

地域経済統合における VAT の管轄間税調整

山本 盤男

目 次

- I はじめに
- II EU での共通 VAT の国境税調整
- III VAT の管轄間税調整方式
- IV まとめ

I はじめに

アジア地域では、経済のグローバルゼーションの下での地域経済統合と地方分権化の両ベクトルが注目される。1997年のアジア経済危機は、アメリカ・ドルを基軸通貨とする IMF・世界銀行体制に象徴されるアメリカ経済への一極集中的なグローバルゼーションのヴォラティリティと国民国家を基本枠組みとする経済発展の脆弱性を顕在化させた。このヴォラティリティと脆弱性を克服する経済発展戦略として、アジアでの自立的な地域経済圏を形成する経済統合の必要性和経済発展への市民の参加および成果の享受を保障する政治的、経済的な地方分権化の重要性の認識が拡大・深化してきた。

地域経済統合に関して、ヨーロッパでは、欧州経済共同体 (EEC) から欧州連合 (EU) の成立に至る50年近い歴史的経験がある。アジアでは、1993年からの ASEAN 自由貿易地域 (AFTA) の形成と近年の急速な自由貿易協定

(FTA)の進展が顕著である^(注1)。EUの統合過程が示すように、単一共同市場の形成を目的とする租税政策の第1の課題は、加盟国間の共通関税化である。これに続く課題が消費課税、とくに付加価値税(VAT)の調和である。現在、先進国とともに開発途上国の租税体系においても消費課税は重要な位置を占めており、また、物品税などの個別消費税に代わり一般売上税であるVATが基幹税の役割を担っている。しかし、EUでの共通税であるVATの調和、とくに国境税調整は困難な問題であり、税調整方式の変更が行われてきた。

VATの国境税調整方法に関しては、仕向地原則を国際基準とする合意が形成されている。EECでは、共同市場の形成を目的にVATの国境管理および税関なしの税調整問題に関して、「ノイマルク委員会(Neumark Committee)」が1963年に設置された。当委員会報告では、原産地原則に基づく税調整方法が勧告された。この勧告に基づき、1977年の欧州理事会の第6次指令(Sixth Council Directive)は原産地原則を採用した。その後1986年には、税収を加盟国間の個別取引に基づき調整する清算所方式(clearinghouse system)が提案されたが、1996年に延納方式(deferred payment system)へ転換され、仕向地原則へ実質的に転換する修正が行われた。こうしたEUでの管轄間税調整問題は、経済統合と行財政の地方分権化の両ベクトルの下で、アジアでの地域経済統合におけるVATの制度設計の最も重要な課題になっている(Ebrill, Keen, Bodin, Summers [2001])。

EUの統合過程では、加盟国の強い財政主権を前提とするVATの国境税調整問題は、加盟国VATを下位VATとする国境管理なしの税調整問題へ変質してきた。これは、EUを連邦VATなしで州政府の小売売上税をもつアメリカ合衆国のような連邦制度にEU近似させることを意味する(Tanzi and Zee [1998])。また、近年のIT技術とインターネットの急速な発展は、電子商取引(electronic commerce)を急増させている。とくにインターネットを利用するグローバルな規模でのクロスボーダー取引は、各国課税当局による把握が極めて難しいため、VATなど消費課税の賦課・徴収を困難にしている。この電子商取引への消費課税問題は、OECDが積極的に取り組んでいるが、境界管理なしの下位VATの課税問題と共通の性質を有して

いる (OECD [2001], 渡辺 [2001])。

管轄間の消費課税の調和について、拙稿 [2000b] では、開発途上国での多段階政府間租税配分に関するバード (Richard M. Bird) [1999] の提案に注目した。バードは、中央レベルでの VAT および CVAT (Compensating VAT, 補償 VAT), 地域 (州) レベルでの州 VAT, 地方レベルでの下位事業税である BVT (Business Value Tax, 事業付加価値税) の多様な形態の VAT を提案している。そこで、EU の国境税調整方法として、延納方式と税額控除清算方式 (tax credit clearance system) または清算所方式を検討した上で、多段階政府または連邦制度における下位 VAT として CVAT とキーン (Micheal Keen) [2000] の提案する VIVAT (Viable VAT, 統合 VAT) の課税の仕組み、特徴と適合性を考察した^(注2)。

この考察では、連邦制度における二重 VAT の下位 VAT として、CVAT と VIVAT を比較考量したが、バード等の提案する「二重 VAT」と CVAT を同一のものとして取り扱った。しかし、CVAT の前提とする二重 VAT とバード等の「二重 VAT」は、連邦 VAT と州 (下位) VAT という構造では同一であるが、内容は異なっており、また、CVAT は二重 VAT の下位 VAT ではなく、連邦税での管轄間税調整方式として提案されたものである。したがって、VAT の管轄間税調整方式として提案された CVAT と VIVAT とバード等の「二重 VAT」は、異なる方式であり、明確に区分して検討される必要がある。

CVAT は、連邦国家ブラジルのヴァルサノ (Ricardo Varsano) により、連邦-州の二重 VAT 制度における州際輸出のゼロ税率なしに仕向地原則による VAT 課税を可能とする方式として提案された。その後、マックルア (Charles E. McLure) は、その適合性を高める修正を提案している。VIVAT は、キーンとスミス (Micheal Keen and Stephen Smith) により EU 加盟国間取引へ国境管理なしの VAT 課税の調整方式として提案された。「二重 VAT」は、バードとゲンドロン (Richard M. Bird and Pierre-Pascal Gendron) が連邦 (国) と州 (下位) 政府との独立二重 VAT 制度として、カナダでの経験に基づき提案した調整方式である。そして、これら 3 提案を巡る議論を踏まえて、カナダのポダーとハットン (Satya Poddar and Eric

Hutton) は、下位 VAT として PVAT (Prepaid VAT, 前納 VAT) を提案している。

そこで、本論の課題は、EU (EC) における共通 VAT 制度の形成過程での国境税調整問題の経緯を整理した後、管轄間取引へ境界管理なしに仕向地原則の適用を可能とする税調整方式である CVAT, VIVAT, 二重 VAT と PVAT を課税の仕組みおよび特徴の比較考量により評価することである^(注3)。この課題の解明は、アジア地域での地域経済統合体制において実施可能な最適な管轄間税調整方式の考究に不可欠である。

(注1) AFTA については拙稿 [2000a, 2001] を、東アジアの FTA については木村・鈴木 [2002] を参照。

(注2) 拙稿の発表後、2000年には、*International Tax and Public Finance* (第7巻第6号) に、多管轄での VAT 課税を巡る CVAT, VIVAT と二重 (Dual) VAT に関する特集が組まれた。そして、2001年には、VAT に関する近年の経験から教訓を引き出す目的で IMF から *The Modern VAT* が出版された (Ebrill, Keen, Bodin, Summers [2001])。これは、VAT 研究および実施経験の1つの集大成であり、この共著者には、議論の主役の一人であるキーン (Michael Keen) が含まれている。

(注3) 本論では、EU における VAT の加盟国間税調整に関しては、「国境税調整」を用いるが、連邦制度では「州間税調整」、その他では「管轄間税調整」を使用する。

II EU での共通 VAT の国境税調整

1 1977年の第6次指令

EU (EC) での共通 VAT 制度の形成過程において、いわゆる EC 型 VAT と呼ばれる課税基準は、1977年の第6次理事会指令 (Sixth Council Directive of 17 May, 1977) により規定された。この第6次指令以後、共通 VAT 制度に向けての1980年代から90年代の検討を経て、同指令の規定した国境税調整方法が変更された。以下では、主にテラとカジャス (Ben J.M. Terra and Julie Kajus) の整理により、変更内容とその意味を明らかにする (Terra and Kajus [1993-2000], EC [1977])。

2 財政境界の廃止

(1) 1991年の財政境界に関する理事会指令

この理事会指令 (91/680/EEC) は、財政境界に関して、共同体域内の現行 VAT 制度を次のように大きく変更する内容であった。

- ①民間個人の購入が購入国で課税される。なお、移行期には、新車とその他の新輸送手段の購入と遠隔地販売は、例外として特別規定が適用される。
- ②共同体域内に関して、輸出と輸入の概念が廃止され、財の共同体域内取得 (intra-Community acquisition of goods) と共同体域内供給の免除 (exemption for intra-Community supplies) の新概念が導入される。この新概念導入により、別の加盟国への免除輸出がその加盟国への輸入として課税対象となる現行と類似して、別の加盟国への (免除) 供給は財の共同体域内取得となる。

この変更により域内境界での財政管理が1993年1月1日から廃止されることになった。そこで、課税対象である共同体域内取得は、国境の税関にではなく、域内 VAT 申告により報告されねばならない。これにより物的管理と輸入に関する提出書類の管理は、VAT 情報交換制度 (VAT information exchange system) により代替され、供給者が共同体域内供給の免除資格を取得するには、購入者の VAT 確認番号が必要となったのである。

(2) その後の展開

- (a) 上記の指令 (91/680/EEC) は、財政境界なしの VAT の枠組みを創設したが、簡素化が必要となり、理事会は、1992年12月18日に第6次指令を修正し、移行制度に関する簡素化方策を導入する指令 (92/111/EEC) を採択した。
- (b) 理事会は、1995年3月20日に第6次指令を修正する第2次簡素化指令を採択した。

3 共通 VAT 制度

委員会は、単一市場の要請に適合する VAT 制度に関して、現行制度の限界と検討中の制度とを区別して検討した『共通 VAT 制度：単一市場へのプログラム (A Common System of VAT. A Programme for the Single

Market)』と題する文書を1996年7月10日に公表した。それは以下のような概要である。

(1) 基本方針の変更

VAT の調和に関する1987年提案以来、国境税調整については、原産地原則に基づく税率の近似および清算所方式と同一アプローチの提案が期待されてきた。しかし、委員会は、1994年に原産地原則から仕向地原則に根本方針を変更した。それは、域内境界でのチェック廃止よりも域内市場の確立というEUの基本目的、すなわち、課税の中立性と加盟国間の財、人、サービスと資本の自由な移動の障害の除去を重視するものであった。そこで、決定的制度では、現行制度に比べて、①企業と行政への行政的義務の緩和と課税の簡素化、②加盟国の税収の削減なし、③脱税のリスクの増加なし、④競争に関する課税の中立性の維持、という必須の基準を満たすことが必要とされたのである。

(2) 単一市場に適合する VAT 制度

(a) 現行制度の限界：現行制度は、適用可能性が販売者により考慮されねばならない多様な要因の範囲に依存している故に、複雑で主観的で客観性を失っており、新しい経済的課題に適切に適合できない。そこで、新VAT制度は、次の基準を満たすことが必要とされた。

①単一市場の15の課税領域への断片化の放棄。②21世紀の課題に対処するため簡素で現代的制度。③共同体域内での全取引の等しい取扱いの保証。④VATの収入レベルの維持、効果的な課税と適切なモニタリングの保証。

(b) 検討中の制度：この制度では、統一市場は、国内市場と同一条件と同一方法で機能すべきで、取引の国内と共同体域内との区分が廃止され、税制の数が第三国にかかわる取引と共同体域内取引との2つに減らされる。また、制度の簡素さと有効性を保証するため、共同体域内の全取引への課税という原則の一般的適用が必要になる。

そこで、この制度の本質的特色は、①部分的支払いメカニズムによる税制の自己チェックの保証、②供給者（納税の正確なインボイス化）と需要者（税額控除の正確な証明）間の責任の明白な分配、となる。これ

は、財政境界なしで仕向地原則を適用する延納方式と呼ばれる税調整方式である。

- (c) 単一課税地の導入：単一市場内の取引と加盟国内の取引との同一の取扱いは、単一課税地の導入である。この新制度の基盤となる根本的変更は、ある加盟国で徴収された VAT の別の加盟国での税額控除を可能とし、各加盟国で収入の転置が必要になる。このため、共同体課税領域の創設と VAT 収入を直接配分する新再配分メカニズムによる代替が提案された。このメカニズムでは、各加盟国の課税領域で発生する課税消費について、国民経済計算の消費、すなわち適切なインプット・アウトプット表とその他の情報に基づく統計による消費量が収入を決定する最良の手段とされた。共同体の総 VAT 収入の再配分は、全加盟国の理論的 VAT 収入総計での各加盟国の配分により行われることになる。

したがって、新制度では、広範な調和が不可避であり、制度の完全な現代化、すなわち、徴収、行政と管理への新アプローチが必要になる。税制の調和に関しては、単一課税地による税率の調和が必要になるが、税率の一定幅内での近似で十分であり、委員会は、1995年12月20日に近似の第一歩として15～25%の標準税率を提案した。そして、税務行政での集合的責任と協力が強調され、集合的責任では、加盟国間の権限、任務と実績での相互確信が必要とされた。行政的協力では、次のイニシアティブが必要とされた。①相互支援と行政的協力のための現行の法的枠組みは、広範な改革を必要とする。②新制度での効果的な管理と徴収は、合意された共通管理方法論を必要とする。これらの手段の開発では、移行体制のインフラと経験、とくに VAT 情報交換制度が重要である。③国の税務行政での個人間の新しい協力精神は、より深い相互理解と信頼に基づき確立される必要がある。

提案された制度は、共通 VAT 制度の完全なオーバーホールを伴い、経済的効率性を回復するためには、間接課税、とくに VAT 分野で予測されたよりも広範な立法的調和を加盟国に求めている。そこで、単一市場のための共通 VAT 制度への段階的アプローチとして1996年から1999年半ばまでの5段階の3提案パッケージから構成される作業プログラムが提案されたのである。

4 EU の経験

EU (EC) での共通 VAT 制度の形成過程では、VAT の調和、とくに国境税調整方式に関しては、1977年の第 6 次指令による原産地原則を基礎に、1987年に税収を直接調整する清算所方式が提案された。しかし、EU の基本目的である域内の単一市場形成の必要性が増大するとともに、課税の中立性と財、人、サービスと資本の自由な移動の保証が不可欠となった。1991年の理事会指令により財政境界が廃止され、1994年に加盟国内と共同体域内の取引区分の廃止と統一課税取扱いによる域内の単一課税地の導入となったのである。

域内取引への単一課税地の導入は、国境税調整方式の清算所方式から延納方式への転換を必要とした。この税調整方式の転換は、原産地原則から仕向地原則への実質的な転換であり、経済的効率性の増大を目的とする統一市場の形成には、仕向地原則が適合的であることを示している。また、EU での新共通 VAT 制度には、広範な税制の調和と税務行政の現代化の必要性が強調されている。とくに税務行政での集合的責任と協力は、EU のような税務行政レベルが一般的に高いと見なされる地域統合体制においても、仕向地原則に基づく境界管理なしの税調整が容易でないことを意味している。

III VAT の管轄間税調整方式

1 仕向地原則による管轄間税調整

VAT の現代的課題を検討した IMF のエブリル (Liam Ebrill) 等の研究は、地域経済統合の強化と課税権の地方分権化への圧力により境界税調整が最も深刻な問題であるとの認識から、仕向地原則の原産地原則に対する優位性を次のように説明している (Ebrill [2001])。

仕向地原則は生産の効率性、原産地原則は交換の効率性を目的としており、両効率性は、各国内の税率の均一化により達成可能であるが、均一化は実際には可能でない。理論的には、仕向地原則の根拠は完璧ではないが、原産地原則より優位である。行政的には、仕向地原則は、境界管理の行政とコンプライアンスのコストが高くなりうるが、境界管理なしに延納会計により実施可能である。境界管理が不要と主張される原産地原則は、輸入額を証明する

メカニズムを必要とする。また、ゼロ税率は、仕向地原則の一般的な実施方法であるが、固有ではなく、ゼロ税率なしに仕向地原則は実施可能と指摘されている。

そこで、VAT 課税において仕向地原則を境界管理なしに実行する管轄間税調整方式に関して、EU と連邦国家のカナダやブラジルなどの経験に基づき、新たなアプローチとして CVAT, VIVAT と二重 VAT, さらに PVAT が提案され、それらの優位性が議論されてきた。

2 CVAT

R. ヴァルサノは、連邦国家ブラジルで1967年から実施されてきた州 VAT の経験に基づき、仕向地原則による消費タイプの二重 VAT として CVAT を提案した (Varsano [2000])。

(1) 二重 VAT

ブラジルで CVAT を必要とする理由は次のように説明されている。ブラジルには28の異なる VAT があり、連邦 VAT (IPI) は製造財のみ、州 VAT (ICMS) は全商品に課税される。IPI と ICMS は極めて選択的で多数の税率が適用され、納税と税務行政が複雑であり、簡素化のため単一の国家法基準による二重 VAT への転換が必要であった^(注1)。そこで、州際輸出のゼロ税率なしで、原産地州の税が境界を越えて輸出されない仕向地原則に基づく VAT として CVAT が提案された。

(2) リトルボート・モデル (Little Boat Model)

CVAT の課税の仕組みは、「リトルボート・モデル」により解説されている。二重 VAT の連邦部分は州境に無関係であり、輸出業者と輸入業者が連邦納税者である限り、州際取引への州税は、原産地で徴収され、連邦税に合体されて連邦税という「リトルボート」に乗り州境の川を渡り、中央政府が輸入業者に税額控除する。下位 VAT は、原産地州の徴税の及ばない対岸に到着した後、仕向地州の税として課税される。この手続きは簡素で、州際取引の大半である登録事業者間取引をいかなるコストもなく、通常の課税体制により自動的に処理可能である。ただし、輸入者が、家計、非登録事業者、小規模登録事業者の場合には、異なる制度が必要になる。クロスボーダー買

い物には、販売者が購入者の住所を確認できないため、原産地州の税が適用される。中央政府の徴収する州税の収入は、仕向地原則に基づく税のように州の自主 VAT 収入に比例して州間に配分されることになる。

そこで、事業者は販売を 4 区分する必要がある、課税取扱いが異なる。

- (i) 州内販売（他管轄の確認不能な住民への販売を含む。）：連邦および州税率の適用
- (ii) 登録事業者への州際販売（特別簡易課税制度が適用される小規模事業者を除く。）：連邦税は連邦および州税率に等しい税率で賦課，州税はゼロ税率
- (iii) 非登録事業者，小規模事業者と他管轄の確認可能な家計への州際販売：連邦および州税率の適用（州税は中央政府に納税される。明示的 CVAT。）
- (iv) 他国への輸出：ゼロ税率

以上の手続きは、特別の規定を必要とせず、中央政府の徴収した税は連邦税債務に対して税額控除，州の徴収した税は州税債務に対して税額控除される。州の徴収した税は別の税に対して税額控除されない点が、現行制度と異なる。したがって、登録事業者の納税義務は、①純州税債務（明示的 CVAT を除く州税債務と州税額控除の差額），②純連邦税債務（連邦税債務と税額控除の差額），③中央政府の徴収する明示的 CVAT，である。

この CVAT は、清算所方式より次の点で優れている^(注2)。①清算所方式では、徴収とインボイスに含まれる情報の処理に高いコストを要し、情報は常に遅れるが、CVAT の行政コストは他と比べて取るに足りない。②清算所方式は、登録事業者による未利用の税額控除が累積する傾向がある。CVAT は、ブラジルの一部が仕向地課税で一部が原産地課税の現行制度から完全な仕向地原則に基づく VAT への円滑な移行を可能にする。

そして、CVAT は、ブラジルの経験に基づくが、二重 VAT が適切なラテンアメリカ諸国のみならず、先進国のカナダや EU でも最良の解決策と強調されている。

3 修正 CVAT

C.E. マックルアは、上記のヴァルサノ提案の CVAT の特徴と問題点を検討した上で、適合性を高めるため概念的に洗練化し簡素化する修正を提案している (McLure [2000b])。

(1) CVAT の特徴と問題点

ヴァルサノの CVAT 提案の特徴が10点に要約されている。

①連邦と州 VAT の課税ベースの統一定義。②連邦と州 VAT の統一行政。③全州での同一州 VAT 適用。④登録事業者による州際輸出へのゼロ税率適用(州 VAT のみ)。⑤登録事業者による州際輸入への税の延納適用(州 VAT のみ)。⑥登録事業者への州際販売への CVAT 適用。⑦登録事業者による州際輸入への CVAT 税額控除。⑧連邦政府による CVAT 行政(州 VAT の州行政とともに)。⑨家計と非登録事業者への州際販売に対する売主の立地する管轄の州 VAT 適用。⑩原産地原則と仕向地原則に基づく課税の結果を結合する中間的解決策の可能性。

これらの特徴に関して、ゼロ税率または延納、連邦と州の統一課税ベースと統一行政は必須と認められているが、3つの問題点が指摘されている。第1に、ヴァルサノ提案では、CVAT は別個の税でなく、州際取引に適用される連邦 VAT に合体されているため、州際取引への還付の必要性は最小化されるが、連邦税のない EU では非現実的となることである。第2に、統一州税率は、行政を簡素化し消費者の選択の歪みを最小化するが、仕向地州の州際取引への税率設定権限を犠牲にすることである。第3に、登録事業者への販売のみへの CVAT 課税は、コンプライアンスと行政を複雑にし、家計と非登録事業者への州際販売の原産地州 VAT の適用が間違った州へ収入を発生させることである。

(2) 修正 CVAT

そこで、次のような仕組みの修正 CVAT が提案されている。

①州と連邦の課税ベースの統一定義。②全ての関係法を含む統一行政。③個別州による VAT 税率設定。④全州際輸出へのゼロ税率適用(州 VAT のみ)。⑤全州際輸出への CVAT 適用。⑥登録事業者による州際輸入への州 VAT の延納適用(州 VAT のみ)。⑦登録事業者による州際輸入への CVAT

税額控除。⑧インターネットによるデジタル化コンテンツの全販売は、購入者の立地決定が困難なため、CVAT 適用の州際輸出として取り扱う。

この修正提案では、供給業者は販売を 3 区分する。

(i) 州内販売：連邦と州 VAT 税率

(ii) 州際販売：連邦税率と CVAT 税率での課税と州 VAT のゼロ税率適用

(iii) 国からの輸出販売：ゼロ税率適用

表 1 CVAT, VIVAT と PVAT の課税メカニズム

	取引額	州内販売		州際販売						
		州税	連邦税	州税		連邦税		VIVAT	PVAT	
				(A)	(B)	CVAT	普通連邦税			総連邦税
第 1 段階		(B 州内)		(A 州内)						
a. 購入/税額控除	0	0	0	0	n.a.	n.a.	0	0	0	0
b. 販売/税額	100	8	20	4	n.a.	n.a.	20	20	4	4
c. 付加価値額純税額/(c = b - a)	100	8	20	4	n.a.	n.a.	20	20	4	4
第 2 段階		(B 州内)		(A から B への州際販売)						
d. 購入/税額控除 (d = b)	100	8	20	4	n.a.	n.a.	20	20	4	4
e. 販売/税額	200	16	40	0	n.a.	12	40	52	8	8
f. 付加価値額/純税額 (f = e - d)	100	8	20	-4	n.a.	12	20	32	4	4
第 3 段階		(B 州内)		(B 州内)						
g. 購入/税額控除 (g = e)	200	16	40	n.a.	0	12	40	52	8	8
h. 販売/税額	300	24	60	n.a.	24	n.a.	60	60	36	24
i. 付加価値額/純税額 (i = h - g)	100	8	20	n.a.	24	-12	20	8	28	16
j. 総税額(j = c + f + i)	n.a.	24	60	0	24	0	60	60	36	24

(注) 3 段階の生産-配分過程を仮定しており、各段階の付加価値を100とし、家計への総価値は300とした。最初の 2 段階は A 州内の登録業者への販売、第 3 段階を B 州内の家計への販売とした。普通連邦税率を 20%、A 州の州 VAT 税率を 4%、B 州を 8%、CVAT 税率を 6%とした。VIVAT では、州際販売への中間税率を 4%、B 州の最終消費税率を 12%とし、第 3 段階の購入/税額控除は g = e を意味しない。PVAT では、第 3 段階の購入/税額控除は B 州への納税証明により可能となる。

(出所) McLure [2000] の表 2 と Keen [2000] の表 1 を参考に作成した。

CVAT での州内販売と州際販売の課税メカニズムは、表 1 のように整理で

きる。供給業者は、全ての販売への連邦税、州内・州際販売への州 VAT と州際販売への CVAT の 3 つを取り扱うことになる。表中の第 2 段階(A 州から B 州への州際販売) では、A 州税にゼロ税率が適用され、他州の税と税額控除の州間清算の必要はない。この表は、登録事業者間取引への課税を示しているが、州内の家計と非登録事業者への販売には登録事業者と同様に州 VAT が適用される。また、他州の家計と非登録事業者への販売には登録事業者と同様に CVAT が賦課され、登録事業者への州際販売には州 VAT と CVAT の税額控除が認められる。そこで、家計および非登録事業者と登録事業者への販売の区別は必要ないが、州内販売と州際販売の区別が必要になる。

この修正の要点は、全州際販売への同一取扱いであり、これによりヴァルサノ提案の登録事業者への販売のみへの CVAT 適用とその他の全国内販売への原産地州の VAT 賦課よりも簡素になる。ヴァルサノ提案では、CVAT の純収入は連邦政府に入り、州間配分が必要になる。また、CVAT の純収入の正確な計算には、州際販売の登録事業者とその他の区分が必要になり、不必要な複雑化を生じる。しかし、全州際販売の同一取扱いにより、家計と非登録事業者への有形生産物の州際販売への CVAT は最終税となる。そして、CVAT の超過税額控除を得ようとする企業の詐欺的還付請求の防止には、CVAT 税率は税額控除による還付と脱税の最小化のため加重平均州税率に近い税率が適切である。政府間の純債務の清算では、州税の税額控除と債務に対して連邦税 (CVAT を含む) の税額控除と債務の相殺が、純税額控除に等しい連邦と州間の移転により行われることになる。

(3) 修正 CVAT の優位性

修正 CVAT の他の調整方式に対する優位性は、次のように主張されている。

- (a) 清算所方式：この方式では、仕向地州が原産地州に支払われた税に税額控除できるように、供給業者は、インプット税を徴収する州による税額控除を確認することが必要になる。そのためこの方式は複雑であるが、CVAT は簡素で、家計と非登録事業者には最終税であり、CVAT の純収入のみが課税消費により比例配分され、税額控除の清算を必要としない。
- (b) VIVAT：この方式では、EU 加盟国間取引への VAT の脱税防止を

目的に、登録事業者と家計および非登録事業者への販売とを区別し、登録事業者への全販売に均一税率 VIVAT が適用され、家計と非登録事業者への全販売に下位 VAT が適用される。登録事業者は、VIVAT のインプット税額控除に適格であるが、家計と非登録事業者への州際販売には原産地州の税が賦課される。CVAT は州内と州際取引とを区分するが、VIVAT は登録事業者とその他の購入者とを区分する。したがって、登録事業者への全販売の同一税率適用というコンプライアンス・シンメトリーの基準から、VIVAT には次のような欠点がある。

①供給業者は、登録事業者かその他への販売かにより異なる取扱いを必要とする。② VIVAT 税率が州内税率より低いならば、登録事業者との州内取引への税額控除の連鎖を弱める。③仕向地州は、原産地州が徴収した税に税額控除を認めるため、州間の税額控除の清算メカニズムを必要とする。しかし、州際販売への CVAT 適用は、仕向地課税を利用しつつ、VAT 税率への州の主権が保持可能である。

修正 CVAT は、全州際販売の同一取扱いによりヴァルサノ提案を簡素化しており、税額控除の複雑な清算所方式、VAT 税率への州オートノミーを損なう EU の収入配分提案、登録事業者とその他の販売の区分が必要な VIVAT よりも優位と主張されている^(注3)。

4 VIVAT

上記のようにマックルアが批判した VIVAT を提案したのは、M. キーンと S. スミスであり、以下のような反論を展開している (Keen [2000], Keen and Smith [2000])^(注4)。

(1) VIVAT

VIVAT は、EU の加盟国間の財とサービス取引への VAT 課税に関する提案である。これは、仕向地原則の維持を目的に、① EU 加盟国間の国境管理の廃止、②連邦 VAT はなく、③加盟国による15%から25%の範囲での標準税率の設定、という EU 問題に対応できるよう設計されている。VIVAT は、前掲の表1に示される課税メカニズムであり、登録事業者間の全中間購入への均一税率を EU 全体で維持し、加盟国は最終消費者への販売の VAT

税率を決定する権限を保持できるが、次の必要条件を満たすメカニズムが必要になる。

①加盟国は全 VAT 税率に関してオートノミーを保持する。②コンプライアンス・シンメトリーを示す。③ EU 域内輸出のゼロ税率に関する VAT 詐欺の機会を除去する。④加盟国間の収入配分は変更されない。⑤加盟国にとって望ましくない税率設定のインセンティブが創出されない。⑥税務当局には、執行に財源を充てる適切なインセンティブがある。⑦中央税務行政を必要としない。

これらの必要条件は、どの調整方式によっても完全には満足されないが、VIVAT はどの条件も無視しない最も可能な近似とされ、その優位性が以下のように詳論されている^(注5)。

(2) 輸出ゼロ税率の代替案

仕向地原則に適合する輸出ゼロ税率は、VAT 連鎖を当局のモニターと監査の最も脆弱な点で壊すことに問題がある。この解決には、迂回路詐欺による利益をなくす輸出への VAT 課税が必要となる。そこで、輸出ゼロ税率の直接的な代替方式は、輸出業者課税 (Exporter rating) と均一税率課税 (Uniform rating) であり、次のような仕組みである。

- (a) 輸出業者課税：これは、輸出財に輸出国の国内販売と同一の VAT 税率を賦課する方式で、EC が1987年に提案した。この方式では、同一 VAT 取扱いが単一加盟国の販売のように EU 加盟国間の販売に適用され、コンプライアンス・シンメトリーを示す。
- (b) 均一税率課税：全加盟国が共同体の設定した均一 VAT 税率を輸出財に賦課する。これは、加盟国の設定する VAT 税率と異なり、輸出業者が国内販売と異なる手続きを必要とされるゆえに、コンプライアンス・シンメトリーを示さない。

両方式のように輸出に VAT を賦課し、輸入に税額控除する制度は、加盟国間取引の場合には、加盟国間の収入配分を変更するため、実施には本来の収入配分を回復する追加的取決めなしには政治的障害を生じる。そこで、EC は1987年に清算所方式を提案したが、虚偽インボイスを利用する「インボイス工場 (invoice mill)」詐欺を防ぐため、加盟国による VAT 実施に必要な

財源の委任が必要になる。輸入の VAT 税額控除のコストは、共同体全体で引き受けることになるが、これは加盟国が財源を委任するインセンティブを損なうことになる。その解決策は、加盟国に良好な VAT 実施により収入を保持可能とする事前概算に基づく一括移転である。しかし、この一括清算は、輸出業者課税では VAT 税率引上げにより総 VAT 収入の取分を増加できるため、加盟国の VAT 税率を制限する必要がある。輸出業者課税はコンプライアンス・シンメトリーを示すが、実施に必要な収入清算方式に関して問題を生じることになる。

そして、CVAT と二重 VAT は、EU での適用について、次のように評価されている。

(a) CVAT：この方式では、EU 域内輸出の課税のため単一の共同体機関により運用される別の制度が必要になる。これは、標準輸出税率で運用される故に、均一税率課税に類似しているが、共同体機関が輸出の VAT 賦課と税額控除を輸入業者に与える責任を負う点で、決定的に異なっている。そして、リトルボートを運用する共同体機関は、いかなる収入も徴収せずに脱税リスクにさらされ、加盟国の税務行政に比べて情報的に不利である故に、その行政コストと執行能力には明白な疑問がある。

(b) 二重 VAT：この方式は、EU 域内の全販売に適用される EU-VAT と加盟国内の販売のみに適用される加盟国 VAT から構成され、輸出課税に関しては、均一税率課税に等しい。しかし、これは、本質的に中央 VAT の存在に依存しており、EU の議論から除外される。そして、高い行政コスト、または、ある行政レベルに行政が委託されるならば不適當な執行インセンティブを生じ、2 レベル政府間の垂直的な外部性が創出されることになる。

(3) VIVAT の優位性

そこで、コンプライアンス・シンメトリーの有無により区分される輸出業者課税と均一税率課税との比較により、EU 加盟国間の VAT 調整問題の解決策として VIVAT の優位性が、次のように整理されている。

① VIVAT は、輸出業者課税に比べ、加盟国が他の加盟国に立地する企業への販売に適用する税率を抑制する。② VIVAT は、加盟国が中間財に適用

できる税率を抑制するが、収入関連税率を抑制しない。③ VIVAT は、均一税率課税に比べ、コンプライアンス・コスト・シンメトリーの長所がある。④ VIVAT は、VAT 制度内での他の事業と最終消費者への販売との区別を必要とする。この運用コストは、主に事業と最終消費者の購入との境界での税率の相違の関数であり、VIVAT は、税の相違が合理的な範囲内で維持されるよう設計されている。現行の15～25%の EU-VAT 税率の範囲は、過度の税額控除という深刻な問題を生じない。

そこで、どの方式も最終消費者のクロスボーダー購入による実際的困難を解決しないことを認識することが重要である。しかし、VIVAT が事業者による仕向地の確認を必要とするが、CVAT と二重 VAT が不要としないというバードとゲンドロンの評価は、間違いである。これら制度間の究極的な相違は、VIVAT が流行遅れの地理的区分から離れていることである。結局、異なる政府レベルでの行政的協力の状態と税務行政間の信頼を含む初期条件が問題であると強調されている。

5 二重 VAT

キーンとスミスが批判した R.M. バードと P.P. ゲンドロンは、二重 VAT を提案している。連邦（国）VAT と独立の州（下位）VAT から構成される二重 VAT の課税メカニズムは、前掲の表 1 の州際販売での州税（A 州から B 州への州際販売にはゼロ税率を適用。）と普通連邦税の組合せにより例示されている。このカナダの経験に基づく提案は、単一国で仕向地原則に基づく二重 VAT が可能であるのみならず、クロスボーダー取引問題の解決策でもあると、以下のように主張されている（Bird and Gendron [1998, 2000]）。

(1) クロスボーダー取引課税

インドやブラジルのような国で最も注意が払われた問題は、州際取引へのインボイスによる税額控除 VAT の境界管理なしの仕向地原則の適用である。州際取引が二重 VAT について生じる問題の解決策は、基本的には単一中央 VAT に転換することである。しかし、この単一 VAT が中央よりも州レベルの場合には、EU の問題になる。

そこで、クロスボーダー取引に関する 4 つの問題が EU の経験に基づき

検討された。

- (a) 仕向地原則対原産地原則：仕向地原則が、消費の独立課税と矛盾せず、重大な経済的歪みを生じないという点で優れている。
- (b) 延納方式対清算所方式：EU では、清算所方式とは対照的な延納方式で仕向地原則を適用している。この方式は、事実上、VAT 監査を受ける民間部門会計に依存している。そして、①クロスボーダー買い物による収入ロス、②加盟国間および国内取引の非対称的取扱い、③不可避免的に弱い管轄間情報交換に依存するクロスボーダー監査が、延納方式の問題点とするキーンとスミスによる指摘を紹介している (Keen and Smith [1996])。
- (c) VIVAT：キーンとスミスは、上記の非対称的取扱いについて、登録事業者間の取引に適用する調和された均一税率 VAT、すなわち VIVAT の導入を提案している。これは、小売段階前の均一ユーロ VAT の一種で、加盟国間および国内取引の非対称性を登録納税者への販売と最終消費者への販売との新たな非対称性の創出により修正するものである。また、登録事業者への販売は低税率で賦課されるために、新たな詐欺形態を生じることになる。カナダのケベック州で運用されている制度は、この問題を回避できるし、クロスボーダー監査に良好な基礎を与える。
- (d) 1996年 EC 提案：EC は、1996年に VIVAT と大きく異なる共通 VAT を提案した。これは、①均一課税ベースと均一税率、②広範な行政的協力、③ EU 域内のあらゆる事業への単一課税地、④クロスボーダー業務を含むための VAT 税額控除連鎖の拡張、⑤総消費統計に基づく加盟国間の VAT 収入の配分、の 5 要素から構成されている。この共通 VAT は、カナダで運用されている調和売上税 (Harmonized Sales Tax, HST) に本質的に等しい。

(2) カナダの経験

10州からなる連邦国家カナダの 5 種類の売上税制度は、次のような内容である。

- (i) 連邦 VAT である財サービス税 (Goods and Services Tax, GST) で、

全国に適用される。

- (ii) 1州では、GSTが唯一の売上税である。
- (iii) 4州では、GSTに加え、GSTを除く課税ベースに小売売上税(RST)が適用される。
- (iv) 3州では、共通連邦-州VATであるHSTが均一税率15%で適用される。
- (v) 1州では、州VATのケベック売上税(QST)がGSTを含む課税ベースに適用され、州政府がQSTとGSTの行政を行う。

カナダには、①連邦と異なる州の行政するVAT、②連邦の行政する共通連邦VATと③別個に行政される連邦VAT・州RSTとが存在している。この経験は、境界管理なしに独立下位(二重)VATが実行可能であり、下位VATが管轄間取引を実質的に管理する国VATと協調されるとき、クロスボーダー取引のいくつかの問題の解決が容易になることを明らかにしている^(注6)。

そこで、3つの結論が導き出されている。第1に、良好な税務行政により仕向地原則での独立下位VATは実行可能である。第2に、このようなVATは、ほぼ同一の課税ベースの重複する中央VATがあるとき最良に運用される。第3に、この結論は、どの政府レベルが両税を運用するかに依存しないし、均一下位税率にも依存しない故に、二重VAT構造は広範な行政的、政策的主権と一致しうる。

(3) 二重VATの優位性

以上の検討を踏まえて、二重VATの優位性がCVATおよびVIVATとの比較により主張されている。

①二重VATでは、CVATやVIVATと異なり、中央はそのVAT税率のみを設定し、州際取引へ適用される州税に関していかなる中央命令の必要もない。②二重VATは、行政的簡素さとコストに関してCVATとVIVATよりも優れている。VIVATは、中央政府のないEUのような状況のために設計されており、CVATと二重VATの重要な問題は、中央VATまたは中央監督機関があるとき、相対的に独立的な下位VATをどのように賦課するかである。この点に関して、二重VATは精神的にはCVATに近く、コンプラ

イアンス対称性の基準のみで、VIVAT が優れている。③ CVAT と二重 VAT は、事業者による仕向地州の確認と個別の税額控除を追跡する手続きを必要としない。④ 二重 VAT での下位 VAT の課税ベースへの中央 VAT の包含は、下位行政が中央税の適切な適用に注意を払う直接的な金融的インセンティブを与える。⑤ VIVAT は、コンプライアンス対称性により EU への関心を満足するが、その他の長所がほとんどなく、CVAT や二重 VAT よりも加盟国の課税政策により中央集権化の必要条件を課す。また、CVAT は、本来的に二重 VAT よりも中央集権的である。⑥ CVAT と VIVAT は、概念的純粋性へ不当な注意を払い、多くの国での運用可能な制度への移行に不可避的な妥協を無視している。

そして、課税ベース配分と州際取引に関する 4 つの問題について、次のように評価されている。

- (i) どの方式も最終消費者による州際購入の問題を十分には取り扱っていない。登録事業者と最終消費者の州際購入との比率が決定的に重要であり、後者の比率は先進国で高いと思われる。そこで、先進国では二重 VAT が CVAT より望ましく、開発途上国では逆になる。CVAT と VIVAT との望ましき (コンプライアンス対称性を除き) は、州オートノミーの相対的重要性 (CVAT は VIVAT に対して有利であるが、二重 VAT にはそうでない) と中央の行政的役割の欠如 (VIVAT が有利) に依存している。
- (ii) 単一売上税行政が二重行政より望ましく、地域レベルの行政が実行可能との一般的な合意がある。どの方式も単一行政を必要とせず、絶対的な同一課税ベースはない。また、全体的当局の指導なしの課税問題において、州間協力の経験はそれほど奨励的ではない。したがって、二重 VAT は、中央と州の税務当局間のある程度の情報交換と協力を明白に必要とする。CVAT は、参加州間のより実質的な合意、税率への中央の制限と CVAT 自体の中央による運用を必要とする。VIVAT は、超過税額控除の中央による運用と同様に中央の中間税率と最終税率への制限を必要とする。CVAT と VIVAT は、二重 VAT よりも税率と課税ベースの均一性に依存している。

- (iii) 税収が最重要な問題である。中央-州と州際課税の再設計は、誰が利益を得て誰が損をし、それがどれくらいに依存する。財政状況が損失者に補償的移転を認めると、合理的な税制は容易に失敗し、また、財政改革は先進国よりも開発途上国で困難である。
- (iv) 同一方式である必要はない。二重 VAT アプローチは、相対的に劣悪な行政の国でさえ存続可能な妥協的解決策となる。カナダのように二重 VAT と共通 VAT の両方を持ちうるのであり、方式は複雑で、概念的純粋性に欠け、効率性と行政的基準を侵しているが、運用されている。CVAT と VIVAT は、これらが証明されていない。

3 提案は本来全く異なる状況のために考案された。二重 VAT は、独立下位 VAT が中央 VAT の存在する先進国でうまく運用されることを説明している。CVAT は、弱い税務行政能力の開発途上国で類似の結果の達成を試みている。VIVAT は、いかなる中央 VAT もないが加盟州間で高度の合意があるときの州際取引問題の取扱いを試みている。しかし、下位 VAT の最良の設計と実施に関する議論は、解決には程遠く、異なる関係には異なる解決策が最終回答と強調されている^(注7)。

6 PVAT

S. ポダーと E. ハットンは、上記のような議論を踏まえて、下位 VAT の州際取引、すなわちクロスボーダー取引への境界管理なしの賦課による潜在的な収入漏れを最小化し、下位政府が実施可能な方式として、PVAT を提案している (Poddar and Hutton [2001])。

(1) 下位 VAT の望ましい特徴

下位 VAT の評価基準として望ましい特徴が、4 点に整理されている。

- (i) 経済的中立性：仕向地原則に基づく方式では、同一州内での消費者向け全品目は、原産地州に係わらず同一の取扱いを受けるべきである。インボイスによる税額控除 VAT では、事業のキャッシュフロー中立性が重要であり、州内と州際取引への徴収または税額控除のタイミングでの相違は、キャッシュフローの最大化を目指す事業の経済活動を歪める。
- (ii) 財政オートノミー：上位政府の徴収する収入の配分への依存とは対照

的に、下位政府の自主課税ベースおよび税率の設定権限と税務行政での適度なオートノミーが維持されるべきである。

(iii) コンプライアンス対称性：州内と州際販売への課税では区分を必要としない。EU では、供給州で最終消費者とその他の免除者への販売に課税することにより達成されており、原産地州の売主のコンプライアンス負担は、買い手の納税確認番号を記載した州際販売リストを税務当局に提供することである。

(iv) 効果的なコンプライアンスと実施：州際取引の買い手と売り手との間の監査追跡が維持されるべきである。

(2) VAT 提案の評価

クロスボーダー取引への主要な VAT 提案が、上記の 4 基準に照らして評価された。

(a) 原産地原則に基づく VAT：クロスボーダー取引での税収漏れを解決する最も簡単な方式は、原産地原則の VAT であるが、仕向地原則を支持する健全な経済的理由がある。原産地原則では、輸出は、地方税を含むため無税輸入に対して競争性が低減する。また、税率構造が同一の地域との取引でさえ、VAT 収入が消費地域から生産地域へ再配分される。下位行政間の調整が困難であるため、取引高控除タイプ VAT の賦課を必要とする。原産地課税には、領域外課税に関する憲法上の問題もある。したがって、VAT での原産地原則の適用は、EU におけるように最終消費者への販売に限定される。

(b) 連邦 VAT：連邦レベルで共通課税ベースに共通税率を適用する連邦 VAT は、仕向地原則に基づく下位 VAT を徴収する必要がなく、中央政府が税務行政と徴収を行い、収入が下位政府に再分配される。しかし、これは、下位政府の財政オートノミーを損なうため、受入可能ではない。

(c) 二重 VAT：これは、国 VAT の存在により適切な情報をクロスボーダー取引の監査に利用可能であり、事業によるコンプライアンスを保証するが、国 VAT と国-下位政府間の高度な協力に依存している。このカナダの経験に基づく提案は、開発途上国には存在しない国 VAT の高度で効果的な税務行政を前提条件としており、容易には実施できない。

(d) 清算所方式：この方式では、州際販売への税は、原産地州で売主により徴収され、清算所メカニズムにより仕向地州に再配分される。しかし、仕向地州への輸入の全ての税額控除が原産地州により還付されるのではなく、原産地州から仕向地州へアウトプット税のみを移転する。したがって、仕向地州は、税額控除請求を適切に精査するインセンティブを保持する。州際販売への適用税率に関して問題があり、消費者とその他の免除者への販売は、仕向地州で一般的な税率で賦課される必要がある。主な欠点は、売り手が州際販売への仕向地州の税を徴収することを必要とするため、とくに、州間で課税ベースと税率に実質的な相違がある場合、売り手がかなりのコンプライアンス負担を負うことである。

(e) ハイブリッド方式

CVAT：この方式では、事業は管轄間販売に納税するが、徴収する国から税額控除を受ける。これは、ゼロ税率に関する問題を低減するが、除去はしない。CVAT 税率が仕向地州の地方税率より高い場合、消費者による州際購入は不公平に罰せられる。売主は、ゼロ税率の適用を決定する行政的負担を負わねばならない。これは、二重 VAT と同様に、国と国-下位政府間のかんりの行政的調整を前提条件としている。

VIVAT：これでは、州間の全ての事業対事業取引は別の国税を賦課され、下位 VAT の適用は消費者とその他の免除者への販売に制限される。長所は、二重 VAT と同様に、VAT 連鎖の維持である。この制度は、国-下位政府間の広範な行政的協力を他の方式以上に必要とする。これは、コンプライアンス対称性を満足するが、売主に事業と消費者への販売とを区別する途方もないコンプライアンス負担を負わせることになる。

以上の諸提案は、原産地原則に基づく VAT を除き、円滑な運用には政府間協力を必要とする。しかし、政府間協力は、政治的または文化的相違、両立しがたい政治的目標、行政的資源での質的相違のため、達成と維持が困難である。また、政治的要因を別にしても、CVAT、VIVAT や二重 VAT のように国 VAT の存在を前提条件としている方式は、EU とアメリカおよびインドのような連邦において実行可能でないと指摘されている。

(3) PVAT の仕組み

そこで、前記の効果的行政と税収漏れの最小化という望ましい特徴を満足し、管轄間協力にそれほど依存せず、売主のコンプライアンス負担を最小化する仕組みを持つ PVAT が提案されている。

この PVAT の課税メカニズムは、前掲の表 1 に示されるように、売主が全ての地方および州際販売への地方売上税を徴収するが、州際販売の場合、買い手が仕向地州に税を前納し、売主に納税証明を提出する場合に税額控除される。納税供託領収書 (tax deposit receipt) の写しの形態での納税証明が提出される場合、その販売は原産地州でゼロ税率とされ、売主は、地方 VAT を課すことなく財を引き渡すことになる。VAT 登録事業者である買い手は、仕向地州で税額控除可能なアウトプット税を前納する強いインセンティブを持つ。また、売主が取引きへ地方税を査定されないために適切な納税証明を得るインセンティブがある。この方式は、売主に追加的な行政的負担をほとんど負わせず、コンプライアンス負担は買い手に全て移転されるが、買い手の負担は最小化されうる^(注8)。

(4) PVAT の特徴

この PVAT の特徴の第 1 は、州際取引に関する税収漏れの範囲がかなり低減することである。それは、州際取引でのインプット税とアウトプット税額控除の連鎖を再構築し、VAT 制度の監査追跡の特質を強化するためである。第 2 に、原産地と仕向地の両州は、売主の申告したゼロ税率販売により収入に影響を及ぼされるため、相互に自立的にコンプライアンスをモニターする強いインセンティブが創出される。これは、原産地州の収入にのみ影響する伝統的なゼロ税率と異なる PVAT のユニークな特徴であり、両州間の簡素で効果的な連結を創設する。

したがって、PVAT は、実施とコンプライアンスの改善とともに下位 VAT の他の望ましい特徴も満足する。①中立的方法で仕向地原則に基づく賦課を可能にする。前納の必要条件是、キャッシュフロー中立性を高める。②税の設計と行政に関して州政府の財政オートノミーを保持し、徴収または行政に関して包括的な国の機関の存在を必要としない。③コンプライアンス対称性の必要条件を満足する。なお、前納の必要条件是、州際販売のゼロ税

率に関する条件として、納税証明に関する立法のため州間協定を必要とする。また、この協定が州課税権への憲法上の制限を越えないことを保証することも必要とされる。

PVAT の運用可能性は、仕向地州による前納証明の円滑な発行と販売者による適正な税額控除に依存している。そのための州間協定は、一定の政府間協力なくして成立および運用が可能でない。CVAT, VIVAT と二重 VAT は困難な政府間協力と国 VAT の存在に依存しているが、PVAT は政府間協力でそれほど依存しないと主張されている。しかし、PVAT も、納税証明に関する州間協定のみでなく、円滑な税額控除の運用には税率格差の州間調整や情報交換制度が必要となり、少なくとも下位（州）政府間ではかなりの程度の協力が不可欠となるであろう。

(注 1) 国家法基準による二重 VAT への転換という結論に関する 3 つの疑問を検討している。①二重 VAT は一般的であるべきか：自治体税を課されているサービスが課税ベースに含まれるべきか。二重 VAT の課税ベースへのサービスの包含には、健全な経済的理由があるが、自治体収入の減少が補償されねばならず、包含の行政的困難も生じて、政治的には実行不可能である。②州は現行課税権を抑制したいか：これは州財政オートノミーの問題である。③仕向地原則は国境税調整の一般的規則であるべきか。

(注 2) 清算所方式については、拙稿 [2000b] を参照。

(注 3) 修正 CVAT は有形財の取引きには運用可能であるが、サービスと無形財の場合には、実施困難で、とくにデジタル化コンテンツの電子商取引きの場合、州際取引きの課税ベースの州間配分は困難であると指摘されている。しかし、その他の州際と州内の取引きを区分可能な場合には、CVAT は運用可能であり、全ての環境において運用可能でないことを理由に、放棄されるべきでないとして強調されている。

(注 4) VIVAT の課税の仕組みの詳細については、Keen [2000b] の内容を整理している拙稿 [2000b] を参照。

(注 5) CVAT と二重 VAT は、中央 VAT または VAT 行政の欠如という EU 問題の重要な要素なしに分析され、また、両方式は、コンプライアンス・シメントリーの条件をほとんど重視しておらず、次のような EU 問題の運用可能な解決策ではないと批判されている。

EU の境界管理廃止は、輸出ゼロ税率体制を侵食し、VAT 連鎖を壊して、迂回

路詐欺 (diversion fraud) の危険を増大した。この問題を予期した EU は、輸出ゼロ税率の境界管理廃止と輸出財が輸出国税率で賦課され、輸入国で税額控除される制度による代替を提案した。しかし、加盟国が提案を容認しなかったため、輸入への VAT 延納により輸出ゼロ税率を保持する制度が設計された。これは運用可能であるが、当座しのぎの解決策であった。コンプライアンス・シンメトリーは、下位 VAT に関して重要部分で、EU では中心部分であり、この達成が EU の目標であった。また、この達成は、広範な経済発展が地理的立地により機関を区分する試みを絶望的としている故に、とくに重要で緊急でもある。

(注 6) この 2 点の主張に関して、以下のように説明を加えている。

地方の租税自治に高い価値が置かれるならば、QST-GST は現実的に予測されうると同時に運用される。もし行政と納税協力コストの削減が重視され、資金が収入ロスを相殺するために利用可能であるならば、HST 制度に沿うものが選好される。問題は、クロスボーダー買い物、メールオーダーと電子商取引による遠隔地販売に関連する。2 段階 VAT 制度の実施は 2 つの行政的変更(① VAT 登録番号に立地コードを含めること。②販売者と購入者の VAT 番号をインボイスに含めること。)により促進される。そのため統合的監査が州と連邦行政間の高い情報交換レベルのどちらかが決定的である。中央と下位政府による相互の能力への十分な信頼の存在が重要である。カナダの経験は、下位 VAT の可能性に関して過度に悲観的である必要がないのみならず、クロスボーダー取引問題への 1 つの有益な解決策が、全体としての国の並行的な租税構造の創出になることも示唆している。

(注 7) エブリル等は、諸提案を次のように評価している (Ebrill [2001])。

- (a) 清算所方式：この方式では、各加盟国の事業者は、他の加盟国への輸出を正確にその管轄内での販売として取扱い、他の加盟国の登録輸入業者はそのインプットへの税をその税務当局に請求する資格があり、加盟国間でネットの請求が清算される。財は、収入が最終的に発生する最終消費の加盟国の税率で究極的に課税されることになり、仕向地原則に適合する。EC が当初提案した個別取引に基づく清算 (1986年) は、根本的には、還付コストが他の加盟国に渡されるのみであるため、クロスボーダー取引への税の適切な証明と徴収への適切なインセンティブを与えない。そこで、EU の最近の提案 (1996年) では、清算が加盟国間の消費の独立的概算に基づく方式となったが、なお徴収のインセンティブ問題が存在する。
- (b) CVAT：この方式では、州際販売へのゼロ税率を保持するが、その販売に CVAT を課すことにより VAT 連鎖が保護される。また、輸入業者は完全に税額控除可能で、いかなる管轄も登録事業者への州際販売からネットの税収を徴収しない。そして、これの行政は、連邦に納税され、連邦アウトプット税に対

して輸入業者に税額控除されるため、連邦 VAT の行政を損なわない。清算所方式に関する徴収の困難を回避するためには、CVAT は徴収と還付のため中央行政を必要とする。しかし、EU では、新中央官僚の増設は政治的に困難である。販売者は、州 VAT 目的のため購買者の立地区分を必要とし、取扱いの非対称が保持されることになる。

- (c) VIVAT：これは、連邦内の登録事業者間のクロスボーダー取引を含む全取引に共通税率で課され、最終消費者（免除事業者を含む）への販売は、供給業者の立地する管轄の税率で課され、仕向地原則に一致する。これは、境界内取引への VAT 連鎖を保持し、販売者が連邦内の全事業者に同一の取扱いを拡大することを保証する。しかし、これは、事業者への販売と最終消費者への販売が異なる取扱いとなり、コンプライアンスでの新たな非対称を生じる。これは、連邦 VAT または連邦行政があれば、中間取引共通税率に等しい税率で賦課される登録事業者間の全取引への源泉徴収税として行政され、州は最終販売時に単段階税を賦課するだけになり、最良に運用される。

結論として、第 1 に、3 提案は、内部境界を越える適切な徴収を促進するため実質的な連邦が存在するならば、実施はかなり容易である。第 2 に、問題の争点は、実施の可能性が財移動のモニターに依存していることによる物的管理であり、サービスに関して実施は極めて困難であるが、清算所方式と VIVAT は実施可能である。EC と OECD の唱導する制度の実施に必要な登録と非登録取引の事業者間区分は、VIVAT をより一般的に実施するために必要である。第 3 に、究極的には、最も困惑させる困難は連邦外の事業者を税のネットに入れることであり、ある程度の国際協調が絶対的に必要になる。

- (注 8) 国際関税通関手続きと同様に、州際購入を行う事業購入者は、州供給業者以外から輸入するために事前登録を選択できる。この登録では、公認金融機関による特別 PVAT 当座預金口座の開設が認められ、この口座は、州際購入に関する納税のみに利用される。登録購入者は、税の前納の必要条件を満足するため売主にこの口座から引き出される小切手を供給できる。売主は、仕向地州の口座でこの小切手を預金できる。この購入者登録は、税の前納に関する証拠が効力を精査する必要なしに売主により満足される利点がある。このメカニズムの実行可能性を示す事例として、インドの中央売上税 (CST) で利用されている C 様式が事例とされている。

IV まとめ

1 管轄間税調整方式の評価

管轄間取引へ境界管理なしに仕向地原則の適用を可能とする税調整方式について、バードとゲンドロンは、二重 VAT、CVAT と VIVAT を11の基準により評価した結果を表にまとめている (Bird and Gendron [2000])。この評価基準に、ポダーとハットンの指摘する下位 VAT の評価基準の1つである経済的中立性と円滑な実施に不可欠な政府間協力への依存を追加し、PVAT に関する筆者の評価を加えて再構成した結果が表2である。

表2 二重 VAT, CVAT, VIVAT と PVAT の評価

	二重 VAT	CVAT	VIVAT	PVAT
税率オートノミー	ある	ある程度	ある程度	ある
中央税率設定	なし	ある程度	ある程度	なし
徴収インセンティブ	ある程度	(不明)	(不明)	ある
コンプライアンス対称性	なし	なし	ある	ある
仕向地州の確認	なし	なし	ある	なし
行政コスト	低い	より高い	最も高い?	低い
購入者タイプの区分	なし	ある	ある	なし
税額控除追跡	なし	なし	ある	なし
超過税額控除	少ない	ある程度	ある	少ない
必要な行政能力	高い	低い	高い	低い
中央機関	ある	ある	なし	なし
経済的中立性	なし	なし	なし	ある
政府間協力への依存	大きい	大きい	大きい	小さい

(出所) Bird and Gendron [2000] の表1に基づき作成した。

表2から明らかのように、二重 VAT と CVAT と VIVAT の間では二重 VAT の総合的な優位性が主張されている。しかし、この評価に対して、前述したようにキーンが異議を唱えており、二重 VAT の優位性は次のような意味で相対的な結果である。まず、CVAT と VIVAT は、概念的純粋性へ過度に注意を払い、多くの国での運用可能な制度への移行に不可避的な妥協を無視していると指摘されるように、理論的純粋性を重視するアプローチである。対照的に、二重 VAT は、相対的に劣悪な行政能力の国でさえ存続可能な妥協

的解決策で、複雑で概念的純粋性に欠け、効率性と行政的基準を侵しているが、運用可能性重視のアプローチである。両アプローチの相反する方向性の相乗効果として、二重 VAT の優位は当然の相対的な結果である。

また、二重 VAT の優位論は、二重 VAT がカナダで運用されているが、CVAT と VIVAT の運用可能性が証明されていないことを重要な根拠としている。とくに EU (EC) は1996年に VIVAT と大きく異なる共通 VAT を提案しており、これはカナダで運用されている HST に本質的に等しいとも指摘されている。連邦国家カナダでの二重 VAT の運用は貴重な経験である。しかし、理論的純粋性よりも広範な適合性を特徴とする二重 VAT は、カナダの現行制度を基礎とする特殊性を持っており、制度設計のモデルとしては限界がある。すなわち、二重 VAT は、特定の条件または目的により制度設計された結果ではなく、カナダの特殊な状況での、とくにケベック州での QST -GST を特徴とする VAT 制度の発展の結果と理解すべきであろう。二重 VAT は、初期条件の異なる状況での制度設計の理論モデルとしてよりも、設計された制度の運用可能性の基準モデルとして有効であろう^(注1)。

税制の設計には、現状追認ではなく、初期条件を前提に実現すべき明確な目的に最適な理論モデルが不可欠である。二重 VAT は中央 VAT の存在するカナダのような先進国での独立下位 VAT の運用を特徴としている。CVAT は、税務行政能力の弱いブラジルのような開発途上国での州際取引きの税調整方式として、VIVAT は、中央 VAT がないが、加盟国間で高度の合意のある EU における加盟国間取引きの税調整方式として設計された。したがって、本論の課題である仕向地原則を境界管理なしに適用する管轄間税調整方式としては、CVAT は開発途上国に適合的な二重 VAT タイプの調整方式である。VIVAT は中央政府または中央監督機関がない状況のために設計されているが、ポダーとハットンの指摘するように登録事業者間取引きへの中間税率の課税は、中央(国)VAT としてのみ運用可能である。結局、VIVAT も小売段階前の均一ユーロ VAT で、二重 VAT タイプの調整方式といえる。このようにバードとゲンドロンの提案する二重 VAT は、仕向地原則を境界管理なしに適用するための管轄間税調整方式の包括的タイプであり、理論モデルとしては、CVAT と VIVAT と PVAT が比較可能な調整方式になる。

そこで、PVAT を加えた評価では、表 2 の示すように PVAT は、必要な行政能力、中央機関の有無、コンプライアンス対称性と経済的中立性の基準に関して二重 VAT よりも相対的に優位である。CVAT はブラジルのような連邦制度の開発途上国に適合的であり、VIVAT は中央政府のない EU のような先進国での地域統合体制に適合的な調整方式である。こうした CVAT と VIVAT との比較において、PVAT は、中央政府の有無および先進国か開発途上国かの区分に依存せず、税収漏れの最小化と下位政府の実施可能な調整方式である。また、下位 VAT という基準では、VIVAT は先進国に適合的であるのに対して、PVAT は政府間協力にそれほど依存しない点で、先進国のみならず開発途上国にも適合的な調整方式である。要するに、開発途上国でのブラジルやインドのような連邦政府で連邦 VAT が運用されている場合には、CVAT および PVAT が、連邦政府および連邦 VAT のないアジアにおける地域経済統合体制の場合には、PVAT が運用可能な管轄間税調整方式となる。

なお、調整方式の選択では異なる政府レベルでの行政的協力の状態と税務行政間の信頼を含む初期条件が問題であるとキーンにより指摘されているが、この政府間協力の重要性は、PVAT の場合にも同様である。

2 残された問題

最後に、管轄間取引への境界管理なしの仕向地原則の適用に関して、本論で考察してきた調整方式によっても実施困難な問題が残されていることは、ほとんどの論者が一致して指摘しているところである。それは、経済のグローバル化と急速な IT 技術の発展に伴い急増している電子商取引が惹起している問題である。この問題は、エブリル等の研究により 2 点に整理できる (Ebrill [2001])^(注 2)。

第 1 は、管轄間サービス取引課税に関する問題である。これは、登録事業者間取引（いわゆる B to B）については解決方法が検討中であるが、最終消費者によるクロスボーダーサービス購入（B to C）は、仕向地原則を適用するのが困難である^(注 3)。これと電子商取引との結合は、インターネットによるデジタル化コンテンツの供給への課税という第 2 の問題を惹起してい

る。このインターネットによる供給は、取引の確認と購入者の課税上の立場または物的立地の証明ができず、仕向地課税もできないという税務行政上の質的に新たな問題である。とくに最終消費者へのインターネットによる管轄間取引への課税は極めて困難な問題である^(注4)。

したがって、本論での考察結果はなお中間回答に止まらざるをえない。今後も EU、カナダやインドなど連邦国家での VAT 制度の運用経験を生かしながら、現実の多様な状況を踏まえた理論的検討が必要とされていることを最後に指摘しておきたい。

(注1) バードとゲンドロンは、結論として、下位 VAT の最良の設計と実施に関する議論は解決には程遠く、異なる関係には異なる解決策が最終回答と指摘している。この結論は、間違いではないが、中間回答でしかなく、彼らの二重 VAT 提案の本質を明らかにしている。

(注2) 管轄間取引への仕向地原則の適用に伴う困難については、本論で考察した全ての論者が指摘している。

(注3) 登録事業者間取引の解決策として、2方法が指摘されている。①供給する管轄を供給者の居住地と見なしてサービス輸出をゼロ税率としない。輸入国の登録事業者は、見なし供給国で支払われた税をその国の当局から還付を受ける。②事業によりほとんどが購入されるサービスの場合、供給される管轄を消費者の居住地と見なして購入者に課税し、購入者が負担するインプット税はアウトプット課税に対して税額控除される。これは、いわゆるリバース・チャージ (reverse charging, 仕込税) である。事業インプットであるクロスボーダーサービスに関するこれらの課税方法は、原則的に輸出ゼロ税率と同一の効果があり、仕向地原則に一致する。

(注4) インターネットによるデジタル化コンテンツへの課税については、McLure [2000a] と渡辺 [2001] を参照。

[引用文献]

- Bird, Richard M. and Pierre Pascal Gendron [1998]: "Dual VATs and Cross-Border Trade: Two Problems, One Solution?" *International Tax and Public Finance*, 5.
—— [2000]: "CVAT, VIVAT, and Dual VAT: Vertical "Sharing" and Interstate Trade," in *International Tax and Public Finance*, 7.
- Bird, Richard M. [1999]: *Rethinking Subnational Taxes: A New Look at Tax Assignment*, IMF Working Paper, WP/99/165, International Monetary Fund.

- Ebrill, Liam, Michael Keen, Jean-Paul Bodin, and Victoria Summers [2001]: *The Modern VAT*, International Monetary Fund.
- European Communities (EC) [1977]: "Sixth Council Directives of 17, May 1977." *Official Journal of the European Communities*.
- Keen, Michael [2000]: *VIVAT, CVAT and All That: New Forms of Value-Added Tax for Federal Systems*, IMF Working Paper, WP/00/83, International Monetary Fund.
- Keen, Micheal and Stephen Smith [2000]: "Viva VIVAT!" in *International Tax and Public Finance*, 6.
- McLure, Charles E. Jr. [2000a]: "The Taxation of Electronic Commerce: Background and Proposal," in Nicholas Imparato edit., *Public Policy and the Internet: Privacy, Taxes, and Contract*, Hoover Institution Press.
- [2000b]: "Implementing Subnational Value Added Taxes on Internal Trade: The Compensating VAT (CVAT)." in *International Tax nad Public Finance*, 6.
- OECD [2001]: *Taxation and Electronic Commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions*.
- Poddar, Satya and Eric Hutton [2001]: *Zero-Rating of Inter-State Sales Under a Sub-national VAT: A New Approach*, Paper for Presentation at the National Tax Association, 94th Annual Conference on Taxation, Baltimore, November 8-10.
- Tanzi, Vito and Howell H. Zee [1998]: *Consequences of the Economic and Monetary Union for the Coordination of Tax System in the European Union: Lessons from the U.S. Experience*, IMF Working Paper, WP/98/115, International Monetary Fund.
- Terra, Ben J. M. and Julie Kajus, Advokat [1993-2000]: *A Guide to the European VAT Directives: Commentary on the Value Added Tax of the European Community, Volume 1*, International Bureau of Fiscal Documentation.
- Varsano, Ricardo [2000]: "Subnational Taxation and Treatment of Interstate Trade in Brazil: Problems and a Proposed Solution," in Shahid Javed Burki and Guillermo E. Perry with Florence Eid, Mario E. Freire, Victor Vergara, Steven Webb edits, *Annual World Bank Conference on Development in Latin America and the Caribbean 1999: Decentralization and Accountability of the Public Sector*, Proceedings of a Conference held in Valdivia, Chile, June 20-22, 1999, The World Bank, Washington, D.C.
- 木村福成・鈴木厚編著 [2003]: 『加速する東アジア FTA：現地リポートにみる経済統合の波』 ジェトロ。

- 山本盤男・木元富夫 [2000a] : 「ASEAN における税制の調和と日系企業—インドネシア経済を中心に—」 (九州産業大学『産業経営研究所報』第32号)
- [2001] : 「ASEAN における税制の調和と日系企業—経済危機後の展開と課題—」 (九州産業大学『産業経営研究所報』第33号)。
- 山本盤男 [2000b] : 「連邦国家インドにおける消費課税の調和」 (九州産業大学『エコノミクス』第5巻第2号)
- 渡辺智之 [2001] : 『インターネットと課税システム』東洋経済新報社。

(附記) 本論は、平成12年度文部科学省研究特定図書(研究課題「地域経済統合における税制の調和の役割に関する研究」)および平成15年度文部科学省科学研究費補助金・基盤研究(C)(2)研究課題「アジア地域経済圏の形成と消費課税の調和プログラムに関する研究」(課題番号14530081)の研究成果である。