

論 説

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 ——

野一色直人

(京都産業大学法学部教授)

目 次

- I はじめに (問題意識)
- II 英国の制度の概要
 - 1 オンラインマーケットプレイスの管理者に対する連帯納付に係る責任等の概要 (要件) 等
 - 2 新たな連帯納付に係る責任等の創設・改正の背景等
- III 消費税法上の消費税 (歳入) の確保等に係る規定等
 - 1 消費税法上の消費税 (歳入) の確保等に係る規定
 - 2 消費税法以外の税法における第三者に係る租税の徴収の確保を図る制度の概要
- 3 オンラインマーケットプレイスの管理者 (プラットフォーム事業者) の役割等に係る課税上の議論
- IV 日本の消費税法における連帯納付に係る責任の導入の意義・課題に係る整理・検討
 - 1 連帯納付に係る責任の導入に対して肯定的見解
 - 2 連帯納付に係る責任の導入に対して批判的見解と考察
- V おわりに (今後の課題等)

I はじめに (問題意識)

平成27年度税制改正において、いわゆる「納付なき仕入税額控除」への対応の観点から、登録国外事業者制度やリバースチャージ制度の創設、平成30年度税制改正において、消費税等を免れる目的で行われる金の密輸に対する罰則強化⁽¹⁾にみられるように、消費税法 (以下、「消費税法」又は「消法」という) 上、消費税の納付の確保に係る種々の改正が行われている。

このような消費税の納付の確保の観点から、他国の最近の改正の状況を概観すると、いわゆるオンラインマーケットプレイスを介して

の商品 (財) (以下、「商品等」という) の販売 (提供) であるインターネットを通じての取引が急速に拡大する中、英国の2016年改正等において、いわゆる、オンラインマーケットプレイスを介した事業者 (供給者) による英国国民への商品等の提供に関して、当該事業者がVATの納付を怠った等の一定の場合、当該オンラインマーケットプレイスを管理する者に対する連帯納付に係る責任 (仮訳)⁽²⁾ (Joint and several liability on the online

(1) 「平成30年度税制改正の解説」(財務省HP (https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/explanation/pdf/p0949-0984.pdf [最終確認日: 2018年9月14日]))。

marketplaces) や関連する諸制度が創設されたところである。

このようなオンラインマーケットプレイスの管理者（プラットフォーム事業者）に対す

る連帯納付に係る責任等の制度の創設は、いわゆる回転木馬詐欺³⁾への対応と異なるVAT詐欺（VATの納付漏れ）への対応のためとされており、後述するように、消費税法等にお

- (2) “jointly and several” について、「連带的に数人の債務者を一体として拘束すると同時に個別的にも拘束する債務を連带的債務という。」(田中英夫編代『英米法辞典』(東京大学出版会, 1991年) 476頁), また, “jointly and several liability” について、「連帯責任」とした上で、「複数の債務者が同一債務に対して一体として責任を負うと同時に各自が個別的にも比例配分割合でなく全責任を負う」(小山貞夫編著『英米法律語辞典』(研究社, 2011年) 589頁)とされている。

さらに, “jointly and several liable for VAT” に「連帯納税義務」との訳語が充てられる場合(沼田博幸「VAT 連脱の動向とその対応策」租税研究790号(2015年) 436頁)がある。

他方, 「連帯納税義務者」について, 「連帯して一つの納税義務を負う者が複数の者のことをいう。」や「租税債権者は, 連帯債務者の一人に対して租税全額の納付を求めることも, 全員に対して納付を求めることもできる(民432条)。」(金子宏編『租税法辞典』(中央経済社, 2001年)(以下, 「租税法辞典」という) 267頁)とされ, 「連帯納付義務(相続税・贈与税の)」について, 「相続税および贈与税の徴収確保を目的として定められる人的責任をいう。」(租税法辞典267頁), 「連帯納付責任は, これ(筆者注: 連帯納付義務)と異なり, 連帯納付責任を負う者が負うべき納付義務は, 自ら負うべき本来の納税義務ではなく, 他の者が負うべき納税義務について, 連帯して(受けた財産の範囲等などと限定される場合が多い。)これを履行する責任があるとされるものである。」(武田昌輔監修『DHC コメントール国税通則法1 § 1~33』(加除式) 836頁)と区別されている。

なお, 「第二次納税義務」について, 「納税者が租税を滞納した場合で, その財産について滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められる場合に, 当該納税者と一定の関係を有する者が, その納税者に代わって租税を納付する義務のことをいう」(租税法辞典165頁)と定義されている。

本稿の検討対象とする制度は, 後述するように,

VATの規定に従わない納税義務者(供給者)に係る納付すべき税額を, オンラインマーケットプレイスの管理者が連帯して(連带的に)納付する責任を定めているが, 同時に, 本来の納税義務者がVATの規定に従わないことのみならず, オンラインマーケットプレイスの管理者が所用の措置を講じないとの一定の要件を充足した場合, 英国課税当局がオンラインマーケットプレイスの管理者に第三者である供給者の納付すべき税額についての責任を求めることができることといったある種, 保証人と主債務者(主たる納税義務者)との関係に近いと考えられる。また, 日本の税法における定義(説明)として, 「連帯納税」(「連帯納付義務」と「連帯納付責任」が区別されている。例えば, 相続税法34条の連帯納付義務は, 連帯納税義務と性質は異なるが, 多分に共通性を有するとの見解や「この連帯納付の義務は, 連帯納税義務ではなく」(金子宏『租税法 第22版』(弘文堂, 2017年) 153頁, 627頁), 相続税の連帯納付義務は, 「連帯して納付する責任を定めるもので, 納税義務を連帯して負う場合ではない。」との見解(清永敬次『税法 新装版』(ミネルヴァ書房, 2013年) 62頁)等があることを考慮し, さらに, 英米法辞典等の訳語, 加えて, 国税通則法9条の表記(「共有物等に係る国税の連帯納付義務」と相続税法34条の表記(「連帯納付の義務等」)との相違やこれらの用語が法令用語とされていること, また, 本稿が対象としている英国の制度の内容が日本の諸制度の内容と異なること等を踏まえ, 本稿において, 「連帯納付に係る責任」との仮訳を用いる。

なお, 本稿における訳語(仮訳)等に関して, 関西地区研究会での報告時の質疑応答等に感謝申し上げます。ただ, 残された誤りや文責は筆者にあることを明記する。

- (3) スキームを紹介した図表等, 西山由美「EU付加価値税の現状と課題—マリーズ・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) カルセル・スキームの一例」, 村井正編著『入門国際租税法』(清文社, 2013年) 301-302頁。

いて、類似の制度は設けられておらず、活発な議論が行われているとは言い難いと思われる。

ただ、消費税に係る制度を議論する上で、欧州（外国）の制度がモデルの一つとされており、例えば、近年の改正において、欧州の制度を参考に、インボイス制度やリバースチャージ制度の導入等が行われている⁽⁴⁾。また、日本における回転木馬詐欺による消費税の脱税事案の発生⁽⁵⁾、さらに、後述するように英国と同様、日本においても、国外から輸入される商品等に対する消費税等の徴収が必ずしも適切に行われていない事例が生じていること⁽⁶⁾等を考慮すると、今後、消費税の納付の確保等の観点から、上記の英国の連帯納付に係る責任に関する議論等が、日本においても行われる可能性が否定できないのではないかと考えられる。

英国の連帯納付に係る責任の概要・背景等の整理等を行うことは、例えば、脱税スキームへの対応の整理は、消費税にとって有用である旨の指摘⁽⁷⁾を踏まえ、一定の意義があるのではないと思われることから、本稿において、英国において新たに設けられた連帯納付に係る責任の整理等を通じて、消費税法

上、連帯納付に係る責任の検討の意義等や関連する法的課題の検討を試みる。

II 英国の制度の概要

1 オンラインマーケットプレースの管理者に対する連帯納付に係る責任等の概要（要件）等⁽⁸⁾

(1) 規定の要件等

2018年改正のVATA1994において、①オンラインマーケットプレース（online marketplace）の管理者（operator）に対して、オンラインマーケットプレースを通じて、英国の消費者に対して商品等を提供する内外のすべての事業者（以下、供給者⁽⁹⁾という）がVATを納付しない場合に生ずる連帯納付に係る責任（joint and several liability）、②オンラインマーケットプレースを通じて、英国の消費者に対して商品等を提供する英国に拠点を有しない国外事業者がVAT登録を行わないことを知った（知りうるべき）場合に生ずる連帯納付に係る責任、③当該オンラインマーケットプレースを通じて、英国の消費者に対して商

(4) 例えば、仮想通貨に係る非課税制度の検討においても欧州司法裁判所の判断が議論の材料とされた（拙稿「仮想通貨の取引に係る消費税法上の非課税措置の意義と課題」税研194号（2017年）31頁）。

(5) 事例の紹介として、湖東京至「EUにおける付加価値税の見直し」『消費課税の国際比較』（財経詳報社、2017年）111頁。

(6) 例えば、国際取引と消費税の関係について、貨物の輸入とサービスの輸入が検討の対象とされており、「税関による貨物の水際の把握」（水野忠恒『大系 租税法 第2版』（中央経済社、2017年）978頁）が有効に機能していることを前提として、消費税法の規定（消費課税制度）の考察が行われたように考えられるが、本稿において、税関による貨物の把握が的確にされていない可能性がある

ことを前提とした上で、連帯納付に係る責任の検討の意義等に係る整理を試みる。

(7) 西山由美「消費課税と脱税」木村弘之亮先生古希記念論文編集委員会編『公法の理論と体系思考』（信山社、2017年）190頁。

(8) Max Schofield & Rita de la Feria, *Section 123: VAT: representatives and security ; VAT: joint and several liability of operators of online marketplaces*, B.T.R. No 5, 604 (2016).

(9) 伊藤公哉「シェアリングエコノミーの拡大に伴うタックス・ギャップへの制度対応（前）—テクノロジーの発展と申告納税制度の下での資料情報制度の再検討」税務弘報65巻13号（2017年）76頁の「プラットフォームの参加者（供給者又は需要者）」の用語を参照。

品等を提供する事業者のVAT登録番号が有効であること等を確認しなければならないとの制度の改正・創設が行われた⁽¹⁰⁾。各制度の具体的な要件等については、以下のような内容である。

(i) 供給者がVAT不納付の場合の連帯納付に係る責任の概要

①オンラインマーケットプレースを通じて、課税対象となる取引 (taxable supplies of goods) を行う者 (person) である供給者が、②VATA1994により課される義務に従っていない場合、オンラインマーケットプレースの管理者に対して連帯納付に係る責任が生じるとの規定が設けられた (77B(1))。

具体的な連帯納付に係る責任の要件等として、英国歳入関税庁 (HMRC : Her Majesty's Revenue and Customs) 長官 (Commissioner) (以下、英国課税当局という。) は、オンラインマーケットプレースの管理者に対して、①当該管理者が77B(3)において規定される措置 (結果) を確保 (担保) (secures) しない限り、77B(5)が適用され得ること (77B(2)(a))、②77B(5)の適用の効果を説明する旨 (77B(2)(b)) の通知を発遣できることが規定されている。

また、上記の77B(3)の内容、つまり、オンラインマーケットプレースの管理者に対して確保が求められる措置の内容とは、供給者が

所定の期間内において、オンラインマーケットプレースを通じて、商品等を販売 (提供) しないことと規定されている。仮に、77B(3)における措置を確保しなければ、77B(5)の規定が適用されること、つまり、オンラインマーケットプレースを通じて、上記の通知における所定の期間内において、供給者によって行われた課税対象となる取引について、当該供給者が支払うべきVAT納付額に相当する金額 (the amount of VAT payable by P⁽¹¹⁾ in respect of all taxable supplies of goods made by P) に関して、オンラインマーケットプレースの管理者は、英国課税当局に対して連帯納付に係る責任を負うこと (The operator is jointly and severally liable to the Commissioners) (77B(5)) が規定されている。

なお、各制度におけるオンラインマーケットプレース等の定義は共通しており、具体的には、①オンラインマーケットプレース (online marketplace) とは、インターネットによって、情報が構成されているウェブサイト (website)、あるいは、その他の方法 (means) であり、当該ウェブサイトを通じて、管理者以外の者が商品等を販売のために提供 (供給) し得るものであること (なお、管理者が商品等 (goods) を提供するか否かに関わらないこと)⁽¹²⁾、また、②管理者

(10) Louise Hemmingsley & David Rudling, *Tolley's Value Added Tax 2018-19 First Edition*, 820-821 (Lexis Nexis, 2018).

(11) "P" とは, "a person" であり (77B(1)), "person" とは, VATA1994において, 登録を行っている, あるいは, 登録を行うことが必要となる, 課税事業者 (taxable person) と定義されており (3(1)), 個人, 企業 (firm), あるいは, 会社 (company) であるとされている (Hemmingsley & Rudling, *supra* note 10, at 3.)。

(12) 日本において, オンラインマーケットプレース自体の定義や該当する事業者 (管理者に該当する事業者) は, 必ずしも明確 (一律) ではないが, 例えば, インターネット・オークション (「インターネット上で出品者が商品を出品し, 落札者がこれをオークション形式で購入する場を提供するサービスのこと。」) (影島広泰編著『法律家・法務担当者のためのIT技術用語辞典』(商事法務, 2017年) 58頁) を管理し, 消費者 (利用者) に提供する事業者が管理者に該当すると考えられる。

(operator) とは、オンラインマーケットプレイスへのアクセス、オンラインマーケットプレイスの内容 (contents) を管理する (control) 者 (77B(9)) と定義されており、また、財務大臣は、これらの定義を改訂することができるものと規定されている (77B(12), 77BA(8), 77E(9))¹³⁾。

なお、2016年改正において、上記のオンラインマーケットプレイスの管理者に対する連帯納付に係る責任は、VATA1994の77B, 77C及び77Dを挿入する形で初めて創設された。ただ、2016年改正時の制度 (創設時の制度 (77B)) において、非居住者 (英国に拠点を有しない者 (自然人・法人)) が、VATを納付しない等のVATA1994の規定に従わない場合、オンラインマーケットプレイスの管理者に対して連帯納付に係る責任を求めるとの内容であった¹⁴⁾。

(ii) VAT未登録の国外事業者に係る連帯納付に係る責任

具体的な要件等として、①オンラインマーケットプレイスを通じて、課税対象となる取引を行う国外事業者が、英国に拠点を有しない者の登録に係る規定である Schedule 1 A が定める登録 (registration) に係る義務違反があり (77BA(1)(a))、かつ、②当該オンラインマーケットプレイスの管理者が、知っている、あるいは、知りうる (knows, or should know) 場合 (77BA(1)(b))、上記の77Bと同様、所定の期間内において、オンラインマーケットプレイスを通じて、国外事業者が商品等を販売 (提供) しないと措置 (77BA(3)) を管理者が確保しなければ、当該国外事業者が納付すべき税額に関して連帯納付に係る責任 (77BA(4)) を管理者が負うこととなる (77BA(2))。

(2) 関連する第1の制度 (VAT登録番号の確認等に係る制度)

上記の連帯納付に係る責任に関連する第1の制度として、管理者は供給者のVAT登録番号を確認しなければならないことが規定されている。具体的には、①オンラインマーケットプレイスを通じて、商品等の販売 (goods for sale) を行う供給者等から管理者に対して、有効な登録番号であるとして提供されたVAT登録番号 (77E(2)(a))、②有効な登録番号として、オンラインマーケットプレイス上において表示 (掲示) されている供給者のVAT登録番号 (77E(2)(b)) について、管理者はこれらの番号を合理的な手順 (reasonable steps) を踏んだ上で確認しなければならないことが規定されている (77E(2))。

また、当該登録番号が有効である (valid) 場合、管理者は、所定の期間内に、オンラインマーケットプレイスにおいて当該登録番号が表示されること (77E(3)) を確保しなければならないこと、さらに、仮に、管理者が供給者から提供された登録番号が有効ではないことを知った場合、所定の期間内に、オンラインマーケットプレイスから当該事業者を除去させなければならない (取り除かなければならない) (remove) (77E(5)) ことが規定されている。

13) 連帯納付に係る責任に基づき、VATを納付したオンラインマーケットプレイスの管理者が国内外の事業者である供給者に対して、当該納付相当額を求償できることを明示した規定は、77B等において設けられていない。

14) 2018年改正において、すべての事業者を対象とするために適用の範囲が拡大された旨の説明 (Hemmingsley & Rudling, *supra* note 10, at 820.)。

(3) 関連する第2の制度（履行機関（仮訳）における相当の注意に係る枠組み（Fulfilment House Due Diligence Scheme）等）

上記の連帯納付に係る責任に関連する第2の制度として、履行事業（仮訳）（fulfilment business）とは、「加盟国（Member State）に拠点を有しない者によって保有される第三国の商品等（third country goods）を保管（貯蔵）する事業」、「加盟国に拠点を有しない者のために保有される第三国の商品等を保管（貯蔵）する事業」（Finance（No 2）Act 2017 § 48(1)）と規定した上で、①履行機関（Fulfilment House）に係る許可（approval）・登録（register）制度（Finance（No 2）Act 2017 § 49, 50, The Fulfilment Business Regulation 2018 § 10, 4）、②顧客の氏名やVAT登録番号等に係る記録（記帳）の義務化（The Fulfilment Business Regulation 2018 § 10）、③許可された履行機関（事業者）において顧客のVAT番号を確認しなければならないこと（The Fulfilment Business Regulation 2018 § 11）、④顧客がVATに係る義務等を果たしていないことを知った場合、許可された履行機関（事業者）は英国課税当局へ通知する義務（The Fulfilment Business Regulation 2018 § 8）、⑤許可された履行機関（事業者）は顧客に対して英国のVATに係る義務を通知する義務（The Fulfilment Business Regulation 2018 § 9）、⑥無許可者

や各種の義務違反に係る罰則（Finance（No 2）Act 2017 § 55, The Fulfilment Business Regulation 2018 § 14, 15）等の種々の義務等が規定されている¹⁵⁾。

2 新たな連帯納付に係る責任等の創設・改正の背景等

(1) 新たな連帯納付に係る責任の創設とVAT詐欺（VAT fraud）との関係等

まず、国外事業者の英国国民に対する商品等の販売に係るVAT詐欺の原因として、例えば、英国内にばら荷で（大量に）（in bulk）、過少申告（underpaid）の形で、輸入されたものが英国内の倉庫等に販売前の段階で貯蔵されるといった¹⁶⁾、輸入品の過少評価（undervaluation）や誤分類（misclassification）による輸入時のVAT課税逃れ¹⁷⁾といったことが示されている¹⁸⁾。

なお、インターネットを介しての商品等の販売であるいわゆるネット通販に係るVAT詐欺の問題については、国境管理（border controls）が重要であるとの指摘がされている¹⁹⁾。このような指摘は、VATの制度自体の問題²⁰⁾というよりも、むしろ、VAT課税に係る執行上の問題、つまり、関税当局の調査の限界（制約）が、新たな連帯納付に係る責任の創設に繋がった要因であることを説明しているものと思われる。次に、主として、新たな連帯納付に係る責任の制度の目的等について

¹⁵⁾ Hemmingsley & Rudling, *supra* note 10, at 40–42.

¹⁶⁾ National Audit Office, “Investigation into overseas sellers failing to charge VAT on online sales April 19, 2017”, 1.9, at 14 (2017).

日本国内に事務所等を持たない外国法人の輸入手続を日本法人が代行し、日本法人の借り受けた

倉庫に輸入貨物を保管し、取引先からの注文を受け、出荷する事例において、外国法人が輸入者、日本法人が通関業者等として消費税の課税関係を整理する場合があるとする例（上杉秀文『国際取引の消費税QA』（税務研究会出版局、2017年）41頁–43頁）。

¹⁷⁾ National Audit Office, *supra* note 16, 2.4, at 23.

での議論等を概観する。

(2) 新たな連帯納付に係る責任の導入の目的・効果等

2016年において、新たな連帯納付に係る責任(制度)が導入された事情(背景)として、VATが納付されていないことに対する対抗措置の必要性¹⁸⁾、あるいは、EU域外の売主(事業者)がVATの納付等の責任を果たしていないことから、英国の事業者が競争上、不利となること、つまり、不公正な競争から英国

の市場を守ること¹⁹⁾が挙げられている。

また、関連する説明(見解)として、オンラインマーケットプレイスの管理者は、販売により利益を得ているとの指摘²⁰⁾、あるいは、オンラインマーケットプレイスの管理者は、手数料を得ていることは、結果として、英国の納税者からだまし取る事業者から利益を得ているとの表現²¹⁾が示されている。

さらに、納税者(課税事業者)(taxable person)のVATを控除する権利を否認(deny)するためには、英国課税当局は、問

18) 英国でのVAT詐欺の原因とされている、過少(低価)申告等による関税(消費税)の賦課徴収の漏れに関連する日本の事例について、例えば、国際宅配事業者が関与した低価申告に係る事例(「DDP取引における重加算税の賦課について」税関研修所論集40号(2009年)423頁以下)、複数契約の貨物が混在した低価申告に係る事例(鑑江隆史「個々の輸入申告価格と決済金額との対立困難事案について」税関研修所論集44号(2013年)393頁以下)が紹介されている。

また、「申告納税方式の導入や海上輸送のコンテナ化に併せて輸出入申告の電算化が進み、輸出入申告がなされても、税関職員が直接的に審査・検査を行わない貨物が相当程度存在するようになった」との指摘がされている(「犯則調査・罰則等のあり方に関するワーキンググループ座長中間とりまとめ」(平成18年12月14日 関税・外国為替等審議会関税分科会 財務省関税局)(国立国会図書館HP (<http://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/1022127/www.mof.go.jp/singikai/kanzegaita/siryoku/kana181214/kana181214b.pdf> [最終確認日:2018年9月14日]))。

なお、輸入貨物の分類が問題となった事例として、鳥類学上の分類では「あひる」に属しないバリケンを関税定率法上のアヒルに含まれるとして課税したことが争われた事例(神戸地判平成6年9月28日訟月42巻7号1615頁)。

19) House of Commons Committee of Public Accounts, “Tackling online VAT fraud and error Published 18 October 2017”, 6, at 8 (2017).

例えば、履行機関(Fulfilment House)に係る新たな制度の創設に関して、EU以外の事業者による英国への物品の輸入に係るVATと関税の脱税への対抗措置であるとの説明(Hemmingsley & Rudling, *supra* note 10, at 40.)。

20) なお、少額の輸入品に対する免税の制度(英国の場合:SI 2015/2015, Hemmingsley & Rudling, *supra* note 10, at 884.日本の場合:関税定率法18条、輸入品に対する内国消費税の徴収等に関する法律13条)により、国外事業者が提供する少額の商品等について、VAT(消費税)が課されない形での販売が可能であるとの指摘が考えられる(OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. 181.)が、当該制度に係る検討は割愛する。

21) Schofield & Feria, *supra* note 8, at 605.

22) “Policy paper VAT: representatives for overseas businesses and joint and several liability for online marketplaces Published 16 March 2016”, *available at* <https://www.gov.uk/government/publications/vat-representatives-for-overseas-businesses-and-joint-and-several-liability-for-online-marketplaces> (last visited Sept. 14, 2018.)

23) Schofield & Feria, *supra* note 8, at 606.

24) House of Commons Committee of Public Accounts, *supra* note 19, 3, at 6.

題となっている取引とVAT詐欺との間に関連性が存在することを示さなければならないとの指摘²⁵⁾がされており、2016年の新たな立法措置により、Kittel事件における考え方(原則)²⁶⁾の適用に関する法的紛争に係るコストを避けることができる²⁷⁾との見解が示されている。

加えて、顧客との共謀による不正を防止する方法として、連帯債務(責任)(chain liability)が挙げられており、例えば、取引の前後に位置する(取引の流れの中に存する)事業者が納税義務を課すものである「連帯納付義務(jointly and severally liable for VAT)」の制度として、英国において、特定の電子部品の取引等において、前段階または後段階の取引相手がVATを納付しないことを「知っていた(know)」か「当然に知り得た(had reasonable ground to suspect)」場合は、その者に納税義務を課すことになること、また、同時に、連帯債務(責任)の欠点としては、無実の事業者が税負担を負うかもしれないことから、制度の信頼を損ね、当該事業者の保護が十分でない場合には行過ぎた

ものとなろうとの説明がされている²⁸⁾。

さらに、いわゆるKittel事件における考え方に基づき、納付されていないVATについて、管理者が責任を負うことは当然であるとの議論²⁹⁾も示されている。ただ、Kittel事件における考え方に基づけば、英国課税当局が、①オンラインマーケットプレイスの管理者側が、過少申告であることを知っていること(知るべき状況であること)、②当該取引に関与していることを証明することが必要である³⁰⁾との見解を踏まえると、ある意味、2016年改正により設けられた新たな連帯納付に係る責任は、VAT詐欺(VAT納付漏れ)に対する英国課税当局のある種の対抗措置(手段)と位置付けることができるのではないかと考えられる。

なお、新しい制度(新たな立法措置)の位置づけとしては、あくまでも、最後の手段(last resort)³¹⁾であるとの見解が示されている。

また、制度の効果に関して、2016年の改正による、連帯納付に係る責任の導入により、VAT登録が増加している等の一定の効果が出ていること³²⁾、また、多くの消費者が大手の

²⁵⁾ Dr Redmar A. Wolf, *The Sad History of Carbon Carousels*, International VAT Monitor Vol 21-6, 406 (2010).

²⁶⁾ C-439/04. 買手において、供給者(売手)が法令を遵守しているかを確認すること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(西山由美「第9章 仕

入税額控除」日税研論集70号(2017年)505頁)。仕入税額控除の確保の関係については、「当該事業者が脱税行為を知らなかったか、または知るべきがなかったか」かどうかによって対応を区分との説明(西山・前掲注(7)201頁)。

²⁷⁾ Schofield & Feria, *supra* note 8, at 607.

²⁸⁾ Michael Walpole, *Tackling VAT Fraud*, International VAT Monitor Vol 25-5, 260 (2014). 沼田・前掲注(2)436頁。

²⁹⁾ Schofield & Feria, *supra* note 8, at 606.

³⁰⁾ *Id.*

³¹⁾ *Id.* at 608.

³²⁾ House of Commons Committee of Public Accounts, *supra* note 19 “*Tackling online VAT fraud and error Published 18 October 2017*”, 4, at 7.

(著名な) オンラインマーケットプレイスを利用することから、2016年の改正による新たな連帯納付に係る責任は、VAT詐欺に対して一定の効果をもつとの整理³³⁾が示されている。

なお、VAT詐欺への対応として、英国課税当局とオンラインマーケットプレイスの管理者との間の任意の協力関係の内容を定めた協約(協定)である“Guidance Tackling online VAT fraud and error – the role of online marketplaces in co-operating with HMRC (The agreement)” (Updated 27 June 2018)³⁴⁾が公表されている。

(3) オンラインマーケットプレイスの管理者に対する連帯納付に係る責任等に対する見解等
2016年に創設されたオンラインマーケットプレイスの管理者に対する新たな連帯納付に係る責任等に関する整理、あるいは、関連する分析として、例えば、第三者の税額の納付(納税)責任に係る展開は新たな段階を示すものであるとの見解³⁵⁾、また、VAT詐欺への対応(VAT詐欺との戦い(fight))との関連で、政府のみならず事業活動部門や顧客等の全ての当事者が

社会的な責任を有するとの見解³⁶⁾を踏まえ、当該見解に関して、脱税への対応にすべての市民は社会的責任を負っているとの整理³⁷⁾、あるいは、納税者である課税事業者は、税の徴収を補助する者(helper)としての役割のみならず、VATシステムが円滑に機能をするための重要な役割を担うものであり、脱税防止のため国家(state)を助力する必要がある³⁸⁾ことが示されている。

ただ、新たな連帯納付に係る責任に関して、例えば、税逃れ(脱税(tax evasion))の監視を小売業者(事業者)(retailers)に押し付けるものである旨の見解³⁹⁾、管理者の負担への懸念(例えば、すべての供給者を調査する必要があるのか等)⁴⁰⁾、あるいは、違法行為(悪事)を働く人(the wrongdoers)に対して制裁が適用されず、脱税を行っていない第三者に対して制裁が適用されることへの疑問、つまり、VAT詐欺による歳入の損失を第三者から徴収するものであるとの指摘⁴¹⁾が示されている。

なお、2003年改正において、導入された同種の規定である第三者に対するVATの連帯納付義務(連帯納付に係る責任)であり、VAT詐欺への対応である77A⁴²⁾に関しても、

33) *Id.*, 18, at 15.

34) Available at <https://www.gov.uk/government/publications/hmrc-and-online-marketplaces-agreement-to-promote-vat-compliance/tackling-online-vat-fraud-and-error-the-role-of-online-marketplaces-in-co-operating-with-hmrc-the-agreement> (last visited Sept. 14, 2018).

このようなオンライン販売におけるVAT詐欺に係る協約をアマゾン等の大手オンラインマーケットプレイスの管理者が英国課税当局との間で締結したとの紹介記事(Stephanie Soong Jonston, *Amazon, e Bay Ink U.K. Agreement to Tackle Online VAT Fraud*, Tax Notes Intl June 4, 2018, 1222)。

35) Rita de la Feria, *Tax Fraud and the Rule of Law* WP18/02 January 2018, 29 (2018).

36) Menno Giffone & Lisette van der Hel-van Dijk RA, *New Approach to Combat VAT Fraud?*, Intertax 42(5), 305 (2014).

37) Rita de la Feria, *supra* note 35, at 29 note180.

38) Barbara Gunacker-Slawitsch, *The Knowing Participation in VAT Fraud: Reflections on the Content and the Limits of a Reasonable Duty of Due Diligence*, B. T. R. No 5, 651 (2017).

39) Schofield & Feria, *supra* note 8, at 608.

40) *Id.* at 610.

41) Feria, *supra* note 35, at 30.

42) Rita de la Feria & Rebecca Foy, *Italmoda: the birth of the principle of the third-party liability for VAT fraud*, B.T.R. No 3, 271 (2016), Edward Troup, *Finance Act Notes*, B. T. R. No 3, 356 (2003).

歳入の損失を当該詐欺に関して責任のない第三者から補うものであるとの批判⁽⁴³⁾が示されていた。

ただ、2018年の連帯納付に係る責任の拡大等に係る改正の必要性に関して、例えば、上記の批判等に関する反論（言及）等は示されず、オンラインマーケットプレースを通じて商品等を販売する事業者は、常に正しいVATを納付しているものではないとした上で、当該事業者は、英国において、不公正な販売を行い、英国の消費者の信頼を損ない、政府の重要な歳入を損なっていること（奪っていること）が強調される形で説明されている⁽⁴⁴⁾。

このような説明は、VAT詐欺に関しては、例えば、リバースチャージがいわゆる回転木馬詐欺に対して、常に有効な対策とは言えないとの従前の指摘⁽⁴⁵⁾や他の詐欺の形態を招く可能性があるとの指摘⁽⁴⁶⁾を踏まえると、第三者（オンラインマーケットプレースの管理者）に対する連帯納付に係る責任を設ける趣旨（目的）として、歳入（税収）の損失の防止（歳入の確保）とのいわゆる国庫の観点⁽⁴⁸⁾が、重視（強調）されているものと思われる。

上記の規定の概要等を踏まえると、英国において、第三者であるオンラインマーケットプレースの管理者に対して、供給者が納付すべきVATの納付の責任を求めること（連帯納付に係る責任）の理由（根拠）としては、①歳入の確保（VAT詐欺への対応の必要性）、②市場における公正な競争の確保（結果として、歳入の確保に繋がること）、③供給者の事業活動により、オンラインマーケットプレースの管理者が一定の利益を得ていること（英国の消費者への販売から利益を得ていること）、④管理者と問題とされる取引との間に一定の関連性が存在すること（特に、商品等の保管・発送を行う履行事業（fulfilment business）と当該取引との間により強い関連性が存在すること）が考えられる。

ただ、新たな制度において、一定の期間において、オンラインマーケットプレースの管理者が一定の措置をとることにより、当該管理者に対して連帯納付に係る責任が求められない規定、つまり一種の宥恕規定が設けられていることを考慮すると、新たに創設された制度の実質的な目的は、①VATに係る義務

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

(44) “VAT: Extending joint and several liability for online marketplaces and displaying VAT numbers online” available at, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/661739/7183_guidance_note_-_extending_joint_and_several_liability.pdf (last visited Sept. 14, 2018).

(45) 履行機関（Fulfilment House）に係る新たな制度の創設の解説において、英国におけるVATの納税義務を果たさないことは、歳入を奪うことのみならず、第三国の事業者とVATに係る登録を行っている英国の同業者との間の競争を歪めるも

のであるとの説明がされている（Graham C Brearley, *Tolley's VAT Planning 2018-19*, 158 (Lexis Nexis, 2018).）。

(46) Max Schofield, *S&I Electronics Ltd v HMRC and the state of MTIC VAT fraud*, B.T.R. No 5, 664 (2015).

(47) Wolf, *supra* note 25, at 407.

(48) 例えば、2015年から2016年の1年間における歳入（税収）の損失が15億ポンド（£1.5billion）と推定した上で、VAT詐欺は市場における公正な競争を妨げ、さらに、税のシステムにおける公正と公平の概念を蝕むとの説明（House of Commons Committee of Public Accounts, *supra* note 19, at 4, 1. at 5.）。

を履行しない事業者（特に国外事業者）をオンラインマーケットプレイスから排除することにより、VATの未納（脱税）の発生を未然に防止すること、さらに、②履行機関に係る一定の義務等の創設にみられるような一定の情報提供制度を整備することにより、制度上、英国課税当局が、オンラインマーケットプレイスを通じての取引に係る情報を効果的に収集することのできる権限を拡大すること⁴⁹⁾ではないかと考えられる。

このような観点から、新たに創設された英国の制度を考察した場合、制度上、英国課税当局が、オンラインマーケットプレイスの管理者に対して、第三者である供給者が納付すべき税額に相当する税額（金額）の納付を求め得るとの連帯納付に係る責任は、当該供給者をオンラインマーケットプレイスから排除することを求める上で、間接強制における罰金を科すことと類似しており、オンラインマーケットプレイスの管理者に対する経済的負担として、事実上、一定の効果を有していることは否定できないものと考えられる。

次に、日本における、消費税の納付（歳入）の確保を確実にするための制度や関連する制度、また、消費税のみならず、第三者の確定した税額の納付を求める制度を概観した上で、主として、これらの制度と英国の新たな連帯納付に係る責任と比較しつつ、日本の消費税法に連帯納付に係る責任を導入する意義や課

題等に係る整理を試みる。

Ⅲ 消費税法上の消費税（歳入）の確保等に係る規定等

上記の英国制度の規定等を踏まえ、日本における上記の英国の制度の導入の可能性や考慮すべき論点等の整理を試みるため、まず、消費税法上の消費税（歳入）確保等に係る規定、他の税法上の類似の制度（規定）、さらに、日本におけるオンラインマーケットプレイスの管理者（プラットフォーム事業者）の課税上の役割等に係る議論を概観・整理する。

1 消費税法上の消費税（歳入）の確保等に係る規定

(1) 仕入税額控除の制限等による消費税（歳入）の確保等に係る規定（納付なき仕入税額控除の防止等の規定）

消費税法上、仕入税額控除の適用の制限に係る規定として、①納付なき仕入税額控除の発生を防止する観点から、補助金等の収入がある国や地方公共団体の仕入税額控除額が一定の調整が行われるとの規定（消法60条4項）、②国外事業者からの電気通信利用役務の提供等の特定の仕入れについては、仕入税額控除の規定を適用しない場合があるとの規定（平成27年度改正附則38条）が設けられている（国外事業者から受けた電気通信利用役務の提供に関して、例外的な措置として、納付なき

49) このような情報を収集する機能については、リバースチャージ制度と共通するものがあると考えられる（渡辺智之「付加価値税におけるリバースチャージ方式」税務弘報63巻5号（2015年）57頁参考）。

納税者のコンプライアンス確保のため、HMRCの有する情報収集権限の拡大に関して、クレジッ

トカード会社からのデータ取得する権限、利用者の財・サービスの譲渡を可能または促進する事業仲介者からのデータ取得に係る英国の制度の概要については、吉村政穂「影との戦い—プラットフォーム情報の獲得に向けた税務当局の取組」論究ジュリスト25号（2018年）206頁以下参照。

仕入税額控除の防止の観点から、課税仕入れを行った事業者における仕入税額控除は、当分の間、適用されないとの規定（平成27年度改正法附則38条1項）。

また、③仕入税額控除の適用や歳入確保を考慮したものと解される規定として、平成27年度税制改正により導入された、一定の取引に係るリバースチャージ制度も歳入確保に係る規定（措置）の一つに該当すると考えられる⁵⁰。

さらに、国境を超える電子商取引に関して、国外事業者登録制度の導入（仕入税額控除の制限）、あるいは、リバースチャージ制度の導入に関連する制度改正として、④消費税法上の内外判定基準の変更は、内外事業者間の競争条件の不均衡を是正することを基礎している⁵¹。

なお、施行が予定されている関連する制度として、⑤罰金以上の刑に処せられ、2年を経過していない事業者等への適格請求書発行事業者の登録拒否（請求書の発行を認めない）（消法57条の2第5項）や登録の取消（消法57条の2第6項）⁵²に係る規定、さらに、適格請求書類類似書類の交付禁止及び罰則つまり、「売手側と仕入側が一体となっていく脱税にもつ

ながる」として、交付した者が罰則の対象となるとの規定（消法57条の5、65条4号）⁵³が該当するものと考えられる。

上記の規定、特に、上記の②及び⑤の規定（措置）に見られるように、消費税の納付義務を果たさない事業者との取引に関して、当該事業者との取引を仕入税額控除の対象外とする規定、つまり、事実上、消費税法上の義務違反者を取引過程から排除する規定により、消費税法上の義務の履行を確保すること、すなわち、消費税の確保が図られているものと考えられる⁵⁴。

(2) 罰則（罰則の強化）による消費税（歳入）の確保等に係る規定

罰則の強化により税の納付、つまり、消費税等の歳入の確保を図る最近の法改正として、金地金の密輸等の輸入に係る消費税の脱税犯に係る罰金刑の上限の引き上げが該当すると考えられる。

具体的には、消費税法上の改正として、平成30年度税制改正により、脱税額の10倍が1,000万円を超える場合には、脱税額の10倍に

50) 例えば、「その結果、外国人タレント等による納税なき、日本の興業主等による仕入税額控除制度の適用という問題が発生しており、昨年、会計検査院からも同様の指摘がなされていました。したがって、特定役務の提供を受けている事業者にあつては、外国人タレント等に支払う報酬につき消費税相当分を上乗せする必要がなくなりますが、その分、自らがリバースチャージによる申告納税義務を負うことになるため、今後、契約関係の見直しが必要になってくると考えられます。」との説明（「平成27年度 税制改正の解説」（以下、「平成27年度税制改正」という）858-859頁（財務省HP（https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2015/explanation/pdf/p0825_0867.pdf）[最終確認日：2018年9月14日]））。

51) 平成27年度税制改正830頁。

52) 「特定国外事業者以外の事業者」と「特定国外事業者」に関して、登録拒否、登録取消しの要件が異なる、例えば、「国税の滞納」に係る要件は、後者のみに設けられていることから、前者の登録に関して、滞納法人（滞納している個人）であっても登録は可能と考えられる。

53) 「平成28年度 税制改正の解説」（以下、「平成28年度税制改正」という）817-818頁（財務省HP（https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2016/explanation/pdf/p0758_0843.pdf）[最終確認日：2018年9月14日]）。

54) 拙稿「税法上の新たな情報収集手法の意義と課題」産大法学51巻3・4号（2018年）80頁参照。

引き上げること（消法64条）が規定された。また、関税法上の改正に関して、「金の密輸入に対する抑止効果を高め、密輸者等を一層厳正処分するため、無許可輸出入等の罪及び密品譲受罰金額を大幅に引き上げることが適当である。」⁵⁵⁶と説明されている。

なお、金地金の流通に関わる事業者に関して、①犯罪収益移転防止法に基づく、本人確認や取引記録の保存等、②関税法上の罰則の適用（密輸品を取得することに対する罰則の適用）の措置が設けられていることを踏まえ、金の国内流通におけるコンプライアンスの確保が重要であるとの整理が示されている⁵⁵⁷が、当該取引に関して、例えば、密輸された金地金を購入した事業者における消費税法上の仕入税額控除の否認に関する検討等は行われていないところである。

2 消費税法以外の税法における第三者に係る租税の徴収の確保を図る制度の概要

消費税法以外の第三者の租税の納付を連帯して負うものとされる制度として、相続税法（以下、「相続税法」又は「相続」という）上の連帯納付の義務等（相続34条）、また、類似点（共通点）を有する制度として、第二次納税義務（国税徴収法（以下、「国税徴収法」又は「税徴」という）32条等）を挙げることができる。

まず、第1の制度に関して、相続税法34条

は、相続税（贈与税）の徴収確保のために共同相続人に対して連帯納付の義務を定める規定である⁵⁵⁸。ただ、相続・贈与により受けた利益の価額を限度とするといった制約があり（相続34条1項）、受益を限度とする特殊な人的責任である⁵⁵⁹と説明されている。

また、当該連帯納付義務に関して、「連帯納税義務ではなく、他の相続人の納税義務に対する一種の人的責任であるが、その基礎にある思想は、一の相続によって生じた相続税については、その受益者が共同して責任を負うべきであるという考え方である。」⁵⁶⁰と説明されることがある。

次に、第2の制度として、国税徴収法上の第二次納税義務の目的に関して、例えば、「形式的な権利の帰属を否認して、私法秩序を乱すことを避けつつ、その形式的に権利が帰属している者に対して補充的に納税義務を負担させることにより、徴税手続の合理化を図るために認められている制度」⁵⁶¹、「第二次納税義務の制度は、納税者の財産につき滞納処分を執行しても、なおその徴収すべき額に不足すると認められる場合において、形式的には財産が第三者に帰属しているとはいえ、実質的にはこれを否認して、納税者にその財産が帰属していると認めても公平を失しないような場合に、その形式的な財産帰属を否認して、私法秩序をみだすことを避けつつ、その形式

55) 「平成29年度における関税率及び関税制度の改正についての答申（平成28年12月8日）」別紙5頁（財務省HP（https://www.mof.go.jp/about_mof/councils/customs_foreign_exchange/sub-of-customs/report/20161208/02.pdf）[最終確認日：2018年9月14日]）。

56) 金地金の密輸に係る裁判例（福岡高判平成30年6月19日裁判所ウェブサイト）。

57) 『「ストップ金密輸」緊急対策 平成29年11月7

日 財務省関税局」（以下、「ストップ金密輸」という）13-14頁（税関HP（<http://www.customs.go.jp/mizugiwa/gold/index.htm>）[最終確認日：2018年9月14日]）。

58) 金子・前掲注(2)627頁。

59) 金子・前掲注(2)628頁。

60) 金子・前掲注(2)627頁。

61) 租税徴収制度調査会「昭和33年12月 租税徴収制度調査会答申」12-13頁。

的に財産が帰属している第三者に対し補足的、第二次的に納税者の納税義務を負担させることにより租税徴収の確保を図ろうとする制度⁶²⁾として、租税の徴収確保を目的とするものである⁶³⁾とされている。

次に、課税上、オンラインマーケットプレイスの管理者（プラットフォーム事業者）に関して、どのような役割等が求められるかとの最近の議論を概観する。

3 オンラインマーケットプレイスの管理者（プラットフォーム事業者）の役割等に係る課税上の議論

課税上、オンラインマーケットプレイスの管理者（プラットフォーム事業者）に求められる役割等に係る日本の議論として、例えば、プラットフォーム事業者に新たな義務を課すことに合理性があること（効率的であること）との点について、①源泉徴収すべき金額や報告すべき金額等の必要情報を容易に入手でき計算できる立場にあるかどうか（過度に複雑な調査や計算等の事務を要求するべきではないことを前提にしつつ）、②代金の決済機能を備えるかとした上で、当該情報をもとに法定調書を作成することが容易なように思われる

との指摘がされた上で、取引の支払者以外の者に法定調書の作成を義務づけている例もあり、決済機能を備えたプラットフォーム事業者に対して、その参加者の納税のために協力を求めることは特に支障ないように思われるとの見解が示されている⁶⁴⁾。

ただ、プラットフォーム事業者に過重な負担と責任を負わせず、シェアリングエコノミーの健全な発展を阻害することを避けなければならぬ⁶⁵⁾との点も考慮し、決済機能を備えたプラットフォーム事業者に対して、1年間に一定基準（取引金額と取引件数の適切な組合せ）を超える取引を行った参加者の情報（月次明細を含む）の提出義務を課す資料情報制度を立法により創設することが適切であるとの見解が示されている⁶⁶⁾。

また、OECD報告書（*Mechanism for the Effective Collection of VAT/GST When the Supplier Is Not Located In the Jurisdiction of Taxation*）との関連で「特定のケース（例えば、仲介者がプラットフォームの運営者を務める場合）では、みなし供給者アプローチが有効であるとして勧めているが、わが国もこうした制度の導入を検討することが有益であろう。」⁶⁷⁾、あるいは、「プラットフォーマーに

62) 大阪高判昭和48年11月8日行集24巻11・12号1227頁。

63) 金子・前掲注(2)154頁。

64) 伊藤公哉「シェアリングエコノミーの拡大に伴うタックス・ギャップへの制度対応（後）—テクノロジーの発展と申告納税制度の下での資料情報制度の再検討」税務弘報65巻13号（2017年）72-73頁。

65) 伊藤・前掲注64)74頁。

66) 伊藤・前掲注64)78頁。

67) 沼田博幸「供給者が課税法域に所在しない場合におけるVAT/GSTの効果的徴収メカニズム」租税研究824号（2018年）160頁。OECD報告書

（OECD（2017）, *Mechanism for the Effective Collection of VAT/GST When the Supplier Is Not Located In the Jurisdiction of Taxation*）における関連する説明として、例えば、供給チェーン、特にデジタル供給チェーンに何らかの形で関わる、仲介者（intermediaries）は、国外供給者のためVATの計算や徴収において重要な役割を潜在的に担い得ること（para 60.）、仲介者（intermediary）は、VAT規定の遵守の目的のため、法令上明示された供給者（statutory designed supplier）とみなされるとの推定（規定）（presumptions）を導入するというアプローチ（para 66.）が示されている（訳については、同152-153頁参照）。

サービス提供者に代わって所得税・消費税の徴収義務を課すことも選択肢としてあるのではないか?」⁶⁸⁾として、プラットフォーム事業者に対して一定の納付義務等を課すことに係る検討の必要性が示されている。

このように、日本の議論において、プラットフォーム事業者に対して、課税上、一定の情報収集機能を求めることが有効であること等は示されているが、外国の制度等を踏まえ、連帯納付義務（あるいは、連帯納付に係る責任）を設けること、あるいは、供給者の登録番号の有効性の確認を求めること自体までは明確に示されていないところである⁶⁹⁾。

上記の制度・議論等を踏まえつつ、日本の消費税法における連帯納付に係る責任の導入に関して、必ずしも議論が行われているものではないが、肯定的、あるいは、否定的な見解を列挙（想定）した上で、導入に係る意義・課題の整理・検討を試みる。

IV 日本の消費税法における連帯納付に係る責任の導入の意義・課題に係る整理・検討

1 連帯納付に係る責任の導入に対して肯定的見解

連帯納付に係る責任の導入の意義や当該制度に対して肯定的な第1の見解として、上記の金密輸に係る事例やいわゆる回転木馬詐欺の事案の発生といった欧州の病理現象⁷⁰⁾と思われる事例の日本における発生（発生の可能性）、あるいは、関税当局（税関）が消費税の賦課徴収機能を十分に果たしていないものと思われる場面があることを考慮する必要があることから、いわゆる島国である日本と類似の地理的特性を有する英国において新たに導入された制度は、日本においても有効に機能し得る制度ではないか、あるいは、導入の必要があるのではないかとこの見解が考えられる⁷¹⁾。

第2の見解として、インボイス制度はVAT

68) 佐藤主光「政府税制調査会 意見書」(平29, 11, 1 総14-4)。関連する見解として、「プラットフォーム業者の業態は様々であろうが、当該業者が代金支払にも関与する場合には、支払者として、前述した補充的源泉徴収義務を負わせることも検討すべき」(佐藤英明「情報通信技術の進展と税務行政 - 沿革と現状」論究ジュリスト26号(2018年)74頁)、プラットフォーム事業者(オンラインプラットフォーム)への情報集約を前提とした法定調書制度を導入する上での検討すべき問題については、高橋祐介「技術革新による税務行政の課題」租税法研究46号(2018年)73頁以下参照。

69) プラットフォーム事業者にとって、英国の連帯納付に係る責任等の規定は、EUにおける特別な規定であるとされている(Aleksandra Bal, *Germany Managing EU VAT Risks for Platform Business Models*, Tax Notes Int'l April 1, 2018, 80)が、ただ、ドイツにおいて、英国と同種の制

度の導入が検討されている(Teri Sprackland, *Germany to Make Online Platforms Liable For Uncollected VAT*, Tax Notes Int'l July 2, 2018, 73)。

70) 欧州における一般的なリバースチャージの議論の背景として、「域内で税関を廃止したこと、陸続きの国が多いこと、仕入税額控除を即時にとれるしくみであること、など相まって生じた現行制度の病理現象である。」における表現(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)559頁)を参照。

71) 消費税における国際取引の捕捉が、税関にその多くを依存していたとした上で、英国の付加価値税法においても同様の仕組みが採用されているとの整理(水野忠恒『消費税の制度と理論』(弘文堂, 1989年)189頁)。

(消費税)の逋脱に対して常に有効な方策ではないとの見解(指摘)があると思われる。例えば、「法令上インボイスを課すだけのことで脱税が一切なくなるわけではないことを示している」⁽⁷²⁾との見解があり、当該見解に対する種々の捉え方があり得ることも考慮すると、新たな消費税の納付措置(歳入確保を図るための制度)の検討を求める議論が今後広がる可能性は否定できないと考えられる。

これらの第1と第2の見解(議論)に関連して、既に、インボイス制度やリバースチャージ制度⁽⁷³⁾を導入している英国において、歳入の確保(脱税の防止)と市場の競争条件の均衡の維持を目的とした新たな制度である連帯

納付に係る責任等が導入された経緯、あるいは、連帯納付に係る責任の意義(効果)等に注目すべきとの見解が考えられる⁽⁷⁴⁾。

第3に、消費税法以外の他の税法の制度も視野に入れた場合、前述したように、第三者に課された租税を徴収する目的を有する相続税法上の連帯納付の義務(相続34条)等の類似の機能を有する諸制度が既に設けられていることを考慮すべきとの見解が考えられる⁽⁷⁵⁾。

また、税法以外の他の法制度においては、例えば、警察当局からの情報提供による口座凍結措置(資金の凍結や没収)⁽⁷⁶⁾、金融機関と資金洗浄行為等に関与した者との取引禁止⁽⁷⁷⁾、民泊関係予約サイトを運用する事業者に

(72) 増井・前掲注(70)550頁。

(73) 例えば、携帯電話について、リバースチャージが適用される(VATA1994, 55A, SI 2010/2239, Art 6)。

(74) VAT Directive 205は、加盟国が第三者に対して他者の納付すべき税額を納付(支払)に対して連帯納付する制度を認めるとの説明(Terra & Kajus, *supra* note 26, at 1435.)。

(75) 関税法6条(納税義務者)の別段の定めである、関税法13条の3(関税の納付不足がある場合の補完的納税義務)は、納付された関税に不足額があった場合において、①貨物の輸入者とされた者の住所等が明らかではなく、又はその者が当該輸入貨物の輸入者でないことを申立て、②通関業者が通関業務の委託をした者を明らかにすることができなかつたときは、当該通関業者が、貨物の輸入者と連帯して当該関税を納める義務を負うことを規定している。第三者である通関業者が連帯して納付する当該規定(補完的納税義務の制度)が参考になるとの見解が考えられる。

関税法13条の3の趣旨として、①通関業者は、有入者等の依頼によりその代理人として通関業を営む者であるから、本来の納税義務者になり得ないが、②実際の通関業務に当たっては、本人からすべての権限を委任されて、税関に対する手続を進めるのが例になっているので、無権代理に類似するような行為をした場合には、輸入者と連帯し

て納税義務を負うものであり(大蔵省関税研究会編『関税法規精解』(日本関税協会、1979年)224頁)、本来の輸入者と通関業者との連帯関係は、一種の不真正連帯の関係とみられる(同225頁)との説明がされている。

また、「貨物の輸入者が明らかであるが、その者が納税能力がなくなったような場合には、通関業者の補完的納税義務の要件を満たすことがないので、通関業者が納税義務を負うことがないこと、通関業者が補完的な納税義務を追及されないため、輸入者との委託関係を明らかにしておくことが必要であるとの説明がされている(同226頁)。

なお、昭和41年の関税法改正(法律第36号)時の創設以来、関税法13条の3(関税の納付不足がある場合の補完的納税義務)の改正はされていない。

(76) 「金融機関は、当該金融機関の預金口座等について、捜査機関等から当該預金口座等の不正な利用に関する情報の提供があることその他の事情を勘案して犯罪利用預金口座等である疑いがあると認めるときは、当該預金口座等に係る取引の停止等の措置を適切に講ずるものとする。」(犯罪利用預金口座等に係る資金による被害回復分配金の支払等に関する法律3条1項)。

(77) 石井由梨佳『越境犯罪の国際的規制』(有斐閣、2017年)386頁。

(78) 石井・前掲注(77)387頁。

対するいわゆる違法民泊の事業者をサイト上から排除することの求め⁷⁹⁾といった第三者に対して一定の措置を求める制度の運用例があるとの指摘が考えられる。

第4に、上記の金地金の密輸に係る罰則強化に見られる、脱税と犯罪組織との関係に関して、「これらの犯罪（筆者注：回転木馬詐欺等）は、リバースチャージなどのVATの仕組みを悪用するものであるが、国庫の歳入を減少させるだけでなく、組織犯罪としての性格を有しており、その資金は薬物の不正取引やテロ活動など他の犯罪に利用され、社会にとって極めて有害なものとなっている。」⁸⁰⁾との指摘を踏まえると、VATの仕組みと類似する消費税の仕組みを有する日本においても犯罪組織に対する一定の対応が必要であるとの見解が示される可能性があると思われる⁸¹⁾。

上記の見解を踏まえつつ、次に、批判的な見解を概観し、英国の制度の日本への導入に係る法的課題等を整理する。

2 連帯納付に係る責任の導入に対して批判的見解と考察

上記の第1の見解に関して、確かに、欧州の制度や日本と類似の地理的特性を有する英

国の動きを参考にすることは有益であること、また、日本においても欧州のいわゆる病理現象が生じる可能性は否定できないと思われる。

ただ、英国の新制度である連帯納付に係る責任の導入に対する否定的見解として、近年、関税法や消費税法の改正といった金地金の密輸に対する税関当局における対抗措置等が講じられたところであり、まずは、当該措置の有効性や措置に係る課題を精査することが必要ではないかとの見解（反論）が考えられる。

第2のインボイス（適格請求書）の有効性に係る見解に関して、第1の見解に対する反論と同様、日本において、適格請求書に係る諸制度自体が実施されていない段階であり、日本における適格請求書制度の改訂の方向性等を検討する前段階として、適格請求書制度の実施により明らかになった法的課題等を精査していくことが、まずは必要ではないかとの反論が考えられる。

第3の見解に関して、確かに、例えば、国外送金に係る金融機関等の告知書の提出等の情報提供制度等（内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律3条等）は、OECD報告書における仲介事業者（intermediary）に該当する

79) 「違法物件の掲載の防止について」（民泊制度ポータルサイト）（観光庁HP（<http://www.mlit.go.jp/kankochu/minpaku/business/mediation/prevention.html>）【最終確認日：2018年9月14日】）。

80) 沼田・前掲注(2)435頁。脱税による利得が組織犯罪集団やテロリストの資金源との指摘（西山由美・前掲注(7)190頁）、通脱されたVATがテロ組織に流れていることに関する紹介記事（Teri Sprackland, *A Little VAT Fraud Can Fund a Lot of Terrorism*, *Europol Rep Says*, *Tax Notes Int'l* July 9, 2018, 179）。

81) 「密輸を通じて得られた利益は、犯罪組織の資金

源になっている可能性があると言えます。」との説明（ストップ金密輸5頁）。「近年、輸入消費税の脱税を目的とした金の密輸入が急増しているが、金の密輸入は、組織的に行われることも多く、密輸入を通じて得られた利益が犯罪組織の資金源になっている可能性があり、悪質性が極めて高い。」（「平成30年度における関税率及び関税制度の改正等についての答申（平成29年12月14日）」（別紙）5頁（財務省HP（https://www.mof.go.jp/about_mof/councils/customs_foreign_exchange/sub-of-customs/report/20171214/kana20171214-appendix.pdf）【最終確認日：2018年9月14日】））。

と考えられる金融機関に対して、一定の調書の提出といった情報提供の義務を課すものであるが、ただ、現行法上、当該送金等に関係して確定した税額の納付を求めるものではないことを考慮する必要があるのではないかとの反論が考えられる⁸²⁾。

また、以下のように、英国の連帯納付に係る責任と相続税法34条の連帯納付義務（連帯納付の義務）との相違点等を十分に考慮する必要があるとの反論も考えられる。

確かに、相続税法上の連帯納付の義務は、既に第三者に課税された税額の徴収確保のためである⁸³⁾と説明されており、また、当事者の意思に関係なく、法定の要件を満たすことによって当然に生じること⁸⁴⁾から、一定の場合、第三者に対して連帯して確定した税額の納付を求める英国の制度と一定の共通性、あるいは、ある意味、主従の関係であることや「徴収確保のために特別に定められた法定責任であるという性質」⁸⁵⁾を有すると言える。

ただ、相続税法上の連帯納付の義務に対して、自己の意思に基づくことなく連帯納付の責任を負わなければならないことは、過大（過酷）でありえることから、今日の法思想のも

とで異例との指摘⁸⁶⁾がされている。また、平成24年度税制改正において、相続税の連帯納付の義務について、連帯納付義務者にとって過酷となるケースの発生を防止しつつ、一般納税者との公平を確保する観点⁸⁷⁾から、申告期限から5年を経過する日までに納付通知書を発しない場合等の一定の場合、連帯納付の義務を負わないこと（相税34条1項1号等）が規定されたところである。

このような近年の連帯納付の義務の見直し（解除）の方向で税制改正が行われたことを踏まえつつ、さらに、相続税法上の連帯納付の義務（相税34条）の要件として、①適用の対象が、相続人等に限定されていること、②相続等により受けた利益の価額に相当する金額を限度とするといった一定の制限があることを考慮すると、当該制度の存在を理由として、英国の連帯納付に係る責任を導入することを直ちに肯定することは困難ではないかと思われる。

さらに、前述した国税徴収法上の第二次納税義務制度に関して、同制度が租税の徴収確保を図る制度であり、英国の制度と共通性を有することは否定できないが、以下のように、

82) 全省庁統一資格審査に係る過去の申請書において「平成11年11月、国税庁より、消費税（地方消費税を含む。）の滞納を未然に防止するために、競争参加資格審査に際し、『消費税及び地方消費税』の納税証明書の提出を求める旨協力依頼があったことから、添付書類として『納税証明書』の提出を求めています。」（『申請書記入要領 平成24年12月改訂版』12頁）（https://www.chotatujoho.go.jp/va/com/pdf/guide_yusojisan.pdf [最終確認日：2018年9月14日]）と説明されていたように、消費税の滞納防止策の一つとして、消費税を納付していない事業者を市等の地方公共団体の入札から排除することが求められたが、当該要請の法的性質は、消費税法等の税法上の規定による法的義務を

伴うものではなく、国税通則法74条の12（当該職員の団体に対する諮問及官公署等への協力要請）に基づく協力要請と同種の要請（協力の依頼）であると考えられる。

83) 阿部雪子「判批」税研148号（2009年）149頁。

84) 水野恵子「相続税の基本的仕組みと主たる論点—連帯納付責任を中心として—」日税研論集61号（2011年）138頁。

85) 阿部・前掲注83)149頁。

86) 金子・前掲注(2)628頁。

87) 「平成24年度 税制改正の解説」418頁（財務省HP（https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2012/explanation/pdf/p417_429.pdf [最終確認日：2018年9月14日]））。

英国の連帯納付に係る責任と第二次納税義務との間の相違点等を十分に考慮する必要があると考えられる。

国税徴収法上の第二次納税義務に関して、「第二次納税義務者の権利を保護するため」⁸⁸⁾の観点から、「補充性とは、主たる納税者の納税義務の履行のない場合にはじめて二次的に履行の責めに任ずること」⁸⁹⁾との説明にみられるように、国税徴収法上、①本来の納税義務者の財産につき滞納処分をしても徴収すべき国税に不足すると認められる限り、②滞納者と一定の関係のある者に対して、二次的に滞納者の納税義務を負わせるもの⁹⁰⁾であるとして、合名会社等の社員、清算人、同族会社等、滞納者と一定の関係がある者に係る第二次義務である「合名会社等の社員の第二次納税義務」(税徴33条)から「無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務」(税徴39条)が列挙され、各要件が規定されている。

このような制度の特色等を踏まえると、英国の連帯納付に係る責任は、確かに、日本の第二次納税義務と同様、補充性の側面を有するものであると考えられる。ただ、英国の連帯納付に係る責任において、「徴収すべき額に不足すると認められるとき」(税徴33条、36条、37条、38条)、「徴収すべき額に不足すると認められる場合」(税徴34条、39条)等といった一定の要件(差押えできる滞納者の財産の見積価額の総額 < 徴収しようとする国税の額)⁹¹⁾とある意味、厳しい要件が設けられているとは言い難いことから、国税徴収法上の第二次納税義務の存在を理由として、英国の連帯納付に係る責任を導入することを直ちに肯定することは困難でないと思われる。

加えて、このような日本の既存の制度と英国における連帯納付に係る責任とのいくつか

の相違点を概観し、比較した場合、連帯納付に係る責任におけるオンラインマーケットプレースの管理者と供給者との関係は、相続における各相続人との関係、あるいは、滞納者と低額の譲受人等との関係と同程度のある種の密接な関係であるとは言い難いのではないかと考えられる。

このような点をも踏まえると、英国の連帯納付に係る責任において、管理者に対して税額の納付を直ちに求めるものではなく、VATに係る法令(義務)を遵守しない事業者(供給者)をオンラインマーケットプレースから退去させない場合、管理者に対して初めて納付を求めるとの段階的な措置が設けられているのではないかと解される。

第4の犯罪組織の資金源への対応に関して、確かに、法制度(法の執行)として、何らかの対応が必要であるとされる課題であることは否定できない。

ただ、消費税法等の税法の改正(税制改正)、具体的には、第三者に課された消費税を納付する者を拡大すると連帯納付に係る責任の創設といった消費税法の改正等により、犯罪組織の資金源に対応することが、消費税法の基本的な考え方、例えば、消費税の枠組みにおける「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」(税制改革法10条2項)等に合致するものとして、妥当な制度改正(方向性)であるかどうか、必ずしも明確な議論(合意)

⁸⁸⁾ 租税徴収制度調査会「昭和33年12月 租税徴収制度調査会答申」13頁。

⁸⁹⁾ 吉国二郎ほか共編『国税徴収法精解 平成30年改訂』(大蔵財務協会、2018年)319頁。

⁹⁰⁾ 吉国・前掲注⁸⁹⁾318頁。

⁹¹⁾ 吉国・前掲注⁸⁹⁾336頁。

がされてないとの反論が考えられる。また、消費税法上の連帯納付に係る責任の創設と犯罪組織の資金源への対応との目的が直接関連するもの（結びつくもの）として十分に理解され得るものとは言い難いのではないかと思われる⁹²。

以上のように、上記の種々の点を考慮すると、確かに日本の消費税法において、英国において設けられた連帯納付に係る責任の制度を導入する意義を直ちに否定することはできないと言える。ただ、消費税法上、整理できていないと考えられる種々の法的課題等が見られることから、同制度の導入を直ちに肯定することは困難ではないかと考えられる。

V おわりに（今後の課題等）

以上のように消費税法上の連帯納付に係る責任を導入する意義・課題等に係る整理・検討を試みたが、現行法上の解釈に関して、今後検討が求められる可能性のある関連する課題としては、例えば、犯罪組織に加担している可能性があると考えられる、密輸された金地金の買取を行う事業者において当該買取に係る仕入税額控除を否認することが可能か否かとの議論が考えられる。例えば、前述のいわゆる Kittel 事件における考え方を踏まえつ

つ、一定の場合、仕入税額控除の適用を認容しないことが消費税法上の解釈として許されるのか、つまり、事業者が、取引相手方が消費税を納付していないこと（いわゆる脱税の意図を有すること）を認識していた（あるいは、十分に認識し得ると解される）場合、当該事業者における仕入税額控除が否認され得るのかとの議論が考えられる。当該問題については、議論を十分に整理することが必要であると考えられることから、今後の検討課題の一つとしたい。

ただ、現時点において、少なくとも、①現行の仕入税額控除（消法30条）の規定上、いわゆる「保存」の解釈等から、「取引相手方が消費税を納付しないこと（納付しない意図を有していたこと）」の認識の有無は仕入税額控除を適用するための要件であるとは言えないこと、②適格請求書と仕入税額控除の適用との関係に関して、仕入税額控除の要件となる請求書等として適格請求書等が規定されている（消法30条9項）が、取引の相手方（適格請求書の発行元）における消費税の納付の事実は要件とされておらず⁹³、また、登録された適格請求書発行事業者が公表されること（消法57条の2第4項）から、真正な適格請求書を受領した事業者において、制度上、仕入税

92) 例えば、いわゆる使途秘匿金の損金不算入措置に係る整理として、「警察目的説による使途秘匿金の損金算入否認は、領収書をださない等の方法で不当に税負担を免れようとする営業を規制する目的で主張されているものであるが、その目的と使途秘匿金の損金性否認とは直接結びつくものではない。」との指摘がされている（首藤重幸「使途不明金の理論的検討」日税研論集1号（1986年）235頁）。

93) 例えば、「適格請求書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

められないこととなります。」（平成28年度税制改正819頁）として、適格請求書発行事業者が消費税を納付したことまでは、仕入税額控除の要件とされていない。したがって、特定の事業者の取引先（仕入先）である適格請求書発行事業者が、消費税を納付せず、破産等した場合、また、仮に、特定の事業者が取引時において、取引先である適格請求書発行事業者の破産等の可能性が高いことを認識していた場合であっても、仕入れを行った特定の事業者は当該取引に係る消費税を仕入税額控除の対象とすることができると考えられる。

額控除の適用は直ちに否認できないと考えられること⁹⁴、③特定の産業振興等のいわゆる政策目的の税制と異なり、仕入税額控除制度は、消費税の課税の枠組みにおいて、課税の累積の排除のため必要不可欠であること⁹⁵、④消費税の課税の対象となる取引（言い換えれば、同時に、仕入税額控除の対象となる取引）において、いわゆる不法な行為（違法な行為）に係る取引が明確に排除されていないこと⁹⁶、さらに、⑤いわゆる「公序の理論」⁹⁷に係る内容が消費税法上規定されていないこと、加えて、⑥現行法上、罰則の適用（あるいは、罰則の創設）と仕入税額控除の制限は、明確に区分されていること（区分する必要があること）⁹⁸から、現行法上、事業者が、取引相手方が消費税を納付していないこと（いわゆる脱税していること）を認識していた（十分に認識し得ると解される）場合、当該事業者の消費税の計算上、当該取引相手方との取引にお

ける仕入税額を仕入税額控除の対象として認めないとの結論を直ちに導き出すことは困難ではないかと解される。

確かに、租税逋脱（脱税）による税収減から国家財政を守ること⁹⁹を趣旨・目的とする規定を設ける自体を否定できず、このような目的等を有する制度として、上記で概観した連帯納付に係る責任を定めた規定（制度）の意義を明確に否定し難いと思われる。

ただ、脱税による損失を事業者と国家の双方が負担すべきとの見解¹⁰⁰、さらに、VAT（消費税）と逋脱との関係に係る一般論として、逋脱行為による国庫財政の損失を事業者の負担のみによって回避しようとすることは、問題である旨の指摘¹⁰¹を考慮すると、新たな制度として、消費税法上の連帯納付に係る責任の導入に係る議論を進める場合、少なくとも、歳入確保といった効率性一辺倒ではなく、取引に関わる特定の事業者に対して第三者が納

94) ただ、このような適用（解釈）、あるいは、納税者のある種の予測可能性への考慮は、いわゆる通常の取引のみに限定されるものであり、納付の意図を有しないこと（脱税の意図を有すること）が明らかであるような犯罪組織が関与する場合、このような適用（解釈）はできない（考慮することは必要ではない）ことから、仕入税額控除は否認すべきとの見解が考えられるが、更なる検討は今後の課題としたい。

なお、当然のことながら、売買されたとされる権利（例えば、商標等の権利）や商品等が実存せず、取引自体が仮装である場合、仕入税額控除の対象とされた取引自体が存在しないことから、消費税の計算上、当該取引における消費税を仕入税額控除の対象として認めるものではないが、金の密輸の場合、現物である金自体の動きがあること（売買取引自体は存在すること）から、上記のような議論を試みたものである。

95) 最判平成16年12月20日判時1889号42頁の滝井裁判官の反対意見。

96) 消費税法上、関税法違反の輸出であっても消費税法上の要件を充足すれば輸出免税の対象となるものと解される（拙稿「消費税における課税対象」税法学573号（2015年）251頁（注134））。

97) 「ある支出の控除を認めると公の秩序に反する結果となる場合には、その控除は認められない」という考え方（佐藤英明『スタンダード所得税法 第2版補正版』（弘文堂、2018年）271頁）。

98) 谷口勢津夫ほか『基礎から学べる租税法』（弘文堂、2017年）191頁。なお、密輸品であることを知って金を買取るとか、運搬する等の事業者に対して、密輸品譲受等の罪（関税法112条）が成立する。

99) 例えば、ドイツ売上税法25d条を紹介する先行研究（西山由美「消費課税における『事業者』の法的地位—いわゆる『カルセル・スキーム』をめぐる議論を素材として」税法学557号（2007年）214頁）。同条の説明として、西山・前掲注(7)205頁。

100) 西山・前掲注(7)217頁。

101) 西山・前掲注(9)217頁

付すべき税負担を求める根拠を明確にした⁽¹⁰²⁾
上での整理が必要ではないかと考えられる。

※本研究はJSPS科研費JP16K03308の助成を
受けたものである。

(102) 例えば、リバースチャージ方式については、納税義務者の要件が便宜上決定される（課税技術上の便宜的措置）との面もある（谷口勢津夫「第4章 課税対象取引—納税義務者の検討も含めて」日税論集70号（2017年）244頁，249頁参照）。

ただ、同時に、リバースチャージが肯定される理由として、納付が期待できない国外事業者との一定の取引に限定するとの説明（整理）がされて

いたことから、第三者である供給者の納付すべき税額についてオンラインマーケットプレイスの管理者に対して連帯納付に係る責任を求めることを肯定する理由が、単に、オンラインマーケットプレイスにおける取引に関わるとの説明のみであるならば、このような説明は、連帯納付に係る責任を肯定する論拠としては薄弱ではないかと思われる。