

EC型付加価値税の研究

— 西ドイツの場合 —

A Study of Value Added Taxation in EC countries
: West Germany

戸谷裕之
Hiroyuki Totani

I はじめに

所得税中心主義を唱えるわが国の租税構造は、昭和24年のシャープ税制使節団による勧告に基づいて確立したものである。この、いわゆる「シャープ勧告」は戦後のわが国の税制に支配的影響力を持ってきた。もちろん、やがて到来する高度経済成長期においては、社会の動向や財政状況に応じた多少の見直しは行われている。しかしながらそれは「抜本的」改革とは言えなかった。ところが第1次・第2次石油ショックを経て安定成長期に入った50年代、巨額の財政赤字を背景に、わが国の税体系そのものが抱える構造的「ゆがみ」・「ひずみ」が露呈し始めた。加えて、将来予想される高齢化社会の到来は、国民に相応の税負担を求めるに違いない。今、わが国ではこれらの要請に耐えうる新たな税制の構築が模索されている。

通常、このような要請に答えるためには2通りの手段が考えられよう。1つは、あくまで所得税中心主義を堅持し、現行税制の問題点を修正して行く方法である。クロヨン問題や利子課税等のいわゆる「不公平税制の是正」がこれに該当する。他の1つは、所得税中心主義から離脱し、それに代わりうる新しい税制を敷くことである。そして現在、後者の焦点となっているのが「新型間接税」である。「新型間接税」の定義については議論の多いところであるが、1950年代後半から70年代にかけてEC（ヨーロッパ共同体）諸国で採用され始めた「付加価値税」（いわゆるEC型付加価値税）がその有力候補の一つであることは論を待たない。

本稿の目的はこの「EC型付加価値税」が、どのような歴史的背景のもとで導入され、それが経済にいかなる影響を持ち、社会のなかでどのように機能しているかを知ることである。EC型付加価値税のわが国への導入の是非について論ずるのではない。誤解を恐れずに言えば、とにかく「思いて学ばざる」態度になりがちな税金の議論に対して、敢えて「学びて思わざる」姿勢に徹することに努めた。

ただ、「EC型」とはいえEC諸国がすべて同一の付加価値税を採用しているわけではない。税率や課税ベース等に関して各国で様々な相違が認められ、それらを一括して論ずることは、筆者一人では到底できる仕事ではない。したがって本稿では一つのケース・スタディとして、ドイツ連邦共和国（西ドイツ）を例にとり、そこでの付加価値税の実態を明らかに

する。EC諸国間の付加価値税の比較という問題は、今後の研究課題として別の機会に譲りたい。

Ⅱ 西ドイツ付加価値税の現状

1. 導 入

西ドイツが付加価値税の実施に踏み切ったのは今から20年前1968年1月1日のことである。もっとも、ドイツにおける間接税の歴史は古く1916年、第1次大戦の戦費調達を目的として商品取引印紙税が導入されている。これは不動産を除く物品一般を課税対象としたものであったが、税率が0.1%ときわめて低かったこともあり税収が思うにまかせなかった。そこで早くも2年後の1918年、売上税（Umsatzsteuer）へ移行するという形で廃止されている¹⁾この売上税の課税対象は商品取引印紙税のそれにサービスと自家消費が加わったものであり、税率は0.5%であった。ただし前段階税額控除が認められないという意味でこれは累積的取引高税である。

第2次大戦後、西ドイツにおける売上税改正の議論は、1953年2月大蔵省学術顧問団の勧告が最初である。この背景には、第1に売上税が国際競争力に及ぼす影響を調整する、第2に売上税が累積的取引高税であることから企業の垂直的統合を引き起こすという弊害を取り除く、の2点あげられる。もちろんこれらは導入時から、すでに指摘された問題点であったが当初は税率が低かったこともあり、等閑に付されていた。

ところがその後税率が引き上げられるにつれて（1953年当時4%）、とりわけ流通段階の多少により税負担が異なるという点が見過ごせなくなってきた。そこで大蔵省による勧告がなされるのだが、付加価値税が実施される1968年1月までには、じつに15年の歳月が経過している²⁾しかも直接のきっかけになったのは「遅くとも1970年1月1日までに、各国の現行売上税から原則として小売段階をも含む共通付加価値税への移行を実施すべし」というEEC第1次・第2次指令（1967年4月）である。ドイツには早くから売上税が導入されており、国民は課税ベースの広い間接税には十分慣れていたのであろう。付加価値税に対する拒否反応も比較的小さかったと予想される。しかしそれでも15年を要した。

ひるがえって、わが国に最初に付加価値税が登場したのは昭和46年、税制調査会の答申においてである。もちろんこの答申は付加価値税の導入を提案したものではなく、将来の検討課題としてのいわば問題提起であった³⁾そして具代的に法案として論じられるようになったのは、昭和54年大平内閣における一般消費税が最初と言えよう。ほぼ10年前のことである。

いずれの国においても新しい税制を敷くことが、かくも長き年月を要する営みであるということ、われわれはドイツの経験を通じても思い知らされる。わが国の付加価値税論議もまさに“産みの苦しみ”といえるのかもしれない。以下では付加価値税についての西ドイツの経験（税収・経済効果・仕組み・行政等）を検討する。まず総税収に占める付加価値税の位置づけを行った後、付加価値税が西ドイツ経済に与えた影響を考察したい。そして後半ではその仕組

1) 昭和62年度の税制改正において議論された「売上税」とは形態を異にすることに留意が必要である。

2) この間の論争については佐藤進[11]に詳細に論じられている。

3) しかし学者や専門家の間では、当時から付加価値税についてかなり精力的な研究がなされている。たとえば、橋本徹[4]は実態調査を伴った先駆的研究と言えよう。

みについて詳細に見て行くことにする。

2. 税収の構成

西ドイツにおける税収（国税、州税、地方税および社会保険料を含む）の推移が表-1に示されている。社会保険料を除けば、税収の第1位が所得税、第2位が付加価値税、第3位が法人税という順位が、1970年代1980年代を通して一貫した西ドイツ租税構造の特徴である。所得税の総税収に対する割合は、80年代に入って若干低下しているものの30%程度、付加価値税に

表-1：税収の推移

(百万マルク, %)

| | 所得 税 | | 法 人 税 | | 付加価値税 | | 社会保険料 | | そ の 他 | | 合 計 | |
|--------|---------|--------|--------|-------|---------|--------|---------|--------|---------|--------|---------|------|
| | 金額 | 構成比 | 金額 | 構成比 | 金額 | 構成比 | 金額 | 構成比 | 金額 | 構成比 | 金額 | 構成比 |
| 1965年度 | 37,657 | 25.95% | 8,170 | 5.63% | 23,930 | 16.49% | 38,874 | 26.79% | 36,473 | 25.14% | 145,104 | 100% |
| 1970 | 59,277 | 26.66% | 8,716 | 3.92% | 38,125 | 17.14% | 67,401 | 30.31% | 48,851 | 21.97% | 222,370 | 100% |
| 1975 | 110,832 | 30.21% | 10,054 | 2.74% | 54,082 | 14.74% | 122,890 | 33.49% | 69,063 | 18.82% | 366,921 | 100% |
| 1977 | 141,585 | 31.01% | 16,830 | 3.69% | 62,684 | 13.73% | 153,810 | 33.69% | 81,622 | 17.88% | 456,531 | 100% |
| 1978 | 145,046 | 29.78% | 19,824 | 4.07% | 73,266 | 15.04% | 164,440 | 33.76% | 84,443 | 17.34% | 487,019 | 100% |
| 1979 | 151,358 | 28.84% | 22,912 | 4.37% | 84,206 | 16.05% | 177,830 | 33.89% | 88,463 | 16.86% | 524,769 | 100% |
| 1980 | 166,508 | 29.63% | 21,322 | 3.79% | 93,448 | 16.63% | 193,090 | 34.36% | 87,579 | 15.58% | 561,947 | 100% |
| 1981 | 167,360 | 28.91% | 20,162 | 3.48% | 97,789 | 16.89% | 205,340 | 35.47% | 88,287 | 15.25% | 578,938 | 100% |
| 1982 | 172,181 | 28.78% | 21,458 | 3.59% | 97,717 | 16.34% | 215,400 | 36.01% | 91,432 | 15.28% | 598,188 | 100% |
| 1983 | 176,060 | 28.18% | 23,675 | 3.79% | 105,871 | 16.94% | 224,020 | 35.85% | 95,224 | 15.24% | 624,850 | 100% |
| 1984 | 183,653 | 27.91% | 26,312 | 4.00% | 110,483 | 16.79% | 238,900 | 36.31% | 98,625 | 14.99% | 657,973 | 100% |
| 1985 | 199,103 | 28.65% | 31,836 | 4.58% | 109,825 | 15.80% | 253,980 | 36.55% | 100,154 | 14.41% | 694,898 | 100% |

注) 1965年度の付加価値税の税収は売上税の額である。

(資料) Revenue Statistics of OECD member countries 1965-1986, OECD, Paris. より作成。

つては16%程度、法人税は4%程度であることが、同表からうかがえる。

また、後にみるように1968年1月に付加価値税が導入されて以降、その税率は現在までに'68年7月、'78年1月、'79年7月そして'83年7月と4回引き上げられた。とりわけ'78年、'79年の引き上げはいずれも所得税の減税とセットで行われたこともあり、この年の所得税の低下傾向と付加価値税の上昇傾向が、顕著に現れている。表-2は付加価値税収入の国内総生産

表-2：対GDP比

(GDP)に対する比率を示しているが、1970年代は5%台、80年代に入って6%台と見てよいだろう。

| | |
|--------|------|
| 1970年度 | 5.6% |
| 1975 | 5.2% |
| 1977 | 5.2% |
| 1978 | 5.7% |
| 1979 | 6.0% |
| 1980 | 6.3% |
| 1981 | 6.3% |
| 1982 | 6.1% |
| 1983 | 6.3% |
| 1984 | 6.3% |
| 1985 | 6.0% |

(資料) 表-1に同じ。

税収を国と地方、あるいは地方と地方の間でいかに配分するかは、いずれの国においても重要な問題である。西ドイツはアメリカと同様連邦国家であるので、この問題は一層深刻で厄介になる。表-3は付加価値税の税収が、連邦と州の間でどのように配分されているかを表しているが、表より約65%を連邦が、35%を州が受け取っていることがわかる。また州と州の間では、人口を基準に配分されており、これは豊かな州から貧しい州への所得の地域間再分配を引き起こしているといえよう。税収の配分問題は現在西ドイツにおける最重要議題の一つである。

表－３：連邦、州へのVATの配分

(百万マルク, %)

| | 連 邦 | | 州 | | 合 計 | |
|--------|--------|--------|--------|--------|---------|------|
| | 金 額 | 構成比 | 金 額 | 構成比 | 金 額 | 構成比 |
| 1975年度 | 36,100 | 66.75% | 17,982 | 33.25% | 54,082 | 100% |
| 1980 | 61,676 | 66.04% | 31,722 | 33.96% | 93,398 | 100% |
| 1983 | 70,404 | 66.50% | 35,467 | 33.50% | 105,871 | 100% |
| 1984 | 72,366 | 65.46% | 38,177 | 34.54% | 110,543 | 100% |
| 1985 | 71,935 | 65.50% | 37,890 | 34.50% | 109,825 | 100% |

〈資料〉表－１に同じ。

3. その他の間接税

西ドイツでは付加価値税に加えて、鉱油、たばこ、コーヒー、紅茶、砂糖およびその代用物、塩、シャンペン、酢、ブレンダー、照明器具等の各品目に連邦個別消費税が課されている。この他、州税としてのビール税が製造者（あるいは輸入業者）に課されている。しかしこれらの個別消費税のいくつかは、ドイツ税制の簡素化のため廃止の方向にある。また、輸出品にはこれらの個別消費税は課されていない。

4. 小売売上税との比較

付加価値税は最終的に消費者が負担するという意味では小売売上税と同じである。したがって小売段階でのみ課税する後者の方が、運営上簡単だという疑問が生じても不思議ではない。なぜなら、小売売上税は、直接消費者に販売する企業のみが納税するだけであり、インボイスの発行や前段階税額控除といった措置は必要ないからである。しかし小売売上税は、最終小売段階の事業者だけが納税義務を負うという弱点を持つ。西ドイツでは、他の先進諸国と同様、最終小売段階には中小企業が多く、いわゆる納税協力費を彼らだけが負担することになる。これは納税協力の負担の不公平であるばかりでなく、徴税効率（本来徴収できる税額に対する実際に徴収した税額の割合）の悪化を引き起こす危険性を持っている。

5. 物 価

西ドイツでは付加価値税は増税ではなく、売上税を廃止するという形で導入された。それゆえ、物価水準に与える影響はわずかであろうと当初は予想されていた。しかしながら売上税から付加価値税への移行は、財・サービスの相対価格を変化させ、結果的にインフレ圧力を高めることになった。これらは税負担の増加する財・サービスの価格上昇分が、税負担の減少する財・サービスの価格下落分を、相殺してなお余りあるほどに上回ったからであろう。実際、付加価値税導入後1か月で物価水準は全体で1.3%上昇しており、なかにはガス料金や電気料金のようにそれぞれ9.9%、6.3%もはね上がったものもある。ドイツ連邦銀行は物価上昇の3分の2が付加価値税に起因すると分析している⁴⁾これは付加価値税が売上税より広い範囲の財・サービスに課されていることから容易に予想できることだが、逆に見れば、売上税に内在した歪みが解消されたとも解釈できるだろう。

4) Aaron, H. J. ed., [1] p. 95.

6. 消費、貯蓄

付加価値税が消費と貯蓄に与える影響についての実証研究は、西ドイツにおいては、それほど精力的には行われていない。税率の改正と家計の貯蓄率の変化を比較することは容易だが、それらがどの程度関連しているかは不透明である。ちなみに付加価値税率と貯蓄率を比較してみれば、1978年に税率が11%から12%に上昇したとき、貯蓄率はほぼ一定していた。しかし翌1979年、12%から13%に上昇したときには貯蓄率は上昇していない⁵⁾したがって西ドイツにおいては「付加価値税は消費を抑制し、貯蓄を促進する」という関係はそれほど顕著ではなかったといえよう。

7. 税負担の配分

人々は所得が増えれば消費を増やす。しかし所得の増加分をすべて消費するわけではなく、その一部は貯蓄にまわすだろう。通常、消費の所得に対する割合（経済学で言うところの「消費性向」）は、所得の増加につれて減少すると考えられる。言い換えれば、所得の多い人ほど、所得に占める消費の割合は小さい。付加価値税は原則上すべての消費に一定率で課されるので、その負担率（所得に対する付加価値税額の割合）は所得の多い人ほど少なくなる。これが付加価値税が負担の逆進性を引き起こすと言われる所以である。しかしながら実際には、非課税や軽減税率等の措置がなされており、付加価値税がいつも逆進的であるとは限らない。ベルリンにあるドイツ経済研究所は、西ドイツにおける付加価値税の負担配分は所得に対して比例的であると分析している。またライン＝ヴェストファーレン経済研究所は、高所得階層でのみ逆進的であるという研究成果を発表している⁶⁾。

8. 国境調整と国際収支

自国の輸出品に対しては課されないが輸入品に対して課されるという付加価値税の特徴は、税による一種のダンピングと見なされるかもしれない。なぜならこのような措置は付加価値税については行われるが、所得税や法人税には認められないからである。つまり西ドイツが輸入する物品には西ドイツの付加価値税が課されるが、西ドイツが輸出する物品からは付加価値税が控除される。相手国も付加価値税を採用していれば、輸入の時点で相手国の付加価値税を課すことになる。このように輸入時に一度だけ自国の税を課するという点が、まさに付加価値税による国境調整の意味である。EC諸国に付加価値税制が敷かれた背景として、この点を見過ごしてはならない。

したがって付加価値税の導入（あるいは税率の引き上げ）は、その国の輸出品の価格には影響を与えないが、輸入品の価格を付加価値税分上昇させる。これはわが国に付加価値税を導入する際の注意点の一つである。いうまでもなく、わが国は現在巨額の貿易黒字を抱えており、これが対日批判の原因になっている。このようなもつで付加価値税を採用し、「輸入品の価格は上昇するが輸出品の価格は変化しない」という状態を引き起こせば、海外からのさらにいっそうの批判は免れないかもしれない。もっとも、国内産品の価格も付加価値税分上昇するので、輸入品の国内産品に対する相対価格は変化せず、国内での競争力が弱まるのではない点に留意

5) *ibid.* p. 96.

6) *ibid.* p. 96–98.

すべきである。つまりわが国の物価水準が（輸入品も含めて）全体的に上昇し、その結果買い控えの可能性が生ずるのであって、輸入品の価格だけが上昇するのではない。さらに、先にみたような「西ドイツでは付加価値税はそれほど消費を抑制しなかった」という事実から、買い控えの可能性も大きいとは言いがたい。いずれにしても政策担当者は付加価値税の導入に際して生ずる内外のあらゆる影響について配慮しておくことが不可欠であろう。

9. 導入上の問題（経過措置）

西ドイツにおいて付加価値税は導入後比較的円滑に機能したといえる。その理由としては、既に売上税が実施されていたため基本的な納税方法に社会が習熟していたことがあげられよう。また導入にあたっては売上税の廃止を伴い、その後の税率の引き上げは所得税の減税とペアで行われてきたことも、付加価値税が広く社会に受け入れられた理由であろう。記録によれば、労働組合の反対は非常に少なかった。実際、所得税を減税し付加価値税を増税するという租税構造の変更は、多くの労働者にとって好ましいことであったのだろう。

しかしながら売上税から付加価値税への移行は、行政面でいくつかの変更を余儀なくさせた。とりわけ厄介なのはインボイス（税額票）の導入であった。売上税の歴史が古いというものの、インボイスを発行し、受け取ったインボイスに記されている前段階の税額を控除するという仕組みは西ドイツの企業にとっては初めての体験である。また、付加価値税が導入された時点で売上税は廃止されたとはいえ、企業の手持ちの在庫品にはいくらかの売上税が含まれている。これを取り除くため、導入前に仕入れた在庫品に対しては仮定の税を計算しそれを税額控除するという措置が講じられた。

Ⅲ 付加価値税の仕組み

1. 納税義務者

付加価値税の納税義務者は①課税取引を行う事業者ないしは②物品の輸入を行う者と規定されており、具体的には、個人、個人組合、法人、法人の団体、あるいはその他の経済団体等を指す。事業者という概念は民法や商法に基づいているのではなく、経済機構の実態とより密接に結びついている。特に付加価値税の事業者とは、取引において物品・サービスの受取人に対する債権者、つまり“売り手”である。事業者としての資格は事業活動（準備活動を含む）を始めた第一日目から発生し、事業活動の最終日に終了する。登記や倒産の日ではない。

ここで事業とは、所得を生み出すための継続的活動と定義されている。したがって利潤動機がなくとも、継続的に活動が行われていればそれは事業とみなされる。例えば、会員制のクラブ（あるいは組合）がメンバー（組合員）だけに解放されている食堂を持っているとしよう。会員料金の徴収というような内部の活動は事業とみなされないが、その食堂の中での飲食品の販売は、たとえメンバーが購入するとしても、事業を行ったと考えられる。

政府・非営利団体

政府の機能を果たしている者（連邦、州、地方公共団体等）は一般に事業者とは考えられない。しかし、それが民間と競合するような営利的性質をもった活動をすれば、付加価値税の納税義務者となる。例えば、水道・ガス・電気事業、地方保養基地、墓地、スイミングプール、そして人材の派遣などを行う場合、政府は納税義務を負う。さらに他のEC諸国との競争条

件を攪乱させないよう、E E C 第 6 次指令の付属規定に基づき、バス輸送、ドイツ連邦郵便局による電話網の配備と維持、社会保障機関による眼鏡およびその部品の販売と修理等の活動が営利的性質を持つとされている⁷⁾。また非営利団体であっても、有償で物品・サービスを独自に販売していれば、付加価値税の納税義務を負う。

非事業者・小規模事業者

前年の売上高が付加価値税込で 20,000 D M (1,540,000円、1 D M=77円として計算、以下同じ) を超えない小規模事業者は非事業者となり、輸入取引を除いて、付加価値税の納税義務はない。しかし同時に彼は仕入れや輸入に含まれた付加価値税の税額控除を請求する権利を剥奪される。非事業者とは税を全く支払う必要がないという印象を与えるが、これは前段階で支払われた付加価値税の税額控除を受けられないことを意味し、したがって非事業者になることは必ずしも有利とはいえない。そこで非事業者は前段階税額控除を受けるために、その資格を放棄し納税義務を負うことを税務当局に通告できる。しかし彼は通告後少なくとも 5 年間はそれを変更することはできない⁸⁾。

また小規模事業者を保護するため、前年の売上高が 20,000 D M (1,540,000円) を超えても、当期の売上高が 60,000 D M (4,620,000円) 以下の場合には付加価値税の還付を受けることが認められている⁹⁾。

親会社・子会社

原則として、付加価値税は物品・サービスの販売や輸入に対して個々の事業者別に課されるものである。したがって親会社と子会社は、たとえそれらが同じ個人によって所有されていても、法律上別の事業者とみなされる。しかし、親会社とその子会社が資金的、組織的、経済的に非常に密接に統合されており、一つの組織体を形成していれば、そのグループ内での取引は単なる移転とみなされ、事実上課税されていない。つまり子会社の販売やサービスがすべて親会社に帰属している場合、親会社だけが納税義務者となる。

非居住事業者

付加価値税の納税義務は、事業者の国籍によって定められるものではない。西ドイツ国内で物品・サービスの販売を行う非居住事業者は、付加価値税を支払う義務がある。しかしながら、部品の加工や組立を非居住者に下請けさせた場合、ドイツ国内の事業者に対し源泉徴収方式で課税することが 1980 年以降特別に定められている。つまり、売り手である非居住者の納めるべき税額を彼にかわって国内居住事業者が納付する。非居住者は税抜きで代金を受け取るので申告義務は生じない。また国内居住事業者は当然この額を自らの税額控除額に加えることができる。

-
- 7) またこれ以外であっても、売上額が単年度に 250,000 D M (19,250,000円) を超えるかあるいは毎年 60,000 D M (4,620,000円) を超えているような事業は営利的性質を持つとみなされる。
 - 8) もっとも、税込みの売上高が 20,000 D M (1,540,000円) を超えないという極めて低い基準のため、大部分の企業がこれに該当しないというのが西ドイツの現状である。
 - 9) 具体的に還付額はつぎのようにして計算される。まず当期の売上高が 20,000 D M 超 20,500 D M 以下の場合には、通常の納税額の 80% が還付される。そしてそれを超えると、500 D M ごとに 1% 刻みで還付割合は減少する。例えば平年の売上高が 21,000 D M 以下の事業者は税額の 79%、21,500 D M 以下の事業者は 78% と順に還付されていく。このようにすれば、60,000 D M で還付割合はちょうど 0% になり、それ以上では還付されないことになる。

2. 課税取引

付加価値税が課される取引とは、課税区域内において事業者が①有償で行う物品・サービスの引渡し、②非事業目的の利用、③株主、加盟者、そしてその他関係者に、無償で行う物品・サービスの引渡し、および④輸入、である。

ここで言う「物品」とは、民法上の動産・不動産の他、物品と同じように取引される無形の物（水、ガス、電力、のれん等）も含まれる。また「サービス」とは物品の販売以外の活動と定義されている。したがって物品の貸与やパテントの譲渡そして旅行代理店によるサービス等、事業者が自ら行動しなくともこの概念に含まれている。

付加価値税の課税区域からは関税非適用地域や関税免除地域は除かれるが、国外にある大使館や領事館は区域外でも課税区域に含まれる。またドイツ民主共和国（東ドイツ）と東ベルリンは課税区域外である。

物品の引渡し

物品の引渡しとは、事業者が当該物品の処分権を第三者に与えることであり、受領者に処分権が移った時点で成立する。引渡し場所は、処分権の移転が行われた時点での当該物品の所在地と定められている。

したがってたとえば割賦販売の場合は、物品が引き渡された時点で課税される。また連鎖取引（処分権は次々と売買されるが、物品の引渡しは最初の販売者から最後の購入者に1度だけしか行われない取引）については、中間の各業者も課税取引を行ったものとみなされる。

サービスの提供

サービスの提供に関しては特別な規定は設けられていないが、通常、サービスが遂行された時がその日時となる。提供場所は提供者が事業活動を行っているか、恒久的な施設を有する地点である。輸送サービスは原則的に課税されるが、国際間の輸送に関しては国内分のみ課税対象となる。

また混合取引（たとえばクーラーとその取付工事のような、物品とサービスが同時に提供されるような取引）については、いずれか主となる方の税率が適用されることになっている。

3. 非課税取引

前段階税額控除が認められない非課税取引

西ドイツにおいては、以下に掲げるような取引は非課税とされている。非課税取引を行う事業者は原則として前段階税額控除が認められない。

- (1) 医師、助産婦、心理セラピスト、病院、老人ホーム等のサービス。
- (2) 公認の福祉団体、ユースホステル協会の活動。
- (3) 盲人等の活動。
- (4) 公認の劇場、オーケストラ、博物館、植物園、動物園、図書館、教育機関の活動。
- (5) 学術機関の公演・講座その他の活動。
- (6) 不動産取引。（ドイツ国内の不動産の取引は一般に土地取得税の対象であり、付加価値税は課されない。また不動産の賃貸も非課税である。ただし、ホテル等の一時的宿泊のための部屋の提供、機械設備の賃貸は、非課税とはならない。）
- (7) 金融取引。（例えば、信用供与・預金等の金融取引による売上。住宅基金貸付協会や保

険業務等の売上。)

前段階税額控除が認められる非課税取引

非課税取引には前段階税額控除が原則上認められないが、以下の取引は例外としてそれが認められている。

- (1) 海上航行に関する活動。
- (2) 飛行機による国際輸送。
- (3) 連邦銀行への金の販売。
- (4) 西ドイツ軍隊と西ドイツ領内にあるアメリカおよびN A T O諸国の軍隊への武器・サービスの供与。
- (5) E E C外の滞在に関する旅行代理店のサービス。
- (6) 輸出。

4. 課税標準

付加価値税の課税標準は物品・サービスの販売における売上額である。したがって物品・サービスの引渡しが行われれば（たとえその対価が未徴収であっても）売り手は納税義務を負うことになる。

しかし申請があれば、税務当局は、発生した売上額によらず実現した売上額（徴収済みの売上額）を基準に付加価値税を計算することを認めている。¹⁰⁾

割引と分割

事業者が価格を割引いて販売すれば、その割引額は付加価値税の課税ベースとはならない。ただしそのためには、それがインボイスに別記されていなければならず、別記されていない場合は、定価による売上額に課税されることになる。もっとも後日、実際に割引がなされており、物品・サービスの受領者が定価を支払っていないことが判明すれば、納税額は引き下げられる。

事業の譲渡

企業（または1企業の組織内で別途運営されている事業）が一括して譲渡される場合、譲渡された物件のみの価額が課税標準になる。つまり、現金・預金や売掛金のような金融資産は非課税であるが、棚卸資産や固定資産は課税されることになる。

外貨建て価格

税負担額や税額控除額を計算する際、外貨は取引が行われた月の公式為替レートでドイツマルクに換算されねばならない。取引された日と決済された日とのレートの変更は考慮されない。ただし実現基準を採用する事業者にとっては、売上額あるいはその一部が徴収された月が該当月間となる。また1件ごとの金額が銀行の計算書により証明される場合には、税務当局は申請に基づいて日々の為替レートによる換算を認めている。

交 換

付加価値税はあらゆる販売の価格、料金等の売上総額に課される。したがって物品の交換が

10) たとえば、次のような小規模事業者は実現基準を採用することができる。

- (1) 前年の総売上高が250,000 D M (19,250,000円) を超えない事業者
- (2) 記帳や定期決算を行う義務を税務当局が免除している事業者
- (3) 所得税法上の意味において自由業活動を営んでいるとみなされる事業者

行われた場合、相互に販売（かつ購入）したとみなされ、当事者双方に納税義務が生ずる。その際、交換される物品の価値は公正な市場価格、すなわち通常の取引で支払われるであろう物品の価格でなければならない。

下取り

下取りに対しては特別な規定はなく、原則的には物品の交換に関する規定と同じである。例えば、AがBから20,000DMで車を買ったとする。その際Aは古い車を8,000DMでBに下取りさせた。この時、Bの課税ベースは20,000DMである。もしAが付加価値税の納税義務を負う事業者であれば、彼の課税ベースは8,000DMである。しかし、もしAが（公正な市場価値が8,000DMであるにもかかわらず）8,500DMで下取りさせれば、Bの課税ベースは19,500DMとなる。

貸倒れ・返品

顧客の経営不振のために資金回収が不可能となった場合、事業者は付加価値税額を引き下げることができる。その結果、顧客の方も前段階の税額を調整する。つまり顧客の受けるべき税額控除も引き下げられる。

また顧客が返品を行い資金の返却を要求する場合、事業者の課税ベースは調整され付加価値税の還付を請求できる。その結果、顧客も自分の税額控除額を調整せねばならない。

非事業目的の利用

自社の物品・サービスを自ら利用した場合、事業者はそれを自分自身に販売したとみなされ、その物件の公正な市場価値（通常これは法人税法で規定されている）が課税標準に含まれる。

また、事業者が、使用人、株主、共同出資者へ物品・サービスを無償あるいは割安で提供した場合も、非事業目的の利用とみなされ、普通に販売された時の価額が課税標準に含まれる。

自家消費

自家消費とは事業者が自らの物品・サービスを“事業のために”用いることである。物品の自家消費は非事業目的の利用と同じ取扱であるが、サービスの自家消費は付加価値税の課税対象とはならない。

5. 税率

西ドイツに付加価値税が導入された1968年1月1日、標準税率は10%であった。半年後の7月1日、それは11%となり、1978年1月1日に12%、1979年7月1日に13%と引き上げられ、1983年7月1日より現在の14%になっている。この間、軽減税率は標準税率の常に半分であった。なお、西ドイツには割増税率やゼロ税率は実施されていない。

軽減税率

以下の取引には現在7%の軽減税率が適用されている¹¹⁾

- (1) 魚、ミルク、玉子、果物、コーヒー、紅茶、マーガリン、砂糖、水等の食料品。
- (2) 書籍、新聞。
- (3) 家畜の飼育、養殖、畜類の品質検査、通常の農業活動。植物の栽培。

11) EECの指令により農林業者には特別な軽減税率が適用されている。その税率はしばしば変更されるが、1984年7月1日からはEEC第20次指令に基づき林業に対して5%、農業に対して13%が課されている。なお農業の税率は1989年1月1日より1992年1月1日まで、11%に引き下げられる予定である。

- (4) 劇場、オーケストラ、合唱団、聖歌体、博物館のサービスならびに劇場公演と演奏会の開催。
- (5) 鑑賞用フィルム（ビデオも含む）の販売ならびに上映。
- (6) 著作権法から生ずる権利に関するサービス。
- (7) サーカス、公演、各種の興業、ならびに動物園の経営。
- (8) 公益団体、慈善団体、宗教団体が、営利を目的とせずに行うサービス。
- (9) プールや温泉。
- (10) 船舶による旅客輸送（1988年12月31日から実施）、市町村内で行われる50キロ以内の鉄道（登山鉄道を除く）、トロリーバス、認可路線におけるバス・タクシーおよびフェリー等の旅客輸送。
- (11) 社会保障機関による企業や家計へのサービス。

6. 税額控除

前段階税額控除

付加価値税の納税義務を負う事業者は、仕入れに含まれている税（つまり前段階の税額）を算出税額（＝課税標準×税率）から控除することができる。これが前段階税額控除方式と呼ばれる付加価値税の顕著な特徴の一つである。この方式によって、取引高税のもとで生じた課税の累積（tax-on-tax）を回避できることになる。ただし、前段階の税額を明確にするために、売り手は取引ごとに買い手にインボイス（税額票）を発行せねばならない。インボイスには物品・サービスの内容、価格、およびその価格に基づいた税額が記されており、各事業者はこれによって自らの税額控除額を算出する。売り手にはインボイス発行の義務があり、買い手にはそれを請求できる権利がある。

税額控除の調整

非課税取引は原則として前段階税額控除が認められていない。したがって、前段階税額控除のできる取引とそれができない取引をあわせて行っている事業者は、経済的合理性を持った基準（例えば、費用や利潤で按分）で税額控除額を算出せねばならない。

課税取引と非課税取引の割合が変化した場合、とりわけ投資財に対して前段階税額控除の調整が必要となる。たとえば、ある投資財を購入した時点では売上のすべてが課税取引であった事業者は、投資財に含まれる税額をその事業年度において、すべて控除できる。しかし翌年、同じ投資財を用いて課税取引を半分、非課税取引を半分行ったとすれば、前年の税額控除額は多すぎる。そこで、課税取引と非課税取引の割合の変更が、資産が利用されはじめた年から5年以内に生じた場合、事業者は税額控除額の修正を行わねばならない。

また、いくつかのケースでは簡素化のために、前段階税額を一括して算出する方法が取られている。たとえば、国内出張に伴う交通費および宿泊費に関しては一括して11.4%の前段階税額控除が認められる。¹²⁾

12) 農林業者には仕入れに含まれる前段階の税額を算出する際にも、特別な規定がある。すなわち林業については仕入額の5%、農業はその8%を一括して前段階の税額とすることが認められている。

7. 輸入と輸出

物品の輸入

物品の輸入は付加価値税の課税対象となる。通常、通関手続きを行う輸入業者が納税義務を負うが、彼には前段階税額控除の資格が与えられる。輸入における課税標準は関税法上の輸入品の価格であるが、関税の課されていない品目については、それに対し輸入業者が支払った額である。またこの価額には最初の仕向地にいたるまでの費用（保険料や運搬費など）が含まれている。ただし納税者が承認すれば、輸入時に既に確定している最終の仕向地までの輸送費およびその他の支出も課税標準に含まれる。さらに輸入品目に関する輸入課徴金、税、およびその他手数料、輸入課徴金を含む関税、付加価値税を除く他の個別消費税等も課税標準に入っている。また輸入業者が割引や割戻しをする際、国内取引と同様、課税標準は削減される。なお税率は国内の取引と同じである。

物品の輸出

輸出は前段階税額控除が認められている非課税取引である。ここでいう輸出とは、①事業者が外国の買い手に実際に物品を供与し、②その物品が外国に到着し、③それらが証拠書類により立証された場合に成立する。

また外国の買い手とは①住所ないし所在地を西ドイツ国外に持つ、②西ドイツ国内に居住する事業者の支店または子会社であっても、その所在地が西ドイツ国外であり自己の名義で業務を行っている、③住所ないし所在地を関税非適用地域に持つ、のいずれか一つに該当すればその資格が与えられる。

物品の輸入についての非課税

物品の輸入については原則的に課税されるが、船舶、臓器、血液等の輸入については付加価値税法で非課税と定められている。また付加価値税法によらなくとも、E E C指令、関税法および輸入取引高税非課税法令に基づき、大蔵大臣は特定の輸入に対して、それを非課税にしたり税率を引き下げたりする権限を持っている。例えば、輸送の際に用いられる梱包用品、船舶、西ドイツに再輸入された物品、西ドイツから再輸出される物品、国際鉄道用の車両、たばこ等が非課税であるのはこれに該当する。

再輸出のための一時輸入

国際博覧会での展示品や、美術品、工芸品等、西ドイツでの一時利用のために輸入されるがその後すぐに再輸出される物品は付加価値税非課税である。ただしこれには、再輸出の時点までその物品は税関の規制を受け、市場に出されてはならないという条件がついている。

旅行者の手荷物や委託手荷物

旅行者の手荷物は、E E C諸国からのものであれば780 D M（60,060円）までが、それ以外の国からであれば100 D M（7,700円）までが非課税である。また、委託手荷物についてはE E C諸国からは1国につき225 D M（17,325円）までが、それ以外の国からは1国につき75 D M（57,750円）までが非課税である。これは特に、たばこ、アルコール、香水、コーヒー、紅茶等に適用されている。

物品の輸出についての非課税

輸出は前段階税額控除が認められた非課税取引であることはすでに述べた。この原則に従えば海外の顧客から注文を受けて物品を加工したとき、それはサービスの提供であり、物品が輸

出される際にそのサービスも非課税となる。また一時的に輸出された後、再輸入される物品も付加価値税は課されない。

Ⅳ 税務行政

1. 徴 税 費

税務当局が付加価値税を徴収するために要する費用はそれほど多くはない。事業者はインボイスを受け取り、自らもそれを発行せねばならず、それゆえ付加価値税は納税者どうしで相互に監視しあうという特徴を持つ。つまり税額が過少に記されたインボイスを受け取れば、自らの税額控除分が過少になるので、各事業者は発行者に正しく記すよう要求するであろう。したがって当局にとっては所得税や法人税ほどの税務調査は不用となる。

事業者にとっても付加価値税の納税協力費は比較的少ない。しかし厄介な問題は、課税品目と非課税品目の両方を販売する事業者は仕入れに含まれる税を控除できるものとできないものとに分けねばならないという点である。また自らが免税事業者になるか否かは、一度選択すれば数年間は変更が許されず、これはとりわけ中小企業にとって重大である。

2. 登録と記帳

付加価値税は、個々の事業者が納税申告書を定期的に提出することにより、税務当局に通知され納税される。西ドイツにおいては納税者の登録に関して法律上の規定はないが、実際には各事業者は課税取引の開始から、納税者番号を付けられる。一つの事業者とみなされた親会社とその子会社は、一つの納税者番号が付くことになる。事業者は税額およびその課税標準を決定するために、以下のことを記帳する義務がある。

- (1) 物品・サービスの売上額。(ここでは税率ごとに区分された売上と非課税売上を明記せねばならない。)
- (2) 実際に獲得した売上額。(これも税率ごとに区分された売上と非課税売上に分類されねばならない。)
- (3) 使用人、株主、共同出資者、およびその他の関係者の自家消費額。
- (4) 非事業目的の利用額。
- (5) 事業者が購入した物品・サービスの価額。
- (6) 輸入した品目の数量、その課税標準、および輸入に関して納付済みのあるいは納付すべき関税額。

ただし簡略化のため小規模事業者は、物品・サービスの売上額、自家消費のみ記帳すればよい。さらに、特定の税率で課税されている小規模事業者および特定の税率で課税されている農林業者には記帳義務がない。

3. インボイス

物品・サービスの販売者は受領者に対しインボイスを発行する義務があり、また受領者は販売者にその発行を請求する権利を持っている。インボイスには以下の事項が明記されねばならない。¹³⁾

- (1) 事業者の名称および所在地。
- (2) 取引される物品・サービスの種類および数量。
- (3) 取引の日時。
- (4) 売上額。
- (5) 売上に含まれる税額。

物品の引渡しをまだ行ってないのに、価格の全額あるいはその一部を受け取った事業者が、引渡しの未完了を理由に相手にインボイスを発行しないことがある。この場合、最終的なインボイスが、販売の完了時点までに発行されればよい。

あるいは物品の売り手が、本来支払うべき税額より多い額を誤ってインボイスに記し買い手に発行した場合、(例えばインボイスには基本税率を記したが実際には軽減税率が適用される場合)、売り手は正確なインボイスを再発行しなければならない。そうしない限り、買い手は多くの税額控除を受ける反面、売り手は多くの税額を支払わねばならなくなる。逆にインボイスの税額が実際より少ない場合、売り手は少ない税額を支払うことになるが、買い手は少ない税額控除しか受けることができない。そこで売り手と買い手が相互に監視しあうことになり、これが付加価値税が自己査定的と言われる所以である。

4. 申告と納税

賦課方式

付加価値税の課税期間は通常1暦年である。しかし事業者は毎月、その月の終了後10日以内に予定申告書を提出し、税を納めねばならない。そして最終申告は翌年の5月31日までに提出することになっている。最終申告での税額が予定納税額より多い場合には、最終申告書提出後1カ月以内に超過分を支払わねばならず、予定納税額の方が多く場合には還付を受けることができる。もしも税務当局の決定した税額が納税者の計算した税額より多い時には、警告の発せられた日より1カ月以内にその差額分を支払わねばならない。いうまでもなく、1年の終わりにすなわち最終の賦課決定がなされた後に、付加価値税の負担額が税額控除額より少ない時には、還付がなされる。

また税の徴収が困難と思われる時、あるいは事業者が同意する時には、税務当局は、1年以下の賦課期間を設定することができる。この場合、事業者は期間終了後1カ月以内に申告書を提出せねばならない。

ただし輸入に対しては輸入課徴金と同じく、物品が国内に入った時点で付加価値税も課される。この他、海外の輸送業者がバスで国境を超えて旅客輸送をする場合には、税額は個々の売上ごとに税関によって計算されている。

13) 手続きの簡素化のために税額が200DM (15,400円) 以下のインボイスには名称、住所、取引の日時を記さなくてよい。また旅客輸送用の切符に輸送会社名および所在地、価格および税額そして税率が記されていれば、それはインボイスとみなされる。

罰 則

期限までに申告をしなかった場合、事業者は最終決定される税額の10%以下（かつ10,000 D M以下）の罰金が課せられる。また期限までに納税をしなかった場合には1カ月当り不足額の1%の罰金に加え、その利子分（1カ月当り不足額の0.5%）を支払わねばならない。さらに税務当局は悪質な脱税に対して、差押え、金融取引の凍結、財産処分等の強制執行を行うことがある。

不服申立て

納付すべき額に不服があれば、事業者は賦課決定の通知を受けてから1カ月以内に財務事務所へ申立てをすることができる。この期間に申立てがなければ決定は最終的なものとなる。不服申立てに対する判決は通常、所轄の財務事務所によってなされる。しかし納税者がこれにまだ不満のときは、第一段階として州の財政裁判所に申し立てる権利がある。そしてここでの判決は連邦財政裁判所にまで、どちらの側からでも上告できる。さらに連邦財政裁判所の判決は連邦憲法裁判所において審議される。

〈追記〉本稿は、昭和62年度大阪産業大学産業研究所特別研究費の助成を受けたものである。ここに感謝の意を記す。

〈参考文献〉

- [1] Aaron, H. J. ed., *The Value-Added Tax : Lessons from Europe*, Brookings Institution, 1981.
- [2] Betten, R., M. R. Moore, ed., *Value Added Taxation in Europe*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.
- [3] Shoup, C. S. /世界銀行編、下条進一郎訳、『間接税で何が起こるかー付加価値税の教訓ー』、日本経済新聞社、昭和63年。
- [4] 橋本徹編、『現代間接税の理論』、有斐閣、昭和46年。
- [5] 橋本徹・山本栄一編、『日本型税制改革』、有斐閣、昭和62年。
- [6] 右山昌一郎編著、『新型間接税としての日本型付加価値税を考えるー税理士によるEC型付加価値税実態調査団報告書ー』、ろっぼう、昭和63年。
- [7] 中村英雄、『西ドイツ付加価値税の研究』、千倉書房、昭和48年。
- [8] 日本租税研究協会編、『ヨーロッパの付加価値税』、税制問題研究会資料、昭和62年。
- [9] 戸谷裕之、「付加価値税ーブルッキングス研究所・叢書の紹介」、租税研究、415号、日本租税研究協会、昭和59年。
- [10] *Revenue Statistics of OECD member countries 1965-1986*, OECD, Paris.
- [11] 佐藤進、『付加価値税論』、税務経理協会、昭和48年。