



仕向地主義から原産地主義への移行について

玉岡, 雅之

(Citation)

国民経済雑誌, 176(4):43-54

(Issue Date)

1997-10

(Resource Type)

departmental bulletin paper

(Version)

Version of Record

(JaLCD0I)

<https://doi.org/10.24546/00176192>

(URL)

<https://hdl.handle.net/20.500.14094/00176192>



仕向地主義から原産地主義への移行について¹

玉 岡 雅 之

I. は じ め に

いわゆる E C 型付加価値税では仕向地主義課税原則に基づいて財・サービスの移動が課税されていた。前段階税額控除方式 (tax credit method) を用いて、輸出の際には、インボイスに記載してある仕入れ税額を還付してもらい、輸入の際には、国境で自国の税率で輸入税が課され、その後の課税は国内品と同様の扱いを受けることになる。つまり、実際に消費が起ころうところで課税される方式であった。

ところが、E U の経済統合に伴い、この国境税調整のコストが余りにも大きいことが問題視され、国境税調整をなくす方向で検討が進められてきた。つまり、これまでの仕向地主義から原則として原産地主義で課税することが決められた。しかし、この仕向地主義から原産地主義への移行は一気になされるのではなく、1993年1月1日より域内の納税者間での財の取引については相変わらず、源泉国から仕向地国へ輸出する際には付加価値税をかけられないままに残り、最終消費者についてのみ、購入が行われた国で課税されるという原則が確立された。1997年1月1日までは「確定的な付加価値税システム」(definitive VAT system) を確立することが決められたことから、4年間は経過的系统のもとで付加価値税制が運営されることになった。

国際間で取引される財・サービスに対する付加価値税の課税の原則的な方式が変えられるとき、域内諸国のみならず域外の他の諸国までその変更の影響は及ぶ。本稿では、仕向地主義を採用していた諸国が原産地主義へ移行していくときに生じる問題点を、原産地主義を採用している諸国のみならず、仕向地主義を採用している諸国との関係も考慮に入れながら考察することを目的にする。

まず最初に E U で付加価値税制が仕向地主義から原産地主義へ移行する過程を簡単に述べる。次に、原産地主義へ移行する動機となった国境税調整の廃止の方法について述べ、移行過程における域内諸国の税収配分について触れる。そして、域内諸国と域外諸国との課税関係について述べ、域内諸国の原産地主義への移行が域外諸国に及ぼす影響について考察する。結びの後の補論では、E U における課税原則の選択について大きな影響を及ぼした Sinn の論文に対する批判的検討を行う。

II. EU内での動向³

1985年の「Removal of Fiscal Frontiers」と名付けられた白書ではEC委員会は、①課税ベースのいっそうの調和、②税率の近似化、③修正原産地主義(modified origin principle)の採用の3つを考えていた。

1987年の委員会提案ではこれらに加えて、清算機関(clearing house)の設置を盛り込んだ。ところが、この提案は多くのメンバー国から反対を受けることになった。反対は大きく分けると2つの理由からなる。⁴1つは税率の近似化で、もう1つは修正原産地主義と清算機構(clearing mechanism)の採用そのものに対してである。

税率の近似化については、①財政上の主権を損なうという理由、②税収の著しい変化がもたらされるという理由、また③修正原産地主義でも仕向地主義でも納税者間の取引は購入者の側で仕入税が控除できることから実質的な差異はない、⁵などの理由による反対が多かった。

また、修正原産地主義や清算機構の採用についても、①詐欺の増加、②メンバー国間の税務協力がうまくいかなかった場合の一方の国での税収の逸失の恐れ、③納税協力費の増加、④清算機構の目的が仕向地主義のもとでの税収配分を維持することにあるなら、deferred payment scheme(後述)がうまく働いている国もあるのに、どうして原産地主義を採用しないといけないのか、などの理由による反対があった。

そこで、1991年の指令91/680で納税義務者間の取引はこれまでと同様、仕向地主義に基づき、原産地主義を採用する確定的システムまでには2段階が必要であるということになった。

また指令91/680が採択された同じ日に閣僚理事会は標準税率は15%以上、リスト化された一群の財やサービスに対する最低税率は5%以上という提案を行った。

従来のシステム(旧システム)と、2段階の接近法の概要は次の通りである。

(1) ~1992年12月31日

旧システム：仕向地主義に基づき、厳格な国境税調整を行っている。輸出時には輸出企業に対して仕入にかかる付加価値税を還付。輸入時には輸入国側で輸入税が課される。

(2) 1993年1月1日~1996年12月31日

経過システム：域内の取引については仕向地主義を維持するが、税関による国境税調整を基本的になくす。域内の課税業者間であれば輸出業者が相手国の輸入業者の付加価値税登録番号を輸出時にインボイスに記入することによって売上にゼロ税率が適用される。取引業者が登録されていない業者である場合、輸出時に輸出国の税率で課税される。

(3) 1997年1月1日~

確定的システム：域内の取引については原産地主義に基づいて行い、国境税調整もなくす。

ただし、課税主義の変更に伴う税収の変動を避けるため、清算機関を設けて、税収の域内諸国間の再配分を行う。域外諸国とは仕向地主義に基づく取引を続ける。

このうち、(2)の経過的システムを運用していく上で、様々な問題が起こった。例えば、域内諸国間の取引では商品の仕向地国の納税義務者は商品獲得に際して課されている税を売上にかけられる税から納税時に即時に控除できるから、実際には当該取引に際して税の支払いを一切せずに済んでいる。ところが、同額の取引を国内で行った場合、売上にかかる税の支払いと仕入にかかる税の控除のタイミングが同じではないので、仕入にかかる税を先に取り業者に支払う納税義務者は結果的に国内で取引を行う方が不利になってしまう。

また、この仕組みを利用して本来なら国内業者間の取引であるものが、域内諸国を経由する形を取って処理する業者も現れ、本来の意図とは違った形で経過措置が利用される事態も生じている。

これらの歪みを回避するには、国内間での取引のように、域内諸国間での取引を供給者側で課税し、顧客側でその税を控除できるようにすることであり、そのために原産地主義への移行、つまり確定的システムへの移行が検討されたのである。

III. 国境税調整をなくす方法

第2節でみたEUにおける原産地主義への移行は、国境税調整の廃止という背景があった。これまで、国境税調整をなくす方法として様々な考えが提案されてきた。以下では代表的な考えを3つ検討する。

(1) deferred payment schemes

(2) 清算機構

(3) 原産地主義+税額控除法+仕向地国の税率での課税 (origin principle+credit method +taxation at the rate of destination)

(1) ベルギー、オランダなどで用いられてきた方法で、輸入時に輸入税をかけず、輸入された商品を国境で物理的にチェックすることもせず、輸入国の最初の課税業者が暗黙的に輸入税を支払う（実際には支払わない）。輸出の際の税還付は書類上の証拠（海外からの支払い書や積み荷請求書）に基づけば良く、輸出業者は商品が確かに輸出国を離れたことを証明書によって証明しなくても良いし、税関当局の宣誓書もなくとも良い。

(2) 域内諸国間の輸出業者は登録国で輸出に関する付加価値税を国内向け供給の場合と同様に支払い、輸出時の税還付は受けられない。メンバー国である輸入国の最初の課税業者が

供給者によって課されている付加価値税の控除を輸入国の税務当局から受ける。輸入国の税務当局はメンバー諸国のそれぞれの輸出国に対する税額控除の要求額を輸出国ごとに照合、集計し、最終的に中央の清算機関が各メンバー国ごとに付加価値税支払い義務額と付加価値税還付額を計算し、ネットで支払い義務の生じた国が付加価値税を支払うことになる。⁷

- (3) Vanistendael (1995)の方法である。域内諸国間の輸出業者は登録国で付加価値税を支払うが、輸出国の業者は輸出国の税率ではなく、仕向地国の税率で商品を課税する。また、各国の税務当局は自国以外のメンバー諸国（自国に対する輸出国）に付加価値税の支払い事務所を設け、そこで輸出国の課税業者から輸出にかかる付加価値税を納付してもらう。こうすることにより、清算機関による清算手続きを踏まないで済むようにする。したがって、輸出業者は売り上げにかかる付加価値税については域内の輸出先国の税率を常に把握しておかなければならず、煩雑さが増すが、域内諸国からの輸入品にかかっている付加価値税については自国の税率が適用されているので、国内からの仕入と同様に控除できる。

（新車や他の交通手段の遠隔地販売（distance selling）については、移行期においても仕向地主義が採用され、その際に販売国（原産地国）の業者は仕向地国の税率で課税し、仕向地国の税務当局に付加価値税を支払うことになっている）。

(1)～(3)の方式の問題点にはそれぞれ次のようなものがある。

(1)の問題点として、輸出時にゼロ税率を適用されて相手国に輸出され、課税業者が申告をするときに輸入税を支払う形となるので、輸入後の取引を隠すことにより脱税の可能性がでてくる恐れを挙げることができる。また税務当局にとって徴税のラグが発生し、脱税を防ぐために対策を講じる必要が生じる。例えばこの方式を税法に従って記帳している業者にだけ認めるとか、輸入時にインボイスの写しを要するなどといった措置が必要となる。国境での物理的なチェックは基本的になくなるが、輸出時にゼロ税率を適用したり、輸入自体が課税対象となることから国境税調整はなくなるが、財政上の国境は残ったままになる。

(2)の問題点は、域内2国間の輸出にかかる税額の総額と輸入国側で控除できる税額が一致しないということである。これは輸出国の側で外国（域内国）の消費者に直接販売したり、非登録の業者に販売したときに輸入国の側で当該税の還付の請求が来ないためである。したがって、清算機関では全体としてどの国にも支払うことのない税の剰余がでることになる。また、旧システムでは輸入にかかる税額が輸入国の税金になったのに対し、清算機構を伴った原産地主義のもとでは、商品の輸出に関する付加価値税は輸入国側でいったん輸入国の税務当局によって控除され、後に輸出国からの支払いに基づき、清算機構から当該税部分が輸入国側に渡されることになるので、輸出入国相互で当該税部分についてチェック作用が働くことになるはずである。ところが、想定されている清算機構そのものが、個々の商品ごとや

2 国間同士でこのチェックを行う訳ではなく、他のすべての域内国に対する付加価値税支払い義務額と還付額を計算する仕組みになっているので、関係国間の税務当局の協力・信頼関係が特に必要になってくる。このような関係が崩れていくと、チェック作用は弱まることになり、清算機構そのものが機能しなくなってくる。

(3)まず、輸出業者が非課税業者であった場合の取り扱いの問題がある。輸入国の税務当局は、厳密にこの制度を適用しようとすれば、輸出国の業者が課税業者であるか、非課税業者であるかを把握していないといけな⁸い。この煩雑さを避けるためには、輸出国の非課税業者は、輸出については課税業者と同じ扱いを受けないといけなくなる。

また、輸出に際しては自国の税務当局が関与しないので、脱税の恐れが非常に高くなる。付加価値税登録番号の使用はもちろんのこと、輸出国と輸入国の税務当局の協力を密接にしないと脱税を効果的に防ぐことは困難となる。納税義務者が多くの国の税務当局に対して納税義務を相手国の税率で負うことと、税務当局はすべての国に事務所を置き、税務上の処理を行うばかりか、自国においても他の諸国の税務当局と密接な協力関係を築かないといけ⁸ないなど、納税協力費と税務行政費が大変高くなるので、これらをいかにして下げるかが課題となる。

(1)~(3)の方法のいずれも問題点を内包しているが、確定的なシステムの議論をEU内で議論していたときには(3)は候補に挙がっておらず、選択肢としては(1)と(2)が残ることになる。このうち(1)に対しては、脱税の恐れが強いことからその採用を見送る動きが強くなった。(2)については、少なくとも輸出国内においては一度課税されるので、例え輸出先国での脱税の恐れがあったとしても、輸出国の税込確保という点からは許容される内容であつた。もちろん確定的なシステムのもとにおいてのみならず、経過⁸的システムのもとにおいても、付加価値税登録番号や域内諸国間の税務当局の情報交換により、脱税が起こりにくいような工夫は考えられている。

IV. 旧システム、経過⁸的システムと確定的なシステム

以上のような動きを受けて、EUでは従来のシステム（旧システム）から経過⁸的システムおよび確定的なシステムへ移行していくわけである。本節ではこの間の輸出入に関する各国間の税込配分をみることにする。

旧システム（仕向地主義）から経過⁸的システムや（清算機関による税込の再配分を行う前の）確定的なシステムのもとでの輸出入に関する各国の税込配分をみると次のようになる。

まず経過⁸的システム（域内諸国間の納税義務者間の取引は旧システム下と同様、輸出国でゼロ税率の適用を受け、輸入国で輸入国の税率で課税され、消費者の直接購入には輸出国で課税）のもとでは、 X_{ij} を第 i 国から第 j 国への納税者間の取引量、 X_{ij}^c を第 j 国の消費者が

第 i 国から直接購入した量、 p_i を第 i 国製品の税抜き輸出価格、 t_i を第 i 国製品に適用される税抜き税率だとすると、(域内国の) 第 i 国の税収 T_i は、共通の貨幣単位で測って、

$$T_i = t_i \sum_{j \neq i} p_j X_{ji} + t_i \sum_{j \neq i} p_i X_{ij}^c$$

となり、納税義務者から徴収する輸入に対する輸入税と第 j 国の消費者の第 i 国からの直接購入に対する税との合計となっている。

税収の再配分を行う前の確定的なシステムのもとでは、第 i 国の税収は、

$$T_i = t_i \sum_{j \neq i} p_i (X_{ij} + X_{ij}^c)$$

となる。納税義務者に対する輸出と第 j 国の消費者に対する直接販売に対してかかる税の合計となる。

他方、旧システムのもとにおける第 i 国の税収は、

$$T_i = t_i \sum_{j \neq i} p_j (X_{ji} + X_{ji}^c)$$

であったから、旧システムから経過的システムに移行することにより、第 i 国の税収は

$$\begin{aligned} \Delta T_i &= t_i \sum_{j \neq i} p_j X_{ji} + t_i \sum_{j \neq i} p_i X_{ij}^c - t_i \sum_{j \neq i} p_j (X_{ji} + X_{ji}^c) \\ &= t_i (\sum_{j \neq i} p_i X_{ij}^c - \sum_{j \neq i} p_j X_{ji}^c) \end{aligned}$$

だけ変化する。つまり第 i 国から第 i 国以外の域内諸国への消費者に対する直接販売の合計が第 i 国の消費者の第 i 国以外の域内諸国からの直接購入の合計よりも大きければ (小さければ)、移行後に第 i 国の税収は増える (減る)。納税義務者間の取引については従来通りと変わらないから、扱いの変わった消費者の海外からの直接購入の大小によって最終的な税収の増減が決まることになる。

また、経過的システムから (税収再配分前の) 確定的なシステムに移行することにより、

$$\begin{aligned} \Delta T_i &= t_i \sum_{j \neq i} p_i (X_{ij} + X_{ij}^c) - (t_i \sum_{j \neq i} p_j X_{ji} + t_i \sum_{j \neq i} p_i X_{ij}^c) \\ &= t_i (\sum_{j \neq i} p_i X_{ij} - \sum_{j \neq i} p_j X_{ji}) \end{aligned}$$

だけ税収が変化する。消費者の直接購入についての扱いは両者で変わらないから、納税義務者間の取引の取り扱いが仕向地主義から原産地主義に変わったことによる税収の変化分だけが現れることになる。

V. 諸国間の課税方法の組み合わせ

表 1～表 5 は域内諸国が仕向地主義から原産地主義課税へ移行していくことを前提として、諸国間の課税方法の組み合わせの可能性を示したものである。ここでは各国は税額控除法を採用していると仮定しているが、(仕入高) 控除法の採用を考慮に入れると、組み合わせの可能性は更に複雑になる。域内諸国から 2 国 (A 国, B 国), 域外諸国から 2 国 (C 国, D 国) をそれぞれ代表として選び、域内外で輸出入の取引を行っているものとする。表中の仕向地主義, 原産地主義は輸出国が輸入国に対してどのような課税方法を取っているかを示してい

る。

旧システムならびに経過的システムのもとでの域内、域外諸国間の課税方法を示したのが表1である。域内外、いずれの方向を取っても、課税方法は仕向地主義に基づいている。経過的システムのもとでは域内諸国からの消費者の直接購入は原産地主義により扱われる⁹ので、域内諸国Aからの域内諸国Bへの輸出には、但し書きが必要となる。

表2は、域内諸国が確定的なシステムへ移行したときの状況を示している。域内諸国間では原産地主義に基づき取引が行われ、域内諸国から域外諸国への輸出や、域外諸国からの輸出はすべて仕向地主義に基づいて行われる。

表3は、域内諸国が域内諸国に対してだけでなく、域外諸国に対しても原産地主義を採用するケースである。域外諸国は域内外どちらへの輸出についても仕向地主義を保持したままである。Lockwood, de Meza and Myles (1995) で、非互惠的制限的原産地 (Non-reciprocal Restricted Origin) 主義と呼ばれているケースである。

表4は、域外諸国が域内諸国に対する輸出に¹⁰だけ、原産地主義を採用するケースで、域外諸国に対しては仕向地主義をとり続けているケースである。

表5は、域内外を問わず、すべての取引が原産地主義に基づいて行われる universal origin principle の状況を表している。

域外諸国が仕向地主義を採用しているときに、域外諸国が、原産地主義を採用している域内諸国から輸入するのは考えにくいかもしれない。というのは、域外諸国は原産地主義を採用していない諸国、つまり仕向地主義を採用している国から付加価値税がかかっていない状

表1 旧システムならびに経過的システム

		輸 出 国	
		域内諸国 A	域外諸国 C
輸入国	域内諸国 B	仕向地主義	仕向地主義
	域外諸国 D	仕向地主義	仕向地主義

表2 確定的なシステム

		輸 出 国	
		域内諸国 A	域外諸国 C
輸入国	域内諸国 B	原産地主義	仕向地主義
	域外諸国 D	仕向地主義	仕向地主義

表3 域内諸国がすべての国に対して原産地主義を適用する場合

		輸 出 国	
		域内諸国 A	域外諸国 C
輸入国	域内諸国 B	原産地主義	仕向地主義
	域外諸国 D	原産地主義	仕向地主義

表4 域外諸国が域内諸国に対してのみ原産地主義を適用する場合

		輸 出 国	
		域内諸国 A	域外諸国 C
輸入国	域内諸国 B	原産地主義	原産地主義
	域外諸国 D	原産地主義	仕向地主義

表5 域内諸国、域外諸国ともすべての国に対して原産地主義を適用する場合

		輸 出 国	
		域内諸国 A	域外諸国 C
輸入国	域内諸国 B	原産地主義	原産地主義
	域外諸国 D	原産地主義	原産地主義

態で輸入することができるからである。しかし、輸入国である域外諸国の税務当局が、輸入品にかかっている付加価値税の控除を認める場合には、原産地主義を採用している域内諸国から輸入することは、輸入する側の企業にとって、同じ商品を仕向地主義を採用している国から輸入する場合と比べて必ずしも不利にはならない。

域外諸国が、原産地主義に基づいて商品を輸出してくる域内諸国から輸入する問題を、(1) 輸入する企業の側と、(2) 輸入国である域外諸国の税務当局の側から眺めてみることにする。

(1) 輸入する企業にとって、自国の税務当局が輸入品に関して、輸入税を課さない場合と課す場合の2つの場合が考えられる。ただし、いずれの場合においても税務当局が輸入品にかかっている付加価値税の控除を輸入企業に認めるものとする。

(1-1) 輸入税を課さない場合¹¹⁾

(1-1-1) 輸出にかかる相手国の税額が分かっている場合、国内の業者はその税額を控除することにより

(1-1-2) 輸出にかかる相手国の税額が分かっていない場合、国内の業者は自国の税率を仕入額に適用した仮の税額を自分の売上にかかる税額から控除することにより

税額控除の連鎖によって、原産地主義によって課税された商品は、国内において仕向地主義により課税されていく。いずれの場合でも最終的には国内での税込価格は国内で適用されている税率を反映するので、取引上、不利な扱いを受けることはない。

(1-2) 輸入税を課す場合

相手国の税額が分かっている場合でも分かっていない場合でも、輸入税を課さない場合と基本的には同じで、控除すべき税額が大きくなる点が異なるだけである。控除できる税額の大小に差が出ることを除けば、輸入税を課さない場合と同様、取引上、不利な扱いを受けることはない。

(2) 上の(1)では、税務当局が、輸入品にかかっている付加価値税の控除を輸入企業に認めるものと想定していた。輸入国側で仕向地主義を貫徹しようと思えば、輸入税を課し、引き続き取引で税額の控除を認めることになるが、このことは取りも直さず輸入国側の付加価値税に関する税収を減らすことにつながる。

したがって、税収の大小の観点だけから見ると、仕向地主義を採用している域外諸国の税務当局にとっては、原産地主義を採用している域内諸国からの輸入は、同じ商品を仕向地主義を採用している国から輸入する場合に比べて少ない税収しかもたらさないもので、原産地主義を採用している諸国に対して、仕向地主義を採用し続ける誘因が弱くなる。この場合には、表4にあるように域外諸国も原産地主義を採用する域内諸国に対しては、原産地主義を採用する誘因が発生する。域内諸国は、域外諸国が仕向地主義を採用しているのを前提に域外諸国に対しても原産地主義を適用したが、表4の場合には、域内諸国も域外諸国の商品にかか

っている付加価値税の取り扱いについて、域外諸国と同様の問題に直面することになる。

表5は、表4よりも更に進んだ事態を表している。域内諸国が域外諸国に対しても原産地主義を採用したのと同様に、域外諸国も他のすべての国に対して原産地主義を採用する場合である。税務当局からすれば、自国が原産地主義を採用し、取引相手国が仕向地主義を採用していることが、税収の確保の点からは望ましいが、特定の国に対する輸出には原産地主義、他の国に対する輸出には仕向地主義を適用するのは、納税協力費や税務行政費が非常に高くなることになる。対域内国に原産地主義を採用せざるを得ない場合、域内国以外の国に対しても原産地主義を採用する誘因が生じてくる。

VI. 結 び

本稿では、国境税調整を伴った仕向地主義を採用していた諸国（域内諸国）が原産地主義に移行していくときの問題を、EUの実際の動きをみながら、①国境税調整をなくす方法、②税収の変化、③域外諸国との関係の3点から考察した。仕向地主義から原産地主義への移行は、国境税調整廃止という域内諸国内部の理由から行われるが、その影響は域内諸国だけではなく、広く域外諸国へも及ぶものであることが分かった。

残された課題として、直接税の分野では多くの国が源泉地主義に移行していったときに、居住地主義を採用している国が源泉地主義に移行していく誘因が働くことが租税競争 (tax competition) との関連で示されているが、このことと本稿で示した仕向地主義から原産地主義への移行の問題の関連を調べる可能性がある。居住地主義は資本輸出の中立性¹²、仕向地主義は国内製品と国外製品を国内では同等に扱うという意味での中立性を確保すると考えられてきただけに、直接税における居住地主義から源泉地主義への移行と間接税（付加価値税）における仕向地主義から原産地主義への移行が関連しているかどうかを調べることは大変重要である。

補論：Sinn (1990) への注解

仕向地主義から原産地主義への移行の問題について、大きな影響力を持ったのが Sinn の1990年の論文 (Sinn (1990)) である。そこでは、彼は、「仕向地主義課税から原産地主義課税への移行によっても為替レートや価格水準の変化によって相対価格は変化せず、資源配分は両主義のもとで同じである」という“exchange rate argument”¹³を批判している。以下では Sinn (1990) の結論部分の間違いを訂正する。

彼の議論の要点は以下の通りである。フランス (F) とドイツ (G) が同質の消費財 (C) と同質の投資財 (I) を生産し、交換しているものとする。ただし、 P_C^G と P_C^F が各国の消費財の生産価格、 P_I^G と P_I^F が各国の投資財の生産価格、 τ^G と τ^F がそれぞれの付加価値税率とする。

仕向地主義課税のもとでは自由貿易下の投資財と消費財の均衡条件より、

$$P_i^G = P_i^F \quad (1)$$

と

$$P_C^G = P_C^F \quad (2)$$

したがって、

$$\frac{P_C^G}{P_i^G} = \frac{P_C^F}{P_i^F} \quad (3)$$

が成立する。

(消費者の直接購入について) 原産地主義課税のもとでは

$$P_C^G(1+\tau_G) = P_C^F(1+\tau_F) \quad (4)$$

が成立するから、この(4)式と(1)式から

$\tau_F > \tau_G$ のときには

$$\frac{P_C^G}{P_i^G} > \frac{P_C^F}{P_i^F} \quad (5)$$

が成立すると考えている。

また、原産地主義を採用する(仕入高)控除法(subtraction method)の付加価値税のときには、高税率の国の投資財の輸出に対して税を課す(あるいは低税率の国の投資財の輸出に対して補助金を与える)ので

$$P_i^F(1+\tau_F) = P_i^G(1+\tau_G) \quad (6)$$

が成立し、(4)式と合わせて、

$$\frac{P_C^G}{P_i^G} = \frac{P_C^F}{P_i^F} \quad (7)$$

が成立し、効率性の条件が満たされると考えている。つまり原産地主義下における exchange rate argument は、仕入高控除法の付加価値税については当てはまるが、税額控除法の付加価値税については当てはまらないと結論づけている。以上が彼の議論の骨子である。彼の議論には2つの問題点がある。

1つめの問題点は、税額控除法のもとでも一般に投資財に対しても課税し、課税企業の側で投資財にかかっている税額を控除できるという事実を無視していることである。課税企業の側で投資財にかかっている付加価値税を控除できることによって結果的に課税ベースが消費になることから、(1)式は

$$P_i^F(1+\tau_F) = P_i^G(1+\tau_G) \quad (8)$$

となって、(4)式と合わせてやはり(7)式が成立する。税額控除法における原産地主義のもとでも効率性の条件は満たされる。つまり、原産地主義における効率性の成立にとって、税額控除法か(仕入高)控除法かといった課税方式の差は影響しないことになる。

2つめの問題点は、Sinn (1990)で想定している原産地主義の付加価値税は原産地主義についての一つの解釈に基づいているというところにある。(4)式および(6)式がそれを典型的に示している。

付加価値税は多段階課税であるので、原産地主義を採用していても、消費者への直接販売を除き、輸入後にも課税され続ける。輸入後にも(4)式や(6)式が成立するためには、狭義の原産地主義、つまり輸出国の税率を商品価格に上乗せしたままの価格で当該商品が輸入国でも流通するような税制上の仕組みが輸入国側で必要となる。Sinn (1990) が(4)式で消費者の直接購入という限定条件をつけたのは、このような問題を避けるためと思われる。また、税額控除法の付加価値税の場合、最終的な取引段階の税率により税込の価格が決まるので、このような仕組みは(8)式が成立するためにも特に必要となる。このような仕組みを考慮しないとき、税額控除法を厳格に適用すると、輸入国側で課税取引が進行していくとき、原産地主義の付加価値税は仕向地主義の付加価値税に転化するから、消費者の直接購入を除いた課税業者間の取引については、(4)式、(6)式はそれぞれ、

$$P_C^G(1+\tau_F)=P_C^F(1+\tau_G) \quad (9)$$

$$P_I^G(1+\tau_F)=P_I^F(1+\tau_G) \quad (10)$$

となり、やはり

$$\frac{P_C^G}{P_I^G} = \frac{P_C^F}{P_I^F}$$

が成立する。(9)式、(10)式は仕入高控除法の付加価値税は言うまでもなく、税額控除法の付加価値税についても当てはまる式である。税額控除法か仕入高控除法かの課税方式の差や、仕向地主義か原産地主義かといった課税主義の差は、効率性条件の成立には無関係であることが分かる。

注

- 1 本研究は、平成8年度、文部省科学研究費(課題番号、08730053)による成果の一部である。
- 2 以下では、EUを念頭に置いているため、原産地主義に移行する国のことを域内諸国、仕向地主義を採用している国のことを域外諸国と呼んでいる。
- 3 EUにおける付加価値税の動向を説明したものとしては、例えば、Bovenberg and Horne (1992) や Easson (1993) を参照のこと。
- 4 Easson (1993) p.135.
- 5 税額控除法の付加価値税自身が多段階課税であるため、いったん仕向地国へ財が入ると引き続き課税、したがって税額控除されていくので、文字どおりの原産地主義の採用は大変難しい。税額控除法の付加価値税を原産地主義で運用する際の問題点については、Shoup (1969) pp.263-264.を参照のこと。
- 6 deferred payment scheme は postponed accounting system とも呼ばれることがある。Terra (1988) を参照。
- 7 Cnossen and Shoup (1987) では、この方式を税額控除法をメンバー諸国間で一貫して適用することと税収の配分を従来の仕向地主義の場合と同じになるようにすることから、仕向地主義と呼んでいる。厳密にいうと仕向地主義に転化する原産地主義であり、確定的システムはこの(2)をもとにしている。
- 8 清算機構を避ける方法として、域内諸国間の供給は顧客のいる国、すなわち仕向地国で直接課税され、供給者は仕向地国の税務当局に税を支払うという方法が考えられていた。この方法では

供給者は仕向地国すべてで課税業者として登録されなければならない、通常の事業者にとっては受け入れがたい内容であった。それに代わって税務当局の負担は増すが、清算機構の導入が考えられたのである。

9 ただし、一定額以上の取引額をもつ輸出国は輸出先国で課税される。

10 厳密には、後に述べるように、自国に対して原産地主義を採用してくる域内諸国に対してだけである。

11 輸入者が消費者である場合、輸出国である域内諸国の税率が国内よりも低ければ安く商品を購入できる。

12 玉岡 (1995)。

13 exchange rate argument の例として Whalley (1979), Berglas (1981), Lockwood, de Meza and Myles (1995) および Genser (1996) などを参照のこと。

参 考 文 献

- Berglas, E. (1981), Harmonization of Commodity Taxes, *Journal of Public Economics*, 16, pp.377-387.
- Bovenberg, A. L. and J. P. Horne (1992), Taxes on Commodities: A Survey, in: G. Kopits ed. *Tax Harmonization in the European Community*, International Monetary Fund, Washington, D. C.
- Cnossen, S. and C. Shoup (1987), Coordination of Value-Added Tax, in: S. Cnossen ed. *Tax Coordination in the EC*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer.
- Easson, A. J. (1993), *Taxation in the European Community*, The Athlone Press, London.
- Genser, B. (1996), A Generalized Equivalence Property of Mixed International VAT Regimes, *Scandinavian Journal of Economics*, vol.98, no.2., pp.253-262.
- Hamilton, B. and J. Whalley (1986), Border Tax Adjustments and U. S. Trade, *Journal of International Economics*, 10, pp.377-383.
- Lockwood, B., de Meza, D. and G. Myles. (1995), On the European Union VAT Proposals: The Superiority of Origin over Destination Taxation, *Fiscal Studies*, vol.16, no.1, pp.1-17.
- Shoup, C. (1969), *Public Finance*, Aldine Publishing Company, Chicago.
- Sinn, H. -W. (1990), Tax Harmonization and Tax Competition in Europe, *European Economic Review*, 34, pp.489-504.
- 玉岡雅之(1995),「資本輸出の中立性について」, 国民経済雑誌第172巻第6号, pp.63-78.
- Terra, B. (1988), *Sales Taxation - The Case of Value Added Tax in the European Community*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer.
- Vanistendael, F. (1995), A Proposal for a Definitive VAT System Taxation in the Country of Origin at the Rate of the Country of Destination, Without Clearing, *EC Tax Review*, no. 1, pp.45-53.
- Whalley, J. (1979), Uniform Domestic Tax Rates, Trade Distortions and Economic Integration, *Journal of Public Economics*, 11, pp.213-221.