

ドイツ売上税100年の足跡

西山由美

(明治学院大学経済学部教授)

目 次

- | | |
|-----------------------------------|------------------------------------|
| I はじめに | 3 インボイス修正に対する欧州司法裁判所判決 (2016年) |
| II 売上税の導入 (1918年売上税法) | IV 現行売上税法におけるオルガンシャフト |
| 1 売上税導入とポーピッツ | 1 オルガンシャフトの要件と法的効果 |
| 2 1918年売上税法に対する社会の反応 | 2 オルガンシャフト該当性に関する連邦財政裁判所判決 (2008年) |
| 3 税額累積問題 | V ドイツ売上税の将来的課題 |
| 4 税額累積型売上税に対する立法者の対応 | 1 売上税の課税根拠 |
| 5 税額累積問題に対する連邦憲法裁判所判決 (1966年) | 2 仕入税額控除権の制約問題 |
| III 仕入税額控除を組込んだ売上税の導入 (1967年売上税法) | 3 オルガンシャフトの強制問題 |
| 1 仕入税額控除の規定とその法的性質 | 4 ドイツ売上税100年からの示唆 |
| 2 インボイスの規定とその法的性質 | |

I はじめに

ドイツ現行売上税法⁽¹⁾は、1918年売上税法⁽²⁾を嚆矢とし、2018年には導入から100年を迎えた。100年続く企業が「老舗企業」と呼ばれるなら、ドイツ売上税は「老舗税」といえるであろう。

売上税導入100年を記念し、連邦財務省と売上税フォーラム (UmsatzsteuerForum e.V)

との共編により、ドイツ売上税100年の足跡をまとめた記念論文集⁽³⁾ (以下、『記念論文集』という) が刊行された。その巻頭言には次のように記されている。

「1918年に税率0.5%で導入された売上税は、今や税率19%である。2016年の売上税の税収は2,170億ユーロで、ドイツ連邦の全税収の31%を占める。しかしながら、売上税100年の

(1) 2005年2月21日公布 (BGBl. I 2005, 386)。

(2) 1918年7月26日公布 (RGBl. 1918, 779)。1918年売上税法により、その2年前の2016年に導入された商品売上印紙税 (Warenumsatzstempel, 税率0.1%) は廃止された。これ以降、ドイツには印紙

税がない。

(3) UmsatzsteuerForum e.V. / Bundesministerium der Finanzen, eds., *100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918-2018* (Köln: Otto Schmidt, 2018).

歴史は、苦闘の歴史でもあった。ライヒ財務省事務次官だったヨハネス・ポーピッツは1928年に『売上税は、他の税に比べてより多くの問題を抱えている』と述べている。このような評価は、今も変わっていない。1968年1月1日の税額累積型売上税から仕入税額控除を組込んだ売上税への移行は、事業者のコストになるという売上税の問題の解決に寄与した。仕入税額控除によって、事業活動における売上税の中立性が確保されたのである。しかしながら、それで問題が軽減されたとするのは早計である。売上税におけるオルガンシャフトの問題、売上税の租税回避や不備のあるインボイスによる仕入税額控除の可否の問題、EU域内の連鎖取引の問題など、昔も今も問題は尽きない。ポーピッツが言うように、売上税が『際立って』他の税と異なるのは、EU法の縛りがあること、とりわけ欧州司法裁判所による法解釈に服さなければならぬからである。⁽⁴⁾

本稿の目的は、上記巻頭言で述べられているように、ドイツ売上税100年の足跡が制度に不可避免的に内在する欠陥との苦闘の歴史であったという認識のもと、そのような欠陥をどのように乗り越え、そして今もなお、どのような課題に対峙しているのか考察するものである。そして、重要な節目において司法（国内では連邦憲法裁判所および連邦財政裁判所、EUとの関係では欧州司法裁判所）が果たした、あるいは果たしている機能にも注目したい。このような考察を行うために、『記念論文集』⁽⁵⁾の中でもとくに、上記巻頭言でも言及されている「オルガンシャフト⁽⁶⁾」および「仕入税額控除とインボイス」に関する論文を手掛かりとする。

日本でも非課税取引に伴う仕入税額控除の遮断問題に直面しており、複数のEU加盟国が採用している付加価値税グループ（ドイツでは「オルガンシャフト」と呼ばれる）やオプシオン制度（ドイツでは「非課税放棄制度」と呼ばれる）⁽⁷⁾などについて、その問題点も含

(4) *Ibid.*, Vorwort V. 巻頭言は、Hans Nieskens (UmsatzsteuerForumの理事長) および Rolf Bösinger (連邦財務省事務次官) による。なお、この巻頭言では「本論文集のタイトルは『ドイツにおける売上税100年』であって『ドイツ売上税100年』ではない。なぜならこの税は、ドイツに起源があるが、次第にEUの中に組み込まれているからだ」としている。しかしながら本稿では基本的に、ドイツ国内の売上税の論点にとどめているため、編者の意思には反するが、「ドイツ売上税」と呼ぶことにする。

(5) この論文集は、総ページ数1,025ページに及ぶものであり、本文は冒頭章の「ポーピッツ以降の売上税」から最終章の「将来の売上税」まで、43論文で構成されている。

(6) ドイツのオルガンシャフト (Organschaft) は、現在のEU域内付加価値税共通ルールである付加

価値税指令のもとでは「付加価値税グループ (VAT group)」と訳すべきかもしれない。あるいは会社法との関係でいえば、「機関関係」と訳すべきかもしれない (高橋英治『ドイツ会社法概説』(有斐閣, 2012) 399頁参照)。しかしながら、ドイツのオルガンシャフトは、1918年売上税法の時代から存在していたものであり、さらに、売上税法のオルガンシャフトの概念は、法人税法のオルガンシャフトや会社法の機関関係の概念と異なることから、その独自性を尊重して本稿では「オルガンシャフト」と呼ぶ。Roland Ismer / Wolfram Reiß, Organschaft in der Umsatzsteuer, in: UmsatzsteuerForum (fn.3), 413においても、「オルガンシャフトはワイマール時代に生まれた、税額累積型売上税の申し子であり、売上税自体と同じ年月を重ねている」と述べられている。

めて検討が必要である。また、日本で2023年から導入される適格請求書（日本型インボイス）制度について、必須記載事項や不備記載の修正など、より具体的かつ実務的な検討も必要である。さらに、消費課税の制度改革に与える司法判断の影響を考えるうえで、今に至るドイツ売上税の形成に影響を与えた諸判例をみていくことは重要である。

II 売上税の導入（1918年売上税法）

1 売上税導入とポーピッツ

『記念論文集』の巻頭言でもその発言が引用されているヨハネス・ポーピッツ（Johannes Popitz）⁽⁸⁾は、1918年売上税法草案作成にプロイセン内務省官僚として中心にかかわった人物であり、『記念論文集』の冒頭論文⁽⁹⁾では、ポーピッツの生涯と業績が詳細に紹介されている。

売上税導入の当初の目的は、第一次世界大戦の戦費調達であったが、ドイツは1918年11月に休戦協定を受け入れて事実上降伏したため⁽¹⁰⁾、売上税導入の当初の目的は失われた。しかしながら、ポーピッツが売上税導入を「ド

イツの租税制度全般にとって重要なもの」と位置付けたのは、敗戦による膨大な賠償責任を負うことになったドイツの財政立て直しのために、売上税導入を契機とする新たな税制構築が不可欠であると考えたからである。具体的には、課税手続に「記帳義務」を取り入れ、現在の連邦財政裁判所の前身となるライヒ財務裁判所を設立した⁽¹¹⁾。

当初はナチス党支持者であったポーピッツであったが、1938年頃には反ナチスとなっていたとされる⁽¹²⁾。第一次世界大戦の戦費調達、続く戦後の財政立て直しのために売上税導入に奔走したポーピッツが、第二次世界大戦のドイツ降伏3か月前に処刑されたという事実は、ドイツ売上税が常に2つの大戦とともに語られるという意味で、その影の部分を示すものといえる。

2 1918年売上税法に対する社会の反応

1918年売上税法によって導入された税額累積型売上税は、ドイツで初めての一般間接税、すなわち、商品の売上げのみならず役務提供をも課税対象とする初めての税であり、当初の税率は0.5%であった。

(7) オプション制度については本稿では取り上げないが、ドイツなどの一部のEU加盟国では、金融サービスや不動産取引などの非課税取引につき、仕入税額控除請求権を確保するために非課税を放棄する制度が設けられている（ドイツでは売上税法9条参照）。

(8) 1884年ライプチヒ生まれ。プロイセン内務省官僚および財政学者として、第一次世界大戦敗戦後のワイマル時代の税制立て直しに活躍した。しかしながら、第二次大戦末期にヒトラー暗殺計画に加担したことにより死刑判決を受け、1945年2月にベルリンで処刑された。ポーピッツの評伝として、Reimer Voß, *Johannes Popitz (1884-1945): Jurist, Popitiker, Staatsdenker unter*

Reichenmann des Widerstands (Frankfurt: Peter Lang, 2006). 著者のVoß氏は、ハンブルク財政裁判所の元長官である。

(9) Bertrand Monfort, Johannes Popitz (1884-1945) - Finanzwissenschaftler und Widerstandskämpfer, in: *UmsatzsteuerForum* (fn.3), 25-40.

(10) 正式な戦争終結は、1919年6月のベルサイユ条約署名による。

(11) Monfort (fn.9), 27.

(12) 反ナチスに転向した理由は諸説あるが、『記念論文集』では、財務官僚としてのポーピッツにとって、ナチス高官（とくに当時財務大臣であったヘルマン・ゲーリング）の華美な生活態度に反感を持ち始めたことによるとする。Monfort (fn.9), 34.

第一次大戦敗戦後の財政立て直しの税制改革（いわゆる「エルツベルガー改革¹³⁾」）で目指されたのは税務行政の統合であり、1919年にライヒ国税通則法（Reichsabgabenordnung）が制定された。売上税法制定が通則法制定に先んじていたことは、興味深い。

新税である売上税に対する社会の反応は、当時の新聞記事に見ることができる。たとえば、フランクフルト新聞1918年4月18日の記事¹⁴⁾によれば、まったく新しいタイプの税に対して戸惑いつつも、「[膨大な税収という]国民経済にもたらす効果と、それがあらゆる層の国民に分配されることを考慮せざるをえない」としている。そして、「平時でない状況で法律の質が保たれているかどうかは、法案に対して細部にわたる基本的な熟慮と磨き上げがなされているかどうかに尽きる。しかし帝国議会は、[売上税法に関する]種々の立法資料に対して完全にイニシアティブをとることはできなかつたし、政府が数か月あるいは数年かけて作成した準備書類を短期間で審議せざるをえなかつたのである。」と指摘している。他方、約29億マルクの財政需要に対して、戦時特別税は6億マルクしか調達できず、「国の将来は、新税である売上税にかかっている」とし、この新たな一般間接税に期待を寄せている。

同記事はさらに、新税によって社会にもた

らされる混乱や問題にも言及している。第1に、物品販売だけでなくサービス提供も課税対象になることから、物品販売とサービス提供を同時に行う事業者（たとえば、店頭で石鹸を販売する理容業者）は新税を十分理解する必要があるとする。第2に、間接税に必然的に生ずることであるが、担税者である最終消費者の給付能力への十分な配慮ができていないことである。第3に、売上税導入に伴う高アルコール税（Branntweinsteuer）¹⁵⁾の廃止がなかつたことである。これについては、アルコール飲料が健康を害しうる嗜好品であることから存置は是認できるとする¹⁶⁾。第4に、脱税に対する措置に対して「一般的には認でできる」と評価していることである。当時想定されていた脱税手法は、事業者が海外移住することによって税を免れるものである。

この記事からは、議会審議が十分でないことに危惧しつつ、その税収への期待が感じられる。他方、低税率であった導入時からすでに、売上税がもたらす逆進性問題、および脱税のリスクが認識されていたことがわかる。

3 税額累積問題

1918年売上税法の最も大きな問題は、対価に税が加算され、それがそのまま次の売上げに供されることから、取引数が多ければ多いほど税額が累積していくことであった。この

13) 当時財務大臣であったマティアス・エルツベルガーによって1919年7月からわずか9か月で行われた。なおエルツベルガーは、国粋主義者によって1921年に暗殺された。

14) この記事は、まだ戦時中のものである。フランクフルト新聞は1946年にフランクフルター・アルゲマイネ新聞に引き継がれ、前者の1918年4月18日記事を後者が100年後2018年4月18日付の紙面

に掲載した。本稿は、2018年の記事を参照した。

15) この高アルコール税は、すでに16世紀初頭にドイツ地域の一部の市で導入されていたといわれる。

16) この記事の4年後、高アルコール税の根拠法である「高アルコール専売法」が制定された。この法律は2018年に廃止され、現在は、「アルコール税法」により高アルコール製品（ブランデー、ウォッカなど）が連邦税として課税されている。

税額累積を回避する有効な手段が、一連の複数取引をひとつの事業体に垂直統合すること、すなわちオルガンシャフトの組成であった。しかしながら、これを組成する事業者と組成しない（あるいは統合できない）事業者との間に、最終消費者が負担する価格に差が出るという競争上の不利が生じた。

仕入税額控除を組込んだ売上税が導入された1967年売上税法⁽¹⁷⁾とは異なり、1918年法から1951年売上税法⁽¹⁸⁾までは、輸出業者に対する優遇の観点から、輸出は非課税（steuerfrei）とされ、輸出のための仕入れにかかる売上税については、概算で計算された仕入税額の還付（Vegüttung）が行われていた⁽¹⁹⁾。

たとえば、1926年売上税法⁽²⁰⁾ 4条1項は、「事業者が国内で入手した物品につき、それに対して売上税を負担していることを証明する場合、税務署はその販売価格の1%相当額を当該事業者に還付する」と規定しており、還付額を輸入業者の販売価格の1%を原則としつつ、同条2項で「還付額および還付手続の詳細は、帝国議会の同意を得てライヒ財政大臣が決定する」とし、細部は行政裁量に委ねた⁽²¹⁾。

これはある意味、仕入れで負担した税額を正確に把握しないまま、場合によっては恣意

的に還付したりしなかったりすることにもなりうる。とくに、輸出業者が国内で仕入れた物品をそのまま輸出する場合はともかく、輸出業者が物品を加工したのちに輸出する場合が問題となった。

この状況に対してポーピッツは、「購入した商品をそのまま海外に販売するのではなく、それを加工して海外に販売する事業者は、[還付が認められる] 輸出業者ではなく、製造業者とみるべきである。そのような事業者に還付する必要はない。」とし、この概算還付対象の厳格解釈を主張した⁽²²⁾。

還付率は、1925年売上税法では1%であったが、1926年から1930年には0.75%に、第二次世界大戦後の1945年には2%、その後4%と変遷した。この概算還付制度は、仕入税額控除を組込んだ売上税の導入によって廃止された。

4 税額累積型売上税に対する立法者の対応

1918年売上税法が戦時中に起草されたこと、そしてこの売上税がドイツで初めての一般間接税であったことから、新税の根幹は「確実な税額転嫁（Überwälzung）」とされた。

現在の消費課税では、「税額転嫁」と「仕入税額控除」とが制度の根幹であるが、仕入税

(17) 1967年6月2日公布（BStBl 1967, 545）。条文全文は以下のURLから閲覧できる。https://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav#__bgbl__%2F%2F%5B%40attr_id%3D%27bgbl167s0545.pdf%27%5D__1627974639201（2021.8.3）。

(18) 1951年6月28日公布（BGBl I 1951, 402）。

(19) 1967年法以前のこのような仕入税額の概算還付について、Guter Ammann, Einige dem Vorsteuerabzug entsprechende Vergüttungen n der Zeit vor 1686: in UmsatzsteuerForum (fn.3), 46-54.

(20) 1926年売上税法の全文と解説につき、K.Kloß, *Umsatzsteuergesetz in der Fassung vom 8. Mai 1926*, 2. Aufl. (München: I. Schweitzer Verlag, 1926)。著者のKloß氏はライヒ財政裁判所長官であったが、ファーストネームの表記がなく不明である。本稿執筆にあたり、同書はeBook.deより電子版で入手した。

(21) その詳細は売上税法施行令37条に定められている。

(22) Ammann (fn.19), 50.

額控除なき当時の売上税法では「税額転嫁」のみが駆動輪であり、税額累積の発生は必然であった。

この「税額転嫁」は、現在ではいずれの国の消費税法（付加価値税法）においても法律に明記されることなく、税額転嫁が行われることが想定されているにとどまるが²³、1967年売上税法制定前には、この「税額転嫁」が売上税法に明記されている時期があった。

すなわち、1951年売上税法10条はタイトルを「税額転嫁」とし、「事業者は、自らが負担した税額を軽減するために、その一部または全部を売上対価に加算することはできない。」と規定し、仕入税額を売上対価に転嫁することを法律で禁じていた。しかしながら、売上対価中のマージンをいくらで設定するかは市場が決めることであり、日々の現実の取引では、事業者が負担した仕入税額が市場の自由な価格設定の中で隠れて転嫁されるのが常である。それゆえ、取引数の多寡によって税額累積効果が大きくなることに変わりはなかった。

当時の立法者もこの問題を看過していたわけではなく、1925年売上税法では輸出事業者に限定して一定の仕入税額還付制度を導入したほか、それに先立つ1919年売上税法では奢侈物品税（同法15条以下）の税率が15%と高税率であることから、やはり一定の仕入税額還付制度を導入していた。ただし、立法者としても、その概算還付が問題解決の有効手段だとは考えていなかったと思われる。

たとえば、ポーピッツは奢侈物品税の還付

制度について、「税額転嫁は、売上税の基本理念である。最初の製造者から物品を仕入れた第2の製造者は、次の取引相手に税額転嫁を行う一方、仕入段階で負担した税額の一部を税務署から還付してもらうことになる。…しかし第2の製造者に還付される税額は、実際に自らが負担した税額よりも低いというのが常である。」と述べている²⁴。この発言は、税率が低いときには顕在化しなくても、税率が高くなるにつれて税額累積効果は事業者にとって大きな負担になることを予測している。

5 税額累積問題に対する連邦憲法裁判所判決（1966年）

当時の売上税法のもとで税額累積効果を回避する有効な手法は、事業者がオルガンシャフトを組成し、生産から販売までの全取引をひとつの事業に統括し、その内部取引（Innenlieferung）には課税が及ばないようにすることであった。

最初にオルガンシャフトの概念を導入したのは1934年売上税法であり、同法2条2項2号は「法人がその独自の意思を持たず、[他の]事業者の意思に服する場合には、事業活動または職業活動が独立的に行われていないものとみなす」とし、ある法人か別の事業者に統括されている関係を売上税法におけるオルガンシャフトとした。これは、第二次世界大戦後の1946年に一度は廃止されたが、1957年売上税法²⁵で復活し、1961年売上税法²⁶では、オルガンシャフトの要件をオルガンシャフト統括者（Organträger）が被統括会社

²³ 消費税転嫁に関する研究として、田中治「消費税法と消費税転嫁対策法との関係：転嫁の権利と義務」同志社法学69巻7号（2018）2091頁以下。

²⁴ Ammann (fn.19), 42.

²⁵ 1957年10月18日公布（BGBl. I 1957, 1743）。

²⁶ 1961年8月16日公布（BGBl. I 1961, 1330）。

(Organgesellschaft) の持分の75%超を保有していることを要件とした²⁷⁾。

オルガンシャフトを組成する事業者間の内部取引には売上税が課されず、それゆえ税額累積が生じない一方で、オルガンシャフトを組成せずに個々の事業者として他の事業者と取引を行う場合、すなわち外部取引(Außenlieferung)を行う場合には課税対象となって税額累積が生じるため、最終消費者の税込み購入価格に差が生じうる。したがって、オルガンシャフトを組成する事業者と組成しない事業者との間に競争上の不公平が生じているのは明らかであった。

このような状況に対して、1960年代には憲法違反(平等原則²⁸⁾および職業自由の原則²⁹⁾の判断を連邦憲法裁判所に求める訴訟が提起されるようになった。

本稿では、税額累積型売上税から現行の仕入税額控除を組込んだ売上税への移行に大きな影響を与えた1966年連邦憲法裁判所判決(以下「1966年判決」という)³⁰⁾をみていくが、まずは、その判決の基礎となった1964年連邦憲法裁判所判決(以下「1964年判決」という)³¹⁾を概観する。

この1964年判決では、その当時すでに看過しがたいものであったオルガンシャフト組成事業者とオルガンシャフト非組成事業者との競争上の不公平の違憲性が争点となった。納税者である憲法異議申立人が主張する1956年の課税処分に対する訴えに対して被申立人である課税庁は、1957年売上税法改正によって

訴えの利益を喪失していると反論したが、連邦憲法裁判所は次のような理由をもって、憲法異議申立人である納税者の違憲の訴えを認めた。

「憲法異議申立人の主張は、憲法違反が売上税法全体を無効にするというのではなく、オルガンシャフトを組成していない事業者がこれを組成している事業者に比べて、より多くの税負担を負う限りで無効だというものである。被申立人は利益の訴えを欠く訴えだと主張するが、主張される憲法違反によって競争を制限する効果が生じているならば、上诉人に憲法違反の訴えが認められないということはない。オルガンシャフトを組成していない事業者がより多くの税を負担するという効果を、憲法異議申立人自身が除去することも軽減することもできないということは、明らかに考える。国は現行法により、憲法異議申立人に対して、憲法異議申立人の競争力を減じさせるような売上税の納付を求めている。違憲の訴えにより望ましい効果が期待できるのであれば、国による悪しき効果は取り除かれるべきである。租税法によって惹起された競争力減退は、憲法異議申立人が主張するように、オルガンシャフトによって生じる競争阻害であると認められる。」³²⁾

この1964年判決後、税額累積型売上税に対する立法措置の在り方にさらに踏み込んだのが1966年判決である。

27) 1934年売上税法から1961年売上税法までのオルガンシャフトの変遷については、連邦憲法裁判所1964年5月6日判決(BVerfGE 18, 1) Rz. 3参照。現行法売上税法にはこの75%ルールはない。

28) ボン基本法(現行ドイツ憲法)3条1項。

29) ボン基本法(現行ドイツ憲法)123条1項。

30) 連邦憲法裁判所12月20日判決(BVerfGE 21, 12)。

31) 前掲注27)。

32) 判決文Rz. 62-63。

これは、オルガンシャフトを組成している事業者（判決では「複合事業者（mehrstufige Unternehmer）」としている）に対してこれを組成していない事業者（判決では「単一事業者（einstufige Unternehmer）」としている）は違憲状態といえるほど競争上不利な立場にあるとして、単一事業者である金属加工業者および機械製造業者が連邦憲法裁判所に憲法異議申立をしたものである。より具体的には、オルガンシャフトを定める1957年売上税法2条2項2号の規定およびその要件を厳格化した1961年売上税法の規定³³は、法の下の平等（憲法3条1項）、人格の自由（同2条1項）、職業選択の自由（同12条）に反して無効であると主張した。

連邦憲法裁判所は、オルガンシャフトの違憲無効の訴えは退けたものの、立法的解決を求める次のような判断を示した。

「公平原則を遵守すべき立法者は、原則として、同じ法律効果に帰結され、法的意味において『公平』とされる法律要件を選択することができる。現実社会では法律要件を完全に公平に定めることはできないため、一定の相違を看過せざるをえない。しかし立法者は、その選択を正しく行わなければならない。すなわち、規定すべき法律要件の相違が、『正義に基づく考察に照らして』、看過することが恣意的とされるほど著しいものかどうかが重要である。このような原則がとくに租税法律に顕著に妥当するのは、租税法律が納税者の財産と権利という敏感な領域へ踏み込むものだ

からであり、あらゆる納税者をできるだけ公平に扱うことが、とくに慎重に考慮されなければならない。

他方で、租税法律は、通常、経済生活のあらゆる事象を対象としているため、租税法律は同じ法律効果と結びつく法律要件を類型化しなければならず、特殊事象はある程度看過せざるをえない。個々の納税者や彼らの競争条件に対して、一定の不平等な経済的影響が及ぶことは避けられないし、甘受せざるをえない。あらゆる租税は、自由な経済活動の中に投入され、あらゆる観点からみて完全に競争中立である租税はありえないし、考えられない。

しかし、現行売上税法は、単一事業者の外部売上げと複合事業者の内部売上げの扱いに関して、立法者自身によって意図された租税正義が達成されていない。現行売上税法の競争中立性の欠如は、単一事業者と複合事業者との取り扱いに関する限り、立法者によって適切な時期までに改正がなされなければならない。」³⁴

1918年に税率0.5%で導入された売上税は、判決当時の税率は4%となっていた。「1966年判決」が売上税の税額累積効果が租税正義に反する状態であることを宣言したことにより、税額累積排除型の売上税に転換していくことになった。

³³ オルガンシャフトは、1934年売上税法により初めて導入され、戦後廃止されたのち、1957年売上税法により復活し、1961年売上税法により成立

要件を厳格化された。

³⁴ 判決文 Rz. 58, 59, 103.

Ⅲ 仕入税額控除を組込んだ売上税の導入 (1967年売上税法)

1 仕入税額控除の規定とその法的性質

1966年連邦憲法裁判所判決を受けて、税額累積効果を排除する売上税の立法作業が進められ、仕入税額控除方式を組入れた1967年法が制定されるに至った³⁵⁾。

現行売上税法³⁶⁾15条1項は、「事業者は、他の事業者からその事業のために行った供給およびその他の給付³⁷⁾について法律上負担した税額を控除することができる。事業者は、仕入税額控除を行うために、本法14条および14a条により作成したインボイス(Rechnung)を保持しなければならない。」と規定している。すなわち、仕入税額控除は、事業者の権利(請求権)であり、インボイスの保持が仕入税額控除の要件となっている。

1968年1月1日から施行された仕入税額控除を組込んだ売上税(付加価値税)³⁸⁾は、事業者が明確な税額転嫁³⁹⁾を行い、かつ、仕入税額

の控除請求権を正確に行使することにより、当該事業者が税負担をしない仕組みになっている⁴⁰⁾。仕入税額控除の導入により、売上税の中立性⁴¹⁾は確保されることとなった。

しかしながら、仕入税額控除導入から約50年経た現在でも、売上税(付加価値税)の中立性は貫徹されていない。それは、売上税法15条2項1号が「事業者が仕入れとして行った供給、物品輸入および物品域内取得、ならびにその他の給付で、これが非課税売上げに係るものについては、その税額は仕入税額控除から除外される」と規定し、非課税取引に係る仕入税額控除が遮断されており、この領域では今もなお税額累積問題が残存しているからである。

『記念論文集』16章では、仕入税額控除の問題を論じている。そこで取り上げられているのは、「仕入税額控除制度の濫用による租税回避と脱税問題」および「インボイスの修正問題」である。このうち本稿では、後者のインボイスの修正問題を検討する⁴²⁾。

35) 仕入税額累積排除の手法として「仕入税額控除方式」が選択された背景については、拙稿「仕入税額控除」日税研論集70巻(2017)468-469頁参照。

36) 前掲注(1)。

37) ドイツ売上税法の「供給(Lieferung)」は、日本の「資産(ただし権利は除く)の譲渡」に該当し(売上税法3条1項)、「その他の給付(sonstige Leistung)」は、それ以外のもの(ある行為や状態の断念および受忍を含む)をいう(同条9項)。

38) 1973年売上税法まで、ドイツ売上税法には「付加価値税(Mehrwertsteuer)」のサブタイトルが付されていたが、現在は正式な法律名として付されていない。

39) ここでいう「明確な税額転嫁」とは、税抜き販売価格に法定税率を乗じた税込み価格という明確な金額が取引相手方に転嫁されることをいう。

40) Johann Bunjes / Reinhold Geist, *Umsatzsteuergesetz*

Kommentar, 20.Aufl. (München, C.H.Beck, 2021), § 15 Rz. 4.

41) 消費課税における中立原則につき、拙稿「越境取引と消費税」租税法研究49号(2021)44頁。消費課税における中立原則は多義的であるが、国内取引の脈絡では、税額転嫁と仕入税額控除が正確に行われることにより、事業者にとって消費税がコストとならないことをいう。

42) Ferdinand Huschens, *Rechnungsberichtigung mit Rückwirkung ohne Rechnung?*, in.: *UmsatzsteuerForum* (fn.3), 773ff. インボイス偽造を含むインボイス制度濫用による脱税問題も大きな問題であるが、適格請求書導入を2年後に控えた日本にとって、まずは正規インボイスの作成や修正が差し迫った問題であるため、本稿では後者の問題を検討する。

2 インボイスの規定とその法的性質

『記念論文集』16章でインボイス修正問題を執筆している連邦財務省官僚であるHuschens氏は、その論文の冒頭で、1967年売上税法施行に際して連邦財務省から財務大臣名で出された解説書の一文を引用している⁴³。

「売主が発行するインボイスは、買主にとっては単なる支払い請求書ではなく、一種の有価証券である。買主は、たとえまだ支払いをしていなかったとしても、インボイス記載の税額を直ちに国に請求することができる。率直に言えば、このインボイスを用いる脱税の試みも増すであろう。したがって、仕入税額控除の実効性あるコントロールを可能せしめるために、この『有価証券』記載の内容については税務調査を徹底的に行う。インボイスに記載すべき詳細は、売上税法14条1項を参照されたし。所定の記載が正しくなされていれば、請求書、送り状およびその他これに準ずる書証はインボイスとみなす。」

この一文は、納税者宛での解説というよりも、インボイス制度導入にあたって、正確な仕入税額控除を担保するために課税当局としてもインボイスのチェックを徹底するという意思が強く示されている。

現行売上税法14条1項は、「インボイスとは、供給およびその他の給付の計算に関するあらゆる記録をいう。…インボイスは、書類として、またはその受領者の同意により電子媒体で送付されなければならない。」と規定している。そしてその必須記載事項は、次の項目である（同条4項）。

- ① 取引両当事者の氏名および住所
- ② 給付事業者⁴⁴の税務番号または課税事業者番号⁴⁵
- ③ インボイス発行日
- ④ インボイス番号
- ⑤ 給付内容および数量（サービスの場合には範囲）
- ⑥ 給付がなされた日
- ⑦ 税抜き対価
- ⑧ 課税標準および税率
- ⑨ 受給事業者がインボイスを保存している場合にはその旨の記載、および受給事業者が仕入明細書を発行する場合には「仕入明細書（Gutschrift）」の記載

このように、インボイスは紙媒体のもので電子媒体のものでも同様に扱われるが、必須記載事項に不備があるインボイスでは仕入税額控除ができず、インボイスの原本真正性と内容の完全性が求められる⁴⁶。

必須記載事項が正しく記載されたインボイスの保持が、仕入税額控除の実体要件か形式

⁴³ Huschens (fn. 42), 773.

⁴⁴ EU域内共通ルールを定める付加価値税指令では、受給者の課税事業者番号も必須記載事項である（同指令226条4号）。受給者の課税事業者番号（または税務番号）については、売上税法14a条3項に規定されており、域内取引においては受給者の課税事業者番号も必須となっている。

⁴⁵ ドイツでは、国民の付番制度として所轄税務署から付番される税務番号（Steuernummer）を採

用している（ドイツ国税通則法139b条）。課税事業者番号（Umsatzsteuer-Identifikationsnummer）は、売上税の課税事業者に対して連邦国税庁から付番される。

⁴⁶ 原本真正性（Echtheit der Herkunft）とは、インボイス発行者の实在が保証されていること、内容の完全性（Unversehrtheit）とはインボイス記載内容に変更が加えられていないことをいう（売上税法14条1項3文・4文）。

要件かについて、長年論争されてきた。実体要件説をとる場合、必須記載事項が正しく記載されているインボイスの保持なくして仕入税額控除が認められないのに対して、形式要件説をとる場合、当初申告時に正規のインボイスが存在しなくても、事後に正規のインボイスと認められうるものによって仕入税額の実在を示すことができれば、仕入税額控除が認められる余地がある。

1967年売上税法以降、ドイツでは実体要件説が有力であり、これはとくに税務行政庁によって支持されてきた。それは、不備のあるインボイスによっては仕入税額控除ができず、インボイスの修正には遡及効を認めないというものである⁽⁴⁷⁾。

しかしながら、当初申告時のインボイスの記載内容に誤記や記載漏れがあり、事後に修正されることはしばしば生じる。このようなインボイスの修正について現行売上税法14条6項5号は、「課税手続の簡素化のため、連邦財務省は連邦参議院の同意により、施行令の定めに従ってインボイスの修正を認めることができる。」と規定しているものの、修正の可否は課税当局の裁量に拠るところが大きく、事業者が修正インボイスによって当初申告に遡って仕入税額控除を行うことは難しい状況であった。

しかしながら、実体要件説は、2016年欧州司法裁判所判決（「Senatex事件」）⁽⁴⁸⁾によって、形式要件説に移行していくこととなった。

3 インボイス修正に対する欧州司法裁判所判決（2016年）

欧州司法裁判所「Senatex事件」の概要と判決は、次のとおりである。

ドイツの事業者Senatex社（以下「S社」と

いう）は、国内で布地卸売業を営んでいた。S社は、2008年から2011年までの売上税申告において、広告を委託している広告代理店に対して発行した契約関係書類、およびデザインを委託しているデザイナーによって発行されたインボイスを用いて仕入税額控除を行ったが、2013年の所轄税務署の税務調査時に上記書類およびインボイスには広告代理店およびデザイナーの課税事業者番号が記載されていない旨の指摘を受け、これを理由に仕入税額控除が否認された（ただし、その他の必須記載事項は記載されていた）。そこでS社は、税務調査が行われた日付で、上記書類およびインボイスに課税事業者番号を追記した。しかしながら所轄税務署は、インボイスに求められる必須記載事項である税務番号または課税事業者番号が2008年から2011年の期間中に記載されておらず、これが2013年に是正されたとしてもインボイスの必須記載事項の要件は充足していないとして、仕入税額控除否認の処分を維持した。S社はこれを不服として、所定の不服申し立てを経てニーダーザクセン財政裁判所に提訴した。ニーダーザクセン裁判所は、「当初インボイスの不備が事後に訂正された場合、仕入税額控除は当初申告に遡って請求できるかどうか」についての解釈を求めて、欧州司法裁判所に付託した。

欧州司法裁判所は、仕入税額控除権は付加価値税共通システムの根本原則であるという先例を踏襲したうえで、次のような判断を示した。

「付加価値税指令167条のもとでは、控除権

⁽⁴⁷⁾ 課税実務の取り扱いにつき、Bunjes (fn. 40), § 15 Rz. 1.

⁽⁴⁸⁾ 欧州司法裁判所2016年9月15日判決 (C-518/14)。

は控除対象税額が課税適状になったときに成立する。控除権成立の実体要件 (substantive conditions) は、同168条(a)に規定されている。すなわち、第1に、控除権者は課税事業者でなければならないが、第2に、控除権にかかる物品・サービスは当該事業者の課税売上げのために用いられるものでなくてはならず、かつ、その物品・サービスは、他の事業者から購入したものでなくてはならない。…控除権の形式要件 (formal conditions) は、同178条(a)に規定されているように、同226条所定のインボイスの保持である。」⁴⁹⁾

「同指令は、必要的記載事項が欠けているインボイスの訂正が可能であることを定めている。すなわち、同219条は、当初インボイスに明確かつ明瞭に訂正され記載された書類または記録は、インボイスとみなすとしているのである。… [当裁判所の先例によれば] 同指令は不完全なインボイスの修正を禁じてはいない。…第1に、当裁判所は、控除権が付加価値税制度の根幹であり、原則として制約されてはならず、仕入にかかる税額が課税適状になったときに控除権は完全かつ即時に行使されなければならないと繰り返し述べている。…第2に、当裁判所は、事業者が形式要件を充足しない場合であっても、実体要件を充足しているなら、付加価値税の基本原則である中立原則によって、仕入税額控除を認めている。…第3に、物品およびサービスの供給が行われ、かつインボイスを保持しているときに仕入税額控除が行使できるとした先例は、事業者がその時点でインボイスを保持していなかったケースであり、当初インボイスの修正の遡及効果の有無を判断した先例ではない。…第4に、ドイツ政府の説明によれば、インボイス中の課税事業者番号誤記については訂

正を認めるとするが、これと本件の場合 [課税事業者番号の欠落] との違いについて説得的な理由が示されていない。…そして最後に、加盟国政府は形式的要件違反に対して罰則を課す権限があるが、それは目的達成に必要な限度でなされるべきであり、付加価値税の中立性を侵害するものであってはならない。」⁵⁰⁾

以上の理由により、必要的記載事項である課税事業者番号が事後修正された場合に、仕入税額控除権の当初インボイス発行時点への遡及を否認するドイツ政府の解釈は、付加価値税指令の諸規定 (167条・178条(a)・179条・226条) に照らして認められないとした。

欧州司法裁判所の判決 (先決裁定) の加盟国裁判所への拘束力により、この判決を契機としてドイツの連邦財政裁判所も形式要件説を採用している。

仕入税額控除請求権の行使にあたって重要なことは、控除対象となる課税仕入れが現実に行われているかどうかである。しかしながらその取引事実は、当事者のみが知ることであり、課税当局としてはインボイスによってそれを確認するほかない。仕入税額控除請求権を行使する事業者は、法定の記載事項を正しく記載したインボイスを発行する義務があり、これを行わない場合には国内法で罰則を設けることは可能である。しかしながらその罰則は、売上税 (付加価値税) 制度の根幹である仕入税額控除の否認であってはならない⁵¹⁾。

49) 判決文 paras. 28-29, 32.

50) 判決文 paras. 32, 37-41.

51) Bunjes (fn. 40), § 14 Rz. 3. ただし、インボイス修正時にインボイス発行事業者がすでに存在しない、あるいは廃業している場合には、その遡及効果を認めないこともありうるとする。

IV 現行売上税法におけるオルガンシャフト

1 オルガンシャフトの要件と法的効果

仕入税額控除を組込んだ売上税の導入のきっかけは、オルガンシャフトの違憲論争であったが、現行売上税法でもオルガンシャフトは認知されている。

税額累積型売上税から現行の仕入税額控除を組込んだ売上税に移行したあとも、非課税取引に係る仕入税額控除遮断の問題は未解決であり、それを回避する手段として付加価値税指令も「付加価値税グループ」の組成を認めているが（同指令11条）、ドイツでは「オルガンシャフト」がその機能をはたしている。ただし、他の加盟国と異なるのは、付加価値税導入以前から長く存在している仕組みであること、オルガンシャフトに組み入れられる側のみが法人でなくてはならないこと、および一定の要件を充足することによりオルガンシャフトとして強制的に認定されることである。

事業者および事業の概念を定義する売上税法2条2項2号は、「法人が全体の実質からみて財務的、経営的かつ組織的に統括者に組み入れられている場合（オルガンシャフト）、営業活動または職業活動を独立して行っているものとみなさない。」と規定している⁵²。

オルガンシャフトは、「財務組入れ要件」「経

営組入れ要件」「組織組入れ要件」の3要件の充足により自動的に成立し、3要件の全部または一部が不充足となった時点で終了する。成立と終了に対する当事者の選択権はない。

「財務組入れ要件」とは、オルガンシャフト統括者がその優位的決定権（通常、50%超の株式を保有⁵³）に基づく意思において、被統括会社をコントロールできることをいう。「経営組入れ要件」とは、その判断はしばしば困難ではあるが、オルガンシャフト統括者と被統括会社の活動が、前者のイニシアティブのもとで協調的・調和的に行われていることをいう。「組織組入れ要件」とは、財務組み入れによる親会社による子会社の支配が日常的事業活動において実質的に認められることをいう。すなわち、親会社がなしうる意思決定を、子会社においてはなしえないことをいう⁵⁴。

オルガンシャフト統括者は、無制限納税義務者である個人でも、納税義務のある法人でも、人的会社でも、海外企業の国内登録済事業所でも構わない。他方、被統括会社は、基本的には法人に限られ、有限会社（GmbH）が合資会社（KG）に組み入れられる場合、有限会社は合資会社の被統括会社にはならない。他方、有限合資会社（GmbH & Co. KG）⁵⁵は、合資会社と有限会社が100%親子会社関係にある場合、当該有限合資会社は資本会社の被統括会社になりうる。持株会社は、それが

52 売上税法におけるオルガンシャフトは、法人税法および営業税法におけるオルガンシャフトの要件と異なる（売上税通達21-3）。

53 株式会社の場合には、この保有割合の判定は容易であるが、人的会社の場合には難しい。この場合は通常、社員の会社財産の保有割合で判断される。

54 3要件の解説は、連邦財務省発遣のUmsatzsteuer-Anwendungserlass（UStAE、売上税

適用命令）、2.8 Organschaft Zu §2を参照した。

55 GmbH & Co. KGは、有限会社が合資会社の無限責任社員となる会社形態をいう。この独特の会社形態の沿革については、高橋・前掲注(6) 373-382頁。論争の末、この会社形態の存在を前提とするドイツ商法典の規定が新設されたのは1980年である。

売上税法上の課税事業者に該当しない場合には、オルガンシャフト統括者とはならない。

オルガンシャフトは、上記要件が充足されたときに自動的に開始し、それが充足しなくなった時点で終了する。

オルガンシャフトと認定されることによる売上税法上の効果⁵⁶⁾は、第1に、被統括会社の売上げはオルガンシャフト統括者に帰属し、第2に、被統括会社の仕入税額はオルガンシャフト統括者において控除権が生じる。第3に、オルガンシャフト自体は売上税法が規定する独立性を有しないため、事業者資格を持たない。そして第4に、被統括会社はオルガンシャフト統括会社の税について納付責任を負う（ドイツ国税通則法73条⁵⁷⁾）。これは、オルガンシャフトの濫用（たとえば、オルガンシャフト統括者の資力を恣意的に減じることによって売上税の納税を免れようとするなど）を想定したものである⁵⁸⁾。

2 オルガンシャフト該当性に関する連邦財政裁判所判決（2008年）

オルガンシャフトの3要件は、必ずしも明確な基準ではない。とくに持株会社関係がオルガンシャフトに該当するかどうかについては争いがあった。持株会社関係のオルガンシャフト該当性について初めて判断を示したのが、2008年連邦財政裁判所判決⁵⁹⁾である。その概要と判決は、次のとおりである。

納税者であるX社（原告・被上訴人）は、

高齢者支援事業を目的として1999年に設立された有限会社であり、係争年（1999年および2000年）における同社の持分は、K社により70%、X社の業務執行者であるU氏とH氏によりそれぞれ15%ずつ保有されていた。X社は、外形的には独立した無制限納税義務者ではあったが、その業務執行（不動産およびこれに関連する権利の取得および売却、業務執行者の選任および解任、従業員との契約の締結および解約、資金借入の承認など）については、社員総会の決議に拘束されていた。

K社は、1999年に高齢者居住施設運営事業（公益事業）を営む2つの有限会社を傘下におさめたが、その業務は自らが行わず、X社のU氏とH氏がこれらの施設の業務執行を行っていた。その後X社は、これらの施設とマネジメント契約を締結し、X社がこれらの施設のマネジメントとアドバイザーサービスを行うこととなった。X社はK社に対して、毎月業務報告を行っていた。

X社は、K社、X社および施設を営む2つの会社の関係はオルガンシャフトであることを前提に、施設に対するサービス提供は売上税の対象にならないものと認識していた。しかしながら所轄税務署（上訴人）は、X社の施設に対するサービス提供はこれらのサービス提供が売上税の課税対象となるとして課税処分を行った。

争点は、X社とK社との間に「組織組入れ要件」が成立するか否かである。第一審の財

⁵⁶⁾ オルガンシャフトの法的効果につき、Bunjes (fn. 40), § 2 Rz. 138-144.

⁵⁷⁾ ドイツ国税通則法73条（オルガンシャフトの納付責任）。

⁵⁸⁾ オルガンシャフトにおける被統括会社の納付責任につき、Franz Klein, *Abgabenordnung Kommentar*,

Aufl. 15 (München: C.H.Beck, 2020), § 73, Rz. 1.

⁵⁹⁾ 連邦財政裁判所2008年4月3日判決（VR 76/05, BStBl II 2008, 905）。この判決は、売上税適用命令（前掲注54）においても、留意すべき判例として複数箇所引用されている。

政裁判所は⁶⁰⁾、X社の請求を認容したため、課税庁が連邦財政裁判所に上訴した。

連邦財政裁判所は、以下の理由を示して課税庁の上訴を容認し、オルガンシャフトの組成を否認した。

「当裁判所は、事業活動を行わない持株会社がオルガンシャフト統括者となりうるかどうかについて、これまで明確な判断は示していない。欧州司法裁判所の判例によれば、会社持分の取得・保有は経済活動とはいえず、そうした取得者・保有者は、売上税法2条2項2号にいう事業者とはいええない。ただし、そのような会社持分取得が、会社の業務執行に直接または間接に結び付いていることが顕著であり、それによるサービスが対価を得て行われているならば、状況は異なる。」⁶¹⁾

「売上税法2条2項2号は、他の法律、たとえば株式会社法の規定には依拠せず、独自の定義を行っている。判断基準とすべきは、法人が実質的関係の全体からみて、財務的、経営的および組織的に統括者の事業に組み入れられているかどうかである。…実質的関係の全体をみて3要件のうち1つでも不充足であれば、オルガンシャフトは成立しない。」⁶²⁾

「[本件をこれにあてはめれば] K社がX社の持分の70%を保有しているという財務組入れ要件を考慮したとしても、経営的組入れ要件も組織的組入れ要件も認められない。株式会社法17条による持株関係は、[売上税法による] 組入れ要件、とくに組織組入れ要件の判断にあたって意味を持たない。…組織組入れ要件は、財務的組入れとあいまって、親会社による子会社の支配可能性が認められることである。それゆえ、オルガンシャフト統括者は被統括会社を業務執行という形で支配していることが重要であり、少なくとも、統括者

の意思から離れた子会社の意思決定がないという両者の関係で支配が行われていることが重要である。」⁶³⁾

以上の理由により、持株会社関係において持株会社自身が事業活動を行っていない場合には、財務組入れ要件が充足のみをもって経営組入れ要件または組織組入れ要件が充足されているとはいえないとされた。とはいえ、「組織組入れ要件」の判断基準は、今もなお不明確である。

1966年連邦憲法裁判所判決において、「立法で是正されるべき違憲状態」とされたオルガンシャフトが、現行売上税法でもその成立要件の判断基準が不明確なまま存続している背景には何があるのだろうか。

これは、おそらく、この制度が事業者にとっても課税当局にとっても都合の良いツールであったからであろう。まず事業者にとっては、1967年売上税法以降は経営戦略的意義は低下したものの、現行売上税法のもとでも内部取引には申告納税が不要となるほか、非課税取引を行う事業者にとっては「付加価値税グループ」として仕入税額控除遮断を回避することができる。次に課税当局にとっても、オルガンシャフトの申告納税と仕入税額控除をオルガンシャフト統括者に行わせる一方で、オルガンシャフト統括者が滞納するときには被統括会社に納付責任を負わせることにより、確実な徴税を行うことができる⁶⁴⁾。

(60) Finanzgericht Baden-Württemberg, 28.11.2005.

(61) 判決文, Rz.35.

(62) 判決文, Rz.36-37.

(63) 判決文, Rz.38-39.

(64) オルガンシャフトの現代的意義につき, Holger Stadie, *Umsatzsteuergesetz Kommentar* (Köln: Otto Schmidt, 2008) § 2, Rz. 191-193.

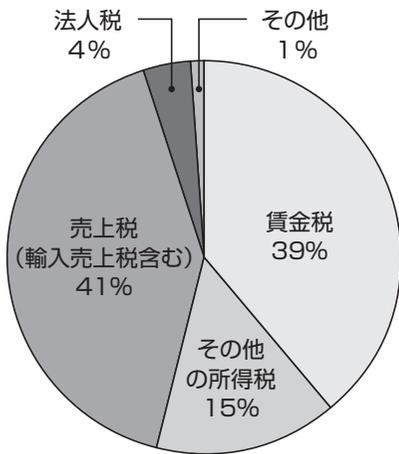
V ドイツ売上税の将来的課題

1 売上税の課税根拠

ドイツでは所得税、法人税および売上税は共同税（Gemeinschaftssteuern）として、そ

の税収は憲法によって連邦および州に配分される⁶⁵⁾。連邦統計局の2020年租税関連統計によれば⁶⁶⁾、共同税は全税収の73%を占め、共同税の税収（税収配分前）は約5,400億ユーロ（約69兆8000億円）で、そのうち41%が売上税（輸入売上税を含む）の税収である。

【共同税の税収の内訳（2020年）】



賃金税	2092億8640万ユーロ
その他の所得税	804億8020万ユーロ
売上税（輸入売上税含む）	2194億8388万ユーロ
法人税	242億6769万ユーロ
その他	67億6334億ユーロ
共同税総額	5402億8151万ユーロ

※ドイツ統計局の統計に基づき筆者作成

100年前の売上税導入が戦費調達という目的によるものであったと同様、現在においても国家財政の売上税への依存は極めて大きい。

かつて連邦財政裁判所は、道路貨物輸送税（Straßengüterverkehrssteuer）⁶⁷⁾に関する判決⁶⁸⁾において、「税法としての道路貨物輸送税法を考えると、課税要件事実該当すれば価値判断なしに課税されるということは、さ

ほど異常なことではない。売上税を含む取引税の多くは、国家に収入をもたらすという以上の意味はない⁶⁹⁾と述べたことがあり、これに対しては「売上税の課税根拠の説明となっていない」という批判もあるが⁷⁰⁾、売上税の沿革と現状を考えれば、財政目的が売上税の課税根拠のひとつであることは否定できない。むしろ、重要な財政目的をもつ税であるがゆ

65) 憲法106条3項により、所得税および法人税は、その税収を連邦と州で折半する。売上税については、同項が「連邦参議院の同意を必要とする連邦法で確定される」とし、具体的な割合は定められていない。

66) 2020年のドイツの租税関連統計については、連邦統計局（Statistisches Bundesamt）の統計データを参照した。https://www.destatis.de/DE/

Themen/Staat/Steuern/Steuereinnahmen/_inhalt.html（2021.8.8）

67) 自動車による貨物輸送に対する税であり、その税収は憲法106条1項3号により、すべて連邦に帰属する。

68) 連邦財政裁判所1972年11月8日判決（BStBl. II 1973, 94）。

69) 判決文，Rz. 16.

えに、その制度の正当性と合理性がよりいっそう求められるといえよう。

売上税の正当性と合理性は、「税額転嫁」と「仕入税額控除」の両面から考えられなくてはならない。

まず前者について税率が1967年売上税法の10%（軽減税率5%）から現在の19%（軽減税率7%）に上昇しており、税額転嫁の最後に位置する最終消費者の経済負担も上昇する。最終消費者の担税力は、それがとくに経済的弱者である場合、売上税は「担税力に目をつぶった税」といえよう⁷⁰。これは、いわゆる消費課税の逆進性の問題であるが、本稿ではこの問題には立ち入らない。

次に後者について、1967年売上税法以降、仕入税額控除は売上税課税の根幹であり、「完全かつ即時の控除」を原則としてきた。しかしその理念は、売上税の租税回避および脱税スキームによって修正されつつある。

『記念論文集』の最終章（第19章「将来の売上税」）で論じられているのは、EU域内の統合問題、仕入税額控除の問題およびオルガンシャフトの問題である。本稿の目的に沿って、このうち「仕入税額控除の今後の課題」⁷¹と

「オルガンシャフトの今後の課題」⁷²をみていく。

2 仕入税額控除権の制約問題

仕入税額控除請求権は、事業者の仕入れがその「事業のため（für Unternehmen）」であることを前提とし、事業のための使用が10%未満の場合には仕入税額控除を認めない（売上税法15条1項2号、いわゆる「90%ルール」）。

この「90%ルール」は仕入税額控除請求権を制約するものであって、仕入税額控除を原則として制約なく認めるとするEU域内の共通ルール（付加価値税指令168条）に抵触するおそれがある。この問題に対する判断を示したのが2016年連邦憲法裁判所判決「Potsdam-Mittelmark 事件」⁷³である。その概要と判決は、次のとおりである。

地方公共団体であるポツダム・ミッテルマルク郡（以下「PM郡」という）は、郡内の道路整備のために各種機具を購入したが、それらの機具の使用のうち2.65%については対価を得て第三者の利用に供していた。PM郡は、この第三者への提供については売上税の

70) 売上税の唯一の課税根拠が財政目的であったこの判示部分は、批判されることが多い。たとえば、Klaus Tipke/Joachim Lang, *Steuerrecht* の第19版（Köln: Dr. Otto Schmidt, 2008）において執筆者のWolfram Reißは、「財政目的は、あらゆる租税にあてはまることであり、国家収入のためになぜ売上税が徴収させるのかということの説明になっていない」と指摘する（同書539頁）。ただし、競争中立性に反しない根拠として、税率が1トンの荷物を1キロ輸送するのに対して1ペニツヒ（約70円）であること（道路貨物輸送税法4条1号）、また、鉄道事業者は自ら鉄道を敷設しているのに対して道路貨物輸送業者は公道を使用していることも違憲とはいえない理由として挙げて

いる（判決文、Rz. 18）。

71) 租税正義の観点から各税目を論じる論文中、売上税についてJoachim Lang, *Steuergerechtigkeit*, *StuW* 2016, 108-109参照。

72) W. Christian Lohse, 2018 auch Übergangsjubiläen: 50 Jahre Mehrdeutsichtigkeit und 25 Jahre legistische Bewusstseinssoaltung. とくに第4章（仕入税額控除）参照。

73) Harald Elster, *Reformbedarf der umsatzsteuerlichen Organschaft*.

74) 連邦財政裁判所2016年11月16日判決（BStBl II 2018, 237）。この判決は、欧州司法裁判所2016年9月15日判決（C-400/15）による先決裁定を受けたうえでの判断である。

申告納税をしていたため、課税売上げに対応する仕入税額の控除を行おうとしたところ、所轄税務署は「90%ルール」を理由に仕入税額控除を否認した。PM郡はこれを不服として、ベルリン・ブランデンブルク財政裁判所に訴訟を提起したが、訴えは棄却されたため、連邦財政裁判所に上訴した。連邦財政裁判所は、同郡の仕入税額控除請求権が「90%ルール」によって制約されることが付加価値税指令に反するかどうかについて、欧州司法裁判所の先決裁定⁽⁷⁵⁾を求めた。欧州司法裁判所は、「欧州閣僚理事会はその決定⁽⁷⁶⁾により、ドイツ政府に仕入税額控除に関する例外規定の制定を認めているが、90%以上の非経済活動のために物品・サービスを取得する状況には例外規定の設定を認めていない」との判断を示したため、これを受けて連邦財政裁判所は、PM郡は付加価値税指令168条を直接援用することにより、課税売上げに対応する仕入税額控除請求権が認められるという判断を示した。

この結論に至る理由付けは、やや論理技術的で難解である。まず、ドイツ売上税法が事業者の「90%以上事業のためでない」物品の仕入れについては、それに係る仕入税額控除を認めないとする事について、欧州閣僚理事会はこれを例外措置として認めている。次に、EU域内の共通ルールである付加価値税指令は、仕入税額控除請求権を行使できる事業

者を「独立して経済活動 (economic activity / wirtschaftliche Tätigkeit) を行う者」と定義し (同指令9条1項)、そのような事業者は課税売上げ目的で取得する物品・サービスに係る税額を控除することができる (同指令168条)。「事業のための仕入れ」の概念は、「経済活動に供するための仕入れ」の概念より狭いため、PM郡の第三者への機具貸し出しが「事業のため」ではなく、「経済活動に供するため」であるならば、上記欧州閣僚理事会の特別措置承認の枠外にあり、ドイツの国内法がPM郡の仕入税額控除請求権を制約することはできず、PM郡は課税売上げに対応する仕入税額について、同指令168条に基づき請求できることになる⁽⁷⁷⁾。

この事件は、事業者の定義に関するドイツ法と付加価値税指令との齟齬から生じたものであるが、ドイツ売上税法の中でもきわめて重要な仕入税額控除に関する規定とその解釈が、欧州司法裁判所判決によって修正された一例といえる⁽⁷⁸⁾。

3 オルガンシャフトの強制問題

ドイツの現行オルガンシャフト制度の特徴であり、かつ問題視されるのが、要件充足によってオルガンシャフトに認定される強制性である⁽⁷⁹⁾。EUの視点からみると、ドイツのこの強制性は特異であり、他の加盟国では通常、

(75) ドイツ政府が「90%ルール」を導入することができたのは、付加価値税指令395条1項の「加盟国は欧州委員会の全員一致の承認により、徴税手続の簡素化のため、または脱税や租税回避に対抗するため、本指令と異なる特別措置を導入することができる」という規定による。

(76) Council Decision 2004/817/EC of 19 November 2004.

(77) Bunjes (fn. 40), § 15 Rz. 267, 269.

(78) 日本の仕入税額控除に関する「95%ルール」(消費税法30条2項)との比較においては、課税売上割合が95%以上の事業者については仕入税額全額の控除を認める日本と、事業のための売上げが90%以上の事業者のみに仕入税額控除請求権を認めるドイツとの違いは興味深い。

課税当局による認定または納税義務者による申請によって付加価値税グループが組成される⁸⁰⁾。

ドイツのオルガンシャフトの強制性に関して、欧州司法裁判所は明確な意見を表していないが、2015年「Larentia-Minerva事件」⁸¹⁾の先決裁定において、オルガンシャフト（付加価値税グループ）を国内法で定める際の条件が示された。その概要と判決は、次のとおりである。

ドイツの事業者であるLarentia-Minerva社（以下「LM社」という）は、2つの会社の98%の持分を有し、これら2社の管理持株会社の立場で管理経営サービスを有償提供していた。LM社はこれに係る売上税を申告するにあたり、これら2社の持分取得に際して、第三者から資金調達をする際の支出にかかる税額全額を仕入税額として控除した。これに対して所轄税務署は、持分保有のみではオルガンシャフトを構成せず、仕入税額の一部のみ控除を認めたため、LM社はニーダーザクセン財政裁判所に提訴したものの、訴えは棄却されたため、連邦財政裁判所に上訴した。連邦財政裁判所は、「第6付加価値税指令4条4項2文（現行指令11条2文）⁸²⁾は、法人のみを被統括会社とし、財務組入れ要件・経営組入れ要件・組織組入れ要件を課す国内法の制

定を禁じているか」について、欧州司法裁判所の解釈を求めて同裁判所に付託した。

同裁判所は結論として、オルガンシャフト／付加価値税グループの組成に関するドイツ国内法の制約（被統括会社を法人に限定すること、および財務組入れ要件・経営組入れ要件・組織組入れ要件の3要件を適用すること）は、オルガンシャフト／付加価値税グループ組成を認める国内法に付しうる制約の目的（付加価値税指令11条2文にいう脱税や租税回避対策）に反するものであるとした。その理由として、次のように述べている。

「[当裁判所の先例によれば] 第6付加価値税指令4条4項2文（現行指令11条2文）は、その適用について特段の要件を付していない。…同規定は、その適用にあたり、法人格を持たない者を除外していない。…また同規定は、付加価値税グループを組成しようとする事業者に対して、加盟国が追加的の要件を課す可能性を明示していない。」⁸³⁾

「事業者間が結合しているという関係性は、両者間の『緊密性』をあらわす1つの証左に過ぎず、EU法が付加価値税グループを組成することによる法的利益を、グループ統括者と支配関係にある法人にのみ付与しているという結論には至らない。…従属関係は両者間の緊密性を示しうるものであるとはいえ、付

(79) オルガンシャフトの課題につき、Elster (fn.73), 884-888では、国外の法人を被統括会社にする場合には適用されないこと、オルガンシャフト統括者または被統括会社が破産した場合の問題点が指摘されている。Elster氏はドイツ税理士協会の会長であり、実務者の視点からオルガンシャフトの課題を論じている。

(80) EU加盟国を含む15か国の付加価値税グループの導入状況とEU域内の付加価値税グループにつき、Michael Lang / Ine Lejeune, *Improving*

VAT/GST (Amsterdam: IBFD, 2014) 1-457, 485-517参照。

(81) 欧州司法裁判所2015年7月16日判決(C-108/14)。

(82) 付加価値税指令11条は、各加盟国に付加価値税グループの組成に関する国内法の制定を認める一方で、その2文において、その組成を認めるにあたって「付加価値税グループの組成を認める規定を利用した脱税または租税回避に必要な措置を講じることができる」としている。

(83) 判決文, paras. 36-38.

加価値税グループ組成の必須条件とみなすことは原則としてできない。それが可能なのは、[従属関係にあるという]要件が、濫用行為、脱税または租税回避を防止するという指令規定の目的達成のために必要かつ適切であるという例外的な状況においてのみである。⁸⁴⁾

この欧州司法裁判所の判断は、国内法が付加価値税グループの組成に付す制限がその目的(脱税・租税回避への対抗)を踰越するときには過剰禁止の原則に反するというものである⁸⁵⁾。付加価値税グループは、非課税取引を行う事業者に不可避免的に生ずる仕入税額控除遮断を回避する有効な手法である一方、その成立要件とその判断基準および認定手続(強制か、申請による認可か)が定まらない中では、消費課税制度のアキレス腱ともなりうる。

4 ドイツ売上税100年からの示唆

2つの大戦を経て100年を迎えたドイツ売上税は、『記念論文集』の巻頭言にも記されているように制度に内在する問題との「苦闘の歴史」であり、その足跡はあまりに長く複雑である。そこで本稿ではとくに、前半50年の税額累積型売上税のもとで生じる税額累積問題とその克服、後半50年の仕入税額控除を組込んだ売上税のもとで不可欠であるインボイスとその修正問題、そして100年間を通じてその存在意義を変えながら現存するオルガンシャフトの問題に限定して考察を行った。

1989年の消費税導入から30年あまりを経た日本の消費税は、2019年には税率が10% (1967年売上税法施行時と同率)になると同時に複数税率構造に転換し、2023年からは適格請求書(日本型インボイス)制度が導入される。次第にドイツ型/EU型付加価値税に近接していく中で、ドイツ売上税100年の足跡から次

の諸点に思い至る。

第1に、消費税の大きな課税根拠は「財政目的」であるということだ。これに対しては「それは導入理由であって課税根拠ではない」という批判もありえようが、直近の国税庁統計によれば、平成元年の消費税税収(徴収決定済額)は全税収の約35%を占め⁸⁶⁾、今や消費税が最重要な基幹税であることを考えれば、財政目的が導入理由であると同時に存続理由でもあり、消費税は強い財政目的によって支えられている。それだからこそ、消費税制度は実体面においても手続面においても、正当かつ合理的なものでなければならない。そのためには税額転嫁と仕入税額控除が正確に機能しなければならない。税額転嫁ができない状況や仕入税額控除ができない状況が恒常的に生じているならば、それは直ちに是正されるべき制度欠陥である。

第2に、完全かつ正確な仕入税額控除を行うために不可欠なツールであるインボイスについて、課税当局が取引詳細を知るために不可欠な書証であること、またこれに金券的価値があることを考えれば、インボイスを作成する事業者においては記載不備なく正確に作成する義務がある。しかしながらそれを行わないことに対してなんらかの罰則はありえても、脱税等の例外的場合を除き、仕入税額控除の否認に結び付けるべきではない。この意味で、インボイスの保持は形式要件と考えるべきであろう。

⁸⁴⁾ 判決文, paras. 44-45.

⁸⁵⁾ Elster (fn. 73), 890.

⁸⁶⁾ 『国税庁統計年報(令和元年度版)』によれば、令和元年度発生分の徴収決定済額につき、消費税は23兆6338億円であり、所得税の22兆3230億円を上回る。

第3に、税率引き上げに伴って顕在化する非課税取引に伴う仕入税額控除遮断への対応が急がれる中、付加価値税グループ（オルガンシャフト）の制度は検討に値する。しかしながら、関係事業者間の「緊密性」を測定する基準設定が不明確になりがちであること、租税回避の手段に利用されるリスクがあること、ドイツでも納税者と課税当局にとっての便利さという微妙な均衡によって存続していることから、導入には慎重を期すべきであろう。非課税取引に伴う仕入税額控除遮断の対策として付加価値税グループを排除する場合、オプション（非課税放棄）制度も考えられるし、1967年売上税法施行前にドイツで導入されていた概算還付制度も暫定措置として考えられるかもしれない。しかし後者については、合理的な還付率の設定は難しく、実際の仕入税額より少ない還付額であっては事業者の不

満も解消されず、あくまで最終的な手法が確立するまでの暫定措置でしかない。

そして最後に、ドイツの1918年時点の売上税から現在の売上税への発展において、司法判断が大きな影響を及ぼしていることである。憲法裁判所の存在や、EU加盟国として欧州司法裁判所の先決裁定の拘束力を受けるといふ、日本とは異なる司法制度があるとしても、税額累積効果に対する連邦憲法裁判所判決、インボイスの法的性質を示した欧州司法裁判所判決、オルガンシャフト組成要件に関する連邦財政裁判所判決など、制度改革や法令解釈に多大な影響を与えている。これらの司法判断は、裁判に関係した当事者に対して説得的であるだけでなく、納税義務者である事業者全体、あるいは多くの政治家や研究者に支持され、さらなる議論を誘引し、売上税の苦闘の原動力になっている。