EU における付加価値税の課税権配分についての覚書[*1]
―第六次指令時代の欧州司法裁判所の諸判例からみる研究課題―

藤原　健太郎[*2]

要　約

付加価値税（VAT）の先達として我々は欧州連合（EU）の VAT を多く参照してきた。そこから学ぶべきものと学ぶべきでないものとが当然あるだろう。とはいえ，EU の歴史の中で付加価値税を位置づけたとき，当然 EU が追求する理念や政治的事情によってそれは規定される。

本稿は，EU 加盟国間での付加価値税の課税権配分をテーマとする。その際，共同体法の実現主体の一つである欧州司法裁判所の動向に着目する。その判例，就中 Fixed Establishment 及び本店支店間取引についてのそれらを概観し，整理することで，多国籍企業に対する付加価値税の制度設計を論じる土壌を豊かにすることを目指す。具体的には，課税権配分という大きなテーマに同裁判所が如何なる処理を与えてきたのかを観察する。

その作業は，将来志向ではなく，むしろ，過去を振り返るものであり，したがって，即効性のある提言を日本法の文脈にもたらすものではない。しかし，多国籍企業についての付加価値税の課税のあり方を研究していくにあたっての課題も少なからず認識される。国境を越えて事業展開する企業について，第一次的にはどこが課税権を有するのか，または，企業内部の取引を VAT の世界でも考慮にいれるのか，などである。課税権配分というテーマについて所得課税と VAT 双方にまたがる研究が必要である。

キーワード：付加価値税，欧州連合，国際課税，課税権配分，欧州司法裁判所，Fixed Establishment，本店支店間取引

JEL Classification：H25，H26，K34

Ⅰ．プロローグ

Ⅰ－１．問題意識

付加価値税は，多くの国において存在しており[1)]，日本においては，消費税という名称で存在している。我が国における消費税の制度設

＊１　論文検討会議等で有益なコメント等をくださった執筆者の方々に感謝を申し上げる。また，本稿の基礎となる研究の遂行にあたっては，科研費・基盤研究（C）課題番号 22K01151 の助成が不可欠であったことは明記しておかねばならない。

＊２　東北大学大学院法学研究科准教授

１）OECD（2022），1.3.1.

計や消費税法の解釈問題においても，先達である欧州連合（European Union, EU）のそれ（以下では，「EU-VAT」という）を参照することは多いと思われる[2]。当然，EU から学ぶべきものも学ぶべきでないものも両方あるだろう。たとえば，仕入税額控除の人為的作出について欧州司法裁判所（Court of Justice of the European Union）[3]の判例[4]があり，日本においても紹介されている[5]。しかし，この判例を読むにあたっては，EU-VAT が如何なる制度的構造を有しているのか，そしてそれが追求する価値とは何かについて知らねばならない[6]。

折しも，2022 年 2 月からのロシアによるウクライナ侵攻は，ヨーロッパ諸国が脅威に対して連帯して対処することの重要性を意識させる。思えば，戦後ヨーロッパの歩みは，第二次世界大戦の惨禍を繰り返さない環境を作ることであった[7]。そのためのヨーロッパ統合である。ヨーロッパを政治的に統合させることは短期的には困難であったことから，Common Market（共通市場）の設立が当面の目標であった[8]。その一つの段階として 1957 年に欧州経済共同体（European Economic Community, EEC）が設立された[9]。Common Market にとって障碍となるのが，まず売上税（turnover tax）の問題である。域内においてバラバラにしてかつ税累積効果のある売上税がかかるのも，市場統合の理念に反すると考えられた。

ローマ条約第 95 ～ 97 条は加盟国に対して，国境税調整のありかたとして，輸入への補完税及び輸出への税還付は適正な水準に保たれるべきことを要求した[10]。さらに，ローマ条約第 99 条は，欧州委員会に対して，Common Market のために，各加盟国の売上税（turnover tax）などの間接税の共通化（harmonization）を達成するための方法の検討を命じた。Antal（1963）によれば，EEC 加盟の 6 カ国[11]の売上税は，税率及び非課税取引について全く一致を見ておらず，かつ，税の累積を排除したシステムが採用されているのはフランスのみであった。税の累積の排除された売上税を共通税として選択するとしても，選択肢は，VAT のみならず，小売売上税（retail trade tax），卸売売上税（wholesale trade tax）も残っている。確かにフランスの VAT に一日の長があるかもしれない（たとえば，輸出にかかる還付額を正確に算定できること）が，中立性の観点からは唯一のオプションというわけではなかった[12]。

2）たとえば，林（2020）。主として実務に携わる立場からの概説書として，溝口（2020）。
3）以下では，便宜上，時期に関係なく，CJEU という略称にて統一表記する。
4）Judgement of the Court（Grand Chamber）of 21 February 2006, Case C-255/02, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investment Ltd, v. Commissioners of Customs & Excise, ECLI:EC:C:2006:121.
5）本部（2020），16 頁，松田（2007），110 頁以下，今村（2008），34 頁。なお，森信（2016），15 頁は，Halifax 事件を「VAT に関する租税回避についての判例法理」を整備したものとして，日本も参考にする必要があることを指摘する。
6）わが国では，同判決は，「濫用的行為（abusive practice）」を共同体法適用の基礎とできるか，という論点が含まれるため租税回避論というレベルで紹介されたり，論じられたりする（前註の諸論攷を参照）。しかし，EU-VAT が如何なる価値を重視して発展してきたのか，EU-VAT における CJEU の介入の範囲など，さまざまな論点が関わる。
7）Essers（2022），pp.380-383.
8）なお，Common Market 構想の動きにおいて，1956 年の，いわゆる Spaak Report（“Rapport des chefs de d'élégation aux Ministres des Affaires Etrangères,” Bruxelles, 21 avril 1956）が果たした役割が大きいとされている。
9）Treaty establishing the European Economic Community（Rome, 25 March 1957）〔ローマ条約〕.
10）小西（2020），113 頁。ローマ条約のこれらの条文からは，EEC は，いわゆる仕向地課税を構想していたことがわかる。
11）ルクセンブルグ，オランダ，ドイツ，ベルギー，フランス，イタリア。
12）Antal（1963），pp.50-51 は，むしろ，各国が売上税を中立的にするという意味での共通化がなされればよいというスタンスであった。ここでの「中立的」とは，畢竟，財・サービスについての最終的価格に対する売上税の割合が均一化されることをいう。

画期となる歴史的事象だけを述べれば，1967年４月，EC 理事会の付加価値税指令が制定され[13]，共通売上税としての付加価値税が位置付けられたことである[14]。そこに至る政治過程は複雑であり，筆者の立場から十分詳らかにすることはできない[15]。しかし，日本の法律研究者が EU-VAT 法から何らかの知見を得ようと思えば，すなわち，比較法研究をしようと思えば，かかる政治背景を知ることは必須である。

さて，本稿は，欧州共同体における VAT の課税権配分の問題を取り扱う。それはすなわち，国境を越えた経済活動への課税をどのように仕組むかという問題であるが，VAT が共通売上税として採択された経緯に国境税調整の是非があったことからして，EU-VAT の性格を描写するのに回避できないテーマである。法技術的には，国境を挟むかたちで行われる経済活動について VAT をどこで課すべきかという問いは，国境税調整をどのように具体化するか，というだけではなく，商品の提供場所（place of supply）がどこかという問題にも変換される。所得課税については，各国家の課税権の整序は租税条約によって bilateral に（つまり，二国間において）なされるのが通例である。それに対して，VAT については各国が place of supply ルールを制定して自国の課税権の範囲を定める[16]。いわば，unilateral なやり方（つまり，一国単位的なやり方）で二重課税を除去するという方針である。unilateral である限り，各国間でルールに差異が生じる。この unilateral 方式の大きな例外が EU である[17]。つまり，EU 共同体法が place of supply ルールを設けて画一的に規整する[18]。

本稿は，かかる規整の一端を CJEU の判例を素材に素描する。欧州共同体の法理念をエンフォースする主体として CJEU が大きな役割を担ってきたからである[19]。ただし，CJEU の判例法を日本も参考にすべきとかそうでないとかを言うつもりは全くない。むしろ，判例法の内在的発展の経緯を見ていくことが主眼である。その意味で，本稿は未来志向ではなく，過去志向である。

なお，筆者は，VAT に関して，多くの基本的なことを Schenk et al.（2015）にて学んだ。その意味で，同書の枠組みに無意識的に規定されている部分があるかもしれない。そのことはあらかじめ注記しておく。また，二次文献の所在については，増井（2017）が豊富なデータを提供しており，本稿においても，参考にさせていただいた。

Ⅰ－２．本稿の構成

まず，EU-VAT の拡大の経緯を概観する（Ⅱ）。次に，理念化された型としての仕向地主義型付加価値税の利害得失を論じる（Ⅲ）。これらを準備作業としたうえで，EU-VAT の判例の系譜を分析する（Ⅳ）。主な題材は，第六次指令（Sixth Directive）時代の place of

13）First Council Directive of 11 April 1967 on the harmonisaiton of legislation of Member States concerning turnover taxes（67/227/EEC），OJ 71, 14.4.1967, p.1301 及び Second Council Directive of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes（67/228/EEC），OJ 71, 14.4.1967, p.1303 [hereinafter called, ‘Second Directive’].

14）Second Directive, Article 1.

15）Konishi（2018）は，この政治的過程を歴史学的に描写する作品であり，実に多くのことを学べる。ほかに，de la Feria（2010）。

16）日本においては，消費税法第４条第３項とそれに基づく同施行令第６条。

17）Spies（2017），p.705.

18）place of supply ルールは広義の牴触法であるともいえるだろう。その意味では，牴触法の統一化が図られているといえよう。比喩として適切かは分からないが，実質法は各国に委ねつつも，普遍的な牴触法の模索する試みに近いのではないか。参考，江川（1970），10-12 頁。

19）EU-VAT の制度形成において，法源性を有しない規範（ソフト・ロー）が果たした役割も軽視できないが，先行研究である Lamensch（2016）の存在を紹介するにとどめ，本稿では，CJEU の判例分析に注力したい。

supply ルールであるが，そこから派生して，課税権配分のもう一つの重要な柱である本店支店間取引における VAT についても本稿の射程に収める。最後は結語である（V）。

Ⅱ．VAT の拡大の系譜

Ⅱ－1．はじめに

まずは，EU-VAT の歴史的拡大の経緯を概観する。主なトピックは，第一に，フランスにおける付加価値税の成立経緯であり，第二に，欧州共同体において付加価値税が共通売上税として採択された経緯である。

Ⅱ－2．フランス

付加価値とは何か。水野（1989）曰く，「企業が他の企業より購入した財・サービスに付加する価値であり，企業がその生産要素である，労働，土地，資本に対して支出する価額，つまり給与，支払利子，利益の総和である」[20]。付加価値を課税ベースとする租税を付加価値税と呼ぶのであれば，かかる構想は古くから存在する。たとえば，米国においては，財政学者 Adams によって 20 世紀の初め頃に所得税のアンチ・テーゼとしての付加価値税の構想が提唱された[21]。

他方で，EU における付加価値税の源流として我々がイメージするのは，フランスの Taxe sur la valeur ajoutée, TVA であろう。単に付加価値を課税ベースとするだけではなく，売上税型の形式をとり，かつ前段階の税額が控除される仕組みによって，課税ベースが付加価値になるという特徴を有する租税である[22][23]。フランスは，「課税における革新者（innovator in taxation）」であると Carl Shoup をして言わしめたが，その例の一つが付加価値税である[24]。

フランスの場合，第一次世界大戦での戦時債務返済の必要性から 1920 年頃に売上や取引高を課税ベースとする租税が導入されている[25]が，これは当然のことながら税の累積効果（カスケード効果）が高い。その後，1936 年に生産税（taxe à la production）が導入される。生産税は，製品が生産段階から流通段階に移転するタイミングで丁度一回課税するものである（taxe unique）。生産税は，いくつかの点ですでに TVA と共通したものを持っていた[26]。たとえば，生産税は，一般従価税であり，企業に対して，生産過程で創出した価値に応じて課するものであった。さらに，1948 年 9 月 25 日デクレによって，新たに分割納付制度（le system du fractionnement）が導入されると，生産者は，自らの売上にかかる生産税から，製品に物理的に組み込まれた仕入にかかる生産税負担分を控除できるようになった。しかし，これは裏を返せば，製品に物理的

20）水野（1989），4 頁。
21）Adams（1921），p.527。水野（1989），17-23 頁がその紹介である。
22）金子宏氏の整理によれば，売上税型の反対理念として，収益税型のものがあり，シャウプ使節団の第一次報告書がそれである（金子，2010，405 頁〔初出は，1970 年〕）。これらの理念型の区別に注意を払うことの必要性について，本稿の構想段階で神山弘行氏（東京大学教授）から示唆を得た。
23）日本の現行消費税も仕入税額控除を標準装備としている（消費税法第 30 条）。ただし，売上税に見られる税負担の累積効果が完全には排除されないケースがあることは最高裁も明言するところである。最判令和 5 年 3 月 6 日民集 77 巻 3 号 440 頁を参照のこと。なお，同判決について短い評釈を筆者は執筆した（藤原，2024）。
24）Shoup（1955），p.328.
25）Id.
26）以下の記述は，Bouchet, Habibou & Joseph（2014），‘1. Rappel historique’ に負うところが大きい。

に組み込まれていない仕入に関する生産税分は控除対象にならないということである。また，無形のサービスの提供者は，多段階のカスケード効果のある租税に服するという状況であったため，中立性の観点から難があったのである。Marice Lauré はこのようなフランスの生産税を土台に TVA を考案したとされる[27]。そうすると，TVA の優位性は経済活動への中立性の観点からアピールされることになる。

Ⅱ－３．欧州における拡大

欧州 VAT の成立過程については，Konishi（2018）[28] 及び小西（2020）などに全面的に譲るしかないが，それらをかいつまんでいえば，加盟国の政治的思惑（たとえば，フランスは仕向地主義を，西ドイツは原産地主義をそれぞれ主張した。国境税調整の是非をめぐって鋭い論争が繰り返された）や，このテーマについてイニシアティブを有することになった欧州委員会第四総局の権限問題など，多様な政治的事情の絡み合いのなかで，共同体レベルでの合意形成が模索された。歴史家ではない筆者がこの論点に入る資格を有しないが，フランス型 VAT が欧州 VAT として採択されるにいたる経緯は決して単線的ではなく，法律研究者も歴史家から学ぶものは非常に多い。

Ⅲ．理念型としての仕向地課税

Ⅲ－１．一般論

国境を越えた取引について，VAT の課税地をどこにするか，という論点は，仕向地課税と原産地課税という二つの理念型の対立という図式に変換されてきた。簡単にいえば，前者は当該サービスの需要先所在地で課税する考え方[29]，後者は当該サービスの供給元所在地で課税する考え方である。法人所得税については，後者にしたがって課税権を配分するという考え方が主流である[30]。

両者には各々利害得失があるが，仕向地主義の優位性を基礎づける大きな点として，課税のチェーンの修復機能がいわれている[31]。これによって，税の累積リスクが原産地課税と比べて削減できる。そもそも，フランスにおいて TVA が発達してきた経緯に鑑みても，理念と

27）Salo（2014），高尾（1979）。

28）なお，博士論文の要約版として，Anna Konishi, Why Did the European Community Adopt the Common VAT System? と題する Social Science History Association Annual Meeting 2021 のレジュメが同氏の researchmap 経由でアクセス可能であり，筆者も 2023 年 12 月 14 日に参照させていただいた。

29）取引の連鎖は，最終的に消費者まで商品が到達するとそこで終了する。その意味で消費とは需要の最終形態であるといえる。しかし，VAT はその経済的な帰着は別として，法形式上は，個々の売上にかかる税であるので，ここでのサービスの受け手は消費者とは限らない。このような理由から，消費主体か否かを問わず，サービスの受け手を包含する概念として「需要」という単語を用いている。このような用語の使い方については，白石（1994），100 頁及び白石（2023），38 頁から着想を得た。

30）ただし，法人所得税の仕向地主義化という構想も確かに存在している。その概観と課題については，藤岡（2018）。

31）渡辺（2006），67-74 頁。原産地主義の場合，VAT 不存在国（たとえば米国）の企業が介在すると，あたかも免税事業者が介在しているかの如く，課税のチェーンが切断され，修復されない。渡辺（2015）は，さらに，仕向地主義 VAT を課税情報収集の連鎖という観点からその特徴を分析する。ただし，同論文は，リバースチャージ方式やインボイス方式の存在が前提としたうえでの連鎖であることにも注意を払う。なお，渡辺（2000）も併せて参照。

しては仕向地主義を選択するのが穏当なところであろう[32]。

また，移転価格との関係では次のことがいえる。移転価格とは，取引当事者間に支配・被支配関係があるために市場価格と異なる条件でなされた場合における取引価格のことであるが，原産地主義を採用すると，この問題は VAT においても回避できないといわれる[33]。すなわち，原産地主義下においては，高税率国の親会社が低税率国の子会社に市場価格より安い価格で製品を販売（輸出）すれば，親子会社全体として税負担を圧縮できる。そこで，移転価格税制を置くか，両国の税率を近似化する必要が生じる。

他方で，仕向地主義のもとでは，そもそも課税ベースの国内消費であり，生産拠点のある国における課税ベースの流出はそもそも問題とならない。「移転価格に対する自動的調整機構が備わっている」[34] ともいわれる。

もちろん，課税ベースを生産から消費に移すというのは大きな決断である。各国の税率の相違を前提にするならば，課税ベースとして消費を押さえる方が効果的であるように思われるが，国家間の税収配分に関わるため，すぐれて実際的な論点であると同時に哲学的な問いである。

Ⅲ－２．国境税調整という方法

国際貿易にかかる商品に適用される租税調整を「国境税調整（tax adjustment）」と呼ぶこととする[35] と，仕向地主義を志向する限り，「輸出に際して仕入税額分を還付する＋輸入に際しては通常の課税を行う」というかたちの国境税調整を VAT は行うこととなる。かかるメカニズムは，経済的には輸出を補助し，輸入を抑制するようにみえる[36]。しかるに，WTO の「補助金及び相殺措置に関する協定」[37] の附属書１によれば，間接税（「売上税，個別消費税，取引高税，付加価値税，フランチャイズ税，印紙税，流通税，事業資産税，国境税その他の税であって直接税及び輸入課徴金以外のもの」[38]）に関しては輸出補助金の範疇から除かれている。

そもそも，輸出に際しての VAT 還付については，General Agreement on Tariff and Trade（GATT）の時代から，Article XVI で禁止される補助金とはみなされていない[39]。このような間接税に依拠した国を相対的に有利にする取極に対しては，米国から批判が向けられていた[40]。GATT の作業部会は，1970 年 12 月に国境税調整についての報告書を提出している[41]。それによれば，GATT の各条項は，草案当時に現に存在した慣行を明文化したものとされているが，他方で，国境税調整についてそのような

32）わが国においても，課税の累積排除による中立性の確保が消費税の目指すべき姿とされている（税制改革法第 10 条第２項）。なお，本文において「理念としては」と断ったのは，執行上の便宜を無視しているからである。域外事業者からの役務提供にかかる VAT をどう徴収するかは問題となる。特に役務の場合，税関の機能に頼ることに限界がある（渡辺，2006，66 頁）。

33）水野（1989），174 頁，増井（2005），83 頁。

34）増井（2005），84 頁。

35）GATT（1970），特にその para.4 に基づく。ただし，「国境税調整」という語は，ミスリーディングな響きを有するとの指摘もある（Rosendahl, 1970, pp.89-90（=fn.11））。

36）岡村（2017），特に 77 頁以下を参考にした。なお，筆者は経済学については門外漢であるため，為替レートの影響を含めて正確な理解を示せる用意がない。とはいえ，多かれ少なかれ，税制が貿易収支に影響することは直接税・間接税を問わず言えることであり，であるからこそ，以下で見るように GATT において論争を惹起したのである。

37）外務省 HP（https://www.mofa.go.jp/mofaj/ecm/it/page25_000424.html）の和文を参照した（閲覧日 2023 年 12 月 14 日）。

38）同協定附属書１（注 2）。

39）Annex 1（ad Article XVI）。ただし，仕入にかかる税額を超える額の還付については禁止されている。

40）宮崎（2012），612 頁以下。

41）GATT（1970）のことである。

慣行が果たして普遍的に受容されていたか疑問視する国もあった，という[42]。多くの国は，間接税の国境税調整は貿易の中立性に即したものであり，国内産品と輸入産品との同等の取扱いを志向するものである，という見解であったが，対立見解を完全に論駁したとは到底評価できない状態であった[43]。

なお，EEC において，1963 年に「税制調和に関する報告書」が出されているが，売上税について原産地課税の可能性が検討されている。もちろん，グロスの売上税が廃止され，かつ，税率・非課税項目等について加盟国の完全な合致が達成された先の長期的目標としての原産地主義である。ただし，原産地主義の達成は，tax frontier の廃止という副産物をもたらすという点への期待はあった[44]。

Ⅲ－３．place of taxation ルール

OECD においては，1998 年の OECD オタワ会議以来の議論の蓄積がある[45]。そこでは，消費課税においては，消費が行われる地において課税がなされることが共通了解となり，如何にしてそれを実現するかがその後のアジェンダとされた[46]。この考え方は，OECD の VAT ガイドラインにおいて，課税の中立性という観点から，現在も維持されている[47]。

ここで考える必要があるのは，理念型としての仕向地主義と place of taxation ルール（課税地を判定するためのルール）の関係である。OECD の VAT ガイドラインにおいては，place of taxation ルールは，なるほど仕向地原則を具現化するためのものであるが，他方で，国際的な中立性の確保，簡素な納税協力，明確性及び確実性，執行コストの低減，並びに脱税及び課税逃れの防止，という要請にも応えるものである[48]。さて，国境税調整は国境管理（border control）と関わっていた。国境管理に服さない商品（サービスや無形資産）の取引については，国境を越えて商品が移転するというのは，（デジタル技術の発展をも視野に入れれば，ますますのこと）フィクションである。取引に渉外的要素があるというに過ぎず，その取引のパターンも様々である。もっといえば，供給（者）も需要（者）も多分に観念的なものであり，特定の法域と一義的な関係を結ぶわけではない。したがって，ここでの仕向地原則は，需要者が所在していると擬制される法域が課税権を最終的に獲得するということを意味しているのである。結局は，どの国が当該取引に対して課税権を行使するのかという問題は，法的にどの国が需要（消費）の所在地としてみなされるか，ということになる。これを担うのが，place of taxation ルールや place of supply ルールである[49]。

Ⅲ－４．次節への橋渡し

原産地主義と仕向地主義という対立軸においては，理論的にも実際的にも仕向地主義が圧倒的趨勢である。今後，原産地主義が復権するとも思えない。しかし，国境税調整をするにせよ，しないにせよ，まずは，ある取引がどの課税管轄の法によって規律されるのかを特定しなければならない。VAT が取引を対象とした課税であるからである。

とりわけ，単一の法人格を有する企業が国境を越えて活動しているとき，それが供給者である場合にせよ，需要者である場合にせよ，問題

42）Id, para.8.
43）宮崎（2012）は，こうした経緯が，その後の米国の DISC 税制及びその後の FSC 税制をめぐる通商上の紛争につながっていくと分析している。
44）EEC（1963），pp.123-126. *Also See*, Easson（1980），pp.100-111.
45）その成果が OECD（1998）である。
46）OECD（1998），pp.5-6.
47）OECD（2017）（hereinafter ‘VAT Guideline’），Guideline 3.1.
48）OECD, VAT Guideline, para.3.3.
49）Thang & Shatalow（2021），p.445.

は，本店の VAT 法を適用するのか，現地（支店）の VAT 法を適用するのかである。また，本店と支店との間で何らかの調整が必要なのかも問題となる[50]。

Ⅳ．EU-VAT の place of supply ルールの構造とその具体化

Ⅳ－１．VAT Directive[51]

Ⅳ－１－１．現在の法規整

まずは，現在（2023 年 12 月末）における place of supply ルールの概要を確認しておく。専ら整理のためであり，ここに特段の新規性は存在しない。

まず，現在のデフォルト・ルールの大枠は以下の通りである。

> VAT は，加盟国内において対価を得てなされるサービスの提供（the supply of services）に対して課される（Art.2（c））。そうすると，その場所が所在する地の課税管轄が課税権を有するということになる。そして，「サービスの提供」の場所の判断についての一般ルールは次の通りである。
> （１）Taxable person to taxable person の取引（BtoB 取引）（Art.44）
> ①サービスの受け手の事業所在地（the place where that person has established his business）
> ②サービスの受け手の事業所在地以外の場所にある Fixed Establishment（以下では，FE）に向けてサービスが提供されている場合には，当該 FE の場所
> ③それらがないときは，受け手の住所若しくは居所
> （２）Taxable person to non-taxable person の取引（BtoC 取引）（Art.45）
> ①サービスの供給者の事業所在地
> ②当該サービスが，供給者の事業所在地以外の場所にある FE から供給されている場合には，当該 FE の場所
> ③それらがないときは，供給者の住所若しくは居所

BtoB 取引については，役務の需要者がメルクマールとなり place of supply が確定する。つまり，供給者ではなく需要者の所在地が課税権をとる。

電子的役務（electronic service）について，「サービスの提供」の場所に関して，上記デフォルト・ルールの特則が設けられている。まず，非事業者（non-taxable）に対する通信，放送及び電子提供役務については，受領者の所在地を基準とする（Article 58）。これは，Article 45 の考え方と異なるが，インバウンド供給について，域内事業者と域外事業者の競争格差を是正する[52]。域内消費者向けのサービス提供については，事業者の所在地を問わないことにするわけである。

また，域内事業者から域外の消費者に役務提供がなされる場合についても特則がある。Article 45 に従えば，VAT は事業者の所在地で課されるように見える。しかし，Article 59 によって，多種多様な役務提供について，消費

50）重要な先行研究として，小川（2016）がある。本稿は，結果として，それに EU 法の観点から若干の補足を施すに過ぎなかったともいえるが，その「若干の補足」にも研究上の意義が含まれていると考える。

51）COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ L347, 11.12.2006. を基本形とし，度々改正が施されてきた。

52）Lamensch（2012），p.79.

者所在地基準で判断される。つまり，域外への提供の多くが，EU 各国において VAT の対象とならない。仕向地原則の制度化であるが，これによって，EU 事業者にとっての VAT に伴う競争上の不利が除去されている[53]。

以上の通り，現在の VAT Directive の下では，これらの特別規定も踏まえると，かなりの程度，需要者をメルクマールとする方向で制度化されているといえよう[54]。

次に，事業所在地及び FE の意義については，VAT Directive の Implementing Regulation（2011）（実施規則）[55] を見ると了解できる。

①事業所在地については，同規則第 10 条が定義しているのでそのまま引用する。

1. For the application of Articles 44 and 45 of Directive 2006/112/EC, the place where the business of a taxable person is established shall be the place where the functions of the business's central administration are carried out.

2. In order to determine the place referred to in paragraph 1, account shall be taken of the place where essential decisions concerning the general management of the business are taken, the place where the registered office of the business is located and the place where management meets. Where these criteria do not allow the place of establishment of a business to be determined with certainty, the place where essential decisions concerning the general management of the business are taken shall take precedence.

3. The mere presence of a postal address may not be taken to be the place of establishment of a business of a taxable person.

（筆者訳）

1. VAT Directive 第 44 条及び第 45 条の適用にあたっては，納税義務者の事業本拠地は，当該事業者の中心的経営機能が担われる場所とする。

2. 前項にいう場所を決定するにあたっては，当該事業者の一般的経営にかかる基本的な意思決定がなされる場所，登録された営業所が所在する場所，及び経営陣が会する場所を基準とする。これらの基準によって，事業本拠地を一義的に確定できない場合には，第一の基準による場所を優先する。

3. 郵便上の住所があるということのみでは，当該場所が事業本拠地であるということはできない。

以下では，事業所在地を，さらなる明確化を志向して，「事業本拠地」と呼称する。事業者にとっての意思決定の中枢の所在地を指示するためである。事業の意思決定機能が分散している場合など，事業本拠地の特定が一義的になしえないケースもありうる[56]。

② Fixed Establishment については，同規則第 11 条が定義しているのでそのまま引用する。

1. For the application of Article 44 of Directive 2006/112/EC, a 'fixed establishment' shall be any establishment,

53）Id.

54）ただし，二重課税，二重非課税若しくは競争の攪乱を防止するために，「役務の実効的な利用及び享受（the effective use and enjoyment of the service）」を基準として柔軟な対応をとることが加盟国に認められている（Article 59a）。

55）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, OJ, L77, 23.3.2011.

56）Doesum et al.（2020），p.194.

other than the place of establishment of a business referred to in Article 10 of this Regulation, characterised by a sufficient degree of permanence and a suitable structure in terms of human and technical resources to enable it to receive and use the services supplied to it for its own needs.

2. For the application of the following Articles, a 'fixed establishment' shall be any establishment, other than the place of establishment of a business referred to in Article 10 of this Regulation, characterised by a sufficient degree of permanence and a suitable structure in terms of human and technical resources to enable it to provide the services which it supplies: (a) Article 45 of Directive 2006/112/EC; (b) from 1 January 2013, the second subparagraph of Article 56 (2) of Directive 2006/112/EC; (c) until 31 December 2014, Article 58 of Directive 2006/112/EC; (d) Article 192a of Directive 2006/112/EC.

3. The fact of having a VAT identification number shall not in itself be sufficient to consider that a taxable person has a fixed establishment.

(筆者訳)

1. VAT Directive 第 44 条の適用にあたって，FE は，この規則第 10 条にいう事業本拠地以外の establishment であり，自らのために当該役務を受領及び使用できるようにするべく，人的・技術的資源という観点からみて，十分な恒久性と安定的な構造性を有するという特徴を備えているものとする。

2. 次の各号の適用にあたって，FE は，この規則第 10 条にいう事業本拠地以外の establishment であり，自らが供給する役務を提供できるようにするべく，人的・技術的資源という観点において，十分な恒久性と安定的な構造性を有するという特徴を備えているものとする。

(a) VAT Directive 第 45 条

(b) 2013 年 1 月 1 日以降における VAT Directive 第 56 条 2 項後段

(c) 2014 年 12 月 31 日以前における VAT Directive 第 58 条

(d) VAT Directive 第 192a 条

3. VAT 登録番号を有しているという事実は，それ自体としては，納税義務者が FE を有しているとすることの十分条件とはならない。

簡単にまとめると，FE は，事業本拠地以外の establishment であり，それなりの恒久性があり，かつ，人的及び技術的資源という観点[57]からしてサービスの受領に相応した構造を兼ね備えたもの，ということになる。

この FE という概念は，place of supply ルールの一構成要素をなすのみならず，執行面においてリバース・チャージ（reverse charge）方式の実施に際しても言及される。リバース・チャージ方式とは，役務提供者ではなく受領者が VAT の納税義務者になる仕組みである[58]。たとえば，BtoB 取引においては役務受領者の所在地が VAT の課税場所になる（Article 44）が，ある加盟国の領域外に所在する納税義務者からの役務提供については，役務受領者側で VAT を納付するということである（Article 196）。このリバース・チャージ方式の適用にあたって，事業本拠地と FE のどちらをメルクマールとするかという問題が発生するので

57）判例法理を分析する際にも言及するが，人的資源と技術的資源の「双方」が要件とされている。人的設備を必須の要素しない PE 概念との差分の一つはここにある。Spies (2017), p.710.

58）Doesum et al. (2020), p.512.

ある。これについて，Article 192a[59] によれば，ある加盟国の領域内に FE を有する納税義務者は，当該 FE がその役務提供に介入（intervene）していないという条件下において，当該加盟国外に所在する納税義務者とみなされる。FE が役務提供に介入していなければ，BtoB の越境取引について役務受領者がリバース・チャージ方式により納税する。他方で，FE が介入しているのであれば，FE が VAT を納税することになり，リバース・チャージ方式は作動しない[60]。Article 192a の趣旨は，FE が取引に関与していないにもかかわらず，FE が自国内にあるからという理由でもって，国外に本拠のある事業者を自国所在とみなしてしまうという考え方（the principle of force of attraction）に歯止めをかけることにあると指摘されている[61]。

Ⅳ－１－２．過去の法規整

本稿がむしろ着目するのは，過去の法規整である。いわば，現在の法規整に至る道程を辿るということである。そのためにも，Sixth Directive[62] の下での法状況を確認する。それは，FE を巡る法理が発展してきたのは，Sixth Directive のもとであり，多くの判例を分析する前提となるからである[63]。

Sixth Directive によれば，ある加盟国において対価を得てなされた役務提供は，当該加盟国において課税される（Article ２）。役務提供の場所は，供給者の所在地であるのが基本である（Article ９（1））。供給者の本拠地又は FE 所在地である。

まずはこれに注意して，FE の意義についての判例を見ていくこととしたい。さらに，複数国に FE が存在する企業については，本店所在地と支店所在地との課税権の割当が問題となる。この二つのテーマについて重要判例を概観し，コメントを行う。この作業は，役務供給者が多国籍企業であることを前提としている。所得課税の世界でいわれる「arm's length による課税権配分」という看板に下に議論されてきた問題と類似の構造を有する問題を，VAT においても析出することになる。

Ⅳ－２．欧州司法裁判所による介入

Ⅳ－２－１．テーマ①：Fixed Establishment

FE は，EU-VAT 法において，役務提供地の判定，リバース・チャージ方式における納税義務主体の確定，及び VAT 還付の判定において決定的な機能を有するにもかかわらず，Sixth Directive 以来，長らく Directive レベルでその定義が明示されてこなかった。むしろ，CJEU の判例法理が，その概念理解に寄与したのである[64]。ここでは，Implementing Regulation（2011）において明文化される以前の判例を紹介分析することとする。なお，以下は Bal（2021）を水先案内人として用いつつ，同論文との重複を回避するべく，CJEU が如何なる価値を重視して事件処理を行ったのかと

59）Inserted by Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services.

60）Doesum et al.（2020），pp.520-522.

61）Bal（2021），p.360．

62）SIXTH COUNCIL DIRECTIVE of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes — Common system of value added tax: uniform basis of assessment（77/388/EEC），OJ. L145, hereinafter 'Sixth Directive'.

63）また，経済のデジタル化の進展によって，EU-VAT をめぐる法の状況は急激な変革を受けている。これらも視野に入れるのは，現状，紙幅的にも能力的にも困難であると判断した。その意味でも，本稿はさしあたり，Sixth Directive 時代に焦点を限定せざるをえなかった。EU-VAT の未来については，さしあたり，近似の研究として Tumpel（2023）の存在を言及するにとどめる。

64）Bal（2021），pp.360-370．Scalia（2023）も参照。本稿は，これらに依拠するところが大きい。

いう観点を追加する[65]。

Ⅳ－２－１－１．Berkholz Case [1985][66]

FE の意義とその重みについて，Sixth Directive 時代の重要判例として，まず，Berkholz Case が存在する。Sixth Directive の Article 9（1）によれば，役務の提供地点とは，提供者の事業の本拠を構えた地または当該役務の供給元となる FE が所在する地とされていた。ここで論点となるのは，FE とは如何なる要素を備える必要があるのかであるが，同時に，かかる要素を要求することによって如何なる価値を実現しようとしているのかが問われている。

＜ Berkholz Case の概要＞

〔事実関係〕

Berkholz 社は，ハンブルグに事務所を構えてゲーム機器の設置管理を行っていた。そして，自動販売機をプットガルテンとロービュ（デンマーク）を往復するフェリー上に設置した。なお，これらのフェリーは Deutsche Bundesbahn によって所有されている。それら自動販売機からの総売上の 10 パーセントがドイツの港に停泊時のもの，25 パーセントがドイツ領海内のもの，残りがデンマーク領海内のものである。ドイツの課税当局は，これら売上の全てについて売上税を課したのである（paras.1- 2）。

課税当局の言い分は，これらの売上は，ハンブルグの事業拠点で生じたものとみなせるからだ，というものである。これに対して，納税者は，売上は，フェリーに設置された FE から生じたものであるから，10 パーセントか，せいぜいプラス 25 パーセント（計 35 パーセント）のみがドイツの課税に服すると主張した[67]。付託事項は，フェリー上に設置された設備が FE を構成するのかどうかである。

〔裁判所の判断〕

CJEU は，Sixth Directive の Article 9 の目的として，役務提供の場所を画一的に決めることによって，各国 VAT の地理的適用範囲についての「合理的な腑分け（rational delimitation）」を確保する，ということを挙げた。具体的には，二重課税や二重非課税を惹起するような課税管轄の牴触（conflict）の防止を企図するのである（para.14）。そして，Article 9（1）の解釈として，事業本拠地を一次的な参照点（primary point of reference）であり，他の establishment は，前者が合理的な帰結をもたらさない場合や他の加盟国との間で抵触をもたらす場合にのみ参照点になる，という理解を示した（para.17）。

特に，本拠地以外の establishment については，ミニマムな規模として，役務提供に必要な人的・物的資源の双方（両方の要素が必要）が恒久的に備えているとはいえない限り，同地をもって役務提供の場所とみなすことはできないとした（para.18）。

ここで着目したいのは，FE の構成要素（役務提供に必要な人的・技術的資源の恒久的な存在）は何かということよりも，むしろ，それが課税管轄の牴触防止という観点から構想されたという点である。このような VAT における合理的な課税権配分の追求活動は，後続する判例にもみられるが，Berkholz Case が発端である。

65）小川（2016），523 頁以下でも，本文で取り扱う諸判例が紹介されている。ただし，本稿は，FE の概念理解を言語化することよりもその背景にある CJEU が追求する理念の析出（課税権の割り振りの合理性について）に力点を置くので，その点において本稿の新規性は保たれていると考える。

66）Judgement of the Court（Second Chamber）of 4 July 1985, Case 168/84, Gunter Berkholz v. Finanzamt Hamburg-Mitte-Alstadt, ECLI:EU:C:1985:299.

67）残りの部分は，デンマークの課税権であるということを意味する。

Ⅳ－２－１－２．DFDS Case [1997][68] ―FE の具体例

DFDS Case は，Sixth Directive の Article 26 の解釈についての先決裁定である[69]。Berkholz Case でいう抽象的に表明されたところの「合理的な帰結」というのが具体的に何を意味するのかについて見解を表明した裁判例である。

＜ DFDS Case の概要＞

〔事実関係〕

DFDS A/S は，海運・旅客・一般輸送を担うデンマーク設立の会社である。英国子会社として DFDS Ltd. があり，英国においては同社が agent として動く。英国子会社が代理して販売されたパッケージツアーについて DFDS（親会社）は英国の VAT に服するかが問題となった。具体的な付託事項は，加盟国 A に本拠を有する旅行会社が，加盟国 B において代理人（会社）を通じて旅行客にパッケージツアーというかたちでサービスを提供している場合に，(a) 如何なる条件下において旅行会社によるサービス提供は加盟国 B において課税対象となるか，そして (b) 如何なる条件下において旅行会社は，加盟国 B において事業を行っている，又は加盟国 B におけるサービスの提供元となる FE を有する，といえるのか，である（para.8）。端的に言ってしまえば，英国子会社が DFDS の FE たりうるかという論点である[70]。

〔裁判所の判断〕

結論として CJEU は，代理会社の所在地国が VAT を課税できるのは，当該代理会社が旅行会社（親）の単なる補助的な機関（a mere auxiliary organ）として，FE の要素である人的・技術的資源を有する場合である，とした（para.29）。問題は，この結論に至る推論過程である。

まず，共通付加価値税の適用にとって，実際の経済的状況への考慮が極めて重要であるとする（para.23）。Sixth Directive の Article 26 にいう FE 基準は，旅行代理店の活動が地理的に分散することを想定して設けられたものであり，「事業の本拠地」基準を機械的に適用することが，むしろ，VAT 逃れ，ひいては競争が攪乱されるという事態になりうるとも指摘する（para.23）。このような状況においては，むしろ，事業本拠地よりも FE 所在地で課税する方がよいという思想である（para.24）。

そのうえで，第一に，英国子会社を取り巻く事情を勘案すると，同社は DFDS の補助的機関に該当すると判断した。これは，法人格の別という法的関係よりも，活動実態に着目した判断によるものである（para.26）。そして，第二に，英国子会社は，FE の特徴たる人的・技術的資源を兼ね備えているとした（para.28）。具体的には，英国子会社の従業員の数と，同社が顧客に提供する役務の条件（terms）に着目して，上記の特徴を具備していると判断したのである。

この DFDS Case は，あくまでも Sixth Directive の Article 26 の解釈論として展開されていることは注意する必要がある。取引の種別（この事例では，旅行会社の事業が地理的に分散しているという特殊性が判断に作用し

68）Judgement of the Court（Fifth Chamber）of 20 February 1997, Case C-260/95, Commissioners of Customs and Excise v, DFDS A/S, ECLI:EU:C:1997:77.

69）「旅行に関して旅行代理店によってなされるあらゆる取引は，当該代理店から旅行客に対して提供される単一のサービスと取り扱われる。それは，当該代理店の事業本拠地若しくは，サービス提供元となる FE の地の属する加盟国において課税される。（以下略）」（筆者訳）

70）DFDS サイドは，自社の事業本拠地において課税すべきと主張し（para.10），他方で，英国政府は，英国内に FE が所在するから自国が役務提供地になると主張した（para.11）。

た。）に応じて，「合理的な腑分け」についての具体的な見解表明に差分が生じることが示唆されていた。換言すれば，提供される役務の特徴を Sixth Directive の解釈に読み込みつつ，かつ企業の活動実態を勘案して VAT 課税権の所在を決定するというアプローチである。また，Berkholz Case が示していた事業本拠地基準が不合理な帰結をもたらす状況についての例示も行っている。たとえば，DFDS Case がいうのは，VAT 逃れを狙った，取引が非課税になるような加盟国での事業設立を，税制が促進させてしまうおそれである（para.23）。

Ⅳ－２－１－３．ARO Lease Case [1997][71] ―FE の具体例その二

＜ ARO Lease Case の概要＞

〔事実関係〕

ARO はオランダの会社で，顧客に車をリースする事業をベルギーにおいて行っていた。ベルギーの課税当局は，1993 年以来，ベルギー国内において ARO 所有の車が多数存在していることから，同国内にベルギーの FE が認定できるという立場に立っており，ARO もそれに基づき，リース取引にかかる VAT をベルギーに納めていた。ところが，オランダ課税当局は，このリース取引をベルギーで行うにあたって ARO を彼の地に人的・物的設備を置いていないことを理由として，Sixth Directive の Article 9（1）の下では，サービスの提供の場所はオランダにあると考えた（以上，para.7）。

〔裁判所の判断〕

CJEU は，一般論として，Berkholz Case の枠組みを引用して，事業の本拠地以外の establishment においてサービスが提供されたとみなされるのは，当該 establishment が人的及び技術的資源が恒久的に存在していることで最低限の安定性を兼ね備えている場合に限られるとした（para.15）[72]。

では，本拠地以外の地でサービスが適用されたと認められるのはどのようなケースなのか。それはすなわち，本拠地以外の establishment が人的・技術的資源という観点から，独立して当該サービスを提供するに足りるたけの十分な恒久性と構造性を有している場合ということになる（para.16）[73]。

この問題は，オランダという供給者本拠地サイドの国とベルギーという顧客所在地サイドの国とのあいだでどちらが VAT をとるか，という話である。事実関係は，Berkholz Case とよく似ているので同様の枠組みがとられたことは不思議ではない。他方で，顧客所在地基準を採用した DFDS Case とは分断される。輸送手段の貸出しという取引形態に着目して，そのような取引については供給者本拠地を第一基準とするべきとしたのである[74]。輸送手段は容易に国境を越えてしまうので，その使用地基準で判断するのは不可能であり，実践的見地からして供給者本拠地とするのがよいという価値判断を示したのである（para.14）。Sixth Directive が取引の種別に応じて place of supply ルールを細分化させていることもあり，CJEU は取引の種別ごとに合理的な帰結のあり方を模索してきたとまとめることができよう。このような営みは，単純に供給者基準とか顧客基準という図式で割り切れるものではなかった。

71）Judgement of the Court（Sixth Chamber）of 17 July 1997, Case C-190/95, ARO Lease BV v. Inspecteur der Belastingdienst Grote Ondernemingen, Amsterdam, ECLI:EU:C:1997:374.

72）ここにおいても，CJEU は課税上の合理的帰結を導けるか，加盟国間で牴触を生まないか，という観点を重視している。

73）本件の事実関係においては，そのような十分性要件を満たしていないと判断された。para.27 などを参照。

74）ここには，補助線として Tenth Council Directive（84/386/EEC, OJ L208）の存在も挙げている（para.12）。

Ⅳ－２－２．テーマ②：企業内部の取引

課税権配分を考えるうえで，place of supply ルールに加えて，法人格内部での「取引」も重要なテーマとなる。所得課税においては，法人格内部を分節し，それら分節された単位の間での正常（arm's length）取引を擬制する。とりわけ，複数国において事業展開している法人についてかかるオペレーションを行うと，つまるところ，国家間での課税権配分が決定する[75]。VAT についても同じ問題は生じる可能性がある。たとえば，本店と FE との間でなされた財産の移転はそもそも VAT の対象にならないのか。もし，なるとすれば，如何なる内容の取引であると擬制するのか。日本の消費税法は，納税義務者を事業者とし（消費税法第５条第１項），かつ，事業者を「個人事業者及び法人をいう。」と定義している（同第２条第１項第４号）。仮に，法人格内部での財産移転を VAT の課税対象とするのであれば，VAT の納税義務者たる法人は，私法上の法人とは異なる概念であると考える必要があるが，そのようには考えられていない[76]。つまり，本店と FE との間でなされた財産移転は無視して，愚直に place of supply ルールで判断し，それにて了とする。しかし，そのような法規整は必然のものといえるのか。

結論からいうと，EU においては，本店と支店とを独立した法人であるとみなすか否かは単純には言い切れない。むしろ，問題状況に応じて柔軟な対応をしている。

Ⅳ－２－２－１．FCE Bank Case [2006][77]

本店支店間取引についての Sixth Directive 時代の有名判例がこの FCE Bank Case である。

事実関係は，以下の通り。FCE Bank は英国会社であり，その事業には VAT 非課税の金融サービスの提供が含まれていた。FCE IT は，FCE Bank のイタリア支店であり，FCE Bank からコンサルタント業務をはじめとして様々な役務の供給を受けていた。FCE IT は，これらの役務供給にかかる 1996 年から 1999 年分の VAT について，セルフ・インボイス（self-invoice）に基づいて還付するように求めた事案である（paras.14-15）。

付託事項は三点あり，それらについての CJEU の判断は以下の通りであった。

〔付託事項〕

付託事項１　Sixth Directive の Article ２（1）及び９（1）について，一個の生産単位である支店（branch）は，独立の主体であり，VAT に関する限りで本店支店間に法的関係（legal relationship）があるとみなすことはできるか，そして，その法的関係を定義するのに arm's length 基準が使えるか。また，支店への役務供給にあたって，コストシェアリングの合意がある場合には，法的関係があるといえるか，もしいえるとするならば，どのような条件充足が必要なのか。最後に，法的関係の観念は，国内法又は共同体法のどちらで判断されねばならないか。

付託事項２　本件での役務提供において費用を支店に帰属させることは，その費用分担の割合や最終利益にかかわらず，Sixth Directive の Article 2 の適用上，役務の対価とみることができるか。もし可であれば，如何なる程度においてか。

付託事項３　本店支店間の役務提供がについて，その受領者が独立の主体でなく，それゆえに法的関係を結べないという理由で，当該役務提供が理論的には VAT の対象とならない，というのであれば，かかる事案において，一国の課税実務として当該役務提供を課税対象としてしまうのは，EC 設立条約第 43 条の開業の自由に牴触するこ

75）所得課税について，本店支店間取引をテーマとした比較法研究として，渕（2016）がある。

76）小川（2016），541 頁。

77）Judgement of the Court（Second Chamber）of 23 March 2006, Case C-210/04, Ministero dell'Economia e delle Finanze and Agenzia delle Entrate v. FCE Bank plc, ECLI:EU:C:2006:196.

とになるのか。

〔裁判所の判断〕

第一点について。まず，判例法では，役務提供は，提供者と受領者の間に，互酬的な履行（reciprocal performance）からなる法的関係がある場合に限って課税対象になるという前提を確認する（para.34）。かかる法的関係の樹立には，FCE IT が独立した経済活動を担っているかについての判断が必要で，とりわけ，FCE IT がその事業から生じるリスクを負担しているかが指標となるとした（para.35）。結論として，このようなリスクを負っているのは全て FCE Bank なので，FCE IT は独立した存在ではなく，単一の納税義務者を構成するにすぎないとされた（para.37）[78]。

第二点について。FCE IT はそもそも独立した会社でないことが第一点の判断において結論づけられているので，答える必要はない，とした（para.43）。

第三点について，イタリアの課税実務は Sixth Directive に反しているので，わざわざ EC 設立条約第 43 条の牴触問題については言及する必要なしとした（para.52）。

この判例については，すでに日本においても詳細な研究[79]がなされており，新たに付加することがあまりない。つまるところ，本店支店間取引を VAT の観点から認識するための要件について判示したものである。この事件においては，結論として本店支店間取引を認識しないという結論に達したわけであるが，その後，以下でみる Skandia Case によって，ある意味では，FCE Bank Case の射程が限定されることになる。

（補論）Skandia Case [2014][80]

これは，Sixth Directive 時代のものではなく，VAT Directive にしたがって処理されたものであるが，FCE Bank Case の射程との関係限りで言及したい。

〔事実関係〕

Skandia グループの IT サービス購入部門である SAC（米国会社）は，スウェーデンでの事業活動を支店（branch）である Skandia Sverige（以下 SS）を通じて行っていた。SS は，SAC から供給を受けた IT サービスを最終製品へと仕上げて，同グループに属する各法人に供給していた。なお，SAC から SS への役務提供及び SS から同グループ法人の役務提供については，ともに 5 パーセントの利掛けがチャージされていた。

スウェーデンの課税当局 SAC から SS への役務提供について課税取引にあたると考え，2007-2008 年分の VAT を課すことを決定した。本来は，供給者である SAC が納税義務者になるところ，SS は SAC の支店であるから，当局は，SS について VAT の納税義務者として当該役務提供にかかる税額を賦課したのである。

FCE Bank Case との違いは，スウェーデン法において，VAT グループの仕組み

78）なお，OECD モデル条約は直接税に関するもので，間接税である VAT には関係ないこと，コストシェアリングの合意についても，そもそも独立した主体によってなされたものではないから顧慮する必要はない，と切り捨てた（paras.39-40）。

79）小川（2016），530 頁以下。

80）Judgement of the Court（Second Chamber）of 17 September 2014, Case C-7/13, Skandia America Corp.（USA），filial Sverige v. Skatteverket, ECLI:EU:C:2014:2225。なお，この判例については，邦語の先行研究として，松原（2006），87-110 頁が存在する。

が導入されていた点である。これは，VAT Directive の Article 11[81] によって各国にその採用が許されているものである。そしてスウェーデン法では，FE もまた VAT グループの一員になることができ，実際にも SS はスウェーデンで VAT グループに入っていた。

付託事項１：第三国である会社本拠地から加盟国内の支店向けになされた役務提供は，当該支店がその加盟国における VAT グループの一員である場合に，当該支店への購入費用の割り当てをもって課税取引を構成するか？

付託事項２：付託事項１の回答が YES の場合，第三国にある会社本拠は，VAT Directive の Article 196 の文脈において，加盟国において設立されていない納税義務者とみなされるべきか，そしてその結果として役務購入者は上記取引について課税されることになるのか[82]？

〔裁判所の判断〕

付託事項１について。まず，FCE Bank Case の枠組みに従って，SS は独立して操業しておらず，かつ事業活動からの経済的リスクを自ら負うものではないから，VAT Directive の Article 9 の意味において納税義務者ではない，とする（paras.21-27）。しかし，SS は VAT Directive の Article 11 にいう VAT グループの一員であり，第三者から VAT グループの一員たる法人向けになされる役務提供は，VAT の課税上は，当該一法人に対するものではなく，当該グループに対するものとみなされる。したがって，SAC から SS になされる役務提供は，SS が一員となっている VAT グループに対するものとみなされ，SAC と SS は単一の納税義務者とみることができなくなるから，VAT Directive の Article 2（1）（c）にいう課税取引に該当する（paras.28-32）。

付託事項２について。上述の通り，VAT の課税上は，SAC（第三国所在）から加盟国（スウェーデン）の VAT グループに対してなされたとみなされるので，例外規定である VAT Directive の Article 196 により，役務の購入者として当該 VAT グループが納税義務者となる（paras.33-38）。

このように，VAT のグループ申告がなされている場合，法人格の単一性の考え方が後退している[83]。

さらに，FCE Bank Case の射程を考えていく場合に，仕入税額控除における控除可能割合の算定についての後述の Le Crédit Lyonnais Case が興味深い。そもそも，課税取引と非課税取引の双方を行っている納税義務者は，前者に

81）加盟国に EU の VAT 委員会に諮ったうえで，連結納税制度（VAT グループ制度）を設けることを認める規定である。さらに必要に応じて，同制度を用いた課税逃れ防止措置を講ずることの選択権も加盟国に付与している。溝口（2020），46 頁を参照のこと。条文を原文のまま抜粋すると以下の通り。

“After consulting the advisory committee on value added tax（hereafter, the ‘VAT Committee’），each Member State may regard as a single taxable person any persons established in the territory of that Member State who, while legally independent, are closely bound to one another by financial, economic and organizational links.

A Member State exercising the option provided for in the first paragraph, may adopt any measures needed to prevent tax evasion or avoidance through the use of this provision.”

（筆者訳）

各加盟国は，VAT 委員会に諮問したうえで，法的には独立しているが，財政的，金融的及び組織的に密接な結びつきを有する，自国領域内に所在する法人格群をもって，単一の納税義務者と取扱うことができる。

前項によって許容された取扱いを実施する加盟国は，同項の利用によって生じる脱税又は租税回避を防止するために必要な措置を講ずることができる。

82）リバース・チャージ方式による課税のことである。

83）なお，Skandia Case 以降の CJEU の判例動向については，Scalia（2023），pp.740-742 を参照。

対応する部分のみを控除対象とするべく，Sixth Directive の Article 19 にしたがって控除可能割合を算出する必要がある。したがって，控除可能割合の算定にあたっては，その分母・分子に如何なる範囲の売上を盛り込むかが決定的に重要である。納税者は，この際，国外支店の売上げを算定項目に盛り込もうとしたのである。

Ⅳ－２－２－２．Le Crédit Lyonnais（LCL）Case [2013][84)]

LCL 社はフランスに本店を構え，EU 加盟国及び第三国に支店を有している。

LCL 社サイドの主張として，FCE Bank Case の枠組みにおいては，本店支店は全体として単一の納税義務者であるのだから，フランスにおける控除可能割合の算定にあたっては，他の加盟国及び第三国に所在する支店の所得も考慮要素に盛り込むべきであるというのである（para.17）。この処理の可否が付託されたのである。

これに対して，CJEU は他の加盟国に所在する支店に関しても，第三国に所在する支店に関しても，本拠地（フランス）における控除可能割合を算定するにあたって，それらの売上を計算項目に盛り込むことに否の結論を出した。たとえば，以下のような言い回しである。

> 「控除可能割合の算定が控除制度の一要素である以上，控除制度そのものがそうであるように，経済活動や取引について課税根拠となる国内法としての VAT 立法の定めるところの方法にしたがうものである。」[85)]（para.30）
>
> 「当裁判所は，Sixth Directive の意味するところとして，ある加盟国に所在する FE と別の加盟国に所在する本店とは単一の納税義務者であると判断するので，納税者は，本店所在地国において適用される制度にくわえて，FE が所在する加盟国すべての国内制度に服することになる。」（para.34）
>
> 「控除割合の計算方法は，控除制度の基礎的部分を構成するので，ある加盟国で設立された本店について適用される割合を算定するにあたって，他の加盟国に所在するすべての FE の売上を考慮にいれることは，VAT に関する国内法律の適用範囲についての合理的配分及び上記の控除割合そのものの合理性を深刻に害するおそれを伴う。」（para.35）

LCL Case では一転，法人格の単一性にもかかわらず，むしろ，本店所在地における VAT の税額控除額の算定にあたって，他の加盟国や第三国所在の FE についての勘定項目を盛り込むことを遮断されているのである。税額控除については，各 FE 所在地国が第一次的に管轄するため，法人全体が個別単位に分節されたかの状態になるのである。

Ⅳ－２－２－３．Morgan Stanley（MS）Case [2019][86)]

今度は，逆に英国本拠の法人 MS 社のフランス（＝パリ）支店についての仕入税額控除が問題となった。パリ支店は，FE としてフランス VAT の課税対象となっている。パリ支店は，現地顧客向けの銀行・金融取引を行っており，これらは VAT の課税対象であったが，同時に本店向けに役務提供を行っていた。後者におい

84）Judgement of the Court（First Chamber），12 September 2013, Case C-388/11, Le Crédit Lyonnais v Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État, ECLI:EU:C:2013:541.

85）なお，Ⅳ-2-2-3 との関係で必要であるから，仕入税額控除の意義について述べた部分（paras.26-29）を簡単にまとめると，次のようになる。すなわち，仕入税額控除は事業者を VAT の税負担から解放して，課税の中立性を担保するためのものである。

86）Judgement of the Court（Fourth Chamber）of 24 January 2019, Case C-165/17, Morgan Stanley & Co International plc v Ministre de l'Économie et des Finances, ECLI:EU:C:2019:58.

て提供された役務は，本店において課税取引と非課税取引の両方のために用いられていた。パリ支店は，それら両方の役務に係る仕入に課されたVAT全てを控除する処理を行っていた（para.17）。

パリ支店が現地で行った顧客への売上について満額の仕入税額控除が認められることは問題ない。むしろ，MS Caseにおいて問題となったのは，パリ支店を通じて行われた仕入が英国本店に回って，同地で課税取引及び非課税取引の両方に用いられた点である。つまり，仕入の一部が非課税売上に対応しているので，少なくとも全額控除はおかしいのではないか，というのがフランス課税当局の態度であった（para.18）。フランスにおいて，パリ支店に適用される控除可能割合を算出するのに，如何なる項目を盛り込んでよいのかということである。

結論だけ述べれば，CJEUは，本件において控除可能割合の算定について分母・分子に盛り込む要素を次のように設定した（para.60）。

> 分母：（パリ支店についての現地での売上高）
> ＋（英国本店の売上高）
> 分子：（パリ支店における課税売上高）
> ＋（英国本店の課税売上高のうち，フランス国内で当該売上がなされたとしても控除可能であるもの）

つまり，フランスにおけるVATの控除額算定においてはフランス法が適用されるのであるが，控除可能割合を算定するにあたっては，仕入に対応する売上は，本店支店間取引ではなく，あくまで英国本店の売上である。だから事実上，フランス法のみならず，英国法の適用関係も見なければならないことになる。そうすると，LCL Caseにおいて，本店所在地におけるVAT控除可能割合算定にあたって，各国FEの売上を計算項目に盛り込まなかったこととの関係が気になる。しかし，LCL CaseではFEの売上を盛り込むことによって，控除可能額が増大してしまう事案であり，その点では本件と一応区別できる。実際，CJEUも本件で，LCL Caseにおいて外国所在のFEの売上を項目に入れなかった理由を，支店の売上の一部は本店における仕入と無関係である，という点にあったと理解しており，したがって，ある国のFEについて控除可能額を算定するにあたって，別の国のFEによってなされた直接かつ即時の結びつき（a direct and immediate link）を有する取引を考慮要素に盛り込むことを否定する趣旨ではない，としている（para.52）。つまり，課税売上とぴったり対応する仕入について税額控除が与えられるべきだという仕入税額控除の特徴を重視している。

Ⅳ－３．小括

以上でFEについて見てきたことは，多国籍企業の本店所在地以外の国が課税権を発動するための閾値の問題であるともいえる。源泉地課税を基本理念とする法人所得税において議論されているネクサス（Nexus）に類似するものがVATにおいても構想されているのである。法人所得税においてはPEと呼ばれ，EU-VATにおいてはFEと呼ばれた。確かに，FEは厳密にはplace of supplyのルールの構成要素に過ぎないし[87]，FEとPEの概念理解が同一である確証もない[88]が，しかし両者の背景には，各国において課税権をどのように割り振るのかという問題意識が垣間見えた。PEの概念の構想の仕方が，いわば源泉地国の課税権の増減に直結するように，FEの構成要素如何は，役務提供先のVAT課税権に作用する。CJEUの判例法は基本的にFE認定のためには，それなりの人的・技術的資源の装備を求めていたが，一つのありうる均衡点である。しかし，それは選択

87）西山（2021），49頁。
88）伝統的なPE理解については，Skaar（2020）に筆者が付け加えることを持たない。

肢の一つであって，必然のものではない。米国各州の小売売上税のように，売上高のような量的な閾値をもって代替する例もある[89]。

また，本店支店間の内部取引についてどのようにVATを課すべきかは，支店所在地国の課税権確保という要請ゆえに論点となる。その際，本店と支店とを分節された個別単位として可能性がFCE Bank Caseで示唆されており[90]，また，仕入税額控除の局面においては本店支店の独立性が強調されたり（LCL Case），逆に一体化の方向を志向したりする（MS Case）。CJEUの一連の態度を合理的に説明するための理論仮説を筆者は，現状持ち合わせていない[91]。とはいえ，仕入税額控除がEU法においてどのように位置づけられるのか，という点と大いに関係することはCJEUの説示から窺える[92]。

先に，完全仕向地主義VATの世界では，移転価格税制が必要ではないとしたが，現状においては，国境を越えた経済活動について，企業本拠地とFE所在地とでの課税権配分をどのように決めていくのかは重要な課題である。place of supplyルールにどこまでの負荷をかけるのか，あるいは，所得課税でいうarm's length的構想の可能性を模索するのか，多様な選択肢が考えられる[93][94][95]。

Ⅴ．結語

本稿自体は，即効性のある提言を行うものではないが，以上の背景的事情を踏まえた議論が日本のVATを構想するうえでも有益なものとなるだろう。また，国家間の課税権配分という観点からも研究の土台を構成するだろう。日本においても，国内取引と国外取引の区分―これは，ひいてはVATの課税権の範囲を決める―をどうしていくかは大きな課題であろうが，かかる課題を研究するにあたっても知るべきものは多い。

本稿は，むしろ，研究上の課題を多く残してしまった。多国籍企業についての課税権配分と

89）Thang & Shatalow（2022），p.428.

90）たしかに，FCE Bank Caseにおいては結論として，本店と支店の独立性を認めなかったが，同時に，経済的リスクの所在によっては，両者の独立性が認められた可能性もあったわけである。

91）Bal（2021），p.378は，仕入税額についての控除可能範囲についての判例状況は，MS Caseを経てかなり複雑になっていると指摘している。

92）仕入税額控除は，Sixth Directiveにおいては the right to deduct（Article 17），また，現行のVAT Directiveにおいては，a right of deductionと位置づけている（Article 167）。EU-VATにおいては，仕入税額控除は納税義務者の権利であると解説されることもある（西山，2017, 25頁）。ただし，仮に仕入税額控除は権利であると位置づけたにせよ，その権利はどの範囲で行使できるのかという問題は残り，むしろ，この点が研究課題である。

93）この点，EU-VATとOECDのVAT Guidelineの比較を行う，Kristoffersson（2023）が示唆に富む。

94）現行のVAT DirectiveのArticle 80の存在にも注意しなければならない。企業グループ内部の取引による課税逃れを防止するという観点から，VATにおいても取引価格に介入することがありうることを示す規定である。ここでは，「公開市場価値（open market value）」という概念が用いられている。取引価格に介入して課税権配分を匡正するという意味で，移転価格税制と近似した発想を見て取ることができる。

95）OECDのVAT Guidelineでも，複数国で事業展開する企業に対する役務提供については，当該役務が使用される場所をメルクマールとした課税権配分を志向する（Guideline 3.4）。その実現手法の一つとしてリチャージ法（recharge method）が提案されている（para.3.71）。VATの世界でも内部取引を認識していく可能性という意味で，法人所得税研究とVAT研究は相互横断的に実施していく必要が感じられる。

いう問題について，法人所得税の観点からのみではなく，VAT の観点からも一層の研究が必要であることがわかる。完全な仕向地課税が理想であるとしても，それが理想である限りは，法律家としてはそれを括弧に入れたうえで，ひとまずは現行の枠組みを前提に議論をしなければならない。FE の認定基準や本店支店間取引の処理といった，所得課税の世界で PE や arm's length などという概念で議論してきた問題と相応する課題に CJEU は取り組んできた。何が合理的な課税権配分なのかを問い続けたといえよう。

このような問いは，二国間租税条約というかたちで所得課税が模索してきたテーマでもある。その意味で，法人所得税の研究によって得られた知見が VAT 研究にも活かせるし，逆もまた然りである。Pillar One をして需要地課税の拡大の系と見ること[96]が許されるとするならば，原産地課税 vs 仕向地課税という理念モデルは流動的になるかもしれない。合理的な課税権配分という問題について答えを出すことは益々困難となる状況であるが，所得課税の世界に没入することなく，VAT が有する装備の一々を再検討していき，何が必要で何が不要なのかの研究は地道に行っていきたいと思う[97]。かかる研究課題の提示をもって，本稿を閉じることとしたい[98]。

参　考　文　献

今村隆（2008）「租税回避とは何か」，税大論叢 40 周年記念論文集，13-60 頁

江川英文（1970）『国際私法（改訂版）』，有斐閣

岡村忠生（2017）「仕向地基準課税再考」，『税・財政及び国際課税を巡る現状と課題』，日本租税研究協会第 69 回租税研究大会記録，74-107 頁

小川廣明（2016）「OECD　VAT ガイドラインの課題等―本支店間取引を中心に―」，税大論叢，87 号，482-558 頁

金子宏（2010）「附加価値税の採用の是非をめぐって」，『租税法理論の形成と解明（下巻）』，有斐閣，403-413 頁〔初出は，1970 年〕

小西杏奈（2020）「欧州共通付加価値税創設の歴史分析（1958-1959 年）―欧州委員会第四総局のイニシアティブと加盟国の抵抗―」，日本 EU 学会年報，40 号，109-129 頁

白石忠志（1994）『技術と競争の法的構造』，有斐閣

白石忠志（2023）『独禁法講義〔第 10 版〕』，有斐閣

関口智（2015）『現代アメリカ連邦税制　付加価値税なき国家の租税構造』，東京大学出版会

高尾裕二（1979）「ロウレによる『付加価値単一税』の提唱」，関西大学商学論集，24 巻，3 号，196-215 頁

西山由美（2017）「消費課税におけるインボイスの機能と課題：EU 域内の共通ルールと欧州司法裁判所判例を素材として」，法学新報，123 巻，11・12 号，119-150 頁

西山由美（2021）「越境取引と消費税」，租税法研究，49 号，41-60 頁

林幸一（2020）『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

96）藤原（2020-2021）はその方向性で分析している。

97）連邦レベルにおいて付加価値税を有していない米国において，近年，学界レベルでは，所得課税と消費課税の併存を意識した議論が増していると指摘されている。参照，関口（2015），298 頁以下。課税権配分の世界でも，租税の種別それぞれの利害得失を総合的に勘案した結果として，何が「合理的」なありかたなのかを模索していく試みが重要になるのだろう。

98）この点で，Hammerl & Zechner（2022）が近時の興味深い研究の一つである。

版会
藤岡祐治（2018）「法人所得税における仕向地原則の採用とその実現可能性」，法律時報，90 巻，2 号，15-20 頁
渕圭吾（2016）『所得課税の国際的側面』，有斐閣
藤原健太郎（2020-2021）「課税権配分の法的分析―仕向地課税と「価値創造」（一）～（四・完）」，国家学会雑誌，133 巻，11・12 号，773 頁，134 巻，3・4 号，197 頁，5・6 号，461 頁，7・8 号，581 頁
藤原健太郎（2024）「消費税法における「課税対応課税仕入れ」と「共通対応課税仕入れ」の区分」，法学セミナー，830 号，114-115 頁
本部勝大（2020）『租税回避と法―GAAR の限界と解釈統制―』，名古屋大学出版会
増井良啓（2005）「移転価格税制の長期的展望」，水野忠恒編著『国際課税の理論と課題〔二訂版〕』，税務経理協会，2005 年，81-97 頁
増井良啓（2017）「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，515-580 頁
松田直樹（2007）「実質主義と法の濫用の法理―租税回避行為の否認手段としての潜在的有用性と限界―」，税大論叢，55 号
松原有里（2006）「親子会社間 IT（情報通信）サービス取引をめぐるクロスボーダーな消費課税と欧州 VAT 指令（2006/112/EC）の関係―Skandia America（USA）事件（Case C-7/13）を中心として―」，EU 法研究，2 号，87-110 頁
水野忠恒（1989）『消費税の制度と理論』，弘文堂
溝口史子（2020）『EU 付加価値税の実務〔第 2 版〕』，中央経済社
宮崎綾望（2012）「国際通商と租税制度の検討―WTO における補助金禁止規定と税制に関する規定を中心に―」，一橋法学，11 巻，2 号，557-622 頁
森信茂樹（2016）「BEPS と租税回避への対応―一般的否認規定（GAAR）の整備を―」，フィナンシャル・レビュー，126 号，5-16 頁
渡辺智之（2006）「国際的サービス取引と消費課税」，租税法研究，34 号，62-80 頁
渡辺智之（2000）「クロスボーダー取引と消費課税―電子商取引への対応―」，一橋大学経済研究所，Discussion Paper Series A，No.392.
渡辺智之（2015）「クロス・ボーダー取引と付加価値税―電子商取引に係る消費税法改正と OECD ガイドライン―」，日本機械輸出組合，国際税務研究会研究論文（平成 27 年 3 月）
Thomas S. Adams（1921），“Fundamental Problems of Federal Income Taxation,” *Quarterly Journal of Economics*, Vol. 35, No. 4, pp. 527-556.
K. V. Antal（1963），“Harmonisation of Turnover Taxes in the Common Market,” *Common Market Law Review*, Vol.1, Issue 1, 1963, pp.41-57.
Aleksandra Bal（2021），“The Evolving Concept of Fixed Establishment in EU VAT Law,” in Robert F. van Brederode（ed.），*Virtues and Fallacies of VAT: An Evaluation after 50 Years*, Kluwer Law International, 2021, pp.355-380.
Delphine Bouchet, Céline Morel & Elise Lumbroso（2014），“TVA, soixante ans, soixante questions-clés（1er volet）,” *Revue de Droit Fiscal*, n° 45, 6 Novembre 2014, étude 599.
Ad van Doesum, Herman van Kesteren, Simon Cornielje & Frank Nellen（2020），*Fundamentals of EU VAT Law*, Second Edition, Kluwer Law International, 2020.
Alexander James Easson（1980），*Tax Law and Policy in the EEC*, Sweet & Maxwell, 1980.
EEC（1963），“The EEC Reports on Tax Harmonisation: The Report of The Fiscal and Financial Committee and The Reports of The Sub-Groups A, B and C,” International Bureau of Fiscal Documentation 1963.
Peter Essers（2022），“History and Future of EU Taxation according to Frans Vanis-

tendaeal: Inspiration for a Constructive and Critical Dialogue," *World Tax Journal,* Vol.14, No.3, 2022, pp.377-405.

Rita de la Feria (2010), "VAT and the EC Internal Market: The Shortcomings of Harmonisation," in D. Weber (ed.), *Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration*, IBFD, 2010, pp.267-308, Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=2293448 or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2293448

GATT (1970), "Report by the Working Party on Border Tax Adjustments," GATT documents L/3464.

Stefan C. Hammerl & Lily T. Zechner (2022), "Administering Profit and Consumption Taxation in Market Jurisdictions: Selected Similarities in the Digital Era," *Bulletin for International Taxation*, Vol.76, No.1, 2022, pp.2-12.

Anna Konishi (2018), "Construire l'Europe par la fiscalite: l'harmonisation fiscal européenne 1950-1967," Decembre 2018, Thèse de doctorat, l'Univeristé Paris 1 Panthéon-Sorbonne, (https://theses.fr/2018PA01H111)

Eleonor Kristoffersson (2023), "A Comparison between EU VAT Law and the OECD International VAT/GST Guidelines," in Florian Haase & Georg Kofler (eds.), *The Oxford Handbook of International Tax Law*, Oxford University Press, 2023, pp.785-796.

Marie Lamensch (2012), "Unsuitable EU VAT Place of Supply Rules for Electronic Services- Proposal for an Alternative Approach," *World Tax Journal*, Vol.4, No.1, 2012, pp.77-91.

Marie Lamensch (2016), "Soft Law and EU VAT: From Informal to Inclusive Governance," *World Journal of VAT/GST Law*, Vol.5, No.1, 2016, pp.9-31.

OECD (1998), "Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions," A Report by the Committee on Fiscal Affairs.

OECD (2017), "International VAT/GST Guidelines," OECD Publishing, Paris.

OECD (2022), "Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends."

Roger W. Rosendahl (1970), "Border Tax Adjustments: Problems and Proposals," *Law and Policy in International Business*, Vol.2, No.1, 1970, pp.85-146.

Mirja Salo (2014), "The ideas of Maurice Lauré on VAT in the 1950s," *World Journal of VAT/GST Law*, Vol. 3, No. 2, pp.130-140.

Roberto Scalia (2023), "Aspects of Cross-Border VAT: The EU Approach and Evolving Trends," in Florian Haase & Georg Kofler (eds.), *The Oxford Handbook of International Tax Law*, Oxford University Press, 2023, pp.731-746.

Alan Schenk, Victor Thuronyi & Wei Cui (2015), *Value Added Tax: A Comparative Approach*, Second Edition, Cambridge University Press, 2015.

Carl S. Shoup (1955), "Taxation in France," *National Tax Journal*, Vol.8, No.4 ,1955, pp.325-344.

Arvid Aage Skaar (2020), *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle*, Second Edition, Kluwer Law International, 2020.

Karoline Spies (2017), "Permanent Establishment versus Fixed Establishment: The Same or Different?," *Bulletin for International Taxation*, Vol.71, No.12, pp.705-718.

Simon Thang & Nicholas Shatalow (2021), "Digital Cross-Border Supplies," in Robert F. van Brederode (ed.), *Virtues and Fallacies of VAT: An Evaluation after 50 Years*, Kluwer Law International, 2021, pp.419-451.

Michael Tumpel (2023), "Digitalization and

the Future of VAT in the European Union," in Florian Haase & Georg Kofler (eds.), *The Oxford Handbook of International Tax Law*, Oxford University Press, 2023, pp.1041-1058.