

ドイツにおける消費課税の歴史的展開

西山 由美

I はじめに

II ドイツ売上税の変遷

1 第一期における消費課税

2 第二期における消費課税

3 第三期における消費課税

III 現行の経過システムと課題

IV おわりに

I はじめに

一九八九年四月に導入された消費税は、税率が三パーセントから五パーセント¹⁾に引き上げられるなど、いくつもの手直しを経て現在に至っている。導入当初の消費税廃止論は影をひそめたとはいえ、いまだなお大きな問題や課題が残されている。たとえばさらなる税率引き上げを念頭に

おいた消費税の福祉目的の税化の問題や、消費者が最終的に負担した消費税が、事業者²⁾のもとに留まるいわゆる益税の問題である。

「古い租税は良い租税」という法諺が示すように、国民に経済的負担を強いる租税が社会的合意を得るためには、相当な年数を要する。そしてその社会的合意は、多くの法的紛争や論争を通して形成されるのである。

日本の消費税が将来的にどのような志向されるべきなのかを考えるにあたり、さしあたって消費税先進国の制度形成プロセスをみていくことがきわめて重要であろう。その意味で、消費に対する課税³⁾を導入してすでに八〇年以上の歴史をもつヨーロッパ諸国、とくにEU加盟国の制度の変遷・発展を考察していくことは、日本の今後の租税政策に対して大きな示唆を与えるものとなる。

EUがめざす単一市場 (single market) とは、物、人、

サービスおよび資本が自由に移動できる内部の国境なき領域である。そのために関税同盟の創設により域内の関税は撤廃され（一九六八年）、国境での消費課税が廃止された（一九九三年）。しかしながら各加盟国は、それぞれ社会的・文化的背景を異にすることから、統一的な租税制度を受け入れることは不可能である。たとえば消費課税の領域に關していえば、生活必需品には軽減税率が適用されるが、寒冷地においては暖房用薪は生活必需品であり、生水が飲用できないところではミネラルウォーターが生活必需品であり、ビールやワインが嗜好飲料というよりは生活必需品の国もあるというように、生活必需品の定義が国ごとに異なる。このような制度の多様性に直面してEUがとった手段は、制度の統合（integration）でなく、協調（harmonization）であった。この消費課税の域内協調の基本的枠組みは、EC第六指令（一九七七年）によって示され、各加盟国はこれにもとづいて制度の近接をはかっている。

本稿では、EU加盟国のうち、ドイツにおける消費課税の歴史的展開を考察する。第一次世界大戦の戦費調達のために消費課税制度（旧来型売上税）を導入したドイツの八〇年を超える歴史は、社会の変遷とともに消費課税制度が発展的に形成されていくプロセスを明瞭に提示する。それは、消費課税が事業者の競争上の阻害要因になってはならないという意味での競争中立性（Wettbewerbsneutralität）

を確保するための試行錯誤であったといえる。

II ドイツ売上税の変遷

ドイツにおける消費課税の歴史は、導入から付加価値税システムを採用するまでの第一期（一九一六年から一九一七年まで）と、付加価値税システム導入から域内市場形成までの第二期（一九六八年から一九九二年まで）と、域内市場形成から現在までの第三期（一九九三年以後）とに区分される。

1 第一期における消費課税

ドイツにおける消費課税は、第一次世界大戦中の戦費調達目的であわただしく導入された印紙税を嚆矢とする。一九一六年の導入時の税率は〇・一パーセントであったが、二年後には〇・五パーセントに引き上げられた。当初は、独立的活動領域での取引についてのみが課税対象とされていたが、後には自由業領域の取引をもその対象とし、一九二〇年には税率はさらに一・五パーセントに引き上げられた。これにより、すべての流通段階において、原則としてすべての資産譲渡およびすべての役務提供（サービス提供）をその課税対象とする売上税（Umsatzsteuer）課税が

行われることになった。ただしこの導入期の売上税は、現在のように納税義務者である事業者が、その仕入時に負担した売上税を控除するシステム（仕入税額控除システム¹⁰）を組み込んでいないことから、全段階税額累積型売上税（Altphasen-Brutto-Umsatzsteuer）とよばれる。

この全段階税額累積型売上税—旧来型売上税—の法的性質は一般消費税であり、税額は次段階の取引相手に転嫁（Überwälzung）される。売上税にとってこの税額転嫁が課税システムの根幹であり、税額転嫁がうまくいかなければ—納税義務者が自ら負担することになれば—、この租税は立法者によって意図された法的性質を失い、事業者や農業者に対する直接課税となってしまう¹¹。

売上税は第一次世界大戦後も廃止されることなく、国家の重要な財源として発展していく。売上税は戦後のインフレ期に、貨幣価値の暴落によって所得税や法人税といった直接税に頼ることができなくなったライヒと財政にとって、頼みの綱となったのである。戦後しばらくは低い税率のまま、しかしその税収は歳入の一〇パーセントを維持してきたが、世界恐慌とそれに伴う失業者の増加に伴い、税率は二パーセントに引き上げられ、その税収は所得税と並ぶほどになる。

第二次世界大戦中も、それはドイツ帝国にとって貴重な財源として存続した。第二次世界大戦敗戦後の一九四六年

には三パーセント、さらに一九五一年には四パーセントに税率は引き上げられた。一九五〇年代は、その税収は一時所得税をしのぐほどであった。

しかしながらこの旧来型売上税には、消費課税のシステム上、重大な欠陥があった。すなわち旧来型売上税のもとでは、事業者が非事業者に販売するときのみならず、事業者が事業者に販売するときも、仕入時に負担した税額が控除されることなく課税に服することになる。流通経路が複雑になればなるほど税額が累積されるということは、個々の商品がまったく恣意的に商品流通経路の偶然性によって課税がなされるということで、消費税としての売上税の課税根拠と合致しない。これは、商品が国境を越えるときにもまた問題が生じる。国境を越える商品に累積された税額の正確な算定ができないために、正確な国境調整が不可能となるのである¹²。

このように流通経路が複雑になればなるほど税額が累積され、したがってそれが価格に反映され、商品またはサービスの市場での競争力に影響を及ぼすため、必然的に企業の垂直的統合が促進されることになる。すなわち、売上税節約のために企業合併が進むのである。これは競争中立性の障害であることが明瞭であるにかかわらず、この障害効果の結果は目立たず進行するため、長い間気づかれぬ。流通経路において中間事業者が多ければ多いほど価格差

が広がることから、競争相手の価格に対抗するためには、利益を削減しても税転嫁を一部断念せざるをえない。しかしながら消費課税の根幹である税額転嫁が正確になされないことは、システムの崩壊を意味するのである。

2 第二期における消費課税

旧来型売上税の税額累積効果を排除するための付加価値税—税額累積排除型売上税 (Netto-Umsatzsteuer) —の基本構想は、カール・フリードリッヒ・フォン・ジーメンスによつてすでに一九一九年に言及されていた¹⁶⁾。しかしながら彼の考え方は、ほとんど注目を浴びることはなかったが、そのコンセプトを最初に実践したのがフランスであり、一九四九年に生産段階の課税に仕入税額控除を取り入れ、その後すべての取引段階に拡大した¹⁷⁾。ドイツは、一九六八年一月一日より仕入税額控除を組み入れた税額累積排除型売上税を導入した。導入当初の税率は一〇パーセント、半年後には一一パーセントに引き上げられ、一九七七年には一二パーセント、一九七九年には一三パーセント、一九八三年には一四パーセントと、段階的に引き上げられた¹⁸⁾。

仕入税額控除の方法として、フォン・ジーメンスのコンセプトは、売上額から仕入額を差し引いて、それに税額を

乗じるといふものであった(「仕入方式」)。これに対してフランスおよびドイツが採用した方法は、税込み売上額に税率を乗じて税額とし、そこからインボイスに記載された仕入税額を差し引くといふものである(「仕入税額方式」)。

「仕入方式」と「仕入税額方式」は、適用される税率が複数になる場合に違いが生じる。結論として、後者の方が優れているといえる。すなわちある事業者について、仕入段階でゼロ税率や軽減税率が適用され、売上げ段階で標準税率が適用される取引の場合、後者によれば売上げ段階の課税で、仕入段階の免税または軽減税率適用による在庫の損失が補填される。また政策上も、付加価値税の税負担軽減を求めるさまざまな圧力団体の動きを封じることが出来る。さらに国境調整についても、単一の手続で行えるために正確な国境調整が可能になる。

このようにドイツが、フォン・ジーメンスの税額累積排除構想を基礎とする付加価値税の導入に至つたのは、国内および共同体からの圧力があつたためである。国内では一九六〇年代に入り、旧来型売上税の競争中立性阻害について、連邦憲法裁判所の違憲判決が出された²⁰⁾。また共同体レベルでは、一足早く導入されたフランスの付加価値税システムが、域内における将来的な消費課税の基本モデルとされたのである²¹⁾。

一九六八年より新たに導入された売上税—付加価値税—

の基本理念は、「簡素で透明なシステム」である。そしてこの付加価値税は、仕入税額控除システムを組み入れることにより、競争中立性の阻害要因の排除を実現したのである。

しかしながらこの新たな消費課税システムは、また新たな問題を当初から内在させることになる。これは消費課税システムの破綻ともいえるものであった。

まず第一に、社会政策上、保健政策上、教育政策上設けられた非課税項目の問題である。非課税取引には仕入税額控除が認められないことから、課税事業者の仕入れが非課税取引である場合には仕入税額控除ができないため、その付加価値について二重課税状態が生じる。

第二は、小規模事業者の問題である。一九六八年から一九七九年まで、前年度の売上げが六万ドイツマルクを超えない事業者に対する税率は四パーセントであった。当事業年度が一万二〇〇〇ドイツマルクを超えない場合は、売上税が免除された。一九八〇年以降、前暦年の売上が二万五〇〇〇ドイツマルクを超えず、当暦年が一〇万ドイツマルクを超えないと見込まれる場合、原則として租税は徴収されないことになった。他面、これに対しては仕入税額控除の権利は認められず、税額表示のインボイスの発行ができない。ここでも小規模事業者が他の事業者に給付を行う場合、非課税取引の場合と同様の不利な状況が生じる。実行

可能性という点では、小規模事業者への宥恕規定には意味がある。しかしながらそれが当初から小規模事業者に対する一種の助成金として考えられるとき、システム違背が生じる。²⁴

3 第三期における消費課税

売上税改正法により一九九三年一月一日から実施されたシステムは、もっぱらEU域内の消費課税協調のための措置である。

EU域内では租税国境のない市場を実現するために、加盟国間で行われる資産およびサービスの取引は、国内における消費課税と同ルールが適用されるべきであり、したがって取得者が納税義務者となる仕向地国主義でなく、供給者が納税義務者となる原産地国主義がとられなくてはならない。しかしながら加盟国間にはなお、税率や軽減税率項目などに格差があることから、ただちに原産地国主義に移行することは時期尚早である。したがって暫定的に仕向地国主義をベースとしながらも、国境税関による課税ではなく、事業者が国内の所轄税務署で申告を行うという方法がとられることになった。したがって現在のシステムは、EU域内の消費課税の最終システムに向けての経過システムである。²⁵この経過システムの導入と同時に、税率は一五

パーセントに引き上げられ、一九九八年法改正により一六パーセントにさらに引き上げられ、現在に至っている。

Ⅲ 現行の経過システムと課題

EU加盟国の中でも生産力および輸出力トップクラスのドイツにとって、EU域内の消費課税は原産地国主義が税収上有利になる。そのため、仕向地国主義―換言すれば消費地国主義―をなおも基本とする経過システム導入については、産業界を中心に強い反対があった。しかしながら通貨統合を控え、EUの協調を最優先した当時のコール政権は、欧州理事会が提案した経過システムを連邦議会²⁶で通したのである。このように一九九三年の改革は、一九六八年の改革とは異なり、消費課税システムの純化というよりはむしろ政治的色彩の濃い改革だったといえよう。

したがって一九六八年に導入された付加価値税に内在する前述のシステム違背の問題は、なおも未解決のままであり、加えて旧東ドイツに対する付加価値税の優遇²⁶は、租税システム上問題であるとの指摘もある。

EUが将来的に原産地国主義に移行した場合、生産力のある国とない国との間に税収の格差が生じ、新たな地域格差ができる。そこで提唱され、現在議論されているのが、付加価値税収を加盟国間で配分するクリアリングシステム²⁷

である。クリアリングシステムにより税収の配分が行われると、ドイツ国内で徴収された付加価値税収が、他国へ配分されることになる。加えて国内における配分問題も存在する。国税としての売上税収の地方財政への配分割合が高まる²⁸ことが予想されるのである。ドイツは今後とも、国内事情から売上税の増収をはからなければならぬし、必ずしも自国の税収とならない売上税の徴収も行うことから、効率の良い徴収のための簡素な税制がめざされなければならない。

Ⅳ おわりに

ドイツにおける八〇年の消費課税の歴史は、戦争という緊急事態下での財政上の必要性から十分な準備がなされないまま出発して、その後は合理的なシステムの構築と、市場における競争中立性確保の追求の歴史であったといえる。税額累積や中古品販売のような競争中立性阻害要因を、法改正やシステム改革により、かなりの程度排除できたものもある。その一方で、小規模事業者や非課税取引のように、なおも競争阻害要因排除の方策が探られているものもある。

消費税を単なる「実の多い財源」と位置づけるのではなく、その担税力を人の消費能力に見出していることを強く

意識することが必要である。そのためには納税を行う事業者にとって消費税が費用ファクターになることは避けられなければならない。すなわち消費課税の究極の目標は、競争中立性といえるであろう。ドイツでは、判例や学術的あるいは社会的論争を通して、競争中立性の阻害要因を真正面から取り上げ、解決策を模索し、そのいくつかを実行してきた。

日本においても小規模事業者の免税点の問題や生活必需品への配慮の問題など、市場における競争中立性にかかわる問題が山積している。福祉目的税化構想に至っては、消費税の課税根拠が何であるかという議論がほとんどなされていない状況である。消費税をめぐる本質的な議論がまずなされなければならないということが、改めて認識されるのである。

注

(1) 国税としての消費税が四パーセント(消費税法二九条)、地方税としての地方消費税が一パーセント(地方税法七二条の八三)である。

(2) 消費税の納税義務者は、事業者である。法律上の納税義務者と租税負担者―消費税の場合には最終消費者―が一致しない租税を間接税という。

(3) 消費に対する課税の名称は、消費税(日本)、付加価値税

(フランスやイギリス)、売上税(ドイツ)、物品サービス税(ニュージーランド)など多様である。しかしこのような名称の差異はあっても、その法的性質はすべて消費税である。各国の消費税の制度紹介として、A.A.Tait, *Value Added Tax, International Practice and Problem* (1988)。

(4) EC条約七a条参照

(5) EU加盟国間の取引に対する消費課税は、国境税関ではなく、国内の所轄税務署に申告することにより行われる。EU加盟国の間接税の税制につき、監査法人トーマツ編『EU加盟国の税制』(一九九七年)三九頁以下参照。

(6) EU各国の消費課税の詳細については、Coopers & Lybrand, *A Guide to VAT in the EU* (1997)。

(7) 消費課税のEU域内協調の現状につき、拙稿「付加価値税のEU域内協調」租税法研究二六号(一九九八年)四三頁以下。

(8) Directive 77/388, OJ1977No.L.145/1. 指令は、達成される結果のみを各加盟国に義務づけ、その手段は各加盟国の国内法に委ねる。

(9) ヴァイツ売上税の歴史について、D.Pohner/B.Pflugmann-Hohstein, 25 Jahre Nettoumsatzsteuer in Deutschland, *Umsatzsteuer-Rundschau* 2/1993, 37ff.

(10) 仕入税額控除 (Vorsteuerabzug) は、各取引段階での税額累積を排除し、消費課税の競争中立性を確保するきわめて重

要なシステムであり、このことから「消費税の生命」とされる。H. Stadie, *Das Recht des Vorsteuerzugs* (1989), 2.

(11) この旧来型売上税から仕入税額控除を組み入れた付加価値税システムに転換した後も、ドイツでは法律上一貫して「売上税」の名称をもちいている。

(12) J. Popitz, *Allgemeine Verbrauchsteuer* Anfl. 1 (1927), 85.

(13) G. Schmolders, *Die Umsatzsteuer* Anfl. 2 (1956), 583.

(14) このような税額の累積効果効果ゆえに、旧来型売上税は「雪崩税」とも称される。

(15) 国境を越える消費課税の原則は、輸出免税・輸入課税である（いわゆる仕向地国主義 *Bestimmungsprinzip*）。輸出時はゼロ税率課税がなされるときも、仕入税額控除が認められるのであるが、旧来型売上税システムのもとでは、輸出時までに累積された税額が正確に算定できない。

(16) C.F. von Siemens, *Verdächtige Umsatzsteuer* (1919), 2.

(17) フランスの導入状況に *Le Hérault*, *Das Merwensteuerrecht in Frankreich*, in: *Internationale Wirtschaftsfachzeitschrift* Gruppe 2 (1974), 261.

(18) 売上税の税率引き上げにともない、所得税の累進の緩和が繰り返し行われてきた。

(19) 消費課税を採用する多くの国では、生活必需品について軽減税率を適用する。EU加盟国についていえば、たとえばドイツにおいて生活必需品に対する税率は現在七パーセント

（標準税率は一六パーセント）、イギリスにおいてはゼロパーセント（標準税率は一七・五パーセント）となっている。

(20) 連邦憲法裁判所一九六六年二月二〇日判決（*BVerfGE* 21 (1967), 12)

(21) 新たな消費課税システムを導入するにあたっては、投資に充てる部分には課税をせず、消費支出のみに課税を行う「消費型付加価値税」の他、税込みの投資部分にも課税を行う「所得型付加価値税」の選択肢もあった。所得型付加価値税は、消費財の購入も投資資産の購入もあらゆる所得消費をその対象とするので、所得消費課税の公平の観点からすれば消費型よりも好ましいとされる。これに対して消費型付加価値税は、分配政策からの議論がなされる。所得が高くなれば消費割合が低くなるという意味で、それは逆進的だからである。売上税は、低所得者または中間所得者層には累進的な負担であり、通常かなり高い所得者にとっては漸増的な貯蓄率の効果がみられる。

他面、所得型付加価値税の問題としては、貯蓄に対する二重課税が言及される。現在の消費分と将来の消費のための現金価値に課税が及ぶため、利息を非課税にするか、所得課税を消費課税に移行するか、いずれかが求められることになる。

(22) 金融取引、不動産取引、保険などは原則非課税となる（売上税法四条）。

(23) このような弊害を考慮して、たとえばスペイン、イタリア、デンマークなどでは、この種の規定をおいていない。

(24) その他システム破綻につながる問題として中古品販売があるが、これは一定の立法上の解決がなされている。これについては拙稿「中古品販売に対する消費課税」ジュリスト一六一号（一九九九年）参照。

(25) この暫定システムの研究書として、S. Smith, *The Definitive Regime for VAT* (1996)

(26) 旧東ドイツの製品には市場における競争力がないための措置である。

(27) どのような基準で加盟国間で配分するのかが、現在議論の中心である。

(28) 地方税である営業税の改正により、税收の減少が見込まれるため、それを国税である売上税で補填しなくてはならない。

これにつき拙稿「ドイツ営業税法の課税標準—営業資本税廃止論をめぐって—」水野忠恒編『欧州における営業税法の概要』（一九九六年）九一頁以下。

(にしやま ゆみ・法学)