

論 説

消費税法 30 条 11 項等に係る仕入税額控除の制限をめぐる法的課題

京都産業大学法学部教授

野一色 直 人

◆SUMMARY◆

令和元年度税制改正では、消費税の仕入税額控除制度の見直しが行われ、密輸品と知りながら行った課税仕入れについて、仕入税額控除制度を認めないことを規定した消費税法 30 条 11 項が創設された。

本稿では、仕入税額控除制度の意義等や仕入税額控除制度の沿革等の整理を踏まえつつ、当該改正に類似する英国の制度等を概観した上で、消費税法第 30 条第 11 項等に係る仕入税額控除の制限をめぐる法的課題の整理・検討を試みるものである。

なお、本稿は、平成 31 年 3 月 28 日（木）開催の第 2 回税務研究会における執筆者の報告内容及び研究会での質疑応答を基に、執筆者自ら加筆及び脚注の補足等を行ったものである。（令和 2 年 5 月 7 日税務大学校ホームページ掲載）

（税大ジャーナル編集部）

本内容については、全て執筆者の個人的見解であり、
税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式
見解を示すものではありません。

目 次

I	はじめに	74
II	仕入税額控除制度の意義等	74
1	仕入税額控除の意義等	74
2	インボイス（方式）の意義等	75
III	仕入税額控除制度に係る改正等	75
1	改正の概要等	75
2	仕入税額控除の原則等	76
IV	金地金等の密輸に対応するための仕入税額控除制度の概要等	77
1	金地金等の密輸に対応するための仕入税額控除制度の概要	77
2	消費税法 30 条 11 項の創設の趣旨や関連する議論等	77
V	英国における関連制度等の概要	79
1	不納付 VAT の徴収に係る規定（不納付 VAT の連帯納付に係る責任（仮訳）に係る規定）（Joint and Several Liability for unpaid VAT）（VATA（Value Added Tax Act）1994 77A）	79
2	事例の概要	81
3	不納付 VAT の徴収に係る規定や事例等に係る見解等	83
VI	消費税法 30 条 11 項の適用の基準等	83
VII	おわりに	84

I はじめに⁽¹⁾

令和元年度税制改正において、金地金等の密輸に対応するための消費税における仕入税額控除制度の見直しが行われた。本稿において、仕入税額控除制度の意義等や仕入税額控除制度の沿革等の整理を踏まえつつ、当該改正に類似する英国の制度等を概観した上で、消費税法（以下、「消費税法」又は「消税」という。）30 条 11 項等に係る仕入税額控除の制限をめぐる法的課題の整理・検討を試みる。

II 仕入税額控除制度の意義等

1 仕入税額控除の意義等

仕入税額控除の意義等については、学説上、例えば、「課税仕入れ（中略）に含まれていた税額（＝仕入税額（input tax））の控除を行

う（30 条 1 項）。この控除を、ここでは仕入税額控除と呼ぶことにする（『前段階税額控除』と同義である）が、それは、『消費税』の最も重要な要素の 1 つである。」「税負担の累積が防止され、『消費税』は附加価値税の性質をもちうるからである。」⁽²⁾や「『税に対する税』の負担が排除されていること」⁽³⁾とされている。また、「消費税額については、課税の累積を排除するために、前段階の税額である仕入れに係る税額の控除が認められる。」⁽⁴⁾、「各取引前段階で納めた税額の控除（仕入税額控除）を行うため、税の累積が生じない」⁽⁵⁾、あるいは、「消費者であれば前段階税額控除は認められない。この結果、事業者間取引では、前段階事業者の納税を、次段階事業者が税額控除を得るために促進するという『税の連鎖』が生じる。そして、各取引段階での

課税による累積を避けつつ、各段階で事業者が支払った租税の全部を消費者に転嫁する（実質的に租税を負担させる）ことができる。」^⑥とされている。このように、課税の累積を排除すること、つまり、経済に対する中立性を確保すること^⑦が仕入税額控除の重要な意義であるとされている。

また、法令上、税制改革法 10 条 2 項において、「消費税は、事業者による商品の販売、役務の提供等の各段階において課税し、経済に対する中立性を確保するため、課税の累積を排除する方式によるもの」とされており、裁判例（横浜地判平成 11 年 6 月 9 日税資 243 号 221 頁^⑧）においても「課税仕入れに係る支払対価（30 条 6 項）の 103 分の 3（29 条）相当額が消費税額から控除されることになる。これは、法が、消費税を取引の各段階で課税すると、取引の段階の多寡により商品価値に占める税負担の割合が異なるため、取引会社間の合併を促進することなどが懸念されたため、経済に対する中立性を確保する趣旨から、前段階の取引に係る税額を控除するという、いわゆる課税の累積を排除するという方式を採用したことによるものと解される。」として、経済に対する中立性を確保することが強調されている。

2 インボイス（方式）の意義等

インボイス（適格請求書）の意義等とは、インボイスのクロスチェックによる付加価値税の脱税（仕入れの過大計上等）の発見に資すること^⑨、制度の信頼性・透明性に資すること^⑩、事業者間の確認や牽制により、適正な税の執行が担保され、税の連鎖が確保されること^{⑪⑫}、あるいは、複数税率の下での仕入税額を正確に反映させるために必要^⑬とされている。このように、仕入税額控除の計算を正確に行うため、あるいは、制度の信頼性の確保に資するためにインボイス（適格請求書）が必要とされている。

上記の仕入税額控除の意義等を踏まえつつ、次に、消費税法 30 条 11 項等の創設までに、仕入税額控除制度に係る種々の改正が行われていることから、それぞれの改正の趣旨等を整理し、消費税法 30 条 11 項における仕入税額控除の制限の位置付け等を検討する。

Ⅲ 仕入税額控除制度に係る改正等

1 改正の概要等

仕入税額控除制度に係る重要な改正としては、平成 6 年秋の税制改正における、いわゆる請求書等保存方式への改正を挙げることができる。当該改正の理由等として、「制度の信頼性や課税・非課税判定等の利便性、正確性の観点から」^⑭、「制度に対する信頼性を高める観点から、仕入税額控除の適用要件が、課税仕入れ等の事実を記載した帳簿及び請求書等のいずれも保存することに改められました」^⑮と説明されており、制度の信頼性を維持することが改正理由であると考えられる。

また、平成 27 年度税制改正において、導入された登録国外事業者制度は、納付なき仕入税額控除の防止のための制度とされている^⑯。

具体的には、いわゆる消費者向け電子商取引に係る仕入税額控除の適用が制限されているが、例外として、国税庁長官に登録している一定の要件を充足した登録国外事業者については、適正な申告納税を行う蓋然性が高いと考えられることから、登録国外事業者^⑰からの仕入れについては、仕入税額控除の適用を容認すると同時に、仕入税額控除の対象となる国外事業者を公表する枠組みが導入されたところである。

このような改正に関して、「納税義務者である国外事業者は通常執行管轄の及ばない国外に所在することから、税務執行を通じて適正な申告納税の履行を促すことには自ずと限界があり、結果として、国外事業者による納税

なき、国内の課税事業者による仕入税額控除制度の適用という新たな問題の発生が懸念されます。改正の結果、新たに課税上の問題が生じることとなれば、消費税制度に対する信頼を却って損なうおそれもあることから、平成 27 年度税制改正においては、国内において行った課税仕入れのうち、国外事業者から受けた『消費者向け電気通信利用役務の提供』については、当分の間、仕入税額控除制度の適用対象外とする経過措置が設けられました⁽¹⁸⁾と説明されている。このような改正に係る説明において、消費税制度に対する信頼が重視されているが、同時に、条文上、明確に規定されているものではないが、仕入税額控除の適用を行う国内事業者は、取引時点において、公表された登録国外事業者名簿において、登録状況が有効であるか等を確認することが仕入税額控除を適用する上で求められるのではないかと⁽¹⁹⁾と解される。

また、同改正において、電子商取引におけるいわゆる事業者間取引である、取引の性質上、事業者同士のみに限定される取引に関しては、適正な税務執行の確保に限界があることから、リバース・チャージ制度が導入⁽²⁰⁾されたところである。

これらの制度は、消費税法上、納税義務者である国外事業者が納付すべき消費税を適正に納付しない可能性があること、つまり、国庫の損失の可能性⁽²¹⁾への対応のために設けられたものであると言える⁽²²⁾。

さらに、平成 28 年度税制改正において、導入された適格請求書制度の意義については、「複数税率制度の下で前段階税額控除の仕組みを適正に機能させるため」、「売手側における適用税率の認識と仕入側における適用税率の認識を一致させるため」⁽²³⁾とされている。

また、適格請求書とは「課税資産の譲渡等を行う事業者における適用税率や消費税額等に関する認識を、当該課税資産の譲渡等を受ける他の事業者にも正しく伝達するための手

段」⁽²⁴⁾とされ、適格請求書の保存が仕入税額控除の要件（消税 30 条 7 項・9 項）とされている。

なお、適格請求書発行事業者の登録（消法 57 条の 2）、つまり、適格請求書発行事業者登録簿に登録された事項について、インターネットを通じて公表される。

したがって、登録国外事業者との取引と同様、公表された適格請求書発行事業者登録簿の登録事項を確認することが仕入税額控除を適用する事業者に求められるのではないかと解される⁽²⁵⁾⁽²⁶⁾。

これらの仕入税額控除制度に係る改正において、「課税の累積を排除」、「納税なき仕入税額控除」、あるいは、「制度の信頼性」が重視されているものと考えられる⁽²⁷⁾。

2 仕入税額控除の原則等

上記の学説等でも明確に説明されているように、仕入税額控除は消費税制度の基本であり、また、全額即時控除が原則⁽²⁸⁾⁽²⁹⁾であり、さらに、このような取扱い、原則として制約を受けない⁽³⁰⁾とされている。

ただ、仕入税額控除制度において、上記の改正に見られるように、いくつかの例外規定が設けられている。このような例外規定が設けられる理由⁽³¹⁾については、例えば、①前段階で課された税額が次の段階で課された税額（軽減税率の対象）よりも大きいこと、②税金を納付せず、姿をくらます等の不正行為の存在⁽³²⁾、あるいは、③財貨・役務が私用に利用され得ること⁽³³⁾等が挙げられている。

同時に、例えば、「付加価値税の長い歴史の過程で、良い口実もあれば怪しいものもあるが、いろいろな口実のもとで、分割納付のしくみが歪められてきた。」⁽³⁴⁾との指摘にみられるように、このような例外規定は常に妥当なものと言えるのかについては、検討が必要であると考えられることから、次に、令和元年度税制改正で設けられた金地金等の密輸に対応

するための仕入税額控除制度の概要等を整理する。

Ⅳ 金地金等の密輸に対応するための仕入税額控除制度の概要等

1 金地金等の密輸に対応するための仕入税額控除制度の概要

新たに設けられた制度の特色として、令和元年度税制改正で創設された消費税法 30 条 11 項は、密輸品と知りながら行った課税仕入れについて、仕入税額控除制度の適用を認めないことを規定している⁽³⁵⁾。また、消費税法 30 条 10 項は、金又は白金の地金の課税仕入れについては、原則として、本人確認書類の写しの保存を仕入税額控除の要件に加えることを規定している。

まず、消費税法 30 条 11 項の仕入税額控除の適用の制限に係る要件等については、第 1 に、課税仕入れに係る資産が納付すべき消費税を納付しないで保税地域から引き取られた課税貨物であること、つまり、税関長へ消費税が納付されず、国内に持ち込まれた密輸品が対象とされている。言い換えれば、取引過程において、納付すべき消費税が不納付であることにより、国庫の損失が生じていることが要件の一つであると言える。第 2 に、事業者が、密輸品であること、つまり、課税仕入れに係る資産が納付すべき消費税を納付しないで保税地域から引き取られた課税貨物⁽³⁶⁾であることを「課税仕入れの際に」である仕入時に知っていたこととされている。要件の一つとして、国内の流通過程である、金の地金等の密輸品が国内に持ち込まれた段階において、税関長へ納付すべき当該金の地金等の密輸品に係る消費税が納付されていない事実を事業者が仕入時に認識していたことが規定されている⁽³⁷⁾⁽³⁸⁾。

2 消費税法 30 条 11 項の創設の趣旨や関連する議論等

(1) 創設の趣旨等

仕入税額控除制度に係る改正の理由や新たな制度の創設の理由として、「金地金等に係る取引の適正化を図り、より一層の密輸抑止を進める観点」⁽³⁹⁾であることが示されている。

また、仕入税額控除は、税の累積を排除する仕組みであるとした上で、密輸品については、輸入時点で納めるべき消費税が収められていない等として、密輸品の課税仕入れについては、前段段階における課税の累積が生じていないことが言及されている⁽⁴⁰⁾。これらを踏まえ、密輸品であることを、課税仕入れの時点で課税仕入れを行う事業者が知っていた場合、当該事業者において、仕入税額控除を認めないこととされた⁽⁴¹⁾。このように、密輸品に係る仕入税額控除の適用を認めないとの消費税法 30 条 11 項は、金地金等の密輸の防止を目的とするものであり、また、税関段階で納付されなかった消費税の回収（国庫の損失の回復）のために設けられた規定であると考えられる⁽⁴²⁾。

(2) 関連する議論等

新たな仕入税額控除の制限規定の創設に関連する議論として、例えば、「金地金を密輸し、輸入時に支払うべき消費税を免れた上、国内の貴金属取扱業者に消費税分を上乗せした価格により売却し、この売却に係る消費税の納税も行わないというスキームが横行している。」⁽⁴³⁾との説明が示されている。

また、政府税制調査会での議論において、「まず最初に質問になってしまうかもしれませんが、17 ページの金の密輸のところですが、このスキームだからたまたま思ったのですが、密輸、輸入を行い、転売を行い、輸出をする。払ってもいない消費税 200 万円が輸出の段階で還付される。結果的に課税当局

は損になるわけですね。ただ、これは要するに払っていない消費税を還付しているということで、インボイスの問題のような気がするのです。つまり、仮にインボイスを入れて、割り切って考えてしまうと、この輸入の段階で200万円脱税されても輸出の段階で200万還付しなければ、あるいは国内取引の段階で追加の付加価値分だけ、ちゃんと国内の取引で捕捉できていれば回収はできるのですね。なので、これはインボイスの問題として理解していいのか、もう少し違うスキームで金地金の密輸の問題があるのか、これはどちらなのかなと思いました。」⁽⁴⁴⁾との質問（発言）に対して、「御質問は、インボイスの問題なのか、密輸だけの問題なのかという点です。ヨーロッパにおいてはインボイスが導入されていて、個人、消費者からの仕入れについては仕入税額控除ができないということですが、別の手口があって、ある事業者がインボイスを発行した上で消費税の納税をしないままにどこかに姿をくらます、いわゆるミッシングトレーダーと言っていますが、そのような者が介在することによって類似の取引ができるということもございますので、インボイスが入ったから全てが解消するという問題ではないということです。」⁽⁴⁵⁾として、新たな規定の創設に関して、消費税法上の不正行為への対応の必要性が強調されている。

さらに、金地金の密輸に関しては、輸入時に支払うべき消費税を免れた上、国内の事業者が消費税込みの価格で売却して利益を得るとのスキーム⁽⁴⁶⁾であるとの説明にあるように、密輸により生じる国庫の損失に対応するために新たに設けられた制度であることが強調されていると考えられる。

したがって、消費税法30条11項に基づき、一定の場合、国内の事業者が仕入税額控除の適用を制限する制度は、欧州の事例のカルセル・スキームにおける消える納税者⁽⁴⁷⁾等を踏まえた上で、金地金等の密輸により生じる

「納付なき仕入税額控除」への対応措置であり、納付されなかった消費税に相当する金額を取引に関与する事業者から回収する制度、言い換えれば、国内の一定の事業者が国庫の損失に相当する金額の負担を求める制度と位置付けることができるのではないかと⁽⁴⁸⁾と解される。

（3）消費税法30条11項に係る評価等

消費税法30条11項への肯定的な評価として、密輸品に関して、そもそも税の累積が生じていないことから、理論上、仕入税額控除の適用を認めないことは合理的であるとの見解が考えられる⁽⁴⁹⁾。また、消費税制度の信頼を維持する上で必要な規定であるとの見解も考えられる。この点に関して、例えば、密輸に関与する者が行っていることは、消費税法上の事業活動（経済活動（economic activity））とは言い難いものであり、消費税法上、当該密輸に関与する者は、当該密輸や関連する行為、さらに、消費税制度の仕組みから利益を享受するべきではないとの見解が考えられる。

他方、消費税法30条11項への否定的な評価、あるいは、疑問としては、当該規定は、仕入税額控除制度を複雑にする規定であるとの見解が考えられる⁽⁵⁰⁾。

また、上記の見解等を踏まえると、消費税法30条11項の特色としては、①対象となる取引を密輸品に係る取引と限定した上で、②流通過程において、取引された財に係る消費税が不納付であることを課税仕入れの時点⁽⁵¹⁾で事業者が認識していた場合、③当該不納付分に相当する金額の負担を当該事業者に対して実質的に求めるものであることから、このような枠組みは、消費税法上、新たな考え方等に基づくものではないかと考えられる。

例えば、「密輸品であることを課税仕入れの時点で知っていたという事実」とは、密輸者と買取業者とのやり取りの履歴等の明白な事実により認定すること、あるいは、「そのよう

な明白な事実がない場合であっても、買い受けた資産の形状、数量、頻度等の情報を総合的に勘案し、認定することになると考えられます。」⁽⁵²⁾との解説が示されている。

ただ、密輸が疑われる地金の買い取りをしないうとの指導を財務省等が強化したことに関して、例えば、「市場関係者によれば、財務省や経産省は今夏、密輸が疑われる地金の買い取りはしないように指導を強化した。これが市場の過剰反応をもたらした。国際市場で『グッドデリバリーバー』と呼ばれる、ロンドン地金市場協会 (LBMA) の認定基準を満たした地金まで流通が止まったのだ。」、「LBMA 認定の刻印があっても、果たしてそれが正当に輸入されたものか、流通市場では分からない。」、「密輸品と分かった場合のリスクをおそれる多くの企業は、その指導後に扱いを停止した。」、「国際認定の地金が流通しない事態は世界でも異例で、会員取引会社は現物受け渡し品の処理にも困っている。」等⁽⁵³⁾に見られるように、上記②に係る事業者の認識に関して、新たな制度である消費税法 30 条 11 項の適用に係る基準の検討が求められるのではないかと考えられる。

消費税法 30 条 11 項の適用に係る基準の整理や当該基準の適用を検討する上で、新たな制度の創設の目的等は、平成 27 年度税制改正における「納税なき仕入税額控除の防止」の理由である制度上の制約である執行管轄権の制約とは異なる理由や要因である国庫の損失の回復であることに留意すべきと考えられる。

また、政府税制調査会等において、どのような根拠や考え方にに基づき、密輸により生じた国庫の損失を第三者に求め得るかとの議論が必ずしもされていなかったことを考慮すると、国庫の損失を第三者に無条件に求めるものではないことが、新たな制度の適用上、前提とされているのではないかとと思われる。

次に、消費税法 30 条 11 項等の枠組みに類

似するいわゆるミッシング・トレーダー (missing trader)⁽⁵⁴⁾への対応策である英国の規定等⁽⁵⁵⁾を概観し、消費税法 30 条 11 項の意義や課題等を考察する。具体的には、①不納付の VAT を第三者に納付することを制定した規定、②欧州司法裁判所 (ECJ (European Court of Justice)) で示された Kittel 理論の概要等を概観する。

V 英国における関連制度等の概要

1 不納付 VAT の徴収に係る規定 (不納付 VAT の連帯納付に係る責任 (仮訳)⁽⁵⁶⁾に係る規定) (Joint and Several Liability for unpaid VAT) (VATA (Value Added Tax Act) 1994 77A))

(1) 規定等の概要⁽⁵⁷⁾

ミッシング・トレーダーの特色については、ほとんどの場合、商品の販売自体では損失を生じるが、国庫の損失 (負担)、つまり、VAT を納付しないことにより利益を上げること、また、同じ商品が流通過程を循環し何度も取引されることであるとされている⁽⁵⁸⁾。

このような状況への対応策として、英国においては、①電話、コンピューターチップ等の特定の財等の課税取引に関して (77A (1))、②当該取引時において、当該取引に関して、支払われるべき VAT が英国税務当局に支払われないことを課税事業者が知っていた、あるいは、疑うに足る根拠を有していた (“knew or had reasonable ground to suspect) 場合 (77A (2) (b))、英国税務当局 (HMRC) は、当該課税事業者に対して、当該取引に係る不納付 VAT の連帯納付に係る責任の通知の連絡 (serve on him notice) をすることができる (77A (2) (3))。

具体的な連帯納付に係る責任の適用に関して、VAT Notice 726⁽⁵⁹⁾において、通知の書面 (notification letter) を事業者への送付後、

当該事業者は、21 日以内に、VAT が不納付であることを知らなかったこと、あるいは、疑うに足る根拠を有しなかったこと、さらに、商品が低額であることの合理的な理由等を示さなければならず、仮に、当該事業者が応答しない場合、あるいは、英国税務当局が、当該説明等が納得いくものではないと判断する場合、当該事業者の不納付の VAT の連帯納付に係る責任を求めることになることとされている⁽⁶⁰⁾。

上記の規定等の適用に関しては、①VAT 登録をしている英国の会社 (A 社) が、100,000 台の携帯電話をオランダの会社から 400,000 ポンド (無税) で購入し、②10,000 台の携帯電話を B 社等の 10 の異なる会社に 1 社当たり 36,000 ポンドに VAT (20%: 7,200 ポンド) を付加した金額 (43,200 ポンド) で売却 (VAT 込みの総合計金額 432,000 ポンドで売却) し、③当該 10 の会社のそれぞれが A 社のインボイスに記載の 7,200 ポンドに関して仕入税額控除の対象としたが、④A 社が VAT (72,000 ポンド) を納付せず、国庫の損失 (負担) により、32,000 ポンド (432,000 ポンド - 400,000 ポンド) の利益を得た上で、消えた場合 (A 社がミッシング・トレーダー (missing trader) であった場合) において、B 社等が、A 社が詐欺を行う会社 (fraudulent company) であることや当該携帯電話の取引が VAT 詐欺に関係するものであることを知っていた、あるいは、知り得たとの疑うに足る根拠を有していたと英国税務当局が判断すれば、B 社等の当該取引に係る仕入税額控除の適用は認められないとの具体例により説明されることがある⁽⁶¹⁾。

また、当該不納付 VAT の徴収に係る規定の特色としては、①特定の財等に限定されていること、②「疑うに足る根拠」が必要とされること、③VAT が不納付であることを挙げることができる。まず、①に関しては、電話、コンピューター、娯楽用目的の電子機器、あ

るいは、電話等に関連する部品等⁽⁶²⁾と規定されている。また、②の「疑うに足る根拠」に関して、一例として、廉売価格 (bargain price) での提示があった場合、そのような低額の価格である理由を明らかにすべきであること、当該取引に支払った価格が妥当であること示すような証拠を保管することが必要であるとされている⁽⁶³⁾。

さらに、取引が詐欺ではなく真正なものであること (the integrity) を確認するための項目の例⁽⁶⁴⁾として、①顧客や仕入先の正当 (Legitimacy of customers or suppliers) であることに関しては、取引歴 (取引先の社歴等)、短期間での発注の有無、取引する商品と同量を購入する顧客の紹介の有無、商業上の損失が生じない取引であるとの提示の有無、代金支払や取引に係る好条件の有無、オフショア銀行の口座での決済の有無、VAT 詐欺として利用される商品等に係る取引か、英国税務当局からの警告の有無等、②取引として商業上の妥当性に関しては、流行 (時代) 遅れ等の携帯電話や英国外の特別な携帯電話のモデルに係る取引か、流過程が短期間であるにもかかわらず、急激な値上がりがあるのか、第三者による支払が合理的な理由によるものか等が示されている。

加えて、取引相手先の実態を確認するための項目の例⁽⁶⁵⁾として、法人の設立や VAT 登録に係る手続書類の写しの入手、英国税務当局への VAT 登録の確認、第三者による当該取引先に係る信用情報の確認等が示されている。

(2) 規定の制定理由等

上記の 77A に係る規定は、VAT 詐欺 (fraud) (カルセル・スキーム (carousel) やミッシング・トレーダー (missing trader)) への対応策として 2003 年改正 (FA2003 s 18(1)) において制定されたものである⁽⁶⁶⁾。

また、英国税務当局は、VAT Notice 726 において、取引価格が低価格である理由を知る

努力を行うべきといった事業者が留意すべき事項、倒産等による不納付は該当しないといった具体的な基準や具体例を示している。ただ、同時に、例示された内容に限定されるものではない (this list is not exhaustive) とされている⁽⁶⁷⁾。

さらに、付加価値税指令において、カルセル・スキーム等による VAT 詐欺に関して、仕入税額控除の権利を制限する特別な規定等は設けられていない⁽⁶⁸⁾が、欧州司法裁判所 (ECJ (European Court of Justice)) で示された Kittel⁽⁶⁹⁾⁽⁷⁰⁾理論に基づいて、事業者が自己の行う取引が VAT 詐欺に関わることを知っていた、あるいは、知っていて当然である場合 (knew or should have known) に当該事業者に係る仕入税額控除の適用を否認する考え方 (法理)⁽⁷¹⁾が示されている。

なお、77A の適用範囲等に関して、特定の物品に係る取引の仕入税額控除の制限に限定されているが、他方、Kittel 理論に示されているように取引当事者の認識に係る基準の適用 (検討) を通じて、全ての物品に係る取引の仕入税額控除の制限に適用できること、また、実務上、Kittel 理論に基づく取引当事者の認識に係る基準の適用と共に、連帯納付に係る責任の規定を拡張すること (extend) によって、英国税務当局は仕入税額控除の制限が可能であるとの整理が示されている⁽⁷²⁾。

次に、カルセル・スキームに係る VAT 詐欺の裁判例等の事例の概要を整理する。

2 事例の概要⁽⁷³⁾

例えば、VAT Notice726 に関連して、連帯納付に係る責任の通知に係る事例として、英国内の事業者から携帯電話を仕入れ、国外の顧客である事業者に輸出する 46 の取引を行った納税者 (法人) に関して、仕入税額控除の適用を認めなかった事例⁽⁷⁴⁾がある。当該事例において、納税者は資本や資産を有しないにも関わらず、携帯電話の取引が急激に増

加しているが、大量の携帯電話を取り扱った理由を明確に説明できなかったこと、詐欺の可能性を知り得るに十分な取引に係る経験を納税者の取締役は有していたこと、インボイスの不備、携帯電話の取引に関して、納税者が、製造元の国外での価額よりも非常に高額で仕入れを行いつつも、当該携帯電話が高額で取引されない地域に当該携帯電話を販売したように納税者により価値が付加されていないこと、仕入れと同日に販売といったように取引の間隔が短いこと、取引直後に取引相手が VAT の登録を抹消されていること (deregistered)、あるいは、公認された販売事業者 (authorised dealer) からではなく、複数の事業者が介在するといった事業上の合理性を欠く仕入れが行われていること等が考慮された。当該考慮を踏まえ、審判所 (tribunal)⁽⁷⁵⁾は、納税者の関与した取引は、全体として巧妙 (wholly artificial) であること、あるいは、納税者の取締役 (director) の行動は、自身が関係した取引を行っていた領域において、詐欺がはびこっていることを知っていた者の行動ではなかったこと、つまり、当該取締役の行動は自身にとって望ましくない状況に目を閉じるものであるとの点に言及した上で、1つの取引を除き、仕入税額控除の適用を認めなかった英国税務当局の判断を妥当であるとした。

また、例えば、Kittel 理論が初めて検討された⁽⁷⁶⁾ Mobilx 事例⁽⁷⁷⁾において、Kittel 理論に基づき、Mobilx 社が購入したコンピューターの中央処理装置 (CPU) に係る仕入税額控除の適用が認められなかった。

具体的には、①当該 CPU の全ての取引において、VAT に係る納付義務を果たさず、消え去った事業者 (defaulter) が関係していることを英国税務当局が Mobilx 社に警告していたこと、②当該警告を受領したにも関わらず、何ら改善することなく、同じ供給者からの取引を2年間継続して行ったこと、③CPU

取引において、いわゆる **missing trader** が頻繁にみられることを **Mobilx** 社が知っていた (**knew**) といった状況を踏まえ、**Mobilx** 社が当該 CPU に係る取引が、VAT の詐欺による脱税 (**fraudulent evasion of VAT**) に関係するものであることを知っていたこと当然であった (“**ought to have known**”) との判断が示された。

Mobilx 事例において、裁判所は、「当該事業者の取引が VAT 詐欺に関連することが、取引が生じた状況 (**circumstances**) に係る唯一の合理的な説明 (**the only reasonable explanation**) である」ことを示しており、このような内容が、仕入税額控除の適用を認めない上での一つの判断基準とされている⁽⁷⁸⁾。また、納税者の行った取引に関して、取引に係る諸事情を踏まえ、納税者の行った取引が詐欺的な取引であることが唯一の合理的な説明であると言えるか否かの点が、VAT 詐欺に係る多くの事例において争点とされている⁽⁷⁹⁾。

なお、同判決において、**Kittel** 理論は、英国で財の提供に対して VAT が課されること、課税事業者が行う課税取引に VAT が課されること、仕入税額控除に係る規定等の **VATA1994** に関連する客観的基準 (**objective criteria**) に適合するか否かの点について検討することを単に求めているものであることから、新たな国内法の創設は必要とはされないこと、英国国内法である **VATA1994** の解釈上、**ECJ** において示された付加価値税第 6 次指令 (**the Sixth VAT Directive**) の解釈等を踏まえることは当然である旨が言及されている。

また、納税者の関与した取引が詐欺に関係するとの危険を冒していること (**running a risk**) を納税者が知って当然であったことを英国税務当局は十分に示す必要があるとの言及がされている。

さらに、例えば、**Mobilx** 事例で示された基準に照らして、英国内の事業者から買い付

けた携帯電話を英国外へ輸出した納税者の仕入税額控除が認められなかった事例⁽⁸⁰⁾がある。当該事例において、①当該携帯電話の取引に係る英国内の取引事業者が仕入れと販売を同時に行い、関連する事業者が仕入れた商品は在庫しないよう形で一連の取引が行われたこと、②輸出する場合と比較して、当該取引に係る利鞘 (**Margins**) が低かったこと、③取引された携帯電話が英国仕様ではない (**Non UK Specification Phones**) が、このような携帯電話が英国仕様のもので改造されたものであることや金属等の一次産品として取引されたと解することは費用の面等から説明がつかないこと、④インボイスや発注書に取引された携帯電話に係る詳細な内容が記載されていないことから、納税者を含め取引当事者は当該取引に関心がないことを示すものであること等を踏まえ、納税者の行った取引が詐欺的な取引であることが唯一の合理的な説明であるとの結論が示された。

他方、納税者の行った CPU 取引が VAT 詐欺に関わるものであり、納税者が知っていたあるいは知っていて当然であったとの連帯納付に係る責任の通知を行い、納税者の仕入税額控除の適用を認めなかった英国税務当局の判断が、**Mobilx** 事例で示された基準に照らして、裁判所により認められなかった事例⁽⁸¹⁾がある。具体的には、納税者の取引銀行、英国税務当局が言及する契約書の不備等は一般的に生じること、問題とされた特定の取引相手方との取引の全部ではなく、一部の取引のみに係る仕入税額控除の適用が認められなかったこと、国内事業者間の取引が同一の日 (**same day**) に完了することがあること等を考慮した上で、当該取引が詐欺に関係するものであることが唯一の合理的な説明であることを英国税務当局は示しているとは言えないとして、英国税務当局の判断を認めなかったものである。

3 不納付 VAT の徴収に係る規定や事例等に係る見解等

一般的に、中立性の観点から、仕入税額控除の適用上、取引が合法であるのか非合法であるのかは区別されないことが前提⁽⁸²⁾とされているが、上述したように、Kittel 理論や Mobilx 事例で示された基準を適用した事例が少なからず見られることから、このような理論等に基づき、カルセール・スキーム等による VAT 詐欺への対応として、取引に関与する事業者の仕入税額控除を認めないこと自体に対して一定の評価がされていると思われる。

ただ、“knew or should have known”について、①この意味は必ずしも明確ではなく、②事業者が善意であること (good faith) と相手方の状況に係る調査の責任を求めるものであると考えられるが、③事業者が行うことのできる調査に一定の限界があることへの懸念⁽⁸³⁾が示されている。

また、国庫の損失に係る負担を VAT 詐欺に関して責任がない第三者に求める可能性があるとの批判⁽⁸⁴⁾が示されている。

さらに、高額で少量の財であれば、VAT 詐欺を考える者は当該財を活用する可能性があることが指摘されている⁽⁸⁵⁾。

加えて、裁判例等の事例に関して、Mobilx 事例の考え方 (基準) は VAT 詐欺を抑制する効果があるとの一定の評価が示されつつも、当該裁判例等は、万能薬 (panacea) ではなく、英国税務当局が仕入税額控除を否認できるだけの十分な証拠を見つけることが困難となるような複雑な取引により VAT 詐欺が行われるとの流れになるのではないかと懸念が示されている⁽⁸⁶⁾。

なお、Kittel 理論の適用については、同理論の意味を注意深くとらえた上で、取引に関連する会社が、取引を検証する能力を有しない中小企業であるか、法令順守の検討部門を有する大企業であるかといった状況等を踏まえ、検討すべきとの見解が示されている⁽⁸⁷⁾。

VI 消費税法 30 条 11 項の適用の基準等

英国等の欧州におけるカルセール・スキームについて、消費税法 30 条 11 項の創設に係る議論において、言及されていること⁽⁸⁸⁾から、カルセール・スキームへの対応策である規定や関連する英国の事例等を踏まえつつ、次に、消費税法 30 条 11 項等の意義や適用の基準等について整理を試みる。

確かに、カルセール・スキームと同種の金の地金等の密輸品に係る消費税の不納付の問題に対して、何らかの対応が必要であること、また、同種の問題への対応策の先例である、英国等の欧州の規定や裁判例等の事例を参考とすること自体は否定し難いものと思われる。

ただ、例えば、一般的リバー・チャージの議論の背景に関して、日本と異なる EU の事情として、陸続きの国が多いこと、域内で税関を廃止したこと等への言及⁽⁸⁹⁾に留意する必要があると思われる。また、消費税法 30 条 11 項の適用は、「保税地域から引き取られた課税貨物に係るものである場合」に限定されており、日本の制度上、税関当局による輸入に係る管理が比較的厳格に行われていることが前提とされているものと解されることから、欧州の制度上の所与と日本の制度上の所与が必ずしも同じであるとは言えないことにも留意する必要があると思われる。

さらに、上記で概観したように、仕入税額控除は、消費税の制度上、重要な意義を有するものであり、原則として、事業者は仕入税額控除を適用できることから、消費税法 30 条 11 項は、非常に限定された事例に対応するための特例的な規定として位置づけることができるのではないかと解される⁽⁹⁰⁾。

加えて、消費税法 30 条 11 項の適用上、取引される物品自体に制約がないことから、取引される物品に係る商慣習等を十分に考慮することが必要であると考えられる。

ただ、同時に、刑法の類似の規定に係る議論等を踏まえると、密輸品であることを知っ

ていたことを通常納税者自身が明らかにせず、また、納税者が密輸品であることを「知っていた」ことを税務当局が示すこと（立証すること）は非常に困難であると考えられる。

また、種々の取引が想定される中、結果として、消費税法 30 条 11 項等の規定が機能しないとの指摘等を踏まえつつ、新たな制度の趣旨等と仕入税額控除の意義等とのバランスも考慮すると、仕入税額控除の否認に係る基準に関して、仕入税額控除の意義、税務当局の負担等、さらに、納税者の諸事情を踏まえた上で、納税者の取引が VAT 詐欺に関わるものであるかとの判断に関して、唯一の合理的な説明（the only reasonable explanation）であるかとの観点から検討を試みる英国の基準は、新たな制度である消費税法 30 条 11 項等の適用上、参考になる基準の一つではないかと思われる⁽⁹¹⁾。

例えば、消費税法上の新たな制度を概観すると、消費税法 30 条 10 項における金や白金の仕入れに関して、運転免許証や旅券等の公的身分証を確認することと消費税の仕入税額控除の適用を明確に関連させたことは、VAT Notice762 や刑法上の判例（「売渡人の属性」）で示されているように、取引相手方の属性といった取引相手方の実態等を確認することを消費税法上制度化したものと捉えることができると考えられることから、英国の制度と消費税法上の新たな制度には、一定の共通性があるのではないかと解される。

Ⅶ おわりに

仕入税額控除の意義、仕入税額控除の沿革や英国の類似の制度等を踏まえつつ、新たに設けられた消費税法 30 条 11 項の意義や適用の基準等に係る整理を試みたところである⁽⁹²⁾。

新たに創設された当該規定を含め、仕入税額控除制度の改訂等において、消費税制度への「信頼」や「信頼性」の確保が理由の一つ

とされることがある。ただ、「信頼」（「信頼性」）という語は多義であり⁽⁹³⁾、また、仮に、消費税法 30 条 11 項の適用により、善意の事業者が国庫の損失を求める結果となる場合、果たして、このような規定の適用により、消費税制度に係る「信頼」を確保する結果に繋がるものと言えるかについては、常に検討が必要であると考えられる。

(1) 本稿は、2019 年 3 月 28 日に開催された税務大学校主催税務研究会の筆者報告及びそこで行われた質疑応答をベースとして、執筆されたものである。研究会を主催された税務大学校研究部、研究会席上有益な示唆を下された出席者の皆様に、この場を借りて厚く御礼申し上げる。もとより、本稿の責任は筆者にある。

なお、本稿は、JSPS 科研費 JP16K03308 の助成を受けたものである。

(2) 金子宏『租税法 23 版』（弘文堂、2019 年）813 頁。

(3) 清永敬次『税法 新装版』（ミネルヴァ書房、2013 年）191 頁。

(4) 水野忠恒『大系租税法 第 2 版』（中央経済社、2017 年）957 頁。

(5) 中里実ほか『租税法概説 第 3 版』（有斐閣、2018 年）213 頁。

(6) 岡村忠生ほか『租税法』（有斐閣アルマ、2017 年）211 頁。

(7) 産業経済に対して中立的であるためには、累積課税を排除することが望ましいとの説明（税制調査会「昭和 52 年 10 月 今後の税制のあり方についての答申」19 頁）。消費選択などの経済活動に対する中立性に係る説明（政府税制調査会「平成 12 年 7 月 わが国税制の現状と課題—21 世紀に向けた国民の参加と選択—」（2000 年）231 頁、渡辺裕泰「消費税法の沿革と改革上の諸課題」租税法研究 34 号（2006 年）92 頁）。

(8) 水野・前掲注（4）957 頁で紹介。

(9) 金子・前掲注（2）784 頁。

(10) 政府税制調査会「平成 12 年 7 月 わが国税制の現状と課題—21 世紀に向けた国民の参加と選択—」（2000 年）255 頁。

(11) 岡村・前掲注（6）211 頁。

- (12) 事業者間において相互牽制作用があるということの意味が必ずしもはっきりしないとの指摘（田中治「インボイス方式の導入に伴う法的課題」税研 197 号（2018 年）51 頁）。
- (13) 中里・前掲注（5）245 頁。
- (14) 税制調査会「平成 6 年 6 月 税制改革についての答申」22 頁。
- (15) 永長一士ほか『平成 7 年版 改正税法のすべて』（大蔵財務協会，1995 年）55 頁。
- (16) 関禎一郎ほか『平成 27 年版 改正税法のすべて』（大蔵財務協会，2015 年）（以下，「平成 27 年改正税法」という）838 頁。
- (17) 同上。
- (18) 同上。
- (19) 現行の制度上，取引相手方である国外事業者に係る一定の税務上の情報を入手することが国内事業者に求められるのでないかと解される（Frank J.G. Nellen, *Information Asymmetries in EU*, 245 - 247 (Kluwer Law International BV, 2017)) 参照）。
- (20) 平成 27 年改正税法・前掲注（16）833 頁。
- (21) 岡村忠生「時の問題 国境を越えた役務の提供と消費課税」法学教室 417 号（2015 年）41 頁。
- (22) なお，これらの制度において，国外事業者の実際の納付の有無と国内事業者の仕入税額控除の適用は，厳密な意味では，必ずしも関連しない枠組みであると思われる。例えば，登録国外事業者の登録要件として，滞納の有無は要件とされているが，納税保証人や担保の有無，あるいは，仕入税額控除の適用上，国内事業者が当該国外事業者の不納付であるか否かの状況を知っていたか等は要件とされていない。
- (23) 波戸本尚ほか『改正税法のすべて 平成 28 年度版』（大蔵財務協会，2016 年）（以下，「平成 28 年改正税法」という）808 頁。
- (24) 平成 28 年改正税法・前掲注（23）809 頁。インボイスに係る説明として，「それは，付加価値税を仕入先によって確かに国庫へ納付された証拠であり，控除税額を決定する。したがって，仕送状を作成する者はそこに記載された税を納める義務を負う。」（ジョルジュ・エグレ著（荒木和夫訳）『付加価値税』（白水社，1985 年）105 頁）。
- (25) 登録国外事業者制度を萌芽のインボイスとの評価（岡村・前掲注（21）40 頁）。
- (26) 登録拒否要件（消税 57 条の 2 第 5 項）において，国内事業者と国外事業者に係る要件は同じものではない。国内事業者に関して，いわゆる脱税犯であった事業者は登録を拒否される可能性があると言える。他方，国外事業者に関して，登録・国外事業者の登録とほぼ同様，納税管理人の有無，滞納の有無，期限内申告の提出がなかったか否か，あるいは，脱税犯であったか否かにより，国外事業者は登録を拒否される可能性がある。
- (27) 仕入税額控除の問題については，免税事業者からの仕入れ，個人（最終消費者）からの仕入れの問題等もあるが，本稿では割愛する。
- (28) Ad van Doesum, Herman van Kesteren & Gert-Jan van Norden, *Fundamentals of EU VAT LAW*, 349 (Kluwer Law International BV, 2016). 西山由美「第 9 章 仕入税額控除」日税研論集 70 号（2017 年）470 頁。また，ある課税期間に仕入れた物品等に係る仕入税額は，原則としてその課税期間において控除される旨の説明（金子・前掲注（2）813 頁）。
- (29) 仕入税額控除の時期（the moment at which the right of deduction arises）については，供給側（supplier）において，税務当局に VAT の支払義務がある状態であるとされている（Kesteren & Norden, *supra* note 28, at 364.）とされているが，原則，納付自体までは求められていないものと思われる。
- (30) C-354/03.
- (31) ジョルジュ・前掲注（24）84 頁以下。
- (32) 「この行為は，行為者にとっては貨幣偽造よりもリスクが少ないが，国家にとっては極めて高いものについている。というのは，控除の権利は，不正な行為が行われたことを知らない善意の得意先に対しては拒否できないからである。」（ジョルジュ・前掲注（24）・87 頁）。
- (33) 28 か国が交際費につき仕入税額控除を制限しているとの説明（増井良啓「終章 日本の消費税はどこへいくか - 国際比較からの展望」日税研論集 70 号（2017 年）531 頁）。改正までに至らなかったが，平成 2 年度税制改正における交際費等の支出や自動車の購入費に係る仕入税額控除の適用を制限する案に係る整理等については，吉牟田勲「仕入税額控除の諸問題」日税研論集 30 号（1995 年）76 頁以下や佐藤明弘「消費税の仕入

税額控除の制限について－95%ルールの見直しと交際費等支出課税－」税大ジャーナル 8 号（2008 年）167 頁以下。

- (34) ジョルジュ・前掲注（24）・84 頁。
- (35) 消費税法 30 条 11 項の仕入税額控除の規定は「この措置は金又は白金の地金の密輸品に限らず、全ての密輸品に適用されること」（内藤景一郎ほか『令和元年版 改正税法のすべて』（大蔵財務協会，2019 年）（以下、「令和元年改正税法」という）831 頁）。
- (36) 同上。
- (37) 金の地金等を密輸した個人から当該密輸品を善意の事業者等が買取った後、当該事業者等から当該密輸品を買取った悪意の事業者といったように、取引の過程に善意の事業者を介在させる取引が行われることが考えられる。
- (38) 消費税法 30 条 7 項の規定と同様であることから、同条 11 項（「知っていた場合」）に基づく仕入税額控除の否認に係る立証責任は国が負うべきものではないかと考えられる（西山・前掲注（28）475 頁参照）。

仮に、特定の物品の仕入時に当該物品が密輸品であることを知らなかったが、何らかの事情で、申告時に密輸品であることを知った場合、条文上の文言から、当該密輸品に関して仕入税額控除を直ちに認めないとの判断が妥当であるとは言いがたいのではないと思われる。例えば、刑事事件であるが、被告人が絵画譲受け時に盗品であることを認識していた事実が立証されているとは言えないとして、盗品等有償譲受け罪（刑法 256 条）は認められないとした裁判例（大阪地判平成 31 年 2 月 13 日裁判所ウェブサイト）がみられる。

例えば、盗品を有償で譲り受けし者を罰することを規定する刑法 256 条（盗品譲受け等）の適用に関して、「盗品等であることの知情」（大塚仁ほか『大コンメンタール刑法 第三版 第 13 巻 [第 246 条～第 264 条]』（青林書院，2018 年）（以下、「大塚」という。）743 頁）、つまり、「客体の『盗品』性を認識していたこと」（佐久間修『刑法各論 [第 2 版]』（成文堂，2012 年）258 頁）が必要であるとされており、また、盗品等であることの未必的な認識で足りるとするのが通説・判例であるとされている（大塚・745 頁）。

ただ、結局、情況証拠による知情の認定が問題

になるとして、例えば、本犯に関して、「売渡人の属性、態度等」（最判 23 年 3 月 16 日刑集 2 巻 3 号 227 頁）から知情を推定するのが通常とされている（大塚・747 頁－748 頁）。

また、取引形態に関して、多くの場合、本犯の態度や盗品等の状況と総合されて判断されるとされている（大塚・748 頁）として、例えば、通常市場に出ない大量の銅線（仙台高判昭和 27 年 7 月 19 日高等裁判所刑事判決特報 22 号 152 頁）、たばこの包装の状況や持ち込まれるたばこの個数の多さ（大阪高判昭和 31 年 2 月 6 日高等裁判所刑事裁判特報 3 巻 3 号 96 頁）が考慮された裁判例がある。

なお、密輸貨物であることの情を知って有償で取得をした者等を罰することを規定する関税法 112 条に関して、同条の犯罪が成立するためには、行為者には違法に輸入された貨物であることの認識が必要であるとされている（大蔵省関税研究会編『関税法精解』（日本関税協会，1979 年）795 頁）。

- (39) 令和元年改正税法・前掲注（35）829 頁。
- (40) 令和元年改正税法・前掲注（35）831 頁。
- (41) 同上。
- (42) 「納付なき仕入税額控除」の防止を目的とする側面を有するとの整理（山田敏也「適格請求書等保存方式（いわゆるインボイス方式）の導入後における仕入税額控除方式－欧州等のインボイス制度を参考に－」税大論叢 98 号（2019 年）92 頁）。
- (43) 平成 30 年 11 月 7 日納税環境整備に関する専門家会合「経済社会の ICT 化等に伴う納税環境整備のあり方について（意見の整理）」（平 30.11.7 総 20－3）3 頁（内閣府ホームページ（https://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2018/_icsFiles/afildfile/2018/11/07/30zen20kai3.pdf）（最終訪問日 2020 年 2 月 14 日））。
- (44) 佐藤委員発言（税制調査会（第 18 回総会）議事録（平成 30 年 10 月 17 日（水））（以下、「議事録」という。）7 頁（内閣府ホームページ（<https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/30zen18kaigiji.pdf>）（最終訪問日 2020 年 2 月 14 日）））。
- (45) 主税局住澤審議官説明（議事録・前掲注（44）8 頁）。
- (46) 主税局税制第一課大柳企画官説明（議事録・前

掲注 (44) 3 頁)。

- (47) スキームを紹介した図表等については、西山由美「EU 付加価値税の現状と課題 - マーリーズ・レビューを踏まえて -」*フィナンシャル・レビュー* 102 号 (2011 年) 146 頁の「< 図 1> カルセール・スキームの一例」、鎌倉治子「諸外国の付加価値税 (2018 年版)」28 頁 (国立国会図書館ホームページ

(https://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_11056198_po_201803ma.pdf?contentNo=1)

(最終訪問日 2020 年 2 月 14 日))。

- (48) 税関当局の水際対策、買取事業者への啓発、あるいは、罰則の強化は、対策として、限界があるとの認識があるのではないと思われる。例えば、短期自由刑の抑止力は決して高くないとの指摘 (佐藤英明『脱税と制裁【増補版】』(弘文堂, 2018 年) 487 頁)。
- (49) 令和元年改正税法・前掲注 (35) 831 頁。
- (50) 例えば、適格請求書に係る一連の制度の施行後において、原則として、適格請求書が仕入税額控除の適用要件とされることにより、適格請求者発行事業者以外の者からの仕入れについては、仕入税額控除制度の適用が認められない (平成 28 年改正税法・前掲注 (23) 819 頁)。したがって、適格請求書発行事業者以外の個人からの金の地金等の密輸品の買取は、そもそも、仕入税額控除 (消税 30 条) の適用が問題とならないことを踏まえると、消費税法 30 条 11 項の適用に関して、個人が関わる事例は、実質的には短期間であることから、仕入税額控除の考え方等を大きく変えるものではないとの指摘が考えられる。
- (51) 令和元年改正税法・前掲注 (35) 831 頁。
- (52) 同上。
- (53) 「多面鏡 金密輸対策、現物市場が混乱 認定地金すら買い取らず」*日本経済新聞* 2018 年 11 月 27 日朝刊 20 面。
- (54) 悪意あるインボイス発行者との説明 (西山・前掲注 (28) 503 頁)。ドイツにおける類似の制度については、同頁。
- (55) 原則、英国において、金地金等の投資用の金 (investment gold) は非課税 (exempt) である (VATA 31, VATA 1994 Sch 9 Group 15 Investment Gold, VAT Notice 701/21/13)。
- (56) 仮訳等に関しては、拙稿「消費税法上の連帯納

付に係る責任の検討の意義と課題 - 英国において新たに創設された VAT の連帯納付に係る責任等を素材として -」*税法学* 580 号 (2018 年) 64 頁注 (2) 参照。

- (57) Louise Hemmingsley & David Rudling, *Tolley's Value Added Tax 2018-19 First Edition*, 817 (Lexis Nexis, 2018).
- (58) Graham C Brearley, *Tolley's VAT Planning 2018-19*, 287 (Lexis Nexis, 2018).
- (59) Guidance Joint and several liability for unpaid VAT (VAT Notice 726) [hereinafter VAT Notice 726], available at <https://www.gov.uk/guidance/joint-and-several-liability-for-unpaid-vat-notice-726> (last visited Feb. 14, 2020).
- (60) VAT Notice 726, para 4.1 - 4.3., Hemmingsley & Rudling, *supra* note 57, at 820.
- (61) Brearley, *supra* note 58, at 286 - 287.
- (62) デジタルカメラ, iPods, DVD プレーヤー等も含まれ、また、部品には、電話充電器、コンピューターチップ、メモリーカード、あるいは、ゲームカードが含まれる (VAT Notice 726, para 1.4)。
- (63) VAT Notice 726, para 3.1.
- なお、時代の変化により、本文で示された推測の根拠に限定されず、「疑うに足る根拠」は変化することが言及されている (VAT Notice 726, para 3.2.)。
- (64) VAT Notice 726, para 6.1.
- (65) VAT Notice 726, para 6.2.
- (66) Edward Troup, *Finance Act Notes*, B. T. R. No 3, 356 (2003).
- なお、別の対応策として、5,000 ポンド以上の携帯電話等の特定の財の取引に関して、リバーサ・チャージ制度を適用すること (55A) が規定されているが、当該制度の整理等については、本稿の対象から割愛する。
- (67) Brearley, *supra* note 58, at 288.
- (68) Kesteren & Norden, *supra* note 28, at 410.
- (69) Kittel 理論に係る整理については、西山由美「消費課税と脱税」木村弘之亮先生古希記念論文集編集委員会編『公法の理論と体系思考』(信山社, 2017 年) 200 頁。
- (70) C-439/04. 買手 (仕入税額控除を適用する側) は、供給者 (売手) が法令を遵守しているかの確認が必要であるとのいわゆる “knowledge test” が

導入されたとの説明 (Ben Terra & Julie Kajus, *A Guide to the European VAT Directives Volume 1 Introduction to European VAT 2017*, 356 (IBFD, 2017)). 「仕入税額控除の対象となる取引の目的および結果, すなわち, 脱税を目的としてそれが遂行されたことは問われず, かつ, 仕入税額控除を請求する事業者が善意の事業者として一連の違法行為 (カルセール・スキーム) になんら関与していない場合には, 当該事業者の仕入税額控除は確保される。」との考え方 (西山・前掲注 (28) 505 頁)。

(71) Hemmingsley & Rudling, *supra* note 57, at 57.

権利の濫用 (abuse of rights) に係る否認の一つであると説明される場合がある (Robert F. van Brederode & Richard, *Legal Interpretation of Tax Law Second Edition*, 393 (Kluwer Law International BV, 2017)).

(72) House of Lords European Union Committee, *Stopping the carousel: missing trader fraud in the EU report with evidence*, pp 17 *available at* <https://publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/ldeduc/om/101/101.pdf> (last visited Feb. 14, 2020).

(73) 裁判所の姿勢 (the approach of courts) の整理に関して, 具体的な事例を示した上で, 留意すべき事項として, 例えば, 容易に利益を得られることに注意を払うべきであったこと等が示されている (Brearley, *supra* note 58, at 290.)。

(74) Red 12 Trading Ltd v. The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, LON 2007/1345.

(75) 訳語については, 松原有理「欧州諸国における租税争訟制度」日税研論集 71 号 (2017 年) 228 頁参照。

(76) Kazi Rahman & Ian Roxan, *Mobilx Ltd(In Administration) and other v HMRC: is this the end fraudulent evasion of VAT?*, B.T.R. No 5, 492 (2010).

(77) Mobilx Ltd v Revenue and Customs Commissioners CA [2010] S.T.C. 1436; [2010] EWCA Civ 517.

(78) Hemmingsley & Rudling, *supra* note 57, at 58.

(79) 例えば, Mobilx 事例において示された基準が適用された類似の事例として, 21 事例が紹介されている (Cathya Djanogly & David Rudling, *Tolley's VAT Cases 2019*, 1167 [36.139] (Lexis Nexis, 2018)).

(80) S & I Electronics Limited v. The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, TC02702.

(81) Pacific Computers Ltd v. The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, [2015] UKFTT 0026 (TC).

(82) Alan Schenk & Oliver Oldman, *Value Added Tax A Comparative Approach Second Edition*, 342 (Cambridge University Press 2015).

(83) Nellen, *supra* note 19, at 236, 252.

(84) Richard Pincher, *The cost of VAT frauds: Bond House Systems Ltd and Optigen*, B.T.R. No 5, 355 (2003).

(85) Brearley, *supra* note 58, at 286.

(86) Kazi Rahman & Ian Roxan, *Mobilx Ltd(In Administration) and other v HMRC: is this the end fraudulent evasion of VAT?*, B.T.R. No 5, 499 (2010).

(87) Marius-Cristian Frunza, *Value Added Tax Fraud*, 271 (Routledge 2019).

(88) 前掲注 (45) 参照。

(89) 増井・前掲注 (33) 559 頁。

(90) 「『納付すべき消費税を納付しない』という状況は, 滞納, 単なる計算誤り等による過少申告や延滞税等の附帯税の不納付などでも起こり得ると思いますが, 今般の改正は, 金地金等の密輸に対応するための見直しであることから, こうした密輸とは言えないような場合にまで, この規定が適用されることはありません。」(令和元年改正税法・前掲注 (35) 831 頁)。

(91) 「買い受けた資産の形状, 数量, 頻度等の情報を総合的に勘案し, 認定することになる」(同上) との基準と, 唯一の合理的な説明 (the only reasonable explanation) とは, 総合的に諸事情を勘案することから, ある種, 同種の基準であるとも思われる。ただ, 後者の基準において, 他の合理的な説明ができると考えられる場合, 前掲注 81 の Pacific Computers Ltd の事例のように, 仕入税額控除の否認との税務当局の判断が認められないことがあることから, 場合によっては, 単に「総合的に勘案」との前者の基準よりも, 消費税法 30 条 11 項等の適用される範囲は限定されるのではないかと思われる。

(92) 残された課題の一つとして, 仮に, 消費税法 30 条 11 項に基づき, 「知っていた場合に該当する」として, 更正処分によって, 特定の事業者の

仕入税額控除の適用が否認された後、金等の物品を密輸した者に対する決定、決定税額に係る納付（徴収処分）が行われた場合、ある意味、国庫の損失が回復したと言えることから、当該特定の事業者は更正の請求等を通じて、還付（仕入税額控除の適用）、あるいは、仕入税額控除の否認に相当する税額の返還が認められるのか否かについて、当該更正の請求等は、直ちに認め難いのではないかと考えられる。ただ、仮に、認められない場合、ある意味、このような仕入税額控除の否認が罰金と同種の金銭的負担（制裁）であると捉えることができると思われる。仕入税額控除制度の趣旨として、このような仕入税額控除の否認が妥当と言えるのか疑問が生じる（谷口勢津夫ほか『基礎から学べる租税法 第2版』（弘文堂、2019年）194頁）が、十分に整理できていないため、問題提起にとどめたい。

⁽⁹³⁾ 「信頼性」の意味や示す内容は、必ずしも一義的でないと思われる。

例えば、財の取得に伴い仕入税額控除を認めるためには、財自体が存在しなければならず、また、当該財の移転等の取引が存在することが必要である。ただ、納税者自身の説明（主張）のみにより財の存在や取引の有無を決定する場合、当該財の存在や取引の存在が疑わしい事例が生じると言えることから、納税者自身が記載した帳簿の記載のみならず、他者である取引相手方が作成した請求書や所定の書類等が存在する場合には、当該納税者の税額計算が正しいもの、つまり、信頼性があるものとして、仕入税額控除の適用を認めることができるとの説明に「信頼性」との言葉が使われる場合が考えられる（Schenk & Oldman, *supra* note 82, at 137.）。

また、別の意味や内容として、事業者にとっては仕入税額が事業コストになることによる消費税制度への不信感につながるとの説明に用いられる場合（西山・前掲注（28）467頁）、あるいは、消費者が支払った消費税相当額が国庫に入っていないのではないかと疑念が消費税に対する不信の大きな背景であるとの説明に用いられる場合（税制調査会「平成14年11月 平成15年度税制改革についての答申—あるべき構築に向けて—」9頁）がある。「信頼性」や「信頼」との言葉により、特定の制度の妥当性や新たな制

度へ改訂することの理由を説明する場合、当該「信頼性」等の内容が、当該制度が正当なものであることを適切に説明するものであるかとの点については、常に留意すべきと考えられる。