海外論文紹介

米国の VAT 導入論を読む

東京大学大学院法学政治学研究科教授　増井　良啓

はしがき　本稿は，平成28年10月28日開催の国際課税研究会における東京大学大学院法学政治学研究科教授増井良啓氏による海外論文紹介「米国の VAT 導入論を読む―Avi-Yonah, Reuven S. "Summary and Recommendations (Symposium on Designing a Federal VAT, Part I).", Tax L. Rev. 63, no. 2（2010）：285–300」と題する講演内容を取りまとめたものである。

1．背景

米国には付加価値税（VAT）がない。これは，20世紀後半に世界各国が続々と VAT を採用し，基幹税として育ててきたことと比べると，きわめて対照的な事実である。もっとも，米国においても，立法論としての連邦 VAT 導入論は古くから存在するし，州の小売売上税との調整を含め研究は盛んである。今回取り上げるのは，この系譜に属する比較的最近の議論である。

2009年２月，ワシントンＤＣの American Tax Policy Institute で「連邦付加価値税を構築する－設計と調整の諸問題（Structuring a Federal VAT: Design and Coordination Issues）」と題する会議が開かれた。会議を組織したのは，Stanford 大学 Hoover Institution の Charles E. McLure 教授と，Michigan Law School（当時，現在は UC Irvine）の Reuven Avi-Yonah 教授である。提出された12本の論文は，のちに，Tax Law Review 誌の特集号として２回にわたって掲載された[1]。この会議の全体的方向性を総括し，各論文の要点を簡潔に示すのが，特集号冒頭の本論文である[2]。

以下では，本論文の概要を紹介し，若干のコメントを付す。

2．概要

2－1．本論文の章立て

本論文は５つの章から成る。

Ⅰ　導入
Ⅱ　合衆国が追加的な連邦 VAT を必要とする理由
Ⅲ　構造的特徴
　A　控除法かインボイス税額控除法か

[1] Symposium on Designing a Federal VAT, Part I and Part II, Tax Law Review Vol. 63 No. 2 and No. 3（2010）.
[2] Reuven Avi-Yonah, Summary and Recommendation, 63 Tax Law Review 285–300（2010）.

B　仕向地原則か原産地原則か
C　金融サービスの課税
D　住宅の課税
E　政府と非営利団体の扱い
Ⅳ　調整の問題
A　カナダの例
B　他の経済共同体および連邦からの教訓
C　州と地方の小売売上税と連邦VATとの調整
Ⅴ　結論と提言

論旨の流れとしては，Ⅰの序論につづき，Ⅱで連邦VATが追加的財源として必要であることを論ずる。その上で，ⅢでVATの制度設計上の基本的論点を明らかにし，Ⅳで州小売売上税との調整を検討する。最後にⅤで，提言をまとめている。

2―2. 導入

Ⅰは導入部分であり，会議の趣旨を説明する（285-286頁）。

米国の抜本的税制改革論は，消費税か所得税かという二者択一の問いをたててきた。しかし，本論文によると，この議論にはすでに決着がついている。なぜなら，財政赤字の状況と，ベビーブーム世代の社会保険受給年齢到達を前提とすると，法人所得税・個人所得税の税収をなくすわけにはいかないからである。所得税に加えて追加的税収が必要であり，唯一ありうる税収源が連邦VATである。つまり，連邦VATは，連邦所得税に追加して（いわゆるadd-onとして）導入すべきである，というのである。

このように，本論文は，連邦VATを既存の所得税に対する追加的な租税として位置付ける。この見方からすると，消費課税に関する従来の米国の議論は見当違いであったことになる。米国は無駄に「車輪を再発明（reinvent the wheel）」すべきではない。たとえば，従来の消費税提案の多くは，インボイスを用いた税額控除方式ではなく，わざわざ売上高から仕入高を控除する方式によっていた。また，ブラッドフォードのX-Taxやホール＝ラブシュカのFlat Taxは，いずれも消費税の提案であるが，原産地原則に基づいており，既存のVATがすべて仕向地原則に基づいていることに反していた。そして，所得税が累進性を確保できるのなら，消費税は単一税率で足りる。

米国が連邦VATを既存の所得税に対する追加として導入するのであれば，かかるVATの姿の検討を開始すべきである。これが，2009年２月の会議の目的である。

2―3. 米国が追加的な連邦VATを必要とする理由

Ⅱは，米国が追加的な連邦VATを必要とする理由を示す（286-289頁）。

この点につき，Rudolf Pennerの論文「長期的財政問題を解決するために我々はVATを必要としているか」が，米国の財政赤字の拡大の原因と重要性を示す。財政赤字の解決策としては，①社会保障プログラムの削減，②所得税と社会保険料の増加，③VATの導入の３つがある。

本論文は，このうち③が「唯一の現実的な解決（the only realistic solution）」であるとする（288頁）。たしかに，VATの導入は容易ではない。民主党は逆進性をきらい，共和党は「マネー・マシーン」をきらう。しかし，①政策形成エリートが合意を形成し，②人気のある大統領か金融危機による強い力によって過半数の有権者が「VATが不可欠である」と説得される，という２つの条件が満たされれば，米国も連邦VATを導入できる，というのである。

2―4. VATの制度設計にあたっての構造的な特徴

Ⅲは，VATの制度設計にあたっての構造的な特徴を検討する（289-296頁）。

複数税率や非課税取引は，検討対象外である

（289頁）。これらはそもそも避けるべきであって，逆進性対策は歳出面で行うべきであるというのが，本論文の立場である。また，小規模事業者免税点をどのレベルで設けるべきかについては，政治過程に委ねるべきであるとして，これも検討の対象外としている。

米国に連邦レベルで追加的にVATを導入することを念頭において，本論文が制度設計上の検討対象とするのは，次の５点である。いずれについても，会議に寄せられた論文の概要を紹介する形をとりつつ，本論文自体の主張につなげている。

A　控除法（subtraction method）とインボイス税額控除法（invoice-credit method）のいずれを採用すべきか（289–291頁）。

Itai　Grinbergの論文「税額控除が当然与えられるべき場合－部分的代替VATのためのインボイス税額控除法の利点」は，インボイスに基づく仕入税額控除方式が望ましいとする。その理由は以下である。

・控除法は納税義務者ベースの非課税に結びつきやすく，インボイス税額控除法は取引ベースの非課税に結びつきやすい。前者の害悪のほうが大きい。
・控除法が適切に機能するためには，登録事業者からの仕入についてのみ控除を認めるという意味で「洗練された」ものにしておく必要がある。米国の消費税提案の多数はこの要請を満たしておらず，いかなる仕入についても控除が可能になっている。
・インボイス税額控除法のVATはWTO協定に適合的であるが，控除法のVATのWTO適合性にはかなりの問題がある。

本論文はこの結論を支持する（290頁）。米国における従来の消費税提案は控除法によっていたが，VATを所得税への追加として構想する場合，控除法を採用すべき十分な理由はないと主張する。

B　仕向地原則と原産地原則のいずれを採用すべきか（291－292頁）。

Michael Keen and Walter Hellersteinの論文「VATの設計における法域間の問題」は，次の理由をあげて，仕向地原則に基づくVATが望ましいとする。

・仕向地原則は生産効率性を維持し，原産地原則は消費効率性を維持する。前者のほうがより重要であると一般に考えられている。
・原産地原則はツーリズム問題（低税率国でショッピングすること）を解決するが，所得税と同じ移転価格問題を抱える。移転価格問題は避けるべきである。

本論文も仕向地原則に基づくVATを採用すべきであるとする（292頁）。ブラッドフォードのX-Taxやホール＝ラブシュカのFlat Taxが原産地原則によっていた主な理由は，それらが控除法によっており賃金を控除するものであったため，それを仕向地原則にしてしまうとWTO協定違反になってしまうからであった。VATを所得税の代替ではなく所得税への追加として構想する場合，賃金を控除すべき理由はなくなり，仕向地原則を採用することが可能になる。

仕向地原則を採用するとして，国境で税関管理がされている米国にとって，財の国際取引はそれほど問題ではない。問題はクロスボーダーのサービス提供である。この点につき，OECDは，B2BとB2Cのいずれについてもサービス受領者の居住地で課税すべきであるという結論を打ち出している。この点につき，Keen and Hellersteinの論文は，B2C取引の課税に執行上の困難があるにもかかわらず，米国はこの結論に従うべきであるとしている。

C　金融サービスの課税（292–294頁）。

Alan Schenkの論文「合衆国VATの下での金融サービス（保険を含む）の課税」によると，金融サービスと保険の非課税はいくつかの歪みをもたらす。

・金融サービスの家計消費を過少に課税する。

・VAT 登録事業者による金融サービスの消費を過大に課税する。これは，金融サービスのコストに埋め込まれた VAT が仕入税額控除の対象にならないからである。
・金融サービス提供者が垂直統合や自家供給によって，国内登録事業者からの仕入れにかかる税額控除不能な VAT を避けようとする。
・オフショア金融サービス提供者が VAT なしに国内消費者や国内購入者にサービスを提供できる場合，競争上有利になる。

NZ や南ア，シンガポール，オーストラリアなどの新しい VAT は，インボイス税額控除法 VAT の下で金融サービスを課税できている。その経験を踏まえ，米国においても，金融サービスと保険に対して可能な限り VAT を拡張すべきであると Schenk 論文は主張する。すなわち，金融サービスについては，手数料ベースの金融サービスのほとんどすべてを課税対象に含め，純粋な仲介サービスのみを非課税とすべきである。また，保険については，生命保険と非生命保険の両方において保険者が提供する仲介サービスを課税ベースに含めるべきである，というのである。

本論文はこの提案を好意的に紹介している（293頁）。

D　住宅の課税（294－295頁）。

Satya Poddar の論文「VAT の下での住宅の課税」は，カナダやオーストラリア，ＮＺなどの現代的 VAT にならい，米国の VAT の課税ベースも包括的で住居サービスを含むべきであると主張する。持家促進は望ましい政策目的と考えられているものの，住居サービスの非課税は持家促進のために必ずしも最も効率的な誘因ではない。

現代的 VAT は，商業不動産のすべての売買と賃貸を課税対象にする。居住用財産についていえば，新規の居住用施設の初めての売買を課税対象とし，長期の賃貸と再売買を非課税とする。VAT 導入後に建設された居住用施設について，この扱いは，当該居住用施設からの住居サービスの将来消費に対する租税の前納に等しい。これに対し，VAT 導入前に建設された居住用施設については，課税対象に含めない。これが Poddar 論文の提案である。

本論文はこの提案を好意的に紹介している（205頁）。

E　政府と非営利団体の扱い（295－296頁）。

Pierre-Pascal Gendron の論文「VAT の下で合衆国は政府，非営利組織その他の非課税団体をいかに扱うべきか」は，政府や非営利団体をフルに課税対象に含めるべきであるとする。インボイス税額控除法 VAT の多くは，政府や非営利団体（以下「政府機関等」という。）を非課税としている。Gendron 論文によると，これは誤っており，大きな歪みをもたらす。

現代的 VAT の中でも，オーストラリアとＮＺの VAT は，政府機関等によるすべての財・サービスの提供を課税取引として扱っており，ゼロ税率や非課税はほとんどない。Gendron 論文によると，このやり方がベスト・プラクティスであり，カナダのように政府機関等の納付した VAT を事後的に還付するやり方よりも望ましい。

本論文はこの提案を好意的に紹介している（296頁）。

2－5. 連邦 VAT と州小売売上税との間の調整

Ⅳは，連邦 VAT と州小売売上税との間の調整の問題を検討する（296–299頁）。米国は連邦国家であるため，連邦レベルの VAT を導入するとなると，州や地方政府レベルの小売売上税との調整をどうするかが大きな問題となる。そのため，本論文はこの問題の検討にかなりの比重をおいている。

A　カナダの例（296–297頁）。

Richard M. Bird and Pierre-Pascal Gendron の論文「カナダの売上税－GST–HST–QST–

RST『システム』」は，カナダの経験を示す。カナダには４タイプの消費税があり，連邦レベルと州レベルで併存している。

・GST（Goods and Services Tax）。これが連邦レベルのVATである。
・HST（Harmonized Sales Tax）。東部３州とオンタリオ州に拡張されたＧＳＴである。
・QST（Québec Sales Tax）。ケベック州のVATである。
・RST（Retail Sales Tax）。他の州で残っている小売売上税である。

このようなカナダの経験から，Bird and Gendron論文は，次の教訓を引き出す。

・州レベルでインボイス税額控除法VATを課すことはできないという学説は，不正確である。
・いくつかの州にVATがあり，いくつかの州に小売売上税があり，いくつかの州に売上税がないという国において，連邦VATは完全にうまくいく。

本論文は，カナダのこの経験に照らし，米国連邦政府がVATを導入したとしても米国各州は小売売上税に依存することができると主張する（297頁）。長い間，連邦VATは州や地方政府レベルの小売売上税と抵触するという主張が，米国における連邦VAT導入に対する主要な障碍となってきた。カナダの経験は，この主張がまったく誤りであることを示している，というのである。

B　他の経済共同体および連邦からの教訓（298頁）。

Sibren Cnossenの論文「共通市場と連邦におけるVAT調整－欧州の経験からの教訓」と，Victoria J. Perry「連邦国家におけるVAT実施の国際的経験－要約」は，EUやブラジル，インドなどの経験を示す。

カナダの経験から多くの教訓を得られることに比べると，これらの経験は米国にとってそれほど関連性がないというのが本論文の見立てである。

C　州と地方の小売売上税と連邦VATとの調整（298-299頁）。

Charles E. McLureの論文「州と地方の売上税をいかにして連邦VATと調整するか」は，会議の共同組織者としての立場を示すものであり，次の結論に至っている。

・連邦政府にとってVATは明らかに小売売上税よりもすぐれている。
・州は時間をかけてVATに転換することができる。
・VATに転換しない州は，連邦政府が徴収する小売売上税の実施により便益を受ける。
・登録要件の統一が行政協力にとって決定的である。
・連邦VATと州小売売上税の課税ベースを一致させれば行政協力を促進できる。
・州内の下位の地方公共団体が小売売上税に依存することは州がVATを採用することの妨げにはならない。
・連邦政府は，VAT課税ベースを統一する州に対して州外販売者への州の課税に対する憲法上の制限を覆すことにより，州税の統一を促進することができる。

2－6. 結論と提言

Ｖは，結論と提言である（299－300頁）。

提言を訳出しておくと，次の通りである。

(1)　合衆国は，連邦所得税の代替としてではなく，連邦所得税に加えて，連邦VATを導入すべきである（Avi-Yonah）。合衆国は，連邦小売売上税を採用すべきではない（McLure, Cnossen）。
(2)　連邦VATは，控除法ではなく，インボイス税額控除法に基づくべきである（Grinberg）。
(3)　連邦VATは，原産地原則ではなく，仕向地原則に基づくべきである（Keen

and Hellerstein)。

(4)　手数料ベースの金融サービスと保険会社の仲介サービスは，課税すべきである（Schenk)。

(5)　不動産の供給は，居住用財産の再譲渡と長期賃貸を除き，課税すべきである（Poddar)。

(6)　公的部門・非営利組織・チャリティーの提供する財とサービスは，課税すべきである（Gendron)。

(7)　州が小売売上税を維持するかVATに転換するかにかかわらず，連邦VATは採用可能である（Cnossen, McLure)。

これらの提言につき，本論文は次のスタンスを示している。

・最も重要な結論は(7)である。
・(2)と(3)には明らかなコンセンサスがある。
・(4)(5)(6)は反対勢力による強いロビイングの対象になるであろう。

本論文は結びとして，米国の租税政策立案者が連邦VATの制度設計にとりかかるべき時期がきたと述べている。

3．コメント

この会議の開催時期は，ちょうど2009年１月にオバマ政権がはじまった直後であり，VAT導入論がさかんに行われた時期であった[3]。それから約８年が経過し，本報告を行っている現在，オバマ政権が第二期の終わりを迎えている。この間，VAT導入論は，米国の政治過程で現実化することがなかった。その意味で，この会議が米国の税制改正に対して直接に影響することはなかったことになる。

しかし，この会議で議論された点は，いずれもVATの基本構造にかかわる。しかも，租税政策論として，常識的な線を押し出しているように思われる。

日本法の観点からは，次の点が興味深い。

・インボイス制度の肯定的評価。本論文は，米国の連邦VATがインボイス税額控除法を採用すべきであると主張している。その論証の過程で日本のVATに言及し，日本のVATは各国のVATと異なって例外的にインボイス税額控除法を用いないものと位置づけていた。その意味は，課税事業者が発行するインボイスがなくても，次の取引段階の事業者は仕入税額控除を利用できてしまうということである。この点については徐々に税制改正が進んできたところ，日本法も平成33年（2021年）からは正式にインボイス制度を施行する予定とされている。
・仕向地原則の徹底。本論文は，OECDの国際VAT/ＧＳＴガイドラインの方向を支持し，国際協調を重視する。この点，日本法も同ガイドラインに対応する形で税制改正を進めてきた。すなわち，平成27年度改正（2015年３月）で，電気通信利用役務の提供につき仕向地原則を採用し，B2B取引についてリバースチャージを，B2C取引について国外事業者登録を，それぞれ導入した。また平成28年度改正（2016年３月）で，電気通信利用役務の提供について内外判定基準を一部見直し，国内事業者の国外支店や国外事業者の国内支店の扱いを改めた。
・非課税項目の見直し。本論文は金融・不動産・公的部門の３つにつき，課税ベースを広げる制度設計を指向する。たしかに，NZをはじめとする先進的な国々の現代的VATは，これらにつき広い課税ベースをもち，仕入税額控除が可能であることにより歪みの少ないつくりになっている。このような国々の経験に学び，日本のVATを改革していくことが，

[3] 関口智『現代アメリカ連邦税制－付加価値税なき国家の租税構造』298頁（2015)。

今後の課題であるといえよう。「非課税」という言葉に幻惑されることなく，歪みの小さいVATに改善すべきである。引用を省略するが，この点についてはすでに多くの先行研究が公表されている。

・連邦財政主義。米国が連邦国家であるため，本論文は州税との調整にかなりの神経をつかっている。日本の先行研究においても，「米国では，多様な州・地方RSTの存在による連邦一般消費税の導入の困難が，連邦所得税を実質的に消費税化する圧力を強化している。」と指摘されていたところである[4]。この点，日本は連邦制をとっておらず，米国とはかなり状況が異なる。地方消費税の執行は国税庁が担当し，都道府県間の清算や市町村への交付は地方税法で法定されている。

本論文は複数税率や小規模事業者免税点については，検討対象外としている。このうち，複数税率の弊害については，政治経済上の重要性にかんがみると，もうすこし言及があってもよかったのではないか。免税点の水準については，インボイス方式の下では免税事業者に課税事業者になるインセンティブが働くため，インボイス制度の導入と実施が完了した時点ではそれほど大きな問題でなくなるという見方もありえよう。

本論文の刊行後，学説では，一般的リバースチャージの導入論や小売売上税の再評価が登場した[5]。刊行時期との関係で当然のことながら，本論文はこれにも触れていない。私たち自身が検討すべき問題であろう。

4 一高龍司「消費課税の世界的潮流」租税法研究34号35頁，42頁（2006）。また，Quill判決を連邦議会の立法でくつがえす可能性については，同41頁。

5 沼田博幸「一般的リバースチャージVATまたは小売売上税は現行のVATが抱える問題を解決するか」租税研究800号498頁（2016年）。