

# 世界標準の 消費税



溝口史子 デロイト トーマツ税理士法人  
間接税サービスパートナー

## 第 7 回

## EUの判例に学ぶ「供給の一体性」

ドイツでは税務訴訟が盛んである。税理士は申告内容が認められないと、とりあえず行政救済手続である異議申立てをして、その後でクライアントに訴訟を提案しないと逆に訴えられたりもする。私のかつての同僚にもドイツ連邦税務裁判所（二審制の最高裁）で勝訴した猛者がいた。ドイツ税理士試験は18時間に及ぶ論文試験と口述試験なので、日本の司法試験に近い。このため、税理士が税務訴訟代理も行う。

EU法の解釈に関係する事案だと、国内裁判所の付託を受けて欧州司法裁判所の先決付託手続きにより解決され、1970年から2021年までの付加価値税に関する先決判決（preliminary ruling）だけでも約1,000件ある。「約」というのは日々増え続けているからというだけでなく、手元の判例リストを数えるのが面倒なので、目次1頁につき54行で19頁あるので掛け算を試みたということである。当然これは氷山の一角で、欧州司法裁判所に行かない国内判決で終わる案件が大半であるので、いわば税務訴訟まみれである。今回は、欧州司法裁判所の税務訴訟で培われた法理であり、日本の消費税法にない、供給の一体性の概念を取り上げてみたい。また、それとの関係でTOGC（Transfer of Going Concern）と呼ばれる事業移転をなきものとする制度について紹介したい。

### 1 供給の一体性とは

日本の消費税法にまだ持ち込まれていない概

念として「供給の一体性」の概念がある。欧州司法裁判所判例である、「Purple Parking Ltd, Airparks Services Ltd判決」を例にとってみよう。

ある英国の企業が、英国の空港の近くで「off-airport parking」と「off-airport park-and-ride」と呼ばれるサービスを提供していた。どういうサービスかということ、空港から少し離れたところに駐車場があり、空港利用者はその駐車場の到着スペースに車を止めると、マイクロバスに乗って荷物とともに空港に行く。車はサービス会社の従業員が駐車場内に停車させ、この駐車場は夜も照明で照らされ、24時間365日の監視体制が敷かれている。旅行が終わって帰ってくると、また到着ロビーからマイクロバスに乗って駐車場に行き、従業員が出庫した自分の車に乗って帰るサービスである。このサービスが、駐車場サービスか、それともマイクロバスを使った空港送迎サービスかといったことが軽減税率との関係において実際に欧州司法裁判所で争われている。

VAT指令の2条により、すべての供給は通常、別個の独立したものとみなされなければならない。しかしながら、確立された欧州司法裁判所判例により、経済的観点から単一の供給を構成する取引は、VAT制度の機能を歪めないように、人為的に分割されるべきではない、とされている<sup>(注)</sup>。さらに、状況によっては、形式上別個に提供され、したがって個別に課税又

は免税の対象となりうる複数のサービスであっても、それらが独立していない場合には、単一の取引とみなされなければならない、とされる。

どのような場合に当てはまるかという点、特に、一の要素が主たる供給を構成するものとみなされ、それとは対照的に、他の要素が主たる供給の税務上の取扱いを共有する付随的な供給とみなされる場合である。特に、ある供給が顧客にとってそれ自体が目的ではなく、供給される主たるサービスをより良く享受するための手段である場合には、その供給は主たる供給に付随するものとみなされなければならない。さらに、事業者が顧客に提供する2つ以上の要素または行為が密接に関連しており、客観的には、分割することが人為的であり、単一の不可分の経済的供給を形成している場合には、単一の供給 (single supply) とされる。

事業者が、典型的な消費者として想定される顧客に対して、複数の別個の主たる供給を行っているのか、それとも単一の供給を行っているのかを判断するためには、取引の本質的な特徴を確認し、その取引が行われるすべての状況を考慮しなければならないとされている。この典型的な消費者の視点で単一かどうかを判断するというのが1つの基準となっている。

この点に関して、他の状況において、問題となっている要素が別々に供給される可能性がある、又は供給されているという事実があったとしても、それは単一の取引が複合的な供給行為から構成されるいわゆる複合取引 (composite supply) の概念の必然でもあり、重要ではないとされている。この複数の要素がありながらも単一の供給である複合取引の対になるのが混合取引 (mixed supply) である。これはいわゆるリングとバナナとミカンのセット販売で、これらはたまたま同じかごに入っているにもかかわらず相互に特に密接な関連はなく、どれが主であるということもない。事業者が特定のケースで単一の供給を行っているかの判断の基礎となる事実認定を

行うのは各国の裁判所の役割であり、単一の供給か否かの判断は各国の裁判所で行われる。

なお、前掲の駐車場の事例では、事業者がその顧客に対して提供する駐車及び輸送サービスは、サービスの価格設定 (このサービスは駐車時間当たりの従量課金制であった) を考慮すれば、VAT上、駐車場の要素が優位を占める複合的な単一の供給を形成している (マイクロバスを使った空港送迎サービスではない) ことは明らかであると欧州司法裁判所は結論づけている。

この領域では、1999年のCard Protection Plan (CPP) 判決がランドマーク的な判決であり、この事例では、CPPは他社が発行したカードの紛失や盗難・荷物の紛失等の場合にカード利用者に対して、一部は保険事業者であるコンチネンタルの保険サービスを転売する形で、不正利用で発生した経済損失の補償、カードの再発行手続きの代行、カードを紛失した場合のキャッシュ融通、手荷物の発見に係るコストの補償、医療機関の紹介など多岐に渡るサービスを提供していた。この中には非課税となりうる保険サービスと課税となりうるサービスが混在しており、当該判決で、非課税となりうる保険サービスは保険事業者が提供するサービスに限定されてはならないということに加え、加盟国裁判所は、課税と非課税というそれぞれ独立した役務が提供されたものであるか、いずれかが主たる供給であり全体の課税関係を決定するものであるかを判断すべきであるということを示した最初の判例となっている。

このほかにも、ソフトウェアの販売とカスタマイズ (Levob判決)、電話会社のペイメントサービスと追加手数料 (Everything Everywhere判決) の供給の一体性が争われた事案等、多数の判決がある。

## 2 国内外にわたる役務の提供

この仮にばらばらに成り立ちうる供給行為が複数含まれている場合であっても、単一の取引

として取り扱い、取引当事者の観点から主たる供給は何かを判断し、それによって全体の課税関係を決めるという複合取引の考え方は、日本の消費税法にもあってもよいのではないかと考える。先のイギリスの空港送迎のサービスは軽減税率の適用有無をめぐる争いであったが、結局のところは供給行為の性質に関する判断である。このため、課税地の判断、非課税・課税の判断、リバースチャージの適用有無の判断など、すべての段階で異なる結論を誘引する。例えば、先の空港の判例で、「取引の本質的な特徴を確認し、その取引が行われるすべての状況を考慮しなければならない」とする状況の1つとして価格設定を検証している。

日本の消費税には国内外にわたる役務の提供というものがあるが、この課税地の判断において、国内及び国外にわたって行われる役務の提供その他の役務の提供が行われた場所が明らかでないものについては役務の提供を行う者の役務の提供に係る事務所等の所在地が課税地とされており（消令6②六）、基本通達5-7-15は「役務の提供が国内と国外の間において連続して行われるもの及び同一の者に対して行われる役務の提供で役務の提供場所が国内と国外の双方で行われるもののうち、対価の額が合理的に区分されていないものについて」役務の提供に係る事務所等の所在地が課税地となる。考え方としては、価格設定を検証し、分割されているようであれば単一の取引ではなく、複数の主要な取引の組合せであるという考えを表していると理解する。思うに、価格設定は欧州においては考慮しなければならないすべての状況の1つにすぎない。取引当事者が何を重視していたか、複数の要素が相互に密接に関連しているか、分割することが人為的ではないかといった考慮を経て、明らかに単一の取引を、対価が合理的に区分できるからと言って越境取引ではないというのはおそらく日本でも不自然な結論になるのであろう。

### 3 営業譲渡の不課税

これと似た話として、営業譲渡を消費税法上、それぞれの譲渡資産を精査して課税関係を判断するののかという話がある。営業譲渡は虫眼鏡で見ると個別の資産の譲渡と役務の提供の集合体である。特に、EU付加価値税法では無形資産の譲渡は役務の提供として扱われるため、事業資産に含まれる無形資産の譲渡が役務の提供を構成する。日本の消費税法上は資産の譲渡が有形資産の譲渡に限定されていないから、営業譲渡は個別の資産の譲渡の集合体になるのかもしれない。

EU付加価値税法では指令19条と29条によって、資産の全体又は一部が、有償、無償又は会社に対する出資により移転した場合、加盟国は資産の譲渡及び役務の提供が起こらなかつたとして、資産が移転された者を移転者の承継者として取り扱うことができる、と定めている。加盟国に選択権を認める規定であるが、すべての加盟国で導入されており、指令上これしか規定はないので各国で制度が異なっている。

「資産の譲渡及び役務の提供が起こらなかつたとして」ということを「no-supply rules」と呼ぶ。不課税と違うのか、という以下の判例を目の当たりにすると、「なかつたものとする」のほうが近いようである。

2001年2月22日付欧州司法裁判所先決判決（C-408/98, *Abby National Plc*）では、*Abby National Plc*の子会社である相互保険会社がアバディーンに保有していた建物の125年リース契約の譲渡は、英国が国内法に基づき導入していた規定に従い、VATの対象外であることは特に争点ではなく、むしろ、その譲渡に関連して発生した仕入税額控除権が争われた。この建物は事業用物件であり、課税で賃貸をされていたものである。

*Abby National*側は、「資産の移転を受けた者を移転者の承継者として取り扱う」という規

定から承継者の課税事業に直接的かつ密接に紐づく仕入税額として控除可能であると主張したが、この主張は受け入れられず、また、もし普通に事業資産を移転したならば課税取引になりうる取引であり、仕入税額控除が受けられたはずであるという主張についても、加盟国がこの制度の選択権を行使している以上、この制度がなければという仮定は意味をなさず、当時の英国国内法によれば、取引は存在しないのであると却下している。その上で、課税事業に個別対応する仕入れではなく、その受けた役務の用途に応じて、譲渡者の事業の全体に関連するオーバーヘッドであれば、課のみと非のみ共通対応経費であり、その場合は課税売上割合に応じた部分しか仕入税額控除の対象にならないとしている。

さて、この判例では譲渡先での課税事業を根拠に譲渡人が自らの仕入れの課のみ対応を主張することは残念ながらさすがに無理筋で納税者敗訴となっているものの、営業譲渡の「no-supply rules」の根本にあるのは、事業が継続するのであれば、事業者は変わってもよいではないかという考え方である。もちろんこれを悪用して、課税事業者から免税事業者に転身する、すでに1回受けた仕入税額控除をもう一度受けるといったことはあってはならない。このためにVAT指令19条には各国に租税回避行為防止規定を定めることも認めている。この「no-supply rules」は先に述べた供給の一体性ではなく、むしろ原則的にはすべてばらばらの主たる供給であることを認めた上で、あえて「なかったものとする」便利規定である。日本の消費税法では包括承継を資産の譲渡等に該当しない

場合として規定しているが（消令2①四）、包括承継以外にも、有象無象の資産が一括で譲渡される営業譲渡において、事業譲渡を受ける側の課税売上割合が高いことを条件として「no-supply rules」の選択的適用が日本にもあってもよいのではないかと考える。

前半で取り扱った「供給の一体性」の概念は、欧州付加価値税法においても指令に定めのない部分であり、欧州司法裁判所の判例が法的予見可能性に貢献している一例である。税務訴訟の少ない日本において、欧州司法裁判所の判例には、付加価値税制度を採用している日本の消費税にとっても参考となる考え方が蓄積されていると思う。数年前から、欧州司法裁判所の付加価値税に関する先決判例を整理していつか全集を出版したいと考えているが、その当時600程度だった先決判決は着々と増え続け、それこそ毎晩書いても決して終わらない、千夜一夜物語になる。それでいて読者は非常に限られていることは目に見えており、商業的な成功は見込めない。どの出版社も首を縦に振らないだろう。そのことが大変残念である。

(注) 1999年2月25日付CPP (Card Protection Plan Ltd.) 判決 (C-349/96), 2005年10月27日付Levob Verzekeringen and OV Bank NV判決 (C-41/04), 2007年3月29日付Aktiebolaget NN判決 (C-111/05), 2010年12月2日付Everything Everywhere判決 (C-276/09), 2011年3月10日付Manfred Bog等判決 (C-497/09, C-499/09, C-501/09, C-502/09), 2012年1月19日付Purple Parking Ltd, Airparks Services Ltd判決 (C-117/11)