

解説

タイのVAT還付加算金にかかる最高裁の判決 ～租税法律主義あるには法治主義

アリヤ・グループ

川村 励 (弁護士)

形部直道 (公認会計士)

去る2017年8月8日、弊事務所タイ人弁護士が担当した日系企業の租税案件の最高裁判決が下りた。一度、租税裁判所で却下された案件であった。バンコクのラチャダー通りにある、その租税裁判所で、最高裁の判事によってかいつまんで読み上げられた判決は、しかし、原告である日系企業の逆転全面勝訴であった。

争点は、VAT (Value Added Tax 付加価値税) の還付金にかかる還付金利息 (還付加算金) の算定である。

はじめに

タイのVATは、日本の消費税と同様、いや、むしろ、それ以上にEU型VATに範をとった体裁といってよい。つまり、多段階課税型、仕向地主義、仕入税額控除方式そしてタックス・インボイス方式が採用されている。

タイの多くの日系企業にとって、VATなどの国税の還付金請求は、つとに大きな問題である。

例えば、赤字企業の多くは、仕入税額が売上税額をこえるため還付ポジションとなる。輸出企業は、タイのVATが日本の消費税と同様に仕向地主義 (Destination Rule) を採用しているため、当然にして還付ポジションとなる。この余った仕入税額は、翌月以降に繰越すこともできるが、毎月が還付ポジションであるような場合には、相当な金額となるため、企業のキャッシュフローに大きな影響を与えかねない。

い。弊事務所の経験でも、実際に数千万バーツから数億バーツに上る還付ポジションを持つ企業は少なくない。そうすると、翌月以降への繰越をやめて、現金還付の申請をするという動機が働く。ところが、還付申請しても、税務調査が入ってこれが長引き中々戻らない。1年を超えることはザラである。挙句に、あれやこれや指摘を受けて、多額の自己修正申告が求められるのが落ちであると考えて、還付申請をあきらめている企業は、大変に多い。

いわんや裁判で争うという日系企業は、まず見ない。ところがタイの司法救済制度に詳しい日本人は案外少ないのではないかと怪しまれる。例えば、最高裁が、日本と同様にタイでも司法の最高機関であることは承知していても、その判事の人数は、200人程度であることは、先ず知られていないだろう。逆に、タイ人の法曹界の人に、日本では、国民審査という制度があり、長官を含めて15名のみである、ということと大変に驚かれる。タイの制度にかかる情報は、不足しているのである。

本事案は、還付申請をしたため税務調査が入り、いくつかの争点が生じたが、最終的には納税者である日系企業側の主張がほぼ認められて還付金が得られたものの、その還付加算金が支払われなかったことに対して、当該日系企業が原告となり、歳入当局を被告として、最高裁まで争った案件である。

タイの日系企業には、ややもすると、タイで

は、税法の適用や税務調査などの課税執行実務が税務当局の恣意的な運用によっており、これが一般に容認されている、つまり、「租税法律主義」が効いていない、といった感想を持つ傾向が見られる。実際、「税金の還付はしないほうが良い」と助言する専門家も少なくない。酷い例を言うならば、ある人物から、賄賂を払わないと還付されないと言った言説を、筆者は実際に聞いたことがある。これらは、情報不足から生じる偏見であろう。著者ら事務所における開所以来30年の経験からしても、タイの税法をきちんと理解したうえで論理的に説明すれば、納税者側の主張に理解を示す税務担当官は案外と多い。もっとも、還付請求にかかるタイの税務調査は、税収増大を願う政府からの強い要請と相まって、前述したとおり長期に及ぶ傾向にあり、タイの税法の適用が結果としてゆがめられる大きな温床となっているのも事実である。そうした意味では、どちらかと言えば、タイを大切に思う気分がある者にとって、本最高裁判決は、まことに嬉しいものであるし、また、本当の情報が少ないため様々な言説に惑う日系企業にとっても勿論、大いに意義のあるものと思われる。

1. VATと還付金について

本事案はVATの還付に係る問題であるが、ことVAT制度においては、還付金を納税者へ迅速に戻すということは極めて重要な行政実務である。

VATの導入にあたって、当局で特に議論されたのが、現金還付がスムーズに行えるのかという議論であったと、当時の歳入局の高官から

聞いたことがある。1992年にVATが導入される前、タイでは、ビジネス・タックスという売上税が施行されていた（2017年現在でも、その残滓が、特定事業税〔Specific Business Tax〕という形で存在する）。このビジネス・タックスは、仕入税額控除がないため、企業にとって、Tax on Tax、つまり、多重税負担となる可能性の強い税であった。そのため、企業のコストアップとなり、結果として、企業の製品や商品の価格にこの税の負担分が上乗せされ価格が上昇するので、タイの製品や商品の国際競争力がないことになる。これでは輸出振興に悖る（もとの）、ということで、VATが導入された。

ところが、VAT還付が円滑に行われないと、結局はビジネス・タックスと同じように、その税部分が事実上会社の負担となる嫌いがある。つまり、VAT制度を導入した意味自体がなくなってしまう。例えば、輸出品の国際競争力は大きく損なわれる結果となろう。従って、特に制度設計の観点からして、VAT制度においては、現金還付が円滑に行われる必要が強く求められるのである¹。さらに、VATの還付金が戻らないとか還付加算金などはとても無理だとして、これらをコストとして認識して企業行動がとられることは、タイの国益からしても、決して勧められることではないことは、言うまでもない。

2. 還付加算金について

租税の納付遅延については、遅延利息ともいうべき延滞税が課せられる。そして、衡平の観点から還付金には還付加算金が支払われる。こ

1 実際に、1991年末、もうすぐVAT制度が実施されるときにバンコク日本人商工会議所主催で催されたVAT制度のセミナーにおいて、このVAT制度を作ったチームの責任者であるスプラット氏（当時は、租税政策立案課課長、後に歳入局長、財務省事務次官を歴任）は、申請から還付が行われるまでの期間は3か月を目途にする、と述べていた。

解 説

の点、タイの税制も日本と変わるところはない。

しかし、違うところもある。それは、起算日と計算の停止にある。

日本では起算日を、納付の日の翌日と定めているのに対し（通58①一）、タイでは還付金請求日から三ヶ月を経た日の翌日とされる²（財務省令161）。これは、税務行政庁の力が比較的強いといわれる賦課課税方式が採用されているためと見られる。この還付加算金については、月当たり1%³により単利計算されるが（歳法4の10）、一定の条件で計算の停止規定もある。

すなわち、税務係官が調査のため書面や記録の提出を納税者に依頼した時で、当該納税者が、その期限内での提出ができなかった場合は、当該期限の最終日から加算金の計算は止まるものとされている（財務省令161）⁴。

なお、ここで留意すべきは、書面等の提出期限は、少なくとも15日の猶予をもって定めなくてはならない旨が、財務省令に明文規定されている点である（この点は、本件裁判の争点の一つであり、後述する）。

3. 最高裁までの大まかな経緯

本事案は、製造業を営む日系企業（以下、「会社」と呼ぶ）による2012年3月度、4月度（事後的に追加申告した部分もあるため2か月

分）、10月度、2013年1月度、2月度、3月度の7か月分のVAT還付申請にかかる還付加算金請求である。

当初は、還付審査にかかる税務調査が始まったが、そこでの主な争点は、原価割れ販売に合理的理由があるか否か、という点であった。タイの調査でよく問題となるところである。そして、この争点は、タイにおいて当局係官や専門家によって移転価格税制にかかる論点として取り扱われることが多いが⁵、本質的には、資産等の低廉譲渡に関する（賦課課税制度における）行為計算の否認適用の問題である。

ところで、本件のようなそもそもVAT還付を起因とした税務調査であってもタイでは法人税調査が先行して行われているのが一般である。結果として、行為計算の否認はまず、法人税の査定について検討され、それを受けてVATについても新たな納税義務を生じさせる査定がされる可能性がある。例えば、タイ国内の10,000パーツによる売上について、これを低廉譲渡であるとして、15,000パーツでの売上であると決定されるならば、差額の5,000パーツ分の益金の増加となるだけでなく、その7%を乗じた350パーツのVATの課税関係が生じることとなる⁶。

会社は、この原価割れ販売に合理的な理由があること⁷を主張した。ところが、その証拠資

2 タイ民法典によれば、日、週、月、年での期間の定めは、原則、初日不算入であり（民法193/3）、当該期間の最後の期間の応当日の前日が、期間満了日となる（民法193/5）。

3 ひと月に満たない場合は、これをひと月と数えて計算される（歳法4の10）

4 歳入局長により期限が伸びた場合は別途の計算方法が規定されている（財務省令161）。

5 正確に言えば、2017年10月現在、タイには、移転価格税制は施行されていないといって良い。もちろん、この断言は、移転価格税制の定義にもよる。しかし、移転価格税制にかかる立法がないこと、さらに、BEPS（税源浸食と利益移転）プロジェクトに対応して行われた、わが国の昭和61年税制改正という「移転価格税制」概念を考慮するならば、明らかに、タイのそれは、移転価格税制と呼ぶべきものではない。2002年の当局の税務調査係官への指針という体裁で、いわば内部通達が出ている限りである。しかし、これを移転価格税制とみて、文書化を勧める専門家は少なくない。なお、BEPSの影響下で歳入法典改正による移転価格税制導入が近々行われる予定であるが、その日程は依然として確実ではない。

6 私どもの経験でいえば、実際の税務調査では、査定が行われることは減多にない。自己修正申告を勧める体裁がとられるのが普通である。

料として、当局が求めたのは、実に詳細で多量に上るものであった⁸。会社は、結局は、当局の係官が求めた期限にすべての資料提出ができず、当局により2013年11月20日に「不還付通知書」が発行され、還付しない旨の決定が通知された。

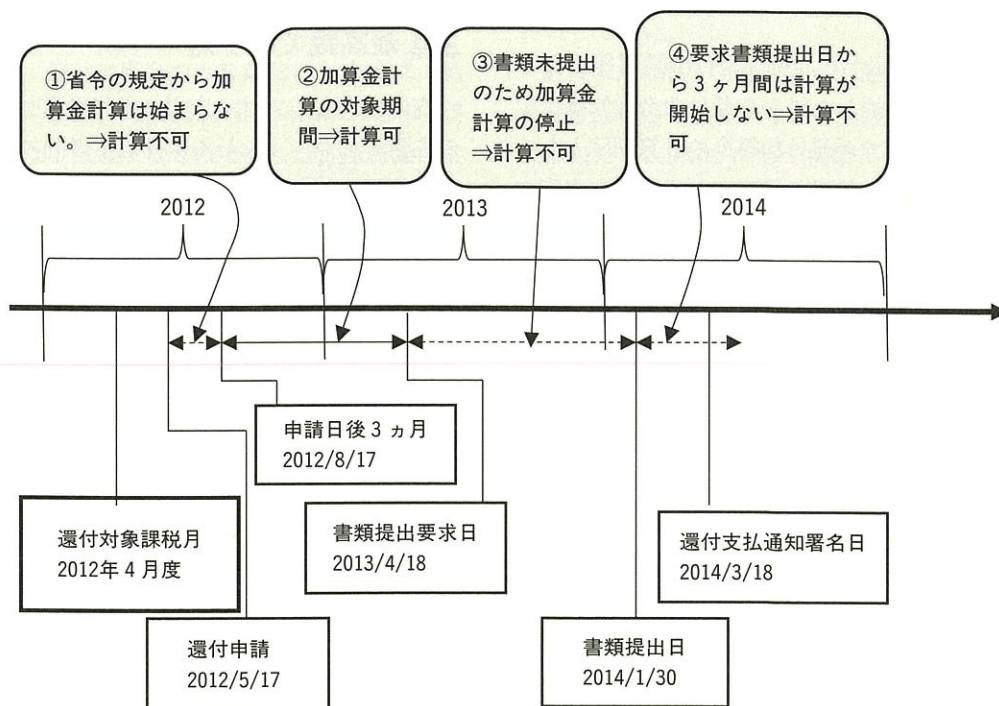
会社が、これを不服として2013年12月6日に異議申立てをしたところ、VAT税務調査のための召喚状に基づく税務調査が行われ、結果として、2014年3月14日に、不還付通知書が取消され、同年3月25日に7か月分にかかる還付金全額が支払われることとなった。

ところが、従前から求めていた還付加算金の

支払いがなかったことから、会社は、同年4月18日に書面にて還付加算金の支払いを当局に求めた。しかし、当局に支払に応じる気配が見られないため、同年10月8日中央租税裁判所に還付加算金の支払を求めて提訴した。その後、当局は、同年12月15日、当局は、約65万バーツの還付加算金を支払ったが、その計算が不当であるところから、提訴を取り下げることなく、そのまま中央租税裁判所にて審理が行われることになった。

しかし、中央税務裁判所は、2015年5月18日に本件を却下とした。その要旨は、次のようなものであり、当局の主張が全面的に認められた

被告（当局）の主張
2012年度・4月度のVAT還付の例



7 タイ歳入法典では、一定取引について、市場価格による賦課決定権限が係官に付与されている。ただし、一般に「合理的理由」がない場合に限られる規定振りである（歳法65の2(4)、65の3(15)）。

8 求められた資料は、2012年、2013年にかかる数千の製品の各売価と原価の対比表等、及び、原価割れである場合の説明書などであった。

解説

結果であった。

当局は、還付加算金の計算について、その指針や計算方法が不明であるため当局の関係部署にこれを尋ねていたところその最中に原告である会社によって税務裁判所への提訴となったものであり、つまり、当局は、還付加算金を支払わないと決定したこともなく、また、会社は、当局に対して「当局の関係部署への問い合わせ結果を尋ねる書面」を提出もしていない。したがって、当事者間には還付加算金の不払いについての紛争はなく、税務裁判所設置及び税務訴訟法及び民事訴訟法の規定から、本件原告たる会社は、提訴する権限を有しない、ということであった。

さらに加えて、当局は、還付加算金の計算についても、次のように主張していた（下の図を参照のこと）。

省令⁹の規定から、税金還付申請書提出日から3カ月を経過した後から還付命令通知書に記載された日までの還付加算金の計算期間となる。ところ、納付の状況の調査のために追加書類や証拠を要求する場合については、税金還付申請者が担当官の命じる期日までに担当官に対して書類や証拠を提示しないならば、加算金の計算は、その間は停止される。会社は、係官により書類の提出を2013年4月18日に求められたにもかかわらず、最終的に書類が提出されたのは、2014年1月30日であった。したがって、この間、つまり2013年4月18日から2014年1月30日までの期間については（図③）、加算金は計算されない。さらに、この最終提出日から3ヶ月を経て加算金が再度計算されることになるが、この3ヶ月を経ないうちに還付命令書の署名日

2014年3月18日が到来しているため、2013年4月18日以降も、加算金は計算されない（図④）。したがって、VATの各課税月の還付については、その申請日から3ヶ月を経た翌日から、係官が書類の提出を要求した2013年4月18日の前日までの期間（図②）にかかる加算金だけが計算されることになる。

しかし、原告（会社）は、(1) 還付申請書提出日から3カ月を経過した後から、還付命令書の署名日2014年3月18日までの期間（図②③④すべての期間）について、加算金が計算されるべきである、(2) また、当局の還付支払通知発行日から還付加算金が行われるまでの間、当局は会社に対して損害賠償義務がある、として、2015年6月19日、本件を最高裁へ上告するに至った¹⁰。

4. 最高裁での争点

本件争点としては、まず、税務裁判所で当局の主張した点、すなわち本件当事者間に争いがあるか否かが挙げられる。

この点については、最高裁は、本件において還付加算金の収受について実際に紛争が起きているものと認定し、さらに、当局内の計算指針等に関する調査や審理は、この加算金にかかる省令があるにもかかわらず、不適切に長すぎるものとし、最高裁への上告に相当な理由があるとした。

これは、最高裁の見解として、当局は、還付金支払通知の発行時に還付加算金も同時に支払うことを原則とすべし、を述べたものと理解できる。加算金を支払う場合であっても、還付金を支払って相当な時間を経たあとに還付加算金

9 財務省令161号

10 タイでは、税務にかかる争いは、「税務裁判所」という専門裁判所で扱われ、その上訴は、最高裁にて行われる制度振りである。一般にタイでは三審制をとっているが、労働裁判などと同様、税務に関する司法制度は、二審制が採用されている。

を支払う当局実務が散見される中、おおいに意義があるものといえよう。しかも、判決の文章は、税務行政執行側を戒めるといってよい¹¹ ような体裁で言及されており、興味深い記述となっている。以下に、判決文の該当部分を引用したい。

『(還付支払通知書発行日から) 4, 5 カ月も経過した遅い(還付加算金支払についての) 審理は、省令¹² の規定に基づく原則及び条件が存在する事例であり、しかも被告の管轄する法律に係る案件である以上、(税務当局の仕業は) 法律で与えられた権限に基づく命令の審理中であるとするべきではなく、不適切に長過ぎる¹³。したがって、中央税務裁判所の下した判決について最高裁判所税務訴訟部¹⁴ は同意しない。原告の本項についての上訴は妥当である。(括弧内及び傍点は引用者による)』

次に、還付加算金の計算期間については(既述の(1)の争点)、還付加算金の計算の開始時期を大きな争点とするものであった。当局側の主張、すなわち、原告が期限内に書類の提出をしていなかったことを理由に、書類提出完了日から3か月後に還付加算金の計算が開始されるべきであるところ、その3か月以内に還付金支払通知書が発行されたから、還付加算金は発生しない、と言う点についてである。実は、この点は、原告側が二つの反論をしていた。(ア)当局が発行した書類提出に関する命令書に記載される提出期限が、当該命令書受領日から15日よりも

少ない日付であることから、提出期限内に書類の提出がなくても還付加算金計算の停止はないこと¹⁵、(イ)当局が要請した書類は納税者側が準備提出すべき書類としては過大かつ長期を要するものであり、かかる書類の提出期限として当該命令書に記載された期限は明らかに不当であること、であった。

結果として、(ア)の主張が認められ、還付申請書提出日から3か月を経過したときから開始するものと判示された。しかも、提出期限に遅れて書類を提出した場合、書類提出日から3か月後還付加算金の計算を再開するとの当局の主張も否定されている。この条件は、上記省令に規定される条件をそのまま遵守したものと言え、最高裁は、同省令を厳格に解釈し、歳入局にも法に従った課税執行をするように要請したものといつてよい。

最後に、(既述の(2)の争点である) 歳入局側が還付加算金を支払わなかった点につき、原告に年当たり7.5%の料率で損害が発生したとして、会社が歳入局に対して還付加算金不払いによる損害賠償請求を主張していた点についても、当局の作成した還付支払通知書の日付から実際に支払いが行われるまでの期間にわたり、還付加算金のうち、当局による既払いの加算金を除いた還付加算金額に対して、原告の主張通り、年7.5%の料率で計算した金額を支払うものと判示された。この点も、第一の争点と同じく、歳入局は、あくまで、還付金と同時に還付

11 もっとも、タイの税務官吏の絶対数の不足が深刻化していることは、ニュースでも仄聞するところであり、当局側の人員不足という当局の権限外の都合もあるとはいえる。

12 財務省令161号を指す。

13 「不適切に長すぎる」の部分、タイ語原文では、「ヌーンナーン・グーン・ソムクワン」とあり、そのまま英語に直訳すれば、“long time over appropriate”であり、「適切な量を超えて長い」と言うほどの意味となる。この表現は、強い言い方といつてよい。

14 タイ最高裁は、10部門の専門分野別に構成されており、税務紛争については、税務訴訟部で審理される。

15 この当局が示達した書類提出命令書に記載されていた提出期限が、省令の規定よりも短い点に気が付いたのは、弊事務所タイ人弁護士であった。税務裁判で却下されたことで沈滞ムードであったものが、これが突破口となり、大いに意気が上がったものである。誠に手柄であった。

解説

加算金を支払わなければならないとする原則を、最高裁は重視したものとして評価できよう。

5. タイの最高裁について

ここで、タイの最高裁について若干の説明をしたい。

ご承知の通り、タイには日本にない「憲法裁判所」「行政裁判所」「軍事裁判所」が設けられているため、その取り扱う範囲に違いがあるが、タイの最高裁は、最上級の司法裁判所と位置づけられる点は日本と同じである。

そして、その判例は、先例として広く尊重される実務となっている。この点も、諸説あるが、日本と同じといってよい。また、裁判手続については、当事者主義（後述）を採用し、法律審である点も日本と同様である。

しかし、日本と比べて、どうも最高裁の権威が違う感じがするのも事実である。例えば日本の「国民審査」制度はなく、また、最高裁判事数も、日本は長官を含めて15名であるのに対し、タイでは、その正確な数字は不明であるが、200名程度に上るといわれる。

私どもの見るところ、タイの法曹界の地位は、それほど高いものとは思われない。そもそも、タイ法曹は、日本と異なって、資格試験は、(法廷) 弁護士資格と、裁判官又は検察官になる資格(ネーティーバンディット)とが別個に設けられている。弁護士資格試験は、幾多の制度改正によって年々難しくなっているといわれるが、それほどタイ社会の中で難しい試験と見られているものではない。一方、ネーティーバンディット試験は相当に難しいものであると定評があり、これを目指して試験勉強に

邁進する法学士のタイ人は、近年、急に増えているようである。これは、司法改革の一つとして、高い能力を持つ人材を確保する狙いで、裁判官及び検察官の給与が大変に高額に設定されたためと言われる。タイの法曹界は、大きな変革の途上にあるといえよう¹⁶。

6. 結び

タイでの税務争訟は、他の裁判と同様、当事者主義の体裁を採っている。したがって、主張立証活動は専ら当事者である原告と被告の役割となる。つまり、裁判所が職権をもって自ら法律構成をして捜査することはないのである。つまり、裁判の当事者が、自分で法律構成をして主張を行い、その正当性を立証するための証拠を提出しなければならない。また、既述したように日本と同様に、タイの最高裁は、事実審ではなく法律審であって、法令違反の有無を判断する機関である。したがって、原告の主張を通すために、どのような書面を作成するかが大きなポイントとなり、そこは弁護士の腕の見せ所と言える。

私どもも、効果的な証拠書面づくりを留意したが、その際に、日本でよく言われる法理や原則、例えば、「信義則」「禁反言」「租税の衡平原則」「財産権」といった概念を援用することは、大いに役立ったと考えている。さらに、VATの背景や制度趣旨、そして、その経済学的な意義を記述したことも、本件勝訴が得られた大きな理由であると思っている。

また、何よりもここまで至ったのは、原告である日系企業の経営陣とスタッフが、一段と頑張って協力したことにあるといってよい。例えば、原価割れ販売についても、必ずやそれ相当

16 タイでは、このネーティーバンディットを、barrister at lawと英訳することが多いが、英国のそれとは意味合いが異なっている。弊事務所のタイ人弁護士の中には、このネーティーバンディットの有資格者がいるが、必ず名刺にこの英訳を付しており、一定の榮譽がある肩書きのようである。

の実務的な理由があるはずで、これを順序立てて述べることは、説得力のある書面づくりという観点から、いわゆる移転価格税制資料の作成よりもよほど重要なことであり、販売担当者や製造担当者など関係者の協力が何より大切であった。

日本でも、高裁で却下された事案が最高裁で勝訴となる事例は多くないと察する。しかし、本事案が勝訴したということは、タイで「法治主義」が依然効いているということの証（あかし）である。

本件最高裁判決の結論で、こう述べている。

『被告（歳入局）は国税法典の税金還付金受取人に対する利息支払についての条文に基づき、公布された省令第161号（1983年）に基づき審査しなければならない。これは被告の実施指針に基づく原則及び条件である。（括弧は筆者による）』

当然のようだが、最高裁は、歳入局に対して還付加算金を法定通りに計算しなければならない、と根拠法を掲げている。まさに「法治主義」の表れであろう。

また、次のような記述も見られた。

『被告の担当官は税金還付調査のために長い時間をかけた後、原告が法律の規定を超過して納付した付加価値税を利息と共に急いで還付した。（傍点は筆者による）』

当局は、この最高裁判決を受けて、迅速な還付金処理を促すように、関係部局に対して指針を出したとも漏れ伝わっている。

私どもは、税金の還付が難しく、その負担が大きいという理由で、タイへの投資が先細るこ

とを恐れている。確かにタイでは賦課課税制度を採用している以上、申告納税制度を採っている日本と比して、還付に手間がかかることは否めない。しかし、様々な事情で多額の赤字を抱え、または、想定通りの利益水準にならないため還付金を抱える企業が時間、手間、そしてリスクを勘案して現金還付請求を断念するという意思決定、これは、果たして合理的なものであるだろうか。たとえ納得できない賦課決定がされた場合であっても、税務裁判などの救済制度がタイにはあるのである。

一般に、日系企業は、裁判を嫌う傾向があるかと怪しまれる。その理由は、時間がかかる、また、裁判に耐えられるような水準の企業会計または税務会計ではないし、落ち度のない対応もできない、ということかもしれない。

本事案は、異議申し立てから最高裁判決まで約3年半かかったが、世上言われているよりは早いのではないだろうか。また、本事案では、実は、当局係官の設定した期日が守られずに、求められた資料が提出されていた。それでも、還付金も支払われたばかりか、還付加算金も得られたのである。

還付請求の是非について、簡単にあきらめず、税務争訟なども視野に入れて判断することを強くお勧めする所以である。そして、タイで還付金は戻らない、といったリスクを見て、タイの投資をやめるようなことがないようにお願いしたい。私どもの小さな経験は、ここタイでも「法治主義」が効いているということを示しているからである。