

【研究論文】

問屋を利用した輸入取引に対する消費課税

—VAT 指令及びイギリス法を参考として—

**Consumption Taxation in Japan on the Importation of Goods
by Commissionaires**

—Focus on the EU VAT Directive and the VAT Act 1994 of the UK—

関西大学大学院 教授

中村 繁隆

Kansai University Graduate School Professor

Shigetaka Nakamura

要旨

本論説は、問屋を利用した輸入取引における消費税法上の課題に対する解決策を検討するものである。具体的には、わが国の消費税法上、問屋取引に対する別段の定めがないため、問屋取引における納税義務者は委託者だけでなく、受託者である問屋となる可能性がある。すなわち、問屋取引における納税者の予測可能性を欠く状況にある。

ここで、EU に目を転じてみると、VAT 指令は、わが国の問屋に相当する *Commissionaire* を利用した取引に対する 14 条 2 項(c)の特則を有している。また、イギリスの VAT 法も、VAT 指令 14 条 2 項(c)を国内法化した 47 条 2A 項を有し、かつ、輸入取引に関しては 47 条 1 項及び 2 項を有している。

本論説における分析から、わが国にとっては、イギリスの VAT 法 47 条 1 項、2 項、2A 項における取扱いが有益であるとの示唆を得た。これらの規定をわが国の消費税法へ取り込むことによって、問屋取引における納税者の予測可能性が向上し、ひいては、クロスボーダー取引において有用とされる問屋取引の利用促進も期待される。

Abstract

This article examines solutions to issues for consumption taxation in Japan on the importation of goods by commissionaires. As the *Consumption Tax Act* [*Shohi Zei Ho* (CTA)] in Japan does not have any specific provisions for transactions by commissionaires, a taxpayer in such transactions may be not only a principal, but also a commissionaire for the purpose of the CTA in Japan. This is, the current situation is such that taxpayers lack a legal predictability in such transactions by commissionaires.

In the EU, the current Value Added Tax (VAT) Directive has a specific provision, which is regulated at Article 14, Paragraph 2 (c) for transactions by commissionaires. The VAT Act 1994 of the UK also has a specific provision, which is a transposition of Article 14, Paragraph 2 (c) of the VAT Directive, and Article 47, Paragraph 1 and 2 on the importation of goods by undisclosed agents.

The analysis in this article suggested that the treatment in Article 47, Paragraphs 1, 2, and 2A of the VAT Act 1994 of the UK would be beneficial for the CTA in Japan.

In the author's view, by incorporating above-mentioned provisions into the CTA in Japan, it is expected that a legal predictability of taxpayers in such transactions will be enhanced, and that the use of such transactions, which is useful in cross-border transactions, will be encouraged.

I はじめに

商法 551 条において、「この章において「問屋」とは、自己の名をもって他人のために物品の販売又は買入れをすることを業とする者をいう」と規定されている。問屋は、取次業者の一類型であり、取次ぎとは、自己の名をもって(自分が権利・義務の帰属主体となつて)他人のために(他人の計算、すなわち、経済的損益を他人に帰属させて)法律行為をすることを引き受ける行為をいう(商法 502 条 11 号)¹。問屋取引は、売主と問屋との内部的な関係では、売買の経済的効果が売主に帰する点で代理に類似している一方、買主との外部的な関係では、問屋が売買契約の当事者となる点で転売に類似しており、代理と転売の折衷的な性格を有するという特徴をもつ²。また、問屋取引は、とりわけクロスボーダーの取引において有用であるといわれている³。

本論説は、問屋を利用した輸入⁴取引における消費税法上の課題に対する解決策を検討するものである。具体的には、わが国の消費税法上、問屋取引に対する別段の定めがないため、問屋取引における消費税法上の納税義務者は、売主だけでなく、問屋となる可能性⁵がある。すなわち、問屋取引における納税者の予測可能性を欠く状況にある。

¹ 江頭憲治郎『商取引法〔第 8 版〕』弘文堂 246 頁(2018)参照。

² 仲谷栄一郎・中島真嗣「問屋(コミッションエア)の税務問題(上)」NBL1029 号 70 頁(2014)参照。

³ 仲谷・中島・前掲注 2、71 頁参照。

⁴ 輸入とは、関税法 2 条 1 項 1 号によれば、「外国から本邦に到着した貨物（外国の船舶により公海で採捕された水産物を含む。）又は輸出の許可を受けた貨物を本邦に（保税地域を経由するものについては、保税地域を経て本邦に）引き取ることをいう」。消費税法上の輸入の概念は、関税法からの借用概念であり、貨物を前提にした税関による物理的な監督に依存したものである。水野忠恒『体系租税法〔第 2 版〕』中央経済社 982 頁(2018)参照。

⁵ 問屋が資産の譲渡等を行った者に該当すると判示したものとして、大阪地判平成 25 年 6 月 18 日税資 263 順号 12235。評釈として、例えば、西山由美「資産の譲渡を行った者の実質判定—問屋の委託販売」税研 178 号 227 頁～230 頁(2014)がある。

本論説では、上記課題に対する問題解決のためのアプローチとして、EU における VAT(Value Added Tax.以下、VAT)指令⁶とイギリスにおける VAT 法⁷の取扱いに焦点を当てる。

本論説の構成としては、II で、わが国における問屋を利用した輸入取引に対する消費税法上の取扱いを確認した後、先行研究者の主張と限界を確認する。IIIでは、EU における Intermediary⁸を利用した取引を取り扱う VAT 指令 14 条 2 項(c)の内容、及び、それに関する欧州司法裁判所(Court of Justice of the European Union.以下、同じ)判決を紹介する。IVでは、Agent を利用した取引に対する VAT 法 47 条の取扱いを紹介する(なお、後述の通り、VAT 法 47 条 2A 項は、VAT 指令 14 条 2 項(c)をイギリスの VAT 法に移入したも

⁶ VAT 指令については、何度も修正がなされているが、現行の VAT 指令の基礎となっているものは、2006 年の Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ L 347, 11.12.2006, at 1-118 である。本稿も特に断りがない限り、本指令について言及する。なお、本指令は、1977 年の第 6 次指令(the Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment, OJ L 145, 13.6.1977, at. 1-40)を改編したものである。

⁷ Value Added Tax Act 1994.なお、本稿でイギリスを取り上げた理由は、後述の図 6 の情報を入手できたからである。当該情報は、わが国の先行研究に見当たらない情報である。ただ、同様の情報が他の EU 加盟国に存在している可能性はあるため、引き続きリサーチを続けたいと考えている。

⁸ 本稿では、Intermediary という用語を、Disclosed Agent(単に、Agent と呼ばれる場合もある)と Undisclosed Agent(Commission Agent や Commissionaire と呼ばれる場合もある)の 2 つから構成された用語として使用する。14 頁で後述するように、VAT 指令は Intermediary という概念を使用していない [VAT 指令 14 条 2 項(c)は Intermediary という用語を使用していない] が、当該規定を紹介する文献等では、Intermediary、Agent、Commissionaire などの用語が特に定義されることなく使用されている。江頭・前掲注 1、247 頁によれば、「英米法には代理と取次ぎの区別がなく、ともに agency と呼ばれる法領域で扱われ、大陸法に引き直せば問屋・準問屋に当たる者の行為によって、委託者と取引相手方との間に直接の法律関係が生ずるものとされる場合が非常に多い」という。以上を踏まえ、本稿では、当該規定における取引仲介者を便宜上、Intermediary と表記することにした。

のである)。そして、Vでは、Ⅲ及びⅣの内容からわが国への示唆を得た上で、課題解決のための具体的な提言を試みたい。

なお、本論説の検討対象は、貨物(物品)を対象とする。従って、サービスについては、本論説の検討において最低限必要な範囲でのみ触れる。

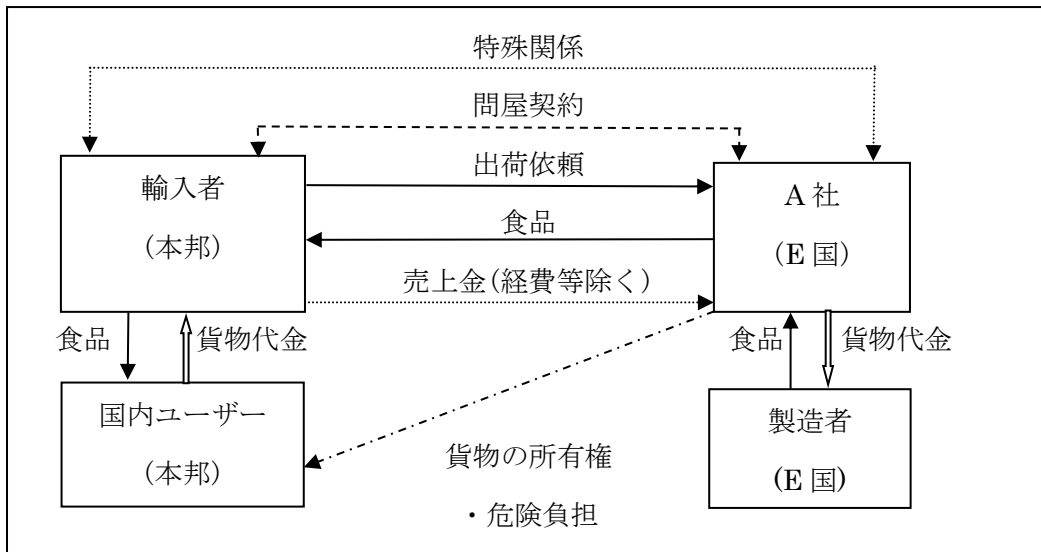
Ⅱ わが国の消費税法における取扱い

1. 輸入取引に対する消費課税及び判例

まず、問屋を利用した輸入取引に対する消費税法上の取扱いを確認する前に、問屋を利用した輸入取引の具体的な取引例を参考までに示しておきたい。図1は、税関のホームページから抜粋した取引図である⁹。取引内容は、同ホームページによると、以下の通りである。図1における輸入者は、特殊関係にあるE国所在のA社との問屋契約により、同じE国所在の製造者からA社が購入した食品を輸入する。輸入貨物は、A社により製造者から購入され、A社の倉庫で保管され、輸入者の出荷依頼により本邦に向けて船積みされる。輸入者は、問屋契約に基づき輸入した貨物を問屋契約の受託者として国内ユーザーに販売するが、貨物の所有権及び危険負担はA社から直接に国内ユーザーに移転する。輸入者は、国内ユーザーへの売上金から輸入者の経費等を差し引いた金額をA社に送金する。

⁹ 税関「特殊関係にある者との問屋契約に基づき輸入する場合の「輸入取引」の認定」質疑応答事例(関税評価) <https://www.customs.go.jp/zeikan/seido/kanzeihyouka/hyokajirei/hyokajirei4110059.pdf>(2021年2月11日訪問)参照。なお、本質疑応答事例でいう「輸入取引」とは、関税定率法4条1項における「輸入取引」をいい、関税評価において輸入貨物の課税価格を計算するに当たり参照されるものである。本質疑応答事例では、図1における取引を関税定率法4条1項における「輸入取引」に該当しないと回答している。しかし、消費税法の観点からすれば、問屋を利用した輸入取引に該当すると考える。なぜなら、消費税法上、「輸入」は関税法2条1項1号からの借用概念であるが「輸入取引」という定義規定は存しないため、また、関税定率法4条1項における「輸入取引」からの借用概念とも考えづらいためである。

（図1－質疑応答事例における取引）



次に、問屋を利用した輸入取引に対する消費税法上の取扱いを確認する。わが国の消費税法は、理念的には「消費」を課税対象としているが、技術上の理由から「消費」を直接的に規定する代わりに、事業者が行う取引に着目して規定が作られている¹⁰。ここでは、本論説の目的から、課税の対象と納税義務者の2点について、輸入取引に対する消費税法上の取扱いを紹介する。

まず、課税の対象について。輸入取引の場合、「保税地域¹¹から引き取られる外国貨物¹²」につき、消費税が課される(消費税法4条2項)。

¹⁰ 中里実・弘中聡浩・瀧圭吾・伊藤剛志・吉村政穂編『租税法概説〔第3版〕』有斐閣 218頁(2018)(神山弘行執筆)参照。

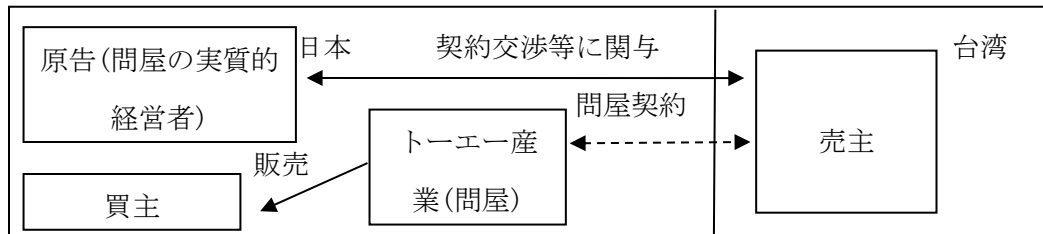
¹¹ 保税地域とは、消費税法2条1項2号によれば、「関税法(昭和二十九年法律第六十一号)第二十九条(保税地域の種類)に規定する保税地域」をいう。関税法29条では、「保税地域は、指定保税地域、保税蔵置場、保税工場、保税展示場及び総合保税地域の五種とする」と規定されている。列挙された5つの保税地域については、指定保税地域は関税法37条1項、保税蔵置場は関税法42条1項、保税工場は関税法56条1項、保税展示場は関税法62条の2第1項、総合保税地域は関税法62条の8第1項にそれぞれ規定されている。

¹² 外国貨物とは、消費税法2条1項10号によれば、「関税法第二条第一項第三号(定義)に規定する外国貨物(同法第七十三条の二(輸出を許可された貨物とみなすもの)の規定により輸出を許可された貨物とみなされるものを含む。)をいう」。

次に、納税義務者について。輸入取引に係る納税義務者は、保税地域から課税貨物¹³を引き取る者である(消費税法 5 条 2 項)。消費税法における輸入取引に係る納税義務者は、関税法 6 条(納税義務者)¹⁴における「貨物を輸入する者」と同一である、との意見がある¹⁵。

図 2 は、関税法 6 条の「貨物を輸入する者」の意義を巡る下級審判決¹⁶の取引図である。前述の通り、消費税法上の輸入取引に係る納税義務者は、関税法 6 条における「貨物を輸入する者」と同一である、との意見があることから、本下級審判決は重要と思われる。そこで、本下級審判決の概要について、事実の概要、争点に関する当事者の主張、判示の順で紹介したい。

(図 2—関税法 6 条に関する判例における取引)



まず、事実の概要について。トーエー産業株式会社（問屋に該当する）名義で東京税関大井出張所長に対し、昭和 59 年 1 月 9 日から同年 3 月 10 日までの間の前後 8 回にわたる台湾からの冷凍豚部分肉の輸入について、輸入（納税）申告書が提出され、うち 5 件については関税法 67 条に基づく輸入の許可がされ、他の 3 件については関税法 73 条 1 項に基

¹³ 課税貨物とは、消費税法 2 条 1 項 11 号によれば、「保税地域から引き取られる外国貨物（関税法第三条（課税物件）に規定する信書を除く。第四条において同じ。）のうち、第六条第二項の規定により消費税を課さないこととされるもの以外のものをいう」。

¹⁴ 関税法 6 条(納税義務者)

「第六条 関税は、この法律又は関税率法その他関税に関する法律に別段の規定がある場合を除く外、貨物を輸入する者が、これを納める義務がある」。

¹⁵ 上杉秀文『国際取引の消費税 QA [6 訂版]』税務研究会出版局 42 頁(2017)、宮川博行「非居住者の消費税の納税義務に関する一考察—国内に事務所等を有しない事業者の資産の譲渡等を中心として—」税大論叢 70 号 317 頁(2011)参照。なお、宮川氏の論文を以下は、「宮川論文」と表記する。

¹⁶ 東京地判平成 2 年 10 月 8 日判時 1369 号 91 頁。

づく輸入の許可前における貨物の引取りの承認がされた。また、同じく問屋名義で名古屋税関稲永出張所長に対し、昭和59年3月15日、台湾からの冷凍豚部分肉の輸入について、輸入（納税）申告書が提出され、関税法67条に基づく輸入の許可がされた。被告ら（いずれも関税法107条、同法施行令92条1項2号イにより権限の委任を受けている）は、本件輸入について、原告（トーエー産業株式会社の実質的な経営者の地位にあるが、同社の代表者ではない）及び問屋の両者を関税法6条に規定する納税義務者（貨物を輸入する者）と認定し、関税法7条の4第1項の規定に基づき、両者に対して、各更正処分を行った。本件の争点は、専ら、本件輸入について原告が関税法6条により関税の納税義務者と定められている「貨物を輸入する者」に該当するか否かにあった。ちなみに、本件輸入は、差額関税制度¹⁷を悪用し、輸入申告価格を実際の輸入取引価格より高価に偽り、差額関税制度による正当関税額より過少な関税額を申告していたものである。

次に、争点に関する当事者の主張について。当事者の主張の違いは、関税法6条にいう「貨物を輸入する者」の意義の解釈が異なる点にある。被告は、まず、「関税法6条にいう「貨物を輸入する者」とは、単なる輸入申告上の名義人をいうものではなく、実質的に当該輸入の効果が帰属する実質上の買主をいうものと理解すべきである。また、輸入取引の実態から見て、右の実質上の買主に当たる者が複数ある場合は、それら複数の者が関税の納税義務者となるものと解すべきである」と述べた上で、「本件輸入にあつては、信用状の開設及び輸入申告等の名義人であるトーエー産業に加えて、輸入申告の名義人とはなっていないが、自ら輸出者側と交渉して輸入契約の内容を実質的に決定し、この輸入取引によって直接利益を得ている原告も、右の「貨物を輸入する者」に該当するものというべきである」と主張した。

¹⁷ 差額関税制度とは、「関税額の算出について、輸入取引価格が一定の価格より高ければ従価税率が適用され、低ければ従量税率が適用され、従量税率が適用される場合には、輸入取引価格が低いほど関税額が高くなることとなる制度であり、低価品の流入から国内産業を保護するために利用される制度」である。

「貨物の輸入を自ら計画し、その輸入数量や輸入価格、国内での貨物引取先での価格等を自らの判断に基づいて交渉、決定する等していた者が、貨物の輸入申告の名義人には、なっていないとしても、関税法六条により関税の納税義務者とされている「貨物を輸入する者」に該当するとされた事例」判時1369号91頁（1991）参照。

一方、原告は、まず、「関税の納税義務者は、法律上の貨物の輸入者のみをいうものと解すべきであり、輸入により利益を得ているとか輸入行為に関与しているとかの理由で、その他の者が「貨物を輸入する者」に該当することはないものというべきである」と述べた上で、「本件輸入においては、貨物を輸入したのはトーエー産業であり、原告は、同社の社員あるいはその実質的な経営者として、同社のための輸入取引事務を行ったに過ぎない。したがって、原告は、形式的にも実質的にも、本件貨物の輸入者には該当しない」と主張した。

最後に、判示について。まず、東京地裁は、昭和41年の関税法改正の趣旨に触れた後、関税の納税義務者となる「貨物を輸入する者」とは、「実質的にみて本邦に引き取る貨物の処分権限を有している者、すなわち実質的に輸入の効果が帰属する者をいうものと解するのが相当である。右の実質的に貨物の輸入の効果が帰属する者に当るか否かは、具体的には、輸出者との交渉、信用状の開設、代金の決済等の輸入手続への関与の仕方、輸入貨物の国内における処分、販売方法の実態、当該輸入取引による利益の帰属関係等の事情を総合して判断すべきものであり、これらの事情から判断して実質的な貨物の輸入者が複数あると認められるときは、それらの者が共同して関税の納税義務を負担することとなるものと解すべきである」と判示した。

その上で、東京地裁は、「本件の各輸入行為は、形式的にはトーエー産業の名前で行われているものの、専ら原告の発意に基づいて計画され、国外の輸入先との間での輸入数量や輸入価格の交渉、決定から国内の貨物引取先との間の価格交渉に至るまでの本件輸入に関する実質的な事柄はすべて原告が自らの判断に基づいて決定しており、また、本件輸入取引から生ずる利益についても原告個人がこれを直接取得しているものと考えられる。すなわち、本件の各輸入行為については、まさに原告が実質的に貨物の輸入の効果が帰属する「貨物を輸入する者」に当るものというべきである」と判示した。

以上の通り、東京地裁は、昭和41年の関税法改正の経緯と趣旨、判断基準を述べた上で、これを本件の各輸入行為に当てはめた結果を示すものであった¹⁸。

¹⁸ 長谷川俊明「判批」国際商事法務19巻4号500頁(1991)参照。

2. 先行研究者の主張と限界

問屋を利用した輸入取引に係る消費税上の納税義務者に関する先行研究者の主張には、解釈論によるものと立法論によるものが存在する。前者の解釈論は、消費税法及び関税法6条の解釈並びに関税法6条における判例等に基づくものである¹⁹。具体的には、消費税法5条2項にある課税貨物を引き取る者の定義は、関税法6条の貨物を輸入する者と同一であり、前述の下級審判決に示された「実質的にみて…処分権限を有している者」という基準に従えば、問屋は商品の処分権限を有すると解されるため、問屋が貨物を輸入する者と解するのが合理的である²⁰、と主張する。ただ、その一方で、問屋ではなく、売主が輸入消費税の納税義務者となる場合も述べている²¹。その理由は明らかではないが、問屋が実質的にみて商品の処分権限を有すると解されない場合を考慮しているのかもしれない。

ただ、このような主張とならざるを得ない理由としては、消費税法における判例がなく²²、また、関税法も前述の下級審判決しかない状況で解釈論を展開している点にあると考えられる。むしろ、問屋取引における望ましい消費税法上の取扱いを検討するに当たっては、多くの経験を有するEU等の取扱いを参考にすることが望ましい。従って、後者の立法論に属する宮川論文が、EUの取扱いを紹介し、問屋取引に関する別段の定めを設けるべきであると主張²³する点は、方法論として優れていると考える。ただ、先行研究の宮川論文には、2つの点で限界がある。

第1は、情報のフォローアップの必要性である。なぜなら、宮川論文の後の2015年にVAT指令14条2項(c)に言及する欧州司法裁判所判決が出ているからである。つまり、宮川論文に関しては、VAT指令14条2項(c)に関する最新情報をフォローアップする必要がある。

第2は、問屋取引における売主が非居住者である場合に対する解決策として紹介した研究材料の問題である。宮川論文では、ドイツ及びフランスの預託在庫(consignment stock. 以下、同じ)の特別ルールが取り上げられ、検討が行われている(図3参照)。

¹⁹ 仲谷・中島・前掲注2、54頁参照。

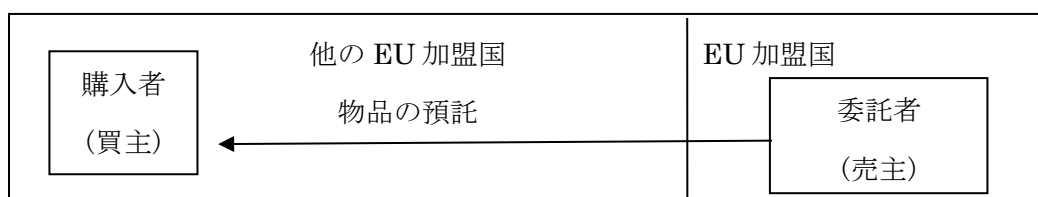
²⁰ 同上。

²¹ 同上。

²² 輸入取引ではなく、国内取引における問屋取引については、消費税法上の判例は存在する。これは、前掲注5の大阪地判平成25年6月18日税資263順号12235である。

²³ 宮川論文323頁参照。

（図 3－預託在庫）



預託在庫とは、物品の所有権を委託者(売主)に残しながら、購入者(買主)に預ける在庫をいう²⁴。預託在庫の特別ルールとは、預託した在庫を譲渡した際、非居住者である委託者(売主)が、他の EU 加盟国において VAT の納税義務者とならず、購入者(買主)が当該 VAT の納税義務者とするルールをいう²⁵。

しかし、預託在庫は、問屋取引とは異なる取引であり、方法論として問題があると考えられる。むしろ、後述するイギリスの VAT 法は、Agent を利用した取引に関する具体的な取扱いを体系的に条文化している点などで、研究材料として優れていると考える。宮川論文では、問屋取引に対する別段の定めとして VAT 指令 14 条 2 項(c)の導入が主張されているが、わが国の消費税法への具体的な立法提言はない。むしろ、VAT 法 47 条を検討することで、わが国への具体的な提言にもつながり得る。

以上から、次章以下で、最新情報を含む VAT 指令 14 条 2 項(c)とイギリスの VAT 法 47 条のそれぞれの取扱いを紹介する。

Ⅲ EU の VAT 指令における取扱い

1. VAT 指令 14 条 2 項(c)

まず、VAT に服する取引は 4 つあり、VAT 指令 1 条に規定されている。例えば、VAT 指令 1 条(a)²⁶では、「課税事業者が、加盟国の領土内において課税事業者として対価を得て行う物品の供給」、1 条(d)²⁷では、「物品の輸入」が挙げられている。そして、「物品の輸入」

²⁴ 宮川論文 319 頁参照。

²⁵ 同上。

²⁶ (a) the supply of goods for consideration within the territory of a Member State by a taxable person acting as such.

²⁷ (d) the importation of goods.

とは、「条約 24 条²⁸の意味における自由流通(Free Circulation)²⁹が認められていない物品を共同体に持ち込むこと」(VAT 指令 30 条の第一パラグラフ³⁰)をいう。自由流通が認められていない物品とは、外国貨物を意味する³¹。

次に、VAT 指令は、売主と買主との間に Intermediary が関わる取引に対する別段の定めを置いている。具体的には、VAT 指令のタイトルⅢ(TAXABLE TRANSACTION)の中に、物品に関して同 14 条 2 項(c)、サービスに関して同 28 条を置く。

VAT 指令 14 条 2 項の柱書には、「パラグラフ 1 に規定された取引に加えて、以下の各取引は物品の供給とみなされる³²」とあり、物品に関する同 14 条 2 項(c)が置かれている。この「パラグラフ 1」とは、VAT 指令 14 条 1 項を指す。VAT 指令 14 条 1 項³³は、「物品の供給とは、所有者として有形資産の処分権を譲渡することを意味する」と規定し、課税対象取引となる物品の供給の定義規定である。従って、本論説の検討対象である VAT 指令 14

²⁸ 条約 24 条の「条約」とは、Treaty establishing the European Community, OJ C 325, 24.12.2002, at 33-184 をいい、条約 24 条は、現在の Consolidated versions of the Treaty on European Union and the Treaty on the Functioning of the European Union, OJ C 115, 9.5.2008, at 1-388 の 29 条に該当する。

「輸入手続きが関税とともに遵守され、あるいは、支払うべき相応の効果を有する税がその加盟国で課される場合で、かつ、第三国から運び込まれる製品が当該関税や賦課税の全部、あるいは一部の払戻しからの便益を得ていない場合、当該製品は加盟国の自由流通(Free Circulation)にあるとみなされる(Products coming from a third country shall be considered to be in free circulation in a Member State if the import formalities have been complied with and any customs duties or charges having equivalent effect which are payable have been levied in that Member State, and if they have not benefited from a total or partial drawback of such duties or charges)。

²⁹ この訳語は、溝口史子『EU 付加価値税の実務〔第 2 版〕』中央経済社 136 頁(2020)に倣ったものである。

³⁰ 'Importation of goods' shall mean the entry into the Community of goods which are not in free circulation within the meaning of Article 24 of the Treaty.

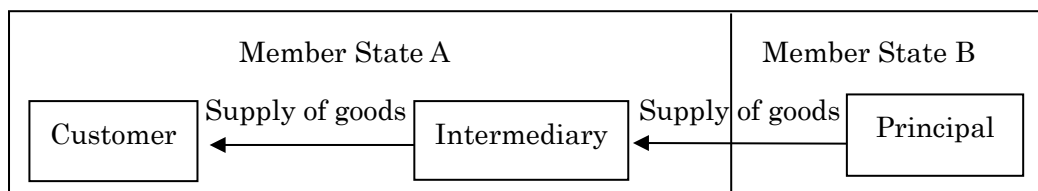
³¹ 溝口・前掲注 29、136 頁参照。

³² In addition to the transaction referred to in paragraph 1, each of the following shall be regarded as a supply of goods.

³³ 'Supply of goods' shall mean the transfer of the right to dispose of tangible property as owner.

条 2 項(c)³⁴に規定する「購入あるいは販売に関して Commission が支払われる契約に沿った物品の譲渡」は、同項の柱書から物品の供給とみなされ、課税対象取引となる。図 4 は、そのみなし適用の場合を図示したものである。

(図 4-2 つの Supply of Goods)



なお、VAT 指令 14 条 1 項における「所有者として有形資産の処分権を譲渡」の意義に関しては、欧州司法裁判所による *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* 事件(以下、SAFE 事件という)³⁵において、所有権の法的移転を伴わない経済的処分権(economic ownership. 以下、同じ)の譲渡も含まれている旨が判示されている点に留意する必要がある³⁶。

³⁴ (c) the transfer of goods pursuant to a contract under which commission is payable on purchase or sale.

³⁵ Case C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* [1990] EU:C:1990:61. SAFE 事件の概要は、*Shipping and Forwarding Enterprise Safe judgment*, para. 2-4 によれば、以下の通りである。オランダに登録事務所を有し、海運業を営んでいた原告の SAFE 社は、1979 年に Kats 社へ不動産に対する無条件の権利を有償譲渡することに同意した。当該不動産の所有権は、Kats 社が当該不動産を取得する時点、あるいは 1982 年 12 月 31 日までに移転されることになっていた。しかし、その後、Kats 社が破産したため、1983 年 8 月 11 日に Kats 社の破産管財人は当該不動産を第三者へ売却した。これにより、原告の SAFE 社は同日、当該第三者に不動産の所有権を譲渡した。主たる争点は、第 6 次 VAT 指令 5 条 1 項にいう物品の供給が、所有権の法的移転がある (legal ownership of the property is transferred) 場合にのみ生じるのか否かであった。

³⁶ 溝口・前掲注 29、50 頁参照。同書 50 頁によると、所有権の法的移転を伴わない経済的処分権の譲渡も含まれるという取扱いは、「EU では、法律上の所有権の移転時期を引渡し時点とする加盟国と契約に定める時点とする加盟国があるため、法律上の所有権の移転を基準とすると、1 つの取引が異なるタイミングで資産の譲渡が認定されてしまいます。このような背景から、資産の譲渡に対して統一的に課税するためには、法律上の所有権の移転に依拠しない判断が必要となります」と解説されている。

ところで、VAT 指令は、Intermediary という概念を使用していない³⁷。この点をどのように理解して、VAT 指令 14 条 2 項(c)を解釈すべきであろうか。これについては、物品ではなく、サービスに関する別段の定めである VAT 指令 28 条³⁸を参照して解釈すべきであると述べる文献がある³⁹。具体的には、「自分の名義で他者のために行動する課税事業者が物品の供給に参加する場合、その者は、当該物品を受領し、かつ、当該物品を供給したものとみなされる」と解すべきという⁴⁰。なお、上記にある「自分の名義で他者のために行動する課税事業者」は、いわゆる Undisclosed Agent と呼ばれる⁴¹。もし VAT 指令 14 条 2 項(c)や同 28 条の規定がなければ、Agent は Principal(売主。以下、同じ)の名前を明らかにするように常に求められ、Principal は適正にインボイスの手続きをするよう求められるゆえ、VAT 指令は、適正なインボイスが Undisclosed Agent に対して、そして、Undisclosed Agent によって発行されなければならないこと、すなわち、Commission に関する別個のインボイスというよりはむしろ、供給された物品やサービスの Full Price を示す Undisclosed Agent への供給、かつ、当該 Undisclosed Agent による供給というフィクションを導入している、という⁴²。

また、VAT 指令 14 条 2 項(c)の文言はあまり明確ではないが、2 つに識別可能 (identical)で、連続的に(consecutively)物品が供給されるという法的フィクションを採用していると解すること(図 4 参照)は、Ⅲの 2 で紹介する欧州司法裁判所における Fast

³⁷ Fast Bunkering Klaipėda judgment, para. 31.

³⁸ 「自分の名義で他者のために行動する課税事業者がサービスの供給に参加する場合、その者は、当該サービスを受領し、かつ、当該サービスを供給したものとみなされる(Where a taxable person acting in his own name but on behalf of another person takes part in a supply of services, he shall be deemed to have received and supplied those services himself.)」。

³⁹ Ben Terra & Julie Kajus, “A Guide to the European VAT Directives 2020 Volume 1”, IBFD, at 473(2020).同書では、VAT 指令 28 条を参照して同 14 条 2 項 (c) を解釈すべき理由は明示されていないが、2017 年の欧州司法裁判所判決 (Case C-274/15, *Commission v Luxembourg* [2017] ECLI:EU:C:2017:333)で両規定は同じであると判示したのがあり、それを根拠としているかもしれない。

⁴⁰ Ben Terra & Julie Kajus, *supra* note 39 at 473.

⁴¹ *Id.*

⁴² *Id.*

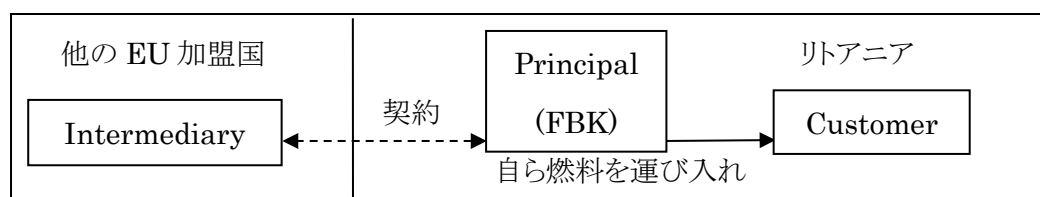
Bunkering Klaipėda 事件(以下、FBK 事件という)⁴³の判決によって確定されたといわれている⁴⁴。

ただ、FBK 事件では、Intermediary が介在する取引であったが、欧州司法裁判所は、当該 Intermediary が VAT の目的上、供給する燃料を処分する地位に常にいなかった⁴⁵と判示した。VAT 指令が 14 条 2 項(c)の法的フィクションを採用しているにもかかわらず、なぜ Principal である FBK によって実行された取引が、Intermediary に対してなされた物品の供給と性質決定されず、Customer である船のオペレーターに直接なされた供給とみなされるべき⁴⁶、と判示されたのか。その理由を確認すべく、次節では、FBK 事件を紹介する。

2. FBK 事件

ここでは、FBK 事件の概要を紹介する。図 5 は、FBK 事件の取引図である。

(図 5—FBK 事件における取引)



FBK は、リトアニアで VAT の登録をしている会社である⁴⁷。2008 年 10 月 1 日から 2011 年 12 月 31 日に、FBK は、公海を進むために使用される船に対して、リトアニアの領海内で燃料の供給をした⁴⁸。FBK は注文を受けると、必要な手続きを行い、相応の燃料を税関

⁴³ Case C-526/13, *Fast Bunkering Klaipėda* [2015] EU:C:2015:536.

⁴⁴ Herman van Kesteren & Huub van Erp, *Taxable and Non-taxable Transactions*, in Lang et al (Eds), “CJEU-Recent Developments in Value Added Tax 2018”, Linde Verlag, at 161(2018).確定されたとする根拠については、同頁に判決文における 2 つのパラグラフ番号が記載されている (*Fast Bunkering Klaipėda judgment*, para. 33 and 35)。

⁴⁵ *Fast Bunkering Klaipėda judgment*, para. 50.

⁴⁶ *Fast Bunkering Klaipėda judgment*, para. 52.

⁴⁷ *Fast Bunkering Klaipėda judgment*, para. 10.

⁴⁸ *Fast Bunkering Klaipėda judgment*, para. 11.

倉庫から移出し、その燃料を本船渡し(Free on Board)で、FBK 自ら、船の燃料タンクに運び入れた⁴⁹。しかし、その注文は船のオペレーターによってではなく、色々な加盟国に設立された Intermediary によってなされ、FBK は、Intermediary に対して、販売に関するインボイスを送付した⁵⁰。Intermediary は、FBK と船のオペレーターに対して自分の名義で行動し、前者から燃料を購入し、後者へそれを販売した⁵¹。FBK が説明するところによれば、Intermediary は決して燃料の物理的な配送をせず、Intermediary の役割は、本質的に注文を集めて、配送される燃料の支払を確保することにあつた⁵²。FBK が実際の輸送量を決定し、かつ、相応のインボイスを発行する立場にあつたのは、船の燃料タンクへ運び入れた時だけであつた⁵³。FBK は、当該燃料の販売が 2006/112 指令 148 条(a)を移入したリトアニア法に従って、VAT の非課税の原則に該当するとして、当該燃料の配送に対して VAT の 0%税率を適用した⁵⁴。

FBK 事件の争点は、2006/112 指令 148 条(a)の解釈⁵⁵と、自分の名義で行動する Intermediary に対する燃料の供給の立場に関するもの⁵⁶であつたが、本稿との関係では、後者が重要である。そこで、以下は、FBK 事件判決で、VAT 指令 14 条 2 項(c)に関連する箇所を焦点を当てて紹介する。

欧州司法裁判所はまず、2006/112 指令 14 条 1 項における「物品の供給」という概念について、「…判例法によれば、適用可能な国内法に規定された手続きに従つた所有権の譲渡をいうのではなく、他方の当事者がまるで所有者であるかのように実際の処分権限を与える、一方の当事者による有形資産の全ての譲渡を含む…⁵⁷」と判示した。

次に、欧州司法裁判所は、FBK 事件における取引について、「…適用可能な国内法に置

⁴⁹ Fast Bunkering Klaipėda judgment, para. 12.

⁵⁰ Fast Bunkering Klaipėda judgment, para. 13.

⁵¹ *Id.*

⁵² *Id.*

⁵³ *Id.*

⁵⁴ Fast Bunkering Klaipėda judgment, para. 14.

⁵⁵ Fast Bunkering Klaipėda judgment, para. 1.

⁵⁶ Fast Bunkering Klaipėda judgment, para. 2.

⁵⁷ Fast Bunkering Klaipėda judgment, para. 51.

かれた手続きに従って、燃料の所有権は形式的に仲介者へ移転され、かつ、当該仲介者は自分の名義で行動したとみなされるけれども、当該仲介者は供給する物品を処分する地位に常にいなかった。なぜなら、燃料の処分権は、FBK がそれを運び入れるやいなや、船のオペレーターに属するからである⁵⁸」と述べたで、「…FBK によって実行された取引は、自分の名義で行動する仲介者に対してなされた供給として性質決定されず、船のオペレーターに直接なされた供給とみなされるべきである。…⁵⁹」と判示した。

このように、欧州司法裁判所は、VAT 指令 14 条 1 項の「物品の供給」という概念を用いて、同 14 条 2 項(c)を解釈適用している点に特徴がある。これは、法務官意見書のパラ 56 に沿ったものとする。なぜなら、法務官意見書パラ 56 には、VAT 指令 14 条 1 項の「所有者として有形資産の処分権」に関して、「…VAT の目的上、同処分権について、いくつかの譲渡があったかは、当該物品の所有権の移転の数と同じであるか、同じでないかは、その状況に依拠する。…本事件の状況は、燃料が公海を進むために使用される船のタンクに直接配送され、その後、その船のオペレーターによってのみ処分可能である。…⁶⁰」と述べられているからである。つまり、所有権は、FBK から Intermediary へ、それから、Intermediary から Customer である船のオペレーターへ移転されているが、Intermediary は経済的処分権者にはなり得ない状況を考慮して、法務官は VAT 指令の適用上、FBK から船のオペレーターへの供給のみを認識しているからである。

また、欧州司法裁判所判決文のパラ 47において、供給された燃料の正確な量が船に運び込まれた時にのみ決定され得るので、燃料が船に運び込まれた後にインボイスが Intermediary に送付されたという事実を特別なポイントとしている点から、FBK から船のオペレーターへの供給のみを認定したと指摘する意見もある⁶¹。

ただ、この欧州司法裁判所判決に対し、VAT 指令 14 条 1 項が同 14 条 2 項(c)をオーバー

⁵⁸ Fast Bunkering Klaipėda judgment, para. 50.

⁵⁹ Fast Bunkering Klaipėda judgment, para. 52.

⁶⁰ Opinion of Advocate General Sharpston delivered on 5 May 2015, para. 56.

⁶¹ VAT Committee, CASE LAW: ISSUES ARISING FROM RECENT JUDGMENTS OF THE COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN UNION, taxud.c.1(2016)3438314-Working paper No 907, at 6(2016), available at <https://circabc.europa.eu/sd/a/512b2233-c9d7-4117-a7aa-f99e624ae786/907%20-%20Case%20law%20Fast%20Bunkering%20Klaipeda.pdf> (visited at 2021/2/11).

ライド(override)する点で問題であると指摘する意見がある⁶²。この意見は、3つの根拠に拠る。第1はVAT指令14条2項(c)に「所有者として有形資産の処分権の譲渡」という文言自体がないこと、第2はVAT指令14条2項が同14条1項の特則(Lex Specialis)であること、第3は、VAT指令14条2項(c)のフィクションがIntermediary問題の適切な処理という背景にある考え方に基づいて、EUの立法者によって策定されたと考えられること、である⁶³。なお、前述の第3で述べた背景にある考え方は、明確にされていないが、他の文献では、VAT指令14条2項(c)を含む同14条2項の規定の目的は、「物品の供給として取引の性質を確定すること(to settle the nature of the transaction as a supply of goods)」にあるという⁶⁴。

IV イギリスのVAT法における取扱い

1. Agentに対する取扱い

本章では、Agency⁶⁵に関するVAT法上の取扱いについて、歳入関税庁(Her Majesty's Revenue and Customs.以下、同じ)がホームページ上で提供している情報を主たる情報源としつつ、それに関連する文献等を適宜用いて紹介する。

表1は、歳入関税庁のホームページ上に提供された情報を筆者にて一覧表にまとめたものである。以下、本情報に基づく記載の場合には、表1の一番右にあるNumber欄にある番号を引用することにする。

本節では、イギリスVAT法におけるAgentに対する取扱いについて、Agentの定義、Agencyの存在の有無、EUにおけるVAT指令14条2項(c)及び同28条の移入の状況、の3点から紹介する。これらは、次のIVの2でUndisclosed Agentに対するVAT法47条を紹介するための前提情報となるものである。

⁶² Herman van Kesteren & Huub van Erp, *supra* note 44 at 162-163.

⁶³ *Id.*

⁶⁴ KPE Lasok QC, "EU VALUE ADDED TAX LAW", Edward Elgar, at 177(2020).

⁶⁵ 前掲注8参照。

(表 1—歳入関税庁の情報一覧)

Content	Title	Sub-Title	Number
Issues to consider	agency and disbursements	what is an agent?	VTAXPER35500
Issues to consider	agency and disbursements	revenue risks associated with agency	VTAXPER36000
Agency and disbursements	how to distinguish agency	overview	VTAXPER36580
		the package of information	VTAXPER36660
		the agreement	VTAXPER36740
		the six indicating factors	VTAXPER36820
		the double check on consistency	VTAXPER36900
Issues to consider	agency and disbursements	how agents should account for VAT - EC legislation	VTAXPER37000
Agency and disbursements	how agents should account for VAT - Section 47 of the VAT Act 1994	Introduction	VTAXPER37580
		Section 47(1)	VTAXPER37660
		Section 47(2)	VTAXPER37740
		Section 47(2A)	VTAXPER37820
		Section 47(3)	VTAXPER37900
		Supplies by undisclosed agents	VTAXPER37950
Issues to consider	agency and disbursements	what is a disbursement?	VTAXPER38000
Issues to consider	agency and disbursements	revenue risks associated with disbursements	VTAXPER38500
Issues to consider	agency and disbursements	how to recognize a disbursement - the eight conditions	VTAXPER39000

まず、Agent の定義について⁶⁶。Agent とは、他の誰か(Principal)のために、あるいはその代わりとして、両当事者の同意をもって行動する者をいう。Agent は、Principal と第三者との間の物品又はサービスの供給をアレンジする。具体的には、Agent は、販売 Agent として Principal のために、物品やサービスを得べく、あるいは、購入 Agent として principal のために顧客へ販売すべく、顧客を見つける。そして、Agent は、常に、いずれかの時点で次の 2 つの供給に関与する。1 つは、Principal と第三者との間の供給である。もう 1 つは、Principal に対する自身のサービスの供給(Agency サービス)であり、通常、Fee あるいは Commission がかかる。

⁶⁶ 以下、Agent の定義に関する記載については、VTAXPER35500 を参照した。

次に、Agency の存在の有無について。歳入関税庁は、Agency の存在の有無を決定する際に用いてきたアプローチを図 6 におけるフローチャートで示している⁶⁷。図 6 のフローチャートを概観すると、次の 4 点から構成されていることが確認できる⁶⁸。第 1 は、情報収集である(図 6 の 1 に当たる。詳細は、VTAXPER36660 参照⁶⁹)。第 2 は、両当事者が Agent と Principal として行動することに同意したかどうかの考慮である(図 6 の 2 に当たる。詳細は、VTAXPER36740 参照)。第 3 は、Agent と Principal との関係に通常存在する 6 つの指標の考慮である(図 6 の 3 に当たる)。6 つの指標は、VTAXPER36820 によれば、次のように説明されている。第 1 は、権原(Title)である。これは、物品の供給を取り扱うときに最も重要な考慮であるという。真の Agency の関係では、権原は常に Principal とともにある。すなわち、Agent は、決して Principal の物品の所有権を引き受けることはなく、単に Principal のために物品を購入し、販売するだけである。第 2 は、識別(Identity)である。これは、Principal のために Agent が購入した、あるいは、販売した物品やサービスが、明らかに識別されなければならないことを指す。第 3 は、価値(Value)である。Principal は、物品やサービスが自分のために購入された時の、あるいは、販売された時の正確な価値を知っておかなければならず、かつ、Agent の獲得するディスカウントが、Principal へ戻されなければならないことを指す。第 4 は、分離(Separation)である。これは、Agent のサービスの価値が、主たる供給とは分離して識別されなければならないことを指す。第 5 は、変更がないこと(No Change)である。これは、Customer と Principal との間の主たる供給の方向が、Agent の介在によって変更され得ないことを指す。第 6 は、性質及び価値(Nature and Value)である。これは、Agent が Principal のためにアレンジした供給の性質及び価値を変えることはできないことを指す。

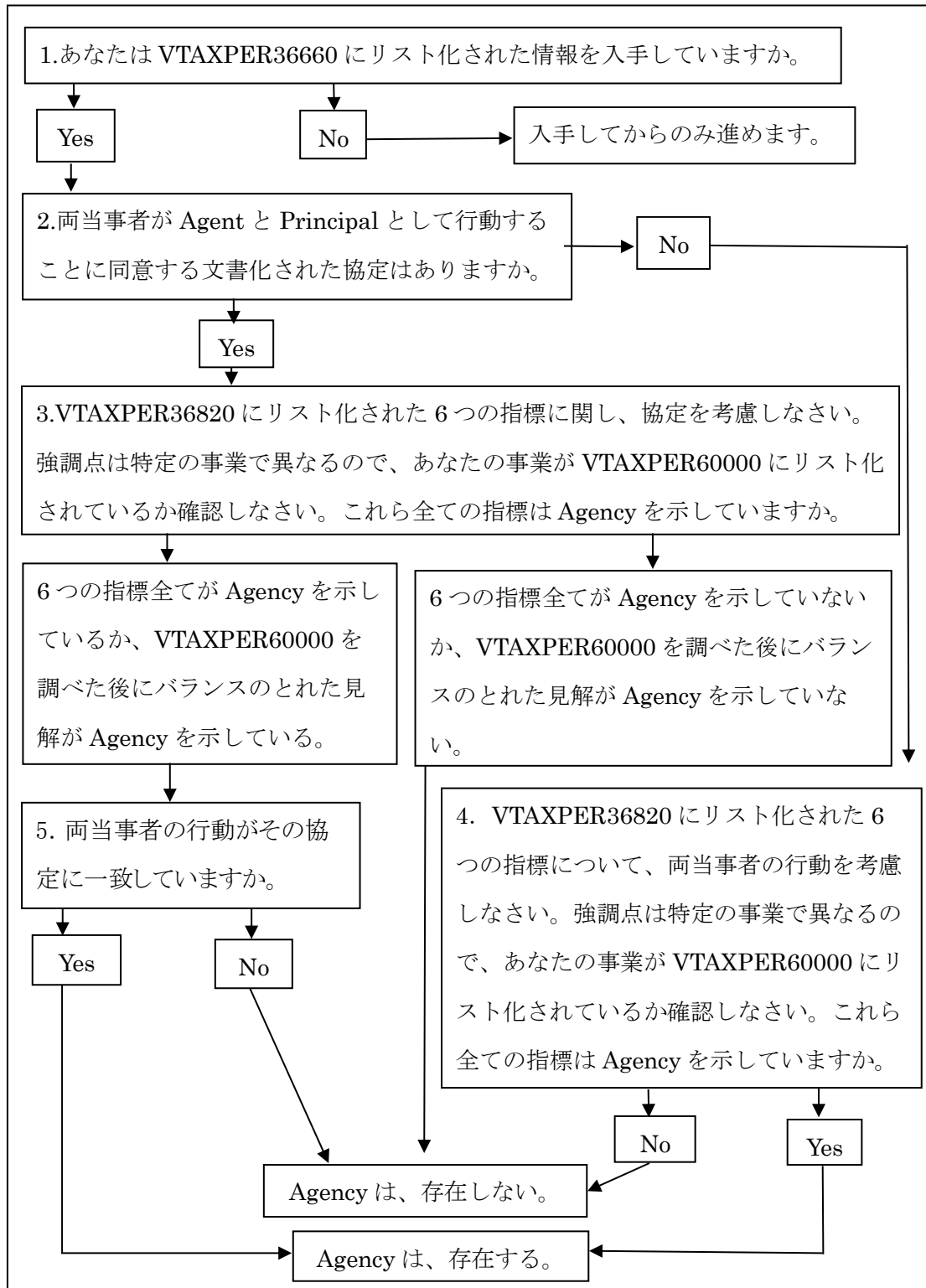
また、図 6 のフローチャートの概観の第 4 は、当事者の行動が合意内容に一致しているかどうかの考慮である(図 6 の 4 及び 5 に当たる。詳細は、VTAXPER36900 参照)。

⁶⁷ VTAXPER36580 参照。

⁶⁸ 以下の 4 点の記載は、VTAXPER36580 を参照した。

⁶⁹ 両当事者に文書化された協定が締結されていない場合についても、情報収集の方法について記載されている。詳細は、VTAXPER36660 を参照願いたい。

(図 6⁷⁰—Agency の有無を判定するフローチャート)



⁷⁰ 図 6 は、VTAXPER36580 で言及されたフローチャート(Word 形式)を筆者にてテキストボックスを使って作成し、和訳したものである。

最後に、EU における VAT 指令 14 条 2 項(c)及び同 28 条の移入の状況について⁷¹。2006/112 指令 373 条〔従前の第 6 次指令 28 条 3 項(e)〕の下、加盟国は VAT 指令 14 条 2 項(c)と同 28 条からの逸脱を許容され、イギリスは元々、両規定から逸脱する権利を行使していた。しかし、第 7 次 VAT 指令⁷²の移入の一部として、Agent を通じて供給された物品に関しては、VAT 指令 14 条 2 項(c)からの逸脱を放棄した。それゆえ 1995 年 6 月 1 日以降、自分の名義で行動する Agent を通じて、物品が供給される場合、その供給は、VAT の目的上、Agent に対するもの、かつ、Agent によるものとして取り扱われる(VAT 法 47 条 2A 項。VTAXPER37820 も参照)。しかし、Agent を通じて供給されるサービスに関する同 28 条からの逸脱は、いまだ存在している。但し、Agent は自身がアレンジするサービスの供給を自身に対するもの、かつ、自身によるものとして取り扱う必要はないけれども、当該 Agent は 1994 年の VAT 法 47 条の規定における一定の状況下で、そのように取り扱うオプションを有している。

2. VAT 法 47 条

VAT 法 47 条は、VAT 法における位置付けとして、‘PART III APPLICATION OF ACT IN PARTICULAR CASES’の中に置かれている。VAT 法 47 条の条文タイトルは、‘Agents etc.’である、表 2 は、その条文構成を示したものである。

(表 2－VAT 法 47 条の条文構成)

項	内容
1	Undisclosed Agent が輸入取引を行った場合、Principal として取り扱われる。
2	1 項の場合、海外に所在する Principal は、イギリスにおける VAT 登録が不要となる。
2A	1 項の適用がない場合、Principal から Customer との物品の供給は、Principal と Undisclosed Agent との間の供給と Undisclosed Agent と Customer との間の供給とみなされる(義務規定)。

⁷¹ 以下の移入の状況に関する記述は、VTAXPER37000 を参照した。

⁷² Council Directive 94/5/EC of 14 February 1994 supplementing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC - Special arrangements applicable to second-hand goods, works of art, collectors' items and antiques, OJ L 60, 3.3.1994, at 16–24.

3	Commissionaire を通じて電気通信サービス以外のサービスが供給された場合、Commissionaire が fit すると思うならば、その供給は、Commissionaire に対する供給と Commissionaire による供給として取り扱われる(任意規定)。
4	Agent を通じて電気通信サービスが供給された場合、その供給は、Agent に対する供給と Agent による供給として取り扱われる(任意規定)。
5	4項における Agent の定義
6	本条における電気通信サービスの定義

本論説では、物品の供給を検討対象としていることから、VAT 法 47 条 1 項、2 項、2A 項が重要である。そこで、それぞれの条文を示しつつ、適宜、それに関する表 1 の歳入関税庁の情報等を用いて、各条文の内容を紹介する。

まず、VAT 法 47 条 1 項について。「(a)物品が課税事業者ではない者によって他の加盟国から取得され、かつ、課税事業者がその取得に関連して行動し、物品がそのように購入されることになる者のために Agent として物品を供給する場合、あるいは、(b)物品が、課税事業者ではない者のために Agent として物品を供給する課税事業者によって、加盟国以外の場所から輸入される場合には、当該課税事業者が自分の名義でその供給に関連して行動するならば、その物品は、本法の目的上、Principal として課税事業者によって取得され、かつ、供給されたものとして、また、もう 1 つの場合では、輸入され、かつ、供給されたものとして取り扱われる⁷³⁾」。

⁷³⁾ VAT 法 47 条 1 項の原文は、以下の通りである。

47(1) Where –

(a) goods are acquired from another member State by a person who is not a taxable person and a taxable person acts in relation to the acquisition, and then supplies as agent for the person by whom they are so acquired; or

(b) goods are imported from a place outside the member States by a taxable person who supplies them as agent for a person who is not a taxable person,

then, if the taxable person acts in relation to the supply in his own name, the goods shall be treated for the purposes of this Act as acquired and supplied or, as the case may be, imported and supplied by the taxable person as principal.

VTAXPER37660によれば、VAT法47条1項の規定には、以下のメリット⁷⁴があるという。VAT法47条1項は、「海外取引者がAgentを利用して自分の代わりに譲渡をするためにイギリスへ物品を送るときに、当該海外取引者はイギリスにおけるVAT登録の必要性を回避できる。もしそのAgentが自分の名義で行動するならば(すなわち、そのAgentが自分の名義でその物品のインボイスを発行するならば)、そのAgentは、その輸入あるいは国境を越える物品の購入、そして、その供給において、Principalとして取り扱われる。本規定は、Agentを通じて供給される物品の取扱いにおける原則の変更の一部として改正され、1995年6月1日から適用されている。それ以前では、本規定は、AgentがPrincipalとして取り扱われることを希望する場合にのみ適用されていた。VAT法47条1項の原則として、Agentは自分の名義でイギリスの顧客に物品を販売するときにVATを計算しなければならぬが、通常のルールに沿って、輸入あるいは購入の時に支払ったVATを仕入れに係る税として控除することができる」。

次に、VAT法47条2項について。「上記のサブセクション(1)の目的上、イギリスの居住者ではない者で、かつ、事業の場所あるいは主たる場所がイギリス外にある者は、結果として、もしその者が本法の下で登録されることを求められないならば、課税事業者ではないものとして取り扱われ得る⁷⁵」。

VTAXPER37740は、VAT法47条2項について、「47条1項の下でVATを計算するAgentを通じてイギリス内で供給をする海外取引者が、もしイギリス内における他の供給の価値が売上げ上限を超えないならば、VAT登録の必要はないことを規定する」と説明する。

最後に、VAT法47条2A項について。「上記のサブセクション(1)が適用されない物品の譲渡の場合において、物品が自分の名義で行動するAgentを通じて供給される場合には、その供給は、Agentへの供給、かつ、Agentによる供給として、取り扱われなければならない

⁷⁴ VAT法47条1項に関する以下のメリットの内容については、VTAXPER37660から一部抜粋したものである。

⁷⁵ VAT法47条2項の原文は、以下の通りである。

(2) For the purposes of subsection (1) above a person who is not resident in the United Kingdom and whose place or principal place of business is outside the United Kingdom may be treated as not being a taxable person if as a result he will not be required to be registered under this Act.

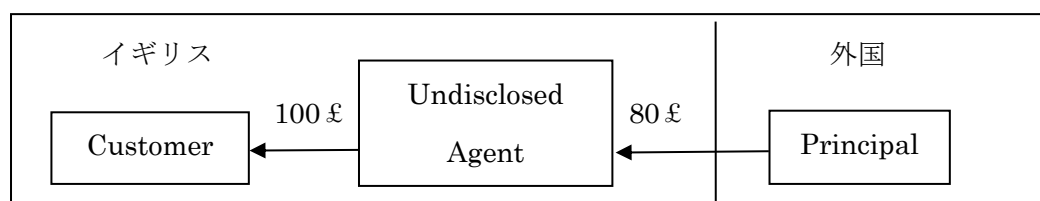
ない⁷⁶」。

VTAXPER37820 は、VAT 法 47 条 2A 項について、次のように説明している。「1995 年 6 月 1 日に効力を有する、2006/112 指令の 14 条 2 項(c)の移入であり、Agent を通じてイギリス内で供給される物品について適用される。Principal のために物品の譲渡をアレンジする際に自分の名義で行動する Agent は、その供給を受け取り、かつ、その供給を行うとみなされる。商業上の条件において、物品に関する契約は、Principal と関係する第三者 (the third party involved) との間のみであるが、VAT の目的上のみ、その Agent はサプライチェーンに引き込まれる。その時、Agent は Principal に対する自身のサービスの供給と同様に、物品の供給に対する VAT を計算しなければならない。もし Agent が自分の名義で行動せず、その取引から離れて立つ (stands back) ことを選択するならば、唯一の供給は、Principal に対する Agent としてのサービスである」。

以上、VAT 法においては、物品の供給について、同 47 条 1 項、2 項、2A 項の 3 つの規定が置かれ、同 47 条 1 項と 2 項が輸入取引、同 47 条 2A 項が国内取引に対する取扱いを定めていることが確認できた。

ここで、参考までに VAT 法における輸入取引の事例を紹介しておきたい。本事例は、HM Customs and Excise Business Brief 9/2000, 30 June 2000⁷⁷における‘Goods imported or acquired into the UK’で示されているものである(図 7 参照)。

(図 7—事例における取引)



まず、輸入貨物の価格は、関税のルール(Customs rules)に従って決定され、100 £ であ

⁷⁶ VAT 法 47 条 2A 項の原文は、以下の通りである。

(2A)Where, in the case of any supply of goods to which subsection (1) above does not apply, goods are supplied through an agent who acts in his own name, the supply shall be treated both as a supply to the agent and as a supply by the agent.

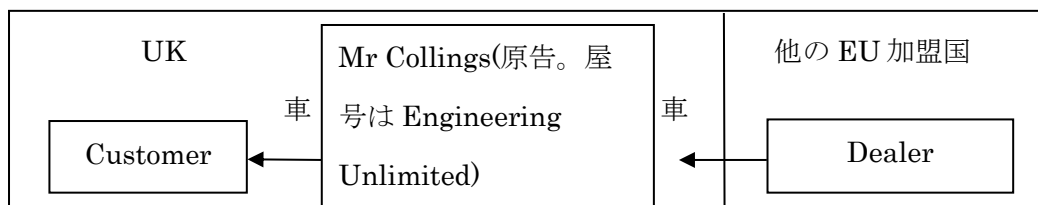
⁷⁷ 本情報は、https://library.croneri.co.uk/cch_uk/btl/bb-vat-business-brief-09-00-1 から入手した(2021 年 2 月 11 日訪問)。

るとする。イギリスに存する Undisclosed Agent が Principal として取り扱われる場合(筆者注-VAT 法 47 条 1 項)、通常のルールに従って、輸入に係る VAT を控除する資格をもつ。

次に、当該 Undisclosed Agent が自分の名義で Customer に対し、100 ㎥ で供給を行い、売上げに係る税を計算したとする(筆者注-VAT 法 47 条 2A 項)。この場合、「20 ㎥ の Commission⁷⁸」は、物品の供給の価値に含まれているように見えるであろうが、もはや Principal に対する自身のサービスという別個の供給として取り扱われることはない(筆者注-本事例は、VAT 法 47 条 1 項が適用されている場合であるから、当該 Undisclosed Agent は Principal とされ、前者の后者に対する Agency サービスは VAT 法上、認識されない)。

最後に、VAT 法 47 条 1 項及び同 47 条 2A 項に関連する Derek Collings 事件⁷⁹を紹介することにしたい(図 8 参照)。Derek Collings 事件は、2015 年 1 月 20 日、第一段階審判所 (First-tier Tribunal)の事件である⁸⁰。争点は、Mr Collings(以下、原告という)が VAT 法上、Agent あるいは Principal のいずれに該当するかであった。

(図 8-Derek Collings 事件の取引図)



原告は、顧客のために他の EU 加盟国(ドイツ、フランス、オランダ、デンマーク)のディ

⁷⁸ 100 ㎥ から 80 ㎥ から控除した「20 ㎥ の Commission」が、当該 Undisclosed Agent が Principal に対して行った Agency サービスの対価に見えるという意味である。

⁷⁹ Derek Collings t/a Engineering Unlimited v HMRC, [2015] UKFIT 0081(TC), TC04288.

⁸⁰ 第一段階審判所は、2009 年 4 月 1 日から開始した新たな審判所制度までにあった執行行政庁その他公的政策実施機関が行った処分にかかる審査請求を処理してきた各種審判所の不服審査事案を総合的に管轄する。また、第一段階審判所は、法律上の争点も審理するものの、事実審理に比重を置くという。石村耕治「イギリスの租税審判所制度の抜本改革～第一段階審判所租税部と上級審判所金融租税部としての新たな船出」白鷗法学 16 卷 1 号 200 頁～201 頁(2009)参照。

ーラーから右側ハンドル運転の UK における特殊な車を輸入していた⁸¹。原告は、右側ハンドル運転の車を購入したいという顧客を有し、ディーラーが当該顧客にその車を供給するためのアレンジ(つまり、Agentとして活動)をした、と主張した⁸²。しかし、第一段階審判所は、以下の2つの理由から、原告を Principal であると判示した。

第1の理由は、原告の提出した資料が Agent として行動したことを示す証拠として不十分であったからである⁸³。

第2の理由は、仮に原告が Principal ではなく、Agent であったとしても(但し、第一段階審判所は受け入れられないと述べる)、1994年 VAT 法の(輸入される物品に関する)47条1項と(イギリス内で供給される物品に関する)同47条2A項の効力によって、原告が物品の供給に関して Principal として取り扱われるからである⁸⁴。

このように、第一段階審判所は、VAT法47条1項及び2A項の単純な当てはめだけではなく、原告から提出された他の EU 加盟国のディーラーへのファックス等の資料や原告に対するヒアリングなど、詳細な事実認定を行った結果、原告の Principal 該当性を判示している。私見としては、第2の理由だけで十分なように思われるが、第一段階審判所は事実審理に比重を置くという指摘⁸⁵だけでなく、あえて第1の理由を先に示したのかもしれない。なぜなら、第一段階審判所は、原告が仕入れに係る税の控除を受ける資格となるインボイスなどの証拠を作っていないことなどを含め、原告が本事件での立証責任を十分に果たしてこなかったことを強く指摘⁸⁶しているからである。

最後に、本事件に関するコメントとして、第一段階審判所が、文書上には Commission という用語があったにもかかわらず、原告を Principal と認定したのは、インボイスが原告の名義で発行されていたという事実を焦点を当てたためであるとの指摘がある⁸⁷。

⁸¹ Derek Collings t/a Engineering Unlimited judgment, para. 5.

⁸² *Id.*

⁸³ Derek Collings t/a Engineering Unlimited judgment, para. 42–44.

⁸⁴ Derek Collings t/a Engineering Unlimited judgment, para. 46.

⁸⁵ 前掲注 80 参照。

⁸⁶ Derek Collings t/a Engineering Unlimited judgment, para. 47.

⁸⁷ Cuthya Djanogly & David Ruding, “Tolley’s VAT Cases 2017 Thirty-second Edition”, Tolley, at [1.82](2017).

V 検討

1. EU 指令及びイギリス法から得られる示唆

EU 指令及びイギリス法の取扱いから、次の 3 つの示唆を得ることができる。

第 1 は、Intermediary を利用した取引を VAT の目的上、十分に機能させるためには、当該取引の法的性質にかかわらず、Principal と Intermediary との間の供給、かつ、Intermediary と Customer との間の供給というフィクションを置く必要がある、ということである。

第 2 は、当該フィクションを反映する規定があったとしても、当該規定が無条件で適用されるわけではないことである。EU 法では FBK 事件、イギリス法では Derek Collings 事件がそれを示している。当該規定が適用されるためには、Principal と Intermediary との関係、すなわち、Agency が存在していることが必要であり、その意味では図 6 のフローチャートは重要であると考えられる。そして、図 6 における 6 つの指標では、第 1 の指標である「権原(Title)」が最も重要であるといわれているが、FBK 事件を考慮すると、第 2 の指標である「識別 (Identity)」も重要であると考えられる。なぜなら、FBK 事件では、Intermediary が経済的処分権限者ではないという理由付けで、Principal と Intermediary との間の供給、かつ、Intermediary と Customer との間の供給という 2 つの取引を「識別 (Identity)」しなかったからである。また、両事件に関するコメントに共通する点として、Agency の存在の確認に当たり、インボイスの果たす役割も重要であると考えられる。

第 3 は、Principal が非居住者である場合、イギリスの VAT 法 47 条 1 項と 2 項がわが国にとって参考になり得ることである。ただ、当該条文が、イギリスの VAT 法の‘PART III APPLICATION OF ACT IN PARTICULAR CASES’の中に置かれているため、わが国の消費税法に取り入れるためには、別途検討を要する。詳細は、次節で検討したい。

2. 具体的提言

本節では、わが国への具体的提言に向けて、イギリスの VAT 法 47 条の取り込みについて検討を行う。

まず、イギリスの VAT 法 47 条 1 項について。輸入取引に係る納税義務者は、保税地域から課税貨物を引き取る者(消費税法 5 条 2 項)であるから、同条文の「者」に括弧書きを

付し、「商法 551 条における問屋及びそれに準ずるものを含む」と追記する方法が考えられる。これにより、問屋が輸入取引に係る納税義務者に含まれることを明示できる。以下は、現行法と修正案を対比させ、かつ、修正箇所を下線を引いた上で修正案を示したものである。

【現行の消費税法 5 条 2 項】

「外国貨物を保税地域から引き取る者は、課税貨物につき、この法律により、消費税を納める義務がある。」

【修正案】

「外国貨物を保税地域から引き取る者(商法 551 条における問屋及びそれに準ずるものを含む)は、課税貨物につき、この法律により、消費税を納める義務がある。」

次に、イギリスの VAT 法 47 条 2 項について。非居住者である売主がわが国の消費税法上の納税義務者に該当する場合とは、前述の通り、当該売主が買主に対して資産の譲渡等を行った事業者(消費税法 5 条 1 項)と認定される場合である。従って、消費税法 5 条 1 項の「事業者」に括弧書きを付し、「商法 551 条における問屋及びそれに準ずるものを利用して、国内において資産の譲渡等を行う非居住者で、かつ、当該問屋及びそれに準ずるものが当該資産の譲渡等を行ったとされる場合における当該非居住者を除く。なお、当該非居住者が消費税法 9 条 1 項等により、消費税の納税義務を免除される場合に限る」と追記する方法が考えられる。以下は、現行法と修正案を対比させ、かつ、修正箇所を下線を引いた上で修正案を示したものである。

【現行の消費税法 5 条 1 項】

「事業者は、国内において行つた課税資産の譲渡等（特定資産の譲渡等に該当するものを除く。第三十条第二項及び第三十二条を除き、以下同じ。）及び特定課税仕入れ（課税仕入れのうち特定仕入れに該当するものをいう。以下同じ。）につき、この法律により、消費税を納める義務がある。」

【修正案】

「事業者(商法 551 条における問屋及びそれに準ずるものを利用して、国内において資産の譲渡等を行う非居住者で、かつ、当該問屋及びそれに準ずるものが当該資産の譲渡等を行ったとされる場合における当該非居住者を除く。なお、当該非居住者が消費税法 9 条 1 項等により、消費税の納税義務を免除される場合に限る)は、国内において行つた課税資産の譲渡等（特定資産の譲渡等に該当するものを除く。第三十条第二項及び第三十二条を除

き、以下同じ。）及び特定課税仕入れ（課税仕入れのうち特定仕入れに該当するものをいう。以下同じ。）につき、この法律により、消費税を納める義務がある。」

ただ、上記 2 つの修正案だけでは、問題が残る。なぜなら、それらは問屋がインボイスを発行できないという従前から指摘されていた問題⁸⁸に全く対応していないからである。従って、上記 2 つの修正案に加えて、VAT 法 47 条 2A 項も併せて取り入れることが、前述 HM Customs and Excise Business Brief 9/2000, 30 June 2000 における事例や Derek Collings 事件における第 2 の理由からも必要であると考えられる。

それでは、VAT 法 47 条 2A 項をわが国の消費税法へどのように取り込むことが可能であろうか。私見として、人(納税義務者)に着目して取り入れる場合と、取引(課税対象取引)に着目して取り入れる場合の 2 通りの方法が考えられる。

まず、前者の方法は、消費税法 5 条 1 項の「事業者」に括弧書きを付し、「商法 551 条における問屋及びそれに準ずるものを含む」と追記する方法である。そして、前述の修正案と合わせて、「商法 551 条における問屋及びそれに準ずるものを含む。但し、商法 551 条における問屋及びそれに準ずるものを利用して、国内において資産の譲渡等を行う非居住者で、かつ、当該問屋及びそれに準ずるものが当該資産の譲渡等を行ったとされる場合における当該非居住者を除く。なお、当該非居住者が消費税法 9 条 1 項等により、消費税の納税義務を免除される場合に限る」と追記する。これにより、他の事業者と同様、問屋は、問屋取引においてインボイスを発行できる。以下は、現行法と修正案を対比させ、かつ、修正箇所を下線を引いた上で修正案を示したものである。

【現行の消費税法 5 条 1 項】

「事業者は、国内において行つた課税資産の譲渡等（特定資産の譲渡等に該当するものを除く。第三十条第二項及び第三十二条を除き、以下同じ。）及び特定課税仕入れ（課税仕入れのうち特定仕入れに該当するものをいう。以下同じ。）につき、この法律により、消費税を納める義務がある。」

⁸⁸ 宮川論文 247 頁～248 頁では、インボイス方式が採用された場合、問屋取引ではインボイスに資産の譲渡等を行う者の表示がなされないなど、問屋取引固有の問題が生ずると予想されるとの指摘がある。既知の通り、令和 5 年 10 月から適格請求書保存方式(インボイス方式)が適用される。それゆえ、宮川論文の時と異なり、喫緊にこの問題に取り組む必要がある。

【修正案】

「事業者(商法 551 条における問屋及びそれに準ずるものを含む。但し、商法 551 条における問屋及びそれに準ずるものを利用して、国内において資産の譲渡等を行う非居住者で、かつ、当該問屋及びそれに準ずるものが当該資産の譲渡等を行ったとされる場合における当該非居住者を除く。なお、当該非居住者が消費税法 9 条 1 項等により、消費税の納税義務を免除される場合に限る)は、国内において行った課税資産の譲渡等（特定資産の譲渡等に該当するものを除く。第三十条第二項及び第三十二条を除き、以下同じ。）及び特定課税仕入れ（課税仕入れのうち特定仕入れに該当するものをいう。以下同じ。）につき、この法律により、消費税を納める義務がある。」

次に、後者の方法は、売主と問屋との間、かつ、問屋と買主との間に資産の譲渡等(消費税法 2 条 1 項 8 号)があることを明記する方法である。具体的には、消費税の課税対象を規定する消費税法 4 条 5 項(いわゆる「みなし譲渡」の規定)に、問屋取引について 1 号追加する方法である。以下は、現行法と修正案を対比させ、かつ、修正箇所に下線を引いた上で修正案を示したものである。

【現行の消費税法 4 条 5 項】

「5 次に掲げる行為は、事業として対価を得て行われた資産の譲渡とみなす。

一 個人事業者が棚卸資産又は棚卸資産以外の資産で事業の用に供していたものを家事のために消費し、又は使用した場合における当該消費又は使用

二 法人が資産をその役員（法人税法第二条第十五号に規定する役員をいう。）に対して贈与した場合における当該贈与」

【修正案】

「5 次に掲げる行為は、事業として対価を得て行われた資産の譲渡とみなす。

一 個人事業者が…略

二 法人が…略

三 購入あるいは販売に関して委託料が支払われる問屋契約に沿った資産の譲渡」

上記 2 つの方法のうち、後者は、VAT 指令 14 条 2 項(c)の文言をそのまま利用しているだけでなく、VAT 指令 14 条 1 項と 2 項の建付け方(原則と特則)と同じ建付け方を採用している点でも、自然な取り込み方とはいえる。

しかし、VAT 指令 14 条 2 項(c)の文言があまり明確ではないとの指摘⁸⁹があることや、前者の方が事業者の範囲に問屋を含むと明示する方法により、問屋によるインボイス発行の可能性を容易に条文から理解できることを踏まえると、前者の方が望ましいと考える。

以上をまとめると、本論説にて提言する立法的手当では、イギリスの VAT 法 47 条 1 項、2 項、2A 項を納税義務者の規定である消費税法 5 条 1 項(国内取引)と 2 項(輸入取引)に取り込むものである。これにより、問屋取引における納税者の予測可能性が向上し、ひいては、クロスボーダー取引において有用とされる問屋取引の利用促進も期待されると考える。

なお、EU 指令及びイギリス法の箇所でも触れたように、問屋取引に対する別段の定めを取り込んだ後での解釈適用上の問題は残るであろう。特に、売主と問屋との関係、すなわち、Agency の存在の有無における「識別 (Identity)」の認定である⁹⁰。また、その際、インボイスの果たす役割も重要であると考えられる。

VI むすびに

本論説は、問屋を利用した輸入取引における消費税法上の課題に対する解決策を検討するものである。具体的には、わが国の消費税法上、問屋取引に対する別段の定めがないため、問屋取引における消費税法上の納税義務者は、売主だけでなく、問屋となる可能性がある。すなわち、問屋取引における納税者の予測可能性を欠く状況にある。本論説は、この課題に対する解決のためのアプローチとして、EU における VAT 指令とイギリスにおける VAT 法の取扱いに焦点を当てたものである。

まず、II において、上記課題に関するわが国の先行研究の主張と限界を確認した。先行研究者の主張には、解釈論によるものと立法論によるものがあったが、前者は方法論において、後者は最新情報のフォローアップ等が必要なため、その主張には限界があると論じた。

次に、III において、VAT 指令 14 条 2 項(c)の沿革とそれに関連する FBK 事件を紹介した。VAT 指令 14 条 2 項(c)は、Intermediary を利用した取引を Principal と Intermediary

⁸⁹ Herman van Kesteren & Huub van Erp, *supra* note 44, at 161.

⁹⁰ イギリス法の Agency 概念は、わが国の問屋概念とは異なるが、取引を「識別」する必要性については、両者の概念の違いは影響しないと考える。

との間の供給、かつ、Intermediary と Customer との間の供給という法的フィクションを置く規定であること、そして、FBK 事件では、VAT 指令 14 条 2 項(c)の規定が存するにもかかわらず、VAT 指令の適用上、Principal である FBK と Customer との間の供給と認定されたことを紹介した。

また、IVでは、イギリスの VAT 法 47 条の沿革とそれに関連する Derek Collings 事件を紹介した。VAT 法 47 条 1 項及び 2 項は Agent を利用した輸入取引に関する規定であること、同法の 2A 項は VAT 指令 14 条 2 項(c)をイギリスの VAT 法に移入した規定であること、そして、Derek Collings 事件では、Agent であると主張した原告が Principal と判示されたことを紹介した。

以上を踏まえ、Vにおいて、次の 3 つの示唆を得た。

第 1 の示唆は、Intermediary を利用した取引を VAT の目的上、十分に機能させるためには、当該取引の法的性質にかかわらず、Principal と Intermediary との間の供給、かつ、Intermediary と Customer との間の供給というフィクションを置く必要がある、ということである。

第 2 の示唆は、当該フィクションを反映する規定があったとしても、当該規定が無条件で適用されるわけではないことである。EU 法では FBK 事件、イギリス法では Derek Collings 事件がそれを示している。

第 3 の示唆は、Principal が非居住者である場合、イギリスの VAT 法 47 条 1 項と 2 項がわが国にとって参考になり得ることである。

上記 3 つの示唆を踏まえ、本論説では結論として、納税義務者の規定である消費税法 5 条 1 項(国内取引)及び 2 項(輸入取引)について、以下の修正案を提言した(下線部分が修正箇所を示す)。

【消費税法 5 条 1 項の修正案】

「事業者(商法 551 条における問屋及びそれに準ずるものを含む。但し、商法 551 条における問屋及びそれに準ずるものを利用して、国内において資産の譲渡等を行う非居住者で、かつ、当該問屋及びそれに準ずるものが当該資産の譲渡等を行ったとされる場合における当該非居住者を除く。なお、当該非居住者が消費税法 9 条 1 項等により、消費税の納税義務を免除される場合に限る)は、国内において行った課税資産の譲渡等（特定資産の譲渡等に該当するものを除く。第三十条第二項及び第三十二条を除き、以下同じ。）及び特定課税仕入れ（課税仕入れのうち特定仕入れに該当するものをいう。以下同じ。）につき、こ

の法律により、消費税を納める義務がある。」

【消費税法 5 条 2 項の修正案】

「外国貨物を保税地域から引き取る者(商法 551 条における問屋及びそれに準ずるものを含む)は、課税貨物につき、この法律により、消費税を納める義務がある。」

上記の修正案による立法的手当てにより、私見ではあるが、問屋取引における納税者の予測可能性が向上し、ひいては、クロスボーダー取引において有用とされる問屋取引の利用促進も期待されると考える。

なお、EU 指令及びイギリス法における経験から、問屋取引に対する別段の定めを取り込んだ後での解釈適用上の問題は残るであろう。特に、売主と問屋との関係、すなわち、Agency の存在の有無における「識別 (Identity)」の認定である。また、その際、インボイスの果たす役割も重要であると考えられる。

[公開日：2021 年 3 月 16 日]

*本稿は査読を経て掲載されたものである。