

2024 年日本租税理論学会研究大会 予備報告会(プレビュー)レジメ骨子 9 月 16 日

【シンポテーマ:内外の消費税／インボイス制度の現状と課題/】 **【Tentative】**

【記念講演】

EU 付加価値税における事業者の仕入税額控除権の分析 ～EU の租税法律主義の“見える化”も射程に

石村耕治
(白鷗大学名誉教授)

【レク概要】

- ・ そもそも、消費型の付加価値税 (VAT/GST) と取引高税 (turnover tax) との大きな違いは、仕入税額控除 (前段階控除) が認められるか否かである。
- ・ わが国消費税のインボイス (適格請求書等保存) 制度が始まった。外観は、EU で採用されているインボイス制度と同じになった。インボイス制度とは、基本的には、インボイスの保存でもって仕入税額控除を認める仕組みを指す。
- ・ EU の付加価値税は、事業者に「仕入税額控除権 (right to deduct input tax)」を法認する税である。すなわち、仕入税額控除をすることは、事業者の権利 (請求権) である。EU のインボイス制度のもとでの仕入税額控除要件は、実質的に「インボイス又は (or) 他の資料の保存」である。言いかえると、EU では、課税事業者が保存するインボイスの記載内容に不備があっても、その他の資料で証明できれば、事業者は仕入税額控除ができる。インボイスを紛失した場合も、基本的には同様である。
- ・ EU のインボイス制度を盛り込んだ付加価値税指令 (EU 第 6 次付加価値税指令) では、仕入税額控除を事業者の請求権とすることで、加盟国政府に対して、国内 VAT 税法で「仕入で負担した税額が事業者のコストとなってはならない」ように義務づけるものである。つまり、VAT の「中立性原則 (VAT neutrality principle)」に基づきインボイスの記載内容に不備があっても、事業者が他の資料等で証明できれば、インボイスの不備は治癒されるという考え方である。
- ・ これに対して、わが国でのインボイス制度への転換後も、仕入税額控除要件は、帳簿方式時代の法制をそのまま引き継ぎ「インボイス (適格請求書等) 及び (and) 帳簿の保存」である。これまでの帳簿方式のもとでも、帳簿記載の不備などを理由に仕入税額控除を否認した課税処分も多く、そうした課税処分を容認する裁判例も少なくない。
- ・ こうした課税処分や裁判例が続出する背景には、わが国の消費税法が、仕入税額控除が課税事業者の単なる義務なのか、それとも、EU のように、仕入税額控除が課税事業者の権利 (請求権) なのかが、消費税法に明定されていないこ

とがある。

- ・ わが国は帳簿方式からインボイス方式に転換した。にもかかわらず、過重な「インボイス+帳簿の保存」要件を続けていることの是非が問われたいといけない。このように、一方的に事業者の受忍義務を強化し、VAT における事業者の仕入税額控除権を侵害し続ける法制や課税実務が、租税法律主義 (tax legality principle) とぶつかり、法令違憲 (facially unconstitutional) や適用違憲 (as applied unconstitutional) にならないのかも問われる。
- ・ VAT で、わが国と EU と間には、異なるもう1つの大きな課題がある。
- ・ それは、EU では「VAT の租税回避スキーム」が頻繁化し、その対応に欧州司法裁判所 (ECJ/ CJEU) や加盟国の国内裁判所や審判所が、VAT の租税回避を否認するために各種不文律【「法の不正利用 (misuse of law)」、「権利の濫用 (abuse of rights)」、「法の濫用 (abuse of law)」、「濫用的な行為の禁止原則 (principle of prohibiting abusive practices)】などを法源/典拠に使ってきていることである。
- ・ この点に関して、わが国の税法研究者と欧州の税法研究者との姿勢の違いを感じる。
- ・ 欧州の税法学研究では、租税法律主義 (tax legality principle/legal certainty principle/legitimate expectation principle) を究明してから、一般的租税回避否認規定 (general tax avoidance provision) などの分析を進める手法が一般的である。その背景には、一般に各国の司法は、伝統的に、租税法律主義に基づき、税法の「厳格解釈・文理解釈 (strict & literal construction)」の伝統を維持してきたことがある。
- ・ こうした司法の態度に業を煮やした行政府や立法府が一般的租税回避否認規定を設け、司法の取り込みを狙うというパターンがあるからである。
- ・ 加えて、欧州司法裁判所 (ECJ/ CJEU) も不文の法源を使い、大がかりな VAT 租税回避 (tax avoidance) や脱税 (tax fraud) に対応する姿勢を強めている実情もある。
- ・ この点、わが国の政府エージェント系税法研究者の多くは、各国の租税法律主義の究明は後回しにし、もっぱら一般的租税回避否認規定や不文の法源の究明を優先する姿勢が目立つ。なかには、先進諸国のうち、一般的租税回避否認規定を導入していないのは日本だけ、とか、政府に塩を送ることに熱をあげる税法研究者までいる。
- ・ この背景には、財務を扱う役人が“権利”という言葉を嫌い、それに政府エージェント系税法研究者が追従する姿勢があるのではないか。
- ・ また、わが国の「租税法律主義論」が、島国で独自の展開をし「固有種」化しているのも一因かも知れない。EU をはじめとした世界各国のグローバルな租税法

律主義を真摯に究明しないといけない時期に入っているのではないか。裁判例や論文等を検索する作業が急がれている。

- ・そこで、今回のレクでは、EU の租税法律主義の“見える化”も射程に含めて、EU の事業者の仕入税額控除権について、次の2つの観点から分析・報告する。

① **インボイスの不存在、記載内容不備の場合に、その他の資料による事業者等の証明による治癒の条件、事例分析**

② **VAT の租税回避と不文の法源の展開**

EU 司法は、判例法、不文の法源として、「法の不正利用 (misuse of law)」、「権利の濫用 (abuse of rights)」、「法の濫用 (abuse of law)」、「濫用的な行為の禁止原則 (principle of prohibiting abusive practices)」、「Kittle 原則」のようなルールを確立している。VAT の租税回避/遁脱があると推認される場合、EU 司法は、こうしたルールを用いて、納税者の仕入税額控除権(請求権)を否認する。租税法律主義との関係はどうなるのか？

広義の租税法律主義
狭義の租税法律主義

- ・ **租税法律主義** (tax legality principle)
- ・ **法的安定性原則** (legal certainty principle)
- ・ **予測可能性原則** (legitimate expectation principle)
- ・ **VAT 中立性原則** (VAT neutrality principle)
- ・ その他の原則

《プレビューのコンテンツ》

◆はじめに

I VAT/GST の所在～レクを聴く人のための基礎知識

1 EU の統治機構の紹介

2 租税事件を扱う EU の裁判所

(1) 欧州司法裁判所 (ECJ/ CJEU)

① **先決判断(先行判断)制度** (References for preliminary rulings) (TEEC267 条)

② **直接訴訟**

(2) 欧州人権裁判所 (ECtHR)

『ファクトシート: 課税と欧州人権裁判所』の概要

3 EU の付加価値税 (VAT) 制上の「仕入税額控除権」の所在

《EU の VAT 指令の変遷》

① 1977 年第 6 次付加価値税指令【**77 年 VAT 指令**】 [[Directive - 77/388 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#)]

② 2001 年 VAT インボイス指令【**2001 年電子インボイス指令**】 [[LexUriServ.do \(europa.eu\)](#)]

③2006年改正VAT指令【**現行VAT指令**】[[EUR-Lex - f72bf230-db58-11ec-a95f-01aa75ed71a1 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#)]

- (1) **77年VAT指令**が規定する「仕入税額控除権」とは
- (2) 2001年VATインボイス[電子インボイス]指令
- (3) **2006年改正VAT指令**が規定する「仕入税額控除権」とは
- (4) 2006年VAT指令でのインボイス記載事項

II 仕入税額控除権に関する欧州司法裁判所(ECJ/CJEU)の先行判断の分析

- 1 インボイスの保存がない、あっても記載内容の不備の事例の分析
- 2 EUの事業者のVAT仕入税額控除権の根拠
～EUのVATでは、仕入税額控除は事業者の権利(請求権)

III インボイスの不備・不存在めぐるECJ/CJEUの先決判断の個別分析

- 1 EU加盟国でのインボイスの不備・不存在を理由とする
仕入税額控除権をめぐるECJの先決判断の動向
- 2 イギリス(UK)でのインボイスの不備・不存在を理由とする
仕入税額控除権取扱いの動向
- 3 HMRCのVAT運営指針・VIT31200[仕入税額の取扱方:仕入税額を請求する場合に認められる代替的証拠]を読む

IV EUの租税法律主義のもとでのVATの租税回避と不文の法源の展開

- 1 UK・ハリファックス(Halifax)事件[VATの租税回避先例]の読む
《EUを離脱したUKのVATの所在、VAT法制、VAT争訟過程》
 - (1) VATの租税回避に適用される不文の法理の分析
 - (2) 租税法律主義と租税回避防止のための不文の法理の所在
- 2 EU加盟国の租税法律主義とVAT仕入税額控除権の所在
 - (1) EUその他世界の主要国での租税法律主義の展開
 - (2) EUの租税法律主義のもとでの不文の法源の所在
- 3 EU司法裁判所(ECJ/CJEU)のVAT関連先行判断(裁判例)に見る
租税法律主義の展開

◆むすびにかえて

～VATインボイス制度のもとでの事業者の仕入税額控除権保障のあり方

***このコンテンツはプレビュー用に作成したものであり、tentative/未定稿**