

# 国民税制研究<sup>®</sup>

《ISSN 2188-6970》

第11号(2025年12月)

Japan Tax Journal No.11

## 《目次》

◎卷頭言：租税法律主義のグローカルな展開を考える

辻村祥造

【論説】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

■プロローグ	… 3
I VAT／GSTの所在～VAT／GSTの基礎知識	… 5
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	… 12
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	… 13
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	… 19
■むすびにかえて	… 31

【論説】ドイツの租税法律主義論の今日的展開  
～「EU法の優越性」、溶けるドイツの租税法律主義

石村耕治

■プロローグ ～EU税法ファースト、溶けるドイツの租税法律主義	… 35
第1部 ドイツの税務行政制度と納税申告制度	… 40
第2部 EU法 <b>石村耕治</b> 邦憲法と課税基本原則	… 47
第3部 EUの一員としてのドイツ租税理論の所在	… 53
■むすびにかえて ～欧米で二極化する租税法律主義の展開	… 62

【コメント】わが国でスタートする富裕層ミニマム課税

… 63

編集局

《編集後記》

中村克己



# 消費税、租税法律主義のグローカルな展開を考える

消費税は、安定した税収は得られるものの、逆進性の強い税である。消費税のあり方は、インフレが進む経済下、目下の重い国民的な課題の1つである。25年7月に実施された参院選では、現金給付か消費税減税かで争われた。とりわけ消費税減税については、現行の軽減税率の引下げ、飲食料品へのゼロ税率の適用、軽減税率の廃止・標準税率への一本化／引下げなどが選択的争点になった。

その裏では、普通国債の残高は1千兆円を超える。現金給付か消費減税か、国債頼りの大盤振る舞いの議論が続く。財政悪化はどこ吹く風だ。

一般に増税、減税という場合には、課税ベースや税率、各種控除額などの上げ下げを指す。だが、税務の第一線では、課税庁が、税務調査や徴収の強化で、増税をはかる（増差）ことが多い。いわば「隠れ増税」だ。源泉徴収と年末調整で、確定申告が要らない給与所得者には、見えにくい増税である。法人税や消費税など国税の滞納が増え、1兆円規模の高水準だという。企業の資金繰りが悪化しているからだろう。滞納の一掃、隠れ増税の嵐はますます強まりそうな気配である。消費税のインボイス制度（適格請求書等保存方式）導入で、消費税納税で苦しむ中小零細事業者が一番のターゲットになりそうである。政府は、インボイス制度導入で、機械的に2,480億円（平年度）の増税と試算している。実際はもっと増税になるのではないか。

EUは、消費税／付加価値税（VAT）では導入当初からインボイス制度を採用する。そして、事業者に消費税（VAT）の仕入税額控除権（rights to deduct input tax）を法認している。これは、消費税／付加価値税（VAT）が、取引高税（turnover tax）とは

違うことの証でもあるという。仮に事業者によるインボイスの保存が十分でないとする。この場合でも取引があったこと証明できれば、事業者には仕入税額控除が認められる。EU加盟各国の課税庁やEUの裁判所（ECJ）も、悪質な脱税は別として、事業者の仕入税額控除権を大事にする税務が常識のようだ。

わが国では、以前は、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、「帳簿及び請求書等の保存」に転換した。インボイス制度導入後も、「及び」の要件が維持されている。つまり、事業納税者には、仕入税額控除権を法認していない。また、税務行政の現場では、この過重な要件で、仕入税額控除否認で事業者の脅しをかける作法が一般化している。

仕入税額控除を権利として認めるのは、仕向地主義（消費地課税主義）の下、輸出免税・ゼロ税率（export zero-rating）適用で棚ぼた利益を得ている大企業をますます太らせることにつながる。だから賛成しかねる、との声もある。それに、廃止されるべき悪税である消費税の延命に手を貸すことにつながる。だから「仕入税額控除権」は要らない、との意見だ。

だが、一方では消費税廃止は現実的でない、あるいは至難、との声もある。現実的対応を重視するすれば、事業者に仕入税額控除権を認めるのは妥当ではないか。

カナダのGST、それからオーストラリアのGSTでは、「輸出ゼロ税率」に加え、「国内ゼロ税率（domestic zero-rating）」を導入している。例えば、オーストラリアの場合、基礎的飲食料品はゼロ税率である。医療サービスもゼロ税率だ。カナダも医療サービスなどはゼロ税率だ。オーストラリアの場合、

10%の標準税率一本で、軽減税率は導入していない。国内ゼロ税率か非課税に誘導する政策を取っている。

一方、ニュージーランド (NZ) の GST では、標準税率で一本化（導入時 10%、現在 15%）している。NZ の野党からは、基礎的飲食料品へのゼロ税率適用の提案がされている。隣国オーストラリアに倣おうというわけである。標準税率一本化策は、税制の簡素や課税ベースの侵食は防げる。しかし、GST 税率の引上げがあれば、逆進性がもろに出てくるわけである。NZ の消費者は基礎的な飲食料品 15%で、悲鳴をあげている。

一方、オーストラリアの GST では、基礎的飲食料品はゼロ税率である。消費者は野菜などを購入しても消費税の負担はない。また、売り手の事業者は、ゼロ%での課税だから、仕入にかかった税額は控除・還付してもらえる。もちろん、インボイス制度の下、登録事業者でないと仕入にかかった GST の控除・還付を受けることはできないが。

こう見ると「ゼロ税率を輸出依存型大企業優遇のツールだ」と考えてしまうのには疑問符がつく。国内ゼロ税率という政策選択もあるからだ。オーストラリアでは、公的医療サービスは、ゼロ税率だ。非課税ではない。だから、患者には GST 負担はない。一方、医療機関は、仕入にかかった GST を控除できる。非課税のわが国と比べると、古くなった医療機関の建替えなども容易だ。

石村論文では、EU に倣い、わが国でも仕入税額控除を事業者の権利として法認すべきだと説く。これは、零細事業者などの生業の権利を保護することが狙いだと思う。また、基礎的な飲食料品への軽減税率よりは国内ゼロ税率の導入なども視野に入れて、仕入税額控除権を議論されているのではないか。軽減税率の廃止・標準税率への一本化／引下げ（一律 5%）案は一見合理的に見える。だが、消費税廃止が正夢にならない時のリスクを考えておかないといけない。ズルズル税率が引き上げられた場合にはどうなるのだろうか。NZ のような基礎的な食料品への消費税負担（現在 15%）が許容限度を超えるのは何としても避けたいところだ。

石村論文によると、ドイツの租税法律主義 (tax legality principle/der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung) 論は、久しく、地域言語であるドイツ語で独自の展開を見てきたという。しかし、いまやドイツは、EU の核となるメンバー国である。課税の公平原則 (equality principle of taxation/Gleichmäßigkeit der Besteuerung) を大事する EU 租税法の理論に軸足を移して展開せざるを得ない状態にあるという。

EU は、経済の強靭化を目指す。EU 域内では、ドイツをはじめとした加盟国の租税法、租税法律主義論が共通化に向かっている。一方、経済大国のアメリカでは、自国ファーストのトップが出現した。内向きの租税法、大統領令 (Presidential Directives) 主導の租税法律主義論が独り歩き傾向を強めている。欧米における「租税法律主義論の二極化」を認識せざるを得ない。

わが国の税金に関する法律は、外国から強い影響を受けて発達してきた。経済のグローバル化に伴い、OECD などの国際租税政策を国内税法に取り込んできた。憲法 84 条を基軸とする租税法律主義論も例外ではない。さまざまな外国の理論を取り入れて、島国で独自の発展をしてきている。

ただ、石村代表によると、わが国の租税法律主義論では、さまざまな原理がてんこ盛りで、メルティングポットのような状況にあるとのことだ。日本語のような地域言語で構築された租税法律主義論がグローバルに通用するのか真剣に再考しないといけない時期にきている、という。世界に向けて発信できないような「和製の租税法律主義ファースト論」は問題だという。鎖国大好きのポピュリストのプロパガンダと間違えられかねないという。デジタル化にも英語対応にも遅れがちなわが国の税の研究者や実務家の内向き志向を変えるのは至難である。

2025年12月28日  
国民税制研究所 (JTI) 事務局長  
辻村祥造 (税理士)

# 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 (JTI 代表・白鷗大学名誉教授)

### ■プロローグ

- ・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。外觀は、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、わが国では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は非が問われないといけない。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、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、欧洲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いとする傾向が強い。
- 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、欧洲司法裁判所（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、先進諸国の中、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

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」）を取り入れている。VATの租税回避/違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

- 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みる。

## 《コンテンツ》

### ■ プロローグ

- I VAT/GSTの所在～VAT/GSTの基礎知識
- EUの統治機構の紹介
  - 租税事件を扱うEUの裁判所
    - 欧洲司法裁判所（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：課税と欧洲人権裁判所』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》
- 1977年第6次付加価値税指令【77年VAT指令】
  - 2001年VATインボイス指令【2001年電子インボイス指令】
  - 2006年改正VAT指令【現行VAT指令】

<ul style="list-style-type: none"> <li>(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</li> <li>(2) 2001 年 VAT インボイス [電子インボイス] 指令</li> <li>(3) 2006 年改正 VAT 指令が規定する「仕入税額控除権」とは</li> <li>(4) 2006 年 VAT 指令でのインボイス記載事項</li> </ul>
<p><b>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</b></p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>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</li> <li>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）</li> </ul>
<p><b>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</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>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</li> <li>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</li> <li>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</li> </ul>
<p><b>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</b></p>

<p>1 UK・ハリファックス他 (Halifax) 事件 [VAT の租税回避先例] を読む 『EU を離脱した UK の VAT の所在、VAT 法制、VAT 争訟過程』</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>(1) VAT の租税回避に適用される不文の濫用の法理の分析</li> <li>(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</li> <li>(3) VAT で、EU とわが国と間に存在する大きな認識の違い</li> </ul>
<p>2 EU 加盟国の租税法律主義と VAT 仕入税額控除権の所在</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>(1) EU その他世界の主要国での租税法律主義の展開</li> <li>(2) EU の租税法律主義のもとでの不文の法源の所在</li> </ul>
<p>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～ハリファックス他 (Halifax) 事件後の展開</p>
<p>4 小括：EU における VAT の仕入税額控除権と租税法律主義の展開</p>

■ 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】



**I VAT / GST の所在～VAT / GST の基礎知識**

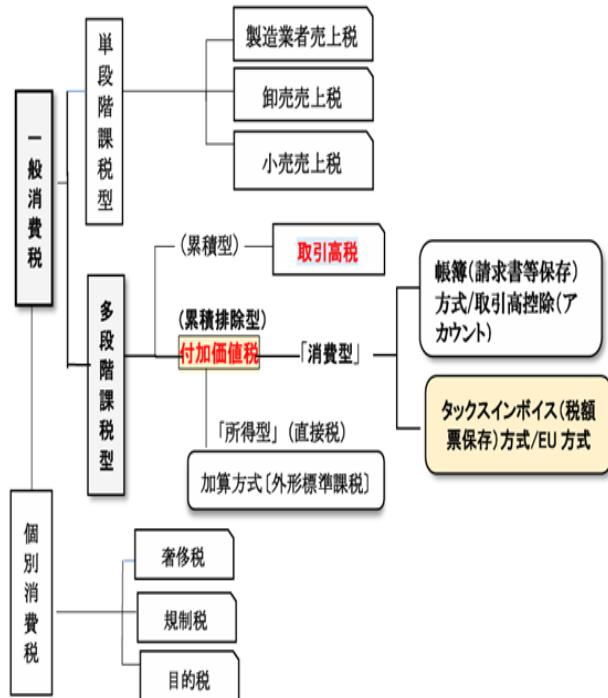
わが国の「消費税」は、消費型の付加価値税であり、間接税に分類される。また、一般消費税 (broad based consumption tax) であるという意味では、個別消費税 (excises) とは異なる。多段階型 (multiple-stage) の一般消費税であるという意味では、小売売上税 (retail sales tax) のような単段階型 (single-stage) の一般消費税とも異なる。消費型の付加価値税 (VAT=value added tax) は、ヨーロッパが誕生の地である。その後、瞬く間にグローバルな採用をみせた。付加価値税 (VAT) は、ヨーロッパ以外の諸国では、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」は次頁【表 1】のとおりである。

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

【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



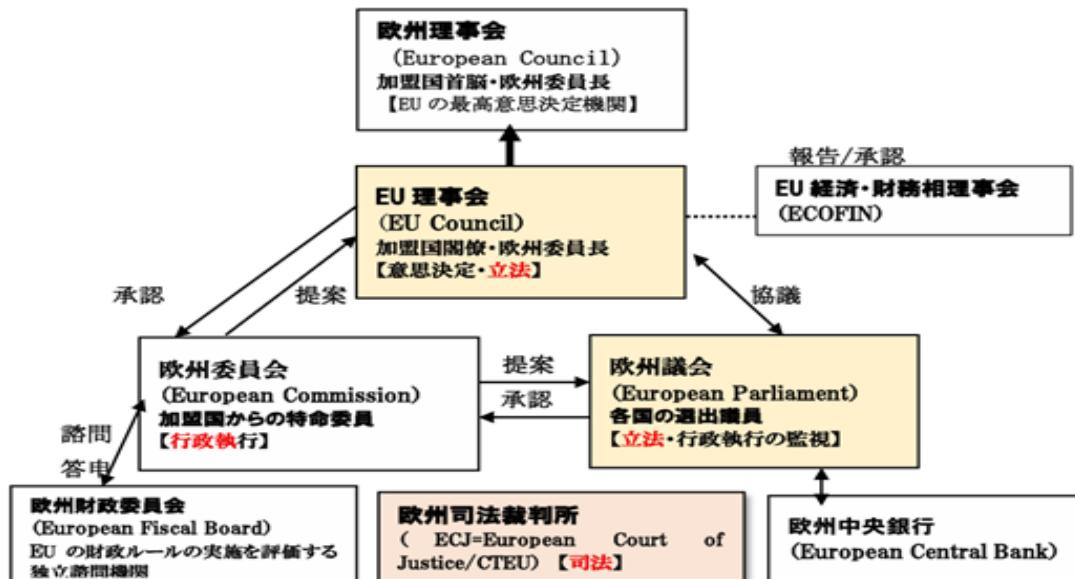
価値税 (books-of-accounts credit-method / subtraction method VAT) を採用してきた。この点では、前段階控除／仕入税額控除を税額票（タックスインボイス／tax invoice）の保存を条件に認める諸国の付加価値税（tax-invoice credit method VAT）とは異っていた [2023年10月からタックスインボイス方式に変更]。

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<sup>1</sup>。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

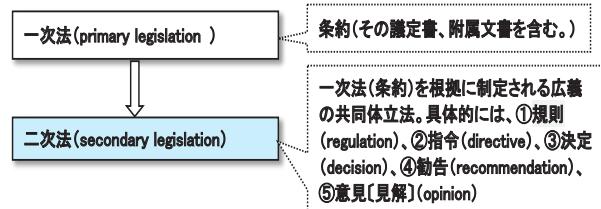
EU の統治機構について、簡潔に図示すると、次（【表2】）のとおりである<sup>2</sup>。

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



## 【表4】EU 法の基本体系

【表3】EU憲法／EU基本条約とは



<sup>1</sup> 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。

<sup>2</sup> 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)

【表5】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／表記は一様ではない。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「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。
⑤意見〔見解〕（opinion）
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。

## 2 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。

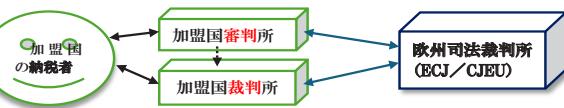
欧州司法裁判所（ECJ）は、欧州運営〔機能〕条約（TFEU）により、EU法について排他的に判断する権限が与えられ、統一的な法の適用・解釈を行っている。また、訴訟は、大きく①先決判断手続と②直接訴訟に分かれる。

【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。】（TFEU267条／TEU19条）
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。付託国裁判所での手数料はその国の規定による<sup>3</sup>。
  - 【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控除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

【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の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される。
- 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 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。

<sup>3</sup> 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>

<sup>4</sup> 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/CEHD\_Instrument\_JPN.pdf

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 卷 2 号 (2024 年 3 月) がある。有益な資料である。

【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・納税者の方的な「義務」ととらえる考え方方が根強い。

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、こ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

■条約署名国が、自国での課税処分が、次のような「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。

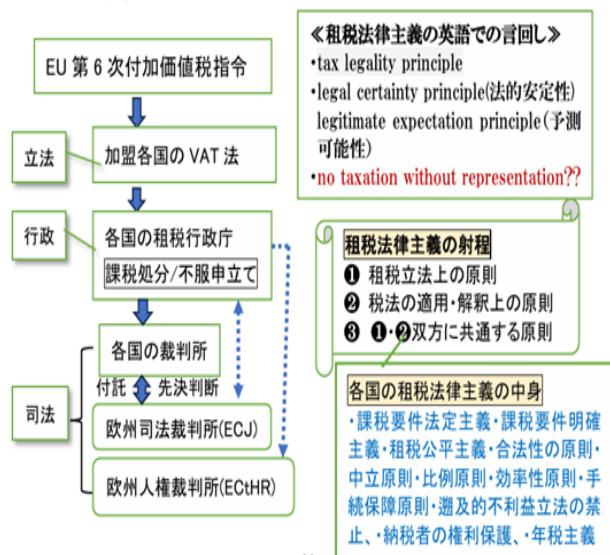
①第1議定書第1条・財産保護、②第6条：公正な裁判を受ける権利、③第7条：法律なくして処罰なし、④第8条：私生活および家族生活の尊重を受ける権利、⑤第9条：思想、良心および宗教の自由、⑥第10条：表現の自由、⑦第14条：差別の禁止、⑧第4議定書第2条：移動の自由、第7議定書第4条：一事不再理の権利

ちなみに、欧州人権裁判所(ECtHR=European Court of Human Rights)〔EU評議会(CoE)の人の権救済機関〕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。

### 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。加盟国の中で、付加価値税(VAT=value

【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



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(6thVAT 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)」の手法を探る。

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<sup>5</sup>。

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单なる「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なければ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<sup>6</sup>。

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<sup>7</sup>。【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

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

<sup>6</sup> 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

<sup>7</sup> H. Kogels, "Making VAT as Neutral as Possible," 21 EC Tax Rev. 230 (2012) .

- 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)]。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; Directive 2014/23/EU; Directive 2014/24/EU; Directive 2014/25/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)]。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<sup>8</sup>。

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)<sup>9</sup>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)であるとうたううえで、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 他の課税事業者に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、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項に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、

<sup>8</sup> 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/2016-09/explanatory\\_notes\\_en.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/explanatory_notes_en.pdf)

<sup>9</sup> 「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。

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
- ⑧a 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
- ⑨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
- ⑩適用税率
- ⑪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。
- ⑫a 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
- ⑬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
- ⑭a 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
- ⑮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
- ⑯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
- ⑰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

- ⑯ 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課税標準などに加え、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、自国の租税行政府の課税処分に納得できず、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、それをもと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<sup>10</sup>。

【表 16】ECJ への先決判断の付託とは

- ・ 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、自国の租税行政府が否認し仕入税額控除権を行ったとする。
- ・ 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。

<sup>10</sup> Rules of Procedure of the Court of Justice of the European Union | EUR-Lex (europa.eu)

## 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つても、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。

【表 17】典型的なインボイス記載内容の不備・不存在の事例

### 《典型的なインボイス記載内容の不備事例》

- ・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がある（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。

### 《インボイスの不存在》

- ・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。言いかえると、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見る。

## 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

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 18】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 19】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／ライスドルフ (Reisdorf) 事件

【John Reisdorf v Finanzamt Köln-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【ライスドルフ (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にインボイス元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 号に基づき、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、インボイス元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、税務調査で元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つたことから、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】



#### 《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 がわかつたとして、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つた。そこで、S 社は、仕入税額控除拒否処分を争つて、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ます。」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) の記載がなかつた場合、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)]



#### 《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られた「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 指令によれば仕入税額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する。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)]



(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ること、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、その取引が租税通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の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】

① 2006 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に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。

【表20】イギリス（UK）でのVATの仕入税額控除権

- ・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

## 【論説】EU 付加価値税における事業者の仕入税額控除権の分析

- (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。

- ⑥ Kittel 原則: その取引が租税通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遂行するか

このことから、VAT の仕入税額を控除をするには、仕入先が VAT を課し、かつ事業者に 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 職員が裁量権行使するときに検討する要因  
⑤ HMRC 職員が、VAT 通脱班 (VFT-VAT Fraud Team) に具申しないといけない事案

【表 21】イギリス (UK) での VAT 所管課税庁の変遷



- 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明 (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

【表 22】イギリス (UK) における VAT の仕入税額控除権事務運営指針

- VIT31200 [仕入税額の取扱い方: 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 職員が裁量権行使するときに検討する要因
  - ⑤ HMRC 職員が、VAT 通脱班 (VFT-VAT Fraud Team) に具申しないといけない事案

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、仕入があつ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、

### ソフトウエア

- ・電話、その他電話または電信用の部品や附属品
- ・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いけない。

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いけない。

- ・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脱税班（VFT）に承認を求めなければならない。VAT脱税班（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。

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

HMRC職員は、下記の基準を充たした場合に限り、VAT脱税班（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 「Kittel原則：その取引が租税通脱に関連して

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  
遁脱に関連していることを知っていたまたは知る  
べきだった場合には否認される。いわゆる「Kittel  
原則(Kittel principle)」である。「Kittel基準(Kittel  
test)」とも呼ばれる。

担当官は、次のことを証明しないといけない。  
・サプライチェーンのどこかの段階で VAT の遁脱  
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 の遁脱と関連していたこと。および、  
・納税者は、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こと。  
前記のような事例では、必ず VAT 遁脱班 (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。

## 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・ハリファックス (Halifax) 事件 [VAT の租税回避先例] を読む

#### (1) VAT の租税回避に適用される不文の濫用 法理の分析

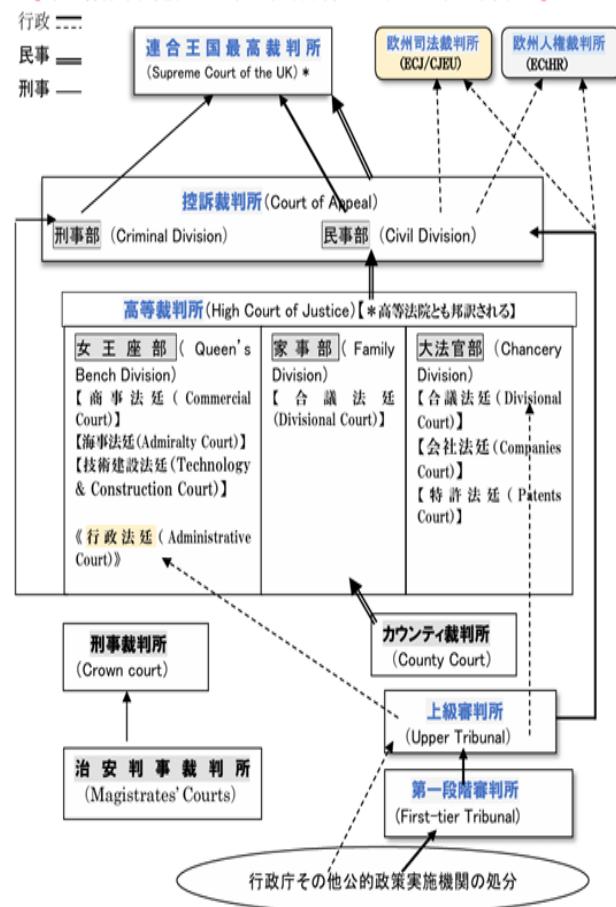
確かに、EUにおいては、加盟各国が事業者による仕入税額を差引く権利を濫用した取引スキームのコントロールが重い課題になっている。各国の VAT 審判所や裁判所は、不文の「権利濫用」の法理などを適用して仕入税額控除を否認する課税庁の処分を後押ししてきている。

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、できる限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 23】イギリス (イングランドとウェールズ) の世俗<sup>11</sup> 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】



※ EU を離脱した UK の VAT の所在、VAT 法制、VAT 争訟過程

\* 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) 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～

<sup>11</sup> 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。

<sup>12</sup> 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 卷 1 号参照。月刊税務事例 41 卷 8 号および 9 号参照

2019年まではVAT・関税審判所 (VAT and Duties Tribunals) が担当した<sup>12</sup>。

【表24】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、定める規定の意味について判断を求めた<sup>13</sup>。

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いなかつたか。

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た。濫用的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いとした。

#### 【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)」<sup>14</sup>、「権利の濫用 (abuse of rights)」<sup>15</sup>、「法の濫用 (abuse of law)」<sup>16</sup>、「濫用的な行為の禁止原則 (principle of prohibiting abusive practices)」<sup>17</sup>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<sup>18</sup>。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、その取引が租税逃税に関連して

<sup>13</sup> 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項1項 [課税事業者]・2項 [経済活動]、5項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。

<sup>14</sup> See, e.g., Opinion of AG Kokott in Case C-321/05 *Kofoed* ECLI:EU:C:2007:86, para. 67.

<sup>15</sup> See, e.g., Case C-255/02 *Halifax and Others* ECLI:EU:C:2006:121, paras. 37, 41.

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

<sup>17</sup> See, e.g., Case C-255/02 *Halifax and Others* ECLI:EU:C:2006:121, para. 70.

<sup>18</sup> See, e.g., Case C-110/99 *Emsland-Starke* ECLI:EU:C:2000:695.

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。Kittel 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り入れ、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「納税者の租税回避をしようとする意図を税務当局が認定しき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』[例えば、わが国最判平 17.12.19・民集 59 卷 10 号 2964 頁。ただし、本件は法人税関連事件] は採らない。

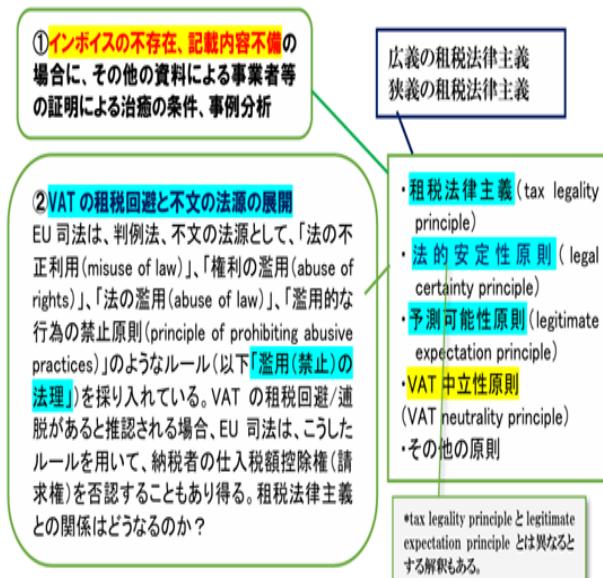
なぜならば、EU 税法では、納税者には必要最小限の納税をする権利があるからである。ECJ は、わが国のような主觀的な要因を重視する考え方とは、租税法律主義が射程とする「法的安定性原則 (legal certainty principle)」に抵触すると見るからである。

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<sup>19</sup>、課否判定をしないといけないと判断を下した。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濫用の法理の所在

租税法律主義と租税回避行為防止のための不文の法理の所在について、簡潔に図示すると、次のとおりである。

【表 25】VAT の租税回避と不文の法理・租税法律主義の構図



## (3) 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。

欧洲の税法学研究では、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が立

<sup>19</sup>「再定義 (redefine)」とは、一種の『推計課税 (presumptive taxation)』と見ることができるかも知れない。租税法律主義のルールからは、加盟国内 VAT 法に VAT の推計課税の規定がなければ、許容しえないことになるのではないか。純粹な法的アプローチではないが、EU を含め、OECD 諸国での推計課税について詳しくは、Mariona Mas-Montserrat et al., The Design of Presumptive Tax Regimes (2023, OECD Taxation Working Paper) . 141239bb-en.pdf.

<sup>20</sup>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。

法府が一般的租税回避否認規定<sup>20</sup>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、もっぱら不文の法源や一般的租税回避否認規定 (GAAR=General Anti-Avoidance Rule) の要否に傾斜する姿勢が目立つ。なかには、先進諸国の中、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ではないか。



(Public use)

## 2 EU 加盟国の租税法律主義と VAT 仕入税額控除権の所在

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。

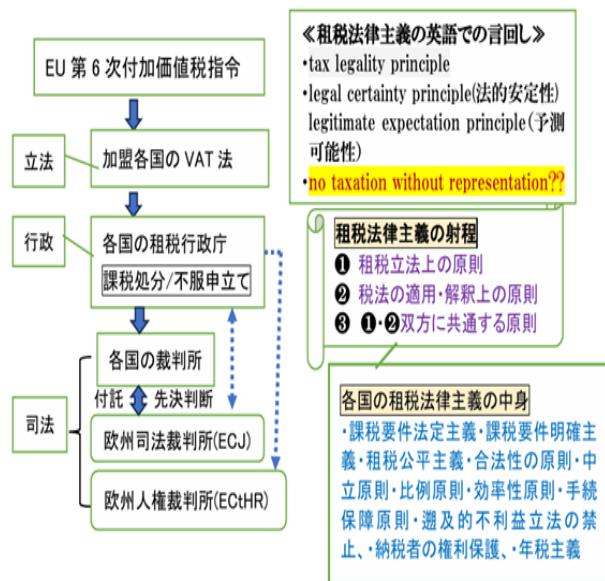
その際に持ち出されるのは、「租税法律主義 (tax legality principle)」「法的安定性 (legal certainty principle)」である。租税法律主義の概念は、加盟各国により異なる。

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

【表 26】EU の仕入税額控除権をめぐる立法・行政・司法メカニズム



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つたが、その後の研究テーマ選択のヒントとなつた。

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。「代表なれば課税なし (no taxation without representation)」の言葉しか頭のなかにないと、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に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 加盟国をじっぱひとからげにして「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<sup>21</sup>。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<sup>22</sup>。

【表 27】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 <sup>23</sup> 。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) を採っているのかどうかが問われる。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徵収ス」(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つては議会 (諸侯の会議) の承認を前提とするなど王権の制限を求める文書である。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の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 (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る。

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る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<sup>24</sup>。

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.)

連邦憲法は、「租税、関税、輸入税、消費税を賦課して徴収する権限は連邦議会が有する [The Congress shall have Power To lay and collect Taxes, Duties, Imposts and Excises]」(第 1 条第 8 節第 1 項) [1787 年制定] と規定する。加えて、連邦憲法修正 16 条 [所得税の賦課徴収

<sup>21</sup> See, Scope of the principle of the legality of taxation, particularly in relation to value added tax (Directorate-General for Research and Documentation, September 2018) .

<sup>22</sup> 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。

<sup>23</sup> 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。

<sup>24</sup> See, Nicola Preston, "The Interpretation of Taxing Statutes: The English Perspective," Akron Tax Journal: Vol. 7, Article 2. (1990) .

権] は、「所得にかかる租税を賦課しかつ徵収する権限を連邦議会（立法府）に付与する」[1913 年制定] と規定する。しかし、執行府のトップである大統領が、関税法などを典拠に各種「大統領令 (Presidential directives)」を使って関税(tariffs)などをかけることもできる。このため「課税権」をめぐっては、立法府と執行府の間で確執がある。わが国や EU で展開される内容での「租税法律主義 (tax regality 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<sup>25</sup>。

アメリカの租税法律主義論は、租税正義 (tax justice) 論、「分配的正義 (distributive justice)」論とはリンクしていない。冷戦下、ジョン・ロールズ (John B. Rawls) をはじめとした社会主義を嫌う政治環境で発展してきた分配的正義論は、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のヨーロッパでは人気がない。

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、純粹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 [租税に関する市民の権利] すべての市民は、自ら、またはその体表者によって、公の租税の必要性を確認し、それを自由に承認し、その使途を追跡し、かつその数学、基礎、徵収、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、税の賦課徵収については、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。予算法律主義を探る (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一つである。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一つといえる。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<sup>26</sup>。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]

<sup>25</sup> See, S. W. Mazza & T. A. Kaye, "Restricting the Legislative Power to Tax in the U.S.," 54 Am. J. Comp. L. 641 (2006).

<sup>26</sup> 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).

### 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) を継続させることにより、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) などを制止することにより、議会に適正化に向けた立法を促

している<sup>27</sup>。

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に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たとしても、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<sup>28</sup>。

### 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。[Under construction]

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云ふとする。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、国家の利益のために、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

<sup>27</sup> See, Hans Gribnau, "Equality, Legal Certainty and Tax Legislation in the Netherlands," 9 Utrecht Law Review 52 (2013) .

<sup>28</sup> 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) .

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<sup>29</sup>。[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つ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]の表題のもと、「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、通常の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

<sup>29</sup> 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)

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・解釈をめぐっては論争がある。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「法の前の平等」を意味すると判断している。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「法の前の平等」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。[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、「リトアニア議会が、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ことができる。」と規定する。[Under construction]

#### 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<sup>31</sup>。[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るものとする。」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 (Regeringsforzen /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、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。[Under construction]

<sup>30</sup> See, Carlo Garbarino, "Italy-National Report," 15 Mich. St. J. Int' l L. 401 (2007) .

<sup>31</sup> See, 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/oolscprepi (2018.38) .

## (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)<sup>32</sup> は、54 条で次のように規定している<sup>33</sup>。

### ● 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。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。

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 legali-

ty 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（附帯税）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

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 28】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

① 2006 年：ハリファックス (Halifax and Others) 事件 (UK)
租税回避防止にための濫用（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、取引にもっぱら租税利益（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いけないと判断する。しかし、この場合、②加盟国の国内税法に控除の

<sup>32</sup> text\_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。

<sup>33</sup> 邦訳は、衆議院憲法調査会事務局「欧州憲法条約一解説及び翻訳」（衆憲資第 56 号・平成 16 年 9 月）86 頁以下、91 頁参照。

## 【論説】EU 付加価値税における事業者の仕入税額控除権の分析

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、との議論がある。加えて、不利益遡及課税問題もある。

### ② 2008年：パートサービス社（Part Service）事件（イタリア）<sup>34</sup>

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であ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、目的を狙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。

### ③ 2010年：ウィールドリーシング社（Weald Leasing Ltd）事件（UK）<sup>35</sup>

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狙いに取引をしている場合には、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。

### ④ 2013年：ニューウェイ（Newey）事件（UK）<sup>36</sup>

・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、広告宣伝費にかかる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。
- ・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ではなく、租税法律主義（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。

### ⑤ 2017年：カッセンス他（Cussens and others）事件（アイルランド）<sup>37</sup>

- ・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。

<sup>34</sup> Case C-425/06 Part Service ECLI:EU:C:2008:108. [eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:62006CJ0425](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:62006CJ0425)

<sup>35</sup> Case C-103/09 Weald Leasing ECLI:EU:C:2010:804. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62009CJ0103>.

<sup>36</sup> Case C-653/11 Newey ECLI:EU:C:2013:409. CURIA-Documents (europa.eu)

<sup>37</sup> Case C-251/16 Cussens and others ECLI:EU:C:2017:881. EUR-Lex-62016CJ0251-EN-EUR-Lex (europa.eu)

## 【論説】EU 付加価値税における事業者の仕入税額控除権の分析

- ・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を回避するために入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) は適用されない。【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つ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がある。

## 4 小括：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、②VATの租税回避に対応する対応事例に分かれる。
- ・②VAT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どうかが精査される。

### 【表29】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

わが国は、消費税（VAT／GST）課税で、これまでの簡素な帳簿方式からコンプライアンス事が煩雑なインボイス制度に転換した。インボイス制度のもと、事業者の仕入税額控除権をどのように保障するかは重い課題である。最後に問題点をいくつかのポイントにまとめて、精査して見る。

### ◆ 「帳簿及び請求書等の保存」への転換

わが国の消費税は、糸余曲折を経て、1989（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\\_zenseikaikaku.pdf](https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s_h0606_zenseikaikaku.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。

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。

### 【表30】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。

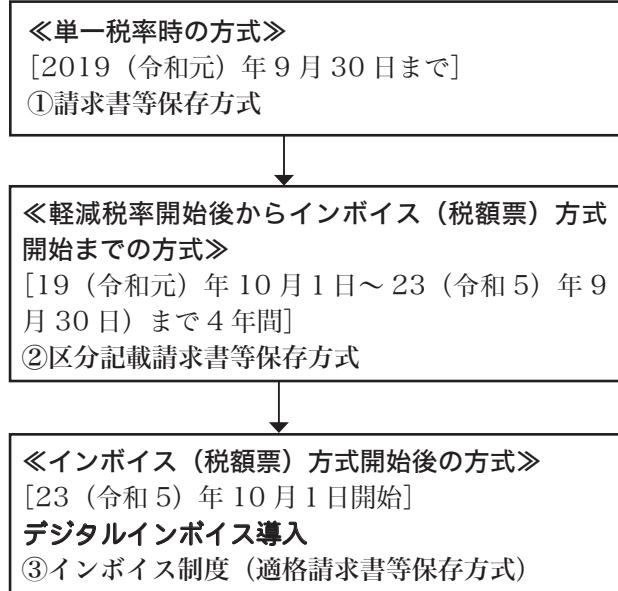
この改正は、事業者から見れば、税務事務負担を煩雑にし、税を搾り取る手段の強化と映る。一方、税務当局からすれば、徴税強化はもちろんのこと、それまでの純粹な帳簿方式から、できるだけインボイス（税額票交付）方式に近づける狙いもあったのであろう。つまり、将来の税率アップに伴う複数税率の採用が織り込まれていたといえる。

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には、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。島以外の情報が豊富に提供されていない常況では、デrogramming（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31】インボイス制度（適格請求書等保存方式）採用までの推移



### ◆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まだ強い。しかし、「悪法も法なり」とい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、「課税仕入れに係る支払対価の額」にかかる消費税額相当分を課税売上から控除する（消税法30①）としつつ、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、好き勝手を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、<sup>3</sup>じっぱひとからげ、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。小規模事業者には當時負担が生じる。

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)]。

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 Pepool 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どるのか？

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。

すでに述べたように、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、こ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。

わが国の場合には、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ている。行政からしっかりと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 32】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、消費法 30 条 7 項の要件を充たさないので、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、消費法 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る（津地判平 10.09.10 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 卷 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 卷 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 32】④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にわかわらず、税務調査時に理由があり提示しなかつたことをもって、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。消費税の本来の趣旨に反するといわなければならない、というものである。

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）をいくらか欠いていても、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して、仕入で負担した税額が課税事業者のコストとならざるよう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」双方の保存があつても、「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いわれれば、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「課税売上と課税仕入との差額をベースに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。

この国の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よいのではないか。

別の方向に顔を向けると、VAT/GST の仕入税額控除を請求権として法認する考え方に対しては、消費税廃止の阻害要因になるとの観点からの異論もある。仕向地課税主義（消費地課税主義）の下での輸出免税・ゼロ税率（export zero rating）適用で棚ぼたの利益を享受している企業をますます太らせることにつながる。だから、賛成しかねる、との声である。言いかえると、目指すところは消費税の廃止であり、消費税の延命、輸出企業への多額の消費税還付拡大、不公平助長につながる事業者への仕入税額控除権の保障ではない、との主張である。いわば、「欲しがりません。勝つまでは！」のスタンスである。

ただ、このスタンスには疑問符がつく。「消費税廃止」のリアリティは今一つだからである。このことから、消費税の存続を前提に、仕入税額控除について、次のように結びたい。

「EUの付加価値税（VAT）に倣い、消費税の仕入税額控除を事業者の「請求権」として法認する。これにより、消費税が前段階控除の認められない「取引高税」として機能ないようにエンジンブレーキをかける。加えて、事業者の仕入税額控除を確保するとともに、強権的な税務調査などの歯止めをかける。これが、正鶴を射た方向ではないか。」

もう1つ、ゼロ税率については注目すべき使い方がある。オーストラリアのように、輸出ゼロ税率だけでなく、基礎的食料品や医療・教育サービスなどを含め幅広くゼロ税率（国内・家庭用ゼロ税率／domestic zero-rating）を採用している国もある（CNN-39.qxd40頁以下参照）。問われるのはゼロ税率の使われ方の問題かも知れない。

私見としては、消費税（VAT）の仕入税額控除を事業者の請求権として認め、強権的な税務調査などの歯止めとして使えるようにし、VATが前段階控除のない取引高税として機能ないように歯止めをかけるEUのVAT政策を支持したい。

### 【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 10.15290/00lscpripi.2018.38
- ・ Frans Vanistendael, "Legal Framework for Taxation, in Tax Law Design and Drafting, Vol. 1 by Victor T. Thurunyi (IMF, 1996)
- ・ 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).
- ・ Johnny R. Buckles, "Constitutional Law and Tax Expenditures: A Prelude, 76 Ark. L. Rev. 1 (2023)
- ・ 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), at 143 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)
- ・ Cheryl Block, "Pathologies at the Intersection of the Budget and Tax Legislative Process, 43 B.C. L. Rev. 863 (2002).
- ・ Charles B. Hochman, The Supreme Court and the Constitutionality of Retroactive Legislation, 73 Harv. L. Rev. 692 (1960)
- ・ Duncan Bentley, Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation (2007)
- ・ John Kruzel, "'Unitary executive' theory may reach Supreme Court as Trump wields sweeping power, Reuters (February 14, 2025).
- ・ Barry Sullivan, "Expert Knowledge, Democratic Accountability, and the Unitary Executive, 92 Fordham L. Rev. 575 (2023).
- ・ Ashraf Ahmed, et.al., "The Making of Presidential Administration, 137 Harv. L. Rev. 2131, at 2132 (2024)
- ・ Lawrence B. Solum, "Originalism versus Living Constitutionalism: The Conceptual Structure of Greate Debate, 113 Nw. U. L. Rev. 1243 (2019)
- ・ Lee J. Strang, "Originalism's Promise, and Its Limits, 63 Clev. St. L. Rev. 81 (2014)
- ・ Mila Sohoni, "Chevrons Legacy, 138 Harv. L. Rev. F. 66 (2025)
- ・ Note, "The Loper Decision and Tax Regulations after Chevron, U.S. Tax. Int' l Mergers, Acquis. & Jt. Ventures ¶ 1.09 (May 2025)
- ・ Cezary Kosikowski, General Budget and Budget Law of the European Union (2008, Temida 2)
- ・ Eloise Pasachoff, "Modernizing the Power of the Purse Statutes, 92 Geo. Wash. L. Rev. 359 (2024)
- ・ 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。JTI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)
- ・ 国民税制研究所「2015年JTIオーストラリア税務実務視察研修報告書」国民税制研究2号(2016年、国民税制研究所)
- ・ 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)

# ドイツの租税法律主義論の今日的展開

## —「EU法の優越性」、溶けるドイツの租税法律主義—

石村 耕治 (JTI代表・白鷗大学名誉教授)

### ■ プロローグ

#### ～EU税法ファースト、溶けるドイツの租税法律主義

- EU (欧州連合／European Union)において、ドイツ連邦共和国 (Bundesrepublik Deutschland、以下「ドイツ」) は 人口や経済で最大規模であり、EU の予算案に対し強い発言力を有している。ドイツは、EU の核となる加盟国の一つである。
- 単一通貨、ユーロの導入で、金融の国境は極めて低くなつた。単一市場を完成させるには、域内での競争政策を 1 つにする必要がある。EU 経済の活性化・効率化に向け残つてゐる重い課題の 1 つは「税制」である。
- わが国は、单一国家 (unitary state) である。また、司法は国が独占する。税に特化した裁判所はない。(国税に特化した行政審判所はある。)
- ドイツは、連邦国家 (federal state) である。また、欧州連合 (EU) の加盟国である。司法は、連邦と州 (ラント) で分かれ合つてゐる。憲法裁判所もある。税に特化した裁判所がある。事案によつては EU 司法にステップアップしないといけない。
- ドイツ税法に関する裁判例を点検するとする。この場合、ドイツ国内の裁判所、具体的には財政法裁判所 (FG)、連邦財政裁判所 (BHF) および連邦憲法裁判所 (BVerfG) の裁判例に加え、事案によつては、欧州裁判所 (ECJ) の先決判断 (先行判決／preliminary rulings) をチェックする必要がある。
- 言い換えると、ドイツ税法に関する判例研究では、国内裁判所のものに加え、欧州裁判所 (ECJ) の先決判断例や直接訴訟の裁判例にも目をとおさないといけない。

\*

\*

\*

- 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。「直接税の調和」も近年急激になつてきた。しかし従前は表立つていなかつた。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。また、各加盟国が国内税法で事業者に申告義務を課す付加価値税 (VAT) が、EU の指令 (directives) を典拠としている、「間接税」とは異なることにもよる。

- 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、実際は大きく違つてしまつた。
- 例えば、加盟国 (例えば、ドイツの税務当局 (Finanzbehörde)) は、国内税法 (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場合も出てくる。当然、国内税法やその税法に基づく課税処分が 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。ということは、加盟国の税務当局が、直接税に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 域内での人や企業の流れはますます急激になつてきている。
- EU は、税制の共通化を目指している。直説税については、「調和 (harmonization)」は難しうが、「調整 (coordination)」で賄おうという流れが勢いを増してゐる。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。
- 「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は加盟各国により温度差がある。一応、EU(当時のEC)司法裁判所は、先決判断「Coase v. EUEL judgment (Case 6 / 64 [1964] ECR 1251)」で、EU法の優位性を主張した。しかし、EUの一員であるドイツ連邦憲法裁判所(BVerfG)は、EU法の優位性は認めるものの、絶対優越性を認めてはいない(BVerfGE 89,155 – Maastricht, 12. Oktober 1993)。
- この点、ドイツは基本法(GG)23条[欧州連合のための諸原則]1項も、EU統合のために、「連邦は、連邦参議院の同意を得て、法律により、諸々の高権を欧州連合に移譲することができる。」と規定するにとどめている。この規定は、EU法(旧EC法)がドイツ国内でも適用されることの根拠規定にもなっている。
  - ドイツの連邦憲法は、「基本法(GG= Grundgesetz)」という。基本法(GG)は、自由と法の前の平等の保護をはじめとした各種人権(自由権)規定(GG1条~19条)を盛り込んでいる。世界的に見ても、GGは先端的な内容である。
  - 一方、EUは、EU条約(TEU)ないしEU運営[機能]条約(TFEU)や欧州司法裁判所(ECJ)の判例でさまざまな自由権を確立してきた。例えば、「国籍に基づく差別禁止」(TFEU18条)、「労働者の移動の自由(Free movement of labour)」(TFEU45条)、「開業の自由(Right of Establishment)」(TFEU45条)、「資本の移動の自由(Free movement of capital)」(TFEU26条2項)、「サービス供給の自由」(TFEU66条)などである。ドイツの基本法(GG)とは一味違う自由権もある。なお、「開業の自由」はEU域内にのみ適用になる。一方、「資本の移動の自由」は、日本などEU域外にある第三国にも適用がある。
  - いずれにしろ、こうしたEUの経済的自由権の保障は、EU域内での企業活動を活性化し、経済の統合推進が狙いである。経済的自由権は必ずしも絶対的なものではない。「健全な取引目的がない」租税回避行為の防止のような公共の利益があれば制限される。
  - EUは、こうした経済的自由権を典拠に、欧州司法裁判所(ECJ)を介して、その加盟国または他の加盟国の課税権を調整する。
  - このことから、例えば、EU加盟国であるドイツの所得税法が、国籍、居住者か非居住者かを

基準に、法の適用を分けている場合に、その是非が問われてくる。欧州司法裁判所(ECJ)は、源泉課税、二分二乗方式、その他の課税取扱いで居住者と非居住者を差別する加盟国税法やその税法に基づく課税処分などをクロ(違法)と判断する傾向を強めている。

- また、TFEU66条は、移動の自由を保障する「サービス供給の自由」をうたっている。ドイツ営業税法(GstG=Gewerbesteuergesetz)は、航空機のリースを自国の会社からリースする場合と、他の加盟国の会社からリースする場合を差別して扱っていた。欧州司法裁判所(ECJ)は、この取扱いをクロ(違法)とした(EUrowings事件/Case C-294/9)。
- このように、EU加盟国の実体税法や手続税法の調和は、EU指令で制約を受ける付加価値税(VAT)のような間接税だけに限らない。所得税のような直接税についても、欧州司法裁判所(ECJ)の裁判例(具体的には、先決判断、是正措置を求める直接訴訟の判決など)の蓄積を通じて、加盟各国の租税立法を制約する状況にある。つまり、「指令」だけでなく、欧州裁判所(ECJ/CJEU)の判断(解釈)によっても、直接税までも共通化する傾向を強めている。

\* \* \*

- ドイツは、いわゆる「大陸法系」に属し、議会制定法が法体系の中核をなしている国の1つである。
- とはいっても、制定法には数多くの不確定概念が盛り込まれている。例えば、わが国の国税通則法に匹敵するのがドイツ租税基本法(AO=Abgabenordnung)である。そこに盛られた42条は、いわゆる「一般的租税回避行為否認規定(GAAR=General Anti-avoidance Rule)」である。[正確にいえば、AO42条のタイトルは「法的形式可能性の濫用(Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten)」である。]
- AO42条2項では、「unangemessene」、邦訳すると「不相応」、英訳すると「inappropriate」という言葉が使われている。また、納税者が「不相応」な法形式を選択し租税利益(租税回避/StEUerumgehung)を実現し、納税者が、その法形式選択が租税利益以外の目的であると証明できない限り、「Missbrauch」、「濫用」、「abusing」があったものとする、と規定する(2008年AO改正法)。「不相応」、「濫用」という言葉は、まさに、不確定概念(Das Konzept

der Unsicherheit) である。

- こうした不確定概念は、主に、連邦財政裁判所 (BHF)、とりわけ法人課税事案を担当する部 (Großen Senat)、さらには連邦憲法裁判所 (BVerfG=Bundesverfassungsgeric) による法「解釈」で、その具体的な意味が明らかにされることになる。
- 連邦財政裁判所 (BHF) は、単なる税金を軽くする (節税／StEUergestaltung) の意図があったとしても、「不相応」な法形式選択の意図があつたとは見ない、また、より客観的に精査する傾向にある。
- ドイツでは、租税法上の 不文の法理 (法源) として課税の合法性原則 (Gesetzmäßigkeit der BesteUerung)、課税要件法定主義 (Tatbestandestimmtheit) などが認められている。財政裁判所は、不確定概念を納税者の不利益に解釈することには概して消極的である。
- この点について、連邦憲法裁判所 (BVerfG) はどうなのであろうか。
- 今日、租税立法や租税法の適用解釈においては、ドイツ基本法 (連邦憲法／ボン基本法) の人権条項、とりわけ 3 条 1 項 [すべての者は法の前に平等である] (一般的な平等原則) に基づき、課税の公平 [平等] 原則 (equality principle of taxation／Gleichmäßigkeit der BesteUerung) に傾斜する形で展開する国の一つである。
- 連邦憲法裁判所 (BVerfG) は、租税事案の裁判において、課税は財産権の侵害であるという基本的スタンスを維持しているように見える。そのうえで、立法面のみならず、税法の適用面でも、一般的な平等原則を大事にする形で判断を下している。とりわけ、所得課税事例などでは、人権、さらには応能負担を重視する判断をくだしている。ドイツ基本法 (GG) 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。このことからわかるように、ドイツは、いわゆる「社民民主主義」を標榜する国家である。
- 一般に、税負担を軽減するために用いる手段、あるいは言葉は大きく、次の 3 つに分けて点検される。すなわち、「節税 (StEUergestaltung／tax mitigation)」、「租税回避 (StEUerumgehung／tax avoidance)」、「租税遁脱／脱税 (StEUerhinterziehung／tax evasion)」である。
- 連邦憲法裁判所 (BVerfG) は、基本的に「課税は必要不可欠」とのスタンスを維持する。
- 連邦憲法裁判所 (BVerf) は、初期の判例では、

税金を軽くする (節税／StEUergestaltung) のは納税者の権利であるとのスタンスであった。つまり、「節税 (StEUergestaltung)」は処罰されることではないし、違法でもない。納税者の自由権の範囲内である判断とした。

- これに対して、連邦財政裁判所 (BHF) は、「節税」とは異なり、「租税回避 (StEUerumgehung)」は、事例によっては「濫用 (Missbrauch)」にあたると判断する。仮装などに基づく租税回避を違法とする。一方、「租税遁脱／脱税 (StEUerhinterziehung)」は明らかに違法であるとする。とはいものの、連邦財政裁判所 (BHF) は、AO42 条の租税回避否認規定の拡大適用には概して消極的である。
- 連邦憲法裁判所 (BVerfG) は、租税回避は、課税上の「必要不可欠性」の条件を満たさないと見る。このことから、租税回避行為の防止は、憲法上も是認されるとする。いわゆる一般的租税回避行為否認規定 (GAAR) ともいえる AO42 条 [法の形式可能性の濫用 (Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten)] の存在を法認する [BVerfG Jan.24,1962,13 BVerfGE 290 (315) (F.R.G.)]。連邦憲法裁判所 (BVerfG) は、租税回避 (StEUerumgehung) への対応は、憲法上、立法府と税務当局の責任であるとする。この BVerfG の判断から、租税回避防止ルールは、原則として応能負担原則から導けるものであり、いかなる特別の正当化理由はいらない、と解す。
- ちなみに、この論文では、各種ドイツ国内税法に関する連邦憲法裁判所の違憲判断の分析は射程外である。

\* \* \*

- 以上のように、租税回避防止について、連邦憲法裁判所 (BVerfG) は、連邦財政裁判所 (BHF) とはかなり異なるスタンスにある。ドイツでの租税回避事案において、EU 法の問題が生じれば、「EU 法の優越性」ルールのもと、ドイツ国内裁判所の判断を越えた欧州司法裁判所 (ECJ) の判断が加わってくる。
- 欧州税法のもとでも「租税回避 (tax avoidance)」問題は重視されてきた。とりわけ、国境越えの租税回避行為がしばしば問われてきた。
- EU 法は、法の一般原理として、「法の濫用 (abuse of law)」という考え方を認める。EU では、租税回避行為の否認にあたっては、従来からこの考え方方が使われてきた。

- ・EU 司法界では、租税回避行為防止は EU 領域内で認められる基本的自由権の 1 つを侵害するのではないかとも見られてきた。欧州司法裁判所 (ECJ) の先例も、租税回避行為の防止の必要性が、基本的自由権の制限を正当化できる公益上の理由がまさる場合に限り認められるとのスタンスを取る。しかし、租税回避の防止は、「行為の濫用」を防止する範囲に限定されるとする。
- ・EU では、濫用的なタックス・プランニング (aggressive tax planning) が大流行りである。欧州委員会は、EU 域内市場での正常な活動や運営を損ないかねないと心配する。とはいいうものの、EU 司法 (ECJ) の拡大解釈には期待薄である。OECD のベップス (BEPS=Base Erosion and Profit Shifting／税源浸食と利益移転) プロジェクトからのグローバルな圧力も無視できない。
- ・EU 法制定の手綱を握る欧州委員会は、租税回避防止 EU 指令 (ATAD=Anti-tax Abidance Directive) で、新常態 (ニューノーマル／new normal) 目指すことにした。
- ・EU は、2016 年に、直接税をターゲットとした租税回避防止 EU 指令を採択した。ATAD は、大きく繰ると、(1) TAD 1、(2) ATAD2、(3) ATAD3 の 3 つからなる。
- ・加盟国は、ATAD 1 指令／租税回避対策パッケージ指令に沿って国内法を制定しないといけない。EU 税法の優越性、EU 税法ファーストの流れは強まる一方である。
- ・規制大好きの EU の欧州委員会の役人の姿勢に EU 企業の税務コンプライアンスコストは上昇する一方である。
- ・一般的租税回避行為否認規定 (GAAR) の適用は従来から、直接税領域において検討されてきた。そのため、そもそも GAAR が付加価値税 (VAT) の領域でも適用されうるのかは未踏の課題であった。この課題については、しばしば欧州司法裁判所 (ECJ) に対し先決判断 (先行判決) の申立て、照会がなされた。しかし ECJ は、付加価値税第 6 次指令の個別条文の適用・解釈でその照会に応じた。このため、はっきりした見解を示していない。

\* \* \*

- ・ドイツ基本法 (連邦憲法) は、わが国の 84 条に相当する規定を置いていない。しかし、裁判例や学説などを通じて、租税法上の不文の法理 (法源) として、課税の合法性原則

- (Gesetzmäßigkeit der Besteuerung)、課税要件法定主義 (Tatbestandestimmtheit) などを法認する。また、課税要件法定主義から派生する原則として、連邦憲法裁判所 (BVerfG) の判例 [例えば、BVerGE 13, 261, 271 (Dec.19, 1961, 2d Senate) , BVerfGE 13, 274 (Dec. 19, 1961, 2d Senate) ; BVerfGE 13, 279 (Dec. 19, 1961, 2d Senate)] を通じて遡及的不利益課税禁止 (Rückwirkungsverbot) のルールも導き出している。
- ・連邦憲法裁判所 (BVerfG) などでの租税関連憲法訴訟判決では、基本法 (GG) 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。
- ・ドイツの財政裁判所 (HG) や連邦財政裁判所 (BHF) に争われた事例で、EU 法と国内税法の抵触が問われたとする。この場合、それぞれの財政裁判所は、欧州裁判所 (ECJ) に先決判断手続を取り、先決判断 (先行判決) を求めること (References for preliminary rulings) ができる。つまり、欧州裁判所 (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 3 項 6 号)。
- ・人権がからむ租税事案では、納税者には、欧州人権裁判所 (ECtHR) に提訴する道も開かれている。ドイツは、欧州人権条約 (Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms) に加盟しているからである。

\* \* \*

- ・次に、ドイツの税法学会での租税法律主義 (tax legality principle) 論の展開を見てみよう。主な見解を、おおまかにまとめて見ると、次のとおりである。①課税は厳格な租税法律主義のもとに置かれること、②税務当局および財政裁判所は、税法の内容に変更を加えてはならないこと、③税務当局および財政裁判所はともに、税法の適用・解釈者であること、④課税の公平原則のもとでも、税務当局は、税務分野における裁量的な処分をしてはならないこと、⑤税務当局および財政裁判所は、税法の解釈においては、法的安定性原則 (Bestimmtheitsgrundsatz) のもと、類推解釈は禁止されること。
- ・ドイツでは、租税法律主義原則 (tax regality

principle / der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der BestEUerung) と課税の公平原則 (equality principle of taxation / Gleichmäßigkeit der BestEUerung) は並行して議論される。双方とも、立法上の原則であることは共通した認識である。しかし、とりわけ、課税の公平原則が税法の適用・解釈上の原則として共通に認識されているのかどうかについては、今後とも慎重に分析を重ねたい。

\* \* \*

- ・ドイツの租税法理論は、英米税法などに比べると緻密である。ひとことで言えば、『理論大好き』の感じがする。ウオーカー (woke / 意識高い系) を嫌う afd (右派「ドイツのための選択」) 勢力を伸長させるだけではないか?との声が聞こえてきそうである。
- ・一方、EU法やその適用・解釈を司る欧州司法裁判所 (ECJ) や欧州人権裁判所 (ECtHR) は、トートロジー、つまり、ドイツ法で展開されるような難解な類語の無駄な反復を好まない。む

しろ、実利的な議論展開を好む。

- ・欧州司法裁判所 (ECJ) などで展開される法理論や法原則は比較的簡素である。EU域内では、「EU法の優越性 (supremacy of EU laws)」のルールのもと、こうしたEU法やその適用・解釈が、加盟各国の法や解釈に優先する仕組みにある。
- ・ドイツの司法やコメンテーターが構築してきた固有の租税法原則と、欧州裁判所 (ECJ) などが持ち出す租税法原則とが、どのように調和していくのかは定かではない。「EU法の優越性」で、域内での税の調和 (harmonisation) や調整 (coordination) はますます加速する。ドイツにおける租税法律主義 (der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der BestEUerung) 論は、課税に関するEU指令や規則、欧州司法裁判所 (ECJ) の課税の公平原則 (equality principle of taxation / Gleichmäßigkeit der BestEUerung) を基軸とした租税法律主義 (tax legality principle) の大きな流れのなかに溶けていくのではないか。

## 《コンテンツ》

### ■ プロローグ

#### ～EU税法ファースト、溶けるドイツの租税法律主義

### 1部 ドイツの税務行政制度と納税申告制度

#### 1 ドイツの税務行政組織とは

##### (1) ドイツの国家組織の構図

##### (2) ドイツの税務行政組織

#### 2 ドイツの主要実体税制の基礎

##### (1) 主要な税金の紹介

##### (2) 共同税とは何か

##### (3) 所得税上の申告資格

#### 3 ドイツの租税手続法

#### 4 ドイツの納税申告の性格

##### (1) 税目や所得の種類により異なる租税確定方式

##### (2) 賦課課税と一部申告納税のハイブリッド方式を採用

#### 5 ドイツの税務争訟の仕組み

### 2部 EU法、ドイツ連邦憲法と課税基本原則

#### 6 ドイツ連邦憲法に盛られた国家の仕組みと税財政原則を読む

#### 7 基本法から読み取るEUにおけるドイツの所在

### 8 連邦の租税立法過程

#### (1) 連邦議会での立法過程

#### (2) 基本法に盛られた立法規定の分類

#### (3) 租税立法手続の特徴

### 9 EU法とドイツ国内租税立法

#### (1) 直接税関連EU指令

#### (2) EUのルーリング情報開示指令と行政立法・解釈の透明性確保

### 3部 EUの一員としてのドイツ租税理論の所在

#### ～ドイツ租税法律主義論の見える化も射程に

### 10 連邦憲法裁判所による租税法違憲判決

### 11 欧州司法裁判所 (ECJ) 先決判断 (先行判決) と直接税務訴訟

#### (1) 加盟国ドイツがECJに求めた先決判断 (先行判決) 事例

#### (2) 加盟国ドイツを被告するEUによるECJでの直接税務訴訟事例

### 12 ドイツ税法学会での租税法律主義論の展開

### ■ むすびにかえて

#### ～欧米で二極化する租税法律主義の展開

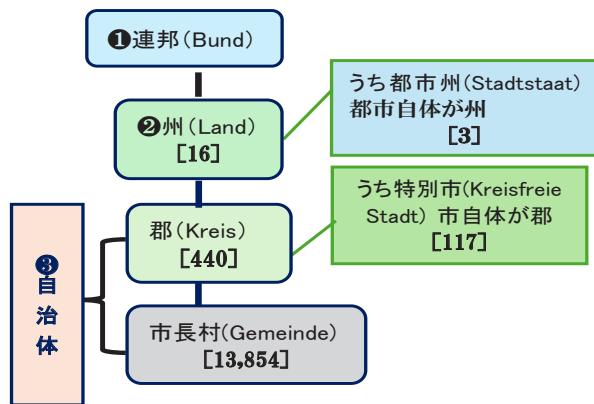
## 1部 ドイツの税務行政制度と納税申告制度

### 1 ドイツの税務行政組織とは

#### (1) ドイツの国家組織の構図

- ・ドイツは連邦(Bund)と16州(Land)、自治体[440の郡(Kreis)+13,854の市町村(Gemeinde)]で構成される連邦国家(federal state)である。
- ・ドイツにおいて租税は、①連邦政府(Bundesregierung)、②州(Lander)および③自治体(Gemeinden)は課税主体となっている。アバウトに図示すると、次のとおりである<sup>1</sup>。

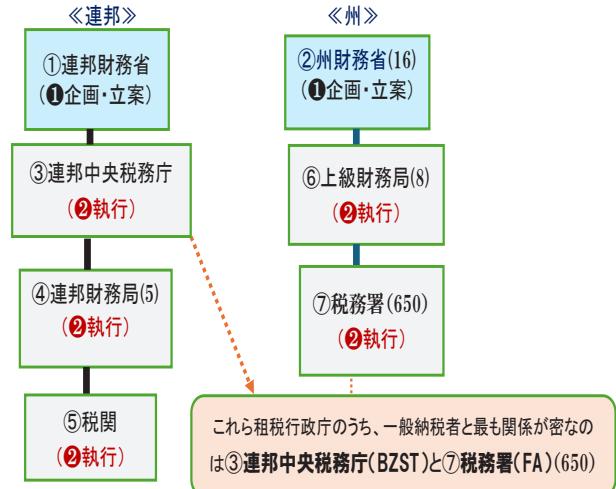
【表1】ドイツの国家の構図



#### (2) ドイツの税務行政組織

- ・学問的には、税務行政組織は大きく、①企画・立案を担当する組織と②執行を担当する組織とに分かれる。
- ・連邦国家であるドイツの①企画・立案を担当する組織と②執行を担当する組織は、少し複雑である。アバウトに図説すると、次【表2】のとおりである<sup>2</sup>。
- ・これら租税行政府のうち、一般納税者と最も関係が密なのは③連邦中央税務庁(BZST)と⑦税務署(FA)(650)である。
- ・①連邦財務省(BMF=Bundesministerium der Finanzen)
- ・②州財務省(Landesministerium der Finanzen)
- ・③連邦中央税務庁(BZST=Bundeszentralamt für Steuern)

【表2】連邦と州の税務組織



- ・④連邦財務局(BFD=Bundesfinanzdirektion)
- ・⑤税關(Zollamt)
- ・⑥上級税務局(OFD=Oberfinanzdirektion)
- ・⑦税務署(FA=Finanzamt)
- ・連邦(Bund)の租税の①企画・運営をする連邦最高官庁は、①連邦財務省(BMF=Bundesministerium der Finanzen)である。一方、16の州(Land)において租税の①企画・運営をする連邦最高官庁は、②州財務省(Landesministerium der Finanzen)である。
- ・連邦(Bund)の租税(関税や酒税など)を②執行する上級官庁は、③連邦中央税務庁(BZST=Bundeszentralamt für Steuern)である。③連邦中央税務庁(BZST)は、2006年1月に、連邦財務庁(Bundesamt für Finanzen)を改組、名称変更した官庁である。

【表3】連邦中央税務庁(BZST)の主な業務

連邦中央税務庁(BZST=Bundeszentralamt für Steuern / Federal Central Tax Office)
《全独共通の事項を所管》
・納税者番号(steuерliche Identifikationsnummer)
・付加価値税目的の事業者登録番号
・脱税摘発のための州当局の支援
・外国投資家への税情報の提供
《連邦中央税務庁(BZST)へのコンタクト事例》
ほとんどの事項については、現業部門である⑦税務署へコンタクトできる。とくに連邦中央税務庁

<sup>1</sup> 財務省財務総合政策研究所「主要国の大地方税財政制度の概要」(2001年) 131頁などを参照。

<sup>2</sup> See, Bundeszentralamt für Steuern HP BZSt-Federal Central Tax Office; German tax offices (Finanzamt & BZSt) |

Organisations in Germany (iamexpat.de)

飯田淳一「ドイツの税務行政」税大ジャーナル13号(2010年)。

(BZST にコンタクトできる事項としては、次の例があげられる。

- ・納税者番号
- ・キャピタルゲイン税に関する不服申立て
- ・源泉税に関する不服申立て
- ・外国企業の付加価値税の還付
- ・教会税 (Kurt stEUer)
- ・その他

- ・④連邦財務局 (BFD=Bundesfinanzdirektion) は、税関を指導・監督する。
- ・⑤税関 (Zollamt) は、関税や個別消費税の執行を担当する。
- ・⑥上級税務局 (OFD=Oberfinanzdirektion) は、⑦税務署 (FA=Finanzamt) を指導・監督する。16 州のうち 8 州に置かれている。
- ・⑦税務署 (FA=Finanzamt) は、納税申告、査定 (賦課)、徴収事務を行っている。

**オンライン税務署／電子申告  
(EISTER=Elektronische StEUererklärung  
/ electronic tax declaration)**

- ・現在、事業者の 90% は、付加価値税の申告および従業者の源泉給与税の納付に EISTER を活用
- ・給与所得者や年金所得者などは、納税申告や還付申告に EISTER を活用
- ・給与税援助協会は、EISTER を使って、コロナ禍にオンライン対応を強化してきている。リアルの相談所のあり方が問われている。

## 2 ドイツの主要実体税制の基礎

- ・ドイツには 40 以上の税金がある。これらの税金は大きく、連邦税、州税、地方税に分類できる。
- ・ドイツにおける税源のうち重要な地位を占めるのが連邦税、とりわけ所得税、付加価値税および法人税である。
- ・これら 3 税は「共同税 (GemeinschaftstEUer)」と呼ばれ、連邦政府、州および自治体間に配分される仕組みになっている。

### (1) 主要な税金の紹介

- ・ドイツにおける主な税金をあげると、次のとおりである。

#### 【表 4】ドイツの主要な税金の紹介

##### ■ 直接税

- ◎法人にかかる直接税
- 『連邦税 (国税)』

(1) 法人税 (KörperschaftssteUer) : 法人 (株式会社 AG、有限会社 GmbH など) の所得 X15.825%

(2) 連帶付加税 (Solidaritätszuschlag) : 法人税額の 5.5% (課税対象所得の 0.825%) 相当 \* ドイツ統一・旧東ドイツ復興支援のための税金

##### 『地方税』

(3) 営業税 (GewerbestEUer) : 基本税率は 3.5%。それに各自治体が定める税率がプラスされる。(2008 年度から営業税は連邦法人税上税額控除不可)

★ ドイツの実効税率 [(1) 法人税 + (2) 連帶税 + (3) 営業税] は、平均で 29.90% (2020 年度)

##### ◎個人にかかる直接税

- (1) 所得税 (EinkommensteUer) :

①課税対象となる所得には、①農林業所得、②事業所得、③自由職業所得、④給与所得、⑤投資 (利子・配当等) 所得、⑥不動産所得などがある。ドイツに年間 6 カ月以上居住する住民 (居住者) の場合、すべての所得に対して所得税が課され、国外の所得も課税対象となる。

②納税者は、1 月 1 日～12 月 31 日までの所得を翌年の 5 月 31 日まで納税申告 (StEUererklaerungen) をする。

③所得税は、賦課課税方式と一部申告納税方式を併用する。例えば②事業所得は賦課課税方式を採用する。したがって、納税額は第一次的に課税庁が賦課決定する。一方、例えば④給与所得は、申告納税方式を採用する。給与所得については、雇用主による被用者に申告資格に基づく毎月の源泉給与税があり、その給与所得が一定額以下の場合は、申告が必要なわけではない。つまり、すべての納税者が確定申告しなければならないわけではない。しかし、納税者 10 人のうち 9 人は納税額の確定申告あるいは還付申告をする。

④所得税率は、比例累進課税で 14 ～ 42%。限界税率は 45% [所得税法 (EStG=EinkommensteUergesetz) 32 条の a]。

課税対象額は、申告資格 (単身か夫婦世帯であるなど) によって異なる。単身者などは別として、夫婦合算申告が一般的である。

⑤最低課税対象年収 (Grundfreibetrag) : 2021 年は、単身者 9,745 ヨーロ、夫婦世帯合計所得 1 万 9,490 ヨーロ。2022 年は単身者 9,985 ヨーロ、夫婦世帯合計所得 1 万 9,970 ヨーロ。

- (2) 連帶付加税 (Solidaritätszuschlag)

2021 年から、高所得者を除いて、個人への課税は廃止または減税。税率は最大で所得税額の 5.5%。

\* 源泉分離課税のキャピタルゲイン (AbgeltungssteUer) : 利子や配当など投資所得に対する課税 (キャピタルゲイン課税) は、2009 年 1 月から税率 25% (+連帶付加税) で源泉分

離課税になった。ただし、源泉分離課税の対象とならない投資所得は、納税申告が必要。

### ■ 間接税

事業者（法人・個人）を納税義務者とする間接税（EUは、付加価値税（VAT）については、域内の税の調和を優先し、EUのVAT指令【現行は、2006年VAT指令】を採択している【Directive-77/388-EN-EUR-Lex】。ドイツは、1968年にEUのVAT指令に基づき、国内税法で売上税（旧）を廃止し新VATを導入）

付加価値税（VAT／MWSt=Mehrwertsteuer）：標準税率19%、軽減税率7%。[売上税法（UStG=Umsatzsteuergesetz）12条]。付加価値税は、申告納税方式を採る。

ドイツは、EUのVAT指令に基づき、国内税法（UStG=Umsatzsteuergesetz）を定め、VATの納税義務（確定申告義務）を事業者に負わせている。

### （2）共同税とは何か

- ・ドイツでは、「共同税」と呼ばれる税金がある。こうした名前の個別の税目があるわけではない。
- ・主要3税の税収を連邦・州・自治体間の一定の基準に基づいて配分する対象となる税目をさす。

【表5】共同税とは何か

\* 2000年統計

法人税、所得税、付加価値税の3税は、共同税（Gemeinschaftsteuer）であり、予め定められた割合で、連邦、州、地方自治体間で税収配分（revenue sharing）する仕組みになっている。

法人税 連邦 [50%]、州 [50%]、自治体 [0%]
所得税 連邦 [42.5%]、州 [42.5%]、自治体 [15%]
付加価値税 連邦 [52%]、州 [45.9%]、自治体 [2.1%]

【表6】ドイツ所得税上の申告資格区分

区分 (StEUerklasse)	概要
課税分類I	独身／寡婦（夫）／シビルパートナーシップ／離婚者
課税分類II	ひとり親世帯で、ひとり親手当を受給している場合
課税分類III	既婚者で、配偶者に所得がない（低い）場合
課税分類IV	共働き（同居）で、双方ともドイツ居住者）の場合
課税分類V	既婚者で、ひとりの配偶者が課税分類IIIにあてはまる場合
課税分類VI	2カ所以上から給与収入がある場合

### （3）所得税上の申告資格

- ・申告所得税上の資格は、国により異なる。ドイツの所得税法（EStG=Einkommensteuergesetz）は、納税申告において、【表5】のような分類をしている。

## 3 ドイツの租税手続法

租税基本法（AO=Abgabenordnung）が、ドイツ租税手続法の基本的な典拠となる。

他に、ドイツ基本法[連邦憲法]（GG=Grunndgesetz für die Bundesrepublik Deutschland）、財政管理法（FVG=Finanzverwaltungsgesetz）なども、典拠となる。

### コラム①

### ドイツ租税法に関する英語資料の入手の仕方

- ・近年、ドイツを含む、EU諸国の法律資料は、英語（English）での利用できる幅が広がっている。例えば、ドイツの税務行政については、BZSt - Federal Central Tax Office。
- ・また、ドイツ連邦法務省（Federal Ministry of Justice）は、「AO=Abgabenordnung」の英語版を、公表している。以下のリンクを参照  
[https://www.gesetze-im-internet.de/englisch\\_AO/AO - englisch](https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_AO/AO - englisch)（英語）  
[https://www.gesetze-im-internet.de/AO\\_1977/BJNR006130976.html](https://www.gesetze-im-internet.de/AO_1977/BJNR006130976.html)（ドイツ語）
- \*わが国の国立国会図書館 リサーチ・ナビ [ドイツ連邦共和国 - 判例 | リサーチ・ナビ | 国立国会図書館] にアクセスすることで、ドイツ税法および判

例データベースの所在図書館を検索することができる。ちなみに、リサーチ・ナビでは、「財政裁判所」ではなく、「租税裁判所」の邦訳を使っている。

- ・英語版では、「The Fiscal Code of Germany (as of 25 May, 2017)」の名称を使っている。「ドイツ租税手続法（2017年5月25日現在）」と和訳できる。
- ・わが国では、「AO=Abgabenordnung」は、一般に「ドイツ租税基本法」、「ドイツ国税通則法」と邦訳されている。ちなみに、AOは、租税+その他徴収金についての規定もあることから、「租税」と邦訳することには異論もある。
- ・本報告では、「AO／租税基本法」の邦訳をあてる。
- ・なお、ドイツ語邦訳の的確性をチェックするため、英語版との対比を推奨したい。

【表7】(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<sup>3</sup>

区分	税額確定の方式	立証責任
日本	申告納税方式	一般的に税務当局にある。
アメリカ	申告納税方式	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。
イギリス	申告納税方式または賦課課税方式の選択制	一般的に納税者にある。
ドイツ	賦課課税方式	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。
フランス	賦課課税方式	一般的に税務当局にある。

#### 4 ドイツの納税申告の性格

グローバルにみると、課税方式は大きく、①申告納税方式(self-assessment method)と②賦課課税方式(official assessment system)に分けられる。

ヨーロッパでは久しく②賦課課税方式が広く採用されてきた。例えば、イギリスは久しく②賦課課税方式を採用してきた。しかし、1995/1996課税年度から申告納税制度に移行した。



(Public use)

【表8】①申告納税制度と②賦課課税制度をグローバルに見る

①申告納税制度【納税(義務)者が課税標準だけでなく税額まで計算して申告する】アメリカ、

日本(ただし、個人住民税などを除く。)、イギリス、オーストラリアなど

②賦課課税制度【納税(義務)者が課税標準を算定し申告をし、税額は課税庁が計算し、本人に通知する】ドイツ(申告納税方式を探る租税を除く。)、フランス

#### (1) 税目や所得の種類により異なる租税確定方式

租税基本法(AO=Abgabenordnung / Fiscal Act of Germany) 149条1項【納税申告書の提出(Abgabe der StEUererklaerungen / Filing tax returns)】は、納税申告(StEUererklaerungen)を必要とするかどうかは個別税法の定めるところによる、と規定する。

これを受け、法人税49条、売上税法18条などで、納税義務者に対して、法定期限までに、法人税や付加価値税(VAT)などの納税申告をするよう求められる。ここでいう納税申告の方式は、税目により異なる。

【表9】伝統的な賦課課税の仕組み

AO155条【賦課課税】1項 別段の規定がある場合を除き、課税は、課税査定通知書により課税庁が賦課するものとする。課税査定通知書とは、122条1項により発せられる行政行為である。【StEUerfestsetzung】(1) Die StEUern werden, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, von der Finanzbehörde durch StEUerbescheid festgesetzt. StEUerbescheid ist der nach § 122 Abs. 1 bekannt gegebene Verwaltungsakt / 【Tax Assessment】(1) Unless otherwise prescribed, the taxes shall be assessed by the revenue authority by way of tax assessment notice. The tax assessment notice shall be the administrative act disclosed pursuant to section 122 (1)]

#### (2) 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。この点について、租税基本法(AO)155条【賦課課税】

<sup>3</sup> 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。

<https://www.ca0.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。

1項では、次のように規定する。

【表 10】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？

- ❶ 賦課課税「StEUererklaerungen / 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。）〕
- ❷ 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〕。
- 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 StEUerpflchtige hat in der StEUererklaerung 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。

この点について、租税基本法(AO)は、原則として納税者が提出した申告書を税務当局(Finanzbehörde / tax office)が受理し、課税庁が税額査定を行ったうえで、納税者に税額査定書(StEUerbescheid / tax notice)を通知(交付)する旨規定する(AO169条1項1号)。この場合、税額査定書は納付書(StEUerbescheid / tax bill)になっている。

AO38条は、税法上の要件を充足すれば債権・債務者関係が成り立ち、税額を請求できると規定する。したがって、課税は、法的には、税額査定書の通知(交付)によるわけではない。しかし、実務的には、税務当局は、AO155条1項にいう税額査定書に基づいて課税を行っている。

ここでいう「税額査定」とは行政行為である(AO155条1項第2文、122条1項)。これが通知されることにより効力が生じる(AO124条1項)。権利救済手続のための期間が経過することにより形式的確定力が生じ、確定期間の経過によ

り実質的確定力が生ずることとなる(AO172条以下)。

法人税など多くの税金については、納税申告後その申告が有効であるには、課税庁によ

る税額査定が必要である。しかし、給与所得などについては、雇用主が、年間1,000ユーロまで認められる概算控除(Pauschale)に基づいて源泉給与税を天引きしたうえで給与を支払うため、自分が働いている事業者以外から給与を得ていない場合などには、確定申告は不要である。しかし、複数の箇所から給与所得を得ている、または実額控除を選択したい場合には、納税義務者が税額計算まで行ったうえで納税申告を行うため課税庁による税額査定は不要とされる。

AO150条1項第2文により納税申告の一種とされる「StEUeranmeldung(en)」、英語でいう「tax declaration」、米語でいう「tax return filling」は、売上税/付加価値税(売上税法(UStG)18条1項・2項)、給与税(LohnstEUer)(所得税法(UStG)38条以下)、キャピタルゲイン税(KapitalertragstEUer)(所得税法(UStG)43条以下)などで採られる方式である。

この方式では納税義務者自身が納税額を計算するように求められる。この場合、原則として課税庁による特段の税額査定(AO155条)は不要とされる(AO167条1項)。その意味において、StEUeranmeldung(en)は日本の申告納税制度と同じとみてよいのではないか。

## 5 ドイツの税務争訟の仕組み

ドイツは連邦国家であり、裁判所の仕組みはかなり複雑である。連邦所管の裁判所もあれば、州所管の裁判所もある。「税務訴訟を扱う裁判所」の所在を確かめるために、ドイツの裁判所の仕組みを一覧にして紹介しておく(次頁【表11】)。

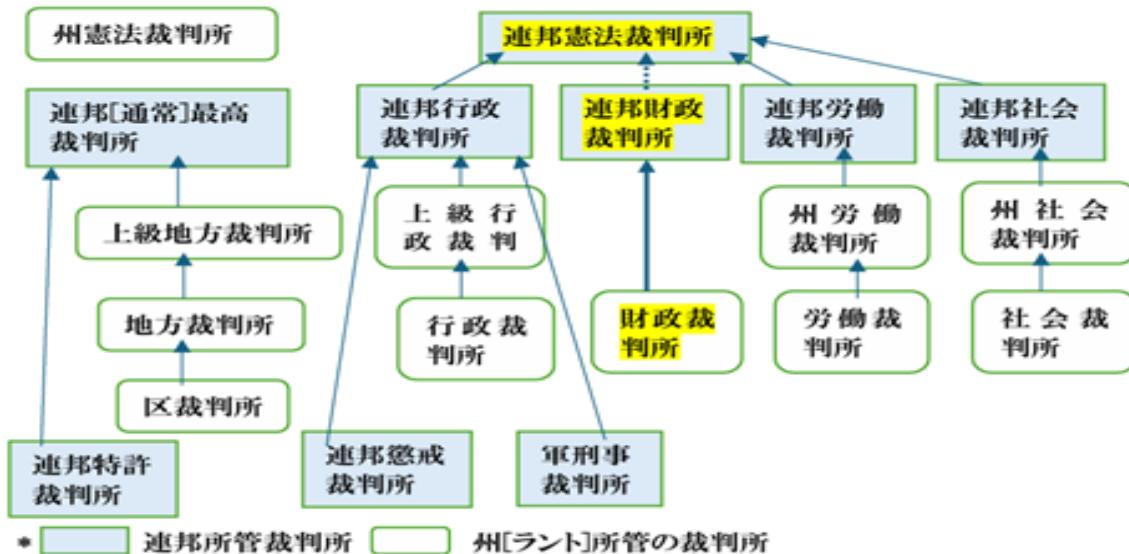
納税申告書の提出後、ドイツの連邦税務当局による税務調査の概要<sup>4</sup>、税額査定書の交付、税額査定書内容に不服な場合の納税者ができる選択的な異議申立て(Einspruch)手続、または通知処分の取消を求めて財政裁判所などへの訴えの仕組



(Public use)

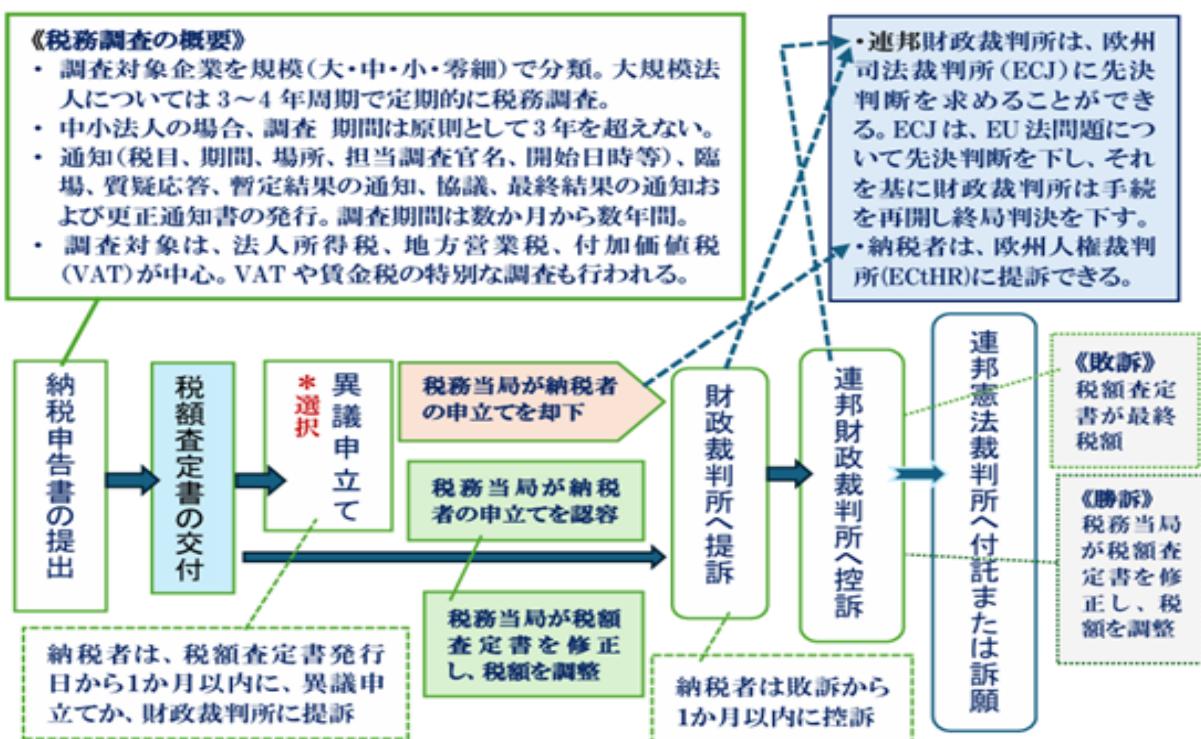
<sup>4</sup> 税務調査手続は、本報告の射程外である。租税基本法(AO)に詳しく規定されている。例えば、AO88条〔調査の基本原則〕、AO193条〔臨場調査の要件〕など。

【表 11】ドイツの裁判所の仕組み



みをおおまかに図示すると、次のとおりである。

【表 12】ドイツの税務調査、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]

わが国の租税関連学界では、課税実務や実定税法に基づかない机上の空論が花盛りである。しばしば批判的になる。とりわけ、外国法研究では、そのひどさが指摘される。典拠に、100年近く前

の古典が引き合いに出されたりする。そこで、以下に、前記【表 10】をもとに、現行法の条文に裏付けされた形で、ドイツの税務争訟の仕組みについて解説を加えたい<sup>5</sup>。

<sup>5</sup> なお、池田良一『ドイツとEUにおける税務裁判』(2023年、信山社)は有益である。ただ、法律学専攻者による著書でないことから条文の典拠は今一つである。

【表 13】ドイツの税務争訟制度と手続の解説【FAQ】

## 【設例】

納税者 A は法人税 (Körperschaftssteuer) の期限内申告をした\*。A は、税務当局 B【税務署 (FA=Finanzamt) または連邦中央税務庁 (BZSt=Bundeszentralamt für Steuern) など】から税額査定書 (Steuerbescheid) の交付を受けた。しかし、税額査定書に記載された税額に納得できない。この場合、A は、どのようにして権利を救済してもらえるか。

\* 法人税の申告書は、原則として、その法人の経営場所を所管する税務当局に、該当年分につき、翌年の 5 月 31 日までに提出することになっている (AO149 条 1 項、法人税法 (KStG) 31 条 1 項)。

## 【答】

## 《救済ルートの選択》

- ・ドイツの場合、納税者が救済を受けるルートは大きく 2 つに分かれる。1 つは、①行政審査 (税務当局への異議申立て) と②司法審査 (財政裁判所 (FG) → 連邦財政裁判所 (BHF)) のいずれかを選択できる。また、①の結果に不満の場合には、②にステップアップすることもできる。



■財政裁判所 (FG) 法廷  
(Public use)

## 【解説】

## 《異議申立てルートの選択》

- ・税務当局の (行政) 行為または不作為で権利を侵害された者は、租税基本法 (AO) に基づいて、異議申立てができる (AO350 条)。
- ・A は、税務当局に異議申立て (Einspruch) できる (AO347 条 1 項) が、税額査定書の発行日から 1 か月以内に申立てをしないといけない (AO355 条 1 項)。【ちなみに、所得税や VAT など申告納税にかかる租税の場合も異議申立て期間は同様に 1 か月以内である。】
- ・異議申立てをしても、通知処分の執行は停止されない原則である (AO360 条 1 項)。したがって、税務当局が執行を停止せず、未納付になる場合は附帯税が発生する。

## 《申立ての審理、異議決定書》

- ・申立てがされた請求事項はすべて審理の対象となる (AO367 条 2 項 1 段)。
- ・税務当局の (行政) 行為は、申立人に不利益に修正されることもある。その場合、理由を付記し、申立人にその旨を教示し、対応の機会に与える (AO367 条 2 項 2 段)。
- ・異議決定書は、異議申立てにおいて税務当局が救済しなかった範囲に限られる (AO367 条 2

項 3 段)。

- ・異議決定書は、文書で理由を附記して、交付される。加えて、利用できる法的救済措置を教示し、かつ、関係者に開示される (AO366 条、FGO [財政裁判所法] 55 条)。
  - ・期限後異議申立ては、原則として認められない (AO125 条 1 項)。ただし、一定の条件のもと、財政裁判所で救済を求めることができる。
- 《異議申立て決定に不満、あるいは司法審査ルートを選択した場合》
- ・納税者は、税務当局への異議申立て決定 (結果) に満足しない場合、あるいは、はじめから異議申立てをせず、裁判所へ救済を求めることができる。
  - ・納税者は、異議決定書を受け取ってから 1 か月内に、所管の財政裁判所 (FG) に、税額査定書の修正を求めて、訴訟を提起できる。
  - ・納税者は、異議申立て手続をスキップして、税額査定書の発行日から 1 か月内に、直接、財政裁判所 (FG) に税額査定書の修正を求めて、訴訟を提起できる (FGO [財政裁判所法] 47 条 1 項 1 段)。
  - ・財政裁判所 (FG) が納税者に不利な判断をくだしたとする。この場合、連邦財政裁判所 (BHF) に控訴できる。連邦財政裁判所 (BHF) は、財政裁判所 (FG) の判断、一部州に関する法律事項を含む、を再審査できる (FGO118 条 1 項)。



■連邦財政裁判所  
(Public use)

- ・財政裁判所 (FG) は、事実審である、一方、連邦財政裁判所 (BHF) は、法律審である (FGO118 条 2 項)。税額査定書をめぐる事案では、納税者と税務当局は、事実認定の面で争いになる場合が多い。仮に、事案が、控訴で連邦財政裁判所 (BHF) に持ち込まれたとする。しかし、連邦財政裁判所 (BHF) は、事実問題が争点であると判断する場合には、その事案を財政裁判所 (FG) に差し戻す (FGO126 条 3 項 2 段)。

## 《異議申立てと事実審の財政裁判所との違い》

- ・税務当局は、納税者からの異議申立てがあつた場合、異議決定をするにあたっては、総額主義の視点から審査をする (AO367 条 2 項 1 段)。税額査定書の違法性の可否に限らない。
- ・一方、財政裁判所 (FG) は、もっぱら税務当局の行政行為の違法性を審理する (FGO100 条 1 項 1 段、101 条、102 条)。
- ・ドイツ税法では、立証責任を税務当局、納税者、どちらの側が負うのかはつきりしない。連邦財政裁判所 (BHF) は、双方が分担するとの判断を

- 下しているケースもある [BFH Oct.17,2001, 197 Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs [BFHE] 68 (F.R.G.)]。一般に、増差の場合には税務当局、減額請求の場合には納税者側が立証するとされる。ただし、租税回避が問われた事案では、納税者側が立証責任を負う (AO42 条 2 項)。
- 財政裁判所 (FG) のもとでの手続きは、憲法に定める司法上の保護が適用になる (GG19 条 4 項)。また、財政裁判所 (FG) は、職権により、訴訟当事者が申し立てない事実についても審理することができる (FGO76 条 1 項 1 段)。つまり、財政裁判所 (FG) は、当事者が申し立てていない証拠に縛られることなく、真実を追う責務がある (FGO76 条 1 項 5 段)。
- 《連邦憲法裁判所への付託・訴願事項は、憲法上争点に限られる》
- 基本法 (GG) は、憲法上の争点については、連邦憲法裁判所 (BVerfG) が専属管轄権を有する、と規定する (GG93 条 1 項 4a 号)。連邦憲法裁判所法 (BVerfGG=Bundesverfassungsgerichtgesetz) は、連邦憲法裁判所以外の事案を扱う裁判所が、提訴者から問われた税法など法律の規定が基本法 (GG) に適合しないと確信した場合、連邦憲法裁判所 (BVerfG) に、理由をつけてその争点を付託 (移送) するように求める (100 条 1 項など)。判例も、連邦憲法裁判所 (BVerfG) 以外の裁判所は、憲法上の争点が伴う訴訟が提起された場合には、憲法上の争点に関する訴訟手続を中止し、その争点を連邦憲法裁判所 (BVerfG) に付託するように求める (BVerfG Nov.10,1998,99 BVerfGE 216, 233)。
  - 選択的に、納税者は、基本権を侵害されたことを理由に、財政裁判所、連邦財政裁判所による救済手段を尽くしたうえで、連邦憲法裁判所 (BVerfG) に対して憲法訴願 [憲法異議] を申し立て、救済

を求めることができる (GG93 条 1 項 4a 号。) 《財政裁判所による ECJ への法的争点についての先決判断の求め》  
第 2 部  
《納税者による欧州人権裁判所 (ECtHR) への提訴》  
第 2 部

## 第 2 部 EU 法、ドイツ連邦憲法と課税基本原則

### 6 ドイツ連邦憲法に盛られた国家の仕組みと税財政原則を読む

ドイツ連邦共和国 (以下「ドイツ」) は、議会制民主主義を採る連邦国家である。自由民主原則を盛り込んだ成分の憲法 (Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland) を定めている。一般に、「憲法 (Verfassung)」とはいわず、「基本法 (GG=Grundgesetz)」と呼ばれる。【なお、GG の英語版は、連邦法務省訳は、Basic Law for the Federal Republic of Germany】

ドイツの基本法には、際立った特徴がある。それは、いきなり基本権 (人権／Bill of Rights) 規定からはじまることである。人間の尊厳、法の支配、法の前の平等、差別禁止など先進的な内容が盛りだくさんである。

これはアメリカ連邦憲法と比べるとよくわかる。アメリカ連邦憲法は、統治機構 (structure of the government) に関する規定が優先する形で盛られ、人権 (Bill of Rights) 規定は、修正条項で後付けされたつくりである。また、アメリカの場合、新たな人権は多分に裁判所の裁判例

#### コラム②

#### 連邦憲法裁判所を深掘りする

連邦憲法裁判所法 (BVerfGG) は、国家行為の憲法適合性審査について、その対象を、①抽象的規範統制 (GG93 条 1 項 2 号、BVerfGG13 条 6 号など)、②具体的規範統制 (BVerfGG100 条 1 項など)、③憲法訴願 [憲法異議] (GG93 条 1 項 4a 号、BVerfGG13 条 8a 号など)、④その他、に分けて取り扱う。

財政裁判所 (FG) ないし連邦財政裁判所 (BHF) から憲法上の争点の付託 (移送) を受けて、連邦憲法裁判所 (BVerfG) が行う憲法適合性審査は、②具体的規範統制のカテゴリーにあたる。

もちろん、国民・納税者は、主觀的基本権保護を求め、連邦憲法裁判所 (BVerfG) に対し③憲法訴願 [憲法異議] の形で救済を求めることができる。手続としては、基本権を侵害された個人は、通常裁

判所による救済の手段が尽くされたことを前提として、連邦憲法裁判所 (BVerfG) に対して憲法訴願を行い、救済を求めることができる。

「同性配偶者である自分に配偶者控除を認めない税法の規定は、憲法〇〇条とぶつかり違憲である。」といった求めが 1 例となるのではないか。違憲確認判決と無効判決がある。違憲確認判決の場合、問題とされた規定は直ちに法秩序から排除されない。立法者はできるだけ速やかに法改正する義務を負う。期限付き判決もある。

#### 【参考文献】

田尻剛・工藤達朗編『ドイツの憲法裁判 (第2版)』(2013 年、中大出版部)、初宿正典／須賀博志 編訳『原典対訳 連邦憲法裁判所法』(2003 年、成文堂)

を通じて確保されている事情にある。

アメリカ、わが国も同様といえるが、司法は、憲法判断を求められた租税事例で、違憲判断には概して消極的である。

これに対し、ドイツの人権論は、基本法 (GG) に盛られた人権規定を典拠に、税法を争点とした憲法判断を通じて大きく開花してきている。税法事例が、ドイツの基本権の発展にとり大きなインセンティブになっている、との見方もある。

この背景には、ドイツは、基本法 20 条 1 項に規定する「民主的かつ社会的な連邦国家である。」にあるのではないか。多くの EU 諸国のように、人権を大事にする、いわゆる「社民民主主義」を標榜する国家であることとも一因であろう。また、憲法裁判所 (BVerfG=Bundesverfassungsgericht) が、司法積極主義のスタンスを維持し、立法府や執行判断への敬讓 (deference) に抑制的なることもある。どこかの国の行政追従型司法とは大きな違いがある。

まず、基本法の特徴をまとめて見ると、次のとおりである。

【表 14】 基本法の特徴

基本法から読み取るドイツの国家システムの特徴	
(1) 連邦国家	ドイツは連邦国家 (federal state) である (GG20 条 1 項)。連邦制 (Bund) は 16 の州 (Lander) から成る。連邦制は、基本法の改正で廃止することはできない (GG79 条 3 項)。国家の権限は、原則として州に帰属する。連邦は、基本法に定める権限だけを持つ (GG30 条 1 項)。また、連邦法律の執行は、州の権限であるとする (GG83 条)。もっとも、連邦の権限は次第に拡大してきている (GG72 ~ 74 条)。また、連邦が法律の執行まで行う分野は数多い (GG86 ~ 90 条)。連邦法は州法に優先する (GG31 条)。
(2) 連邦の三権分立 (立法、執行、司法の分離)	アメリカや日本の憲法のような明確な分立を規定していない。チェック・アンド・バランスを維持しながら権限を分けて行使する仕組みである。
	各州は、憲法、議会および内閣を持つ。州政府も、三権 (立法、執行、司法) 分立については、チェック・アンド・バランスを維持しながら権限を分けて行使する仕組みである。
(3) 連邦の立法府	連邦の立法府は、連邦議会 (Bundestag) と連邦参議院 (Bundesrat) の 2 院制をとっている。連邦議会は、下院とも呼ばれ、選挙により国民から選ばれた議員からなる (GG38 条以下)。一方、連邦参議院は、上院とも呼ばれ、16 の州政府の

代表で構成される (GG50 条以下)。立法機関としての地位は、連邦議会が持っている。このことから、連邦の立法府は 1 院制に近いようにも見える。国会議事堂内は連邦議会の議場のみ存在する。連邦参議院の議場は、この国会議事堂なく、旧プロイセン貴族院に置かれている。

#### (4) 連邦政府 (Bundesregierung)

連邦は、州と同様に、議員内閣制を採っている (GG63 条 1 項)。連邦政府は、連邦首相 (Bundeskanzler) と連邦大臣からなる (GG62 条)。連邦首相は、連邦大統領の提案に基づき、連邦議会により、討議にかけずに、投票で選出することになっている (GG63 条 1 項)。

ちなみに、連邦大統領 (Bundespräsident) は、連邦議員および議員の数と同数の 16 の州議会から比例代表からなる「連邦会議 (Bundesversammlung)」が、40 歳に達したドイツ人の被選挙権を有する立候補者のなかから、選挙により選出する (GG54 条 1 項・3 項)。連邦大統領の職務は、中立的権力 (pouvoir nEUtre) を行使する儀礼的、形式的なものに限定される。

#### 基本法 (GG) から見た課税原則

(1) ①自由と法の前の平等の保護をはじめとした各種人権規定 (GG1 ~ 19 条)、②独立した裁判官による司法審査 (GG92 条・97 条)、③基本権は、直接に適用される法として、立法、執行権および裁判を拘束すること、④人間の尊厳 (Würde des Menschen) は不可侵であること。これを尊重し、かつ、保護することは、すべての国家権力の義務であること。

(2) すべての国家権力は、国民 (Volk) から発すること。国家権力は、国民が選挙および投票において、かつ、立法、執行権および裁判の個別機関を通じて行使されること (GG20 条 2 項)。

(3) 三権分立については、アメリカや日本のような明確な分立を規定していない。しかし、「立法は合憲的秩序に、執行権および裁判は法律および正義により拘束される」とする (GG20 条 3 項)。この規定は、法の支配／法の優越性 (Vorrang des Gesetzes) をうたうものもある。また、法律の留保 (Vorbehalt des Gesetzes) 原則に基づき、執行権は法律の根拠に基づかないといけないことになっている。加えて、法の執行においては比例原則 (Verhältnismäßigkeitsgrundsatz) の尊重が求められる。こうした原則は執行 (行政) 一般に適用ある原則でもある。税務行政には当然適用になる。

(4) 遷及効果 (Rückwirkungsverbot) を有する立法は、法的安定性原則 (Bestimmtheitsgrundsatz) を害することから、禁止される。しかし、こうした原則は、裁判例で裏打ちされている [BVerGE 13, 261, 271 (Dec.19, 1961, 2d Senate), BVerfGE 13, 274 (Dec.19, 1961, 2d Senate) ;

BVerfGE 13,279 (Dec.19,1961,2d Senate)]。不文律であり、基本法 (GG) には明文の規定はない<sup>6</sup>。こうした原則は、基本法が保障する基本権または法の支配／法の優越性、あるいは法治国家 (Rechtsstaat) 理念から当然に導き出されるものとされる<sup>7</sup>。ただ、格別、税法分野に限定して適用される原則ではない。

## 7 基本法から読み取る EU におけるドイツの所在

EU (欧州連合) において、ドイツは 人口や経済で最大規模であり、EU の予算案に対し強い発言力を有している。ドイツは、EU の有力メンバーである。このことから、EU 法の所在を無視してドイツ法を論じるのは、不完全につながる。

以下に、EU におけるドイツ国内法の所在を確かめて見る。

【表 15】 EU におけるドイツ国内法の所在

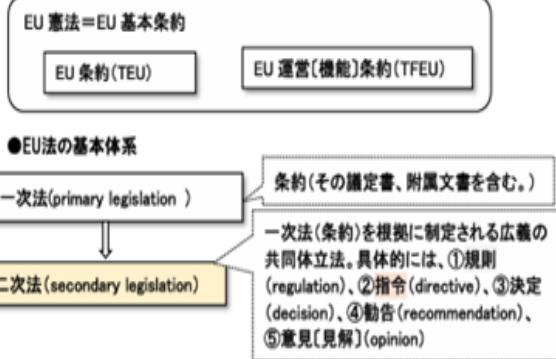
### EU におけるドイツ国内法の所在

- ・ドイツ基本法は、前文で、次のように規定する。「ドイツ国民は、[中略] 統合されたヨーロッパの対等な構成員として世界の平和に奉仕する意思に鼓舞されて、その憲法制定権力に基づき、この基本法を制定した。」
- ・基本法 23 条 [欧州連合のための諸原則] は、EU 統合のために、「連邦は、連邦参議院の同意を得て、法律により、諸々の高権を欧州連合に移譲することができる。」と規定する。
- ・ちなみに、EU は、連邦国家 (federal state) ではなく、主権国家連合 (sovereign national states) とされる。
- ・しかし、問題なしとはしない。例えば、ドイツ基本法が国の最高法規性、あるいは連邦法規優位性を規定していても、EU 法とぶつかる場合には、原則として EU 法を優先することになる。しかし、ドイツ連邦憲法裁判所 (BVerfG) は、EU 法の優位性は認めるものの、絶対優位性を認めてはいない (BVerfGE 89, 155-Maastricht, 12. Oktober 1993)。これは、立法権のみならず、執行権についてもいえる。
- ・EU 法優先の原則は、EU の第一次法である、EU 憲法である EU 基本条約 (Treaties of the European Union) 【EU 条約 (TEU) + EU

運営 [機能] 条約 (TFEU)】に、ドイツが調印した時点で、効力を発揮することになる。

・EU の二次法 (secondary legislation) 【つまり、一次法 (条約) を根拠に制定される広義の共同体立法。具体的には、①規則 (regulation)、②指令 (directive)、③決定 (decision)、④勧告 (recommendation)、⑤意見 [見解] (opinion)】は、一次法と同様に、ドイツを法的に拘束する。

### ● EU 憲法／EU 基本条約とは



#### 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】一般データ保護規則 (GDPR) [RUR-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／表記は一様ではない。やさしくまとめるると、次のようになる。

歐州共同体 (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

<sup>6</sup> 基本法 103 条 2 項は、刑事法分野に関する遡及効禁止規定をおいている。連邦裁判所は、不利益遡及課税を違憲と判断している。

<sup>7</sup> See, Tipke / Lang, Steuerrecht (24 Auflage, 2020, Otto Schmidt) .

<sup>8</sup> See, Konrad Hesse, Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland para. 223–233, at 100–102 (20th ed., 1995) .

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。

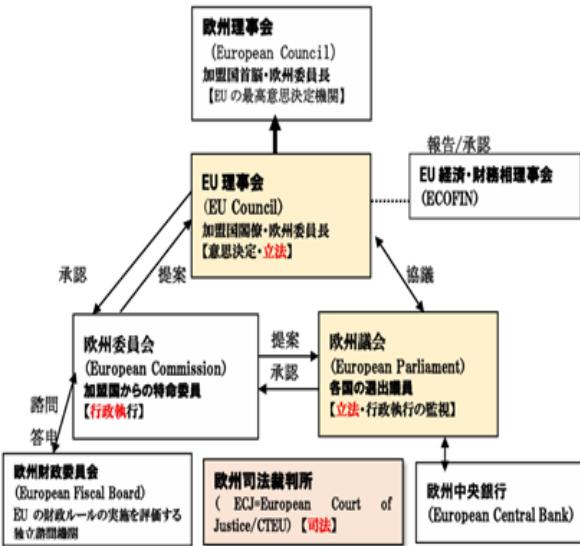
### ④勧告 (recommendation)

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。

## ● EU / 欧州連合 (EU=EUropean Union) の統治機構 (抜粋)



・EU の立法は、基本的に、欧州委員会が提出した法案を、EU 理事会 (閣僚理事会) と欧州議会が共同で採択する。EU 理事会は、加盟各国の閣僚が参加している。このことから、EU 立法においては、①「規則」よりも、より各加盟国に立法裁量が認められる②「指令」が好まれる傾向が強まっている。

### ● 欧州司法裁判所 (ECJ) とは

欧州司法裁判所 (ECJ) は、欧州連合 [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。訴訟手続は、大きく①先決判断 (先行判決) 手続と②直接訴訟に分かれる。

#### ● ECJ の先決判断 (先行判決) と直接訴訟

##### 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]

- ・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。
- ・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。
- ・【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。

##### ②直接訴訟

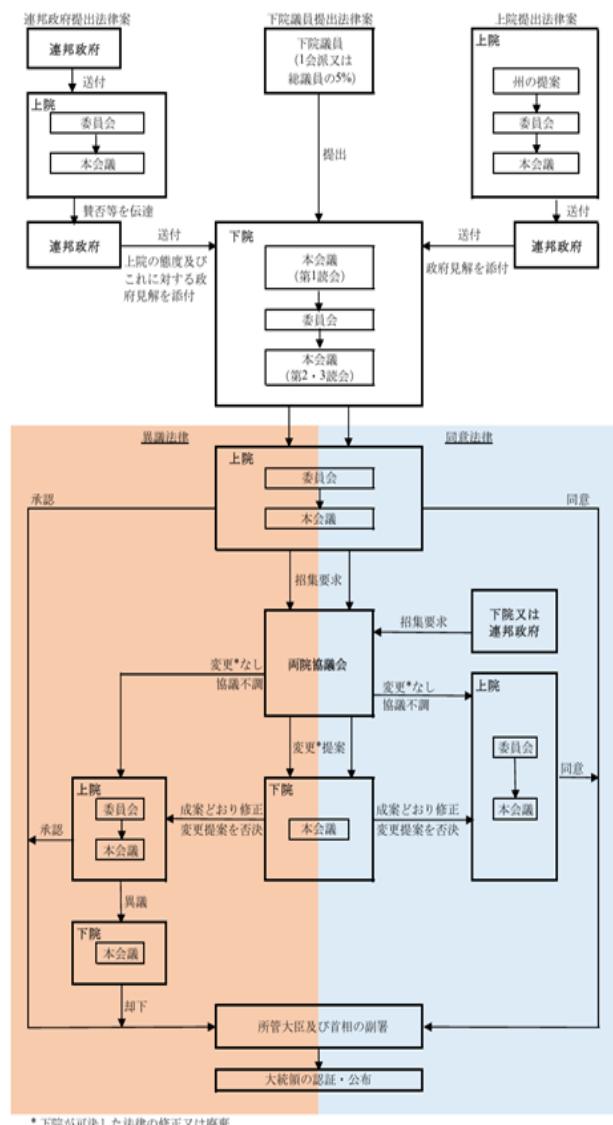
- ・欧州司法裁判所 (ECJ) に起こす「直接訴訟 (Direct suits)」には、さまざまなタイプがある。市民・企業・加盟国・EU 機関が、直接に EU 機関を相手にした訴訟。欧州委員会 (European Commission) が加盟国を訴える訴訟、加盟国どうしの訴訟など。直接訴訟には、取消訴訟または無効確認の訴訟、不作為違法の確認訴訟、損害賠償訴訟などがある。
- ・市民・企業が原告となって EU 機関を訴えるような直接訴訟は、一般裁判所 (General Court) が原審である。原審判決に不服な側は、ECJ に上訴可能



## 8 連邦の租税立法過程

連邦の立法手続を、政府提出法案、参議院（上院）提出法案、連邦議会（上院）提出法案に分けて、チャートにすると、次のとおりである<sup>9</sup>。

【表 16】ドイツの連邦の立法過程チャート



なお、ドイツの立法過程については、本研究の射程外である。

### （1）連邦議会での立法過程

基本法は、立法手続に関する規定を置いている。租税立法が合憲であるためには、これらの規定に従い正しい手続を踏んで制定されないといけない。

租税立法は、他の分野の立法と同様に、基本法にしたがわないといけない。

課税は、納税者に経済的な負担を負わせるものである。このことから、課税の基本的な性格は、基本権の侵害である。

連邦憲法裁判所の判断によると、納税義務は、財産権の保障の範囲内で負うものでないといけないとされる<sup>10</sup>。

また、すでに述べたように、税務執行は、法律の留保（Vorbehalt des Gesetzes）原則のもと、法律に基づいて行われないといけない。

### （2）基本法に盛られた立法規定の分類

基本法に盛られた税財政制度や予算制度に関する立法規定は、おおまかに分けると、次のとおりである。

【表 17】基本法に盛られた立法規定の分類

#### 《一般的な立法手続》

GG76 条 [法律案の提出]、GG77 条 [立法手続・法案審議合同協議会]、GG78 [連邦法律の成立要件]、GG82 条 [法律および法規命令の認証・公布・施行]

#### 《税財政制度》

GG104a 条 [連邦と州との経費負担、財政援助]、GG104b [連邦による財政援助]、GG104c 条 [連邦による教育インフラのための市町村の財政援助]、GG104d 条 [福祉住宅のための財政援助]、GG105 条 [関税、専売、租税に関する立法権限]、GG106 条 [税収入の配分]、GG106a 条 [公共の近距離旅客交通についての州への補助]、GG106b 条 [自動車税の連邦への移管に伴う措置]、GG107 条 [地域収入、州間の財政調整]、GG108 条 [税財政行政]

#### 《予算制度》

GG109 条 [予算独立性の原則、経済全体の均衡の維持]、GG109a 条 [安定化評議会]、GG110 条 [連邦の予算]、GG111 条 [予算の承認以前の支出]、GG112 条 [予算超過支出、予定外支出]、GG113 条 [連邦政府の同意を必要とする

<sup>9</sup> 小松公夫「ドイツの議会制度」調査と情報 1055 号（国立国会図書館 調査及び立法考査局、2019 年）から引用

<sup>10</sup> BVerfG, Jan. 18, 2006, 115 BVerfGE 97 (110-112) .

予算の議決】、GG114 条【会計報告、会計検査】、  
GG115 条【起債、担保引受】

ドイツの予算制度の特徴は、憲法に「均衡予算原則」(GG110 条 1 項後段) が盛られていることである。また、ドイツの予算制度と EU の予算制度比較は重要なテーマである。しかし、今回の研究の射程外である。邦文の資料としては、成田憲彦「ドイツの予算制度」比較法文化 23 号(2019 年)、渡辺富久子「ドイツにおける財政規律強化のための基本法の規定」外国の立法 263 号(国立国会図書館、2015 年)をあげておく。ドイツにおける租税歳出予算(tax expenditure budget)の分析は重要なテーマであるしかし今回の研究では射程外である。なお、租税歳出予算制度の米独比較については、Jonathan Babu,『The Tax Expenditure Budget: What the U.S. Can Learn from Germany,』27 Seton Hall Legis. J.163 (2002) が参考になる。内容は今一つではある。この論文で指摘することは、ドイツの租税歳出分析は、アメリカとは異なり、伝統的な所得概念(income concept)から出発して進められていない、と指摘する。「納税者の担税力(taxpayer's ability to pay)」を基準にしている、という。つまり、納税者の税負担能力を織り込んで採られる各種租税政策上の措置は、租税歳出にはあたらないとする傾向にあるという。

### (3) 租税立法手続の特徴

ドイツの租税立法手続の特徴をおおまかに一覧にすると、次のとおりである。

【表 18】連邦租税立法手続の特徴一覧

- ・租税立法は、連邦議会によるのが圧倒的に多い。
- ・州議会による租税立法は、さほど税収の多くない租税に限定される。
- ・連邦の立法権は、① GG71 条【連邦の専属的な立法】と② GG72 条【連邦の競合的立法権の範囲】に分けられる。①連邦の専属的立法の領域については、州が立法権を有するには、連邦法で明文により授権される場合、およびその限度まで。②競合的立法の領域においては、州が立法の権限(Befugnisse zur Gesetzgebung)を有するのは、連邦が法律によってその立法管轄権(Gesetzgebungszuständigkeit)を行使

していない間、およびその限度まで。

・連邦税法の制定手続は、税法改正手続についても同様である。

・主要な連邦税法には、法規命令(Rechtsverordnungen)【行政官庁の命令のうち法律を施行し、または補充するための命令をいう。法規命令は連邦政府(Bundesregierung)、連邦大臣(Bundesminister)または州政府(Landesregierung)が法律によって授権された場合にのみ発出することができる。】によって制定される。連邦税法分野の法規命令については、連邦政府または財務大臣(Bundesfinanzminister)が発出する。

EU における「税制の調和」は、『指令』をツールに、間接税に傾斜する形で進められてきた。一方、「直接税の調和」は表立ってはない。これは、直接税の調和を直にうたう規定が、EU 条約には見いだせないことにもよる。

ところが、現実には、『指令』ではなく、『欧洲裁判所(ECJ)の先決判断(解釈)』により、直接税も共通化する方向を強めている。

ドイツ議会における租税立法も、欧洲裁判所(ECJ)の判断(解釈)を敬譲する形で、綿密に立法作業が行われるようになってきている。

結果、EU における「税の調和・統合」ないし「税の調整・協力」は、VAT のような間接税のみならず、所得税や営業税のような直接税でも、進んできている。

ドイツの租税立法過程の分析は、今回の研究の射程外である<sup>11</sup>。

## 9 EU 法とドイツ国内租税立法

EU 租税関係指令としては、最終消費者や事業者に大きな影響を受ける間接税(indirect tax)に関する指令がよく知られている。つまり、EU は、付加価値税(VAT)については、域内での税の調和を優先し、1977 年第 6 次付加価値税指令【改正され現行は 2006 年 VAT 指令】[Directive - 77/388 - EN - EUR-Lex (EUropa.EU)]。

ドイツは、VAT 指令に基づき、国内税法/売上税法(UStG=UmsatzstEUergesetz)を改正し多段階型 VAT を導入し、消費者を担税者にする一方で、事業者に VAT の申告納税義務を課している。

<sup>11</sup> ドイツの租税立法過程をするには、例えば、AO(租税基本法)の一部改正については、谷口勢津夫「ドイツにおける租税回避の一般的否認規定の最近の展開」税大論叢 40 周年記念論文集(2008 年)が参考になるのではないか。

しかし、EUは、直接税(direct tax)のみならず、所得課税についても、多くの指令を発出している。

### (1) 直接税関連EU指令

近年、EUは、直接税関連の指令を次々と採択している。この背景には、OECDのベップス(BEPS=Base Erosion and Profit Shifting／税源浸食と利益移転)プロジェクトの強いプッシュもある。EUが採択した法人の租税回避防止関連指令(ATDA)や関連の指令を例示的にリストにすると、次のとおりである。

【表19】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 market)
- ②第三国とのハイブリッド・ミスマッチに関する指令 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 countries)
- 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 taxation) 【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 2021 (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))
- ⑤EU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 Union)

### (2) EUのルーリング情報開示指令と行政立法・解釈の透明性確保

①・②・④は、EUの租税回避防止関連指令(ATDA 1・2・3)である。⑤はOECDのBEPS(税源浸食と利益移転)と関連の深い指令である。③は、通称で「ルーリングに関する自動的情報交換指令」(以下「ルーリング自動情報交換指令」)と呼ばれる。少し説明を加える。

EUでは、域内での公正な市場競争を確保するためのさまざまな対応をしている。欧州委員会の事前承認なしに、域内の一定の企業に対して、「国家補助」を行うことを禁じるのも、そうした対応の1つである。ここでいう「国家補助」には、補助金の供与や税負担の軽減などの形での補助(税制上の支援措置・租税歳出)も含む。こうした国家補助は、欧州委員会の監視対象となる。加えて、「国家補助」には、加盟各国がルーリング(ruling)などの形で一定の企業納税者に供与する補助措置も含まれる。

加盟各国の税務当局は、アドバンスルーリング(事前確認)、通達(circular)などの形で、特定企業納税者の税負担の軽減につながるような税法の適用・解釈を示すことが多々ある。自国内への企業誘致や自国内企業の他国への移転防止などが狙いである。しかし、加盟各国が自由自在にルーリングを出すことを放置できない。なぜならば、域内での公正な市場競争の確保への負のインパクトになるからである。

そこで、2011年に、EU理事会は、「ルーリング自動情報交換指令」の採択に踏み切った。特定納税者への有利なルーリングの発出をけん制することが狙いである。この指令により、透明性の確保、公平な課税取扱いなどEUの租税法律主義(tax legality principle)を強固にするのが目的である<sup>12</sup>。

## 第3部 EUの一員としてのドイツ租税理論の所在

### ～ドイツ租税法律主義論の見える化も射程に

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。

<sup>12</sup>邦文の資料として、加藤浩「EUにおける税の透明性の確保～ルーリングに関する自動的情報交換」レファレンス2015年11月号(国立国会図書館)。

すでにふれたところである。

こうした仕組みのもと、例えば、法人税については、賦課課税方式の下で納税申告をする。一方、個人所得税や付加価値税（VAT）については、申告納税制度のもと納税申告をする。給与所得者については、源泉課税で納税が終了し、確定申告が不要の場合もある。

税務当局（Finanzbehörde）は、納税者が提出した申告書を受理し、課税庁が税額査定を行ったうえで、納税者に税額査定書（StEUerbeschein / tax notice）を通知（交付）する（AO169条1項1号）。納税者が、税額査定書の内容に納得しないとする。この場合には、争訟で対抗することになる。税務当局に異議申立てをするか、異議申立てをしないで、直に財政裁判所に対して、税務当局の通知処分の取消を求めて訴訟を起こすことになる。財政裁判所の判断に納得しない場合には、納税者は、さらに、連邦財政裁判所に控訴することになる。また、納税者が、憲法問題を争いたいときには、連邦憲法裁判所に訴えを起こすことになる。納税者の訴えが、複数のEU加盟国間に関係することでEU法と絡む場合には、財政裁判所または連邦財政裁判所は、欧州裁判所（ECJ）は、先決判断（先行判決）を求めることができる。

## 10 連邦憲法裁判所による租税法違憲判決

今日、租税立法や租税法の適用解釈においては、ドイツ基本法（連邦憲法／ボン基本法）の人権条項、とりわけ3条1項【すべての者は法の前に平等である】（一般的な平等原則）に基づき、課税の公平原則（equality principle of taxation / Gleichmäßigkeit der BestEUerung）に傾斜する形で展開する国の一つである。この点については何度もふれた。

連邦憲法裁判所（BVerfG）は、租税事案の裁判において、課税は財産権の侵害であるという基本的スタンスを維持しているように見える。そのうえで、立法面のみならず、税法の適用面でも、一般的な平等原則を大事にする形で判断を下している。とりわけ、所得課税事例などでは、人権、さらには応能負担を重視する判断をくだしている<sup>13</sup>。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。このことからわかるように、ドイツは、いわゆる「社民民主主義」を標榜する国家である。

一般に、租税法律主義（tax legality principle / der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der BestEUerung）の下では、納税者が、法の枠内でできるだけ少ない税を払うのは、納税者の権利、とされる。1990年にOECDが公表した「納税者の権利と義務」に盛られた納税者憲章案でも、「正しい額を超えて税を支払わない権利（Right to Pay no More than the Correct Amount of Tax）」をうたっている<sup>14</sup>。

一般に、税負担を軽減するために用いる手段、あるいは言葉は大きく、次の3つに分けて点検される。すなわち、「節税（StEUergestaltung / tax mitigation）」、「租税回避（StEUerumgehung / tax avoidance）」、「租税逋脱／脱税（StEUerhinterziehung / tax evasion）」である。

連邦憲法裁判所（BVerfG）は、基本的に「課税は必要不可欠」とのスタンスを維持する。BVerfGは、初期の判例では、税金を軽くする（節税 / StEUergestaltung）のは納税者の権利であるとのスタンスであった<sup>15</sup>。つまり、「節税（StEUergestaltung）」は処罰されることではないし、違法でもない。納税者の自由権の範囲内であると判断する。

これに対して、連邦財政裁判所（BFH）は、「節税」とは異なり、「租税回避（StEUerumgehung）」は、事例によっては「濫用（Missbrauch）」にあたると判断する<sup>16</sup>。仮装などに基づく租税回避は違法とする。一方、「租税逋脱／脱税（StEUerhinterziehung）」は違法であるとする。とはいいうものの、AO42条の租税回避否認規定の拡大適用には概して消極的である。

司法の対応に業を煮やした立法府は、AO42条の改正で租税回避否認対策強化を狙う。しかし、税理士会などの反対も強く、法改正は遅々として進まない。

連邦憲法裁判所（BVerfG）は、租税回避は、課税上の「必要不可欠性」の条件を満たさないと見る。このことから、租税回避行為の防止は、憲

<sup>13</sup> BVerfG June. 27, 1991, 84 BVerfGE 239 (272) (F. R. G.) ; BVerfG Mar. 9, 2004, 110 BVerfGE 94 (112, 113) (F. R. G.) .

<sup>14</sup> OECD, Taxpayers' rights and obligations—A survey of the legal situation in OECD countries, (1990, OECD) .

<sup>15</sup> BVerfG Apr. 14, 1959, 9 BVerfGE 237 (250) (F. R. G.) .

<sup>16</sup> BFH Feb. 1, 1983, 138.

法上も是認されるとする<sup>17</sup>。いわゆる一般的租税回避行為否認規定 (GAAR) ともいえる AO42 条 [法の形式可能性の濫用 (Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten)] の存在を法認する<sup>18</sup>。

BVerfG は、租税回避 (StEUerumgehung) への対応は、憲法上、立法府と税務当局の責任であるとする。この BVerfG の判断から、租税回避防止ルールは、原則として応能負担原則から導けるものであり、いかなる特別の正当化理由はいらない、と解されている。以上の点については、すでにプロローグでふれたところもある。今回の報告では、各種ドイツ国内税法に関する連邦憲法裁判所の違憲判断の分析は射程外である。

ひとこと付け加えておくと、連邦憲法裁判所 (BVerfG) は、かつては基本法 (GG) に盛られた自由権 (2 条) を典拠に判断をくだしていた。しかし、その後、基本法 (GG) 3 条の平等原則の典拠に判断をくだす方向にある。

税法分野における憲法適合性審査は、「具体的規範統制 (BVerfGG100 条 1 項など)」か、「憲法訴願 [憲法異議] (GG93 条 1 項 4a 号、BVerfGG13 条 8a 号など)」かのいずれかによることになる。これは、すでにふれたところである。

代表的な判例をいくつかあげると、次のとおりである。

#### 【表 20】連邦憲法裁判所の税法違憲判断

- ・所得税法上の強制的な夫婦合算課税違憲判決：基本法 (GG) 6 条 1 項 [婚姻と家族の保護] が、基本法 (GG) 3 条 1 項 [平等原則] のもと、課税単位のあり方、とりわけ夫婦の資産所得に対する合算課税を違憲とする判決 [BVerGE 6m 55 (Jan,17,1957)]
- ・引き上げた税率の遡及適用違憲判決 [BVerGE 13, 261, 271 (Dec.19,1961,2d Senate) , BVerfGE 13,274 (Dec.19,1961,2d Senate) ; BVerfGE 13,279 (Dec.19,1961,2d Senate)]
- ・すべての資産に対する同様の評価基準を適用しないことに対する違憲判断 [富裕税関係：BVerfGE 93,121 (Jun.22,1995,2d Senate) 、相続税関係：BVerfGE 93,165 (Jun.22,1995,2d Senate)]
- ・同性の生活パートナーに対する税法上の配偶者優遇制度不適用違憲判決 [配偶者間に対する相続・贈与税優遇措置関係：BVerGE 126,400 (July 21, 2010) 、配偶者間の土地譲渡にかかる土地取得税の非課税措置関係：BVerfG Beschluss vom 18 Juli 2012 、所得税の夫婦合算課税不適用関係：BVerfG Beschluss vom 7 Mai 2013]

#### コラム②

#### EU 理事会、ECJ の租税回避行為否認ルールへの認識のズレ

- ・EU でも、欧州税法のもとでも「租税回避 (tax avoidance)」問題は重視されてきた。とりわけ、国越えの租税回避行為がしばしば問られてきた。
- ・EU 法は、法の一般原理として、「法の濫用 (abuse of law)」という考え方を認める。EU では、租税回避行為の否認にあたっては、従来からこの考え方方が使われてきた。
- ・EU 司法界では、租税回避行為防止は EU 領域内で認められる基本的自由権の 1 つを侵害するのではないかとも見られてきた。欧州司法裁判所 (ECJ) の先例も、租税回避行為の防止の必要性が、基本的自由権の制限を正当化できる公益上の理由がまさる場合に限り認められるとのスタンスを取る<sup>19</sup>。しかし、租税回避の防止は、「行為の濫用」を防止する範囲に限定されるとする<sup>20</sup>。

#### 《同じ租税回避でも、直接税と間接税では EU 司法の判断は異なるのか》

- ・濫用的租税回避 (aggressive tax avoidance) にストップをかけるには一般的租税回避行為否認規定 (GAAR=General Anti-Avoidance (or Abuse) Rule) が必要だとする意見もある。(わが国でも、とりわけ税府系税法研究者などから声高に主張される。)
- ・EU において、GAAR の導入・適用は従来、直接税領域において検討されてきた。そのため、そもそも GAAR が付加価値税 (VAT) の領域でも適用されうるのかは未踏の課題であった。EU 加盟各国の租税審判所や租税裁判所は、この課題への対処にあたっては、しばしば欧州司法裁判所 (ECJ) に対し先決判断 (先行判決) の申立て、照会をしてきた。しかし ECJ は、付加価値税第 6 次指令

<sup>17</sup> BVerfG Jan. 24, 1962, 13 BVerfGE 290 (316) (F. R. G.) ; BVerfG Jan. 24, 1962, 13 BVerfGE 331 (344-345) (F. R. G.) .

<sup>18</sup> BVerfG Jan. 24, 1962, 13 BVerfGE 290 (315) (F. R. G.) .

<sup>19</sup> Case C-446/03, Marks and Spencer v. David Halsey, 2005 E. C. R. I-10837.

<sup>20</sup> See, Wolfgang Schön, Gestaltungsmiβbrauch im europäischen Steuerrecht, 5 Internationales Steuerrecht [IStR] , Supplement 2, at 1-16 (1996) (F. R. G.) ; Joachim Englisch, Rechtsmissbrauch im Gemeinschaftsrecht, 86 Steuer und Wirtschaft [StuW] 3, 3-22 (2009) (F. R. G.) .

の個別条文の適用・解釈でその照会に応じた。このため、GAAR が間接税領域にも有効に機能するかについては、いまだはっきりした見解を示していない。

- この点については、イギリスで起きたハリファックス (Halifax and others) 事件での ECJ の先決判断（先行判決）がある [ECJ case C-255 / 02, Feb. 21,2006] showPdf.jsf (EUropa. EU)]。参考になるのではないか。
- この事案は、仕入税額控除が認められない非課税対象者が、租税利益を得ることを狙い仕入税額控除が認められる子会社との間でアレンジされた国内取引に関するものである。イギリスの付加価値税審判所（当時）は、本件において付加価値税を回避する目的のみで行われた取引は「法の濫用」にあたると判断した。このことから、付加価値税の課税上、その取引は否認されるべきであるという税務当局側の主張を認めた。同審判所とイギリス高等裁判所から、付加価値税の領域においても「法の濫用」原則が適用できるかどうか、欧洲司法裁判所 (ECJ) への先決判断（先行判決）の申立て、照会がなされた。裁判所 (ECJ は、先決判断 (回答) のなかで、租税法律主義 (tax legality principle) の視点から租税法規に関する法的安定性と予測可能性の重要性を説くとともに、取引を行う納税者が租税負担を限定するように取引形態を自由に選択することができる旨を明確にした。しかし 裁判所(ECJ) は、仕入税額控除の対象となる取引が「濫用的な行為」を構成する場合には、事業者は、課税対象者による仕入税額控除を行う権利は排除されると解されなければならない、との判断を示した<sup>21</sup>。
- EU 司法は、租税回避行為防止ルールの適用は、「健全な取引目的がない」とするなどアバウト（概括的）な言葉を使って、限定された事案に限定するスタンスを維持している。裁判所 (ECJ) は、アグレッシブな租税回避について、ドイツの法制 (AO42 条 2 項) とは異なり、その立証責任を納税者側に負わせるとはいっていない。
- EU の税界は、「課税は人権問題である」という基本的なスタンスを共有する。また、税法分野では、租税法律主義の下、税務当局の裁量権行使は厳しく制限される。となると、「疑わしきは、政府の利益ではなく、納税者の利益に解されないといけない (Any ambiguity in the tax statutes must be interpreted in favor of the taxpayer, all doubts about a tax statute will be construed against the government and in favor of the taxpayer)」。

### 《EU の執行府・立法府と EU 司法 (ECJ) との間の認識のズレ》

- EU の法律（指令や規則）の制定は、欧洲委員会 (EUropean Commission) が法案をつくり、EU 理事会 (EU Council) と欧洲議会 (EP) が共同

で採択する仕組みである。

- EU において、租税回避行為防止ルールの必要性については、EU 理事会と欧洲司法裁判所 (ECJ) との間では温度差がある。
- 欧洲委員会は、国境越え (cross-border) 租税回避行為防止ルールの整備に積極的である。OECD のベップス (BEPS=Base Erosion and Profit Shifting / 税源浸食と利益移転) プロジェクトからの強い圧力を感じているからである。
- 一方、EU 司法 (ECJ) は、租税法律主義のルールを重視しようとする。租税回避行為への不文の「法の濫用 (abuse of law)」論の積極的な適用、拡大解釈には慎重である。

### 《租税回避防止 EU 指令 (ATAD) で新常態 (new normal) を目指す》

- EU では、濫用的なタックス・プランニング (aggressive tax planning) が大流行りである。欧洲委員会は、濫用的な租税回避が EU 域内市場での正常な活動や運営を損うのではないかと心配する。ところが、EU 司法 (ECJ) に法の適用・解釈による対応、包囲網つくりは期待薄である。となれば、立法による対応を探るより道はない。
- EU 法制定の手綱を握る欧洲委員会は、決断した。租税回避防止 EU 指令 (ATAD=Anti-tax Abidance Directive) で、新常態 (ニューノーマル / new normal) 目指すことにしたのである。租税回避防止 EU 指令 (ATAD) は、大きく繰ると、(1) TAD 1、(2) ATAD2、(3) ATAD3 の 3 つからなる。

#### (1) ATAD 1 : 租税回避対策パッケージ指令

- EU は、OECD などとも歩調を合わせ、EU 独自の租税回避防止策をまとめた。そして、2016 年 7 月、欧洲理事会指令 2016 / 1164 (租税回避対策指令、指令 2017 / 952 により改正) を採択した (ATAD (Directive (EU) 2016 / 1164) (以下「ATAD 1 指令」)。ATAD 1 指令は、「租税回避対策パッケージ」の柱。
- ATAD 1 指令、第 2 章【租税回避対策】に盛られたルールは、次のとおり。

#### ■ ATAD 1 : 租税回避対策パッケージ指令の概要

- |   |
|---|
| ①利子制限ルール [ATAD1 / 4 条] (Interest limitation rule)       |
| 控除対象となる利子の上限を定める利子制限ルール                                 |
| ②出国ルール [ATAD1 / 5 条] (Exit taxation rule)               |
| 知的財産権のような財産の域外への移動に対して課税する出国課税ルール                       |
| ③一般的濫用防止ルール [ATAD / 6 条] (GAAR=General anti-abuse rule) |

<sup>21</sup> ハリファックス他事件を含め、詳しくは、石村耕治「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』租税理論研究叢書 35 (2025 年、財経詳報社)。

濫用的租税回避 (aggressive tax planning) に対して他の適用するルールがない場合に対応するためのルール
④被支配外国法人 (CFC) ルール [ATAD／7条・8条] (CFC=Controlled foreign company)
低税率国に移転した利益に課税する外国子会社 (CFC) ルール
⑤ハイブリッドミスマッチ・ルール [ATAD／9条] (Hybrid mismatch rule)

異なる税務管轄での法令の差異に基づく二重非課税などの効果 (ハイブリッド・ミスマッチ) の解消策

- 加盟国は、ATAD 1 指令に沿って国内法を制定しないといけない。パッケージに盛られたほとんどの防止につき、国内法制定期限は原則として 2019 年 1 月 1 日である。ただし、②出国税ルール [ATAD 1／5 条] (Exit taxation rule) は 2020 年 1 月 1 日、利子制限ルール [ATAD1／4 条] (Interest limitation rule) は、2024 年 1 月 1 日まで延期できる。

#### (2) ATAD2 : ハイブリッド・ミスマッチ指令

- EU は、2017 年 5 月、ハイブリッド・ミスマッチ指令を探査した。この指令は、一般に「ATAD2 指令」 [Council Directive (EU) 2017 / 952 (ATAD2)] と呼ばれる (Council Directive (EU) 2017 / 952 of 29 May 2017 amending Directive (EU) 2016 / 1164 as regards hybrid mismatches with third countries)。

#### ■ ATAD2 : ハイブリッド・ミスマッチ指令の概要

##### 【目的】

企業納税者が、金融商品や事業体に対する EU 加盟国での税務上の取扱いの差異 (ハイブリッド・ミスマッチ) を利用した税負担の軽減に対処するため、ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメントの効果を無効化または否認するルールを定め、租税回避規制の穴を塞ぐこと。

##### 【適用範囲】

租税回避行為に対する課税を、プライベートエクイティ (PE)、ハイブリット譲渡 (transfer)、輸入ミスマッチ (imported mismatches)、リバースハイブリット事業体を活用したスキーム (reverse hybrid mismatch)、恒久的施設 (PE) ミスマッチ、税務上の居住地ミスマッチなどにも拡大する。

- ATAD2 指令は、ATAD 1 指令 9 条に盛られた「ハイブリッドミスマッチ・ルール」 (ATAD Implementation Article 9a Reverse Hybrid Mismatches) を深化させたもの。OECD の

PEPS プロジェクトの一環として 2015 年 10 月に行動計画 2 の「ハイブリッド・ミスマッチの効果の無効化」最終報告書に沿い、EU が採択した指令。

- 加盟国は、ATAD2 指令に沿って国内法を制定しないといけない。国内法制定期限は 2020 年 1 月 1 日。国内法規則の制定期限は 2022 年 1 月 1 日

#### (3) ATAD3 : シェル・エンティティ利用租税回避防止指令案

- EU は、2021 年 12 月に、シェル・エンティティ (shell entity / 抜け殻企業)、いわゆる「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) を公表した。通称では、「ATAD3」または「Unshell Directive」ともいう。

#### ■ ATAD3 : シェル・エンティティ利用租税回避防止指令案の概要

- 指令案では、加盟国の税務当局は、報告基準 [受動的収入・加盟国越え取引・管理経営基準のいづれか 1 つ] を満たす企業に対し、法人所得申告書提出の際に実体報告 [証明書類の提出など] を求める。
- 実体報告を精査した結果、税務当局に最低限の実体 (minimum substance) がないと推定されたとする。この場合には、反証の機会は与えられる。
- しかし反証が不十分なとき、または反証を行わないとする。この場合には、最低限の実体がないと判定される。
- 加盟国の税務当局は、該当する企業をシェル・エンティティ [ペーパーカンパニー] と認定する。
- シェル・エンティティには、(配当源泉税を免除する) 親子会社間配当 EU 指令、(利息・使用料源泉税を免除する) 関連会社間利息／使用料 EU 指令や租税条約の適用等の優遇措置を認めない。
- 加盟国の税務当局は、該当する企業に居住者証明書を発行しない。または EU 指令や租税条約の適用による恩恵を享受する資格がないことを明らかにしたうえで居住者証明書を発行する。

- 加盟国は、ATAD3 指令に沿って国内法を制定しないといけない。国内法制定期限は 2023 年 1 月 1 日の予定 [未確認]。ATAD3 案は最終合意に至っていない。2025 年 6 月末現在、EU 理事会は協議を続けている<sup>23</sup>。

<sup>22</sup> See, KPMG Meijburg & Co Tax Lawyers, EU Anti-Tax Avoidance Directive2: hybrid mismatches with third countries (Feb. 2017).

<sup>23</sup> See, News, Update on the Unshell Directive: ECOFIN Confirms Abandonment of ATAD 3 Proposal (27 June 2025) (BDO Audit and BDO Tax & Accounting, Luxembourg) .

\* \* \*

- ・租税回避行為防止ルールのあり方は、ドイツのみならず、EU加盟国全体の経済的自由権に大きなインパクトを及ぼす課題である<sup>24</sup>。EU税法の優越性、EU税法ファーストの流れは強まる一方である<sup>25</sup>。

・EUの欧州委員会の役人は“規制大好き”である。「規制緩和は自分らの仕事つくりの大敵！」のスタンスである。次から次へと新たな規制打ち出す欧州委員会の姿勢にEU企業の税務コンプライアンスコストは上昇する一方である。

## 11 欧州司法裁判所 (ECJ) 先決判断 (先行判決) と直接税務訴訟

納税者の訴えが、複数のEU加盟国間に関係することでEU法と絡む場合には、財政裁判所または連邦財政裁判所は、欧州司法裁判所 (ECJ) は、先決判断 (先行判決／preliminary rulings) を求めることができる。しかも、ECJの先決判断は、加盟国の国内裁判所 (国内審判所) の判断に優先する。

EU指令でがんじがらめになっている付加価値税 (VAT) はもちろんのことだが、EU指令で縛られない法人税や所得税などの直接税にかかるドイツの国内税法、それに基づく課税処分も、複数のEU加盟国間に関係することでEU法がからめば、欧州司法裁判所 (ECJ) の先決判断 (先行判決) を仰がなければ、ドイツの財政裁判所は、何も決められない。

このEU司法追従の仕組みは、ドイツがEUの一員となった証でもある。自国ファーストで、EU法やECJの判断を優先させるのがイヤならば、「Brexit」のように「EU離脱」の選択より道はない。

いまや、ドイツ税法の研究と、EU税法の研究は、一枚のコインの表裏のような (as two sides of the same coin) 関係にある。欧州司法裁判所 (ECJ) の先決判断 (先行判決) を核とするEU税法を捨象しては、道は進めない。

EUは、EU条約 (TEU) ないしEU運営 [機能] 条約 (TFEU) の規定や欧州司法裁判所 (ECJ) の先決判断 (preliminary rulings) の蓄積 (先例)

で、さまざまな経済的自由権を法認してきた。ドイツ基本法 (GG) に盛られた自由権とは一味違うものもある。

EUは、欧州司法裁判所 (ECJ) を介して、こうした自由権を根拠に、加盟国間の課税権を制限 (調整) している。これらEUの経済的自由権で、ドイツや他の加盟国の国民・納税者が保護される事案は、税法・課税に関連するものも少なくない。

### 【表21】EUが保障する経済的自由権とは

- ・国籍に基づく差別禁止 (TFEU18条)
- ・労働者の移動の自由 (TFEU45条)
- ・開業の自由 (Right of Establishment) (TFEU 45条)
- ・資本の移動の自由 (TFEU26条2項)
- ・サービス供給の自由 (TFEU66条)
- ・その他



(Public use)

### (1) 加盟国ドイツがECJに求めた先決判断 (先行判決) 事例

以下に、ドイツ財政裁判所と欧州裁判所 (ECJ) 先決判断 (先行判決) がどうリンクするのか。以下に、間接税と直接税に関する事例を1つずつ紹介する<sup>26</sup>。

### 【表22】ドイツ関連ECJの主な先決判断例

#### ■ドイツVATインボイスへの記載不備を理由とする仕入税額控除否認はクロ (違法) とするECJの先決判断 (間接税)

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]  
 《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の確定申告で、販売代理店と広告デ

<sup>24</sup> See, Dennis Weber, *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms* 166-235 (2005, Kluwer Law International) .

<sup>25</sup> See, Rita Szudoczky, *“The relationship between primary, secondary and national law,』 In Panayi *et al* (eds), *Research Handbook on European Union Taxation Law* (2020, Edward Elgar Publishing) at 93-118.*

<sup>26</sup> Denis Weber, *“Abuse of Law in European Tax Law: An Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ-part 1,』 European Taxation 53:251 264 (2013) .*

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 社の申告書の附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 がわかつたとして、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異議申立てをした。しかし所轄税務署は申立てを認めなかつた。そこで、S 社は、仕入税額控除拒否処分を争つて、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といけない。

### ■ドイツの過少資本税制はクロ (違法) の先決判断 (直接税)

●ドイツ／ランクホルスト・ホーロルスト社事件 【Lankhorst-Hohorst GmbH v Finanzamt Steinfurt (Case C-324 / 00) ECJ 2002 年 12 月 12 日先決判断】

《本件での争点と当事者の主張》

【事実の概要】

- ・ドイツ国内で設立登記されたランクホルスト・ホーロルスト社 (LHG 社) は、スポーツ雑貨を販売する有限会社である。
- ・LHG 社は、オランダで私的有限会社 (HV) として設立登記されたランクホルスト・ホーロルスト社 (LHBV 社) の 1 人株主である。LHBV 社は、オランダで私的有限会社 (HV) として設立登記されたランクホルスト・タセラール社 (Lankhorst Taselaar BV / LTBV 社) の 1 人株主である。
- ・1996 年 12 月に、ドイツの LHG 社は、オランダの LTBV 社との間で、1988 年 10 月 1 日から 30 万マルクを年 4.5% の利率で 10 年間ローンする契約を締結した。当該ローンは、出資に替えるものである旨の確認が当事者間でなされていた。ローン契約により、LHG 社は、銀行からローンをする場合の利子の支払をする必要がなくなった。その一方で、LHG 社は、オランダの LTBV 社への利子の支払をしないといけない。
- ・このローン契約に基づくオランダの LTBV 社への利子支払の結果、LHG 社は赤字になってしまった。
- ・LHG 社所管のシュタインフルト税務署 (Finanzamt Steinfurt) は、LHG 社の赤字申告を是認しなかつた。
- ・第三者である銀行からのローン、つまり、独立当事者間における利率に比べ、LHG 社と LHBV 社 (関連企業) 間利子支払いは適正ではないというのが否認理由である。
- ・シュタインフルト税務署は、LHG 社に対して、法人税法 (KStG) 8a 条 [過少資本税制 / Gesellschafter Fremdfinanzierung, § 8a KStG (alte Fassung)] の規定を適用した。すなわち、支払利子ではなく 30% の税率で源泉課税の対象となる配当であるとみなし、LHG 社に税額査定通知書を交付した。(ちなみに、当時、KStG 8a 条 [過少資本税制] の規定は、ドイツ国外にある関連会社との間での資本調達にのみ適用された。)
- ・LHG 社はこの通知処分を不服として、シュタインフルト税務署に異議申立てをした。しかし、この異議申立ては却下された。
- ・LHG 社は、これを不服として、ミュンスター財政裁判所 (Finanzgericht Münster) に提訴した。ミュンスター財政裁判所は、本件の争点は越境取引／EU 法が関連していると判断した。そこで、欧州司法裁判所 (ECJ) に先決判断 (先行判決) を求めて付託した。
- 【納税者 (LHG 社) 側の主張】
- ・原告納税者 (HLG 社) は、この関連会社間ローン契約は、HLG 社を支援するのが目的で、被告 (税務署) がいうような配当の支払にはあたらぬ。なぜならば、原告が第三者である銀行からローン (借入) を行えば、現在のローン契約に

比べ、利率は2倍になる。

- ・ドイツの過少資本税制 (KStG8a条) は、脱税や租税回避が目的である。しかし、本件では、そうした目的はない。
- ・ドイツの過少資本税制 (KStG8a条) は、関連会社（親会社等）がドイツ国外に所在する場合には理由を問わず適用される。国外の関連会社（親会社等）への支払利子を、国内の関連会社（親会社等）への支払利子よりも不利に扱うものであり（内外差別）、開業の自由 (EC条約43条) に反する。

#### 【課税庁側の主張】

- ・被告シュタインフルト税務署は、次のような主張を行った。①本件への過少資本税制 (KStG8a条) の適用で、原告の経営は悪化するかもしれない。しかし、KStG8a条は、そうした場合の適用除外を定めていない。②KStG8a条は、法形式（契約）の濫用による租税回避や遁脱を、適用要件としていない。③KStG8a条は、内外差別を助長するものではない。なぜならば、他のEU加盟国も同様の規定を定めている。

#### 【欧州裁判所 (ECJ) の先決判断】

ドイツの過少資本税制 (KStG8a条) は、ドイツ税法を迂回するように仕組まれた「人為的な仕組取引 (wholly artificial arrangements)」を通じて課税便宜を得ることを防止するという特別な目的を持ったものではない。また、関連会社（親会社等）がドイツ国外に所在する場合には、その理由を問わず適用される。

- ・国外の関連会社（親会社等）への支払利子を、国内の関連会社（親会社等）への支払利子よりも不利に扱うものであり（内外差別）、EU法が保障する開業の自由 (EC条約43条、TFEU45条) に反する。

このECJ判決を受けて、ドイツの過少資本税制は改正された。2004年1月1日以降は、国内の親会社への支払利子にも適用するようになった。しかし、この改正後もEU法とぶつかるのではないかと批判にさらされた。

2008年には、過少資本税制に代えて、利子控除制限 (Zinsschranke) 規定が導入された。旧過少資本税制とアメリカの制度がモデルとしたものである。利子控除制限は、所得税法 (EStG) でその詳細を規定する (EStG 4条)。そして、法人税法 (KStG) ではそれを準用する形をとる (KStG8a

条)。過少資本税制ではその適用を物的会社に限定していた。しかし利子控除制限 (Zinsschranke) 規定では、人的会社にも適用される。

ちなみに、OECDのベップス (BEPS／税源浸食と利益移転) プロジェクト「行動4：利子控除制限」では、過大支払利子の損金算入を制限するルールを明らかにした。また、EUの欧州委員会は、OECDなどとも歩調を合わせ、EU独自の租税回避防止策をまとめた。そして、2016年6月に租税回避対策パッケージ指令 (ATAD指令) を採択した。その中で利子制限 [控除対象となる利子の上限を定める利子制限] ルール (4条) を設け、EU加盟国にその国内法化を義務付けた。これらの利子控除制限規定は、ドイツ利子控除制限 (Zinsschranke) に近い内容である。

#### (2) 加盟国ドイツを被告するEUによるECJでの直接税務訴訟事例

欧州委員会 (European Commission) が、EU加盟国が、EU法（基本条約や派生する条約など）に抵触していると考えたとする。この場合、欧州委員会は、問題の加盟国に対しその是正を求めて、欧州司法裁判所 (ECJ) に訴訟を提起することができる。加盟国相手の直接訴訟 (direct suit) である。

加盟国ドイツを被告するEUによる直接税務訴訟は、先決判断（先行判決）に比べると、事例は少ない。今回の報告では、比較的わかりやすい「欧州委員会 対 ドイツ共和国」事件 (European Commission v. Federal Republic of Germany, Case C-284 / 09, EU Court of Justice, 20, October, 2011) を紹介しておく。

この事案で、欧州委員会 (European Commission) は、2008年に、ドイツ連邦共和国を相手に直接税務訴訟を起こした。ドイツ法人税法 (KStG) 上のポートフォリオ保有の非居住者（法人納税者）による源泉税還付請求にかかるドイツ税法の要件がEU法に反するというのが理由である。

この提訴を受けて、2011年10月20日に、欧州司法裁判所 (ECJ) は、ドイツ税法の源泉税

<sup>27</sup> Paolo Piantavigna, "Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, Despite Linguistic Discrepancies," *World Tax Journal* 9 (2017) at 37-98.

<sup>28</sup> Dennis Weber, "The reasonableness test of the principal purpose test rule in OECD BEPS action 6 (tax treaty abuse) versus the EU principle of legal certainty and the EU abuse of law case law," *Erasmus L Rev* 10, at 48-59 (2017) .

還付請要件は、EU 条約で保障された資本の移動の自由 (TFEU26 条 2 項) に違反するとの判断をくだした。

以下に、本事案の ECJ の判決の概要を紹介する。

【表 23】 欧州委員会 対 ドイツ共和国 (Case C-284 / 09) 判決の概要

- ・この事案が争われた当時、ドイツの法人税法 (KStG) は、法人の受取配当金や株式売却益 (キャピタルゲイン) は、株式の保有割合制限もなく、その 95% 相当額が免税取扱いであった (8b 条)。
- ・本件で問われたのは、次の点である。①ドイツ国内出資者 (ドイツ居住者) の場合、配当にかかる源泉税がニュートラルになる。②その一方で、他の EU 加盟国の出資者 (ドイツ非居住者) の場合は、必ずしも配当源泉税がニュートラルにならない。③この結果、ドイツ国内出資者と他の EU 加盟国出資者の間に不平等が生じている。④これは、EU 条約の資本の移動の自由 (TFEU26 条 2 項) に違反する<sup>29</sup>。
- ・欧州委員会は、この点を指摘し、法改正を求めてドイツ側と何度も正式なキャッチボール (折衝) をした。しかし、ドイツ側は、欧州委員会が指摘したポートフォリオ投資にかかるドイツ居住者と非居住者との差別を解消し、平等な課税取扱いをするための税法改正をしなかった。
- ・そこで、欧州委員会は、ドイツ側を相手に、欧州司法裁判所 (ECJ) に、ドイツの課税取扱い、その典拠となる税法規定は EU が保障する資本の移動の自由に違反している旨の判決を求めて、訴訟を提起した。
- ・欧州司法裁判所 (ECJ) は、2011 年 10 月 20 日に、ポートフォリオ保有の非居住者 (法人納税者) による源泉税還付請求にかかるドイツ税法の要件は、EU 条約が保障する資本の移動の自由原則に違反する、との判決を下した<sup>30</sup>。

## 12 ドイツ税法学会での租税法律主義論の展開

最後に、ドイツの税法学会での租税法律主義 (tax legality principle / der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung) 論の展開を見てみよう。主な見解を、おおまかにまとめて見ると、次のとおりである。

【表 24】 ドイツの租税法学会での租税法律主義論の展開

- ①課税は厳格な租税法律主義のもとに置かれること<sup>31</sup>。
- ②税務当局および財政裁判所は、税法の内容に変更を加えてはならないこと<sup>32</sup>。
- ③税務当局および財政裁判所はともに、税法の適用・解釈者であること<sup>33</sup>。
- ④課税の公平原則のもとでも、税務当局は、税務分野において裁量的な処分をしてはならないこと<sup>34</sup>。
- ⑤税務当局および財政裁判所は、税法の解釈においては、法的安定性原則 (Bestimmtheitsgrundsatz) のもと、類推解釈は禁止されること<sup>35</sup>。

ドイツでは、租税法律主義原則 (tax legality principle / der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung) と課税の公平原則 (equality principle of taxation / Gleichmäßigkeit der Besteuerung) は並行して議論される。双方とも、立法上の原則であることは共通した認識である。しかし、とりわけ、課税の公平原則が税法の適用・解釈上の原則として共通に認識されているかどうかについては、今後とも慎重に分析を重ねたい。

<sup>29</sup> 当時、ドイツ税法のもとでは、法人がその株主に支払うすべての配当金には、原則として 26.375% の源泉税 (25% 所得税 + 5.5% の連帯付加税) がかかった。(ただし、非ドイツ法人株主 [ドイツ居住者でないか、または、ドイツの PE (恒久的施設) によって株式が保有されていない] は、一定の要件を充足すれば、軽減された 15.825% の税率で源泉課税された。) ドイツ法人株主は、受け取った配当金についてはほぼ全額 (0.8% の法人税負担は除く) 還付を受けることができた。これに対して、非ドイツ法人株主は、受け取った配当金については約 15% の還付を受けることができるに過ぎなかった。【わが国の法人受取配当等の益金不算入の仕組み (法人税法 23 条) を想定すればわかりやすい。】

<sup>30</sup> その後ドイツは税制改正をし、ドイツ居住法人と非居住法人間の格差を是正した。

<sup>31</sup> See, Joachim Lang, Rechtsstaatliche Ordnung des Steuerrechts, in Steuerrecht § 4-150-165, at 107-112 (Klaus Tipke and Joachim Lang, eds., 20th ed., 2009) .

<sup>32</sup> See, Wolfgang Sehönl, Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen der Besteuerung in Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmisbrauch im Steuerrecht (Rainer Hüttemann, ed., 2010) at 4.

<sup>33</sup> See, Paul Kirchhof, Die Gleichheit als staatsrechtlicher Auftrag, in Gleichheit im Verfassungsstaat - Symposium aus Anlass des 65. Geburtstages von Paul Kirchhof 1, 18 (Rudolf Mellinghoff and Ulrich Palm, eds., 2008) .

<sup>34</sup> See, Joachim Lang, supra note 1, § 5-114, at 170.

<sup>35</sup> See, Ralf P. Sghenke, Die Rechtsfindung im Steuerrecht 235-236 (2007) .

## ■ むすびにかえて ～欧米で二極化する租税法律主義の展開

欧州司法裁判所 (ECJ) などで展開される法理論や法原則は比較的簡素である。EU 域内では、こうした EU 法やその適用・解釈が、加盟各国の法や解釈に優先する仕組みにある。

ドイツの司法やコメンテーターが構築してきた固有の租税法原則と、欧州司法裁判所 (ECJ) などが持ち出す租税法原則とが、どのように融合していくのかは定かではない。欧州司法裁判所 (ECJ) は、EU の司法分野のメルティングポット (Melting pot) ともいえる。EU 基準をモデルに、否応なしに各加盟国との異なる法文化の同化が進む。

ちなみに、一般的租税回避行為否認規定 (GAAR) ともいえる AO42 条 [法の形式可能性の濫用 (Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten)] の英訳 (ドイツ法務省肯定訳) では「Abuse of tax planning schemes」である。地域言語であるドイツ語と国際言語である英語訳との間の大きな齟齬、乖離を感じる。

不毛な議論を避け、実利を優先することも大事である。グローバル基準を取り入れた EU の租税回避対策パッケージ指令 (ATAD 指令) が採択された。これに伴い、ドイツは国内税法の改正が義務付けられた。ドイツは、租税手続法である租税基本法 (AO)、とりわけ 42 条や、租税実体法である法人税法 (KStG) や所得税法 (EstG) などは、法改正、EU 税法との同化が避けられない。加えて、複数の EU 加盟国間取引にかかる場合には、欧州司法裁判所 (ECJ) の出番となることが多い。ドイツは、ECJ や EU 税法研究者によって展開される EU 税法理論の呪縛から逃げ切ることは至難である。

もっとも、欧州司法裁判所 (ECJ) は、EU 指令に裏打ちされた付加価値税 (VAT) とは異なり、EU の基本条約 [EU 条約／EU 運営条約] 上、直接税に関する調整 (調和) には乗りにくい法環境にあるのも事実である。これはすでにふれたところである。

欧州司法裁判所 (ECJ) の先例によると、加盟国の最終審裁判所は、係争する事案に EU 法がからめば、原則として、欧州司法裁判所 (ECJ) の先決判断 (先行判決) を仰がなければならな

いとする。つまり、この先例によると、ドイツ連邦憲法裁判所 ((BVerfG) の判断においても、UR 運営条約 267 条に定める手続を守って、欧州司法裁判所 (ECJ) に先決判断 (preliminary ruling) を求めないといけないのではないかが問われている。この点については、ドイツ連邦憲法裁判所 ((BVerfG) と欧州司法裁判所 (ECJ) との間で対話が続けられている。

もっとも、EU は、執行府である欧州委員会の提案に基づき、EU の立法府 [EU 理事会／欧州議会] は、OECD や G20 などによる BEPS のようなグローバルな動きに同調するスタンスをますます強めている。

わが国の租税法律主義論は、さまざまな外国の理論を取り入れ、島国で独自の発展を遂げている。さまざまな原理がてんこ盛り、メルティングポット状態にある。日本語のような地域言語で構築された租税法律主義論がグローバルに通用するのか真剣に再考しないといけない時期にきていた。「日本の租税法律主義ファースト」では、鎖国大好きのポピュリストのプロパガンダと間違えられかねない。

ドイツの租税法律主義 (tax legality principle / der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung) 論は、久しく、地域言語であるドイツ語で独自の展開を見てきた。しかし、いまやドイツは、EU の核となるメンバー国である。課税の公平原則 (equality principle of taxation / Gleichmäßigkeit der Besteuerung) を大事する EU 租税法の理論に軸足を移して展開せざるを得ないではないか。

EU は、経済の強靭化を目指す。EU 域内では、ドイツをはじめとした加盟国の租税法、租税法律主義論が共通化に向かっている。一方、経済大国のアメリカでは、自国ファーストのトップが出現した。内向きの租税法、大統領令 (Presidential Directives) 主導の租税法律主義論が独り歩き傾向を強めている。欧米における「租税法律主義論の二極化」を認識せざるを得ない。

わが国の地域言語 (日本語) で展開される島国独自の租税法律主義論の所在を、グローバルな視座から確認する作業を急がないといけない。そして、国際言語である英語でフィードバックしないといけない。

<sup>36</sup> See, Dennis Weber, *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms* 166–235 (2005, Kluwer Law International) .

## 《コメント》

## わが国でスタートする富裕層ミニマム課税

JTI編集局

わが国でも、アメリカの代替ミニマム税（AMT）に倣って、「富裕層ミニマム課税」が導入された。2025年（令和7年）分の個人の所得から適用される。正式名称は「特定の基準所得金額の課税の特例」（租税特別措置法第41条の19／極めて高い水準の所得に対する負担の適正化措置）である。超富裕層の資産所得に対する最低所得税率が22.5%となるまで課税額を上乗せする仕組みである<sup>1</sup>。富裕層は概して「租特」、つまり税の優遇／特例措置（租税歳出）の恩恵を受けていることが多いことから、税の「公平」を確保しようというのが狙いだ。

## ◆ミニマム税と富裕税の違い

ミニマム税（AMT）は、富裕税（net wealth tax／純資産税）とは異なる。どちらも「富の集中」に対応するための租税である。ただ、ミニマム税はフローの所得税の補完税である。

## ◆わが国でも富裕税改廃の歴史

かつて、わが国でも、富裕税が導入された。しかし、すぐに廃止された。

近年、格差是正の観点から「富裕税」復活の動きがみられる。対岸のアメリカでも、「ウルトラ・ミリオネア税（Ultra-Millionaire Tax／超金持ち税）」のようなタイトルで、富裕税導入論議は活発である。

この背景には、富裕税導入に積極的なフランスの経済学者トマ・ピケティ（Thomas Piketty）の強力な発信がある。彼の『21世紀の資本（Capital in the Twenty-First Century）』<sup>2</sup>は

## ■ミニマム税（AMT）と富裕税の違い

	ミニマム税（AMT）	富裕税
税の性格	所得税の補完的制度	独立した資産課税制度
課税対象	所得（フロー）	資産（ストック）
目的	高所得者が租特で税負担を極端に軽くするのを防ぐ	富の集中を是正し、資産格差を縮小するため
課税方式	通常の所得税と並行して計算し、毎年一定額以上の税負担を求める	一定額以上の純資産（net worth）に対して毎年課税
導入国例	アメリカ（個人+法人）、インドなど	次々と廃止で、現在、ノルウェーとスペインの2国のみに

## ■日本での富裕税改廃の歴史

導入 1950年	「富裕税法」制定。戦後の財政再建と富の再分配を目的に導入。課税対象は個人の純資産（不動産・株式・預貯金など）で、年1回課税。
廃止 1953年	しかし3年で廃止。徴税コストの高さ、納税協力（とりわけ資産評価）の困難さ、納税者の反発などが理由。その後は相続税や固定資産税など、間接的に富に対する課税強化で対応。

世界的なベストセラーになった。

しかし、導入は遅々として進んでいない。政治的なハードルや、富裕層の国外逃



<sup>1</sup> See, Robin Morgan, "Are There Differences Between Wealth and Income Taxation? Yes, but Less Than We Think," 76 Tax L. Rev. 325 (2023); Jason Nadboy, "Taxing Wealth: A Comparative Analysis of National Wealth Taxes and How a Federal Wealth Tax Can Overcome Administrative Challenges," 7 Cardozo Int'l & Comp. L. Rev. 275 (2024). 邦文の文献としては、山口和之「富裕税をめぐる欧州の動向」ファイナス（2015年5月号）。

<sup>2</sup> トマ・ピケティ著／山形浩生ほか訳『21世紀の資本』（2014年、みすず書房）。

<sup>3</sup> アメリカ連邦所得税法上の代替ミニマム税について邦文の分析としては、石村耕治「代替ミニマム税の仕組み」『アメリカ連邦所得課税法の展開』（2017年、財経詳報社）所収参照。

## 【コメント】 わが国でスタートする富裕層ミニマム課税

避（キャピタルフライト）、資産の国外移転リスク、財産評価の難しさなどがネックになるからだ。

### ◆アメリカの代替ミニマム税とは

アメリカの代替ミニマム税（AMT）は、富裕層などが所得税の「租特」を使いすぎて税金をほとんど払わないのを防ぐための仕組みだ。通常の所得税とは別に、特定の控除を除いた「AMT用の所得」を計算して、26%または28%の税率で再計算する。その結果、通常の税額よりAMTが高ければ、AMTを支払うことになる<sup>3</sup>。

AMTは、ザックリ言って、年収がだいたい20万～50万ドル（3,000万～7,500万円）以上で控除が多い人が、追加で数千～数万ドル（数十万円～数百万円）払うことになる。

### ◆わが国の富裕層ミニマム税の概要

わが国の富裕層ミニマム税は、次のとおりである。

#### ■わが国の富裕層ミニマム税額の計算式（2026年度）

##### 《富裕層ミニマム税額の計算式》

（基準所得金額\* - 3.3億円）× 22.5% > 基準所得税額 \*\*

\* 「基準所得金額」とは、給与所得、事業所得、株式や不動産の譲渡所得などを合算した金額（申告不要制度を使わずに算出した合計所得金額（ただし、上場株式や投資信託などからの配当金・株式や不動産の売却益など譲渡所得、預金利子や公社債の利子などを含む。一方、NISAなどの非課税所得は除外。）

\*\* 「基準所得税額」とは、その年の基準所得金額に対する所得税額（ただし、外国税額控除などは除外）

富裕層ミニマム課税は、すべての所得が給与または事業以外からの場合で、年間約30億円以上（金融所得のみの場合は約10億円以上）の収入を得ている個人に対する追加課税である。富裕層の「租特」の使い過ぎを戒めるのが理由。しかし、富裕層ミニマム課税算定方法を含め、そのメカニズムはきわめて「複雑」である。

#### ■ミニマム税と租税歳出／租特の関係：複雑化のメカニズム

・ミニマム税の目的／概要：金融資産が多いほど税負担が低いいわゆる「1億円の壁」対応が立法目的として加味されている。所得が一定水準（30億円。金融所得のみの場合は約10億円以上）を超える個人に対し、最低22.5%の実効税率を確保すること。（税制改正で、課税基準値

を引下げ、課税強化の方向）

・対象となる所得：株式譲渡所得や配当所得、利子所得で、分離課税の税率（所得税など20.315%）が適用になる資産所得が中心。

・租特（租税歳出）との関係：NISAや特定口座などの非課税・軽課税制度（=租税歳出／租特）を通じて得た所得は、基準所得金額から除外される。

・複雑化の要因：①所得構成に応じた課税判定が必要、②租特（租税歳出）でも基準所得金額に入れるものとそうでないものがある、③利子など源泉分離課税（20.315%）で完結していても、（申告不要制度を使わない）基準所得金額の算出が必要

・ミニマム税の影響：①中小企業の事業承継やM&Aなどの場面で該当する可能性がある。なぜならば、非上場企業の株式や不動産の譲渡所得が基準所得金額に含まれるからである。②納税者のコンプライアンス（納税協力）コストと税務当局の執行・税務調査コストが上昇する。いわゆる「外部不経済（negative externality）」も考えないといけない。

### ◆求められる「簡素」ファーストの税制

政治は、通常税制を維持しながら、その一方で、特定納税者に有利な措置、すなわち「租特」（租税特別措置／租税歳出）を次々と通常税制に組み込む。租特は当然肥大化する。しかし、整理は政治的に難しい。となると、「透明化」を掲げて「租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律」（いわゆる租特透明化法）を制定し、お茶を濁す。そして、今度は、「公平」の「ニンジン」をぶら下げて、富裕層ミニマム課税を増税する。こうした政治の姿勢が、税制構造を危険なほど「複雑」にしている。

富裕層ミニマム課税の特徴は、「公平」を目指すにある。だが、このミニマム税は、「公平」のプラス面よりも「複雑」のマイナス面の方が大きいのではないか。「簡素」の理念や目標は、完全に背後に追いやられている。求められるのは、富裕層ミニマム課税ではなく、租特の整理ファーストで、「簡素」な税制ではないか。

なお、与党税制調査会は、2026年度税制改正において、非課税枠を3.3億円⇒1.65億円に引き下げ、税率を22.5%⇒30%に引き上げることで、課税を強化する検討を進めている。ポピュリズム減税で、金持ち黙れ、貧乏人だらけの国づくりが進む。

## 編集後記

『国民税制研究』第11号を無事発刊できた。

今号では、石村耕治JTI代表の2つの論文を掲載した。1つは、消費税（VAT）、とりわけEU（欧州連合）の事業者の仕入税額控除権、そして、もう1つは、ドイツの租税法律主義論の展開についてである。どちらも、わが国から少し距離を感じる欧州税法の基礎的な問題を取り扱ったものである。欧州経済の統合が積極化している。それについて、EU税法の優越性が増している。各加盟国の国内税法は『固有種』として生きづらくなりつつある。溶けるドイツの租税法律主義は、的を射たサブタイトルのように見える。これは、ポピュリズムの動きに引きずられて2016年にEU離脱（Brexit）をしたイギリスも例外ではない。

一方、経済大国・軍事大国のアメリカでは、優雅独尊、自国ファーストのトップが出現した。内向きの租税法、大統領令（Presidential Directives）主導の租税法律主義論が独り歩きする傾向を強めている。欧米における「租税法律主義論の二極化」を認識せざるを得ない。

石村論文は指摘する。わが国の地域言語（日本語）で展開される島国独自の租税法律主義論の所在を、グローバルな視座から確認する作業を怠がないといけない。そして、国際言語である英語でフィードバックしないといけない、と。正鵠を射ている。

（JTI編集局長 中村克己）

## 【入会のご案内】

JTIのHP <http://jti-web.net/>

郵便振込口座番号 : 00280-7-135937

国民税制研究所（コクミンゼイセイケンキュウショウ）

《他行からの振込の場合:(店番)029 当座、口座番号0135937》

## 国民税制研究所

（JTI=Japan Tax Institute）

〒220-0004 横浜市西区北幸2-9-10 横浜HSビル4F (税)シンワ総合税務 横浜事務所内

【Tel 045-311-5162】【Eメール info@jti-web.net】※メール送信時には「@」を「■」に変えて送信ください

代表：石村耕治

事務局長：辻村祥造

発行日：2025年12月

編集／発行人：中村克己

Contact: JTI=Japan Tax Institute

C/o Shinwa Tax Accounting Firm., 4F Yokohama HS Bldg. 2-9-10

Kita-sawai, Nishi-ku, Yokohama-city, Kanagawa, 220-0004 JAPAN

【Tel 045-311-5162】【Mail add : info@jti-web.net】※When mailing, please change 「■」to「@」。

○国民税制研究 第11号 《ISSN 2188-6970》

®JAPAN TAX JOURNAL No.11  
(Kokumin zeisei kenkyu)

December 2025

《ISSN 2188-6970》

《Contents》

【Preface】

The glocal aspect and current issues of the principle of legality of taxation

*Shozo Tsujimura*

【Article】

A study of the right to deduct input tax under EU VAT

*Koji Ishimura*

【Article】

The current state of the principle of legality of taxation in Germany

*Koji Ishimura*

【Comment】

Japan implements minimum taxation on the wealthy

*Editor*

【Editor's Note】

*Katsumi Nakamura*

JAPAN TAX INSTITUTE, *JTI*  
(Komumin-zeisei-kenkyuusho)

Yokohama, Japan  
<http://jti-web.net>