

諸外国の付加価値税 (2018年版)



2018年3月

国立国会図書館調査及び立法考査局

調査資料
2017-1-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（2018年版）

鎌倉 治子
(財政金融課)

2018年3月

国立国会図書館
調査及び立法考査局

目 次

| | |
|--------------------------------|----|
| はじめに | 6 |
| I 諸外国の付加価値税の概要 | 6 |
| 1 租税体系の概要 | 6 |
| (1) 租税体系における付加価値税の位置付け | 6 |
| (2) 付加価値税の特徴 | 7 |
| (3) 租税体系の推移 | 8 |
| 2 付加価値税の導入と標準税率の推移 | 9 |
| 3 逆進性への配慮—伝統的 VAT と現代的 VAT— | 9 |
| (1) 逆進性への配慮の方法—非課税、ゼロ税率、複数税率等— | 9 |
| (2) 伝統的 VAT と現代的 VAT | 12 |
| (3) VAT のパフォーマンス | 13 |
| (4) 非課税措置や軽減税率等に起因する税収減 | 14 |
| 4 中小事業者に対する課税特例措置 | 14 |
| 5 インボイスによる仕入税額控除 | 17 |
| 6 特別な使途 | 18 |
| 7 付加価値税の政府間配分 | 19 |
| II 各国の動向 | 21 |
| 1 EU 及び EU 主要国 | 21 |
| (1) EU | 21 |
| (2) イギリス | 33 |
| (3) ドイツ | 37 |
| (4) フランス | 44 |
| (5) スウェーデン | 50 |
| (6) デンマーク | 53 |
| 2 北米 | 57 |
| (1) アメリカ | 57 |
| (2) カナダ | 58 |
| 3 オセアニア・アジア | 66 |
| (1) オーストラリア | 66 |
| (2) ニュージーランド | 70 |
| (3) 韓国 | 73 |
| おわりに | 77 |

図表目次

| | | |
|-----|------------------------------------|----|
| 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 | 8 |
| 表2 | 主要国における付加価値税の概要 | 11 |
| 表3 | 主要国における軽減税率、ゼロ税率、非課税に起因する税収減 | 15 |
| 表4 | OECD加盟国における免税点 | 16 |
| 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 | 17 |
| 表6 | 主要国における付加価値税の使途 | 19 |
| 表7 | 主要国における付加価値税の国と地方の配分の類型 | 20 |
| 表8 | 1992年第6次指令修正指令の概要 | 23 |
| 表9 | EUの現行指令における非課税適用品目 | 23 |
| 表10 | EUの現行指令における軽減税率適用品目 | 24 |
| 表11 | EUの域内貿易における仕向地課税の進展（EU域内事業者の場合） | 31 |
| 表12 | イギリスにおける税率構造の推移 | 34 |
| 表13 | イギリスにおける非課税・ゼロ税率・軽減税率の適用品目 | 35 |
| 表14 | イギリスにおける税率構造等に起因する税収減の推計 | 36 |
| 表15 | イギリスにおける中小事業者に対する課税特例措置 | 37 |
| 表16 | ドイツにおける税率構造の推移 | 39 |
| 表17 | ドイツにおける非課税・軽減税率の適用品目 | 40 |
| 表18 | ドイツにおける税率構造等に起因する税収減の推計 | 41 |
| 表19 | ドイツにおける中小事業者に対する課税特例措置 | 41 |
| 表20 | フランスにおける税率構造の推移 | 46 |
| 表21 | フランスにおける非課税・軽減税率の適用品目 | 47 |
| 表22 | フランスにおける税率構造等に起因する税収減の推計 | 48 |
| 表23 | フランスにおける中小事業者に対する課税特例措置 | 49 |
| 表24 | スウェーデンにおける税率構造の推移 | 52 |
| 表25 | スウェーデンにおける非課税・ゼロ税率・軽減税率の適用品目 | 53 |
| 表26 | スウェーデンにおける税率構造等に起因する税収減の推計 | 53 |
| 表27 | 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 | 54 |
| 表28 | デンマークにおける税率構造の推移 | 55 |
| 表29 | デンマークにおける非課税・ゼロ税率の適用品目 | 56 |
| 表30 | デンマークにおける税率構造等に起因する税収減の推計の概要 | 56 |
| 表31 | デンマークにおける中小事業者に対する課税特例措置 | 56 |
| 表32 | カナダにおける非課税・ゼロ税率の適用品目 | 60 |

| | | |
|-----|-------------------------------------|----|
| 表33 | カナダにおける税率構造等に起因する税収減の推計 | 61 |
| 表34 | カナダにおける中小事業者に対する課税特例措置 | 62 |
| 表35 | カナダの連邦及び州における付加価値税の導入等の推移 | 63 |
| 表36 | 連邦とオンタリオ州の間のHSTの統合の調整に係る包括的協定の概要 | 66 |
| 表37 | オーストラリアにおける非課税・ゼロ税率の適用品目 | 69 |
| 表38 | オーストラリアにおける税率構造等に起因する税収減の推計 | 69 |
| 表39 | 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 | 69 |
| 表40 | ニュージーランドにおける非課税・ゼロ税率の適用品目 | 72 |
| 表41 | 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 | 73 |
| 表42 | 韓国における非課税適用品目 | 75 |
| 表43 | (参考) 韓国における個別消費税の税率と適用品目 | 75 |
| 表44 | 韓国における中小事業者に対する課税特例措置 | 76 |
| 図1 | 租税体系における付加価値税の位置付け | 7 |
| 図2 | 付加価値税率(標準税率及び食料品に対する適用税率)の国際比較 | 10 |
| 図3 | VAT税収比率の国際比較 | 13 |
| 図4 | 域内貿易(財の事業者間取引の場合)に係る付加価値税の仕組み(イメージ) | 26 |
| 図5 | 回転木馬型詐欺の仕組み(イメージ) | 28 |
| 図6 | ワンストップショップ制度の仕組み(イメージ) | 30 |
| 図7 | イギリスにおける付加価値税の標準税率及び一般消費税収等の推移 | 34 |
| 図8 | ドイツにおける付加価値税の標準税率及び一般消費税収等の推移 | 38 |
| 図9 | フランスにおける付加価値税の標準税率及び一般消費税収等の推移 | 45 |
| 図10 | スウェーデンにおける付加価値税の標準税率及び一般消費税収等の推移 | 52 |
| 図11 | デンマークにおける付加価値税の標準税率及び一般消費税収等の推移 | 55 |
| 図12 | カナダにおける付加価値税の標準税率及び一般消費税収等の推移 | 59 |
| 図13 | カナダのGST/HST税額控除の概要 | 60 |
| 図14 | オーストラリアにおける付加価値税の標準税率及び一般消費税収等の推移 | 67 |
| 図15 | ニュージーランドにおける付加価値税の標準税率及び一般消費税収等の推移 | 71 |
| 図16 | 韓国における付加価値税の標準税率及び一般消費税収等の推移 | 74 |

はじめに

付加価値税（Value Added Tax: VAT）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み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、160を超える国⁽²⁾で導入されている。OECDに加盟する35か国の中では、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30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きた。

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状を紹介することである。本稿の構成は以下のとおりである。まず、第Ⅰ部で租税体系における付加価値税の位置付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、及び政府間配分の概要を述べる。第Ⅱ部の特定の国だけでも支障なく読めるよう、第Ⅰ部と第Ⅱ部は比較的独立した構成としている。

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付け

税目の分類方法の1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）、資産課税等（相続税や固定資産税、その他の税目）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・販売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これるといった短所を持つために、付加価値税の導入に伴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

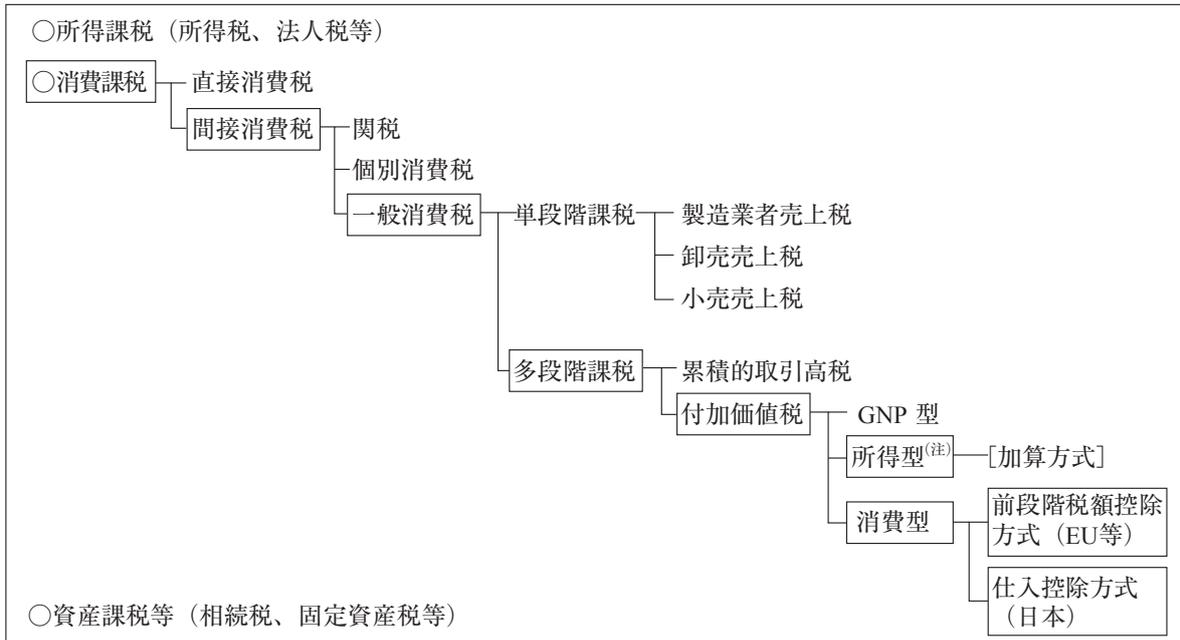
* 本稿におけるインターネット情報の最終アクセス日は、平成30（2018）年2月1日である。

(1) 本稿は、片山信子「諸外国の付加価値税—国・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) OECD, *Consumption Tax Trends 2016*, Paris: OECD Publishing, 2016, p.19.

(3) GNP型付加価値税とは、課税ベースを消費財への支出と資本財への支出とし、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、消費財への支出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等を参照。

図1 租税体系における付加価値税の位置付け



（注）課税ベースに投資を含むことから、狭義の消費課税ではない。

（出典）知念裕『付加価値税の理論と実際』税務経理協会, 1995, pp.3-7等を基に筆者作成。

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（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⁽⁴⁾（I 5参照）。

（2）付加価値税の特徴

上でみたように、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製造・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、所得税との比較でみると、以下のような点が挙げられる。

付加価値税のメリットとしては、①水平的公平性（同等の消費水準の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⁽⁵⁾。）、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、最も重要なものは、垂直的公平性（より大きな担税力を

(4) 我が国でも、平成31（2019）年10月からの消費税率の10%への引上げと8%の軽減税率の導入に伴い、平成35（2023）年10月から適格請求書等保存方式（インボイス方式）が導入されることとなった。佐藤良「インボイス方式導入をめぐる経緯と課題」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』949号, 2017.3.23. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_10315727_po_0949.pdf?contentNo=1>等を参照。なお、平成31（2019）年4月30日の翌日に改元が予定されているが、現時点では新元号が不明であることから、本稿では、同日以降も、平成の元号を使用している。

持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⁶⁾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2015年を比較すると、国民負担率は24.8%から34.0%に、租税負担率は20.4%から25.0%に上昇している。この間、国民負担率は、1965年から2000年までは増加基調で、その後は2008年に発生した世界金融危機を受けて一時期な落込みがみられたが、近年は危機前の水準を若干超える程度に戻っている。租税負担率もおおむね同様の傾向にある。社会保障負担率は、世界金融危機の影響をさほど受けず、ほぼ一貫して上昇している。

税収構造については、消費課税の割合は1965年の46.6%から2015年の43.7%へと減少しているが、この間、付加価値税を含む一般消費税の割合は14.5%から27.8%へと大きく上昇し、消費課税の中で個別間接税から付加価値税への構造変化が起こっている。これを他の税目の推移と併せてみると、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、一般消費税の1類型である付加価値税)を中心に、負担が引き上げられてきたことが分かる。ただし、EU諸国を中心に付加価値税率は既に相当な高率になっていること等から、

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: %)

| 年 | 1965 | 1970 | 1975 | 1980 | 1985 | 1990 | 1995 | 2000 | 2005 | 2010 | 2015 | |
|----------------|---------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| 国民負担率(対GDP比) | 24.8 | 26.7 | 28.6 | 30.1 | 31.5 | 31.9 | 33.3 | 33.9 | 33.5 | 32.5 | 34.0 | |
| 社会保障負担率(対GDP比) | 4.5 | 5.1 | 6.4 | 6.9 | 7.3 | 7.4 | 8.8 | 8.6 | 8.5 | 8.8 | 9.0 | |
| 租税負担率(対GDP比) | 20.4 | 21.6 | 22.2 | 23.2 | 24.2 | 24.6 | 24.5 | 25.3 | 25.0 | 23.7 | 25.0 | |
| 税収構造 | 所得課税 | 42.1 | 44.8 | 47.5 | 49.0 | 47.4 | 48.1 | 45.5 | 46.5 | 46.1 | 45.2 | 45.9 |
| | 消費課税 | 46.6 | 44.0 | 42.0 | 41.8 | 43.2 | 41.7 | 45.0 | 43.9 | 44.0 | 44.9 | 43.7 |
| | うち一般消費税 | 14.5 | 16.2 | 17.1 | 18.2 | 20.3 | 23.4 | 26.5 | 26.5 | 27.5 | 28.2 | 27.8 |
| | 資産課税等 | 11.3 | 11.2 | 10.4 | 9.3 | 9.4 | 10.2 | 9.5 | 9.7 | 9.9 | 9.9 | 10.3 |
| | 合計 | 100.0 | 100.0 | 100.0 | 100.0 | 100.0 | 100.0 | 100.0 | 100.0 | 100.0 | 100.0 | 100.0 |

(注) 社会保障負担率は社会保険料の対GDP比、租税負担率は租税負担の対GDP比、国民負担率は社会保障負担率と租税負担率を合算したもの。

(出典) OECD, "Revenue Statistics." <http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/data/revenue-statistics_ctpa-rev-data-en> を基に筆者作成。

(5) 労働所得税と消費型付加価値税の課税ベースは等しいことから、個人所得税と付加価値税が併存する場合には、同じ課税ベースに対し異なる税目で課税されていると言える。実際に、多くの国が両者を併課しているが、それ自体は問題とはされない。むしろ、税収が特定の税目に依存しすぎると税負担の公平な配分や経済的中立性を妨げるおそれがあるとされる。消費型付加価値税と労働所得税の経済的な等価性を出発点しながら、課税ポイントや徴収方法の差といった執行上の観点について詳細に検討したものとして、渡辺智之「経済活動と消費税」『日税研論集』70号, 2017.1, pp.43-87を参照。

(6) この点については、理論上は、一生のうちに得る「生涯所得」でみ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、所得を一生で全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, 木下知夫・金子宏監修『消費課税の理論と課題 2訂版』(21世紀を支える税制の論理 6巻) 税務経理協会, 2003, pp.2-3.

付加価値税が税収全体に占める割合は、2000年代に入ると伸びが鈍化し、ほぼ頭打ちとなっている。

2 付加価値税の導入と標準税率の推移

現在、付加価値税の国際比較に際しては、「伝統的 VAT (traditional VAT)」と「現代的 VAT (modern VAT)」を対比することが標準的であるといつて差し支えないであろう⁽⁷⁾。この点については後述（I 3 (2)）し、以下では導入された時期に着目して述べることにする。

付加価値税は、1954年にフランスで誕生し、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1世代である。導入の背景には、主として、EU⁽⁸⁾の域内共同市場の創設に向けて税障壁の撤廃が不可欠であったことや、ドイツの売上税⁽⁹⁾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、図2に示すように20%前後が主流となっている。

付加価値税の第2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。これらの国の共通点は、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⁽¹⁰⁾。標準税率は、導入当初は3～10%と比較的低めであり、現在も5～15%程度と相対的に低い水準にある。

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 逆進性への配慮—伝統的 VAT と現代的 VAT—

(1) 逆進性への配慮の方法—非課税、ゼロ税率、複数税率等—

付加価値税は所得水準に対して逆進的となることから、付加価値税の導入国では、従来、逆進性に配慮する方策が採られてきた。代表的な方策としては以下の3類型が挙げられるが、ニュージーランドやデンマークのように、特段の配慮を行っていない国もある。

- ①ゼロ税率又は非課税の幅広い適用（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所得税制における税額控除（カナダ、シンガポール）

ここで、ゼロ税率と非課税の違いは次の点にある。前者の場合は付加価値税の枠内にあり、仕入税額控除を受けることができる。従って、税の累積が発生せず、経済にゆがみを与えない利点があるが、税収が大きく減少する要因にもなる。後者の場合は、付加価値税の枠外にあるために仕入税額控除の連鎖が途切れて税の累積が発生する。

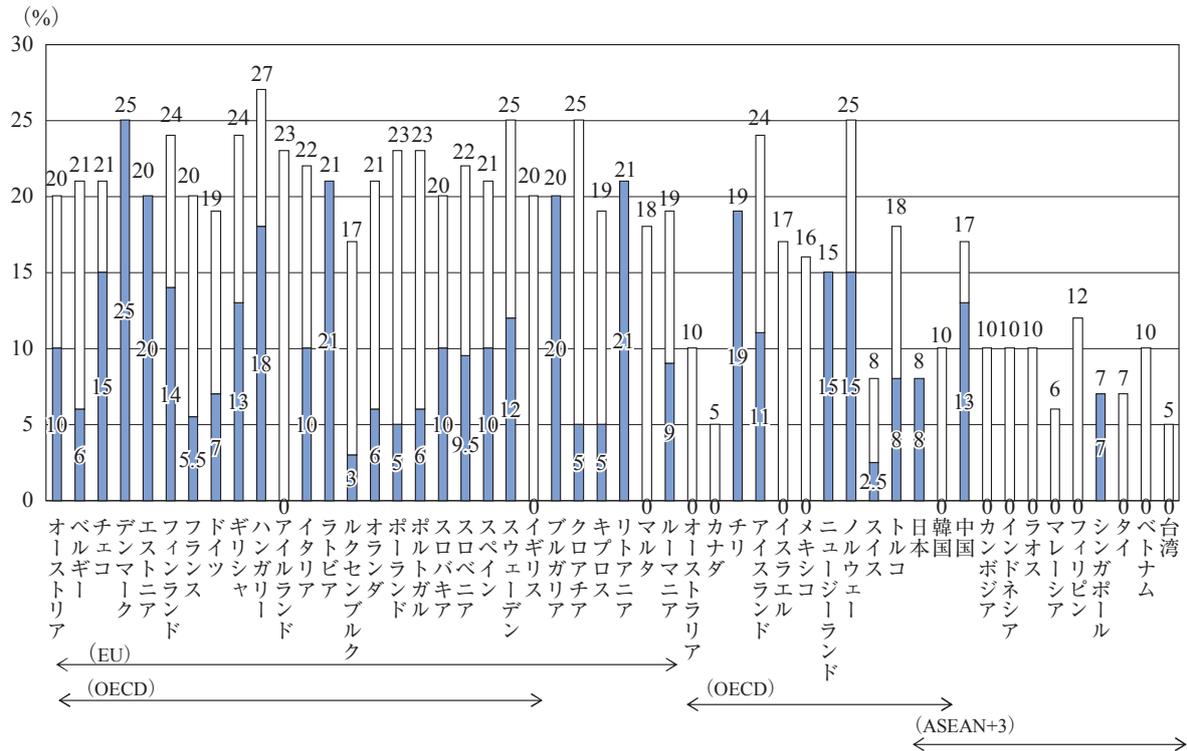
(7) 増井良啓「日本の消費税はどこへいくか—国際比較からの展望—」『日税研論集』70号、2017.1、pp.518-519。

(8) 本稿では、特に断らない限り、EUの前身であるEEC（欧州経済共同体）等をまとめてEUと記載する。

(9) 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って税負担が異なる、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ことから、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、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。フランス及びドイツでの付加価値税の導入の経緯については、吉村典久「VAT導入の経緯—ドイツ売上税、フランス取引高税の展開と市場統合—」『税務弘報』60巻7号、2012.7、pp.106-113も詳しい。

(10) 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。

図2 付加価値税率（標準税率及び食料品に対する適用税率）の国際比較



- (注1) 税率等は2017年時点のもの。
 - (注2) 日本の消費税率8%のうち、1.7%相当は地方消費税（地方税）である。
 - (注3) カナダでは、連邦税である財貨サービス税（付加価値税）に加え、ほとんどの州で州税として付加価値税等が課される（例：オンタリオ州8%）。
 - (注4) OECD加盟国のうちアメリカでは、売買取引への課税として付加価値税ではなく、州、郡、市により小売売上税（地方税）が課されている（例：ニューヨーク州及びニューヨーク市の合計8.875%）。
 - (注5) ASEAN加盟国のうちミャンマーでは、売買取引への課税として取引高税が課されている。また、ブルネイには売買取引に課される税が存在しない。
 - (注6) 上記中、色つき部分が食料品に係る適用税率である。なお、軽減税率が適用される食料品の範囲は国ごとに異なり、食料品によっては上記以外の取扱いとなる場合がある。
 - (注7) EUの指令においては、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)「付加価値税率（標準税率及び食料品に対する適用税率）の国際比較」財務省ウェブサイト <http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/102.htm> を基に筆者作成。

3類型のうち、①のゼロ税率、非課税、②の複数税率は、EUにおける伝統的な手法である。すなわち、付加価値税は全ての財貨・サービスに課税されることが原則ではあるが、多くの国で、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、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きた（表2）。もっとも、EU諸国も同様ではなく、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、ゼロ税率は課税ベースを狭めるとして、従前からイギリスを厳しく批判してきた経緯がある。

概して、EU諸国では標準税率が高く、複雑な税率構造を採用しているのに対し、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⁽¹¹⁾。

(11) 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か国のうち、複数税率を採用している国は36か国（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か国のうち、複数税率を採用している国は20か国（26%）に過ぎない。Liam Ebrill et al., *The Modern VAT*, Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2001, p.69.

表2 主要国における付加価値税の概要

| 項目 | EUの指令 | 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 (導入時の 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 | 20% | 19% | 20% | 25% | 25% | 5% | 10% | 15% | 10% | 8% (注4) |
| 非課税 | 土地の譲渡(建築用地を除く)・質貸・中古建物の質貸・中古建物の譲渡・建物の質貸・金融・保険・医療・教育・郵便、福祉等 | 土地の譲渡(中古)・質貸・建物の譲渡(中古)・質貸・金融・保険・医療・教育・郵便、福祉等 | 不動産取引、不動産質貸、金融・保険、医療、教育、郵便等 | 土地の譲渡(建築用地を除く)・質貸・中古建物の譲渡・建物の質貸・金融・保険・医療、教育、郵便等 | 不動産取引、不動産質貸、金融・保険、福祉等 | 不動産取引(新築の建物・土地、建築用地を除く)、不動産質貸、金融・保険、医療、教育、郵便、福祉等 | 居住用不動産の譲渡(中古)・質貸、金融・保険、教育等 | 住居の販売(新築と商業用住居の設置を除く)。個人用住居の質貸、金融等 | 住居の質料、金融(最終消費者向け)等 | 土地、住宅の質貸、金融・保険、医療、教育、食料品、水道水、新聞、雑誌、書籍等 | 土地の譲渡・質貸、住宅の質貸、金融・保険、医療、教育、食料品、水道水、新聞、雑誌、書籍等 |
| ゼロ税率 | ゼロ税率及び軽減税率は、否とする考え方を採っている | 食料品、水道水(家庭用)、新聞、雑誌、書籍、国内旅客輸送、医薬品、居住用建物の建築(新築)、土地の譲渡(新築)、障害者用機器等 | — | — | 医薬品等 | 新聞等 | 食料品、医薬品、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)、土地取引(対事業者向け)等 | — | — |
| 輸出免税 | 輸出及び輸出類似取引 | 輸出及び輸出類似取引 | 輸出及び輸出類似取引 | 輸出及び輸出類似取引 | 輸出及び輸出類似取引 | 輸出及び輸出類似取引 | 輸出及び輸出類似取引 | 輸出及び輸出類似取引 | 輸出及び輸出類似取引 | 輸出及び輸出類似取引 | 輸出及び輸出類似取引 |
| 軽減税率 | 食料品、水道水、新聞、雑誌、書籍、医薬品、旅客輸送、宿泊施設の利用、外食サービス、映画等 5% 5%以上(2段階まで設定可能) | 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、宿泊施設の利用、映画等の利用、スポーツ観戦、映画等 7% | 旅客輸送、肥料、宿泊施設の利用、外食サービス等 10% | 食料品、宿泊施設の利用、外食サービス等 12% | — | — | — | — | — | — |
| 割増税率 | 割増税率は否とする考え方を採っている | なし | なし | なし | なし | なし | なし | なし | なし | なし | なし |

(注1) 税率等は2017年時点のもの。
(注2) カナダでは、連邦の財貨サービス税のほかに、ほとんどの州で州の付加価値税や小売売上税等が課される(例えば、オンタリオ州の場合、連邦と州の共通の付加価値税である統合売上税が課され、連邦分の税率が5%、州分の税率が8%である)。
(注3) 韓国では、高価品や奢侈品に対して、別途、個別消費税が課される。
(注4) 日本の消費税率のうち1.7%相当は地方消費税(地方税)である。
(出典) 「主要国の付加価値税の概要」財務省ウェブサイト<http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/108.pdf>等を基に筆者作成。

(2) 伝統的 VAT と現代的 VAT

上述のとおり、現在、付加価値税の国際比較に際しては、「伝統的 VAT (traditional VAT)」と「現代的 VAT (Modern VAT)」を対比することが標準的となっている。

ここで、伝統的 VAT とは、EU の付加価値税を指す。EU の付加価値税は、その導入以降、長らく付加価値税の手本とされてきたが、21 世紀を迎える頃から、IMF 等から問題点が指摘され始めた⁽¹²⁾。付加価値税における複数税率等の否定的評価を決定的にしたとも言えるのが、2010 年から 2011 年にかけて公表された「マリーズ・レビュー」⁽¹³⁾である。

同レビューでは、EU の付加価値税を「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している⁽¹⁴⁾。その理由は、複数税率は高所得者にも恩恵が及ぶため効果的でないこと⁽¹⁵⁾、逆進性対策としては、低所得者に対する給付の方が効果的であること等である。そして、付加価値税の逆進性は単独の税目ではなく税制全体や社会保障給付も含めて配慮すべきであるとして、イギリスについて、付加価値税の課税ベースの大幅な拡大（単一税率化と非課税品目の廃止）と、所得税の減税と社会保障給付の拡大とを組み合わせた改革を提言している⁽¹⁶⁾。

老化した伝統的 VAT に対し、その対極にある現代的 VAT として高い評価を受けているのは、ニュージーランドの GST である⁽¹⁷⁾。ニュージーランドの GST の特徴は、単一税率であり、非課税項目が最小限で、課税ベースが極めて広いことである⁽¹⁸⁾。

(12) *ibid.*

(13) 「マリーズ・レビュー (The Mirrlees Review)」は、ノーベル経済学賞受賞者であるジェームズ・マリーズ (James Mirrlees) 卿を座長として取りまとめられた税制改革の報告書で、2010 年に公表された “Dimensions of Tax Design” と 2011 年に公表された “Tax by design” から構成される。Sir James Mirrlees (chair), *Dimensions of Tax Design: the Mirrlees review*, New York: Oxford University Press, 2010 (付加価値税については Ch.4. by Crawford et al. に言及がみられる。) ; Sir James Mirrlees (chair), *Tax by design: the Mirrlees review*, New York: Oxford University Press, 2011.

(14) マリーズ・レビューについては、企業活力研究所「マリーズ・レビュー研究会報告書」2010.6; 西山由美「EU 付加価値税の現状と課題—マリーズ・レビューを踏まえて—」『フィナンシャル・レビュー』102 号, 2011.1, pp.146-165 等が詳しい。

(15) マリーズ・レビューではイギリスの事例が言及されているが、OECD が 17 か国を対象に実施した調査でも同様の結果が示され、複数税率は所得再分配の手段として貧弱であるとされている。OECD, *The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries* (OECD tax policy studies, No.22), Paris: OECD, 2014, pp.55-70.

(16) 同レビューにおける消費課税（特に付加価値税）の税率構造や非課税の議論を、ごく簡単に補足すると、次のとおりである。まず、大前提として、商品需要のパターンは労働市場の状態と独立して定まるとの条件下では、消費課税は、消費者による選択をゆがめないためには単一税率であることが望ましい。その上で、政府が課税による経済のゆがみ（経済的損失）のみに配慮するならば、価格弾力性の低い必需品（食料品等）に重課するのが効率的であり、政府の関心が公平性にあるならば、消費課税に軽減税率を設けるよりも、累進的な所得税と社会保障給付を活用する方が実効的である。消費課税の複数税率は、余暇を促進する財への重課と、労働を補完し、労働供給を促進する財への軽減であれば効率的な資源配分の機能を持ちうるが、そのような財の特定は現実には困難で、例外は保育費用くらいのものである。Sir James Mirrlees (chair), *Tax by design: the Mirrlees review*, *op.cit.*(13), pp.153-162, 216-230.

(17) Ian Dickson and David White, “Commentary by Ian Dickson and David White,” Sir James Mirrlees (chair), *Dimensions of Tax Design: the Mirrlees review*, *op.cit.*(13), pp.387-406; 渡辺智之「ニュージーランド税制改革における消費課税—GST の導入から引上げに関する考察—」『税務弘報』59 巻 7 号, 2011.7, pp.104-111.

(18) 現代的 VAT をさらに一歩進めて、金融取引や住宅取引などをより包括的な課税ベースに取り込む「ポスト現代的 VAT」を提唱する学説もあるという（増井 前掲注(7), p.519.）。

(3) VAT のパフォーマンス

ニュージーランドの GST の課税ベースが極めて広いことは、VAT 税収比率（VAT Revenue Ratio: VRR）からも確認できる（図3）¹⁹⁾。

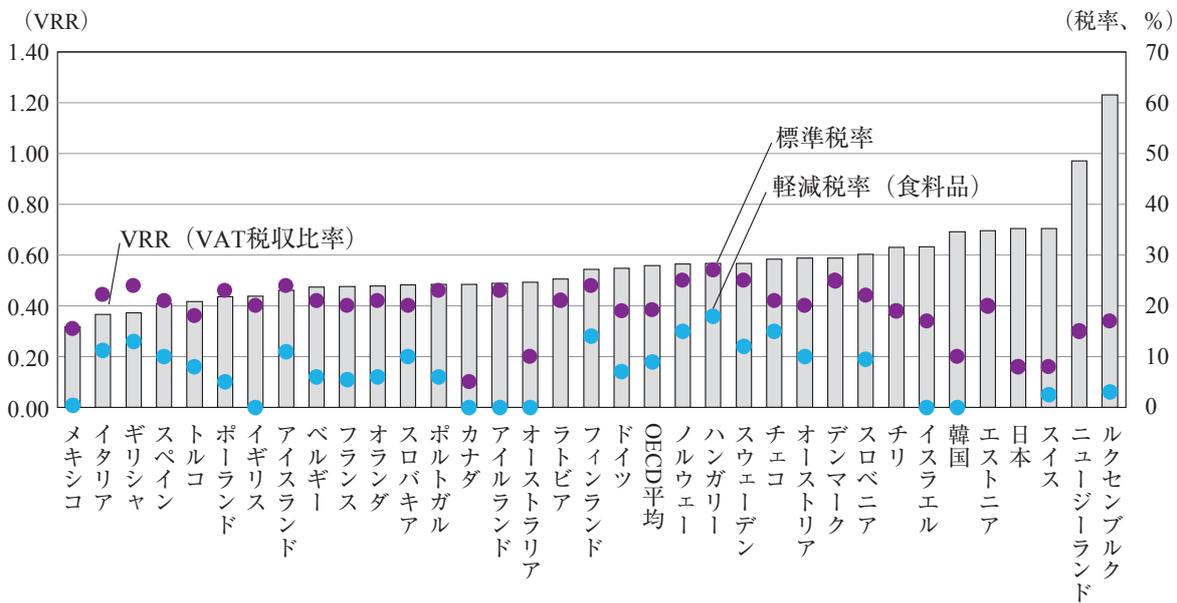
VRR は、VAT の税収の実効性（課税ベースの広さ）を示す指標の1つで、「潜在的な課税ベース（国民経済計算上の最終消費で近似）が標準税率で課税された場合に得られる潜在的な税収に対する、実際の VAT の税収」として定義される。VRR が1に近いほど、実効的であると言える。

$$VRR = \frac{\text{実際の VAT の税収}}{(\text{潜在的な課税ベース}) \times \text{標準税率}}$$

VRR の値に影響を与える要因は様々であることから、その解釈には注意を要するものの、軽減税率や非課税の範囲は、VRR の値に顕著に影響を与えるとされる。2014 年におけるニュージーランドの VRR は 0.97 で、ルクセンブルク（1.23）²⁰⁾を除けば OECD 加盟国の中で最も高く、その理由としては、①非課税の範囲が限定的で課税ベースが極めて広く、ゼロ税率の使用が限定的であり、軽減税率を持たないこと、②公的部門にも課税しており数値が上振れしやすいこと、が挙げられている。VRR が最も低いのはメキシコの 0.32 で、その理由は、広い非課税品目、ゼロ税率の多用、コンプライアンスの低さなどが組み合わさったためと考えられている。

VRR は標準税率の高さとは直接の関係はみられない。例えば、デンマークでは、標準税率

図3 VAT 税収比率の国際比較



(注) VRR は 2014 年、標準税率及び食料品に対する軽減税率は 2017 年。

(出典) OECD, *Consumption Tax Trends 2016*, Paris: OECD Publishing, 2016, p.118 等を基に筆者作成。

(19) 本項の記述については、主に OECD, *op.cit.*(2), pp.101-118 によった。なお、VRR と類似する指標として、主に IMF によって使用される「C- 効率性 (C-efficiency ratio)」がある。

(20) ルクセンブルクの VRR が高い理由は、①ルクセンブルクが国際的な金融センターとしての地位を持っているため、金融サービスに対する非課税措置 (EU 域内の他国の顧客に対してサービスを提供する場合を含む。) によって累積した追加的な税収がルクセンブルクにもたらされていること、② 2014 年末までは EU 加盟国内の電子商取引は事業者の所在地で課税されていたため、事業者が EU 域内で最も税率の低いルクセンブルクに集中していたこと、にあるとされる。 *ibid.*, pp.105-106.

は25%と高いが、軽減税率を持たないため、VRRは0.59と比較的高い（実効性が高い）。他方で、イギリスやフランスは、標準税率は20%とデンマークよりも低いが、ゼロ税率を多用したり（イギリス）、複数の軽減税率を設けたりしている（フランス）ため、VRRはそれぞれ0.44、0.48と、かなり低い水準である（実効性が低い）。日本は、2014年時点では単一税率を採用していることから、VRRは0.70とかなり高い水準にある。

一般に、VRRに影響を与える主な要素には、軽減税率やゼロ税率、免税点、非課税の範囲の他に、公的部門でのVATの取扱い、国際取引における課税地、税務当局の能力及び納税者のコンプライアンスなどがある。VRRの水準は、単独の要素というよりは、諸要素間の相互作用によって決まってくる。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、といった形である。

これらの諸要素は、主に2つの要因、すなわち、政策効率性（軽減税率や非課税の範囲等、政策決定に起因するもの）と法令遵守効率性（租税徴収の効率性とコンプライアンス・レベルに起因するもの）に分類して計測することができ、EU加盟国を主な対象として両効率性をめぐる研究が進んでいる⁽²¹⁾。

(4) 非課税措置や軽減税率等に起因する税収減

表3は、各国が公表している租税支出⁽²²⁾の報告書を元に、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。食料品に対する軽減税率を租税支出に含めない国もある等、租税支出の範囲は国によって大きく異なることから、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分かる。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14.6%、12.7%に相当する巨額の税収が失われている計算になる。

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。

中小事業者に対しては、事業者の納税協力費や徴税費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4）。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、決められている⁽²³⁾。大別すれば、免税点をかなり高く設定しているイギリス、フランス、日本等、比較的低いドイツ、デンマーク、カナダ等、免税点を設けていないスペイン等の3類型に分類できる⁽²⁴⁾。

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（I5参照）の下では、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。

(21) CASE, "Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report," TAXUD/2015/CC/131, Warsaw, 2016. <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09_vat-gap-report_final.pdf>

(22) 租税優遇措置による減収見込額を指す。

(23) OECD, *op.cit.*(2), pp.74-75.

(24) スウェーデンは、2017年に免税点を以前と同水準に復活させた。

表3 主要国における軽減税率、ゼロ税率、非課税に起因する税収減

| 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) | オーストラ リア | ニュージー ランド |
|-------------------------|--|--|---|---|---|---|--------------|
| 年 | 2016/17 | 2017 | 2017 | 2017 | 2017 | 2016/17 | 2015/16 |
| 通貨単位 | 億ポンド | 億ユーロ | 億ユーロ | 億スウェーデン・クローネ | 億カナダ・ドル | 億オーストラリア・ドル | — |
| 税収減 | 合計 : 737.0 軽減税率 : 50.4 ゼロ税率 : 459.7 非課税 : 226.9 | 合計 : 250.30 軽減税率 : 62.65 非課税 : 187.65 | 合計 : 162.39 軽減税率 : 126.98 超軽減税率 : 28.57 非課税 : 6.84 | 合計 : 673.3 軽減税率 : 574.5 ゼロ税率 : 30.3 非課税 : 68.5 | 合計 : 115.20 ゼロ税率 : 57.35 非課税 : 57.85 | 合計 : 249 ゼロ税率 : 206 非課税 : 43 | なし |
| 対付加価値 税収比（う ち食料品） | 61.5% (14.6%) | 27.9% (—) | 10.9% (—) | 16.3% (6.9%) | 32.8% (12.7%) | 39.4% (10.9%) | — (—) |

(注) 国によって公表の範囲は大きく異なる。例えば、ドイツでは食料品に対する軽減税率や住居の非課税（家賃及び土地の賃借料）に起因する税収減は租税支出に含まれていない。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。

(出典) 以下の資料等を基に筆者作成。イギリス：HM Revenue & Customs, “Estimated costs of principal tax reliefs,” January 2017. GOV.UK website <<https://www.gov.uk/government/statistics/main-tax-expenditures-and-structural-reliefs>>; HM Revenue & Customs, “Statistics relating to the cost of minor tax reliefs,” January 2017. *ibid.* <<https://www.gov.uk/government/statistics/minor-tax-expenditures-and-structural-reliefs>>、ドイツ：Bundesministerium der Finanzen, 26. Subventionsbericht, August 2017. <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Oeffentliche_Finanzen/Subventionspolitik/2017-08-23-subventionsbericht-26-anlage.pdf?__blob=publicationFile&v=1>、フランス：Annexe au projet de loi de finances pour 2017: Évaluation des voies et moyens. (tome II). <https://www.performance-publique.budget.gouv.fr/sites/performance_publicque/files/farandole/ressources/2017/pap/pdf/VMT2-2017.pdf>、スウェーデン：Magdalena Andersson, Redovisning av skatteutgifter 2017, Regeringens skrivelse 2016/17:98, 6 april 2017. <<http://www.regeringen.se/49740c/contentassets/1482224ef16c43458b785f2dbcdcbcf40/redovisning-av-skatteutgifter-2017-skr.-20161798>>、カナダ：Department of Finance Canada, Report on Federal Tax Expenditures 2017, 2017. <<https://www.fin.gc.ca/taxexp-depfisc/2017/taxexp-depfisc17-eng.pdf>>、オーストラリア：Tax Expenditures Statement 2016, January 2017. <<https://static.treasury.gov.au/uploads/sites/1/2017/06/Tax-Expenditure-Statement-2016.pdf>>、ニューージーランド：2017 Tax Expenditure Statement, 25 May 2017. New Zealand Treasury website <<http://www.treasury.govt.nz/budget/2017/taxexpenditure/b17-taxexpstmt.pdf>>

免税点制度の他にも、納税義務を持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（イギリス、ドイツ、カナダ、日本等）（表5）。

表4 OECD加盟国における免税点

| | 登録又は徴収の免除の基準となる売上高 | | | | 自発的な登録又は徴収 | |
|----------|----------------------------|------------|------------|--------------|------------|-------------|
| | 登録免除 (R) 又は 徴収免除 (C) | 一般的な免税点 | | | 可否 | 登録の 最低期間 |
| | | 各国通貨 | 各国通貨 単位 | 邦貨換算 (万円) | | |
| オーストラリア | R | 75,000 | AUD | 607 | ○ | 1年 |
| オーストリア | R | 30,000 | EUR | 361 | ○ | 5年 |
| ベルギー | C | 25,000 | EUR | 301 | ○ | なし |
| カナダ | R | 30,000 | CAD | 246 | ○ | 1年 |
| チリ | なし | なし | CLP | — | — | — |
| チェコ | R | 1,000,000 | CZK | 445 | ○ | 1年 |
| デンマーク | R | 50,000 | DKK | 81 | ○ | 2年 |
| エストニア | R | 16,000 | EUR | 193 | ○ | なし |
| フィンランド | R | 10,000 | EUR | 120 | ○ | なし |
| フランス | R | 82,200 | EUR | 989 | ○ | 2年 |
| ドイツ | C | 17,500 | EUR | 211 | ○ | 5年 |
| ギリシャ | R | 10,000 | EUR | 120 | ○ | 2年 |
| ハンガリー | C | 6,000,000 | HUF | 232 | ○ | 1年 |
| アイスランド | R | 1,000,000 | ISK | 90 | ○ | なし |
| アイルランド | R | 75,000 | EUR | 903 | ○ | なし |
| イスラエル | C | 99,006 | ILS | 280 | × | なし |
| イタリア | R | 30,000 | EUR | 361 | ○ | なし |
| 日本 | R | 10,000,000 | JPY | 1000 | ○ | 1年 |
| 韓国 | C | 24,000,000 | KRW | 225 | × | なし |
| ラトビア | R | 50,000 | EUR | 602 | ○ | なし |
| ルクセンブルク | C | 25,000 | EUR | 301 | ○ | なし |
| メキシコ | なし | なし | MXN | — | — | — |
| オランダ | C | 1,345 | EUR | 16 | × | なし |
| ニュージーランド | R | 60,000 | NZD | 454 | ○ | なし |
| ノルウェー | R | 50,000 | NOK | 65 | ○ | 2年 |
| ポーランド | R | 150,000 | PLN | 414 | ○ | なし |
| ポルトガル | C | 10,000 | EUR | 120 | ○ | なし |
| スロバキア | R | 49,790 | EUR | 599 | ○ | 1年 |
| スロベニア | R | 50,000 | EUR | 602 | ○ | 5年 |
| スペイン | なし | なし | EUR | — | — | — |
| スウェーデン | なし | なし | SEK | — | — | — |
| スイス | R | 100,000 | CHF | 1104 | ○ | 1年 |
| トルコ | なし | なし | TRY | — | — | — |
| イギリス | R | 82,000 | GBP | 1205 | ○ | なし |

(注1) 免税点等は2016年時点のもの。

(注2) 国内事業者の一般的な免税点であり、実際には、業種による違いや、様々な適用条件がある。邦貨換算レートは、“International Financial Statistics.” IMF website <<http://data.imf.org/regular.aspx?key=61545862>> の2016年平均による。

(注3) 登録免除 (R) は、売上高が一定額未満の場合には、課税事業者としての登録が免除され、付加価値税に係る一切の義務が免除されることを指す。徴収免除 (C) は、全事業者が登録義務を課されるが、売上高が一定額を超えるまでは、課税及び徴収を要しないことを指す。

(注4) 登録の最低期間は、免税事業者が自発的に課税事業者として登録した場合に、登録を継続しなければならない最低限の期間を指す。

(出典) OECD, *Consumption Tax Trends 2016*, Paris: OECD Publishing, 2016, p.89 を基に筆者作成。

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

| 国名 | イギリス | ドイツ | フランス | スウェーデン | デンマーク |
|---------------|--|--|---|--|--------------------------------|
| 免税点 | 直近12か月間の課税売上高が8万5000ポンド（1139万円）以下の事業者 又は 今後12か月間の課税売上見込高が8万3000ポンド（1112万円）以下の事業者 | 前暦年の総課税売上高が1万7500ユーロ（205万円）以下 かつ 当暦年の総課税売上見込高が5万ユーロ（585万円）以下の者 | 物品販売、宿泊施設業の場合、前暦年の売上高が8万2800ユーロ（969万円）以下 かつ 当暦年の売上高が9万1000ユーロ（1065万円）以下の者 | 当課税年度の課税売上見込高が3万スウェーデン・クローネ（36万円）以下 かつ 直近2課税年度の課税売上高がいずれも3万スウェーデン・クローネ（36万円）以下の者 | 年間課税売上高が5万デンマーク・クローネ（78万円）以下の者 |
| 簡易課税制度の適用基準の例 | 今後12か月間の課税売上見込高が15万ポンド（2010万円）以下 かつ 直近12か月間の総事業収入が23万ポンド（3082万円）以下の場合 | 記帳義務がない等、一定の条件を満たす者で、前年の課税売上高が6万1356ユーロ（718万円）以下の場合 | — | — | — |
| 国名 | 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 | 連続する4四半期における国内外の課税売上高が3万カナダ・ドル（243万円）以下の小規模事業者 | 当月以前12か月の課税売上高及び当月以降12か月の課税売上見込高のいずれも7万5000オーストラリア・ドル（610万円）未満の事業者 | 直近12か月の売上高が6万ニュージーランド・ドル（463万円）未満かつ今後12か月の売上見込高が6万ニュージーランド・ドル（463万円）未満の事業者 | 簡易課税制度の適用を受ける個人事業者のうち、課税期間中の売上高（税込）が2400万ウォン（223万円）未満の者 | 前々課税期間の課税売上高が1000万円以下 |
| 簡易課税制度の適用基準の例 | 全世界の課税売上高（税込、ゼロ税率の売上げを含む）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、40万カナダ・ドル（3240万円）以下の場合 | — | — | 直前1暦年の売上高（税込）が4800万ウォン（445万円）未満の個人事業者 | 前々課税期間の課税売上高が5000万円以下 |

（注）フランスは、サービス業の場合は、前暦年の売上高が3万3200ユーロ（388万円）以下、かつ当暦年の売上高が3万5200ユーロ（412万円）以下の者。邦貨換算レートは、裁定外国為替相場（平成29年1月中において適用）による。

（出典）「主要国における免税点制度・簡易課税制度の概要」財務省ウェブサイト <http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/116_e.pdf>等を基に筆者作成。

5 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1つは、税の累積を防ぐために、売上げに係る税額から仕入れに係る税額を控除することである。この仕組みを制度面で担保する方式には、前段階仕入税額控除方式（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、一般に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、課税売上げに係る税額から、仕入れ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、おおむね以下のとおりである。①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（連続番号）、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・税額等。

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²⁵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、帳簿に基づき算出した課税仕入高から仕入れに係る税額を算出し、課税売上げに係る税額から当該仕入税額を差し引いたものが、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けん制する効果がある²⁶、複数税率に比較的容易に対応できるといった点である。仕入控除方式には、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1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。日本においては、消費税の創設時から、インボイス方式の導入が最大の課題の1つとされてきたが、平成31(2019)年10月に食料品等に対する軽減税率制度が導入されることに伴い、平成35(2023)年10月からインボイス方式（「適格請求書等保存方式」）が導入されることとなった。

6 特別な使途

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使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）。

なお、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、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動きがあった（II 1 (4) (v) 参照）。

²⁵ 地方政府のレベルでは仕入控除方式を採用している例もある（例えば、イタリアの州事業税（IRAP））。なお、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、仕入控除方式の消費型付加価値税である。ただし、これは、付加価値税ではなく法人税の改革案の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. みずほ総合研究所ウェブサイト <<https://www.mizuho-ri.co.jp/publication/research/pdf/policy-insight/MSI080528.pdf>>

²⁶ ただし、近年のEUでは、付加価値税の脱税が大きな問題となっている。また、取引事実に基づいて課税する付加価値税は、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、消費者を顧客とする小売・サービス業で脱税が発生しやすいことが知られている。このほか、付加価値税にも、事業所得における必要経費と家事関連費の峻別（しゅんべつ）という難しい問題が残されている。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; 沼田博幸「交際費に対する消費税の課税について—仕入税額控除を制限する必要性—」『会計論叢』2号, 2007.3, pp.1-30.）。

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 | フランス | 日本 |
|----|------|-------------|------------|---------|
| 用途 | 一般財源 | 一部を社会保障等に充当 | 一部を医療保険に充当 | 社会保障に充当 |

(出典)「消費税率の引上げと用途の明確化(税制抜本改革)」財務省ウェブサイト <http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/d05_1.pdf>等を基に筆者作成。

7 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、その中で共通の課題となっているのが政府間税源配分の在り方である。それが端的な形で表れているのが、地方への付加価値税収の配分である。

政府間税源配分の在り方としては、一方で、地方税の単一税目中心主義を採用する国がある。イギリス等のアングロサクソン系諸国は、土地などの資産保有税が地方税の唯一の税目となっている。個人所得税中心主義を採るのはスウェーデン、デンマーク等の北欧諸国である。

他方で、税収基盤の安定性等の観点から、地方税に複数税目を採用する国が多い。この場合には、基幹的な税目をめぐって、国と地方の間で課税権限の競合が生じることがある。

付加価値税については、ドイツを始めとする連邦国家では、政府間で配分されてきた。イギリスやフランスといった単一国家では、従来、付加価値税は国に割り当てられ、地方消費税を持つ日本は例外的とも言えたが、近年は、スペインやイタリアなど、医療や福祉等が地方に権限委譲される過程で、付加価値税収を地方に配分する国が現れている。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²⁷⁾。

- 税収配分型：国が課税権限を有する税目(国税又は共有税)の税収の一部又は全部を地方に配分・交付する(ドイツ、オーストラリア、日本)
- 税源移譲型①：地方政府に税目を課税する権限を与えるが、個々の地方政府は税率を決定する権限がない(日本)
- 税源移譲型②：地方政府に税目を課税する権限を与え、個々の地方政府に税率を決定する権限がある(カナダ(オンタリオ州など5州))

諸外国の事例から分かるように、税収に関しては、付加価値税を地方に配分する国があるものの、制度設計では集権的、すなわち、課税標準や税率の決定権を与えない国が主流である(表7)。

これは、地方に裁量権を与えると、納税協力費用や徴税費用が高くなること、垂直的租税外部効果²⁸⁾が発生すること、クロスボーダー・ショッピングが拡大し得ること²⁹⁾、地方政府間の境界を越えた取引に係る税の調整が困難であること等による。

27) 片山信子「政府間税源配分と付加価値税」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』857号, 2015.3.24. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_9107657_po_0857.pdf?contentNo=1>

28) 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」『地方再生一分権と自律による個性豊かな社会の創造—総合調査報告書—』(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. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_999258_po_20060107.pdf?contentNo=7>

29) 深澤映司「地方消費税を巡る税率設定の自由化に伴う経済的影響—クロスボーダー・ショッピングと租税競争の観点から—」『レファレンス』759号, 2014.4, pp.23-43. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_8620006_po_075902.pdf?contentNo=1>

表7 主要国における付加価値税の国と地方の配分の類型

| | 国税 | 地方税 | 地方への 税収配分 | 税収配分比率又は地 方税の課税標準・税 率の決定方法 | 地方の 税率 決定権 | 徴税 | 納税協力 ・徴税費 用 | 財政 調整 機能 | 集権/ 分権 |
|------------------|--|--------------------------------------|---------------------------------|--|------------------|-------------------|-------------------|----------------|------------|
| 合意に基づく税の配分：税収配分型 | | | | | | | | | |
| ドイツ | VATは共有税であり基本法 ^(注3) で連邦政府と州政府に共同で帰属と明記 | — | 連邦：州：市町村＝53.2:44.6:2.2 (2015年) | 政府間配分を決める財政調整法と課税標準等を決める売上税法の改正は、基本法 ^(注3) に基づき、州政府の代表から構成される連邦参議院の同意が必要 | × | 州 | 低い | ○ | 集権的 |
| オーストラリア | GST | — | 全税収を地方に交付 | 連邦州間の政府間協議に基づき、税率等を変更する際には州政府の合意が必要 | × | 国 | 低い | ○ | 集権的 |
| スペイン | VAT | — | 税収の50%を地方に交付 | 配分比率は、中央政府・自治州間協議を踏まえて自治州財政法で定め、各自治州では批准手続 | × | 国 | 低い | ○ | 集権的 |
| 日本 | 消費税 (税率6.3%分) | — | 交付税を通じて税率1.4%相当 (=6.3% × 22.3%) | 法律 税収の38.8%が地方へ | × | 国 | 低い | ○ | 集権的 |
| 合意に基づく税の配分：税源移譲型 | | | | | | | | | |
| 日本 | — | 地方消費税 (税率1.7%分相当) | — | 法律 | × | 国 | 低い | ○ | 集権的 |
| カナダ ^① | GST/HST ^(注4) 【オンタリオ州など5州】 | — | HSTのうち州税分の税率分が州税分 | 連邦州間税制協定を締結。州税率は各州政府が決定し、政府間協定にも定める | ○ (2010年以降) | 国 | やや高い | × | 集権/ 分権的 |
| (参考) 独自課税 | | | | | | | | | |
| カナダ ^② | GST | 付加価値税 (QST ^(注5)) 【ケベック州】 | — | QSTの課税標準と税率は州法で決定。ただし課税標準は州の判断でGSTに調和している | ○ | 州がQSTとGSTを一括徴収 | やや高い | × | 分権/ 集権的 |
| カナダ ^③ | GST | 州小売売上税 【ブリティッシュ・コロンビア州など3州】 | — | 州法 | ○ | 州税は各州、GSTは連邦政府が徴税 | 高い (課税ベースが異なる) | × | 分権的 |
| アメリカ | — | 州小売売上税 | — | 州法 | ○ | 州 | やや高い | × | 分権的 |

(注1) 類型等は2017年のもの。ただし、日本の地方への配分比率は経過措置終了後のもの。

(注2) 本表では、地方に州を含めている。

(注3) ドイツ連邦共和国基本法。憲法に相当する。

(注4) 統合売上税 (Harmonized Sales Tax)。州・連邦に共通の付加価値税である。

(注5) ケベック売上税 (Québec Sales Tax)。ケベック州独自の付加価値税である。

(出典) 片山信子「政府間税源配分と付加価値税」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』857号, 2015.3.24, p.6. <http://ndl.go.jp/view/download/digidepo_9107657_po_0857.pdf?contentNo=1>等を基に数値を更新して筆者作成。

制度設計が集権的な国が主流であるとは、換言すれば、財政政策の国全体としての効率性や合理性を重視する観点が強まっている³⁰⁾と言える。その裏返しとして、地方の課税 (自主) 権は制約を受けることになるが、税率等の決定に地方が何らかの形で参画できる仕組みが採られ

30) 片山 前掲注27), p.13.

ている。

なお、上のタイプのほか、地方政府（州）が独自に付加価値税や小売売上税を課税する国もある（カナダ（ケベック州）、アメリカ等）⁽³¹⁾。

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⁽³²⁾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。

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、EU の指令 (directive)⁽³³⁾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—市場統合まで—

(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⁽³⁴⁾。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」⁽³⁵⁾と「ノイマルク報告」⁽³⁶⁾）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。

(31) この点に関連して、Ken Messere et al., *Tax Policy: Theory and Practice in OECD Countries*, Oxford: 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。

(32) 本稿では、特に断らない限り、EU の前身である EEC（欧州経済共同体）等をまとめて EU と記載している（前掲注(8)参照）。

(33) 指令は、EU の法令の一形態である。EU が指令を決定すると、その内容に沿って、各国は国内の法律や行政規則などを改正する必要がある。指令の効力は、各国が国内制度を整備して初めて、その国で実効性を持つ。国内法整備のやり方や形式は、各国に委ねられる。藤井良広『EU の知識 第 16 版』日本経済新聞社, 2013, p.86.

(34) 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。

(35) 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.

(36) Europäische Wirtschaftsgemeinschaft. Kommission, *Bericht des 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。同上, pp.49-59.

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、付加価値税は欧州共同体の固有財源³⁷⁾としての役目を担うことになり、付加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。

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形で、EUの統一的な指令（2006/112/EC. 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（非課税適用品目は表9、軽減税率適用品目は表10）³⁸⁾。

³⁷⁾ 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欧州共同体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、各国の付加価値税収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、各加盟国のVAT税収を基に算出される共通の課税標準に、最高1%の税率を適用するものであった。税率の上限は、1986年から1.4%に引き上げられたが、付加価値税財源に代わる財源としてGNP比例財源が導入されたことから（基準のGNPは2000年から国民総所得（GNI）に変更）、1995年から順次引き下げられて1999年に1%となり、さらに、2002年に0.75%、2004年に0.5%に引き下げられた。2007年からは税率は0.3%に固定されている（いくつかの国には軽減税率が適用され、2017年時点では、ドイツ、オランダ、スウェーデンが0.15%）。現在、EUの歳入予算の内訳は、伝統的固有財源（関税収入、砂糖課徴金）が15.96%、付加価値税固有財源が12.34%、GNI比例財源が69.63%、その他が2.06%である（2017年当初予算）。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; European Commission, *European Union public finance*, 5th edition, Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2014, pp.190-192; “General Budget of the European Union for the Financial Year 2017,” *Official Journal of the European Union*, L51, 2017.2.28, pp.12, 14. <<http://eur-lex.europa.eu/budget/data/General/2017/en/GenRev.pdf>>

³⁸⁾ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. 以後、適時に、適用期限を延長する等の改正がなされている。

表8 1992年第6次指令修正指令の概要

- 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、一定の条件の下、以下の経過措置を適用してよい
 - ・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); 石渡利康ほか『新EC—繁栄と調整—』高文堂出版社、1992等を基に筆者作成。

表9 EUの現行指令における非課税適用品目

- (1) 公益活動
 - (a) 公共郵便事業（旅客輸送・電信電話事業を除く）によるサービスの供給及び付随的な財の供給
 - (b) 公法規制団体又は病院・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
 - (c) 加盟国が個別に定める医師及び医療補助者が行う医療行為の提供
 - (d) 人間の臓器、血液、母乳の供給
 - (e) 歯科技工士のサービスの供給、歯科医師又は歯科技工士による義歯の供給
 - (f) 競争上のゆがみを引き起こさない限りにおいて、VAT非課税の活動を行う独立団体又はVAT非課税団体が、共同費用の実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
 - (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国が個別に認める社会福祉団体によるものを含む）
 - (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国が個別に認める社会福祉団体によるもの
 - (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国が個別に認める同様の団体によるもの
 - (j) 教師による私的指導で学校・大学教育の範囲のもの
 - (k) 宗教団体又は哲学団体による人材の供給で、(b)(g)(h)(i)(医療、福祉・社会保障、児童・青少年保護、教育)のためのもの
 - (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持った非営利団体が、会員に対して、公益のために、規約に基づいた会費の対価として行うサービスの供給及び密接に関連する財の供給
 - (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
 - (n) 一定の文化的サービスの供給及び密接に関連する財の供給で、公法規制団体又は加盟国が個別に認めるその他の文化的団体によるもの
 - (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・社会保障、児童・青少年保護、教育、非営利団体活動、スポーツ活動、文化活動)に従ってその活動が免税とされている団体による財・サービスの供給で、当該団体のみ利益となる募金活動に関連するもの
 - (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
 - (q) 公共ラジオ・テレビ局が行う非商業活動

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。
- (2) その他
 - (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トが行う関連サービスを含む）
 - (b) 信用の供与、(c)信用保証、(d)預金及び当座預金・支払・振替・借入れ・小切手等の取引
 - (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の取引
 - (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・印紙等の供給
 - (i) 各加盟国の規制内での賭け事、富くじその他のギャンブル
 - (j) 建物又はその一部分及びその建築地の供給、(k)未建築地の供給
 - (l) 不動産のリース又は賃貸（加盟国が定義するホテルやキャンプ場等の宿泊設備の提供、駐車場の賃貸、恒久的に設置された機械装置の賃貸、貸金庫の賃貸を除く）

なお、(b)から(g)の金融取引、建物又はその一部分及びその建築地の供給、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。

(出典) Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax を基に筆者作成。

表 10 EU の現行指令における軽減税率適用品目

| |
|--|
| <p>○別表 3 軽減税率適用品目</p> <p>(1) 人用及び動物用の食料品（アルコール以外の飲料を含む）、調理食品への使用が通常想定されている生きた動物、種子、植物及び原料、食品の補強又は食品の代替品として通常使用される製品</p> <p>(2) 水の供給</p> <p>(3) 医療、病気予防、医学又は獣医学の目的の治療として通常使用される医薬品（避妊又は衛生保護に使用される製品を含む）</p> <p>(4) 障害の緩和や治療が通常想定されている医療器具等で、障害者の個人使用に特化しているもの（当該器具の修理及びチャイルドシートを含む）</p> <p>(5) 旅客及び手荷物の輸送</p> <p>(6) 図書館の貸出しを含むあらゆる物理形態の書籍（パンフレット、リーフレット及び類似の印刷物、子ども用絵本、お絵かき又は塗り絵用の本、印刷又は手稿の楽譜、地図、水路図又は同様の図）、新聞及び定期刊行物の供給。全体又は主要部分が広告のものを除く。</p> <p>(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</p> <p>(8) ラジオ放送及びテレビ放映の受信</p> <p>(9) 作家、作曲家、舞台芸術家によるサービス又は帰属する著作権の供給</p> <p>(10) 社会政策の枠内での住宅の提供・建設・修復・改造</p> <p>* (10a) 個人用住居の修復と修理（供給されるサービスの価格の大部分を占める材料は除く）</p> <p>* (10b) 個人世帯における窓ふき・清掃</p> <p>(11) 農作物生産への使用が通常想定されている財・サービスの供給（機械又は建物といった資本財は除く）</p> <p>(12) ホテル又は同様の施設で提供される宿泊設備（休日施設の提供、キャンプ場やキャラバンサイトの賃貸を含む）</p> <p>* (12a) レストラン及びケータリング・サービス。飲料（アルコール飲料及び／又は非アルコール飲料）は除く</p> <p>(13) スポーツ行事への参加料</p> <p>(14) スポーツ施設の利用料</p> <p>(15) 加盟国が認める社会福祉団体による財・サービスの供給（非課税のものを除く）</p> <p>(16) 埋葬業者や火葬業者によるサービスの供給及びそれに関係する財の供給</p> <p>(17) 医療、歯科医療及び温熱治療の提供（非課税のものを除く）</p> <p>(18) 道路清掃、ゴミ収集、廃棄物処理に関連するサービスの供給</p> <p>* (19) 自転車、靴及び皮革製品、衣料及び家庭用リネンの小規模な修理（修繕と改変を含む）</p> <p>* (20) 児童・老人・病人・障害者の在宅介護・保育のような家庭内のケアサービス</p> <p>* (21) 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> |

(注 1) 軽減税率適用品目は 2017 年時点のもの。

(注 2) * を付したものは、2009 年の改正（Council Directive 2009/47/EC of 5 May 2009 amending Directive 2006/112/EC as regards reduced rates of value added tax.）で恒久措置となった項目。

(出典) Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax を基に筆者作成。

(iii) 市場統合以降の動向—原産地課税原則の目標の放棄と仕向地課税原則への転換—

(a) 「最終制度」と市場統合後の「経過的制度」

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 年に統一的な最終制度（definitive system）に移行するまでの経過的制度とされていたが、現時点でもそのような統一制度は実現をみていない。

ここで、EU 域内の税障壁の撤廃を目指す EU にとっての「最終制度」とは、域内における原産地課税原則（商品の生産された国が課税権を持つ仕組み）³⁹⁾への移行であった。EU 域内でのクロスボーダー取引（以下「域内貿易」という。）について、通関手続を撤廃するからには、付加価値税の国境税調整も不要とし、極力、国内向けの取引と同様に課税したいと考えられたのである。そのために必要不可欠なのが、原産地課税の下で消費地に税収を帰属させる仕組み（ク

³⁹⁾ あくまでも課税地の問題であり、税収については消費国に帰属することが前提とされていた点には、留意する必要がある（渡辺智之「欧州委員会グリーンペーパーの含意—VAT システムはグローバル化に対応できるか—」『税務弘報』60 巻 7 号, 2012.7, pp.124, 131.）。

リアリングハウス）の導入と、加盟国間の税率の取れんであった⁽⁴⁰⁾。

しかしながら、クリアリングハウスに対する加盟国の反発が強かったことから、ここでも加盟国間での合意が優先され、「最終制度」までの間の暫定措置として、広範な例外規定を含む経過的な制度が創設された。そして、現時点でも最終制度の実現には至っておらず、事業者間（BtoB）の財の取引は仕向地課税（商品の消費された国が課税権を持つ仕組み）が原則とされ、域内貿易は一般にリバースチャージと呼ばれる方式（売り手でなく買い手に納税義務が転嫁される仕組み。域内貿易の場合には、輸出事業者の付加価値税は免税され、輸入事業者に納税義務が転嫁される。）⁽⁴¹⁾で課税されている（図4）。最低標準税率（II 1 (1) (ii) (c) 参照）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2017年末までの継続が決まっている⁽⁴²⁾。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⁽⁴³⁾。

そもそも、税率決定権を各国が放棄することは政治的に極めて困難であり、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。さらに、電子商取引の進展や、付加価値税の巨額の不正還付詐欺の発生といった現代的な課題にも対応を迫られるようになった。このため、近年は、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）、現代化（Modernisation）を目指す方向に移ってきた⁽⁴⁴⁾。

(b) 電子商取引の進展による事業者の事務負担の増大と仕向地課税の拡大

電子商取引の急速な進展等を背景として、EUが目標としていた「最終制度」とはうらはらに、実態面でも制度面でも、仕向地課税への移行が進展していった。このことは、付加価値税の納税に係る事業者の事務負担を増大させることになった。

(40) 渡辺智之『インターネットと課税システム』東洋経済新報社、2001、pp.158-162。原産地課税と仕向地課税の理論的整理及びEUにおける議論の進展等については、持田信樹ほか『地方消費税の経済学』有斐閣、2010、pp.25-84；鈴木将覚「ボーダーコントロールのないVAT—仕向地主義課税をいかに実現するか—」『みずほレポート』2010.2.23。<<https://www.mizuho-ri.co.jp/publication/research/pdf/report/report10-0223.pdf>> 等も参照した。

(41) この方式の本質は、移入品への課税を、EU域内での国境通過時点から、移入地域での最初の販売時点に延期していること（繰延支払方式）である。このため、持田ほか 同上、p.49では、EUの域内貿易に係るリバースチャージを、「繰延支払の効果を随伴するリバース・チャージ」と表現している。

(42) Council Directive (EU) 2016/856 of 25 May 2016 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, as regards the duration of the obligation to respect a minimum standard rate. なお、原産地課税原則から仕向地課税原則への方針転換（後述 II 1 (iii) (d)）を受けて、現在、最低標準税率（15%）を恒久化する指令案が、提出されている。European Commission, Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, with regard to the obligation to respect a minimum standard rate, Brussels, 2017.12.19, COM(2017) 783 final. EUR-LEX website <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017PC0783&rid=1>>

(43) EUの現行指令第109条、第110条等。

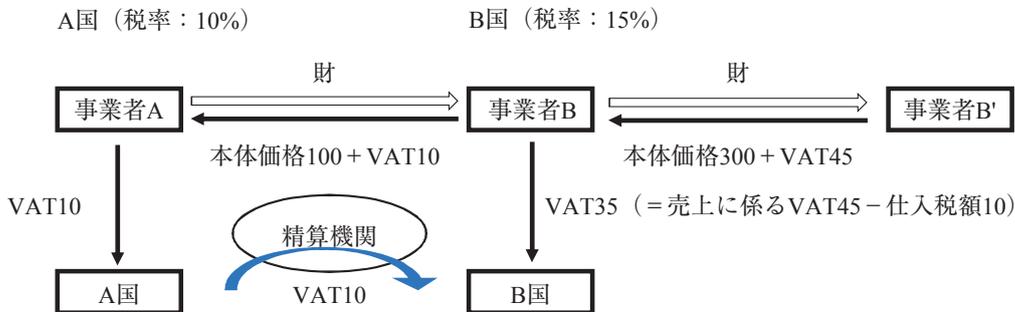
(44) 片山 前掲注(1)、pp.10-11；Commission of the European Communities, Communication from the Commission to the Council and the European Parliament: A strategy to improve the operation of the VAT system within the context of the internal market, Brussels, COM(2000)348 final, 2000.6.7. EUR-Lex website <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52000DC0348&from=EN>> なお、電子インボイスに係る指令も段階的に整備されている。インボイス指令（Council Directive 2001/115/EC of 20 December 2001 amending Directive 77/388/EEC with a view to simplifying, modernising and harmonising the conditions laid down for invoicing in respect of value added tax）では、従来、加盟国間でまちまちであったインボイスの記載事項が定められた（2004年1月1日発効。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.）。また、第2インボイス指令（Council Directive 2010/45/EU of 13 July 2010 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the rules on invoicing）によって、電子インボイスの普及による中小事業者の事務負担削減等が進められている（西山由美「消費課税における「事業者」と「消費者」」『税法学』573号、2015.5、p.216.）。

図4 域内貿易（財の事業者間取引の場合）に係る付加価値税の仕組み（イメージ）

○租税国境廃止後の最終制度（クリアリングハウス方式）

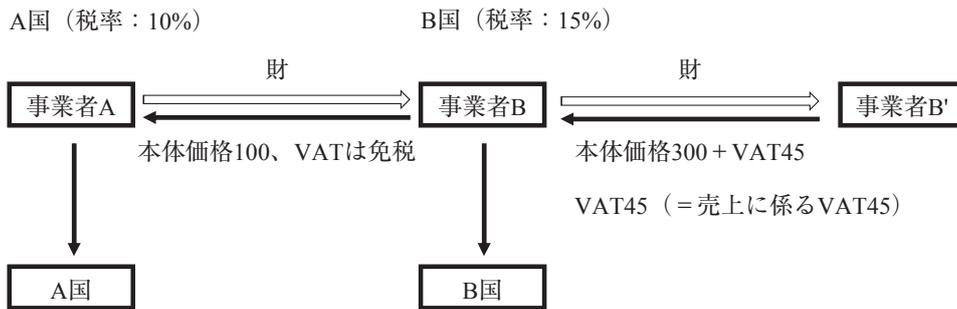
原産地の税率で課税

域内貿易の実績に関する個別データを集計して、各国間の税収配分を調整



○租税国境廃止後の経過的方式（リバースチャージ方式）

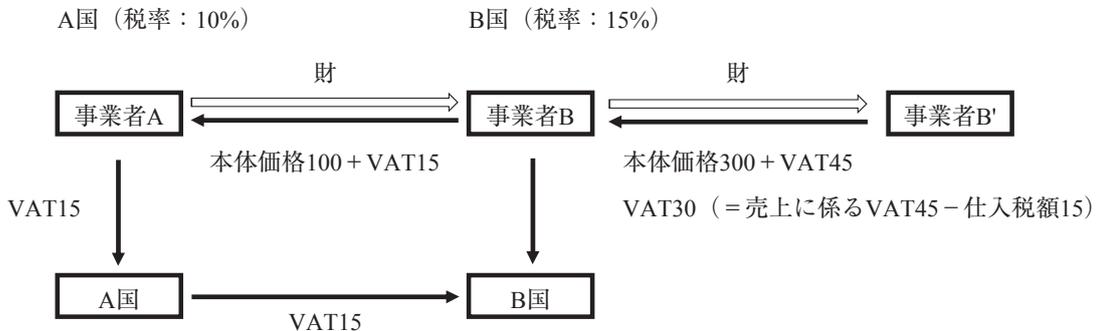
EU域内取得を行った者が納税義務を負う



※通常の輸出入の場合、通関時に輸入品を引き取る者が納税義務を負うが、この場合は事業者Bの販売時（付加価値税の申告時）に事業者Bが納税義務を負う

○新たな単一のEU VAT領域での課税方式（ワンストップショップ方式）

仕向地（消費地）の税率で課税



※事業者AがA国に登録している場合

(注) いずれの方式でも、B国のVAT税収は45となる。

(出典) 吉牟田勲編著『ECの調和と発展』高文堂出版社, 1989, p.64; European Commission, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the follow-up to the Action Plan on VAT, Towards a single EU VAT area: Time to act, Brussels, COM(2017) 566 final, 2017.10.4. <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/communication_-_towards_a_single_vat_area_en.pdf> 等を基に筆者作成。

問題は、典型的には対消費者（BtoC）取引の分野で発生した。BtoCの財の域内貿易は、原産地課税が原則ではあるが、通信販売の場合で一定の基準（例えば、仕向地国での年間売上高の基準）を超える場合には、仕向地国での課税が原則となる。仕向地国で課税される場合、事業者は当該仕向地国の税法に従って仕向地国の課税当局に申告・納税を行わなければならない。インターネットの普及によって、複数加盟国の消費者に直接販売することも容易となった現在、EUの28か国の付加価値税制がそれぞれ異なることと相まって、事業者、特に中小事業者の事務負担の増大が深刻化することとなった。

BtoCに関して言えば、従来はEU域外の事業者からのデジタル財（電子的に配信される書籍、音楽、ゲーム等）がどの国からも課税されておらず、EU域内の事業者が競争上不利になるという問題も生じていた。そこで、2002年の指令（2002/38/EC）によって、2003年7月から、EU域外の事業者からEU域内の消費者に対し、電子的ネットワークを通じて配信する電子取引については、仕向地国で付加価値税が課されることになった。これに伴い、EU域外の事業者が該当する取引を行う場合には、事業者はEU域内のどこか1つの加盟国で登録して申告・納税することとなった（ワンストップショップ制度。以下「OSS」という。）。

2008年には、サービスの課税地を仕向地とする指令（VATパッケージ）が採択された⁽⁴⁵⁾。これに基づき、2010年から、BtoBサービスの課税地が、原則として、原産地（サービス供給者の所在地）から仕向地（サービス需要者の所在地）に変更されることとなった。BtoB域内サービス貿易の課税の仕組みには、リバースチャージ方式が採用された。他方、BtoCサービスについては、引き続き原産地での課税を原則としつつ、仕向地の適用範囲の拡大が織り込まれた。すなわち、2015年1月からは、BtoCの通信サービス、放送サービス、電子的に供給されるサービスが、仕向地で課税されることとなった⁽⁴⁶⁾。BtoC域内サービス貿易の課税の仕組みとしては、「ミニ・ワンストップショップ」制度（以下「MOSS」という。）が選択制として導入された⁽⁴⁷⁾。

こうした仕向地課税の範囲の拡大（後掲表11）は、加盟国の要請を反映したものであり、「最終制度」として原産地課税原則を掲げることの限界が、次第に明らかになる過程であったとも言える。

(c) 巨額の不正還付詐欺の発生

EUの付加価値税にとって、もう1つの大きな課題は、巨額の不正還付詐欺の発生であった。欧州委員会は、2015年に本来得られるはずであった付加価値税収のうち1510億ユーロ（17.7兆円）が失われ、このうち約500億ユーロ（5.9兆円）が域内貿易に係る不正に起因するとしている⁽⁴⁸⁾。

この不正は、回転木馬型（カルーセル）詐欺と呼ばれており、その仕組みは次のとおりであ

(45) Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services. OECDは、国境を越えた取引に係るVATについて従前から議論を重ねており、2015年11月に体系的なガイドラインを公表している（OECD, “International VAT/GST Guidelines,” 2015.11. <<https://www.oecd.org/ctp/consumption/international-vat-gst-guidelines.pdf>>）。EUにおける一連の指令の改正も、OECDでの議論に沿ったものである。

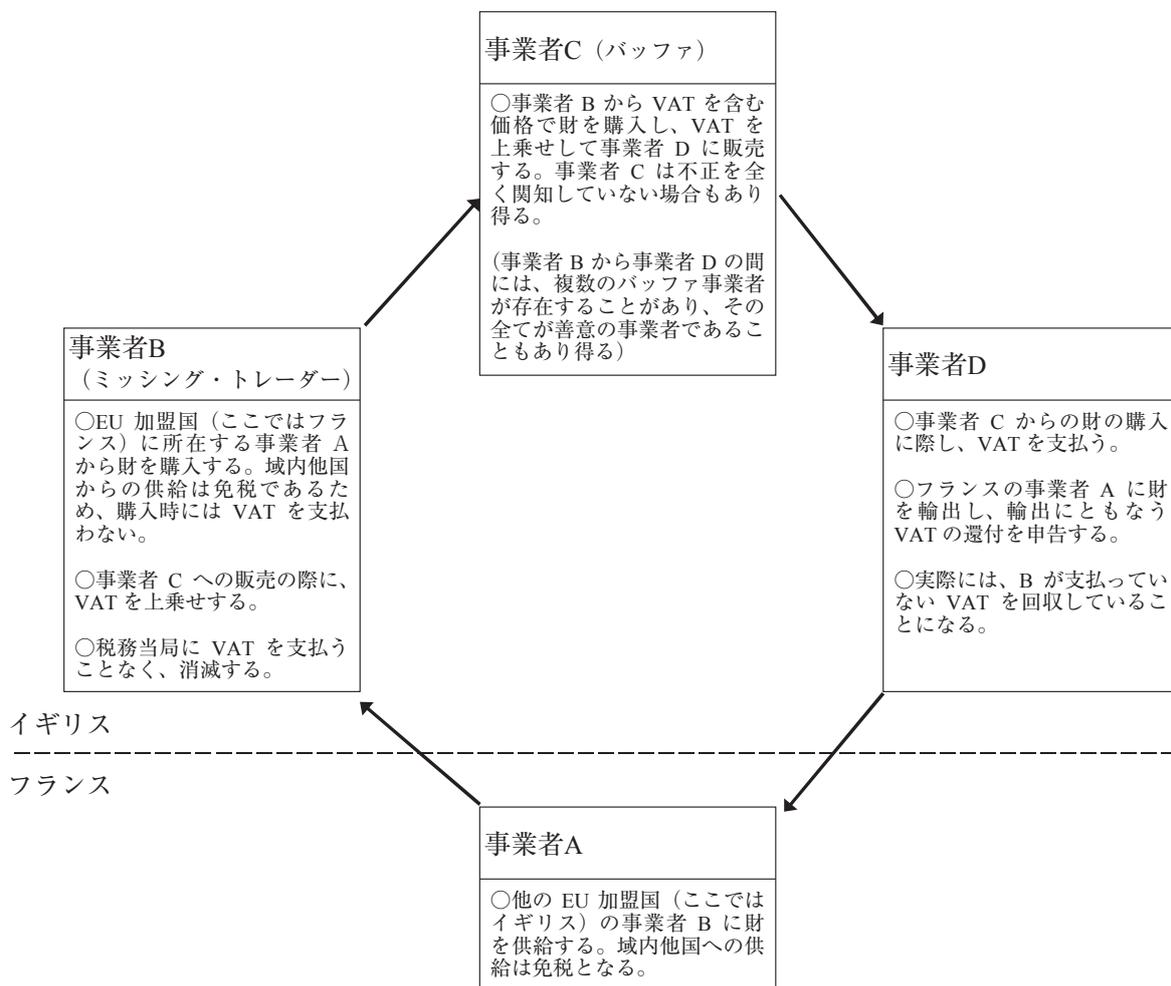
(46) EU域外の事業者は2010年1月から（同上）。

(47) 通信サービス、放送サービス、電子的に供給されるサービスを消費者に提供する場合、EU域内のどこか1か国に登録し、申告・納税すれば済む制度。MOSSにおいて選択された国の課税当局が税収の精算を行う（消費者が居住する国の当局に、申告情報と税を送付する。）。渡辺智之「国境を越えた役務の提供に対する消費税課税一見直しの背景・意義・今後の課題」『税経通信』70巻9号、2015.8、pp.21-22; 西山由美「デジタル化社会における消費課税の新たな手法」『税務弘報』63巻5号、2015.5、pp.48-54。

る(図5)。まず、先に述べたように、現在、財の域内貿易に関しては、リバースチャージ方式が採用されており、域内の他国に財を供給する際には付加価値税は免税され、財を取得した事業者には納税義務が課される。このとき、

- ① フランスの事業者 A からイギリスの事業者 B への供給の際には付加価値税が免税となる。
- ② 事業者 B は、付加価値税を上乗せして事業者 C に財を供給するが、事業者 B は、イギリスの税務当局に付加価値税を納税せず、事業者 C から受け取った付加価値税に相当する金額を、持ち逃げして消えてしまう。
- ③ 事業者 C は、付加価値税を含む価格で事業者 D に財を供給する。事業者 C はバッファ事

図5 回転木馬型詐欺の仕組み(イメージ)



(出典) Ian Crawford et al., "Value Added Tax and Excises," Sir James Mirrlees (chair), *Dimensions of Tax Design: the Mirrlees review*, New York: Oxford University Press, 2010, p.312; 鈴木将覚「ボーダーコントロールのない VAT—仕向地主義課税をいかに実現するか—」『みずほレポート』2010.2.23. みずほ総合研究所ウェブサイト <<https://www.mizuho-ri.co.jp/publication/research/pdf/report/report10-0223.pdf>> 等を基に筆者作成。

(48) European Commission, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the follow-up to the Action Plan on VAT towards a single EU VAT area: Time to act, COM(2017)566 final, Brussels, 2017.10.4, p.3. <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/communication_-_towards_a_single_vat_area_en.pdf>

業者と呼ばれ、詐欺グループの一員であることもあれば、詐欺とは無関係の場合もある。

- ④ 事業者 D は、フランスの事業者 A に財を供給し、仕入れの際に支払った付加価値税の還付を、イギリスの税務当局から受ける。

これが、回転木馬型詐欺の典型的な例である。事業者 B は付加価値税を納める前に消滅してしまっているため、イギリスの税務当局にとっては、事業者 D の税還付のみが生ずる。この取引が何度も何度も回転木馬のように繰り返され、巨額な不正還付が生ずる。この詐欺は、大部分が組織的犯罪によるもので、最近の報道によれば、テロリストの資金源にもなっているという⁴⁹⁾。

このような詐欺が発生し得るのは、物理的な税関が存在しない中で、域内他国から財の供給を受ける事業者が、付加価値税の納税前に財を受領できてしまうからであり、解決策の検討が急務となっている⁵⁰⁾。

(d) EU 域内取引における基本理念の大転換—仕向地課税原則に向けて—

このように、EU の付加価値税における近年の最大の課題は、域内貿易の課税の仕組みを、事業者の事務負担の軽減の観点と税収ロス防止の観点から見直すことであった。まず、2010年に欧州委員会が公表したグリーンペーパーでは、EU の付加価値税に係る問題点が包括的に分析された⁵¹⁾。翌 2011 年のフォローアップレポート「VAT の将来」では、EU が付加価値税の導入以来追求してきた「最終制度」である原産地課税原則の目標を放棄することが提案された。欧州委員会は、目標を放棄して初めて、仕向地課税原則への抜本的改革に向けた実質的な検討を開始できるとし⁵²⁾、欧州議会⁵³⁾と閣僚理事会⁵⁴⁾も欧州委員会の提案に賛成した。

2016 年 4 月に欧州委員会は VAT 行動計画を公表した。同計画は、より堅牢な単一 EU VAT

49) *ibid.*, p.3.

50) 対策として、原産地原則に立ち戻るべきであるというモデルが提案されたが、政治的なコンセンサスが図られないことから、実現は困難とみられていた。また、オーストリア、ドイツを中心とする大胆な提案として、小売段階でのみ課税するモデルが提唱されていたが(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等)、全ての事業者に税を分割納付させる従来の付加価値税の仕組みと比べて監視が難しいこと、新たな詐欺が行われる可能性があることから、望ましくないと結論付けられた(European Commission, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on an action plan on VAT Towards a single EU VAT area: Time to decide, Brussels, COM(2016) 148 final, 2016.4.7, p.9. <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_148_en.pdf>; 溝口史子『EU 付加価値税の実務』中央経済社, 2017, pp.236-241.)。

51) European Commission, GREEN PAPER On the future of VAT: Towards a simpler, more robust and efficient VAT system, COM(2010) 695 final, Brussels, 2010.12.1. EUR-Lex website <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:EN:PDF>>; European Commission, Commission staff working document: Accompanying document to the GREEN PAPER on the future of VAT: Towards a simpler, more robust and efficient VAT system, SEC(2010) 1455 final, Brussels, 2010.12.1. <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/sec%282010%291455_en.pdf>

52) European Commission, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT: Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market, COM(2011) 851 final, Brussels, 2011.12.6, p.5. <http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/key_documents/communications/com_2011_851_en.pdf>; 沼田博幸「国際課税 EU における VAT の最近の動向について—グリーンペーパーが提起する課題とわが国への含意—」『租税研究』749号, 2012.3, pp.278-320では、詳しい解説のほか、全訳が付されている。仕向地課税が提案されるまでの経緯については、渡辺 前掲注(40)も詳しい。

53) “European Parliament resolution of 13 October 2011 on the future of VAT, 2011/2082(INI).” <<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=TA&language=EN&reference=P7-TA-2011-0436>>

54) Council of the European Union, “Press release 3167th Council meeting Economic and Financial Affairs,” 9733/12, PRESSE 198, PR CO 29, Brussels, 2012.5.15, pp.16-19. <http://europa.eu/rapid/press-release_PRES-12-198_en.pdf>

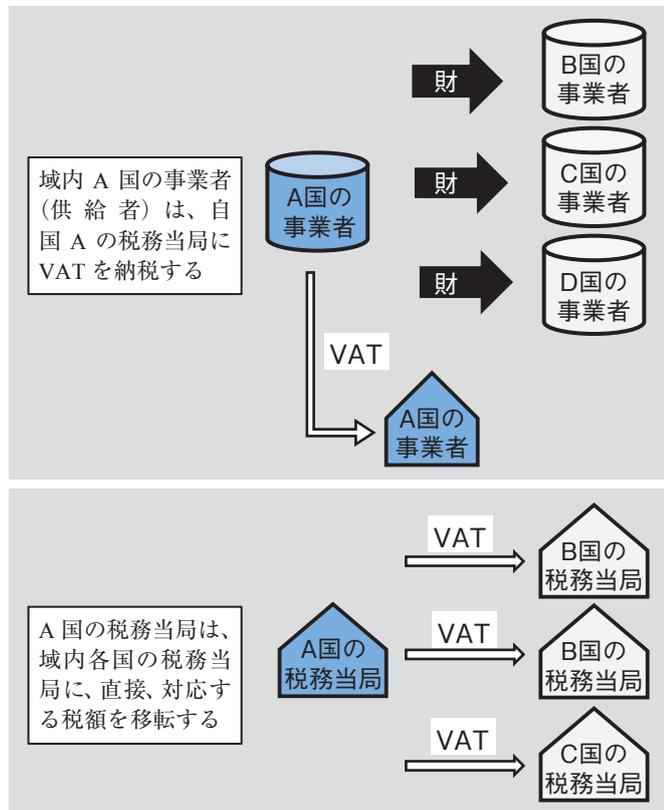
領域（single EU VAT area）のための4つの施策が柱となっている。すなわち、①電子商取引と中小企業のために引き続き実行する施策、②いわゆる「VATギャップ」（本来徴収されるべき付加価値税収と実際の税収の差）対策として緊急に取り組むべき施策（税務当局間の協力体制の強化、企業の自発的な納税協力の促進、各加盟国の税務当局の能力強化等）、③域内貿易における仕向地課税原則の実現に向けた中期的施策、④税率政策の柔軟化に向けた中期的施策、である。⁵⁵⁾

同計画で提示されたスケジュールに沿って、2017年10月には、域内貿易への課税を仕向地課税原則に変更するにあたっての最終的な付加価値税の体制やその導入時期等が提案された⁵⁶⁾。概要は以下のとおりである。

法制化の第1段階として、2022年からOSS（ワンストップショップ制度、図4及び図6参照）を導入する。BtoCの電子的サービスの域内貿易には既にMOSSが導入されており、この適用範囲を、BtoBの財の域内貿易にまで拡張する形である。OSSの下では、域内A国の企業Aが、域内B国の企業Bに財を供給した場合、A国の税務当局に対し、付加価値税を支払う。税率はB国のものが適用されるが、企業Aは、自国Aの税務申告のルールに従えばよく、言語も自国語を使用できる。A国の税務当局は、B国の税務当局に、対応する税額を移転する。

法制化の第2段階は、OSSの全域内貿易への拡大である。つまり、BtoC取引にも、サービス全般にも、OSSを適用する。この第2段階は、第1段階の実施状況を確認し、導入後5年が経過した後に評価を行った上で、提案される。域内貿易に課される仕向地課税原則に基づく最終的な付加価値税の体制は、その後に完全な形で実現することになる。（表11）

図6 ワンストップショップ制度の仕組み（イメージ）



(出典) European Commission, “The Future of VAT: #Fair Taxation.” <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/factsheet_futurevat.pdf> を基に筆者作成。

⁵⁵⁾ European Commission, *op.cit.*(50); 溝口 前掲注(50), pp.236-241. BtoC の電子商取引全般へのミニ・ワンストップショップ拡大 (2021 年から. Council Directive (EU) 2017/2455) を含む。

⁵⁶⁾ European Commission, *op.cit.*(48)

表 11 EU の域内貿易における仕向地課税の進展（EU 域内事業者の場合）

| | 財 | | サービス | |
|------------------------|-------------------------|--|----------------------------------|----------|
| | BtoB | BtoC | BtoB | BtoC |
| 1993 年 | 仕向地課税 (リバースチャージ) | 原則は原産地課税であるが、大規模通信販売等の例外規定のため、実際には仕向地課税が原則になりつつある。 | 原則は原産地課税 | 原則は原産地課税 |
| 2010 年 | | | 仕向地課税（リバースチャージ） | |
| 2015 年 | | | | |
| 2021 年 | 仕向地課税 (ワンストップショップ制度) | 電子商取引は仕向地課税（ミニ・ワンストップショップ制度を選択可） | 電子商取引は仕向地課税（ミニ・ワンストップショップ制度を選択可） | |
| 2022 年（予定） (第 1 段階) | | 仕向地課税（ワンストップショップ制度） | | |
| 将来的（予定） (第 2 段階) | | | | |

（出典）渡辺智之「国境を越えた役務の提供に対する消費税課税—見直しの背景・意義・今後の課題—」『税経通信』70 巻 9 号, 2015.8, pp.21-25; European Commission, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the follow-up to the action plan on VAT Towards a single EU VAT area: Time to act, Brussels, COM(2017) 566 final, 2017.10.4. <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/communication_-_towards_a_single_vat_area_en.pdf> 等を基に筆者作成。

(iv) 税率構造

(a) 1992 年第 6 次指令修正指令まで

現在、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 9、表 10）。これは、以下のような経緯を経たことによる。

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（II 1 (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 年ごとに見直すこと、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。

(b) 労働集約的な分野のサービスに対する軽減税率の適用

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⁵⁷⁾。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⁵⁸⁾、試験的な措置であった。

2003 年 7 月に公表された指令の改正案⁵⁹⁾では、第 6 次指令の別表 3（基本的な軽減税率適用品

57) EU における税率構造の議論については、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。

58) 片山 前掲注(1), p.11.

59) Commission of the European Communities, Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC as regards reduced rates of value added tax, COM(2003) 397 final, 2003.7.23. EUR-Lex website <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52003PC0397&from=EN>>

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、レストランへの軽減税率適用を求めるフランスと軽減税率の拡大に慎重なドイツ等との意見の対立から合意には至らず、結果として2006年に採択された指令⁶⁰⁾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。なお、2008年に世界的金融危機が発生したことを受けて、反対していた国が軟化し、労働集約的なサービスに対する軽減税率の適用が恒久措置となるとともに、レストランやケータリングも軽減税率の適用対象品目に追加された⁶¹⁾。

(c) 仕向地課税原則の下での税率制度の柔軟化の議論

2011年に欧州委員会が公表した報告書「VATの将来」の最大の眼目は、EUの付加価値税システムを原産地課税原則から仕向地課税原則に転換することであったが、同報告書では、併せて、付加価値税システムをより効率的にするために、公的団体や旅客輸送等に係る非課税項目の見直しや、税率構造の見直しを行うことが盛り込まれた⁶²⁾。

2016年のVAT行動計画では、仕向地課税原則の下での税率構造の在り方について、改革の選択肢が2つ提示された。第1の選択肢は、最低標準税率の15%は維持しつつ、軽減税率を適用できる財・サービスの範囲を拡張した上で定期的に見直すことである。第2の選択肢は、「野心的」なもので、最低標準税率を廃止し、軽減税率を適用できる財・サービスの範囲を廃止するとともに、軽減税率の数と水準について各加盟国に対してより自由を与えることである。ただし、後者の場合でも、不公正な税の競争を防止する措置を設ける等、軽減税率適用に関する基本的な枠組みは決める必要があるとされる。⁶³⁾

政治的な議論を経て2018年1月に提出された指令案⁶⁴⁾では、仕向地課税原則に移行した後の税率制度について、次のような提案がなされている。すなわち、最低標準税率の15%⁶⁵⁾に加え、①5%と標準税率の間に2本の軽減税率、②5%未満の軽減税率を1本とゼロ税率を持つことができる。①②の税率は、最終消費者のみを受益者とし(中間投入には適用しない)、また共益目的を追及するものとする。現行の軽減税率適用品目表(前掲表10参照)は廃止し、代わりに軽減税率適用不可品目を新たに指定する(貴金属、アルコール飲料、たばこ、乗用車、燃料・潤滑油、武器・弾薬、コンピュータ・電子・光学機器及び時計、電気設備、家具、楽器、芸術品、金融・保険サービス、賭博など16項目)。加盟国の財政への影響に鑑み、全品目の平均税率(重み

(60) Council Directive 2006/18/EC of 14 February 2006 amending Directive 77/388/EEC with regard to reduced rates of value added tax.

(61) Council Directive 2009/47/EC of 5 May 2009 amending Directive 2006/112/EC as regards reduced rates of value added tax; 「VAT軽減税率の適用拡大に合意(ブリュッセル発)」『通商弘報』2009.3.12; 「レストランのVATを軽減へ(パリ発)」『通商弘報』2009.3.25.

(62) European Commission, *op.cit.*(51)

(63) European Commission, *op.cit.*(50); 溝口 前掲注(50), pp.240-241.

(64) European Commission, Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards rates of value added tax, Brussels, 2018.1.18, COM(2018)20 final. <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/18012018_proposal_vat_rates_en.pdf> なお、同日、中小企業の納税協力費の削減のため、①EU全域を対象とする免税点の導入、②各加盟国の国内における免税点の最大額の引上げ、③小規模企業(免税事業者及び課税事業者の両者)に対する付加価値税に係る義務の簡素化等を主な内容とする指令案も提案された。European Commission, Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the special scheme for small enterprises, Brussels, 2018.1.18, COM(2018)21 final. <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/18012018_proposal_vat_smes_en.pdf>

(65) 前掲注(42)参照。

付けしたものは最低12%でなくてはならない。

なお、この改正案は各加盟国の現行の軽減税率制度には影響を及ぼさず、各加盟国は現行の仕組みをそのまま継続できる。

(2) イギリス

(i) 租税体系の概要

イギリスの2015年の国民負担率は32.5%、租税負担率は26.4%である。

租税収入の内訳（2015年）は、所得課税が43.4%、消費課税が40.5%、資産課税等が16.1%である。国税の主要税目としては、所得税、法人税、キャピタル・ゲイン税等の所得課税と、付加価値税、炭化水素油税、たばこ税、酒税等の消費課税、相続税等の資産課税等とがある。地方税は、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・タックスがほぼ唯一の税目である。

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（Margaret Thatcher）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、1990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、総税収比でみると、1975年の10.8%から、2015年の26.1%へと、大幅に上昇している（図7）。

(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（Edward Heath）保守党政権下の1973年4月1日に導入された⁶⁶。

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」⁶⁷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）が引き起こすゆがみを是正することであり⁶⁸、これらの税は、付加価値税の導入の際に廃止された。

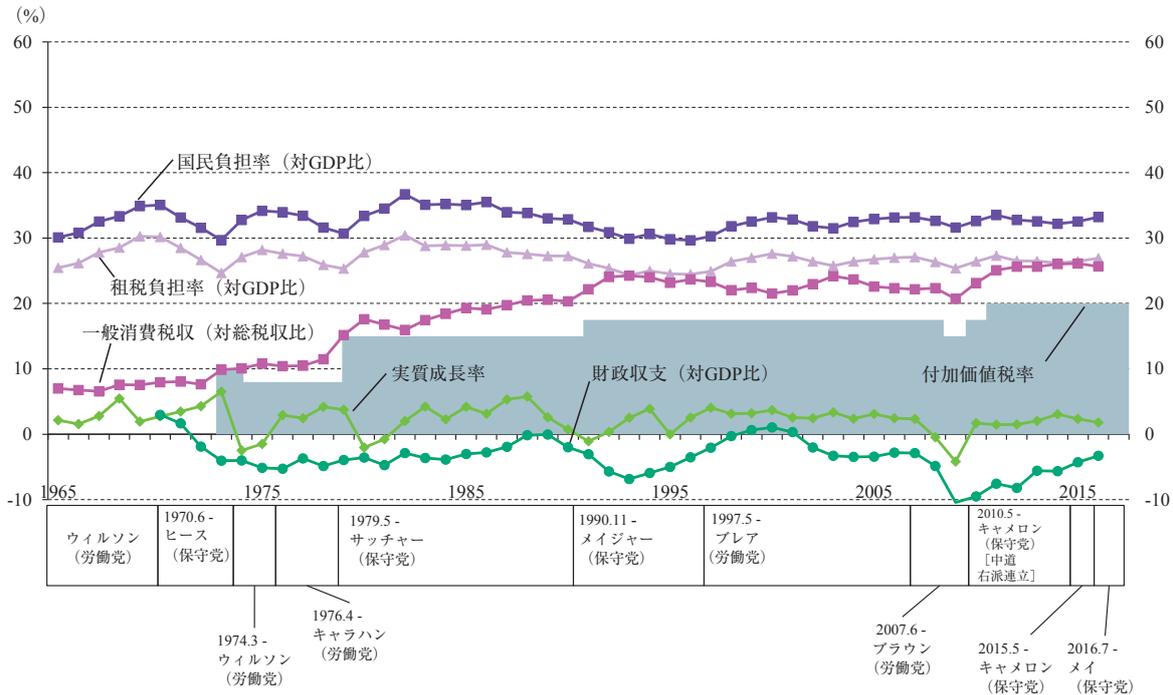
標準税率は、導入当初は10%であったが1974年に一旦8%に引き下げられ、サッチャー政権下の1979年に所得税の大幅減税と併せて一気に15%にまで引き上げられ、1991年に地方税減税と併せて17.5%に引き上げられた。その後、世界的金融危機の発生を受けて、景気対策の一環として2008年12月から2009年末まで時限的に15%に引き下げられ、2011年からは悪化した財政収支の改善のために20%に引き上げられている（表12）。

⁶⁶ 付加価値税の導入の経緯については、主として、薄井, 大蔵省大臣官房文書課編 前掲注(9); 知念 前掲注(3)を参照した。

⁶⁷ *Value-added tax*, Presented to Parliament by the Chancellor of the Exchequer by Command of Her Majesty, Cm4621, March 1971.

⁶⁸ イギリスの付加価値税導入の主目的がEU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、EU加盟とは関係ない、との立場をとっている。薄井, 大蔵省大臣官房文書課編 前掲注(9), p.173.

図7 イギリスにおける付加価値税の標準税率及び一般消費税収等の推移



(注) 現在では、一般消費税収は全て付加価値税収である。
 (出典) OECD.stat, "Revenue Statistics."; "National Accounts."; "Economic Outlook."; 和田絢子・宮畑建志「欧米10か国の歴代政権及び政権政党」『レファレンス』788号, 2016.9, pp.67-89. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digi_depo_10195998_po_078804.pdf?contentNo=1>等を基に筆者作成。

表12 イギリスにおける税率構造の推移

| | 1973. | 1974. | 1974. | 1976. | 1979. | 1991. | 1994. | 1995. | 1997. | 2008. | 2010. | 2011. |
|------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| | 4.1 | 7.29 | 11.18 | 4.12 | 6.18 | 4.1 | 4.1 | 1.1 | 9.1 | 12.1 | 1.1 | 1.4 |
| 軽減税率 | - | - | - | - | - | - | - | 8 | 5 | 5 | 5 | 5 |
| 標準税率 | 10 | 8 | 8 | 8 | 15 | 17.5 | 17.5 | 17.5 | 17.5 | 15 | 17.5 | 20 |
| 割増税率 | - | - | 25 | 12.5 | - | - | - | - | - | - | - | - |
| 中間税率 | - | - | - | - | - | - | 8 | - | - | - | - | - |

(出典) European Commission, "VAT rates applied in the Member States of the European Union: Situation at 1st January 2017." <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf>を基に筆者作成。

(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13)。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、ゼロ税率を持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。税率構造等に起因する税収減は、2016/17年度で737.0億ポンド(9.9兆円)(ゼロ税率分が459.7億ポンド(6.2兆円)⁶⁹、軽減税率分が50.4億ポンド(0.7兆円)、非課税分が

表 13 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、駐車場、ホテル、キャンプ場等は標準税率）。保険。郵便サービス。賭け事、ゲーミング、別途課税されるマシニング、富くじ。金融。教育（適格団体による教育又は職業訓練、独立の教師による家庭教師、英語教育）。医療・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）。スポーツ競技会への参加料（参加料が全て賞金に充当されるもの又は非営利組織によるもの）、非営利組織によるスポーツ教育又は身体教育。芸術作品。慈善団体等による募金集めの興業（同一地域での開催が年15回以下のもの）。公的団体等による美術館、動物園、文化的公演への入場料。仕入税額が回復できない財。投資目的の金。等 |
| 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。人間の食料、動物の飼料、食用植物の種子、生きている食用動物は原則としてゼロ税率で、適用除外品目を限定列挙。ただし、適用除外品目にも例外がある。標準税率が適用されるのは、アイスクリーム、菓子（ケーキとビスケットはゼロ税率）、酒、飲料（フルーツジュースとペットボトルの水を含む。茶、ココア、コーヒー、牛乳はゼロ税率）、食用に包装されたポテトスナック、ペットフード、自家用酒製造用パック）。下水道、非産業目的の水供給。書籍、新聞、雑誌等。視覚障害者及び身体障害者のための録音図書テープ・テープレコーダーの公的機関及び慈善団体への供給、視覚障害者のためのラジオ受信機。居住用新築物件の建築・譲渡。保護建築物の譲渡（再建後1回目のみ）。旅客輸送（10人乗り以上のもの）。大型居住用キャラバン（環境基準に適合するもの）、居住用ボート。銀行券。処方に基づく医薬品、医療用品、身体障害者のための補助具・自動車・介護サービス等。慈善団体による被寄附物の売却及び賃貸、慈善団体が売却及び賃貸するための財の寄附。大人の着用に適さない子ども用の衣料・靴（毛皮を使用しているものは除く）、産業用の防護ブーツ・ヘルメット、バイク・自転車のヘルメット。女性用の衛生用品。等 |
| 5% | 家庭用及び慈善団体用の燃料又は電力の供給。居住用設備における省エネルギー器具の設置サービス（及び器具の供給）。高齢者（60歳以上）、低所得者を対象とした暖房設備、防犯用品又はガス供給設備の設置。チャイルドシート。住宅の適格な転換（戸数の変更、共同生活用住宅への転換、慈善目的の住宅への転換。非居住用建物から住宅への転換を含む）。空室期間2年以上の住宅の修繕及び改築。避妊用品。慈善団体又は福祉団体による福祉の助言・情報（啓発・教育ビデオ等）。禁煙用品。大型居住用キャラバン（環境基準に不適合のもの）。ケーブル吊りの乗り物による旅客輸送（10人乗り以上のもの）。等 |

(注1) 非課税品目等は2017年時点のもの。

(注2) 輸出及び輸出類似取引は免税となる。

(注3) 食料品については、加藤慶一「消費税の複数税率をめぐる論点—適用対象の画定と減収規模を中心に—」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』790号、2013.5.23。<http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_8208222_po_0790.pdf?contentNo=1>が詳しい。

(出典) Value Added Tax Act 1994 (c.23), Sch. 7A, Sch. 8, Sch. 9; “VAT rates on different goods and services.” <<https://www.gov.uk/guidance/rates-of-vat-on-different-goods-and-services#building-and-construction-land-and-property>>等を基に筆者作成。

226.9億ポンド（3.0兆円）と見込まれており、これは付加価値税収（1198.0億ポンド（16.1兆円））の60%超に相当する（表14）。

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、従前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（II 1 (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日からは標準税率の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⁽⁶⁹⁾。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。2012年予算では、酷似した物品に異なる税率が適用されるゆがみを是正するために、同年10月から軽減税率等の適用対象の

(69) このうち、食料品分は175.5億ポンド（付加価値税収の14.6%）である。

(70) 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 14 イギリスにおける税率構造等に起因する税収減の推計

(単位：100万ポンド)

| ゼロ税率 | 金額 | 非課税 | 金額 |
|---|--------|-------------------------------|-------|
| 食料品 | 17,550 | 国内の住居の賃貸 ^(注2) | 3,900 |
| 居住用新築物件の建築 (DIY 大工への還付を含む。) ^(注2) | 11,950 | 商業用資産の譲渡 | 300 |
| 国内旅客輸送 | 5,000 | 教育 ^(注2) | 4,000 |
| 国際旅客輸送 (国内分) ^(注2) | 350 | 医療サービス ^(注2) | 3,100 |
| 書籍、新聞、雑誌 | 1,650 | 郵便サービス | 200 |
| 子ども用衣料 | 1,900 | 埋葬・火葬 | 300 |
| 水・下水サービス | 2,250 | 金融・保険 ^(注2) | 7,450 |
| 薬、処方された用品 | 3,350 | 賭け事、ゲーミング、富くじ ^(注2) | 1,250 |
| 慈善団体への寄附 ^(注2) | 400 | 文化的施設・公演への入場料 ^(注2) | 40 |
| 一定の船舶及び飛行機 | 550 | 小規模事業者の免税点 ^(注2) | 2,150 |
| 障害者用の自動車及びその他の用品 | 1,000 | | |
| 自転車用のヘルメット | 20 | | |
| 軽減税率 | 金額 | | |
| 家庭用の燃料及び電力 | 4,450 | | |
| 住宅の一定の転換及び修繕 ^(注2) | 350 | | |
| 省エネルギー器具 | 140 | | |
| チャイルドシート | 25 | | |
| 避妊用品 | 15 | | |
| 禁煙用品 | 20 | | |
| 女性用の衛生用品 ^(注3) | 40 | | |

(注1) 数値は2016/17年度のもの。

(注2) 特に仮定の強い数字で、大きな誤差がありうる。

(注3) 現在、女性用の衛生用品には、ゼロ税率が適用されている。

(出典) (主要な (50万ポンド以上の) 税収減) HM Revenue & Customs, "Estimated costs of principal tax reliefs," January 2017. GOV.UK website <<https://www.gov.uk/government/statistics/main-tax-expenditures-and-structural-reliefs>>; (50万ポンド未満の税収減) HM Revenue & Customs, "Estimated cost of minor tax reliefs," December 2016. *ibid.* <<https://www.gov.uk/government/collections/tax-relief-statistics>> を基に筆者作成。

一部の財・サービスを標準税率化する措置が盛り込まれたが、庶民の味である「パステイ」というパイが対象に含まれていたことが国民から大きな批判を浴び、政府は修正に追い込まれた⁽⁷¹⁾。

なお、2016年6月の国民投票の結果を受けて、イギリスはEUから離脱することとなった。メイ首相はEU離脱に関する基本方針の中で、移民の流入制限や立法権の回復などを優先し単一市場からは完全撤退することを表明した⁽⁷²⁾。離脱交渉の行方は依然として不透明であるが、イギリスが単一市場から完全撤退すれば、付加価値税も独自に進んでいくことが見込まれる。

(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、直近12か月間の売上高8万5000ポンド(1139万円)である(表15)。

簡易課税制度については、今後1年間の課税売上見込高が15万ポンド(2010万円)以下かつ年間総事業収入が23万ポンド(3082万円)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が導入されている。小売事業者には、年間小売売上高が1億3000万ポンド(174

(71) HM Treasury, *Budget 2012*, London: The Stationery Office, 2012, pp.35, 73. <https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/247119/1853.pdf>; 「英国パイ課税「待った」」『朝日新聞』2012.7.23.

(72) "The government's negotiating objectives for exiting the EU: PM speech," 2017.1.17. GOV.UK website <<https://www.gov.uk/government/speeches/the-governments-negotiating-objectives-for-exiting-the-eu-pm-speech>>

表 15 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 | 直近 12 か月間の課税売上高が 8 万 5000 ポンド（1139 万円）以下の事業者 又は 今後 12 か月間の課税売上見込高が 8 万 3000 ポンド（1112 万円）以下の事業者 自ら課税事業者となることを選択できる。 |
| 簡易課税制度 | ①平均税率課税制度 今後 12 か月間の課税売上見込高（税抜）が 15 万ポンド（2010 万円）以下、かつ、直近 12 か月間の総事業収入（税込）が 23 万ポンド（3082 万円）以下の場合（継続適用の場合は今後 12 か月間の総事業収入見込高（税込）が 23 万ポンド（3082 万円）以下の場合）、総売上高（税込）に平均税率を乗じた額を VAT 納付税額とすることができる。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% ポイント軽減される特典がある。税率は 17 に区分されており（4～14.5%）、代表的なものは以下のとおり。 ビジネスサービス一般 12%、製造業一般 9.5%、不動産業一般 14%、小売業一般 7.5%、卸売業一般 8.5%、その他 12% このほかに、限定費用事業者（財の購入費用（税込）が年間売上げの 2% 未満又は 1,000 ポンド未満の事業者）に対しては、16.5% の税率が適用される。 ② VAT 小売制度 VAT のための通常の会計によ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 3000 万ポンド（174 億円）以下の場合、税率区分ごとの売上額から税額を計算する等の方式が定められている。 |

（注 1）課税特例措置は 2017 年時点のもの。

（注 2）邦貨換算レートは 1 ポンド = 134 円（裁定外国為替相場（平成 29 年 1 月中において適用）による）。

（出典）Value Added Tax Act 1994 (c.23), Sch. 1, Sec 26B, Sch.11 para2(6); "VAT." GOV.UK website <<https://www.gov.uk/browse/tax/vat>> 等を基に筆者作成。

億円）以下の場合、税率区分ごとの売上額から税額を計算する方式も認められている。

（3）ドイツ

（i）租税体系の概要

ドイツの 2015 年の国民負担率は 37.1%、租税負担率は 23.1% である。

租税収入の内訳（2015 年）は、所得課税が 50.1%、消費課税が 44.5%、資産課税等が 5.4% である。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有税とされていることであり、これらの税収は総税収の約 8 割を占めている。所得税と付加価値税は、事実上、市町村の共有税でもある。その他、連邦固有の税としてエネルギー税、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、相続・贈与税等、市町村固有の税として営業税、不動産税等がある。⁽⁷³⁾

対総税収比で見ると、付加価値税の割合は 2015 年で 30.1% である。2007 年に行った税率の引上げで、割合がわずかに増加している（図 8）。

（ii）付加価値税の導入と標準税率の推移

（a）導入時（1968 年）

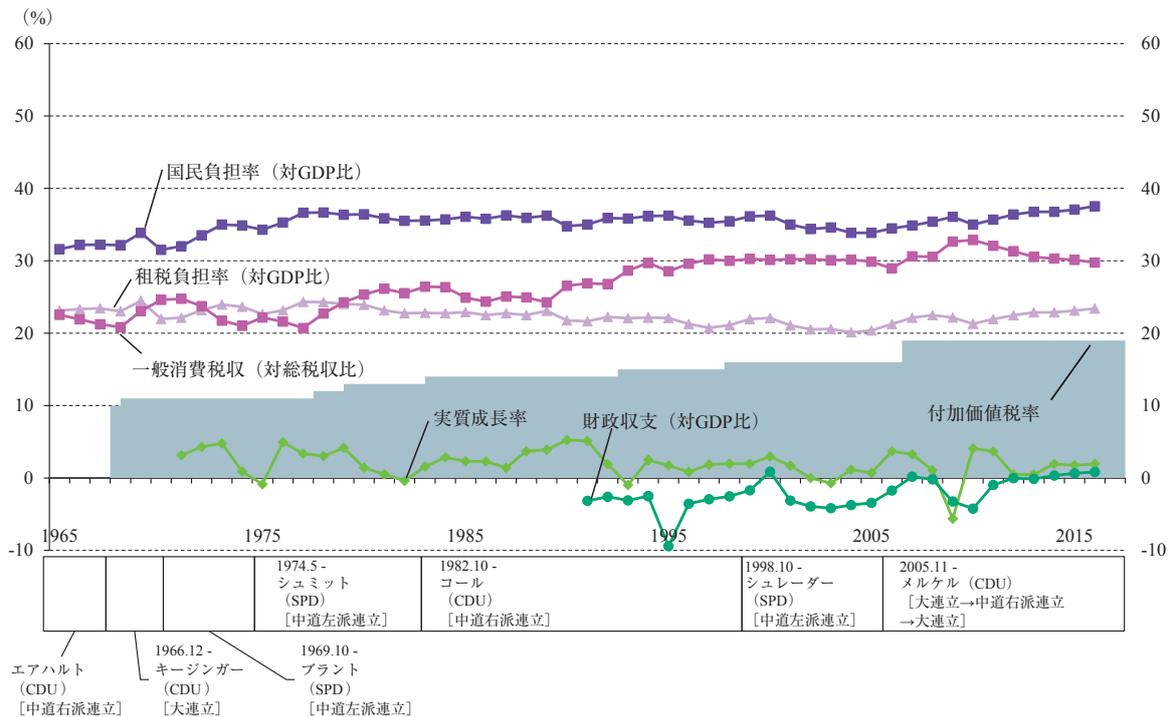
旧西ドイツでは、1968 年 1 月 1 日に、付加価値税（ドイツ語名称は売上税（Umsatzsteuer））が導入された⁽⁷⁴⁾。

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）を改正する形で行われた。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

(73) ここでは、収益権（後掲注(85)参照）について記述している。

(74) 付加価値税の導入の経緯については、主として、薄井、大蔵省大臣官房文書課編 前掲注(9); 知念 前掲注(3)を参照した。

図8 ドイツにおける付加価値税の標準税率及び一般消費税収等の推移



(注) 現在では、一般消費税収は全て付加価値税収である。

(出典) OECD.stat, "Revenue Statistics."; "National Accounts."; "Economic Outlook."; 和田絢子・宮畑建志「欧米10か国の歴代政権及び政権政党」『レファレンス』788号, 2016.9, pp.67-89. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digi_depo_10195998_po_078804.pdf?contentNo=1>等を基に筆者作成。

審議が始められ、EUの指令の公布と歩調を合わせて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⁽⁷⁵⁾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の導入を促したこと、付加価値税についてのEUの指令が公布されたことであった。

(b) 1%ずつの引上げ (1968年～1998年)

導入当初の標準税率(表16)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EUの1992年第6次指令修正指令(II 1 (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(Helmut Schmidt)首相(中道・左派連立政権)の下で、その他の引上げはコール(Helmut Kohl)首相(保守・中道連立政権)の下で行われている。このことは、2度の大戦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⁽⁷⁶⁾。

(75) 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, 大蔵省大臣官房文書課編 同上, p.171.

表 16 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) European Commission, "VAT rates applied in the Member States of the European Union: Situation at 1st January 2017." <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf>を基に筆者作成。

(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。⁽⁷⁶⁾

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（Gerhard Schröder）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（Angela Merkel）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が、SPDが直前に巻き返し⁽⁷⁸⁾をみせた。紆余（うよ）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⁽⁷⁹⁾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45%への引上げが盛り込まれた。付加価値税率の3%分の引上げのうち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））。

この3%の引上げの際には、1年前に告知していたこともあり、反動減や価格調整についての混乱も少なかったとされる。国民の間で大きな混乱や反対がなかったのは、食料品等の軽減税率を据え置いたことも一因である可能性がある⁽⁸⁰⁾。

(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17）。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。

(76) 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.

(77) 本項の記述については、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等によった。

(78) 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。

(79) *Gemeinsam für Deutschland Mit Mut und Menschlichkeit: Koalitionsvertrag von CDU, CSU und SPD*, Rheinbach: Union Betriebs-GmbH, 2005.11, s.80. <https://www.bundesregierung.de/Content/DE/_Anlagen/koalitionsvertrag.pdf?__blob=publicationFile&v=2>

(80) 「政府税制調査会海外調査報告（オランダ、ドイツ、スウェーデン）」（第30回税制調査会提出資料）2016.5.16, p.4. 内閣府ウェブサイト <http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2016/_icsFiles/afiedfile/2016/05/16/28zen30kai5.pdf>

近年の動向としては、2011年から、ホテルなど宿泊業に係る税率が、19%から7%に引き下げられた。これは、2009年9月に実施された総選挙で勝利したキリスト教民主・社会同盟(CDU/CSU)が、社会民主党(SPD)との大連立政権を解消し、自由民主党(FDP)と新たに連立を組んだ際の連立協定に盛り込まれたものである⁸¹⁾。

税率構造等に起因する税収減(連邦分)は、2017年で250億3000万ユーロ(2兆9290億円)(軽減税率分が62億6500万ユーロ(7330億円)⁸²⁾、非課税分が187億6500万ユーロ(2兆1955億円))と見込まれており、これは付加価値税収(896億6700万ユーロ(10兆4910億円))の27.9%に相当する(表18)。

(iv) 中小事業者に対する課税特例措置

前暦年の総課税売上高が1万7500ユーロ(205万円)以下かつ当暦年の総課税売上見込高が5万ユーロ(585万円)以下の事業者は、免税となる(表19)。

簡易課税制度については、複数税率の下で仕入税額を簡易に計算するための仕組みとして、平均率課税制度がある。同制度は、記帳義務がなく、前年の課税売上高が6万1356ユーロ(718万円)以下の事業者認められており、課税売上高に業種(52職業)別に定められた平均率を乗じた額を、仕入税額とすることができる⁸³⁾。

表 17 ドイツにおける非課税・軽減税率の適用品目

| | |
|-----|--|
| 非課税 | 金融。不動産取引。競馬、富くじ。保険。保険代理人、保険ブローカー。郵便。不動産の賃貸・リース(短期滞在観光客向け居住・宿泊施設、駐車場、キャンプ場等を除く)。マンション管理組合のサービス。医療(医師・歯科医師等が行うもの及び病院等で行われる診断・予防・リハビリ等)。法定の社会保障機関による一定の活動。身体的・精神的要支援者の一定の介護施設におけるサービス。人間の組織、血液、母乳。特殊車による傷病者の輸送。公益・慈善・教会の目的を有する福祉団体のサービス。政党内の独立部門間の法定のサービス。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。公的に認められた私立学校及びその他の一般教育又は職業教育の施設での教育、教師による私的授業。公法規制団体等による講義・課程・その他の科学的又は教育的な興業、文化的又はスポーツの興業。青少年の教育又は保育のための宿泊、食事、その他の現物支給。ユースホステルの活動。公的な青少年保護団体又は社会的性格を持つ施設による青少年保護サービス、文化的興業・スポーツ興業、宿泊及び食事。公法規制法人のための無給の活動。宗教又は哲学の施設による介護、教育等のための人材の提供。農林業法人による相互扶助的な労働の提供。一定の自家消費。等 |
| 7% | 生きている家畜。飲食料品(レストランでの飲食、酒を除く。適用品目を限定列挙するが、その中にも例外がある。軽減税率の適用対象外となるのは、キャビア・カニ・ロブスター・カキ・カタツムリ、ソフトドリンク、パック詰めされた飲料水等)。丸太・薪、おがくず・固形木材。書籍・新聞・雑誌等。録音図書。身体障害者用の車椅子。人間の人工部品・整形外科用器具。家畜の飼育、植物の栽培及び動物の検査。畜産酪農業での交配、人工授精等に係るサービス。 歯科技工士及び歯科医師の施術。劇場、コンサート、博物館等の入場料。映画の譲渡及び上映。著作権法上の権利の利用許諾、譲渡、管理。サーカス興業、興行師の活動、動物園の売上げ。公益・慈善・教会を目的とする団体の非営利サービス。水泳施設又は温泉施設に直接関連する売上げ。旅客輸送(鉄道、路線バス、タクシー、連絡船等。市内又は50キロメートル以内のもの)。短期滞在観光客向け居住・宿泊施設。芸術品、収集品の輸入等。 |

(注1) 非課税品目等は2017年時点のもの。

(注2) 輸出及び輸出類似取引は免税となる。

(出典) Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386), § 4, 12等を基に筆者作成。

81) *Wachstum. Bildung. Zusammenhalt: Der Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP*, 2009.10, s.14. <http://www.csu.de/common/_migrated/csucontent/091026_koalitionsvertrag.pdf>

表 18 ドイツにおける税率構造等に起因する税収減の推計

（単位：100万ユーロ）

| 軽減税率 | 金額 | 非課税 | 金額 |
|--------------------------|-------|----------------------|--------|
| 文化・娯楽サービスへの軽減税率 | 3,785 | 市内交通の旅客輸送の非課税 | 1,360 |
| 宿泊サービスへの軽減税率 | 1,330 | 医療の非課税 | 16,990 |
| 歯科技工士の売上げへの軽減税率 | 570 | 公益・慈善・教会を目的とする団体の非課税 | 415 |
| 車椅子、整形外科用器具、水泳・温泉施設の軽減税率 | 580 | | |

(注) 数値は2017年のもの。

(出典) Bundesministerium der Finanzen, 26. Subventionsbericht, August 2017. <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Oeffentliche_Finanzen/Subventionspolitik/2017-08-23-subventionsbericht-26-anlage.pdf?__blob=publicationFile&v=1> を基に筆者作成。

表 19 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 | 前暦年の総課税売上高が1万7500ユーロ（205万円）以下、かつ当暦年の総課税売上見込高が5万ユーロ（585万円）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。 |
| 簡易課税制度 | ○平均率課税制度 記帳義務がない等、一定の条件を満たすもので、前年の課税売上高6万1356ユーロ（718万円）以下の場合、課税売上高に平均率を乗じた額を仕入税額とすることができる。 平均率は、4業種（手工業、小売業、その他の営業、自由業）、52職業に細分されている（平均率の最高は、小売業の燃料販売業（12.5%）、最低は、その他の営業の建物及び窓の清掃業（1.6%））。 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。 |

(注1) 課税特例措置は2017年時点のもの。

(注2) 邦貨換算レートは1ユーロ=117円（裁定外国為替相場（平成29年1月中旬において適用）による）。

(出典) Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386), § 19, 23, Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 434), § 69, 70 等を基に筆者作成。

(v) 特定の用途

(a) 公的年金に対する補助金財源

上述のとおり、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（表16）。実際には、1%の引上げに相当する分として、一定割合（2008年以降は、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5.05%）が、付加価値税収の政府間配分（後述（vi））に先立って、割り当てられる形となっている（財政調整法⁸²⁾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。

82) 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。

83) この52職業は、非課税取引を考慮する必要のない職業であり、仕入れに非課税取引が絡む6職業については、別途、平均率が定められている。なお、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が条件とされていることから、この平均率は見直しが行われる。ドイツの中小事業者に係る制度とその問題点については、西山由美「セミナー 消費税の理論と課題（第10回）中小企業と消費課税（2）今後の小規模事業者制度と簡易課税制度」『税理』57巻9号、2014.7, pp.129-137; 同「消費課税における「事業者」と「消費者」—フェアネスの視点からの考察—」『税法学』573号、2015.5, pp.209-224が詳しい。

84) Finanzausgleichsgesetz vom 20. Dezember 2001.

(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（2009年以降は付加価値税収の4.45%）が、付加価値税収の政府間配分に先立って、割り当てられる形となっている（財政調整法第1条）。

(vi) 付加価値税の政府間配分

(a) 州政府の課税権

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、付加価値税を含む共有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⁸⁵を有している（基本法第105条第2項⁸⁶）と定められている。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、共有税に関する連邦法律の改正等に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を与えられていると言える。

付加価値税の政府間の配分率を定める連邦法律についても、後述（b）のとおり、連邦参議院の同意を必要とする。

(b) 連邦と州の政府間配分

基本法では、所得税、法人税、付加価値税は、連邦と州の共有税であると定められている（基本法第106条第3項）。付加価値税が共有税に加えられたのは、1969年の財政改革においてである⁸⁷。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・市町村の共有税となっている⁸⁸。

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⁸⁹）、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「經常収入の範囲内で、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項第1文）と、柔軟な配分を可能にしている。

この配分比率の柔軟性のため、同じ共有税であっても、所得税、法人税と異なり、付加価値税には垂直的財政調整機能⁹⁰が備わっているとされる。現時点では付加価値税には水平的財政

⁸⁵ ドイツの租税に関する権限は、収益権（その税収を受け取る権利）、立法権（租税の立法に関わる権利）、行政権（その税の徴収・管理を行う権利）の3種類があり、権限の配分は基本法で示されている（基本法第105条、第106条、第108条）。立法的競合権とは、連邦と州の双方が立法権を持つが、州が立法権を持つのは連邦がその立法権を行使しない間に限るというもの（同法第72条）。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, pp.141-142, 156.

⁸⁶ 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4版』有信堂高文社, 2009による。

⁸⁷ 財務省財務総合政策研究所 前掲注⁸⁵, pp.174-175.

⁸⁸ 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伴う代替財源として開始された。

⁸⁹ 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（基本法第106条第5項）。

⁹⁰ 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²⁸, p.84.

調整機能⁹¹も備わっているが、2020年以降、当該機能に大きな変更が加えられる予定である。

(c) 現行制度下での配分比率

2015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53.2%、州政府が44.6%、市町村が2.2%である⁹²。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、付加価値税収のうち、失業保険料の引下げ分として4.45%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5.05%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、さらにその残りを原則として連邦が50.5%、州が49.5%の配分で分け合う⁹³。

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）、残りは実人口に応じて配分される（改正前の基本法第107条⁹⁴）。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⁹⁵。

(d) 連邦と州の財政関係の見直し

付加価値税収の政府間配分を定める現在の財政調整法は、東側各州への財政援助を目的とする連邦と州と間の連帯協定に基づく措置の一環であり、2019年までの時限措置である⁹⁶。財政調整は、州や市町村の利害に直接影響を与えることから、以前から連邦憲法裁判所への違憲訴訟が繰り返されていたが、ドイツ統一後は特に、長期にわたって旧東ドイツに多額の財源が流れることについて、旧西ドイツ地域から大きな批判がなされていた⁹⁷。

2020年以降の連邦・州の財政関係の在り方については、2016年10月14日に連邦政府と州政府の首脳間で合意に達し、2016年12月8日には改正法案の合意に至った⁹⁸。同合意は、連邦から州への財政支援を拡大する代わりに、連邦政府の権限を拡大するものである。

政府間の財政調整は、付加価値税の配分による州間財政調整も、その次の段階で行われている狭義の州間財政調整（財政力が強い州から財政力が弱い州への税収移転）も、現在の制度とし

⁹¹ 同上

⁹² Bundesministerium der Finanzen, *Bund/Länder-Finanzbeziehungen auf der Grundlage der Finanzverfassung*, Ausgabe 2015, 2015.10, s.17. <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2015-11-05-bund-laender-finanzbeziehungen.pdf;jsessionid=55945A85C376455B6A1A3791A150E507?_blob=publicationFile&v=8>

⁹³ 州への配分比率は、家族給付の州負担の増加の補償分を含む。この配分比率は1998年のものであり、その後の制度改正に伴う連邦と州の財政負担の増減を受けて、配分比率は修正されている。具体的には、連邦への配分は、児童手当の引上げに伴って2000年から0.25%ポイント減少、家族支援の引上げに伴って2002年から0.65%ポイント増加、付加価値税率の引上げに伴って、2007年から0.08%ポイント増加し2008年から0.1%ポイント増加している。半谷俊彦「ドイツの連邦財政調整制度について」（地方法人課税のあり方等に関する検討会第8回会合配付資料）2013.5.30. 総務省ウェブサイト <http://www.soumu.go.jp/main_content/000228203.pdf>

⁹⁴ 後述（d）のとおり基本法は改正されているが、改正後の基本法第143g条によって、第107条に関しては、2019年12月31日までは改正前の規定が適用される。

⁹⁵ 伊東 前掲注76, p.27.

⁹⁶ 付加価値税の共有税化と、財政力基準と人口に応じた州間配分の枠組みそのものは、1969年の基本法改正で設けられた。

⁹⁷ 1993年に連邦と諸州の間で合意されたいわゆる連帯協定Ⅰは、1995年から2004年までの時限措置であり、2001年に合意された連帯協定Ⅱは、2005年から2019年までの時限措置であった。ドイツの財政調整制度の変遷については、伊東弘文『現代ドイツ地方財政論 増補版』文真堂, 1995; 半谷俊彦「ドイツ財政調整制度の変遷と特徴」『地方財政』52巻2号, 2013.2, pp.43-55、近年の違憲訴訟や議論の動向については、中村良広「ドイツ連邦財政調整改革論の現段階」『熊本学園大学経済論集』23巻1-4号, 2017.3, pp.465-485を参照。

ては廃止されることになった。付加価値税の配分に関しては、基本法の改正⁹⁸⁾が行われ、州分の最大 1/4 を各州の財政力基準に応じて配分する規定が削除された。2020 年以降は、付加価値税収の州割当て分の総額が、財政力を加味した上で、人口によって配分されることになる（基本法第 107 条）。

基本法と併せて財政調整法の改正も行われた。失業保険料や公的年金に係る先取り分の規定等が削除され、2020 年以降の連邦と州の配分比率は、連邦が 52.8%、州が 45.2%、市町村が 2.0% と定められた。¹⁰⁰⁾

(e) 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（基本法第 108 条第 2 項、第 3 項）。

(4) フランス

(i) 租税体系の概要

フランスの 2015 年の国民負担率は 45.2% である。現在、先進国の中で最も国民負担率が高い国の 1 つであり、ドイツと並んで社会保障負担率が高い（16.8%）ことも特徴である。租税負担率は 28.5% である。

租税収入の内訳（2015 年）は、所得課税が 37.4%、消費課税が 38.7%、資産課税等が 24.0% である。フランスにおける国税の主要税目としては、所得税、一般社会税（Contribution sociale généralisée. 以下「CSG」という。）、法人税等の所得課税と、付加価値税、個別間接諸税等の消費課税、相続・贈与税等の資産課税等とがある。地方税の主要税目は、地域経済税と資産等に対して課税する 3 種類の税（住居税、既建築地不動産税、未建築地不動産税）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、伝統的には間接税の比重が高かった。1980 年代前半にミッテラン（François Mitterrand）大統領（社会党）の下で高所得者層への課税が強化され、シラク（Jacques Chirac）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、社会保障目的の所得課税である CSG の創設を始めとし、幅広い税目による増税が行われた。

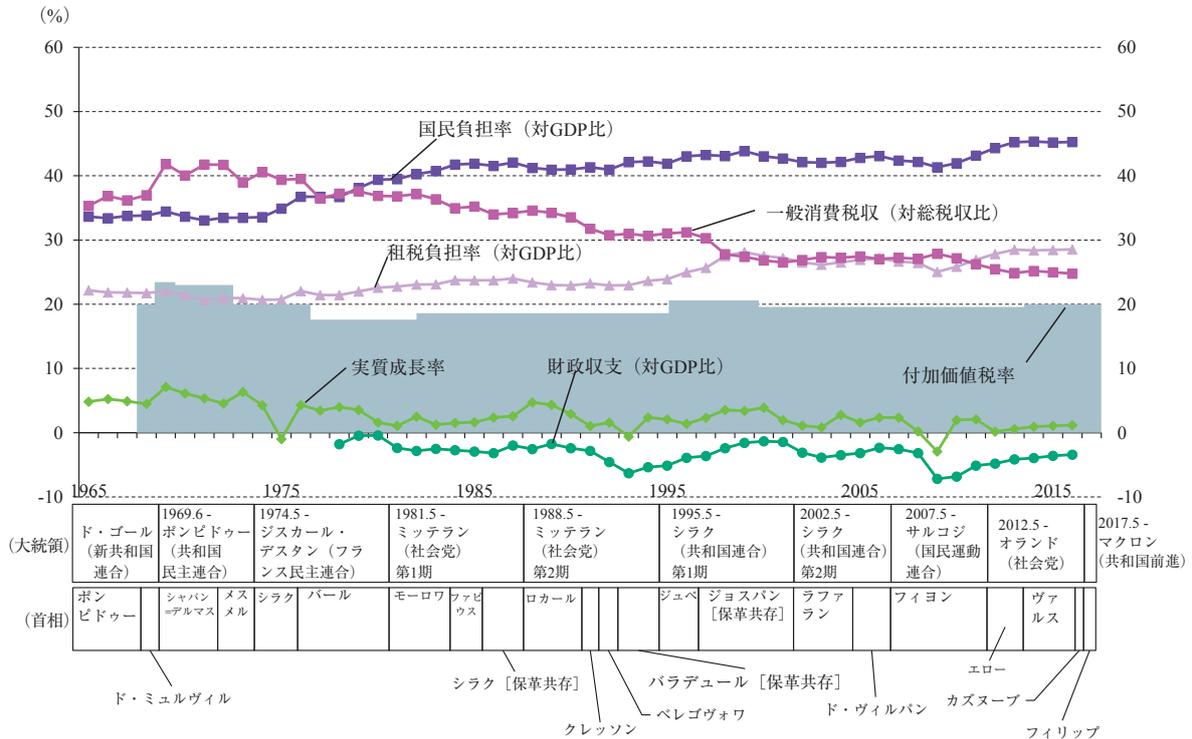
このため、相対的に所得課税の比重が高まっている。対総税収比で見ると、付加価値税の割合は 1970 年 40.0% から 2015 年は 24.3% と大幅に減少し、他の EU 諸国と同程度の水準に落ち着いている（図 9）。

⁹⁸⁾ “Bund-Länder-Finanzausgleich: Faire Einigung mit den Ländern,” 2016.10.14. Bundesregierung website <<https://www.bundesregierung.de/Content/DE/Artikel/2016/10/2016-10-14-bund-laender-finanzen.html;jsessionid=A418D49A49EE9A1A7BD12E2F8C7757DF.s6t2?nn=694676>>; “Neuregelung der Finanzbeziehungen: Bund und Länder einigen sich,” 2016.12.9. *ibid.* <<https://www.bundesregierung.de/Content/DE/Artikel/2016/12/2016-12-08-bund-laenderfinanzen.html;jsessionid=A418D49A49EE9A1A7BD12E2F8C7757DF.s6t2>>; “Beziehungen zwischen Bund und Ländern werden modernisiert,” 2016.12.14. Bundesministerium der Finanzen website <<http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2016/12/2016-12-14-pm26-bund-laender-finanzbeziehungen.html>>

⁹⁹⁾ Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes (Artikel 90, 91c, 104b, 104c, 107, 108, 109a, 114, 125c, 143d, 143e, 143f, 143g) Vom 13. Juli 2017 (BGBl. I S. 2347); Gesetz zur Neuregelung des bundesstaatlichen Finanzausgleichssystems ab dem Jahr 2020 und zur Änderung haushaltsrechtlicher Vorschriften Vom 14. August 2017 (BGBl. I S. 3122).

¹⁰⁰⁾ 厳密には、連邦が 52.80864227%、州が 45.19541378%、市町村が 1.99594395% と定められている。Gesetz zur Neuregelung des bundesstaatlichen Finanzausgleichssystems ab dem Jahr 2020 und zur Änderung haushaltsrechtlicher Vorschriften Vom 14. August 2017, Artikel 2（2020 年 1 月 1 日施行）。

図9 フランスにおける付加価値税の標準税率及び一般消費税収等の推移



(注) 現在、一般消費税収のほぼ全てが付加価値税収である。
 (出典) OECD.stat, "Revenue Statistics."; "National Accounts."; "Economic Outlook."; 和田絢子・宮畑建志「欧米10か国の歴代政権及び政権政党」『レファレンス』788号, 2016.9, pp.67-89. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digi_depo_10195998_po_078804.pdf?contentNo=1>等を基に筆者作成。

(ii) 付加価値税の導入と標準税率の推移

(a) 導入時（1968年）

フランスの現代的な付加価値税（Taxe sur la Valeur Ajoutée）は、1968年1月1日から導入された⁽¹⁰⁾。

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。

(b) フラン危機やインフレ等に対応するための税率の調整（1968～1982年）

標準税率（表20）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、貿易赤字の拡大に起因する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標準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

(10) 付加価値税の導入の経緯については、主として、薄井, 大蔵省大臣官房文書課編 前掲注(9); 知念 前掲注(3)を参照した。

表 20 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. 1.1 | 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 | 2012. 1.1 | 2014. 1.1 | |
|------|--------------|---------------|--------------|--------------|--------------|---------------|---------------|----------------------------|----------------------------|----------------------------|--------------|--------------|--------------|---------------|---------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|-----|
| 軽減税率 | 6.38 | 7.53 | 7.5 | 7 | 7 | 4 5.5 7 | 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 | 2.1 | 2.1 | 2.1 |
| 暫定税率 | 14.95 | 17.65 | 17.6 | 17.6 | - | - | - | - | 28 | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| 標準税率 | 16.66 | 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 | 18.6 | 20.6 | 19.6 | 19.6 | 20 | |
| 割増税率 | 20 | 33.33 | 33.33 | 33.33 | 33.33 | 33.33 | 33.33 | 33.33 | 33.33 | 28 | 28 | 25 28 | 25 | 22 | 22 | - | - | - | - | - | - |

(出典) European Commission, "VAT rates applied in the Member States of the European Union: Situation at 1st January 2017."
https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf を基に筆者作成。

インフレ対策と税率構造の簡素化のため、標準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、食料品に係る軽減税率（5.5%）が創設された。

(c) 欧州経済・通貨統合に向けた税率の引上げ（1995年）

1995年5月に大統領に就任したシラク氏の下では、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⁽¹⁰²⁾。

(d) 世界的金融危機の発生以降の動向（2012年～）

世界的な金融危機を原因とする財政赤字の拡大を受けて、サルコジ（Nicolas Sarkozy）政権下で、2012年1月から、食料品を除く大半の品目を対象として、軽減税率の5.5%を7%に引き上げることとなった。さらに、金融危機の打開に向けて、企業の競争力強化を目的として、社会保険料（事業主負担分）を軽減し、その代替財源の一部として、付加価値税の標準税率を2012年10月1日から1.6%引き上げて21.2%にするとした。しかし、オランダ（François Hollande）政権は、選挙公約に基づいてこれらを撤回した（税率引上げ施行前の撤回であったため、標準税率は19.6%のまま維持）。

そのオランダ政権は、景気停滞の解消に向けて、雇用環境の改善を図るために、企業の賃金支払総額に応じて法人税を軽減する制度を創設し、その代替財源として、2014年1月から、付加価値税の標準税率を19.6%から20%に、7%の軽減税率を10%に引き上げている⁽¹⁰³⁾。

(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

(102) 片山 前掲注(1), p.13.

(103) 2012年第3次修正予算法で、5.5%の軽減税率は5%への引下げが決まっていたが、2014年予算法で据置きへと変更された。大森朝之「欧米主要国における最近の税制改革の動向」『財政金融統計月報』745号、2014.5, p.16.

21)。軽減税率は、ホテル、レストラン、旅客輸送等に対する10%、書籍、食料品等に対する5.5%の2本の軽減税率のほか、新聞、雑誌、医薬品等に対する超軽減税率の2.1%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。

税率構造は、旧付加価値税の時代に比べると徐々に簡素化しているが、近年は揺り戻しも見られる。

1993年には、1992年第6次指令修正指令（II 1 (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、高齢者・障害者に対する在宅支援サービスや個人宅での家事・育児サービスに軽減税率（当初の税率は5.5%）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指令（II 1 (1) (iv) (b) 参照）を受けたものである。

さらに、フランスは、2002年から、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に働きかけてきた⁽¹⁰⁴⁾。2009年の指令の改正⁽¹⁰⁵⁾で適用対象に加えられたことを受け、フランスでは、2009年7月1日から、レストランでの食事が（飲

表 21 フランスにおける非課税・軽減税率の適用品目

| | |
|------|---|
| 非課税 | 規制市場での商品先物取引。農業者間の相互扶助によるサービス。漁業者による魚介類（淡水を除く。）の取引。一定の中古資産。医師及び医療補助者による医療。入院費。人間の組織、血液、母乳。特殊車による傷病者の輸送。学校教育、大学教育、技術・職業教育、継続的な一定の職業訓練。3歳未満の子の保育。専門職成年後見人。労働組合等の非営利組織の非営利活動。記念碑、戦争犠牲者・戦没者の墓。郵便サービス。土地の譲渡（建築用地を除く。）、築5年超の中古建物の譲渡。公益目的の非営利組織及び慈善団体の一定の活動及び慈善興業。銀行取引・金融取引。保険・再保険。印紙・郵便切手。土地（駐車場は除く。）の賃貸、家具付き住宅の賃貸。富くじ、ロト、競馬、スポーツくじ、オンラインゲーミング。等 |
| 2.1% | 演劇・コンサート等の初演（140回目まで）。精肉店又は加工食肉店による課税事業者以外への動物の販売。医薬品（支払が社会保険で還付されるもの）。公共放送負担税。雑誌・新聞。 |
| 5.5% | 水、非アルコール飲料、人間用の食料（菓子、チョコレート、マーガリン・植物性脂肪、キャビアを除く。）。女性用の衛生用品。障害者用の器具。書籍（電子媒体を含む。）。電気（最大出力36kV以下）、熱エネルギー・天然ガス、50%以上が再生可能エネルギーである熱供給。老人ホーム、障害者施設等における住宅及び食事の提供。適格団体による障害者及び高齢者の介護サービス。公的機関又は私立初等中等学校での食事の提供。演劇、シャンソニエ、サーカス、コンサート等の興業。映画館の入場料。芸術作品・収集品・アンティークの輸入。非営利団体による上演、映画祭に係る映画作品の権利の譲渡。創作者等による芸術作品の供給。スポーツ大会の入場料。HIVの自己検査。築2年超の居住用建物のエネルギー性能改良工事。社会住宅のための土地・建物の取引及び一定の自己改修。等 |
| 10% | 食料調理品又は農業生産品のための未加工の農水産物。暖房用の木材・固形木材・廃棄木材、装飾用で未加工の園芸製品及び花き製品。家畜（人間の消費用）の飼料。農業用の肥料・農薬。医薬品（税率2.1%の適用対象外のもの）。社会住宅の自己改修（税率5.5%の適用対象外のもの）。企業による一定の美術品の非常態の譲渡。ホテル、家具付きの家、キャンプ場での宿泊。社員食堂で供される廉価な食事。キャンプ場の賃貸。適格温泉施設での療養。上下水道。展示会、ゲーム・乗り物。動物園、植物園、博物館、文化的展示会の入場料。旅客輸送。農家のための植林及び伐採。テレビの受信料。アニメーターパークの入場料。著作者・上演者、映画・書籍に関する権利の譲渡。ゴミの収集・分別・処理。高齢者・障害者に対する在宅支援サービス、個人宅での家事・育児サービス。地方自治体による地方テレビ、道路清掃、除雪への支払い。レストラン、即時消費のための調理済食品、ケータリング（アルコール飲料を除く。）。築2年超の居住用建物の改良・改築・改装・保守（税率5.5%の適用対象外のもの）。一定の新築住宅の譲渡。等 |

（注1）非課税品目等は2017年時点のもの。

（注2）輸出及び輸出類似取引は免税となる。海外県などの一地域に適用されるものを除く。

（出典）Code général des impôts, Article 261-261G, 278-0 bis-281 nonies, 298 septies等を基に筆者作成。

(104) 栗原毅『ユーロ時代のフランス経済』清文社、2005、pp.409-414。

(105) 前掲注(61)参照。

料は除く) 軽減税率 (当初の税率は 5.5%) の適用対象とされた⁽¹⁰⁶⁾。

5.5% の軽減税率適用対象品目の大半については、世界的な金融危機を原因とする財政赤字の拡大を受けて、2012 年から税率が新設されて 7% に、2014 年から 10% に引き上げられている。

税率構造等に起因する税収減⁽¹⁰⁷⁾は、2017 年で 162 億 3900 万ユーロ (1 兆 9000 億円) (軽減税率分が 126 億 9800 万ユーロ (1 兆 4860 億円)⁽¹⁰⁸⁾、超軽減税率分が 28 億 5700 万ユーロ (3343 億円)、非課税分が 6 億 8400 万ユーロ (800 億円)) と見込まれており (表 22)、これは付加価値税収 (1493 億 5000 万ユーロ (17 兆 4744 億円)) の 10.9% 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 8 万 2800 ユーロ (969 万円) 以下の者は、免税となる (物品販売、宿泊施設業の場合。サービス業の場合は 3 万 3200 ユーロ (388 万円) 以下) (表 23)。

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。

表 22 フランスにおける税率構造等に起因する税収減の推計

(単位: 100 万ユーロ)

| 非課税 | 金額 | 軽減税率 | 金額 |
|---------------------|-----|------------------------|-------|
| 雇用仲介機関 | 83 | 障害者向けの (エレベータ等) 特殊装置 | 870 |
| 介護・家事事業者のサービス | 550 | 社会住宅の建築用地 | 195 |
| 3 歳未満の子の保育施設によるサービス | 40 | ホテルの宿泊 | 680 |
| その他 | | キャンプ場の宿泊 | 172 |
| | | 企業や公共団体の食堂の食事、初等・中等 | 800 |
| | | 教育機関等で提供される食事 | |
| | | 温泉治療 | 28 |
| | | 社会住宅の自己改修 | 1,800 |
| | | 飼料・肥料等 | 25 |
| | | 築 2 年超の居住用建物の改良・改築・改装・ | 3,410 |
| | | 保守 (税率 2.1% の適用対象外のもの) | |
| | | 障害者及び障害者の介護・支援 | 186 |
| | | 都市政策上の地域での住宅保有 | 139 |
| | | 再生可能エネルギーネットワークの供給 | 55 |
| | | 老人ホーム、障害者施設等における住居及 | 760 |
| | | び食料の供給 | |
| | | 公道の除雪 | 8 |
| | | レストランでの食事 (アルコール飲料を除く) | 2,400 |
| | | 一定の新築住宅の譲渡 | 50 |
| | | 築 2 年超の居住用建物のエネルギー性能改 | 1,120 |
| | | 良工事 | |

(注) 数値は 2017 年のもの。食料品に対する軽減税率に起因する税収減は含まれていない。

(出典) *Annexe au projet de loi de finances pour 2017: Évaluation des voies et moyens (tome II)*. Forum de la performance website <https://www.performance-publique.budget.gouv.fr/sites/performance_publicque/files/farandole/ressources/2017/pap/pdf/VMT2-2017.pdf> を基に筆者作成。

(106) その際、政府は、外食産業の業界団体と、① VAT 軽減に見合った料金の引下げ、②雇用創出、③雇用者の労働条件の改善、④業界の近代化努力、などを柱とする契約を締結した。「レストランのサービスにかかる VAT を 5.5% に軽減 (パリ発)」『通商弘報』2009.5.13。

(107) *Annexe au projet de loi de finances pour 2017 - Évaluation des voies et moyens (tome II)*. Forum de la performance website <https://www.performance-publique.budget.gouv.fr/sites/performance_publicque/files/farandole/ressources/2017/pap/pdf/VMT2-2017.pdf>

(108) 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。

表 23 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 | 物品販売、宿泊施設業の場合、前暦年の売上高が8万2800ユーロ（969万円）以下かつ当暦年の売上高が9万1000ユーロ（1065万円）以下の者は免除される。サービス業の場合は、前暦年の売上高が3万3200ユーロ（388万円）以下かつ当暦年の売上高が3万5200ユーロ（412万円）以下の者は免除される。 法律家や作家等の場合は、それぞれ4万2900ユーロ（502万円）、5万2800ユーロ（618万円）。自ら課税事業者となることを選択できる。 |
|-----|--|

(注1) 課税特例措置は2017年時点のもの。

(注2) 邦貨換算レートは1ユーロ=117円（裁定外国為替相場（平成29年1月中旬において適用）による）。

(出典) Code général des impôts, Article 293 B; “Taxe sur la valeur ajoutée (TVA).” Service-Public.fr website <<https://www.service-public.fr/professionnels-entreprises/vosdroits/N13445>> を基に筆者作成。

(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、ある種の特定財源であった。ただし、2003年を最後に付加価値税収の繰入れは取りやめられ⁽¹⁰⁰⁾、2005年には同付属予算そのものが廃止された。

(b) 社会保障財源

2006年から、製菓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、社会保障機関に割り当てられている⁽¹⁰¹⁾。その後、割当てはメガネ事業者等に係る付加価値税等に拡大した後、2012年から付加価値税収全体の一定割合（2017年は7.03%）が公的医療保険（医療、出産、障害、死亡）制度の財源の一部となっている⁽¹⁰²⁾。

(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)のとおり、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⁽¹⁰²⁾。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、CSG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まっていた。さらに、CSGの税率は導入当初の1.2%から7.5%（2017年⁽¹⁰³⁾、給与所得の場合⁽¹⁰⁴⁾）まで引き

(100) 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/sites/minagri/files/documents/pdf/bpsa_ffipsa.pdf>

(101) 予算組織法（Loi organique no 2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances）第16条で、付属予算・特別勘定や一般会計の一部において、特定の収入を特定の支出に充てることが認められている。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. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_999664_po_068806.pdf?contentNo=1>

(102) Code de la sécurité sociale, Article L241-2; 財政制度等審議会『財政制度分科会海外調査報告書』2014, p.137. 財務省ウェブサイト <http://www.mof.go.jp/about_mof/councils/fiscal_system_council/sub-of_fiscal_system/report/kaigaichyosa2607/08.pdf>

(103) 本項の記述については、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提出資料）2007.4.13. 内閣府ウェブサイト <<http://www.cao.go.jp/zeicho/siryou/pdf/k7t2kai2.pdf>>; 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等によった。

(104) 2018年1月から9.2%に引き上げられている。

(105) 社会保障債務返済税（CRDS. 社会保障債務の返還のための独自財源として導入された。）の税率（0.5%）と併せると、8.0%となる。

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、サルコジ政権下では、社会保障財源の中期的な安定化を目指し、社会保障に充当するために付加価値税の税率を引き上げ、その増収に見合う分だけ社会保険料（事業主負担）を引き下げることとされた。付加価値税が代替財源に選ばれた理由は、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。ただし、この政策は労働組合や野党からは批判が多く⁽¹¹⁵⁾、一旦は事業主の社会保険料（家族手当）の引下げと付加価値税の増税⁽¹¹⁶⁾（標準税率を 19.6% から 21.2% に引上げ）が決まったものの、次のオランダ政権で実施前に撤回されたのは、上述のとおりである。

(vi) 付加価値税の政府間配分

国税の付加価値税を導入する際に、課税ベースが重複する地方小売売上税が廃止された（上述（i））。地方小売売上税は地方の重要な税目であったことから、代替財源として、給与税（国税）の一定割合を地方に交付する制度が設けられた。この制度は、1979 年に、付加価値税収の一定割合（16～17% 程度⁽¹¹⁷⁾）を総額とする方式に改められ、現在の経常総合交付金となった。同交付金は地方への交付金の中で最大規模のものである。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た⁽¹¹⁸⁾ことから、一旦は付加価値税と直接の関連はなくなっているが、同交付金の創設の経緯には、留意すべきであろう⁽¹¹⁹⁾。

(5) スウェーデン

(i) 租税体系の概要

スウェーデンの 2015 年の国民負担率は 43.3% で、租税負担率は 33.6% 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きた。国民負担率は、1960 年代の半ばには西欧主要国と際立った差はなかったが、1970 年代から 1980 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。1990 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、国民負担率は低下基調となった。2006 年に発足した穏健党を中心とする中道右派・連立政権の下では、雇用促進のための所得税減税、法人税率の引下げ、社会保険料（事業主負担）の引下げ、レストランへの付加価値税の軽減税率の適用等、

(115) 柴田洋二郎「フランスの社会保障と税」『健保連海外医療保障』110 号, 2016.6, p.14. <https://www.kenporen.com/include/outline/pdf_kaigai_iryu/201606_No110.pdf>

(116) 2012 年第 1 次修正予算法 (Loi n° 2012-35) により、付加価値税収の 6.7% が家族手当の財源とされた（社会保障法典第 L241-6 条）。

(117) 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.

(118) 2008 年の世界金融危機に起因する財政の悪化を受けて、国の歳出削減策の中に組み込まれる形で、経常総合交付金は削減されている。同交付金は、2011 年から、国の予算案作成前に総額を確保する方式から、総額を予算法で決定する仕組みに変更された。鎌田司「海外調査報告—フランスの地方制度改革と地方税財政改革—「自由」と「平等」のせめぎ合い（上）—」『地方財政』56 巻 5 号, 2017.5, pp.169-171.

(119) 片山 前掲注(1), p.7; 財務省財務総合政策研究所 前掲注(85), 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』46 巻 2 号, 2007.2, pp.136-137. なお、2018 年からは、地方（州）は、国税の付加価値税の一部移譲を受けることとなった。これは、経常総合交付金に代わるものとされている。近年、経常総合交付金の削減が続いていたことから、経済成長に伴って税収の伸びが期待される付加価値税への置換えについては、歓迎する雰囲気が出た州関係者の間では歓迎する雰囲気があるという。他方で、州に課税自主権が与えられたわけではないと指摘する向きもある。鎌田司「フランスの地方税について」『地方税』68 巻 11 号, 2017.11, p.13; 同上, pp.174-176.

負担軽減策が幅広く実施され、さらに国民負担率が低下した。スウェーデンは、世界一の高負担国というイメージがあるが、2015年の国民負担率はフランスの45.2%よりも低い⁽¹²⁰⁾。

租税収入の内訳（2015年）は、所得課税が46.3%、消費課税が36.2%、資産課税等が17.5%である。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、法人税等の所得課税と、付加価値税、個別間接税等の消費課税とがある。相続税・贈与税はない。地方税は、比例税率の個人所得税が長らく唯一の税目であったが、2008年から国の不動産税の一部が地方不動産税となった⁽¹²¹⁾。

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。これは、医療が社会保険料ではなく地方税で賄われていること等による。このため、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27.0%で、他のEU諸国と比較して飛びぬけて高いわけではない（図10）。

（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、従来の小売売上税に代えて、付加価値税（Mervärdesskatte）が導入された⁽¹²²⁾。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24）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。その後は、標準税率が一時的に引き下げられたこともあったが、総じて政府支出の増大と経済不振下での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」に伴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されているものの、大部分は国民負担を増加させる形で行われ、高福祉高負担の社会の実現に大きく寄与した。

（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、その理由は、インフレ抑制の手段として、食料品に対する付加価値税率の引下げが、当初検討されていた標準税率の1.25%の引下げよりも有効であると考えられたからであった⁽¹²³⁾。食料品に対する軽減税率は、21%への引上げを経て、1996年に12%に引

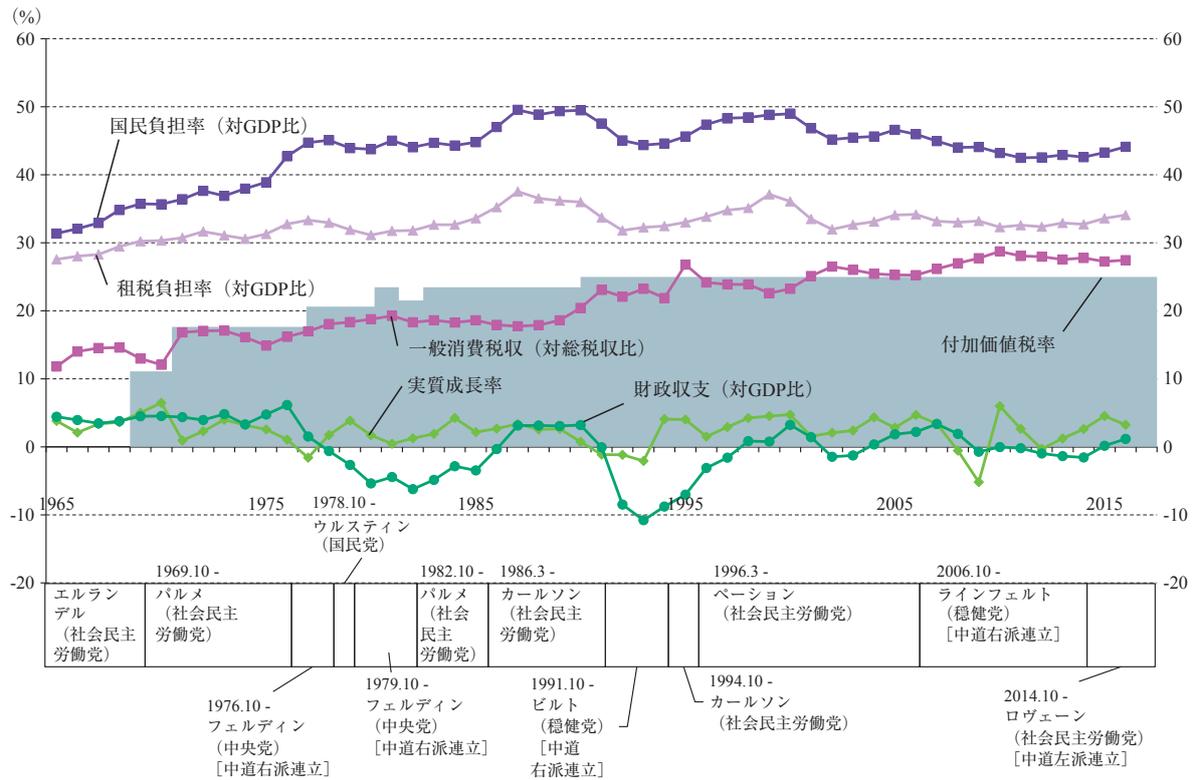
(120) 2014年の選挙では、与党へのマンネリ感と格差拡大に対する危機感の中で、与野党が共に増税を主張して、社会民主党を中心とする左派が再び政権をとった。このため、今後、国民負担率は再上昇する可能性がある。他方で、中道保守連立政権下で実施された減税の恩恵を感じている中間層の有権者は多く、増税は容易ではないとも指摘されている（佐藤吉宗「スウェーデンにおける近年の経済成長の特徴と政治の変化」『生活協同組合研究』469号, 2015.2, pp.12-15.）。

(121) 柴由花「スウェーデン地方不動産税の創設」『明海大学不動産学部論集』17号, 2009.3, pp.82-91.

(122) 付加価値税の導入の経緯については、主として、薄井, 大蔵省大臣官房文書課編 前掲注(9); 知念 前掲注(3); 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提出資料）2004.9.21. 内閣府ウェブサイト <<http://www.cao.go.jp/zeicho/siryu/pdf/b15kaia.pdf>> を参照した。

(123) 「政府税制調査会海外調査報告（オランダ、ドイツ、スウェーデン）」前掲注(80), p.6. スウェーデンの付加価値税の軽減税率については、馬場義久「スウェーデンの消費税—軽減税率の実例—」『税研』29巻1号, 2013.5, pp.16-24 が詳しい。

図 10 スウェーデンにおける付加価値税の標準税率及び一般消費税収等の推移



(注) 現在、一般消費税収のほぼ全てが付加価値税収である。
 (出典) OECD.stat, "Revenue Statistics."; "National Accounts."; "Economic Outlook."; 和田絢子・宮畑建志「欧米10か国の歴代政権及び政権政党」『レファレンス』788号, 2016.9, pp.67-89. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_10195998_po_078804.pdf?contentNo=1>; オロフ・ベタション (岡沢憲美監訳)『北欧の政治—デンマーク・フィンランド・アイスランド・ノルウェー・スウェーデン— 新装版』早稲田大学出版部, 2003等を基に筆者作成。

表 24 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) European Commission, "VAT rates applied in the Member States of the European Union: Situation at 1st January 2017." <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf>

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 25)。

税率構造等に起因する税収減は、2017年で673.3億スウェーデン・クローネ (8080億円) (軽減税率分が574.5億スウェーデン・クローネ (6894億円)、ゼロ税率分が30.3億スウェーデン・クローネ (364億円)、非課税分が68.5億スウェーデン・クローネ (822億円)) と見込まれており (表 26)、これは付加価値税収 (4138億スウェーデン・クローネ (4兆9656億円)) の約16.3%に相当する。

(iv) 中小事業者に対する課税特例措置

当課税年度の課税売上見込高が3万スウェーデン・クローネ (36万円) 以下かつ直近2課税

表 25 スウェーデンにおける非課税・ゼロ税率・軽減税率の適用品目

| | |
|------|---|
| 非課税 | 不動産の供給・賃貸（ホテルの部屋、キャンプ場、駐車場等の賃貸等は除く）。医療、歯科医療、児童・高齢者・一定の障害者向けサービス等の社会ケア。初等・中等・高等教育等。銀行・金融サービス・証券取引。保険。投資目的の金。芸術家による文学作品及び芸術作品の上演、公共機関による図書館活動・文書保管活動・博物館活動。スポーツ興業の入場料、スポーツ活動への参加料（国、地方自治体又は公益目的の非営利団体によるもの）。定期刊行の会員報又は職員向け新聞で、無料又は実費徴取のもの。非営利の組織・協会で、宗教、脱依存促進、政治、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。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。郵便サービス、切手。銀行券及び硬貨。人間の母乳・血液・組織。富くじ、賭け事及びその他のギャンブル。公共墓地の墓掘り及び墓所管理。固定資産の販売で、当該資産の譲渡者が購入時に仕入税額控除の控除も還付も受けていなかった場合。地方自治体・国の一定の自家消費。等 |
| ゼロ税率 | 医薬品（処方薬又は病院への供給）。等 |
| 6% | 書籍・新聞・雑誌等（広告が主体のものを除く）。ラジオ新聞・カセット新聞及び再生機器。読解障害者向けの手話・点字製品。コンサート、サーカス、劇、オペラ、バレエ等の入場料。図書館・博物館サービス。動物園の入場料。文学作品・芸術作品（写真、広告、プログラム、映画等を除く。）の著作権の貸与・譲渡。上演者の録音・録画に係る著作権の貸与・譲渡。スポーツ興業の入場料、スポーツ活動への参加料（非課税のものを除く。スキーリフトによる輸送を含む）。旅客輸送（移動が主目的でないものを除く）。等 |
| 12% | ホテルの部屋、キャンプ場の賃貸。創作者等が所有する芸術作品の供給。芸術作品・収集品・アンティークの輸入。食料品（容器詰めでない水・酒を除く）。レストラン・ケータリング（酒を除く）。自転車、靴、皮革製品、衣料及び家庭用リネンの修理。等 |

(注1) 非課税品目等は2017年時点のもの。
 (注2) 輸出及び輸出類似取引は免税となる。
 (出典) Mervärdesskattelag (1994:200), 3 kap, 7 kap を基に筆者作成。

表 26 スウェーデンにおける税率構造等に起因する税収減の推計

(単位：10億スウェーデン・クローネ)

| 非課税 | 金額 | 軽減税率（6%又は12%） | 金額 |
|------------|------|-------------------------|-------|
| 土地・建物の売却 | 1.74 | 旅客輸送 | 7.91 |
| 富くじ | 4.90 | 新聞、雑誌 | 2.13 |
| 郵便サービス及び切手 | 0.21 | 書籍、冊子 | 1.12 |
| | | 文化的イベントの入場料 | 1.41 |
| ゼロ税率 | 金額 | 商業スポーツ | 2.31 |
| | | スキーリフトでの輸送 | 0.27 |
| 医薬品 | 2.31 | 旅客輸送 | 7.91 |
| 国際旅客輸送 | 0.72 | 新聞、雑誌 | 2.13 |
| | | 著作権 | 0.35 |
| | | 動物園への入場 | 0.08 |
| | | 一定の修繕 | 0.27 |
| | | 食料品 | 28.71 |
| | | レストラン、ケータリングサービス | 10.66 |
| | | 部屋の賃貸 | 2.21 |
| | | 30万スウェーデン・クローネ以上の芸術品の売却 | 0.02 |

(注) 数値は2017年のもの。
 (出典) Magdalena Andersson, "Redovisning av skatteutgifter 2017," *Regeringens skrivelse 2016/17:98*, 6 april 2017. <<http://www.regeringen.se/49740c/contentassets/1482224ef16c43458b785f2dbcbcf40/redovisning-av-skatteutgifter-2017-skr.-20161798>> を基に筆者作成。

年度の課税売上がいずれも3万スウェーデン・クローネ（36万円）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27）。

(6) デンマーク

(i) 租税体系の概要

デンマークの2015年の国民負担率は45.9%と極めて高い。租税負担率（45.8%）が国民負担

表 27 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 | 当課税年度の課税売上見込高が3万スウェーデン・クローネ（36万円）以下、かつ直近2課税年度の課税売上高がいずれも3万スウェーデン・クローネ（36万円）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。 |
|-----|---|

(注1) 課税特例措置は2017年時点のもの。

(注2) 邦貨換算レートは1スウェーデン・クローネ=12円（裁定外国為替相場（平成29年1月中において適用）による）。

(出典) Mervärdesskattelag (1994:200), 9 d kap. 1 §; "Moms." Skatteverket website <<https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/moms.4.18e1b10334e8bc80002497.html>> を基に筆者作成。

率とほぼ同じなのは、手厚い社会保障がほぼ税財源で賄われていることによる（図11）。

デンマークでは、1920年代以来2000年代に入るまで、一貫して社会民主党が第1党を占めてきた。同党が野党の時期もあったが、基本的に同党が中心となって、北欧型の福祉国家が構築されてきた。ただし、デンマーク政府は少数与党の場合が多いため、社会民主党に圧倒的な強さはなく、与野党間での調整や妥協を通じて、立法は和解的なものとなる傾向があった。社会民主党優勢の構図には、2000年代に入って変化が生じており、所得税減税が行われるなど、高福祉高負担に一定の歯止めがかかっている。⁽¹²⁴⁾

租税収入の内訳（2015年）は、所得課税が63.2%、消費課税が31.6%、資産課税等が5.1%である。デンマークにおける国税の主要税目としては、所得税、法人税等の所得課税と、付加価値税、個別間接税等の消費課税とがある。比重は小さいが、相続税・贈与税等の資産課税もある。地方税の主要税目は地方所得税と土地税である。対総税収比では個人所得税負担の割合が55.2%（2015年）と突出しており、付加価値税の税率が25%と高率であるのに、付加価値税の割合は20.0%にとどまっている。

(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（Merværdiafgift）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⁽¹²⁵⁾。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、福祉国家建設に伴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伴って、標準税率が25%に引き上げられた（表28）。

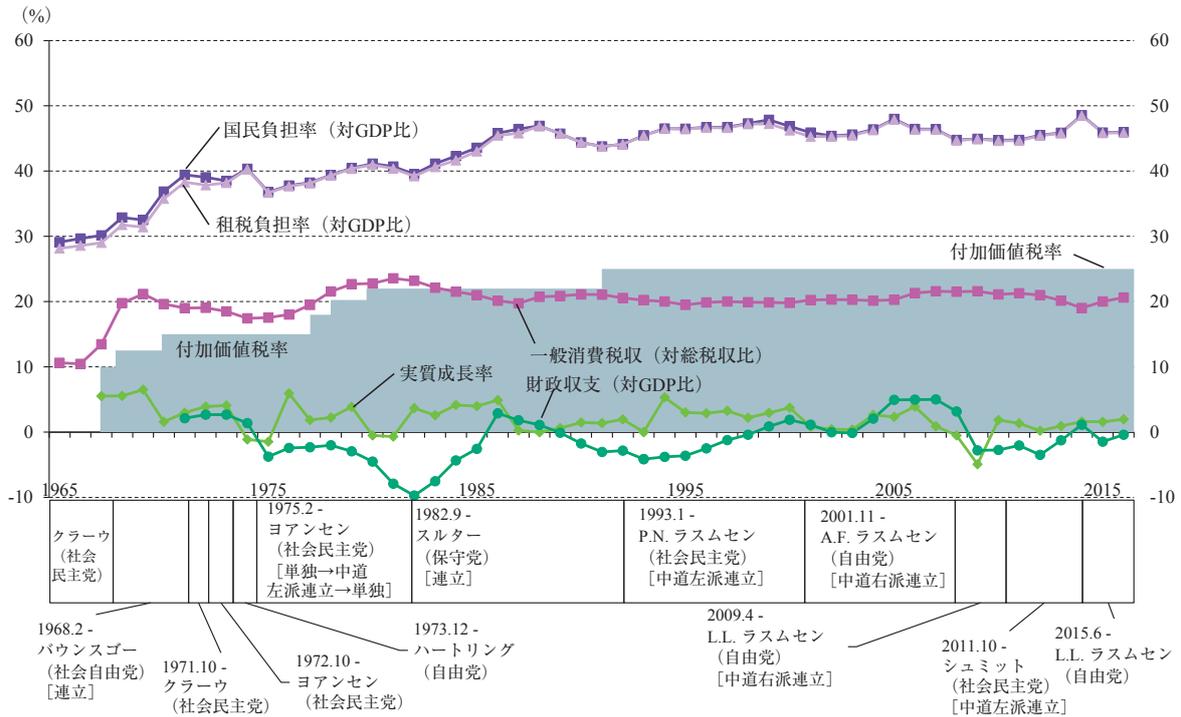
(iii) 税率構造と逆進性への配慮

デンマークでは、25%という高い標準税率にもかかわらず、軽減税率を設けていない。これは、①歳入への影響の回避、②徴収の効率化、③軽減税率の適用対象品目のしゅん別が困難、④税のゆがみの抑制、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

(124) 津田由美子・吉武信彦編著『北欧・南欧・ベネルクス』（世界政治叢書 第3巻）ミネルヴァ書房, 2011, pp.7-16等。

(125) 付加価値税の導入の経緯については、主として、薄井, 大蔵省大臣官房文書課編 前掲注(9); 知念 前掲注(3); 税制調査会 前掲注(122)を参照した。

図 11 デンマークにおける付加価値税の標準税率及び一般消費税収等の推移



(注) 現在、一般消費税収の全てが付加価値税収である。
 (出典) OECD.stat, “Revenue Statistics.”; “National Accounts.”; “Economic Outlook.”; 和田絢子・宮畑建志「欧米10か国の歴代政権及び政権政党」『レファレンス』788号, 2016.9, pp.67-89. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digi_depo_10195998_po_078804.pdf?contentNo=1>; オロフ・ベタション (岡沢憲美監訳) 『北欧の政治—デンマーク・フィランド・アイスランド・ノルウェー・スウェーデン— 新装版』早稲田大学出版部, 2003等を基に筆者作成。

表 28 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) European Commission, “VAT rates applied in the Member States of the European Union: Situation at 1st January 2017.” <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf>を基に筆者作成。

行うため高所得者の方が軽減税率による負担軽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⁽¹²⁶⁾、といった考えも背景にある。

軽減税率は設けていないものの、例外的に、新聞に対してゼロ税率を適用している(表29)。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⁽¹²⁷⁾。

税率構造等に起因する税収減について、網羅的なリストは作成されていない(表30)。しかし、軽減税率がないことから、デンマークの付加価値税の効率性は、EU加盟国の中では相対的に高い(I 3 (3) 参照)。

(126) デンマーク税務省でのヒアリング(2006.4)による。

(127) 税制調査会 前掲注(122), p.8.

表 29 デンマークにおける非課税・ゼロ税率の適用品目

| | |
|------|---|
| 非課税 | 医療。社会福祉・社会扶助（児童青少年の施設、高齢者向け施設で提供されるもの等を含む。）。学校教育、高等教育、職業（再）訓練。政治、労働組合、宗教、愛国、哲学若しくは博愛の目的又は市民権に係る非営利の協会・団体で、会員向けに共益で会費を徴収して行うサービスの供給及びそれに密接に関連する財の供給を行うもの。非営利の企業等が提供するスポーツ又は身体訓練に係るサービス（スポーツイベントへの入場料を含む。）。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・作曲その他の芸術事業。不動産の賃貸・リース（ホテル、事業用の1か月未満の部屋、キャンプ場、駐車場、広告スペース等の賃貸は除く。）。不動産の譲渡（新築の建物・土地、建築用地を除く。）。保険・再保険。金融。富くじ・賭博。郵便サービス。郵便切手、印紙等。旅客輸送（商業バスは定期便に限る。）。葬儀サービス。慈善興業に関連する財・サービスの供給で事前承認を受けたもの。古物品店で供給される財で、当該店は、余剰金は慈善又はその他の公益目的のみに使用され、寄附物のみを扱い、販売員は無給のもの。VAT非課税の事業を行う独立団体による、当該事業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（会員が共同費用の応分を支払う場合に限る。）。投資目的の金。慈善団体又はその他の公益目的の団体が行う財・サービスの提供。 |
| ゼロ税率 | 通常月1回以上刊行される新聞。等 |

(注1) 非課税品目等は2017年時点のもの。

(注2) 輸出及び輸出類似取引は免税となる。

(出典) Bekendtgørelse af lov om merværdiafgift (momsloven), LBK nr 760 af 21/06/2016, § 13, 34-36 を基に筆者作成。

表 30 デンマークにおける税率構造等に起因する税収減の推計の概要

(単位：100万デンマーク・クローネ)

| 非課税、ゼロ税率 | 年 | 金額 |
|----------------------------|------|-------|
| 金融 | 2013 | 2,700 |
| 教育 | 2006 | 841 |
| 医師、歯科医 | 2006 | 2,541 |
| 家庭保育 | 2006 | 447 |
| 介護住宅 | 2006 | 56 |
| 保育施設 | 2006 | 2,284 |
| 郵便及び切手 | 2006 | 221 |
| サービス | 2006 | 721 |
| 新聞・雑誌のゼロ税率 | 2016 | 475 |
| 旅客輸送の非課税 | 2016 | 350 |
| 自営業者の自家消費に係る所得税及び付加価値税の非課税 | 2006 | 25 |

(注) デンマークでは、2006年予算案まで、一定の税収減を推計していたが、それ以降は改正や新設があった際にのみ更新している。このため、表に掲げた金額の大小は、必ずしも比較可能ではない。

(出典) Skatteministeriet, "Skatteudgifter - en samlet oversigt," 2016.11.25 を基に筆者作成。

(iv) 中小事業者に対する課税特例措置

年間課税売上高が5万デンマーク・クローネ（47万円）以下の事業者は、免税となる（表31）。簡易課税制度は設けられていない。

表 31 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5万デンマーク・クローネ（47万円）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。 |
|-----|--|

(注1) 課税特例措置は2017年時点のもの。

(注2) 邦貨換算レートは1デンマーク・クローネ=15.66円。裁定外国為替相場（平成29年1月中において適用）による。

(出典) Lov nr. 375 af 18. maj 1994 (momsloven), § 48, 49 を基に筆者作成。

2 北米

(1) アメリカ

(i) 租税体系の概要

アメリカの2015年の国民負担率は26.2%、租税負担率は20.0%である。

租税収入の内訳（2015年）は、所得課税が64.2%、消費課税が22.2%、資産課税等が13.5%である。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、法人所得税等の所得課税、酒税、たばこ税等の消費課税がある。資産課税等としては、遺産税・贈与税がある。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合わせると、連邦税収の90%超を占める（2015年）。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。

(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。その代わりに、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。I 1（1）参照）が導入されている⁽¹²⁸⁾。州小売売上税の税率は、州によって2.9～7.5%（2016年）と開きがあり、例えばニューヨーク州の税率は4%である⁽¹²⁹⁾。

もともと、連邦憲法上は一般的な課税権が連邦に授与されており⁽¹³⁰⁾、付加価値税の導入の議論は1950年代末から俎上（そじょう）に載せられている⁽¹³¹⁾。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』⁽¹³²⁾や、2005年末に公表された税制改革諮問委員会の報告書⁽¹³³⁾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、逆進性と徴税費用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持つ中で、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、政治的な困難を伴うのである⁽¹³⁴⁾。ただし、1980年代に

(128) 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。

(129) CCH, *State Tax Handbook 2017*, 2016, pp.806-808.

(130) 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、共同の、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、憲法自身の規定による制限（税がアメリカ合衆国を通して均一であること（第1条第8節第1項ただし書）等のほか、憲法の一般的禁止規定や権利章典に反しない限り、広く認められている（松井茂記『アメリカ憲法入門 第7版』有斐閣, 2012, p.134.）。なお、現行の連邦所得税の憲法上の根拠は第16修正であり、この点に関連して、連邦税として新たに付加価値税を導入するには憲法改正が必要となる、との指摘もある（藤谷武史「所得税の理論的根拠の再検討」金子宏編『租税法の基本問題』有斐閣, 2007, p.273. 同書は、このため、「連邦「所得税」（第16修正は「所得」税の賦課を連邦に授権している）の「所得」の定義を「包括的所得」から「消費型所得」へと書き換える、という議論となり、結果として「所得か消費か」という二者択一の議論に収斂する傾向がある。」としている。）。

(131) 薄井, 大蔵省大臣官房文書課編 前掲注(9), p.175.

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

(133) President's Advisory Panel on Federal Tax Reform, *Simple, Fair, and Pro-Growth: Proposals to Fix America's Tax System*, November 2005. <<https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/Report-Fix-Tax-System-2005.pdf>>

(134) 片山 前掲注(1), pp.5-6.

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⁽¹³⁵⁾。

(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⁽¹³⁶⁾。

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言える 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。

さらに、近年では、グローバル化への対応として、仕向地主義のキャッシュフロー法人税という革新的な提案がなされている。この特徴は、①キャッシュフローに課税すること、②原産地でなく最終消費地で課税することである。2005年の税制改革諮問委員会の報告書では、2つの提案、すなわち「簡素な所得税制案」と「成長及び投資税制案」がなされ、後者では仕向地主義キャッシュフロー法人税が取り入れられていた。類似の提案は、直近では2016年7月の下院共和党の税制改革案⁽¹³⁷⁾でも行われており、今後の動向が大きな注目を集めている⁽¹³⁸⁾。

(2) カナダ

(i) 租税体系の概要

カナダの2015年の国民負担率は32.0%、租税負担率は27.2%である。

租税収入の内訳（2015年）は、所得課税が56.3%、消費課税が27.2%、資産課税等が16.5%である。カナダにおける連邦の主要税目としては、所得税、法人税等の所得課税、付加価値税である財貨サービス税（GST）、たばこ税、酒税等の消費課税とがある。相続税はない。州税の主要税目は、州個人所得税と、小売売上税や州・連邦に共通の統合売上税（Harmonized Sales Tax. 以下「HST」という。連邦分の税率（GSTの税率と同一）と州分の税率を合算した税率で課される付加価値税）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。対総税収比でみると、一般消費税（付加価値税と州小売売上税の合計）の割合は16.1%（2015年）であり、そのほとんどが付加価値税である（図12）。

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

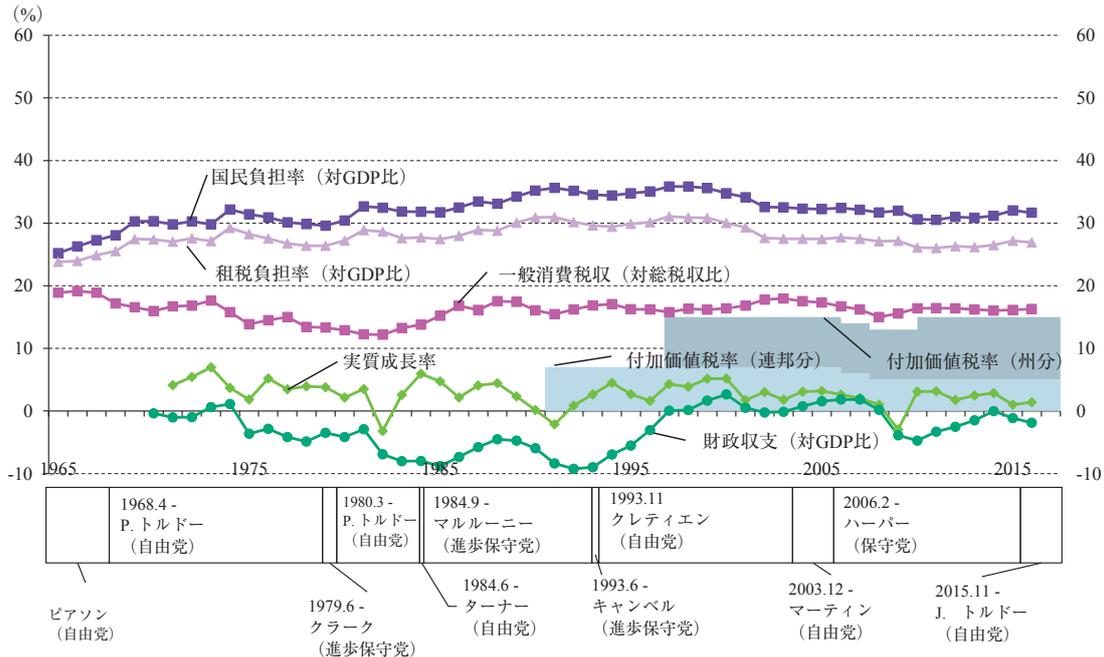
(135) 税制調査会「税制調査会海外視察報告—アメリカ—」（税制調査会第38回総会・第47回基礎問題小委員会提出資料）2006.2.17. 内閣府ウェブサイト <<http://www.cao.go.jp/zeicho/siryoku/pdf/b38kai2.pdf>> また、近年のアメリカの学者による付加価値税の議論は、従来のような所得課税から消費課税へのシフト論ではなく、所得課税と消費課税の併存を意識した議論となってきたという。関口智『現代アメリカ連邦税制—付加価値税なき国家の租税構造—』東京大学出版会, 2015, pp.285-306.

(136) 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.

(137) *A Better Way: Our Vision for a Confident America: Tax*, 2016.6.24, pp.27-29. <<https://abetterway.speaker.gov/assets/pdf/ABetterWay-Tax-PolicyPaper.pdf>>; 鈴木将覚「「抜本的な」税制改革の議論—消費課税への移行と資本課税改革—」『みずほ総研論集』17号, 2008.1, pp.83-120.

(138) 森信茂樹「政策対話レポート「日米の経済政策と税制改革」」2017.9. 東京財団ウェブサイト <https://tax.tkfd.or.jp/wp-content/uploads/2017/09/policy_brief_J.pdf> なお、法人所得税率の大幅な引下げを目指すトランプ政権の動向も注目されていたが、税制改革案には仕向地主義キャッシュフロー法人税は盛り込まれなかった。瀬古雄介「米国トランプ政権の税制改革案の概要」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』978号, 2017.11.7. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_10982702_po_0978.pdf?contentNo=1>

図 12 カナダにおける付加価値税の標準税率及び一般消費税収等の推移



(注) 現在、一般消費税収のほぼ全てが付加価値税収である。

(出典) OECD.stat, "Revenue Statistics."; "National Accounts."; "Economic Outlook."; 和田絢子・宮畑建志「欧米10か国の歴代政権及び政権政党」『レファレンス』788号, 2016.9, pp.67-89. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_10195998_po_078804.pdf?contentNo=1>等を基に筆者作成。

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。

(ii) 付加価値税の導入と標準税率の推移

カナダのGSTは、マルルーニー（Brian Mulroney）保守党政権下の1991年1月1日に導入された⁽¹³⁹⁾。

GST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』⁽¹⁴⁰⁾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⁽¹⁴¹⁾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。

(139) GSTの導入の経緯については、主として、薄井、大蔵省大臣官房文書課編 前掲注(9); 知念 前掲注(3)を参照した。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(10), pp.92-103が詳しい。

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

(141) 憲法第26条では、国王が必要に応じて任命することのできる上院議員の数を4名又は8名と定めている。齋藤憲司『各国憲法集(4)カナダ憲法』(調査資料2011-1-d 基本情報シリーズ⑩) 国立国会図書館調査及び立法考査局, 2012, p.11. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_3487777_po_201101d.pdf?contentNo=1>

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た後、2006年に、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った。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併せて、GSTの税率は2008年1月から5%に引き下げられた。

なお、連邦税であるGSTに加えて、州政府が様々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

カナダでは、付加価値税の逆進性について、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。逆進性に配慮する方法はイギリス型（II 1 (2) (iii) 参照）であると言える（表32）。

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13）。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

表32 カナダにおける非課税・ゼロ税率の適用品目

| | |
|------|--|
| 非課税 | 居住用不動産の譲渡（中古）・賃貸。医療。教育。14歳以下の子どもの保育サービス、障害者ケアサービス。法律扶助。慈善団体の活動。公的団体の一定の活動（公共交通、水道を含む）。金融サービス。フェリー・道路・橋梁の料金。等 |
| ゼロ税率 | 処方薬・生物学的製剤。医療機器・医療補助機器。基礎的飲食料品（酒、炭酸飲料、果汁飲料、菓子、温められた飲食料品（ケータリングを含む。）、自動販売機で販売される飲食料品、レストランでの食事、容器詰めでない水等を除く。）。農水産業品。等 |

(注1) 非課税品目等は2017年時点のもの。

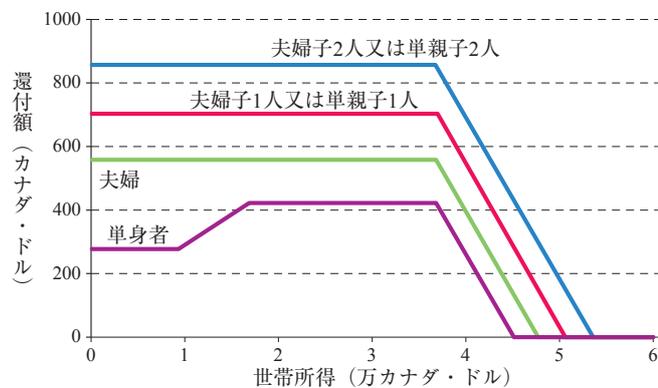
(注2) 輸出及び輸出類似取引は免税となる。

(注3) 食料品については、加藤慶一「消費税の複数税率をめぐる論点—適用対象の画定と減取規模を中心に—」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』790号、2013.5.23。<http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_8208222_po_0790.pdf?contentNo=1>が詳しい。

(出典) Excise Tax Act (R.S.C., 1985, c. E-15)等を基に筆者作成。

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、世帯（単身世帯であれば本人）の所得、配偶者の有無、子どもの数に基づいて計算される。夫婦2人の場合で、最高854カナダ・ドル（6.9万円、2016課税年度、2017-18年還付分）の還付を受けられる。所得が3万6429カナダ・ドル（295万円）を超えると還付額は低減する。還付のための申告は不要で、カナダ歳入庁が所得税の申告書を基に受給資格の有無や控除額を判定する。還付金は、税額とは相殺されず、年4回（7月、10月、1月、4月）に分割し

図13 カナダのGST/HST税額控除の概要



(注) 数値は2016課税年度のもの

(出典) “Goods and services tax/Harmonized sales tax (GST/HST) credit.” Government of Canada website <<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/child-family-benefits/goods-services-tax-harmonized-sales-tax-gst-hst-credit.html>>を基に筆者作成。

て支払われる。

税率構造等に起因する税収減（連邦分）⁽¹⁴²⁾は、2017年度で115.20億カナダ・ドル（9331億円）（ゼロ税率分が57.35億カナダ・ドル（4645億円）⁽¹⁴³⁾、非課税分が57.85億カナダ・ドル（4686億円））と見込まれており、これはGST税収（351億カナダ・ドル（2兆8431億円））の32.8%に相当する。これに、GST/HST税額控除に起因する税収減（44.90億カナダ・ドル（3637億円））を加えると、GST税収の45.6%に相当する税収が失われている計算になる（表33）。

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、GST導入までの期間が長かったために政策パッケージであった所得税の先行減税が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⁽¹⁴⁴⁾。

表33 カナダにおける税率構造等に起因する税収減の推計

（単位：100万カナダ・ドル）

| 非課税 | 金額 | 税額控除、還付 | 金額 |
|---------------|-------|------------------|-------|
| 法律扶助 | 35 | GST/HST 税額控除 | 4,490 |
| 一定の住居の家賃 | 1,960 | 特定団体の書籍購入に係る還付 | 20 |
| 慈善団体等による一定の供給 | 1,305 | 病院への還付 | 720 |
| 保育 | 165 | 地方自治体への還付 | 2,235 |
| フェリー、道路、橋梁の料金 | 10 | 新築住宅に対する還付 | 525 |
| 医療 | 790 | 新しい居住用賃貸不動産に係る還付 | 100 |
| 病院の駐車場 | 20 | 適格非営利団体への還付 | 70 |
| 地方自治体による運輸 | 215 | 登録慈善団体への還付 | 320 |
| 授業・教育サービス | 750 | 学校等への還付 | 750 |
| 上・下水及びごみ収集 | 275 | 従業員及びパートナーへの還付 | 65 |
| 旅行者 | 260 | 先住民の自主政府へのリファンド | 5 |
| ゼロ税率 | 金額 | | |
| 基礎的食料品 | 4,460 | | |
| 女性用衛生用品 | 35 | | |
| 医療機器・医療補助機器 | 385 | | |
| 処方薬 | 855 | | |

（注）数値は2017年度のもの。

（出典）Department of Finance Canada, *Report on Federal Tax Expenditures 2017*, 2017. <<https://www.fin.gc.ca/taxexp-depfisc/2017/taxexp-depfisc17-eng.pdf>> を基に筆者作成。

（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（243万円）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40万カナダ・ドル（3240万円）以下の事業者に対して、課税売上高に所定の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34）。

(142) Department of Finance Canada, *Report on Federal Tax Expenditures 2017*, 2017. <<https://www.fin.gc.ca/taxexp-depfisc/2017/taxexp-depfisc17-eng.pdf>>

(143) このうち、食料品分は44.60億カナダ・ドル（GST税収の約12%）である。

(144) 片山 前掲注(10), pp.99-101.

表 34 カナダにおける中小事業者に対する課税特例措置

| | |
|---------------|---|
| <p>免税点</p> | <p>連続する4四半期における国内外の課税売上高が3万カナダ・ドル（243万円）以下の小規模事業者は、免除される。 慈善団体でも公的団体でもない公共サービス団体は、5万カナダ・ドル（405万円）以下の場合、1四半期で免税点を超えた場合は、免税点を超えた売上げ分から課税事業者となる。過去の4四半期で免税点を超えた場合は、免税点を超えた四半期の翌月末をもって、課税事業者となる。慈善団体及び公的団体は、25万カナダ・ドル（2025万円）の総収入テストと5万カナダ・ドル（405万円）の課税売上げテストを満たす場合。 タクシー運転手又は営利のライドシェア運転者には適用されない。 自ら課税事業者となることを選択できる。</p> |
| <p>簡易課税制度</p> | <p>①迅速法 全世界の課税売上高（税込、ゼロ税率の売上げを含む）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、40万カナダ・ドル（3240万円）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（金融サービス、不動産の販売、資本資産、のれん等を除く。）にあらかじめ決められた送金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。原則として仕入税額控除はできない（不動産や資本資産の購入等、一部の仕入れに係る税額のみ控除可）。 法律、会計、税務等のサービスを提供する者、地方自治体、教育機関、病院、一定の非営利団体等には適用されない。 送金率は、売上げに適用される税率と、恒久的施設の所在地州の税率に応じて規定されている。例えば、小売業者又は卸売業者が、HST非導入州（GSTの5%のみ課税）へ販売し、事業所がHST非導入州（GSTの5%のみ課税）にある場合、送金率は1.8%である。</p> <p>②簡易法 次の条件を全て満たす登録事業者は、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。 ・前会計年度における全世界での課税売上げによる収入が、100万カナダ・ドル（8100万円）以下 ・現会計年度の全ての四半期で、課税売上高（のれん、ゼロ税率の金融サービス、不動産の譲渡を除く。）が、100万カナダ・ドル（8100万円）以下 ・前会計年度の課税購入（ゼロ税率のものを除く。）が400万カナダ・ドル（3億2400万円）以下 計算方法は次のとおり。 ・適用されるGST/HSTの税率ごとに、購入金額を合算する。 ・税率ごとの購入金額に対し、GST（税率5%）の場合は5/105、HST（税率15%とする）の場合は15/115を乗じて、仕入税額とする。 公共サービス団体も、今期の課税購入が400万カナダ・ドル（3億2400万円）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。</p> |

(注1) 課税特例措置は2017年時点のもの。

(注2) 邦貨換算レートは1カナダ・ドル=81円。邦貨換算レートは裁定外国為替相場（平成29年1月中旬において適用）による。

(出典) “GST/HST.” Government of Canada website <<https://www.canada.ca/en/services/taxes/gsthst.html>>等を基に筆者作成。

(v) 一般消費税の政府間割当て

(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(表35)⁽¹⁴⁵⁾。①ニューブランズウィック州、ニューファンドランド・ラブラドール州、ノバスコシア州、オンタリオ州、プリンスエドワードアイランド州では、連邦・州共通の付加価値税としてHSTが課されている。②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。③3州

(145) (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, pp.188-190; 片山信子「カナダにおける連邦・州の税財政改革—移転財源と課税権限による自主決定権の選択—」『レファレンス』745号, 2013.2, pp.59-86. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_7800400_po_074503.pdf?contentNo=1>; 片山信子「課税自主権と地方への税の配分の国際比較」『レファレンス』752号, 2013.9, pp.39-64. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_8301278_po_075203.pdf?contentNo=1>; 片山 前掲注(27); 篠田剛「カナダにおける売上税制調和と州の課税自主権—オンタリオ州とブリティッシュ・コロンビア州を中心に—」『商経論叢』64号, 2003.10, pp.1-27等によった。

表 35 カナダの連邦及び州における付加価値税の導入等の推移

| | 1991 前 | 1991. 1 | 1992. 7 | 1994. 5 | 1997. 4 | 1998. 1 | 2006. 7 | 2008. 1 | 2010. 7 | 2011. 1 | 2012. 1 | 2013. 1 | 2013. 4 | 2016. 7 | 2016. 10 | 現在 | | |
|------------|-----------|-------------------------|-------------|-------------|-------------|------------|------------|-------------|--------------|--------------------|-------------|------------|--------------|--------------------|--------------|-----|------------|----------|
| 連邦 (注1) | - | GST 7% | | | | | GST 6% | GST 5% | | | | | | | | | 州分 (注1) | 合算 税率 |
| NB | RST | | | | HST (8%) | | | | HST (10%) | | | | HST (10%) | | HST (10%) | 15% | | |
| NF | RST | | | | HST (8%) | | | | HST (10%) | | | | HST (10%) | | HST (10%) | 15% | | |
| NS | RST | | | | HST (8%) | | | | HST (10%) | | | | HST (10%) | | HST (10%) | 15% | | |
| ON | RST | | | | | | | | HST (8%) | | | | HST (10%) | | HST (8%) | 13% | | |
| PE | RST | | | | | | | | | | HST (9%) | | HST (10%) | | HST (10%) | 15% | | |
| QB | RST | QST 4% 8% (注2) | QST 6.5% | QST 7.5% | | | | QST 8.5% | QST 9.5% | QST 9.975% (注3) | | | | QST 9.975% % | 14.975% % | | | |
| BC | RST | | | | | | | | HST (7%) | | | | RST | | RST 7% | 12% | | |
| MT | RST | | | | | | | | | | | | | | RST 8% | 13% | | |
| SK | RST | | | | | | | | | | | | | | RST 6% | 11% | | |
| AB | - | | | | | | | | | | | | | | - | 5% | | |

(注1) HST の税率は連邦分（GST の税率と同一）と州分の税率を合算したもので、（）内は州分の税率である。州の略称は以下のとおり。NB：ニューブランズウィック州、NF：ニューファンドランド・ラブラドール州、NS：ノバスコシア州、ON：オンタリオ州、PE：プリンスエドワードアイランド州、QB：ケベック州、BC：ブリティッシュコロンビア州、MT：マニトバ州、SK：サスカチュワン州、AB：アルバータ州。なお、3準州では、アルバータ州と同様に、準州レベルの付加価値税はなく、連邦の GST のみが課されている。

(注2) QST の課税ベースは、当初、GST の税額を含んでいた。

(注3) QST の課税ベースから GST の税額が除かれることとなったことから、実質的に同一税率が維持されるよう、税率が調整された。

(出典) 各種資料を基に筆者作成。

(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 と州独自の小売上税 (Retail Sales Tax: RST) が課されている。④残るアルバータ州と 3 準州では、連邦の付加価値税である GST のみが課されている。

(b) 経緯

(ア) 連邦での GST の導入とケベック州での QST の導入

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、従前から小売上税を持たなかったアルバータ州と 3 準州を除き、連邦の GST と州の小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、1994 年 5 月に 6.5% の単一税率とした。現在の税率は 9.975% で、GST と合算した税率は約 14.975%⁽¹⁴⁾ である。課税ベースは、導入当初は GST

(14) 従来は QST の課税ベースには GST が含まれていたが、現在は含まれていない。後述 (c) 参照。

との違いが大きかったが、ケベック州が自発的に QST の課税ベースを連邦税 GST に調和させたことから、現在では本質的に一致している⁽¹⁴⁷⁾。

(イ) 税制の調和—小規模州の HST への移行—

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 3 州(ニューファンドランド・ラブラドール州、ノバスコシア州、ニューブランズウィック州)がようやく合意に至り、1997 年 4 月から、この 3 州に限って 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。課税ベースは GST と同一で、税収の州間での配分は、各州の最終消費額で按分される。

(ウ) 税制の調和の拡大と課税自主権の強化—オンタリオ州等の HST への移行—

2008 年に GST の税率が 5% に引き下げられた後の 2009 年に、オンタリオ州とブリティッシュコロンビア州が、2010 年 7 月から、RST を廃止し HST に移行することを発表した。

従来の HST 参加州はいずれも財政力の弱い小規模州であり、両州、特にカナダ最大の都市トロントを擁するオンタリオ州の参加表明は、HST の発展にとって大きな意義がある。両州の表明を受けて、連邦政府は、州政府の課税自主権を強化(州政府に対する HST の州分の税率決定権の付与等)する方向で、HST の枠組みを改めた(後述(c)参照)。

HST を導入した際のオンタリオ州の税率は 13% (連邦分 5%、州分 8%) で、ブリティッシュコロンビア州の税率は 12% (連邦分 5%、州分 7%) であった。また、GST の税率が 7% から 5% に引き下げられたことを受け、その 2% 分を活用する形で、ノバスコシア州が、州分の税率を 2% 引き上げた。ケベックも、2011 年から 2012 年にかけて、QST の税率を合計で 2% 引き上げた。

(エ) ブリティッシュコロンビア州の HST からの脱退

順調に見えた HST 参加州の拡大であったが、ここでカナダにおける GST の不人気さが改めて浮き彫りになる。

HST への移行に際し、一方のオンタリオ州は、包括的な州税改革を実施した。2008 年の世界的金融危機を踏まえ、州税収の 4% 規模の減税を伴う改革で、HST への移行を成功裏に終わらせた。他方のブリティッシュコロンビア州では、HST への移行が与党の選挙公約に反する形で唐突に表明されたこと、移行計画が包括的な州税改革ではなく当時回復局面にあった景気への悪影響が懸念されたこと、家計への所得税減税が当初案に盛り込まれていなかったこと等から、猛烈な反対運動が巻き起こったのである。結局、一旦は HST に移行したものの、2011 年 8 月の住民投票⁽¹⁴⁸⁾で HST の廃止と小売上税の復活が可決され、同州は 2013 年 3 月をもって HST の枠組みから脱退した。

ブリティッシュコロンビア州での一連の経過が他州の HST 参加に与える影響を心配する向きもある中で、プリンスエドワードアイランド州が、2013 年 4 月から税率 14% (連邦分 5%、州分 9%) で HST に移行している。HST 参加州の税率の引上げも進み、現在では、オンタリオ州を除いて、税率は 15% (連邦分 5%、州分 10%) となっている。

(147) 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.24.

(148) カナダで大きな租税政策が住民投票で決まったのは、史上初とされる。(片山「カナダにおける連邦・州の税財政改革—移転財源と課税権限による自主決定権の選択—」前掲注(145), p.70.)

この間、ケベック州でも進展があった。連邦政府とケベック州は、2012年3月に税制の統合の調整に係る包括的協定⁽¹⁴⁹⁾を結び、2013年1月から、QSTの課税ベースからGSTを除き、金融サービスをゼロ税率から非課税にする等の変更を行った。これによって、QSTはGSTやHSTと十分に調和することとなった。QSTの税率は、実質的に同一税率を維持するために、9.5%から9.975%に引き上げられた⁽¹⁵⁰⁾。

(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⁽¹⁵¹⁾。このことは、州政府が様々な形で一般消費税を課してきたことにも現れている。

HSTを課す州に関しては、HSTが導入された1997年当時から、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た。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。また、州には、州分の税率を独自に決定する権限は与えられず、税率引上げには参加州の多数決が、税率引下げには全参加州の承認が必要とされた。

HSTを課す州に対し、州分に係る税率の決定権と課税ベースの選択の余地とが与えられたのは、オンタリオ州の参加表明を受けてのことである。ただし、税率等を変更する際は、連邦政府と各HST参加州の代表で構成される租税政策レビュー委員会で合意を得なければならない、州が税率を一度変更したらその後12か月は変更できないといった制約は残っている（表36）。なお、従来は、連邦政府とHST参加州が1つの包括的協定を結ぶ形であったが、現在は、HSTに参加する各州が、個別に連邦と包括的協定を結んでいる。

一方でHST参加州の課税自主権が強化され、他方で従来は自発的に調和しているに過ぎなかったケベック州が連邦政府との協調を進めて包括的協定を結んだ結果、HST参加州とケベック州との課税自主権の差異は、以前に比べると縮まっていると言える。ただし、ケベック州はQSTの税率決定権を完全に保持しており、依然として独自性を維持している。

独自の小売売上税を課している3州では、州政府が課税自主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、納税協力費用や徴税費用も軽減されている。

QSTを課すケベック州では、GSTの徴税事務は、QSTと併せてケベック歳入庁が行っている。

(149) “Comprehensive Integrated Tax Coordination Agreement between the Government of Canada and the government of Québec.” Finances Québec website <http://www.finances.gouv.qc.ca/documents/Autres/en/AUTEN_Tax-agreement.pdf>

(150) “Changes to Québec’s Tax System Pursuant to the Undertakings to Harmonize it with the Federal Tax System Applicable in 2013,” *Information Bulletin*, 2012-4, 2012.5.31. <http://www.finances.gouv.qc.ca/documents/bulletins/en/BULEN_2012-4-a-b.pdf>; Jean-Hugues Chabot and Mary Anne McMahon, “The Evolution of Indirect Taxes,” *Canadian Tax Journal*, Vol.61 Supplement, 2013, p.26; OECD, *Consumption Tax Trends 2012*, Paris: OECD Publishing, 2012, p.167.

表 36 連邦とオンタリオ州の間の HST の統合の調整に係る包括的協定の概要

| |
|--|
| <p>○租税政策 連邦政府と各 HST 参加州の代表で構成される租税政策レビュー委員会は、HST を統治する法令に関連する問題（共通の課税ベース、税率、共通の課税構造を含む。）についてレビューし、適切に、関連する連邦及び州の財務大臣に適時な勧告を行う。 租税政策レビュー委員会が見直しの対象となっている問題について合意に達しない場合は、当該問題は連邦及び各参加州の財務副大臣に付託される。 財務副大臣に付託された問題が解決されない場合には、紛争解決手続に付託される。</p> <p>○オンタリオ州（以下、本表内では「州」とする。）の税率 州分の税率は、8%とする。 州分の税率の引上げ又は引下げは、本協定の発効日から最低2年間が経過した後に可能となる。当該2年間の経過後は、州分の税率は、一度変更したらその後12か月は変更できない。</p> <p>○調和された課税ベース 州分の課税ベースは、連邦分と共通にする。 連邦は、連邦分の課税ベースの変更を提案でき、州は、実施された連邦分の課税ベースの変更に拘束される。ただし、州分の課税ベースは、附属文書 B の規定による柔軟性を有する^(注)。 連邦分の課税ベースの縮小で、州分の総 HST 税収を 1% 以上減収させるような変更を実施するためには、連邦は、一定の場合を除き、以下のいずれかの方法によらなければならない。 (a) 州から事前に書面で合意を得る (b) 州の毎暦年の減収を補填する</p> <p>○州の税収 州が得る税収の配分方法は、附属文書 A の算定式による。 等</p> |
|--|

(注) 附属文書 B では、州は、課税ベースの 5% を超えない範囲で、州分の課税ベースを縮小することができることが規定されている。課税ベース縮小の対象品目は州によって異なり、オンタリオ州の場合は次のとおり（参加州の中で最も品目が多い）。書籍、子どもの洋服及び靴、子どものおむつ、チャイルドシート、女性用衛生用品、新聞、総額 4 ドル以下の調理済食品及び飲料、その他州によって随時提案され、協定に従って認められたもの。
(出典) Dwight Duncan, Ontario's Tax Plan for Jobs and Growth: Cutting Personal and Corporate Taxes and Harmonizing Sales Taxes: Comprehensive Integrated Tax Coordination Agreement between the Government of Canada and the Government of Ontario [Addendum], Ontario, 2009. <<https://www.fin.gov.on.ca/en/publications/2009/citca.pdf>> 等を基に筆者作成。

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

オーストラリアの 2015 年の国民負担率は 28.2% である。社会保険料はなく、低所得層に的を絞った給付を税財源で行うため、国民負担率（租税負担率と等しい。）は相対的に低い。

租税収入の内訳（2015 年）は、所得課税が 56.7%、消費課税が 27.5%、資産課税等が 15.8% である。連邦の主要税目としては、個人所得税、法人所得税、FRINGE・ベネフィット税等の所得課税、付加価値税である財貨サービス税（GST）、個別物品税等の消費課税がある。相続税はなく、資産課税等の比重は小さい。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、レート（Rate）と呼ばれる資産税が唯一の税目である。伝統的に所得課税（特に個人所得税）の比重が高く、地方税の唯一の税目が資産税であるところは、イギリスに類似している。

GST 税収が総税収に占める割合は、13.0%（2015 年）である（図 14）。

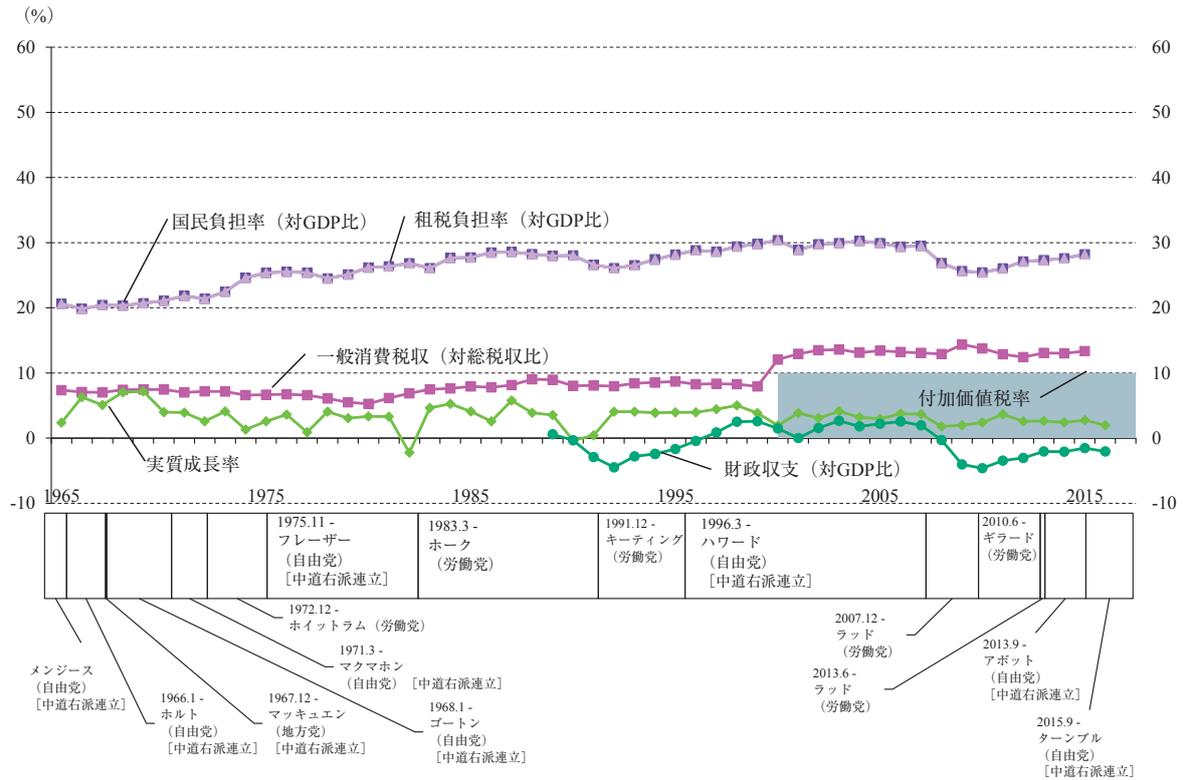
(ii) 付加価値税の導入と標準税率の推移

オーストラリアの GST は、ハワード（John Howard）政権下の 2000 年 7 月 1 日に導入された⁽¹⁵⁾。

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、

(15) 片山 前掲注(10), pp.93-94.

図 14 オーストラリアにおける付加価値税の標準税率及び一般消費税収等の推移



(注) 現在、一般消費税収のほぼ全てが付加価値税収である。
 (出典) OECD.stat, "Revenue Statistics."; "National Accounts."; "Economic Outlook."; "Australia's Prime Ministers." Australia's Prime Ministers website <<http://primeministers.naa.gov.au/primeministers/role.aspx>> 等を基に筆者作成。

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次ハワード政権の下でGST導入を含む抜本的税制改革が行われた。

GST導入の理由の1つは、従来の卸売売上税のゆがみ（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、

(12) (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.110-119; 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.115-130; 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—(短報)」『レファレンス』633号, 2003.10, pp.43-52. <http://www.ndl.go.jp/jp/diet/publication/refer/200310_633/063303.pdf>; 花井清人「裁量カルール—水平的財政平衡原則の二元的運用—オーストラリア—」持田信樹編『地方分権と財政調整制度—改革の国際的潮流—』2006, pp.83-105等によった。近年の動向については、加藤慶一「オーストラリアの政府間財政関係の特徴と改革の展望—垂直的・水平的財政不均衡とその是正をめぐる—(資料)」『レファレンス』758号, 2014.3, pp.145-182. <http://www.dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_8436650_po_075807.pdf?contentNo=1>によった。

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、基礎的食料品が 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 (II 1 (2) (iii) 参照) である (表 37)。

税率構造等に起因する税収減は、2016/17 年度で 249 億オーストラリア・ドル (2 兆 280 億円) (非課税分が 43 億オーストラリア・ドル (3497 億円)、ゼロ税率分が 206 億オーストラリア・ドル (1 兆 6783 億円)) と見込まれている (表 38)。これは 2016/17 年予算における GST 税収 (633.4 億オーストラリア・ドル (6 兆 993 億円)⁽¹⁵³⁾) の 39.4% に相当する。

(iv) 中小事業者に対する課税特例措置

年間課税売上が 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。(表 39)。

(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、その税収は全額が州への交付金⁽¹⁵⁴⁾とされている⁽¹⁵⁵⁾。

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⁽¹⁵⁶⁾。

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⁽¹⁵⁷⁾ (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

⁽¹⁵³⁾ Scott Morrison and Mathias Cormann, *Budget 2016-17: Federal Financial Relations* (Budget Paper No.3), 2016.5.3, p.77. <http://www.budget.gov.au/2016-17/content/bp3/download/BP3_consolidated.pdf>

⁽¹⁵⁴⁾ 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ったとの指摘もある (岩田「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) —」前掲注⁽¹⁵²⁾, pp.126, 129.)。なお、2008/09 年度予算から、GST は連邦税収に計上されることとなった (Australian Government, *Budget Strategy and Outlook 2008-09*, pp.5-26. <http://budget.gov.au/2008-09/content/bp1/download/bp1_bst5.pdf>。

⁽¹⁵⁵⁾ (v) については、前掲注⁽¹⁵²⁾と同じ。

⁽¹⁵⁶⁾ 岩田「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) —」前掲注⁽¹⁵²⁾, pp.116-118, 121.

表 37 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（新築と商業用居住施設を除く。）。貴金属（ゼロ税率のものを除く。）。学校の売店・食堂の食料品。慈善団体等による募金集めの興業。等 |
| ゼロ税率 | 食料品（レストラン・ケータリング・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、菓子類、パン製品（パンを除く。）、アルコール、ソフトドリンクは除く。）。医療。教育。保育。宗教活動。慈善団体等の活動。上・下水道。継続事業の譲渡。貴金属（精錬業者による最初の譲渡）。官有地の供与。農地。障害者用の乗用車。適格排出権。等 |

(注1) 非課税品目等は 2017 年時点のもの。

(注2) 輸出及び輸出類似取引は免税となる。

(注3) 食料品については、加藤慶一「消費税の複数税率をめぐる論点—適用対象の画定と減収規模を中心に—」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』790号, 2013.5.23. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_8208222_po_0790.pdf?contentNo=1> が詳しい。

(出典) CCH, Australian Master tax guide 2017, Sydney: CCH Australia, 2017; A New Tax System (Goods and Services Tax) Act 1999, Division 38, 39. <<https://www.legislation.gov.au/Details/C2017C00218>> 等を基に筆者作成。

表 38 オーストラリアにおける税率構造等に起因する税収減の推計

(単位：100 万オーストラリア・ドル)

| 非課税 | 金額 | ゼロ税率 | 金額 |
|------------------|-------|------------------------|-------|
| 金融取引 | 3,450 | 保育 | 1,430 |
| 金融取引（部分的な仕入税額控除） | 850 | 上・下水道 | 960 |
| | | 外交官・国際機関 | 9 |
| | | 輸出用ポート | 11 |
| | | デジタル商品 ^(注2) | 250 |
| | | 少額輸入品 ^(注2) | 390 |
| | | 海外旅行の旅行代理 | 175 |
| | | 教育 | 4,500 |
| | | 医療（医薬品・調剤） | 410 |
| | | 医療（医療補助具、医療器具） | 65 |
| | | 医療（医療・保健サービス） | 4,000 |
| | | 医療（在宅介護、地域ケアほか） | 1,150 |
| | | 医療（民間健康保険） | 340 |
| | | 宗教 | 45 |
| | | 国際輸送 | 2 |
| | | 食料品 | 6,900 |

(注1) 数値は 2016/17 年度のもの。

(注2) 2017 年 7 月 1 日から課税されている。

(出典) Treasury, "2016 Tax Expenditures Statement," January 2017. <<https://static.treasury.gov.au/uploads/sites/1/2017/06/Tax-Expenditure-Statement-2016.pdf>> を基に筆者作成。

表 39 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 か月の課税売上高及び当月以降 12 か月の課税売上見込高のいずれも 7 万 5000 オーストラリア・ドル（610 万円）未満の事業者は免税となる。非営利団体の場合は 15 万オーストラリア・ドル（1220 万円）。自ら課税事業者となることを選択できる。 |
|-----|---|

(注1) 課税特例措置は 2017 年時点のもの。

(注2) 邦貨換算レートは 1 オーストラリア・ドル = 81.324 円（裁定外国為替相場（平成 29 年 1 月中において適用による））。

(出典) "GST." Australian Taxation Office website <<https://www.ato.gov.au/Business/GST/>>; Australian Master Tax Guide 2017, Sydney: CCH Australia, 2017 を基に筆者作成。

州税の廃止⁽¹⁵⁾ 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、旧制度の財政援助交付金の配分方法を基本的に踏襲している。連邦交付金委員会（Commonwealth Grants Commission）が、水平的財政平衡化原則に基づいて、各州の 1 人当たりの歳出必要額と財政力等から調整係

数を算出し、連邦政府に勧告する。調整係数は、政治プロセスを通じて了承された後、実際の交付金の配分に利用される⁽¹⁵⁷⁾。

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常設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⁽¹⁶⁰⁾。州政府は、直接的に決定に関与する権利を有していると言える。

(d) 徴税事務

GSTの徴税事務は連邦税務局が行い、州は連邦に対して徴税費用を支払う⁽¹⁶¹⁾。

(2) ニュージーランド

(i) 租税体系の概要

ニュージーランドの2015年の国民負担率は33.0%である。オーストラリアと同様に、社会保険料はなく、低所得層に的を絞った給付を税財源で行うため、国民負担率（租税負担率と等しい。）は相対的に低い。

租税収入の内訳（2015年）は、所得課税が55.5%、消費課税が38.4%、資産課税等が6.1%である。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、FRINGE・ベネフィット税等の所得課税、付加価値税である財貨サービス税（GST）や個別間接税等の消費課税がある。相続税はなく、資産課税等の比重は小さい。地方税は、税収のほとんどを、土地の所有者に対して課される資産税（レイト）が占める。

付加価値税収の総税収に占める割合は、29.7%（2015年）である（図15）。

(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（David Lange）政権下の1986年10月に導入された⁽¹⁶²⁾。

(157) 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・州間財政合意）。1999年9月10日裁可）による。2008年に新たな政府間合意（“Intergovernmental Agreement on Federal Financial Relations.”以下「IGAFFR 2008」という。）が締結され、立法措置も講じられたが、GST交付金に関しては、基本的な枠組みに変更はなかった。また、2011年から2012年にかけて連邦財務省の下で実施されたGST配分レビューにおいても、抜本的な変更はなかった。（加藤 前掲注⁽¹⁵²⁾, pp.168-170, 176-179.）

(158) 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おり、2006年に、連邦政府は州政府と、検討対象とされていた各種印紙税（非居住用不動産の譲渡に係る印紙税を除く。）を、2012/13年度までに廃止することで合意した。*Federal Financial Relations 2007-08* (Budget Paper No. 3), 8 May 2007, pp.3-4 等。

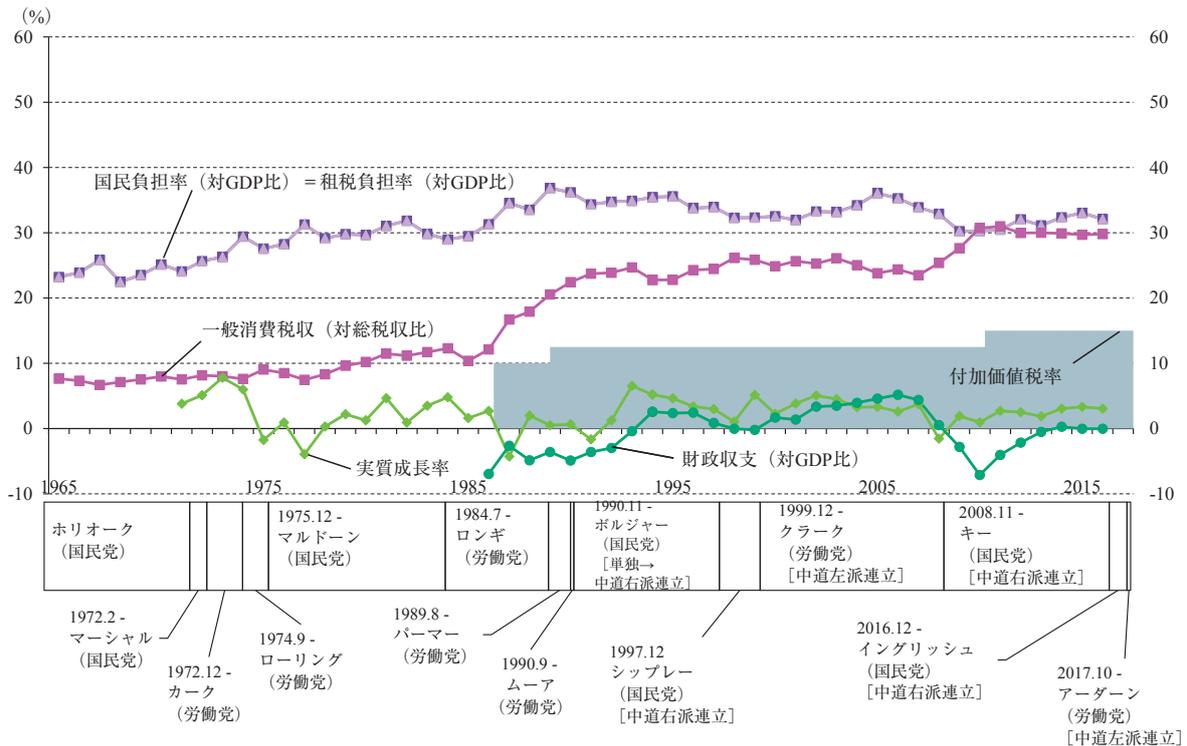
(159) 花井 前掲注⁽¹⁵²⁾, pp.89-90. 最終的に正式決定するのは連邦財務相であるが、連邦交付金委員会の勧告が決定的に重要である。加藤 前掲注⁽¹⁵²⁾, pp.158-159.

(160) IGAFFR 2008, A13, A14. <http://www.federalfinancialrelations.gov.au/content/inter_agreement_and_schedules/current/schedule_A.pdf>

(161) *ibid.*, A18, A20, D15.

(162) (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 等によった。

図 15 ニュージーランドにおける付加価値税の標準税率及び一般消費税収等の推移



(注) 現在、一般消費税収の全てが付加価値税収である。
 (出典) OECD.stat, "Revenue Statistics."; "National Accounts."; "Economic Outlook."; "Premiers and Prime Ministers." New Zealand History website <<https://nzhistory.govt.nz/politics/premiers-and-prime-ministers>> 等を基に筆者作成。

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ゆがみ（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、その前年の所得税フラット化、法人税率大幅引下げとの組合せで実施された。

GSTの税率は、20年以上にわたり12.5%に据え置かれていたが、2010年10月に15%に引き上げられた。この引上げは、近年、低成長が続いていたニュージーランドにあって、経済成長と生活水準向上を長期的目標とする税制改革の一環として、行われたものである。税制改革は、過去25年間で最大の「総点検」と銘打たれ、ここでもやはり、所得税率引下げ、法人税率引下げと組み合わせられた。⁽¹⁶³⁾

(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。上述 (I 3 (2)) のように、近年は、EU の付加価値税が老化した伝統的 VAT とされているのに対し、ニュージーランドの GST はその対極にある現代的 VAT として高い評価を受けている⁽¹⁶⁴⁾。税率は標準税率の 15% 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 40)。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⁽¹⁶⁵⁾。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、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⁽¹⁶⁶⁾。非課税をゼロ税率に変更することの意義は、前者の場合は、付加価値税の枠外にあるために仕入税額控除の連鎖が途切れて税の累積が発生するのに対し、後者の場合は仕入税額控除を受けることができ、従って税の累積が発生せず、経済にゆがみを与えないことにある。2011 年 4 月からは、脱税対策として、課税事業者間の土地取引にもゼロ税率が適用されている⁽¹⁶⁷⁾。

ニュージーランド政府によれば、付加価値税における税率構造等に起因する税収減は「ゼロ」である⁽¹⁶⁸⁾。

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。それにもかかわらず、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したりする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⁽¹⁶⁹⁾。

表 40 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 | 金融サービス(ゼロ税率のものを除く)。寄附を受けた物品・サービスの非営利団体による譲渡。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 (金、銀、プラチナ)。遅延利息。 |
| ゼロ税率 | 課税事業者向けの金融仲介サービス。精錬者からディーラーへの投資用高純度金属 (金、銀、プラチナ) の譲渡。継続課税事業の譲渡。課税事業者間の土地取引 (課税供給に使用する意図を持って購入され、かつ、購入者の居住地としての使用は意図されていないもの。) 非営利団体が課税供給のために購入する土地。等 |

(注 1) 非課税品目等は 2017 年時点のもの。

(注 2) 輸出及び輸出類似取引は免税となる。また、ホテルの長期滞在、ファイナンスリース等について、特殊な計算方法が定められている。

(出典) “GST (Goods and services tax).” Inland Revenue website <<http://www.ird.govt.nz/gst/>> 等を基に筆者作成。

(163) Bill English, *2010 Budget: Minister’s Executive Summary: Building the Recovery*, 20 May 2010, pp.1-2, 6-9. <<http://www.treasury.govt.nz/budget/2010/execsumm/b10-execsumm.pdf>>

(164) 例えば、西山 前掲注(14)

(165) *GST: A Review: A Government discussion document*, March 1999. <<http://taxpolicy.ird.govt.nz/sites/default/files/1999-dd-gst-review.pdf>>

(166) 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。

(167) 渡辺智之「付加価値税 (VAT) におけるゼロ税率」『論究ジュリスト』1号, 2012.春, pp.223-226.

(168) *2017 Tax Expenditure Statement*, 25 May 2017. <<http://www.treasury.govt.nz/budget/2017/taxexpenditure/b17-taxexpstmt.pdf>> ニュージーランドでは、過去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という (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, p.311.)。

(iv) 中小事業者に対する課税特例措置

年間売上高が6万ニュージーランド・ドル（463万円）未満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41）。

表41 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か月の売上高が6万ニュージーランド・ドル（463万円）未満かつ今後12か月の売上見込高が6万ニュージーランド・ドル（463万円）未満の事業者。ただし、価格を税込みで表示している事業者を除く。 自ら課税事業者となることを選択できる。 |
|-----|--|

(注1) 課税特例措置は2017年時点のもの。

(注2) 邦貨換算レートは1ニュージーランド・ドル=77.22円（裁定外国為替相場（平成29年1月中において適用）による）。

(出典) “GST (Goods and services tax).” Inland Revenue website <<http://www.ird.govt.nz/gst/>>等を基に筆者作成。

(3) 韓国

(i) 租税体系の概要

韓国の2015年の国民負担率は25.2%、租税負担率は18.5%である。

租税収入の内訳（2015年）は、所得課税が41.2%、消費課税が38.2%、資産課税等が20.6%である。韓国における国税の主要税目としては、所得税、法人税等の所得課税、付加価値税、個別消費税、酒税等の消費課税、証券取引税、相続・贈与税等の資産課税等がある。地方税としては、取得税、登録免許税、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消費税を有しており、従前から消費課税の比率が高い。対総税収比で見ると、付加価値税の割合は2015年で20.8%である（図16）。

(ii) 付加価値税の導入と税率の推移

韓国の付加価値税は、1977年7月に導入された⁽¹⁶⁹⁾。

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。併せて、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個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%と定めた上で、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合わせて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。

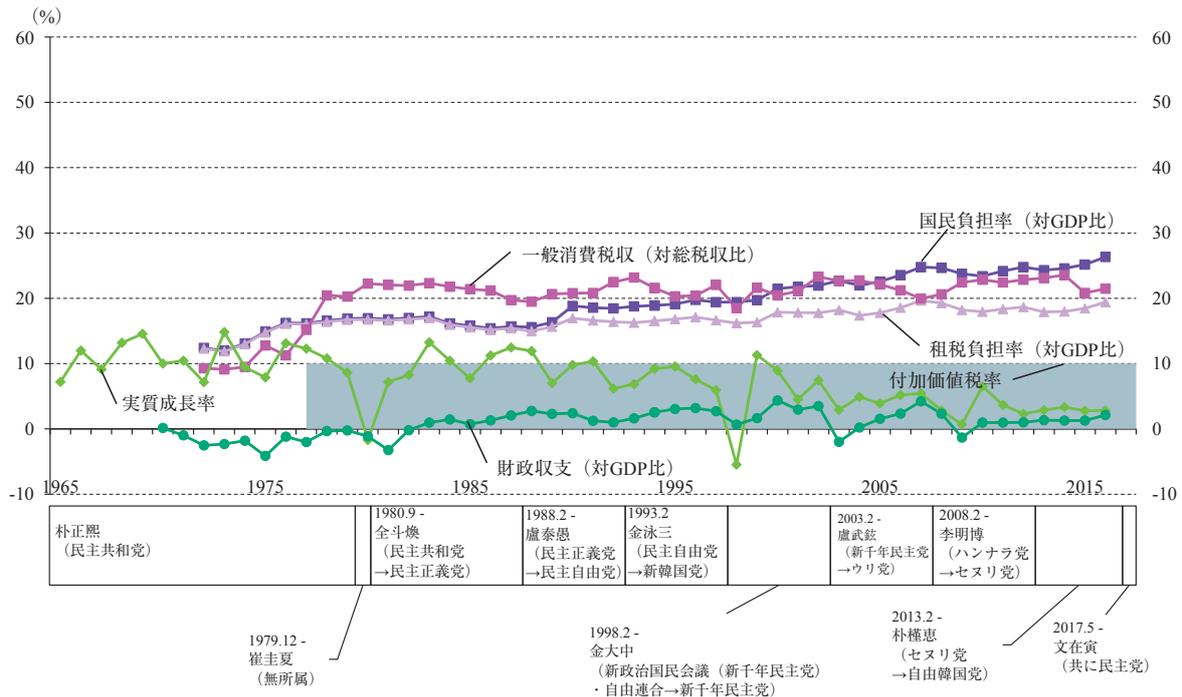
(iii) 税率構造と逆進性への配慮

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けに加

(169) 片山 前掲注(1), p.15.

(170) (ii) の記述は、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によった。

図 16 韓国における付加価値税の標準税率及び一般消費税率等の推移



(注) 現在では、一般消費税率は全て付加価値税率である。
 (出典) OECD.stat, "Revenue Statistics."; "National Accounts."; "Economic Outlook."; 『世界年鑑』共同通信社(各年版)等を基に筆者作成。

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42)。なお、前述(ii)のとおり、高級品や奢侈品に対しては、別途、個別消費税が課せられる(表43)。

(iv) 中小事業者に対する課税特例措置

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(445万円)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44)。

簡易課税制度の適用を受ける個人事業者のうち、課税期間中(1暦年)に係る供給代価が2400万ウォン(223万円)未満の者は、免税となる。

(v) 付加価値税の政府間配分

韓国では、2010年から段階的に、地方消費税と地方所得税が導入された。この改正の意義は、資産課税中心の韓国の地方税体系を改め、地方の自主財源を拡充することにあつた⁽¹⁷⁾。地方消費税導入の第1段階は2010年からで、国の付加価値税率の5%分(税率に換算すると0.05%)が地方消費税に転換された。第2段階は2014年からで、取得税(不動産や車両等の取得に係る税)の引下げで減少した地方税率等を補填するという名目で、地方消費税が付加価値税率の11%分に引き上げられた。いずれも、国の税率の一部を地方に分与する形であり、国民からみれば追加的な負担は伴っていない。

(17) (v)の記述については、谷史郎「韓国における地方消費税及び地方所得税の導入について」『地方財政』48巻12号、2009.12、pp.63-67; 金根三「韓国李明博政権の地方消費税制度の導入と課題」『立教経済学研究』70巻2号、2016.10、pp.79-101等によつた。盧武鉉政権下で行われた地方分権改革では、地方交付税改革と国庫補助金改革が先行しており、地方の自主財源の拡充は、積み残されていた課題であつた。

表 42 韓国における非課税適用品目

1. 加工されていない食料品（食用に供される農産物・畜産物・水産物・林産物等）、国内で生産された食用に供されない農産物等。
2. 水道水。
3. 煉炭及び無煙炭。
4. 女性衛生用品。
5. 医療保険役務。
6. 教育役務。
7. 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。）。
8. 図書・新聞・雑誌・官報・通信及び放送。
9. 切手・印紙・証紙・宝くじ及び公衆電話。
10. 200 ウォン（20 本基準）以下の煙草及び特殊用煙草。
11. 金融・保険役務。
12. 住宅及びこれに附随する土地の賃借料。
13. 福利施設である共同住宅保育所の賃貸料。
14. 土地。
15. 著述家・作曲家等の人的役務。
16. 芸術創作品・純粋芸術行事・文化行事等。
17. 図書館・科学館・博物館・美術館・動物園又は植物園への入場料。
18. 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。
19. 国家・地方自治団体等が供給する財貨又は役務。
20. 国家・地方自治体等に無償で供給する財貨又は役務。

（注 1）非課税品目等は 2017 年時点のもの。

（注 2）輸出及び輸出類似取引は免税となる。

（出典）トーマツ編『アジア諸国の税法 第 8 版』中央経済社、2014、pp.64-65; Ministry of Strategy and Finance Korea, 2017 Korean Taxation, pp.151-153; 付加価値税法第 26 条等を基に筆者作成。

表 43 （参考）韓国における個別消費税の税率と適用品目

- 第 1 類：20%
スロットマシン、ピンボールマシンその他同様の娯楽用機械。
狩猟銃及びライフル。
- 第 2 類：20%（小売価格が 200 万ウォン（19 万円）を超える部分に課税）
高級時計。高級絨毯。高級鞆。
- 第 3 類：20%（小売価格が 500 万ウォン（46 万円。高級家具の場合は、1 ピース当たり 500 万ウォン（46 万円）又は 1 セット当たり 800 万ウォン（74 万円）を超える部分に課税）
高級毛皮及びその製品（ウサギ、未加工品を除く）。
宝石（工業用ダイヤモンド、未加工原石を除く）、真珠、べっ甲、サンゴ、こはく、象牙その他の製品。貴金属製品。
高級家具。
- 第 4 類：5%
排気量 2000cc 超の自動車及びキャンピングカー。
排気量 1000cc 超 2000cc 以下の自動車及び排気量 125cc 超の二輪自動車。

（注 1）税率等は 2017 年時点のもの。

（注 2）このほか、灯油等（第 5 類）、たばこ（第 6 類）についても、個別消費税が課せられる。

（出典）Ministry of Strategy and Finance Korea, 2017 Korean Taxation, pp.169-170 等を基に筆者作成。

地方消費税は、広域地方自治体（広域市・道）に 2 とおりの方法で配分される⁽¹⁷²⁾。第 1 に、当初導入された 5% 分は、最終消費地での精算を原則とするが、その際に自治体間の財政格差が加味され、非首都圏に手厚く配分される。また、首都圏の自治体は、10 年間毎年、地方消費税収のうち 35% を出損（しゅつえん）して地域相生発展基金（首都圏と非首都圏の相生発展を目指し、地域の開発事業を支援するための基金）を造成することになっており、これが追加的な財政調整制度として機能する。第 2 に、2014 年に引き上げられた 6% 分は、取得税引下げ等による地方税収の減少分を補填する形で自治体に配分される。

(172) 広域地方自治体には、基礎自治体である市・郡に、地方消費税の 27% から 47% の財源を交付する義務がある。金 同上, p.88.

表 44 韓国における中小事業者に対する課税特例措置

| | |
|--------|---|
| 免税点 | 簡易課税制度の適用を受ける個人事業者のうち、課税期間中の売上高（税込）が2400万ウォン（223万円）未満の者は、納税が免除される。 |
| 簡易課税制度 | 直前1暦年の売上高（税込）が4800万ウォン（445万円）未満の個人事業者事業者の課税期間中の売上高に、業種別に定められた3か年平均付加価値率（5～30%）を乗じ、税率10%を乗じた金額が「納付税額」となる。ただし、この金額から制限された範囲内で仕入税額をさらに差し引くことができる。 業種別の付加価値率は以下のとおり。 電気・ガス・水道業：5% 小売業、飲食店業等：10% 製造業、農業、林業、運輸通信業等：20% 建設業、不動産賃貸業、その他サービス業：30% |

(注1) 課税特例措置は2017年時点のもの。

(注2) 邦貨換算レートは100韓国ウォン=9,2772円（裁定外国為替相場（平成29年1月中において適用）による）。

(出典) Ministry of Strategy and Finance Korea, 2017 Korean Taxation, pp.169-170; 付加価値税法第63条、第69条; 付加価値税法施行令第111条第2項; 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・実務的問題点」『立命館法学』311号, 2007, pp.130-131等を基に筆者作成。

地方には税率設定権等の課税自主権はない。

(vi) 脱税防止策としてのクレジットカード及び現金領収書に係る控除制度

韓国では、消費の振興と、主に対消費者向けの取引を行う小売事業者の脱税防止のため、1999年からクレジットカードの利用が推奨されてきた。給与所得者がカードで買物をする、カード会社を通じて小売事業者の売上げが国税庁に捕捉され、給与所得者は、所得税の年末調整で、累積した消費額に応じて所得控除を受けられる。2005年からは、現金での買物についても、給与所得者が住民登録番号や携帯電話番号を店頭の端末に入力すると「現金領収書」が発行され、売上げデータが自動的に国税庁に転送される仕組みが整えられた⁽¹⁷³⁾。

給与所得者には、原則として、「{クレジットカードや現金領収書を通じた年間の購入金額－(年間給与額×25%)} × 15%」が所得控除の対象となる（デビットカードやプリペイドカードを用いる等の場合は、年間給与額の25%を超過する分について、30%。上限額は年間給与額によって異なり、原則として最大で300万ウォン（27.8万円）⁽¹⁷⁴⁾）。

小売事業者に対する現金領収書制度の利用促進策もある。同制度に加盟する小規模個人事業者は、付加価値税の納税額の計算に際して、クレジットカード売上傳票及び現金領収書の発行金額の1.3%を税額控除することができる（上限：年間500万ウォン（46.4万円）⁽¹⁷⁵⁾）。

このほか、事業者間の取引については、2010年に電子インボイス制度が導入され、2011年に法人に対し電子インボイスの発行が義務付けられた（個人事業者については売上げ規模に応じて対象を順次拡大中）。電子インボイスは発行時に国税庁に転送され、クロスチェックに利用されている。

(173) (vi) の記述については、李炫定・渡辺智之「韓国の現金領収書制度」『税務弘報』60巻6号, 2012.6, pp.153-160; 森信茂樹「韓国におけるITを活用した所得把握と納税者サービスの研究」『税理』56巻11号, 2013.9, pp.113-119等によった。

(174) Ministry of Strategy and Finance Korea, 2017 Korean Taxation, p.53.

(175) 付加価値税法第46条

おわりに

現在の日本の消費税を取り巻く状況を、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、①国民負担率、租税負担率、税収に占める消費課税の割合が相対的に低いこと、②税率は標準税率のみの単一税率であり、課税ベースが広いこと、③ OECD 加盟国で唯一、国家レベルで、仕入に係る税額を控除する方法として仕入控除方式（いわゆる帳簿方式）を採用していること、を指摘できる。

周知のとおり、これらの諸点に関連して、近年、日本の消費税制の歴史に残ると言える大きな改正が行われた。

平成 21 年度税制改正法⁽¹⁷⁶⁾ 附則第 104 条において、政府に対し、平成 23（2011）年度までに、消費税を含む税制の抜本的な改革に係る具体的な改正内容を定める法案を提出することが義務付けられた⁽¹⁷⁷⁾。これを受け、民主党政権下の平成 24（2012）年に、民主党・自由民主党・公明党のいわゆる三党合意を経て、社会保障と税の一体改革の一環として、税制抜本改革法⁽¹⁷⁸⁾が成立した。同法では、①消費税率（国・地方）を平成 26（2014）年 4 月から 8% に、平成 27（2015）年 10 月から 10% に引き上げること、②消費税収（国分は全額、地方分は引上げ分）を社会保障財源化し、用途を高齢者 3 経費（基礎年金、老人医療、介護）から、社会保障 4 経費（年金、医療、介護、子育て）に拡大すること等が定められた。

税制抜本改革法を受け、平成 28（2016）年度税制改正では、消費税率の 10% への引上げ時に軽減税率制度を導入し、①酒類・外食を除く飲食料品、及び②週 2 回以上発行される新聞の定期購読料を対象として、税率を 8% に軽減することが定められた。10% への引上げ時から 4 年後に、インボイス方式（適格請求書等保存方式）を導入することも決まった。

この軽減税率の導入に対しては、日本の政治の現状を映すものであるとして危機感を表現する向きもあった⁽¹⁷⁹⁾。その背景の 1 つとして、EU での軽減税率の教訓を踏まえ、IMF や OECD 等の国際機関からは専ら単一税率が推奨され⁽¹⁸⁰⁾、国内の経済学者からも軽減税率導入に対する強い反対がある中で⁽¹⁸¹⁾、政治的な決着として導入の方針が定められたとの見方があったからである。欧州の経験では、いったん軽減税率を適用すると廃止するのは難しく、軽減税率の対象品目は、政治的圧力によって拡大していく傾向にあるという⁽¹⁸²⁾。

(176) 所得税法等の一部を改正する法律（平成 21 年法律第 13 号）

(177) 一松旬「平成 21 年度税制改正法附則（税制の抜本的な改革に係る措置）について」『平成 21 年度税制改正の解説』pp.532-538. 財務省ウェブサイト <http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2009/explanation/index.html>

(178) 「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律」（平成 24 年法律第 68 号）、及び「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための地方税法及び地方交付税法の一部を改正する法律」（平成 24 年法律第 69 号）。

(179) 例えば山田徹也「欠陥だらけの軽減税率、政局優先で禍根残す」『東洋経済オンライン』2015.12.26, pp.32-33; 「ミスター WHO の少数異見 軽減税率適用をおねだり 新聞に政権批判はもう無理」『週刊東洋経済』6636 号, 2016.1.9, p.29.

(180) 国内外における軽減税率をめぐる議論は、社会保障改革に関する集中検討会議（第 9 回、平成 23（2011）年 5 月 30 日）に提出されている一連の資料で詳細に検討されている（「社会保障改革に関する集中検討会議（第九回）議事次第」2011.5.30. 内閣府ウェブサイト <<https://www.cas.go.jp/jp/seisaku/syakaihosyou/syutyukento/dai9/gijisidai.html>>）。加藤淳子ほか「軽減税率が招く不公平—欧州の失敗経験を踏まえて冷静な選択を—」『Voice』467 号, 2016.11, pp.184-191 も参照。

他方で、軽減税率の導入による「痛税感の緩和」によって、将来的な標準税率の引上げが容易になったと評価することも可能であろう⁽¹⁸¹⁾。何より、軽減税率の導入と引換えに、インボイスの導入という消費税の創設以来の大きな課題が解決されることとなった点について、いわゆる「益税」の解消に向けて、消費税への信頼性を高めることになる、と高く評価する向きも見られる⁽¹⁸²⁾。

なお、消費税率の8%への引上げは予定どおり実施されたが、10%への引上げは2回延期され、現時点では平成31(2019)年10月に実施される予定である。また、増税分の用途について、安倍晋三首相は、財政赤字の削減に振り向けるとされてきた部分を縮小し、その分を幼児教育や高等教育の無償化といった人づくり革命を推進するための安定財源として用いることを表明している⁽¹⁸³⁾。

なぜ日本では消費税増税が多大な困難を伴うのか。OECD(18か国)を対象とした税収構造の比較政治分析によれば、現代の福祉国家の税収構造には、1970年代前半の石油ショックによる高度経済成長期の終えんを分岐点とした、経路依存性があるという。すなわち、それよりも前に、換言すれば政府が財政難を経験する以前に、一般消費税を拡充した国々(スウェーデン、フランス等)では、一般消費税が福祉国家の歳入を順調に増大させた。他方で、政府が財政難を経験してからの消費課税の拡充は政治的に困難であり、そのような国々(典型例はオーストラリア、日本、カナダ)では、高度成長期の終えんを迎えた1980年以降に、福祉国家の後退が特に顕著になったという⁽¹⁸⁴⁾。

さはさりとして、平成28(2016)年度末の一般政府債務残高は、対GDP比239%と歴史的にも国際的にも前例のないレベルで高止まりしており⁽¹⁸⁵⁾、消費増税だけで政府債務を持続可能な状況に落ち着かせるためには、消費税率を最低30%以上まで引き上げる必要があるとも試算されている⁽¹⁸⁶⁾。財政を持続可能なものとし、将来世代に財政赤字のツケを先送りしないためにも、消費税を含めた税負担の適正化と、社会保障改革を中心とした歳出削減について、議論が一段と深まることが期待される。

(かまくら はるこ)

(181) 例えば、「軽減税率の導入を懸念するアカデミア有志による声明」が出された(佐藤主光「軽減税率の何が問題か? アカデミアが反対する理由について」『経済セミナー』688号, 2016.2・3, pp.68-69.)。また、「経済学者がほぼ全員反対している。アベノミクスにせよ格差問題にせよ、経済学者の意見は一致しないのが普通だから、これほど意見が一致するのは珍しい」といった指摘もある(小峰隆夫「経済を見る眼 軽減税率という「本末転倒」」『週刊東洋経済』6630号, 2015.11.28, p.9.)。

(182) 加藤ほか 前掲注(180)における、欧州委員会税制・関税同盟総局VAT部門長ファンティーニ氏の発言。

(183) 「消費税軽減税率をめぐる新聞社説を読む 検証なく安直な「欧州型」追従姿勢」『税務経理』9489号, 2016.1.29, pp.7-9は、軽減税率の導入によって本体税率を上げやすい仕組みが整備されると、批判的に論じている。

(184) 例えば、諸富徹「経済教室 消費税軽減税率の視点(下) —税額票の導入が不可欠—」『日本経済新聞』2015.11.5。

(185) 「安倍内閣総理大臣記者会見」2017.9.25. 首相官邸ウェブサイト <https://www.kantei.go.jp/jp/97_abe/statement/2017/0925kaiken.html>

(186) 加藤淳子「福祉国家の税収構造の比較研究—経路依存性と合理性をめぐる一考察—」『社会科学研究』50巻2号, 1999.2, pp.77-97。

(187) 財政制度等審議会「平成30年度予算の編成等に関する建議」2017.11.29, p.1. 財務省ウェブサイト <http://www.mof.go.jp/about_mof/councils/fiscal_system_council/sub-of_fiscal_system/report/zaiseia291129/04.pdf>

(188) 例えば、星岳雄「経済教室 安倍政権経済政策の課題(3) 成長回復へ構造改革急げ」『日本経済新聞』2013.1.18; 小林慶一郎「経済教室 財政再建の「コスト」を測る」『日本経済新聞』2011.11.7。

「基本情報シリーズ」

既刊

| | |
|-----------------------------|-----------|
| ⑧各国憲法集 (2) アイルランド憲法 | 2012年 3月 |
| ⑨各国憲法集 (3) オーストリア憲法 | 2012年 3月 |
| ⑩各国憲法集 (4) カナダ憲法 | 2012年 3月 |
| ⑪各国憲法集 (5) ギリシャ憲法 | 2013年 2月 |
| ⑫各国憲法集 (6) スイス憲法 | 2013年 3月 |
| ⑬各国憲法集 (7) オランダ憲法 | 2013年 3月 |
| ⑭わが国が未批准の国際条約一覧 (2013年1月現在) | 2013年 3月 |
| ⑮各国憲法集 (8) ポルトガル憲法 | 2014年 2月 |
| ⑯主要国の憲法改正手続 | 2014年 8月 |
| ⑰欧米主要国の議会による情報機関の監視 | 2014年 9月 |
| ⑱各国憲法集 (9) フィンランド憲法 | 2015年 3月 |
| ⑲ドイツ民法Ⅰ (総則) | 2015年 3月 |
| ⑳ドイツ民法Ⅱ (債務関係法) | 2015年 6月 |
| ㉑各国憲法集 (10) ハンガリー憲法 | 2016年 3月 |
| ㉒諸外国の下院の選挙制度 | 2016年 3月 |
| ㉓違憲審査制の論点 (改訂版) | 2016年 12月 |

調査資料 2017-1-a
基本情報シリーズ⑳

諸外国の付加価値税 (2018年版)

平成30年3月15日発行
ISBN 978-4-87582-811-2

編集 国立国会図書館調査及び立法考査局
発行 国立国会図書館
〒100-8924 東京都千代田区永田町1-10-1
電話 03(3581)2331 (代表)
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」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/>>
ホーム>国会関連情報>調査資料>2018年刊行分

Value Added Taxes in Foreign Countries (2018)

Research and Legislative Reference Bureau

National Diet Library

Tokyo 100-8924, Japan

E-mail : bureau@ndl.go.jp

Research
Materials
2017-1-a

ISBN 978-4-87582-811-2

リサイクル適性 (A)

この印刷物は、印刷用の紙へ
リサイクルできます。