

はしがき

私の消費税との出会いは、大学院の指導教授であった木村弘之亮先生の「ティプケ・ラングの租税法」と一般に呼ばれる、ドイツの代表的な租税法教科書の外書講読の授業である。そこで、木村先生からドイツ売上税（付加価値税）の父と呼ばれるポーピッツの業績と悲劇的な最期の話を伺い、欧州における100年の消費税の歴史の光と影に感銘を受けた。

現在のEU域内の付加価値税は、「EU付加価値税」と呼ばれることが多い。しかしながら本書では、EU設立前の付加価値税やEUを離脱した英国の付加価値税にも言及することから、「欧洲付加価値税」と表記することとした。

2005年から翌年にかけて、当時勤務していた東海大学より在学研究の機会をいただき、「付加価値税の母国で本格的に学ぼう」と意気揚々とドイツ・ハンブルクに乗り込んだところ、多くの税の専門家から「ここで何を学ぶのか」と半ばあきれられた。その理由がドイツの消費税が“kaputt（ぶっ壊れている）”だからと言うのである。その頃、ドイツの売上税では「カルーセル」と呼ばれる脱税スキームや軽減税率のあり方が問題になっていた。

脱税スキームについてハンブルク検察庁にヒアリングに行ったところ、担当検事から「一味は、変名と変装をしながら次々に実体のない会社をつくって商品を域内で回している組織犯罪集団だ」と説明を受けた。また、軽減税率適用項目が増えても減ることがないことについて、ハンブルク商工会議所の売上税担当者によれば、「軽減税率のいくつかには合理性がないことは理解している。それでも、今さら軽減税率を撤廃することになれば暴動が起こる」とのことであった。

EU域内の付加価値税を学ぶことで、日本の消費税にとって有意なヒントが得られるであろうという目論見が外れたのだが、ハンブルクでの研究を支援してくださったJan Grotheer博士（当時のハンブル

ク財政裁判所長官）とGerrit Frotscher教授（当時のハノーファー大学国際租税研究所（IIFS）所長）より、「ドイツや欧州の付加価値税の失敗を多く学んで、日本の消費税制度に生かしなさい」と励まされた。

日本の消費税は、他の国の消費税と同様、欧州付加価値税を手本にしていることに間違いはない。それゆえ、日本で消費税制度を考えるとき、「消費税の母国の欧州でもそうだから」とされることがしばしばある。確かに、欧州での1世紀を越える消費課税の歴史の中で、さまざまな問題が生じ、それに対して研究者が緻密な議論をし、加盟国の国内裁判所でも欧州司法裁判所でも真正面から判断を示してきた。そこで本書の目的は、「欧州付加価値税の制度をコピーするのではなく、日本の消費税にとって重要な論点について、欧州ではそれにどのように対処してきたのか、あるいは検討中なのか」を考えていくものである。

このように、私の欧州付加価値税研究の始点がドイツ売上税であることから、本書ではドイツ売上税の言及が多くなっている。これに対して、フランス付加価値税専門家の視点からすれば、「付加価値税の父はモーリス・ローレであり、欧州付加価値税はフランス生まれだ」ということになるであろう。英国もまた、EU離脱をしたものの、判例法の国として、付加価値税に関する多くの重要判例を集積してきたという自負がある。あるいは、世界各国の財政の視点から付加価値税の研究と実践に尽くしたという意味で、カール・シャウプこそ付加価値税の産みの親であるともいえる。今後、日本の消費税の重要性がますます高まる中で、諸外国あるいは諸地域の視点から、消費税の研究が広がり、深まることを願うところである。

本書でドイツ売上税に比重が置かれている点については、次の事実からお許しいただきたいと思う。第一に、ドイツ売上税法がEU域内の共通ルール（付加価値税指令）を加盟国の中で最も忠実に守っていることである。第二に、以前、欧州司法裁判所判事の付加価値税に関する講演を聴いたとき、「付加価値税事案の付託件数はドイツが一番で、我々のお得意様だ」と言っていたことである。単なるリップサー

ビスかもしれないし、私自身でも数えたことはないが、感覚的にはドイツから付託されたケースは多いように感じる。ただし、最近は新規加盟国（旧東ヨーロッパ諸国）から付託されるものが目立っているようにも思う。国内法と付加価値税指令の不整合が原因かもしれない。

本書は、400条を優に超える付加価値税指令を体系的かつ網羅的に検討をしているものではない。「日本の消費税にとって重要な論点」にのみ絞って考察をした。具体的には、消費課税における基本原則、「事業・事業者」の概念、仕入税額控除、越境取引に対する課税手法、中小事業者問題、税率問題、脱税問題、コンプライアンスコスト問題である。取り上げていない論点、あるいは実務家でないために見落としている論点もあると思う。これについては、さらに研究を進め、実務家との交流を通して、今後補っていきたい。

消費税研究を通して、多くの先生方の教えを乞うことができた。大学の学部と大学院を通して、木村弘之亮先生には厳しくも温かいご指導をいただいた。私の世代は、金子宏先生と清永敬次先生の両先生から直接ご指導いただけた幸運な世代である。金子先生からは消費税研究の重要性について折に触れて励ましをいただき、清永先生は「ティプケ・ラングの租税法」の拙訳を丁寧に添削してくださった。本格的に法学研究に集中する環境を得られたのは、山田二郎先生より東海大学法学部専任教員の道を強く勧めていただいたおかげである。卒寿を過ぎられた山田先生が、研究会や学会にオンラインで参加され、積極的に発言されるお姿から学ぶことは多い。学部時代にドイツ語のご指導をいただいた菊池雅子先生は、今でもご自宅にお訪ねしており、女性研究者としてのあり方をいつも学ばせていただいている。また、西オーストラリア大学のRichard Krever教授には、海外で付加価値税を研究するに際しての手法や作法について、いつも的確な助言をいただいている。ハンブルク財政裁判所元判事のMrs. Elisabeth Birkeと夫君のDr. Reinhold Birkeには、慣れないハンブルクでの生活を公私にわたって支えていただいた。退職後にライプチヒ（ポーピッツの故郷）に移住したご夫妻は、今でもさまざまなポーピッツ情報を送って

くださる。

本書の刊行にあたっては、株式会社日本法令の編集者である竹渕学氏の強力かつ寛容な支援なくしては実現しなかった。竹渕さんには、月刊誌連載のときの担当編集者としてお世話になったのち、歐州付加価値税に関する書籍出版を強くお勧めいただいていた。当初の出版予定から大きく遅れたことへのお詫びとともに、粘り強く本書の出版を支援してくださったことに対して、深く感謝を申し上げる。

最後に私事で恐縮ではあるが、大学での研究・教育・学内行政および学外活動を心身ともに安定してこなしてこられたのは、家族の理解と協力のおかげである。日本の消費税と同い年の息子は、コロナ禍の中で父親となった。孫娘は、22世紀を高齢者として迎えることになるが、その時の日本の財政が消費税によって安定かつ力強く支えられていることを切に願うところである。

2024年11月

明治学院大学白金校舎研究室にて

西山 由美

CONTENTS

第1章

欧洲付加価値税の基礎 —制度と沿革

I	付加価値税共通ルールの策定と域内共有	2
1	付加価値税指令	2
(1)	現行付加価値税指令の構成	/2
(2)	付加価値税指令の意義と機能	/6
(3)	付加価値税指令がめざす「最終制度」	/7
(4)	付加価値税指令の補強—施行規則	/8
2	欧洲司法裁判所の役割	9
(1)	欧洲司法裁判所の管轄	/9
(2)	先決裁定の機能と効果	/10
3	付加価値税指令の沿革	11
(1)	仕入税額控除なき制度—1918年から1967年まで	/11
(2)	第2付加価値税指令	/15
(3)	第6付加価値税指令	/17
(4)	国境管理撤廃と2006年付加価値税指令	/18
4	現行付加価値税制度の課題	19
II	欧洲付加価値税の基本原則	21
1	EUの一般原則と付加価値税の基本原則	21
2	中立原則	22
(1)	付加価値税指令における中立原則	/22
(2)	欧洲司法裁判所判決における中立原則	/24
(3)	中立原則の複合性	/25
(4)	「中立原則」と「平等原則」の関係	/26
3	仕向地原則	27
(1)	仕向地原則の意義	/27

(2) 物品の域内取得と輸入／29	
(3) サービスの越境取引の考え方／30	
(4) 消費地原則によるサービスの越境取引ルール／32	
(5) 原則ルールの調整—「効果・便益ルール」／33	
4 法の濫用禁止原則	35
(1) 「法の濫用」とは／35	
(2) 「Halifax事件」／35	
(3) 法の濫用禁止原則の謙抑的な運用／38	
(4) 「租税特典」を得るための「税負担調整行為」／40	
5 小 括	41

第2章

課税対象と納税義務者 —付加価値税における「事業」

I 「事業者」と「経済活動」	44
1 課税対象と納税義務者に関する付加価値税指令の内容	44
2 「経済活動を独立して行う」の意味	46
3 「対価」の意味	47
4 活動の反復継続性	49
5 事業者概念の拡張	52
6 違法取引	55
7 小 括	57
II 課税取引	59
1 「物品の提供」と「サービスの提供」	59
2 「处分権の移転」の意味	62
3 特殊な取引	63
(1) 仲介取引／63	
(2) 旅行代理業／64	

(3) 中古品等販売取引／65	
4 小 括	65
III 中小事業者	67
1 中小事業者への配慮	67
2 小規模事業者	69
3 中規模事業者	71
4 小 括	74

第3章 仕入税額控除

I 請求権としての仕入税額控除	76
1 完全かつ即時の控除	76
2 法廷闘争による仕入税額控除権の獲得	78
3 仕入税額控除の重要性	80
4 仕入れと売上げの関係	82
5 仕入税額の按分	86
6 仕入税額の事後調整	87
7 小 括	89
II 仕入税額控除と非課税取引	90
1 非課税制度のジレンマ	90
2 非課税による仕入税額控除遮断の対応	93
(1) オプション制度／93	
(2) 付加価値税グループ制度／96	
(3) コストシェアリング制度／99	
3 小 括	102
III 仕入税額控除とインボイス	102

1	仕入税額控除の入場券としてのインボイス	102
2	インボイスの必須記載項目	104
3	簡易インボイス	108
4	付加価値税番号の意義と機能	109

第4章 越境取引

I	越境取引の基本ルール	114
1	越境取引の現状	114
2	物品取引	115
3	サービス取引	117
(1)	BtoB取引とBtoC取引／117	
(2)	電信・放送・デジタルサービス／119	
II	越境取引における仕向地原則	121
1	仕向地原則と原産地原則	121
2	税務代理人	122
III	域内越境取引における特徴的な制度	122
1	固定的施設(FE)	123
(1)	FEとは何か／123	
(2)	倉庫はFEか／129	
2	リバースチャージ方式	129
3	三角取引課税	130
(1)	三角取引課税の概要／130	
(2)	三角取引課税の関係規定／132	
IV	越境取引課税の課題	134

第5章 個別問題

I 税率構造	140
1 付加価値税率の現状	140
2 軽減税率導入の理由と問題点	144
3 軽減税率適用をめぐる具体的事例と裁判例	145
4 軽減税率をめぐる論点の整理	155
5 複数税率構造の下での制度のあり方	157
(1) 税率構造をめぐる諸原則	157
(2) 軽減税率に対するOECDの評価	158
II 脱税問題	159
1 脱税の現状	159
2 VATギャップへの対応	160
3 脱税スキーム	164
(1) 典型的な脱税スキーム	164
(2) 脱税スキームの進化	167
4 付加価値税の脱税をめぐるEUと各加盟国の関係	168
(1) tax fraud か、tax evasion か	168
(2) EU財政との関係	169
5 脱税への対策	170
(1) 現行付加価値税制度と最終付加価値税制度	170
(2) 欧州委員会行動計画	172
(3) 政府間情報ネットワーク「ユーロフィスク」	174
(4) 緊急対応メカニズム	175
(5) 脱税対策に関する最近の研究	177

III コンプライアンスコスト	178
1 コンプライアンスコストに注目する背景	178
2 コンプライアンスコストの範囲	181
3 1970年代から2010年代までのコンプライ アンスコスト研究	183
4 「欧州委員会報告書」(2022年)	183
(1) 調査の概要（量的調査）／185	
(2) 調査の概要（質的調査）／192	
(3) 「欧州委員会報告書」の結論／193	
5 コンプライアンスコストを高める要因と対応	194
結びにかえて	198

凡　　例

◆法令・指令等

本書においては、以下の法令、指令、条約等について、本文中において下記のように表記する。

正式名称	本文	かっこ内・脚注内
Treaty of European Union	EU 条約	EU 条約
Treaty on Functioning the European Union	EU 機能条約	EU 機能条約
Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax	付加価値税指令 [*]	指令
First Council Directive of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes	第1付加価値税指令	第1指令
Second Council Directive of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes structure and procedures for application of the common system of value added tax	第2付加価値税指令	第2指令
Sixth Council Directive of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relation to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment	第6付加価値税指令	第6指令
Council Implementing Regulation (EU) No. 282/2011 of 15 March 2011	付加価値税指令 施行規則	指令規則

※本書では、[Annacondia 2023] 中の付加価値税指令規定を用いている。

◆参考文献

1 第1章から第5章まで共通の外国語文献（降順）

正式名称	脚注での略号
Johann Bunjes & Reihold Geist, <i>Umsatzsteuergesetz Kommentar</i> , 22.ed., (C.H.Beck, 2023)	[Bunjes, Geist 2023]
Fabiola Annacondia & Irene H.Moreno ed., <i>EU VAT Compass 2023/2024</i> (IBFD, 2023)	[Annacondia 2023] (※脱稿後に2024年版刊行)
Ben Terra & Julie Kajus, <i>A Guide to the European Directives</i> , Volume 1 (IBFD, 2023)	[Terra 2023] (※脱稿後に2024年版刊行)
Dieter Birk, <i>Steuerrecht</i> (C.F.Mülle, 2023)	[Birk 2023]
The European Commission, <i>VAT Gap in the EU</i> (2023)	[the European Commission 2023]
OECD, <i>Consumption Tax Trends 2022</i>	[OECD 2022]
Klaus Tipke & Joachim Lang, <i>Steuerrecht</i> , 24Aufl. (Otto Schmidt, 2021)	[Tipke, Lang 2021]
Roman Seer et al., <i>Steuerrecht</i> , 24ed. (Otto Schmid, 2021)	
Robert F. van Brederode ed., <i>Virtues and Fallacies of VAT: An Evaluation after 50 Years</i> (Wolter Kluwer, 2021)	[van Brederode 2021]
Ad van Doesum et al., <i>Fundamentals of EU VAT Law</i> , 2.ed. (Wolters Kluwer, 2020).	[van Doesum 2020]
Spies Karoline, <i>Permanent Establishments in Value Added Tax</i> (IBFD, 2019).	[Spies 2019]
UmsatzsteuerForum e.V. & Bundesministerium der Finanzen, <i>100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918-2018</i> (Otto Schmidt, 2018)	[UmsatzsteuerForum 2018]
Michael Lang et al. ed., <i>CJEU-Recent Developments in Value Added Tax 2017</i> (Linde, 2018)	

OECD, <i>International VAT/GST Guideline</i> (OECD Publishing, 2017)	[OECD, International VAT/GST Guideline 2017]
OECD/Korea Institute of Public Finance, <i>The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD</i> (OECD, 2014)	[OECD, Korea Institute of Public Finance 2014]
Oskar Henkow, <i>The VAT/GST Treatment of Public Bodies</i> (Wolter Kluwer, 2013)	
<i>The Mirrlees Review: Dimensions of Tax Design</i> (Oxford University Press, 2010)	[Mirrlees 2010]
<i>The Mirrlees Review: Tax by Design</i> (2010)	
Werner Widmann, UmsatzsteuerForum – ein Vierteljahrhundert wissenschaftliche Pflege des Umsatzsteuerrechts, in: Hans Nieskens ed., <i>Deutsche Umsatzsteuer im europäischen Kontext</i>	[Widmann 2008]
Richard Krever & David White, <i>GST in Retrospect and Prospect</i> (Thomson Brookers, 2007)	[Krever & White 2007]
Liam Ebrill et al., <i>The Modern VAT</i> (International Monetary Fund, 2001)	
Holger Stadie, <i>Das Recht des Vorsteuerabzugs</i> (Otto Schmidt, 1989)	[Stadie 1989]
Alan A. Tait, <i>Value Added Tax: In International Practice and Problems</i> (International Monetary Fund, 1988)	[Tait 1988]

2 第1章から第5章まで共通の日本語文献（降順）

正式名称	脚注での略号
森信茂樹『日本の消費税：社会保障・税一体改革の経緯と重要資料』（中央経済社、2022）	
中西優美子『EU司法裁判所概説』（信山社、2022）	[中西 2022]
佐藤英明・西山由美『スタンダード消費税法』（弘文堂、2022）	
溝口史子『EU付加価値税の実務』（中央経済社、第2版、2020）	

山元俊一『デジタル化社会における消費税の理論と実務：インボイス方式への対応』（ぎょうせい、2020）	
林幸一『EU付加価値税の研究—わが国、消費税との比較の観点から—』（広島大学出版会、2020）	
庄司克宏『新EU法 基礎篇』（岩波書店、2013）	[庄司 2013]
プライスウォーターハウス・コンサルティング・アンド・パートナーズ・天野史子『欧州付加価値税ハンドブック：27カ国のVAT税制と実務問題』（中央経済社、2009）	
カール・S. シャウプほか編（下条進一郎訳）『間接税で何が起こるか：付加価値税導入の教訓』（日本経済新聞社、1988）	[シャウプ 1988]
ジョルジュ・エグレ（荒木和夫訳）『付加価値税』（白水社、1985）	
P. B. Warren（成瀬満春訳）『英国付加価値税』（東洋書店、1975）	

3 筆者論文（初出、本書テーマに関する2013年以降のもの）

第1章	「デジタル経済と消費課税—シェアリングエコノミーを中心として—」 租税研究875号258頁（2022）
	「ドイツ売上税法100年の足跡」税法学586号467頁（2021）
	「消費税と憲法—ドイツ憲法からの考察」税研31巻3号25頁（2015）
	「消費課税の基本原則—『中立原則』の意義」税理57巻3号104頁（2014）
	「消費課税システムにおける『税額転嫁』」税理57巻1号105頁（2014）
第2章	「消費課税における中小事業者—消費税の性質論を基礎として—」早稲田法学95巻3号583頁（2020）
	「公益法人等の活動に対する消費課税とその課題」税研35巻2号62頁（2019）
	「資産の概念」金子宏・中里実編『租税法と民法』54頁（有斐閣、2018）
	「金融サービスに対する消費課税」論究ジュリスト24号217頁（2018）
	「消費課税における『事業者』と『消費者』—フェアネスの視点からの考察—」税法学537号209頁（2015）

	「中小企業と消費課税（Ⅱ）—今後的小規模事業者制度と簡易課税制度」税理57巻9号129頁（2014）
	「中小企業と消費課税（Ⅰ）—中小企業をめぐる現状」税理57巻6号84頁（2014）
	「金融セクターに対する消費課税—非課税と仕入税額控除の不整合への対応」金子宏・中里実・J.M.ラムザイヤー編『租税法と市場』298頁（有斐閣、2014）
	「『事業者』の範囲」税理56巻3号113頁（2013）
	「『資産の譲渡等』の範囲」税理56巻1号113頁（2013）
第3章	「インボイス制度の実施とその将来像」ジュリスト1588号29頁（2023）
	「EU域内のインボイスの課題」税研37巻4号16頁（2021）
	「インボイスの機能と必須記載事項—欧州司法裁判所の最近の判例を踏まえて—」税研33巻5号54頁（2018）
	「消費課税におけるインボイスの機能と課題—EU域内の共通ルールと欧州司法裁判所判例を素材として—」中央大学法学新法123巻11・12号119頁（2017）
	「仕入税額控除」日税研論集70巻465頁（2017）
	「消費税の税率構造とインボイス—伝統的消費税と現代的消費税からの示唆—」税理59巻5号2頁（2016）
	「仕入税額控除（Ⅱ）—タックス・インボイスの機能と内容」税理56巻14号113頁（2013）
	「仕入税額控除（Ⅰ）—その法的性質と実体要件」税理56巻11号88頁（2013）
第4章	Yumi Nishiyama & Richard Krever, The Digital Economy Challenges to the Japanese Consumption Tax, in: Yan Xu ed., <i>VAT in the Digital Era</i> (Oxford University Press, 2024), p.116.
	「越境取引と消費税」租税法研究49号41頁（2021）
	「デジタル経済に対するBEPS行動計画—消費課税への影響をめぐって—」明治学院大学法と経営学研究所年報1号51頁（2019）
	「消費課税—国境を越えるデジタル取引をめぐって」金子宏監修『現代租税法講座（第4巻）国際課税』第15章（日本評論社、2017）

	<p>「消費税法における要件事実論」伊藤滋夫・岩崎政明編『課税訴訟における要件事実論の展開』382頁（青林書院、2016）</p> <p>「デジタル化社会における消費課税の新たな手法」税務弘報63巻5号48頁（2015）</p> <p>「デジタル化社会における消費課税—国際課税DGによる制度案の検討」税理57巻14号94頁（2014）</p>
第5章	<p>「国際的視点からみる日本の消費税—グローバル化・デジタル化の対応」明治学院大学法と経営学研究所年報6号1頁（2024）</p> <p>「消費税の軽減税率」法学教室469号49頁（2019）</p> <p>「消費課税をめぐる国際状況—OECDの最近の報告書をてがかりに—」租税研究842号41頁（2019）</p> <p>「複数税率が生む問題解消を」日本経済新聞2019年9月26日朝刊・経済教室欄</p> <p>The Collaborative Economy and VAT/Consumption Tax, Zeitung für Japanisches Recht Nr.47, p.52 (2019)</p> <p>「シェアリングエコノミーに対する消費課税」租税研究828号125頁（2018）</p> <p>「消費課税と脱税」木村弘之亮先生古稀記念論文集編集委員会編『公法の理論と体系思考』189頁（信山社、2017）</p> <p>Latest Changes to the Japanese Consumption Tax: Rate Increase and Taxation of Digital Services, World Journal of VAT/GST Law Vol.3 Nr.2, p.108(2014)</p> <p>「消費税のコスト—徴税コストとコンプライアンス・コスト」税理57巻11号88頁（2014）</p> <p>「デジタル・サービスに対する消費課税の新ルール」税経通信69巻7号24頁（2014）</p> <p>「『税率』の構造（Ⅱ）—軽減税率に関するドイツの鑑定書」税理56巻8号69頁（2013）</p> <p>「『税率』の構造（Ⅰ）—食料品に対する軽減税率」税理56巻6号161頁（2013）</p>

第1章

欧洲付加価値税 の基礎 —制度と沿革

「消費税によって財政のしなやかな鉄骨構造ができあがる。これは、時代の経過とともに、努力の積み重ねによって、補強されていくべきものである。」

グラフ・フォン・レーデルン（1918年）

本章のポイント

- 欧州付加価値税の最終目標は、EU域内の統一付加価値税の実現である。しかしながら、その目標は達成されないまま、暫定制度が継続している。
- 暫定制度の下では、共通ルールの存在と各加盟国による共通ルールの解釈の共有が不可欠である。その共通ルールが、2006年付加価値税指令であり、指令の解釈の共通化の機能を果たすのが欧州司法裁判所の先決裁定である。
- 現在の付加価値税は、第一次世界大戦の戦費調達のためにドイツとフランスで導入された売上税／取引高税を嚆矢とする。当初の仕組みは、仕入税額控除の導入、越境取引に関するルールの整備など、進化を遂げてきた。
- 欧州付加価値税制度を支える基本原則は、「中立原則」、「仕向地原則」および「法の濫用禁止原則」である。

I 付加価値税共通ルールの策定と域内共有

1 付加価値税指令

(1) 現行付加価値税指令の構成

まずは、EU域内の付加価値税共通ルールとしての現行の付加価値

税指令^{*1}の構成をみていく。

現行の付加価値税指令は、EUの立法および政策策定機関である理事会（the Council）^{*2}により、2006年11月28日付で出された。これは、それ以前の指令（1977年第6付加価値税指令）が抜本改定されたものである。

この2006年の付加価値税指令は、その後も部分的改定が重ねられており、それらは、下記のEUR-Lexサイトで確認できる^{*3}。

URL <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX-3A02006L0112-20240101>



現行付加価値税指令^{*4}の本文と別表の構成は、以下のとおりである。

第1編 対象と範囲（1条～4条）

第2編 適用地域（5条～8条）

第3編 納稅義務者（9条～13条）

第4編 課税取引

第1章 物品の提供（14条～19条）

第2章 物品の域内取得（20条～23条）

* 1 正式名称は、Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, Official Journal L 347 of 11 December 2006.

* 2 EUの機関としてこの「理事会」のほか、加盟国首脳、常任議長およびEUの執行機関である欧州委員会委員長から構成される「欧州理事会」（The European Council）もある。欧州理事会は、EUの最高意思決定機関であるが、立法権限はない。本書で「理事会」と表記するときは、立法権限のある「理事会」をいう。EU諸機関の解説として、[庄司 2013] 第2章および庄司克宏「はじめてのEU法」（有斐閣、第2版、2023）第4部参照。

* 3 2024年6月30日閲覧。

* 4 本書執筆時の最新改定は、2024年1月1日付である。ただし、本書では [Annaconda 2023] 中の付加価値税指令規定を用いている。

- 第3章 サービスの提供（24条～29条）
- 第4章 物品の輸入（30条）
- 第5章 第1章および第3章の共通規定（30a条、30b条）

第5編 課税取引の場所

- 第1章 物品の提供地（31条～39条）
- 第2章 域内取得地（40条～42条）
- 第3章 サービスの提供地（43条～59a条）※59b条は削除
- 第3a章 33a条、58条の物品提供事業者の課税最低金額（59c条）
- 第4章 輸入地（60条、61条）

第6編 納税義務の成立

- 第1章 原則規定（62条）
- 第2章 物品サービスの提供（63条～67条）
- 第3章 物品の域内取得（68条～69条）
- 第4章 物品の輸入（70条、71条）

第7編 課税標準

- 第1章 定義（72条）
- 第2章 物品サービスの提供（73条～82条）
- 第3章 物品の域内取得（83条、84条）
- 第4章 物品の輸入（85条～89条）
- 第5章 雜則（90条～92条）

第8編 税率

- 第1章 税率の適用（93条～95条）
- 第2章 税率構造と税率（96条～105b条）
- 第3章（106条～108条削除）
- 第4章 最終制度導入までの特別規定（109条～122条）
- 第5章（123条～130条削除）

第9編 非課税

- 第1章 原則規定（131条）
- 第2章 一定の公益活動の非課税（132条～134条）
- 第3章 その他の活動の非課税（135条～137条）
- 第4章 域内取引の非課税（138条～142条）
- 第5章 輸入に対する非課税（143条～145条）
- 第6章 輸出に対する非課税（146条、147条）

- 第7章 国際取引に関する非課税（148条～150条）
- 第8章 みなし輸出取引に関する非課税（151条、152条）
- 第9章 仲介者によるサービスの提供に関する非課税（153条）
- 第10章 国際取引に関連する取引に関する非課税（154条～166条）

第10編 仕入税額控除

- 第1章 控除権の成立と範囲（167条～172条）
- 第2章 控除割合（173条～175条）
- 第3章 控除権の制約（176条、177条）
- 第4章 控除権行使の手続（178条～183条）
- 第5章 控除の調整（184条～192条）

第11編 申告納税手続

- 第1章 納付義務（192a条～212条）
- 第2章 課税事業者登録（213条～216条）
- 第3章 インボイス作成（217条～240条）
- 第4章 帳簿作成（241条～249条）
- 第5章 納税申告書（250条～261条）
- 第6章 越境取引報告書（262条～271条）
- 第7章 雜則（272条、273条）
- 第8章 一定の輸入と輸出に関する義務（274条～280条）

第12編 特別措置

- 第1章 小規模事業者に対する特別措置（280a条～294条）
- 第2章 農業事業者に対する簡易課税（295条～305条）
- 第3章 旅行代理業に対する特別措置（306条～310条）
- 第4章 中古品・芸術品・収集品・骨董品に対する特別措置（311条～343条）
- 第5章 金取引に対する特別措置（344条～356条）
- 第6章 課税事業者から課税事業者でない者へのサービスの提供または国内での一定の物品の提供（357条～369x条）
- 第7章 輸入付加価値税の申告と納付に対する特別措置（369y条～369zb条）
- 第8章 通貨換算（369zc条）

第13編 適用除外

- 第1章 最終制度導入までの適用除外（370条～393条）
- 第2章 理事会による適用除外（394条～396条）

第14編 雜則

- 第1章 指令執行のための措置（397条）
- 第2章 付加価値税委員会（398条）
- 第3章 換算レート（399条、400条）
- 第4章 その他の税および課徴金（401条）

第15編 最終規定

- 第1章 加盟国間取引に対する課税の暫定措置（402条）
※403条～404条削除
- 第2章 EU拡大における暫定措置（405条～410条）
- 第2a章 規定改正に伴う暫定措置（410a条、410b条）
- 第3章 旧指令からの移行および施行（411条～414条）

別表1 公益団体の活動

別表2 電子的サービス

別表3 軽減税率

別表4 (削除)

別表5 保税地域

別表6 リバースチャージ方式

別表7 農業

別表8 農業関連サービス

別表9 芸術品・収集品・骨董品

別表10 暫定措置

別表11 新旧指令

別表12 (2006年指令に伴い継続作成なし)

(2) 付加価値税指令の意義と機能

EU法は、EU条約（Treaty of the European Union）、EU機能条約（Treaty on Functioning the European Union）および欧州司法裁判所（the Court of Justice of the European Union）の判例法により形成された法の一般原則などの主要法（primary law）と、規則（regulation）や指令（directive）などの派生法（secondary law）により構成される^{*5}。

* 5 EU法の法源につき、[庄司 2013] 198-218頁。

派生法のうち「規則」は、すべての加盟国において直接拘束力がある（EU機能条約288条2文）。これに対して「指令」は、加盟国が達成すべき結果に対しては拘束力があるが、その達成方法は加盟国政府が選択する（EU機能条約288条3文）。

したがって、EUの付加価値税指令は、各加盟国（2024年6月30日現在27か国）に対して直接的な拘束力はなく、加盟国はこの付加価値税指令が定める内容を達成する義務は負うが、その達成方法は各国内法で決定する。例えば標準税率について、付加価値税指令の「15%を下回ってはならない」（指令97条）とする規定を受けて、すべての加盟国の標準税率は、15%以上で設定されている^{*6}。

ところが軽減税率について、付加価値税指令では「別表Ⅲに掲げる物品およびサービスの提供のみ認めるが、5%を下回ってはならない」と規定されているが（指令98条1項）、例えば、フランスは5%未満を含む三つの軽減税率を設定している（20%の標準税率に対して10%・5.5%・2.1%の軽減税率。フランス一般租税法典278条以下）。加盟国27か国中、フランスを含む12か国が5%を下回る（0%を含む）軽減税率を設定している。

これは、付加価値税指令に反していることは明らかである。しかしながら、域内の付加価値税の「最終制度（definitive arrangements）」導入までの特別措置として、各加盟国が1991年1月1日時点で採用していた軽減税率制度を維持することができる仕組みになっている（指令110条）。

（3）付加価値税指令がめざす「最終制度」

付加価値税指令が言及する「最終制度」とは、EUの究極目標である付加価値税の完全統合、すなわち域内統一付加価値税制度の実現である。現行の付加価値税制度は、最終制度実現までの暫定制度である。そのため、現行の付加価値税指令は、この暫定状態において、各加盟

* 6 2024年6月30日現在、最も高い標準税率はハンガリーの27%、最も低いのがルクセンブルクの17%である。

国の付加価値税制度を近接させるための共通ルールである。

現在の制度が暫定的であることは、付加価値税指令前文でも言及されているほか^{*7}、付加価値税指令第15編（最終規定）においても、「暫定制度から最終制度へ移行する条件が充足されると判断されるとき、理事会はEU機能条約93条^{*8}に従い、その実施および最終制度運用のために必要な諸規定を採択しなければならない」（指令402条2項）と規定されている。

このように付加価値税指令は、最終制度移行時期が未定であることから、無期限に延長されている暫定ルールといえる。最終制度への工程表も示されない中で、むしろ半恒久的ルールといつても過言ではない。

本書では、この2006年付加価値税指令について、基本的に「付加価値税指令」と表記する。

(4) 付加価値税指令の補強—施行規則

付加価値税指令を補強ないし補充するために、付加価値税施行規則（Council Implementing Regulation）が制定されている^{*9}。

この施行規則の目的は、「2006年付加価値税指令を施行するための規則は、現行の付加価値税制度の統一的適用を保証するものであり、とくに納税義務者、物品サービスの提供、および課税取引の場所を定めるものである」としている^{*10}。具体的には、「事業者が事業を行っている場所」^{*11}の定義（指令規則10条）、「固定的施設（FE）」^{*12}（指

* 7 例えば前文では、「暫定期間中、一定の領域において国内法を徐々に調整させていくことはきわめて重要である」（第9項目）、「暫定期間中は、非課税事業者でない事業者間の域内取引については、仕向地の税率と要件に従って、当該仕向地で課税されなければならない」（第10項目）としている。

* 8 現行EU機能条約113条。同条によれば、特別の立法手続および理事会と欧州議会および経済社会委員会の審査を経て、売上税、関税およびその他の間接税に関する法令の協調（harmonisation）のための諸規定を採択しなければならない。ただしその協調は、域内市場の構築と機能を担保するため、そして競争の歪みを回避するために必要な範囲でなければならない。

* 9 現行指令規則は、Council Implementing Regulation (EU) №282/2011 of 15 March 2011。この規則は、2006年指令に先立つ2005年に制定されたが、その後複数回の改定を経て現在に至っている。

* 10 指令規則前文(4)

令規則11条) の定義などが定められている。

付加価値税指令には加盟国に対する直接適用はなく、加盟国が付加価値税指令に沿った国内法を定める必要があるが、施行規則は国内法の制定がなくても加盟国に対して直接的な拘束力をもつ^{*13}。

2 欧州司法裁判所の役割

(1) 欧州司法裁判所の管轄

EUの司法機関である欧州司法裁判所の管轄^{*14}について、EU条約は次のように規定する。

EU条約19条3項

欧州司法裁判所は、本条約により、次の管轄を有する。

- (a) 加盟国、EU機関または自然人もしくは法人により提起される訴訟に対する判決
- (b) EU法の解釈またはEU諸機関の行為の効力について、加盟国の大審院または審判所の要請によりなされる先決裁定 (preliminary ruling)
- (c) 本条約により認められるその他の判決

欧州司法裁判所は、各加盟国から1名の裁判官によって構成され、その判決文は原則としてEUの公用語、すなわち加盟国すべての公用語（24言語）に翻訳される^{*15}。

域内付加価値税の最終制度の実現時期が未定で、各加盟国がそれぞ

*11 本書第4章Ⅱで詳述する。

*12 本書第4章Ⅲで詳述する。

*13 [van Doesum 2020] 37. 同書は、この違いにより、本来は指令を補強すべき規則が、指令に抵触する場合もあると指摘している。

*14 EUの司法制度につき、[庄司 2013] 第4章、[中西 2022] 参照。

*15 判決によっては、特定の言語の翻訳のみが行われることがある。ルクセンブルクの欧州司法裁判所の法廷には、24の通訳ブースがあり、訴訟当事者に関連する言語の通訳者が同時通訳を行う。

れの国内法で課税徴収を行っている暫定制度の下では、共通ルールである指令の解釈が域内で共有されることが求められる。

したがって、欧州司法裁判所の上記管轄のうち、付加価値税に関しては、加盟国の国内裁判所が指令の解釈を求めて欧州司法裁判所に付託する事案に対する先決裁定（EU条約19条3項(b)）^{*16}、およびEUの執行機関である欧州委員会（the European Commission）が特定の加盟国の国内法の指令違反について、当該加盟国政府を相手に欧州司法裁判所に提訴する事案に対する判決（EU条約19条3項(a)）が重要である。

欧州司法裁判所判決全文は、下記のInfoCuriaのサイト^{*17}で閲覧することができる。

URL <https://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf?language=en>

また、欧州司法裁判所の1970年以降の付加価値税関連判決のキーワードと概略は、下記の書籍で時系列順またはトピック別に確認することができる。

- Fabiola Annacondia ed., *EU VAT Compass* (IBFD)^{*18}

(2) 先決裁定の機能と効果

域内では最終制度がいまだ実現せず、暫定制度が共通ルールである指令によって運用されている状況で、欧州司法裁判所の先決裁定で示される指令の解釈は、その解釈をすべての加盟国が共有できるという機能を果たしている。

ただし、欧州司法裁判所の先決裁定の効果は、ただちにすべての加

*16 先決付託手続につき、[庄司 2013] 141-149頁および [中西 2022] 69-76頁。

*17 2024.6.30閲覧。

*18 同書は、毎年定期刊行されている。同書2024年版の時系列順の判決リストによれば、最も古い1970年から1979年までの判決数は5件であるのに対して、すでにすべての判決が出ている2022年は48件であり、欧州司法裁判所の付加価値税関連判決は、著しく増加傾向にある。トピックごとの判決リストでは、「非課税」が最も多くて213件、ついで「仕入税額控除」が96件である。

盟国の国内裁判所を拘束するものではない。すなわち、これを付託した国内裁判所が欧州司法裁判所の解釈に従う義務を負うのであり、当事者でない加盟国の国内裁判所にとっては有権解釈となる。

③ 付加価値税指令の沿革

(1) 仕入税額控除なき制度—1918年から1967年まで

付加価値税指令の歴史的背景をみていくことは、その特色や将来的に解決すべき課題を理解するのに有用であろう。

現在の欧州付加価値税の嚆矢は、フランスとドイツが第一次世界大戦の戦費調達で導入した売上税／取引高税である^{*19}。

物品サービス取引に対してすべての取引段階で課税を行うことは、多くの税収が期待できる。そのため、戦時下でのこの新税導入の立法作業は、きわめて拙速に進められた。例えばドイツでは、1918年4月にドイツ帝国議会（当時）で2日間だけ審議された売上税法案は、同年6月に成立した。当時のライヒ大蔵大臣のフォン・レーデルン(Graf von Roedern)は、新税を「(今後補強されることが期待される)しなやかな鉄骨構造」と呼んだ^{*20}。この言葉の意味するところは、新税からは多くの安定的な税収が期待できること、しかしながら、制度自体は未完成であるというものである。

1918年ドイツ売上税法草案の主要起草者であるポーピッツ(Johannes Popitz, 当時ライヒ大蔵省官僚)^{*21}は、新税導入の意義を主として2点強調している。

第一に、「事業者の記帳義務は、課税手続において重要なだけでなく、体系的な会計監査の促進という意味で重要である」^{*22}とし、伝統的に

*19 ドイツでは、1918年売上税法により売上税が導入されたが、同国は同年11月には休戦協定を受け入れて事実上降伏したことから、戦費調達目的というより、戦後の壊滅的な財政立て直しのための新税であった。

*20 Hartmut Söhn, *Die Umsatzsteuer als Verkehrsteuer und/oder Verbrauchsteuer, Steuer und Wirtschaft* 1975, 5.

賦課課税方式をとっていたドイツの税制に、納税義務者の申告にもとづく課税制度の導入を図ったことである。

第二に、私法の借用概念でなく、税法固有の概念を取り入れたことである。例えば、「対価（Entgeld）」は民法の用語と異なり、また「[物品の] 供給（Lieferung）」^{*23}や「事業活動（gewerbliche Tätigkeit）」は商法の用語とは異なり、それぞれ固有概念である。

一方でポーピッツは、現在の付加価値税の課題にも繋がる、興味深い二つの点にも言及している。

第一に、「売上税」という名称である。本来なら「一般消費税（Generalakzise）」の名称を採用するべきであったが、英仏を敵国とする戦時の立法作業であったことから、外来語由来の用語は採用できなかったと説明されている^{*24}。

第二に、売上税と担税力の問題である。ただし、ポーピッツが着目する担税力は、最終消費者の担税力問題（いわゆる逆進性の問題）ではなく、納税義務者としての事業者の担税力である。ポーピッツは当初からこの税の本質は、税額転嫁を前提とした「消費税」と考えており^{*25}、応能負担原則を基本原則とする所得税と売上税とは本質が異なるとした^{*26}。しかしながら、経済力が相対的に低い小規模事業者

*21 ポーピッツはその後、ベルリン大学教授やプロイセン大蔵大臣を務めたが、1944年のヒトラー暗殺計画に関与したことにより、反逆罪で死刑に処された。ポーピッツの評伝として、Peter Lang社より2006年に出版されたReimar Voß, Johannes Popitz (1884-1945)、およびBöhlau社から2015年に出版されたAnne C. Nagel, Johannes Popitz (1884-1945) : Görings Vinanzminister und Verschwörer gegen Hitlerがある。[UmsatzsteuerForum 2018] は、ドイツ売上税100年の記念論文集であり、その第2章では、Bertrand Monfortによるポーピッツの業績と功績の紹介がなされている。

*22 Johannes Popitz, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz (Otto Liebermann, 1918)。同書は、1918年法コメントールの初版本であり、本書の筆者は、ケルン大学図書館で閲覧することができた。

*23 指令の英語版では、課税の対象が「物品の提供（supply of goods）」と「サービスの提供（supply of services）」とされるが、ドイツ売上税法における課税対象は、「供給（Lieferung）」と「その他の給付（sonstige Leistung）」とされる。

*24 Popitz (fn.22), 8. この名称問題については、現在でもEU域内では「付加価値税」や「売上税」の名称が用いられ、域外では「物品サービス税」（オーストラリア、ニュージーランド、カナダなど）や「消費税」（日本）が用いられており、税の名称にはそれぞれの国の社会背景が反映されている。

著者略歴

西山 由美 (にしやま・ゆみ)

1959年東京都生まれ。

慶應義塾大学法学部法律学科卒業。慶應義塾大学法学研究科後期博士課程単位取得退学。

跡見学園女子大学文学部専任講師、東海大学法学部教授を経て、現在、明治学院大学経済学部教授。2005年から2006年までハングルク財政裁判所およびハングルク大学国際租税研究所訪問研究員。