英国のVATとその課題

ーマーリーズ･レビューの議論から

平成１９年6月２５日

中央大学法科大学院教授
森信茂樹

問題意識

1、EU型VATの問題点

(1) 非課税による連鎖の分断に伴う--非効率

(2) ゼロ税率・軽減税率の政策効果の疑問

2、ニュージーランドのGSTの概要

例外のない広い課税ベースと手厚い「給付付き税額控除」

3、具体的検討課題

(1) 金融取引・社会保険診療報酬等への例外のない課税

(2) 低所得者・逆進性対策としての「給付付き税額控除」

4、IFS提言

英国VATにおける、ゼロ税率の廃止と所得税・社会保障改革

イギリスにおける非課税･ゼロ税率･軽減税率の適用品目

- **非課税**

  土地･建物の譲渡･賃貸（非居住用新築物件の譲渡は除く）。保険。郵便サービス。賭け事･博戯･富くじ。金融。教育。医療及び福祉。埋葬･火葬。労働組合･専門職業協会等の非営利組織の会員向けサービス（会費以外の対価を徴収しないもの）。スポーツ又は身体レクリエーションの競技会への参加料（非営利のもの）。芸術作品。慈善団体による募金活動（同一地域での開催が年15 回以下のもの）に付随する財･サービスの提供。公的団体等の美術館、動物園、文化的施設への入場料。仕入税額が回復できない財。投資目的の金。

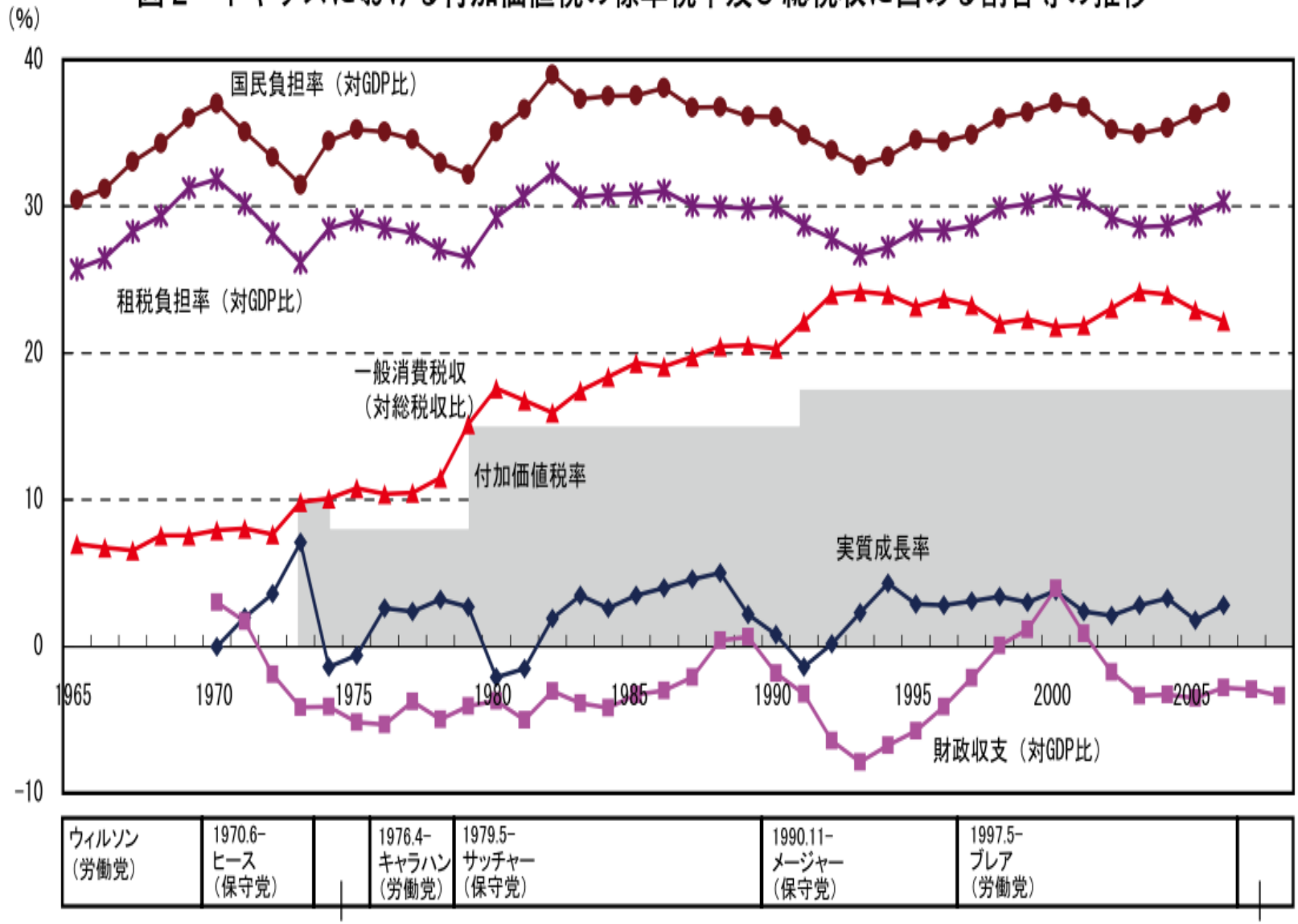
- **ゼロ税率**

  食料品（ケータリング、レストランでの飲食、温かい食べ物のテイクアウトは除く。菓子、酒、飲料（水を含む。ただし茶、ココア、コーヒー、牛乳はゼロ税率）、ジャガイモ製品、自家用酒製造用パックは標準税率。原則はゼロ税率で、適用除外品目を限定列挙。ただし、適用除外品目にも例外がある）。下水サービス、水。書籍、新聞、雑誌、絵本、楽譜、地図。王立盲人援護協会又は類似の慈善団体のための録音図書、無線受信機、再生機の提供。住宅の建築。保護建築物の譲渡（再建後1 回目のみ）、改変。国際サービス。船舶･飛行機の供給･修理･メンテナンス、旅客輸送、国際貨物輸送。キャラバン、居住用ボート。金取引（中央銀行･ロンドン金市場との国内保有の取引）。銀行小切手。処方薬、医療用品、障害者のための補助具･自動車とそれに付随するサービス。一定の輸出入。慈善団体による被寄附物の売却及び賃貸、慈善団体への寄附。大人の着用には適さない幼児用の衣料･靴（毛皮を使用しているものは除く）、産業用の防護靴･ヘルメット、バイク･自転車用ヘルメット

- 5%

  家庭用の燃料又は電力の供給。居住用又は適格慈善団体の敷地への省エネルギー器具の設置サービス（及び器具の供給）。低所得者、高齢者（60 歳以上）を対象とした暖房設備又は防犯用品の設置。女性用の衛生用品。避妊具。チャイルドシート。住宅の適格な転換（住居の数を変える、世帯数を増やす、非居住用から居住用住宅への転換）。空屋期間3 年超の住宅の改築。輸入美術品、収集品、アンティークの一部。等

図２　イギリスにおける付加価値税の標準税率及び総税収に占める割合等の推移



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

付加価値税の効率性ーC 効率性

- 付加価値税の効率性をあらわす1 つの指標であるC 効率性 (C-efficiency) とは、「すべての国内消費が標準税率で課税された場合に得られる理念的な税収に対する実際の税収の比率」として定義される。
- 最高はニュージーランドの96.4% 、最低はメキシコの30.4% 、EU 主要国はおおむね50% 前後。
- 日本は65.3% であり、カナダ、韓国、ルクセンブルク、ニュージーランド、スイスなどとともに、効率性の高い国。
- 標準税率が低いこと、非課税品目が比較的少ないこと、軽減税率やゼロ税率をもっていないことによる。
- C 効率性は、税率構造 (税率、非課税、課税ベース、免税点) という要素以外にも、税務行政の効率性、納税者のコンプライアンスなど様々な要素からの影響を受けるので、税率構造に起因する税収減割合とも密接な関連をもつが、国によっては、C 効率性と税収減割合は乖離。
- スウェーデンの付加価値税は課税ベースが比較的広く、免税点の水準もかなり低い。税務行政の効率性も他国と比べると高いと一般に考えられている。それにも関わらずC 効率性は47.3% と低い。その背景の一つには、付加価値税の脱税や租税回避がある。付加価値税の脱税は、消費者を顧客とする小売･サービス業で発生しやすいことが知られている。電子商取引の発達や、税率の低い隣国での国境を越えた取引も適正な課税を困難にしている。さらに、近年、欧州では、大規模かつ組織的な不正還付が大きな問題となっている。
- (出典) 鎌倉「諸外国の付加価値税」２００８年版

C-efficiency ratio for VAT 2003

	Standard rate	Consumption*	VAT revenues*	C-efficiency ratio
Australia	10.0	643 615	34 121	53.0
Austria	20.0	169 610	17 944	52.9
Belgium	21.0	210 017	18 938	42.9
Canada	7.0	906 450	42 181	66.5
Czech Republic	22.0	1 919 439	164 250	38.9
Denmark	25.0	1 046 742	135 092	51.6
Finland	22.0	107 091	12 455	52.9
France	19.6	1 267 458	112 440	45.3
Germany	16.0	1 703 090	137 568	50.5
Greece	18.0	128 880	11 951	51.5
Hungary	25.0	14 905 069	1 539 868	41.3
Iceland	24.5	671 892	80 940	49.2
Ireland	21.0	84 241	9 814	55.5
Italy	20.0	1 040 063	79 486	38.2
Japan	5.0	370 658 900	12 107 000	65.3
Korea	10.0	485 380 400	33 447 000	68.9
Luxembourg	15.0	14 409	1 474	68.2
Mexico	15.0	5 586 952	254 433	30.4
Netherlands	19.0	352 566	34 754	51.9
New Zealand	12.5	106 035	12 775	96.4
Norway	24.0	1 074 245	135 296	52.5
Poland	22.0	681 313	60 315	40.2
Portugal	19.0	108 607	11 072	53.7
Slovak Republic	20.0	917 663	81 876	44.6
Spain	16.0	583 760	46 767	50.1
Sweden	25.0	1 894 364	224 134	47.3
Switzerland	7.6	314 959	17 156	71.7
Turkey	18.0	288 590	29 367	56.5
United Kingdom	17.5	956 789	77 630	46.4
Unweighted average:				
OECD Total (ua)	17.8			52.9

VAT歳入比率 (VAT Revenue Ratio)

VAT Revenue Ratio **とは、全最終消費が標準税率で課税された場合の仮想的な税収に対する、実際の**VAT**税収の比率。1に近いほど、理想的とされる。**

VAT Revenue Ratio ＝ （VAT税収）／（[国内消費－VAT税収]×標準税率)

国	標準税率 (2005年)	食料品に対する税率(2005年)	VAT Revenue Ratio
ニュージーランド	**12.5**	**12.5**	**1.05**
日本	5.0	5.0	0.72
韓国	10.0	10.0	0.71
デンマーク	25.0	25.0	0.62
オーストラリア	10.0	0.0	0.57
スウェーデン	25.0	12.0	0.55
ドイツ	16.0	7.0	0.54
カナダ	7.0	0.0	0.52
フランス	19.6	5.5	0.51
イギリス	17.5	0.0	0.49
(出典)OECD, Consumption tax trends 2008			

鎌倉前掲

非課税、軽減税率、ゼロ税率の適用対象となる財・サービス

非課税の適用対象品目

- 課税になじまないもの（例：土地取引、金融、保険など）
- 公益的なもの（例：医療、教育、福祉など）

軽減税率・ゼロ税率の適用対象品目

- 最大公約的には、食料品、新聞・雑誌・書籍、文化的なサービス、エネルギーが対象
- 特に、食料品については、

  EU加盟国、OECD加盟国、アジア主要国など35カ国のうち

  - 軽減税率　18カ国

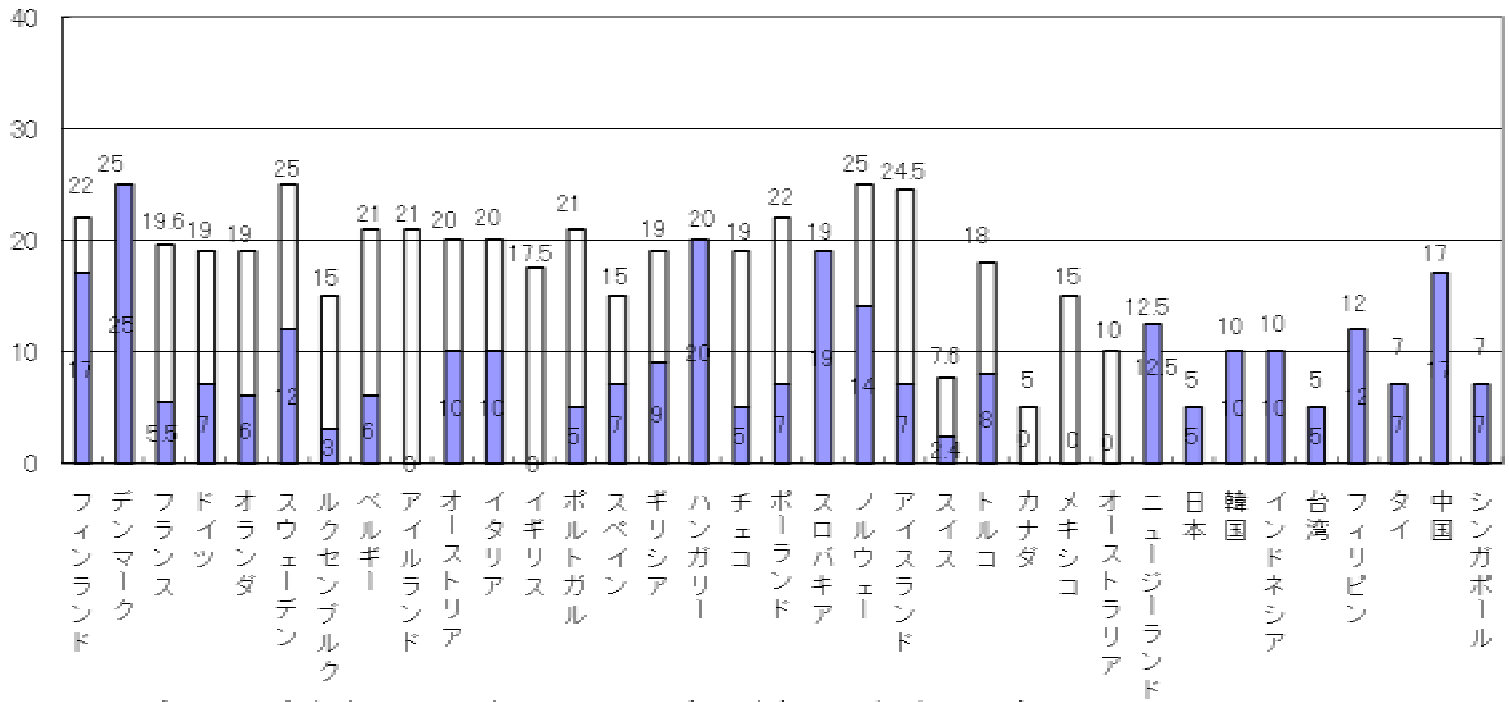
    （フランス、ドイツ、スウェーデン等）
  - ゼロ税率　5カ国

    （アイルランド、イギリス、カナダ、メキシコ、オーストラリア）
  - 標準税率　12カ国

    （デンマーク、ハンガリー、スロバキア、ニュージーランド、アジア各国）

食料品に対する軽減税率の適用状況

諸外国の付加価値税率（標準税率及び食料品に対する適用税率）



（出典）税制調査会第21回企画会合（2007.11.2）提出資料に加筆・修正　鎌倉

軽減税率の適用は世界標準か？

IMF の調査によれば

- 1990 年より前に付加価値税を導入した48 カ国のうち、
  複数税率を採用している国は36 か国 (75%)

- 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カ国 (26%)

(出典) Ebrill et. al., *The Modern VAT*, Washington, D.C.; International Monetary Fund, 2001, p.69.

マーリーズ・レビュー (1)

VAT優遇税率 (とりわけゼロ税率) には、以下の問題点がある。

第1に、逆進性の議論を一時点の消費をとらえて問題にしているが、生涯所得で考えるべきだ。若年層や老年層は所得が低く消費税負担が高いが、勤労世代のときの消費税負担は低かったはずだ。

第2に、逆進性を所得に対する消費税負担の比率で考えるのではなく、消費税負担の絶対金額で考えることも重要だ。優遇税率を適用されている食料支出は、高所得者層の方が多い。

第3に、優遇税率は、低所得者の負担配慮のために導入されているが、同じ目的を持つ他の政策手段に比べて、効率が悪く効果が小さい。100ポンドの税収を上げるごとに11, 5ポンドも税収を失っている。

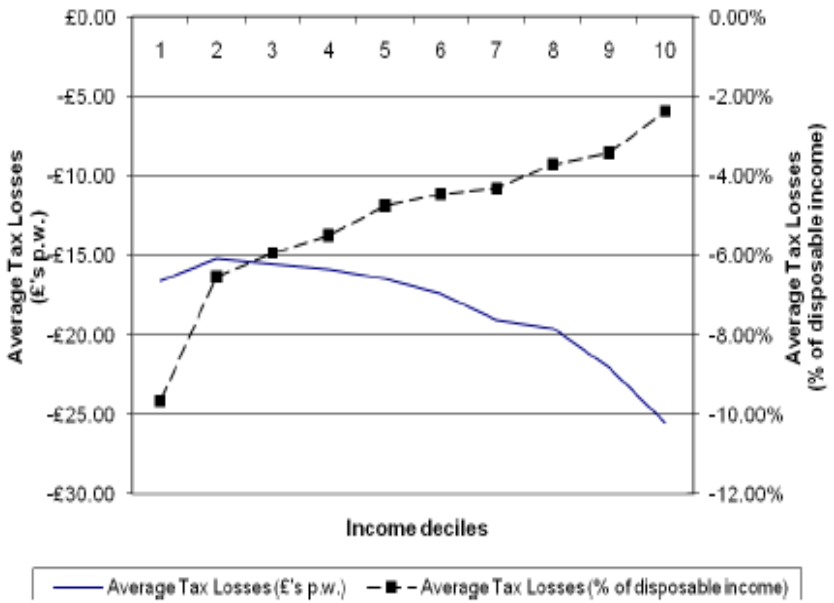
マーリーズ･レビュー (2)

- 失われている税収を、同じ政策目的である低所得者対策に使えば、ミーンズテスト付の社会保障給付 (生活保護) と給付付き税額控除を１５％増加させることにより３０％の低所得者の生活水準を向上させ、加えて１１０億ポンド財政収入増をもたらし、他の低所得者対策に活用することが可能となる。　(次ページ参照)
- ニュージーランドの導入しているGST (goods and service tax) は、あらゆる税･サービスを対象とし、例外なく課税する一方、低所得者対策は効果の高い給付付き税額控除等で行うので、欧州型VATを進化させ改善したものとして推奨。

VATについては、ゼロ税率や非課税の廃止、給付付き税額控除への変更を提言

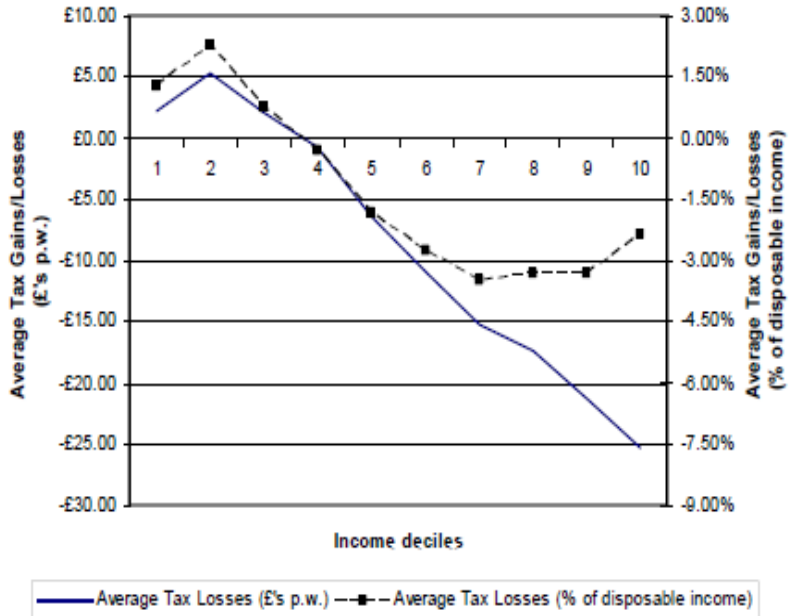
廃止は低所得者層への負担が大きいが（図1）、パッケージで、ミーンズテスト付きの給付や税額控除の額を１５％上昇させれば、平均で第3分位の所得階層までが負担減となり（図2）、さらに110億ポンドの財源が浮く。

Figure 1: Tax losses from unifying VAT rates at 17.5 percent



Note: Income decile groups (1=poorest, 10=richest) are derived by dividing all households into 10 equal-sized groups according to disposable income adjusted for household size and composition using the McClements equivalence scale.
Source: IFS calculations using the IFS tax and benefit microsimulation model, TAXBEN, run on uprated data from the 2005–06 Expenditure and Food Survey.

Figure 2: Distributional impact of the reform package



ニュージーランドのGSTの概要

1986年10月導入（10%）、現在は、12.5%の単一税率

「ニュージーランドのGSTは、世界で最も課税ベースが広く、経済に対して最も中立的な付加価値税である。税率は標準税率の12.5%のみで、軽減税率はない。非課税の適用範囲も諸外国に比べて厳しく制限されており、金融取引等のごく一部に限られている。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。この方針に沿って、2005年1月からは、従来非課税であった金融仲介取引を課税ベースに取りこむために、対課税事業者向けの一定の取引に限ってゼロ税率が適用されている。ニュージーランド政府は、付加価値税における税率構造に起因する税収減を含め、租税支出に関する報告を公表していない。これは、過去及び現在の政権が補助金や租税支出による優遇措置を排除してきたため、租税支出自体がほとんどないことによる。このように、ニュージーランドのGSTには、逆進性に配慮した措置が設けられていない。それにも関わらず、GSTの導入に際して国民の反対は皆無に等しかったという。その理由は、複数税率を設けたり非課税品目を増やすことによる制度の複雑化への懸念が強かったことや、低所得者への対応は社会保障給付の制度全体の調整によるべきであるとの方針を、国民が受け入れたためである。」　鎌倉（2008）

ニュージーランドの所得税制と税額控除

- 課税単位：個人
- 基礎控除、配偶者控除：なし
- 扶養児童に対する控除：税額控除（後述）
- 税率：12.5%～38%の4段階（右表）
- 税額控除

所得	税率
$14,000未満	12.5%
$14,000 ー $48,000	21%
$48,001 ー $70,000	33%
$70,000超	38%

○Working for families tax credits(WFFTC)

「家族のために働く」パッケージ(*)（2004年5月公表）の一環

(*)MWP政策によって低・中所得層を重点的に支援することで、子供の貧困を逓減することを目的とする。
住宅補助の強化、家族援助制度の簡素化と対象拡大、育児費用の支援強化などからなる。

税務当局(Inland Revenue)および社会保障当局(Work and Income)を通じた給付

対象：18歳以下の扶養児童を有する家族

給付額：家族の年収、児童の数・年齢によって異なる

1.Family tax credit (就労要件なし。児童手当に相当)
2.In-work tax credit(就労要件あり)
3.Minimum family tax credit(就労要件あり。最低生活費を保障)
4.Parental tax credit(生後8週までの新生児を有する家族が対象)
＊WFFTCの2つ以上のtax creditを受給することができる。

○Independent earner's tax credit

中間所得層の個人の負担軽減を目的とする。（2009年4月1日導入）

PAYE(源泉徴収制度)を通じた税額控除。WFFTCとIETCの併用は不可。

出典・鎌倉