

2025.09.15 租理学会予備報告会用資料【意見交換用メモ】 提出 石村耕治(Tentative)

EU と加盟国(＋イギリス)との租税法制上の論点整理のためのメモ

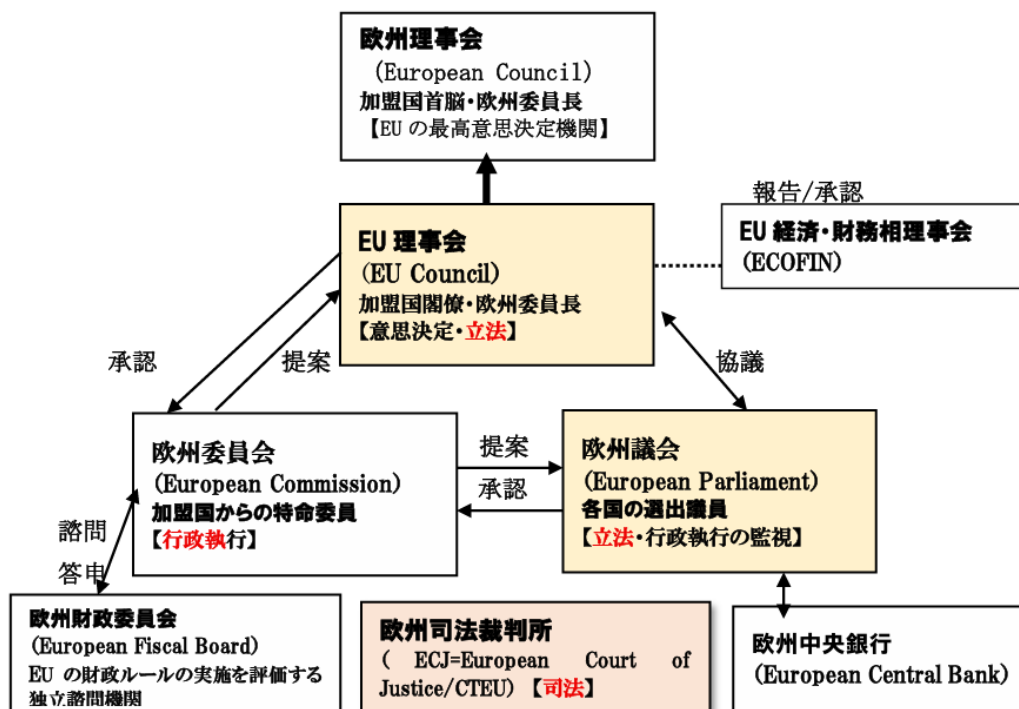
提出 石村耕治

《EU 加盟国(＋イギリス)の国別報告での EU 法のリンケージ》

- ・ 今回のシンポテーマ『租税法律主義理論の今日的展開』では、EU 加盟国(＋イギリス)の国別報告と EU 法とをどうリンクさせるべきかが問われる。
- ・ 「EU 法の優越性(Supremacy of the EU law)、溶ける加盟各国の租税法律主義」のキャッチがよく似合う状況にある。
- ・ しかし、この点は各報告者が自由に論点整理・報告することによいのではないか。

■ EU/欧州連合の統治機構

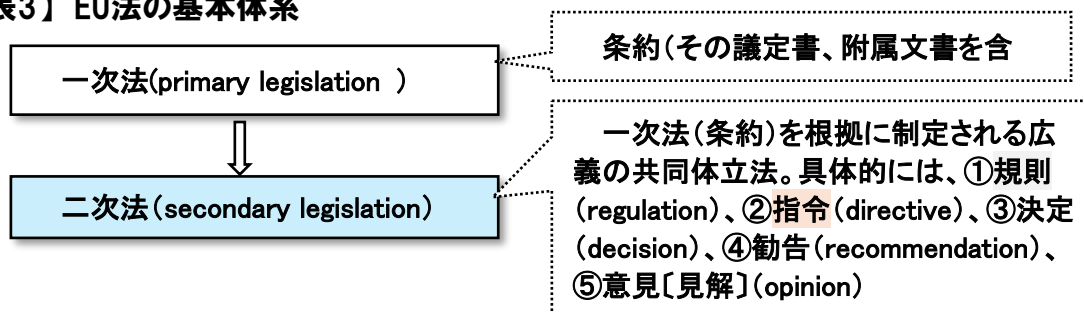
【表 1】 EU/欧州連合(EU=European Union)の統治機構(抜粋)



【表 2】 EU憲法/EU基本条約とは



【表3】EU法の基本体系



【表4】5種類の共同体立法(二次法)の違い

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法的に拘束する。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)] 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/表記は様ではない。やさしくまとめると、次のようになる。 欧州共同体(EC=European Community)→欧州連合(EU=European Union) 2009年末までは、例えば、Regulation(EC)No 1466/97 2010年以降は、例えば、Regulation(EU)No 1173/2011
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)]
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。
④勧告(recommendation)	EUの「勧告」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。「勧告」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。

【表 5】近年の直接税に関する EU 指令の例

- ① 租税回避対策のルールを規定する 2016 年 7 月 12 日付理事会指令 2016/1164 (租税回避対策指令) (Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market¹⁾)
- ② 第三国とのハイブリッド・ミスマッチに関して指令 2016/1164 を改正する 2017 年 5 月 29 日付理事会指令 2017/952 (Council Directive (EU) 2017/952 of 29 May 2017 amending Directive (EU) 2016/1164 as regards hybrid mismatches with third countries¹⁾)
- ③ 強制的な課税分野の情報の自動交換に関する 2016 年 5 月 25 日付理事会指令 2016/881 (Council Directive (EU) 2016/881 of 25 May 2016 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation¹⁾) 【2011/16/EU 指令、改正版の 2014/107/EU 指令に続くもの】
- ④ ペーパーカンパニーを利用した租税回避を防止する指令 2021 年 12 月 22 日付理事会指令案 2011 (Proposal for Council Directive laying down rule to prevent the misuse of shell entities for tax purposes and amending Directive 2011/16/EU (EUR-Lex – 52021PC0565 – EN – EUR-Lex))
- ⑤ EU 域内の多国籍企業と大企業に対する世界共通の最低法人税率に関する 2022 年 12 月 14 日付理事会指令 2022/2523 (Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union¹⁾)



(Public use)

《問題の所在》

- ・ EU における税制の調和 (tax harmonization) は、従来から間接税に傾斜する形で進められてきた。これは、直接税の調和を直にうたう規定が、EU 憲法と呼ばれる「EU 基本条約 (Treaties of the European Union)」、つまり EU 条約 (TEU) や EU 運営[機能]条約 (TFEU)、には見つからないことにもよる。
- ・ 加盟各国がもっぱら国内税法を典拠に課税する“直接税”は、欧州連合 (EU)、欧州司法裁判所 (ECJ) が直接に責任を負うスタンスにはないといわれてきた。ところが、EU 指令や規則による「直接税の調和」の必要性も増え、状況は大きく違ってい

まった。この背景には、以前にも増して EU 域内での人の流れや企業活動がますます活発になったことがある。(もちろん、その反動として加盟各国でのポピュリズム、反 EU の動きも活発化しているのは周知のところである。)

- 例えば、加盟国の税務当局は国内税法【例えば、ドイツの税務当局 (Finanzbehörde) が、国内直接税法[例えば、ドイツ所得税法 (EstG)、ドイツ法人税法 (KStG)、ドイツ営業税法 (GstG) など]】に基づき、自国の納税者だけでなく、その領域内において他の加盟国の納税者 (非居住者) の所得を課税対象としなければならないケースも出てくる。当然、国内税法の適用やその税法に基づくその納税者に対する課税処分が EU 条約 (TEU) や EU 運営[機能]条約 (TFEU) とぶつかることも出てくる。加盟国の税務当局が、直接税の関する権限行使において、EU 法の領域にも関わらざるを得ないことも多くなる。
- この場合、欧州司法裁判所 (ECJ) の介在もありうる。EU は、税制の共通化を目指している。直接税については、「調和 (harmonization)」は難しいが、「調整 (coordination)」で賄おうという流れが勢いを増している。欧州司法裁判所 (ECJ) は、こうした流れを後押しする存在である。

*

*

*

- もっとも、「EU 法の優越性 (Supremacy of the EU law)」、つまり、EU 法や欧州司法裁判所 (ECJ) の判断が、加盟国の国内法に優先するのかどうかについての認識は、加盟各国により温度差がある。

■ 租税事件を扱う EU の裁判所

1 欧州司法裁判所 (ECJ/ CJEU)

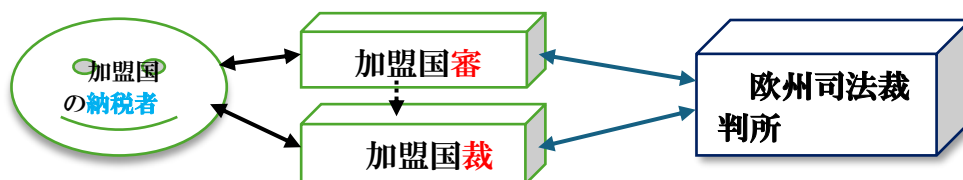
- 欧州司法裁判所 (ECJ=European Court of Justice) は、EU 基本条約 (TEU) および EU 運営[機能]条約 (TFEU) に準拠して設立された EU の裁判所である。現在の正式名称は、CJEU=Court of Justice of the European Union (欧州連合司法裁判所) である。

【表 6】 ECJ の先決判断と直接訴訟

- | |
|---|
| <p>① 先決判断(先行判決)*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。】</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ 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¹。
- ・ 【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:

- ・ 欧州司法裁判所 (ECJ) に起こす直接訴訟 (direct suits) には、さまざまなタイプがある。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。欧州委員会 (European Commission) が加盟国を訴える訴訟、加盟国どうしの訴訟など。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

¹ 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>

【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。
- ・ 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、例えば 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 Freedom/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²。

² 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

【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) : 課税と欧州人権条約 (Taxation and the European Convention on Human Rights)』を公表している。[[FS_Taxation_ENG \(coe.int\)](#)]。
- ・ 「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。

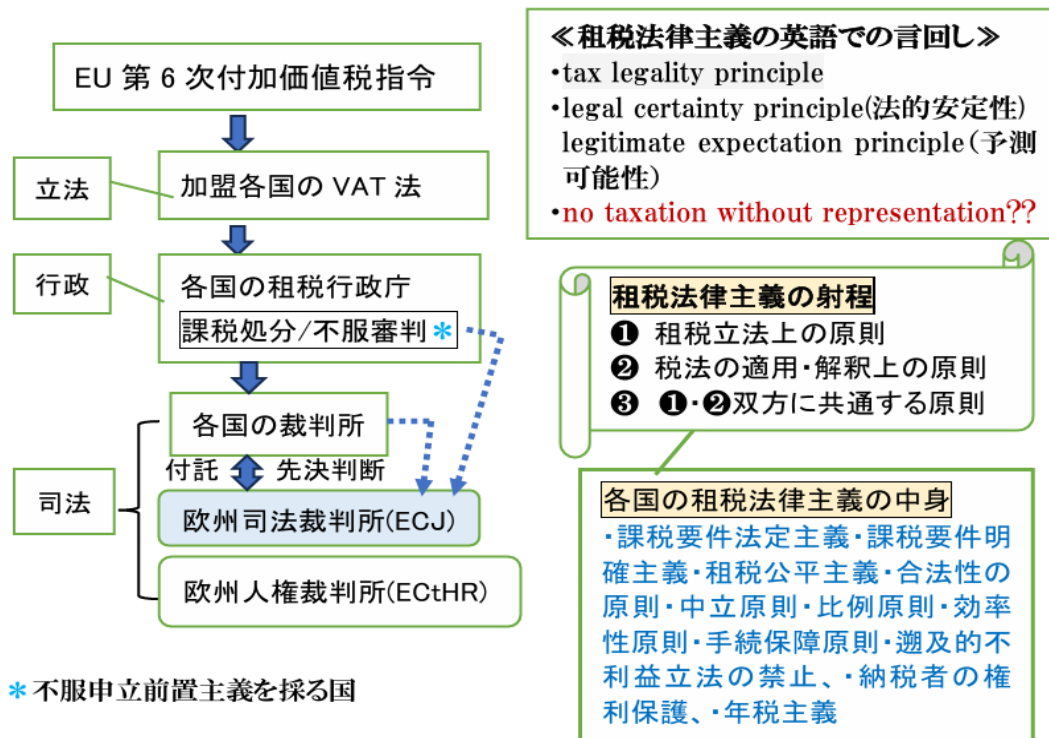
①第1議定書第1条・財産保護、②第6条：公正な裁判を受ける権利、③第7条：法律なくして処罰なし、④第8条：私生活および家族生活の尊重を受ける権利、⑤第9条：思想、良心および宗教の自由、⑥第10条：表現の自由、⑦第14条：差別の禁止、⑧第4議定書第2条：移動の自由、第7議定書第4条：一事不再理の権利



(Public use)

なお、2022 年 11 月発出のファクトシートについては、中村芳昭「翻訳税法資料：欧州人権裁判所広報部『課税と欧州人権条約』 青山ビジネスレビュー13 巻 2 号 (2024 年 3 月) がある。有益な資料である。

【表 10】例:EU の付加価値税(VAT)をめぐる立法・行政・司法メカニズム



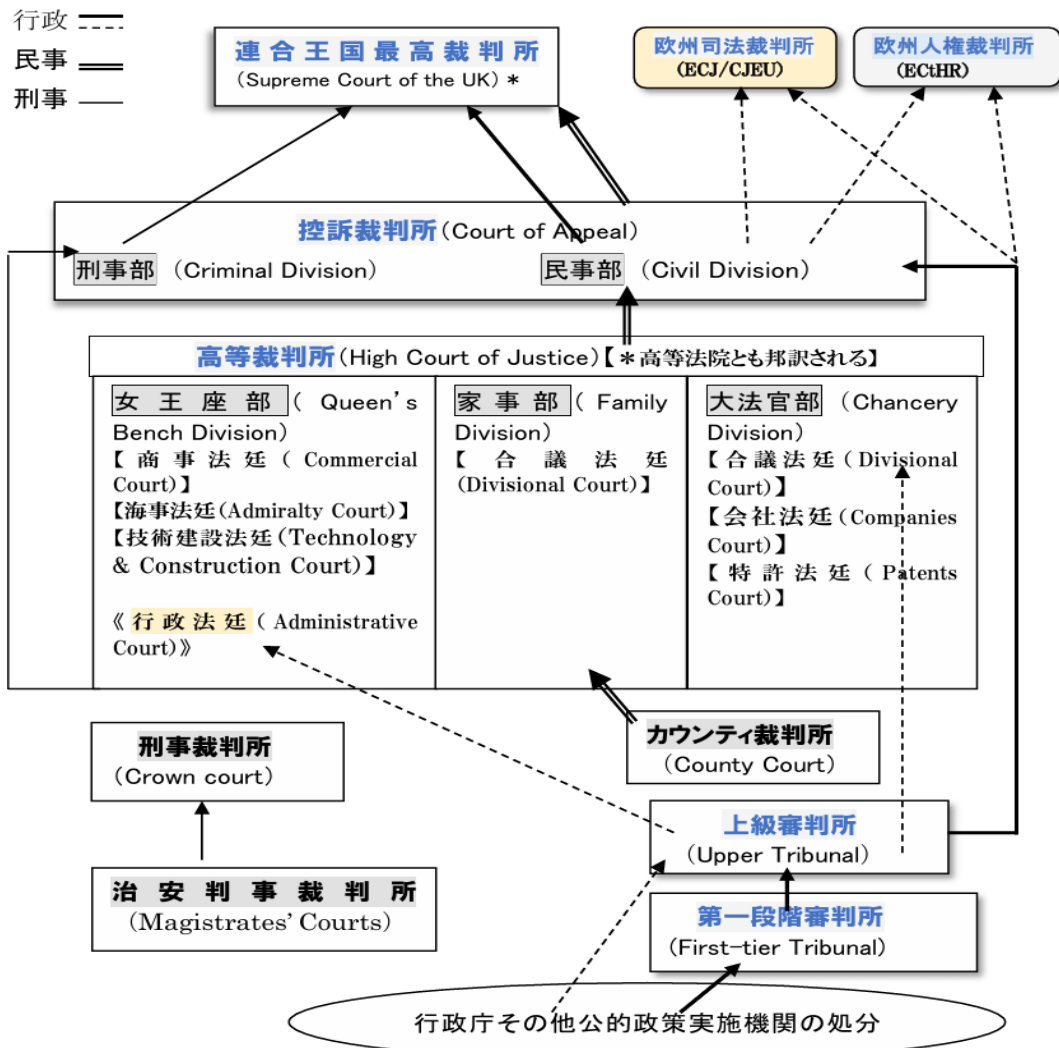
【表 11】(資料 6)諸外国の所得税の課税方式と立証責任の所在(未定稿)：税制調査会(2009 年 10 月 7 日まで) - 内閣府

区分	日本	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス
税額確定の方式	申告納税方式	申告納税方式	申告納税方式又は賦課課税方式の選択制	賦課課税方式	賦課課税方式
立証責任	一般的に税務当局にある。	一般的に、行政庁の処分については、正当性の推定(Presumption of Correctness)が判例で打ち立てられており、税については、立証責任(Burden of proof)は納税者にありとされている。	一般的に納税者にある。	一般的に納税者の収入については、税務当局に、経費や税務上の特典については、納税者に立証責任がある。	一般的に税務当局にある。

■ イギリスの租税争訟過程

《EUを離脱した(Brexit)前後の租税争訟過程》

【表 12】イギリス(イングランドとウェールズ)の世俗³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、スコットランド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)

³ イングランド (ウェールズも含む。) の場合、コモンロー系の世俗司法 (secular court system) に加え、カトリック・大陸法系の国教会司法 (Church of England/ecclesiastical court system) が併存している。詳しくは、石村耕治『イングランド国教会法の研究』(2010 年、白鷗大学法政策研究所 叢書 2) 参照。

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、例えば 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⁴。

- * EU を離脱した(Brexit)後、UK 個人などは、欧州人権裁判所(ECtHR)に救済を求めることができる。一方、Brexit 後、とりわけ離脱協定 ([The October 2019 EU-UK Withdrawal Agreement](#)) 発効/移行特定終了後、欧州司法裁判所(ECJ/CJEU)とイギリス国内行政審判/司法裁判所とのリンケージについては、微妙な関係にある。詳しくは、[Brexit next steps: The Court of Justice of the EU and the UK](#) 参照。

■ ドイツの租税争訟過程

賦課課税と一部申告納税のハイブリッド方式を採用

- ・ ドイツは久しく、賦課課税方式(Steuerfestsetzung/official tax assessment)を採用してきた。しかし、租税基本法(AO)は、付加課税方式に加え、申告納税方式(Steueranmeldungen/self-assessed tax return)も併用している⁵
租税基本法(AO)155 条【賦課課税】1 項では、次のように規定する。

【表 13】ドイツは賦課課税と一部申告納税のハイブリッド方式を採用？

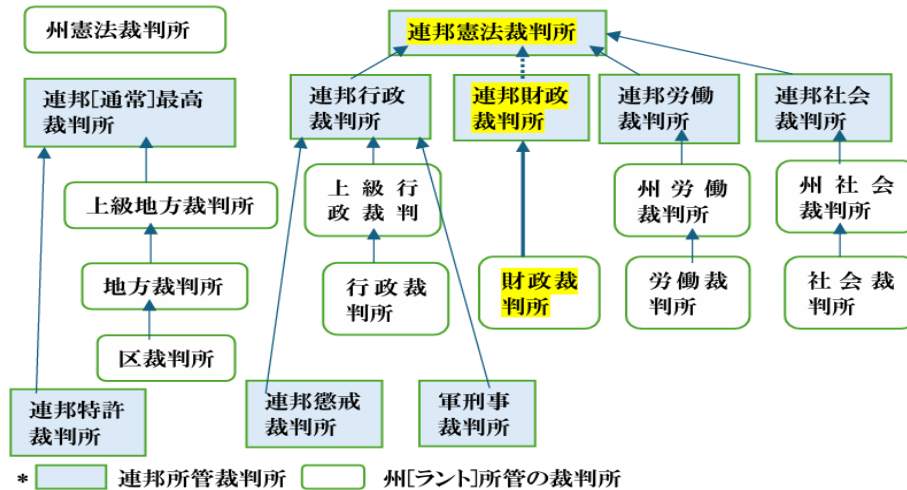
- | |
|--|
| <p>① 賦課課税「Steuererklärungen/official tax assessment)」では、申告における税額の確定は課税庁が行い、納税者に税額査定通知書(Steuerbescheid/tax assessment notice)が送付される[例: 法人税、所得税(ただし、申告納税による所得の種類を除く。)]</p> <p>② 申告納税「Steueranmeldungen /self-assessed tax return」では、申告における税額の確定には、課税庁による税額査定通知書(Steuerbescheid/tax assessment notice)は、原則不要である[例: 給与所得やキャピタルゲイン税の申告、付加価値税の申告]。</p> <p>ちなみに、租税基本法(AO)150条1項では、納税者が、申告納税を義務付けられる場合には、申告書の中で税額計算をするものとする[Der</p> |
|--|

⁴ 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。

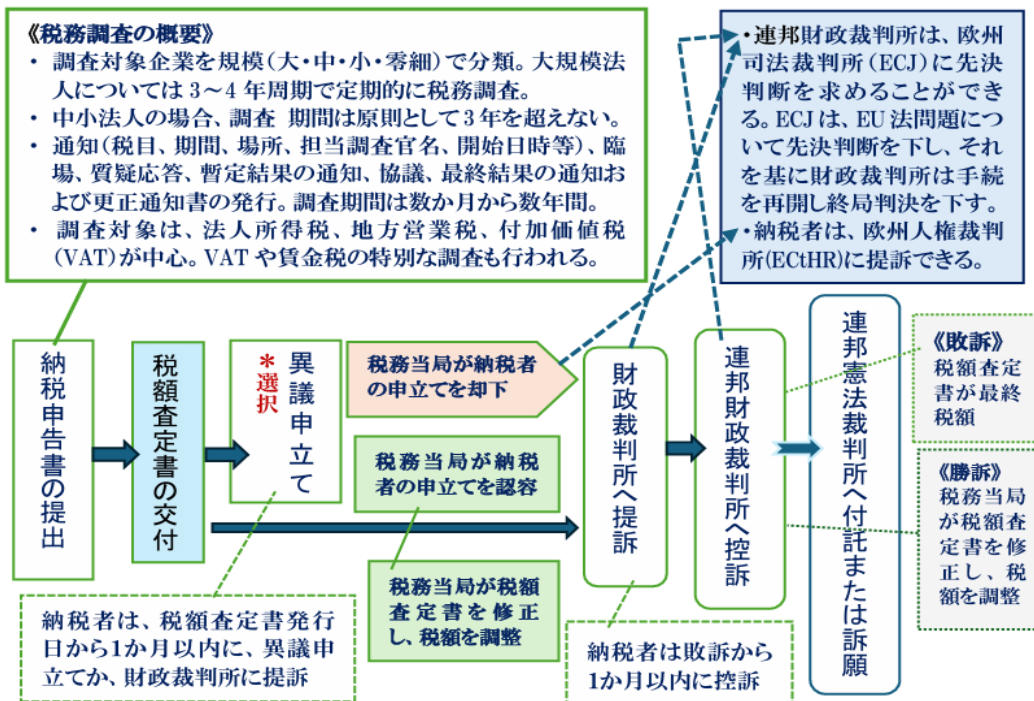
⁵ ドイツは、わが国の政府資料などという賦課課税方式を採用する、と紹介されている。このことはすでにふれた。<https://www.cao.go.jp/zei-cho/history/1996-2009/etc/2000/p379.html> しかし、賦課課税一辺倒ではなく、イギリスなどと同様に、ハイブリッド方式を採用しているものと解される。

Steuerpflichtige hat in der Steuererklärung die Steuer selbst zu berechnen, soweit dies gesetzlich vorgeschrieben ist (Steueranmeldung) /The taxpayer shall calculate the tax in the tax return himself where this is required by law (self-assessed tax return)]と規定している。

【表 14】ドイツの財政(租税)裁判所の所在



【表 15】ドイツの税務争訟の仕組み



*財政裁判所(FG=Finanzgerichte)[全国18]、連邦財政裁判所(BHF=Bundesfinanzhof)[1]、連邦憲法裁判所(BVerfG=Bundesverfassungsgericht)[1]