

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—

提出年月日 令和5年2月1日  
学籍番号 202140004  
氏名 稲見匡紀

## 目次

はじめに	3
第1章 問題の所在	5
第1節 消費税の重要性の増加とサービス取引の拡大	5
第2節 消費税の性質	7
第1項 一般的性質	7
第2項 複数者間の取引の解釈	9
第3節 内外判定とは	9
第1項 消費課税における2つの考え方 原産地主義と仕向地主義	10
第2項 消費税の内外判定	11
第4節 役務の提供の特殊性と内外判定への影響	13
第1項 役務の提供の特殊性	13
第2項 平成27年改正前の内外判定	15
第3項 電気通信利用役務の提供にかかる内外判定の改正	16
第5節 複数者間の役務の提供	18
第1項 私法上の取り扱い	18
第2項 資産の譲渡又は貸付けの場合	22
第3項 役務の提供の場合	25
第6節 小括	26
第2章 役務の提供にかかる内外判定の混乱ーリモートコンサルティングを題材として	27
第1節 設例 複数者が関与するリモートコンサルティング	27
第2節 実務における解釈 同一役務連鎖型解釈	27
第1項 同一役務連鎖型とは	27
第2項 実務書における説明	28
第3項 東京地判平成27年3月26日にかかる判例評釈	28
第4項 前項裁判例にかかる異議申立における東京国税局の見解	29
第5項 最判平成5年10月19日	29
第3節 裁判例における解釈① 着ぐるみ型解釈	31
第1項 着ぐるみ型とは	31
第2項 東京高判平成28年2月9日	32
第4節 裁判例における解釈② 複線型解釈	33
第1項 複線型とは	33
第2項 名古屋高判平成23年12月15日	35
第3項 東京地判平成27年3月26日に関する国や審判における原処分庁の主張	35
第5節 その他の解釈	36
第6節 小括	36
第3章 あるべき解釈	37
第1節 同一役務連鎖型解釈の妥当性	37
第1項 妥当性	37
第2項 問題点	39

第3項	小括	40
第2節	着ぐるみ型解釈の問題点と妥当性	40
第1項	着ぐるみ型解釈の問題点	40
第2項	複数の役務の提供が組み合わされた場合の妥当性	42
第3項	複数の役務の提供を合理的に区分することによる解決	42
第4項	役務の提供の態様を同一視することによる解決	45
第5項	小括	45
第3節	複線型解釈の問題点	45
第1項	対価の按分が必要であること	45
第2項	適格請求書入手不確実性	46
第3項	直接の法律関係がない当事者間の取引の認定	46
第4項	代理解釈について私法と異なること	47
第5項	小括	47
第4節	諸外国の例	48
第1項	EU	48
第2項	英国	50
第3項	フランス	53
第4項	ニュージーランド	54
第5項	小括	55
第5節	先行研究	56
第1項	先行研究の結論	56
第2項	先行研究の視点からの解釈の妥当性	57
第6節	結論	58
第4章	提言など	60
第1節	法令化	60
第1項	必要性	60
第2項	同一役務連鎖型解釈による法令化	61
第3項	着ぐるみ型解釈による法令化	63
第4項	実質主義あるいは租税回避	66
第2節	課題	67
第3節	おわりに	69

## はじめに

我が国において消費税の重要性は増している。また、消費についてもサービス（モノに対する概念）の占める割合は増加している。

このような状況の中、税理士としての業務を行ううえで解釈上の疑義が生じた取引があった。商社取引に代表される3者以上の複数者間で行われる取引（代理によるものを除く<sup>1)</sup>。以下、本稿において複数者間は3者以上の者によるものとする<sup>2)</sup>。）についてである。複数者間における役務の提供取引にかかる内外判定の考え方は、条文上明らかにされていない。複数者間の2種（モノ、サービス）の取引にかかる消費税の内外判定の考えは同一なのか。つまり、モノの売買においては2者間取引が連鎖したものと取り扱われるが、サービスも同様か。この疑問が本稿の出発点となった。例えば、多国籍企業グループに対して行われる監査、広告、コンサルティング業務などを例に「企業グループ内の親会社等を通じた役務提供の課税の取扱いは明確ではない。」<sup>3)</sup>とする指摘もある。

実務において、モノの売買には取引の中間に伝票で介在する帳合取引、商法第551条の問屋の取引があり、サービスにも自己が提供を約した役務の提供の全部を他者に委託する取引（下請など）が見られる。役務の提供（サービス<sup>4)</sup>）を複数者間で行った場合における、消費税法の内外判定（取引が我が国で行われるものか否かの判断）を検討したところ、内外判定の基礎となる解釈（前提となる役務の提供の捉え方）に、裁判や実務において混乱が見られ、統一されていないことが明らかとなった。

「シェアリング・エコノミー等の経済活動は多様であることから、提供される役務等に係る契約内容が不明確である場合、あるいは、匿名での個人間の取引の場合等、消費税法上の納税義務者を判断する上で、役務等の提供の主体を特定し難い状況が増加すると思われる。」<sup>5)</sup>とする指摘がある。シェアリング・エコノミー等においてはプラットフォーム<sup>6)</sup>が活用されるケースが多い。各プラットフォームの契約関係は異なるものと思われるが、役務の提供が複数者間で行われることも考えられる。この指摘における納税義務者の判断の前提となるため、複数者間の役務の提供の内外判定はその重要性が高まるものとする。

---

<sup>1)</sup> 代理（民法第99条ほか）に基づく取引（商法第27条ほかの代理商による取引の一部など）については、当該代理人がないものとして、本人の取引と取り扱われることに疑問がないため。

<sup>2)</sup> 消費税が課税対象とする役務の提供取引は、2以上の者がいないと成立しないが、3者以上の者がかかわる取引も課税対象となる。正確な表現は3者以上の複数者間の取引であるが、表記が冗長となるため、原則として省略形で表記する。

<sup>3)</sup> 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145頁，148-149頁（2014）（<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/backnumber/journal/24/pdf/06.pdf>，2023年1月14日最終閲覧）。

<sup>4)</sup> 以下、モノと対比する場合、引用の場合、諸外国の制度に関して言及する場合を除き、サービスは役務の提供と記す。

<sup>5)</sup> 野一色直人「経済のデジタル化・キャッシュレス化と消費税」租税法学会編『消費課税の将来構想 租税法研究第49号』64頁，69頁（有斐閣，2021）。

<sup>6)</sup> プラットフォームに係る消費税の課税関係については自由民主党＝公明党「令和5年度与党税制改正大綱」9頁（2022年12月16日）（[https://storage.jimin.jp/pdf/news/information/204848\\_1.pdf](https://storage.jimin.jp/pdf/news/information/204848_1.pdf)）においても適正な課税を確保するための方策を検討する旨の記述がある。

役務の提供の全てについて網羅的に検討を行うには紙幅が足りないため、ここでは検討対象を電気通信利用役務の提供に絞ることとし、内外判定に関する問題のうち、電気通信利用役務の提供について、解釈<sup>7)</sup>の類型を整理すると共に、解決策を一部なりとも示すことを本稿の目的とする。なお、課税方式（リバースチャージなど）や免税の判定については対象外とした。

---

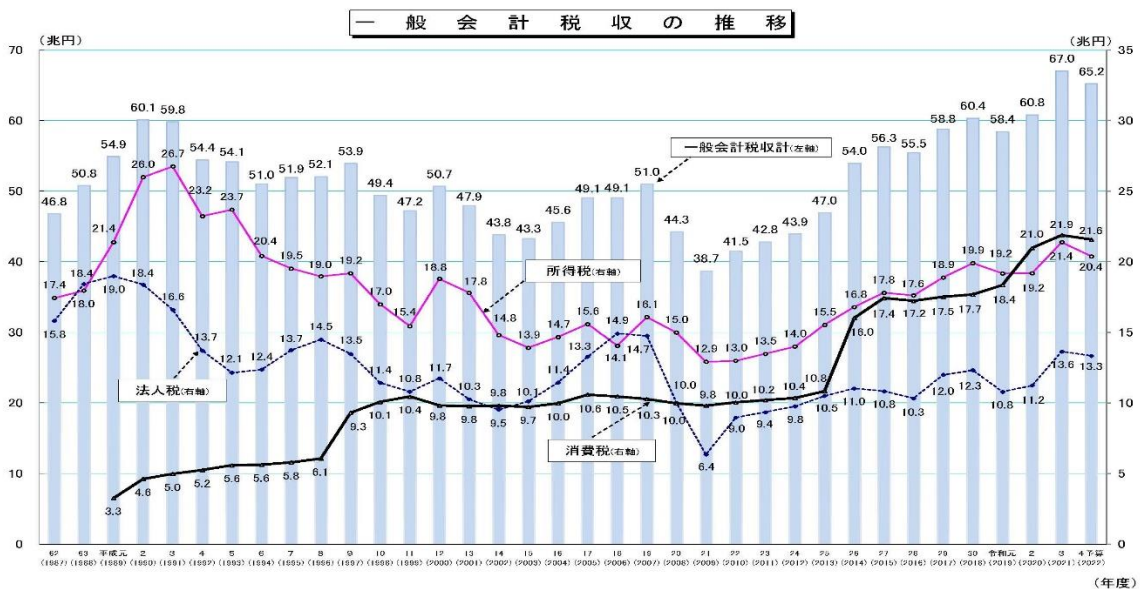
<sup>7)</sup> 前提となる役務の提供の捉え方（誰と誰の間にどのような態様の役務の提供が行われたか）についての解釈。

## 第1章 問題の所在

### 第1節 消費税の重要性の増加とサービス取引の拡大

我が国の令和4年度一般会計歳入総額1,075,964億円に対し、消費税（国税分<sup>8)</sup>。以下同じ。）は215,730億円と20.0%を占め、税目別では所得税203,820億円の18.9%を超えて第一位の金額となっている。税目別では令和2年度以降、3年度連続で第一位と見込まれる<sup>9)</sup>。

グラフ 1 一般会計税収の推移



(出典 財務省ホームページ<sup>10)</sup> 令和3年度以前：決算額 令和4年度：予算額)

地方消費税についても令和4年度地方財政計画額では地方税収入見込額（道府県税、市町村税の合計）412,305億円に対し、59,167億円となっている<sup>11)</sup>。

国、地方双方にとって重要な税収となっている<sup>12)</sup>。また、「人口減少・少子高齢化と経済のグローバル化が進む中、消費税の役割が一層重要になっている。」<sup>13)</sup>との指摘もある。OECD統計に基づき2018年の数値として税収（社会保険料を含む）に占めるVAT（消費型付加価値

<sup>8)</sup> 本論文において我が国の消費税法（昭和63年法律第108号）に基づく消費税を指して単に消費税と記す。なお、金額は輸入貨物にかかる税関分を含む。

<sup>9)</sup> 2022年度第20回内閣府税制調査会における財務省の説明より。グラフ1と同じグラフを掲載（消費税は黒の折線）。財務省「説明資料〔消費課税①〕」6頁（令和4年10月26日）（<https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/4zen20kai1.pdf>）。

<sup>10)</sup> 財務省「税収に関する資料」（[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/condition/a03.htm](https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/condition/a03.htm)，2022年12月4日最終閲覧）。

<sup>11)</sup> 第208回国会（常会）提出の地方財政計画。総務省「令和4年度地方団体の歳入歳出総額の見込額」6-8頁（令和4年1月）（[https://www.soumu.go.jp/main\\_content/000790147.pdf](https://www.soumu.go.jp/main_content/000790147.pdf)）。

<sup>12)</sup> 消費税（個別消費税を含めている）について「重要性は今後ますます高まるものと予想される。」とする指摘として金子宏『租税法〔24版〕』801頁（弘文堂，2021）。

<sup>13)</sup> 内閣府税制調査会「経済社会の構造変化を踏まえた令和時代の税制のあり方」9頁（令和元年9月）（[https://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/1zen28kai1\\_2.pdf](https://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/1zen28kai1_2.pdf)）。

税)<sup>14)</sup>の割合は日本12.8%、OECD平均20.4%とする論説がある<sup>15)</sup>。今後もその重要性が高まることが予想される。

BEPS「行動計画1：電子経済の課税上の課題への対処」<sup>16)</sup>でも言及されているが、財務省も電子商取引について「○デジタル化の進展に伴い、電子商取引に係る市場規模は、BtoC取引かBtoB取引かにかかわらず、堅調に拡大。○こうしたデジタル社会への変化に対応した消費課税のあり方について検討を進めていく必要。」<sup>17)</sup>としている。また、業界に関係なくオンライン化が加速するとの意見<sup>18)</sup>もある。

消費税および地方消費税の重要性が高まり、なかでも役務の提供取引に対する課税も重要性を増している。IoTの発達により、居住地国と市場国の利益配分構造の変化が起こり、市場国でソフト部分の利益に課税できなくなるという所得課税に関する問題<sup>19)</sup>と同様のことが、消費課税においても惹起される。

なお、消費税および地方消費税の実質的な負担者ではないとされる<sup>20)</sup>、課税事業者（消

---

<sup>14)</sup> Value Added Tax/Goods and Services Tax。消費型付加価値税の一般名称（例としてOECD “International VAT/GST Guidelines”）。以下、諸外国の制度について触れる際に、それぞれVAT、GSTまたはVAT/GSTと記す。

<sup>15)</sup> 渡辺智之「消費課税の意義と将来構想」租税法学会・前掲注5)1頁，1-2頁。

<sup>16)</sup> 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巻51頁，54頁（2019）（[https://meigaku.repo.nii.ac.jp/?action=repository\\_uri&item\\_id=3146&file\\_id=18&file\\_no=1](https://meigaku.repo.nii.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=3146&file_id=18&file_no=1)，2023年1月14日最終閲覧）は「行動計画15項目のうち、消費課税に直接言及をしている唯一のものが行動計画1」であるとする。また、デジタルエコノミーと税制研究会「デジタルエコノミーの発達と税制の課題」5頁（2018）（<https://japantax.jp/teigen/file/20181101.pdf>，2022年11月14日最終閲覧）では「国境を越えた財・サービス・無形資産の取引、特に消費者がネクサスを有しない海外の事業者から直接購入する取引に対する付加価値税の徴収が、デジタル化に伴う大きな課題のひとつと位置づけられた。」と指摘する。

<sup>17)</sup> 財務省・前掲注9)13頁。

<sup>18)</sup> 今後はどの業界・サービスも（何らかの形で）オンライン化が加速し、ビジネスとオンラインは切り離せない時代になる、との指摘として野間健太郎「ニューノーマルで変わるビジネスと税務 第Ⅷ章 オンラインサービス」税理63巻13号162頁（2021）。

<sup>19)</sup> 例えば「これまで ハードとソフトは一体として市場国のPEを通じて販売され、利益は全て市場国で課税される」一方で「これから ソフトはデジタルサービスとして居住国から直接供給されるため、市場国でソフト部分の利益に課税できなくなる」「今後 ハード部分はさらに縮小し、ソフト部分はさらに拡大する」という指摘としてデジタルエコノミーと税制研究会「デジタルエコノミーと税制—税制のデジタルトランスフォーメーション」4頁 図表1（2021）（<https://japantax.jp/teigen/file/20211001.pdf>，2022年11月14日最終閲覧）。

<sup>20)</sup> 消費税は預かり税であり、消費者から預かった消費税を納付する、という説明に対し、消費者は法律上の義務として事業者に税額相当分を預けるものではなく、これを錯覚とする説明として田中治「消費税改革の法的問題点」法律時報67巻3号13頁，16頁（1995）。また田中治「持続可能な社会と税財政法の課題」税法学578号79頁，91頁（2017）は「消費税の法的性格の理解をより徹底する必要がある。消費税の納税義務者が誰か、これまで、必ずしも共通で正確な理解は存在しない。」とし、「消費税は、事実上、売買価格の中に税負担が埋め込まれ転々譲渡される限り、担税者たる消費者に痛税感を感じさせない間接消費税ということができる。」とする。

費税の納税義務者)にとっても消費税は重要な租税である。例えば利益に対して課税する法人税、住民税、事業税等の実効税率は30-40%とされる<sup>21)</sup>。売上高利益率が10%<sup>22)</sup>と仮定すると、ある売上に対する法人税等は取引額の3-4%となる。一方で消費税の課否の判定を誤ると取引額の8-10%<sup>23)</sup>の影響がある。税込の取引対価が増加することによる与信リスクなどは言うまでもない。事業者にとって、消費税はコンプライアンスコストをはじめとするコスト、リスクが大きな税目である。

## 第2節 消費税の性質

消費税の性質として、つぎの4点が本稿において特に重要な性質である。①取引時に納税義務が成立する行為税であること、②各取引段階で転嫁(取引の連鎖に基づく税の累積の排除)が予定されていること、③消費税に関わる解釈は他の税法より簡明である必要性が高いこと、④複数者間取引は2者間取引に分解して解釈する必要があること。これらを以下に明らかとする。

### 第1項 一般的性質

消費税は、広く公平に負担を求める間接税<sup>24)</sup>であり、付加価値税の性質をもつ多段階一

---

<sup>21)</sup> 普通法人に対する場合。財務省は平成30年度以降の国・地方の法人実効税率を29.74%(平成26年度は32.62%)と説明する。財務省ホームページ([https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/corporation/c01.htm](https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/corporation/c01.htm), 2022年11月21日最終閲覧)。

<sup>22)</sup> 日本取引所グループの決算短信集計結果(市場第一部)によれば2022年3月期の全産業売上高営業利益率は6.52%とされる([https://www.jpx.co.jp/markets/statistics-equities/examination/nlsgeu000006gh3f-att/renketsulst2022\\_3.pdf](https://www.jpx.co.jp/markets/statistics-equities/examination/nlsgeu000006gh3f-att/renketsulst2022_3.pdf), 2022年11月21日最終閲覧)。

<sup>23)</sup> 一般課税の場合。軽減税率が適用されれば消費税と地方消費税を併せて8%、標準税率の場合は10%となる。

<sup>24)</sup> 税制改革法(昭和63年法律第107号)第10条第1項「現行の個別間接税制度が直面している諸問題を根本的に解決し、税体系全体を通ずる税負担の公平を図るとともに、国民福祉の充実等に必要の歳入構造の安定化に資するため、消費に広く薄く負担を求める消費税を創設する。」、同法第11条第1項前段「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。……」とされた(同法を講学上、憲法に準ずる「準憲法的な法律」であり、「基本法」の1つと位置づけ、単なる宣言規定ではないとする説明として北野弘久『税法問題事例研究』424頁(勁草書房, 2005)[初出 2001])。うえて消費税が導入された。導入の経緯として金子・前掲注12)807-812頁。裁判例として大阪高判平成24年3月16日訟月58巻12号4163頁は「消費税は広く薄く課税対象を設定し、最終的に消費者への転嫁が予定されている税である」とする。また神戸地判平成24年11月27日税務訴訟資料262号順号12097は「税負担の累積を防止し、適正な転嫁が行われるようにすることを目的として、前段階の取引において生じた(前段階の取引から転嫁されてきた)税額を控除することとする仕入税額控除制度が設けられたものと解される。仕入税額控除制度により、我が国の消費税は実質的に付加価値税(各取引段階の付加価値を課税標準として課税するもの)としての性格を有することとなり、経済活動に対する中立性を維持することができるのである。」とする。ただし、この転嫁は権利ではないことに留意すべきである。この点につき田中治「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—」同志社法学69巻7号2091頁(2018)参照。



般消費税と理解されている<sup>25)</sup>。理念としては「消費」(＝消費支出)を課税対象としているが、技術上の理由から、事業者が行う取引を課税対象としており<sup>26)</sup>、「消費税や付加価値税(VAT)を含む『消費に対する一般間接税』は、原則として、基本的に国内の消費(または、使用)を課税対象とするものである。ただし、現実には、消費そのものを課税対象とすることが出来ないので、供給者が顧客に対して行う物品またはサービスの供給を課税対象としている<sup>27)</sup>と説明される。そして、税の累積を排除するために、仕入税額控除法による前段階税額控除方式を採用する。

消費税は取引時に納税義務が成立する行為税であること<sup>28)</sup>、消費に負担を求め、各取引段階で転嫁<sup>29)</sup>(取引の連鎖に基づく税の累積の排除を含む)を予定している税であること。このような性質に基づき、事業者は日々大量に行われる個々の取引について課税取引であるか否かを的確に判断する必要がある。そのため、解釈は他の税法より簡明である必要性が高い<sup>30)</sup>と考える<sup>31)</sup>。

---

<sup>25)</sup> 金子・前掲注12)813頁。

<sup>26)</sup> 中里実ほか編『租税法概説〔4版〕』〔神山弘行〕234頁(有斐閣, 2021)。

<sup>27)</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』—取引の場所と居住性原則との関係を中心として—」明治大学 会計論叢11号15頁, 32頁(2016) ([https://meiji.repo.nii.ac.jp/?action=repository\\_uri&item\\_id=11723&file\\_id=17&file\\_no=1](https://meiji.repo.nii.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=11723&file_id=17&file_no=1), 2023年1月14日最終閲覧)。

<sup>28)</sup> 国税通則法第15条2項により消費税の納税義務は「課税資産の譲渡等若しくは特定課税仕入れをした時」などに成立する。この点につき三木義一「対価概念・仕入税額控除と消費税法の基本構造」立命館法学2013年6号(352号)412頁, 413-414頁(2013)は消費税を期間税ではなく行為税とする。消費税の構造として、課税期間中の課税売上高の合計額などを元に納税義務が発生した消費税につき確定申告を行うことによって納税額を確定することから、国内取引にかかる消費税は期間税とする指摘として金子・前掲注12)832頁。しかし、取引相手方から收受すべき対価の額を取引時(あるいはその前)に確定させる必要があること等から売り手から見ると行為税あるいはこれに類する性質を有する税と考えるため、本稿では行為税と表記する。なお、取引対価額を確定させる必要性について、後掲注270)参照。また、国税通則法の規定振りについて、「課税資産の個々の売上段階で消費税額が算定され、それを課税期間において積み重ねたものが課税標準を構成」するためとの説明として品川芳宣「国税通則法の実務解説—国税手続等の法理と実務上の問題点を解明—(第2回)納税義務の成立・税額の確定手続」租税研究768号157頁, 160頁(2013)。消費税の納税義務の確定と税額の確定にかかる裁判例として東京高判平成12年3月30日判時1715号3頁がある。

<sup>29)</sup> 前掲注24)税制改革法第11条参照。

<sup>30)</sup> 「税制改革についての中間答申」(昭和63年4月)により「簡素で分かりやすく」という項目を含めた検討基準に従って立法されたとする説明として金子友裕「消費税の現状と課題—消費税法の性質からの検討—」税法学579号45頁, 48頁(2018)。税制改革法第3条(今次の税制改革の基本理念)は税制の簡素化を図ることを基本原則の1つとする。ただし、公平と簡素はトレードオフの関係にあるといわれ、これは消費税法においても同じような傾向にある(納税義務の免除制度を例に挙げている)とする指摘として佐藤英明＝西山由美『スタンダード消費税法』11頁〔西山由美〕(弘文堂, 2022)。

<sup>31)</sup> 一定期間の所得を課税標準とし、事業年度等の終了により納税義務が成立する法人税などの所得課税の租税は、時間的余裕から事業者内部の専門家(経理担当者など)や外部

特に電子商取引について OECDオタワフレームワークでは中立性・効率性・確実性及び簡素性・実効性及び公平性・柔軟性の5原則<sup>32)</sup>が重要な付加価値税の論点とされており、ここでも簡素性が挙げられている<sup>33)</sup>。

## 第2項 複数者間の取引の解釈

複数者間取引は現実に広くあるが、消費税法には特別の規定はなく<sup>34)</sup>、複数者間取引を2者間取引に分解して解釈する前提がある。

課税対象及び仕入税額控除に関して、消費税法では納税義務者である事業者以外に、取引の相手方である「他の者」を規定するが、その「他の者」と取引をする納税義務者以外の者を規定していない。例えば消費税法第2条第1項第12号は「課税仕入れ」を「事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供（……）を受けること（……）をいう。」と定義している。

なお、EUの付加価値税においては「三角取引」（3社が関与）や「チェーン取引」（4社以上が関与）と呼ばれる概念/制度が導入されている<sup>35)</sup>。また、旅行業者の取引（旅行業者自身は旅客輸送や宿泊という役務の提供は行わず、専門業者に委託する）についても諸外国で特別な規定が置かれていることがある<sup>36)</sup>。それぞれ、主として課税地の決定に関する制度である。

## 第3節 内外判定とは

消費税の課税対象は、消費税法第4条第1項で「国内において事業者が行った資産の譲渡等（……）及び特定仕入れ（……）には、この法律により、消費税を課する。」と規定される。要件の1つとして「国内における」<sup>37)</sup>がある。そこで、ある資産の譲渡等（資産の譲渡、貸付け、役務の提供）や特定仕入れ<sup>38)</sup>が国内で行われたか否かを判断する必要がある、そ

---

の専門家（税理士など）が関与しやすいが、消費税は営業担当者によるところが大きい事業者もあると考える。

<sup>32)</sup> 渡辺智之「電子商取引に関するOECD租税委員会報告書について」租税研究590号88頁、89頁（1998）。

<sup>33)</sup> 旧大蔵省による仮訳では確実性及び簡素性について「課税ルールは、明確かつ簡単に理解できるものであるべきである。そうすれば、納税者は、いつ、どこで、どのように課税されるかを含め課税の結果を取引に先立ち予測することができる。」（<https://web.archive.org/web/19990831214734/http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/sy016a.htm>, 2022年12月18日最終閲覧）とする。

<sup>34)</sup> 消費税法第13条による実質主義の規定や信託等を除く。

<sup>35)</sup> 池田良一『欧州ビジネスのためのEU税制 付加価値税・移転価格税制・PE問題〔改訂版〕』245頁ほか（税務経理協会，2017）。この他に複数者間取引に関する規定があり、第3章第4節第1項で記載する。

<sup>36)</sup> EUにおける旅行代理店のマージンスキーム。溝口史子『EU付加価値税の実務〔2版〕』250-251頁（中央経済社，2020）。

<sup>37)</sup> 2015年のOECDのガイドラインに基づき、消費または使用の場所が所在する国に課税権があるという課税権の配分が国際的な共通ルールであるとする説明として沼田・前掲注27)38頁の本文および注50)。

<sup>38)</sup> 特定仕入れは検討の対象外としている。

の判定基準を内外判定<sup>39)</sup>という（以下「内外判定」という。）。

### 第1項 消費課税における2つの考え方 原産地主義と仕向地主義

内外判定は、越境する物品・役務の提供に対して消費税の課税主体を選択する（我が国にとっては、我が国が課税するか否かを峻別すること<sup>40)</sup>となるが、政策論として2つの考え方があるとされる<sup>41)</sup>。1つは、原産地主義（源泉地主義<sup>42)</sup>、原産地（国）原則<sup>43)</sup>などとも。以下、引用を除き「原産地主義」と表記する。）。「物やサービスを提供する側の所在地国（原産地国）に課税権があるとする考え方」とされる<sup>44)</sup>。もう1つは、仕向地主義（仕向地（国）原則、消費地課税原則（基準）<sup>45)</sup> <sup>46)</sup>やテリトリー原則などとも。以下、引用を除き「仕向地主義」と表記する。）である。「物やサービスの受け手側の所在地国（仕向地国）に課税権があるとする考え方」とされる<sup>47)</sup>。

各国の消費課税制度が統一され、税率が一定かつ物やサービス（役務の提供）の流れが相互的であれば、いずれの考え方を採用しても不都合は生じないといわれる<sup>48)</sup>。

各論文等において、原産地主義、仕向地主義は様々な表現（表記）のバリエーションがある。参照した資料を通覧すると、概ね4つの要素に分解でき、これらの組み合わせで表現されている。要素1は（原産・源泉・仕向・消費）、要素2は（地・国）、要素3は（課税・なし）、要素4は（主義・原則・基準・なし）であった。下記表1にまとめた。

<sup>39)</sup> 「国内と国外とを分けるためには、物理的な『場所』、あるいは法的な『場所』を特定しなければならない。」とする指摘として金井恵美子「国際オンラインサービスと消費税」日税研論集79号219頁，224頁（2021）。

<sup>40)</sup> 国境を越えた取引が行われると、複数の国の課税権の抵触により重複課税が行われる問題があり、課税管轄を調整する何らかの原則が必要となる、とする説明として水野忠恒『消費税の制度と理論』172頁（弘文堂，1989）。

<sup>41)</sup> 金子・前掲注12)822頁。なお、所得課税における居住地国/源泉地国課税と類似するが比較はほぼ意味がないとする説明としてARTHUR COCKFIELD ET AL., TAXING GLOBAL DIGITAL COMMERCE 71(2013)。

<sup>42)</sup> 金子・前掲注12)822頁。

<sup>43)</sup> 原産地主義では各国の消費者間の競争中立性が、仕向地主義では同一市場での事業者間の競争中立性が確保できるとする説明として西山由美「越境取引と消費税」租税法学会・前掲注5)41頁，45頁。

<sup>44)</sup> 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」税務大学校論叢93号191頁，208頁（2018）(<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/93/03/03.pdf>，2023年1月14日最終閲覧)。

<sup>45)</sup> 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221頁，237頁（2017）など。

<sup>46)</sup> ただし、事業者間取引である場合、消費地における課税とならないという説明として「受給者が最終消費者でなく事業者であって、その事業者がさらに別の国の顧客に再販売する場合、最初の仕向地は最終消費地とはならない。」西山・前掲注43)45頁。

<sup>47)</sup> 三浦・前掲注44)208頁。

<sup>48)</sup> 金子・前掲注12)822頁。

表 1 原産地主義、仕向地主義の表現(表記)

	原産地主義 (the) origin principle	仕向地主義 (the) destination principle
要素1	原産、源泉	仕向、消費
要素2	地、国	
要素3	課税、(なし)	
要素4	主義、原則、基準、(なし)	

この2つの考え方について、2015年にOECDのVATガイドライン<sup>49)</sup>とBEPS行動計画(最終報告書)が公表されたことなどを踏まえ、2015年までのVATの仕組みは「20世紀の伝統的経済(国内完結の閉鎖的経済)に適合したもの」であり、「供給者を中心とした税制(原産地原則)」が「極めて効率的であった。物品のクロスボーダー取引は、税関による国境での輸出免税と輸入課税により対応可能であった」とされる。しかし、「21世紀における電子経済は、国境のない開放型経済」であり、「供給者の所在地を根拠として課税は、消費に対する課税という趣旨からすると不合理なものとなり、顧客を中心とした税制(消費地課税あるいは仕向地原則)に移行せざるを得ない(原文ママ)」とし、さらに付言して「スマートフォンやタブレットを携帯し国境を越えて移動する顧客(消費者)を想定すると、二重課税や二重非課税を防止するためには、課税権を有する消費地国を判定するための国際的なルールが必要となる。」とする見解<sup>50)</sup>がある。

## 第2項 消費税の内外判定

### (1) 役務の提供に関して我が国消費税が採用した考え方

消費税導入当初は実質的に原産地主義により規律されていたとされている<sup>51)</sup>。つまり、我が国において、物の課税については仕向地主義が採用され、役務の提供においては原産地主義が採用されていた<sup>52)</sup>。

<sup>49)</sup> OECD, International VAT/GST Guidelines, 2017, <https://read.oecd.org/10.1787/9789264271401-en?format=pdf>, last visited 2022.11.14.

<sup>50)</sup> 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333頁, 352頁(2017)。

<sup>51)</sup> 水野・前掲注40)200頁は「国際間で行われるサービスに対する消費税法の取扱いでは、いわゆるサービスの輸入に対しては課税が行われない一方で、サービスの輸出には免税が認められないという、仕向地原則に基づく国境税調整とは逆の、源泉地原則の効果が事実上の取扱いとして成立することになりうるのである。」また、「物品については仕向地原則が採用され、サービスについては源泉地原則が成り立つというのは、消費に対する選択を攪乱し、その中立性を損ねるおそれが大きい」とする。

<sup>52)</sup> 改正前における役務の提供の内外判定について原則は仕向地主義であるが、役務が提供された場所が明らかでない場合に原産地主義が適用されている、との説明として栗原・前掲注3)147頁。役務の提供(サービスの供給)について「サービス供給に係る供給者の事務所をもってサービス供給の場所とするものが原産地主義、サービスを受け取る顧客が所在する場所をもってサービス供給の場所とするものが仕向地主義」とする説明として沼田・前掲注27)19頁。李・前掲注45)240頁は「役務の提供を行う者の事務所等の所在地で

## (2) 役務の提供を中心にした現行法令の規定

消費税の現行法令は内外判定についてつぎのとおり規定している。なお、本稿は役務の提供を検討しているため、役務の提供に関わる部分を中心に抽出している。

### (課税の対象)

#### 消費税法第4条第3項<sup>53)</sup>

資産の譲渡等が国内において行われたかどうかの判定は、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める場所が国内にあるかどうかにより行うものとする。ただし、第三号に掲げる場合において、同号に定める場所がないときは、当該資産の譲渡等は国内以外の地域で行われたものとする。

- 一 資産の譲渡又は貸付けである場合 当該譲渡又は貸付けが行われる時において当該資産が所在していた場所（中略）
- 二 役務の提供である場合（次号に掲げる場合を除く。） 当該役務の提供が行われた場所（当該役務の提供が国際運輸、国際通信その他の役務の提供で当該役務の提供が行われた場所が明らかでないものとして政令で定めるものである場合には、政令で定める場所）
- 三 電気通信利用役務の提供である場合 当該電気通信利用役務の提供を受ける者の住所若しくは居所（現在まで引き続いて一年以上居住する場所をいう。）又は本店若しくは主たる事務所の所在地

### (資産の譲渡等が国内において行われたかどうかの判定)

#### 消費税法施行令第6条第2項

法第四条第三項第二号に規定する政令で定める役務の提供は、次の各号に掲げる役務の提供とし、同項第二号に規定する政令で定める場所は、当該役務の提供の区分に応じ当該役務の提供が行われる際における当該各号に定める場所とする。

- 一 国内及び国内以外の地域にわたって行われる旅客又は貨物の輸送（中略）
- 二 国内及び国内以外の地域にわたって行われる通信（中略）
- 三 国内及び国内以外の地域にわたって行われる郵便又は信書便（中略）
- 四 保険（中略）

---

内外判定するのは、絶対的な原産地原則ではなく、顧客の所在地基準に比べて、相対的な原産地原則ではないだろうか。」とする。平成27年改正前は執行可能性や執行コストの問題から役務提供者の事務所等の所在地によったとする説明として野田昌毅＝黒松昂蔵「国境を越えた役務提供と消費課税」中里実ほか編著『クロスボーダー取引課税のフロンティア』131頁，140頁（有斐閣，2014）他。また、納税者たる供給者にとっても事務負担が小さいとする説明として沼田・前掲注27)19頁の注9。

<sup>53)</sup> 消費税法の「課税地」の規定が「課税対象」を規定する条文である4条の中に含まれている規定振りについて、「消費課税の仕組みを課税当局や事業者だけでなく、消費者一般にもわかりやすいものとすることをめざすなら、（中略）国境を越える役務提供の課税の仕組みが変更されるに伴い、課税地に関する独立した条文が必要であると考え。」とする指摘として西山由美「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48頁，53頁（2015）。

- 五 専門的な科学技術に関する知識を必要とする調査、企画、立案、助言、監督又は検査に係る役務の提供で次に掲げるもの（中略）の建設又は製造に関するもの（中略）
- 六 前各号に掲げる役務の提供以外のもので国内及び国内以外の地域にわたって行われる役務の提供その他の役務の提供が行われた場所が明らかでないもの 役務の提供を行う者の役務の提供に係る事務所等の所在地

なお、施行令1号から3号（国際輸送、国際通信、国際郵便など）は輸出類似取引として免税の対象とするべく国内取引としたと説明される<sup>54)</sup>。そして、上記における電気通信利用役務の提供はつぎのとおり定義されている。

（定義）

消費税法第2条第1項第8号の3 電気通信利用役務の提供 資産の譲渡等のうち、電気通信回線を介して行われる著作物（……）の提供（当該著作物の利用の許諾に係る取引を含む。）その他の電気通信回線を介して行われる役務の提供（電話、電信その他の通信設備を用いて他人の通信を媒介する役務の提供を除く。）であつて、他の資産の譲渡等の結果の通知その他の他の資産の譲渡等に付随して行われる役務の提供以外のものをいう。

## 第4節 役務の提供の特殊性と内外判定への影響

### 第1項 役務の提供の特殊性

消費税に関する論説において、役務の提供の特殊性については古くから指摘されている<sup>55)</sup>。また、資産の譲渡（貨物の輸入）と異なり税関を通らない点で大きな差異がある。

消費税法に役務の提供の定義規定はない。所得税法、法人税法などの他の租税法、民法<sup>56)</sup>などにも規定はない<sup>57)</sup>。そのため言葉の通常用法に従って、解釈されることになる

---

<sup>54)</sup> 大島隆夫＝木村剛志『消費税法の考え方・読み方〔5訂版 オンデマンド版〕』30頁（税務経理協会、2015）、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242頁、277頁（2011）（<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/70/04/04.pdf>、2023年1月14日最終閲覧）。

<sup>55)</sup> 例えば、水野・前掲注40)155-157頁は「サービスの意味の不明確性」と題して論じている。最近では水野忠恒『大系租税法〔3版〕』1025頁（中央経済社、2021）も同旨。

<sup>56)</sup> 近時の債権法改正で役務提供契約に関連する規定の創設などが検討されたが、導入には至らなかった。経緯の分析として吉永一行「役務提供型契約法改正の挫折—法制審議会民法（債権関係）部会の議論の分析」産大法学48巻3・4号419頁（2015）（[https://ksu.repo.nii.ac.jp/?action=repository\\_uri&item\\_id=2067&file\\_id=22&file\\_no=1](https://ksu.repo.nii.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=2067&file_id=22&file_no=1)、2023年1月14日最終閲覧）。

<sup>57)</sup> 昭和55年政令260号による改正前の外国為替管理令第16条で「役務」を「技術援助、ニュース又は情報の供給、興行、臨港作業、港湾施設の提供、船舶の修繕、代理業務、銀行業務、保険、保管、輸送その他他人のためにする労務又は便益若しくは娯楽の提供」としていたこと、例示の他に仲立ち、加工、修繕等の物の生産又は販売以外の物に関する各種の供給行為、自由職業者の提供する仕事等もこの概念の中に包含されること、そして消費税法第2条第1項第8号の役務の提供もほぼこれと同様の意味（雇用関係に基づく労務の提

58) 59)。通達<sup>60)</sup>においても具体例を示すのみである。租税法の学説において「役務の提供とは、各種の契約により労務・便益その他のサービスを提供することをいう。」<sup>61)</sup>と説明される。そして、積極的な役務の提供ではない、権利放棄も役務の提供と考えるとする説明<sup>62)</sup>もある。

前述のとおり、内外判定は消費税法第4条第3項に規定されている。特に、同項6号の趣旨について裁判例において「消費税法上の原則的な扱いとしては役務の提供が行われた場所を管轄の基準とするが、個々の役務の提供が国内及び国内以外の地域にわたって行われる場合には、役務の提供場所の把握が事実上極めて困難であることにかんがみ、国内に事務所等の物理的な存在のある事業者についてのみ課税を行うことで課税上の便宜及び明確化を計ったものと解される」<sup>63)</sup>とされる<sup>64)</sup>。

---

供等を除く) で用いられているとする説明として、角田礼次郎ほか編『法令用語辞典〔10次改訂版〕〕〔役務〕の項〔澄田智＝前田正道〕(学陽書房, 2016)。

<sup>58)</sup> 定義規定が存在せず、借用概念でもないとする説明として白木康晴「電子商取引における消費税課税の区分について一著作権の譲渡、貸付け及び役務の提供の区分等について一」税大ジャーナル11号103頁, 105頁(2009)([https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/backnumber/journal/11/pdf/11\\_06.pdf](https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/backnumber/journal/11/pdf/11_06.pdf), 2023年1月14日最終閲覧)。なお、借用概念については金子・前掲注12)126-129頁を参照。ただし、借用概念の区別は無用であるとする論考として吉村典久「イェーリングは21世紀日本の租税法を救うことができるか?—純粋借用概念論批判」金子宏＝中里実編『租税法と民法』145頁(有斐閣, 2018)がある。関連する裁判例は多いが、比較的新しい裁判例として大阪地判平成30年3月14日税務訴訟資料268号順号13135は機械及び装置について「その字句が通常意味するところにより解釈されるべきである」と判示している。

<sup>59)</sup> 我が国の消費税法ではなく、消費税課税全般についてであるが、日常の辞書的意味により付加価値税のサービスが定義されていないが、「消費課税でいうサービスを労働として捉えている点で、辞書的な意味と共通の要素をみいだしている。」との説明として水野・前掲注40)156頁。我が国以外の例として、EUVAT指令(後掲注220))は第24条第1項で「‘Supply of services’ shall mean any transaction which does not constitute a supply of goods.」と資産の譲渡以外の取引全てを役務の提供と包括的に規定している。

<sup>60)</sup> 消費税法基本通達5-5-1(役務の提供の意義)。「本通達は、そのうちの役務の提供について、具体的に例示したものである。」濱田正義編『平成30年版 消費税法基本通達逐条解説』245頁(大蔵財務協会, 2018)。

<sup>61)</sup> 金子・前掲注12)815頁。

<sup>62)</sup> 西山由美「判批」中里実ほか編『租税判例百選(7版)』182頁, 183頁(2021)。野一色直人「消費税における課税対象」税法学573号225頁, 253頁注(52)(2015)は「立退料の支払につき、『資産の譲渡』ではなく、『役務の提供』に対する対価とみる余地があるとした上で、積極的な役務の提供のみならず消極的な役務提供も含める考え方の説明」とする。

<sup>63)</sup> 東京地判平成22年10月13日訟月57巻2号549頁。評釈として伊川正樹「判批」中里ほか・前掲注62)172頁。

<sup>64)</sup> 4号以降に規定する取引について「個々の取引の履行地よりも、その管理・支配を行う場所を重視して」おり、「消費税法上の原則が役務の提供地を管轄の基準(提供地基準とよぶ)とするにもかかわらず、その解釈・適用の細目は必ずしも明らかではないので、実際には、むしろ、例外を定める事務所等の所在地が管轄の基準(事務所基準とよぶ)として適用される可能性が多いと思われる」とする説明として水野・前掲注40)202頁。

学説においても、役務の提供について「正確な消費の場所を判定することが困難な例も多く、一定の割り切り：代理基準（proxies）に基づいて判断することが必要との認識」<sup>65)</sup>があり、「役務の提供の内外判定は仕向地主義に基づいて役務提供の場所に関する事実認定が重要な要素としつつ、例外として役務提供者の事務所等の所在地によるものとしている。」<sup>66)</sup>とされる。役務の提供にかかる内外判定の必要性について、沼田博幸教授の説明<sup>67)</sup>を借りて要約するとつぎのとおり。スポーツイベントなどでは役務の提供の供給の場所は明白（イベント会場の所在地）である。役務の提供の供給者と顧客の所在地が遠く離れていることが通常とされるインターネットを利用した役務の提供の供給などの場合、役務の提供の供給の場所は明らかとは言えない（両者が同一国内に所在するなら、国内取引であることは明白であることから、課税上の問題は生じない）。両者の間に国境が存在する場合、すなわち、クロスボーダー取引に該当する場合には、いずれの国で役務の提供の供給が行われたものか決定する必要が生ずる。

なお、事務所等の所在地の意義については『事務所等』とは、役務の提供に直接関連する事業活動を行う施設をいうものと解され、その所在地をもって、役務の提供場所に代わる課税対象となるか否かの管轄の基準としている趣旨からすれば、当該役務の提供の管理・支配を行うことを前提とした事務所等がこれに当たると解されるといふべきである。<sup>68)</sup>とされる。消費税法基本通達5-7-14<sup>69)</sup>と同様に「契約の締結、資産の引渡し、代金の回収等の事業活動を行う施設」とする見解<sup>70)</sup>もある。

消費税法および消費税法施行令の規定より役務の提供にかかる内外判定については、役務の提供が行われた場所を基準としつつ、一定の態様については役務の提供場所の把握が事実上極めて困難であるため、課税上の便宜をはかり、国内取引の峻別を明確化するものとなっている。

## 第2項 平成27年改正前の内外判定

電気通信利用役務の提供は定義されていなかった。なお、役務の提供の内外判定について

<sup>65)</sup> 小川廣明「OECD VATガイドラインの課題等—本支店間取引を中心に—」税務大学校論叢87号481頁，494-495頁（2016）（<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/87/03/01.pdf>，2023年1月14日最終閲覧）によるOECDがした2008年頃の検討の紹介。プロキシについて「消費の場所の代替を意味する」との説明として宮川・前掲注54)293頁。

<sup>66)</sup> 伊川・前掲注63)173頁。

<sup>67)</sup> 沼田・前掲注27)18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—」明治大学 会計論叢8号13頁，16-17頁（2013）（[https://meiji.repo.nii.ac.jp/?action=repository\\_uri&item\\_id=11685&file\\_id=17&file\\_no=1](https://meiji.repo.nii.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=11685&file_id=17&file_no=1)，2023年1月14日最終閲覧）。

<sup>68)</sup> 前掲注63)の裁判例。東京地判令和4年4月15日（TAINSコード Z888-2412）も同旨。

<sup>69)</sup> （事務所の意義）5-7-14「令第6条第1項第2号《船籍のない船舶の所在地》に規定する『譲渡又は貸付けを行う者の当該譲渡又は貸付けに係る事務所、事業所その他これらに準ずるもの』とは、当該譲渡又は貸付けを行う者に係る事務所等で、当該譲渡又は貸付けに係る契約の締結、資産の引渡し、代金の回収等の事業活動を行う施設をいい、自らの資産を保管するためにのみ使用する一定の場所又は自己のために契約を締結する権限のある者その他これに準ずる者に係る事務所等は、これに含まれない。」

<sup>70)</sup> 濱田・前掲注60)288-289頁。



て、①役務の提供が行われた場所が明らかであればその場所、②役務の提供が行われた場所が明らかでない場合は一定の場所、と簡便な説明がされていることがある<sup>71)</sup>。この説明は厳密には不正確である。条文は一定の役務の提供の態様について、強制的に②とする構造となっていた。現行法とほぼ同じ条文であるが、「当該役務の提供が国際運輸、国際通信その他の役務の提供で当該役務の提供が行われた場所が明らかでないものとして政令で定めるもの」<sup>72)</sup>と、これを受けた施行令（保険や一定の調査などを列挙）<sup>73)</sup>である。一定の役務の提供の態様に該当すれば、当事者が「役務の提供が行われた場所が明らか」<sup>74)</sup>と認識していても、その場所ではなく、政令に定める場所で内外判定が行われた。したがって、政令に定める役務の提供の態様に一致するかの判断が、実務における内外判定の最初のステップであった<sup>75)</sup>。

前述のとおり、消費税導入当初は実質的に原産地主義により規律されていた。すなわち、電気通信利用役務の提供を含め、平成27年改正前施行令第6条第2項7号（現6号）において、「役務の提供を行う者の役務の提供に係る事務所等の所在地」とされていた。「サービスや無形資産のような税関の監視の対象とならない取引が国境を越えて行われたとしても、こうした国際取引が全体に占めるウェイトが小さい場合には、供給者の所在地国に課税権を認める原産地主義を採用し、輸出を免税としていけば大きな問題は発生しない。」<sup>76)</sup>という認識があった。

### 第3項 電気通信利用役務の提供にかかる内外判定の改正

役務の提供について、電気通信利用役務の提供というあらたな態様を定義した。この態

---

<sup>71)</sup> 改正後の説明においても「役務の提供（電気通信利用役務の提供を除く）である場合には、当該役務の提供が行われた場所が国内にあるかどうかにより判断する（消法4③二）。ただし、その場所が明らかでないものは、次の場所が基準となる（消令6②）。」との説明として金井・前掲注39)231頁。財務省「税制調査会（国際課税DG⑤）〔国境を越えた役務の提供に対する消費税について〕一制度案について」2頁（2014）（[https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/20140626\\_26dis15kai4.pdf](https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/20140626_26dis15kai4.pdf)）の内外判定のフローチャートも「役務の提供が行われた場所は明らかか？」に対し「明らかである」ときは「役務の提供が行われた場所」とする判定を最初に行っている。

<sup>72)</sup> 平成27年3月31日法律第9号による改正前 消費税法第4条第3項第1号。

<sup>73)</sup> 平成27年3月31日政令第145号による改正前 消費税法施行令第6条第2項。ただし、7号を除く。

<sup>74)</sup> 例えば、国外で発電設備の建設にかかる特殊な調査を実施したが、当該発電設備の資材は大部分を日本で調達した場合（平成27年改正前 消費税法施行令第6条第2項第6項に該当する場合）。当事者の認識では役務の提供は国外で実施されたことが明らかかもしれないが、役務の提供が行われた場所が明らかでないものとして政令で定めるものとされる。類例の説明として、和気光「実務講座 消費税 役務の提供の内外判定」租税研究558号131頁、132頁（1996）。

<sup>75)</sup> 役務の提供について、国外取引等を不課税取引として「不課税の判断を先行させるのではなく、免税の対象となるかどうかをまず判断すべき」とする指摘として岡村忠生「消費税法に＜不課税＞の概念は必要か？」立命館法学352号59頁、88頁（2013）（<https://www.ritsumeai.ac.jp/acd/cg/law/lex/13-6/003%20okamura.pdf>，2023年1月14日最終閲覧）。

<sup>76)</sup> 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40頁、46頁（2015）。同旨として野田＝黒松・前掲注52)140頁他。

様は、従前の規定においては「前各号に掲げる役務の提供以外のもので国内及び国内以外の地域にわたって行われる役務の提供その他の役務の提供が行われた場所が明らかでないもの」<sup>77)</sup>に該当していた。そのため、「役務の提供を行う者」を基準としていた。改正により、「電気通信利用役務の提供を受ける者」が基準となった。

改正の趣旨として『平成27年税制改正の解説』<sup>78)</sup>ではつぎの説明がされている<sup>79)</sup>。

「……国外の事業者が、国境を越えて国内の事業者や消費者に対して行う電子書籍・音楽・広告の配信等の役務の提供については、国外取引とされていましたが、結果として、こうした役務の提供については、提供者の違い（正確には、役務の提供に係る事務所等の所在地の違い）によって最終的な税負担に差異が生じることとなり、国内外の事業者間で競争条件に歪みが生じている状況にありました。

（中略）

この改正によって、これまで国外取引とされていた『国外の事業者が、国外の事務所等から国内の事業者・消費者に対して行う電気通信利用役務の提供』が“国内取引”に位置付けられることとなり、提供者の違いによる内外判定の差異が解消されることとなりました。」

役務の提供にかかる内外判定の最初のステップが、特定の役務の提供の態様への該否の判断であることは改正後も同様である。役務の提供の態様が整理され、電気通信利用役務の提供が加わった<sup>80)</sup> <sup>81)</sup>。この点が強調され、「役務の提供が電気通信利用役務の提供に該当するか否かにより、課税・不課税の扱いが異なるため、役務提供者ないしは役務の提供を受ける者の何れかが国外事業者である場合には、対象となる役務の提供が電気通信利用役務の提供か否かを見極めることが重要である。」<sup>82)</sup>とされる。

「既存の制度とは大きく異なる課税の仕組み」<sup>83)</sup>であり、「電気通信利用役務の提供については、原則としての原産地主義ではなく、仕向地主義を適用する」<sup>84)</sup>と理解されている。

<sup>77)</sup> 平成27年改正前施行令第6条第2項7号。現在は6号に変更されている。

<sup>78)</sup> 上竹良彦ほか「消費税法等の改正」財務省『平成27年税制改正の解説』825頁，830-831頁（財務省，2015，[https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/9551815/www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2015/explanation/index.html](https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/9551815/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2015/explanation/index.html)，2022年11月13日最終閲覧）。

<sup>79)</sup> この他、改正の経緯については渡辺智之「国境を越えた役務の提供に対する消費税課税一見直しの背景・意義・今後の課題」税経通信70巻9号18頁（税務経理協会，2015）、金井・前掲注39)221頁、三浦・前掲注44)211頁などを参照。

<sup>80)</sup> 施行令においては情報の提供と設計が削除された。

<sup>81)</sup> 導入された電気通信利用役務の提供について、通信や他の資産の譲渡等に付随して行われるものを除外していることから、「国外事業者からのサービスの提供のうちで国内取引として消費税の課税対象とする範囲を限定」している、とする説明として渡辺・前掲注79)22頁。

<sup>82)</sup> 荒井優美子「実務上の今後の留意点」税経通信70巻9号53頁，59頁（税務経理協会，2015）。

<sup>83)</sup> 沼田・前掲注27)17頁。

<sup>84)</sup> 沼田・前掲注27)18頁。ただし、平成28年改正前の規定を前提として「供給者と顧客の

評価として、「国際的なサービス取引の一部とはいえ、消費税が仕向地原則に従って課税されることになったのは、国際的な潮流にも従った改正であり、日本の消費税制がグローバルスタンダードに一歩近づいたものであると評価することができ」<sup>85)</sup>るとされる<sup>86)</sup>。ただし、住所等という居住性の原則が消費の場所の判定のために導入された点につき、消費課税の本質に合致するものか疑問であり、妥当な結果を生むとは思われないため、端的に実際のサービス（役務の提供）の発信地あるいは受信地に着目する固定的施設（EUにおけるfixed establishment）の概念を導入することが必要であるとする指摘<sup>87)</sup>がある。

グローバルスタンダードという点については、OECDのガイドラインは国際取引において仕向地主義を適用することで中立性が達成される<sup>88)</sup>としている<sup>89)</sup>。この中立性は、越境取引に対する消費課税の基本原則としての「中立原則」であり、「ある事業者が自国以外の市場で事業活動を行うとき、当該市場での事業上の意志決定に対する消費税の影響を最小限とするという意味での『事業意思決定の中立性（fiscal neutrality）』である。」と説明される<sup>90)</sup>。

その後平成28年税制改正において、国外事業者が恒久的施設で行う電気通信利用役務の提供に関する規定が追加された。「国外事業者の恒久的施設で受けた特定仕入れのうち、国内において行う資産の譲渡等に要するものについては国内で行われたものとされ」、「国外事業者以外の事業者の国外事業所等で受けた特定仕入れのうち、国内以外の地域において行う資産の譲渡等にものみ要するものについては国内以外の地域で行われたものとされ」<sup>91)</sup> <sup>92)</sup>。

## 第5節 複数者間の役務の提供

### 第1項 私法上の取り扱い

複数者間の取引について、私法上の形態は多岐にわたる。単純に取引が連続的に行われる形態、例えば、物品の譲渡であれば、単純に複数者間で売買契約が順次締結され、物品

---

居住地国が国内か否かが決定要因となることから、結果として、供給者と顧客による実際のサービスの供給が国内で行われた否かは無関係である。」沼田・前掲注27)21頁とされる。

<sup>85)</sup> 渡辺・前掲注79)25頁。

<sup>86)</sup> サービスに対する消費課税の動向は仕向地主義の実現であり、我が国においても役務の提供全般に仕向地主義が適用される方向に進むことも考えられるとする見解として宮川・前掲注54)246頁，248頁。

<sup>87)</sup> 沼田・前掲注27)47頁。

<sup>88)</sup> OECD, *supra note* 49, at pp. 15-17.

<sup>89)</sup> ただし、「越境取引における仕向地国原則の合理性は、国境管理が行われていること（中略）、および仕向地国の受領者が最終消費者であることを前提とするものである」との指摘として西山・前掲注43)45頁。

<sup>90)</sup> 西山・前掲注43)44頁。

<sup>91)</sup> 上竹良彦ほか「消費税法等の改正」財務省『平成28年税制改正の解説』58頁，62頁（財務省，2016，[https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11344177/www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2016/explanation/index.html](https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11344177/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2016/explanation/index.html)，2022年11月14日最終閲覧）。

<sup>92)</sup> 支店所在地ではなく本店所在地で判定していたことが、リバースチャージ方式の採用の趣旨に適合しないため改正されたとする説明として金子・前掲注12)818-819頁。

の所有権の移転も順次なされることも、複数者間の取引と言える<sup>93)</sup>。役務の提供では請負や委任による連鎖が該当する。一方で我が国の私法において、必然的に3者（以上）が取引に関係する形態<sup>94)</sup>があり、代表的には代理（代理商）、取次ぎ（問屋）という規定が存在する（媒介、仲介、仲立人などもあるが、それらの規定が適用される者の消費税法における役務の提供の種類は、媒介手数料などを対価とする媒介などであることが明らかであるため、本稿においては対象外とした）。まずはこれらの規定を概観する<sup>95)</sup>。

#### （1）代理（民法第99条ほか）

本稿において問題となるのは主として事業者による取引であるため、特に任意代理人について概観する。代理とは代理人と相手方との間の法律行為の効果を直接本人に帰属させる制度（本人への対外的な効果帰属に関する制度）であり、任意代理の内部関係とは独立した観念であると説明される<sup>96)</sup>。本稿においては、代理行為という法律行為の効果が、本人に直接生ずるという点（他人効）が重要な点と考える。後述の問屋との違いとして、問屋などにおいては相手方から取得した権利がいったん問屋などに帰属したうえで本人へと移転するが、代理においては前述のとおり、本人へ直接生ずる。このことを指して、本項の代理が直接代理、問屋などが間接代理と呼ばれることもある<sup>97)</sup>。

##### 1）一般的規定（民法第99条から102条）

民法第99条第1項は「代理人がその権限内において本人のためにすることを示してした意思表示は、本人に対して直接にその効力を生ずる。」と規定する。

「本人のためにする」とは本人に法律行為の効力を生じさせることをいうとされる。「示してした」の要件は顕名主義（民法第100条）を示すが、商行為の代理においては本人のためにすることを示す必要がない（商法第504条）<sup>98)</sup>。「直接に」とは、「代理行為の効果がい

---

<sup>93)</sup> 例えば、問屋という制度はあるが、国内の企業間商事売買の実際として、商品流通について各当事者の法律関係は圧倒的に売買契約（仕切売買）が多いとする指摘として落合誠一ほか『商法Ⅰ 総則・商行為〔6版〕』183-184頁（有斐閣，2019）。

<sup>94)</sup> 契約について、典型契約の中で三当事者以上を想定しているのは組合契約のみであり、三当事者以上の契約に関する基礎理論は未構築であるとの指摘として岡本裕樹「組合契約の締結構造について」加藤雅信古稀『21世紀民事法学の挑戦（下）』167頁，171頁（信山社，2018）。

<sup>95)</sup> 本項は、個別に注を付したものの他、主としてつぎの書籍を参照した。民法について我妻栄ほか『我妻・有泉コンメンタール民法—総則・物権・債権—〔7版〕』221-257頁（日本評論社，2021）、商法について近藤光男『商法総則・商行為法〔8版〕』（有斐閣，2019）。

<sup>96)</sup> 内田貴『民法Ⅱ 債権各論〔2版〕』271-272頁（東京大学出版会，2007）は、民法の起草者は任意代理の内部関係は常に委任だと考えていたが、委任においても代理権の授受は伴わないこともあり、他方で雇用契約、組合契約、請負契約にも代理権の授受を伴うことがあるとする。

<sup>97)</sup> 加藤雅信『新民法大系Ⅰ 民法総則〔2版〕』314頁（有斐閣，2005）。

<sup>98)</sup> 商法第504条ただし書について、どのように理解するか判例・学説が一致していないとする指摘として吉永一行「民法から 会社法・商法の代理権」潮見佳男＝片木晴彦編『民・商法の溝をよむ』48頁，53頁（日本評論社，2013）。判例においては相手方と本人

ったん代理人に帰属してから本人に移るのではなく、直接、当然に本人に帰属するという意味<sup>99)</sup>とされる。そして帰属する効果は代理行為という法律行為から生ずる効果の全部であり、代理人が意図する効果のみを帰属させるものではない。なお、留意すべき点として民法にいう代理は法律行為の代理であり、単に「事実行為」(物の修繕など)を本人の代わりにやってくれと頼まれて行うなどは代理権の問題ではないとされる。

#### 2) 代理権の範囲と復任権、代理権の濫用(民法第103条から108条)

代理人の権限を代理権といい、その範囲は授權行為の解釈によって定まるため争いを生じる場合が少なくない。その場合、当事者間の事情と取引界の慣行を考慮し慎重に決定すべきとされる<sup>100)</sup>。前述のとおり、代理人による行為の効果は本人に帰属するが、代理権の濫用があった場合には、無権代理とみなされる<sup>101)</sup>。

#### 3) 代理権の消滅(民法第111条)

代理権の消滅事由(本人の死亡など)を規定する。ただし、商行為の委任による代理権は本人の死亡によっても消滅しない(商法第506条)<sup>102)</sup>。

#### 4) 無権代理(民法第109条、110条、112条から118条)

民法第113条第1項は「代理権を有しない者が他人の代理人としてした契約は、本人がその追認をしなければ、本人に対してその効力を生じない。」とする。「狭義の無権代理」は本人についてなんらの効力も生じないとされる。「代理人としてした」とは「代理人として為した」という意味とされる。単独行為と追認については省略する。

---

の法律関係と相手方と代理人との法律関係の2つが同時に成立し、相手方の選択により他方が消滅とする、学説は種々の見解が主張されているが、種々の論点に関する妥当な解決を前提として、そこから帰納的に法律構成を導くべきであるとする見解として吉本健一「商法から 会社法・商法の代理権」同書56頁、58頁。ただし、当該条の規定は立法論として廃止が望ましいとの見解がある。近藤・前掲注95)137頁。なお、各種学説については落合誠一「商事代理・取次ぎ・仲立ち(1)」法学教室297号42頁、43-46頁(2005)参照。また、商法上の問屋と非頭名代理の境界は、法律上は代理権および代理意思の存否により区別できるが、実務的には必ずしも明確ではないとの指摘として樋口範雄=佐久間毅編『現代の代理法—アメリカと日本』96頁〔神作裕之〕(弘文堂、2014)。

<sup>99)</sup> 我妻ほか・前掲注95)225頁。

<sup>100)</sup> 商法上の代理人(支配人の代理権)に関する他の法律の規定として商法第21条、27条、697条、708条、会社法第11条、16条など。本論文においては特段の影響がないため省略する。

<sup>101)</sup> 2017年改正。改正前は旧93条の類推適用が判例(最判昭和42年4月20日民集21巻697頁)。判決要旨「代理人が自己または第三者の利益をはかるため権限内の行為をしたときは、相手方が代理人の意図を知りまたは知りうべきであつた場合にかぎり、民法第九三条但書の規定を類推適用して、本人はその行為についての責に任じないと解するのが相当である。」。無効説。

<sup>102)</sup> 商人が死亡しても、代理人による企業の営業活動を継続させることが適切であり、取引の安全にもつながるとされる。ただし、当該条は商人が支配人のような代理人を選任するといった場合など一定の場合に適用範囲を限定すべき(大判昭和13年8月1日大民集17巻1597頁)とされる。近藤・前掲注95)135-136頁。

## (2) 代理商（商法第27条、会社法第16条ほか）

商法第27条で「商人のためにその平常の営業の部類に属する取引の代理又は媒介をする者で、その商人の使用人でないものをいう。」と定義される（会社法第16条でも商人を会社と変えた定義がされる<sup>103)</sup>）。実際の行為は商人のための営業の補助としての代理または媒介であるが、特定の商人のために<sup>104)</sup>行う点で、仲立、問屋と異なる<sup>105)</sup>。そして、代理商は取引の代理を行う締約代理商と取引の媒介を行う媒介代理商に別れるが、後者は代理商と称されるが法的な代理を行わない<sup>106)</sup>。後述の問屋と締約代理商との違いとして、自己の名義で取引を行うか（問屋）、代理であるため委託者の名義で取引を行うか（締約代理商）という点がある。

## (3) 取次ぎ

商法および民法に「取次ぎ」そのものの定義規定はないが、「取次ぎは、自己の名をもって他人の計算で法律行為をなすことである。すなわち権利義務の帰属主体は自己であるが、経済的効果は他人に帰属するのが取次ぎである。」<sup>107)</sup>と説明される。1つの行為から生ずる法律効果と経済的効果の帰属主体が分離しているところに特徴があるとされる<sup>108)</sup>。

## (4) 問屋

### 1) 問屋（商法第551条ほか）

「物品の販売または買入れについての取次ぎを業とするのが問屋（五五一条）」<sup>109)</sup>とされる。問屋を利用することの利点はつぎの4点。①「遠隔地で取引するのに便利である。わざわざ支店を設置する必要がないばかりか、問屋のもっている知識・経験を利用できる」、②「委託者は匿名でいられるから、真の契約当事者が誰であるかを相手方に知られないで済む」、③「問屋の信用を利用できる」、④「相手方としても利点がある。つまり、問屋が当事者であるから、代理人の場合のように代理権の有無や、相手方の資力などについて調査しなくてよいからである」とされる<sup>110)</sup>。

代理との違いについて、「本来取次ぎと代理とでは、法形式上全く異なるものである。しかし、経済的実質および当事者が達成しようとするところを考えると、代理と全く異なる扱いをするのが適当ではない場合もあり、内部関係に限ってみれば、その場合には

<sup>103)</sup> その他の規定も商法と会社法で同様とされる。近藤・前掲注95)105頁。

<sup>104)</sup> 会社法施行前の商法において代理商の定義として第46条に「代理商トハ使用人ニ非ズシテ一定ノ商人ノ為ニ平常其ノ営業ノ部類ニ属スル取引ノ代理又ハ媒介ヲ為ス者ヲ謂フ」と、一定の商人の為にという限定が明文化されていた。

<sup>105)</sup> 近藤・前掲注95)98頁。北居功ほか編著『民法とつながる商法総則・商行為法〔2版〕』140頁〔長畑周史〕（2018, 商事法務）も同旨。

<sup>106)</sup> 近藤・前掲注95)100頁。

<sup>107)</sup> 近藤・前掲注95)36頁。

<sup>108)</sup> 伊藤正己編集代表『国民法律百科大辞典』[取次]の項〔藤田康雄〕（ぎょうせい, 1984）。

<sup>109)</sup> 近藤・前掲注95)36頁。

<sup>110)</sup> 近藤・前掲注95)185頁。

代理と取次ぎが類似するという実質を重視すべきであろう。問屋を間接代理と呼ぶのもこのような実質があればこそである。」としたうえで、委任の規定を適用し、代理の規定を準用する（最判昭和31年10月12日<sup>111)</sup>）とする。つまり、問屋が再委託した場合、代理と異なり当初委託者は直接権利を主張できないとされる<sup>112)</sup>。

なお、「問屋と委託者との関係はまさしく委任であることは疑いない。」<sup>113)</sup>といわれる。

## 2) 準問屋、運送取扱人（商法第558条ほか）

「物品輸送の取次ぎを業とするのが運送取扱人（五五九条）であり、販売または買入れ以外の取次ぎを業とするのが準問屋（五五八条）である。」<sup>114)</sup>とされる。準問屋は商法第558条により問屋の規定に準ずることとされているため、本稿ではこれをあえて区分しない。また、運送取扱人についても商法第559条により、別段の定めがある場合を除き問屋の規定が準用される。別段の定めについて詳細な検討を行っていないが、本稿の対象とする消費税の内外判定に大きな影響を及ぼす規定はない<sup>115)</sup>と思われるため、本稿ではこれをあえて区分しない。なお、「物品以外の販売または買入れの取次ぎを業とする者については直接条文はないが、これも問屋の規定を準用すべきであろう」<sup>116)</sup>とされるため、物品以外の販売または買入れの取次ぎについても本稿ではこれをあえて区分しない。

## (5) 本稿において検討する複数者間の取引

つぎの2つの類型を検討の対象とする。1つは、請負などの連鎖によるもの、もう1つが取次ぎによるものである。代理については、本人に直接法律効果が帰属する以上、消費税法においても、代理による取引そのものは本人が行ったものとして取り扱われるべきと考えるためである。ただし、非顕名の代理<sup>117)</sup>については取引の相手方にとって、誰との取引なのか不明であるため、顕名の代理と同様の取り扱いとすべきか疑問がある。本稿においては議論が多岐にわたり過ぎるため、他日を期したい。

## 第2項 資産の譲渡又は貸付けの場合

資産の譲渡における3者間取引を例にとると、つぎのとおり。なお、後述の役務の提供と平仄を合わせるため、登場する者は発注者、元請、下請と表現した。発注者が元請に商品を注文し、これを受けた元請が自身は当該商品を所有していないため下請から当該商品を

---

<sup>111)</sup> 民集10巻10号1260頁。

<sup>112)</sup> 近藤・前掲注95)186頁。

<sup>113)</sup> 近藤・前掲注95)185頁。

<sup>114)</sup> 近藤・前掲注95)36頁。

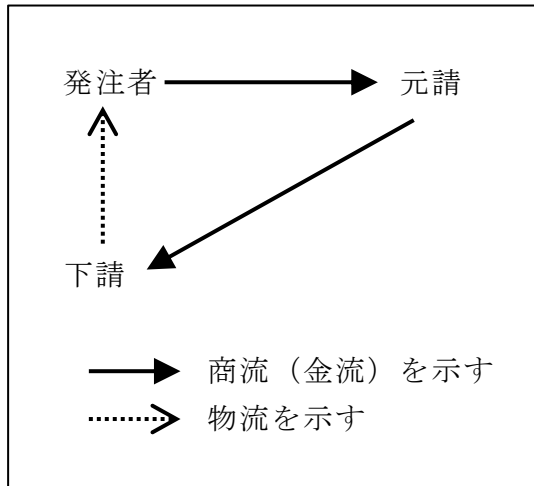
<sup>115)</sup> 相次運送取扱いについては若干の関連があるかも知れないが、特殊な論点と思われるため、省略した。

<sup>116)</sup> 近藤・前掲注95)185頁。物品の販売・買入れ、物品運送を除くその他の法律行為の取次ぎを業とするのが準問屋とする説明として法令用語研究会代表横畠祐介編『有斐閣 法律用語辞典〔4版〕』[取次商]の項（有斐閣，2012）。落合誠一「商事代理・取次ぎ・仲立ち(2)」法学教室298号38頁，41頁（2005）も同旨。

<sup>117)</sup> 商法第504条による代理。民法第100条ただし書による黙示の表示も含まれるか（特に「知ることができたとき」）疑問である。

購入した。この商品は下請から直接発注者へ引き渡される。発注者と元請との取引、元請と下請との取引はいずれも商品の売買取引（売買契約が締結された）となり、対価の決済も発注者が元請に2者間で合意した対価を支払い、元請が下請に2者間で合意した対価を支払う（図 1参照）。

図 1 資産の譲渡又は貸付けの場合の取引概要



(出所：筆者作成)

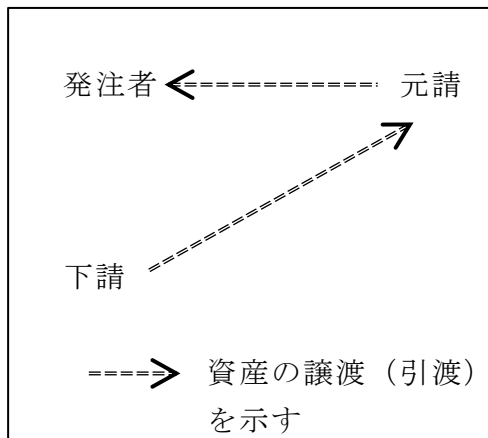
この取引について、消費税の内外判定はどのように行われるか、明文の規定は存しない。しかし、複数者間であることによる特別の論点もない<sup>118)</sup>ものとする。資産の譲渡又は貸付けは、対象となる資産の種類毎に定められている<sup>119)</sup>。資産の譲渡又は貸付けが2者間で行われる場合も、3者以上の複数者間で行われる場合も、対象となる資産の種類は変わらない。結果としてモノの売買（または貸付け）においては2者間取引が連鎖したものと取り扱われる（図 2参照）。ただし、元請が代理商（商法第27条）などの代理人である場合などを除く（役務の提供と同様に本稿の検討対象外とする）。

<sup>118)</sup> 委託販売の場合に、消費税法第13条による実質主義との抵触が問題となるとの指摘として宮川・前掲注54)309-313頁。ただし、同論文も発注者と元請、元請と下請の2つの資産の譲渡が行われたものと取り扱うべきとする宮川・前掲注54)312頁。

<sup>119)</sup> 消費税法施行令第6条第1項。デジタルコンテンツの配信などが、平成27年改正前は資産の貸付けが役務の提供の何れに該当するか不明確であったとする説明として白木・前掲注58)113頁、佐藤＝西山・前掲注30)42頁〔西山由美〕など。そして同改正により電気通信利用役務の提供に位置づけられたとする説明として金井・前掲注39)224-229頁。



図 2 資産の譲渡又は貸付けの場合の内外判定の前提



(出所：筆者作成)

理論的には別の解釈もありえる。例えば、契約上の地位の譲渡（民法第539条の2）と解釈することもできる。上記の例であれば、発注者と元請、元請と下請は、それぞれ売買契約を締結しているが、後者の契約について消費税の解釈上、元請と発注者の売買契約における元請の地位（当該契約により商品を発注者に譲渡する者の地位）の譲渡と解釈する（下請は当該地位に基づき当該商品を発注者に引き渡す。）。このように解釈すると、発注者と下請との取引は当該商品である有体物の譲渡になり、元請と下請との取引は契約上の地位という無形資産の譲渡となる。しかしながら、当事者がそのような契約関係を選択していない場合に、実質に反する複雑な解釈は不要（租税法律主義の観点<sup>120)</sup>、オッカムの剃刀の考え方<sup>121)</sup>、訴訟経済の要請<sup>122)</sup>から）と考える。

諸外国においても、同様の課税関係と思われる（①マレーシアGSTの例<sup>123)</sup>、②EUVAT指令の例<sup>124)</sup>）。

<sup>120)</sup> 第3章第3節第4項参照。

<sup>121)</sup> 「物事を認識し、記述するに当たって、不必要な言葉を使用することは問題を混乱させるものであり、そのような言葉を除去すべきであるという考え方」とする説明として橋本昇二「要件事実論におけるパラダイムの転換に向けて」白山法学13号115頁，119頁（2017）（[https://toyo.repo.nii.ac.jp/?action=repository\\_uri&item\\_id=8816&file\\_id=22&file\\_no=1](https://toyo.repo.nii.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=8816&file_id=22&file_no=1)，2023年1月14日最終閲覧）。参照している清水哲郎『オッカムの言語哲学』52頁（勁草書房，1990）ではオッカムの著書『論理学大全』から『『より少ないものによって生起し得る物事が、より多いものによって生じるのは無駄だ』（すなわち、より少ない要素から説明できる事柄を、必要以上に他の要素を付加して説明することは無駄だ）』とする。

<sup>122)</sup> 「訴訟を運営するに当たって、裁判所、当事者その他関係人の労力、出費、必要時間等の負担をできるだけ軽減するのがよいという訴訟制度の基本的要請の一つ。適正、公平の要請と調和させつつ考慮されなければならない。」横島・前掲注116）[訴訟経済]の項。

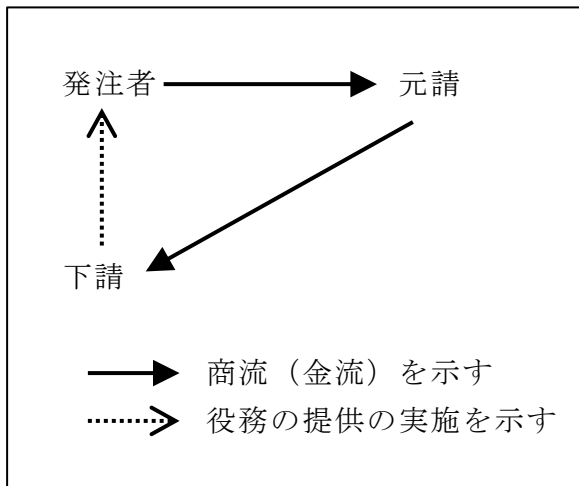
<sup>123)</sup> 井本真也「マレーシアのGoods and Services Tax」税務弘報63巻5号62頁，66-67頁（2015）。マレーシア国内での資産の譲渡について、中間に非居住者が介在してもマレーシアGSTの課税対象とする。

<sup>124)</sup> 三角取引、チェーン取引でも物品の譲渡（処分権の移転）が連続している。

### 第3項 役務の提供の場合

資産の譲渡又は貸付けの場合と同様に、3者間取引を例にとると、つぎのとおり。発注者が元請に役務の提供を依頼し、これを受けた元請が自身は当該役務の提供を実施しないため下請に当該役務の提供を発注者に行うよう依頼した。この役務の提供は下請から直接発注者へ実施される。発注者と元請との取引、元請と下請との取引はいずれも役務の提供取引（例えば請負契約が締結された）となり、対価の決済も発注者が元請に2者間で合意した対価を支払い、元請が下請に2者間で合意した対価を支払う（図3参照）。

図3 役務の提供の場合の取引概要

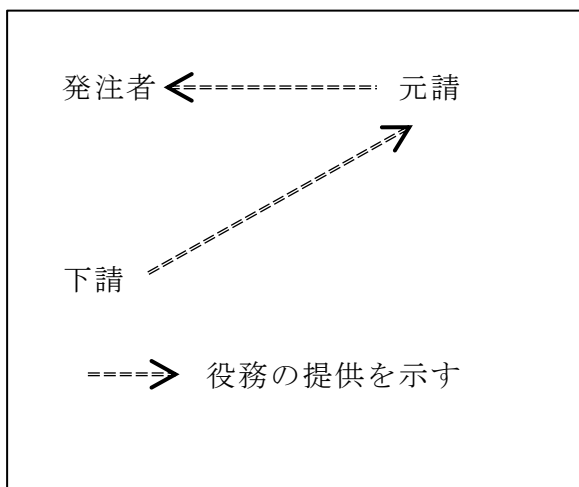


(出所：筆者作成)

資産の譲渡又は貸付けと同様に、内外判定について明文の規定は存在しない。では、資産の譲渡と同様に、2者間取引が連鎖したものと取り扱われる（図4参照）のであろうか。次章で検討するように、裁判例などにおいて混乱が見られる。

また、前述のとおり、内外判定においては、役務の提供の態様も重要な要素となる。この態様の認定についても混乱が見られる。つまり、下請—元請間の態様と元請—発注者間の態様は同一なのか、という点である。

図4 役務の提供の場合の内外判定の前提—資産の譲渡に類する理解



(出所：筆者作成)

## 第6節 小括

複数者間における役務の提供取引にかかる内外判定の考え方は、条文上明らかにされていない。役務の提供を複数者間で行った場合、消費税法の内外判定に不明瞭な部分がある。複数者間の取引にかかる消費税の内外判定の考えは、物品（モノ）の譲渡と役務の提供（サービス）で同一なのか。つまり、物品（モノ）の譲渡においては2者間取引が連鎖したものと取り扱われるが、役務の提供（サービス）も同様か。この疑問点を次章以降において検討する。この違いが重要となる理由は、前述のとおり「役務の提供にかかる内外判定の最初のステップが、特定の役務の提供の態様への該否の判断であること」に基因する。つまり、誰と誰の間にどのような態様の役務の提供が行われたかという、判定の基礎をなすためである。

## 第2章 役務の提供にかかる内外判定の混乱—リモートコンサルティングを題材として—

前述のとおり、複数者間における役務の提供取引にかかる内外判定の考え方は、条文上明らかにされていない。そのため、内外判定の基礎となる解釈（役務の提供の捉え方）に裁判や実務において見解の相違（解釈の違い、混乱）が見られる<sup>125)</sup>。この点を本章で明らかにする。役務の提供の全てについて網羅的に検討を行うには紙幅が足りないため、ここでは検討対象を電気通信利用役務の提供に絞ることとした。

### 第1節 設例 複数者が関与するリモートコンサルティング

解釈の類型を整理するにあたり、つぎのような単純化した取引を設例とし、必要に応じてより複雑な取引に言及する。

- 1 役務の提供は、電気通信利用役務の提供である、リモートコンサルティング<sup>126)</sup>である<sup>127)</sup>。具体的には、通信設備（インターネットに接続されているパソコンなど）を介した先にいる相手方に、自己の専門知識などに基づき助言などを行う。
- 2 取引の当事者は3者で発注者、元請、下請とする。それぞれは事業者であり、消費者ではない<sup>128)</sup>。
- 3 元請は発注者あるいは下請の代理人ではなく、元請は独立した事業者として取引に介入する。つまり、元請はつぎの2つの契約を自己の名義で締結する。発注者と元請の契約と、元請と下請との契約である。
- 4 発注者が依頼した役務の提供は、その全てを下請が実行する。いわゆる丸投げであり、元請が独自に行うのは、発注者が求める具体的な役務の内容を下請に伝達すること、納期調整など、下請に対する依頼者としての責任に関するものだけである。
- 5 役務の提供の対価は、発注者が元請に、元請が下請にそれぞれの契約に基づき支払う。
- 6 発注者は下請がリモートコンサルティングを行うこと、下請はリモートコンサルティングの相手方が発注者であること、をそれぞれ了知している。ただし、これに関する特別な契約条項はない。
- 7 3者はそれぞれ居住地国外の支店等を有しない<sup>129)</sup>。

### 第2節 実務における解釈 同一役務連鎖型解釈

#### 第1項 同一役務連鎖型とは

3者間におけるリモートコンサルティングは、2者間のリモートコンサルティングの連鎖と解釈する。つまり、下請は元請にリモートコンサルティングを行い、元請はその受けた

---

<sup>125)</sup> 本章で検討した解釈は、あくまでも管見の限り典型的である（そしてある程度の妥当性がある）と考えるパターンを取り上げたものであり、網羅的なものではない。通説や裁判例の積み重ねも見当たらない。

<sup>126)</sup> 「電気通信回線を介してのみ行うコンサルテーションなどの役務の提供」が電気通信利用役務の提供に該当するとする説明として上竹ほか・前掲注78)831-832頁。

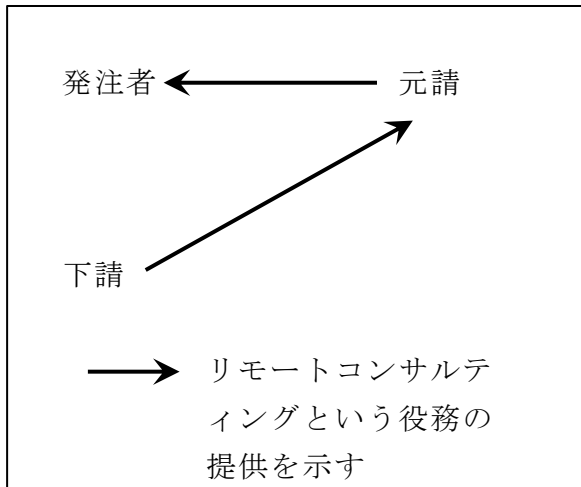
<sup>127)</sup> 前述のとおり、電気通信利用役務の提供については仕向地主義が採用されており、内外判定の問題が顕在化しやすいため、想定例に採用した。

<sup>128)</sup> つぎの属性は特定していない。①消費税の課税事業者であるか否か、②課税仕入にかかる仕入税額控除が完全か（仮払消費税等の全額が控除されるか）否か、③我が国の居住者であるか否か。

<sup>129)</sup> 結論に影響しないが、分かりやすさのため条件とした。

リモートコンサルティングの性質を何ら変更せず、直ちに発注者に提供する（元請がリモートコンサルティングを行う）と解釈する（図 5参照）。

図 5 役務の提供の場合の内外判定の前提—同一役務連鎖型解釈



（出所：筆者作成）

この場合において、各当事者が行う役務の提供の態様は全てリモートコンサルティング（電気通信利用役務の提供）である。つまり、前章で示した図 4と同様の解釈である。

3者間において、同一の態様の役務の提供が連鎖している（下請が元請に、元請が発注者に）ため、本稿では「同一役務連鎖型解釈」と表記する。

## 第2項 実務書における説明

同一役務連鎖型解釈に類する考え方が示された実務書がある。海外手配旅行の事例について「……手配旅行の主催者の行う役務の提供は、それぞれの事業者から国内交通費、駐車場代、空港諸費用の支出に係る役務の提供を受け、これをそのまま顧客に提供するという評価となります。」<sup>130)</sup>との説明がある。交通費部分を取り出せば、交通機関が旅行の主催者に輸送という役務の提供を行い、その受けた輸送という役務の提供の性質を何ら変更せず、直ちに旅行の主催者が顧客に輸送という役務の提供を行う、という解釈である。電気通信利用役務の提供であるリモートコンサルティングについても同様の解釈が可能と考える。

## 第3項 東京地判平成27年3月26日<sup>131)</sup>にかかる判例評釈

同一役務連鎖型解釈に類する考え方が示された判例評釈がある。後述する着ぐるみ型解釈に関する裁判例の第一審が評釈の対象となっている。先に事件の概要を記すと、韓国の旅行業者が募集した、訪日旅行ツアーに参加した旅行客は、韓国の旅行業者の指示により日本の旅行業者が契約した飲食店、宿泊施設などを利用した。原告は日本の旅行業者であ

<sup>130)</sup> 上杉秀文『国際取引の消費税Q&A [5訂版]』253頁（税務研究会出版局，2015）。

<sup>131)</sup> 訟月62巻3号441頁。外国法人に関する旅行パッケージの提供が輸出免税取引に該当するか否かをめぐり争われた事例の中で、最初の事例であるとの指摘として佐古麻理「判批」税理61巻15号184頁，187頁（2018）、中尾隼大「判批」月刊税務事例53巻1号56頁，59頁（2021）など。

り、原告と韓国の旅行者との取引が、輸出免税取引であるか否かが主たる争点となった。

この裁判例に関し評釈者は、①旅行業法の改正により「代理、媒介又は取次」にとどまらず「自己の計算において締結する企画旅行契約」を締結することができ、②原告は「自己の名をもって、自己の計算において」契約などを締結しており、③韓国の民法でも同様に解することができる、という3つの前提を導き、つぎの解釈を行っている。「国内における飲食、宿泊、運送等の役務の提供は、現実には、各種サービス提供機関（引用者注：原告が手配した飲食店などを指す）から本件訪日旅行者に対して提供されてはいるが、それは履行補助者としての役割であり、原告と韓国の旅行者との間においては、その契約などに基づいて原告から韓国の旅行者に提供されていると解することができる<sup>132)</sup>、とする。

つまり、飲食店に集中して換言すれば、飲食店が日本の旅行者に飲食物の提供という役務の提供を行い、その受けた飲食物の提供という役務の提供の性質を何ら変更せず、直ちに日本の旅行者が韓国の旅行者に飲食物の提供という役務の提供を行い、その受けた飲食物の提供という役務の提供の性質を何ら変更せず、直ちに韓国の旅行者が訪日旅行者に飲食物の提供という役務の提供を行うという解釈である。

4者間の取引についての解釈であるが、3者間の電気通信利用役務の提供であるリモートコンサルティングについても同様の解釈が可能と考える。

#### 第4項 前項裁判例にかかる異議申立における東京国税局の見解

前項裁判例の判決文<sup>133)</sup>によれば、当該事案の異議申立<sup>134)</sup>時点での東京国税局の見解はつぎのとおり、同一役務連鎖型解釈を採っていたと考える。「本件訪日ツアーにおける国内での飲食、宿泊、運送等の役務の提供は、原告がこれらの役務の提供を受けると同時に韓国ハナ社（引用者注：韓国の旅行者）に対して（韓国ハナ社は非居住者である本件訪日旅行者に対して）これを提供したものと認めることが相当である」とする。

4者間の取引についての解釈であるが、3者間の電気通信利用役務の提供であるリモートコンサルティングについても同様の解釈が可能と考える。

#### 第5項 最判平成5年10月19日<sup>135)</sup>

建物建築工事の出来形部分<sup>136)</sup>の所有権に関する裁判例であるが、建築工事という役務の提供の下請に関する契約関係について触れている。

事案の概要はつぎのとおり。注文者が家屋を築造しようとして元請負人に請け負わせたところ、元請負人は注文者と関りなくこれを一括して下請負人に下請させ、下請負人が元請負人との間の契約に従って施工中に、元請負人が倒産した。下請負人が注文者に対し、施工途中の建物の帰属を争った。

判示「建物建築工事請負契約において、注文者と元請負人との間に、契約が途中で解除された際の出来形部分の所有権は注文者に帰属する旨の約定がある場合に、当該契約が中

<sup>132)</sup> 廣木準一「判批」ジュリスト1500号160頁，162-163頁（2016）。

<sup>133)</sup> 前提事実（3）ウ。

<sup>134)</sup> 現行制度の再調査の請求（国税通則法第75条第1項第1号イほか）。

<sup>135)</sup> 民集47巻8号5061頁。

<sup>136)</sup> 工事の目的物のできあがった部分。

途で解除されたときは、(中略) 注文者と下請負人との間に格別の合意があるなど特段の事情のない限り、当該出来形部分の所有権は注文者に帰属すると解するのが相当である。ただし、建物建築工事を元請負人から一括下請負の形で請け負う下請契約は、その性質上元請契約の存在及び内容を前提とし、元請負人の債務を履行することを目的とするものであるから、下請負人は、注文者との関係では、元請負人のいわば履行補助者的立場に立つものにすぎず、注文者のためにする建物建築工事に関して、元請負人と異なる権利関係を主張し得る立場にはないからである。」

可部恒雄裁判官の補足意見「注文者甲に対する関係において、下請負人丙はいわば元請負人乙の履行補助者的立場にあるものにすぎず、下請契約が元請契約の存在と内容を前提として初めて成立し得るものである以上、特段の事情のない限り、丙は、契約が中途解除された場合の出来形部分の所有権帰属に関する甲乙間の約定の効力をそのまま承認するほかはない。甲に対する関係において丙は独立平等の第三者ではなく、基本となる甲乙間の約定の効力は、原則として下請負人丙にも及ぶものとされなければならない。子亀は親亀の行先を知ってその背に乗ったものであるからである。」<sup>137)</sup>

下請が元請の履行補助者的立場であれば、下請が役務の提供を行う相手方は元請と解するのが自然<sup>138)</sup>であり、下請の行う役務の提供は、元請が発注者に行う役務の提供そのもの(あるいはその一部)であり、別の態様の役務の提供と解釈する積極的理由はないと考える。

なお、判示のうち「注文者と下請負人との間に格別の合意があるなど特段の事情のない限り」の部分につき、可部恒雄裁判官の補足意見では「甲が乙丙間の下請契約を知り、甲にとって不利益な契約内容を承認したような場合(法廷意見にいう特段の事情一甲と丙との間の格別の合意一の存する場合)は別であるが、このような例外的事情は通常は認められ難いであろう(甲丙間に格別の合意がない限り、甲が丙の存在を知っていたか否かによって結論が左右されることはない。(中略))。』とされる。

本件は建設請負という請負契約に関する裁判例であり、世の中の役務の提供は請負契約で規律されているものもある<sup>139)</sup>が、むしろ委任(あるいは準委任)契約と考えられ<sup>140)</sup>、リモートコンサルティングも準委任契約によるものが想定されるため、その前提が異なる可能性もある。ただし、学説上は請負と委任の区分につき「成果実現に関する危険を労務提

---

<sup>137)</sup> 本補足意見を「比喩的表現を交えながら判決の趣旨を明快に述べている。」とする説明として瀬川信久＝内田貴『民法判例集 債権各論 [4版]』187頁(有斐閣, 2020)。

<sup>138)</sup> 例えば、役務の提供にかかる債務者が法人の場合、その従業員は履行補助者となる。従業員のする役務の提供は、法人に対するものであり、法人が債権者に対して行う役務の提供の当事者とは考えがたい。

<sup>139)</sup> 「民法に規定されている13種類の典型契約のうち、雇用、請負、委任、委託は物の引渡しではなく役務(サービス)の提供を内容とする契約である」との説明として内田貴「特集 改正民法のはなし(その10) 役務提供型契約」民事法務385号7頁, 7頁(2019)。

<sup>140)</sup> 我妻栄『民法講義V3債権各論 中巻二』(岩波書店, 1962)を漢字・仮名遣いを現代的用法に改め引用し「頭脳労働による仕事は成果自体を目的とする(請負)よりも、労務による事務の処理(委任)として取引の客体とされている。」とする説明として芦野訓和「請負契約の過去、現在、そして未来」東洋法学 54巻3号157頁, 167頁(2011) ([https://toyo.repo.nii.ac.jp/?action=repository\\_uri&item\\_id=810&file\\_id=18&file\\_no=1](https://toyo.repo.nii.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=810&file_id=18&file_no=1), 2023年1月14日最終閲覧)。

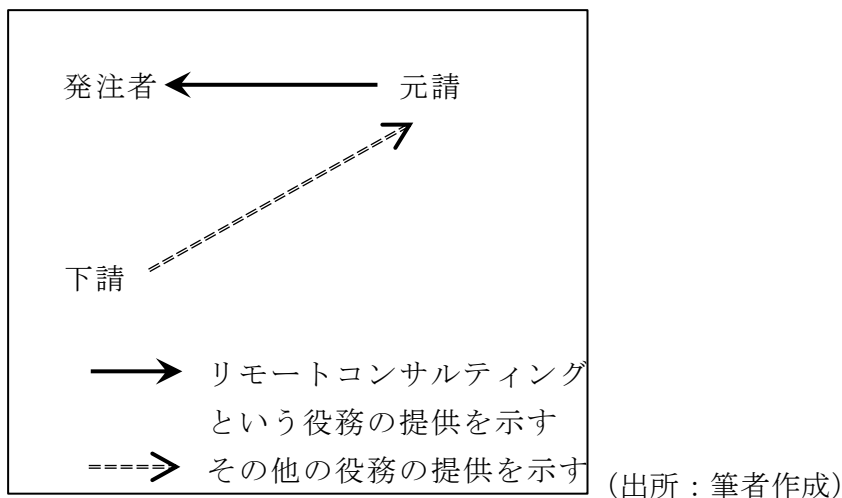
供者が負担するか否かにより区分することができる<sup>141)</sup>とされており、消費税の内外判定の前提について、別に扱う必要がないとも考えられる<sup>142)</sup>。

### 第3節 裁判例における解釈① 着ぐるみ型解釈

#### 第1項 着ぐるみ型とは

下請は元請に対し「発注者にリモートコンサルティングを行うという役務の提供」を行う。元請は発注者に対しリモートコンサルティングを行う。実際に手を動かし、口を動かすのは下請であるが、その行為は元請の行為となる。この場合における「発注者にリモートコンサルティングを行うという役務の提供」はリモートコンサルティング（電気通信利用役務の提供）ではなく、その他の役務の提供という態様になると解釈する（図6参照）<sup>143)</sup>。

図6 役務の提供の場合の内外判定の前提—着ぐるみ型解釈



<sup>141)</sup> 芦野・前掲注140)170頁。債務の種類（結果債務、手段債務）と報酬のあり方（成果報酬、履行割合報酬）と説明する見解として岡田希世子「継続的役務提供契約における解除をめぐる諸問題—中途解約権の問題を中心に—」九州産業大学経営学論集27巻4号51頁，52頁（2017）（[http://repository.kyusan-u.ac.jp/dspace/bitstream/11178/290/1/03\\_Okada.pdf](http://repository.kyusan-u.ac.jp/dspace/bitstream/11178/290/1/03_Okada.pdf)，2023年1月14日最終閲覧）。

<sup>142)</sup> 近時の債権法改正によって「請負と委任は接近化している」とする説明として鎌田薫ほか著『重要論点 実務 民法（債権関係）改正』312頁（商事法務，2019）。

<sup>143)</sup> 検討する解釈の選択肢としては、下請と元請間の取引を電気通信利用役務の提供とし、元請と発注者間の取引をその他の役務の提供とすることも考えられる。また、当事者が4者以上の場合、何れの者間の取引を電気通信利用役務の提供とするか、といった組合せの数だけ選択肢がある（ $n$ ＝取引当事者の数として $2^{n-1}-2$ 個）。網羅的に検討することはできないので、これらの中で、役務の提供の最終的に受領する者（享受する者。あるいは受益者）と、その者と契約関係にある者間の取引を電気通信利用役務の提供とし、それ以外の取引をその他の役務の提供とする解釈を採用した。理由として、次のとおり。当事者が4者以上の場合、連鎖する最初か最後の者が当事者となる取引と、中間に介在する者同士の取引の2種類に取引が大別されると考える。中間に介在する者同士の取引について、その態様を異なるとするのは判断の要素に欠けると考える。そして、最終的な電気通信利用役務の提供が複数の実行者に分割されて実施される場合を考えたとき、着ぐるみ型解釈が最も安定的かつ簡素であると考えた。



下請が行う役務の提供は、下請が「元請という着ぐるみ」の中に入り、この「着ぐるみ」を動かすことを内容とするように理解できる。つまり、下請と元請の間には単に「着ぐるみ」を動かすという業務の委託関係があり、この業務すなわち役務の提供の態様は電気通信利用役務の提供であるリモートコンサルティングではない。「着ぐるみ」である元請が発注者に対しリモートコンサルティングを行う。

人材派遣会社の派遣社員が、ある法人に派遣されてした行為が、派遣元ではなく派遣先の法人に帰属するように、外部からは派遣先の法人の社員のように見える。あたかも派遣先の法人という着ぐるみを着ているようにイメージすることができる。つまり、派遣元法人あるいはそこに所属する派遣社員は、着ぐるみを動かすことが役務の提供であり、動かされた着ぐるみがなした行為は派遣先の法人に帰属するということである。

イメージがしやすいため、本稿では「着ぐるみ型解釈」と表記する。

## 第2項 東京高判平成28年2月9日<sup>144)</sup>

着ぐるみ型解釈を採用していると考えられる<sup>145)</sup>裁判例がある。消費税の免税取引にかかる裁判例（第2節第3項の控訴審）である。事案の概要はつぎのとおり<sup>146)</sup>。韓国の旅行業者が募集した、訪日旅行ツアーに参加した旅行客は、韓国の旅行業者の指示により日本の旅行業者が契約した飲食店、宿泊施設などを利用した。原告は日本の旅行業者であり、原告と韓国の旅行業者との取引が、輸出免税取引であるか否かが主たる争点となった。

判示「本件取引は、原告が、韓国ハナ社（引用者注：韓国の旅行業者）に対し、『国内における飲食、宿泊、運送等の旅行素材の組合せを企画し各種サービス提供機関（引用者注：原告が手配した飲食店など）を手配することによりこれをA社（引用者注：韓国の旅行業者）が確実に利用できるようにする』という役務を提供するものであると解するのが相当である。」<sup>147)</sup>

原告である日本の旅行業者が行った役務の提供は、相手方は韓国の旅行業者であり、その役務の提供の態様は飲食などではない別の役務の提供の態様であると認定している。リモートコンサルティングに置き換えれば、下請は元請に役務の提供を行うが、これはリモートコンサルティングという役務の提供（電気通信利用役務の提供）ではなく、「発注者に対してリモートコンサルティングを行うという役務の提供」を行う。この「発注者に対してリモートコンサルティングを行うという役務の提供」はリモートコンサルティング（電気通信利用役務の提供）とはその態様の異なる役務の提供（電気通信利用役務の提供ではないその他の役務の提供）ということとなる。

国税庁は、この裁判例における判示の考え方を質疑応答事例としてホームページに掲載

<sup>144)</sup> 税務訴訟資料266号順号12797。本件は上告不受理で確定している。

<sup>145)</sup> あるいは、次節で検討する複線型解釈（直接）とも考えられる。本裁判例が特定の立場にのみ立脚したと評価したわけではない。これは、次節の裁判例にも同じである。別の解釈として、東京地判平成27年前掲注131)について川端康之「判批」税研208号225頁、228頁（2019）は旅行客を韓国の旅行業者の履行補助者あるいは使者とし、旅行客を媒介として原告が韓国の旅行業者に役務の提供を行ったと裁判所が捉えた、としている。

<sup>146)</sup> 第2章第2節第3項でも記載したが再掲する。

<sup>147)</sup> 第一審の東京地判平成27年前掲注131)の判決文に溶け込ませた。

している<sup>148)</sup>。類似の裁判例として東京地判平成28年2月24日<sup>149)</sup>がある。

消費課税においてクロスボーダー取引が発生しやすい旅行に関する争いは、国外でも例が多い。例えばオーストラリアのGSTにおける、パックスツアーに関する裁判<sup>150)</sup>がある。

## 第4節 裁判例における解釈② 複線型解釈

### 第1項 複線型とは

前述の2つの類型は、各取引当事者がいずれか一の他者に役務の提供を行い、これが連鎖していた。つまり、取引関係を図示すると一方向の単線的である。一方で複線型は一の当事者が、他者の2者に役務の提供を行い、あるいは役務の提供を受けるという解釈である。本稿では「複線型解釈」と表記する。

複線型はつぎの2種類に細分化できる。一方は発注者が元請および下請の2者から直接役務の提供を受けるとする解釈である。もう一方は元請を仲介（あるいは代理や取次<sup>151)</sup>）と擬制する解釈である。

<前者>

下請は発注者に対しリモートコンサルティングという役務の提供（電気通信利用役務の提供）を行い、同時に下請は元請に対し「元請の依頼に基づき発注者にリモートコンサルティングを行う」という役務の提供（電気通信利用役務の提供ではないその他の役務の提供）を行う。元請は発注者に対し「発注者の依頼するリモートコンサルティングを下請が行うよう手配する」という役務の提供（電気通信利用役務の提供ではないその他の役務の提供）を行うと解釈する（図7参照）。

---

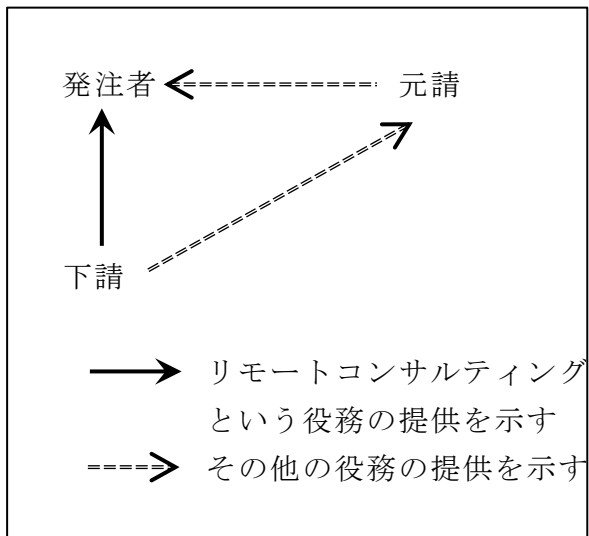
<sup>148)</sup> 国税庁 質疑応答事例 消費税「訪日旅行ツアーを主催する海外の旅行会社に対して日本国内の旅程部分に係る役務を提供する取引」（<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/shohi/11/08.htm>、2022年11月27日最終閲覧）。

<sup>149)</sup> 判時2308号43頁。匿名記事「判批」判時2308号43頁、44頁（2016）は、仮に当該取引が輸出免税となった場合、原告に宿泊等の料金にかかる消費税相当額が滞留することを問題点として指摘している。

<sup>150)</sup> 英国の旅行会社 Saga Holidays Ltdの事例。旅行会社はパックスツアーそのものを供給したのではなく、英国でパックスツアーの権利を供給したため、課税対象ではない、と主張したが、税務当局はホテルでの宿泊はオーストラリアの不動産に関連したサービスであり、課税対象と主張した。沼田・前掲注50)339-340頁による海外論文の要約。元となる論文はChristine Peacock “Cross-Border Supplies and Australia’s GST” (International VAT Monitor July/August 2016 pp.243-248)（クロスボーダー取引とオーストラリアのGST）。

<sup>151)</sup> 取次（自己の名において、他人の計算による契約）と消費税法第13条の実質主義（他人の計算は自己に帰属する取引ではない）により、リモートコンサルティングという役務の提供が、下請と発注者において行われると解釈する。

図 7 役務の提供の場合の内外判定の前提—複線型解釈（直接）

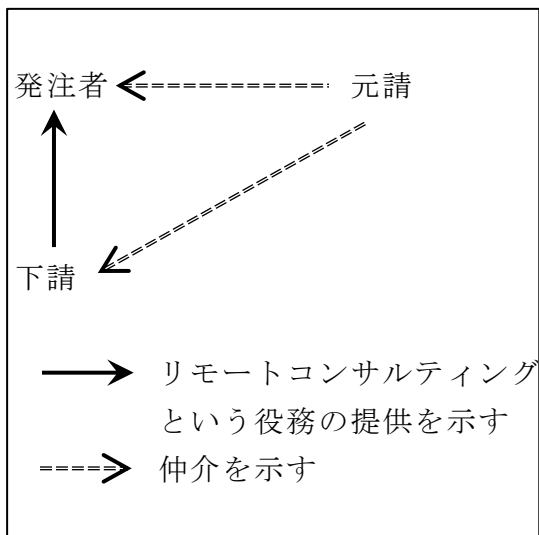


（出所：筆者作成）

<後者>

下請は発注者に対しリモートコンサルティングという役務の提供（電気通信利用役務の提供）を行う。発注者と下請との間を元請が仲介、取次あるいは代理などを行う。仲介の場合、元請は発注者、下請の双方に対し仲介の役務の提供を行うと解釈する（図 7 参照）。なお、代理の場合は、元請は発注者又は下請のいずれか一方にのみ代理<sup>152)</sup>という役務の提供を行うと解することもありえる。

図 8 役務の提供の場合の内外判定の前提—複線型解釈（仲介型）



（出所：筆者作成）

<sup>152)</sup> 双方代理もありえる。その場合は、仲介と形は同じとなる。元請が下請だけの代理人となる場合は、複線型というより単線的であるが、捨象した。

## 第2項 名古屋高判平成23年12月15日<sup>153)</sup>

消費税の免税に関する事例である。航空法上の航空運送事業などの許可を受けていない事業者である原告が、荷送人（原告の顧客）から国際航空貨物の運賃を収受し、実際の貨物の輸送は航空会社が行っていた。航空会社へは原告が運賃を支払っており、原告が受け取る運賃と支払う運賃との差額が原告の利益となっていた。原告は顧客に国際貨物の輸送という役務の提供を行い、この対価である運賃が免税となるかが主たる争点となった。

判示「原告の業務の実態は、原告が本件各国内支店（引用者注：航空会社）から委託を受けた仲介業者あるいは代理人として、混載業者（引用者注：原告の顧客）と本件各国内支店との間で締結される運送契約の仲介ないし取次ぎを行うものであったとみるのが相当である<sup>154)</sup>」り、「控訴人の業務の実態からすると、控訴人の業務の対価は、実質的にみて取次手数料である」。

航空法上の航空運送事業などの許可を受けていないこと<sup>155)</sup>、顧客に交付する運送状に運送契約の当事者として原告が記載されていないことなどから、運送契約の当事者ではないとされた。

なお、類似事例においては、運送の委託者と航空会社の2者の直接取引が免税取引とされるが、原告が介入する3者取引となっても、委託者が支払う運賃は委託者にとって免税取引の対価であり、航空会社の受け取る運賃は航空会社にとって免税取引の対価であるとしている。これは、介入する原告が免税取引の対価ではない、取次対価を得ていることと矛盾しないとしている<sup>156)</sup>。

複線型、特に仲介型の解釈を肯定する裁判例と考える。

## 第3項 東京地判平成27年3月26日に関する国や審判における原処分庁の主張

前節の裁判例で被告国は複線型解釈に類似する主張を行った。事案の概要は前述のとおりであり、省略する。「原告は、本件取引において、国内における飲食、宿泊、運送等を本件訪日旅行者に提供する役割を担っており、各種サービス提供機関との取引関係を用いることにより、本件訪日旅行者に対して、国内における飲食、宿泊、運送等の役務の提供を

---

<sup>153)</sup> 税務訴訟資料261号順号11834。第一審は名古屋地判平成23年7月21日税務訴訟資料261号順号11719。なお、類似の事例がある（名古屋地判平成20年10月30日税務訴訟資料258号順号11066、名古屋高判平成21年11月20日税務訴訟資料259号順号11320）が、前提事実、争点、判示などの類似性が高いためより新しい裁判例を引用し、他は省略した。

<sup>154)</sup> 第一審の判示。控訴審においても引用されている。

<sup>155)</sup> 業法上の違法であり、契約関係の認定に影響しないとの原告の主張は、運送事業が重要な事業で法令により行政上の規制が存するから、運送事業の許可を受けているか否かは、運送契約の主体がいずれであるかを判断するに際しての重要な指標となるとして排斥されている。なお、本件に関係なく取引が違法であることは消費税の課税対象か否かの判定に影響しない、とする見解として谷口勢津夫「課税対象取引一納税義務者の検討も含めて」日税研論集70号215頁、230-234頁（2017）。裁判例において、裏金捻出協力金について岡山地判平成19年5月22日税務訴訟資料257号順号10716（評釈として瀬戸口陽子「判批」月刊税務事例47巻10号78頁（2015））は課税対象とする。

<sup>156)</sup> 名古屋地判平成20年前掲注153)の判示12。この点を敷衍すると、売り手と買い手の役務の提供の態様を別とする解釈の類型も考えられるが、適格請求書保存方式との不整合等があり本稿では採用していない。

行」ったとの主張である<sup>157)</sup>。各取引当事者（訪日旅行者、韓国の旅行者、原告、各種サービス提供機関）の取引関係の全体を説明していないため、不明瞭であるが、原告が訪日旅行者に役務の提供を行った旨の主張である。つまり、原告が韓国の旅行者に何ら役務の提供を行っていないと解する場合を除き（そのように解することはできないと思われる）、原告は訪日旅行者と韓国の旅行者の最低でも2者に対して役務の提供を行った、と解釈していると思われる。

前項の裁判例に先行する裁決例と思われる事例<sup>158)</sup>における原処分庁も同様の主張を行っている。なお、原告が韓国の旅行者から受領した対価は、原告が各種サービス提供機関に支払う原価相当を超えて、原告の利益相当などが加算されていたが、課税処分はこの原価相当部分についてだけなされている。この利益部分が原告が韓国の旅行者へ行った役務の提供の対価と、原処分庁が考えたように思える<sup>159)</sup>。

## 第5節 その他の解釈

3者以上の複数者間において電気通信利用役務の提供が行われた場合、各当事者間全ての取引を電気通信利用役務の提供以外の役務の提供とする解釈も考えられる。しかし、中間に他者が介在しても現実の役務の提供はなんら変質することはない。役務の態様は内外判定の便宜のため（実施場所が不明瞭であることを解決するため）に定められているのであれば、他者の介在を理由として役務の種類を別に解することは相当ではないと考える。

## 第6節 小括

内外判定の前提となる、特定の2者間で提供された役務の提供の種類（どの態様に該当するか）の判断について、実務、裁判例において複数の解釈が成立している。役務の提供がされた場所の特定には「合理的正確性」を要する<sup>160)</sup>が、現状では達成できていないと考える。

---

<sup>157)</sup> 争点（3）にかかる被告の主張（ア）b。

<sup>158)</sup> 国税不服審判所裁決平成23年6月14日（国税不服審判所ホームページ 裁決事例集No.8 3, <https://www.kfs.go.jp/service/JP/83/27/index.html>, 2022年11月26日最終閲覧）。

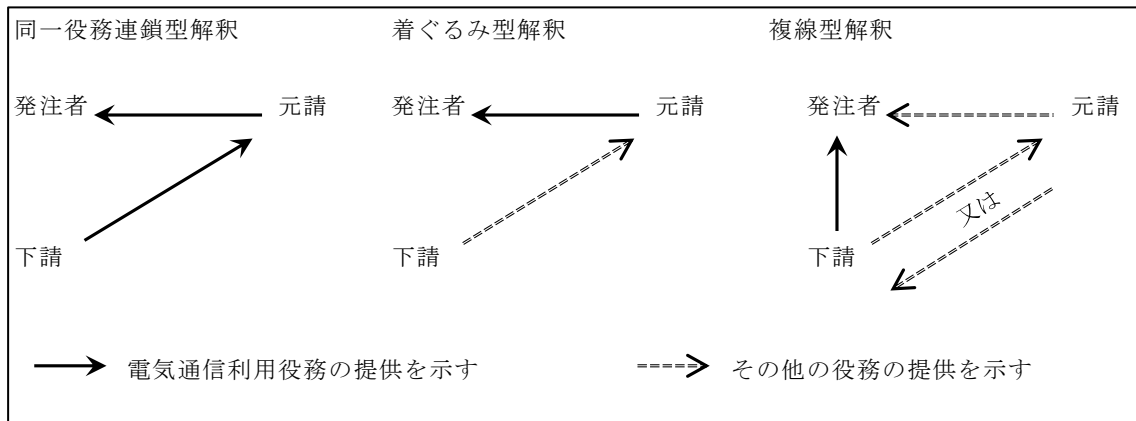
<sup>159)</sup> 当該利益部分も訪日旅行者に対する役務の提供の対価の一部とする見解として栗原・前掲注3) 151頁。指摘の詳細は第3章第2節第3項参照。

<sup>160)</sup> 西山・前掲注43) 46頁。

### 第3章 あるべき解釈

前章で検討したリモートコンサルティングは電気通信利用役務の提供の1つの例に過ぎないが、電気通信利用役務の提供の定義<sup>161)</sup>からリモートコンサルティングは、電気通信利用役務の提供の中の特殊な例ではなく、内外判定においては電気通信利用役務の提供全般で同じと考える。そのため以下、電気通信利用役務の提供全般についてあるべき解釈を検討する。前章の3つの解釈を比較検討した（図9参照）。

図9 3つの解釈



（出所：筆者作成）

#### 第1節 同一役務連鎖型解釈の妥当性

以下に述べるように、筆者は電気通信利用役務の提供において、同一役務連鎖型解釈が妥当と考えるが、問題点もある。

##### 第1項 妥当性

つぎのような点から、同一役務連鎖型解釈が妥当と考える。

（1）解釈が簡明であり、モノの譲渡等と同じ考え方であること

前章で検討した3つの解釈の中でも簡明であり分かりやすいと考える。解釈が簡明であることは、第1章第2節第1項で示した消費税の性質からくる要請と整合的である。これは同一役務連鎖型解釈の最大の利点と考える。

つぎの2点から簡明であると言える。1つ目は、複線型解釈に比して検討すべき役務の提供の数が少ない（リモートコンサルティングの設例では、同一役務連鎖型解釈は2つの役務の提供、複線型解釈では3つの役務の提供を検討することとなる）ことである。2つ目は、着ぐるみ型解釈と比して直感的（着ぐるみ型解釈はその名のとおり、着ぐるみという隠喩を利用しないと理解が困難である）であること。

理解のしやすさ、分かりやすさは、資産の譲渡（又は貸付け）と同じ考え方であることから肯定される<sup>162)</sup>。

<sup>161)</sup> 消費税法第2条第1項第8号の3。電気通信利用役務の提供に該当する取引、該当しない取引の例として上竹ほか・前掲注78)831-832頁。

<sup>162)</sup> 資産・役務＝付加価値バスケット説（谷口・前掲注155)226-229頁）からも資産と役務の提供の違いを肯定できない。付加価値の移転において両者に本質的な差異はなく、役務の提供は通関という国境税調整がないことから課税の便宜のための差異がある。

また、解釈が簡明であることは、事業者にとって消費税の課否判断などに要するコンプライアンスコストを小さくする<sup>163)</sup>。税務調査などにおける納税義務者との見解の相違が発生しにくくなり、課税当局においても徴税コストが相対的に小さくなる<sup>164)</sup>。ひいては争訟における訴訟経済の要請とも合致する。

## (2) OECD VATガイドラインと整合的であること

同一役務連鎖型解釈では、それぞれの役務の提供を受ける者（設例では元請と発注者）は各契約（設例では下請と元請の契約、元請と発注者の契約）による顧客であり、それぞれの役務の提供は、電気通信利用役務の提供である。電気通信利用役務の提供は当該電気通信利用役務の提供を受ける者の住所等を内外判定の基準としている。そのため、同ガイドライン<sup>165)</sup>と整合的である。ガイドラインは「サプライヤーが、ビジネス・アグリーメントの規定に基づいて、直接第三者へサービス等を提供する場合については、租税回避等でない限り、ビジネス・アグリーメントの上で顧客とされる者の所在地が課税の場所となるとし、第三者の事業者への直接提供、それ自体は、その判定に影響しないとしている。」<sup>166)</sup>とされる。

---

<sup>163)</sup> 事業者にとって不適切なコンプライアンスコストは、OECD VATガイドラインでも中立性に反するとされている。OECD, *supra note* 49, para 2. 1.

<sup>164)</sup> 消費税は所得税等とは異なり事業者には税負担の発生しない間接税であり、事業者と税務当局との本来の関係は、協働的なものであるとする指摘として沼田博幸「アフガニスタンの新たな付加価値税（VAT）パート1:インボイス・マッチングかそれともユニタリー・デジタル・インボイスか パート2:韓国, 中国およびインドの自動化努力からの教訓 パート3:サウジアラビア, フィジーおよびサモアのユニタリーインボイスの優美さ」租税研究862号182頁, 215頁（2021）。

<sup>165)</sup> OECD, *supra note* 49, para 3.53. “The supplier may also be required under the terms of the business agreement to provide services or intangibles directly to a third party (see Annex I to this Chapter - Example 3). As long as there is no evasion or avoidance, the customer remains the customer identified in the business agreement and it is this customer’s location that determines the place of taxation. The mere direct provision of the supply to a third party business does not, in itself, affect that outcome. Accordingly, the general rule should be applied in such a way that the supplier makes a supply free of VAT to a foreign customer even if the third party business is located in the same jurisdiction as the supplier. ”.

<sup>166)</sup> 小川・前掲注65)507-508頁。なお、小川・前掲注65)504頁によればガイドラインは補足的に、ビジネス・アグリーメントの方式等を説明しており、「ビジネス・アグリーメントはサービス等提供に係る両当事者を特定する項目およびその提供に関する権利と義務から構成されるものであるが、契約（書面または他の形式にかかわらず）に限定されるものではないこと、多くの場合、ビジネス・アグリーメントの当事者は法的に強制力のある契約を結ぶが、これらの契約はそれ自身がビジネス・アグリーメントの唯一の要素として見るべきではなく、他の関連要素として、一般的な通信、発注書、請求書、領収書や支払手段も含まれること、更に、ビジネス・アグリーメントは、書かれた資料に限定される必要はなく、契約の締結に関連する会話のオーディオ録音や電子メール等の場合もあることを説明している。」とされる（後段部分について *Id.* para 3.17.）。

(3) 2者間取引に第三者が介在しても、解釈が安定的であること

「我が国の消費税は実質的に付加価値税（各取引段階の付加価値を課税標準として課税するもの）としての性格を有する」<sup>167)</sup>とされている。資産・役務＝付加価値バスケット説<sup>168)</sup>の説明<sup>169)</sup>を前提とすると、付加価値の導管たる役務の提供の態様は、導管の種類に該当するのではないかと考える。3者以上の者の取引を、2者間取引の中間に他の者が介在していると考えれば、介在によって、導管の種類が変質するという解釈<sup>170)</sup>はいたずらに複雑になるため、賛成できない。

別個の2者間取引が複数連鎖しているだけで、中間にある取引が独立した取引であるのなら、その導管の接続される先に別の導管があるかどうかを、導管の種類を決定する要素とすることは不相当と考える。

同一役務連鎖型解釈はこのような変質は起こらず、解釈が安定していると考えられる。

また、当事者が4者以上となった場合にも同一役務連鎖型解釈は安定している。着ぐるみ型解釈ではどの取引を電気通信利用役務の適用とし、どの取引をその他の役務の提供とするのか、という問題が新たに生ずる<sup>171)</sup>。複線型解釈では、いくつの取引を認定すべきか、という問題が新たに生ずる<sup>172)</sup>。

(4) 取引当事者が入手可能な情報に基づき判断できること

複数者間の取引であっても2者間の取引であっても同様の解釈を行うこととなる。(1)の論点などとも一部重複するが、各取引の当事者（設例でいう発注者、元請、下請）は、自己と取引相手の情報（自身の提供する役務の提供の具体的な内容、居住性など）に基づき、自身が行う取引の消費税の課税関係を検討することができる。後述のように他の2類型の解釈においては、より広範な情報の入手が必要となっている。

## 第2項 問題点

消費税に関する裁判例においては同一役務連鎖型解釈が採用されている例は見当たらず、裁判において受け入れられていない可能性がある。この点が同一役務連鎖型解釈の最大の問題点であり、現状では対応できない。

また、複数の役務の提供が組み合わせされた場合に、後述の着ぐるみ型解釈にはない問題

---

<sup>167)</sup> 神戸地判平成24年前掲注24)。

<sup>168)</sup> 谷口・前掲注155)226-229頁。

<sup>169)</sup> 谷口・前掲注155)227頁以下の取引＝バスケット導管説。付加価値が、資産や役務というバスケットに入れられ、取引という導管を通じて移転する。

<sup>170)</sup> 発注者、元請、下請の3者で考えると、発注者と下請が直接取引を行う場合は、下請が行う役務の提供（発注者と下請を接続する導管）は、電気通信利用役務の提供という導管である。ここに元請が介在することで、1つの導管が、発注者と元請を接続する導管、元請と下請を接続する導管の2つに分割される。分割されることにより、元請と下請を接続する導管が、電気通信利用役務の提供という導管ではない、その他の役務の提供という導管に変質する、という解釈になる。

<sup>171)</sup> 前掲注143)参照。

<sup>172)</sup> 例えば、発注者、元請、下請A、下請Bという当事者を考えると、下請Bが行う役務の提供の当事者は発注者、元請、下請Aの3者なのか、発注者と元請（あるいは下請A）の2者なのか新たに検討する必要がある。



が生ずる可能性がある。すなわち複数の役務の提供のそれぞれに、どのように対価を認定するか、という点である。ただし、単一の役務の提供である場合はこの問題点は顕在化しない。また、詳細は後述（第3章第2節第3項）するが、対価を合理的に区分するという対策は現在の実務においても行われており、納税義務者において対応可能な問題点である。つまり、納税義務者にとって許容可能なコンプライアンスコストであり、課税当局においても徒に徴税コストを増加させるものではないと考える。

### 第3項 小括

同一役務連鎖型解釈は妥当性がある一方で、問題点が2つあることを明らかとした。このうち、複数の役務の提供が組み合わせられた場合の問題点に対する対応は後述する。裁判において受け入れられないという問題点は対応ができないことを示した。

## 第2節 着ぐるみ型解釈の問題点と妥当性

### 第1項 着ぐるみ型解釈の問題点

つぎの点が着ぐるみ型解釈の問題と考える。

#### （1）同一役務連鎖型解釈に比して難解であること

前節で述べた同一役務連鎖型解釈の特徴の裏返しである。モノの譲渡等と異なる解釈の類型であり、直感的ではない。なお、複線型解釈に比して検討すべき役務の提供の数が少ないことは同一役務連鎖型解釈と同様であるが、同一役務連鎖型解釈と同数(2つ)であり、同一役務連鎖型解釈に優越しない。

#### （2）情報の欠如による誤解釈の可能性が高いこと

欠如が発生した場合に、特に問題となる情報はつぎの2点と考える。

##### 1) 複数者間取引であること

前章の設例では下請は自身が下請であること、すなわち自身の取引が複数者間の取引の一部であることを知っているという前提があった。現実の取引においてはこれが不明なこともある。下請の認識では、元請との2者間のリモートコンサルティングであったが、現実にはリモートコンサルティングをする相手は、元請（自身の契約の相手方）ではなく、発注者（元請の契約の相手方）であったりする。つまり、自身の行う取引が2者間取引であるか、複数者間取引であるか、前提情報の不足により判断できないことである。4者以上になった場合には元請の立場も同様である<sup>173)</sup>。

下請は現実にはリモートコンサルティングを実施している。少なくとも通信設備（インターネットに接続されているパソコンなど）を介した先にいる相手方に、自己の専門知識などに基づく助言などを行う、という2者間取引であれば、リモートコンサルティングと呼ばれる行動を起こしている。通常であれば電気通信利用役務の提供に該当するが、取引の相手方である元請と、さらにその先の発注者との契約如何により電気通信利用役務の提供ではないその他の役務の提供となるという複雑な対応を必要とする<sup>174)</sup>。

---

<sup>173)</sup> 自身が下請に出していることは分かるが、自身の顧客が発注者であるか、自身より上流の下請であるか、判断できないケースがある。

<sup>174)</sup> 第3章第1節第1項（3）参照。

## 2) 直接契約関係のない相手方の居住性

電気通信利用役務の提供の内外判定は前述のとおり、当該電気通信利用役務の提供を受ける者の住所等により行う<sup>175)</sup>。自己と直接契約関係のない相手方（3者間取引の売り手であれば、自身の顧客の顧客）の居住性を把握する必要がある。しかも取引時点で納税義務が成立するため、遅くとも取引時点までに把握する必要がある。取引の相手方が非居住者であるか否かにより課税関係が大きく異なる所得税の源泉徴収においても、その居住性の正確な把握が困難であると言われており<sup>176)</sup>、直接の契約関係のない相手方であればなおさらその把握は困難と考える<sup>177)</sup>。

これら2点の情報の欠如は、事業者が自己と直接契約関係のない当事者である発注者に関する情報を的確に入手できる保証がないことに基因する。取引時点で入手できなかったかもしれない情報に基づく課税<sup>178)</sup>となることがありうるため、予見可能性を害するものと考えられる。つまり、事業者においてコンプライアンスコストの増加を招く。取引時点で納税義務が成立する行為税であることから批判できる。

また、反面調査が実施できた場合を除き<sup>179)</sup>、情報が不完全となる可能性があることは課税当局においても同様である。課税処分において調査対象者が有していない情報を基礎としなければ正しい課税関係を認定できないという、問題が考えられる。そして納税義務者にとって、自身が不知の情報に基づく課税処分は納得性が低くなることが予想され<sup>180)</sup>、納税義務者の反発を招き、トータルの徴税コストを増加させるのではないかと考える。

## (3) 法令化が困難であること

詳しくは後述する（第4章第1節第3項）が、情報の欠如を想定すると、法令化が困難

---

<sup>175)</sup> 消費税法第4条第3項。

<sup>176)</sup> 日本税理士会連合会の税制改正建議書でも「29. 非居住者等から日本国内の土地等を買う場合における源泉徴収義務者の負担軽減を図ること。」として取り上げられている。日本税理士会連合会「令和5年度税制改正に関する建議書」22頁（2022）（[https://www.nichizeiren.or.jp/wp-content/uploads/doc/nichizeiren/proposal/taxation/tax\\_reform/kengisyo-R5.pdf](https://www.nichizeiren.or.jp/wp-content/uploads/doc/nichizeiren/proposal/taxation/tax_reform/kengisyo-R5.pdf)，2022年12月3日最終閲覧）。

<sup>177)</sup> 我が国の商習慣を前提とすると、源泉徴収制度は単に取引の相手方ということだけでなく、対価の支払いを受ける者の情報を、対価の支払いをする者が把握する形となることも情報の入手可能性を高めていると考えるが、本件は逆の構図となる。

<sup>178)</sup> 調査などによりはじめて判明することも考えられる。

<sup>179)</sup> クロスボーダー取引において、取引相手方は非居住者であることも想定され、調査ができないケースも想定できる。

<sup>180)</sup> 訪日旅行ツアー事件（第2章第3節第2項の裁判例。東京高判平成28年前掲注144）。以下同じ。）のように、取引の相手方の業種（旅行業者）により、さらにその先の受益者がいることを容易に推測できる場合や、グループ間取引など、顧客の顧客を知りうる場合だけ、その他の役務の提供とし、その他の場合には電気通信利用役務の提供とするという法規、あるいは運用は想定しがたい。また、次のようなことも考えられる。2者間取引と認識していた納税義務者の税務調査などにおいて、反面調査の結果、取引相手は自身で当該役務の提供を享受せずさらに先の取引相手が存在したことが判明した。しかし、その具体的な取引相手や契約条件などは守秘義務により納税義務者には開示されない。移転価格税制におけるシークレットコンパラブルと類似する問題点をはらむ。

と思われることも、問題の1つと考える。

## 第2項 複数の役務の提供が組み合わされた場合の妥当性

訪日旅行ツアー事件<sup>181)</sup>のような複数の役務の提供が組み合わされた場合、着ぐるみ型解釈に優れた点がある。複数の役務の提供が組み合わされた場合、複数の役務の提供をそれぞれ別個に行ったとする解釈と、組み合わされた総体としての役務の提供を行ったとする解釈が考えられる<sup>182)</sup>。前者の別個に行ったとする解釈で問題となるのは、それぞれの役務の提供にどのように対価を認定するのか、という点である。

複数の役務の提供が組み合わされた取引において、取引当事者が対価を別個に算定せず一括して合意することはままある。このとき、それぞれの役務の提供に対価を認定しないと、それぞれの役務の提供毎に、課税免税の別などが異なる可能性があり、具体的な納付税額が確定できないこととなる。消費税においては、法人税のように時価取引を観念することはない<sup>183)</sup>ため問題となる。消費税法第28条は課税資産の譲渡等の対価の額を、対価として收受し、又は收受すべき一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益の額としている。これは時価を意味するのではなく、取引の対価を意味する<sup>184)</sup>。

組み合わされた総体としての役務の提供を行ったとする解釈（着ぐるみ型解釈はこれに該当する）では、役務の提供が1つ、対価も1つであるため、個々の対価の認定は不要である。前述の訪日旅行ツアー事件では飲食、宿泊など複数の役務の提供が訪日観光客に対してなされ、韓国の旅行業者にも旅行計画の策定などの役務の提供がなされていた。これらの役務の提供に対して、個々に対価を認定することは困難が予想される。納税義務者のコンプライアンスコスト、課税当局の徴税コスト、争訟の場面でも訴訟経済の要請から着ぐるみ型解釈が同一役務連鎖型解釈に比して優位と考える。

## 第3項 複数の役務の提供を合理的に区分することによる解決

前述のとおり、着ぐるみ型解釈に妥当性があるケースもある。しかし、同一役務連鎖型解釈に立っても、役務の提供を合理的に区分することで妥当な結論を導くことができるのではないかと考える。

複数の役務の提供が同時に行われ、かつその対価が区分されていなくても、それぞれの役務の提供の対価を（個別の役務の提供が行われた場合の第三者取引価格の比など<sup>185)</sup>によ

---

<sup>181)</sup> 第2章第3節第2項の裁判例。飲食、宿泊など旅行者に対する役務の提供、飲食店などの手配、旅行計画の策定など韓国旅行業者への役務の提供といった、複数の役務の提供が組み合わされている。

<sup>182)</sup> いずれの解釈をとるべきかは、それぞれの役務の提供が独立しているか（単体の役務の提供が想定できるのか）、取引当事者間の認識など複数の要素が影響すると考える。本章第3項における欧州司法裁判所の判示も参照。

<sup>183)</sup> みなし譲渡の場合を除く。

<sup>184)</sup> 消費税法基本通達10-1-1（譲渡等の対価の額）「……『收受すべき』とは、別に定めるものを除き、その課税資産の譲渡等を行った場合の当該課税資産等の価額をいうのではなく、その譲渡等に係る当事者間で授受することとした対価の額をいうのであるから留意する。……」。

<sup>185)</sup> 国内と国外におよぶ観光クルーズ船旅行について、国内外の時間基準も工夫の一つとしてあるとする指摘として渡辺充「判批」旬刊速報税理35巻4号40頁，45頁（2016）。

り) 合理的に区分できれば、別個の役務の提供を行った場合と同様の対応が可能となる。

例えば、パック旅行の内外判定あるいは輸出免税判定が参考になると考える。消費税法基本通達7-2-6(旅行業者が主催する海外パック旅行の取扱い)は「旅行業者が主催する海外パック旅行に係る役務の提供は、当該旅行業者と旅行者との間の包括的な役務の提供契約に基づくものであり、国内における役務の提供及び国外において行う役務の提供に区分される」とする。この通達について「旅行業者が主催するパック旅行は、手続代行、輸送、宿泊、観光案内等を包括的に請負う性格のものでされている」が、「役務の提供の内容に応じて消費税法の規定を適用する」と説明される<sup>186)</sup>。

役務の提供が国内、国外の両方で行われている場合において、対価を区分することなく受領した場合、納税者が対価を合理的に区分できるとする見解<sup>187)</sup>がある。資産の譲渡においても類似の事態はよく起こる。代表的な例として土地とその上に存する家屋の一括譲渡がある。消費税において土地は非課税、家屋は課税となるが、対価が区分されていない場合には、これを合理的に区分することとされている。裁判例においても区分方法として、固定資産税評価額や不動産鑑定評価額などの比を用いる方法が認められた事例がある<sup>188)</sup>。また、国税庁はタックスアンサーにおいて、「土地、建物の原価(取得費、造成費、一般管理費・販売費、支払利子等を含みます。)を基にした按分」も合理的な方法の1つとして挙げている<sup>189)</sup>。

訪日旅行ツアーに関する事案などにおいて、納税者側が輸出免税の判定について包括的役務提供全体で(全体を1つの役務の提供として)判定すべきと主張したが、「裁判所、審判所は個々のサービスを抜き出して判断するものとして」おり、その背景として「包括的役務提供を1つの請負契約として、課税の対象かどうかを判定する方法がないため、委任契約に準ずるものにとらえて消費税法を適用させるしかなくなっている」とする指摘がある<sup>190)</sup>。複数の役務の提供を個々に区別する方法は裁判所等において受け入れられていると考える<sup>191)</sup>。

---

<sup>186)</sup> 濱田・前掲注60)441頁。上杉・前掲注130)252-253頁も同旨。ただし、当該通達は消費税法基本通達5-7-15(役務の提供に係る内外判定)において「対価の額が合理的に区分されていないもの」が役務の提供が行われた場所が明らかでないもの(消費税法施行令第6条第2項第6号)とされることと、整合がとれているのか疑問がある。

<sup>187)</sup> 金子・前掲注12)817頁。客観的資料および合理的配分基準に基づく必要があるとされる。

<sup>188)</sup> 鑑定評価額を使用した事例として東京地判令和4年6月7日(LEX/DB 文献番号 25593847)。

<sup>189)</sup> 国税庁 タックスアンサー No. 6301「課税標準」([https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shohi/6301\\_qa.htm](https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shohi/6301_qa.htm), 2022年12月3日最終閲覧)。

<sup>190)</sup> 全国女性税理士連盟東日本支部研究部編『[第50回研究報告]消費税の現状と課題』154頁〔木内弘美ほか〕(全国女性税理士連盟, 2017)は、訪日旅行ツアーに関する裁判例(東京地判平成28年前掲注149)で前掲の裁判例とは異なるが類似する。)、現場改善等セミナーにかかる裁決(国税不服審判所裁決平成15年4月24日裁決事例集65巻864頁)を掲げて言及している。

<sup>191)</sup> 個々の役務の提供ではなく、1つの役務の提供である「包括旅行商品」として理解すべきとする指摘として山下学「インバウンド観光業者の海外旅行会社に対する消費税の輸出免税」税理56巻3号81頁, 85頁(2013)。なお、前掲注158)の国税不服審判所裁決が評釈の対象。

ここで、内外判定において、電気通信利用役務の提供とその他の役務の提供を完全に分離したことから、この合理的な区分がその垣根を越えて可能かという疑問がある。しかし、資産の譲渡においては内外判定の区分の異なる資産(営業権と有形固定資産)についても、時価による区分を認めるとする国税庁の質疑応答事例<sup>192)</sup>があり、役務の提供についても同様に区分することが許されるものとする。

対価を合理的に区分するにあたっては、原価相当だけでは無く付加価値相当分も区分すべきであることに留意が必要である。訪日旅行ツアー事件<sup>193)</sup>にかかる裁決について、原告が国内の飲食などの役務の提供と韓国の旅行者に対する国内の飲食など以外の役務の提供とを行っていること、対価は原告の原価相当分に原告の利益が加算されていることから、当該対価(原告の利益、即ち付加価値相当部分を含む)を、国内の飲食などとそれ以外の対価に合理的に区分すべきとの指摘<sup>194)</sup>がある。

複数の役務の提供が組み合わされた場合の消費課税の問題は、我が国消費税法に限った問題ではないようで、つぎのように紹介される欧州司法裁判所の判断がある<sup>195)</sup>。複数の要素からなる取引について、つぎの4点が判示された。①付加価値税上複数の取引か1つの複雑な取引か解決する必要があること、②そのためにはすべての要素や行為を検討する必要があること、③取引<sup>196)</sup>は1)明確に独立した通常のもの<sup>197)</sup>、2)取引が単一のもので構成され<sup>198)</sup>不自然または人為的に切り離されず外形上密接に結びついた2以上の要素・行為からなる単一の取引、3)主要な取引と付随的な取引に分けることができるもの<sup>199)</sup>に場合分けできること、④このうち一体の取引でとりわけ顧客にとって主要な部分の提供がなければ満足できないものである場合には、それらを主要なものとして付随する取引とみなすことができる<sup>200)</sup>ことである。

---

<sup>192)</sup> 国税庁 質疑応答事例 消費税「営業の譲渡をした場合の対価の額」(<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/shohi/14/01.htm>, 2022年12月3日最終閲覧)。筆者も合理的な区分である限り区分が認められるのが相当と考える。

<sup>193)</sup> 第2章第3節第2項。

<sup>194)</sup> 栗原・前掲注3)151頁。

<sup>195)</sup> 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—』108-111頁(広島大学出版会, 2020)。「Judgment of the Court (Third Chamber) of 10 March 2011, at para 51-57.」を参照している。ドイツにおいて軽食の移動販売などの形態が、飲食料品の提供か、役務の提供かが争われ、EUVAT指令(第6次)における解釈が欧州司法裁判所に付託された。要約にあたり判決文はEUR-Lexより入手した(<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:62009CJ0497&from=en>, 2022年12月21日最終閲覧)。Case C-497/09, C-499/09, C-501/09 AND C-502/09, Burgdorf v Bog, ECLI:EU:C:2011:135.

<sup>196)</sup> 林・前掲注195)111頁は「複数の取引」とするが、文意から「複数の」を省略した。「1つの複雑な取引」の分類を示している。

<sup>197)</sup> EUVAT指令(第6次)第2条から取引は通常、別個の独立したものとされる。

<sup>198)</sup> 前提として、経済的観点から単一の供給を構成する取引は人為的に分割すべきではない。VATの機能を歪めないためと説明される(判決文para53)。

<sup>199)</sup> 単一の供給(取引)と取り扱われる。

<sup>200)</sup> つまり、単一の供給(取引)と取り扱われる。

#### 第4項 役務の提供の態様を同一視することによる解決

着ぐるみ型解釈の問題点に対する対応策として、実施される役務の提供が、2者間取引では電気通信利用役務の提供である場合に限り、下請が元請に行う役務の提供を電気通信利用役務の提供とみなす解釈もありえる。しかし、これは電気通信利用役務の提供に限って同一役務連鎖型解釈を採用することと等しく、電気通信利用役務の提供を中心に検討を進めている本稿では検討の対象外とする。

#### 第5項 小括

着ぐるみ型解釈には問題点があり、納税義務者のコンプライアンスコスト、課税当局の徴税コストが増加する。複数の役務の提供が組み合わせられた場合には妥当性があるが、対価を合理的に区分することで、同一役務連鎖型解釈においても対処が可能である。

#### 第3節 複線型解釈の問題点

着ぐるみ型解釈と同様の問題点がある。同一役務連鎖型解釈に比して難解であること、情報の欠如による誤解釈の可能性が高いことである。この他に問題点もあると考えるので以下これを記す。

#### 第1項 対価の按分が必要であること

複線型解釈（直接型）では、役務の提供を受ける者と対価の支払をする者が不一致<sup>201)</sup>となる。役務の提供と対価が対応しておらず、役務の提供に対価を按分する（割り付ける）必要があるが、これは困難である。そこで、対価を支払う者から受ける役務の提供に対価の全額を割り付け、それ以外の者との取引は無償である、という割り切りも考えられる。この考えを前章設例の発注者に当てはめると、元請から受ける役務の提供に、支払う対価の全額を割り付け、下請から受ける役務の提供は無償となる。つまり、電気通信利用役務の提供は無償取引となってしまう<sup>202)</sup>。2者間で行われる電気通信利用役務の提供の内外判定に不満を持つ場合、中間に事業者を介在させることで、電気通信利用役務の提供以外の役務の提供に実質的に変換できてしまう。租税回避的な行動を助長するため採用しがたい。

複数の役務の提供が同時に行われた場合の、同一役務連鎖型解釈と同様の問題であり、対価の合理的区分が対応策として考えられる<sup>203)</sup>。しかし、単一の役務の提供であっても対価の区分が必要となることは、同一役務連鎖型解釈より事業者のコンプライアンスコストなどが大きくなると考える。そして、着ぐるみ型解釈が有していた同一役務連鎖型解釈に対する優位な点である、複数の役務の提供が組み合わせられた場合においても、個々の役務の提供の対価の認定が不要である点は存在しない。

なお、取引当事者が4者以上である場合、按分すべき対象取引の数が増えるため、より複

---

<sup>201)</sup> 前章の設例で言えば、発注者は元請と下請から役務の提供を受けるが、その対価を元請のみに支払う（図3）。

<sup>202)</sup> 無償取引は消費税の課税対象外（消費税法第2条第1項第8号の「資産の譲渡等」の定義における「対価を得て」の要件を満たさない）となる。

<sup>203)</sup> それぞれの役務の提供の時価などの比で按分を検討した場合、下請が元請に行う役務の提供は単独で実施されることが想定できず、時価などの把握が同一役務連鎖型解釈より困難と考えられる。

雑となる。情報の欠如<sup>204)</sup>を併せて考えれば、按分すべき対象取引の数が不明確となる場合もありうる。

## 第2項 適格請求書入手不確実性

課税取引である場合、適格請求書には課税資産の譲渡等に係る税抜価額等が記載される必要がある<sup>205)</sup>。取引全体が課税資産の譲渡等に該当しない場合などには、前述のとおり対価を按分する必要がある。仮に対価を按分できたとしても適格請求書をどのように入手すべきか、という問題がある。対価の授受のない者から適格請求書を入手することは困難である。いわゆる媒介者交付特例<sup>206)</sup>があるが、入手が困難であることには変わりがない。極端なケースでは実際の業務を行った者（設例における下請）を発注者が不知であることも考えられる<sup>207)</sup>。

適格請求書の交付者にとっても正しい適格請求書を作成することに困難が伴う。つまり、前節の例における下請は、元請と発注者の2者に資産の譲渡等（リモートコンサルティングやその他の役務の提供）を行ったものと解釈される<sup>208)</sup>。したがって、両者双方からインボイスの交付を請求された場合、これに応じなければならない<sup>209)</sup>。しかし、情報の不完全性から発注者が確定できないことも考えられる。媒介者交付特例により、元請から適格請求書を入手して欲しい旨依頼することはできるが、当該特例によっても適格請求書の交付義務が免除されるわけではなく<sup>210)</sup>、元請が適格請求書発行事業者でない場合なども考えられる。

## 第3項 直接の法律関係がない当事者間の取引の認定

複線型解釈では直接の法律関係がない当事者間に、消費税法上の取引を認定することもありえる。設例における発注者と下請は直接の契約を結んでいない。このような関係の2者間には一般に法律関係がないと思われる<sup>211)</sup>。このような当事者間には法律上の権利義務関

<sup>204)</sup> 下請が4者間取引と認識していたが、実際には5者以上が関与していた場合など。

<sup>205)</sup> 売り手側は、平成28年改正後の新消費税法57条の4、買い手側は30条など。

<sup>206)</sup> 平成28年改正後の新消費税法施行令第70条の12。なお、媒介者自身も適格請求書発行事業者である必要がある。

<sup>207)</sup> 請負契約において、下請負を禁ずる特約がある場合でも、これに反してなされた下請負契約自体は有効と解されているとの指摘として内田・前掲注96)270頁。

<sup>208)</sup> 「発注者は元請および下請の2者から直接役務の提供を受けるとする解釈」の場合。

<sup>209)</sup> 平成28年改正後の新消費税法第57条の4第1項より、適格請求書発行事業者は、国内において課税資産の譲渡等を行った場合において、当該課税資産の譲渡等を受ける他の事業者から適格請求書の交付を求められたときは、当該課税資産の譲渡等に係る適格請求書を当該他の事業者に交付しなければならない。交付義務が免除される場合にも当たらないと考える。

<sup>210)</sup> この問題点は複線型解釈に限らず、媒介者交付特例を利用する場合全般にあるが、複線型解釈により問題が起るケースを拡大することとなる。

<sup>211)</sup> 請負契約における説明であるが、「下請負が利用されても、注文者と元請負人との法律関係は何ら変更を受けず、注文者と下請負人との間には、直接の法律関係は生じない（貸借の613条のような規定がないため）」との指摘として内田・前掲注96)270頁。また、履行補助者は相手方（債権者）と独自の法律関係に立たないとする指摘として椿寿夫

係を想定し難い<sup>212)</sup>。このことが、前述の対価の按分が困難であることや適格請求書入手に不確実性があることの一因と考える。

なお、訪日旅行ツアーに関する事案で、国税不服審判所が日本の旅行業者と旅行者との取引（設例に当てはめれば、下請と発注者間の取引）が存在することを前提としたことにつき、「誰と誰の間の取引かを明確にする必要があり」、日本の旅行業者にとって旅行者は取引相手ではないと批判する見解がある<sup>213)</sup>。

#### 第4項 代理解釈について私法と異なること

私法上（そして事実上）、代理ではない契約や取引を明文の規定なく<sup>214)</sup>代理と認定することの問題点もある。租税法律主義の観点から「租税法は、種々の経済活動ないし経済現象を課税の対象としているが、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されている。租税法律主義の目的である法的安定性を確保するためには、課税は、原則として私法上の法律関係に即して行われるべきである。」<sup>215)</sup>という考えがある。

消費税にかかる裁判例においても「……法は、経済取引において附加価値の移転等がある場合は課税対象とするものであり、これらについては私法によって規律されているのであるから、課税要件該当性を判断する際にも、まず私法に基づいて検討するのが原則であり、第1次的には、当事者が選択した法律形式、契約内容等を踏まえ、その取引の実態に即して判断すべきである。もっとも、当事者が租税回避等の目的で、真に意図する法律形式を回避して殊更別の形式を採用して法律行為を行ったような場合には、この限りでないというべきである。」<sup>216)</sup>とされる。この観点からも問題があると考えられる。

#### 第5項 小括

複線型解釈には、問題点があり納税義務者のコンプライアンスコスト、課税当局の徴税コストが増加する。同一役務連鎖型解釈、着ぐるみ型解釈のいずれと比してもその問題点

---

編『講座・現代契約と現代債権の展望 第2巻 債権総論 (2)』119頁，124頁〔今西康人〕（日本評論社，1991）。

<sup>212)</sup> 請負契約における下請負人（請負人の補助者または代行者）との間で取引をした相手方は、元請負人と直接の法律関係がない以上、権利義務関係を想定することは無理があるといえる（第三者の行為による債務不履行・不法行為責任を負う場合を除く）とする（ただし、当該論者は従属性の強い補助者には契約責任を負わせるべきとする）指摘として芦野訓和「従属的地位者と取引をした相手方の保護—下請負人の行為と表見代理の成否を素材として」椿寿夫＝伊藤進編『代理の研究』156頁，157頁（日本評論社，2011）。

<sup>213)</sup> 山下・前掲注191)81頁。川田剛「外国旅行業者に販売したパッケージ商品と輸出免税との関係について」月刊税務事例44巻1号11頁，13頁（2012）も旅行者は無関係の者であるとする。

<sup>214)</sup> 消費税法第13条に基づく否認も考えられるが、資産の譲渡等の帰属を変更することはできても、資産の譲渡等が帰属しない者に代理という役務の提供を認定することまでできるのか、という問題点もあると考える。

<sup>215)</sup> 金子・前掲注12)129頁。

<sup>216)</sup> 福岡地判平成23年7月15日税務訴訟資料261号順号11710。資産の譲渡にかかる判示であるが、役務の提供についても妥当するものと考えられる。控訴審である福岡高判平成24年3月22日税務訴訟資料262号順号11916（評釈として西山・前掲注62)）においても維持されている。



は多いと考える。

#### 第4節 諸外国の例

諸外国のVAT/GSTにおける複数者間の取引に関するルールをいくつか調査した。

資料が入手できた中で、つぎの4制度を概観する。これにより、いずれの解釈を取るべきか示唆を得たいと考える。

- ① 我が国消費税法がその導入に際し、強く影響を受けている<sup>217)</sup> EU共通ルール
- ② ①の英米法<sup>218)</sup>系への移入例として 英国
- ③ ①の大陸法系への移入例として フランス
- ④ 現代的VATと評価される<sup>219)</sup> ニュージーランド

#### 第1項 EU

(1) EUVAT指令第28条

EU加盟国におけるVATの共通ルールを定めるEU理事会指令<sup>220)</sup> (以下「EUVAT指令」という。) 第28条でつぎのように規定されている。

Article 28

Where a taxable person acting in his own name but on behalf of another person takes part in a supply of services, he shall be deemed to have received and supplied those services himself.

(仮訳<sup>221)</sup> 納税義務者が自己の名義で他人のために役務の提供をした場合、当該納税義務

---

<sup>217)</sup> 「わが国の消費税は、EUのVATを母法とする」という説明として林・前掲注195)1頁など。

<sup>218)</sup> 「英米法には代理と取次ぎの区別がなく、ともにagencyと呼ばれる法領域で扱われ、大陸法に引き直せば問屋・準問屋に当たる者の行為によって、委託者と取引相手方との間に直接の法律関係が生ずるものとされる場合が非常に多い」との説明として江頭憲治郎『商取引法 [8版]』247頁 (有斐閣, 2018)。また、日本法上は取次ぎに相当する関係はアメリカ法では代理関係とされ、購入者が購入時点において委託者が誰であるか認識していない場合「本人の特定されていない代理」という日本法に明文に認められていない方式とされるところの指摘として樋口=佐久間・前掲注98)98-99頁 [神作裕之]。

<sup>219)</sup> 西山由美「仕入税額控除」日税研論集70号465頁, 468頁 (2017)。また1960年代後半から70年代前半にかけて、西欧諸国で導入された第1世代 (伝統的VAT) に対して1980年代後半から導入した日本、ニュージーランド、カナダ、オーストラリアなどを第2世代 (現代的VAT) とする説明として鎌倉治子『諸外国の付加価値税 (2018年版)』9頁 (国立国会図書館調査及び立法考査局, 2018) (<https://dl.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11056198/1>, 2022年12月13日最終閲覧)。

<sup>220)</sup> COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax。条文は2022/7/1現在の統合条文 (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02006L0112-20220701&qid=1670421992591&from=EN>, 2022年12月7日最終閲覧) による。条文の引用にあたり、改行、ハイフネーションは調整した。以下同じ。

<sup>221)</sup> 仮訳は筆者。以下この節において同じ。

者が当該役務の提供を自ら受け、他人に当該役務の提供をしたものとみなす。)

「事業者が自らの名義で他人の計算で役務を調達した場合、当該事業者は当該役務の提供を自らが受け、他人に提供したものとみなすことを定める規定」<sup>222)</sup>であり、「VAT指令は、売主と買主との間に Intermediary が関わる取引に対する別段の定めを置いている。具体的には、VAT指令のタイトルⅢ (TAXABLE TRANSACTION) (原文ママ) の中に、物品に関して同14条2項(c)、サービスに関して同28条を置く。」<sup>223)</sup>と説明される。

なお、EUVAT指令第9条第1項に規定される納税義務者(課税対象者)の定義に independently(独立に)との文言があり<sup>224)</sup>、これが我が国消費税法の前提と異なるか、という点について、「従業員が提供するサービスをVATの対象から除外することが目的であり、消費税法はこの点を課税仕入れから除くことで対処していることからすると、消費税法もVAT指令にいう『独立性』を規定していると評価できる」<sup>225)</sup>とする説明がある。

## (2) EUVAT実施規則第9a条

電子的な役務の提供などについては、EUVAT指令の実施に関する措置を規定する規則<sup>226)</sup>(以下「EUVAT実施規則」という。)第9a条でつぎのように規定している(抜粋)。

### Article 9a

1. For the application of Article 28 of Directive 2006/112/EC, where electronically supplied services are supplied through a telecommunications network, an interface or a portal such as a marketplace for applications, a taxable person taking part in that supply shall be presumed to be acting in his own name but on behalf of the provider of those services unless that provider is explicitly indicated as the supplier by that taxable person and that is reflected in the contractual arrangements between the parties. (後略<sup>227)</sup>。

(仮訳 EUVAT指令第28条の適用において、電子的な役務の提供が電気通信ネットワーク、

---

<sup>222)</sup> 溝口・前掲注36)309頁。

<sup>223)</sup> 中村繁隆「問屋を利用した輸入取引に対する消費課税—VAT 指令及びイギリス法を参考として—」総合法政策研究会誌4号20頁, 31頁(2021)([https://www.westlawjapan.com/WJLR/sougou/04/sougou\\_04-002.pdf](https://www.westlawjapan.com/WJLR/sougou/04/sougou_04-002.pdf), 2023年1月14日最終閲覧)。

<sup>224)</sup> 同項前段「‘Taxable person’ shall mean any person who, independently, carries out in any place any economic activity, whatever the purpose or results of that activity.」。

<sup>225)</sup> 小川・前掲注65)593-540頁。

<sup>226)</sup> COUNCIL IMPLEMENTING REGULATION (EU) No 282/2011 of 15 March 2011 laying down implementing measures for Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax. 条文は2022/7/1現在(<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02011R0282-20220701&from=EN>, 2022年12月7日最終閲覧)による。

<sup>227)</sup> なお、省略した後段部分以下は、①「当該役務の提供を行う者として明示的に表示」されることの要件、②一定の仲介者は「当該役務の提供を行う者として明示的に表示」することができない旨、③インターネット通話サービスに本規定が適用される旨、④決済のみを行う仲介者は本規定が適用されない旨が規定されている。

インターフェイス、またはアプリケーションのためのマーケットプレイス等の仲介者を通じて行われる場合、当該役務の提供に参与する納税義務者は、自己の名義で当該役務の提供者のために役務の提供をしたものと推定する。ただし、当該納税義務者により当該役務の提供者が、当該役務の提供を行う者として明示的に表示され、かつ、当該納税義務者と当該役務の提供者の間における契約上の取り決めにおいても明示されている場合はこの限りではない。）

「テレコミュニケーションネットワーク、インターフェイスまたはアプリを販売するマーケットプレイスのようなポータルを介して電子的手段による役務が提供される場合、役務の提供に参加する事業者は自らの名義でプロバイダーの計算により活動しているとみなすことを定める規定」<sup>228)</sup>と説明される。本条とEUVAT指令第28条が組み合わせられることで、電子的な役務の提供が仲介者により仲介される場合には、仲介者が当該役務の提供を自らが受け、顧客に提供したものとみなされることとなる。

なお、役務の提供（サービス）ではなく、物品の譲渡に関し、仲介者が自らの名義で物品を調達せず、単に仲介者であった場合であっても、当該仲介者が一定のプラットフォーム<sup>229)</sup>であれば、当該仲介者が物品を調達し、提供したものとみなしてVATの納税義務を課す制度が導入されている<sup>230)</sup>。OECDの報告書における「みなし供給者アプローチ」の「完全義務化方式」を実現した制度と理解されている<sup>231)</sup>。

## 第2項 英国

全体として「イギリスのVAT法はAgentを利用した取引に関する具体的な取扱いを体系的に条文化している」<sup>232)</sup>と評価されている。なお、英国のEU離脱（ブレグジット）に伴い、EUVAT指令や欧州司法裁判所の決定に服することがなくなっている<sup>233)</sup>。しかし、以下に掲げ

<sup>228)</sup> 溝口・前掲注36)349頁。

<sup>229)</sup> 支払サービスプロバイダー。具体的には、デジタルプラットフォーム、支払仲介サービス事業者、マーケットプレイス等。

<sup>230)</sup> いわゆるE-commerce packageの一環であり、具体的にはEUVAT指令第14a条、第66a条など。制度の概要、経緯などにつき栗原克文「デジタルプラットフォーム等取引仲介者の税務上の役割」税理64巻15号144頁（2021）参照。また、欧州委員会が作成した日本語版「VAT電子商取引規則についての注釈」（2020）も参照（[https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/system/files/2021-07/vatecommerceexplanatory\\_28102020\\_ja.pdf](https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/system/files/2021-07/vatecommerceexplanatory_28102020_ja.pdf)，2022年12月12日最終閲覧）。

<sup>231)</sup> 栗原・前掲注230)146-147頁。

<sup>232)</sup> 中村・前掲注223)30頁。ここにいうAgent（代理人）は前述のとおり取次ぎを含む概念であることに留意すべき。

<sup>233)</sup> European Union (Withdrawal) Act 2018の第2条、第3条により、離脱日の直前に施行されていたEU法の一部は離脱日以降も英国の国内法を構成し、欧州司法裁判所の判決に従う（判例変更などを除く）こととされているとの説明として洞澤秀雄「Brexitとイギリスによる法の維持・形成—2018年EU離脱法を中心に環境法の観点から—」EU法研究5号73頁，79-80頁（2018）。EUVAT指令、EUVAT実施規則については、Taxation (Cross-border Trade) Act 2018の第42条第1項、第5項などにより原則として参照される。European Union (Withdrawal) Act 2018の条文は2022年10月21日現在

る条文などはEU離脱前から存するものであり、EUVAT指令などに服していた時期を含めて有効であった。ただし、「2006/112指令373条〔従前の第6次指令28条3項(e)〕の下、加盟国はVAT指令14条2項(c)と同28条からの逸脱を許容され、イギリスは元々、両規定から逸脱する権利を行使していた。」その後一部を移入したが、「Agentを通じて供給されるサービスに関する同28条からの逸脱は、いまだ存在している。」と説明される<sup>234)</sup>。

(1) 旧法 第32条第4項

Value Added Tax Act 1983<sup>235)</sup> (1994年改正<sup>236)</sup>前の規定) でつぎのように規定されていた。

32 Agents, etc.

(4) Where goods or services are supplied through an agent who acts in his own name the Commissioners may, if they think fit, treat the supply both as a supply to the agent and as a supply by the agent.

(仮訳 物品またはサービスが自己の名義をもって活動する代理人等を通じて提供される場合において、当局<sup>237)</sup>が妥当と判断するときは、当該代理人等が自らその物品またはサービスの提供を受け、当該代理人等が自らその物品またはサービスの提供をしたものと取り扱うことができる。)

「物品あるいはサービスが問屋取引を通して提供される場合、問屋に対する譲渡及び問屋による譲渡として取り扱われる。」と説明される<sup>238)</sup>。2つの取引を擬制する点で、EUVAT指令第28条を移入しており、強制適用ではない点で同指令と異なる。

なお、条文上、課税当局側のみが使用できる規定のように思えるが、後述の新法における類似する規定に関する課税当局の説明では、納税義務者側からも使用できる規定と説明されている。旧規定においても同様と思われる。

---

(<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2018/16/data.pdf>, 2022年10月21日最終閲覧)による。Taxation (Cross-border Trade) Act 2018の条文は2022年8月22日現在 (<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2018/22/data.pdf>, 2022年10月21日最終閲覧)による。

<sup>234)</sup> 中村・前掲注223)41頁。

<sup>235)</sup> 条文は1993年1月1日現在 (<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1983/55/1993-01-01/data.pdf>, 2022年12月13日最終閲覧)による。

<sup>236)</sup> 後掲のValue Added Tax Act 1994に全面改定。

<sup>237)</sup> 正確には当局のCommissionersであるが省略した。以下同じ。英国歳入関税庁(HMRC: His Majesty's Revenue and Customs)とコミッショナーについて、例えば鎌倉治子「英国歳入関税庁の発足—税務行政の一元化と租税政策の立案・実施の分離—」レファレンス678号63頁(2007) ([https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndl.jp/pid/287276/www.ndl.go.jp/jp/data/publication/refer/200707\\_678/067804.pdf](https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndl.jp/pid/287276/www.ndl.go.jp/jp/data/publication/refer/200707_678/067804.pdf), 2022年12月17日最終閲覧)参照。

<sup>238)</sup> 林・前掲注195)153頁。同書152-154頁において「ウィラル都市行政区事件」として、建物の建築というサービス(役務の提供)取引が、旧法第32条第4項により、請負業者と行政区、行政区と融資会社という2つの取引とみなされた事案(Metropolitan Borough of Wirral v Customs and Excise Commissioners, [1995] STC 597)を紹介している。

(2) 新法 第47条第3項および第4項

現行法であるValue Added Tax Act 1994<sup>239)</sup>においては役務の提供についてつぎのように規定されている。

47 Agents etc.

(3) Where services, other than electronically supplied services and telecommunication services, are supplied through an agent who acts in his own name the Commissioners may, if they think fit, treat the supply both as a supply to the agent and as a supply by the agent.<sup>240)</sup>

(仮訳 サービス（電子的に提供されるものおよび電気通信を除く）が自己の名義をもって活動する代理人等を通じて提供される場合において、当局が妥当と判断するときは、当該代理人等が自らそのサービスの提供を受け、当該代理人等が自らそのサービスの提供をしたものと取り扱うことができる。)

(4) Where electronically supplied services or telecommunication services are supplied through an agent, acting in the agent's own name, the supply is to be treated both as a supply to the agent and as a supply by the agent.

(仮訳 電子的に提供されるサービスおよび電気通信が自己の名義をもって活動する代理人等を通じて提供される場合には、当該代理人等が自らそのサービスの提供を受け、当該代理人等が自らそのサービスの提供をしたものと取り扱う。)

第3項は「Commissionaireを通じて電気通信サービス以外のサービスが供給された場合、Commissionaire（原文ママ）がfitすると思うならば、その供給は、Commissionaireに対する供給とCommissionaireによる供給として取り扱われる（任意規定）。」、第4項は「Agentを通じて電気通信サービスが供給された場合、その供給は、Agentに対する供給とAgentによる供給として取り扱われる（任意規定）（原文ママ）。」と説明される<sup>241)</sup>。なお、現行の規定では削除されているが、旧第5項には第4項におけるAgentはEUVAT指令第28条における仲介者を指すと明示されていた<sup>242)</sup>。

第4項と第3項は電子的に提供されるサービスおよび電気通信と、それ以外のサービスがそれぞれ対象となっている。細かい文言の違いを除くと、「the Commissioners may, if they think fit,」（当局が妥当と判断するときは……できる。）が第3項にだけ存在する点が異なる。

---

<sup>239)</sup> 条文は2022年12月15日現在 (<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/data.pdf>, 2022年12月15日最終閲覧) による。

<sup>240)</sup> なお、第3項は制定当初は物品の譲渡についても適用される条項であり、旧法第32条第4項と同様であったが、Finance Act 1995により物品の譲渡は第2A項に独立した。

<sup>241)</sup> 中村・前掲注223)41-42頁。この説明の元となっている条文は現行法とは一部異なることに留意すべき（第5項が削除される前であり、少なくともTaxation (Cross-border Trade) Act 2018による改正前と推測される）。

<sup>242)</sup> 「For the purposes of subsection (4) “agent” means a person (“A”) who acts in A’s own name but on behalf of another person within the meaning of Article 28 of Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax.」。Finance Act 2014により削除（併せて第4項にAgentの説明として「acting in the agent’s own name」が追加された）。

る。この妥当性の判断主体は、条文からは課税当局しか読み取れないが、課税当局による当該条文の説明において「In theory the provision can be applied where the Commissioners think fit; but in practice we allow agents to choose for themselves whether or not to adopt the procedure.」（理論的には、当局が適切と考える場合にこの規定を適用することができるが、実際には、代理人がこの手続きを採用するかどうかを自ら選択することを認めている。）とされている<sup>243)</sup>。同説明では、本条のそもそもの目的は匿名の本人 (undisclosed principals) の代理人 (agent) が介在する取引において、本人から代理人、代理人から顧客へとインボイスを連続して交付することで、本人の匿名性を維持しつつ顧客が前段階税額控除のためのインボイスを入手できるようにすることとされている<sup>244)</sup>。この規定は、本人と代理人が双方共にVAT登録をしており、供給されるサービスが課税対象であることの条件を満たす必要があるとされている。この規定が適用されると、代理人と本人との取引は当該物品またはサービスの供給となり、代理という個別の役務の提供は認識されないと説明される<sup>245)</sup>。

### 第3項 フランス<sup>246)</sup>

VAT発祥の地とされる<sup>247)</sup>フランスにおける複数者間取引の規定として第256条第V項<sup>248)</sup>がある。

#### 「第1節 適用範囲

---

<sup>243)</sup> 英国歳入関税庁による「HMRC internal manual VAT Taxable Person Manual」の「VT AXP37900 - Agency and disbursements: how agents should account for VAT - Section 47 of the VAT Act 1994: Section 47(3) supplies by undisclosed agents」(<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-taxable-person/vtaxper37950>, 2022年12月16日最終閲覧)。

<sup>244)</sup> 前掲注238)「ウィラル都市行政区事件」の判示 (p. 599 b, post. 判決文はLexisNexisにより閲覧。 [https://advance.lexis.com/r/documentprovider/zssyk/attachment/data?attachmentid=V1,215,21554,1995\\_stc\\_597.pdf,1&attachmenttype=PDF&attachmentname=OriginalSourceImage&origination=&sequencenumber=&ishotdoc=false&docTitle=Metropolitan%20Borough%20of%20Wirral%20v%20Customs%20and%20Excise%20Commissioners%205B1995%5D%20STC%20597&pdmfid=1000516](https://advance.lexis.com/r/documentprovider/zssyk/attachment/data?attachmentid=V1,215,21554,1995_stc_597.pdf,1&attachmenttype=PDF&attachmentname=OriginalSourceImage&origination=&sequencenumber=&ishotdoc=false&docTitle=Metropolitan%20Borough%20of%20Wirral%20v%20Customs%20and%20Excise%20Commissioners%205B1995%5D%20STC%20597&pdmfid=1000516), 2022年12月16日最終閲覧) も同旨。

<sup>245)</sup> 英国歳入関税庁による「HMRC internal manual VAT Taxable Person Manual」の「VT AXP37950 - Agency and disbursements: how agents should account for VAT - Section 47 of the VAT Act 1994: supplies by undisclosed agents」(<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-taxable-person/vtaxper37950>, 2022年12月16日最終閲覧)。代理人に関する英国のコモンローと欧州の他地域で適用されるローマ民法の概念には違いがあり、これに対応するためにクロスボーダー取引については強制適用で、国内取引については任意とする。

<sup>246)</sup> 本項は、湖東京至「翻訳 『フランス付加価値税法』 関東学院法学11巻上173頁 (2002) によるフランス付加価値税法 (Taxe sur la valeur ajoutée フランス租税一般法典付加価値税の部 2000年版) の邦訳文に依拠している。

<sup>247)</sup> 湖東・前掲注246)173頁は「フランスは1948年、今日の付加価値税の基本構造である仕入税額控除方式による大型間接税を世界で初めて導入した。」とする。

<sup>248)</sup> 湖東・前掲注246)177-179頁。

## 第1章 強制的課税取引

### 256条（中略）

V. 事業者が第三者の取引のため、単に自己の名義を使用して資産の譲渡の仲介を行い、又は役務提供の仲介を行った場合、当該名義人たる個人が資産を譲り受け又は役務提供ないし供与を受けたものとみなす。」

本規定について、「フランスにおいても自己の名義を使用して委託者と顧客の間の資産の譲渡契約を仲介する場合には、その名義人である受託者が委託者から資産の譲渡を受けたものとみなされると同時に、受託者から販売先への譲渡となる。」と説明される<sup>249)</sup>。なお、仲介という役務の提供という概念は独立してあるようで、課税地の規定<sup>250)</sup>などに「仲介的役務提供」の規定が置かれている<sup>251)</sup>。

## 第4項 ニュージーランド

ニュージーランドGSTについて、Goods and Services Tax Act 1985<sup>252)</sup>の第60条に規定されている。

### 60 Agents and auctioneers

(1) Subject to this section, for the purposes of this Act, where an agent makes a supply of goods and services for and on behalf of any other person who is the principal of that agent, that supply shall be deemed to be made by that principal and not by that agent:

provided that, where that supply is a taxable supply, that agent, being a registered person, may, notwithstanding anything in this Act, issue a tax invoice or a credit note or a debit note in relation to that supply as if that agent had made a taxable supply, and to the extent that that tax invoice or credit note or debit note relates to that supply, that principal shall not also issue, as the case maybe, a tax invoice or a credit note or a debit note.

（仮訳 この法律において本条の条件の下、代理人が本人である他者のために物品またはサービスの供給を行う場合、当該供給は当該代理人ではなく、当該本人によって行われたものとみなす。ただし、当該供給が課税対象である場合、登録者である代理人は、この法律の他の規定にかかわらず、当該代理人が課税対象供給を行ったかのように当該供給に関するインボイス、クレジットノートまたはデビットノートを発行することができ、当該インボイス、クレジットノートまたはデビットノートが当該供給に関連する限り、当

<sup>249)</sup> 宮川・前掲注54)321-322頁。

<sup>250)</sup> 我が国の内外判定に相当するか。

<sup>251)</sup> 例えば第259条A第3号、5号、6号（同論文191-192頁）、第259条B第8号（同論文193頁）。非課税取引について第263条は「他人の名義又は他人のために仲介者が行う役務の提供のうち、262条の規定により付加価値税を課さない取引、又はヨーロッパ共同体の域外において行う取引には付加価値税を課さない。」としている（論文209頁）。

<sup>252)</sup> 条文は2022年1月1日現在（<https://www.legislation.govt.nz/act/public/1985/0141/latest/whole.html>、2022年11月17日最終閲覧）による。

該本人は対応するインボイス、クレジットノートまたはデビットノートを発行しないものとする。)

(中略)

(1B) Despite subsection (1), when a principal and their agent agree, and record their agreement in a document, either in relation to a particular supply or for a type of supply, that this subsection applies to a supply of goods or services, the supply is treated for the purposes of the Act as 2 separate supplies, being—

(a) a supply of goods and services from the principal to the agent; and

(b) a supply of those goods and services from the agent to the recipient, treating the agent as if they were the principal for the purpose of the supply.

(仮訳 第1項にかかわらず、本人および代理人が特定の（またはある種類の）供給に関し、本項が物品またはサービスの供給に適用されることに合意し、その合意を文書に記録した場合、その供給は、つぎの2つの供給としてこの法律を適用する。(a) 本人から代理人への物品またはサービスの提供と、(b) 代理人から受領者への物品またはサービスの提供（当該代理人をこの供給の本人と取り扱う）。)

第1項において代理人一般の規定を置いている。代理人による取引は、本人が行った取引とみなす旨を規定している（前段。後段はインボイスなどの交付について）。第1B項において、本人と代理人の合意により、本人と代理人間（そして代理人と顧客間）に物品またはサービスの取引があるように取り扱うことを規定している。供給を受ける場合（仕入側）についても第2項で手当している。なお、前述のEUや英国の例と同じく、電子的なマーケットプレイスについては別に規定を有する<sup>253)</sup>。当該規定も第1B項と同様の2つの取引を擬制する取り扱いを定めている。

## 第5項 小括

諸外国のVAT/GSTにおける複数者間の取引に関するルールをいくつか調査したところ、つぎの点が明らかとなった。

- 1 売主と買主の間に仲介者が介在する場合、①売主から仲介者への譲渡、②仲介者から買主への譲渡という2つの取引が存在することを擬制しているか、そのような取り扱いを選択できるルールとなっている。
- 2 当該ルールは電気通信利用役務の提供などの、電子サービスに特化したルールではない。
- 3 2つの取引を擬制する場合、2つの取引の態様を変更する規定を置いていない。同一態様の取引としている。

以上より、2つの取引を擬制する場合、同一役務連鎖型解釈に一致するルールとなっていることが明らかとなった。

このようなルールが共通している背景までは調査ができなかった。しかし、前段階控除により仕入税額控除を連鎖させる付加価値税において、①複数者間の取引を2者間の取引に分解することを（前段階控除のため）明示し、②その2つの取引は同様の取引とすること

---

<sup>253)</sup> 同条第1C項、第60C条 (Electronic marketplaces)。



は、簡明であり、自然なものとする<sup>254)</sup>。

また、これらのルールを我が国消費税法に取り込む場合、取引に着目しみなし規定を置いているという示唆が得られた。

## 第5節 先行研究

複数者間において役務の提供を行った場合の内外判定、納税義務などについての先行研究は見当たらなかったが、資産の譲渡や貨物の輸入取引に関する先行研究はいくつか存在する。本節ではつぎの3つの研究を取り上げ、複数者間において役務の提供を行った場合にも共通すると思われる部分を概括する。

1つ目は、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—」<sup>255)</sup>（以下、「宮川論文」とする）である。2つ目は、中村繁隆「問屋を利用した輸入取引に対する消費課税—VAT 指令及びイギリス法を参考として—」<sup>256)</sup>（以下、「中村論文」とする）である。3つ目は、林幸一『EU付加価値税の研究—我が国、消費税との比較の観点から』<sup>257)</sup>（以下、「林論文」とする）である。

宮川論文は、委託販売が国外からの輸入品にかかるクロスボーダー取引で活用された場合の課税関係について言及している<sup>258)</sup>。中村論文は、貨物の輸入取引で問屋（取引仲介者であるIntermediary）が介在する場合の課税関係について論じている。林論文は貨物の輸入における委任取引の課税関係について言及している<sup>259)</sup>。

## 第1項 先行研究の結論

### （1）宮川論文

委託販売に関し、代理商となる場合と問屋営業になる場合があると整理した。その上で、代理商になる場合は、委託者による相手方への資産の譲渡と取り扱うべきであり、問屋営業の場合は、問屋による相手方への資産の譲渡と取り扱うのが相当としている。問屋営業にかかる結論の理由として「問屋営業は、問屋の名において売買が行われるものであるから、相手方が委託者を知る由もな」く、「問屋と相手方の関係は、通常の売主と買主との関係にはほかならないことから、間接税たる消費税の性格を踏まえれば、この間を資産の譲渡と取り扱うことに問題はない」とする<sup>260)</sup>。この結論は、現在の消費税法の取り扱い（実質的な譲渡者による譲渡<sup>261)</sup>）と異なることから、諸外国の制度（EU VAT指令、ドイツおよびフランス）をひもといた上で「問屋を利用した取引を本来の委託者と販売先との売買取引として取り扱った場合に、インボイスにおいて取引の連鎖が途切れ、ひいてはカスケード

---

<sup>254)</sup> 仲介者の取引は、ケータリングサービスを食料品の譲渡と提供サービスに分解するような強引な解釈とは異なるが、欧州司法裁判所の裁判例（前掲注195）参照）では、経済的観点から単一の供給を構成する取引を人為的に分割することは、VATの機能を歪めるとしている。

<sup>255)</sup> 宮川・前掲注54)。

<sup>256)</sup> 中村・前掲注223)。

<sup>257)</sup> 林・前掲注195)。

<sup>258)</sup> 「第4章 委託販売と納税義務」。

<sup>259)</sup> 「第11章 委任取引と消費税—輸入取引を中心に—」〔初出2014〕。

<sup>260)</sup> 宮川・前掲注54) 309頁。

<sup>261)</sup> 消費税法第13条、消費税法基本通達4-1-3による判定など。

(税の累積)が生ずるおそれもあるところであり、形式的な取引に応じた課税関係に整理する必要がある」<sup>262)</sup>とする。

## (2) 中村論文

EUVAT指令および英国Value Added Tax Actなどからの示唆として「第1は、Intermediaryを利用した取引をVATの目的上、十分に機能させるためには、当該取引の法的性質にかかわらず、PrincipalとIntermediaryとの間の供給、かつ、IntermediaryとCustomerとの間の供給というフィクションを置く必要がある、ということである。」<sup>263)</sup>とする。ただし、Intermediary (Agent) の存在が全てのケースで認められる訳ではない、としている。これを受けて、我が国消費税法にも同様の規定を取り込むべきと結論づけている。

## (3) 林論文

保税地域から外国貨物を引き取る者に対する消費税の課税について、仕入税額控除ができる者と引き取りに係る消費税の実質の負担者に不一致が生ずる可能性があり、この不一致は国内における次段階取引の仕入税額控除に影響する点が問題であるとする。その具体例として、つぎの2点を挙げる。1つ目が、行為などを他人に依頼する取引委任者が仕入税額控除を受けられない場合。2つ目が、問屋取引を利用することにより引き取りに係る消費税の還付を受けられることで支払われた消費税が事実上海外の親会社に移転してしまう場合。この問題に対し、「EU及び英国に見られるみなし譲渡規定の導入により、取引の連続性を確保することで、委任取引において仕入税額控除が行えないことや仕入税額控除による還付に見られる通常取引との歪みを補正することが必要である。」<sup>264)</sup>とする。そして、「EU及び英国では、委託取引についてのみなし譲渡規定があり、取引の連鎖が途切れることでの課税の累積を防ぐことができる。わが国ではクロスボーダーでの委託取引について規定がなく、消費税法上のみなし譲渡規定は、個人事業者の自家消費と法人がその役員に対して行う資産の贈与及び低額譲渡のみである<sup>265)</sup>。委任取引による輸入問題の解決には、これらの地域や英国に見られるみなし譲渡規定等がひとつの指針になると考える。」<sup>266)</sup>とする。

## 第2項 先行研究の視点からの解釈の妥当性

先行研究として掲げた3篇の論文の全てにおいて、複数者間問屋取引はそれぞれの当事者の取引(3者間の取引では2つの取引)があったものとして取り扱うのが相当<sup>267)</sup>としている。これは、本稿における同一役務連鎖型解釈と同様の取り扱いである。

---

<sup>262)</sup> 宮川・前掲注54)322頁。

<sup>263)</sup> 中村・前掲注223)47頁。

<sup>264)</sup> 林・前掲注195)156頁。

<sup>265)</sup> 同書は消費税法第4条第4項第1号および2号を注としている。

<sup>266)</sup> 林・前掲注195)157頁。

<sup>267)</sup> なお、宮川論文が代理商取引について言及している(委託者による相手方への資産の譲渡と取り扱うべき)が、第1章第5節第1項で言及したように筆者も同様に「代理については、本人に直接法律効果が帰属する以上、消費税法においても、代理による取引そのものは本人が行ったものとして取り扱われるべきと考え、本論文の検討対象外としている。

## 第6節 結論

同一役務連鎖型解釈には妥当性がある一方で、他の解釈には問題点が多くあること、そして同一役務連鎖型解釈は諸外国の制度、先行研究の提唱する取り扱いとも整合的である（他2類型とともに妥当性、問題点をまとめると下記表2のとおり）。そのため、同一役務連鎖型解釈を採用すべきと考える。

表2 3つの解釈それぞれの妥当性、問題点、対応策（第3章版）

	妥当性	問題点	問題点の対応策
同一役務連鎖型解釈	<ul style="list-style-type: none"> <li>①解釈が簡明であり、モノの譲渡等と同じ考え方であること。</li> <li>②OECD VATガイドラインと整合的であること。</li> <li>③2者間取引に第三者が介在しても、解釈が安定的であること。</li> <li>④取引当事者が入手可能な情報に基づき判断できること。</li> <li>⑤諸外国の制度と整合的であること。</li> <li>⑥先行研究の提唱する取り扱いと整合的であること。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>①裁判において受け入れられない可能性があること。</li> <li>②複数の役務の提供が組み合わせられた場合、個々の役務の提供に対価を認定する必要があること。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>①の解釈による対応策は見当たらない。その他の対応策は次章で示す。</li> <li>②については対価を合理的に区分すること。なお、単一の役務の提供である場合はこの問題点は顕在化しない。</li> </ul>
着ぐるみ型解釈	<ul style="list-style-type: none"> <li>①裁判において受け入れられる可能性があること。</li> <li>②複数の役務の提供が組み合わせられた場合、個々の役務の提供に対価を認定する必要がないこと。</li> <li>③複線型解釈に比して簡明であること。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>①同一役務連鎖型解釈に比して難解であること。</li> <li>②情報の欠如による誤解釈の可能性が高いこと（特に複数者間取引であることの把握、直接契約関係のない相手方の居住性の把握であり、事業者が自己と直接契約関係のない当事者である者に関する情報を的確に入手できる保証がないことに基因する）。コンプライアンスコスト、徴税コストが増加する懸念があること。</li> <li>③法令化が困難であること。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>①の解釈による対応策は見当たらない。</li> <li>②の解釈による対応策は見当たらない。その他の対応策は次章で示す。</li> <li>③について具体的に次章で示す。</li> </ul>
複線	<ul style="list-style-type: none"> <li>①裁判において受け入れられる可能性があること。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>①同一役務連鎖型解釈、着ぐるみ型解釈に比して難解で</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>①の解釈による対応策は見当たらない。</li> </ul>

<p>型 解 釈</p>		<p>あること。  ②情報の欠如による誤解釈の可能性が高いこと（特に複数者間取引であることの把握、直接契約関係のない相手方の居住性の把握であり、事業者が自己と直接契約関係のない当事者である者に関する情報を的確に入手できる保証がないことに基因する）。コンプライアンスコスト、徴税コストが増加する懸念があること。  ③対価の按分が必要であること（単一の役務の提供であっても対価の区分が必要となる）。  ④適格請求書入手不確実性。  ⑤直接の法律関係がない当事者間に取引の認定する可能性があること。  ⑥代理解釈について私法と異なること。</p>	<p>②の解釈による対応策は見当たらない。  ③については対価を合理的に区分すること（取引当事者が4者以上である場合、区分の困難性が高まる）。なお、一部の取引を無償と捉える対応は採用しがたい。  ④から⑥については対応策を検討していない。</p>
----------------------	--	--	---

## 第4章 提言など

### 第1節 法令化

#### 第1項 必要性

これまでに述べたように、複数者間の電気通信利用役務の提供にかかる消費税法の解釈は、同一役務連鎖型解釈を採用すべきと考えるが、実務や裁判例に基づく解釈が複数考えられるため不安定である<sup>268)</sup>。

しかし現実の取引は行われる以上、実務においては、例えば同一役務連鎖型解釈あるいは着ぐるみ型解釈を採用して消費税の内外判定を行うことを、当事者同士が契約書などに記載する対応が考えられる。当事者の合理的な意思を証拠化することで、紛争<sup>269)</sup>を予防できる。税抜対価で契約する場合、消費税を付加すべきか契約時に判断できるようになる。特に、この契約書などに記載した解釈に基づく消費税が課税されない（国外取引や免税取引など）場合における予防策を検討すると、後日の税務調査などで課税となる場合には追加で消費税を負担する旨の合意も必要ではないか<sup>270)</sup>と思われる。

この合意にしたがって適格請求書を発行していれば、仮に国税当局と解釈の違いが生じても、不真正な適格請求書の作成とはならず、罰則を回避できる可能性が高まると考える<sup>271)</sup>。ただし、後日の税務調査などにおいて課税当局と見解の相違が生ずるリスクをなくすることはできない。

このような実務上の対応を検討せざるを得ない状況は、健全とは言えない。コンプライアンスコストの高さの一側面であり、ひいては徴税コストの増加を招くと考える。租税の基本原則の1つである課税要件明確主義にも反する。したがって、なんらかの対応が必要であると考えられる。

消費税は事業者にとって簡明に解釈できる必要性があること、取引時に納税義務が成立する行為税であること、消費に負担を求め、各取引段階で転嫁（取引の連鎖に基づく税の累積の排除を含む）を予定している税であることをふまえると、法令において明文化<sup>272)</sup>す

---

<sup>268)</sup> しかも、前述のとおり消費税に関する裁判例や国税庁の質疑応答事例の記載を考えると、着ぐるみ型や複線型が有力とも思える。

<sup>269)</sup> 取引の相手方のみならず、国税当局との紛争を含む。

<sup>270)</sup> 取引対価につき消費税負担に関して当事者間での合意がされない場合に、取引対価は消費税を含む内税とされた事例として那覇地判平成12年4月25日金商1095号44頁（評釈として西山由美「判批」月刊税務事例35巻5号1頁（2003）がある。）。建物の売買契約の事例であるが、役務の提供についても別に解する必要はないと考える。その他、非居住者との取引や外貨建て取引の場合、為替リスクの負担についても考慮が必要である。

<sup>271)</sup> 千葉隆史「インボイス制度導入後の是正に関する一考察—適格請求書類類似書類等の交付禁止・罰則規定を踏まえて—」税務大学校論叢103号125頁（2021）（<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/103/02/02.pdf>, 2023年1月14日最終閲覧）が例示する「誤認されるおそれのある書類及び偽りの記載をした適格請求書」には該当しないものとする。当然ながら、後日税務調査などにおいて当初と異なる結論となった場合は、訂正が必要となる。

<sup>272)</sup> 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1頁，24頁（2017）は、消費税における「例外」をできる限り減らすべきとする。しかし、本問題はあえて法令化すべきと考える。

べきと考える<sup>273)</sup>。第3章第4節で概観したように諸外国においても複数者間取引に関する規定がある。

## 第2項 同一役務連鎖型解釈による法令化

前述のとおり、筆者は消費税法の解釈にあたり、同一役務連鎖型解釈を採用すべきであり、通達ではなく消費税法を対象に規定すべきであると考え。複数の役務の提供が組み合わせられた場合には議論があることから、少なくとも単一の役務の提供として、電気通信利用役務の提供が複数者間で行われた場合の対応を法令において明文化すべきと考える。

そのため、基本となる内容は本稿の設例における3者（発注者、元請、下請）が、①下請は元請に電気通信利用役務の提供を行うこと、②元請は下請から電気通信利用役務の提供を受け、同一の電気通信利用役務の提供を発注者に行うこと、をみなし規定とすることが考えられる<sup>274)</sup>。

具体的な条文としては「電気通信利用役務の提供を行うことを受託した者が、当該電気通信利用役務の提供を実施することを他の者に委託する場合、当該他の者は当該受託した者に電気通信利用役務の提供を実施したものとみなし、当該受託した者は電気通信利用役務の提供を他の者から受け、同一の電気通信利用役務の提供を自ら実施したものとみなす。」<sup>275)</sup>が考えられる。2つのみなし規定のうち、前者が上記①に、後者が②に対応する。

先行研究（第3章第5節の中村論文）において英国VAT法47条2A項（物品の間屋取引の規定）を我が国消費税法に取り込む手法として「私見として、人（納税義務者）に着目して取り入れる場合と、取引（課税対象取引）に着目して取り入れる場合の2通りの方法が考えられる。」<sup>275)</sup>とした上で前者を採用している<sup>276)</sup>。

本件は電気通信利用役務の提供の内外判定に関する規律であるが、消費税法における特定の態様の資産の譲渡等が連鎖的に行われたとみなすことを目的とする。そのため、筆者は人（納税義務者）の規定に取り込む方法（現行法第5条を修正する方法）ではなく、取引の規定に取り込む方法が分かりやすい条文となると考える。この規定方法は、前章で検討したEUVAT指令第28条など諸外国の代理人に関する規定とも整合する。

当該先行研究において、取引の規定に取り込む方法として第4条第5項（いわゆるみなし譲渡の規定）に3号を追加する方法を提唱しているが、当該条文（第4条第5項）は「次に掲げる行為は、事業として対価を得て行われた資産の譲渡とみなす。」とする。つまり、消費

---

<sup>273)</sup> 問屋取引にかかる資産の移動（少なくとも取引の当事者である委託者が現れない問屋取引にかかるもの）について、これを譲渡とみなす規定は、インボイス制度を導入する場合には、必然的に必要となるとする見解として宮川・前掲注54)327頁。

<sup>274)</sup> 資産の譲渡について「商法上、問屋取引については、取引の相手方との間の売買に係る権利、義務が受託者に生ずることからすると、我が国においても、問屋取引を委託者から受託者への資産の譲渡及び受託者から購入者への資産の譲渡とみなすことも可能であると考えられるところであり、これにより、受託者の資産の譲渡として課税関係を整理することができる。」との見解として宮川・前掲注54)248頁。役務の提供については商法上の問屋ではなく準問屋（あるいは問屋の規定を準用されるべき取引）であるが、準問屋は問屋の規定を準用することとされており、消費税のみなし規定を導入することに関する差異はないと考える。

<sup>275)</sup> 中村・前掲注223)40頁。

<sup>276)</sup> 中村・前掲注223)47-51頁。

税の課税対象取引となる要件のうち、「事業として」という要件と「対価を得て行われる」という要件の2つを無条件で満たす規定である。あらたに追加すべき本件のみなし規定は、当該2要件を無条件で満たすとすべき理由はないため、第4条第5項に追加する方法は採用できない。そこで、第4条第5項の次にみなし規定を追加する方法<sup>277)</sup>が妥当と考える。

また、発注者が対価の全部を元請に支払わず、一部または全部を下請に直接支払うことも想定される。この場合、直接下請に支払われる金額を含めて元請の課税標準とする（発注者が支払う金額が課税標準となり、下請が受領する金額が仕入税額控除の基礎となる）のが分かりやすいと思われる。しかしながら、元請が当該金額について不知であることも考えられ、不知の場合は、課税標準の計算、仕入税額控除の適用、適格請求書等の発行、受領、保存その他を考えると規定化が困難と思われる。そのため、直接支払う部分はこのみなし規定から除外する必要がある。

「ただし、当該受託した者に対価の一部又は全部が支払われないこととされている場合（単に資金決済等を委託する場合及び当該受託した者が当該対価の金額を知り若しくは知ることができた場合を除く）には、その支払われない対価に対応する部分については、その支払われない対価を受領する者が、その支払をする者に電気通信利用役務の提供を自ら実施したものとみなす。」という規定が考えられる。

なお、「単に資金決済等を委託する場合……を除く」は直接支払を利用し、本ただし書を内外判定の操作に利用されないために挿入した。また、「支払われないこととされている」としたのは、後日の貸し倒れを除外する目的である。

#### <現行>

（課税の対象）

#### 第4条 （中略）

5 次に掲げる行為は、事業として対価を得て行われた資産の譲渡とみなす。（以下略）

#### <条文案>

（課税の対象）

#### 第4条 （中略）

5 次に掲げる行為は、事業として対価を得て行われた資産の譲渡とみなす。（中略）

6 電気通信利用役務の提供を行うことを受託した者が、当該電気通信利用役務の提供を実施することを他の者に委託する場合、当該他の者は当該受託した者に電気通信利用役務の提供を実施したものとみなし、当該受託した者は電気通信利用役務の提供を他の者から受け、同一の電気通信利用役務の提供を自ら実施したものとみなす。ただし、当該受託した者に対価の一部又は全部が支払われないこととされている場合（単に資金決済等を委託する場合及び当該受託した者が当該対価の金額を知り若しくは知ることができた場合を除く）には、その支払われない対価に対応する部分については、その支払われない対価を受領する者が、その支払をする者に電気通信利用役務の提供を自ら実施したものとみなす。

---

<sup>277)</sup> あるいは第13条のように「……ものとして、この法律の規定を適用する。」といった形式で、独立した条に新設する方法が考えられる。本稿においてはみなし規定の一部であることが分かりやすいため、第4条に追加する方法を採用した。

(以下略。なお、項番号は繰り下げる<sup>278)</sup>。)

先行研究において対応すべき問題とされている、問屋がインボイス(適格請求書)を発行できない問題にもこの規定方法で対応できる。つまり、取引に介在する者が電気通信利用役務の提供を行ったものとみなされるため、自己が行った課税資産の譲渡等について適格請求書を発行することが可能(適格請求書発行事業者である必要はある)となる。

みなし譲渡の規定が追加されるに伴い、課税標準の規定である消費税法第28条にも手当が必要であるが、本筋ではないため省略する。

### 第3項 着ぐるみ型解釈による法令化

前述のとおり、筆者は同一役務連鎖型解釈により法令による手当をすべきと考えるが、仮に着ぐるみ型解釈による手当を想定すると、つぎの2点の対応が必要と考える。

#### (1) 電気通信利用役務の提供の定義の変更

一定の要件に該当すれば、電気通信利用役務の提供ではないと明示する必要がある。

具体的には、つぎの条件を電気通信利用役務の提供の定義規定に追加することが考えられる。「ただし、取引の相手方から当該取引が●条●項に規定する代理人取引である旨の通知がされた場合を除く。」ここにいう「代理人取引である旨の通知」は後述の通知である。

あるいは、何らかの基準を設け、一定の合理的判断が行われることを要件に、その判断に基づき電気通信利用役務の提供への該否を定義することも考えられる。つまり、納税義務者が取引時点において入手できる情報により、合理的な判断を実施したことを記録すればこれを認め、取引の相手方や課税当局などの他者からの後日の反証を許さない、という方法である。オーストラリアGSTにおけるBtoC取引の判定などが参考となる<sup>279)</sup>。しかしながら、このような定義手法が現行の消費税法の規定と親和性があるか<sup>280)</sup>、他の規定との整

---

<sup>278)</sup> 項に枝番号は用いないとする説明として青木丈『税法で読み解く! 法令用語と立法の基礎知識』87頁(税務経理協会, 2013)。

<sup>279)</sup> 沼田・前掲注50)340-341頁によるIBFDのVAT専門家の海外論文の紹介。Christine Peacock “Cross border supplies and Australia’s GST” (International VAT Monitor July/August 2016 pp. 243-248) (クロスボーダー取引とオーストラリアのGST)によれば、オーストラリア非居住者であるサービス提供者が、オーストラリア居住者である消費者(GST非登録者)にサービスを提供した場合に課税対象とする制度があるが、非居住者であるサービス提供者は、提供相手の居住性、消費者か否かを十分には知り得ないことを考慮し、通常の事業活動を通じた合理的な判断に基づいて顧客の居住性を判断することが認められる、とされる。

<sup>280)</sup> OECDのガイドラインが、リバースチャージの対象取引の区分をBtoB取引とBtoC取引にしている。つまり、取引の相手方の属性により区分している。多くの場合、顧客がVAT登録事業者であるか否かで判別することとなる。一方で、我が国では事業者向け電気通信利用役務の提供に適用している点につき、取引の性質などにより対象取引を区分する(事業者向けとそれ以外)こととしていることは、課税事業者を識別するための登録制度がないことを反映したものと考えられる、との説明として沼田・前掲注50)349頁の注9、同旨である佐藤=西山・前掲注30)178頁〔佐藤英明〕は説明のタイトルとして「苦肉の策」とする。なお、制度導入時の財務省作成資料でも「現行消費税制度上、課税事業者番号制度がないことを前提に、役務の性質や取引条件等により事業者向け取引と消費者向け取引とを



合性を維持できるか疑問であり、筆者は消極に解する。

## (2) 情報の不完全性への対応

第3章第2節第1項に記載のとおり、自身が元請であるか否かの判断に必要な情報が入手できないことが問題の大きな原因である<sup>281)</sup>。そのため、情報を入手する手段を規定する必要がある。対応としてはその旨の通知を義務化することが考えられる。リバースチャージの通知義務(消費税法第62条)<sup>282)</sup>、適格請求書等の交付義務(平成28年税制改正後の消費税法第57条の4。令和5年10月1日施行予定。)やグループ法人税制における譲渡損益調整資産に関する通知(法人税法施行令第122条の12第17項)の例の如くである。

「電気通信利用役務の提供を受託した者が、当該電気通信利用役務の提供を実施することを他の者に委託する取引(代理人取引という。)を行う場合、当該他の者に当該取引が代理人取引である旨等を通知しなければならない。」などが考えられる。通知すべき内容は、当該取引が代理人取引であること(当該役務の提供を最終的に受領する者が自身ではないこと)、当該役務の提供を最終的に受領する者の氏名、名称等のほか、住所等の居住性に関する情報(PEに係る取引であればその旨と当該PEの所在地等)も必要となる<sup>283)</sup>。

ただし、つぎの問題点が考えられる。

### ① 法令に反し通知がされなかった場合の対応

仮に通知が無くても上記の電気通信利用役務の提供からの除外規定が適用されるとする<sup>284)</sup>と問題点が解決できない<sup>285)</sup>。納税義務者が不知の情報を元に申告を求める問題点は既に指摘したとおり。一方で通知を要件にすると、租税回避の手段とできる(代理人取引の規定を受けたくない者は通知を意図的に出さないことで適用を回避できてしまう。罰金や適格請求書発行事業者の取り消しなどによるサンクションも、非居住者を想定すると実効性に疑問がある)ことが問題である。

### ② 通知が連鎖することの困難性

---

区別」する制度としたとの記述がある財務省・前掲注71)7頁。金井・前掲注39)244頁も同旨。岡村忠生「時の問題 国境を越えた役務の提供と消費課税」法学教室417号38頁, 41頁(2015)はこの区別を擬似的に作り出したとする。

<sup>281)</sup> 前述のとおり、入手できないかもしれない情報に基づく課税は予見可能性を害するものとする。

<sup>282)</sup> リバースチャージの通知義務に関して納税者側の予見可能性について、三浦・前掲注44)を参照。

<sup>283)</sup> 電気通信利用役務の提供の内外判定が役務の提供を受ける者の住所等により行われるため。

<sup>284)</sup> リバースチャージの通知義務は義務に違反し、通知がなかったとしても課税関係には影響しない。条文から明らかであり、消費税法基本通達5-8-2(特定資産の譲渡等の表示義務)の注書きで「当該表示義務の履行の有無は、当該特定資産の譲渡等を受ける事業者の納税義務には影響しない。」と運用においても同様とされており、「この表示義務は、特定資産の譲渡等を行う事業者に課される義務であるから、その履行と特定課税仕入れを行った事業者の納税義務の成立とは、別個の関係にある。」濱田・前掲注60)297頁と説明される。

<sup>285)</sup> リバースチャージが適用される事業者向け電気通信利用役務の提供とその他の電気通信利用役務の提供の区別は、その性質、外観から該否を判断できる事項であるが、代理人取引であることは、その性質、外観から該否を判断できない。

意図的な通知の回避ではなくとも、取引における前段階の者が適切な情報を有しているとは限らず、さらに前段階の者から通知が連鎖する必要がある。クロスボーダー取引を考えれば、発注者が非居住者である場合も想定される。電気通信利用役務の提供は物理的に我が国を訪れる必要すらなく取引が可能であり、有効に通知が連鎖しない可能性がある。

通知の連鎖を担保するため、適格請求書発行事業者に限った規定をすることも考えられる。しかしながら、取引相手が適格請求書発行事業者か否かにより役務の提供の態様を区別することとなり<sup>286)</sup>、これは控除額の調整ではなく、課税標準の基礎を変動させることとなる。取引を検討する時点、通知を行う時点、実際の取引が行われる時点、それぞれで適格請求書発行事業者であるかのステータスが変化する可能性もあり検討すべき問題も多いと考える。消費税は転嫁が予定されており、一般に事業者間取引では課税取引であると取引対価が消費税等相当分増加する<sup>287)</sup>。取引金額に応じてリスク管理（回収リスク＝債権の保全、資金繰り、為替リスクなど）が行われることが一般であり、通知が不完全では実務的に対応が困難となる<sup>288)</sup>。

### ③ 通知内容が自身の取引先の開示であること

代理人取引の通知を発する側から検討すると、代理人取引の通知をすることで、取引先に自身が当該役務の提供を最終的に受領する者ではないことが明らかとなってしまふ。つまり、自身が取引の中間に介在していることが明らかとなる。介在に伴う独自の機能（与信や決済時期の調整など）がなければ取引先同士が直接取引をするなど、取引機会を喪失する可能性が高まる。前述のように代理人取引の通知事項には当該役務の提供を最終的に受領する者の情報が含まれる必要がある。直接取引を持ちかけるべき相手方を明確に示すこととなる。

グループ法人税制の譲渡損益調整資産に関する通知は、完全支配関係<sup>289)</sup>という強い繋がりがあ法人間の通知である。一方で、代理人取引の通知は取引の相手方というだけの繋がりがしかないことも想定される。そのような法人間に自身の取引先との契約関係を推測できる情報を提供させることは、通知義務者にとって忌避感があることが想像される。何らかの対策がなければ、通知義務の履行が担保困難となることが想定される。

### ④ 通知義務者が買い手であること

代理人取引の通知は、端的に言えば、仕入側である元請が、売上側である下請に、「あな

---

<sup>286)</sup> OECDガイドライン、EU制度などで課税事業者か否かにより内外判定を異動させる制度があるが、我が国消費税法に従来ない発想であり、導入に際してより詳細な検討を要すると考える。

<sup>287)</sup> 消費税転嫁対策特別措置法（失効）など。消費者に対する取引対価も通常は消費税等相当分が増加するが、消費税の軽減税率取引など必ずしも実質的に転嫁されないこともある（財務省「事業者が消費者に対して価格を表示する場合の価格表示に関する消費税法の考え方」令和3年1月7日5頁（[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/consumption/210107guideline\\_sougaku.pdf](https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/210107guideline_sougaku.pdf)、2022年12月24日最終閲覧）では10%取引と8%取引の税込対価を同一にする対応を示している。)

<sup>288)</sup> リバースチャージの通知義務という、連鎖が不要の通知義務ですら、制度開始後5年以上経過している本論文の執筆時現在（2022年12月）で、行われていないと思われる事例に筆者は実務で出会うことがある。特に日本市場を意識しない国外事業者は通知義務に気付いていないことすら想定される。

<sup>289)</sup> 法人税法第2条第1項12号の7の6。親子会社の100%支配関係など。

たは電気通信利用役務の提供をしていません。消費税法上の代理人です。」という通知になる。この通知はその性質上買い手がする。適格請求書等の交付、リバースチャージの通知は売り手が行う制度であり、代理人取引の通知は、現行の消費税法に類型のない通知義務となる<sup>290)</sup>。

#### ⑤ 事前の通知が必要であること

通知はいつまでに行われるべきかという問題もある。納税義務の成立時期は取引時点であるため、取引時より後は考えられない（通知が遅れると課税期間の違いにより適切な申告ができないことも考えられる）。取引と同時（あるいは直前）であれば取引対価が消費税相当分増加する問題に対応できない。したがって、取引前しかも理想的にはある程度の余裕を持って通知されるべきとなる。一定期間前の通知を義務付けても、4者以上の取引では、通知が連鎖しないと意味がないため、関与する当事者の数だけ通知期限を早める必要があるが、これは困難である。適格請求書等やリバースチャージの通知も事前通知が望ましいが、通知の連鎖が不要であること、課税標準の基礎ではなく、主として仕入税額控除の調整事項である<sup>291)</sup>点が異なる。

以上に検討したように、仮に上記の条文案を消費税法に取り込んだとしても、当該規定を現実に適用することは困難が予想されるが、有効な対応策を見いだすことができなかった。このように種々の問題点があり、同一役務連鎖型解釈の対応策に対する優位性はないと考える。

## 第4項 実質主義あるいは租税回避

本節第2項で示した法令化案について、消費税法第13条が示す実質主義<sup>292)</sup>との抵触が懸

<sup>290)</sup> 適格請求書等保存方式にかかる仕入明細書は買い手が交付するが、本来売り手がすべき通知を、双方が有している情報を互いに確認することでかえるものであり本件通知とはその性質が異なる。

<sup>291)</sup> 課税売上割合が95%未満の事業者のみ課税標準の基礎が変動する。しかも一般に取引対価は調整不要である。

<sup>292)</sup> 金子・前掲注12)830頁は所得税法第12条、法人税法第11条などの例にならって規定されている制度であり、いわゆる法律的帰属説が妥当であるとする。事例として、食肉市場における問屋は買受人との関係で各種リスクを負担していることにかんがみ、法律上の実質譲渡者であると解すべきとされた事案（問屋が資産の譲渡等を行った者に該当すると判示した。大阪地判平成25年6月18日税務訴訟資料263号順号12235。評釈として西山由美「資産の譲渡を行った者の実質判定—問屋の委託販売」税研178号227頁（2014）がある。）を掲げる。法律的帰属説について、ある者が単なる名義人か、誰が対価を享受する者かは法律的な観点から決定されるべきであり、経済的な実質にまで踏み込んで判断すべきではないとの説明として佐藤＝西山・前掲注30)54頁〔佐藤英明〕。法律関係は租税法上のもではなく、「単なる名義人と法律上の真の資産の譲渡等を行った者とがいるとみられる場合には、真の（私法上の）法律関係を明確にし、真の（私法上の）法律関係に従って課税すべきことを要求する趣旨である」との判示として広島地判平成18年6月28日裁判所HP参照（平成16年（行ウ）29号）。また、パチンコ景品の買取にかかる横浜地判平成12年2月16日（Westlaw Japan文献番号2000WLJPCA02166002）について「収益の法律上帰属すると認められる者が単なる名義人でない場合は、経済的観点よりも、当事者間で取り決め

念される<sup>293)</sup>。また、この規定が租税回避（内外判定の操作）に利用される懸念もある。

つまり、内外判定の前提として、みなし規定案が導入されると、従前に比して各事業者の課税売上高が増減することが考えられる。ただし、事業者免税点制度や簡易課税制度の問題であれば、それぞれの制度で解決<sup>294)</sup>を図るべきと考える。経済的実質を重視しすぎるような実質主義による解決は他への影響が大きすぎるためである。先行研究が指摘するように間接税たる消費税において、実質主義による解決を貫徹させることの不合理性<sup>295)</sup>があるのではないかと考える。

なお、実質主義による解決を行っている目的は事業者免税点制度や簡易課税制度だけではないが、日本銀行は2013年以降、「物価安定の目標」を消費者物価の前年比上昇率2%と定めている<sup>296)</sup>。事業者免税点制度や簡易課税制度に規定する課税売上高の閾値は実質的に低下する<sup>297)</sup>ものと思われる<sup>298)</sup>。

租税回避行為のリスクについて、規定案に「不合理に対価の支払い方法を操作した場合を除く」などの限定をつけることも考えられる。しかし、同族会社の行為計算否認などの規定を持たない消費税法において、租税回避行為のリスクはこの規定案に限った問題点ではないと考える。別途の個別否認規定や包括否認規定など、租税回避行為全般に対する検討が必要と考える。

## 第2節 課題

筆者の力量不足により多くの課題が残った。思いつく点を以下に列挙する。これらの点につきさらなる研究が必要と考える。

---

た形式が最優先されるべきであることを示唆したものと解される」との説明として三浦道隆『消費税法の解釈と実務（増補改訂版）』56頁（大蔵財務協会，2003）。

<sup>293)</sup> 事業者免税点制度や簡易課税制度の適用範囲が縮小した結果、実質主義の必要性も大きなものではないと考えられるとする説明として宮川・前掲注54)322-323頁。

<sup>294)</sup> 例えば、事業者免税点制度について中島茂幸「消費税法における問題と改善策の一考察」税法学586号425頁，445頁以下（2021）など。

<sup>295)</sup> 宮川・前掲注54)326-327頁は委託販売について実質課税の考え方から、実質的な売買取引の当事者に帰属させることは、「取引関係の理屈の上では正しいと思われるのであるが、間接税たる消費税に、すべての場合において適用すべきなのか疑問がある。」とする。なお、消費税の創設に関与した者が第13条は「所得税，法人税と同旨」としている説明として大島＝木村・前掲注54)234頁。また、裁判例においても所得税法第12条の収益を享受する者と消費税法第13条の資産の譲渡等に係る対価を享受する者は一致するものと解される、との判示として東京地判平成29年10月18日税務訴訟資料267号順号13078。

<sup>296)</sup> 日本銀行「金融政策運営の枠組みのもとでの『物価安定の目標』について」2013年1月22日（[https://www.boj.or.jp/announcements/release\\_2013/k130122b.pdf](https://www.boj.or.jp/announcements/release_2013/k130122b.pdf)，2022年11月17日最終閲覧）。

<sup>297)</sup> 英国においては免税事業者の境界値が毎年見直されることが英国VATの特徴であるとの指摘、英国の税制に消費者物価指数に応じたインデックス化されている制度が多くあるとの指摘として一由俊三『マーリーズ・レビュー研究—普遍的租税制度への接近—』165頁（税務経理協会，2020）。

<sup>298)</sup> この点が問題点を小さくする（その他の取引で閾値を超えるため、みなし規定案による課税売上高の増減は無視できる）のか、大きくする（みなし規定案による課税売上高の増減で閾値を前後しやすくなる）のか評価は一定ではない。

- ・同一役務連鎖型解釈の対応策であるみなし規定を、事業者に限定すべきか<sup>299)</sup>。あるいは選択を可能とすべきか<sup>300)</sup>。
- ・電気通信利用役務の提供に限った同一役務連鎖型解釈の法令化が、電気通信利用役務の提供以外のその他の役務の提供について、同一役務連鎖型解釈をとらないとする反対解釈が行われないかという懸念。
- ・同一役務連鎖型解釈は電気通信利用役務の提供に限らず役務の提供全般に妥当するのか。
- ・同一役務連鎖型解釈は資産の貸付けを含む、資産の譲渡等全般に妥当するのか。
- ・同一役務連鎖型解釈で複数の役務の提供が組み合わせされた場合の詳細な検討。例えば、同一役務連鎖型解釈は下請が元請に行う役務の提供と、元請が発注者に行う役務の提供が同一ではない場合にも妥当するのか。すなわち、受託した役務の提供の全部を同一の下請に委託するのではなく、訪日旅行ツアー事件の判決のように、複数下請に役務の提供を実施させる場合も、第3章第2節第3項で述べたような合理的な区分により解決できるのか。
- ・国外事業者の国内支店、国内事業者の国外支店が受ける事業者向け電気通信利用役務の提供<sup>301)</sup>にかかる影響の検討。
- ・本稿では内外判定の前提として同一役務連鎖型解釈などを検討した。消費税の課税関係全体を俯瞰すると、内外判定の他に非課税や免税、課税方式の別などの論点がある。これらの点を加味しても、なお同一役務連鎖型解釈が妥当であるかの検討。
- ・先行研究で指摘される解釈適用上の問題（どのような場合にAgentのみなし規定が適用されるか）<sup>302)</sup>の検討（本稿の提案するみなし規定を拡張あるいは限定すべきか<sup>303)</sup>）。
- ・Agentの範囲の問題とも関連するが、みなし規定によりプラットフォームが実質的に納税義務を負う可能性とその妥当性<sup>304)</sup>の検討（EUVAT実施規則第9a条相当を取り込むか、排除するかなど）。
- ・消費税法の規定において代理、取次ぎ、媒介を区別せず、代理に妥当する取り扱いに統一しているように思われる点、特に取次ぎについては別段の定めが必要ではないかとい

<sup>299)</sup> 消費者向け取引BtoC取引については、厳格に消費地を特定すべきであるが、その前段階である事業者間取引BtoB取引については、とりあえずの定め（事業者間の契約や合意事項などに従うもの）で足りるとする説明として西山・前掲注43)46頁。

<sup>300)</sup> 私見は否定的。取引の相手方が事業者あるいは適格請求書発行事業者である場合に限り内外判定（役務の提供場所）を変化させる方法も考えられる（OECDガイドライン、EU制度など）が、我が国の従来の制度にはない発想であり、取り入れる場合は慎重な検討が必要となるのではないか。

<sup>301)</sup> 消費税法第4条第4項。

<sup>302)</sup> 中村・前掲注223)51頁。

<sup>303)</sup> 条文案に「代理人による場合を除き」または、「顕名された代理人による場合を除き」の文言を追加すべきか。あるいは、芦野・前掲注212)の見解にならう、従属性の強い補助者には契約責任が生ずることと平仄を合わせ、従属性や一体性の強弱により当該みなし規定の適用の有無を検討すべきか。その場合の基準（中村・前掲注223)47頁は英国におけるAgencyの有無を判定するフローチャート（チャートそのものは中村・前掲注223)40頁）を紹介している）は設定可能かなど。

<sup>304)</sup> 先行研究として黒谷要介「国境を越える電子商取引に係る消費税について一確実な税収と公平な競争条件確保に向けて一」（修士論文）（2022年12月17日筑波税法研究会における報告）があり、当該論文から示唆を得た。

う点についての検討。

- ・代理、特に非頭名の代理による取引についての検討（取引の相手方にとって、本人が不明であるのに本人との取引とされることの問題）。
- ・みなし取引の課税時点の明確化の検討（下請による発注者に対する役務の提供が完了した時点において、元請は売上と仕入を同時に認識するなど）。
- ・実質主義との抵触あるいは租税回避リスクへの具体的な対応策の検討<sup>305)</sup>。

### 第3節 おわりに

本稿において以下のように、複数者間の電気通信利用役務の提供にかかる内外判定の基礎となる解釈、すなわち、前提となる役務の提供の捉え方（誰と誰の間にもどのような態様の役務の提供が行われたか）について解釈の類型を整理すると共に、解決策の一部を示した。

第1章でつぎの4点を明らかとした。①3者以上の複数者間における役務の提供取引（請負などの連鎖によるもの、取次ぎによるもの）にかかる内外判定の考え方が、条文上明らかにされていないこと、②そのため、役務の提供を複数者間で行った場合、消費税法の内外判定に不明瞭な部分があること（物品の譲渡では通常、2者間取引が連鎖したものと取り扱われるが、役務の提供ではどうか）、③この解釈が重要となる理由は「役務の提供にかかる内外判定の最初のステップが、特定の役務の提供の態様への該否の判断であること」に基因すること、④消費税の性質のうち本稿で重要なものが次の4つであること。1) 取引時に納税義務が成立する行為税であること、2) 各取引段階で転嫁（取引の連鎖に基づく税の累積の排除）が予定されていること、3) 消費税に関わる解釈は他の税法より簡明である必要性が高いこと、4) 複数者間取引は2者間取引に分解して解釈する必要があることである。

第2章では3者間のリモートコンサルティングを設例として、つぎの2点を明らかとした。①内外判定の基礎となる役務の提供の捉え方は、主として3つの類型があり、それぞれ同一役務連鎖型解釈、着ぐるみ型解釈、複線型解釈であること、②それぞれの類型はいずれも裁判例、実務書などで採用されており、見解の相違（解釈の違い、混乱）が見られること、である。

第3章では主たる3つの類型それぞれについて、妥当性と問題点を明らかとした。そして、諸外国の例、複数者間における資産の取引にかかる先行研究を概観した。その結果、同一役務連鎖型解釈を採用すべきであるとの考えに至った。なお、3つの類型それぞれの妥当性と問題点は表（表 2）にまとめた<sup>306)</sup>。

第4章でつぎの5点を明らかとした。①高いコンプライアンスコスト、徴税コストの一例を示し、法令化の必要性があること、②同一役務連鎖型解釈を明文化する場合の条文案、③着ぐるみ型解釈を明文化する場合の条文案（ただし、その条文を現実に適用することが困難であることなどにより同一役務連鎖型解釈の対応策に対する優位性はないこと）、④同一役務連鎖型の条文案に基づく実質主義および租税回避の問題があるが、それぞれ本件とは別に検討すべきであること、⑤その他未検討の課題があること、である。

<sup>305)</sup> 規定案中「単に資金決済等を委託する場合及び当該受託した者が当該対価の金額を知り若しくは知ることができた場合を除く」の当否の検証を含む。

<sup>306)</sup> 表 2に第4章の記述を反映させ、表 3とした。

表 3 3つの解釈それぞれの妥当性、問題点、対応策（全体版）<sup>306)</sup>

	妥当性	問題点	問題点の対応策
同一役務連鎖型解釈	<p>①解釈が簡明であり、モノの譲渡等と同じ考え方であること。</p> <p>②OECD VATガイドラインと整合的であること。</p> <p>③2者間取引に第三者が介在しても、解釈が安定的であること。</p> <p>④取引当事者が入手可能な情報に基づき判断できること。</p> <p>⑤諸外国の制度と整合的であること。</p> <p>⑥先行研究の提唱する取り扱いと整合的であること。</p>	<p>①裁判において受け入れられない可能性があること。</p> <p>②複数の役務の提供が組み合わせられた場合、個々の役務の提供に対価を認定する必要があること。</p>	<p>①の解釈による対応策は見当たらない。法令化すべきと結論づけた（実質主義および租税回避の問題は残る）。</p> <p>②については対価を合理的に区分すること。なお、単一の役務の提供である場合はこの問題点は顕在化しない。</p>
着ぐるみ型解釈	<p>①裁判において受け入れられる可能性があること。</p> <p>②複数の役務の提供が組み合わせられた場合、個々の役務の提供に対価を認定する必要がないこと。</p> <p>③複線型解釈に比して簡明であること。</p>	<p>①同一役務連鎖型解釈に比して難解であること。</p> <p>②情報の欠如による誤解釈の可能性が高いこと（特に複数者間取引であることの把握、直接契約関係のない相手方の居住性の把握であり、事業者が自己と直接契約関係のない当事者である者に関する情報を的確に入手できる保証がないことに基因する）。コンプライアンスコスト、徴税コストが増加する懸念があること。</p> <p>③法令化が困難であること。</p>	<p>①の解釈による対応策は見当たらない。</p> <p>②の解釈による対応策は見当たらない。通知の義務化が対応策となりえる。</p> <p>③法令化しても現実に適用することは困難が予想され、有効な対応策を見いだすことができない。</p>
複線型解釈	<p>①裁判において受け入れられる可能性があること。</p>	<p>①同一役務連鎖型解釈、着ぐるみ型解釈に比して難解であること。</p> <p>②情報の欠如による誤解釈の可能性が高いこと（特に複数者間取引であることの把握、直接契約関係のない相手方の居住性の把握であり、事業者が自己と直接契約関係</p>	<p>①の解釈による対応策は見当たらない。</p> <p>②の解釈による対応策は見当たらない。</p> <p>③については対価を合理的に区分すること（取引当事者が4者以上である場合、区分の困難性が高まる）。な</p>

	<p>のない当事者である者に関する情報を的確に入手できる保証がないことに基因する)。コンプライアンスコスト、徴税コストが増加する懸念があること。</p> <p>③対価の按分が必要であること(単一の役務の提供であっても対価の区分が必要となる)。</p> <p>④適格請求書入手不確実性。</p> <p>⑤直接の法律関係がない当事者間に取引の認定する可能性があること。</p> <p>⑥代理解釈について私法と異なること。</p>	<p>お、一部の取引を無償と捉える対応は採用しがたい。</p> <p>④から⑥については対応策を検討していない。</p>
--	--	--

以上のように本稿の目的を、一応ではあるが達することができたと考える。一方で、影響が多方面に及ぶこともあり、検討すべき点が多く残ってしまったので、これらの課題については他日を期したい。

以上



## 【参考文献】

- ARTHUR COCKFIELD ET AL., TAXING GLOBAL DIGITAL COMMERCE (2013).  
OECD, International VAT/GST Guidelines, 2017,  
<https://read.oecd.org/10.1787/9789264271401-en?format=pdf>, last visited  
2022.11.14.
- 青木丈『税法で読み解く！法令用語と立法の基礎知識』（税務経理協会，2013）。
- 秋山高善「インターネットを通じて海外の消費者に役務提供した場合の消費税の課税問題」共栄大学研究論集13号95頁（2015）（[https://kyoei.repo.nii.ac.jp/?action=repository\\_uri&item\\_id=138&file\\_id=19&file\\_no=1](https://kyoei.repo.nii.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=138&file_id=19&file_no=1)，2023年1月28日最終閲覧）。
- 秋山高善「消費税法における著作権の譲渡又は貸付けと著作物の提供の区分問題」商学論纂59巻5・6号1頁（2018）（[https://chuo-u.repo.nii.ac.jp/?action=repository\\_uri&item\\_id=11973&file\\_id=22&file\\_no=1](https://chuo-u.repo.nii.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=11973&file_id=22&file_no=1)，2023年1月28日最終閲覧）。
- 浅井佐紀子「医療機関の控除対象外消費税に関する一考察」（2016）（[https://www.sozeishiryokan.or.jp/x\\_core/uploads/\\_media/award/z\\_pdf/ronbun\\_h28\\_04.pdf](https://www.sozeishiryokan.or.jp/x_core/uploads/_media/award/z_pdf/ronbun_h28_04.pdf)，2023年1月28日最終閲覧）。
- 芦野訓和「請負契約の過去、現在、そして未来」東洋法学 54巻3号157頁（2011）（[http://toyo.repo.nii.ac.jp/?action=repository\\_uri&item\\_id=810&file\\_id=18&file\\_no=1](http://toyo.repo.nii.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=810&file_id=18&file_no=1)，2023年1月14日最終閲覧）。
- 芦野訓和「従属的地位者と取引をした相手方の保護—下請負人の行為と表見代理の成否を素材として」椿寿夫＝伊藤進編『代理の研究』156頁（日本評論社，2011）。
- 荒井優美子「実務上の今後の留意点」税経通信70巻9号53頁（税務経理協会，2015）。
- 伊川正樹「判批」中里実ほか編『租税判例百選（7版）』（大蔵財務協会，2018）。
- 池田良一『欧州ビジネスのためのEU税制 付加価値税・移転価格税制・PE問題〔改訂版〕』（税務経理協会，2017）。
- 一由俊三『マーズ・レビュー研究—普遍的租税制度への接近—』（税務経理協会，2020）。
- 伊藤正己編集代表『国民法律百科大辞典』（ぎょうせい，1984）。
- 井本真也「マレーシアのGoods and Services Tax」税務弘報63巻5号62頁（2015）。
- 上杉秀文『国際取引の消費税Q&A〔5訂版〕』（税務研究会出版局，2015）。
- 上竹良彦ほか「消費税法等の改正」財務省『平成27年税制改正の解説』825頁（財務省，2015，[https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/9551815/www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2015/explanation/index.html](https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/9551815/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2015/explanation/index.html)，2022年11月13日最終閲覧）。
- 上竹良彦ほか「消費税法等の改正」財務省『平成28年税制改正の解説』58頁（財務省，2016，[https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11344177/www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2016/explanation/index.html](https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11344177/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2016/explanation/index.html)，2022年11月14日最終閲覧）。
- 内田貴「特集 改正民法のはなし（その10）役務提供型契約」民事法務385号7頁（2019）。
- 内田貴『民法Ⅱ 債権各論〔2版〕』（東京大学出版会，2007）。
- 内田貴＝門口正人編集代表『講座 現代の契約法 各論3』（青林書院，2019）。

江頭憲治郎『商取引法〔8版〕』（有斐閣，2018）。

欧州委員会「VAT電子商取引規則についての注釈」（[https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/system/files/2021-07/vatecommerceexplanatory\\_28102020\\_ja.pdf](https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/system/files/2021-07/vatecommerceexplanatory_28102020_ja.pdf)，2022年12月12日最終閲覧）。

大島隆夫＝木村剛志『消費税法の考え方・読み方〔5訂版 オンデマンド版〕』（税務経理協会，2015）。

岡田希世子「継続的役務提供契約における解除をめぐる諸問題－中途解約権の問題を中心に－」九州産業大学経営学論集27巻4号51頁（2017）（[http://repository.kyusan-u.ac.jp/dspace/bitstream/11178/290/1/03\\_Okada.pdf](http://repository.kyusan-u.ac.jp/dspace/bitstream/11178/290/1/03_Okada.pdf)，2023年1月14日最終閲覧）。

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59頁（2013）（<https://www.ritsumei.ac.jp/acd/cg/law/lex/13-6/003%20okamura.pdf>，2023年1月14日最終閲覧）。

岡村忠生「時の問題 国境を越えた役務の提供と消費課税」法学教室417号38頁（2015）。

岡本裕樹「組合契約の締結構造について」加藤雅信古稀『21世紀民事法学の挑戦（下）』167頁（信山社，2018）。

小川廣明「OECD VATガイドラインの課題等－本支店間取引を中心に－」税務大学校論叢87号481頁（2016）（<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/87/03/01.pdf>，2023年1月14日最終閲覧）。

落合誠一「商事代理・取次ぎ・仲立ち(1)」法学教室297号42頁（2005）。

落合誠一「商事代理・取次ぎ・仲立ち(2)」法学教室298号38頁（2005）。

落合誠一ほか『商法Ⅰ 総則・商行為〔6版〕』（有斐閣，2019）。

加藤雅信『新民法大系Ⅰ 民法総則〔2版〕』（有斐閣，2005）。

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219頁（2021）。

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1号29頁（2015）。

金子友裕「消費税の現状と課題－消費税法の性質からの検討－」税法学579号45頁（2018）。

金子宏『租税法〔24版〕』（弘文堂，2021）。

鎌倉治子「英国歳入関税庁の発足－税務行政の一元化と租税政策の立案・実施の分離－」レファレンス678号63頁（2007）（[https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/287276/www.ndl.go.jp/jp/data/publication/refer/200707\\_678/067804.pdf](https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/287276/www.ndl.go.jp/jp/data/publication/refer/200707_678/067804.pdf)，2022年12月17日最終閲覧）。

鎌倉治子『諸外国の付加価値税（2018年版）』（国立国会図書館調査及び立法考査局，2018）（<https://dl.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11056198/1>，2022年12月13日最終閲覧）。

鎌田薫ほか著『重要論点 実務 民法（債権関係）改正』（商事法務，2019）。

川田剛「外国旅行業者に販売したパッケージ商品と輸出免税との関係について」月刊税務事例44巻1号11頁（2012）。

川端康之「判批」税研208号225頁（2019）。

北居功ほか編著『民法とつながる商法総則・商行為法〔2版〕』（2018，商事法務）。

北野弘久『税法問題事例研究』（勁草書房，2005）。

熊王征秀「国際電子商取引に対する消費税課税の見直しについての一考察」大原大学院  
大学会計研究科会計専攻研究年報10号99頁（2016）（[https://www.o-hara.ac.jp/grad/storage/uploads/ckeditor/08\\_1653233014.pdf](https://www.o-hara.ac.jp/grad/storage/uploads/ckeditor/08_1653233014.pdf)，2022年12月13日最終閲覧）。

栗原克文「デジタルプラットフォーム等取引仲介者の税務上の役割」税理64巻15号144頁  
（2021）。

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145頁（2014）（<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/backnumber/journal/24/pdf/06.pdf>，2023年1月14日最終閲覧）。

黒谷要介「国境を越える電子商取引に係る消費税について—確実な税収と公平な競争条件確保に向けて—」（修士論文）（2022年12月17日筑波税法研究会における報告）。

湖東京至「翻訳『フランス付加価値税法』」関東学院法学11巻上173頁（2002）。

近藤光男『商法総則・商行為法〔8版〕』（有斐閣，2019）。

財務省「事業者が消費者に対して価格を表示する場合の価格表示に関する消費税法の考  
え方」令和3年1月7日（[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/consumption/210107guideline\\_sougaku.pdf](https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/210107guideline_sougaku.pdf)，2022年12月24日最終閲覧）。

財務省「税制調査会（国際課税DG⑤）〔国境を越えた役務の提供に対する消費税につい  
て〕—制度案について—」（2014）（[https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/20140626\\_26dis15kai4.pdf](https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/20140626_26dis15kai4.pdf)，2022年12月24日最終閲覧）。

財務省「説明資料〔消費税①〕」（令和4年10月26日）（<https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/4zen20kai1.pdf>，2022年12月24日最終閲覧）。

佐古麻理「判批」税理61巻15号184頁（2018）。

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1頁（2017）。

佐藤英明＝西山由美『スタンダード消費税法』（弘文堂，2022）。

篠原正博「ニュージーランドのGST—導入時における制度設計の議論—」IERCU DIscussi  
on Paper No. 349（2021）（<https://www.chuo-u.ac.jp/uploads/2021/06/discussno349.pdf>，2023年1月14日最終閲覧）。

清水哲郎『オッカムの言語哲学』（勁草書房，1990）。

品川芳宣「国税通則法の実務解説—国税手続等の法理と実務上の問題点を解明—（第2回）  
納税義務の成立・税額の確定手続」租税研究768号157頁（2013）。

自由民主党＝公明党「令和5年度与党税制改正大綱」（2022年12月16日）（[https://storage.jimin.jp/pdf/news/information/204848\\_1.pdf](https://storage.jimin.jp/pdf/news/information/204848_1.pdf)，2022年12月24日最終閲覧）。

白木康晴「役務の提供を巡る消費税課税上の問題点について」税大ジャーナル24号43頁  
（2014）（<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/backnumber/journal/24/pdf/03.pdf>，2022年11月7日最終閲覧）。

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103頁（2009）（[https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/backnumber/journal/11/pdf/11\\_06.pdf](https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/backnumber/journal/11/pdf/11_06.pdf)，2023年1月14日最終閲覧）。

瀬川信久＝内田貴『民法判例集 債権各論〔4版〕』（有斐閣，2020）。

関本大樹「判批」久留米大学法学77号260頁（2019）（[https://kurume.repo.nii.ac.jp/?action=repository\\_uri&item\\_id=1427&file\\_id=13&file\\_no=1](https://kurume.repo.nii.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=1427&file_id=13&file_no=1)，2022年10月31日最終閲覧）。

覧)。

瀬戸口陽子「判批」月刊税務事例47巻10号78頁(2015)。

全国女性税理士連盟東日本支部研究部編『[第50回研究報告]消費税の現状と課題』(全国女性税理士連盟, 2017)。

武田昌輔『DHCコンメンタール国税通則法』(第一法規, 1990)〔最終加除: 2022〕。

武田昌輔『DHCコンメンタール消費税法』(第一法規, 1989)〔最終加除: 2022〕。

田中治「持続可能な社会と税財政法の課題」税法学578号79頁(2017)。

田中治「消費税改革の法的問題点」法律時報67巻3号13頁(1995)。

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—」同志社法学69巻7号2091頁(2018)。

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215頁(2017)。

千葉隆史「インボイス制度導入後の是正に関する一考察—適格請求書類似書類等の交付禁止・罰則規定を踏まえて—」税務大学校論叢103号125頁(2021) (<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/103/02/02.pdf>, 2023年1月14日最終閲覧)。

辻美枝「非課税取引(1)—金融取引等」日税研論集70号261頁(2017)。

角田礼次郎ほか編『法令用語辞典〔10次改訂版〕』(学陽書房, 2016)。

椿寿夫編『講座・現代契約と現代債権の展望 第2巻 債権総論(2)』(日本評論社, 1991)。

デジタルエコノミーと税制研究会「デジタルエコノミーと税制—税制のデジタルトランスフォーメーション—」(2021) (<https://japantax.jp/teigen/file/20211001.pdf>, 2022年11月14日最終閲覧)。

デジタルエコノミーと税制研究会「デジタルエコノミーの発達と税制の課題」(2018) (<https://japantax.jp/teigen/file/20181101.pdf>, 2022年11月14日最終閲覧)。

匿名記事「判批」判時2308号43頁(2016)。

内閣府税制調査会「経済社会の構造変化を踏まえた令和時代の税制のあり方」(令和元年9月) ([https://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/lzen28kai1\\_2.pdf](https://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/lzen28kai1_2.pdf), 2022年11月14日最終閲覧)。

中尾隼大「判批」月刊税務事例53巻1号56頁(2021)。

中里実ほか編『租税法概説〔4版〕』(有斐閣, 2021)。

中里実「消費税と国境税調整」税務弘報70巻3号6頁(2022)。

中島茂幸「消費税法における問題と改善策の一考察」税法学586号425頁(2021)。

中村繁隆「問屋を利用した輸入取引に対する消費課税—VAT 指令及びイギリス法を参考として—」総合法政策研究会誌4号20頁(2021) ([https://www.westlawjapan.com/WJLR/sougou/04/sougou\\_04-002.pdf](https://www.westlawjapan.com/WJLR/sougou/04/sougou_04-002.pdf), 2023年1月14日最終閲覧)。

西山由美「越境取引と消費税」租税法学会編『消費課税の将来構想 租税法研究第49号』41頁(有斐閣, 2021)。

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—」法学政治学研究33号1頁(1997)。

西山由美「仕入税額控除」日税研論集70号465頁(2017)。

西山由美「『資産』の意義」金子宏＝中里実編『租税法と民法』54頁（有斐閣，2018）。

西山由美「資産の譲渡を行った者の実質判定—問屋の委託販売」税研178号227頁（2014）。

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48頁（2015）。

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巻51頁（2019）（[https://meigaku.repo.nii.ac.jp/?action=repository\\_uri&item\\_id=3146&file\\_id=18&file\\_no=1](https://meigaku.repo.nii.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=3146&file_id=18&file_no=1)，2023年1月14日最終閲覧）。

西山由美「電子商取引に対する消費課税—OECDとEUの取り組みを中心として—」東海法学26号209頁（2001）。

西山由美「判批」中里実ほか編『租税判例百選（7版）』182頁（2021）。

西山由美「判批」月刊税務事例35巻5号1頁（2003）。

日本銀行「金融政策運営の枠組みのもとでの『物価安定の目標』について」2013年1月22日（[https://www.boj.or.jp/announcements/release\\_2013/k130122b.pdf](https://www.boj.or.jp/announcements/release_2013/k130122b.pdf)，2022年11月17日最終閲覧）。

日本税理士会連合会「令和5年度税制改正に関する建議書」（2022）（[https://www.nichizeiren.or.jp/wp-content/uploads/doc/nichizeiren/proposal/taxation/tax\\_reform/kengisyo-R5.pdf](https://www.nichizeiren.or.jp/wp-content/uploads/doc/nichizeiren/proposal/taxation/tax_reform/kengisyo-R5.pdf)，2022年12月3日最終閲覧）。

沼田博幸「EUにおける新たなVAT制度について」租税研究872号191頁（2022）。

沼田博幸「アフガニスタンの新たな付加価値税（VAT）パート1:インボイス・マッチングかそれともユニタリー・デジタル・インボイスか パート2:韓国，中国およびインドの自動化努力からの教訓 パート3:サウジアラビア，フィジーおよびサモアのユニタリーインボイスの優美さ」租税研究862号182頁（2021）。

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—」明治大学 会計論叢8号13頁（2013）（[https://meiji.repo.nii.ac.jp/?action=repository\\_uri&item\\_id=11685&file\\_id=17&file\\_no=1](https://meiji.repo.nii.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=11685&file_id=17&file_no=1)，2023年1月14日最終閲覧）。

沼田博幸「公共部門に対する消費課税のあり方について—消費税法60条4項の見直しを中心として—」明治大学 会計論叢10号19頁（2015）（[https://meiji.repo.nii.ac.jp/?action=repository\\_uri&item\\_id=11695&file\\_id=17&file\\_no=1](https://meiji.repo.nii.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=11695&file_id=17&file_no=1)，2022年11月14日最終閲覧）。

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—」明治大学 会計論叢4号17頁（2009）（[https://meiji.repo.nii.ac.jp/?action=repository\\_uri&item\\_id=11665&file\\_id=17&file\\_no=1](https://meiji.repo.nii.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=11665&file_id=17&file_no=1)，2022年11月14日最終閲覧）。

沼田博幸「消費課税におけるインボイスの役割について—EU VATにおけるインボイス制度の改革を参考として—」明治大学 会計論叢5号13頁（2010）（[https://meiji.repo.nii.ac.jp/?action=repository\\_uri&item\\_id=11672&file\\_id=17&file\\_no=1](https://meiji.repo.nii.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=11672&file_id=17&file_no=1)，2022年11月14日最終閲覧）。

沼田博幸「消費課税における課税対象外取引と税額控除の関係について—EU VATにおけるSecurenta事件を中心として—」明治大学 会計論叢9号13頁（2014）（<https://meiji>

i.repo.nii.ac.jp/?action=repository\_uri&item\_id=11690&file\_id=17&file\_no=1, 2022年11月14日最終閲覧)。

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40頁(2015)。

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333頁(2017)。

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—』明治大学 会計論叢11号15頁(2016) ([https://meiji.repo.nii.ac.jp/?action=repository\\_uri&item\\_id=11723&file\\_id=17&file\\_no=1](https://meiji.repo.nii.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=11723&file_id=17&file_no=1), 2023年1月14日最終閲覧)。

野一色直人「経済のデジタル化・キャッシュレス化と消費税」租税法学会編『消費課税の将来構想 租税法研究第49号』64頁(有斐閣, 2021)。

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269頁(2018) ([https://kindai.repo.nii.ac.jp/?action=repository\\_uri&item\\_id=19233&file\\_id=40&file\\_no=1](https://kindai.repo.nii.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=19233&file_id=40&file_no=1), 2022年9月10日最終閲覧)。

野一色直人「消費税における課税対象」税法学573号225頁(2015)。

野田昌毅＝黒松昂蔵「国境を越えた役務提供と消費課税」中里実ほか編著『クロスボーダー取引課税のフロンティア』131頁(有斐閣, 2014)。

野間健太郎「ニューノーマルで変わるビジネスと税務 第Ⅷ章 オンラインサービス」税理63巻13号162頁(2021)。

橋本昇二「要件事実論におけるパラダイムの転換に向けて」白山法学13号115頁(2017) ([https://toyo.repo.nii.ac.jp/?action=repository\\_uri&item\\_id=8816&file\\_id=22&file\\_no=1](https://toyo.repo.nii.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=8816&file_id=22&file_no=1), 2023年1月14日最終閲覧)。

濱田正義編『平成30年版 消費税法基本通達逐条解説』(大蔵財務協会, 2018)。

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)。

樋口範雄＝佐久間毅編『現代の代理法—アメリカと日本』(弘文堂, 2014)。

廣木準一「判批」ジュリスト1500号160頁(2016)。

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—国際間電子的サービス取引への対応—」税務大学校論叢77号283頁(2013) (<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/77/04/01.pdf>, 2022年11月10日最終閲覧)。

藤曲武美監修・秋山高善著『Q&A 国境を越える電子商取引等に関する消費税の実務』(日本加除出版, 2015)。

法令用語研究会代表横島祐介編『有斐閣 法律用語辞典〔4版〕』(有斐閣, 2012)。

洞澤秀雄「Brexitとイギリスによる法の維持・形成—2018年EU離脱法を中心に環境法の観点から—」EU法研究5号73頁(2018)。

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515頁(2017)。

松本照生「個別対応方式の用途区分に係る判断基準の再検討—仕入税額控除における書類保存方式の転換を素材として—」(2021) ([https://www.sozeishiryokan.or.jp/x\\_core/uploads/\\_media/award/z\\_pdf/ronbun\\_2021\\_14.pdf](https://www.sozeishiryokan.or.jp/x_core/uploads/_media/award/z_pdf/ronbun_2021_14.pdf), 2023年1月28日最終閲覧)。

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」税務大学校論叢93号191頁（2018）（<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/93/03/03.pdf>, 2023年1月14日最終閲覧）。

三浦道隆『消費税法の解釈と実務（増補改訂版）』（大蔵財務協会，2003）。

三木義一「対価概念・仕入税額控除と消費税法の基本構造」立命館法学2013年6号（352号）（2013）。

水野忠恒『消費税の制度と理論』（弘文堂，1989）。

水野忠恒『大系租税法〔3版〕』（中央経済社，2021）。

溝口史子『EU付加価値税の実務〔2版〕』（中央経済社，2020）。

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242頁（2011）（<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/70/04/04.pdf>, 2023年1月14日最終閲覧）。

宮川博行「実務講座 消費税 役務の提供と内外判定」租税研究599号116頁（1999）。

山崎昇「電子商取引における国際的租税回避の可能性—資本所得・法人居住地の可動性と租税回避否認についての考察—」税務大学校論叢33号239頁（1999）（<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/33/238/ronsou.pdf>, 2023年1月29日最終閲覧）。

山下学「インバウンド観光業者の海外旅行会社に対する消費税の輸出免税」税理56巻3号81頁（2013）。

吉田利宏『新法令解釈・作成の常識』（日本評論社，2017）。

吉永一行「民法から 会社法・商法の代理権」潮見佳男＝片木晴彦編『民・商法の溝をよむ』48頁（日本評論社，2013）。

吉永一行「役務提供型契約法改正の挫折—法制審議会民法（債権関係）部会の議論の分析」産大法学48巻3・4号419頁（2015）（[https://ksu.repo.nii.ac.jp/?action=repository\\_uri&item\\_id=2067&file\\_id=22&file\\_no=1](https://ksu.repo.nii.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=2067&file_id=22&file_no=1), 2023年1月14日最終閲覧）。

吉村典久「イーリングは21世紀日本の租税法を救うことができるか？—純粹借用概念論批判」金子宏＝中里実編『租税法と民法』145頁（有斐閣，2018）。

吉村政穂「消費税における『対価』の意義と購入型クラウドファンディング」金子宏＝中里実編『租税法と民法』408頁（有斐閣，2018）。

吉本健一「商法から 会社法・商法の代理権」潮見佳男＝片木晴彦編『民・商法の溝をよむ』56頁（日本評論社，2013）。

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221頁（2017）。

我妻栄ほか『我妻・有泉コンメンタール民法—総則・物権・債権—〔7版〕』（日本評論社，2021）。

和気光「実務講座 消費税 役務の提供の内外判定」租税研究558号131頁（1996）。

渡辺智之「国境を越えた役務の提供に対する消費税課税—見直しの背景・意義・今後の課題—」税経通信70巻9号18頁（税務経理協会，2015）。

渡辺智之「消費課税の意義と将来構想」租税法学会編『消費課税の将来構想 租税法研究第49号』1頁（有斐閣，2021）。

渡辺智之「電子商取引に関するOECD租税委員会報告書について」租税研究590号88頁（1998）。

渡辺智之「経済の電子化と消費税制の対応」ジュリスト1539号30頁（2019）。

渡辺充「判批」旬刊速報税理35巻4号40頁（2016）。