慶應義塾大学学術情報リポジトリ
Keio Associated Repository of Academic resouces

Title	消費税における「対価」性判断 : ドイツ及びEUにおける対価性に係る議論の分析
Sub Title	Assessment of "consideration" in VAT : an analysis of the debates on consideration in Germany and the EU
Author	酒井, 洋輔(Sakai, Yosuke)
Publisher	慶應義塾大学大学院法学研究科内『法学政治学論究』刊行会
Publication year	2025
Jtitle	法學政治學論究 : 法律・ 政治・ 社会 (Hogaku seijigaku ronkyu : Journal of law and political studies). No.147 (2025. 12) ,p.241- 274
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	
Genre	Departmental Bulletin Paper
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN10086101-20251215-0241

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

消費税における「対価」性判断
――ドイツ及びEUにおける対価性に係る議論の分析――

酒　井　洋　輔

一　はじめに
二　ドイツにおける議論
　㈠　給付交換概念
　㈡　因果関係説
　㈢　目的的関係説
三　EUにおける議論
　㈠　Direct linkの法理
　㈡　「相互履行を内容とする法的関係」の意義
　㈢　Direct linkの判断要素
四　ドイツ及びEUにおける議論の整理
　㈠　ドイツ連邦財政裁判所によるdirect linkの受容
　㈡　Direct linkの位置付け
五　おわりに

一　はじめに

日本の消費税の課税物件は、「国内において事業者が行つた資産の譲渡等及び特定仕入れ」（消費税法４条１項）あるいは「保税地域から引き取られる外国貨物」（同条２項）と規定されている。このうち、「事業者が行った資産の譲渡等」とは、「事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供」を指す（同２条１項８号）。したがって、消費税の基本的な課税要件としては、①事業性、②対価性、③資産の譲渡

若しくは貸付け又は役務の提供該当性、という要素が考えられる[1)]。

日本の消費税法における対価性については、未だに学説上及び司法上の判断基準が明確にされているとは言い難い状況である[2)]。そこで、本論文においては、主としてドイツ及びEUにおける消費税（売上税や付加価値税を含む。）の枠組みにおいて展開されてきた対価性に関する議論を研究対象とする。また、本論文の目的は、日本の消費税と類似した仕組みを持つドイツの売上税とEUの付加価値税における対価性判断に係る議論の内容及び流れを把握し、その分析を通じて、今後の日本の消費税法上の議論に資するような材料を提供することにある[3)]。

なお、対価性の有無を検討する際には、給付と反対給付（対価）の関連性の検討に入る前に、事業者による給付が存在するか[4)]、また、消費者による支払いがそもそも対価としての性質を有しているか等についても検討する必要があるが[5)]、紙幅の都合上、本論文ではこれらの点についての検

1）　吉村典久「消費税の課税要件としての対価性についての一考察――対価性の要件と会費・補助金」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣、2010年）396頁。

2）　日本における消費税の対価性研究の代表的なものとして、吉村・前掲注１）や、田中治「消費税における対価を得て行われる取引の意義」北野弘久先生追悼論集刊行委員会編『納税者権利論の課題』（勁草書房、2012年）555頁等が挙げられる。売上げに係る対価性判断を扱った裁判例としては、大阪高判平成24年３月16日税資262号順号11909や東京地判令和６年２月９日（公刊物未登載、Westlaw Japan文献番号2024WLJPCA02098005）等、仕入れに係る対価性判断を扱った裁判例としては、大阪地判平成24年９月26日税資262号順号12048、那覇地判平成31年１月18日税資269号順号13227、名古屋高判令和７年１月30日（公刊物未登載、裁判所ウェブサイト）等が挙げられる。

3）　日本の消費税、ドイツの売上税、そしてEUの付加価値税は、いずれも付加価値税型の多段階一般消費税に分類されるのが通例である（金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂、2021年）805-806頁、西山由美「消費税法の意義と問題点の克服」法学政治学論究17号（1993年）255頁、258-259頁等参照）。ドイツの売上税は流通税（Verkehrsteuer）としても分類されることがある（Tipke, Klaus und Lang, Joachim, Steuerrecht, 25. Aufl, Otto Schmidt 2025, Rz. 17. 10, S. 1113（Englisch, Joachim））。

4）　水野忠恒『大系租税法〔第５版〕』（中央経済社、2024年）883頁。

5）　Kollmann, Jasmin, Taxable Supplies and their Consideration in European VAT - With Selected Examples of the Digital Economy, IBFD 2019, p. 65.

討は行わず、あくまでも給付と反対給付の間の関連性の検討にのみ焦点を絞る。また、本論文は売上における給付と対価との間の関連性の検討をメインとするものであって、仕入側の議論についての検討は原則として行わない。

本論文では、まずドイツにおける伝統的な対価性の議論を概観し、次にEU司法裁判所において形成された“direct link”の法理の内容とその展開を確認する。そして最後に、ドイツの対価性の議論を踏まえつつ、direct linkの本質を明らかにする。

二　ドイツにおける議論

㈠　給付交換概念

ドイツ売上税法1条1項1号1文は、対価と引き換えに（gegen Entgelt）行われる給付の提供のみが課税対象となると定めている。給付の受領者又は第三者は、給付を提供する事業者に対して、給付によって引き起こされる反対給付を与えなくてはならない[6]。このような反対給付（対価）と引き換えに給付が行われることを給付交換（Leistungsaustausch）といい、給付と反対給付との間に給付交換関係が成り立つ場合にのみ、給付は売上税の課税対象となる[7]。この給付交換関係が成り立つためには、給付と反対給付の間に少なくとも、何らかの関連性、すなわち「内的関連性（innerer Zusammenhang）」が必要とされており[8]、この内的関連性をどのように捉えるかについて、ドイツでは古くから議論が行われている[9]。特に

6）Tipke/Lang, Fn. 3, Rz. 17. 121, S. 1173（Englisch, Joachim）.

7）RFH Urt. v. 17. 2. 1925 – V A 82/24, RFHE 16, 70. Vgl. auch Stadie, Holger, Umsatzsteuergesetz, 3. Aufl, Otto Schmidt 2015, §1 Rz. 74.

8）RFH Urt. v. 19. 7. 1935 – V A 500/34. RStBl. 1935, 1152. Vgl. auch Streng, Jürgen, Zuschüsse und Subventionen im Umsatzsteuerrecht, Otto Schmidt 1999, S. 214.

9）Walden, Peter, Die Umsatzsteuer als indirekte Verbrauchsteuer, E. Schmidt 1988, S. 142.

争点となっているのは、給付交換関係が成立するかどうかを判断するにあたり、誰の行為（給付提供者か給付受領者か）を基準とすべきであるかという点である。すなわち、受領者側の、対価支払いの意思に基づく因果的な（kausal）行為のみで十分なのか、それとも、提供者側において対価を得る目的でなされた目的的な（final）行為が必要なのかが問題とされている[10]。本論文では、給付と反対給付との因果性（Kausalität）を重視する考えを因果関係説、目的性（Finalität）を重視する考えを目的的関係説と呼ぶ[11]。

㈡　因果関係説

因果関係説とは、ある給付が提供されたために（提供されたことに因り）、反対給付がなされた場合に、給付と反対給付との関連性が認定されうるとする考え方であると説明される[12]。

因果関係説を主張する者は、旧ドイツ売上税法10条１項２文を因果関係説の論拠としていた[13]。本条文は、「対価（Entgelt）とは、売上税を除く、供給又はその他の給付を取得するために、供給又はその他の給付の受領者（給付受領者）が支出する全てのものである。」と規定しており[14]、１条１項１号１文における対価（Entgelt）もこれと同様に解釈するべきである

10）　Streng, Fn. 8, S. 215.

11）　目的的関係説の立場を採る代表的な文献として、Weiß, Eberbard, Anmerkung zu BFH v. 7. 5. 1981, UR 1981, 149; Weiß, Eberbard, Leistungsaustaush, DStR 1983, 505等が挙げられる。因果関係説の立場を採る代表的な文献としては、Reiß, Wolfram, Zur Umsatzsteuer, StuW 1983, 364; Tehler, Hermann-Josef, Der Begriff „Leistungsaustausch“ im Umsatzsteuerrecht – Versuch einer systemgerechten Auslegung, DStR 1983, 215; Stadie, Fn. 7; Tipke/Lang, Fn. 3, Rz. 17. 123, S. 1174–1175（Englisch, Joachim）等が挙げられる。

12）　吉村・前掲注１）403頁。

13）　Reiß, Wolfram, Fn. 11, 369.

14）　旧売上税法10条１項２文（1973年売上税法（BGBl. I 1973, S. 1687））„Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung（Leistungsempfänger）aufwendet, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer.“

という立場を採る[15]。1条1項1号1文の「対価と引き換えに（gegen Entgelt）」という文言のみからは、因果関係説を採るべきか、それとも後述する目的的関係説を採るべきかを判断するのは不可能である[16]。そこで、対価の定義について定めている旧10条1項2文を見てみると、本条文は給付受領者（Empfänger）を主語としており、給付受領者の対価支払いの意思が決定的な要素とされていること、また、給付を取得するために給付受領者が支出する「全てのもの（alles, was...）」が対価に含まれていることがわかる。これらの点を考慮すると、対価概念は、因果関係的に対価支払者（給付受領者）の観点から決定されるべきであるというのが因果関係説の論理である[17]。1条の対価と10条の対価を別意に解するべき特別な理由があると認められる場合にのみ、これらは別意に解されるべきであるとされる[18]。

15） 売上税法1条1項1号1文 „Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze: die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.“

16） Reiß, Fn. 11, 368.

17） Reiß, Fn. 11, 369; Tehler, Fn. 11, 218; Streng, Fn. 8, S. 217. なお、2018年改正によって、現在の10条1項2文は、次のように変更されている（BGBl. 2018 I 2346）。 現10条1項2文 „Entgelt ist alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der leistende Unternehmer vom Leistungsempfänger oder von einem anderen als dem Leistungsempfänger für die Leistung erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen, jedoch abzüglich der für diese Leistung gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuer.“ 現在の10条1項2文では、主語が給付受領者から給付事業者へと変更されている（消費者の視点から事業者の視点への変更）。また、「対価は、反対給付の価値を構成する全て」とされており、因果関係説の根拠とされていた文言が消失している。さらに、「対価は、反対給付の価値を構成する全て」とはされているものの、そもそも「反対給付」が何であるのかが明確でないため、10条における「対価」が何を指すのかをこの条文のみから読み取ることは困難となった。なお、2018年の改正は、売上税法とVAT指令における対価の定義を整合させることを目的として行われた（BT-Drucks 19/4455 S. 59）。

18） Söhn, Hartmut, Der Leistungsaustausch im Umsatzsteuerrecht, in: Klein, Franz und Vogel, Klaus（Hrsg.）, Der Bundesfinanzhof und seine Rechtsprechung - Grundfragen - Grundlagen, Festschrift für Hugo von Wallis zum 75. Geburtstag,

因果関係説の論拠は条文の文言のみから導かれるものではない。因果関係説の最も重要な論拠として挙げられるのが、売上税の内的体系との整合性である。端的にいえば、売上税の内的体系から導かれる売上税の基本的性格は、「消費者の消費（支出）に対する税」であるといえる[19]。Tipke教授は「売上税も、それが適切な原則としての応能負担原則（Leistungsfähigkeitsprinzip）に基づくものであれば、国民に対して正当化される」としたうえで[20]、売上税の対象は、「消費者の消費的所得の使用（財産の使用）（die konsumtiven Einkommensverwendungen（Vermögensverwendungen））」であり、売上税は担税力に対する税であるから、応能負担原則によって正当化されるとした[21]。このような売上税の基本的性格を踏まえれば、売上税における真の担税者とは消費者（給付受領者）であると考えることができる[22]。つまり、取引チェーンが最終消費者に達するまでの各取引段階に登場する事業者は単なる「徴税人（Steuereinsammler）」であり、事業者は、

Stollfuß 1985, 439, 449.

19）　1919年の売上税法に係る立法趣旨は、売上税を外観上は流通税としつつも、実質的には一般消費に対する税であるとしている（RGBl. 1919, 2157）。また1934年の同法理由説明では、これを「ライヒの一般消費税」と位置付け（RStBl. 1934, 1549）、さらに1967年売上税法草案では、売上税を消費課税として所得使用課税に分類している（BT-Drucks IV/1590, S. 16）。また、連邦財政裁判所2010年７月22日判決でも、「消費税（Verbrauchsteuer）」という言葉を用いて、売上税が消費に対する税であることを示している（BFH Urt. v. 22. 7. 2010 – V R 4/09, BStBl. II 2013, 590 Rz. 39）。売上税を消費に対する税として捉える主な文献として、Ehrke-Rabel, Tina, Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer in der Rechtsprechung, in: Drüen, Klaus-Dieter, Hey, Johanna und Mellinghoff, Rudolf（Hrsg.）, 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018 Festschrift für den Bundesfinanzhof, Otto Schmidt 2018, 1529, 1548-1549: Söhn, Harmut, Die Umsatzsteuer als indirekte, allgemeine Verbrauchsteuer, StuW 1996, 165, 168; Tipke/Lang, Fn. 3, Rz. 17. 10, S. 1113（Englisch, Joachim）等参照。

20）　Tipke, Klaus, Die Steuerrechtsordnung Band II, 2. Aufl, Otto Schmidt 2003, S. 981.

21）　Ebd., S. 976. Vgl. auch Reiß, Wolfram, Der Belastungsgrund der Umsatzsteuer und seine Bedeutung für die Auslegung des Umsatzsteuergesetzes, DStJG 13, 1990, 3, 19 ff.

22）　Tehler, Fn. 11, 217.

徴税技術上の理由から売上税の納税義務者として設定されているだけであるといえる[23]。このように考えると、給付と反対給付の関連性は、真の担税者たる給付受領者（消費者）の視点のみから判断されるべきであるとされる[24]。

因果関係説は、ライヒ財政裁判所の時代から、かつては判例上広く採用されていた考え方であった[25]。例えば、自営業のタクシー運転手が乗客から受け取ったチップが課税対象となるかが争点となった連邦財政裁判所1972年２月17日判決[26]において、裁判所は、たとえ任意に支払われた金銭であっても、タクシーの送迎サービスという給付と内的関連性（因果関係）が認められる限り、それは課税対象となる対価に該当すると判示し、給付と支払との間に一定の因果的関連性があれば対価性は肯定されるという立場が示されていた[27]。すなわち、本判決では、消費者の視点から見た際に「タクシーの送迎サービスを原因として、チップの支払いという結果が引き起こされた」と言い得る因果関係が認められるため、本件チップの支払いが対価として認定されたと捉えることができる。

ライヒ財政裁判所1935年７月19日判決[28]も同様に因果関係説に基づい

23） Tipke/Lang, Fn. 3, Rz. 17. 12, S. 1114（Englisch, Joachim）. Vgl. auch Tipke, Klaus, Über Umsatzsteuer-Gerechtigkeit, StuW 1992, 103 ff; Reiß, Wolfram, Der Verbraucher als Steuerträger der Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt, in Joachim Lang（Hrsg.）, Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion : Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, Otto Schmidt 1995, 433, 434; Tipke, Klaus, Das Folgerichtigkeitsgebot im Verbrauch- und Verkehrsteuerrecht, in: Kirchhof, Paul und Nieskens, Hans（Hrsg.）, Festschrift für Wolfram Reiß zum 65. Geburtstag, Otto Schmidt 2008, 9, 12-14; Schaumburg, Herald, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Verkehr- und Verbrauchsteuerrecht, in: Kirchhof, Paul und Nieskens, Hans（Hrsg）, Festschrift für Wolfram Reiß zum 65. Geburtstag, Otto Schmidt 2008, 25, 31-32.

24） RFH Urt. v. 9. 7. 1937 – V D 1/37, RStBl. 1937, 1306; Söhn, Fn. 18, 448; Tehler, Fn. 11, 217 ff.

25） Tehler, Fn. 11, 216.

26） BFH Urt. v. 17. 02. 1972 - V R 118/71 BStBl II 1972, 405.

27） Tehler, Fn. 11, 215.

28） RFH Urt. v. 19. 7. 1935, V A 500/34, RFHE 38, 147.

て判断を行っている判例として重要性を有する。本判決は、とある宗教の信仰実践者（Christian Partitionier）による助言等の宗教的支援（給付）と信者が支払った寄付金（反対給付）の間に給付交換関係が認められるかが争われた事例である。信仰実践者の宗教的支援に対する信者の寄付は自発的に行われたものであり、法的義務に基づいて支払われたわけではない。ライヒ財政裁判所は、給付交換の成立には、相互の給付の間に内的関連性がある必要があるとしたうえで、内的関連性は、対価が給付に依存しており、当該給付が行われたからこそ対価が支払われたといえる場合に成立すると判示し、因果関係を重視した規範を示した。そのうえで、本件においては、信仰実践者による宗教的支援が行われたからこそ信者による寄付が支払われたと言い得る関係（消費者の視点から見た因果関係）が認められるため、ここに給付交換関係が存在するということができ、結果として寄付金の支払いは対価として認められた[29]。

しかしながら、このような因果関係説に基づく判断は、後述する1981年５月７日判決[30]を契機として次第に影を潜めていくこととなった[31]。本判決以降、給付と対価の関係において目的的関係を重視する立場が判例上も明確になっていき、連邦財政裁判所は、因果関係説ではなく目的的関係説に接近した判断を行うようになっていった。もっとも、現在では裁判所に採用されなくなった因果関係説であるが、今日においてもなお、ドイツ国内の研究者から一定の支持を得ている[32]。

㈢　目的的関係説

目的的関係説とは、反対給付を得るために（得る目的で）、ある給付を提供している場合に給付と反対給付との関連性が認定されうるとする考え方

29）　Tehler, Fn. 11, 216.

30）　BFH Urt. v 7. 5. 1981, V R 47/76, BStBl. II 1981, 495.

31）　Vgl. Reiß, Fn. 11, 368.

32）　Vgl. Stadie, Fn. 7, § 1 Rz. 74; Tipke/Lang, Fn. 3, Rz. 17. 123, S. 1174（Englisch, Joachim）; Hummel, David und Reiß, Wolfram, Umsatzsteuerrecht, 21. Aufl., Boorberg 2025, § 1, Rz. 111.

であると説明される[33]。つまり、給付が対価を取得するという目的のために行われる場合にのみ、給付と反対給付の間に給付交換関係が認められることになる[34]。

目的的関係説を主張する者は、因果関係説論者とは異なり、旧売上税法10条１項２文における「対価」と、１条１項１号１文の「対価」を異なる意味で捉えるべきであると主張していた[35]。この主張の根底には、課税対象性（Steuerbarkeit）についての条文である１条と、課税標準についての条文である10条は、別個に解されるべきであるという考えが存在する[36]。そして、１条１項１号１文における対価概念の役割は、事業者のありとあらゆる行為が売上税の課税対象とならないように、課税対象となる範囲を制限することにあると考えられている[37]。それゆえ、売上税の課税対象取引は、連邦財政裁判所1981年５月７日判決[38]が判示しているように、対価の取得を目的とした給付提供者（事業者）の行為に限定されなければならない。上述した通り、10条はあくまでも課税標準についての規定であり、10条がどのように「対価」を定義づけていようが、１条における対価性判断とは無関係であると考えられていた[39]。

目的的関係説を否定する立場の者からは、目的的関係説は１条１項１号１文から解釈可能ではあるが、同時に因果関係説も同号から導くことができると考えられるため、同条文の文言からは明確なガイダンスを得る

33） 吉村・前掲注１）403頁。

34） Dobratz, Larz, Leistung und Entgelt im Europäischen Umsatzsteuerrecht, Otto Schmidt, 2005, S. 134.

35） Weiß, Eberbard, Wert und Wertbemessung bei der Umsatzsteuer, DStJG 7, 1984. 351, 361. Vgl. auch BFH Urt. v. 28. 1. 1988 – V R 112/86, BStBl. II 1988, 473.

36） Weiß, Eberbard, Die Bemessung der Umsatzsteuer, UR 1986, 83, 86.

37） Streng, Fn. 8, S. 219.

38） BFH Urt. v. 7. 5. 1981 – V R 47/75, BStBl. II 1981, 495.

39） BFH Urt. v. 28. 1. 1988. – V R 112/86, BStBl. II 1988, 473, 477. なお、上述の通り、現在の売上税法10条は、改正によって文言が大幅に変更されているため、当時の主張の論理が必ずしも現在も妥当するわけではないことに留意する必要がある。

ことは難しいと反論される[40]。したがって、1 条における「対価」と10条における「対価」を別意に解する特段の理由を見出すことはできないため、10条における「対価」の意義で統一的に対価概念を解釈するべきであるとされる[41]。また、上記で確認した売上税の消費税としての基本的性格を踏まえると、目的的関係説は単なる徴税人である事業者の目線に立った課税を行うことになるため、これは売上税法の体系とは不整合であるとも批判される[42]。

上述の通り、1981年 5 月 7 日判決[43] を境に、ドイツ連邦財政裁判所は、それまで採用していた因果関係説から転じて、給付と反対給付との目的的関係を重視する立場を明確にし、以降は目的的関係説に基づく判断が数多く示されるようになった。本判決の事実関係は次の通りである。製造業を営むＸ社は、公共交通機関による通勤が困難な従業員に対し、自宅と職場間を結ぶ無料のバス送迎サービスを提供していた。これに対し、税務当局は、この無料送迎サービスが売上税法 1 条 1 項 1 号にいう対価を伴う給付に該当すると主張した。裁判所は、「給付交換とみなすには、給付提供者の側において、提供した給付と引き換えに対価の取得を目的とした、あるいは提供した給付に対する対価の発生を招くような行為が必要となる」とし、目的的関係説に基づいた規範を示したうえで、本件においては、Ｘ社が従業員に提供したバスの送迎サービスは、従業員が職場へ通勤するために、その労働関係及び従業員の地位に基づき行われたものであるが、Ｘ社は、現金給与に加えて送迎サービスを対価として支給する旨の契約を従業員と締結しておらず、その後も輸送サービスに対する特別な報酬を請求せず、費用負担や賃金引き上げの拒否、追加労働の要求も行っていないた

40） Reiß, Fn. 21, 27. 上述の通り „Gegen entgelt“ という表現からは、どちらの説を採るべきかが判断できない。

41） Reiß, Fn. 11, 369; Theler, Die Umsatzsteuer als angewandte Verkehr- und/oder Verbrauchsteuer, 104.

42） Söhn, Fn. 18, 449.

43） BFH Urt. v. 7. 5. 1981 – V R 47/76, BStBl. II 1981, 495. Vgl. auch Widmann, Werner, Zur Umsatzsteuerung von betrieblichen Sachzuwendungen, DStR 1981, 703.

め、本件送迎サービスは労働という見返りを目的として提供されたものではないとして、本件送迎サービスを売上税の課税対象外と結論付けた[44]。すなわち、目的的な給付関係がなければ課税対象とはならないという判断枠組みが提示されたことになる。

これに続く1989年6月22日判決[45]でも、明確に目的的関係説が採用されている。本事例の事実関係は次の通りである。X1及びX2は、とある組合の組合員として、その所有地をとある会社に月額50,000ドイツマルク（売上税別）で賃貸していた。しかし、当初の賃料が全額分支払われなかったため、両者は賃料を減額し、新たな賃貸契約を締結した。本事例では、このような当初の合意通りに賃料が支払われなかった取引であっても、対価性が認められるか否かという点が争点となった。裁判所は、対価を伴う給付が成立するためには、給付者が対価の取得を意図し、対価を得ることを目的または期待して提供する給付が必要であるとしつつも、対価が実際に支払われることまでは要件としないとし、目的的関係説に基づいた規範を示した。そのうえで、上記のような事実関係において、当初合意された賃料が受け取れなかったとしても、その事実のみによって、売上税法1条1項1号における対価性が否定されることはなく、10条1項における課税標準額が影響を受けるだけであると判示した。実際の取引関係よりも、給付が反対給付を目的としていたかどうかが重視されている点や1条と10条における「対価」を別意に解している点に、目的的関係説の特徴が表れている。

しかし、このような目的的関係説に基づく判断の流れは、EU司法裁判所においてdirect linkの概念が登場したことにより、大きな転換点を迎えることになる[46]。Direct linkは、従来の目的的関係説や因果関係説のいず

44） BFH Urt. v. 7. 5. 1981 – V R 47/76, BStBl. II 1981, 495. なお、本件の従業員に対する無料の送迎サービスは交換類似取引として扱われ課税された（1967年ドイツ売上税法3条12項及び10条3項2文）。

45） BFH Urt. v. 22. 06. 1989 – V R 37/84 BStBl. II 1989, 913.

46） Direct link（unmittelbarer Zusammenhang）を採用した連邦財政裁判所の判例として、後述するBFH Urt. v. 30. 1. 1997 – V R 133/93, BStBl. II 1997, 335や

れにも収まりきらない独自の判断枠組みを提示するものであった。

三　EUにおける議論

㈠　Direct linkの法理

VAT指令2条1項によると、VAT指令上の課税対象取引となるためには、給付が「対価を得て（for consideration）」行われている必要がある。ここでの「対価を得て」の意義について、1981年のCoöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA事件（C-154/80）によって、“direct link”の概念が導入された[47]。本判決では、ある給付が2条1項の対象となり、VAT指令上の課税対象取引となるためには、当該給付とその対価（反対給付）の間にdirect linkが存在している必要があると判示されたが、direct linkの内容についての詳細な説明は行われなかった[48]。Direct linkの内容については、1994年のTolsma事件判決（C-16/93）で、ようやく明確に示されることとなる。本判決において、EU司法裁判所は、給付が課税対象となるためには（direct linkが認められるためには）、相互履行（reciprocal performance）を内容とする法的関係（legal relationship）が存在し、サービスの提供者が受け取る報酬が、受領者に提供されたサービスに対して実際に与えられる価値を構成する必要があると判示した[49]。これらの概念の整

BFH Urt. v. 20. 08. 2009 – V R 30/06, BStBl. II 2010, 863等参照。

47）ECJ, 5 February 1981, Case C-154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA（1981）ECLI:EU:C: 1981 : 38. See also Schenk, Alan, Thuronyi, Victor and Cui, Wei, Value Added Tax: A Comparative Approach, 2nd edi., Cambridge University Press 2015, pp. 105-106.

48）ECJ, 10 January 2019, Case C-410/17, A Oy v. Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö（2019）ECLI:EU:C: 2019 : 12, para. 32は、2条1項は単に（simply）給付と対価の間のdirect linkを必要とするだけであるとしている。つまり、direct linkさえ存在すれば、取引の課税対象性は認められ得ると解することができる。

49）ECJ, 3 March1994, Case C-16/93, Tolsma（1994）ECLI:EU:C: 1994 : 80, para. 14. この規範は現在もEU司法裁判所によって引き続き用いられている。

理のために、2011年のFinancial Services事件（C-93/10）におけるJääskinen法務官の意見が参考になる[50]。Jääskinen法務官は、「第6次VAT指令の意味において対価が発生するためには、当事者間に相互履行を生じさせる法的関係が存在しなければならない。すなわち、報酬はサービスと引き換えに与えられるものでなければならない。これは『direct link要件』とも呼ばれる。」と説明しており、ここから、「相互履行を内容とする法的関係」の存在さえ認められれば、direct linkが認められるための前提条件が満たされ得ることがわかる[51]。しかし、Tolsma事件（C-16/93）では、ここでの「相互履行」や「法的関係」が何を指すのかまでは、明らかにされなかった。

㈡ 「相互履行を内容とする法的関係」の意義

1 法的関係

Tolsma事件（C-16/93）で示された「相互履行を内容とする法的関係」とは一体何を意味するのであろうか。2009年のCommission v. Finland事件（C-246/08）で、EU司法裁判所は、法的関係の存在が認められるには、当事者間に対価が定められた（stipulated）関係が存在することが前提であると判示している[52]。なお、当事者間の取引において対価が定められていることは、法的関係が成立した時点で対価の最終的な金額が既に知られているか、または固定されている必要があることを意味しない[53]。

比較的近年の判例として、ECJ, 21 December 2023, Case C-288/22, Administration de l'Enregistrement, des Domaines and de la TVA（2023）ECLI:EU:C: 2023 : 1024 や ECJ, 12 December 2024, Case C-527/23, Weatherford Atlas Gip SA（2024）ECLI:EU:C: 2024 : 1024等参照。

50） Opinion of Advocate General Jääskinen, 14 July 2011, Case C-93/10, GFKL Financial Services（2011）ECLI:EU:C: 2011 : 486.

51） Ibid., para. 49. See also ECJ, 29 October 2015, Case C-174/14, Saudaçor（2015）ECLI:EU:C: 2015 : 733, para. 32.

52） ECJ, 29 October 2009, Case C-246/08, Commission v. Finland（2009）ECLI:EU:C: 2009 : 671, para. 43. See also Pfeifer, Sebastian, VAT on "Free" Electronic Services?, International VAT Monitor 2016, 158, 159.

53） Kollmann, supra note 5, at 88.

さらに、2013年のNewey事件（C-653/11）において、EU司法裁判所は、契約は給付の有無や当事者を判断するための出発点にはなるが、契約内容が虚偽または不自然な取決めであると判断される場合は、契約に基づかずに実際の取引内容に即して判断されるべきであるとし、「経済的実態を重視し、形式に拘泥しない」という基本姿勢を明確にしている[54]。

VAT指令上の課税対象取引となるためには、「法的関係」が必要であるとされてはいるものの、その実態は一見「法的」には見えないような実質的な関係まで「法的関係」とみなされる可能性がある。実際に、2017年のPosnania事件（Case C-36/16）におけるKokott法務官の意見は、VATの「消費に対する税」という性格を考慮すれば、法的関係は非常に広く解釈されなければならないとし、法的関係の有効性（validity）は私法上の有効性に依存せず、私法上または公法上の根拠にも依存せず、その根拠の相互性（reciprocity）にも依存しないとしたうえで、唯一の決定的な要因は受領者が事業者から付与される消費可能な利益（物品またはサービスの供給）に対して資産（assets）を支出するかどうかであると述べている[55]。したがって、ここで重要なのは、私法上または公法上の根拠に基づく相互性ではなく、支出と消費可能な利益の間の相互性であるといえる[56]。

54）ECJ, 20 June 2013, Case C-653/11, Newey（2013）ECLI:EU:C: 2013 : 409, paras. 44-45. Kollmann, supra note 5, at 86-87.

55）Opinion of Advocate General Kokott, 16 February 2017, Case C-36/16, Posnania Investment（2017）ECLI:EU:C: 2017 : 134, para. 19. See also Kollmann, supra note 5, at 91. Wäger, Christoph, Versicherungs- und Finanzdienstleistungen, UR 2008, 69, 70も同旨。

56）Opinion of Advocate General Kokott, 16 February 2017, Case C-36/16, Posnania Investment（2017）ECLI:EU:C: 2017 : 134, para. 19. Terra, Ben and Kajus, Julie, A Guide to the European VAT Directives 2024, IBFD 2024, p. 321は、法的関係の要件は、私的支出に対する予期せぬ不課税を生じさせるため、そもそも必要ではないと主張する。2005年のFCE Bank事件（C-210/04）では、支払いを特定の物品またはサービスの供給に対する対価として扱うためには法的関係が存在しなければならないという要件から、支店と本社間の取引はVATの対象外であるという結論が導き出された（ECJ, 23 March 2006, Case C-210/04, FCE Bank（2006）ECLI:EU:C: 2006 : 196）。Opinion of Advocate General Stix-

実際に、「法的関係」は、法的拘束力を有している必要はないし[57]、私法上無効な契約であっても「法的関係」は成り立ちうるとされる[58]。また、当事者間で明示的な法的合意が締結されていない場合でも、法的関係は存在し得る[59]。つまり、私法上での扱いは関係なしに、実際に給付と対価のやり取りさえあれば、課税対象となる可能性がある[60]。

近年、「法的関係」に求められる内容が徐々に緩和されてきていると指摘される[61]。2023年の Fluvius Antwerpen事件（C-677/21）では、配電事業者が、盗電を行った者に対して意図せずに電力供給を行った場合でも、direct linkが認められるとした[62]。事実関係は次の通りである。ベルギーのフランダース地域で配電網を管理するFluvius社は、約 2 年間にわたり、ある個人MXが無断で同社の配電網を通じて電気を消費していた事実を確認した。そこでFluvius社は、当該期間の開始時と終了時のメーター値に基づき消費量を算定し、MXに対して事後的に請求書を発行したが、MXは請求額を支払わなかった。なお、接続規則（the Connection Regulation）では、消費者と配電網事業者との関係が規律され、「違法な使用」の定義や、その消費を使用者に帰属させる旨の規定が設けられていた。さらに、エネルギー政令およびエネルギー決定（the Energy Decree and the Energy Decision）により、契約や事前通知なしの使用を対象として、不正利用に関する詳細なルールが定められていた。EU司法裁判所は、Fluvius社が当

Hackl, 27 September 2001, Case C-498/99, Town and County Factors（2002）ECLI:EU:C: 2001 : 494, paras. 37 et seqでは、契約上の義務に焦点を当てると、加盟国間でVAT指令の異なる解釈が生じ、中立性の原則に違反すると述べられている。

57） ECJ, 17 September 2002, Case C-498/99, Town and County Factors（2002）ECLI:EU:C: 2002 : 494, para. 24.

58） Opinion of AG Jääskinen, 8 December 2011, Case C-520/10, Lebara, ECLI:EU:C: 2011 : 818, para. 66.

59） Wäger, Fn. 55, 70.

60） Kollmann, supra note 5, at 90.

61） Hummel/Reiß, Fn. 30, §1, Rz. 111.

62） ECJ, 27 April 2023, Case C-677/21, Fluvius Antwerpen（2023）ECLI:EU:C: 2023 : 348, paras. 28-39.

該期間の電気使用量をメーターの値から算定し、その結果得られた不正消費分を請求額に含めたという事実から、本件では、MXが不正に使用した電気とFluvius社の請求額との間にdirect linkがあることは明らかであると判示した。さらに、EU司法裁判所は、法的関係の基準は広義に解されなくてはならないとしたうえで、本件においては、当事者間の契約がなくとも、接続規則及びエネルギー政令・エネルギー決定によって、消費者と配電網事業者との関係が規律されているため、本件における電気の供給は、課税対象取引として扱われるべきだと判示した[63]。すなわち、EU司法裁判所は、契約が締結されていないような場合であっても、違法な電気消費者と電気供給事業者との関係は政令等によって規律され、その政令に基づく法的関係の下で、対価性を伴う電気の供給が行われたと判断したのである[64]。ここでは、当事者の履行の意思は必要とされていないことになる[65]。

上記のようなEU司法裁判所の判例から、結局のところ、direct linkの要件とされている「法的関係」とは、一応「法的」な関係である必要はあるものの、その範囲は相当に広く、むしろ「法的」であれば、どのような関係でも「法的関係」と捉えられていると解することができる[66]。ここで

63）Ibid., paras. 30 et seq. 反対に、盗品には対価がないため、法的関係もないとしたBritish American Tabacco International and Newman Shipping事件（ECJ, 14 July 2005, Case C-435/03, British American Tobacco International and Newman Shipping（2005）ECLI:EU:C: 2005 : 464）も参照。

64）van Doesum, Ad, et al., Fundamentals of EU VAT Law, 3rd ed., 2025, p. 175.

65）Hummel/Reiß, Fn. 32, § 1, Rz. 113. また、他にもApcoa Parking Danmark事件（C-90/20）では、一般利用規約の受け入れが法的関係を成立させるものとされ、したがって、規則に違反して支払われる駐車料金は、駐車スペースの提供に対する対価を構成すると判示されるなど（ECJ, 20 January 2022, Case C-90/20, Apcoa Parking Danmar（2022）ECLI:EU:C: 2022 : 37）、direct linkの前提条件として求められている法的関係の概念はやはり広く解釈される傾向にあるといえるであろう（Doesum, supra note 64, at175）。

66）法定の義務であっても、法的関係の根拠を構成する可能性がある。Kollmann, supra note 5, at 89-90は、法定の義務が法的関係の根拠を構成する可能性は確かにあり、そうでなければ、法律の規定に基づき行われる所有権の移転やサービスの履行等もVAT指令における「物品の供給（supply of goods）」や「サービスの供給（supply of services）」に含まれると規定するVAT指令14条2

の「法的関係」とは私法上や公法上の意味に限られないあらゆる可能な法的関係（any possible legal relationship）を包含するものとして理解される[67]。誤解を恐れずに言えば、ここでの「法的」とは、「私法上の」や「公法上の」という意味ではなく、「VAT指令上の」という意味で捉える方が適切であろう[68]。基本的には、対価が定められた何らかの法的関係が存在すれば、法的関係の要件は充足されるが[69]、場合によっては、厳密には法的といえないような実質的な関係までが、法的関係として扱われることもあると結論付けることができるであろう。法的関係において唯一の決定的な要素は、その法的関係が給付の内容と当事者を特定し、給付と対価との間のdirect linkを確立できるかどうかである[70]。

2　相互履行

Tolsma事件（C-16/93）で示されたように、direct linkが認められるためには、「相互履行を内容とする法的関係」の存在が必要不可欠である。

項a及び25条cは意味をなさなくなるとしている。なお、そのような場合でも給付と対価の間にdirect linkが成り立っている必要はある（ECJ, 1 July 1982, Case C-222/81, Bausystem v Finanzamt München für Körperschaften（1982）ECLI:EU:C: 1982 : 256参照）。

67）　Opinion of Advocate General Stix-Hackl, 27 September 2001, Case C-498/99, Town and County Factors（2002）ECLI:EU:C: 2001 : 494, paras. 22, 29, 36 et seq.

68）　Kollmann, supra note 5, at 91.

69）　なお、対価の量や価格が定められていないような場合でも、direct linkが認められた事例として、A Dy事件（C-410/17）参照。本判決では、解体契約に基づき解体工事を行った解体会社が、工事により発生した廃棄物に含まれる廃金属を再販売することが認められていた。本件の争点は、実質的に、解体サービスの提供が廃棄物中の廃金属と引き換えに行われたといえるかどうかという点であった。最終的に、解体契約において廃金属の量や価値が事前に合意されていなかったにもかかわらず、direct link の存在が認められ、EU司法裁判所は、当該廃金属の給付が課税対象取引に該当すると判断した（Doesum, supra note 64, at 175）。

70）　ECJ, 17 September 2002, Case C-498/99, Town and County Factors（2002）ECLI:EU:C: 2002 : 494, para. 20; Kollmann, supra note 5, at 91.

しかし、上述の通り、「法的関係」が、私法上の意味にとらわれない、相当に広い関係のことを指すと解するのであれば、direct linkの本質はむしろ「相互履行」にあるといえる[71]。それでは、ここでの「相互履行」とは一体何を指すのであろうか。

相互履行は常に法的関係から生じる[72]。端的に言えば、当事者間に法的関係が存在しない限り、相互履行は存在しない[73]。しかし、法的関係にある当事者間の全ての給付や対価の支払いが相互履行を構成するわけではない[74]。

相互履行が何かを示す事例として、2016年のČeský rozhlas事件（C-11/15）が挙げられる[75]。Český rozhlas（以下、「チェコ放送」という。）は、チェコのプラハに事務所を有する放送局であり、ラジオでの公共放送活動を行っていた。本事例では、ラジオ受信機の所有者から支払われる強制的な法定料金で資金提供され、法律により設立されたチェコ放送が実施する公共放送活動が、VAT指令2条1項における「対価を伴う」サービスの給付に該当するかどうかが争点として争われた。EU司法裁判所は、課税

71）Amand, Christian, When Is a Link Direct?, VAT Monitor 1996, 3, 11. なお、本文献ではdirect linkの本質は相互義務（reciprocal obligations）にあると説明されており、ニュアンスが少し異なる。本文献が執筆された1996年当時は、判例の蓄積も限られており、法的拘束力の有無は法的関係の有無の判断に影響を与えないと判示した2002年のTown and County Factors事件（C-498/99）が出る前であったことも考慮するべきであろう。

72）Jerkenhag, Jim, A Dissection of the Direct Link Test -An Analysis of the Enigmatic Concept of a 'Supply for Consideration', Uppsala Universitet 2018, p. 82（https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1245276/FULLTEXT01.pdf, last visited 15 August 2025）.

73）Ibid.

74）Ibid. 後述するFillibeck事件（C-258/95）参照。本事例では、会社と従業員の間に法的関係は存在したが、相互履行は認められなかった。

75）ECJ, 22 June 2016, Case C-11/15, Český rozhlas（2016）ECLI:EU:C: 2016: 470. See Salo, Mirja, The concept of "for consideration" in article 2 of the VAT Directive, University of Helsinki 2022, p. 173（https://helda.helsinki.fi/server/api/core/bitstreams/617937ea-9476-4164-8d1e-4c2d5e7f6ca3/content, last visited 15 August 2025）.

対象取引は、当事者間で価格又は対価が定められている取引の存在を前提とするため、ある行為が直接の対価を伴わないサービスの提供のみからなる場合、そのような取引はVATの対象とはならないと指摘した[76]。また、Tolsma事件（C-16/93）を引用し、給付が課税対象となるためには（direct linkが認められるためには）、相互履行を内容とする法的関係が存在し、サービスの提供者が受け取る報酬が、受領者に提供されたサービスに対して実際に与えられる価値を構成する必要があることを再度判示した[77]。そのうえで、EU司法裁判所は、チェコ放送とラジオ料金の支払義務者との間には、相互履行のある法的関係も当該公共放送サービスとその料金との間にdirect linkも存在しないと判断した。その根拠としてEU司法裁判所は、第一に、支払義務者は当該放送サービスを実際に受けていなくても料金を支払わなければならなかったこと、第二に、仮に料金の支払いがなされなかったとしても公共放送サービス自体は無料で提供されることを挙げている[78]。つまり、本判決において、EU司法裁判所は、給付と対価の間の相互履行の関係が欠けているため、当該放送サービスは、VAT指令の課税対象外であると判断したといえる[79]。

㈢ Direct linkの判断要素

次にDirect linkの判断要素について検討を行う[80]。以下、実際にどのよ

76） ECJ, 22 June 2016, Case C-11/15, Český rozhlas（2016）ECLI:EU:C: 2016 : 470, paras. 21 and 22.

77） Ibid.

78） See also van Brederode, Robert and Thang, Simon, Subsidies and Value-Added Tax: A Comparative Study of Law and Practice in Canada and the European Union, 67（3）Canadian Tax Journal 533, 564（2019）（https://www.ctf.ca/common/Uploaded%20files/Documents/CTJ%202019/Issue%203/533_2019CTJ3-van-Brederode-Thang.pdf, last visited 15 August 2025）

79） Salo, supra note 75 pp. 173 et seq.

80） van Doesum教授は、「法的関係」、「相互履行」、「給付と対価の間のdirect link」は互いに密接に関係しているが、これら3つの要素全てが存在しなければVATの課税対象とはならず、これらのうちのいずれかが欠如する場合には、対価性は認められないとしている（Doesum, supra note 64, at 175）。

うな場面においてEU司法裁判所によってdirect linkが認められてきたかについて確認する。

前述した1981年のCoöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA事件（C-154/80）[81]によって、“direct link”の概念が導入された[82]。本事例の事実関係は次の通りである。オランダのCoöperatieve Aardappelenbewaarplaats GAは、ジャガイモの貯蔵施設を建設し、保管料と引き換えに、組合員である農家に対してジャガイモの保管サービスを提供していた。同協同組合は、1975年及び1976年の2年間、組合員からジャガイモの保管料を徴収せずに、保管サービスを無償で提供した。これに対し、オランダ税務当局は、保管料を徴収しなかったことにより組合員の持分の価値が減少したという経済的影響を重視し、これは間接的に同協同組合が対価を得たものと評価できると判断した。本事例の争点は、組合員の持分の減少はVAT指令上の対価であるといえるかという点であった。本件において、EU司法裁判所は、VAT指令の課税対象となるためには、サービスの提供が対価と引き換えに行われ、そのサービスの課税標準が当該サービスの対価を構成する全てのものからなる必要があるが、そのためには、提供されたサービスと受け取った対価との間にdirect linkがなければならないという規範を示したうえで[83]、本件において、対価とされたものは協同組合の組合員が所有する持分の不確定な減少であり、その価値の損失はサービスを提供する協同組合が受けた支払い（対価）とはみなされないため、給付と反対給付の間の相互性（reciprocity）は認められず[84]、direct linkは存在しないと判示した。本判決は、初めてdirect linkの概念が用いられた判決として重要性を有するが、direct linkの内容については詳しく判示されなかっ

81）　ECJ, 5 February 1981, Case C-154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA（1981）ECLI:EU:C: 1981 : 38.

82）　See, Schenk/Thuronyi/Cui, supra note 47, at 105-106.

83）　ECJ, 5. February 1981, Case C-154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA（1981）ECLI:EU:C: 1981 : 38, para. 12.

84）　Opinion of Advocate General Jääskinen, 14 July 2011, Case C-93/10, GFKL Financial Services（2011）ECLI:EU:C: 2011 : 486, para. 55.

た[85]。

Direct linkの判断基準を示した初期の判例として、1988年のApple and Pear事件（C-102/86）が挙げられる[86]。事実関係は次の通りである。開発審議会（Apple and Pear Development Council）は、イングランド及びウェールズのリンゴ及びナシの生産者を対象として設立され、マーケティング、研究、品質改善など業界全体を促進する目的で活動していた。その運営資金は、生産者から法定に基づいて徴収された「賦課金」によって賄われていた。本事例の争点は、賦課金と個々の農家が受け取ったサービス給付の間に対価関係はあるかという点であった。EU司法裁判所は、個々の農家が支払いを行っていたが、給付から利益を間接的にしか享受できておらず、支払いの額が受け取った利益を反映しているわけでもなかった点や、賦課金が契約上の義務ではなく法律上の義務に基づいて課されていた点を指摘したうえで、本件においてはdirect linkは存在しないと結論付けた[87]。本判決は、direct linkの具体的な判断基準について触れた重要な判決ではあったが、裁判所が指摘した理由のうちのどの理由がdirect linkの有無を判断するうえで決定的であったかは明確にされなかった[88]。少なくとも本判決では、「賦課金の強制的な要素」と「支払われた賦課金の額と農家が受け取る利益の量の間の関係の欠如」が、direct linkの存在を否定するための要素とされていたことは確かであるといえよう[89]。

85） 対価自体の話であるため、給付と反対給付の間の関連性についての検討をメインとする本論文では詳しく触れないが、本判決では、①対価の額が確定可能であること、そして②対価の額が金銭で評価可能であることの2点を要件として示している。

86） ECJ, 8 March 1988, Case C-102/86, Apple and Pear Development Council v Commissioners of Customs and Excise (1988) ECLI:EU:C: 1988 : 120.

87） Ibid., paras. 14 et seq.

88） Dobratz, Fn. 34, S. 59-60.

89） Kollmann, supra note 5, at 94. See also Amand, supra note 71, at 4; Dobratz, Fn. 34, S. 58. Dobratz博士は、単に支払われた賦課金の額と受けた利益の量との間に関連性がないという事実だけでは課税対象性は否定されないと指摘する。なぜなら、そのように解すると、あらゆる定額制サービスに対する課税が否定されることになってしまうからである（Dobratz, Fn. 34, S. 58）。この指摘は的

1988年のNaturally Yours Cosmetics事件（C-230/87）は、条件関係に基づいた基準を提示した[90]。事実関係は次の通りである。Naturally Yours Cosmetics社は、イギリスで化粧品の販売を行う企業であり、自社製品の販売促進のために、「美容コンサルタント」と呼ばれる再販業者を通じたプライベートパーティー方式で販売を行っていた。美容コンサルタントは、友人や知人（ホスト）に呼びかけてパーティーを開催してもらい、その場でNaturally Yours Cosmetics社から売られた製品を再度販売していた。パーティーを主催したホストには、謝礼として、販売商品である化粧品等が無償で贈られた。本判決の争点は、ホストに無償で提供された化粧品等はホストのサービス給付（パーティーの開催）の対価としてみなされるかという点であった。EU司法裁判所は、サービスが提供されなかった場合、ホストは化粧品等の全額を支払う必要があり、価格引き下げは行われなかったということができるため、製品の価格の減額とサービスとの間にdirect linkが存在すると判示した[91]。本判決では、このように「給付が提供されなかったら、対価（反対給付）も支払われなかった」と言い得る関係が認められることを理由として、direct linkの存在を肯定している。つまり、給付の提供が対価の支払いの必要条件であったということができるため、direct linkが認められると判示していると解することができる[92]。

Direct linkについて検討するうえで欠かせないのが1994年のTolsma事件（Case C-16/93）である[93]。本件の事実の概要は次の通りである。Tolsma氏は、オランダのレーワルデンにおいて、バレルオルガンを用いて公道上

確であるように思われる。詳しくは、後述するKennemer Golf事件（C-174/00）参照。

90） ECJ, 23 November 1988, Case C-230/87, Naturally Yours Cosmetics（1988）ECLI:EU:C: 1988 : 508.

91） Ibid., para. 18.

92） Dobratz, Fn. 34, S. 61.

93） ECJ, 3 March1994, Case C-16/93, Tolsma（1994）ECLI:EU:C: 1994 : 80. See also Terra, Ben, Supplies for Consideration, or Must Consideration be Stipulated? The Case of Organ Grinders and Other Street Musicians, International VAT Monitor 1993, 9.

で音楽を演奏し、その演奏中に通行人に対して募金箱（collecting tin）を差し出して寄付を募っていた。また、時には店や民家を訪ねて寄付を求めることもあったが、いずれの場合も、通行人らに寄付を行う法的義務はなく、寄付の有無及び金額は完全に任意に委ねられていた。本判決の争点は、Tolsma氏が通行人から受け取った金銭はVAT指令上の「対価」にあたるかという点であった。本判決において、上述の通り、EU司法裁判所は、給付が課税対象となるためには（direct linkが認められるためには）、相互履行を内容とする法的関係が存在し、サービスの提供者が受け取る報酬が、受領者に提供されたサービスに対して実際に与えられる価値を構成する必要があると判示した[94]。そのうえで、「公道で演奏する音楽家が通行人から寄付を受けた場合、その収入は通行人に対して供給されたサービスの対価とはみなされない。」とし、「第一に、通行人は自らの意思で寄付を行い、その金額も自由に決定するため、当事者間の合意は存在しない。第二に、演奏サービスとそれによって生じる支払いの間には、必然的な関連性（necessary link）がない。通行人は音楽を演奏するよう要求しておらず、さらに、彼らは支払う金額を演奏サービスではなく、同情を伴う主観的な動機に基づいて決定している。実際、一部の人は音楽家の募金箱に、時には相当な金額を置いて去っていく一方、他の人は演奏をしばらく聴いても一切寄付をしない場合もある。」とした上で、「以上の理由により、……第6次指令2条1項は、当該規定における『対価を伴うサービスの供給』には、音楽家が金銭を要求し、金額が定量化されていないか、または定量化不可能な金額を受け取る場合であっても、公道で音楽を演奏する活動は含まれないと解釈されるべきである。」と結論付けた[95]。EU司法裁判所は、当事者間の合意がないことを主な理由としていたものの、それだけでdirect linkを否定したわけではなかった。EU司法裁判所は、第2の理由として、「演奏サービスとそれによって生じる支払いの間に、必然的な関

94） ECJ, 3 March1994, Case C-16/93, Tolsma（1994）ECLI:EU:C: 1994 : 80, para. 14.

95） Ibid., paras. 16 et seq.

連性がない」ことを挙げていた。つまり、Tolsma氏による演奏と通行人による寄付の間にはdirect linkがないということである。なぜなら、通行人の寄付が仮になかったとしてもTolsma氏は演奏を行っていたし、Tolsma氏による演奏が行われていなかったとしても、通行人は寄付をしていたと考えられるからである[96]。通行人の寄付を条件として演奏が行われていたわけではなかったし、演奏が行われることを条件として寄付が行われていたわけではなかったともいえる（実際に、一部の人は寄付をして演奏を聴き、一部の人は寄付をして通り過ぎ、一部の人は寄付をせずに演奏を聴いていた。）[97]。本件では、「演奏家への支払いのための法的関係の欠如」と「支払の額と演奏のパフォーマンス間の関連性の欠如」の 2 点を根拠にdirect linkが否定されたと解されよう[98]。

上記の判例群を見ると、給付の内容及び対価の量を決定する法的関係が存在するか[99]、サービスに対する支払いが完全に任意であり、その金額が不確かであるか[100]、給付の量と反対給付の量の間に関連性があるか[101]、給付が提供されなかったら対価（反対給付）も支払われなかったといえる関係があるか[102]、等の判断基準が使われている。なお、これらの要素は、総合的に審査されるべきであり、これらのうちのどれかが認められなかったからといって、direct linkの存在が即座に否定されるわけではないこと

96） Dobratz, Fn. 34, S. 61.

97） Ibid., para. 17. Dobratz, Fn. 34, S. 61. ここでは、給付が対価の支払いを条件としている場合、direct linkが認められると考えられている。See Amand, supra note 71, at 3-11.

98） Kollmann, supra note 5, at 94; Dobratz, Fn. 34, S. 61; Jerkenhag, supra note 72, at 21.

99） ECJ, 3 March1994, Case C-16/93, Tolsma（1994）ECLI:EU:C: 1994 : 80, para. 14.

100） Ibid., para. 19.

101） See Opinion of Advocate General Gordon Slynn, 28 October 1987, Case C-102/86, Apple and Pear Development Council v Commissioners of Customs and Excise（1987）ECLI:EU:C: 1987 : 466; Kollmann, supra note 5, at 93.

102） ECJ, 23 November 1988, Case C-230/87, Naturally Yours Cosmetics（1988）ECLI:EU:C: 1988 : 508, para. 18.

に留意したい[103]。例えば、Apple and Pear事件（C-102/86）では、給付の量と反対給付の量の間の関連性が重視されたが、2002年のKennermer Golf- en Countryclub事件では、給付の量（プレーしたゴルフのラウンド数など）に依存しない定額のゴルフクラブの会員費にも対価性が認められるとした[104]。結局のところ、direct linkが存在するか否かについては、ケースバイケースの判断が必要となる[105]。

上記のような判断基準によってdirect linkの有無が判断されていることはわかったが、結局のところdirect linkとはどのような関係のことを指すのであろうか。Dobratz博士は、「条件的給付関係（konditionale Leistungsbeziehung）」という言葉を用いてdirect linkを説明している[106]。すなわち、direct linkが認められるためには、給付と反対給付が相互に依存しあっている関係が必要であるということである[107]。これは、direct linkの要件として「相互履行を内容とする法的関係」の存在が求められていることとも整合性が取れる。そして、このような相互依存の関係の有無を判断するうえで有用なテストとして、Naturally Yours Cosmetics事件（C-230/87）で用いられたような「相手方が履行を行わなかった場合でも、なお給付または反対給付が提供されるかどうか」を確認する方法がある[108]。給付と対価の間の相互依存の関係の有無を確認するためには、「もし対価が支払われなかったら給付が行われず、また、もし給付が行われなかったら対価が支払われなかった」と言い得る関係が必要であるともいえる[109]。

103） Kollmann, supra note 5, at 93.

104） ECJ, 32 March 2002, Case C-174/00, Kennemer Golf（2002）ECLI:EU:C: 2002 : 200, paras. 36 et seq. See also Doesum, supra note 64, at 174.

105） なお、Kollmann博士は、direct linkは、①給付が特定可能な受益者に対して行われ、②法的関係に基づいて提供され、③対価の額が顧客の受ける利益の主観的価値に依存する場合に認められると結論付けている（Kollmann, supra note 5, at100）。

106） Dobratz, Fn. 34, S. 64.

107） Ebd.

108） Ebd. ECJ, 23 November 1988, Case C-230/87, Naturally Yours Cosmetics（1988）ECLI:EU:C: 1988 : 508, para. 18.

109） Doesum, supra note 64, at 173.

つまり、このような相互依存の関係の有無を判断するにあたっては、事業者と消費者の双方の視点から関連性が判断されることとなる[110]。

給付側（事業者）と反対給付側（消費者）の双方の視点からdirect linkが検討された事例として1997年のFillibeck事件（C-258/95）が参考になる[111]。ドイツの建設会社Julius Fillibeck社は、建設現場が頻繁に変わる業務の性質上、自社の一部の従業員に対して、自宅と各建設現場との間の送迎を無償で提供していた[112]。Fillibeck社は、従業員の給与から送迎サービス分を差し引いているという認識であったが、そのような事実は契約書等には示されていなかった。争点は、従業員の給与の一部は、当該送迎サービスへの対価であるかという点であった。EU司法裁判所は、Fillibeck社は、従業員の自宅と職場が一定距離以上離れている場合に従業員の自宅から職場までの交通手段を提供しているが、そのサービスに関して従業員はいかなる支払いも行っておらず、また賃金からいかなる金額も引かれていない点や、従業員の労務及び受け取る賃金は、提供された交通手段を使用するかどうかとは無関係である点から、無償の送迎サービスと従業員の給与の一部の間にdirect linkはないと結論付けた。当該給付と反対給付の間には、相互履行を内容とする法的関係が存在しなかったともいえるであろう[113]。これを先ほどの「もし対価が支払われなかったら給付が行われず、また、もし給付が行われなかったら対価が支払われなかった」と言い得る関係にあてはめると、本件においては、もし給与の一部が支払われなかったら（従業員の労働の提供がなかったら）、送迎サービスは提

110）　Kollmann, supra note 5, at 94–95.

111）　ECJ, 16 October 1997, Case C-258/95, Julius Fillibeck（1997）ECLI:EU:C:1997:491.

112）　当時のVAT指令6条2項参照（Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment）。

113）　Kollmann, supra note 5, at 95. なお、本件においては、法的関係は存在していたものの給付と対価の間の相互履行の関係が存在しなかったものと考えられる（Jerkenhag, supra note 72, at 83）。

供されなかったが（事業者の視点）、もし送迎サービスが行われなかったとしても、消費者はどちらにせよ労働を続けていた（消費者の視点）といえるであろう[114]。そのため、本事例においては、給付と対価の間の相互依存の関係が存在せず、よってdirect linkも存在しなかったと判断された[115]。本判決で、EU司法裁判所は、給付と反対給付の間の相互依存の関係の存在が必要であることを明確に示しているといえるであろう[116]。

このようにみると、Direct linkと相互履行を内容とする法的関係は同義ではないが、重なるところが多い[117]。実際に、上記のFillibeck事件（C-258/95）において、EU司法裁判所は、direct linkを相互履行の関係（相互依存の関係）の結果として見ている[118]。やはり、direct linkの本質は「相互履行」にあり、相互履行が行われるほどの強さの関連性を直接的関連性（direct link）と呼んでいるだけであると解することもできるであろう。上述したdirect linkの様々な判断基準も、結局は給付と対価の間の相互履行の関係を確認する手段に過ぎないと考えられる[119]。例えば、上記のApple and Pear事件（C-102/86）において、EU司法裁判所が、「支払われた賦課金の額と農家が受け取る利益の量の間の関係」を重視したのも、そのような給付と対価の間の量の関係が、相互依存の条件関係の存在を示す証拠となり得ると判断したからであろう[120]。

114） Kollmann, supra note 5, at 95. Dobratz, Fn. 34, S. 62. See also Opinion of Advocate General Léger, 16 January 1997, Case C-258/95（1997）ECLI:EU:C:1997:19, para. 20.

115） Kollmann, supra note 5, at 95. Dobratz, Fn. 34, S. 62.

116） Dobratz, Fn. 34, S. 62.

117） Kollmann, supra note 5, at 92, Doesum, supra note 64, at 151.

118） ECJ, 16 October 1997, Case C-258/95, Julius Fillibeck（1997）ECLI:EU:C:1997:491, paras. 15 seq. See also Kollmann, supra note 5, at 96.

119） Dobratz, Fn. 34, S. 64.

120） Ebd.

四　ドイツ及びEUにおける議論の整理

㈠　ドイツ連邦財政裁判所によるdirect linkの受容

EU司法裁判所は、加盟国の国内裁判所に対して拘束力を有すると説明されるが[121]、より正確には、先決付託手続に関して、EU司法裁判所は「国内裁判所に係争中の特定の訴訟において（基本）条約の解釈を与える場合、（基本）条約の文言及び精神から（EU）法規範の意味を導き出すことに限定し、そのように解釈される法規範を特定の事件に適用することは国内裁判所に委ねられて」[122]おり、EU司法裁判所と国内裁判所の関係は協力関係であるとされる[123]。

もちろん、ドイツの国内裁判所も例外ではない。上述した通り、ドイツ国内では、ドイツ連邦財政裁判所1981年5月7日判決以降、裁判所によって目的的関係説が採用されていた。しかし、先述の1981年のCoöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA事件（C-154/80）によって、direct linkの概念が導入されて以降、direct linkはドイツの国内裁判所にも大きな影響を及ぼしている。

ドイツ連邦裁判所がdirect linkを採用した例として、ドイツ連邦財政裁判所1997年1月30日判決を取り上げる[124]。本件は、清算中の農業生産協同組合が、法令に基づき、G郡から農地休耕に対する補助金約8万ドイツマルクの交付決定を受けた事案である。同組合は、決定書に記載された農地を1年間休耕することを約束し、その履行が確認された後、1991年10月にG郡からの補助金の支払いを受けた。EU司法裁判所は

121）　Tipke/Lang, Fn. 3, Rz. 17. 23, S. 1121（Englisch, Joachim）.

122）　ECJ, 27 March1963. Case C-28-30/62, Da Costa（1963）ECLI:EU:C: 1963 : 6, para. 38（訳：庄司克宏『はじめてのEU法〔第2版〕』（有斐閣、2023年）143頁）。

123）　庄司克宏『新EU法 基礎編』（岩波書店、2013年）143頁。

124）　BFH Urt. v. 30. 1. 1997 – V R 133/93, BStBl. II 1997, 335.

Cooeperatieve Aardappelenbewaarplaats事件及びApple and Pear事件を引用して、課税対象取引となるには、給付と対価の間にdirect link（ドイツ語ではunmittelbarer Zusammenhang）が必要であることを確認し、さらにTolsma事件（C-16/93）を引用し、「相互履行を内容とする法的関係」が必要であることも確認したうえで、本事例においては、そもそもG郡が消費可能な利益を得ていないことを理由として、対価性が否定された[125]。

ドイツ連邦財政裁判所がdirect linkの法理を受容していることを明確に示したもう1つの例として、連邦財政裁判所2009年8月20日判決を取り上げる[126]。本事例では、河川から採取した汚泥を燃料化・販売していたとある有限責任会社が、河川協同組合に対して行っていた下水処理サービスが、課税対象となる対価性を有する給付であるか否かが争点となった。同会社は、同組合から汚泥を供給され、同会社はこれに石炭等を混合して燃料を製造・販売していた。両者が結んだ基本合意書には、同組合が提供する汚泥の熱量が一定数値を下回る場合には損失補塡金を支払う旨が定められていた。1986年、基本合意書に定められた上記の条件に該当する事態となったため、同組合は同会社に対して約400万ドイツマルクの損失補塡金を支払った。まず、連邦財政裁判所は、EU司法裁判所及び連邦財政裁判所の確立した判例によれば、売上税法1条1項1号1文及びVAT指令2条1号の規定に基づき、給付が対価と引き換えに提供されるのは、給付提供者と受領者との間に、給付と受け取られた対価との間にdirect linkを成立させる法的関係が存在し、その結果、報酬がその給付の対価となる場合であると判示した。そのうえで、裁判所は、本事例においては、同組合が合意書に基づき、熱量が一定値を下回った場合に損失補塡金を支

125） Mohr事件判決（ECJ, 29 February 1996, Case C-215/94, Jürgen Mohr v Finanzamt Bad Segeberg（1996）ECLI:EU:C: 1996 : 72）参照。本論文は、あくまでも給付と対価の間の関連性についての検討をメインとしているため、詳細には触れないが、そもそも「給付」が成り立つ要件の1つとして、給付が給付受領者に対して「消費可能な利益」を与えるものでなくてはならないとされる（Kollmann, supra note 5, at 53-56）。

126） BFH Urt. 20. 08. 2009 - V R 30/06 BStBl II 2010, 863.

払う義務を負っていたことから、給付と対価の間にdirect linkが存在していたと認定し、同会社は、当該損失補塡金を、下水処理サービスに対する対価として受け取ったと結論付けた。

上記判例が示しているように、direct linkの法理はEU司法裁判所だけでなく、ドイツ連邦財政裁判所においてもすでに判例上確立されており、今後もドイツ国内における対価性判断は、direct linkを基準として行われていくと考えられる。

㈡　Direct linkの位置付け

1　因果関係説との比較

上述の1981年のCoöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA事件（C-154/80）によって、direct linkの概念が導入されて以降、現在においても、EU VAT指令上の対価性の判断にはdirect linkの基準が用いられている[127]。上述の通り、direct linkは、相互履行を内容とする法的関係が存在し、サービスの提供者が受け取る報酬が、受領者に提供されたサービスに対して実際に与えられる価値を構成する場合に認められる[128]。本節では、ドイツ国内で発展してきた議論に照らし合わせて、direct linkの位置付けを探る。

Direct linkは、給付と対価の間の因果関係を必要としていると説明されることがある[129]。しかし、第一に、上記で確認した通り、direct linkは事業者と消費者の両者の視点から法的関係に基づいた相互的な条件関係の有無を判断するものであり[130]、消費者の視点から給付と対価の間に因果関係が成り立つか否かのみを見る因果関係説とは相当に異なる概念であると

127）　例えば、2025年のArcomet Towercranes事件（ECJ, 3 April 2025, Case C-726/23, Arcomet Towercranes（2025）ECLI:EU:C: 2025 : 244）参照。

128）　ECJ, 3 March1994, Case C-16/93, Tolsma（1994）ECLI:EU:C: 1994 : 80, para. 14.

129）　Vgl. Menner, Stefan, Die Umsatzsteuer-Harmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft, Otto Schmidt 1992, S. 98; Streng, Fn. 8, S. 216.

130）　See ECJ, 16 October 1997, Case C-258/95, Julius Fillibeck（1997）ECLI:EU:C: 1997 : 491.

いえるであろう。

Dobratz博士は、direct linkと因果関係の差異について、さらに次のように述べている。EU司法裁判所が求めているdirect linkとは、相互的条件関係の基礎となる抽象的な規範的関係（abstrakt normative Verknüpfung）のことを指しているのであり、具体的な出来事の経過に基づくものではない[131]。すなわち、問題となるのは、実際に給付が反対給付を引き起こしたかどうかではなく、給付が反対給付の支払いを条件として行われているか（そして、反対給付も給付の履行を条件として行われているか）という点である[132]。これに対して、因果関係とは「Aを原因としてBという結果が生じる」関係を意味するため、実際に生じた出来事の経過が決定的な意味を持つ。したがって、相互的な因果関係というものは成立し得ない。なぜなら、「Aが原因となってBが生じ、さらにBが原因となってAが生じる」という関係は、時間の不可逆性ゆえに論理的に不可能だからである[133]。

2　目的的関係説との比較

Direct linkは一見すると、給付と支払いとの間に目的的関係があれば足りるとする「目的的関係説」と類似しているように見える。しかし、direct linkは実際には、ドイツ連邦財政裁判所で過去に採用されていた目的的関係説とは程遠いものである。

まず、目的的関係説は、事業者視点から関連性を判断するのに対し、direct linkは事業者と消費者の両者の視点から相互的な条件関係をテストするため[134]、この点において、目的的関係説とdirect linkは明確に異なる。

次に、目的的関係説は事業者の目的を基準に給付と対価の間の関連性を判断するのに対し、direct linkは法的関係を基礎とした相互的条件関係のみを基準にしているという点が重要となる。つまり、direct linkの判断に

131）Dobratz, Fn. 34, S. 64.
132）Ebd.
133）Ebd.
134）See ECJ, 16 October 1997, Case C-258/95, Julius Fillibeck（1997）ECLI:EU:C: 1997 : 491.

おいて、必ずしも当事者の動機や目的が必要というわけではなく、「Aを条件にBが行われる」という関係さえ成り立てば、条件関係は成り立つのである。そのため、事業者がどのような目的をもって給付を行っているかは直接的には関係がない。例えば、Tolsma事件（C-16/93）において、EU司法裁判所は、「音楽家が金銭を収集する目的で公共の場で演奏し、実際に一定の金額を受け取るという事実は、当該活動が第6次指令の意味における対価を伴うサービスの供給に該当するかどうかを判断する上で、何ら関係がない。」「加えて、Tolsma氏のような音楽家が、公道で音楽を演奏することで金銭を求め、実際に金銭を受け取ることを期待できるという事実は、この解釈に影響を与えない。」と判示しており、本件において、Tolsma氏がどのような目的で演奏を行っていたかは、対価性の判断において関係がないことを明確に示しているといえる[135]。これは、上記で触れたFluvius Antwerpen事件（C-677/21）において、配電事業者が、盗電を行った者に対して意図せずに電力供給を行った場合でも、法的関係さえあればdirect linkが認められると判示されたこととも整合性が取れる[136]。

このように、direct linkは法的関係を基礎とした相互的条件関係を基準にしている。しかし、繰り返しにはなるが、ここでの「法的関係」は、相当に広い概念であることに注意が必要である。いうなれば、給付と反対給付の間の相互的条件関係が認められ得る程度の関係のことを法的関係ということもできるかもしれない[137]。Dobratz博士も、法的関係における給付と反対給付の規範的関係がなければ、その相互の条件関係はまったく確認できないと結論付けている[138]。つまり、direct linkが認められるためには、

135）ECJ, 3 March1994, Case C-16/93, Tolsma（1994）ECLI:EU:C: 1994 : 80, paras. 18 et seq. Tipke/Lang, Fn. 3, Rz. 17. 123, S. 1174-1175（Englisch, Joachim）も、目的性（Finalität）は必要ではないと説明している。

136）ECJ, 27 April 2023, Case C-677/21, Fluvius Antwerpen（2023）ECLI:EU:C: 2023 : 368.

137）See Kollmann, supra note 5, at 91. ECJ, 17 September 2002, Case C-498/99, Town and County Factors（2002）ECLI:EU:C: 2002 : 494, para. 20.

138）Dobratz, Fn. 34, S. 65. See also Opinion of Advocate General Lenz, 20 January 1994, Case C-16/93, Tolsma（1994）ECLI:EU:C: 1994 : 16, para. 17.

法的関係によって、給付と反対給付が相互に条件づけられている必要があるということになる。もっとも、Reiß教授が指摘するように、今日の判例においては「法的関係」の概念自体が緩やかに理解されてきているため、やはり、重要なのは「相互履行」であるということができるであろう[139]。

五　おわりに

かつて、給付と対価の関係をめぐっては、ドイツ国内において、因果関係説と目的的関係説のいずれを採るべきかという理論的対立が存在していた。因果関係説は、給付と反対給付との間に事実的な因果性が存在することを重視し、目的的関係説は、給付が一定の目的のために対価と結びついていることを基準とする。しかし、EU VAT指令上の“direct link”の概念が判例法理として確立されるに伴い、議論の焦点は「因果関係説と目的的関係説のいずれがより正しいか」という二者択一的な構図から、「direct linkとは何か」という新たな問題設定へと移行した。

結論として、direct linkとは、法的関係を基礎とした給付と対価の間の相互的条件関係のことを意味し、因果関係及び目的的関係とは異なる独自の概念であると評価できる。今日では、判例において求められる「法的関係」の要件は緩和されつつあり、その意味でdirect linkは純粋な目的的関係の構造とは相当に異なる。また、direct linkは、実際の出来事の経過を考慮しないという点で従来の因果関係説とも一線を画すといえる。

もっとも、本論文で扱ったdirect linkに関する分析は、その概要を提示するにとどまった。すなわち、判例ごとの細かな判断基準や、その射程を左右し得る事実認定の差異について十分に掘り下げるには至らなかった。また、日本消費税法における対価性判断の議論との比較も行えていない。これらの点は、今後の研究において補うべき重要な課題である。

139）　Hummel/Reiß, Fn. 32, § 1, Rz. 111; Amand, supra note 71, at 11.

酒井　洋輔（さかい　ようすけ）
所属・現職　慶應義塾大学大学院法学研究科後期博士課程
最終学歴　慶應義塾大学大学院法学研究科前期博士課程
所属学会　慶應法学会
専攻領域　租税法、国際租税法
主要著作　「我が国の移転価格税制における『所得相応性基準』についての一考察」『法律学研究』（慶應義塾大学）第67号（2022年）
「クロス・ボーダー電気通信利用役務の提供に係る売手及び買手の予測可能性――日本及びEUにおける消費税の比較法的考察――」『法律学研究』（慶應義塾大学）第69号（2022年）
「消費税法における役務の提供に係る内外判定についての一考察――日本及びEUの役務の提供に係る内外判定基準の比較を参考に――」『法律学研究』（慶應義塾大学）第70号（2023年）