

2024年日本租税理論学会研究大会:石村レク用レジメ+資料

【Tentative】

2024年日本租税理論学会研究大会 10月19日(土)・20日(日)於)日本大学法学部
【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】
【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

(本学会理事長/白鷗大学名誉教授)

【レク概要】

- ・ 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)」を法認する租税である。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、基本的には同じである。
- ・ 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、VATの「中立性原則(the principle of tax neutrality for VAT taxpayers)」に基づき、仕入税額控除を事業者の請求権とし、加盟国政府に対して、国内VAT税法の執行において「仕入で負担した税額が事業者のコスト(負担)とならない」ように義務づける。言いかえると、EUのVATにおける事業者の仕入税額控除権は、事業者の「基本権(fundamental right)」である。その権利行使の要件は、原則として「事業目的での仕入と売上があれば充たされる」という考え方である。したがって、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。
- ・ 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「帳簿及び(and)インボイス(適格請求書等)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、わが国の消費税法において、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、それが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「帳簿＋インボイスの保存」要件を続けていることの是非が問われたいけない。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、もう1つの異なる現象がある。それは、EUでは「VATの租税回避スキーム」がかなり頻繁化していることである。その対応に、欧州司法裁判所(ECJ/ CJEU)や加盟国の審判所や裁判所が、各種不文の濫用(禁止)の法理【「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、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ことである。
- ・ にもかかわらず、欧州やイギリスの税法学研究では、事業者のVAT仕入税額控除権を侵害しかねない不文の濫用(禁止)の法理などの積極的な適用、さらには一般的租税回避否認規定(general tax avoidance provision)の創設には依然慎重論が根強い。租税法律主義(tax legality principle/legal certainty principle/legitimate expectation principle)の原則を大事にし、議論を展開しないといけなとする傾向が強い。
- ・ その背景には、一般に各国の司法は、久しく“課税問題は人権問題である”とのスタンスで、租税法律主義のルールに基づき、税法の「厳格解釈・文理解釈(strict & literal construction)」の伝統を維持してきていることがある。
- ・ 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、こうした時代の流れに歩調を合わせ、欧州司法裁判所(ECJ/ CJEU)も、各種不文の濫用(禁止)の法理(不文の法源・典拠)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事情もある。
- ・ この点、わが国の政府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、もっぱら諸国の不文の濫用(禁止)の法理(不文の法源・典拠)や一般的租税回避否認規定の究明を優先させる姿勢が目立つ。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、それに政府系税法研究者が呼応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租税法律主義をグローバルに究明しないといけな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①と②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

②VAT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)」のようなルール(以下「**濫用(禁止)の法理**」)を採り入れている。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)を否認することもあり得る。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

- ・あわせて、わが国での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を点検して見る。
- ・なお、本レクへの質問は、EUのVATの仕入税額控除権のアングルに限定して欲しい。

《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) (TFEU267条 / TEU19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》

①1977年第6次付加価値税指令【77年VAT指令】

②2001年VAT インボイス指令【2001年電子インボイス指令】

③2006年改正VAT指令【現行VAT指令】

- (1) “中立原則”に基づき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)の先決判断の分析

- 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・不存在めぐり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り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明]を読む

IV EUの租税法律主義のもとでのVATの租税回避防止のための不文の法源の展開

- 1 UK・ハリファクス他(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濫用の法理の分析
 - (2) 租税法律主義と租税回避防止のための不文の濫用の法理の所在
- 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関連先決判断(裁判例)に見る租税法律主義の展開～ハリファクス他(Halifax)事件後の展開
- 4 まとめ:EUにおけるVATの仕入税額控除権と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

【参考文献】

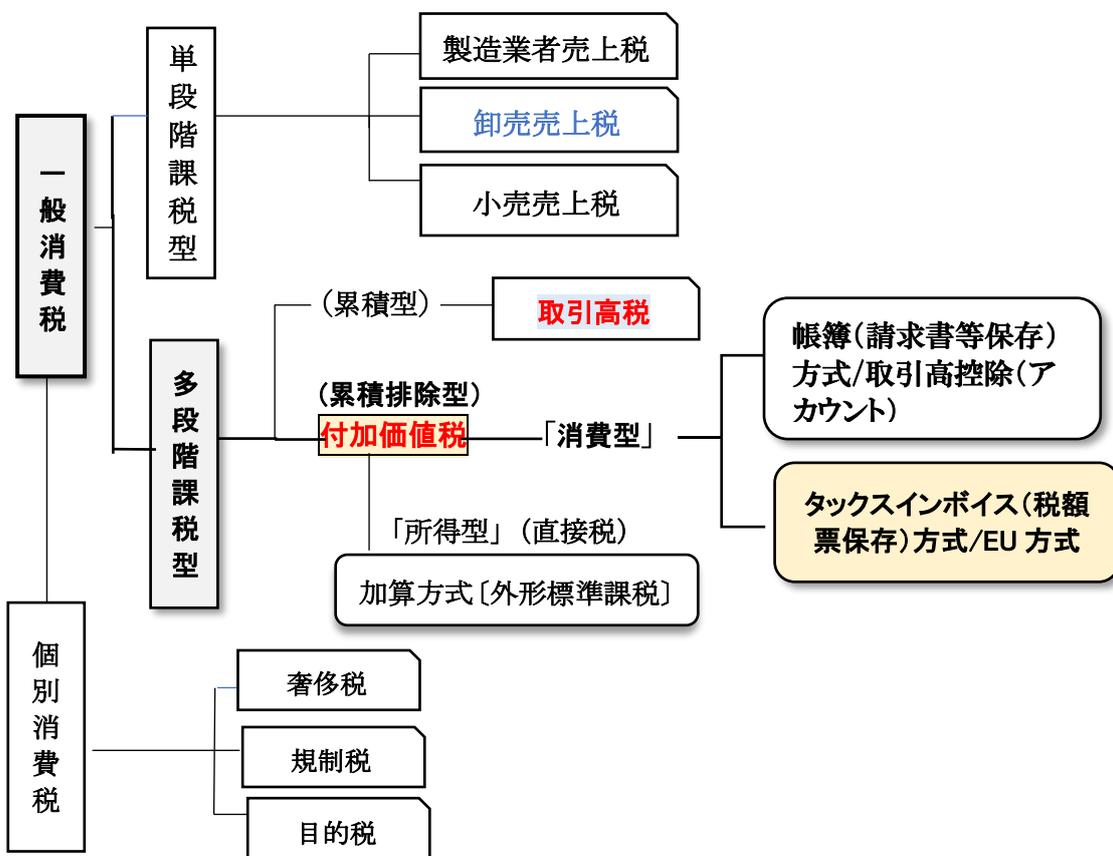


(Public use)

I VAT/GSTの所在～レクを聴く人のための基礎知識

- わが国の「消費税」は、消費型の付加価値税であり、間接税に分類される。また、一般消費税(broad based consumption tax)であるという意味では、個別消費税(excises)とは異なる。多段階型(multiple-stage)の一般消費税であるという意味では、小売売上税(retail sales tax)のような単段階型(single-stage)の一般消費税とも異なる。消費型の付加価値税(VAT=value added tax)は、ヨーロッパが誕生の地である。その後、瞬く間にグローバルな採用をみせた。付加価値税(VAT)は、ヨーロッパ以外の諸国では、物品サービス税(GST=Goods and Services Tax)とも呼ばれる。
- 租税理論上、主な課税ベース(tax base/taxable base)、つまり「税を課す対象」または「担税力(税を負担する能力)を測る基準」は、大きく「所得(income)」、「資産(property)」および「消費(consumption)」がある。消費を課税ベースとする租税はさまざまある。わが国の「消費税」をはじめとして「消費型の付加価値税(VAT)の所在」は次のとおりである。

【表1】 消費税の類型/付加価値税(帳簿方式と税額票交付方式)の所在

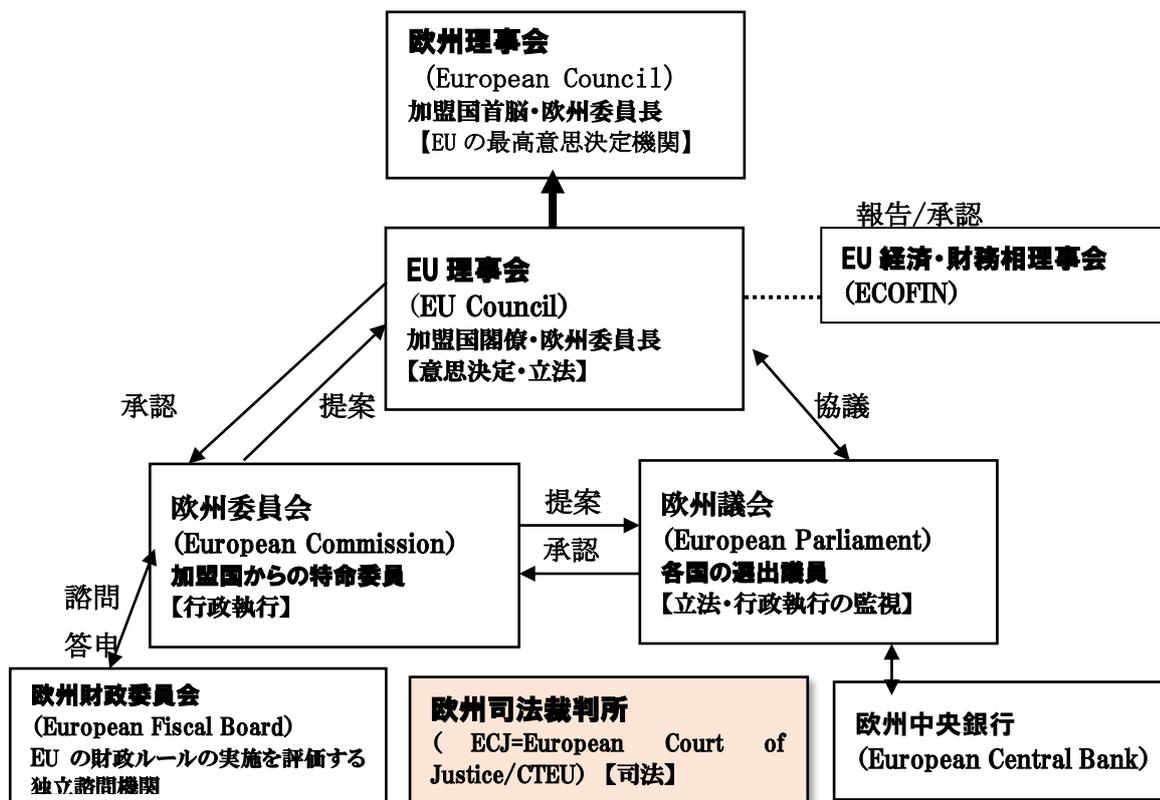


- ・ 付加価値税(VAT)は、累積排除型の租税であるという意味では、累積型の取引高税(turnover tax/gross receipts tax)とは異なる。わが国の消費税では久しく、累積排除/前段階控除/仕入税額控除を、帳簿または/および請求書等の保存を条件とする、いわゆる「帳簿方式」の付加価値税(books-of-accounts credit-method/subtraction method VAT)を採用してきた。この点では、前段階控除/仕入税額控除を税額票(タックスインボイス/tax invoice)の保存を条件に認める諸国の付加価値税(tax-invoice credit method VAT)とは異っていた[2023年10月からタックスインボイス方式に変更]。
- ・ こうした消費型の付加価値税に加えて、加算型、所得型、直接税としての付加価値税(additive type VAT/additive method VAT)もある¹。わが国では、「外形標準課税」と呼び、都道府県税である“事業税”のうち外形標準対象法人の課税ベースに“付加価値割”として盛り込まれている(地方税法72条の12第1号イ、72条の14)。

1 EUの統治機構の紹介

EUの統治機構について、簡潔に図示すると、次のとおりである²。

【表2】EU/欧州連合(EU=European Union)の統治機構(抜粋)



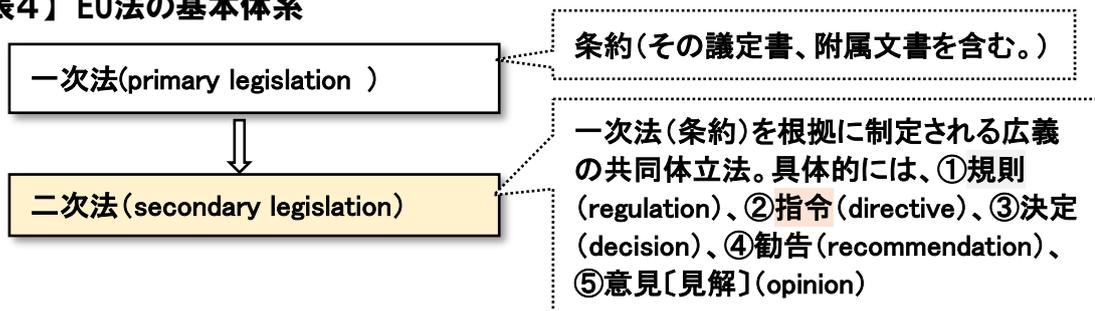
¹ 一般に、消費型の付加価値税では、国境税調整を狙いに、仕向地主義/消費地主義(destination principle)、輸出ゼロ税率のルールで課税される。

² 詳しくは、拙論『G&A 現代財政法入門塾』JTI 税務ニュース4号50頁以下参照。[JTI 税務ニュース 第4号 | 国民税制研究所 \(jti-web.net\)](http://www.jti-web.net)

【表3】 EU憲法/EU基本条約とは



【表4】 EU法の基本体系



【表5】 5種類の共同体立法(二次法)の違い

<p>①規則(regulation) EUの「規則」は、加盟国の国内法に優先して、加盟国の政府や企業、個人に直接適用される。つまり、加盟国の政府等を直接的に拘束する。そのため、加盟国の国内立法は不要である。【例】一般データ保護保護規則(GDPR) [EUR-Lex - 02016R0679-20160504 - EN - EUR-Lex (europa.eu)]</p> <p>2009年12月のリスボン条約によってECは廃止され、今まで法の制定ができなかったEUは、法制定が可能なECの地位を継承した。規則の名称/表記は一樣ではない。やさしくまとめると、次のようになる。</p> <p>欧州共同体(EC=European Community)→欧州連合(EU=European Union)</p> <p>2009年末までは、例えば、Regulation(EC)No 1466/97</p> <p>2010年以降は、例えば、Regulation(EU)No 1173/2011</p>
<p>②指令(directive) EUの「指令」は、加盟国政府に対して直接的な法的拘束力があるが、企業や個人には直接適用されない。個々の加盟国に効力を及ぼすには、加盟国の国内立法が必要である(EU条約249条3項・10条1項)。つまり、一定期間内(EU官報掲載後3年以内)に加盟国の国内法に置き換えないといけない。加盟国には一定の範囲内で立法裁量がある。【例】VAT第6次指令[2006年] [EUR-Lex - f72bf230-db58-11ec-a95f-01aa75ed71a1 - EN - EUR-Lex (europa.eu)]</p>
<p>③決定(decision) EUの「決定」は、特定の加盟国の政府や企業、個人に対して直接適用されるもので、対象となる加盟国の政府等に対して直接的な法的拘束力を及ぼす。性格的には“行政上の処分”と見て取れる。</p>

- ④**勸告 (recommendation)** EU の「勸告」は、欧州委員会 (Commission) が加盟国の政府や企業、個人などに一定の行為や措置を取ることを期待する旨の表明である。原則として法的拘束力はない。性格的には一種の“行政措置”と見て取れる。
- ⑤**意見[見解] (opinion)** EU の「意見[見解]」は、特定のテーマについて欧州委員会 (Commission) の意思の表明である。「勸告」と同様、原則として法的拘束力はない。性格的には一種の“行政措置”と見て取れる。

2 租税事件を扱う EU の裁判所

(1) 欧州司法裁判所 (ECJ/ CJEU)

- ・ 欧州司法裁判所 (ECJ=European Court of Justice) は、EU 基本条約 (TEU) および EU 運営[機能]条約 (TFEU) に準拠して設立された EU の裁判所である。現在の正式名称は、CJEU=Court of Justice of the European Union (欧州連合司法裁判所) である。
- ・ EU 基本条約 (一次法) や EU 法令 (二次法) の適切な解釈を通じて、域内で EU 法を公平に適用する任務を担っている。①司法裁判所 (Court of Justice) 【法律審裁判所で、一般裁判所または専門裁判所の判断に対する上訴事件 (ただし上訴は法律問題を争う場合に限られる。) などを管轄する (TFEU256 条 1 項後段)、②一般裁判所 (General Court/事実審)、③専門裁判所 [specialised court/EU 公務員審判所 (European Union Civil Service Tribunal)] の 3 つの部門からなる。
- ・ ②一般裁判所 (General Court) は、EU 裁判所の下級審である。訴訟件数の増加に対処するため、1989 年に第一審裁判所 (Court of First Instance) として設立され、現在の名称となった。長らく各国 1 名の裁判官で構成していたが、2016 年より段階的に増員され (2016 年 9 月には合計 47 名)、2019 年 9 月には各国 2 名の裁判官で構成される。任期は 6 年 (再任可)。法務官はいない。裁判官の選任方法と合議の方法は、ECJ と同様。
- ・ 欧州司法裁判所 (ECJ) は、欧州運営[機能]条約 (TFEU) により、EU 法について排他的に判断する権限が与えられ、統一的な法の適用・解釈を行っている。また、訴訟は、大きく①先決判断手続と②直接訴訟に分かれる。

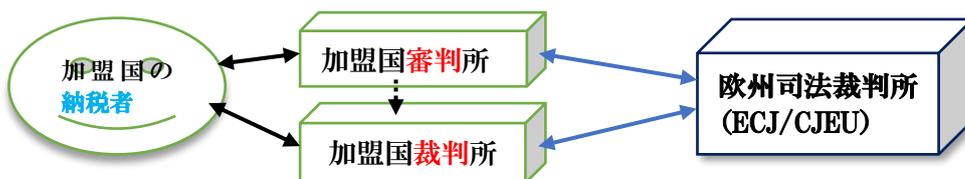
【表 6】 ECJ の先決判断と直接訴訟

- ①**先決判断 (先行判断) *制度 (References for preliminary rulings)**: 【 * 先決判決、先決裁定、先決解釈 (ruling=interpretation) の邦訳もあり。】
- ・ 先決判断制度のもと、ECJ は、EU 法と加盟国の国内法との適用・解釈など各種法律問題に関する鑑定や助言をする権限を有する (TFEU267 条/TEU19 条)。
 - ・ 加盟国の市民・企業・加盟国が、各国の国内裁判所や審判所に起こした争訟において、EU 法の解釈 (現行の判例法を含む。以下同じ。) や EU 法の効力が

争点となったとき、各国の審判所や裁判所は争訟手続を停止して、EU 法問題を ECJ に付託し、EU 法の適用・解釈について統一的な判断を求めることができる仕組み。【先決判断制度は、EU 法の法的安定性の確保が目的か??】

- ・ ECJ が求められた EU 法問題について先決判断を下し、それを基に各国の裁判所は手続を再開して終局判決を下す。
- ・ 先決判断は、付託した国の裁判所および加盟国のすべての裁判所に拘束力がある。EU 諸国での EU 法の統一的な適用・解釈を確保することを狙いとした手続である。ECJ の先決判断手続にかかる手数料は無償である。付託国の裁判所での手数料はその国の規定による³。
- ・ 【例】自国の租税行政庁が、課税事業者が保存するインボイスの適格性を否認し仕入税額拒否処分を行ったとする。そして、争訟になり、自国の準司法機関(租税審判機関)、and/or 司法機関が、国内 VAT 法の基準と EU 付加価値税規則の解釈とがぶつかるときに、どちらが正しいかを自国の機関が ECJ (欧州司法裁判所) に先決判断を求める。

《租税争訟の提起/判決》 《付託手続:先決判断のキャッチボール》



②直接訴訟:

- ・ 直接訴訟とは、市民・企業・加盟国・EU 機関が、直接に EU 機関を相手に欧州司法裁判所に起こす訴訟である。直接訴訟には、取消訴訟または無効確認の訴訟、不作為違法の確認訴訟、損害賠償訴訟などがある。
- ・ 市民・企業が原告となって EU 機関を訴えるような直接訴訟は、一般裁判所 (General Court) が原審である。原審判決に不服な側は、ECJ に上訴可能

【表7】 ECJ/CJEU の法務官 (Advocates General) とは

- ・ 欧州司法裁判所 (ECJ/CJEU) の裁判官 (CJ judges) は、各加盟国から 1 人ずつ選出された者で構成される。
- ・ ECJ/CJEU には、裁判官のほかに、11 人の法務官 (AG=advocates general) がいる。【うち 6 人は大国・残りは小国の輪番で選任、再任は可】
- ・ 法務官 (AG) の職務は、裁判官を補佐し、提訴事件 (先決判断) について、公平かつ独立した立場から、理由をつけた意見を公判に提出することにある。

³ EU, Preliminary ruling proceedings – recommendations to national courts. <https://eur-lex.europa.eu/EN/legal-content/summary/preliminary-ruling-proceedings-recommendations-to-national-courts.html>

- ・ 法務官 (AG) は、提訴事件の判決 (判断) には参加できない。したがって、法廷に専門的な助言 (advisory opinion) を提供するに過ぎない。裁判官は、新たな法の適用・解釈上の争点がない場合を除き、ほぼすべての事件の選択的な解釈その他法の適用について法務官 (AG) に意見を求める。
- ・ 裁判官は、法務官 (AG) の意見に拘束されない。しかし、処分の取消関連の事件では、67%くらいまで、法務官 (AG) の意見に従って判断を下している。
- ・ EU の司法制度は、フランス法の強い影響のもとでつくられた。AG 制度はフランス法の仕組みを参考にしたものとする。
- ・ EU 司法は、フランス司法と同様に、少数意見制度をもたない。このため、裁判所内での議論の展開が外部にはわかりにくくなる。
- ・ そこで、法務官 (AG) の意見を公開し、裁判所の判決 (判断) と対比し読めるようにし、裁判所 (ECJ/CJEU) の意思決定過程・結果の透明性 (見える化) を高めている。
- ・ 法務官 (AG) 制度は、裁判所判断の QC (質) 向上につながっているとの評価は高い【[Role of Advocates General at the CJEU | Think Tank | European Parliament \(europa.eu\)](#)】。

(2) 欧州人権裁判所 (ECtHR)

- ・ 一方、EU 加盟国での VAT の納税義務者が、居住地国の租税行政庁による課税処分が、欧州人権条約 (Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms/正式名称は「人権および基本的自由の保護のための条約」) 第 1 議定書プロトコル第 1 (Article 1 of Protocol No. 1 to the Convention) 第 1 条に保障された財産の保護の侵害にあたると考えたとする。
- ・ その場合で、自国が欧州人権条約の署名国であるときには、フランスのストラスブールにある EU 評議会 (CoE=Council of Europe) の人権救済機関である欧州人権裁判所 (ECtHR=European Court of Human Rights) に訴えを提起することができる⁴。

【表 8】 欧州人権条約署名国一覧

ベルギー、デンマーク、フランス、ドイツ、アイスランド、アイルランド、イタリア、ルクセンブルク、オランダ、ノルウェー、トルコ、イギリス (UK) など。

- ・ 欧州人権裁判所 (ECtHR) は、2023 年 3 月に、これまで扱った事例を分析した『[ファクトシート: 課税と欧州人権裁判所 \(Factsheet – Taxation and the ECHR\)](#)』を公表している【[FS_Taxation_ENG \(coe.int\)](#)】。

⁴ 欧州人権裁判所の邦文での紹介については (『欧州人権条約: 変化し続ける条約』【[file:///C:/Users/ishim/Downloads/CEDH_Instrument_JPN.pdf](#)】 参照。

- ・「納税/課税問題を人権問題ととらえる」のがヨーロッパの伝統でもある。わが国では、政府主導の“納税者教育”の効果？もあってか、納税/課税を市民・納税者の一方的な「義務」ととらえる考え方が根強い。
- ・このため、わが国では、欧州人権裁判所(ECHR)が、租税法律主義や納税者救済にあたっている現実を理解できない、あるいは、納税者の“権利”を嫌う財務の役人を忖度し、そうした情報を紹介したくないとする研究者も少なくない。

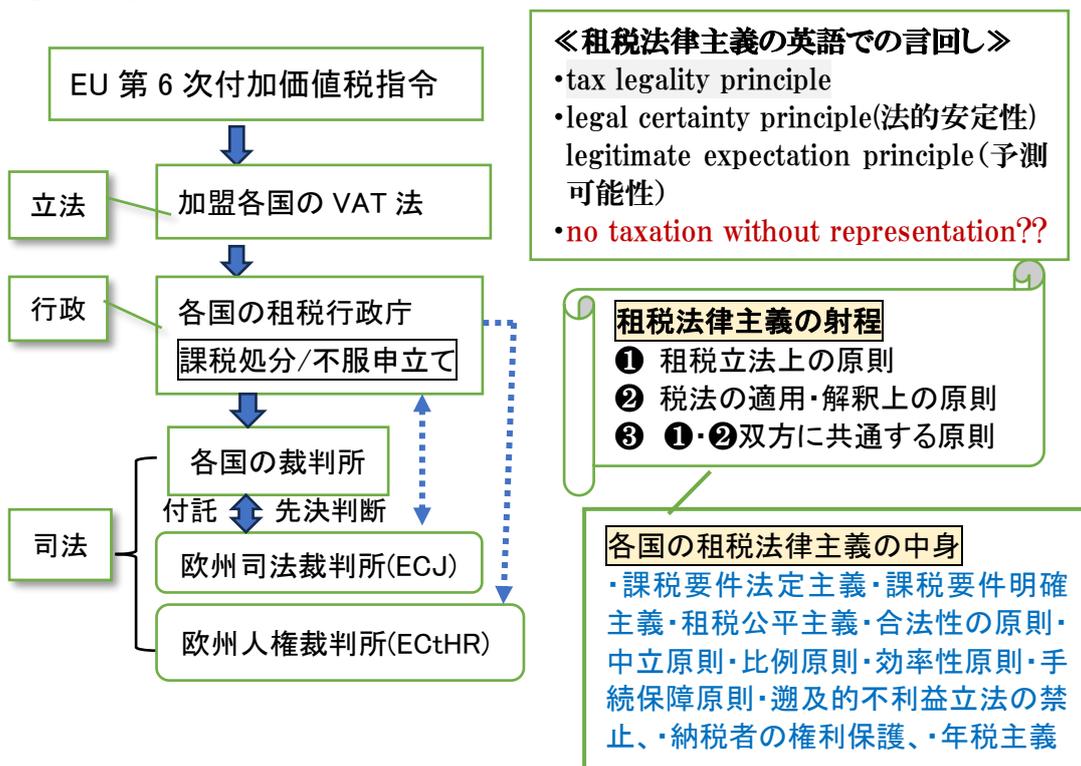
【表 9】『ファクトシート:課税と欧州人権裁判所』(2023 年)の概要

■条約署名国の納税者が、自国での課税処分が、次ような「欧州人権条約の条項に違反するとして欧州人権裁判所に提訴され、同裁判所が下した判決の要旨を紹介している。

①第1議定書第1条・財産保護、②第6条:公正な裁判を受ける権利、③第7条:法律なくして処罰なし、④第8条:私生活および家族生活の尊重を受ける権利、⑤第9条:思想、良心および宗教の自由、⑥第10条:表現の自由、⑦第14条:差別の禁止、⑧第4議定書第2条:移動の自由、第7議定書第4条:一事不再理の権利

- ・ちなみに、欧州人権裁判所(ECHR=European Court of Human Rights)[EU評議会(CoE)の人権救済機関]は、欧州司法裁判所(ECJ/CJEU)は別の司法機関ある。混同してはならない。

【表 10】EUの仕入税額控除権をめぐる立法・行政・司法メカニズム



3 EUの付加価値税(VAT)制上の「仕入税額控除権」の所在

- EU(欧州連合)では、インボイス(税額票)方式の付加価値税(VAT)が共通税となっている。加盟国のなかで、付加価値税(VAT=value added tax)を最初に導入したのがデンマーク(1976年)である。次いで、1977年にフランスとドイツが導入した。
- 同じ1977年には、EUが、第6次付加価値税指令「付加価値税の域内調和を目指す指令(6th VAT Directive 77/388/EEC of 17 May 1977)」(以下「77年EU付加価値税指令」または「77年VAT指令」ともいう。)[[Directive - 77/388 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#)]を、1977年5月17日に発出した。

【表 11】EUの付加価値税(VAT)の目的

EUの「付加価値税」は“指令”による。“規則”ではない。したがって、“国内税法”の制定がいる。

【目的】付加価値税制の「統合(integration)ではなく、「調和(harmonization)」の手法を採る。

例えば、現行(2006年)付加価値税指令では、標準税率は15%以上(上限なし)と規定する(97条)。この結果、現在、標準税率が最も高い加盟国はハンガリー(27%)で、もっとも低い国はルクセンブルク(17%)となっている。

【表 12】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 \(europa.eu\)](#)]

③ 2006年改正VAT指令【現行VAT指令】[[EUR-Lex - f72bf230-db58-11ec-a95f-01aa75ed71a1 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#)]

(1) “中立原則”に基づき77年VAT指令が規定する「仕入税額控除権」とは

- EUのインボイス式のVATでは、インボイスを使ってサプライチェーンの間でVATを次々と転嫁し、VATを負担するのは最終消費者であるとする。このルールに基づき、課税事業者間での課税物品やサービスの取引リンクがあれば、仕入を行った事業者はインボイスを基に仕入税額控除権(right to deduct input tax)を行使できるとする。
- この基本を一貫させるため、納税者(納税義務者)である事業者の「仕入税額控除」を「権利(right)」として法認する。また、EU司法(ECJ/CJEU)も、権利行使の要件は、基本的には“事業目的での仕入と売上があれば充たされる”というスタンスである。

- ・ このように、課税事業者にとり、仕入で負担した VAT は、中立性の原則 (the principle of tax neutrality for VAT taxpayers)のもと、事業者のコスト(負担)にならない (will not constitute taxpayer's final cost) ように請求できる権利である⁵。
- ・ EU の VAT での仕入税額控除/前段階控除は、事業者にとり、課税庁に生殺与奪の裁量を認める単なる「特典(privilege)」ではない。
- ・ EU の財政中立性の原則 (fiscal neutrality principle) は、TFEU の 8 条などに暗示されているともいえるが、不文の法源・典拠である。EUの第一次法にも、第二次法にも、この原則についての明確な定義規定を置いていない。
- ・ しかし、この原則は、EU 法の核となる基本原則の1つである。TFEU の 113 条に定める「公正な競争 (fair competition)」の考え方がベースとなっているとされる。つまり、事業上の決定は VAT など税法適用に左右されてはならないということである。
- ・ 財政中立性の原則は、立法を含むさまざまな次元で使われる。とりわけ VAT 指令などの解釈においても重要視される⁶。
- ・ 中立性の原則のもと、VAT の適用にあたり、課税事業者は、同じ状況に置かれている場合には、等しく取り扱われるべきであるとする。すなわち、前段階控除の仕組みを組み込んだ租税が「VAT」であり、仕入で VAT を負担した課税事業者には、できる限り等しく仕入税額控除を認めるように法解釈を展開しないといけないとする。脱税など“不法は保護されない”が、公正な競争を阻害するような法の解釈/適用は制御される⁷。【tax neutrality/fiscal neutrality の原則は多義的である。ここでは、この原則を、租税立法面ではなく、“VAT の法解釈”面に適用するケースを射程にしている。】
- ・ 77 年 VAT 指令では、17 条〔仕入税額控除権の発生および範囲 (Origin and scope of the right to deduct)〕、18 条〔控除権の行使にかかる原則 (Rules governing the exercise of the right to deduct)〕を定め、仕入税額控除を請求権(「仕入税額を差引く権利」として認めている。

【表 13】77 年 VAT 指令がいう「仕入税額控除権」とは

77 年 VAT 指令

- ・ 17 条〔仕入税額控除権の発生および範囲 (Origin and scope of the right to deduct)〕
- ・ 18 条〔控除権の行使にかかる原則 (Rules governing the exercise of the right to deduct)〕を定め、仕入税額控除を請求権(「仕入税額を差引く権利」として認めている。
- ・ 22 条 2 項 a 号は、「課税事業者は、他の納税義務者に提供したあらゆる物品やサー

⁵ See, Christian Amand, “VAT Neutrality: A Principle of EU Law or a Principle of the VAT System,” 2 World J. VAT/GST L. (2013).

⁶ See, P. Danel, “Relations between the Principle of neutrality and elements of Value added tax Structure,” Financial Internet Quarterly 17(3) (2021) at 56-63

⁷ H. Kogels, “Making VAT as Neutral as Possible,” 21 EC Tax Rev. 230 (2012).

ビスにかかるインボイスまたはインボイスとしての役割を果たす他の資料を発行し、かつそれらを保存するものとする(Every taxable person shall issue an invoice, or other document serving as invoice in respect of all goods and services supplied by him to another taxable person, and shall keep a copy thereof.)」と規定する。

- ・22条2項b号は、「納税義務者は、他の納税義務者に提供したあらゆる物品やサービスにかかるインボイスまたはインボイスとしての役割を果たす他の資料を発行し、かつそれらを保存するものとする。」と規定する
- ・22条2項c号では、「加盟国は、インボイスとしての役割を果たす資料かどうかを判断する際の基準を確定するものとする。」と規定する。
- ・22条3項a号では「各課税事業者は、課税事業者は、他の納税義務者に提供したあらゆる物品やサービスにかかるインボイスまたはインボイスとしての役割を果たす他の資料を発行し、かつそれらを保存するものとする、と規定する。[中略]

22条3項b号では「インボイスには税別価額および各税率および免税額を明瞭に記載するものとする。」と規定する。

22条3項c項では、「各加盟国は、資料がインボイスとして使用できるかどうかの基準を定めるものとする。」と規定する。

(2)2001年VATインボイス指令(電子インボイス指令)

- ・ 2001年12月20日に、EC理事会は、インボイスの記載事項について記載事項の共通化をはかるために **77年VAT指令を修正するためインボイス指令**を発出した(以下「**2001インボイス指令**」という。)[[LexUriServ.do\(europa.eu\)](http://LexUriServ.do(europa.eu))]。
- ・ この指令は、電子インボイスへの対応も目的としたことから、通称で「**電子インボイス指令**」とも呼ばれる。
- ・ もっとも、電子インボイスについては、次に説明する2006年VAT指令にも、詳しく盛られている(2001年インボイス指令232条以下[Paper invoices and electronic invoices]参照)。
- ・ EUは、企業対政府間取引(B2G=business-to-government、B2A=business-to-administration)、つまり公共調達から電子インボイスの普及をエスカレートさせている([Directive 2009/81/EC](http://Directive2009/81/EC); [Directive 2014/23/EU](http://Directive2014/23/EU); [Directive 2014/24/EU](http://Directive2014/24/EU)、[Directive 2014/25/EU](http://Directive2014/25/EU))。事業者間(B2B)取引については、**2028年1月1日以降、電子インボイスが原則の方向**。

(3)2006年改正VAT指令が規定する「仕入税額控除権」とは

- ・ **77年VAT指令を改正する**指令が、同年11月28日に発出された(以下「**2006年改正VAT指令**」または「**現行VAT指令**」という。)[[EUR-Lex - f72bf230-db58-11ec-a95f-01aa75ed71a1 - EN - EUR-Lex\(europa.eu\)](http://EUR-Lex-f72bf230-db58-11ec-a95f-01aa75ed71a1-EN-EUR-Lex(europa.eu))]。2006年改正VAT指令(COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC)は、77年VAT指令を全面改正したもの⁸。

⁸ 2006年VAT指令は、その後、2010年7月13日(Council Directive 2010/45/EU)で改訂されている。See, Explanatory notes: VAT invoicing rules <https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016->

- ・ **2006年改正VAT指令(現行VAT指令)**では、**168条**で、**仕入税額控除権を納税義務者である課税事業者 (taxable person/VAT-registered business)⁹の請求権(権利)**であるとうたう。そのうえで、**178条**で、**この請求権(権利)を行使する要件として、法定のインボイスの保存 (hold)を求めている。**
- ・ ちなみに、「課税事業者 (taxable person)」とは、9条1項で、「活動の目的または結果を問わず、いかなる場所におけるいかなる経済活動を、独立して遂行する者を指すものとする。」と規定する。

【表 14】 2006年改正VAT指令がいう「仕入税額控除権」とは

2006年改正VAT指令

第168条で、仕入税額控除権を課税事業者の請求権(権利)であるとうたう。また、第178条で、この請求権(権利)を行使する要件として、法定のインボイスの保存を求めている

第168条 物品およびサービスが課税事業者の課税取引のために利用される限りにおいて、当該課税事業者は、当該取引をした加盟国内において、自らの納税義務を負う税額から以下の税額を控除する権利を与えられるものとする。

第a項 他の課税事業者のより行われたまたは行われるべき物品およびサービスの提供において、当該加盟国で納付すべきまたは納付した税額[第b項以下、邦訳省略]

第178条 控除権を行使するために、課税事業者は、次の要件を充足しなければならない。

第a項 168条a項の基づく控除をするため、物品およびサービスの提供に関して、本指令第11編3章3条から6条に基づいたインボイスを保存しなければならない。[第b項以下、邦訳省略]

(4)2006年VAT指令でのインボイス記載事項

- ・ **2006年改正VAT指令(現行VAT指令)**は、課税事業者 (taxable person) に対して178条a項で「(仕入税額)控除権(right to deduct [input tax])」を保障する。
- ・ 課税事業者は、この請求権を行使するには、226条に定める必要記載事項を充たして発行されたインボイスを「保存」するように求められる。

【表 15】 現行VAT指令でのインボイスへの必要記載事項一覧

[インボイスの記載事項]

第226条 本指令に特段の定めがない限り、付加価値税(VAT)に関して220条およ

[09/explanatory notes en.pdf](#)

⁹ 「taxable person」は、EUの説明では、「VAT-registered business」を指すとするので「課税事業者」と邦訳する。わが国の消費税法は、「事業者」を、所得税法や法人税法と並行する形で、「個人事業者および法人」と定義する(2条1項4号、5条1項)。EUの課税事業者は、わが国の事業者よりは広く定義されている。

び 221 条により発行されるインボイスには、次の事項のみ記載される。

- ①発行日
- ②インボイスを特定できる 1 以上の通し番号
- ③物品またはサービスを供給する側の 214 条のもとで付番された課税事業者の番号 (VAT identification number)
- ④ 課税物品もしくはサービスの提供を受ける、または 138 条に定める物品の提供を受ける顧客の 214 条のもとで付番された課税事業者の番号
- ⑤ 課税事業者および顧客の正式名称および住所
- ⑥ 提供される物品の数量と名称、または提供されたサービスの内容と性質
- ⑦ 物品またはサービスの提供日、また 220 条 4 号・5 号に定める勘定支払日とインボイス発行日が異なる場合には、当該支払日
- ⑦a 第 66 条 b 項のもとでは支払を受けた時点で VAT を課すことができ、かつ、仕入税額控除権は VAT を課した時点で生じるので「現金会計(Cash accounting)」である旨の記載
- ⑧ 税率または非課税ごとの VAT 税額、VAT 税抜き単価、および、値引または払戻の単価が税込でない旨
- ⑨ 適用税率
- ⑩ 納付税額。ただし本指令に別段の定めがある場合にはそれによる。
- ⑩a 提供者ではなく受領者がインボイスを発行する場合には、「仕入明細書 (Self-billing)」の記載
- ⑪ 非課税の場合、その物品もしくはサービスの提供が非課税であることを示す本指令の適用条文、これらに対応する国内法の適用条文、またはその他の証明資料
- ⑪a 顧客が VAT の納税義務を負う場合には、「リバースチャージ (Reverse charge)」の記載
- ⑫ 第 138 条 1 項および 2 項 a 号による新交通手段の提供 (supply of a new means of transport) の場合で、第 2 条 2 項 b 号分類の該当項目
- ⑬ 旅行代理業に関するマージンスキームを適用する場合には、「旅行代理のマージンスキーム (Margin scheme — Travel agents)」の記載
- ⑭ 中古品、芸術品、収集品および骨とう品に適用される特別措置の 1 つである「中古品のマージンスキーム (Margin scheme — Works of art)」、「芸術品マージンスキーム (Margin scheme — Works of art)」、「収集品および骨とう品のマージンスキーム (Margin scheme — Collector's items and antiques)」の記載
- ⑮ VAT の納付義務者が 204 条に定める納税代理人 (tax representative) である場合、214 条が求める当該納税代理人の課税事業者番号に加え、名称および住所

II 仕入税額控除権に関する欧州司法裁判所(ECJ)の先決判断の分析

- ・ すでにふれたように、EU の指令 (directive) は、加盟国に対して直接適用にならない。EU 加盟国は、**2006 年改正 VAT 指令 (現行 VAT 指令)** に定める範囲内で、自国の国内税法で付加価値税の申告納税制度に関する規定を設けないといけない。
- ・ 加盟国は、自国の国内税法を定める場合、一定の立法裁量がある。加盟各国が定めた付加価値税法が EU の付加価値税指令とぶつかることが想定される。
- ・ 納税義務者である課税事業者は、自国の租税行政庁の課税処分の納得できず、国内税法の適用・解釈に疑問があるとのことで、国内の租税審判所や裁判所で争ったとする。
- ・ この場合で、**VAT 指令の条文の解釈が争点になっている場合**、国内の租税審判所や裁判所は、訴訟手続をいったん停止し、ECJ に付託して先決判断 (References for preliminary rulings) を求めることができる。
- ・ ECJ が求められた VAT 法問題について先決判断を下し、それを基に各国の裁判所は手続を再開して終局判決を下す。
- ・ 先決判断は、付託した裁判所および加盟国のすべての裁判所に拘束力がある¹⁰。

- ・ **ECJ への先決判断の付託は、VAT 事例にも幅広く活用されている。**
- ・ 例えば、課税事業者が保存する VAT のインボイスの適格性、「インボイス記載内容の不備・不存在など」を理由に、自国の租税行政庁が否認し仕入税額拒否処分を行ったとする。
- ・ この場合で、自国の準司法機関・司法機関が、国内 VAT 法の基準と EU 付加価値税指令とがぶつかるときに、どちらが正しいかを自国の機関が ECJ (欧州司法裁判所) に先決判断を求めることができる。

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

- ・ インボイスの保存はないが、それに代わる資料があり、取引があったことが証明できるケースもありうる。また、インボイスがあっても、記載内容が不備であるとする。
- ・ この場合、課税事業者はどの程度の証明ができれば、仕入税額控除権を請求できるのだろうか。
- ・ また、ひとくちにインボイス不備といっても、さまざまな事例が考えられる。おおまかに一覧にして見ると、次のとおりである。

¹⁰ [Rules of Procedure of the Court of Justice of the European Union | EUR-Lex \(europa.eu\)](https://eur-lex.europa.eu/)

【表 16】典型的なインボイス記載内容の不備・不存在の事例

<p>《典型的なインボイス記載内容の不備事例》</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ インボイスの宛先の記載がない、または間違っている。 ・ インボイスの住所が間違っている、または不完全である。 ・ インボイス発行者の事業者番号の記載がない。 ・ 複数の加盟国の事業者番号が記載されている。 ・ 物品またはサービスの提供日の記載がない。 ・ 物品またはサービスの内容の記載の不備（一般的な記述にとどまっている。） ・ 税率の記載が誤っている。 ・ 税額の計算が間違っている（計算ミスなど）。 ・ 非課税/ゼロ税率の根拠規定の記載がない。 <p>《インボイスの不存在》</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ インボイスの保存はない（紛失・不発行）が、他の資料で取引の存在を証明できる。 ・ 証明ができない。

2 EU 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）

- ・ EU の付加価値税指令のもと、課税事業者が享受できるのは、「仕入税額控除権 (the right to deduct input tax)」である。つまり、請求権 (the right to claim) である。
- ・ EU の付加価値税指令のもとで前段階控除を請求権として保障するのは、「“前段階控除”制度があるのが VAT/GST である。」とする理論的な考え方を基礎としたものである。
- ・ 言い換えると、UE では、①「仕入税額控除権を行使できる (able to exercise the right to deduct input tax)」である。わが国のような②「仕入税額控除ができる (able to deduct input tax) ではない。
- ・ 課税事業者が、①「仕入税額控除権を行使できる」と、②「仕入税額控除ができる」とでは、“インボイスの記載内容の不備・不存在”の場合の VAT 課税取扱いに大きな違いが生じる。
- ・ 以下に、EU の付加価値税指令のもとでの、いくつかの加盟国からの付託に基づき、ECJ が下した判断（先決判断）を取り上げ、“インボイスの記載内容の不備・不存在”の場合の「仕入税額控除権」の取扱いについて分析してみる。



(Public use)

III インボイスの不備・不存在めぐる ECJ の先決判断の個別分析

インボイス記載内容の不備と仕入税額控除権をめぐる主要な ECJ の先決判断について分析して見たい。

この場合、EU加盟国と2006年にEU離脱(Brexit)をしたイギリス(UK)とに分けて、点検するのも一案である。

【表 17】 EU 加盟国と UK の事例分析

(1) EU 諸国での主要な事例分析

対

(2)イギリス(UK)での主要な事例分

77年 VAT 指令のもとでの事例

2006年改正 VAT 指令のもとでの事例

2020年1月末 EU 離脱(Brexit)

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

～インボイスの記載内容の修正、その他の資料を使った事業者の証明
による不備の治癒事例分析

【表 18】 VAT 関連 ECJ の主な先決判断例 [tentative]

■ 77年 VAT 指令のもとでの ECJ の先決判断のケース

① **ドイツ/ライズドルフ(Reisdorf)事件**【John Reisdorf v Finanzamt Koln-west:C-85/95 ECJ 1996年12月5日先決判断】[<https://eur-lex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:61995CJ0085>]



(Public use)

《本件での争点と当事者の主張》

【事実の概要】本件では、課税事業者 R【ライズドルフ(Reisdorf)氏】が賃貸用建

物の建築費用にかかった VAT (UStG=Umsatzsteuergesetz) の仕入税額控除をして申告をした。税務署 (Finanzamt) の税務調査で、R は、保存しているインボイス原本ではなくコピーを提示した。インボイス原本は保存しているのかとの調査官の質問に、保存していると回答をした。その後、税務署は、原本の提示を求めたが提示せずに、R は原本を紛失したと答えた。税務署は、原本の提出がなかった部分の仕入税額控除を否認し更正処分をした。

R は、更正処分の不服申立てをしたが認められなかったので、財政裁判所 (Finanzgericht) に提訴した。財政裁判所は、VAT 指令上の争点について、欧州司法裁判所 (ECJ) に付託し、先決判断を求めた。

【争点】①インボイス原本を紛失した場合他の証明 (カーボンコピー、複写物、写真コピーなど) で仕入税額控除ができるか。②VAT 指令にいう「保存 (hold)」の意味は、課税事業者が、税務当局に対して常にインボイスを提示できるようにしておかないといけないのか。③課税事業者は、インボイスを保存していない場合、VAT 指令が認める仕入税額控除権をはく奪されるのか。

【ECJ 法務官の見解】①インボイスに代わる適格な資料かどうかは **77 年 VAT 指令 22 条 3 項 c 号** に基づき、各加盟国の国内法の基準による。②税務調査のときに課税事業者がインボイス原本を提示するように求めることができるかどうかは、**77 年 VAT 指令 18 条 1 項 a 号** の基づき、加盟国の国内法で決める権限がある。③課税事業者が、インボイスを保存していない場合でも、他の資料を有し証明できる場合には、**77 年 VAT 指令 18 条 1 項 a 号** が認める仕入税額控除権をはく奪できるものと解してはならない。

【欧州裁判所 (ECJ) の先決判断】ECJ は、前記 ECJ 法務官の見解に従う判断をした。

【解説】VAT 指令は、インボイス原本を紛失した場合には、他の資料で取引が行われた事実を課税事業者が証明できれば、仕入税額控除権は認める。しかし、本件では、課税事業者 R が、税務調査で原本が存在する旨の回答をしたのにもかかわらず、後に「紛失した」と前言を翻し、十分な証明を行わなかったことから、更正処分は有効と判断された。

■2006 年改正 VAT 指令のもとでの ECJ の先決判断のケース

② **ドイツ/セナテックス (Senatex) 事件** 【Senatex GmbH v Finanzamt Hannover-Nord :C-518/14 ECJ 2016 年9月15日先決判断】



(Public use)

《本件での争点と当事者の主張》

【事実の概要】 本件において、ドイツで衣料品の卸売業をしている有限会社であるセナテックス社(S社)(Senatex GmbH)が、2008年～11年分のVATの申告で、販売代理店と広告デザイナーに支払った手数料にかかったVATを仕入税額控除した。その後、所轄の税務署がS社に対する税務調査を行った。その結果、S社の申告書の付表に販売代理人や広告デザイナーのVAT登録番号(ID)が記載されていないことを理由に、その分の仕入税額控除を否認した。その後、S社は、2013年7月に、広告デザイナーのIDがわかったとして、該当する年度分のインボイスを訂正した。しかし、税務署は、仕入税額控除が認められるのは2013年度分以降の分であり、それより前の調査対象年度分の控除は認めないとした。そこで、S社は処分の取消しを求めて不服申立てをした。しかし不服申立ては認められなかった。そこで、S社は、仕入税額控除拒否処分を争って、財政裁判所へ提訴した。財政裁判所は、**2006年改正VAT指令** 167条・178条a項・179条・226条3号上の争点について、欧州司法裁判所(ECJ)に付託し先決判断を求めた。

【争点】事業者IDのないインボイス(記載内容の不備)でも仕入税額控除権を行使できるか。

【事業者の主張】EUの2006年改正VAT指令によれば仕入税額控除権を行使できる。

【税務署の主張】ドイツ国内税法では仕入税額控除権を行使できない。【なぜならば、国内税法であるUStG 15条1項1号は、「事業者は、他の事業者に物品やサービスを提供した場合に課されるVATについては、仕入税額控除をすることができる。」と規定する。しかし、VATの仕入税額控除権は、本法14条および14条のaに規定するインボイスを保存する場合に認められる。この場合に適格インボイスとは、UStG 14条4項1号～9号に列挙するすべての項目を記載していないといけない。連邦財政裁判所の裁判例では、「仕入税額控除権は、UStG 15条1項の最初に規定するすべての実体的要件を充たす課税期間に限り行使できる。」とする。】

【欧州裁判所の先決判断】2006年改正VAT指令によれば、事業者IDなしでも控除できる。なぜならば、**2006年改正VAT指令** 167条・178条a項・179条・226条3号の規定は、VAT登録番号(ID)の記載がなかった場合、それらを修正した場合でも、仕入VAT税額控除権の効力は修正した年度に限り、インボイスを発行した年度に遡らないとする国内法を排除する形で解釈されないといけない。

③ポルトガル/バーリス(Barlis)事件【バーリス社 対 スペイン租税不服審判所:C-516/14 ECJ 2016年9月15日先決判断】[[EUR-Lex - 62014CJ0516 -](#)

[EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#)]



(Public use)

《本件での争点と当事者の主張》

【事実の概要】本件においては、ポルトガルのリスボンで、レストラン付きホテルを営んでいるバーリス(Barlis)社(B社)が、2008年～10年に法務サービスの提供を受けた法律事務所が発行した「●月●日から本日まで提供された法務サービス」とだけ記載したインボイスでは内容が不備であるとのことで、ポルトガルの課税庁(Tax and Customs Authority/Autoridade Tributaria e Aduaneira)は、仕入税額控除を否認した。課税庁は、おおよそ8,689ユーロの更正処分を行った。B社は、この処分の取消しを求めて異議申立てをした。しかし異議申立ては認められなかった。そこで、B社は、この処分は、同国のVAT法36条に違反するとして、行政不服審判所(Tribunal Arbitral Tributario)に審査請求をした。行政不服審判所は、争点は2006年改正VAT指令226条6号の解釈に関するものであるとして、欧州司法裁判所(ECJ)に付託し、先決判断を求めた。

【争点】国内法の形式的な記載要件を充たさないで発せされた「法務提供サービス」とだけ記載されたインボイスで仕入税額控除権の行使はできるか

【事業者の主張】EUの2006年改正VAT指令によれば仕入控除権を行使できる。

【課税庁の主張】ポルトガルVAT法(国内法)では仕入税額控除権を行使できない。

【欧州裁判所(ECJ)の先決判断】事業者Bの主張に賛成。税務当局は、課税事業者が発行した「●月●日から本日まで提供された法務サービス」とのみ記載されたインボイスは、国内法の要件やVAT指令226条6号・7号の要件を充足しないとみる。しかし、税務当局は、仕入税額控除権の行使のための実体的要件を充足していると確認できるあらゆる必要な情報を入手しているわけである。形式要件だけを取り上げて、仕入税額控除権を否認する税務当局を排除する形で解釈されないとはいけない。

《本件でのECJの先決判断の論拠》

- ・ 税務当局は、VAT指令226条6号・7号の形式的要件を充足しないことだけでもって事業者の仕入税額控除権を否認する権限はない。
- ・ 少なくとも、サービスが提供された期間が明示されたインボイスがある場合には、仕入税額控除を遡及して適用しないとはいけない。
- ・ 裁判所(ECJ)は、先例で、VATの中立性の基本原則(fundamental principle of the neutrality of VAT)のもと、実体的要件を充たしている場合には、仮に形

式的要件を充たしていないとしても、課税事業者に対して仕入 VAT 税額の控除を認めるように税務当局に義務づけてきた[先例の例示]。

- ・ 課税事業者の仕入税額控除権に関し、税務当局は、**実体的要件**を充足していると確認できるあらゆる必要な情報を入手している場合、追加的な要件を課すことで実質的に事業者の仕入税額控除権を無効にする効果を与えてはならない。

④ **チェコ/ケムウォーター・プロケミー社 (KemWater ProChemie s.r.o) 事件**【ケムウォーター・プロケミー社 対 チェコ最高行政裁判所: C-154/20 ECJ 2021 年 12 月 9 日先決判断】[[EUR-Lex - 62020CJ0154 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](https://eur-lex.europa.eu/eur-lex-content/doc/juris/2021/12/20211209_2021C154EN01_1.html)]



(Public use)

《本件での争点と当事者の主張》

【**事実の概要**】本件では、チェコ国内で事業をしているケムウォーター・プロケミー社(K社)が企画した2010年～2011年に行われたゴルフ選手権大会で、他社(V社)提供した広告サービスに関し VAT の申告で行った仕入税額控除権の行使が問題となった。課税庁に提出された情報申告や保存されたインボイスによると、当該期間に20%のVAT税率で4,700ユーロ相当額の取引が行われたことになっていた。しかし、課税庁が行った税務調査によると、V社の役員はこうした取引をした記憶がないと回答した。また、K社も、V社がこの種のサービスの提供者であると証明することができなかった。議論が終結しないなか、課税庁は、2013年12月に、この期間のVAT申告に関しK社に対して更正と附帯税の通知を行った。K社は、この処分取消を求めて租税審判所(Appellate Tax Directorate)に不服申立てをした。しかし、却下されたために、K社は、地裁に提訴した。地裁は訴えを受理した。地裁は、欧州司法裁判所(ECJ)およびチェコ共和国最高行政裁判所(Supreme Administrative Court)の先例によると、事業者の仕入税額控除権は、課税事業者が仕入先から当該仕入に関してインボイスに記載された仕入先から課税仕入をしたと証明することを条件としていないこと、そして、真の仕入先の確認に関する証拠を欠いており、課税庁は、課税事業者が、その取引が租税連脱に関連していることを知っていたまたは知るべきだったにもかかわらず仕入税額控除権の行使をしたと立証できるときにのみ判断できることになる、と判示した。(この原則は、「Kittle 原則」と呼ばれる。)租税審判所は、地裁の法解釈について、最高行政裁判所の判断を求めた。最高行政裁判所は、争点は**2006年改正 VAT 指令 168 条の解釈に関するものであるとし**

て、欧州司法裁判所(ECJ)に付託し、先決判断を求めた。

【欧州裁判所(ECJ)への付託事項】

①2006年改正VAT指令によると、仕入税額控除権の行使は、その課税仕入が他の特定できる課税事業からの仕入であることをその課税事業者が証明する義務を負うことを条件とするのか。

② 前記①の質問の肯定的であるとすると、課税事業者が、証明責任を果たさない場合で、その課税事業者が物品ないしサービスの受領にあたり脱税に関係していたことを知っていたまたは知り得る状態にあったことを証明することなしに、仕入税額控除権の行使を否定できるのか。

【欧州裁判所(ECJ)の先決判断】

- ・ 課税事業者は、VAT 仕入税額控除権を行使するには、実体的要件と形式的要件の双方を充足しないといけない。
- ・ 実体的要件とは、仕入先は「課税事業者」であることである。すなわち、仕入は経済活動の一環としての事業者の課税仕入でないといけないことである。
- ・ 仕入先が発行した課税資料を保存することは課税事業者の義務であり、仕入税額控除の対象となる物品またはサービスにかかるインボイスには、当該仕入先が記載されないといけない。
- ・ VAT の中立性原則、VAT 仕入税額控除権を疑問視するような加盟国の国内法での対応は、認められない。
- ・ 中立性の原則は VAT の基本原理であり、この原則によると、仮に課税事業者が一定の形式的要件を充たしていないとしても、実体的要件が充たしていれば控除権を認めないといけない。
- ・ 物品またはサービスの仕入控除にかかるインボイスに実際の仕入先が記載されていない場合で、仕入先の事実確認ができないときは、課税事業者が証明責任を負い、税務当局は当該課税事業者が仕入税額控除権行使の権限を有する。
- ・ 課税事業者は、客観的な証拠を用い、仕入先が課税事業者であることを証明しないといけない。この場合、課税事業者は、VAT の仕入税額控除権を実体的な要件を充たすために、必要に応じて税務当局が使っていないデータも含めて証明してもよい。
- ・ 税務当局は、事実から仕入先の課税上の地位がわかるにもかかわらず、物品またはサービスの実際の仕入先が確認できず、課税事業者がその仕入先を証明しないという理由でもって、課税事業者の仕入税額控除権を否定してはならない。

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

- イギリス(UK)のインボイス制度を精査する場合にいくつか注意すべきことがある。
 - ①租税行政庁の仕組みや名称がしばしば変わることである。また、②EU 離脱(Brexit)により、VAT 課税取扱いやの事業者の権利救済手続で、EU と間で大きな異同が生じたことである。

《イギリス(UK)での動向分析》

EU 77 年 VAT 指令のもとでの事例

2005 年、現在の「HMRC/歳入関税庁」誕生

EU 2006 年改正 VAT 指令のもとでの事例

2020 年 1 月末 EU 離脱(Brexit)

イギリス(UK)の課税庁の変遷

- 2005 年 4 月 18 日に、現在の「HMRC (His Majesty Revenue and Customs/歳入関税庁)」が誕生。
- 以前は、直接税を所管する「内国歳入庁 (Inland Revenue)」と間接税を所管する「関税・消費税庁 (HM Customs and Excise)」に分かれていた。

- インボイスの不備・不存在を理由とする仕入税額控除権の適用・解釈をめぐる一連の ECJ 判決は、イギリス(UK)での課税取扱い[事務運営指針]にも大きな影響を与えている。
- 1977 年に UEVAT 指令が発出された。当時 EU に加盟していたイギリス(UK)は、以前から 1994 年付加価値税法 (VATA=Value Added Tax Act 1994・26 条)および 1995 年付加価値税規則 (VAT Regulations 1995・29 条)に、「仕入税額控除権・仕入税額を差引く権利 (the right to deduct input tax)」を定めていた。
- イギリスの課税庁 (歳入関税庁=HMRC)は、的確な事業目的を欠いた積極的な (aggressive) 控除権の濫用 (abuse of rights) にあたる場合は別として、基本的には善意の事業者 (bona fide taxable person) の仕入税額を差引く権利の行使を尊重する姿勢を打ち出している。
- 2020 年の EU 離脱 (Brexit) 後も、HMRC は、EU とのは税制の調和を大事にし、同様の方針を維持している。
- つまり、事業者が入手した税額票 (インボイス) が法定要件を充足していない場合、あるいは、インボイスを入手していない場合でも、インボイス以外の証拠資料があればそれを有効と認め、裁量により仕入税額控除を認定する旨を事務運営指針 [有効な VAT インボイスなしでの仕入税額控除 (HMRC, Statement of Practice, VAT Strategy: Input Tax deduction without a valid VAT invoice (March 2007)) [2016 年に下記 VIT31200 に改訂] で確認してい

る。

・その後、HMRC は、新版の事務運営指針を打ち出している。主なものをあげると、次のとおりである。

*VIT11500-VAT Input Tax basics: UK law (2016: 2022 update)[VAT 仕入税額入門:イギリス法]

*VIT12100- VAT Input Tax basics: the basic right to deduct principles (2016: 2022 update)[VAT 仕入税額入門:基本的控除権原則]

*VIT12300- VAT Input Tax basics: procedure for dealing with supplies (2016: 2022 update)) [VAT 仕入税額入門:仕入取引手続]

*VIT13300- VAT Input Tax basics: recipient of supply (2016: 2022 update) [VAT 仕入税額入門:仕入の受領]

*VIT22000-Is it input tax: intention to make supplies (2016: 2022 update) [VAT 仕入税額入門:仕入の意思]

*VIT31000-How to treat input tax: acceptable evidence for claiming input tax (2016: 2022 update)[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証拠]

***VIT31200**- How to treat input tax: alternative evidence for claiming input tax (2016: 2022 update)[**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**](前記 2007 年事務運営指針の改定版)

・このイギリスの例は、納税者の自発的納税協力(voluntary tax compliance)を促すために、課税庁は、効率的な納税者サービスを提供するのはもちろんのこと、納税者の権利を積極的に容認する事務運営指針を出すことも重要であることを教えてくれる。

3 **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**](- How to treat input tax: alternative evidence for claiming input tax (2016: 2022 update)] (前記 2007 年事務運営指針の改定版)【邦訳/抄訳/仮訳】を読む

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**](2016: 2022 update)

《目次》

①仕入税額控除権

②裁量の利用

③仕入が有効でないインボイスに関する運営指針にあげられていない物品である場合に HMRC 職員が裁量権を行使するときに検討する要因

④仕入が有効でないインボイスに関する運営指針にあげられている物品である

場合に HMRC 職員が裁量権を行使するときを検討する要因

⑤HMRC 職員が、VAT 遁脱班 (VFT=VAT Fraud Team) に具申しないといけない事案

⑥「Kittle 原則: その取引が租税遁脱に関連していることを知っていたまたは知るべきだった

* * *

①仕入税額控除権

課税事業者は、自己の仕入税額控除基本権を行使する場合には、有効な VAT インボイスを保存しなければならない。当該 VAT インボイスは、1995 年 VAT 規則 14 条に規定するすべての基準を遵守しなければならない。

②裁量の利用

イギリスにおいて、1995 年 VAT 規則 29 条のもと、HMRC 長官は、正しい証明により担保されていない請求を認める裁量権を有している。

VAT の控除請求が正しい VAT インボイスで担保されていないとする。この場合、HMRC 職員は、課税仕入にかかる控除を担保するために利用できる十分な証明がないかどうかを点検する。HMRC 職員は、そうした証明がないかどうかを合理的に点検することなしに容易にその請求を拒否してはならない。HMRC には、納税者が適正な額以上の税を支払わないように配慮する義務がある。もちろん、この義務は、公的歳入の保護とのバランスにおいて果たされなければならない。

裁量権を行使するとする。この場合、仕入税額控除権行使は、VAT 規則 14 条の要件を充たす VAT インボイスを保存していることが必要条件であることに注意する必要がある。

VAT インボイスは、次の理由から必須とされる。

- ・VAT が発生しかつ仕入先が支払ったという証明
- ・HMRC が発生した税を徴収する義務をどのように義務を遂行するか

このことから、VAT の仕入税額を控除するには、仕入先が VAT を課し、かつ事業者が VAT が課されたことを示す VAT インボイスを保存していると証明されなければならない。HMRC が、代替的証明を認めるために裁量権を行使するとする。この場合、HMRC が、その代替的証明が、請求された VAT が発生しており、仕入先が課しかつ請求者が支払っているという証拠を示していることに満足しないといけない。

次の場合には、VAT インボイスは発行されていないとして、HMRC は、代替的証明にあたるとはみなさないものとする。

- ・VAT が発生しておらず、かつ、仕入にかかる支払がない。
- ・仕入先が自らの供給に対して VAT を課していない。

③仕入が有効でないインボイスに関する運営指針にあげられていない物品である場合に HMRC 職員が裁量権を行使するときに検討する要因

要因は、その納税者の個々の状況により変化する。設例は、例示的なものであり他の例も考えられるが、下記の**附表 2**に一覧にしている。HMRC 職員は、個々の納税者の事業状況に応じた質問を用意しないといけない。

附表2: 有効でないインボイスに関する運営指針

有効なインボイスがないときに仕入税額控除権があるかどうかを決定する際にする質問例

- ・あなた[訳注:「事業者」。以下同じ。]は、インボイス以外の証明できる代替的資料(例えば、仕入先の書類)を持っているのか。
- ・あなたは、VAT が課された課税仕入をした証明を持っているのか。
- ・あなたは、支払の証明を持っているのか。
- ・あなたは、物品/サービスがあなたの事業内でどのように消費されたかを証明できるのか、または内部の仕入の証明を持っているのか。
- ・あなたは、仕入先が存在していたと知っていたのか。
- ・どのようにして、あなたと仕入先との関係を確立したのか(例)
- ・どのようにして接触したのか。
- ・あなたは、仕入先がどこで業務をしているか知っているのか(訪ねたことは?)
- ・あなたは仕入先とどのように接触するのか。
- ・あなたは、仕入先が物品またはサービスを提供するのか知っているのか。
- ・物品の場合、あなたは、それが盗品でないことをどのように見分けるのか。
- ・あなたはどのように欠損品を返却するのか。

・仕入が、広く不正や濫用に対象になる特定の物品ではなく、かつ、納税者が仕入に関する十分な代替的証明をしている場合(質問1~4)、

そして、

・請求者側に濫用または不正をする意思があると疑う理由がない場合、HMRC 職員は、原則として仕入税額控除を認める裁量権を行使しなければ**ならない**。

納税者が、課税仕入に関する十分な代替的証明をしない場合、控除は認められない。HMRC 職員は、納税者の仕入税額控除権を否認しようとする場合で、仕入があったか確認できないときには、VAT 脱税班(VFT)の同意を求めることなしに手続を進めることができる。

④仕入が有効でないインボイスに関する運営指針にあげられている物品である場合に HMRC 職員が裁量権を行使するときに検討する要因

- ・一般に不正または濫用の対象となる物品は、下記**附表 3**の「有効でないインボイスに関する運営指針」に掲げられている。[以下、邦訳省略]

附表 3: 有効でないインボイスに関する運営指針

- ・一般に不正または濫用の対象となる物品の仕入
- ・コンピュータ、その他コンピュータまたはコンピュータシステム用の装備品、部品、附属品、ソフトウェア
- ・電話、その他電話または電信用の部品や付属品
- ・アルコール: 1979 年アルコール飲料税法 1 条または本法のもとで発出された規則で定義された、個別消費税の対象となるアルコール飲料
- ・燃料油: 販売用の道路輸送用燃料として保有されるあらゆる燃料油

有効でない VAT インボイスが保存され、かつ、仕入が特定された物品である場合、

課税仕入の代替的証明を提供することに加え、納税者は、仕入および仕入先は偽りのものではないことを証明するための合理的な事業手続をとっていることを示さなければならない。HMRC は、納税者に対して、**附表 2: 有効でないインボイスに関する運営指針**の質問 5 と 6 の例(もちろん、これらに限定されない。)に答えられるような特定物品であることを期待する。

これらの質問例は、必ずしもあらゆる事例にあてはまるとはいえない。HMRC 職員は、納税者が合理的な範囲の注意義務を果たして仕入の清廉さをチェックしたかどうかを確認するために必要かつ適切な質問をしないとイケない。

HMRC 職員は、納税者に対して、取引相手の VAT 事業者番号をチェックするように求めた場合、通例、そうしたチェックが行われたかどうかを確認しないとイケない。

- ・納税者が、仕入に関する何某かの代替的証明を提供した場合で、
- ・HMRC が、納税者が行った仕入および仕入先は偽りのものではないことを証明するための合理的な手続に満足しないときは、

原則として、納税者は、仕入税額控除を認められない。HMRC 職員は、処分通知を発する前に、VAT 連脱班(VFT)に承認を求めなければならない。VAT 連脱班(VFT)から同意が得られた場合にのみ、HMRC 職員は、仕入税額の否認手続を進めることができる。

⑤HMRC 職員が、VAT 連脱班(VFT=VAT Fraud Team)に具申しないとイケない事案

HMRC 職員は、下記の基準を充たした場合に限り、VAT 連脱班 (VFT) に事案を具申できる。

- ・納税者が有効でないインボイスを保有しており、かつ、
- ・不正および濫用の伴う物品の課税仕入を受けており、かつ、
- ・HMRC が、その納税者は、当該仕入に関する何らかの代替的証明を持っている。にもかかわらず、
 - ・HMRC は、当該納税者が行った仕入および仕入先は偽りのものではないことを証明するための合理的な手続に満足しない。

[以下、邦訳省略]

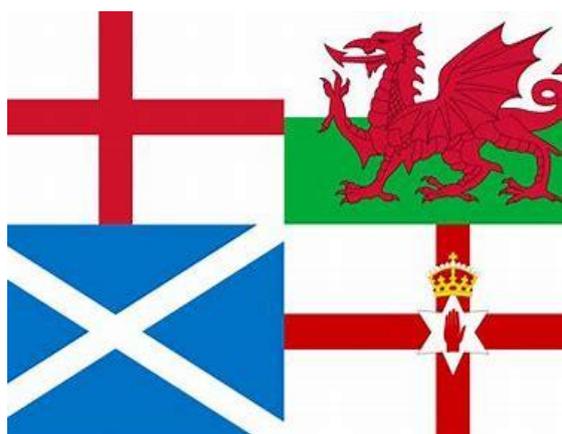
⑥「Kittle 原則:その取引が租税連脱に関連していることを知っていたまたは知るべきだった

仕入税額控除権は、納税者が、その取引が租税連脱に関連していることを知っていたまたは知るべきだった場合には否認される。いわゆる「Kittle 原則 (Kittle principle)」である。「Kittle 基準 (Kittle test)」とも呼ばれる。

担当官は、次のことを証明しないとイケない。

- ・サプライチェーンのどこかの段階で VAT の連脱があったか、または、仕入が租税回避事業者 (contra trader) を通じてなされたこと。
- ・仕入が、VAT の連脱と関連していたこと。および、
- ・納税者は、その取引が租税連脱に関連していることを知っていたまたは知るべきだったこと。

前記のような事例では、必ず VAT 連脱班 (VFT) との事前協議が必要であり、かつ、様式を用いて、VFT に具申しなければならない。



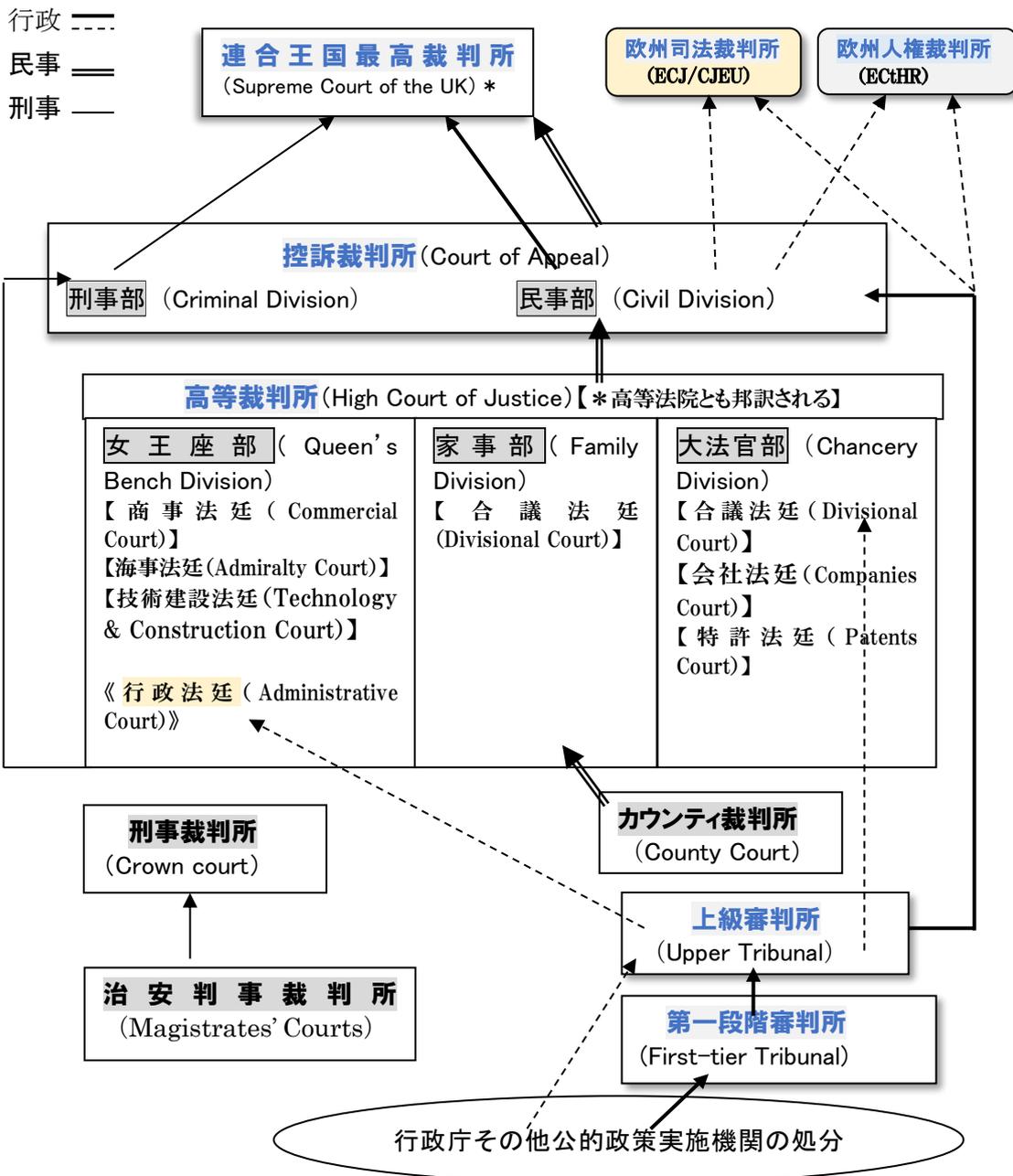
(Public use)

イングランド/ウェールズ
スコットランド/北アイルランド

IV EUの租税法律主義のもとでのVATの租税回避防止のための不文の法理の展開

1 UK・ハリファクス(Halifax)事件[VATの租税回避先例]の読み ≪EUを離脱したUKのVATの所在、VAT法制、VAT争訟過程≫

【表 19】 イギリス(イングランドとウェールズ)の世俗争訟ルートの概要
[司法・審判所改革後 2010年1月1日以降 Brexit(2020年1月末)まで]



* 2009年10月1日からは「議会上院上訴審委員会」に代り**連合王国最高裁判所**が、イングランド、ウェールズおよび北アイルランドのすべての事件ならびにスコットランドの民事事件の最終審を担当。スコットランドの刑事上級裁判所・High Court of Justiciaryは、スコットラン

下で引き続き刑事事件の最終審を担当する。また、既存の多様な行政審判所を統合し、**2009年4月1日**に新たな二審級制の横断的行政審判所(Two-tier Tribunal System)は、正式に始動した。**司法・審判所制度改革(2010年1月1日)**以前、**VATの不服審判については、1972年-1994年まではVAT不服審判所(Value Added Tax Tribunals)が担当、1994年～2019年まではVAT・関税審判所(VAT and Duties Tribunals)が担当した¹¹⁾**。

(1)VATの租税回避に適用される不文の法理の分析

- ・ 確かに、EUにおいては、加盟各国が事業者による仕入税額を差引く権利を濫用した取引スキームのコントロールが重い課題になっている。各国のVAT審判所や裁判所は、不文の「権利濫用」の法理などを適用して仕入税額控除を否認する課税庁の処分を後押ししてきている。
- ・ しかし、**欧州司法裁判所(ECJ=European Court of Justice/正式にはCJEU=Court of Justice of the European Union)**は、善意(*bona fide*)の取引については、**77年VAT指令**17条や18条、および**2006年改正VAT指令**168条で制度的に認められた事業者の仕入税額を差引く権利(請求権)を全面的に否定することには消極的である。
- ・ また、たとえ控除権の濫用(法の濫用)があった場合であっても、できるかぎり正常な取引に引き直して仕入税額控除を容認するように命じている(Halifax事件・Case C-255/02, [2006] STC 919.)。

【表 20】ECJの租税回避・先行判断(先例)/ハリファックス(Halifax)事件の概要

①**ハリファックス他**(Halifax and Others)事件[ECJ case C-255/02、Feb. 21, 2006][showPdf.jsf \(europa.eu\)](#) 【Halifax plc & Ors v C & E Commrs[関税・消費税庁/C&E(2005年に現歳入関税庁/HMRCに改変)](Case C-255/02)】

【**事実の概要**】本件では、仕入税額控除が認められない非課税対象の事業者(UKの銀行)が、仕入税額控除権が認められる2つの子会社(LPDSとCWPI)と取引を組むことにより、仕入税額控除権を享受しようとした国内取引の是非が問われた。

関税・消費税庁/C&E【2005年に現・歳入関税庁/HMRCに再編】は、VATの回避のみを目的に行われた取引は、「権利の濫用(abuse of rights)」原則にふれることから、当該取引にかかる仕入税額控除権を否認する課税処分を行った。この処分を不服として、ハリファックス等(事業者)は、付加価値税・関税審判所(当

¹¹⁾ 拙論「イギリスの租税審判所制度の抜本的改革：第一段階審判所租税部と上級審判所金融租税部としての新たな船出」白鷗法学16巻1号参照。月刊税務事例41巻8号および9号参照。

時)に不服申立てをしたが課税処分を支持したため高等裁判所に提訴した。

【付託事項】付加価値税・関税審判所および高等裁判所は、このケースに対する先決判断を求めるために次の事項について欧州司法裁判所(ECJ)に付託し、に定める規定の意味について判断を求めた¹²。

①本件において、取引参加者は、①もっぱら租税利益を得る目的で取引をし、かつ②参加者間の経済活動過程において仕入に対して付加価値税(VAT)がかかるいかなる独立した事業目的をも有していなかったか。

②本件請求者からの本件取引の遂行から生じたVATの仕入税額の還付または救済請求を否認するために、ECJが展開してきた「権利の濫用(abuse of rights)」のような濫用(禁止)の法理を適用できるか。

【ECJの先決判断】欧州司法裁判所(ECJ)は、先例に基づき、EU法(Community law)は、濫用または詐欺的な目的のための典拠にはできない旨確認した。そのうえで、ECJの判例法のなかで直接税に適用されてきた「権利の濫用(abuse of rights)」(禁止)の法理は、付加価値税(VAT)にも適用できるとした。

ECJは、取引がもっぱら租税利益(本件では仕入税額控除権)を得る以外に経済的目的がない場合でも、客観的基準を充たしている限り仕入税額控除は認められるとした。ただし、当該取引に「濫用的な行為(abusive practices)」が見出される場合には、仕入税額控除権は認められないとした。

なお、ECJは、付加価値税の領域において濫用的な行為が認定されるためには次の2つの要件を充たす必要があるとした。①第1の要件は、関連する取引が形式的には第6次VAT指令や加盟国の国内法に規定する要件を充たすものの、その法効果を付与すれば、これらの規定の目的に反する租税利益を認めってしまう結果になること。そして、②第2の要件は、関連する取引の本質的な目的が租税利益を得るものであることが、複数の客観的な要素から明らかになることである。

結論として、ECJは、本件は仕入税額控除を行うことができる取引が「濫用的な行為」を構成し課税事業者による仕入税額控除を行う権利は否認されるとした。濫用的な行為な行為が見出される場合、国内裁判所は、そうした行為を構成する取引がない状況に再定義(redefine)し、課否判定をしないといけなかった。

¹² なお、本件関連VAT指令関連条項は、77年VAT指令2条1項[VATの課税対象]、4条1項[課税事業者]・2項[経済活動]、5条1項[物品の仕入]、6条1項[サービスの提供][[Directive - 77/388 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#)]【現行VAT指令/2006年改正VAT指令2条、9条、14条1項、24条[[EUR-Lex - f72bf230-db58-11ec-a95f-01aa75ed71a1 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#)]]である。

【評釈】 ①本件は、VAT の仕入税額控除権は、事業者の請求権であることを認めながらも、租税回避行為が主たる狙いである場合には、この権利を制限される。

②EU の判例法は、不文の法源として、「法の不正利用 (misuse of law)」¹³、「権利の濫用 (abuse of rights)」¹⁴、「法の濫用 (abuse of law)」¹⁵、「濫用的な行為の禁止原則 (principle of prohibiting abusive practices)」¹⁶のようなルール (濫用の法理) を用い、納税者の権利を否認する。

③こうした否認ルールは、従来は、直接税 (所得課税) で適用されてきた¹⁷。しかし、本件 (Halifax) は、付加価値税 (VAT) に対して、こうしたルールを本格的に適用した事例である。

④課税事業者は、その取引が租税連脱に関連していることを知っていたまたは知るべきだった場合に、その取引にかかる仕入税額控除を否認するルールを「Kittle 原則」と呼ぶ。Kittle 原則が租税法律主義の射程のなかで受け入れられるのかどうかは、各加盟国の国内VAT法との兼ね合いで、常に問われるポイントである。

⑤本件 (Halifax 事件) において、法務官の意見 (AG opinion) では、「争点とされた各取引はそれ自体客観的に精査されないといけない。この点については、もっぱら租税利益を得る意思で仕入がなされたかどうかの事実は取るに足らないことである (immaterial)。」とする [[Flashback on ECJ cases C-255/02 \(Halifax and Others\) – Abuse of law – VATupdate](#)]。

本件 ECJ 先決判断では、この法務官の意見を採用し、VAT の租税回避は、客観的基準を充たしている場合に限り認められるとした。すなわち、わが国の租税回避論議、とりわけ「私法上の法律構成による“否認”論で展開されているような「納税者の租税回避しようとする意図を税務当局が認定しさえすれば租税回避行為があったとして否認できるとする考え方」(最判平 17.12.19・民集 59 巻 10 号 2964 頁。ただし、本件は法人税関連事件) は採らない。

なぜならば、EU 税法では、納税者には必要最小限の納税をする権利があるからである。ECJ は、わが国のような主観的な要因を重視する考え方は、租税法律主義が射程とする「法的安定性原則 (legal certainty principle)」に抵触すると見るからである。

¹³ See, e.g., Opinion of AG Kokott in Case C-321/05 *Kofoed* ECLI:EU:C:2007:86, para.67.

¹⁴ See, e.g., Case C-255/02 *Halifax and Others* ECLI:EU:C:2006:121, paras.37, 41.

¹⁵ See, e.g., Opinion of AG Bobek in Case C-251/16 *Cussens and others* ECLI:EU:C:2017:648, para.31.

¹⁶ See, e.g., Case C-255/02 *Halifax and Others* ECLI:EU:C:2006:121, para.70.

¹⁷ See, e.g., Case C-110/99 *Emsland-Starke* ECLI:Eu:C:2000:695.

⑥ECJ は、濫用的な行為が見出される場合、国内裁判所は、当該取引をそうした行為がなかったものとして再定義 (redefine) し、課否判定をしないといけないとの判断をください。これは、濫用的な行為が見出される場合で、更正が必要なときでも、VAT 指令には、それをする特段の規定がないからである。各加盟国が国内法で対応するか、VAT の 77 年 VAT 指令 20 条 [控除の調整 (Adjustments of deductions)] に基づき取引を再定義し、同指令 22 条 8 項に基づき、加盟国は不正がある場合更正処分・徴収することになる。ただ、この場合、④加盟国の国内税法に控除の調整に関する特段の規定がない場合、さらには⑤何某かの附帯税をかけるとすると、**租税法律主義 (法的安定性原則/予測可能性保護原則)** とぶつかるのではないかと、との議論がある。

(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

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**

広義の租税法律主義
狭義の租税法律主義

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)」のようなルール (以下「**濫用 (禁止) の法理**」) を採り入れている。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) を否認することもあり得る。租税法律主義との関係はどうなるのか？

- ・ **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

*tax legality principle と legitimate expectation principle とは異なるとする解釈もある。

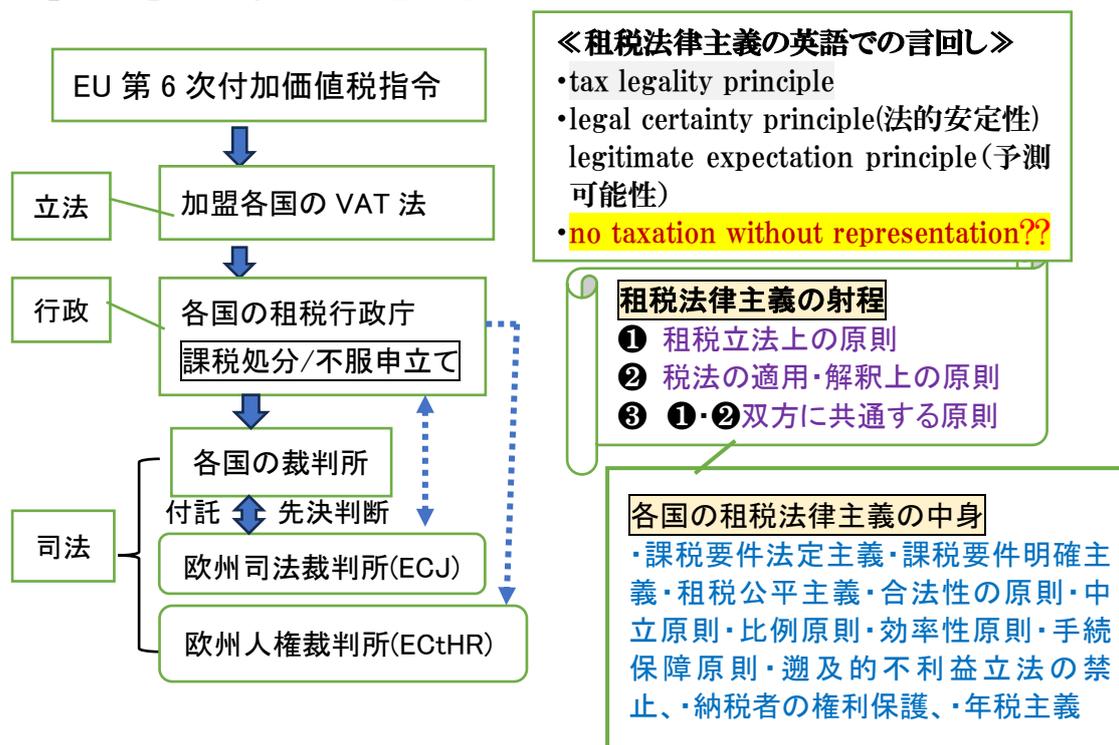
● VAT で、EU とわが国と間に存在する大きな認識の違い

- ・ EU では「VAT の租税回避スキーム」が頻繁化している。しかし、わが国は、必ずしも、EU と状況が同じとはいえない。
- ・ 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、各種不文の濫用 (禁止) の法理、さらには一般的租税回避否認規定 (general tax avoidance provision) の要否などの分析を進める手法が採られる。この背景には、一般に各国の司法は、久しく“課税問題は人権問題である”とのスタンスで、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ていることがある。拡大解釈には依然慎重論が根強い。

- ・ 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¹⁸を設け、司法の取り込みを狙うというパターンがある。
- ・ 対応を迫られた欧州司法裁判所(ECJ/ CJEU)や加盟国の国内審判所ないし裁判所が、VATの租税回避を否認するために各種不文の濫用(禁止)の法理を法源/典拠に使う姿勢を強めている実情が伺える。
- ・ この点、わが国の政府系税法研究者がEUの実情を紹介する際には、加盟各国の租税法律主義の展開などの究明は後回しにし、もっぱらや不文の法源や一般的租税回避否認規定の要否に傾斜する形で姿勢が目立つ。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”という言葉嫌い、そうした姿勢を忖度する税法研究者が納税者の権利を後回しにする動機があるのかも知れない。

2 EU加盟国の租税法律主義とVAT仕入税額控除権の所在

【表 21】 EU の仕入税額控除権をめぐる立法・行政・司法メカニズム



¹⁸ EU は、2016年に租税回避防止指令 (ATAD= Anti-Tax Avoidance Directive) [ペーパーカンパニー等を利用した租税回避防止指令] [その後改訂 ATAD 2、ATAD 3] を発出しているが、法人課税に関するものであり、VATには直接関係はない。

- ・ EU では、仕入税額控除は納税義務者の権利(請求権)である。権利である以上、欧州司法裁判所(ECJ)も欧州人権裁判所(EctHR)も、納税義務者の仕入税額控除権侵害を含め違法な課税処分に対しては、納税義務者の権利を保護するために、慎重に対応する。
- ・ その際に持ち出されるのは、「租税法律主義(tax legality principle)」「法的安定性(legal certainty principle)」である。租税法律主義の概念は、加盟各国により異なる。国によっては、わが国の憲法 84 条のような明文規定を置かないところもある。その場合には、EU における不文の法理を持ち出して納税者を保護する。

(1)EUその他世界の主要国での租税法律主義の展開

- ・ EU では、タックスインボイス方式の消費税/VAT を採用し、「インボイス又は資料(invoice or document)」を有していることを条件として、課税事業者に対して「仕入税額控除権(the right to deduct input tax)」を法認する。
- ・ 以前、EU の VAT の仕入税額控除権の講演をした。その折に、参加者から質問をいただいた。それは、「EU 加盟各国の租税法律主義と仕入税額控除権の関係」についてであった。即座には答えられなかったが、その後の研究テーマ選択のヒントとなった。
- ・ 租税法律主義は、英語では一般に「tax legality principle/the principle of legality of taxation/the principle of fiscal legality」という。法的安定性原則(legal certainty principle)、予測可能性原則(legitimate expectation principle)という呼び名もある。「代表なければ課税なし(no taxation without representation)」の言葉しか頭の中にないと、EU の租税法の文献は的確に読めなくなる。
- ・ 租税法律主義は、わが国の税法体系において重要な基本原則となっている。また、憲法分野でも重要な原則となっている。これは、憲法に租税法律主義の成文規定(84 条)を置いていることも原因である。わが国の税法学界では、この原則についての豊かな展開を見ている。しかし、これまでグローバルな視座からの的確な点検作業はスルーされがちになっていたように思える。結果、わが国の租税法律主義論は、この島国で“固有種”として独自の展開を遂げているようにも見える。
- ・ EU(欧州連合)は 27 カ国からなる国家連合である。これらすべての加盟国で独自の展開されてきた租税法律主義の理論がある。租税法律主義を憲法に明記している国がある。一方、租税法律主義を、憲法や制定法に明定せずに、不文の法概念としている国がある。したがって、EU 加盟国を十把ひとからげにして「租税法律主義論と仕入税額控除権」を論じるのは難しい。
- ・ そこで、わが国の租税法律主義論との比較において、EU 加盟国や英米など主要諸国で展開されている租税法律主義論をアバウトに検証し、“見える化”してみる¹⁹。

¹⁹ See, Scope of the principle of the legality of taxation, particularly in relation to value added tax (Directorate-General for Research and Documentation, September

これにより、世界における、わが国の租税法律主義論の“所在”を確認して見る²⁰。

【表 22】 EU その他世界の主要国での租税法律主義の展開 (tentative)

・**日本** わが国では、憲法 84 条 (+ 30 条) が、租税法律主義 (tax legality principle) の根拠規定とされる。その内容としては、課税要件法定主義、課税要件明確主義、合法性の原則、租税公平原則 (最大判昭和 60.3.27・民集 39 卷 2 号 247 頁など)、手続保障原則、遡及的不利益立法の禁止、納税者の権利保護などがあげられている²¹。いわば、“てんこ盛り”である。島国で独自の発展を遂げた“固有種”のようにも見える。ただ、諸外国の租税法律主義の内容を概観すると、わが国とは異なり、必ずしもてんこ盛りではない。一方、わが国では、すべての税法は、各年の予算法の存続が前提であるという、年税主義 (annuity principle) を採っているのかが問われる。旧憲法 (大日本帝国憲法) は「現行ノ租税ハ更ニ法律ヲ以テ之ヲ改メサル限ハ旧ニ依リ之ヲ徴収ス」 (63 条) として永久税主義をとっていた。しかし、現行憲法にはこの点に関する明示規定はない。永久税主義によっているとの理解が通説である。[Under construction]

・**イギリス (UK)** 英米における租税法律主義の源泉は、イギリスにおける 1215 年のマグナカルタ (Magna Carta) に求めることができる。マグナカルタは、封建領主や自由市民がスクラムを組み、当時のイングランドのジョン国王に課税権行使に先立っては議会 (諸侯の会議) の承認を前提とするなど王権の制限を求めた文書である。マグナカルタでうたわれたスローガンである「*nullum tributum sine lege*」で (原義は「法律なければ犯罪なし」、「法律があれば犯罪を問わないわけにはいかない。」) で、合法性の原則 / 罪刑法定主義 (legality principle) に近いが、「法律なければ課税なし (no taxation without legislation/tax legality principle)」の原則の確立を見た。その後、1628 年の権利請願 (Petition of Rights 1628) や 1689 年の権利章典 (Bill of Rights 1689) 4 条 1 項でも、「議会の同意なければ課税なし (no taxation without the consent of Parliament)」、がうたわれた。

マグナカルタ権利請願や権利憲章などにうたわれたことを契機に展開を見た租税法律主義、すなわち「租税は議会法の産物である (taxation is a creature of acts of Parliament/statutes)」という原則は、イギリス税界では常識とされる。言いかえると、租税法律主義の原則は、“立法原理”であり、かつ文理・厳格解釈

2018).

²⁰ 世界の憲法の邦訳にあたっては、初宿正典・辻村みよ子編『新解説世界憲法集 [第 5 版]』(2020 年、三省堂)、高橋和之編『新版 世界憲法集 [第 2 版]』(2007 年、岩波文庫)などを参照。

²¹ 石村耕治編『現代税法入門塾 (11 版)』(2024 年、清文社) 119 頁以下参照。

(literal and strict interpretation)を求め拡張した法解釈(裁判例)は許されないとする“税法の適用・解釈原理”を含む「制定法以外では課税ができないルール」の典拠である。イギリスは年税主義を採用。

租税法律主義は、米語では、「代表なければ課税なし(No taxation without representation)」と言い慣わされている。本来、「代表なければ課税なし」の表記は、1763年～1776年の間に、大英帝国(the British Empire)の13のコロニー(植民地)が、イギリス議会に対して直接の参政権を求めた際に使ったスローガンに由来する。大英帝国のコロニー(植民地)であったアメリカなどでは、1773年のボストンティーパーティ事件で「代表なければ課税なし」のスローガンが使われた²²。

ちなみに、米語ではなく英語が使われるグローバルな法環境のもとでは、「租税法律主義」は、短縮形では「tax legality principle」、もう少しフォーマルには「the legality principle of taxes」という。 [Under construction]

・**アメリカ(U.S.A.)** 連邦憲法 1 条 8 節 1 項は、連邦議会が課税権を有する旨 [The Congress shall have Power To lay and collect Taxes, Duties, Imposts and Excises] 規定する。加えて、1913年に制定されて連邦憲法修正 16 条 [所得税の賦課徴収権] は、次のように規定する。「連邦議会は、いかなる源泉から生じる所得に対しても、各州の間に分配することなく、また国勢調査もしくは人口算定に準拠することなく、所得税を賦課徴収する権限を有する。つまり、連邦の租税法律主義は、「所得課税」を対象とするものである。個別消費税(excises)は別として、連邦レベルでの VAT/GST の導入には憲法改正が必要になる。この規定のもと、連邦司法は、制定法による課税が、「連邦の所得課税」にあたるのかどうかを判断することになる [Eisner v. Macomber, 252.U.S. 189 (1920)]。わが国や EU で展開される内容での「租税法律主義 (tax legality principle)」や「法的安定性原則 (legal certainty principle)」に根ざした立法論や税法の適用・解釈論は、アメリカでは余り人気がない。ドグマチックなアプローチ (legal-dogmatic approach) を嫌い、プラグマティックな法の適用・解釈が幅を利かせる国柄からくるのかも知れない²³。租税正義 (tax justice) の議論を展開する際に、ジョン・ロールズをはじめとした冷戦下、社会主義を嫌う政治環境で発展してきた「分配的正義 (distributive justice)」論を持ち出す研究者もいる。ただ、分配的正義論は、新自由主義 (リバタリアン) への抵抗理論にはなる。しかし、所詮、市場主義万歳に根ざした理論である。社会民主主義大好きヨーロッパではまったく人気がない。

大陸法系の EU 諸国などとは異なり、アメリカは通常裁判所での租税法違憲判

²² See, Nicola Preston, “The Interpretation of Taxing Statutes: The English Perspective,” *Akron Tax Journal*: Vol. 7, Article 2. (1990).

²³ See, S. W. Mazza & T. A. Kaye, “Restricting the Legislative Power to Tax in the U.S.,” 54 *Am. J. Comp. L.* 641 (2006).

断を求めることが可能である。法令違憲 (facial constitutional challenge) に加え、適用違憲 (as-applied constitutional challenge) を求める手法を選べる。租税立法違憲訴訟では、多くの場合、連邦憲法の権利章典 (Bill of Rights) よりも、むしろ修正 14 条の適正手続 (due process) や平等保護 (equal protection) を典拠にする。しかし、連邦司法は、合憲性の推定 (presumption of constitutionality) を基調に判断を下している。すなわち、租税立法権限の制限には概して消極的である。遡及的課税を含む租税立法上の不公平・不合理は、立法府で解決すべきであるとするスタンスが強い。アメリカは、予算法の成立を前提とするが、純粋な年税主義でもない。[Under construction]

・**フランス (France)** フランスは、いわゆる「大陸法系」に属し、制定法が法体系の中核をなしている。租税法律主義を、課税の公平原則 (equality principle of taxation) に傾斜する形で憲法に規定する国も少なくない。フランスがその1つである。1789 年の「人および市民の権利宣言 [Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 (DDHC=Declaration of the Rights of Man and of the Citizen 1789)]」では、次のように規定する。第 13 条 [租税の分担] 公けの武力の維持および行政の支出のために、共同の租税が不可欠である。共同の租税は、すべての市民の間で、その能力に応じて、公平に分担されなければならない。第 14 条 [租税に参与する市民の権利] すべての市民は、みずから、またはその体表者によって、公けの租税の必要性を確認し、それを自由に承認し、その用途を追跡し、かつその数学、基礎、徴収、および期間を決定する権利を持つ。また、1958 年フランス第 5 共和国憲法 (French Constitution of 4 October 1958) 34 条は、あらゆる種類の税の課税ベースや税率、税の賦課徴収については、議会が定める法律事項であるとし、租税法律主義 (le principe de légalité) を規定する。予算法律主義をとる (1958 年憲法 47 条) [Under construction]

・**ドイツ (Germany)** ドイツは、いわゆる「大陸法系」に属し、制定法が法体系の中核をなしている国の1つである。ドイツも、租税法律主義を、ドイツ基本法 (連邦憲法/ボン基本法) 3 条 1 項 [すべての者は法の前に平等である] に基づき、課税の公平原則 (equality principle of taxation) に傾斜する形で展開する国の1つといえる。加えて、ドイツ基本法 20 条 1 項が「民主的かつ社会的な連邦国家である。」と規定するように、多くの EU 諸国のように、いわゆる「社民民主主義」を標榜する国家である。アメリカのような、反共主義の根ざした分配的正義 (distributive justice) や新自由主義 (リバタリアン) が闊歩する国家とは大きく異なる²⁴。ドイツ基本法は、わが国の 84 条に相当する規定を置いていない。しかし、租税法上の

²⁴ See, See, Henry Ordower, “Horizontal and Vertical Equity in Taxation as Constitutional Principles: Germany and the United States Contrasted,” 7 Fla. Tax Rev. 259, at 302 *et seq.* (2006).

不文の法理(法源)として課税要件法定主義(Gesetzmäßigkeit der Besteuerung)が認められている。この法源は、いわば「公定力」の法理などと同類の存在である。憲法裁判所などでの租税関連憲法訴訟判決では、基本法第 1 条[基本権]や第 2 条 1 項[人格権の保障]、第 20 条 3 項[立法は憲法に適合する秩序に、執行権および裁判は、法律および法に拘束される]などを典拠に判断が下されている。課税要件法定主義から派生する原則として、遡及的不利益課税禁止のルールが導き出されている。[under construction]

・**オランダ(Netherlands)** オランダ(Koninkrijk der Nederlanden)の法は、いわゆる「大陸法系」に属し、制定法が法体系の中核をなしている。久しくフランスの支配が続いたこともあり、フランス法の影響が強い。しかし、近時はドイツ法の影響を強く受けている。

オランダ憲法 1 条は、平等権を保障する。オランダは、租税法律主義の原則を、課税の公平原則(equality principle of taxation)に傾斜する形で展開する国の1つといえる。オランダ憲法が保障する平等権は、自力救済をベースとしている。平等権を侵害された者は、司法などへ救済を求める申請手続をする必要がある。一方、憲法が保障する社会権については、侵害された場合、本人申請に基づくほか、公的機関などが職権で救済する仕組みも備えている。

憲法 104 条は、国が課する税は、議会法によって課さなければならない(*uit kracht van een wet*)と規定する。ただ、租税立法は実質的に国の財務省[State Secretary (*staatssecretaris*) of Finance]が行い、法案を 2 院制の議会(Staten-Generaal)に提出する。租税の執行と立法を実施的に政府の同じ部門が担うという意味では、わが国と似た状況にあるように見える。

オランダの租税法律主義のもとでは、租税立法においては、合法原則、公平原則、比例原則、平等原則、中立原則などの正義の原則(principles of justice)を遵守するように求める。納税者は、租税立法にこうした原則が保障されていないと考える場合、司法判断を求めることができる。ただ、オランダは、欧州の多くの諸国とは異なり、憲法裁判所を持たない。このため、すべての訴訟は普通裁判所で審理される。司法(最高裁判所)は、租税法をはじめとした制定法の違憲立法審査はできないが、租税法の執行(適用・解釈)による基本的人権の侵害があった場合には、アメリカ法でいう、いわゆる「適用違憲(as applied unconstitutional)」に匹敵する形での救済に積極的である。すなわち、オランダ司法は、不文の公平主義(equality principle)を経済させるとことにより、租税行政権行使を制限、人権侵害を防止し納税者を保護することに積極的である。オランダの場合、加えて不文律である法的安定性(legal certainty principle)や予測可能性(protection of legislative expectation)の原則を介した遡及課税(retroactive tax legislation)などを制することにより、議会に適正化に向けた立法を促して

いる²⁵

EU 諸国では一般に、納税者は、国内裁判所での救済結果に満足しない場合には、国際法廷に救済を求めることができる。オランダは、さまざまな国際人権条約に署名している。このことから、オランダの納税者は、権利侵害の救済を国際条約に基づいて設置された司法機関の求めることができる。すなわち、オランダの場合、納税者は、政府の制定法の適用・解釈が国際条約に抵触するし、納税者の権利を侵害していると思う場合、当該納税者は付託手続を通じて国際法廷で争うことができる。国際法廷に持ち込めるが、最初に国内司法を使いこなすことが前提要件である。日本の場合のように、税法が憲法 84 条や 14 条に違反するとして争い最高裁で敗訴した場合、不正義な判断だと思っても、国際法廷に付託する手続を取れない“島国司法”とは対照的である。

オランダでは、普通裁判所が、ヨーロッパ人権条約違反の事例を含め審理する。ただ、オランダの裁判所は、議会法の違憲審査をすることができない。しかし、オランダの納税者は、欧州人権条約 14 条や市民的及び政治的権利に関する国際規約 (ICCPR) 26 条に規定する公平条項違反を理由に、付託手続を通じて国際法廷 (欧州人権裁判所) で司法審査を求めることができる²⁶。

・**ベルギー (Belgium)** ベルギーでは、所得税法、相続税、登録免許税、VAT 税法などで課税する。これらの税法は、租税実体法に加え、申告、課税処分、徴収など租税手続法に関する規定を含む。

ベルギーにおける課税原則は、ベルギー憲法および一般法から派生する。税法は、ベルギー憲法、国際条約および EU 法を遵守して制定され、かつ執行されないといけないとする。ベルギーの財務省の外局に課税庁 (BTA: Finance FPS=Finance Federal Public Service/連邦公共サービス財務庁の1組織) が置かれている。課税庁 (BTA) は、①一般的な税務行政、②税の徴収、③税務調査、④関税・個別消費税、⑤その他の税務などの事務を担う。

ベルギー法は、いわゆる「大陸法系」に属し、制定法が法体系の中核をなしている。憲法は、「租税は、国家に利益のために、法律によってのみ課すことができる」(170 条 1 項)と規定する。このように、憲法に租税法律主義 (tax legality principle) をうたっていることから、租税立法権は、司法府や執行府に移譲してはならないとされる。憲法裁判所が、この憲法上の原則が遵守されているかどうかを判断する。租税法律主義のもと、税法は、人や物は本来的に自由であるべきであるとする基本原則を変えるものであることから、税法は厳格に解釈されなけ

²⁵ See, Hans Gribnau, “Equality, Legal Certainty and Tax Legislation in the Netherlands,” 9 Utrecht Law Review 52 (2013).

²⁶ See, R. Happe *et al.*, “The Netherlands-National Report: Constitutional Limits to Taxation in a Democratic State: The Dutch Experience,” 15 Mich. St. J. Int’l L. 417 (2007).

ればならないとするルールが導き出される。

ベルギーは、租税法律主義の原則を、課税の公平原則 (equality principle of taxation) に傾斜する形で展開する国の1つといえる。すなわち、同じ状況にあるあらゆる納税者は等しく取り扱われるべきであるとされる。

国内法に直接効力を及ぼす超国家的な条約は、国内税法に優先する。言いかえると、国内税法は、こうした条約に照らして解釈されないといけない。このことから、ベルギーの納税者は、自己の権利について人権条約に救済を求めることができる。

ベルギーは、フェアプレイや健全行政の原則を採用し、かつ納税者は法的安定性および予測可能性の権利を有する。²⁷

[Under construction]

・**ブルガリア(Bulgaria)** ブルガリア憲法は、「国民は、その所得および財産に対して、制定法に基づいて租税や負担金を支払わなければならない。」と規定する(60条1項)。60条2項は、租税軽減や付加金は特別法によってのみ行うことができる旨規定する。さらに、憲法84条3項は、国会のみが租税を課しかつその額を定めることができる旨規定する。[Under construction]

・**キプロス(Cyprus)** キプロス憲法24条2項は、「いかなる種類の租税、関税または固定資産税による負担も、法律に基づく以外は、それを強いてはならない。」と規定する。[Under construction]

・**デンマーク(Denmark)** デンマーク憲法43条は、「制定法による以外は、賦課、改正または廃止してはならない。」と規定する。[Under construction]

・**スペイン(Spain)** スペイン憲法31条は、「公的目的での人的または財産の負担は、法に基づいてのみ求めることができる。」と規定する。憲法133条1項および3項は、[経済および財政]の表題にもと、「租税を徴収する主な権限は、もっぱら国法により行使するものとする。」「国税による財政収入は法律によって確保しなければならない。」と規定する。[Under construction]

・**エストニア(Estonia)** エストニア憲法113条は、「国税、関税、負担金および強制加入保険料は、法律により課されなければならない。」と規定する。[Under construction]

・**フィンランド(Finland)** フィンランド憲法81条1項は、「国税は、納税義務を負う個人や企業に対する納税義務の根拠、納税額および法的救済を規定した法律により課すものとする。」と規定する。[Under construction]

・**ギリシャ(Greece)** ギリシャ憲法は、「いかなる租税も、議会が定めた制定法に

²⁷ See, Lexology, Tax Controversy in Belgium (March 20, 2019). [Tax Controversy in Belgium \(March 20, 2019\)](#). - 検索 (bing.com) ; [General Administration of Taxes | FPS Finances \(belgium.be\)](#)

よらなければ課すことができないものとする。制定法には、課税対象、所得、資産の種類、控除、および、課税物件を記載するものとする。」と定める。加えて、78条4項は、「課税物件、税率、税控除、課税除外、および年金支給については、委任立法によってはならない。」と規定する。[Under construction]

・**アイルランド(Ireland)** アイルランド憲法22条2項1号および22条2項6号は、租税を課す特別の立法手続(金銭法案/money bill)について規定する。これらの規定から、議会の承認なしにいかなる租税も課すことはできないとする原則を見出すことができる。[Under construction]

・**イタリア(Italy)** イタリア憲法23条は、「法律によらなければ、何人に対しても人的または財政的性格の負担を課すことができない。」と規定する。また、憲法76条は、「立法権の委任は、原則と指針が定められ、期間が限定され、かつ対象が特定されていないと、政府に委任することはできない。」と規定する。加えて、憲法77条1項は、「政府は、両議院の委任がなければ、通常法律の効力を有する命令を制定することはできない。」と規定する。憲法77条2項は、「政府は、緊急の必要性において、自らの責任において、法的効力を有する暫定措置を講じたときは、政府は、これを法律に転換するための措置を、その日に両議院に提出することになっている。しかも、その命令は、公布後60日以内に法律に転換されないと、遡ってその効力を失う旨規定する。かつて、政府はこの種に緊急命令を濫用したことがあったが、憲法裁判所は違憲と判断した。憲法70条は、立法権は両議院が共同で行使する旨規定する。この規定は当然租税立法にも適用になる。憲法53条は、納税の義務について規定する。53条1項は、「何人も、その負担能力に応じて、公共の費用を負担しなければならない。」と規定する。また53条2項は、「租税体系は累進性に基づくものとする。」と規定する。つまり、53条は、伝統的な所得課税中心の租税体系をベースにした応能負担課税原則(taxation based on ability to pay principle)を明らかにする。この規定の適用・解釈をめぐる論争がある。応益負担課税(taxation based on benefit)が許容されないのかどうかについても議論がある。租税事件は、通例租税審判所や通常裁判所が管轄するが、憲法53条が関連すると憲法裁判所が担当することになる。憲法裁判所は、憲法53条は、所得課税に加え、VATや取引高税にも適用になるというスタンスを採る。VATは比例課税の臭いが強いが、憲法裁判所は、憲法53条は累進的でない課税を禁止していない、税制全体が累進的になれば問題ないというスタンスを採っている。また、憲法裁判所は、53条は、課税の垂直的公平(horizontal equity)を求めているのではないかとの訴えに対しては、53条にいう「公平」は、憲法3条にいう「法の前平等」を意味すると判示している。憲法25条2項は、「何人も、その行為がなされる前の施行された法律によるものでなければ、処罰されることはない。」と規定し、「遡及処罰の禁止」を明らかにす

る。憲法裁判所は、不利益遡及課税が問われた場合、明文の規定がないことから、問われた遡及課税規定が、憲法 3 条の「法の前平等」基準を援用して判断を下している。以上が、イタリアの租税法律主義論の展開状況である²⁸。[Under construction]

・**リトアニア(Lithuania)** リトアニア憲法 127 条は、「租税その他予算に組み込む負担はリトアニア共和国の法律により課すものとする。」と規定する。加えて、憲法 67 条 15 項は、「リトアニア議会在、国税その他強制的な負担金を課すものとする。」と規定する。[Under construction]

・**ルクセンブルグ(Luxembourg)** ルクセンブルグ憲法 99 条は、「国家のための租税は、法律によってのみ課することができる。」と規定する。

・**ポーランド(Poland)** ポーランド憲法 84 条は、「何人も、法律の定めに従い、租税の負担を含む自らの責務および公的義務を果たさなければならない。」と規定する。加えて、憲法 217 条は、「租税の賦課は、その他公的負担と同様に、課税対象、税率、税控除や納税緩和の要件、課税除外の項目に関する事項は、制定法によるものとする。」と規定する。²⁹[Under construction]

・**ポルトガル(Portugal)** ポルトガル憲法 103 条 2 項は、「租税は、課税対象や税率、租税減免や納税者に権利保障を含め、法律により課すものとする。」と規定する。加えて、同項 3 号では、「何人も、憲法を遵守して設けられていない租税を支払う義務を負わない。」と規定する。[Under construction]

・**チェコ(Czech Republic)** チェコの基本的権利憲章(Charter of Fundamental Rights)11 条 5 項は、「租税や負担金は、法律に基づいてのみ課すものとする。」と規定する。[Under construction]

・**ルーマニア(Romania)** ルーマニア憲法 56 条 3 項は、「いかなる負担金[租税]も、法律に基づく以外は、これを課してはならない。」と規定する。加えて、憲法 139 条 1 項は、「租税、関税その他の負担金」の表題で、「租税、関税、その他国家予算および国家社会保障予算に組み込まれる歳入は、法律によってのみ課すものとする。」と規定する。

・**スロバキア(Slovakia)** スロバキア憲法 59 条 2 項は、「租税および関税は法律または法的基準に基づいて課すものとする。」と規定する。[Under construction]

・**スウェーデン(Sweden)** レーゲリンクスフォーメン(Regeringsformen/スウェーデン憲法を構成する 4 つの法の 1 つ)第 1 章 4 項は、国税を定めるのはスウェーデン国会である旨規定する。加えて、レーゲリンクスフォーメン第 8 章 2 条 2 項は、

²⁸ See, Carlo Garbarino, “Italy-National Report,” 15 Mich. St. J. Int’l L. 401 (2007).

²⁹ ポーランドの租税法律主義については、See, Wojciech Morwski, “The Tax Rulings-The Conflict between the Principle of Legality and the Principle of Legitimate Expectations,” DOI 10.15290/ooolscrepi (2018.38).

個人と公的機関(例えば納税者と租税行政庁)との間の関係を規律する場合には、法律に基づかないといけない旨規定する。[Under construction]

・**大韓民国** 憲法 38 条[納税の義務]すべての国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う。憲法 59 条[租税法律主義]租税の種類および税率は、法律で定める。

***2025 年度の本学会研究大会【(於)専修大学】のシンポテーマは「租税法律主義理論の今日的展開(仮題)」である。会員各位に、精緻な比較法/比較制度研究を期待したい。**

(2) EUの租税法律主義のもとでの不文の法源の所在

- ・ EU 法は、「法の濫用(abuse of law)」を禁止する法理(「濫用(禁止)の法理」)を法認するような明文規定を置いていない。一方で、欧州基本権憲章(Charter of Fundamental Rights of the European Union 2000/C364/01)³⁰は、54 条で次のように規定している³¹。

●EU 基本権憲章 54 条[権利濫用の禁止]

この憲章のいかなる部分も、この憲章の認める権利および自由の破壊もしくはこの憲章に定める権限よりも広い制限を目的とした活動に従事する権利、またはそのような目的の行為を行う権利があるものと解釈されてはならない。

- ・ EU 基本権憲章 54 条が、租税事件に直接適用になるかどうかは、定かではない。また、EU 基本権憲章 54 条を典拠に、租税回避等を否認した裁判事例は見出しえない。
- ・ EU 司法において、租税事件で「法の濫用(abuse of law)」のような原則(濫用(禁止)の法理)を持ち出して否認する場合、欧州司法裁判所(ECJ)の判例法(case law)が直接の典拠になっている。
- ・ また、濫用の法理は、“法の解釈の原則”なのか、または“法の一般原則”なのかといった観点からの議論がある。

³⁰ [text en.pdf \(europa.eu\)](https://text.europa.eu/en/pdf/europa.eu) 欧州人権条約(ECER=European Convention of Human Rights 1950) と比べると、欧州基本権憲章(Charter of Fundamental Rights of the European Union 2000/C364/01) は多くの法益を保障している。つまり、欧州人権条約が列挙する 伝統的な基本権 だけではなく、新しい権利、また、経済統合を主たる目的として発展してきた EU・EC の基本的自由や政策目標(文化の多様性、環境保護、消費者保護)を規定する。さらに、EU・EC の政策を反映したプログラム規定(労働者の権利、社会保障、健康保護)を盛り込んでいる。

³¹ 邦訳は、衆議院憲法調査会事務局「欧州憲法条約—解説及び翻訳」(衆憲資第 56 号・平成 16 年 9 月) 86 頁以下、91 頁参照。

- ・ 加えて、加盟国は、自国の VAT 法に濫用の法理の明文規定を置いていなくとも、濫用の法理を使う(適用する)ことができるのか、それともできないのかも問われる。
- ・ このことから、EU の税務事例においては、法の濫用のような不文の法理を究明するには、ECJ の租税が関係する裁判例の分析が必要不可欠になる。
- ・ しかし、ECJは、事業者に「濫用行為(abusive practice)」があったのかどうかの判定の際に、「本来的目的(essential aim)」または「唯一の目的(sole aim)」のような不確定概念(ambiguous notion)を用い、しかも、その適用の仕方も事件により異なる。こうした予測可能性や法的安定性を欠く ECJ の作法は租税法律主義に反する。
- ・ 問題は、厳格な租税法律主義(rigid tax legality principle)が適用になる税法分野で、不文の法理に対してどのような法的限界を課すかである。
- ・ 例えば、課税事業者が、加盟国 A で課税されたにもかかわらず、取引が否認されることにより加盟国 B でも課税される、あるいは、過大な制裁(付帯税)を課されるとする。この場合には、租税法律主義(tax legality principle)との抵触が問われるとともに、課税事業者の法的安定性(legal certainty)や予測可能性の保護(protection of legitimate expectations)が問われる。

3 EU司法裁判所(ECJ/CJEU)のVAT関連先決判断(裁判例)に見る租税法律主義の展開～ハリファックス(Halifax)事件後の展開 [Under construction]

- ・ ハリファックス他(Halifax and others)事件後、ECJ は、租税法律主義の原則の重大な影響を及ぼす VAT の濫用行為禁止の法理を発展させている。VAT 分野での濫用(禁止)の法理の適用範囲をより明確にしてきている。
- ・ 納税者/事業者も、租税法律主義(法的安定性および予測可能性保護の原則)を典拠に防御策を展開している。

【表 20】ハリファックス(Halifax)事件後の ECJ の VAT 租税回避・先決判断の展開

①2006年:ハリファックス(Halifax and others)事件(UK)

・租税回避防止のための濫用(禁止)の法理は、付加価値税(VAT)にも適用可能である。・VAT の仕入税額控除は、取引にもつばら租税利益(本件では仕入税額控除権)を得る以外の目的がない場合でも、客観的基準を充たしている限り、認められる。・ただし、当該取引に「濫用的な行為(abusive practices)」が見出される場合には、仕入税額控除権は認められない。

【本件での租税法律主義面での論点】本件で、ECJ が、事業者の取引に濫用的な行為が見出される場合、国内裁判所は、当該取引をそうした行為がなかったものとして再定義(redefine)し、VAT の課否判定をしないと断言する。しかし、この場合、②加盟国の国内税法に控除の調整に関する特段の規

定がない場合、さらには⑥何某かの附帯税をかけるとすると、**租税法律主義(法的安定性原則/予測可能性保護原則)とぶつかるのではないか**、との議論がある。加えて、不利益遡及課税問題もある。

②2008年:パートサービス社(Part Service)事件(イタリア)³²

・加盟国裁判所(イタリアの最高裁判所(Corte suprema di cassazione)が、付加価値税第6次指令のもと、濫用行為にあたる要件は、問題となった取引の主たる目的または唯一の目的が租税利益を得るときに充足すると解釈すべきかどうかについて、ECJに先決判断を求めて付託してきた事案。・ECJは、濫用行為にあたるかどうかは、租税利益を得ることが主たる目的かどうかを精査すべきであると判断。加えて、ECJは、租税利益の発生が主たる目的かどうかはマーケティング、組織再編または保証のような経済的な目的でも生じる。

【解説】本件で、ECJは、確実にVATに対し法の濫用(禁止)の法理を拡大しているように見える。なぜならば、課税事業者は“租税利益”目的に加え“経済”目的をねらって取引を行っている場合にも、法の濫用があり得ることを示唆しているからである。結果、ECJの判断は、加盟国裁判所に濫用の法理適用の幅広い裁量権を与えることにつながっているからである。

③2010年:ウィールドリーシング社(Weald Leasing Ltd)事件(UK)³³

・イギリス(UK)の控訴裁判所が、ECJに対して先決判断を付託したものである。本件で、ECJは、ハリファックス他(Halifax and others)事件の先例に基づき、VATへの法の濫用の法理は、課税事業者が租税利益目的を狙いに取引をしていることを要件とした。言いかえると、2008年のパートサービス社(Part Service)事件とは異なり、VATへの法の濫用の法理は経済目的をねらって取引を行っている場合には、適用にならないとした。

【解説】本件で、ECJは、前記②のケースとは異なり、“経済”目的の取引には、濫用禁止の法理は適用にならないと制限する姿勢を明らかにした。

④2013年:ニューウェイ(Newey)事件(UK)³⁴

・本件では、イギリスで非課税の金融取引業を営む個人事業者(N)が、広告宣伝費に係るVATの仕入税額控除を受けるために租税回避地として知られるジャージー島に会社(A)を設立し、節税するスキームをイギリスの課税庁(HMRC)が認めず、課税処分を行った。

・Nは、この処分を、**租税法律主義(法的安定性)を欠くとして**、不服審判所で争った。

³² Case C-425/06 Part Service ECLI:EU:C:2008:108. eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:62006CJ0425

³³ Case C-103/09 Weald Leasing ECLI:EU:C:2010:804. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62009CJ0103>.

³⁴ Case C-653/11 Newey ECLI:EU:C:2013:409. [CURIA - Documents \(europa.eu\)](http://CURIA - Documents (europa.eu))

・不服審判で、課税庁(HMRC)は、N とジャージー島の会社 A との間には、通例契約関係にあると見られる経済的かつ商業的な取引の現実はなく、租税法主義(法的安定性)の要件を論じるための前提もないとした。

・イギリス(UK)の上級審判所(Upper Tribunal)の租税・チャンセリー部(Tax and Chancery Chamber)から、ECJに対して先決判断を付託したものである。

・ECJは、次のように判断した。契約が、とりわけ、経済的かつ商業的現実が反映しておらず、全体的に人為的操作(wholly artificial arrangement)されかつ租税利益を得ることが唯一の目的(sole aim)である場合には否認されるべきことは明らかである。これを、決定するのは「加盟国裁判所である。

⑤2017年:カッセンス他(Cussens and others)事件(アイルランド)³⁵

・アイルランドの不動産リースにかかる VAT 課税は、大きく長期(10年以上)と短期(10年未満)に分けて取り扱われる。長期リースについては、物品の譲渡(supply of goods)とされ、当該リースの資本価額(capitalised value)をもとに VAT が課される。一方、短期リースは、VAT が非課税となる。ただし、持ち主は課税選択ができ、課税選択をすると、持ち主は当該財産の取得または開発で生じた消費税の仕入税額控除ができる。

・本件では、2002年に、3人の納税者が共同で販売用の15軒のホリデーホームを建設した。同年3月に、納税者(C等)は自らが設立した課税事業者である会社と2つのリース契約を結んだ。1つは、20年1か月の長期リース契約で、VAT は当該リースの資本価額をもとに課税された。当該不動産は、もう1つのリース契約をもとに、納税者に2年間リースバック(短期リース)された。しかし、これらの2つの契約は1か月後の同年4月に取り消され、所有権は納税者に戻った。その後、2002年5月、納税者は、当該不動産を第三者に売却した。この当時にアイルランド VAT 法では、最初の譲渡で VAT が課された場合、二重課税をさけるための、2回目の売却には VAT がかからなかった。

・アイルランド課税庁(Revenue Commissioner)は、2004年8月に、納税者(C等)に対し、2002年5月の不動産の売却にかかる VAT の課税処分を行った。その理由は、最初の不動産の長期リース(資産の譲渡)は、その後の不動産の売却(譲渡)にかかる VAT を回避するために人為的に組まれたものであり、VAT 課税上は否認されるべきであるとのことである。

・納税者(C等)は、この課税処分に不服申立て(Appeal Commissioner)をしたが、却下された。そこで、巡回裁判所(Circuit Court, Cork)に訴えたが、却下された。そこで、高等裁判所(High Court)に控訴した。

・本件において、納税者(C等)は、次のように訴えた。**課税庁および裁判所**

³⁵ Case C-251/16 Cussens and others ECLI:EU:C: 2017:881. [EUR-Lex - 62016CJ0251 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#)

は、本件の取引を濫用(禁止)の法理を用いて否認する。しかし、本件で、国内 VAT 法に濫用行為を禁止する規定がないのに、この取引を否認するのは、法的安定性および予測可能性保護の原則を侵害するのではないか (infringe the principles of legal certainty and of the protection of legitimate expectations) (パラグラフ 21)。

・また、本件取引は 2007 年のハリファックス他事件の ECJ の先決判断が下される以前に開始されたものであり、かつ、ハリファックス他事件の ECJ の先決判断は法人に対するものである。したがって、個人に同事件の先決判断(先例)は適用ない。【不文の法理の遡及的不利益適用は租税法律主義違反か?】

・アイルランド高等裁判所は、納税者(C 等)のリース取引は商業上の実態を欠いており、2006 年の ECJ のハリファックス他事件の先決判断によると濫用的行為として禁止される。濫用の法理は、一般原則であり、仮に加盟国がこの法理を国内法に規定していないとしても、加盟国裁判所は、濫用取引を実態に即して再定義することができる、とした。

・しかし、納税者(C 等)は、高等裁判所の判断に納得できなかった。そこで、アイルランド最高裁判所(Supreme Court)に上訴した。

・上訴審でアイルランド最高裁は、いったん訴訟手続を停止し、先決判断を求め ECJ に付託した。

【付託事項に対する ECJ の先決判断のポイント】

・ECJ は、次のような判断を下した。

・濫用(禁止)の法理は、判例法に基づくものである。この法理は、第 1 に、EU 法は、濫用または虚偽の目的を保護しないということである。そして、第 2 に、EU 法は、事業者の濫用行為を保護する狙いで適用されないということである。

・このことから、濫用(禁止)の法理は、課税事業者に対して VAT の非課税の権利を否認するため、仮に加盟国内法がそうした権利を否認する規定がないとしても、個人に対しても、適用できる。

・VAT へに濫用(禁止)の法理は、2006 年の ECJ のハリファックス他事件の先決判断ではじめて適用されたのであり、本件処分はそれ以前の 2004 年 8 月に行われたものであることから、法的安定性および予測可能性保護の原則を侵害するのではないか【不文の法理の遡及的不利益適用は租税法律主義違反ではないか?】との納税者側の主張に対し、ECJ は、EU 法の意味や範囲を明確にしかつ定義するための解釈は、その法の施行のときからはじまる。このことから、裁判所は、EU 法の既定の解釈を、特段の事情がない限り、解釈を求める先決判断が行われる以前に生じかつ確立されている法的関係に対しても適用しなければならない。

* 本件は、他にもさまざまな争点あり [Under construction]

4 **まとめ**:EUにおけるVATの仕入税額控除権と租税法律主義の展開

- ・ EUは、インボイス方式のVATを長く採用している。適格なインボイスの保存が、仕入税額控除権を行使する際の要件である。
- ・ EU加盟国が、VAT指令、国内VAT法、VAT関連の不文の法理の適用・解釈について疑義がある場合、EU司法裁判所(ECJ/CJEU)に対して先行判断を求める。
- ・ 申請内容は、大きく、①**インボイスの不存在、記載内容不備の事例**と、②**VATの租税回避に対応する対応事例**に分かれる。
- ・ ②**VATの租税回避に対応する対応事例**では、不文の濫用(禁止)の法理[例えば、「法の濫用(abuse of law)」、「濫用的な行為の禁止原則(principle of prohibiting abusive practices)」]が、租税法律主義、とりわけ「法的安定性(legal certainty principle)」との齟齬が生じないかが精査される[再出]。

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**

広義の租税法律主義
狭義の租税法律主義

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)」のようなルール(以下「濫用(禁止)の法理」)を採り入れている。VATの租税回避/連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)を否認することもあり得る。租税法律主義との関係はどうなるのか？

- ・ **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

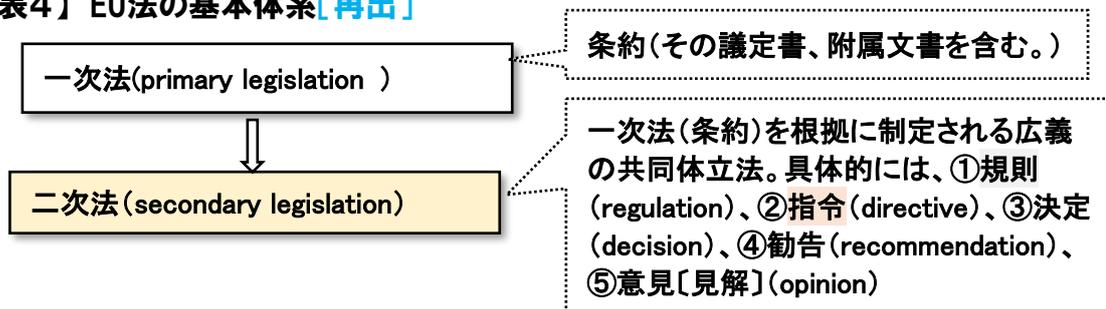
【表3】EU憲法/EU基本条約とは[再出]

EU憲法=EU基本条約

EU条約(TEU)

EU運営[機能]条約(TFEU)

【表4】 EU法の基本体系[再出]



【表23】 不文の濫用(禁止)の法理と租税法律主義原則精査のポイント

- ①[ECJ が判例法で展開(確立)した]租税回避防止のための不文の法源は、EU 憲法=EU 基本条約レベルで適用になるのか
- ②租税回避防止のための不文の法源は、EU の第一次法または第二次法レベルで適用になるのか
- ③租税回避防止のための不文の法源は、加盟国国内の成文または不文の憲法上の原則である租税法律主義、とりわけ法的安定性の原則、予測可能性の原則との関係ではどうなるのか。

■ 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

◆「帳簿及び請求書等の保存」への転換

- ・ わが国の消費税は、紆余曲折を経て、1989年(平成元年)4月1日に、簡素ファーストをモットーに「帳簿方式」を選択することで導入が決まった。帳簿方式のもと、仕入税額控除の要件が、「帳簿又は請求書等の保存」であった。
- ・ その後、仕入税額控除の要件が「帳簿又は請求書等の保存」から「帳簿及び請求書等の保存」に転換した。
- ・ いつの間にか、お決まりの役人の“自作自演”で、政府税調「税制改革についての答申」(1994〔平成6〕年6月21日) [https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s_h0606_zeiseikaikaku.pdf]に盛られ、「又は」から「及び」への転換はすんなりと決まった。

【表24】 政府税調の「仕入税額控除」要件見直しの答申内容(at 22頁)

仕入税額控除については、制度の信頼性や課税・非課税判定等の利便性、正・確性の観点から、取引の実態を踏まえつつ、請求書、納品書、領収書その他取引事実・を証する書類(インボイス)のいずれかを保存することをその要件に加えることが適当である。

- ・ この答申を受けて、1997[平成 9]年 4 月から、それまでの仕入税額控除の要件が「帳簿又は請求書等の保存」から「帳簿及び請求書等の保存」に改正された。
- ・ この改正は、事業者からみれば、税務事務負担を煩雑にし、税を搾り取る手段の強化と映る。一方、税務当局からすれば、徴税強化はもちろんのこと、それまでの純粋な帳簿方式から、できるだけインボイス(税額票交付)方式に近づけるねらいもあったのであろう。つまり、将来の税率アップに伴う複数税率の採用が織り込まれていたといえる
- ・ いずれにしろ、“消費型付加価値税を導入する EU 加盟諸国での常識”は、課税事業者は「インボイス又は資料(invoice or document)」を有している、あるいは「インボイスの形式要件を欠いていても、実質インボイスに相当する証明ができる」ことであれば、仕入税額控除権を保障される、という考え方にある。つまり、この面での EU 諸国の常識は、仕入税額控除を事業者の権利として認める。言いかえると、単に帳簿に加え請求書等の保存がないと仕入得税額控除ができないという考え方は、付加価値税の基本とは相容れないのではないか。
- ・ わが国は、外国語が余り得意でない専門職や税法研究者の多い島国である。地域言語である日本語が闊歩し、外国税法の常識がうまく伝わらない。役所に“マインドコントロール”されているのかどうかも定かでないのではないか。
- ・ 列島以外の情報が豊富に提供されていない常況では、デプログラミング(脱洗脳)も至難になる。事業者に味方する抵抗勢力の力が弱く、「又は」が「及び」にすんなり決まってしまった一因ともいえる。

【表 25】インボイス制度(適格請求書等保存方式)採用までの推移

<<単一税率時の方式>> [2019(令和元)年 9 月 30 日まで] ①請求書等保存方式
<<軽減税率開始後からインボイス(税額票)方式開始までの方式>> [19(令和元)年 10 月 1 日～23(令和 5)年 9 月 30 日)まで 4 年間] ②区分記載請求書等保存方式
<<インボイス(税額票)方式開始後の方式>> [23(令和 5)年 10 月 1 日開始] デジタルインボイス導入 ③インボイス制度(適格請求書等保存方式)

◆問われる「帳簿+請求書等の保存」ルールの引継ぎ

- ・ 2019(令和元)年 10 月 1 日から、消費税率が 10%に引き上げられると同時に、8%の軽減税率が設けられた。これに伴い、②区分記載請求書等保存方式に転換した。
- ・ 区分記載請求書等保存方式を経て、23 年 10 月からは、インボイス制度(適格請

求書等保存方式)に移行した。

- ・ インボイス制度と名打って、「帳簿及び請求書等の保存」のルールを引き継いだわけだが、これは、付加価値税のインボイスに関する EU 加盟諸国など基準から大きく逸脱することになる。
- ・ インボイス制度に対しては、とりわけ零細事業者から反対する声がいまだ強い。しかし、「悪法も法なり」と言った感覚の遵法意識が強い国である。
- ・ それに、税界も、「帳簿及び請求書等の保存」ルールの引継ぎが国際基準にマッチしているのかどうかまでは、頭が回らなかったのであろう。
- ・ 本来ならば、議論を煮詰めないといけない重要なポイントの1つであったはずである。ほとんど税界での議論のないままに、「課税仕入に係る支払の額」にかかる消費税額相当分を課税売上から控除する(消費税法 30①)しつつ、仕入税額控除要件を継続的に「帳簿及び請求書等の保存」とすることがすんなり決まった。
- ・ すなわち、仕入税額控除は、「帳簿(事業者が課税仕入の相手方の氏名または名称、課税仕入の年月日、課税仕入にかかる物品またはサービスの内容、課税仕入にかかる支払対価の額等を記載したもの)」、「請求書等(前段階・仕入先の事業者から交付されたもので、その作成者の氏名もしくは名称、課税物品を譲渡またはサービスを提供した年月日、課税物品ないしサービスの内容、その対価の額、その交付を受ける事業者の氏名またはあ名称および登録番号を記載したもの)」を保存することで、適用が受けられる(消費税法30⑦・⑧・⑨、消税令49)。
- ・ 行政主導の政治が当り前のわが国では、役人は、どさくさに紛れて、好き勝手にやっているわけである。国民・税界・議員などに考える余裕を与えない。
- ・ 「所得税法等の一部を改正する法律案」で、“じっばひとからげ”が常套手段。行政府の役人に支配された立法府は、それこそ「ショックドクトリン」に振り回されている。
- ・ 23年10月には、ペポル式の「デジタルインボイス(電子インボイス)」の導入も実施された。しかし、先行きは全く不透明である。ペポル式では、電子インボイスの発行・受領・保存に取引当事者が特定のサービスプロバイダー(Access Point providers)の有償のサービスの利用を強制される。小規模事業者には常時負担が生じる。
- ・ EU では、近く、電子インボイスが EU 諸国やイギリス(UK)でも、電子インボイスでも、ペポル式は余り人気がない[[PEPPOL-Based E-Invoice in UK: Pros & Cons \(inv24.uk\)](https://www.peppol.org.uk/peppol-based-e-invoice-in-uk-pros-cons)]。オーストラリアやカナダなどでもペポル式の電子インボイス導入を目指している。しかし、あまりうまく進んでいない。
- ・ ペポル式のデジタルインボイス(電子インボイス)は、マイナカードでも頓挫続きのデジタル庁が、日本認証機関(Japan PA=Japan Peppol Authority)になって、指揮を執っている。しかし、この庁自体が、加速するデジタル化について行けず、現場知らず、いまだ先行きが見通せていない。

◆わが国のインボイス制度のカラクリをどうたすのか？

- ・ 以上のように、EU やイギリスのインボイス制度では、インボイスがあれば、仕入税額控除ができる。インボイスがない場合でも、証明する資料があれば仕入税額控除は認められる。
- ・ すでにふれたように、イギリス課税庁(HMRC)は、VAT 事務運営指針(VIT31200)で、次のようにいう。「VAT の控除請求が正しい VAT インボイスで担保されていないとする。この場合、HMRC 職員は、課税仕入にかかる控除を担保するために利用できる十分な証明がないかどうかを点検する。HMRC 職員は、そうした証明がないかどうかを合理的に点検することなしに容易にその請求を拒否してはならない。HMRC には、納税者が適正な額以上の税を支払わないように配慮する義務がある。」
- ・ ところが、わが国のインボイス制度では、インボイスがあっても、帳簿の保存がないと仕入税額控除はできないような、付加価値税(VAT)の基本原則とぶつかる方向に進んでいる。このカラクリの原因はどこにあるのだろうか？
- ・ わが国は、消費導入時に、仕入税額控除を事業者の権利として法認する認識を共有できずに、立法手続を誤ったことが後を引いているのではないか、と思う。
- ・ EU では、「仕入税額控除権」を、付加価値税指令(VAT Directive)や EU 加盟国の税法で認めている。にもかかわらず、各国の課税庁は、事業者の控除権行使を狭く解釈しようとし、バトルになることが多い。このため、司法の判断を求めることが頻繁化している。また、EU 加盟各国は、自国の司法判断に満足しない場合には、EU の司法に判断を求めることができることも大きい。EU の司法は、事業者の仕入税額控除の権利を大事にする判断を下す傾向が強いこともある。
- ・ わが国の場合は、仕入税額控除、前段階控除を消費税法で「権利」として明定していない。しかも、税財政当局は「納税者は義務主体であり、権利主体ではないんだ」という旧態依然の信仰を変えようとしない。行政からしっかり独立していない国税不服審判所も納税者の権利救済では思考を停止しがちであり、司法もおおむね行政追従の消極司法である。

【表 26】 どう変える、事業者の仕入税額控除を阻むわが国権利救済機関の常識

- ① 税務調査中に事業者が提示した資料は、消税法 30 条 7 項の要件を充たさないで、他の証拠資料によっても課税仕入にかかる支払対価の額を合理的に推認できる場合であっても、仕入税額控除は認められない：このような課税庁の主張を認める裁決(裁決平 15.6.26・裁集 65 集 937 頁)
- ② 税務調査において、消税法 30 条 7 項に規定する課税仕入等の税額にかかる帳簿及び請求書等の提示がなされなかった場合：仕入税額控除の適用を

認めない課税庁の主張を認める裁決(裁決平 19.10.3・裁集 74 集 450 頁)

③質問検査時に帳簿および請求書等の不提示の場合:法 30 条7項但書(宥恕規定)にいう正当な理由の存在を立証できるときは別として、帳簿等の「保存」には、「提示」を含むと解されることから、質問検査時に提示しない場合には、仕入税額控除は受けられないとしています(津地判平 10.09・税資 238 号 74 頁、名古屋高判平 12.03.24・税資 246 号 1422 頁、最判平 16.12.16・訟月 51 巻 10 号 2621 頁、最判平 16.12.20・判時 1889 号 42 頁、最判平 17.03.10・訟月 52 巻2号 702 頁)

④帳簿および請求書等への必要な記載がない場合:原則として仕入税額控除は受けられないとする課税庁の主張を認める判決(東京地判平 9.8.28・税資 228 号 385 頁、東京高判平 10.09.30・税資 238 号 450 頁、最判平 11.02.05・税資 240 号 627 頁)。

- ・ 前記【表 26】③のケースの最高裁判決[最判平 11.02.05]で、弁護士(在野)出身の滝井繁雄最高裁判事は、反対意見を述べている。仕入税額控除は、青色申告承認のような申告手続上の特典とは異なり、累積排除型の消費税制度の根幹をなす。事業者が法定帳簿等を保存しているにもかかわらず、税務調査時に理由があり提示しなかったことをもって、後出し(実額反証)を含めて一切納税者の反論を許さないとし、仕入税額控除を機械的に否認する法の運用ないし解釈は、あまりにも硬直的かつ不条理である。消費税制度本来の趣旨に反するといわなければならない、と。
- ・ EU の租税法律主義のもとで展開される VAT 中立性の原則(neutrality principle)によると、インボイスに基づく仕入税額控除権は、形式要件(formal requirement)をいくら欠いていても、実体要件(substantive requirement)を充足していれば、行使できる。すなわち、中立性原則のもと、仕入税額控除を請求権とすることで、仕入で負担した税額が課税事業者のコストとならなうに加盟国に義務づける EU の VAT 指令のもとでは、滝井繁雄裁判官の(少数)意見が“常識”になるのではないか。
- ・ 司法はおおむね、「帳簿及び請求書等」双方の保存があっても、「提示」ができないとダメ、後出しも罷りならぬ、のような強権的な姿勢を支持するわけである。司法は、平然としてこうした課税庁の姿勢を容認する免罪符を出す。まさに三権分立の思想は国家権力の分化であり、司法も国家権力の一部であると言われれば、そのとおりかもしれない。
- ・ ただ、司法には、累積排除型の付加価値税とは「課税売上げと課税仕入れとの差額をベースの課税する租税である」という基本的スタンスを共有したうえで、行政や立法から「独立」して判断して欲しい。

- ・ 役人の口先介入で「又は」が「及び」に変わり、インボイス制度に切り替わっても、「帳簿＋請求書等の保存」が仕入税額控除の要件になることに何の違和感も持たない税務専門職だらけであることもある。
- ・ この国消費税法上の仕入税額控除要件の“常識”は、外国でも“常識”なのかどうか疑いを持つ税法研究者や税務専門職、裁判官がもう少し多くいてもよいのではないか。

【主要参考文献】

- ・ Wojciech Morawski, “The Tax Ruling-The Conflict between the Principle of Legality and the Principle of Legal Expectations, DOI 10.15290/00lscprip.2018.38
- ・ Christian Amand, “VAT Neutrality: A Principle of EU Law or a Principle of the VAT System,” 2 World J. VAT/GST L. (2013)
- ・ Marton Varju, “Case law note: The Right to VAT Deduction and the ECJ: Towards Neutral and Efficient Taxation in the Single Market?” 47 Intertax, Issue 3, (2019).
- ・ Daniel Pawal, “Relations between the principle of neutrality and elements of value added tax structure,” Financial Internet Quarterly 17 (3) (2021)
- ・ Kevin van Abswoude, “The Principle of Fiscal Neutrality and Economic Reality in EU VAT: Two Peas in a Pod?” (2022, Lund University)
- ・ Wolfgang Schon, The Concept of Abuse of Law in European Taxation: A Methodological and Constitutional Perspective(Nov. 2019, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance)
- ・ Raquel Alexander & LeAnn Luna, “Value-Added Taxes: Ingredient in Corporate Tax Reform,” 21 Kan. J.L. & Pub. Pol’y 409 (2012)
- ・ Victor Duarte, To What Extent is the Prohibition of Abuse of Law Consistent with the Legal Certainty In VAT? (2017/2018, Lund University)
- ・ Paolo Piantavigna, “Tax Abuse in European Union Law: A Theory||,” EC Tax Review (2011/3), at143 *et seq*
- ・ Cihat Öner, “Is Tax Avoidance the Theory of Everything in Tax Law? A Terminological Analysis of EU Legislation and Case Law,” 27 EC Tax Review (2019) at 96 *et seq*.
- ・ ECtHR, Factsheet – Taxation and the ECHR : Taxation and the European Convention on Human Rights (March 2023)
- ・ ECtHR, Scope of the Principle of the Legality of Taxation, particularly in relation to value added tax (September 2018)
- ・ Henry Ordower, “Horizontal and Vertical Equity in Taxation as Constitutional Principles: Germany and the United States Contrasted,” 7 Fla. Tax Rev. 259, at 302 *et seq*. (2006)
- ・ S. W. Mazza & T. A. Kaye, “Restricting the Legislative Power to Tax in the U.S.,” 54 Am. J. Comp. L. 641 (2006)
- ・ 金子宏『租税法 [24版]』(2021年、弘文堂)
- ・ 石村耕治『Q&A：現代EU財政法入門塾』JTI税務ニュース4号50頁以下参照。
J T I 税務ニュース 第4号 | 国民税制研究所 (jti-web.net)
- ・ 石村耕治編『現代税法入門塾 [12版]』(2024年、清文社)
- ・ 石村耕治「イギリスの租税審判所制度の抜本改革～第一段階審判所租税部と上級審

判所金融租税部としての新たな船出」白鷗法学第16巻1号(2009年)90頁、月刊税務事例41巻8号および9号参照。

- ・石村耕治「消費税の今後：複数税率化と仕入税額控除」白鷗大学法科大学院紀要第8号(2014年)
- ・西山由美「消費税法におけるインボイスの機能と課題：EU領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
- ・川田剛「インボイス記載内容等に不備があった場合でも仕入税額控除が認められるとされたECJ判決」月刊税務事例2023年10月号
- ・藤本哲也「付加価値税(VAT)に関する国際的租税回避」ファイナンシャル・レビュー(July 2006)。
- ・初宿正典・辻村みよ子編『新解説世界憲法集[第5版]』(2020年、三省堂)
- ・高橋和之編『新版 世界憲法集[第2版]』(2012年、岩波文庫)

[Disclaimer]このレジメ・資料は、筆者個人が研究報告のレク用に使う目的で作成した未定稿(tentative statement)である。邦訳や内容の正確性については、再点検の余地があるかも知れないので、留意されたい。(石村耕治)