

第三部

消費税制の未来への提言

～EUのVAT、ニュージーランドGST、
消費税の比較を通じて～

開催日 令和6年10月18日(金)

場 所 ホテルオークラ福岡

主 催：日本税理士会連合会

共 催：沖縄税理士会

「消費税制の未来への提言～EUのVAT、ニュージーランドGST、消費税の比較を通じて～」

目次

はじめに.....	3
第Ⅰ部 日本の消費税、EUのVAT	5
第1章 EUのVAT、日本消費税の沿革.....	5
第1節 フランス、EUのVATの沿革.....	5
第2節 わが国における消費税導入の沿革.....	13
第3節 導入後の沿革	19
第2章 消費税の特徴	23
第1節 総説.....	23
第2節 納税義務者	26
第3節 非課税.....	38
第4節 税率構造	52
第5節 仕入税額控除とインボイス.....	76
第6節 簡易課税制度	89
第Ⅱ部 ニュージーランドにおけるGST.....	96
第1章 ニュージーランドGSTの導入の背景.....	96
第1節 はじめに（ニュージーランドのGSTの特色）	96
第2節 導入の背景	100
第3節 改正経緯と近年のGSTを巡る議論.....	107
第4節 ニュージーランドにおける逆進性対策.....	108
第2章 GSTの制度	111
第1節 納税義務者	111
第2節 課税の対象	113
第3節 税率.....	120
第4節 課税仕入	124
第5節 課税期間	133
第6節 グループ税制	135
第7節 登録廃止時の課税	136
第8節 徴収、第二次納税義務	137
第3章 わが国との比較	140
第1節 事前届出や選択の余地の少なさ.....	140
第2節 申告納税の簡便性	143
第3節 納税義務者	143
第4節 税率及び課税標準	144
第5節 税額計算	144
第Ⅲ部 将来における消費税制のあり方.....	146

第1節	事前届出が招く問題	146
第2節	納税義務者	148
第3節	課税期間	149
第4節	非課税	151
第5節	税率構造	153
第6節	仕入税額控除とインボイス	155
第7節	簡易課税制度	158
第8節	課税事業者でなくなる場合の課税	158
おわりに	162

はじめに

わが国に「消費税」が導入されて 34 年が経過した（昭和 63 年国会決議、平成元年施行）。この間、バブル経済が崩壊し、その後のリーマンショックも影響して、わが国の経済は「失われた 30 年」と言われる長い停滞を余儀なくされてきた。経済の停滞は、経済的利益に課税する、直接税である法人税・所得税の税収減をもたらす。一方、消費税は経済状況の影響を受けにくく、したがってデフレ経済下においても、安定した税収を確保することができる。かくして、消費税は、この 34 年の間に法人税・所得税に並ぶわが国の基幹税となり、今後も増え続ける社会保障費の財源として、その重要性は増すばかりである。

消費税が国家財政における重要性を増すことに伴い、その税率は導入当初の 3% から、現在の 10%（地方消費税を含む。以下同じ。）へと数次にわたって上昇してきた。しかし、課税の公平が損なわれている消費税法の仕組みそのもの、具体的には基準期間制度、納税義務の判定、簡易課税制度等についての抜本的な改正は行われていない。導入にあたっての批判や抵抗を回避することが優先されたことによる税の歪みが、放置されたままになっている。そして、消費税法の仕組みが不備であることの間隙を縫うような租税回避スキームが数々登場し、これらのスキームが顕在化させた個々の問題に対処するための改正が繰り返されてきた。結果、わが国の消費税法は複雑怪奇なものとなってしまったのである。さらに、令和 5 年 10 月から開始された適格請求書等保存制度（インボイス制度）と、それに伴う経過措置によって複雑さは増している。また、これまで消費税の枠外（人的非課税）にあった免税事業者が消費税取引の中に入らざるを得ない状況になった。これらることによる影響と混乱は、今後もしばらく続いていくものと思われる。

わが国の、このような状況を鑑みたとき、わが国の消費税を含む付加価値税というものは、本来、売上金と共に受領した税相当額から、経費等と共に支払った税相当額を差し引いて納付するという、単純な仕組みのものなのではないか。それが複雑化しているのは、どのような原因によるものなのか、という問題意識を持つにいたった。

わが国の消費税が、EU の付加価値税 (Value-Added Tax 以下、「VAT」という。) を手本としたものであることは周知の事実である。しかし、本家である VAT は、複数税率と非課税取引によって多くの問題を抱えている。その前例があるにもかかわらず、単一税率で出発し、非課税取引はあるものの VAT を導入している諸国の中でも効率的に税の徴収が行われてきたわが国で、令和元年に複数税率が導入された。一方、わが国とほぼ同時期に VAT を導入したニュージーランドは、VAT が抱える問題を回避すべく、単一税率で非課税取引を最小限度しか設けない、きわめて簡易で効率的な、物品の販売・サービスに係る税 (Goods and Services Tax 以下、「GST」という。) を作り上げている。VAT という同じ源に発していながら、わが国とニュージーランドは、どこでその流れが分かれてしまったのか。これが二つめの問題意識である。

今回の研究では、この二つの問題意識を基に、わが国と EU、そしてニュージーランドの消費税、VAT、GST について、その特徴や問題点を検討していくこととする。その検討を踏まえた上で、わが国の消費税制の、国家財政における重要な地位にふさわしい、

あるべき姿を求め、提言することとしたい。

第 I 部 日本の消費税、EUのVAT

第 1 章 EUのVAT、日本消費税の沿革

第 1 節 フランス、EUのVATの沿革

付加価値税という名の税は、1954 年にフランスで導入されて、それ以降、世界中の多くの国々で採用されている¹。また、欧州連合(以下、「EU」という。)では加盟条件の一つに付加価値税の導入を求めている²。

本節では、まず租税体系における付加価値税の特徴・位置づけを確認し、その起源となったフランスでの変遷から欧州各国で採用された経緯を整理する。

1. 租税体系における付加価値税

租税体系における消費課税の種類を整理する。

一般概念としての消費税は、物品やサービスの消費に担税力を認めて課される租税である。消費税は、まず直接消費税と間接消費税に区別される。直接消費税は、最終的な消費行為そのものを対象として課される租税であり、間接消費税は、最終的な消費行為よりも前の段階で物品やサービスに対する課税が行われ、税負担が物品やサービスのコストに含まれて最終的に消費者に転嫁することが予定されている租税である³。すなわち、税の負担者と納税義務者が一致しているかどうかで区分される⁴。

次に、間接消費税は、一般消費税と個別消費税に区別される。一般消費税は、原則としてすべての物品およびサービスの消費に対して課される租税であり、法令の定めによって課税対象から除外されない限り(つまり、ネガ・リストに入らない限り)、課税の対象とされる。これに対し、個別消費税は、法令の定めによって対象とされた物品やサービスに対してのみ課される租税である(つまり、ポジ・リストに入ると課税される)⁵。すなわち、

¹ 鎌倉治子「諸外国の付加価値税(2018年版)」(国立国会図書館調査及び立法考査局・2018年)6頁。
付加価値税は、この半世紀で最も重要な課税方法として世界中の国々で採用されている。1960年代ではVAT採用国は10に満たなかったが、今日では170の国々で採用、導入されており、OECD加盟国においてはアメリカを除く36~37の国々で採用されている。酒井克彦編著・監修『税理士業務に活かす!通達のチェックポイントー消費税軽減税率Q&A等の検討と裁判事例精選10ー』(第一法規・2023年)168-169頁。

² 酒井・前掲注(1)169頁。

³ 金子宏『租税法(24版)』(弘文堂・2021年)801頁。

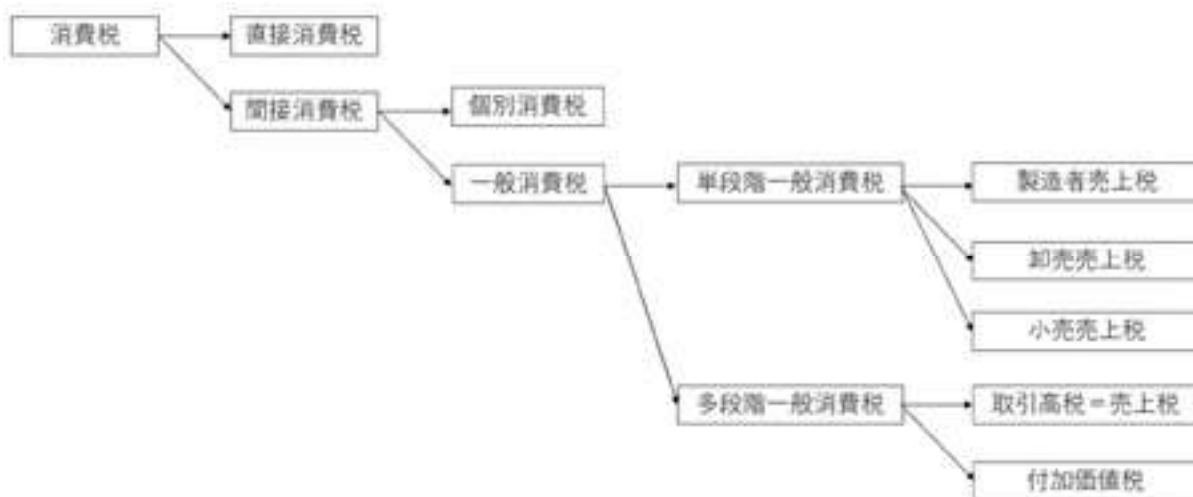
⁴ 入湯税は、最終的な消費者である入湯客が納税義務者となり、旅館等が特別徴収義務者として、市町村に納入される(地税701条、701条の4)。対して、わが国の「消費税」は、最終的な消費者ではなく、事業者が納税義務者となる。

⁵ 金子・前掲注(3)801-802頁。

課税対象の項目をリストにするか、課税対象外の項目をリストにするのかで区分される。

さらに一般消費税は、単段階一般消費税と多段階一般消費税に区別される。単段階一般消費税には、どの取引段階で課税するかにより、製造者売上税、卸売売上税、小売売上税の別があり、多段階一般消費税には、各段階の売上金額に対して課税するか、それとも各段階の付加価値に対して課税するかにより、取引高税＝売上税と付加価値税とに分かれる⁶。すなわち、前段階の取引に係る税額を控除できるかで区分される。

図表 I - 1 - 1 - (1)



出典：金子宏『租税法(24版)』(弘文堂・2021年)801-807頁をもとに筆者作成

「付加価値」は、新たに加わった価値、すなわち投下された実物の生産要素（土地等の天然資源、資本財、及び、労働の源泉である人的資産）というストックが、生産活動を通じて生み出すところのフローを指す⁷。

付加価値の算出方法には、生産活動で支出した金額を積上げる方法（加算法）⁸と売上金額と仕入金額との差額で計算する方法（控除法）、売上高に税率を適用して求めた税額から仕入れの際にすでに納付した税額を控除して計算する方法（前段階税額控除法）がある。なお、前段階税額控除法により算出される税額は、控除法または加算法によって算出される税額に等しいとされている⁹。本稿では前段階税額控除法により算出される付加価値税について述べる。

⁶ 金子・前掲注(3)804-805頁。

⁷ 金子・前掲注(3)805頁。

⁸ 1950年に、シャープ勧告に基づき、事業税に代わるものとして、加算型の附加価値税(消費税ではなく一種の収益税)が採用されたが、実施されないまま昭和29年に廃止された。金子・前掲注(3)806頁。

⁹ 前段階税額控除法により算出される税額は、控除法または加算法によって算出される税額に等しい。金子・前掲注(3)806頁。

2. フランス付加価値税への歩み

付加価値税という名の税は、フランスで 1954 年に採用された¹⁰。フランスにおける付加価値税の導入およびその発展の変遷を整理する。

(1) 支払税から取引高税へ（申告制度の導入・中立性の問題）

近代の一般消費税は、第一次世界大戦に続く国家財政の窮乏から欧州諸国で導入・発展してきた¹¹。

フランスで 1917 年に導入された支払税は、小売段階のみが課税される単段階一般消費税であり、税収もわずかであり、印紙による納付形式で脱税も多かった¹²。

フランス政府は、戦後の財政危機に直面して税収を大幅に増加させる必要があり、1920 年に支払税を廃止して、製造から小売までの全段階の取引を課税対象とする多段階一般消費税である取引高税が導入された¹³。その特徴として申告制度（納税者は、経理を行うかあるいは売上帳を備え、疎明資料を保存する義務がある）¹⁴を採用したことが挙げられる。

取引高税は、取引の各段階で累積的に課税される税（以下、「カスケード¹⁵税」という。）であった。例えば、シャツの製造から販売の過程において、糸（10 フラン）、布地（20 フラン）、製造段階のシャツ（60 フラン）、卸売段階のシャツ（70 フラン）、小売段階のシャツ（100 フラン）に対し取引高税が課税されたとすると、税率が 10% なら課税総額は 26 フラン（ $1 + 2 + 6 + 7 + 10$ ）となる¹⁶。そのため、取引段階の数に応じて税負担が累積する効果（以下、「カスケード効果」という。）をもつ。よって、カスケード税には、取引段階を減らすための企業統合を促し、統合された大企業と零細事業者との中立性を損ねるという問題があった¹⁷。

(2) 取引高税及び単段階税の併用から生産税へ（分割納付制度の創設）

フランスでは、取引高税の導入後、企業統合による税負担を逃れる動きを防ぎ、税の累

¹⁰ 金子・前掲注(3)806 頁。

¹¹ ドイツ（商品取引印紙税・1916 年）、ベルギー（売上税・1921 年）、イタリア（売上税・1919 年）、ルクセンブルク（売上税・1922 年） 知念裕『付加価値税の理論と実際』（税務経理協会・1995 年）86－88 頁。

¹² ジョルジュ・エグレ著 荒木和夫訳『付加価値税』（白水社・1985 年）14 頁。

¹³ 知念・前掲注(11)84 頁。

¹⁴ ジョルジュ・前掲注(12)15 頁。

¹⁵ 段になって落ちる人口の滝。流通の過程で“段（課税）”があることを示していると考えられる。

¹⁶ ジョルジュ・前掲注(12)14－15 頁。

¹⁷ 他にも、カスケード効果を回避するため、物品の対価ではなくコミッションのみに課税されるようにするため、多くの卸売業者が問屋に転換するディストーション（ゆがみ）も発生した。吉村典久「VAT 導入の経緯ードイツ売上税、フランス取引高税の展開と市場統合」税務弘報(2012 年)109 頁。

積を避けるため、1925 年以降、特定の取引段階でのみ課税される単段階税が導入された¹⁸。

ただし、既に導入されていた取引高税は廃止されず、取引高税と単段階税の併用であったため、小売業者は、売上を取引高税が課せられる取引と、単段階税が課せられる取引に区分する必要がある、複雑な制度となった¹⁹。そこで、これらを整理するために 1936 年に最終生産者²⁰による販売の段階でのみ課税される単段階一般消費税の生産税が導入された²¹。

生産税では、課税財貨と物理的に一体化した原材料等に限定されるが、インボイスを前提とする売主が請求した生産税額を買主の生産税額から控除することを認める分割納付制度²²が 1948 年に導入された。これにより、原材料に対するカスケード効果は解消された。ただし、投資財、一般経費、役務の提供に対しては、依然としてカスケード効果が残存していた。

¹⁸ 単段階税の最初の 2 つは、石炭に対するもの(採炭の時に課せられる)と肉に対するもの(屠殺の時に徴収される)であり、最終的に 30 種類となった。ジョルジュ・前掲注(12)17 頁。

¹⁹ 松井吉三「付加価値税本質論と消費税改革—フランス付加価値税誕生史の検討を中心として—」(愛知大学経済論集第 185 号・2011 年)99 頁。

²⁰ 生産者とは、課税商品を製造もしくは加工し、または製造もしくは加工させる者、または自己の名もしくは自己の商標で販売する者をいう。ジョルジュ・前掲注(12)18 頁。

²¹ 最終生産者のみが納税義務者となり、卸・小売業者は除かれるため、納税義務者の数は 160 万人から 78 万 2000 人に減った。ジョルジュ・前掲注(12)18 頁。

²² ジョルジュ・前掲注(12)20 頁。分割納付制度の導入前には課税猶予制度が存在した。課税猶予制度は、製造段階前の取引に対する課税を猶予し、最終生産者による販売時においてのみ徴税される。課税猶予制度と分割納付制度の税収は等しく、その違いは一括して国庫に納めるか、取引ごとに納めるかという点にある。単段階税の一つである脂肪性物質税でも同様の制度が設けられていた。ジョルジュ・前掲注(12)17-20 頁。

図表 I - 1 - 1 - (2)

取引	取引高	取引高税	生産税 (分割納付制度あり)
A は B に糸を引き渡し、30 フランの税を請求する。	300	30	30
B は C に布地を引き渡し、60 フランの税を請求するが、A によって請求された 30 フランを控除する。	600	60	30 (=60-30)
C はシャツを小売業者に引き渡し、100 フランの税を請求するが、B によって請求された 60 フランを控除する。	1,000	100	40 (=100-60)
合計	—	190(カスケードあり)	100(カスケード解消)

出典：ジョルジュ・エグレ著 荒木和夫訳『付加価値税』（白水社・1985年）21頁を参考に筆者作成

(3) 生産税から付加価値税へ（分割納付制度への投資財等の追加、課税対象の拡大）

生産税から付加価値税への発展の過程には、モーリス・ローレ²³の多大な貢献が不可欠であった。ローレが勧告した生産税の主な改良点は、次のようなものだった²⁴。

- ・物品のみならず役務提供も課税対象とすること（生産税と別に存続していたサービス供与税と一体化を図る）
- ・生産段階のみならず卸売及び小売段階も課税対象とすること
- ・分割納付制度をすべての物品および役務提供にも適用すべきこと（原材料以外に対するカスケード効果を解消する）

ローレの提案をうけ、1954年4月1日に付加価値税が創設された。その後、1954年7月1日から原材料にかかる税額のほかに投資財および一般経費にかかる税額の控除が可能になり、1955年1月1日から役務提供にかかる税額の控除が可能となった²⁵。また、後述する第1次指令および第2次指令をうけて、1968年1月1日付で付加価値税は小売段階および役務提供にも拡大²⁶され、ローレの案の主要な点が実現された。

生産税を廃止するときに、生産者の概念がなくなったため、《生産》税は名称を変えなければならなかった。各納税者は、各段階において前段階の取引にかかる税額の控除を行うことにより、各自が製品に付加した価値に対してのみ税を納めたので、付加価値税とい

²³ フランスの財務検査官、大蔵省参事官を経て、1948年から1958年まで租税総局次長。ジョルジュ・前掲注(12)7頁。

²⁴ 吉村・前掲注(17)110頁。

²⁵ 知念・前掲注(11)86頁。

²⁶ 知念・前掲注(11)90頁。

う名称が採用された²⁷。

(4) まとめ

ここまでフランスにおける支払税から付加価値税への変遷を整理してきた。

付加価値税の特徴は大きく2つあるといえる。一つ目は、幅広い商品・製品の販売や役務の提供を課税の対象としたことである。二つ目は、インボイスを前提とした前段階税額控除により、各取引段階での税の累積を排除したことである。インボイスの交付に基づく税額控除は、買主はインボイスに記載された税額を控除する権利を持ち、売主はその税額を納める義務を負うことにより、相互にけん制しあうことで、特に強制しなくとも税の累積を防ぐ制度がうまく働くようになる機能をもつ²⁸。

3. EUのVATへの歩み

次にフランスで導入された付加価値税がEUのVATとして広がっていく過程を整理する。

(1) EUのVATの必要性

EUの基礎となった欧州石炭鉄鋼共同体(European Coal and Steel Community、以下「ECSC」という。)²⁹では、各国単位ではなく、欧州全体での経済復興を目指すことを約束し、フランス、西ドイツ、イタリア、ベルギー、ルクセンブルグの6カ国(以下、「原加盟国」という。)がこの条約に調印した。そこには、国家の枠組みを超えた単一市場をつくり、経済発展を実現するという目的があった³⁰。

続いて、1957年、ローマ条約により欧州経済共同体(European Economic Community、以下「EEC」という。)が設立され、域内市場での人、モノ、資本の移動の自由化を促進することと、域内の障害撤去、構造改革の推進を目指すこととなった³¹。

原加盟国の間接税の導入状況としては、付加価値税を導入していたフランスのほか、西

²⁷ ジョルジュ・前掲注(12)27頁。ただし、消費課税の仕組みからいって、付加価値が生じていなくても(すなわち原価割れで販売されても)課税がなされることから、付加価値税という名称は必ずしも正確なものではないという指摘もある。佐藤英明＝西山由美『スタンダード消費税法』(弘文堂・2022年)23頁。

²⁸ インボイスのもつ税の累積を防ぐ機能について、野口悠紀雄『「超」税金学講座 知っているようで知らない消費税』(新潮文庫・2006年)80-83頁を参照。

²⁹ ECSCは、1952年に戦争及び産業に欠かせない石炭と鉄鋼という2つの素材に関する産業の共同管理を徹底することを目的に設立された。島田悦子「ECSCの成立と欧州統合の発展」日本EU学会年報(2001年)18頁。

³⁰ 島田・前掲注(29)18頁。

³¹ この点については、EU MAG HP 田中俊郎「調印60周年を迎えるローマ条約——回顧と未来」(<https://eumag.jp/feature/b0317/> [最終確認日:令和6年8月8日])参照。

ドイツ、ルクセンブルグおよびオランダは累積型の取引高税制をもっており、ベルギーとイタリアは、ある業種には単段階税を、他の業種には累積型の取引高税を適用するという混合税制をとっていた³²。

EEC が域内における単一市場の実現を目指したとき、この累積型の取引高課税制が問題となった。本来、域内市場における競争中立性を確保するためには、輸入取引に対して国内取引と同じように間接税を課す必要がある一方で、輸出取引には輸出先国の間接税が課されるため、国内の生産過程で課された間接税を輸出時に還付する必要がある³³。しかし、累積型の取引高税の場合、前段階取引の数が正確に把握できなければ、還付すべき税額を明確に計算することはできない。仮に国内における間接税の負担が残存したまま輸出すると、輸出先での競争上不利な立場に立たされることになる。他方、輸入にかかる平衡税及び輸出にかかる戻し税(還付)の金額計算を、ローマ条約 97 条³⁴で認められている平均率で行うとすれば、それは輸入関税又は輸出補助金に該当する可能性が生じてしまう³⁵。こうしたなか注目されたのが、1954年にフランスで導入されていた付加価値税であった³⁶。

(2) 欧州共通のVATの導入

EUのVATは、EUの機能に関する条約(TFEU: Treaty on the Functioning of the European Union)の113条に基づき、EU加盟国の間接税(主に付加価値税と物品税)の分野における加盟国の調和が図られている³⁷。そして、この条約に基づいた「規則」(Regulation)、「指令」(Directive)、「決定」(Decision)、「勧告・意見」(Recommendation/Opinion)により、付加価値税制の詳細な規定が定められており、各加盟国は、その「指令」の中の「付加価値税の共通制度に関するEU理事会指令」

(Council Directive on the Common System of Value Added Tax)を立法措置の根拠とすると共に、各加盟国の政治・経済・文化・歴史的経緯などの諸事情や価値観などが複雑に反映された各加盟国独自のVAT法を制定している³⁸。

1967年4月11日の指令のうち、「取引高税に関する加盟国の法令の調和に関して」と

³² ジョルジュ・前掲注(12)32頁。

³³ 吉村・前掲注(17)111頁。

³⁴ ローマ条約97条では、前多段階累積課税制度に基づいてVATを課税する加盟国は、一定の原則に従って、輸入品に課す内国税および輸出品に認める不利益について、物品の平均税率を適用することができる」とされている。

³⁵ 吉村・前掲注(17)111頁。

³⁶ 沼田博幸「付加価値税と欧州における国境調整問題について」(明治大学図書館・2010年)172頁。1960年のいわゆるABC報告や、1963年のいわゆるノイマルク報告では、加盟各国での累積型の取引高税を廃止し、付加価値税の採用を勧告している。知念・前掲注(11)90頁。

³⁷ 溝口史子『EU付加価値税の実務(第2版)』(中央経済社・2020年)7頁。

³⁸ 日本税理士会連合会国際税務情報研究会「主要国及び日本と経済的に緊密な関係をもつアジア諸国における付加価値税制に関する国際比較と税務専門家の視点に基づく日本の消費税制に関する考察」(2023年)6頁。

題する第1次指令(67/227/EEC)は欧州付加価値税の原則を述べ、「共通の付加価値税制の構造と適用方法」と題する第2次指令(67/228/EEC)は付加価値税の適用方式について詳細に規定している。

第1次指令第1条で、共通の付加価値税は、遅くとも、1970年1月1日までに実施されることを定め、第2条で付加価値税の共通システムの原則を、物品及び役務提供に対する全段階一般的消費課税であって、前段階税額控除を具備するものであるとしている。

旧西ドイツは、1968年1月1日より付加価値税を導入した。オランダにおいては、両国より1年遅れの1969年1月1日より付加価値税を導入した。ルクセンブルグでは、さらに1年後の1970年1月1日より、付加価値税が導入された³⁹。

ベルギーでは、付加価値税が予算におよぼす影響を懸念したことから、第1次指令の期限から丸1年経過した1971年1月1日より、付加価値税を実施することとなった⁴⁰

イタリアにおいては、税務当局、労働組合、事業者および輸出業者の反対⁴¹をうけ、第1次指令の期限が、再三、延長され、結局1973年1月1日より導入される運びとなった⁴²。

加盟国によってその進捗度合いに差はあったものの、付加価値税は着実に欧州加盟国に広がっていった。

(3) 現在の枠組みの制定

欧州共同体(European Communities、以下「EC」という。)の加盟国間による制度の細部に関する幾多の検討を経て、EC諸国の課税標準の統一を目的とした第6次指令(77/388/EEC)が1977年5月17日に公布された⁴³。これに伴い、第2次指令と第1次指令の一部は第6次指令に取ってかわられた。第6次指令は、前文および本文38条ならびに付表A~Gから成り、適用地域、課税取引、納税義務者、課税取引の場所、課税物件、課税標準、税率、免税措置、税額控除などについて規定している。また、小規模事業者、農業者、旅行代理店、中古品などに対する特例措置の規定を盛り込んでいる⁴⁴。

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)が採択され、大きく進展することとなった。同指令では、1993年以降、標準税率を最低15%以上とすること、軽減税率を

³⁹ 知念・前掲注(11)92頁。

⁴⁰ 知念・前掲注(11)92頁。

⁴¹ 反対の理由として、税務当局は、税務行政上の問題、徴税費の増加、脱税の機会の増大などを指摘し、労働組合は付加価値税の逆進性を強調した。また、事業者は、付加価値税の帳簿が税務当局によって所得税目的にも利用されるのを恐れ、輸出業者は輸出品に関する税額の還付が従来の累積型の取引高税に比べて少なくなることを懸念した。知念・前掲注(11)92頁。

⁴² 知念・前掲注(11)92-93頁。

⁴³ 溝口・前掲注(37)28頁。

⁴⁴ 知念・前掲注(11)96頁。

2本までとすること等が定められた⁴⁵。

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。

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、「VAT指令」という。）が公布され、2007年1月から適用されている⁴⁶。

（4）まとめ

ここでは、フランスで誕生した付加価値税が加盟国へ広がっていく過程をみてきた。

原加盟国では、域内の単一市場の実現のため間接税の国境調整の観点から問題がある累積型の取引高税ではなく、前段階に係る税額の控除が認められる付加価値税が導入された。本来であれば、税率や非課税の範囲などについても欧州付加価値税として統一されることが望ましかったが、歴史的・政治的な背景から統一は困難であり、VAT指令の枠組みのなかで加盟各国が独自のVAT法を制定するという形をとっていることがわかった。

第2節 わが国における消費税導入の沿革

消費税⁴⁷は消費課税の分類上、付加価値税に含まれるが、導入の際にモデルとした欧州諸国の採用する付加価値税とも日本と同時期に付加価値税制度を導入したニュージーランドの物品およびサービス税（以下、「GST」という。）とも異なる変遷を辿る。以下、日本における消費税導入の沿革について述べる。

⁴⁵ 鎌倉・前掲注(1)21頁。

⁴⁶ 鎌倉・前掲注(1)21頁。2020年以降の主要な改正については、溝口史子「EUの付加価値税に係る2020年以降の諸改正の概要」（国際税務・2020年）12頁以降が詳しい。

⁴⁷ 特段の説明がない限り本論文で用いる消費税は、現在日本で施行される消費税法（昭和63年法律第108号）上の消費税とする。

図 I - 1 - 2 - (1)

西暦	和暦	消費税関連事項
1978	昭和53.12	与党 一般消費税(仮称)S55年度実施を決定
1979	54. 9	大平総理 遊説先で発言撤回
	12	財政再建に関する決議
1986	61.12	税制の抜本的改革、S62年度税制大綱決定
1987	62. 2	売上税法案 国会提出
	5	売上税法案 廃案
	10	税制の抜本的改革に関する方針 決定
1988	63. 6	税制の抜本改革大綱 決定
	7	消費税法案 国会提出
	12	消費税法案 可決・成立
1989	平成元. 4	消費税 導入(3%)
1990	2. 6	消費税廃止法案否決、消費税見直し法案廃案
1991	3. 5	消費税法の一部を改正する法案 可決・成立
	10	改正消費税 施行
1994	6.10	税制改革関連法案 国会提出
	11	税制改革関連法案 可決・成立
1997	9. 4	改正消費税 施行(5%)
2003	15. 3	所得税法等の一部を改正する法律案 可決・成立
2004	16. 4	改正消費税 施行
2012	24. 3	税制抜本法案 国会提出
	8	税制抜本法案 可決・成立
2014	26. 4	改正消費税 施行(8%)
2015	27. 3	所得税法等の一部を改正する法律案 可決・成立 消費税率引上げの延期
2016	28.11	税制抜本改革法等の一部を改正する法律案 可決・成立
2019	令和元.10	改正消費税 施行(10%、軽減8%)
2023	5.10	適格請求書等保存方式 施行

出典：第20回税制調査会(2022年10月26日)消費課税①「消費税の歩み」(4頁)参考に筆者作成。

<https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/4zen20kai1.pdf> (2024年7月25日最終閲覧)

1. 一般消費税（仮称）構想

わが国での本格的な大型間接税議論は1977（昭和52）年10月の『今後の税制のあり方についての答申』での一般消費税（仮称）構想に端を発する⁴⁸。同答申では、自然増収では赤字国債から脱却できない点、歳出増大の歯止めには限度がある点等を指摘し、今後における増税は不可避である旨提言した。そのうえで増税の選択肢として、既存の所得課税負担の引上げ、土地や資産の保有、消費に担税力を求める新税の導入を挙げ、「最終的には、広く一般的に消費支出に負担を求める新税導入を考えざるを得ないと判断される。」としている⁴⁹。当時のわが国の経済は石油危機による物価高騰や為替変動相場制への移行に伴う円高に見舞われ、高度成長から一転してマイナス成長を迎えていた。政府は経済成長の鈍化に対応するため赤字国債の発行に踏み切らざるを得なかった。その結果、国債依存度が急速に増大した。昭和50年代に入り国債依存度が3割を超えた状況からも、国債依存から脱却するには増税を避けられないとした同答申は当時の逼迫した日本の財政状態を反映したと言える⁵⁰。

このような状況下で1978（昭和53）年11月に大平正芳首相が就任した。大平首相は現状を打破するため一般消費税（仮称）の導入に取り組み、昭和54年度税制改正に関する答申の別紙で「一般消費税大綱」を取りまとめた。一般消費税大綱は①課税対象、②納税義務者、③非課税の範囲、④課税標準、⑤税率、⑥納付税額の計算、⑦申告納付、⑧納税地等、⑨他の税との調整、⑩新税の地方団体への配分、から構成されており、消費税の「原型」ともいえる。

一般消費税（仮称）は、当時の日本にはない税制度であったため⁵¹国民の理解が得られず、導入反対の声が強まり、1979（昭和54）年10月の総選挙を待たずに導入断念を余儀なくされた。政府は行政改革による経費節減や税制改正による財政再建を進める。一方で一般消費税（仮称）導入に向けた一連の取組みは、日本での財政政策や税制改革の重要な転換点であり、その後の売上税構想、消費税導入に影響を及ぼす。

2. 売上税構想

財政再建のために準備を進めた一般消費税（仮称）の導入が困難となり、政府は公社の民営化、歳出見直しや既存税目の増税による財政再建に方針を変更した。当時のわが国の

⁴⁸ 付加価値税の導入は昭和40年半ば頃から議論された。具体的内容は、財務省総合政策研究所財政史室編『昭和財政史—昭和49～63年度』第4巻「租税」（東洋経済新報社・2003年）288—315頁参照。

⁴⁹ 税制調査会「今後の税制のあり方についての答申」（昭和52年10月4日）25頁。

⁵⁰ 財務省HP 国債発行額の推移(実績ベース)を参照。

(<https://www.mof.go.jp/jgbs/reference/appendix/hakkou01.pdf>)

⁵¹ 石弘光『現代税制改革史 終戦からバブル崩壊まで』（東洋経済新報社・2008年）217頁。日本では1949年に売上税の一種である取引高税が約1年間施行された経緯がある。

経済は第二次石油危機や円高などの外的要因により停滞し、それに伴う税収不足を国債発行に頼らざるを得ない状況であった。これらに加え、産業・就業構造の変化、所得の平準化、人口構成の老齢化、消費の多様化・サービス化といった社会経済の変化に対応するための税制の見直しが求められていた。このような状況下で大型間接税の導入に関する新たな議論が始まった。

当時の中曽根康弘首相は大型間接税の導入に消極的な姿勢を示していたが、増税なき財政再建の限界と不公平税制の是正が求められる中で税制改革の必要性を認識し、抜本的な税制の見直しに着手した。政府税制調査会を中心に現行の物品税の取扱いや大型間接税の導入などが議論され⁵²、1986（昭和 61）年 10 月に『税制の抜本の見直しについての答申』をまとめた。答申では、物品税などの個別間接税制度の問題点を指摘し、「この問題を根本的に解決するには、既存税制の枠組みにとらわれない思い切った改革が必要であり・・・（中略）」⁵³として新しいタイプの間接税を検討する必要性を示した。その後、昭和 62 年度税制改正では、上記答申に沿って現行税制の歪みの是正を目的とした税制改革、特に間接税改革を重点的に行い、諸外国の制度を参考に新しいタイプの間接税導入が検討された⁵⁴。

その結果、現行の間接税制度を改め、

- ①「売上税」を創設し、昭和 63 年 1 月 1 日以降の取引から実施
- ②税額票（インボイス）による簡素な前段階税額控除方式の採用
- ③年間課税売上高 1 億円以下の中小零細事業者を原則非課税とし⁵⁵、非課税事業者に課税事業者の選択を認める
- ④非課税取引項目を設ける
- ⑤税率は 5%の単一税率とする⁵⁶
- ⑥売上税の導入に伴いその一部を地方団体に配分する等

⁵² 森信茂樹『日本の消費税 導入・改正の経緯と重要資料』（納税協会連合会・2000 年）11 頁。当時ワープロ、PC などの OA 機器に対する物品税の取扱いが問題となり、その後の間接税改革の一つのきっかけとなった。

⁵³ 税制調査会「税制の抜本の見直しについての答申」（昭和 61 年 10 月 28 日）79 頁。

⁵⁴ 財務省総合政策研究所財政史室編・前掲注(48) 544－563 頁。①製造業者売上高税、②小売売上税、③附加価値税、④卸売売上税、⑤取引高税、⑥一般消費税（仮称）から間接税の検討が行われ、最終的には③附加価値税をベースとした簡単な多段階課税の仕組みを導入し、それを洗練していくアプローチが望ましいとした。

⁵⁵ 財務省総合政策研究所財政史室編・前掲注(48) 401－402 頁。政府では免税点を高額に設定することで事業者の 87%が納税義務者から外れ、売上税が網羅的な課税ではないとした。また「売上税」の名称は、納税義務者が事業者であることを明確にする、過去に一般消費税（仮称）が否定された経緯がある等から決まるとされる。

⁵⁶ 財務省総合政策研究所財政史室編・前掲注(48) 564 頁。ゼロ税率の導入について、①売上げが課税されない以上、仕入れに係る税額を控除するのは適当でない、②ゼロ税率を認めた場合、税収確保のため税率を高くせざるを得ない、③還付事務の増加、等の観点から認めないとされた。

がまとめられ、これらを反映した売上税が導入される予定であった⁵⁷。

しかしながら売上税の導入に対する国民の大きな反対を受け、審議未了のまま廃案となった。中曽根首相による在任中の大型間接税を導入しない旨の公約的発言が尾を引く形となったが、財政再建と不公平税制の是正には大型間接税の導入を必要不可欠とする政府の考えは変わらず、次の消費税導入へと繋がる⁵⁸。

3. 消費税導入

政府は二度にわたる大型間接税導入の失敗を踏まえ、その要因となった与野党、マスメディア、産業界や国民を意識した動きを見せた。具体的には、与党内での大型消費税導入一本化を図るため、売上税に反対又は慎重な立場をとった議員に一定の処分を下した。また、所得減税を絡めた税制改革議論を展開させ、野党間の結束をけん制した。さらに大型間接税導入に批判的な報道を行ってきたマスメディアを推進広報として戦略的に活用した。マスメディアを通じて、産業界や国民に大型間接税の必要性を訴え、各種業界を対象としたヒアリングや全国各所で国民に意見を求める公聴会を実施した。

これら一連の活動により、大型間接税は広く国民に周知されたという認識のもと、1988（昭和63）年6月に自民党税制調査会により、

- ①名称を「消費税」とする
- ②課税の仕組みは多段階課税方式とする
- ③累積排除方式は帳簿方式とする
- ④税率は3%
- ⑤非課税項目は消費の性格上課税になじまない取引以外に政策的非課税として
イ、公的な医療保険制度に係る医療等、
ロ、一定の社会福祉事業等、
ハ、学校等の授業料の他一定の役務提供、に限る
- ⑥売上高3,000万円以下の事業者につき納税義務の免除
- ⑦売上高5億円以下の事業者につき簡易課税との選択制
- ⑧6,000万円までの売上高につき限界控除制度⁵⁹適用

⁵⁷ 財務省総合政策研究所財政史室編・前掲注(48) 404-405頁。法案作成段階で二点補足する。一つは簡易課税のみなし仕入率をどう決めたかである。当時の法人企業統計における付加価値率が卸売業で6.4%、全事業者平均16.8%を基礎とする。もう一つは非課税項目の設定で問題が生じた点である。広めの非課税項目設定が恣意的に行われた印象を持たれ、売上税の印象悪化に繋がったとされる。

⁵⁸ 財務省総合政策研究所財政史室編・前掲注(48) 409頁。中曽根首相の任期が満了を迎え新政権が発足するにあたって税制改革の芽をつぶさないために「引継書」が用意されていることから新税導入への執念が伺える。

⁵⁹ 佐藤英明「消費税の軌跡—導入から現在まで」『日税研論集第70号 消費税の研究』（日本税務研究センター・2017年）17頁。本制度は、消費税に関する事務コストに充てるため、事業者の手許に消費税相当額の一部を残す制度とされる。

⑨申告納付は原則年2回、納付額が一定金額以下なら年1回

という形で制度設計が行われた。なお、消費税の名称は消費者への転嫁により負担を求めることを事業者に明確にするとともに「所得税」や「法人税」のように三文字で表現したい意図があったとされる⁶⁰。翌月には当該法案を含む税制改革法案が国会に提出された。

当時、国会では政治家が絡む汚職事件（いわゆるリクルート事件）の審議等様々な事案を抱え、法案の審議が充分とはいえない状況であった。野党の要求を一部飲む形で会期を延長した後に自民党が単独で法案可決に動き、12月末に可決・成立した。

4. まとめ

これまでの流れを見る限り、大型間接税の導入が本格的に議論された当初は高度成長期を終え、所得税、法人税を中心とした税収が減少した一方、将来を含めた国民の生活環境の整備が課題とされていた。財源が求められる中、欧州諸国が採用する付加価値税が引き合いに出された。問題として政府はフランスにおける支払税から付加価値税に至るまでの変遷や欧州各国に波及するまでの経緯をどの程度意識して大型間接税の導入に取り組んだかという点がある。

EUは加盟国間で一定範囲内の統合に漕ぎ着けたのに比べ、わが国は他国との調整を必要とせず、主体的に税制度を構築できる環境にあったが、消費税導入時に付加価値税を支える要素であるインボイス方式を採用せず帳簿方式を採用した⁶¹。また、高額な事業者免税点制度、簡易課税制度等を設けた⁶²。消費者や事業者にいかに受け入れてもらうかという議論が優先されたのではないか。政府や大蔵省が調査・研究を重ね温め続けた大型間接税構想は、導入のために一定程度の税の歪みを覚悟のうえで制度設計が行われたのではないか。導入時の妥協が現在も抱える消費税の課題に繋がる。

また、法案成立までの政治的過程及び国民への説明責任の点でも問題がある。法案提出から約半年で自民党の強行採決により可決・成立したが、国会で十分な審議がなされたか疑問である。更に売上税構想から遡れば約2年間にわたり国内で大型間接税の導入が議論された。その間に政府から各種業界や国民がその内容を理解し、納得できる説明が行われたと言えるのだろうか。後述するニュージーランド政府の大型間接税導入に先立ち、国民に対して行われた説明と比較するうえで取り上げた。

最後に消費税の在り方を考える上での特記事項として、消費税導入法案成立前の1988（昭和63）年3月に竹下首相が衆議院予算委員会で上田哲委員（社会党）からの質疑へ

⁶⁰ 日本経済新聞電子版「「消費税」名づけ親は不明 名称・設計しこり残す」（2014年2月9日付）。

⁶¹ 尾崎護『消費税法詳解』（税務経理協会・1991年）66頁。消費税の仕入税額控除方式はインボイスによるのが望ましいとしつつ、事業者の納税事務負担の程度等も踏まえた慎重な判断を要するとしており、帳簿方式が選ばれたのは事業者の納税事務負担に配慮したと推測される。

⁶² 尾崎・前掲注(61) 65-66頁。中小零細企業の納税事務負担軽減目的で設けられた制度は影響が少ないとしながら、適用後に再度徹底した議論を行う必要があるとしている。

の答えとして表明した「消費税の6つの懸念」、更に消費税導入後に3項目加えた「9つの懸念」を取り上げる。現在の消費税を評価する上でも有用であると考え、以下に掲載し、導入後の変遷を述べる。

(9つの懸念)

- ①逆進的な税体系となり所得再配分機能を弱めるのではないか
- ②中堅所得者の税の不公平感を加重するのではないか
- ③所得税がかからない人たちに過重な負担を強いることになるのではないか
- ④いわゆる痛税感が少ないことから税率の上げが容易になされるのではないか
- ⑤新しい税の導入により事業者の事務負担が極端に重くなるのではないか
- ⑥物価を上げ、インフレが避けられないのではないか
- ⑦商品価格に転嫁できるか
- ⑧簡易課税制度、事業者免税点制度などにより、消費者が負担した税が納税されないことになるのではないか
- ⑨地方税等の減収により、地方団体の財政運営に支障が生じるのではないか⁶³

第3節 導入後の沿革

1. 導入初期

消費税法は1988(昭和63)年12月に成立した。翌1989年に元号が平成に代わり4月に施行されたが、国民の反発は強く、その後も法律改正が幾度も行われた。

導入初期は特に中小事業者への優遇措置が見直された⁶⁴。具体的には事業者免税点、限界控除制度、簡易課税制度の改正である。消費税導入を急いだ結果、一部事業者にとって緩い制度設計となり、制度そのものに対する反対勢力が減る一方で、新たな税負担の不公平が生じた。そこで、1991(平成3)年度税制改正で限界控除制度の適用上限引き下げ、簡易課税制度の適用上限引き下げ及びみなし仕入率の見直しが行われた⁶⁵。さらに1994(平成6)年秋の税制改革で限界控除制度の廃止、資本金1,000万円以上の新設法人の事

⁶³ 財務省財務総合政策研究所財政史室編『平成財政史 平成元年度～12年度』第4巻「租税」(大蔵財務協会・2014年)12-18頁。当時の竹下首相は、①議論を積み重ねることで和らぐ、②税制全体あるいは財政全体の中で考えていくべき、③税率上げは国会で審議、決定が必要、④事務負担の問題は、我が国の取引慣行に配慮のうえ工夫する、⑤経済財政政策全体との調和を保つことが不可欠と回答した。

⁶⁴ 財務省財務総合政策研究所財政史室編・前掲注(63)368-374頁。1989(平成元)年夏の参議院選挙で自民党が過半数割れとなり、野党が共同提出した消費税廃止関連9法案が参議院で可決。消費税は一旦廃止に向かったが翌年2月の衆議院選挙で自民党が安定多数を確保し、「ねじれ国会」が発生。廃止論は膠着し、見直し論となった。

⁶⁵ その他一定額以上の納税者の中間申告につき納付回数を増やす改正が行われた。

業者免税点適用除外、簡易課税制度の適用上限引き下げが決まった。この改革では保存書類として請求書等の追加、税率引き上げ⁶⁶及び地方消費税の創設等も決まった（1997（平成9）年4月施行）。

一方で消費税導入に伴う逆進性への配慮として、1991（平成3）年度税制改正で住宅の貸付け、教育に係る入学金や施設整備費など、教科書、出産費用、墓地・埋葬費、身体障害者用の使用のために供される物品、「社会福祉事業法」（昭和26年法律第45号）で規定されたサービスにつき非課税とした。批判が強かった税負担の不公平が軽減され、国民生活に密接な支出が非課税となった結果、消費税はわが国の国民生活に定着したとされる⁶⁷。

2. 会計検査院からの報告に伴う改正

消費税は上記改正を経てわが国の税目の一つとして定着するが、国民は消費税率の引き上げに対し、敏感に反応を示した。1994（平成6）年の細川護熙政権下では消費税を廃止し、新たに国民福祉税（7%）の導入が議論されたが、実質的な消費税率の引き上げによる増税と解釈され、強い反発を招いた。消費税率引き上げは国民の関心事であり、選挙が行われる度に争点とされた。

2003（平成15）年度税制改正⁶⁸後、消費税法の改正に影響を及ぼした要因の一つに会計検査院による報告がある。会計検査院は憲法90条の規定に基づき検査報告を作成し、内閣へ報告する機関である。消費税導入後は個別事例に対する指摘があったが、相次いで税制改正に繋がる報告を行った。具体的には以下の指摘がされた。

- ①賃貸マンション等の取得に係る消費税額のうち家賃収入に対応する部分の額につき、国に適切に納付される措置を求める意見（2009（平成21）年10月20日付意見表示（会計検査院法第36条））
- ②簡易課税制度を適用した事業者の納付税額が、原則方式を採用した場合の納付税額（推計）に比べ低額となる事例が多数見受けられる旨の報告（2012（平成24）年10月4日付随時報告（同第30条の2））
- ③基準期間のない法人の納税義務免除の特例を逆手に取った租税回避等が見受けられる旨の報告（2011（平成23）年10月17日付随時報告（同第30条の2））
- ④高額不動産等を取得後、当該不動産等の賃貸、売却等により課税売上高が生じたにもかかわらず、基準期間における課税売上高が免税要件ないし簡易課税要件を充足するため、課税免除ないし簡易課税申告が行われる事例が見受けられる旨の報告（2012（平成24）年度決算検査報告）

⁶⁶ 財務省財務総合政策研究所財政史室編・前掲注(63) 110-114頁。所得税率の累進緩和や個人住民税の先行減税とセットで消費税率引き上げが行われたとされる。

⁶⁷ 財務省財務総合政策研究所財政史室編・前掲注(63) 368-370頁。

⁶⁸ 本改正では簡易課税制度の適用上限の引下げ（5,000万円以下）、免税事業者の免税点の引下げ（1,000万円以下）、中間申告の納付回数の見直し、一般消費者に対する総額表示義務が行われた。

これら会計検査院の報告に呼応するように、以下の改正が行われた。

- ①調整対象固定資産の仕入れ等をし、原則課税により仕入税額控除を行う場合は、当該仕入れ等の日の属する課税期間の初日以後3年間における原則課税の強制適用（2010（平成22）年度税制改正）
- ②一定業種のみなし仕入率変更（2014（平成26）年度税制改正）
- ③特定期間（前年又は前事業年度開始から6か月間）における課税売上高要件及び給与等支払額要件を満たす法人を事業者免税点制度の適用対象から除外（2012（平成24）年8月「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、以下「税制抜本改革法」という。））
- ④高額特定資産の仕入れ等を行った場合は、仕入れ等の日の属する課税期間の初日以後3年間における原則課税の強制適用（2016（平成28）年度税制改正）

3. 二桁税率の導入に伴う改正

2012（平成24）年に民主党、自民党、公明党の三党合意により税制抜本改革法が成立した⁶⁹。これにより2014（平成26）年4月から二度目の消費税率の引き上げ（8%（うち地方税1.7%））が実施され、さらに翌年10月から三度目の引き上げ（10%（うち地方税2.2%））が予定された。二桁の消費税率導入が既定路線となったことに伴い、逆進性の問題が取り沙汰され、特に飲食料品等の生活必需品の取扱いが議論となった。その結果、2019（令和元）年10月より消費税率引き上げと併せ、飲食料品等の一部商品に対する軽減税率（以下、「複数税率」という。）が適用された。また複数税率の下で適正な課税を確保する観点から、2023（令和5）年10月より適格請求書等保存方式（いわゆる「インボイス制度」）が適用され⁷⁰、現在に至る。

4. まとめ

消費税は導入後間もなく存廃が議論されたが、政治的な経緯を経て、見直しを行いつつ存続された。導入時に指摘を受けた課題は今日に至るまで改正が行われているが、未解決の課題もある。また、導入時に意図しない制度の盲点を突いた過度な節税行為が横行し、会計検査院の報告を受けて改正が行われた。法制度の不備から生じる課税の不公平に対し、速やかに是正を図る点は評価できる反面、消費税は公平・中立・簡素という税の基本的な考え方、とりわけ簡素の面で導入時と比べ複雑な税制度となった。

一方で、消費税率の引き上げとそれに伴う逆進性の問題に対処するため複数税率を採用

⁶⁹ 中村秀一「社会保障と税の一体改革は何であったか」社会保障研究 vol. 5(2021年)435-438頁参照。当時、政府は消費税を含む税制の抜本的改革の道筋を明確にするため、税制改正法附則第104条に基づく成案を2011（平成23）年半ばまでに取り纏める必要があった。

⁷⁰ 適格請求書等保存方式を導入する準備として、2019（令和元）年10月から2023（令和5）年9月まで区分記載請求書等保存方式が適用された。

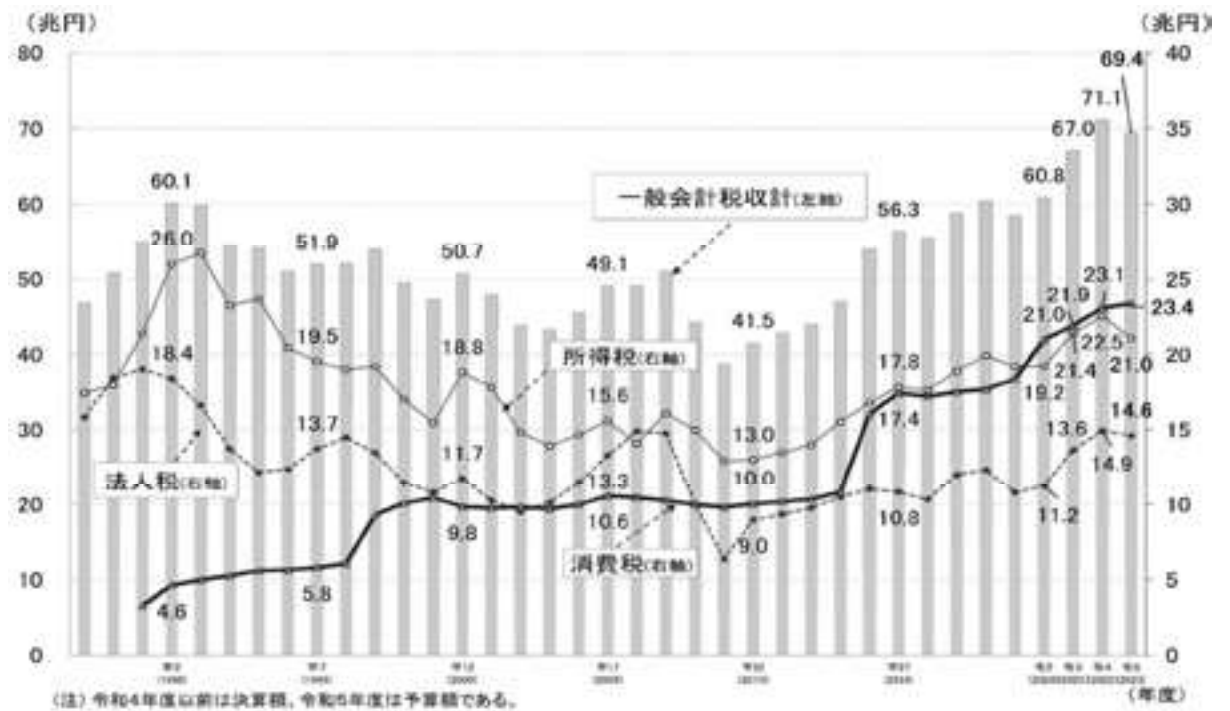
し、仕入税額控除も帳簿方式から適格請求書等保存方式へ変更した。問題は先行研究によりEUVATの高税率と複数税率の構造がもたらす問題点が報告されているにも関わらず、日本はEUに追随し、複数税率を採用したかという点である。消費税の特徴及び問題の詳細は次章で述べる。

第2章 消費税の特徴

第1節 総説

消費税は税収面で多大な役割を担う。初年度の消費税収は一般会計税収全体の4%程度であった。その後、三度の税率引き上げ（1997、2014、2019年）を経て、消費税は所得税、法人税と並んで一般会計税収を支える税目となった。また、最初の税率引き上げが行われた1997（平成9）年度から二度目の引き上げが行われた2014（平成26）年度までの税収の推移を分析すると、消費税収は他の税目に比べ景気変動の影響を受けにくく、安定した税収を維持していることが確認できる。そのため消費税は高齢化社会における重要な財源として期待される。一方で消費税は制度上、様々な課題を抱える。各論について述べる前に、EUが採用するVATと比較した日本の消費税の特徴を簡潔に述べる。

図表 I - 2 - 1 - (1)



出典：財務省『日本の財政関係資料』（2023年10月）8頁（参考：一般会計税収の推移）から抜粋。
https://www.mof.go.jp/policy/budget/fiscal_condition/related_data/202310_00.pdf

1. 事業者免税点

導入当初、基準期間における課税売上高が3,000万円以下の事業者につき免税とされた。

その後、1997（平成9）年に資本金1,000万円以上の法人の設立当初2年間の適用除外、2003（平成16）年に免税点の引下げ（1,000万円以下）、2014（平成26）年に特定期間における課税売上高要件及び給与等支給額要件を満たす法人の適用除外が行われた。一方、EUでも免税点の多寡はあるが、同様の制度を採用している。

2. 基準期間⁷¹

導入当初より、納税義務の免除（消法第9条）⁷²、簡易課税制度（消法第37条）の適用可否を判定する際に「基準期間における課税売上高」を用いており、現在に至る。更に2023（令和5）年施行された適格請求書等保存制度導入に伴う経過措置の適用可否を判定する際も「基準期間における課税売上高」が用いられる⁷³。一方、EUでは基準期間の概念はない。

3. 非課税

導入当初、消費になじまない性格の取引の他、政策的配慮で医療、社会福祉事業、学校等の授業料その他一定の役務提供に限り非課税とされ、広い課税ベースが設けられた。1991（平成3）年度税制改正で非課税取引が追加されて以降、大幅な改正は行われず現在に至る⁷⁴。一方、EUでは国別に詳細は異なるが、わが国より広めの非課税項目が設けられる。

4. 税率構造

導入当初3%の単一税率であったが、その後二度の税率引き上げ（5%、8%）を経て、2019（令和元）年に10%へ引き上げが行われた際に、飲食料品等一部商品につき8%の複数税率が導入された。一方、EUでは標準税率の下限を15%とし、飲食料品等の生活必需品は国別に詳細は異なるが軽減税率を設ける複数税率を採用しており、日本も同様の制度となった。

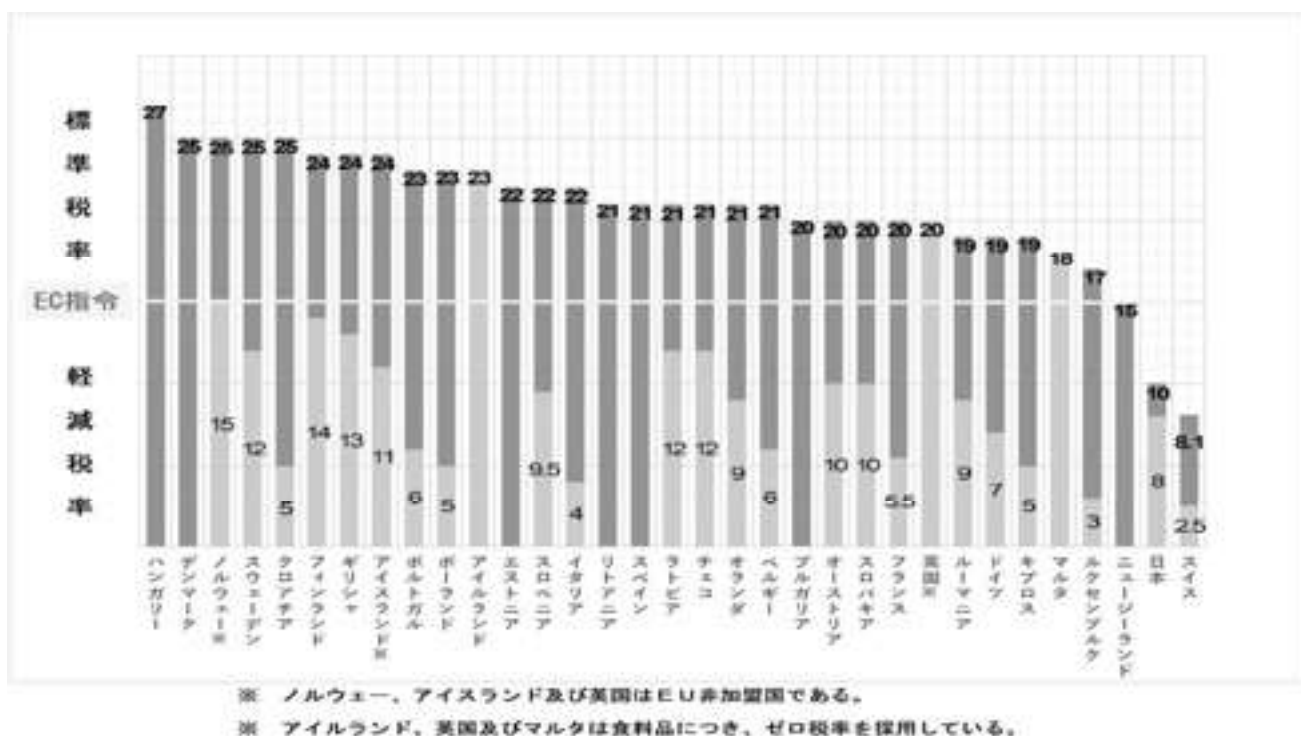
⁷¹ 法人は原則としてその事業年度の前々事業年度、個人はその年の前々年（消法第2条1項14号）。

⁷² 相続や組織再編等に伴う納税義務判定でも「基準期間における課税売上高」が用いられる（消法第10条～12条の4）。

⁷³ 具体例として、激変緩和措置（2割特例）は、基準期間における課税売上高が1,000万円以下の事業者を対象とし、インボイス保存を不要とする少額特例は、原則として基準期間の課税売上高が1億円以下の事業者を対象とする。

⁷⁴ 細かい見直しや調整は行われている。近年では、住宅の貸付けに係る非課税範囲の見直し（国税庁消費税法改正のお知らせ（2020（令和2）年4月）等）がある。

図表 I - 2 - 1 - (2)



出典：財務省 HP わが国の税制の概要国際比較消費税など(消費課税)に関する資料「諸外国等における付加価値税率の比較」を参考に筆者作成。

https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/itn_comparison/j04.htm#a03 (2024年7月25日最終閲覧)。

5. 仕入税額控除

導入当初、「帳簿又は請求書等」を保存要件に、帳簿の記載内容を基礎とする帳簿方式を採用した。その後、取引ごとの税額を明確にして制度の信頼性を確保する目的で、1998(平成9)年に保存要件が「帳簿及び請求書等」に改正された。更に複数税率の導入に伴い、2023(令和5)年に請求書等に登録番号など一定の記載事項を求める(適格請求書等)改正が行われた。一方、EUでは税額が記載されたインボイスの保存を要件に仕入税額控除を認める方式を採用しており、日本でもほぼ同様の制度となった。

6. 簡易課税制度

導入当初、基準期間における課税売上高が5億円以下の事業者に対し、二種類のみなし仕入率(卸売業(90%)、その他(80%))を設定し、課税売上高を基礎とした簡便な税額計算を選択できる仕組みが設けられた。その後、数度にわたる適用範囲の引き下げ及びのみなし仕入率の業種区分見直しが行われた。一方、EUではごく一部の国で導入されて

いる⁷⁵。

第2節 納税義務者

1. はじめに

ここではわが国の納税義務判定方法とそれに伴う届出制度について述べていく。わが国の納税義務判定方法は、度重なる改正が行われた結果、複雑化している。EUにおける納税義務と比較検証しながら、問題点を確認していく。

2. 納税義務者

消費税の納税義務者は、国内取引については、課税資産の譲渡等および特定資産仕入れ（課税仕入れのうち特定仕入れに該当するもの）を行った事業者である（消法5条第1項）。事業者とは、個人事業者および法人をいい（消法2条1項3号・4号）、国・地方公共団体・公益法人・人格のない社団等もそれに含まれる（消法3条・60条）。非居住者及び外国法人も、国内において課税の対象となる取引を行う場合には、納税義務者となる。したがって、納税義務者は事業者であるということが上記法令上で記されている。しかし、消費税の価格転嫁について、事業者は、消費に広く薄く負担を求めるという消費税の性格にかんがみ、消費税を円滑かつ適正に転嫁するものとする（税制改革法11条1項）、と規定しているのみで、消費税法上では規定されていない。もし、納税義務者が消費税を適正に転嫁できなかった場合でも、事業者が自らの利益で負担することになる。

なぜ、立法段階で消費者ではなく事業者を納税義務者としたのであろうか。金子宏氏は消費税や酒税などの間接消費税について、「最終消費よりも前の段階で課税が行われるのは、最終消費の段階では租税の徴収を行うことが困難であるという徴税技術上の理由によるものである」⁷⁶と説明している。全ての消費者が自身で申告及び納付を行うのは困難を極めるので、消費税徴収を容易に行いやすくするために、消費税の納税義務者を事業者と定めているのである。

3. 基準期間

林仲宣氏は、基準期間の意義について「消費税は転嫁を前提としているため、一定期間における納税義務の有無が、その課税期間の開始時には判明すべきであり、また課税売上

⁷⁵ 近年では2023年にドイツが簡易課税制度を廃止した。財務省HP主要国における免税点制度・簡易課税制度の概要 (https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/116_e.pdf, 2024年7月25日最終閲覧)。

⁷⁶ 金子・前掲注(3)801頁。

高の算定等に対する時間的余裕が必要なことから、いわば2年間の準備期間を設定している。基準期間は、納税義務判定や簡易課税の特例適用の選択基準など、消費税の納税手続きにおいて重要な存在である。」⁷⁷と述べている。

また、「基準期間が前年ということになると、例えば12月31日が終わると即日その年の課税売上高を計算して、1月1日から販売する物品等について、自分が課税事業者に該当するのかが判断しなければならぬこととなりますが、そういうことは実務上困難なので、前々年、あるいは法人の場合ですと、前々事業年度というように1年間の間隔を置いて2年前としているわけです。」⁷⁸という。すなわち基準期間は納税義務の判定に必要であり、その判定を時間的余裕を持って行うことができるように、個人事業者については前年ではなく、前々年、法人については前々事業年度と設定されたということである。

当初、基準期間のみで納税義務を判定していたが、導入から30年余り経過する中でどのように変化してきたのであろうか。

4. わが国の納税義務判定の概要

「小規模な取引や事業者に対して課税しない制度を、一般に免税点といい、消費税における免税点は、基本的に、基準期間における課税売上高が1,000万円以下の事業者に対して設けられている。納税義務があるか、免除されるかという問題は、消費税を計算上で最初に検討すべき、最も大切な事項である。ところが、平成22年から数度に渡って改正が行われた結果、納税義務の判定は複雑化し、消費税法における最も難しい問題の一つとなっている。」⁷⁹

納税義務の判定に関する規定の変遷について次表で確認する。

⁷⁷ 林仲宣『所得税法・消費税法の論点 判例・判決例からみた法解釈の実際』（株中央経済社・2005年）173頁。

⁷⁸ 大島隆夫＝木村剛志著『消費税の考え方・読み方（五訂版）』（株財務経理協会2010年）99頁。

⁷⁹ 芹澤光春『消費税 重要論点の実務解説～軽減税率制度の導入を控えて』（一般社団法人大蔵財務協会・2018年）68頁。

図表 I — 2 — 2 — (1)

年	名称	概要
平成元年	基準期間における判定	・ 基準期間における課税売上高が3,000万円以下は免税事業者
	相続・合併・分割があった場合の納税義務者判定	(相続・合併・分割については割愛)
平成9年	新設法人の納税義務の免除の特例	・ 資本金1,000万円以上の法人は設立時から課税事業者。
平成16年	事業者免税点制度の適用上限の引下げ	・ 基準期間における課税売上高を3,000万円以下→1,000万円以下へ引下げ
平成22年	調整対象固定資産を取得した場合の特例	・ 調整対象固定資産(100万円以上) を取得した場合は、一定期間免税点も簡易課税も適用なし。
平成23年	特定期間による判定	・ 前事業年度の前半6 か月を特定期間とし、特定期間の売上が1,000万円以上の場合課税事業者
平成25年	特定新規設立法人の納税義務の免除の特例	・ 課税売上高5 億円超の大規模事業者に支配されている法人は設立から課税事業者
平成28年	高額特定資産を取得した場合の特例	・ 高額特定資産(1,000万円以上) を取得した場合には、一定期間免除点も簡易課税制度も適用なし。

出典：『消費税 重要論点の実務解説～軽減税率制度の導入を控えて』69 頁参照加筆

(1) 基準期間と特定期間

消費税法施行当初、納税義務についての規定は、基準期間における判定と、相続・合併・分割があった場合の納税義務の判定に関する規定のみであった。基準期間は、個人事業者についてはその年の前々年をいい、法人についてはその事業年度の前々事業年度をいう(消法2条十四) 。また、平成23年の税制改正により、基準期間における課税売上高が1,000万円以下である事業者であっても、特定期間⁸⁰における課税売上高が1,000万円を超える場合には、その年またはその事業年度における納税義務は免除しないこととされたのである(消法9の2①) 。特定期間における課税売上高には特定期間中に支払った給与等の額を用いることができるとされている(消法9の2③) 。例えば1期目、2期目にそれぞれ課税売上高が1,000万円超の課税売上高があるにもかかわらず、実際に課税事業者となるのは3期目から、となってしまうことや、こうした制度を悪用した租税回避等も散見された事に対処した改正である。また、特定期間中に支払った給与等の額を用いることができる理由として、西山由美氏はこう述べている「立法当局者によると、給与等の額は売上高との相関性が高いとされている。多数の従業員を雇って多額の給与を支払っている事業者は、売上高も大きいということである(逆もいえる) 。そして、給与を支払う際

⁸⁰ 特定期間とは、個人事業主であればその年の前年1月1日から6月30日までの期間、法人であれば原則としてその事業年度の開始の以後6カ月の期間をいう。

には、所得税法において給与支払明細書を交付することが義務付けられているし（所税 231 I）、給与等からの源泉徴収義務（所税 183）がある場合が多いから、事業者は、ある期間中の給与等の支払額を、かなり容易に知ることができる。このような事情をふまえ、事業者の事務負担を減らすために、課税売上高の代わりに、特定期間中の支払給与等の合計額で、小規模事業にあたるか否かを判断してよいとされているのである。」⁸¹

なお、特定期間における課税売上高と支払った給与等の額のどちらを使用するかは、納税者の任意選択に任されている。

（2）新設法人

平成 9 年改正により、その事業年度の基準期間がない法人（社会福祉法人を除く）のうち、その事業年度開始の日における資本金の額又は出資の金額が 1,000 万円以上である法人（以下、「新設法人」という。）については、当該新設法人の基準期間がない事業年度に含まれる各課税期間について納税義務を免除しないこととされた（消法 12 の 2）。

この制度は、設立当初から事業規模の大きな事業者が基準期間がないことを理由に、免税事業者になることを制限するために設けられた制度である。この制度は設立事業年度だけでなく、基準期間がない 2 期目の事業年度にも適用されることが通達で明らかにされている。新設から 3 年目以後に、基準期間ができた後の納税義務の判定においては、この規定の適用はない。

（3）特定新規設立法人

平成 25 年度改正で、特定新規設立法人の納税義務の免除の特例が創設された。この制度は 5 億円超の課税売上高を有する事業者が直接または間接に支配する法人（親族、関連会社等を含めた資本の持分比率が 50% 超の会社）を設立した場合は、その設立された法人の基準期間のない事業年度については、たとえその法人の資本金の額が 1,000 万円未満であったとしても、納税義務の免除の規定を適用しないというものである（消法 12 の 3）。

この規定は一部の企業で子法人の設立、解散を繰り返すことにより消費税を免れるような租税回避行為を防止する目的で改正されたとされている⁸²。

（4）調整対象固定資産と高額特定資産を取得した場合の制限

居住用賃貸建物の取得に係る消費税額については、その住宅家賃収入が非課税であることから、非課税売上に対する仕入に係る消費税であるため、本来仕入税額控除は認められない。

しかし、その仕入税額控除を可能にするため、いわゆる自動販売機スキームというものが誕生した。これは、アパートの完成引き渡しを受ける課税期間ではあえて非課税売上と

⁸¹ 佐藤＝西山・前掲注(27)196頁。

⁸² <https://www.tkc.jp/consolidate/webcolumn/014563/> 第 13 回 消費税にもグループ概念導入!? 新設法人の免税点制度の改正参照。

なる居住用の家賃収入を計上しないような状況を作成し、一方で自動販売機による少額の課税売上げを計上することにより、課税売上割合を高め、建築に係る課税仕入れの税額の還付を受けるスキームである。なお、還付事業年度後の第3年度においては「課税売上割合が著しく変動した場合の調整対象固定資産⁸³に関する仕入れ消費税額の調整（消法33条）」の対象とされるため、還付された消費税額が取り戻される可能性があるため、「課税事業者選択の不適用届出書」の提出、あるいは「簡易課税制度選択届出書」の提出により、その調整を回避する策を講じていた。

この消費税還付スキームに対処するため、平成22年改正によって、調整対象固定資産を取得した場合の特例が創設された。消費税課税事業者選択届出書を提出した事業者が、課税事業者の選択から2年以内に調整対象固定資産を取得した場合には、取得から3年間は、事業者免税点及び簡易課税制度の適用は認めないこととされた。資本金1,000万円以上で設立された新設法人の設立から2年間についても同様の取り扱いとされた⁸⁴。

具体的には、課税事業者の選択不適用届出書と簡易課税制度の選択届出書を調整対象固定資産の仕入れの日の属する課税期間の初日から3年を経過する日の属する課税期間の初日以後でなければ提出できないこととされ、調整対象固定資産の消費税額の調整規定を回避できないようにした。また、新設法人については、調整対象固定資産の仕入れ等の日の属する課税期間の初日から3年を経過する日の属する課税期間までの各課税期間については、消法9条1項の消費税の納税義務の免除規定は適用されないこととされた。

しかし、平成22年改正規定の対象外である基準期間がない事業者や新設法人以外の基準期間の課税売上が1千万円以下の事業者が同スキームを活用する事例が後をたたず、平成28年において、「高額特定資産⁸⁵を取得した場合の納税義務の免除の特例（消法第12条の4）」の創設と、更なる改正がなされた。

事業者が事業者免税点制度及び簡易課税制度の適用を受けない課税期間中に、高額特定資産の課税仕入れ又は高額特定資産に該当する課税貨物の保税地域からの引取り（以下、「高額特定資産の仕入れ等」という。）を行った場合には、当該高額特定資産の仕入れ等の日の属する課税期間の翌課税期間からその高額特定資産の仕入れ等の日の属する課税期間の初日以後3年を経過する日の属する課税期間までの各課税期間においては、納税義務が免除されない（消法12の4①）こととされた。

これについて「適用対象となる事業者について、課税事業者を選択したとか、新設法人であるといった要件を排除し、すべての課税事業者としている点に特徴がある。また両改正の違いは、適用対象となる資産の取得が、平成22年度改正では調整対象固定資産であるのに対し、平成28年度改正では高額特定資産となっている点である。さらに高額特定

⁸³ 調整対象固定資産とは、一の取引単位につき、課税仕入れ等に係る支払対価の額（税抜き）が100万円以上の建物及びその附属設備、構築物、機械及び装置、船舶、航空機、車両及び運搬具、工具、器具及び備品、鉱業権等の資産で棚卸資産以外のものをいう。

⁸⁴ 芹澤・前掲注（79）101頁参照。

⁸⁵ 高額特定資産とは、一の取引の単位につき、課税仕入れに係る支払対価の額（税抜き）が1,000万円以上の棚卸資産または調整対象固定資産をいう。

資産に関する規定の創設後も、調整対象固定資産に関する規定は生きており、両規定は併存している。」⁸⁶と説明されている。

なお、このような居住用賃貸建物に係る消費税還付スキームは、令和2年改正には「居住用賃貸建物の取得等に係る消費税の仕入税額控除の制限」として、事業者が国内において行う居住用賃貸建物（住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物以外の建物であっても高額特定資産または調整対象自己建設高額資産⁸⁷に該当するもの）に係る課税仕入れ等の税額については、仕入税額控除の対象としないこととされた。最終的に居住用賃貸建物の仕入税額控除自体が制限されるため、これにより自動販売機スキームは封じこめられることになった。

（5）納税義務の判定に係る届出書

ここまで確認してきた事項に係る納税義務の届出書の提出期限は下記の通りである。

⁸⁶ 芹澤・前掲注（79）106－107頁。

⁸⁷ 調整対象自己建設高額資産とは、他の者との契約に基づき、又は事業者の棚卸資産として自ら建設等をした棚卸資産で、その建設等に要した課税仕入れに係る支払対価の額の100/110に相当する金額等の累計が1,000万円以上となったものをいう。

図表 I — 2 — 2 — (2)

①	消費税課税事業者届出書 (基準期間用)	事由が生じた場合、速やかに
②	消費税課税事業者届出書 (特定期間用)	事由が生じた場合、速やかに
③	消費税課税事業者選択届出書	適用を受けようとする課税期間の初日の前日まで(適用を受けようとする課税期間が事業を開始した日の属する課税期間である場合には、その課税期間中)
④	消費税課税事業者選択不適用届出書	免税事業者に戻ろうとする課税期間の初日の前日まで。 ただし、消費税課税事業者選択届出書を提出して課税事業者となった課税期間の初日から2年を経過する日の属する課税期間の初日以後でなければこの届出書を提出できない。 また、調整対象固定資産を購入した場合にもこの届出書を提出できない場合がある。
⑤	消費税課税事業者選択(不適用)届出に係る特例承認申請書	やむを得ない事情がやんだ日から二月以内
⑥	消費税の新設法人に該当する旨の届出書	事由が生じた場合、速やかに
⑦	消費税の特定新規設立法人に該当する旨の届出書	事由が生じた場合、速やかに
⑧	消費税の納税義務者でなくなった旨の届出書	事由が生じた場合、速やかに
⑨	高額特定資産の取得に係る課税事業者である旨の届出書	事由が生じた場合、速やかに
⑩	適格請求書発行事業者の登録申請書 (国内事業者用)	この申請による登録の効力は、税務署長が登録した日から生じる。なお、免税事業者が納税義務の免除の規定の適用を受けないこととなる課税期間(令和5年10月2日以後開始する課税期間分に限る)から登録を受けようとする場合は、この登録を受けようとする課税期間の初日から起算して15日前の日までに提出する必要がある。
⑪	適格請求書発行事業者の登録申請書 (国外事業者用)	
⑫	適格請求書発行事業者の登録の取消しを求める旨の届出書	届出書を提出した日の属する課税期間の翌課税期間の初日から登録の効力を失わせるためには、翌課税期間の初日から起算して15日前の日までに提出が必要。※翌課税期間の初日から起算して15日前の日を過ぎて提出した場合は、翌々課税期間の初日に効力を失うことになる。

出典：国税庁 HP 納税手続の案内(科目別一覧) D1 消費税より加筆修正

<https://www.nta.go.jp/taxes/tetsuzuki/shinsei/annai/shohi/mokuji.htm>

(6) インボイス制度導入に伴う判定

インボイス制度導入により、納税義務判定の届出書は増加することになった。特に基準期間がない場合は、下表フローチャートに記すように納税義務の有無を理解するまで多くの判定がある。設備投資による還付を受ける場合、令和5年10月1日から令和11年9月30日までの属する課税期間以後に、適格請求書発行事業者の登録をし、課税事業者となる場合は「登録申請書」は課税期間の初日から起算して15日前の日までに、また、「課税事業者選択届出書」は課税期間の初日の前日までにそれぞれ提出する。この場合において、免税事業者に戻る場合には、取り消したい課税期間の初日から起算して15日前の日までに「登録取消しを求める旨の届出書」と免税事業者に戻ろうとする課税期間の初日の前日までに「消費税課税事業者選択不適用届出書」を提出する必要がある。

図表1-2-2-1(3)
 (納税義務の判定及び届出のフローチャート)



※1 大規模事業者等とは、5億円超の課税売上高を有する事業者と、その親族および関連会社等のこれらの者と、特殊の関係にある法人を含めたグループ。

※2 令和5年10月1日の属する課税期間に適格請求書発行事業者の登録申請書を提出し課税事業者となった場合には、②適格請求書発行事業者の登録の取消しを求める旨の届出書のみの提出。

出典: 第44回日税連公同研究討論会 東北税理士会「新時代における消費税制のあり方～2桁税率時代を迎えて～」(2019年)165頁も加筆。

(7) まとめ

ここまで述べてきた納税義務判定を行うにあたっては、幾重にも重なる複雑な判断が必要になる。基準期間のみならず、特定期間及び調整対象固定や高額特定資産の取得に係る納税義務者判定など判定基準は増加している。インボイス制度導入により、免税事業者である小規模事業者は、適格請求書発行事業者の登録をすること、又は適格請求書発行事業者の登録をせず、そのまま免税事業者でいることが選択できる。逆に、課税事業者ではあるが、適格請求書発行事業者の登録をしないことを選択することもできる。免税事業者には選択すべきことが増えたことになる。

5. EUにおける納税義務判定

(1) 納税義務者

VATの納税義務について、原則として、資産の譲渡または役務の提供を行う事業者が納税義務を負う。事業者とは、営む場所や目的、結果を問わず経済活動を独立して営むすべての者を意味し、鉱業、農業、自由業を含め、所得獲得のために継続的に有形または無形資産を利用することも含まれる⁸⁸。このように納税義務者を規定しており、わが国の納税義務者の定義と同様であると思われる。

(2) 小規模事業の免税制度

「日本の免税事業者に相当する小規模事業者に対する免税制度は指令 282 条以下の規定による。登録基準値などとも呼ばれているが、実際には基準値以下でも登録が必要な場合もある。」⁸⁹

EUのVATでは小規模事業者の制度として次の通り主な特徴がある。「小規模事業者は前段階税控除を受けることができず、また自ら請求書に付加価値税を表示することもできない(289 条)。小規模事業者は課税の選択権を有している(290 条)。」⁹⁰段階的免税措置は、課税売上の一部のみを段階的に課税し、最終的に課税売上の全額を課税する制度⁹¹をいうが、日本にはない制度である。

EUでは各加盟国に対して小規模事業者に該当する基準額を設定する権限を与えているが、詳細については下記の通りである。

⁸⁸ 溝口・前掲注(37)14頁参照。

⁸⁹ 溝口・前掲注(37)244頁。

⁹⁰ 溝口・前掲注(37)246頁。

⁹¹ 溝口・前掲注(37)244頁。

図表 I - 2 - 2 - (4)

各加盟国(ユーロ通貨圏のみ)の小規模事業者に該当するための基準額

		各国基準額(単位:ユーロ)	円換算(単位:円)
	日本		10,000,000
1	ドイツ	22,000 かつ50,000	3,564,000 かつ8,100,000
2	フランス	91,900 かつ101,000	14,887,800 かつ16,362,000
3	オーストリア	30,000	4,860,000
4	ベルギー	25,000	4,050,000
5	エストニア	40,000	6,480,000
6	フィンランド	10,000	1,620,000
7	ギリシャ	10,000	1,620,000
8	アイルランド	75,000 または37,500	12,150,000 または6,075,000
9	イタリア	25,000~65,000	4,050,000~10,530,000
10	ラトビア	40,000	6,480,000
11	リトアニア	45,000	7,290,000
12	ルクセンブルク	30,000	4,860,000
13	オランダ	1,345	217,890
14	ポルトガル	10,000 または12,500	1,620,000 または2,025,000
15	スロバキア共和国	49,790	8,065,980
16	スロベニア	50,000	8,100,000
17	スペイン	なし	—
18	キプロス	15,600	2,527,200
19	マルタ	35,000 または24,000 または20,000	5,670,000 または3,888,000 または3,240,000

※ 2023年現在：EU参加国27カ国。ユーロ通貨圏は20カ国であるが、内19カ国を記載。

出典：溝口史子『EU付加価値税の実務』（中央経済社・2020年）245～246頁参照加筆⁹²

① ドイツ

原則として、ドイツで活動するすべての事業者はVAT登録事業者である旨を当局に通知しなければならない。しかし、直近の暦年売上高が22千ユーロ（356万円）以下であり、かつ、当年の売上高が5万ユーロ（810万円）以下になることが見込まれる場合、事

⁹² 邦貨換算レートは1ユーロ=162円（基準外国為替相場及び裁定外国為替相場：令和6年（2024年）1月中適用）。

業者はその売上にVATを転嫁しないこととされる（選択により転嫁することも可能）⁹³。

このようにドイツは、売上規模によって免税事業者となり、VAT義務は免除され、その際の売上への転嫁は規制されている。

② フランス

フランスでは業種によって免税点が異なる。商業・サービス業（外食・宿泊業を除く）は前暦年が 91,900 ユーロ（1,488 万円）以下かつ、当年売上が 101,000 ユーロ（1,636 万円）以下としている。上記のように商業・サービス業や専門職など、業種と取引規模、その取引規模は前暦年と当年をみて判断することとなっている⁹⁴。

（3）小規模事業者特例の改正

EU理事会は小規模事業者特例制度に関する指令の改正を採択し、2025年1月1日から実施することとしている。

- ・各加盟国は年間売上が 85 千ユーロ（13,770 千円）を超えない範囲で小規模事業者の基準値を設け、該当する資産の譲渡と役務提供を課税対象外（免税）とすることができる。
- ・基準額については各国単位の売上だけでなく、EU域内での年間売上が 100 千ユーロ（16,200 千円）を超えてはならない。
- ・設立地以外の加盟国で小規模事業者特例制度の適用を受けるためには、設立地である加盟国で発行された VATID 番号を用いて当該加盟国への事前の申請が必要である。
- ・前暦年を基準年として、前暦年に基準額を超えた場合は、翌年から小規模事業者の特例の対象外となるが、暦年中に基準額の 10%超過するまでは特例制度の継続適用が認められる。

また、加盟国は、この 10%の代わりに 25%を適用することも認められるが、いずれの場合も基準額が 100 千ユーロ（16,200 千円）を超えてはならない⁹⁵。

この改正は、EU各国の小規模事業者の特例の適用基準値と基準額のとらえ方をまとめたものと思われる。

（4）届出書

税務当局への届出・登録義務において、VAT指令 213 条 1 項では、すべての課税事業

⁹³ 日本税理士会連合会国際税務情報研究会・前掲注（38）18 頁。

⁹⁴ 財務省 HP「諸外国の付加価値税におけるインボイス制度の概要」参照。

邦貨換算レートは 1 ユーロ＝162 円（基準外国為替相場及び裁定外国為替相場：令和 6 年（2024 年）1 月中適用）。端数は四捨五入している。

⁹⁵ 日本税理士会連合会国際税務情報研究会・前掲注（38）17 頁 及び 溝口・前掲注（37）247 頁参照。

邦貨換算レートは 1 ユーロ＝162 円（基準外国為替相場及び裁定外国為替相場：令和 6 年（2024 年）1 月中適用）。端数は四捨五入している。

者は課税事業者としての活動の開始時、変更時及び終了時に関係する加盟国の税務署に届け出なければならない⁹⁶と規定している。小規模事業者に係る措置としての免税事業者制度（免税事業者の課税選択制度を含む）や簡易課税制度などの税務選択制度について、わが国のような厳格な事前届出制度（選択課税期間内の変更を認めない制度を含む）を採用している国は確認できなかった⁹⁷。つまり、納税義務や税額に影響を与える届出書を事前に提出することを求める制度は見当たらなかったということである。

6. まとめ

度重なる改正によって、納税義務の判定はますます複雑化してきた。さらに選択の幅が広がることは、納税義務者にとって負担が増すことにもなる。わが国のように選択届出の提出時期が厳格に規定されていれば、その負担は過重となる。選択が認められるのであれば、EUのように柔軟な対応を採用することはできないのであろうか。判定や選択の複雑さ、届出提出時期の厳格さは、納税義務者とくに小規模事業者にとって過重な負担となっていることを重く受けとめる。今後も納税義務判定による届出書提出に係る有利不利の問題や税理士と納税者とのトラブルは、ますます増加するものと危惧される。

第3節 非課税

1. はじめに

付加価値税は、原材料の製造から製品の小売りまでの各段階において生じた付加価値に課税し、最終消費者の消費に対して広く薄く負担を求めている⁹⁸。付加価値税の規定は、非課税とするものを列挙する形で定めており、付加価値税を課税することを制限するものとなっている。消費税法では、第4条で事業者が行った資産の譲渡等及び特定仕入れには、消費税を課するとし、第6条で資産の譲渡等のうち、別表第二に掲げるものには、消費税を課しないと規定している。

一般的に非課税とされている理由は、性質上消費税の課税になじまないものと政策的配慮によるものがあり、前者は、土地の譲渡・貸付や有価証券・支払手段等のような消費という概念になじまないものと金融・保険取引のような付加価値税を課税することが技術的に困難でやむを得ず非課税とされているものが存在する。後者は、低所得者への配慮、文化振興目的など、本来は付加価値課税を適用することになんらの技術的障害もない取引についてあえて非課税とされているものである⁹⁹。

⁹⁶ 溝口・前掲注(37)25頁参照。

⁹⁷ 日本税理士会連合会国際税務情報研究会・前掲注(38)123頁。

⁹⁸ 金子・前掲注(3)805-806頁参照。

⁹⁹ 渡辺智之『現代租税法講座〔第2巻〕家族・社会』（日本評論社・2017年）72-73頁参照。

非課税取引は、すべての物品とサービスの消費に広く薄く課税することができるという付加価値税の性質を阻害しており、付加価値税の最大の特徴である仕入税額控除が遮断され、税の累積という歪みが生じている。

ここでは、消費税法における非課税とEUのVATの非課税の特徴、および、非課税取引の問題点、そして、EUで導入されている非課税の問題を解決するための施策について検討することとする。なお、本稿では、仕入税額控除が認められない非課税のみを射程範囲とし、輸出免税、EU域内取引は対象としない。

2. わが国における消費税の非課税取引

わが国では、消費税法第6条・別表第二において、国内取引として行われる資産の譲渡等のうち下記のもの非課税とされており、①～⑦はその性質上消費税の課税になじまない、⑧～⑮は特別の政策的配慮から非課税とされている¹⁰⁰。

- ①土地の譲渡・貸付
- ②有価証券・支払手段等（暗号資産を含む）の譲渡
- ③金融・保険取引
- ④郵便切手・印紙・証紙等の譲渡
- ⑤物品切手等（商品券・プリペイドカード等）の譲渡
- ⑥国・地方公共団体等が法令に基づき手数料その他の料金を徴して行う登記・検査・裁判等一定の役務の提供
- ⑦外国為替業務等にかかる役務の提供
- ⑧各種の公的な医療保障制度に基づく療養・医療等
- ⑨社会福祉事業・更生保護事業
- ⑩助産
- ⑪埋葬料・火葬料
- ⑫身体障害者用物品の譲渡等
- ⑬一定の学校の授業料、入学金、施設設備費および入学・入園検定料にかかる役務の提供
- ⑭教科書用図書等の譲渡
- ⑮住宅の貸付

昭和63年4月税制改正についての中間答申では、「非課税取引は、一般に（イ）消費税としての性質上課税対象とすることになじみにくいもの、（ロ）社会政策等の特別の政策的配慮に基づくもの、（ハ）現行の個別間接税との関係に配慮するものに大別できよう。まず、土地や有価証券等の譲渡、貸付金の受取利息、保険料収入等は、消費税としてのこの税の性質上本来課税対象とすることになじみにくいものであり、課税対象から除外することが適当である。これらは、いわば「不課税」ともいうべき性格をもつものであって、

¹⁰⁰ 金子・前掲注(3)821頁参照。

他の非課税取引とは質的に異なる範ちゅうに属するものである。」¹⁰¹とあるが、具体的に「性質上課税対象とすることになじみにくい」「社会政策等の特別の政策的配慮に基づくもの」またここで言われている「不課税」とはどういうことなのか、導入時において明確に説明されているものを見つけることができなかった。このことについて、村井正氏は「我が国現行消費税法は 15 項目の非課税取引を法定している。しかし、その立法理由を遡及して探し求めても見つからない。課税に馴染まない、とか社会政策とか他の国でもそうである等を理由に説明するのが通常である。」¹⁰²と述べている。同様に、谷口勢津夫氏も、「(イ)については、そもそも、「消費税としての性格上課税対象とすることになじみにくいもの」が何を意味するのかが明らかでない。」¹⁰³と述べている。あわせて谷口氏は、「不課税」について「消費税の課税実務でいわれる「不課税」と異なり、まさに真の意味における「対象外 (out of scope)」を意味することになる。」¹⁰⁴と述べている。

消費税導入当初、他国と比べ非課税取引の範囲は狭かったが、平成 3 年の税制改正において、いわゆる逆進性緩和の一環として¹⁰⁵住宅の貸付、助産、火葬料・埋葬料、身体障害者用物品の譲渡等、第二種社会福祉事業、老人福祉法による在宅サービス及び教育サービスに入学金等を対価とするものが加えられ、非課税取引の範囲が広がった。その後、介護保険法によるサービスや保育所における資産の譲渡等が加えられ、非課税取引の範囲はさらに拡大傾向にある。

非課税取引の範囲が拡大する要因として、以下の 3 つのパターンが見られる¹⁰⁶。

1 つ目は、非課税取引の範囲について一般的な基準があり、それに合致した制度が新設されることによって非課税取引の範囲が拡大されるものである。例えば、公的医療保障制度に関する非課税取引は、消費税法施行令 14 条 24 号において「国又は地方公共団体の施策に基づきその要する費用の全部又は一部が国又は地方公共団体により負担される医療及び療養」と定めている。この基準に合致する制度が創設されると非課税の範囲が拡大することになる。例として、アスベスト健康被害救済法により支給される医療費（平成 18 年）など公費で負担されている療養等が挙げられる。

2 つ目は、技術の進歩に応じた範囲の拡大によるものである。主に、身体障害者用物品が該当し、平成 15 年において「視覚障害者用活字文書読上げ装置」が非課税対象であったことから「視覚障害者用音声 IC レコーダー」や「視覚障害者用携帯型日本銀行券種類識別装置」など、それまでにない支援等を行う機能を持つ装置が開発されたことで追加さ

¹⁰¹ 税制調査会「税制改革についての中間答申」（昭和 63 年 4 月 28 日）43-44 頁。

¹⁰² 村井正「消費税法上の非課税取引は全廃か、課税選択権か—最善策が無理であれば次善策を一」税研 173 号（2014 年）16 頁。

¹⁰³ 谷口勢津夫「課税対象取引—納税者義務の検討も含めて」『日税研論集第 70 号 消費税の研究』（日本税務研究センター・2017 年）235 頁。

¹⁰⁴ 谷口・前掲注（103）237 頁。

¹⁰⁵ 尾崎・前掲注（61）103 頁。

¹⁰⁶ 佐藤・前掲注（59）19-22 頁の 3 パターンについて参照。

れていると推測される。

3つ目は、従来から非課税取引とされていたものと同等性や類似性を根拠に拡大されるものである。例えば、介護保険法の立法にともなう非課税取引の範囲の拡大が挙げられる。これらは、追加された非課税取引との同等性や類似性を根拠に、さらに非課税取引が追加される可能性が大きい。

非課税取引が同等性や類似性を根拠に拡大することを防止するためにも、特に社会政策的配慮から設けられている非課税取引については、その取引について非課税とされる「一定の基準」を明記し、新たに追加すべきかどうかは、この基準に照らして判断する枠組みが作られるべきである¹⁰⁷。

希少なケースとして、平成3年の税制改正において、第1種・第2種社会福祉事業のうち授産活動としての作業に基づき行われる資産の譲渡等が課税扱いになり、平成27年税制改正において、障害者の生産活動としての作業に基づき行われる資産の譲渡が、非課税から課税扱いになった(消基通6-7-6)。障害者総合支援法に規定する事業は原則非課税であるが、生産活動としての取引が非課税となると取引先が課税仕入れとして控除できないので受注しにくくなるという団体側の要望を受けて変更された。

3. EUのVATにおける非課税取引

消費税法における非課税取引は実質拡大傾向にあるが、EUの非課税取引と比べるとまだ範囲は狭い。マーリーズ・レビュー¹⁰⁸では、イギリスをはじめとするEUのVATは、「複数税率構造」と「広すぎる非課税項目」により「老化し、機能不全に陥った古い租税」と指摘している¹⁰⁹。EUのVATは、その性質上課税とすることになじまないものや社会政策上等の理由によるものの他に、付加価値税導入前から課税されていなかったもの等、歴史的背景から非課税とせざるを得なかったものがある。よって、EUの各加盟国の非課税取引は、原則、VAT指令において限定的に列挙されているが、各加盟国の事情により範囲が異なっているものや解釈が異なるものがある。

EUの非課税取引は、VAT指令132条及び135条において定められている。

【社会政策上等の理由による非課税取引】VAT指令132条¹¹⁰

- a. 公的な郵便サービスによるサービスの提供（ただし、顧客輸送サービスや電信サービス、およびこれらに付随した資産の譲渡は除く）
- b. 公法人、これに準じる団体、病院および医療センターによって行われる医療措置
- c. 医療行為・救急医療行為において提供される医療措置

¹⁰⁷ 佐藤・前掲注(59)22頁参照。

¹⁰⁸ Mirrlees Review 金融サービスと住宅にも付加価値税と同等な課税をすることを提言している。
藤原一哉「マーリーズ・レビューの世界その1」商学論集81巻4号(2013年)191頁参照。

¹⁰⁹ 西山由美「EU付加価値税の現状と課題—マーリーズ・レビューを踏まえて—」『財務省財務総合政策研究所「ファイナンシャル・レビュー」平成23年第1号』(2011年)146頁参照。

¹¹⁰ 西山・前掲注(109)154頁参照。VAT指令132、135条の訳を借用する。

- d. 臓器、血液および母乳の供給
 - e. 歯科医師および歯科技工士による歯科治療サービス
 - f. 付加価値税が課せられない独立団体によるサービスの提供で、それがその活動を行うために直接必要なサービスを構成員に行う場合
 - g. 福祉およびに社会保障に密接に関連した資産の譲渡およびサービスの提供
 - h. 公法人または加盟国によって認定された団体による児童および青少年の保護に直接関連した資産の譲渡およびサービスの提供
 - i. 児童および青少年のための教育、学校教育、大学教育および職業訓練の提供
 - j. 教師および補習校等により個人的に提供される授業
 - k. 宗教団体によるスタッフの派遣（ただし、上記 b、g、h および i にかかわるもの）
 - l. 共通の利益を共有し、非営利団体の規則に従い、政治活動、労働組合活動、宗教活動、愛国活動、思想活動および慈善活動の目的をもってなされる資産の譲渡およびサービスの提供（ただし、競争阻害を惹起しないことを条件とする）
 - m. 非営利団体により提供される一定のスポーツ教育と密接に関連するサービスの提供
 - n. 公法人または加盟国によって認定された団体による一定の文化活動サービスおよびそれと密接に関連する資産の譲渡
 - o. その活動が上記 b、g、h、i、l、m および n に該当するために非課税となる団体が、資金獲得のために行う資産の譲渡およびサービスの提供（ただし、競争阻害を惹起しないことを条件とする）
 - p. 傷病者の輸送サービス
 - q. 公共放送によって行われる、商業的性質をもたない活動
- 【その他の非課税取引】VAT 指令 135 条
- a. 保険取引（代理店によるサービス提供も含む）
 - b. クレジットの供与および管理
 - c. クレジット保証
 - d. 預金、支払い、振り込み、借り入れ、小切手にかかるサービス
 - e. 通貨、銀行券、硬貨にかかるサービス
 - f. 株式等の保管サービス
 - g. 特定の投資ファンドの管理
 - h. 額面価格での切手の供給
 - i. 加盟国により統制された賭博
 - j. 建物および土地の供給
 - k. 更地の供給
 - l. 不動産賃貸

各加盟国の取り扱いが異なるものの例として住宅について取り上げる。なお、イギリスは既に EU を脱退しているものの、EU 指令のもと VAT を運用していた国であるため、比較対象国として加えた。

図表 I-2-3 (1)

		イギリス	フランス	ドイツ
付加価値税の名称		V A T (Value Added Tax)	TVA(a Taxe sur la Valeur Ajoutée)	Umsatzsteuer
不動産に関する非課税取引		土地譲渡、住宅賃貸、既存住宅取引	住宅賃貸、個人住宅建築のための用地先行取得、既存住宅	不動産譲渡、住宅賃貸
新築注文住宅	土地 (同時・ 一体購入)	非課税 (0%税率課税)	課税 (非課税：戸建用地の先行購入特例)	非課税
	建物	0%税率課税	課税	建築工事に対しては標準税率で課税
新築分譲住宅	戸建	0%税率課税	課税 ※ 社会住宅 logement social アフォータブル (お手頃) な住宅には基本 5.5% 軽減税率適用	非課税
	共同住宅	0%税率課税	課税：同上	非課税
賃貸建設		0%税率課税	課税 ※ 社会住宅には 5.5% 軽減税率適用	課税
備考 ¹¹¹			築後 5 年超の持家等自己居住用財産や中古不動産の売買、賃貸料全般は非課税	不動産取引に不動産取得税が課されるため非課税

出典：(一社)住宅生産団体連合会「欧米諸国における住宅消費課税制度の概要と背景」(2013)14頁引用筆者加筆

住宅に対する政策の違いや他の法律に委ねているため非課税にしているなど V A T 指令とは異なっているものがある。フランスは不動産業者等による既存建物の販売取引の場合マージン(売買差益)に対して課税している¹¹²。

¹¹¹ (一社)住宅生産団体連合会『欧米における住宅消費課税制度の概要と背景』(2013年)6、9頁参照。

¹¹² (財)日本住宅総合センター研究部『フランスの住宅・不動産税制』(2006年)89頁参照。

4. 非課税取引の問題点

(1) 仕入税額控除ができないこと

「付加価値税制の最大の特色は前段階の税額を控除し（前段階税額控除制度あるいは仕入税額控除制度という）、これによって税の累積効果を排除した点にある。……前段階税額控除は付加価値税制の「核心」「本質」といってもよいものであるが、非課税（免税）取引にはこの前段階税額控除制度が適用されないため、付加価値税制の最大のメリットが失われると同時に様々な不合理を生み出すことになる。」¹¹³すなわち、非課税取引はこれに対応する仕入税額控除ができないため、税の累積が起こってしまうのである。非課税取引を行う事業者が、仕入時に支払った消費税を価格に上乗せしたときは、消費者へ税相当額を負担させることとなる。一方、事業者が価格に上乗せできない場合は事業者がその分を負担することになり、消費税の予定している形である最終消費者が負担するものではなくなってしまう。

具体的に数値を使って表してみる。（税率は10%とする）

パターン1 すべて課税取引の場合

	A（課税取引）	B（課税取引）	C（課税取引）	消費者D
税抜金額	100	200	300	Dは330支払
消費税額	10	20	30	30
納税額	10	20-10=10	30-20=10	<u>納税額合計 30</u>
利益	100	200-100=100	300-200=100	

納税額の合計と消費者が負担した金額は一致する。

パターン2 小売り段階で非課税取引 仕入に係る消費税を価格に転嫁しない場合

	A（課税取引）	B（課税取引）	C（非課税取引）	消費者D
税抜金額	100	200	300	Dは300支払
消費税額	10	20	0	0
納税額	10	20-10=10	0	<u>納税額合計 20</u>
利益	100	200-100=100	300-220=80	

消費者Dは消費税を負担していないが、課税当局へ合計20が納税される。Cは利益が80となり、消費税相当額20を負担する結果となる。仮に、Cが負担した消費税分20を価格に転嫁することができれば消費者Dは320支払うことになり、取引途中で支払われた消費税相当額が負担増となる。

¹¹³ 三木義一「非課税取引とゼロ税率」『日税研論集第30号』（1995年）197頁。

パターン3 BとCの間が非課税取引

中間の取引が非課税取引であり、仕入に係る消費税を価格に転嫁しない場合

	A (課税取引)	B (非課税取引)	C (課税取引)	消費者D
税抜金額	100	200	300	Dは330支払
消費税額	10	0	30	30
納税額	10	0	30	<u>納税額合計 40</u>
利益	100	$200-110=90$	$300-200=100$	

Bが価格転嫁できなければ、Bの利益は90となり、消費税相当額10を負担する結果となる。納税額合計は40となり消費者Dが負担した金額30より多くなる。

パターン4 BとCの間が非課税取引

中間の取引が非課税取引であり、仕入に係る消費税を価格に転嫁した場合

	A (課税取引)	B (非課税取引)	C (課税取引)	消費者D
税抜金額	100	210	310	Dは341支払
消費税額	10	0	31	41
納税額	10	0	31	<u>納税額合計 41</u>
利益	100	$210-110=100$	$310-210=100$	

消費者Dは341の支払となり課税取引のみの場合より11支払額が多くなる。納税額合計は41となり課税取引のみの場合より増加する。

パターン2の最終段階で非課税取引のケースは、価格に転嫁された場合でも、消費者の支払金額320は、パターン1の課税取引のみの支払額330より減少するが、パターン4のように取引途中で非課税取引があるケースは、価格に転嫁されると支払額が増加することがある。

非課税取引であると消費者の支払金額が少なくなるイメージだが、必ずしもそうではないことがわかる。非課税の効果は誰に生ずるものとみるのか。これは、付加価値税の本質にかかわってくることでありと考える。

三木義一氏は次のように述べている。「非課税の趣旨を単に法律上の納税義務者である「業者」にのみ効果を及ぼすものとみるか、それとも「消費者」に対しても効果を及ぼさねばならないものとみるか……前者の立場に立てば、間接税制における非課税は当該業者の取引に課税しないという趣旨に過ぎず、その効果が消費者に及ばなければならないものではない、ということになる。しかし、間接税、特に消費税は消費者の消費行為に担税

力を認めて課税するものであり、したがって、この場合の非課税というのは当該消費行為が担税力その他の点を考慮したうえで課税すべきでないと判断されたことを意味しているというべきであろう。そうであれば、非課税消費価格の中には間接税額は含まれるべきではない、と解するのが合理的・体系的であると思われる。」¹¹⁴

しかし、判例はこのように解しておらず、医療法人が訴訟を起し非課税取引の問題点が浮き彫りとなった判決（神戸地裁平成 24 年 11 月 27 日）では、仕入税額控除による税負担の解消は、あくまで消費税の適正な転嫁が行われるようにするために、税負担の累積（税の二重課税）を防止した結果にすぎず、消費税法は仕入税額相当額の転嫁をする権利又は義務に係る規定や、事業者が仕入額相当額の負担を解消する権利を有していることをうかがわせる規定は見当たらないといっている¹¹⁵。要するに、わが国の消費税は最終消費者が負担するとはどこにも記載されておらず、どのように負担するのは当事者間の値決めの問題であると捉えられている。

上記以外にも、非課税取引が取引の途中で入ると、それまで累積してきた消費税相当額を事業者が負担するか、あるいは、価格に転嫁する必要が出てくることから、これらを回避するために、業務の内製化を行うなど、企業行動に影響を与えることにもなり、税は経済取引に対して中立であるべきであるとする原則に反するという指摘がある。

（2）納税者側の納税コスト・課税庁側の徴税コストの増加

納税者は、自己の取引を課税と非課税に区分し、さらに、仕入税額控除については、それが課税売上に対応するものか非課税売上に対応するものかを分ける必要がある。これらは、納税者に事務負担をかけ、付加価値税の簡素であるという特徴を歪めている。さらに、これらが適正に申告されているのか確認を要求される課税庁側の負担も重いものとなる。この確認が適正にされなければ法に対する信頼を損ね、ひいては納税者の適正に申告する意識が薄らぐことにつながりかねない。

5. 非課税取引の個別論点

これまで、「消費税を課税することがその性質上なじまないもの」や「社会政策的に非課税とするもの」は消費税が課税されないという説明が受け入れられてきたが、ここで今一度、非課税である必要性について議論の多いものを個別に取り上げることとする。

（1）金融取引(利子等)

消費税法別表二 3 号は利子に対価とする貸付金等を非課税としている。金融取引は、E Uにおいても消費税を課税することが性質上適さないものとして非課税となっている。一般的に金融取引は、誰が誰にどのような役務の提供をしているかが明らかでないため、課

¹¹⁴ 三木・前掲注（113）204 頁。

¹¹⁵ TAINS（一般社団法人日税連税法データベース）Z262-12097 神戸地裁平成 22 年（行ウ）第 61 号国家賠償等請求事件参照。

税の対象から除かれているといわれている¹¹⁶。金融取引は、多数の預金者から金銭の消費寄託を受け、これを多数の資金を必要としている者に貸し付けることを主要内容としている¹¹⁷。利子について、「貸付利率と借入利率に差があり、貸付が市場利子率で行われない場合（略）に、貸付利率と市場利子率の差額は、金融機関が受け取るサービスの対価と観念できる。」と中里実氏は述べている¹¹⁸。すなわち、市場利子率 10%であるとして、金融機関が預金者から 7%で資金を集め、12%で企業に貸し付けた場合、金利差の 5%が、金融機関が産み出したサービスの対価であると考えられる¹¹⁹。ただし、市場利子率が何%なのかを都度把握することや、預金者と貸付者個々の付加価値について数値を具体的に出すことは技術的に困難である。仮に数値を出すことができたとしても、金融機関の業務は多岐にわたっており、課税か非課税か判断する基準に曖昧さがあることや、売上を課税・非課税に区分すること及びそれに対応した仕入を按分すること等の事務負担が過重であること等の理由から非課税とされていると考える。本来課税すべき部分はあるが、「課税技術上の問題、すなわち、付加価値部分を取引ごとに確定・評価するのは困難であることから、実務上の処理の簡素化にも鑑みた課税技術上の妥協の結果であるといえる。」¹²⁰

なお、非課税とされることの弊害を回避するため、ドイツなど一部の加盟国では一定の要件に該当するときはオプション制度（課税の選択権）を取り入れている。

（２）保険取引

消費税法別表二 3 号は、保険料を対価とする役務の提供を非課税としている。

保険の代理店手数料は、わが国では課税取引であるが、EUでは保険取引のみならず、保険ブローカーおよびエージェントが行う関連サービスも含めて非課税としている。保険取引の当事者である「保険業者は、不特定多数の個人や事業と保険契約を締結し、契約者から保険料の支払いを受け、保険事故が生じた場合に保険金を支払う。」¹²¹また、「保険契約者は、……保険に加入することによって、安心感とか安全という目には見えないが広い意味での役務の提供を受けている」¹²²といえる。「したがって、その対価である保険料の支払いに対して消費税を課すことには、理論上の障害はないと思われる。」¹²³ただ、保険内容は複雑であり、保険料の中には将来の保険金支払いのために準備金として積

¹¹⁶ 佐藤＝西山・前掲注（27）79 頁参照。

¹¹⁷ 金子宏『租税法理論の形成と解明（下巻）』（有斐閣・2010 年）378 頁参照。

¹¹⁸ 中里実「金融取引（銀行取引・保険取引）・不動産取引に対する消費税の課税」『日税研論集第 30 号』（1995 年）237 頁。

¹¹⁹ 中里・前掲注（118）237 頁参照。

¹²⁰ 辻美枝「非課税取引（1）—金融取引等」『日税研論集第 70 号 消費税の研究』（日本税務研究センター・2017 年）274 頁。

¹²¹ 金子・前掲注（117）379 頁。

¹²² 金子・前掲注（117）379 頁。

¹²³ 金子・前掲注（117）379 頁。

み立てるもの、投資活動に充てられる部分などがあり、いくらが付加価値部分なのか明確にすることが難しい。そのために金融取引と同じように課税技術上困難であるため非課税とされていると考えられる。EU加盟国の中には付加価値税は非課税であるが、別の法律で保険税を徴収している国がある。

(3) 土地取引

消費税法別表二1号は、居住用、事業用を問わず土地の譲渡及び貸付けは非課税としている。非課税の理由は、土地が使用によっても時間の経過によってもなくなることがないため消費という概念になじまないためといわれている。前述した昭和63年4月税制改正についての中間答申において、土地は消費税としてのこの税の性格上本来課税対象とすることになじみにくいものであり、いわば「不課税」ともいうべき性格であると表現している¹²⁴。しかし、例えば、名画や宝石は消費されずなくなるものではないが消費税の課税対象となっているのと同様に、土地の利用によって生じるサービスの価値があると考えられるのではないか。「土地が何らかの用途に利用されている限り、それが消費者による利用であれば消費が行われており、事業者による利用であっても最終消費者のための中間生産物を生産する手段となっているのだから、土地利用によって生じるサービスの価値に付加価値税を課税しない理由はない」¹²⁵のではないだろうか。ただ、その対価の額を如何に算出するのかは慎重に検討する必要があると考える。前述した通り、VAT指令では、土地の譲渡は宅地と建築用地以外の土地の譲渡・中古不動産の譲渡・不動産の貸付は非課税となっている¹²⁶。なお、VAT指令12条では、事業者が非課税となる不動産取引を課税とすることができるオプション制度（課税の選択権）について定めている。また、199c条では、課税選択権を行使した際にはゼロ税率（リバースチャージ）を導入することを認めている¹²⁷。

フランスでは中古不動産はマージンに対して課税するなど加盟国間で異なる措置が講じられているものがある¹²⁸。

(4) 国、地方公共団体、公共・公益法人等の行うサービス

消費税法別表二5号は、国、地方公共団体、公共・公益法人等が、法令に基づき行う次に掲げる事務に係る役務の提供で、その手数料、特許料、申立料その他の料金の徴収が法令に基づくもので一定のものを非課税と規定している。

- ①登記、登録、特許、免許、許可、認可、承認、認定、確認及び指定
- ②検査、検定、試験、審査、証明及び講習
- ③公文書の交付（再交付及び書換交付を含む。）、更新、訂正、閲覧及び謄写

¹²⁴ 税制調査会・前掲注(101)44頁参照。

¹²⁵ 渡辺智之『現代租税法講座 第2巻 家族・社会』（日本評論社・2017年）78頁。

¹²⁶ 渡辺・前掲注(125)75頁参照。

¹²⁷ 溝口・前掲注(37)161-162頁参照。

¹²⁸ 渡辺・前掲注(125)76頁参照。

④裁判その他の紛争の処理

国等の一般会計は課税売上と同額の課税仕入れがあったものとして申告不要となっている。そこに消費税を支払うことには違和感がある。また、これらは公共的性格のものであること、これらに消費税を課税すると自らの懐にはいるものに税を課していると捉えられ、国民感情から非課税取引となっていると思われる。

EUでは、VAT指令 13 条において公法上の組織は、公共の権限の行使者として従事する活動または取引に関する限り、当該活動について税、手数料、負担金またはその他の支払を受けている場合においても事業者とみなされない。ただし、その取扱いが競争に重大なゆがみを生じさせる場合には事業者とみなされる。この 13 条を根拠に公共放送事業、ごみ処理、病院、教育、文化活動など様々な分野で役務の提供が付加価値税の課税対象外または仕入税額控除のない非課税事業として取り扱われている¹²⁹。

(5) その他

わが国における消費税の非課税取引で記載した⑧各種の公的な医療保障制度に基づく療養・医療等、⑨社会福祉事業・更生保護事業、⑩助産、⑪埋葬料・火葬料、⑫身体障害者用物品の譲渡等、⑬一定の学校の授業料、入学金、施設設備費および入学・入園検定料にかかる役務の提供、⑭教科書用図書の譲渡、⑮住宅の貸付は、社会政策的に非課税とされているものである。したがって、制度上課税取引に変更することは可能であろう。これらが非課税となった理由は、偏に国民感情への配慮および類似する取引と同一に取り扱うことへの要求に対応するものであったと考える。

6. 非課税の問題への対策

非課税は、仕入税額控除を遮断し税の累積という歪みを生じさせるため、最小限に留めるのが望ましいとされる。しかし、非課税をなくすことは可能だろうか。現行法において、非課税とされている取引を課税とすることは、国民感情を考慮すればかなりハードルが高いと考える。そこで、非課税をなくすこと以外の方法として、VAT指令で採用されているオプション（課税選択権）制度、VATグルーピング税制、コストシェアリング非課税制度を取り上げる。

(1) オプション制度

オプション制度とは、事業者間取引で一定の非課税取引につき、非課税売上を放棄できる権利（オプション）を認めるという制度である。非課税取引を課税として取り扱うこととなるため、仕入税額控除が可能となり、税の転嫁がスムーズに行われることとなる。VAT指令 137 条 1 項にて、金融取引及び不動産取引につき課税の選択権を認めると定められている。金融取引と不動産取引に限って採用する根拠として、これらの取引が経済取引の中核をなし、取引金額が大きく、仕入における経費も多額になること、最終消費者に

¹²⁹ 溝口・前掲注 (37) 45 頁参照。

至るまで複数の事業者が介在することが挙げられている¹³⁰。保険取引は加盟国が保険契約に保険税などVAT以外の税を認めているためオプション制度の対象とされていない¹³¹。

ドイツ：売上税法第4条において、他の事業者の事業のためになされた特定の金融・資本取引の売上、不動産取得税法が適用される売上、不動産賃貸借による売上、住宅所有者共同体の給付、視覚障害者の作業場の売上について個々の売上ごとに選択することができる¹³²。

イギリス：土地および商業用建物の販売または賃貸については、供与者は標準税率による課税の適用を選択することもできる¹³³。

フランス：事業用の家具なし部屋等の賃貸、農業用動産の賃貸、地方公共団体（個人への建築用地の売却）、銀行取引（手数料）、一定の条件の下での工業生産上の作業区部等の販売および企業回収物品の販売は、VATの対象となるように選択することができる¹³⁴。

（2）VATグループ（連結納税制度）

VAT指令11条において、各加盟国は、法律上は独立しているが、財務上（financial）、経済上（economic）および組織上（organizational）強く結合している加盟国内に設立された複数の者を、単一の事業者とみなす制度を導入する選択権を認めている。同時に、加盟国は、この制度を悪用した租税回避行為を防止するための政策を導入することが認められている¹³⁵。ドイツでは、付加価値税導入前からあるオルガンシャフト（Organschaft：機関関係）と呼ばれるものがこれに該当する。

2020年時点で17か国（イギリスを含む）がこの制度を導入をしている¹³⁶。基本は、グループ参加事業者は個別に申告することはできないが、加盟国の中には、個別で申告することを認めている国もある。イギリスなど多くの国では、グループ税制は選択適用であるが、オーストラリア・オランダ・ドイツは要件をみたせばグループ税制は強制適用である¹³⁷。

グループの内部取引が不課税となることによりキャッシュフロー上のメリットがある。非課税取引との関連でみると、金融機関などの非課税売上の割合が多い事業者が、関連会社に業務の一部をアウトソースしたときに発生する控除できない前段階税額について、内

¹³⁰ 西山由美「非課税範囲等の再検討」税研167号（2013年）41頁参照。

¹³¹ 辻・前掲注（120）300頁参照。

¹³² （財）日本住宅総合センター研究部『ドイツの住宅・不動産税制』（日本住宅総合センター・2005年）44頁参照。

¹³³ デロイト トーマツ税理士法人 編『欧州主要国の税法 第3版』（中央経済社・2017年）80頁参照。

¹³⁴ （財）日本住宅総合センター研究部・前掲注（112）65頁参照。

¹³⁵ 溝口・前掲注（37）46頁。

¹³⁶ 溝口・前掲注（37）46頁。

¹³⁷ 辻美枝「保険会社の国際事業展開と課税」関西大学商学論集63巻4号（2019年）3頁参照。

部取引は不課税であるので税が遮断されるという問題が排除できる。また、複数の課税事業者が事業を分割して課税便益をうけることを防止できる。一方で、制度の濫用による脱税や租税回避の誘因ともなりうる¹³⁸。

(3) コストシェアリング非課税制度（VAT指令 132 条（1）（f））

コストシェアリング課税制度は、VAT指令の非課税取引の中に規定されている。非課税活動を行う課税事業者または課税対象外事業者が、独立したグループをつくり、メンバーの活動に直接必要なサービスの提供を受け、そのサービスの提供につき正確な費用をメンバーに請求するのみで利益が生じない場合に、そのサービスの提供を非課税とするものである。その非課税が競争上のゆがみを生じさせない場合に限り適用される¹³⁹。例えば、小規模の非課税事業者が社団や協同組合のようなグループを作り、そのグループでまとめてIT開発をし、グループのメンバーが正確な分担費用を支払う場合に、そのサービスの提供が非課税取引となる。ドイツではこの制度の適用範囲を医療と健康保険に限定している。

わが国においては共同事業（人格のない社団等又は匿名組合が行う事業を除く。）に属する資産の譲渡等又は課税仕入れ等については、当該共同事業の構成員が、当該共同事業の持分の割合又は利益の分配割合に対応する部分につき、それぞれ資産の譲渡等又は課税仕入れ等を行ったことになる。（消基通 1-3-1）また、人格のない社団等又は匿名組合は一般の法人と同様に扱われる。

(4) 非課税取引の問題への対策についてのまとめ

非課税を放棄する権利を与えるオプション制度や複数の企業を一体的に取り扱うVATグループ制度は、非課税取引が引き起こす課税上の弊害を緩和し租税中立性に資する。その一方で、制度の濫用による脱税や租税回避の誘因となりうる¹⁴⁰。また、国際取引が含まれると他国との調整が必要となってくる。（1）から（3）のどれをとっても、制度を適用するものとそうでないものに区分する必要がある、事業者の負担が増加することが懸念される。あわせて、わが国において、オプション税度やVATグループ制度を取り入れようとする、これらの制度を適用した旨を課税庁が確認できる仕組みを取り入れないと、脱税や租税回避行為が増加する可能性は高くなるであろう。それを回避するためには、EUのようにインボイスに取引双方のインボイス番号とその取引がこれらの制度を適用している旨を記載する¹⁴¹必要があると考える。

¹³⁸ 辻・前掲注（137）2頁参照。

¹³⁹ 辻・前掲注（137）11頁参照。

¹⁴⁰ 辻・前掲注（137）2頁参照。

¹⁴¹ VAT指令 226 条では、インボイスの記載すべき事項として、非課税取引である場合、その旨、指令適用条文、これに対応する国内法の適用条文、または物品・サービスの提供が非課税であることを示すその他の証拠文書を求めている。これにより取引相手、課税当局が売手・買手の附加価値税がどういった取り扱いとなっているのか明確にわかるようになっている。

また、非課税取引を前段階税額控除ができるゼロ税率にするという考えもあるが、仕入税額控除ができるようになることでの税収ロスや、ゼロ税率としたいがためのロビー活動が行われ、公平性の欠如等の問題が生じる。

7. まとめ

非課税取引はその性質上消費税の課税になじまないものと政策的配慮から課税にしないものがあるが、双方とも、非課税としている理由は、納得できるほど明確にされてはいない。おおよそ、消費するとはいけないもの・課税技術上課税できないもの・公共サービスに近いものであること及び国民感情を考慮して非課税としているというのが主な理由であろう。

非課税というと、最終消費者は消費税を負担せず支払金額は少なくなっているように思われるが、実は仕入税額控除ができないことにより、事業者や最終消費者が見えない税相当額を負担しているケースがある。納税義務者はあくまでも事業者であり、消費者へ転嫁される負担は「価格の一部」にすぎないという伝統的理解によれば、非課税取引において仕入税額控除ができないことは、法的には問題のないことであるとされている¹⁴²。しかし、付加価値税は最終消費者が負担すべき税であるという本質からすると、価格に転嫁できず仕入税額分を事業者が負担することや消費者の購入価額に目に見えない税相当額が含まれるべきではない。この問題は消費税率が引き上げられる際により深刻化してくるであろう。

また、多くの取引を非課税と課税とに区分するという事務負担があり、納税コストとして事業者に負担となっていることは事実である。

非課税取引があることによる税の累積による歪みを排除するために非課税に代わる制度を採り入れることも検討すべきであるが、それを利用した租税回避スキームに対処しなければならないであろう。

一度導入された非課税取引を課税に変更することは困難である。しかし、付加価値税は広く課税され、効率よく徴税されることが最も望ましいということであるならば、非課税取引の範囲は縮小されるべきであり、少なくともこれ以上の増加は避けなければならない。

第4節 税率構造

税率とは、税額を算出するために課税標準に対して適用される比率をいう¹⁴³。

本稿では、消費税あるいは付加価値税の税率構造を標準税率のみから成る単一税率制度と標準税率にゼロ税率を含む軽減税率や割増税率を併用した複数税率制度に区別する¹⁴⁴。

¹⁴² 三木・前掲注(113)204-205頁参照。

¹⁴³ 金子・前掲注(3)188頁。

¹⁴⁴ 本稿では、単一税率制度と複数税率制度の比較を検討し、消費税率が何%であるべきかという税率

本節では、わが国における消費税の税率構造の沿革およびEUのVATにおける税率構造の沿革を整理し、租税原則である「公平性・中立性・簡素化」の観点から単一税率制度と複数税率制度について検討を行う。

1. わが国における消費税の税率構造の沿革

(1) 消費税の導入時に単一税率制度を採用した理由

昭和63年4月税制調査会では、望ましい間接税制度については、次のような基準に従い考えることが適当であるとしている¹⁴⁵。

- ・消費に薄く広く公平に負担を求めるものであること。
- ・簡素で分かりやすく、取引慣行に配慮したものであること。
- ・納税者、税務関係者の事務負担に配慮したものであること。
- ・産業経済に対して中立的であり、また、国際的な摩擦を招かないものであること。

上記を踏まえて、消費税の導入時においては、「制度の簡素化を図り、経済活動への中立性を確保するという観点からは、基本的には単一税率とすることが望ましい¹⁴⁶」としている。

なお、逆進性の緩和¹⁴⁷等のために軽減税率を適用しようとする意見があったが、制度の複雑化、納税事務負担の増加、税率の上昇、軽減税率を適用する項目の選定の困難さなどの問題があることを挙げ、複数税率制度の採用は避けるべきとしている¹⁴⁸。また、「軽減税率については、基本となる税率の水準が低い場合はこれを設ける意義は小さい」と考えられていた¹⁴⁹。

(2) 単一税率制度から複数税率制度へ移行した理由

① 消費税および地方消費税の税率3%から5%への引き上げ時

平成6年6月の税制調査会答申では、消費税率の引き上げの必要性についてふれながら「税率構造については、税率の引き上げ後においても、単一税率を維持すべき¹⁵⁰」であるとしている。また、消費税のもつ逆進性については、「一つの税目のみを取り上げて議論すべきものではなく、所得税をはじめとする税制全体の中で、更には社会保障制度等を含めた財政全体との関連で判断していくべき問題¹⁵¹」としている。平成6年秋の税制改

水準の問題は、射程外とする。

¹⁴⁵ 税制調査会・前掲注(101)38頁。

¹⁴⁶ 税制調査会・前掲注(101)45頁。

¹⁴⁷ 逆進性の緩和については、本節「3. 租税原則からの検討」で後述する。

¹⁴⁸ 税制調査会・前掲注(101)44-45頁。

¹⁴⁹ 税制調査会・前掲注(101)45-46頁。

¹⁵⁰ 税制調査会「税制改革についての答申」(平成6年6月21日)20頁。

¹⁵¹ 税制調査会・前掲注(150)21頁。

革¹⁵²により、平成9年4月1日以後、消費税および地方消費税の税率が5%に引き上げられたが、単一税率制度が維持された。

② 軽減税率の適用が検討課題へ

平成12年の税制調査会答申では、軽減税率の導入について「その時点における消費税率の水準の下で、個人所得課税などを含めた税制全体、ひいては社会保障制度などをはじめとする財政全体を通じて見てもなお、何らかの政策的配慮が必要かどうかという観点から検討し、その上で、政策的配慮の必要性と制度の中立性・簡素性との間の比較考量により判断すべき問題ですが、ヨーロッパ諸国並みとは言えない税率水準の下では、極力、単一税率の長所が維持されることが望ましい¹⁵³」とされた。

平成15年6月の税制調査会答申¹⁵⁴、平成16年11月の税制調査会答申¹⁵⁵においても、極力単一税率が望ましいとしつつも、消費税率の水準が欧州諸国並みである二桁税率となった場合には、所得に対する逆進性を緩和する観点から、食料品等に対する軽減税率の採用の是非が検討課題としている。

③ 軽減税率の導入決定

平成19年11月の税制調査会答申では、「軽減税率は、…高額所得者にもメリットが及ぶことを踏まえれば、再分配政策としての効果は乏しい¹⁵⁶」としている。

また、平成21年12月の税制改正大綱¹⁵⁷では、逆進性対策として、「給付付き税額控除」で検討を進めることとし、平成22年1月の税制改正大綱¹⁵⁸では、制度が複雑となり、政治的な要因が働きやすい「複数税率制度」よりも、制度が簡素で透明性の高い「還付制度」を優先的に検討するとしている。

そして、平成24年2月の「社会保障・税一体改革大綱」では、「消費税（国・地方）の税率構造については、食料品等に対し軽減税率を適用した場合、高額所得者ほど負担軽減額が大きくなること、課税ベースが大きく侵食されること、事業者の負担が増すこと等を踏まえ、今回の改革においては単一税率を維持することとする。…所得の少ない家計ほど、食料品向けを含めた消費支出の割合が高いために、消費税負担率も高くなるという、いわゆる逆進性の問題も踏まえ、2015年度以降の番号制度の本格稼働・定着後の実施を念頭に、関連する社会保障制度の見直しや所得控除の抜本的な整理とあわせ、総合合算制

¹⁵² 所得税法及び消費税法の一部を改正する法律(平成6年法律第109号)

¹⁵³ 税制調査会「わが国税制の現状と課題ー21世紀に向けた国民の参加と選択ー」(平成12年7月14日)246頁。

¹⁵⁴ 税制調査会「少子・高齢社会における税制のあり方」(平成15年6月17日)8頁。

¹⁵⁵ 税制調査会「税制改革についての答申」(平成16年11月25日)8頁。

¹⁵⁶ 税制調査会「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」(平成19年11月20日)23頁。

¹⁵⁷ 「平成22年度税制改正大綱～納税者主権の確立へ向けて～」(平成21年12月22日)21頁。

¹⁵⁸ 「平成23年度税制改正大綱」(平成22年12月16日)20頁。

度や給付付き税額控除等、再分配に関する総合的な施策を導入する¹⁵⁹」としている。

これをうけて、税制抜本改革法第七条第1号イでは、消費税率の引き上げにあたり、低所得者に配慮する観点から、総合合算制度、給付付き税額控除、複数税率の導入について、財源の問題、対象範囲の限定、中小事業者の事務負担等を含め様々な角度から総合的に検討するとしている。

しかし、平成28年度税制改正大綱¹⁶⁰では、「低所得者に配慮する観点から、総合合算制度、給付付き税額控除制度及び複数税率について検討」した「結果、これらのうち、軽減税率制度には、他の施策と異なり、日々の生活において幅広い消費者が消費・活用しているものに係る消費税負担を軽減するとともに、買い物の都度、痛税感の緩和を実感できるとの利点があることから、消費税率が10%に引き上げられる平成29年4月に軽減税率制度を導入することとした」としている。

また、対象項目については、「酒類及び外食を除く飲食料品」及び「定期購読契約が締結された週2回以上発行される新聞¹⁶¹」が対象とされた。

(3) 軽減税率以外の方法が採用されなかった理由

わが国において、総合合算制度、給付付き税額控除が採用されなかった理由について見ていきたいと思う。

税制抜本改革法第七条第1号イでは、「総合合算制度」とは、医療、介護、保育等に関する自己負担の合計額に一定の上限を設ける仕組みその他これに準ずるものと規定している。この制度は、家計全体をトータルに捉えて、負担上限は基礎的な消費支出等を踏まえ、年収の一定割合とするなど、低所得者に対してきめ細かく設定し、番号制度による情報連携基盤の整備が前提とされていた¹⁶²。

また、税制抜本改革法第七条第1号イでは、「給付付き税額控除」とは、給付と税額控除を適切に組み合わせて行う仕組みその他これに準ずるものと規定している。東京財団の提言では、給付付き税額控除制度¹⁶³を「一定以上の勤労所得のある世帯に対して、勤労を条件に税額控除(減税)を与え、所得が低く控除し切れない場合には還付(社会保障給付)する」制度と位置づけ、「児童税額控除」、「勤労税額控除」、「社会保険料負担軽

¹⁵⁹ 「社会保障・税一体改革大綱」(平成24年2月17日)32頁。

¹⁶⁰ 自由民主党・公明党「平成28年度税制改正大綱」(平成27年12月16日)12頁。

¹⁶¹ 「新聞の譲渡」が軽減税率の対象とされていることについて、日本新聞教会は、文字離れ、活字離れによってリテラシーが低下するなどの理由をあげている。この点について、日本新聞協会HP(https://www.pressnet.or.jp/keigen/files/shimbun_koukyousei_yakuwari.pdf [最終確認日:令和6年8月8日])参照。

¹⁶² 社会保障審議会(社会保障審議会) 第24回社会保障審議会資料 議事2 資料2-4 総合合算制度について

¹⁶³ 税制抜本改革法では、「給付と税額控除を適切に組み合わせて行う仕組みその他これに準ずるものをいう」とされている。

減税額控除」、「消費税逆進性対策税額控除」の4つの類型があるとしている¹⁶⁴。

平成28年2月25日に行われた財務金融委員会では、軽減税率の採用理由について、以下のように述べている¹⁶⁵。

「軽減税率制度は、給付つき税額控除といった給付措置とは異なり、日々の生活の中において幅広い消費者が消費、利活用している商品の消費税負担を直接軽減することによって、買い物の都度、痛税感の緩和を実感できるとの利点(下線筆者)があり、この点が特に重要であるとの判断により、導入が決定をされました。また、年収の低い方の食料品等の消費支出に占める割合は高収入の方よりも高くなっており、消費税が有しているいわゆる逆進性の緩和の観点からも有効であること…など、これまで答弁をいただいております。」

また、同委員会では、給付つき税額控除と総合合算制度の問題点について、以下のように述べられている¹⁶⁶。

「給付つき税額控除あるいは総合合算制度では、対象を低所得者に絞った支援ができるという利点があるものの、給付が実際の買い物のタイミングや購入額とは関係がない、あるいは、消費税そのものの負担が直接軽減されないので痛税感の緩和を実感できないといった問題点(下線筆者)がございます。加えて、給付つき税額控除と総合合算制度につきましては、低所得者層の所得把握の問題や、所得が少ないが多額の金融資産を有する方をどう考えるのかといった資産把握の問題、それから、これらの制度の前提となるマイナンバー制度がまだ稼働したばかりだ¹⁶⁷という問題、それから、これまで確定申告を行ってこなかった方も申請をする必要があるのですが、これに対応する行政の執行の可能性やコストの問題、それから、既に給付つき税額控除を導入しておりますアメリカやイギリスにおきましては、給付額の一割から二割程度が過誤、過ちであったり不正受給であったりするなど、適正性の問題などがありまして、消費税率を一〇%に上げる平成二十九年四月に導入することは現実的ではないと判断したものでございます。」

軽減税率の導入は、幅広い消費者の日常生活での消費税負担を直接軽減し、買い物の際に痛税感の緩和を実感できる点で優れており、一方、給付つき税額控除や総合合算制度は、

¹⁶⁴ 森信茂樹「給付つき税額控除 具体案提言～ばらまきではない「強い社会保障」実現に向けて～」(東京財団政策研究・2010年)2頁。「民主党税制抜本改革アクションプログラムー納税者の立場で「公平・透明・納得」の改革プロセスを築く」(2008年)では、給付つき消費税額控除について、「家計調査などの客観的な統計に基づき、年間の基礎的な消費支出にかかる消費税相当額を一律に税額控除し、控除しきれない部分については、給付をする」制度であり、これにより「消費税の公平性を維持し、かつ税率をできるだけ低く抑えながら、最低限の生活にかかる消費税については実質的に免除することができる」としている。

¹⁶⁵ 第190回国会財務金融委員会第7号(平成28年2月25日)〔大岡大臣政務官発言〕。

¹⁶⁶ 第190回国会財務金融委員会第7号(平成28年2月25日)〔大岡大臣政務官発言〕。

¹⁶⁷ 日本経済新聞電子版「日本経済新聞社とテレビ東京による23～25日の世論調査で、2017年4月の消費増税時に一部品目の税率を低くする軽減税率の導入は「必要だ」が74%に達し「必要でない」の17%を大きく上回った。」(平成27年10月25日)

低所得者に絞った支援が可能であるが、申請手続きや所得把握の困難さから課題が多いため、現実的に実施可能な制度として軽減税率が導入されたことがわかる。また、各制度の逆進性の緩和効果や低所得者への配慮の効率性を比較するのではなく、日常生活での痛税感の緩和を重視した点が特徴的である。ここには、軽減税率が存在することで、消費税に対する抵抗感を和げ、標準税率の引き上げをスムーズに行いたいという政治的な背景がうかがえる¹⁶⁸。

軽減税率は、消費税の痛税感の緩和に対してどのような働きをもっているだろうか。まず軽減税率は、消費課税の枠内で日常生活における税負担の増加に配慮していることを見える形で示すものであり、他の2つの制度と比較して国民への説明が容易であると考えられる。次に軽減税率の税負担軽減額は、低所得者のみならず、高額所得者を含むすべての世帯に及ぶため、すべての消費者の痛税感の緩和に繋がる¹⁶⁹。最後に軽減税率は、支出の時点で財布から出ていく金額が少なく済み、給付対象を把握した後に事後的に給付が行われる制度と比較して適時救済という観点から優れている¹⁷⁰。

2. EUのVATにおける税率構造の沿革

(1) フランスにおける付加価値税が導入されるまでの税率構造

EUでは現在、単一税率制度を採用している加盟国はない¹⁷¹。

フランスにおける支払税から付加価値税導入までの税率構造の変遷は以下の通りである。

- ・支払税(1917年)：普通税率は0.2%、奢侈品は10%¹⁷²
- ・取引高税(1920年)：複数税率制度(1.1%、3%、10%)を採用¹⁷³
- ・単段階税(1925年以降)：30以上の項目があり、それぞれの税率は異なる¹⁷⁴
- ・生産税(1936年)：すべての商品に6%、サービスはサービス供与税として2%¹⁷⁵
- ・付加価値税(1954年)：導入時は標準税率16.85%であり、軽減税率、割増税率は以下

¹⁶⁸ 金井恵美子「消費税の複数税率制度」税法学573号(2015年)49頁。

¹⁶⁹ 税制抜本改革法第七条第1号ハに従って実施された簡素な給付措置は、住民税の非課税世帯を対象としているが、この所得層は全世帯の10%程度であり、それ以外の90%の世帯はなんらの恩恵も得ることができない。自らの世帯の負担が軽減される制度が望ましいと考えるのであれば、低所得者対策としての効果が低くともすべての世帯の負担が軽減される軽減税率が、10対1の大差で支持される。金井・前掲注(168)51頁。

¹⁷⁰ 金井・前掲注(168)49頁。

¹⁷¹ デンマークでは軽減税率は設けられていないものの、例外的に、新聞に対してゼロ税率を適用している。鎌倉・前掲注(1)55頁。

¹⁷² 知念・前掲注(11)85頁。

¹⁷³ 知念・前掲注(11)85頁。

¹⁷⁴ ジョルジュ・前掲注(12)17頁。

¹⁷⁵ 知念・前掲注(11)85頁。

の通り¹⁷⁶。

図表 I - 2 - 4 - (1)

区分	税率	対象品目
標準税率	16.85%	軽減税率もしくは割増税率を適用されず、または非課税とならないすべての販売および役務の提供に適用される。
軽減税率	7%	<ul style="list-style-type: none"> ・ 農業用の製品(家畜飼料、土壌改良剤、肥料、植物防疫剤) ・ 医薬品 ・ 書籍(ポルノを除く) ・ 水の供給および排水に関する役務 ・ 宿舎の提供に関する役務(ホテルおよび家具付住居) ・ 社員食堂における食事の提供 ・ 旅客輸送 ・ 大部分の演劇興行(劇場、サーカス、飲食をしないミュージックホール、映画。ポルノ映画は除く) ・ 新聞・書籍の植字および印刷、通信社による情報の提供等
超軽減税率	5.5%	<ul style="list-style-type: none"> ・ 食料品。ただし、普通の水および牛乳以外の飲料、菓子、一部のチョコレート、マーガリン、植物油(普通税率)ならびにキャビア(割増税率)を除く。(持ち帰りではなく)その場で飲食を行う場合には普通税率が課せられる。 ・ 加工されていない農産物 ・ 牛・豚等の肉の副産物 ・ 公共の供給網による水
課税標準の軽減措置による軽減税率	課税標準の引き下げにより実際の適用税率が7%未満になる取引	<ul style="list-style-type: none"> ・ 政治日刊・週刊誌の販売は2.1%で課税される ・ その他の新聞・雑誌の販売は4% ・ 建築用地(不動産付加価値税)は5.58%

¹⁷⁶ 松井・前掲注(19)108頁。

割増税率	33.33%	<ul style="list-style-type: none"> ・真珠、貴石、天然宝石または貴金属を含む細工品の大部分 ・写真および映画用の機器(医療用の器具を除く)ならびに感光材(印刷用のものを除く) ・ラジオ受信機(テレビ受像機を除く)、電気蓄音機、テープレコーダ、ビデオテープレコーダ、カセットテープ、レコードおよびテープ ・乗用車(販売、3か月を超えるレンタルおよびリース) ・キャンピングカーの新車(価格3分の2に対して) ・240CCを超えるオートバイ ・高級毛皮 ・たばこ(たばこ・マッチ専売局の歳入となる) ・キャビア ・香水類 ・ポルノもしくは暴力を助長する出版物ならびに映画 ・ポルノの演劇興行
------	--------	--

出典：「フランス付加価値税の税率表*1983年財政法を考慮済み。ジョルジュ・エグレ著 荒木和夫訳『付加価値税』(白水社・1985年)79頁-82頁をもとに筆者作成」

ジョルジュ・エグレは、フランスの税率構造について以下のように述べている¹⁷⁷。

「多くの人々にとり、特に、大衆や多数の政治家にとって、付加価値税率の決定は、何よりも、公平の配慮に応えなければならないであろう。この基準により、必需品は非課税にし、奢侈品には重課し、これら両極端の間にいろいろ差をつけた税率を設定しなければならない。」

すなわち、高所得者が消費する奢侈品には高い税率を課し、生活必需品には低い税率もしくは税を課さないことにより、負担能力に応じて公平な課税を行うため、複数税率制度が採用されていたことがわかる。

生産税は、最終生産者の段階のみで課税される単段階課税の制度だったため、納税者の大部分は自らが生産する製品について単一の税率を適用すればよかった。しかし、付加価値税への移行にともない、課税の範囲は卸・小売段階にも拡大され、複数税率制度が多く納税者に適用されることとなった。この移行に伴い、税率の適用は、税務調査官との論争の原因になった¹⁷⁸。

ジョルジュ・エグレは、食料品の課税の複雑さに関して、1969年に付加価値税簡素化委員会の報告者であったペクレスから以下の通り引用している¹⁷⁹。

「この鶏肉は、生のままか焼いてあるかで税率が変わる。この胡椒は、粒のままか挽いてあるかで税率が違う。これらのジャムは、普通のものか、医薬用か、食餌療法用かで、

¹⁷⁷ ジョルジュ・前掲注(12)72頁。

¹⁷⁸ 1972年、企業・行政当局租税委員会がおこなった調査によると税務調査100件当たり適用税率の間違いが13.9件と付加価値税における主な増額更正の理由のなかで4番目の頻度の高さとなっている。ジョルジュ・前掲注(12)111-112頁。

¹⁷⁹ ジョルジュ・前掲注(12)74頁。

同じようには課税されない。これらのピーナッツは、煎ってあるかどうかで区別しなければならない。これらの燻製にしんは、冷燻か温燻かにより、7%になるか15%になる。動物の餌が人間の食物と同じ課税をされないのはまだよかろう。しかし、犬や猪や二十日鼠の餌が、鶏や兎や鳩の餌と同じ運命を辿らないのは、たとえ当局が伝書鳩と家鳩とを同じ租税上の運命で結びつけるのを諦めたとしても、本当に必要なことであろうか。」

他にも、車両では、割増税率が適用される乗用車と標準税率が適用される商用車に区分され、書籍も教育的性格の有無により軽減税率の対象と対象外に区分されており、軽減税率の適用をめぐって税務当局との争いが生じていた¹⁸⁰。

公平な課税を実現するために導入された複数税率制度だったが、軽減税率の適用の基準が明確でないことにより、納税者からの不満と課税の不公平が生み出されていたことがわかる。

(2) EUのVATにおける税率構造

① VAT指令における税率構造の沿革

1967年の第2次指令(67/228/EEC)では、税率構造について以下の通り述べている¹⁸¹。

「租税国境の廃止が実現するまでは、各加盟国は、指令が定めた制限の範囲内で、独自に税率や免税範囲を決定することができる。できる限り多くの財に対して標準税率を適用するのが望ましいが、場合によっては、割増税率や軽減税率を設けることもできる。輸入品は、それと同一の国内生産物に適用される税率で課税されるべきである。しかしながら、租税国境の廃止が実現した後は、加盟国は共通の税率や免税範囲を持つべきである。」

加盟国の間での税率構造の違いは、域内における同一財・同一サービスに対する同一課税を妨げ、競争の中立性を損なうことになる。よって、欧州域内単一市場の実現のためには、加盟国の付加価値税の税率は統一されるべきであるが、各国の財政事情の相違¹⁸²や、各国の歴史的・政治的経緯などの理由もあり、従前の軽減税率やゼロ税率の継続を認めていた。

1987年8月に、EU委員会は、間接税部門における財政国境の廃止を目的として発表した9つの文書のなかの1つで、付加価値税率の接近を取り扱っている。そこでは、「付加価値税に関するEC委員会案は、……。加盟国における税率を標準税率と軽減税率の2本立てにし、標準税率は14~20%、軽減税率は4~9%の範囲内におさめるというものである。さらに、軽減税率の対象品目を食料品(アルコール飲料を除く)、光熱費、水道代、医薬品、書籍・新聞・定期刊行物、旅客輸送に限定している¹⁸³」としている。

1991年6月の第6次指令の補正指令(92/77/EEC)では、1993年以降の加盟国の税率構造に関して、標準税率を15%以上とすることや、軽減税率は5%以上で2本までとし、

¹⁸⁰ ジョルジュ・前掲注(12)75-76頁。

¹⁸¹ 知念・前掲注(11)92-93頁。

¹⁸² 渡辺智之「欧州委員会グリーンペーパーの含意」税務弘報 60巻7号(2012年)124頁。

¹⁸³ 知念・前掲注(11)98頁。

その適用対象は別表に掲げる財・サービスに限ることなどを決定した¹⁸⁴。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各加盟国のゼロ税率、超軽減税率、中間税率等の継続も認められた。

2000年1月から雇用促進を目的として、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補正指令(1999/85/EC)が採択された。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、試験的な措置であった¹⁸⁵。この枠組みは、第6次指令がVAT指令へ移行した後も引き継がれ、2008年には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する補正指令(2009/47/EC)が採択された。

現行のVAT指令では、EU加盟国のVATの税率構造について以下の枠組みを定めている。

97条

標準税率は、15%を下回ることはできない。

98条

1項 加盟国は1つまたは2つの軽減税率を適用することができる。

2項 軽減税率は、Annex IIIに規定されているカテゴリーの商品またはサービスの供給にのみ適用される。

3項 第1項に規定する軽減税率を商品のカテゴリーに適用する場合、加盟国は、統合名称を使用して、関連するカテゴリーの正確な範囲を確立することができる。

99条

1項 軽減税率は課税対象額の割合として固定され、5%を下回ることはできない。

110条

1991年1月1日の時点で、前段階で支払ったVATの控除による免除を認めているか、第99条に定められた最低額よりも低い軽減税率を適用していた加盟国は、引き続きそれらの免除を認めるか、軽減税率を適用することができる。

最初の段落で言及されている免除と軽減税率は共同体法に従っていなければならない、明確に定義された社会的理由と最終消費者の利益のために採用されていなければならない。

¹⁸⁴ 知念・前掲注(11)100-101頁。

¹⁸⁵ 鎌倉・前掲注(1)31頁。

Annex III 98 条に記載の軽減税率が適用される商品およびサービスの供給リスト

- (1) 人間および動物のための食料品、および食用に供されるのが通常である家畜・種子・植物・原料
- (2) 水の供給
- (3) 健康管理・病気予防・治療のための薬品
- (4) 医療器具・身体障害者用具・チャイルドシート
- (5) 旅客・荷物輸送
- (6) 書籍(電子配信でないもの)・新聞・雑誌(もっぱら広告用のものを除く)の供給
- (7) 興業・演劇・サーカス・見本市・遊園地・コンサート・博物館・動物園・映画館・展示会等の入場料
- (8) ラジオやテレビの放送サービス
- (9) 作家・作曲家・芸術家のサービス提供および著作権使用許可
- (10) 個人住宅の修繕および清掃・窓クリーニングサービス
- (11) 農業用の物品およびサービスの提供(機械や建物を除く)
- (12) ホテルおよび同様の施設で提供される宿泊施設。休暇用の宿泊施設の提供およびキャンプまたはキャラバンサイトの場所の貸し出しを含む。
- (12a) レストランおよびケータリング サービス。(アルコールおよび/またはノンアルコール) 飲料の供給を除外することが可能。
- (13) スポーツ観戦料
- (14) スポーツ施設の使用
- (15) 加盟国によって社会福祉に携わっているとされる組織による資産の譲渡・サービスの提供
- (16) 葬儀・埋葬サービスおよびこれに関連する物品の供給
- (17) 治療および歯科治療
- (18) 道路清掃・ごみ収集サービス
- (19) 自転車、靴、皮革製品、洋服および家庭用リネンの簡易修理
- (20) 子ども、高齢者、傷病者または障がい者のための在宅ケアサービス
- (21) 理容業

また、2021年12月に更新されたVAT指令では、「気候変動対策」、「デジタル化の支援」、「公衆衛生の保護」をEUの共通政策の優先事項として定めたことに基づいて、各加盟国は、Annex IIIを更新すると共に、環境及びEUの気候変動目標に有害と見なされるサービスや物品については、2030年までにその軽減税率や免税措置を撤廃しなければならなくなった¹⁸⁶。

② 軽減税率の根拠

前述の通り、VAT指令ではEUにおいては各国の歴史的・政治的経緯などの理由から一定の制限を設けつつも、複数税率制度を容認している。複数税率制度を正当化する根拠として、以下の理由が挙げられる¹⁸⁷。

¹⁸⁶ 日本税理士会連合会国際税務情報研究会・前掲注(38)9頁。VAT指令(EU/2022/542)。

¹⁸⁷ Robert F. van Brederode Rate Policy Evaluating the arguments for single rate versus multiple (2019)。

イ. 税に対する社会的支持を得ることができる

わが国において税率の引き上げ時に、痛感の緩和を重視して軽減税率が導入されたように、軽減税率を導入することで、庶民にとって身近な生活必需品に対する税負担を軽減し、税率引き上げ等に対する国民の支持を得る効果が期待できる。軽減税率の範囲の変更が社会的支持へ大きな影響を及ぼした例として、イギリスの「パスティ」事件がある。イギリスの 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「パスティ」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¹⁸⁸。

ロ. 経済目的達成のため

軽減税率を通じて特定の産業を支援することがある。フランスでは、リーマンショック後、自宅で食事をする人が多くなった人をレストランに呼び戻すとともに、レストランを雇用の受け皿にする目的で、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¹⁸⁹。2009 年の VAT 指令の改正を受け、フランスでは、2009 年 7 月 1 日から、レストランでの食事（飲料は除く）が軽減税率（当初の税率は 5.5%）の適用対象とされた¹⁹⁰。ドイツでは、「ホテル業界の設備投資の機会付与」と「隣国ホテルとの競争力維持」を理由として、2011 年からホテルなどの宿泊業にかかる税率が標準税率（19%）から軽減税率（7%）に引き下げられた¹⁹¹。宿泊料の税込金額が下がれば、ホテル宿泊者の負担は減り、ホテル業者にとっても、近隣国のホテルとの競争上、価格設定の点で有利となる。しかし、観光業界全体を考えたときになぜホテル業界だけ優遇されるのかという指摘から避けることはできない¹⁹²。

ハ. 社会に有用な物品・サービスの購入促進

社会にとって有用な物品やサービスに対する購入を促進するために、軽減税率が適用されることがある。デンマークでは、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。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ものとされている¹⁹³。また、VAT 指令による軽減税率の適用が可能な項目とし

¹⁸⁸ 鎌倉・前掲注(1)35 頁。

¹⁸⁹ 小卷泰之「欧州における付加価値税率変更の経済効果」フィナンシャル・レビュー144 巻(2021 年)36-37 頁。

¹⁹⁰ 鎌倉・前掲注(1)47-48 頁。

¹⁹¹ 鎌倉・前掲注(1)40 頁。西山由美「消費税の引き上げを前提とした場合の諸問題」租税研究 745 号(2011 年)64 頁。

¹⁹² 西山・前掲注(191)64 頁。

¹⁹³ 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>>

ては、芸術・文化活動サービスや娯楽サービスが含まれており、これは人々(当該サービスの利用者)の負担を軽減することにより、その参加を促進することを図るものである¹⁹⁴。

二. 逆進性の緩和

飲食料品など生活必需品に軽減税率を適用することで、逆進性を緩和し、低所得者層の生活への配慮を示すことができる。イギリスおよびEU加盟 27 か国のうち 21 か国¹⁹⁵が飲食料品に対して軽減税率・ゼロ税率を適用しており、複数税率制度により逆進性の緩和を図っていることがわかる。その中でも、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¹⁹⁶。

③ 税務訴訟

EUでは適用税率に関する訴訟が多く、納税者・税務当局双方に大きなコストがかかることがある。

イ. 英国ドミノピザ事件

英国の付加価値税では、温かい食べ物(Hot Food)のテイクアウトやケータリングサービスは、レストランサービスとの課税の均衡上、ゼロ税率ではなく、標準税率が課せられる¹⁹⁷。

「英国ドミノピザ事件」(ロンドン裁判所 2004 年 12 月 8 日判決)¹⁹⁸では、ロンドンのドミノピザが提供する宅配ピザが Hot Food に該当するかどうかで適用税率が争われた。ドミノピザはロンドン郊外で店舗を展開し、ピザを注文を受けてからすぐに作り、焼きたてのピザを 30 分以内に配達し、配達用の「Heat Wave」システムでピザを温かいまま届けることを宣伝していた。英国歳入消費税庁(HM Customs and Excise)は、ドミノピザが温かい食料をケータリングサービスとして提供していると判断し、標準税率で課税した。これに対してドミノピザ側は、単に焼きたてのピザを提供するためであり、意図的に温かくしたものではないとしてゼロ税率を主張したが、裁判では受け入れられず、標準税率での課税となった。

この事件では、「Hot Food」という不確定概念について「常温以上に温めるかどうか」という概念が持ち出され、さらには、その温度を判断する時点がいつなのか(代金支払い

¹⁹⁴ 西山由美「消費税における複数税率構造の問題点」東海法学 44 号(2010 年)90 頁。

¹⁹⁵ 「諸外国等における付加価値税率(標準税率及び食料品に対する適用税率)の比較(2024 年 1 月現在)」財務省ウェブサイト

(https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/102.pdf) を参照。

¹⁹⁶ 鎌倉・前掲注(1)10 頁。

¹⁹⁷ 鎌倉・前掲注(1)35 頁。

¹⁹⁸ Domino's Pizza Group limited v The Commissioners of Customs and Excise, V 18866

時か、納税義務発生時か、食料が顧客に提供される時なのか)が議論となった¹⁹⁹。その後、「Hot Food を判断する時点は、代金支払い時ではなく、お客さまに提供される時点である」旨を明確化した政令改正が行われた²⁰⁰。

ロ. マークス・アンド・スペンサー事件

税率の振り分けについて後日誤りが判明した場合の問題として「マークス・アンド・スペンサー事件」(欧州司法裁判所 2008 年 4 月 10 日判決)²⁰¹がある。大手小売業者 M 社は、その商品である菓子を標準税率適用商品として、20 年以上販売していた。しかしその後、これが軽減税率適用商品であったとして、課税当局にそれまでの納税額の還付を求めた。M 社と英国政府は、13 年間にわたって裁判で争った結果、M 社の主張が認められ、約 350 万ポンド(約 4 億円)が M 社に還付された。この事件の問題点として、M 社に還付された税額は、長年それを負担してきた M 社の顧客に返金されないということである。M 社は、長年にわたって顧客から標準税率分の金額を受け取り、かつ、勝訴によって国から差額税額分を受け取るという、いわば二重の利得を得たことになる²⁰²。逆に、本来標準税率が適用される商品に軽減税率を適用して販売していたことが後日税務調査で発覚し、不足額を追徴課税される場合において、消費者に対して遡って取引額を修正し、追加の支払いを求めることは困難である。その場合は、その増差税額は、事業者の負担となることが想定される²⁰³。

また、EU では飲食料品以外の軽減税率も多く、そこでも適用税率に関する争いが生じている²⁰⁴。

¹⁹⁹ 森信茂樹「消費税の逆進性を考える」会計検査研究 No. 40(2009 年)19 頁。

²⁰⁰ The Value Added Tax (Food) Order 2004

²⁰¹ Case C-309/06 Marks & Spencer plc v Her Majesty's Commissioners of Customs and Excise [2008] ECR I-02283

²⁰² 佐藤＝西山・前掲注(27)217 頁。

²⁰³ 金井・前掲注(168)57 頁。

²⁰⁴ 具体的な争いとしては、軽減税率が適用されるキャラバン車単体に、標準税率が適用されるユニットバス等が装備されるとき適用税率が欧州司法裁判所で争われた「キャラバン車事件」(2006 年 7 月 6 日)や、軽減税率が適用される水道水の供給にあわせて、水道本管敷設工事に対する均一料金が徴収される場合の適用税率の問題が欧州司法裁判所で争われた「水道本管敷設事件」(2008 年 4 月 3 日判決)、ソリストの演奏サービスが聴衆(最終消費者)に直接提供される場合は軽減税率が適用されるが、コンサート主催者(事業者)に対して提供される場合は標準税率が適用され、適用税率に格差を設ける取り扱いの妥当性について欧州司法裁判所で争われた「ソリスト事件」(2003 年 10 月 23 日判決)などがある。西山・前掲注(194)9-15 頁。

3. 租税原則からの検討

ここまで、わが国において単一税率制度から複数税率制度への改正の経緯を整理し、次にフランス及びEUにおける複数税率制度の歴史的な背景について整理を行ってきた。ここでは、租税原則の観点から付加価値税のあるべき税率構造を検討したい。

(1) 租税原則

租税原則とは、どのような租税をどのような理念に基づき課すべきか、といった税制の準拠すべき一般的基準を追求して説かれたものである²⁰⁵。租税原則は、各時代の経済社会情勢などを反映してそれぞれの力点の置き方が異なるが、一般に、税負担の公平性、経済への中立性、制度の簡素さといった基本的な要素は、相通じていると考えられる²⁰⁶。

昭和63年に立法された税制改革法の3条「今次の税制改革の基本理念」では、「税制改革は、租税は国民が社会共通の費用を広く公平に分ち合うためのものであるという基本的認識の下に、税負担の公平を確保し、税制の経済に対する中立性を保持し、及び税制の簡素化を図ることを基本原則として行われるものとする」とし、税制の基本理念として公平、中立、簡素を重視していることがわかる。

平成6年6月21日「税制改革についての答申」では、複数税率制度の導入について、「①国民の消費態様が多様化している今日、対象品目を客観的な基準により選択することは困難である、②対象品目とそれ以外の品目の価格に異なる影響を与えることとなる、③納税義務者の事務負担をはじめ、国民全体で膨大な社会的・経済的コストを払うこととなる等の問題があり、一般的に公平・中立・簡素といった観点からみた消費税の特長を損なうおそれがあると考え²⁰⁷」と指摘している。

また、欧州委員会が今後の付加価値税のあり方について基本的な検討をおこなった「グリーンペーパー²⁰⁸」(2010年12月)において、VATシステムに求められる特性として、簡素性、中立性が挙げられている。

本項では、公平性、中立性、簡素化という租税原則の観点から単一税率制度と複数税率制度を比較する²⁰⁹。なお、税率構造の議論においては、効率性、すなわち一定の税収を調達するため幅広い課税ベースに統一的に課税されているかという観点があるが、この点はII部でニュージーランドの事例をもとに検討を行う。

²⁰⁵ 有名なものとしては、アダム・スミスの4原則、ワグナーの4大原則・9原則、マスグレイブの7条件がある。税制調査会・前掲注(153)21頁。

²⁰⁶ 酒井克彦『スタートアップ租税法〔第4版〕』(財経詳報社・2021年)33頁。

²⁰⁷ 税制調査会・前掲注(150)21頁。

²⁰⁸ European Commission, “Green Paper, on the future of VAT towards a simpler, more robust and efficient VAT system”, Brussels, 1.12.2010.COM(2010)

²⁰⁹ 公平、中立、簡素、効率の観点から検討している論稿として、金井恵美子「税率構造—軽減税率の法制化を踏まえて」『日税研論集第70号 消費税の研究』(日本税務研究センター・2017年)412—428頁がある。

(2) 公平性

公平性とは、租税をそれぞれの負担能力(担税力)に応じて分かち合うことを意味しており、「垂直的公平」と「水平的公平」がある。「垂直的公平」とは、負担能力の大きい人には大きな負担を求め、「水平的公平」とは、等しい負担能力のある人には等しい負担を求めることである²¹⁰。

いずれの「公平」を考える場合でも、税負担の能力を何らかの指標によって測定することがその前提となるが、税負担の能力を示す指標としては、「所得」・「消費」・「資産」が考えられる²¹¹。このうち、「所得」を指標とする所得課税は、所得の大きさに応じて、累進的な負担を求めることができ、「垂直的公平」の確保に役立つという特徴がある。他方、「消費」を指標とする消費課税(課税ベースの広い間接税)は、所得把握の状況如何にかかわらず消費の大きさに応じて比例的な負担を求めることができ、「水平的公平」の確保に役立つとされる²¹²。

一般に消費税は逆進性を持ち、担税力の指標としては劣っていると指摘される²¹³。逆進性とは、所得や資産の額が小さくなるほど、その額の中に占める税額の割合が大きくなる課税をいう²¹⁴。高所得者と低所得者を比較した場合、一般に、低所得者のほうが所得を消費に回す割合が高く、所得に占める消費税の負担割合が高くなる²¹⁵。例えば、消費税率を10%として、Aは、所得1,100のうち880(うち80が消費税)を消費にあてて、残りの220を貯金した。Bは、所得220をすべて消費(20が消費税)とした場合、所得に占める消費税の割合を考えると、Aは約7.3%($80 \div 1,100$)となるが、Bは約9.1%($20 \div 220$)となり、所得が少ないBのほうが負担率が高くなることがわかる²¹⁶。

²¹⁰ 税制調査会・前掲注(153)16頁。

²¹¹ 金子・前掲注(3)89頁。

²¹² 尾崎・前掲注(61)6頁。「垂直的公平」と「水平的公平」に加えて、近年では、世代間の公平が重要となっている。税制調査会・前掲注(153)232頁。

²¹³ 金子・前掲注(3)89頁。

²¹⁴ 岩崎政明ほか編『税法用語辞典(8訂版)』(大蔵財務協会・2011年)168-169頁。

²¹⁵ 大和総研「消費税増税時の逆進性・低所得者対策のQ&A」(2012年)3頁では、年収の低い世帯ほど、収入のうち(消費税課税対象の)消費に回す割合が多く、結果として年収に占める消費税負担額の割合が高くなる傾向が見られることを明らかにしている。

²¹⁶ 佐藤=西山・前掲注(27)7頁。

図表 I - 2 - 4 - (2)

	A	B
所得	1,100	220
消費	880(うち80が消費税)	220(うち20が消費税)
貯蓄	220	0
収入に占める消費税の割合	約7.3%(80÷1,100)	約9.1%(20÷220)

出典：佐藤英明＝西山由美『スタンダード消費税法』（弘文堂・2022年）7頁をもとに筆者作成

消費税の逆進性が議論される時、上記のように消費税額と「単年度の所得」を比較して累進性の判断をしている²¹⁷。しかし、政府税制調査会平成19年度答申²¹⁸では、「長寿化、経済のストック化、働き方の多様化といった経済・社会の構造変化の中、『一時点の所得』の水準という一つの尺度からのみ担税力を評価することは必ずしも適当でなくなっている」とし、獲得された所得はいつか消費され「生涯所得＝生涯消費」が成り立つとすれば、生涯所得に対して比例的に課税される消費税は、むしろ負担の公平(水平的公平)に資するとしている。また、神山弘行氏は、一般的に租税の累進性の判断基準は、課税ベースと同じにすることが自然であると指摘している²¹⁹。すなわち、所得税であれば所得額に対する税負担を、固定資産税であれば資産の評価額に対する税負担を、消費税であれば消費額に対する税負担を比較して、累進性を判断すべきとしている。消費税は、単年度所得に対する逆進性を有するが、生涯所得や消費額に対しては比例的な税といえる。

しかし、現実には、人は一生のうち所得をすべて使い切るとは限らず、遺産が発生するため、「生涯所得＝生涯消費」が成り立たず、消費税が比例的な税であるからといって済ますわけにはいかない²²⁰。フランスの複数税率制度では、高所得者が消費する奢侈品に割増税率を、生活必需品には軽減税率を適用することにより消費税のもつ逆進性を緩和する公平感のある税制²²¹として受け入れられてきた。

では、軽減税率を導入した場合、単年度所得に対する逆進性はどの程度緩和されるのであろうか。金井恵美子氏は、平成25年の総務省の家計調査(2人以上世帯)をもとに「軽減税率制度」によった場合の負担軽減に関する財務省の試算をもとに以下の通り分析している。

²¹⁷ 中里実ほか編『租税法概説(第3版)』(有斐閣・2018年)244頁、神山弘行「社会保障財源としての消費税－負担構造の観点から」ジュリスト1539号(2019年)25頁。

²¹⁸ 税制調査会・前掲注(156)23頁。

²¹⁹ 神山・前掲注(217)25頁。同様の指摘として、吉村典久「消費税の改正－軽減税率制度とインボイス方式導入の衝撃」ジュリスト1539号(2019年)27頁。

²²⁰ 鈴木将覚「消費税増税案の評価と課題－長期の消費税率引き上げ計画と税の累進性の提示を－」みずほ政策インサイト(2011年)13頁。

²²¹ 尾崎・前掲注(61)8頁。

図表 I - 2 - 4 - (3)

年収(万円)	軽減額 (円)	軽減後の消費税 負担額(円)	年収に対する負担率	
			導入前	導入後
200 未満	8,372	107,089	7.2%	6.7%
200～250	11,102	167,535	7.9%	7.4%
250～300	11,742	183,002	7.1%	6.6%
300～350	11,999	190,289	6.2%	5.9%
350～400	12,302	205,000	5.8%	5.5%
400～450	12,598	223,063	5.6%	5.3%
450～500	12,685	236,000	5.3%	5.0%
500～550	12,553	234,875	4.7%	4.5%
550～600	12,480	245,395	4.5%	4.3%
600～650	12,989	254,911	4.3%	4.1%
650～700	13,428	285,957	4.4%	4.2%
700～750	13,740	279,976	4.1%	3.9%
750～800	14,065	314,019	4.2%	4.1%
800～900	14,661	314,820	3.9%	3.7%
900～1,000	14,773	329,661	3.6%	3.5%
1,000～1,250	15,731	376,977	3.6%	3.4%
1,250～1,500	16,749	437,293	3.3%	3.2%
1,500 以上	17,792	486,775	2.5%	2.4%

出典：金井恵美子『消費税の研究』「税率構造—軽減税率の法制化を踏まえて」（日税研論集 70 号・2017 年）436 頁

軽減税率を導入した場合の年収に対する消費税の負担率をみると、年収 200 万円未満の世帯では導入により 0.5 ポイント低下(7.2%→6.7%)し、1,500 万円以上の高所得世帯は

0.1ポイント(2.5%→2.4%)だけ低下する。所得が最も高い層と最も低い層の負担率の差は、4.7ポイント(7.2%－2.5%)から4.3ポイント(6.7%－2.4%)に縮小するだけで、逆進性は0.4ポイントしか改善されない。軽減税率の負担軽減額は、年収200万円未満の世帯が8,372円であるのに対して、年収1,500万円以上の世帯では17,762円であり、絶対額でみたときの受益は高所得世帯のほうが多い。このことから、軽減税率の導入は、高所得者にも負担軽減の効果が及ぶため、逆進性の緩和は限定的であり、非効率であるといえる²²²。

富の再分配のため租税の累進構造が必要であるとしても、それは、消費税という一つの税目のみで達成する必要はない。所得課税および資産課税は、累進税率の適用が可能であり、公平な税負担の配分ならびに富の再分配の要請に適合している²²³。したがって、「所得」・「消費」・「資産」に対する課税を適度に組み合わせ²²⁴、税制全体を通じて租税の累進構造を実現すべきである²²⁵。

(3) 中立性

租税は、基本的に個人や企業の経済活動の中から分担していくモノであるため、税制が何らかの影響を与えることは避けられないが、中立性とは、できるだけ個人や企業の経済活動における選択を歪めない税制を要請するものである²²⁶。

単一税率制度は、財・サービス間の相対価格を変化させないため、資源配分におよぼす影響は中立的である。それに対して、複数税率制度は、財・サービス間の相対価格に変化をもたらすことにより、資源配分に攪乱的影響をおよぼす²²⁷。

① 消費選択へ及ぼす影響

競合する財・サービスの間で、一方に標準税率が適用され、他方に軽減税率が適用される場合がある。例えば、いわゆる栄養ドリンクと呼ばれるものであっても、それが医薬品等に該当すれば標準税率が適用され、これに該当しない飲食料品であれば軽減税率が適用される²²⁸。事業者は販売価格から消費税額を差し引いた残額が収益になるため、同額の利益を確保しようとするれば、標準税率の対象は、軽減税率の対象よりも税率の差だけ高い価格になる。一般に、消費者は同じ効用をもつ複数の財・サービスがあれば、支出負担が少ない方を選択するため、軽減税率の適用は、消費者にその対象の財・サービスへ選択を

²²² 金井・前掲注(209)436頁。

²²³ 金子・前掲注(3)89頁。

²²⁴ 金子・前掲注(3)89頁。

²²⁵ 吉村・前掲注(219)27頁。税・社会保険料全体に関する所得階層別の負担率について、鈴木・前掲注(220)14頁。

²²⁶ 税制調査会・前掲注(153)18頁。

²²⁷ 知念・前掲注(11)127頁。

²²⁸ 酒井・前掲注(1)109頁。

促す効果があるといえる²²⁹。実際に事業者の価格設定時に、軽減税率の適用がどれだけの影響を与えているかは明らかではない。しかし、販売価格が同じであっても、軽減税率の対象は、税負担が軽減され割安に感じるというラベルとしての優越があると考えられる²³⁰。

② 事業者間の競争中立性へ及ぼす影響

水野忠恒氏は、価格は市場にあわせて調整されるため、軽減税率が必ずしも最終消費者に利益をもたらすとは限らず、事業者にその利益が吸収される可能性を指摘している²³¹。例えば、ドイツでは標準税率 19%に対して、飲食料品は軽減税率 7%とされているが、ドイツのマクドナルドのハンバーガーは、イトイン(標準税率)でも、テイクアウト(軽減税率)でも同一の価格で販売されている。この値付けは、標準税率のイトインと軽減税率のテイクアウトを別価格にすると、テイクアウトとして購入し、その場で食べるお客が出ることを防ぐためと説明されている²³²。この場合の軽減税率が適用されたハンバーガーは、標準税率が適用されたハンバーガーより納税額が少なく、その分だけ事業者の利益が増加する。リーマンショック後のフランスでは、消費者が自宅での食事を増やしたことから、レストラン業界の活性化と雇用促進を目的に、レストランの付加価値税率が 19.6%から 5.5%に引き下げられたが、このVAT引き下げ措置はレストランの雇用や売り上げの大幅な増加にはつながらず、レストランの価格引下げ効果は価格転嫁率で 9.7%の低下にとどまっており、消費者への直接的な利益よりも企業の所有者に利益がもたらされたと指摘されている²³³。軽減税率にはその適用対象となった財・サービスの販売促進力となる可能性があるため、事業者は自らの事業を軽減税率の適用対象とすることを求めるロビー活動²³⁴を行う。その結果、軽減税率の導入は、特定業種の事

²²⁹ 金子宏氏は、「個別消費税では消費を課税物品から非課税物品に振り替えさせる効果をもつことから、消費中立性を欠いている」と指摘しており、複数税率制度も、特定の財・サービスを区別して異なる税負担をもとめる点で、個別消費税と同じ消費中立性の問題を有している。金子・前掲注(3)808頁。

²³⁰ 金井・前掲注(209)417頁。

²³¹ 水野忠恒「消費税の税率の法理論」『日税研論集第49号 税率の法理論』（日本税務研究センター・2002年）97頁。

²³² 森信 茂樹「連載コラム「税の交差点」第65回 軽減税率—ドイツ・ファーストフードの「2つの値付け」」（2019年）東京財団政策研究所
HP(<https://www.tkfd.or.jp/research/detail.php?id=3197/> [最終確認日:令和6年8月8日])参照。

²³³ 小巻泰之「欧州における付加価値税率変更の経済効果—日本経済へのインプリケーション」フィナンシャル・レビュー144号(2021年)37頁。

²³⁴ ノルウェー、スウェーデンでは、軽減税率の対象となる財・サービスの選定は明確な基準に基づいたものではなく、利害関係者間の調整により決定されるといわれている。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」（2004年）3頁。

業者に対する優遇措置として、事業者間の競争中立性を阻害するおそれがある²³⁵。

③ 政策目的達成の手段としての複数税率制度

ここまで中立性の観点から、複数税率制度、特に軽減税率の導入は、消費者および事業者の経済活動へ影響を及ぼしていることを確認した。しかし、中立性の観点で劣っている税制は、直ちに否定されるのであろうか。中立性の犠牲を上回るだけの政策目的達成の効果があれば、そのような税制であっても容認される余地があると筆者は考える²³⁶。

軽減税率導入の理由として、逆進性の緩和と並んで、消費税率引き上げに伴う低所得者への政策的配慮という観点がある。仮に軽減税率の導入が低所得者への配慮として手段として有効であるならば、中立性を犠牲にしてもその導入を検討する余地はないだろうか。消費税は所得税が課されない所得層に対しても課税され、最低限の生活水準を維持するために必要な所得を奪うため、低所得者の最低生活費保障という観点から生活必需品に対する軽減税率もしくはゼロ税率の適用が考えられる。

消費税は、モノやサービスの消費に担税力を認めて課される税である²³⁷が、消費者の消費能力を性格に調べて、納税に結びつけることは技術的に困難であることから、消費者が事業者からモノやサービスを購入するとき(取引時)の事業者の売上金額を使って、課税を実現する手法がとられている²³⁸。確かに生活必需品に関する消費は、最低生活費の保障という観点からは課税されるべきではないが、軽減税率またはゼロ税率は、その消費支出が消費者にとって生活必需品であるかどうかを問わず一律に適用されるため、最低生活費を超える部分についても適用されてしまう。また、前述の通り、飲食料品に対する軽減税率の適用は、高所得者に対しても税負担軽減の効果を及ぼしてしまう点および価格設定次第で事業者の利益になる可能性も考慮すると、最低生活費の保障という目的を達成するためには、給付の対象を限定できる制度、たとえば、給付付き税額控除制度あるいは社会保障による各種手当等のほうが優位にあるといえる。

また、ドイツ、フランスにおいても、個別産業による軽減要望は活発であり、政策的な観点等から軽減対象品目の拡大を求める要望は依然としてあるとされている。税制調査会「税制調査会海外調査報告 ドイツ、フランス、欧州委員会」(2004年)7頁、10頁。

²³⁵ 金井・前掲注(209)418頁。

²³⁶ わが国では、消費税法の制定にあたって、大部分の個別消費税が廃止されたが、酒税・たばこ税・石油関係税は残っている。これら3種の個別消費税が存在している理由は、税収ポテンシャルが特に大きいためであるが、同時に、国民の健康の維持・環境の保全等のためにこれらの物品の消費を抑制するという側面もある。例えば、たばこ税には、その導入前後で喫煙者の行動に影響を与える点で中立性に反しているが、たばこ消費の抑制により医療費の増大や労働力の損失、火災による損失などの社会的損失を減少させる効果を有しており、税収の確保、政策的誘導の観点からその課税が認められているといえる。神戸雄堂「たばこ税はさらに引き上げるべきか〜たばこ消費抑制の観点から〜」ニッセイ基礎研究所 基礎研レター(2019年)2頁。

²³⁷ 金子・前掲注(3)801頁。

²³⁸ 佐藤=西山・前掲注(27)10頁。

単一税率制度は、財・サービス間の相対価格を変化させないため中立性の観点で複数税率制度に勝っている。中立性を犠牲にしても複数税率制度を導入すべき政策的な理由の検討を行ったが、少なくとも低所得者配慮の観点からは複数税率制度より社会保障における各種手当等のほうが優位であるといえる。EUでは低所得者への配慮以外にも「雇用政策」、「環境政策」、「国際競争力維持」等の目的が軽減税率の範囲へ影響を及ぼしているが、社会保障制度や補助金制度と比較して、目的を達成するために有効であるかを明らかにする必要があるといえる²³⁹。

(4) 簡素化

簡素化とは、税制の仕組みをできるだけ簡素なものとし、納税者が理解しやすいことを要請するものである。税制が簡素で分かりやすいこと、自己の税負担の計算が容易であること、さらに納税者にとっての納税コストが安価であることは、国民が自由な経済活動を行う上で重要である²⁴⁰。

一般に、単一税率制度のもとでは、納税事務や税務行政が簡素化されるため、納税協力費用や税務行政費用は比較的小さくて済むが、複数税率制度のもとでは、税率の区分が必要となるため納税事務や税務行政が複雑化し、これらの費用は比較的大きくならざるを得ない²⁴¹。では、複数税率制度のもとでは、具体的にどのような費用(納税協力費用および税務行政費用)が生じるであろうか。

複数税率制度のもとで、事業者は取引の都度、適用税率を判断し、区分経理を行わなければならない。経理以外でも適用税率に対応した価格表示又は税額表示が必要となり、複数税率に対応するためにレジシステムの改修などの設備投資が必要になる。また、商品開発に当たっては軽減税率の適用基準を踏まえての検討が必要となり、価格決定についても軽減税率の適否が重要なポイントになる²⁴²。他にも売上げには軽減税率が、仕入れには標準税率が適用されることによって、経常的に還付税額が計算される場合は、納税事務負担を免除される小規模の事業者が還付を受けるために課税事業者を選択するという可能性も生じる²⁴³。

また、課税庁側でも個々の取引について、税率の適用関係を明らかにしていく必要がある。適用税率の判断にあたっては、適用税率の範囲を法で定めるのはもちろん、その円滑な実施のためには、課税庁側からの通達や Q&A による補足が必要となる。アイルラ

²³⁹ 2007年6月21日のEU委員会の軽減税率に関する調査報告書では、軽減税率を適用するメリットを検討し、税率を引き下げるよりも望ましい代替手段がないかどうかを真剣に検討する必要があることを強調している。Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union Final report、SEC(2007)6頁。

²⁴⁰ 税制調査会・前掲注(153)18頁。

²⁴¹ 知念・前掲注(11)127頁。

²⁴² 金井・前掲注(168)57頁。

²⁴³ 金井・前掲注(168)58頁。

ンドには、「VAT rates database」というページがあり²⁴⁴、財・サービスの名称から適用税率を検索することができる。また、複数の税率が存在する場合、適用税率の誤りは必ず発生する。税務調査では、単純なミスにせよ、脱税²⁴⁵にせよ、売上側と仕入側の税率が一致して課税のチェーンが正しくつながっているかどうかを確認する必要がある²⁴⁶。前述の通り、EUでは適用税率に関する訴訟が多く、納税者、税務当局双方に大きなコストがかかることがある。

首藤重幸氏は、税制の簡素化に関する先行研究²⁴⁷を踏まえた上で、税制の簡素化の目標は、納税協力費用(納税者にとっての手間)と税務行政費用(課税を行う際の行政費用)の合計を最小化すべきこととしている²⁴⁸。複数税率制度は適用税率の区分が必要であり、単一税率制度と比較して納税協力費用と税務行政費用が多く必要とされる。

しかし、簡素化の観点で劣っている税制は、直ちに否定されるのであろうか。水野忠恒氏は、所得税を主な対象としながら、複雑な経済社会のなかで、担税力に応じた租税制度とするため、所得該当性、所得分類、そして所得の帰属年度などの「区分」が必要になるとし、この「区分」が税制の複雑化の原因としている²⁴⁹。公平と簡素はトレードオフといわれるように、簡素にすると公平が、公平にすると簡素が損なわれやすい。一般に、費用とは、収益を得るために必要とされる犠牲であり、より少ない費用で多くの収益を得ることが求められる。このような考え方からみたとき、税制における費用は、担税力に応じた公平な課税により税収を確保するための費用であり、税制が費用(納税協力費用および税務行政費用)をかけるときは、それ以上の収益(公平な課税による税収)を得られているかを検証することが望ましいと筆者は考える。前述のとおり、複数税率制度による単年度の所得に対する逆進性の軽減効果は限定的であり、この効果のために標準税率と軽減税率の「区別」という費用をかけることは妥当とはいえない。

²⁴⁴ <https://www.revenue.ie/en/vat/vat-rates/search-vat-rates/vat-rates-database.aspx>

²⁴⁵ ヨーロッパ諸国においても、売上除外と税率を誤った商品の分類とを組み合わせるといったタイプの脱税を行う機会は小売段階で多く生ずるとされ、小規模の店の場合、経営者は一貫してレジスターを操作することによって、低いVATの税率を適用することを可能にし、更に、レジスターの記録を偽造するという直接的な方法により、複数のVAT税率を操作して脱税を図るという場合も多く存在するということが報告されている。望月俊浩「消費税の複数税率化を巡る諸問題」論叢42号(2003年)248頁。

²⁴⁶ 金井・前掲注(168)55頁。

²⁴⁷ 水野忠恒「税制簡素化の方向」ジュリスト715号(1980年)92-100頁、金子宏「租税法における学説と実務—租税立法の明確化のために—」ジュリスト756号(1982年)83-86頁、増井良啓「『簡素』は税制改革の目標か」国家107巻5=6号(1994年)548-570頁など。

²⁴⁸ 首藤重幸「租税における簡素の法理」『日税研論集44号 公平・中立・簡素・公正の法理』(日本税務研究センター・2004年)99-100頁。

²⁴⁹ 水野・前掲注(247)94頁。

4. まとめ

税制は、公平性、中立性、簡素化といった租税原則にしたがって設計されることが求められる。消費税は、同額の消費支出に対しては同額の消費税負担を求める点で水平的公平の確保に資するが、垂直的公平の観点から単年度所得に対する逆進性の問題が指摘される。軽減税率は、高所得者に対しても税負担の軽減効果が及び、仮に事業者が軽減税率による税率引き下げ分を全く価格に反映しない場合、消費者の負担軽減につながらない可能性もあるため、逆進性の緩和を目的とした軽減税率の効果は限定的であり、消費税以外の税目を含めた税制全体での累進性の確保が望ましい。また、経済活動に対する中立性の確保、事業者の納税協力費用、税務行政費用の最小化という簡素化の観点からは単一税率制度が優れている。しかし、政策目的達成のため中立性を犠牲にした税制が認められる場合や、担税力に応じた公平な課税を実現するために税制が複雑化する場合もあり、そこから、中立性、簡素化の検討においては、政策目的や公平な課税の実現との比較衡量が必要であると考えられる。ただし、現時点では、前述の通り、軽減税率は、逆進性の緩和や低所得者の最低生活費の保障の観点で効率的ではなく、やはり複数税率制度よりも単一税率制度が望ましい税制といえる。

わが国では消費税導入時や消費税および地方消費税の税率の引き上げ時(3%→5%、5%→8%)は、複数税率制度の問題点を認識し、一貫して単一税率制度を採用し続けていた。しかし、消費税および地方消費税の税率が10%へ引き上げられるタイミングで、国民に対してより分かりやすく痛税感の緩和を示すことができることを理由に軽減税率が導入された。現状、EU加盟国では単一税率制度を採用している国はない。その理由としては、付加価値税制への移行前の取引高税や旧付加価値税の段階から複数税率が採用されていたことおよび標準税率が高いため生活必需品等への配慮への必要性が大きいことが挙げられる。軽減税率の導入理由としては、逆進性の緩和以外にも、「国際競争力維持/雇用政策」、「環境政策」、「文化保護」等の理由により軽減税率の範囲が定められている。

租税原則からみたとき、税率構造は単一税率制度が望ましいが、わが国やEUでは複数税率制度が採用されており、そこには最終消費者の痛税感に対して消費課税の枠内で配慮しているという軽減税率の強いメッセージ性が影響していると考えられる。本来は単一税率制度のメリットを事業者、消費者へきちんと伝えて理解してもらい、消費税以外の税目および社会保障制度を含めたうえでの制度設計が必要である。この点について、II部では、品目ごとに違う税率の流通税制度から単一税率制度へ移行したニュージーランドの事例を検討する。

第5節 仕入税額控除とインボイス

1. はじめに

ここでは付加価値税体系としてわが国を始め多数の国々で導入されている仕入税額控除及びインボイス制度について論じる。仕入税額控除は前段階の税額を控除することで税の累積を排除する役割を担っており、付加価値税において根幹というべき制度である。それにも関わらず消費税法での仕入税額控除の法的性質は必ずしも明らかではなく、EUにおいて権利と明記されていることと比べるとその違いは明白である。

また、2023年10月よりわが国においてインボイス制度が導入されたが、先駆けたEUのインボイス制度と比較、検討していくことは意義があると考ええる。

わが国及びEUの仕入税額控除及びインボイス制度の役割、問題点を明らかにし、わが国における仕入税額控除及びインボイス制度の今後の在り方を検討するための整理をしていく。

2. 仕入税額控除の役割

(1) 仕入税額控除の意義

わが国を始め多数の国々で導入されている多段階一般消費税の付加価値税型においては、「仕入税額控除法」又は「前段階仕入税額控除法」と呼ばれる方法が採用されている。具体的には、「課税期間内の総売上金額に税率を適用して得られた金額から、同一課税期間内の仕入に含まれていた前段階の税額を控除することによって、税額を算出する方法である」²⁵⁰。これがいわゆる仕入税額控除と呼ばれる制度である。仕入税額控除法は前段階の税額を控除することで税の累積を排除する役割を担っていることから、多段階一般消費税の付加価値税型における根幹というべき制度であるといえる。仕入税額控除法がなければ、「課税の累積を避けるための企業による垂直統合や自家精算などの弊害が生ずる」²⁵¹との指摘がある。すなわち、資産仕入時に税が課されそれを譲渡すると更にその時にも税が課されるという税の累積を避けることを意図して企業が内製化(外部にアウトソーシングしていた業務を自社で行うこと)を進めてしまい、税制が個人や法人の経済活動における選択を歪めるといふ、いわゆる税の中立性に違反する恐れがあるのではないだろうか。

また、金子宏氏は実際の制度において仕入税額控除法が採用されている理由を4つ挙げている²⁵²。

①「控除法」または「加算法」に比して、税額算定の仕組みとして簡便なこと。

²⁵⁰ 金子・前掲注(3)806頁。

²⁵¹ 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」『日税研論集第70号 消費税の研究』(日本税務研究センター・2017年)552頁。

²⁵² 金子・前掲注(3)806、807頁参照。

- ②沿革的な理由として、ヨーロッパ各国における取引高税最大の問題である税負担の累積の問題を仕入税額控除法で解決することとなったこと。
- ③仕入税額控除法のもとでは、税負担の累積が排除されるため、国際競争秩序の維持、促進に役立つこと。
- ④インボイス方式のもとでの前後2つの段階の取引のインボイスをクロスチェックすることによって付加価値税の脱税の発見を容易にすること、更にそれによって法人および個人事業の所得の把握水準を高めること、という租税行政上のメリットが大きいこと。
- 仕入税額控除法は上記のようなメリットがある事を理由に多数の国々で広く採用されている。わが国だけでなく諸外国でも付加価値税制度の根幹と位置づけられ、仕入税額控除法が担う役割は非常に大きいと言える。

(2) 仕入税額控除の方法

仕入税額控除を行うための方法には、①インボイス方式（インボイスに消費税額等一定の項目が記載されることをもって仕入税額控除を適用する制度）、②帳簿方式（帳簿及び請求書等に基づき仕入税額控除を適用する制度）がある。わが国は複数税率導入を契機に2023年10月よりインボイス方式を導入したが、それまでは1989年の消費税導入当初から帳簿方式のみであった。「これは、消費税導入当時、「消費税」の導入に伴って事業者に余計な負担や費用をかけるのは好ましくない、という配慮によるものである。」²⁵³

2023年1月時点において、「日本及び付加価値税の存在しない米国を除くOECD諸国ではインボイス制度が導入されて」²⁵⁴おり、インボイス制度が主流な中で帳簿方式は世界的にも稀有な制度であった。EUにならってインボイス方式を採用しなかった理由について、金子宏氏は、「①わが国の事業取引においてインボイスを発行する習慣が一般的でないこと、②インボイスの発行を新たに義務づけることは事業者にとって大きな負担となること、等の理由によるものであった」²⁵⁵と説明している。

わが国において消費税導入当初から採用されている帳簿方式²⁵⁶は、消費税法30条7項により各事業者が保存する帳簿「及び」請求書等に基づき仕入税額控除の額が算定されるのであるが、導入当初は帳簿「又は」請求書等のいずれかの保存が要件と定められていた。その後、平成9年度税制改正により帳簿「及び」請求書等へ改正された。当該改正は「消費税制度をEU型のインボイス方式に切り替えるための準備の意味をもっていたと考えら

²⁵³ 金子・前掲注(3)813頁。

²⁵⁴ 財務省ホームページ内「主要国の付加価値税におけるインボイス制度の概要」。

https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/itn_comparison/j04.htm

(令和6年4月20日最終閲覧)

²⁵⁵ 金子宏「総論—消費税制度の基本的問題点」『日税研論集第30号』（日本税務研究センター・1995年）16頁。

²⁵⁶ 2023年10月から導入されたインボイス方式後も売上に係る消費税、仕入に係る消費税のいずれも割戻計算が認められているため、その意味では帳簿方式は継続しているといえる。

れる。」²⁵⁷すなわち、自己で作成する帳簿のみの保存で仕入税額控除を行っていた事業者に対して請求書等の保存も求めることによって、取引先が発行した請求書等で取引内容を証明するというインボイス方式の要素が織り込まれたものといえる。

なお、当該改正後は「帳簿に加えて請求書等の保存も要求されることとなり、資産の譲渡等を行った側と仕入れを行った側の双方による証明がなされなければならなくなり、世界にも類をみない証明制度が展開されてきた」²⁵⁸。山本守之氏は、わが国の今までの「帳簿又は請求書等」というのは国際的にみると非常に甘い制度だったがこの改正によって、世界一厳しい制度になったと指摘している²⁵⁹。インボイス方式では相手が発行する請求書だけで事足りるが、それに加えて自己で作成する帳簿も備え付けなければならないとするわが国の帳簿方式の証明制度は事業者にとって諸外国に比べて非常に厳しいものになったとの指摘であろう。

一方で、「帳簿方式は青色申告制度を基盤とし、これまで効率的な消費税務を享受してきた」²⁶⁰として一定の評価をする意見もある。わが国の消費税申告と所得税及び法人税申告との相互関連性から、税務行政として効率的な面があると考えられる。例えば、消費税単独で税務調査が実施されることは実務上少なく、一般的には所得税及び法人税の調査と一体として実施されることから言えるであろう。

わが国にインボイス制度が導入されたことは、消費税の制度上極めて重大なことである。「インボイスは税率構造とは本来関係なく、消費税制度の根幹である仕入税額控除を円滑かつ適正に行うために必要なものであり、その意味では、インボイス導入は「消費税の標準装備の完了」といえる。」²⁶¹なお、2023年10月よりわが国においてインボイス方式が導入されたものの、消費税法が規定する仕入税額控除の要件は請求書等（インボイス）のみではなく、あわせて帳簿の保存も要求される。

また、帳簿の保存を前提として、割戻計算（税込金額から消費税額を算定する方法）による仕入税額控除の算定が引き続き認められており、帳簿のみの保存で仕入税額控除が認められる制度²⁶²も存在する。したがって、EUで採用されているようなインボイス方式に完全に移行をしたわけではないということに留意する必要がある。

²⁵⁷ 金子・前掲注(3)838頁。

²⁵⁸ 酒井・前掲注(1)15頁。

²⁵⁹ 山本守之＝水野忠恒＝中里実「(鼎談会)抜本的消費税改革の背景と課題」税経通信51巻7号(1996年)52頁〔山本発言〕参照。

²⁶⁰ 日本税理士会連合会国際税務情報研究会・前掲注(38)124頁。

²⁶¹ 西山由美「インボイス制度の実施とその将来像」ジュリスト1588号(2023年)19頁。

²⁶² 請求書等の交付を受けることが困難であるなどの理由により、次の取引については一定の事項を記載した帳簿のみの保存でよいこととされている。

- ① 適格請求書の交付義務が免除される3万円未満の公共交通機関による旅客の運送
- ② 適格簡易請求書の記載事項（取引年月日を除きます。）が記載されている入場券等が使用の際に回収される取引（①に該当するものを除きます。）
- ③ 古物営業を営む者の適格請求書発行事業者でない者からの古物（古物営業を営む者の棚卸資産に

わが国では長年帳簿方式が採用されていたため、消費税申告のために帳簿が必要であったことは論を待たない。一方で、インボイス方式を採用するEUでは仕入税額控除の適用要件としてはインボイスの保存のみで帳簿は求められていないものの、記帳義務及び帳簿保存義務がないわけではない。EUのVATにおいて全ての事業者は、付加価値税が正しく課税されているかどうかについて、税務署が調査を行い判断できるに足るだけの十分な情報を含む会計帳簿を作成し、保存しなければならないのである²⁶³。これらは一般的な記帳義務と帳簿保存義務に関する規定であるが、インボイス方式を採用しているEUでは、請求書については発行から保管まで、別途詳細な義務が定められている²⁶⁴。

(3) 仕入税額控除の法的性質

わが国では仕入税額控除に関して、消費税法第30条第1項において、「事業者が、国内において行う課税仕入れについては、課税標準額に対する消費税額から、当該課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額等につき課された又は課されるべき消費税額の合計額を控除する。」としたうえで、同条第7項において、「第一項の規定は、事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿及び請求書等を保存しない場合には、当該保存がない課税仕入れ等の税額については適用しない。」と定めている。一方で、VAT指令では第178条において次のように定めている。「控除権を行使するために、納税義務者は以下の要件を充足しなければならない。a項168条a項²⁶⁵による控除

該当するものに限り、)の購入

- ④ 質屋を営む者の適格請求書発行事業者でない者からの質物（質屋を営む者の棚卸資産に該当するものに限り、)の取得
- ⑤ 宅地建物取引業を営む者の適格請求書発行事業者でない者からの建物（宅地建物取引業を営む者の棚卸資産に該当するものに限り、)の購入
- ⑥ 適格請求書発行事業者でない者からの再生資源及び再生部品（購入者の棚卸資産に該当するものに限り、)の購入
- ⑦ 適格請求書の交付義務が免除される3万円未満の自動販売機及び自動サービス機からの商品の購入等
- ⑧ 適格請求書の交付義務が免除される郵便切手類のみを対価とする郵便・貨物サービス（郵便ポストに差し出されたものに限り、)
- ⑨ 従業員等に支給する通常必要と認められる出張旅費等（出張旅費、宿泊費、日当及び通勤手当）

国税庁HP タックスアンサーNo6496「仕入税額控除をするための帳簿及び請求書等の保存」参照。
<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shohi/6496.htm>

（令和6年6月13日最終閲覧）

²⁶³ 溝口・前掲注(37)24頁参照。

²⁶⁴ 溝口・前掲注(37)24頁参照。

²⁶⁵ VAT指令168条において「物品及びサービスが事業者の課税取引のために利用される限りにおいて、当該事業者は当該取引を行った加盟国国内において、自らが納税義務を負う税額から以下の税額を控除することができる」としている。西山由美「仕入税額控除」『日税研論集第70号 消費税の研

を行うため、物品とサービスの供給に関して、本指令 219a 条から 240 条²⁶⁶までの規定に従ったインボイスを保存しなければならない。」²⁶⁷

ここで重要なことはEU指令では仕入税額控除を納税義務者（課税事業者登録をしている者）の請求権と位置付けるのに対して、わが国の消費税の条文からは、それが請求権なのか、最終納税額を決定するための計算要素なのか明らかではないということである²⁶⁸。西山由美氏はわが国の消費税の特徴の一つとして、「仕入税額控除を請求権とみることに消極的で、仕入税額控除の対象となる課税仕入れを相対的に狭くとらえる判例が多くみられる」²⁶⁹ことを指摘している。具体的に述べると、請求書等の保存という形式基準を満たさないことを理由に仕入税額控除を否認される事例が発生している。

仕入税額控除を請求権として位置付けるEUのVAT指令では請求書等（インボイス）の保存がなかったとしても課税対象となる取引事実があったという実体要件を重視し、仕入税額控除を認める事例が数多くある。仕入税額控除を巡るわが国及びEUそれぞれの裁判例の詳細については本節で後述するが、そもそも仕入税額控除に関する法的性質の捉え方が異なるため、仕入税額控除を巡る裁判所の判断の傾向も異なっていると考えられる。

第Ⅲ部において後述するがEUのVATのようにインボイスの保存という形式要件ではなく課税対象となる取引事実があったという実体要件を重視し、取引の事実がある限り、仕入税額控除を認める制度へ改めるべきと考える。

また、インボイスの正しい記載義務を負わせる方法として、西山由美氏は下記の見解を示している。「控除対象仕入れの実体を証明するためのインボイスについて、その正しい記載を義務付ける方法としては、仕入税額控除の否認ではなく、不正確な記載に対する罰則規定も選択肢となる。仕入税額控除の否認によるか、罰則規定によるかは、消費課税制度における仕入税額控除の重要性の認識にかかっている。」²⁷⁰仕入税額控除の権利性を確保しつつも実効性を高めるための方法として、仕入税額控除の否認ではなく罰則規定を設けることが仕入税額控除の法的安定性にも繋がるであろう。

3. インボイス方式

(1) インボイス方式の意義

インボイスは付加価値税の発祥地であるEUでは商取引において深く根付いており、付加価値税の制度上必要不可欠なものとなっている。フランス経団連（CNPF）の租税部長

究』（日本税務研究センター・2017年）474頁参照。

²⁶⁶ 「インボイスの発行」、「インボイスの記載事項」、「紙面インボイスと電子インボイス」および「簡易インボイス」に関する規定となっている。西山・前掲注（265）474頁参照。

²⁶⁷ 西山・前掲注（265）474頁。

²⁶⁸ 西山・前掲注（265）466頁参照。

²⁶⁹ 西山・前掲注（265）473頁参照。

²⁷⁰ 西山由美『インボイスの機能と必須記載事項-欧州司法裁判所の最近の判例を踏まえて-』税研197号（2018年）58頁。

及び実務家であったジョルジュ・エグレ氏はフランス付加価値税に関する著書において、当時の EC 型付加価値税におけるインボイスの役割についてこう述べている。

「仕送状〔facture インボイス〕は基本的な役割をもっている。それは、付加価値税が仕入先によって確かに国庫へ納付されたという証拠であり、控除金額を決定する。したがって、仕送状を作成する者はそこに記された税を納める義務を負う。誤りを犯した場合には、訂正仕送状か、最初の仕送状を参照したクレジット・ノートによってその誤りを取り消さなければならない。現実には合致しない仕送状（架空仕送状）では明らかに控除を行うことができない。不正な仕送状や仕送状にない購入の場合、売主と買主は連帯して責任を負う。」²⁷¹前段階控除方式を採用する EU 付加価値税において仕入税額控除は根幹的な制度であり、その仕入税額控除を適切に運用させるためにインボイスは重要な役割を担っていることが明らかである。

また、「付加価値税におけるインボイスの特色は、インボイスの交付を通じて取引当事者間にくさり（chain）をつくり、それにより相互牽制作用（self-policing）を働かせることができるということである。つまり、取引において、売上事業者は仕入業者から税額を取り立てようとするであろうし、これに対して、仕入業者はインボイスを発行して相手方に税額を移転しようとするから、取引当事者は互いに税負担を相手に帰せしめようとするために、いわゆる相互牽制作用が働くのである。」²⁷²つまり、インボイスを発行する場合それに記載される課税、非課税の有無、税率、税額等が明記されることで、買主はいくら税額を負担し、売主はいくら税額を乗せたのかがより明確化するといえる。

（2）条文

2023 年 10 月からのインボイス制度の導入に伴い、消費税法第 30 条に定められる仕入税額控除の条文を中心に改正が行われた。同法 30 条 9 項において定められていた「請求書等」の内容について、改正前の、いわゆる区分記載等請求書の「事業者に交付する請求書、納品書その他これに類する書類で次に掲げる事項が記載されているもの」の文言から、改正後はインボイスの「事業者に対し課税資産の譲渡等を行う他の事業者が、当該課税資産の譲渡等につき当該事業者に交付する適格請求書又は適格簡易請求書」へ変更された。これによりインボイスを発行できない免税事業者からの課税仕入れについては、仕入税額控除が適用できなくなった²⁷³。

²⁷¹ ジョルジュ・前掲注(12)105 頁。

²⁷² 水野忠恒『大系租税法（第 4 版）』（中央経済社・2023 年）1115 頁。

²⁷³ インボイス制度導入に伴い、免税事業者からの課税仕入について仕入税額控除が原則として認められないこととなったが、激変緩和の観点から経過措置として下記期間においては一部金額の仕入税額控除が認められている。

①2023 年 10 月 1 日～2026 年 9 月 30 日までの期間：80%控除可能

②2026 年 10 月 1 日～2029 年 9 月 30 日までの期間：50%控除可能

(3) インボイス記載事項

わが国で導入したインボイスは、消費税法施行令第 49 条 4 項において下記事項を記載することが定められている。

- ①書類の作成者の氏名又は名称
- ②課税仕入れの相手方の氏名又は名称及び登録番号
- ③課税仕入れを行った年月日
- ④課税仕入れに係る資産又は役務の内容（当該課税仕入れが他の者から受けた軽減対象課税資産の譲渡等に係るものである場合には、資産の内容及び軽減対象課税資産の譲渡等に係るものである旨）
- ⑤税率の異なるごとに区分して合計した課税仕入れに係る支払対価の額及び適用税率
- ⑥消費税額等

一方で、EU型インボイスについてもVAT指令 226 条において記載事項が定められている。主な項目は以下の通りである。

- ①請求書の発行日（1号）
- ②請求書を特定するための通し番号（2号）
- ③事業者が当該資産の譲渡または役務提供に使用するVATID番号（3号）
- ④リバースチャージにより顧客が不可甲地勢の納税義務を負う場合等、顧客のVATID番号（4号）
- ⑤事業者および顧客の完全な氏名（社名）および住所（5号）
- ⑥供給される資産の数量と商慣習上の名称、または役務提供の内容とその範囲（6号）
- ⑦期日が確定しており、請求書の発行日と同日でない場合に限り、資産の譲渡日または役務の提供または完了日、前払請求書の場合は、前受金の受領日（7号）
- ⑧現金主義を適用する場合、「Cash accounting」の表示
- ⑨適用税率または非課税となる項目ごとの課税標準、税抜単価、単価に含まれていない割引、キックバック（8号）
- ⑩適用税率（9号）
- ⑪指令に定める簡素化規定が適用される場合を除き、付加価値税額(10号)
- ⑫供給を受ける顧客が請求書を発行する場合、「Self-billing」の表記(10a号)
- ⑬非課税取引を行う場合、その根拠となる指令の条文、加盟国の付加価値税の条文、または課税資産の譲渡または役務の提供が非課税となることを示唆する表示(11号)
- ⑭リバースチャージが適用となる取引を行う場合、「Reverse charge」の表示(11a号)

わが国のインボイスと比べ記載項目は多いものの基本的なベースは同じと考えていだろう。上記記載事項の要件を満たしていれば、紙でも電子データでもよく、複数の書面で構成することを認めていることもわが国のインボイスと共通する。一方で、EU型インボイスでは通し番号、非課税の理由の記載が必要であることはわが国のインボイスにはない特徴である。

図表 I-2-5-1 (1)

EU型インボイスと日本の適格請求書との違い

適格請求書とEU型インボイスの比較（指令226条）

請求書の発行日 → 2020/12/1

請求書の通し番号 → Invoice No. 2020 AG1

発行者と受領者の所在地 → 発行者: DE 967654321 Seckgau 5, 20201 Stuttgart; 受領者: DE 123456789 Sonnenallee 5, 20201 Stuttgart

EU域内非課税納品とリバースチャージの場合は受領者のVATID番号も必要 → VAT ID: DE 123456789

数量も必要 → 数量: 1, 3, 2

税率別の税抜き価格と税抜き単価の記載が必要 → Net (19%) 2,000 €; Net (0%) 2,000 €; Net (19%) 1,500 €

非課税の理由、リバースチャージ適用の文言、現金主義の適用などの注意書きが必要 → Reverse charge applies according to Article 138 VAT Directive 2006/112

品名	数量	税抜き単価	税抜き価格	税率	税額	合計
PC	1	2,000 €	2,000 €	19%	380 €	2,380 €
Cable	3	2,000 €	6,000 €	19%	1,140 €	7,140 €
Adapter	2	750 €	1,500 €	19%	285 €	1,785 €
合計			9,500 €		1,805 €	11,305 €

品名	数量	税抜き単価	税抜き価格	税率	税額	合計
飲食料品(酒)	1	1,000円	1,000円	0%	0円	1,000円
飲食料品(酒)	4	1,000円	4,000円	0%	0円	4,000円
雑貨	1	500円	500円	10%	50円	550円
雑貨	1	1,500円	1,500円	10%	150円	1,650円
合計			7,000円		200円	7,200円

請求書発行者の氏名又は名称、適格請求書発行事業者の登録番号
取引年月日
取引の内容 (税別/数量/税抜/税込/消費税等)
税率別又は税込/税別/税抜の異なることに 区別して合計した額及び適用税率
請求書受領者の氏名又は名称
消費税額等

出典：デロイト トーマツ税理士法人「進出先国で生じる間接税の諸問題と現地制度の基礎知識」（2022年）39頁

(4) インボイスへの税額記載と価格表示

インボイスの発行にあたって、EU型インボイスはわが国のインボイスと異なる大きな特徴がある。それはVAT指令203条において、請求書に付加価値税を記載した者は付加価値税の納税義務を負うと定められていることである。インボイスを発行できるのは事業者のみであり、事業者以外も付加価値税を表示しない請求書を発行することができるが、いかなる者であろうとも、付加価値税を表示した請求書を発行した場合には、表示した付加価値税につき納付義務が発生する²⁷⁴。

一方、わが国では免税事業者が消費税の記載のある請求書、領収書等を発行した場合、消費税法第57条の5で定める適格請求書類等類似書類等の交付の禁止の規定に抵触しないものとして、これら請求書、領収書等を買主へ交付することを課税当局が認めており、それをQ&Aで公表している²⁷⁵。税額の負担を正確に表示するという観点からは税額を記載した

²⁷⁴ 溝口・前掲注(37)218頁参照。

²⁷⁵ インボイス発行事業者以外の者が消費税額の記載のある請求書、領収書等を交付することは、それがインボイスと誤認されるものを除いて、消費税法第57条の5で定める適格請求書類等類似書類等の交付の禁止の規定による罰則の対象とはならず、仕入の際に負担した消費税相当額を取引価格に上乗せして請求することは適正な転嫁として問題ないとしている。「消費税額の仕入税額控除制度における適格請求書等保存方式に関するQ&A（令和6年4月改訂）」問26-2参照。

以上は国へ納める義務があるとするEU型インボイスの方が理解を得やすいであろう。また、売主において記載された税額が納付されないとすると、本節（1）で前述したインボイスの特徴である相互牽制作用（self-policing）が低下する恐れがあり、インボイスの意義からしても問題があると言える。

わが国の課税庁が法令の根拠なくQ&Aで公表をしているという点でも疑義がある。負担していない税額の記載をしても問題ないとする課税庁の解釈はわが国の消費税法上成り立つのであろうか。「免税事業者が消費税相当額を記載した書類を発行することは、法令上禁止されてはいないものの、取引先とのトラブルに繋がる可能性がありますので、注意が必要」²⁷⁶との意見がある。売主はいくら消費税を上乗せしたのか、買主はいくら消費税を負担したのか、それを明確にすることが価格形成の一要素である適切な価格表示に繋がるものと考えられる。

（5）脱税問題

相対的に税率の高いEUでは脱税問題が深刻化しており、EU域内の消費税徴収漏れの大半は脱税、租税回避によるものであると言われている²⁷⁷。わが国においても金を密輸入し輸出を繰り返す手法による消費税不正還付が横行しており、将来的に税率引き上げに伴い更なる深刻化も想定される。また、インボイス制度導入後においても、このような不正還付事業者は登録番号を取得したうえで、形式的には問題のないインボイスを発行するはずなので、インボイス導入によってこの問題が解消するわけではなく、また、EUでの脱税スキームとして偽インボイスがほぼ例外なく用いられていることから言える²⁷⁸。したがって、インボイス制度が脱税問題を解決する手段とはならないことを理解しておく必要がある。

4. 仕入税額控除を巡る裁判例

ここでは仕入税額控除を巡るわが国、EUそれぞれの裁判例を概観し、そこから読み取れる仕入税額控除の考え方を整理していく。

罰則の対象とはならない理由について、財務省担当官は、インボイス発行事業者であっても「相手が免税事業者かどうか分からない」ためということの主たる理由として挙げている。「LIVE座談会 財務省担当官に聞く！ インボイス制度の疑問点〈第3回〉」週間税務通信 3715号（2022年）〔佐々木発言〕参照。

²⁷⁶ 熊王征秀『〔4訂版〕Q&Aでよくわかる消費税インボイス対応要点ナビ』（日本法令・2023年）28頁、29頁。

²⁷⁷ 西山・前掲注（261）18頁、19頁参照。なお、「2023年3月の欧州議会2020年に報告によれば、EU域内の消費税徴収漏金額（いわゆる「VATギャップ」）は、2020年には930億ユーロ（約14兆2467億円）にのぼり、本来徴収できたはずの税額の約9%を占める。」西山・前掲注（261）18頁、19頁。

²⁷⁸ 西山・前掲注（261）18頁、19頁参照。

(1) わが国の裁判例

① 最高裁第一小法廷平成16年12月16日判決²⁷⁹

税務調査時における帳簿の保存と提示について争われた事案であるが、事案の概要は次の通りである。

大工工事業を営む個人事業者が、昭和63年分、平成元年分及び平成2年分の所得税についてそれぞれ確定申告をしたが、平成2年分（以下、「本件課税期間」という。）の課税期間消費税について確定申告をしなかった。税務署職員は本件課税期間について納めるべき消費税の税額を算出するため帳簿書類の提供を求めたが、交際費の領収書以外の帳簿書類の提示を拒まれたため、提示のなかった分の仕入税額控除を認めなかった。

本件事案で争点となったのは消費税法第30条7項（当時）で規定する「帳簿又は請求書等を保存しない場合」の解釈であり、帳簿又は請求書等を提示しなかったことが保存しない場合に当たるかどうかである。

最高裁判所は下記の通り判示し、納税者側の仕入税額控除を否認した原判決を是認している。

「法30条7項は、法58条の場合と同様に、当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿又は請求書等が税務職員による検査の対象となり得ることを前提にしているものであり、事業者が、国内において行った課税仕入れに関し、法30条8項1号所定の事項が記載されている帳簿を保存している場合又は同条9項1号所定の書類で同号所定の事項が記載されている請求書等を保存している場合において、税務職員がそのいずれかを検査することにより課税仕入れの事実を調査することが可能であるときに限り、同条1項を適用することができることを明らかにするものであると解される。」

「以上によれば、事業者が、消費税法施行令50条1項の定めるとおり、法30条7項に規定する帳簿又は請求書等を整理し、これらを所定の期間及び場所において、法62条に基づく税務職員による検査に当たって適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて保存していなかった場合は、法30条7項にいう「事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿又は請求書等を保存しない場合」に当たり、事業者が災害その他やむを得ない事情により当該保存をすることができなかったことを証明しない限り（同項ただし書）、同条1項の規定は、当該保存がない課税仕入れに係る課税仕入れ等の税額については、適用されないものというべきである。」

② 最高裁第二小法廷平成16年12月20日判決²⁸⁰

①と類似する案件であるが、調査時に帳簿書類を提示しなかったとして争われた事案である。

税務署の調査官が納税者の税務代理である税理士に税務調査の事前通知を行った。税理士は調査日程の変更を要望したところ、調査官は納税者の事務所に臨場した。納税者は、

²⁷⁹ 民集58巻9号2458頁。

²⁸⁰ 集民第215号1005頁。

事前に断っている上、税理士に任せてあること等により抗議し、調査には至らなかった。その後、課税庁、納税者、税理士との間で、電話や文書又は直接臨場する等のやりとりが30回ほど行われたが調査には至らず、その結果課税庁は青色申告承認取消処分、法人税更正処分、消費税更正処分等を行った²⁸¹。

本件裁判例においても①の裁判例と同じ解釈を示し、税務調査時に帳簿書類を提示しなかったことは、消費税法第30条7項で規定される「帳簿及び請求書等を保存しない場合」にあたるため、仕入税額控除は認められないという判示を下した。

一方で滝井裁判官による下記の反対意見がある。

「この仕入税額控除は、消費税の制度の骨格をなすものであって、消費税額を算定する上での実体上の課税要件にも匹敵する本質的な要素とみるべきものである。ただ、法は、この仕入税額控除要件の証明は一定の要件を備えた帳簿等によることとし、その保存がないときは控除をしないものとしているのである（同条7項）。しかしながら、法が仕入税額の控除にこのような限定を設けたのは、あくまで消費税を円滑かつ適正に転嫁するために（税制改革法11条1項）、一定の要件を備えた帳簿等という確実な証拠を確保する必要があると判断したためであって、法30条7項の規定も、課税資産の譲渡等の対価に着実に課税が行われると同時に、課税仕入れに係る税額もまた確実に控除されるという制度の理念に即して解釈されなければならないのである。」

西山由美氏は、滝井裁判官の反対意見のうち、「この仕入税額控除は、消費税の制度の骨格をなすものであって、消費税額を算定する上での実体上の課税要件にも匹敵する本質的な要素」としている点については、仕入税額控除は条文の位置づけからいっても課税要件と同視するものではなく、事業者によって消費税がコストとならずに最終消費者の適正な税負担を確保するための仕組みと考えるべきであるとしても、仕入税額控除が消費課税制度の単なる特典ではなく、本質的な要素であり、EU域内の「完全な控除」の考え方にもつながる「確実な控除」が制度の本旨であると指摘している点は、きわめて重要であると述べている²⁸²。

③ まとめ

わが国の消費税は仕入税額控除の帳簿書類保存要件を満たさないという手続き上の不備により仕入税額控除が否認される裁判例が複数存在する。これは仕入税額控除の形式的な要件を重視する判決であり、EUにおける仕入税額控除の権利性が確保されている事と比べて消極的に捉えられているものと考えられる。また、取り上げた裁判例2件で争点となった帳簿及び請求書等の「保存」の解釈として、税務職員の調査が可能であるとの意味まで付加することが可能なのか疑問が残る。なお、上記2件に類似したもので比較的新しい裁判例として最高裁第二小法廷令和3年2月12日判決もある²⁸³。

²⁸¹ TAINS Z254-9870 要点を参照。

²⁸² 西山・前掲注(265)477頁参照。

²⁸³ TAINS Z271-13524。

遊技場経営等を目的とする株式会社である納税者が国税局職員から受けた調査において、税務代理人

(2) 欧州裁判所 (ECJ) の裁判例

次に仕入税額控除を巡る欧州裁判所 (ECJ) の裁判例の概要及び判決内容を簡潔に紹介していく。

① Barlis 事件²⁸⁴

不完全なインボイスしか提供されなかったが仕入税額控除が認められた事例である。

ポルトガルの納税義務者である Barlis 社は 2008 年から 2010 年にかけて法務サービスの提供を受けた。これら法務サービスについて発行されたインボイスには「2007 年 12 月 1 日から現在までに提供された法務サービス」又は「現在までに提供された法務サービス」と記載されていた。課税当局からの税務調査においてインボイスの記載内容が不十分である旨の指摘を受け、詳細の追加資料を提出した。しかし、インボイスの不備は追加書類の提出では修正できないとして課税当局は仕入税額控除を認めなかった。

欧州裁判所は V A T の中立性の基本原則により、たとえ納税義務者が何らかの形式的な条件を充足しなかったとしても、実質的要件が満たされれば仕入税額控除が認められる必要があると判示した。

② Senatex 事件²⁸⁵

インボイスの記載要件である V A T 識別番号の記載がなかったが仕入税額控除が認められた事例である。ドイツの納税義務者である Senatex 社は 2008 年～2011 年の V A T 申告において買手の V A T 識別番号が付されていないインボイスについて仕入税額控除を適用したところ、課税当局の税務調査において当該インボイスの識別番号の記載がないという不備があるとして、仕入税額控除は認められなかった。

欧州裁判所は、手続要件であるインボイスの必須記載事項に不備があった場合に、V A T 指令 219 条はその訂正を認めていること、そして本件においてインボイスの不備は事後に正しく訂正されていることを踏まえ、インボイスの訂正に遡及効を認めない国内法令は V A T 指令に反すると判断した²⁸⁶。

である税理士は事前通知をしない理由が説明できない調査は違法であるなどと述べ調査に応じず、その後課税庁側は繰り返し調査実施を要求したが調査を拒み続けた。その結果、消費税法 30 条 7 項に定める仕入税額控除に係る帳簿等を提示しなかったことにより、同項の「帳簿等を保存しない場合」に該当するものとして課税庁は仕入税額控除を認めなかった事例。

一審の東京地裁令和元年 11 月 21 日判決は合理的な理由がないにもかかわらず帳簿等の提示を拒み続けたことは、消費税の仕入税額控除が認められない「帳簿等を保存しない場合」に該当すると判断し、第二審の東京高裁令和 2 年 8 月 26 日判決も当該課税庁の処分を適法と判断した。その後、最高裁で上告棄却・不受理で確定している。

²⁸⁴ Infocuria (欧州司法裁判所判決データベース) Case C-516/14。

²⁸⁵ Infocuria (欧州司法裁判所判決データベース) Case C-518/14。

²⁸⁶ 西山・前掲注 (270) 56 頁参照。

③ 小括

欧州裁判所（ECJ）の裁判例では課税対象となる取引事実があったという実体要件を重視し、インボイスの保存等が不十分で形式要件を満たしていないとしても仕入税額控除を認める判決を下している。前述したこれら2つの裁判例は手続要件を満たしていないことを理由に仕入税額控除を否認することはできないという判断を明確に示した²⁸⁷。仮にわが国においても同様にインボイスの記載内容が不十分であったり、登録番号の記載がなかったりする場合にはどのような判決が下されるのであろうか。

5. まとめ

わが国及びEUの仕入税額控除及びインボイス制度の役割、問題点を考察してきた。わが国の消費税はEU型付加価値税をベースにしつつも導入時に事業者の反発を避けるため、インボイス方式ではなく帳簿方式を採用した。2023年10月よりわが国においてもインボイス方式が採用されたものの、仕入税額控除の要件は請求書等（インボイス）だけでなく帳簿の保存も要求されている。また、割戻計算による仕入税額控除の算定、帳簿のみの保存で仕入税額控除が認められる制度が引き続き認められることからEUで採用されているようなインボイス方式へ完全に移行していない。1989年の消費税導入から採用されてきた帳簿方式から転換し、ある意味わが国独自のインボイス方式が導入されたものの、昨今の社会情勢の著しい変動を鑑み、適時適切な制度見直しを検討することが肝心であると考えられる。例えば、仕入税額控除の適用要件について現行消費税法上は「帳簿及び請求書等」と定められているが、EUのVATのようにインボイスのみの保存で仕入税額控除を認める制度へ見直す案も考えられる。当該案の検討については第Ⅲ部で後述する。

また、インボイス方式導入前までは免税事業者であった中小零細企業者への対策についても忘れてはならない。新たに消費税負担が発生することに加えて事務的負担が重なることは非常に重荷である。第Ⅱ部で取り上げるニュージーランドのようにインボイス発行と申告書作成が同時に行えるシステムは中小零細企業にとって課税事業者となるハードルを引き下げる効果があると考えられる。

今後わが国においてもインボイスに関する処理を巡り納税者と課税庁で意見が対立する事例が生じていくであろう。その際、インボイスの記載不備を理由に課税庁が仕入税額控除を否認する事例が増えていく可能性がある。仕入税額控除は付加価値税の根幹となる制度であり、その法的安定性を確保することは非常に重要であると考えられる。EUのVATのように、インボイスの保存という形式要件ではなく課税対象となる取引事実があったという実体要件を重視し、取引の事実がある限り、仕入税額控除を認める制度へ改めるべきと考える。仕入税額控除の権利性の明文化については第Ⅲ部で後述する。

²⁸⁷ 西山・前掲注（270）58頁参照。

第6節 簡易課税制度

1. わが国における簡易課税制度

(1) 概要

金子宏氏は「簡易課税というのは、売上にかかる消費税額から控除すべき仕入税額の計算について、納税義務者の選択により、実際による控除の代わりに、売上にかかる消費税額の一定割合を仕入税額とみなして控除する制度である。これは、納税事務の簡素化コストの軽減のために、税額の算定を容易にして欲しい、という中小企業からの要望に基づいて採用された措置であり、消費税の導入を容易にし、かつその定着を図ることを目的としていた。」²⁸⁸と説明している。

簡易課税制度の適用を受けるには次の要件をすべて満たす必要がある（消法37①）

- ①その課税期間の基準期間における課税売上高が5,000万円以下であること。
- ②制度の適用を受けようとする課税期間の開始の日の前日までに「簡易課税制度選択適用届出書」を所轄税務署長に提出していること²⁸⁹。

なお、基準期間がない新規開業者で1,000万円以上の資本金の事業者についても、届出により簡易課税制度の選択ができる。

このように、簡易課税制度は課税売上高が5,000万円以下の小規模事業者のための特例制度といえることができる。ただし簡易課税制度を選択した事業者は、2年間継続して簡易課税制度を適用しなければ、その適用をやめることはできない。

(2) みなし仕入率

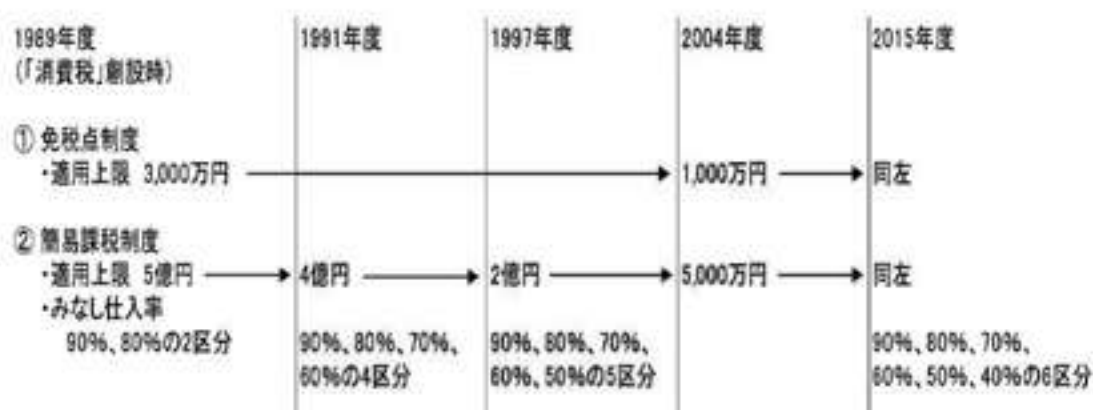
みなし仕入率は、事業者の課税売上高を六つの事業ごとに区分した上で、それぞれのみなし仕入れ率を適用する。ただし、2種類以上の事業を営む事業者で1種類の事業の売上げが全体の売上の75%以上であるものについては、全体の課税売上高につきその75%以上の事業のみなし仕入れ率を適用できること等の特例も認められている（消令57③）。

簡易課税制度におけるみなし仕入率は次表のように事業区分、税率ともに改正が行われてきた。

²⁸⁸ 金子宏『租税法(19版)』（弘文堂・2014年）660頁。

²⁸⁹ 池本征男『裁判例からみる消費税法』（一般社団法人大蔵財務協会・2024年）379頁参照。

図表 I — 2 — 6 — (1) 「消費税」の主な制度改正



出典：みずほ総合研究所「(資料) 政府税制調査会資料」をもとに筆者加筆

改正の理由は、みなし仕入率による控除額が実額による仕入税額控除額より上回り、乖離している場合に、価格を通じて消費者が負担している消費税相当額のうち、納付されない部分が事業者に残る、いわゆる益税が発生すると指摘されたからである²⁹⁰。

会計検査院の平成 23 年度決算検査報告によれば、東京国税局及び全国 44 税務署館内の法人 3,075 社、個人事業者 1,624 人のサンプル調査の結果、3,742 事業者で 21 億 7,647 万円（1 社平均 581 千円）の益税が生じているとの推計がされている。なお、957 事業者においては、逆に 2 億 2,712 万円（1 社平均 237 千円）の過大納付が生じているとの推計も示されている。

同報告書の 3 検査の状況、(1) みなし仕入率と課税仕入れの状況において、財務省が、みなし仕入率に関して、消費税の課税事業者における課税仕入率の実態を把握するための調査を実施し、「平成 20 年度分課税仕入率の実態調査について」として、政府税制調査会に提出した資料を公表している。調査対象者として簡易課税制度適用者 330,067 事業者（全国の税務署から抽出した 4,969 法人及び 325,098 個人事業者）及び本則課税適用者 60 万 5 千事業者（国税庁の課税実績による売上 1,000 万円超から 5,000 万円以下の 28 万 2,000 法人及び 32 万 2,000 個人事業者）、調査対象期間は法人が 20 年 4 月決算期から 21 年 3 月決算期まで、個人事業者が 20 年分であると説明されている。その調査の結果をまとめたものが図表 I — 2 — 6 — (2) である。

この図表 I — 2 — 6 — (2) をみると分かる通り、不動産業者のみなし仕入れ率 50% に対し、簡易課税制度適用者の実際の課税仕入率は 32% と乖離が大きいことから 2015 年度（平成 27 年度）より不動産業者は第 6 種として、みなし仕入率は 40% とされたことが伺える。

²⁹⁰ 佐藤＝西山・前掲注 (27) 186 頁。

図表 I-2-6- (2)

表4 みなし仕入率及び課税仕入率 (財務省調査)

区分\業種 (事業区分)	卸売業	小売業	農林水産業	鉱業	建設業	製造業
	(第1種事業)	(第2種事業)	(第3種事業)			
みなし仕入率(%)	90	80	70			
簡易課税制度適用者課税仕入率(%) (調査対象者数)	82.9 (10,578)	77.4 (35,475)	64.3 (63,089)	60.9 (42)	59.9 (57,867)	58.8 (28,293)
本則課税適用者課税仕入率(%) (調査対象者数)	93.7 (36,113)	85.1 (135,324)	87.2 (25,607)	97.8 (319)	71.9 (116,272)	71.8 (50,828)
本則課税適用者と簡易課税制度適用者 を合わせた全体の課税仕入率(%)	87.9	81.4	69.2	77.1	65	62.9

区分\業種 (事業区分)	料飲飲食業	金融保険業	運輸・通信業	サービス業	不動産業
	(第4種事業)			(第5種事業)	
みなし仕入率(%)	60			50	
簡易課税制度適用者課税仕入率(%) (調査対象者数)	60 (45,154)	33.8 (1,365)	44.1 (3,730)	38.9 (77,850)	32 (5,624)
本則課税適用者課税仕入率(%) (調査対象者数)	70 (60,616)	90.1 (3,560)	78.4 (11,090)	67.6 (139,029)	76.1 (25,888)
本則課税適用者と簡易課税制度適用者 を合わせた全体の課税仕入率(%)	64.2	47.8	59.5	49.3	42.5

出典：国会及び内閣に対する報告（随時報告）会計検査院法第 30 条の 2 の規定に基づく報告書「消費税の簡易課税制度について」（平成 24 年 10 月）枠内表示のため筆者一部修正。

<https://report.jbaudit.go.jp/org/h23/ZUIJI6/2011-h23-3507-0.htm> (2024 年 8 月 11 日最終閲覧)

なお、この表の説明注書き（2）において、「固定資産の取得費は課税仕入れに加算していないが、減価償却費を課税仕入れに加算している」と説明がされている。このことからみなし仕入率の決定時においても減価償却費を課税仕入れとして認識することにより、固定資産の取得についても一定程度配慮しているのではないと思われる。

(3) 簡易課税制度の選択に係る届出書

簡易課税制度を選択適用するときは、課税事業者選択届出書を提出した日の属する課税期間の翌課税期間から適用となる。消費税簡易課税制度選択不適用届出書も、また、事前に簡易課税制度の適用を受けることをやめようとする課税期間の初日の前日までに、この届出書を提出しなければならない（消法 37④）。

簡易課税制度選択不適用届出書は、簡易課税制度の適用を受けている事業者が、簡易課税制度の選択適用をやめようとする場合に提出するものである。この消費税簡易課税制度選択不適用届出書を提出しない限り、簡易課税制度の選択は継続する。過去において選択した後、例えば関与税理士事務所を変更したりすると、選択不適用届出書の提出の有無が不明となり、事業者が多額の設備投資を行った課税期間の基準期間の課税売上がたまたま 5 千万円以下であったため、簡易課税制度により仕入税額の計算をしなければならず、当初予定していた設備投資に係る消費税の控除が受けられない、というケースが起り得る。

事前に届出書の提出を義務付けるのはどういう理由によるのであろうか。

首藤重幸氏は「経営環境が変化する中、課税期間の途中で簡易課税を取りやめたほうが有利であると判断できる事態が発生した場合、当該課税年度につき、簡易課税を取りやめことを認めないとするに合理性はあるのか²⁹¹。」と述べている。やむを得ない事情があるため、期限までに届出書が提出できなかった場合、課税年度の途中でも簡易課税制度の適用を受けること又は受けることをやめることができる例外措置（消令 57 の 2）も認められているが、その事情は自然災害等に限定されている。また、森田辰彦氏は「本則課税に対応できるだけの態勢を整えている事業者が、課税期間途中で簡易課税制度の選択を止めて本則課税に戻るのは、本来の姿に戻ることであるから、それを阻止する理由はない²⁹²。」と述べている。

① 届出書の提出に係る税理士職業賠償責任保険の公表事例

2022 年度の税目別支払件数と支払金額を見てみると、例年同様に消費税が全体の 50% 近くを占めている。その中でも簡易課税制度に係る届出書の提出を失念したことによる事故が突出して多い。消費税の事故原因は、簡易課税制度選択届出書の提出失念によるもの、簡易課税制度選択不適用届出書の提出失念によるものなど、課税事業者選択等を含めた届出書の提出失念によるものが全体の半数以上に達している。

② 税理士職業賠償責任事故の具体例

(i) 簡易課税制度選択届出書の提出失念による事例

平成 29 年 3 月に事業を廃止した際に事業廃止届出書を提出していた依頼者が、令和 2 年に新たに事業を開始し、消費税の課税事業者となるにあたって、過去に簡易課税制度選択届出書を提出していたことから、税理士は、令和 2 年分の消費税の申告を簡易課税方式により行ったところ、簡易課税選択届出書の効力が失効していたため、原則課税による修正申告書の提出を余儀なくされた。

税理士は、事業廃止届出書を提出していた場合においても簡易課税制度選択不適用届出書を提出しない限り、簡易課税制度選択届出書の効力は継続されると誤認しており、これにより発生した過大納付消費税額について、税理士は損額賠償請求を受けた。税倍保険における判断として、簡易課税制度選択届出書の効力確認を怠ったことは、税理士に責任ありと判断され、約 130 万円が保険金として支払われた²⁹³。

(ii) 簡易課税制度選択不適用届出書の提出失念による事例

税理士は、平成 26 年 3 月 1 日に依頼者の所得税及び消費税の申告について関与を開始

²⁹¹ 首藤重幸『消費税法解釈論上の諸問題』租税法研究第 34 号（有斐閣・2006 年）31 頁。

²⁹² 森田辰彦 税法学 573『第 105 回大会シンポジウム—消費税をめぐる法的諸問題 消費税における簡易課税制度等の存在理由—その批判的考察—』論文 272—273 頁。

²⁹³ 株式会社日税連保険サービス『税理士職業賠償責任保険 事故事例 2021 年 7 月 1 日—2022 年 6 月 30 日』14 頁参照。

し、平成 25 年 1 月～6 月課税売上高が 1,000 万円を超え、シミュレーションで簡易課税が有利であったため、平成 26 年 3 月 12 日、同年適用開始の消費税課税事業者届出書（特定期間用）及び消費税簡易課税制度選択届出書を提出した。その後本則課税が有利であることを認識していたものの、基準期間の課税売上高が 5,000 万円を超えていたことから、消費税簡易課税制度選択不適用届出書を提出せずに本則課税を適用していた。令和 2 年、新型コロナウイルスによる営業自粛等により、課税売上高が 5,000 万円以下となったことから令和 4 年分より簡易課税が適用されるにもかかわらず、消費税簡易課税制度選択不適用届出書の提出を失念したため事故が発生した。税倍保険における判断として消費税簡易課税制度選択届出書は、税理士が電子申告により提出したものであるため、その内容を確認することは容易であった。消費税簡易課税制度選択届出書の提出確認及び簡易課税制度選択不適用届出書の提出を怠り、令和 4 年分の消費税申告が簡易課税制度適用となったことについて、税理士に責任ありと判断され、約 170 万円が保険金として支払われた²⁹⁴。

2. EUにおける簡易課税制度

EU加盟国には小規模事業者に対する特例措置として、免税点制度は存在し、簡易課税制度（これに類する制度を含む）はまだ一部存在する（2024 年 1 月現在）。但し、ドイツ、フランスには類似の制度が存在した。

（1）ドイツ（2023 年廃止）

ドイツの簡易課税制度は、日本における同制度と同様、中小企業者に対する特例措置として存在した。すなわち複数税率の下で仕入税額控除を簡易にするための仕組みとしての平均率課税制度であった。

同制度は、前年の課税売上高が 61,356 ユーロ（993 万円）以下の事業者認められ、課税売上高に業種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た。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していた²⁹⁵。

この制度は適用限度額が低い水準であるのに加え、平均率が低めに設定されており、本来の計算方法よりも不利であることが多く、この制度の適用はきわめて少ないと言われている。

²⁹⁴ 株式会社日税連保険サービス・前掲注（293）11 頁参照。

²⁹⁵ 鎌倉・前掲注（1）40-41 頁参照。

図表 I-2-6-(3) ドイツの各業種の平均率

業 種	平均率	業 種	平均率	業 種	平均率	業 種	平均率
1. 手工業	9.6	自動車修理業	8.5	野菜、果物小売業	5.3	飲食店、レストラン業	8.3
製パン業	5.2	鉄鋼製造及び溶接業	7.4	建築用具小売業	10.5	建地及び交通運賃業	1.5
建築家具製造業	8.4	洋服業	5.6	牛乳、乳製品小売業	5.3	自動車を用いた旅客運送業	5.6
かじ屋業	7.0	靴製造業	6.7	食品、嗜好品小売業	8.1	クリーニング業	6.1
製本業	4.9	石材加工業	7.9	次郎小売業	11.5		
印刷業	6.0	シックい屋業	4.1	健康関連食品小売業	8.2	4. 自由業	
電気設備業	8.5	家内装飾業	1.9	靴、履物小売業	11.1	同業従事者	6.6
タイル張り業	8.1	大工業	7.6	菓子小売業	6.4	会社従事者	4.9
製菓業	4.2			織物小売業	11.5	作家	4.9
運送業	5.6	2. 小売業		動物、飼育用品小売業	8.6	演劇、音楽、パフォーミング・アート	3.4
ガラス製品業	8.6	草花・草木小売業	5.5	建設、新築小売業	5.2	学術業	2.7
建築業	5.8	燃料小売業	11.7	娯楽、娯楽小売業	6.3	ジャーナリスト業	4.5
工業業・ガス及び水運業	7.6	薬小売業	10.2			報道業	2.4
塗装業、経理業	3.5	靴類、靴類、バッグ、財布小売業	11.0	3. その他の業種			
ファッション小売業及び百貨店業	8.6	自転車、バイク小売業	11.4	アイスクリュー、アイス・クリーム	5.6		
婦人服製造業	11.4	魚、魚製品小売業	6.4	下駄業	5.3		

出典：諸外国の付加価値税の実施状況—OECD 諸国²⁹⁶

(2) フランス (1999 年廃止)

フランスは簡易課税制度として、小規模事業者に対する個人事業者についてフォルフェ (協約課税) 制度が、認められていた。フォルフェ制度は、2 年ごとに事業者が提出する経営状況等に関する資料に基づいて、納税義務者と税務当局者が話し合いを行って2年間の税額を確定する制度であったが、1999 年に廃止となっている²⁹⁷。

(3) イギリス

イギリスは 2020 年に EU を離脱しているが、簡易課税制度に類似する flat rate scheme (平均税率課税制度) が存在し、わが国の簡易課税制度を考える上で参考になると思われるため、記載する。イギリスでは、年間課税売上高 15 万ポンド (2,415 万円) 以下の事業者は、flat rate scheme (平均税率課税制度) を選択することができる。この flat rate scheme (平均税率課税制度) では、納付税額が課税売上高に業種ごとに、定められている一定の割合を乗じることにより算出されるため、通常よりも平易な計算となっている。業種ごとの税区分は 17 あり、その代表的な税率は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%である²⁹⁸。

²⁹⁶ 諸外国の付加価値税の実施状況—OECD 諸国 <https://www.cao.go.jp/zei-cho/history/1996-2009/gijiroku/kihon/2000/pdf/kiho17b2.pdf>

²⁹⁷ 鎌倉・前掲注(1)48-49 頁参照。

²⁹⁸ 鎌倉・前掲注(1)37 頁参照。

flat rate scheme (平均税率課税制度) の適用申請は随時行うことができるが、開始日は申請日後最初の課税期間の初日となる。同制度は年間課税売上高が 23 万ポンド (3,703 万円) を超えた時点で適用ができなくなるが、それとは別に、事業者が HMRC (歳入税関庁。イギリス課税庁の事) に申請することにより、事業年度の途中からでも随時適用を取りやめることができる。

また、flat rate scheme (平均税率課税制度) 適用中は、通常は課税仕入に係る仕入税額 (input tax) は考慮されないが、1 個当たり 2 千ポンド (322 千円) 以上の一定の固定資産等 (capital goods) を購入した場合は、別枠で、その固定資産等の購入に係る仕入税額控除が認められる²⁹⁹。

3. まとめ

消費税制度は公平性を重視する観点から見直しを行い、できるだけ多くの事業者に対して本則計算を求めていくことが本来の姿である。

岩崎政明氏によると「事業者が簡易課税の選択について判断する場合、税理士に相談している事例が多いことも考え合わせれば、納税事務の簡素化という観点からの選択だけでなく、実際の仕入率とみなし仕入率との比較を念頭に置いて税負担上有利と思われる方を選択をしているという面も否定できないものと考えられる。」³⁰⁰と述べている。

税理士は小規模事業者である個人または法人との通常の関与は、申告書作成依頼の段階である年に 1 回であることも少なくない。その場合、年度末または決算月に帳簿等の提示を受け、翌期の簡易課税制度の有利不利を判断するには、当該届出書の提出期限までの時間的余裕がない。またその帳簿等提示資料が十分でない場合は、判断を誤ることもある。小規模事業のための特例であるが、適用すると有利に働くこととなり、事前に届出書を提出することは小規模事業にとっては難しいものと思われる。

²⁹⁹ 日本税理士会連合会国際税務情報研究会・前掲注 (38) 26 頁参照。

³⁰⁰ 岩崎政明『日税研論集 消費税の特例の計算方法—中小事業者に係る特例措置— (日税研論集 第 30 号) (財団法人日本税務研究センター・1995 年) 299 頁。

第Ⅱ部 ニュージーランドにおけるG S T

第1章 ニュージーランドG S Tの導入の背景

第1節 はじめに（ニュージーランドのG S Tの特色）

第Ⅰ部で確認したとおり付加価値税制度の発祥であるEUでは、V A T指令が整備されて以降も、とりわけ複数税率をめぐり多くの問題が起こっている（その適用する根拠が必ずしも明確でないことによる業種間における不公平感、適用品目の「解釈」をめぐる加盟国間におけるトラブルなど）。

一方、1980年代後半に付加価値税を導入したニュージーランドでは、英国のマーリーズ・レビューも称賛するように³⁰¹、この問題に対処するために例外措置を減らし、伝統的V A Tである欧州型を模範とせず³⁰²、独自の制度設計を行っており、欧州型V A Tを手本に付加価値税を導入した他のOECD加盟国と比べると税率構造などに大きな違いがみられる。同国の付加価値税は課税ベースが広いことで知られており、経済活動に対して中立的な税制とされている。さらにVRR（説明は後述）の高さから世界で最も効率性の高い税制の1つとされている。

日本人にとってニュージーランドと言えば、2019年のラグビーワールドカップでオールブラックスの愛称で知られ注目を集めたラグビーの強国、或いは酪農国といったイメージが強いが、実は同国の付加価値税制度もその制度設計や導入作業の巧みさが高く評価されており、国際的に大きな注目を集めている。

ニュージーランドの付加価値税は、G S Tと呼ばれる。これは、付加価値（Value Added）という表現は紛らわしく、G S Tの方が、付加価値税（Value Added Tax）よりも税の中身を正確に表現している、と判断されたからであるとされている³⁰³。ニュージーランドのG S Tの最も特徴的な点は、単一税率を採用することで商品やサービスの価値に応じて税率が異なるという複雑さを回避し、医療・福祉・教育などのサービスも課税対象とするなど課税ベースが極めて広いことにある（非課税に該当する取引には、居住用住居の賃貸や金融サービスなどがある。非課税取引については第2章以下で解説）。

³⁰¹ 田中雅子「税制専門家会議の比較政治—日本とニュージーランドを中心に—」日本ニュージーランド学会誌30巻（2023年）18頁。マーリーズ・レビューについては、他に企業活力研究所「マーリーズ・レビュー研究会報告書」（2010年）、西山由美「EU付加価値税の現状と課題—マーリーズ・レビューを踏まえて—」『フィナンシャル・レビュー』102号（2011年）146-165頁を参考にした。

³⁰² Thomson Reutersほか『GST in New Zealand 2020 Edition』（2019）Part1-1.3の記述によると、ニュージーランドは、付加価値税の導入にあたり英国のV A Tを研究し、その問題点を分析した上で独自の制度設計を行っている。

³⁰³ 篠原正博「ニュージーランドのGST-導入の背景-」IERCU Discussion Paper No. 338（2021年）31頁。

ニュージーランドでは、欧州型VATを参考としながらも、問題点を分析し、その欠点を克服する進化形のVATとして高い評価を受けている³⁰⁴。

本章においてニュージーランドを取り上げたのは主に以下の理由による。

- 1 VRR (Vat Revenue Ratio) の高さ
- 2 広範な課税ベースとGST導入から現在まで一貫して単一税率を維持
- 3 他国と異なるバックグラウンド³⁰⁵

上記1について、ニュージーランドのGSTは、単一税率でかつ、非課税取引が限定的（課税対象が広範）なため制度が極めて簡素であるという特徴を持ち、その結果 VRR (Vat Revenue Ratio) が高いことで知られている。VRR とは、付加価値税において、実際に徴収された税金が理論上の税金に対する割合を示すもので、付加価値税の効率性を示す指標として OECD が定期的に各国の VRR を公表している。

VRR の定義と OECD 加盟国の VRR の特徴は以下のとおりである。

[VRR (Vat Revenue Ratio) の定義³⁰⁶]

$VRR = VR / ((FCE - VR) \times r)$ は、

VR=actual VAT revenues (現実の付加価値税収)

FCE=Final consumption expenditure (最終消費支出額)

r=standard VAT rate (標準税率)

VRR は、上記算式で示したとおり GDP に対する付加価値税収入の比率を標準税率(パーセンテージで表される)で割ったものとして定義される。全ての品目に標準税率で課税した場合に得られるべき税金と比較し、実際の税金がどの程度かを示す。VRR が高いほど、実際に徴収される税金が理論上の税金に割合に近いことを意味し、税金の漏れが少ないことを意味する（両社が等しければ1となり、1に近いほど税金調達力が高い税といえる）³⁰⁸。

³⁰⁴ 鎌倉治子『諸外国の付加価値税 2018 年版』国立国会図書館調査及び立法考査局（2018 年）9 頁及び田中・前掲注（301）18 頁では、1960 年代から 70 年代に導入した西欧諸国を付加価値税第一世代、財政再建の必要性から 1980 年代以降に導入した国（ニュージーランド、日本、カナダ、オーストラリア等）を付加価値税第二世代として分類している。

³⁰⁵ 他国との主な違いとして、ニュージーランドでは給付付き税額控除を含む社会保障制度の充実により逆進性対策を図っていること、また税金に占める地方税の比率が諸外国に比べ低く中央政府と地方で課税ベースが重ならないため税制が組みやすいこと、が挙げられる。OECD データ（2021 年時点）によれば、同国の総税金に占める中央政府と地方の割合は、政府税金 93.8%・地方税金 6.2%である（地方税は固定資産税など一部に限定）。

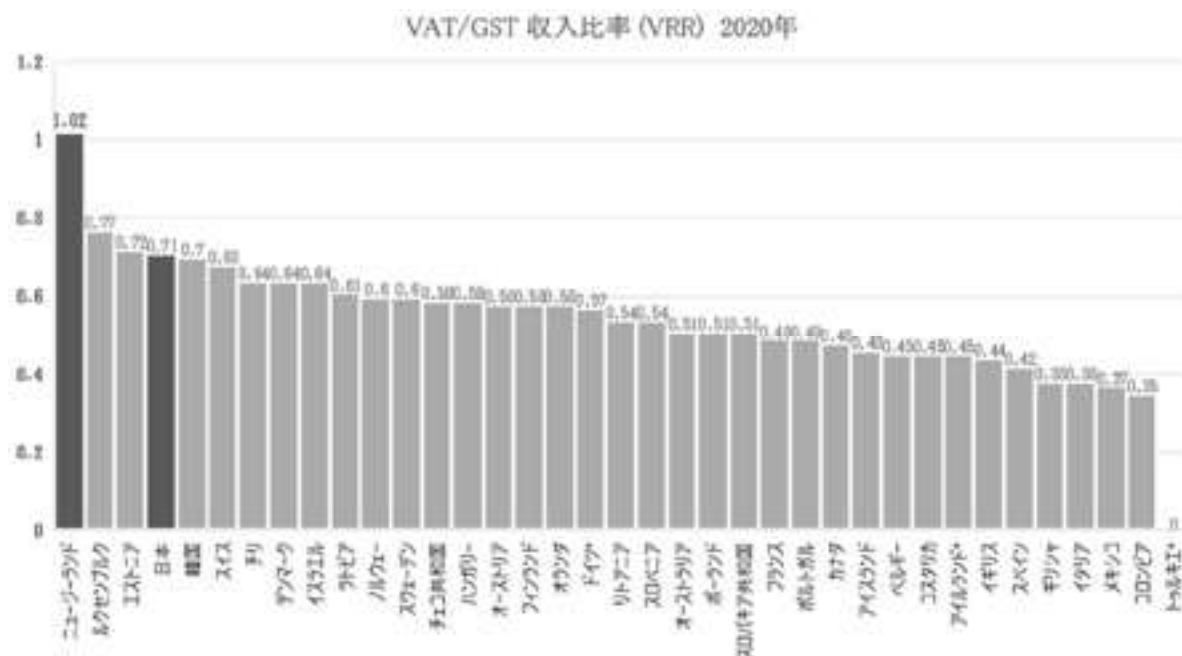
³⁰⁶ 内閣府ホームページ（https://www5.cao.go.jp/j-j/wp/wp-je13/pdf/p01033_3.pdf / 【最終確認日：令和 5 年 4 月 1 日】）参照。

³⁰⁷ 算式の“FCE-VR”は潜在的な課税ベースを表している（鎌倉・前掲注(304)13 頁を参考）。

³⁰⁸ 内閣府ホームページ「付加価値税の税金調達力の国際比較」を一部加筆。

図表Ⅱ-1-1(1)より、各国のVRRを概観すると、コロンビアの0.35からニュージーランドの1.02まで幅があることがわかる。OECD37か国中31か国のVRRは0.65未満である。これは、理論上の潜在的な付加価値税収入のかなりの部分が、多くのOECD諸国で未徴収のままであることを示唆している。また、VRRは、標準税率の高さと直接の関係はみられず、標準税率が大きく異なる国でも、同等のVRRが存在する（たとえば、オーストラリアとポーランドでは、標準税率が大きく異なるが（それぞれ10%と23%）、VRRは同じ0.51である）。全体の3分の2の国（37か国中24）のVRRは0.45～0.65だが、標準税率は5%（カナダ）から27%（ハンガリー）まで大きく異なっている。ニュージーランドについては、1.02とOECD平均を大きく上回り1に近い水準となっており付加価値税の税収調達力が高いことが確認できる（一方、EU加盟国の多くでは軽減税率が一般的に導入されているため、VRRは1を大きく下回っている。日本は0.71でOECD平均より上位に位置づけられる³⁰⁹）。

図表Ⅱ-1-1(1) OECD各国のVRRの比較



出典：OECD「VAT 収入比率（VRR）2020」データを基に筆者作成

³⁰⁹ 図表Ⅱ-1-1-1(1)に示されるニュージーランドのVRRが理論上の最高値である1を超過している主要な要因として、渡辺智之氏によれば「同国のGSTにおいて土地取引が課税対象に含まれていることが影響していると考えられる。土地の価格は必ずしも消費を完全に反映するものではなく、GSTは消費支出の範囲を超えて課税ベースを拡大してしまった側面がある」（渡辺智之「ニュージーランド税制改革における消費課税」税務弘報（2011年）110頁。）したがって最終消費支出が必ずしも付加価値税の課税ベースと一致しているわけではないため、VRRの数値についても一定の幅を持って解釈する必要があることに留意すべきである（筆者注）。また、日本は2019年10月に軽減税率を導入しているが、図表Ⅱ-1-1(1)のOECDデータは2020年時点の結果であるため軽減税率の影響が考慮されていないことにも留意。

OECD のなかでも先に見たEU諸国では比較的標準税率が高く、逆進性への配慮の方法として非課税、ゼロ税率、軽減税率などの方法を採用しているため複雑な税率構造となっているが、ニュージーランドは相対的に標準税率が低く税率構造も簡素である。このようにVRRの高さは、ニュージーランドのGST制度が効率的であり、ニュージーランドの税務当局であるIRD (Inland Revenue Department) が税金の徴収を確実にしていることを示唆している。

多くのOECD加盟国が欧州型VATをモデルとした制度設計を行ってきた中、ニュージーランドでは単一税率を採用し、非課税取引も最小限に抑えることで他のOECD諸国とは逆のアプローチを取っている。

第II部では、第1章において欧州型VATとは対照的なニュージーランドのGSTについて、その導入時の経済状況や政治的背景を概観した上で、GST導入時の制度設計（非課税取引の範囲や軽減税率など）を巡る議論と国民世論を確認する。さらにGST導入後、二度にわたる税率引き上げを経て現在まで、単一税率制度を維持してきた政治的判断と、その背景にある同国の付加価値税制の考え方を考察する。第2章以降では、ニュージーランドのGST法の体系と日本の消費税との違いや共通点を確認し、最後に両国が直面している課題を整理することとする。

図表II-1-1 (2) ニュージーランドの概要

	ニュージーランド New Zealand	日本 Japan
面積 (2023年12月)	約27万534平方キロメートル (日本の約4分の3)	約37万8,000平方キロメートル
人口 (2023年12月)	530万人 (日本の約20分の1)	1億2424万人
国内総生産 GDP (2023年)	4,050億NZD	591.9兆円
年間GDP成長率 (2023年)	0.6%	1.9%
失業率	4.0%	2.6%
日系企業進出状況	220社 (2022年10月時点)	-

出典：ニュージーランド統計局、日本貿易振興機構（ジェトロ）「国・地域別にみる概況・基本統計」、外務省HP、内閣府HP国民経済計算（GDP統計）、総務省統計局資料等

第2節 導入の背景

第I部で確認したとおり、わが国は消費税導入時（1989年）、その後の税率引き上げ時とも国民感情に左右され法案の成立が難航したが、ニュージーランドは、導入時その後の二度の税率引き上げも大きな混乱はなく円滑に実施できたと言われている³¹⁰。また、わが国では苦難の末に導入されたものの、導入当初の消費税は、最終負担者である消費者の負担に議論が偏り、制度設計に関する十分な検討が行なわれなかった結果、欧州型のVATとは異なる不完全な制度となってしまった（具体的には、インボイス制度を採用せず帳簿方式が採用されたことや、欧州諸国に比べて免税点が高く、益税の問題が生じるなどの違いが見られた）。一方でニュージーランドでは、生活必需品に対しては軽減税率を採用するという欧州型VATの前例がある中で、軽減税率を採用せず、消費者の負担よりも事業者目線（事業者が新しい税システムをこなしていけるかどうか）を重視した制度設計が行われた結果、簡素で高いVRRを実現することに成功している。

さらに、わが国は2019年に消費税導入から30年近く維持してきた単一税率を廃止し、軽減税率導入を決めたが、ニュージーランドは二度の税率引き上げ後も現在に至るまで単一税率を堅持している。

西山由美氏は、わが国の消費税は、複数税率構造やインボイス制度の導入により欧州型へ一段と近づいているが、欧州型VAT制度の問題点について十分に検討がなされておらず、日本の消費税はその導入から変革期に至るまで、その時々々の政治状況に合わせた欧州型VATの各パーツのパッチワークの感が否めない、と指摘している³¹¹。また、西山氏によれば、ドイツの例を参考に、ひとたび導入した軽減税率とその適用項目の廃止はほぼ不可能である、と警鐘を鳴らしている³¹²。わが国とニュージーランドはともに80年代後半に付加価値税を導入し、付加価値税第二世代³¹³と言われる共通点がありながら両国の政策は対照的である。

1. 税制改革の背景にあった当時の経済状況

ニュージーランドのGSTは、1986年10月1日に労働党（Labour Party）政権による重要な経済政策の一環として導入された³¹⁴。1980年代初頭のニュージーランド経済は高いインフレーション率や財政赤字などの深刻な課題に直面していて政権は経済再建を求められており、税制改革はその中心的なテーマの一つであった。ニュージーランドはかつ

³¹⁰ 田中・前掲注（301）18頁。

³¹¹ 西山由美「消費税の税率構造とインボイス - 伝統的消費税と現代的消費税からの示唆」税理59巻5号（2016年）2頁。

³¹² 西山・前掲注（311）8頁。

³¹³ 鎌倉・前掲注（304）9頁及び田中・前掲注（301）18頁。

³¹⁴ 田中・前掲注（301）22頁。当時それまで政権を担ってきた国民党が1984年8月の選挙で大敗し、労働党政権が誕生（当時首相はDavid Lange、財務大臣はRoger Douglas）。

て英国の自治領から第二次世界大戦後の 1947 年に独立を定めたウェストミンスター憲章を議会が採択して完全な独立国家となった。1960 年代頃までは、当時世界の経済大国であった英国との間で農産物輸出国として有利な交易条件を結んでいたため、経済は順調に発展を続けていたが、1973 年に英国が EC（当時、現 EU）に加盟したことで状況が一変する。英国の EC 加盟によりニュージーランドは英国の特恵関税待遇を失い、英国に対する伝統的な輸出市場が縮小していくとともに、英国との経済関係も希薄になっていった。さらに二度の石油ショック（73 年と 79 年）が追い打ちをかけ、ニュージーランド経済は次第に貿易赤字が累積し、財政赤字が急速に膨れ上がっていった³¹⁵。

2. 改革前の租税構造と税制上の問題点

労働党政権による税制改革前のニュージーランドでは、下記のような税制上の課題を抱えていた³¹⁶。

- (1) 個人所得課税(直接税)に依存した租税体系と高い限界税率
- (2) 非効率で複雑な卸売売上税 (Wholesale Sales Tax) の存在

税制改革が行われる前の政府の歳入は、所得課税が高い比重を占めており、さらに当時の個人所得税の最高税率は年収 38,000NZD を超えると 66%と非常に高く、給与負担者には重い税負担となっていた³¹⁷。1982 年 4 月に公表されたマッカウ (MaCaw) 委員会報告書においても、(a) 限界所得税率が平均に比べて高すぎることに、(b) 特に中所得層の納税者にとって限界税率の上昇の程度が著しく、過重な税負担を回避する目的で租税回避行為に及ぶ懸念があることが指摘されていた³¹⁸。

図表Ⅱ—1—2 (1) の OECD 統計データによると、1965 年における総税収に占める所得税と法人税をあわせた所得課税の割合は 60.5%であったが、1980 年時点では 69.8%にまで増加している。また図表Ⅱ—1—2 (2) を見ると、1980 年時点のニュージーランドの個人所得課税の割合は 61.6%であり、これは他の OECD 諸国と比較しても突出して高い。他方、消費課税の割合は、1985 年まで低下傾向にあったが、GST の導入により

³¹⁵ 山田宏ほか『ニュージーランドの行革物語 国家を民営した国』（1996 年）24 頁。以下、1 章のニュージーランドの状況についての本稿の記述は本書に大きく負っている。

³¹⁶ ニュージーランドの税制専門家会議の二つの報告書 (①McCaw (マッカウ) タックス・レポート (1982 年)、②McLeod (マクラウド) タックス・レビュー (2001 年) による。McCaw レポートは、国民党政権の下で中央政府の税制を精査し税制改革の方向性を定めるために 1981 年発足した特別委員会。委員長の McCaw ほか 8 名の委員から構成されており、所得税のフラット化・簡素化とともに売上税の提案を行っている。McLeod は 1980 年代後半から 1990 年初頭の労働党政権で税制改革委員会の委員を担当した人物で、レビューでは税制改革の方針として、増税する場合は経済活動への歪みが少ない GST を推奨し、減税する場合は所得税で実施することを提案している。

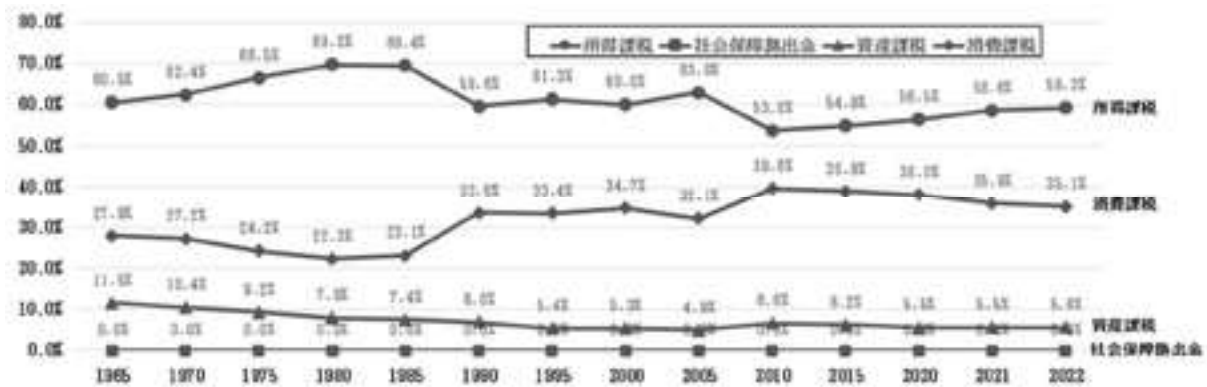
³¹⁷ 山田ほか・前掲注 (315) 68 頁。

³¹⁸ McCaw ほか『REPORT OF THE TASK FORCE ON TAX REFORM』（1982）80 頁を参考に筆者記。

1980年代後半以降その割合が増加していることが伺える。

なお、図表Ⅱ－1－2（1）に示されているように、ニュージーランドでは社会保障拠出金がゼロとなっているが、これは同国において社会保障費が存在せず、国の運営費が全て租税によって賄われているためである。つまり、租税が、公共サービスや社会保障などの支出に充てられているのである。

図表Ⅱ－1－2（1）ニュージーランドの租税体系の推移（％）グラフ



出典：OECD.Stat を基に筆者作成 (<https://stats.oecd.org/>)

図表Ⅱ－1－2（2）ニュージーランドの租税体系の推移（％）

年	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2010	2015	2020	2021	2022
所得課税	60.5%	62.4%	66.5%	69.8%	69.4%	59.8%	61.5%	61.5%	63.0%	53.8%	54.0%	50.5%	58.0%	59.3%
個人所得課税	39.4%	44.0%	54.3%	61.0%	60.6%	48.0%	46.0%	49.1%	41.1%	37.7%	37.2%	38.5%	40.0%	41.6%
法人所得課税	20.7%	17.8%	11.8%	7.8%	8.5%	6.5%	11.0%	12.4%	16.8%	12.2%	14.0%	15.4%	15.7%	15.2%
その他	0.5%	0.0%	0.5%	0.4%	0.6%	5.1%	4.3%	4.0%	5.1%	3.2%	3.7%	5.0%	2.0%	2.5%
社会保障拠出金	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
資産課税	11.5%	10.4%	9.2%	7.9%	7.4%	9.8%	8.4%	5.2%	4.9%	6.6%	6.2%	5.5%	5.5%	5.6%
固定資産税	8.4%	7.7%	7.0%	6.8%	6.4%	8.3%	4.7%	5.2%	4.8%	6.5%	6.1%	5.4%	5.5%	5.5%
相続税※	2.1%	1.8%	1.5%	0.6%	0.2%	0.2%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
贈与税※	0.2%	0.1%	0.1%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
その他	0.0%	0.0%	0.7%	0.6%	0.8%	0.3%	0.0%	0.2%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%
消費課税	27.0%	27.2%	24.2%	22.3%	22.1%	33.6%	33.4%	34.7%	32.1%	39.6%	39.0%	38.0%	35.0%	35.1%
一般消費税	7.7%	8.0%	9.0%	10.2%	10.4%	22.4%	22.6%	24.0%	23.6%	30.7%	30.2%	30.6%	29.3%	29.7%
付加価値税	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	22.4%	22.6%	24.9%	23.8%	30.7%	30.2%	30.6%	29.3%	29.7%
自動車税等	7.7%	8.0%	9.0%	10.2%	10.4%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
個別消費税	18.6%	17.2%	13.8%	11.2%	11.7%	0.2%	8.0%	7.5%	6.1%	6.4%	6.1%	5.0%	4.4%	3.7%
その他	1.7%	2.1%	1.4%	0.9%	1.1%	2.0%	2.1%	2.3%	2.1%	2.5%	2.3%	2.4%	2.2%	1.7%
その他の税	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
総計	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

※現在は相続税、贈与税はない

出典：図表Ⅱ－1－2（1）と同様

また、旧来の卸売上税は 1933 年に導入されたもので、ニュージーランドにおける間接税収入の主な源泉であった。当初は食料品を除くほぼすべての消費財に対して一律 5% の税率で課税されていたが、その後多くの種類の品目が課税対象から除外され、一部の最終用途（教育や慈善事業など）に特例が認められていたり、複数の税率が導入されたことで税率構造の複雑化が進行した。その結果、潜在的課税ベースの 40%程度しか課税がされていないという状況に陥り、税収調達力の面で大きな問題があった。これらの変更の理

由には、生活必需品と贅沢品とみなされる商品を区別しようとする政治的配慮による政策判断があったようであるが、当時ニュージーランドの税制において個人所得税率が高くなった要因の一つに、卸売売上税を含む間接税の課税ベースの狭さを指摘する報告も見受けられる³¹⁹。

3. 労働党政権での税制改革の意義及び改革の概要

1984年7月の総選挙で、1975年11月以来続いていた国民党政権（National）が敗北し、労働党が政権を奪還すると³²⁰、ロンギ政権（当時の首相は David Lange）は、財務大臣としてロジャー・ダグラス（Roger Douglas）を任命し、同財務大臣の強力な政治的リーダーシップの下、規制緩和・国営企業の民営化・国有財産の売却、と自由主義的な経済政策を急進的に推し進めていった³²¹。84年の政権交代はニュージーランドの歴史においてこれまでの国民党政権における規制主義路線（中央集権体制）から自由主義路線に大きく政策転換したという点で特筆すべきと思われる³²²。こうした一連の行財政改革はロジャーノミクス（Rogernomics）と呼ばれ³²³、行財政改革の一環として実施された税制改革の目玉として、当時大型間接税とよばれていた課税ベースの広いGSTが導入された。

ロジャー・ダグラス大臣による税制改革は、これまでの卸売売上税に代えてGSTを導入し、前述のとおり給与所得者にとって重い負担となっていた個人所得税の税率構造の見直し（5段階から3段階へ）と限界税率の引き下げ、（66%→48%へ。さらに1988年以降に33%へ³²⁴）、さらに、子育て世帯のための家族手当の導入、既存の間接税の廃止や範囲の縮小など、複数の施策をパッケージとして打ち出したものであった。

³¹⁹ McCaw ほか・前掲注（318）195頁。そのほか、篠原・前掲注（303）20頁においても、卸売売上税の問題点として、非課税品目及び複雑な税率構造により消費者の消費選択に干渉するとともに、徴税コストを高める、といった問題を指摘している。

³²⁰ 同国の政治体制は主要政党である国民党と労働党の二大政党である。

³²¹ 山田ほか・前掲注（315）13頁。そのほか、渡辺・前掲注（309）106頁。

³²² 当時のディビッド・ロンギ首相とロジャー・ダグラス財務大臣の時に非常に多くの経済政策が行われたようで、現在でも二人の名前が取り上げられる程である。NZのニュースメディアサイト（<https://www.stuff.co.nz/national/politics/97459362/flashback--the-beginning-of-gst-and-radical-financial-changes-for-kiwis/>【最終確認日:令和6年4月1日】）参照。

³²³ 1984年に発足した労働党政権で財務大臣を務めたロジャー・ダグラスを中心に行われた経済政策。アメリカ合衆国のレーガノミクス、イギリスのサッチャリズムと並ぶ20世紀後半の代表的な経済政策と言われている。

³²⁴ 2021年4月以降は39%に引き上げられている。ジェットロ HP（<https://www.ird.govt.nz/income-tax/income-tax-for-individuals/tax-codes-and-tax-rates-for-individuals/tax-rates-for-individuals/https://www.stuff.co.nz/national/politics/97459362/flashback--the-beginning-of-gst-and-radical-financial-changes-for-kiwis/>【最終確認日:令和6年4月1日】）参照）。

当時、個人所得課税の限界税率が高く直接税に依存した税構造であったなか、ロジャー・ダグラス大臣は、演説の中で、当時の個人所得課税の限界税率の高さを指摘し、所得税負担の増加は、特に高所得者による租税回避や脱税を誘引し、垂直的不公平をもたらすことになるかと警鐘を鳴らしている。ロジャー・ダグラス大臣による予算演説（1984年）の発言内容は以下のとおり³²⁵。

「現行税制には重大な不備がある。資源配分を歪め、多くの不公平をもたらしている。税制は個人所得に対する直接税にあまりにも依存しすぎている。課税ベースが狭いため実効限界税率が高すぎる。多くの所得や支出が課税されていない（筆者注：当時の個人所得税には様々な租税特別措置や所得控除制度があったため課税ベースの狭さが問題とされていたようである）。高い限界税率が勤労意欲および貯蓄意欲を阻害している。狭い課税ベースと高い限界税率は、不生産的な分野への投資を促進し、キャピタル・ゲインへの投資のような租税回避のみならず脱税を促進する。これらにより、経済成長および雇用創出が阻害される」。

さらに、当時法人税も最高税率が48%と高く、企業の法の抜け道を利用した租税回避も少なくなかったようである³²⁶。ロジャー・ノミクスによる税制改革では、大型間接税の導入により直接税依存から間接税へのシフトを図り、納税回避を防ぐ税制への移行が試みられた。また、所得税と法人税の抜本的な見直しを実施され、所得税の最高税率は66%から33%に、法人税の最高税率は48%から33%に引き下げられた。当時のニュージーランドの大蔵省がGST導入の目的について述べたインタビュー記事においても、GST導入の主な目的が“効率的な税収確保”と“納税回避の防止”に重点が置かれていることが伺える³²⁷。「目的は、同じ金額の税金をより効率的に集めるということだ。税収入を増やすことよりもむしろ効率的に集めることのほうに主眼があった。所得税と法人税の最高税率はどちらも33%だが、これによって税の抜け道を探すというインセンティブをなくすようにした。その結果、税収入も増えている」。³²⁸

ロジャー・ダグラス大臣主導によるこれら税制改革により、ニュージーランドの税制は全体的に直接税中心の租税体系から間接税に緩やかに移行してきており（前掲図表Ⅱ—1—2（1））、GSTの導入以降、租税収入も大きく増加している（図表Ⅱ—1—2（3））。また、もともとあった卸売売上税は前述のとおり問題が多くGSTの導入に伴い廃止されたが、図表Ⅱ—1—2（4）のとおり税収で比較しても旧売上税時代に比べて、GST導入後は政府税収が大きく増えていることがわかる。

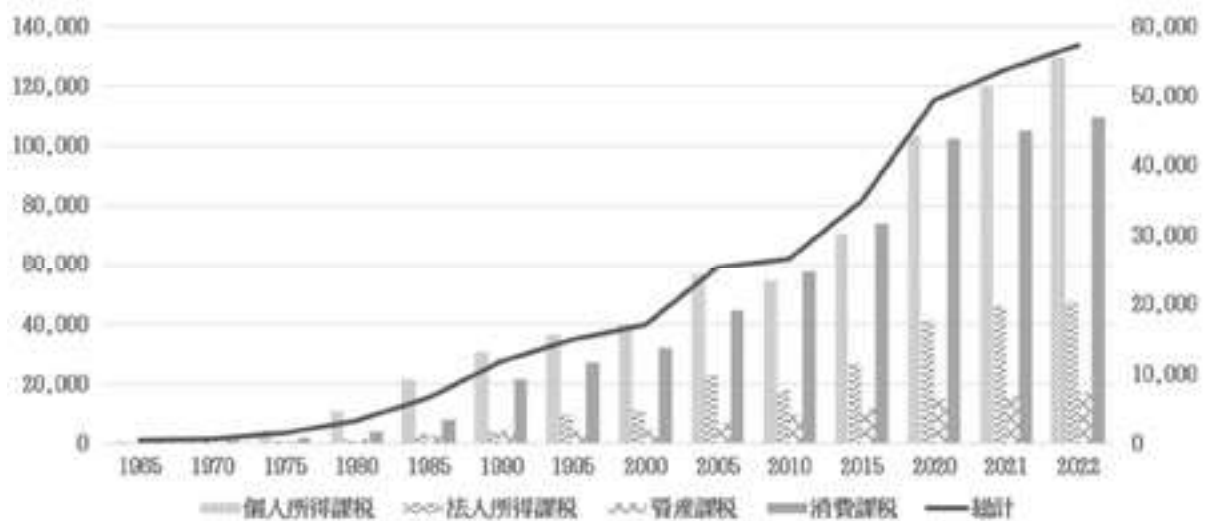
³²⁵ 篠原・前掲注（303）23頁。

³²⁶ 山田ほか・前掲注（315）68頁。

³²⁷ 山田ほか・前掲注（315）69頁以下。

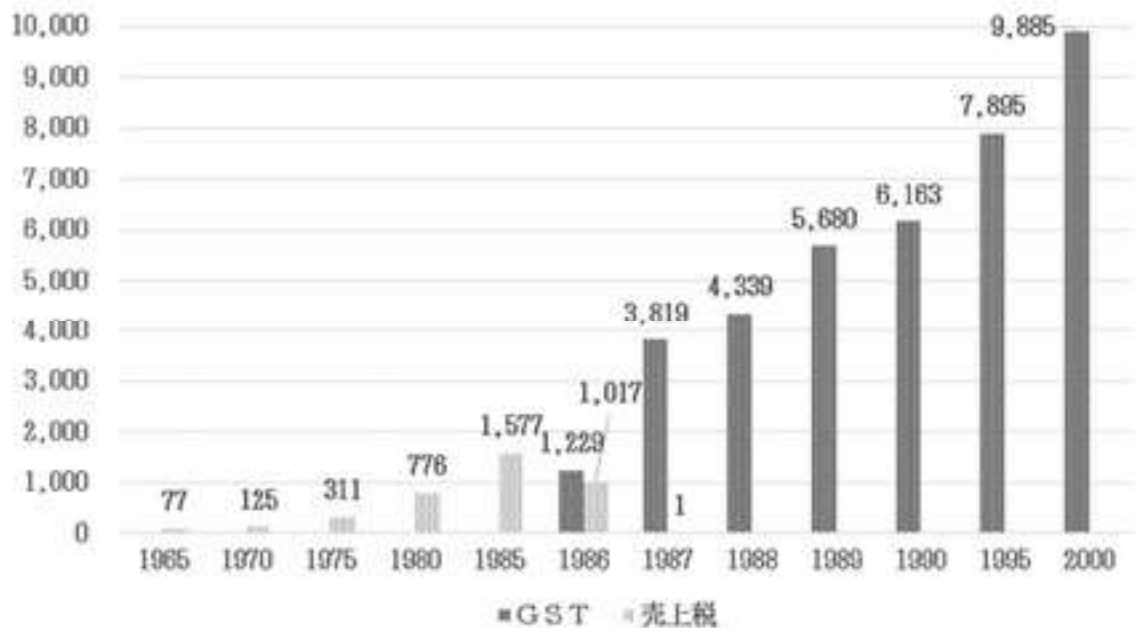
³²⁸ さらに納税者が税務申告を行いやすくなるように申告書のフォーマットを簡素にしたり、コストのかからない方法で税金を集める仕組みに腐心したとの記述もある（山田ほか・前掲注（315）70頁）。

図表Ⅱ—1—2（3）租税収入の推移と租税収入の内訳（単位：百万 NZ ドル）



出典：OECD.Stat を基に筆者作成 (<https://stats.oecd.org/>)

図表Ⅱ—1—2（4）旧売上税とG S Tとの税収比較（単位：百万 NZ ドル）



出典：OECD.Stat を基に筆者作成 (<https://stats.oecd.org/>)

4. 国民世論と制度設計に関する議論

これまで述べたように、ニュージーランドのG S Tは、個人所得税に依存した税制の歪みの是正、卸売売上税の抱える問題解消、深刻な財政赤字の削減を目的に導入された。同制度はそのシンプルさと効率性の高さが諸外国の評価を得ているが、さらに導入作業の巧みさについても多くの研究者の関心を引いている。当時、G S Tの導入に際して国民の反対は少なく比較的スムーズに導入できた、と言われている。その理由として、政府が約2

年の期間を費やして広く国民の意見を傾聴するとともに、報告書の作成を行い広報・宣伝活動の徹底を図ったことが、G S Tに対する国民の理解を得るのに成功した要因とされている³²⁹。実際には導入当時、生活必需品（食品や衣服等）に対して軽減税率を適用すべきであるとの議論も一部であったようであるが³³⁰、軽減税率を適用しても所得階級別税負担に及ぼす効果が薄いことや、逆進性緩和の措置としては低所得家計に対する給付の方がより効果が高いことが、具体的な数字を含めて検証され、反対派の国民へ丁寧に説明が行われたことで、最終的に導入から半年ほどで国民の多くが理解し受け入れたと言われている³³¹。

特に興味深いのは、当時、食料品を課税対象から除外すべきだという慈善団体等からの一部の議論に対し、政府が食料品支出について所得層の高い家庭の負担額が大きいことを示し、食料品を課税対象から除外すれば高所得家計に対してより多額の補助金を与えるのと同じ効果になると説明した点である。「果たしてそれは公平な制度といえるのか」との問いかけを行い、これにより当初は食料品の課税に反対していた教会や慈善団体も最終的には食料品への課税を支持するようになった³³²。このようなG S T導入の巧みな進め方は高く評価されている。

前述のマッカウ（MaCaw）委員会報告書によると、1986年のG S T導入に至るまでの間に、卸売売上税に代わる制度として、小売売上税や取引高税の導入についても議論が行われていたことが伺える³³³。ただ、様々検討した結果、小売売上税、取引高税とも付加価値税に比べ以下のような課題があり、徴税コストや事業者にとっての中立性を考慮した結果、最終的にG S Tを採用することに至ったようである。

- (1) 付加価値税と小売売上税の課税ベースはほぼ重なるが、インボイス方式の付加価値税の方が、取引事業者間でのクロスチェックにより、租税回避防止機能が働くのに対し、小売売上税にはそのような効果は期待できないこと。小売売上税では税率が高くなると租税回避の誘因が高まり、税収確保の面で問題が生ずること³³⁴

³²⁹ 知念裕『付加価値税の理論と実際』（税務経理協会・1995年）158頁。

³³⁰ ニュージーランドのニュースメディアサイト stuff

(<https://www.stuff.co.nz/national/politics/97459362/flashback--the-beginning-of-gst-and-radical-financial-changes-for-kiwis/>【最終確認日：令和6年4月1日】）参照。

³³¹ Roger Douglas『The new zealand gst policy choice and its political implications』G S T in Retrospect and Prospect（2007）3頁。また、渡辺智之「単一税率国における導入根拠と低所得者対策の現状—ニュージーランド」税研176号（2014年）50頁によれば、導入後二週間で支持率は65%と記述がある。

³³² 渡辺・前掲注（331）49-50頁（筆者で一部加筆）。

³³³ McCawほか・前掲注（318）215頁以下。

³³⁴ また、渡辺・前掲注（331）49頁に「小売売上税は、売手が販売する財貨・サービスの用途について確かめる必要があるのに対し、付加価値税においては買手はその購入が課税売上であるかどうか

- (2) 取引高税は、税の累積が生じるため、生産・流通段階での垂直的統合を促進し、垂直的統合の困難な中小企業を不利にすること。さらに近年の動向として欧州諸国などでは取引高課税を廃止していること

第3節 改正経緯と近年のGSTを巡る議論

ニュージーランドのGSTは、当初10%で導入された後、1989年には税率が10%から12.5%に、さらに国民党政権下の2010年には12.5%から15%に引き上げられている。

2010年の国民党政権による税制改革は「所得課税から消費課税へ」をスローガンに掲げた³³⁵大規模なもので、所得税・法人税の減税とGST税率の引き上げが同時に行われた。日本貿易振興機構（ジェトロ）貿易投資相談課の原田氏によると、2010年の税率引き上げ時（12.5%から15%へ）の国民の反応は、GSTの増税とセットで所得税の減税が実施されたため、税率の引き上げは比較的スムーズに受け入れられたという³³⁶。一方で政治的には、当時国民党政権下で15%への税率引き上げに至る過程で、単一税率を維持すべきかどうかについて若干の政治的議論があったようだ³³⁷。野党の労働党が、年収8万ドル以下の低所得者にとっては税制改革が不利な影響を及ぼすとして、生鮮食料品に対するGSTを撤廃することを提案する構えを見せたが、この提案は国民党により拒否され、翌年2011年の総選挙では国民党が勝利している。過去二度実施された税率引き上げは、いずれも財源確保のみではなく、経済成長を促進する意図も含まれていたようである。GSTは比例税率で課税されるため、累進税率で課税される所得税と比較すると労働供給に与える影響は軽微である。このことから、消費課税へのシフトは経済成長にプラスの影響を与えるとの見方があり、また、単一税率の下で税率が上がるだけなので、税率の引き上げが徴税コストにも大きな影響を与えることはないと考えられていた³³⁸。

将来的なGSTの増税の可能性について、先に紹介した日本貿易振興機構の原田直美氏によると、令和6年4月時点において目立った増税に対する議論はないとのことであった。一方で生鮮食料品などへの軽減税率導入を巡る議論は、2023年の選挙に際して各政党が公約として公表した税金政策サマリーにも登場し、選挙の際に話題に上った³³⁹。しかし、

（仕入税額控除の対象になるかどうか）を判断すればよく、後者のほうが現実的であった」との記述もある。

³³⁵ 渡辺・前掲注（331）51頁。

³³⁶ 日本貿易振興機構（ジェトロ）貿易投資相談課の原田直美氏へのヒアリングによる。

³³⁷ 渡辺・前掲注（331）50-51頁。

³³⁸ 篠原正博「ニュージーランドのGST-現代的課題-」IERCU Discussion Paper No.383（2023）7頁。

³³⁹ 2023年の選挙の際に政党ごとの税金政策がSummaryの記事

（<https://kpmg.com/nz/en/home/insights/2023/09/election-2023-tax-policies.html>/<https://www.stuff.co.nz/national/politics/97459362/flashback--the->

現時点では具体的な改正論議には至っていないようである。

第4節 ニュージーランドにおける逆進性対策

ここまでの内容を改めて一度整理しておく。現在のEUのVATは機能不全に陥っており、その理由は複数税率と広範な非課税範囲にある。一旦広めた非課税範囲を狭めるわけにはいかないし、一旦導入してしまった複数税率を廃止するわけにもいかないというジレンマに陥っているのが実情である。一方でニュージーランドではEU型VATをお手本とはせず、事業者が新しい税システムをこなしていけるかどうかを最大のポイントとしたことで中立的で効率性の高い（VRR=1.02）制度に完成し、税収調達力や徴税コスト抑制の面において非常に優れた制度が出来上がったといえる。事業者が納得して制度が始動したことがニュージーランドの成功の秘訣といえる。

これに対し、わが国では最終負担者である消費者の負担に議論が偏り、国民感情や政治的配慮によりその時々で政治的事務で制度が構築された結果、租税回避事例や納税者と税理士間のトラブルが多く、事業者にとって使いにくい制度となってしまう（納税者と税理士間のトラブルについては後述する）。

一般に、脱税防止の対策として「制度が簡素であること」、「事業者と課税当局の信頼関係＝トラスト」が重要であるとされている。ニュージーランドでは社会福祉が発達していることもあり国民の納税意識は高く³⁴⁰、先述のとおりGST導入にあたり政府が税に対する国民の理解を得るために時間をかけて広報・宣伝活動を行ったこともあり税に対する国民の信頼は比較的高く、GSTに関する多額の脱税事案は少ないようである。また、わが国の消費税のような事業者の選択肢が多い（選択により有利不利が生じ、事業者間で不公平感などの不満が発生）複雑な制度とは対照的であるため、事業者と税務代理人との間のトラブルも少ないようである³⁴¹。

さらに、ニュージーランドにおいてGSTが15%に引き上げられた現在でも単一税率が維持されている背景には、充実した社会保障の存在があると考えられる（安心できる社会保障制度の下で、単一税率が維持されていると思われる）。多くの付加価値税導入国においては民意を納得させるための解決策として、生活必需品等に対する非課税品目化や軽減税率が採用されてきた。一方、ニュージーランドでは複数税率を設けたり、非課税品目

beginning-of-gst-and-radical-financial-changes-for-kiwis/【最終確認日：令和6年4月1日】参照）。

³⁴⁰ 日本貿易振興機構の原田直美氏へのヒアリングによる。また、ニュージーランドでは国民の選挙への関心が高く、2023年10月の総選挙の投票率は78.2%であった（2020年は82.2%、2017年は79.8%）。

(<https://elections.nz/media-and-news/2023/official-results-for-the-2023-general-election/>【最終確認日：令和6年4月1日】）参照。

³⁴¹ 現在ニュージーランドで会計士として活動している松堂英斗氏へのヒアリングによる。

を増やしたりすることによる制度の複雑化への懸念が国民（特に事業者）の間で強いこともあり、低所得者への対応は税額控除や社会保障給付など、よりターゲットを絞った政策が採用されている。

また、西山由美氏も、「消費税制度への国民の合意形成には、消費税を含む税制の枠内だけで達成できない」とし³⁴²、ニュージーランドでは、不慮の事故への補償制度（ACC：Accident Compensation Corporation³⁴³）や退職後の生活保障制度であるキウイセーバー（Kiwi Saver）³⁴⁴の充実により、それを支える税に関する信頼が高いことが、国民が単一税率を受け入れた一つの要因である、と分析している。

それではニュージーランドの低所得者対策について概要を見てみよう。

ニュージーランドの所得税（Income Tax）には、現在、基礎控除や配偶者控除は無く、また税率は、2021年4月以降は10.5%から39%の5段階となっている（最高税率は39%）³⁴⁵。これに対して、ワーキング・フォア・ファミリー・タックス・クレジット（Working for Families Tax Credit。略して、WFFTC。2004年に従来の家族手当等がWFFTCとして統廃合された）を中心とする多様な給付付き税額控除の仕組みがあり、税負担を調整しながら所得再分配機能を発揮させている。WFFTCは、家族の年収、児童の数、年齢により異なるようにきめ細かく設計されており、18歳未満の扶養児童を有する家族に対する支援である家庭税額控除（Family Tax Credit）、勤労家族に対する支援である就業税額控除（In-work tax Credit）、低所得の勤労家族に対する最低所得保障である少額所得家庭税額控除（Minimum Family Tax Credit）がある。また、中間所得層の個人の負担軽減を目的とする独立所得者税額控除（Independent Earner's Tax Credit、源

³⁴² 西山・前掲注（311）9頁。

³⁴³ ACC制度の概要（JETROホームページより）：事故補償制度はニュージーランド居住者、短期訪問者へ適用される、過失に関係なく個人の傷害を補償する包括的な制度のことである。本制度は雇用者、従業員ならびに個人事業者から納められるACC徴収料で成り立っている。ACC徴収料は職種などにより異なり、毎年見直されている。補償対象：ニュージーランド国民、長期滞在者、短期訪問者。

³⁴⁴ Kiwi Saver制度の概要（JETROホームページより）：政府が提供する確定給付年金制度。一定条件（主にビザ条件とニュージーランドでの居住期間）を満たす65歳以上の人に年金が支給される。従業員がキウイセーバーに加入した場合、賃金および給与の年間所得の3%、4%、6%、8%ないし10%が天引きおよび積み立てされる。民間の投資管理会社（Scheme Provider）は、加入者が選択したプランに基づき資金を運用し、加入者である雇用者は、加入者の年間所得（税引き前）の最低3%を負担することが義務付けられている。新採用の従業員はキウイセーバー加入が自動的に行われるが、従業員は2～8週間以内に脱退する事ができる。従業員が加入しない場合、または従業員がキウイセーバーを一時的にストップしている期間は、雇用主に3%の負担義務は発生しない。他方、加入した場合は、加入者が満65歳になるまで、積立額の引出しは通常認められない。ただし、最初の家を買う場合や海外に永住する場合は例外。また、一時的な措置として新型コロナウイルスの影響による経済的困窮を証明した場合、拠出額の変更や一時停止、引出しなどが認められている。

³⁴⁵ 歳入庁：個人所得税の税率（Tax rates for individuals）。

泉徴収制度を通じた税額控除で、WFUTC との併用は不可、還付はなし) と併存している。このような税額控除が多重・多様に張り巡らされ、税制と社会保障が一体的に設計され全体として所得再分配が行われているのである。この結果、包括的な課税ベースと単一税率の導入が可能となっている³⁴⁶。ニュージーランドにおいては、G S Tはできるだけ広い課税ベースを維持し、個人所得や社会保障給付を適切に組み合わせて所得再分配へ対処していることが伺える。

西山由美氏が言及されているように、海外の事例をみると、一度導入された軽減税率を廃止することはほぼ困難である（ドイツの事例がその一例として挙げられる）³⁴⁷。さらに政治的事項により対象品目が拡大していく傾向にもある。さらに非課税品目についても、特定の財やサービスに対して非課税の対象を増やすと、類似の財やサービスに対する非課税の要求が高まる。その結果、非課税の対象が拡大すると課税ベースが侵食され、税収ロスを補填するため他の税の増税が必要となる。今後、ニュージーランドにおいてG S Tの税率がさらに引き上げられることになった場合でも、なお単一税率を維持できるかどうかを現時点で予測することは難しいが、少なくともニュージーランドにおけるこれまでの経験は、15%の税率においても単一税率の維持が可能であることを示している。

³⁴⁶ 森信茂樹『マーリーズ・レビュー研究会報告書』財団法人企業活力研究所（2010年）を元に税額控除の名称（和訳）はジェトロの原田直美氏への質問に対する回答を基に記述している。

³⁴⁷ 西山・前掲注（311）8頁。

第2章 GSTの制度

第1節 納税義務者

わが国の消費税法とニュージーランドのGST法³⁴⁸を比較すると、両国とも原則として個人事業主及び法人を納税義務者として定めている（消法第5条及びGST法第8条）。

消費税法第9条第1項では「事業者のうち、その課税期間に係る基準期間における課税売上高が1,000万円以下である者（適格請求書発行事業者を除く。）については、第5条第1項の規定にかかわらず、その課税期間中に国内において行った課税資産の譲渡等及び特定課税仕入れにつき、消費税を納める義務を免除する。」として小規模事業者に対する納税義務免除規定を置いている。基準期間における課税売上高が1,000万円以下である小規模事業者が納税義務者となることを選択するためには同条第4項に定める「第一項本文の規定の適用を受けない旨を記載した届出書をその納税地を所轄する税務署長に提出」する必要があり、その届出書の効力は「当該提出をした日の属する課税期間の翌課税期間以後の課税期間」について発生する。

GST法第51条「Persons making supplies in course of taxable activity to be registered」において登録義務及び手続きを定め、同条（2）に示す以下の基準を満たし登録義務を負うこととなった者は、当該登録義務を負うこととなった日から21日以内に登録申請手続きを行わなければならない旨を定めている。

(a) その月及びその月の直前の11カ月間にニュージーランドで行われた全ての課税対象となる取引の総額が、その月の終わりに60,000ドルを超えた場合

(b) その月及びその月の直後の11カ月間にニュージーランドの国内において行われる課税取引の総額が(a)に規定された金額を超えると信じるに足りる合理的な理由がある月の開始時

その上で同条（3）において（1）及び（2）の規定に関わらず「課税対象取引を行っている場合や特定の日から課税対象取引を行う予定がある場合」には所定の様式で登録申請を行うことができるとしている。

また、例外的措置としてIR365 GST - do you need to register? (April 2023)の中で「Backdating registration」について解説されている。これはGSTを取引価格に加算しているが登録していない場合や、登録開始日を遡及させるべきと思われる別の理由がある場合について、遡り登録を認めるものとなっている。

わが国もニュージーランドも一定の課税対象取引高を基準として小規模事業者への負担軽減を図っている点や、小規模事業者であっても届出・登録が選択制で認められている点は一致している。しかし納税義務発生判断基準となる課税売上高閾値の把握について、消費税法では「基準期間における課税売上高」とし、その基準期間は「個人事業者についてはその年の前々年をいい、法人についてはその事業年度の前々事業年度（消法第2条第

³⁴⁸ 「消費税法」はわが国の消費税法、「GST法」はニュージーランドのGoods and Services Tax Actを指している。

14 項)」の実績のみとされているが、G S T法では「当月の前後 11 カ月の実績及び予定額（図表Ⅱ－2－1（1）参照）」によって登録の判断ができるようになっている。また小規模事業者が納税義務者となることを選択する場合でも、消費税法では「納税義務者となることを選択する事業年度の開始前日」までに届け出を行わなければならないが、G S T法では「登録義務が発生した日から 21 日以内に登録すること」とされており、「登録申請後はほとんどの場合で直ぐにG S T登録番号が発行（承認）されるため、承認直後から納税義務者となることができる³⁴⁹」等、納税義務を選択する点では消費税法よりG S T法が柔軟であるように感じる。

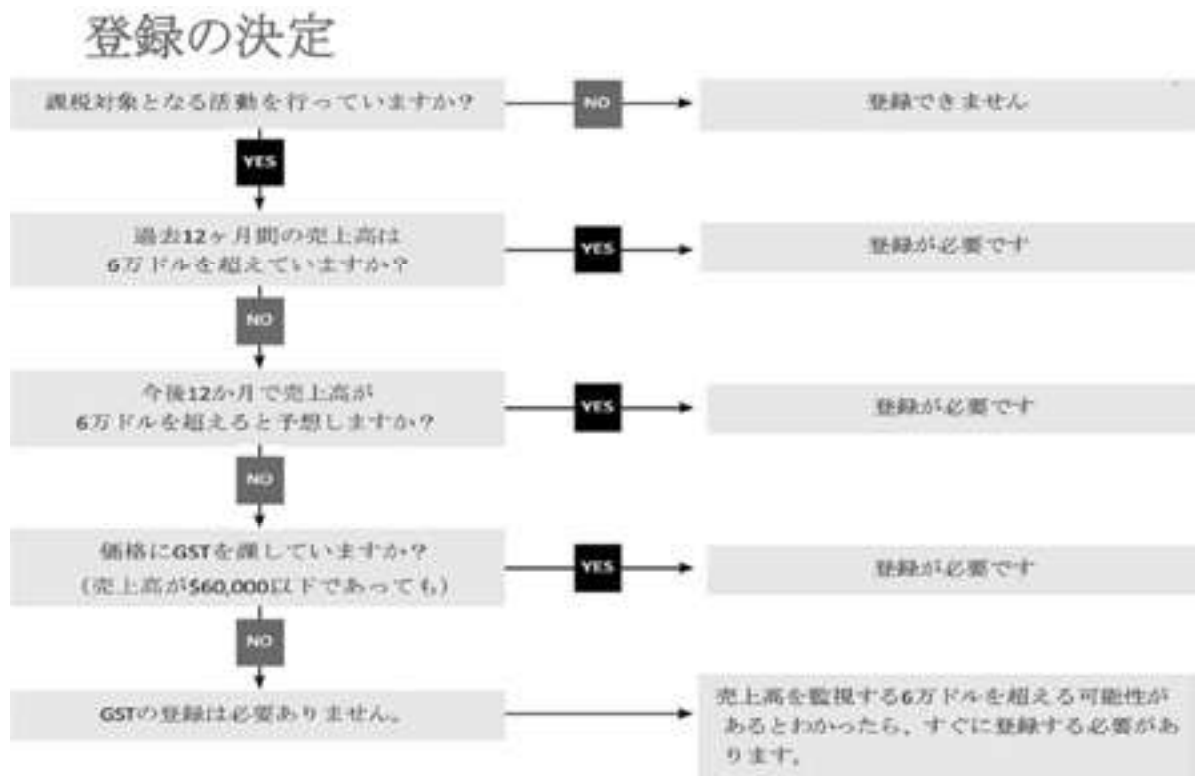
なお、G S T法では非営利団体であったとしても他のG S T登録者同様に登録を行う必要があるが、G S T法第 51（5）において課税活動対象が非営利法人である場合を別に定めており、非営利団体が課税対象活動を支部又は部門で適切に区分経理されている場合には、G S T登録を行う上で支部又は部門の個別登録を申請できることとして、登録基準である 60,000NZD の適用を緩和させる措置を取っている³⁵⁰。消費税法においては公共法人、公益法人等であっても法人ごとに納税義務者の判断を行うこととなっておりG S T法のような緩和措置はとられていないが、「国又は地方公共団体が一般会計に係る業務として行う事業又は特別会計を設けて行う事業については、その行う事務の性質・内容が異なるため、一般会計又は個々の特別会計ごとに一の法人が行う事業とみなして消費税法の規定を適用する³⁵¹」として会計単位による納税義務の特例が定められている。

³⁴⁹ IR365 - April 2023 GST - do you need to register? を基に筆者訳。

³⁵⁰ Thomson Reuters ほか・前掲注（302）7.7 を基に筆者訳。

³⁵¹ 国税庁 令和 6 年 6 月「国、地方公共団体や公共・公益法人等と消費税」2 頁。

図表Ⅱ－２－１－（１）



出典：IR365 / April 2023 GST - do you need to register? より抜粋（筆者訳）

第2節 課税の対象

1. 課税対象

GSTの課税対象はGST法8条(1)で以下通り規定されている。

「Subject to this Act, a tax, to be known as goods and services tax, shall be charged in accordance with the provisions of this Act at the rate of 15% on the supply (but not including an exempt supply) in New Zealand of goods and services, on or after 1 October 1986, by a registered person in the course or furtherance of a taxable activity carried on by that person, by reference to the value of that supply.」

「本法に従い、1986年10月1日以降、登録された者が、その者が行う課税活動の過程または推進において、ニュージーランド国内で物品およびサービスを供給（ただし、免除される供給は含まない）した場合、その供給額を基準として、15%の税率で課される（※筆者訳）」

GSTは、registered person(以下、「登録者」という。)が、国内で taxable activity(以下、「課税活動」という。)を行った場合に、その課税活動の value of that supply(以下、「供給額」という。)を課税標準として15%を賦課する税金である。なお、

G S Tにおける国内とは、商品・サービスの提供者(以下、「供給者」という。)がニュージーランドの居住者であるか、非居住者であるかで判定を行う(G S T法8条(2))³⁵²。

(1) 登録者

課税対象となる活動を行う者は、その月およびその月の直前の11カ月間、又はその月およびその翌月以降11カ月におけるすべての課税対象活動を行う過程でニュージーランド国内にて行われた供給品の価額の合計が60,000NZD³⁵³を超える、又は超える見込みである場合には登録者となる義務を負うこととなっている(G S T法51条(1))。ただし、一時的に課税活動の供給額が60,000NZDを超えた場合においても、その翌日から始まる12か月間の供給額の合計が60,000NZDを超えないとCommissioner³⁵⁴が認める場合には、登録義務は生じないこととなっている(G S T法51条(1)(a))。

G S T登録については、年間の供給額が60,000NZDを超えない場合においても可能であるが、その場合には課税活動を行っていること、又は行う予定である必要がある(G S T法51条(3))。また、課税活動を行っていない非居住者においても、一定の要件を満たすことで登録者となることが可能である(G S T法54B条)。

登録者となった者はG S Tの申告納付義務を負うため、その課税活動について15%のG S Tが課されることとなり、またその経費に係るG S Tについては控除又は還付を行うことが出来る。

(2) 課税活動

金銭的利益を目的とするか否かを問わず、いずれかの人によって継続的または定期的に行われる活動であって、対価を伴う物品およびサービスの他人への供給に全体的または部分的に関与するもの、または関与することが意図されているものであり、事業、貿易、製造、職業、団体、またはクラブの形態で行われるそのような活動を含むものであり、これらの一般性を制限することなく、公的機関又は地方自治体、公的な王室の活動も含まれる(G S T法6条(1))と規定されており、また、いかなる者においても個人的な趣味や、雇用・従事は課税活動とはならないこと(G S T法6条(3))も規定されている。

G S T法6条(1)においては、payment(支払)ではなくconsideration(対価)を課税活動の要件としている。これは金銭の支払いだけではなく価値(value)のあるものを提供する意味も含まれている³⁵⁵。また、対価を伴う供給があればIncome Tax Act 2007(以下、

³⁵² 通信サービスについては居住者、非居住者の定義は除外され、受信者の請求書送付先住所がNZであれば、NZ国内で行われた通信サービスとして扱われる(G S T法8条(6))。ただし通信サービス供給業者間で行われた供給についてはその限りではない(G S T法8条(8))。

³⁵³ NZD : ニュージーランドドル 1NZD=98.76円(2024年7月6日)

³⁵⁴ Commissioner means the Commissioner of Inland Revenue as defined in the Tax Administration Act 1994(※IRD(Inland Revenue Department)の管理・運営についての責任を持つ者。G S T条文においては、消費税法における税務署長と類似の表現と思われる。)

³⁵⁵ Case 7/2012 [2012] NZTRA 07, (2012) 25 NZTC 1-019 is an illustration where the

「所得税法」という。) (YA1 条、CB1 条)で対象外となるビジネスとみなされない活動(教会・その他慈善活動等)であっても、課税活動に該当しG S Tの対象となることを明確にしている。

対価については、自発的か否か、その者または他の者によるかを問わず、その商品やサービスの供給に応じて、またはその誘因のために行われた支払、又は行為とされており、また非営利団体に対する無条件の贈与として個人によって行われたものは含まないことを明記している(G S T法 2 条(1))。

(3) 供給額

供給額はその商品やサービスの供給についての価値(value)を言う(G S T法 10 条(1))。その価値の対価として金銭を受領する場合にはその金額であり、金銭以外のものであれば供給された商品等の公開市場価額により定める(G S T法 10 条(2))。ただし公開市場価額よりも低額、または無償で供給された場合には、その公開市場の価額により供給されたものとされる(G S T法 10 条(3))。

G S Tが適用されるのは登録者による供給であり、かつ、その供給が課税活動の過程または促進である場合のみである(G S T法 8 条(1))。そのため登録者以外の者が行う課税活動はG S T対象外であり、登録者であっても私物の売却などの課税活動に該当しない商品・サービスの供給はG S T対象外となる。

商品・サービスの範囲についてはG S T法 2 条(1) definitions in the Goods and Services にて規定されている。商品とはあらゆる種類の動産および不動産(土地の権益も含む)であり、その範囲は広く定義されている。例えば、非居住者が有線・無線その他の技術的システムによって居住者に送信するデータやソフトウェアも商品と定義されており、無形の権利(intangible rights)や金銭(Money)³⁵⁶以外の財産を商品としている。サービスとは、商品や金銭でないあらゆる供給とされており、通常の経済取引はほとんど全てが goods and service の定義に該当する。

development of a residential house was taxable activity and registration was appropriate.

³⁵⁶ 金銭：金銭には貨幣、貨幣として使用又は流通するものであり、国外通貨、小切手や為替手形等の現金同等物も含まれる。

2. 非課税

G S T法は第 14 条において Exempt supplies(以下、「非課税取引」という。)について規定している。G S Tは他国の付加価値税に比べて課税ベースが広く、医療や教育においても課税対象となるものであり、非課税として認めているものは以下の項目のみである。

- (1) 金融サービス、及びこれに付随する商品・サービスの提供(G S T法14条(1)(a)、(3))

金融サービスについては、同法3条で規定しており以下の種類に分けられる。

- ①銀行業務および融資業務（銀行またはその他のサービスプロバイダーが提供するかどうかを問わない）：外国為替、小切手および信用状、債務証券、信用契約に基づく信用供与に関する業務。違約金または不履行利息、未払い料金に対する違約金、後払い手数料は金融サービス免除に含まれる。
- ②持分証券および参加型投資：持分証券及び参加型証券とは、企業が発行する持分証券又は参加型証券の10%以上を指す。
- ③金融商品：生命保険または再保険、退職年金、先物契約、金融オプションの提供または取扱。
- ④非課税業務に基づく支払金の徴収：負債証券、持分証券、参加型証券、信用契約、生命保険、退職年金、先物契約に基づき支払われる金銭の支払または徴収。

G S T法3条(3)において生命保険以外の保険、及び Flat-owning company³⁵⁷などの直接土地に投資する可能性のある法人の株式を非課税供給から除外している。この規定は実質的に金融投資である生命保険以外は通常の課税供給とすること、不動産への直接投資は金融投資に該当しないため非課税から除外することを明確にしている。

また、以下の金融付随サービスについても非課税供給から除くことを明示している。

- ①債権者以外の者が債権回収サービスを提供する場合の、その債権回収サービス。
- ②金融サービス提供者による、一般的な会計・記録パッケージ、取引の形状、顧客の口座管理、及びこれらに付随する IT サービス等³⁵⁸。

³⁵⁷ Income tax act 2007 CD 31 条において Flat-owning companies は以下の通り規定されている。

Occupation rights

(1) If a flat-owning company makes residential property available to a person, that is not a dividend. Meaning of flat-owning company

(2) In this section, flat-owning company means a company-

(a) whose constitution provides that every registered shareholder is entitled to the use of a specific residential property in New Zealand owned by the company; and

(b) whose only significant assets are residential properties available for use by specific shareholders and funds reserved for meeting the company' s costs.

³⁵⁸ G S T法3条(5)はG S T法14条(1)を上書きするものではなく、したがってそのようなサービス

③課税供給に対する支払いを受ける権利の譲渡³⁵⁹。

(2) 賃貸による居住施設、及び居住のための土地の供給(G S T法 14 条(3))

居住施設についての非課税供給については、G S T法 14 条(1)(c)(ca)(cb)(d)に規定されており、G S T法 2 条(1)においてその定義が定められている。これらの範囲は賃貸、占有契約、占有許可、借地権の賃貸、宿泊を主目的とする不動産の賃貸、および特定の状況においては、居住のために5年以上使用された不動産の売却であり、住居における宿泊施設の提供のみが非課税供給の範囲となる。この範囲には居住用として建設された建物は含まれないことに留意する必要がある。つまり、住宅の建設開発や販売を行う者はG S T課税供給を行っているものとされ、消費者による居住用建物の購入にはG S Tが課税となり、アパート等の家主が賃借人に賃貸を行う際には、非課税供給として取り扱われるものとなる。

また、「居住」についてはG S T法 2 条(1)に規定されており、第三者によって管理または運営され、宿泊施設の提供に加えサービスが提供されるサービス付きアパートで、Residential Tenancies Act 1986 第 38 条で使用される「quiet enjoyment」を居住者が有しないものもその範囲とされている。具体的には一般的な居住用アパート等に加えて、宿泊者にサービスを行うホテルや下宿、キャンプ場、老人ホーム、保養所などの商業用宿泊施設のうち入居者の70%以上が4週間以上滞在するものについては、居住施設の範囲に含まれるものとなる。それらの商業用施設のうち、居住施設に該当する場所に4週間以上滞在した場合には、その対価の60%を課税活動の対価とみなしてG S T課税を行うこととなる。

(3) 非営利団体による寄付された商品・サービスの供給(G S T法 14 条(1)(b))

G S T法 14 条(1)(b)においては、非営利団体が寄贈を受けそれを供給する場合には、その寄贈された商品および役務の提供を免除する規定である。一般的には、教会や学校がイベントを開催し、屋台等で寄贈された商品を販売する場合には非課税となる。ボランティアが非営利団体を通じて無報酬で提供する場合にも同様である。さらにこの規定は、継続しているチャリティーチェーン店への衣服や家庭用品の寄付も対象としており幅広い寄付を対象としている³⁶⁰。

1987年、Inland Revenue(以下、「課税庁」という。)は広報の中でこの規定を検討した³⁶¹。寄贈された商品を寄贈後、他の者に提供する前に、実質的に変更された場合、非課税規定が適用されるかどうかという質問に対する回答という形式であった。例示されたのは、寄贈された土地で、非営利団体が小区画化したものや、原材料を製造して商品にし

が金融サービスの供給に合理的に付随して必要である場合、それらは非課税供給とされる。

³⁵⁹ G S T法 3 条(4)(a)は、G S T納税義務に影響する課税供給の他者への転嫁についての租税防止規定である。

³⁶⁰ Case M40 (1990) 12 NZTC 2,247 (TRA).

³⁶¹ Inland Revenue PIB vol 164 (August 1987) at 24.

たものであった。これに対する課税庁の回答は、供給を構成するすべての商品と役務が寄贈されたものであれば、非課税となるが、混合している場合にはその供給は課税対象となり、該当する場合には、仕入税額控除が適用できるとの回答であった。非営利団体の従業員による役務は、供給の混合状態を作り出す可能性がある。しかし、課税庁は商品及びサービスの寄付に該当しない供給が、非営利団体が商品を販売した価格の5%未満である場合、その供給は非課税となることを認めた。この5%については法律に記載されておらず、寄付金以外の軽微な拠出金に対する実務的な最低限度と考えられている。また、別の見解として、供給はG S T法 10 条(18)の対象となり、非課税と課税のそれぞれに配分されるべきであるという考えと混在しており、明確な取り扱いは定まっていない。

(4) ファインメタル(ゼロレーティング取引とされるものを除く)(G S T法 14(e))

G S T法 14 条(1)に定めるファインメタル³⁶²は、純度の高い貴金属であり現金同等物に近いものと考えられているため、後述するゼロレーティング取引に該当しない取引は非課税取引として取り扱われるものとなる。

3. ゼロレーティング

G S Tにおいては、例外的にG S Tをゼロ税率で商品・サービスの供給を行うことが認められているものがあり、このような取引をZero-rated Supplies(以下、「ゼロレーティング取引」という。)と規定している(G S T法 11 条・11A 条・11AB 条・11B 条)。

<ゼロレーティング取引>

(1) 物品におけるゼロレーティング取引(G S T法 11 条 Zero-rating of goods)

- ①輸出物品、及びニュージーランド国外に所在する物品の供給
(※一定の再輸入品を除く(G S T法 11 条(3)))
- ②ニュージーランドを出国する船舶及び航空機に搭載される、物品及び消耗品
- ③継続企業の事業譲渡
- ④登録事業者から登録事業者への土地の譲渡
- ⑤新たに精錬されたファインメタルを、精錬業者が投資品目としてディーラーに供給した場合
- ⑥国王に対して、または国王が無償で提供する物品

(2) サービスにおけるゼロレーティング取引(G S T法 11A・11AB・11B 条 Zero-rating of services)

- ①国際輸送サービス

³⁶² ファインメタルとは、純度 99.5%以上の金・純度 99.9%以上の銀・99%以上の細かさを持つプラチナを言う(G S T法 2 条(1))。ファインメタルの販売や輸入はExempt supplies(非課税取引)だが、例外的に一部ゼロレーティング取引が認められている。

- ② 国外不動産へのサービス
- ③ 国外郵便機関へのサービス
- ④ 輸送及び一時輸入サービス
- ⑤ 国外で提供されるサービス
- ⑥ 国外の非居住者へのサービス
- ⑦ 国外非居住者へ提供される知的財産権
- ⑧ 登録事業者間の一定の金融取引
- ⑨ 特定の気候変動対策等のためのサービス
- ⑩ 国外への電気通信役務の提供
- ⑪ 地方自治体が提供する一部のサービス

G S T 税額計算において仕入税額控除は、課税売上に関する範囲で行うこととされており(G S T 法 20 条(3C))、ゼロレーティング取引はG S T をゼロ税率で供給を行う課税売上に該当するものとして、その供給に係るG S T については仕入税額控除を行うことが出来る取引とされている。

つまり、G S T においてゼロレーティング取引による収入を得た場合の税額計算は、消費税法でいう免税売上が全額控除が適用される事業者が行った場合と同様の計算方法となる。

消費税法においては免税取引を輸出関連取引及び一定の電気通信サービスのみを規定しているが、ニュージーランドG S T においては輸出関連等取引のほかに登録者同士の土地の譲渡や、継続企業の譲渡への高額なG S T が発生する一部の取引をゼロレーティング取引として規定していることや、ファインメタルを現金の流通と同様の取引と捉え、その最初の供給をゼロレーティング取引と規定していることが特徴的である。

また、社会的政策として気候変動対策サービスや地方自治体の一部サービスをゼロレーティング取引に組み込んでいることもG S T の特徴である。

G S T は土地の譲渡や事業譲渡なども課税対象であることにより、本来であればこれらの譲渡が発生した場合には多額のG S T が発生することとなる。多額のG S T が発生することは、譲渡を行った事業者においては多額の納税資金を確保する必要があり、購入した事業者においてはG S T を含めた購入資金を用意する必要がある。

登録者同士におけるこれらの譲渡は、譲渡した事業者の納付するG S T と、譲渡された事業者における仕入税額控除(又は還付)は同額となるため、ゼロレーティング取引とすることで課税についての弊害を発生させることなく事業者間における取引金額を抑えることとなり、事業者間取引を円滑なものとする事となっている。また、譲渡した事業者が申告時に高額な納税資金の確保ができなかった場合の徴収漏れを防止することになるため、課税庁においてもメリットのある制度となっている。

G S T の課税範囲を広くし、土地なども課税対象としているが、登録事業者間における土地の譲渡取引が免税(ゼロレーティング取引)とされていることで、消費税法のように土地の譲渡(非課税)売上が発生した場合に、仕入税額として控除できる金額が少なくなってしまう弊害も発生しないため、非課税とされるよりも企業間取引をより円滑なもの

している。

第3節 税率

G S T法の下、適用税率は以下の変遷を経た上で2010年10月1日以降は原則15%の税率が設定されている。

1986年10月1日～1989年6月30日	: 10.0%
1989年7月1日～2010年9月30日	: 12.5%
2010年10月1日～現在	: 15.0%

原則的な税率のほか、前節で解説している Exempt supplies や Zero-rating も存在している。

ホテル等の商業用宿泊サービスを利用する場合、原則的には標準税率の15%が適用されるが、4週間を超える長期利用の場合には特別な取り扱いとして4週間を超える期間のサービス提供価格が60%に割り引かれ15%のG S Tが課されることとなる。これは供給の40%が国内居住用 (Exempt supplies) に該当するとみなされG S Tが免除されることとなり、居住者に提供されるその他のサービスにはG S Tが課されることとなる。ただし、サービスの供給が①国内におけるサービス提供であり、かつ②その商業用居住が居住施設であり、かつ③供給者と受領者が4週間以上の期間又は合計で4週間を超える複数の期間にわたるサービスであることに合意している場合には、その供給の開始時からサービス供給価格の60%に対してG S Tが課される³⁶³。

【インボイスの具体表記例】

Lauren は Comedy Hotel に6週間滞在する。G S T別の費用は以下の通り。

1泊104\$で42泊	\$4,368
食費と洗濯代	\$1,035

³⁶³ G S T法10条(6)及び Thomson Reuters ほか・前掲注(302)14.4を基に筆者訳。

図表Ⅱ－２－３－（１）

Comedy Hotel 		INVOICE	
Lauren Hardie 71 John Street Christchurch		GST No. 987-854-321	
		08 April 20XX	
28 days (first 4 weeks) at \$104 per night	\$2,912.00		
GST (15% of \$2,912.00)	\$436.80		
		\$3,348.80	
14 days (after 4 weeks) at \$104 per night	\$1,456.00		
60% of \$1,456.00	\$873.60		
GST at 15%	\$131.04	\$131.04	
Food and laundry	\$1,035.00	\$1,587.04	
GST at 15%	\$155.25		
		\$1,190.25	
Total due		\$6,126.09	
Main Street WELLINGTON	PO Box 36 363 WELLINGTON	Phone: (04) 333 6666 comedyhotel@hotmail.com	

Comedy Hotel		INVOICE	
Lauren Hardie 71 John Street Christchurch		GST No. 987-854-321	
		08 April 20XX	
28日間 (最初の4週間) 1泊\$104	\$2,912.00		
GST (\$2,912.00の15%)	\$436.80		
		\$3,348.80	
14日間 (4週間後) 1泊\$104	\$1,456.00		
GST (\$1,456.00の60%に対する15%)	\$131.04	\$131.04	
		\$1,587.04	
食事及び洗濯	\$1,035.00	\$1,190.25	
GST (\$1,035.00の15%)	\$155.25		
		\$1,190.25	
支払総額		\$6,126.09	
Main Street WELLINGTON	PO BOX 36 363 WELLINGTON	Phone: (04) 333 6666 comedyhotel@hotmail.com	

出典：IR375 / April 2024 GST guide よりインボイスの具体事例を抜粋（筆者訳）

ニュージーランド国内でGSTの税率が原則単一税率であることについて、議論が無いわけではない。Tax Working Group Information Release (Release Document September 2018) 3. Should there be more exceptions in our GST base? (GSTにはより多くの例外を設けるべきか?) 中における議論を抜粋すると以下の通り。

以下はTax Working Group Information Release内の項目を引用している（筆者訳）。

28. 海外のGSTやVAT制度においては、healthy productsの消費を促進するなどの社会的目的と同様に、分配上の目的を達成するためにGSTの例外を設けていることが多い。ニュージーランドでも同様の懸念がしばしば提起され、特に、ニュージーランドに対するコメントでは、GSTが逆進的であるとしばしば論じられ、これが私たちのGSTに対する幅広い基盤のアプローチからの脱却を求める声に繋がっている。

30. 低所得世帯は高所得世帯よりも特定の財やサービスを多く消費している。例えば、飲食料品への支出は Decile³⁶⁴1³⁶⁵世帯の1週間の平均家計支出の約20%を占めるのに対し、Decile10³⁶⁶世帯の1週間の家計支出の14%に過ぎない（図表Ⅱ－２－３－

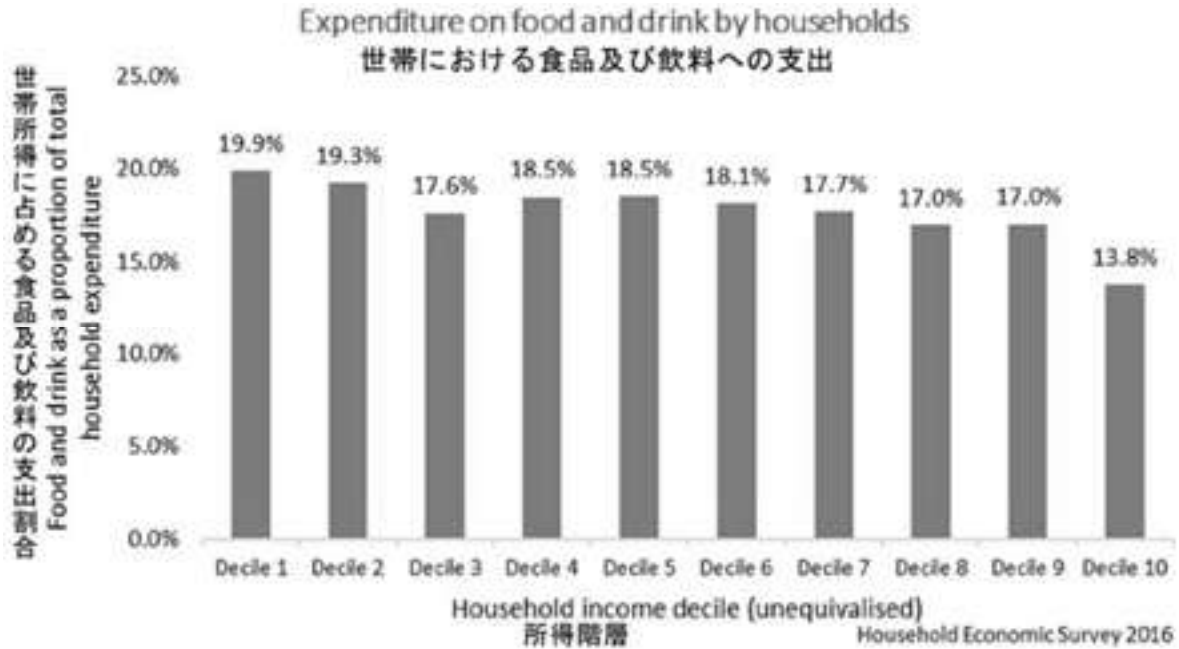
³⁶⁴ Decile は各学校の校区に学齢期の子供がいる世帯の国勢調査データ(収入、給付金、職業、教育、世帯の混雑などの世帯指標を使用)に基づいており、Decile1が低所得経済域、Decile10が高所得経済域を指す。

³⁶⁵ Decile1は世帯収入が23,800NZD未満(2,350,488円未満、1NZD=98.76円 2024年7月6日)

³⁶⁶ Decile10の世帯は世帯収入が180,200NZD以上(17,796,552円以上、1NZD=98.76円 2024年7月6日)である。

(2))。その結果、もし食料品からG S Tが取り除かれれば、高所得世帯よりも低所得世帯への影響が比例して大きくなり、G S Tの累進性が改善されることになる。

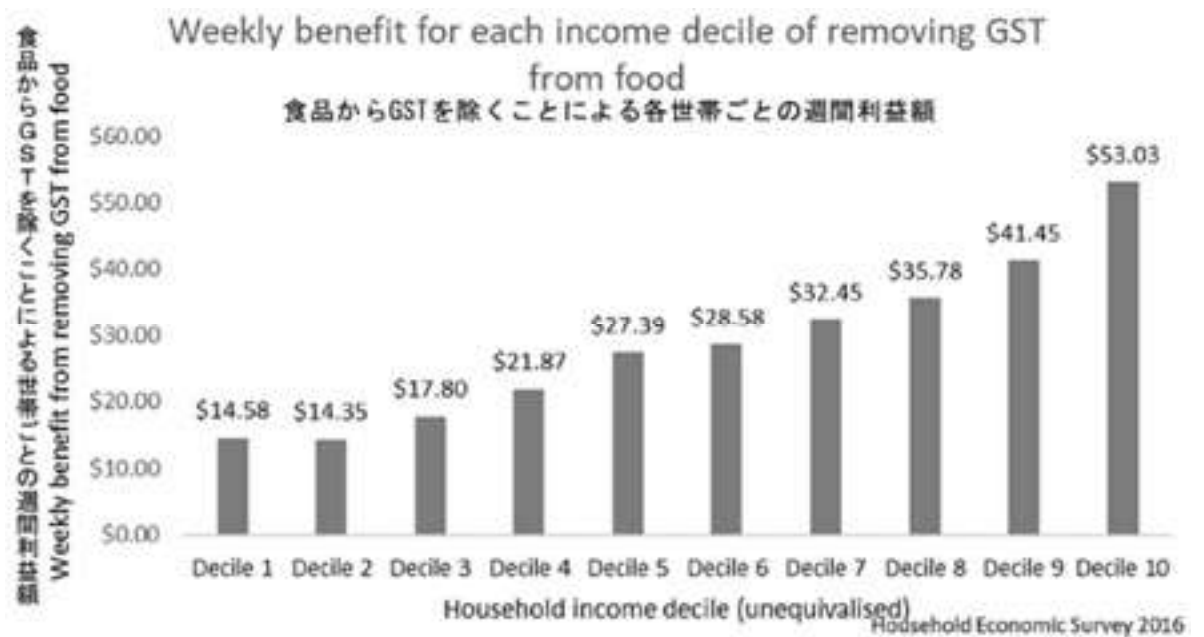
図表Ⅱ—2—3—(2)



出典：Tax Working Group Information Release (Release Document September 2018) (筆者訳加筆)

31. しかし、この分配への影響は例外がもたらす効率性や行政上のメリットとのバランスを取る必要がある。また、所得税の累進性や福祉移転など、分配目標を達成するためのより良い代替メカニズムがあるかどうかを検討する必要がある。
32. 例えば、飲食料品をG S Tの課税対象から外すことは、低所得世帯よりも高所得世帯にとって絶対的なメリットが大きい。このような例外は、Decile1の世帯に週14.58ドルの利益をもたらし、Decile10の世帯に週53.03ドルの利益をもたらす(図表Ⅱ—2—3—(3))。

図表Ⅱ—2—3—(3)



出典：Tax Working Group Information Release (Release Document September 2018) (筆者訳加筆)

33. このような例外は、G S T収入を推定 26 億ドル減少させる。これと同額の収入があれば、代わりに各世帯に 28.85 ドルの現金給付を行うことができる。このような給付の代わりに食品からG S Tを除外すると、最も裕福な世帯には週 24 ドルの追加利益があり、Decile1 の世帯には一括払い（現金給付）と比較して 14 ドル利益が少なくなることになる。更に、同じ財政コストであれば、より対象を絞った福祉移転の方が、低所得世帯により大きな恩恵を与えることができる。
34. ニュージーランドの調査でも、G S Tの例外的措置は分配目標を達成するための手段としては不十分であるという見解が示されている。2014 年にニュージーランドで行われた食料品支出とG S Tに関する調査では、「G S Tにおける食料品のゼロ税率という歳入中立政策による絶対的・相対的な利益と損失は、その政策がある程度の漸進性を達成できるにも関わらず、総支出に対して小さい」、「移転支出を引き上げる政策は、たとえそれが全ての人を受け取るものであっても、より多くの漸進性を生み出すことが可能である」(Ball, Creedy, & Ryan, 2014) ことがわかった。

同ワーキンググループ開示資料にはその他にも、生活必需品への課税特例等についても述べられているが、結論として以下のように括られている。

40. 政府には、分配やその他のより広範な社会的目標に取り組むための選択肢がいくつかある。G S Tの例外措置の提供は、G S T分配への影響に対する懸念や、G S Tをより累進的なものにしたいという要望から、特にしばしば提起される選択肢の一つである。

41. しかし、飲食料品のような品目を除外することは、分配目標を達成するための対象が乏しく、歳入に不釣り合いなほど大きな影響を与える。G S T免除と同じ財政コストであれば、分配目標を達成するための他の措置の方がより大きな利益をもたらす可能性が高い。またG S T免除は一般的に複雑であり、福祉移転や他のメカニズムが回避できる多額のコンプライアンスや管理コストを生む。

第4節 課税仕入

1. 会計基準（第19条・19A条）

G S T申告書を作成するにあたって、支払基準、インボイス基準、ハイブリット基準（支払基準とインボイス基準の組み合わせ）の3つの会計処理方法が認められている。原則はインボイス基準となっているが、G S T登録者が適用しなければならない基準は規則により決定されている。

（1）支払基準

支払基準では、金銭が支払われた時点（現金基準）で取引がG S T申告書に含まれることになる。したがって、G S T登録者が仕事を完了しインボイスを発行しても、それが支払われていない場合、その供給は申告書に含める必要はない。同様にG S T登録者がタックスインボイスを保有している場合でも、それが支払われない限り Input-tax（仮払消費税）を請求することはできない³⁶⁷。

Commissioner はG S T登録者が非営利団体または非居住者である場合、またはG S T登録者の任意の月の終わりからその者の過去12か月の課税供給総額が2,000,000NZDを超えていない場合、または任意の月の最初の日から始まる12か月において、その者の課税供給の総額2,000,000NZDを超えることが無いと予想される場合を除き、第19条に基づいて支払基準で計算するよう指示してはならない。

Commissioner はG S T登録者が前述の要件を満たさなくなった場合、G S T登録者に対しインボイス基準で未払税金を計上するよう指示するか、または登録者の申請によりハイブリット基準による会計処理を指示しなければならない。

（2）インボイス基準

インボイス基準ではG S T登録者が供給に対して支払いを要求した場合、またはタックスインボイスを保有している場合、その供給は支払いの有無に関わらず（発生主義）G S T申告書に含まれることになる。

³⁶⁷ Thomson Reuters ほか・前掲注（302）19.2を基に筆者訳。

(3)ハイブリット基準

ハイブリット基準は Input-tax（仮払消費税）はインボイス基準で、Output-tax（仮受消費税）は支払基準で計算される。

ほとんどのGST登録者にとっては、支払基準が最も有利である。Output-tax（仮受消費税）が Input-tax（仮払消費税）より大きい場合、顧客からの支払いを受ける前ではなく、受けた後に納税を行うことができるという利点がある。最も不利なのは、ハイブリット基準であり、一般的に Output-tax（仮受消費税）を納付するのが最も早く、Input-tax（仮払消費税）を請求するのが最も遅くなるからである。この点について、2023年に発行されたIR365における実データとして約78%の企業がGSTの会計基準として支払基準を選択していることも挙げられている。ただし、225,000NZDを超える物品及びサービスの供給を行う登録者は、その供給に対してインボイス基準で処理しなければならない（第19D条）。

2. 会計基準を変更した場合（GST法第19B条・19C条）

第19条又は第19A条に基づき Commissioner が登録者の会計基準の変更を指示する場合、登録者は会計基準の変更に関して納付すべき税額を計算した明細書を所定の書式で Commissioner に提出しなければならない。変更に関する明細を提出することができる最終日までに本条に従い決定された納税額（もしあれば）を Commissioner に納付しなければならない。

3. 納税額の計算（GST法第20条）

GST登録者は、各課税期間に関して納付すべき税額を計算する際には、課税期間に帰属する登録者の Output-tax（仮受消費税）から以下を差し引くものとされている。（差し引かれる主な Input-tax（仮払消費税）等を抜粋し引用条文（筆者訳）を含めて下表に整理する。）

図表Ⅱ—2—4—(1)

第 20 条(3)(a)第 19 条（会計基準）に基づきインボイス基準で納税額を計算する必要のある登録者の場合	
(i) その課税期間中にその登録者に行われた商品およびサービスの供給（中古品を除く）に関連する Input-tax（仮払消費税）	
(ii) その課税期間中に第 12 条（輸入品への賦課）に従ってインボイスされた、又は支払われた Input-tax（仮払消費税）	
(iii) 第 25 条(2)(b)、第 25 条(5)、第 25AA 条(2)(b)、又は第 25AA 条(3)(b)のいずれか 1 項に従って算出された金額	
第 25 条 不正確さに対する調整	
第 25 条(2)(b)	誤った Output-tax（仮受消費税）の額を納税期間に計上した供給者は、第 1 項に記載された不正確さの結果として、Output-tax（仮受消費税）が誤っていることが明らかになった納税期間の申告において、その供給者によって支払われるべき税金の計算に調整を行わなければならない、実際に計上された Output-tax（仮受消費税）がその供給に関して適切に課された Output-tax（仮受消費税）を超える場合、その供給者はその超過額について第 20 条第 3 項に基づき控除を行わなければならない。
第 25 条(5)	登録者が課税供給情報を有する供給に関連する Input-tax（仮払消費税）を課税期間に控除し、その後、供給に係る正しい Output-tax（仮受消費税）の額が課税供給情報に含まれる額を超えることを示す供給訂正情報が発行された場合、超過税額は、供給に正しく課された Output-tax（仮受消費税）が供給に関連する控除された Input-tax（仮払消費税）を超える範囲において、供給訂正情報が発行された課税期間において、第 20 条第 3 項に基づく控除として扱われる Input-tax（仮払消費税）とみなされる。

第 25AA 条 輸入商品及びサービスの契約変更の結果	
第 25AA 条(2) (b)	誤った額の Output-tax (仮受消費税) を計上した者は、Output-tax (仮受消費税) の額が誤っていたことが明らかになった課税期間の申告で納付税額の計算を調整しなければならず、供給に正しく課される Output-tax (仮受消費税) がその者によって実際に計上された売上税より少ない場合、その不足額はその者にとって第 20 条 (3) に基づく控除となる。
第 25AA 条(3) (b)	控除額を誤って計上した者は、控除額が誤っていたことが明らかになった課税期間の申告において納税額の計算を調整しなければならず、供給によって正しく生じるべき控除が実際に申告された控除よりも多い場合、その超過額は当該者にとって第 20 条 (3) に基づく控除となる。
第 20 条(3) (b) 第 19 条 (会計基準) に基づき支払基準又はハイブリット基準で納税額を計算する必要のある登録者の場合	
(i) 第 9 項(1)、第 9 項(3) (a)、第 9 項(3) (aa)、又は第 9 項(6)に従って行われたものとみなされる物品及びサービスの供給であって、その供給に関する支払が課税期間中に行われた限りにおいて、その登録個人に対して行われた物品及びサービスの供給に関連する Input-tax (仮払消費税)	
第 9 条 供給時期	
第 9 項(1)	本法の規定により、本法の目的のため、供給される商品及び役務の供給は、その供給に関して、供給者または受領者によって請求書が発行された時点、または供給者がいかなる支払いを受け取った時点のいずれか早い時点で行われたものとみなされる。
第 9 項(3) (a)	1 項または 2 項のいずれかにかかわらず、物品が賃貸契約に基づいて供給される場合、またはサービスが定期的な支払いを定めるいかなる契約または法令に基づいて供給される場合、それらは契約または法令の期間の連続する各部分に対して連続して供給されるものとみなされ、連続する各供給は、支払いが期限になるか受け取られるかのいずれか早い時点で行われたものとみなされる。

<p>第9項(3)(aa)</p>	<p>(i) その供給に対する対価が分割払い又は定期的に支払われること、及びそれらの商品の定期的又は進行的な供給に関して定められた合意又は法令がある場合、または</p> <p>(ii) 建築物又は工学作業の再建、製造、又は拡張が、その供給に対する対価が分割払い又は定期的に支払われること、及びその建設、製造、又は拡張の進行性に関して定められた合意又は法令に基づいて供給される場合、</p> <p>それらの商品及びサービスは連続的に供給されたものとみなされ、そのような各連続的供給は、その供給に関する支払いが期限になるか、受領されるか、又はその支払いにのみ関連する請求書が発行されるかのいずれか早い時点で発生したものとみなされる。</p>
<p>第9項(6)</p>	<p>第2項(a)及び第3項の規定にかかわらず、契約時に供給の全対価(価格)が決定されておらず、かつ価格が決定される前に契約に基づいて供給が行われた場合、その供給は、価格の一部について、</p> <p>(a) その一部の価格の支払いが期限になるか受け取られるかのいずれか早い時点で行われたものとみなされる。</p> <p>(b) 供給者または受領者がその価格の一部について請求書を発行するいずれか早い時点で行われたものとみなされる。</p>
<p>(ii) その課税期間中に第12項(輸入品へのGST賦課)に従って支払われた Input-tax (仮払消費税)</p>	
<p>(iii) 当該課税期間中にその登録者に対して行われた財貨及び役務の供給に関連する入力税、ただし、小項(i)が適用される財貨及び役務の供給を除く</p>	

4. 課税・非課税事業に按分される供給に対する調整 (GST法第21条)

GST登録者は一の物品又は役務の供給において課税事業・非課税事業の両事業で使用された場合であって以下の条件を満たす場合には、実際に使用された実態に合わせ調整を行う必要がある。

(1) 取得時に意図された用途と実際の用途との間に10%以上の差がある場合

(2) 調整額が1,000NZD以上である場合

調整は該当する調整期間の最終日に発生することとなり、用途変更の調整の場合には毎年行われ、調整の期間は商品の価値と土地かどうかによって異なる。課税・非課税事業に供する目的として土地の同時使用がある場合には、別途特別規定が適用される。

図表Ⅱ－２－４－（２）

（G S Tを除く）商品又はサービスの価格	調整回数
1,000NZD 以下	不要
1,000NZD 超 2,000NZD 以下	2
2,000NZD 超 500,000NZD 以下	5
500,000NZD 超 又は土地（価値を問わない）	10

出典：IR375 / April 2024 GST guide よりより調整の具体事例抜粋（筆者訳）

【調整の事例】

① 前提条件

Ben は事業を営んでおり、9月と3月の6カ月ごとにG S T申告を行っている。Ben の決算日は3月31日である。彼はビジネスで使用する車両をG S T\$3,750を含む\$28,750で購入した。Benはこの車両を80%事業用に使用すると見積もり、9月のG S T申告で\$3,000のG S Tを申告する。

$$\$3,750 \times 80\% = \$3,000$$

G S Tを除く取得価格は\$25,000であるため、Benは5回の調整期間中、当該資産のビジネスとプライベートの使用状況を把握する必要がある。

② 調整期間1回目

所得年度末時点でBenの実際の事業での車両の使用状況は100%であった。Benは10月-3月期のG S T申告においてG S Tの残り20%（\$750）を請求するため使用変更調整を行う。

Benの所有する車両のG S Tを除く取得価額が\$2,000超\$500,000以下であるため、あと4回の調整期間中、車両のビジネス使用を記録しておく必要がある。

③ 調整期間2回目 - 用途変更の調整額が10%以下かつ\$1,000以下の場合

Benは前年に購入した車両の用途に変更がないか、ビジネスとプライベートの使い分けを記録している。車両を購入した年の年末に既に一度、調整をしている。

調整期間2の期間中、Benの妻Carlyは自分の車両の修理中19日間、Benの営業車両を使用した。調整期間終了後、Benは私的使用の差額が10%以下、かつ\$1,000以下であることを確認した。Benは第2期間において調整を行う必要はないが、更に3回の調整期間にわたり車両の利用状況を記録しておく必要がある。

5. Tax invoice と Taxable supply information (GST法第 19E 条～第 19Q 条、第 75 条)

GST 登録者は原則として法定記載要件を満たした Tax Invoice (インボイス) の発行が義務付けられていた。しかし 2023 年 4 月以降、Tax Invoice を使用する要件は Taxable supply information (課税供給情報) と呼ばれる特定の記録を提供し保管する、より一般的な要件に置き換えられた。

Taxable supply information とは、買い手と売り手が取引の証拠として保管する必要がある最低限の情報を指し、必要とされる Taxable supply information は金額や供給の種類によって異なり、Tax Invoice のような単一の物理的文書に記載する必要はない (契約書、銀行取引明細など他の書式で保管されている情報も含まれる)³⁶⁸。従前は 50 ドル以下の取引についてインボイス不要とされていたが、この改正により取引価額が 200 ドル以下であれば、買い手に Taxable supply information を提供する必要はないとされた。しかしその場合であっても GST 記録保存の要件として売り手と買い手の双方で取引記録を保存することが求められている。

保管管理される書類には、証憑・銀行取引明細の他、帳簿の記録を確認するために必要な書類も含まれており、その保存期間は課税期間の終了後少なくとも 7 年間とされている。また、これらの情報は原則として英語又はマオリ語で作成されることが定められており、それ以外の言語で作成する場合には Commissioner の承認が必要となっている。

³⁶⁸ IR375 - April 2024 GST guide 筆者訳。

図表Ⅱ－２－４－（３）

買い手と売手が保管しなければならないTaxable supply information

	課税別総額		
	200ドル以下	200ドル超 1,000ドル以下	1,000ドル超
売り手の詳細	•販売者の氏名または商号	•販売者の氏名または商号 •GST番号	•販売者の氏名または商号 •GST番号
買い手の詳細	•不要	•不要	•氏名、および以下のうち1つ以上： -住所 -連絡先電話番号 -メールアドレス -買い手の名前と異なる場合は、商号 -ニュージーランドの企業番号またはウェブサイトのURLアドレス
日付	•請求書の日付 •インボイスが提供されていない場合、提供時期	•請求書の日付 •インボイスが提供されていない場合、提供時期	•請求書の日付 •インボイスが提供されていない場合、提供時期
商品またはサービスに関する情報	•商品またはサービスの内容	•商品またはサービスの内容	•商品またはサービスの内容
支払情報	•供給への対価 対価は以下を含む •支払 •（支払に代わる）行為 •例えば、支払いを強制する代わりに債権を免除する。 非営利団体に支払われる無条件の贈与は供給に対する対価ではない	以下のどちらか： •GSTを含まない金額、 •GSTの金額と •GST込みの金額 又は •GST込みの金額と •記載されているすべての商品およびサービスに対して標準税率で課金されるGSTが含まれていること	以下のどちらか： •GSTを含まない金額、 •GSTの金額と •GST込みの金額 又は •GST込みの金額と •記載されているすべての商品およびサービスに対して標準税率で課金されるGSTが含まれていること

出典：IR375 / April 2024 GST guide より Taxable supply information を抜粋（筆者訳）

図表Ⅱ－２－４－（４）

輸入商品・サービスおよび中古商品について、バイヤーが保管しなければならない Taxable supply information

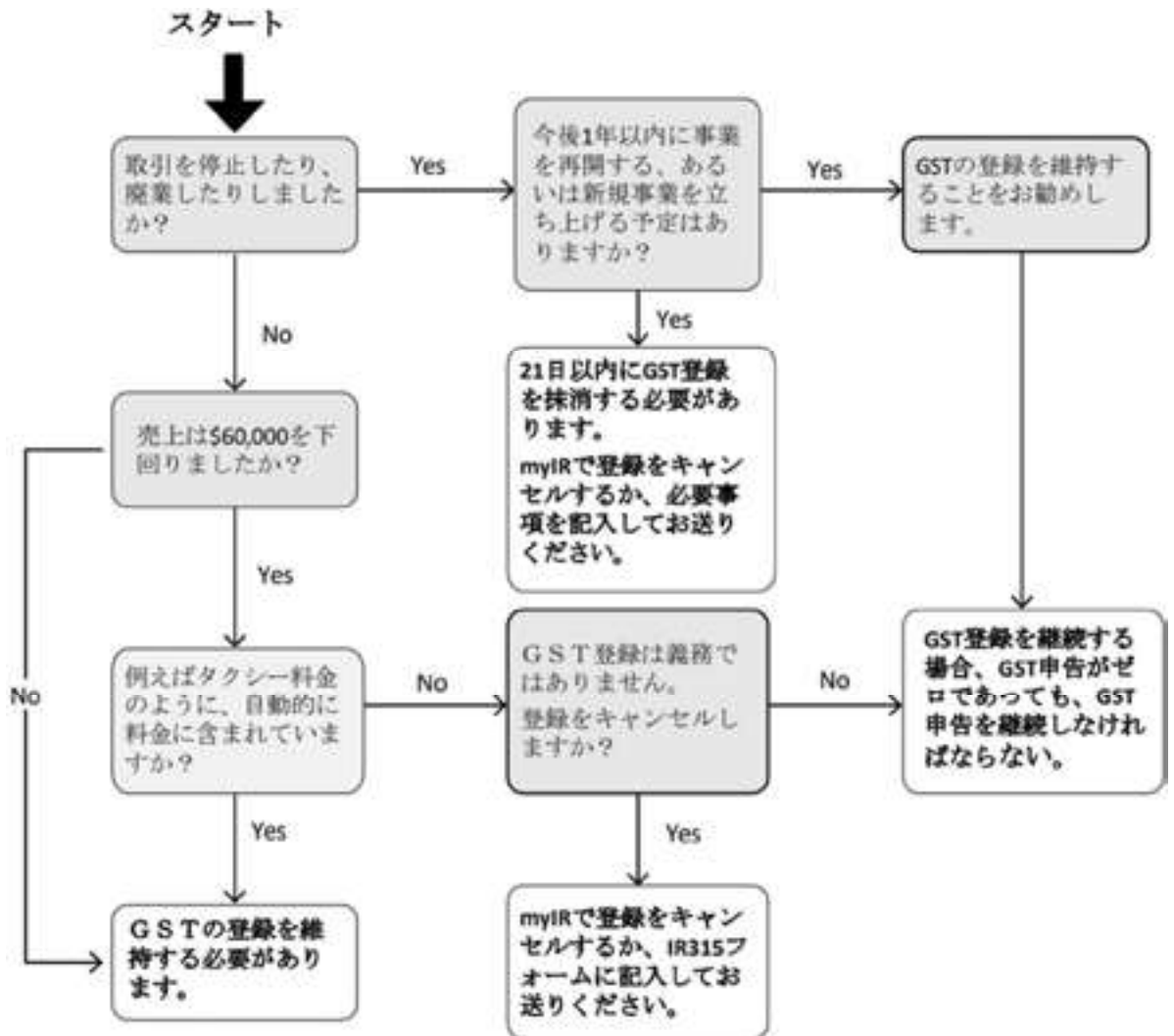
	供給タイプ	
	輸入品とサービス	中古品
売主の詳細	<ul style="list-style-type: none"> •販売者の氏名または商号 •住所 	<ul style="list-style-type: none"> •販売者の氏名または商号 •住所
買い手の詳細	•不要	•不要
日付	<ul style="list-style-type: none"> •請求書の日付 •インボイスが提供されていない場合、提供時期 	•商品が供給された日付
商品またはサービスに関する情報	•商品またはサービスの内容	<ul style="list-style-type: none"> •商品の説明 •商品の数量
支払情報	<ul style="list-style-type: none"> •供給への対価（下記参照） •オプショングループメンバーからの共同所有グループ内での供給については、状況によっては、対価の額が給与であることを示すことができる範囲で、対価を記録することができる。または従業員に支払われた賃金、または発生した利息。 •売り手と共同で所有するグループ。 <p>対価は以下の場合を含む</p> <ul style="list-style-type: none"> •支払 •（支払に代わる）行為 •例えば、支払いを強制する代わりに債務を免除する。 <p>非営利団体に支払われる無条件の贈与は、供給の対価ではない</p>	•供給額

出典：IR375 / April 2024 GST guide より Taxable supply information を抜粋（筆者訳）

6. GST登録の取り消し（GST法第52条）

課税対象となる活動を停止する場合は、GSTの登録を取り消さなければならない。ただし Commissioner は登録者がその活動中止の日から 12 か月以内に課税活動を行うと信じるに足る合理的な理由がある場合には、登録者の登録を取り消してはいけない。

図表Ⅱ－２－４－（５）



- (2) 12 か月間の課税対象取引高が 500,000NZD 超 24,000,000NZD 以下である場合：2 か月毎
- (3) 12 か月間の課税取引高が 24,000,000NZD 超である場合：1 か月毎

申告期間を2か月毎又は6か月毎とする場合、最後の課税期間は決算日と一致している必要があり、また申告納税期限は課税期間終了日の翌月 28 日、提出期限が土日祝日に該当する場合には翌営業日として定められているが、以下の例外がある。

- (1) 申告期間末日が11月末日の場合、クリスマス休暇を考慮し、申告期限は1月15日とされている。
- (2) 申告期間末日が3月末日の場合、標準的な決算日である3月31日の業務負荷を考慮し、申告期限は5月7日とされている。

以上から、GSTの課税期間は事業者の取引規模に応じて柔軟に設定されていることがわかる。これらの期間の選択は事業者の資金繰りに直接的な影響を与える。例えば、6か月毎の申告を選択することで、申告と納付の間隔が長くなり、資金を他の運営活動に充てることが可能になる一方で、納税資金管理上の問題を引き起こす可能性がある。逆に、月次または2か月毎の申告を選択する場合には、頻繁な資金準備と計画が求められるが、その結果、資金繰りの改善やキャッシュフローの効率的な管理が期待できる。

このように、課税期間に関する制度は、事業者のキャッシュフロー管理や資金の効率的な利用に大きな影響を与える要素となる。しかし一方で、中小企業者の資金繰りについては、「短期間の申告納税がキャッシュフローを悪化させ、借り入れなど別の資金管理コストを生んでいる」という見解³⁶⁹もある。

これに対して、わが国の消費税は原則として1年間の課税期間が設定されているが、この長期の申告サイクルは、特に資金繰りが厳しい中小企業に対して、キャッシュフロー管理や運用益に関する深刻な問題を引き起こしており、滞納の増加などが現実の課題となっている。これらの問題に対応するためには、今後わが国もより頻繁な申告制度の導入が効果的と考えられるが、その反面、課税期間の短縮を行うことで事務負担が増大する懸念も存在する。したがって課税期間の短縮については慎重な検討が必要ではあるものの、今後の消費税制度の見直しにおいて、課税期間についても十分に考慮することが求められると考える。

³⁶⁹ Melissa Belle Isle/Brett Freudenberg 「Taxing my cash flow: The influence of tax on small service sector business cash flow」 Journal of the Australasian Tax Teachers Association 2021 Vol.16 No.1

第6節 グループ税制

要件を満たす法人は、申請することにより複数の企業を単一の事業体とみなして、一体のGST登録者(以下、「GSTグループ」という。)となることが可能である(GST法55条(1))。GSTグループとなるには原則として所得税法における適格グループ³⁷⁰であることを要件としている。

所得税法における適格グループと認められる要件は、議決権66%以上の支配関係にあること、又は実質的に同様の関係にあることである。GSTグループとなるには、この所得税法における適格グループであることに加えて、GSTグループを構成する各企業が課税活動を行っており、その課税活動の75%以上をGSTグループ外の企業に供給している必要がある(GST法55条(1)(b)(ii))。この要件を満たせば、所得税法において適格グループとなれないLook-Through Company³⁷¹やPIE³⁷²であってもGSTグループとすることが可能となる(GST法55条(1)(b)(iii)(iv))。

GST登録者であり要件を満たす複数の企業は、代表となる企業を指定することで、その代表企業がGSTグループにおける全ての課税活動を行う単一のGST登録者となることが可能である。ただし、インボイスの発行や記録の保存については、取引を行う各企業の義務となる。

GSTグループの課税活動は代表企業が単一で行っているものとみなされるため、GSTグループの企業間で行われる取引は内部取引に該当し、課税活動はないものとされる。申告納税も代表企業が行うこととなるが、代表企業が支払うべきGSTについては、GSTグループ全社が連帯で責任を負うものとされる(GST法55条(7)(g))。

また、GSTにおいては企業によるGSTグループに加えて、企業以外のメンバーでGSTグループを構成することが可能である(GST法55条(8))。個人や社団法人等の企業以外で課税活動を行う2以上の者については、代表1名が全てを管理することとしてCommissionerの承認を得た場合には、GSTグループとして単一の登録者として取り扱われることが可能となる。また、GSTはグループとして登録すること以外に、単一のGST登録者がその支店、又は部門を独立した別の登録者として独立させることも認めている(GST法56条)。支店や部門を別の登録者とするためには、独立した会計システムが整備されていること、及び性質や場所などで個別に課税活動を認識することが出来る必要がある。独立した登録者となった支店や部門は、それらを運営する登録者とは別の登録者として、申告納税義務を負うこととなるが、独立した支店や部門がGST運用における義

³⁷⁰ 「section IC 3 of the Income Tax Act 2007」に規定する「the eligibility group」

³⁷¹ Look-Through Companyとは、ニュージーランド税制における仕組みであり、法人の収入および支出を株主に直接移転させることが出来る法人を言う。日本法人税法に規定する匿名組合の取り扱いと類似すると思われる(筆者訳)。

³⁷² PIE(Public Interest Entity)とは、社会的影響度の高い事業体としてニュージーランド政府が定めた基準に則るものを言う。

務を怠った場合には、それらを運営する元の登録者と同一の登録者に戻されることとなっている(GST法56条(5))。

GSTは原則として単一で登録者とし申告納税を行うこととしているが、各登録者の状況に合わせて、企業・個人それぞれでGSTグループを構成して申告納税を行うことや、単一の登録者を支店や部門で分けて申告納税を行うことを認めることで、納税者の個々の状況に合わせた申告納税を可能としている。

第7節 登録廃止時の課税

GSTは、GST登録者が国内において行う課税活動(GST法8条(1))を課税対象とするため、登録者以外の者が行う物品・サービスの提供は課税の対象外であり、その物品・サービス提供のために支出したGSTも仕入税額控除の対象外となる。そのため課税活動を停止して、GST登録者でなくなった者は、GST登録者であった期間に課税活動のために保有した(仕入税額控除を行った)資産を構成する商品およびサービスを、その人が登録者でなくなる直前の時点で、その課税活動の過程でその人によって供給されたものとみなし(以下、「みなし供給」という。)(GST法5条(3))GST課税を行うことにより、その整合性を保っている。

GSTにおいては、消費税法に規定する免税事業者という概念は存在しないため、登録抹消を行わない限りGSTの申告納付義務も継続することとなる。そのためGST登録者は事業の縮小や廃止等により、以後12か月間の課税活動による供給額が60,000NZDを超えないこととなる場合には、GST登録抹消の申請を行うことが可能であり(GST法52条(1)(2))、又はすべての課税活動を停止した場合には、その停止日から21日以内にCommissionerに通知して登録を抹消することとされている(GST法52条(3))。

また、CommissionerはGST登録者のうち課税活動を行っていないことが明らかであると認められる場合には、Commissionerの権限でGST登録を抹消することができ、その登録抹消とされた日を定めることも可能である。

したがってGST登録者が事業を廃止等で課税活動が停止され、登録抹消となった時に、課税活動のために取得した事業用資産を保有している場合には、多額のGST納税義務が発生する可能性がある。みなし供給とされた資産の価額は、現在の市場価額又はその購入時の物品・サービスの対価の額のいずれか低い価額により計算されるものと定められている(GST法10条(8))。

これにより、登録者が事業の廃止等により課税活動を停止した際に事業用資産を保有する場合には、GSTの納税義務が発生することとなり、GST登録抹消について大きな負担を強いることとなるため、資金の状況によってはGSTを適正に徴収できない可能性があった。

この状況について最高裁判所は、GST登録者がGST登録を義務付けられる基準値(60,000NZD)を超えてGST登録抹消を行うには、今後12か月以内に関連する資産の処分が行われない明確な意思決定が必要となると定められている。その意思決定がない場合

には、資産の処分又は処分の可能性は、登録が義務付けられる基準値(60,000NZD)に含めることと、課税活動の範囲についての基準を定めた³⁷³。これは事業用資産の最終処分についても、課税活動の範囲とすることを明確にしており、例えば、事業を廃止する際に保有している事業用財産をその後12か月間に60,000NZDを超える価額で売却する可能性がある場合には、事業自体は廃止していても残存資産の売却としてGSTの課税活動を行っているものとするを明確にしている。

これについて実務上では、事業を廃止する際には保有する事業用資産を売却するまでの間はGSTについて税額ゼロで申告を行い、事業用資産の処分が完了し納税資金の確保が出来た時にGSTの最終申告と登録抹消を行うことが一般的な処理として採用されている³⁷⁴。

GSTは納税義務者を登録者とし、免税事業者等の規定を定めないことにより、納税義務者でなくなる場合においても仕入税額控除が適用された税額については、登録抹消時に徴収することとされているため、課税活動に対する税額(15%)を効率的に徴収することを可能にしていると考えられる。

第8節 徴収、第二次納税義務

GSTの徴収についてはGST法42条(1)において、納税義務者が納付すべき税金は、国王に支払うべき債務として回収できるものと規定されており、ニュージーランドにおける一般的な税金の徴収は、Tax Administration Act 1994(以下、「税務行政法」という。)に規定されている。

税務行政法は第Ⅲ部において、調査や情報収集に関連する権限をCommissionerに与えており、第10部においてGSTの回収について規定している。税務行政法第10部において、CommissionerはGSTの賦課額について地方裁判所に訴訟を行うことが可能であり、その賦課された金額について納税者は争うことなく納税を行うことを一般原則と定めている。

未収となったGSTについて、Commissionerは金額に関わらずその回収について訴訟を起こすこととなっており(税務行政法156条)、その賦課額は正しいものとみなされ(税務行政法109条)、またその回収手続きの開始時期について制限はないものとされている(税務行政法163条)。ニュージーランドにおけるGST徴収は、納税者が異議申し立てを行う機会が限られており、税金の回収についてはCommissionerに大きな権限が与えられるものとなっている。

これに加えて、GSTは債務超過に陥って支払いが困難な法人からの回収について、GST法61条にて所得税法HD15条の取り扱いに準じ、必要な修正を加えて運用すること、

³⁷³ Thompson v Commissioner of Inland Revenue [2012] NZSC 36, [2012] 2 NZLR804.

³⁷⁴ 現地会計士確認。

所得税法に規定する用語「タイムバー」については税務行政法 108A 条に読み替えることと規定されている。

そのため GST 法 61 条は、所得税法 HD15 条に準じ、GST の納税義務を怠った会社の取締役または大株主に対し、その会社の代理人として未納 GST を個人の責任として負わせることを可能とする規定となっている。

しかしながらこれらの条文は、ただ単に債務超過となり GST の滞納を行った法人から税金を徴収するためのものである場合には、善意の経営者にとって不利益を及ぼす可能性を含んでおり、その適用は慎重に行われるものとしている。

これについて高等裁判所 (High Court) は、所得税法 HD15 条 (旧所得税法 HK11 条) の一般的な目的は、会社の資産を枯渇させるような取決めや取引を行い、納税義務を十分に果たせなくなった会社の取締役や株主から、Commissioner が税金 (この場合であれば GST) を回収できるようにするものであると判断を示した³⁷⁵。また高等裁判所は、所得税法 HD15 条の適用に該当するための条件として、以下を示している³⁷⁶。

- (1) その法人は、その協定の締結を行ったこと。
- (2) その協定の影響により、法人が納税義務を果たせなくなった場合 (その時点で発生したか、その後が発生したかは問わない)。
- (3) その協定の目的が税金の支払いが出来なくすること、及び取締役・大株主が合理的な確認をすることで、その法人が納税義務を履行できないことが予測できると判断される場合。

ニュージーランドの GST 回収は、未納付分について裁判所を通じて回収を行うほかにも、状況を客観的に見て、経営管理責任を怠った役員及び大株主から、未納となった法人の GST その他一定の税金を徴収することが出来る制度を採用することにより、GST の徴収をより確実なものとしている。

また、これら以外にも GST はその徴収をより確実なものとするため、抵当権者による担保物の販売が行われた場合 (GST 法 5 条 (2)) における、債権者の特別申告書の提出義務 (GST 法 17 条) を定めている。

この規定は、債務者から、その販売が課税対象ではないことを説明し、債務者が販売した場合には課税対象外になることを説明した書面を、債権者に書面により通知した場合、及び債権者がその販売は課税対象ではないと合理的に判断した場合においてのみこの特別申告書の提出は不要となる。

特別申告書の提出を不要とするためには、債務者は債権者に以下の情報の一部又は全てを書面で通知する必要がある。

- (1) 債務者が GST の登録者でないこと (GST 法 51 条に基づく登録義務がないこと)。
- (2) 債務者が GST 登録者である場合には、売却対象の不動産が債務者の課税活動に該当しない個人資産であること。

³⁷⁵ Spencer v Commissioner of Inland Revenue (2004) 21 NZTC 18,818 (HC) at [34]

³⁷⁶ Henderson v Commissioner of Inland Revenue [2016] NZHC 1987, (2016) 27 NZTC 22-068 at [47]

(3) 債務者が購入またはその後、その資産に係る仕入税額控除を適用していないこと。

上記の除外が適用されない限り、債務返済のため担保不動産を債権者が強制的に売却した場合には、債権者がG S T登録者でなかった場合であっても、債権者は債務者に代わり、担保物の売却に係るG S Tの申告納付を行う必要がある。

この担保物の売却について、債権者は債務者の立場に立って売却を行うものであることから、売却費用に掛かる仕入税額控除を行うことは出来ないものとされており、これについて課税庁は以下のような見解を示している³⁷⁷。

- (1) 17 条における特別申告では、納税者は仕入税額控除を行うことなく売却に係るG S Tの全額を納付しなければならない。G S T法 5 条(2)におけるみなし供給に対する仕入税額控除を可能とする理由はない。
- (2) 債権者は抵当権付売買という、G S T法 14 条に規定する非課税取引を行っていることから、それに係る仕入税額控除を受けることはできない。
- (3) G S T法 5 条(2)は、債権者を登録者とみなすのではなく、債務者の販売を行った債権者をみなし登録者とするものである。G S T法 5 条(2)及び 17 条の目的は、支払能力のない可能性がある債務者を、支払能力がある可能性が高い債権者におきかえることである。
- (4) これにより債権者が申告納付した担保物に係るG S Tは、債務者において控除することが可能となる。

また、土地である担保物の販売についてG S T法 5 条(22)にて、G S T法 5 条(2)による担保物の販売が、G S T法 11 条(1)(mb)に基づくものである場合には、その売却はゼロレーティング取引として取り扱わなければならないことを規定している。

G S Tは前述した役員や大株主に法人の納税義務を課すほかにも、支払能力が低いと予想される債務者からの徴収について、その納税義務を債権者やゼロレーティング取引により土地を購入した第三者に転嫁する規定を設けることで、徴収をより確実なものとし効率的に運用することが出来るものとしている。

³⁷⁷ Case Y2 (2007) 23 NZTC 13,017 (TRA).

第3章 わが国との比較

第1節 事前届出や選択の余地の少なさ

(1) 事前届出

わが国の消費税法については、数多くの事前届出が存在するのに対して、GSTにおいて届出制度はほとんど存在しない。GSTにおける届出は原則として、GST登録者となるための申請、及びその登録抹消の届出のみとなる³⁷⁸。これはニュージーランド政府がGSTの導入にあたり、EUのVATの問題点を洗い出すなかで、制度の複雑性は納税者にとって過度な負担を与えることや、税制を複雑にすることで課税の公平性が保てないことを懸念したためであると考えられる。また、EUのVATにおいても厳格な届出制度は採用されていないため、GSTに関連する届出書も最小限に抑えたものと考えられる。

わが国においては、小規模事業者保護の観点から納税義務者を基準期間における課税売上高1,000万円を超える事業者としたこと、さらにこの規定のみでは課税の公平が保てないとして、免税事業者の適用除外規定を事後的に増やし続けたことに伴い、課税当局に対し各事業者がその状況や自己の選択について届出を行う義務が増加し続けている。インボイス制度を導入し、多数の免税事業者に課税を行うことを選択させた現状においても、これらの届出書を廃止する動きは見られない。

また、わが国では簡易課税制度を採用している。簡易課税制度の適用を受けるためには、事前の届出を行う必要がある。この簡易課税制度は事務負担の軽減が目的であるにも関わらず、事前届出による税額計算方法の変更により税負担が変わる制度となっているため、結果として課税の公平性を保てないものとなっている。この選択の有無で税負担が変わることから納税者は、本来の趣旨から外れ税負担が減少することを優先する選択を行うため、課税の公平を損なうことに加えて、届出の失念等による申告代理者との係争も発生している。

(2) GSTで認められる選択

GSTにおいて選択することが出来るのは、一定の場合を除き12か月間の課税活動が500,000NZDを超えない、又は超えないと見込まれる登録者の原則的な申告期間を2か月から6か月に変更すること(GST法15条(2))、及びGST認識基準を原則的なインボイス基準から支払基準又はハイブリット基準を選択する(GST法19条)場合である。またこれらの選択は、実務上GST登録を行う際にまとめて行うものとなる。会計基準については、年間2,000,000NZD未満の登録者にCommissionerは変更の支持を出すことは出来ないとされている(GST法19A条(1))。

³⁷⁸ 登録申請時に課税期間および認識基準を選択し、変更がなければその後の届出は不要となる。ゼロレーティング取引等の特殊な取引が発生する場合でも事前にIRDに通知する義務はない。実務上、GST税額に大きな変動がある取引(事業譲渡や土地の売買等)がある場合には、問い合わせを避けるため申告書にそれらの書類を添付することがある。(現地会計士確認)

(3) 仕入税額控除の計算

G S Tはその税額について簡易課税のような特例計算は認められていないため、各納税者の状況によって、控除できる仕入税額が変わることはない。また、その計算方法についても、消費税法における一括比例配分方式のような計算方法はなく、したがって課税売上割合についての規定も存在しない。

G S Tにおける仕入税額の要件は、商品またはサービスが課税対象の供給に使用される、又は使用されることを意図している範囲で控除される(G S T法 20 条(3C))ものとなっており、基本的に仕入税額控除が制限されるのは、家事消費のための商品・サービスに係るG S Tと、非課税取引(Exempt supplies)³⁷⁹のための商品・サービス(G S T法 20 条 3D に該当する場合を除く)に係るもの³⁸⁰となる。

(4) 納税者による判断

G S Tにおいては税法で定められていることについては、納税者で判断を行うものとされており、届出書の提出を求めるような規定は存在しない。例えばG S Tにおいて、登録者同士の事業用土地の売買はゼロレーティング取引に該当する(G S T法 11 条(1)(mb)) こととされているが、適用についてはその取引に該当する事業者であることを相手に情報開示することのみとされている(G S T法 78F 条)。消費税法のような届出書はなく、その取引について第三者である専門機関の確認が入らないため、このような取り扱いは状況によって、納税者間での誤った認識を招く側面も持ち合わせている。

Y & P N Z L t d v . W a n g 事件において、土地の購入者が売買契約の時点でG S T登録を行っていなかったため、売却者は標準税率で契約をした。しかし、引き渡しの直前で購入者がG S Tの登録を行ったため、ゼロレーティングに変更する必要があることを売却者に伝えた。しかし売却者は契約時に十分な通知がなかったことを理由に標準税率を使用することを主張した。

裁判所はこの事案について、G S T法 78F 条(2)に関する通知は放棄できないこと、及びG S T法 11 条(1)(mb)における土地のゼロレーティング取引は強制されるものであるため、ゼロレーティング取引に該当するものと結論付けた³⁸¹。

G S T条文に従うのであれば、G S T法 11 条(1)(mb)における土地のゼロレーティング取引は、G S T法 11 条(1)(8B)に規定する通り、その供給に係る取引の決済時に決定することとされている。課税庁はG S T法 11 条(1)(8B)による決済時に判断をするものであるが、供給時点の取り扱いが正しいのであれば、供給時点の正しい取り扱いで確定させることで差し支えないとの見解を示している³⁸²。つまり課税庁の見解では、決済時から

³⁷⁹ 具体的な計算方法は後に詳述する。

³⁸⁰ 交際費については、所得税法にて50%しか経費計上認められないため、G S Tも50%部分についてしか仕入税額控除を行うことは出来ない。

³⁸¹ Y & P N Z L t d v Wang [2017] NZCA 280 at [22] and [25].

³⁸² Inland Revenue Tax Information Bulletin: Volume 23, Issue 1 (February 2011) at 31.

供給時までのG S T登録は任意であり、当事者間で統一された処理を行うのであれば、今回のケースでは修正をしてもしなくてもよいとされた。

G S Tは条文に従った運用を原則としながらも、全体としての整合性が取れているのであれば、当事者間での取り決めに正しいものとして受け入れる柔軟性を持っている³⁸³。届出書のような事前の確認を入れないことにより、場合によっては条文と異なる運用がされることもあるが、G S Tはその規定が簡素で整合性の取りやすい税法であるため、全体としての税収に影響を及ぼすことが少なく、このような柔軟な運用を可能としている。

(5) 納税者と税務代理人の係争

G S Tはその計算方法も簡易であり、税負担に影響を及ぼさないことや、時には柔軟に当事者間での運用を正しいものとして取り扱うことが出来る税法であるため、特段の届出書は不要なものであると考えられ、また、納税者と税務代理人との間における係争も少ないものと考えられる。

わが国においては数多くの届出や選択があり、その届出や選択によって納税額に大きな影響を与えることになる。また、これらのほとんどは課税期間開始の前に行うものであり事後的に変更を行うことが出来ない。そのためその課税期間の納税額について、納税者と税理士との係争が多く発生しており、その係争については税理士が損害賠償責任を負うことも少なくない。

詳細は第Ⅲ部第1節にて記載するが、わが国において税理士が損害賠償を負う係争の約半数は消費税に関連するものとなっている。また、損害賠償責任を負った事例の内容について、実際に定められた消費税額の計算を誤ったことによる賠償は僅少であり、そのほとんどが消費税法上定められている事前届出の誤りとその税額計算方法の選択によるものである。さらに、同様の事例でも係争まで発展せず個別に解決したものや、誰も気付いていない事例も数多く存在すると考えられる。

消費税法における届出や選択については、専門家である税理士においてもその判断を個別に慎重に行わなければ、納税者に本来不要だった税負担を与えてしまうほど複雑なものとなっている。そのため中小零細の事業者が税理士等の専門家に頼らず自身の判断で、消費税法に定める届出や選択を行い、課税期間ごとに認められる消費税の計算方法に基づき納税額を算出することはとても困難なものとなっている。

³⁸³ IRDはG S T及びその他の税目において、徴収税額が過少としないことを確信した場合には修正の指示を出す可能性は低い。題材としたケースにおいては納税者の判断で差し支えないとされたが、契約書の変更はその後の事業年度の税額に影響が出る可能性があるため、同様の事案でも個別に検討する必要がある。個別判断であるため常に認められるものではない。(現地会計士確認)

第2節 申告納税の簡便性

ニュージーランドは、キャッシュレス決済が進んでおり、現金による取引は露店などにおける少額取引のみで行われることがほとんどで、日常における支払いはデビットカード(EFTPOS)やクレジットカードによるものが主流である³⁸⁴。

さらに、ニュージーランドでは会計ソフトと事業用口座を紐づけ、銀行の取引明細をその都度会計に反映させることが可能なソフトも存在しており、そのような場合だとキャッシュレス決済で事業関連取引を行くことで、GST集計の手間を軽減することが可能となる。

また、GSTは単一税率であることや、その特例の少なさによる簡便性の高い税法となっていること、課税活動が年間2,000,000NZD以下の事業者においては支払基準によるGST申告が認められていることにより、GSTの税額計算における事務的負担は、わが国の消費税と比べてかなり低いものとなっており、申告についての計算ミスも少ないものと考えられる。そのため多くの事業者において、専門家に依頼することなく自分でGSTの申告を行うことが可能となっている。

ニュージーランドにおけるGSTの申告納付は、原則2か月ごととなっており、わが国よりも申告納付の回数は多くなっているが、実務的な申告の手間はほとんどなく、納税のやり方についても納税者の選択によることが可能³⁸⁵で事務負担はほとんどない。また、申告期間を短くすることは納税資金の確保を容易にすることに繋がっている。これらはGSTを納税者にとって簡便性が高く、実務上、運用しやすい税法とするための一端を担っている。

第3節 納税義務者

消費税法においては、原則として基準期間における課税売上高が1,000万円を超える事業者には消費税の納税義務が課されるのに対し、GST法においてはGSTの登録者となった者のみに納税義務が課されるものであり、GSTはその判定の日の属する月の前後11カ月の課税活動による供給額の合計が60,000NZDを超える、又は超えると見込まれる場合に登録義務が発生する。GSTは事業者ではなく登録者が申告納税を行うものであるため、消費税法に規定する小規模事業者に係る納税義務の免除や、それに伴う納税義務の免除の特例は存在しない。GST法の下では、今後の課税活動を考慮して登録者となるため、その課税活動の見込みに曖昧さを含んではいるものの、納税義務の判定は消費税法に比べて簡易なものとなっている。また、GSTは登録者の行う課税活動に係る供給のみ³⁸⁶に

³⁸⁴ Cash use in New Zealand - Public High Level findings 参照、及び現地会計士に確認。

³⁸⁵ 納税方法は振替納税、振込、クレジットより選択できる。ただしクレジットによる納付は1.5%の手数料が上乘せとなる。(現地会計士確認)

³⁸⁶ GST法3A条(1)で課税されるものを仕入税額控除の対象とし、GST法20条(2)でその課税があったことを証する書類の保存を要件とするため、一般的にこのような解釈となる。例外的に中古品に

しか仕入税額控除が認められないため、事業を開始する際にはG S T登録を行うことが一般的である³⁸⁷。

第4節 税率及び課税標準

消費税法では国内において事業者が事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供及び特定仕入れに対し消費税が課されると規定され、その税率は10%標準税率に加えて、食品等についての8%軽減税率による複数税率が適用されている。G S T法においては、登録者が課税活動の過程または推進において、ニュージーランド国内で物品およびサービスを供給した場合には一律15%税率でG S Tが課されると規定されている。

資産の譲渡等と課税活動において、課税の起因となる商品・役務の提供の範囲に大きな差はないが、課税活動の定義の範囲では、継続的又は定期的に行われるものであれば営利目的である必要がなく、公共機関や地方自治体も含まれることから、消費税法における事業者よりも幅広い者の活動を課税の起因となる行動と捉えるため、消費税法よりもG S T法における課税対象が広がっている。

第5節 税額計算

G S T法における税額計算においては、納税義務者である登録者による課税活動の供給額に係る税額から、そのために要した他の登録者の課税活動による供給額に係る税額(中古品仕入等の一部の例外を除く)を控除した金額を納税額とすることとなっており(G S T法20条)、消費税法に基づく計算における課税売上割合に該当する文言は存在しない。そのため調整対象固定資産などの課税売上割合の調整に関連する条文もないため、G S T税額の計算は簡素なものとなっている。

G S T法における税額計算では、課税活動(ゼロレーティング取引を含む)のための仕入について仕入税額控除を行ない、非課税売上のための仕入については、仕入税額控除が出来ないものとなっている(ただし、その課税活動の合計のうち非課税売上が5%未満である場合には、課税仕入れの全額を控除することが出来る)。課税売上と非課税売上の両方のための仕入については、その都度、合理的に使用割合を計算し仕入税額控除を行うこととなる。

例えば、事業用(課税対象)及び居住用(非課税)として両方の貸付を行う目的で建設された一の建物は、床面積等で合理的な按分を行い、建設のために支出したG S Tのうち事業用貸付(課税対象)に対応するG S Tについて仕入税額控除を行うこととなる。G S Tに

については登録者以外からでも一定の要件を満たせば仕入税額控除が認められる。

³⁸⁷ 現地会計士確認。

においては、消費税法のように課税期間ごとに課税売上割合を算出して仕入税額控除の金額を算出するのではなく、その課税仕入れを行った時にその課税仕入れのうち、課税売上の目的に対応する金額について仕入税額控除を行う。

また、課税資産の非課税資産への転用、又は非課税資産の課税資産への転用をした場合、また供する資産に係る課税・非課税の割合が変動した場合には、その変更・変動があった時に仕入税額控除の調整を行うこととなる(GST法 20 条(3J))。例えば非課税売上に供していた資産を課税売上の用途に変更した場合には、購入時に支払ったGSTをその用途変更のあった課税時期に仕入税額控除を行うこととなる。ただし、非課税とされる取引が限定的であるため、多くの納税者において実務上は、仕入税額控除について煩雑な処理を行うことは少ないものとなっている。

第Ⅲ部 将来における消費税制のあり方

第1節 事前届出が招く問題

ここまでわが国の消費税制度について、EUのVAT及びニュージーランドのGSTと比較し、論点ごとに検討を行った。わが国の消費税は多くの課題を抱えてのスタートであったといわれる。政府は課題を改善するために度重なる税制改正を行った。また、消費税が定着する過程で生じた様々な問題にその都度対応した。その結果、導入時と比べ複雑な税制が形成された。複雑な税制の犠牲となるのは誰か。納税者や納税者を補助する実務家だけではなく、税務調査官を含む現場の人々である。

ここでは、税理士職業責任賠償保険（以下、「税賠」という。）の保険事例全体のうち、消費税関連の事例、とりわけ届出制度関連が多数を占める現状を示す。

図表Ⅲ－1－（1）

税目	内容	年度別保険事例発生件数（件）					合計	割合	
		2018年度	2019年度	2020年度	2021年度	2022年度			
消費税	届出 届出 届出 届出 届出 届出 届出 届出 届出 届出	簡易課税選択不適用届出書	93	81	89	88	75	426	
		簡易課税選択届出書	42	44	43	52	37	218	
		課税事業者選択届出書	35	40	38	38	35	186	
		課税事業者選択不適用届出書	9	8	5	15	11	48	
	届出 届出 届出	課税仕入れ税額 一括／個別	26	23	26	24	30	129	
		簡易課税／原則課税	13	15	12	17	18	75	
		免税事業者／課税事業者	2	6	9	6	4	27	
	その他		38	35	39	42	31	185	
		消費税 計	258	252	261	282	241	1,294	49 %
	法人税		128	131	110	130	114	613	23 %
所得税		91	72	83	115	84	445	17 %	
相続税		25	31	24	40	31	151	6 %	
贈与税		20	17	16	5	11	69	3 %	
その他		10	8	9	9	14	50	2 %	
合計		532	511	503	581	495	2,622	100 %	

図表Ⅲ－１－（２）

税目	年度別支払金額（百万円）					合計	割合
	2018年度	2019年度	2020年度	2021年度	2022年度		
消費税	848	967	1,095	770	880	4,560	46 %
法人税	475	685	799	403	275	2,637	27 %
所得税	259	255	215	440	350	1,519	15 %
相続税	98	187	68	142	206	701	7 %
贈与税	62	148	54	11	34	309	3 %
その他	34	17	25	4	58	138	1 %
合計	1,776	2,259	2,256	1,770	1,803	9,864	100.0 %

出典：日税連保険センター「税理士職業責任賠償保険事例」をもとに筆者編集

上記図Ⅲ－１－（１）及び（２）のとおり、2018年度から2022年度における税賠事例の件数、保険支払金額とも消費税関連が全体の約半数を占め、中でも消費税の届出書類に関するものが多い。

その原因として、以下列挙する。

- ・届出書の提出期限が「適用事業年度開始の日の前日」までとされ、申告時点で選択できない制度となっている
- ・「適用を受けるとき」と「適用を受けををやめようとするとき」のいずれにも届出が求められる
- ・届出の提出に際し、有利不利の判断を必要とする

具体例を二つ挙げる。一つは課税事業者の選択届出（消法第9条）である。免税事業者が多額の設備投資を行う場合、課税期間開始前に「課税事業者選択届出書」を提出しなければ、支出消費税の精算を行うことができない。しかし、免税事業者が制度を理解していないため、その機会を逸する例が少なくないとされる³⁸⁸。また、課税事業者を選択した場合、設備投資年（度）に消費税の還付が受けられる一方で、その後少なくとも2年間は課税事業者として消費税の納税義務を負う。したがって、設備投資年（度）を含めた3期間での消費税申告額の予測を立てた上で判断する必要があるが、その予測は困難である。

もう一つは、簡易課税制度の選択不適用届出（消法第37条）である。簡易課税制度選択事業者が多額の設備投資を行う場合、課税期間開始前に「消費税簡易課税制度選択不適用届出書」を提出しなければ、支出消費税の精算を行うことができない。簡易課税を取り止めるかどうかは、設備投資年（度）を含めた3期間での簡易課税と本則課税の消費税申告額を予測した上で判断する必要があるが、前述の課税事業者の選択と同様、その予測は困難である。

いずれのケースでも納税者に内容の説明を行い、提出の判断を仰ぐ必要がある。これら

³⁸⁸ 日本税理士会連合会 令和7年度税制改正に関する建議書（2024年6月27日）17頁。

を怠れば税務トラブルが生じるリスクがある。納税者を補助する立場である実務家に責任がある一方で、そもそもこのような有利不利の判断を必要とする現行制度には問題があると考えられる。納税者間の不公平感を解消し、転嫁された消費税が確実に納税されるためにも、事前届出制や簡易課税制度など、有利不利が生じる制度は極力無くすべきである。

第2節 納税義務者

本稿の第I部第2章第2節および第II部第2章第1節において、日本、EU、ニュージーランドの納税義務について検討を行ってきたが、ここで改めてそれぞれの要点を整理しておく。

まず、わが国の消費税については、原則として前々年又は前々事業年度（2年前）の課税売上高を基準に判定され、課税売上高が1,000万円を超える事業者には納税義務が発生する。

一方、EUのVATは、各加盟国によって基準や判定期間が異なるが、多くの国では前年、及び当年の課税売上高が基準となり、例えばフランスでは91,900ユーロ、ドイツでは22,000ユーロを超えると納税義務が生じる。

ニュージーランドのGSTについては、過去12か月間または今後12か月間の課税売上高を基準とし、売上高が60,000ニュージーランドドル（NZD）を超える事業者には納税義務が課される仕組みとなっている。

現在、わが国では基準期間の課税売上高により納税義務の判定を行うため、本来課税されるべき資産の譲渡等について、課税されない事例が発生している。例えば、免税事業者である事業者が固定資産の売却等により一時的に1,000万円超の課税売上高を計上することとなった場合でも、その納税義務は翌々事業年度の課税売上高に課されることとなる。これにより、本来課税をすべきであった固定資産の売却等について課税が行われない事例が発生する。

さらに、基準期間と課税期間が異なることにより、2年ごとに事業の開始と廃止を繰り返し消費税の納税義務を免れるという行為を防げない事例も発生している。

EUにおける対応は各国の定める税制により異なるが、フランスやドイツでは前年度、及び当年度の課税売上高が一定金額以下である場合のみ免税事業者に該当するため、一時的に課税売上高が増加した場合等にも、その課税売上には課税が行われるが、基準期間と課税期間が異なるため、翌期に免税事業者となれた事業者を課税事業者としてしまう問題は残る。当年の課税売上高が納税義務判定の対象となるため、継続的に納税義務を免れることはできないものとされている。

ニュージーランドでは、過去12か月間または今後12か月間の課税活動の見込み額で納税義務（登録義務）を判定するため、納税義務の起因となる課税売上について、基準となる期間と課税が行われる期間が同じとなるため、一時的な固定資産の売却等についても本来の課税が行われる。さらに、第II部第2章第7節に示す通り、登録者が事業の廃止等により課税活動を停止した際に保有する事業用資産についても課税が行われるため、納税義務

を免れることは困難な税制となっている。

これらの状況を踏まえた上での考察として、わが国における現行の基準期間による納税義務判定では、課税の公平を保つことはできない。基準期間の必要性については第 I 部第 2 章第 2 節に示したとおりであるが、消費税が導入された平成元年と比べて、現在は消費税に対する納税者側の理解も深まったことや、会計システム等の発達により自身の課税売上高の把握が容易になったことを考慮すると、納税義務の判断を 2 年前の課税売上高で判断し準備期間を設けることが現代に即しているとは言えない。

日本では課税期間を事業年度と同様に 1 年とする事業者が多数であるため、ニュージーランドのように、毎月で納税義務判断を行うことは実務的ではないが、当該課税期間の課税売上高により納税義務を判断し、納税義務が生じた事業年度から申告・納税を開始する、シンプルな構造とすることが健全な納税義務環境を整えることになるのではないかと考える。合わせて、その事業年度中に消費税を転嫁しないで販売等を行ったが納税義務が発生してしまった事業者については一定の配慮をすることが考えられる。

日本税理士会連合会が公表した令和 7 年度税制改正に関する建議書内でも「21. 納税義務免除制度及び簡易課税制度について、基準期間を廃止し、当該課税期間による判定とすること」として複雑難解で不合理な現象が生じる現基準期間制度は廃止を検討することが提言されている。

また、免税事業者がインボイス発行事業者への登録を希望する際、登録希望日を記載のうえ申請を行えば、当該希望日からインボイス発行事業者であり、かつ、課税事業者に該当するという経過措置が 2029（令和 11）年 9 月末の属する課税期間まで適用されているが、当該措置を消費税法第 9 条 4 項に規定する課税期間開始前の事前届出による課税事業者選択適用の要件に代えて適用することが望ましいと考える。

第 3 節 課税期間

1. 現行の消費税の課税期間と納付期限

改めて、わが国の消費税の課税期間と納付期限について、諸外国との比較を通じてその課題の確認と、今後のあり方について検討を行う。現行の消費税の課税期間は、納税義務を負う事業者の事務負担を軽減するため、個人事業者は暦年（1 月 1 日から 12 月 31 日）、法人は事業年度を課税期間としている。ただし、事業者は選択により、3 か月ごとまたは 1 か月ごとに短縮することが可能である。実務上、課税期間の短縮は主に、輸出免税の適用により恒常的に還付を受ける事業者が多く利用しているのが実情である。また、申告・納付期限については、個人事業者は翌年の 3 月末日、法人は課税期間終了後、原則として 2 か月以内とされているが、消費税が一時的に事業者の手元に留まる性質を踏まえ、中間納付制度が設けられている。

2. 過去の改正経緯と諸外国の事例

消費税の申告納付制度については、これまでも消費税が一時的に事業者の手元に留まる性質を考慮しいわゆる運用益問題の解消を理由に改正が行われてきた（下記、図表Ⅲ－３－（１）を参照）。平成３年の改正では、消費者が負担した消費税相当額が事業者の手元に長期間滞留することで運用益が生じるとの懸念が示され、中間納付回数が年１回から３回に変更され、さらに平成１５年の改正では、一定の消費税額を超える事業者に対し毎月の間納付が義務付けられることになった。

諸外国の例をみると、国ごとに課税期間は異なる。例えば、VAT指令では課税期間は１年以内（提出期限は課税期間終了後２か月以内）と規定されており、加盟国は独自に予定納税の規定を設けることが可能である。フランスでは課税期間は原則１ヵ月で、毎月前月分の付加価値税の確定申告と納付を行う。英国では課税期間は原則３ヵ月で、課税期間終了後１ヵ月以内に確定申告と納付を行う。ニュージーランドのGSTは、原則として毎月または隔月で課税され（一定規模以下の事業者は半年）、申告期限は終了日の翌月２８日と短期間である。

これまでの改正を通じて運用益の問題は消費税創設当初より改善されてきた。ただ、諸外国と比べると課税期間が原則１年と長く、中間納付制度も直前期の年税額をベースにしているため、消費者が負担した消費税相当額が事業者の手元に長期間滞留する状況は依然として解消されておらず、根本的な解決に至っていない。

3. 課税期間の今後の在り方

消費税が一時的に事業者の手元に留まる性質を考慮すると、事業者が長期間にわたり消費税相当額を保持することで運用益が生じる現状を改善する必要がある。さらに、消費税滞納問題との関連において、申告納付の頻度を増やすことが消費税滞納の未然防止に資するとの意見も存在する。したがって、今後の消費税制度の見直しにおいては、課税期間を短縮する見直しの検討が適当と考えられる。しかしながら、申告納付回数の増加は納税者の事務負担や税務行政のコスト増加を伴うため、慎重な検討が必要である。

これらの問題を解決するためには、課税期間の短縮化と柔軟な納税制度の導入が求められる。課税期間の短縮に際しては、現行の複雑な納税義務の判定基準では納税者の事務負担が増大し、制度が複雑化するため、これらの基準を見直し、シンプルでわかりやすいものにする必要がある。その上で、課税期間短縮を選択できる現在の仕組みを改めて、法人と個人を区別し、事業規模に応じて課税期間を短縮する制度を導入することを検討してはどうだろうか。具体的には、法人については原則３か月、小規模事業者に限り６か月とし、個人事業者に関しては年次課税（暦年）を維持しつつ、集計や記帳作業の容易さを考慮した柔軟な対応が求められる。

第Ⅱ部で取り上げたニュージーランドでは、効率的な電子申告システムと簡素な税制により、企業が税務申告を迅速に行える環境が整備されており、その結果、課税期間の短縮が実現できている。わが国でも昨今、DX化（デジタルトランスフォーメーション）が進

んでおり、クラウド会計ソフトの普及や電子申告の導入が加速している。これを踏まえると、課税期間の短縮化と柔軟な納税制度の導入も現実的な選択肢と言えるのではないだろうか。このような制度改革により、事業者の事務負担を軽減し、消費税滞納の未然防止にも寄与することが期待される。

図表Ⅲ－３－（１）消費税の申告納付制度の改正の推移

消費税の申告納付制度の改正の推移							課税総額の 率別額
【導入時】	【平成3年改正】	【平成6年秋の税制改正】 平成6年4月施行	【平成10年改正】 平成10年4月施行	【社会保険・税一法改正】 平成10年4月施行	【社会保険・税一法改正】 令和元年10月施行		
年12回 （確定申告1回 中間申告11回）			（8,000） 4,800万円超	（8,095.23） 4,800万円超	（8,153.84） 4,800万円超	4,800万円	
年4回 （確定申告1回 中間申告3回）	500万円超	（500） 400万円超	（6,000） 4,800万円以下 400万円超 （500）	（6,095.23） 4,800万円以下 400万円超 （507.93）	（6,153.84） 4,800万円以下 400万円超 （512.82）	300万円	
年2回 （確定申告1回 中間申告1回）	60万円超	500万円以下 60万円超	（500） 400万円以下 48万円超 （60）	（500） 400万円以下 48万円超 （60）	（507.93） 400万円以下 48万円超 （60.95）	400万円	
年1回 （確定申告1回）	60万円以下	60万円以下	（60） 48万円以下	（60） 48万円以下	（60.95） 48万円以下 <small>※中間申告1回を要する事業者については、任意の 中間申告1回1回が可能</small>	60万円	
消費税率 （地方消費税を含む）	3%	4% （5%）	6.3% （8%）	7.8%（8） （10%）		48万円	

（注）（ ）書きは、地方消費税（消費税率換算相当）を含む。
（注）軽減税率が適用されるものについては、税率8.24%（地方消費税と合わせて8%）。

出典：財務省ホームページ

第4節 非課税

第Ⅰ部第2章第3節では、わが国とEUの非課税取引について内容と問題点を取り上げ、第Ⅱ部第2章第2節ではニュージーランドの非課税取引の内容と特徴について見てきた。

非課税取引の問題点は、課税ベースを狭めること、前段階控除ができないことによる税の歪みが生じること、取引を課税と非課税に分ける納税者の事務負担とこれをチェックする課税庁側のコスト負担が挙げられる。

非課税取引の範囲について、わが国およびEUと比べ、ニュージーランドの非課税取引は数が少なく、4項目に限定されている。これにより課税ベースが広くなり、効率性がよく、簡素な税制となっている。

前段階控除ができないことが引き起こす問題について、第 I 部第 2 章第 3 節 4 において数字でパターン別に示した。最終消費者への資産の譲渡等が非課税取引であれば、支払うべき対価は課税取引と比べて少なくなり、最終消費者にとって非課税であることの効果はそれなりに生じていると考えられる。一方、流通段階の事業者間取引が非課税取引である場合、仕入税額控除の連鎖が途切れてしまい、税の累積が生じる。それを事業者が価格転嫁すると、課税取引のみの場合より最終消費者の支払う対価が多くなり、消費者にとって有益なものとならない。そこで、事業者間の非課税取引についてはゼロ税率とすることで税の累積を避ける措置をとることを提案する。

さらに、わが国の非課税取引の範囲を、縮小することはできるだろうか。

性質上消費税の課税になじまないもののうち、郵便切手・印紙等の譲渡は、郵便切手等の購入時と使用時の二重課税を排除するため非課税となっている。これらは、課税技術上非課税とされているものであり、非課税取引であることは合理的である。また、支払手段等の譲渡も、消費されるものではなく、性質上消費税の課税になじまないということで非課税とされることは合理的である。

国・地方公共団体等へ支払う手数料等は、日本では非課税であり、EU も基本非課税である。ニュージーランドでは国等から受けるサービス等も課税取引としており、国等も納税義務者となっている。非課税を極力少なくするという観点からは、国等が納税義務者となり、これら国等へ支払う手数料等についても課税取引とすることも可能ではないかと考える。ただ、消費者の支払金額は増加することになるので逆進性に対する何らかの手当を考慮する必要があるだろう。

金融・保険取引は、常に内容が多様に開発され、課税対象となるかの判断が難しくなっている³⁸⁹と思われるが、可能な限り、これらのうちサービスの提供部分については課税取引とすべきである。ニュージーランドでは、金融サービスは非課税となっており、一定の課税事業者に対する取引はゼロ税率を選択することができる。また、生命保険取引は非課税であるが、損害保険取引は課税である。金融・保険取引は、可能な限り課税取引の要件に該当するものは非課税から外し、非課税の範囲を狭めていくべきである。ニュージーランドのように事業者に対するものをゼロ税率にすることも検討する余地があると思われる。その際には、インボイスにその旨を記載するなどし、当事者及び課税庁がその取引が課税であることを判断しやすいよう整備する必要がある。

土地の譲渡および貸付等も土地の利用によって生じるサービスには価値があるとする土地の譲渡および貸付も課税とすることは可能と考える。ニュージーランドでは、登録事業者から登録事業者への土地の譲渡はゼロ税率で取引される。事業者間の取引に関して非課税ではなくゼロ税率とすることにより、売主側で仕入税額控除が制限されず、税の転嫁がスムーズに行われることとなる。わが国で事業者間取引をゼロ税率とする制度を導入し

³⁸⁹ 辻美枝「非課税取引（1）—金融取引等」『日税研論集第 70 号 消費税の研究』（日本税務研究センター・2017 年）312 頁参照。

た場合、インボイスに相手の登録番号とこの規定を適用する旨の記載が必要であると考え
る。

ゼロ税率を導入すると複数税率となり、消費税法が目指すところの消費に広く薄く負担
を求めるといふ考えに合わないという向きもあるが、これについては、事業者間の取引に
のみ限定されていることから売上に対する税額と仕入税額控除額は同額であり税収が減少
することはなく、逆に、譲渡を行った事業者が納税資金を確保できなかった場合の徴収漏
れを防止することとなるため課税庁においてもメリットのある制度となっている。

医療、福祉、教育、住宅の貸付等、日常生活に深くかかわるものについても課税取引と
することが望ましい。これら政策的配慮から課税にしないこととしているものをすべて課
税取引とすることにより、納税者の事務コスト縮小、同類のものに対する非課税の拡大化
防止、仕入税額控除ができないことによる事業者の負担減、課税取引とされている同類の
事業者との公平性が保たれる。しかし、消費者の支払額が増えることへの国民感情、痛税
感をいかに解消するかが問題となるであろう。これについては、所得税における給付付き
税額控除や社会保障としての給付等の消費税以外のところでの措置を講じてはどうだろ
うか。

非課税取引は仕入税額控除ができないため、事業者にとって不利になることがある。こ
のため、事業者が負担する税額を消費者に転嫁することとなり、消費者にとっても負担が
増える可能性がある。これを回避する方法として、消費者に対する譲渡等については非課
税取引ではなくゼロ税率を導入した場合、第I部第2章第4節の税率構造で述べた複数税
率と同様の問題が生じる。具体的には、政治的にゼロ税率の範囲の拡大が行われる可能性
がありゼロ税率は仕入税額控除が認められることから税収の減少につながると思われる。
事業者間の取引をゼロ税率にするケースを除き、非課税取引をゼロ税率にすることは望ま
しくないと考える。

この他に、グループ税制の導入を提案する。ニュージーランドのGSTグループの課税
活動は代表企業が単一で行っているものとみなされるため、GSTグループの企業間で行
われる取引は内部取引に該当し、課税活動はないものとされる。わが国において法人税に
は連結納税制度がある。例えば、法人税の連結納税制度を適用している場合には消費税も
グループ税制を認めることを考えてもいいのではないか。

最後に、非課税取引の範囲は、ニュージーランドのように少なくすべきである。しかし、
現在導入されている非課税取引について、範囲を縮小することは、既得権益の問題、消費
者への負担増加、政治的にも困難であることは想像するに難くない。少なくとも、非課税
である必要性について検証すべきであり、これ以上非課税取引が実質的に拡大しないよう
非課税とする一定の基準を明確にすべきである。

第5節 税率構造

第I部第2章第4節では、わが国の消費税の税率構造およびEUのVATの税率構造を
検討し、複数税率制度と単一税率制度を「公平・中立・簡素」の観点から比較したうえ、

第Ⅱ部第2章第3節ではニュージーランドの税率構造を見てきた。

複数税率制度は、飲食料品などの生活必需品に軽減税率を適用し、単年度の所得に対する消費税の逆進性を緩和する手段として考えられるが、高額所得者に対してもその便益が及ぶ点で効率的ではない。ニュージーランドでは、軽減税率を適用しても所得階級別税負担に及ぼす効果が薄いことや、逆進性緩和の措置としては低所得家計に対する給付の方がより効果が高いことを具体的な数字を含めて検証し、国民へ丁寧に説明を行った。その結果、単一税率制度が採用され、低所得者への対応は税額控除や社会保障給付など、よりターゲットを絞った政策がとられている。仮に事業者が軽減税率による税率引き下げ分を全く価格に反映しない場合、軽減税率の効果はすべて事業者の利益となり、消費者の負担軽減につながらない可能性もある。

また、単一税率制度は、財・サービス間の相対価格を変化させず、標準税率と軽減税率を区別する必要がないため、経済活動への中立性を確保し、制度の簡素化を図るという観点で優れている。ただし、中立性を犠牲にしてでも政策誘導を行う必要がある場合があること、課税の公平を実現するために税制が複雑化する場合があることを踏まえると、簡素化の観点については、必ずしも優先されるものではなく、政策目的や課税の公平の実現との比較衡量が必要であると考えられる。

ニュージーランドでは、輸出関連等取引のほかに登録者同士の土地の譲渡や、継続企業の譲渡への高額なGSTが発生する一部の取引に対してゼロ税率を適用している。この制度の導入理由は、事業者間における取引金額をGST分だけ抑えることにより取引を円滑にし、譲渡した事業者が申告時に高額な納税資金の確保ができなかった場合の徴収漏れを防止することにある。対象となる財の取引金額をGST分だけ他の財・サービスよりも抑えることになるが、登録事業者外へ譲渡されたタイミングで課税されるため、一連の取引を合計した場合の税収は変化せず、最終的な事業者・消費者の税負担には影響しない。また、課税取引と免税取引を区分する必要があるが生じるが、対象取引は登録事業者間に限定されており、取引頻度も生活必需品と比較すると少ない。したがって、ニュージーランドにおけるゼロ税率の適用は、租税原則の点からみると特定の取引を円滑にする点で中立性を害し、区分が必要になり簡素化とは反するものであるが、取引金額が多額になり納税資金の確保への配慮し、徴税漏れを予防するというメリットと比較衡量すれば、その導入は否定されるものではない。

EUでは、逆進性以外にも「国際競争力維持/雇用政策」、「環境政策」、「文化保護」等の理由により軽減税率の範囲が定められている。将来、わが国においても同様の理由により軽減税率の範囲の拡大が検討されるときは、「軽減税率の導入による社会目的達成という側面」と、「軽減税率の採用により犠牲とされる制度の簡素化と経済活動への中立性の側面」を比較衡量し、他の手段ではなく、軽減税率が望ましい手段であることを国民(消費者)および事業者の理解、納得を得られない限り、その導入はすべきではない。

第6節 仕入税額控除とインボイス

わが国はインボイス方式へ移行したものの、仕入税額控除の要件は請求書等（インボイス）だけでなく帳簿の保存も要求されるため、EUとは異なるインボイス方式を採用していると言える。また、第I部第2章第5節で前述した仕入税額控除の法的性質についてもEUのVATと異なる傾向にあると考えられる。本節では下記論点を整理し、わが国の消費税の今後の在り方について提言する。

- ・仕入税額控除の適用要件をインボイスのみとすべきでない。
- ・仕入税額控除の権利性を明文化するべき。
- ・免税事業者が消費税の記載をした場合には納税義務を負うべき。

1. 仕入税額控除の適用要件をインボイスのみとすべきでない

2023年10月よりわが国においてインボイス方式が導入されたものの、仕入税額控除の要件として請求書等（インボイス）だけでなく帳簿の保存も要求されている。また、割戻計算による仕入税額控除の算定も引き続き認められている。そのためEUのインボイス制度とは異なる日本独自のインボイス制度であるといえる。

では、なぜわが国はEUのような完全なインボイス方式に移行しなかったのだろうか。その点について山田敏也氏は下記の通り述べている³⁹⁰。

「わが国における仕入税額控除方式は、帳簿保存とともに、取引相手から交付され、客観性をもつ請求書等の保存と合わせ、その制度は強固なものとなり、長い時間をかけて、仕入税額控除の適用要件である「帳簿及び請求書等の保存」が事業者に定着している。軽減税率制度が導入され、その対応策としてEUにおけるインボイスと同様の事項が記載される適格請求書が採用される局面において、諸外国で採用されているマージン課税制度等、新しい制度を取り入れてまで仕入税額控除の適用要件を変更しなかったことは、事業者の新たな事務負担に配慮した新しい制度への円滑な導入のための接続として当然のことなのかもしれない。」

第I部第2章第5節において述べた通り、現行消費税法においても引き続き帳簿の保存を前提とする割戻計算、帳簿のみの保存で仕入税額控除が認められる制度が存在することに留意する必要がある。

インボイス制度導入後も消費税納税義務者の大多数は割戻計算（税込金額から消費税額を算定する方法）によって仕入税額控除の額を算定していると見込まれる。よって、仕入税額控除の要件を請求書等（インボイス）へ変更することは実務上定着している割戻計算からより手続きが煩雑な積上計算（インボイスに記載される消費税額を集計し算定する方法）へ大幅な変更を強いてしまうことに繋がると考えられる。

また、帳簿のみの保存で仕入税額控除が認められる制度に関しては、仮に仕入税額控除

³⁹⁰ 山田敏也「適格請求書等保存方式（いわゆるインボイス方式）の導入後における仕入税額控除方式」税務大学校論叢第98号（2019年）77頁。

の適用要件を請求書等（インボイス）とするのであれば、それに代わる制度として、インボイス制度開始前のように、少額取引についてはインボイスの保存がなくとも仕入税額控除が認められる制度³⁹¹の再導入を検討すべきである。ニュージーランドのGSTでは2NZD以下取引についてインボイスの保存が不要である。金額は低いながらも、GSTの特徴の一つである簡素な制度設計の一環として評価できる。

結論としては、わが国の事業者には帳簿及び請求書等の保存が定着し、割戻計算や帳簿のみの保存による仕入税額控除の規定がある中で、仕入税額控除の適用要件から帳簿保存を切り離すことは、事業者の負担増加に繋がることが懸念されるため難しいと考える。しかしながら、電子インボイスの普及等IT技術の発展によって、より良い制度設計が見込まれる場合には改めて検討すべきであろう。

2. 仕入税額控除の権利性を明文化するべき

わが国の消費税において帳簿及びインボイスに相手方および文書作成者の氏名・名称等が欠けていたり、記載されている氏名・名称等が架空のものである場合には、原則として仕入税額控除は認められないと解すべきと考えられている³⁹²。

消費税導入から34年が経過し、わが国でも消費税が定着してきたことから、導入時にあいまいなまま始まった消費税法の条文を抜本的に見直すべきである。その一つとして仕入税額控除の権利性の明文化を提言する。EUのVATのようにインボイスの保存という形式要件ではなく課税対象となる取引事実があったという実体要件を重視する制度設計へ改めるべきと考える³⁹³。

今後インボイス制度を巡る裁判が起き始めると思うが、現行消費税法に基づく裁判例では、保存要件等の形式要件を満たさない場合に仕入税額控除の適用を認めない傾向があることは第I部第2章第5節で述べたとおりである。そうすると、従前の請求書等と比べてより手続きが煩雑となるインボイスについて記載不備等があった場合に仕入税額控除が認められない事例が増えてくるであろう。

国税庁は課税実務上軽微な記載事項があった場合にも他の書類等を確認する等柔軟な対応をする姿勢を取っている³⁹⁴が、消費税法上の仕入税額控除の権利性が確保されないま

³⁹¹ 令和5年9月30日までは税込金額が3万円未満の取引について帳簿のみの保存で仕入税額控除が可能であった。

³⁹² 金子宏『租税法(24版)』（弘文堂・2021年）838頁参照。

³⁹³ 田中治氏は「仕入れの事実がある限り、納税者の実体法上の権利として仕入税額控除を認めうることを明確にすべき」との見解を示している。田中治「インボイス方式の導入に伴う法的課題」『田中治税法著作集第4巻租税実体法の諸相と論点－相続税、消費税、地方税』（清文社・2021年）364頁。

³⁹⁴ 住澤整国税庁長官は週間税務通信のインタビューでインボイス制度開始後の税務調査の方式について下記の通りコメントをしている。

「国税当局が行う税務調査は、大口・悪質など調査必要度の高い納税者を優先的に対象としており、こ

までであればその法的安定性が保証されないため、仕入税額控除の権利性を明文化するべきと考える。

また、インボイスの正しい記載義務を負わせる方法としては、第 I 部第 2 章第 5 節で前述したとおり仕入税額控除の否認ではなく罰則規定を設けることが仕入税額控除の法的安定性に繋がるものと考えられる。

3. 免税事業者が消費税の記載をした場合には納税義務を負うべき

第 I 部第 2 章第 5 節で述べた通り、EU では V A T 指令 203 条において、請求書に付加価値税を記載した者は付加価値税の納税義務を負うと定められており、付加価値税を表示した請求書を発行した場合には、表示した付加価値税につき納付義務が発生する。一方で、わが国においては免税事業者であっても消費税額の記載がある請求書、領収書等を買主へ交付することを課税当局が認めている。この点、酒井貴子氏は「EU では登録についてはすべての課税事業者について行われているということから、前段階課税が確保されること、さらには、インボイスに記載された税額が納付されることについては、さらに V A T 指令 203 条が裏支えているのではないかと³⁹⁵」と述べている。価格表示は適正な価格形成を促すために重要な要素であると考えられ、税額を記載した以上は国へ納める義務があるとする EU の規定の方が理解を得やすい。

一方で、ニュージーランドでは納税義務のない者が G S T の税額の記載をした場合にその記載分の税額を納めなければならないという明確な規定はない。しかし、G S T の徴収は課税事業者として登録した者しか行ってはならないため、課税庁からみなし登録者として認定を受ける可能性が高い。また、その税額について課税庁が賦課額を申し立てた場合には第 II 部第 2 章第 8 節に記載のとおり、納税者は原則として争うことなく納税を行わなければならないというルールがある。そのため、納税義務のない者が消費者より G S T を徴収することは現実的に困難であろう。

したがって、消費税法第 57 条の 5 で定める適格請求書類似書類等の交付の禁止の規定に抵触しない書類であっても、消費税の記載のある請求書等を発行した事業者についてはその記載した分の消費税額の納税義務を負うという規定を設けるべきと考える³⁹⁶。なお、

れまでも請求書等の保存書類の軽微な記載事項の不足を確認するための税務調査は実施していません。インボイス制度の開始後も特に変更はなく、調査の過程でインボイスの記載不備を把握したとしても、他の書類等を確認するなど柔軟に対応してまいります。」

「住澤整国税庁長官就任インタビュー インボイス制度の円滑な定着へ向けて柔軟な対応心がける」週刊税務通信 3765 号 (2023 年)。

³⁹⁵ 酒井貴子「EUにおける付加価値税の事例検討」租税研究 871 号 (2022 年) 16 頁。

³⁹⁶ 税額記載インボイス発行者に対する納税義務について、「日本においても偽インボイスやインボイス類似書類が横行するなど、その政策的必要性が高まる事態が生じるのであれば格別、現時点において矢庭にインボイス記載税額納付義務を課すことは、実行可能性、妥当性の観点からも疑問がある」として慎重な意見もある。佐野恵一郎「適格請求書等保存方式の諸課題に対する一考察 - 円滑

消費税を請求し受け取った分は国へ納める、一方で消費税を負担した者は仕入税額控除によってその分確実に控除されるという、両輪で進めることはEUのVATより学ぶべきものである。

第7節 簡易課税制度

わが国は消費税導入時に中小企業者の記帳能力の脆弱さに考慮して簡易課税制度を導入している。それはEU諸国も同制度を同じ目的で導入にしていたが今回主要国としてあげたドイツにおいては、この制度の適用がきわめて少ないことから2023年に廃止となっている。現在はEUから離脱しているイギリスでは、同制度に類似する平均税率課税制度がある。また、ニュージーランドは簡易課税制度を導入していない。

EUに簡易課税制度が導入されていた時期においても、事前に簡易課税制度選択届出書や簡易課税制度選択不適用届出書を提出しなければ適用できないとする厳密な届出制度は見受けられなかった。

諸外国と比較した場合、わが国のみなし仕入率は高く、業種によっては実額による仕入税額控除額と比較して、納税額に有利な方を事前に選択することが行われている。これをドイツにあった簡易課税制度のように、実額による仕入税額控除額より有利にならないように、複数の業種区分と税率を制度設定すべきである。

第1部第2章第6節で述べたように、仮にわが国のみなし仕入率の決定時において減価償却費を課税仕入れとして扱うことにより、一定程度固定資産の取得に配慮しているのであれば、逆にみなし仕入率は減価償却費を課税仕入れの扱いとしないことにより低めに設定し、固定資産の取得があった場合には別枠でその固定資産に係る仕入税額控除を認める制度にすることも考えられる。そうすることで簡易課税制度不適用届出の提出をすることなく、期中の設備投資などを事業で必要とするタイミングで行うことができる。

簡易課税制度が記帳能力の乏しい中小零細事業者に配慮する制度であるのであれば、そもそも当初から記帳能力が脆弱な事業者は元より、事務担当者の健康状態の悪化や退職等により課税期間中に記帳能力が著しく低下する場合も考え、簡易課税が有利にならないようなみなし仕入率にすることを前提に申告段階で選択できるようにすべきである。また、選択の方法としては、インボイス制度の導入に伴う激変緩和措置（2割特例）を適用する際に申告書にマークを付ける方法で行われるのと同様に、申告書の提出段階で簡易課税制度の適用または不適用の意思を示す簡易な方法も検討すべきと考える。

第8節 課税事業者でなくなる場合の課税

第II部第2章第7節に記載のとおりGST登録者が登録抹消を行った場合には、GST

な導入に向けた特例等のあり方について－」税務大学校論叢109号（2023年）448頁。

登録者であった期間に課税活動のために保有した資産を構成する商品・サービスを、その者が登録者でなくなる直前の時点で、その課税活動の過程でその者によって供給されたものとみなして(5条(3)(以下、「みなし供給」という。))G S T課税を行うこととなる³⁹⁷。そのためG S T登録者は登録抹消の時に課税活動のための事業用資産を保有している場合には、多額のG S T納税義務が生じる可能性がある。みなし供給とされた資産の価額は、現在の市場価額又はその購入時の対価の額のいずれか低い価額により計算されるものと定められている(G S T法10条(8))。そのためニュージーランドにおいては、事業を廃止する場合には事業用資産の売却や廃棄処理を行い、資産がない状態にしてG S Tの登録抹消を行うことが一般的³⁹⁸である。

消費税法においては、第4条5項で個人事業者が棚卸資産又は棚卸資産以外の資産で事業の用に供していたものを、家事のために消費し、又は使用した場合における当該消費又は使用は、事業として対価を得て行われた資産の譲渡とみなす(以下、「みなし譲渡」という。)ものと規定されている。

国税庁は、個人事業主が廃業時に保有する資産は、家事消費するものとみなして課税を行うと解釈し、HPにて「個人事業者が事業を廃止した場合、事業の廃止に伴い事業用資産に該当しなくなった車両等の資産は、事業を廃止した時点で家事のために消費または使用したのものとして、事業として対価を得て当該資産を譲渡したものとみなされ(みなし譲渡)、非課税取引に該当しない限り、消費税の課税対象となります。」と公告を行っており、その課税標準を「この場合、当該事業を廃止した時の当該資産の通常売買される価額(時価)に相当する金額を、当該事業を廃止した日の属する課税期間の課税標準額に含める必要があります。」と公告を行っている³⁹⁹。

みなし譲渡は、廃業により納税義務者でなくなった個人が、その事業用資産を家事消費するものとみなして課税が行われるものであるため、その対象は個人事業主に限定されている。法人が清算を行う場合における事業用資産の分配は、残余財産の分配に該当し、資本の払戻として取り扱われるため、資産の譲渡等には該当せず消費税の課税対象外となる。また、基準期間における課税売上高が1,000万円以下であれば、納税義務の免除の特例等の一定の要件に該当しない限り、免税事業者を選択することが可能となる。事業廃止の時期に免税事業者となることで、みなし課税は回避することが出来るため、事業廃止に伴う消費税課税は回避可能な税制である。

一方G S Tにおけるみなし供給は個人のみならず、法人が事業用資産を個人に引渡す行為も現物分配ではなく、無償による商品・サービスの供給とみなしG S Tの課税対象に該当するものとされている。また、G S Tは登録者に納税義務を課すものであり、免税事業者の規定もないため、事業用資産として仕入税額控除を行なった資産を、事業廃止後に個人の資産とする場合にはG S T課税を避けることは出来ないものとなっている。

³⁹⁷ 58条にしたがって登録された人物(清算人や管財人等)とみなされる他の人によって行われる場合を除く。

³⁹⁸ 現地会計士確認。

³⁹⁹ 国税庁 No. 6603 個人事業者が事業を廃止した場合 [令和5年10月1日現在法令等]

G S Tにおいては課税供給のために購入した資産について仕入税額控除が認められている。消費税法においても課税売上用の資産を購入した際には、課税売上のための課税仕入れ又は共通課税仕入れとして、仕入税額控除が認められるものとなる。G S Tにおいても消費税法においても、その後に課税売上を発生させるものについて課税仕入れを認めている。これは最終的な消費者が消費税の負担者とされる消費税法においても、Goods and Service の価値全体に課税を行うとされるG S Tにおいても共通の考え方である。

事業を廃止した場合における課税について、G S Tでは課税仕入れを行った資産について、その後に課税供給を発生させないのであれば、既に控除したG S Tのうち、課税供給のために要さないG S Tについては控除すべきではないため、事業廃止後に使用される資産についてはみなし供給として、その仕入税額控除について調整すべきものとするためである。これは一部を家事消費する資産の購入や、課税供給・非課税供給を混合して行う資産の購入時に仕入税額控除を調整することや、資産の課税・非課税の使用目的を変更する場合の調整と整合性も取れている(第Ⅱ部第3章第5節参照)。

E UのV A T指令においては、事業を廃止した時に保有している資産の課税について明確な規定はないため、各国の税制ごとで定められている。そのため、国によって日本のように免税事業者となった後に事業を廃止することで事業用資産をV A T課税せずに私的に転用することが可能であったり、免税事業者となるためV A Tの課税事業者でなくなった時に課税される場合もある。例えばイギリスにおいては、免税事業者の規定はあるものの、V A T登録抹消時(Deregistration)に保有する資産は、みなし販売等(Deemed supplies)に該当し課税を行うことが規定されている⁴⁰⁰。

わが国における個人事業主の廃業時の資産に係るみなし譲渡については、明確な規定があるわけではなく、あくまで家事消費するものと解釈して課税を行う。消費税法においては、課税売上を発生させる資産の購入等について仕入税額控除を認めているが、その資産が課税売上を発生させないこととなった場合(非課税・家事消費資産への転用等除く)において、既に行った仕入税額控除を調整する規定は存在しない。課税事業者が免税事業者となる場合にも免税事業者となった後に販売される棚卸資産の仕入税額控除を行えないのみである。

消費税法は購入時に仕入税額控除を行った資産が、課税売上を発生させないこととなった場合において、その課税売上を発生させないこととなった事由が、家事転用や非課税売上資産への転用である場合と、廃業による場合で負担する税額が異なることとなり課税の公平性が損なわれるものとなっている。また、これは課税売上のための資産についてのみ仕入税額控除を認めていることとの整合性を欠いている。そのため消費税法においても、課税売上のために供されなくなった資産について行われた仕入税額控除の調整について、その事由により税負担が変わることのないように、課税事業者でなくなる時に保有している仕入税額控除を行った資産についての課税制度を明確に規定すべきであると考えられる。

課税事業者でなくなる場合における、仕入税額控除を行った資産への課税制度を明確にすることで、課税事業者でなくなる時に課税事業者であった期間に行った仕入税額控除の

⁴⁰⁰ 税理士法人トーマツ『欧州主要国の税法《第三版》』(中央経済社、2017年)82頁。

調整を行うこととなる。そのため、高額な資産の取得を行った課税事業者が免税事業者となる場合においても課税の公平を保つことが出来るため、基準期間がない課税期間中に調整対象固定資産を取得した場合等の納税義務の免除の特例や、高額特定資産を取得した場合等の納税義務の免除等の特例の規定は不要となる。

おわりに

本稿では、わが国に消費税を導入するにあたり、参考にしたとされるEUを中心に発展した付加価値税の研究を通し、わが国の消費税に取り入れられた制度とわが国特有の制度を確認してきた。また、わが国と同時期にEUのVATを参考にしたニュージーランドのGSTの研究を行い、わが国の消費税との違いを検討してきた。

この研究を通して、付加価値税が欧州諸国の第一次世界大戦に続く国家財政の窮乏から税収確保のため取引高税の導入などの変遷を経て、現在の前段階税額控除方式へと発展してきた税制であり、税収効果も大きく、欧州諸国で広く採用されている税制であることが分かった。

反面、非課税や軽減税率が多く採用されていることから取引の際の非課税判定や適用税率についてのトラブルも少なからず発生している。非課税制度と軽減税率については、その効果は小さく、また事業者がコスト+利益、かつ消費者等が購入する最大限の価格を意識して販売価格を決定するため、必ずしも非課税及び軽減税率の分だけ減価されているとは言えない面もあり、非課税及び軽減税率が低所得者にとって真に有益な制度ではないとの指摘などがされている。

わが国の消費税については、EUと同様に前段階控除方式を採用し、非課税制度、複数税率、インボイスの採用とおおむねEUのVATと同様のものと言えるが、事前の届出書の提出という制度については欧州諸国、ニュージーランドとも見当たらなかった。

ニュージーランドにおいては、非課税範囲も狭く、単一税率で簡易課税制度もない、GST登録制度を除けば、事前の届出書を提出しなければならないという制度もない。単純に売上げに係るGSTから仕入れに係るGSTを差引計算して申告するという非常にシンプルな制度であり、VRRが1.02とOECD平均を大きく上回り1に近い水準となっており、付加価値税の税収調達力が高いことが分かった。

研究課程において実際に現地会計士によるクラウド系会計システムを使ったGST申告の流れをデモで拝見する機会があったが、あたかも給与から預かった源泉所得税を定期的に納税するような簡便さであり、この現地会計士の話によれば専門家の手を借りずとも適正な申告ができるため、事業者自身でのGST申告を推奨しているとのことであった。

わが国の税制においては消費税に限らず、事前の届出書や申請書の提出義務が課されている制度が多く、税の専門家である税理士が介在しなければ、適正申告が到底出来ないような税制となっている。特に消費税の課税事業者選択制度や簡易課税選択制度は、比較的売上規模の小さな中小零細事業者に大きく影響を与える制度であるが、現在の消費税の事前届出制度では、これら中小零細事業者が自身で対応することは到底に不可能である。また、中小零細事業者が税理士に事前相談を行い、シミュレーションを繰り返し、届出書の種類や提出時期等を工夫することにより納税額を最小に、あるいは還付額を最大にすることが可能である制度は不公平感を招き、課税の公平の観点からも大きな問題であると感じている。

ニュージーランドにおいても設備投資の際に負担したGSTは当然、仕入れ控除が可能であるが、GST登録をやめる場合には保有する資産について時価によるみなし課税が行

われ、G S Tの取戻しが図られる。このような制度であれば、そもそも免税事業者になった段階で課税が行われるのであるから、今税理士を悩ませている高額特定資産を取得した場合等の納税義務の免除の特例などの規定やシミュレーションは不要になるのではないだろうか。

インボイス制度については、これからわが国独自の発展をとげていくものと思われるが、納税者の事務負担にも配慮したものにするとともに、付加価値税制度の根幹である前段階控除方式を維持するためにも事業者が仕入れ時に負担した消費税の控除が、要件を満たした場合に認められる恩典ではなく、仕入れの事実が確認できるのであれば、当然に控除できるものとする権利性が担保されるようにすべきである。

簡易課税制度については、記帳能力の乏しい個人事業者等に限定した特別な制度とし、みなし仕入率を低く設定することにより、実額の課税仕入額に比べ、決して簡易課税制度が有利にならないよう制度設計し、固定資産の取得にも配慮したうえで申告段階で選択できるようにすべきものとする考えに至った。

基準期間の課税売上高で納税義務を判断する制度についても、設立当初から取引規模の大きい法人などへ対応するため、新設法人、特定期間、特定新規設立法人などの改正が順次行われ、納税義務の判断は非常に複雑なものになっている。更に免税事業者が多額の課税売上を計上しても消費税の納税義務がないなど不合理な面も指摘され、不公平感は拭えない。これについては、E Uもニュージーランドも2期前の課税売上をベースに判断するような制度とはなっていない。

税の三原則として常に「公平・中立・簡素」が言われるところであるが、わが国の消費税の特に中小零細事業者に係る制度については、いずれも満たしていないように感じている。そして、そのことが納税者と税理士との係争を惹起する要因ともなっている。

わが国の消費税もニュージーランドのG S Tのように、消費者に転嫁された消費税が事業者を通して単純に納税される仕組み、「公平・中立・簡素」が実現した制度になることを強く願うところである。

令和6年10月

第50回 日税連公開研究討論会

沖縄税理士会 研究委員

委員長 井上 むつき

副委員長 宮城 秀敏

研究員 上原 登貴子

研究員 上原 康央

研究員 田嶋 さち子

研究員 照屋 亮太

研究員 當間 健一

研究員 東恩納 拓麻

研究員 真境名 元樹

研究員 町田 真子

質 問 票

令和 年 月 日
(提出期限 10月7日必着)

質問したいテーマを記入して下さい。

[テーマ: _____]

質問 (簡潔にご記入下さい。)

所属会 _____ 税理士会 _____ 氏名 _____

税理士事務所 〒 _____ TEL _____

所在地 _____ FAX _____

<質問状送付先> 〒901-0152 沖縄県那覇市字小禄1831番地1
沖縄産業支援センター7F
沖縄税理士会「公開研究討論会 特別委員会」宛
TEL: 098-859-6225 FAX:098-859-6223

※本表はコピーしてお使い下さい。