

## EU 付加価値税の現状と課題

—マーリーズ・レビューを踏まえて—

西山由美\*

### 要 約

『マーリーズ・レビュー』第一巻第四章「付加価値税とその他の消費税」(“Value Added Tax and Excises”)をてがかりに、EU 付加価値税が現在直面している課題を考察する。EU 域内での付加価値税共通システムが構築されている現在、英国付加価値税の問題は、同時に EU 付加価値税の問題であり、その原因を分析することは、日本の消費税のこれからの在り方を考える上で有用であろう。同報告書は、EU 付加価値税を「老化し、機能不全に陥った古い租税」とし、その原因は複数税率構造と広範な非課税項目にあると指摘する。

そこで本稿では、現行の EU 付加価値税の論点として「税率構造」「非課税の範囲」「納税環境の整備」に絞り、2006 年に改定された付加価値税指令の諸規定を踏まえ、各論点にかかる問題点について、具体事例を用いて検討していく。また報告書が、その簡素な仕組みゆえに「新しい租税」と位置付けているニュージーランドの消費税 (GST) について、その導入プロセスと逆進性への対応を概観する。

結論として、望ましい消費税制度とは、「広い課税ベース・単一税率」といえよう。消費課税に内在する逆進性の問題は、事前の十分な調査と国民への説明を前提とし、所得税や社会保障と連動した制度設計によって対応していくべきであろう。

## I. はじめに

### —報告書「付加価値税とその他の消費税」の概観

#### I-1. 報告書の位置づけと本稿の目的

本稿の目的は、ジェームズ・マーリーズ卿を座長として取り纏められている『21 世紀における税制改革に関する委員会報告』(いわゆる

『マーリーズ・レビュー』)を構成する、付加価値税とその他の消費税に関する報告書「付加価値税およびその他の消費税」(“Value-Added Tax and Excise”, 以下「本報告書」という)<sup>1)</sup>

\* 東海大学法学部教授

1) 『マーリーズ・レビュー (Mirrless Review)』は、21 世紀に至るべき税制改革に関する報告書であり、1996 年ノーベル経済学賞受賞であるジェームズ・マーリーズ卿を座長とし、その第一巻 (2010 年 6 月公表) 『税制の諸問題 (Dimensions of Tax Design)』では、税制の諸局面 (所得税率、労働市場と課税、消費課税、環境税、直接税の課税ベース、資産課税、国際課税、小規模事業課税、税務行政など) の現状分析およびそれに対する専門家のコメントリーを内容とする。第二巻 (2011 年に公表予定で、現在草稿のみ下記のサイトで公開されている <http://www.ifs.org.uk/mirrlessReview/design>) 『在るべき税制 (Tax by Design)』では、税制改革の方向性が示されている。上記第一巻『税制の諸問題』は、全 13 章、1347 ページから構成され、第四章 (275 ~ 422 ページ) が本報告書にあたる。本報告書の執筆者は、Ian Crawford (オックスフォード大学経済学准教授)、Michael Keen (IMF アシスタントディレクター) および Stephen Smith (ロンドン大学ユニバーシティ・コレッジ教授) であり、2008 年 3 月 20 日に草稿が委員会に提出され、その後同年 7 月 23 日に修正版が出され、2010 年 6 月に全文が公表された。本報告書には四本のコメントリーが付されている。すなわち、Sjibren Cnossen (オランダ)、Janathan Gruber (米国)、Richard M. Bird (カナダ) および Ian Dickson と David White (ニュージーランド) による解説であり、とくに本報告書で「現代的な付加価値税制度」として高い評価を与えているニュージーランドの付加価値税 (Goods and Service Tax, 以下「GST」という) について、Dickson と White のコメントリーにおいて紹介されている。

を踏まえ、EU付加価値税の現状と課題を精査し、日本の消費税の制度設計にあたって主要な論点（税率構造、課税ベース、納税協力、および逆進性への対応）を考察するものである。本報告書は、OECD諸国の消費税（＝付加価値税）との比較によって、英国における付加価値税制度の問題点を論じているが、EU域内では付加価値税共通システムが構築されている関係で、英国における付加価値税の問題は、同時に他のEU加盟国における付加価値税の問題でもある。ヨーロッパにおける消費税の長い歴史<sup>2)</sup>の経験からは、その制度の有用性のみならず、その失敗からも多くを学ぶことができる。なお本報告書では、一般消費税である付加価値税の他に、その他の消費税（たばこ税およびアルコール税）についても論じているが、本稿では付加価値税の議論のみを扱うことにする。

『マリーズ・レビュー』の目的が、21世紀の開かれた経済のための「良い租税制度」(a good tax system)の探究と提案であることから<sup>3)</sup>、本報告書においてもOECD加盟国を中心とする諸外国の消費課税の現状分析に基づき、結論として、「簡素な税率構造と広い課税ベース」を提案している。さらに、現行制度が脱税スキームを生み出す土壌になっているという現状認識のもとで、その対抗措置についても検討を加えている。EU域内で蔓延した後述の脱税スキームについては、EU域内の「自由移動の原則」や日本とは異なる仕入税額控除手続から惹起されるものではあるが、高度に進化していたはずのインボイスの悪用がスキームの主要な構成要素となっており、この点について、日本のインボイスをめぐる議論に有用であろう。

本稿ではまず、本報告書に記された基本的な問題意識および各論点の概要を紹介する<sup>4)</sup>。

## I-2. 報告書の基本的な問題意識

『ミード・レポート』（1978年）から30年以上を経て、付加価値税の重要性は、税収に占める比重も含めて、大きく変わった。「直接税と間接税の適切な均衡」は、古くて新しい課題である。しかしこの二つの租税の違いは、以前ほど大きいものではないということに留意しなければならない。労働市場に対する影響という点では、どちらの租税についても同等だからである。付加価値税により比重をおく税制に移行することが、労働のインセンティブとはならないし、雇用を引き上げることにもならない。所得課税とあわせて広く消費に対して課税をすることで、財政のリスクを軽減することになるのである。直接税と間接税の均衡は、税務行政の効率性や納税協力の度合いによって左右されるものである。

消費税の税率に関しては、外部費用をもたらす消費財（たとえば多くの二酸化炭素を排出するもの）に高い税率を、という考え方がある。また、価格の弾力性の小さい消費財（たとえば贅沢品）には高い税率を、という考え方もある。さらに、富の再分配という観点から、食料品には軽減税率が望ましいという考え方もある。しかし軽減税率は、再分配の方法として賢明なものとはいえない。なぜならば、軽減税率を用いなくても、所得税による措置や給付金といった他の手段による再分配がありうるからである。一定の消費財に対する高い税率の設定が、その消費財と関係する労働市場にいかなる影響を与えるかも考えられなければならない。

複数税率構造は、その説明が難しいという問題もある。「税金がかかるから働きたくない」というならば、働く人のための保育料や通勤費や調理済み食品には税率を低くし、余暇におけるレジャーや日用大工にかかる付加価値税率を

2) ヨーロッパでは、第一次世界大戦の戦費調達のために、フランスやドイツで売上税（現在のような仕入税額控除を組み込んでいないもの）が導入された。戦時下の立法作業について、同法の起草者であった Johannes Popitz による解説書として、*Kommentar zum Umsatzsteuergesetz* (1918)。

3) マリーズ・レビューの目的については、同レビューの序文参照。

4) 本報告書の構成は、第一章「序論」、第二章「間接税の役割と制度設計」、第三章「付加価値税」、第四章「アルコールとたばこに対する消費税」、第五章「国際的な諸問題」、第六章「結論」となっている。

高くすればよいかもしれない。しかし、このような税率格差は、いかなる理由から正当化されるものであろうか。

このような税率構造の問題の他に、付加価値税の主要な問題として、以下の二点も論じておかなければならない。ひとつは、付加価値税の転嫁と仕入税額控除の鎖を断ち切る広範な非課税項目の問題である。もうひとつは、EU 域内における取引に対する付加価値税課税の執行の問題である。

### I-3. 付加価値税の各論点

米国以外のすべての OECD 加盟国を含む 130 カ国で、付加価値税は導入されている。導入理由は国によってさまざまであるが、少なくとも英国においては明白である。それは、EU 加盟の条件だからだ。

付加価値税の将来に向けた制度設計を考えるとき、とくに検討を要する事項としては、先に述べたように「税率構造」「非課税」「免税点」

および「執行」である。

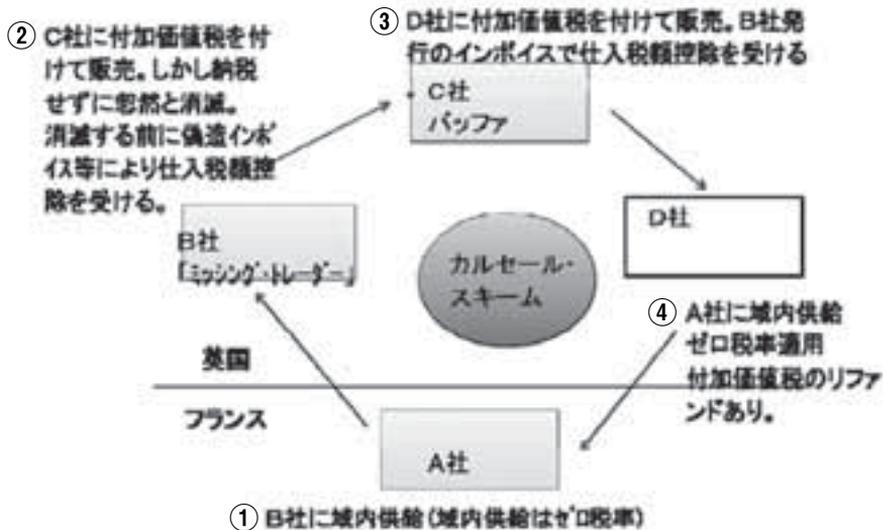
### <税率構造について>

OECD 加盟国の消費税率の平均は、17.7 パーセントである（本報告書 299 頁の表参照）。

複数税率に伴う財政コストは、たとえば 2007 - 2008 年の英国の場合、ゼロ税率分について 290 億ポンド、軽減税率（5 パーセント）分について 30 億ポンドである。これに非課税分の 120 億ポンドを加えると、付加価値税収 800 億ポンドと比較すれば、C 効率性<sup>5)</sup>の低さは如実である。とはいえ、「食料品や子供用衣料に対するゼロ税率を廃止したとしても、付加価値税は逆進的な税ではない」という説明が、政府から十分されてはいないのが現状である。ゼロ税率の継続は、「穏やかなる救貧政策」(a moderate pro-poor policy) でしかない。

軽減税率の問題は、「なにゆえに軽減税率が適用されるのか」ということに対して、明確に回答できないところにある。たとえば、子ども

<図1> カルセール・スキームの一例



\* 上記図は、本報告書 312 頁の図 3 を加工した。

5) すべての消費財を単一税率で課税した場合の税収に対する、実際の消費税収の割合をいう。

に洋服を買う時にはゼロ税率であるのに、なぜチャイルド・シートを買う時には5パーセント税率なのであろうか。

#### ＜非課税および免税点について＞

消費課税における非課税措置は、仕入税額控除を遮断するという意味において、「生産者課税」といえる。金融サービスや公的機関による資産の譲渡・役務の提供を非課税とすることは、古い消費課税の名残にすぎない。公的機関が民間事業者との競争から隔絶されているわけではない、という理解が不十分である。

また、免税点制度（免税事業者制度）の唯一の根拠は、零細事業者の税を免除することにより、納税者の納税費用や課税当局の徴税費用を節約できるというものである。しかしある国では免税点が高く、別の加盟国では免税点が低いとなると、競争阻害を惹起することになる。

#### ＜執行の問題＞

付加価値税を回避するために、帳簿に記載しない売買を行ったり、標準税率適用商品と軽減税率適用商品を巧みに組み合わせて低い税率を適用したりするなど、消費税も当然のことながら脱税スキームが成り立ちうる。そのほか、インボイスや仕入税額控除の制度を濫用したスキームも成り立ちうる。

EUでは、共通市場が形成され、国境における税務管理が撤廃された1993年以降、「カルセール・スキーム」と呼ばれる脱税スキームが蔓延した。そのスキームは、〈図1〉のとおりである。

このカルセール・スキームへの対抗として、現行制度の範囲では、付加価値税事業者登録をしようとする事業者に対する訪問調査をしたり、納税を確認してから払い戻しをしたりすることが考えられる。しかしこのような煩雑な手続きは、経済取引を停滞させるおそれがある。

そこで現行制度を超えた対抗策としては、以

下のような手法がありえよう。

- ① リバース・チャージ方式を採用する。すなわち事業者間取引において、売主でなく、買主に納税させるものである。英国では、携帯電話とコンピューター・チップ<sup>6)</sup>の取引について、この方法を採用している。ドイツとオーストリアは一定金額以上の取引について、この方法の採用を検討している<sup>7)</sup>。
- ② 事業者間取引において、納税義務は売主に留保しつつ、買主が税額相当分を取引段階で源泉徴収して納付する。
- ③ 受け取り税額をプールする銀行口座を開設させる。
- ④ 第三者を納税保証人とする。

#### I-4. 報告書の結論

『ミード・レポート』報告から30年以上を経て、英国の税制の基軸は、間接税へと移行しつつある。しかし直接税と間接税の均衡の在り方や、徴税費用や納税費用については、まだ検討が十分になされていない。

税率の複数構造については、外部費用と結び付いたり、嗜好品に関係したりする消費財に課税することには合理性があるとしても、労働市場における立場とは無関係に消費されるものについては、説明が難しい。こうした複数税率の合理性説明の困難さに加え、「課税は軽減税率、仕入税額控除は標準税率」というのが、国にとってコストとなることは明らかであるし、また、軽減税率は経済的弱者の支援には不十分であり、軽減税率を標準税率に引き上げ、そこから得られる税収を経済的弱者への施策に用いるべきである。すなわち英国では、ゼロ税率や軽減税率が、再分配機能の目的を十分に果たしておらず、むしろ他の手法によるほうがより良い目的達成が期待できる。たとえば給付金や所得税の措置によるほうが効果的である。現行付加価値

6) これらのものは、カルセール・スキームで利用される典型的な商品である。

7) オーストリアは10,000ユーロ以上、ドイツは5,000ユーロ以上。

値税の税率構造が不公平であることを、国民に十分に理解させる政治的決断が求められる。

付加価値税の老化と機能不全は、税率構造だけでなく、非課税によってももたらされている。公的機関、教育機関、医療機関、金融機関等によるサービスを非課税とすることにより、課税と仕入税額控除の連鎖が断ち切られている。

国境管理撤廃後の加盟国間の取引についても

問題がある。ここでも国境を越える取引のゼロ税率課税が問題となるのであるが、CVAT方式（EU加盟国以外との輸出取引については輸出免税とするが、加盟国間取引は課税を行う方式）やVIVAT方式（域内での事業者間取引については、域内共通税率をかける。ただし加盟国内での消費者に対する税率は各国が設定する）の検討がなされるべきであろう。

## II. 税率構造—複数税率の問題点

本報告書の概要を踏まえ、以下では本報告書で指摘されている消費課税の主要論点、すなわち「税率構造」（II章）、「非課税」（III章）および「納税環境の整備」（IV章）について、EU付加価値税の現行制度から生じる具体的な問題点を通して、さらに検討を加える。

### II-1. 付加価値税指令の規定

EU域内の付加価値税共通ルールを定めた「2006年11月28日付加価値税共通システムに関する理事会指令」<sup>8)</sup>（以下「付加価値税指令」という）によれば、EU加盟国は、以下のような税率構造の要件を充足しなければならない。

#### 付加価値税指令 97 条 1 項

2006年1月1日から2010年12月31日までの標準税率は、15%を下回ってはならない。

#### 付加価値税指令 98 条 1 項

加盟国は、一種類または二種類の軽減税率を適用することができる。

#### 付加価値税指令 99 条 1 項

軽減税率は、課税価額に対して5パーセン

トを下回らない税率で定めなければならない。

これらの規定を受けて、付加価値税指令・別表Ⅲの「98条による軽減税率の適用が認められる資産およびサービスの一覧」により、ここでは以下の21項目が列挙されている。加盟国はこれらの項目の中から自国での適用項目を選択する。

- ① 人間および動物のための食料品、および食用に供されるのが通常である家畜・種子・植物・原料
- ② 水の供給
- ③ 健康管理・病気予防・治療のための薬品
- ④ 医療器具・身体障害者用具・チャイルド・シート
- ⑤ 旅客・荷物輸送
- ⑥ 書籍（電子配信でないもの）・新聞・雑誌（もっぱら広告用のものを除く）の供給
- ⑦ 興行・演劇・サーカス・見本市・遊園地・コンサート・博物館・動物園・映画館・展覧会等の入場料
- ⑧ ラジオやテレビの放送サービス
- ⑨ 作家・作曲家・芸術家のサービス提供および著作権使用許可

8) Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ L 347 of 11 November 2006. 1977年のいわゆる「付加価値税第六次指令」以降の諸改正を組み入れて改定したもので、全414条と12の別表から構成される。

- ⑩ 個人住宅の修繕および清掃・窓クリーニングサービス
- ⑪ 農業用の物品およびサービスの提供（機械や建物の除く）
- ⑫ ホテル等で提供される設備・キャンピングカー用の場所提供、およびレストラン・ケータリングサービス
- ⑬ スポーツ観戦料
- ⑭ スポーツ施設の利用
- ⑮ 加盟国によって社会福祉に携わっているとされる組織による資産の譲渡・サービスの提供
- ⑯ 葬儀・埋葬サービス、およびこれに関連する物品の供給
- ⑰ 治療および歯科治療
- ⑱ 道路清掃・ごみ収集サービス、
- ⑲ 自動車、靴、皮革製品、洋服および家庭用リネンの簡易修理
- ⑳ 子ども、高齢者、傷病者また障がい者のための在宅ケアサービス
- ㉑ 理容業

軽減税率の導入は、消費課税に内在する逆進性の問題について、消費課税の枠内で考慮していることが目に見える形で示されることになる。一方で、以下の問題点を指摘することができる。

第一に、軽減税率適用項目の選定にあたって、業界の力関係が反映される可能性がある<sup>9)</sup>。第二に、課税の現場で、軽減税率と標準税率との振り分けで混乱したり、紛争が生じたりする。

第三に、軽減税率は、課税の税率とは仕入税額の税率が異なる場合、国庫の損失によって維持される制度である。第四に、最終消費者の負担を考慮した軽減税率のみならず、納税義務者自身を考慮した軽減税率を採用すると、軽減税率の適用項目が無限に拡大してしまう。

## II-2. 軽減税率をめぐる具体的な問題点

軽減税率構造から生じるEU加盟国内<sup>10)</sup>の具体的な問題点について、イギリス、ドイツ<sup>11)</sup>およびオランダの実例をみていく。

<設例1—イギリス> ティーケーキは、ケーキ（軽減税率）か、ビスケット（標準税率）か。

この論争は、13年間にわたって、法廷闘争が繰り返されたものである。小売業大手のマークス・アンド・スペンサーは、その商品のティーケーキが誤った税率分類により、12年間、ビスケットとして標準税率が適用され、軽減税率が適用されなかったとして、課税庁（HM Revenue & Customs）に350万ポンドの還付を求めた。この事件は、欧州司法裁判所への先決裁定の付託を経て、2009年2月4日、ティーケーキは軽減税率が適用される旨の貴族院判決（日本の最高裁判所判決に相当）が出された<sup>12)</sup>。

この問題は、商品の名称や形状によって、税率決定の判断にふれが生じうることを示している。とくに取扱商品が多岐にわたる小売業においては、個々の商品の税率分類の手間は煩雑である。

9) これは本報告書でも指摘されているように、軽減税率適用項目として選択される理由とされない理由が、明瞭でないことから生じる。

10) EU加盟国27カ国のうち、実質的に単一税率をとっているのはデンマーク（標準税率は25パーセント）だけである。

11) ドイツは2007年1月1日より、標準税率は19パーセントに引き上げられた。ドイツでは1968年6月30日に税率10パーセント（軽減税率5パーセント）で導入されて以来、2007年1月1日まで、7回の税率引き上げがなされている。最初の6回は、1パーセントずつの引き上げであったが、直近の2007年の引き上げでは、16パーセントから19パーセントに一気に3パーセント引き上げられた。ただし、軽減税率の7パーセントは、据え置かれている。

12) Marks and Spencer plc v. Her Majesty's Commissioners of Customs and Excise, [2009] UKHL8. この事件は、欧州司法裁判所に付託され、軽減税率適用を前提とし、マークス・アンド・スペンサー社の過大納付に対する還付を認めた。Case C-309/06 Marks & Spencer plc v Commissioners Customs and Excise [2008] ECR I-2283. この事件の詳細について、西山由美「消費税における複数税率構造の問題点—欧州司法裁判所の最近の判例を素材として—」東海法学第44号102頁（2010）参照。

<設例 2—ドイツ> 軽減税率適用の種子の販売とあわせて、軽減税率に該当しない<sup>13)</sup> 種まきのサービスも行う場合には、いずれの税率に該当するか。

これは、税率の異なる複数の商品（または商品とサービス）が一体となって同時に供給されるときに税率決定の問題である。

この問題に対する判例の考え方としては、「種子の販売」と「種まきサービス」との関係に注目し、「種子の販売」が主たる目的で、「種まきサービス」がそれに付随するものであるならば、主たる目的である「種子の販売」の税率に合わせる（連邦財政裁判所 2002 年 10 月 9 日判決<sup>14)</sup>）。すなわち連邦財政裁判所は、「付随的な給付は主たる給付と運命（Schicksal）をとにもする」との解釈を示している。

さらにこれに関連し、複数の商品がセット販売されている場合（たとえば軽減税率適用のパスタとともに標準税率適用のパスタソースが添付される場合）については、基本的には当該商品を性質づける商品の適用税率に合わせることになる。しかしながらこの種の販売は多種・多様であるため、その個別取り扱いについては連邦財務省通達が出されていおり<sup>15)</sup>、通達による運用を前提とせざるをえない。

<設例 3—ドイツ> 軽減税率適用商品の入った容器・包装は、とくに容器・包装が高価な場合には、いずれの税率を適用するか。

上記<設例 2>に類似した例であり、「容器・包装」は、基本的には中身に付随した給付であるが、それらが非常に高価な場合（たとえば、香辛料のガラス容器がガラスとして使用できる

場合）に、中身と容器を一体のものとして軽減税率を適用することが可能かどうかという問題である。

一般的な学説によれば、容器・包装がその目的を越えて、独自の利用価値をもつ場合には、それらは購入者にとって、中身から独立した商品の取得と考える。したがって中身と容器・包装とは、それぞれ異なる税率に服することになる。結局、当該容器・包装がその目的に照らし、その中身にとって通常であるかどうか判断基準になろう。

<設例 4—ドイツ> 芸術品の譲渡を軽減税率とする場合<sup>16)</sup>、「芸術品」の判断基準はいかなるものか。

これは、軽減税率適用項目に不確定概念が用いられる場合の問題である。考え方としては、著作権等の権利によって保護されている作品でない場合には、関税の取り扱いを参考としたうえで、個別に芸術品かどうかの判断をすることになる。しかし、かなり主観的な判断に委ねられることになろう<sup>17)</sup>。

<設例 5—オランダ> 労働集約的な零細事業者のサービスに対して、軽減税率を適用することは可能か。

これは、「軽減税率が誰のためのものか」という問題にかかわる。本来、軽減税率は、最終消費者の負担軽減を意図したものであるが、納税義務者たる事業者の事情をも考慮した軽減税率の拡大は、認められるであろうか。

オランダがこの労働集約的サービスに軽減税率を適用していることについて、EU では議論

13) ドイツ売上税法は、その 12 条 1 項に標準税率の規定をおき、同条 2 項に軽減税率を定めているが、標準税率に該当するかどうかは、軽減税率適用が例外規定であるため、制限的に解釈される。なお、同条 2 項には別表 2 が付され、軽減税率適用資産 54 項目が列挙されている。

14) *Umsatzsteuerrundschau*, 2003, 143. ドイツの租税裁判では、第一審が財政裁判所で、第二審（終審）が連邦財政裁判所（ミュンヘン）である。憲法問題にかかわる場合には、連邦憲法裁判所（カールスルーエ）への提訴も可能である。

15) BStBl I 83, 567.

16) ドイツでは、軽減税率適用項目に関する別表 2 の 53 項目中に、「芸術品」が挙げられている。

17) この問題については、ドイツでも憲法上の疑義が呈せられている。*Umsatzsteuerrundschau* 1996, 97 参照。

がなされてきたが、付加価値税指令において、一定の要件のもとでの適用が認められることになった。

#### 付加価値税指令 106 条

理事会は<sup>18)</sup>、欧州委員会からの提案を全会一致で承認し、2010年12月31日までを期限として、別表Ⅳに掲げるサービスに対して、本指令98条に定める軽減税率の適用を加盟国に認める。

別表Ⅳは、軽減税率が認められる労働集約サービスであり、以下の5項目がこれに該当する。

- ① 自転車、靴・革製品、および洋服・家庭用リネンの修理
- ② 個人住宅の修繕・修理（ただし、提供されるサービスの価値の大部分が部品にかかる場合は除く）
- ③ 窓クリーニングおよび個人宅の清掃サービス
- ④ 家事代行サービス、および子どもや老人のケアサービス
- ⑤ 理髪サービス

これら別表Ⅳの項目は、付加価値税指令2009年改正指令により、軽減税率適用項目（別表Ⅲ）に組み入れられたが、最終消費者の負担軽減の観点というより、労働集約サービスへの配慮という、事業者の観点が考慮された項目である。

#### Ⅱ－3. 検討

あらゆる消費財が課税対象となる消費税において、そこから軽減税率適用項目を抽出するのは、きわめて困難である。とくに複数の商品が一体となって同時に供給される場合、「何が主たる給付か」「主たる給付に対して通常のものか」といった判断は、課税の現場を混乱させ、それが訴訟にも持ち込まれれば、法廷で「付随的給付は主たる給付と運命をともにするか否か」が論じられることになるのであろうか。

また「芸術品とはなにか」「収集品とはなにか」という判断が必要になったり、ドイツのように公益活動に対する軽減税率の適用があったりする場合には、「公益性」も判断もしていかなければならない。不確定概念にかかる判断における客観的基準の設定が難しい。

軽減税率の適用範囲が、その本来の目的を超えて拡大していくことも懸念される。

軽減税率適用項目は、例外規定として厳格に運用するために限定列挙されることになるが、商品やサービスの多様性ゆえ、法律規定に対する詳細な通達も必要となるであろう。簡素な課税制度を犠牲にしても軽減税率を適用し、それで消費税に内在する逆進性がかなりの程度解消されるのであればよいが、消費に対する志向は多様であり、必ずしも最終消費者の経済能力と消費金額が比例関係にあるわけではなく、逆進性が効果的に解消されるとは思えない。

### Ⅲ. 非課税—広範な適用の問題点

#### Ⅲ－1. 付加価値税指令の規定

付加価値税指令は、非課税項目として、「一定の公益活動を理由とする非課税」（同指令

132条）および「その他の非課税」（同指令135条）を定めている。

18) EUの組織上、European Council（欧州理事会、いわゆる「EUサミット」）とEU Council（EU理事会、いわゆる「閣僚理事会」）があるが、ここでいう理事会は、EUの意思決定・立法機関である後者の閣僚理事会をいう。

「一定の公益活動を理由とする非課税」の 17 項目は、下記のとおりである。

- a. 公的な郵便サービスによるサービスの提供（ただし、顧客輸送サービスや電信サービス、およびこれらに付随した資産の譲渡は除く）
- b. 公法人、これに準じる団体、病院および医療センターによって行われる医療措置
- c. 医療行為・救急医療行為において提供される医療措置
- d. 臓器、血液および母乳の供給
- e. 歯科医師および歯科技工士による歯科治療サービス
- f. 付加価値税が課せられない独立団体によるサービスの提供で、それがその活動を行うために直接必要なサービスを構成員に行う場合。
- g. 福祉およびに社会保障に密接に関連した資産の譲渡およびサービスの提供
- h. 公法人または加盟国によって認定された団体による児童および青少年の保護に直接関連した資産の譲渡およびサービスの提供
- i. 児童および青少年のための教育、学校教育、大学教育および職業訓練の提供
- j. 教師および補習校等により個人的に提供される授業
- k. 宗教団体によるスタッフの派遣（ただし、上記 b, g, h および i にかかわるもの）
- l. 共通の利益を共有し、非営利団体の規則に従い、政治活動、労働組合活動、宗教活動、愛国活動、思想活動および慈善活動の目的をもってなされる資産の譲渡およびサービスの提供（ただし、競争阻害を惹起しないことを条件とする）
- m. 非営利団体により提供される一定のスポーツ教育と密接に関連するサービスの提供
- n. 公法人または加盟国によって認定された団

体による一定の文化活動サービスおよびそれと密接に関連する資産の譲渡

- o. その活動が上記 b, g, h, i, l, m および n に該当するために非課税となる団体が、資金獲得のために行う資産の譲渡およびサービスの提供（ただし、競争阻害を惹起しないことを条件とする）
- p. 傷病者の輸送サービス
- q. 公共放送によって行われる、商業的性質をもたない活動

「その他の非課税」の 12 項目は、下記のとおりである。

- a. 保険取引（代理店によるサービス提供も含む）
- b. クレジットの供与および管理
- c. クレジット保証
- d. 預金、支払い、振り込み、借入れ、小切手にかかるサービス
- e. 通貨、銀行券、硬貨にかかるサービス
- f. 株式等の保管サービス
- g. 特定の投資ファンドの管理
- h. 額面価格での切手の供給
- i. 加盟国により統制された賭博
- j. 建物および土地の供給
- k. 更地の供給
- l. 不動産賃貸

### Ⅲ-2. 非課税をめぐる具体的な問題点

#### <問題点 1 >

まず、一般的に指摘される問題は、非課税措置が最終消費者の税負担を増大させる効果をもつことである<sup>19)</sup>。

非課税売上げに対応する仕入れにかかる税額の控除はできないため、仕入税額控除ができない事業者にとって、当該税額はコストとなる。通常、それは販売価格に転嫁されるため、最終消費者の負担する価格に反映され、これにより

19) これにつき、Johann Bunjes/Reinhold Geist, *Umsatzsteuergesetz Kommentar* (9.Aufl., 2009) § 4, Rz.3.

その価格に相当する最終消費税額も増大する。しかし、販売価格に転嫁できない場合（たとえば診療報酬の上限が定められていること等により、サービス対価に転嫁できない場合）、それは事業者自身が負担することになる。これは、「消費税は事業者のコストになってはならない」という原則が歪められることになる。

#### ＜問題点2＞

次に、非課税項目の選定にあたって、公益活動の支援・促進の観点から、これらを行う団体のサービス提供を非課税とすることに合理性はあるだろうか。

たとえばドイツでは、上記の付加価値税指令132条（「一定の公益活動を理由とする非課税」）gを受けて、以下のような規定をおいている。

#### 売上税法<sup>20)</sup> 4条18号1文

任意で社会福祉事業を行う公認団体、ならびに任意で社会福祉事業を行う法人、組合および社会福祉団体の構成員である財団の行う給付<sup>21)</sup>は、以下の要件を充足した場合に、非課税とする。

- a. 当該事業者が、専らかつ直接的に、公益目的、慈善目的または宗教目的を遂行していること。
- b. 給付が、定款、基金またはその他の規則により利益を受ける人的範囲に直接行われていること。
- c. 当該給付の対価が、民間事業者による同種の給付の平均的な対価を下回っていること。

このように、当該活動が団体の定款の目的に「専らかつ直接的に」従っていること、不特定多数に対する提供でなく、予め定められた範囲内のものであること、および対価が民間のそれと比べて安価であることが、非課税の条件になっている。

しかしながら「専ら」および「直接的」とは、どのように解釈すべきなのであろうか<sup>22)</sup>。また、限界事例では連邦財務省の通達によるほかないが、しかしなげに通達は<sup>23)</sup>、病院への送迎サービスを行う団体の活動を非課税から除外しているのであろうか。このサービスと競合する民間事業（たとえばタクシー）への考慮があったからであろうか。

#### ＜問題点3＞

国、地方公共団体等の公法人の行うサービスは、非課税を原則とするのが当然であろうか<sup>24)</sup>。

EU付加価値税における公法人（bodies governed by public）の行う経済活動に対する非課税の問題は、その取引に対する非課税措置（物的非課税）でなく、当該公法人の特殊性を考慮した非課税（人的非課税）である。すなわち、公法人の事業者適格の問題である。

付加価値税指令によれば、「納税義務者」は、「活動の目的・結果を問わず、あらゆる経済活動を独立して行う者」であるが（同指令9条1項1文）、公法人については以下の規定がおかれている。

#### 付加価値税指令13条1項

国、地方公共団体、または公法によって管理されるその他の団体は、公権力として行う活

20) 現行法は、2005年2月21日法（BGBl I, 386）である。

21) ドイツ売上税法における「給付」（Leistung）は、日本の消費税法における「資産の譲渡等」に該当する。

22) ドイツは租税通則法（日本の国税通則法に該当する）に公益活動に関する規定があるため（同法52条）、そこでの「専ら」および「直接的」の定義に従うことになる。それによれば「専ら」とは、税制優遇が与えられている定款の目的のみを遂行していることをいい（同法56条）、「直接的」とは、自らが目的を遂行していることをいう（同法57条）。

23) 売上税通達103-12による。

24) この問題は、近年、EUにおいても活発に議論されているテーマである。これについては、西山由美「消費課税における公法人の事業者適格—EUの制度と判例を素材として—」税大ジャーナル13号53頁（2010）。

動または取引に関し、それらに対する手数料、料金、分担金または支払がなされていても、納税義務者とはならない。ただし、当該団体がそのような活動に関与する場合、納税義務者としなことが、競争の著しい阻害をもたらす場合には、当該活動について納税義務者とされる。

ここで問題になるのが、公法人の活動と同種の民間事業者の活動とが競合した場合の「競争の著しい阻害」の解釈である。これについては、欧州司法裁判所（European Court of Justice）がその先決裁定（preliminary ruling）<sup>25)</sup>において、「競争の著しい阻害」の解釈を以下のように示した（欧州司法裁判所 2008 年 9 月 16 日判決）<sup>26)</sup>。

- ① まず、「競争の阻害」の有無が判定される地域は、係争の地域の市場である。すなわち、一般的または広範に想定された市場を前提とするものではない。
- ② 次に、「競争の阻害」が現実存在している必要があるかどうかについては、当該市場に競業する民間事業者が実際に存在していることを前提として、競争の阻害が現実に生じている場合だけに限らず、その可能性がある場合も含む。
- ③ 最後に、「著しい」とは、現実に生じている競争阻害やその可能性が、無視できる程

度を超えている場合をいう。

### Ⅲ－３．検討

EU 付加価値税における公益法人や公法人の経済活動に対する課税の考え方には、EU 付加価値税の大原則である「税負担中立性原則」（fiscal neutrality principle）、すなわち「同じ経済活動を行う者には同じ税負担」という原則がよく反映されている。

同一市場で公法人の活動と民間事業者の事業が競合する場合に、公平であるべき競争条件が課税の有無によって阻害されているならば、両者ともに課税を行うという原則が採られるべきである。活動の主体が公益性を持つ公法人であることを前提として、人的非課税の取り扱いをすることは、消費税システムの両輪である「税額転嫁」と「仕入税額控除」の連鎖を断ち切ることに繋がる。

日本の将来的な制度設計として仮にインボイス制度を導入した場合、その特殊性から人的非課税の取り扱いをされる団体に対しては、インボイスに税額表記を認めず、そのような団体から仕入れを行った事業者は仕入税額控除ができないとなれば、インボイスに税額表記ができる事業者から仕入れを行う事業者とできない団体の中で、競争上の阻害が生じることになる<sup>27)</sup>。

25) 欧州司法裁判所は、その重要な機能のひとつとして、基本条約の解釈の域内での統一を図るために、加盟国内の裁判所で条約の解釈が問題になった時には一旦審理を中断し、その解釈を欧州裁判所に付託し、そこで解釈が示される。これが先決裁定である。先決裁定の効果として、付託した国内裁判所は当該先決裁定に従って判決を行う義務が生じる。当該先決裁定は、同種の事案においては有権の解釈となる。

26) いわゆる「ワイト島事件」（C-288/07）。英国のワイト島の公営駐車場について、これを運営する地方公共団体の事業者適格が争われた事件である。ワイト島当局は、事業者適格がなく、納税義務がないと主張したのに対して、英国政府は「著しい競争の阻害」に該当すると反論した。

27) このような問題が争われた欧州司法裁判所の先決裁定として、「ザリクス事件」がある（C-102/08、欧州司法裁判所 2009 年 6 月 4 日判決）。この事件は、ドイツの不動産賃貸会社（ザリクス社）が公法人である商工会議所に建物を賃貸し、その建物の一部について商工会議所は第三者に賃貸した。ドイツ法によれば、非課税取引である不動産賃貸は、他の事業者に対する取引である場合には非課税を放棄することができ、ザリクス社は賃貸にかかる仕入税額控除を受けるためにこれを放棄した。しかしながら税務当局は、商工会議所の事業者適格を否認し、ザリクス社の仕入税額控除は認められないと主張した。

## IV. 納税環境の整備—適正な執行とコンプライアンス

### IV-1. 申告に関する付加価値税指令の規定

日本との比較において、EU付加価値税の申告納税手続<sup>28)</sup>を概観すると、いくつかの特色がある。

第一に、EU付加価値税制度においては、申告期間が短期に設定されていることである。

#### 付加価値税指令 251 条

1 項 付加価値税申告は、加盟国によって定められた期限までになされなければならない。申告期限は、各課税期間の終了後、2か月以内になされなければならない。

2 項 加盟国は、課税期間を1か月、2か月または3か月として定めなければならない。ただし、加盟国は1年を超えない期間を課税期間とすることができる。

申告納税期間を短期に設定することは、税額滞納の防止に効果的であると思われる<sup>29)</sup>。

第二の特色は、EU付加価値税が「インボイス式仕入税額控除」を採用していることである<sup>30)</sup>。ここで留意すべきことは、「インボイス」を用いることに加え、「完全かつ即時の控除」

(full and immediate deduction) を大原則としていることである<sup>31)</sup>。

仕入税額控除請求権の行使時点については、以下のように規定されている。

#### 付加価値税指令 167 条

控除の権利は、控除対象税額が課税されるべき時点で発生する。

すなわち、取引相手である仕入先事業者について、当該仕入税額（仕入先事業者にとっては売上税額）が「課税されるべき時点」とは、資産またはサービスが提供された時点であるので（同指令 63 条）、当該取引にかかる資産またはサービスの提供が行われれば、その時点で仕入先事業者には納税義務が生じ、当該納税義務者には仕入税額控除請求権が発生する。そしてこの請求権行使のためには、法定の形式を整えたインボイスを保持（hold）していなければならない（同指令 178 条 a 号）。したがって、法定のインボイスを保持していれば、課税事業者は仕入れにかかる資産・サービスの提供を受けた時点で仕入税額控除請求権を行使することができる。

28) 付加価値税指令の第 11 編が申告納税義務に関する規定になっており、同編の中に課税事業者番号に関する規定（213 条—216 条）、インボイスに関する規定（217 条—240 条）、申告に関する規定（250 条—261 条）が置かれている。

29) 日本の消費税は、その滞納税額がすべての税目の中で最も高いことに留意しなければならない。平成 20 年分の国税庁統計年報によれば、消費税の新規滞納税額は 4,537 億円であり、全滞納税額の 29 パーセントを占める。

30) EU 付加価値税の特色というより、インボイス式仕入税額控除が採られるのが通常である。マリーズ・レビューにおいても、帳簿上の仕入税額合計額を差し引く方法で仕入税額控除を行う例外的事例として日本が挙げられている。同レビューの「付加価値税および関税」の Box 1 参照。

31) 付加価値税指令の第 10 編（167 条—192 条）が仕入税額控除に関する規定になっている。同指令 168 条では、「資産およびサービスが、納税義務者の課税取引に用いられる限りにおいて、当該納税義務者は、当該課税取引を行った加盟国において、納付すべき税額から下記の税額（＝仕入税額—執筆注）を控除する権限を有する」と規定され、仕入税額控除が当該加盟国政府に対する請求権であるという法的性質が明示されている。

この「インボイス」と「即時の控除」を濫用した脱税スキームが、「カルセル・スキーム」である<sup>32)</sup>。このスキームは、インボイス方式を採用せず、申告納税時に売上税額の総額から仕入税額の総額を控除する日本では、直ちに利用されるスキームではない。しかし、このスキームではインボイスが不正に入手されたり、偽造されたりすることが多く、インボイス方式の弱点として理解する必要があるだろう。

第三の特色は、付加価値税識別番号 (VAT identification number) である。すべての課税事業者は、課税事業としての活動を開始、変更および廃止するときには、これを自国の課税当局に申請しなければならない (同指令 213 条)。そして加盟国は、課税事業者に識別番号を付番するための措置をとらなければならない (同指令 214 条)。付加価値税識別番号は、各加盟国内で付加価値税情報システム (いわゆる「VIES」) に入力され、データベース化される。これは EU レベルの組織 (Central Liaison

Office) のシステムと繋がっており、各加盟国政府が閲覧できるほか、課税事業者も一部情報を利用することができる<sup>33)</sup>。

以上のような EU 付加価値税の特色を踏まえ、加盟国内ではどのような納税環境の整備が図られているかについて、加盟国の中でも良く整備されているドイツの例を以下に概観する。

#### IV-2. ドイツにおける申告納税手続—ELSTER によるサポート

ドイツは、予納申告期間を定め、その経過終了日から 10 日以内に、原則として電子申告の方法によって予納申告をしなければならない (売上税法 18 条 1 項)。課税期間は暦年であるが、予納期間は四半期である。ただし、前年の税額が 7,500 ユーロ超である事業者については暦月である (同条 2 項)。

このように予納申告は電子申告で行わなければならないため<sup>34)</sup>、電子申告のための技術サポートが必要であり、そのために開発されたオ

<表 1> ドイツの申告用オンラインシステム ELSTER

	ベーシック版 ELSTER	プラス版 ELSTER	スーパー版 ELSTER
セキュリティ	高い	非常に高い	非常に高い
価格	無料	41 ユーロ	50～ 150 ユーロ
操作難易度	簡単	簡単	複雑
評価	★★	★★	★

\* ELSTER のサイトの情報を和訳したものである。

32) このスキームの実態と背景については、西山由美「消費税の課題—複数税率とインボイスの問題を中心として」租税研究 719 号 (2009) 16 頁 (24-26 頁)。

33) このシステムについては、西山由美「改正指令による EU 付加価値税の制度」税務事例 42 巻 3 号 (2010) 30 頁 (35-36 頁)。

34) 2009 年 1 月 1 日以降に効力をもつ 18 条 1 項の新たな規定により、宥恕措置として、電子申告がきわめて困難である場合には、事業者の申請により、所定の申告書用紙に変えることができる。

ンラインシステムが「ELSTER」<sup>35)</sup>である。売上税の予納申告は、ELSTERによって行われなければならない。

このシステムは、バイエルン州の租税庁が中心となって開発したものであるが、現在ではドイツ16のすべての州および連邦中央租税庁（Bundeszentralamt für Steuern）<sup>36)</sup>に繋がって稼働しており、これをダウンロードするための申込みは、氏名・電子メールアドレス・申込理由などの簡単な事項を送信するだけである。

基本的には無償であるが、セキュリティを高めたいときは、有償のシステムを選択することができる。価格とセキュリティについては、下記のとおりである。

このように、予納申告の電子申告を原則義務化したことにあわせて、技術的サポートを官製の無償システムの導入により行っている。

#### IV-3. ドイツにおける付加価値税識別番号

付加価値税指令における「付加価値税識別番号」は、ドイツでは「売上税識別番号」（Umsatzsteuer-Identifikationsnummer）と呼ばれる。これは事業者が連邦中央租税庁に申請することにより付番される。インボイスには、この売上税識別番号またはこれに代えて、所轄税務署により付番される税務番号（Steuernummer）を記載することもできるが<sup>37)</sup>、いずれか一方を記載しなければならない。この番号により、事業者の存在や身元が確認される。

付加価値税識別番号を通して収集された事業者に関する情報は、前述のとおり、欧州委員会が管轄する「付加価値税情報交換システム」（VIES）でデータベース化される。このシステムは、1993年1月1日より「租税国境のない域内市場」が達成されたことにより、新たな付加価値税管理システムが必要となり、導入されたものである。

このシステムには、各加盟国の税務当局だけでなく、域内の付加価値税番号登録事業者もまた利用することができる。前者は、域内で取引を行う事業者の監視・管理のために利用し、後者は、取引相手の実在を確認するために利用する<sup>38)</sup>。

このシステムの利点は、システムに蓄積される情報を税務当局と事業者双方で共有することである（事業者の利用については、脚注38のような制約はあるが）。しかしながら、問題としては、システムの技術上の不備に対する責任の所在が不明確なことである。欧州委員会もVIESのサイトで、「欧州委員会の目標は、技術的過誤から生じる混乱を最小限にすることにあります。このサイト上のデータや情報が全く誤りなくファイルされるものではなく、当委員会としては、そのような問題によって当サービスが損なわれることはないことを保証することはできません」明示しており、結局、データの誤りによって生じた損失は、各加盟国の責任ということになるのであろう。しかしながら、27の

35) ELSTERのサイトは、<https://www.elster.de/> 参照。

36) 2006年1月1日に新たに設立された、連邦税に関する業務を行う組織であり、連邦財務省に所属する。本庁所在地は、Bonn-Beul、同庁のサイトは、<http://www.bzst.bund.de/index.php> 参照。

37) 付加価値税指令によれば、インボイスの必要な記載事項は、①発行年月日、②インボイスのシリアルナンバー、③供給者および受給者双方の付加価値税識別番号、④供給者および受給者双方の氏名・名称および住所、⑤物品の量と名称またはサービスの範囲と名称、⑥供給が行われた年月日、⑦税率ごとの課税標準（非課税取引についても明示）、⑧適用税率、⑨税額、⑩受給者に納付責任が転換される場合の適用条文、⑪新車等取引、旅行代理サービス、中古品販売といった特殊な取引の場合には、そのカテゴリーや適用条文である（同指令226条）。ドイツもこれらを必要な記載としている（売上税法14条4項）。

38) 事業者がこのシステムを利用する場合は、個人情報保護の観点から、簡易な回答のみを得ることになる。取引相手の付加価値税識別番号と名称・住所を入力すると、「はい、その番号は有効です」「いいえ、その番号は無効です」「はい、その番号と入力した名称・住所とは一致します」「いいえ、その番号と入力した名称・住所とは一致しません」という回答を得る。これについては、EUの関連サイト[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/traders/vat\\_number/index\\_de.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_number/index_de.htm) 参照。

加盟国すべてがIT先進国というわけではないので、加盟国の一カ国でも杜撰な管理がされていれば、域内全体の問題に発展するであろう。このような考慮もあって、ドイツのVIESのサイトは、ドイツ国内の課税事業者しか利用できないことになっている。

#### IV-4. ドイツにおける脱税スキームに対する対抗措置

連邦財務省に資料によれば、カルセール・スキームによる脱税金額は、2003年には140億ユーロ、2003年には176億ユーロにのぼったと推計されている<sup>39)</sup>。

1993年1月1日からの国境管理撤廃は、それまで域内の国境を越えて取引を行っていた事業者が、年間約6000万通の通関書類作成から解放されるという効果をもたらした。その一方で、域内の「物・人・サービス・資本の自由移動」を濫用したこのスキームは、「形式の整ったインボイスがあれば、直ちに仕入税額控除ができる」というインボイス制度に対する信頼を根底から揺るがすものであった。

このスキームは、いわゆる「ミッシング・トレーダー」と称される事業者が、納税義務を果たさずに、インボイス（多くの場合、不正入手したり偽造したりされたもの）を用いて仕入税額控除だけを受けて消滅してしまうものである。これの対抗措置としては、以下の手法が議論された。

- ① 「ミッシング・トレーダー」に該当する事業者の納税を確認した後に、その仕入税額控除を認める方法（いわゆる「クロス・チ

ェック」）。

- ② 「ミッシング・トレーダー」から仕入れを行う事業者（このスキームにおいて「バッファ」と称される）に、納税責任を移し替える方法（いわゆる「リバース・チャージ」）。
- ③ 全取引段階で「税額転嫁」と「仕入税額控除」が連鎖する現行制度がこのスキームを生み出すことを憂慮し、事業者間取引はすべて非課税とし、課税事業者の最終消費者に対する取引のみ課税を行う方法

まず、①の方法については、確実に納税を行わせるという点では優れているが、日々、大量に行われる取引に対して逐一確認作業を行うことは、円滑な域内取引を阻害することになろう。

次に、③の方法については、ラインラント・プファルツ州財務省によって考案され<sup>40)</sup>、連邦憲法裁判所元判事であるパウル・キルヒホフの「売上税法改正試案」においても主張された<sup>41)</sup>。この構想は、全段階課税を旨とする現行の課税制度を根本から変更するものであるが、課税事業者を識別する付番制度とそれにもとづく課税事業者のデータベース化により、事業者間取引か事業者・消費者間取引かが、容易に区別できるようになったことから主張されるものである。この方法のもとでは、インボイスの存在理由がほぼなくなるため、インボイスを用いた脱税スキームも成り立たなくなるとされる。

この方法③は、現行付加価値税制度の簡素化に資する一方<sup>42)</sup>、付加価値税指令を基礎とする現行のEU付加価値税からの離脱になってしまい、基本条約違反となりうるという問題のほか、実行可能性についても更なる検証を要するであ

39) 連邦財務省2005年8月2日付の情報。[http://www.bundesfinanzministerium.de/lang\\_de/nm\\_53848/DE/Wirtschaft\\_und\\_Verwaltung/Steuern/Aktuell/009.html?\\_\\_nnn=true](http://www.bundesfinanzministerium.de/lang_de/nm_53848/DE/Wirtschaft_und_Verwaltung/Steuern/Aktuell/009.html?__nnn=true) 参照。

40) 考案者の財務官僚の名前に因み「ミットラー・ヴィドマンのモデル」と呼ばれる。このモデルの概要については、UR 2001, 385。

41) Paul Kirchhof, *Umsatzsteuer Gesetzbuch* (2008)。キルヒホフの構想については、西山由美「消費課税の基本原則—中立的かつ簡素な制度への見直し論をめぐって」ジュリスト1384号137頁(2009)。

42) キルヒホフの構想は、徹底的な制度の簡素化を目指しており、税率も単一税率にすべきであるとしている。単一税率のもとでの経済的弱者への配慮については、所得税の基礎控除や給付金によって対処すべきであるとする。

ろう。

ドイツでは結局、一定の要件のもとで、②の方法である「リバース・チャージ」を採用したのである。

#### 売上税法 25 d 条 1 項 1 文

事業者は、その仕入取引で生じた税額について、法 14 条に基づいて作成されたインボイス中に当該税額が記載され、その発行者が当初から意図的に税額を納付せず、または故意に当該税額の納付から逃れ、かつ当該事業者が契約締結時にそれを知り、または通常の商人の注意をもってすれば知りえたであろう場合には、納税責任を負う。

この規定により、ミッシング・トレーダーの悪質な納税逃れがあった場合には、それバッファが知っていたか、または知りうる状況であった場合には、当該バッファに納税責任が転換することになる。

この条件付きリバース・チャージに加え、事業を開始した年と翌年の予納期間は暦月とされ（同法 18 条 2 項 4 文）、公平な徴収の必要がある場合、税務職員は事前通告なく、事業者に対する立ち入り調査をすることができる（同法 27b 条）。このように脱税スキームの蔓延を契機に、新規の事業者や疑わしい事業者に対する監視措置が強化されたのである。

## V. 逆進性の対応と信頼性の確保

### —ニュージーランド GST から学ぶもの

#### V-1. ニュージーランド GST の導入時の配慮

本報告書において、「老化し、機能不全に陥った古い租税」たる EU 付加価値税の対極におかれ、「新しい租税」と評価されているのがニュージーランドの消費税（GST）である。

ニュージーランド GST の特色は、以下の 3 項目に集約することができるであろう。

- ① 単一税率（15%—2010 年 10 月より 12.5% から引き上げ）である。
  - ② 非課税項目を最小限にとどめている。すなわち、一定の金融サービス、公益団体による資産譲渡およびサービス提供（ただし、寄付された資産およびサービスに限る）、ならびに賃貸住宅の提供に限定される（1985 年 GST 法 14 条）。
  - ③ C 効率性が非常に高く、ほぼ 100% である。
- この GST は、その導入（1986 年）が比較的円滑に行われたことでも知られている。その成

功の秘訣について、導入当時の財務大臣であったロジャー・ダグラスは、次のように回顧している。

「消費税を徴収することになる事業者が、この新税に対応していけると確信しなければならなかった。単一税率で非課税項目を置かない税とした大きな理由は、実際、ひとえに彼らのためだったのである。このことが、一連の税制改革が最終的に導入されたときに、首尾よく受け入れられた大きな理由だと思う。」<sup>43)</sup>

ニュージーランド GST がこのように円滑に導入・運用されている背景について、本報告書に対する Dickson と White のコメントリー<sup>44)</sup>の記述をてがかりに、概観してみる。これにより、EU 付加価値税の改善点および将来的な消費税課税制度の在り方が明確になるであろう。

ニュージーランド GST は、ヨーロッパの付

43) Alan A. Tait, *Value Added Tax: International Practice and Problem* (1988), 44. ニュージーランド GST の解説書として、Clinton Alley, *New Zealand Taxation 2010* (2010), 925-1004.

44) Dickson および White のコメントリー（注 1）は、本報告書 387-406 頁。

加価値税を手本としたものであるが、その導入については「同じワインを新しいボトルへ」というものであった。

ニュージーランドでは、導入（1986年）の2年前から、政府による本格的な導入キャンペーンが始まった。生活必需品に対する課税を内容とすることから、リスクの高いキャンペーンではあったが、家計調査等を行い、次のような結果を得た。すなわち、最低所得者層の家計に占める食費は23～29%であるのに対して、最高所得者層の家計に占める食費の割合は7～10%であり、食費に対する課税には逆進性がみられる。しかし高額所得者層は低額所得者層より金額では2倍の食費を支出しているため、すべての消費に対して課税を行うことには、所得の再分配効果がみられるというものである<sup>45)</sup>。

このように導入時において、各種の調査を行い、その数字に基づいて法案準備段階から国民に向けてのキャンペーンが行われた。この作業の成否は、国民の人口規模<sup>46)</sup>や政権の安定性・信頼性に拠るところが多いものの、制度設計段階での主要な論点—消費課税の逆進性—の検証と国民への説明は、制度の信頼性を確保する上で効果的といえよう。

消費課税による逆進性の問題（あるいは再分配機能の問題）について、ニュージーランドでは、年金受給者に対するもの低所得者および社会保障手当受給者に対するものに分けて対応した<sup>47)</sup>。

年金受給者に対しては、GST導入の消費者物価への影響を考慮し、公的年金の受給者に限って現金給付を行うこととし、原則として現役世代の税引き後の平均給与額以上の年金が確保されることになった。低所得者等については、扶養対象の子のいる家族に限って、給付付き税

額控除（income tax credit）が適用されることになった。

このように、年金受給者は公的年金加入者、低所得者等については扶養児童のいる家庭に限定を加えて、GST導入に伴う逆進性の問題に対応した。

## V-2. ニュージーランド GST における広い課税ベース

ニュージーランド GST の課税ベースに関する特徴として、EU や日本では通常、非課税とされる金融サービスおよび公的サービスを原則課税としていることが挙げられる<sup>48)</sup>。

金融サービス（GST法3条）は、「料金型金融サービス」（生命保険や火災保険など）と「仲介型金融サービス」とに分類し、前者は原則課税、後者は、事業者間の金融サービスについてはゼロ税率課税、タックスプランニングにかかるサービスは通常の課税、資産管理にかかるサービスは非課税というように、種々の手法を組み合わせている<sup>49)</sup>。

公的サービス（公的保険サービスおよび公教育サービス）もまた、原則課税である。これは、民間セクターとの競争上の優越的地位を排除すること、および課税か非課税かの判断の煩雑さを回避するためである。

## V-3. ニュージーランド GST における徴税費用・納税費用

単一税率のもとでの徴税費用については、マークス・アンド・スペンサーで問題となった「ビスケットとケーキを区別する」手間はかからないし、多くの通達を要さず、税率を誤って課税した場合の還付手続も生じない。GSTに関する立法作業も、全体の立法作業を45とす

45) コメンタリー（注44）392頁。

46) ニュージーランドの人口は、約426万人（2008年）である。

47) コメンタリー（注44）398-399頁。

48) コメンタリー（注44）400-403頁。

49) ニュージーランド GST の非課税項目については、ニュージーランド歳入庁のサイト <http://www.ird.govt.nz/gst/additional-calcs/calc-spec-supplies/calc-exempt/> 参照。

ると1.5以下であり、「メンテナンスのかからない税」とされる<sup>50)</sup>。

GSTにかかる納税コストに関しては、税収に占める割合は7.3%であり、事業規模が小さくなるほどその割合は高まる。売上げが30,000-100,000ニュージーランドドルの場合1.6%、100万-200万ニュージーランドドルの場合0.2%、5,000万ニュージーランドドル超の場合0.05%。とくにこれを中小企業（ニュージーランドにおける「小規模事業者」は50人以上の従業員を雇用し、かつ年間売上げが1,000万ニュージーランドドル以上の企業以外のものをいう。）について、そのGSTの納税費用は逆進

的である。（売上げ44,000～99,000ニュージーランドドルの場合1,553ニュージーランドドルであるのに対して、売上げ130万ニュージーランドドル超の場合2,646ニュージーランドドルである。）また、中小企業のうち、GSTの経理にコンピューターを導入しているのは53%である<sup>51)</sup>。

納税コストが事業者規模に逆進的であるという結果もさることながら、この種の調査を実施すること、さらにこの調査に加えて納税にかかるストレス度の調査や控除できなかった納税費用の調査も実施していることに着目すべきであろう。

## VI. 総括—EU付加価値税制度からの示唆

本報告書は、英国をはじめとするEUの付加価値税を「老化して機能不全に陥った付加価値税」と呼び、簡素で効率的な制度に転換していく必要性を強調している。「雇用あつての消費、消費あつての消費税」という考えに基づき、付加価値税（消費税）の制度設計においては、市場の消費動向のみならず、労働市場への影響も考慮しなければならないということを強調している。

複数税率構造や、社会的考慮ゆえに拡大しすぎた非課税措置は、EU付加価値税の失敗とまではいえないまでも、制度疲労の大きな要因になっていることは否定できない。「簡素な税率構造、広い課税ベース」が、これから目指されるべき「新しい消費税」であろう<sup>52)</sup>。これを制度として取り込んでいるニュージーランド

GSTに、EUが高い評価を与え、新たな制度として注目していることは疑いがない。しかし、ニュージーランドの人口規模や、すでに確立している既存の社会保障制度ゆえに機能していることも否めず、その点は考慮しつつ、「単一税率・広い課税ベース」を考えていかなければならない。

インボイス制度は、これを所持している事業者の仕入税額の控除額を証明するものとして機能することに加え、これを発行した事業者の納税をも促す効果があり、欧州における消費課税の歴史の中でも優れた制度であった。しかしながら、これは金券同様の価値があるために、これを売買する闇のマーケットが発生するだけでなく、その偽造や不正取得によって脱税スキームが域内に蔓延したことは、EUにとって大き

50) コメンタリー（注44）394頁。

51) コメンタリー（注44）394-395頁。同コメンタリーは、StanfordとHesseldineによるニュージーランドの事業にかかる税の納税費用に関する調査結果（1992年）を引用している。

52) ニュージーランドのGST（=消費税）は、その導入時より高い評価を受けているが、本報告書においても、そのC効率性が105である点など、「新しい付加価値税」と位置付けている。EU付加価値税の検証につき、西山由美『良い租税』としての消費税の条件「- EU付加価値税30年の検証を踏まえて-」租税研究第733号（2010年）155頁以下参照。

な誤算ではあった。

しかしながら、EUにおいて付加価値税制度を放擲することはできない。それは、各加盟国にとって重要な税収源であるというだけでなく、消費能力に担税力を見出し、そこに課税を行うことは合理的なことだからである。EU加盟27カ国には、付加価値税に関するEUの共通システムを採用しなければならないという縛りがある中で、効率的な制度への鍵は、域内のネットワークを利用した税務情報の正確かつ安全な収集と利用であろう。課税事業者の情報を把握するためには、課税事業者識別番号（EU

付加価値税らおける付加価値税識別番号）が必須である。そして収集した情報は、加盟国政府だけが利用するのではなく、これを提供した事業者の利用にも供することは、納税者のコンプライアンスの向上にも有用であろう。

制度の複雑化は、より多くの法的紛争をもたらす。英国やドイツのような、租税専門の紛争解決機関・裁判所をもたない日本では、消費税関係の訴訟の増大に対応できるであろうか。目下議論されている国税不服審判所の改革の方向にもよるが、対審による審判機関の必要性はますます高まるであろう。

<表2> EU加盟国の付加価値税データ

EU加盟国	標準税率	軽減税率	申告期間	C効率性
オーストリア	20	10	1年	60
ベルギー	21	0, 6, 12	1か月	50
ブルガリア	20	7	1か月	非 OECD
キプロス	15	0, 5, 8	3か月	非 OECD
チェコ	20	10	年間売上額により 1か月または3か月	59
デンマーク	25	新聞, 雑誌のみ 0	3か月	62
エストニア	20	0, 9	1か月	非 OECD
フィンランド	23	0, 9, 13	1か月	61
フランス	19.6	2.1, 5.5	1か月 小規模事業は1年	51
ドイツ	19	7	原則として3か月	54
ギリシア	23	6.5, 13	カテゴリーにより 1か月または3か月	46
ハンガリー	25	5, 18	年間売上額により 1か月, 3か月, または1年	49
アイルランド	21	0, 4.8, 13.5	2か月	68
イタリア	20	0.4, 10	1か月または3か月	41
ラトビア	22	12	1か月	非 OECD
リトアニア	21	5, 9	個人は6か月, それ以外は1か月	非 OECD
ルクセンブルク	15	3, 6, 12	年間売上高により 1か月, 3か月 または1年	81
マルタ	18	0, 5	3か月 小規模事業者は1年	非 OECD
オランダ	19	6	3か月	61
ポーランド	23	5, 8	1か月	48
ポルトガル	23	6, 13	年間売上高により 1か月または3か月	48
ルーマニア	24	5, 9	1か月	非 OECD
スロバキア	19	10	年間売上高により 1か月または3か月	53
スロベニア	20	10	年間売上高により 1か月または3か月	非 OECD
スペイン	18	4, 8	年間売上額により 1か月または3か月	56
スウェーデン	25	0.6, 12	1か月	55
英国	20	0, 5	3か月	49
参考：日本	4 (国税のみ)	なし	1年	72
参考：ニュージーランド	15	なし	原則として2か月	105

\* EU VAT Compass 2010/2011 (IBFD, 2010) ,pp.490-526, の EU 加盟国データ (2011年1月1日時点の更新あり)  
およびC効率性については、本報告書 299 頁の OECD 加盟国データを加工したものである。