

論 説

消費課税における公法人の事業者適格

— E U の制度と判例を素材として —

東海大学法学部教授

西 山 由 美

◆SUMMARY◆

現行消費税法導入の根拠法である昭和 63 年税制改革法は、その基本理念として「負担の公平・税制の経済に対する中立性・税制の簡素化」を掲げている（同法 3 条）。

本稿はこれらの理念のうち、「税制の経済に対する中立性」の問題を取り上げ、現行消費税法における中立性原則阻害要因としての公法人の事業者適格について、E U の改正付加価値税指令及び欧州司法裁判所の判例、特に「ザリクス事件」（2009 年 6 月 4 日先決裁定）を素材に検討を行ったもので、今後の我が国の消費課税を考える上で参考となる論文である。

（税大ジャーナル編集部）

目 次

I 問題の所在	54
II 消費課税における中立性原則—憲法上の根拠	55
III EU付加価値税における公法人の事業者適格	57
1. EU付加価値税指令の規定	57
2. 「競争の著しい阻害」の意味	57
IV 公法人の事業者適格と仕入税額控除—「ザリクス事件」	58
1. 「ザリクス事件」の前提	58
2. ドイツ売上税法における公法人の事業者適格	59
3. 「ザリクス事件」の概要	60
V 結語—公法人の事業者適格の考え方	61

This article is on the distortion of the neutrality principle caused by the activities of the bodies governed by public law in the field of the consumption tax. When such bodies are treated as non-taxable persons, it might cause competitive distortion between such bodies and commercial enterprises in the same market, which should shift tax to their customers. Or it might cause obstruction of input tax deduction of the taxable persons under the invoice-based system (as the European VAT system), who purchase from such bodies, since the bodies have no right to issue invoice with separately stated tax amount. In order to avoid this kind of distortion, should such bodies be treated as taxable persons? If the answer is affirmative, what criterion should we take to go by? Clues for solution of this problem can be found in the Recast VAT Directive of the EU (2006) and the cases of European Court of Justice, especially a recent case, so-called “Salix Case” of 4 June 2009. The Japanese consumption tax law has no systematic rules concerning these bodies, however this matter should be considered before raising tax rate, because the consumption tax system can not work without smooth shifting and complete deduction of input tax.

I 問題の所在

現行消費税法導入の根拠法である昭和 63 年税制改革法は、その基本理念として「負担の公平・税制の経済に対する中立性・税制の簡素化」を掲げている(同法 3 条)。本稿ではこれらの理念のうち、「税制の経済に対する中立性」の問題をとりあげ、現行消費税法における中立性原則の阻害要因としての公法人の事業者適格について検討を行う。

消費課税における中立性の問題⁽¹⁾は、事業者適格の問題のほか、次のような局面であら

われる。

第一に、非課税売上げに対応する仕入れについて税額控除ができないことである⁽²⁾。非課税売上げに対応する仕入れの税額控除が遮断されることにより、事業者にとって仕入れにかかった税額がコストファクターとなってしまふ。第二に、小規模事業者の免税に伴い、免税事業者から仕入れを行う場合の仕入税額控除の問題である⁽³⁾。小規模事業者の申告納税手続をどのように簡素化し、本則課税に組み入れるかが検討されなければならない。第

三に、伝統的商取引と電子商取引の課税の在り方である⁽⁴⁾。電子商取引の発展にともない、現在のシステムが十分に現代化されていないことが明らかになっている。第四に、課税システムの欠缺を利用した脱税スキームが蔓延すれば、本来納付すべき税を手元に残したり、本来還付または控除できない税額を違法に還付・控除したりすることにより、違法な益税状態が生じる⁽⁵⁾。

本稿で中立性原則の問題として、特に公法人の事業者適格を取り上げるのは、現行消費税法では、事業者—正確に言えば、納税義務者としての事業者適格—に関する定義規定が十分でないからである。民間事業者と競合する経済活動を行う国または地方公共団体等が課税事業者になりうるかどうかがあいまいであり、そのような法人に納税義務を課さなくてもよいのか、将来的に、もしインボイス制度が導入されるとすれば、そのような公法人にインボイス中に税額表示をさせてもいいのか、というような疑問が生じる。事業者適格に関する詳細な定義規定をもつEUの付加価値税(消費税)においてさえ、公法人の事業者適格が問題になることが多く、2009年6月には、後述の「ザリクス事件」に対する欧州司法裁判所の先決裁定⁽⁶⁾が出されており、公法人自身の納税義務の有無にとどまらず、公法人と取引を行う課税事業者の仕入税額控除の可否についても争点となっている。

法人税法においては、公法人は納税義務が免除されるが(同法4条2項)、消費税法では課税事業者となりうる「事業者」について「個人事業者及び法人をいう」(同法2条1項4号)と定めるのみである。したがって国や地方公共団体も最終消費者として税負担を負うほか、事業者として資産の譲渡等を行う限りにおいては課税事業者となりうるが、これらが行うサービスの一部は、消費税法上非課税取引とされる(消費税法6条・別表1参照)。しかし、国、地方公共団体、または公法によ

り設立されている団体の活動についても、それが民間の事業と同視できる形態で、かつ対価を得て行われている場合、消費税法上の課税事業者としなければ、課税事業者である民間の事業者との間の競争中立性が阻害されてしまう。すなわち、国または地方公共団体は消費税の納税義務がないのに、民間事業者には納税義務を課せば、最終消費者が負担する価格に差異が生じる。また、国または地方公共団体から仕入れを行った場合、EUのインボイス式税額控除制度を前提とするならば⁽⁷⁾、事業者適格のない国または地方公共団体は、インボイスに税額を区分表示することができず、これらから仕入れをした課税事業者には、税額控除が認められないことになる。

このように、今後消費税率が引き上げられ、それにもなつて税率構造や仕入税額控除の要件が変更されるとすれば、国または地方公共団体等の消費課税における位置づけの問題は、ますます顕在化するであろう。なお本稿では、国または地方公共団体のほか、特定の国家目的のために設立された法人も含めることとし、これらの法人を総称して「公法人」(bodies governed by public law / juristische Person des öffentlichen Rechts)とする。

II 消費課税における中立性原則—憲法上の根拠

上述の税制改革法3条は、「税制の経済に対する中立性」としているが、その定義や憲法上の根拠が必ずしも明らかにされていない⁽⁸⁾。とくに公平原則(憲法14条)との関係がやや曖昧である⁽⁹⁾。

中立性原則は、主に経済学の観点からの課税原則として言及されることが多い。経済学の観点からは、「企業の活力は、課税によってそがれてはならない」という意味で理解され、「課税ベースを広く、税率を低く」が目指されることになる⁽¹⁰⁾。すなわち、経済活動の資

源配分の効率性ないし自由性が課税によって阻害されたり、歪められたりしないことが重要となる。

しかしこの中立性原則を法律学の観点から見た場合、少なくとも三点の疑問が生じる。第一に、「経済活動の効率性」といっても、他の者あるいは国益を犠牲にしても優先されるべきものか。第二に、経済活動を制約して、特定の政策目的を実現するための課税(たとえば環境税)を行うこともできないのか。第三に、そもそも中立性原則は、経済活動の自由を享受できる者のためのものであって、税負担の選択ができない経済的弱者は埒外におかれるしかないのか。

租税法においては従来から、「中立」は「公平」と同義に解され、それゆえ憲法 14 条 1 項から導かれるものと理解されてきた。この考え方は、たとえば、「特定の者(または特定の対象)のみを優遇するような、政策税制を排除すべきである」というコンテキストでは、公平原則と中立性原則とは一致している。しかし「累進税率を採用すべきである」というコンテキストでは、公平の要請は充足することになるが、このような累進税率構造が労働意欲をそぐという観点からは、中立性原則を阻害することになる。

そこでさしあたって、中立性原則の憲法上の根拠としては、憲法 13 条(幸福追求権)、同法 29 条 1 項・2 項(財産権保障)または同法 22 条 1 項(職業選択の自由)が考えられるであろう。しかし私見によれば、中立性原則は、精神的自由というより、経済的自由に拠るべきものであろう。そこで、「課税中立の原則」を「営業活動の自由」の一つとして考えれば⁽¹¹⁾、それは「職業選択の自由」(憲法 22 条 1 項)および「財産権の保障」(同 29 条 1 項)を根拠とすることができよう。なぜならば、「職業選択の自由」は自己の選択した職業を遂行する自由、すなわち「営業の自由」を含み、「営業の自由」は「財産権を行使する自由」を含む

と解されるからである⁽¹²⁾。

ただし、職業選択の自由から導かれる営業活動の自由は、公共の福祉の観点から規制を受けることに留意しなければならない。営業活動の自由のような経済的自由に対する規制は、精神的自由に比べて、より強い規制を受ける(いわゆる「二重の基準」)。公共の安全や秩序の維持という理由からの規制(消極的規制)のみならず、社会の理念を実現するための政策的な配慮からも規制(積極的規制)が加えられる。前者の消極的規制に関しては、規制の必要性・合理性があり、かつ同じ目的が達成できる、より緩やかな手段がなかったことが合憲性の基準であるが、後者の積極的規制に関しては、規制が著しく不合理であることが明白でないことが合憲性の基準である。

このように中立性原則が、憲法上、経済的自由(とくに営業の自由)から導かれると考えれば、この自由に対しては、合理的な政策的考慮によって制約を加えることが可能となる。換言すれば、中立性原則は「例外なく、画一的な取扱い」を求めるものではなく、政策的配慮から異なる取扱いがなされうること(を所与のこととしているのである。したがって課税および徴収の局面で、画一的または統一的な取扱いがなされる場合と、政策的配慮に基づいて異なる取扱いをする場合とを比較し、後者が前者に比べて著しく不合理な結果をもたらさない場合には、後者の取扱いは正当化されるのである。

画一的・統一的取扱いを「形式的公平」、政策的配慮から異なる取扱いをする場合を「実質的公平」とするならば、納税義務者と担税者が一致する直接税においては、実質的公平が重視されるべきであろう。納税義務者の担税力が、極力正確に測定されなければならないからである。これに対して納税義務者と担税者が一致しない間接税においては、納税義務者は税を負担しないのが原則であるし、最

終消費者の担税力は、購入した物やサービスから「推定」されるにすぎないから、納税義務者や最終消費者の担税力の正確な測定よりもむしろ、円滑な税額転嫁と完全な仕入税額控除の遂行がより重要である。このため、種々の政策的措置を組み込んで税額転嫁や仕入税額控除に支障をきたすよりも、例外措置・特別措置のない制度を整えるほうが望ましい。このように「形式的公平」を原則としつつ、それでもなお特別な配慮が必要なときには、それが合理的なものである限り個々に検討されるべきである。

Ⅲ EU付加価値税における公法人の事業者適格

1. EU付加価値税指令の規定

1977 年第六次付加価値税指令⁽¹³⁾を改正した 2006 年付加価値税指令⁽¹⁴⁾（以下「改正指令」という）は、まず、納税義務者である事業者について以下のように規定している。

改正指令 9 条 1 項 1 文

「『納税義務者』は、あらゆる場所で、あらゆる経済活動を独立して行う者であり、当該活動の目的または結果を問わない。」

ただし、公法人の事業者適格については別途規定している。

改正指令 13 条 1 項

「国、地方公共団体、または公法によって運営されるその他の団体は、公権力として行う活動または取引に関し、それらに対する手数料、料金、分担金または支払がなされていても、納税義務者とはならない。」

ただし、当該団体がそのような活動または取引に関与する場合、納税義務者としながことが、競争の著しい阻害をもたらすであろう場合には、当該活動について納税義務者としなければならない。」

EU付加価値税の納税義務者は、その目的や結果を問わず、原則としてあらゆる経済活動を行う者(事業者)である⁽¹⁵⁾。個人事業者および法人のみならず、法人格を欠く組合や共同事業体も納税義務者となりうる⁽¹⁶⁾。

改正指令 13 条 1 項により、原則として非課税事業者とされる公法人については、指令で詳細に定めることはなく、各加盟国の国内法に委ねている。ただし改正指令では、この規定にかかわらず、課税事業者として取り扱う公法人のリストを別表 1 に列記している。これに含まれるのは、通信サービス、輸送サービス、電気・ガス・水道の供給にかかわる事業である。

2. 「競争の著しい阻害」の意味

原則として非課税事業者とされる公法人も、上記改正指令の規定によれば、同種の民間事業者の経済活動との関係において、競争の著しい阻害をきたす場合には課税事業者とされる。この場合、「競争の著しい阻害」とは、いかなる状況における、いかなる程度のものをいうのであろうか。

この問題について欧州司法裁判所は、「ワイト島事件」(欧州司法裁判所 2008 年 9 月 16 日判決)⁽¹⁷⁾において、重要な先決裁定を示した。

本件は、ワイト島の公営駐車場について、これを運営する地方公共団体が英国付加価値税法上の事業者となりうるかが争われたものである。ワイト島当局は、自らが課税事業者になりえないとして納税額の返還を求めたが、英国政府はこれを認めなかったため、国内裁判所に提訴した。英国高等法院は、第六次付加価値税指令 4 条 5 項(現在の改正指令 13 条 1 項)⁽¹⁸⁾の解釈について、欧州司法裁判所の先決裁定を求めた。

具体的に付託された問題は、以下の諸点である。

① 上記指令にいう「競争の阻害」とは、当該公共団体が公営駐車場を営む当該地域に

おけるものをいうのか、それとも加盟国国内領域一般におけるものをいうのか。

- ② 上記指令にいう「(競争の障害を)もたらすであろう」とは、いかなる程度の可能性または確実性をいうのか。
- ③ 「著しい」という場合、些細なことといえないことをいうのか、例外的にしか起こりえないことをいうのか。

第一の問題、すなわち「競争の障害」が、係争の地域においてのものなのか、域内領域の市場一般におけるものなのかについて、欧州司法裁判所は、以下の判断を示した⁽¹⁹⁾。

「公法人として活動を行う当該公法人を非課税事業者として扱うことにより生じる著しい競争の歪みは、当該活動に着目して認定されるべきであって、それ以外の市場を念頭において認定されるものではない。」

⁽²⁰⁾

第二の問題、すなわち競争障害の「程度」について、裁判所の判断は、以下のとおりである⁽²¹⁾。

「4条5項2文の趣旨から、実際の競争のみならず、競争の可能性をも含むものと解釈されるべきであるが、民間事業者が係争の市場に参入することが仮定的なものではなく、実際に参入することを必要とする。」

⁽²²⁾

第三の問題、すなわち「著しい」の解釈として、裁判所は以下のように判断した⁽²³⁾。

「結局、税負担中立性原則により解釈されることになる。地方公共団体の主張は、非課税事業者として扱うことにより生じる競争障害が重大または異常である場合にのみ、地方公共団体は課税事業者となるというものであるが、これによれば、地方公共団体と同じ取引を行っているきわめて多くの民間事業者が、付加価値税負担に関して差別的に取り扱われることになり、税負担中立性原則が損なわれることになる。

しかし一方、競争の障害にはならない場

合や、競争障害を無視できる程度である場合には、非課税事業者として扱うことは、税負担中立性原則を阻害することにはほとんどならない。

したがって、『著しい』とは、現実には生じている競争障害やその可能性が無視できる程度を超えている場合と解釈されるべきである」⁽²⁴⁾

この「ワイト島事件」の欧州司法裁判所判決により、「競争の著しい障害」の要件は、次のように考えられる。

- ① 競争の有無を判断する場合、問題となる活動が行われている場所(市場)を基準とする。
- ② 上記基準となる場所(市場)で、現実に競争する民間事業者が存在することを前提とし、現実に競争状態が生じているだけでなく、競争の可能性があることも含む。
- ③ 競争する民間事業者の競争力が無視できない程度に阻害されている場合に、「著しい障害」とする。

この判断は、公法人によるサービス提供に公益性を認めつつ、同じ経済活動を行う者に、異なる税負担を課すことを禁ずる「税負担中立性原則」(fiscal neutrality principle)から導かれているものと考えられる。

IV 公法人の事業者適格と仕入税額控除—「ザリクス事件」

1. 「ザリクス事件」の前提

上述の「ワイト島事件」では、公営駐車場というサービスの提供を行う公法人自身の事業者適格が争われたものであるが、公法人の事業者適格の問題は、公法人から仕入れを行う課税事業者の仕入税額控除請求権にもかかわってくる。すなわち、ある公法人の事業者適格が否認された場合、インボイス式税額控除制度のもとでは当該公法人は課税事業者としてインボイスに税額を区分表示することができないため、これから仕入れを行った課税

事業者は、仕入税額控除請求権を行使できないことになる⁽²⁵⁾。

このような問題は、インボイス方式を採用せず⁽²⁶⁾、免税事業者からの仕入れについても税額控除を認めている日本の現行制度では、今のところは問題とはならない。しかし今後、税率の引き上げにともなってインボイスの導入が検討され、インボイスに控除仕入税額を表示できるのが課税事業者に限られた場合、課税事業者でない公法人からの仕入れについては税額控除ができず、課税事業者から仕入れた場合との比較において、事業者間の税負担の中立性が損なわれる可能性がある。

この問題について最近、欧州司法裁判所から重要な先決裁定が示された(「ザリクス事件」欧州司法裁判所 2009 年 6 月 4 日判決⁽²⁷⁾)。この事件は、ドイツの不動産会社が公法人である商工会議所に建物等を賃貸したが、当該商工会議所の事業者適格が否認されたため、ドイツ国内裁判所に提訴したものである。ドイツ連邦財政裁判所は、改正指令 13 条 1 項の解釈につき、欧州裁判所に先決裁定を求めた。

この事件では、改正指令を受けたドイツの国内法(売上税法)の規定もかわるので、まずドイツ国内の公法人の事業者適格に関する関係法令およびこれに関する重要判例をみたうえで、「ザリクス事件」の検討に移る。

2. ドイツ売上税法における公法人の事業者適格

ドイツ売上税法⁽²⁸⁾は、国内で事業者が対価を得て行う資産の譲渡等、貨物の輸入および EU 域内取得を課税の対象とし、このうち国内取引に係る「事業者」を以下のように定義している。

売上税法 2 条 1 項

「事業者とは、営業活動または職業活動を独立して行う者をいう。・・・営業活動または職業活動とは、収入獲得のためのあらゆる継続的活動をいうが、利益獲得の意図は問わず、

また組合がその組合員のみに行う活動も含む。」

ただし、公法人の事業者適格については、以下の規定をおいている。

売上税法 2 条 3 項 1 文

「公法人 (juristische Personen des öffentlichen Rechts) は、営業類似の事業(法人税法 1 条 1 項 6 号および 4 条)の範囲、および農林業についてのみ、営業活動または職業活動を行うものとする。」

上記売上税法 2 条 3 項 1 文が引用する法人税法 1 条は、法人税の無制限納税義務者として自然人(個人事業者)および法人のほか、人的会社(民法上の組合など、客観的にみて単体で経済活動をしているとみられるあらゆる組織)および公法人を列挙し、このうち公法人については、「営業類似の事業」についてのみ、無制限納税義務者となる。さらに法人税法 4 条 1 項は、「公法人の営業類似の事業」を、公益活動を行う団体を別として、「農林業は除き、公法人が収入獲得のために継続的に行う経済活動で、当該法人の活動全体からみて経済活動性が顕著なものをいう。利益獲得意図や通常取引の市場への参加の有無は問わない」と定義している(同法 4 条 1 項)。

この法人税法の規定を受けて売上税法は、公法人の活動のうち営業類似の事業および農林業について、当該公法人の事業者適格を認めている。

以上のような法律規定にもとづき、公法人の事業者適格が判断されるが、事業者適格の判断は一般に、事業形態の形式からでなく、実際の活動内容および独立的に事業を営んでいるという能力から判断される⁽²⁹⁾。

公法人の事業者適格は、当該公法人の納税義務のみならず、そのインボイスに税額を区分表示できるかどうかにもかかわる。たとえ

ば連邦財政裁判所 2008 年 7 月 3 日判決⁽³⁰⁾は、この問題についての判断を示している。この事件は、公営牛乳販売所は、売上税法における事業者としてインボイスを発行できるか否かが争われたものである。

原告は、乳製品生産業を営む個人事業者で、バイエルン州農業協会(被告)の前身であるバイエルン州食糧協会が経営する牛乳販売所から牛乳を購入していた⁽³¹⁾。しかしながらこの牛乳販売所は公法人であるために事業者適格はなく、したがってインボイスの区分表示ができないことを理由に、インボイスに税額が表示されなかったため、原告は仕入税額控除が否認された。原告はこれを不服として、訴訟に至ったものである。

連邦財政裁判所は、まず、EU の改正指令の規定を踏まえて、次のような一般論を示している。

「第六次付加価値税指令 4 条 1 項(改正指令 9 条 1 項―筆者注)によれば、経済活動を行う者は、その目的や結果にかかわらず、納税義務者とされる。しかし連邦、州、市町村といった公法上の機関については、公権力の行使として義務づけられる活動を行う場合には、それに対して料金や分担金を徴収していたとしても、納税義務者とならない。ただし、納税義務者として扱わないことが重大な競争阻害になりうる場合は別である。」

そこでこの販売所を非課税事業者とすることにより、他の民間の販売者との関係で競争の著しい阻害をもたらしているかについて、「本件販売所は、第六次付加価値税指令 4 条 5 項 1 文(改正指令 13 条 1 項 1 文―筆者注)により、公権力にもとづく公法上の組織として扱われるのであり、同指令同条同項 2 文の競争阻害は問題にならない。・・・本件販売所が公法上の組織であり、公権力にもとづいて原告に売上げを行っていたといえるのは、これが公法の特別規定により活動を行っていたからである」とし、本件販売所の活動は、公

法にもとづく行政行為であるとした。

ドイツにおける公法人の事業者適格については、この連邦財政裁判所の判例が典型的であるように、公法にもとづき設立・運営されていることを理由として、原則として公権力の行使ととらえ、「競争の著しい阻害」の検討に立ち入らずに、事業者適格を否認する傾向にある。このような傾向が、「ザリクス事件」における欧州司法裁判所先決裁定のドイツの対応に対する厳しい指摘に繋がっていく。

3. 「ザリクス事件」の概要

ワイト島事件でも問題となった改正指令 13 条 1 項(事件当時に適用されていた第六次付加価値税指令 4 条 5 項)は、同条 2 項(第六次付加価値税指令 4 条 5 項 4 文)において「加盟国は、・・・公法により規制される団体により行われる活動を、当該団体が公権力による活動として行っている活動とみなすことができる」としている。

一方、ドイツの国内法によれば、不動産の賃貸は非課税であるが(ドイツ売上税法 4 条 12 号 a)、この非課税については、当該売上げが他の事業者に対してその事業のために行われる場合には、非課税を放棄できる(売上税法 9 条 1 項)。ただし、事業者がこの規定により非課税を放棄するためには、その前提として、売上げ先の公法人が法人税法 1 条 1 項 6 号および 4 条に規定する「営業類似の事業」を行うものとして事業者適格が認められなければならない(売上税法 2 条 3 項)。

ドイツ国内の不動産賃貸会社であるザリクス社は、その所有する新築建物と地下駐車場につき、公法人であるオフエンバッハ商工会議所(以下「IHK」という)との間で契約期間を 27 年間とする賃貸契約を結んだ。IHK は、賃貸物件を自己使用の事務所とそれ以外に分割し、後者については第三者に又貸しをした。ザリクス社は当該建物の建築費用について仕入税額控除を受けるために、ドイツ売上税法 9 条 1 項の規定にもとづき、非課税

の放棄を選択した。ザリクス社は、当該賃貸を I HK の事業のために行ったものと考えたからである。しかしながら税務当局は、短期の賃貸(又貸し)であれば I HK の活動を営業とみることができるが、長期の賃借では財産管理を行っているにすぎず、法人税法における「公法人の営業類似の事業」とはいえず、したがって、I HK には売上税法上の事業者適格はなく、ザリクス社の仕入税額控除は認められないとした。

そこでザリクス社はドイツ国内裁判所に提訴したが、連邦財政裁判所は以下の点についての先決裁定を求めて欧州司法裁判所に付託した。

- ① 加盟国は、国、地方自治体、および公法人の活動について、第六次付加価値税指令 4 条 5 項 4 文(改正指令 13 条 2 項)にもとづき公権力による活動と認定できるのは、当該加盟国が国内法で明文規定をおいている場合に限るか。
- ② 「競争の著しい阻害」とは、競争する民間事業者にとって公法人を非課税事業者として扱うことが著しい競争阻害となる場合に限るか、それとも当事者(とくに納税義務者たる事業者)にとっても著しい競争阻害になることをも含むか。

第一の問題、すなわち、改正指令が公法人の活動を公権力による活動とみなす選択を加盟国に与えていることについて、加盟国は国内法で明文規定を定める必要があるかどうかについては、欧州司法裁判所は、以下のような解釈を示した。

「加盟国は、公法人による特定の活動を公権力による活動とみなす選択をする場合には、国内法の明文規定をもってしなければならない。」

第二の問題は、「誰にとっての著しい競争阻害なのか」というものである。通常は、公法人の活動と競合する民間の事業者にとっての

競争性が考えられるが、他方、公法人の事業者適格が否認されることで、その取引相手である課税事業者が非課税取引の放棄ができず、それゆえ仕入税額控除ができない状況が生じうる。その場合、取引相手が民間の課税事業者であるために非課税を放棄することができ、これにより仕入税額控除ができる他の課税事業者と比べて、当該課税事業者(納税義務者)にも「著しい競争阻害」が生じるのではないか、という問題に対しては、欧州司法裁判所により以下の解釈が示された。

「(『著しい競争阻害』は)公法人がかかわる活動または取引について、当該公法人を非課税事業者として取り扱うことが、民間の競争事業者にとっての著しい競争阻害になる場合だけに限らず、自ら(すなわち納税義務者たる課税事業者—筆者注)にとっても阻害になりうる場合も含む。」

この「ザリクス事件」に対する欧州司法裁判所の先決裁定は、公法人の活動を相対的に広く一明文規定がなくとも一公権力にもとづく活動と認定していたドイツの課税当局に対して、改正付加価値税指令に適合した国内法の改正および執行上の変更を求めたのである⁽³²⁾。

V 結語—公法人の事業者適格の考え方

消費課税における中立性原則を、憲法の営業の自由から導かれる「消費課税の経済活動への影響は最小限にするべきである」という意味に理解するとき、それは政策的配慮または公益の観点から制約を受けることが正当化されるであろう。他方、同じ経済活動を行う者に異なる税負担を課すことを禁ずる「税負担中立性原則」(fiscal neutrality principle)から考えれば、民間事業者と競合する経済活動を行う公法人は、原則として、課税事業者とみるべきであろう。前者の中立性原則からすれば、政策的配慮を理由に公法人の事業者適格を否認することがよりしやすくなるし、

後者の中立性原則からすれば、公法人の事業者適格は原則的に認める方向となろう。

公法人が公法によって設立・運営され、その経済活動が公益の観点から制約があったり、利益が度外視されていたりする場合には、納税義務者としての事業者適格を認めることには躊躇があるかもしれない。しかし消費課税にとって重要なのは、円滑な税額転嫁と完全な仕入税額控除であり、課税事業者になれない公法人は、税額転嫁も仕入税額控除できず、また公法人から仕入れを行う事業者が一将来の制度設計次第では一税額控除ができなくなるとすれば、それを価格に転嫁するにしても、自己負担するにしても、いずれにしても消費課税の機能不全に繋がる。

日本の消費税法は、国内取引に係る納税義務者を個人事業者および法人とするのみで、国、公共団体、公益法人、組合等に関する明文規定がなく、さらに所得税法における事業者概念との異同が不明確である⁽³³⁾。とくに国・地方公共団体については、消費税法 60 条において特定収入等に関する特例規定をおいているのと、別表 1 においてこれらの行うサービスを非課税としているのみで、体系的には消費税のシステムに組み込まれていない。

しかし公法人も民間事業者と競合する経済活動を行いうる以上、そのような場合に、どのような状況を競合といえるのか、どの程度までの競業であれば許容されるのか、公法人の経済活動を公権力にもとづく活動とする場合にいかなる立法措置が必要なのかについては、EU 付加価値税のルールや「ザリクス事件」などの欧州司法裁判所の判例から、解決の端緒が得られるであろう。公法人と競合する事業者は、抽象的に想定された市場の仮定的な競争者であってはならないだろうし、競争の阻害は、現実の阻害の発生のみならず、阻害の蓋然性が高い場合も含むべきであろう。また、仕入税額控除を消費税システムの根幹と考えれば、公法人に事業者適格を認めない

ことによる仕入税額控除の否認は、「競争上の不利」とみることができるであろう。しかしながら、公法人の経済活動を確定的に公権力にもとづく活動とするために個別の明文規定が必要かどうかについては、今のところは結論を留保したい。公法人の経済活動の公益性が明確になる反面、経済活動の柔軟性や弾力性が失われることが懸念されるからである。ただし、「ザリクス事件」における欧州司法裁判所の先決裁定は、公法人の経済活動には事業者適格を否認しがちなドイツ政府の解釈・執行に対する牽制もあったのかもしれない。

日本の消費税法についてまず着手すべきことは、消費税の事業者適格に関する条文を整備すること、次に、民間事業者と競合する経済活動を行う公法人には事業者適格があることを原則として、そのうえで政策的配慮や公益の観点、および取引相手の仕入税額控除の観点を考慮して、例外的に非課税事業者とするための基準を策定していくことである。

(1) この問題につき、西山由美「消費課税の基本原則—中立かつ簡素な制度への見直し論をめぐって」ジュリ 1384 号 137 頁以下(2009)。

(2) 非課税売上げが大部分となる医療機関や土地販売業者は、仕入れにおいて負担した税額を販売価格に転嫁するか、あるいはそれが不可能な場合(たとえば診療報酬の上限がある場合)には、自らが負担しなければならない。

(3) 現行制度では、仕入税額控除ができる課税仕入れは、事業者が事業として「他の者から」仕入れることとされるため(消費税法 2 条 1 項 12 号)、免税事業者からの仕入れについても税額控除を行いうる。しかしこれは、税率が相対的に低いことを前提として維持できる措置であり、たとえばすべての加盟国の税率が 15 パーセント以上に設定されている欧州付加価値税制度においては、仕入税額控除は課税事業者からの仕入れに限られる(付加価値税改正指令 168 条)。

(4) 電子商取引のデジタル財を「資産」と考えるか「役務の提供」と考えるかによって、課税地の判定が異なる。電子商取引に対する消費課税につき、OECD オタワ会議の議論状況を紹介したもの

として、渡辺智之『インターネットと課税システム』(2001)。

- (5) EUで蔓延した脱税スキーム「カルセール」について、西山由美「消費税の課題—複数税率とインボイスの問題を中心として」租税研究 179 号 16 頁以下(2009)。
- (6) 先決裁定(*preliminary ruling*)とは、加盟国(2009 年 12 月末段階で 27 カ国)の国内裁判所で EU の条約の解釈が問題となったときに、当該国内裁判所での解決をはからず、欧州司法裁判所に付託して、その解釈を求めるものである。これによって EU の条約に関して、加盟国間で統一的な解釈共有することができる。先決裁定の効果として、付託を行った国内裁判所は、当該裁定の解釈に適合して法適用する義務を負い、他の加盟国の国内裁判所は、類似の事件について、当該裁定を有権解釈とする。
- (7) 課税事業者番号制度を持たない日本の現行制度のもとでは、EU 型インボイス式仕入税額控除は機能しないと考えられるが、将来的に同番号制度が導入され、インボイス式仕入税額控除に移行することを仮定すると、インボイスの発行権者は課税事業者にのみかぎられるから、国または地方公共団体の事業者適格を明確にする必要がある。
- (8) この問題に関する先駆的研究として、田中治「租税における中立の法理」日税研論集 56 号 65-85 頁(2004)。
- (9) 一般的には、公平原則と中立性原則は類似のものとして説明されることが多い。たとえば金子宏『租税法』75-82 頁(第 14 版、2009)。
- (10) 田近栄治・油井雄二『日本の企業税制』5 頁(2000)
- (11) 田中(注 8) 76 頁。
- (12) 芦部信義『憲法』210 頁(第四版、2007)。
- (13) Directive 77/288/EEC, OJ 145 of 13.6.1977.
- (14) Directive 06/112/EC, OJ L 347 of 11.12.2006.
- (15) ただし、違法な取引に関して欧州司法裁判所は、事業者適格を否認している。ドラッグ(オランダでは合法であるが、他の加盟国では違法である)の輸入取引について、Happy Family 事件(Case 289/86, [1988] ECR 1277)参照。
- (16) Ben J.M. Terra/Peter J. Wattel, *European Tax Law*, 137(5th ed., 2008).
- (17) C-288/07.
- (18) 新旧指令の対照表は、Walter van der Corput

et al., *EU VAT Compass 2009/2010*, 188-208(2009)参照。

- (19) ワイト島当局は、抽象的に想定された市場における「競争の阻害」ではなく、係争の地域における「競争の阻害」とであると主張した。なぜならば、「ワイト島で買物をする者が、マンチェスターの駐車場に駐車することはおよそありえない」という理由からである。これに対して英国政府は、税負担中立性の原則と法律要件明確性の原則にもとづき、特定の市場でなく、国内規模での考慮が必要であるとした。
- (20) para.53.
- (21) ワイト島当局は、実質的な競争阻害のリスクの実在を主張したのに対して、英国政府は、競争阻害の可能性、すなわち民間事業者が存在しない場合にも想定される競争性も含むものと反論した。
- (22) para.65.
- (23) ワイト島当局は、「著しい」を「重大または異常なこと」と解釈するべきであるとしたのに対して、英国政府は「無視できない程度」とであると反論した。
- (24) Para.77-79.
- (25) 改正指令 220 条により、課税事業者のみがインボイスを発行することができる。
- (26) 私見によれば、日本では課税事業者番号制度がなく、そうした状況でのインボイスの導入は、インボイスの真正確認が不可能なため、望ましくないと考える。
- (27) Case C-102/08.
- (28) 現行法は、2005 年 2 月 21 日改正のものである(BGBl. I, 386)。同法の最新かつ詳細な解説書として、Hoger Stadie, *Umsatzsteuergesetz Kommentar* (2009)。
- (29) 事業者適格の判定基準につき、Johann Bunjes et al., *Umsatzsteuer Kommentar*, §2 Rz.7 (2009)。
- (30) Urteil v. 3.7.2008 VR 40/04, BStBl II 2009,208.
- (31) ただし販売所は、牛乳や乳製品の自由売買をしていたのではなく、需要と供給を考慮した調整を行いつつ、活動を行っていた。
- (32) 「ザリクス事件」の欧州司法裁判所の先決裁定を受けて、国内法の改正の必要性を論じたものとして、Dieter Dziadkowski, *Erheblicher Reformbedarf bei der Umsatzbesteuerung der Öffentlichen Hand aus*

gemeinschaftsrechtlicher Sicht – zugleich
Anmerkung zum EuGH-Urteil SALIX vom
4.6.2009, *IstR* 23, 835-838(2009).

⁽³³⁾ 個人の担税力の測定を重視する所得税とは異なり、消費税は取引を行う者の法形式でなく、取引の内容が精査されるため、消費税の事業者概念は、所得税のそれより広いものとする。