

# みずほレポート

2010年2月23日発行

ボーダーコントロールのない VAT  
～仕向地主義課税をいかに実現するか～

本誌に関するお問い合わせは  
みずほ総合研究所株式会社 調査本部 電話 (03) 3591-1319 まで。

みずほフィナンシャルグループは  
「お客様のより良い未来の創造に貢献するフィナンシャル・パートナー」  
をめざします。

**Channel to Discovery**

当レポートは情報提供のみを目的として作成されたものであり、商品の勧誘を目的としたものではありません。本資料は、当社が信頼できると判断した各種データに基づき作成されておりますが、その正確性、確実性を保証するものではありません。また、本資料に記載された内容は予告なしに変更されることもあります

# ボーダーコントロールのない VAT

## ～仕向地主義課税をいかに実現するか～

### [要 旨]

1. 本稿は、VAT の主要な弱点の 1 つとされるクロスボーダー取引に対する課税に焦点を当てて、その性質を検討するものである。クロスボーダー取引に対する VAT は、通常仕向地主義で課税されている。国境税調整を通じて輸出品に対してはゼロ税率が適用され、輸入品に対しては仕向地の税率が適用される。しかし、EU のようにボーダーコントロールを廃止して単一市場を形成する場合や、地方政府による VAT のようにボーダーコントロールが行われない状況では仕向地主義の課税は容易ではない。
2. EU では、1993 年にボーダーコントロールが廃止され、経過システムとして繰延支払方式が導入された。繰延支払方式とは、輸入品に対して（水際での課税ではなく）流通の第一段階で課税する方法である。この方式は、国境税調整方式からの移行が容易である一方で、輸入品に対する課税のタイミングの遅れを利用したカルーセル（回転木馬）詐欺が行われるという欠点がある。
3. ボーダーコントロールのない VAT の抜本的な改革案は、輸出品に課税してクロスボーダー取引における VAT の鎖の断絶を防ぐことである。これを実現する 1 つの方法が、クリアリングハウス方式の VAT である。クリアリングハウス方式では、クロスボーダー取引が国内取引と同じく原産地の税率で課税され、輸入側では仕入税額控除が認められる。その後、各国が仕向地主義の場合と同じ税収が得られるように事後的な税収調整が行われる。このシンプルな課税方式は EU の確定システムとされていたが、税務当局の徴税インセンティブが欠如する等の欠点があるため、現在まで採用には至っていない。
4. クリアリング方式の欠点を補うのが、CVAT と VIVAT である。CVAT は、繰延支払方式をベースとしてクロスボーダー取引に対して一律のダミー税を課す方法である。VIVAT は中間財の取引に対しては共通 VAT を課し、各地域がそれを含む VAT（共通 VAT+付加的な小売上税）を課す方法である。両課税方法とも、クロスボーダー取引に関して VAT の鎖が途切れることがなく、カルーセル詐欺が防止される。また、繰延支払方式を基本とする CVAT はもちろん、VIVAT でも各小売上税部分は各国が独自に決めることができるため、各国の税率決定権が維持される。VIVAT では国内外の取引を事業者が区別する必要がないため、EU のような統一市場を重視する立場からは企業のコンプラコストを軽減する方法としても魅力的である。一方で、CVAT は国内・外取引の区別のみが必要で、登録事業者と消費者・非登録事業者の区別は必要とされないという利点を持つ。VIVAT と CVAT の選択においては、国内・外取引の区別と登録・非登録事業者の区別のどちらが税務執行上容易であるかがポイントとなる。

5. ボーダーコントロールのない仕向地主義の VAT については、海外の議論においても明確な結論が出ておらず、特定の課税方法を日本の地方消費税に推奨するのは時期尚早であろう。明らかなことは、日本では税率の異なる地方消費税のコストを引き下げするために、①道州制など広域の行政区域を確立することが不可欠なこと、②インボイス導入による益税の排除が必要なこと、③地方税における税率格差の是正が必要なこと等である。税率の異なる地方消費税は、こうした課題が克服された後の政策と位置づけられる。しかし、国税・地方税を問わず将来的に消費課税ベースの拡大が予想されるなかでは、地方税における各税目の役割分担を考える上でも、新たな消費課税の実行可能性を探ることは大切な作業と言えよう。

政策調査部 主任研究員

鈴木将覚

Tel : 03-3591-1319

E-Mail : [masaaki.suzuki@mizuho-ri.co.jp](mailto:masaaki.suzuki@mizuho-ri.co.jp)

## [目次]

1. はじめに .....	1
2. 仕向地主義の VAT .....	2
(1) 国境税調整 .....	2
(2) なぜ仕向地主義なのか .....	2
(3) サービスのクロスボーダー取引 .....	4
3. 繰延支払方式 .....	7
(1) EU の経過システムとカルーセル詐欺 .....	7
a. 繰延支払方式 .....	7
b. カルーセル詐欺とは何か .....	8
c. VAT 詐欺への対応策 .....	10
(2) カナダの Dual VAT .....	11
4. 輸出に課税する仕向地主義の VAT 案 .....	16
(1) Exporter rating 案 .....	16
a. クリアリングハウス方式 .....	16
b. Common VAT .....	18
(2) CVAT .....	19
a. CVAT の仕組み .....	19
b. 欧州委員会の提案 .....	21
(3) VIVAT .....	22
a. VIVAT の仕組み .....	22
b. McLure の IST .....	24
(4) 各提案の比較 .....	26
5. おわりに .....	28

## 1. はじめに

クロスボーダー取引に対する付加価値税 (Value Added Tax, VAT) では、通常仕向地主義 (Destination Principle) が採用されている。仕向地主義の VAT では、国境税調整 (Border Tax Arrangement) によって輸出は課税されず、輸入は課税される。輸出品についてはゼロ税率が適用され、輸出する段階までに含まれていた税額が全て還付され、製品は VAT が含まれない形で輸出される。一方で、輸入品に対しては国境において輸入国の税率が課される。こうした国境税調整が可能なのは、税関によって財の取引が管理されているからである。税関を通過しないサービスについては国境税調整が適用できず、実際にサービス取引に対しては財取引とは異なる方法で仕向地主義課税が行われている。また、財のクロスボーダー取引についても、1993 年以降の EU のように単一市場の形成を目指してボーダーコントロールが廃止される場合には、国境税調整を用いることができない。

同様の問題は、ボーダーコントロールが行われない地方 VAT の場合にも生じる。日本の地方消費税は、消費税率 5% のうちの 1% 分と定められ、1% 分の税収が最終消費地を基準として地方に配分される方式が採用されている (マクロ統計を用いた清算方式)。これによって、県境税調整なしの仕向地主義の課税が可能になっている。しかし、各都道府県で地方消費税率が異なる場合には、現行制度のままでは仕向地主義の課税を実現することはできない。

そこで本稿では、ボーダーコントロールが行われない状況で仕向地主義の VAT をいかに実現するかを考える。ボーダーコントロールのない仕向地主義の VAT を、様々な仕向地主義 VAT の改革案の比較を通じて検討し、日本で税率の異なる地方消費税を検討する上での材料を提供することを目的とする。具体的には、EU で導入されている繰延支払方式にどのような問題があるのか、また繰延支払方式に代わる抜本的な改革案であるクリアリング方式、CVAT、VIVAT 等がどのような利点と欠点を持っているのかを中心に整理する。以下では、まず次節で国境税調整を用いたクロスボーダー取引に対する仕向地主義の課税方法を確認するとともに、クロスボーダー取引に対する VAT として仕向地主義が望ましい理由を考える。第 3 節では、繰延支払方式の VAT を紹介し、EU が直面した問題 (カルーセル詐欺) とそれへの対応策をみる。また、地方 VAT における繰延支払方式の例として、カナダの Dual VAT を取り上げる。第 4 節では、輸出品に対するゼロ税率を廃止する抜本的な改革案として、EU の確定システムとされてきたクリアリング方式と、その欠点を補う CVAT と VIVAT という 2 つの代表的な改革案を検討する。また、最近の欧州委員会の提案 (CVAT の一種) や米国の連邦 VAT の議論にみられる VIVAT の内容にも言及する。最後に、各課税案の特徴をまとめるとともに、日本に対する若干の政策的インプリケーションを述べる。

## 2. 仕向地主義の VAT

### (1) 国境税調整

仕向地主義の VAT では、クロスボーダー取引は仕向地でただ一度だけ課税される。税関を通過する財のクロスボーダー取引については国境税調整として輸出品にはゼロ税率が適用され、生産・流通段階でそれまでに課された VAT が全て輸出企業に還付される。輸入国では水際で VAT が課せられ、輸入企業は VAT を含む価格で輸入品を購入し、それと同額の仕入税額控除が認められる。

国境税調整を用いた仕向地主義の VAT を数値例で確認しよう（図表 1）。貿易を行う 2 つの国（国 1 と国 2）が存在するものとし、国 1 では企業 A が企業 B に製品を販売し、企業 B が国 2 の企業 C に製品を輸出するものとする。税率は、国 1 が 10%、国 2 が 15% とし、企業 A、企業 B、企業 C の付加価値をそれぞれ 100、200、300 とする。企業 B から企業 C への輸出品に対してゼロ税率が適用され、企業 B は 10 の税還付を受ける。そして、輸出品は国境において 15% の VAT が課せられる。企業 C は、45（付加価値 300×15%）の税額を含む製品を購入し、それに対する仕入税額控除を受ける。税収は、全て仕向地である国 2 のものとなり、国境での輸入税と企業 C が納める税額を合計して税額は 90（輸入税として 45、企業 C より 45）になる。

図表 1 国境税調整が行われる場合の VAT

	国 1 (税率 10%)		国 2 (税率 15%)	税額合計
	企業 A (付加価値 100)	企業 B (付加価値 200)	企業 C (付加価値 300)	(付加価値 600)
仕入税額	0	10	45(300×15%)	
売上税額	10 (100×10%)	0	90 (600×15%)	
純税額	10	-10	45	90 (輸入税 45+企業 C45)

(資料) みずほ総合研究所作成。

### (2) なぜ仕向地主義なのか

間接税の課税主義としては、仕向地主義のほかに原産地主義 (Origin Principle) がある。実際には、多くの国で GATT/WTO ルールに整合的と考えられる仕向地主義の VAT が採用されているが、原理的には原産地主義の VAT も可能である。原産地主義では、財・サービスが国内で消費されるか国外で消費されるかに関係なく、国内で生産された全ての財・サービスが課税される。原産地主義では、仕向地主義とは反対に、輸出品が課税され、輸入品が課税されない。

理論的な研究によれば、原産地主義 VAT と仕向地主義 VAT は貿易や経済厚生に及ぼす

影響が同じであるという意味で等価とされる。高税率国と低税率国の 2 国が存在し、貿易が行われているとき、仕向地主義の VAT から原産地主義の VAT に移行すれば、高税率国では自国通貨の減価（または物価水準の低下）が生じ、資源配分は何ら影響を受けない<sup>1</sup>（Lockwood, de Meza and Myles, 1994 等）。例えば、日本と外国の 2 国が存在し、仕向地主義の VAT の下で日本の消費者が税抜き価格が 100 円、税込み価格が 105 円（消費税率 5%）の製品を輸入し、外国では VAT が存在しないものとする<sup>2</sup>。日本と外国の双方が原産地主義の VAT に移行すれば、一見日本の消費者が直面する輸入製品の価格は 100 円に低下するように思える。しかし、為替レート（＝賃金比、購買力平価）が柔軟であれば、消費者価格が両国で等しくなるように為替レートが変化し、原産地主義の下でも日本の消費者が直面する価格は結局 105 円になる。

一方で、為替レートが十分に変動しない場合には、原産地主義の VAT と仕向地主義の VAT は等価ではない。共通通貨圏や一国内における VAT では、仕向地主義から原産地主義へ移行する際の為替レート調整に期待することができない。多くのユーロ採用国を含む EU やカナダ等の連邦国家、そして日本の地方消費税にはこれが当てはまる。

また、たとえ為替レートが十分に調整機能を発揮する場合でも、B2C 取引と異なり、B2B 取引では原産地主義の VAT と仕向地の VAT が等価にならない。B2C 取引では、為替レートの変化によって原産地主義の VAT と仕向地主義の VAT の下で消費者が直面する価格が等しくなるものの、B2B 取引においては原産地主義の VAT では仕入税額控除が認められない分だけ、企業の実質的な輸入価格が仕向地主義の VAT の場合よりも高くなる。例えば、仕向地主義では日本企業が消費税（国境でかけられる輸入税）込み価格 105 円の製品を輸入するとき、消費税分 5 円（100 円の 5%）に対して仕入税額控除が認められるが、原産地主義では為替レート変動によって製品価格が 105 円になっているだけであるため（製品価格に消費税が含まれていないため）仕入税額控除は適用されない。このため、日本企業にとっては仕向地主義の VAT の方が原産地主義の VAT よりも実質的な輸入額が小さい。

では、仕向地主義の VAT と原産地主義の VAT が等価でないとき、仕向地主義の VAT の方が望ましいと言えるであろうか。少なくともこれまでの研究からは、仕向地主義の VAT の方が原産地主義の VAT よりも望ましいとするいくつかの理由が提示されている（Crawford et al., 2008 等）。第 1 に、今述べたように、原産地主義の VAT では原産地の税率を反映して企業の購入行動が歪むことである。第 2 に、仕向地主義の VAT の方が効率的な生産配分が実現されることである。仕向地主義の VAT では、いずれの国の消費者も輸入品と国内品に対して同じ税額を納めるため、同質の製品は各国で生産者価格が同じになる。これは、完全競争の世界では各国の限界コストが等しくなることを意味するため、効率的な生産配分（production efficiency）が実現する。これに対して、原産地主義の VAT

---

<sup>1</sup> 為替レートが購買力平価によって決定され、いずれの国でも全ての取引が一律に課税されることが前提である。

<sup>2</sup> 渡辺（2006）で挙げられている数値例。



では生産国が同じであれば、どの国でその製品を購入しても消費者価格が各国で等しくなるため、効率的な消費配分（exchange efficiency または consumption efficiency）が実現する。どちらかの効率性を選択しなければならないとき、Diamond-Mirrlees (1971)の定理（総生産効率性定理、Production Efficiency Theorem）より、消費と生産の効率性では生産の効率性が重視されるべきとされている<sup>3</sup>。このため、仕向地主義の VAT の方が原産地主義の VAT よりも望ましい。第 3 に、実務的な観点から、原産地主義の VAT ではグローバル企業である生産者が、移転価格を用いて税率の低い地域へ付加価値を移転する恐れがあることである。移転価格を監視するコストを考えれば、できるだけ移転価格操作のインセンティブを排除する課税方法が望ましい。

逆に、原産地主義の VAT が仕向地主義の VAT よりも望ましい点は、商品が国内で流通する場合と国境をまたぐ場合の税制措置が同じであるため、クロスボーダーショッピングの問題が解消されることである。仕向地主義の VAT では、仕向地によって税率が異なるため、クロスボーダーショッピングが生じやすい。このため、クロスボーダーショッピングの圧力が大きい場合には、原産地主義の VAT は有効な手段となり得る。しかし、原産地主義の VAT における企業の購買行動への影響、生産の非効率性、移転価格への影響等を総合的に考えると、原産地主義の VAT への移行が仕向地主義の VAT のコストやリスクを相殺するだけの十分な利益をもたらさないとの見方が一般的である。

### (3) サービスのクロスボーダー取引

サービスのクロスボーダー取引は、財取引とは異なり、仕向地主義で課税することが難しい。その理由の 1 つは、サービス取引には税関を通過しないため国境税調整が適用できないことである。そこで、日本ではサービス取引は水際ではなく、流通の第一段階で課税されている（次節で述べる繰延支払方式）。この方式では、水際で輸入税が課される場合と異なり、輸入業者は仕入税額控除を利用することができず、流通の第一段階で輸入品を含めた付加価値全体が課税される。これによって、輸入税に相当するものが流通の第一段階で課されることになる。このため、この方式は国境税調整が行われる場合と税収の点では変わらない。

サービスのクロスボーダー取引に対する課税としては、EU のようにリバースチャージ方式（reverse-charging）を用いる方法もある。リバースチャージ方式とは、納税義務を売り手ではなく買い手に課すものである。自国政府は、売り手（外国の事業者）に課税することはできないから買い手（自国の事業者）にそれを求める。買い手には、納税義務が発生すると同時に、リバースチャージに対しては仕入税額控除が認められるため、国境税調整

---

<sup>3</sup> 但し、Keen and Wildasin (2004)が指摘するように、Diamond-Mirrlees の定理は各国政府がそれぞれの税収制約に直面している国際課税の文脈には適用できず、同定理を成り立たせるためには政府間の税収移転が必要とされる。また、各政府の戦略的な行動や不完全競争を前提とすれば、仕向地主義課税が望ましいという結論になるとは必ずしも言えないことも指摘されている。

が行われる場合よりも輸入業者の税負担が増えることはない。むしろ、輸入業者が輸入品に対する VAT を納税し、それに対して仕入税額控除が認められるという点でリバースチャージ方式は国境税調整方式に似ている。リバースチャージ方式と国境税調整方式の異なる点は、輸入税に相当するものが水際で行われるか、それとも流通の第一段階で行われるかという点である。また、リバースチャージ方式と繰延支払方式の主な相違点は、輸入税に相当する部分が明確になるか否かである。繰延支払方式では、流通の第一段階で輸入業者に仕入税額控除を認めないことで輸入品に対する課税が完了するため、輸入品に対する VAT 額は明確にはならない。これに対して、リバースチャージ方式では輸入税相当分が明確になる。納税のタイミングについては、リバースチャージ方式も繰延支払方式もともに水際にはなく、流通の第一段階（定期的な納税時）である。

リバースチャージ方式の利点の 1 つは、（売上の多くが非課税であるために）仕入税額控除をほとんど利用することができない企業に生じる、輸入バイアスを矯正できることである。例えば、金融サービスの多くは現在非課税となっており、金融機関は仕入税額控除をほとんど利用することができない<sup>4</sup>。このため、国内企業から VAT を含む国内サービスを購入するよりも、VAT を含まない輸入サービスを購入する方が金融機関にとって有利になっている。しかし、リバースチャージ方式が導入されると、輸入サービスが国内サービスと同様に課税されるため、輸入サービスの優位性はなくなる（金融機関はリバースチャージに対して課税売上割合しか仕入税額控除を利用できない）。リバースチャージ方式のその他の利点としては、外国事業者による国内オフィスの賃貸等に対する課税が可能になることや、輸入サービスに対する VAT が明確になることから税務当局が無形固定資産の取引価格を知ることができる点などが指摘されている（渡辺, 2006）。

一方で、リバースチャージ方式の欠点は B2C 取引に対しては適用できないことである。EU では、域外の事業者が域内の消費者にデジタル財を供給する場合には、その事業者が EU 内に VAT 登録して消費者の居住国に VAT を納めるルールが設定されているが、そうした対応はまだ一部にとどまっている。サービスの B2C クロスボーダー取引の多くは現在課税漏れとなっており、今後消費者による IT 利用がさらに拡大すれば、この問題は無視できなくなるであろう。

サービスのクロスボーダー取引に対する仕向地主義の VAT の実施が困難な第 2 の理由は、サービスのクロスボーダー取引ではそもそもサービスの仕向地の特定が難しいことである。伝統的には、サービスのクロスボーダー取引に対する課税は、サービスが供給される場所で課税されてきた。宿泊や美容院など移動できない資産に関連するサービスについては、原産地主義で課税されたとしてもサービスの供給場所と消費場所が一致するため、原産地主義課税が実質的に仕向地主義と同じように機能する。実際に、日本の消費税法では「役務の提供を行う者の事務所等の所在地で課税される」ものとされており、EU でもサービス

---

<sup>4</sup> 金融サービスのうち手数料などの付加価値が明確なものは課税される。売上全体に占める課税売上の割合を仕入額に乗じたものが仕入税額控除の対象となる（プロラタ方式）。

の供給場所で課税されることが原則とされてきた (Article 43 of the 2006 VAT Directive)。

しかし、サービスの供給場所とサービスの消費場所が乖離するサービスでは、こうした簡便的な方法では対応できない。近年、「消費地が明確でない」"intangible service" (コンサルタント、会計、法律、その他の知的サービス、金融、アドバイス、所有権の移転、情報、データプロセス、放送、通信等) が増加している。このため、OECD (2001)のガイドラインでは、"intangible service"に対する VAT について、B2B 取引の場合はサービスの受け手の活動場所 (business presence) に基づいて課税され、B2C 取引の場合はサービスの受け手の居住地 (usual residence) に基づいて課税されることが望ましいとされるようになった。こうした基準は、必ずしも厳密にサービスの消費地を特定することにつながるわけではないが、税務執行の観点からはサービスの消費地の代理変数として有効に機能すると考えられている。

EU では、こうした基準を参考に、2010 年からサービスの B2B 取引に対する課税が、それまでのサービスの供給場所からサービスの受け手の活動場所に変更されることになった (但し、例外措置として、不動産サービスやレストランサービス等はサービスの供給場所で課税される)。一方で B2C 取引については、引き続きサービスの供給者が事業を営む場所で課税されることになった (但し、例外措置として、30 日を超えるレンタカー、電話、テレビ、電子サービス等は顧客の居住地で課税される)。B2C 取引に対して原則として原産地主義で課税されるのは、執行上の限界を考慮してのことである。

このように、サービスのクロスボーダー取引には、税関を利用することができないという点で、国境税調整のない財のクロスボーダー取引と同じ問題を抱えている。また、サービスのクロスボーダー取引には、仕向地の特定が難しいという財取引にはない性質もある。以下では、基本的には財のクロスボーダー取引を念頭において仕向地主義の VAT を検討するが、サービスのクロスボーダー取引に対する課税が財と同じかそれ以上に難しい問題を抱えていることは、サービス貿易拡大の趨勢のなかで十分に認識しておかなければならないであろう。

### 3. 繰延支払方式

国境税調整に代わる仕向地主義 VAT の課税方法として、まず EU の経過システムをみてみよう<sup>5</sup>。EU の経過システムでは、輸出品にはゼロ税率が課される一方で、輸入品に対しては流通の第一段階まで課税が繰り延べされる繰延支払（deferred payment）方式が適用される。繰延支払方式は、1970 年頃からベネルクス三国で実際に導入されてきた課税方式で、EU はボーダーコントロールの廃止に伴って 1993 年にこの方式を導入した。当初、EU では確定システムとしてクリアリングハウス方式の導入が目標として掲げられたものの、各国の合意が得られず、経過システムとして繰延支払方式が導入された。当初 1996 年までとされていた経過システムの期限は過ぎ、その後も確定システムへの移行は実現していない。

#### (1) EU の経過システムとカルーセル詐欺

##### a. 繰延支払方式

まず、繰延支払方式を数値例で確認しよう。図表 2 は図表 1 の数値例を繰延支払方式に変更したものである。このケースでは、企業 B の輸出に対してはゼロ税率が適用される一方で、水際における企業 C の輸入に対する課税は行われない。その代わりに、流通の第一段階である企業 C の売上に対して仕入税額控除なしに 15%の税率が課せられる。図表 1 との比較で言えば、水際で課せられる輸入税 45（ $300 \times 15\%$ ）が企業 C の売上にかかる VAT 税額 90（ $600 \times 15\%$ ）のなかに含まれる。

図表 2 繰延支払方式

	国 1（税率 10%）		国 2（税率 15%）	税額合計
	企業 A （付加価値 100）	企業 B （付加価値 200）	企業 C （付加価値 300）	（付加価値 600）
仕入税額	0	10	—	
売上税額	10 ( $100 \times 10\%$ )	0	90 ( $600 \times 15\%$ )	
純税額	10	-10	90	90

（資料）みずほ総合研究所作成。

EU では、ボーダーコントロールの廃止・繰延支払方式の導入によって、消費者によるクロスボーダーショッピングが容易になった。このため、経過システムでは原則として消費者・非登録事業者向けのクロスボーダー取引に対して原産地主義の課税が行われることに

<sup>5</sup> 経過システムの下では、B2B の EU 域内輸出は intra-community supplies、同輸入は intra-community acquisitions と呼ばれる。

なった。但し、3つの取引に対しては例外措置が設けられた。第1に、非登録事業者の購入額が1万ユーロを超える場合には、母国（仕向地国）のVATに服する。1万ユーロを超える部分に対して、非登録事業者は現地（原産地国）ではゼロ税率が適用され、母国（仕向地国）で課税される。第2に、年間10万ユーロを超える域内輸出のあるメールオーダー企業は、仕向地国にVATを納めなければならない（年間10ユーロ未満であれば、メールオーダー企業は原産地主義課税と仕向地主義課税を選択することができる）。第3に、車、ボート、飛行機のような輸送手段は、登録国（通常は仕向地国）で課税される。

繰延支払方式では、国境税調整方式とは異なり、物理的なクロスボーダーの移動が捉えられるのではなく、帳簿上の売買が把握される。そのための制度として、EUではボーダーコントロールの廃止と同時にVAT情報交換制度（VAT information exchange system, VIES）が導入された。VIESでは、登録事業者が域内の登録事業者に輸出する場合、その売上高と輸出先、そのVAT番号を定期的に税務当局に報告しなければならない。輸入についても報告が義務づけられている。その情報は、中央のデータベースに集められ、ある加盟国の総輸出とその他の加盟国の輸入総額をマッチングすることができる。クロスボーダー取引に関するVIESへのデータ提供は、当初は財取引についてのみ要求されていたが、2004年からはサービス取引が加えられた。

クロスボーダー取引に関する報告義務は、国内取引に関する手続きと異なるものであり、その分だけ企業にとって負担となる。Cnossen and Verwaal (2002)は、オランダ企業を対象とした調査からVIESに伴うコンプラコストを取引額の約5%と判断した<sup>6</sup>。国内取引とクロスボーダー取引に関するVATの規定の違いは、コンプラコストの非対称性をもたらし、EUが目指す統合市場の形成にとっては障害となる。後述するように、コンプラコストの対称性が確保されるかどうかは、仕向地主義のVAT案の優位性を判断するための1つの基準となる。

#### b. カルーセル詐欺とは何か

繰延支払方式の最大の問題は、カルーセル詐欺（Carousel fraud または Missing Trader Intra-Community (MITC) fraud）に対する脆弱性である。カルーセルというのは回転木馬（メリーゴーランド）のことで、取引が回転して行われるうちに missing trader と呼ばれる企業が税を納めることなく姿を消してしまう詐欺である。この詐欺は、繰延支払方式における輸入品に対する課税のタイミングの遅れを利用したもので、近年EUでは無視できない規模に拡大している。Keen and Smith (2006)によれば、カルーセル（回転木馬）詐欺

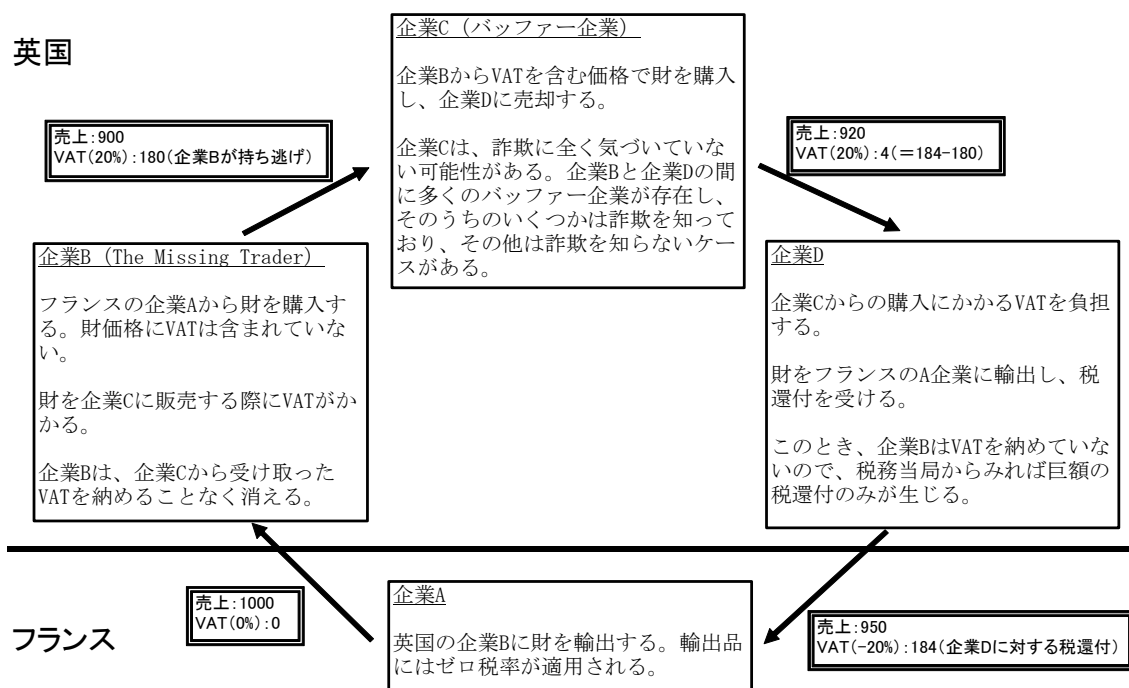
---

<sup>6</sup> 一方で、繰延支払方式では、クロスボーダーの輸入の方が国内取引よりも企業の資金流動性の面で有利になるとの指摘もある（玉岡, 2006）。繰延支払方式ではクロスボーダーの輸入品に対しては水際で輸入税がかけられないため、輸入企業は定期的な納税日まで仕入にかかる税を支払う必要がない。国内取引の場合は、仕入にかかる税を先に支払い、一定のラグをおいて仕入税額控除が適用されるため、一時的に余分に資金が必要になる。このため、繰延支払方式の下ではクロスボーダー取引の方が国内取引よりも有利になる。

は次のようなものである（図表 3、数値例は筆者が加えた）。

フランスの企業 A が英国の企業 B に製品を輸出するものとする（売上 1000、税率はともに 20%とする）。企業 A は輸出品に対する税還付を受け、企業 B が輸入する製品には VAT は含まれていない。輸入品に対する課税は、それが企業 C に販売される時点で行われる（売上 900、VAT180）。ここで、企業 B が missing trader と呼ばれる企業で、この企業は最終的に企業 C から受け取った VAT を税務当局に納めることなく消えてしまう。企業 C は、企業 B から VAT を含む価格で製品を購入し、企業 D に販売する（売上 920、VAT4）。企業 C は、バッファー企業と呼ばれ、企業 B とともに詐欺グループに属している場合もあるが、詐欺について全く認識がない場合もある。企業 D は、企業 C から VAT を含む価格で製品を購入し、それをフランスの企業 A に輸出して税還付を受ける（VAT-184）。このとき、企業 B は VAT を納めることなく消えてしまっているため、税務当局からみれば巨額の税還付のみが生じることになる。実際には、こうした基本構造は、詐欺に加担していないバッファー企業をいくつも用いることによってわかりにくくなっているという。

図表 3 カルーセル詐欺



(資料) Keen and Smith (2006)にみずほ総合研究所が加筆・修正。

### c. VAT 詐欺への対応策

カルーセル詐欺への対応として、これまで様々な提案が行われてきた。ここでは、比較的自然な発想から得られる 2 つの対応策を取り上げよう<sup>7</sup>。

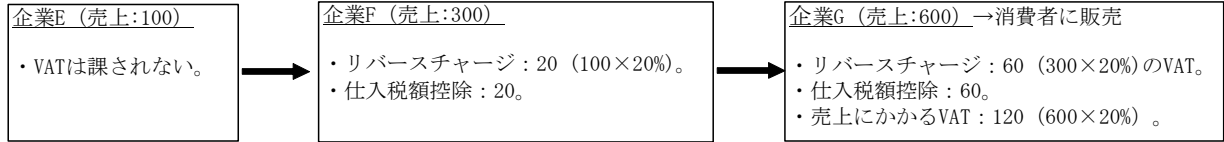
カルーセル詐欺は、繰延支払方式における輸入品に対する課税のタイミングが流通の第一段階まで遅れ、その前に輸出品に対する税還付が可能であることを利用した詐欺である。このため、輸出品に対する税還付の時期を少なくとも輸入品に対する課税と同時期まで遅らせれば、カルーセル詐欺を防止できるはずである。これが、Sinn, Gebauer and Parsche (2004) の pay-first モデルの発想である。Pay-first モデルでは、輸入企業が税を納めない限り、その後の取引に関わる税還付は行われない。図表 3 の例で言えば、missing trader である企業 B が税を納めない限り、企業 D は税還付を受けることができない。そのために、Sinn, Gebauer and Parsche (2004) は、事業者が銀行に VAT 口座を開き、顧客に対して VAT をその口座から支払うことを提案した。VAT の還付は、その取引に関連する VAT が支払われたことを税務当局が確認できた場合にのみ行われる。この方法は、繰延支払方式に最も近いカルーセル詐欺への対応策とされており、実際にブルガリアではこれと似た制度が導入された経験がある（現在は廃止）。しかし、pay-first モデルには決済に銀行口座を用いなければならないという制約のほか、VAT の還付時期が現行制度よりも遅れることで健全な事業者の取引コストが高まるという欠点が指摘されており、現在このモデルを導入している国はない。

もう 1 つの方法は、全ての B2B 取引に対するリバースチャージ方式 (the generalized reverse-charging) の適用である。リバースチャージ方式では、登録事業者間の取引では VAT の納税義務が財の売り手ではなく買い手に課せられる。このため、全ての B2B 取引にリバースチャージ方式が適用されると、VAT の納税義務が消費者・非登録事業者に製品が売却されるまで先送りされる。例えば、図表 4 のように、全ての B2B 取引に対するリバースチャージ方式ではリバースチャージとして企業 E の売上にかかる VAT (20) の納税義務が企業 F に課せられる。企業 F にはリバースチャージと同額の仕入税額控除が認められる。また、企業 F の付加価値にかかる VAT (60) の納税義務は買い手である企業 G に課されるため、企業 F は VAT を納める必要はない。これに対して、小売である企業 G はリバースチャージ (60) に対して同額の仕入税額控除が認められるものの、売上にかかる VAT (120) については自らが納めなければならない。つまり、全ての B2B 取引に対するリバースチャージ方式では、小売売上税 (Retail Sales Tax) と同じように、全ての税額が小売段階で納められる。図表 3 のカルーセル詐欺の例で言えば、英国では企業 D まで納税義務が先送りされることから、missing trader である企業 B が VAT を持ち逃げすることができない。

---

<sup>7</sup> Ainworth (2007a) は、網羅的に 13 の提案を挙げている。このなかには、後述する CVAT や VIVAT が含まれる。

図表 4 B2B 取引全体に対するリバースチャージ方式



(注) VAT 税率を 20%とする。  
 (資料) みずほ総合研究所作成。

しかし、徴税面では実質的に小売上税になるリバースチャージ方式の下では、カルーセル詐欺が排除される一方で、多段階の徴税という VAT の利点が失われることで、小売段階での伝統的な VAT 詐欺を拡大させる懸念がある。EU を対象にした研究によれば、徴税面からみればカルーセル詐欺よりも免税売上に絡む不正や過大な税額控除など伝統的な VAT 詐欺の方がむしろ重要であることが指摘されている。例えば、UK Government, House of Lords, European Union Committee (2007)は、VAT 詐欺を①地下経済詐欺 (shadow economy fraud、免税売上を超える個人や企業が VAT 登録をしないこと)、②売上圧縮詐欺 (suppression fraud、売上を過小に見積もったり、過大な税額控除を請求すること)、③倒産詐欺 (insolvency fraud、課税される財を多く購入し、税額控除を多く受ける。そして、VAT を納めることなく倒産すること)、④逃避詐欺 (bogus traders、偽の税還付請求をして、そのまま逃げること) に分けて、それぞれの徴税への影響を比較した。その結果、カルーセル詐欺による減収が VAT 徴税の 1~3%に過ぎないのに対して、地下経済詐欺は VAT 徴税の 5%半ば、売上圧縮詐欺は VAT 徴税の 2~4%に達するとされている。カルーセル詐欺は、一部の洗練された詐欺集団によって行われるため 1 件当たりの規模が大きく注目が集まりやすいものの、VAT 徴税への影響という点からは伝統的な VAT 詐欺の方が依然として重要ということになる。

現在、EU はカルーセル詐欺を含む VAT 詐欺全体に対して VIES-II を立ち上げて、EU 内取引に関する情報交換の範囲拡大とスピード向上に努めている。こうしたクロスボーダー取引に対する VAT の情報網の充実の方が、リバースチャージ法に代表される様々なカルーセル詐欺への対応策よりも VAT 詐欺を防ぐ手段としては優れているとの見方もある (Cnossen, 2009)。

**(2) カナダの Dual VAT**

次に、地方 VAT に繰延支払方式が適用されている例として、カナダのケベック州の VAT をみてみよう。連邦レベルの VAT の存在を前提とした州 VAT のあり方は、中央機関による VAT が存在しない EU の経験とは異なる示唆を与える。日本では、既に国税として消費税が存在するので、地方消費税における税率決定権の付与を検討する際には、連邦レベル



と州レベルで VAT が並存しているカナダの経験が 1 つの参考になるものと思われる<sup>8</sup>。カナダでは、連邦レベルで GST (Goods and Services Tax) と呼ばれる VAT とともに、ケベック州では QST (Quebec Sales Tax) と呼ばれる独自の VAT が、大西洋 3 州では HST (Harmonized Sales Tax) と呼ばれる GST と一体型の VAT がそれぞれ導入されている。

カナダでは、1991 年に連邦 VAT として 7% の GST が導入された<sup>9</sup>が、それ以前から多くの州では既に小売売上税 (Retail Sales Tax, RST) が存在しており、クレジットインボイス方式の連邦 GST 導入にあたって州 RST をどのように扱うかが議論された。連邦政府は、州 RST を廃止して GST に統一することが望ましいと考えていたが、州政府の反発によってその大部分が実現せず、ケベック州のみが州 RST の廃止に同意した。しかし、ケベック州政府は州 RST の廃止と引き換えに、QST と呼ばれる独自の VAT (クレジットインボイス方式) 導入を連邦政府に求めた。そして、連邦政府とケベック州政府の協議の結果、QST 税率が GST 税率とは独立に決められ、かつケベック州政府が QST と GST の徴税・管理を行い、それに対する手数料を連邦政府がケベック州政府に支払うことで両者が合意した。連邦政府とケベック州政府がこのような合意に至った背景には、独立精神の強いケベック州に対する連邦政府の妥協があったと言われている。

ケベック州の QST の特徴は、次のようになる。まず、州外に対する販売は他州に対する販売、外国に対する販売ともにゼロ税率が適用される。一方で、他州や外国からの移入品・輸入品に対しては、EU の繰延支払方式と同じように輸入企業が販売した時点で課税される。**図表 5** のように、連邦 VAT の税率が 5%、州 1 の VAT 税率が 5%、州 2 の VAT 税率が 10% である場合、州政府によって管理される連邦 VAT と州 1 の VAT の合計は 10% になるが、州からの移出品に対してはゼロ税率が適用されるため、企業 B に対しては 10 の税還付が行われる。州 2 では、移入品に対しては繰延支払方式が適用され、企業 C の売上に対して連邦 VAT と州 2 の VAT の合計である 15% が課せられる (合計で 90)。

QST の課税ベースは、現在金融サービスに対する扱いなどを除いて GST とほぼ同じに設定されている。金融サービスは、GST では非課税とされるのに対して、QST ではゼロ税率が適用される。金融サービスに対するゼロ税率の適用によって、ケベック州では仕入にかかる QST 税額を控除することができ、金融機関にとっては有利である。しかし、一方でケベック州では金融機関に対して賃金と資本を基準にした補償税が存在していることから、それによってケベック州に対する金融機関の立地優位性は相殺されている<sup>10</sup>。

<sup>8</sup> 以下の説明の多くは、Bird and Gendron (2009) に拠っている。

<sup>9</sup> GST 税率は、2006 年 7 月に 6% へ、2008 年 1 月に 5% に引き下げられている。

<sup>10</sup> 金融サービスに対する非課税、ゼロ税率、補償税の意味するところについては、鈴木 (2008) を参照されたい。

図表 5 Dual VAT の数値例

	州 1 (税率 5%)		州 2 (税率 10%)	税額合計
	企業 A (付加価値 100)	企業 B (付加価値 200)	企業 C (付加価値 300)	(付加価値 600)
連邦 VAT (5%)				
仕入税額	0	5	0	
売上税額	5 (100×5%)	0	30 (600×5%)	
純税額	5	-5	30	30
州 VAT(5% or 10%)				
仕入税額	0	5	0	
売上税額	5 (100×5%)	0	60 (600×10%)	
純税額	5	-5	60	60
合計税額 (連邦+州)	10	-10	90	90

(資料) みずほ総合研究所作成。

QST の執行上の特徴としては、QST の課税ベースのなかに連邦 VAT が含まれることが挙げられる。QST の標準税率は現在 7.5%<sup>11</sup> (GST 込み) であるから、ケベック州では付加価値に対して GST (5%) と QST を合わせて 12.875% ( $=1.05 \times 1.075 - 1$ ) の税率が課せられている。QST のなかに GST が含まれることによって、ケベック州政府には GST 税収を確保するインセンティブが生まれる<sup>12</sup>。また、連邦の税務当局 (Canada Revenue Agency, CRA) とケベック州の税務当局 (Revenue Quebec, RQ) が緊密に情報交換を行っており、これによって RQ はゼロ税率が適用される他州への移出品が本当に存在する企業に送られるかどうかを直接監視できないものの、GST 制度によってそれをチェックすることができる。Bird and Gendron (1998) は、GST と QST を念頭に、連邦レベルと州レベルで独立した VAT が存在する課税体制を Dual VAT (並立型 VAT) と呼び、国と地方における VAT のあり方のモデルとして推奨している。

一方で、Dual VAT はクロスボーダー取引に対する課税が EU と同じ繰延支払方式であることから、EU と共通する欠点を指摘できる。第 1 に、カルーセル詐欺が生じる懸念である。EU ではコンピュータチップや携帯電話等の小さくて高価な製品を用いたカルーセル詐欺が行われたが、カナダでは自動車を用いたカルーセル詐欺である car flipping が発生した<sup>13</sup>。第 2 に、B2C のクロスボーダー取引が行われる場合、Dual VAT では個人が輸入品に対す

<sup>11</sup> QST の標準税率は、2011 年には 8.5% に引き上げられる予定である。

<sup>12</sup> 但し、ケベック州が GST と QST の一括管理を求めた背景には、分離・独立派のケベック州政府が出来るだけ政府の顔を住民に示すことを望んだことがあると指摘されている。

<sup>13</sup> Car flipping の詳細は、Ainworth (2007b) を参照されたい。Bird and Gendron (2009) は、カナダでは連邦政府と州政府の情報交換によって car flipping は深刻な問題ではないとし、そもそも car flipping はクロスボーダーの課税の問題ではなく、GST の還付制度の悪用の問題であると主張している。

る QST を自己申告する必要がある。しかし、実際には個人はそうしたインセンティブを持たないため、クロスボーダーショッピングやメールオーダー等の遠隔地からの購入に対しては課税漏れが発生する。

カナダにおけるもう 1 つの代表的な州消費課税が HST である。1993 年に政権の座についたリベラル政権は、GST を廃止する方針を示し、BTT (Business Transfer Tax, 帳簿方式の VAT) 等の GST 代替案を検討した。最終的には、GST に対する代替案には十分な支持が集まらず、それらが実現することはなかったが、その過程でリベラル政権が成果として上げたのが大西洋 3 州 (New Brunswick, Nova Scotia, Newfoundland and Labrador) における HST の導入である。大西洋 3 州は、それまでの州 RST を廃止して、1997 年から GST と一体的な構造を持つ HST に振り替えることで連邦政府と合意した。その際、GST の名称が GST/HST に変わり、リベラル政権は GST の内容に実質的な変更を加えることなく、GST を廃止することに成功したと言われている。

HST は、クレジットインボイス型の州 VAT で GST と同じ課税ベースを持つ。徴税・管理は、ケベック州の QST とは対照的に、連邦政府に任されている。このため、HST は州政府の徴税能力が欠如している場合にも地方 VAT として導入可能な制度である。連邦政府によって徴税された 3 州の HST 税収は、最終消費を基準に各州に配分される。これは、日本の地方消費税と同じくマクロデータを利用した清算方式であるが、HST の清算は日本の地方消費税よりも精緻に行われている。日本では、主に商業販売統計により最終消費地が決められるが、このなかには企業向けの販売も含まれるため、最終消費を正確に捉えることはできない。カナダの清算方式では、州別の産業連関表を用いて最終消費がより正確に把握される<sup>14</sup>。

GST/HST が導入された 1997 年の HST 税率は 8% とされ、GST 税率と合わせて GST/HST の税率は 15% とされた。その後、GST 税率が引き下げられたものの、HST 税率の変更はなく現在に至っている。連邦政府との取り決めによって HST 税率を引き下げる際には租税競争を避けるために 3 州全ての合意が必要とされており、逆に HST 税率を引き上げる際には 2 州の合意が必要とされている。こうした仕組みによって、HST 税率の自由な設定には負荷がかかっている。この点について、Bird and Gendron (2009) は HST 税率を決めるのは制度的には連邦政府ではなく州政府であり、技術的にも HST 税率が一律でなければならないという理由はないと主張している。

QST と HST の最大の違いは、徴税・管理が州政府によって行われるか、それとも連邦政府によって行われるかという点である。税率の決定権については、何ら制約がないという意味では QST の方が HST よりも州政府の自由度が高いが、Bird and Gendron (2009) が主張するように、本質的には州政府が HST 税率を自由に設定できるのであれば、HST と QST は見た目ほど違わないことになる。現在のところ、HST は GST と同じ課税ベースを持ち、

---

<sup>14</sup> 詳しい清算方法は、持田 (2004) を参照されたい。

連邦政府による HST と GST の一体的な徴税・管理が行われるため、最も効率的な課税方法と考えられる。一方で、QST は GST と同じ課税方法を持ち、徴税・管理が連邦政府と州政府の協力の下で州政府によって行われることで、効率性を維持しつつも制度的に独立した州 VAT が確保される方法と考えられる。

2009 年 5 月にカナダ最大のオンタリオ州がこれまでの州 RST を廃止して HST を導入することを表明しており、2010 年 7 月から導入される見込みである。カナダにおけるその他の州では、ブリティッシュコロンビア州、サスカチュワン州、マニトバ州、プリンスエドワード島州の 4 州において、1991 年の GST 導入以降も変化なく伝統的な RST が継続されている。アルバータ州、ノースウェストテリトリーズ州、ヌナブト州、ユーコン州の 4 準州は、一貫して州 RST さえも持っていない。こうしたカナダの経験をもとに、Bird and Gendron (2009) は連邦 VAT 導入時における州政府の対応としては様々なオプションがあるが、独自の州 VAT の導入、連邦 VAT と一体的な VAT の導入、連邦 VAT の無視（そのまま州 RST を続ける、または州消費税なし）のいずれを選択しても決定的な問題は起こらないと主張している。

但し、伝統的な RST では、多くの小売サービスが課税されない一方で、多くの企業向け販売が課税ベースに含まれるなど、VAT と課税ベースが異なる。このため、連邦 VAT と州 RST が並存すると、企業が 2 つの異なる消費課税を処理しなければならなくなり、その分だけコンプラコストが高まる。コストの小さい課税を目指すのであれば、州の消費課税の課税ベースを連邦の消費課税と同じに設定し、徴税権や税率決定の裁量など各州が重視する要素にしたがって、QST や HST、または VAT と課税ベースを揃えた RST（後述する McLure (2009) の IST）を選択することが望ましいと考えられる。

#### 4. 輸出に課税する仕向地主義の VAT 案

次に、輸出品に対してゼロ税率を適用しない仕向地主義の VAT 案を考えよう。カルーセル詐欺が生じるそもそもの原因は、輸出品に対するゼロ税率の適用でインボイスを通じた VAT の鎖がボーダーで断絶することである。原産地主義のように輸出品にも VAT を課せば、クロスボーダー取引の際にも VAT の鎖が途切れることがないため、カルーセル詐欺を防ぐことができる。こうした考え方に基づく提案としては、クリアリングハウス方式や CVAT、VIVAT が挙げられる。クリアリングハウス方式は、輸出品に対しても国内品と同じ税率を課す案（exporter rating 案）であり、CVAT と VIVAT は輸出品に対して国内品と同じではないものの、一定の税率を課す案（uniform rating<sup>15</sup>案）である。

##### (1) Exporter rating 案

###### a. クリアリングハウス方式

クリアリングハウス方式は、Cnossen (1983)によって初めて提案された課税方式で、欧州委員会 (1987b)の exporter rating 案の核心部分となった。クリアリングハウス方式では、輸出品は輸出国の税率で課税され、輸入国ではそれに対して同額の仕入税額控除が認められる。そして、税収が仕向地主義の下で生じる税収と一致するように、クリアリングハウス（清算機関）で清算される。

図表 6 クリアリングハウス方式

	国 1 (税率 10%)		国 2 (税率 15%)	税額合計
	企業 A (付加価値 100)	企業 B (付加価値 200)	企業 C (付加価値 300)	(付加価値 600)
仕入税額	0	10	30 (300×10%)	
売上税額	10 (100×10%)	30 (300×10%)	90 (600×15%)	
純税額	10	20	60 (+移転 30)	90

(注) 国 1 の税収 30 が国 2 に移転される。

(資料) みずほ総合研究所作成。

例えば、前述の数値例を用いると、クリアリングハウス方式は次のように計算される（図表 6）。国境税調整が行われる場合と異なり、企業 B の輸出品には 10% の VAT (30) が課される。一方で、企業 C は輸入品に対して仕入税額控除 (30) が認められ、売上に対しては国 2 の税率 15% が課される。その結果、国 1 の税収は 30、国 2 の税収は 60 となる。図表 1 の国境税調整方式（仕向地主義）の下での税収バランスを実現するために、国 1 から

<sup>15</sup> 理論的には、輸出品に対する一定税率をゼロにした場合がゼロ税率と考えられる。

国 2 に対して 30 の税込移転が行われる。

クリアリングハウス方式は、輸出品に課税することで VAT の鎖の断絶を防ぎ、カルーセル詐欺を排除することができるという利点を持つ。また、国内取引と海外取引の間で課税のされ方に違いはなく、認められる仕入税額控除についても国内外の差別がないため、クロスボーダー取引に関する追加コストが発生しない(コンプラコストの対称性)。EU では、繰延支払方式が経過システムとして導入された際に、こうしたクリアリング機能を持つ VAT 案 (exporter rating 案) が確定システムと位置づけられた。

クリアリングハウス方式は、輸出品に対して国内品と同じように課税することから、課税場所で捉えると原産地主義である。一方で、各国の税込配分で捉えると、クリアリングハウス方式は仕向地主義である。Messere (1994) は、VAT の課税主義を決める要素として、①税率 (どの地域が税率を決めるか)、②税込配分 (どの地域が税込を得るか)、③税込管理 (どの地域が税込するか) の 3 つの基準を挙げた。クリアリングハウス方式は、①と③の意味では原産地主義であるが、②の意味では仕向地主義である。EU におけるクリアリングハウス方式導入への取り組みは、税込当局または納税者の立場より仕向地主義から原産地主義への移行と言われることが多い。しかし、最終的な税込負担に着目する経済学的な視点からは、クリアリング方式は仕向地主義と捉えられる。本稿では、後者の見方をとる。

クリアリングハウス方式には、次のような欠点が指摘されている。第 1 に、欧州委員会 (1987b) の提案では税込の清算はインボイスの情報を基に行われるとされるが、これが必ずしも正確な税込清算に結びつかないことである。本来、輸入国における仕入税額控除の合計と輸出国のインボイスに記載された輸出額の合計が一致するはずであるが<sup>16</sup>、実際にこうした作業をやってみると両者が一致しないという。原理的には、インボイスを用いて輸出国側と輸入国側で相互チェックを働かせることが可能であるが、こうした作業を個別取引で行うためには膨大な労力が必要になる。このため、現実的にはある程度大雑把な清算を行わざるを得ず、それが上手く機能するためには加盟国間の税込当局の相互信頼関係が必要になる。

第 2 に、クリアリングハウス方式では、輸入国政府が輸入品に対して申請される VAT 税込控除の正当性をチェックするインセンティブを持たないという問題がある。輸入国が仕入税額控除として認めた額が自動的にクリアリングハウスから還付される仕組みであれば、輸入国政府にはコストをかけて詐欺申請を減らすインセンティブは働かない。各国政府は、清算での税込支払につながる輸出に関する VAT については注意を払うものの、税込受取につながる輸入に対する仕入税額控除の申請についてはその真偽を確かめない可能性がある。

仮に、期初に予想される税込 (年間の税込フロー) を基に 1 回きりの清算を行えば、各国政府は輸入に対する仕入税額控除の虚偽申請を減らすことによって税込を増やすことができるため、税込インセンティブが確保される。しかし、この方法では輸出品に対する課

---

<sup>16</sup> 但し、B2C 取引では輸入国側で仕入税額控除の申請が行われないため、クリアリングハウスに余剰の税込が発生する。

税から多くの税収を上げることができるように、各国政府が VAT 税率を引き上げるインセンティブが生じるなど、各国政府による戦略的な行動の余地が生まれる<sup>17</sup>。

クリアリングハウス方式にはこうした欠点があるため、同方式は VAT 税収を完全に把握・管理したい EU 加盟国に受け入れられることはなく現在に至っている。その後も、EU は export rating 案を確定システムとして位置づけているが、その内容はクリアリングハウス案から Common VAT へ、そして CVAT の一種へと変化している。

## b. Common VAT

欧州委員会が 1996 年に exporter rating 案に取り入れたのが、Common VAT である。欧州委員会 (1996) は、経過システムとして実施されている繰延支払方式が必要以上に複雑であると考え、2002 年以降の Common VAT の導入を提唱した。Common VAT の性質は、次のようなものである。

まず、取引場所ではなく、企業の所在地をベースに VAT が課され、企業が EU 内のどこで活動しても一地点で課税される (single place of taxation)。これによって複数の税務当局による課税や取引場所の設定という問題から免れ、税制が簡素化される。そして、EU 加盟国内で共通の課税ベースと税率を持つ VAT が導入される。加盟国間の税収の清算は、インボイスではなくマクロの消費統計に基づいて行われる。また、各国の税務当局は、標準化された徴税・管理ルールに従い、お互いの協力を要請される。

Common VAT では、簡素な税務執行とともに、EU という統一市場内における国内外の競争の歪みの排除が優先され、その代償として各国の税率決定権が奪われる。このため、Common VAT はそもそも税率に関する各国の裁量が認められた VAT 案とは言えない。しかも、一律課税、一地点課税という新たな性質を除けば、確定システムとされていたクリアリング方式を大きく変えるものではなかったとの指摘もある<sup>18</sup>。Smith (1996) は、Common VAT の欠点として、①加盟国の税率設定に対する制限が強いこと、②税率が統一されている場合でも執行体制が緩く、税逃れが可能な国に企業が流出する可能性があること、③マクロの消費統計を用いた税収の清算方式でも、インボイスを用いた清算方式と同じように各国政府が徴税・執行のインセンティブをもたないこと等を挙げ、Common VAT 構想を厳しく批判した。

---

<sup>17</sup> もちろん、税率を引き上げるためには国内の合意が必要である。

<sup>18</sup> 1987 年の指令案の清算方法はインボイスを用いたものであったのに対して、1989 年の指令案の清算方法はマクロの消費統計に基づくものであった。

## (2) CVAT

### a. CVAT の仕組み

CVAT (Compensating VAT) は、州間 (または EU 加盟国間) の取引に関して移出品に対するゼロ税率と移入品に対する繰延支払方式を維持しつつ、同時に移出品に対して追加的に CVAT と呼ばれる補償的なダミー税を課す方法である。これによって、移出品には CVAT 税率の分だけ VAT の鎖が維持される。CVAT は、VAT の鎖を維持するためのダミー税として機能するだけなので、移入側では CVAT に対する仕入税額控除が認められる。

CVAT は、ブラジルの州 VAT に対する提案を行った Varsano (1995, 2000) によってその原型が考案され、McLure (2000) の修正版が有名になった。CVAT の対象として考えられている国は、州政府の税務執行体制が整っていない途上国であるが、その基本的な考え方は先進国や EU の VAT にも応用できる。また、CVAT は連邦 VAT のアドオンとしても単独の税としても設定することができる (以下では CVAT を単独の税と捉える)。

CVAT の仕組みを数値例でみてみよう (図表 7)。連邦 VAT 税率を 5%、州 1 の VAT 税率を 5%、州 2 国の VAT 税率を 10%、CVAT 税率を 7% とし、州 1 の企業 B から州 2 の企業 C に製品が移出される状況を考える。連邦 VAT は、企業 B の製品が海外に輸出されない限り賦課される (輸出に対してはゼロ税率が適用される)。州 VAT は、移出品に対してゼロ税率が適用され、移入側では繰延支払方式が適用される。州境を越える取引に対しては CVAT が賦課されて、企業 B の移出品に対する CVAT は 21 ( $300 \times 7\%$ ) になる。移入企業 C では、CVAT と同額の仕入税額控除 (-21) が受けられ、CVAT の合計はゼロになる。税額は、州 1 では連邦税 15 と CVAT 21 (合計 36)、州 2 では連邦税 15 と州税 60 と CVAT -21 (合計 54) となる。CVAT が連邦政府によって管理されれば、州 1 から州 2 への CVAT の移転は必要ない。CVAT の管理は、必ずしも連邦政府が行う必要はなく、税務管理の発展段階に応じて州政府やその連合体にすることもできる。重要な点は、CVAT が一律かつ適切に管理されることで、その点で最も自然な CVAT の管理主体は連邦政府と考えられる。州政府の税務執行体制が整っていない途上国では、これ以外の選択肢はない。以下では、CVAT の徴税・管理は中央政府が行うものとして話を進める。

CVAT の仕組みでは、移入側の登録事業者は CVAT に対して税額控除が認められるが、家計・非登録事業者はそれを利用することができないため、他州の家計・非登録事業者に対する販売には CVAT が課される。そこから生じる税収については州間で配分する必要がある。最も簡単な清算方法は、各州の VAT 税収から州内売上を推計し、それにしたがって税収を分割することである。CVAT 税収を各州に正確に配分するためには、州外売上を登録事業者向けと家計・非登録事業者向けに分けて、後者の売上に基づいて CVAT 税収を配分する必要がある。しかし、こうした作業は、管理・コンプラ上のコスト増大につながるため、McLure (2000) は単純に売上全体を基準にして CVAT 税収を清算することを奨めている。



図表 7 CVAT の数値例

	州 1 (税率 5%)		州 2 (税率 10%)	税額合計
	企業 A (付加価値 100)	企業 B (付加価値 200)	企業 C (付加価値 300)	(付加価値 600)
連邦 VAT(5%)				
仕入税額	0	5	15	
売上税額	5 (100×5%)	15 (300×5%)	30 (600×5%)	
純税額	5	10	15	30
州 VAT(5% or 10%)				
仕入税額	0	5	0	
売上税額	5 (100×5%)	0	60 (600×10%)	
純税額	5	-5	60	60
CVAT (7%)				
仕入税額	0	0	-21	
売上税額	0	21 (300×7%)	0	
純税額	0	21	-21	0
合計税額 (連邦+州+CVAT)	10	26 (=10-5+21)	54 (=15+60-21)	90

(資料) みずほ総合研究所作成。

CVAT の税率については、税率が高ければ VAT の鎖が強められるものの、その分だけ偽の税還付を申請するインセンティブが生じる。これは、移出品に対するゼロ税率適用の下で生じる偽の税還付申請と同様のことが移入側で生じることを意味する。また、CVAT が連邦 VAT を上回れば、輸入企業に対する税還付が必要になる。一方で、CVAT 税率を低く設定すれば、VAT の鎖が弱められることに加えて、CVAT 税率が州 VAT 税率を下回る分だけ、最終消費者が国内製品よりも他州からの移入品を購入するインセンティブが生じる。こうしたインセンティブの発生を防ぐために、McLure (2000)は CVAT 税率を州 VAT 税率のほぼ平均に合わせるのがベストと考えた。

CVAT の利点として、仕向地主義の実現、税率決定権の維持、カルーセル詐欺の排除のほか、次の点が挙げられる。第 1 に、CVAT が中央政府によって管理されるので、クリアリング方式と異なり清算の役割が小さいことである。清算の必要性は、消費者・非登録事業者からの CVAT 税収に限られる。第 2 に、CVAT 税率が中央によって一律に決められるので、(たとえ分権的に徴税・管理が行われたとしても) 移出入を通じた州政府による戦略的な行動の余地がない。第 3 に、国内取引を前提とすれば、州内と州外への販売を区別するだけでよく、登録事業者と家計・非登録事業者を区別する必要がないため、管理・コンプラ上のコストが低い。但し、国外取引を考慮に入れば、CVAT では取引形態の違いによって、①州内の販売 (連邦 VAT、州 VAT)、②他州への移出 (連邦 VAT、州 VAT (ゼ

口税率)、CVAT)、③第三国への輸出(ゼロ税率)の3つの区別が必要となる。

一方で、CVATの欠点としては、域内取引と域外取引で扱いが異なることである。企業は州内取引と州外取引での非対称な手続きを行う必要があり、その分だけコンプラコストが膨らむ。また、連邦政府が連邦VATとCVATを、州政府が州VATをそれぞれ管理すれば、いずれか一方が全てを管理する場合と比べて、企業のコンプラコストは高くなる。

#### **b. 欧州委員会の提案**

欧州委員会(2008)は、VAT詐欺を防ぐ2つの提案を行い、そのうち1つとしてCVATの一種と考えられる提案を行った<sup>19</sup>。その提案では、域内輸出にかかる税率を一律に15%(CVAT)とし、輸入国ではCVATに対して仕入税額控除が認められる。15%の税率は、販売先が登録事業者か消費者・非登録事業者であるかにかかわらず課せられる。徴税の管理・運営は各国の税務当局に任せられ、輸出にかかるCVAT税収が輸入国の税還付を超える分は二国間で清算される。清算は、輸出企業と輸入企業から集められたマイクロデータに基づいて行われる。但し、税収の清算に用いられるマイクロデータとしては、煩雑なインボイスではなく、輸出企業または輸入企業ごとの取引総額が利用される。

この提案には、国内品と輸出品に対する税率を異なるものとし、輸出品に対して一律に課税するという点でCVATの考え方が取り入れられている。輸出品に対する共通税率は、EU平均の約20%ではなく15%と低く設定されており、その分だけ輸出品に関するVATの鎖の効果は弱い。税収の清算を行う中央機関が設置されない点は、前述のCVATの特徴とは異なる。この意味では、欧州委員会(2008)の提案は、輸出品が一律に課税されるクリアリング方式とも捉えられる。

この提案では、税収の清算が二国間で行われるが、その理由として欧州委員会(2008)は二国間の貿易や制度的な事情を考慮に入れて細かい点で合意を得ることが容易になる点を挙げている。輸出にかかるVATが15%に統一されているため、税収の清算をVAT額ではなく取引額に基づいて行うことが可能である。輸出国で適切に徴税されていないか、また輸入国で仕入税額控除が過剰に認められている場合には税収不足が生じることになるが、理由が不明のままこうした事態が生じている場合には輸出国と輸入国の双方が平等にそのコストを負担すればよいとされる。貿易統計を用いた欧州委員会(2008)の試算によれば、新しい清算方法によってEU加盟国は約300億ユーロのVAT税収を清算することになり、オランダ、ドイツ、アイルランド、ベルギー等の11カ国は、純輸出国として税収を他国に提供する。こうした清算方法に対して、依然として純輸出国が純輸入国の税務執行能力を信頼して税収を移転しなければならないとの懸念が表明されている(Cnossen, 2009)。

---

<sup>19</sup> もう1つの提案は、全てのB2B取引に対するリバースチャージ方式である。

### (3) VIVAT

#### a. VIVAT の仕組み

次に、VIVAT (Viable Integrated VAT) についてみてみよう。VIVAT は、Keen and Smith (1996)が EU を念頭において考案した uniform rating 案である<sup>20</sup>。VIVAT は、加盟国内の登録事業者間の全ての中間取引に対して EU-wide な一律の中間税 (VIVAT) を課す方法である。輸出品に対しても国内品と同じように VIVAT が賦課されることから、クロスボーダー取引においても VAT の鎖が維持される。(国内事業者、輸入事業者ともに)登録事業者は、VIVAT に対して仕入税額控除を適用することができるため、B2B 取引に対しては実質的な税負担は発生せず、小売段階のみで負担が生じる。小売段階では、VIVAT 税率に付加的に税率が加えられた VAT 税率を各国が独自に設定することができる。これは、各国が EU-wide な一律の VAT に加えて、独自の小売売上税を付加的に課すことに等しい。こうした仕組みによって、EU 加盟国内のクロスボーダー取引における VAT の鎖の断絶が防止されると同時に、各国が最終財に対して異なる税率を課すことが可能となる。VIVAT 税率は税収には関係がなく、各国の税収を決めるのは裁量的な小売段階の税率であるから、各国の課税自主権が尊重される。

数値例を示すと次のようになる(図表 8)。EU 内の VIVAT 税率を 10%とする。輸出品にはゼロ税率ではなく 10%の課税が行われる。輸入企業は、VIVAT に対して仕入税額控除を適用することができる。企業 C が製品を消費者に売却する際には、国 2 の VAT 税率である 15%が賦課されるが、このうち 10%は VIVAT である。つまり、15%の VAT は、10%の VIVAT と 5%の RST (小売売上税)を合計したものと考えられる。税収の清算では、国 1 から国 2 に対して VIVAT 税収である 30 が移転される。

図表 8 VIVAT (企業 C が消費者に製品を販売する場合)

	国 1 (税率 10%)		国 2 (税率 15%)	税額合計
	企業 A (付加価値 100)	企業 B (付加価値 200)	企業 C (付加価値 300)	(付加価値 480)
仕入税額	0	10	30	
売上税額 (VIVAT10%)	10 (100×VIVAT10%)	30 (300×VIVAT10%)	90 (600×VAT15%)	
純税額	10	20	60 (+移転 30)	90

(注) 国 1 の税収 30 が国 2 に移転される。

(資料) みずほ総合研究所作成。

<sup>20</sup> VIVAT の内容については、Keen (2000)、Keen and Smith (2000)も参照されたい。

VIVAT と CVAT の課税範囲を比較すると、**図表 9** のようになる。財の取引は、その取引範囲の点から域内取引と域外取引に分けられ、取引者の点から登録事業者向けと家計・非登録事業者向けに分けられる。VIVAT では、域内外の取引が区別されず、登録事業者向けの①と③に対して一律の中間税（VIVAT）が賦課される。家計・非登録事業者向けの取引（②と④）に対しては、域内外ともに VIVAT を含む地方 VAT が賦課される。これに対して、CVAT では域内外の取引が区別され、域内取引については地方 VAT が賦課され（①と②）、域外取引に対しては補償税（CVAT）が賦課される（③と④）。域外取引に対する CVAT の扱いは、取引相手が登録事業者であれ、家計・非登録事業者であれ同じである。

域外への B2C 取引に対しては、CVAT では輸出国によって補償税（CVAT）が課せられるのに対して、VIVAT では輸出国による課税はない。このため、VIVAT では家計・非登録事業者は自己申告によって地方 VAT を自国政府に納めることが要求されるが、通常家計・非登録事業者にはそうしたインセンティブは働かない。

図表 9 VIVAT と CVAT の課税範囲

	登録事業者向け	家計・非登録事業者向け	CVAT
域内売上	①	②	地方 VAT
域外売上	③	④	CVAT
VIVAT	VIVAT	地方 VAT	

(資料) McLure (2000)より、みずほ総合研究所作成。

VIVAT 税率の設定については、税率を高く設定すれば、VAT の鎖の断絶をより効果的に防ぐことができるが、その分だけ小売段階で（地方 VAT 税率が VIVAT 税率を下回ることによる）税還付の可能性が高まる。このため、Keen and Smith (1996)は VIVAT 税率を全ての地域の VAT 税率の最低水準に設定することを提案した。しかし、小売段階の付加価値が高い場合には、小売段階の地方 VAT 税額（VAT 税率×付加価値）が大きくなるため、必ずしも VIVAT 税率を加盟国の最低水準に合わせる必要はない。

VIVAT の利点としては、CVAT と同様に、仕向地主義の実現、税率決定権の維持、カルーセル詐欺の排除等が挙げられる。このほかの利点としては、第 1 に、税収の清算に関して輸出品にかかる VIVAT 税率が一律に設定されているため、クリアリングハウス方式と異なり各国政府の戦略的なインセンティブが働かないことがある。もちろん、各国政府が VIVAT を徴収・管理する限り、徴税インセンティブが欠如するというクリアリングハウス案と同様の問題が生じる。この問題に対しては、CVAT のように中央機関が VIVAT を徴税・管理することで対応が可能である。中央機関が設置されれば、登録事業者に対する課税は

全て中央機関が管理し、地方機関は消費者・非登録事業者への売上に対する課税のみを管理することになる。このため、地方機関はVIVATの還付のような煩雑な仕事から解放され、地方機関の管理コストは大きく軽減される。また、事業者からみれば、登録事業者の多くが中央機関にのみ手続きをとればよいから、輸出の際に中央機関と地方機関の双方に手続きをとらなければならないCVATと比べてもコンプラコストが低い。

第2に、加盟国内の取引に対しては国内外を問わず、一律の中間税率が課されるため、コンプラコストの対称性（compliance cost symmetry）が確保されることである。これは、EUのように統一市場の形成を目指す立場からすれば重要な要素である。但し、域外輸出を考慮に入れば、売上に対する課税は①EU内の登録事業者（VIVAT）、②EU内の消費者及び非登録事業者、③EU外への輸出（ゼロ税率）の3つに分けられる。

VIVATの欠点としては、次の3つが挙げられる。第1に、VIVATでは登録事業者はその販売先として、登録事業者と消費者・非登録事業者を区別しなければならないことである。VIVATでは、CVATと異なりコンプラコストの対称性が満たされるが、その一方で登録事業者と消費者・非登録事業者の区別という新たな管理・コンプラ上の問題が持ち込まれる。VIVATの考案者らは、多くのVATでは既に顧客が登録事業者であるか否かの区別をVAT番号の報告によって義務づけられているため、登録事業者と消費者・非登録事業者の区別は執行上困難ではないと主張している。第2に、中間税率が低い場合には国内取引に関するVATの鎖が通常のVATよりも弱くなることである。中間税率が地域税率の最高水準未満である場合には、少なくとも一地域についてこうした問題が生じる。但し、小売売上税部分（中間税率と最終税率の差）が小さい場合には、これは大きな問題ではない。第3に、徴税に関しては、小売売上税の欠点があるまま当てはまることである。リバースチャージの場合と同じように、小売段階のみで行われる徴税はVATのような多段階の徴税よりも詐欺のインセンティブが強い。

#### **b. McLure の IST**

最近行われたVIVAT案として興味深いのは、McLure (2009)の提案である。McLure (2009)は、米国における連邦VAT導入を念頭に置いた議論のなかで、州・地方税としてVIVATと同様の機能を持つIST (Integrated Sales Tax) を提唱した。ISTは、連邦VATとの整合性の高い小売売上税 (RST) である。伝統的なRSTでは、小売段階で必ずしも全ての財・サービスが課税されているわけではなく、一方で企業向け販売の一部が課税されており、連邦VATと整合的ではない。ISTでは、登録事業者に対する全ての売上に対してゼロ税率が適用され、家計や非登録事業者の売上に対して一定の税率が課される。このため、ISTは中間税率がゼロのVIVATと解釈される (Keen and Hellerstein, 2009)<sup>21</sup>。ISTでは、輸出や州外売上に対してB2B取引の場合はゼロ税率が適用され、輸入はB2B取引

---

<sup>21</sup> カナダの文脈で言えば、B2B取引にゼロ税率が適用されるQSTに相当する。

の場合は課税されず、B2C 取引は課税される。

McLure (2009)は、米国が連邦 VAT を導入する場合の州・地方税の組み合わせを図表 10 のように考えた。連邦レベルで VAT が採用される場合には、州には RST を課すオプション（オプション 1 と 2）と VAT を課すオプション（オプション 3 と 4）がある。地方（郡、市町村）には、RST（オプション 1 と 3）または VAT（オプション 2 と 4）を課すオプションがある。このうち、オプション 2 は現実的ではないとされる。

図表 10 連邦税、州税、地方税の組み合わせ

連邦税	VAT			
州税	RST (または IST)		VAT	
地方税	RST	VAT	RST	VAT
オプション	1	2	3	4
性質	Most likely initially, at least initially	Impractical	Feasible, with local IST	Feasible, with local VIVAT

（資料）McLure (2009)より、みずほ総合研究所作成。

さらに、地方税のオプションは、伝統的な RST、IST、VIVAT、CVAT に分けられる（図表 11）。McLure (2009)は、米国の州では RST に馴染みがあるため、当面は州税として現状の RST を維持してその後 IST に移行するか、もしくは最初から IST を導入することを提案している（図表 11 のオプション 1A と 1B）。州税として VAT を導入する場合には、地方税として RST（または IST）、VIVAT、CVAT が可能であるとされる。VIVAT の形としては、地方税の VIVAT、IST（B2B 取引に対してゼロ税率が適用される VIVAT）のほか、図表 11 におけるオプション 1B の「連邦 VAT+州 IST」やオプション 3 の「州 VAT+地方 IST」の組み合わせがある。連邦 VAT が 10%、州 IST が 5%とすれば、この課税制度は B2B 取引に対して 10%、B2C 取引に対して 15%の税率を持つ VIVAT と解釈できる。

図表 11 連邦税が VAT である場合の州税、地方税の組み合わせ

オプション	1A	1B	3	4A	4B
連邦税	VAT	VAT	VAT		
州税	伝統的な RST	IST	VAT		
地方税	伝統的な RST	IST	RST	VIVAT	CVAT
性質	Suboptimal; most likely initially	Optimal way to implement option 1	Feasible, with local IST	Feasible	Feasible

（資料）McLure (2009)より、みずほ総合研究所作成。

図表 12 は、連邦レベルでの VAT を前提として、州・地方税に関する各オプションが B2B 及び B2C 取引に対してどのように課税されるかをまとめたものである。全てのオプションで州税が VAT または IST であることから、州間取引についてはゼロ税率が適用される。州内取引については、地方税と合わせて次のように課税される。

オプション 1B (州 IST、地方 IST) では、州内・地方内の B2C 取引に対して州 IST と地方 IST が課され、州内・地方間の B2C 取引に対して州 IST のみが課される。

オプション 3 (州 VAT、地方 IST) では、州内・地方内の B2B 取引に対して州 VAT のみが、同 B2C 取引に対しては州 VAT と地方 IST が課される。州内・地方間の取引に対しては B2B 取引、B2C 取引ともに州 VAT のみが課される。

オプション 4A (州 VAT、地方 VIVAT) では、州内・地方内の B2B 取引に対して州 VAT と地方 VIVAT、同 B2C 取引に対しては州 VAT と地方 VAT が課される。州内・地方間の B2B 取引に対しては州 VAT と地方 VIVAT、同 B2C 取引に対しては州 VAT のみが適用される。

オプション 4B (州 VAT、地方 CVAT) では、州内・地方内の取引に対して州 VAT と地方 VAT が、州内・地方間の取引に対しては州 VAT と地方 CVAT が課される。

図表 12 B2B 及び B2C 取引に対する州・地方税

	州税				地方税			
	州内		州間		地方内 (州内)		地方間 (州内)	
	B2B	B2C	B2B	B2C	B2B	B2C	B2B	B2C
オプション 1B : 州 IST、地方 IST	ゼロ	IST	ゼロ		ゼロ	IST	ゼロ	
オプション 3 : 州 VAT、地方 IST	VAT		ゼロ		ゼロ	IST	ゼロ	
オプション 4A : 州 VAT、地方 VIVAT	VAT		ゼロ		VIVAT	VAT	VIVAT	ゼロ
オプション 4B : 州 VAT、地方 CVAT	VAT		ゼロ		VAT		CVAT	

(資料) McLure (2009)より、みずほ総合研究所作成。

#### (4) 各提案の比較

最後に、繰延支払方式、Dual VAT (GST・QST 体制)、クリアリング方式、Common VAT、CVAT、VIVAT の 6 つの案の特徴を比較しよう (図表 13)。第 1 に、輸出品に対してゼロ税率が適用されるのは繰延支払方式と Dual VAT で、クリアリング方式と Common VAT では輸出品に対して国内品と同じ税率が、CVAT と VIVAT では輸出品に対して (国内税率

とは異なる) 一定の税率がかけられる。また、クリアリング方式、Common VAT、CVAT、VIVAT では、カルーセル詐欺が排除される。

第 2 に、各国の税率決定権は Common VAT を除いて確保される。

第 3 に、コンプラコストの対称性 (域内外の取引コストの対称性) は、クリアリング方式と Common VAT と VIVAT で確保される。登録事業者と消費者・非登録事業者の区別が必要なのは、VIVAT だけである。

最後に、徴税に関する問題としては、まず政府の戦略的な行動は、清算で受け取る税収が税率に依存するクリアリング方式で生じる。VIVAT や CVAT では輸出品に一律の税率がかけられるため、そうした行動は排除される。また、徴税インセンティブが確保されるのは、繰延支払方式、Dual VAT、CVAT、VIVAT (条件付き) である。VIVAT では、税収の管理が分権的に行われる場合には徴税インセンティブが欠如するものの、中央機関が徴税する場合にはこの問題が解消される。

図表 13 各提案の比較

	課税方法・詐欺への対応		税率決定権	コンプラコスト		徴税に関する問題	
	輸出品に対する課税	カルーセル詐欺の排除		域内外取引の区別 ○：必要なし ×：必要あり	登録事業者とそれ以外の区別 ○：必要なし ×：必要あり	政府の戦略的な行動 ○：なし ×：あり	徴税インセンティブ ○：あり ×：なし
繰延支払方式	ゼロ	×	○	×	○	○(*)	○(*)
Dual VAT	ゼロ	△	○	×	○	○(*)	○(*)
クリアリング方式	国内税率と同じ	○	○	○	○	×	×
Common VAT	国内税率と同じ	○	×	○	○	○	×
CVAT	CVAT (ダミー税)	○	○	×	○	○	○
VIVAT	VIVAT (域内統一の間税)	○	○	○	×	○	×
							(中央機関が管理する場合は○)

(注) 1. それぞれの項目をクリアできれば○、クリアできなければ×である。

2. (\*) : 繰延支払方式と Dual VAT は、税収を清算する必要がない。

(資料) みずほ総合研究所作成。



## 5. おわりに

以上のように、国際貿易でボーダーコントロールが廃止される場合やボーダーコントロールがそもそも存在しない地方 VAT では、各国・地域の税率決定権を確保しつつ仕向地主義で課税することは容易ではない。仕向地主義を実現する方法はいくつか提案されているものの、いずれの提案にも一長一短があり、海外の議論においても明確な結論が出ていない。また、いずれの提案が適用可能であるかを判断するためには、制度そのものの特徴に加えて、各国・地域の税務執行・管理体制、税収の清算を行う中央機関の有無等を勘案することが必要になる。

本稿の結論を簡単にまとめると、次のようになる。EU やカナダのケベック州が採用している繰延支払方式は、国境税調整方式の VAT に似ていることからその導入が容易である一方で、カルーセル詐欺に弱いという欠点がある。Pay-first モデルや全ての B2B 取引に対するリバースチャージ法等の対応策については、健全な納税者の納税コストが上昇する、または別の VAT 詐欺を誘発する等の懸念がある。カルーセル詐欺を防ぐより抜本的な方法は、輸出品に対する課税によって VAT の鎖の断絶を防ぐことであるが、クリアリングハウス方式は税収の清算が難しく、税務当局間の戦略的な行動を引き起こす恐れがある。これに対して、CVAT では中央政府によって輸出品に対する一律課税が行われることで、清算の問題と地方政府の戦略的な行動の問題が回避される。VIVAT では、地方政府の戦略的な行動の回避に加えてコンプラコストの対称性が確保されるため、EU のような統一市場において魅力がある。但し、VIVAT には B2B 取引と B2C 取引を区別しなければならないという欠点があり、CVAT と VIVAT のどちらが望ましいかを判断するためには域内外取引の区別と取引形態の区別のどちらが執行上容易であるかを考えなければならない。

上記の提案のなかから日本の地方消費税に相応しい提案を 1 つだけ選択することは難しく、各案の執行コストが明確でないままでの性急な結論は避けたい。しかし、これまでの議論を踏まえると、税率の異なる地方消費税を実現させるための前提条件として、少なくとも次のことを指摘できる。

第 1 に、本稿で検討した提案の多くは、クロスボーダーショッピングに対応することができない（クリアリングハウス方式、Common VAT を除く）。このため、国土が狭い日本で税率の異なる地方消費税に伴うクロスボーダーショッピングを排除するためには、道州制のような広域自治体が形成されることが大前提となる。この条件が整わなければ、税率の異なる地方消費税を仕向地主義で課税すること自体の正当性が揺らいでしまう。

第 2 に、各課税案はいずれもインボイス方式を想定している。輸出品に対する課税案はインボイスの鎖を回復することを目的としており、インボイスが導入されていない日本の消費税に対して同様の役割を期待することはできない。カルーセル詐欺などの多様な VAT 詐欺の防止策を論じる前に、日本では制度的に益税が発生する問題が解決されなければならない。

第3に、CVATやVIVATの議論から得られる示唆として、税率の異なる地方消費税が実施された場合に、税率格差が大きいとその分だけ税収の清算や税還付の規模が大きくなり、執行コストが高まることがある。このため、日本では（地方税として相応しくない）地方法人税によって地方間に大きな税収格差が生じている状況を改める必要がある。その上で、本稿で述べた税率の異なる地方消費税の議論を参考に、地方税の基幹的な役割を果たす住民税と地方消費税の役割分担を考えていくべきであろう。

日本では、地方分権改革、消費税改革、地方税改革として取り組むべき課題が山積しており、それらを解決した後でなければ税率の異なる地方消費税の議論も覚束ない。しかし、国際的な消費課税ベースへの移行や経済のグローバル化による開放経済下での課税の重要性を考えれば、日本の事情に合わせて新たな消費課税オプションの実行可能性を追求していくことは、長期的には重要な作業と考えられる。VATの経験が豊富な諸外国・地域の事例の蓄積を基に、日本ではどのような消費課税が望ましく、さらに執行コストの小さい方法は何であるかを実務的な立場から具体的に検討することが今後求められよう。

## [参考文献]

- 鈴木将覚 (2008) 「VATにおける金融サービス課税—非課税化の問題とその対応策—」 (みずほりポート)
- 玉岡雅之 (2006) 「課税主義の財政学」 勁草書房
- \_\_\_\_\_ (2009) 「地方消費税の今後について」 (日本租税研究協会『租税研究』第719号)
- 地方消費税勉強会 (2006) 「地方消費税勉強会報告書」 財団法人地方自治情報センター
- 持田信樹 (2004) 「地方分権の財政学—原点からの再構築—」 東京大学出版会
- 渡辺智之 (2006) 「国際的サービス取引と消費課税」 (租税法学会『消費税の諸問題』租税法研究第34号)
- Ainsworth, Richard (2007a), “Tackling VAT Fraud: 13 Ways Forward,” *Tax Notes International*, March 26, pp. 1205-10
- \_\_\_\_\_ (2007b), “Tackling VAT Fraud: Car Flipping and Computer Chips on a Carousel,” *Tax Notes International*, April 16, pp. 267-80
- Bird, Richard and Pierre-Pascal Gendron (1998), “Dual VATs and Cross-Border Trade: Two Problems, One Solution?” *International Tax and Public Finance*, 5, pp. 429-442
- \_\_\_\_\_ (2000), “Dual VATs and Cross-Border Trade: Two Problems, One Solution?” *International Tax and Public Finance*, 7, pp. 753-61
- \_\_\_\_\_ (2009), “Sales Taxes in Canada: The GST-HST-QST-RST “System”,” Revision of paper present at American Tax Policy Institute Conference on Structuring a Federal VAT: Design and Coordination Issues, Washington, D.C., February 18-19
- Bovenberg, Lans and Jocelyn Horne (1992), “Taxes on Commodities,” in George Kopits (ed.), *Tax Harmonization in the European Community*, International Monetary Fund, pp. 22-51
- Cnossen, Sijbren (1983), “Harmonization of Indirect Taxes in the EEC,” in Charles McLure (ed.), *Tax Assignment in Federal Countries*, Kluwer, Denventer, pp. 150-68
- \_\_\_\_\_ (2008), “VAT Coordination in the European Union: It’s the break-in-the-audit trail, stupid!” CESifo Conference Centre, Munich, April 26-27
- \_\_\_\_\_ (2009), “VAT Coordination in Common Markets and Federations – Lessons from European Experience,” paper present at American Tax Policy Institute Conference on Structuring a Federal VAT: Design and Coordination

- Issues, Washington, D.C., February 18-19
- Cnossen, Sijbren and Carl Shoup (1987), "Coordination of Value-Added Tax," in Sijbren Cnossen (ed.), *Tax Coordination in the European Community*, Kluwer, Denventer, pp. 59-84
- Cnossen, Sijbren and Ernst Verwaal (2002), "Europe's New Border Taxes," *Journal of Common Market Studies*, 40(2), pp. 309-30
- Crawford, Ian, Michael Keen, Stephen Smith (2008), "Value-Added Tax and Excises," Background paper for the Mirrlees Review, *Reforming the Tax System for the 21<sup>st</sup> Century*
- Diamond, P. and J. Mirrlees (1971), "Optimal Taxation and Public Production, I : Production Efficiency," *American Economic Review*, 61 (1), pp. 8-27
- European Commission (1987a), Completion of the Internal Market: Approximation of Indirect Tax Rates and Harmonization of Indirect Tax Structure, COM(87)320 final/2, Brussels
- \_\_\_\_\_ (1987b), Proposal for a Council Directive Completing and Amending Directive 77/388/EEC — Removal of fiscal frontier, COM(87)322 final/2, Brussels
- \_\_\_\_\_ (1989), Completion of the Internal Market and Approximation of Indirect Taxes, COM(89)260 final, Brussels
- \_\_\_\_\_ (1996), A Common System of VAT: A Programme for the Single Market, COM(96)328 final, Brussels
- \_\_\_\_\_ (2008), On Measures to Change the VAT System to Fight Fraud, Commission Staff Working Paper, COM(2008)109 final, Brussels
- Government of Canada, Nova Scotia, New Brunswick, Newfoundland and Labrador (1997), *Harmonized Sales Tax: Technical Paper*, Department of Canada
- Keen, Michael (2000), "VIVAT, CVAT and ALL Than: New Forms of Value-added Tax for Federal Systems," *Canadian Tax Journal*, 48, pp. 409-24
- Keen, Michael and Walter Hellerstein (2009), "Interjurisdictional Issues in the Design of a VAT," Revised version of a paper prepared for the American Tax Policy Institute Conference on Structuring a Federal VAT: Design and Coordination Issues, Washington, D.C., February 18-19
- Keen, Michael and Stephen Smith (1996), "The Future of the Value Added Tax in the European Union," *Economic Policy*, 23, pp. 375-411
- \_\_\_\_\_ (2000), "Viva VIVAT!" *International Tax and Public Finance*, 7, pp. 741-51
- \_\_\_\_\_ (2006), "VAT Fraud and Evasion: What Do We

- Know and What Can Be Done” *National Tax Journal*, 59(4), pp. 861-87
- Keen, Michael and David Wildasin (2004), “Pareto-Efficient International Taxation,” *American Economic Review*, 94(1), pp. 259-75
- Lockwood, Ben, David Meza and Greth Myles (1994), “When Are Origin and Destination Regimes Equivalent?” *International Tax and Public Finance*, 1, pp. 5-24
- McLure, Charles (2000), “Implementing Subnational Value Added Taxes on Internal Trade: The Compensating VAT (CVAT),” *International Tax and Public Finance*, 7, pp. 723-40
- \_\_\_\_\_ (2007), “Harmonizing the RSTs and GST: Lessons for Canada from the Canadian Experience,” *Tax Notes International*, 45, February 5, pp. 439-445
- \_\_\_\_\_ (2009), “How to Coordinate State and Local Sales Taxes with a Federal Value Added Tax,” paper present at American Tax Policy Institute Conference on Structuring a Federal VAT: Design and Coordination Issues, Washington, D.C., February 18-19
- Messere, Ken (1994), “Consumption Tax Rules,” *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 48(1), pp. 665-81
- OECD (2001), *Consumption Taxation of Cross-Border Services and Intangible Property in the Context of E-Commerce*.
- Revenue Quebec (2009), *General Information Concerning the QST and the GST/HST*, Revenue Quebec
- Schenk, Alan and Oliver Oldman (2007), *Value Added Tax: A Comparative Approach*, Cambridge University Press
- Sinn, Hans-Werner, Andrea Gebauer and Rudiger Parsche (2004), “The IFO Institute’s Model For Reducing VAT Fraud: Payment First, Refund Later,” *CESifo Forum*, February, pp. 30-34
- Smith, Stephen (1997), *The Definitive Regime for VAT: An Assessment of the European Commission’s Proposals*, The Institute for Fiscal Studies
- UK Government, House of Lords, European Union Committee (2007), *Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU: Report with Evidence*, The Stationary Office, London
- Varsano, Ricardo (1995), “A tributacao de Comercio interstadual: ICMS versus ICMS partilhado,” Texto par Discussao No. 382, Instituto de Pesquisa Economia Aplicada, Brasilia
- \_\_\_\_\_ (2000), “Subnational Taxation and the treatment of interstate trade

in Brasil: Problems and a Proposed Solution,” in Shahid Burki and Guillermo Perry (eds.), *Decentralization and Accountability of the Public Sector*, Proceedings of the World Bank’s Annual Bank Conference on Development in Latin America and the Caribbean, pp. 339-56