

諸外国の付加価値税 (2008年版)



2008年10月

国立国会図書館調査及び立法考査局

調査資料
2008-3-a

現代社会はますます複雑かつ多様化し、国政審議においても広範で多角的な情報が求められております。このような状況に対応するため、国立国会図書館調査及び立法考査局は『基本情報シリーズ』を刊行いたします。このシリーズは、国政課題に関する基本的な情報をさまざまな視点から提供するものです。

諸外国の付加価値税（2008年版）

鎌倉 治子
(財政金融課)

2008年10月

国立国会図書館
調査及び立法考査局

目 次

はじめに	1
I 諸外国の付加価値税の概要	1
1 租税体系の概要	1
(1) 租税体系における付加価値税の位置づけ	1
(2) 付加価値税の特徴	2
(3) 租税体系の推移	2
2 付加価値税の導入と標準税率の推移	3
3 税率構造と逆進性への配慮の方法	3
4 中小事業者に対する課税特例措置	4
5 付加価値税の効率性	6
6 インボイスによる仕入税額控除	8
7 特別な用途	9
8 付加価値税の政府間配分	9
II 各国の動向	11
1 EU 及び EU 主要国	11
(1) EU	11
(2) イギリス	15
(3) ドイツ	18
(4) フランス	23
(5) スウェーデン	27
(6) デンマーク	29
2 北米	31
(1) アメリカ	31
(2) カナダ	32
3 オセアニア・アジア	37
(1) オーストラリア	37
(2) ニュージーランド	39
(3) 韓国	42
おわりに	44

図 表 目 次

図 1	租税体系における付加価値税の位置づけ	2
図 2	イギリスにおける付加価値税の標準税率及び総税収に占める割合等の推移	16
図 3	ドイツにおける付加価値税の標準税率及び総税収に占める割合等の推移	19
図 4	フランスにおける付加価値税の標準税率及び総税収に占める割合等の推移	24
図 5	スウェーデンにおける付加価値税の標準税率及び総税収に占める割合等の推移	27
図 6	デンマークにおける付加価値税の標準税率及び総税収に占める割合等の推移	30
図 7	カナダにおける付加価値税の標準税率及び総税収に占める割合等の推移	32
図 8	カナダの GST/HST 税額控除の概要 (2007 課税年度)	34
図 9	オーストラリアにおける付加価値税の標準税率及び総税収に占める割合等の推移	37
図 10	ニュージーランドにおける付加価値税の標準税率及び総税収に占める割合等の推移	40
図 11	韓国における付加価値税の標準税率及び総税収に占める割合等の推移	42
表 1	OECD 加盟国の国民負担率・租税負担率 (対 GDP 比) と税収構造の推移	3
表 2	諸外国の付加価値税率 (標準税率及び食料品に対する適用税率)・C 効率性	4
表 3	主要国における付加価値税の概要	5
表 4	主要国における税率構造に起因する税収減	6
表 5	主要国における中小事業者に対する課税特例措置の概要	7
表 6	主要国における付加価値税の使途	9
表 7	連邦国家における付加価値税の政府間配分	10
表 8	1992 年第 6 次指令修正指令の概要	12
表 9	EU 指令における非課税適用品目	14
表 10	EU 指令における軽減税率適用品目	14
表 11	イギリスにおける税率構造の推移	16
表 12	イギリスにおける非課税・ゼロ税率・軽減税率の適用品目	17
表 13	イギリスにおける中小事業者に対する課税特例措置	18
表 14	ドイツにおける税率構造の推移	19
表 15	ドイツにおける非課税・軽減税率の適用品目	20
表 16	ドイツにおける中小事業者に対する課税特例措置	21
表 17	フランスにおける税率構造の推移	24
表 18	フランスにおける非課税・軽減税率の適用品目	25
表 19	フランスにおける中小事業者に対する課税特例措置	25
表 20	スウェーデンにおける税率構造の推移	27
表 21	スウェーデンにおける非課税・軽減税率の適用品目	28
表 22	スウェーデンにおける中小事業者に対する課税特例措置	29
表 23	デンマークにおける税率構造の推移	30
表 24	デンマークにおける非課税・軽減税率の適用品目	30
表 25	デンマークにおける中小事業者に対する課税特例措置	31
表 26	カナダにおける非課税・ゼロ税率の適用品目	33
表 27	カナダにおける中小事業者に対する課税特例措置	35
表 28	カナダの HST に関する「税制の統合の調整に係る包括的協定」の概要	36
表 29	オーストラリアにおける非課税・ゼロ税率の適用品目	38
表 30	オーストラリアにおける中小事業者に対する課税特例措置	38
表 31	ニュージーランドにおける非課税・ゼロ税率の適用品目	41
表 32	ニュージーランドにおける中小事業者に対する課税特例措置	41
表 33	韓国における非課税適用品目	43
表 34	(参考) 韓国における特別消費税の税率と適用品目	43
表 35	韓国における中小事業者に対する課税特例措置	43

はじめに

付加価値税（Value Added Tax）という名の税目は、フランスにおいて、1954年に初めて導入された⁽¹⁾。付加価値税は、税制の長い歴史から見ると新しい税目であるが、1960年代後半に現代的な付加価値税に衣替えしてから急速な広まりをみせ、いまや政府の税収を支える基幹的な税目として、130を超える国で導入されている。OECDに加盟する30か国のなかでは、付加価値税を導入していないのはアメリカのみである。

我が国では、1989（平成元）年に導入された消費税が付加価値税に相当する。導入から約20年が経過した現在、消費税は、制度として定着しただけでなく、その果たすべき役割はさらに重要性を増しており、財政再建、社会保障財源、地方分権といった観点から、昨今の税制改革論議において常に最大の論点となっている⁽²⁾。

本稿の目的は、我が国における消費税の議論に資するために、諸外国における付加価値税制の導入の経緯と現況を紹介することである。本稿の構成は以下の通りである。まず、第Ⅰ部で租税体系における付加価値税の位置づけと付加価値税の特徴を確認し、諸外国の制度を比較する。第Ⅱ部では、国ごとに、租税体系の概要、付加価値税の導入とその後の経緯、税率構造と逆進性への配慮、中小事業者に対する特例措置、使途、政府間配分の概要を述べる。第Ⅰ部と第Ⅱ部は比較的独立した構成をとっているため、まずは第Ⅰ部に目を通し、必要に応じて第Ⅱ部をご参照いただきたい。

I 諸外国の付加価値税の概要

1 租税体系の概要

(1) 租税体系における付加価値税の位置づけ

税目の分類方法の一つに、その課税ベースに着目して、所得課税（個人所得税や法人所得税）、消費課税（付加価値税や個別間接税）、資産課税（相続税や固定資産税）に分類する方法がある（図1）。

消費課税をさらに細分すると直接消費税と間接消費税に分かれ、間接消費税は、関税、酒税やたばこ税といった個別間接税と、一般消費税に分かれる。一般消費税は、製造・流通の特定の段階でのみ課される単段階課税と、各段階で課される多段階課税に大別される。多段階課税には累積的取引高税と付加価値税があるが、累積的取引高税は、仕入税額を控除できず税の累積が起るといった短所をもつために、付加価値税の導入にともなって相次いで廃止された。付加価値税にはGNP型、所得型、消費型等⁽³⁾の類型があり、多くの国で導入されている付加価値税は消費型に該当する。以下、付加価値税とは、この消費型付加価値税を指すものとする。

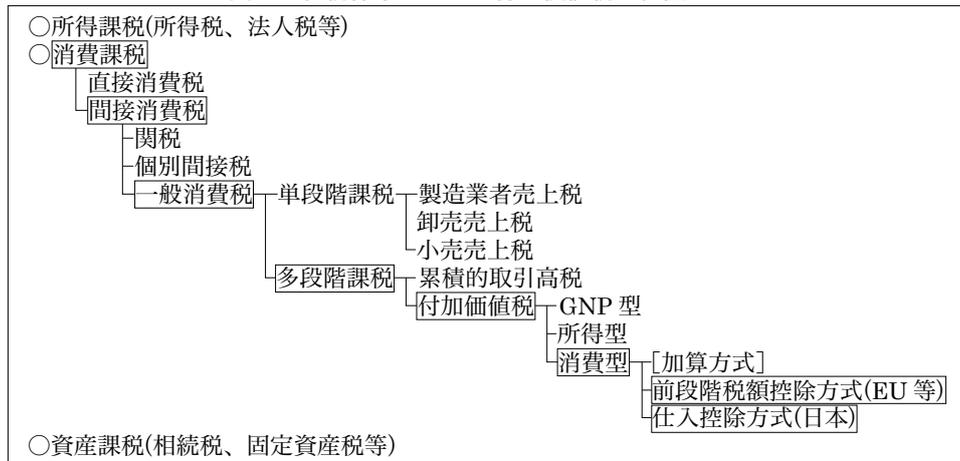
付加価値税の代表例は、税の累積を排除するための仕組みとして前段階の仕入税額控除方式

(1) 本稿は、片山信子「諸外国の付加価値税一國・地方間の配分方法を始めとする政策的手法の多様性」『調査と情報-ISSUE BRIEF-』368号、2001.8.17.で提示された論点と政策的手法の類型化を踏まえて、近年の動向を調査し、再構成したものである。

(2) 近年の議論の動向については、小池拓自「消費税を巡る議論」『調査と情報-ISSUE BRIEF-』609号、2008.2.28.が詳しい。

(3) GNP型付加価値税とは、課税ベースを消費財と資本財とし、減価償却費は控除しないものである。この場合の課税ベースは、賃金+利子+地代+減価償却費+利潤に等しくなる。所得型付加価値税とは、国民総生産（GNP）から減価償却費を差し引いた、いわゆる国民純生産（NNP）を課税ベースとするものである。この場合の課税ベースは、賃金+利子+地代+利潤に等しくなる。これが、経済学でいう本来の付加価値に対応するものである。消費型付加価値税とは、消費財のみを課税ベースとするものである。課税ベースは、賃金+利子+地代+減価償却費+利潤-設備投資に等しくなる。知念裕『付加価値税の理論と実際』税務経理協会、1995、pp.4-5.など参照。

図1 租税体系における付加価値税の位置づけ



(出典) 知念 前掲注 (3), pp.3-7. 等から作成。

(いわゆるインボイス方式) を採用している EU 型の付加価値税である。カナダやオーストラリアでは、財貨サービス税 (Goods and Services Tax. 以下「GST」という。) との名称が用いられている。我が国の消費税も付加価値税の一方式であるが、税の累積排除の仕組みとして、仕入控除方式 (いわゆる帳簿方式) を採用している (I 6 参照)。

(2) 付加価値税の特徴

上でみてきたように、付加価値税の特質は次の 3 点にある。すなわち、①消費に課される間接税であり、最終的には消費者が負担すること、②課税ベースが広いこと、③生産・流通・販売の全段階で課税されるが、税の累積を排除するために、仕入段階に係る税額を控除できること、である。

付加価値税の特徴を、所得税との比較で見ると、以下のような点が挙げられる。

メリットとしては、①水平的公平性 (同等の担税力をもつ者に同等の税負担を求められる)、②世代間公平性 (勤労世代に税負担が集中しない)、③中立性 (勤労意欲を阻害しない、貯蓄に対する二重課税がない)、④簡索性 (特例措置が相対的に少ない)、⑤税収の安定性 (景気の影響を受けにくい)、等がある。

デメリットには様々なものがあるが、最も重要なのは、垂直的公平性 (より大きな担税力をもつ者により多くの負担を求めること) が阻害され、所得水準に対して逆進的⁽⁴⁾となることである。すなわち、高所得者に比べると低所得者は貯蓄より消費に所得を振り向ける傾向が強いため、所得に対する消費税負担率でみると、低所得者の方が負担が重くなる。

(3) 租税体系の推移

表 1 は、OECD 加盟国全体での、国民負担率・租税負担率 (いずれも対 GDP 比) の推移と税収構造の推移をみたものである。1965 年と 2005 年を比較すると、国民負担率は 25.5% から

(4) この点については、理論上は、一生のうちに得る「生涯所得」で見れば付加価値税は比例的であって逆進的ではない、ということもできる。ただし、これは、所得を一生ですべて消費することを前提としている。実際には、消費されなかった貯蓄部分は他者に移転することから、付加価値税の生涯所得に対する比例性を確保するためには、贈与税又は相続税で補完する必要がある点に留意しなければならない。宮島洋『消費課税の理論と課題』(21世紀を支える税制の論理 第6巻) 税務経理協会, 2003, pp.2-3.

36.2%に、租税負担率は20.9%から26.9%に上昇している。税収構造については、消費課税の割合は低減しているものの、付加価値税を含む一般消費税の割合は16.6%から25.4%へと大幅に上昇している。これを所得課税の推移と合わせてみると、1980年頃までは所得課税を中心に負担が引き上げられ、それ以降は一般消費税、特に付加価値税を中心に負担が引き上げられてきたことがわかる。

2 付加価値税の導入と標準税率の推移

付加価値税は、1960年代後半から70年代前半にかけて、西欧諸国で相次いで導入された。これらの国々が付加価値税導入の第一世代である。導入の背景には、主として、EEC（欧州経済共同体）の域内共同市場の創設に向けて財政的障壁の撤廃が不可欠であったことや、ドイツの売上税⁽⁵⁾の場合のように既存の一般消費税の改革の必要性が認識されていたことがあった。標準税率は、導入当初はおおむね10%程度であったが、徐々に引き上げられ、現在では20%前後が主流となっている（表2）。

付加価値税の第二世代は、1980年代後半から導入した日本、ニュージーランド、カナダ、オーストラリアである。共通点は、経済構造改革と財政再建に取り組む過程で、付加価値税を導入したことである⁽⁶⁾。標準税率は、導入当初は3～10%と比較的低めであり、その後も大きく変動することなく推移している。

1990年代以降は、市場経済へと移行した東欧諸国において、付加価値税が次々と導入されている。標準税率は、EU加盟を見据えて、導入当初から15%以上に設定されている。

3 税率構造と逆進性への配慮の方法

付加価値税の税率構造と逆進性への配慮とは密接な関係にある。なぜなら、付加価値税はすべての財貨・サービスに課税されることが原則ではあるが、そもそも消費課税になじまないもの（土地、金融・保険等）や政策的配慮を要するもの（医療、教育等）は非課税とされ、さらに、多くの国で、付加価値税の逆進性の緩和策として食料品等に対する軽減税率等が採用されているからである（表3）。

税率構造についてみれば、概して、第一世代のEU諸国ほど標準税率が高く、複雑な税率構造を採用しているのに対し、第二世代にあたるアジア・オセアニア諸国では、相対的に標準税率が低く、税率構造も簡素である⁽⁷⁾。もっとも、EU諸国も一様ではなく、イギリスが逆進性に対する配慮からゼロ税率や広い非課税範囲を採用してきたのに対し、フランスやドイツは、

表1 OECD加盟国の国民負担率・租税負担率（対GDP比）と税収構造の推移

（単位：％）

	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2005	
国民負担率（対GDP比）	25.5	27.6	29.5	31.2	32.7	33.9	34.9	36.2	36.2	
租税負担率（対GDP比）	20.9	22.4	23.0	24.0	25.1	26.1	25.9	27.3	26.9	
税収構造	所得課税	42.2	44.8	47.5	49.0	47.5	48.5	46.9	48.2	47.3
	消費課税	46.6	44.6	42.0	41.7	43.3	41.1	43.0	41.9	42.8
	（うち一般消費税）	(16.6)	(18.2)	(18.6)	(19.7)	(21.1)	(22.4)	(23.6)	(24.5)	(25.4)
	資産課税等	11.3	10.6	10.5	9.3	9.3	10.4	10.1	9.8	9.9
	合計	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

（出典）OECD, *Revenue Statistics 1965-2006*, 2007から筆者作成。税収構造については、社会保険料負担は除いて算出した。

(5) ドイツの売上税は多段階累積型の取引高税であり、①流通経路の長短により税負担が異なる、②輸出入商品について完全な国境税調整を行うことが困難、③流通段階を減らせば税負担が軽減できるため、企業の垂直的統合を促す、といった問題点が指摘されていた。薄井信明著・大蔵省大臣官房文書課編『間接税の現状』大蔵財務協会、1987、p.171。

(6) 片山信子「カナダのGSTにみる税制改革と国民の理解」『租税研究』566号、1996.12、p.92。

表 2 諸外国の付加価値税率（標準税率及び食料品に対する適用税率）・C 効率性

国	標準税率		国	標準税率		
	(食料品に対する税率)	C 効率性		(食料品に対する税率)	C 効率性	
EU 主要国	フィンランド	22 (17)	52.9	ノルウェー	25 (14)	52.5
	デンマーク	25 (同左)	51.6	アイスランド	24.5 (7)	49.2
	フランス	19.6 (5.5)	45.3	スイス	7.6 (2.4)	71.7
	ドイツ	19 (7)	50.5	トルコ	18 (8)	56.5
	オランダ	19 (6)	51.9	カナダ	5 (0)	66.5
	スウェーデン	25 (12)	47.3	メキシコ	15 (0)	30.4
	ルクセンブルク	15 (3)	68.2	オーストラリア	10 (0)	53.0
	ベルギー	21 (6)	42.9	ニュージーランド	12.5 (同左)	96.4
	アイルランド	21 (0)	55.5	日本	5 (同左)	65.3
	オーストリア	20 (10)	52.9	韓国	10 (同左)	68.9
	イタリア	20 (10)	38.2	インドネシア	10 (同左)	
	イギリス	17.5 (0)	46.4	台湾	5 (同左)	
	ポルトガル	21 (5)	53.7	フィリピン	12 (同左)	
	スペイン	16 (7)	50.1	タイ	7 (同左)	
	ギリシア	19 (9)	51.5	中国	17 (同左)	
	ハンガリー	20 (同左)	41.3	シンガポール	7 (同左)	
	チェコ	19 (5)	38.9			
	ポーランド	22 (7)	40.2			
	スロバキア	19 (同左)	44.6			

(注 1) 日本の消費税率 5% のうち 1% 相当は地方消費税（地方税）である。
 (注 2) カナダにおいては、連邦の財貨サービス税のほかに、ほとんどの州で小売売上税等が課される（例：オンタリオ州 8%）。
 (注 3) アメリカは、州・郡・市により小売売上税が課されている（例：ニューヨーク市 8.375%）。
 (注 4) 軽減税率が適用される食料品の範囲は各国ごとに異なる。
 (注 5) EC 指令においては、ゼロ税率及び 5% 未満の軽減税率は否定する考え方が採られている。
 (出典) 標準税率及び食料品に対する適用税率については、税制調査会第 21 回企画会合（2007 年 11 月 2 日）提出資料。
 C 効率性については、OECD, *Consumption Tax Trends 2006*, 2006, p.53.

ゼロ税率は課税ベースを狭めるとして、従来からイギリスを厳しく批判してきた経緯がある。

表 4 は、各国が公表している租税支出の報告書をもとに、非課税措置や軽減税率に起因する税収減を抽出したものである。租税支出の範囲は国によって大きく異なるため、単純な国際比較は困難であるが、非課税、軽減税率、ゼロ税率の存在が、税収に大きな影響を与えることがわかる。イギリスやカナダでは、食料品に対するゼロ税率の適用によって、それぞれ付加価値税収の 14.0%、11.8% に相当する巨額の税収が失われている計算になる。

逆進性に配慮する方策としては、非課税や軽減税率のほかに、カナダの所得税制の中に設けられている GST 税額控除制度がある。ニュージーランドのように、付加価値税の経済に対する中立性を保つため、非課税や軽減税率を極力導入していない国もある。ニュージーランドも 1 つの類型に含めて逆進性の緩和策を整理すると、以下の 4 類型となる。

- ① ゼロ税率を含めた広い非課税適用品目（イギリス、アイルランド、カナダ、オーストラリア）、
- ② 複数税率（フランス、ドイツ、イタリア）、
- ③ 税額控除（カナダ、シンガポール）、
- ④ 配慮をしない（ニュージーランド、デンマーク）。

4 中小事業者に対する課税特例措置

付加価値税は最終的には消費者が負担することが予定されている税であるが、付加価値税の実際の納税義務者は事業者である。

(7) IMF の調査によれば、1990 年より前に付加価値税を導入した 48 カ国のうち、複数税率を採用している国は 36 カ国(75%) であるのに対し、1990 年から 2001 年 4 月の間に付加価値税を導入した 77 カ国のうち、複数税率を採用している国は 20 カ国(26%) に過ぎない。Ebrill et. al., *The Modern VAT*, Washington, D.C.; International Monetary Fund, 2001, p.69.

表3 主要国における付加価値税の概要

項目	EC指令	イギリス	ドイツ	フランス	スウェーデン	デンマーク	カナダ	オーストラリア	ニュージーランド	韓国	日本
導入 (標準税率)	1977年 (-)	1973年 (10%)	1968年 (10%)	1968年 (20%)	1969年 (11.11%)	1967年 (10%)	1991年 (7%)	2000年 (10%)	1986年 (10%)	1977年 (10%)	1989年 (3%)
標準税率	15%以上	17.5%	19%	19.6%	25%	25%	5%	10%	12.5%	10%	5%
付加価値税収 (対総税収比)	-	22.2%	29.0%	25.9%	24.9%	21.3%	10.9%	13.0%	24.4%	21.2%	14.3%
(2006年)	-	23.2%	29.9%	41.3%	43.9%	32.9%	16.8%	(2005年)	25.9%	27.6%	18.9%
非課税	土地の譲渡 (建築用地を 除く)、賃貸、 中古建物の譲 渡、建物の賃 貸、金融・保 険、医療、教 育、郵便、福 祉等	土地の譲渡・ 賃貸、建物の 譲渡、賃貸、 金融・保険、 医療、教育、 郵便、福祉等	不動産取引、 不動産賃貸、 金融・保険、 医療、教育、 郵便等	不動産取引、 不動産賃貸、 金融・保険、 医療、教育、 郵便等	不動産取引、 不動産賃貸、 金融・保険、 医療、教育等	不動産の供 給・賃貸、金 融・保険、医 療、教育、郵 客輸送等	居住用不動産 の取引・賃貸、 金融、医療、 教育等	中古住宅の販 売、住宅の賃 貸、金融等	住居の賃料、 金融(最終消 費者向け)等	土地、住宅の 賃貸、金融・ 保険、医療、 教育、食料品、 水道水、新聞、 雑誌、書籍、 旅客輸送等	土地の譲渡・ 賃貸、住宅の 賃貸、金融・ 保険、医療、 教育、食料品、 水道水、新聞、 雑誌、書籍、 旅客輸送等
ゼロ税率	ゼロ税率及び 5%未満の超 軽減税率は、 否定する考え 方を採ってい る	食料品、水道 水、新聞、雑 誌、書籍、国 内旅客輸送、 医薬品、居住 用建物の建 築、障害者用 機器等	-	-	医薬品(医療 機関による処 方)等	新聞等	食料品、処方 薬、医療機器 等	食料品、水道 水、医療、教 育、保育、障 害者用の乗用 車等	金融(対事業 者向け)等	-	-
軽減税率	食料品、水道 水、新聞、雑 誌、書籍、医 薬品、旅客輸 送等 5%以上 (2本以下)	家庭用燃料及 び電力等 5%	食料品、水道 水、新聞、雑 誌、書籍、旅 客輸送等 7%	食料品、水道 水、書籍、旅 客輸送、肥料 等 5.5% 新聞、雑誌、 医薬品等 2.1%	食料品、宿泊 施設の利用等 12% 新聞、雑誌、 書籍、スポー ツ観戦、映画、 旅客輸送等 6%	-	-	-	-	-	-
割増税率	割増税率は 否定する考 え方を採っ ている	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

(注1) カナダにおいては、連邦の財貨サービス税のほか、ほとんどの州で小売売上税等が課される(例: オンタリオ州 8%)。

(注2) 韓国においては、高価品や奢侈品に対して、別途、特別消費税(地方税)が課される。

(注3) 日本の消費税税率 5%のうち 1%相当は地方消費税(地方税)である。

(出典) 財務省ウェブサイト; IBFD, Value Added Taxation for Europe. 等。

表4 主要国における税率構造に起因する税収減

項目	イギリス	ドイツ (連邦分)	フランス	スウェーデン	カナダ (連邦分)
年	2007年度	2008年	2008年	2008年	2008年
単位	億ポンド	億ユーロ	億ユーロ	万クローネ	億カナダドル
税収減	合計 433.0 ゼロ税率 291.0 軽減税率 32.0 非課税 110.0	合計 78.48 軽減税率 18.55 非課税 59.93	合計 121.5 軽減税率 99.42 超軽減税率 15.2 非課税 6.88	合計 4,501 ゼロ税率・軽減税率 3,954 非課税 540 その他 7	合計 65.1 ゼロ税率 38.55 非課税 26.55
対付加価値税収比	53.8%	8.0%	6.8%	14.7%	23.6% (注2)
うち食料品分	14.0%	-	-	6.6%	11.8%

(注1) 国によって公表の範囲は大きく異なる。例えば、ドイツとフランスでは、食料品に対する軽減税率に起因する税収減は租税支出に含まれていない。

(注2) カナダについて、GST/HST 税額控除に起因する税収減 (36.5 億カナダドル) を加えると、税収減は 101.6 億カナダドル (GST 税収の 36.9%) となる。

(出典) イギリス: HM Treasury, *Tax ready reckoner and tax reliefs*, October 2007, pp.16-21. ドイツ: Bundesministerium der Finanzen, *21. Subventionsbericht*, August 2007. フランス: Ministère du Budget, des comptes publics et de la fonction publique, *La loi de finances pour 2008 - Évaluation des voies et moyens (tome II)*. スウェーデン: Fredrik Reinfeldt, Anders Borg (Finansdepartementet), *Redovisning av skatteutgifter 2008*, Skrivelse 2007/08:123, 10 april 2008. カナダ: Department of Finance Canada, *Tax Expenditures and Evaluations 2007*. なお、ニュージーランドでは租税支出に関する報告書は公表されていない (財務省財務総合政策研究所『我が国の予算・財政システムの透明性—諸外国との比較の観点から』2002.9, p.311.)。オーストラリアでは 2008 年から公表される予定 (Treasury, *Tax Expenditures Statement 2007*, 25 January 2008.)。

中小事業者に対しては、事業者の納税コストや税務行政コストを軽減する観点から、一定規模以下の事業者に納税義務を免除する事業者免税点制度が、多くの国で設けられている (表5)。免税点の水準については、国際的な意見の一致はなく、国ごとに、負担軽減の観点と税収への影響や競争上の不公平といった観点との比較考量に基づき、妥協で決められている⁽⁸⁾。

なお、免税点の水準以下の事業者であっても、自ら課税事業者となることを選択できるとしている国がほとんどである。これは、インボイス方式 (I6 参照) のもとでは、取引の中間段階に位置する免税事業者が取引から排除される可能性が高いからである。

免税点制度の他にも、納税義務をもつ中小事業者に対して、簡易課税制度を設けている国もある (ドイツ、イギリス、カナダ等)。

5 付加価値税の効率性

付加価値税の制度は国によって大きく異なるため、その効率性を単純に比較することは難しい。その効率性をあらわす1つの指標として、C 効率性 (C-efficiency) がある (表2)。C 効率性とは、「すべての国内消費が標準税率で課税された場合に得られる理念的な税収に対する、実際の税収の比率」として定義される。

C 効率性は、メキシコの 30.4% からニュージーランドの 96.4% まで、大きな開きがある。EU 主要国はおおむね 50% 前後である。日本は 65.3% であり、カナダ、韓国、ルクセンブルク、ニュージーランド、スイスなどととも、効率性の高い国に属している。この理由は、標準税率が低いこと、非課税品目が比較的少ないこと、軽減税率やゼロ税率をもっていないことによる。

ところで、この C 効率性という指標は、定義から明らかなように、税率構造に起因する税収減割合 (表4) と密接な関連をもつはずである。しかし、国によっては、C 効率性と税収減割合は大きく乖離している。

(8) OECD, *Consumption Tax Trends 2006*, 2006, p.41.

表5 主要国における中小事業者に対する課税特例措置の概要

項目	イギリス	ドイツ	フランス	スウェーデン	デンマーク	カナダ	オーストラリア	ニュージーランド	韓国	日本
免税点	当月の売上高が6万7000ポンド(1407万円)以下の事業者で、今後30日の売上によって6万7000ポンド(1407万円)を超えない見込みの場合	前年の総売上高(非課税売上を含む)が1万7500ユーロ(282万円)以下、かつ前年の総売上高が5万ユーロ(805万円)以下の場合	前年の売上高が2万7000ユーロ(435万円)以下、かつ当年の売上高が3万500ユーロ(491万円)以下の場合 物品販売、宿泊施設、レストランの場 合は、それぞれ、7万6300ユーロ(1228万円)以下、8万4000ユーロ(1352万円)以下	年間課税売上高が3万クロナ(51万円)以下の事業者	年間課税売上高が5万クロネ(110万円)以下の事業者	年間の課税供給が3万CAD(318万円)以下の小規模事業者	当月以前12ヶ月のGST売上高(税抜き)及び当月の免税売上は除く)及び当月以降12ヶ月のGST売上見込高が7万5000AUD(727万円)未満の事業者	直近12ヶ月の売上高が4万NZD(332万円)以下、かつ今後12ヶ月の売上見込高が4万NZD(332万円)以下の事業者	当該課税期間に係る供給代価が1200万ウォン(131万円)1暦年の金額で換算すれば2400万ウォン(262万円)未満の個人事業者	前々課税期間の売上高が1000万円以下
簡易課税制度(日本の制度に類似のもの)の適用基準の例	翌年の年間課税売上見込高(税抜)が15万ポンド(3150万円)以下、かつ翌年の総事業収入(税込)が18万7500ポンド(3938万円)以下の場合	一定の条件を満たすものうち、前年度の輸入とE U域内取得を除く課税売上高が3万5000ユーロ(564万円)以下の場合	—	—	—	—	—	—	直前の1暦年の財・サービスの供給高(税込)が4800万ウォン(524万円)未満の個人事業者	前々課税期間の売上高が5000万円以下

(注) 邦貨換算レートは1ポンド=210円、1ユーロ=161円、1クロナ=17円、1クロネ=22円、1カナダドル=10.6円、1ニュージーランドドル=83円、1オーストラリアドル=97円、1韓国ウォン=0.11円 (裁定外国為替相場：2007年12月から2008年5月までの間における実勢相場の平均値)。

(出典) IBFD Value Added Taxation for Europe. 等。

乖離の要因には、C 効率性に付随するものもある。すなわち、C 効率性は、税率構造（税率、非課税、課税ベース、免税点）という要素以外にも、税務行政の効率性、納税者のコンプライアンスなど様々な要素からの影響を受ける⁽⁹⁾。これらの要素は独立のものではなく、相互に作用しあっている。例えば、標準税率が高ければ脱税の誘因が強まり、軽減税率が複数あれば税務当局と納税者の事務負担は重くなる、といったかたちである。

ここで一例としてスウェーデンについて取り上げると、スウェーデンの付加価値税は課税ベースが比較的広く、免税点の水準もかなり低い。税務行政の効率性も他国と比べると高いと一般に考えられている。それにも関わらず C 効率性は 47.3% と低い。その背景の一つには、付加価値税の脱税や租税回避がある。

付加価値税の脱税は、消費者を顧客とする小売・サービス業で発生しやすいことが知られている⁽¹⁰⁾。電子商取引の発達や、税率の低い隣国での国境を越えた取引も適正な課税を困難にしている。さらに、近年、欧州では、大規模かつ組織的な不正還付が大きな問題となっている。所得税に比べて脱税が起こりにくいと言われる消費税⁽¹¹⁾についても、脱税や租税回避が大きな問題となりうる点には注意する必要がある。

6 インボイスによる仕入税額控除

付加価値税の基本的な仕組みの一つは、税の累積を防ぐために、売上に係る税額から仕入に係る税額を控除することである。仕入税額控除を制度面で担保する方式には、前段階税額控除方式（いわゆるインボイス方式）と仕入控除方式（いわゆる帳簿方式）がある。

インボイス方式とは、EU 加盟国と OECD 加盟国（日本・アメリカを除く）で採用されている方法であり、事業者が納付すべき税額を、個々の取引に係るインボイス（税額が明記された取引伝票）に基づいて、算出するものである。具体的には、インボイスを基に、売上に係るインボイスに記載されている税額の合計額から、仕入に係るインボイスに記載されている税額の合計額を差し引いたものが、納付税額となる。

インボイスに記載される事項は、おおむね以下の通りである。①発行年月日・取引年月日、②付加価値税登録番号、③供給者の住所・氏名、④発行番号、⑤顧客の住所・氏名、⑥財貨・サービスの内容、⑦税抜対価、⑧適用税率・税額。

他方の仕入控除方式とは、付加価値税を導入している OECD 諸国の中では日本のみが採用している方式⁽¹²⁾であり、事業者が納付すべき税額を、帳簿に基づいて算出するものである。具体的には、帳簿に記載されている売上高の合計額から仕入高の合計額を差し引き、税率を乗じ

(9) *Ibid.*, pp.41-43.

(10) スウェーデン税務庁も、所得税・法人税や付加価値税の回避を目的とした闇仕事（いわゆるムーンライト・ワーク）に大きな関心を払っており、闇仕事による付加価値税の脱税規模は 350 億クローナ（対付加価値税収（2005 年徴収決定額）比の 14%）に上るとしている（Swedish Tax Agency, *Taxes in Sweden 2007*, January 2008, p.31.）。イギリスの歳入関税庁は、付加価値税の税収ロス を 2006/07 年度で 128 億ポンド（実際の税収の 14.2%）と試算している（HM Revenue & Customs, *Measuring Indirect Tax Losses - 2007*, October 2007, p.5.）。

(11) 取引事実に基づいて課税する消費税は、所得税に比べると脱税や租税回避が発生しにくいものの、消費税にも、事業所得における必要経費と家事関連費の峻別という難しい問題は残されている。必要経費への家事関連費の混入を防止する仕組みがなければ、家事関連費が必要経費として仕入控除の対象となり、消費税負担を免れることが可能となる（宮島洋「租税政策の諸問題と執行面の課題」『税経通信』61 巻 12 号, 2006.10, p.21.）。

(12) 2007 年末にアメリカ財務省が提案した BAT（Business Activity Tax, 事業活動税）は、仕入控除方式の付加価値税である。ただし、これは法人税の改革案の 1 つとして提案されている。鈴木将覚「米国 BAT 提案の評価—付加価値税に関する一考察」『みずほ政策インサイト』2008.5.28, pp.2-3.

たものが、納付税額となる。

インボイス方式の特徴は、税額の転嫁に関する事業者間の相互チェックが可能で不正を引き起こしにくい、複数税率に比較的容易に対応できるといった点である。帳簿方式には、インボイス方式ほど事業者の事務負担が大きくないという利点があるが、消費者が負担した消費税相当額の一部が事業者の手許に残るいわゆる「益税」を発生させる一つの要因となっているという大きな問題点がある。付加価値税の適正な執行のためには、インボイス方式の採用が欠かせないといえる。

7 特別な用途

付加価値税は、どの国においても基幹的な財源であり、通常、一般財源とされている（表6）。

ただし、近年、付加価値税の税収の一部を特別な用途に充てる例がみられる。ドイツにおいては、1998年と2007年の付加価値税率の引上げの際、引上げによる増収分が、公的年金に対する連邦補助金の財源や社会保険料の引下げに充当されることとなった（II 1(3)(v)参照）。フランスにおいても、Social VAT（社会的付加価値税）という考え方が注目されており、付加価値税率を引き上げ、増収分を社会保険料負担の引下げに充当しようとする議論がなされている（II 1(4)(v)(c)参照）。

8 付加価値税の政府間配分

地方分権は近年における世界各国の潮流であり、そのなかで共通の課題となっているのが地方への税源移譲である。所得課税・資産課税については中央・地方の各政府間の配分の議論はほぼ収束しているが、消費課税（特に付加価値税）については議論の成熟のまえに制度化が先行しているという⁽¹³⁾。イギリスやフランスといった単一国家では、通常、付加価値税は国に割り当てられており、地方消費税をもつ日本は例外的であるともいえる。ドイツをはじめとする連邦国家では、おおむね付加価値税は政府間で配分されている。付加価値税の政府間配分を類型化すると、以下のようになる（表7）⁽¹⁴⁾。

- ① 連邦（国）のみが付加価値税を課税し、州（地方）に税収を分与する方式（オーストラリア、消費譲与税時代の日本、以前のフランス）
- ② 連邦と州が付加価値税を共同税として課税し、税収を政府間で配分する方式（ドイツ、オーストリア）
- ③ 連邦（国）が付加価値税を課税し、その付加税として州（地方）が課税する方式（カナダ・ニューブランズウィック州等、日本）

表6 主要国における付加価値税の用途

国	イギリス	ドイツ（連邦分）	フランス	日本
用途	一般財源	一部を社会保障財源等に充当	アルコール・たばこに係る税収を社会保障機関に割当	一般財源 (予算総則で福祉に充当)

(出典) 財務省ウェブサイト； IBFD, *Value Added Taxation for Europe*. 等。

(13) 持田信樹「付加価値税の政府間割当て—国際比較の視点から」『経済学論集』67巻2号, 2001.7, p.11.

(14) 持田論説（同上, p.10.）では、①税収分与方式、②仕向地原則を志向した付加税方式（さらに、重複型と共同型に細分）、③独立税方式を採る州・地方付加価値税（原産地型と仕向地型に細分し、さらに仕向地型を税額控除精算方式と繰延支払方式に細分）、に分類している。

④ 連邦と州が異なる付加価値税を独自に課税する方式（カナダ・ケベック州）

付加価値税が政府間で配分されるとき、連邦（国）の権限が強く課税ベースや税率が統一されているほど、税務行政コストや納税コストは低く抑えられ、垂直的租税外部効果⁽¹⁵⁾も発生しにくい。その裏返しとして、州（地方）の課税（自主）権は制約を受けることになるが、税率等の決定には州（地方）が何らかの形で参画できる仕組みが採られている。

政府間配分の状況を付加価値税の上位概念である一般消費税に広げてみると、連邦が付加価値税を課税し、州が付加価値税でない一般消費税を課税する方式（カナダ・オンタリオ州等）や、連邦は一般消費税を課税せず、州・地方のみが一般消費税を課税する方式（アメリカ）⁽¹⁶⁾もある⁽¹⁷⁾。

表7 連邦国家における付加価値税の政府間配分

付加価値税を政府間で配分している連邦国家の例					(参考)		
	オーストラリア	ドイツ	カナダ		アメリカ	日本	
			(ニューブランズウィック州等)	(ケベック州)	(オンタリオ州等)		
	税収分与	共同税	付加税	異なる付加価値税	異なる種類の一般消費税	州政府のみの一般消費税	単一国内での付加税方式
連邦政府	付加価値税	付加価値税	付加価値税 (HST)	付加価値税	付加価値税	なし	消費税
州政府	—	—	—	付加価値税	小売売上税	小売売上税	(地方消費税)
税率等の州政府の決定権限	全州の合意が必要	連邦参議院を通じて参画	連邦と州の協議	州税の税率・課税ベースを独自に決定	州税の税率・課税ベースを独自に決定	独自に決定	国の法律
連邦・州間の付加価値税の配分比	州に全税収を配分	連邦 54.7% 州 43.3% 市町村 2.0% (2007年)	連邦分の税率：5% 州分の税率：8%	連邦分の税率：5% 州分の税率：7.785%	—	—	国分の税率：4% 地方分の税率：1%
州間の税収配分比率の決定	連邦補助金委員会の勧告に基づき、連邦・州が協議	連邦法	連邦州間協定	—	—	—	国の法律
州政府の課税権の強さ	—	少し弱い	少し弱い	かなり強い (課税ベースを自発的に調和)	極めて強い	極めて強い	弱い
徴税事務	連邦が行う	連邦が州に委託	連邦が一括して行う	州が一括して行う	両政府が独自に行う	州政府	国が行う
行政コスト等	低い	低い	低い	やや高い (課税ベースが若干異なる)	高い	低い	低い
連邦政府への依存度	極めて高い	高い	高い	やや依存	低い	低い	高い

(注) カナダ・ケベック州の付加価値税の税率は7.5%であるが、課税ベースに国の付加価値税を含むため、実効税率は7.785%となる。

(出典) 片山 前掲注(1), p.5, 表2をもとに、筆者作成。

(15) 垂直的租税外部効果とは、異なったレベルの政府間（中央政府と地方政府の間）で課税ベースが重複している場合に、どちらか一方（例えば地方）が税率を引き上げると、租税回避行動や経済活動へのマイナス効果などを通じて他方（中央）の収入が減少することである。当該政府（地方）は他方（中央）の収入減を認識しないため、課税コストは過小評価され、結果として、選択される税率は社会的に過剰なものとなる。赤井伸郎ほか『地方交付税の経済学』有斐閣, 2003, pp.81-82; 深澤映司「分権的財政システムの意義と地方財政改革」『地方再生—分権と自律による個性豊かな社会の創造』（調査資料2005-1）国立国会図書館調査及び立法考査局, 2006, pp.55-56.

(16) EUと加盟各国の関係を上位の政府と下位の政府であるとして捉えれば、EUはアメリカ型に属するとみられることもできる。片山 前掲注(1), p.8.

(17) この点に関連して、Messere et al., *Tax Policy: Theory and Practice in OECD Countries*, Oxford University Press, 2003, p.60. は、一般消費税について、①仮に税率等が地方によって著しく異なるとクロスボーダーの取引が発生するリスクがあることから、下位の政府の独自財源としては適していないこと、②地理的な距離が大きいときのみ実効性があること、の2点を指摘した上で、OECD諸国中でカナダとアメリカのみが下位政府が独自財源として一般消費税を課していることは偶然ではない、と述べている。

II 各国の動向

1 EU 及び EU 主要国

(1) EU

(i) 経済統合と税制の調和

欧州石炭鉄鋼共同体を最初の礎として出発した EU は、1992 年末に市場統合を完成させ、1999 年には通貨統合を果たした⁽¹⁸⁾。

EU の経済統合において、EU は、域内の物理的障壁と技術的障壁の撤廃とともに、付加価値税、個別間接税、利子課税、法人税といった税障壁の撤廃を目指した。加盟国によって税制や税率が異なると、財、サービス、資本、人の自由な移動が妨げられるからである。

しかし、課税権は国家の主権にかかわることから、EU は税制に関しては閣僚理事会での全会一致制の採用を崩しておらず、結果として、税制の調和は経済統合において最も遅れた分野となっている。付加価値税については、EC 指令で共通の付加価値税制を定め、その導入を EU 加盟の条件として義務付けていることから、他の税制に比べると調和が進んでいるが、それでも、税率や課税ベースは国によって大きく異なっている。このように、EU 域内では、各国がその歴史を背景として、独自の付加価値税制を実施しているのが現状である。

(ii) 付加価値税の調和の経緯

(a) 共通の付加価値税の導入 (第 1 次指令)

EU における付加価値税の調和は、1958 年の欧州経済共同体 (EEC) 発足直後から始まった。EEC 委員会が設置した 2 つの委員会から報告書 (いわゆる「ABC 小委員会報告」⁽¹⁹⁾と「ノイマルク報告」⁽²⁰⁾) が 1962 年に相次いで公表された。前者では主として技術的な観点から付加価値税が検討され、後者では EEC 加盟国で共通の付加価値税を導入するという提案が勧告された。

これらの報告書を踏まえて、1962 年に EEC 委員会から第 1 次指令案が公表され、原案の修正や第 2 次指令案の公表を経て、1967 年 4 月に EEC の第 1 次指令 (67/227EEC) と第 2 次指令 (67/228/EEC) が加盟各国に対して公布された。これによって、既存の累積的な取引高税の廃止と共通の付加価値税の導入を、遅くとも 1970 年 1 月 1 日までに実施することが定められた (ただし、導入期限についてはその後延期された)。

(b) 現在の枠組みの制定 (第 6 次指令)

1970 年代に入ると、付加価値税は EC の固有財源⁽²¹⁾としての役目を担うことになり、付加

(18) EU の税制の調和については、吉牟田勲編著『EC の調和と発展』高文堂出版社、1989; 石渡利康ほか『新 EC: 繁栄と調整』高文堂出版社、1992。が詳しい。

(19) Europäische Wirtschaftsgemeinschaft, *Gesamtbericht der Untergruppe A, B und C, eingesetzt zur Prüfung verschiedener Möglichkeiten einer Harmonisierung der Umsatzsteuer*, 1962; 佐藤進『付加価値税論』税務経理協会、1973, pp.59-68.

(20) Europäische Wirtschaftsgemeinschaft, Kommission, *Bericht der Steuer und Finanzausschusses*, 1962. 同報告書で提案されているのは卸売段階までの付加価値税であり、現在の付加価値税とは大きく異なっている。佐藤 同上, pp.49-59.

(21) 1970 年 4 月の閣僚理事会の決定において、加盟国の財政分担金に代わって EC 固有の財源を設けることとされた。これによって、1975 年から、関税や農業課徴金に加えて、各国の付加価値税取の一部を固有財源に繰り入れることとなった。付加価値税財源は、当初、加盟国に共通の課税標準に最高 1% の税率を適用するものであった。税率は、1986 年から 1.4% に引き上げられたが、付加価値税財源に変わる財源として GNP 比例財源が導入されたことから、1995 年以降は 1% となっている。現在、EU の予算の内訳は、GNP 比例財源が 67.4%、付加価値税固有財源が 15.9%、伝統的固有財源 (関税収入、農業・砂糖課徴金) が 15.6%、その他が 1.2% である (2008 年予算)。付加価値税財源は、10 年前は EU 予算の 50% を超えていたが、現在では GNP 比例財源が最大の財源となっている。田中素香ほか『現代ヨーロッパ経済 (新版)』(有斐閣アルマ) 有斐閣、2006, pp.94-96; *General budget Annex Part A-2 - Financing of the general budget*. <http://eur-lex.europa.eu/budget/data/D2008_VOL1/EN/nmc-grseq42960935830-3/index.html>

価値税を各国間でより調和させることの必要性が認識された。1977年5月に公布されたEEC第6次指令(77/388/EEC)は、付加価値税の課税標準の統一を目的として公布されたものである。同指令によって、現在のEU型付加価値税の枠組みが規定された。同指令案の審議にあたっては、国内取引へのゼロ税率の適用をめぐる、イギリスとドイツ・フランスが激しく対立した。

(c) 市場統合と税率の接近(1992年第6次指令修正指令)

付加価値税の調和への取組みは、第6次指令の公布後しばらくの間、加盟国の反対によって進まない状況が続いていたが、市場統合の完成を目前に控えた1992年に、付加価値税の税率接近に関する第6次指令の修正指令(92/77/EEC。以下、「1992年第6次指令修正指令」という。)が採択され、大きく進展することとなった。同修正指令では、1993年以降、標準税率を最低15%以上とすること、軽減税率を2本までとすること等が定められた(表8)。

ただし、合意を優先して各国の主張を取り込んだため、ゼロ税率が経過措置として存置されるなど、課税ベースが狭められる結果となった。税率についても、1987年の欧州委員会原案では標準税率の範囲を14%~20%とすることとされていたが、高税率を採用している国の反対で、上限は設定できなかった。

(d) 近年の動向

1992年第6次指令修正指令が規定する1993年以降の新しい枠組みは、1997年に最終的な統一制度に移行するまでの経過措置とされていたが、現時点でもそのような統一制度は実現をみていない。最低標準税率については、適用期限を延長する指令が繰り返し採択され、当面は2010年末までの継続が決まっている(2005/92/EC)。ゼロ税率等の経過措置は、依然として「最終制度の導入まで」とされている²²⁾。

域内の税障壁の撤廃を目指すEUにとって、最終的な統一制度とは、原産地課税原則への移行である。そのために必要不可欠なのが、原産地課税のもとで消費地に税収を帰属させる仕組み(クリアリングハウス)の導入と、加盟国間の税率の収斂である。しかし、税率決定権を各国が放棄することは政治的にきわめて困難であり、さらにEU拡大によって税制の調和はますます難しい状況となっている。このため、EUにおける付加価値税の近年の議論は、調和(Harmonisation)よりも、むしろ、現行制度を所与とした現実的な簡素化(Simplification)、

表8 1992年第6次指令修正指令の概要

<ul style="list-style-type: none"> ・1993年1月1日から1996年12月31日までの間、標準税率は15%以上とする ・軽減税率は、1本又は2本を設けることができる。ただし、税率は5%以上とし、適用対象品目は別表に掲げる財・サービスに限る ・軽減税率の適用対象となる別表の範囲については、閣僚理事会が2年ごとに見直しを行う ・最終的な統一制度に移行するまでの間、一定の条件のもと、以下の経過措置を適用してよい <ul style="list-style-type: none"> ・1991年1月1日時点で適用されていたゼロ税率と超軽減税率(軽減税率の適用対象のもの)の継続 ・1991年1月1日時点で適用されていたゼロ税率と超軽減税率(軽減税率の適用対象外のもの)に対する、軽減税率の適用 ・1991年1月1日時点から標準税率を2%超引き上げる必要がある国について、軽減税率適用対象品目、レストラン、子ども服、子ども靴、住居に対する超軽減税率の適用 ・1991年1月1日時点で適用されていたレストラン、子ども服、子ども靴、住居に対する軽減税率の継続 ・1991年1月1日時点で適用されていた中間税率(軽減税率の適用対象外のもの)の継続 ・その他、芸術品、収集品、農産物、金取引については別途定める

(注) 超軽減税率とは0%超5%未満の税率、中間税率とは12%以上の軽減税率を指す。

(出典) Council Directive 92/77/EEC of 19 October 1992 supplementing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC (approximation of VAT rates), OJ L 316, 31/10/1992, p.1-4; 石渡ほか 前掲注(8)。

²²⁾ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ L 347, 11/12/2006, Art. 109, 110.

現代化（Modernisation）を目指す方向に移っている⁽²³⁾。具体的には、電子インボイスの規定⁽²⁴⁾、EU域外の事業者による電子商取引の消費地課税への変更⁽²⁵⁾、回転木馬型詐欺と呼ばれる付加価値税の巨額の不正還付への対策⁽²⁶⁾などである。さらに、2008年2月にはサービスの供給地に関する指令（2008/8/EC）⁽²⁷⁾が採択され、BtoB（事業者間取引）サービスについては原産地（供給者の所在地）での課税から消費地での課税に変更し、BtoC（対個人消費者取引）については原産地課税を原則としつつ消費地課税の適用範囲を拡大することとなった。原産地課税の原則から消費地課税への大きな転換が相次いでいるといえる。

なお、2006年12月には、第6次指令とその後の修正指令や新指令を整理するかたちで、統一的なEC指令（以下、「現行指令」という。）が公布され、2007年1月から適用されている⁽²⁸⁾。

（iii）税率構造

既に述べたとおり、1992年第6次指令修正指令において税率の接近が図られた（II1(1)(ii)(c)参照）。具体的には、標準税率を15%以上とすること、軽減税率は2本までとすること、軽減税率は5%以上とし、その適用対象は別表に掲げる財・サービスに限ること、軽減税率は2年毎に見直すこと、などである。ただし、同指令では、経過措置として、1991年以前に適用されていたゼロ税率、超軽減税率、中間税率等の継続も認められた（割増税率は廃止）ほか、軽減税率の適用対象品目は、1987年原案の6品目から18品目に拡大した。

さらに、2000年1月から、労働集約的な5分野のサービスを、新たに軽減税率の適用品目とする指令（1999/85/EC）が採択された⁽²⁹⁾。これは、税制を雇用促進や環境保護といったEUのより大きな政策課題に沿わせることの有効性を検証しようとするものであって⁽³⁰⁾、試験的な措置である。

こうした経緯をへた結果、EUにおける税率構造と軽減税率の適用対象品目は、非常に複雑な状況となっている（表10）。

⁽²³⁾ 片山 前掲注(1), pp.10-11; Com(2000)348 final, 7.6.2000.

⁽²⁴⁾ EC指令（2001/115/EC）。同指令の発効は2004年1月1日からである。従来、インボイスの記載事項は加盟国間で統一されていなかったが、同指令において以下の必要な記載事項が定められた。①発行日、②インボイス固有の通し番号、③事業者の課税事業者番号、④顧客が納税義務を負う場合、その者の課税事業者番号、⑤事業者及び顧客の氏名・住所、⑥供給物の量・内容、サービスの範囲・内容、⑦資産の譲渡または役務の提供の行われた日、⑧税率ごとの課税標準、⑨税率、⑩税額、⑪非課税取引の場合、その適用条文、⑫税務代理人による納税の場合、その者の氏名、住所および課税事業者番号（産業研究所「EUにおける消費課税納税制度の簡素化、電子化に関する調査研究」2004,p.12.）。ただし、少額取引のインボイスについては、記載事項の簡素化が認められる。また、加盟国は、自国内で供給される財・サービスに関しては、インボイスに関する義務を簡易化することができる。

⁽²⁵⁾ EC指令（2002/38/EC）によって、2003年7月から、EU域外の事業者が、電子的ネットワークを通じて配信する電子取引に関するVAT課税については、①供給者の所在地ではなく消費地で課税、②事業者はEU内のある一つの加盟国でVAT登録（ワン・ストップ・ショップ制度）することとなった。

⁽²⁶⁾ オーストリア、ドイツを中心とする大胆な提案として、小売り段階でのみ課税するモデルが提唱されている。ただし、この案については、現在の不正還付取引は阻止できても、新たな脱税の可能性を生み出す危険性の方が高いとして、受け入れられていない。天野史子「欧州の付加価値税制度の現状と課題」『地方税』57巻3号, 2006.3, p.166; *Report from the commission to the council and the European Parliament on the use of administrative cooperation arrangements in the fight against VAT fraud*, COM (2004) 260 final, 16.4.2004.

⁽²⁷⁾ 一連の動向については、霞晴久「EU付加価値税の問題点と今後の展望」『租税研究』670号, 2005.8, pp.145-160; 藤本哲也「サービスの国際取引に対するEU型付加価値税の課税を巡る諸問題について」『中央ロー・ジャーナル』2巻3号, 2005.12, pp.24-59. が詳しい。

⁽²⁸⁾ *op cit.* (22).

⁽²⁹⁾ EUにおける税率構造の最近の議論については、西山由美「消費税の複数税率構造—EUにおける最近の議論からの考察」『ジュリスト』1273号, 2004.8.1・15, pp.181-186. が詳しい。

⁽³⁰⁾ 片山 前掲注(1), p.11.

表9 EU指令における非課税適用品目

<p>(1)公益活動</p> <p>(a)公共郵便事業（旅客輸送・電信電話業務を除く）</p> <p>(b)公法規制団体又は一定の病院・医療センター等が行う医療行為及び密接に関連する活動</p> <p>(c)加盟各国が定める医師及び医療補助者が行う医療行為の提供</p> <p>(d)人体の組織、血液、母乳の供給</p> <p>(e)歯科技工士のサービスの供給、義歯の供給</p> <p>(f)競争上のゆがみを引き起こさない限りにおいて、VAT非課税の活動等を行う独立団体が、共同費用の実費に対応する会費を会員に対して請求している場合に、当該活動の実行に直接必要なサービスを会員に対して行うためのサービスの供給</p> <p>(g)福祉・社会保障に密接に関連する財・サービスの供給（老人ホーム、公法規制団体又は加盟各国が認める社会福祉団体によるものを含む）</p> <p>(h)児童・青少年の保護に密接に関連する財・サービスの供給で、公法規制団体又は加盟各国が認める社会福祉団体によるもの</p> <p>(i)児童又は青少年の教育、学校又は大学の教育、職業（再）訓練（それに密接に関連した財・サービスの供給を含む）の提供で、教育を目的とする公法規制団体又は加盟各国が認める同様の団体によるもの</p> <p>(j)教師による私的指導で学校・大学教育の範囲のもの</p> <p>(k)宗教団体又は哲学団体による人材の供給で、医療・福祉・青少年保護・教育のためのもの</p> <p>(l)競争上のゆがみを引き起こさない限りにおいて、政治、労働組合、宗教、愛国、哲学、博愛又は市民的な目的をもった非営利団体が、会員に対して、共益のために、会費の対価として行うサービスの供給</p> <p>(m)スポーツ又は体育に密接に関連する一定のサービスの供給で、非営利団体がスポーツ又は体育に参加する個人に対して行うもの</p> <p>(n)一定の文化的サービスの供給、及びそれに密接に関連する財の供給で、公法規制団体又は加盟各国が認めるその他の文化的組織によるもの</p> <p>(o)競争上のゆがみを引き起こさない限りにおいて、上の(b)(g)(h)(i)(l)(m)(n)（医療・福祉・青少年保護・教育・非営利団体活動・スポーツ・文化活動）に準じてその活動が免税とされている組織による財・サービスの供給で、当該団体のみによる募金活動に関連するもの</p> <p>(p)救急車等による傷病者の輸送サービスの供給で、認可団体によるもの</p> <p>(q)公共ラジオ・テレビ局が行う非商業活動</p> <p>なお、(o)については、特に行事の回数や非課税限度額について、加盟国は必要な制限を加えることができる。</p> <p>(2)その他</p> <p>(a)保険及び再保険取引（保険ブローカー及び保険エージェンが行う関連サービスを含む）</p> <p>(b)信用の供与、(c)信用保証、(d)預金及び当座預金・支払・振替・借入・小切手等の取引</p> <p>(e)法定通貨の取引、(f)株式、会社又は組合の持分、社債及びその他の証券</p> <p>(g)加盟国が定義する特別投資ファンドの運用、(h)郵便切手・印紙等</p> <p>(i)各国の規制内での賭け事、富くじその他のギャンブル、(j)建物及びその敷地の供給、(k)未建築地の供給</p> <p>(l)不動産のリース又は賃貸（加盟各国が定義するホテルやキャンプ場等の宿泊施設、駐車場、恒久的に設置された機械装置、貸金庫の賃貸等を除く）</p> <p>なお、(b)から(g)の金融取引、建築物及びその敷地の供給、未建築地の供給、不動産のリース又は賃貸については、課税選択権を与えることができる。</p>

（出典）Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ L 347, 11/12/2006.

表10 EU指令における軽減税率適用品目

<p>○現行指令の別表3 軽減税率適用品目</p> <p>(1)人用及び動物用の飲食料品（アルコール飲料を除く）、(2)水の供給、(3)医薬品、(4)障害者用の医療器具、チャイルドシート、(5)旅客輸送、(6)書籍、新聞、定期刊行物。（広告が主体のものを除く）、(7)ショー、劇場、サーカス、催事、遊園地、コンサート、博物館、動物園、映画、展示会及び同様の文化的行事及び施設への入場料、(8)ラジオ放送及びテレビ放映、(9)作家、作曲家、舞台芸術家による作品又は著作権の提供、(10)社会的政策の枠内での住宅の供給・建設・改築等、(11)農作物生産に使用される財・サービスの提供（機械又は建物といった資本財は除く）、(12)ホテルの宿泊やキャンプ場の利用料等、(13)スポーツ行事への参加料、(14)スポーツ施設の利用料、(15)加盟各国が認める社会福祉団体による財・サービスの提供（非課税のものを除く）、(16)埋葬及び火葬、(17)医療、歯科医療及び温熱治療（非課税のものを除く）、(18)道路清掃、ゴミ収集、廃棄物処理</p>
<p>○現行指令の別表4 軽減税率適用品目（労働集約的なもの）</p> <p>小規模な修理（自転車、靴及び皮革製品、衣料及び家庭用リネン）。個人用住居の改築・修理。個人世帯における窓ふき・清掃。児童・老人・病人・障害者の在宅保育・介護。理髪。</p>
<p>○その他</p> <p>・1992年第6次指令修正指令で経過措置とされた各種の軽減税率の継続</p> <p>・競争条件を阻害しないことを欧州委員会により承認された天然ガス、電気、地域暖房</p>

（出典）表9と同じ。

2003年7月に公表されたEC指令の改正案⁽³¹⁾では、現行指令別表3（基本的な軽減税率適用品目を定めた表）の合理化と複数条文に分散している実際の軽減税率適用品目の別表3への一本化が提案されたものの、合意には至らず、結果として採択された指令⁽³²⁾では、労働集約的なサービスに対する軽減税率の適用を2010年まで延期すること等が規定されるにとどまった。

2007年6月には、レストランを含む労働集約的な国内向けサービスに対する軽減税率が、雇用創出、経済成長、国内市場の適正な競争に与える影響に関する調査報告書がまとめられた⁽³³⁾。同報告書の内容は以下のようなものであった。すなわち、①経済的な観点からは各国内での単一税率が最善の選択であること、②しかしながら、軽減税率の適用で税込価格が低下することによって、消費が誘発されたり、人々が日曜大工（DIY）よりも業者への依頼を選択する誘因が高まって余暇に振り向ける時間が増加したりすれば、経済成長に結びつく可能性はあること、③軽減税率が低熟練労働者の雇用創出に及ぼす効果は微小であること、である。さらに、環境、社会、文化、経済といった各分野の政策を達成するためには、補助金など別の政策手段を用いる方が、軽減税率よりも効果的であることが強調された。同報告書を受けて、2007年7月に欧州委員会が表明したのは、付加価値税の税率構造の簡素化及び合理化に向けて、自国内での軽減税率適用の柔軟化を含めて、EUでの政治的討論を開始することであった⁽³⁴⁾。全会一致の壁は高く、実現可能性は不透明であるものの、税率構造の簡素化への取り組みは継続されているといえよう。

(2) イギリス

(i) 租税体系の概要

イギリスにおける国税の主要税目としては、所得税、法人税、キャピタル・ゲイン税等の直接税と、付加価値税、炭化水素油税、たばこ税、酒税等の間接税とがある。地方税の唯一の税目は、居住用資産を対象として居住者に課税されるカウンシル・タックスである。

イギリスは、所得税の母国であって、EU諸国の中では伝統的に直接税の比重が高かった。しかし、サッチャー政権下で直接税から間接税へのシフトが進み、それ以降、保守党から労働党へと政権が交代しても、同じ路線が踏襲されている。間接税についてみれば、90年代前半までは付加価値税の税率の引上げが、それ以降は、個別間接税の税率引上げや気候変動税等のような新税の導入など、環境税的な税目の負担の引上げが目立つ。付加価値税収への依存度は高まっており、対総税収比で見ると、1975年の10.8%から、2006年は22.2%へと、大幅に上昇している（図2）。

(ii) 付加価値税の導入と標準税率の推移

イギリスの付加価値税は、ヒース保守党政権下の1973年4月1日に導入された⁽³⁵⁾。

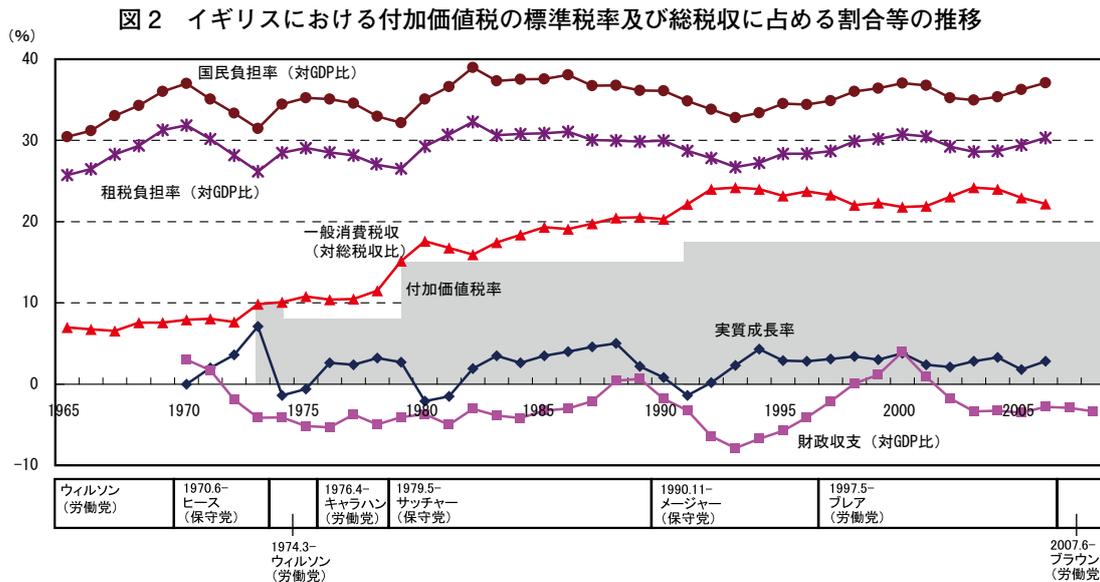
⁽³¹⁾ *Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC as regards reduced rates of value added tax*, COM (2003) 397 final, 23.7.2003.

⁽³²⁾ *Council Directive 2006/18/EC of 14 February 2006 amending Directive 77/388/EEC with regard to reduced rates of value added tax*, OJ L 51, 22/2/2006.

⁽³³⁾ *Main conclusions of the study on reduced VAT rates applied to goods and services in the Member States of the European Union*, SEC (2007) 910, 5.7.2007. 同書は、Copenhagen Economics, *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union, Final report*, 21 June 2007. の結論部分をまとめた文書である。

⁽³⁴⁾ *Communication from the Commission to the Council and the European Parliament on VAT rates other than standard VAT rates*, COM (2007) 380 final, 5.7.2007.

⁽³⁵⁾ 付加価値税の導入の経緯については、主として、薄井 前掲注(5); 知念 前掲注(3)を参照した。



(注) 現在では、一般消費税収はすべて付加価値税収である。一般消費税と付加価値税の関係については、図1を参照されたい。
 (出典) Source OECD, *Revenue Statistics; National Accounts; Economic Outlook*; 秦郁彦『世界諸国の制度・組織・人事 1840-2000』東京大学出版会, 2001; 『世界年鑑』共同通信社, 各年版. 等から作成。

表11 イギリスにおける税率構造の推移

	1973.4.1	1974.7.29	1974.11.18	1976.4.12	1979.6.18	1991.4.1	1994.4.1	1995.1.1	1997.9.1
軽減税率								8	5
中間税率							8		
標準税率	10	8	8	8	15	17.5	17.5	17.5	17.5
割増税率			25	12.5	標準税率に統合				

(出典) European Commission, *VAT Rates Applied in the Member States of the European Community Situation at 1st Jan 2008*. DOC/2412/2008
 <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/rates/index_en.htm>

付加価値税導入の正式な提案は、1970年6月の政権交代後、1971年3月に政府が公表した「グリーンペーパー」⁽³⁶⁾においてなされた。導入の狙いは、従来の仕入税（特定の財貨に卸売段階で課税するもの）と選択的雇用税（雇用者に対して被用者の数に応じて課税するもので、事実上、非製造業のみが対象）が引き起こす歪みを是正することであり⁽³⁷⁾、これらの税は、付加価値税の導入の際に廃止された。

標準税率は、導入当初は10%であったが1974年にいったん8%に引き下げられ、その後、1979年に所得税減税と併せて15%に、1991年に地方税減税と併せて17.5%に引き上げられている（表11）。

(iii) 税率構造と逆進性への配慮

イギリスの付加価値税の特徴は、ゼロ税率を採用し、非課税の適用範囲も広くすることで、付加価値税の逆進性に配慮していることである（表12）。特に、ゼロ税率は、政策的配慮から、食料品、書籍・新聞・雑誌、子ども用衣料など、幅広い品目に適用されている。軽減税率は

⁽³⁶⁾ *Value-added tax*, Presented to Parliament by the Chancellor of the Exchequer by Command of Her Majesty, Cm4621, March 1971.

⁽³⁷⁾ イギリスの付加価値税導入の主目的がEC加盟の実現であったか否かについては、議論が分かれている。イギリス政府は、付加価値税導入は単にイギリス国内の間接税制度の改善であり、EC加盟とは関係ない、との立場をとっている。薄井、同上, p.173.

1994年に初めて導入され、対象範囲は狭い。これらの点は、ゼロ税率をもたず軽減税率を多用するフランスとは対照的である。

イギリスの付加価値税は、ゼロ税率等による逆進性への配慮が手厚い反面、課税ベースは狭くなっている。税率構造に起因する税収減は、2007年度で433.0億ポンド（ゼロ税率分が291.0億ポンド³⁸⁾、軽減税率分が32.0億ポンド、非課税分が110.0億ポンド）と見込まれており³⁹⁾、これは付加価値税収（805億ポンド）の50%超に相当する。

イギリスの付加価値税の課税ベースの狭さは、その導入当初から問題視されていたことである。EUは、従来からゼロ税率に対しては否定的であり、1992年第6次指令修正指令で、ゼロ税率を経過措置とした(II1(1)(ii)(c)参照)。同修正指令を受けて、イギリスは、ゼロ税率であった家庭用の燃料と電力の税率を引き上げ、1994年4月1日から8%で、1995年4月1日から標準税率の17.5%で課税することを、1993年の歳入法で規定した。標準税率化は既定路線のはずであったが、標準税率化に際して与党保守党内部から造反議員が現れ、野党労働党の動議が可決されるという異例の事態が起り、軽減税率の適用を継続することになった⁴⁰⁾。その後、軽減税率は1997年9月に5%に引き下げられ、1998年7月から省エネ断熱材が適用品目に加えられるなど、対象範囲が徐々に増えてきている。

(iv) 中小事業者に対する課税特例措置

納税義務が免除される基準となる免税点は、当月の直前12か月の売上高6万7000ポンド（1407万円）である（表13）。

簡易課税制度については、年間小売売上高が1億ポンド（210億円）以下の小売事業者に対して、税率区分毎の仕入額から売上に係る税額を推計する方式が認められている。さらに、2002年度からは、年間課税売上高が15万ポンド（3150万円）以下かつ年間総事業収入が18万7500ポンド（3938万円）以下の事業者に対して、売上高の一定割合を納付税額とする方式

表12 イギリスにおける非課税・ゼロ税率・軽減税率の適用品目

非課税	土地・建物の譲渡・賃貸(非居住用新築物件の譲渡は除く)。保険。郵便サービス。賭け事・博戯・富くじ。金融。教育。医療及び福祉。埋葬・火葬。労働組合・専門職業協会等の非営利組織の会員向けサービス（会費以外の対価を徴収しないもの）。スポーツ又は身体レクリエーションの競技会への参加料（非営利のもの）。芸術作品。慈善団体による募金活動（同一地域での開催が年15回以下のもの）に付随する財・サービスの提供。公的団体等の美術館、動物園、文化的施設への入場料。仕入税額が回復できない財。投資目的の金。
ゼロ税率	食料品（ケータリング、レストランでの飲食、温かい食べ物のテイクアウトは除く。菓子、酒、飲料（水を含む。ただし茶、ココア、コーヒー、牛乳はゼロ税率）、ジャガイモ製品、自家用酒製造用バックは標準税率。原則はゼロ税率で、適用除外品目を限定列举。ただし、適用除外品目にも例外がある）。下水サービス、水。書籍、新聞、雑誌、絵本、楽譜、地図。王立盲人援護協会又は類似の慈善団体のための録音図書、無線受信機、再生機の提供。住宅の建築。保護建築物の譲渡（再建後1回目のみ）、改変。国際サービス。船舶・飛行機の供給・修理・メンテナンス、旅客輸送、国際貨物輸送。キャラバン、居住用ボート。金取引（中央銀行・ロンドン金市場との国内保有の取引）。銀行小切手。処方薬、医療用品、障害者のための補助具・自動車とそれに付随するサービス。一定の輸出入。慈善団体による被寄附物の売却及び賃貸、慈善団体への寄附。大人の着用には適さない幼児用の衣料・靴（毛皮を使用しているものは除く）、産業用の防護靴・ヘルメット、バイク・自転車用ヘルメット
5%	家庭用の燃料又は電力の供給。居住用又は適格慈善団体の敷地への省エネルギー器具の設置サービス（及び器具の供給）。低所得者、高齢者（60歳以上）を対象とした暖房設備又は防犯用品の設置。女性用の衛生用品。避妊具。チャイルドシート。住宅の適格な転換（住居の数を变える、世帯数を増やす、非居住用から居住用住宅への転換）。空屋期間3年超の住宅の改築。輸入美術品、収集品、アンティークの一部。等

（出典）IBFD, *Value Added Taxation for Europe*. 等。

³⁸⁾ このうち、食料品分は113.0億ポンド（付加価値税収の14%）である。

³⁹⁾ HM Treasury, *Tax ready reckoner and tax reliefs*, October 2007, pp.16-21.

<http://www.hm-treasury.gov.uk/media/1/F/pbr_csr07_taxreadyreckoner.pdf>

⁴⁰⁾ 青木寅男「英国の税制改正（1995年度）」『租税研究』544号、1995.2、p.66.

表 13 イギリスにおける中小事業者に対する課税特例措置

免税点	当月の直前 12 ヶ月の売上高が 6 万 7000 ポンド (1407 万円) 以下の事業者で、今後 30 日の売上によっても 6 万 7000 ポンド (1407 万円) を超えない見込みの者は免除される
主な課税特例措置	<p>① VAT 小売制度 取引ごとにインボイスを発行することが困難な小売事業者で、年間の小売売上高 (税抜) が 1 億ポンド (210 億円) 以下 (一部の方式については 100 万ポンド (2 億 1000 万円) 以下) の場合、税率区分ごとの仕入額から売上に係る税額を推計する等の方式が定められている。</p> <p>② 平均税率課税制度 翌年の年間課税売上見込高 (税抜) が 15 万ポンド (3150 万円) 以下、かつ、翌年の総事業収入 (税込) が 18 万 7500 ポンド (3938 万円) 以下の場合 (継続適用の場合は、総事業収入が 22 万 5000 ポンド (4725 万円) 以下の場合)、総売上高 (税込) に一定税率を乗じた額を VAT 納付税額とすることができる。ただし、仕入税額控除はできない。VAT 登録の年に平均税率課税制度の使用を選択した場合、税率が 1% 軽減される特典がある。税率は 55 に区分されており、代表的なものは以下の通り。 ビジネスサービス一般 11%、製造業一般 8.5%、不動産業一般 12%、小売業一般 6%、卸売業一般 7%、その他 10%</p> <p>③ 現金主義による会計 翌税務年度の売上見込高が 135 万ポンド以下 (継続適用の場合は売上見込高が 160 万ポンド以下) の事業者は現金主義による会計を選択できる。</p>

(注) 邦貨換算レートは 1 ポンド=210 円；邦貨換算レートは裁定外国為替相場 (2007 年 12 月から 2008 年 5 月までの間における実勢相場の平均値) による。

(出典) 表 12 と同じ；HM Revenue & Customs, *Choosing the best VAT accounting scheme for your business*.

<<http://www.hmrc.gov.uk/vat/vat-account-choose.htm>>

が導入されている。

(3) ドイツ

(i) 租税体系の概要

連邦国家であるドイツの税制の特徴は、所得税・法人税・付加価値税が連邦と州の共同税とされていることであり、これらの税収は総税収の約 7 割を占めている。所得税と付加価値税は、事実上、市町村の共同税でもある。その他、連邦固有の税として鉱油税、たばこ税等、州固有の税として自動車税、不動産取得税、ビール税等、市町村固有の税として営業税、不動産税等がある。

対総税収比で見ると、付加価値税の割合は 2006 年で 29.0% である (図 3)。OECD の歳入統計では付加価値税の税率が引き上げられた 2007 年以降の数値は得られないが、財務省資料では 2008 年で 32.5% と見込まれている⁽⁴¹⁾。

(ii) 付加価値税の導入と標準税率の推移

(a) 導入時 (1968 年)

旧西ドイツでは、1968 年 1 月 1 日に、付加価値税が導入された⁽⁴²⁾。

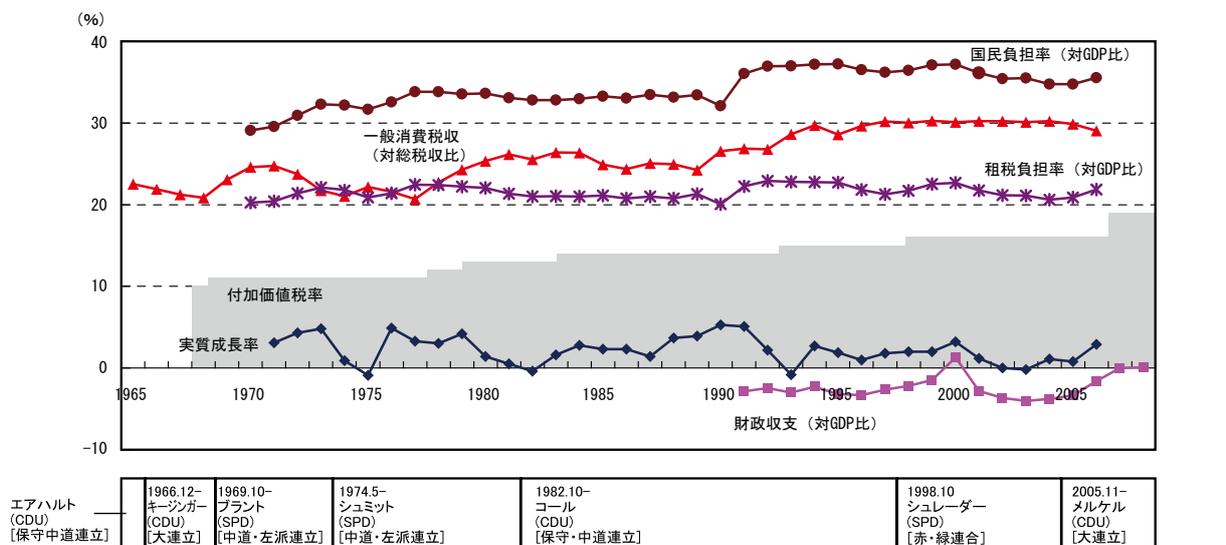
付加価値税の導入は、法律上は、従来の売上税法 (多段階累積型の一般消費税) を改正するかたちで行われた。付加価値税を導入するための売上税法の改正案は、1963 年から連邦議会での審議が始められ、EEC 指令の公布と歩調をあわせて 1967 年 5 月に成立した。付加価値税の導入の理由は、従来の売上税の欠点⁽⁴³⁾が強く認識されていたこと、売上税の税負担が流通段階の多少によって異なることに関して連邦憲法裁判所が議会に付加価値税導入を促したこと、付加価値税についての EEC 指令が公布されたことであった。

(41) Bundesministerium der Finanzen, *Finanzbericht 2008*, s.288.

(42) 前掲注(35)と同じ。

(43) ①流通経路の長短により税負担が異なる、②輸出入商品について完全な国境税調整を行うことが困難、③流通段階を減らせば税負担が軽減できるため、企業の垂直的統合を促す、といった問題点が指摘されていた。薄井 前掲注(5), p.171.

図3 ドイツにおける付加価値税の標準税率及び総税収に占める割合等の推移



(注) 現在では、一般消費税収はすべて付加価値税収である。一般消費税と付加価値税の関係については、図1を参照されたい。

(出典) 図2と同じ。

表14 ドイツにおける税率構造の推移

	1968.1.1	1968.7.1	1978.1.1	1979.7.1	1983.7.1	1993.1.1	1998.4.1	2007.1.1
軽減税率	5	5.5	6	6.5	7	7	7	7
標準税率	10	11	12	13	14	15	16	19

(出典) 表11と同じ。

(b) 1%ずつの引上げ（1968年～1998年）

導入当初の標準税率（表14）は10%であったが、国庫の財源不足を補填する必要が生じて新法の実施前に税率の引上げが決まり、1968年7月から11%となった。1978年から1983年にかけては、石油ショック後の景気停滞を受けて、景気対策としての所得税減税と財源確保のための付加価値税増税が行われ、標準税率は1%刻みで14%まで引き上げられた。1993年にはECの1992年第6次指令修正指令（III(1)(ii)(c)参照）に従って15%に、1998年には公的年金に対する連邦補助金の財源（後述(v)(a)）として16%に引き上げられた。

一連の付加価値税率の引上げのうち、1978年と1979年の引上げはシュミット首相（中道・左派連立政権）のもとで、その他の引上げはコール首相（保守・中道連立政権）のもとで行われている。このことは、2度の大战とハイパーインフレを経験したドイツにおいて、財政規律の維持が、政党の主義主張を超えて広く支持されていることを示唆している⁽⁴⁴⁾。

(c) 3%の引上げ（2007年）

それまで小刻みに引き上げられてきた標準税率であったが、2007年1月から一挙に3%増の19%となった。これは、2005年9月の連邦議会選挙の結果を受けてのものである⁽⁴⁵⁾。

当時のドイツでは、経済成長率はEUの最低水準で推移し、失業者の増加が問題となって

(44) 伊東弘文「売上税（消費税）が基幹税となった理由—ドイツの例」『税研』18巻2号、2002.9、p.26。

(45) (c)の記述については、石山英顕「ドイツ 大連立政権下の税制改革」『地方税』57巻9号、2006.9、pp.121-130.等による。

いた。それと同時に、EU が定めるマーストリヒト条約による通貨統合の参加基準（財政赤字を対 GDP 比で 3% 以下に抑えること）については 2002 年から未達であり、財政赤字の解消も急務であった。同選挙においては、シュレーダー首相率いる与党社会民主党（SPD）が所得税の最高税率の引上げ（42% → 45%）を、メルケル党首率いるキリスト教民主・社会同盟（CDU/CSU）が付加価値税の増税（16% → 18%）を、公約として掲げて戦った。SPD は支持基盤である労働者層や低所得者層にとって厳しい改革を推進してきたために支持率が低下しており、政権交代は必至とみられていたものの、SPD が直前に巻き返しをみせ⁽⁴⁶⁾、どちらも過半数を獲得できなかった。紆余曲折の末、メルケル CDU 党首を首相とする大連立政権が 10 月中旬に発足し、11 月の両党の連立協定⁽⁴⁷⁾の中に、2007 年からの付加価値税率の 19% への引上げと、所得税の最高税率の引上げが盛り込まれた。付加価値税率の 3% の引上げのうち 1% 分については、失業保険料の引下げに充てられることとなった（後述(v)(b)）。

(iii) 税率構造と逆進性への配慮

ドイツも、フランスと同様に、複数税率によって逆進性に配慮している。ただし、付加価値税の導入時に既存の個別間接税を吸収しなかったこともあり、割増税率やゼロ税率はなく、税率構造は比較的簡素である（表 15）。非課税品目はイギリスより少なく、相対的に課税ベースが広い。

税率構造に起因する税収減（連邦分）は、2008 年で 78 億 4800 万ユーロ（軽減税率分が 18 億 5500 万ユーロ⁽⁴⁸⁾、非課税分が 59 億 9300 万ユーロ）と見込まれており⁽⁴⁹⁾、これは付加価値税収（985 億 2200 万ユーロ）の 8.0% に相当する。

(iv) 中小事業者に対する課税特例措置

前暦年の総売上高（非課税売上高を含む）が 1 万 7500 ユーロ（282 万円）以下かつ当暦年の総売上見込額が 5 万ユーロ（805 万円）以下の事業者は、免税となる（表 16）。

表 15 ドイツにおける非課税・軽減税率の適用品目

非課税	金融取引。不動産取引。保険取引。不動産のリース又は賃貸。医療（医師、内科医、歯科医師の特定の活動による処理および病院や同様の医療機関での処理）。郵便。人間の血液、組織及び乳の供給並びに特殊車による傷病者の輸送。福祉分野で公的に認められた協会の一定の活動。盲人の活動。公共の又は公的に認められた劇場、オーケストラ、博物館、動植物園、文書館等の活動。公的に認められた学校、カレッジ、大学等による教育。政府のカレッジ、大学による一定の研究活動。公共団体又は類似の機関による講義、課程、その他の科学的又は教育的な興業。一定の自家消費。
7%	飲食物品（レストランでの飲食は除く）。丸太・薪、おがくずを含む廃木材等の木材。書籍・新聞・雑誌等。身体障害者・病人用の乗物。人間の人工部品・整形外科用器具。芸術作品。収集品。家畜の飼育、植物の栽培及び動物の検査。動物の種付、人工授精等に係る役務の提供。歯科治療に係る役務の提供。劇場、コンサート等に係る役務の提供。映画フィルム等の譲渡及び著作権法上保護されている権利の譲渡。慈善団体又は協会活動を行う団体に係る役務の提供。水泳プール又は湯治場の事業に係る売上。船舶による旅客輸送及び一定の要件のもとでの鉄道による旅客輸送。

（出典）表 12 と同じ；産業研究所 前掲注⁽²⁴⁾，p.31.

⁽⁴⁶⁾ CDU/CSU が次期政権の財務相候補として起用したキルヒホフ元連邦憲法裁判所判事が、持論であるフラットタックスに言及し、それが社会的公平性を欠くものとして受け止められたことも、SPD の巻き返しの一因となったとされている。

⁽⁴⁷⁾ Koalitionsvertrag von CDU, CSU und SPD, *Gemeinsam für Deutschland-mit Mut und Menschlichkeit, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD*, 11. November 2005, s.80. < <http://www.bundesregierung.de/Webs/Breg/DE/Bundesregierung/Koalitionsvertrag/koalitionsvertrag.html> >

⁽⁴⁸⁾ 食料品に対する軽減税率による税収減は、含まれていない。

⁽⁴⁹⁾ Bundesministerium der Finanzen, 21. *Subventionsbericht*, August 2007. <http://www.bundesfinanzministerium.de/nrnn_53848/DE/BMF__Startseite/Service/Broschueren__Bestellservice/Finanz__und__Wirtschaftspolitik/40200.property=publicationFile.pdf>

表 16 ドイツにおける中小事業者に対する課税特例措置

免税点	前暦年の総売上高（非課税売上を含む）が1万7500ユーロ（282万円）以下、かつ当暦年の総売上見込高が5万ユーロ（805万円）以下の者は免除される。 自ら課税事業者となることを選択できる。
主な課税特例措置	①平均税率課税制度 記帳義務、棚卸義務、決算作成義務の対象でない等、一定の条件を満たすもので、前年度の輸入とEU域内取得を除く課税売上高が3万5000ユーロ（564万円）以下の場合、課税売上高に平均税率を乗じた額を納付税額とすることができる。ただし、納付税額が同制度を用いずに計算した場合と大きく変わらないことを条件とする。同制度の適用を受けた場合、最低5年間は継続しなければならない。 ②現金主義による課税 前暦年の総売上高が25万ユーロ（4025万円）（旧東ドイツ地区の事業者については、2009年末まで50万ユーロ（8050万円））の事業者に対して、現金主義による課税が認められる。

（注）邦貨換算レートは1ユーロ=161円。

（出典）表12と同じ；邦貨換算レートは表13と同じ。

簡易課税制度については、日本の簡易課税制度とほぼ同様の仕組みの、平均税率課税制度がある。同制度は、一定の条件を満たすもののうち、前年度の輸入とEU域内取得を除く課税売上高が3万5000ユーロ（564万円）以下の事業者に対して認められている⁵⁰⁾。

（v）特定の使途

（a）公的年金に対する補助金財源

上述の通り、ドイツの付加価値税の標準税率は、1998年に、公的年金に対する連邦補助金の財源として、1%引き上げられた。実際には、1%の引上げに相当する分として、一定割合（2007年は付加価値税収から失業保険料の引下げの財源を差し引いた残りのうちの5.15%）が、付加価値税収の政府間配分（後述（vi））に先立って、割り当てられるかたちとなっている（財政調整法⁵¹⁾第1条）。これは、年金保険料の引上げを回避して、年金保険の不足財源の補填を付加価値税に求めたものであった。

（b）失業保険料の引下げの財源

2007年に3%引き上げられた付加価値税率のうち、1%分は失業保険料を6.5%から4.5%に引き下げるための財源に、残りは財政再建に、充てられることとなった。実際には、1%の引上げに相当する分として、一定割合（2007年は付加価値税収の3.89%）が、付加価値税収の政府間配分に先立って、割り当てられるかたちとなっている（財政調整法第1条）。

（vi）付加価値税の政府間配分

（a）現状と経緯

ドイツ連邦共和国基本法（憲法に相当。以下「基本法」という。）では、所得税、法人税、付加価値税は、連邦と州の共同税であると定められている（基本法第106条第3項）⁵²⁾。付加価値税が共同税に加えられたのは、1969年の財政改革においてである⁵³⁾。なお、所得税と付加価値税については、1998年から市町村にも配分されており（基本法第106条第5項、第5a項）、事実上、連邦・州・市町村の共同税となっている⁵⁴⁾。

2007年における付加価値税収の最終的な配分比率は、連邦政府が54.7%、州政府が43.3%、

50) 業種は52に細分され、清掃業の1.6%から燃料販売業の12.5%まで、かなりの幅がある。西山由美「消費税の中長期的論点—EU付加価値税からの示唆」『東海法学』39号、2007、pp.108,112.

51) Gesetz über den Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern (Finanzausgleichsgesetz – FAG).

52) 基本法の引用部分の訳語は、阿部照哉・畑博行編『世界の憲法集（第3版）』有信堂高文社、2005.による。

53) 財務省財務総合政策研究所『主要国の地方税財政制度の概要（イギリス・ドイツ・フランス・アメリカ）』2001.6, pp.174-175.

54) 付加価値税の市町村への配分は、営業税の資本課税部分の廃止にともなう代替財源として開始された。

市町村が2.0%（2007年）である⁵⁵⁾。これは、基本的には以下のように計算される（財政調整法第1条）。まず、付加価値税のうち、失業保険料の引下げ分として3.89%が先取りされ、次に公的年金に対する連邦政府の補助金の財源として残りの税収のうち5.15%が先取り（前述(v)）される。その後、残りの税収のうち2.2%が市町村に割り当てられ、さらにその残りを連邦が50.5%、州が49.5%の配分で分け合う。

(b) 配分の方法

同じ共同税であっても、所得税、法人税と異なり、付加価値税は垂直的・水平的な財政調整機能⁵⁶⁾を担っている。

垂直的財政調整機能については、以下の通りである。すなわち、所得税と法人税については基本法で配分比率を固定的に定めているが（基本法第106条第3項第2文）⁵⁷⁾、付加価値税の配分比率については「連邦および州の取得分は、連邦参議院の同意を必要とする連邦法で確定する」（同項第3文）と下位の法律に委任した上で「経常収入の範囲内で、連邦および州はその必要支出の補填を求める同等の請求権を有する。」（同項第4文第1号）との原則を定めている。さらに、連邦と州の配分比率については「連邦および州の収支関係がいちじるしく変動したときは、改めて確定しなければならない。」（同条第4項）と、柔軟な配分を可能にしている。

連邦・州・市町村間の配分が決まると、州間の水平的財政調整が行われる。すなわち、州分の付加価値税収は、一部が各州の財政力基準に応じて配分され（上限は1/4）、残りは人口に応じて配分される（第107条）。この規定によって、付加価値税収の一定割合が、事実上、財政力の弱い旧東ドイツの諸州に「自動的に」流れることとなる⁵⁸⁾。

(c) 州政府の課税権

付加価値税を含む共同税の課税ベースや税率を定める法律については、連邦が競合的立法権⁵⁹⁾を有している（基本法第105条第2項）。州政府には課税ベースや税率を直接決定する権利はないが、共同税に関する連邦法律は連邦参議院の同意を必要とする（同条第3項）ことから、州政府は、各州政府の代表で構成される連邦参議院を通じて、立法に参画する機会が与えられているといえる。

付加価値税の配分率を定める連邦法律についても、上述（b）の通り、連邦参議院の同意を必要とする。

(d) 徴税事務

徴税事務は、連邦政府の委任によって、州政府が行う（基本法108条第2項、第3項）。なお、税務行政コストやコンプライアンス・コスト（納税者の納税コスト）といったコスト面からは、ドイツの共同税方式は効率的な方法であるといえる。

55) Bundesministerium der Finanzen, *Bund/Länder-Finanzbeziehungen auf der Grundlage der Finanzverfassung*, Ausgabe 2007, s.16.

56) 垂直的財政調整とは、国・地方間での税収と支出責任のギャップ（垂直的財政力格差）を改善するために、国から地方へ行われる政府間財政調整であり、水平的財政調整とは、税源の偏在に起因する地域間の財政力のギャップ（水平的財政力格差）を改善するために、相対的に裕福な地域から貧しい地域へ行われる政府間財政調整である。赤井ほか 前掲注(15), p.84.

57) 連邦と州で半々に分配する。ただし、所得税については市町村への配分後（第106条第5項）。

58) 伊東 前掲注(44), p.27. 2005年以降の連邦財政調整制度の改正において、財政調整の役割は大きくなっている（中村良弘『ドイツ州間財政調整の改革—「水平的財政調整」の射程』（自治総研ブックレット）地方自治総合研究所, 2004, pp.41-43.）。

59) 連邦と州の双方が立法権をもつが、州が立法権をもつのは連邦がその立法権を行使しないあいだに限るといえるもの（基本法第72条）。

(4) フランス

(i) 租税体系の概要

フランスにおける国税の主要税目としては、所得税、法人税等の直接税と、付加価値税、石油産品内国消費税、登録税、たばこ税、酒税等の間接税とがある。地方税の主要税目は、資産等に対して課税する4種類の税（住居税、既建築地不動産税、未建築地不動産税、職業税）である。

フランスは、付加価値税の母国である。また、17世紀に間接税制度を中心とする租税の体系的整備がなされたこと等を反映して、伝統的に間接税の比重が高い。フランスでは、1980年代前半にミッテラン大統領（社会党）のもとで高所得者層への課税が強化され、シラク内閣成立後の保革共存政権下では直接税を中心に減税が行われた。1990年代に入ってから、財政赤字の拡大や社会保障制度の赤字に対処するため、幅広い税目による増税が行われた。

対総税収比で見ると、付加価値税の割合は1970年の40.0%から2006年は25.9%と大幅に減少し、他のEU諸国と同程度の水準に落ち着いている（図4）。

(ii) 付加価値税の導入と標準税率の推移

フランスの現代的な付加価値税は、1968年1月1日から導入された⁶⁰⁾。

フランスでは、1954年から既に、多段階累積課税排除型の旧付加価値税が導入されていたが、旧付加価値税は、サービスが課税対象外であり、小売段階は非課税であった。また、旧付加価値税の時代には、3つの一般消費税（旧付加価値税、サービス供与税、地方小売上税）に加えて、特定品目に対する個別間接税（特定税）が課され、税制が非常に煩雑化していた。新付加価値税の導入に際しては、サービス供与税、地方小売上税を含む14の税目が廃止されて新付加価値税に吸収され、6段階あった旧付加価値税の税率について、税率格差の是正・簡素化が行われた。

標準税率(表17)は、1968年の導入時には旧付加価値税の25%から20%に引き下げられたが、同年、貿易赤字の拡大に基づくフラン危機に対処するため、給与税（企業に対する課税）の縮減と付加価値税の税率引上げが行われた。1973年にはインフレ対策、1977年にはインフレ対策と税率構造の簡素化のため、税率が引き下げられた。その後、ミッテラン政権下の1982年に、緊縮財政と社会的公正への配慮から標準税率が引き上げられ、食料品への軽減税率（5.5%）が創設された。1995年5月に大統領に就任したシラク氏のもとでは、高失業率を背景に社会不安が高まっていたものの、欧州経済・通貨統合を控えて財政赤字の削減を優先せざるを得ず、雇用対策の財源確保と財政赤字削減のため、標準税率が20.6%に引き上げられた。引上げの際、フランス政府は財政赤字の対GDP比が3%以下（マーストリヒト条約による通貨統合の参加基準）となった時点で標準税率を18.6%に戻すとしており、2000年4月にはひとまず19.6%へ引下げが行われた⁶¹⁾。

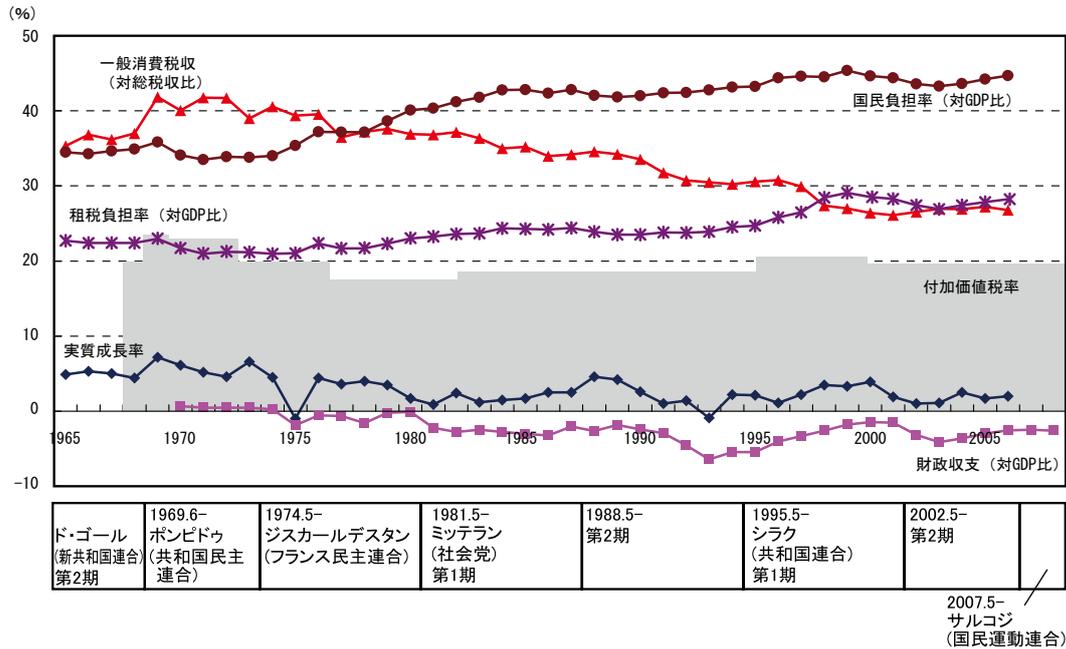
(iii) 税率構造と逆進性への配慮

フランスの付加価値税の特徴は、複数税率によって、逆進性に配慮していることである（表18）。軽減税率は、食料品や農産物用の肥料等に対する5.5%と新聞や医薬品等に対する超軽減税率の2.1%の、2種類が設けられている。ゼロ税率はなく、非課税適用品目はイギリスよりも少ない。

⁶⁰⁾ 前掲注(35)と同じ。

⁶¹⁾ 片山 前掲注(1), p.13.

図4 フランスにおける付加価値税の標準税率及び総税収に占める割合等の推移



(注) 現在では、一般消費税収のほぼすべてが付加価値税収である。一般消費税と付加価値税の関係については、図1を参照されたい。
(出典) 図2と同じ。

表17 フランスにおける税率構造の推移

	1968.1.1	1968.12.1	1970.1.1	1973.1.1	1977.1.1	1982.7.1	1986.7.1	1987.9.17	1988.12.1	1989.1.1	1989.9.8	1990.1.1	1990.9.13	1991.7.29	1993.1.1	1995.8.1	2000.4.1
軽減税率						4 5.5 7	2.1 4 5.5 7 13	2.1 4 5.5 7 13	2.1 4 5.5 7 13	2.1	2.1	2.1	2.1	2.1	2.1	2.1	2.1
中間税率	14.94	17.65	17.6	17.6				28									
標準税率	20	23.46	23	20	17.6	18.6	18.6	18.6	18.6	18.6	18.6	18.6	18.6	18.6	18.6	20.6	19.6
割増税率	25	33.33	33.33	33.33	33.33	33.33	33.33	33.33	28	28	25	25	22	22	標準税率に統合		

(出典) 表11と同じ。

税率構造は、旧付加価値税の時代から複雑であったが、徐々に簡素化している。1993年には、1992年第6次指令修正指令(II1(1)(ii)(c)参照)を受けて、長らく維持してきた割増税率を廃止した。

2000年からは、個人用世帯における窓ふき・清掃、児童・老人・病人等に対する在宅での保育・介護サービスに5.5%の軽減税率を適用している。これは、労働集約的なサービスに対する軽減税率適用に関するEUの指令(前述II1(1)(iii))を受けたものである。さらに、2002年からは、雇用創出効果を主な論拠として、レストランでの飲食に対する軽減税率の適用を求めてEUに働きかけている⁶²⁾。

62) 当初、軽減税率適用品目の拡大を危惧するドイツの強い反対にあっていたが、2004年頃から、ドイツは2006年からの軽減税率適用に反対しないとのスタンスに変更した。栗原毅『ユーロ時代のフランス経済』清文社、2005、pp.409-414。

表 18 フランスにおける非課税・軽減税率の適用品目

非課税	医療。郵便・放送サービス。教育。慈善活動。不動産取引。事業の移転。金融取引。保険。廃材及び再生利用材料。中古の資本財。賭け事・富くじ・カジノ。事業者・公共団体による職員への廉価な食事の提供（大学・学校が学生・生徒に提供するものも含む）。居住用家具付不動産のリース。印紙。等
2.1%	医薬品（支払が社会保険で還付されるもの）。適格な新聞・雑誌。免税事業者への屠殺用動物の販売。演劇・ミュージカル・コンサート・パレエ等の140回目までの公演。テレビ・ラジオの免許料。
5.5%	水（ソフトドリンクを含む）。人用の食料（菓子、植物性脂肪、チョコレート、キャビア、レストランでの食事を除く）。処方薬。障害者用の適格器具。人間や動物の消費用でない未加工未変形の農水産物。家畜（人間の消費用）の飼料。農業用の肥料・殺虫剤。書籍。社会住宅プログラムのための建設用地。芸術作品、収集品、アンティーク。築2年超の住居の改良・変形・維持のための材料。ホテル・家具付の家・寄宿舎・老人保養所等の宿泊。社員食堂で供される廉価な食事。社会的な目的のために創設された非課税機関のレストランにおける一定の食事。キャンプ場の賃料。温水健康保養所のサービス。上下水。映画館・劇場・コンサートホール等での上演、映画に関する権利の貸与・移転。植物園・動物園等への入場料。文化的なテーマの芸術的装飾を施した公園への入場料。旅客輸送および付随する荷物の輸送。ラジオ・テレビ装置の使用免許。電力の供給（最大出力36kw未満のもの）、天然ガスおよびの契約料。法律扶助プログラムにおける弁護士サービス。書籍・雑誌の原稿作成・印刷・完成。個人用世帯における窓ふき・清掃。児童・老人・病人等に対する在宅での保育・介護サービス。等

（出典）表 12 と同じ。

表 19 フランスにおける中小事業者に対する課税特例措置

免税点	前年の売上高が、2万7000ユーロ（435万円）以下の者は免除される（物品販売、宿泊施設業、レストランの場合は7万6300ユーロ（1,228万円）以下）。ただし、当年の売上高が、3万500ユーロ（491万円）（物品販売、宿泊施設業、レストランの場合は8万4000ユーロ（1352万円））を超えた場合、当該月の1日から、特例の対象外となる。自ら課税事業者となることを選択できる。
-----	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

（注）邦貨換算レートは1ユーロ=161円。

（出典）表 12 と同じ；邦貨換算レートは表 13 と同じ。

税率構造に起因する税収減⁶³は、2008年で121億5000万ユーロ（軽減税率分が99億4200万ユーロ⁶⁴、超軽減税率分が15億2000万ユーロ、非課税分が6億8800万ユーロ）と見込まれており、これは付加価値税収（1794億2600万ユーロ）の6.8%に相当する。

（iv）中小事業者に対する課税特例措置

前年の売上高が2万7000ユーロ（435万円）以下（物品販売、宿泊施設業、レストランの場合は7万6300ユーロ（1228万円）以下）の者は、免税となる（表19）。

簡易課税制度として、以前は、小規模事業者に対するフォルフェ制度（納税義務者と税務当局者とが話し合いを行って税額を確定する制度）が存在したが、1999年から廃止された。

（v）特定の用途

（a）農業社会給付付属予算

かつては、税率にして0.7%分の税収（付加価値税収の4%弱に相当）が、農業社会給付付属予算に繰り入れられてきた。同付属予算は特別会計に相当するものであり、ある種の特定期間であった。ただし、2003年を最後に付加価値税収の繰入は取りやめられ⁶⁵、2005年には同付属予算そのものが廃止された。

⁶³ Ministère du Budget, des comptes publics et de la fonction publique, *Le Projet de loi de finances et les documents annexés - Évaluation des voies et moyens (tome II)*.

<http://www.budget.gouv.fr/themes/finances_etat/budget/index.htm>

⁶⁴ 食料品に対する軽減税率による税収減は、含まれていない。

⁶⁵ Ministère de l'agriculture et de la pêche, *Les concours publics à la protection sociale BAPSA (année 2004)*, Mise à jour : mars 2006, p.11. <http://agriculture.gouv.fr/IMG/pdf/bpasa_ffipsa.pdf>

(b) アルコール・たばこに係る付加価値税収の社会保障機関への割当

2006年から、製薬製品に係る付加価値税（大口取引のもの）及びたばこに係る付加価値税の税収が、国の歳入から先取りされるかたち⁶⁶⁾で社会保障機関に割り当てられている。繰入額は、製薬製品分が33億3300万ユーロ、たばこ分が29億5900万ユーロ（いずれも2008年予算）である。2008年からは、アルコールに係る付加価値税も、社会保障機関への割当が予定されている。繰入額は20億9800万ユーロ（2008年予算）である⁶⁷⁾。これらの合計は83億9000万ユーロであり、付加価値税収の4.7%に相当する額となる。

(c) 付加価値税の税率引上げ分の税収に関する社会保障財源化の議論

前述(i)の通り、フランスにおいては付加価値税への依存度が伝統的に高かった⁶⁸⁾。このため、悪化する社会保障財政の改善策として1990年代に社会保障財源の租税化が進められたときも、付加価値税の増税は選択肢から除かれ、一般社会税（Contribution sociale généralisée. 以下「CSG」とする。）等の所得を課税ベースとした社会保障目的税が導入された。CSGについては、その導入には、被用者の社会保険料の引下げのための財源という側面や、課税ベースの狭い所得税に代わって資産性所得を課税するという側面があったものの、比例税率を採用するために低所得者の負担が重いとの批判が積み重なっていた。さらに、CSGの税率は導入当初の1.2%から現在では7.5%（給与所得の場合）まで引き上げられており、これ以上の負担をCSGに求めるのは難しい状況となっている。

そこで、政府は、1つの案として、社会保障財源の中期的な安定化を目指し、社会保障目的で付加価値税の税率を引き上げて、その増収に見合う分だけ社会保険料の企業負担分を引き下げること検討している。付加価値税が候補として選ばれた理由は、①付加価値税の課税対象である消費行為は海外への移転が容易でない、②企業の国際競争力に影響しない、といった点である。現時点では付加価値税の税率引上げは否定されている⁶⁹⁾が、サルコジ大統領が付加価値税率の引上げを大統領選の公約にしていた⁷⁰⁾こともあり、今後もまた同様の議論が浮上する可能性がある。

(vi) 付加価値税の政府間配分

1979年から1989年の間は、国税の付加価値税導入にともなう地方の税収減を補てんするため、付加価値税収の一定割合（16-17%程度⁷¹⁾を、地方への交付金の中で最大規模である経常総合交付金の原資としていた⁷²⁾。ちなみに、同交付金は、1990年に、総額の伸びをマクロ経済指標に連動させる方式へと改められている。

66) 予算の先取りについては、予算組織法（Loi organique no 2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances）第6条第4項で認められている。松浦茂「イギリス及びフランスの予算・決算制度」『レファレンス』688号, 2008.5, p.120.

67) Ministère du Budget, des comptes publics et de la fonction publique, *Le Projet de loi de finances et les documents annexés - Évaluation des voies et moyens (évaluation des recettes, tome I)*, p.121.

<http://www.budget.gouv.fr/themes/finances_etat/budget/index.htm>

68) (c)の記述については、税制調査会「海外調査報告（フランス、ドイツ、オランダ）」税制調査会第7回企画会合・第2回調査分析部会合同会議（2007.4.13）提出資料；小多章裕「ドイツ、フランスにおける税制改革の動向」『ファイナンス』43巻3号, 2007.6, pp.17-26. 等に拠る。

69) 「付加価値税、仏、引き上げ見送り一昨年、景気回復テンポ鈍る」『日本経済新聞』2007.9.11.

70) 「仏、付加価値税上げ検討、09年に5%有力、北欧並み24.6%に、内政改革の目玉」『日本経済新聞』2007.6.16.

71) 青木宗明「フランスの付加価値税と地方財政」『都市問題』80巻11号, 1989.11, p.65.

72) 財務省財務総合政策研究所 前掲注53, pp.281, 306-308; 青木宗明「フランスの地方財政調整—財源補償・保障と平衡化の相克」『地方財政』542号, 2007.2, pp.136-137.

(5) スウェーデン

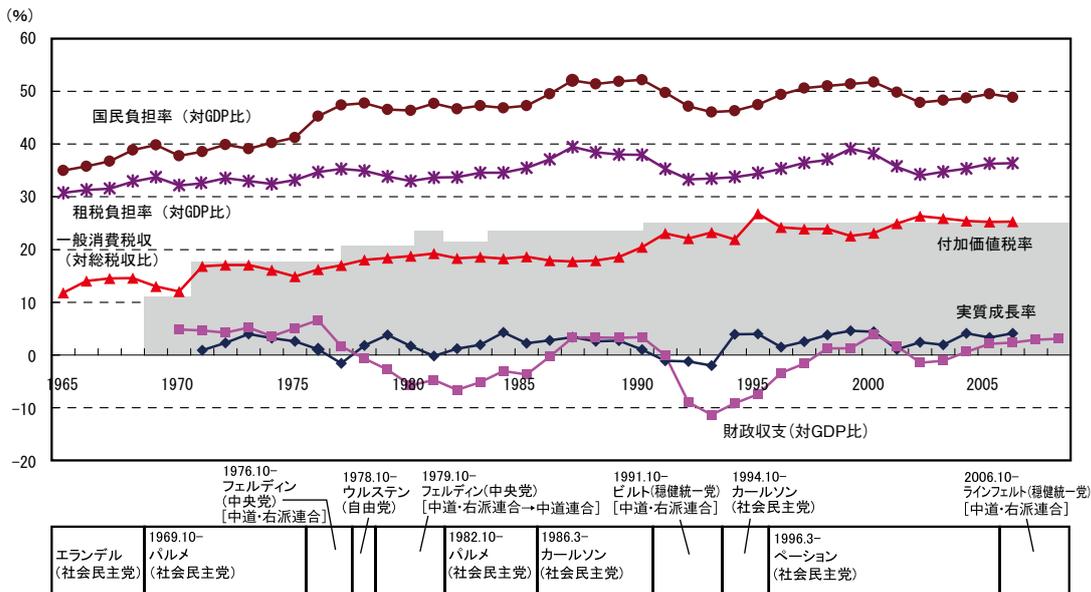
(i) 租税体系の概要

スウェーデンにおける国税の主要税目としては、高所得者に対する累進所得税、法人税等の直接税と、付加価値税、エネルギー税等の間接税とがある。地方税の唯一の税目は、比例税率の個人所得税である。

スウェーデンでは、1936年以降、ほぼ一貫して社会民主党が政権を握っている。国民負担率は、60年代の半ばには西欧主要国と際立った差はなかったが、70年代から80年代にかけて、社会保障費の増大やオイルショック後の財政出動による財政赤字の累積等を背景として、大幅に上昇した。90年代には、「世紀の大改革」と呼ばれる所得税の抜本的改革による税負担の緩和や不況の影響等もあって、国民負担率は低下し、その後はおおむね横ばいになっている。

スウェーデンの税制の特徴は、個人所得課税の負担率が高く、その大部分が地方税であることである。そのため、付加価値税については、標準税率がEUの中でも最高水準であるにもかかわらず、総税収に占める割合は24.9%で、他のEU諸国と比較して飛びぬけて高い水準にあるわけではない(図5)。このほか、重い社会保険料負担(主として企業が負担)が国民負担率を押し上げていることも、特徴の一つである。

図5 スウェーデンにおける付加価値税の標準税率及び総税収に占める割合等の推移



(注) 現在では、一般消費税収のほぼすべてが付加価値税収である。一般消費税と付加価値税の関係については、図1を参照されたい。

(出典) オロフ・ベタション(岡沢憲美監訳)『北欧の政治』早稲田大学出版部, 2003. その他は図2と同じ。

表20 スウェーデンにおける税率構造の推移

	1969.1.1	1971.1.1	1977.6.1	1980.9.8	1981.11.16	1983.1.1	1990.7.1	1992.1.1	1993.1.1	1993.7.1	1996.1.1
軽減税率	2.04 6.38	3.09 9.89	3.54 11.43	3.95 12.87	3.67 11.88	3.95 12.87	4.17 13.64	18	21	12 21	6 12
標準税率	11.11	17.65	20.63	23.46	21.51	23.46	25	25	25	25	25

(出典) 表11と同じ。

(ii) 付加価値税の導入と標準税率の推移

スウェーデンでは、1969年1月に、従来の小売上税に替えて、付加価値税が導入された⁽⁷³⁾。EU加盟(1995年)よりも前のことであった。

付加価値税の標準税率(表20)は、導入当初は11.11%で、2年後の1971年には6%強の引上げが行われて17.65%となった。1980年代には、標準税率が一時的に引き下げられたこともあったが、総じて財政赤字に対処するための引上げが続いた。1990年には、所得税の「世紀の大改革」にともなう税収減を補うために標準税率が25%に引き上げられ、現在に至っている。こうした標準税率の引上げは、一部は所得税や法人税の減税と組み合わせられているものの、大部分は国民負担を増加させるかたちで行われた。

(iii) 税率構造と逆進性への配慮

世界有数の福祉国家として知られるスウェーデンであるが、付加価値税の枠組みの中では、逆進性への配慮は必ずしも手厚くない。現在では、2種類の軽減税率が設けられているが、食料品については長らく標準税率が適用されてきた。食料品に対する軽減税率が設けられたのは1992年(18%)であり、その後、21%への引上げを経て12%に引き下げられている。医薬品等に対してはゼロ税率が適用される(表21)。

税率構造に起因する税収減⁽⁷⁴⁾は、2008年で4501万クローナ(ゼロ税率を含む軽減税率分が3954万クローナ⁽⁷⁵⁾、非課税分が540万クローナ、その他7万クローナ)と見込まれており、これは付加価値税収(3億720万クローナ)の約15%に相当する。

(iv) 中小事業者に対する課税特例措置

年間課税売上高が3万クローナ(51万円)以下の事業者は免税になる。簡易課税制度は、設けられていない(表22)。

表21 スウェーデンにおける非課税・軽減税率の適用品目

非課税	医療。歯科医療。児童・老人・知的障害者等の社会ケア。9年制義務教育校、中等教育校及び大学といった伝統的な教育。公共機関による図書館活動・文書保管活動・博物館活動。定期的に刊行される会員向け会報及び職員向け雑誌で無料または実費徴収のもの。非営利の組織・協会で宗教、節制の促進、政党、環境保護、スポーツ又は国防のために活動することを主たる目的とするもの等が発行する定期刊行物。プログラム・カタログ。VAT非課税の定期刊行物に掲載される広告。主として政府の補助金で制作されたラジオ・テレビのプログラムの制作及び放映。人間の臓器・血液・母乳。富くじ、賭け事その他のギャンブル。公共墓地の墓堀り又は墓所の管理。固定資産の販売で、当該資産の譲渡者が購入時にVATの控除も還付も受けていなかった場合。事業の移転。事業者の自家消費。国・地方の自家消費。銀行券及び硬貨。銀行・金融サービス。保険。不動産の購入・賃貸(ホテル、キャンプ場、駐車場等の賃貸等は除く)。
ゼロ税率	医薬品(処方薬又は病院への供給)。中央銀行への金の供給。
6%	書籍・雑誌・新聞(広告が主体のものを除く)等。視覚・読解障害者向けのラジオ・カセットによるニュース雑誌及び情報器具。映画・サーカス・動物園・劇場・オペラ・バレエ・スポーツ興業の入場料。芸術作品・文学作品の著作権の譲渡。旅客輸送(観光ツアー等を含む)。
12%	ホテルの部屋、キャンプ場の賃貸。スキーリフトによる輸送。創作者による芸術作品の販売。芸術作品・収集品・アンティークの輸入。食料品及び食品添加物(上水道・酒・たばこは除く。消耗品・飲料・刺激物その他を含む)。

(出典) 表12と同じ。

(73) 前掲注(35)と同じ。その他、税制調査会「税制調査会海外調査報告(デンマーク、ノルウェー、スウェーデン)」税制調査会第15回総会・第18回基礎問題小委員会(2004.9.21)提出資料。も参照した。

(74) Fredrik Reinfeldt and Anders Borg (Finansdepartementet), *Redovisning av skatteutgifter 2008*, Skrivelse 2007/08:123, 10 april 2008. <<http://www.riksdagen.se/webbnav/?nid=37&rm=2007/08&bet=123&typ=prop>>

(75) このうち、食料品分は2038万クローナ(付加価値税収の6%超)である。

表 22 スウェーデンにおける中小事業者に対する課税特例措置

免税点	年間課税売上高が3万クローナ（51万円）以下の事業者は免除される。 自ら課税事業者となることを選択できる。
-----	----------------------------------------------------------

（注）邦貨換算レートは1クローナ=17円。

（出典）表 12 と同じ；邦貨換算レートは表 13 と同じ。

（6）デンマーク

（i）租税体系の概要

デンマークにおける国税の主要税目としては、所得税、法人税等の直接税と、付加価値税、環境税等の間接税とがある。地方税の主要税目は地方所得税と土地税である。

デンマークでは、1980年初頭まで、ほとんどの期間を社会民主党が第1党を占めてきた。ただし、1909年から絶対多数となった党がないため、立法は和解的なものとなる傾向があるといわれている⁽⁷⁶⁾。2001年の総選挙においては、移民対策の強化と社会福祉の見直しを訴えた自由党が勝利し、保守党との少数連立政権が発足した。現政権は、2015年までの中期的な財政計画において、財政の中長期的な持続可能性の確保とともに、増税凍結と所得税減税を掲げている。

デンマークの租税負担率は47.9%（2006年）と極めて高い（図6）。これは手厚い社会保障が基本的に税で賄われていることによる。対総税収比では個人所得税負担の割合が51.3%と突出しており、付加価値税の割合は21.3%である。

（ii）付加価値税の導入と標準税率の推移

デンマークの付加価値税は、フランス、旧西ドイツより約半年早い1967年7月に、従来の卸売売上税とサービスに対する特別税に替えて、導入された⁽⁷⁷⁾。EC加盟（1973年）よりも前のことであった。付加価値税の導入の目的は、福祉国家建設にともなう公的部門への需要増加に対応して、より広く、かつ安定した課税ベースを確立することであった。

導入当時の標準税率は10%であったが、1970年代に、拡張する公的部門の財源を確保するために20%台まで引き上げられた。1992年には、輸入品目に対する付加価値税に類似した税の廃止にともなって、標準税率が25%に引き上げられた（表23）。

（iii）税率構造と逆進性への配慮

デンマークでは、25%という高い標準税率にもかかわらず、軽減税率を一切設けていない（表24）。これは、①歳入への影響を回避する、②徴収を効率化する、③軽減税率の適用対象品目の峻別が困難、④税の歪みを抑制する、という理由による。加えて、高所得者は食料品に対しても相応の支出を行うため高所得者の方が軽減税率による負担計減額が多くなること、軽減税率は財政負担が大きくなるため逆進性への配慮は社会保障給付によって行う方が効率的であること⁽⁷⁸⁾、といった考えも背景にある。

少数の例外の一つは、新聞に対するゼロ税率の適用である。これは、デンマーク語の保護という理由と、政治的な理由による⁽⁷⁹⁾。

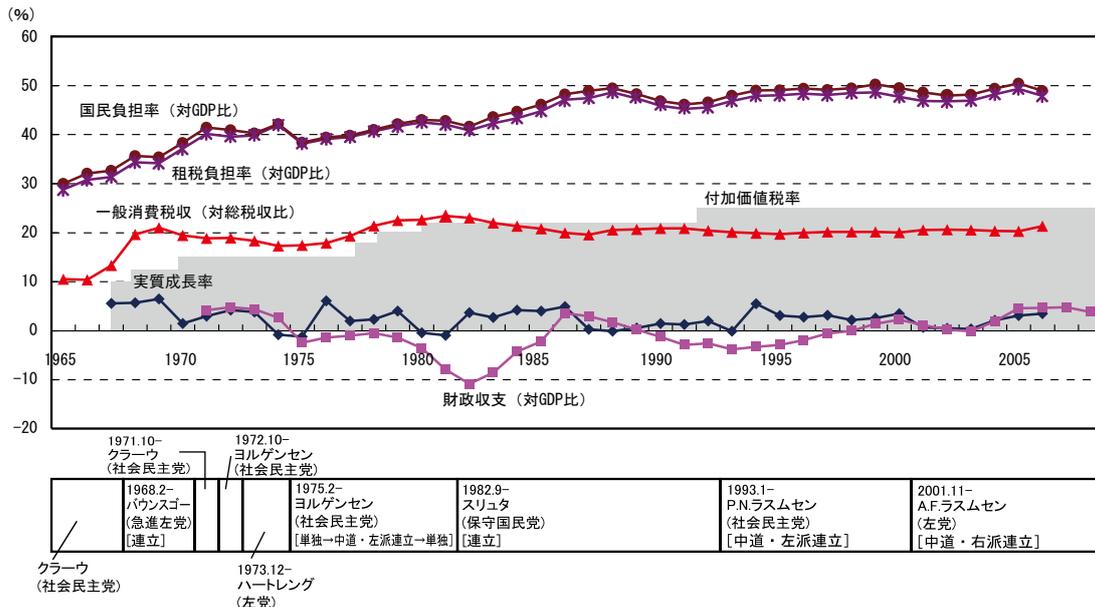
⁽⁷⁶⁾ デンマーク大使館「政治と歴史」<<http://www.ambtokyo.um.dk/ja/menu/InfoAboutDenmark/FAQ/PoliticsHistory/>>

⁽⁷⁷⁾ 前掲注⁽⁷³⁾と同じ。

⁽⁷⁸⁾ デンマーク税務省でのヒアリング（2006.4）による。

⁽⁷⁹⁾ 税制調査会 前掲注⁽⁷³⁾, p.8.

図6 デンマークにおける付加価値税の標準税率及び総税収に占める割合等の推移



(注) 現在では、一般消費税率のすべてが付加価値税率である。一般消費税と付加価値税の関係については、図1を参照されたい。
 (出典) 図5と同じ。

表23 デンマークにおける税率構造の推移

	1967.7.3	1968.4.1	1970.6.29	1975.9.29	1976.3.1	1977.10.3	1978.10.1	1980.6.30	1992.1.1
軽減税率				9.25					
標準税率	10	12.5	15	15	15	18	20.25	22	25

(出典) 表11と同じ。

表24 デンマークにおける非課税・軽減税率の適用品目

非課税	医療。社会サービス（児童青少年ケアセンター・高齢市民サービスセンターで行われるもの等を含む）。学校教育及び大学教育、職業（再）訓練。政治、労働組合、宗教、愛国、哲学、博愛又は市民的な目的をもつ非営利の協会・団体が行う会員向けサービスで、競争上のゆがみをひきおこさないもの。スポーツマン又は競技者の利益のために活動する非営利の会社等が行うスポーツ及び身体トレーニングの興業に関わるサービス（入場料を含む）。文化的活動（図書館・博物館・動物園等を含み、ラジオ・テレビ放送、演劇・映画、コンサート等を除く）。文芸・作曲その他の芸術活動。不動産の管理・賃貸・リース（ホテル、1月未満の部屋、キャンプ場、駐車場、広告スペース等の賃貸は除く）。不動産の供給。保険。金融。富くじ等。デンマークポストによる郵便物の集配。郵便切手、印紙等。旅客輸送（バスによる不定期の商業旅客輸送を除く）。旅行代理店又は旅行案内所が行う情報提供活動。慈善活動に関連する財・サービスの提供で事前承認を受けたもの。古物品店で、古着又は寄附物のみを扱い、販売員は給料を得ず、余剰金は慈善目的のみに使用されるもの。競争上のゆがみを引き起こさない限りにおいて、VAT非課税の活動等を行う独立団体が、共同費用の実費に対応する会費を会員に対して請求している場合に、当該活動の実行に直接必要なサービスを会員に対して行うためのサービスの供給。金の投資。競争上のゆがみを引き起こさない限りにおいて、慈善団体又は公益目的のその他の団体が行う財・サービスの提供。
ゼロ税率	刊行頻度が月刊以上の通常の新聞。等

(出典) 表12と同じ。

(iv) 中小事業者に対する課税特例措置

年間課税売上高が5万クロネ（110万円）以下の事業者は、免税となる。簡易課税制度は設けられていない（表25）。

表 25 デンマークにおける中小事業者に対する課税特例措置

免税点	年間課税売上高が5万クローネ（110万円）以下の事業者は免除される。 自ら課税事業者となることを選択できる。
-----	-----------------------------------------------------------

（注）邦貨換算レートは1クローネ=22円。

（出典）表12と同じ；邦貨換算レートは表13と同じ。

2 北米

(1) アメリカ

(i) 租税体系の概要

アメリカにおける連邦税の主要税目としては、個人所得税、法人所得税、遺産税等の直接税と、酒税、たばこ税等の間接税とがある。州の主要税目は個人所得税と小売売上税、地方政府の主要税目は財産税である。

連邦政府は、直接税への依存度が極めて高く、個人所得税と法人所得税をあわせると、連邦税収の91.9%（2006年）にも上る。消費課税は、州レベルで税収の55.0%（2006年）を占めるものの、連邦、州、地方を合わせると、総税収の21.7%（2006年）となる。

(ii) 付加価値税の導入の議論

アメリカは、OECD加盟国の中で、唯一、付加価値税を導入していない国である。その代わり、ほとんどの州で、州小売売上税（小売段階でのみ課税される段階課税の一般消費税。I1(1)参照）が導入されている⁸⁰⁾。州小売売上税の税率は、州によって2.9%～7%と開きがあり、例えばニューヨーク州の税率は4%である。

もっとも、連邦憲法上は一般的な課税権が連邦に授与されており⁸¹⁾、付加価値税の導入の議論は1950年代末から俎上に載せられている⁸²⁾。1986年の抜本的税制改革の基になった財務省の『公平・簡素及び経済成長のための税制改革』⁸³⁾や、2005年末に公表された税制改革諮問委員会の報告書⁸⁴⁾においても、強い関心が示されている。

これまで付加価値税の導入が見送られてきた理由としては、逆進性と税務行政コストの問題もさることながら、州との関係がより重要であろう。すなわち、各州が憲法を有し、租税体系も州ごとに独自に定めるなど州が強力な権限をもつなかで、州小売売上税と課税ベースの重複する付加価値税を連邦政府が導入することは、政治的な困難をとまなうのである⁸⁵⁾。ただし、1980年代に比べると、連邦レベルの付加価値税の導入構想に対する支持は着実に広がっているという⁸⁶⁾。

80) 郡、市のレベルでも小売売上税が課される場合がある。アメリカの小売売上税については、古川浩太郎「アメリカの小売売上税」『調査と情報-ISSUE BRIEF-』247号、1994.6.7.が詳しい。

81) アメリカ合衆国憲法第1条第8節第1項には、「合衆国の支払、共同、防衛及び一般の福祉（general welfare）のための租税（tax）、関税（duty）、輸入税（impost）及び消費税（excise）を賦課徴収すること」との課税権の授与の規定がある。この課税権は、特定の制限（第1条第8節第1項ただし書の規定「すべての関税、輸入税及び消費税は、合衆国を通じて画一的であることを要する」など）と司法上の制約を受けるほかは、広範で一般的であるといえることができる。山崎正『米国の地方財政』勁草書房、1989、pp.11-13。

82) 薄井 前掲注(5)、p.175。

83) Department of the Treasury, *Tax Reform for Fairness, Simplicity, and Economic Growth*. November 1984.

84) President's Advisory Panel on Federal Tax Reform, *Simple, Fair, and Pro-Growth: Proposals to Fix America's Tax System*, November 2005. <<http://www.taxreformpanel.gov/final-report/>>

85) 片山 前掲注(1)、pp.5-6。

86) 税制調査会「税制調査会海外視察報告—アメリカ」税制調査会第38回総会・第47回基礎問題小委員会（2006.2.17）提出資料。

(iii) 所得税・法人税の代替としての消費課税への移行の議論

所得から消費への課税ベースの移行という観点からは、1990年代半ば以降は、付加価値税よりもむしろ、所得税・法人税の代替としての直接消費税が注目を集めた時期もあった⁽⁸⁷⁾。具体的には、ホール・ラブシュカ型のフラットタックスやその変形ともいえるXタックスであり、USA(Unlimited Savings Allowance)タックスである。前者は、個人に対しては賃金のみに課税し、企業に対してはキャッシュフローに課税することで、経済全体として消費に課税しようとするものである。後者は、個人の消費（所得から貯蓄を控除）に対する課税と、企業に対する課税（控除型の付加価値税）を組み合わせたものである。

上述の税制改革諮問委員会の報告書においても、税制の基本的考え方として、所得を課税ベースにする考え方と消費を課税ベースにする考え方の2通りがあることが指摘されている⁽⁸⁸⁾。今後の議論の行方を注視する必要があるだろう。

(2) カナダ

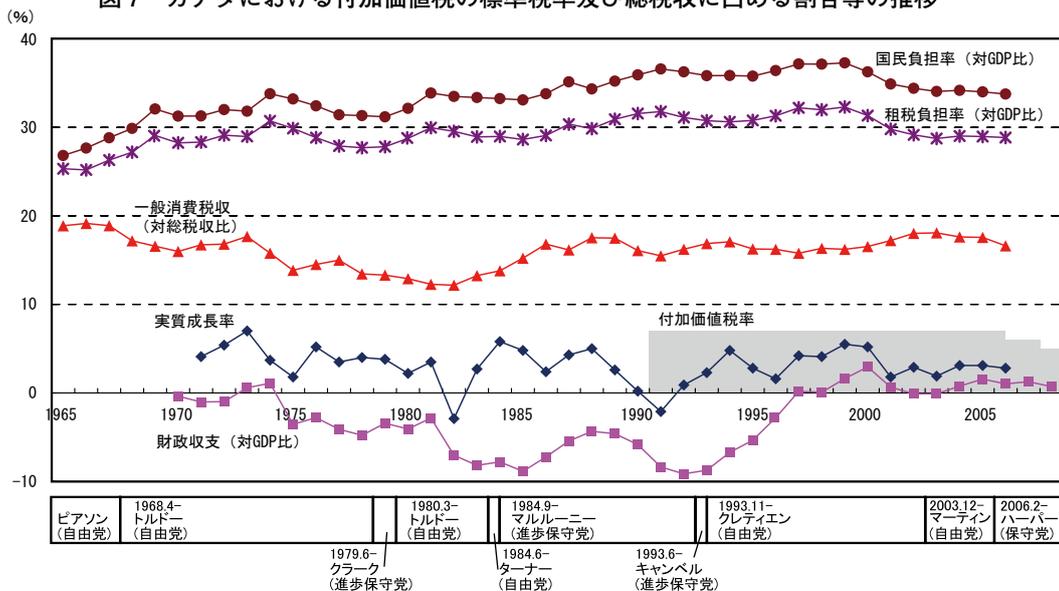
(i) 租税体系の概要

カナダにおける連邦の主要税目としては、所得税、法人税等の直接税と、付加価値税である財貨サービス税(GST)、たばこ税、酒税等の間接税とがある。州税の主要税目は、州個人所得税と、小売売上税や州・連邦に共通の付加価値税である統合売上税(Harmonized Sales Tax. 以下「HST」という。)等の一般消費税である。地方税の主要税目は、固定資産税である。

カナダの税制の特徴は、総税収に占める州税の割合が高く、課税ベースも連邦と州で重複していることである。これは、歴史的に州の権限が強いことによる。

総税収に占める一般消費税(付加価値税と州小売売上税の合計)の割合は16.6%(2006年)であり、付加価値税の割合(国税と州税の合計)は10.9%(2006年)である(図7)。

図7 カナダにおける付加価値税の標準税率及び総税収に占める割合等の推移



(注) 一般消費税収は、付加価値税のほかに、州小売売上税を含む。
(出典) 図2と同じ。

⁽⁸⁷⁾ 田近栄治・油井雄二「フラット・タックスの系譜」『税経通信』51巻15号、1996.12、pp.32-42.

⁽⁸⁸⁾ 税制調査会 前掲注⁽⁸⁶⁾、p.5.

(ii) 付加価値税の導入と標準税率の推移

カナダの付加価値税である財貨サービス税 (GST) は、マルルーニー保守党政権下の 1991 年 1 月 1 日に導入された⁸⁹⁾。

付加価値税の導入の理由は、EU 諸国以外の OECD 加盟国にも付加価値税が導入され始めたこと、1970 年代から続いていた財政赤字問題を背景に税収調達力の持続性が重視され始めたこと、従来の製造業者売上税の弊害が指摘されていたこと等であった。

1987 年 6 月に公表された『税制改革白書』⁹⁰⁾においては、連邦の製造業者売上税の抜本的改革の必要性が強調され、GST 導入の機運が高まった。GST を導入するための法案は 1990 年 1 月に下院に提出されたが、上院で過半数を占めていた野党自由党に法案成立を阻まれたため、マルルーニー首相は、憲法第 26 条の規定を初めて行使して上院に進歩保守党議員を追加指名し、それによって議席数を逆転させるという離れ業で、法案を成立に導いた。GST の導入に際しては、連邦の製造業者売上税が廃止されるとともに、1988 年には所得税の先行減税が実施された。

税率は、導入当初は 7% であった。約 15 年間にわたって同じ税率が維持され、2006 年には、個人所得税の大幅減税と、GST 税率の 6% への引下げ(同年 7 月から)が行われた。この背景には、カナダが、1997 年度に財政収支の均衡を達成して以来、財政黒字を維持しつつ、基本的に安定成長を続けていることがある。さらに、政府は、2008 年度予算において、2008 年とそれに続く 5 年間で 2000 億カナダドル規模の減税を行うとした。これによって、個人所得税、法人所得税の減税とあわせて、GST の税率は 2008 年 1 月から 5% に引き下げられている。

なお、連邦税である GST に加えて、州政府がさまざまな形で一般消費税を課している(後述(v))。

(iii) 税率構造と逆進性への配慮

隣国アメリカとは対照的に、カナダは欧州型の福祉国家としての顔をもち、付加価値税の逆進性についても、大きな配慮が払われている。

第 1 に、GST の税率は 5% の単一税率で、軽減税率や割増税率はないが、食料品に対してはゼロ税率が適用される。この点では、逆進性に配慮する方法はイギリス型であるといえる(表 26)。

第 2 に、カナダに特徴的な制度として、所得税制の中に GST/HST 税額控除制度が設けられている(図 8)。同制度は、一定の所得以下の人に対して、所得税の枠組みの中で GST/HST 税額控除を行うものであり、その趣旨は、生活必需品に係る税額を還付することにある。税額控除額は、夫婦(単身であれば本人)の所得(社会保険料を除く)、配偶者の有無、子供の数に基づ

表 26 カナダにおける非課税・ゼロ税率の適用品目

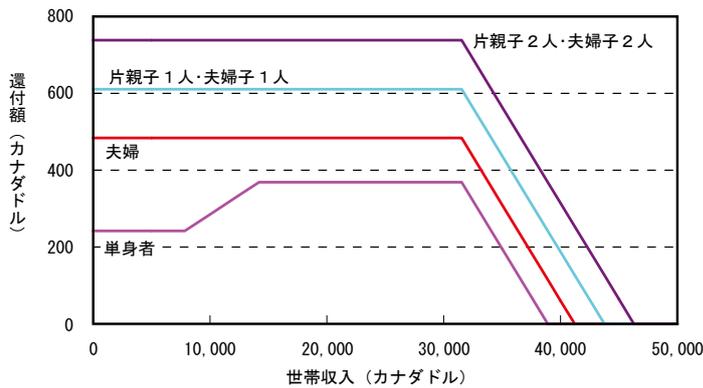
非課税	居住用不動産の取引・賃貸。医療。学校教育。14 歳以下の子供の保育サービス、障害者ケアサービス。法律扶助。慈善団体の活動。公的団体の活動。金融サービス。フェリー・道路・橋梁の通行料
ゼロ税率	処方薬・精子。医療機器・医療補助機器。基礎的飲食料品(酒、ソフトドリンク、菓子、温められた飲食料品、自動販売機で販売される飲食料品、レストランでの食事を除く)。農水産業品。旅行サービス。国際輸送。等

(出典) Excise Tax Act (R.S.,1985,c.E-15) <<http://laws.justice.gc.ca/en/ShowTdm/cs/E-15//en>>

⁸⁹⁾ 前掲注(35)と同じ。その他、カナダの GST については、片山信子「カナダの GST (財貨サービス税) にみる税制改革と国民の理解」『レファレンス』534 号、1995.7, pp.44-90; 片山 前掲注(6) pp.92-103. が詳しい。

⁹⁰⁾ Ministry of Finance, *The White Paper: Tax Reform 1987*, 1987.

図8 カナダのGST/HST 税額控除の概要 (2007 課税年度)



(出典) Canada Revenue Agency, Goods and Services Tax/Harmonized Sales Tax (GST/HST) credit.
 <<http://www.cra-arc.gc.ca/bnfts/gsthst/menu-eng.html>>

いて計算される。夫婦子 2 人の場合で、最高 738 カナダドル (7.8 万円、2007 課税年度) の還付を受けられる。所得が 3 万 2514 カナダドル (345 万円) を超えると還付額は低減する。還付の申告は所得税の申告とあわせて行う。還付金は年 4 回に分割され、1 月、4 月、7 月、10 月に小切手で支払われる。

税率構造に起因する税収減 (連邦分)⁽⁹¹⁾ は、2008 年で 65.1 億カナダドル (ゼロ税率分が 38.55 億カナダドル⁽⁹²⁾、非課税分が 26.55 億カナダドル)

と見込まれており、これは GST 税収 (275.65 億カナダドル：2008/09 年予算) の 20% 超に相当する。これに、GST/HST 税額控除に起因する税収減 (36.5 億カナダドル) を加えると、GST 税収の約 37% に相当する税収が失われている計算になる。

このように、税率は EU 諸国に比べれば高くなく、逆進性に対する手厚い配慮があるにもかかわらず、GST は国民の間で極めて不人気であるという。この理由としては、GST が不況の中で導入されたこと、政策パッケージであった所得税の先行減税が GST 導入までの時間が長かったために忘れられてしまったこと、州・連邦間の連携が不十分であったこと、事業者にコンプライアンスの問題があったことが挙げられる⁽⁹³⁾。

(iv) 中小事業者に対する課税特例措置

年間課税売上高 3 万カナダドル (318 万円) 以下の事業者は、免税となる。

簡易課税制度については、年間売上高 (直近の 5 四半期のうち最初又は最後の 4 四半期で判定) が 20 万カナダドル (2120 万円) 以下の事業者に対して、課税売上高に業種別税率を乗じて納付税額を計算する方式が認められている (表 27)。

(v) 一般消費税の政府間配分

(a) 現状

カナダにおける連邦及び州政府の一般消費税の課税状況は、以下 4 つの類型に分類される⁽⁹⁴⁾。
 ①アルバータ州と準州 3 州では、連邦の付加価値税である GST のみが課されている。
 ②ニューブランズウィック州、ノバスコシア州、ニューファンドランド・ラブラドール州では、連邦・州共通の付加価値税として HST が課されている。
 ③ケベック州では、連邦の付加価値税である GST と州独自の付加価値税であるケベック売上税 (Québec Sales Tax. 以下「QST」という。) が課されている。
 ④残る 5 州 (プリンスエドワードアイランド州、オンタリオ州、マニトバ州、サスカチュワン州、ブリティッシュコロンビア州) では、連邦の付加価値税である GST と州独自の小

(91) Department of Finance Canada, *Tax Expenditures and Evaluations 2007*.
 <http://www.fin.gc.ca/toce/2007/taxexp07_e.html>

(92) このうち、食料品分は 32.55 億カナダドル (GST 税収の約 12%) である。

(93) 片山 前掲注(6), pp.99-101.

(94) (v) の記述については、財務省財務総合政策研究所『地方財政システムの国際比較』2002.6, pp.188-190. 等に拠る。

表 27 カナダにおける中小事業者に対する課税特例措置

免税点	年間の課税供給が3万CAD（318万円）以下の小規模事業者は、免除される。 公共団体の場合は、5万CAD（530万円）以下の場合。 慈善団体及び公的機関の場合は、直前の2会計年度のいずれも25万CAD（2650万円）以下の場合。 年度途中で免税点を超えた場合は、当該四半期から課税事業者となる。 タクシー運転手には適用されない。 自ら課税事業者となることを選択できる。
主な課税特例措置	①迅速法 小規模事業者、非営利組織、保健施設運営者、慈善団体を除く公的団体のうち、年間の全世界の課税売上高（税込、ゼロ税率のものを含む）が、直近の5四半期のうちの最初の4四半期と最後の4四半期のいずれかで、20万CAD（2120万円）以下の場合、GSTを通常どおり上乗せして販売し、課税売上高（不動産、資本資産、ゼロ税率のもの等を除く）に予め決められた税率を乗ずることによって納付税額を定めることができる。ただし、仕入税額控除はできない。 ・ 小売、卸売業（HST非導入州の場合）の場合 HST非導入州への販売：1.8% HST導入州への販売：8.8% ・ 小売、卸売業（HST導入州の場合）の場合 HST非導入州への販売：0%（2.8%のクレジット付き） HST導入州への販売：4.4% ・ サービス業（HST非導入州の場合）の場合 HST非導入州への販売：3.6% HST導入州への販売：10.5% ・ サービス業（HST導入州の場合）の場合 HST非導入州への販売：1.8% HST導入州への販売：8.8% ②簡易法 前会計年度における年間売上高が50万CAD（5300万円）以下かつ課税購入（ゼロ税率のものを除く）が200万CAD（2120万円）以下の小規模登録自業者は、簡易な計算法を用いて仕入税額控除を行うことができる。GST（税率5%）の場合は5/105、HST（税率13%）の場合は13/113として計算する。非営利組織と、慈善団体を除く公共団体も、今期の課税購入が200万CADを超えないことが合理的に見込まれる場合、この方式を使うことができる。

（注）邦貨換算レートは1カナダドル=10.6円。

（出典）Canada Revenue Agency, *Simplified method to claim input tax credits (ITCs)*.

<<http://www.cra-arc.gc.ca/tax/business/topics/gst/psb/itc/howto/simplified-e.html>>;

Canada Revenue Agency, *GI-041 The 2008 GST/HST Rate Reduction and Streamlined Methods of Accounting for Small Businesses*. <<http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/gi/gi-041/README.html>>; 邦貨換算レートは表13と同じ。

売上上税が課されている。

(b) 経緯

もともと、1987年の『税制改革白書』においては、連邦の製造業者売上税と州の小売売上税を廃止して共通の付加価値税（HST）を導入することが提案されていた。しかし、州の強い抵抗にあって実現には至らず、1991年のGST導入時には、従前から小売売上税を持たなかったアルバータ州と準州3州を除き、連邦のGSTと州の小売売上税が並存することとなった。

ケベック州は、翌1992年7月から、小売売上税を廃止してQSTを導入した。税率は当初サービス4%と財貨8%の2段階であったが、その後6.5%の単一税率とし、1994年から7.5%に引き上げた。現在、GSTと合算した税率は12.875%⁽⁹⁵⁾である。課税ベースは、導入当初はGSTとの違いが大きかったが、現在では本質的に一致している⁽⁹⁶⁾。

1993年には、自由党がGST廃止を掲げて政権の座についたものの、より大きな課題であった財政赤字に対処するためGST廃止は断念せざるを得ず、代わりにGSTと州小売売上税の統合が目指された。統合の提案から2年が経過した1996年になって、財政力の乏しいニューブランズウィック州等の3州がようやく合意に至り、1997年4月から、この3州に限って

(95) QSTの税率は7.5%であるが、QSTの課税ベースにはGSTが含まれる。

(96) 持田 前掲注(13), p.24.

HST が導入された。当初の税率は 15%（連邦分 7%、州分 8%）であったが、GST の税率引下げに付随して、現在の税率は 13%（連邦分 5%、州分 8%）となっている。課税ベースは GST と同一である。税収の州間での配分は、各州の最終消費額で按分⁹⁷⁾される。

残りの 5 州では、現在でも州独自の小売売上税を維持している。GST との合算税率は、最高がプリンスエドワードアイランド州の 15.5%、最低がサスカチュワン州の 10% である。

(c) 州政府の課税権

連邦制国家であるカナダは、憲法の上では連邦政府が極めて強い権限を有している。すなわち、連邦には「方法または制度のいかんを問わぬ租税による金銭の徴収」（1867 年憲法第 91 条第 1 項 3 号）が与えられる一方で、州には「州の需要をみたす歳入を徴収するための、州における直接税の賦課」（同法第 92 条 2 項）が与えられているに過ぎない。しかし、戦後の歴史を通じて、州政府は実質的に極めて強い権限を有するに至った⁹⁸⁾。このことは、上述のように、州政府がさまざまな形で一般消費税を課していることにも現れている。

HST を課す州に関しては、連邦政府との取決めを通じて、ある程度の課税権が確保されている。具体的には、連邦政府と 3 州が 1996 年 10 月に締結した「税制の統合の調整に係る包括的協定」において、多くの重要な事項が定められ、連邦は、税率の引上げや課税ベースの変更を行う際には、州政府から大きな制約を受けることになった（表 28）。

独自の QST を課すケベック州では、州政府の課税権は確保されている。税率の決定権は州にあり、GST との課税ベースの調和はあくまでも自主的に行っているからである。

独自の小売売上税を課している 5 州では、州政府が課税権を完全に発揮している。

(d) 徴税事務

HST の徴税事務は、カナダ歳入庁が行っている。徴税事務の一本化によって、税務行政コストもコンプライアンス・コストも軽減されている。

QST を課すケベック州では、GST の徴税事務は、QST とあわせてケベック歳入庁が行っている。GST と QST の課税ベースは完全に同一ではないため、コスト面では、HST を課す州に比べ非効率的であるが、独自の小売売上税を課す州よりは効率的である。

表 28 カナダの HST に関する「税制の統合の調整に係る包括的協定」の概要

<p>州分について、協定参加州で共通の税率を維持する。 州分の税率引上げの際は、参加州の多数決で決定する。 州分の税率引下げの際は、全参加州の承認を得る。 税率の引上げは、連邦分・州分のいずれについても、一度に変更する税率は 0.5% に限る。 連邦分の税率引上げの際は、その影響を 3 州に通知する。 州分（連邦分）の税率の引上げが連続して 2 回（計 1%）行われたときは、連邦分（州分）の引上げが行われない限り、州分（連邦分）をさらに引き上げることはできない。 州分の課税ベースは、連邦分と共通にする。 課税ベースを変更する際は、全参加州が合意に到達するよう努力する。 課税ベースの縮小で、参加州の総 HST 税収に 1% 以上の減収効果をもつものについては、全参加州の合意を得る。 連邦が提案する課税ベースの拡大で、参加州の総 HST 税収に 1% 以上の増収効果をもつものについては、増収額以上に相当する還付付き PVAT（HST の州分）税額控除を、州の要求に応じて、無料で、カナダ歳入庁が州にかかわって行わなければならない。 各州が得る税収の配分方法は、協定の付属文書の算定式による。 等</p>

（出典） *Comprehensive Integrated Tax Coordination Agreement*. <<http://www.fin.gc.ca/hst/agree-e.html>>

⁹⁷⁾ 同上, pp.29-30.

⁹⁸⁾ 片山 前掲注(6), pp.93-94.

独自の小売上税を課している5州では、連邦政府と州政府がそれぞれ独立して徴収を行っている。州政府の強力な課税権と引き替えに、税務行政コストやコンプライアンス・コストが高くなっているといえる。

3 オセアニア・アジア

(1) オーストラリア

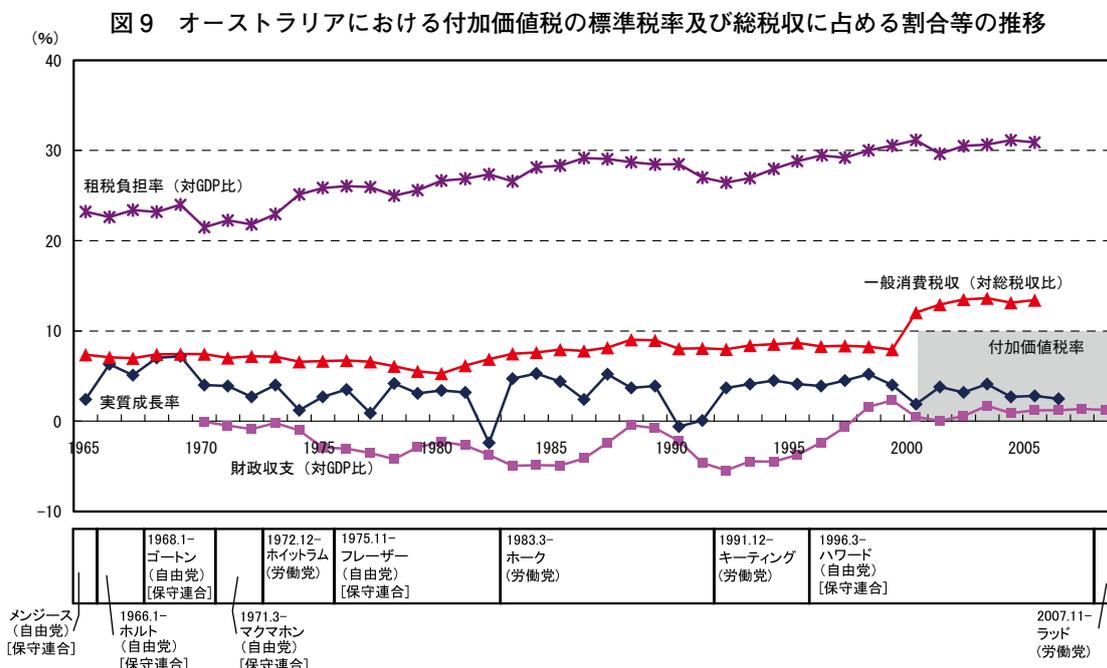
(i) 租税体系の概要

オーストラリアにおける連邦の主要税目としては、個人所得税、法人所得税、フリンジ・ベネフィット税等の直接税があり、付加価値税である財貨サービス税（GST）、個別物品税等の間接税とがある。特に個人所得税の税収が大きいのが特徴である。州税としては、賃金税、土地税、印紙税等の細かな税目がある。地方税は、ほとんどがレート（Rate）と呼ばれる資産税である。GST 税収が総税収に占める割合は、13.0%（2005年）である（図9）。

(ii) 付加価値税の導入と標準税率の推移

オーストラリアの GST は、ハワード政権下の 2000 年 7 月 1 日に導入された⁹⁹⁾。

オーストラリアでは、課税ベースの広い消費課税導入の議論が 1970 年代から行われており、付加価値税の導入は連邦選挙の争点にもなってきた。2000 年に GST が導入される端緒となったのは、1998 年 8 月に政府が公表した抜本的税制改革案であった。同年の連邦下院選挙で、与党自由党・国民党連合が同改革案に基づく GST の導入を掲げて勝利し、第 2 次ハワード政権のもとで GST 導入を含む抜本的税制改革が行われた。



(注) 現在では、一般消費税収のほぼすべてが付加価値税収である。一般消費税と付加価値税の関係については、図1を参照されたい。

(出典) 図2と同じ。

99) (ii)の記述は、岩田由加子「付加価値税導入と政府間財政関係—オーストラリアにおける2000年税制改革(上)」『自治研究』79巻4号、2003.4、pp.115-130; 同「付加価値税導入と政府間財政関係—オーストラリアにおける2000年税制改革(下)」『自治研究』79巻6号、2003.6、pp.110-119; 西森光子「オーストラリアの政府間財政調整—その概要と近年の動向」『レファレンス』633号、2003.10、pp.43-52。等に拠る。

GST 導入の理由の一つは、従来の卸売売上税の歪み（サービスが課税対象に含まれず、税率が6段階と複雑であるなど）を是正するとともに、課税ベースが狭く非効率な間接税が乱立する州税を改革することであった。抜本的税制改革では、GST の導入と引替えに、連邦税については卸売売上税の廃止、所得税の大型減税、法人税の簡素化、石油税・電力税の減税が行われ、州税については宿泊税等の複数の間接税の廃止等がなされた。さらに、後述(v)のとおり、GST の税収はその全額が地方への交付金とされた。

なお、当時、自由党・国民党連合は上院で過半数に達しておらず、最大野党の労働党は GST 導入に反対していた。そのため、少数派政党の民主党を賛成派に取り込む交渉の過程で、基礎的食料が GST のゼロ税率の対象とされるなど、GST の課税ベースが狭められた。

GST の標準税率は、導入時から現在に至るまで、10% である。

(iii) 税率構造と逆進性への配慮

税率は標準税率 10% の単一税率であり、軽減税率はない。食料品等にはゼロ税率が適用される。逆進性を緩和する方法は、イギリス型である（表 29）。

税率構造に起因する税収減については、2008/09 年度分から公表される予定である⁽¹⁰⁰⁾。

(iv) 中小事業者に対する課税特例措置

7 万 5000 オーストラリア・ドル（727 万円）未満の事業者は、免税となる。

200 万オーストラリア・ドル（1 億 9398 万円）以下の事業者は、税額の計算にあたり、現金主義による会計が認められている（表 30）。

(v) 付加価値税の政府間配分

(a) 現状と経緯

付加価値税は連邦税であるが、その税収は全額が地方への交付金⁽¹⁰¹⁾とされている⁽¹⁰²⁾。

表 29 オーストラリアにおける非課税・ゼロ税率の適用品目

非課税	金融取引。個人用住居の家賃。住居の販売（新築と商業用建物を除く）。学校売店の食料品。慈善団体の募金活動。貴金属。
ゼロ税率	食料（レストラン・仕出し・イートイン、テイクアウト品で温かいもの、調理済みのもの、菓子、アルコール、ソフトドリンクは除く）。医療・保健。教育。保育。輸出。宗教活動。慈善団体の活動。上・下水道。継続企業の売却。精錬業者による貴金属の最初の販売。官有地の授与。農地。障害者用の乗用車。等

（出典）CCH, *Australian Master Tax Guide 2008: A New Tax System (Goods and Services Tax) Act 1999*.

<<http://www.comlaw.gov.au/comlaw/legislation/actcompilation1.nsf/current/bytitle/AEFD413FF6F6CE90CA25736A0082A829?OpenDocument&mostrecent=1>>

表 30 オーストラリアにおける中小事業者に対する課税特例措置

免税点	当月以前 12 ヶ月の GST 売上高（税抜き。免税売上は除く）及び当月以降 12 ヶ月の GST 売上見込高のいずれも 7 万 5000AUD（727 万円）未満の事業者。非営利団体の場合は 15 万 AUD（1455 万円）。自ら課税事業者となることを選択できる。
主な課税特例措置	・現金主義による会計 前所得年度の売上高（関連会社のものを含む）が 200 万 AUD（1 億 9398 万円）未満、又は、現所得年度の売上見込高（同）が 200 万 AUD（1 億 9398 万円）未満かつ前 2 所得年度のうちのいずれかの年度で売上高（同）200 万 AUD（1 億 9398 万円）未満の場合、現金主義による会計を使用できる。

（注）邦貨換算レートは 1 オーストラリアドル=97 円。

（出典）CCH, *Australian Master Tax Guide 2008*；邦貨換算レートは表 13 と同じ。

⁽¹⁰⁰⁾ Treasury, *Tax Expenditures Statement 2007*, 25 January 2008, p.5.

⁽¹⁰¹⁾ 連邦政府は、GST が州の財源であることを強調しており、連邦は州の代理として徴収を行い州に配分しているとの立場から、従来は、予算書においても GST 税収を計上していなかった。この点については、連邦政府部門を小さく見せる狙いがあるとの指摘もあったところである（岩田 前掲注99, 79 巻 6 号, pp.126, 129.）。なお、2008/09 年度予算からは、GST は連邦税収に計上されることとなっている（Australian Government, *Budget Strategy and Outlook 2008-09*, pp.5-26. <http://www.budget.gov.au/2008-09/content/bp1/downloads/bp1_bst5.pdf>）。

もともと、オーストラリアでは、州財政は連邦への依存度が高かった。これは、所得税の課税権を連邦が事実上独占していることに加え、憲法第90条の規定によって州が課税ベースの広い間接税を課すことが制限されているためである。1997年の高等法院判決で州税である営業許可税が違憲とされたことが契機となって、連邦への依存度はさらに高まり、税制改革が連邦・州間の財政関係の上でも大きな課題となった⁽¹⁰³⁾。

こうしたことから、2000年の抜本的税制改革の際には、政府間財政調整も大幅に見直され、従来の一般交付金である財政援助補助金等を廃止する代わりに、新たに導入されたGSTの税収の全額を、一般財源として州政府と準州政府に交付することとなった。これは、1999年6月に締結された「連邦・州財政関係の改革に関する政府間合意⁽¹⁰⁴⁾（以下、「政府間合意」という。）」に基づくものである。同合意では、州及び準州がGST税収を受領する条件として、非効率な州税の廃止⁽¹⁰⁵⁾及び同様の税の再導入の禁止、賭博税の減税の実施等も定められた。

(b) 配分の方法

各州と準州への配分は、政府間合意に基づいて行われる。その方法は、旧制度の財政援助補助金の配分方法を基本的に踏襲している。連邦補助金委員会（Commonwealth Grants Commission）が、水平的財政平衡化原則に基づいて、各州の1人あたりの歳出必要額と財政力等から調整係数を算出して、連邦政府に勧告する。調整係数は、最終的には連邦・州間の協議で決定される。

なお、政府間合意に基づき、同合意の実施を監督することを目的として、連邦、州及び準州の財務大臣からなる閣僚評議会が設置されている。

(c) 州政府の課税権

政府間合意では、GSTの税率や課税ベースの変更は、全ての州及び準州の合意なしには行えないことが定められている⁽¹⁰⁶⁾。州政府は、直接的に決定に関与する権利を有しているといえる。

(d) 徴税事務

GSTの徴税事務は連邦税務局が行い、州は連邦に対して税務行政費を支払う。

(2) ニュージーランド

(i) 租税体系の概要

ニュージーランドにおける国税の主要税目としては、所得税、法人税、キャピタル・ゲイン税、FRINGING・ベネフィット税等の直接税と、付加価値税である財貨サービス税（GST）、個別間接税等の間接税がある。地方税の主要税目は、土地の所有者に対して課される資産税であ

⁽¹⁰²⁾ 前掲注99と同じ。

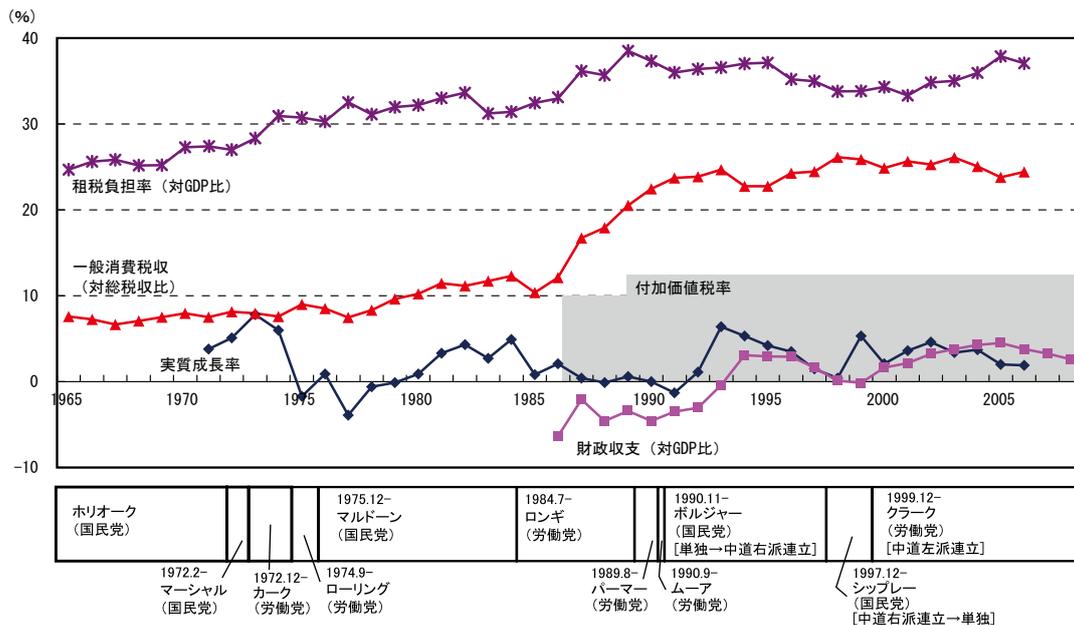
⁽¹⁰³⁾ 岩田 同上, pp.116-118, 121.

⁽¹⁰⁴⁾ 同合意は、1999年4月に連邦・州の各政府首相によって締結された "Intergovernmental Agreement on the Reform of Commonwealth-State Financial Relations." の修正版である。立法措置は "A new tax system (Commonwealth-State financial arrangements) act 1999" (1999年新税制法 (連邦・州間財政協定), 1999年9月10日裁可) による。

⁽¹⁰⁵⁾ 廃止された税と廃止時期は以下のとおり。宿泊税 (2000年7月1日)、金融機関取引税、有価証券への印紙税 (2001年7月1日)、口座引出税 (2005年7月1日)。廃止の第2弾として、各種印紙税の存廃を2005年までに検討する旨が定められていたが、2006年に、連邦政府は州政府と、非居住用不動産の譲渡に係る印紙税を除いて廃止することで合意した。廃止時期は州によって異なり、最長で2012/13年度である。Australian Government, *Budget Paper No. 3 Federal Financial Relations 2006-07*, 9 May 2006, p.19. 等。

⁽¹⁰⁶⁾ A new tax system (Commonwealth-State financial arrangements) act 1999, s.11.

図 10 ニュージーランドにおける付加価値税の標準税率及び総税収に占める割合等の推移



(注) 現在では、一般消費税収のすべてが付加価値税収である。一般消費税と付加価値税の関係については、図 1 を参照されたい。

(出典) ニュージーランド学会編『ニュージーランド百科事典』春風社、2007。その他は図 2 と同じ

るレート (Rate) である。付加価値税収の総税収に占める割合は、24.4% (2006 年) である (図 10)。

(ii) 付加価値税の導入と標準税率の推移

ニュージーランドの GST は、労働党ロンギ政権下の 1986 年 10 月に導入された⁽¹⁰⁷⁾。

ニュージーランドでは、従前から、中道右派の国民党と中道左派の労働党の 2 大政党が、主に政権を担ってきた。1984 年に中道左派の労働党が 8 年 7 か月ぶりに政権に就くと、長期的な景気低迷で閉塞的状况に陥っていた経済状況を打破するために、前政権までの介入主義的・保護主義的経済政策から自由主義的な経済政策へと、大きな政策転換がなされた。これが、いわゆるロジャーノミクスによる抜本的な産業構造改革・財政構造改革であり、GST 導入を含む税制改革もその一環として行われた。

GST の導入の狙いは、従来の卸売売上税の歪み (免税範囲が広い、7 つの従価税率と 12 の特別税率があり税率構造が複雑、製造業者から直接購入できる大規模小売業者に有利に働く、サービスが非課税) を是正すること、個人所得税に極端に依存した税体系を是正すること、社会保障給付の増加と保護主義的な経済政策で拡大した財政赤字を削減することであった。GST 導入に際しては、卸売売上税が廃止されるとともに、所得税のフラット化・税率引下げも行われた。

標準税率は、導入時は 10% であった。1989 年 7 月に標準税率が 12.5% に引き上げられたが、このときも、その前年に所得税フラット化、法人税率大幅引下げが組み合わされた。

(107) (ii) の記述は、第一勧銀総合研究所「ニュージーランド—経済・財政改革とその評価」『世界の経済・財政改革』東洋経済新報社、2001、pp.93-118; 坂田和光「ニュージーランドの行財政改革とその問題点」『レファレンス』601 号、2001.2、pp.90-120。等による。

(iii) 税率構造と逆進性への配慮

ニュージーランドの GST は、世界で最も課税ベースが広く、経済に対して最も中立的な付加価値税である。税率は標準税率の 12.5% のみで、軽減税率はない。非課税の適用範囲も諸外国に比べて厳しく制限されており、金融取引等のごく一部に限られている (表 31)。さらに、政府は、1999 年に公表したレビューにおいて、最小のコストで税収を得るためには、課税ベースの拡大と単一かつ定率の GST が望ましいとの方針を確認した⁽¹⁰⁸⁾。この方針に沿って、2005 年 1 月からは、従来非課税であった金融仲介取引を課税ベースに取りこむために、対課税事業者向けの一定の取引に限ってゼロ税率が適用されている⁽¹⁰⁹⁾。

ニュージーランド政府は、付加価値税における税率構造に起因する税収減を含め、租税支出に関する報告を公表していない。これは、過去及び現在の政権が補助金や租税支出による優遇措置を排除してきたため、租税支出自体がほとんどないことによる⁽¹¹⁰⁾。

このように、ニュージーランドの GST には、逆進性に配慮した措置が設けられていない。それにも関わらず、GST の導入に際して国民の反対は皆無に等しかったという。その理由は、複数税率を設けたり非課税品目を増やすことによる制度の複雑化への懸念が強かったことや、低所得者への対応は社会保障給付の制度全体の調整によるべきであるとの方針を、国民が受け入れたためである⁽¹¹¹⁾。

(iv) 中小事業者に対する課税特例措置

年間売上高が 4 万ニュージーランド・ドル (332 万円) 以下の小規模事業者については、登録、申告及び納税義務が免除されている (表 32)。

表 31 ニュージーランドにおける非課税・ゼロ税率の適用品目

非課税	非営利団体が寄付を受けた物品・サービスの販売。金融サービス。住居の賃料。ヘッドリースによる住居設備の供給。高純度金属。罰金の利子。
ゼロ税率	対課税事業者向けの一定の金融仲介サービス。精錬者による高純度金属の販売。継続企業の売却。

(出典) Inland Revenue, *GST on exempt, zero-rated and special supplies*.
<<http://www.ird.govt.nz/gst/additional-calcs/calc-spec-supplies/>>

表 32 ニュージーランドにおける中小事業者に対する課税特例措置

免税点	直近 12 ヶ月の売上高が 4 万 NZD (332 万円) 以下かつ今後 12 ヶ月の売上見込高が 4 万 NZD 以下の事業者。自ら課税事業者となることを選択できる。
-----	---------------------------------------------------------------------------------------

(注) 邦貨換算レートは 1 ニュージーランドドル = 83 円。

(出典) Inland Revenue, *Who needs to register?* <<http://www.ird.govt.nz/gst/gst-registering/register-who/>> ; 邦貨換算レートは、表 13 と同じ。

(108) *GST: A Review: A Government discussion document*, March 1999.
<<http://taxpolicy.ird.govt.nz/publications/index.php?catid=2>>

(109) 一高龍司「消費課税の世界的潮流」『租税法研究』34号, 2006.6, pp.46-47. なお、ゼロ税率の適用は大きな税収減をもたらす可能性があることから、政府のレビュー (*ibid*, p.112.) では、ゼロ税率の適用については必ずしも前向きな姿勢が示されているわけではない。したがって、今後、ゼロ税率が漸進的に標準税率まで引き上げられる可能性もある。

(110) 財務省財務総合政策研究所『我が国の予算・財政システムの透明性—諸外国との比較の観点から』2002.9, p.311.

(111) 片山 前掲注(1), p.15.

(3) 韓国

(i) 租税体系の概要

韓国における国税の主要税目としては、所得税、法人税、相続税等の直接税と、付加価値税、特別消費税、酒税、証券取引税等の間接税とがある。地方税としては、登録税、取得税、住民税、たばこ消費税等がある。付加価値税の導入前から、累積的取引高税である営業税に加えて多くの個別間接税を有しており、従来から間接税の比率が高い。付加価値税収が総税収に占める割合は、21.2%（2006年）である（図11）。

(ii) 付加価値税の導入と標準税率の推移

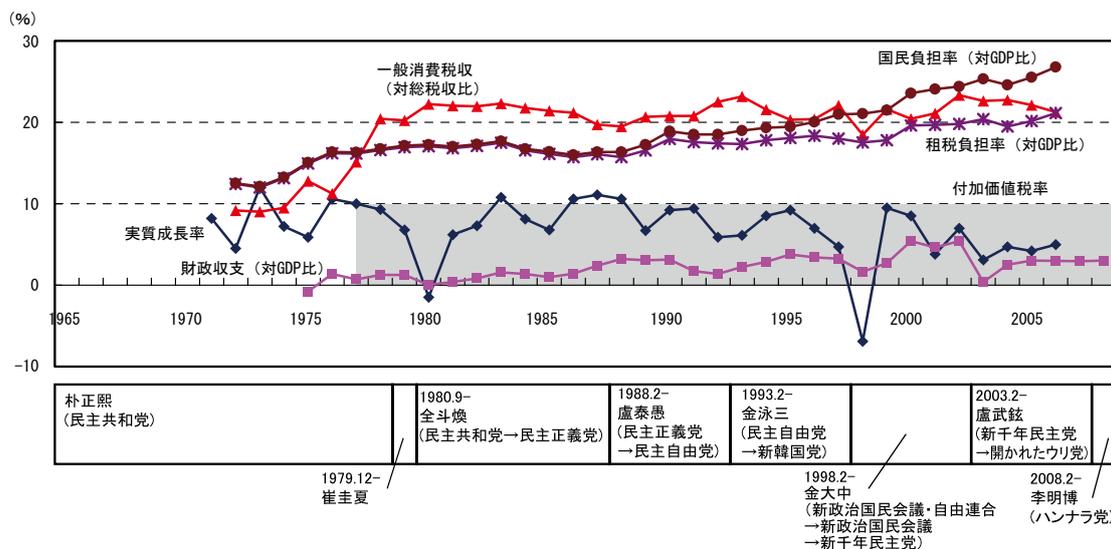
韓国の付加価値税は、1977年7月に導入された⁽¹¹²⁾。

付加価値税の導入の契機となったのは、1970年前後のEU諸国の付加価値税導入である。その背景には、高度経済成長路線を実現するための財政収入を安定的に確保し、極めて複雑化した間接税の簡素化・中立化を図ろうとする、韓国政府の意図があった。

導入時には、営業税のほかに、物品税、織物類税、石油類税、電気ガス税、通行税、入場税、遊興飲食税の8種類の税目が廃止された。あわせて、付加価値税の逆進性を緩和するために、高価品や奢侈品に対する特別消費税が創設された。

韓国の付加価値税の税率は、導入当初から現在まで、10%である。当初は、付加価値税法で税率を13%と定めたうえで、弾力税率として上下3%の範囲内で変更できる仕組みを採用しており、実際に適用された税率はその下限の10%であった。しかし、弾力税率の幅が上下限あわせて6%と広すぎることから、租税法律主義に反するとの批判を受け、弾力税率制度は1988年12月に廃止された。

図11 韓国における付加価値税の標準税率及び総税収に占める割合等の推移



(注) 現在では、一般消費税収はすべて付加価値税収である。一般消費税と付加価値税の関係については、図1を参照されたい。

(出典) 韓国史事典編纂会『朝鮮韓国金現代史事典』日本評論社、2002。その他は図2と同じ。

(112) (ii)記述は、高正臣「韓国附加価値税法の仕組みと仕入税額控除」『税法学』541号、1999.5、pp.35-72. に拠る。

表 33 韓国における非課税適用品目

加工されていない食料品、国内で生産された食用に供されない農産物等。水道水。煉炭及び無煙炭。医療保険役務及び女性生理処理衛生用品。教育役務。旅客運送役務（ただし、航空機・高速バス高速鉄道（KTX）等を除く）。図書・新聞・雑誌・官報・通信及び放送。切手・印紙・証紙・宝くじ及び公衆電話。200ウォン（22円、20本基準）以下の煙草及び特殊用煙草。金融・保険役務。住宅及びこれに付随する土地の賃貸役務。土地。著述家・作曲家等の人的役務。芸術創作品、純粹芸術行事、文化行事等。図書館・科学館・博物館・美術館・動物園又は植物園への入場。宗教・慈善・学術・教護その他公益を目的とする団体が供給する財貨又は役務。国家・地方自治団体等が供給する財貨又は役務。国家・地方自治体等に無償で供給する財貨又は役務。

（出典）『アジア諸国の税法』税理士法人トーマツ，中央経済社，2007。

表 34 （参考）韓国における特別消費税の税率と適用品目

- (1) 20%：スロットマシン・ピンボールその他同様の娯楽用機械、狩猟用の拳銃及びライフル
 (2) 7%：鹿の角・ロイヤルゼリー、香水・コロソ
 (3) 20%（小売価格が200万ウォン（22万円）を超える部分に課税）：宝石（工業用品、未加工品を除く）・真珠・べっ甲・珊瑚・琥珀・象牙及びその製品、貴金属製品
 (4) 20%（小売価格が200万ウォン（22万円。高級家具の場合は、1ピース当たり500万ウォン（55万円）又は1セット当たり800万ウォン（87万円））を超える部分に課税）：高級カメラ及び付属品、高級時計、高級毛皮及びその製品（ウサギ、未加工品を除く）、高級絨毯、高級家具
 (5) 10%：排気量2000cc超の自動車及びキャンピングカー
 5%：排気量800cc超2000cc以下の自動車及び排気量125cc超の二輪車

（注）このほか、ガンリン等についても特別消費税が課せられる。

（出典）表33と同じ；Ministry of Finance and Economy, 2007 *Korean Taxation*, 2007.

<http://www.nts.go.kr/eng/resources/resour_21.asp?minfoKey=MINF7420080211223143&type=V#>

表 35 韓国における中小事業者に対する課税特例措置

免税点	簡易課税者のうち、当該課税期間に係る供給代価が1200万ウォン（131万円。1暦年の金額で換算すれば2400万ウォン（262万円））未満の個人事業者 自ら課税事業者となることを選択できる。
主な課税特例措置	直前の1暦年の財・サービスの供給に係る代価（税込）が4800万ウォン（524万円）未満の個人事業者事業者の売上額に業種別平均付加価値率（20%～40%）を乗じた金額に税率10%を乗じた金額が「納付税額」となる。ただし、この金額から一定割合の範囲内で仕入税額を再度差し引くことができる。

（注）邦貨換算レートは1韓国ウォン=0.11円（裁定外国為替相場：2007年12月から2008年5月までの間における実勢相場の平均値）。

（出典）朴薫・高正臣（訳）「韓国付加価値税の課税・免税区分にともなう法的・実務の問題点」『立命館法学』311号，2007，pp.130-131.等。

(iii) 税率構造と逆進性への配慮

税率は10%の単一税率であり、軽減税率はない。非課税品目には医療や住宅の貸付に加えて食料品や図書等も含まれており、日本よりも非課税品目が多い（表33）。なお、前述（ii）の通り、高価品や奢侈品に対しては、別途、特別消費税が課せられる（表34）。

(iv) 中小事業者に対する課税特例措置

当該課税期間（6か月間）に係る供給代価が1200万ウォン（131万円。1暦年の金額に換算すれば2400万ウォン（262万円））未満の個人事業者は、免税となる。

直前の1暦年の財・サービスの供給に係る代価（税込）が4800万ウォン（524万円）未満の個人事業者に対しては、簡易課税制度が認められている（表35）。

おわりに

日本の消費税をこれまで紹介してきた諸外国の付加価値税と比較してみると、以下のような点が指摘できる。すなわち、①租税負担率が低く、総税収に占める消費課税の割合も低い、②税率は標準税率のみの単一税率であり、課税ベースが広い、③免税点は英独仏とはほぼ同水準であるが、その他の国と比較すると高い、④ OECD 加盟国で唯一、仕入に係る税額を控除する方法として帳簿方式を採用している、である。

これら諸点のうち、税負担率についてはあるべき政府の規模と密接に関連するものである。受益と負担のあり方について、国民的な議論が喚起されることが望まれる。

複数税率は、逆進性に対する政策的配慮の一方策ではあるが、すべての国で採用されているわけではない。歴史的経緯を背景に複数税率を採用しているヨーロッパ諸国でも、複数税率の採用は逆進性の緩和というメリットよりもデメリットの方が大きいと考えられている⁽¹¹³⁾。デメリットとは、税収の減少、税務行政コストやコンプライアンス・コストの増加、経済に対する中立性の阻害といった点である。

複数税率の採用の是非を議論するに当たっては、EUにおいて税率構造の簡素化の努力が重ねられてきたことや、IMFが、日本の消費税が単一税率のもと非課税範囲も狭いことに関連して「もっとも良くデザインされた付加価値税制をもっている⁽¹¹⁴⁾」と評していることも、重く受け止める必要がある。その上で、逆進性を緩和する方策については、社会保障給付での手当て、税制全体での累進性の確保、低所得者向け還付付き税額控除制度などを含め、幅広い選択肢を検討する必要があると考えられる。

一方、我が国において消費税の信頼性を損ねているとされるのが、いわゆる益税である。益税は、免税点や簡易課税制度の適用水準に大きく影響される。免税点については、税務行政の資源を大規模納税者に集中させるためのフィルターの役割を果たしているという側面もあるが、益税の発生を防止する観点からは引下げが望ましいと考えられている⁽¹¹⁵⁾。簡易課税制度については、適用水準の引下げという論点に加えて、本来の方法で計算した場合の税額と乖離しないようにみなし仕入率を変更し、本則への移行を促すべしという考え方も提示されている⁽¹¹⁶⁾。

免税点や簡易課税制度の適用水準が消費税の導入当初よりも大幅に引き下げられた現在、益税の解消のために最も重要なことは、仕入に係る税額を控除する仕組みとして、現行の帳簿方式からインボイス方式に切り替えることであろう。とりわけ、仮に軽減税率を導入することになった場合には、インボイス方式への移行は必須であると考えられている⁽¹¹⁷⁾。現行の帳簿方式下でも、すでに、請求書等の保存が義務づけられており、移行への素地は整っているといえる。

このほかにも、地方の財源としての消費税、社会保障の財源としての消費税など、論点は多い。税負担率の水準、財政構造において消費税が果たすべき役割、消費税の制度やその執行体制のあり方について、今後、議論が一段と深まることが期待される。

(かまくら はるこ)

(113) 知念 前掲注(3), p.63.

(114) 「グローバル化する経済の中での税制の課題(仮訳) (政府税制調査会に対するIMFスタッフによるプレゼンテーション)」税制調査会第10回企画会合・第5回調査分析部会合同会議(2007.5.17)提出資料, p.21.

(115) 森信茂樹『抜本的税制改革と消費税』大蔵財務協会, 2007, pp.180-181.

(116) 宮島 前掲注(4), p.10-11.

(117) 石弘光ほか「インタビュー 導入から20年-消費税の過去・現在・未来(上)「思いやりある社会」の安定財源に-石弘光元政府税制調査会長に聞く」『金融財政』9905号, 2008.3.27, p.14.

調査資料 2008-3-a
基本情報シリーズ①

諸外国の付加価値税(2008年版)

平成20年10月15日発行
ISBN 978-4-87582-673-6

国立国会図書館調査及び立法考査局
〒100-8924 東京都千代田区永田町1-10-1
電話 03(3581)2331
bureau@ndl.go.jp

*本書は、下記に掲載のPDFファイルでもご覧いただけます。

- ・「調査の窓」(イントラネット)の「刊行物」のページ
- ・国立国会図書館ホームページ<<http://www.ndl.go.jp/>>
トップ>国会サービス関連情報「立法調査資料」>調査資料>平成20年刊行分

Value added taxation in foreign countries

Research and Legislative Reference Bureau

National Diet Library

Tokyo 100-8924, Japan

E-mail : bureau@ndl.go.jp

Research
Materials
2008-3-a

ISBN 978-4-87582-673-6