

消費税の納税なき仕入税額控除と カーセルスキーム

錦 織 俊 介

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 育 官 〕

論文の内容については、すべ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。

要 約

VAT/GST は、経済活動に対する中立性があり、一般に最も優れた一般消費税であるとされている。VAT/GST 制度の下で、事業者は、売上げの際に顧客から受け取った VAT/GST を国庫に納める一方、仕入れの際に支払った VAT/GST を、納める税額から控除（仕入税額控除）することができる。この仕入税額控除制度の存在が、VAT/GST が中立性の点において優れているとされる理由である。理論上、仕入税額控除が認められる根拠は、対応する VAT/GST が、取引の前段階において国に納付されることが予定されているからであるといえる。仮に、その予定された納税が行われなかった場合には、国庫にとっては損害となる。これが、VAT/GST 制度に存在する大きな問題、納税なき仕入税額控除である。わが国で 2023 年 10 月に導入される適格請求書等保存方式（インボイス方式）は、前段階での消費税の納付と仕入税額控除のマッチングを厳密化する制度であるといえ、納税なき仕入税額控除は、今後より強く問題視されるものと考えられる。

納税なき仕入税額控除を発生させ、国庫から不当に利益を得るものとしてカルーセルスキームがある。カルーセルスキームは、VAT の歴史が古い EU で特に大きな問題となっており、EU では年間 500 億ユーロの被害が生じているとされる。カルーセルスキームは、事業者間取引（B2B）の循環を作り、その循環取引チェーンの中で、納税義務者と還付を受ける者を生み出し、還付は受ける一方、納税義務者が義務を果たさない（ミッシングトレーダーと呼ばれる。）ことで利益を得ようとするスキームである。このスキームが特に問題である点としては、当初から意図的に納税なき仕入税額控除を生じさせようとしていること、利用する商品等の本来の需要や価格と関係なく取引が行われること、取引の循環が繰り返されることにより理論的には際限なく被害額が大きくなること、犯罪組織等の資金源になる可能性があることなどが挙げられる。

カルーセルスキームでは、行為者により取引の循環が作られる（狭義のカルーセルスキーム）が、その取引チェーンの中には、善意の第三者が含まれる場

合もある。また安定した価格と需要があり国際的に取引されている商品等（例：金地金など）を利用すれば、国外市場で商品等を購入し、国内市場で売却するだけでカルーセルスキームを成立させることもできる（広義のカルーセルスキーム）。日本で数年前から問題になっている金密輸スキームも、この広義のカルーセルスキームに該当するといえる。

EU でカルーセルスキームが蔓延している大きな原因は、域内のクロスボーダー取引に税関監視が無く、カルーセルスキームが非常にやりやすい状況となっていることと、高い VAT 税率にある。ただし、これらはカルーセルスキームが行われるために必須な要素ではない。事実、カルーセルスキームは税関監視がなくなった EU 単一市場発足以前から存在していたし、シンガポール、オーストラリア、カナダなどクロスボーダー取引に税関監視があり、VAT/GST 税率の比較的低い国でも発生している。また、日本でも金密輸スキームという広義のカルーセルスキームが発生しているという事実がある。さらには、EU 各国に大きな被害をもたらした CO₂ 排出枠を利用したカルーセルスキームのように、無形資産を利用したカルーセルスキームの場合、税関監視が働かないため、EU 外でも大きな被害を起こす可能性を秘めている。

各国は、カルーセルスキームに対し、様々な対抗策を講じている。しかし、国内リバースチャージなどに代表されるそれらの対抗策には、VAT/GST の長所である中立性を犠牲にしてしまうものも多い。したがって、それらの対抗策は、直面するカルーセルスキームの被害額を見積もり、導入によるデメリットとのバランスを考えて、対象を絞って導入するべきものであるといえる。カルーセルスキームは、EU において、何十年の間大きな問題であり続けているが、これは、現状では決定的な対抗策が無いという証明でもある。

10%に引き上げられたとはいえ、日本の消費税率は EU 各国に比べればまだ低い水準であり、クロスボーダー取引の税関監視もある日本において、EU に近い状態にまでカルーセルスキームが蔓延してしまうとは考えにくい。しかし、税関監視の有無や VAT/GST 税率以外にもカルーセルスキームのリスクが高くなる要素はあるため、日本にそういった特殊な要素が存在すれば、カルーセル

スキームが行いやすい国として、犯罪組織からターゲットとされる可能性は十分にあると考えるべきである。特殊な要素とは、例えば、他国に比し罰則が軽い場合、偽造インボイスや無申告などに対する執行体制が十分でない場合なども含まれる。したがって、少なくとも他国と遜色ない執行体制を維持していくことが非常に重要である。その中で、カルーセルスキームが発生した場合にそれを検知する体制も重要であると考え。カルーセルスキームは理論的にはどのような商品等の取引でも可能であるが、ターゲットとなる商品等はある程度特定されている。他国の事例についての情報収集を行い、日本でも同様の事例が発生していないか常に検証する必要があると思われる。

目 次

はじめに	229
第 1 章 納税なき仕入税額控除	231
第 1 節 消費税 (VAT/GST) の仕組み	231
1 消費税 (VAT/GST) の仕組み	231
2 VAT/GST 誕生までの経緯	231
3 小売売上税と VAT/GST の比較	232
第 2 節 納税なき仕入税額控除	234
第 2 章 カルーセルスキーム	236
第 1 節 カルーセルスキームの概要	236
第 2 節 カルーセルスキームに関与する者の役割	241
第 3 節 カルーセルスキームに利用される商品等	245
第 4 節 カルーセルスキームの行為者	246
第 5 節 カルーセルスキームのパリエーション	247
1 コントラトレーディング	248
2 偽造インボイス、密輸、商品の偽装など	249
第 3 章 各国のカルーセルスキーム事例	251
第 1 節 EU 内外のカルーセルスキーム	251
1 EU のカルーセルスキーム	251
2 EU 外のカルーセルスキーム	252
第 2 節 EU (CO ₂ 排出枠取引を利用した事例)	252
1 R v Sandeep Singh Dosanjh (Dosanjh 事件)	255
2 ドイツ銀行事件	257
第 3 節 EU (VoIP を利用した事例)	259
1 Broker 取引	259
第 4 節 オーストラリア (金を利用した事例)	262
1 オーストラリアの GST 上の金の取扱い	262

2	金を利用したカルーセルスキームの内容	263
第 5 節	シンガポール	267
1	IRAS が公開しているカルーセルスキームの例 (1)	267
2	IRAS が公開しているカルーセルスキームの例 (2)	270
第 6 節	カナダ	273
1	CRA によるカルーセルスキームの説明	274
2	HMRC との合同調査事例	275
3	その他の事例	276
第 7 節	小括	277
第 4 章	カルーセルスキームへの対抗策	279
第 1 節	ミッシングトレーダーに VAT/GST を渡さない	279
1	非課税、免税 (ゼロ税率)	279
2	国内リバースチャージ (Domestic Reverse Charge)	281
3	分割納付 (Split Payment)	283
4	VAT/GST 登録の取消し	284
第 2 節	ミッシングトレーダー以外に負担させる	287
1	Kittel 原則 (Kittel Principle/Knowledge Principle)	287
2	連帯納付 (Joint and Several Liability)	290
第 3 節	ミッシングトレーダーを逃がさない	290
1	電子インボイス	291
第 4 節	小括	292
第 5 章	日本の金地金密輸スキーム	293
第 1 節	金地金密輸スキームの内容と事例	293
1	金地金密輸スキームの概要	293
2	金地金密輸スキームが行われる背景	295
3	具体的な事例	295
第 2 節	これまでの金地金密輸スキーム対策	297
1	ストップ金密輸緊急対策	297

2 仕入税額控除の要件強化（本人確認書類の保存）	298
3 仕入税額控除の制限	299
第 3 節 金地金密輸スキーム対策の効果と今後	300
おわりに	303

はじめに

日本の消費税は、1989年に3%という低い税率で導入された。その後、段階的に税率が引き上げられ（5%：1997年、8%：2014年）、2019年10月には消費税率は10%となった。EU⁽¹⁾各国の税率（17%～27%）に比べれば、まだまだ低い水準であるが、アジア太平洋地域の平均的な水準にまでは引き上げられたことになる。

また、2023年10月には、適格請求書等保存方式、いわゆるインボイス方式が導入される。インボイス方式の下では、登録をした適格請求書発行事業者（以下、「登録事業者」という。）でなければインボイスを発行できない。これまで日本では、消費税を納付する義務の無い免税事業者からの仕入れも、仕入税額控除の対象とされていたが、インボイス方式導入後は、登録事業者からの仕入れ、つまりインボイスが発行された仕入れのみ、仕入税額控除の対象となる。

ところで、消費税には、前段階税額控除方式により、税の負担を最終消費者に転嫁するメカニズムが用いられている。事業者は支払った消費税額を仕入税額控除することができるが、理論上、それは前段階の事業者が受け取った消費税を納税することを前提としているといえる。前段階の事業者が納税しない場合、それは「納税なき仕入税額控除」となり、国庫にとっては損害となる。そして、税率が高くなればこの損害はより大きいものとなる。

インボイス方式は、これまであいまいであった税の納付と仕入税額控除のマッチングを厳密化するものであり、納税なき仕入税額控除を問題視する意識は、今後より高まっていくことが予想され、それを放置することは消費税制度への信頼を損なうことにもなると考えられる。

本稿が研究対象とするカルーセルスキーム（carousel scheme）⁽²⁾は、納税な

-
- (1) 2020年1月にイギリスはEUから脱退したが、本稿での記述はイギリスがEUを脱退する前の事柄が中心であるため、特に言及の無い限り「EU」にはイギリスも含める。
 - (2) カルーセルとは回転木馬（メリーゴーラウンド）を意味する。取引を循環させて回転木馬のように何度も回る様を表したものである。

き仕入税額控除を意図的に生じさせ、国庫から不当な利益を得るスキームである。カルーセルスキームは EU で蔓延し、大きな問題とされている。EU で蔓延している最大の原因は、高い VAT 税率と、EU 域内のクロスボーダー取引に税関監視が無いことである。これらは、EU 固有の事情でもあるため、日本において直ちに EU と同レベルの深刻な被害が起こるとまでは考えにくい。

しかし、EU 外の国でもカルーセルスキームの事例は多数報告されているし、EU でも税関監視の有無を問題としない事例（無形資産などを使ったカルーセルスキーム）も生じてきており、日本でも今後、同様の事例が生じる可能性は十分にあると考えられる。

第 1 章 納税なき仕入税額控除

第 1 節 消費税 (VAT/GST) の仕組み

1 消費税 (VAT/GST) の仕組み

OECD の分類⁽³⁾によれば、「消費税 (Consumption Tax)」には、特定の物品やサービスにのみ課される個別消費税と、原則すべての物品及びサービスに課される一般消費税がある。

一般消費税には、欧州で発展した前段階税額控除方式を採用する付加価値税 (VAT: Value Added Tax) のほか、単段階の売上税 (Sales Tax) などが含まれる。

VAT は、欧州以外では物品サービス税 (GST : Goods and Services Tax) と呼ばれることが多いが、基本的な仕組みは同じである。日本の消費税も、前段階税額控除方式を採用した一般消費税であり、VAT や GST と同じ税に区分される。

本稿では、用語の混乱を避けるため、前段階税額控除方式を採用した一般消費税を「VAT/GST」と表記する。そして、「消費税」は、日本の VAT/GST を指す用語として用いる。

2 VAT/GST 誕生までの経緯

第一次世界大戦の戦費調達のために、ドイツなどで取引高税が導入された。これは、事業者の売上げに対して課税するものであったが、最終消費者に販売されるまでの取引回数が多ければ多いほど重複して課税される (カスケード) という問題があった。このカスケードは取引チェーンから中間事業者を排除するインセンティブを与え、経済に歪みをもたらす。

(3) OECD (2020), "Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues", p.14.
(https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2020_152def2d-en).

カスケードの問題を解決するためには、大きく分けて 2 つの方法がある。1 つ目は、取引チェーンの 1 つの取引段階（製造、卸売、小売など）でのみ課税する単段階課税方式とする方法であり、もう 1 つは、前段階税額控除方式を採用する方法である。

前段階税額控除方式は 1954 年にフランスで採用され、その後、欧州を中心に広まり、現在では、世界中の約 170 の国・地域で VAT/GST が採用されている⁽⁴⁾。

3 小売売上税と VAT/GST の比較

単段階課税方式の売上税の中で、製造段階と卸売段階の売上税は、サービスが課税対象から漏れてしまう⁽⁵⁾こと、価格操作により租税回避が可能である⁽⁶⁾（課税される取引段階の価格を低くし、その分、課税されない取引段階の価格を高くする。）ことなどの欠点がある。そのため、売上税の中では、サービスを課税対象に含めることができ、顧客が最終消費者であるため価格操作がしにくい、小売売上税が最も優れたものとされており、現在も、アメリカの各州などで採用されている。

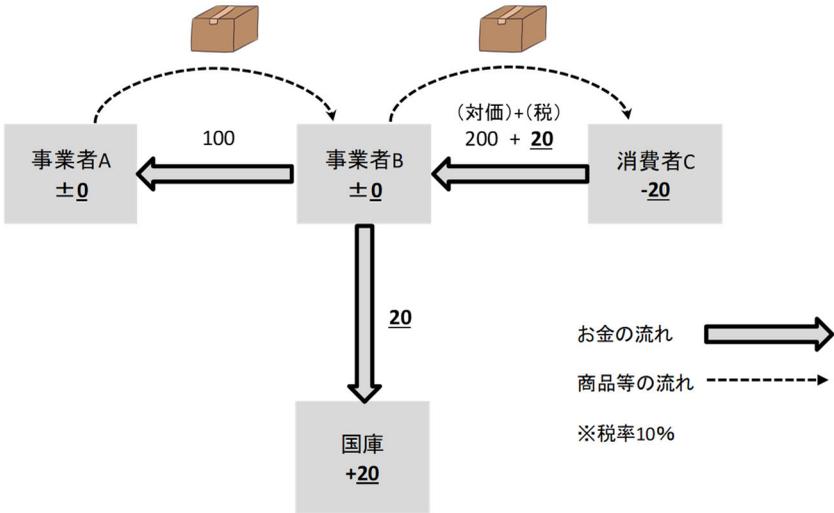
小売売上税と VAT/GST の仕組みを図解したものが図 1 と図 2 である。事業者 A が事業者 B に商品またはサービスを対価 100 で販売し、事業者 B は消費者 C に商品またはサービスを対価 200 で販売する場合を表している。なお、太い矢印はお金の流れを示し、点線の矢印は商品またはサービスの流れを示す。税率は 10% とし、事業者、消費者等の下に記載してある数字は、それぞれの税負担額（または税収）を表す。これ以後の図においても、特に断りが無い限り税率は 10% とする。

(4) OECD, *supra* note (3), pp.210-214.

(5) 金子宏『租税法 [第 23 版]』780 頁（弘文堂、2019）。

(6) 沼田博幸「一般間接税としての消費税について ―税額控除に関する議論を中心として―」会計論叢（明治大学）第 14 号（2019）45 頁（<http://hdl.handle.net/10291/20115>）。

【図 1】 小売売上税の仕組み



【図 2】 VAT/GST の仕組み

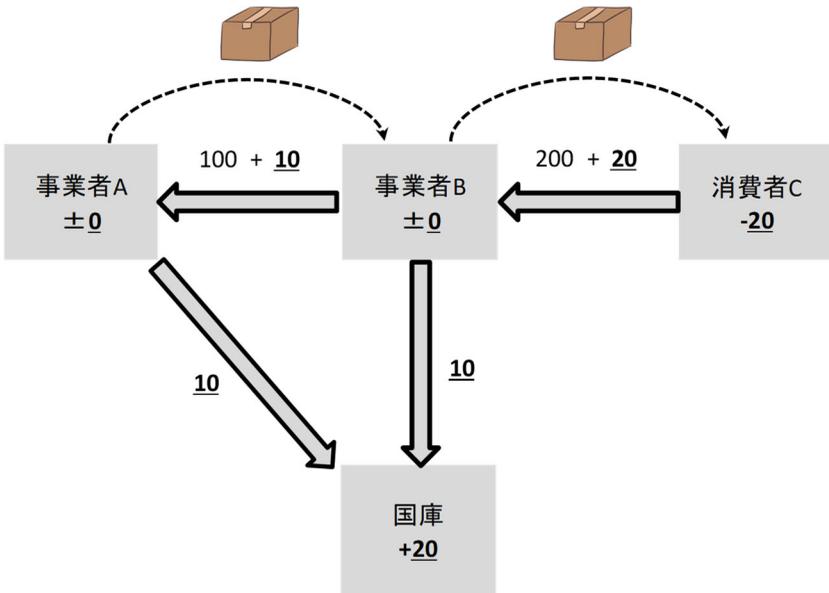


図 1、2 の比較からも分かるように、どちらの場合においても、事業者は税を負担せず、消費者が支払った税額が国庫の収入となり、同じ税率であれば国庫の収入も同じである。

小売売上税の欠点はいくつか挙げられる⁽⁷⁾が、最も重要なものは、供給者が顧客を事業者であるのか消費者であるのか区分しなければならない点である。この区分を明確に行うことはかなり困難である。あまり区分が厳しすぎると、事業者の仕入れにも小売売上税が課され⁽⁸⁾、結果として取引高税と同じカスケードの問題が生じ、経済に歪みをもたらす。また、この区分を緩くすると、消費者が事業者へ成りすまし小売売上税を逃れるといったことが横行してしまうことになる。

VAT/GST は、事業者と消費者の区分をする必要がなく、経済活動に対する中立性に優れているとして、一般に、最も優れた一般消費税であるとされている。ただし、VAT/GST にも大きな問題が存在する。その 1 つが、納税なき仕入税額控除の問題である。

第 2 節 納税なき仕入税額控除

VAT/GST 制度の下で、事業者は、売上げの際に顧客から受け取った VAT/GST を国庫に納めなければならない。一方で、事業者は、仕入れの際に支払った VAT/GST を納める税額から控除（仕入税額控除）することができ、仕入税額控除の額が売上げに係る VAT/GST よりも多い場合は、還付を受けることができ

(7) VAT/GST と小売売上税の比較をしたものとして、例えば、増井良啓「日本の消費税はどこへいくか—国際比較からの展望」日税研論集第 70 号（2017）550-560 頁を参照。

(8) 例えば、アメリカの小売売上税は、およそ 40% を事業者が負担しているとされる。Robert F. van Brederode and Sebastian Pfeiffer (2015), "VAT's Superiority: Is the Emperor Dressed like Adam?" *International VAT Monitor* July/August 2015, p. 228。なお、同論文を日本語で紹介したものとして、沼田博幸「一般的リバースチャージ VAT または小売売上税は現行の VAT が抱える課題を解決するか」租税研究第 800 号（2016）507 頁。

る。この仕入税額控除制度の存在が、VAT/GST が経済活動に対する中立性の点において優れているとされる理由である。

理論上、仕入税額控除が認められる根拠は、対応する VAT/GST が取引の前段階において、国に納付されることが予定されているからであるといえる。この関係を明確化する制度が、インボイス制度である。インボイス制度では、VAT/GST を納付することが予定されている登録事業者が、自らが納付を予定している税額を明確に記したインボイスを発行し、後段階の事業者は、受け取ったインボイスに記載された税額を仕入税額控除できるのである。仮に、その予定された納税が行われなかった場合には、納税なき仕入税額控除となり、国庫にとっては損害となる。

日本では消費税導入以後、長くインボイス方式を採用しておらず、消費税の納付を予定されていない免税事業者からの仕入れも、仕入税額控除が可能であった。免税事業者からの仕入れについて仕入税額控除をした場合、それは納税なき仕入税額控除となるのであるが、(いわゆる「益税」問題としての批判はあるものの) 制度として認められているため、前段階での納付と仕入税額控除のマッチングという考え方があまり浸透していないのではないかと思われる⁽⁹⁾。インボイス方式導入後は、納付と仕入税額控除のマッチングの考え方が意識されるようになると予想され、納税なき仕入税額控除は、より強く問題視されるものと考えられる。

(9) 例えば、沼田教授は「消費税は、収支差額に対する税という、あたかも『所得に対する直接税』に近い認識が一般化しており、仕入れにかかる税を控除するのは当然の権利とみられている。そのため、悪質な不正を予測し、これを防止するという面では極めて脆弱である。」と指摘しておられる。沼田・前掲注(6)77頁。

第 2 章 カルーセルスキーム

第 1 節 カルーセルスキームの概要

カルーセルスキームは、納税なき仕入税額控除を意図的に生じさせ、国庫から不当な利益を得るスキームである。カルーセルスキームは、VAT の歴史が古い EU で特に大きな問題となっており、EU では年間約 500 億ユーロの被害が生じているとされる⁽¹⁰⁾。

カルーセルスキームは、事業者間取引 (B2B) の循環を作り (消費者まで到達しないので、国の税収はゼロである。)、その循環取引チェーンの中で、納税義務者と還付を受ける者を生み出し、還付は受ける一方、納税義務者が義務を果たさない (ミッシングトレーダー (Missing Trader) と呼ばれる。) ことで利益を得ようとするスキームであり、また、取引の循環を繰り返すことで多くの利益を得ようとするものである。結果として、国が大きな損害を被る。

納税なき仕入税額控除は、取引チェーンの中のいずれかの事業者が納付を怠れば、それがいかなる理由であれ、生じてしまうものである。例えば、卸売業者が小売業者に商品を販売し、小売業者が仕入税額控除をする一方、卸売業者が倒産などにより VAT/GST を納付できなかった場合にも、納税なき仕入税額控除は発生する。カルーセルスキームが、納税なき仕入税額控除の中で特に問題である特徴には、当初から意図的に納税なき仕入税額控除を生じさせようとしていること、利用する商品等の本来の需要や価格と関係なく取引が行われること (他の正常な経済活動に悪影響を及ぼす場合がある。)、取引の循環が繰り返されることにより、理論的には際限なく被害額が大きくなること⁽¹¹⁾、犯罪組

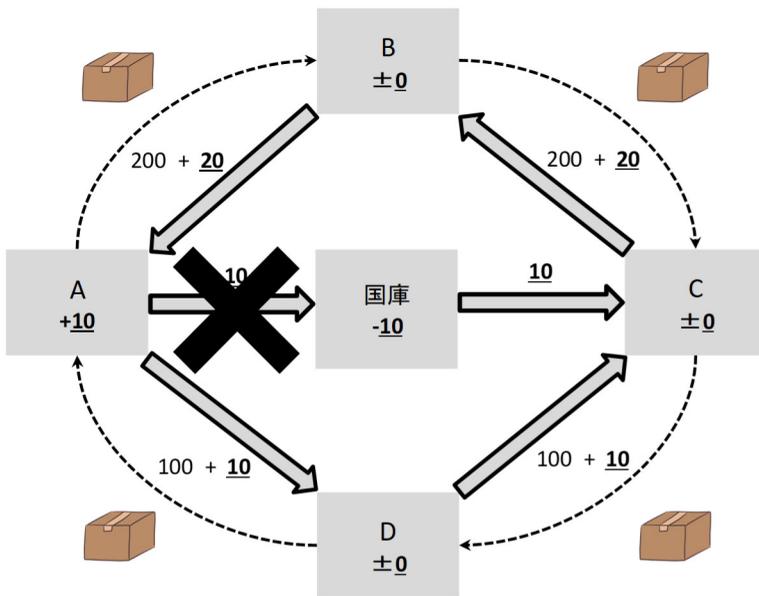
(10) European Parliament (2018), 'VAT fraud: Economic impact, challenges and policy issues', p.8 ([https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2018/626076/IPOL_STU\(2018\)626076_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2018/626076/IPOL_STU(2018)626076_EN.pdf)).

(11) 一度の循環により得られた利益を次の循環に投資することにより、循環を重ねるたびに取引額 (つまり被害額) を大きくしていくことが可能である。

織等の資金源になる可能性があることなどが挙げられる。なお、本来納めるべき税額を不正により逃れる行為である直接税の脱税とは性格が異なり、むしろ給付金の不正受給などに近い行為だともいえる。

通常の国内取引のみでこれを行おうとした場合、図 3 のようになる。同じ商品を循環させているが、同価格で循環させても、納税義務者と還付を受ける者は作り出せないで、途中で価格を操作し、A に納税義務を作り出し、C が還付を受けるようにしている。この取引で、C が還付を受けることができ、さらに A が納税義務を果たさず逃げることで、全体として 10 の利益を得る（国庫の損失）ことができる。

【図 3】 通常の国内取引のみのカルーセルスキーム



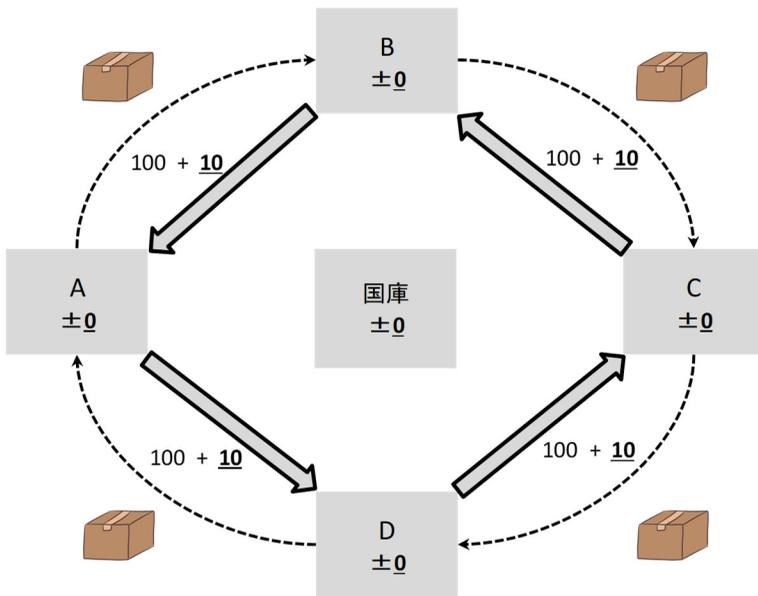
ただし、この図 3 のようなスキームは、実際に行われる可能性は低いであろう。なぜならば、還付を受ける C が高い価格で商品を購入し、それを低い価格で売却するという不自然な取引を行う必要があり、税務当局の還付審査などに

より発覚するリスクが高いからである。ばれにくいように価格差を小さくすれば、その分スキームで得られる利益（価格差×税率）も小さくなってしまふ。

価格差をつけずにカルーセルスキームを成立させるためには、何らかの方法で VAT/GST の納税と仕入税額控除の連鎖を断つ必要がある。その方法として考えられるものの 1 つは、納税義務を移動させることである。

納税義務を移動させるルールの典型例として、リバースチャージがある。リバースチャージは、VAT/GST の納税義務を供給者から顧客に移動させる制度である。図 4 は A、B、C、D の 4 者で同じ商品を価格 100 で循環させた取引を表している。このままでは、納税義務者も還付を受ける者も作り出せない。

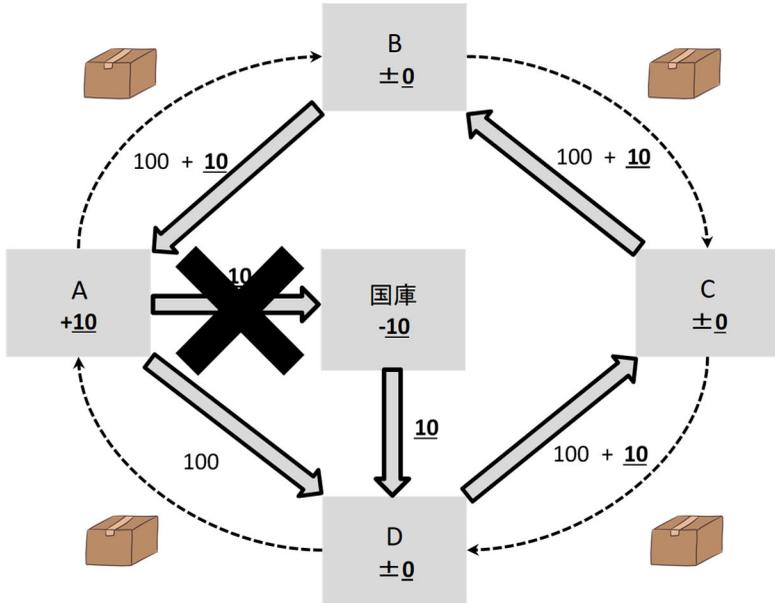
【図 4】 同価格での取引循環



ここで D→A 間取引にリバースチャージが適用された場合を考えてみる（図 5）。供給者である D は A から VAT/GST を受け取る代わりに国から還付を受

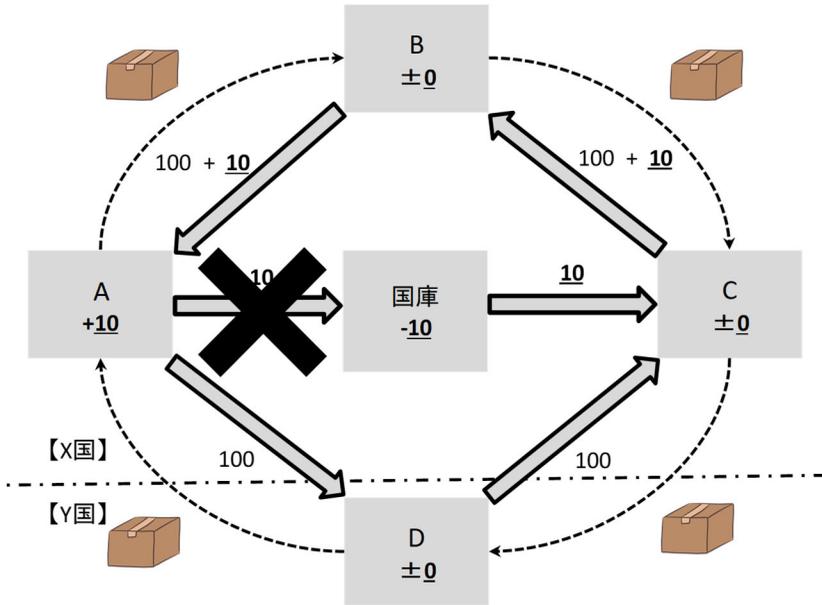
け、A には納税義務が発生する。ここで、A がミッシングトレーダーとなれば、カルーセルスキームが成立する。

【図 5】 リバースチャージ



EU では事業者間の域内クロスボーダー取引において、このリバースチャージが採用されているため、カルーセルスキームを蔓延させる原因となっているのである (図 6)。

【図 6】 EU のカルーセルスキーム



供給者ではなく、顧客が VAT/GST を納めるという意味では、税関を通した輸出入取引でも同じことがいえる。供給者が輸出する際には輸出免税が適用され、顧客は輸入時に税関で VAT/GST を納めなければならない。しかし、この場合、カルーセルスキームを成立させるには、顧客が納税義務を果たさず、つまり商品を密輸し、それを後続の取引チェーンに VAT/GST 込みで売却しなければならないため、大きなリスクがある。

言い換えると、EU でカルーセルスキームが蔓延している大きな原因の 1 つは、税関監視が無いために域内クロスボーダー取引を利用したカルーセルスキームが非常にやりやすい状況となっていることである。

また、高い税率は、カルーセルスキームから得られる利益に直結するので、この点も EU でカルーセルスキームが蔓延している大きな要因である。

カルーセルスキームは、納税義務者がその義務を果たさない（ミッシングトレーダーが存在する。）ことで成立する。つまり、その対策については、簡単に言ってしまうと、無申告、滞納、密輸などを取り締まり、ミッシングトレーダーを存在させないようにすれば済むことだともいえる。しかし、実際には、ミッシングトレーダーの取締りは非常に困難なことが多い。実際のカルーセルスキームは非常に複雑に組まれていて、ミッシングトレーダーが巧妙に隠されており、その特定に時間がかかること、そして、たとえミッシングトレーダーを特定できても、不正利益が国外に移転またはすでに消費されていて、被害額の回収が困難な例が多いことなどが理由である。

第 2 節 カルーセルスキームに関与する者の役割

カルーセルスキームには複数の事業者が必要である。クロスボーダーのカルーセルスキームの場合、各事業者の役割には主に次の 4 種類がある⁽¹²⁾ (図 7)。

(1) ミッシングトレーダー (MT: Missing Trader)

取引循環の中で、VAT/GST 込みで商品等売却し、納税義務があるにもかかわらず、その納税義務を果たさず消失（無申告、不納付または倒産など）する者。ペーパーカンパニー、休眠会社などが利用されることが多い。

(2) ブローカー (BR: Broker)

ミッシングトレーダーと同じ国に存在する。同国内の取引チェーンの最後に位置し、輸出取引をして還付申告をする。還付申告は、納税申告よりも税務当局の監視が強く行われやすいため、発覚しにくいスキームとするためには、ブローカーが真正性のより高い取引（不自然でない取引）を行った方がよい。還付申告をするのが一般的であるが、必ずしもそうではなく、ブローカーが行う他の取引により納付税額があれば、仕入税額控除により

(12) European Commission (2018), "The concept of Tax Gaps, Report III: MTIC Fraud Gap estimation methodologies", p.9 (<https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/1cf7f819-e7c0-11e8-b690-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-83432664>).

相殺し、トータルで還付とならないスキームとすることも可能である。この場合、税務当局の還付審査対象にはならないため、より発覚しにくいスキームとなる。ブローカーに人工的な納税額を作り出す、コントラトレーディング（後述第 5 節）といったものも存在する。また、安定的な需要があり国際市場がある商品等を使えば、善意の第三者をブローカーとすることもできる（後述第 3 章第 2 節 CO₂ 排出枠取引の事例など）。

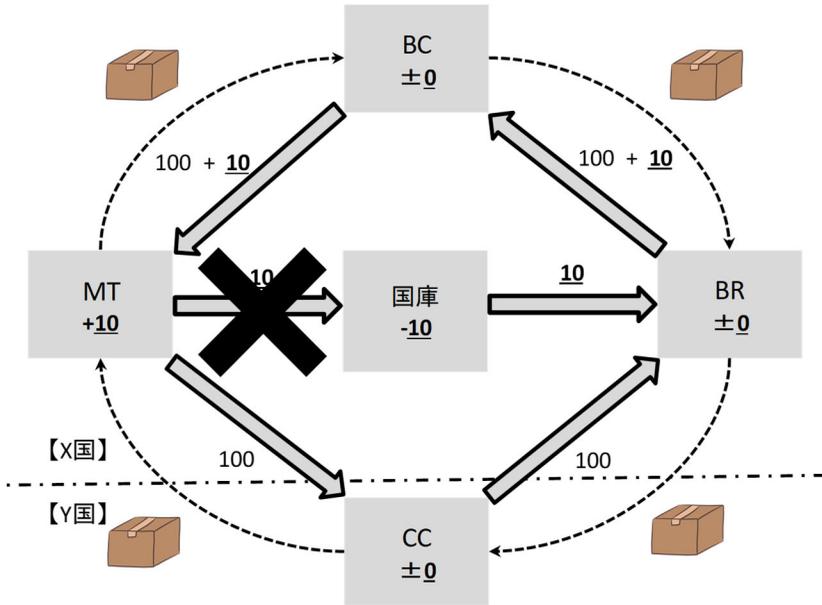
（3）バッファー（BC: Buffer Company）

ミッシングトレーダーとブローカーの間に入り、税務当局の監視が届きやすいブローカーと、ミッシングトレーダーとの関係を分かりにくくする役割を果たす。バッファーにも利益を割り当てるスキームを組むことで、善意の第三者をバッファーとすることもできる。例えば、図 7 において、MT が BC に商品を 100 で売却するという話を持ち掛け、同時に BR が同じ商品を 101 で購入するという話を持ち掛ければ、BC はノーリスクで 1 の利益を得ることができるため、カルーセルスキームの全容を知らないまま加担してしまうこともある。

（4）導管（CC: Conduit Company）

クロスボーダー取引の相手先。複数の場合もあるし、所在地国のバッファーが組み込まれることもある。

【図 7】 カルーセルスキームに関与する者の役割



取引に関与する者は、必ずしもスキームに加担していることを知っている必要はなく、善意の第三者を含める場合もある。善意の第三者を含める場合は、それらにも利益(ミッシングトレーダーの利益に比し少額だがリスクが小さい)が残るような価格設定がされる。善意の第三者を含めるメリットは、取引の真正性が高まり、税務当局に目を付けられにくいこと、また、仕入税額控除否認のリスクを第三者に転嫁できることなどが挙げられる。

また、安定した価格と需要があり国際的に取引されている商品等(例：金地金など)を利用すれば、図8のようなスキームも可能である(単純化のため、Y国の税率をゼロにしてある)。この場合、全く同じ商品等を循環させる必要も無い。この図では、国際市場がブローカーの役割を果たしている。このスキームのためにX国に輸入された商品等は、国内需要とは関係なく輸入されたものであるため、理論上は、国際市場における需給バランスにより自然に輸出される。結果として国庫に被害が及ぶのは同じである。

【図 8】 国際市場を利用したカーセルスキーム

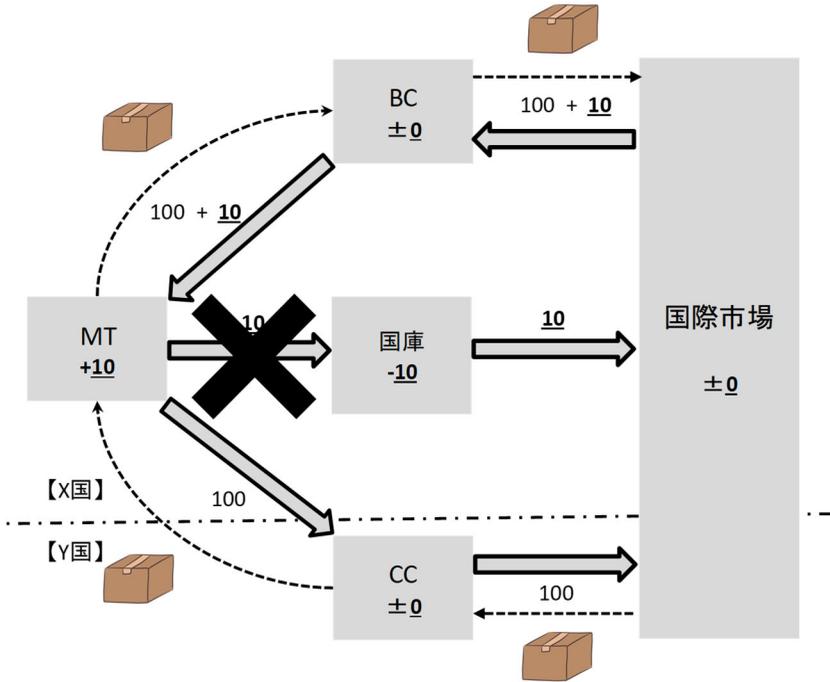


図 8 のようなスキームの場合、自前で取引循環チェーンを作っておらず、また、全く同じ商品等を循環させているわけではないので、厳密にはカーセルスキームと呼べるかどうか疑問があるかもしれないが、スキームによって生じる結果（行為者が得る利益と国庫が被る損害）は同じである。本稿では、自前で取引の循環チェーンを作るタイプのスキームを「狭義のカーセルスキーム」と呼び、そうではなく図 8 のように国際市場を利用するタイプのスキームを「広義のカーセルスキーム⁽¹³⁾」と表現する。また、単に「カーセルスキーム」と表現する場合は、両者を含める。狭義のカーセルスキームは、実際の需要とは無関係に取引ができるため（人工的に需要を作り出しているとも表現でき

(13) 後で紹介する CO₂ 排出枠取引を利用した事例（第 3 章第 2 節）、日本の金地金密輸スキーム（第 5 章）は、この広義のカーセルスキームに該当する。

るだろう。)、理論上どのような商品等でも可能であるが、広義のカルーセルスキームは、国際市場があって、どの国でも概ね同じ価格で売買できる商品等に限られる。

第 3 節 カルーセルスキームに利用される商品等

カルーセルスキームには、昔から高価格で小さいものが利用される場合が多い。カルーセルスキームを行う場合のランニングコストは、主に輸送と貯蔵にかかる費用であり、小さいものの方がこれを安く抑えられ、高価格のものであればスキームから得られる利益を大きくできるからである。典型的なものは、金に代表される貴金属や携帯電話などの電子機器である。

最近では、「高価格で小さい」ものの究極形ともいえる無形資産を利用したカルーセルスキームも増えている。後で事例を紹介する CO₂ 排出枠や VoIP を利用したカルーセルスキームは、EU 各国に大きな被害をもたらした。無形資産を利用したカルーセルスキームは、取引のスピードが速く、短期間で被害額が大きくなる点も特徴である。さらに、税関監視が働かないという意味で、EU 外でも大きな被害を起こす可能性を秘めている。

VAT/GST 税率が高い国であれば、「高価格で小さい」ものでなくてもカルーセルスキームに利用される場合がある。実際、EU では食料品（植物油など）の事例も多く報道⁽¹⁴⁾されている。税率が高ければ、輸送費用などのランニングコストがかかったとしても利益を生むカルーセルスキームが可能だからである。また、食料品などは安定した需要があり、広義のカルーセルスキームを行いやすいという側面もある⁽¹⁵⁾。

(14) 例えば、Europol, Press Release (19 Feb. 2021), "POLICE DISMANTLE CRIMINAL NETWORK LINKED TO INTERNATIONAL VAT FRAUD TRADING VEGETABLE OIL" (<https://www.europol.europa.eu/newsroom/news/police-dismantle-criminal-network-linked-to-international-vat-fraud-trading-vegetable-oil#:~:text=The%20fraud%20scheme%20revolved%20around,the%20arrest%20of%20twelve%20suspects.>) (2021 年 6 月 25 日最終閲覧)。

(15) Marius-Cristian Frunza (2019), "Value Added Tax Fraud", Routledge, p.26.

第 4 節 カルーセルスキームの行為者

カルーセルスキームによる被害の大部分は犯罪組織によるものである。さらに、その内の特定（約 2%）の犯罪組織により、カルーセルスキームの被害の大部分（約 80%）が引き起こされているといわれる⁽¹⁶⁾。これらの犯罪組織の多くは、カルーセルスキームのためだけに作られたものではなく、マネーロンダリングや麻薬の密売など別の犯罪も行っていることも多いといわれている⁽¹⁷⁾。また、他の犯罪よりもリスクが低く、目に見える犠牲者がいない（相手は国であり、犠牲者が目に見えにくい）ため、カルーセルスキームに関与することの心理的ハードルは、他の犯罪に比べ低いと考えられる⁽¹⁸⁾。

テロリストの資金源になっているという証拠もいくつか見つかっている。例えば、2014 年には、アフガニスタンとパキスタンの国境付近のタリバーンキャンプで、CO₂ 排出枠カルーセルスキームに関与したイタリアの会社の書類が発見されている⁽¹⁹⁾。

このように、カルーセルスキームには犯罪組織が多く関わっているため、取締りは税務当局だけではなく、警察などとも協力して行われることが多い。

ここで、具体的な行為者の例として、非営利ニュース組織である **Bureau of Investigative Journalism (BIJ)** がカルーセルスキームに関与していたある人物について書いた記事を紹介する。

-
- (16) European Court of Auditors (2015), "Tackling intra-Community VAT fraud: More action needed", p.9.
(https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_EN.pdf).
- (17) House of Lords, European Union Committee (2007), "Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU", p.97.
(<https://publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/1deucom/101/101.pdf>).
- (18) 例えば、Grand Theft Europe では、犯罪歴の無い 10 代の少年がカルーセルスキームに手を染める様子が描かれている。CORRECTIV (2019), "GRAND THEFT EUROPE - A CROSS-BORDER INVESTIGATION, THE STORY" (<https://correctiv.org/en/top-stories/2019/05/07/grand-theft-europe/>) (2021 年 6 月 25 日最終閲覧)。
- (19) The Copenhagen Post (Oct. 2, 2014), "Danish CO2 quotas part of colossal Italian fraud case" (<https://cphpost.dk/?p=3057>) (2021 年 6 月 25 日最終閲覧)。

自動車保険詐欺などを行っていたイギリス人の A は、2000 年代初めに携帯電話取引を利用したカルーセルスキームを行った。イギリス歳入関税庁 (HMRC) によれば、15 か月で約 1 億ポンドの被害があったとされるが、査察調査が検討されたものの、その取引の複雑さなどから A に対して具体的な行動はなされなかった。一方、同時期にドイツでも 2 億ユーロのカルーセルスキーム事件に関与したとして、A の会社が調査されたが、A が起訴されることはなかった。その後、A は 2010 年頃までにドバイに移住しているが、ドバイをベースにイタリアで CO₂ 排出枠を利用したカルーセルスキームを行った。A には 2017 年にイタリアで執行猶予 2 年の有罪判決が下され、約 8,000 万ユーロの資産が没収されることになったが、イタリア歳入庁がどこまで回収できたかは不明である。A は、現在もドバイの高級住宅地エミレーツヒルズに住んでおり、世界一高いビル、ブルジュ・ハリファの 2 フロアを所有しているとされている⁽²⁰⁾。

この A の事例は、ある行為者が商品等を変えながら何度もカルーセルスキームを行うことを示しており、また、税務当局にとってカルーセルスキームの調査が難しいこと、被害額の回収が難しいことなどをイメージすることができる。

第 5 節 カルーセルスキームのバリエーション

カルーセルスキームは、ミッシングトレーダーの存在を税務当局から発覚しにくくすることにより、その寿命を長く（循環回数を多く）し、利益を大きくすることができる。そのために、複数のバッファーを介在させることなどが行われるが、その他にも取引を複雑化し、税務当局から発覚しにくくするような

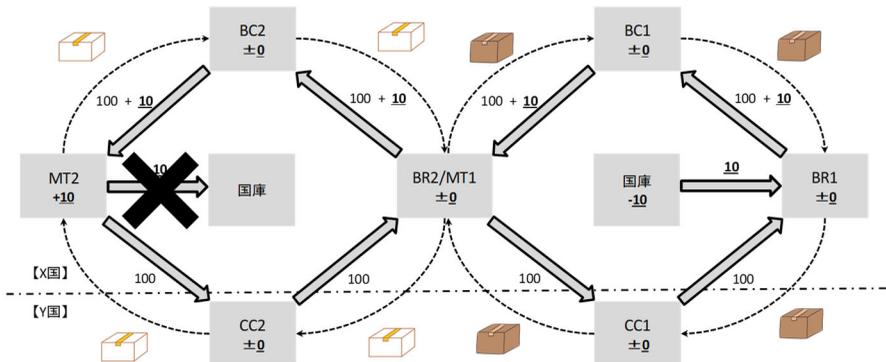
(20) The Bureau of Investigative Journalism (Jun. 9, 2019), “From the UK to Dubai: On the trail of the fraud of the century” (<https://www.thebureauinvestigates.com/stories/2019-06-09/from-preston-to-dubai-the-vat-fraud-trail>) (2021 年 6 月 25 日最終閲覧)。

工夫がある。その 1 つが次に紹介するコントラトレーディング (contra trading) である。

1 コントラトレーディング⁽²¹⁾

コントラトレーディング (図 9) は、取引を複雑化しミッシングトレーダーとブローカーの距離を離すことを目的として行われる。この図では右側の取引循環 (MT1→BC1→BR1→CC1) に、左側の取引循環 (MT2→BC2→BR2→CC2) を組み合わせている。なお、2 つの取引循環で使われている商品等は、全く別の物である。右側の取引循環でミッシングトレーダーとなるべき MT1 は、左側の取引循環の輸出ブローカー (BR2) となることにより、納付税額を相殺している。したがって、このカルーセルスキームでは、MT1 (BR2) が無申告などによりミッシングトレーダーとなる必要が無くなっている。この取引でミッシングトレーダーとなるのは MT2 であるが、MT2 は還付申告をする BR1 と取引関係の距離がかなり離れており、取引する商品等も異なるので、税務当局からすると BR1 の還付審査から MT2 にたどり着くのはかなり困難であろう。

【図 9】 コントラトレーディング



(21) European Commission, supra note (12), p.12.等を参考に記述した。

2 偽造インボイス、密輸、商品の偽装など

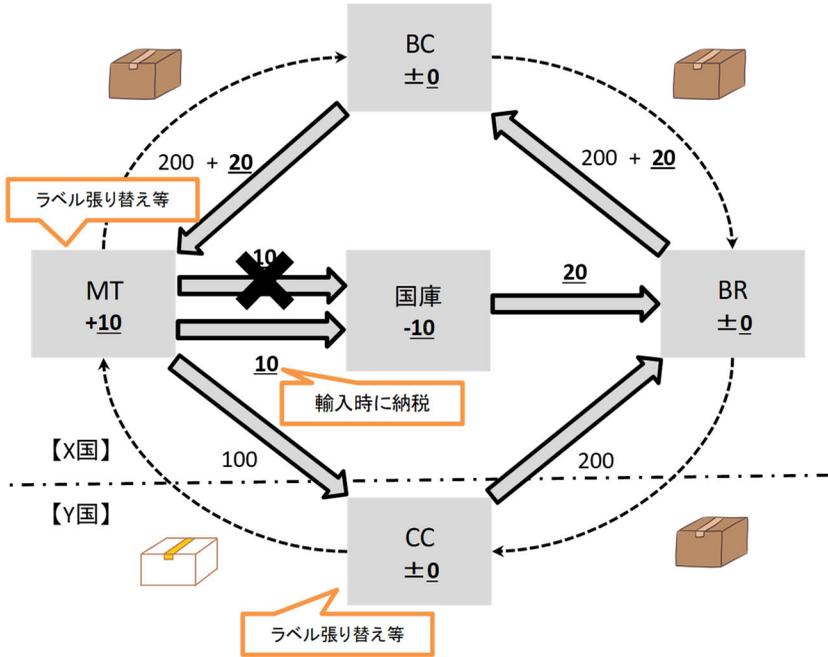
カルーセルスキームは、納税義務を果たさない（無申告や不納付）ミッシングトレーダーの存在を前提とした不正行為である。そして、無申告や不納付以外の不正行為も行われることが多い。例えば、書類の偽造、密輸、商品の偽装などである。これらの不正を行えば、税務当局等から発覚するリスクが高くなる場合もあるが、それ以上のメリットもある。例えば、インボイス等を偽造し、実際に商品を動かさなければ、輸送コストなどを抑えられるし、取引のスピードを上げ、より多く循環させることによって利益を大きくすることができる。書類を偽造しても発覚する可能性がある程度低ければ、このようなことも行われるのである。こうなると、カルーセルスキームとその他の不正還付等との境界は、曖昧なものになってくるともいえる。

EU 外では、輸出入取引に税関監視があるため、物理的な輸送が必要な商品を用いて EU と同様なカルーセルスキームを行うためには、密輸をする必要がある。しかし、簡単に密輸できてしまう国であれば、EU と状況は大差が無いともいえる。

また、EU では、安価に購入できる化粧品や衣料品などを自社ブランドの高級品であると偽り、高額で取引をする例などがある⁽²²⁾が、このような商品偽装をすることで税関監視がある国でもカルーセルスキームを成立させることができる。つまり、安い商品を高い商品と偽る（オーバーバリューで輸出）か、またはその逆（アンダーバリューで輸入）を行うのである（図 10）。

(22) European Union Committee, *supra* note (17), p.72.

【図 10】 商品偽装によるカルーセルスキーム



第 3 章 各国のカルーセルスキーム事例

第 1 節 EU 内外のカルーセルスキーム

1 EU のカルーセルスキーム

カルーセルスキームは EU 単一市場が始まり、税関監視が無くなった 1993 年以後に増加したのであるが、1993 年以前にも、その原型ともいえるスキームは存在していた。

例えば、イギリスでは 1980 年前後から金を利用したカルーセルスキームが行われていた。イギリスでは 1973 年に 8% の税率で VAT が導入されたのであるが、1979 年に金貨の取引が非課税とされたことと、その年に税率が 15% に引き上げられたことを犯罪組織に利用された。金貨取引は非課税である一方、その他の金製品取引は課税対象であったため、犯罪組織は、非課税で購入した金貨を溶かすなどして形状を変更し、VAT 込みで売却することで利益を得たのである。

イギリス政府は、この問題に対処するため 1982 年に金貨取引の非課税を廃止し課税対象としたが、犯罪組織はその後、金の密輸を行うようになった。すなわち、金取引に VAT が課税されない国で購入し、イギリスに密輸し、VAT 込みで売却して利益を得たのである。このスキームは、1993 年に EU 単一市場が始まっても続いた。税関監視が無くなったために、密輸をする必要が無くなり、より容易に行うことが可能になったのである⁽²³⁾。

EU 単一市場発足後、カルーセルスキームの被害は深刻化していく。利用される商品等は、小さくて高価な物が中心である。初期の頃は、金などを中心とした貴金属であり、その後、電子機器の小型化により、携帯電話やコン

(23) Paul Lashmar and Dick Hobbs (2017), "Diamonds, gold and crime displacement: Hatton Garden, and the evolution of organised crime in the UK", *Trends in Organized Crime*, volume 21, issue 2, June 2018, pp.110-113. 及び Frunza, *supra* note (15), pp.179-182. を参考に記述した。

コンピューターチップなどが中心となっていく。最近では、無形資産（取引可能サービス）取引にまで及んでいる。

このように、カルーセルスキームは EU 単一市場発足以前から存在していた。EU 単一市場は、カルーセルスキームを発生させたのではなく、その「蔓延」に拍車をかけたものである。あくまで、やりやすくしたに過ぎず、カルーセルスキームを行うために必要な要素ではない点（カルーセルスキームは EU だけの問題ではない点）には注意が必要であろう。

2 EU 外のカルーセルスキーム

実際に、EU 外でもカルーセルスキームの事例は多数報告されている。オーストラリアやカナダでは、イギリスで 1980 年前後に行われた金貨取引の非課税を利用したスキームと類似するスキームにより、大きな被害が生じているし、シンガポールでは近年、電子機器を利用したカルーセルスキームなどが多数行われているようである。クロスボーダー取引について税関監視があり、比較的 VAT/GST 税率が低い国で、このような事例が存在するという事実は注目に値する。

次節からは、各国で実際に起こった具体的事例等をいくつか紹介する。紹介する事例等は、税関監視が働かない無形資産（取引可能サービス）を利用した EU の 2 つの事例と EU 外の事例等である。

第 2 節 EU（CO₂ 排出枠取引を利用した事例）

EU では 2005 年に、EU 域内での CO₂ 排出枠取引制度、EU Emission Trading System (EU ETS) が始まった。EU ETS では、事業者には排出枠（キャップ）が割り当てられ、事業者は余った CO₂ 排出枠を取引（トレード）することができる（キャップアンドトレード方式）。EU 内にいくつかある取引所のスポット市場において売買が行われ、取引所の会員となっている仲介人を介して、企業等は CO₂ 排出枠を売買することができる。

EU ETS が始まる以前に、フランス政府は EU の VAT 委員会に、CO₂ 排出枠取引の VAT の取扱いを示すよう要求している。そして、CO₂ 排出枠取引は、サービスの提供に該当するとされ⁽²⁴⁾（つまり、CO₂ 排出枠は取引可能サービスとされた。）、この結果、EU 域内での CO₂ 排出枠の事業者間クロスボーダー取引は、リバースチャージの対象となることとなった。この取扱いが、カルーセルスキームに利用されたのである。

CO₂ 排出枠そのものは、政府レジストリに登録されている電子情報に過ぎない。それまでカルーセルスキームの主流であった電子機器などに比べ、取引コストがかからない上、取引スピードも格段に速くすることができ、短期間で大きな利益を得られるスキームを構築することができるのである。

当時、CO₂ 排出枠の最大の取引所がフランスの BlueNext⁽²⁵⁾であった。この取引所が、カルーセルスキームに利用され、フランスはその対策として 2009 年 6 月に CO₂ 排出枠取引を非課税とした。この時点で、フランス政府は「カルーセルスキームのリスクがあるため、予防的措置として」CO₂ 排出枠取引を非課税にした⁽²⁶⁾としている。図 11 は、当時の BlueNext を介した CO₂ 排出枠取引の取引量を表したグラフである。法改正対応のため取引所を閉鎖した 2009 年 6 月 4 日～9 日の前後で取引量が大幅に変わっており、カルーセルスキームによる取引量がいかに大きかったかが伺える。フランスの対応は、具体的な不正を把握していない状態での法改正であり、迅速な対応であるといえる。しかし、当時、HMRC の VAT 調査担当であった Rod Stone は、2009 年 1 月に HMRC が、疑わしい取引を行っている会社名についてフランス税務当局に情報提供しているが、その会社の税務申告期限が到来していなかったために、すぐに税務調査等を行うことができなかったのではないかと指摘している⁽²⁷⁾。

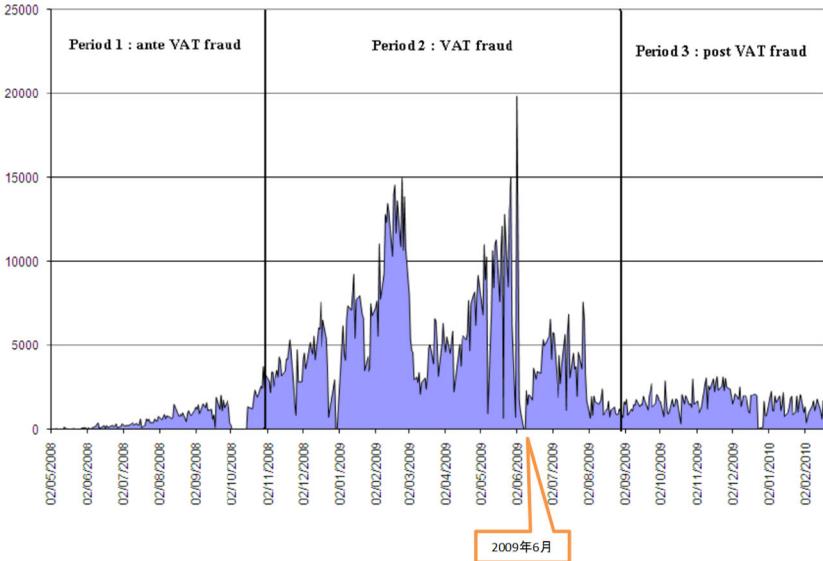
(24) Guidelines resulting from the 75th meeting of the VAT Committee, TAXUD/1607/05-408.

(25) 2007 年 12 月設立。2012 年 12 月閉鎖。

(26) Reuters (June 8, 2009), "France makes CO₂ credits VAT-exempt to avoid scam". (<https://www.reuters.com/article/us-carbon-blunext-idUSTRE55726W20090608>) (2021 年 6 月 25 日最終閲覧)。

(27) CORRECTIV (May 13, 2019), "How the UK is combating VAT fraud"

【図 11】 2009 年 6 月前後の BlueNext を介した CO₂ 排出枠の取引量⁽²⁸⁾



このスキームは、その後、イギリスやオランダ、そしてドイツやイタリアに伝播してゆき、シティバンクやドイツ銀行などの大手銀行も巻き込み、EU 全体で 50 億ユーロもの被害があったとされる⁽²⁹⁾。

ここでは、CO₂ 排出枠取引を利用したいくつかの事例の中から 2 つの事例を紹介する。

(<https://correctiv.org/en/latest-stories/grand-theft-europe-en/2019/05/13/how-the-uk-is-combating-vat-fraud/>) (2021 年 6 月 25 日最終閲覧)。

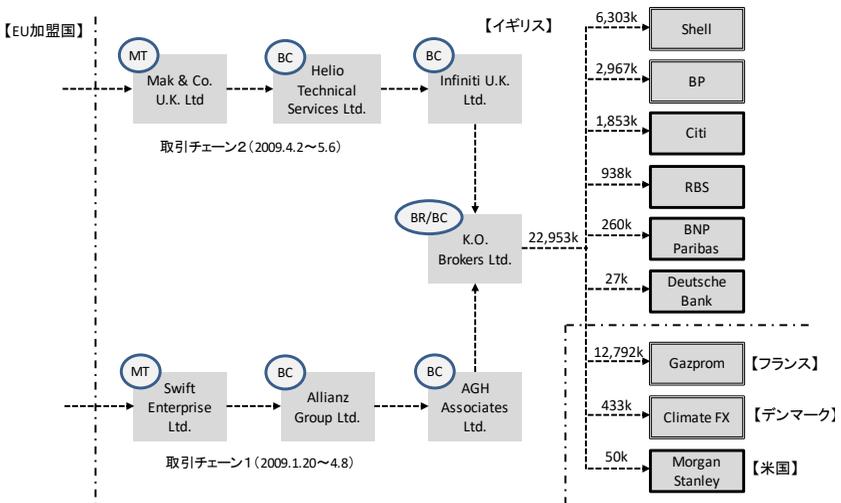
(28) Marius-Cristian Frunza et al. (2010), "Missing trader fraud on the emissions market", *Journal of Financial Crime*, Vol.18, No.2, pp.183-194.

(29) The Bureau of Investigative Journalism (May 7, 2019), "How major banks turned a blind eye to the theft of billions of pounds of public money" (<https://www.thebureauinvestigates.com/stories/2019-05-07/how-major-banks-turned-a-blind-eye-to-the-theft-of-billions-of-pounds-of-public-money>) (2021 年 6 月 25 日最終閲覧)。

1 R v Sandeep Singh Dosanjh (Dosanjh 事件) ⁽³⁰⁾

Dosanjh 事件は CO₂ 排出枠取引を利用したカーセレスキームの中で、最初に有罪判決が出た事件である。2009 年 1 月 20 日からの 69 日間でイギリスは 3,900 万ポンドの被害を受けている。Dosanjh 事件では、図 12 に示すように、大手金融機関や大手エネルギー会社が取引相手となっていた。なお、図中の矢印の上に記載している数字は、取引された単位排出枠の数を表す⁽³¹⁾。

【図 12】 Dosanjh 事件



このカーセレスキームにおいて重要な役割を担っているのが K.O. Brokers Ltd. (以下、「K.O.Brokers」という。)である。K.O.Brokers は、Dosanjh が所有する会社で、大手銀行やエネルギー会社に市場価格より安く CO₂ 排出枠を提供していた。K.O.Brokers の顧客はイギリス国内の会社 (こ

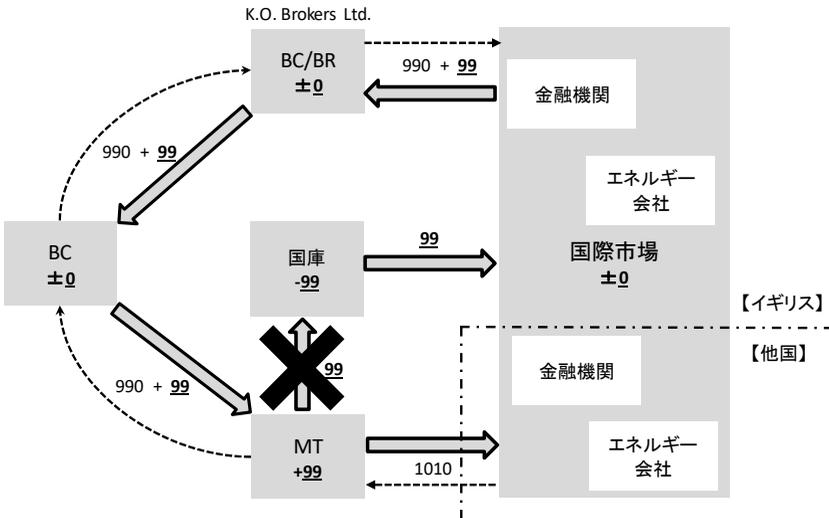
(30) Richard T. Ainsworth (2016), "VAT Fraud Mutation, Part 1: 'Push' Missing Trader Fraud and Dosanjh", Tax Notes International, Feb. 8, 2016, pp.535-542. を参考に記述した。

(31) データベース「European Union Transaction Log」(<https://ec.europa.eu/clima/ets/transaction.do>) で取引内容を確認できる。

の場合 K.O.Brokers はバッファの役割) だけでなく、国外の会社 (K.O.Brokers がブローカーの役割) もあった。K.O.Brokers の取引上流には、3つの会社 (2つのバッファと1つのミッシングトレーダー) がいて、ミッシングトレーダーが、他の EU 加盟国から CO₂ 排出枠を購入していた。なお、この3社の取引は、すべて Dosanjh が管理しており、2009 年初めは取引チェーン1を使い、その後取引チェーン2に変更している。

このスキームは、CO₂ 排出枠の国際市場があることを利用して行われたものであり、図8と同じ広義のカレーセルスキームであるといえ、簡略化して表すと図13のようなイメージになる (税率、金額は分かりやすい数字に変更しており、実際とは異なる。)

【図13】 Dosanjh 事件



着目すべきなのは、ミッシングトレーダー (MT) が市場価格 (1,000) より高い価格 (1,010) で購入する一方、K.O.Brokers (BC/BR) が低い価格 (990) で売却している点である。本来は損をする取引をしているものの、納めるべき VAT を納めないことにより、その損を超える大きな利益を得ている。国際

市場を利用し、大企業と取引することで、取引量も大きくすることができている。

K.O.Brokers への決済には、国外の決済サービスが利用され、すべてドバイに設立された会社に入金されるようになっており、K.O.Brokers のイギリス国内銀行口座には、全く現金が残らないように仕組まれていた。

2009 年 5 月 7 日、HMRC は、取引チェーン 1 と 2 のバッファーである AGH Associates Ltd. と Infiniti U.K. Ltd. の VAT 登録を取り消した (VAT 登録の取消しについては、後述第 4 章第 1 節参照。) が、K.O.Brokers は、その後も CO₂ 排出枠の取引を続け、取引チェーンを使わず、直接国外から購入するようになっていた。

2009 年 8 月 19 日に Dosanjh は逮捕されたのであるが、Dosanjh の逮捕後もしばらくの間、K.O.Brokers は CO₂ 排出枠の取引を続けて⁽³²⁾おり、ドイツ銀行などが K.O.Brokers から購入していた事実⁽³³⁾は驚きである。

イギリスは、Dosanjh 事件などを受け、2009 年 8 月 1 日に CO₂ 排出枠取引をゼロ税率対象とした。

2 ドイツ銀行事件⁽³⁴⁾

2010 年 4 月、CO₂ 排出枠取引カルーセルスキームに関与したとして、ドイツ銀行フランクフルト本店を含むドイツ全土 200 か所超の場所に強制捜査が入った。捜査対象者は 150 人にも及び、その中でドイツ銀行の行員 7 人も、内部統制ルールにより必要とされている不審な顧客に関する情報を報告しなかったなどとして起訴されている。また、ドイツ銀行は、2009 年 8 月から

(32) 逮捕された Sandeep Dosanjh のいとこ (Pardeep Dosanjh) が逃亡しており、このいとこが指示していたとも考えられている。

(33) 2009 年 9 月 8 日に K.O. Brokers はドイツ銀行ロンドン支店に 46,000 単位の CO₂ 排出枠を売却している。

(34) Richard T. Ainsworth (2016), "VAT Fraud Mutation, Part 3: 'Pull' Missing Trader Fraud and Deutsche Bank", *Tax Notes International*, Mar. 28, 2016, pp.1139-1152. 及び The Bureau of Investigative Journalism, *supra* note (29) を参考に記述した。

2010 年 4 月までの期間の VAT 被害額 1 億 4500 万ユーロの支払いを命ぜられた。

ドイツ銀行（ロンドン支店）は、Dosanjh 事件でも K.O.Brokers から CO₂ 排出枠を購入していた銀行の 1 つで、Dosanjh 逮捕後も K.O.Brokers から CO₂ 排出枠を購入していたのは既述のとおりである。ドイツ銀行は、K.O.Brokers 以外のイギリス会社からも CO₂ 排出枠を購入しているが、その 1 つが SVS Securities PLC（以下、「SVS」という。）であり、この会社もカルーセルスキームに関与していた。イギリスが CO₂ 排出枠取引をゼロ税率対象とした 2009 年 8 月以降は、イギリスでのカルーセルスキームは成立しなくなったが、その後、ドイツ銀行が SVS から CO₂ 排出枠を購入するのではなく、SVS に売却する取引が急増する。ドイツ銀行がドイツ国内で CO₂ 排出枠を購入し、ロンドン支店を通じイギリスで売却するという取引を行ったのである。すなわち、それまでイギリスがカルーセルスキームのターゲットとなっていたのであるが、イギリスが CO₂ 排出枠取引をゼロ税率としてからは、CO₂ 排出枠取引がまだ課税対象とされていたドイツにターゲットが移ったのである。

ドイツ銀行のような大手銀行が、このようにカルーセルスキームに積極的に関与してしまったのは非常に興味深い。もちろん、ドイツ銀行はミッシングトレーダーの利益を直接享受しているわけではないが、K.O.Brokers や SVS のような取引先に対して（従業員が意図的に）十分な調査を怠ったことは明らかである。ドイツ銀行が、このような取引を行ってしまった理由は、この取引がドイツ銀行（の従業員）にとっても非常に魅力的なものであったことにある。ドイツ銀行は、CO₂ 排出枠の購入価格を、市場価格の 3% 引きに設定していたという。

第 3 節 EU (VoIP を利用した事例)

取引可能サービスを利用したカルーセルスキームのもう 1 つの例として、VoIP (Voice over Internet Protocol) ⁽³⁵⁾を利用した事例を紹介する。VoIP は、インターネット回線を利用して音声データを送受信する技術のことで、LINE や Skype などにも利用されている。EU では VoIP を利用したカルーセルスキームの事例が多くあるが、ここで紹介するイタリアの事例は、その先駆けでもあり、被害額もおよそ 3.7 億ユーロ⁽³⁶⁾と規模の大きいものであった。

イタリアで 2003 年から 2007 年に行われた Phuncards-Broker と呼ばれるこのカルーセルスキームは、オンラインのアダルトコンテンツ利用権とその利用権を付したカードを利用したスキーム (Phuncards 取引) と、VoIP サービスを利用したスキーム (Broker 取引) の 2 つからなり、共にイタリアの大手通信会社を巻き込んでいる。ここでは、2005 年から 2007 年に行われ、より被害額大きかった Broker 取引を紹介する。

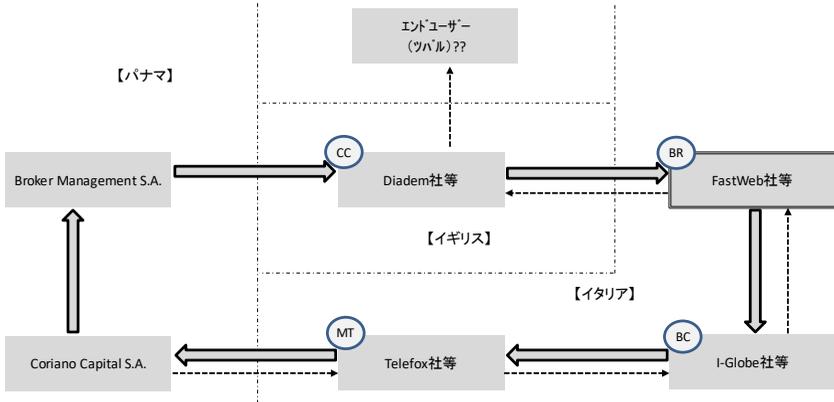
1 Broker 取引

図 14 は Broker 取引の概要を表した図である。このカルーセルスキームは、パナマの会社 Coriano Capital S.A. が、イタリアの会社 Telefoxx International Ltd. と Global Phone Networks s.r.l. (以下、まとめて「Telefoxx 社等」という。) にオンラインアダルトコンテンツの利用権を譲渡するところから始まる。この取引はリバースチャージの対象であるが、Telefoxx 社等はミッシングトレーダーであり、VAT 申告を行わずに逃げてしまう。

(35) Richard T. Ainsworth (2010), "The Italian Job - Voice Over Internet Protocol MTIC Fraud in Italy", *Tax Notes International*, May. 31, 2010, pp.721-741. 及び Fabrizio Borselli et al. (2015), "Digital VAT Carousel Fraud: A New Boundary for Criminality?", *Tax Notes International*, Feb. 23, 2015, pp.707-724. を参考に記述した。なお、後者を日本語で紹介したものとして、沼田博幸「VAT 遁脱の動向とその対応策」*租税研究*第 790 号 (2015) 417-427 頁。

(36) Borselli et al., *supra* note (35) p.708.

【図 14】 Broker 取引



Telefoxx 社等はさらに、その利用権をイタリア国内の I-Globe s.r.l.または Planetarium s.r.l. (以下、まとめて「I-Globe 社等」という。)に VAT 込みで譲渡する。I-Globe 社等は、イギリスの会社からツバル⁽³⁷⁾またはイリジウム(衛星電話)用の電話番号を取得しており、この電話番号にアダルトコンテンツを付加⁽³⁸⁾した VoIP サービスを提供する。I-Globe 社等は、ミッシングトレーダーではなく VAT 申告も行っていたが、このサービスの提供のためだけに設立された会社で、サービスを行う場所、機材、スタッフなどはイタリアの別の会社から借り受けていた。

I-Globe 社等は、この VoIP サービスをイギリスの会社⁽³⁹⁾ Diadem Ltd.または Acumen Ltd. (以下、まとめて「Diadem 社等」という。)を通じて、エンドユーザーに提供するのであるが、Diadem 社等と直接取引をするのではなくイタリア国内の大手通信会社 FastWeb S.p.a.または Telecom Italia Sparkle S.p.a (以下、まとめて「FastWeb 社等」という。)を間に介して行っ

(37) 太平洋にある人口 1 万人強の島国。

(38) この電話番号につなげた利用者は、通常の通話より高い料金を支払いコンテンツにアクセスできる。

(39) 2004 年に HMRC の調査が入った後は、フィンランドの会社 (Accrue Telemedia OY 及び Acumen Europe OY) が利用されるようになった。

た。この結果、I-Globe 社等がバッファー、FastWeb 社等がブローカーの役割を果たすことになる。エンドユーザーは、発信地がツバルなどからとなるようになされていたが、実際にはエンドユーザーは存在せず、Diadem 社等が FastWeb 社等へ支払をするための資金は、パナマの会社 Broker Management S.A.から送金されていた。なお、パナマの2つの会社 Broker Management S.A.と Coriano Capital S.A.は、設立時期、銀行口座、住所が同じであり、同一人物により管理されていた。

このスキームに FastWeb 社等を含めない場合、I-Globe 社等がブローカーになってイタリア歳入庁に還付申告をする必要があり、さらに還付を受けるまでに時間を要することになる。しかし、FastWeb 社等を含めることによって、I-Globe 社等は、イタリア歳入庁による還付審査を受ける必要がなくなり、さらにミッシングトレーダーである Telefoxx 社等に支払った VAT をすぐに回収できるようになる。なお、FastWeb 社等は本来の事業で VAT 納付額があるため、I-Globe 社等に支払った VAT を仕入税額控除しても還付申告とはならない。FastWeb 社等はおよそ 5% のマージン⁽⁴⁰⁾を受け取れる取引となっていたため、社内の担当者もある程度黙殺していたのではないかと思われる。この点は、CO₂ 排出枠取引の事例でドイツ銀行等がカルーセルスキームに関与してしまったことと似ている。

この VoIP の事例は、CO₂ 排出枠取引の事例と異なり、狭義のカルーセルスキームに該当する。CO₂ 排出枠取引は、国際市場を利用したものであり、個々の取引自体は実体のあるもので、基本的に取引書類の偽造などを行う必要は無い。一方、この VoIP の事例では、FastWeb 社等以外は、カルーセルスキームの為に犯罪組織が設立した会社で、前述のとおりエンドユーザーは存在せず、また、アダルトコンテンツも実在しないもので、取引全体が偽装されたものであり、取引書類の偽造なども行われていた。

(40) 当時のイタリアの VAT 税率は 20%であったため、カルーセルスキームの利益の約 1/4 を得ていたことになる。

第 4 節 オーストラリア（金を利用した事例）⁽⁴¹⁾

ここからは、EU 外のカルーセルスキームを紹介する。まずは、オーストラリアの事例である。

オーストラリアの GST は 1999 年に導入され、税率は導入当時から現在に至るまで 10% である。紹介する金を利用したカルーセルスキームは、2012 年頃⁽⁴²⁾から横行し、オーストラリア税務局（ATO）が税務調査や制度改正により対策をしてきたものである。

1 オーストラリアの GST 上の金の取扱い

オーストラリアの GST 上、非投資用の金の取引は通常の税率で課税されるが、純度が 99.5% 以上の投資用の金の取引は非課税となっている。投資用とは、地金等の取引可能な形状のもので、ロンドン貴金属市場協会（LBMA）に認められた刻印があり、国際市場で取引可能なものを指す⁽⁴³⁾。

ただし、投資用の金取引を非課税にした場合、スクラップ等を仕入れ、投資用の金地金等にして売却する精製業者が、GST を負担することになってしまうという問題が出てくる。金の価格は国際的な市場で決まっており、精製業者がコントロールできるものではなく、精製業者がスクラップ等を GST 込みで購入し、投資用の金に精製して非課税で売却した場合、仕入税額控除ができず、また、価格の転嫁もできないことになってしまう（仮に転嫁した場合、国外の精製業者との競争上、不利になってしまう。）。結果、精製業者が GST を負担しなければならないのである。

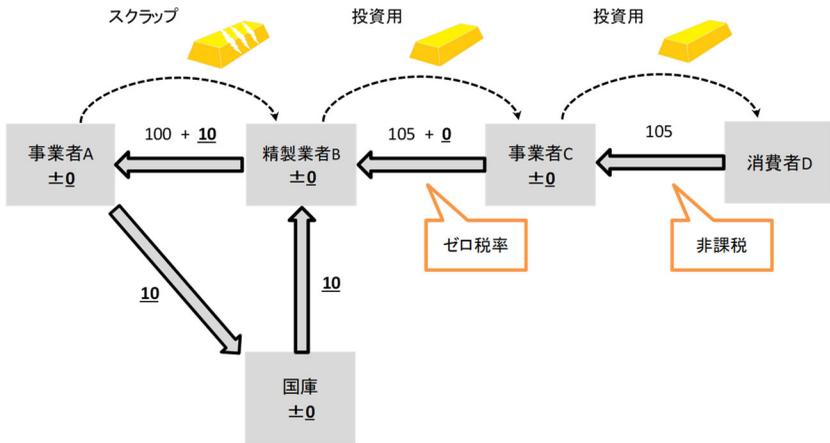
(41) Inspector-General of Taxation (2018), "Review into the Australian Taxation Office's Fraud Control Management", pp.227-250 (https://www.igt.gov.au/sites/default/files/wp/181018_-_IGT_review_-_ATOs_Fraud_Co.pdf) (2021 年 6 月 25 日最終閲覧) の内容を基に記述。

(42) 2009 年の金融危機後、金の価格が急騰し、金を取り扱う事業者等が急増したことが背景にある。

(43) Explanatory Memorandum, A New Tax System (Indirect Tax and Consequential Amendments) Bill (No. 2) 1999, para 1.11.

この問題を解決するために、オーストラリアでは、投資用の金を精製後、最初の売却に限りゼロ税率とする取扱いになっている。これにより、精製業者は仕入税額控除をすることができるため、GST を負担することがなくなる⁽⁴⁴⁾。(図 15)

【図 15】 オーストラリア GST 上の金の取扱い



※スクラップの金の価格を 100、投資用の金の価格を 105 としている。

2 金を利用したカーセルスキームの内容

この GST 上の金の取扱いを悪用したカーセルスキームが 2012 年頃から横行した。それを簡略化して表したのが図 16 である。

ミッシングトレーダー (MT) が非課税で購入した金地金を、溶かしたり、傷をつけたり、切断するなどしてスクラップにし、GST 込みで売却する。そして、精製業者 (BR) は GST 込みで購入したスクラップを溶解して、投資用に精製し、ゼロ税率で売却して仕入れ時に支払った GST の還付申告をす

(44) A New Tax System (Goods and Services Tax) Act 1999 §38-385 and §40-100.
この取扱いは、オーストラリアが 1999 年に GST を導入した際からあるもので、ニュージーランド (1986 年に GST 導入) の取扱いを参考としたものである。

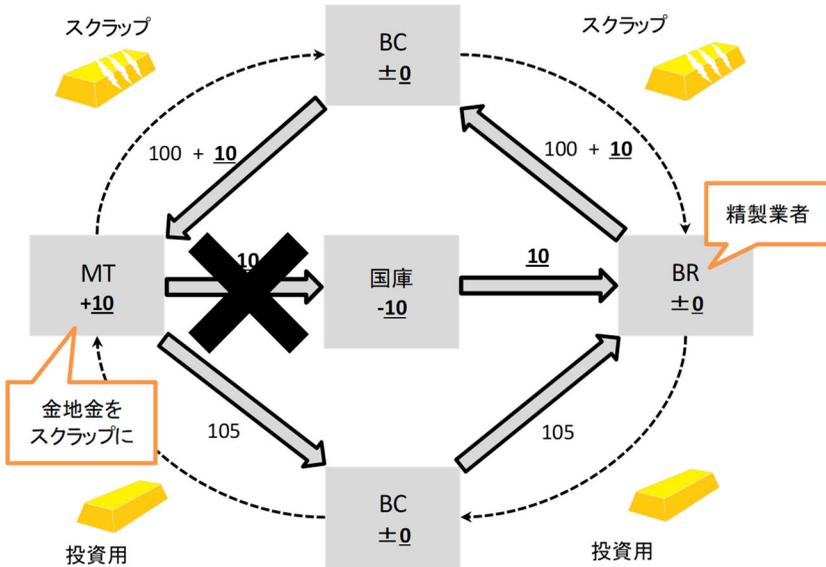
るのである⁽⁴⁵⁾。このように、ある商品等を VAT/GST 上の取扱いが異なる商品等に変化させ、再度元に戻す手法を、**asset flipping**（資産反転）という。

このカルーセルスキームによりオーストラリアは、10 億オーストラリアドル近い損失を被ったとされている⁽⁴⁶⁾。オーストラリアは、これを防ぐため、2017 年に金を含めた希少金属取引に対し国内リバースチャージ（後述第 4 章第 1 節）を導入した。

(45) 同様のカルーセルスキームは、カナダなどでも起こっている。

(46) Inspector-General of Taxation (2018), "GST Refunds", p.74
(https://www.igt.gov.au/sites/default/files/wp/IGT-GST-Refunds-Final-Report_Redacted.pdf)（2021 年 6 月 25 日最終閲覧）。

【図 16】 オーストラリアの金を利用したカーセルスキーム

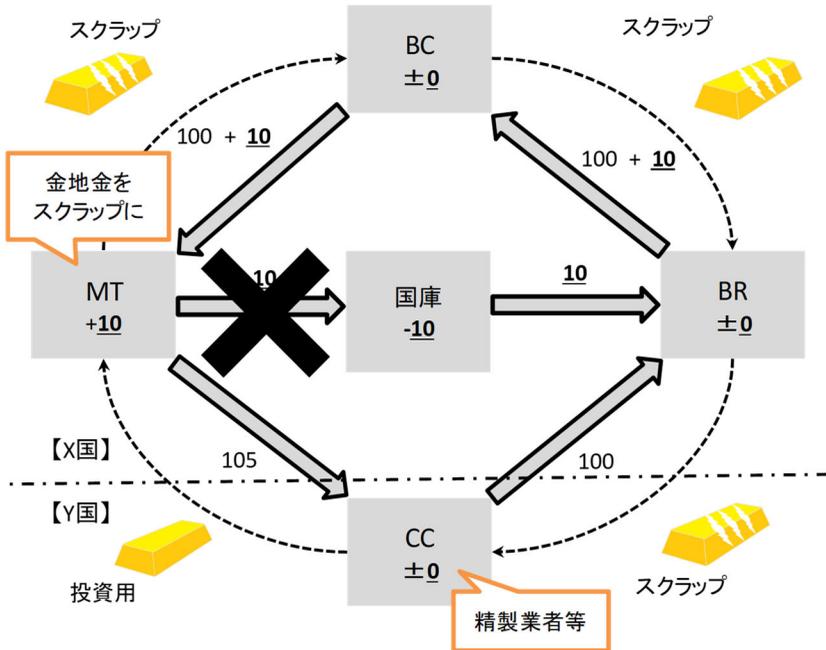


金は、①国際的な市場により相場が決まっていること、②投資目的のほか装飾品や産業用としても利用されるなど幅広い用途があること、③硬度が低く加工が容易な金属であることなどの特徴がある。オーストラリアの事例は、①と②の特徴に配慮した GST 上の特別な取扱いを、③の特徴を用いて悪用したものといえる。

また、この事例は、カーセルスキームが必ずしもクロスボーダー取引を利用する必要は無いということ、そして、容易に形状を変更できる同種の商品等が、VAT/GST 上、異なる取扱いとなっている場合、asset flipping によるカーセルスキームのリスクがあるということを示している。なお、オーストラリアの事例は、標準税率とゼロ税率を利用した国内カーセルスキームであったが、仮にゼロ税率の取扱いがなく、投資用の金地金取引が非課税という取扱いだけがあつたとしても、国外の精製業者等を利用するなどし、

図 17 のようなカルーセルスキームを構築することが可能である⁽⁴⁷⁾。X 国では投資用の金取引は非課税であり、輸入時に VAT/GST を納める必要は無いため密輸する必要が無い。ここで Y 国がスクラップの金取引に VAT/GST を課さない国であれば、CC は精製業者である必要はなく、スクラップの金を売却し、その資金で投資用の金を購入するだけでスキームは成立する。

【図 17】 投資用金取引の非課税を利用したカルーセルスキーム



(47) オーストラリアではこのタイプのカルーセルスキームも行われていたようである。
Inspector-General of Taxation, supra note (41), p.248.

第 5 節 シンガポール

シンガポールでは、近年、カルーセルスキームの事例が複数報告⁽⁴⁸⁾されている。シンガポール内国歳入庁 (IRAS) も調査の重点項目に挙げており⁽⁴⁹⁾、また、それに対抗するための税制改正も行われている。シンガポールの GST 税率は 7% と、日本の消費税率よりも低い。EU でもなく、VAT/GST 税率が日本より低い国でカルーセルスキームが多数起こっているという事実は注目に値する。具体的な事例を紹介している文献は把握できなかったが、IRAS のホームページなどから、シンガポールでどのようなカルーセルスキームが起こっているのか、できる限り明らかにしてみたい。

1 IRAS が公開しているカルーセルスキームの例 (1)

図 18 は IRAS がホームページ上で公開しているカルーセルスキームの図である。記載されている内容は以下のとおり。

- ① 事業者 A は、商品を輸入し顧客 B に \$ 100 万で売却する。
取引には GST が課され、A は B から \$ 70,000 を受け取る。
A は \$ 70,000 の GST を IRAS に納付する前に姿を消す。
- ② B は、商品を顧客 C に \$ 150 万で売却する。
取引には GST が課され、B は C から \$ 105,000 を受け取る。

(48) 例えば IRAS が租税犯罪事件として公表しているものの中にカルーセルスキームの事例が複数ある。

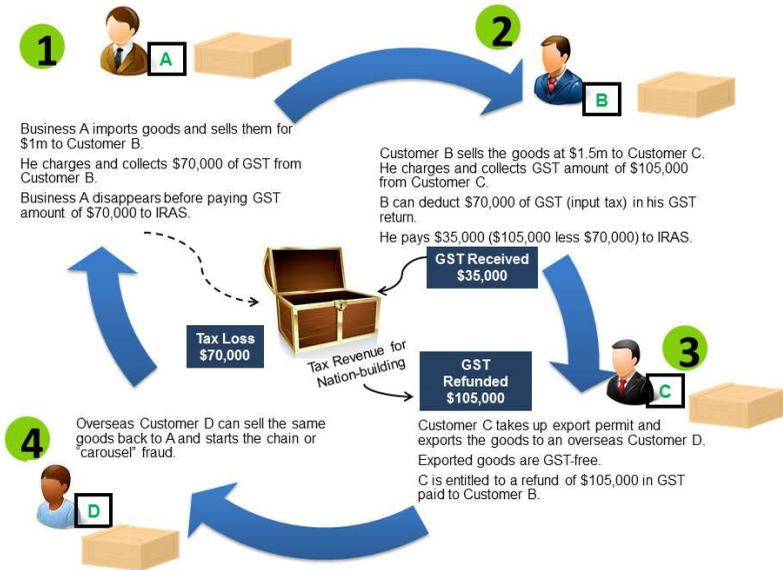
IRAS, "IRAS Investigating 43 Individuals on Suspected GST Carousel Fraud" (<https://www.iras.gov.sg/irashome/News-and-Events/Newsroom/Tax-Crime/2016/IRAS-Investigating-43-Individuals-on-Suspected-GST-Carousel-Fraud/>)及び、IRAS, "IRAS Cuffs for the First Time in Island Wide Raids" (<https://www.iras.gov.sg/irashome/News-and-Events/Newsroom/Media-Releases-and-Speeches/Media-Releases/2019/IRAS-Cuffs-for-the-First-Time-in-Island-Wide-Raids/>) (共に 2021 年 6 月 25 日最終閲覧)。

(49) IRAS, "Current Area of Focus for Audits" (<https://www.iras.gov.sg/irashome/GST/GST-registered-businesses/Getting-it-right/Audits-by-IRAS/Current-Area-of-Focus-for-Audits/>) (2021 年 6 月 25 日最終閲覧)。

- B は、\$ 70,000 を仕入税額控除できる。
 B は、\$ 35,000 ($\$ 105,000 - \$ 70,000$) を IRAS に納付する。
 ③C は、輸出許可を得たうえ、国外の顧客 D へ商品を輸出する。
 商品の輸出には輸出免税が適用される。
 C は、B に支払った GST \$ 105,000 の還付を受けることができる。
 ④D は、同じ商品を A に再度売却し取引チェーンを開始する（カルーセルスキーム）。

【図 18】 IRAS が公開しているカルーセルスキームの例（1）⁽⁵⁰⁾

Example of GST Carousel Fraud

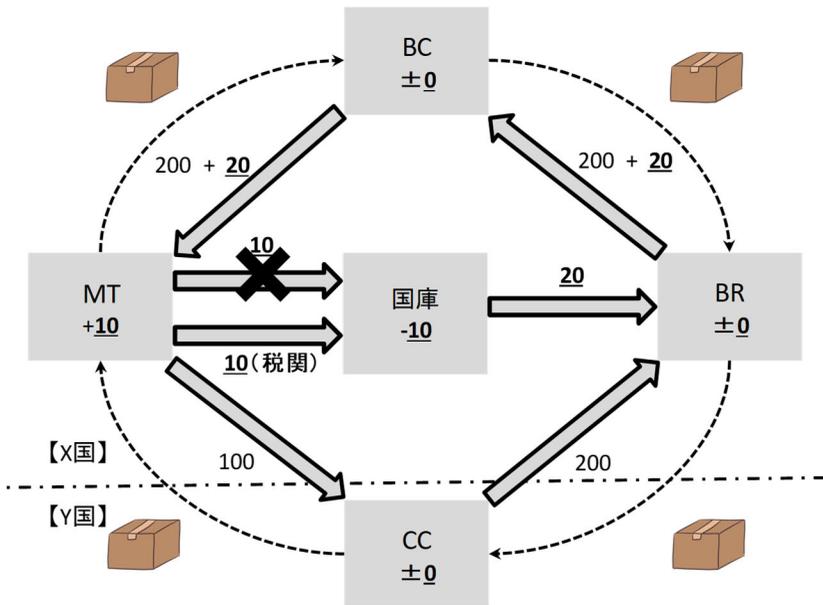


ここでは輸入取引（D→A の取引）について詳細に説明していない。密輸する場合もあるかもしれないが、輸入申告する場合でもカルーセルスキームは成立する。ポイントは、輸入価格よりも輸出価格を高くすることである。

(50) IRAS, supra note (48).

これを簡略化したのが、図 19 である（分かりやすいよう税率は 10% としている）。これは、価格差を利用して納税義務者を生じさせているスキームとして図 3 と酷似しているかもしれない。しかし、還付を受けるブローカーの取引で不自然な価格差を生じさせていない点は大きな違いである。税務当局の監視が強く行われやすいブローカーは、真正性の高い取引をした方がよいので、税務当局が把握できるか否かという観点では図 3 と図 19 は非常に大きな違いがある。また、商品偽装（図 10）を行っている事例もあるのではないかと予想できる。なお、IRAS のホームページ上の説明によれば、実際には商品を動かさず、書類上だけの取引となっている例も多いようである。

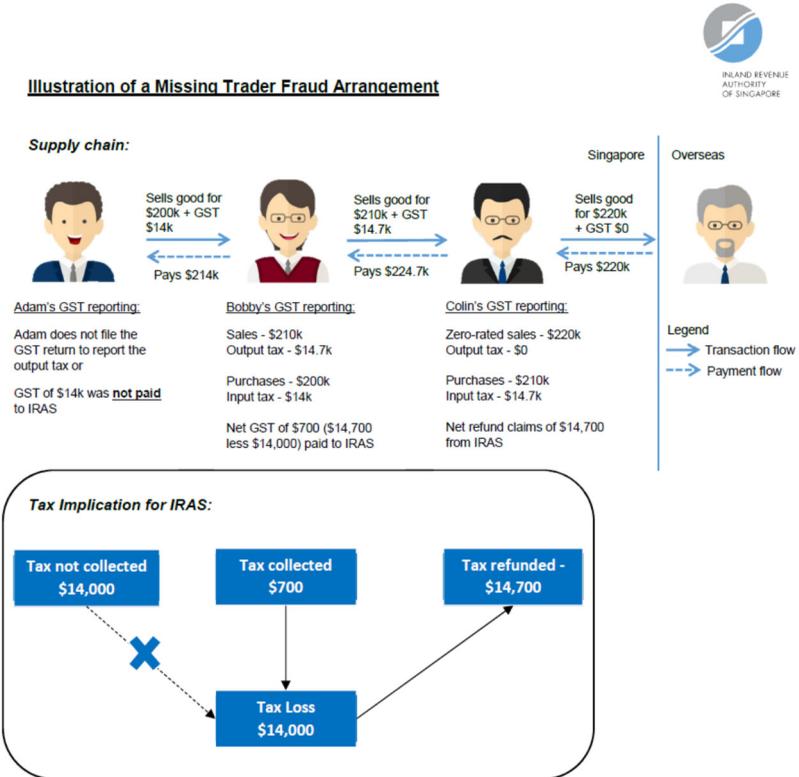
【図 19】 「輸入価格<輸出価格」のカーセルスキーム



2 IRAS が公開しているカルーセルスキームの例 (2)

図 20 も同じく IRAS のホームページで紹介されているカルーセルスキームの説明である。第三者である A、B、C が、どのようにしてカルーセルスキームに関与してしまうのかが説明されている⁽⁵¹⁾ので紹介したい。

【図 20】 IRAS が公開しているカルーセルスキームの例 (2)



(51) IRAS, "Illustration of a Missing Trader Fraud Arrangement" (https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/GST/GST-registered_businesses/Getting_it_right/Audits_by_IRAS/Attachment%20A_Illustration%20on%20Missing%20Trader%20Fraud%20and%20Case%20Studies.pdf) (2021 年 6 月 25 日最終閲覧) .

- (1) A は友人から、ある投資者の代わりに GST 登録をしてくれないかという話を持ち掛けられた。その友人の説明によれば、その投資家は個人的理由などにより、自分の名前では GST 登録をできないという。

事業に必要なお金は全て投資者が出すため、A は事業に関して一切お金を出す必要は無いと言われた。また、GST 登録や銀行口座開設など、事業を始めるための手続きは、すべて順を追って指導してもらえるのだと説明された。

その友人は、さらにこう続けた。日々の事業を担当するマネージャーがいるので、A は事業について何も仕事をする必要が無く、求められるのは、事業に A の名義を貸し、税務申告や銀行口座開設のため SingPass⁽⁵²⁾の情報を提供することだけである。

名義を貸す代わりに、A は毎月の報酬または事業利益の一部の支払いが約束される。A は友人の申し出を受けた。

これにより、A はカルーセルスキームに関与することになる。A の会社は、GST を支払わずミッシングトレーダーとなる。

- (2) B は友人から、商品を売買する事業の話を持ち掛けられた。その友人によれば、B は商品の仕様、取引量、取引日時にかかわらず一定のマージンを受け取れるという。

この事業で B が行うのは、決められた商品を決められたサプライヤーから購入し、決められた顧客に売却するだけである。これらの取引先は、新しく設立された会社、新しく GST 登録をした会社、またはほとんど取引実績の無い会社であったが、B は常に先に支払いを受け、販売注文も保証されているのでリスクは無いと説明された。

商品は、いつも B の会社に届き、B は商品を顧客に届け、その際、顧客から商品代を受け取る。その後、B はサプライヤーに現金か小切手で支払

(52) Singapore Personal Access. 政府オンラインサービスを受けるためのデジタル ID。

う。支払いは、その日の内か、サプライヤーが現金でしか受け取らない場合は数日以内に行われる。

また、B は顧客に GST を請求し、自らの仕入税額控除もできるように GST 登録をするように言われた。

B は、この商品売買取引を行い、決められたマージンを受け取ることに合意した。これにより、B はバッファーとしてカルーセルスキームに関与することになる。

- (3) C は、貿易会社を営んでいる。C は仕事仲間から、ある決められたサプライヤーから商品を購入し、海外の決められた顧客に販売すれば、保証されたマージンを稼ぐことができると言われた。

この仕事仲間は、海外の顧客及びサプライヤーとはパイプがあり、商品の注文は保証されているので商業上のリスクは無いと説明する。購入と販売は連続して行われるので、在庫を抱える必要も無い。運送会社は海外の顧客が手配するので運送費用を負担する必要も無い。さらに、顧客からの支払いは商品を発送する前に行われるため信用リスクも無い。

リスクの無い取引であるため、C は、売買取引を行い保証された利益を得ることに同意した。これによって、C はブローカーとしてカルーセルスキームに関与することになる。

IRAS が公表しているこれらの例などから判断すると、シンガポールで行われているカルーセルスキームは、自前で取引の循環チェーンを作る狭義のカルーセルスキームが中心であると思われる。カルーセルスキームに第三者を介入させる場合には、2 の事例のようにリスクフリー取引を用意することによって介入させている。カルーセルスキームに利用される商品等として、IRAS の公表事例から確認できるものは、パソコン、携帯電話、SIM カード、SSID などの電子機器であり、EU で昔からカルーセルスキームに利用されている商品等と同じである。

シンガポールは、これらのカルーセルスキーム対策として、①2019年1月から“Customer Accounting⁽⁵³⁾”（国内リバースチャージ、後述第4章第1節）、②2021年1月から“Knowledge Principle⁽⁵⁴⁾”（Kittel原則、後述第4章第2節）を導入している。

なお、導入された国内リバースチャージの対象は、携帯電話、メモリーカード、市販ソフトウェア（パソコンのソフトウェアの他、ゲーム機のソフトウェアなども含む）の取引である。

第6節 カナダ

カナダでもカルーセルスキームは複数報告されている。カナダの連邦GST税率は5%であるが、それに上乗せされる州税があり、例えば、最も人口の多いオンタリオ州では、連邦税と州税を合わせた税率（HST: Harmonized Sales Tax）は13%である。

カナダで行われているカルーセルスキームには、オーストラリア同様の金を利用した国内カルーセルスキームも多数ある⁽⁵⁵⁾し、それ以外の商品等を利用したものもある。

(53) IRAS e-Tax Guide, "GST: Customer Accounting for Prescribed Goods (Fifth Edition)" (https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/e-Tax_Guides/etaxguide_GST_%20Customer_Accounting_for_Prescribed_Goods.pdf)（2021年6月25日最終閲覧）。

(54) IRAS e-Tax Guide, "GST: Guide on Due Diligence Checks to Avoid Being Involved in Missing Trader Fraud" (https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/e-Tax_Guides/etax%20guide_Due%20Diligence%20Checks%20to%20Avoid%20Being%20Involved%20in%20Missing%20Trader%20Fraud.pdf)（2021年6月25日最終閲覧）。

(55) 例えば、TricomCanada Inc. v. The Queen, 2016 TCC 8.

1 CRA によるカルーセルスキームの説明

カナダ歳入庁 (CRA) のアニュアルレポートには、カルーセルスキームに関する以下のような説明が掲載されている⁽⁵⁶⁾。

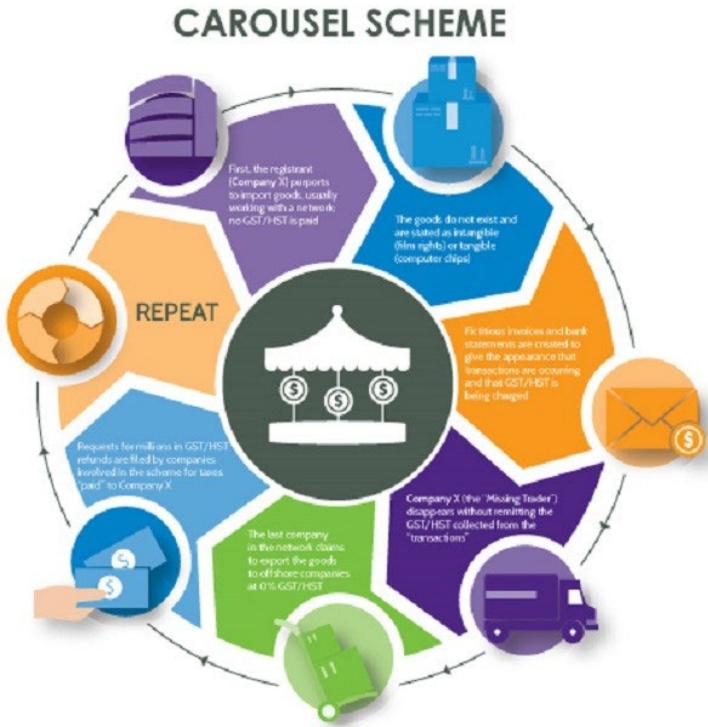
「カルーセルスキームでは、共謀する GST/HST 登録者グループにより、偽のサプライチェーンが作られ、その GST 登録者たちの中で同じ商品の売買が何度も繰り返される。そして、そのスキームに関わる GST 登録者のうちのある者が GST/HST を受け取り、政府に納税しない (いわゆる『ミッシングトレーダー』)。

カルーセルスキーム/ミッシングトレーダーは、長年、他の VAT 導入国で問題となっているが、カナダでも近年問題となってきた。CRA は引き続き、このようなタイプの還付スキームを検知し防止するため、業務改善を行っていく。」

同アニュアルレポートには図 21 のような図も掲載されているが、その中で、カルーセルスキームに利用される商品等として、コンピューターチップのような有形資産のほか、無形資産 (例：映画化権) にも言及がある。

(56) CRA, Departmental Results Report 2016-17, p. 58.
(<https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/corp-info/aboutcra/dprtmntl-prfrmnc-rprts/2016-2017/drr17cra-en.pdf>).

【図 21】 CRA が公開しているカルーセルスキームの図



2 HMRC との合同調査事例

ここでは、2017 年に報道された事例を紹介する⁽⁵⁷⁾。

イギリスを拠点とする 11 人の外国人により、2011 年から 2015 年の 5 年間で 5,200 万 CAD の不正還付が企てられ、そのうち 470 万 CAD が還付された事例である。

(57) ここでの記述内容は、主に National Post 誌の記事を基にしている。National Post (Jun. 16, 2017), "Massive U.K.-based scheme aimed to swindle \$52M in tax refunds from Canadian government" (<https://nationalpost.com/news/canada/massive-u-k-based-scheme-aimed-to-swindle-52m-in-tax-refunds-from-canadian-government>) (2021 年 6 月 25 日最終閲覧)。

11 人はカナダ内外に 84 の会社を設立（そのほとんどはペーパーカンパニー）し、電子機器の取引や、長距離電話の通話可能時間（long-distance minutes）取引を利用したカルーセルスキームを行った。偽のホームページ、偽造インボイスや偽の銀行明細などが作成され、実体のある取引が行われたように見せかけられた。

このスキームは CRA の還付審査プログラムにより発覚した。通信サービスを業務とする複数の会社から多額の還付請求があり、それらの会社は、株主が外国人で住所地に実体が無いものであったという。

このカルーセルスキームの調査に当たって、CRA はイギリス HMRC と合同調査を行っている。

3 その他の事例

カナダにおいては、いくつかのカルーセルスキーム事例を裁判例で確認できる。

例えば、*Cherniak v. The Queen* (2015 TCC 53) は、1999 年から 2002 に行われたコンピューター部品を用いたカルーセルスキームの事例である。この事例で原告（バッファー）は、特定のサプライヤーから中古のコンピューター部品を仕入れ、少額のマージンを乗せ、特定の顧客に販売していた。このコンピューター部品は最終的に輸出され、多額の還付申告がなされていた。GST 登録をしていないサプライヤーが発行した GST 登録番号の無いインボイスを、原告が仕入税額控除の対象としており、それを CRA が否認（約 600 万 CAD）したことが争いになっている。裁判所は、原告もこのカルーセルスキームの積極的な参加者であるとして、CRA の主張を認めている。この事例で、原告からサプライヤーへ支払われた商品代金は、すぐに国外（バハマ）の銀行口座に移され、カナダ国内には現金が残らないようになっていた。最終的な結末は不明であるが、課税処分はしたもの、被害額の多くは回収できなかったのではないかとと思われる。

Iris Technologies Inc. v. Canada (2020 FC 1133) では、CRA が通信サービスを利用したカルーセルスキームが行われていたと主張し、スキームに関与したとされる原告(ブローカー)への GST/HST の還付(約 6,200 万 CAD) が留保されていることの是非が争われている。この事例で、CRA の担当者は、原告の取引には通信サービスを利用したカルーセルスキームの特徴が多くみられると主張している⁽⁵⁸⁾。その特徴とは、①通信サービスを中間業者に販売するサプライヤーの多くが、GST を納付しないミッシングトレーダーになっていること、②中間業者から原告が通信サービスを購入し、国外の顧客(ペーパーカンパニーである)に販売する取引に「表面上」になっていること、③中間業者が次々と変わっており、また、取引の形態が、実際の契約内容や通常行われている通信サービス取引とは大きく異なっていること、などである。

第 7 節 小括

この章では、各国で生じているカルーセルスキーム事例等のうち、日本にも参考になると思われるものを取り上げた。CO₂ 排出枠や VoIP などの無形資産(取引可能サービス)を利用したカルーセルスキームは、税関監視が無いという点で、EU に限った話ではなく、日本においても起こりうる可能性を秘めている⁽⁵⁹⁾。CO₂ 排出枠の事例のように、国際市場を利用した広義のカルーセルスキームは、取引自体は実体があり、書類の偽造などが行われる場合が少ないのに対し、VoIP の事例のような狭義のカルーセルスキームの場合、取引の実体が無く、書類の偽造なども行われる場合が多い。このようなスキームには、大企

(58) The Globe and Mail (Jun. 7, 2020), "Iristel says its future depends on outcome of court battle with CRA over \$79.6-million", (<https://www.theglobeandmail.com/business/article-iristel-says-its-future-depends-on-outcome-of-court-battle-with-cra/>) (2021 年 6 月 25 日最終閲覧)。

(59) Ainsworth も VoIP を利用したカルーセルスキームは、日本の消費税でも可能であると指摘している。Richard T. Ainsworth (2010), "VoIP MTIC - VAT Fraud in Voice Over Internet Protocol", Tax Notes International, Mar. 22, 2010, p.1092.

業が巻き込まれることもあり、その場合、短期間で多額の損害が生じることから、いかに早く検知するかが非常に重要である。

また、オーストラリア、シンガポール、カナダの事例等は、カルーセルスキームが EU だけの問題ではないことを明確に示している。つまり、税関監視があり、VAT/GST 税率が 10%前後の国でも生じることを明確に示している。これらの国々でカルーセルスキームに利用されている商品等は EU で昔から利用されている電子機器等である場合も多いが、カナダで通信サービスが利用されている事例があるように、EU 外の国々でも無形資産（取引可能サービス）がカルーセルスキームに利用され始めているという兆候もある。

第 4 章 カルーセルスキームへの対抗策

この章では、カルーセルスキームに対抗するために各国（主に EU）が行っている対抗策を、①ミッシングトレーダーに VAT/GST を渡さない対策、②（VAT/GST 損失を）ミッシングトレーダー以外に負担させる対策、③ミッシングトレーダーを逃がさない対策の 3 つに区分して紹介する。

第 1 節 ミッシングトレーダーに VAT/GST を渡さない

カルーセルスキームを成立させるためには、ミッシングトレーダーが顧客に VAT/GST を請求し、VAT/GST を受け取る必要がある。ミッシングトレーダーが VAT/GST を受け取れないようにすれば、カルーセルスキームは成立しなくなる。

1 非課税、免税（ゼロ税率）

特定の商品やサービスを利用したカルーセルスキームを防ぐ最も単純で簡単な方法は、その特定の商品やサービスの取引を非課税またはゼロ税率とすることである。ミッシングトレーダーは VAT/GST を請求できなくなるのであるから、基本的にその商品やサービスを利用したカルーセルスキームはできなくなる。しかし、当然その商品やサービスの取引から得られる国の税収もゼロになるのであり、また、カルーセルスキームのターゲットになっているというだけで、VAT/GST の対象から除外してしまうと類似商品等との市場競争を歪めてしまい、VAT/GST のメリットである中立性を損なうことになってしまう。

例えば、CO₂ 排出枠のカルーセルスキームが横行した 2009 年 8 月、イギリスは CO₂ 排出枠取引をゼロ税率対象とした。ただし、これは一時的な緊急

の措置と位置付けられていて、2010 年に VAT 指令⁽⁶⁰⁾が修正⁽⁶¹⁾されて CO₂ 排出枠取引に国内リバースチャージが可能となったことから、すぐにゼロ税率を撤回し国内リバースチャージを導入している⁽⁶²⁾。

また、EU で過去にカルーセルスキームに利用されていたもので、現在非課税となっているものとして投資用の金取引があるが、投資用の金取引が非課税となったのは、カルーセルスキームへの対抗を目的としたものではなく、金融商品としての投資用の金の利用を促進し、また EU 加盟国間の取扱いを統一し、金投資市場の歪みをなくそうとしたからである。既に述べたとおり（第 3 章第 4 節）、投資用の金取引だけを非課税とし、非投資用の金取引を課税のままにすると、新たなカルーセルスキームの機会を生じさせるため、対抗策としては不十分である。そのため、EU のいくつかの国は、非投資用の金取引に国内リバースチャージを導入している⁽⁶³⁾。

非課税やゼロ税率は、カルーセルスキームを防ぐ最も単純な方法であるが、選択肢としては次の国内リバースチャージの方が優れているといえるだろう。

(60) Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax.

(61) Council Directive 2010/23/EU of 16 March 2010.

(62) HMRC internal manual, VATSC06584, “Consideration: Payments that are not consideration: Payments in specific sectors: Carbon offsetting: VAT treatment of trading activities” (<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-supply-and-consideration/vat-sc06584>) (2021 年 6 月 25 日最終閲覧)。

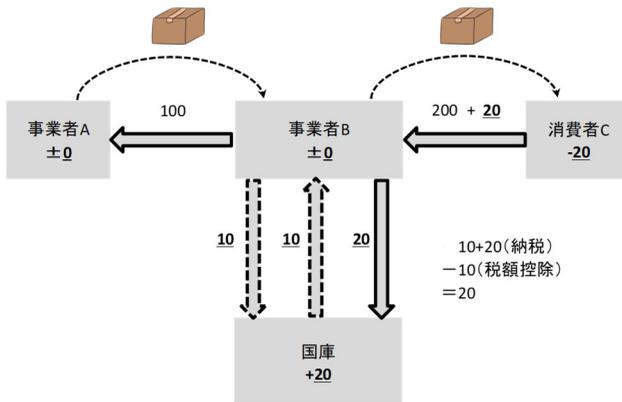
(63) Council Directive 98/80/EC of 12 October 1998. VAT 指令 198, 208, 255, 344-356. 例えば、EU 単一市場が始まる前から金を利用したカルーセルスキームが横行していたイギリスでは、1993 年に金取引に対する国内リバースチャージを導入しているが、この時点で投資用の金は課税対象のままであった。HMRC internal manual, VAGOLD1500, “The special accounting scheme” (<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-gold-manual/vgold1500>) (2021 年 6 月 25 日最終閲覧)。

2 国内リバースチャージ (Domestic Reverse Charge)

B2B 取引に対する国内リバースチャージは、EU をはじめ、オーストラリア⁽⁶⁴⁾やシンガポール⁽⁶⁵⁾でも導入されており、代表的なカルーセルスキーム対策である。VAT/GST を納付する義務が供給者から顧客に移動するため、供給者は VAT/GST を受け取ることが無くなる。つまり、ミッシングトレーダーが VAT/GST を受け取れなくなるため、カルーセルスキームは成立しなくなる。

ただし、リバースチャージ (図 22) は、VAT/GST を小売売上税化⁽⁶⁶⁾することになる。カルーセルスキームを排除することはできるものの、第 1 章第 1 節で述べたような小売売上税に対する VAT/GST のメリットは無くなり、事業者と消費者を区分しなければならないといった、小売売上税特有のデメリットも生じてくる。

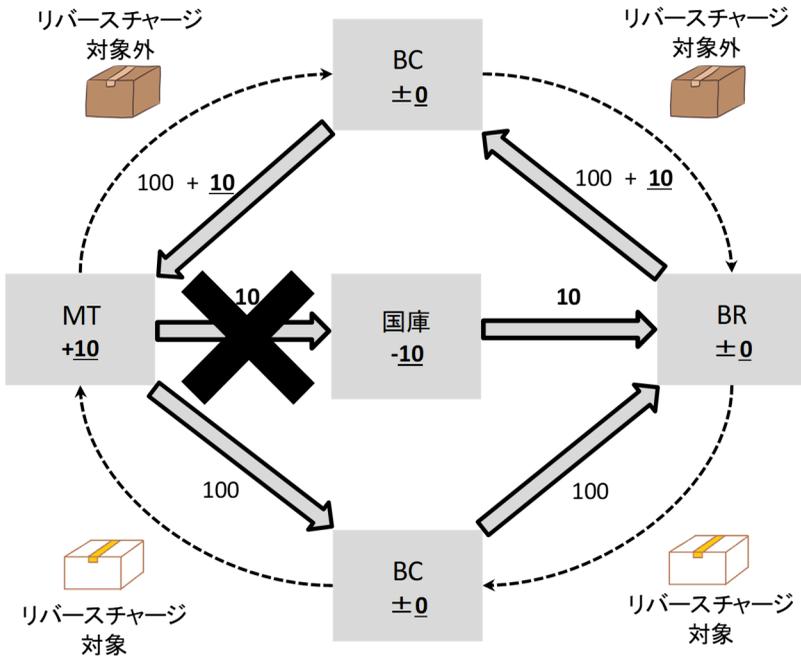
【図 22】 国内リバースチャージ



- (64) 2017年に、金を含む希少金属取引に対してリバースチャージを導入している。ATO, "Reverse charge in the valuable metals industry" (<https://www.ato.gov.au/business/gst/in-detail/rules-for-specific-transactions/reverse-charge-in-the-valuable-metals-industry/>) (2021年6月25日最終閲覧)。
- (65) 2019年に、携帯電話、メモリーカード、市販ソフトウェアの取引に対してリバースチャージを導入している。シンガポールではこの制度を customer accounting と呼んでいる。IRAS, *supra* note (53)。
- (66) リバースチャージと小売売上税の関係については、沼田・前掲注(8)参照。

したがって、国内リバースチャージは、カルーセルスキームのターゲットとして利用されやすい特定の商品やサービスの取引について、カルーセルスキームの被害を見積り、VAT/GST のメリットを犠牲にしてもなお、その被害を防ぐ必要があると判断される場合に、その特定の商品やサービスの取引に限って導入すべきものと考えられる。EU においては、加盟国が自由に国内リバースチャージを導入することはできず、VAT 指令によって、国内リバースチャージを選択してもよい対象取引が決められている⁽⁶⁷⁾。なお、国内リバースチャージの対象と対象外の区分が曖昧だと、asset flipping（第 3 章第 4 節参照）によるカルーセルスキームリスクを生じさせる可能性もあるので注意が必要である（図 23）。

【図 23】 asset flipping によるカルーセルスキーム



(67) VAT 指令 198, 199, 199a, 199b 条。

国内リバースチャージは、カルーセルスキーム対策として各国で利用されている。しかし、カルーセルスキームは理論上、どのような商品・サービスでも可能であり、特定の取引が国内リバースチャージの対象にされたとしても、カルーセルスキームのターゲットが他の取引に移ってしまう場合も多い。したがって、カルーセルスキームが特定の取引にとどまっている場合（オーストラリアの金など）は有効であるかもしれないが、EU のように多様な取引に蔓延してしまっている場合、効果は一時的なものにとどまってしまう。そこで EU では、2018 年から、カルーセルスキームの被害が非常に大きい加盟国に限って、特定の商品・サービスに限定せず、一定以上の金額の取引にリバースチャージを適用する一般的リバースチャージ (Generalized Reverse Charge) も認められるようになり⁽⁶⁸⁾、2019 年にチェコが導入を認められている⁽⁶⁹⁾。

3 分割納付 (Split Payment)

分割納付は、VAT/GST の代替的な徴収手段である。通常であれば、取引の供給者が、顧客から VAT/GST を受け取り、その供給者が VAT/GST を国庫に納めるのであるが、分割納付を採用する場合、顧客は VAT/GST を直接（または、仲介者経由で）国庫に納めることになる。したがって、供給者が VAT/GST を受け取ることができなくなるため、カルーセルスキームが成立しなくなる。

分割納付は、ドイツのシンクタンクが 2004 年に提唱⁽⁷⁰⁾したもので、EU では、最初にイタリアで導入されたほか、ポーランドでも導入されている⁽⁷¹⁾。

(68) Council Directive (EU) 2018/2057 of 20 December 2018. VAT 指令 199c 条.

(69) チェコの一般的リバースチャージは、一取引 17,500 ユーロ超の場合に適用される。Council Implementing Decision (EU) 2019/1903 of 8 November 2019.

(70) Hans-Werner Sinn et al. (2004), "The Ifo Institute's Model for Reducing VAT Fraud: Payment First, Refund Later", CESifo Forum, Ifo Institute - Leibniz Institute for Economic Research at the University of Munich, volume 5, issue 02, pp.30-34.

(71) ここでいう分割納付は義務的分割納付 (mandatory split payment) を指す。別に、自主的分割納付 (voluntary split payment) を採用している国もあるが、自主的分割

分割納付はカルーセルスキーム対策としては効果的であるが、デメリットとして、取引毎に VAT/GST の納付と報告義務が課されることになるため、事業者及びそれを処理する税務当局の業務コストが増加するという面がある。税務当局側の業務コストは、システムの自動化（分割納付の自動化や電子インボイスの活用など）により削減できるかもしれないが、その場合には莫大なシステム導入コストが必要となる。デロイトによって行われた調査研究⁽⁷²⁾によれば、現状、分割納付はカルーセルスキーム対策等としての効果よりも導入や運用に係るコストの方が高いと評価されている。一方で対象を絞った導入であれば、コストを上回る効果が期待できるとも指摘されている。

4 VAT/GST 登録の取消し

これまで挙げた 3 つの対策は、商品等の供給者が、最初から VAT/GST を受け取れなくすることで、カルーセルスキームを成立させないようにする制度であったが、ここで触れる VAT/GST 登録の取消しは、それらとは異なり、カルーセルスキームを検知した後、それ以後の損失を防ぐために行う執行ツールというべき制度である。インボイス方式を採用している国においては、VAT/GST を請求するためには、VAT/GST の登録をしなければならない。

納付は、顧客が供給者に VAT/GST を支払った場合に生じる仕入税額控除否認リスクを回避する目的等で自主的に行うものであるため、カルーセルスキーム対策としては部分的な効果にとどまる。EU では、義務的分割納付を導入するためには、欧州連合理事会 (Council of the European Union) の承認を得る必要がある。イタリアは 2017 年 (Council Implementing Decision (EU) 2017/784 of 25 April 2017)、ポーランドは 2019 年 (Council Implementing Decision (EU) 2019/310 of 18 February 2019) にそれぞれ承認を得ている。この 2 か国のほか、ルーマニアも導入申請を行ったが、承認が得られなかった (Communication from the Commission to the Council in accordance with Article 395 of Council Directive 2006/112/EC, COM(2018) 666 final)。

- (72) European Commission, Deloitte (2017), "Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method, Final Report" (<https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/b87224ad-fcce-11e7-b8f5-01aa75ed71a1/language-en>).

VAT/GST の登録が取り消されれば、それ以後（偽造インボイスを発行するなどしない限り）VAT/GST を請求することができなくなる⁽⁷³⁾。

カルーセルスキームにおいて、たとえ不正な事業者を発見しても、その事業者の申告期限前であった場合、対象となる VAT/GST 申告が無いため、税務当局は税務調査を行うことはできない。ミッシングトレーダーが年一回の申告を選択している一方、ブローカーが毎月申告により還付を受けているような場合、税務調査以外のアクションを税務当局が行えないとしたら、ミッシングトレーダーに逃げるための大きな時間を与えてしまうことになる。もちろん、ブローカーへの還付を留保することも考えられるが、ブローカーが積極的に不正に関与していない場合には、長い期間還付を留保することは困難である。このような場合、税務当局が迅速に VAT/GST 登録を取り消すことができれば、税務当局にとってカルーセルスキーム対策としての重要な執行ツールとなる。例えば、CO₂ 排出枠取引を利用したカルーセルスキームが蔓延した際、HMRC は 30 から 40 もの事業者の現地確認を行い VAT 登録の取消しをしたことによって、損害を大きく減らすことができたという⁽⁷⁴⁾。

欧州司法裁判所の判決⁽⁷⁵⁾によれば、EU 加盟国は、課税事業者がもっぱらまたは主として以下のいずれかの行為を行っているという客観的証拠がある場合に、VAT 登録申請の拒否または VAT 登録の取消しをすることができる

① VAT 不正を行っている。

(73) EU のインボイス方式では、VAT を請求する事業者には VAT の登録が求められている (VAT 指令 214 条)。つまり EU において、課税事業者と登録事業者は基本的に同一である。

この点、日本のインボイス方式では、課税事業者は適格請求書発行事業者の「登録を受けることができる」と規定されている (所得税法等の一部を改正する法律 (平成 28 年法律第 15 号) 57 条の 2)。つまり、登録が選択制となっているため、課税事業者と登録事業者が同一ではない。

(74) CORRECTIV, *supra* note (27).

(75) Valsts ieņēmumu dienests v Ablessio SIA. (C-527/11).

- ② VAT 不正につながる取引に関与している。すなわち、自らの取引が VAT 不正につながっていると知っているか、知りうべき状況にある。
- ③ VAT 不正を行おうとしている、または不正スキームに関与しようとしている。

また、HMRC は VAT 登録を取消す際の判断材料として、以下のようなものを挙げている⁽⁷⁶⁾。

- ・ 取引は VAT 不正につながっているか。
- ・ 会社の代表者等が過去に VAT 不正に関与していないか。
- ・ 事業モデルは信頼性のあるものか。
- ・ 商品やサービスの宣伝を行っているか。
- ・ 会社の施設は、取引を行うのに適切な施設か。
- ・ VAT 登録の記載事項に矛盾点はないか。
- ・ 一定マージンが約束されているなど、取引に作爲的な特徴がないか。
- ・ 取引条件があるか。それに従っているか。
- ・ 書面契約書があるか。
- ・ 商品に保険が掛けられているか。
- ・ 代替的銀行サービス (alternative banking platforms) の利用や多額の現金決済など、決済方法に不自然な点がないか。
- ・ 取引先の適切なデューデリジェンスを行っているか。
- ・ 国庫から不正に利益を詐取することが主目的であるスキームに、関与しているという証拠があるか。

(76) HMRC internal manual, VATF44500, "Basic interventions: other interventions: deregistering businesses that misuse their VAT number".
 (<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-supply-and-consideration/vatsc06584>) (2021 年 6 月 25 日最終閲覧)。

第 2 節 ミッシングトレーダー以外に負担させる

カルーセルスキームによる被害は、ミッシングトレーダーが VAT/GST を納めないことによって生じるが、取引チェーンの他の者からその被害額を回収することができれば、カルーセルスキームによる国庫の被害額をゼロにすることができる。

1 Kittel 原則 (Kittel Principle/Knowledge Principle)

Kittel 原則は、事業者が、自ら行っている取引がカルーセルスキームなどの VAT/GST 不正取引に関与していると「知っていた、または、知りうべきであった (knew or should have known)」場合には、この事業者の仕入税額控除が否認されるというものである。この原則は、2006 年の欧州司法裁判所で示された⁽⁷⁷⁾。認識原則 (knowledge principle) とも呼ばれる。

EU 以外でも、例えばシンガポールが、2021 年 1 月に、法改正によりこの原則を導入している。

この原則には、カルーセルスキームの被害をミッシングトレーダー以外の事業者から回収できるという直接的な効果と、各事業者が疑わしい事業者との取引を避けるようになり、カルーセルスキームが防止されるという間接的な効果がある。

Kittel 原則は、事業者に対し取引先をデューデリジェンスする事務的な負担を求める。また、「知りうべきだった」の概念が明確でない場合、善意の事業者も、税務当局から仕入税額控除を否認されるリスクを負担しなければならないことになる。この点、各国は事業者が行うべきデューデリジェンスのガイドラインを示すなどしているが、詳細なガイドラインを遵守することは事業者の負担であるし、例え遵守したとしても、「知りうべきだった」の概念

(77) Axel Kittel v Belgian State (C-439/04) and Belgian State v Recolta Recycling SPRL (C-440/04)。同事件を日本語で紹介したものとして、西山由美「消費課税と脱税」木村弘之亮先生古稀記念『公法の理論と体系思考』200-202 頁 (信山社、2017)。

に対し、一定程度の不確実性が残るのは避けられないのではないかと思われる。

例えば、シンガポールが公表しているガイドライン⁽⁷⁸⁾では、事業者は取引開始前に、その取引の①リスク指標の特定とその評価をし、確認できたリスクに応じた②デューデリジェンスチェックを実施し、③その結果に応じた対応（取引先へのさらなる問合せや、取引中止など）を行うことが推奨されている。これを怠った場合、事業者にとって仕入税額控除否認のリスクが高まることになる。同ガイドラインでは、①のリスク指標として以下のようなものが示されている。

(1) 取引相手（供給者と顧客）の正当性

- ・ 新設の供給者からの高額な取引。
- ・ 取引相手が通常行っている業務の範囲外の取引。
- ・ 取引はあらかじめ仕組まれているもので、商品の供給者または顧客を自ら探す努力を全く（ほとんど）する必要が無い。
- ・ 日々の購入と販売の判断について、他の誰かによって管理されているなど、自らは（ほとんど）何も行う必要が無い。
- ・ 取引に関与している複数の者によって同じ住所が使用されている。または、使用されている住所につじつまが合わないところがある。
- ・ なぜ取引に関与しているか説明されていない者、または不必要な者が取引に関わっており、その者の身元に関する問合せをしても回答が曖昧である。
- ・ 取引金額が多額であるにもかかわらず、供給者またはその前の供給者が、バックグラウンド情報や財務情報が限られた新設の会社である。または、事業実体を欠いていたり、ビジネスオーナーが変更されたりしている。
- ・ ほとんどの指示が口頭または簡易メッセージで行われるため、供給先や顧客の代表者の真正性を確認するのが難しい。

(78) IRAS, *supra* note (54).

(2) 取引の商業的妥当性

- ・ 市場の需要と価格に比して、高価格で大量の取引。
- ・ 正式な契約の無い高額取引。
- ・ 取引日、取引量、商品等の仕様に関係なく、一定のマージンが決められている。
- ・ 価格交渉において、通常の商習慣が採用されない。
- ・ 取引における商業リスクが非常に低い。(例：同量の仕入れと売上げが連続して行われ、取引が短期間に繰返し行われる。在庫を抱える必要が無い、または、他の供給先から商品等を調達する必要が無い。)

(3) 決済の商業的妥当性

- ・ 供給者への支払いが顧客から支払いを受けた後であったり、商品を引き渡す前に顧客から全額前払いされたりするなど、通常の商取引ではありえないほど信用リスクが低い取引。
- ・ マネーロンダリングのリスクが高い決済方法(例：現金決済、短期間での分割払い)。
- ・ 供給先への支払いが、第三者または国外の銀行口座。
- ・ 顧客からの支払いが、代理人経由または第三者の口座経由。

(4) 取引される商品やサービスの真正性

- ・ 商品の真正性や入手先(例：ブランド、メーカー、製造国)が不明確。
- ・ 品質、状態、仕様について書面による保証が無い。
- ・ 高額な取引にもかかわらず、輸送中の保険が掛けられていない。
- ・ 輸送中の責任について明確な取決めが無い。

2 連帯納付 (Joint and Several Liability)

EU では VAT 指令 205 条により、VAT の連帯納付義務を課すことが認められている。例えばイギリスでは、以下の 3 つの条件に該当する場合、VAT の連帯納付義務が課される⁽⁷⁹⁾。

- ① 特定の商品（携帯電話等）の取引であること。
- ② 事業者が、取引チェーンのいずれかの段階で VAT が支払われないことを「知っていた、または、疑うに足る合理的な根拠があった (knew or had reasonable grounds to suspect)」場合。
- ③ 連帯納付義務の規則に基づき、事前に HMRC から連帯納付の通知を受け取っていた場合。

連帯納付と Kittel 原則との違いは、連帯納付が、特定の商品の取引に限定されていること、事前の通知が必要であること、取引チェーンの誰かが支払えば納付義務は消滅すること (Kittel 原則は、取引チェーンの複数の事業者が仕入税額控除を否認される可能性がある。) などである。

Kittel 原則と連帯納付は、善意の第三者に不必要な負担を生じさせないように、できるだけ明確なルールを示す必要がある。そうでなければ、VAT/GST の中立性は大きく阻害される。また、事業者に一定の負担を求めるものであるため、導入するには、実際に生じているカルーセルスキームの被害がある程度示されている必要があると思われる。

第 3 節 ミッシングトレーダーを逃がさない

カルーセルスキームは、ミッシングトレーダーが納税義務を果たさずに逃げてしまうことによって成立する。当然、ミッシングトレーダーを逃がさなければ、カルーセルスキームを防ぐことができるが、これは主に税務当局の執行能力に左右される。

(79) Value Added Tax Act 1994 §77A.

ミッシングトレーダーを逃がさないためには、税務当局がカルーセルスキームを早期に検知することが重要であると考えられるが、そのためには、税務当局が十分な情報を早いタイミングで得る必要がある。税務当局が得る主な情報としてまず考えられるのは、VAT/GST の申告情報であるが、この申告期間は事業者によって一律ではなく、また、選択できることも多い。例えば、ブローカーが毎月申告を選択し、還付を毎月受ける一方、ミッシングトレーダーが年一回の申告でよい場合、ミッシングトレーダーの申告期限まで税務当局はほとんど情報を得られないことになり、ミッシングトレーダーが逃げるための大きな機会を与えてしまうことになる。また、事業者に対し全てのインボイスの提出を求めている国もあるが、多くの国では、税務調査等を行わない限り個々の取引情報にはアクセスできない場合が多い。

そのため、VAT/GST 登録事業者などから税務当局が得られる情報の量と頻度を増やし、税務当局がカルーセルスキームを早期に検知するために適切に活用することができれば、カルーセルスキームへの対抗策となる。

1 電子インボイス

電子インボイスを利用した取引情報の報告義務化は、VAT/GST 不正対策として大きな効果が見込まれる。すなわち、電子インボイスを義務化し、さらに、発行した電子インボイスの情報をその都度税務当局へ転送するシステムを構築することによって、税務当局がほぼリアルタイムで個々の取引情報を得られるようにするのである。こうすることによって、ミッシングトレーダーとなる疑いのある事業者を早期に検知することも可能になってくる。

電子インボイスの義務化は、韓国⁽⁸⁰⁾などで導入されているほか、EU でもイタリアやハンガリーなどで導入されており、また複数の国が導入を予定している⁽⁸¹⁾。

(80) 韓国の電子インボイス制度については、李炫定=渡辺智之「韓国の電子インボイス制度」税務弘報 61 巻 2 号 125-134 頁 (2013)。

(81) EU 各国の電子インボイス制度については、CEF Digital, "eInvoicing Country

第 4 節 小括

カルーセルスキームは、特に EU において、何十年もの間大きな問題であり続けている。これは、現状では決定的な対抗策が無いという証明でもある。

この章で挙げた対抗策には、VAT/GST の長所である中立性を犠牲にしてしまうものも多い。したがって、それらの対抗策は、直面するカルーセルスキームの被害額を見積もり、導入によるデメリットとのバランスを考えて、対象を絞って導入するべきものであるといえる。

決定的な対抗策が無い中で、カルーセルスキームに対抗するためには、いくつかの制度導入の選択肢を検討するほか、ミッシングトレーダーによる無申告や滞納などに対する執行の強化といった基本的な対策も、非常に重要なものであるといえるし、単純に罰則を強化⁽⁸²⁾して抑止力を高めることも重要な選択肢であるといえる。

Factsheets for each Member State & other countries"
(<https://ec.europa.eu/cefdigital/wiki/display/CEFDIGITAL/eInvoicing+Country+Factsheets+for+each+Member+State+and+other+countries>) (2021 年 6 月 25 日最終閲覧)。

(82) HMRC で長く VAT 不正対策に従事してきた Rod Stone は、カルーセルスキームが犯罪者を引き付ける理由として、「それが麻薬の密売や銀行強盗と同様に罰されないからである」と指摘している。CORRECTIV, supra note (27).

第 5 章 日本の金地金密輸スキーム

ここまで、他国のカルーセルスキーム事例やその対策を見てきたが、日本でもカルーセルスキームは行われている。消費税率が 5% から 8% に引き上げられた 2014 年頃から急増した金地金密輸スキームは、金地金の国際市場が存在することを利用した広義のカルーセルスキームといえる。犯罪組織により、組織的に行われている事例がみられるのもカルーセルスキームの特徴である。金は昔からカルーセルスキームの対象になりやすいもので、金を利用したカルーセルスキームは、既述（第 3 章第 1 節）のとおり、イギリスでは EU が誕生する以前の 1980 年頃から既に存在しており、また、オーストラリアやカナダでは、投資用の金と非投資用の金の GST 上の取扱いの差異を利用したカルーセルスキームも起こっている。

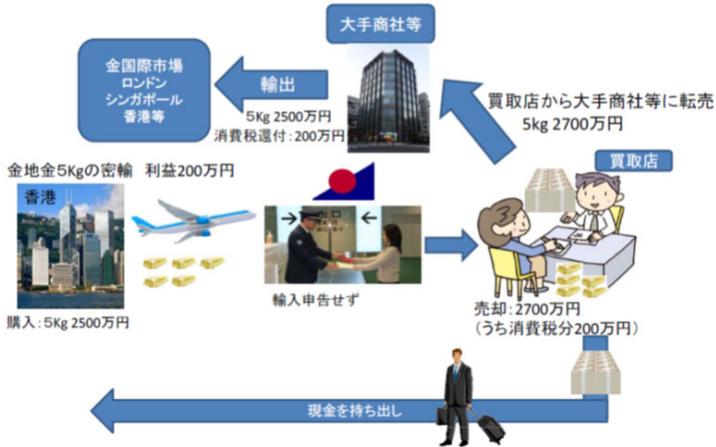
第 1 節 金地金密輸スキームの内容と事例

1 金地金密輸スキームの概要

図 24 は、2018 年 9 月に財務省が公表した金地金密輸スキーム図（イメージ）⁽⁸³⁾である（消費税率は当時の税率 8% となっている）。香港等で金地金を購入し、その金地金を密輸（輸入時に消費税を支払わない）し、日本国内で、消費税込みで売却することにより消費税分の利益を得る。金地金の売却で得た現金は、再度香港等へ持ち出され、同じことが繰り返される。また、売却された金地金は国内需要を上回るものであるため、国際市場の需給バランスにより輸出される。

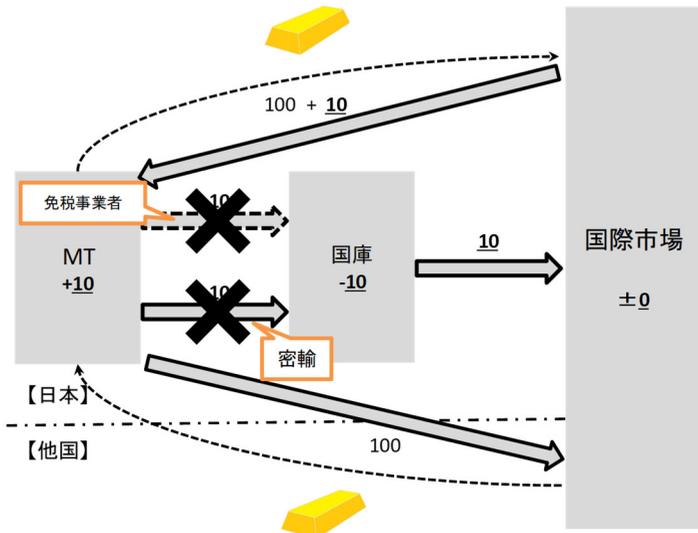
(83) 財務省、金地金等取引事業者向け犯罪収益移転防止法に関する第 2 回説明会（2018 年 9 月）資料 2 「金地金等密輸の現状とその対策について」 3 頁
(https://www.enecho.meti.go.jp/category/resources_and_fuel/mineral_resource/004/001/pdf/180914_zaimu.pdf)。

【図 24】 金地金密輸スキーム図（イメージ）



これは、金地金の国際市場が存在することを利用したカーセルスキームであり、図 25 のように表すことができる。本来輸入時に支払うべき消費税を納めない密輸者がミッシングトレーダーに該当する。

【図 25】 金地金密輸スキーム図（簡略化）



2 金地金密輸スキームが行われる背景

金地金密輸スキームが行われる要因として、財務省関税局は、①金地金が小型で隠匿が容易な高価な物品であること、②密輸を企てる者にとって密輸に対する罰則が軽いと見られていること、③国内の金買取業者における換金が比較的容易であること、④金地金の国際価格が存在することから価格の予見性があるとともに、近年、その価格が高止まりしていることを挙げている⁽⁸⁴⁾。この他にも考えられる理由として、⑤日本では、金地金取引が消費税の課税対象であり、税率の高い EU 各国が非課税としている(第 4 章第 1 節)ため、消費税率が引き上げられてからは、金地金取引が課税される VAT/GST 税率の高い国の 1 つとなっていること、⑥インボイス方式を採用していないため、登録事業者でなくても VAT/GST 込みで金買取業者に売却できること(図 25 の「免税事業者」と記載した箇所)も挙げられる。

3 具体的な事例

財務省関税局が 2017 年 11 月に公表した『「ストップ金密輸」緊急対策』では、金地金密輸スキームの具体的な事例がいくつか示されている。また、これらの事例を含め、裁判によりいくつかの事例の具体的な内容が公開されている。

それらによれば、密輸の方法は、航空機旅客による方法を始め、洋上で取引を行う方法⁽⁸⁵⁾、プライベートジェットを利用する方法⁽⁸⁶⁾、航空貨物による方法など多様である。ここでは、すべての事例を紹介することはしないが、1 つだけ具体的な事例を紹介したい。

(1) 福岡高裁平成 31 年 2 月 20 日判決⁽⁸⁷⁾

(84) 財務省関税局「『ストップ金密輸』緊急対策」6 頁

(https://www.customs.go.jp/mizugiwa/gold/20171107_gold01.pdf)。

(85) 財務省関税局・前掲注(84)18 頁、及び福岡高判平成 30 年 7 月 20 日 LLI/DB 判例秘書搭載。

(86) 財務省関税局・前掲注(84)17 頁、及び東京地判平成 29 年 1 月 19 日 LLI/DB 判例秘書搭載。

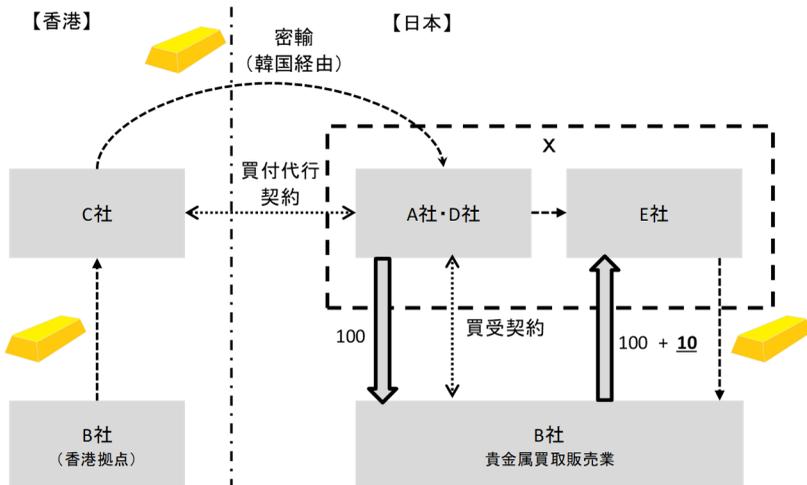
(87) 福岡高判平成 31 年 2 月 20 日高検速報令和元年 521 頁、LLI/DB 判例秘書搭載。

X (日本人) は、ペーパーカンパニーA⁽⁸⁸⁾を設立し、貴金属買取販売業者 B との間で、A 社名義で金地金を買い受ける契約を結び、さらに香港に所在する C 社との間で、金地金の買付代行契約を結び、A 社が B 社から買付けた大量の金地金の引渡しは香港で行われることになっていた。A 社が B 社から取引量を制限されるようになった後は、D 社名義でも同様の取引をするようになった。

C 社が買付けた金地金は、韓国経由で「運搬役」によって福岡空港に持ち込まれ、運搬役から密輸入した金地金を回収する「回収役」、回収した金地金を日本人の共犯者に渡す役割の「入庫役」(以上は韓国人)、回収した金地金を貴金属買取販売業者に持ち込む「換金役」を経て、ペーパーカンパニーE 社名義で売却されていた。

この事件の首謀者は韓国人であるとみられ、他の共犯者はそれぞれ月額数十万円の報酬を受け取っていたようである。

【図 26】 福岡高裁平成 31 年 2 月 20 日判決



(88) このスキームを成立させるためには、A 社が免税事業者であるか課税事業者にもかかわらず申告しないなどミッシングトレーダーとなる必要がある。

金地金密輸スキームは、この事例のように組織的に行われることも多く、日本人グループのみで行われることもある⁽⁸⁹⁾が、韓国、中国、香港の密輸組織が主体で、日本人が共犯として加担しているとみられる例も多い⁽⁹⁰⁾。日本人の行為者は、暴力団関係者⁽⁹¹⁾や過去に犯罪歴がある者⁽⁹²⁾なども散見され、例えば危険ドラッグ販売業などから金密輸スキームに流れているケースもあるとされる⁽⁹³⁾。これらの状況から考えて、金密輸スキームが犯罪組織の資金源となっている可能性も強いと考えられる⁽⁹⁴⁾。

また、密輸スキームに使われる商品等は、必ずしも金地金に限らず、高級腕時計⁽⁹⁵⁾などの利用も確認できる。

第 2 節 これまでの金地金密輸スキーム対策

1 ストップ金密輸緊急対策

財務省関税局は、2017 年 11 月に『「ストップ金密輸」緊急対策』を策定し、金密輸への対策を強化している。対策の方針として、3つの柱（検査の強化、処罰の強化、情報収集及び分析の充実）を掲げている。

検査の強化では、航空機やクルーズ船の旅客や乗組員等が「運び屋」として密輸に加担している事例が多いことから、旅客への検査の強化として、門型金属探知機が全国税関空港や各海港に配備された⁽⁹⁶⁾。また、この他、X線

(89) 東京地判・前掲注(86)など。

(90) 紹介した事例のほか、福岡高判・前掲注(85)、名古屋地判平成30年5月11日 LLI/DB 判例秘書搭載など。

(91) 東京地判・前掲注(86)など。

(92) 福岡高判・前掲注(85)など。

(93) 溝口敦『危険ドラッグ 半グレの闇稼業』194頁（角川新書、2015）。

(94) 財務省関税局・前掲注(84)5頁、及び衆議院平成30年2月23日「予算委員会第三分科会議録第1号」3頁でも、金密輸スキームが犯罪組織の資金源となっている可能性について言及がある。

(95) 大阪高判平成29年6月8日判時2362号132頁、LLI/DB判例秘書搭載など。

(96) 門型金属探知機の配備は金地金密輸対策の要と位置付けられている。財務省関税局「関税レポート2020」8頁。

検査装置の配備拡充、キャッシュ・クーリエ対策、商業貨物及び国際郵便物等の検査強化、プライベートジェットを含む航空機の機内の検査の強化、監視艇の活用による洋上取引等への対応が対策として挙げられている。

罰則の強化では、厳正な通告処分の実施、告発の増加、密輸された金地金の没収、罰則の強化が対策として挙げられており、2018年には、密輸した者に係る罰金の上限額が、貨物の価格の5倍にまで大幅に引き上げられた⁽⁹⁷⁾。

情報収集及び分析の充実では、関係者等からの情報収集や国内外の関係機関（諸外国の税務当局、国税庁、警察、海上保安庁、入国管理局）との情報交換と連携強化、情報分析力の強化、国内流通におけるコンプライアンスの確保が対策として挙げられている。

2 仕入税額控除の要件強化（本人確認書類の保存）

不特定かつ多数の者から課税仕入れを行わざるを得ない再生資源卸売業等の場合には、帳簿の保存のみで仕入税額控除が可能となっている⁽⁹⁸⁾（消費税法施行令 49 条 1 項、2 項）が、2019 年度税制改正で、金または白金の金地金の場合、課税仕入れの相手方の本人確認書類の保存⁽⁹⁹⁾が、仕入税額控除の要件に追加された（消費税法 30 条 11 項⁽¹⁰⁰⁾）。なお、当初、本人確認書類には、在留カードの写しと国内に住所を有しない者の旅券の写し等が含まれていたが、2021 年 10 月からは、これらが除かれることになる。

(97) 改正前は、関税法上の無許可輸入罪の罰金上限額が 500 万円で、輸入に係る消費税のは脱罪の罰金上限額が、1,000 万円または脱税額が 1,000 万円超の場合は脱税額であった。改正後は、それぞれ、1,000 万円または貨物の価格の 5 倍が 1,000 万円超の場合は貨物の価格の 5 倍、及び、1,000 万円または脱税額の 10 倍が 1,000 万円超の場合は脱税額の 10 倍となった。なお、金を密輸した場合、関税法上の無許可輸入罪、消費税のは脱罪、地方消費税のは脱罪の 3 罪が成立するが、刑法の規定（観念的競合）により、最も重い刑により処断されることとなる。

(98) これは、インボイス制度が導入された後も同様である。

(99) 貴金属等取扱業者（金、白金、銀の地金及びこれらの合金を業として売買する者）には、犯罪収益移転防止法においても、本人確認書類の保存義務が定められている（犯罪収益移転防止法第 6 条）。

(100) 2019 年度税制改正における導入時は、消費税法 30 条 10 項。

本人確認書類の保存が仕入税額控除の要件とされているのは、金または白金の地金に限定されている。したがって、金を溶かしてスクラップとした場合などには適用されない。

3 仕入税額控除の制限

2019 年度税制改正により、密輸品であることを課税仕入れの時点で知っていた場合、仕入税額控除の適用が認められないこととされた（消費税法 30 条 12 項⁽¹⁰¹⁾）。これは、考え方としては Kittel 原則（第 4 章第 2 節）と同じであり、「国内の一定の事業者に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」⁽¹⁰²⁾。密輸品であることを「知っていた」という事実は、密輸者と買取業者とのやり取りの履歴等の明白な事実がある場合に限らず、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るとされている⁽¹⁰³⁾が、Kittel 原則のように「知っていた」に加えて「知りうべきであった（should have known）」場合が含まれていないため、EU やシンガポールの制度よりも狭い範囲での適用になることが考えられる。

なお、この制度は 2 の本人確認書類の保存とは異なり、金または白金の地金に限らず、全ての密輸品に適用される。

(101) 2019 年度税制改正における導入時は、消費税法 30 条 11 項。

(102) 野一色直人「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」
税大ジャーナル第 31 号（2020）78 頁
（https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/journal/saisin/020507_noishiki.pdf）。

(103) 財務省「令和元年度税制改正の解説」831 頁
（https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2019/explanation/pdf/p0827-0837.pdf）（2021 年 6 月 25 日最終閲覧）。

第 3 節 金地金密輸スキーム対策の効果と今後

図 27 は金密輸の摘発件数と押収量の推移を四半期ごとに示したグラフである。これによれば、税関の検査強化と罰則強化などの対策は、大きな効果があったものと認められる。しかし、貿易統計によれば、金の輸出超過の状態は続いており（図 28）、国内での産出量を考慮しても、この輸出超過の多くが密輸によるものであるとの見方もある⁽¹⁰⁴⁾。また、これまでの税関の対策強化は、旅客による密輸が中心であり、旅客による密輸押収量は大幅な減少（2018 年：1,876kg→2020 年：15kg）がみられるものの、それ以外の方法による密輸押収量（2018 年：242kg→2020 年：135kg）はそれほど大きな減少がみられていない⁽¹⁰⁵⁾。したがって、これまでの金密輸スキーム対策が十分であるか否かを現時点で評価するのは難しく⁽¹⁰⁶⁾、引き続き、執行面のみならず制度面についても迅速な対応ができるよう、必要な検討を行っていくことが重要である。

ただし、制度面について、投資用の金地金取引を非課税とすること⁽¹⁰⁷⁾は、基本的には優れた選択肢とはならない。EU が非課税としている理由は、カルーセルスキーム対策ではないし、金が投資用と非投資用の転換が容易なものであるという特徴により、別のカルーセルスキームリスクを生んでしまう。それよりは国内リバースチャージの導入を検討すべきであろう。

また、金以外の商品等で同様のスキームが行われていないかについても、把握をする努力が必要である。既述のとおり、EU では古くから金密輸スキーム

(104) 衆議院平成 31 年 3 月 12 日「財務金融委員会議録第 7 号」6、8 頁。

(105) 財務省「平成 30 年の全国の税関における金地金密輸入事犯の摘発状況」

(https://www.mof.go.jp/policy/customs_tariff/trade/safe_society/gold/cy2018/index.htm) 及び、財務省「令和 2 年の全国の税関における関税法違反事件の取締り状況（令和 3 年 2 月 17 日）詳細」

(https://www.mof.go.jp/policy/customs_tariff/trade/safe_society/mitsuyu/cy2020/ka20210217a.htm)（共に 2021 年 6 月 25 日最終閲覧）。

(106) 新型コロナウイルスの影響により、訪日旅客数が大幅に減少していることも現状評価を難しくしている。

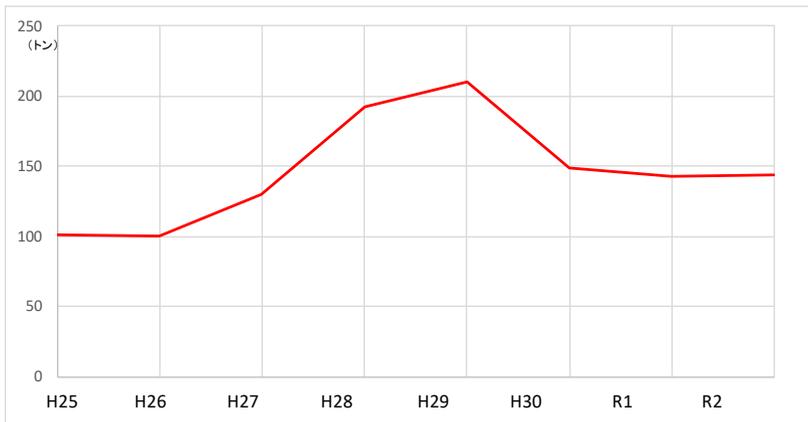
(107) 国会でも投資用の金地金取引を非課税にすることは是非について議論がされている。衆議院・前掲注(104104)9・10 頁。

が存在し、それに対する対策がなされた後も、他の商品等を利用したカルーセルスキームが蔓延した。金密輸スキームを撲滅しても、他の商品等の密輸スキームに変わる可能性もあるし、密輸をしないカルーセルスキームに変化する可能性もある。したがって、今後そのようなスキームの存在を検知する執行体制の整備も重要になってくると考えられる。

【図 27】 金密輸の摘発件数と押収量の推移⁽¹⁰⁸⁾



【図 28】 金の輸出超過推移⁽¹⁰⁹⁾



(108) 財務省「令和元年の全国の税関における関税法違反事件の取締り状況（令和 2 年 2 月 12 日）詳細」

(https://www.mof.go.jp/customs_tariff/trade/safe_society/mitsuyu/cy2019/ka20200212a.htm) (2021 年 6 月 25 日最終閲覧)。

(109) 財務省貿易統計より筆者作成。

おわりに

EU においてカルーセルスキームが蔓延している大きな要因は、域内のクロスボーダー取引について税関監視が無いことと、高い VAT 税率であることは間違いのないであろう。また、カルーセルスキームを行う行為者が既に数多く存在してしまっているため、次から次へと利用される商品等を変えて進化していることも要因であろう。

現状、そのような要因が無い日本で、EU に近い状態にまでカルーセルスキームが蔓延してしまうとは考えにくい。オーストラリア、シンガポール、カナダなどでもカルーセルスキームの事例は生じているし、日本でも金密輸による広義のカルーセルスキームが行われているという事実はある。税関監視の有無や VAT/GST 税率以外にもカルーセルスキームのリスクが高くなる要素はあるため、日本にそういった特殊な要素が存在すれば、カルーセルスキームが行いやすい国として、犯罪組織からターゲットとされる可能性は十分にあると考えるべきであろう。リスクを高くする要素としては、例えば、他国に比し罰則が軽い場合、偽造インボイスや無申告などに対する執行体制が十分でない場合なども含まれる。

カルーセルスキームは、一度蔓延してしまうと、対象商品等や手口を変えて行われるため、蔓延させないよう、できるだけ早期に対応する必要がある。そのためには、まずカルーセルスキームが発生した場合にそれを検知する体制が重要であると考えられる。カルーセルスキームは理論的にはどのような商品等の取引でも可能であるが、やりやすい商品等は存在し、ターゲットとなる商品等はある程度特定されている。他国、特に EU 外の国々で行われているカルーセルスキームについては、日本で行われる可能性も十分にあると考えられるため、他国の事例についての情報収集を行い、日本でも同様の事例が発生していないか常に検証する必要があると思われる。具体的には、例えば該当商品等の輸出入取引を行っている事業者、不審な点がないかを重点的に審査することなどが考えられる。

特定の商品等の取引についてカルーセルスキームの発生を認識した場合には、国内リバースチャージなどの即効性のある制度導入も検討すべきであるが、同様のスキームが商品等を変えて行われる可能性もあるため、国内リバースチャージのような対策は、短期的対策と考えるべきものである。これらの対策と合わせ、電子インボイスの普及など、適正な執行のためのツールを整備していくといった長期的な対策も必要であろう。カルーセルスキームには、やりやすい商品等も存在するが、やりやすい国も存在する。日本がそのような国になって、国際的な犯罪組織のターゲットとならないよう、少なくとも他国と遜色ない執行体制を維持していくことが非常に重要である。