚貴大「消費税制の構造と改革（1）－租税法学の視点と検討」自治研究 96 卷 5 号（2020 年）64 頁、66 頁は、「所得税および消費税は実質的に同性質の租税であることになり、両者は単に課税のタイミングの違いを有するものである」とする。木村・前掲注 10) 91-92 頁、Reiß, Wolfram, Der Belastungsgrund der Umsatzsteuer und seine Bedeutung für die Auslegung des Umsatzsteuergesetzes, DStJG 13, 1990, 3, 19 ff も参照。

<sup>70</sup> Tipke, Fn. 19, S. 979. 佐藤＝西山・前掲注 19) 23 頁〔西山由美〕も同旨。

<sup>71</sup> Tipke, Fn. 19, S. 979.

<sup>72</sup> Tipke, Fn. 19, S. 975. また、Schenk et al., supra note 8, at 20 は、「付加価値税は、物品やサービスの生産および流通の各段階において、各事業者が付加した価値に対して課される多段階税に関連付けられた一般的な名称である」とする。See also Artinger, supra note 37, at 101.

<sup>73</sup> 実際には、経済学的観点から消費税は消費者と生産者の両方に対して負担されるとも指摘される（岡村・前掲注 32) 77 頁、浅妻＝酒井・前掲注 32) 159-160 頁〔浅妻章如〕等）。OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, 2015, para. 16 は、「税負担は、法律上納税を義務付けられている者が必ずしも負担するとは限らないことも注目に値する。生産要素の価格弾力性（これは、消費者の嗜好、生産要素の流動性、競争の度合いなどに依存する）によっては、税負担が移動し、その結果、所得税も消費税も同様の税負担率となることがある」と指摘する。また、para. 41 は「付加価値税(VAT) やその他の消費税は、一般的に間接税として設計されている。一般的に、物品やサービスの最終消費に課税することを意図しているが、消費者から直接徴収されるのではなく、物品やサービスの供給者から徴収される。消費者は、原則として、購入された物品やサービスの市場価格の一部として、これらの税の負担を負う」としており、OECD も、消費税は原則的に消費者が税負担を負うことを意図しているものの、場合によっては供給者たる事業者も税負担を負うことになるという点を認識している。

## 第2款 課税根拠としての「消費支出」

上述の通り、消費税を「消費に対する税」として捉えることが、世界的にももっとも有力な見解となっているが<sup>74</sup>、ここにいう「消費」を「消費」それ自体と捉えるのか、それとも「消費支出」と捉えるのかによって見解が別れている。より正確には、消費税の課税根拠については、①応益負担原則に基づき、最終消費そのものを課税根拠とする考え方と、②消費支出を担税力の指標であると考えることによって、最終消費への課税を正当化する考え方の2つの考え方方が存在するといえる<sup>75</sup>。

まず、消費税の課税根拠は「消費」自体にあると捉える見解であるが、現在ではこれを主張する者は少数である<sup>76</sup>。この見解は応益負担原則と密接に結びついており、消費者は、「政府サービスを受けることによって消費することができる」という利益を得ているため、その利益の度合いに応じた課税が正当化されるといった論理に基づいている<sup>77</sup>。この見解においては、消費税は、経済的富の消費（consumption of economic wealth）に対する税として理解される<sup>78</sup>。もっとも、消費を直接観測することは技術的に不可能であるため、結局は、消費の代わりに消費支出という観測可能な行為に課税することになる。そのため、消費支出は、供給または輸入された物品またはサービスの将来的な消費の純現在価値(the net present

---

<sup>74</sup> Ecker, supra note 38, at 102; van Doesum, supra note 8, at 37.

<sup>75</sup> Escolano, Julio, Taxing Consumption/Expenditure Versus Taxing Income, in: Shome, Parthasarathi eds., Tax Policy Handbool, IMF 1995, 50, 51; Ecker, supra note 38, at 100. また、「消費」と「消費支出」を厳格に区別しない者も多く存在する(Spies, Karoline, Permanent Establishments in Value Added Tax, IBFD 2020, p. 95)。

<sup>76</sup> Englisch, Joachim, VAT/GST and Direct Taxes: Different Purposes, in: Lang, Michael et al., eds., Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences, IBFD 2009, 1, 25. 消費税の課税根拠を消費と捉えるものとして、Kirchhof, Paul, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, StuW 1985, 319; Cnossen, Sijbren, VAT Treatment of Immovable Property, in: Thuronyi, Victor ed., Tax Law Design and Drafting, Volume 1, IMF 1996, 231, 232; Millar, Rebecca, Echoes of Source and Residence in VAT Jurisdictional Rules, in: Lang, Michael et al., eds., Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences, IBFD 2009, 275, 293-294.

<sup>77</sup> Englisch, supra note 76, at 16. Kirchhof, supra note 76, at 324 は、消費者は法的共同体から利益を享受しているとする。しかし、消費税を応益負担原則で正当化することの論理的弱点として、①BtoB取引における仕入税額控除を説明することができないこと、②供給者が応能負担原則に基づいた課税によって税負担を負うのに対して、消費者は応能負担原則に基づいて課税されるのは矛盾しているように思われること、③基幹税としての役割を果たす消費税を個人の担税力を無視した応益負担原則で正当化するのは困難であることの3つの点が指摘される(Englisch, supra note 76, at 17)。

<sup>78</sup> Ecker, supra note 38, at 101.

value of the future consumption of the goods or services supplied or imported) を表すと説明される<sup>79</sup>。

次に、消費税の課税根拠を「消費支出」と捉える見解であるが、この見解は多数の者から支持されている<sup>80</sup>。この見解は、応能負担原則を根拠としており、消費税は最終消費者の担税力に対する税であると理解される<sup>81</sup>。この見解の支持者は、消費支出が担税力を示し、消費それ自体は担税力を示さないと考えている<sup>82</sup>。消費支出が担税力を示す指標であるとされる理由は、「(最低生活費や所得を得るために必要な支出を除く) 支出は、消費者が自由に使える消費のための手段を持っていることを示すため、担税力を表す」からであると説明される<sup>83</sup>。そして、ある者が稼げば稼ぐほど、最終的にその者はより消費することになる。そのため、担税力が大きい者は、より多くの消費税を納めることになる<sup>84</sup>。さらに、この見解の支持者は、消費税を「消費に対する税」として捉えることの論理的弱点として、消費そのものを担税力の指標として採用できないことを指摘する<sup>85</sup>。Englisch 教授は、「消費そのものが担税力の指標となるのであれば、消費される物品やサービスの購入時に課税するのは、多くの場合、時期尚早（premature）である」と主張する<sup>86</sup>。

本論文では、応能負担原則を尊重し、基本的に、消費税の課税根拠は消費支出にあると考える。しかし、利益説の考え方を採用し「消費」に着目することは、国際取引に係る消費課税における税源配分を考える際には有用であるとされる<sup>87</sup>。

---

<sup>79</sup> Millar, *supra* note 76, at 295; Cnossen, *supra* note 76, at 234.

<sup>80</sup> Englisch, *supra* note 76, at 12-13; Spies, *supra* note 75, at 95.

<sup>81</sup> Englisch, *supra* note 76, at 22; Ecker, *supra* note 38, at 101. Kirchhof, Fn. 76, S. 324 は、間接税について応能負担原則の適用を否定する。しかし、応能負担原則は、あらゆる税に妥当すると考えられる（木村・前掲注 10）88 頁参照。)

<sup>82</sup> Englisch, *supra* note 76, at 23. 消費税と応能負担原則の関係についての詳細は Tipke, Fn. 19, S. 979-982.

<sup>83</sup> Englisch, *supra* note 76, at 24. また、この見解の支持者は、消費支出を所得の使用として見ている（Ecker, *supra* note 38, at 102; Tipke, Fn. 19, S. 975; 木村・前掲注 10）91-92 頁参照）。

<sup>84</sup> Ecker, *supra* note 38, at 102.

<sup>85</sup> Englisch, *supra* note 76, at 26.

<sup>86</sup> Ibid. at 27. つまり、消費支出を行う時点と実際に消費する時点の間に相当な時間の差が生まれてしまう可能性があるということである。

<sup>87</sup> Englisch, *supra* note 76, at 17-18.

### 第3款 BtoC取引およびBtoB取引と消費税

消費税の性質を考える際には、事業者と消費者間の取引であるBtoC取引と事業者と事業者間の取引であるBtoB取引を区別する必要がある<sup>88</sup>。

「消費（consumption）」は、曖昧な概念であるが、人間のみが行うことができるというのが、経済学における一般的な理解である<sup>89</sup>。事業者は、資本財や事務用品などを購入・使用するが、この意味における消費はしない<sup>90</sup>。つまり、事業者間の取引であるBtoB取引には「消費」は登場しないのである。それゆえ、理論上、「消費に対する税」である消費税の負担は事業者に課されず、最終消費者が登場するBtoC取引の段階まで税負担は転嫁され続ける。事業者は単なる「徴税人（Steuereinsammler）」であると考えられる<sup>91</sup>。このことは、どちらも消費税の課税対象取引ではあるものの、BtoB取引の役割とBtoC取引の役割が全く異なることを示す。BtoB取引は、あくまでも「徴収手段（collection device）」としての役割を果たすのみであり<sup>92</sup>、消費税の本質、すなわち「消費に対する税」の性格が如実に表れるのはBtoC取引の段階である<sup>93</sup>。この点は、消費地主義に従った課税権配分について検討する際に重要となる。

なお、本論文において、BtoB取引は、供給者および顧客の両方が事業者である取引のことを指し、BtoC取引は、事業者たる供給者と非事業者たる顧客間の取引のことを指すこととする。C（consumer）としているが、より正確には、非事業者（事業者とされない者）であることに留意されたい<sup>94</sup>。

---

<sup>88</sup> このようにBtoC取引とBtoB取引を区別することは、一見何の実益もないよう思えるが、「消費がどこで行われるか」を重視する消費地主義について検討する際には十分に考慮されなくてはならないとされる（Keen, Michael and Hellerstein, Walter, Interjurisdictional Issues in the Design of a VAT, 63 (2) Tax Law Review 8 (2010)）。

<sup>89</sup> Keen & Hellerstein, supra note 88, at 7.

<sup>90</sup> Ibid. at 7.

<sup>91</sup> Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.12 (Joachim Englisch).

<sup>92</sup> Sullivan, Clara K., The tax on value added, Columbia University Press, 1965, p. 6.

<sup>93</sup> Artinger, supra note 37, at 120 and 133. OECD, supra note 50, para.3.5は、「企業から消費者への供給に対する課税は最終的な税負担の賦課を伴うが、企業間取引に対する課税は最終的な消費に課税するという税の究極の目的を達成するための手段に過ぎない」と説明する。

<sup>94</sup> 渡辺智之『クロス・ボーダー取引と付加価値税－電子商取引に係る消費税法改正とOECDガイドライン』（日本機械輸出組合、2015年）32頁、OECD, supra note 50, para. 3.7等も参照。

## 第3節 消費税における中立原則

### 第1款 消費税の性質から導かれる中立原則

消費税において中立原則は、極めて重要な概念である<sup>95</sup>。中立原則とは一般的に、租税は経済に歪曲効果（distortive effect）を及ぼしてはならず、経済における資源配分を歪めてはならないことを意味する<sup>96</sup>。ある租税が中立的であるためには、できる限り事業者の判断と消費者の判断に影響を与えてはならない<sup>97</sup>。消費税における中立原則は、「消費に対する税」という消費税の性質が強く関係している。以下、消費税における中立原則の2つの側面について確認する。

### 第2款 中立原則の多義性

中立原則には、大きく2つの側面が存在する<sup>98</sup>。

1つ目の側面として考えられるのが消費税の性質から導かれる中立原則である<sup>99</sup>。この中立原則は、「消費税は事業者の事業者活動における意思決定の阻害要因になってはならない」というものである<sup>100</sup>。これが達成されるには、消費税が事業者にとって費用にも利益にもなることなく、最終消費者に転嫁されなければならないと考えられる<sup>101</sup>。特定の取引段階で事業者が税額転嫁をできなかったり、仕入税額控除を行えなかったりする場合、事業者の意思決定が消費税によって歪められることになる<sup>102</sup>。例えば、取引Aと取引Bがいず

<sup>95</sup> Penke, Christoph, *Der Ort der sonstigen Leistungen im Umsatzsteuerrecht*, Verlag Dr. H.H. Driesen 2008, S. 38; Ecker, *supra note 38*, at 103; OECD, *supra note 50*, Chapter 2. EU の VAT 指令の前文では、64項目中4項目で中立性について言及している（西山由美『欧州付加価値税の論点』（日本法令、2024年）22頁、van Doesum, *supra note 2*, at 40）。日本の税制改革法3条でも中立性について触れられている。税制改革法3条「今次の税制改革は、租税は国民が社会共通の費用を広く公平に分かち合うためのものであるという基本的認識の下に、税負担の公平を確保し、税制の経済に対する中立性を保持し、及び税制の簡素化を図ることを基本原則として行われるものとする。」

<sup>96</sup> Ecker, *supra note 38*, at 104.

<sup>97</sup> Ibid.; Penke, Fn. 95, S. 39-39. なお、租税が完全に中立的になることはできないと考えられている（van Doesum, *supra note 2*, at 41）。

<sup>98</sup> van Doesum, *supra note 2*, at 40; Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.23 (Joachim Englisch).

<sup>99</sup> OECD, *supra note 50*, para.2.3; Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.23 (Joachim Englisch).

<sup>100</sup> 西山・前掲注95) 25頁。

<sup>101</sup> 西山由美「消費課税における『事業者』と『消費者』－フェアネスの観点からの考察－」税法学 573号（2015年）208頁、210頁。

<sup>102</sup> 西山・前掲注95) 25頁。

れも税込 1,100 円（本体価格 1,000 円 + 消費税 100 円）の価格で行われていたとしても、もし取引 A では仕入税額控除が認められる一方で、取引 B では認められないといった場合には、事業者は取引 B を避け、取引 A を選択しようとするであろう。これは、当該事業者は、取引 A においては支払った消費税額分を仕入税額控除によって回収できるのに対し、取引 B では仕入税額控除が適用されず、支払った消費税がそのまま事業者の負担として残るためである。このようなケースにおいては、消費税が事業者の意思決定の阻害要因になっているといえるであろう<sup>103</sup>。これは、「消費に対する税」という消費税の性質からみると、前述の通り、消費税システムにおいて、担税者は最終消費者であり、単なる「徴税人」である事業者は負担を負うべきではないという理屈から導かれる中立原則の側面である<sup>104</sup>。よって、仕入税額控除は、消費税のメカニズムに不可欠な要素であり<sup>105</sup>、中立性原則から事業者に対する完全な仕入税額控除が要請される<sup>106</sup>。

2つ目は、公平な競争の要請の現れ(Ausprägung des Gebotes der Wettbewerbsgleichheit)としての側面である<sup>107</sup>。この側面における中立原則とは、「同一市場で競争関係にある類似の物品サービスには同一の課税が行われなければならない」というものであるが、これは、課税全般の基本原則である「公平原則」の消費税版ともいえる<sup>108</sup>。この側面は、消費税の性質からも肯定される<sup>109</sup>。OECD の VAT/GST ガイドラインも、類似した状況で類似した取引を行う事業者は、同程度の課税に服さなければならないとしたうえで<sup>110</sup>、この中立原則が達成されるためには、取引チェーン全体を通して徴収される税額の総額は、最終消費者によって負担される税額と同額でなくてはならないとする<sup>111</sup>。

---

<sup>103</sup> ライヒ売上税法における垂直的統合の問題については、第3章第1節第1款参照。

<sup>104</sup> See also van Doesum, *supra* note 2, at 40. 西山由美教授は、「納税を行う事業者にとって消費税が費用ファクターになることは避けられなければならない。」としている（西山由美「ドイツにおける消費課税の歴史的展開」フォーラム 18 号（2000 年）66 頁、72 頁）。

<sup>105</sup> ECJ, 28 July. 2011, Case C-274/10, Commission v Hungary (2011) ECR I-07289, para. 43 等。

<sup>106</sup> Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.23 (Joachim Englisch).

<sup>107</sup> Ebd. See ECJ, 10 April. 2008, C-309/06, Marks & Spencer (2008) I-02283, para. 47; ECJ, 23 April. 2009, C-357/07, TNT Post (2009) I-03025, para. 37.

<sup>108</sup> 西山・前掲注 95) 25-26 頁、van Doesum, *supra* note 2, at 41. しかしながら、消費税における公平原則は、その適用が相互に競争関係にある対象に限られるため、その範囲は限定的である。

<sup>109</sup> Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.23 (Joachim Englisch)は、売上税には、「特別な中立性の要請 (Spezielle Neutralitätspostulate)」がなされ、「売上税制は、原則的に法形式の中立性と組織形態の中立性を維持しなくてはならない」としている。

<sup>110</sup> OECD, *supra* note 50, Guideline 2.2.

<sup>111</sup> OECD, *supra* note 50, para. 2.6.

### 第3款 越境取引における中立性

越境取引における中立原則にも着目する必要がある<sup>112</sup>。この中立原則はつまり、国外事業者と国内事業者を比べた際に、いずれの事業者ももう一方に対して不利または有利に扱われてはならないことを意味する<sup>113</sup>。これはすなわち、ある事業者が自国以外の市場で事業活動を行う際に、当該市場での事業上の意思決定に対する消費税の影響を最小限にするという意味での「事業意思決定の中立性（fiscal neutrality）」であるとされる<sup>114</sup>。中立原則の下では、税負担はもちろん、コンプライアンスコスト等の事務負担も考慮される<sup>115</sup>。なお、OECD ガイドラインは、事業者にコンプライアンスコストを課すことを禁止しておらず<sup>116</sup>、あくまでも「事業者にとって過重な、あるいは不適当な、コンプライアンス上の負担を負わせるべきではない」としているだけである<sup>117</sup>。

### 第4節 小括

本章では、消費税の基礎について検討を行った。本章で確認できた内容は以下の通りである。

消費税が「仕入税額控除付き全段階一般消費税」として機能するためには、仕入税額控除と税額転嫁が正しく行われる必要がある。仕入税額控除は、事業者が仕入れに係る税額を控除することを意味し、税額転嫁は、供給者が顧客との取引に係る消費税額を顧客に負担させる（転嫁する）ことを意味する。しかし、仕入税額控除は多くの国の消費税法で採用されているのに対し、税額転嫁に関しては通常、法律に規定されていない。これは、「取引における価格形成は、市場における経済的な力関係と当事者間の合意に基づいて形成される」からであると考えられる。

---

<sup>112</sup> Ibid. para. 2.10, Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.23 (Joachim Englisch).

<sup>113</sup> Ibid.; 西山由美「越境取引と消費税」租税研究 49 号（2021 年）41 頁、44 頁。

<sup>114</sup> 西山・前掲注 113) 44 頁、Terra, Ben and Kajus, Julie, A Guide to the European VAT Directives 2022, IBFD 2022, p. 72 以下参照。

<sup>115</sup> OECD, *supra* note 50, para. 2.11. コンプライアンスコストと中立原則についての検討は第 5 章で行う。

<sup>116</sup> Ibid.

<sup>117</sup> Ibid. Guideline 2.6.

消費税は、立法趣旨や実際の制度などから「消費に対する税」であると考えられる。課税根拠の所在については議論が分かれるが、応能負担原則の下、消費税の課税根拠は、消費支出にあるといえるであろう。なお、消費は人間のみが行うことのできる行為であるため、BtoB 取引は、あくまでも「徴収手段」としての役割を果たすのみであり、取引チェーンが最終消費者に到達するまでに介在する事業者は単なる徴税人である。消費税の「消費に対する税」としての性質が如実に表れるのは BtoC 取引の段階である。

消費税において求められる中立原則には大きく 2 つの側面がある。1 つ目の側面として考えられるのが消費税の性質から導かれる中立原則であり、「消費税は事業者の事業者活動における意思決定の阻害要因になってはならない」というものである。特定の取引段階で事業者が税額転嫁をできなかったり、仕入税額控除を行えなかったりする場合、事業者の意思決定が消費税によって歪められることになる。2 つ目の側面として考えられるのは、公平な競争の要請の現れとしての中立原則であり、「同一市場で競争関係にある類似の物品サービスには同一の課税が行われなければならない」というものである。この中立原則が達成されるためには、類似した状況で類似した取引を行う事業者は、同程度の課税に服さなければならぬことになる。また、越境取引における中立原則にも着目する必要がある。越境取引における中立原則とはつまり、国外事業者と国内事業者を比べた際に、どちらももう一方に対して不利または有利に扱われてはならないことを意味する。この中立原則の下では、税負担はもちろん、コンプライアンスコスト等の事務負担も考慮される。

## 第2章 国際取引に係る消費課税における課税権配分ルール

本章では、国際取引に係る消費課税における課税権配分ルールについて検討する。

### 第1節 消費税における課税権の配分

本節では、国際取引に係る消費課税における課税権の配分について確認する。

#### 第1款 課税権の理論

主権（sovereignty）は、「その領域内において、外国の管轄権（jurisdiction）や国際公法以外の外国法の適用を受けない国家の基本的な国際法的地位を示すもの」であり、主権の中心的な属性は、国家の管轄権である<sup>118</sup>。管轄権とは、「国家の一般的な法的機能（主権）のうち、司法・立法・行政に関わる権能」であり<sup>119</sup>、管轄権は、立法管轄権、執行管轄権、司法管轄権に分類される<sup>120</sup>。国際課税の場面において特に重要であるのは、一国の議会で租税法律を制定する場合の立法管轄権と、その国の行政組織が租税の賦課徴収を行う場合の執行管轄権であるとされる<sup>121</sup>。そして、国際法において、各国家には「国家主権の中核」<sup>122</sup>としての課税権が認められ<sup>123</sup>、課税管轄権<sup>124</sup>の範囲で課税を行うことが認められる<sup>125</sup>。

国境を越える取引が行われる際には、当該取引に由来する課税物件をめぐって複数の課税権が交錯することがある<sup>126</sup>。このような場合には、「どの国家が当該課税物件に係る課税権を有しているのか」という点が極めて重要となる。水野忠恒教授によると、「国家が法人

<sup>118</sup> Mariya, Senyk, The Origin and Destination Principles as Alternative Approaches Towards VAT Allocation, IBFD 2020, p. 55.

<sup>119</sup> 中里実ほか『租税法概説〔第4版〕』(有斐閣、2021年) 290頁〔渕圭吾〕。

<sup>120</sup> 同上、増井良啓「国際課税の制度設計」所収：金子宏監修『現代租税法講座 第4巻 国際課税』(日本評論社、2017年) 3頁、4頁。

<sup>121</sup> 増井・前掲注120) 3-4頁。

<sup>122</sup> 最高裁平成21年10月29日第一小法廷判決(民集63巻8号1881頁)。

<sup>123</sup> 藤谷武史「国際租税法の法源と規範構造」所収：金子宏監修『現代租税法講座 第4巻 国際課税』(日本評論社、2017年) 29頁、35頁。

<sup>124</sup> 租税に関する立法管轄権のこと(中里実ほか・前掲注119) 290頁〔渕圭吾〕)。

<sup>125</sup> 同上、17頁〔藤谷武史〕。国際法は、課税管轄を制限するものではないという考え方もある(水野忠恒「国際課税の理論と課題」所収：同編著『国際課税の理論と課題〔二訂版〕』(税務経理協会、2005年) 4頁)。

<sup>126</sup> 藤谷・前掲注123) 29頁。

もしくは個人に課税権を及ぼす根拠は、当該国から政府のサービスを受けているということであり、課税上の管轄は、いわば租税利益説を根拠に説明されることが多い。そこで、国家の課税が正当化されるためには企業の経済活動と国家のサービスとの結び付き、何らかの帰属（nexus）が要求される」<sup>127</sup>。

ここでの利益説とは、国家間の課税権の配分を示す利益説のことを指す<sup>128</sup>。吉村典久教授によると「利益説は、納税者が国家から受ける利益もしくは納税者が原因となって生じた国家の費用の大きさに応じて租税を負担することを求めるものである」とされる<sup>129</sup>。また、利益説は、直接税の文脈において用いられることが多いが、消費税についても適用することができると考えられている<sup>130</sup>。

また、課税権を決定する基準として「経済的帰属（economic allegiance）」の考えも存在する<sup>131</sup>。経済的帰属説は、利益説を改善したものとして、所得税型租税条約における配分ルールの発展のために、国際連盟によって採用された。これら配分ルールのほとんどは変更されていないため、経済的帰属説は現在でも利用されているといえる<sup>132</sup>。国際連盟のために、Bruins, Einaudi, Seligman, Stamp の4人の経済学者によって1923年に作成された『二重課税に関する報告書（Report on Double Taxation）』において<sup>133</sup>、「経済的帰属の真の意

---

<sup>127</sup> 水野・前掲注8) 656頁。See also Reimer, Ekkehart and Rust, Alexander, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 5th ed., Wolters Kluwer 2022, p. 16 (Werner Haslehner).

<sup>128</sup> 利益説には、①課税の根拠としての利益説、②各人によって負担される税額の算定のための利益説、③課税権の配分を示す利益説の3つがある (Spies, *supra* note 75, at 106)。

<sup>129</sup> 吉村典久「国際租税法における恒久的施設概念（P.E.）に関する若干の考察」*ジュリスト* 1075号（1995年）47頁。Schön, Wolfgang, International Tax Coordination for a Second-Best World (Part 1), 1 (1) *World Tax Journal* 67, 77 (2009) も同旨。

<sup>130</sup> Kirchhof, Paul, Entwicklungsmöglichkeiten der Umsatzsteuer im Rahmen von Verfassungs- und Europarecht, UR 2002, 541, 542; Englisch, *supra* note 76, at 19; Ecker, *supra* note 38, at 109; Spies, *supra* note 75, at 107 et seq.

<sup>131</sup> 水野・前掲注125) 5頁。

<sup>132</sup> 谷口勢津夫教授は「今日では、各国とも、その決定（筆者注：課税権の範囲に係る決定のこと）に当たって、必ずしも自国への法的所属（国籍）を基準とするのではなく、むしろ基本的には租税の特質、とりわけ、提供する公共サービスからの受益による租税負担の正当化（利益説）や租税の賦課徴収の実行可能性をも考慮に入れて、自国への経済的所属（wirtschaftliche Zugehörigkeit, economic allegiance）を基準にして、その徴憑となる自国との結びつき…を有する者に対して、課税する制度を採用している、とみてよかろう」としている（谷口勢津夫『税法基本講義〔第7版〕』（弘文堂、2021年）6頁）。

<sup>133</sup> 経済的帰属原則は、ドイツのSchanz教授が提唱し、Seligman教授が継承し、最終的に報告書に持ち込まれたものであるが、Schanz教授の提唱した同原則と報告書の同原則の内容は異なる（矢内一好「米国初期所得税の歴史的考察（2）」*商学論纂* 64巻3・4号（2022年）154頁）。

味」の根底をなす3つの根本的な要素が挙げられている<sup>134</sup>。これらの要素とは、(i)富の生産 (production of wealth)、(ii)富の所有 (possession of wealth)、(iii)富の処分 (disposition of wealth) であり、これらの判断基準としては、①富の発生、②富の所在地、③富に対する権利の行使、④住所または居住が挙げられている<sup>135</sup>。経済的帰属説においては、これらの判断基準を基に、「納税者の受益の有無及び程度に従って決定された課税権の範囲が課税権の適正な範囲」とされる<sup>136</sup>。所得課税を前提として形作られた経済的帰属原則であるが、これを消費税にも適用ことができるとする主張も存在する<sup>137</sup>。

なお、納税者の担税力に応じて課税されることを要求する能力説による課税権配分の可能性も考えられるが、一般的に、能力説は課税権配分について明確なガイダンスを示さないものと考えられている<sup>138</sup>。Wolfgang Schön 教授は、「担税力はケーキを定義するのには役立つが、切り分けるのには役立たない」と述べており、能力説は課税権配分については明確な指針を示さず、単一国内の場面においてのみ役立つとしている<sup>139</sup>。国際取引に係る消費課税における課税権配分を考える際にも同様のことがいえると考えられる<sup>140</sup>。

## 第2款 越境取引における消費税

消費税の課税対象となる越境取引が行われた場合には、基本的には、原産地国 (country of origin) と仕向地国 (country of destination) のどちらが当該越境取引に課税するのかが問題となる。

国際取引に係る消費課税においては、属地主義 (territoriality principle) が採用されると説明される<sup>141</sup>。属地主義の下では、国家は自らの国内領域で行われた取引にしか課税

---

<sup>134</sup> League of Nations, Report on Double Taxation, League of Nations. Economic and Financial Commission 1923, pp. 22 and 23.

<sup>135</sup> Ibid. at 23; Ecker, supra note 38, at 112.

<sup>136</sup> 谷口勢津夫「モデル租税条約の展開（一）－租税条約における『国家間の公平』の考察－」甲南法学 25巻 3・4号（1985）77頁、92頁。

<sup>137</sup> Ecker 博士によって提唱された (Ecker, supra note 38, at 112)。Spies, supra note 75, at 113 はこれを支持。

<sup>138</sup> 吉村・前掲注 129) 47-48頁、木村弘之亮『国際税法』(成文堂、2000年) 86頁、Mayer, Stefan, Formulary Apportionment for the Internal Market, IBFD 2009, p. 30 等。

<sup>139</sup> Schön, supra note 129, p. 73.

<sup>140</sup> Ecker, supra note 38, at 111-112; Spies, supra note 75, at 114-116.

<sup>141</sup> 渡辺智之「国際的サービス取引と消費課税」租税法研究 34号（2006年）62頁、66頁、Terra, supra note 4, at 3. 駒宮史博「課税取引と消費税」税経通信 55巻 10号（2000年）102頁、104頁は、そもそも

しない<sup>142</sup>。実際に、各国の消費税法は、通常、取引が「国内」で行われることを課税要件としている<sup>143</sup>。属地主義に従ったことによる課税の制限によって、消費税の二重課税のリスクは、全世界消費を対象とする場合と比べて減少する<sup>144</sup>。しかし、ある取引が2つ以上の「国内」を跨ぐ場合やどこで行われたのかが明らかでない場合には、当該取引が、仕向地国および原産地国の両国によってそれぞれ課税されたり（二重課税）、またはどこからも課税されなかったり（二重不課税）する可能性が生じる。このような二重（不）課税を防ぐためには、各国でこのような取引に対する課税方法を統一する必要が出てくるが<sup>145</sup>、そこで「仕向地主義」と「原産地主義」の考えが有用となる<sup>146</sup>。なお、純粋な国内取引の場合には<sup>147</sup>、二重課税の問題はそもそも起こり得ず、「仕向地主義」と「原産地主義」の概念を持ち出す必要もない<sup>148</sup>。

---

「消費税の課税額が個々の取引をベースとして決定されるため、属人主義による課税権の行使を考える余地がない。」とする。

<sup>142</sup> なお、Terra教授は、「ほとんどの国で領土主義が遵守されているからといって、それが必ずしも受け入れられた規範であるとは限らない。」とした上で、「国際法の下では、課税権は実質的に無制限(unrestricted)である。」と述べ、各国は自発的に国内取引にのみ課税することにしているだけであり、実質的には国外取引に課税することも可能であることを説明している（Terra, *supra note 4, at 3.*）。See also Reimer & Rust, *supra note 127, at 16-17.*

<sup>143</sup> ドイツ売上税法1条1項、VAT指令2条1項、消費税法4条1項等。オーストラリア、ニュージーランド、南アフリカ等の国々は自国の居住者の全世界供給（worldwide supply）に課税しているが、結局、属地主義に基づいて課税権を制限しているため、国内取引にのみ課税している国々との違いはあまり大きくないと考えられる（Senyk, *supra note 118, at 65*）。谷口教授は、このような国内要件を「取引地課税主義」という言葉を用いて説明し、これは「課税管轄権決定のための便宜的な法技術である」としている（谷口勢津夫「課税対象取引－納税義務者の検討も含めて」日税研論集70号（2017年）218、241-242頁）。

<sup>144</sup> Ecker, *supra note 38, at 127.*

<sup>145</sup> 金井恵美子「国際オンラインサービスと消費税」日税研論集79号（2021年）219頁、226頁。

<sup>146</sup> 宮川博行「非居住者の消費税の納税義務に関する一考察－国内に事務所等を有しない事業者の資産の譲渡等を中心として－」税務大学校論叢70号（2011年）241頁、273頁、中里実「租税法の難問 第24回消費税と国境税調整」税務弘報70巻3号（2022年）6頁。

<sup>147</sup> 沼田博幸「クロスボーダー取引と消費課税－EUの付加価値税との比較を中心として－」租税研究728号（2010年）191頁、193頁は、「売主および買主の所在地さらに消費や取引の行われた場所がすべて同一国内にある場合には『取引の場所』を議論する必要はない」としている。

<sup>148</sup> Terra, *supra note 4, at 1; Senyk, supra note 118, at 65.*

### 第3款 「仕向地主義」と「原産地主義」

「仕向地主義」とは、仕向地国に課税権があるとする考え方であり、「原産地主義」とは、原産地国に課税権があるとする考え方であると一般的に説明される<sup>149</sup>。

物品のクロスボーダー取引に関しては、従来から「仕向地主義」が採用されており、税関を用いた輸入課税・輸出免税（国境税調整）が行われてきた<sup>150</sup>。しかし、1990年代頃から電子商取引をはじめとするサービス取引が急激に増加しており<sup>151</sup>、従来のような税関を用いての「仕向地主義」の実現が困難となってきた<sup>152</sup>。にもかかわらず、現在では物品取引およびサービス取引の両方について、「仕向地主義」に則った課税がなされるべきであるという考えが依然として通用しており、国際社会におけるコンセンサスが取れている状況であるといえよう<sup>153</sup>。

## 第2節 消費地主義と仕向地主義の意義

上述のように、現在では、国際取引に係る消費課税における指針としての役割を果たしている「仕向地主義」であるが、その定義は必ずしも統一されておらず、論者によって捉え方が異なっている。本節では、「仕向地主義」の位置づけがいかなるものであるかという点について検討を行う。

なお、ここまで「仕向地主義」という語を用いて説明を行ってきたが、一般的に用いられる「仕向地主義」という語には複合的な意味合いが含まれている。このような広義の「仕向地主義」には、大きく分けて、「消費地主義」と「狭義の仕向地主義」の2つの意味が含まれていると考えられる。以下、便宜上、消費地主義という際には、越境取引は「消費地で

---

<sup>149</sup> 金子・前掲注6) 822頁。

<sup>150</sup> 渡辺智之「クロスボーダー取引と消費課税－電子商取引への対応－」Discussion Paper Series A 392号(2000年)1頁、5頁。

<sup>151</sup> Englisch, Joachim, Entwicklungslinien und Zukunftsfragen des Rechts der indirekten Steuern, in: Drüen, Klaus-Dieter, Hey, Johanna und Mellinghoff, Rudolf (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018 Festschrift für den Bundesfinanzhof, Otto Schmidt 2018, 1491, 1503. サービスや無形資産の取引は以前から行われていたが、当時は全体に占めるウェートが小さかったためにあまり問題とならなかった（沼田博幸「消費課税の仕向地主義への移行」税務弘報63巻5号(2015年)40頁、46頁）。

<sup>152</sup> 沼田・前掲注151) 41頁。

<sup>153</sup> OECD, *supra* note 50, para. 1.11.

課税するべき」という考え方を指し、仕向地主義という際には、越境取引は「仕向地<sup>154</sup>で課税するべき」という考え方を指すものとする。これらの定義については、本章第2節第2款で説明を行う。

## 第1款 消費地主義と仕向地主義の沿革

第二次世界大戦以前、輸入および輸出に対してどのように消費税を課税するかについては、国によって対応が異なっていた<sup>155</sup>。1947年に初めて、現在のWTO（世界貿易機関）の前身であるGATT（関税及び貿易に関する一般協定）におけるハバナ憲章（Havana Charter）とGATT1947によって国境税調整（仕向地主義）の導入が話し合われた<sup>156</sup>。具体的には、GATT1947の国境税調整条項によって国境税調整の導入が促されたということになるが、このような対応は、当時すでに国際的な慣行として確立されていた国境税調整を受け入れたというだけのものであり、国境税調整を行うことについての明確な根拠が存在したわけではなかった<sup>157</sup>。その後、GATT1994やGATS（サービスの貿易に関する一般協定）が締結されることになるが、GATT1994は物品取引のみをその対象とし、GATSもサービス取引に対する税の適用に関しては何も規定されていなかった<sup>158</sup>。

しかし、1990年代半ばのいわゆる「電子商取引」の出現によって、状況は根本的に変化した<sup>159</sup>。物品の輸出入が圧倒的に多数であった時代にはあまり焦点が当てられなかつたが、インターネット等を利用したサービスの国際取引が活発化してきてからは、サービス取引

---

<sup>154</sup> 仕向地は必ずしも消費地と一致するわけではないことに注意する必要がある（本章第2節第2款参照）。

<sup>155</sup> Senyk, supra note 118, at 133. 当初は各国が保護主義的なスタンスを取っており、特に1930年代には、輸出への補助金と輸入の妨害が横行するようになったため、このような保護主義的対応を規制するための統一の基準が必要となった（Biehl, Dieter, Die Beseitigung der Steuergrenzen in der EG: Die neue Strategie der EG-Kommission, Wirtschaftsdienst 66 (10), 1986, 518, 520）。GATTによる国境税調整導入までの流れについては、水野忠恒『消費税の制度と理論』（弘文堂、1989年）177-180頁参照。

<sup>156</sup> GATT, Report by the Working Party on Border Tax Adjustments, L/3464 (20 Nov. 1970), para. 9 (<https://www.worldtradelaw.net/document.php?id=reports/gattpanels/bordertax.pdf&mode=download>, last visited March 20, 2025).

<sup>157</sup> Ibid. para. 8; Senyk, supra note 118, at 133.

<sup>158</sup> Senyk, supra note 118, at 134-135, 155. See also WTO, General Agreement on Tariffs and Trade 1994 ([https://www.wto.org/english/docs\\_e/legal\\_e/downloads\\_e/GATT\\_en.pdf](https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/downloads_e/GATT_en.pdf), last visited March 20, 2025), WTO, General Agreement on Trade in Services, 1995

([https://www.wto.org/english/docs\\_e/legal\\_e/downloads\\_e/GATS\\_en.pdf](https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/downloads_e/GATS_en.pdf), last visited March 20, 2025).

<sup>159</sup> Englisch, Fn. 151, 1503.

に係る課税ルールの整備が強く望まれるようになった<sup>160</sup>。そのような時代の流れもあって、1990 年代から OECD において電子商取引への課税問題に関する検討が開始された<sup>161</sup>。OECD で初めて消費税における越境取引に対する対応について触れたのは、サービスおよび無形資産の越境取引への対応について議論された 1998 年のオタワ電子商取引会議のことであった<sup>162</sup>。この会議で示されたオタワ課税枠組み条件 (The Ottawa Taxation Framework Conditions) によって、「国境を越えた貿易の消費課税に関する規則は、消費が行われる管轄において課税されるべきであり、供給が管轄において消費されるとされる状況について、国際的なコンセンサスが求められるべきである」と結論付けられ、電子商取引であってもそうでなくとも<sup>163</sup>、消費地課税が行われるべき（消費地主義）だとする方向性が示された<sup>164</sup>。オタワ電子商取引会議後、OECD 租税委員会では、各作業部会 (Working Group) において民間企業等の協力を得ながら、電子商取引課税についての検討が引き続き進められた<sup>165</sup>。そして、2004 年の「国際サービスおよび無形資産の取引に対する消費税の適用に関する報告書 (the Report on the Application of Consumption Taxes on the Trade in International Services and Intangibles)」で、仕向地主義<sup>166</sup>について明示的に OECD として初めて言及されることになる<sup>167</sup>。そして、2017 年には「国際 VAT/GST ガイドライン」が発表され、越境取引への対応に関するルールが詳細に示されることとなった<sup>168</sup>。この

---

<sup>160</sup> 白木康晴「電子商取引における消費課税の区分について－著作権の譲渡、貸付け及び役務の提供の区分等について－」税大ジャーナル 11 号（2009 年）104 頁、渡辺智之『デジタル・プラットフォームと国際課税』（日本機械輸出組合、2019 年）4-5 頁。

<sup>161</sup> 渡辺智之『国際取引に係る VAT 徴収メカニズム：OECD ガイドラインとその後の展開』（日本機械輸出組合、2017 年）2 頁。

<sup>162</sup> オタワ電子商取引会議前後の流れについては、渡辺智之『インターネットと課税システム』（東洋経済新報社、2001 年）169 頁以下参照。

<sup>163</sup> 電子商取引だけを特別扱いしないという意味においての「中立性 (Neutrality) の原則」が示された（渡辺智之『クロス・ボーダー取引と付加価値税－電子商取引に係る消費税法改正と OECD ガイドライン』（日本機械輸出組合、2019 年）4-5 頁）。

<sup>164</sup> OECD, *supra* note 5, para. 11.

<sup>165</sup> 渡辺・前掲注 163) 5-6 頁。

<sup>166</sup> なお、ここでの仕向地主義とは、仕向地国（輸入国）において物品に課税することを意味し、必ずしも消費地での課税を目的としているわけではいなかつことに留意する必要がある (Senyk, *supra* note 118, at 159-163)。

<sup>167</sup> OECD, *The Application of Consumption Taxes to the Trade in International Services and Intangibles: Progress Report and Draft Principles*, 2004, para. 9.

<sup>168</sup> OECD, *supra* note 50,

VAT/GST ガイドラインでは、サービスおよび無形資産について、仕向地主義に則って<sup>169</sup>、消費管轄のルールに従って課税されるべき（should be taxed according to the rules of the jurisdiction of consumption）であるという基本的指針が明確にされた<sup>170</sup>。

EU 域内における越境取引への対応の歴史についても簡単に触れておく必要がある。単一市場の構築を目的として、EU（当時は ECSC）では、1953 年にティンベルヘン報告書（Timbergen Report）によって、「輸出に対する免税と輸入に対する補填関税（compensating duties）によって、製品が仕向地国でのみ売上税を課されることになるシステム」<sup>171</sup>を共同体（ECSC）は採用するべきであるとされた<sup>172</sup>。その後、サブグループ A、B、C の報告書（1960 年）やノイマルク報告書（1962 年）によって、原産地主義の採用が提案され、EU は当面、経過措置として仕向地主義（消費地主義）を用いるが、最終的（definitive）な EU VAT 制度は、EU 域内で原産地主義を採用するとした<sup>173</sup>。しかし、2011 年に欧州委員会は原産地主義の目標を政治的に達成不可能であるとして、原産地主義の採用を実質的に諦め、仕向地主義の実施に向けて取り組んでいくことを表明した<sup>174</sup>。

消費地主義および仕向地主義に関するすべての文献を網羅できたわけではないが、以上の消費地主義および仕向地主義の沿革を概括的にまとめると、歴史的には、国境税調整（1947 年 ハバナ憲章）→ 仕向地主義（=消費地主義）（1963 年 ノイマルク報告書）→ 消費地主義（1998 年 オタワ電子商取引会議）→ 仕向地主義（≠消費地主義）（2004 年 OECD

---

<sup>169</sup> ここで仕向地主義とは、消費地主義のことを指す（OECD, *supra* note 50, para.1.8）。

<sup>170</sup> なお、本ガイドラインでは、物品取引にも消費地主義が適用されると捉えられている（OECD, *supra* note 50, para.1.8 – 1.11 等参照）。

<sup>171</sup> European Coal and Steel Community, Report on the Problems Raised by the Different Turnover Tax Systems Applied Within the Common Market, 1953, sec. 1.1, (<http://aei.pitt.edu/34921/1/A1064.pdf>, last visited March 20, 2025).

<sup>172</sup> 当時は、西ドイツが原産地主義の採用を支持する一方、フランスは仕向地主義の採用を主張し対立していたため、この問題を解決するためにオランダの Timbergen 教授を委員長とする Timbergen 委員会が 1953 年に報告を行ったという流れである（中村・前掲注 24）32-33 頁、渡辺・前掲注 150）8 頁）。

<sup>173</sup> Thurston, H., The Report of the Fiscal and Financial Committee and the Reports of the Sub-Groups A, B and C (An Unofficial Translation prepared by Dr. H. Thurston), International Bureau of Fiscal Documentation 1963, pp. 145-146 (<https://koflerge.org/wp-content/uploads/2019/01/eec-reports.pdf>, last visited March 20, 2025). 仕向地主義とは異なり、原産地主義は国境税調整を必要としないという点がメリットとして捉えられていた（西山由美「国境を越える取引に対する消費課税－ドイツ売上税法を素材として－」法学政治学論究 33 号（1997 年）1 頁、22 頁）。

<sup>174</sup> EU が原産地主義の達成を目指した理由や最終的に原産地主義を放棄した過程については、Senyk, *supra* note 118, at 115-116 参照。

報告書) → 仕向地主義 (=消費地主義) の順番でこれらの概念が登場してきたといえる。消費地主義の概念自体は 1963 年のノイマルク報告書で登場していたものと考えられるが、実際に国際社会でその妥当性が広く認められたのは、電子商取引に焦点をあてて議論が行われた 1998 年のオタワ電子商取引会議においてであった。つまり、仕向地主義 (国境税調整を含む。) 自体は、1947 年以前から国際慣習的に採用されてきたのに対し、消費地主義は、電子商取引が活発になり始めた 1998 年という比較的近年に国際的に認知された概念であるといえよう<sup>175</sup>。この歴史的事実から、消費地主義は決して遙か昔から存在していた絶対的な原則というわけではないということが確認できる。誤解を恐れずにいえば、仕向地主義は、後付け的に消費地主義によって正当性を与えられたと捉えることもできよう。

## 第 2 款 消費地主義と仕向地主義の定義

研究者による消費地主義と仕向地主義の定義を厳密に追ってみると、同一の定義が必ずしも共有されているとは言い難い状況にあることが分かる<sup>176</sup>。例えば、仕向地主義は「仕向地国に課税権があるとする考え方である」という見解もあれば<sup>177</sup>、仕向地主義は「顧客の所在地国に課税権を付与するというもの」であるとする見解もある<sup>178</sup>。また、仕向地主

---

<sup>175</sup> 沼田博幸「電子的供給サービスに対する消費課税についてー取引の場所と居住性原則との関係を中心としてー」会計論叢 11 号 (2016 年) 38 頁は、「従来は必ずしも明確な国際的コンセンサスがあったわけではないが、2015 年の OECD ガイドラインにより、消費地国が課税権を有することが明確にされている。したがって、これを国際的な共通ルールと考えてもよいであろう」としている。

<sup>176</sup> 「国境税調整」の定義も論者によって大きく異なる。例えば、金子宏東京大学名誉教授は、国境税調整を物品に限定したものであると捉えているようであるが (金子・前掲注 6) 807 頁)、水野忠恒教授は、サービスの課税についても国境税調整を行うことができるとしている (水野・前掲注 8) 863 頁)。他にも、例えば、中里実東京大学名誉教授は国境税調整の方法として原産地主義と仕向地主義を挙げており、国境税調整の定義にも一貫性は見られない (中里・前掲注 146) 6-7 頁)。

<sup>177</sup> 金子・前掲注 6) 822 頁。

<sup>178</sup> 沼田・前掲注 151) 40 頁、沼田・前掲注 175) 18 頁等。

義と消費地主義を同義と捉えている者もいれば<sup>179</sup>、必ずしも同義ではないと考える者もいる<sup>180</sup>。このように、消費地主義と仕向地主義の定義は論者によって多様である。

Maria Senyk 教授の”The Origin and Destination Principles as Alternative Approaches Towards VAT Allocation – Analysis in the WTO, the OECD and the EU Legal Frameworks (IBFD 2020)”は、仕向地主義（消費地主義も含む。）と原産地主義が WTO, OECD, EU においてどのような意味合いで用いられてきたのかについて、徹底的に分析している。Senyk 教授は、仕向地主義は、①管轄主義、②法原則、③国境税調整、④コレクションポイントという 4 つの意味で使われているとする<sup>181</sup>。なお、Senyk 教授は、仕向地主義を法原則として理解することについて、「時々間違って法原則として言及されることがあるが、これは法原則ではない」と説明している<sup>182</sup>。本研究もこれに与することとし、議論の混乱を防ぐためにも、法原則としての仕向地主義は本論文では扱わない。

管轄主義としての仕向地主義は、仕向地管轄主義（the jurisdictional principle of destination）であり、この考え方の下では、同一領域内で生じるすべての消費が課税されることになる<sup>183</sup>。次に、国境税調整としての仕向地主義は、国境税調整自体を仕向地主義とする考え方である<sup>184</sup>。最後に、コレクションポイントとしての仕向地主義とは、内外判定基準が仕向地（顧客の所在地）に設定されていることを意味する<sup>185</sup>。

これらの定義を整理すると、「目的」と「手段」に分けることができる。すなわち、①管轄原則としての仕向地主義（＝消費地主義）は、「消費地で課税るべき」という「目的」であり、③国境税調整としての仕向地主義および④コレクションポイントとしての仕向地

---

<sup>179</sup> 水野・前掲注 155) 172 頁、田中二郎『租税法〔第 3 版〕』(有斐閣、1990 年) 544 頁、佐藤=西山・前掲注 13) 8 頁、山本守之『実務 消費税法〔新版 4 訂版〕』(税務経理協会、1999 年) 61 頁、佐藤英明「電子的配信サービスと消費課税」ジュリ 1447 号 (2012 年) 14 頁、15-16 頁、浅妻章如「国境を越えた役務提供に対する消費課税のさらなる拡充を」税理 58 卷 5 号 (2015 年) 2 頁、3 頁、芳賀真一「国際取引に対する消費課税の方法が厚生に与える影響についての仮想の市場を用いた模擬実験－仕向地原則と原産地原則、そして半額課税を比較する－」一橋法学 14 卷 2 号 (2015 年) 453 頁、455 頁、藤間大順「輸出物品販売場制度（いわゆる免税店制度）に関する近時の改正とその分類および若干の評価」神奈川法学 55 卷 3 号 (2022 年) 179 頁、182 頁等。

<sup>180</sup> 西山・前掲注 113) 45 頁。

<sup>181</sup> Senyk, supra note 118, at 316-317.

<sup>182</sup> Ibid.

<sup>183</sup> つまり、消費地主義である (Senyk, supra note 118, at 326)。

<sup>184</sup> Ibid.

<sup>185</sup> Ibid.

主義は、「仕向地で課税する」という「手段」だと捉えることができる<sup>186</sup>。端的に説明すると、消費地主義自体は「目的」としてしか機能せず、消費地主義を直接実現することはできない<sup>187</sup>。そのため、消費地主義という「目的」を実現するためには、仕向地主義という「手段」の助けを借りる必要があるということになる<sup>188</sup>。これらの定義をまとめると以下のように整理できる。本論文では、①消費地主義を「消費地で課税するべき」という目的として捉え、②仕向地主義を「仕向地で課税する」という手段として捉える<sup>189</sup>。

- ①消費地主義
- ②仕向地主義
  - ⇒ ②-1 国境税調整（物品取引の場合）
  - ⇒ ②-2 顧客の所在地課税（サービス取引の場合）

このように、仕向地主義と消費地主義の概念は異なるものの、越境サービス取引については、基本的に顧客の所在地で消費されると考えられるため<sup>190</sup>、通常、仕向地主義に従って課税することは、それすなわち消費地主義に従って課税することに他ならない<sup>191</sup>。反対に、消費地主義に従って課税することによって仕向地主義に従って課税することになるともい

---

<sup>186</sup> Senyk 教授は、仕向地主義は「原則 (principle)」と呼ばれながらも、実際には消費地主義を実施する方法であると説明している (Ibid. at 163)。また、国境税調整とコレクションポイントは、目的 (消費地主義) を実現するメカニズムであるとも述べている (Ibid. at 327)。Michael Tumpel 教授も仕向地主義を消費地主義の表れ (Ausprägung des Verbrauchsortprinzip) であると説明している (Tumpel, Michael, Prinzipien, Systemschwächen und Reformbedarf bei der Umsatzbesteuerung des internationalen Güter- und Dienstleistungsverkehrs, DStJG 32, 2009, 53, 66-67)。

<sup>187</sup> 消費を直接観測することは技術的に不可能であるため、「実際の消費地」を捕捉することはできない。OECD もすでに実際の消費地での課税を放棄している (OECD, Taxation and Electronic Commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions, 2001, pp. 25-26, ([https://www.oecd.org/en/publications/taxation-and-electronic-commerce\\_9789264189799-en.html](https://www.oecd.org/en/publications/taxation-and-electronic-commerce_9789264189799-en.html), last visited March 20, 2025)。

<sup>188</sup> 岡村忠生教授も、仕向地主義について、「仕向地は、本来あるべき課税地である、資産を事業者が費消し、消費者が消費する場所の代替として、適切であるとする考え方である」とする (岡村忠生「クロスボーダー取引と仕入税額控除」法学論叢 186 号 (2020 年) 2 頁、6 頁)。

<sup>189</sup> 物品取引の場合には国境税調整 (②-1) のことを、サービス取引の場合には顧客の所在地での課税 (②-2) のことを指す。

<sup>190</sup> Ecker, supra note 38, at 141 も、仕向地主義は、ほとんどの場合、消費がどこで行われるかを正確に予測するものであるとする。

<sup>191</sup> Becker, Stefanie, Ortsbestimmung von sonstigen Leistungen durch Anknüpfung an die Ansässigkeit von Leistungserbringer bzw. Leistungsempfänger - Analyse der Neuregelungen zum 01.01.2010, Verlag Dr. Kovač 2011, S. 95.

えるだろう<sup>192</sup>。そのため、多くの場面では、仕向地主義の利点は消費地主義の利点でもあるし、仕向地主義の問題は消費地主義の問題でもあるということになる。しかし、ここで注意しなければならないのは、原産地主義を採ることによって消費地主義が実現されることもあるという点である。つまり、供給者と顧客の所在地がそれぞれ別の国にあったとしても、原産地が消費地であると考えられる特定の場合には、消費地主義に従って、原産地主義的課税がなされることになるのである<sup>193</sup>。本論文では以下、基本的に消費地主義と仕向地主義が密接に結びついているという考え方の下、議論を進めていくが、消費地と仕向地が乖離することもあるということに十分に注意したい。この点は、消費地主義の実現を正当に評価するために極めて重要となってくる（第4章で後述）。

### 第3款 消費地主義と仕向地主義のメカニズム

上述の通り、消費地主義と仕向地主義は異なる概念であるため、これらの差異について理解する必要がある。



まず、消費地主義について説明を行う。上記の図における矢印は、物品またはサービスの流れを示す。消費地主義を採用した場合、最終消費が行われるD国にのみ最終的な税収が帰属することになる。D国に至るまでのA国ないしC国では、事業者間の取引のみが行われているため、各事業者が仕入税額控除を受けることによって、最終的な税収の帰属はBtoC取引が行われる段階まで確定されない<sup>194</sup>。



仕向地主義は、二国間の取引にのみ着目する。なお、ab国間の取引がBtoC取引であった場合には、b国は仕向地国であると同時に消費地国となる。反対に、ab国間の取引がBtoB

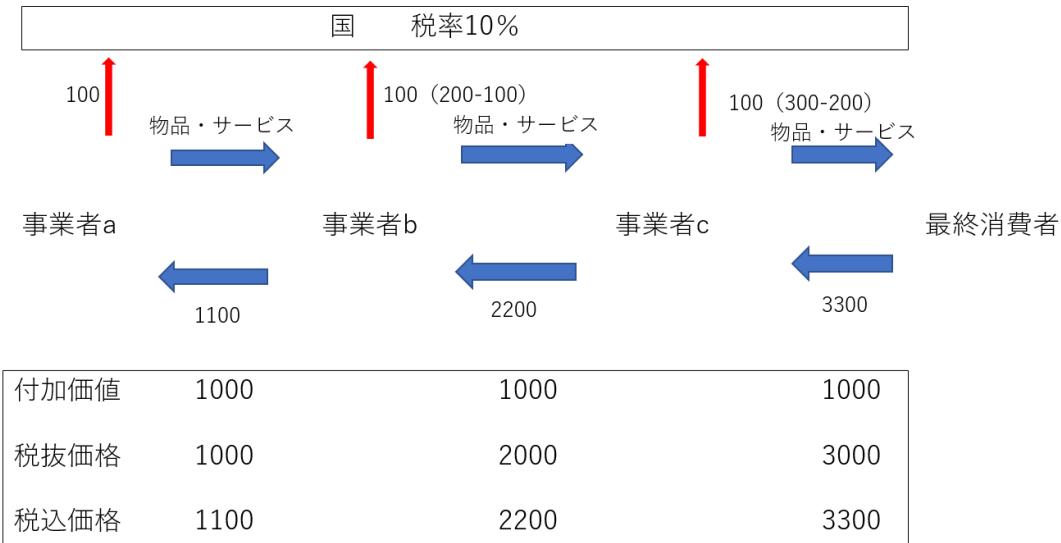
<sup>192</sup> Englisch 教授も、消費地主義は傾向的に仕向地主義となると説明している（Tiple/Lang, Fn. 11, Rz. 17.395 (Joachim Englisch)）。

<sup>193</sup> Senyk, supra note 118, at 129.

<sup>194</sup> BtoB取引は最終的な消費税税収には影響を与えない（渡辺・前掲注94）6-7頁。

取引であって、顧客たる事業者がさらに別の国の顧客に物品またはサービスを提供する場合には、仕向地と消費地が一致しないことになる<sup>195</sup>。

以上が消費地主義と仕向地主義の違いであったが、以下、仕向地主義の仕組みについて確認する。仕向地主義の仕組みを理解するには、まず通常の消費税のメカニズムを理解する必要がある。



第1章で説明したように、消費税は、「仕入税額控除」と「税額転嫁」によって、納税者たる事業者が税を負担することなく、取引チェーンの最後尾にいる最終消費者が担税者として、消費税を負担する構造になっている<sup>196</sup>。上記図で説明すると、まず、事業者bは事業者cとの税抜価格1000の仕入取引に課される100の税額を負担し支払う。次の事業者cとの取引では、今度は税抜価格2000に課される税額200を事業者cに負担させ、受け取ることになる（税額転嫁）。この場合、事業者bは、すでに事業者aとの仕入取引で支払った税額100分の仕入税額控除を受けることによって、国に納税しなくてはならないのは100(200-100)のみとなる。結果的に、事業者bは税負担を負わないとなる。これは事業者cの段階でも同じである。しかし、取引チェーンの最後尾にいる最終消費者は、仕入税額控除も税額転嫁も行えないため、消費税負担は最終的に最終消費者にのしかかる。このようにして、理論的には、事業者は税負担を負わない単なる徴税人として、そして最終消費者のみが担税者として扱われることになる。この図のような消費税のメカニズムは、取引チェーンのすべてが同一国の領域内で行われる場合にのみ機能する。2つ以上の国を跨いで行われ

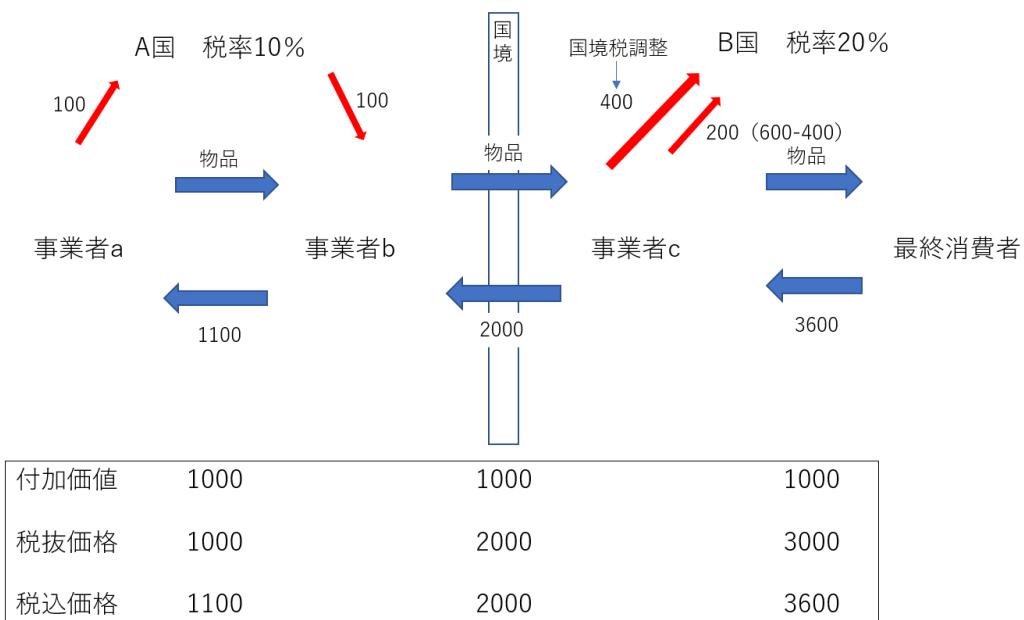
<sup>195</sup> 西山・前掲注113) 45頁。

<sup>196</sup> 佐藤=西山・前掲注19) 15頁、Tipke, Fn. 19, Rz. 2.23.

る越境取引の場合には、上述の通り、仕向地主義または原産地主義に従って課税メカニズムが構築される。

仕向地主義を採用する際には、物品取引の場合とサービス取引の場合で様態が大きく異なる。なぜなら、税関を通過する越境物品取引の場合には、国境税調整が正常に機能するのに対し、税関が認知し得ないサービス取引の場合には、国境税調整を適用することができないからである<sup>197</sup>。以下、越境物品取引の場合と越境サービス取引の場合に分けて、図を用いて説明を行う。

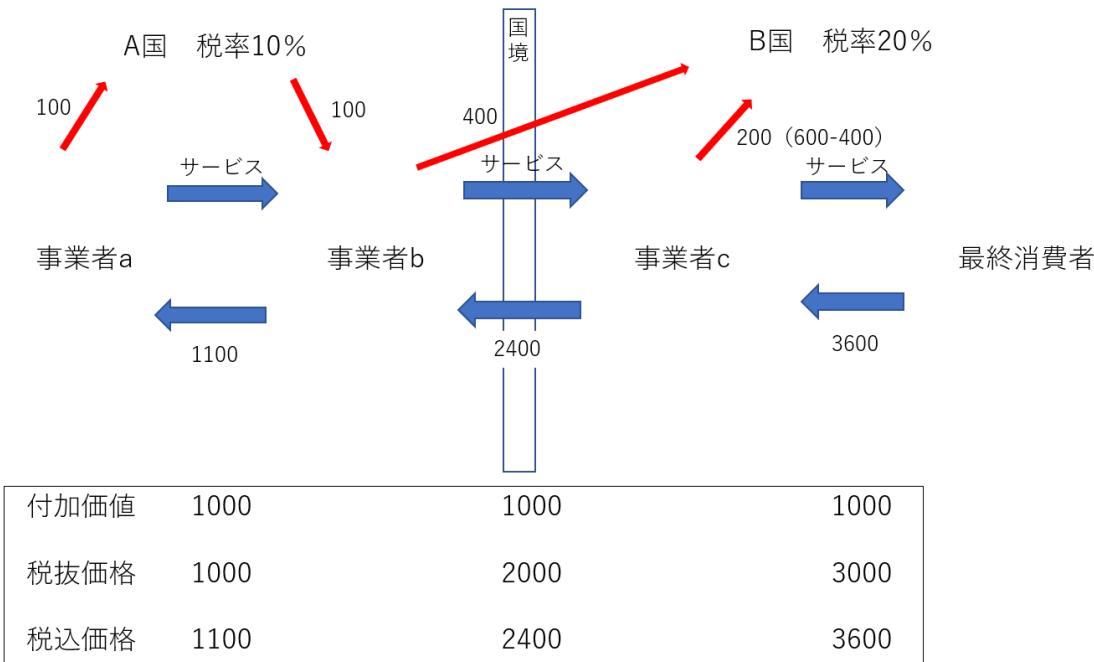
はじめに、原産地国である A 国の税率を 10%、仕向地国である B 国の税率を 20%とした場合の、仕向地主義に基づく越境物品取引は以下の図のように行われる。



事業者 bc 間の越境物品取引に対して、A 国においては輸出免税が適用され、B 国においては輸入課税が行われる（国境税調整）。輸出業者たる事業者 b は、自らが仕入時点で支払った 100 分の還付を受けるため、税負担を負わない。輸入業者たる事業者 c は、無税（2000）で越境物品取引（仕入れ・輸入）を行った後、国境税調整によって、輸入時に仕向地国である B 国の税率 20% を 2000 にかけた 400 の税額を B 国に納めることになる。事業者 c はその後仕入税額控除でこの 400 分を取り戻すことができる。税収の観点から見ると、原産地国たる A 国には税収が帰属していないのに対し、仕向地国たる B 国に税収（600）が帰属していることがわかる。

<sup>197</sup> 沼田博幸「クロスボーダー取引に対する消費課税のあり方について－原産地原則と仕向地原則の選択を中心として－」会計論叢 8 号（2013 年）13 頁、21-22 頁。

なお、越境サービス取引は、通常、以下の図のよう取引が行われる。



上述の通り、越境物品取引と越境サービス取引の一番の違いは、前者は税関によって捕捉することができるのに対し、後者は税関によって捕捉することができない点にある<sup>198</sup>。そのため、越境物品取引の場合には、国境税調整によって、物品が仕向地国に入ってきた時に、つまり輸入時に課税されるのに対し、越境サービス取引では、いつ取引が行われたのかについて政府が捕捉できないため<sup>199</sup>、輸出業者が自ら進んで仕向地国に納税を行う必要がある<sup>200</sup>。このような仕組みを、国外事業者納税制度という。

国外事業者納税制度とは異なる方法として、リバースチャージ方式 (reverse charge mechanism) も越境サービス取引への課税方法として考えられる。リバースチャージ方式においては、供給者が納税義務を負う通常の場合とは異なり、顧客たる事業者が納税義務を負う<sup>201</sup>。つまり、納税義務が通常の場合と比べて reverse (反転) しているため、リバースチャージと呼ばれる。越境サービス取引へのリバースチャージの採用は、輸入時に輸入業者か

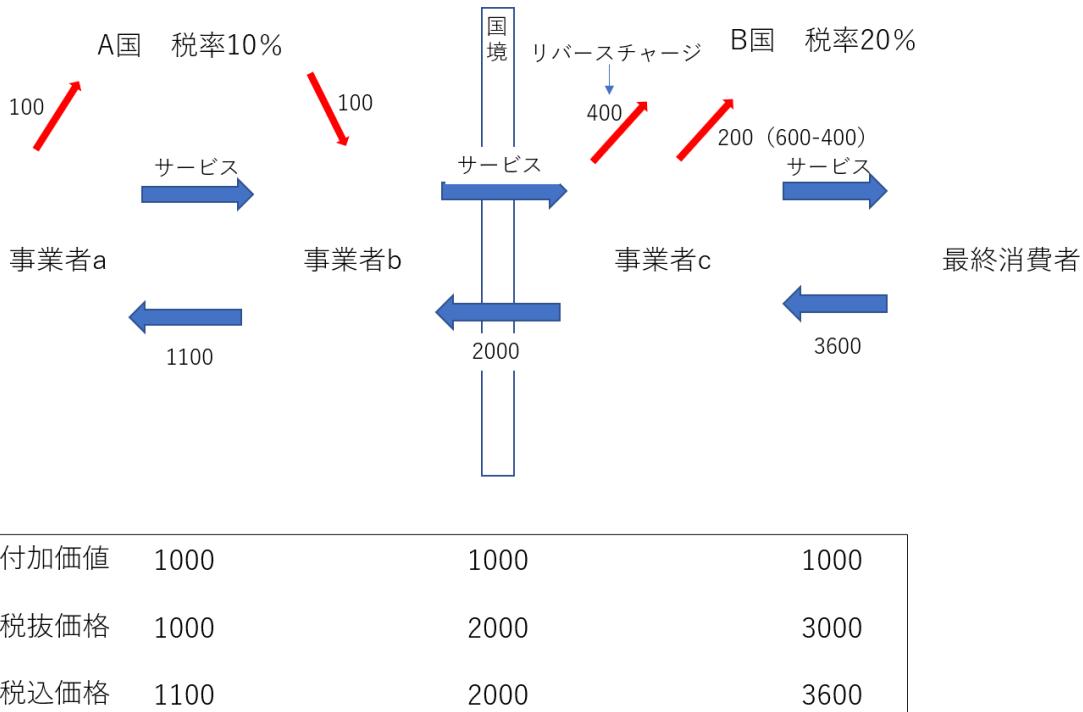
<sup>198</sup> 鈴木将覚「ボーダーコントロールのない VAT～仕向地主義課税をいかに実現するか～」みづほ総研論集 2010 年 IV 号（2010 年）101 頁、106 頁。

<sup>199</sup> 国外事業者の数が少なければ、国外事業者納税制度も実効性を持つ可能性がある（渡辺智之「経済活動と消費税」日税研論集 70 号（2017 年）76 頁、79 頁）。

<sup>200</sup> 沼田・前掲注 197) 24 頁。

<sup>201</sup> 鈴木・前掲注 198) 106 頁。

ら徴税されるといった点で、物品取引の場合に行われる国境税調整のメカニズムと類似する<sup>202</sup>。



リバースチャージの欠点は、BtoC 取引の際に利用できることである。なぜなら、越境サービス取引は税関によって捕捉できず、また、消費者の数は事業者の数と比べて膨大であり、全ての消費者を捕捉することは技術的に困難であるため、それら全ての消費者からの納税を期待することは現実的ではないからである。

#### 第4款 消費地主義と仕向地主義のメリット・デメリット

現在国際社会において、国際取引に係る消費課税における課税権配分の基本となっている消費地主義であるが、消費地主義がこのような地位を確立した理由は、ひとえに消費地主義によって導かれる仕向地主義が原産地主義よりも採用した際のメリットが大きいと考えられてきたためであると考えられる。

仕向地主義（消費地主義）のメリットとしては、大きく2つの点が挙げられる。1つ目のメリットとしては、仕向地主義に従って課税権を配分することは、消費税の性質に則しているという点が挙げられる<sup>203</sup>。この点については、第5章で検討を行う。2つ目のメリット

<sup>202</sup> 同上。

<sup>203</sup> Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.395 (Joachim Englisch).

としては、仕向地主義に従うと、仕向地における競争中立性が確保されるという点が挙げられる<sup>204</sup>。これはつまり、物品・サービスが顧客に売られる際に、どこで生産されたかにかかわらず、仕向地で同じ税負担を負い、国内取引と越境取引の間の競争が原産地国と仕向地国の税率の違いによって歪められることがないことを意味する。

反対に、仕向地主義には大きなデメリットも存在する。1つ目のデメリットとしては、執行管轄権の問題が挙げられる。執行管轄権の問題とは、納税義務者たる供給者が仕向地国の執行管轄権の範囲外に所在するという問題のことを意味する。執行可能性の欠如は、中立性の阻害につながるため、何らかの方法で対策が講じられる必要がある。そこで、仕向地主義を採用する際には、通常、越境物品取引に関しては、国境税調整を行い、輸入時課税輸出時免税を実現しており、越境サービス取引の場合には、BtoB取引の場合にリバースチャージ制度を適用し、納税義務の移転を行っている。しかし、越境BtoCサービス取引の場合には、リバースチャージを適用することはできないため、執行可能性の問題が依然として残る。2つ目のデメリットとしては、原産地に所在する供給者たる国外事業者のコンプライアンスコストの問題である<sup>205</sup>。仕向地主義において、国外事業者は、自らの行う越境サービス取引がBtoC取引かBtoB取引かどうか、取引相手の所在地国がどこか、当該取引に相手国の税法のどの条文が適用されるのか、などを見きわめる必要があるため、国外事業者に大きなコンプライアンスコストが課されるといえる。

このように、仕向地主義には、メリットおよびデメリットの両方が存在しているのであるが、仕向地主義が総合的に見て原産地主義よりも優れているという理解から、現在では仕向地主義によって実現される消費地主義が国際取引に係る消費課税の場面においてゆるぎない地位を確立している。もっとも、仕向地主義は、執行可能性の欠如という大きな問題を抱えているため、限定的に原産地主義を採用している国も多い。

### 第3節 原産地主義の意義

消費地主義および仕向地主義との関連において、原産地主義概念について確認する必要がある。本項では、原産地主義の定義およびメリット・デメリットについて確認する。

---

<sup>204</sup> Ebd.

<sup>205</sup> 沼田・前掲注197) 19頁。

## 第1款 原産地主義の定義

仕向地主義と同じように、「原産地主義」にもいくつもの意味が含まれている。Senyk 教授は、①付加価値主義（the added value principle）、②コレクションポイント、③共通市場主義という3つの異なる原産地主義の定義が混同されて用いられているとする<sup>206</sup>。

まず、①付加価値主義としての原産地主義とは、その名前の通り「付加価値が生まれた場所で課税するべき」という考えである<sup>207</sup>。次に、②コレクションポイントとしての原産地主義とは、内外判定基準が原産地（供給者の所在地）に設定されていることを意味する<sup>208</sup>。最後に、③共通市場主義とは、政策目標としてEUで掲げられた原産地主義であり、EUにおける最終的なEU VAT制度のための原産地に基づく提案（1985~1996年）によって触れられている<sup>209</sup>。なお、共通市場主義としての原産地主義は、本論文では扱わない。

本論文では、「付加価値が生まれた場所で課税するべき」という考え方を付加価値主義と呼び、「原産地で課税するべき」という考え方を原産地主義と呼ぶこととする。なお、付加価値主義と原産地主義の関係は、消費地主義と仕向地主義の目的・手段の関係とは異なる。消費地主義と異なり、付加価値主義はそれ自体が手段となりえるし、付加価値主義と原産地主義から実際に導かれるメカニズムはそれぞれ異なる。

## 第2款 付加価値主義と原産地主義のメカニズム

はじめに、原産地国であるA国の税率を10%、仕向地国であるB国の税率を10%とした場合の、原産地主義に基づく越境物品取引は以下の図のように行われる。

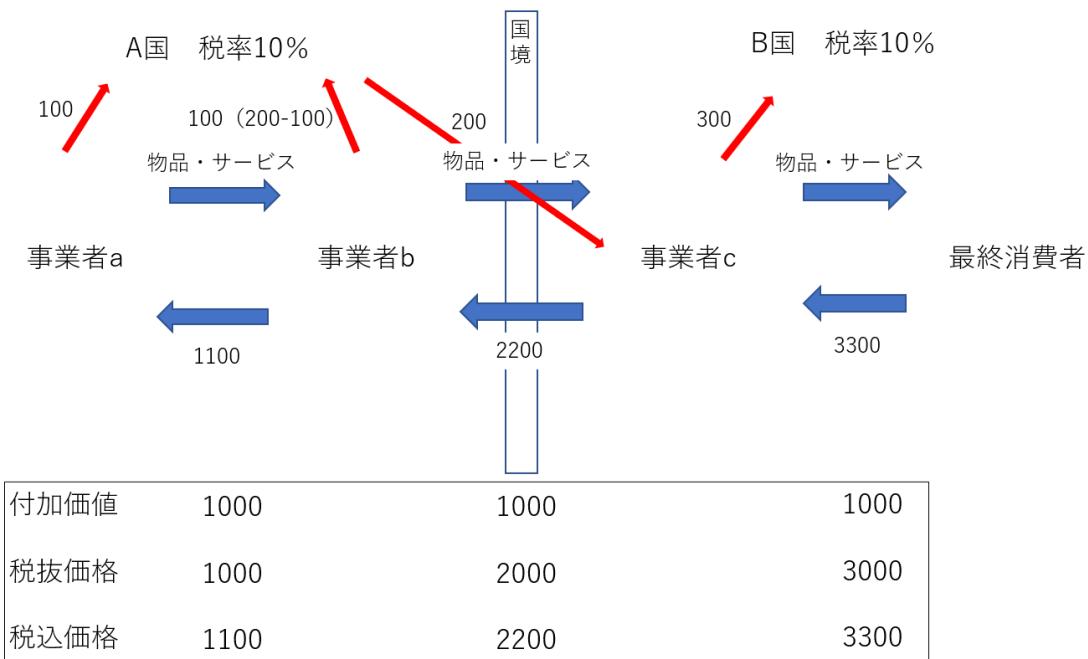
---

<sup>206</sup> Senyk, *supra* note 118, at 315-316.

<sup>207</sup> Ibid. at 321.

<sup>208</sup> Ibid. at 322.

<sup>209</sup> Ibid. at 322-323. これは、端的に説明すると、再配分機能（reallocation mechanism）付きの付加価値主義であり、この考え方の下では、得られた消費税収入は、仕向地国に割り振られることになる（Ibid. at 325）。

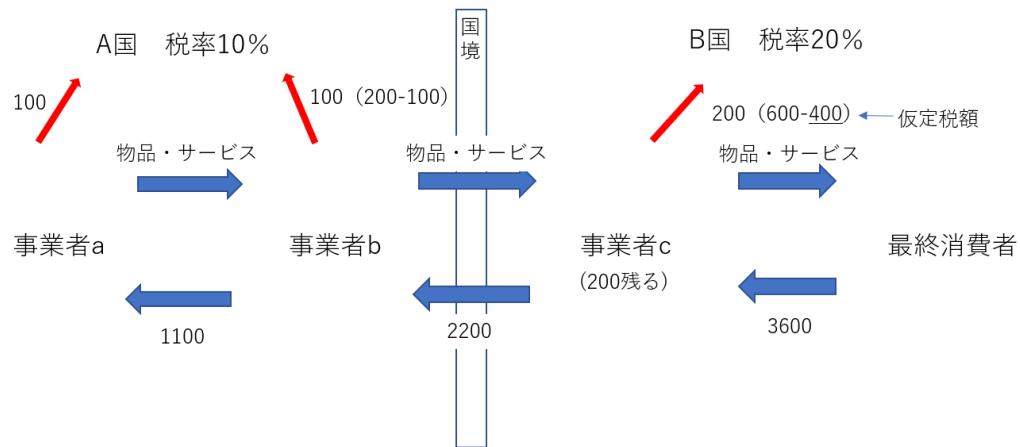


事業者 bc 間の越境取引への課税は、原産地国たる A 国の税法に従って行われ、A 国に納税が行われることになる。しかし、原産地主義では、輸入業者は、原産地国に仕入税額控除を求めることになるため、税収の帰属の観点から見ると、原産地国には税収は帰属しない。つまり、越境取引に係る課税自体は原産地国によって行われるが、輸入業者の仕入税額控除も原産地国によって行われるため、当該越境取引については、原産地国の税収はプラスマイナスゼロとなる。輸入業者が次の段階の取引（上記図では事業者 c と最終消費者間の取引）を行う際に、当該取引に対して仕向地国が課税することになるため、税収は最終的には仕向地国に帰属する。すなわち、「原産地主義」という名前がついているものの、ここでいう原産地とは税収の帰属先ではなく、越境取引に対する課税主体のことを指していることになる<sup>210</sup>。なお、上記図は越境 BtoB 取引を想定しているが、これが越境 BtoC 取引であった場合には、輸入を行う最終消費者は、仕入税額控除を受けることができず、次の取引段階も存在しないため、税収は原産地国に帰属することになることに注意したい。つまり、原産地主義を採用すると、越境 BtoB 取引においては、仕向地国に税収が帰属することになるのに対して、越境 BtoC 取引においては、原産地国に税収が帰属することになるのである。

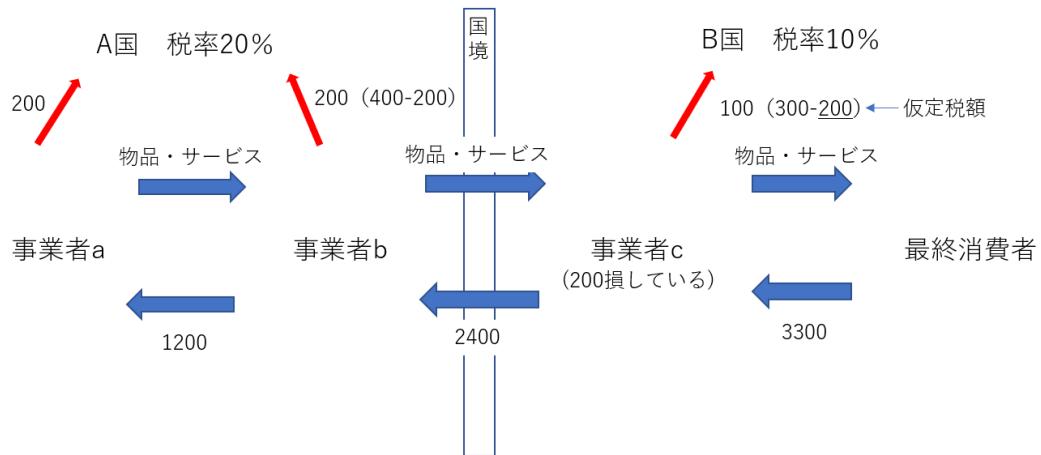
次に、付加価値主義のメカニズムについての説明を行う。付加価値主義は、原産地主義とは異なる。原産地主義と付加価値主義の一番大きな違いは、輸入を行う者の仕入税額控除を

<sup>210</sup> Senyk 教授がこれを collection point (徵収点) と呼んでいるゆえんである。

原産地国が行うか、仕向地国が行うかである。原産地主義では仕入税額控除は仕向地国で行われるのに対し、付加価値主義では原産地国で仕入税額控除が適用される。付加価値主義を図にすると以下のようなになる。1つ目の図は、原産地国よりも仕向地国の税率が高いケース、2つ目の図は、原産地国よりも仕向地国の税率が低いケースを示している。



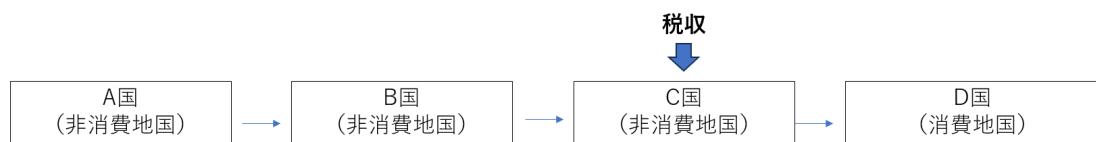
	事業者a	事業者b	事業者c (200残る)	最終消費者
付加価値	1000	1000	1000	1000
税抜価格	1000	2000	3000	3000
税込価格	1100	2200	3600	3600



	事業者a	事業者b	事業者c (200損している)	最終消費者
付加価値	1000	1000	1000	1000
税抜価格	1000	2000	3000	3000
税込価格	1200	2400	3300	3300

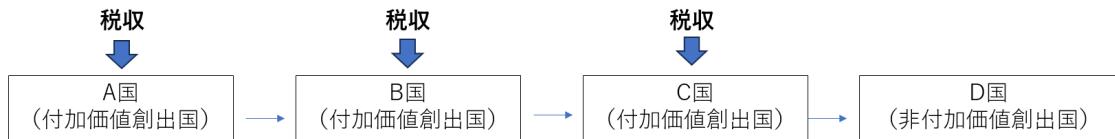
付加価値主義の下では、原産地国は輸出取引を国内取引と同じ税率で課税するが、仕向地国は、当該輸入取引が仕向地国の税率で課税された場合に支払われたであろう仮定税額分、仕入税額控除を認めることになる<sup>211</sup>。そのため、税率の異なる二国間における越境取引を行った顧客たる事業者は、仕入税額よりも少額または多額の仕入税額控除を受けることになることが上記 2 つの図から見て取れる。一つ目の図は原産地国の税率よりも仕向地国の税率の方が高い場面を想定している。ここでは、事業者 c は、仕入時に 200 しか税負担を負っていないものの、仕入税額控除を 400 分受けている。この 400 とは、もし事業者 bc 間の越境取引が B 国内で行われていたならば課税されていたであろう額（仮定税額）である。この図では最終的に、事業者 c が 200 分（400-200）得をしていることになる。二つ目の図では、原産地国の税率よりも仕向地国の税率の方が低い場面を想定している。ここでは、事業者 c は、仕入時に 400 の税額を支払っているものの、仕入税額控除は 200 分しか適用されない。繰り返しにはなるが、この 200 とは、もし事業者 bc 間の越境取引が B 国内で行われていたら課税されていたであろう額（仮定税額）である。したがって、この図では最終的に、事業者 c が 200 分損をしていることになる。つまり、原産地国と仕向地国の税率によって、事業者 c が得をしたり損をしたりすることになるのである。

なお、原産地主義の場合と異なり、付加価値主義では、その名の通り、付加価値が創出された国に税収が帰属することになる。原産地主義と付加価値主義の税収の帰属の違いを図で整理すると以下のようになる。



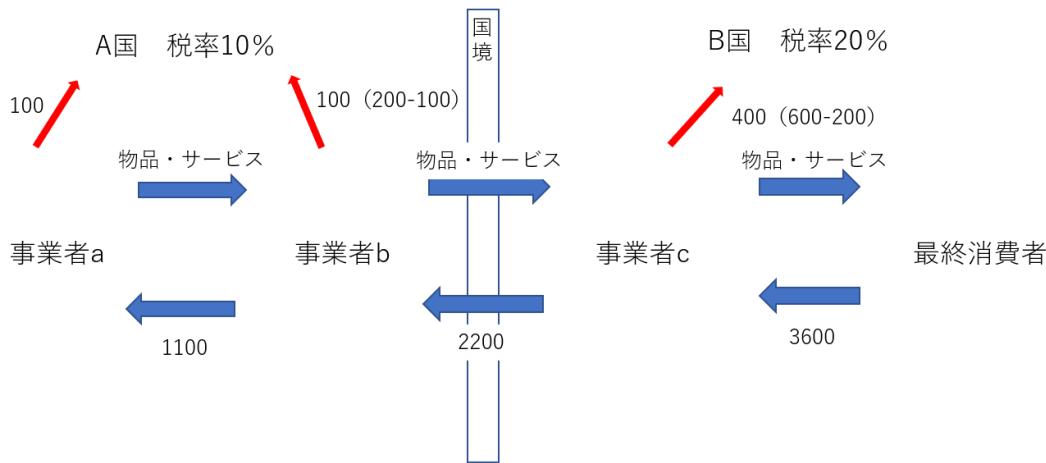
上記図の矢印は物品またはサービスの流れを表している。原産地主義を採る場合、税収は最終的に最終消費地国の一前前の国に税収が帰属することになる。上記の図でいうと、最終消費地国である D 国に輸出を行っている C 国に税収が帰属することになる。AB 国間の越境取引からの税収は B 国に帰属することになるが、取引チェーンの途中に存在する事業者が仕入税額控除を受けることによって、BtoC 取引の段階まで最終的な税収の帰属は確定しない。CD 国間の越境取引は BtoC 取引であるため、D 国の最終消費者は仕入税額控除を受けることができず、最終的な税収は C 国に帰属することになるのである。

<sup>211</sup> Shoup, Carl S. Public Finance, Aldine Publishing Company 1969, p. 263; OECD, supra note 50, para.1.10.



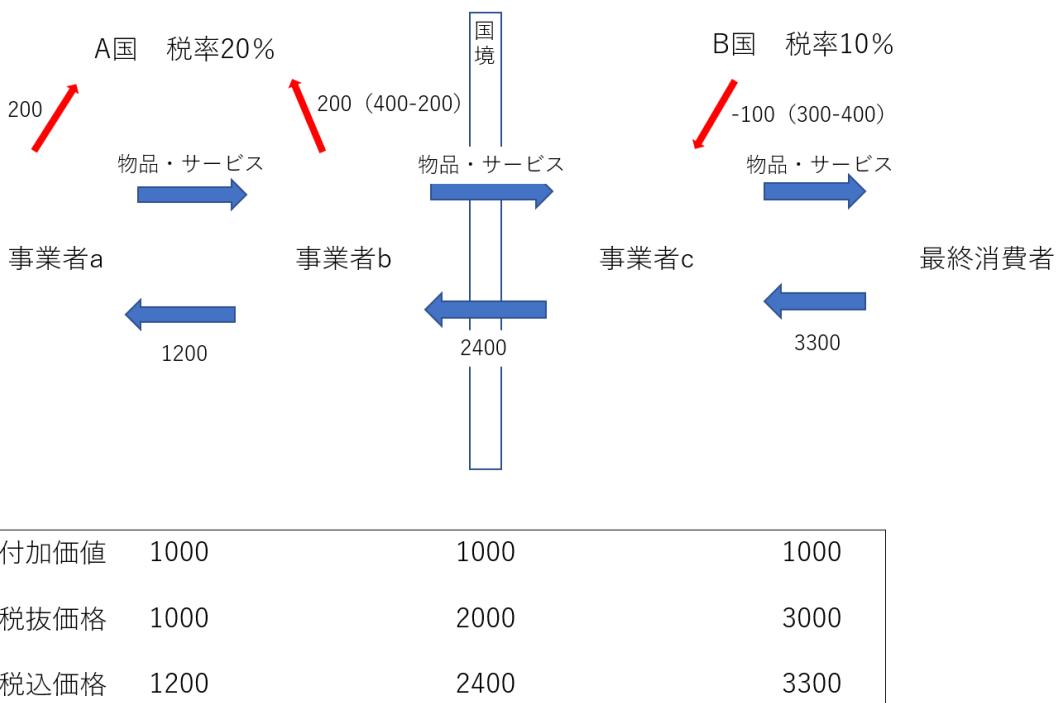
付加価値主義を採用した際の税収は、付加価値創出国にそれぞれ帰属する。上記図では、A国ないしB国にはそれぞれ創出した付加価値分に係る税収が帰属することになるのに対し、D国は付加価値を創出していないため、D国には税収は帰属しない。

上記では、仮定税額を用いる付加価値主義について確認してきたが、仮定税額を用いないタイプの付加価値主義も理論上は成り立ち得る<sup>212</sup>。このタイプの付加価値主義を図にすると以下のようになる。1つ目の図は、原産地国よりも仕向地国の税率が高いケース、2つ目の図は、原産地国よりも仕向地国の税率が低いケースを示している。



付加価値	1000	1000	1000
税抜価格	1000	2000	3000
税込価格	1100	2200	3600

<sup>212</sup> Shoup, *supra* note 211, at 263-264.



仮定税額の概念を使用しない付加価値主義と仕向地主義の間では、「越境取引における仕向地国側の輸入業者の仕入税額控除」の点において、差異は生じないものと考えられる。なぜなら、仮定税額を用いないことによって、輸入業者は、仕向地国において、自らの仕入取引に原産地国の税率で課された分の消費税について、全額仕入税額控除を受けることができるからである。しかし、仮定税額を用いないことで、国家の税収の観点から重大な問題が発生する。仮定税額を用いない付加価値主義の場合、仕向地国と原産地国の税率が異なる場合には、仕向地国の税収が増えたり減ったりする。

つまり、付加価値主義における仮定税額の利用の有無は、原産地国と仕向地国間の税率のギャップによって生じた歪みを、両国間を跨ぐ越境取引を行った輸入業者に押し付けるか、それとも仕向地国（の国庫）に押しつけるかといった問題に帰結する。仮定税額の概念を使用する付加価値主義を採用した場合、税率の異なる二国間における越境取引を行った顧客たる事業者は、仕入税額より少額または多額の税額控除を受けることになるため、事業者間の中立性は守られていないことになる。仮定税額を用いる付加価値主義においては、原産地国の税率が仕向地国の税率より低い場合には、越境取引を行った事業者が仕入税額控除をしたとしても、結果的に仕向地国の税収が増える。仕向地国の税収が増える分には問題はない。なぜなら、利益説に従えば、最終消費地国に至るまでのすべての国家は何らかの利益を与えていたりするため、税収が帰属すること自体に問題ないと考えられるからで

ある<sup>213</sup>。しかし、反対に、原産地国の税率が仕向地国の税率より高い場合に、越境取引を行った事業者が仕入税額控除を行うと、国家の税収はマイナスとなる。これは大きな問題である。なぜなら、利益説に従った税源配分の観点から考えると、税収がプラスになることが肯定されることはあれども、税収がマイナスになることはいかなる観点から見ても、正当化されないからである<sup>214</sup>。また、そもそも、このように歪んだ税収配分について国家間で合意を得ることは困難であるという政治的な問題点も挙げられる。

このように、仮定税額の利用の有無に関わらず付加価値主義は、事業者間の中立性の観点からも、国家間の税収の帰属の観点からも正当化されない。そのため、本論文では、消費地主義・仕向地主義との関連において、付加価値主義は扱わず、以下、原産地主義にのみ焦点を当てるることとする。

### 第3款 原産地主義のメリット・デメリット

比較として、原産地主義のメリットおよびデメリットにも触れておきたい。原産地主義の1つ目のメリットとしては、仕向地主義と比べて執行管轄権の問題が起きないため、国境税調整やリバースチャージを適用できない越境取引に対しても課税を行うことができる点が挙げられる<sup>215</sup>。2つ目のメリットとしては、原産地主義では、供給者は国内取引と越境取引を区別する必要がなく、すべての取引に対して課税されるため、供給者は自らの所在地国の税務当局に納税を行うことになる<sup>216</sup>。これは、仕向地主義の場合と比べて、供給者にとってのコンプライアンスコストが軽減されることを意味する。

次に原産地主義を採用した際のデメリットについて触れる。1つ目のデメリットとしては、仕向地国における競争中立性への悪影響が挙げられる<sup>217</sup>。原産地主義に従うと、原産地国と仕向地国の消費税率が異なる場合、越境取引と国内取引に係る税負担に差が生じてしまう。結果として、税率の異なる国家に対して課税措置の統一を求める強い圧力がかけられる

---

<sup>213</sup> 利益説についての詳細な検討は第5章で行う。

<sup>214</sup> Senyk, supra note 118, at 76 も仮定税額を用いない場合、深刻な税配分の歪みが生じる可能性があるとし、そもそも仮定税額を用いないタイプの付加価値主義を検討の対象から除外している。

<sup>215</sup> Ibid. at 77.

<sup>216</sup> Ibid.

<sup>217</sup> Shibata, Hirofumi, *The Theory of Economic Unions: A Comparative Analysis of Customs Unions, Free Trade Areas, and Tax Unions*, in: Shoup, Carl ed., *Fiscal Harmonization in Common Markets*, vol. I, Columbia University Press 1967, p. 196.

可能性が高くなり、国家による課税権の行使への影響も指摘されている<sup>218</sup>。2つ目のデメリットとしては、中間取引に関する移転価格操作（transfer pricing manipulations）のインセンティブが生じる点が挙げられる<sup>219</sup>。例えば、高税率国に所在する関連事業者が、低税率国に所在する関連事業者に、市場価格よりも低い価格で物品またはサービスを提供することによって、関連事業者全体として、最終的な税負担の軽減を図ることが考えられる。3つ目のデメリットとしては、輸入業者が自ら原産地国に仕入税額控除を請求する必要がある点が挙げられる<sup>220</sup>。そのため、原産地主義の下では、輸入事業者に追加的な事務負担が課されることとなると説明される<sup>221</sup>。

#### 第4節 小括

本章では、国際取引に係る消費課税に関する課税権配分ルールについて検討を行った。ここでもう一度、本章で確認できた内容について確認したい。

国境を越える取引が行われる際には、当該取引に由来する課税物件をめぐって複数の課税権が交錯することがある。課税権配分の基準の根拠としては、利益説、経済的帰属説、能力説が考えられるが、能力説は一般的に課税権配分について明確なガイダンスを示さないと考えられている。

消費税の課税対象となる越境取引が行われた場合には、基本的には、原産地国と仕向地国のどちらが当該越境取引に課税するのかが問題となる。当該取引が、仕向地国および原産地国の両国によってそれぞれ課税されたり（二重課税）、またはどこからも課税されなかったり（二重不課税）する可能性が生じる。このような二重（不）課税を防ぐためには、「仕向地主義」と「原産地主義」の考えが有用であるが、これらが何を指すのかは必ずしも明確ではないため、これらの定義を整理する必要がある。

「仕向地主義」には様々な意味が含まれるが、本論文では、「消費地で課税するべき」という目的を消費地主義、「仕向地で課税する」という手段を仕向地主義と呼ぶこととした。ここでの「仕向地」とは、サービス取引の場合、顧客の所在地のことを指す。なお、1998年のオタワ電子商取引会議以降、国際取引に係る消費課税に関する課税権配分ルールとして

---

<sup>218</sup> Sullivan, *supra* note 92, at 63.

<sup>219</sup> Keen & Hellerstein, *supra* note 88, at 9-11.

<sup>220</sup> 西山・前掲注 113) 45 頁。

<sup>221</sup> van Doesum, *supra* note 8, at 180、沼田・前掲注 147) 197 頁。

用いられてきた消費地主義であるが、歴史的に見ると、仕向地主義より後に登場した概念であり、比較的新しい概念であることがわかる。

また、「原産地主義」という概念にも様々な意味が含まれるが、本論文では、「付加価値が創出された場所で課税するべき」という考え方を付加価値主義、「原産地で課税するべき」という考え方のことを原産地主義と呼ぶこととした。ここでの「原産地」とは、サービス取引の場合、供給者の所在地のことを指す。なお、付加価値主義の採用は、利益説や事業者間の中立性の観点から否定されると考えられるため、本論文では付加価値主義についての検討は行っていない。

越境サービス取引に関しては、一般的に顧客の所在地でサービスが消費されると考えられるため、通常、仕向地主義に基づく課税はそのまま消費地主義に基づく課税と一致すると考えられる。しかし、ここで留意すべき点は、必ずしも仕向地主義だけが消費地主義を実現する手段ではないということである。すなわち、供給者と顧客の所在地が異なる国にある場合であっても、特定の条件下では原産地が消費地とみなされるケースがあり得る。この場合、消費地主義に従いながら、結果的に原産地主義に基づく課税行われることになるのである。

また、仕向地主義のメリットとしては、①消費税の性質に即していること、②仕向地における競争中立性が確保されることが挙げられる。反対にデメリットとしては、①執行管轄権の問題が生じること、②国外事業者のコンプライアンスコストが大きくなることが挙げられる。

原産地主義のメリットとしては、①執行管轄権の問題が生じないこと、②供給者に過大なコンプライアンスコストが課されることがないことが挙げられる。反対にデメリットとしては、①仕向地国における競争中立性を阻害すること、②移転価格操作へのインセンティブが生じること、③輸入業者が自ら原産地国に仕入税額控除を請求する必要がある点などが挙げられる。

## 第3章 ドイツ売上税法における越境サービス取引への対応

本章では、ドイツ売上税法において、越境サービス取引に係るルールがどのように規定されているのかについて確認する。

### 第1節 ドイツ売上税法の概要

本節では、消費税としてのドイツ売上税法の概要について確認を行う。

#### 第1款 ドイツ売上税法の変遷

ドイツ売上税法の歴史は中世にまでさかのぼる。中世では、地域ごとに異なる嗜好品や食料品に対して、いわゆる「物品税 (Akzisen)」を納めなければならなかった<sup>222</sup>。三十年戦争（1618~1648年）の後、内国関税の形で徴収されていたこれは、都市の主要な財源となっていた<sup>223</sup>。そして、18世紀以降、ドイツでは、あらゆる種類の物品に対する、いわゆる「一般消費物品税 (Generalkonsumakzisen)」が導入されていった<sup>224</sup>。1862年には、ドイツのブレーメンで一般消費税と呼び得るもののが導入されていた<sup>225</sup>。これは、船舶を含めたすべての納税義務を負う動産の譲渡に対して、二段階税率で課税されるといったものであったが、1884年に廃止されてしまった<sup>226</sup>。その後、1914年に第一次世界大戦が勃発したことが影響して、財政需要を賄うためにヨーロッパ諸国は、一般売上税を次々と採用していった<sup>227</sup>。最初に、ドイツで1916年に、ライヒ戦時税 (Reichskriegssteuer) 等とともに、ライヒ印紙税法の中でいわゆる物品売上印紙税(Warenumsatzstempel)が導入され<sup>228</sup>、さらに1918

---

<sup>222</sup> Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.1 (Joachim Englisch).

<sup>223</sup> Ebd.

<sup>224</sup> Ebd.

<sup>225</sup> 吉村・前掲注45) 107頁。何を「一般消費税」と捉えるかによって時期は多少前後するが、ドイツのザクセンでは1702年に一般消費税の萌芽が見られたようである (Englisch, Fn. 151, 1493.)。印紙税に関しては、1624年にオランダではじめて導入された (Tipke, Fn. 19, S. 970)。

<sup>226</sup> 吉村・前掲注45) 107頁。

<sup>227</sup> Pigou, Arthur C., A Study in Public Finance, Read Books 1947, pp.139, 141-144.

<sup>228</sup> 中村・前掲注24) 1頁。物品売上印紙税の税率は0.1%と極めて低く、税収を思うように確保できなかつたが、その後のライヒ売上税の税率は0.5%とされた (戸谷裕之「EC型付加価値税の研究－西ドイツの場合－」大阪産業大学産業研究所所報11号(1988年) 103頁、104頁)。

年には、この物品売上印紙税は、より課税対象が広いライヒ売上税 (Umsatzsteuer) へと進化した<sup>229</sup>。しかし、ライヒ売上税は、原則としてすべての企業の総売上げに課税する取引高税であった<sup>230</sup>。つまり、現在一般的となっている消費税のシステムとは異なり、仕入税額控除が行えないようになっていたため、取引段階が多くなればなるほど、税負担が累積する効果（カスケード効果）が生じるようになっていたのである<sup>231</sup>。このようなシステムは、全段階粗売上税（Allphasen-Brutto-Umsatzsteuer）と呼ばれる<sup>232</sup>。当時のライヒ売上税においては、そもそも取引高税の税負担が消費者に転嫁されるかどうかは不明確であり、法的に見れば、当時のライヒ売上税法では、企業による税額移転を間接的に禁ずる規定が置かれており<sup>233</sup>、そもそも制度上課税の累積は考慮されていなかった<sup>234</sup>。そして、当時のドイツでは、カスケード効果の回避を目的として、企業は、取引段階を一本化するために、垂直的結合を積極的に行うようになってしまったのである<sup>235</sup>。しかし、これは、垂直的結合を行うことのできない中間事業者が、結合された事業者よりも価格競争上不利に扱われるということになるため<sup>236</sup>、競争中立性の観点から問題があったといえる。また、このようなシステムにおいては、商品が国境を越える際にも問題が生じることになる。つまり、国境を越える物品に累積された税額を正確に算定することが不可能になってしまい、国境税調整を正確に行うことができなくなってしまうのである<sup>237</sup>。

付加価値税の父ともいえる Maurice Lauré の提案を受け、実質的に世界最初の付加価値税が 1954 年にフランスで誕生した<sup>238</sup>。この法律は、当時さまざまな問題点を孕んでいた

<sup>229</sup> 吉村・前掲注 45) 106-107 頁、Penke, Fn. 95, S. 57. 今日においては、ドイツ売上税は「一般消費税 (allgemeine Verbrauchsteuer)」として当然に捉えられているが、ドイツ売上税は、はじめから「消費に対する税」としての立ち位置を確立していた訳ではなかった (Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.10)。

<sup>230</sup> 吉村・前掲注 45) 106-107 頁。

<sup>231</sup> 西山由美「ドイツ売上税 100 年の足跡」税法学 586 号 (2021 年) 467 頁、470-471 頁。

<sup>232</sup> Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.2 (Joachim Englisch).

<sup>233</sup> 西山・前掲注 231) 472 頁。

<sup>234</sup> 水野・前掲注 155) 13 頁。

<sup>235</sup> 中村・前掲注 24) 33 頁。

<sup>236</sup> 水野・前掲注 155) 13 頁。

<sup>237</sup> Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.2 (Joachim Englisch); 西山・前掲注 104) 68 頁。その後、ジーメンス型の売上税が構想されたが、国境税調整の問題もあり、導入されなかった (西山・前掲注 22) 469 頁参照)。

<sup>238</sup> 吉村・前掲注 45) 110 頁。日本では 1949 年のシャウブ勧告に基づき、都道府県の事業税に代わる財源として付加価値税の創設が提案されており、これは世界初の付加価値税創設の試みであったが、批判も多く、一度実施が延期された後、そのまま導入されずに 1954 年に廃止された (井藤半彌『租税論』(千倉書房、1957 年) 128 頁、渡辺智之「消費課税の意義と将来構想」租税法研究 49 号 (2021 年) 1 頁、10 頁、

が、仕入税額控除の仕組みを用いて、カスケード効果を排除することができるといった点で、他のヨーロッパ諸国の税制に大きな影響を与えることになる<sup>239</sup>。

1963年に発表されたいわゆるノイマルク報告書では、①しばらくの間は仕向地主義を維持しつつも、将来的には原産地主義に基づき、租税上の国境を廃止すべきこと、②カスケード効果を持つ売上税・取引高税を廃止し、前段階税額控除方式と単一税率の付加価値税を採用すべきことが提言された<sup>240</sup>。また、1967年にはヨーロッパ経済共同体が、取引高税にかかる加盟国立法の調和に関する理事会第1次指令（VAT指令）を公表した。この第1次指令によって、ヨーロッパ経済共同体加盟国への付加価値税の導入を促されることとなった。第1次指令を受けて<sup>241</sup>、ドイツでは1967年5月29日に公布された売上税法（Umsatzsteuergesetz）が、1968年1月1日から施行され、これによって、ドイツ売上税法は仕入税額控除付きの付加価値税システムへと移行した<sup>242</sup>。

## 第2款 EU法による影響

ドイツ売上税法は、EU法から非常に大きな影響を受けている<sup>243</sup>。ドイツはEU加盟国であるため、EU法の法的拘束力が及ぶ。EU法の法源は、第一次法と第二次法（派生法）に

---

宮島洋「間接税と付加価値税」所収：日本租税研究協会編『シャウブ勧告とわが国の税制』（日本租税研究協会、1983年）261頁、280頁以下参照）。

<sup>239</sup> 吉村・前掲注45) 110頁。

<sup>240</sup> 吉村・前掲注45) 112頁。

<sup>241</sup> ドイツ連邦憲法裁判所1966年12月20日判決によって、カスケード効果による税額累積状態が違憲とされたことを機に、仕入税額控除の仕組みが確立した（佐藤＝西山・前掲注19) 21頁)。

<sup>242</sup> 吉村・前掲注45) 112頁。全段階粗売上税の貿易に対する悪影響への懸念が、ドイツ売上税法の仕入税額控除付き全段階一般消費税への改革の一因となったとされる（渡辺・前掲注150) 8頁。詳細については中村・前掲注24) 240-248頁参照。

<sup>243</sup> Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.5 (Joachim Englisch). EU域内市場の特殊性については、Reiß, Fn. 63, 433 ff 参照。

分けて考えることができ<sup>244</sup>、第一次法である条約と<sup>245</sup>、第二次法である規則、指令、決定、勧告・意見から成り立っているとされる<sup>246</sup>。

欧州連合の機能に関する条約（Treaty on the Functioning of the European Union。以下、「EU機能条約」）113条は、EU域内市場と競争の歪みの回避のために必要な限りにおいて、EU域内の物品税およびその他の間接税に関する法規定は調和されねばならないとし、さらに理事会は売上税、物品税およびその他の間接税に関する法律の調和に関する法規定を採択する必要があるとする<sup>247</sup>。また、EU機能条約288条も同様に重要である<sup>248</sup>。同条2文は、規則（regulation）について規定する<sup>249</sup>。規則は、指令（directive）とは異なり、一般拘束力（general application）があり、全加盟国で、規則の全体（in its entirely）において、直接適用可能（directly applicable）である<sup>250</sup>。さらに、同条3文は指令について規定する<sup>251</sup>。指令は、指令が名宛人とする各加盟国において、達成されなければならない結果につい

---

<sup>244</sup> 庄司克宏『新EU法 基礎編』（2013年）198頁。

<sup>245</sup> より正確には、第一次法とは「基本条約であるEU条約およびEU機能条約、EU基本権憲章、EU司法裁判所の判例法において発展させられた法の一般原則、EU司法裁判所により確立され、EU法秩序の基礎を成すEU法の直接効果および優越性の原則などから成り、広義のEU憲法を形成している」と説明される（同上、198頁）。

<sup>246</sup> より正確には、第二次法または派生法とは「狭義には基本条約規定に基づきEU諸機関により採択された『立法行為』…を指すが、広義には『立法行為』に基づく『委任行為』および『実施行為』…が含まれる場合もある。また、EUが締結する国際協定を第二次法に含める場合もある」とされる（同上、198頁）。

<sup>247</sup> 溝口史子『EU付加価値税の実務〔第2版〕』（中央経済社、2020年）7頁、Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.15 (Joachim Englisch). EU機能条約113条 "The Council shall, acting unanimously in accordance with a special legislative procedure and after consulting the European Parliament and the Economic and Social Committee, adopt provisions for the harmonisation of legislation concerning turnover taxes, excise duties and other forms of indirect taxation to the extent that such harmonisation is necessary to ensure the establishment and the functioning of the internal market and to avoid distortion of competition."

<sup>248</sup> EU機能条約288条 "To exercise the Union's competences, the institutions shall adopt regulations, directives, decisions, recommendations and opinions. A regulation shall have general application. It shall be binding in its entirety and directly applicable in all Member States. A directive shall be binding, as to the result to be achieved, upon each Member State to which it is addressed, but shall leave to the national authorities the choice of form and methods. A decision shall be binding in its entirety. A decision which specifies those to whom it is addressed shall be binding only on them. Recommendations and opinions shall have no binding force."

<sup>249</sup> 庄司・前掲注244) 210頁。

<sup>250</sup> つまり、「規則」を国内法に編入または置換するための国内立法を必要としないこと、つまり自動的に加盟国法秩序の一部となることを意味する（庄司・前掲注244) 211頁）。

<sup>251</sup> 庄司・前掲注244) 211頁。

てのみ拘束力を有しており、形式と手段の選択は各加盟国の立法機関に委ねられている<sup>252</sup>。つまり、指令は規則のように直接適用可能というわけではなく、国内実施される必要がある<sup>253</sup>。加えて、指令は、国内実施期限までに国内置換措置を採択する義務を加盟国に課している（間接行政の原則）（EU 機能条約 291 条 1 項<sup>254</sup>）<sup>255</sup>。

EU 司法裁判所も、加盟国の国内裁判所に対して拘束力を有すると説明されるが<sup>256</sup>、より正確には、先決付託手続に関して、EU 司法裁判所は「国内裁判所に係争中の特定の訴訟において（基本）条約の解釈を与える場合、（基本）条約の文言及び精神から（EU）法規範の意味を導き出すことに限定し、そのように解釈される法規範を特定の事件に適用することは国内裁判所に委ねられて」<sup>257</sup>おり、EU 司法裁判所と国内裁判所の関係は協力関係であるとされる<sup>258</sup>。

ドイツ売上税法について検討する際、特に重要なのが、EU VAT 指令と実施規則（Implementing Regulation）である。上述の通り、前者はドイツ国内で置換措置を行う必要があるが、後者に関しては直接適用が可能なため、置換措置なしにドイツ売上税法を縛ることになる。EU 機能条約 113 条を満たすために、1967 年以降、加盟国における売上税に係る指令が発給されてきたが、今日、実体的なドイツ売上税法の大部分および特定の手続き的側面はそれらによって定められている<sup>259</sup>。VAT 指令による国際取引に係る消費課税システムの変遷については、本章第 2 節第 1 款で確認する。

---

<sup>252</sup> 溝口・前掲注 247) 8 頁、Geist, Swetlana, Verwirklichung des Bestimmungs- und Ursprungslandzips im deutschen und russischen Umsatzsteuerrecht, Kovač 2017, S.71 参照。

<sup>253</sup> 庄司・前掲注 244) 211 頁。

<sup>254</sup> EU 機能条約 291 条 1 項 “Member States shall adopt all measures of national law necessary to implement legally binding Union acts.”

<sup>255</sup> 庄司克宏『はじめての EU 法〔第 2 版〕』(有斐閣、2023 年) 301 頁、Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.8-17.9 (Joachim Englisch).

<sup>256</sup> Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.23 (Joachim Englisch).

<sup>257</sup> ECJ, 27 Mar.1963. Case 28-30/62, Da Costa (1963) ECRI-00171, 38 (訳：庄司・前掲注 255) 143 頁)。

<sup>258</sup> 庄司・前掲注 244) 143 頁。

<sup>259</sup> Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.6 (Joachim Englisch).

### 第3款 ドイツ売上税法の基本構造

ドイツ売上税も、他の多くの国の消費税と同様に「仕入税額控除付き全段階一般消費税」であるといえる。上述の通り、消費税においては、仕入税額控除と税額転嫁が重要な要素である。

まず、課税対象取引については、売上税法1条1項1号が規定している<sup>260</sup>。同号によると「事業者が、国内において、対価をもって、事業の範囲内で行う供給 (lieferungen) およびその他の給付 (sonstigen Leistungen)」が売上税の課税対象取引とされており、消費が課税対象とされているわけではなく、あくまでも取引が課税対象となっている。なお、ドイツ売上税法における「供給」とは、企業者が自己の名義で有形資産の処分権を他者に与える給付<sup>261</sup>、つまり、処分権の移転 (Verschaffung der Verfügungsmacht) である(3条1項)<sup>262</sup>。また、「その他の給付」は、供給ではない給付のことを指す(3条9項1号および2号)<sup>263</sup>。

売上税法15条1項1号は、仕入税額控除について規定している<sup>264</sup>。しかし、同条2項で、非課税 (steuerfrei) 取引<sup>265</sup>のための仕入取引は、仕入税額控除の対象から除外される。基本的に、ドイツ売上税法にはサービス取引に係る輸出免税規定はない<sup>266</sup>。なぜなら、売上税法15条2項では非課税取引のための仕入取引は、仕入税額控除の対象から除外されているが、非課税取引のための仕入取引でなければ仕入税額控除の対象となるためである。つまり、国内では課税されない不課税取引のための仕入取引であっても仕入税額控除の対象となる<sup>267</sup>。しかし、同条3項で、特定の非課税取引のための仕入取引は前段階税額控除の

---

<sup>260</sup> 売上税法1条1項 „Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze: die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.“

<sup>261</sup> Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.95 (Joachim Englisch).

<sup>262</sup> Ebd. Rz. 17.96 (Joachim Englisch). VAT指令14条1項参照。

<sup>263</sup> VAT指令24条1項参照。これらの概念は、VAT指令における「資産の譲渡 (supply of goods)」と「役務の提供 (supply of services)」に相当する。

<sup>264</sup> ドイツ売上税法15条1項1号 „Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen: die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.“

<sup>265</sup> ここでは steuerfrei を「非課税」と訳すが、steuerfrei には、日本語で言う「非課税」の場合と「ゼロ税率」の場合があるため、取引ごとに意味を使い分ける必要がある。

<sup>266</sup> Geist, Fn. 252, S. 118.

<sup>267</sup> 日本の消費税も類似した仕組みを有している（岡村忠生「消費税法に<不課税>の概念は必要か？」立命館法学352号（2013年）59頁、75-76頁）。

対象とされており、実際に第三国の居住者に対する保険・金融関連取引（非課税）のための取引に仕入税額控除を認め、消費地主義の実現を図っている<sup>268</sup>。

税額転嫁を義務付ける規定は、ドイツ売上税法には存在しない。これは、第1章で述べた通り、契約自由の原則を理由とするものであり、「税額転嫁を義務付けていない」というよりも「税額転嫁を義務付けることができない」といってよいだろう<sup>269</sup>。

## 第2節 給付地判定の仕組み

売上税法1条1項1号によると、売上税法上の課税対象取引となるには、取引が「国内において（im Inland）」行われている必要がある。この国内要件を満たすかどうかを判断するために行われるのが給付地判定（Leistungsortsbestimmung）である。

物品取引（供給 Lieferung）の場合とサービス取引（その他の給付 sonstige Leistung）の場合で、越境取引に対する対応が異なる。物品取引の場合には、輸出免税を行うために免税規定の適用を受ける必要があるが、サービス取引は、可能な限り給付地判定の適用のみで足りる<sup>270</sup>。つまり、サービス取引に関しては、3a条以降の給付地判定ルールによって給付地が国外と判定されれば、ドイツ売上税法によっては課税されず、逆に給付地が国内と判定されれば、ドイツ売上税法によって課税されるといった構造になっている。

また、給付地判定ルールは、原則と例外に分かれている。3a条1項および2項が原則規定であり、3a条3項～8項、3b条および3e条が例外規定である<sup>271</sup>。

### 第1款 給付地判定の沿革

ドイツ売上税が現在の仕入税額控除付き一般消費税の形になるまでの変遷は、本章第1節で確認した通りであるが、1967年の第1次指令に始まる給付地判定ルールの変遷について

---

<sup>268</sup> Stadie, Holger, Umsatzsteuergesetz, 3.Aufl, Otto Schmidt 2015, S. 413. この規定がなければ、保険・金融関連取引は元々非課税取引であるため、15条2項が適用され、輸出免税と同じ効果が受けられない。

<sup>269</sup> Englisch教授は、売上税法が「いかなる売上税の転嫁をあらかじめ排除する場合にのみ」この点は考慮される必要があるとしている（Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.14 (Joachim Englisch)）。

<sup>270</sup> Penke, Fn. 95, S. 7; Geist, Fn. 252, S. 118; Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.431 (Joachim Englisch).

<sup>271</sup> 厳密には、3a条2項は、同条1項の例外規定でもある。3a条1項は「2項から8項および3b条および3e条に従うことを条件として…」と規定しており、同条2項は「3項から8項および3b条および3e条に従うことを条件として…」と規定する。

も確認する必要がある。上述の通り、ドイツ売上税法は VAT 指令から大きな影響を受けており、ドイツ売上税法の給付地判定ルールも、VAT 指令の改訂に伴って大きく変化してきた。以下、VAT 指令の沿革について確認する。

加盟国間での消費税制度の調和を目指し、1967 年 4 月 11 日付で、第 1 次指令<sup>272</sup>および第 2 次指令<sup>273</sup>により、共通の VAT 制度が導入された<sup>274</sup>。これらは、EU 域内市場における越境取引と純粋な国内レベルの両方で競争中立性を確保するという明確な目的をもって、各加盟国に対し、共通の VAT 制度を構築するよう義務付けていた<sup>275</sup>。第 1 次指令は、欧洲共通の VAT システムの導入に向けた土台の構築を目的としたものであり、サービス取引の給付地に関する明示的な記述は存在しなかった<sup>276</sup>。サービス取引の供給地について規定していたのは第 2 次指令である。第 2 次指令の 6 条 3 項は、原則として「サービスの給付地は原則として、給付されたサービス、移転または付与された権利、または貸し出された物品が使用または享受された場所とみなされる」としていた<sup>277</sup>。例外規定も存在してはいたものの、反対にそれ以上の例外を許さず、基本的には原則を遵守するものであった<sup>278</sup>。第 2 次指令は、消費地での課税をできる限り実現することを目的としていたといえる<sup>279</sup>。なお、第 2 次指令は、付属書 B に記載された特定のサービスにのみに適用されていた点に注意する必要がある<sup>280</sup>。つまり、当該指令は、限定期にしか各加盟国の給付地判定を縛っておら

---

<sup>272</sup> First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967.

<sup>273</sup> Second Council Directive 67/228/EEC of 11 April 1967.

<sup>274</sup> Becker, Fn. 191, S. 6. なお、ドイツにおいて、サービスの給付地について初めて規定したのは 1934 年のドイツ売上税施行令 (UStDB) 7 条であった。それ以前は、給付地判定は裁判所の判断に委ねられていた (Penke, Fn. 95, S. 57)。

<sup>275</sup> Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.5 (Joachim Englisch).

<sup>276</sup> Becker, Fn. 191, S. 6.

<sup>277</sup> つまり、実際の消費が行われた場所で課税されていた (Ainsworth, Richard Thompson, Taxing Services Under the EU Vat and Japanese Consumption Tax: A Comparative Assessment of New EU Place of Taxation Rules for Services and Intangibles, Boston University School of Law Working Paper Series 1, 3 (2006) ([https://scholarship.law.bu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2493&context=faculty\\_scholarship](https://scholarship.law.bu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2493&context=faculty_scholarship), last visited March 20, 2025)).

<sup>278</sup> Ibid. at 3.

<sup>279</sup> Becker, Fn. 191, S. 7. 消費地主義の優位性は 1963 年のノイマルク報告書すでに確認されていた (Thurston, *supra* note 173, at 145)。

<sup>280</sup> 付属書 B は、権利の譲渡や建設サービス、広告サービス、物品の輸送および保管に係る補助サービスなど計 10 種類のサービス取引を挙げている。

ず、各加盟国は指令を国内法に取り込む際に広い裁量を有していた<sup>281</sup>。この時点では、統一的な給付地判定ルールを構築することは不可能であった<sup>282</sup>。

加盟国間の管轄権の対立を減らすため、第2次指令の給付地規則は1977年に第6次指令<sup>283</sup>に置き換えられ、より具体的な給付地ルールが整備された<sup>284</sup>。第6次指令の9条1項では、簡素化の理由から、供給者たる事業者の所在地が原則的な給付地判定基準として用いられることになった<sup>285</sup>。なお、第6次指令の9条2項には、特定のサービスに関するこの基本原則に対する多数の例外が含まれていた<sup>286</sup>。

2010年1月1日の改正は、1977年の第6次指令以来の重要な改正であり、EU理事会が2008年2月12日にいわゆるVATパッケージを採択した後に実施された<sup>287</sup>。2008/8/EC指令(3)<sup>288</sup>では、サービスは今後、原則として実際の消費地で課税されるべきであるとされた<sup>289</sup>。もっとも、手続上および政治上の理由から、実際の消費地での課税を実現することは困難であると考えられていたため、BtoB取引においては、顧客の所在地が給付地判定基準とされていたが、BtoC取引については、供給者の所在地が引き続き給付地判定基準とされた<sup>290</sup>。なお、特定のサービス取引に係る多くの例外規定も整備されていた。

2010年から現在に至るまでも、様々な変更が加えられてきたが、現在のEUVAT指令ないしドイツ売上税法における給付地判定ルールの基礎は2010年改正で固まったといえる

---

<sup>281</sup> Becker, Fn. 191, S.7.

<sup>282</sup> Ebd.

<sup>283</sup> Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977.

<sup>284</sup> Penke, Fn. 95, S. 65, Becker, Fn. 191, S.8.

<sup>285</sup> COM (1973) 950 final, pp. 8-9.

<sup>286</sup> Becker, Fn. 191, S. 27。第6次指令の内容がドイツ売上税法に反映されたのは、1980年であった(Penke, Fn. 95, S. 64)。なお、第6次指令には詳細な規定が盛り込まれていたが、加盟国間で合意に至らなかった規定が数多く存在していた(Klezath, Peter, Die Entwicklung der Umsatzsteuer bei Verwirklichung des einheitlichen Binnenmarktes, DStJG 13, 1990, 167, 168)。

<sup>287</sup> Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services. ドイツ売上税法に関しては、JStG 2009 (BGBl. 2009 I 2794) で、3a条が改正された(BT-Drucks 16/11108 参照)。VATパッケージの詳細については、Monfort, Bertrand, MwSt-Paket: Die Änderungen ab 2010 im Überblick, DStR 2008, 1261 ff 参照。

<sup>288</sup> “(3) For all supplies of services the place of taxation should, in principle, be the place where the actual consumption takes place. If the general rule for the place of supply of services were to be altered in this way, certain exceptions to this general rule would still be necessary for both administrative and policy reasons.”

<sup>289</sup> See also van Doesum, supra note 2, at 191; COM (2005) 334 final.

<sup>290</sup> Penke, Fn. 95, S. 65,

<sup>291</sup>。2010 年以降の重要な変更点としては、2015 年に EU 加盟国間の BtoC の TBE サービス <sup>292</sup>に対する課税も仕向地主義になったことなどが挙げられる <sup>293</sup>。

## 第 2 款 原則規定

ドイツ売上税法において、給付地判定ルールは、BtoC 取引に適用されるものと BtoB 取引に適用されるものに大別される。そのため、給付地判定ルールは、BtoC 取引の原則、BtoC 取引の例外、BtoB 取引の原則、BtoB 取引の例外の 4 つのパターンに分類することができる。以下、原則と例外に分けて説明を行う。

ドイツ売上税法においては、原則として、BtoC 取引には原産地主義が適用され（3a 条 1 項）、BtoB 取引には仕向地主義が適用される（3a 条 2 項）<sup>294</sup>。

3a 条 1 項は、VAT 指令 45 条に従って、BtoC 取引の原則規定として定められている。本項によると、給付地は、事業者（BtoC 取引なので供給者のこと）が事業を行っている場所

---

<sup>291</sup> 2011 年には、給付地判定ルールの適用を統一するために、VAT 指令実施規則が改定された（van Doesum, *supra note 2, at 192*）。また、特定のイベントへの入場券の販売に係る 3a 条 3 項 5 号は、JStG 2010 (BGBl. 2010 I 1768) によって導入された。なお、これによってリバースチャージの範囲も拡大された（BT-Drucks. 17/3449 および BT-Drucks. 17/3549 参照）。

<sup>292</sup> TBE サービスとは、テレコミュニケーション（telecommunication）、放送（broadcasting）、電子的手段による役務（electronically supplied services）のことを指す（溝口・前掲注 247）111 頁）。

<sup>293</sup> See Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services. 以前は、第三国との BtoC の TBE 取引に対する課税は仕向地主義であったが、EU 加盟国間の TBE 取引はそうではなかった（Council Directive 2002/38/EC of 7 May 2002 amending and amending temporarily Directive 77/388/EEC as regards the value added tax arrangements applicable to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services 参照）。なお、同年には、ワントップショップ制度も導入されることとなった（Englisch, Fn. 151, 1505）。OECD による EU VAT 指令への影響については、Englisch, Joachim, Seminar G: VAT and Direct Taxation of the Digital Economy, IStR 2016, 717, 719-721 参照。

<sup>294</sup> Stadie, Fn. 268, § 3a Rz. 4.

<sup>295</sup>、またはその他の給付がその者の恒久的施設 (Betriebsstätte) <sup>296</sup>に帰属する場合は、当該恒久的施設が所在する場所であるとされる<sup>297</sup>。もっとも、例外規定 (3a 条 3 項~8 項、3b 条および 3e 条) が多く存在しているため、原則と例外の関係が逆転し、実際には 3a 条 1 項は見かけ上の原則規定に過ぎず、別個の規定がない BtoC のその他の給付に対するキャッチオール規定としてのみ機能する<sup>298</sup>。

一方、3a 条 2 項は、VAT 指令 44 条に従って、BtoB 取引の原則規定として定められている。本項によると、給付地は、顧客が自身の事業を営む場所、または恒久的施設<sup>299</sup>の所在地である。このどちらもない場合には、顧客たる事業者の住所または居所が給付地となる。

---

<sup>295</sup> Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.436; 開業地 (the place where the business of a taxable person is established) とも呼ばれる。開業地の意義については、実施規則 (Implementing Regulation) 10 条を参照。実施規則 10 条において、「〔筆者注：VAT 指令〕44 条、45 条の適用において、事業の開業地とは、事業の中心的管理機能 (the functions of the business's central administration) が行われる場所」と定められている。事業の中心的管理機能が行われる場所とは、事業の経営に関する重要な意思決定が行われている場所、事業の本店登記地、事業の経営会議の開催地を考慮して判断するとされており、これらの基準により開業地が断定できない場合には、事業の経営に関する重要な意思決定が行われている場所を優先的に考慮して設立とすることが実施規則 10 条 2 項に定められている (Senyk, *supra* note 118, at 215-216)。

<sup>296</sup> 固定的施設 (festen Niederlassung) のこと。VAT 指令 45 条における固定的施設の定義は、実施規則 11 条 2 項に定められており、「以下の条文〔筆者注：VAT 指令 44 条を含む。〕の適用における固定的施設とは、実施規則 10 条で言及されている事業の開業地とは異なる場所に存在する、十分な恒久性と自らの供給 (supply) する役務を提供 (provide) し、利用することが可能となる人的、技術的資源という観点から適した組織によって特徴づけられるあらゆる施設」とされている (溝口・前掲注 247) 100 頁)。なお、45 条における固定的施設とは能動的 (active) な固定的施設のことを指す (Senyk Senyk, *supra* note 118, at 217-218)。西山由美教授は「所得課税における PE は『PE なくして課税なし』の言葉に端的に表されているように、非居住者または外国法人の所得とその課税地とを結びつけるネクサスとしての機能を果たす主要ツールである。これに対して EU 域内の共通ルールにおける FE [筆者注：固定的施設 (fixed establishment) のこと。] は、サービスの提供場所の特定においてのみ、かつ原則ルールの例外として用いられる概念である」と説明している (西山・前掲注 113) 49 頁)。Sölch, Otto und Ringleb, Karl, Umsatzsteuergesetz, 102.Aufl., C. H. Beck 2024., 3a Rz. 92 も参照。

<sup>297</sup> 岡村・前掲注 188) 2 頁。

<sup>298</sup> Stadie, Fn. 268, § 3a Rz. 3. Stadie 教授は、「3a 条の構成は不適切である」と批判している。Bunjes, Johann, Umsatzsteuergesetz, 23.Aufl., C. H. Beck 2024, § 3a Rz. 3 も参照。

<sup>299</sup> 受動的 (passive) な固定的施設のこと (Senyk, *supra* note 118, at 217-218)。固定的施設の意義について、西山・前掲注 113) 49-53 頁、藤原健太郎「EU における付加価値税の課税権配分についての覚書－第六次指令時代の欧州司法裁判所の所判例からみる研究課題－」フィナンシャル・レビュー 156 号 (2024 年) 71 頁以下、Spies, *supra* note 75, at 177 et seq 等参照。

また、本項は、事業活動に専ら従事していない法人で売上税番号<sup>300</sup>を付与された法人に対するその他の給付、および事業活動と非事業活動の両方に従事する法人に対するその他の給付にも適用される。

2010年以前は、BtoC取引およびBtoB取引の区別なく、原則として、供給者の所在地が給付地とされていたが<sup>301</sup>、これは主に簡素性やサービス取引への加盟国間での統一された課税ルールの整備を目的とするものであった<sup>302</sup>。そして、2008/8/ECを受け、JStG 2009(BGBI. 2009 I 2794)によって、消費地主義の実現をその立法趣旨として<sup>303</sup>、BtoB取引に関しては、顧客の所在地が給付地とされる原則規定が創設された<sup>304</sup>。なお、BtoC取引に関しては、引き続き供給者の所在地が給付地とされ、現在まで続いている<sup>305</sup>。

### 第3款 例外規定

給付地判定ルールの原則は上記の通りであるが、ドイツ売上税法においては例外規定が多く存在する(3a条3項ないし8項、3b条および3e条)。これらの例外規定は、消費地主義の達成のために整備されている<sup>306</sup>。通常、サービスの消費地は、サービスの顧客が拠点を置く場所であると考えられるが、特定のケースにおいては、必ずしもサービス受領者の拠点は消費地とはならない<sup>307</sup>。そのため、そのような特定のケースに対応するために、例外規定によって、原則とは異なる給付地が個別に設定されている。以下、越境サービス取引に

---

<sup>300</sup> 吉村典久「ドイツにおける納税者番号制度」日税研論集67号(2016年)155頁、174頁、西山由美「EU付加価値税の現状と課題—マーリーズ・レビューを踏まえて—」フィナンシャル・レビュー102号(2011年)146頁、158-160頁参照。

<sup>301</sup> 当時の9条1項(Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977)参照。なお、当時多くの例外規定が存在していたことには留意する必要がある。

<sup>302</sup> COM (1973) 950, p. 9 "This choice was made mainly for reasons of simplicity and for the avoidance of difficulties of interpretation which might arise from notions such as the place of utilization or exploitation of the services."

<sup>303</sup> BT-Drucks 16/11108, S. 34.

<sup>304</sup> 売上税法3a条2項。

<sup>305</sup> 売上税法3a条1項。

<sup>306</sup> BT-Drucks 16/11108, S. 34.

<sup>307</sup> Bunjes, Fn. 298, § 3a Rz. 3.

係る例外規定について説明を行うが、ここで挙げられている例外規定が、簡素性を考慮しつつも<sup>308</sup>、消費地主義の実現をその目的としていることに留意する必要がある<sup>309</sup>。

BtoC 取引に係る例外規定は、BtoB 取引に係るそれよりも多い<sup>310</sup>。BtoC 取引には原則として原産地主義が適用されるが、BtoC 取引に係る例外規定の多くが消費地主義に従っているため、BtoC 取引は、多くの場合、消費地主義に従った給付地判定が行われる<sup>311</sup>。反対に、BtoB 取引に適用される例外規定は少ないが、原則規定が消費地主義に則ったものとなっている。

不動産関連サービス（3a 条 3 項 1 号）については、当該不動産の所在地が給付地となる<sup>312</sup>。不動産サービスとは、その消費または利用が不動産の取得、使用または販売と密接に関連しているサービス（例えば、仲介、建築作業、建設作業、賃貸等）に限られる<sup>313</sup>。また、サービスの顧客は、当該不動産に対する権利の移転、変更、取消、またはその利用に焦点を当てなければならない<sup>314</sup>。これは消費地主義に則った給付地判定ルールであり、不動産関連サービスは不動産の所在地で消費されると考えられる<sup>315</sup>。なお、本規定は、BtoC 取引の場合にも BtoB 取引の場合にも適用される。

乗り物のレンタルについては、短期レンタルの場合と、長期レンタルの場合で給付地判定の基準が異なる（3a 条 3 項 2 号）<sup>316</sup>。乗り物の短期レンタルについては、その乗り物が実際に利用可能となる場所が給付地となる<sup>317</sup>。これは、BtoC 取引の場合にも BtoB 取引の場合にも適用される。長期レンタルの場合は、顧客たる消費者の開業地、住所または居所

---

<sup>308</sup> 2008/8/EC (6)" In certain circumstances, the general rules as regards the place of supply of services for both taxable and non-taxable persons are not applicable and specified exclusions should apply instead. These exclusions should be largely based on existing criteria and reflect the principle of taxation at the place of consumption, while not imposing disproportionate administrative burdens upon certain traders." とされており、消費地主義だけでなく、簡素性も考慮されなくてはいけないことが明記されている。

<sup>309</sup> 立法趣旨はともかくとして、実際に消費地主義の実現に資する規定になっているのか、また簡素性はどの程度考慮されているのか等についての検討は第 4 章で行う。

<sup>310</sup> Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.440 (Joachim Englisch).

<sup>311</sup> Ebd.

<sup>312</sup> VAT 指令 47 条参照。

<sup>313</sup> Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.440 (Joachim Englisch). 実施規則 31a 条参照。

<sup>314</sup> Ebd.

<sup>315</sup> BT-Drucks 16/11108, S. 34; Stadie, Fn. 268, S. 352; van Doesum, supra note 2, at 204.

<sup>316</sup> VAT 指令 56 条参照。

<sup>317</sup> Geist, Fn. 252, S. 130。短期レンタルとは、中断のない 30 日以内の期間、または船舶の場合は 90 日以内の期間のレンタルのことを指す（実施規則 40 条）。

(Wohnsitz oder Sitz) <sup>318</sup>で判断されるが、これは BtoC 取引の場合のみに適用される <sup>319</sup>。

しかし、BtoB 取引の場合も、結局は原則規定である 3a 条 2 項に従って、顧客の所在地で課税されることになるため、消費地主義に従った対応が取られているといえる。乗り物のレンタルに関しても、消費地での課税がその立法趣旨とされている <sup>320</sup>。

消費者に対する文化、娯楽およびそれらに類似するサービスについては、それらのサービスが、実際に事業者によって提供された場所（履行地（Tätigkeitsort）とも呼ばれる。）が給付地とされる（3a 条 3 項 3 号 a）<sup>321</sup>。これらのサービスが事業者に提供される場合、原則規定である 3a 条 2 項に従って、顧客の所在地が給付地とされる。しかし、事業者に対して入場券の販売が行われるケースについては、3a 条 5 項<sup>322</sup>に従って、イベントが実際に行われる場所が給付地とされる<sup>323</sup>。なお、インターネット経由で提供されるサービスについては、これらの規定の対象外となる<sup>324</sup>。

EU 域内の船、航空機、鉄道において行われるもの以外のケータリングサービスについては、実際にサービスが提供される場所が給付地とされる（3a 条 3 項 3 号 b）<sup>325</sup>。EU 域内の船、航空機、鉄道において行われるものに関しては、出発地（Abgangsort）がサービスの給付地とみなされる（3e 条）<sup>326</sup>。本規定は、簡素化の目的から整備されている<sup>327</sup>。なお、当該サービスには、消費可能な状態での提供（ドライブインや映画館でのポップコーンの提供など）は含まれない<sup>328</sup>。これらの規定は、BtoC 取引にも BtoB 取引にも適用される。

消費者に対する動産の加工および鑑定についても、サービスが実際に事業者によって提供される場所が給付地となる（3a 条 3 項 3 号 c）<sup>329</sup>。BtoB 取引に関しては、3a 条 2 項に従

---

<sup>318</sup> 実施規則 12 条、13 条、13 条 a 項にそれぞれ従う（Stadie, Fn. 268, § 3a Rz. 50）

<sup>319</sup> レジャーボート（Sportboot）に関しては、期間を問わず、実際に利用可能となる場所が給付地となる。

<sup>320</sup> BT-Drucks 16/11108, S. 34.

<sup>321</sup> VAT 指令 54 条参照。Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.440 (Joachim Englisch).

<sup>322</sup> VAT 指令 53 条参照。

<sup>323</sup> これは、イベント来場者一人一人の所在地等の情報を得ることは不可能であるという執行可能性の観点から設けられたものであると考えられる（Stadie, Fn. 268, § 3a Rz. 75）。

<sup>324</sup> Stadie, Fn. 268, Rz. 51. 実施規則 7 条参照。

<sup>325</sup> VAT 指令 55 条参照。

<sup>326</sup> VAT 指令 57 条参照。

<sup>327</sup> Sölch/Ringleb, Fn. 296, § 3e, Rz. 2.

<sup>328</sup> Bunjes, Fn. 298, § 3a Rz. 65. 実施規則 6 条参照。

<sup>329</sup> VAT 指令 54 条 2 項 (b) 参照。

って、顧客の所在地が給付地となる。なお、動産とは、不動産または建物に固定されていない物品を指し、3a 条 3 項 1 号（不動産関連サービス）の対象とはならないものをいう<sup>330</sup>。

消費者に対する仲介サービスについては、仲介された取引が行われる場所が給付地とみなされる（3a 条 3 項 4 号）<sup>331</sup>。そのため、仲介された取引に関する給付地判定ルールに従って課税されることになる<sup>332</sup>。ここでの仲介サービスとは、サービスを購入する者の名義と計算で行う仲介と、サービスの販売者の名義と計算で行う仲介の両者が含まれる<sup>333</sup>。例としては、旅行代理店が、現地のホテルの宿泊サービスを斡旋し、宿泊契約はホテルと旅行者間で締結され、仲介手数料が代理店から消費者たる旅行者に対して請求される場合には、本規定が適用されることになる<sup>334</sup>。この場合、ホテルの宿泊サービスに係る給付地、不動産関連サービスとして、不動産の所在地とされることになる<sup>335</sup>。

EU 域外の消費者に対する特定のサービスについては、顧客たる消費者の開業地、住所または居所が給付地とされる（3a 条 4 項 1 文）<sup>336</sup>。つまり、BtoC 取引の原則規定である 3a 条 1 項が給付地を供給者の所在地としているのにもかかわらず、その原則から外れ、特定のサービスについては、消費地主義に則って課税されることになる。特定のサービスとしては、著作権や特許権等の権利の譲渡または使用許諾、広告サービス、コンサルティングサービス、金融サービスなど、遠隔から消費者に対して提供されるようなサービスが列挙されている（3a 条 4 項 2 文）。ここに挙げられているようなサービスは、供給者の所在地ではなく、消費者の所在地で消費されることが予想されるため、この給付地判定ルールは、消費地主義に則ったものであるといえるだろう<sup>337</sup>。なお、サービスの受領者が EU 域内にいる場合については、本規定の適用はなく、BtoC 取引に対する原則である 3a 条 1 項に従って、供給者の所在地が給付地とされる。このような対応は、消費地主義から逸脱するものであると考えられるが、その代わりに EU 域内における課税は基本的に確保されることになる<sup>338</sup>。

---

<sup>330</sup> Bunjes, Fn. 298, § 3a Rz. 63. 実施規則 34 条参照。

<sup>331</sup> VAT 指令 46 条参照。Stadie, Fn. 268, § 3a Rz.71.

<sup>332</sup> Stadie, Fn. 268, § 3a Rz.68.

<sup>333</sup> 実施規則 30 条参照。

<sup>334</sup> 溝口・前掲注 247) 107 頁

<sup>335</sup> 溝口・前掲注 247) 108 頁。

<sup>336</sup> VAT 指令 59 条参照。

<sup>337</sup> Stadie, Fn. 268, Rz. 85.

<sup>338</sup> Ebd. Rz. 86.

なぜなら、供給者たる事業者は、当該事業者の所在地国の執行管轄権内にいると考えられるからである<sup>339</sup>。

消費者向けの TBE サービスについては、消費者の開業地、住所または居所が給付地とされる（3a 条 5 項）<sup>340</sup>。2014 年まで、TBE サービスは 3a 条 4 項に列挙されていたが、2015 年に本項が新設され、TBE サービスは、顧客の所在地が EU 域内であるか EU 域外であるか関係なく顧客の所在地で課税されることとなった<sup>341</sup>。

旅客輸送サービスについては、輸送が実際に行われる場所が給付地とされる（3b 条 1 項 1 文）<sup>342</sup>。また、旅客輸送が国内領域に限定されない場合、国内領域に属する給付部分のみが課税対象となる（同行 2 文）。したがって、旅客輸送サービスに係る税額は、輸送距離に応じて按分されることになる<sup>343</sup>。

消費者向け物品輸送サービスについては、旅客輸送サービスの場合と同様に、実際に物品の輸送距離に応じて比例按分して課税される（3b 条 2 項）<sup>344</sup>。しかし、EU 域内の加盟国から他の加盟国への輸送の場合には、物品の輸送が始まるところで課税される（3b 条 3 項）<sup>345</sup>。物品輸送に関連する補助業務（Hilfstätigkeiten）（3b 条 2 項）に関しては、サービスが実際に提供された場所が給付地とされる<sup>346</sup>。

#### 第 4 款 「実際の使用と享受地課税」の限定的採用

VAT 指令第 59 条 a 項によって、EU 加盟国は、サービスに関して、その給付地が EU 域外にある場合、そのサービスの実際の使用と享受が自国の領域で行われることを条件に、給付地規定を緩和し、自国の領域が給付地であると決定することができる。逆に、サービスの給付地が国内にある場合、そのサービスの実際の使用と享受が第三国で行われることを条件に、そのサービスの給付地を第三国であるとすることができる。ドイツ売上税法は、3a 条 6 項ないし 8 項において、これを限定的に採用している。

---

<sup>339</sup> Ebd. 執行管轄権の問題については第 5 章参照。

<sup>340</sup> VAT 指令 58 条参照。Tipke/Lang, Fn. 11, S. 1369 und 1377 (Joachim Englisch).

<sup>341</sup> Stadie, Fn. 268, Rz. 125.

<sup>342</sup> VAT 指令 48 条参照。

<sup>343</sup> Stadie, Fn. 268, § 3b Rz. 2-4.

<sup>344</sup> VAT 指令 49 条参照。

<sup>345</sup> VAT 指令 50 条参照。

<sup>346</sup> 貨物の積載、積み下ろし、取扱手数料、これに類する貨物輸送に付随するサービス（溝口・前掲注 247) 109 頁)。

まず、第三国の事業者（供給者）によって、乗り物の短期レンタルと長期レンタルが提供され、これらのサービスがドイツ国内で使用される場合、給付地はドイツ国内にあるとされる（3a条6項1号）<sup>347</sup>。次に、第三国の事業者（供給者）によって、ドイツの公法人（juristische Person des öffentlichen Rechts）が3a条4項1号ないし10号で挙げられるサービスを受け、これらのサービスがドイツ国内で使用される場合に、給付地はドイツ国内であるとされる（3a条6項2号）。また、第三国の事業者（供給者）によって、消費者向けTBEサービスが提供され、これらのサービスがドイツ国内で使用される場合、給付地はドイツ国内にあるとされる（3a条6項3号）<sup>348</sup>。

3a条7項および8項は、6項各号の規定とは異なり、もともとはドイツ国内が給付地となっていた場合でも、ドイツが課税権を放棄するといった規定である<sup>349</sup>。まず、3a条7項は、ドイツの事業者が第三国の事業者に対して、専ら物品の輸送を目的として鉄道車両やバス等を短期で貸し出し、それら車両が第三国で使用される場合には、3a条2項の原則規定に反して、給付地はドイツ国内ではなく第三国となる。次に、3a条8項であるが、ここで挙げられているサービスは、輸送サービス、動産の加工と鑑定、旅行サービス<sup>350</sup>、見本市または展示会に関連するイベントサービスである。これらのサービスが、第三国で使用または利用される場合、当該サービスは第三国で行われたものとして扱われる。

### 第3節 手続面における対応

越境サービス取引への課税に関して、手続面において様々な制度が整備されている。これらの制度は主に、仕向地主義に従った課税の執行可能性およびコンプライアンスコストの問題への対策として機能する<sup>351</sup>。

---

<sup>347</sup> Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.443. これは、EUを本拠地とする事業者に不利益をもたらす競争の歪曲を回避する目的もある（Tipke, Fn. 11, S. 1368 (Joachim Englisch)）。

<sup>348</sup> 6項各号はVAT指令59a条b項を根拠とする（Bunjes, Fn. 298, § 3a Rz. 133）。

<sup>349</sup> 7項および8項はVAT指令59a条a項を根拠とする（Ebd. Rz. 134-135）。

<sup>350</sup> 25条1項5文の意味における旅行サービス。つまり、「第三者が提供する物品およびその他の給付であって、旅行者に直接便益をもたらすもの」のことを指す。

<sup>351</sup> この点についての検討は、第4章に譲る。

## 第1款 リバースチャージ制度

ドイツ売上税法 13b 条は、リバースチャージについて規定している<sup>352</sup>。リバースチャージとは、租税債務者の属性の移転（die Verlagerung der Steuerschuldnerschaft）を意味する<sup>353</sup>。リバースチャージ制度においては、BtoB の越境サービス取引が行われる際、売上税法 13b 条 5 項に関連する 13b 条 1 項および 2 項 1 号に基づいて租税債務者の属性を移転することによって、給付の受領者は、国外事業者の代わりに納税義務を負うことになる<sup>354</sup>。

前述の通り、越境サービス取引へのリバースチャージの採用は、輸入時に輸入業者から徴税されるといった点で、物品取引の場合に行われる国境税調整のメカニズムと類似する<sup>355</sup>。リバースチャージ制度の欠点は、上述の通り、すべての消費者を完全に把握することが難しいため、BtoC 取引には適用が困難である点である<sup>356</sup>。

## 第2款 ワンストップショップ制度

ワンストップショップ制度の目的は、EU 域内において、課税対象国に所在していない貿易事業者が、代わりに自国で申告と納税の義務を果たせるようにすることである<sup>357</sup>。つまり、複数の国際取引を行う事業者が、自国を「単一の窓口」として利用し<sup>358</sup>、EU 加盟国で発生した消費税を一括して支払うことができるようになる<sup>359</sup>。手続上、納税義務者たる事業者に求められる納税協力は、原産地主義に基づく課税が行われる場合に発生するものに限定され、納税者にとって負担の大きい国外での納税協力を回避することができる<sup>360</sup>。事業者による情報と納税は、その後、自国から外国の税務当局に転送される<sup>361</sup>。EU 域内に恒久的施設を持たない第三国の事業者の場合、事業者が選択した加盟国に登録することで、同

---

<sup>352</sup> 実施規則 53 条以下参照。van Doesum, *supra note 2*, at 512 も参照。

<sup>353</sup> Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.72.

<sup>354</sup> Ebd.

<sup>355</sup> 鈴木・前掲注 198) 5 頁。

<sup>356</sup> EU におけるリバースチャージ制度の発展については、三浦佑樹「消費税のリバースチャージにおける買手側の予見可能性についての考察」税大論叢第 93 号（2018 年）191 頁、227 頁以下参照。

<sup>357</sup> BT-Drucks 19/25160; Englisch, Fn. 151, 1508-1509; van Doesum, *supra note 8*, at 687; Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.450 (Joachim Englisch).

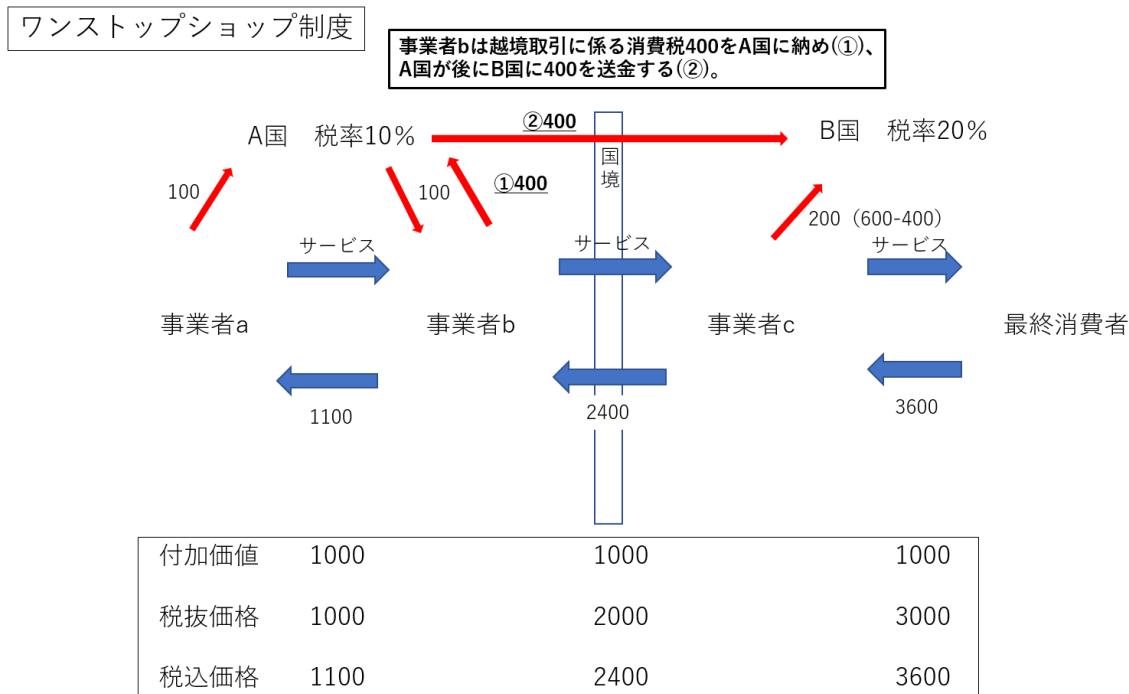
<sup>358</sup> Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.450 (Joachim Englisch).

<sup>359</sup> Bunjes, Fn. 298, § 18i Rz. 2.

<sup>360</sup> Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.450 (Joachim Englisch).

<sup>361</sup> Ebd. Vgl. BT-Drucks. 17/3449 und BT-Drucks. 17/3549, S. 27.

じコンセプトが実現する<sup>362</sup>。なお、ワンストップショップ制度に登録するかどうかは自由である<sup>363</sup>。



以前は、事業者がEU域内の消費者に提供する「通信サービス」「放送サービス」「デジタルサービス」(いわゆるTBEサービス)のみを対象とするミニワンストップショップ(MOSS)と呼ばれる限定的な制度であったが<sup>364</sup>、2021年からは、ワンストップショップ(OSS)制度となった<sup>365</sup>。なお、2021年からのワンストップショップ制度は、①Non Union VATワンストップショップ制度(売上税法18i条)<sup>366</sup>、②Union VATワンストップショップ制度(18j条)<sup>367</sup>、③輸入VATワンストップショップ制度(18k条)<sup>368</sup>の三つに分けて展開されている<sup>369</sup>。

<sup>362</sup> Ebd.

<sup>363</sup> Bunjes, Fn. 298, § 18i Rz. 2.

<sup>364</sup> 西山由美「デジタル化社会における消費課税の新たな手法」税務弘報63巻5号(2015年)48頁、50-51頁、Bunjes, Fn. 298, § 3 Rz. 305g.

<sup>365</sup> JStG(BGBI. 2020 I 3096).

<sup>366</sup> VAT指令358a条ないし369条参照。

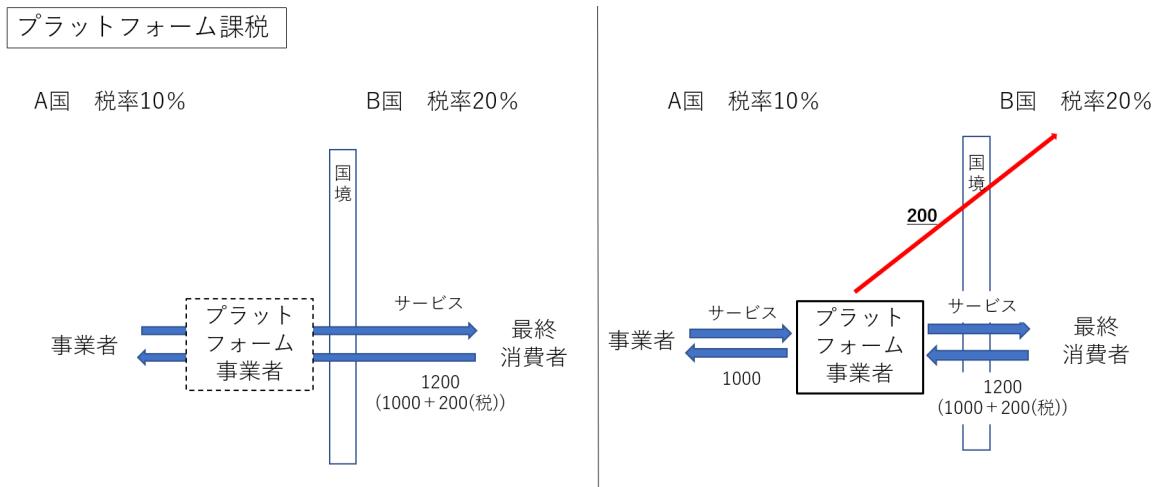
<sup>367</sup> VAT指令369a条ないし369k条参照。

<sup>368</sup> VAT指令369I条以下参照。

<sup>369</sup> 詳細は、Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.450; 溝口・前掲注247) 21頁参照。

### 第3款 プラットフォーム課税

プラットフォーム課税システムの下では<sup>370</sup>、オンライン取引の仲介者及び「ゲートキーパー」としてのプラットフォームプロバイダーが消費税の徴収プロセスに組み込まれる<sup>371</sup>。つまり、プラットフォームを介して行われた越境取引については、当該プラットフォーム事業者が供給者として役割を果たすことになる<sup>372</sup>。



BtoC の越境サービス取引がプラットフォームを介して行われており、当該プラットフォームを運営している事業者が原産地国（A 国）に所在しているような場合（上記左図）、プラットフォーム課税制度においては、プラットフォーム事業者自身が取引をしているものとみなされ、上記右図のように取引チェーンに組み込まれる。結果として、プラットフォーム事業者は事業者の代わりに仕向地国（B 国）に納税を行うことになる。

条文としては、売上税法 3 条 11 項および 11a 項が関係する<sup>373</sup>。11a 項は「事業者が電気通信ネットワーク、インターフェイス、またはポータルを介して提供されるその他の給付の提供に関与している場合、事業者は自己の名義で、11 項の意味において、他者の計算により活動しているものとみなされる」としており、11 項は「事業者がその他の給付の提供に

<sup>370</sup> 実施規則 9a 条、VAT 指令 28 条 (Council Implementing Regulation (EU) No 1042/2013 of 7 October 2013 amending Implementing Regulation (EU) No 282/2011 as regards the place of supply of services 参照)  
See also van Doesum, *supra* note 8, at 582. ドイツ売上税法 3 条 11a 項は、KroatienAnpG vom 25.7.2014 (BGBl. 2014 I 1266)によって導入された (BT-Drucks.18/1529, S. 74 ff 参照)。

<sup>371</sup> Englisch, Fn. 151, 1491; Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.499 (Joachim Englisch).

<sup>372</sup> Bunjes, Fn. 298, § 3 Rz. 305a.

<sup>373</sup> VAT 指令 28 条、実施規則 9a 条 1 項参照。なお、ドイツ売上税法 11a 条が、実施規則 9a 条の範囲を肥えていると指摘するものとして、Sölch/Ringleb, Fn. 296, § 3e Rz. 748.

関与し、自らの名義ではなく他者の計算で活動する場合、この給付は事業者によって提供されたものとみなされる」と規定している。

#### 第4節 小括

本章では、ドイツ売上税法において、越境サービス取引がどのように扱われているのかについて確認した。

ドイツ売上税法は EU 法から大きな影響を受けています。ドイツ売上税法について検討する際、特に重要となるのが、EU VAT 指令と実施規則である。前者はドイツ国内で置換措置を行う必要があるが、後者に関しては、直接適用が可能なため、置換措置なしにドイツ売上税法を縛ることになる。EU 機能条約 113 条を満たすために、1967 年以降、EU VAT 指令が発給されてきたが、今日、実体的な売上税法の大部分および特定の手続き的側面は、EU VAT 指令によって定められている。

ドイツ売上税法は、給付地判定ルールの原則として、BtoC 取引の場合には原産地主義、BtoB 取引の場合には仕向地主義を採用している。より正確には、BtoC 取引の場合には、供給者たる事業者が事業を行っている場所、またはその他の給付がその者の固定的施設に帰属する場合は、当該固定的施設が所在する場所が給付地であるとされ（3a 条 1 項）、BtoB 取引の場合には、顧客が自信の事業を営む場所、または固定的施設の所在地が給付地であるとされる（3a 条 2 項）。しかし、例外規定が多く存在しており、例えば、不動産関連サービスについては不動産の所在地を基準に判断したり（3a 条 3 項 1 号）、乗り物の短期レンタルについては、その乗り物が実際に利用可能となる場所が給付地としたりするなど（3a 条 3 項 2 号）、原則規定から離れた給付地判定が行われることも多い。基本的にこれらの例外規定は、消費地主義の実現をその立法趣旨として制定されている。

また、越境サービス取引への課税に関して、手続面において様々な制度が整備されている。代表的な制度として、リバースチャージ制度、ワンストップショップ制度、プラットフォーム課税が挙げられる。リバースチャージ制度においては、BtoB の越境サービス取引が行われる際、売上税法 13b 条 5 項に関連する 13b 条 1 項および 2 項 1 号に基づいて租税債務者の属性を移転することによって、給付の受領者は、国外事業者の代わりに納税義務を負うことになる。ワンストップショップ制度は、EU 域内において、課税対象国に所在していない貿易事業者が、代わりに自国で申告と納税の義務を果たせるようにすることを目的としており、売上税法 18i 条以下で整備されている。プラットフォーム課税制度の下では、プラ

ットフォームを介して行われた越境取引において、当該プラットフォーム事業者が、供給者として役割を果たすことになる（売上税法3条11項および11a項）。

これらの制度は主に、消費地主義に従った課税の執行可能性およびコンプライアンスコストの問題への対策として機能する。

## 第4章 ドイツ売上税法における消費地主義の実現とその問題点

本章では、第3章で確認したドイツ売上税法における越境サービス取引への対応を念頭に置いたうえで、ドイツ売上税法における消費地主義の実現と、その実現過程において生じる問題点について検討する。

### 第1節 納付地判定における消費地主義の実現

本節では、第3章で確認したドイツ売上税法における越境サービス取引に係る規定を前提に、ドイツ売上税法における仕向地主義の役割を検討する。

Englisch教授は「現在、実体法に関しては、物品およびサービスの両部門とも、OECDの勧告に沿って、消費地主義への移行がほぼ完了した。今後の課題は、手続的・技術的なものであり、企業や税務当局にとって、法的に確実で実行可能なものにしていく必要がある」<sup>374</sup>とドイツ売上税法の現状を評価している。

第3章で確認した通り、ドイツ売上税法では、原則として、BtoC取引には原産地主義が適用され（3a条1項）、BtoB取引には仕向地主義が適用される（3a条2項）。もっとも、例外規定（3a条3項～8項、3b条および3e条）が多く存在しているため、原則と例外の関係が逆転し、実際には3a条1項は見かけ上の原則規定に過ぎず、例外規定の適用がないBtoCのその他の給付に対するキャッチオール規定としてのみ機能する<sup>375</sup>。そのため、実質的には、給付地判定ルールのほとんどが仕向地主義に準拠した形になっている。しかし、給付地判定基準も多種多様であり、必ずしも給付地判定ルールのすべてが消費地主義の実現を目的としているわけではない。BtoC取引に係る例外規定の多くは、消費地主義と密接に結びつくものであるが<sup>376</sup>、BtoB取引に係る例外規定は、実行可能性を考慮したものであり、一般的には消費地主義を実現するためのものではないと説明される<sup>377</sup>。

---

<sup>374</sup> Englisch, Fn. 151, 1506.

<sup>375</sup> Stadie, Fn. 268, § 3a Rz. 3.

<sup>376</sup> Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.439 (Joachim Englisch).

<sup>377</sup> Ebd. Rz. 17.440 (Joachim Englisch).

## 第1款 BtoC取引に係る給付地判定ルールの意義

原則規定（3a条1項）によると、越境BtoCサービス取引の給付地は、事業者（供給者）が自身の事業を営む場所、またはその他の給付が帰属する恒久的施設（固定的施設）が所在する場所であるとされている。このようなBtoC取引の原則は、原産地主義であると説明されるが<sup>378</sup>、果たして「消費地主義に反する」とはいえるのであろうか。原産地主義と消費地主義は、必ずしも相反するものではない。供給者の所在地で消費者がサービスを消費するような場合においては、供給者の所在地を給付地判定の基準とすることは、消費地主義に則っていることになる。例えば、ホテル業などにおいては、ホテル側は供給者たる事業者として、通常ホテル内でサービスを提供しており、そのサービスは最終消費者によって直接消費されると考えられる<sup>379</sup>。そのため、この場合に供給者の所在地を給付地判定基準とすることは、消費地主義に沿った対応であると捉えることができるだろう。他にも、on-the-spot型のサービス取引や、乗り物の短期レンタル等の場合も、基本的に供給者の所在地と消費地が近いと考えられる<sup>380</sup>。しかし、反対に、上記で挙げられたようなサービス以外のサービス、つまり供給者の所在地から離れた場所で行われるサービスに関しては、基本的に顧客たる最終消費者の所在地などの基準の方が、実際の消費地に近いであろうと考えられる<sup>381</sup>。消費税の課税権配分の文脈においては、基本的に供給者と顧客の所在地が別々の国にある場面を想定しているため<sup>382</sup>、BtoC取引において供給者の所在地を給付地判定基準として用いることは、消費地主義との相性が必ずしもよいとはいえないであろう。

それでは、なぜBtoC取引の原則規定は、他に消費地主義と相性の良い給付地判定基準があるのにもかかわらず、供給者の所在地を給付地判定基準に設定しているのであろうか。これには、越境BtoCサービス取引特有の問題が関係している。その問題とは、リバースチャージをBtoC取引に適用できないという問題である。第2章で既に説明した通り、仕向地主

---

<sup>378</sup> Ebd. Rz. 17.439 (Joachim Englisch).

<sup>379</sup> Becker, Fn. 191, S. 94 und 95.

<sup>380</sup> Ebd. on-the-spot型の取引とは、サービスが提供される場所で消費される取引のことを指し、遠隔地で提供される取引や、サービスが提供される場所以外の場所や時間で消費される取引とは区別されている。例として、本人に対して物理的に提供されるサービス（理髪、マッサージ、美容療法、理学療法など）、宿泊施設、レストランおよびケータリングサービス、映画館、劇場公演、見本市、博物館、展覧会、公園への入場、スポーツ大会の観戦などが挙げられる（OECD, *supra* note 50, para. 3.117）。

<sup>381</sup> Becker, Fn. 191, S. 95.

<sup>382</sup> 供給者と顧客の所在地が同一国内にあり、取引が同一国内で行われることが明確であるような場合には、そもそも課税権配分の問題は生じない。なぜなら、そのような取引は単なる国内取引であると考えられるからである。

義の弱点である執行管轄権の問題（納税義務者たる供給者が仕向地国の執行管轄権の範囲外に所在するという問題）への解決策として、リバースチャージ制度が整備された。これによって、消費税額は顧客から供給者へと国境を越えて渡ることはなくなり、あくまでも仕向地国が自らの領域内で徴税することが可能になった。しかし、上述の通り、リバースチャージ制度を用いて顧客たる消費者に納税義務を移転することは得策ではない。そのため、BtoC取引においては、仕向地主義の弱点である執行管轄権の問題を解決することができないものである。反対に、原産地主義に従うと、課税権を行使する原産地国の領域内に納税義務者たる供給者が所在していることになるのであるから、何の問題もなく当該納税義務者から消費税を徴収することができる。そのため、ドイツ売上税法における越境 BtoC 取引の原則は、執行可能性の観点から形作られたものだと考えられる<sup>383</sup>。なお、繰り返しにはなるが、サービスの種類によっては、供給者の所在地を判定基準として用いることが消費地主義の考え方へ沿うことになる可能性もあるため、一概にこれが反消費地主義的対応だと結論付けることはできない。

次に、越境 BtoC サービス取引の例外規定について検討を行う。既に確認した通り、BtoC 取引に係る例外規定は、BtoB 取引のそれよりも多い。第 3 章で確認した通り、例外規定の適用対象となるサービスとしては、不動産関連サービス（3a 条 3 項 1 号）、乗り物の短期レンタル（3a 条 3 項 2 号）、乗り物の長期レンタル（3a 条 3 項 2 号 3 文および 4 文）、文化や芸術等のイベントに関するサービス（3a 条 3 項 3 号 a）、EU 域内の船、航空機、鉄道において行われるもの以外のケータリングサービス（3a 条 3 項 3 号 b）、動産の加工と鑑定（3a 条 3 号 c）、仲介サービス（3a 条 3 項 4 号）、文化や芸術等のイベントの入場券の販売（3a 条 3 項 5 号）、第三国の消費者に対する一定のサービス（3a 条 4 項）、TBE サービス（3a 条 5 項）、輸送サービス（3a 条 8 項、3b 条 1 項および 3 項）、EU 域内の船、航空機、鉄道での輸送中のケータリングサービス（3e 条）等がある。以下、各給付地判定基準の合理性について、消費地主義の観点から検討する。

不動産関連サービスは、通常、不動産が所在する場所で消費される。例えば、観光目的での宿泊施設の提供が行われる場合には、その不動産関連サービスは宿泊施設（不動産）の所在地で消費されるであろうし、キャンプ場の貸付けが行われた場合には、そのキャンプ場（不動産）の所在地で当該サービスは消費されるであろう。このように、不動産関連サービスは、サービス自体が不動産と密接に結びついているため、通常、不動産の所在地がサービ

---

<sup>383</sup> BT-Drucks 16/11108, S. 34.

スの消費地と一致する<sup>384</sup>。また実行可能性の観点から見ても、不動産であるため、税務当局が捕捉しやすい<sup>385</sup>。

その場での消費を目的としたサービス（on-the-spot型サービス）は、通常その場で消費されると考えられる<sup>386</sup>。例えば、イベント関連サービスの場合であれば、コンサートやスポーツの試合等が行われた場所で、観客はそれらのサービスを消費すると考えられるし、ケータリングサービスに関しても、食事の準備等のサービスは、その場で消費されるものであると考えられる<sup>387</sup>。

輸送サービスや乗り物の短期レンタルサービスも、輸送が実際に行われる場所や乗り物が実際に利用可能となる場所が給付地となる場所で消費されると考えられる<sup>388</sup>。しかし、乗り物の長期レンタルに関しては、最終消費者の所在地の近くで消費される可能性が高い<sup>389</sup>。なぜなら、短期レンタルの場合、観光地での移動手段としてのレンタカーの使用やレジャー目的でのボートや自転車のレンタルのように、その場での消費が予定されている場合がほとんどだと考えられるが、長期間乗り物をレンタルするとなると、ほとんどの場合、自分の仕事で使用するためにトラクターやフォークリフトをレンタルしたり、高級車等を日常生活で使うためにレンタルしたりするなど、最終消費者の所在地で消費が行われる場合がほとんどであると考えられるからである<sup>390</sup>。しかし、輸送サービスや乗り物の短期レンタルサービスに係るこのような給付地判定ルールは、濫用されやすく、税務当局による管理も困難になると指摘される<sup>391</sup>。

---

<sup>384</sup> Penke, Fn. 95, S. 184.

<sup>385</sup> Ebd.は、「不動産は少なくとも、他のサービス分野よりも優れた管理可能性を提供する十分な基準点である」とする。

<sup>386</sup> OECD, *supra note 50*, para. 3.116 “The place of physical performance of the supply is the appropriate proxy to determine the place of consumption for on-the-spot supplies of services and intangibles to final consumers.” See also Hellerstein, Walter, A Hitchhiker’s Guide to the OECD’s International VAT/GST Guidelines, 18 Florida Tax Review 589, 623 (2016).

<sup>387</sup> EU域内のケータリングサービスに関しては、出発地で課税することになっている（売上税法3e条）。これは、EU域外への税収流出を防ぐために、消費地主義の実現よりも、執行可能性を優先した結果だと思われる。Stadie, Fn. 268, § 3a Rz. 86 は、「消費地主義は、共同体内部での課税を確保するという優先的な目的に取って代わられる」と説明している。EU域内とEU域外で異なる対応を採ることについての根拠となる租税同盟（tax union）の概念については Shibata, *supra note 217*, at 193 参照。

<sup>388</sup> EU域内の消費者向けへの輸送サービスは異なる（売上税法3b条1項1文）。

<sup>389</sup> Becker, Fn. 191, S. 89.

<sup>390</sup> Ebd.

<sup>391</sup> Penke, Fn. 95, S. 239.

TBE サービスに関しては、顧客の所在地が給付地とされるが、これも基本的には消費地主義の考えに沿うといえる。例えば、アメリカのセキュリティソフト会社が、ドイツに所在する顧客のセキュリティソフトの有料アップデートを行った場合、このサービスはドイツで消費されたものと通常捉えられる。しかし、現代のテクノロジーを考慮すると、人々は皆ノートパソコンやスマートフォンを用いることによって、自らの通常の所在地とは全く関係のないところでサービスを受けることができる。先ほどの例を用いるのであれば、普段はドイツに住んでいる消費者であっても、長期休みにスペインへ旅行に行き、そこで自らのノートパソコンにインストールされているセキュリティソフトのアップデートを受ける可能性も大いに考えられる。だが、消費者が実際に TBE サービスを受ける場所を特定しようと試みることは、執行可能性の観点から見て現実的ではない。また、そもそもこのようなオンラインサービスは実際にはどこで「消費」されているのかという疑問も残る。顧客がサービスを受けた瞬間にその場で消費するのであろうか、それともサービスを供給するために利用されたサーバー上で消費されるのであろうか<sup>392</sup>。TBE サービスに関して、顧客の所在地を給付地判定基準として用いることは一種の妥協であるといえる<sup>393</sup>。

第三国の消費者に対する一定のサービスにおいては、顧客の所在地が給付地とされるが、これは顧客の所在地が推定される消費地国であるという考えに基づいている<sup>394</sup>。例えば、ある弁護士がドイツの事務所でロシアに所在する個人にアドバイスを行う場合、このアドバイスはロシアで消費されると考えられるため、ロシアが給付地となる<sup>395</sup>。反対に、EU 域内の個人がアドバイスを受けるサービスの受領者であった場合には、BtoC 取引の原則に従って、供給者の所在地であるドイツが給付地とみなされる。これは、EU 域内での課税を保障するために、消費地主義に従うことを放棄した結果であるといえる<sup>396</sup>。

以上、BtoC 取引の給付地判定について検討を行ってきた。供給者の所在地を基準とする原則規定は、ほとんどの場合、消費地主義に反すると考えられるが、供給者の所在地が消費地である蓋然性が高いサービス取引に関しては、必ずしも消費地主義と矛盾するとはいえ

---

<sup>392</sup> Ebd. S. 64. 簡素化のための規定として実施規則 24a 条および 24b 項参照 (Bunjes, Fn. 279, § 3a Rz. 117)。

<sup>393</sup> Lamensch, Marie, European Value Added Tax in the Digital Era - A Critical Analysis and Proposals for Reform, IBFD 2015, p. 356.

<sup>394</sup> Stadie, Fn. 268, § 3a Rz. 7.

<sup>395</sup> Ebd. § 3a Rz. 8 の例を用いた。

<sup>396</sup> Ebd.

ない。例外規定については、EU 域内取引に関する例外規定等を除けば、そのほとんどが消費地主義に則るものであると捉えることができる。

## 第 2 款 BtoB 取引に係る給付地判定ルールの意義

Englisch 教授は、消費地主義の理想と消費地を捕捉することの技術的困難性および原産地主義への支持等の要因によって、現在の給付地判定ルールは「消費地主義を最も純粋な形で実現したものではない」とも述べている<sup>397</sup>。つまり、どれだけ消費地主義を志向しても、様々な制約が存在するため、限定的にしか消費地主義が実現されていないということである。

第 3 章で確認した通り、BtoB の越境サービス取引にもそれぞれ異なる給付地判定基準が設定されているが、これらは実行可能性の観点から設定されたものであると説明される<sup>398</sup>。これは一体どういうことなのであろうか。BtoB 取引に係る例外的な給付地判定の対象となるサービス取引としては、前述の通り、不動産関連サービス（3a 条 3 項 1 号）、乗り物の短期レンタル（3a 条 3 項 2 号）、EU 域内の船、航空機、鉄道において行われるもの以外のケータリングサービス（3a 条 3 項 b）、旅客輸送サービス（3b 条 3 項 3 号 b）、文化や芸術等のイベントの入場券の販売（3a 条 3 項 5 号）、EU 域内の船、航空機、鉄道での輸送中のケータリングサービス（3e 条）が挙げられる。これらの越境サービス取引は、顧客の所在地で給付地判定が行われる原則規定から離れ、不動産の所在地や履行地等で給付地判定が行われる。これらの取引に共通するのは、「短期間のうちに現地でのみ成立する給付関係（Leistungsbeziehungen）を持つ」という要素である<sup>399</sup>。つまり、短期間のうちにその場で行われるサービス取引が行われる際に、原則に従って顧客の所在地を給付地としようしても、その場で顧客の所在地を確認することは困難となることが予想される。例えば、文化や芸術等のイベントの入場券の販売（3a 条 3 項 5 号）についていえば、イベント主催者が大勢の顧客の個人情報をその場で全て調べ上げることは困難であるといふし、旅客輸送サービスについていえば、国際線で用いられる航空機は通常、数百人を乗せて飛行するため、航空会社がそれら数百の顧客の所在地を全て把握して、それぞれの所在地国に納税を行うことは現実的ではないといえるだろう。

---

<sup>397</sup> Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.431 (Joachim Englisch).

<sup>398</sup> Ebd. Rz. 17.440 (Joachim Englisch).

<sup>399</sup> Ebd.

このように、これらの例外的な給付地判定基準が、執行可能性の観点から設定されたことが分かった。しかし、執行可能性の観点から設定されたことと、それが消費地主義に反することになることを、必ずしもイコールで結ぶことはできない。なぜこれらの給付地判定基準は、消費地主義の実現に係る制約とみられるのであろうか。履行地や不動産の所在に関しては、一見、それらをそのまま消費地と考えても問題はないよう見える。しかし、第1章で述べたように、消費は「人間のみ」が行うことができる行為である<sup>400</sup>。つまり、BtoB取引において、顧客たる事業者はその場で消費をしないため、履行地等の消費地と重なりそうに見える給付地判定基準を用いることは、消費地主義の実現に資するよう見えるが、実際はあまり関係がない。それでは、消費地主義に則ってBtoBの越境サービス取引の給付地判定を行うには、どこを給付地判定の基準とすればよいのであろうか。BtoB取引においては顧客の所在地、固定的施設の所在地を基準に給付地判定を行うことが、消費地主義に則していると説明される<sup>401</sup>。越境BtoB取引においては、顧客たる事業者の所在する国で最終的に消費が行われる可能性が高いため、消費地主義に従えば、BtoB取引でも仕向地国が課税権を行使すべきという主張にはある程度の説得力があるようと思われる<sup>402</sup>。事業者が顧客としてサービスを購入する行為は、それすなわち「仕入れ」なのであって、その仕入れたサービスが後の取引に使用される場所は、当該事業者が事業を行う国（通常、固定的施設の所在地国）であると通常考えられるであろう。

しかし、消費地主義自体は、BtoB取引について何も指針を示さないため、BtoB取引の例外的な給付地判定ルール自体は、消費地主義に相反することにはならないという反論も考えられる<sup>403</sup>。たしかに、消費地主義があくまでも国家間の課税権配分の指針であることを考えると、越境取引のみに着目するべきであり、将来行われる可能性がある国内BtoC取引、

---

<sup>400</sup> Keen & Hellerstein, *supra* note 88, at 7.

<sup>401</sup> Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.440 (Joachim Englisch); OECD, *supra* note 50, para. 3.6 は、“In theory, place of taxation rules should aim to identify the actual place of business use for business-to-business supplies (on the assumption that this best facilitates implementation of the destination principle)…”とし、さらにpara. 3.9 は“By and large, when a business buys in services or intangibles from another jurisdiction, it does so for the purposes of its business operations. As such, the jurisdiction of the customer's location can stand as the appropriate proxy for the jurisdiction of business use, as it achieves the objective of neutrality by implementing the destination principle. This is the jurisdiction where the customer has located its permanent business presence”とし、事業者たる顧客の所在地を基準とすることは消費地主義に則していると考えられている。

<sup>402</sup> Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.440 (Joachim Englisch).

<sup>403</sup> Keen & Hellerstein, *supra* note 88, at 7; Becker, Fn. 191, S. 244 und 245.

さらにはその先の実際の消費行為まで考慮に入れる必要があるのかという大きな疑問が浮かび上がってくる。

そこで、以下、BtoB 取引の場合において居住基準 (Ansässigkeitskriterien)<sup>404</sup>を用いることの合理性についての検討を行う。「消費地国で課税が行われるべきである」とする消費地主義に厳格に従うと、消費が登場しない BtoB 取引の場合においても、最終消費者による実際の消費について考慮する必要が出てくる<sup>405</sup>。Stefanie Becker 博士は、「重要なのは、事業者チェーン (Unternehmerkette) のどの『最終給付 (Endleistung)』に事業者間の前段階給付 (Vorleistung) が含まれるかである」と主張する<sup>406</sup>。つまり、将来的に行われるであろう最終消費者への最終給付に組み込まれると考えられる BtoB 取引に着目する必要があるということである<sup>407</sup>。このように考えると、BtoB 取引における顧客たる事業者は、最終的に自らの所在地で次の段階の顧客と取引を行うことになると予測できるため、顧客の所在地は、取引チェーンにおける前段階の事業者の所在地よりも、最終消費者の実際の消費に近い場所に位置しているといえる。Englisch 教授は、「例えば、ワルシャワのファッショングループ M がベルリンのファッショングループに訪れ、現地のホテルに一泊し、ビジネスランチに人を招待し、タクシーに乗った場合、これらの仕入れは、ドイツよりも、M が服を販売するポーランドにおいて、私的最終消費をもたらす可能性が高い。」と、具体例を用いて説明を行っている<sup>408</sup>。つまり、最終的に M はワルシャワで衣服を最終消費者に販売すると考えられるため、M が仕入を行ったベルリンよりも、M が実際に事業を営んでいるワルシャワのほうが最終消費者の消費（この場合は衣服の消費）により近いと考えられるのである。このような理由から、BtoB 取引におけるサービスの受領者の所在地は、消費地主義を実現するために使用できる適切な給付地判定基準を考えることができる<sup>409</sup>。

---

<sup>404</sup> Becker, Fn. 191, S. 100.

<sup>405</sup> Ebd.

<sup>406</sup> Ebd.

<sup>407</sup> このような考えは、BtoB 取引に特有のものではない。厳密に考えれば、BtoC 取引であってもその取引時点においては、厳密には「消費」は登場しないのであり、ただ単に「消費者が物品・サービスを将来的に消費する可能性が高い」だけである。これは、消費税の予想税 (predictive tax) としての側面の表象だとも考えられる (Millar, Rebecca, Jurisdictional Reach of VAT, 8 (64) Sydney Law School Research Paper 175, 178 (2008))。

<sup>408</sup> Tiple/Lang, Fn. 11, Rz. 17.440.

<sup>409</sup> Becker, Fn. 191, S. 101; OECD, *supra* note 50, para. 3.2.

上記の理由から、顧客の所在地を基準としている BtoB 取引に係る原則規定は、消費地主義の実現に資するものであるということができるし、上述の例外規定は、消費地主義の実現への制約を考えることができる。

### 第3款 実際の使用と享受地課税の検討

ドイツ売上税法は、実際の使用と享受地課税を限定的に採用している。

3a 条 6 項各号は、もともとは第三国が給付地とされるサービス取引が、実際にはドイツ国内で消費されているような特定の場合に、ドイツが課税権を行使できるようにする規定である。まず、第三国の事業者（供給者）によって、乗り物の短期レンタルと長期レンタルが提供され、これらのサービスがドイツ国内で使用される場合、給付地はドイツ国内にあるとされる（3a 条 6 項 1 号）。短期レンタルの場合は、使用に供された場所、長期レンタルの場合は、顧客の所在地で判断されると 3a 条 3 項 2 号で規定されているが、ここではより正確な消費地の特定のために、例外の例外として、実際に使用された場所を給付地とすることになっている<sup>410</sup>。次に、第三国の事業者（供給者）によって、ドイツの公法人（juristische Person des öffentlichen Rechts）が 3a 条 4 項 1 号ないし 10 号で挙げられるサービスを受け、これらのサービスがドイツ国内で使用される場合に、給付地はドイツ国内であるとされる（3a 条 6 項 2 号）。原則規定（3a 条 1 項）に従うと、通常、第三国の事業者からドイツの公法人に対して行われるサービスの給付地は、当該第三国の事業者の所在地であるとされる。公法人は事業者として扱われず（2 条）、VAT ID を持っていない場合には、3a 条 2 項ではなく 3a 条 1 項の適用を受ける（3a 条 2 項 3 文）。しかし、13b 条 2 項 1 号および同条 5 項 1 文によって、公法人はリバースチャージの対象となるため<sup>411</sup>、ドイツ国内でサービスが消費される場合には、当該サービスを受ける公法人が納税義務者となることができるため、3a 条 1 項から逸脱し、消費地主義に基づいた課税を行うことができる<sup>412</sup>。また、第三国の事業者（供給者）によって、TBE サービスが提供され、これらのサービスがドイツ国内で使用される場合、給付地はドイツ国内にあるとされる（3a 条 6 項 3 号）。3a 条 5 項は、BtoC の TBE サービスを対象としており、当該 TBE サービスの給付地は、顧客たる消費者の所在地であるとされるが、3a 条 6 項 3 号によって、顧客の所在地とは関係なく、

---

<sup>410</sup> Stadie, Fn. 268, § 3a Rz. 139.

<sup>411</sup> 13b 条 5 項 1 文は、“In den in den Absätzen 1 und 2 Nummer 1 bis 3 genannten Fällen schuldet der Leistungsempfänger die Steuer, wenn er ein Unternehmer oder eine juristische Person ist”と定めている。

<sup>412</sup> Bunjes, Fn. 279, § 3a Rz. 143.

TBE サービスがドイツ国内で消費されると考えられる場合には、ドイツが課税権を行使できるようになる。

3a 条 7 項および 8 項は、6 項各号の規定とは異なり、もともとはドイツ国内が給付地とされていた場合でも、ドイツが課税権を放棄するといった規定である。まず、3a 条 7 項は、ドイツの事業者が第三国の事業者に対して、専ら物品の輸送を目的として鉄道車両やバス等を短期で貸し出し、それら車両が第三国で使用される場合には、3a 条 2 項の原則規定に反して、給付地はドイツ国内ではなく、第三国となる。次に、3a 条 8 項であるが、ここで挙げられているサービスは、輸送サービス、動産の加工と鑑定、旅行サービス<sup>413</sup>、見本市または展示会に関連するイベントサービスである。これらのサービスが、第三国で使用または利用される場合、当該サービスは第三国で行われたものとして扱われる。この規定は、二重課税を回避する役割を果たすが、二重課税が発生していない場合でも適用される<sup>414</sup>。同時に、これは消費地主義の部分的実現であるといえる<sup>415</sup>。

このように、ドイツ売上税法は実際の使用と享受地課税を限定的に採用しており、ここで挙げられたサービス取引に関しては、二重課税の防止といった目的はありつつも<sup>416</sup>、結果としては消費地主義に従った対応がなされているといえる。なお、実際の使用と享受地課税については、給付地判定ルールを複雑にしてしまうという批判が大きい<sup>417</sup>。

## 第 2 節 手続面における消費地主義の実現

本節では、越境サービス取引における消費地主義の実現を手続的観点から検討する。

### 第 1 款 消費地主義と執行管轄権

消費地主義によって導かれる仕向地主義を採用することの大きな弱点として、納稅義務者たる供給者が仕向地国の執行管轄権の範囲外に所在することによる執行可能性の欠如が挙げられる。越境物品取引の場合は、国境税調整を適用し、当該取引に輸出免税輸入課税を

---

<sup>413</sup> 25 条 1 項 5 文の意味における旅行サービス (Reisevorleistungen) のことを指し、旅行サービスとは「第三者による供給およびその他の給付であって、旅行者に直接利益をもたらすもの」を意味する。

<sup>414</sup> Stadie, Fn. 268, § 3a Rz. 144.

<sup>415</sup> Ebd.

<sup>416</sup> Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.432 (Joachim Englisch).

<sup>417</sup> Terra/Kajus, *supra* note 114, at 606.

行えばよい。そうすることによって、受領者は税額を国外事業者に支払うことなく、直接自らの国に納めることになり、執行可能性の欠如の問題は起きない。しかし、第2章で述べたように、税関は越境サービス取引を捕捉することができないため、越境サービス取引に対しては国境税調整を行うことができない。そのため、越境サービス取引にそのまま仕向地主義的課税を行おうとするのであれば、原産地にいる国外事業者に、仕向地国への納税を求めるほかない（国外事業者納税制度）。しかし、当該国外事業者は仕向地国の執行管轄権外にいるのであって、執行可能性は担保されないことになり、実際に納税が行われるかどうかは、当該国外事業者の良心に依存することになってしまう<sup>418</sup>。そこで、リバースチャージ制度を用いて、納税義務を国外事業者から受領者たる国内事業者に移転させることで、物品取引における国境税調整と同様に、輸入時課税を実現し、受領者から税を徴収する（13b条）。こうすることで、仕向地主義を越境サービス取引に適用する際にも執行可能性は保証されることになるが、前述の通り、リバースチャージはBtoB取引にしか適用することができず、BtoC取引に関しては、依然として、国外事業者の自発的な納税に期待するしか方法はない<sup>419</sup>。

## 第2款 BtoB取引への対応

上述の通り、仕向地主義的課税を行う際には、通常、国外事業者納税制度を用いることになるが、BtoB取引の場合には、リバースチャージを適用し、納税義務を国外事業者から受領者たる国内事業者に移転させることで、物品取引における国境税調整と同様に、受領者から税を徴収する（13b条）。そうすることで、仕向地主義を越境サービス取引に適用する際にも執行可能性は担保されることになる。

しかし、コンプライアンスコストの問題は依然として残る。仕向地主義を採用する以上、国外事業者は、顧客の所在地国の税法を理解しなくてはならないし、顧客のステータスも確認しなくてはならない。だが、ワンストップショップ制度の採用によって、コンプライアンスコストを軽減することができる。ワンストップショップ制度の下、手続上、納税義務者たる事業者に求められる納税協力は、原産地主義に基づく課税が行われる場合に発生するも

---

<sup>418</sup> 国外事業者には、わざわざ仕向地国に納税するインセンティブはないし、仕向地国の課税当局が当該越境取引に関する情報を得ることは困難であると考えられる（渡辺・前掲注150）21頁）。

<sup>419</sup> BtoCの越境サービス取引に関して、執行可能性を確保できないといった問題は「構造的執行欠缺（strukturelle Vollzugsdefizite）」の問題にもつながる（Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.442 (Joachim Englisch)）。

のに限定され、納税者にとって負担の大きい国外での納税協力を回避することができる（18i条ないし 18k 条）<sup>420</sup>。

また、プラットフォーム課税制度も、国外事業者にかかるコンプライアンスコストの軽減に寄与する。なぜなら、国外事業者がプラットフォームを通じて行った取引に対し仕向地主義的な課税が適用される場合、通常であれば国外事業者が直接仕向地国に納税する必要があるが、この制度においてはプラットフォーム事業者が代わりに納税義務を果たすことになるためである（3 条 11 項および 11a 項）<sup>421</sup>。

### 第 3 款 BtoC 取引への対応

BtoC 取引に関しては、リバースチャージを適用することはできないため、国外事業者納税制度が用いられることになる。前述のとおり、本制度の下では、執行可能性が担保されない。ここで問題となるのが、プラットフォーム課税とワンストップショップ制度である。

まず、プラットフォーム課税によって、BtoC 取引でもプラットフォームを通して取引を行っていれば、プラットフォーム事業者経由での課税が可能になる（3 条 11 項および 11a 項）<sup>422</sup>。プラットフォーム事業者自体は大企業であるため、無申告のままでいられないことがほとんどだと考えられる<sup>423</sup>。また、ワンストップショップ制度によって、国外事業者に課せられるコンプライアンスコストが軽減される（18i 条ないし 18k 条）。

このように、執行管轄権の問題が残る BtoC 取引であるが、執行可能性と簡素性の側面からの問題解決が試みられている（第 5 章で後述）。

## 第 3 節 ドイツ売上税法の現状と問題点

本節では、ドイツ売上税法における現在の国際取引に係る消費課税システムの全体的な評価を行う。

---

<sup>420</sup> Ebd. Rz. 17.432 (Joachim Englisch).

<sup>421</sup> Bunjes, Fn. 279, § 3a Rz. 118. Vgl. Erdbrügger, Andreas: Änderung der EU-Umsatzsteuervorschriften für den E-Commerce ab 2019 bzw. 2021, DStR 2018, 593, 594.

<sup>422</sup> Bunjes, Fn. 279, § 3 Rz. 305a は、プラットフォーム課税は、仕向地主義に基づく課税の確保のために必要な制度であると評価している。

<sup>423</sup> Englisch 教授は、プラットフォーム事業者は、通常の BtoC 取引における国外事業者よりも VAT の納税義務を果たそうとする傾向にあるとし、また、なによりその数が比較的に少ないため、管理が容易になり課税漏れを防止することができるとしている（Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.449 (Joachim Englisch)）。

## 第1款 消費地主義への志向

検討の結果、ドイツ売上税法は、国際取引に係る消費課税の指針として消費地主義を採用しており<sup>424</sup>、給付地判定ルールの大部分が消費地主義に則ったものとなっていることがわかった。しかし、完全に消費地主義が実現されているとはいはず、執行可能性の観点から、BtoC 取引の原則規定が供給者の所在地を判定基準としていたり（3a 条 1 項）、BtoB 取引の例外規定が顧客の所在地ではなく、履行地や不動産の所在地といった判定基準を採用していたり（3a 条 3 項各号）している<sup>425</sup>。そのため、ドイツ売上税法において、消費地主義は限定的に実現されているといえるだろう。

## 第2款 原産地主義の限定的採用

上記で確認した通り、BtoB 取引に関しては、原則として顧客の所在地が給付地判定基準とされているが、BtoC 取引に関しては、原則として供給者の所在地が給付地判定基準とされている（3a 条 1 項）。原産地主義を採用することが必ずしも消費地主義に反することになるわけではないが、基本的に原産地主義の採用は執行可能性の観点から導かれる<sup>426</sup>。

## 第3款 消費地特定の問題

消費地主義の下、実際の消費を特定するのは技術的に不可能であり、何らかの代理指標（proxy）を用いて判断するのが従来の方法である。しかし、消費地を特定しようとするがあまり問題が生じてしまっている場面がいくつか存在する。

まず、3a 条 3 項 2 号は、乗り物の短期リースに関しては、その乗り物が実際に利用可能となる場所を給付地とするとしている。これは、乗り物の短期レンタルの場合、観光地での移動手段としてのレンタカーの使用やレジャー目的でのボートや自転車のレンタルのように、その場での消費が予定されている場合がほとんどだと考えられるため、消費地主義に従い、このような規定になっている<sup>427</sup>。しかし、消費地をより正確に特定できるとしても、

---

<sup>424</sup> これは、立法資料からも明らかである（BT-Drucks 16/11108. S.34 参照）。

<sup>425</sup> See also Hellerstein, *supra* note 386, 608-611.

<sup>426</sup> COM (2005) 334 final, sec. 4.3.3.

<sup>427</sup> Becker, Fn. 191, S. 89.

このような給付地判定ルールは、濫用されやすく、税務当局による管理も困難になると指摘される<sup>428</sup>。

次に、3a 条 8 項、3b 条 1 項および 3 項は、旅客輸送サービスについて、実際に輸送が行われた場所で、輸送距離に応じて比例按分して課税されることを定めている。これも、消費地主義に従い、実際に輸送が行われる場所が旅客輸送サービスの消費地であろうという考えに基づいて設けられたルールである。これについても、納税者と税務当局の両方に過剰な負担を強いることになると考えられる<sup>429</sup>。

さらに、3a 条 5 項は、消費者向けの TBE サービスについて、当該消費者たる顧客の開業地、住所または居所が給付地であると規定する。上記で確認した通り、これは妥協の結果、仕方なく顧客の所在地が給付地判定基準されているのであるが、実施規則 24a 条や 24b 条によって、実際には複雑な制度になってしまっている。

また、3a 条 6 項ないし 8 項による実際の使用と享受地課税も、サービスに係る給付地判定を混乱させる可能性が大きいと指摘される<sup>430</sup>。

#### 第 4 款 執行管轄権の問題

上述の通り、消費地主義の下、仕向地国が課税権を行使する場合には、執行管轄権の問題が生じる。BtoB 取引に関しては、リバースチャージを適用することによって、事業者たる顧客が納税義務を負うことによって、仕向地国における執行可能性が担保される。しかし、BtoC 取引に関しては、リバースチャージを適用することはできないため、通常通り、国外事業者納税制度が用いられることになる。本制度の下では、原産地に所在する、つまり仕向地国の執行管轄権外に所在する供給者たる国外事業者が、自ら仕向地国に納税することになるため、税収が実際に確保されるか否かは、当該国外事業者の良心に依存することになる。つまり、BtoC 取引については、執行可能性が担保されていない状況であるといえる。そこで、プラットフォーム課税やワンストップショップ制度によって、このような執行管轄権の問題に対応できる可能性がある。

---

<sup>428</sup> Penke, Fn. 95, S. 239.

<sup>429</sup> Ebd. COM(2003) 822 final, sec. 3.2.1. でも指摘されていた。

<sup>430</sup> Terra 教授と Kajus 教授は、この規定について批判的であり、「サービスの供給地の配分が混乱する」と考えている (Terra/Kajus, *supra* note 114, at 606)。実際に、第三国との貿易における実際の使用と享受規定の不調和な適用を避けるため、VAT 委員会のガイドラインを通じて、VAT 指令の 59a 条の範囲を制限し、加盟国による「実際の使用と享受」の概念の統一的解釈を保証する試みがなされている (Senyk, *supra* note 118, at 203)。

## 第4節 小括

本章では、ドイツ売上税法において消費地主義がどのように実現されているのか、また、消費地主義の実現にあたってどのような問題が生じているのかについて検討を行った。

BtoC 取引に関しては、執行可能性の観点から供給者の所在地を基準としている原則規定であるが、供給者の所在地が消費地である蓋然性が高いサービス取引について、供給者の所在地で課税することは、必ずしも消費地主義に矛盾するとはいえない。例外規定については、EU 域内取引に関する例外規定等を除けば、そのほとんどが消費地主義に則るものであると捉えることができる。

BtoB 取引に関しては、顧客の所在地を基準としている原則規定は、消費地主義の実現に資するものであるということができるし、BtoB 取引における顧客の所在地が、消費地主義の実現のための適切な基準であるとすれば、例外規定は、非消費地主義的な対応であることがわかる。なお、BtoB 取引における例外規定は、コンプライアンスコストの観点から設けられていると考えられる。

結論としては、ドイツ売上税法は消費地主義を志向しているが、執行上の観点から、消費地主義を限定的にのみ実現しているといえる。

また、越境サービス取引への課税に関して、手続面においてリバースチャージ制度、ワシントップショップ制度、プラットフォーム課税などの制度が整備されている。これらの制度は主に仕向地主義に従った課税の執行可能性およびコンプライアンスコストの問題への対策として機能するが、これらの問題を完全に解決することはできない。検討の結果、消費地主義の実現過程においては、消費地を特定しようとするあまり生じてしまう「消費地特定の問題」と BtoC 取引に関しては執行可能性が確保できない「執行管轄権の問題」が生じていることがわかった。

## 第5章 理論的および実際的観点から見る消費地主義の課題

本章では、消費地主義が抱える問題点を理論的および実際的観点から検討する。

### 第1節 消費地主義の理論的脆弱性

今日において揺るぎない地位を確立しているかのようにみえる消費地主義であるが、消費地主義はいったいどのような理屈に基づいて正当化されているのであろうか。本節では、消費地主義の正当化プロセスを検討し、消費地主義の理論的正当性について考察を加える。

#### 第1款 消費地主義の正当化根拠

OECDで消費地主義に初めて触れられたのは、1998年のオタワ電子商取引会議においてであり、そこでは、「国境を越えた取引に対する消費課税のルールは、消費が発生する管轄区域で課税されるべきであり、供給が管轄区域で消費されたとみなされる状況について、国際的なコンセンサスが求められるべきである」と結論付けられた<sup>431</sup>。それ以降も2017年のVAT/GSTガイドラインで、消費地主義は国際取引に係る消費課税の指針として採用されている<sup>432</sup>。

消費地主義の正当化根拠としては、主に消費税の性質になじむこと、および中立性の確保の2点が挙げられることが多い<sup>433</sup>。例えば、OECDは、VAT/GSTガイドラインにおいて、消費税の性質と中立性について言及した後、理論的および実際的観点から消費地主義を採用することが望ましいとしている<sup>434</sup>。

このように説明される消費地主義だが、果たしてその正当性は確かなのだろうか<sup>435</sup>。以下、「消費税の性質になじむこと」および「中立性の確保」の2点について検討を行う。

---

<sup>431</sup> OECD, *supra* note 187, at 18.

<sup>432</sup> OECD, *supra* note 50, para.1.8.

<sup>433</sup> Ibid. para. 1.8-1.10; Hellerstein, Walter, Jurisdiction to Tax Income and Consumption in the New Economy: A Theory Economy: A Theoretical and Comparative Perspective, 38 (1) Georgia Law Review 3, 15 (2003); Senyk, *supra* note 118, at 64; Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.395 (Joachim Englisch).

<sup>434</sup> OECD, *supra* note 50, para. 1.8-1.10

<sup>435</sup>多くの研究者が、消費地主義の正当化がどのように行われているのかについて検討しているが、未だに議論が分かれており、今日においても消費地主義の正当化理論は確立されていないと考えられる。こうい

## 第2款 消費税の性質と消費地主義の関係

そもそも、なぜ消費地主義に基づいて課税権の配分を行うことが「消費税の性質になじむ」ことになるのであろうか<sup>436</sup>。消費税は「消費に対する税」であるから、消費地で課税するべきであるという主張は、一見説得力のあるように思われる。しかし、消費に対する税という消費税の性質から、直接「消費地国に課税権が配分されるべき」という考えは導かれないのであろう。なぜなら、「消費に対する税」であるから消費者が税を負担するべきという理屈は成り立つが、「消費に対する税」であること自体は、課税権の配分について何も示さないからである<sup>437</sup>。仮に原産地主義を採用して、原産地国に課税権が配分されたとしても、仕入税額控除および税額転嫁が行われ、最終的に消費者が税を負担していれば、これは消費税の性質に反することにはならないと考えられる<sup>438</sup>。それでは、なぜ消費地主義の正当化理由として、「消費税の性質に馴染む」ことが頻繁に挙げられるのであろうか。

有力説は、消費税は「(国内)消費に対する税」であるため、国外の消費に対して課税することは許されないとするものである<sup>439</sup>。確かにこのように捉えると、例えば、消費が仕

---

った課税権配分の問題は、直接税の分野では 100 年以上前から議論が進められ、20 世紀の初めには基本的な課税権配分ルールが確立されていたと思われるが、間接税の分野ではあまり活発に議論がなされてこなかった。その理由として、従来の物品の越境取引においては、税関の監視機能に頼って輸出免税・輸入課税を行うことによって、越境取引の存在が国内での課税ルールに影響を及ぼすことがなかった点が指摘される（沼田博幸「一般間接税 100 年の回顧と展望—クロスボーダー取引への対応を中心として—」租税研究 782 号（2014 年）28 頁、36 頁）。

<sup>436</sup> このような主張をするものとして、渡辺・前掲注 150) 4 頁、沼田博幸「国際的サービスに対する消費課税のあり方について—EU における VAT 制度の見直しからの教訓—」会計論叢 4 号（2009 年）17 頁、40 頁、岡村・前掲注 267) 86 頁、西山由美「消費課税－国境を越えるデジタル取引をめぐって」所収：金子宏監修『現代租税法講義 第 4 卷 国際課税』（日本評論社、2017 年）404 頁、408 頁、Sullivan, *supra* note 92, at 3; Penke, Fn. 95, S. 63; OECD, *supra* note 50, para. 1.10; Spies, *supra* note 75, at 137 等参照。

<sup>437</sup> 増井良啓教授も「課税ベースを消費とすることは、課税権の分配基準をどう決めるかということとは、論理的に独立のことがらである。」としている（増井・前掲注 120) 17 頁）。

<sup>438</sup> 税の本質を検討する際に重要なのは「技術的な形式ではなく、その負担効果 (Belastungswirkung) である」(Tipke, Fn. 19, Rz. 2.23)。

<sup>439</sup> Millar, *supra* note 407, at 177. また、これは課税ベースの流出につながるという見解もある（佐藤=西山・前掲注 19) 147 頁〔佐藤英明〕、De la Feria, Rita, *The EU VAT System and the internal market*, IBFD 2009, p. 108 等）。渡辺智之「消費課税の意義と将来構想」租税法研究 49 号（2021 年）1 頁、6 頁は、「消費税は B2C 取引に伴う消費支出を課税ベースとするが、消費支出は消費の代理変数と考えられる。」とし

向地国で起こると考えられる場合に、原産地国が当該消費に課税することは、原産地国が自らの管轄権外の消費に課税していることになるため、これは消費税の性質に反するようと思われる。

しかし、消費税の性質が「国内消費に対する税」であると考えても、そのような消費税の性質が、あらゆる取引に対する消費地主義の適用を正当化するわけではない。Karoline Spies 教授も「消費税の性質は、仕向地〔筆者注：消費地のこと〕での課税と相性がいい」という研究者が一定数いる。この主張は一見説得力のあるように見えるが、なぜ仕向地が原産地よりも課税権を有しているべきかの説明にはなっていない」とし<sup>440</sup>、消費地主義を肯定したいのであれば、「国内消費に対する税」という消費税の性質とは関係なく、消費地国の国内消費への課税が正当化されるような根拠が必要であると主張する<sup>441</sup>。また、確かに消費税は「消費に対する税」ではあるものの、消費支出に課税されており<sup>442</sup>、応能負担原則の下、課税根拠自体も消費支出にあることは第1章で確認した通りである。前述の通り、基本的に応能負担原則は、課税権配分については明確なガイダンスを示さない<sup>443</sup>。これは、消費税の場合であっても同様であると考えられる。消費税においては、どの国が課税権を有しているが、ある消費者が消費支出をすればするほど、当該消費者の担税力に基づいてより大きな税負担が課されることになる<sup>444</sup>。そのため、消費地主義を消費税の性質から直接的に

---

ている。なお、Ecker 博士は、貿易摩擦が生じていない国家間においては、各国が同様に原産地主義を採るのであれば、結果としてお互いに税収を譲り合う形になるのであるから税収面はあまり問題とならないと主張する（Ecker, *supra note 38, at 292*）。

<sup>440</sup> Spies, *supra note 75, at 137*。なお、Madeleine Merkx 教授も、消費税の目的は課税地を判断する際の決定的要因とはならないとしている（Merkx, Madeleine, Establishments in European VAT, Wolters Kluwer 2013. p. 24）。

<sup>441</sup> そもそも捕捉困難である消費に代わって消費支出を課税対象としているのであるから、「国内消費」を一体どのように捕捉するのかという根本的な問題も指摘できるであろう。

<sup>442</sup> Cnossen, Sijbren, VAT Treatment of Immovable Property, in: Thuronyi, Victor ed., Tax Law Design and Drafting, Volume 1, IMF 1996, 231, 232; Millar, *supra note 407, at 180*.

<sup>443</sup> 吉村・前掲注 129) 47-48 頁、木村・前掲注 138) 86 頁、Schön, *supra note 129, at 73*; Mayer, *supra note 138, at 30*; Ecker, *supra note 38, at 102-103*; Spies, *supra note 75, at 114-116*;

<sup>444</sup> Ecker, *supra note 38, at 102-103*; Spies, *supra note 75, at 116*.

正当化することはできないと考えられる<sup>445</sup>。消費地主義を正当化するためには、別途、利益説や経済的帰属説を用いる必要があるとされる<sup>446</sup>。

### 第3款 消費地主義の正当化根拠としての利益説および経済的帰属の問題点

Englisch 教授は、消費地主義に拠る課税権配分は、利益説を根拠に導かれるとしている<sup>447</sup>。利益説で説明すると、消費者によって直接的または間接的に享受される公共サービスの利益をもとに税が課されるべきであるということになる<sup>448</sup>。つまり、消費者は、物品とサービスを購入することによって、法的共同体の貢献によって取引が実現されることから、利益を享受していると考えられる<sup>449</sup>。このような理屈の下、消費地こそが、消費を可能にするために必要な物理的、法的、経済的枠組みの点で、消費者に（最も多くの）利益を提供すると考えられることから、そのような消費地国が課税権を有するべきだと主張する見解が根強く存在する<sup>450</sup>。しかし、最終消費者は、その者の所在地国（＝消費地国）からのみならず、その取引を行った供給者たる事業者に対して法的保護等を与えていた原産地国からも利益を受けているはずであると考えられる<sup>451</sup>。この点について、Rebecca Millar 教授は、消費者は、「消費されたもの（the thing consumed）が生産された様々な国から明らか

---

<sup>445</sup> 多くの研究者が利益説から消費地主義の正当化を試みていることからも、「消費に対する税」という消費税の性質のみをもって消費地主義を導くことはできないという認識はある程度定着しているものと思われる（例えば、Kirchhof, Fn. 130, 544; Terra, supra note 4, at 5; Englisch, supra note 76, at 16; Ecker, supra note 38, at 110-111; Merkx, supra note 440, at 17 参照）。

<sup>446</sup> Ecker, supra note 38, at 109-114; Englisch, supra note 76, at 17-18; Spies, supra note 75, at 137;.

<sup>447</sup> Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.13 (Joachim Englisch).

<sup>448</sup> 供給者たる事業者が受け取る利益に着目することで、利益説の観点から原産地国への課税権の帰属を肯定する立場も存在するが（Sullivan, supra note 92, at 156; Senyk, supra note 118, at 71）、消費税があくまでも最終消費者に税負担を求める税である以上、着目すべきは担税者たる消費者が受け取る利益であろう（Cnossen, Sibren and Shoup, Carl S., Coordination of value-added taxes, in: Cnossen, Sijbren ed., Tax Coordination in the European Community, Kluwer 1987, 59; Englisch, supra note 76, at 16; Ecker, supra note 38, at 110-111）。

<sup>449</sup> Englisch, supra note 76, at 16.

<sup>450</sup> Kirchhof, Fn. 130, 544; Terra, supra note 4, at 5; Englisch, supra note 76, at 16; Ecker, supra note 38, at 110-111 et seq; Merkx, supra note 440, at 17. なお、このような立場を採る研究者も、中立性やその他の要素を消費地主義の正当化理由として紹介しており、利益説だけをもって消費地主義が正当化されると捉えているわけではないことがうかがえる。例えば、Englisch 教授は「利益説は、仕向地主義の主要な柱のひとつ（one of the main pillars）」であるとしている（Englisch, supra note 76, at 18）。

<sup>451</sup> Spies, supra note 75, at 110.

に利益を受けている」としている<sup>452</sup>。また、今日のデジタル社会においては、様々な手段を用いてサービスが提供されるため、必ずしも消費地国が当該消費に大きく貢献しているとはいえないケースを考えられる。Spies 教授は、「物品およびサービスは、さまざまな（電子的）手段を用いて遠隔で提供される可能性があるため、消費が起こる場所（例えば、消費者がコンピューターを使用する場所）は、全体的なプロセスにあまり影響を与えない」とし、必ずしもあらゆるケースにおいて消費地国が最も多くの利益を与えているとすることはできないと説明している<sup>453</sup>。このように、利益説を用いたとしても、消費地国のみに課税権が帰属するべきであることを証明することは難しい<sup>454</sup>。

次に、経済的帰属説の適用について検討する。1923 年の『二重課税に関する報告書(Report on Double Taxation)』では、「経済的帰属の真の意味」の根底をなす 3 つの根本的な要素として、(i)富の生産、(ii)富の所有、(iii)富の処分の 3 つの要素が挙げられている<sup>455</sup>。そして、これらの判断基準として、①富の発生<sup>456</sup>、②富の所在地<sup>457</sup>、③富に対する権利の行使<sup>458</sup>、④住所または居住<sup>459</sup>が挙げられている<sup>460</sup>。Ecker 博士は、経済的帰属の考え方を国際取引に係る消費課税の場面にも適用できると主張する<sup>461</sup>。Ecker 博士によると、経済的帰属説は、所得と資産のみを扱っているように見えるが、実際には消費の要素も含まれており、特に、「富の処分」<sup>462</sup>は、消費地国への課税権の配分を正当化するものであるとされる<sup>463</sup>。租税条約における配分ルールの評価と発展のための基礎として「富の生産」だけを使うのではなく

---

<sup>452</sup> Millar, *supra* note 76, p. 280. Millar 教授は、ここでは越境物品取引の話をしているが、越境サービス取引にも通ずる話であろうと考えられる。

<sup>453</sup> Spies, *supra* note 75, at p. 110.

<sup>454</sup> Ibid. at 110; Ecker, *supra* note 38, at 111-112. Cnossen, Sijbren, Interjurisdictional Coordination of Sales Taxes, in: Gillis, M., et al., eds., *Value Added Taxation in Developing Countries*, The World Bank 1990, pp.46-47 も、利益説は課税権の配分や管轄間の公平性の根拠としてはあまり使えないとしている。

<sup>455</sup> League of Nations, *supra* note 134, at 22- 23.

<sup>456</sup> 富の生産を表す。

<sup>457</sup> 富の所有を表す。

<sup>458</sup> 上記 3 つの要素全てを表す。この判断基準がなければ処分の段階に入れない。

<sup>459</sup> 富の処分を表す。

<sup>460</sup> League of Nations, *supra* note 134, at 23; Ecker, *supra* note 38, at 112.

<sup>461</sup> Ecker, *supra* note 38, at 112. Spies, *supra* note 75, at 113 もこれを支持。

<sup>462</sup> 富の処分とは、「富を自分の好きなように使用する資格のある最終所有者に富が到達する段階」であり、「その者はその富を消費したり、無駄にしたり、再度投資に回したりできるが、これらを行うというその者の意思（will）の行使は、その者に属するため、ここにその者の担税力が現れる」と報告書で説明がなされている（League of Nations, *supra* note 134, at 21）。

<sup>463</sup> Ecker, *supra* note 38, at 113.

く、経済的帰属説全体（「富の所有」と「富の処分」も含む。）が利用されていたが、その理由は、当時は「富の所有」と「富の処分」が、その他の税の対象ではなかったからであると考えられる<sup>464</sup>。このような状況において、所得税の課税権の公平な配分のために、経済的帰属説全体をそのまま検討することは妥当であったといえるが、今日においては、多くの国で消費税が採用されており、これらの消費税は経済的帰属説の「富の処分」を十分に満たすと考えられる<sup>465</sup>。以上が Ecker 博士の主張である。しかし、経済的帰属説を用いても、どの国が課税権を有するべきかについての明確な指針を得ることはできない<sup>466</sup>。なぜなら、経済的帰属説は、取引が 2 つの異なる要因を満たす国に関連している場合、どの国が課税権を持つべきかについて明確なガイダンスを示すことができないからである<sup>467</sup>。また、それぞれの要素に優先順位をつけることも困難であると考えられる<sup>468</sup>。実際に、1923 年の報告書でも、4 つの判断基準がすべて同一国にあるのであれば問題は生じないが、もしこれらの判断基準が別々の国にある場合には、それらの間で選択を行うか、妥協策を採用しなくてはならないことになると指摘されている<sup>469</sup>。Stefan Mayer 博士も、経済的帰属説は「異なる管轄への課税権の配分のための定量可能な根拠 (quantifiable rationale)」を示さないとしている<sup>470</sup>。

---

<sup>464</sup> 報告書が作られた時点（1923 年）では、せいぜい売上税（turnover tax）が導入されていた程度であった。売上税は、現在の消費税と似た構造をしていたが、仕入税額控除ができないという点で、消費に対する税とは呼べないようなものであった（Spies, *supra* note 75, at 137）。

<sup>465</sup> Ecker, *supra* note 38, at 113.

<sup>466</sup> Spies, *supra* note 75, at 113 and 135.

<sup>467</sup> Spies, *supra* note 75, at 113.

<sup>468</sup> 実際に、Schanz 教授と 4 人の経済学者（Bruins, Einaudi, Seligman, Stamp）は、同じ経済的帰属説を用いていたのにも関わらず、国際所得課税の場面における提言の内容が異なっていたという事実からもこの点は確認できる。Schanz は、所得の源泉をより重視し、源泉地国課税を主張したが、4 人の経済学者は居住地国課税を主張した（Ibid. at 113; Vogel, Klaus, Worldwide vs. source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments (part 1), 16 (8-9) Intertax 216, 220 (1988); 谷口・前掲注 136) 98 頁）。居住地国課税が重視された理由については、漆さき「居住地国課税原則をめぐる社会の変化と住所概念の現代的意義」所収：日本租税理論学会編『国際課税の新展開』（財経詳報社、2016 年）23 頁、25 頁以下参照。なお、1923 年報告書では、①富の発生と④住所または居住が最も重要であるとされた（League of Nations, *supra* note 134, at 25; 赤松晃『国際租税原則と日本の国際租税法－国際的事業活動と独立企業原則を中心にして』（税務研究会、2001 年）25 頁）。

<sup>469</sup> League of Nations, *supra* note 134, at 26.

<sup>470</sup> Mayer, *supra* note 138, at 220.

以上のように、利益説と経済的帰属のいずれを利用しても、明確な課税権の配分を導くことはできず、必ずしも消費地主義を正当化することができるわけではないということがわかった。もっとも、消費地主義は、純理論的には正当化されないが、政治的判断から導かれると理解したうえで、利益説および経済的帰属を用いて、消費地主義にある程度の合理性を持たせることは可能であるという見解も成り立ち得る<sup>471</sup>。

現在は利益説によって消費地主義が正当化されるとする意見が有力説となっているが、これは、上述の通り、消費地国が「(最も多くの) 利益を」<sup>472</sup>提供しているため、利益説に従うと消費地国が課税権を有するべきであるというものである<sup>473</sup>。このような主張は説得力があるように聞こえるが、上述の通り、利益説を用いる場合、どの国が消費を可能にし、消費を促進するのかは明確ではなく<sup>474</sup>、必ずしも消費地が「最も多くの利益」を消費者に与えている確証もない<sup>475</sup>。また、もし仮に利益説に厳密に従うのであれば、消費地国（country of consumption）だけでなく、支出地国（country of spending）にも着目しなくてはならないだろう<sup>476</sup>。Madeleine Merkx 教授は、利益説に従えば、消費地国だけでなく、支出地国も、契約法や消費者保護法を整備することによって、消費者に利益を与えていたとし、これら両国は同程度の利益を提供していると主張する<sup>477</sup>。Merkx 教授は続けて、消費地国と支出地国が同程度の利益を提供しているからこそ、いずれの国に課税権を配分すべきかを決めることが不可能であるとしている<sup>478</sup>。つまり、利益説に厳密に従うのであれば、消費地主義だけでなく、本来は「支出地主義」的な課税権の配分も考える必要があるということになる。また、支出地国に留まらず、取引によっては「供給者所在地国」や「不動産所在地国」等の貢献を考慮すれば、そのような国々にも課税権は配分されるべきだということ

---

<sup>471</sup> Spies, supra note 75, at 136.

<sup>472</sup> Ecker, supra note 38, at 110-111.

<sup>473</sup> Ibid. at 110-111.

<sup>474</sup> Ibid. at 111-112; Cnossen, supra note 454, at 46-47.

<sup>475</sup> Spies, supra note 75, at 110.

<sup>476</sup> Merkx, supra note 440, at 24.

<sup>477</sup> Ibid. しかし、Spies 教授は「個々の供給と特定の公共の利益との関連性を確立し、検証することは不可能であり、またこれらの利益を測定することも不可能であるが、非常に大まかな仮定をするのであれば、消費者が居住する国家が、供給者が居住する国家よりも多くの貢献をしている可能性が高い。しかし、利益を定量化することは不可能であるため、この主張はそれだけでは弱い」とし、そもそも消費者が受け取る個々の利益を検証することはできないとしている（Spies, supra note 75, at 137）。

<sup>478</sup> Merkx, supra note 440, at 24.

になってしまう。結局のところ、利益説は課税権配分基準として、明確なガイダンスを我々に与えることはできないのである。

また、経済的帰属説における(i)富の生産、(ii)富の所有、(iii)富の処分の3つの要素を、それぞれ3つの異なる税によってカバーされるものであると考えることによって、消費地主義にある程度の正当性を持たせることができるとする主張も存在する<sup>479</sup>。この主張の下では、所得税は「富の生産」をカバーするため、所得税の課税権はその富の源泉に、相続・贈与税は「富の所有」をカバーするため、相続・贈与税の課税権はその富の所在地に、そして、消費税は、「富の処分」をカバーするため、消費税の課税権は消費地にそれぞれ割り振られことになる<sup>480</sup>。

しかし、そもそも、所得課税を対象としていた経済的帰属の概念を消費税に適用することは正当化されるのかという率直な疑問が生まれる<sup>481</sup>。1923年報告書では、①富の発生と④住所または居住の2つが重要な要素であるとされ、最終的に、経済的帰属説に基づく所得源泉地国と居住地国との課税権の配分は以下のように行われるべきであるとされていた<sup>482</sup>。すなわち、所得源泉地国が専らまたは全ての課税権を有する富は、全ての有体の富、例えば、土地、鉱山および油井、商業施設、農業用具、機械、家畜群、登録船舶であるとされ、居住地国が専らまたは全ての課税権を有する富は、全ての無体の富、例えば、抵当権から生ずる所得、法人株式、社債もしくは公債および一般債権、専門職業家の所得、ならびに、通貨、宝石および家具とされたのである<sup>483</sup>。仮に、経済的帰属説の各要素を、それぞれ異なる税に当てはめて考えるとすると、富の消費の要素をカバーする居住地国への所得課税に係る課税権の帰属が否定されることになってしまう。なぜなら、この主張によると、富の消費は消費税のみによってカバーされると考えられるからである。また、上述の通り、報告書は、富の発生と住所または居住を経済的所属の最も重要な要素としたうえで、他の二つの要素（②富の所在地と③富に対する権利の行使）は、ほとんどの場合において重要ではなく、源泉地国または居住地のいずれか一方の課税権を補強するときにのみ意味を持つにすぎない

---

<sup>479</sup> Ecker, *supra* note 38, at 112; Spies, *supra* note 75, at 38.

<sup>480</sup> Schanz教授も、1982年時点に、異なる税によって異なる要素がカバーされる可能性について触れていたようだが、詳細な理由までは述べていなかったようである（Spies, *supra* note 75, at 113）。

<sup>481</sup> Spies教授は、Schanz教授が暗に消費税に対して経済的帰属の考え方を適用できることをほのめかしていたと主張するが（Ibid. at 139）、その事実のみをもって経済的帰属説の観点から消費地主義が正当化されるとは言い切れないのではなかろうか。

<sup>482</sup> League of Nations, *supra* note 134, at 25. 赤松・前掲注468) 25頁も参照。

<sup>483</sup> 赤松・前掲注468) 25-26頁。谷口・前掲注136) 95-97頁も参照。

と述べている<sup>484</sup>。この点から、経済的帰属はあくまでも国際所得課税における課税権配分、特に源泉地国課税と居住地国課税の判断に重点を置いたものであることがわかる。また、仮に Ecker 博士の主張が正しいとすると、源泉地国と居住地国間の課税権配分を決定する時以外重要ではないとされる富の所在地をカバーする相続・贈与税がどのように扱われるべきであるのか皆目見当もつかない。また、そもそも消費税の場合であっても、消費される物品やサービスはどこかで生産されるわけであって、源泉を切り離して消費のみに着目して経済的帰属を考えることははたして可能なのであろうか。結局のところ、現状では、経済的帰属説を用いて消費税に係る課税権の配分をすることができるか否かを判断するための材料に欠けるといわざるをえない<sup>485</sup>。

このように、利益説または経済的帰属説によっても消費地主義を純理論的に正当化することはできないし、さらに、消費地主義を政策論レベルの話として理解したとしても、消費地主義を肯定し得るだけの決定的な根拠も見当たらない。結局のところ、消費税の性質のみをもって消費地主義を正当化しきることは難しいと結論付けるほかない。もっとも、消費地国が担税者たる消費者になんらかの利益を与えていることは紛れもない事実であると考えられるため、消費地主義が直ちに否定されるわけではないことに留意する必要がある。ここで確認できたことは、消費地国以外の国に課税権が配分されていても、利益説の観点からは、合理性が否定されるわけではないという程度のことである。

#### 第4款 中立性に関する議論

上記の通り、消費税の性質から消費地主義を正当化することは否定された。そこで、次に、消費地主義によって導かれる仕向地主義によって確保されるという中立性に焦点があてられる。つまるところ、消費地主義の正当性は「中立性の確保」に大きく依存していることになる。

まず、消費地主義を採用することによってどのように中立性が確保されると説明されるのかについて再度確認する。消費地主義によって導かれる仕向地主義において、越境取引は仕向地国の税法に従って課税されることになるため、原産地国における税率ではなく仕向地国の税率が適用されることになる。これはつまり、仕向地国においては、越境取引であっても国内取引であっても、仕向地国の税率が同様に適用されることを意味するため、仕向地

---

<sup>484</sup> League of Nations, *supra* note 134, at 25. 谷口・前掲注 136) 94-95 頁も参照。

<sup>485</sup> 今後の議論の蓄積によっては、経済的帰属説を消費税に適用できる余地もあるう。

国における経済的中立性が確保されると説明される<sup>486</sup>。しかし、近年の経済学の研究においては、原産地主義は必ずしも事業者間の中立性を阻害しないといった見解が支持を集めている<sup>487</sup>。消費地主義の正当性を支えているはずの「中立性の確保」自体に猜疑の目が向けられているのである。

原産地主義における中立性についての上記の主張の理解のために、例を挙げる<sup>488</sup>。日本の通貨が¥、C国 の通貨が\$であり、もともと $\text{¥}100 = \$1$ という為替レートが成立しており、後に、日本は消費税 10%を、C国は消費税を導入しなかった場合を想定する。消費税の導入の有無だけが違い、他の条件は変わらないとすると、為替は $\text{¥}100 = \$1$ から $\text{¥}110 = \$1$ に調整されると考えられる<sup>489</sup>。この状態で日本の輸出業者 A が C国の輸入業者 B に税抜価格 ¥1000 のりんごを ¥1100 で輸出した場合、B は \$10 を支払うことになる。つまり、国内事業者からりんごを仕入れるか、日本の国外事業者からりんごを仕入れるかという B の選択は、税制によって影響を受けないことになる。日本が消費税 10%を、C国が消費税 25%を導入した場合には、為替は $\text{¥}110 = \$1.25$  ( $\text{¥}88 = \$1$ ) に調整されると考えられる。この場合には、税抜価格 ¥1000 のりんごは、日本から ¥1100 で輸出されることになるが、これは C国の輸入業者によって \$12.5 で輸入される。C 国内の税抜価格 \$10 のりんごも、税込価格 \$12.5 で取引されることを考えると、中立性は阻害されていないと考えることができる。

次に、日本と C国が同じ通貨を用いているが、日本のみが消費税 10%を導入し、C国は消費税を導入しない場合を想定する。この場合、日本と C国は同じ通貨を用いているため、為替調整は起こらない。そのため、C国における製造が日本における製造よりも有利となり、C国 の輸出を増やし、輸入を減らすことに繋がると考えられる。しかし、C国での製造が有利であると、C国で製造活動を増やすために C国に資本が多く投資され、C国 の賃金水準が高くなり、結局 C国 の物価水準は上昇していき、日本の税込価格が同種の取引の C国 の価格と同等になっていくと予想される。結局、日本の消費税 10%、C国 の消費税 0% の状態でも、事業者間の中立性は、長期的には調整されると考えられる。

---

<sup>486</sup> 水野・前掲注 155) 174 頁、Shoup, *supra* note 211, at 644; Reiß, Fn. 63, 441-442 等参照。

<sup>487</sup> 浅妻章如『なぜ多国籍企業への課税はままならないのか』(中央経済社、2023 年) 86-90 頁、Devereux, Michael P, et al., *Taxing Profit in a Global Economy*, Oxford University Press 2021, pp. 274-276.

<sup>488</sup> 浅妻・前掲注 487) 88-90 頁の例を参考に作成。

<sup>489</sup> このような為替レートへの影響は、消費税の導入直後、あるいは導入が予想される段階で、急速に発生する可能性があると考えられる (Devereux et al., *supra* note 487, at 275)。

これらの例から分かることは、仕向地主義の採用は、国際取引における事業者間の中立性を確保するように見えるが、そのような効果はせいぜい一時的なものに過ぎないということである<sup>490</sup>。つまり、原産地主義を採用した場合でも、為替調整があればすぐに、為替調整がない場合でも長期的に見れば、中立性が確保されることになるといえる<sup>491</sup>。しかし、実際には、非課税措置や軽減税率の適用によって、消費課税が包括的でないため、原産地主義に基づいた課税を行うことによって生じた二国間の税率の差により生まれる歪みを解消するだけの為替レートの調整が起こる可能性は低いし、たとえ為替レートの調整がある程度行われたとしても、為替レートの調整にかなり時間がかかったり<sup>492</sup>、不確実性を伴ったりすることが予想される<sup>493</sup>。

ところで、中立性に資すると主張される仕向地主義も、実際には、国内産業保護の方向に働くという点は長年指摘されてきた<sup>494</sup>。つまり、仕向地主義は、経済的には輸出を補助し、輸入を抑制することになるため、原産地国における中立性を阻害することになる<sup>495</sup>。しかし、原産地主義の場合と同じように、これも為替レートさえ適切に調整されれば、もしくは為替調整がない場合でも長期的に見れば、最終的に中立性は確保されると説明することができてしまう<sup>496</sup>。もっとも、これもまた原産地主義の場合と同様に、結局このような調整が完璧に行われることは現実には考えにくい。

このように、仕向地主義を採ろうが、原産地主義を採ろうが、完璧に中立性を確保することは困難であるということが分かった<sup>497</sup>。結局のところ、「中立性の確保」という要素は、仕向地主義を原産地主義と比べて優位付ける決定的な理由とはならない。Senyk 教授も、原産地主義または仕向地主義のどちらが中立性の観点から優れているかは、さまざまな経済

---

<sup>490</sup> Devereux et al., *supra* note 487, at 274.

<sup>491</sup> 結局のところ、仕向地課税を原産地課税に変更しても、為替レートが適切に調整される限り、何の問題も生じないということになる（渡辺・前掲注 141）71 頁）。

<sup>492</sup> 芳賀・前掲注 179）457 頁は、「価格が調整されるまでの過程において生産や消費に歪みを与えていているのではないかという疑問も生じる」とする。

<sup>493</sup> 渡辺・前掲注 141）73 頁。

<sup>494</sup> 宮島洋「大型間接税－総論－」日税研論集 1 号（1986 年）95 頁、127 頁、岡村・前掲注 32）78 頁。

<sup>495</sup> 岡村・前掲注 32）78 頁、藤原・前掲注 281）76 頁。

<sup>496</sup> 宮島・前掲注 494）127 頁、岡村・前掲注 32）78-80 頁、Devereux et al., *supra* note 487, at 274-276.

<sup>497</sup> 渡辺・前掲注 141）69 頁も「ある国が仕向地課税を採用しようと原産地課税を採用しようと、為替レートが調整されれば、全く同じ経済的效果が生じるということになる」としている。

的要因に依存しており、これらの経済的要因は採用する経済モデルによって異なると主張している<sup>498</sup>。

最後に、仕向地主義によって仕向地における中立性が確保されるという見解が正しいと仮定した上で、検討を行う。結論から述べると、仕向地主義によって仕向地における中立性が確保されることになったとしても、原産地における中立性は阻害される。仕向地主義を採用することによって、原産地国の事業者と仕向地国の事業者が行う仕向地国の顧客との取引には、同じ仕向地国の税率が適用されるため、これら二者間の中立性は担保されることになる。しかし、一方で、仕向地主義を採用すると、越境取引を行う原産地国の事業者と国内取引のみを行う原産地国の事業者との間の中立性は担保されないことになる。なぜなら、前者が行う取引には仕向地国の税率が適用される一方、後者が行う取引には原産地国の税率が適用されることになるからである。このように、仕向地主義は、確かに仕向地国における国外事業者と国内事業者間の中立性を確保することはできるが、原産地国における越境取引を行う事業者と国内取引のみを行う事業者間の中立性を阻害することになるのである。なお、原産地主義を採った場合にも、越境取引を行う原産地国の事業者と、国内取引のみを行う原産地国の事業者の間の中立性は担保されるが、仕向地国の顧客と取引を行う原産地国の事業者と仕向地国の事業者の間の競争中立性は確保されないことになる。結局のところ、誰と誰の間の中立性に着目するかによって、議論が左右されるといってさしつかえないであろう<sup>499</sup>。

このように、中立性の観点からも、仕向地主義および仕向地主義によって実現される消費地主義は必ずしも正当化されない<sup>500</sup>。

本節では、消費税の性質および中立性の確保による消費地主義の正当化について検討を行ってきたが、上述の通り、これらの観点から消費地主義を正当化しきることは困難である

---

<sup>498</sup> Senyk, *supra* note 118, at 88-90. See also Berglas, Eitan, Harmonization of commodity taxes: Destination, origin and restricted origin principles, 16 (3) *Journal of Public Economics* 377, 386 (1981).

<sup>499</sup> 国際所得課税の場面における「資本輸出中立性」と「資本輸入中立性」の議論についても同じことがいえよう（吉村・前掲注129）47頁）。Ecker博士も、原産地主義的に課税しようが、仕向地主義的に課税しようが、特定の市場の中立性しか達成できないことになると述べている（Ecker, *supra* note 38, at 105-109）。

<sup>500</sup> 芳賀真一教授も「本当のところは、仕向地主義と原産地主義のどちらが望ましいかは分かっていない」としている（芳賀・前掲注179）457頁）。芳賀教授は仕向地主義と原産地主義に違いはないとする見解として、Shoup, *supra* note 486, at 207-242 や Musgrave, Richard and Musgrave, Peggy, *Public Finance in Theory and Practice*, 5th eds., McGRAW-HILL BOOK COMPANY 1989, pp.573-576 等も紹介している。

ように思われる<sup>501</sup>。なお、「消費地主義を正当化しきることは困難である」だけであって、これらの観点から消費地主義の採用を否定できるわけではないことに留意されたい。

## 第5款 その他の考慮事項

以上の二点から、消費地主義の理論的な脆弱性について一定の指摘を行うことができたが、さらに仕向地主義（消費地主義）の利点としてしばしば挙げられるいくつかの点についても、ここで簡潔に触れておきたい。消費税としての性質に馴染むという点や中立性の確保以外に、消費地主義の採用を優位付けるものとしては、移転価格の問題や課税チェーンの断絶の問題等が頻繁に挙げられる。

移転価格の問題は、原産地主義を採用することによって起こり得る。例えば、高税率国に所在する関連事業者が、低税率国に所在する関連事業者に、市場価格よりも低い価格で物品またはサービスを提供することによって、関連事業者全体として、最終的な税負担の軽減を図ることが考えられる<sup>502</sup>。このような移転価格の問題は、仕向地主義の下では起こり得ない。なぜなら、仕向地主義においては、国外取引であろうが、国内取引であろうが、仕向地国の税率が一律に適用されるからである<sup>503</sup>。このように、原産地主義を採用することによって、消費税制が移転価格の問題を発生させてしまう可能性があるという主張はある程度の説得力を有する。しかし、そもそも移転価格が生じる要因を消費税の観点からのみ考えることは難しく、実際には法人税等も考慮に入れて検討を行わなければならない点に注意しなければならない。なぜなら、「付加価値の移転は、課税所得も変化させる」からである<sup>504</sup>。そのため、原産地主義はたしかに移転価格操作へのインセンティブを与えてしまう可能性

---

<sup>501</sup> 吉村教授は、国際所得課税における課税権配分について、「利益説、能力説、そして中立説のいずれをとっても、国際租税管轄権の配分に関する確固たる基準は得ることはできず、この問題はすぐれて一国の経済的状況及びそれと密接な関連性を有する租税政策並びに国家間の利害関係ということによってのみ処理されうるものなのである」としているが、（吉村・前掲注129）48頁）、国際取引に係る消費課税における課税権配分についても同様のことがいえるかもしれない。

<sup>502</sup> 岡村・前掲注32) 76頁、藤原・前掲注299) 76頁、Keen & Hellerstein, *supra* note 88, at 7; Senyk, *supra* note 118, at 78.

<sup>503</sup> 「移転価格に対する自動調整機構が備わっている」とも説明される（増井良啓「移転価格税制の長期的展望」所収：水野忠恒編著『国際課税の理論と課題〔二訂版〕』（税務経理協会、2005年）81頁、84頁）、藤原・前掲注299) 76頁。

<sup>504</sup> Genser, Bernd and Schulze, Günther G., Transfer Pricing Under an Origin-based VAT-System, 54 (1) FinanzArchiv / Public Finance Analysis 51, 52 (1997).

も考えられるが、場合によっては、そのようなインセンティブを緩和することもあると指摘される<sup>505</sup>。むしろ、仕向地主義は移転価格操作へのインセンティブに全く影響を及ぼさないため、各国間の法人税率の差が大きく、もともと移転価格へのインセンティブが大きいような場合、仕向地主義はそのような状況をそのままにしてしまうという可能性、つまり仕向地主義を採った場合の方が、原産地主義を採った場合と比べて結果的に移転価格操作へのインセンティブが強くなってしまう可能性も指摘される<sup>506</sup>。

次に、課税チェーンの断絶の問題を取り上げる。例えば、原産地主義を採用すると、アメリカなどの消費税を持たない国の企業が介在する場合には、免税事業者が介在する場合のように、課税チェーンが修復されないとといった問題が起こり得る<sup>507</sup>。反対に、仕向地主義を採用した場合には、課税のチェーンが修復されるため<sup>508</sup>、仕向地主義は、原産地主義と比べて税の累積のリスクが少なくなると説明される<sup>509</sup>。しかし、そもそも事業者は仕入段階で自らが負担した消費税額分を取り戻すために仕入税額控除を受けることができる所以あるから、これを税の累積と呼んでいいのかという点については大きな疑問が残る。また、これについては、為替調整が生じることを前提としているため、やや限定的な議論にとどまるといえよう。加えて、仕向地主義による中立性の阻害についても十分に考慮する必要があるだろう。

また、原産地主義を採用することのデメリットとして、原産地主義の下では、輸入事業者が自ら原産地国に仕入税額控除を請求する必要があり、輸入事業者に追加的な事務負担が課される点が挙げられる<sup>510</sup>。しかし、仕向地主義を採用した場合にも輸出事業者には相当な事務負担が課せられるため（次節参照）、この理由のみをもって仕向地主義が優れていると結論付けることはできない。また、BtoC取引の場面においては、このようなデメリット

---

<sup>505</sup> 各国間の法人税率の差と消費税率の差によって移転価格操作に与える影響が異なる（Ibid. at 58）。

<sup>506</sup> Ibid. at 61.は、EUにおいてはVATはむしろ移転価格のインセンティブを緩和すると結論付け、仕向地主義の方が移転価格の観点からは否定されると主張する。

<sup>507</sup> 渡辺・前掲注141) 73頁は、「仕向地課税を採用した場合には、国際取引によって課税のチェーンが一旦切断されても、輸入が行われた時点で輸入者に課税されることによって、課税のチェーンが修復され、連続性が保たれる。…これに対して、原産地課税の場合には、そのような修復機能がなく、一旦切断されたチェーンは切断されたままである。」と説明する。藤原・前掲注299) 75頁も参照。

<sup>508</sup> 詳細については、渡辺・前掲注141) 72-73頁参照。

<sup>509</sup> 藤原・前掲注299) 75頁。

<sup>510</sup> 西山・前掲注113) 45頁、van Doesum, supra note 8, at 180.

は無視される。なぜなら、BtoC 取引の顧客は消費者であるため、そもそも仕入税額控除を行う必要がない（行うことができない）ためである。

このように、消費地主義の理論的支柱たる「消費税の性質」や「中立性の確保」以外の点からも、消費地主義（＝仕向地主義）の採用を正当化しきることは困難であると思われる。

## 第 2 節 消費地特定の問題

第 1 節では、消費地主義の理論的脆弱性について触れたが、第 2 節および第 3 節では消費地主義の執行上の課題について言及する。1998 年のオタワ電子商取引会議以降、消費地主義は、国際取引に係る消費課税における課税権配分の指針とされてきているが、その実現過程において様々な執行上の問題が生じている。以下、本節では「消費地特定の問題」について検討を行う。

### 第 1 款 消費地主義とプロキシー

消費地主義に則った課税権配分を行うためには、まず「消費が行われる場所」、すなわち消費地を特定しなくてはならない。もっとも、実際の消費地を特定することは技術的に不可能であり、何らかの代理指標（proxy）を用いて、「消費が行われる蓋然性が高い場所」に課税権を与えるというのが、実際に行われている手法である<sup>511</sup>。このことから、現在の国際取引に係る消費課税制度は、純粋な消費地主義に則っているわけではなく、単に「消費地らしい場所（推定消費地）」に課税権が帰属しているべきとする<sup>512</sup>、妥協策としての「推定消費地主義」に基づいていることがわかる<sup>513</sup>。

プロキシーについて考える際に問題となるのが、BtoB 取引におけるプロキシーの捉え方である。なぜなら、BtoB 取引には消費者が存在せず、すなわち消費が存在しないからである。そのため、消費地主義は直接的には BtoB 取引に係る課税権配分については何も示さな

---

<sup>511</sup> Millar, *supra* note 407, at 178; Ecker, *supra* note 38, at 131-135.

<sup>512</sup> Hellerstein, *supra* note 433, at 15 は、消費地で課税されるべきであるが、実際には「消費が起こると推定される仕向地（destination, where consumption is presumed to occur）」で課税されるとしている。

<sup>513</sup> OECD はすでに「純粋消費テスト（pure consumption test）」を放棄している（OECD, *supra* note 187, at 25-26）。西山・前掲注 436) 414 頁も、「B-to-C 取引について、消費者の所在地国で課税をするときに、当該消費者が所在地国を離れて国外でサービスの提供を受ける際には、眞の消費地国は当該外国ということになる。しかし多くの場合、眞の消費地国を特定することは困難である。」とする。

いと考えられているが<sup>514</sup>、BtoB 取引に係る給付地判定は、将来的な BtoC 取引における消費地主義の実現に資するような形で行われるべきであるとされる<sup>515</sup>。

本論文では、BtoB 取引に消費は存在しないが、将来的な BtoC 取引における消費地主義の実現に資するような給付地判定が行われるべきであるとしたうえで、BtoB 取引は事業者たる顧客の所在地で課税すべきであるという立場を取っている（第 4 章参照）。なぜなら、最終消費者とならない事業者が仕入取引をどこで行ったとしても、当該事業者は、最終的には自らの所在地で再度、次の取引相手と取引を行うことになると考えられるため、結局、顧客たる事業者の所在地が実際の消費により近い場所にあると考えられるためである<sup>516</sup>。

## 第 2 款 消費地の特定と簡素性・執行可能性

上述の通り、基本的に、現在の消費税制度においては、推定消費地主義に則って課税権の配分が行われているわけであるが、実際の消費地により近い（と思われる）場所に課税権の配分を行うために<sup>517</sup>、給付地判定ルールが簡素性や執行可能性を阻害してしまうことがある<sup>518</sup>。

例えば、ドイツ売上税法において、乗り物の短期レンタルについては、その乗り物が実際に提供される場所が給付地となる（ドイツ売上税法 3a 条 3 項 2 号）。これは、第 4 章で確認した通り、乗り物の短期レンタルの場合、観光地での移動手段としてのレンタカーの使用やレジャー目的でのボートや自転車のレンタルのように、その場での消費が予定されている場合がほとんどだと考えられるため、消費地主義に従い、このような規定になっている<sup>519</sup>。しかし、消費地をより正確に特定できるとしても、「実際に提供される場所」を実際に課税当局が捕捉することは困難であると思われるし、事業者も容易に給付地を変更できて

---

<sup>514</sup> Keen & Hellerstein, *supra* note 88, at 8.

<sup>515</sup> Becker, Fn. 191, S. 100. OECD, *supra* note 50, para.3.2 は「VAT 制度は、最終消費を伴う事業者から消費者への供給だけでなく、最終消費を伴わない事業者間取引においても、仕向地主義を実施するための課税地ルールが必要である。事業者間取引は VAT の段階的徴収プロセス (staged collection process) に基づいて課税されるが、この場合、課税地ルールは最終消費に課税するという税の最終目的を促進するものでなければならない。」とする。

<sup>516</sup> Becker, Fn. 191, S. 101. See also OECD, *supra* note 50, para.3.6; Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.440 (Joachim Englisch)

<sup>517</sup> Ecker, *supra* note 38, at 142-143.

<sup>518</sup> 玉岡雅之教授も「消費地課税を行うのであれば、消費地の確定という厄介な問題を解決する必要が出てくる」としている（玉岡雅之『課税主義の財政学』（勁草書房、2006 年）167 頁）。

<sup>519</sup> Becker, Fn. 191, S. 89.

しまう可能性が高い<sup>520</sup>。Cristoph Penke 博士は、多くの場合、供給者たる事業者は、少なくとも実際に顧客に乗り物を貸し出す場所に事務所等を設けていると考えられるから、BtoC の乗り物の短期レンタルに関しては、供給者の所在地を給付地判定の基準とすべきであると主張する<sup>521</sup>。

また、旅客輸送サービスについても、実際に輸送が行われた場所で、輸送距離に応じ比例按分して課税されると定められており（3a 条 8 項、3b 条 1 項および 3 項）、これも、消費地主義に従い、実際に輸送が行われる場所が旅客輸送サービスの消費地であろうという考えに基づいて設けられたルールであると考えられる。このような旅客輸送サービスに係る給付地判定は、消費地主義の実現に資するが、納税者と税務当局の両方に大きな負担を強いことになると批判される<sup>522</sup>。旅客輸送サービスの供給者は、旅客輸送サービスが行われる全ての国にそれぞれ納税しなくてはならないことになるし、税務当局としても、旅客輸送サービスが実際にどのように提供されているのかを把握していなくてはならないことになる<sup>523</sup>。このような問題は欧州委員会にも認識されており<sup>524</sup>、2022 年 12 月に、欧州委員会は、少なくとも EU 域内においては、旅客輸送サービスの出発地または到着地を給付地とすることで、現在の距離主義（Streckenprinzip）を改革し、当該給付地判定ルールを簡素化することを提案している<sup>525</sup>。このような提案は、EU 域内で行われるケータリングサービスと同様に、消費地主義の実現よりも執行可能性を重視することに他ならないと考えられる<sup>526</sup>。

さらに、実際の使用と享受地課税についても批判が多く、サービスの給付地判定が複雑化し、混乱を招くことが危惧されている<sup>527</sup>。実際の使用と享受地課税が消費地主義の実現に資することは明白であるが、本論文で何度も触れてきたように、実際の消費地を捕捉することは不可能に近い。それにもかかわらず、実際の使用と享受地課税を導入することは、コンプライアンスコストの増加や、税務当局の監視が行き届かない等の問題につながると指摘

---

<sup>520</sup> Penke, Fn. 95, S. 239.

<sup>521</sup> Ebd. S. 238; Bunjes, Fn. 298, § 3b Rz. 1.

<sup>522</sup> Penke, Fn. 95, S. 239; van Doesum, *supra* note 8, at 206.

<sup>523</sup> van Doesum, *supra* note 8, at 206.

<sup>524</sup> COM(2003) 822 final, sec. 3.2.1. でも触れられていた。

<sup>525</sup> なお、このような提案がなされたものの当初の予定とは異なり、2023 年末までに指令は発給されなかった（Bunjes, Fn. 298, § 3b Rz. 5-6）。Becker, Fn. 191 も参照。

<sup>526</sup> Sölch/Ringleb, Fn. 277, § 3e, Rz. 2. EU 域内のケータリングサービスに関しても、出発地で課税することとされている（売上税法 3e 条）。

<sup>527</sup> Terra/Kajus, *supra* note 114, at 606, Ecker, *supra* note 38, at 135-138; Senyk, *supra* note 118, at 203; 西山・前掲注 95) 34 頁も参照。

される<sup>528</sup>。また、サービスの実際の使用と享受を基準に課税することが許されると、その他の給付地判定ルールが意味を失ってしまうといった危険性や、実際には国外で行われるサービスの給付地を自国内で行われたものとして扱うために本規定が用いられる傾向にある点なども指摘される<sup>529</sup>。

なお、その他の給付地判定ルールは、消費地主義の実現が簡素性や執行可能性とうまくマッチしているものも多い<sup>530</sup>。例えば、不動産関連サービスは「不動産の所在地」で課税されることになるが、観光目的での宿泊施設の提供が行われる場合には、その不動産関連サービスは宿泊施設（不動産）の所在地で消費されるであろうし、キャンプ場の貸付けが行われた場合には、そのキャンプ場（不動産）の所在地で当該サービスは消費されるであろうと考えられる。このように、不動産関連サービスは、サービス自体が不動産と密接に結びついているため、通常、不動産の所在地がサービスの消費地と一致する。また、不動産関連サービスを行う事業者は、当該不動産の所在地国に対してのみ納税を行えばよいため、簡素性にも資すると考えられる<sup>531</sup>。例えば、あまり事業規模が大きくなない京都の老舗旅館に、インバウンド旅行客がありとあらゆる国から宿泊しに来た場合、このような取引に顧客所在地基準を採用してしまうと、当該旅館はインバウンド旅行客の所在する国ごとに納税を行わなければならなくなってしまう<sup>532</sup>。これは、当該旅館に多大なコンプライアンスコストを課すことにはならないし、BtoC 取引における国外事業者納税制度が納税者たる国外事業者の良心に大きく依存していることを考えると、無申告が横行してしまう結果につながってしまう可能性も大いに考えられる。そのため、不動産の所在地を給付地判定基準とすることは、やはり供給者のコンプライアンスコストの軽減につながると考えてよいだろう。さらに、不動産は比較的容易に捕捉可能であり、税務当局の監視可能性も担保される点も指摘される<sup>533</sup>。

顧客の所在地を給付地判定基準として用いることによるコンプライアンスコストの増加についても触れておきたい。顧客の所在地を給付地判定基準として用いることは、多くのサ

---

<sup>528</sup> Ecker, *supra note 38*, at 138.

<sup>529</sup> Terra/Kajus, *supra note 114*, at 606.

<sup>530</sup> Hellerstein, *supra note 386*, at 623.

<sup>531</sup> 不動産であるため容易に特定可能であり、税務当局の監視可能性も担保される(Penke, Fn. 95, S. 184)。なお、顧客の所在地を給付地判定基準にすることによって、供給者たる国外事業者のコンプライアンスコストは増大する。この点については、次款参照。

<sup>532</sup> 沼田・前掲注 147) 203 頁。

<sup>533</sup> Penke, Fn. 95, S. 184.

ービス取引に関して、実際にサービスが消費される場所と一致すると考えられているだけでなく、簡単に把握することができるのもそのメリットとして挙げられる<sup>534</sup>。また、越境物品取引に対する国境税調整との整合性も取れる。しかし、上述の通り、サービス取引の種類によっては、顧客の所在地基準の採用は、納税義務者たる事業者に多大なコンプライアンスコストを強いることになる<sup>535</sup>。

### 第3款 消費地主義の限界

最後に言及しておく必要があるのが、消費地主義の限界である。上記で述べた通り、そもそもの問題として、実際の消費を特定することは不可能である。そのため、推定消費地主義が採られ、「消費地らしい場所」での課税が目指されているというのが国際取引に係る消費課税における現状である。この「消費地らしい場所」というなんとも曖昧な概念に基づいて国際取引に係る消費課税のルール構築がなされているのであるが、これはそもそも「消費」を捕捉することが技術上困難であるという事実に基因する<sup>536</sup>。経済学でいうところの消費とは、「個人による私的な目的での物品およびサービスの使用 (the use of goods and services by individuals for private purposes)」<sup>537</sup>であるとされるが、そもそもここでの「使用」が何を指すのかも明確ではない<sup>538</sup>。例えば、ある者がパン屋でクロワッサンを買った時、当該クロワッサンが消費・使用されたといえるのは、その者が当該クロワッサンを買った時であろうか、それとも当該クロワッサンを食べたときであろうか。はたまた、当該クロワッサンを食べずに腐らせてしまうことであろうか<sup>539</sup>。サービスの場合も消費概念は全くもって不明確である。例えば、友人と映画館に映画を観に行った場合、なんとなく、我々は映画を観

---

<sup>534</sup> Tumpel, Fn. 186, 70; Ecker, *supra* note 38, at 141-142.

<sup>535</sup> Englisch, Fn. 151, 1512. 沼田・前掲注151) 42頁も、「仕向地主義は、消費により接近した場所での課税が可能になるという意味で VAT の消費課税としての性格に合致したものであるが、供給者にとって事務負担が大きく、顧客の所在地国を確認し、相手国の税制に従った申告と納税が必要となる。さらに、税務当局にとっても、納税者たる供給者が他の加盟国に所在することから、適正な執行は困難であった。」と説明している。

<sup>536</sup> Williams, David, Value-Added Tax, in: Thuronyi, Victor ed., *Tax Law Design and Drafting*, Volume 1, IMF 1996, 165, 195.

<sup>537</sup> Keen & Hellerstein, *supra* note 88, at 7.

<sup>538</sup> 消費概念について、Artinger, *supra* note 37, at 50-95 参照。

<sup>539</sup> Ecker, *supra* note 38, at 132. Terra/Kajus, *supra* note 114, at 228 は“Basically the tax is not concerned with the “adventures” of the product, i.e. whether the milk is consumed or has turned sour or whether the immovable property burns down has no effect”とし、通常、消費税は消費にこだわる必要ないと説明する。

たときに「映画を見させてもらう」というサービスを消費したような気がする。しかし、実際に当該サービスを消費する時というのは、映画を観た後に友人とカフェに入って映画の内容について語り合う時かもしれないし<sup>540</sup>、もしかしたら、映画のチケットを事前に購入してから当日までワクワクしながら時が経つのを待っている時かもしれない<sup>541</sup>。これらの例が示すように、消費概念を観念しきることは不可能であるし、消費がいつどこで行われたのかを正確に把握することはできないのである<sup>542</sup>。

このように曖昧な「消費」の概念の上に成り立つ「消費地主義」は、その実「消費地らしい場所」で課税するという何とも曖昧な概念なのであるが、今後、消費がどこで行われるかが曖昧な取引の消費地の特定をめぐってより大きな混乱が生じる可能性が高い<sup>543</sup>。例としては、ネット空間における消費の問題が挙げられる。近年、ブロックチェーン技術の拡大によって、ネット空間上の情報の真正性が保証され得るようになり、ネット空間で完結する経済活動の範囲が増大してきた<sup>544</sup>。例えば、ネット上のバーチャルリアリティ空間において、自身のアバターが身に着けるための衣服を購入する際、当該衣服を販売した者がドイツ、自身が日本にいて、サーバーがシンガポールに、運営企業がアメリカにあった場合には、果たしてどこが消費地であって、どこで課税されるべきなのであろうか<sup>545</sup>。それとも、「消費は

---

<sup>540</sup> 日本国内の研修施設において外国人が企業経営に関する研修を受講したが、その研修の成果を実際に企業経営に活用したのはその外国人の居住地国であったという事例（国税不服審判所裁決平成15年4月24日裁決事例集65集864頁）について、沼田・前掲注147) 193頁、栗原克文「国境を越える役務提供と消費税」税大ジャーナル24号（2014年）145頁、149頁参照。

<sup>541</sup> 沼田・前掲注147) 192頁は、消費とは「効用の満足」であるが、これを把握し、測定し、課税するのは困難であるとする。

<sup>542</sup> Terra/Kajus, *supra* note 114, at 228.

<sup>543</sup> 野一色直人「国境を越えた役務の提供に対する消費税の課税の見直しの意義と課題」租税研究796号（2016年）86頁、93頁。

<sup>544</sup> 渡辺智之『デジタル経済と消費課税』（日本機械輸出組合、2024年）19頁。消費税逃れへのブロックチェーン技術を活用した対応については、佐藤智裕「消費税の申告手続のデジタル化に関する一考察—Real-time reportingを活用した記入済申告書を中心として—」税大論叢106号（2021年）207頁、251頁以下参照。

<sup>545</sup> 渡辺智之教授は「一般に、ネット空間を物理的な場所と結びつけることは不可能である。他方、現行の仕向地ベースの消費課税は、自国内に顧客が存在することが、各国の課税権の根拠となる。しかし、ネット空間において複雑な取引が行われるようになると、たとえ執行上の問題が解決されても…、どの国の課税当局によっても消費課税の対象とすることが困難な経済活動が行われるようになり、ネット空間内での経済活動（の一部）については、リアル空間の課税当局がなかなか手を出せない状況が消費課税においても生じるのではないか。」としている（渡辺・前掲注544) 20頁）。

起こっていない」と捉えて全く課税しないべきなのであろうか<sup>546</sup>。このような状況においては、消費地主義は有名無実化し、各国の政治的判断によって消費地がどこか決定されることになると考えられる<sup>547</sup>。結局のところ、消費地主義というもっともらしい目標を掲げているものの、各国による異なる消費地の解釈によって自由に課税権の帰属が変わってしまう可能性が高い<sup>548</sup>。

### 第3節 執行管轄権の問題

第4章で少し触れたように、消費地主義の実現のために、仕向地主義的対応を探る際には、執行管轄権の問題が生じる。繰り返しにはなるが、執行管轄権の問題とは、納税義務者たる供給者が仕向地国の執行管轄権の範囲外に所在することによって生じる問題である。

#### 第1款 消費地主義におけるBtoC取引

消費税においては、常に供給者と顧客の二者が存在する。適正な課税の実現のためには、同一の税務当局が供給者と顧客の両者を完全に監視下に置いている必要がある<sup>549</sup>。しかし、

---

<sup>546</sup> Virtual worldにおける課税問題について、吉村典久「仮想世界（virtual world）と課税（1）」租税研究762号（2013年）265頁参照。本論文で、吉村教授は「virtual worldにかかる課税問題というある種の特殊で限定的な問題は、その背後に所得税における所得概念や課税システムといった所得税の根幹に関わる問題と密接に絡み合っている」（261頁）と述べているが、消費税についても同様のことがいえるのではないかだろうか。

<sup>547</sup> 国によって異なる「消費地」の解釈がなされたり、効率性や簡素性や実行可能性の観点から実際に消費が行われるわけではないであろう所で課税を行ったりすることによって、消費税の二重課税は起り得る（Ecker, *supra note 38, at 30*）。このような二重課税は、消費税の原則である中立性の観点からも許されるべきではない。なぜなら、二重課税によって、同様の物品やサービスに異なる税負担が課され、競争の歪みを引き起こすと考えられるからである（Millar, Rebecca, Intentional and Unintentional Double Non-Taxation, in: Lang Michael et al., eds., *Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences*, IBFD 2009, 409, 418）。

<sup>548</sup> メタバースにおける課税問題について、太田洋「デジタル化とAIの浸透に伴う経済社会の変容と課税」所収：中里実『デジタルエコノミーと課税のフロンティアⅡ』（有斐閣、2024年）27頁、58頁参照。また、デジタルプラットフォームによって原産地国と仕向地国の区分が曖昧になる可能性を指摘するものとして、渡辺・前掲注）160）35頁参照。

<sup>549</sup> 沼田博幸「一般間接税としての消費税について－税額控除に関する議論を中心として」会計論叢14号（2019年）37頁、49頁。

越境取引が行われる場合には、供給者と顧客が異なる国に所在しているため、適正な課税の実現が困難になる<sup>550</sup>。そのため、何かしらのメカニズムを用いることによって、このような執行管轄権の問題を解決する必要が生じる。

BtoB サービス取引に関しては、リバースチャージを適用することによって、仕向地国は、自國に所在する顧客たる事業者から直接消費税を徴収することができるようになり、執行管轄権の問題は解決される<sup>551</sup>。しかし、BtoC サービス取引における顧客たる消費者に自発的な納税を義務付けることは難しいため<sup>552</sup>、BtoC 取引に関しては依然として執行管轄権の問題は残る<sup>553</sup>。つまり、BtoC 取引に関しては、いわゆる国外事業者納税制度が適用され<sup>554</sup>、供給者たる国外事業者が直接仕向地国に納税することになる<sup>555</sup>。この場合、国外事業者は仕向地国の執行管轄権外にいるため、実際に納税を行うかは国外事業者の善意にかかるている<sup>556</sup>。

---

<sup>550</sup> 同上、50 頁。

<sup>551</sup> 本論文では詳しく触れないが、リバースチャージは消費税の「税の連鎖を切断するものであり」、カルーセル詐欺の機会を提供することになる（沼田博幸「VAT 逋脱の動向とその対応策」租税研究 790 号（2015 年）416 頁）。カルーセル詐欺についての詳細は、西山由美「消費課税における『事業者』の法的地位－いわゆる『カルーセル・スキーム』をめぐる議論を素材として－」税法学 557 号（2007 年）208 頁、錦織俊介「消費税の納税なき仕入税額控除とカルーセルスキーム」税大論叢 103 号（2021 年）221 頁参照。

<sup>552</sup> これは「自己申告システム」とも呼ばれる（渡辺・前掲注 150）21 頁）。消費者から消費税を徴収する際に生じる行政コストは計り知れないとされる（Ogley, Adrian, Principles of Value Added Tax - A European Perspective, Interfisc Publishing 1998, p. 19）。

<sup>553</sup> 最終消費者には自主申告するインセンティブがないため、BtoC 取引に対してリバースチャージを適用することは困難である（渡辺智之『国際取引に係る VAT 徴収メカニズム：OECD ガイドラインとその後の展開』（日本機械輸出組合、2018 年）7 頁）。消費者に申告納税を求めるることは現実的ではなく、もしこれが可能なら、間接課税は不要であり、すべて直接消費課税を実施すればよいということになる（沼田・前掲注 151）56 頁）。

<sup>554</sup> 佐藤英明教授は、「BtoC 取引については、どう考えても国外事業者納税方式のみが可能な方法であるとしている（佐藤英明「国際的役務提供に対する消費税課税の問題点－立法論の観点から」租税研究 775 号（2014 年）125 頁、133 頁）。

<sup>555</sup> 海外事業者の登録制度よりも優れた代替案があるかどうかは不明である（Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.450 (Joachim Englisch)）。消費税の徴収に係る OECD の議論としては、OECD, Mechanism for the Effective Collection of VAT/GST: Where the Supplier Is Not Located in the Jurisdiction of Taxation, 2017 を参照。

<sup>556</sup> 佐藤=西山・前掲注 19) 171 頁〔佐藤英明〕も、納税義務が発生している国外事業者の把握は困難を極めているといわざるを得ないとしている。また、佐藤教授は、国外事業者に申告納税させることを「非常に危うい制度」と評価している（佐藤・前掲注 554) 128 頁）。しかしながら、越境 BtoC 取引に関しては

## 第2款 消費地主義の貫徹と執行可能性

上述の通り、リバースチャージを適用することができない BtoC 取引への課税は、原産地に所在する国外事業者の善意に依存することになる。つまり、これは、仕向地国による執行可能性が担保されていない状況であるといえる<sup>557</sup>。それでは、どのようにして BtoC サービス取引に課税を行えばよいのであろうか。

まず、ワンストップショップ制度が対応策の 1 つとして挙げられる。ワンストップショップ制度は、登録加盟国への VAT の一括申告納付を可能とする EU 独自の制度である。つまり、実体法上は仕向地主義の立場を取りつつ、手続法上は原産地主義を取ることになる<sup>558</sup>。仕向地主義を志向する限り、国外事業者の納税へのインセンティブは失われる。そのため、ワンストップショップ制度によって、国外事業者の納税環境の簡素化を図り、国外事業者の納税インセンティブを害さないようにすることができる<sup>559</sup>。つまり、納税しやすい環境を整備することによって、自発的な納税を促すという効果は期待できるであろう。しかし、ワンストップショップ制度の役割は簡素性の確保に留まり、構造的執行欠缺の問題自体を解決することはできないことに留意する必要がある<sup>560</sup>。なお、ワンストップショップ制度は、EU 域内の特殊性の上に成り立っている制度である点にも注意したい。

次に、国外事業者納税方式の下、考えられる対応策としては、プラットフォーム課税が挙げられる。プラットフォーム課税を導入することによって、BtoC 取引でもプラットフォー

---

登録制がほぼ唯一の選択肢であるため、現時点では越境 BtoC 取引の把握及び課税は相当難しいと考えられる（浅妻章如「国境を越えた役務の提供等に対する消費税の課税の在り方」税理 57 号（2014 年）90 頁、92 頁）。渡辺智之教授は、「登録制〔筆者注：国外事業者納税制度のこと。〕の実効をあげるためにには、課税当局による異なった jurisdiction に存在する事業者へのコントロールが要請されることから、…相当な国際協力が不可欠である。」とし、続けて「近い将来に登録制の導入のために必要な協力関係を築くことは容易ではない。」としている（渡辺・前掲注 150）23 頁）。

<sup>557</sup> このような構造的執行欠缺の問題は公平性の問題に繋がる可能性がある（異智彦「執行可能な税制－構造的執行欠缺理論を手がかりに」所収：増井良啓ほか編『市場・国家と法：中里実先生古稀祝賀論文集』（有斐閣、2024 年）375 頁、384 頁）。

<sup>558</sup> Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.450 (Joachim Englisch).

<sup>559</sup> ワンストップショップ制度は効果的であるが、各加盟国の税務当局の誠実さと能力、および外国税務当局のために税務調査を実施することに対する一定の相互信頼を前提としている（Englisch, Joachim, Die territoriale Zuordnung von Umsätzen, DStJG 32, 2009, 165, 244）。沼田・前掲注 151）40 頁は、ワンストップショップ制度によって、仕向地主義における供給者のコンプライアンスコストの問題を克服することができるとする。

<sup>560</sup> Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.450 (Joachim Englisch).

ムを通して取引していれば、プラットフォーム事業者経由での徴税が容易となる<sup>561</sup>。プラットフォーム事業者自体は大企業であることがほとんどであると考えられるため、通常無申告のままではいることは難しいと考えられる<sup>562</sup>。そのため、プラットフォーム課税によって、ある程度の執行可能性は確保できると考えることはできる<sup>563</sup>。しかし、プラットフォーム事業者に納税義務を課そうと、結局のところ、仕向地国と国外事業者たるプラットフォーム事業者の間に信頼関係が必要となるため、究極的には執行欠缺の問題は残る<sup>564</sup>。また、当然ではあるが、プラットフォーム課税はプラットフォームを通して行われた取引のみを対象としているため、プラットフォーム課税では、プラットフォームを通さない取引に係る問題を解決することはできない。

また、仕向地主義を放棄することにはなるが、BtoC 取引において原産地主義を採用すれば、執行欠缺の問題は解消される。これは、ドイツ売上税法が、BtoC サービス取引の原則として、供給者たる事業者の所在地を給付地判定基準としている理由でもある。執行可能性がきちんと確保されていないのであれば、課税される事業者と課税されない事業者の間の

---

<sup>561</sup> 日本のプラットフォーム課税制度の立案者も、「サプライヤーを特定できたとしても、サプライヤーが国外事業者である場合には、その調査にも困難が伴うなど、納税義務者の捕捉や調査・徴収には自ずと限界があり、適正な課税の確保に課題がありました。…プラットフォーム事業者が取引の仲介を行う方式（セールスエージェント方式）においては、プラットフォーム事業者は、契約関係からすれば取引主体とはならないものの、実質的に金銭の流れも含めて取引を管理しうる立場にあることも踏まえれば、とりわけ国外事業者がサプライヤーとなる取引については、適正な課税の確保の観点からプラットフォーム事業者に申告納税を担ってもらうことが適当と考えられます。」と述べており、国外事業者納税制度における執行管轄権の問題に対する解決策として、プラットフォーム課税制度が捉えられていることが伺える（中島正之ほか「消費税法等の改正」所収：財務省『令和 6 年度 税制改正の解説』789 頁、791 頁

〈[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2024/explanation/index.html](https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2024/explanation/index.html)〉（2025 年 3 月 20 日最終閲覧）。Bunjes, Fn. 279, § 3 Rz. 305a も仕向地主義に基づく課税の確保のために必要な制度であると評価している。

<sup>562</sup> Englisch 教授は、プラットフォーム事業者は、通常の BtoC 取引における国外事業者よりも VAT の納税義務を果たそうとする傾向にあるとし、また、なによりその数が比較的に少ないと、管理が容易になり、課税漏れを防止することができるとしている（Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.449 (Joachim Englisch)）。

<sup>563</sup> 財務省「国境を越えたデジタルサービスに対する消費税の課税のあり方について」12 頁

〈[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/consumption/PF\\_honnunn.pdf](https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/PF_honnunn.pdf)〉（2025 年 3 月 20 日最終閲覧）も、「執行管轄権の及ばない国外事業者に対して適正な課税を確保し、公平な競争環境を早期に整えることが求められていること」を日本にプラットフォーム課税を導入する目的・効果の 1 つとして捉えている。

<sup>564</sup> 渕圭吾「プラットフォーム課税制度の創設」ジュリ 1603 号（2024 年）45 頁、50 頁。高橋祐介「デジタルプラットフォームビジネスと税務情報収集・徴収の課題」NBL1213 号（2022 年）55 頁、58 頁も参照。

中立性の問題を解消するためにも、仕向地主義を諦めて原産地主義を採用することにはある程度の合理性があると考えられる<sup>565</sup>。

このように、越境 BtoC サービス取引における構造上の執行欠缺の問題を解決するためには、原産地主義の採用も効果的であることがわかった。つまり、ドイツ売上税法は、仕向地主義を貫徹するために管轄権外にいる供給者に納税義務を課して執行欠缺のリスクを冒すか、原産地主義に従って課税するかのジレンマに陥っている<sup>566</sup>。しかし、ワンストップショップ制度とプラットフォーム課税は、構造上の執行欠缺の問題を根本的に解決できないだけあって、当該問題の緩和には大きく役立っているといえるだろう<sup>567</sup>。

### 第3款 消費地主義の貫徹とコンプライアンスコスト

コンプライアンスコストについての議論を抜きに、執行管轄権の問題についての正当な判断を下すことはできない<sup>568</sup>。なぜなら、上述の通り、国外事業者に課されるコンプライアンスコストの程度は、国外事業者の納税インセンティブに影響を及ぼすからである。結論から述べると、越境 BtoC サービス取引において<sup>569</sup>、国外事業者に消費者の所在地国に対しての消費税の納付を義務付けることは、当該国外事業者に課されるコンプライアンスコストの増加を意味する<sup>570</sup>。これが消費地主義の実現のためになされる対応であることを考

---

<sup>565</sup> なお、執行可能性が担保されるということは、国が負担する管理コストの削減にもつながると考えられる。管理コストの観点からは原産地主義が仕向地主義よりも優れていると主張するものとして Berglas, *supra note 498*, at 386 参照。

<sup>566</sup> Englisch, Fn. 559, 242.

<sup>567</sup> See also European Commission, VAT in the Digital Age Final Report, Volume 2, The Vat Treatment Of The Platform Economy, 2022 ([https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/a00e04a0-f236-494a-9d1f-b877ab57fcda\\_en?filename=VAT%20in%20the%20Digital%20Age\\_Final%20Report%20Volume%202.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/a00e04a0-f236-494a-9d1f-b877ab57fcda_en?filename=VAT%20in%20the%20Digital%20Age_Final%20Report%20Volume%202.pdf), last visited March 20, 2025).

<sup>568</sup> 佐藤英明教授は、「税負担のあり方だけではなく、関連する事務負担も重要な考慮要素となる」としている（佐藤・前掲注 179）15 頁）。西山由美「消費税の理論と課題（第 11 回）消費税のコスト－徴税コストとコンプライアンス・コスト」税理 55 卷 11 号（2014 年）88 頁も参照。

<sup>569</sup> BtoB 取引の場合にもコンプライアンスコストの問題は生じるもの、BtoB 取引にはリバースチャージ制度が適用されるため、執行可能性は確保される。

<sup>570</sup> 渡辺・前掲注 94) 25 頁は、「国内企業と外国企業では課税当局との関係が異なる。外国企業は国内におけるプレゼンスが小さいために、課税当局としては脱税などの防止のために、(国内企業には適用されない)特別な手続きを外国企業に要求する必要がある場合がある。その場合、中立性の確保に対する影響は最小限に抑えられるべきであって、外国企業に対する過重の負担が生じないようにすべきである」とする。

えると、「コンプライアンスコストの増加」と「消費地主義の徹底」が強く結びついていることがわかる。

まず、BtoC 取引における国外事業者納税制度について検討する。国外事業者納税制度の下、BtoC 取引における供給者たる国外事業者のコンプライアンスコストの負担の要因としては、顧客のステータスの確認、顧客の所在地国の確認、国外税制度の把握等が考えられる。これらは、仕向地国における事業者は行う必要のない業務であり、その点において、原産地国の国外事業者と仕向地国の国外事業者との間の中立性は阻害されることになる<sup>571</sup>。また、複数の国際的な取引相手を抱えている事業者であれば、各取引相手の所在地国の税法を理解し、それぞれ納税を行わなければならず、相当なコンプライアンスコストがかかることが容易に想定される。

次に、プラットフォーム課税におけるコンプライアンスコストについて検討する。プラットフォーム課税制度の下、プラットフォーム事業者は、自身のプラットフォームを通じて行われた越境 BtoC 取引について、納税義務を負うことになる。すなわち、原産地に所在するプラットフォーム事業者が、実際の供給者たる国外事業者に代わり、顧客が所在する仕向地国に対して納税を行うことになる<sup>572</sup>。プラットフォーム事業者は、大企業であることが多く、非常に多くの顧客を抱えている。そのため、自身のプラットフォーム上で行われる取引を全て把握し、当該 BtoC 取引の顧客の所在地がどこであるのかを確認し、その上で、それぞれの国へと個別に納税を行わなければなくなってしまうため、そのコンプライアンスコストは相当重いものとなる。売上税に係るコンプライアンスコストは、通常、販売量に応じて逆進性が生じるため、プラットフォーム課税は効率性に資するという主張も存在する<sup>573</sup>。しかし、本来は納税義務者でもなかったはずのプラットフォーム事業者を「徴税人」として、

---

<sup>571</sup> 国外事業者特有の事務負担とは、顧客のステータスの確認、顧客の所在地国の確認、国外税制度の把握等が考えられる。これらは、仕向地国における事業者は行う必要のない業務であり、この点において、原産地国の事業者と仕向地国の事業者の間の中立性は阻害されることになる(OECD, *supra note 50, para. 2.19* 以下)。特に国外事業者が中小企業の場合には、大きな負担を負わせることになる(渡辺・前掲注 553) 7 頁)。

<sup>572</sup> 代わりにプラットフォーム事業者が納税義務を果たすことになるため、本来仕向地国に直接納税する必要があったはずの国外事業者に課されるコンプライアンスコストは軽減されることになる(Bunjes, Fn. 298, § 3a Rz. 118; Erdbrügger, Fn. 421, 594)。

<sup>573</sup> Englisch, Fn. 151, 1508; OECD, *supra note 50, para. 3.135 - 3.151*; Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.449 (Joachim Englisch)。日本のプラットフォーム課税制度の立案者も、プラットフォーム事業者が「納税義務の適切な履行が期待できる税務コンプライアンスや事務処理能力を持つ」必要があることに言及している(中島・前掲注 561) 792 頁)。渕・前掲注 564) 49 頁も参照。

(消費税法上の)取引チェーンの中に組み込み、コンプライアンスコストを課すことにいかなる正当性があるのだろうか<sup>574</sup>。いずれにせよ、国外事業者たるプラットフォーム事業者が負担するコンプライアンスコストは、できるだけ小さくなくてはならない<sup>575</sup>。

コンプライアンスコスト緩和のための制度として役割を果たすのが、ワンストップショップ制度である。上述した通り、ワンストップショップ制度自体はその対象をプラットフォーム事業者のみに限定しているわけではなく<sup>576</sup>、納税者たる国外事業者を幅広く対象としている制度である<sup>577</sup>。しかし、ワンストップショップ制度はいくつかの深刻な欠陥を抱えている<sup>578</sup>。第一に、仕入税額控除をワンストップショップ制度に統合することができないことがある<sup>579</sup>。これは、対象となる企業にとって手続面およびキャッシュフロー面で大きなデメリットとなる<sup>580</sup>。第二に、ワンストップショップ制度を利用する場合でも、仕向地国の税法を理解する必要があるというコストは依然として存在する<sup>581</sup>。EU域内であっても加盟国ごとに異なる軽減税率やゼロ税率が設けられており、税制の調和は未だ限定期であるため、国外事業者は仕向地国の税法を確認し、理解する必要がある<sup>582</sup>。第三に、原産地国に所在する国外事業者を管理するための仕組みが十分でない点も課題として指摘され

---

<sup>574</sup> 渡辺・前掲注544) 21頁参照。

<sup>575</sup> プラットフォーム課税制度によってプラットフォーム事業者に対して課される責任の限界について言及しているものとして、Fuchi, Keigo, Digital Platforms and Their Role in Collection of VAT/ GST and RST, 64 Japanese Yearbook of International Law 173, 199-200 (2021).

<sup>576</sup> ワンストップショップ制度はプラットフォーム事業者に課されるコンプライアンスコストの軽減に役立っていると考えられるが、様々な問題を抱えている（溝口史子「欧州に学ぶプラットフォーム課税」税務弘報71巻7号（2023年）155頁、157頁）。

<sup>577</sup> 輸入OSSの適用をプラットフォーム事業者に対して義務化する措置（VAT指令369m条の改正）が予定されている（溝口史子「VAT in the Digital Age の動向 日本企業への影響と消費税制度への示唆」税務弘報72巻9号（2024年）58頁、63頁、Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.450等参照）。See also COM(2022) 701 final.

<sup>578</sup> Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.450 (Joachim Englisch). See also European Commission, VAT in the Digital Age Final Report, Volume 3, Single Place of Vat Registration and Import One Stop Shop, 2022 ([https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/a95d518a-8095-45f0-97dc-7b417271b259\\_en?filename=VAT%20in%20the%20Digital%20Age\\_Final%20Report%20Volume%203.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/a95d518a-8095-45f0-97dc-7b417271b259_en?filename=VAT%20in%20the%20Digital%20Age_Final%20Report%20Volume%203.pdf), last visited March 20, 2025).

<sup>579</sup> Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.450

<sup>580</sup> Ebd.; Sölch/Ringleb, Fn. 277, § 18i, Rz. 3.

<sup>581</sup> Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.450; Bunjes, Fn. 298, § 3a Rz. 116.

<sup>582</sup> Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.450.

る<sup>583</sup>。EU 域内においては、協力規則<sup>584</sup>に従って、原産地国の税務当局を国外事業者の管理のために利用することができるが、これらの税務当局が仕向地国の税法を十分に把握していない可能性があるし、仕向地国の要請に対応するための財政的インセンティブも乏しい<sup>585</sup>。仮に EU 域内の協力体制が強化されたとしても、EU 域外の第三国と行う越境 BtoC サービス取引においては、依然として執行上の問題が解消されない状況が続くことになるであろう<sup>586</sup>。

最後に、コンプライアンスコストの増加は、単なる簡素性の問題に留まらない可能性があることにも触れておく必要がある<sup>587</sup>。コンプライアンスコストが増加し、簡素性が確保できなくなることによって、事業者の経済活動の意思決定が歪められてしまい、中立性が阻害されることに繋がってしまう<sup>588</sup>。つまり、簡素性を損なうことは中立性を損なうことに繋がる可能性があるため、必ずしも軽視できないのである<sup>589</sup>。Englisch 教授も、課税権の配分は、それぞれの国の税務当局が、納税義務者たる事業者に過剰な協力義務を課すことなく、国境を越えた取引における租税債務の検証と執行を許容されるべき費用負担で実施できる

---

<sup>583</sup> Ebd.

<sup>584</sup> Council Regulation (EU) No 904/2010 of 7 October 2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax.

<sup>585</sup> Englisch, Fn. 151, 1507-1509; Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.450.

<sup>586</sup> Ebd.; Ecker, supra note 38, at 266 は、国際的なワンストップショッピング制度などができる限り、顧客所在地ルールを採用することは国外事業者に過剰なコンプライアンス負担を課すことになるとしている。

<sup>587</sup> 西山由美「消費課税の基本原則－中立かつ簡素な制度への見直し論をめぐって」ジュリ 1384 号（2009 年）137 頁、145 頁。

<sup>588</sup> 佐藤=西山・前掲注 19) 10 頁〔西山由美〕は、「事業者の経済活動の意思決定を消費税がゆがめてはならないという意味での『中立』は、きわめて重要な原則といえます。その前提として、事業者にとって申告納税などにかかるコスト（これは、『コンプライアンスコスト』と呼ばれます）ができるだけ少なくてすむ税であるために、簡素であることが必要です」と説明している。また、渡辺・前掲注 94) 25 頁も、「外国企業は国内におけるプレゼンスが小さいために、課税当局としては脱税などの防止のために、（国内企業には適用されない）特別な手続きを外国企業に要求する必要がある場合がある。その場合、中立性の確保に対する影響は最小限に抑えられるべきであって、外国企業に対する過重の負担が生じないようにすべきである」と説明する。OECD, supra note 50, para. 2.3 and 2.6 も参照。

<sup>589</sup> 簡素が中立のコロラリーにすぎないという見解に詳しく述べているものとして、増井良啓「『簡素』は税制改革の目標か」国家学会雑誌 107 卷 5・6 号（1994 年）548 頁、557 頁。「簡素」は 3 原則の中では最も重要度の低いものと位置付けられてきたが、「簡素」が「他の租税原則と対比しうる一つの確固たる租税原則である」と主張するものとして（首藤重幸「租税における簡素の法理」日税研論集 54 号（2004 年）87 頁、103 頁）。Ecker, supra note 38, at 173. も消費税のクロスボーダー取引に対する課税ルールを構築する際の評価基準の一つとして「コンプライアンス負担（compliance burden）」を挙げている。

ことを、保証しなければならない」と述べている<sup>590</sup>。消費税における中立原則は、事業者に過度の負担を課してはいけないことを求める。単なる「徴税人」としての事業者に過度な負担を求めるとは、「消費に対する税」である消費税の性質に反することになってしまう<sup>591</sup>。

このように、コンプライアンスコストの問題は単なる簡素性の問題に留まらず、消費税の根幹を成す中立原則を阻害する可能性のある重大な問題である。執行可能性の確保のために整備されたプラットフォーム課税であるが、プラットフォーム事業者に課される過大なコンプライアンスコストを考慮すると何らの策が講じられる必要があるだろう。また、ワンストップショップ制度は、越境サービス取引一般において、コンプライアンスコストを緩和する重大な役割を担っているが<sup>592</sup>、これはEU域内の特殊性の上に成り立っている制度であり、EU域外の国々がこのような制度を整備することは困難を極めると考えられる。すなわち、仕向地主義に従うことによって供給者たる事業者のコンプライアンスコストが増加することは上述の通りであるが、このようなコンプライアンスコストの問題を解決する術をEU域外の国々は未だ有していないことに十分に留意する必要がある。

なお、原産地主義の下では、国外事業者は自らの所在地国（原産地国）の税法に従って納税するだけで済むため、仕向地主義において国外事業者に求められるようなコンプライアンスコストは発生しないと考えられる。

#### 第4節 小括

本章では、消費地主義が抱える問題点を理論的および実際的観点から検討した。

消費地主義の正当化根拠としては、よく「消費税の性質になじむこと」と「中立性の確保」が挙げられる。

まず、理論的には、消費地主義は「消費税の性質になじむこと」から直接正当性を得ることはできない。そのため、利益説や経済的帰属説を用いて消費地主義を正当化する必要がある。しかし、利益説または経済的帰属説によっても消費地主義を純理論的に正当化することはできないし、さらに、消費地主義を政策論レベルの話として理解したとしても、消費地主

---

<sup>590</sup> Englisch, Fn. 559, 172.

<sup>591</sup> Ebd. 173.

<sup>592</sup> Tipke/Lang, Fn. 11, Rz. 17.450 (Joachim Englisch).

義を肯定し得るだけの決定的な根拠も見当たらない。結局のところ、消費税の性質のみから消費地主義を正当化しきることは難しいと結論付けるほかない。

消費地主義を「中立性の確保」の観点から検討してみても、原産地主義または仕向地主義のどちらが中立性の観点から優れているかは、さまざまな経済的要因に依存しており、それらの経済的要因は採用する経済モデルによって異なる。また、どの「中立性」に着目するかによっても結論が左右されてしまうため、「中立性の確保」の観点からも、仕向地主義および仕向地主義によって実現される消費地主義は必ずしも正当化されないといえる。

なお、ここで注意しておきたいのが、必ずしも消費地主義が理論上正当化しきれないからといって、消費地主義を採用すべきでない理由等が他になれば、消費地主義が直ちに否定されるわけではないことである。

次に、執行上の観点からは、第4章で確認した通り、消費地主義を採用することによって、消費地特定の問題や執行管轄権の問題が生じることがわかった。

消費地特定の問題は、実際の消費地により近い（と思われる）場所に課税権の配分を行うために、様々な問題が生じてしまうことを意味する。消費地を特定しようとするあまり、給付地判定ルールが複雑になってしまい、執行可能性や簡素性の問題が生じてしまったりする。また、そもそも「消費」を特定することは困難を極めるといった根本的な問題も指摘され得る。

執行管轄権の問題は、原産地国に所在する国外事業者が仕向地国の執行管轄権外にいることによって、仕向地主義に基づいた課税の執行可能性が確保できないといった問題のことを意味する。BtoBサービス取引に関しては、リバースチャージを適用することによって、仕向地国は、自国に所在する顧客たる事業者から直接消費税を徴収することができるようになり、執行管轄権の問題は解決される。しかし、BtoCサービス取引における顧客たる消費者に自発的な納税を義務付けることは難しいため、依然として執行管轄権の問題が残存することになる。執行管轄権の問題は、リバースチャージ制度、プラットフォーム課税制度、ワンストップショップ制度などによって、ある程度緩和されると考えられるが、この問題を根本的に解決することは難しい。

このように、消費地主義は、理論的および実際的問題を抱えているといえる。

## 第6章 若干の提言

消費地主義は絶対的に遵守されなくてはならない原則ではないし、その実現過程においては、消費地特定の問題と執行管轄権の問題が生じている。これらの事実を念頭に置いたうえで、果たして我々はどのような消費課税システムを構築していくべきなのであろうか。本章では、今後の国際取引に係る消費課税の方向性について若干の提言を行う。

### 第1節 消費地主義の部分的放棄

第5章で確認した通り、消費地主義は理論的に脆弱であり、必ずしも消費地主義に従う必要はない。そのため、消費地主義を採用することによって生じる問題に対処するために、消費地主義を放棄することも選択肢として大いに考えられるであろう<sup>593</sup>。しかし、ここで問題となるのは、どの程度消費地主義から離れるべきか、である。

まず考えられるのは、消費地主義の完全な放棄である。消費地主義を完全に放棄することによって、目的を失った給付地判定ルールは自由（柔軟性）を獲得することになる。消費地特定を行う必要がなくなることによって、簡素性や中立性等の他の要素を基準として、より現実に即した給付地判定ルールを構築できるようになると考えられる。しかし、消費地主義を完全に放棄してしまうと、各国は共通の目的を失い、それこそOECDが危惧していたように、国際取引に係る消費課税の場面において、二重課税および二重不課税が横行してしまうことになるであろう<sup>594</sup>。そのような状況において、事業者間の中立性が大きく阻害されることは想像に難くない。「消費税だから消費地で課税しよう」という目的は、国際取引に係る消費課税における課税権配分の指針としては明確で理解しやすく、少なくとも、二重課税および二重不課税を減らすといった点では大いに役立っていると考えるのが妥当であろう。また、現実的な問題として、消費地主義に則って構築されている現在の国際取引に係る消費課税制度を再度構築し直すことは相当困難であると考えられる。結論として、消費地主義を完全に放棄することはあまり現実的ではないといえる<sup>595</sup>。

---

<sup>593</sup> Tumpel, Fn. 186, S. 50.

<sup>594</sup> 沼田・前掲注151) 44-45頁も同旨。

<sup>595</sup> 消費地にこだわらずに、一括して顧客所在地を給付地判定基準にする仕向地ベースの課税を目指すことも案として考えられる（渡辺智之「国境を越えた役務提供に対する消費税課税－見直しの背景・意義・今後の課題－」税経通信70号（2015年）18頁、26頁参照）。

次に、消費地主義の部分的放棄について考える。消費地主義の部分的放棄とは、つまり、国際取引に係る消費課税の基本を消費地主義としたうえで、消費地主義を採用することによって問題が生じる場合には、その都度、消費地主義から離れることを許容するといったものである。例えば、前述の通り、ドイツ売上税法における乗り物の短期リースについては、消費地主義に従い、「実際に顧客の使用に供される場所」が給付地判定の基準とされているが、このような曖昧な規定は、納税者間の混乱を招くだけでなく、税務当局がそのような場所を把握できないといった問題をも生じさせる可能性がある。そこで、このような問題を解決するために、消費地主義から離れて給付地判定を行うことが解決策として考えられる（消費地主義の部分的放棄）。消費地主義から離れ、他の明瞭な給付地判定基準（例えば「供給者の所在地」等<sup>596</sup>）を採用することによって、簡素性や執行可能性を目的とした給付地判定ルールを構築することが可能になるのである<sup>597</sup>。もっとも、消費地主義を離れた部分に関しては、やはり共通目標を失うことになってしまうため、二重課税および二重不課税を防ぐためにはガイドライン等で個別に共通の指針を示す必要があるであろう<sup>598</sup>。

このように、確実に正当化され得るとは言い難い消費地主義ではあるが、消費地主義を完全に否定することは現実的ではないし、そうすべき特段の理由も見当たらない。それゆえ、消費地主義を採用することによって問題が生じる場合にのみ、消費地主義を部分的に放棄することによって問題解決を図るのが、最善の策であろうと考えられる。

---

<sup>596</sup> どこを新たな判定基準にするかについては、取引の種類ごとに再度検討されなくてはならない。

<sup>597</sup> なお、OECD も消費地主義からの逸脱を絶対的に禁止しているわけではない。OECD, *supra note 50*, Guideline 3.7 は、サービスまたは無形資産の BtoB 取引に係る課税権は、次の 2 つの条件を満たしている場合、顧客の所在地以外のプロキシーを参照して割り当てられ得るとしている。2 つの条件とは、①顧客の所在地を参照して課税権の配分を行うことが、中立性 (neutrality)、コンプライアンスコストと税務執行上の効率性 (Efficiency of compliance and administration)、確実性と簡素性 (Certainty and simplicity)、実効性 (effectiveness)、公平性 (fairness) の基準に照らした場合に、適切な結果 (appropriate result) につながらないこと、②顧客の所在地以外のプロキシーを採用することが、上記の基準に照らして、著しく良好な結果 (significantly better result) につながることであるとされる。サービスまたは無形資産の BtoC 取引に係る課税権も、上記の 2 つの条件を満たしていれば、履行地や顧客の所在地以外のプロキシーを参照して割り当てられ得るとされる。

<sup>598</sup> なお、ガイドラインはあくまでソフトローであり拘束力を持たないため、ガイドラインに示された指針に従うかどうかは各国の判断による。

## 第2節 原産地主義の限定的採用

仕向地主義ベースの国際取引に係る消費課税制度を引き続き維持しつつ、執行可能性の担保のために限定的に原産地主義を採用することは合理的であると思われる。上記で確認した通り、原産地主義を採用することが、理論的観点から直ちに否定されるわけではない。実際にドイツ売上税法においても、サービスのBtoC取引において仕向地主義を採用してしまうと執行管轄権の問題が生じてしまうという理由から、執行可能性の確保のために限定的に原産地主義が採用されている<sup>599</sup>。

しかし、BtoBサービス取引や越境物品取引<sup>600</sup>に関しては、仕向地主義が採用されていることを考えると、BtoCサービス取引にのみ原産地主義を採用することによって、「消費課税の一貫性が失われ、様々な歪みが生じる結果を生む」と考えられる<sup>601</sup>。すなわち、原産地主義が適用される取引を行う者と仕向地主義が適用される取引を行う者で異なる税率が適用されることになるため、両者の間の中立性が阻害されることになる。

だが、繰り返しにはなるが、BtoCサービス取引に仕向地主義を採用すると、リバースチャージを利用することはできず、執行可能性が担保できない。そのため、二重不課税が生じるリスクが考えられる<sup>602</sup>。そして、二重不課税が生じる場合には、課税されない者と課税される者の間の中立性が阻害されることになる。Ecker博士は、BtoCサービス取引において仕向地主義を採用することによって、執行管轄権の問題が二重不課税を引き起こす場合よりも、原産地主義を採用して執行可能性を確保した場合の方が、競争歪曲的(distortive)ではないと考えられるとしている<sup>603</sup>。

今後の方向性としては、できる限り仕向地主義ベースの課税システムを維持するため、プラットフォーム課税制度の拡充等によって、BtoC取引における執行可能性および簡素性を

---

<sup>599</sup> COM (2003) 822 final, sec. 2.2.2.

<sup>600</sup> 越境物品取引に対する仕向地主義（国境税調整）の適用は、WTOによって認められている（OECD, *supra* note 50, para. 1.11; Hellerstein, Walter, *An Introduction to the OECD's International VAT/GST Guidelines*, 125 (6) *Journal of Taxation* 256, 259 (2016); 宮川・前掲注 146) 273-274 頁)。WTOは、間接税（「売上税、個別消費税、取引高税、付加価値税、フランチャイズ税、印紙税、流通税、事業資産税、国境税その他の税であって直接税及び輸入課徴金以外のもの」）を輸出補助金の対象から除外している（財務省「補助金及び相殺措置に関する協定」付属書 1

〈[https://www.mofa.go.jp/mofaj/ecm/it/page25\\_000424.html](https://www.mofa.go.jp/mofaj/ecm/it/page25_000424.html)〉（2025年3月20日最終閲覧）参照）。

<sup>601</sup> 渡辺・前掲注 141) 68 頁。

<sup>602</sup> Ecker, *supra* note 38, at 291-293.

<sup>603</sup> Ibid.

担保しつつも、やはり BtoC 取引に関しては、原則として原産地主義的課税を行っていくべきであろう<sup>604</sup>。

なお、上述の通り、ワンストップショップ制度は、EU 域内の独自性を基盤として構築された制度であり、EU 域外の国々において同様の制度を整備することは極めて困難であると考えられる。すなわち、仕向地主義の採用により供給者たる国外事業者のコンプライアンスコストが増加することは先述の通りであるが、このようなコンプライアンスコスト増加に対処する仕組みが、EU 域外の国々には依然として存在していない点について、十分に注意する必要がある。EU 域外ではワンストップショップ制度によって、コンプライアンスコストの軽減を図ることができないのであるから、プラットフォーム事業者を含む国外事業者に課されるコンプライアンスコストの程度についてはより慎重な議論がなされなくてはならないであろう。

### 第 3 節 消費税型租税条約の締結可能性

現在では、OECD が 2017 年に国際 VAT/GST ガイドラインを発表して以降、このガイドラインは各国が目指すべき国際取引に係る消費課税の方向性を示してきた。もっとも、これはあくまでもソフトローであって<sup>605</sup>、拘束力はない<sup>606</sup>。当該ガイドラインと異なる課税を行ったとしても、そこにペナルティーのようなものも存在しない。メリットとしては、各國は完全な主権を維持したまま、二重（不）課税の問題に取り組むことができる事が挙げられるが<sup>607</sup>、やはり、各國をガイドラインに無理やり従わせることはできない。また、仮

---

<sup>604</sup> 第 5 章で確認した通り、BtoC 取引に関しては、原産地主義のデメリットの 1 つであった「輸入事業者が原産地国に仕入税額控除を求める必要がある点」を無視することができる。制度の複雑化や事務負担の増加の観点から、無理に仕向地主義の適用範囲を拡大する必要はないとする見解として、三浦・前掲注 356) 261 頁や沼田・前掲注 436) 61-63 頁参照。

<sup>605</sup> 「実際の拘束力を欠くが、それにもかかわらず、名宛人に自発的に従うよう何らかの説得力を行使することができるある種の社会的ルールや原則」のこと (Pistone, pasquale, Soft Tax Coordination: A Suitable Path for the OECD and the European Union to Address the challenges of International Double (Non-)Taxation in VAT/GST Systems, in: Lang, Michael et al., ed., Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences, IBFD 2009, 1161, 1165)。

<sup>606</sup> Spies, supra note 75, at 84.

<sup>607</sup> Ecker, supra note 38, at 54-56. 本論文では触れることはできなかったが、実際に日本の消費税法は OECD ガイドラインに則したものとなっているとは言い難い。現行の日本の消費税法が、2010 年以前の

に各国がガイドラインを遵守しようとしたとしても、異なる解釈をしてしまうことによって、二重（不）課税が引き続き生じてしまう可能性がある<sup>608</sup>。そのため、理想としては、実際に拘束力を持つ租税条約を締結できることが望ましい<sup>609</sup>。

消費税型の租税条約として考えられるのは、二国間租税条約と多国間租税条約の2パターンである。二国間租税条約は、多国間租税条約と比べて、二国間の同意を得るだけなので実現可能性が高い。しかし、現行の租税条約と同様に、広範な租税条約ネットワークが必要となってしまうため、結果的に複雑になってしまう可能性が高い<sup>610</sup>。制度が複雑になってしまふことで、簡素性が阻害され、コンプライアンスコストの増加につながってしまう危険性がある。これは、消費税において求められる中立原則の観点から好ましくない。多国間租税条約は、二国間租税条約と比べて締結国間でコンセンサスを得るのが難しい。もっとも、所得税法と比べて、各国の消費税法は非常に似ているため、現行の所得税型租税条約の場合と比べて、コンセンサスを得るのは比較的容易だろうと考えられる<sup>611</sup>。とはいえ、やはり締約国の消費税制度を調和させるような多国間条約を実際に締結することは困難を極めると考えられる<sup>612</sup>。

---

EU VAT 指令の状態を保っていることについて言及しているものとして、溝口史子「越境取引の課税地」税務弘報 71巻 10号（2023年）112頁参照。なお、日本の消費税法も消費地主義を志向しているとされる（関禎一郎ほか『平成27年版 改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2015年）829頁や財務省主税局税制二課「国境を越えた役務の提供等に対する消費税の課税の在り方について（参考資料）（2013年11月）」4頁〈[https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/20131114\\_25dis12kai5\\_1.pdf](https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/20131114_25dis12kai5_1.pdf)〉（2025年3月20日最終閲覧）等参照。

<sup>608</sup> Ecker, *supra* note 38, at 54-56.

<sup>609</sup> Ecker博士は、VATの二重課税の問題に対処するために、本書を通してVAT型の条約の構築を検討しているが、条約によってVATの複雑性が増してしまうことが危惧されるため、条約以外の方法によって二重課税が解決できるのであれば、それに越したことはないと述べている（*Ibid.* at 429-431）。

<sup>610</sup> *Ibid.* at 64. 本文では、所得税型の租税条約が何千もの租税条約が存在し、英国などは100以上の租税条約を個別に結んでいることについて触れている。なお、日本は2024年12月1日時点で、73本、80か国・地域と租税条約を結んでいる（財務省「租税条約に関する資料」〈[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/international/tax\\_convention/index.htm](https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/index.htm)〉（2025年3月20日最終閲覧））。

<sup>611</sup> Ecker, *supra* note 38, at 68. 複数税率、非課税項目、税率の違いなどが主に問題となるであろう。

<sup>612</sup> EU以外にも、アンデス共同体（Andean Community）や西アフリカ経済通貨同盟（UEMOA）、中部アフリカ経済通貨共同体（CEMAC）なども、加盟国の消費税の調和のために合意を行っている（*Ibid.* at 69-70）。

従来の租税条約は所得税および法人税等に関するものであり、消費税型の租税条約は存在しない。消費税型の租税条約を締結することによって、様々な策を講じができる可能性がある。例えば、締約国間で給付地判定ルールを統一させることはもちろん、締約国間で包括的に原産地主義を採用したり、EU のワンストップショッップ制度のような制度を締約国間で採用したりすることも可能になるかもしれない。なお、Ecker 博士は、OECD モデル租税条約をならって、無差別取扱い<sup>613</sup>、相互協議<sup>614</sup>、情報交換<sup>615</sup>、徵収共助<sup>616</sup>の制度を消費税型租税条約でも採用するべきであると提案している<sup>617</sup>。

上述の通り、二国間租税条約であれば実現可能性は高くなる<sup>618</sup>。もっとも、将来的には TPP(環太平洋パートナーシップ)加盟国間で多国間租税条約を結ぶことなども可能になるかもしれない。

なお、従来の租税条約の場合と同様に、OECD などの国際機関が消費税型租税条約の雛形となるモデル租税条約を提示し、国際的統一性の確保を図ることは、有益であると考えられる。消費税型 OECD モデル租税条約の作成は、越境取引に係る消費税秩序の構築に向けた重要な第一歩となるであろう。

---

<sup>613</sup> OECD モデル租税条約 24 条参照。OECD モデル租税条約 24 条は、租税条約相手国の国民に対する差別の課税 (tax discrimination) を禁止し、内国民待遇 (national treatment) を保障するものである (川田剛 = 徳永匡子『2017 OECD モデル租税条約コメントリー逐条解説 [第 4 版]』(税務研究会出版局、2018 年) 587 頁)。

<sup>614</sup> OECD モデル租税条約 25 条参照。OECD モデル租税条約 25 条の相互協議は、租税条約の適用から生じる困難について、両締約国の権限のある当局が協議し解決するための枠組みを提供している (同上、621 頁)。

<sup>615</sup> OECD モデル租税条約 26 条参照。租税条約の適用される事実関係を確認するために、両締約国の税務当局間の協力が行われることが望ましく、また、租税条約が関係していない場合にも、国内法を適正に執行するために情報を相互に提供し合うことは有益である。これらの目的のために、26 条では、両締約国の権限ある当局は、この租税条約の規定または国内法令の規定を実施するために必要な情報を交換することを規定している (同上、691 頁)。

<sup>616</sup> OECD モデル租税条約 27 条参照。税務当局は、その租税管轄権を越えて租税を徵収することができない。27 条の徵収共助規定は、その制約の中で、各国の税務当局が互いに条約相手国の租税債権を徵収する枠組みを定めている (同上、738 頁)。

<sup>617</sup> Ecker, *supra* note 38, at 393-426.

<sup>618</sup> また、締約国間で貿易摩擦が生じていなかったり、税率の差が小さかったり、非課税取引の対象が類似していたりすれば、消費税型租税条約の締結はより現実的なものとなるであろう。

## 第4節 今後の方向性

第5章で明らかにされたように、消費地主義は理論的に脆弱であるといえる。消費地主義を国際取引に係る消費課税の指針として据えたいのであれば、その根拠づけの部分について再度検討が行われなければならないだろう（例えば、経済的帰属説の消費課税への適用等について）。

仮に理論面の課題が解消されたとしても、執行上の問題は依然として残る。執行管轄権の問題はもちろんのこと、消費地特定の問題も無視することはできない。取引は時代とともにどんどんと多様化している<sup>619</sup>。消費地主義を貫きたいのであれば、消費概念についての議論を疎かにするべきではない<sup>620</sup>。しかし、結局のところ消費を正確に捕捉することは困難を極めると思われるし、執行管轄権の問題等の解決が困難であることなどを踏まえると、果たしてそこまでして消費地主義を死守する必要はあるのかといった疑問も浮かび上がってくる。

消費が何かが分かっていないければ、結局消費地主義を採ったとしても、結局「なんとなくの消費地」しか決められることになる。そして、そのような消費地の特定作業は、各国の政治的意図の介入を許すことにつながる<sup>621</sup>。

---

<sup>619</sup> See Senyk, Mariya, The Phenomenon of “Digitalization” of Services: A Critical Analysis of the Place-of-Supply Provisions Applicable to Certain Categories of Remote Services, in: Papis-Almansa, Marta ed., EU Value Added Tax and Beyond - Essays in Honour of Ben Terra, IBFD 2023, 133 et seq.

<sup>620</sup> 野一色直人教授も、消費地主義を徹底するためには「消費税法上の消費とは何か、消費の概念といったような基本的な考察が、今後、求められるのではないか」と主張している（野一色・前掲注543）93頁）。

<sup>621</sup> 消費税に係る課税権配分の問題は、通商問題を孕む政治的議論である（中里・前掲注146）6頁）からこそ、理論づけがしっかりと行われていなければ、議論の暴走を招くことになるだろう。実際に、中立性的議論では、仕向地主義による中立性の阻害がアメリカによって主張されていたが、議論の解決が行われたとは到底言えない状況のまま、仕向地主義がOECDによって採用されたという歴史がある（宮崎綾望「国際通商と租税制度の検討－WTOにおける補助金禁止規定と税制に関する規定を中心に－」一橋法學11巻2号（2012年）557頁、612頁以下、藤原・前掲注299）71頁参照）。EU VAT指令の改正によって、2015年に域内TBEサービスの給付地判定基準が従来の「供給者の所在地」から「顧客の所在地」に変更された際には、新ルールにルクセンブルクが強く反対していた。なぜなら、2015年以前では、供給者所在地基準（つまり、原産地主義）の下、EU域内で最も税率の低いルクセンブルクに拠点を置く選択が有利であった（と考えられていた）ためである（西山・前掲注95）33頁）。EU加盟国であるルクセンブルクは結局新ルールに従わざるを得なかったが、もしルクセンブルクがEU域外の国であったなら、わざわざ自国に不利になるようなルールを採用することはなかつたのではないだろうか。

しかし、前述の通り、消費地主義を完全に放棄することは現実的ではないし、どうしても完全に放棄しなくてはいけないというほどの理由も見当たらない。あくまでも消費地主義の立場を採ったうえで、問題が発生したらその都度、個別に対応していくのが現実的であろうと思われる。

## おわりに

本論文では、ドイツ売上税法におけるサービス取引への対応を検討素材に、理論面および実際面の両側面から消費地主義の妥当性について検討を行った。各章の概要は以下の通りである。

第1章では、消費税が「仕入税額控除付き全段階一般消費税」として機能するために、仕入税額控除と税額転嫁が適切に行われる必要があることを確認した。また、消費税が「消費に対する税」として、応能負担原則に基づきその課税根拠を消費支出に求める点、および中立原則が消費税において重要である点についても論じた。

第2章では、主に国際取引における消費課税の指針としての消費地主義や仕向地主義、付加価値主義や原産地主義の意義について整理した。具体的には、本論文では、「消費地で課税するべき」という考えを消費地主義、「仕向地で課税する」という手段を仕向地主義と呼び、そして、「付加価値が創出された場所で課税するべき」という目的を付加価値主義、「原産地で課税するべき」という目的および手段のことを原産地主義と呼ぶことについて確認した。また、それぞれの概念のメカニズムに加え、その利点と欠点についても詳しく述べた。

第3章では、ドイツ売上税法が越境サービス取引にどのように対応しているかについて検討した。ドイツ売上税法において、越境サービス取引に係る給付地判定ルールは、基本的に消費地主義を志向して形作られている。原則として、BtoB取引は顧客の所在地、BtoC取引は供給者の所在地が給付地判定の基準とされているが、例外規定も多く存在している。また、手続面においては、執行可能性やコンプライアンスコストの観点から、様々な制度が整備されていることについて確認した。

第4章では、ドイツ売上税法が消費地主義を志向しているものの、執行上の観点からその実現が限制的であることを指摘した。また、消費地特定の問題や執行管轄権の問題といった執行上の問題の存在についても確認した。

第5章では、消費地主義は、消費税の性質や中立性の確保等の観点から見ても、必ずしも正当化されるものではないことを明らかにした。そして、このように理論的に脆弱である消費地主義は、その実現過程においても、消費地特定の問題や執行管轄権の問題など、様々な執行上の課題を抱えているだけでなく、これらの問題を完全に解決することは現時点では困難であることについても確認した。

第6章では、消費地主義の部分的放棄や原産地主義の限定的採用の必要性について提言するとともに、消費税型租税条約の締結可能性についても言及した。

1998年のオタワ電子商取引会議以降、国際取引に係る消費課税における指針としての役割を果たしていると考えられる消費地主義であるが、消費地主義は理論的に脆弱であり、また「消費地特定の問題」や「執行管轄権の問題」等の執行上の問題も多く抱えている。消費地主義はあくまで政策論であり、その正当性を理論的に裏付けるプロセスも脆弱である。そのため、各国は状況に応じて消費地主義を放棄することが許容されるべきだと考えられる。しかし、消費地主義の完全な放棄は、国際社会における共通目標の喪失を意味し、共通目標を失った各国が自由に課税権を行使することによって、二重課税・二重不課税の問題が生じてしまうと考えられる。したがって、各国は消費地主義に起因する問題が生じた際に、その都度、慎重かつ限定的に消費地主義からの逸脱を検討すべきであろう。

しかしながら、ここで留意すべき点として、消費地主義を国際的な共通目標として掲げたとしても、各国が必ずしも同じ基準で「消費地」を解釈する保証がないという問題が挙げられる。現在、OECDのガイドラインによって一定の指針が示されているものの、ガイドラインはあくまでソフトローであり、法的拘束力を有するものではない。各国がどのように消費地主義に基づく課税を行うかは、最終的には各国の判断に委ねられこととなるため、消費地主義の解釈や実現方法には当然のことながら差異が生じる可能性がある。さらに、そもそも消費地主義に従う義務も各国には課されていないため、消費地主義を採用しないことも各国の選択肢として認められる。こうした背景から、現在の状況では、国際取引に係る消費課税における二重課税や二重不課税の問題を完全に解消することは極めて困難であるといえる。この問題を本質的に解決するためには、各国間で消費税型の租税条約を締結し、各国の課税権の行使を制限する方法などが考えられる。これにより、各国が異なる解釈で課税を行う余地を抑制し、調和の取れた課税制度の構築が可能となるであろう。ただし、消費税型租税条約の締結は新たな試みであり、実現までの道のりは決して容易ではないと思われる。

本論文では、ドイツ売上税法におけるサービス取引への対応を具体的な検討対象とし、理論的および執行的側面から消費地主義の妥当性について分析を試みた。しかしながら、議論の内容は全体的な問題提起のレベルにとどまり、個別のトピックについての検討が十分であったとは言い難い。もっとも、日本ではこれまであまり焦点を当てて議論されてこなかった消費地主義自体の正当性について考察を加えることができた点には意義があろうと思われる。

また、第1章で扱った「消費税の基礎」に関する議論にも、検討の余地が多分に残されている。例えば、本論文では消費税が「消費に対する税」であることを前提として議論を展開したが、本当にそのような理解が妥当であるのか、各国の消費税制度を精査しながら再考する必要がある。さらに、本論文ではドイツ売上税法を検討素材として検討を行ったが、EU域内の特殊性を十分に考慮しきれていたかった部分もあり、さらなる検討の余地が残されている。

今後の課題としては、越境サービス取引に限定されていた本論文の視点を広げ、越境物品取引を含むより包括的な視点から国際取引に係る消費課税を研究する必要があると考えている。さらに、本論文ではドイツ売上税法を中心に検討を行ったが、今後は日本の消費税やEU域外の国における消費税制度についての研究も進めていきたい。

## 参考文献

### 日本語文献

- ・赤松晃『国際租税原則と日本の国際租税法－国際的事業活動と独立企業原則を中心に－』（税務研究会、2001年）
- ・赤松晃『国際課税の実務と理論～グローバル・エコノミーと租税法～〔第4版〕』（税務研究会出版局、2015年）
- ・浅野あづさ「消費税の転嫁に関する一考察～税制改革法11条に立ち返って～」租税資料館賞受賞論文集第12回中巻（2009年）89頁
- ・天野史子『欧洲付加価値税ハンドブック－27カ国のVAT税制と実務問題』（中央経済社、2009年）
- ・新井隆一ほか「座談会 消費税実施と検討課題」ジュリ931号（1989年）17頁
- ・浅妻章如「国境を越えた役務の提供等に対する消費税の課税の在り方」税理57巻2号（2014年）90頁
- ・浅妻章如「国境を越えた役務提供に対する消費課税のさらなる拡充」税理58巻5号（2015年）2頁
- ・浅妻章如＝酒井貴子『租税法』（日本評論社、2020年）
- ・浅妻章如『なぜ多国籍企業への課税はままならないのか』（中央経済社、2023年）
- ・阿部敦壽＝大森朝之「越境役務提供に対する消費税の課税」ジュリ1468号（2014年）50頁
- ・井藤半弥『租税論』（千倉書房、1957年）
- ・稻見匡紀「消費税法における複数者間の役務の提供の内外判定－電気通信利用役務の提供の場合－」租税資料館賞受賞論文集32号第一巻（2023年）109頁
- ・浦野晴夫「付加価値税の普及と多国籍企業の利益」税制研究71号（2017年）37頁
- ・太田洋「デジタル化とAIの浸透に伴う経済社会の変容と課税」所収：中里実『デジタルエコノミーと課税のフロンティアII』（有斐閣、2024年）27頁
- ・岡村忠生「消費税法に<不課税>の概念は必要か？」立命館法学352号（2013年）59頁
- ・岡村忠生「仕向地基準課税再考」所収：『税・財政及び国際課税を巡る現状と課題』（日本租税研究協会、2017年）74頁
- ・岡村忠生「クロスボーダー取引と仕入税額控除」法学論叢186号（2020年）1頁
- ・岡村忠生ほか『租税法〔第4版〕』（有斐閣、2023年）
- ・奥谷健「ドイツの売上税法－前段階税額控除を中心に－」所収：日本租税理論学会編『消費課税の国際比較』（財経詳報社、2017年）65頁
- ・加藤慶一「消費税の転嫁に関する議論－消費税をめぐる論点④－」調査と情報759号（2012年）1頁
- ・金井恵美子「内外判定基準の見直し」税経通信70巻9号（2015年）28頁
- ・金井恵美子「国際取引の消費税の最前線－内外判定の新しい考え方」税務弘報63巻（2015年）1号29頁

- ・金井恵美子「国際オンラインサービスと消費税」日税研論集 79 号（2021 年）219 頁
- ・金井恵美子『令和 5 年 11 月改訂 プロフェッショナル 消費税の実務』（清文社、2023 年）
- ・金子友裕「消費税法における仕入税額控除の考察」税法学 585 号（2021 年）3 頁
- ・金子宏「附加価値税の採用の是非をめぐって」税務弘報 18 卷 9 号（1970 年）4 頁
- ・金子宏「総論－消費税制度の基本的問題点」日税研論集 30 号（1995 年）1 頁
- ・金子宏『租税法理論の形成と解明 下巻』（有斐閣、2010 年）
- ・金子宏『租税法〔第 19 版〕』（弘文堂、2014 年）
- ・金子宏『租税法〔第 24 版〕』（弘文堂、2021 年）
- ・川田剛＝徳永匡子『2017 OECD モデル租税条約コメントナリ逐条解説〔第 4 版〕』（税務研究会出版局、2018 年）
- ・岸田貞夫＝吉村典久＝柳裕治＝高橋里枝＝矢内一好＝秋山高善＝柳綾子『基礎から学ぶ現代税法〔第 5 版〕』（財経詳報社、2023 年）
- ・木下和夫「租税構造の理論と課題」所収：木下和夫編『租税構造の理論と課題』（税務経理協会、1996 年）  
1 頁
- ・木村弘之亮『租税法総則』（成文堂、1998 年）
- ・木村弘之亮『国際税法』（成文堂、2000 年）
- ・清水敬次『税法〔新装版〕』（ミネルヴァ書房、2013 年）
- ・吉良実「消費税の転嫁」税法学 484 号（1991 年）1 頁
- ・栗原克文「国境を越える役務提供と消費税」税大ジャーナル 24 号（2014 年）145 頁
- ・栗原克文「デジタル経済への課税－実施上・執行上の論点－」フィナンシャル・レビュー 143 号（2020 年）172 頁
- ・クラウス＝ヴィルヘルム・カナリス著・木村弘之亮ほか訳『法律学における体系思考と体系概念：価値判断法学とトピック法学の懸け橋』（慶應義塾大学法学研究科、1985 年）
- ・K・ティプケ著・木村弘之亮＝吉村典久＝西山由美訳『所得税・法人税・消費税－西ドイツ租税法－』（木鐸社、1988 年）
- ・小池拓自「消費税をめぐる議論」調査と情報 609 号（2008 年）1 頁
- ・公正取引委員会「消費税の転嫁を阻害する行為等に関する消費税転嫁対策特別措置法、独占禁止法及び下請法上の考え方（抄）」（2019 年）〈[https://www.jftc.go.jp/tenkataisaku/hourei\\_tenkataisaku/GL.html](https://www.jftc.go.jp/tenkataisaku/hourei_tenkataisaku/GL.html)〉  
(2025 年 3 月 20 日最終閲覧)
- ・河野益典「消費税の私的消費に対する課税についての一考察」租税資料館賞受賞論文集 22 号中巻（2013 年）377 頁

- ・神山弘行「消費税の見方」法時 91 卷 12 号（2019 年）1 頁
- ・神山弘行「社会保障財源としての消費税－負担構造の観点から」ジュリ 1539 号（2019 年）23 頁
- ・国立国会図書館調査及び立法考査局『諸外国の付加価値税（2018 年版）』（2018 年）
- ・駒宮史博「課税取引と消費税」税経通信 55 卷 10 号（2000 年）102 頁  
 〈[https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/20131114\\_25dis12kai5\\_1.pdf](https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/20131114_25dis12kai5_1.pdf)〉（2025 年 3 月 20 日最終閲覧）
- ・財務省「補助金及び相殺措置に関する協定」付属書 1  
 〈[https://www.mofa.go.jp/mofaj/ecm/it/page25\\_000424.html](https://www.mofa.go.jp/mofaj/ecm/it/page25_000424.html)〉（2025 年 3 月 20 日最終閲覧）
- ・財務省「国境を越えたデジタルサービスに対する消費税の課税のあり方について」  
 〈[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/consumption/PF\\_honnbn.pdf](https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/PF_honnbn.pdf)〉（2025 年 3 月 20 日最終閲覧）
- ・財務省「租税条約に関する資料」  
 〈[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/international/tax\\_convention/index.htm](https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/tax_convention/index.htm)〉（2025 年 3 月 20 日最終閲覧）
- ・財務省主税局税制二課「国境を越えた役務の提供等に対する消費税の課税の在り方について（参考資料）（2013 年 11 月）」
- ・佐藤進『付加価値税論』（税務経理協会、1979 年）
- ・佐藤智裕「消費税の申告手続のデジタル化に関する一考察－Real-time reporting を活用した記入済申告書を中心として－」税大論叢 106 号（2021 年）207 頁
- ・佐藤英明「電子的配信サービスと消費課税－制度設計上の問題点」ジュリ 1447 号（2012 年）14 頁
- ・佐藤英明「国際的役務提供に対する消費税課税の問題点～立法論の観点から」租税研究 775 号（2014 年）121 頁
- ・佐藤英明「消費税の軌跡－導入から現在まで」日税研論集 70 号（2017 年）1 頁
- ・佐藤英明＝西山由美『スタンダード消費税法』（弘文堂、2022 年）
- ・佐藤主光「付加価値税型取引税の提案」フィナンシャル・レビュー 143 号（2020 年）30 頁
- ・財務省主税局税制二課「国境を越えた役務の提供等に対する消費税の課税の在り方について（参考資料）（2013 年 11 月）」4 頁  
 〈[https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/20131114\\_25dis12kai5\\_1.pdf](https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/20131114_25dis12kai5_1.pdf)〉（2025 年 3 月 20 日最終閲覧）
- ・下山朗「消費税増税に伴う納税協力費と外部費用」奈良県立大学研究季報 31 卷 2 号（2020 年）59 頁
- ・庄司克宏『新 EU 法 基礎編』（2013 年）
- ・庄司克宏『はじめての EU 法〔第 2 版〕』（有斐閣、2023 年）

- ・白木康晴「電子商取引における消費税課税の区分について－著作権の譲渡、貸付け及び役務の提供の区分等について－」税大ジャーナル 11 号（2009 年）103 頁
- ・白木康晴「役務の提供を巡る消費税法上の問題点について」税大ジャーナル 24 号（2014 年）43 頁
- ・末安直貴『令和 6 年度版 消費税法基本通達逐条解説』（大蔵財務協会、2024 年）
- ・鈴木将覚「ボーダーコントロールのない VAT～仕向地主義課税をいかに実現するか～」みずほ総研論集 2010 年 IV 号（2010 年）101 頁  
 <<https://www.mizuho-rt.co.jp/publication/mhri/research/pdf/argument/mron1012-3.pdf>>（2025 年 3 月 20 日最終閲覧）
- ・鈴木将覚『国境を越えた役務に対する VAT』（みずほ総合研究所、2015 年）  
 <<https://www.mizuho-rt.co.jp/publication/mhri/research/pdf/insight/pl150902.pdf>>（2025 年 3 月 20 日最終閲覧）
- ・鈴木将覚『インボイスの重要性』（みずほ総合研究所、2015 年）  
 <<https://www.mizuho-rt.co.jp/publication/mhri/research/pdf/insight/pl151113.pdf>>（2025 年 3 月 20 日最終閲覧）
- ・首藤重幸「租税における簡素の法理」日税研論集 54 号（2004 年）87 頁
- ・関口智「国の財政と消費税の歴史的展開」日税研論集 70 号（2017 年）89 頁
- ・高木慎一「国外事業者申告納税方式の概要」税経通信 70 卷 9 号（2015 年）45 頁
- ・高橋祐介「デジタルプラットフォームビジネスと税務情報収集・徴収の課題」NBL1213 号（2022 年）55 頁
- ・巽智彦「執行可能な税制－構造的執行欠缺理論を手がかりに」所収：増井良啓ほか編『市場・国家と法：中里実先生古稀祝賀論文集』（有斐閣、2024 年）375 頁
- ・田中治「消費税改革の法的問題点」法時 67 卷 3 号（1995 年）13 頁
- ・田中治「現行消費税の問題点と改正の方向性」税務弘報 49 卷 8 号（2001 年）16 頁
- ・田中治「租税における中立の法理」日税研論集 54 号（2004 年）65 頁
- ・田中治「納税義務者・課税取引と非課税取引」所収：金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007 年）694 頁
- ・田中治「消費税をめぐる判例動向とその問題点」税法学 557 号（2007 年）221 頁
- ・田中治「租税法学からみた消費税」所収：日本租税研究協会編『税財政の今後の課題と展望－日本租税研究協会創立 60 周年記念－』（日本租税研究協会、2009 年）287 頁
- ・田中治「消費税における仕入税額控除の存在理由と判例動向」所収：金子宏編『租税法の発展』（有斐閣、2010 年）273 頁

- ・田中治「消費税における対価を得て行われる取引の意義」所収：北野弘久先生追悼論集刊行委員会編『納稅者権利論の課題』（成文堂、2012年）555頁
- ・田中治「消費税法と消費税転嫁対策法との関係－転嫁の権利と義務」同志社法學 69卷7号（2018年）2091頁
- ・田中治「インボイス方式の導入に伴う法的課題」税研 33卷5号（2018年）47頁
- ・田中二郎『租税法〔第3版〕』（有斐閣、1990年）
- ・田中麻矢子「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－」税に関する論文入選論文集 4号（2008年）46頁
- ・谷口勢津夫「モデル租税条約の展開（一）－租税条約における『国家間の公平』の考察－」甲南法学 25卷3・4号（1985）77頁
- ・谷口勢津夫「課税対象取引－納稅義務者の検討も含めて」日税研論集 70号（2017年）215頁
- ・谷口勢津夫『税法基本講義〔第7版〕』（弘文堂、2021年）
- ・玉岡雅之『課税主義の財政学』（勁草書房、2006年）
- ・手塚貴大「消費税制の構造と改革（1）－租税法学の視点と検討」自治研究 96卷5号（2020年）64頁
- ・手塚貴大「消費税制の構造と改革（2・完）－租税法学の視点と検討」自治研究 96卷7号（2020年）62頁
- ・戸谷裕之「EC型付加価値税の研究－西ドイツの場合－」大阪産業大学産業研究所所報 11号（1988年）103頁
- ・戸谷裕之「西ドイツの付加価値税」所収：橋本徹編『欧米諸国の間接税－EC型付加価値税と売上税－』（納稅協会連合会、1988年）
- ・戸谷裕之「欧洲統合と付加価値税の調和」総合税制研究 5号（1997年）143頁
- ・中島正之ほか「消費税法等の改正」所収：財務省『令和6年度 税制改正の解説』789頁  
 〈[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2024/explanation/index.html](https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2024/explanation/index.html)〉（2025年3月20日最終閲覧）
- ・中里実「金融取引（銀行取引・保険取引）・不動産取引に対する消費税の課題」日税研論集 30号（1995年）284頁
- ・中里実ほか『租税法概説〔第4版〕』（有斐閣、2021年）
- ・中里実「消費税と国境税調整」税務弘報 70卷3号（2022年）6頁
- ・中村英雄「西ドイツの賣上税」成城大學經濟研究 10号（1953年）13頁
- ・中村英雄「西ドイツ売上税の負担について－ツァイテルの諸説を中心にして－」成城大學經濟研究 12号（1960年）295頁

- ・中村英雄「歐州經濟共同体における売上税の諸問題」成城大學經濟研究 20 号（1964 年）177 頁
- ・中村英雄「歐州經濟共同体における付加価値税案」成城大學經濟研究 23 号（1966 年）103 頁
- ・中村英雄「西ドイツの付加価値税」成城大學經濟研究 28 号（1969 年）175 頁
- ・中村英雄「付加価値税の導入と物価・貿易(一)：一九六八年の西ドイツの例」成城大學經濟研究 35 号（1971 年）87 頁
- ・中村英雄「付加価値税の導入と物価・貿易(二)：一九六八年の西ドイツの例」成城大學經濟研究 36 号（1971 年）115 頁
- ・中村英雄『西ドイツの付加価値税の研究』（千倉書房、1973 年）
- ・中村英雄「EC の付加価値税と日本の売上税」不動産研究 29 卷 2 号（1987 年）17 頁
  - ・名古屋青年税理士連盟研究部『消費税法における輸出免税制度の問題点について－仕向地主義の問題を中心として－』（2021 年）  
[〈http://www.meiseizei.gr.jp/psd/kennkyuubu\\_psd/2021.pdf〉](http://www.meiseizei.gr.jp/psd/kennkyuubu_psd/2021.pdf)（2025 年 3 月 20 日最終閲覧）
- ・錦織俊介「消費税の納税なき仕入税額控除とカルーセルスキーム」税大論叢 103 号（2021 年）221 頁
- ・西山由美「消費税法の意義と問題点の克服」法学政治学論究 17 号（1993 年）255 頁
- ・西山由美「国境を越える取引に対する消費課税－ドイツ売上税法を素材として－」法学政治学論究 33 号（1997 年）1 頁
- ・西山由美「消費課税における競争中立性－『ガストン・シュール事件』を素材として－」税法学 540 号（1998 年）83 頁
- ・西山由美「ドイツにおける消費課税の歴史的展開」フォーラム 18 号（2000 年）66 頁
- ・西山由美「仕入税額控除－控除権をめぐる諸問題－」所収：金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007 年）718 頁
- ・西山由美「消費課税における『事業者』の法的地位－いわゆる『カルーセル・スキーム』をめぐる議論を素材として－」税法学 557 号（2007 年）209 頁
- ・西山由美「消費課税の基本原則－中立かつ簡素な制度への見直し論をめぐって」ジュリ 1384 号（2009 年）137 頁
- ・西山由美「EU 付加価値税の現状と課題－マーリーズ・レビューを踏まえて－」フィナンシャル・レビュー 102 号（2011 年）146 頁
- ・西山由美「VAT の最新動向と課題－簡素で脱税なき制度の模索」税務弘報 60 卷 7 号（2012 年）114 頁
- ・西山由美「仕入税額控除（II）－タックス・インボイスの機能と内容」税理 56 卷 12 号（2013 年）113 頁

- ・西山由美「デジタル・サービスに対する消費課税の新ルール—OECDとEUの動向を中心として—」税  
経通信 69巻7号(2014年) 24頁
- ・西山由美「消費課税システムにおける『税額転嫁』」税理 57巻1号(2014年) 105頁
- ・西山由美「金融セクターに対する消費課税」所収:金子宏ほか編『租税法と市場』(有斐閣、2014年) 315  
頁
- ・西山由美「デジタル化社会における消費課税の新たな手法」税務弘報 63巻5号(2015年) 48頁
- ・西山由美「消費税と憲法—ドイツ憲法からの考察」税研 183号(2015年) 25頁
- ・西山由美「消費課税における『事業者』と『消費者』—フェアネスの観点からの考察—」税法学 573号  
(2015年) 208頁
- ・西山由美「消費税の税率構造とインボイス—伝統的消費税と現代的消費税からの示唆」税理 59巻5号  
(2016年) 2頁
- ・西山由美「消費課税におけるインボイスの機能と課題:EU域内の共通ルールと欧州司法裁判所判例を  
素材として」法学新報 123巻11-12号(2017年) 127頁
- ・西山由美「消費課税と脱税」所収:木村弘之亮先生古希記念論文集編集委員会編『公共の理論と体系思  
考』(信山社、2017年) 190頁
- ・西山由美「消費課税—国境を越えるデジタル取引をめぐって」所収:金子宏監修『現代租税法講義 第4  
卷 国際課税』(日本評論社、2017年) 404頁
- ・西山由美「仕入税額控除」日税研論集 70号(2017年) 465頁
- ・西山由美「金融サービスに対する消費課税」論究ジュリ 24号(2018年) 21頁
- ・西山由美「デジタル経済に対するBEPS行動計画—消費課税への影響をめぐって—」法と経営学研究所  
年報 1号(2019年) 51頁
- ・西山由美「消費課税における中小事業者—消費税の性質論を基礎として—」早稲田法學 95巻3号(2020  
年) 584頁
- ・西山由美「越境取引と消費税」租税研究 49号(2021年) 41頁
- ・西山由美「ドイツ売上税法100年の足跡」税法学 586号(2021年) 471頁
- ・西山由美『欧州付加価値税の論点』(日本法令、2024年)
- ・日本公認会計士協会「国境を越える電子商取引と消費税について」租税調査会研究報告 31号(2016年)  
1頁  
[⟨https://jicpa.or.jp/specialized\\_field/files/2-2-31-2-20160812.pdf⟩](https://jicpa.or.jp/specialized_field/files/2-2-31-2-20160812.pdf) (2025年3月20日最終閲覧)
- ・日本税法学会運営委員会「西ドイツ『80年編売上税法』の邦訳(1)～(37)」税法学 412～481号(1985  
年～1991年)

- ・沼田博幸「国際的サービスに対する消費課税のあり方について－EUにおけるVAT制度の見直しからの教訓－」会計論叢4号（2009年）17頁
- ・沼田博幸「グローバルな取引がボーダーレスな世界で行われている中でのVATの運営：EUにおけるVATの動向－アジア大洋諸国にとっての教訓－」租税研究711号（2009年）179頁
- ・沼田博幸「クロスボーダー取引と消費課税－EUの付加価値税との比較を中心として－」租税研究728号（2010年）191頁
- ・沼田博幸「EUにおけるVATの最近の動向について－グリーンペーパーが提起する課題とわが国への含意－」租税研究749号（2012年）278頁
- ・沼田博幸「EU VATにおける原産地課税から仕向地課税への転換について欧州委員会が公表したコミュニケーションの紹介を中心として」租税研究759号（2013年）174頁
- ・沼田博幸「クロスボーダー取引に対する消費課税のあり方について－原産地原則と仕向地原則の選択を中心として－」会計論叢8号（2013年）13頁
- ・沼田博幸「一般間接税100年の回顧と展望－クロスボーダー取引への対応を中心として－」租税研究782号（2014年）28頁
- ・沼田博幸「VAT遁脱の動向とその対応策」租税研究790号（2015年）416頁
- ・沼田博幸「消費課税の仕向地主義への移行」税務弘報63巻5号（2015年）40頁
- ・沼田博幸「一般的リバースチャージVATまたは小売売上税は現行のVATが抱える問題を解決するか」租税研究800号（2016年）498頁
- ・沼田博幸「電子的供給サービスに対する消費課税について－取引の場所と居住性原則との関係を中心として－」会計論叢11号（2016年）15頁
- ・沼田博幸「電子経済の下でのVAT（消費税）の課税について」租税研究812号（2017年）333頁
- ・沼田博幸「消費税をより簡素で公正なものに－構造上の問題を中心として」租税研究838号（2019年）76頁
- ・沼田博幸「一般間接税としての消費税について－税額控除に関する議論を中心として」会計論叢14号（2019年）37頁
- ・根津直考「税制上の電子経済への対応を巡るOECDと日本の議論」野村資本市場クオータリー2015年秋号（2015年）1頁  
〈<http://www.nicmr.com/nicmr/report/repo/2015/2015aut02web.pdf>〉（2025年3月20日最終閲覧）
- ・根本浩之「消費税と個別消費税の併課に関する一考察－併課をめぐる法的課題と今後の消費税制度の在り方を中心として－」税大論叢97号（2019年）319頁

- ・野一色直人「国境を越えた役務の提供に対する消費税の課税の見直しの意義と課題」租税研究796号(2016年) 86頁
- ・野一色直人「国境を越えた役務の提供に対する消費税の課税における国外事業者の納税義務に係る法的課題」近畿大学法学65巻3・4号(2018) 269頁
- ・野一色直人「消費税法上の連帶納付に係る責任の検討の意義と課題－英国において新たに創設されたVATの連帶納付に係る責任等を素材として－」税法学580号(2018年) 63頁
- ・野田昌毅=黒松昂藏「国境を越えた役務提供と消費課税」所収：中里実ほか編『クロスボーダー取引課税のフロンティア』(有斐閣、2014年) 131頁
- ・芳賀真一「国際取引に対する消費課税の方法が厚生に与える影響についての仮想の市場を用いた模擬実験－仕向地原則と原産地原則、そして半額課税を比較する－」一橋法学14巻2号(2015年) 453頁
- ・橋本徹「租税の根拠」所収：金子宏ほか編『租税法講座－第1巻 租税法基礎理論－』(帝国地方行政学会、1974年) 117頁
- ・濱田正義『平成30年版 消費税法基本通達逐条解説』(大蔵財務協会、2018年)
- ・林幸一『EU付加価値税の研究－わが国、消費税との比較の観点から－』(広島大学出版会、2020年)
- ・林宏昭「消費税の論点」税研176号(2014年) 24頁
- ・深澤映司「消費税の本質をどのように考えるか－所得税との比較による論点整理－」調査と情報1118号(2020年) 1頁
- ・普家弘行「電子的サービス取引に対する消費課税に関する一考察－国際電子的サービス取引への対応－」税務大学校論叢77号(2013年) 283頁
- ・藤岡祐治「『新しい経済』と消費税」ジュリ1539号(2019年) 42頁
- ・藤谷武史「国際租税法の法源と規範構造」所収：金子宏監修『現代租税法講座 第4巻 国際課税』(日本評論社、2017年) 29頁
- ・藤原健太郎「EUにおける付加価値税の課税権配分についての覚書－第六次指令時代の欧州司法裁判所の所判例からみる研究課題－」フィナンシャル・レビュー156号(2024年) 71頁
- ・藤原健太郎「租税法が企業の価格決定に介入することの限界について」所収：増井良啓ほか編『市場・國家と法：中里実先生古稀祝賀論文集』(有斐閣、2024年) 147頁
- ・藤間大順「輸出物品販売場制度（いわゆる免税店制度）に関する近時の改正とその分類および若干の評価」神奈川法学55巻3号(2022年) 179頁
- ・渕圭吾「課税ベースとしての消費・再訪」ジュリ1539号(2017年) 18頁
- ・渕圭吾「プラットフォーム課税制度の創設」ジュリ1603号(2024年) 45頁

- ・細木宏和「デジタル財取引における消費税－我が国の課税制度を巡る現状と課題－」大阪産業大学経済論集 11 卷 3 号（2010 年）85 頁
- ・細木宏和「我が国の国境を越えたサービス取引に関する消費税－EU 型付加価値税との比較を通して－」大阪産業大学経済論集 12 卷 3 号（2011 年）61 頁
- ・増井良啓「『簡素』は税制改革の目標か」国家学会雑誌 107 卷 5・6 号（1994 年）107 頁
- ・増井良啓「租税法における水平的公平の意義」所収：碓井光明ほか編『金子宏先生古希記念・公法学の理論と課題（上）』（有斐閣、2000 年）171 頁
- ・増井良啓「日本の消費税はどこへいくか－国際比較からの展望」日税研論集 70 号（2017 年）545 頁
- ・増井良啓「国際課税の制度設計」所収：金子宏監修『現代租税法講座 第 4 卷 国際課税』（日本評論社、2017 年）3 頁
- ・増井良啓「今後の消費税法上の解釈問題」ジュリ 1539 号（2019 年）54 頁
- ・増井良啓『租税法入門〔第 3 版〕』（有斐閣、2023 年）
- ・増井良啓=宮崎裕子『国際租税法〔第 4 版〕』（東京大学出版会、2019 年）
- ・水野忠恒「税制簡素化の方向」ジュリ 715 号（1980 年）92 頁
- ・水野忠恒「消費税法の若干の考察－所得税法・法人税法との関連を中心にして－」税研 23 号（1989 年）3 頁
- ・水野忠恒『消費税の制度と理論』（弘文堂、1989 年）
- ・水野忠恒「消費税の構造」日税研論集 30 号（1995 年）85 頁
- ・水野忠恒「消費税の税率の法理論」日税研論集 49 号（2002 年）79 頁
- ・水野忠恒『国際課税の制度と理論－国際租税法の基礎的考察－』（有斐閣、2000 年）
- ・水野忠恒『国際課税の理論と課題〔二訂版〕』（税務経理協会、2005 年）
- ・水野忠恒『大系租税法〔第 5 版〕』（中央経済社、2024 年）
- ・水野勝「わが国における一般的な消費課税の展開」所収：碓井光明ほか編『金子宏先生古希祝賀論文集公法学の法と政策（上）』（有斐閣、2000 年）189 頁
- ・溝口史子『EU 付加価値税の実務〔第 2 版〕』（中央経済社、2020 年）
- ・溝口史子「EU の付加価値税に係る 2020 年以降の諸改正の概要～Quick Fixes（緊急措置），ワンストップショッピング制度，小規模事業者特例と仕向地課税制度の導入について～」国際税務 40 卷 6 号（2020 年）12 頁
- ・溝口史子「電子経済課税と付加価値税」租税研究 847 号（2020 年）204 頁
- ・溝口史子=岩本聰美「BEPS 包括的枠組みの国際合意とデジタルサービス税の行く末－既存の一方的措置への当面の向き合い方とは－」税務弘報 70 卷 7 号（2022 年）70 頁

- ・溝口史子「EC型付加価値税制度におけるインボイス方式の意義－本邦の導入準備段階における覚書として－」税務弘報71巻9号（2023年）87頁
- ・溝口史子「EU付加価値税のデジタル化法案－CESOP導入とデジタル化時代のVATパッケージ提案－」税務弘報71巻9号（2023年）87頁
- ・溝口史子「VATID番号とインボイス」税務弘報71巻5号（2023年）75頁
- ・溝口史子「課税仕入れの定義」税務弘報71巻6号（2023年）94頁
- ・溝口史子「欧州に学ぶプラットフォーム課税」税務弘報71巻7号（2023年）155頁
- ・溝口史子「越境取引の課税地」税務弘報71巻10号（2023年）112頁
- ・溝口史子「輸入消費税という生命線」税務弘報71巻11号（2023年）139頁
- ・溝口史子「無形資産の国外移転と消費税」税務弘報72巻1号（2024年）66頁
- ・溝口史子「ポストインボイス制度の消費税」税務弘報72巻2号（2024年）127頁
- ・溝口史子「プラットフォーム課税の展望－日本の消費税制度が進むべき方向性は－」税務弘報72巻3号（2024年）115頁
- ・溝口史子「VAT in the Digital Age の動向 日本企業への影響と消費税制度への示唆」税務弘報72巻9号（2024年）58頁
- ・三浦佑樹「消費税のリバースチャージにおける買手側の予見可能性についての考察」税大論叢第93号（2018年）191頁
- ・宮川博行「非居住者の消費税の納税義務に関する一考察－国内に事務所等を有しない事業者の資産の譲渡等を中心として－」税務大学校論叢70号（2011年）241頁
- ・宮崎綾望「国際通商と租税制度の検討－WTOにおける補助金禁止規定と税制に関する規定を中心に－」一橋法学11巻2号（2012年）557頁
- ・宮島洋「間接税と付加価値税」所収：『シャウブ勧告とわが国の税制』（日本租税研究協会、1983年）261頁
- ・宮島洋「大型間接税－総論－」日税研論集1号（1986年）95頁
- ・宮島洋「消費課税の理論と課題」所収：宮島洋編『21世紀を支える税制の論理 第6巻 消費課税の理論と課題〔二訂版〕』（税務経理協会、2003年）6頁
- ・村井正『入門 国際租税法〔改訂版〕』（清文社、2020年）
- ・森田隆「国境を超える役務提供に対する消費課税についての一考察」法学研究論集40号（2015年）1頁
- ・森信茂樹『最新 消費税法』（税務経理協会、1997年）
- ・森信茂樹『日本の消費税－導入・改正の経緯と重要資料』（納税協会連合会、2000年）

- ・森信茂樹「グローバル経済化での租税政策－消費税の新展開－」*フィナンシャル・レビュー*102号（2011年）3頁
- ・森信茂樹『日本の消費税 社会保障・税一体改革の経緯と重要資料』（中央経済社、2022年）
- ・矢内一好「米国初期所得税の歴史的考察（2）」*商学論纂*64卷3・4号（2022年）154頁
- ・矢野秀利「税制改革の理論と課題」所収：木下和夫編『租税構造の理論と課題』（税務経理協会、1996年）309頁
- ・山田二郎「消費税をめぐる若干の問題」所収：成田頼明ほか編『行政法の諸問題 上』（有斐閣、1990年）649頁
- ・山元俊一「付加価値税の電子・効率化とわが国への電子インボイス導入に向けて」*税研*174頁（2014年）108頁
- ・山本守之「課税対象取引と課税対象外取引」*日税研論集*30号（1995年）115頁
- ・山本守之『実務 消費税法〔新版4訂版〕』（税務経理協会、1999年）
- ・山本守之「消費税の納付及び税務行政」所収：宮島洋編『21世紀を支える税制の論理 第6巻 消費課税の理論と課題〔二訂版〕』（税務経理協会、2003年）182頁
- ・横山直子「所得税と消費税に関する納税協力費比較」*大阪産業大学経済論集*14卷2号（2013年）131頁
- ・横山直子『徴税と納税制度の経済分析』（中央経済社、2016年）
- ・横山直子「納税をめぐる環境と徴税・納税制度の方向性－納税協力費を中心に－」*大阪産業大学経済論集*20卷3号（2019年）131頁
- ・吉村典久「応能負担原則の歴史的展開」*法学研究*63卷12号（1990年）353頁
- ・吉村典久「国際租税法における恒久的施設概念（P.E.）に関する若干の考察」*ジュリ*1075号（1995年）47頁
- ・吉村典久「消費税の課税要件としての対価性についての一考察－対価性の要件と会費・補助金」所収：金子宏編『租税法の発展』（有斐閣、2010年）396頁
- ・吉村典久「VAT導入の経緯－ドイツ売上税、フランス取引高税の展開と市場統合」*税務弘報*60卷7号（2012年）106頁
- ・吉村典久「仮想世界（virtual world）と課税（1）」*租税研究*762号（2013年）265頁
- ・吉村典久「消費税の改正－軽減税率制度とインボイス方式導入の衝撃」*ジュリ*1493号（2016年）26頁
- ・吉村典久「ドイツにおける納税者番号制度」*日税研論集*67号（2016年）155頁
- ・吉村典久「非課税取引の再検討－金融取引を中心に」*ジュリ*1539号（2019年）48号
- ・吉村典久「租税負担配分の基準としての人頭税方式の検討」*税研*213号（2020）16頁
- ・吉村典久「租税平等主義（憲法14条）」*日税研論集*77号（2020年）1頁

- ・吉村政穂「消費税と情報－付加価値税の自己執行メカニズムを中心に」ジュリ 1539 号（2019 年）36 頁
- ・李昊然「国境を越える電子商取引に関する付加価値税の問題－日中比較の立場から－」税法学 577 号（2017 年）221 頁
- ・渡辺章「リバースチャージ方式の概要と具体例」税経通信 70 卷 9 号（2015 年）36 頁
- ・渡辺智之『インターネットと課税システム』（東洋経済新報社、2001 年）
- ・渡辺智之「クロスボーダー取引と消費課税－電子商取引への対応－」Discussion Paper Series A 392 号号（2000 年）1 頁  
〈<https://www.ier.hit-u.ac.jp/Common/publication/DP/DP392.pdf>〉（2025 年 3 月 20 日最終閲覧）
- ・渡辺智之「国際的サービス取引と消費課税」租税法研究 34 号（2006 年）62 頁
- ・渡辺智之「欧州委員会グリーンペーパーの含意－VAT システムはグローバル化に対応できるか」税務弘報 60 卷 7 号（2012 年）123 頁
- ・渡辺智之「電子インボイスをめぐる EU の動向」税務弘報 61 卷 7 号（2013 年）114 頁
- ・渡辺智之『クロス・ボーダー取引と付加価値税－電子商取引に係る消費税法改正と OECD ガイドライン』（日本機械輸出組合、2015 年）  
〈[https://www.jmcti.org/trade/bull/zeimu/book/cross-bordertransaction\\_150309.pdf](https://www.jmcti.org/trade/bull/zeimu/book/cross-bordertransaction_150309.pdf)〉（2025 年 3 月 20 日最終閲覧）
- ・渡辺智之「国境を越えた役務提供に対する消費税課税－見直しの背景・意義・今後の課題－」税経通信 70 号（2015 年）18 頁
- ・渡辺智之「付加価値税におけるリバースチャージ方式」税務弘報 63 卷 5 号（2015 年）55 頁
- ・渡辺智之「国境を越えた役務の提供に対する消費税課税－見直しの影響・意義・今後の課題－」税経通信 70 卷 9 号（2015 年）22 頁
- ・渡辺智之『国際取引に係る VAT 徴収メカニズム：OECD ガイドラインとその後の展開』（日本機械輸出組合、2017 年）  
〈[https://www.jmcti.org/trade/bull/zeimu/book/kokusaitorihiki\\_vat\\_mechanism.pdf](https://www.jmcti.org/trade/bull/zeimu/book/kokusaitorihiki_vat_mechanism.pdf)〉（2025 年 3 月 20 日最終閲覧）
- ・渡辺智之「経済活動と消費税」日税研論集 70 号（2017 年）43 頁
- ・渡辺智之「消費税システムの基礎－再考」租税研究 813 号（2017 年）298 頁
- ・渡辺智之『国際取引に係る VAT 徴収メカニズム：OECD ガイドラインとその後の展開』（日本機械輸出組合、2018 年）  
〈[https://www.jmcti.org/trade/bull/zeimu/book/kokusaitorihiki\\_vat\\_mechanism.pdf](https://www.jmcti.org/trade/bull/zeimu/book/kokusaitorihiki_vat_mechanism.pdf)〉（2025 年 3 月 20 日最終閲覧）

- ・渡辺智之『デジタル・プラットフォームと国際課税』(日本機械輸出組合、2019年)  
 〈[https://www.jmcti.org/trade/bull/zeimu/book/digital\\_platform\\_kokusaikazei.pdf](https://www.jmcti.org/trade/bull/zeimu/book/digital_platform_kokusaikazei.pdf)〉(2025年3月20日最終閲覧)
- ・渡辺智之『クロス・ボーダー取引と付加価値税－電子商取引に係る消費税法改正とOECDガイドライン』(日本機械輸出組合、2019年)  
 〈[https://www.jmcti.org/trade/bull/zeimu/book/cross-bordertransaction\\_150309.pdf](https://www.jmcti.org/trade/bull/zeimu/book/cross-bordertransaction_150309.pdf)〉(2025年3月20日最終閲覧)
- ・渡辺智之「経済の電子化と消費税制の対応」ジュリ1539号(2019年)30頁
- ・渡辺智之「マルチサイド・プラットフォームの国内課税問題」税研204号(2019年)15頁
- ・渡辺智之「課税プロセスにおける情報提出義務と納税義務」ジュリ1410号(2019年)116頁
- ・渡辺智之「消費課税の意義と将来構想」租税法研究49号(2021年)1頁
- ・渡辺智之『デジタル経済と消費課税』(日本機械輸出組合、2024年)  
 〈[https://www.jmcti.org/trade/bull/zeimu/book/digital\\_keizai\\_shouhizei.pdf](https://www.jmcti.org/trade/bull/zeimu/book/digital_keizai_shouhizei.pdf)〉(2025年3月20日最終閲覧)

## 英語文献

- ・Ainsworth, Richard Thompson, Taxing Services Under the EU Vat and Japanese Consumption Tax: A Comparative Assessment of New EU Place of Taxation Rules for Services and Intangibles, Boston University School of Law Working Paper Series 1, 3 (2006)  
 ([https://scholarship.law.bu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2493&context=faculty\\_scholarship](https://scholarship.law.bu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2493&context=faculty_scholarship), last visited March 21, 2025).
- ・Annika Streicher, Cross-Border Juridical VAT Double Taxation in the Framework of European Law, IBFD 2023.
- ・Artinger, Katharina, Taxing Consumption in the Digital Age, C.H. BECK 2020.
- ・Balco, Tomas, Relations between Head Offices and Permanent Establishments: VAT/GST v. Direct Taxation, in: Lang, Michael et al., eds., Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences, IBFD 2009, 805.
- ・Berglas, Eitan, Harmonization of commodity taxes: Destination, origin and restricted origin principles, 16 (3) Journal of Public Economics 377 (1981).
- ・Beretta, Giorgio, Fixed Establishment in the 21st Century, in: Papis-Almansa, Marta ed., EU Value Added Tax and Beyond - Essays in Honour of Ben Terra, IBFD 2023, 167.

- Bizioli, Gianluigi, Comparative Analysis of the Causes of Double (Non-)Taxation in the Income and VAT/GST Contexts, in: Lang Michael et al., eds., Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences, IBFD 2009, 383.
- Bufan, Radu and Opre, Aurelian, The Principle of Tax Neutrality in the Field of Direct and Indirect Taxation, in: Lang Michael et al., eds., Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences, IBFD 2009, 231.
- Cannas, Francesco, The New Models of the Digital Economy and New Challenges for VAT Systems, in: Lang, Michael and Lejeune, Ine eds., VAT/GST in a Global Digital Economy, Wolters Kluwer 2015, 1.
- Cerioni, Luca and Herrera, Pedro M., The Nexus for Taxpayers: Domestic, Community and International Law, in: Lang Michael et al., eds., Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences, IBFD 2009, 571.
- Charlet, Alain and Koulouri, Dimitra, Relations between Head Offices and Permanent Establishments: VAT/GST v. Direct Taxation: The Two Faces of Janus, in: Lang Michael et al., eds., Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences, IBFD 2009, 703.
- Cnossen, Sibren and Shoup, Carl S., Coordination of value-added taxes, in: Cnossen, Sijbren ed., Tax Coordination in the European Community, Kluwer 1987, 59.
- Cnossen, Sijbren, A Primer on VAT as Perceived by Lawyers, Economists and Accountants, in: Lang, Michael et al., eds., Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences, IBFD 2009, 125.
- Cnossen, Sijbren, VAT Treatment of Immovable Property, in: Thuronyi, Victor ed., Tax Law Design and Drafting, Volume 1, IMF 1996, 231 (<https://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch7.pdf>, last visited March 20, 2025).
- Cnossen, Sijbren, Interjurisdictional Coordination of Sales Taxes, in: Gillis, Malcolm, et al., ed., Value Added Taxation in Developing Countries, The World Bank 1990, 43 (<https://documents1.worldbank.org/curated/en/107821468764724876/pdf/multi-page.pdf>, last visited March 21, 2025).
- Devereux, Michael P, et al., Taxing Profit in a Global Economy, Oxford University Press 2021.
- De la Feria, Rita, The EU VAT System and the internal market, IBFD 2009.
- De la Feria, Rita, VAT and the EC Internal Market: The Shortcomings of Harmonization, Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper No. 09/29, 1 (2009) (<https://oxfordtax.sbs.ox.ac.uk/sitefiles/wp0929.pdf>, last visited March 20, 2025).
- De la Feria, Rita, Place Where the Supply/Activity Is Effectively Carried Out as an Allocation Rule: VAT v. Direct Taxation, in: Lang Michael et al., eds., Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences, IBFD 2009, 961.
- De la Feria, Rita and Swistak, Artur, Designing a Progressive VAT, IMF 2024 (<https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2024/04/05/Designing-a-Progressive-VAT-546923>, last visited March 20, 2025).

- Ebrill, Liam P. et al., The Modern VAT, IMF 2001  
<https://www.elibrary.imf.org/display/book/9781589060265/9781589060265.xml>, last visited March 20, 2025).
- Ecker, Thomas, Tax Treaties – A Solution to VAT/GST Double Taxation, in: Lang Michael et al., eds., Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences, IBFD 2009, 1269.
- Ecker, Thomas et al., The Future of Indirect Taxation: : Recent Trends in VAT and GST Systems Around the World, Wolters Kluwer 2012.
- Ecker, Thomas, A VAT/GST Model Convention, IBFD 2013.
- Ecker, Thomas, Digital Economy International Administrative Cooperation and Exchange of Information in the Area of VAT, in: Lang, Michael and Lejeune, Ine eds., VAT/GST in a Global Digital Economy, Wolters Kluwer 2015, 141.
- Englisch, Joachim, VAT/GST and Direct Taxes: Different Purposes, in: Lang, Michael et al., eds., Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences, IBFD 2009, 1.
- Escolano, Julio, Taxing Consumption/Expenditure Versus Taxing Income, in: Shome, Parthasarathi eds., Tax Policy Handboal, IMF 1995, 50.
- European Coal and Steel Community, Report on the Problems Raised by the Different Turnover Tax Systems Applied Within the Common Market, 1953 (<http://aei.pitt.edu/34921/1/A1064.pdf>, last visited March 20, 2025).
- European Commission, COM (1973) 950.
- European Commission, COM (1973) 950 final.
- European Commission, COM(2003) 822 final.
- European Commission, COM (2005) 334 final.
- European Commission, VAT in the Digital Age Final Report, Volume 2, The Vat Treatment Of The Platform Economy, 2022 ([https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/a00e04a0-f236-494a-9d1f-b877ab57fcda\\_en?filename=VAT%20in%20the%20Digital%20Age\\_Final%20Report%20Volume%202.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/a00e04a0-f236-494a-9d1f-b877ab57fcda_en?filename=VAT%20in%20the%20Digital%20Age_Final%20Report%20Volume%202.pdf), last visited March 20, 2025).
- European Commission, VAT in the Digital Age Final Report, Volume 3, Single Place of Vat Registration and Import One Stop Shop, 2022 ([https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/a95d518a-8095-45f0-97dc-7b417271b259\\_en?filename=VAT%20in%20the%20Digital%20Age\\_Final%20Report%20Volume%203.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/a95d518a-8095-45f0-97dc-7b417271b259_en?filename=VAT%20in%20the%20Digital%20Age_Final%20Report%20Volume%203.pdf), last visited March 20, 2025).
- Fuchi, Keigo, Digital Platforms and Their Role in Collection of VAT/ GST and RST, 64 Japanese Yearbook of International Law 173 (2021)  
[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3855899](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3855899), last visited March 20, 2025).

- GATT, Report by the Working Party on Border Tax Adjustments, L/3464 (20 Nov. 1970) (<https://www.worldtradelaw.net/document.php?id=reports/gattpansels/bordertax.pdf&mode=download>, last visited March 20, 2025).
- Genser, Bernd and Schulze, Günther G., Transfer Pricing Under an Origin-based VAT-System, 54 (1) FinanzArchiv / Public Finance Analysis 51 (1997).
- Gillis, Malcom et al., Value Added Taxation in Developing Countries, World Bank Group (1990) (<https://documents.worldbank.org/en/publication/documents-reports/documentdetail/107821468764724876/value-added-taxation-in-developing-countries-a-world-bank-symposium>, last visited March 20, 2025).
- Hellerstein, Walter, Jurisdiction to Tax Income and Consumption in the New Economy: A Theory Economy: A Theoretical and Comparative Perspective, 38 Georgia Law Review 1, 2003, 3.
- Hellerstein, Walter, Jurisdiction to Impose and Enforce Income and Consumption Taxes: Towards a Unified Conception of Tax Nexus?, in: Lang, Michael et al., eds., Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences, IBFD 2009, 545.
- Hellerstein, Walter and Michael Keen, Interjurisdictional Issues in the Design of a VAT, 63 (2) Tax Law Review 1 (2010) ([https://www.researchgate.net/publication/228153719\\_Interjurisdictional\\_Issues\\_in\\_the\\_Design\\_of\\_a\\_VAT](https://www.researchgate.net/publication/228153719_Interjurisdictional_Issues_in_the_Design_of_a_VAT), last visited March 20, 2025).
- Hellerstein, Walter, Exploring the Potential Linkages Between Income Taxes and VAT in a Digital Global Economy, in: Lang, Michael and Lejeune, Ine eds., VAT/GST in a Global Digital Economy, Wolters Kluwer 2015, 83.
- Hellerstein, Walter, An Introduction to the OECD's International VAT/GST Guidelines, 125 (6) Journal of Taxation 256 (2016) ([https://digitalcommons.law.uga.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2112&context=fac\\_artchop](https://digitalcommons.law.uga.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2112&context=fac_artchop), last visited March 20, 2025).
- Hellerstein, Walter, A Hitchhiker's Guide to the OECD's International VAT/GST Guidelines, 18 Florida Tax Review 589 (2016) ([https://digitalcommons.law.uga.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2112&context=fac\\_artchop](https://digitalcommons.law.uga.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2112&context=fac_artchop), last visited March 20, 2025).
- Henkow, Oskar, Financial Activities in European VAT, Wolters Kluwer 2008.
- Hokkanen, Marja, Derivatives and the European VAT System, IBFD 2020.
- Kathryn, James, The rise of the value-added tax, Cambridge University Press 2015.
- Kollmann, Jasmin, Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT, IBFD 2019.
- Kolozs, Borbála, Neutrality in VAT, in: Lang Michael et al., eds., Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences, IBFD 2009, 201.

- Lanza, Costantino, Digital Economy: International Administrative Cooperation and Exchange of Information in the Area of VAT – EU perspective, in: Lang Michael et al., eds., Value Added Tax and Direct Taxation –Similarities and Differences, IBFD 2009, 169.
- Lamensch, Marie, European Value Added Tax in the Digital Era - A Critical Analysis and Proposals for Reform, IBFD 2015.
- Lamensch, Marie, The Treatment of ‘Digital Products’ and Other ‘E-Services’ under VAT, in: Lang, Michael and Lejeune, Ine eds., VAT/GST in a Global Digital Economy, Wolters Kluwer 2015, 15.
- Lejeune, Ine and Claessens, Sophie, Conclusions: The Future of VAT in a Digital Global Economy – Innovation versus Taxation, in: Lang, Michael and Lejeune, Ine eds., VAT/GST in a Global Digital Economy, Wolters Kluwer 2015, 197.
- Nerudová, Danuše and Široký, Jan, The Principle of Neutrality: VAT/GST v. Direct taxation, in: Lang Michael et al., eds., Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences, IBFD 2009, 201.
- Musgrave, Richard and Musgrave, Peggy, Public Finance in Theory and Practice, 5th eds., McGRAW-HILL BOOK COMPANY 1989.
- Mayer, Stefan, Formulary Apportionment for the Internal Market, IBFD 2009.
- Merkx, Madeleine, Establishments in European VAT, Wolters Kluwer 2013.
- Millar, Rebecca, Jurisdictional Reach of VAT, Sydney Law School Research Paper No. 08/64, 175 (2008) ([https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1162510](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1162510), last visited March 20, 2025).
- Millar, Rebecca, Looking Ahead: Potential Solutions and the Framework to Make Them Work, in: Lang, Michael and Lejeune, Ine eds., VAT/GST in a Global Digital Economy, Wolters Kluwer 2015, 173.
- Millar, Rebecca, Cross-border Services, in: Krever, Richard ed., VAT in Africa, Pretoria University Law Press 2008, 175.
- Millar, Rebecca, Echoes of Source and Residence in VAT Jurisdictional Rules, in: Lang Michael et al., eds., Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences, IBFD 2009, 275.
- Millar, Rebecca, Intentional and Unintentional Double Non-Taxation, in: Lang Michael et al., eds., Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences, IBFD 2009, 409.
- Millar, Rebecca, Cracking Nuts with a Steamroller: The Place of Use or Enjoyment in VAT, in: Papis-Almansa, Marta ed., EU Value Added Tax and Beyond - Essays in Honour of Ben Terra, IBFD 2023, 95.
- OECD, Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions, Report by the Committee on Fiscal Affairs as presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference on 8 October 1998 (<https://web-archive.oecd.org/2012-06-15/167345-1923256.pdf>, last visited March 20, 2025).
- OECD, Taxation and Electronic Commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions, 2001 ([https://www.oecd.org/en/publications/taxation-and-electronic-commerce\\_9789264189799-en.html](https://www.oecd.org/en/publications/taxation-and-electronic-commerce_9789264189799-en.html), last visited March 20, 2025).

- OECD, The Application of Consumption Taxes to the Trade in International Services and Intangibles: Progress Report and Draft Principles, 2004.
- OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, 2015 ([https://www.oecd.org/en/publications/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report\\_9789264241046-en.html](https://www.oecd.org/en/publications/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en.html), last visited March 20, 2025).
- OECD, International VAT/GST Guidelines, 2017 ([https://www.oecd.org/en/publications/international-vat-gst-guidelines\\_9789264271401-en.html](https://www.oecd.org/en/publications/international-vat-gst-guidelines_9789264271401-en.html), last visited March 20, 2025).
- OECD, Mechanism for the Effective Collection of VAT/GST: Where the Supplier Is Not Located in the Jurisdiction of Taxation, 2017 ([https://www.oecd.org/en/publications/mechanisms-for-the-effective-collection-of-vat-gst-where-the-supplier-is-not-located-in-the-jurisdiction-of-taxation\\_5269dc5a-en.html](https://www.oecd.org/en/publications/mechanisms-for-the-effective-collection-of-vat-gst-where-the-supplier-is-not-located-in-the-jurisdiction-of-taxation_5269dc5a-en.html), last visited March 20, 2025).
- OECD, Consumption Tax Trends 2024 ([https://www.oecd.org/en/publications/consumption-tax-trends-2024\\_dcd4dd36-en.html](https://www.oecd.org/en/publications/consumption-tax-trends-2024_dcd4dd36-en.html), last visited March 20, 2025).
- Ogley, Adrian, Principles of Value Added Tax - A European Perspective, Interfisc Publishing 1998.
- Pelzer, Mie and Vesterø, Carsten, Allocation of Taxing Rights Between States – Place Where the Supply/Activity Is Effectively Carried Out as Allocation Rule: VAT/GST v. Direct Taxation, in: Lang Michael et al., eds., Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences, IBFD 2009, 1015.
- Pigou, Arthur C., A Study in Public Finance, Read Books 1947.
- Reimer, Ekkehart and Rust, Alexander, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 5th ed., Wolters Kluwer 2022.
- Schenk, Alan, Worldwide v. Territorial Tax Systems: Comparison of Value Added Tax and Income Tax, in: Lang Michael et al., eds., Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences, IBFD 2009, 257.
- Schenk, Alan, Thuronyi, Victor and Cui, Wei, Value Added Tax: A Comparative Approach, 2nd edi., Cambridge University Press 2015.
- Schön, Wolfgang, International Tax Coordination for a Second-Best World (Part 1), 1 World Tax Journal 1 (2009).
- Sentsova, Marina, VAT and Direct Taxes: How to Distinguish, in: Lang Michael et al., eds., Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences, IBFD 2009, 185.
- Senyk, Mariya, The Origin and Destination Principles as Alternative Approaches Towards VAT Allocation, IBFD 2020.
- Senyk, Mariya, The Phenomenon of “Digitalization” of Services: A Critical Analysis of the Place-of-Supply Provisions Applicable to Certain Categories of Remote Services, in: Papis-Almansa, Marta ed., EU Value Added Tax and Beyond - Essays in Honour of Ben Terra, IBFD 2023, 133.
- Shoup, Carl S. Public Finance, Aldine Publishing Company 1969.

- Shibata, Hirofumi , The Theory of Economic Unions: A Comparative Analysis of Customs Unions, Free Trade Areas, and Tax Unions, in: Shoup, Carl ed., *Fiscal Harmonization in Common Markets*, vol. I, Columbia University Press 1967, 196.
- Mirrlees, James, *Tax by Design*, Oxford University Press 2011.
- Spies, Karoline, *Permanent Establishments in Value Added Tax*, IBFD 2020
- Stensgaard, Henrik, *Nexus for Taxpayers in Respect of VAT v. Direct Tax Treaties*, in: Lang, Michael et al., eds., *Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences*, IBFD 2009, 609.
- Sullivan, Clara K. *The tax on value added*, Columbia University Press 1965.
- Tait, Alan A., *Value-Added Tax: International Practice and Problems*, IMF 1988.
- Tait, Alan A., *Value-Added Tax: Administrative and Policy Issues*, IMF 1991.
- Terra, Ben, *The Place of Supply in European VAT*, Kluwer 1998.
- Terra, Ben, Julie Kajus, *A Guide to the European VAT Directives 2024*, IBFD 2024.
- Thurston, H., *The Report of the Fiscal and Financial Committee and the Reports of the Sub-Groups A, B and C (An Unofficial Translation prepared by Dr. H. Thurston)*, International Bureau of Fiscal Documentation 1963 (<https://koferge.org/wp-content/uploads/2019/01/eec-reports.pdf>, last visited March 20, 2025).
- Tumpel, Michael and Wurm, Gustav, *Extension of Reverse-Charge: A Solution to Combat VAT Fraud?*, in: Ecker, Thomas et al., ed., *The Future of Indirect Taxation. Recent Trends in VAT and GST Systems around the World*, Kluwer 2011, 587.
- Van Doesum, Ad, et al., *Fundamentals of EU VAT Law*, 2nd ed., 2020.
- Van Doesum, Ad, Capital Contributions: VAT Neutrality, Economic Reality and Legal Certainty, in: Papis-Almansa, Marta ed., *EU Value Added Tax and Beyond - Essays in Honour of Ben Terra*, IBFD 2023, 3.
- Vázquez del Rey, Antonio and Monreal Lasheras, Alberto, *The Place of Supply and Its Relevance for European VAT*, in: Ecker, Thomas et al., ed., *The Future of Indirect Taxation: Recent Trends in VAT and GST Systems around the World*, Kluwer 2011, 651.
- Waerzeggers, Christophe, *Allocation of Taxing Powers: Means of Transport*, in: Lang Michael et al., eds., *Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences*, IBFD 2009, 1073.
- Waerzeggers, Christophe, *VAT Collection and Compliance in the Digital Economy: Challenges and Opportunities*, in: Lang, Michael and Lejeune, Ine eds., *VAT/GST in a Global Digital Economy*, Wolters Kluwer 2015, 119.
- Westberg, Björn, *International Administrative Cooperation and Exchange of Information in the Area of VAT*, in: Lang, Michael and Lejeune, Ine eds., *VAT/GST in a Global Digital Economy*, Wolters Kluwer 2015, 161.
- Williams, David, *Value-Added Tax*, in: Thuronyi, Victor eds., *Tax Law Design and Drafting*, Volume 1, IMF 1996, 231.

- WTO, General Agreement on Tariffs and Trade 1994  
([https://www.wto.org/english/docs\\_e/legal\\_e/downloads\\_e/GATT\\_en.pdf](https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/downloads_e/GATT_en.pdf), last visited March 20, 2025).
- WTO, General Agreement on Trade in Services, 1995  
([https://www.wto.org/english/docs\\_e/legal\\_e/downloads\\_e/GATS\\_en.pdf](https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/downloads_e/GATS_en.pdf), last visited March 20, 2025).
- Zee, H Howell, Inter-jurisdictional Sharing of the VAT, in: Krever, Richard edi., VAT in Africa, Pretoria University Law Press 2008, 161.

## ドイツ語文献

- Becker, Stefanie, Ortsbestimmung von sonstigen Leistungen durch Anknüpfung an die Ansässigkeit von Leistungserbringer bzw. Leistungsempfänger - Analyse der Neuregelungen zum 01.01.2010, Verlag Dr. Kovač 2011.
- Biehl, Dieter, Die Beseitigung der Steuergrenzen in der EG-Kommission, Wirtschaftsdienst 66 (10), 1986. 518.
- Birkenfeld, Dieter, Umsatzsteuer in der Zeit, UR 1993, 321.
- Birkenfeld, Dieter, Überlegungen zu grenzüberschreitenden Leistungen - Global Contracts, in: Kirchhof, Paul und Nieskens, Hans (Hrsg.), Festschrift für Wolfram Reiß zum 65. Geburtstag, Otto Schmidt 2008, 137.
- Bunjes, Johann, Umsatzsteuergesetz, 23. Aufl., C. H. Beck 2024.
- Deutscher Bundestag, BT-Drucks 16/11108, 2008.
- Deutscher Bundestag, BT-Drucks. 17/3449, 2010.
- Deutscher Bundestag, BT-Drucks. 17/3549, 2010.
- Deutscher Bundestag, BT-Drucks. 18/1529, 2014.
- Deutscher Bundestag, BT-Drucks. 19/25160, 2020.
- Ehrke-Rabel, Tina, Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer in der Rechtsprechung, in: Drüen, Klaus-Dieter, Hey, Johanna und Mellinghoff, Rudolf (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018 Festschrift für den Bundesfinanzhof, Otto Schmidt 2018, 1529, 1548-1549.
- Englisch, Joachim, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel - Mit Schlussfolgerungen für indirekte Steuern, Mohr Siebeck 2008.
- Englisch, Joachim, Die territoriale Zuordnung von Umsätzen, DStJG 32, 2009, 165.
- Englisch, Joachim, Seminar G: VAT and Direct Taxation of the Digital Economy, IStR 2016, 717.
- Englisch, Joachim, Entwicklungslinien und Zukunftsfragen des Rechts der indirekten Steuern, in: Drüen, Klaus-Dieter, Hey, Johanna und Mellinghoff, Rudolf (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018 Festschrift für den Bundesfinanzhof, Otto Schmidt 2018, 1491.
- Erdbrügger, Andreas: Änderung der EU-Umsatzsteuervorschriften für den E-Commerce ab 2019 bzw. 2021, DStR 2018, 593.

- Forst, Cristian, Binnenmarkt 1992: Zum Stand der Umsatzsteuerharmonisierung in der EG, UR 1989, 73.
- Geist, Swetlana, Verwirklichung des Bestimmungs- und Ursprungslandzips im deutschen und russischen Umsatzsteuerrecht, Verlag Dr. Kovač 2017.
- Ismer, Roland, Entwicklungslinien der Umsatzsteuer, in: Drüen, Klaus-Dieter, Hey, Johanna und Mellinghoff, Rudolf (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018 Festschrift für den Bundesfinanzhof, Otto Schmidt 2018, 935.
- Kirchhof, Paul, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, StuW 1985, 319.
- Kirchhof, Paul, Entwicklungsmöglichkeiten der Umsatzsteuer im Rahmen von Verfassungs- und Europarecht, UR 2002, 541.
- Kirchhof, Paul, 40 Jahre Umsatzsteuergesetz - eine Steuer im Umbruch, DStR 2008, 1.
- Klezath, Peter, Die Entwicklung der Umsatzsteuer bei Verwirklichung des einheitlichen Binnenmarktes, DStJG 13, 1990, 167.
- Lang, Joachim, Reform der Unternehmensbesteuerung auf dem Weg zum europäischen Binnenmarkt und zur deutschen Einheit, StuW 1990, 113.
- Langer, Michael, Das endgültige Mehrwertsteuersystem nach dem Ursprungslandprinzip - ein ewiger Traum vom „echten“ umsatz-steuerlichen Binnenmarkt?, in: Kirchhof, Paul und Nieskens, Hans (Hrsg.), Festschrift für Wolfram Reiß zum 65. Geburtstag, Otto Schmidt 2008, 245.
- Lippross, Otto-Gerd, Umsatzsteuer, 25.Aufl., Erich Fleischer Verlag 2022.
- Monfort, Bertrand, MwSt-Paket: Die Änderungen ab 2010 im Überblick, DStR 2008, 1261.
- Reiß, Wolfram, Der Belastungsgrund der Umsatzsteuer und seine Bedeutung für die Auslegung des Umsatzsteuergesetzes, DStJG 13, 1990, 3.
- Reiß, Wolfram, Reiß, Wolfram, Der Verbraucher als Steuerträger der Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt, in Joachim Lang (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion : Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, Otto Schmidt 1995, 433.
- Richter, Daniela, Die Regelungen zum Vorsteuerabzug nach der Mehrwertsteuersystemrichtlinie und die Freiheit des Dienstleistungsverkehrs im Binnenmarkt, Verlag Dr. Kovač 2012.
- Schaumburg, Herald, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Verkehr- und Verbrauchsteuerrecht, in: Kirchhof, Paul und Nieskens, Hans (Hrsg.), Festschrift für Wolfram Reiß zum 65. Geburtstag, Otto Schmidt 2008, 25.
- Schlienkamp, August, Vorstellungen der Europäischen Kommission für ein endgültiges Mehrwertsteuersystem nach dem Ursprungslandprinzip, UR 1996, 326.
- Sölch, Otto und Ringleb, Karl, Umsatzsteuergesetz, 102.Aufl., C. H. Beck 2024
- Stadie, Holger, Probleme der Vorsteuer, DStJG 13, 1990, 179.
- Stadie, Holger, Umsatzsteuergesetz, 3.Aufl., Otto Schmidt 2015.

- Söhn, Harmut, Die Umsatzsteuer als Verkehrsteuer und/oder Verbrauchsteuer, StuW 1975, 1.
- Söhn, Harmut, Die Umsatzsteuer als indirekte, allgemeine Verbrauchsteuer, StuW 1996, 165.
- Tipke, Klaus, Das Folgerichtigkeitsgebot im Verbrauch- und Verkehrsteuerrecht, in: Kirchhof, Paul und Nieskens, Hans (Hrsg.), Festschrift für Wolfram Reiß zum 65. Geburtstag, Otto Schmidt 2008, 9.
- Tipke, Klaus, Die Steuerrechtsordnung Band II, 2.Aufl, Otto Schmidt 2003.
- Tipke, Klaus, Über Umsatzsteuer-Gerechtigkeit, StuW 1992, 103.
- Tipke, Klaus und Lang, Joachim, Steuerrecht, 24.Aufl, Ottoschmidt 2024.
- Tumpel, Michael, Prinzipien, Systemschwächen und Reformbedarf bei der Umsatzbesteuerung des internationalen Güter- und Dienstleistungsverkehrs, DStJG 32, 2009, 53.
- Weymüller, Rainer, BeckOK UStG, 43.Aufl., C.H. Beck 2025.
- Widmann, Werner, Ort der Lieferung und der sonstigen Leistung unter Berücksichtigung der Regelungen innerhalb und außerhalb der Europäischen Gemeinschaften, DStJG 13, 1990, 119.
- Widmann, Werner, Das Umsatzsteuer-Binnenmarktgesezt, UR 1992, 249
- Widmann, Werner, Die Einzige-Anlaufstelle (One-Stop-Shop) - ein Beitrag zur Vollendung des umsatzsteuerlichen Binnenmarktes?, in: Kirchhof, Paul und Nieskens, Hans (Hrsg), Festschrift für Wolfram Reiß zum 65. Geburtstag, Otto Schmidt 2008, 321.
- Wäger, Christoph, Tätigkeitssphären und Vorsteuerabzug der Holding beim Beteiligungserwerb, in: Kirchhof, Paul und Nieskens, Hans (Hrsg), Festschrift für Wolfram Reiß zum 65. Geburtstag, Otto Schmidt 2008, 229.