

CIRJE-J-54

**付加価値税の政府間割当て
国際比較の視点から**

東京大学大学院経済学研究科

持田信樹

2001年5月

このディスカッション・ペーパーは、内部での討論に資するための未定稿の段階にある論文草稿である。著者の承諾なしに引用・複写することは差し控えられたい。

Intergovernmental Allocation of Value Added Tax in Japan: International comparison

Nobuki Mochida

Faculty of Economics, Tokyo University

7-3-1 Hongo, Bunkyo-ku, Tokyo 113-0033, Japan

mochida@e.u-tokyo.ac.jp

May 2001

Abstract

There seems to be broad consensus in the literature that comprehensive VATs are most appropriately assigned to the central level of government. Japan's Local Consumption Tax is unique in the sense that it combines origin-based piggy backing on the national VAT with a clearing system that is intended to reflect the destination principle indirectly. This paper seeks to assess LCT in the light of general criteria; equity, efficiency and administrative simplicity. Studying international experiences and recent development of tax theory, this paper argues the case for destination principle as a principle of tax on interregional goods and service flow. Finally, we investigate the way in which discretion on tax rate setting can be allowed to Japan's local consumption tax.

Key words: Value Added Tax, destination principle, Origin principle, border tax adjustment

第1版 1999年2月
第2版 2000年10月
第3版 2001年2月
第4版 2001年5月

[未定稿]

付加価値税の政府間割当て

国際比較の視点から

東京大学 持田 信樹
mochida@e.u-tokyo.ac.jp

はじめに¹

前世紀末から今世紀初頭にかけて、世界各国で地方分権が時代の潮流のひとつとなる中で、地方経費膨張に伴う税源の地方移譲の必要性が多くの論者によって指摘されている。固定資産税をはじめとする資産税や個人・法人所得税の政府間配分については、「財政連邦主義」(fiscal federalism)の最新の諸研究を見る限り、骨格となる議論はほぼ収束しつつある。これに対して消費課税、とくに多段階付加価値税の果実にいかに州・地方政府が参与するかについては、EUの市場統合に伴う付加価値税の協調ならびに移行経済国や州レベルでの小売上税をもつ連邦国家における付加価値税の導入を背景として、多くの学術的論点が未解決のまま制度化や政策の実施が先行している。

¹ 本稿は多くの人々や機関から研究上の助言や援助を得た。以下、記して、謝意を表したい。とくに Richard Bird、Pierre-Pascal Gendron、Jack M. Mintz (以上トロント大学)、Robin W. Boadway (クウィーンズ大学)、大川政三 (東京国際大学)、林 健久 (自治省地方財政審議会)、宮島 洋 (東京大学)、神野直彦 (東京大学)、伊東弘文 (九州大学) の諸氏からはさまざまな機会に建設的な批判と助言をいただいた。しかし本稿の内容についての責任はすべて私にある。「地方税源の充実確保方策に関する調査研究委員会」(自治総合研究センター、1998・2000年度)、地方財政研究会(地方財務協会)、地方財政東西合同研究会、第一回連邦国家フォーラム世界大会(モントレバン開催)、第57回日本財政学会(明海大学開催)、地方分権推進委員会・第226回合同会議の方々は、研究報告、研究会、パネル・ディスカッションの場を与えてくれた。カナダ大蔵省、トロント州財務局、タイ大蔵省財政事務所、自治省税務局からは貴重な資料・情報の提供を受けた。石田直裕、内田光俊(自治体国際化協会ニューヨーク事務所)の両氏には海外調査につき便宜をはかっていただいた。本稿の基礎となった研究には東京大学経済学振興財団、同日本経済国際共同研究

日本の地方消費税もその例に漏れない。1994年の税制改正において地方消費税が道府県税として創設され、1997年4月から実施に移された。このことは地方税改革としては1975年の事業所税創設以来の新税創設となる。その意義は単に地方税で新税が創設されたというだけでなく基幹的税目である一般間接税が道府県税に導入されたという点で画期的なものであった。しかし地方消費税を創設するか否かは最終的には政策判断の問題であったため、理論的に見ると様々な課題が積み残されたことは否定できない。

たしかに地方消費税は安定的かつ普遍的な地方財源として将来を囑望されている。たとえば「地方消費税については、福祉・教育など幅広い行政需要を賄う税として重要な役割を果たしており、今後その役割がますます重要なものになっていく」と指摘されている(政府税制調査会中期答申『わが国税制の現状と課題 21世紀に向けた国民の参加と選択』2000年7月)。その反面、地方消費税には都道府県に税率決定権がなく、また「最終消費地と税の帰属地との不一致」を解消するという考えから、さしあたり徴収権を税務署に委託し、しかも最終的にはいわゆる都道府県間の「清算システム」によって税収を帰属させるという複雑な機構を伴っていることも事実である。地方消費税は形式的には地方税であるとしても、実質的には税収分与ないし譲与税との区別を疑問視する意見もある。

しかし、地方消費税をめぐる学術的な議論がなかなか収束しないのは日本だけの孤立した現象ではない。日本の地方消費税が本来の地方税からかけ離れた姿をとっていること背景には、ECノイマルク委員会勧告(1963)以来約半世紀の間、世界の財政学者なり実務家が挑戦し、様々な答案を綴ってきた付加価値税の政府間割当てに内在する難点がある。

理論的にいうならば、地方政府の税率決定権をあたえつつ、経済活動を攪乱しないためには、地域間の財貨・サービス取引に仕向け地原則(移出非課税、移入課税)を適用するのが望ましい。しかし、このシナリオには税務行政上の難点がある。一国内では各地域毎に租税境界を設定することはできないので、付加価値税の選択肢は原産地原則(移出課税、移入非課税)しかないからである。けれども真の難関はこの先にある。問題の焦点は税率決定権である。原産地原則の下で、税率決定権を地方政府にあたえると、仕向け地原則の場合とは異なって、財貨・サービスの物流や企業の立地活動を攪乱する一方、流通の中間段階の所在する地方政府による安易な税率引き上げ競争が発生して、付加価値税本来の正確な税額計算ができなくなる。

この問題を避けるためには、事実上、全地域で税率を一律にすることが原産地原則の至上命題となる。つまり付加価値税を地方政府や経済統合の加盟国間で実施するためには、各地域・国の課税自主権(税率決定権)を制約するほかない。しかし、独立した課税管轄権を均一税率に服従させるのは困難であるし、仮にそれが可能であったとしても地方分権本来の精神に背くであろう。付加価値税を地方税として仕組むよりも、むしろ税収分与と

センター、野村学術基金、鹿島学術振興財団の研究助成金を受けている。

して中央政府が賦課・徴収し、一定の基準で交付した方が、税務行政コストや納税協力費の節約という点からみて合理的である。これがやや極端に単純化してみた、付加価値税を地方税化する場合に遭遇する難点である²。

かかる難点が EU での税制の調和を遅らせ、また各国での付加価値税への地方政府の参与を困難にし、日本の地方消費税の機構を複雑にしている根底的な要因であるといつてよい。しばしば「多段階の間接税は地方税になじまない。したがって、付加価値税を地方税化しようとするのは誤った考えであり、税理論の観点から受け入れることはできない」といわれるのは、そのためである。

本稿の目的は、こうした理論状況を念頭において、最新の国際的経験および租税論のフロンティアを検討し、そこから日本の地方消費税の位置づけと今後の課題を再検討することにある³。何故いま地方消費税かと問われれば、実施されてから一定の年月を経て定着しており、検証の機が到来したという他ない。さて本稿の構成は以下の通りである。はじめに現行地方消費税を税収の偏在度などいくつかの観点から評価する。つぎに国際比較の視点からみた日本の地方消費税の位置づけをこころみる⁴。その後、付加価値税の政府間割当てをめぐる租税論のフロンティアと実践を考察し、多段階の付加価値税に地方政府が参与することの根拠と方法論を検討する。その際、とくに境界統制なしで仕向け地原則を実施するアプローチについて焦点をあてる。最後に地方消費税の将来にかかわる政策的含意を租税論の視点からまとめる。

1 . 日本の地方消費税

1.1 沿革と思想

付加価値を課税標準とする地方税には、直接的な事業税の外形課税と間接的な消費税の二つのタイプがあり、長い歴史をもつのはいうまでもなく前者、すなわちシャウプ勧告以来の紆余曲折を経てきた事業税の外形標準化問題である。これに対して後者、すなわち一般消費税の地方税化が議論の俎上に上ったのは、1980年代における付加価値税導入過程においてであった。一般消費税を新税として導入する場合に、その一部を地方独立税として創設する（政府税制調査会、1978年度答申）という構想は、総選挙における与党の敗北（1979年10月）によって、一般消費税ともども頓挫した。その後、新間接税の一部を地方税化するという結論には至らなかったものの、政府税調はふたたび売上譲与税を創設

² 地方付加価値税の難点に関しては、McLure, C.E., 1994, pp.170-173 が標準的な解説を行っている。

³ 本稿は、持田, 1998, 2000 を大幅に加筆補正したものである。尚、地方消費税を扱った最新の優れた論稿として伊東, 1999 があるので、併せて参看されたい。

⁴ 国際比較の視点としては、課税権限の調整方法として、分与税、独立税、付加税のどれをとるか、課税管轄区域間の財貨・サービスの取引は原産地原則で課税するか、仕向け地原則によるか、税率は均一か、それとも税率決定権を州・地方政府に認めるかの三点がありうる。

するという答申をまとめた（政府税調『税制の抜本の見直しについての答申』1986年10月）。この答申もまた、首相のいわゆる「公約違反問題」で国会が空転し売上税法案が廃案となることで、一旦は実現の機会を失った。しかし1988年末、消費税が国会審議を経て実施にうつされたことにより、国税としての一定割合を人口・従業員数などの客観的基準で譲与する消費譲与税が実施された。

政府税調が当初、答申としてまとめたのは一般消費税の地方税化であったが、1989年の抜本的税制改革において消費譲与税の創設という形での財源付与がなされたため、この問題には決着済みという烙印が押されることになった。しかし1990年代後半に入ると、個人所得減税とその補填財源としての消費税率引き上げを背景として、そして1993年6月の衆参両院における「地方分権の推進に関する決議」を契機とする地方分権の潮流を契機に、消費譲与税の地方消費税への組換え論議が復活した。すなわち地方六団体で構成される地方自治確立対策協議会の「緊急要望」（1993年10月26日）をかわきりに、消費譲与税の地方消費税への組換えが政府税調などの俎上にのぼり、これを受けて自治省（当時）が同年秋、素案となる「地方消費税構想」をまとめた。自治省の構想をめぐる活発な議論をうけて、政府税調は、同年11月の答申で、地方消費税について消極論が多数派であることが指摘する一方、譲与税方式で決着済みという考えをとらず、地方税の充実強化のためのひとつの選択肢として地方消費税構想が再浮上したことを否定しなかった。再発足した政府税調内に設置された「地方税源問題ワーキング・グループ」でも、多彩な議論が展開されたが地方消費税について結論を出すには至らなかった。

しかし、政府税調の「税制改正についての答申」（1994年6月21日）では、消極論が多数であるとされた93年11月の答申とは異なり、積極・消極双方を対等に扱っており、地方消費税構想は「土俵際から土俵中央にまで押し戻した形」⁵となった。その後、舞台は同年6月30日に誕生した自社さきがけ三党による新連立政権の与党税調の場に移され、激しい議論が戦わされた。しかし、地方消費税の性格をめぐる自治・大蔵両省間での見解が最後まで平行線を辿り、ふたたび閉塞状況に陥った。この事態を打開するために大蔵・自治両省は妥協案をそれぞれ出したが、結局、清算システムによって「消費地と税の帰属地の一致」をはかるといふ自治省案をベースに、賦課徴収事務の税務署への委託および税収の二分の一の市町村への交付という修正を加えて、同年9月20日、官房長官、大蔵、自治三大臣の地方消費税についての合意が成立した。こうして同年11月25日地方消費税は国会を通過し、1997年4月1日をもって施行された。

地方消費税の性格をめぐる自治・大蔵両省の見解が最後まで平行線を辿ったことに見られるように、思想的にいうと地方消費税は複雑な性格を併せ持っている⁶。すなわち地

⁵自治省、1995年、81頁を参照。

⁶地方消費税の性格をめぐる議論については、佐藤進・滝実編、1995年が多くの優れた論考や政府税調「地方税源問題ワーキング・グループ」の討議資料を収録しており参考になる。

方消費税には、都道府県の行政サービスに対する対価としての応益説的な観点と、消費に担税力を見出す応能的な観点とが込められており、その解釈は時期により、論者により必ずしも一貫したものではない。たとえば、税の負担者は最終消費者であるが、最終消費者の購入する財・サービスの価格形成にあたっては、各流通段階における各地方団体の行政サービスが寄与していると考えられるので、地方消費税を流通段階の地方団体に帰属させるのは合理的であるという主張された。しかしその反面、地方消費税は消費税額をその課税標準とし、消費税の性格（消費者への税の転嫁、前段階税額控除）を継承している以上、消費税と整合的であるべきであり、最終消費地と税収の帰属地を一致させるべきだという主張もあった。創設された地方消費税において清算システムにより「最終消費と税収の帰属の一致」が図られたのは、理論的決着というより、国税である消費税が先行導入されている中で、その体系に沿って制度を仕組むことが唯一の選択肢であるという高度な政策的判断であったというのも肯ける。

表1 地方消費税に関する諸構想の概要

	地方消費税（地方税法等の一部改正）94年12月2日公布	自治省修正案 94年8月頃	大蔵省提案 94年7月頃	地方消費税構想（自治省案） 93年10月頃	消費譲与税 97年4月廃止
課税団体	本店所在の都道府県、保税地域所在の都道府県	取引行為所在の都道府県	国	取引行為所在の都道府県	国の消費税収入の5分の1を都道府県・市町村に譲与
課税標準	国の消費税額	国の消費税の課税標準又は国の消費税額	国の消費税の課税標準	国の消費税の課税標準又は国の消費税額	課税資産の譲渡等の対価
税率	25/100	一定税率	一定税率	一定税率	3/100
賦課徴収	当分の間、国税務署に委託	都道府県に申告納付	国の消費税と併せて税務署が徴収	都道府県に申告納付	国（税務署）
国境税調整	輸入課税分と輸出還付分を全都道府県で清算	輸入課税分と輸出還付分を全都道府県で清算	国の消費税に準じる	輸入課税分と輸出還付分を全都道府県で清算	国の消費税に準じる
地方団体への配分	小売販売額その他の消費に関連した基準により都道府県間で清算	消費に関する指標にもとづきマクロ的に清算	消費の基準に応じて各地方団体に配分	分割法人の一括納付。事業税の分割基準による都道府県への税送付	譲与基準 都道府県 6/11 1/4 人口 3/4 従業員数
市町村の財源補填	清算後の金額の2分の1を人口及び従業員数で按分して市町村に交付	都道府県税と市町村税の配分見直し	不明	都道府県税と市町村税の配分見直し	譲与基準 市町村 5/11 1/2 人口 1/2 従業員数

（資料）自治省『改正地方税制詳解（平成6年抜本改革版）』、地方消費税研究会編『逐条解説地方消費税』等より筆者作成。

1.2 地方消費税の論理

課税ベースの広い消費税に地方政府が参与する選択肢にはいくつかのタイプがある。理論的にいうとカナダやアメリカの州で賦課されている小売上税が簡単明瞭な候補となりうる。しかし、小売上税は単段階課税なので中間投入財を課税ベースに算入してしまう危険性が高いうえに、すでに国の消費税が導入されている中での小売上税等の導入は困難である。したがって国の消費税の体系に沿って地方税として課税を行なう「地方消費税」の導入に選択肢は限定される。地方消費税が消費税額をその課税標準とし、消費税の性格（消費者への税の転嫁、前段階税額控除）を継承しているのはそのためである。課税客体も国内取引（譲渡割）、輸入取引（貨物割）とも国の消費税と同一である。つまり形式的にいうと地方消費税は国の消費税の付加税であるということができる。もっとも仮にその税率が都道府県によって不均一であると、消費税の前段階税額控除が不正確となる。したがって、地方消費税の税率は一定税率とされている。この地方消費税の税率は、個人住民税および消費譲与税廃止による減収の補填をおこなうこと、すなわち税収中立を保つことを考慮して、100分の25、すなわち消費税率に換算して1%相当として設定された。地方消費税に関する諸構想をまとめた表1に見られるように、地方消費税構想、自治省修正案、および地方消費税では付加税方式をとっているが、旧消費譲与税、大蔵省提案は譲与税方式をとっており、ここに対照的なスタンスの差が現れている。

ところで、消費税のような多段階累積排除型の付加価値税を各都道府県の消費税として仕組む場合に、税の負担者たる消費者の所在する地域（最終消費地）と税の帰属地が一致するとはかぎらない。これについては、地方団体の提供した行政サービスが、商品価格の低下というメカニズムを通じて域外消費者にまで恩恵が届いているという考えもある反面、地方消費税は、消費税と密接不可分の制度として仕組まれている以上、消費税と整合的であるべきという考え方がつよかったことは先に触れた。表1では、前者は取引行為所在の都道府県への税収の帰属を意図した地方消費税構想（自治省案）に、後者は消費基準による譲与税方式を主張した大蔵省提案によりつよく現れている。むしろ最終消費地と税収の帰属地を一致させるためには、国の国境税調整と同様に移入課税・移出免税の県境税調整を行なう必要がある。しかし県境には国境における税関に相当する機関がない日本の地方制度では、県境税調整を行なうことは現実的には困難である。このため創設された地方消費税ではマクロ的な清算制度によって、県境税調整に代替する現実的解決策とした。表1に見られるように、大蔵省に対する自治省修正案（94年8月頃）を契機に清算システムが急浮上している。これは各都道府県における最終消費額を直接把握し、これに応じた清算を行なえば実質的に「消費地と税の帰属地が一致」という考えに基づく。

この点を創設された地方消費税に沿って確認しておく、つぎのごとくである。地方消費税では納税者の事務負担を配慮して、都道府県は譲渡割の賦課徴収を当分の間、国（税務署）に、また貨物割の賦課徴収を国（税関）に委ねるという異例の措置をとっている。

自治省案では都道府県への自己申告が明記されていたが（表 1 参照）、納税協力費用節約の観点から、国による賦課徴収を前提とする自治・大蔵両省間の合意が形成されたものと思われる。そして各都道府県は国から払い込まれた地方消費税額から国に支払った徴収取扱費を減額した額について、商業統計の小売年間販売額その他の「消費に関連した指標」によって都道府県間において清算を行なう。「消費に関連した指標」の 4 分の 3 は、小売年間販売額（商業統計）とサービス業対個人事業収入額の合計額により、残り 4 分の 1 は人口（国勢調査）及び従業員数（事業所統計）で代替することとされている。最後に、都道府県は、前記により清算を行なった後の金額の 2 分の 1 に相当する額を、都道府県内の市町村に対して人口及び従業員数に按分して交付する。この規定も国による賦課徴収と同じく、自治省案にはなかったものであり、自治・大蔵両省の最後の交渉過程で登場した。

このように、日本の地方消費税では付加価値の発生地地方自治体が課税権をもつが、一旦、中央政府の税務機構によって徴収されたのち、事後的に清算制度によって最終消費地の地方自治体に税収を帰属させるシステムをとっている。これはボーダー・コントロールの存在しない一国内で、多段階付加価値税に地方政府が参加する形態を模索した末の一応の到達点といえる。

1.3 効率性

税源配分についての経済学的考察は、「財政連邦主義 研究の主要テーマのひとつであり、夥しい蓄積が存在する。そして一般原則については広範な合意が成立している分野でもある。すなわち、いかなる租税が地方税に適合しているかを決定する基準は、効率、公平および簡素であり、それらは一見してわかるように、経済政策一般の評価基準と同じである。ただし、それぞれの基準を政府間関係に適用する場合には特有の解釈を加える必要がある⁷。ここで、これらの基準を尺度にして、日本の地方消費税を簡単に評価してみよう。

第一に、税源配分に関する効率性基準とは、財貨・サービス、および生産要素の地域間配分に関する効率性を意味する。通常、内国経済市場（internal economic union）の効率性と呼ばれるのがこれである。地方独立税は、かかる統一的内国市場を少なくとも三種類の経路を通じて攪乱する可能性がある⁸。すなわち、（ ）地方政府が各地域間で交易される財貨・サービスや生産要素に、自由度をもっているいろいろな租税を賦課すると地域間の資源配分は歪められ、（ ）ある種の生産物や生産要素を誘致し、逆にそうでないものを追い出そうとする自滅的な「近隣窮乏化政策（Beggary-neighbor strategy）」が地方税率の引下げ競争を誘発し、（ ）更に、財政能力（課税標準の大小）の地域間格差が大きいと財政的に誘

⁷ 税源配分に関する財政連邦主義の到達点については、Boadway Robin W. and Harry M. Kitchen, 1999, ch.5, ch.9, 及び Bird, R.M., 1999 を参照。やや古いのが、Charles E. McLure jr., ed., 1983 も、この問題についての包括的研究書として便利である。

⁸ 効率性から見た分権化の問題については、Boadway Robin W. and Harry M. Kitchen, 1999, pp.468-475 を参照。

発された人口移動(fiscally induced migration)を引き起こし、非効率を発生させる⁹。要するに、地域間の可動性が高い課税客体、あるいは税源が地域的に偏在している租税は、地方税としてはあまり適合的ではない。かかる効率性基準から判断すると、仕向地原則に基づいて課税される、課税ベースの広い消費税は、州・地方税に適している。なぜならば、資本所得（配当、利子、キャピタルゲイン）、法人所得、資産移転税等の課税客体に比較して、仕向地原則の課税客体となる最終消費は、地域間の可動性が相対的には低いからである。いしかえると、消費は居住者の労働所得に概ね等しく、かつ居住者は頻繁には移動しないので、州・地方政府が租税競争にさらされる機会は小さい。最終消費は、労働所得、天然資源、固定資産と並んで、可動性が低く、地方税に適した課税客体である。

1.4 公平性

税源配分において公平性基準にいかなる役割を与えるかという問題には様々な答えがありうる。中央・地方のいずれの政府が所得再分配に対する最終的責任を持つべきかという問題は価値判断を伴わざるをえない。国民はその居所の如何を問わず、財政上、平等に取り扱われるべきであるという価値判断に立つならば、所得再分配政策は中央政府に割り当てることになるだろう。これは、統一的な垂直的及び水平的公平性原則が全国津々浦々に適用されることを意味する。しかし州・地方政府への課税権限の分権化が、地方独立税という形をとると、全国レベルの公平性が侵害される可能性が否定できない。すなわち（ ）地方政府がそれぞれ独自の垂直的公平基準を適用するようになり、（ ）また再分配的な性格をもつ地方税についての自由裁量権を梃子にした、福祉水準の最低への平準化競争（いわゆる‘race to the bottom’）が誘発され、（ ）更に、各地方政府の租税調達能力の格差が所与の所得再分配を遂行する潜在的能力の差となって表れるので、同一個人間での「財政的不公平」をもたらす¹⁰。これを要するに、所得再分配目的のための課税標準や地域的に偏在している課税標準は、地方税としての適格性に欠けるというのが公平性基準の示唆するところである。この点、一般的報償関係にもとづく応益課税が地方税としてはより望ましい。

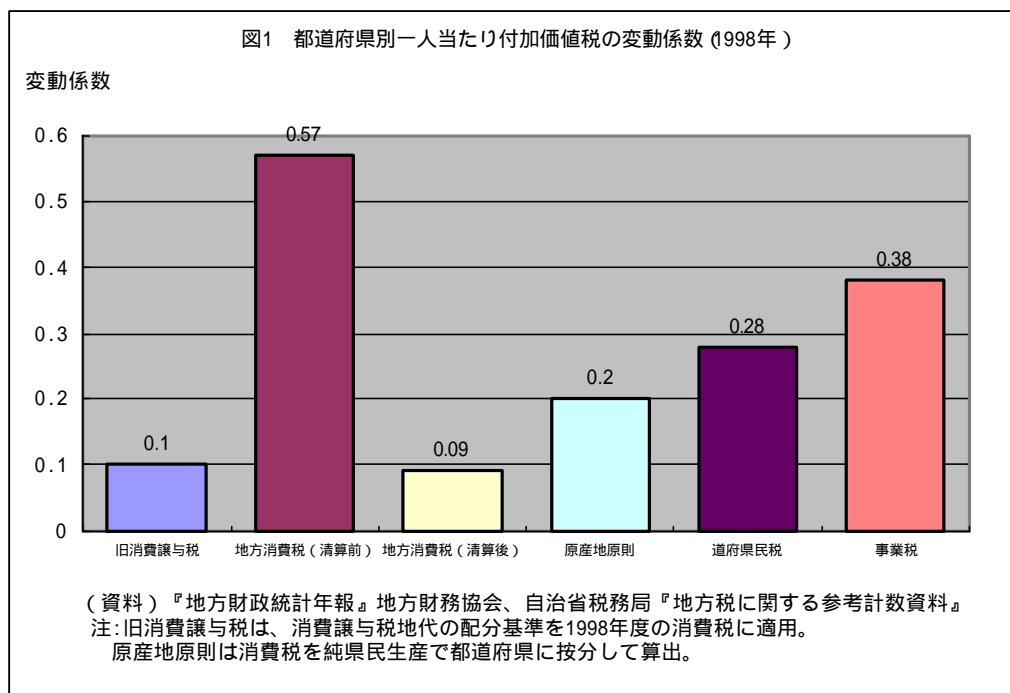
日本の地方消費税はその性格上、所得再分配を目的とする租税ではなく、またその課税標準である最終消費は所得にくらべると地域的に偏在していないので、地方税としての適格性を備えているといえる。ここで前者については、自明のことなので¹¹、後者すなわち

⁹ 純財政便益（net fiscal benefit）の格差が発生すると、個人ならびに企業はその立地選択にあたり、純粋に生産コストを考慮するよりも、財政上の得失をも考慮する傾向を強める。たとえば低税率の課税管轄権を選択する傾向を助長しやすい。

¹⁰ 公平性から見た分権化の問題点については、Boadway Robin W. and Harry M. Kitchen, 1999 及び Boadway Robin W., Paul A. Hobson and Nobuki Mochida, 2001 を参照されたい。

¹¹ 日本の地方税の所得階層別の負担については、Boadway Robin W., Paul A. Hobson and Nobuki Mochida, 2001, pp.48-49 を参照されたい。

税源の普遍性という観点から、地方消費税を素材に検証しておく。地方消費税の税収の偏在度を論ずるのであれば、財政調整の要素が加味されていた消費譲与税との比較よりも既存地方税目との比較が優先されるべきであろう。法人所得課税（事業税、法人住民税）の偏在度が最も高く、個人所得課税がこれについて、たばこ消費税などの地方間接税は偏在度が少ないことは周知の事実である。図1には都道府県別の一人当たり付加価値税収の変動係数を算出した結果がまとめられている。これによって道府県民税と清算後の地方消費税の変動係数を比較すると、それぞれ0.28と0.09となり、後者の偏在度ははるかに少ないことがわかる。さらに都道府県別の一人当たり事業税収入の変動係数は0.38であり、清算後の地方消費税の4倍近くになる。このことから、税収の偏在度の少なさという点に限定した場合、地方消費税は既存の地方税目の中では断然優位に立っているといえることができる。



このような長所が生まれるのは、生成（生産・流通）局面での付加価値の地域的偏在、最終消費局面での付加価値の地域的普遍性という著しいコントラストがあるからである。清算の前後で地方消費税の税収の分布は極端に違う。図1によって清算前の変動係数と清算後の変動係数を比較すると、それぞれ0.57と0.09となり、前者の偏在度は極めて高い¹²。

¹² 清算前の地方消費税を分母に、清算後の地方消費税を分子において比率を計算すると、1を下回るのは千葉、東京、愛知、大阪、兵庫の5都府県にすぎず、それ以外の都道府県では1を上回る。とりわけ奈良、高知、宮崎、埼玉では自己区域内で徴収された地方消費税を超える収入を清算によって他地域から追加的に受領している。

この事実は付加価値の生成（生産・流通）局面で課税された場合は、その最終消費局面で課税された場合に比べて、税収の偏在度がはるかに大きいことを示唆している。ただし、つぎの点は留保しておかなければならない。第一に消費税では本社一括納税方式をとっているため、主として分割法人による付加価値生産が税務統計上では実態以上に大都市圏へ集中しているように誇張されている。第二に清算前の地方消費税の課税標準に含まれている輸入取引（譲渡割）は、性格上、地域的に偏在している¹³。国内での付加価値生産に直接には貢献していない要素も課税標準に含めざるを得ないために、清算前の地方消費税の偏在度は増幅される。しかし、これらの点に十分に留意を払う必要があるとしても基本的な構図に変わりはない。

それだけではなく、地方消費税は旧消費譲与税と比べても、税源の普遍性という点で遜色がない。既存地方税目との比較が重要であるとしても、地方消費税創設の経緯に鑑みると、廃止された消費譲与税との比較も全く無視できない。旧消費譲与税と地方消費税を比較すると前者では課税権が国に属しているのに対して、後者では消費税に対する都道府県の付加税であるという違いが見られる。しかし「譲与」であれ「清算」であれ、税収の帰属を決める基準自体には本質的な違いを認められない¹⁴。消費譲与税では最終消費を外形的基準（人口、従業員）で代表させて、国から都道府県へ「譲与」しているのに対して、地方消費税では最終消費そのものを基準にして都道府県間で「清算」しているのであり、税収の帰属から見た地域的普遍性は両者とも同じように高い。このことを検証してみよう。表 10-1 では廃止された消費譲与税の譲与基準を用いて 1998 年度の消費税の 20%を譲与したと想定して変動係数が算出されている。これによると地方消費税（清算後）の変動係数は 0.09、旧消費譲与税の変動係数は 0.1 である。予想通り、両者の差は僅かであり、絶対的にも小さいことが判明する。この事実により地方消費税（清算後）の地域的普遍性は旧消費譲与税に匹敵するものであるということが出来る。

ただし、地方消費税の現行の清算基準が「最終消費」を正確に反映しているかどうかについては、今後さまざまな角度から検証することが必要である。地方消費税を「消費に相当する額」で清算する際に、小売販売額等を基準とすることは、仕向地原則を加味する観点から見ると概ね正しい。しかし、仕向地原則は最終消費地の居住者が消費税を負担する

¹³ 1998 年度の地方消費税に占める輸入取引（貨物割）の割合は約 14%（自治省資料による）。上位 7 都道府県（千葉、東京、神奈川、愛知、大阪、兵庫、福岡）の全国の貨物割に占める比率は 72%である。

¹⁴ 旧消費譲与税では消費税の 20%をプールして、これを人口と従業員数という客観的基準によって都道府県、市町村に譲与した。これは国税としての消費税の性格に照らして、その最終消費を住所と行為の発生地という外形的基準により把握しているためであり、その意味では消費譲与税は地方譲与税の中でも地方税に近い性格をもつ。しかし、このような譲与基準を用いれば結果として国税である消費税の徴収地の場合より地域的普遍性の高い税源配分となることは明らかである。一方、地方消費税の清算基準は「各都道府県毎の消費に相当する額」である。具体的にはその四分之三を小売年間販売額（商業統計）とサービス業対個人事業収入（サービス業基本統計）の合計額で、残る四分の一を人口（国勢調査）と従業員数（事業所統計）で代替し、両者の合計を「消費に相当する額」と見なしている。

と想定していることに注意しなければならない。たしかに現行制度では、その四分の三を小売年間販売額（商業統計）とサービス業対個人事業収入（サービス業基本統計）の合計額で、残る四分の一を人口（国勢調査）と従業員数（事業所統計）で代替し、両者の合計を「消費に相当する額」と見なしている。これは消費税を最終的に負担する課税標準を属地的（都道府県という行政区域単位）に把握するものといえる。しかし小売販売額にせよサービス業収入にせよ、人口動態や就業構造の影響を受けやすいので、属人的に見た消費と属地的な消費概念には乖離が生じる。容易に理解できるように、小売販売額等の属地的な基準を用いると、昼夜間人口比率の高い地域ほど、「消費に相当する額」は過大に評価される傾向がある。他地域に輸出された部分（租税輸出）を課税標準に含めることは仕向け地原則と整合的ではない。東京、大阪、福岡などの大都市圏では「消費に相当する額」が過大に評価されていることに注意しなければならない。統計の利用可能性などの制約により、属地的な消費関連統計を清算基準として用いるのであれば、例えば昼夜間人口比率で補正することによって、属人的な課税標準に近づけるといった調整後の基準の方が仕向け地原則の観点からいうと合理的である¹⁵。

1.5 簡 素

ある種の課税客体を地方政府に委譲するのに伴って、おそらく税務行政費用並びに納税協力費用は増えるであろう。なぜならば、州・地方政府は、上位の政府による調整手段が存在しなければ、特定の税についても自由度をもっているいろいろな構造（税率や課税標準）を選択するようになるからである。それはとくに複数の課税管轄権で経済活動を行なう納税義務者の納税協力費用を増大させる。事実、ある種の租税の場合、境界取引に係わる納税協力費用は高く、課税回避の傾向を強める。したがって複数の課税管轄権にまたがって経済取引を行う納税者義務者に賦課する租税は、地方税としては良い候補であるといえない。

仕向け地原則にもとづく課税ベースの広い消費課税を地方税として仕組むには、納税を遵守させるために複雑なシステムを必要とする。例えば、隣接した課税管轄区域同士で単段階小売上税の税率水準や課税標準のカヴァレッジが違っていると、消費者は高税率で良いサービスの地域に住み、低税率の地域に行って財貨・サービス購入するというインセンティブが強まる。かかるクロス・ボーダーショッピングは、ある種のサービス（旅行）や非耐久消費財（衣料品、煙草、酒類など）では発生しやすく、これらを監視するには高い税務

¹⁵ 属人的な消費概念にも注意すべき論点がある。第一は小売販売額・サービス業収入と県民経済計算上の民間最終消費とを比較すると両者の間に存在する量的乖離は少なくない。第二に最終消費地で消費税を負担している主体に政府や民間住宅投資を含めないことは妥当か否かという論点がある。たしかに消費税の納税義務者は事業者とされているが、価格転嫁を通じて、その負担は最終的には消費者に帰着する。しかし、カナダの大西洋沿岸諸州で実施されている Harmonized Sales Tax で、清算基準に政府部門を明示的に取り入れていることからわかるように、納税義務者から免除される政府部門は仕入税額の控除が否認されるので、消費者と同様に間接消費税の最終的な負担者となることも事実である。

行政コストがかかる。また州・地方政府が多段階の付加価値税システムを独立税として実施する場合には、税制が相当複雑になる可能性がある。すなわち、唯一の実施例であるブラジルのケースに見られるように（3節を参照）原産地原則では資源配分への中立性を確保するために、州・地方政府の課税自主権を奪って、一律税率を強制し、（移出地域による）安易な税率引き上げ競争とそれに伴う移入地域の税収侵食への対策が不可欠となり、）更に、税収入の帰属という観点から見ると原産地原則は移出地域に有利となる一方、最終消費地や移入地域には不利になるので、複雑な調整措置が必要となるからである。要するに、多段階の付加価値税は、効率性と公平性の観点から見て、州・地方税とする根拠がある反面、それを実施するには簡素さを犠牲にして、かなり複雑な税制とならざるを得ない。「ブラジルのシステムは世界中で最も複雑なもののひとつである。複雑性の大半は原産地原則に関連している」（Poddar, 1990, p.108）といわれる所以である。しかし、このような問題点は、原産地原則にもとづいて、しかも州・地方の独立税として付加価値税を設計する場合についての指摘であるといえよう。課税ベース共有型の仕向け地原則がかかる問題をどのように克服しているかを本稿では順序だてて検討してゆく。

2. 州・地方付加価値税の国際比較

付加価値税の課税権はこれまで主として中央政府が独占してきたといえる。この傾向はとくに単一制国家において著しかった。しかし近年、この構図は各国における制度化という事実によって打ち破られつつある。図2は、筆者が付加価値税の政府間割当ての選択肢を概念化したものである。第1は税収分与方式である。第2は付加税方式によって仕向け地原則を実施するものである。このタイプには税率決定権が保証される重複型（dual VAT）と配分公式によって清算する共同型（joint VAT）がある。第3は独立税方式をとる州・地方付加価値税である。これは原産地原則を採るものと、仕向け地原則を実施するものとに分かれ、更に後者は境界統制と境界税調整を分離する方法にしたがって、税額控除清算方式と繰り延べ支払い方式とに分類できる。

2.1 税収分与方式

付加価値税の果実に、州・地方政府が参与する実際的な方式として税収分与方式が多くの国で採用されている。税収分与では州・地方政府に課税権はなく、中央政府が徴収した付加価値税の一定割合が客観的基準（人口等）にしたがって州・地方政府に交付される。この方式を採用する国々としては、連邦制国家ではドイツ、スイス、オーストリア、オーストラリアおよびロシアが、単一制国家ではタイ、消費譲与税時代の日本がある。

よく知られているように、分与税方式は資源配分にたいする中立性という観点からいうと、全国共通の一定税率で賦課された地方付加価値税（原産地原則であるか仕向地原則であるかに無関係に）と無差別である。消費者の支払う小売価格はいかなる地域でも同一となり、地域間の財・サービス取引に対して歪みを与えない。分与税と地方税方式との相違のひとつは、各地域への税収の帰属にある。分与税方式の場合に、事柄の性質上、配分公式が中央政府と地方政府との交渉によって決められ、各地域毎の財政需要なり税収調達能力の懸隔が配慮される。ところが、地方付加価値税の場合にはそのような交渉や財政的な配慮はなく、むしろ財・サービスの生産高（原産地原則の場合）もしくは消費高（仕向地原則の場合）に応じて一義的に各地域に交付される。

しかし、分与税方式にどの程度、財政調整の要素を加味するかは国によって異なる。例えば、タイにおける付加価値税の地方政府への税収配分は、バンコク都にいちじるしく偏在している。これは配分基準に1960年当時の事業税収が用いられており、財貨・サービス取引の活発な大都市に有利になっているからである¹⁶。またドイツの共通税では、州政府が連邦に代行して売上税を徴収し、その一定割合（44パーセント）が全体としての州に配分されたのち、3/4は人口比例で、1/4は明示的な財政調整交付金として各州の配分される。所得税・法人税の州取り分は徴税地主義で配分されるので還付税的な色彩が濃いが、売上税の大部分はこのように人口比例で配分され、とくに東西ドイツ統合以降は財政調整としての機能を強めている¹⁷。

これに対して付加価値税の税収分与方式を明示的な財政調整制度として用いようとしているのが、オーストラリアである。すなわち2000年7月1日に導入された付加価値税である財貨・サービス税（Goods and Service tax）は、全額が一般財源として州に配分されることが決定されており、従来の財政援助交付金と同じく、連邦交付金委員会が計算した相対値にもとづいて重み付けされた各州の人口に比例して交付される。

2.2 独立税タイプ（原産地原則）

われわれが中央政府による付加価値税の独占的使用が掘り崩されているという場合に、第二の理由として、独立税型の付加価値税の再編成ともいべき現象に注目する必要がある。まず原産地原則にもとづく付加価値税を一瞥しよう。このタイプの付加価値税の包括的提案としては、ノイマルク委員会報告（1963年）がある¹⁸。EUではECノイマルク委員会勧告以来、伝統的に、租税国境廃止後の青写真として原産地原則への移行を目標にして

¹⁶ タイにおける付加価値税の税収分与については、タイ大蔵省財政政策研究所における筆者のヒアリング（1999年3月、2001年3月）による。また文献としては、Sakon Varanyuwatana, 1995が役立つ。

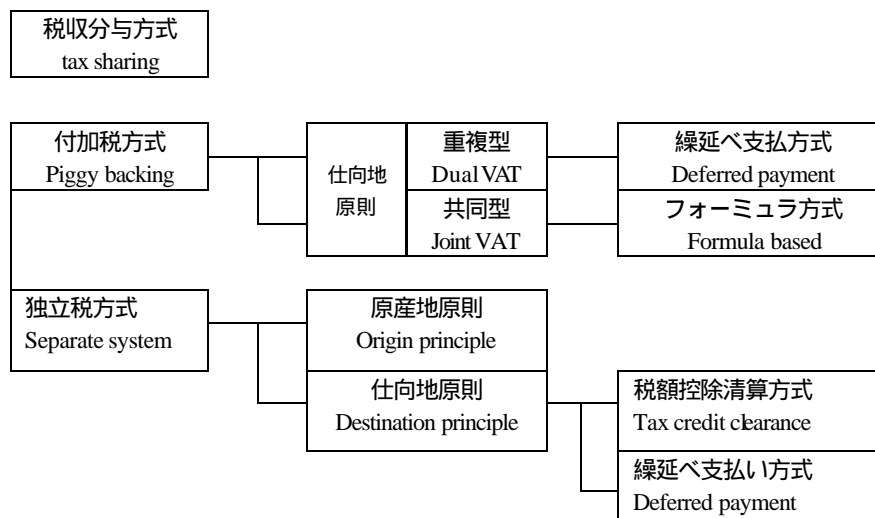
¹⁷ ドイツの共通税における人口比例は、東西ドイツ統合に伴って、財政調整としての側面が強められた。この点については、Paul Bernd Spahn and Wolfgang Fottinger, 1997を参照せよ。

¹⁸ ECノイマルク委員会勧告については、Commission of the European Economic Community, 1963（英語版）を参照。

きた。原産地原則では、国内で発生した付加価値に課税し、国外で発生した付加価値には課税されない。このため、輸出課税、輸入非課税となり、租税国境を廃止できるというのが主たる理由付けであった。しかし原産地原則への移行の可能性は加盟国間での税率の調和が達成されなかったため、現時点は不透明である。

原産地型の地方付加価値税の構想が実施されたのは、連邦国家、単一国家を問わず、ブラジルの州政府が1963年以来課税してきたICMSがその唯一の事例である。ブラジルでは連邦、州、市郡政府がすべて独自の付加価値税を課税するという特殊な税制が構成されている。連邦政府は製造物を課税標準とした工業製品税（IPI: Imposto Sobre Produtos Industrializados）を、市郡政府は商工業その他のサービスに対して課税される役務提供税（ISS: Imposto Sobre Servicos）を、そして州政府は取引高税を廃止する代わりに導入した、包括的課税ベースを賦課する商品流通税（ICMS: imposto Sobre Operacoes Relativas a Circulacao de Mercadorias e Sevicos）を基幹税として徴収している。これらの中で、最も重要なものは州政府が課税しているICMSであり、州間取引は基本的に原産地原則で課税される。次節で見るように、ブラジルの州付加価値税はその欠陥を改善して今日まで長く存続してきた。しかし近年、連邦政府は世界で最も複雑といわれる原産地型の付加価値税を抜本的に改革しようとしている¹⁹

図2 付加価値税の政府間割当についての概念図



2.3 独立税タイプ（仕向地原則）

1993年1月1日の租税境界廃止に伴い、輸出・輸入の概念はEU以外の国々に限定され、

¹⁹ ブラジル連邦政府の付加価値税改革案（1995年）に関しては、Ter-Minassian,1997,pp.438-456及びSilvani and Santos,1996,pp.123-132を参照。

加盟国内部への輸出は「供給」、輸入は「取得」となった。その点を考慮すると、93 年以降の EU 加盟国の付加価値税は広い意味での「独立税」の範疇に入るといえる。EU では、ブラジルのような原産地原則を目標にしてきたものの、その達成は 90 年代に入って一旦は挫折し、現在は「暫定的」にはあるが、仕向け地原則にもとづく付加価値税を各国は賦課している。仕向け地原則では付加価値の発生地を問わず、財貨・サービスの消費地・消費国が課税する。このため輸出税還付、輸入平衡税の課税が不可欠となるが、従来は税関における境界税調整がその役割を果たした。しかし奇妙なことに 1992 年の租税国境廃止後も EU では、仕向け地原則が適用されている。それはなぜだろうか。この経験は開放経済としての州・地方政府から構成される国家単位に、有益な示唆をあたえる²⁰。

第一は、税額控除清算方式(tax credit clearance mechanism)である。この方式によると、登録事業者による輸出には原産地の付加価値税が課税されるが、それに等しい税額控除の資格が仕向け地の登録輸入業者に与える。つまり輸出国が輸出に課税した直後に、その付加価値税を輸入国に移転すれば、登録業者間の取引に関しては境界統制がなくても、仕向け地原則がもとのまま維持される。そのためには、一件一件の取引毎に輸入業者への税額控除を輸出国毎に請求しなくてはならない。税額控除清算方式の包括的提案としては、EU における「確定的体制」として、1985 年に公表されたコックフィールド報告 (Cockfield Report, 1985) があるまた実施に移されたケースとしては、旧ソ連の解体後に成立した独立国家連合体が挙げられる。しかし、独立国家連合体での実験でも証明されたように²¹、取引毎の清算は不安定となる。なぜならば輸入国の課税当局による過大請求と輸出国の課税当局による過小送金をチェックするインセンティブがないからである。この問題を克服するには、関係国間の頭上にアーチ状にそびえる超国家的な中立的清算機関を通じて、純輸入国の付加価値税の収支を清算する以外ない。税額控除清算方式の成否は、究極的には加盟国が自国の課税権の一部を超国家的な清算機関に割譲する意志があるかどうか依存するのである。

第二は繰延べ支払い方式(deferred payment method)である。この方式は仕向け地原則における輸入時課税のポイントを、従前のように租税国境通過時点ではなくて、登録輸入業者の最初の販売時に繰り延べるものである²²。むしろ登録業者間以外の取引については特別ルールによって賦課されている。すなわち、メルゲ-販売 (仕向け地の付加価値税)、非課税団体の知・ボ-ダ-取引 (申告書の提出と納税の義務化)、知・ボ-ダ-の自動車購入 (仕向け地の付加価値税) 等々である。ただし最終消費者によるクロスボーダ-取引は原産地原則で課税される。繰延べ支払い方式は、税額控除清算方式に比べて、より広範な実施の経験をもっていることが特徴である。すなわち、それはベネルクス諸国が 1960 年代後半から 70

²⁰ EU における付加価値税統合に歴史的経緯については、Messere, 1994, pp.665-684 が包括的に参考になる。

²¹ 独立国家共同体における実験については、Cnossen, 1998, pp.412-413 を参照。

²² 繰延べ支払い方式については、Cnossen and Shoup, 1987, pp.74-76 を参照。

年代前半にかけて付加価値税を導入して以来、運用されてきたものであり、付加価値税に関する EU の第 6 次指令 23 条にも明記された。なによりも注目されなくてはならないのは、租税国境廃止に伴い、1993 年 1 月以降 EU 加盟国内部では「暫定的体制」としての繰延支払い方式が運用されていることである。その期限は 1996 年であったが、その前途は不透明である。後に触れるカナダのケベック売上税も基本的に繰り延べ支払い方式を採っている。

2.4 付加税方式 (piggy-backing)

われわれは税収分与と独立税型という両極端を概観した。しかし、中央政府による付加価値税の独占が崩れつつあるという場合、それらの現象だけに目を奪われてはならない。連邦政府と州・地方政府が同一の付加価値を課税ベースとして共有する、付加税タイプの付加価値税が存在する。このタイプの付加価値税が世界史に登場したのは、比較的最近の事柄に属する。なかでも研究者の熱い視線を集めているのは連邦国家であるカナダでの試みであろう²³。この国では 1991 年に多段階付加価値税としての財貨・サービス税 (Goods and Service Tax, GST) が、従来、州政府の独壇場であった売上税領域に入り込む形で強引ともいえるやり方で導入された。結果、連邦付加価値税と州の小売売上税が並存したシステムが誕生し、今日に至っている。連邦政府は当初、小売売上税を付加価値税に統合する案を出したが、その思惑はずれ、州の猛烈な反対に遭遇して見切り発車となった。1 つの州 (アトランティック州) では連邦政府の付加価値税である財貨・サービス税 GST のみが賦課されているのに対して、5 つの州 (ブリティッシュコロンビア、サスカチュワン、マニトバ、オタワ、プリンスエドワード島) では GST と州の小売売上税が調和されずに併存することになった。

しかし二税の並存が消費者や小売業者にもたらす問題は放置しえない。消費者は付加価値税と小売売上税という消費税を一枚の領収書の中で同時に支払う義務を負う。さらに二つの消費税の課税標準と税率構造はかなり異なっている。GST は一律税率が財貨・サービスに賦課されるのに対して、州の小売売上税の課税対象は主として財貨であり、非課税の範囲も州毎に多様である。このような二重のシステムが資源配分の効率性を阻害していると非難されているのも頷ける。小売売上税は課税ベースが狭いので、財の生産を差別する一方、サービスを優遇している。また小売売上税は単段階課税なので中間投入財を課税ベースに算入してしまう危険性が高い。これらは相対価格を歪め、生産コストを高めて、産業競争力を阻害する要因となるからである。しかし州政府の課税自主権がつよいカナダでは「調和」をめざす連邦政府の思惑を押し通すことは日本に比べてはるかに困難である。売上税領域での連邦政府と州政府との「調和」(harmonization) は次に見るように部分的に進行することになった。

²³ カナダの GST 導入と州小売売上税の統合過程及びその紆余曲折については、Gendron, Mintz and Wilson, 1996, pp.332-342 を参照。

第一は、共同型付加価値税 (joint VAT) である。これは連邦政府と州政府が同一課税ベースに各々均一税率の付加価値税を賦課し、連邦政府が徴収した後、一定の算定式にもとづいて各州へ配分するものである。むしろ、共同型付加価値税の代表的提案としてはヨーロッパ閣僚委員会が現状打開策として発表した、Commission of the European Communities, *A Common System of VAT: A Programme for the Single Market*.1996年の例がある²⁴。この提案の狙いは、繰延支払い方式に伴う脱税予防にあるようだが課税自主権の侵食を懸念する加盟諸国の反対がつよく、先行きは不透明である。共同型付加価値税を実施しているのは、世界広しといえども、1997年以降、カナダの大西洋沿岸三州 (バ・スミア、ニューブラズウィック、ニューファンドランド) で開始された調整売上税 (Harmonized Sales Tax, HST) と日本の地方消費税だけであろう。カナダの HST は、連邦政府の GST と州政府の小売上税を、単一の多段階売上税によって代替することに成功した例である²⁵。

HST では、三つの州内での登録企業による販売は、他州からの移入も含めて、一律 15% の付加価値税が賦課される。仕向け地原則における移入課税に相当する。15%のうち 7% がオタワの連邦政府へ割り当てられ、残りの 8% は参加諸州の財源としてプールされる。消費税の 4% が国へ、残りの 1% が地方消費税となる日本のシステムに類似している。一方、登録企業による他州への移出は連邦政府の GST が賦課されるが、HST は非課税となる。つまり移出には事実上ゼロ税率が適用されている。前段階税額控除の対象は仕入れに実際にかけられた付加価値税なので簡単である。すなわち HST の区域内で生産された財貨・サービスは仕入れにかかる HST 全額が控除され、他州で生産され、HST 区域内に中間投入財として移入された財貨は GST のみが前段階税額控除の対象となる。また HST の徴収事務は、参加諸州にかわって連邦政府に属するカナダ歳入庁がおこない、総体としての州の取り分を各州の最終消費額で按分して交付している。その具体的な仕組みについては後述するが、日本の地方消費税における清算制度と基本的に同じであることに驚きを禁じえない。ただし HST は形式的には付加税方式の地方付加価値税に見えるが、州政府に税率や課税標準の決定権がなく、連邦政府が徴収した付加価値税を一定の算定方式にしたがって交付している点に鑑みると、本質的には分与税に近い性質をもっている。

第二は、重複型付加価値税である。この用語は耳慣れない響きを与えるかもしれない。要は、連邦政府と州政府の双方が事実上、同一の課税ベースを共有し、別々の税率を適用するものである。重複型 (dual VAT) というユニークな呼称はリチャード・バード教授等の創意による。このタイプの地方付加価値税を実施したケースとしては、カナダのケベック州が 1990 年以降徴収しているケベック協調売上税 (Quebec Sales Tax) を挙げるのが

²⁴ EU 閣僚委員会の 1996 年提案については、*International Vat Monitor* 誌上の Ben, Terra, 1996 の論稿が参考になる。

²⁵ Bird and Gendron, 1999, pp.435-437.

できる²⁶。QST は多くの点で HST と異なっている。このシステムではケベック州政府は売上税を自主財源として保持しているため、課税標準と税率の決定権をもつ。しかし、単一の租税徴収機構があるだけであり、ケベック州の歳入局が連邦政府に替わって行っている。HST と同じく、QST は仕向け地原則型の売上税であるが、それを実施する手続きはやや異なる。ケベック州内での居住者に対する販売には連邦政府の GST ならびに 7.5%の税率での QST が賦課される。非居住者は GST のみを納税する。州外からの購入（移入）については、登録企業は GST のみを支払うが、家計は GST と QST の両方を支払うことが想定されている。企業が移入した財貨に賦課される QST は、それが中間投入財として使用され、再販売された時点で徴収される。なぜそうなるかという点、ケベック州内で購入された中間投入財にかかるすべての GST と QST には前段階税額控除が認められるが、州外から購入した中間投入財は QST を負担していないので、登録企業は税額控除を受けることはできない。この仕組みは、財政学では繰り延べ支払い方式と呼ばれているが、税務行政コストを節約するために採用されている。

課税標準や税率決定権の保障という観点から QST と HST を比較すると、連邦と州の売上税体系を協調させる方法論としての前者の優位性は明らかである。もちろん、QST の経験はまだ浅く、それを運営するには税務行政費用や納税協力費用がかかることは事実である。それにもかかわらず、QST は境界統制の設定できない一国内での仕向け地原則型の付加価値税の実施が可能であることを証明した貴重なケースである。

3. 地方付加価値税の性格と税収の帰属

わが国では、地方団体の提供した行政サービスが、商品価格の低下というメカニズムを通じて域外消費者にまで恩恵が届いているという考え方と、地方付加価値税は、国の付加価値税と密接不可分の制度として仕組まれている以上、付加価値税の性格と整合的であるべきという二つ考え方が並存しているということを第1節で述べた。前者の考え方に立てば、地方付加価値税を取引行為の発生した地域に帰属させることが正当化されるので、財貨・サービスの境界取引は原産地原則で課税されることになる。一方、後者の立場にたつと、付加価値税の果実は最終消費の発生した地域に帰属することになるので、仕向け地原則を実施することが少なくとも理論上は必要になる。それでは第2節でみた国際的な経験（税収分与、付加税、独立税）は、この問題についていかなる示唆を与えているのであろうか。

3.1 税収分与の評価

およそ地方政府が付加価値税の果実に参与しようとするとき、最も簡素な形態は分与税

²⁶ Bird and Gendron, *ibid* ,pp.433-434.

であろう。現在、オーストリア、ドイツがその代表として挙げられる。かつての日本の消費譲与税（1989-1996年）もこの範疇に入るといってよい。分与税方式の長所はやはり税務行政の簡素さと中立性にあるといえる。分与税であれば、地域間の財貨・サービス取引を歪めない。また記帳義務や申告の条件・手続が全国共通であるので、税務行政が簡素である。それだけではない。国税として一括徴収されるので、輸入平衡税であれ輸出還付であれ、特定の地域ではなく国庫勘定が一元的に行なえるという税務行政上の長所もある。国税の場合と違って、輸入地と輸出地が異なる地方政府に分割されることが地方付加価値税の場合に起こりうる。個々の地方政府が独立に付加価値税を賦課する場合には、後にブラジルのICMSのケース・スタディで触れるように、どの地域が輸入時課税の恩恵にあずかり、またどの地域が輸出払い戻しを負担するかというむずかしい問題がある。分与税方式であれば、国税として一括徴収されるので、輸入時課税であれ輸出払い戻しであれ、特定の地域ではなく国庫勘定が一元的に行なえばよい。すなわち分与税方式には国境調整のための追加的な税務行政費用がかからないという長所がある。

しかし、かつての消費譲与税のように、税収分与では地方政府には徴収権がなく、税率の決定権も失われる。いいかえると分与税は資源配分には中立的で、かつ簡素であるが、税率決定権などの課税権が制約されるという難点がある。例えば、州政府が小売売上税というかたちで一般売上税を賦課している連邦制国家（例えばアメリカ合衆国やカナダ）では、税収分与方式を新たに選択することは政治的に困難である。例えば、カナダでは1991年に製造者売上税を廃止して、多段階の付加価値税である財貨・サービス税（Goods and Service Tax）を導入した。当初連邦政府が提案したのは小売売上税を税収分与方式の全国的付加価値税（National VAT）に統合する構想であった。しかし、この提案に対する州政府の猛烈な反対に遭遇して、連邦政府は小売売上税と並存する形で、財貨・サービス税を導入せざるを得なかった²⁷。また日本では1989年の税制改革において国の消費税の20%を人口や従業員数を基準にして都道府県・市町村に交付する消費譲与税が創設されたが、短命に終わった。このように分与税方式は、ドイツやオーストリアのように州・地方の利害を代表する第二院をもつ連邦制国家は別にして、一般的には魅力的な選択肢といえない。

3.2 原産地原則の経験

通常、原産地原則による地方付加価値税の正当性はつぎのような点に求められている。第一に、国民経済の一部である地域経済では概念上、境界管理ができない。しかし仕向地原則では移入を確実に捉えて移入課税を実行し、移出の真偽を確かめて移出払い戻しを行なうために境界管理が必要となる。それは労働・資本は自由に移動でき財貨・サービスの流通に障害のない国民経済を人為的に区分し、いたずらに課税手続きを複雑にするだけであ

²⁷ カナダにおける付加価値税の導入過程と州政府の反応については、Richard Bird, 2000, pp.38-40 を参照。

る。原産地原則であれば移出課税・移入非課税となるので複雑な境界管理が不要である。第二に、地方付加価値税がどの地域でも均一税率で賦課される特殊な場合には、原産地原則であれ仕向け地原則であれ、同一商品に対して最終消費者が支払う小売価格は等しくなる。つまり、均一税率ならば原産地原則であっても資源配分には中立的となる。資源配分への中立性という観点から見た仕向け地原則の優位性は、均一税率の場合には成り立たない。

こうした有利性をもつ原産地原則に立脚した付加価値税提案の代表例としては、1963年のECノイマルク委員会の勧告を挙げることができる。前掲表1で見たように、日本での導入論議が高まった当時（1993年10月頃）最初に提案された地方消費税構想もこのタイプに属するといえよう。ただし古今東西、世界広しといえども原産地原則を実際に採用しているのは1967年以来、ブラジルの州レベルで賦課されている州付加価値税である商品サービス流通税（ICMS:Imposto Sobre Operacoes Relativas a Circulacao de Mercadorias e Sevcicos）だけである。ICMSは1967年の軍事政権時代以来の長い歴史をもち、しかも州税収入の90%以上を占める基幹的な位置を占めている。

ブラジルの商品サービス流通税（ICMS）境界統制の不要性という点で原産地型の付加価値税の長所は大きく、一見、地方付加価値税のモデルであるかのように見えるが、実はそう簡単ではない。たしかにブラジルの州付加価値税はその欠陥として指摘されてきた資本財税額控除問題と輸出品課税問題については1996年の改革によって正しい解決が与えられた。しかし問題は依然として未解決であり抜本的な改革が近年政治的アジェンダになっている²⁸。

第一に、原産地原則では負担額が付加価値の生産地域・流通経路によって異なり、税収も消費地以外に帰属する。つまり原産地原則では財貨・サービスが税付きで移出されるため、生産・流通に歪みを生じる。これを避けるためには税率を各地域で均一にしなければならない。資源配分への中立性確保のためには原産地原則のメリットである課税自主権を制限しなければならないのである。このような理由からブラジルのICMSでは税率と課税標準の決定権は州政府には与えられていず連邦政府の合意が必要となっている。標準税率は17%で、生活必需品には12%、奢侈品には25%の全州共通税率が適用されているのも肯ける。

第二に、中間業者が多い移出地域が税率を移入地域の税率より高く設定すると、移出地域はキャッシュ・フロー上、有利となる。なぜならば、原産地原則では移入地域の課税当局は他地域ですでに課税された仕入税額を控除しなくてはならないので、買い手は高税率地域からの購入を控えることにならないからである。これは最終負担者となる消費者の住んでいる移入地域の税収を奪うことになる。つまり、原産地原則では、（移出地域による）安易な税率引き上げ競争とそれに伴う移入地域の税収侵食への対策が不可欠となる。いずれにせよ前段階税額控除方式では、税率が不均一であると、各地域で発生した付加価値に

²⁸ ブラジルの商品流通税の問題点と連邦政府による改革案については、以下の文献を参照。 Silvani and Santos,1996,pp.123-132. Ter-Minassian,1997,pp.438-456. Bird,2000,pp.18-20.

比例して正しく算定することはできない。

ブラジルの ICMS は、まさにかかる難点に直面している典型的ケースといえる。すなわち、移入州は中間投入財などの仕入税額控除を負担する一方、各州が移出にかかる税率は連邦政府によって一律に統制されている。しかも州間の財貨・サービス取引は標準税率（17%）の一定割合に引下げられており（12%）、とくに北部の貧困州向けの移出は軽減税率（9%）が適用されている。この結果、複雑な税率構造を悪用した課税回避がブラジルでは絶えないといわれている。

第三に、税収入の帰属という観点から見ると原産地原則は移出地域に有利となる一方、最終消費地や移入地域には不利になる。もっとも国内取引について原産地原則を実施しても対外取引は GATT のルールで仕向地原則を採用せざるをえない。したがって原産地原則ならば、移出地域が必ず有利になるとはいえない。しかし Longo や McIure が指摘するように、一次産品の輸出に依存しているブラジルの場合、移出の多い工業地域は概して輸入地でもあり、逆に移入の多い後進地域は一次産品の輸出地でもあるため、付加価値税収入は二重の意味で工業地域に偏在しやすい。

事実、リオ・デ・ジャネイロやサン・パウロといった南部の工業化のすすんだ諸州は国内の他州との取引は出超であるが、対外貿易は入超になっている。他方、アマゾン等の北部の貧困州では南部諸州との取引は移入超過であるが、対外貿易は一次産品輸出にささえられて輸出超過となっている。州間取引を原産地原則（移出課税、移入非課税）、国際取引を仕向地原則（輸出ゼロ税率、輸入課税）で課税する ICMS の税収入が、南部の工業諸州に帰属してしまうのはこのためである。そして、税収の偏在にブレーキをかけるために更に複雑な調整措置が必要となる。ブラジルでは法律によって原産地州から移出される財貨・サービスの税率は、州内で完結して取引される財貨・サービスの税率よりも低く設定されているのも肯ける²⁹。EC のノイマルク委員会で原産地原則への移行が検討された際、加盟国間の域際収支が均衡するという想定があった。しかし「固定相場制」をとる一国内では、地域間の域際収支が自動的に均衡するという想定は非現実的といわなければならない。

このように、境界統制の不要性という長所をもつ原産地原則にも、唯一のケースであるブラジルの ICMS の経験を検討するにせよ、資源配分への歪み、移出地域による安易な税率引き上げと移入地域の税収侵食、原産地への税収偏在そして何よりも税制の複雑化といった難点があり、仕向地原則に対する原産地原則の優位性という「常識」にも重大な疑問が生じる。国際的な財政学者達の ICMS に対する評価が一様にきわめて厳しいのも頷ける³⁰。

²⁹ ICMS の税収偏在問題については、Longo, 1990, pp.121-129.を参照。

³⁰ ブラジルの州付加価値税に対する国際的な評価を知るには、以下の諸文献が便利である。参考までに要点を抜粋しておく。「ブラジルの州政府によって試された原産地原則の実験の経験は、奨励するものではない。原産地原則のもたらす資源配分の歪みや税務行政コストは、州間取引への低税率の適用やある種の境界統制を導入することによって、取り除かねばならなかった。しかし、中立性や税収の帰属問題は依然として解決していない。問題解決のために、近年連邦政府は、州の小売上税に補完された統一的な

こうした批判にこたえてブラジルの連邦政府が 1996 年に抜本的な改革案を提出したのが何よりの証左といえよう。その骨子は既存の ICMS と IPI とを連邦と州の双方が賦課する付加価値税に再編成する、新付加価値税の課税標準は連邦・州とも同一とし、州間でも州内でも税率を単一にする、税収の配分基準は下院で決定するというものである。

日本における原産地原則の検証 仕向け地原則の付加価値税は、原産地原則の付加価値税よりも資源配分に対してはより中立的である。しかし日本の地方消費税（清算前）のように原産地原則であっても均一税率であれば資源配分を歪めることはない。両者の違いは最終的な税収の帰属の差として表れるにすぎない。一般に、税収の帰属は課税管轄圏の区域内消費だけでなく他の課税管轄圏との取引の度合い、すなわち地域経済の開放性にも依存する。地域経済の開放性が低ければ、仕向け地原則であれ原産地原則であれ、課税標準は区域内消費だけとなるので税収の帰属には差が生じない。この場合には、原産地か仕向け地かという議論は知的遊戯の域を出るものではない。

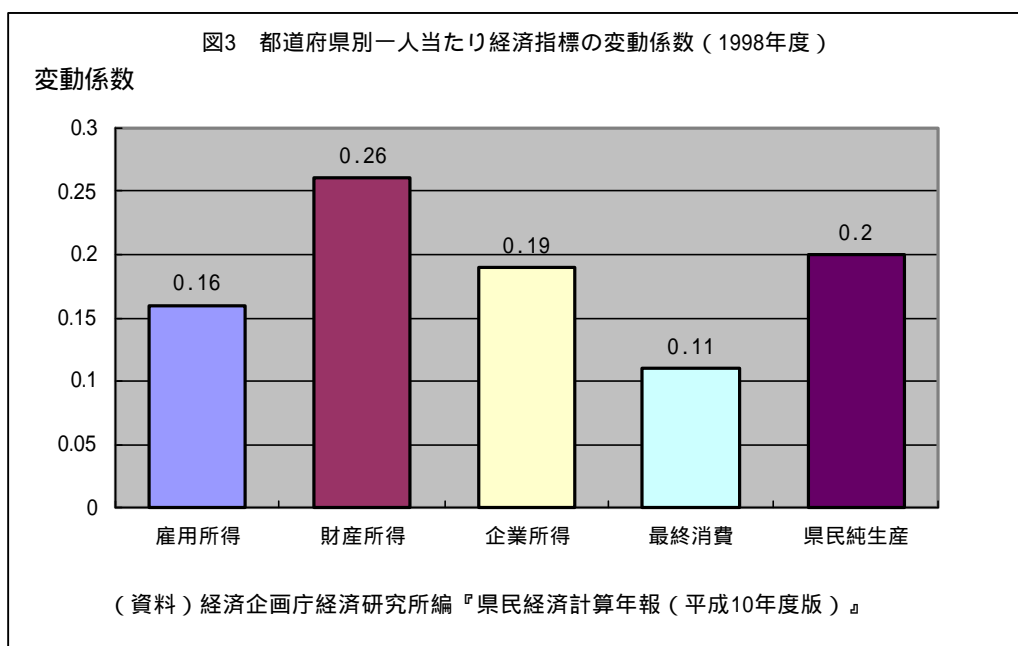
しかし、地域経済の開放性が高い場合には、この選択のもつ意味は実質的である。まして日本の場合、行政区域の面積が小さいのでなおさらそうである。ブラジルの例で見たように、原産地原則の付加価値税は税収の帰属という面から見ると前者に不利で後者に有利である。逆に仕向け地原則は移入型の地域に有利で移出型の地域に不利となる³¹。日本の地方消費税は清算制度を採用することによって最終消費地に税収を帰属させている。もし原産地原則を実施すると税収の帰属はどうなるだろう。図 3 は、この点を検証したものである。原産地原則の課税ベースは県内総生産から消費税の非課税部門の生産額を控除した額で、また仕向け地原則の課税ベースは民間最終消費によって推計している³²。同図に

連邦付加価値税を提案した。」(Cnossen, 1998, p.411) 「現在、ブラジルでは州間取引に原産地原則を適用している。さらに連邦と州の付加価値税の間には意義のある概念的・行政的な統合は存在しない。したがってブラジルはふたつの世界において最悪の部類に属する。すなわち EU を苦しめている境界取引をめぐるあらゆる問題を抱えているだけでなく、過渡の税務行政・納税協力費用、立地の攪乱、租税輸出と租税競争、要するに二重の付加価値税に必然的に随伴すると思われる諸悪の例証にもなっている。」(Bird, 1999, p.19) 「ブラジルのシステムは世界中で最も複雑なもののひとつである。複雑性の大半は原産地原則に関連している。」(Poddar, 1990, p.108) 「ブラジルは制限つき原産地原則に伴う、(上述の問題に加えて)いまひとつの問題を発見した。EC での審議の時、加盟国間の取引は多かれ少なかれ対称的であり、EC 外からの輸入と輸出は均衡するであろうということが、暗黙の前提となっていた。ブラジルでは州間の取引は非常に不均衡である。不釣合いに大きい輸入は発達した南部を経由しているが、逆に輸出は後進的な北東部を経由している。その結果、豊かな南部は付加価値税の輸入平衡税の大半を徴収し、貧しい北部は輸出税還付を負担している。このような不満足な状態は、長年の間、論争の種となってきた」(McLure, 1994, p.172)

³¹ 国民経済の一構成要素としての地域経済は、地域内総生産を超えて区域内消費を行ない、差額を移入によって埋めている純移入型の地域と、総生産より少なく消費し余剰を移出している純移出型の地域とに分類できる。移出・移入が一国全体では一致することはいうまでもない。

³² 筆者は、本文で述べた推計以外に次の方法も試みた。まず原産地原則の課税ベース = 区域内消費 (民間最終消費 + 政府支出 + 民間住宅投資) + 移出、また仕向け地原則の課税ベース = 区域内消費 (民間最終消費 + 政府支出 + 民間住宅投資) + 移入とそれぞれ定義する。データは『県民経済計算年報』を利用する。それによると仕向け地原則の場合では都道府県別一人当たり地方消費税の変動係数は 0.2190 であるが原産地原則の場合には 0.2475 となる。すなわち原産地原則の方が税収の偏在度がやや高い。

よると、住民税利子割の課税客体となる財産所得（配当、利子、キャピタルゲイン）、事業税や法人住民税の課税客体である企業所得・法人所得などは地域間の偏在度がかなり高い。その次が住民税の課税客体である雇用所得で、地方消費税の課税客体となる民間消費はもっとも偏在度がひくい。清算制度を設定しないで取引行為所在の都道府県に税収を帰属させると、その偏在度は民間最終消費の2倍も大きくなり、企業所得に匹敵するものとなる³³。同図には表れていないが、仕向地原則で有利となるのは北海道、東北地域、南紀、四国の一部、九州全域、沖縄である。それ以外とくに大都市圏を抱えた都道府県ではいずれも原産地原則の方が消費税の配分が有利になる。



3.3 租税論のフロンティアと仕向地原則

税収分与であれ原産地原則であれ、付加価値税の果実に地方政府が参与する方法としては常識的に理解しやすい形態であった。しかし税収分与は中立、簡素である反面、地方の税率決定権を奪ってしまうという欠陥がある。原産地原則にその意味での物理的制約はない。しかし経済活動を歪め、地方政府による税率引上げ競争の誘因をはらんでいる。それを是正するには事実上、課税自主権を制約するしかない。要するに、今日における各国の経験に照らすと、税収分与及び原産地原則という枠組みで地方付加価値税を制度設計す

³³ 分割法人について事業税と同様の従業員による分割基準を適用すれば、原産地原則の課税ベースの偏在度は図より緩和される。このことを検証するためには、事業所統計から個人事業者及び県内法人と分割法人のそれぞれの販売額を把握し、分割法人について従業員数により他県本店分を推計する必要がある。この点については他日を期したい。

ることには様々な注釈が必要となる。それだけではない。シャウプ、クノッセンに代表される租税論のフロンティアを紐解くと、以下に述べるように³⁴、現時点ではむしろ仕向地原則の原産地原則に対する優位は確固たるものであるとあって過言ではない。控えめにいっても、境界統制廃止後の原産地原則の実施には説得力に欠ける面がある。

境界統制の必要性 原産地原則は、第一に境界税調整が不必要であること、第二に、境界税調整のための複雑な境界統制も不必要などの理由でその正当性を確保してきた。よく知られているように、60年代のECノイマルク委員会における議論は第一の点を焦点としていた³⁵。しかし、税率調和を伴う原産地原則の実施が可能になったとしても、租税境界の必要性がなくなるとするクノッセン説の登場以降、第二の論点に議論の租税論の焦点はうつりつつある³⁶。仕向地原則では輸出時に国内での税額を還付するだけであり、また輸入平衡税はそれが仮に過小であっても取戻し効果が働くので、課税当局は輸出入の価格自体に関心を払う必要性はない。しかし、原産地原則では悪夢となる。なぜならば輸出に課税する場合、国内で発生した付加価値にもとづいて輸出価格を把握しなくてはならず(均一税率でも、この必要性にかわりない)理論的にいうと独立企業間価格を適用する必要があるからである。更に輸入時にも、国内の生産過程や流通過程で課税されないように、名目的な税額控除(国内付加価値税率と独立企業間価格による輸入価値の積)を設定しなくてはならない。常識的には、仕向地原則から原産地原則への移行は境界税調整と境界統制を不必要にすると考えられる。しかしクノッセン説の登場を契機に、原産地原則の下で輸出・輸入を正しく処理するためには境界統制の維持ないし再構築が必要になるというのが財政学界の共有財産になっている点を強調しておきたい。

等価理論の成立条件 原産地原則を正当化するいまひとつの議論は、周知のように為替レートによる仕向地原則と原産地原則の無差別を主張する‘等価理論’である³⁷。等価理論が成立するか否かは、為替レートと価格の伸縮性に決定的に依存する。しかし為替レートの伸縮性という前提は、通貨統合後のEUには妥当しないし、「固定相場制」をとる国内の地域

³⁴ 本稿は、原産地原則の難点を理論的に検討した Cnossen and Shoup, 1987, pp67-73 に依拠する。

³⁵ ECでは実際には、EC内取引には仕向地原則を適用してきたが理念的には境界税調整に伴う境界統制を廃止する方法として原産地原則を尊重してきた。例えばノイマルク委員会(1963)は、将来加盟国間のVAT税率の差異が解消し、原産地原則と仕向地原則の相違が重要でなくなれば、EC内部での原産地原則の採用が可能になって、境界統制を廃止できるであろうという願望を表明しつつ、さしあたりは仕向け地原則を継続するという選択肢をとった。同委員会の勧告は、輸出税還付及び輸入平衡税の廃止を明記したEC委員会の第一次指令(1967)前文および4条にも具体化され、原産地原則は広範な支持を獲得した。Musgrave, Shoup, Mclure等によって原産地原則は経済学・財政学における標準的な見解にもなった。

³⁶ クノッセンの最新の議論については、Cnossen, 1999, pp.411-413を参照せよ。

³⁷ 仕向地原則では国境税調整があるために、原産地国がどのような税率であろうとも、その影響は国境でいったん遮断されるので、輸入財貨と国内財貨との競争上の中立性が確保される。原産地原則では、輸出国の税付きで製品が輸出されるので、輸入国の税率がそれより高い(低い)場合には、同一の製品であるにもかかわらず、輸入国の製造業者の競争条件が不利(有利)になる。しかし原産地原則が仕向地原則に取って代わった場合、輸出に課税され輸入が非課税となるので、輸出国の為替レートが切り上がって、結果的には財貨・サービスの国際交易状態は以前の仕向地原則の時と同じになるというのが「等価理論」

には想定自体が非現実的であるといわざるを得ない。たとえ為替レートによって貿易収支の不均衡が調整されても、価格はそれほど伸縮的ではない。とくに貨幣賃金は下方硬直的であるため税込み価格は上昇しやすい。結局、原産地原則への移行は経済統合圏内の赤字国の税収を犠牲にして、貿易収支の黒字国の税収を増やす作用を伴う。そのような状況では原産地原則への移行は魅力的ではない。

水平的公平性 水平的公平性の観点から、付加価値税の課税原則を検討する重要な要素である。直感的な解釈のため、A国が10パーセントの付加価値税を、B国が20パーセントの付加価値税を課税している中で、A国からB国にコンピュータが輸出され、それがBで生産された高税率の同じコンピュータと競争すると想定しよう。原産地原則のもとで、(B国の)国内コンピュータ生産者が前述の等価理論が想定しているように不公平、非効率はないと納得することはありえない。仕向地原則ではこのような感覚的な不公平はなくなる。厳密に言うと、仕向地原則でも非貿易財の生産者、輸出国内の輸入業者は、仕向地原則が輸出業者を輸出免税というかたちで優遇していると不満であるかもしれない。また二か国の仕向地課税の税率が違っている場合、低税率国の国内生産者は高税率国の生産者に比べて、より高額の入国料を支払わされていると感じるかもしれない。しかし、こうした不公平感あまり重要ではなく、原産地原則のもとで生産者間の不公平の方がより重要である。税率調和によって、生産者がいだけ感覚的な不公平感は解消する。しかし、対等な課税権を有する主権国家による税率の調和は自国の課税主権の放棄、ひいては財政的裁量権の放棄につながる。

応益原則の適否 おそらく原産地原則を正当化するうえで、最も人々の直感に訴える力をもつのは、応益原則的な課税根拠論であろう。いわく、輸出企業は自国の政府が供給した中間投入財(インフラ等)の公共財への代価を支払うべきであるという応益原則は、原産地原則を正当化する論理として、繰り返し援用されてきたし、日本でもそうである³⁸。応益原則の議論は一見もっともらしく見えるが、よく考えると曖昧な面がある。それは応益原則が企業課税的な発想に近いからではない。輸出国は何らかの公共サービスを輸出企業に供給しているのだから、輸入国の国庫に全ての付加価値税収入が帰属するのは極端すぎる配分といえる。しかし、シャープ=クノッセン,1987が指摘するように³⁹、原産地原則を採用した場合、輸入された財貨は小売、場合によっては卸売段階を経由しなければならないので、応益原則からいっても、全付加価値税収入の一定部分に対する輸入国政府の請

(equivalence theory)のエッセンスである。

³⁸ 原産地原則のもとでは輸入国の消費者が税を負担するので、消費者は輸出国政府が輸出企業に供給した財貨・サービスの代価を間接的に支払う。一方、仕向地原則では原産地原則の場合と同額の税を最終消費者は負担するが、輸入国内で発生した付加価値だけではなく、輸出国で発生した付加価値部分に対する税収入もまた輸入国の国庫に納税される。これは公正ではないし効率的でもないというのが応益原則の考え方である。応益原則の観点からいうと仕向地原則が厳密に正当化できるのは、輸出国の政府が輸出企業にまったく公共サービスを提供していず、逆に輸入国の政府が消費者にいちじるしく偏重した公共サービスを提供しているという強い仮定が前提になる。

³⁹ 応益説的な議論の難点については、Shoup and Cnossen,1987,pp.69-70を見よ。

求権は正当性をもたざるをえない。結局、望ましいシステムは二つの原則の中間に位置する。応益説にもとづいた原産地原則の正当化は直感に訴えるものがある反面、曖昧さがあり、制度設計の指針としての切れ味に欠けるのである。

要するに、仕向地原則と原産地原則の無差別を主張する‘等価理論’は、理論的に興味をそそられるが、成立条件が現実的ではない。税率調和は生産者間の不公平を解決するよう見えるけれども、加盟国の財政的裁量権が制約される。応益説によって原産地原則か仕向地原則かの二者択一を判断することはクリアーカットではない。そして、決定的に重要な問題は、税率調和を伴う原産地原則の合意ができたとしても、常識に反して、租税境界の必要性がなくなる。これらが原産地原則についての難点である。

4. 境界統制と境界税調整の分離

仕向地原則にはふたつの基本的な目標、すなわち主権国家の課税自主権を最大限に尊重しつつ経済的中立性を満たすことができる。したがって租税論のフロンティアは、仕向地原則の優位を前提にして、租税境界なしにいかに仕向地原則を実施するかという、実務的な問題に焦点をあてつつある。付加価値税は仕向け地原則に基づくことが望ましいとして、問題は、境界統制なしにいかに境界税調整を行なうかということである。

4.1 税額控除清算方式

日本でよく知られている標準的な教科書的解答は、おそらく税額控除清算方式であろう。税額控除清算方式(tax credit clearance mechanism)では、輸出国は登録業者の輸出に付加価値税を賦課するが、その税収は全課税管轄圏を包括するような第三者機関（クリアリング・ハウス等）を通じて、輸入国の政府に移し替えられる。そして輸入国の政府はその移し替えられた税収によって、自国の登録輸入業者が請求する仕入れ税額控除を行なう。

表2 税額控除清算方式のメカニズム

	輸出国の売り手		輸入国の買い手	
	価格	税支払額	価格	税支払額
最終消費財の販売			10,000	1,500
中間投入財の販売	4,000 (円)	1,000		
中間投入財の購入			4,000	1,000
付加価値税 (清算前)		1,000		500
清算プロセス	(輸入国へ)	-1,000	(輸出国から)	+1,000
付加価値税 (清算後)		0		1,500

注) 輸出国の付加価値税率は 25%、輸入国の付加価値税率は 15%

税額控除清算方式のメカニズムを説明すると表2のようになる。輸出国と輸入国の税率をそれぞれ25%、10%とする。製造された4,000円の財を輸出するときは、買手が25%の税を負担して5,000円を支払い、売手が1,000円を輸出国に納税する。ここまで財は税込みで輸出されるので原産地原則にしたがう。輸入国の最初の納税義務者である買手は、税抜きに付加価値合計10,000円に対して15%の税(1,500円)を加えた、11,500円で消費者に製品を売り渡す。その際、買手は、1,500円のうち、前段階において輸出国の財政当局に支払われた税(1,000円)を控除して、500円を付加価値税として輸入国の国庫に納税する。しかし仕入税額は輸出国の国庫に納税されているので、輸入国の財政当局は税額控除をおこないえない。この矛盾を解決するのが、清算システムである。すなわち輸入国の財政当局は、登録企業に請求された仕入税額控除(1,000円)を輸出国毎にまとめ、第三者機関(クリアリング・ハウス等)を通じて、輸出国の財政当局から取り戻すのである⁴⁰。最終的に付加価値税額は、小売価格に消費国の税率を乗じた額に一致し(1,500円)全額が消費行為の行われる輸入国に帰属している。税額控除精算システムは輸出入国の財政当局が共同して間接的に仕向地原則を実施する方法だといえる。

この方式の代表的提案としては、先に述べたようにEUレベルでの「確定的制度」として勧告されたコックフィールド白書(Cockfield White Paper, 1985)が挙げられる。境界統制を廃止しても、いわば原産地と仕向地の政府が共同して間接的に仕向け地原則を実施できることから、税額控除清算方式にはつぎのようなメリットがあるといえる。

すなわち税額控除は輸入国の政府によって負担されるが、それに必要な財源は事前に、輸出業者が輸出国の政府に納税しているため、繰延べ支払い方式をとった場合に発生するといわれる脱税や租税回避の危険性がきわめて低い。いうまでもなく付加価値税の課税メカニズムの基本的特徴は、投資財購入を含めた仕入額に係わる税額を売上に係わる税額から控除し、その差額を納付または還付するという仕組みにある。この仕組みによって、多段階取引課税における課税累積の排除、減価償却計算を必要としない消費型付加価値への課税が可能になった。税額控除清算方式では、境界統制が廃止されても前段階税額控除の連鎖がとぎれることなく続いているので、付加価値税の基本的課税メカニズムをいささかも傷つけないのである。

しかし、税額控除清算方式には付加価値税の課税連鎖が保持されるという長所がある反面、コックフィールド報告の提案がEUレベルで未だに実現していないことから窺われるように、看過しえない問題点があることも事実である。

第一に、清算制度を維持するためには、輸入国の政府に移し替えられる輸出に係わる付加価値税額と輸入国政府に請求される輸入に係わる税額控除額とが、一件一件の取引毎に

⁴⁰厳密にいうと、1993年1月1日の租税境界廃止に伴い、輸出・輸入の用語はEU以外の国々との取引に限定される。EU加盟国への輸出は「共同対内供給」、輸入は「取得」となる。

一致することが不可欠である。両者が一致しないと、クリアリング・ハウス等の第三者機関の会計勘定に損失が発生し、清算制度は維持不能となる。この点について輸出国と輸入国の利害は一致しない。輸入業者は輸入に係わる税額を過大に見積もった虚偽の申告を行うインセンティブに直面するが、輸入国の政府は第三者機関を通じて、控除の財源を取り戻せるので、租税回避を防ぐ理由に乏しい。同様に、輸出企業は輸出を過少に申告するインセンティブに直面しているが、輸出国は第三者機関を通じて税収を輸入国に移し替えなければならないので、過少申告を防止する理由に乏しい。かかる租税回避を防ぐためには、国際取引に関する詳細な情報を企業に求めることになるので、納税協力費用が高くなる。

第二に、このシステムでは輸入業者は輸入に係わる税額を売上に係わる税額から控除し、その差額を納付するので、輸入国の税率が輸出国よりも高い（低い）とキャッシュ・フロー上、有利（不利）となる。同様に、輸出国は税率を上げると、控除額が増える（輸入国の税収減少）ことを知っているので、自国の税率を上げて税収を「輸入」することが合理的となる。キャッシュ・フロー問題に伴う租税戦争（Tax war）を防ぐためには、各国の課税権限を制約して、税率を狭い一定の幅の中に閉じ込めなくてはならない。しかしEUのような独立した課税高権をもつ国々から構成されている場合には政治的に困難であろう。

このように課税連鎖がとぎれない税額控除清算方式は、一見すると合理的なように見えるが、よく見るとインセンティブ問題やキャッシュ・フロー問題などの弱点を抱えていることがわかる。ただ、このような問題点はEUレベルでの議論とくに80年代後半のコックフィールド白書に関するものと考えられる。これらの問題点のうち、後者すなわちキャッシュ・フロー問題については、仕向地の税率で原産地での売上ににかかる税額を計算すれば解決できることが、ポダー(Satya Poddar)によって指摘されている。つぎにこのポダーの議論をやや立ち入って検討しておく。

4.2 キャッシュ・フロー問題

輸出国の税率が輸入国の税率よりも高い（低い）と、輸出国はキャッシュ・フロー上、有利（不利）になり、原産地による税率引き上げ競争と仕向地における税収侵食が起こる。では課税自主権と税額控除清算方式は両立しないのであろうか。カナダのポダー(Poddar S.N)が指摘しているように、移出先の州の税率で付加価値税額を計算すれば、税額控除清算方式の難点とされるキャッシュ・フロー上の利害対立を解決できる⁴¹。ポダー(Poddar S.N)のモデルでは重複型付加価値税が、すなわち独立税型でも分与税形態でもなく、連邦政府と州地方政府が課税ベースを共有し、かつ各々に税率決定権をみとめる付加税タイプが想定されている。その仕組みは以下に述べるように、きわめて簡単である。

第一に、納税義務者は個々の売上げにつき、連邦付加価値税については均一税率で、州

⁴¹ ポダーの提案については、Poddar,1990,pp.104-112を参照。

付加価値税については移出先の州の税率で税額を計算し、その結果を連邦および各州に報告する。仕入税額も同じく連邦および各州ごとに分離して報告する。第二に、納税義務者は、売上税額の合計と仕入税額の合計との差額をいったん国の税務署に納税する。税務署は報告された売上税額と仕入税額を連邦政府および個々の州政府ごとに清算して、その差引勘定相当分を配分する。その結果、各政府への付加価値税の配分は、あたかも各々の州政府・連邦政府によって独立に賦課・徴収したのと同様の結果をもたらす。

表3は、ポダーによる重複型付加価値税の計算例を示したものである。州政府Aの製造業者は、州政府Bの卸売業者に販売し、卸売業者は州政府Cの小売業者に販売する。各段階の売り手は売上げに課税される連邦と州の付加価値税を計算し、そこから仕入税額を控除して納税する。つぎに連邦、各州政府毎に売上税額と仕入税額の差引勘定をもとめると、付加価値税の最終的な配分は、連邦政府に\$12、州政府C（財貨の仕向地である）に\$18となる。連邦と州政府の税率がそれぞれ4%および6%であるとすると、それは最終消費者向け売上（\$300）に賦課された小売売上税に等しくなる。

表3 重複型付加価値税の計算例：ポダー・モデル

	地方Aの製造業者		地方Bの卸売業者		地方Cの小売業者		税収入の 帰属
	(イ)売上げ	(ロ)仕入れ	(イ)売上げ	(ロ)仕入れ	(イ)売上げ	(ロ)仕入れ	
	100	-	150	100	300	150	
	(ハ)付加価値	100	(ハ)付加価値	50	(ハ)付加価値	150	
	仕入税額	売上税額	仕入税額	売上税額	仕入税額	売上税額	
中央政府 (税率 4%)	0	4	- 4	6	- 6	12	12
地方政府 A (税率 3%)	n.a.	8	n.a.	0	n.a.	0	0
B (税率 8%)	n.a.	0	- 8	0	n.a.	0	0
C (税率 6%)			n.a.	9	-9	18	18 (地方C)

(出典) Poddar S.N.[1990],“Option for a VAT at the State Level,” in M. Gills, C.S.Shoup, and G. Sicut,eds., *Value Added Taxation in Developing Countries* (Washington: World Bank)

このモデルの核心は、移出先の州の税率で売上にかかる税額を計算していることである。それによって税額控除清算方式の難点とされるキャッシュ・フロー上の利害対立を回避することができる。ポダー・モデルの意義は、税額控除清算方式と税率決定権が両立すること、換言すると仕向地原則はふたつの基本的な目標、すなわち地方政府の課税自主権を最大限に尊重しつつ経済的中立性を満たすことを明らかにした点にあるといえよう。また付加価値税を徴収したくない地方政府にはゼロ税率が名目的に割り当てられるだけなので、全地方政府の参加は必要なくなる。更に、申告書の売上欄の数は、地方政府の総数に等しくなるが、仕入れにかかわる税率は登録業者の居住地の税率なので、仕入れの欄はひとつ

ですむ。

この方式は連邦国家や単一制国家では、付加価値税の税務行政は中央政府に集中しているので、可能かもしれない。しかし単一の共通市場に、たくさんの独立した課税管轄圏がひしめきあっている EU のような状況ではシステム構築が困難であろう。あらゆる国（地域）に本拠をおく納税義務者となる事業者は、事実上、他の国（地域）においても納税義務者として登録されねばならない。このような複雑な仕組みは、直接販売であれば可能であるが、様々な流通経路（エージェント、貨物運送業者など）を伴う取引については、納税者のモラルを維持することはかなり困難であろう。

5. 付加税タイプの地方付加価値税

5.1 繰延べ支払い方式

境界統制なしに仕向け地原則を適用する新機軸として、国際的な注目の的となっているのは、むしろ繰延べ支払い方式（deferred payment method）であろう。日本では清算システムに関する周知の議論にかくれて、耳慣れない響きをもつ。地方消費税創設にあたって、この方式が検討された形跡は管見のかぎりない。

もともとこの方式はベネルクス三国で実務的に実施されていたことは周知に属する。それが本格的に財政学上の概念として定着したのは、Cossen = Shoup(1987)をもって嚆矢とする。それは単なる観念論的議論ではない。93年1月の市場統合以降のEUで採用され続けているのは、「確定的制度」として提案された税額控除清算方式ではなく、その評価の善し悪しは別にしても、「暫定措置」としての繰延べ支払い方式であった。

繰延べ支払い方式は、超国家組織レベルだけの話題にとどまらない。連邦制国家ではカナダのケベック州では後述するように、1991年から繰延べ支払い方式によって、連邦・州の共同付加価値税が賦課されている。

繰延べ支払い方式のメカニズムを説明すると表5のようになる。5,000円で輸出されるころ、税率ゼロとすれば4,000円で輸出が可能になる（ゼロ税率の適用）。売り手は付加価値税を負担していないので税の還付は受けない。このように他国への輸出は租税国境がないにもかかわらず租税国境廃止前の輸出と同様にゼロ税率適用・還付されている。租税国境廃止前の仕向け地原則をまとめた表4と租税国境廃止後の表5に見られるように輸出国で製造された財は税抜き（4,000円）で輸出される。なぜそれが可能であるかといえば、繰延べ支払い方式では輸出業者にあたえられるゼロ税率・税還付の資格が租税国境（税関、輸出証明書）によってではなく、証拠書類（輸出先の登録業者の支払証明、船積み証明など）で確認されているからである。

一方、租税国境廃止前の輸入とは違い、繰延べ支払い方式では登録業者が輸入する場合、国境では課税することができない。仕向け地原則をまとめた表4では輸入時点（税関）の

価格 4,000 円に輸入国の税率 15%が乗じられ付加価値税が課税される（600 円）。しかし繰延べ支払い方式では租税国境がないため、輸入時点では輸入平衡税をかけることができない（表 5）。それにもかかわらず繰り延べ支払い方式では、結果的には、輸入平衡税を輸入国の税率で支払うことになる。なぜならば買い手は、税抜きの付加価値合計 10,000 円に対して 15%の税を加えた 11,500 円で消費者に製品を売り渡す。しかし買い手は 1,500 円に対して控除できる仕入税額がゼロであるために、輸入平衡税分を含めた 1,500 円を輸入国に納税するからである。買い手の支払う付加価値税は最終消費者への小売価格 10,000 円に、消費行為が行なわれる輸入国の税率（15%）を乗じた額に一致する。要するに「繰延べ支払い」方式は仕向け地原則における輸入時課税のポイントを、租税国境通過時点ではなくて登録輸入業者の最初の販売時に繰り延べるものであるといえる。

表 4 仕向け地原則（租税国境廃止前）のメカニズム

	輸出国の売り手		租税国境	輸入国の買い手	
	価格	税支払額		価格	税支払額
最終消費財の販売	4,000		600	10,000	1,500
中間投入財の販売				4,000	600
中間投入財の購入					
付加価値税（清算前）			600	900	

注）輸出国の付加価値税率は 25%、輸入国の付加価値税率は 15%

表 5 繰り延べ支払い方式（租税国境廃止後）のメカニズム

	輸出国の売り手		輸入国の買い手	
	価格	税支払額	価格	税支払額
最終消費財の販売	4,000（円）		10,000	1,500
中間投入財の販売			4,000	
中間投入財の購入				
付加価値税				1,500

注）輸出国の付加価値税率は 25%、輸入国の付加価値税率は 15%

この方式の最大の魅力は、清算システムなしに、付加価値税についての地方政府（ないし加盟国）の税率決定権が完全に保証されるという点につきる。つまり（1）輸出業者に与える低税率・税還付の資格を租税国境（税関）によってではなく、証拠書類（輸出先の登録業者の支払証明、船積証明）で確認し、（2）輸入平衡税の課税ポイントを、租税国境通過時点ではなくて登録輸入業者の最初の販売時に繰り延べる、という措置を講じると、境界統制なしに税収は仕向け地に帰属し、かつ税率決定権も保証される。

その反面、税額控除の連鎖はとぎれてしまうので、独立税方式で実施した場合には、課

税漏れが生じ易いという脆さがある⁴²。例えば、輸出と偽ってゼロ税率を適用し、実際には輸出せずに国内の地下経済で商品が売買されるといった租税回避が発生しやすい。ただし、このような難点は独立税タイプについてのものと考えられる。付加税型でかつ中央と地方政府に相互信頼関係が形成されている場合は、つぎに検討するカナダのケベック売上税に見られるように中央政府による監視によって租税回避をかなり防ぐことが可能である。

5.2 重複付加価値税：QST/GST

カナダのケベック州は1990年の連邦政府との覚書への署名を経て、1991年1月1日をもって州小売売上税の課税ベースを連邦付加価値税である財貨・サービス税(Good and Service Tax, GST)に統合した。これにはケベック売上税(Quebec Sales Tax, QST)という名称がつけられているが、本質的には州・付加価値税であり、GST込み価格を課税標準として賦課されている。このQSTの特徴は以下の通りである⁴³。第一にQSTとGSTの税率が、全く独立に各レベルの政府で決定されている。連邦政府のGSTの税率は7%の単一税率で、カナダ国内での財貨・サービス消費に適用される。一方、ケベック州のQSTは導入当初、複数税率 財貨は8パーセント、サービスは4パーセントであったが、その後、独自の判断で6.5パーセントの単一税率に移行し、更に7.5パーセントに引き上げられた。QSTは、GST込みの価格を課税ベースにしているので、合計した税率は15.025パーセントになる。

第二に課税標準については、独立に決定する余地を残しているものの、本質的に一致している。GSTでは企業の間接投入に係る仕入税額の全額控除を認めているが、ケベックのQSTでは大企業の購入する燃料、電化製品、自動車についての仕入税額は部分控除しか認めていない。この制約は1996年11月30日に解除される予定であったが、その後1997年3月31日へと延期され、更に現在では無期延期となった。また最終消費の段階での違いとして、ケベック州のQSTは払戻し(rebate)によって図書購入を非課税にしている点が挙げられる。しかし、それ以外ではQSTとGSTの課税ベースは一致している。要するに、ケベック州では連邦と州とで付加価値税の課税ベースの統一性を保ちつつ、最終消費段階で州の課税ベース決定権を留保している。

第三に導入当初から、QST/GST共にケベック州内においてケベック州・歳入省により徴収されている。連邦政府のGSTは税務行政費用を控除したのち、あたかも分賦税であるかのように、州から連邦政府に支払われている。このように税務行政をいずれか一方の政府が行なうことは、所得税の領域では方向が逆であるが、カナダでは極めて一般化している。連邦政府と州政府の双方が同一の課税標準に別々の税率を適用しているQSTを、トロント

⁴² 繰延べ支払い方式に伴う租税回避は、第57回日本財政学会における、筆者の報告に対する伊東弘文教授(九州大学)のコメントによる。

⁴³ QSTに関する叙述は、カナダ大蔵省・租税政策局での筆者のヒアリング(2000年2月8日、Francine Noflet氏)及び以下の文献による。Bird, R.M. and Gendron, 1999, pp.433-434, Gendron, Pierre-Pascal, Jack M. Mintz

大学のリチャード・バード教授らは重複型付加価値税(dual VAT)と定義している。

第四に州際を超える登録事業者間の取引は、EU で暫定措置として適用されている繰延支払い方式と同一のルールで賦課される。換言すると他州であれ他国であれケベックからの輸出はゼロ税率によって免税される一方、輸入は登録輸入業者が消費者に販売した時点で事実上、賦課される⁴⁴。多段階の付加価値税であるにもかかわらず、ケベック州が連邦政府から独立して QST の税率を決定できるのは仕向地原則にもとづいて賦課されているからである。外国からの輸入に関しては、HST とは異なって、国境通過時点では課税されず、登録輸入業者による自己申告に依存している。

EU の「暫定制度」と比較すると、カナダでは上位政府の付加価値税、すなわち GST が繰延支払の正しい執行をモニタリングする役割をになっている点が違っている。前述したように、繰延支払の問題点はインボイスによって前段階税額控除を行なっていくという課税連鎖が途切れ、脱税が起こりやすいことにある。この欠点がカナダでは皮肉にも全ての州間取引をカバーする連邦 GST の存在によって顕われぬ。連邦政府による監査の重点は GST にあるが、最終的に監査計画はケベック州政府と合意される。一方、ケベックは州内の監査を執行して、その結果をカナダ歳入省へと報告している。そもそも QST は GST 込の価格に課税されるので、ケベック州が連邦の GST をモニターする動機は十分にある。たとえばケベック州はオンタリオ州の事業者への輸出を免税するとき、その業者が本当に存在するか否かをたしかめることはできないが、連邦 GST の監査がケベック州にかわって QST に税回避がないかどうかをクロス・チェックする。要するに、カナダの QST/GST の経験は Bird=Gendron,1998 が指摘するように、地理的に大きな州政府では仕向地原則型の付加価値税を、クリアリング・ハウスのような清算システムなしに賦課できることを示している。

5.3 共同付加価値税：HST

連邦政府と州政府が同一の課税ベース（付加価値）に課税し、連邦政府が一定の算定公式にしたがって各州に配分する共同型付加価値税の事例として、カナダの東部諸州が合意

and Thomas A. Wilson, 1996, pp332-342.

⁴⁴ ケベック州内での居住者に対する全ての販売に対して、連邦政府の GST と QST（税率は 7.5%）が賦課される。非居住者（他州であれ他国であれ）の場合（移出・輸出）QST にはゼロ税率が適用され、GST のみの支払義務を負う。（＝移出非課税）州外（他州であれ、他国であれ）からの購入については登録企業の場合は GST だけを支払うが、家計が購入主体の場合には GST と QST を支払う。いいかえると、登録企業の場合に、QST は Revenue Canada によって境界通過時点では徴収さない。輸入・移入については、QST は自己申告に依存する。登録企業による輸入（移入）については、その製品がいったん仕入れとして購入され、その後消費者に再販売された時点で QST が課税される（＝繰り延べ支払方式）。ケベック州内で購入された仕入れに関わる GST 及び QST は全額が仕入税額控除の対象となる。他州・他国から購入された仕入れ品は QST が賦課されていないので税額控除の対象とはならない。最終消費者による他州・他国からの輸入（移入）は、EU と同様の問題がある。私的消費のための輸入については、非登録の個人が QST を自己申告することが求められている。高額な品目については特別措置がとられている。

した調整売上税(Harmonized Sales Tax) が注目に値する⁴⁵。1997年4月、連邦政府と小規模で財政力の弱い東部諸州(ニューファンドランド、ノバ・スコシア、ニュー・ブルンスウィック)は連邦政府の財貨・サービス税(GST)とこれら3州の小売売上税を統合して、協調売上税(Harmonized Sales Tax, HST)に統合した。統合後の加盟三州の合計税率は一律15パーセントとし、連邦・州の税務行政はカナダ歳入省に一元化された。その仕組みは以下の通り。

第一に、HSTの合計税率15パーセントの内訳は、GSTは7パーセントと州税は7パーセントとなる。新しい合計税率は、ニューファンドランドでは従前のGSTと小売売上税の合計より19.84パーセント低く、他の二州では18.77パーセント低くなった。加盟州が均一税率を適用しているように、連邦政府の目標は税務行政コストと納税協力費用の節約にある。しかし仕向地原則では不均一税率の適用は可能であるため、このように州の課税自主権を侵害することは必ずしも必要ではない。

第二に、ヨーロッパ閣僚委員会の最新の提案 *A Common System of VAT: A Programme for the Single Market* (1996) や日本の地方消費税と同じく、連邦政府と加盟三州は総税収入を各州の消費高を基準にして配分していることである。加盟各州への配分はHST収入総額に各州の配分比率を乗じ、これに調整項目を加減して決定される。具体的には、カナダ統計局の地域経済計算と投入-産出表を用いて、州毎の潜在的課税標準が推計される。

第三に、州間経済取引は基本的に仕向地原則にもとづいて課税される。他州への移出は、QSTと同じく、ゼロ税率が適用され、他州が賦課する(小売売上)税のみを負担する。一方、QSTとは対照的に、移入すなわち他州のGST登録企業Aが、HSTゾーン内の登録企業Bに製品を販売する場合に、Aは仕向地のHSTを賦課して販売せねばならず、これに対して登録企業Bは前段階税額控除を請求する。もっとも、HSTゾーン内の最終消費者は購入先の州内外の如何を問わず、控除なしにHST全額を負担する。外国からの輸入に関しては、国境通過時に、HSTが課税される。GSTと同じく供給地点(place of supply)を決定するルールによって、クロスボーダー・ショッピングが防がれている。

この調整売上税は、税務行政および納税協力費用を節約している点に長所を見出せるが、州の課税自主権とりわけ税率決定権を制約している点では次節で触れるケベック売上税(QST)に劣る。Gendron, Mintz and Wilson (1996) が指摘しているように⁴⁶、東部諸州が課税自主権の侵害を許容したのは、加盟三州が小規模で財政的にも連邦政府に依存する「持たざる州」であった。調整売上税に参加することによって、州の課税自主権は大幅に後退

⁴⁵大西洋沿岸三州の調整売上税(HST)については、カナダ大蔵省・租税政策局での筆者のヒアリング(2000年2月8日、Francine Nofle氏)及びFinance Canada, 1996による。

⁴⁶上記3州以外では、プリンス・エドワードアイランド、マニトバ、サスカチュワンも、調整売上税の協定に署名すれば「調整援助金」の受領資格があたえられる。Gendron, Mintz and Wilson, 1996, pp. 336-338を参照。

するが、改革による歳入の減少は連邦政府から交付される「調整援助金」によって償われる。小売り売上税から協調売上税へのシフトによって5パーセント以上歳入の減少した州は、4年間にかぎり、「調整援助金」の受領資格があたえられ、その総額は約11億ドルと推計される東部諸州から見ると課税自主権の喪失は財政的補償と釣り合っている。

しかし HST は共同型付加価値税という点において日本の地方消費税にもっとも近い存在であり、その長所を徹底的に学ぶことが重要である。まず按分基準としての最終消費の尺度を比較しよう。厳密に言うと州毎の最終消費支出の算定は日本とはやや異なっている。まず商品毎に、生産者価格に中間マージンを加えて算出した税込みの消費者価格から、HST を控除した純最終消費を割り出す。しかし、純最終消費額には医療・教育などにおける免税やゼロ税率が考慮されていない。そこで商品毎の純最終消費額から非課税となる部分を控除して、最終消費に関する課税標準が決定されている。このように投入産出表を用いて、個別商品毎にきめこまかく課税標準を積算しているのが HST 配分ルールの特徴といえよう。

より興味深いことは、課税標準の構成要素が単に最終消費支出だけでなく、免税企業、公共部門、住宅部門、金融部門という5つの部門の合計額から成り立っていることである。すなわち免税企業ベース、公共部門ベース、住宅部門ベース、金融部門ベースといった GST における免税部門を明示的に潜在的課税標準に加算していることである。カナダでは金融、保険、住宅、病院、教育という特定取引は社会的配慮から免税となっている。また市、大学、病院、NGO や慈善事業といった公共部門の提供する財貨・サービスも免税とされているが、前段階税額については累積を排除するために、部分控除が認められている。免税が適用されると中間取引段階であれ、最終取引段階であれ、前段階税額の控除が否認されるため課税の累積が生じる。この控除されない前段階税額を、仕入れが行われた地域の課税標準に加えるというのが、免税企業ベースや公共部門ベースが設けられている理由となっている。なお、HST の配分公式の詳細については、本論文の補遺を参照されたい。

結 語

1) 本稿では、はじめに 1997 年の創設された地方消費税の評価を試みた。日本の地方消費税は安定的かつ普遍的な地方財源として将来を囑望されている。その反面、地方消費税には都道府県に税率決定権がなく、また「最終消費地と税の帰属地との不一致」を解消するという考えから、さしあたり徴収権を税務署に委託し、都道府県間の「清算システム」によって税収を帰属させるという複雑な機構を伴っている。かかる地方消費税は経済学的な基準から以下のように評価できる。

第1に、資本所得（配当、利子、キャピタルゲイン）法人所得、資産移転税等の課税客体に比較して、仕向地原則の課税客体となる最終消費は、地域間の可動性が相対的には低

い。効率性基準から見て、仕向地原則に基づいて課税される課税ベースの広い消費税は、州・地方税に適している。

第2に、地方消費税はその性格上、所得再分配を目的とする租税ではなく、またその課税標準である最終消費は所得にくらべると地域的に偏在していないので、地方税としての適格性を備えている。清算前（付加価値の生産局面での課税）には地域的偏在度の大きいものが、地域的普遍性の高い最終消費局面にもとづく清算によって、既存の地方税目と比べても、偏在度の小さい税となっている。地方消費税は旧消費譲与税と比べても、税源の普遍性という点で遜色がない。しかし、地方消費税の現行の清算基準が「最終消費」を正確に反映しているかどうかについて今後さまざまな角度から検証することが必要である。属地的な消費関連統計を清算基準として用いるのであれば、例えば昼夜間人口比率で補正することによって、属人的な課税標準に近似させた方が仕向け地原則の観点からいうと合理的である。

第3に、多段階の付加価値税は効率性と普遍性の観点から見て、州・地方税とする正当な根拠がある反面、それを実施するには簡素さを犠牲にして、かなり複雑な税制とならざるを得ないという難点がある。しかし、かかる難点は原産地原則にもとづき、州・地方の独立税として付加価値税を設計する場合についてのものと考えられる。ここに課税ベース共有型の仕向地原則を志向した州・地方付加価値税を研究する理由がある。

2) つぎに本稿は付加価値税の政府間割当ての選択肢を国際的な視点から検討した。レベニュー・マシーンと称される多段階間接税としての付加価値税は地方税になじまない、したがってその果実を中央政府が独占すべしという観念は、実証的に確認されているわけではない。各国における制度化という事実を照らすと、そのような見方には疑問が生じる。事実、付加価値税の政府間割り当ての方法としては、様々な選択肢がある。

第1は税収分与方式であり、ドイツ、オーストリア、タイ、オーストラリアで採られている。第2は仕向け地原則を志向した付加税方式である。このタイプには税率決定権が保証される重複型（dual VAT）と配分公式によって清算する共同型（joint VAT）がある。前者に属するのがカナダのケベック州売上税であり、後者に属するのが1996年EU閣僚委員会提案、カナダ大西洋沿岸3州の調整売上税および日本の地方消費税である。第3は、独立税方式をとる州・地方付加価値税である。独立税方式は原産地型と仕向地型とに二分される。原産地原則によるものとしてECノイマルク委員会勧告（1963年）とブラジルの州政府が徴収している商品流通税（ICMS）とがある。さらに仕向地型は境界統制と境界税調整を分離する方法にしたがって、税額控除清算方式と繰り延べ支払い方式とに分類できる。税額控除清算方式を採用ないし提唱しているのがECコックフィールド報告（1985年）と独立国家共同体における実施である。また繰り延べ支払い方式によって暫定的に仕向け地原則を実施しているのが1992年の租税国境廃止以降のEUである。

3) 本稿では制度化が進展している州・地方付加価値税の性格と税収の帰属について、以

下のような結論を導いた。境界統制の不要性という点で原産地型の付加価値税の長所は大きく、一見、地方付加価値税のモデルであるかのように見えるが、実はそう簡単ではない。境界統制の不要性という長所をもつ原産地原則にも、唯一のケースであるブラジルの ICMS の経験を検討するに限り、資源配分への歪み、移出地域による安易な税率引き上げと移入地域の税収侵食、原産地への税収偏在、税制の複雑化といった難点があり、仕向地原則に対する原産地原則の優位性という「常識」にも重大な疑問が生じる。この疑問は、地域経済の開放性の高い日本について一部妥当する。すなわち、住民税利子割の課税客体となる財産所得（配当、利子、キャピタルゲイン）、事業税や法人住民税の課税客体である企業所得・法人所得などは地域間の偏在度がかなり高い。その次が住民税の課税客体である雇用所得で、地方消費税の課税客体となる民間消費はもっとも偏在度がひくい。清算制度を設定しないで取引行為所在の都道府県に税収を帰属させると、その偏在度は民間最終消費の2倍も大きくなり、企業所得に匹敵するものとなる。

またシャウプ、クノッセン、バードに代表される租税論のフロンティアでは、逆に仕向地原則の原産地原則に対する優位性が強調されている。すなわち仕向地原則と原産地原則の無差別を主張する‘等価理論’は、理論的な関心を惹くが、その成立条件は必ずしも現実的ではない。原産地原則下の税率調和は生産者間の不公平を解決するように見えるけれども、加盟国の財政的裁量権が制約されるという強い副作用がある。応益説によって原産地原則か仕向地原則かの二者択一を判断することはクリアーカットではない。決定的に重要な問題は、税率調和を伴う原産地原則の合意ができたとしても、クノッセンが明らかにしたように、租税境界の必要性はなくなる。

4) 租税論のフロンティアでは、仕向地原則の優位を前提にして、租税境界なしに仕向地原則を実施するかという、実務的な問題に焦点をあてつつある。本稿は、その二つの方法、すなわち税額控除清算方式と繰延べ支払い方式を比較検討した。課税連鎖がとぎれない税額控除清算方式は、一見すると合理的なように見えるが、よく吟味するとインセンティブ問題やキャッシュ・フロー問題などの弱点を抱えていて万能ではないことがわかる。ただし、かかる難点はEUレベルでの議論とくに80年代後半のコックフィールド白書に関するものと考えられる。ここに、仕向地の税率で原産地での売上にかかる税額を計算すれば、キャッシュ・フローは解決できるというポダーの提案が注目される理由がある。この方式は単一の共通市場にたくさんの独立した課税管轄圏がひしめきあっているEUのような状況ではシステム構築が困難であろう。しかし、連邦国家や単一制国家では、付加価値税の税務行政は中央政府に集中しているので、理論的には可能かもしれない。

一方、繰延べ支払い方式の最大の魅力は、複雑な清算機構なしに、付加価値税についての地方政府（ないし加盟国）の税率決定権が完全に保証されるという点につきる。つまり（1）輸出業者に与えるゼロ税率・税還付の資格を租税国境（税関）によってではなく、証拠書類（輸出先の登録業者の支払証明、船積証明）で確認し、（2）輸入平衡税の課税ポイ

ントを、租税国境通過時点ではなくて登録輸入業者の最初の販売時に繰り延べる、という措置を講じれば、境界統制なしに税収は仕向地に帰属し、かつ税率決定権も保証される。この方式の難点は、税額控除の連鎖はとぎれてしまうので課税漏れが生じ易いことである。ただし、この難点は地方独立税タイプについてのものと考えられる。バードが指摘するように、付加税型でかつ中央と地方政府に相互信頼関係が形成されている場合は、カナダのケベック売上税に見られるように中央政府による監視によって租税回避をかなり防ぐことが可能である。

5) 創設された地方消費税において清算システムにより「最終消費と税収の帰属の一致」を図られたのは、理論的決着というより、国税である消費税が先行導入されている中で、その体系に沿って制度を仕組むことが唯一の選択肢であるという高度な政策的判断であった。本稿の考察が今後の地方消費税のあり方についても政策的含意は以下の通りである。

第1に考えられる目標は、現行の仕組みの枠内（共同型 joint VAT）で、より正確に「消費地と税の帰属地との一致」を図ることである。そのためには、日本の地方消費税にもっとも近い存在である、カナダの東部諸州の調整売上税(HST)の経験を徹底的に学ぶことが重要である。公共部門や金融機関をはじめとする非課税部門では、売上税額の納税義務免除及び仕入税額控除の否認が一般的となる。控除否認された仕入れは、税を最終的に負担するので、HSTの配分公式が行っているように、仕入れが行われた地域への課税ベース算入が合理的である。しかし、これは共同型の枠組み内での是正なので税率決定権がないという根本的問題点を解決することはできない。

第2の目標は、地方消費税への税率決定権の付与である。その場合の選択肢のひとつは、税額控除清算方式であろう。税額控除清算方式で税率決定権を地方政府に与えるには、移出先の地域の税率で売上にかかる税額を計算するしかない。そうすれば、税額控除清算方式の難点とされるキャッシュ・フロー問題は解決でき、税額控除清算方式と税率決定権は両立する。この方式は単一の共通市場にたくさんの独立した課税管轄圏がひしめきあっているEUのような状況ではシステム構築が困難であろう。しかし、連邦国家や単一制国家では、付加価値税の税務行政は中央政府に集中しているので、理論的には可能かもしれない。ただし、この方策では、マクロ的な算定公式が不用になるものの、依然として諸地方政府の頭上に聳える、巨大な清算機関が必要となる。

清算機関なしに、税率決定権を地方政府に与えるための究極の選択肢としては、付加税型の繰延べ支払い方式しかない。バード等が指摘するように、地理的に大きな州政府の場合、仕向地原則型の付加価値税をクリアリング・ハウスのような清算機関なしに賦課できる。地方政府の課税自主権を尊重するのであれば、繰延べ支払いを採用しているケベック売上税がモデルとなる。このような地方付加価値税が地理的に狭い日本で実施できるかどうかは別問題である。また可能であったとしても、税務行政費用や納税協力費用の点から見て、望ましい選択といえるかは検討の余地がある。しかし、カナダの経験に照らす限り、付加

消費税の地方税化が理論的に可能であることは既定の事実といえる。

参考文献

- Ben J.M.Terra, 1996, 'A common system of VAT – a programme for the single market - ', *VAT Monitor*, Vol.7, No.5.
- Bird, Richard. M., 1999, "Rethinking Subnational Taxes: A New Look at Tax Assignment," *IMF Working Paper/99/165*, Washington :International Monetary Fund.
- Bird, Richard. M. and Pierre Pascal Gendron, 1998, "Dual VATs and Cross-Border Trade: Two Problem One Solution?," *International Tax and Public Finance* 5, pp.429-442 .
- Boadway Robin W., Paul A. Hobson and Nobuki Mochida, 2001, "Fiscal Equalization in Japan: Assessment and Recommendations," *The Journal of Economics*(Tokyo University, Faculty of Economics), Vol.66, No.4, pp.24-57.
- Boadway Robin W. and Harry M.Kitchen, 1999 , *Canadian Tax Policy* (third edition), Canadian tax foundation, Toronto.
- Cnossen, Sijbren ,1998, 'Global Trends and Issues in Value Added Taxation', *International Tax and public finance*, 5.
- Commission of the European Economic Community, 1963, *The EEC Report on Tax Harmonization: The Report of the Fiscal and Financial Committee and The Reports of the Sub-Group A,B, and C*(translated into English), International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.
- Finance Canada, 1996 , 'Sales tax harmonization: Detailed agreements reached', *News Release*, 96-075, Ottawa.
- Gendron, Pierre-Pascal, Jack M. Mintz and Thomas A. Wilson, 1996, "VAT Harmonization in Canada: Recent Developments and the Need for Flexibility," *International VAT monitor*, Vol.7, No.6, pp.332-342, International Bureau of Fiscal Documentation, Netherlands.
- Government of Canada, Nova Scotia, New Brunswick, Newfoundland and Labrador, 1997, *Harmonized Sales Tax: technical paper*, Department of Canada, Ottawa.
- Keen Michael and Stephen Smith, 1996 , 'VIVAT – an alternative VAT for the EU', *Economic Policy*, October 1996.
- Longo, C., 1990, " The VAT in Brazil," in M.Gills, C.S.Shoup and G.Sicat, eds., *Value Added Taxation in Developing Countries* (Washington: World Bank)
- Mclure Jr. Charles E., 1994 , 'The tax assignment problem: Ends, Means, and Constraints', *Australian tax forum*, 1994
- Mclure jr. Charles E., ed., 1983 , *Tax Assignment in Federal Countries*, Canberra: Australian National University Press.

- Messere, Ken, 1994, 'Consumption tax rule', *Bulletin* (International institute of fiscal documentation).
- Poddar S.N.,1990, "Option for a VAT at the State Level," in M. Gills, C.S.Shoup, and G. Sicat,eds., *Value Added Taxation in Developing Countries* (Washington: World Bank)
- Sijbren Cnossen and Carl S. Shoup, 1987, "Coordination of Value Added Taxes," in S. Cnossen eds, *Tax Coordination in the European Community* (Massachusetts: Kluwer Law and Taxation)
- Silvani Carlos and Paul dos Santos, 1996, "Administrative Aspects of Brazil's consumption tax reform", *International VAT Monitor*, Vol.7, No.3, International Bureau of Fiscal Documentation, Netherlands.
- Sakon Varanyuwatana, 1995, "Non-Land Based Sources of Municipal Revenues: case of Thailand ,"
- Spahn Paul Bernd and Wolfgang Fottinger ,1997 , "Germany," in Ter-Minassian, T.ed.,*Fiscal Federalism in Theory and Practice*, Washington:International Monetary Fund.
- Ter-Minassian, Teresa,1997, "Brazil," in Teresa Minassian ed., *Fiscal Federalism in Theory and Practice*, Washington:International Monetary Fund.
- 伊東弘文、「地方消費税のこれから」、『税研』14(84)、1999年
- 経済企画庁経済研究所編、『県民経済計算年報(平成10年版)』、大蔵省印刷局、1998年
- 佐藤進・滝実編、『地方消費税 その理論と仕組み』、地方財務協会、1995年
- 持田信樹、「付加価値税の政府間配分(未定稿)」、地方財務協会、1998年
- 、「付加価値税の政府間割当てについて 国際比較の視点から」、日本財政学会
第57回大会報告集、2000年
- 地方消費税研究会編、『逐条解説 地方消費税』ぎょうせい、1998年
- 自治省、『改正地方税詳解(平成6年抜本改革版)』地方財務協会、1995年
- 自治省税務局、『地方税に関する参考計数資料(平成13年度)』、非売品、2001年
- 地方財政調査研究会『地方財政統計年報(平成9年版)』、地方財務協会、1997年
- 総務庁統計局『平成8年度事業所・企業統計調査 主要集計結果』、1997年
- 総務庁統計局『平成7年度 国勢調査報告(第1巻 人口総数)』、1997年

補遺: カナダの調整売上税 (HST) の配分公式

この補遺では、カナダの東部諸州で 1997 年から実施されている調整売上税 (Harmonized Sales Tax:以下 HST と略)の配分公式についての本文の記述を補完する。以下の内容は 2000 年 2 月 8 日にカナダ大蔵省で筆者が行ったヒアリングにもとづく。HST の特徴は、連邦政府が徴収した税収 (HST のうち 7%分) を消費高を基準にして加盟三州に配分することであり、これによってマクロ的に仕向け地原則に沿った課税を行っている。1997~99 年度の各州への HST の配分は暫定的に導入前に決定されていたので、本来の配分公式による交付が開始されるのは 2000 年度からとなっている。

1 基本的枠組み

配分公式の基本的な枠組みは下記の二つの式によって与えられる。加盟各州への配分は、HST 収入総額に各州の按分比率を乗じ、これに調整項目を加減して決定される (式)。三要素の中では、按分比率の決定が重要な鍵を握る。各州毎の按分比率は、各州の推定付加価値税収額の、加盟三州全体の付加価値税収に対する比率となる (式)。ただし税率は加盟諸州の場合は 8%、連邦政府は 7%である。また算定に際して用いられる基本的なデータは、カナダ統計局の作成する地域経済計算体系と州毎の産業連関表である。

$$\text{財源プール} \times \text{按分比率} + \text{調整} = \text{州受取額}$$

$$\text{按分比率} = i \text{州の課税標準} \times \text{税率} / (i \text{州の課税標準} \quad \text{税率})$$

2 課税標準の構成要素

各州の課税標準は、最終消費支出 (consumer expenditure: CEBASE) だけではなく、非課税企業(exempt businesses: BUSBASE)、公共部門(Public sector bodies: PSBBASE)、住宅投資 (Investment in residential construction: HOUSINGBASE)、金融機関(Financial institutions: FIBASE)という 5 つの部門の合計額から構成されている。それぞれの課税ベースは以下の諸式によって算出される。

$$\text{消費支出ベース} = \text{純支出} \quad \text{課税比率} \quad \text{調整係数}$$

$$\text{公共部門ベース} = \text{割戻し額} / (\text{割戻し率} \quad \text{連邦税率})$$

$$\text{住宅ベース} = \text{推定 GST 支払い額} / \text{GST 税率}$$

$$\text{金融機関ベース} = \text{州に帰属する控除否認 GST} / \text{GST 税率}$$

$$\text{企業ベース} = \text{課税対象仕入額} \quad (\text{非課税産出額} / \text{総産出額})$$

消費支出ベース 個人消費者の課税標準を把握するための消費支出ベースは、式にしたがって算出される。ここで「純支出」は粗生産者価格から間接税と中間マージンとの合計を控除した額を表す。「課税比率」は支出項目毎の課税対象となる部分の全体に対する比率

を指す。「調整係数」は個人消費支出に含まれない支出、たとえば公共部門等を除外するための措置である。これらは産業連関表を用いて、個別商品毎に推計される。例えば、「薬品及び雑貨」というカテゴリーの場合、1990年度の生産者価格は58億2797万ドル、純支出は55億1847万ドル、課税比率は19.9%なので、潜在的な消費支出ベースは10億9754万ドルとなる（カナダ大蔵省推計）。ここから更に、より細かいカテゴリー毎に調整係数を乗じて、消費支出ベースを推計する。

公共部門ベース 公共部門ベースは、市町村、大学、学校、病院、専門学校、慈善団体及び非営利組織の課税対象となる支出を把握するためのものである。GSTでは公共部門が生産する財貨・サービスは非課税である。このため公共部門では売上税額の納税義務免除及び仕入税額の控除否認が一般的となる。公共部門ベースは、控除が否認された仕入れ額を州の課税ベースに割り当てるために設けられている。ただしGSTが導入された際に、税負担増を抑制するために、控除を否認された仕入税額の部分的割戻しが実施された。したがって公共部門ベースは、実際に割戻された額を割戻し率と連邦税率との積で割った値となる（式）。例えば、1995年の連邦政府から市町村への割戻し額は5億6500万ドル、割戻し率は54.17%、連邦政府のHSTの税率は7%なので、市町村の課税ベースは149億ドルと推計される（カナダ大蔵省推計）。

住宅投資 居住用住宅建設は個人最終消費としてGSTを負担する。しかし土地価格が除外されること、（GSTが賦課される）販売時点ではなく建設時点で評価されることなどの点から見て、州の地域経済計算体系では課税標準を正しく把握できない。このため住宅抵当公社の調査データを用いて、推定GST支払い額を税率で割り返すことによって、間接的に住宅ベースを推計することになっている（式）。

金融機関 金融機関ベースは、法定の金融機関（銀行、保険会社、信用組合）の非課税のサービス提供に関わる課税標準を反映するために設けられている。金融機関は、申告にあたって、控除否認された仕入税額を法人税の分割基準を用いて各州毎に割り当てる義務を負っている。このことを利用して、州に帰属させられた控除否認GSTを税率で割って、金融機関ベースが推計される（式）。

企業ベース GSTの納税義務が免除される企業については、それに伴い仕入税額の控除が否認される。企業ベースは、この控除が否認された仕入れ額を、仕入れが実際に行われた州の課税ベースに割り当てるために設けられている。GSTの非課税対象は家賃、保健衛生、教育、児童保護、通行料金、市営交通、国内金融サービス、水道・ゴミ処理である。しかし非課税商品の生産に使われた中間投入財を、産業連関表から直接に抽出することはできない。このため当該産業の仕入額に、非課税産出額の総産出額に対する比率を乗じて、間接的に推計する方法がとられている（式）。その際、仕入額については産業連関表の投入表の、非課税産出額については産出表のデータを用いる。例えば教育産業の場合、1990年度の課税対象仕入額は6億9186万ドル、総産出額は19億5000ドルである。後者のうち、

90%は非課税であり、かつ輸出比率は6.92%なので、非課税産出額は合計で16億3000万ドルとなる。この結果、教育産業の企業ベースは5億9200万ドル(6億9186万×16億3000万/19億5000万)となる(カナダ大蔵省推計)。