

研究ノート

消費税の今後：複数税率化と仕入税額控除

～価値財／サービスへの課税除外措置や逆進性
解消策のあり方をグローバルに検証する

石 村 耕 治

◆はじめに

- 1 付加価値税としてのわが国の「消費税」の所在
- 2 消費税の複数税率化や仕入税額控除制度見直しの起点
 - (1) 消費税の二ヶタ化と価値財／サービスへの消費課税除外措置
および逆進性解消策
 - (2) 価値財／サービスへの消費課税除外措置および逆進性解消策
の選択
 - (3) 消費税／付加価値税の枠内での対応策とは
 - ①非課税措置の所在
 - ②非課税措置に伴う「損税」の発生も深刻
 - ③「損税」対策、価値財／サービスへの消費課税除外措置
および逆進性解消策としてのゼロ税率の選択の意味
 - ④ゼロ税率採用モデルの分析～オーストラリア法制を参考に
 - (4) 消費税／付加価値税の枠外での対応策とは～カナダ法制を参考に
 - ①カナダの付加価値税制
 - ②カナダの消費税／付加価値税の枠外での対応策の分析

③非課税とゼロ税率の概要

3 わが国での消費税法改正法の要点

- (1) 軽減税率の採用と減収試算
- (2) 前段階控除／仕入税額控除方式の選択
- (3) 逆進性解消策のあり方

4 イギリスにおける対応策の実情からわが国の方向性を考える

- (1) イギリスの付加価値税 (VAT) 事業者登録の仕組み
- (2) イギリスの VAT 制度の概要
- (3) イギリスにおけるゼロ税率、軽減税率、非課税の適用の物品・サービス

(4) ゼロ税率適用物品・サービスと標準税率適用比較例

- ①食料品 (food) [第1類 (Group1)]
- ②下水サービス、上水 [第2類]
- ③書籍、雑誌、広報誌、新聞など [第3類]
- ④障害者用の録音本や無線装置など [第4類]
- ⑤居住用建物などの建築 [第5類]

(5) イギリスにおける逆進対策に起因する税収減試算

5 主要諸国での各種対応策を点検する

6 問われるゼロ税率の完全に封印したかたちでの対応策の検討

- (1) ゼロ税率の採用に否定的な政府税調の主張
- (2) 輸出戻し税という呼び名でのゼロ税率の採用
- (3) 財政当局、与党税制協議会が敷いた軽減税率のルールを走る業界
- (4) 問われるゼロ税率を完全封印したヒアリング
- (5) 日医の変節で、消費税の患者肩代り負担の可能性も
- (6) 複数税率の採用と価格の消費税の表示方法

①現在の表示方法

②公正な市場競争と消費者保護に資する価格表示方法のあり方

③消費税の表示方法と消費者保護の課題

7 外形標準課税とは何か

(1) 外形標準課税も“付加価値税”の一種

①法人税の実効税率引下げ財源としての外形標準課税強化とは

②問われる外形標準課税の拡大～求められる「重複課税」排除の視点

(2) 外形標準課税を導入する国は多いのか

8 仕入税額控除制度見直しの課題

(1) 「帳簿又は請求書等の保存」から「帳簿及び請求書等の保存」への転換の意味

(2) 帳簿方式からタックスインボイス（税額票交付）方式への転換の是非

9 タックスインボイスとは何か～イギリスの VAT の例を参考に

(1) インボイスとタックスインボイスの違い

①わが国の「インボイス」とEUの「タックスインボイス」の同異

②事業者登録番号に個人の共通番号は採用できない

(2) タックスインボイスと簡易課税制度

(3) タックスインボイスと免税事業者

(4) タックスインボイスなしでの仕入税額控除

(5) タックスインボイスとマージン課税（みなし税額控除／帳簿方式）制度

◆むすび～求められる「生活者が主役」の視点に立った議論

◆はじめに

わが国における消費税法（1988年法律108号）に基づく「消費税」は、学問上“付加価値税”としての性格を有する。英法系の諸国では、一般に VAT=Value Added Tax, ないし GST=Goods and Services Tax と表記されている。

わが国では、2013年に成立した「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」（以下「2013年消費税法改正法」という。）に基づき、2014年4月からの消費税率8%への引上げ【正確にいうと、消費税率を4%から6.3%に引上げ（地方消費税1.7%と合わせて8%）】に続き、2015年10月からの消費税率10%への引上げ【正確にいうと、消費税率を6.3%から7.8%への引上げ（地方消費税2.2%と合わせて10%）】が法定されている⁽¹⁾。

【表1】 2013年消費税法改正法に基づく税率の引上げ工程

(1) 平成26年4月1日施行（法2条）
<ul style="list-style-type: none"> ・消費税率を4%から6.3%に引上げ（地方消費税1.7%と合わせて8%）。 ・消費税の用途の明確化：消費税の収入については、地方交付税法に定めるところによるほか、毎年度、制度として確立された年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する経費に充てるものとする。 ・課税の適正化：事業者免税点制度の見直し、中間申告制度の見直し
(2) 平成27年10月1日施行（法3条）
<ul style="list-style-type: none"> ・消費税率を6.3%から7.8%に引上げ（地方消費税2.2%と合わせて10%）

(1) 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（2013年法律28号）2条および3条参照。

また、2013年消費税法改正法では、「低所得者に配慮する観点から、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。」とうたっている（法7条1項1号ロ）。このことは、消費税率の引上げは、国家財政収入の確保の面では、その必要性が肯定されるとしても、人の生存にかかる基本的な財やサービス（基礎的な飲食料品など生活必需品やサービス）に対する課税をできるだけ除外するための対応策や、徴税の確保の観点からの前段階控除／仕入税額控除方式の改変が伴う場合のこの租税を徴収納付する納税義務者、とりわけ中小事業者の自発的納税協力負担が過重にならないような対応の必要性などを法的に確認したものといえる。

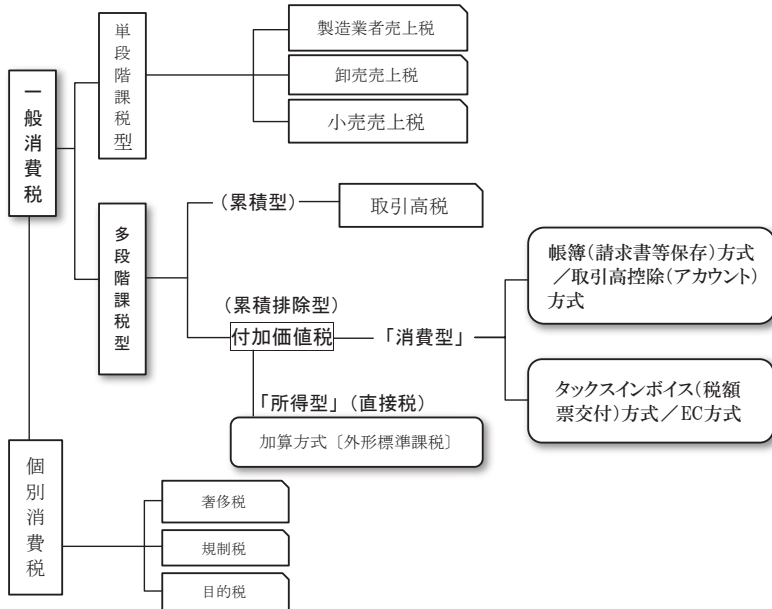
本稿では、基本的な財やサービスに対する消費税／付加価値税の課税除外のあり方に加え、事業者の自発的納税協力負担を含む前段階控除／仕入税額控除方法のあり方に焦点を絞って、消費税の今後についてグローバルな視角から分析を試みる。

1 付加価値税としてのわが国の「消費税」の所在

わが国の「消費税」は、消費型の付加価値税であり、間接税に分類される。また、一般消費税（broad based consumption tax）であるという意味では、個別消費税（excises）とは異なる。多段階型（multiple-stage）の一般消費税であるという意味では、小売売上税（retail sales tax）のような単段階型（single-stage）の一般消費税とも異なる⁽²⁾。

(2) Raquel Alexander & LeAnn Luna, "Value-Added Taxes : Ingredient in Corporate Tax Reform," 21 Kan. J.L. & Pub. Poly 409 (2012).

【表2】 消費税の類型／付加価値税（帳簿方式と税額票交付方式）の所在



加えて、累積排除型の租税であるという意味では、累積型の取引高税 (turnover tax/gross receipts tax) とも異なる。わが国の消費税は、前段階控除／仕入税額控除を帳簿および請求書を使って行う帳簿（請求書等保存）方式の付加価値税 (books-of-accounts credit-method/subtraction method VAT) である。この点では、前段階控除／仕入税額控除を税額票（タックスインボイス／tax invoice）を使って行うタックスインボイス（税額票交付）方式を採用する諸国の付加価値税 (tax-invoice credit method VAT) とは異なる。こうした消費型の付加価値税に加えて、加算型、所得型、直接税としての付加価値税 (additive type VAT/additive method VAT) もある⁽³⁾。わが国では、「外形標準課税」と呼び、都道府県

(3) 一般に、消費型の付加価値税では、仕向地主義／消費地主義 (destination principle) に基づいて課税される。これに対して、所得型の付加価値税では、原産地主義 (origin principle) に基づいて課税される。

税である“事業税”のうち外形標準対象法人の課税ベースに“付加価値割”として盛り込まれている（地方税法72条の12第1号イ、72条の14）。

2 消費税の複数税率化や仕入税額控除制度見直しの起点

多くの諸国で採用する「付加価値税（VAT, GST）」は、消費を課税ベースとした租税である。「国家財政収入の確保（revenue adequacy, revenue sufficiency）」の面からは、その必要性を肯定的にとらえる見方もある。しかし、一方では、付加価値税は、「歳入創出装置（revenue making machine）」であり、「より大きな政府（larger government）」につながるとし、否定的にとらえる見方もある⁽⁴⁾。

また、付加価値税は、他の種類の租税と比べて、納税義務者ないし担税者にとり、公正（fairness）ないし分配効率（distribution effects）が優れている租税なのかどうか問われる。所得課税との対比でいうと、付加価値税は、垂直的公平（vertical equity）に資する租税なのかどうか問われる。つまり、この租税は「累進的（progressive）」か「逆進的（regressive）」かが問題となる⁽⁵⁾。

さらに、この租税が、他の租税に比べ、「利便性（convenience）」、つまり「自発的納税協力負担（compliance and administration cost）」の面で納

(4) See, The President's Advisory Panel on Federal Tax Reform, Simple, Fair, and Pro-Growth: Proposals to Fix America's Tax System at 192 (Nov. 1, 2005): Available at <http://govinfo.library.unt.edu/taxreformpanel/final-report/index.html>; Reuven S. Avi-Yona, "The Report of the President's Advisory Panel on Federal Tax Reform: A Critical Assessment and a Proposal," 59 SMU L. Rev. 551 (2006). また、付加価値税は、いったんその導入をゆるすと、財政需要を口実に、とめどもない税率上げの政治的圧力にさらされる問題も指摘されている。See, Richard Miller Bird & Pierre-Pascal Gendron, The Vat in Developing and Transitional Countries at 19 (Cambridge University Press, 2007).

(5) 消費税／付加価値税を積極的に評価する論者も消極的な論者も、個人を対象とする課税においては、所得課税に比べると、消費税／付加価値税は、逆進的ないし非累進的であることについて異論は少ないものと思われる。逆進性について、See, George N. Carlson & Melanie K. Patrick, "Addressing the Regressivity of a Value-Added Tax," 42 National Tax Journal 339 (1989).

税義務者、とりわけ中小の事業者にどのような影響を与え、かつ、その影響の最小化にはどのような対応が必要なのかが問われる⁽⁶⁾。

(1) 消費税の二ケタ化と価値財／サービスへの消費課税除外措置および逆進性解消策

わが国では、「国家財政収入の確保」を最優先させ、2013年消費税法改正法により消費型の付加価値税である消費税の段階的税率上げを法認した。これに伴い、いくつかの重い政策課題が浮き彫りになっている。一つは、税率引上げに伴い顕在化してくる付加価値税／消費税の持つ基本的な財やサービス（基礎的な飲食料品をはじめとした生活必需品やサービス）に対する課税の回避、逆進性解消策を税制にどのように組み込むかである。そして、もう一つは、逆進性解消策に伴う事業者の税額計算における「仕入税額控除／前段階控除の仕組みの改変」、つまり帳簿（請求書等保存）方式からタックスインボイス（税額票交付）方式への移行の要否、それに伴う事業者の自発的納税協力負担の増加をどう考えるかである。

確かに消費税／付加価値税は、単一税率で、積極的な逆進性解消策も講じない方が、納税義務者／事業者にとり、比較的簡素な仕組みになる。とりわけ、わが国の消費税法では、帳簿（請求書等保存）方式の付加価値税を採用してきており、自発的納税協力負担の面では、比較的事業者の「利便性」に資する税額計算の仕組みのもとにあるといえる。

わが国では政権交代があり、その良し悪しはともかくとして、政治や財政当局が、“大きな政府”を志向し、消費税／付加価値税の持つ「国家財政収入の確保」の使命を最大限に活用する税財政政策に舵を切るにいった⁽⁷⁾。これを契機として、基礎的な飲食料品など生活必需品やサービスに

(6) 加えて、この租税の「経済的効率性 (economic efficiency)」、すなわち、「中立性 (neutrality)」なども問われる。

(7) 政府規模の縮小のためには、どのような租税政策が必要かについては、See, Joel Slemrod & Jon Bakida, *Taxing Ourselves: A Citizens Guide to the Debate over Taxes* (4th ed., MIT Press, 2008).

まで引き上げられた消費税率をそのまま適用すべきなのか、あるいは別途の税率で課税すべきなのかの問題点が浮き彫りになった。この背景には、経済学でいう価値財やサービス（merit goods and services）、つまりある個人が消費することによって、社会全体が便益を受けることになる財やサービス⁽⁸⁾、に対しては所得制限を課したり、消費課税の対象にしたりすべきではなく、普遍化して誰でも無税で費消できるようにすべきであるとする考え方（以下「価値財／サービスへの消費課税除外措置」ともいう。）を、どのように消費税制／付加価値税制に組み込むかを決める必要が出てきたことがある。そして、もう一つは、消費税／付加価値税の持つ逆進性（regressivity）、つまり所得が低くなればなるほど税負担感が強くなる現象、への対応策（以下、たんに「逆進性解消策」ともいう。）をどのように講じるかを決める必要が出てきたことがある。

価値財／サービスへの消費課税除外措置や逆進性解消策を真摯に検討しないまま税率引上げを実施するとすれば、この租税に対する生活者の信頼を失う危険性さえ出てくる。その一方で、価値財／サービスに対する消費課税除外措置や逆進性解消策を講じるために、とりわけ仕入税額控除／前段階控除の仕組みの変更も含めて検討せざるを得ないとなると、消費税／付加価値税の税額計算を複雑にしかねない。ひいては事業者の自発的納税協力負担の増加につながり、この租税に対する事業者の信頼を失うことにもなりかねない問題もはらんでいる。

（２）価値財／サービスへの消費課税除外措置および逆進性解消策の選択

価値財／サービスへの消費課税の排除策や逆進性解消策は、消費者たる担税者（生活者）には概して好評である。しかし、この租税の納税義務者たる事業者、さらにはそれら事業者の納税支援をする税の専門職には概し

(8) Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, at 80-81 (1973).

て不評である⁽⁹⁾。

こうした不評に押されて、価値財／サービスへの消費課税除外措置や逆進性解消策を導入したくともそれができないとする。そして、税率の二ケタ化だけが先行し、価値財／サービスへの消費課税除外措置や逆進性解消策が放置されることになるとすれば、消費者たる担税者、とりわけ経済的弱者の生存権が脅かされることにもなりかねない。税率引上げに対する生活者の理解を得るためにも、必要な対応策を講じる道筋を整えることは政治の重い責任である。

消費税／付加価値税の税率を引き上げる場合で、価値財／サービスへの消費課税除外措置や逆進性解消策を講じるとする。この場合、大きく次の選択が可能である。

【表3】 消費税／付加価値税率引上げに伴う価値財／サービスへの消費課税除外措置や逆進性解消策の選択

対応策	消費税／付加価値税の <u>枠内</u> での対応策
	消費税／付加価値税の <u>枠外</u> での対応策：現金給付、所得税への給付（還付）つき消費税額控除の導入等

(3) 消費税／付加価値税の枠内での対応策とは

消費税／付加価値税の枠内での主な価値財／サービスへの消費課税除外措置や逆進性解消策は、次のとおりである⁽¹⁰⁾。

(9) 例えば、日本税理士会連合会や日本税理士政治連盟は、意見広告を出し、そのなかで「消費税に単一税率化維持を提言し、軽減税率制度の導入に反対します。」と提言している。日本経済新聞2014年7月24日朝刊参照。

(10) 消費税／付加価値税の枠内での各種逆進対策の必要性とそれに伴う減収との関係について、See, Stuart Adam, Protecting VAT revenues (Institute for Fiscal Studies, 2013). Available at : http://www.ifs.org.uk/conferences/vat_stockholm2013.pdf

【表4】 消費税／付加価値税の枠内での対応策の選択

・生活必需品／サービスへの軽減税率 (Reduced rating) の採用
・生活必需品／サービスへの非課税 (Exemptions) の採用
・生活必需品／サービスへのゼロ税率 (0%税率課税/Domestic zero-rating) の採用

消費税／付加価値税の対象・対象外取引の構図のなかで、これらのうち、「非課税」と「ゼロ税率」の所在を確認すると、次のとおりである⁽¹¹⁾。

①非課税措置の所在

「非課税取引」～大きく (a) 資本取引・金融取引と、(b) 政策的配慮によるものに分かれる (消費税法6条1項)。

(b) 政策的配慮による非課税取引は、本来は消費税の課税対象取引になるものである。しかし、公共財／サービス (public goods and services) や価値財／サービス (merit goods and services) への消費課税除外目的、消費税の逆進性解消策や社会的福祉目的などに着眼し、政策的な配慮によって、例外的に非課税とされている取引である。

わが国の場合は、現行消費税法上、次の取引があてはまる。

【表5】 政策的配慮から非課税とされる取引一覧

①公的な医療保障制度による医療等 (消費税法別表第1六)
②一定の社会福祉事業等 (同別表第1七)
③助産費用 (同別表第1八)
④埋葬料、火葬料 (同別表第1九)
⑤身体障害者用物品等 (同別表第1十)
⑥学校の授業料、入学金、施設維持費等 (同別表第1十一)

(11) 石村耕治編『現代税法入門塾〔第7版〕』(清文社、2014年) 298頁以下参照。

⑦教科用図書(同別表第1十二)

⑧住宅の貸付(同別表第1十三)

②非課税措置に伴う「損税」の発生も深刻

前段階控除型の付加価値税である消費税において、事業者は、本来、仕入税額を買手に転嫁することが予定している。しかし、仕入税額を買手に転嫁できずに、事業者自身が負担しなければならないことを「損税」ともいう。例えば、医療費が非課税取引となると、事業者である病院は、仕入の際には仕入税額を負担するが、非課税サービス提供の際には当該サービスにかかる仕入税額を転嫁できなくなる。

非課税取引にかかる「損税」が発生しているあるいは転嫁が不十分な事業者は、全事業者の4割にも達しているともいわれる。課税売上高1,000万円以下の免税事業者には、「益税」が発生していると指摘される。しかし、むしろ「損税」問題の方が深刻との見方もある。いずれにしろ、価値財／サービスへの消費課税除外措置や逆進性解消策として飲食料品など生活必需品への非課税措置の採用は妥当といえない。なぜならば、非課税取引では、事業者は、課税仕入にかかる前段階の税額控除はできないからである。

「損税」対策としては、「非課税」に代えて「軽減税率」あるいは「ゼロ税率」を採用するのも一案である。「非課税」に代えて、どちらを選択しても、事業者側から見ると、前段階税額控除／仕入税額控除ができるようになるという点、さらには税額計算が複雑になるという点では、大きな違いがない。しかし、消費者側から見ると、「非課税」に代えて「軽減税率」を選択して採用することは、これまで消費税がかからなかったのが、いきなり消費税がかかってくることになるのであるから、容易には受け入れられまい。また、「普遍的な価値財やサービス(merit goods and services)に対しては課税されるべきではない」という考え方に従うと、

「軽減税率」の選択には大きな疑問符がつく。

消費税の納税義務者である事業者にも、消費税の担税者でもある消費者にも受け入れられ易い選択がある。それが、「非課税」に代えて「ゼロ税率」を選択する道である。

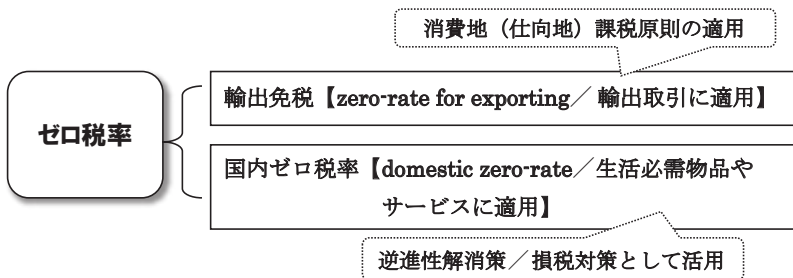
③「損税」対策、価値財／サービスへの消費課税除外措置および逆進性解消策としてのゼロ税率の選択の意味

「損税」対策、さらには、価値財／サービスへの消費課税除外措置や逆進性解消策として、「非課税」ないし「軽減税率」に代えて「ゼロ税率」を選択するということは、どういうことなのであろうか。

ゼロ税率取引では、消費税がゼロパーセントの課税取引となる。つまり、消費税は課税されるが、消費税の税率がゼロパーセントなので、課税標準額に対する消費税（0%）から、当該課税期間中に国内において行った課税仕入にかかる消費税額を控除する（あるいは還付を受ける）ことができる。

わが国の消費税法では、ゼロ税率取引としては「輸出免税等」（消費税法7条以下）のみが制度化されている。しかし、学問的、さらには諸外国の消費税制／付加価値税制をみると、「ゼロ税率（zero-rate, zero-rating）」内は、大きく分けると、次のような2つの目的に活用されている。

【表6】 ゼロ税率の適用対象



グローバルにみると、オーストラリアやカナダなどのように、「損税」対策ならびに価値財／サービスへの消費課税除外措置および逆進性解消対策として、軽減税率ではなく、国内ゼロ税率 (domestic zero-rate) (以下、「輸出免税」という意味でのゼロ税率と区別して、「国内ゼロ税率」ともいう。) を幅広く採用する国もある。わが国でも参考にすべき消費税モデルの一つといえる⁽¹²⁾。

④ゼロ税率採用モデルの分析～オーストラリア法制を参考に

オーストラリアは、1999年6月28日に「1999年新税制 (物品サービス税) 法 (A New Tax System (Goods and Services Tax) Act 1999) (以下「GST法」という。) を制定し、連邦税 (Commonwealth tax) として、2000年7月1日から、一律10%の税率で物品サービス税 (GST=Goods and Service Tax) を導入した⁽¹³⁾。GST (物品サービス税) は、性格的には、前段階控除／仕入税額控除を税額票 (タックスインボイス) を使って行うタックスインボイス (税額票交付) 方式 (subtractive invoice-based tax credit method) の消費型の付加価値税 (VAT) である⁽¹⁴⁾。

GSTは、オーストラリア国内で消費される物品やサービス一般に対して一律10%の税率で課税する間接税である (GST法9条の70)⁽¹⁵⁾。仕向地／消費地課税原則 (destination/consumption-based taxation principle) に

(12) オーストラリアの多段階型の付加価値税である「物品サービス税 (GST=Goods and Services tax)」一般については、オーストラリア国税庁 (ATO=Australian Taxation Office) のHP参照。Available at : <https://www.ato.gov.au/business/gst/in-detail/your-industry/food/GST-food-guide/>

(13) 1970年代から懸案となっていた税制改革は、連邦財務省が1985年に『オーストラリアの税改革：白書草案 (Reform of the Australian Tax System : Draft White Paper)』 (AGPS, 1985) を公表したことを契機に具体的にいった。それまでであった平均22%の卸売上税 (WST=Wholesale Sales Tax) や宿泊税 (Bed Tax、州税及び連邦直轄地域税) などの廃止、36%の法人事業税率を30%に軽減するなどの見直しをしたうえで、GSTを連邦税として導入した。

(14) オーストラリアのGSTの税法学的な視角からの包括的な分析として、See, Graeme S Cooper & Richard J Vann, "Implementing the Goods and Services Tax," 21 Sydney L. Rev. 337 (1999).

(15) ただし、税込価格の場合には、1/11を掛けて税額を計算する。

基づき、輸出はゼロ税率（輸出免税）、輸入は課税の対象になっている。GST法のもと、過去12ヵ月の課税売上高（ゼロ税率取引を含み、非課税取引その他GST対象外（outside the scope of GST）取引を除く。）が75,000ドル以上の事業者（entity）（非営利団体等は、150,000ドル以上）は、事業者登録限界点（registration threshold）を超えた日から21日以内にオーストラリア国税庁（ATO=Australia Tax Office）に登録し、オーストラリア事業番号（ABN=Australian Business Number）を取得することが義務づけられている（GST法23条の15第1項、23条の5、23条の15、25条の1）。事業者登録限界点額未満の事業者でも任意登録（voluntary registration）が可能である（GST法23条の10）⁽¹⁶⁾。登録事業者は、売上に課される物品サービス税（output tax）から仕入に課された物品サービス税（input tax）を控除して税額計算をして申告納税するか、または還付申告をすることができる。この場合の仕入税額の計算は、原則として税額票（タックスインボイス）を使って行うことになっている⁽¹⁷⁾。

（a）オーストラリア GST 法上の対応策の特徴

オーストラリアの GST 法では、「損税」対策、さらには、基礎的な飲食物品など生活必需品やサービスに対する課税除外策や逆進性解消策として「ゼロ税率」を幅広く採用しているのが特徴である。言い換えると、「軽減税率」を一切採用していない⁽¹⁸⁾。この背景には、経済学でいう価値財や

(16) いわゆる免税事業者は、仕入取引は税（GST）込となる一方で、売上には GST をかけることができず（売上価格への GST 額の上乗せは可能。）、かつ取引の相手方にタックスインボイスも交付できない。したがって、小規模事業者で、もっぱら対消費者間取引を行っている場合は別として、多少なりとも事業者間取引を行っている場合には、取引の相手方である事業者がタックスインボイスを用いて仕入税額控除をできるようにするためには、当該免税事業者は任意登録が必要となる。

(17) 後述するように、課税事業者が、最終消費者（final consumers）などからの中古物品や再利用可能な容器などを仕入れた場合、みなし仕入税額控除ができる仕組みもある。「マージン課税制度（GST margin scheme）」と呼ばれ、この制度を選択すれば、売上税額と仕入税額との差額（マージン）のみを納付することで、GST の累積を排除できる（GST 法11条の5第 b 項）。

(18) ちなみに、オーストラリア法では、「ゼロ税率適用供給（zero-rated supply）」を「GST 免税供給（GST-free supply）」と呼び、「非課税供給（exempt supply）」を「仕入課税供給（input taxed supply）」と呼んでいる。

サービス (merit goods and services)、つまり基礎的な飲食物品、教育や医療サービスをはじめとしてある個人が消費することによって、社会全体が便益を受けることになる財やサービス、に対しては所得制限を課したり、消費課税の対象にしたりすべきではなく、普遍化して誰でも無税で費消できるようにすべきである (価値財／サービスへの消費課税除外) とする考え方が取り入れられていることがある。

事実、GST 法制定過程においては、グローバルな動きに呼応して、既存の消費税を改変して付加価値税は導入するが、とりわけ生活者の立場を重視し「基礎的な飲食物品、教育、医療のような生活必需な価値財やサービスに対しては、消費課税をすべきではない」とする考え方が、ゼロ税率の適用というかたちで盛り込まれた。また、こうした基調の根源には、のちにふれるように、同じく手厚い対応策を講じている旧宗主国イギリスの強い影響がある。

【表7-1】 オーストラリア GST 法上の消費課税除外措置、逆進性解消策

標準税率	ゼロ税率取引	非課税取引	軽減税率
10%	<ul style="list-style-type: none"> ・ 輸出 ・ 医療 ・ 基礎的な飲食物品* ・ 教育 ・ 国際運輸 ・ 非営利／公益活動 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 金融取引 ・ 居住用住宅の貸付 ・ 居住用中古住宅取引 ・ 募金活動 	なし

* ● パン (菓子パンなどは除く)、穀類 (ベトフードは除く)、ミルク (加工牛乳などは除く)・チーズ・卵、スパイス・ソース、ボトル水、果実・野菜ジュース、食用肉、紅茶・コーヒー (加工物は除く)、ベビーフード、果実・野菜・魚 (生・冷凍・乾燥・缶詰・包装したものを含む)、パン塗るジャム・蜂蜜・ビーナツバター等、シリアルなどは、ゼロ税率適用対象 (GST 法38条の3第1項別表第2)。

● 一方、ケーキ類、菓子・スナック類、炭酸飲料を含む各種飲料、レストランで売られる飲食物、テークアウェイ (持帰りホットフード)、食品売り場で売られる調理済食品などは、標準税率適用対象 (GST 法38条の3第1項別表第1【ゼロ税率対象外食料】)。

（b）GST法のもとでのゼロ税率適用の実際

わが国では、ゼロ税率の適用対象を限定するねらいから意図的に「輸出免税」といった名称が使われた。このことも影響してか、基礎的な生活必需品やサービスのような国内取引に対してゼロ税率を適用するのは想定外という見方が支配的である。しかし、こうした見方は“世界の常識”ではない。

また、国内取引にゼロ税率の幅広く適用するとすれば、実務的にはどのような課税関係になるのか理解が難しいという職業専門家の声を耳にする。そこで、以下に実例をあげて、簡潔に説明してみる。

例えば、オーストラリアのGST（物品・サービス税）では、野菜がゼロ税率（0%課税）対象物品である（GST法38条の3第1項）。この場合、生産から最終消費者へ届くまでの各流通段階（food supply chain/distribution channels）での各事業者の、消費税（GST）の納税申告はどういったかたちになるのかが問われてくる。

ここでは、レタス（野菜）を例にして説明してみる。

【表7-2】 レタス（野菜）の生産から最終消費者へ届くまでの流通段階ごとの取引の概要

【設例条件】

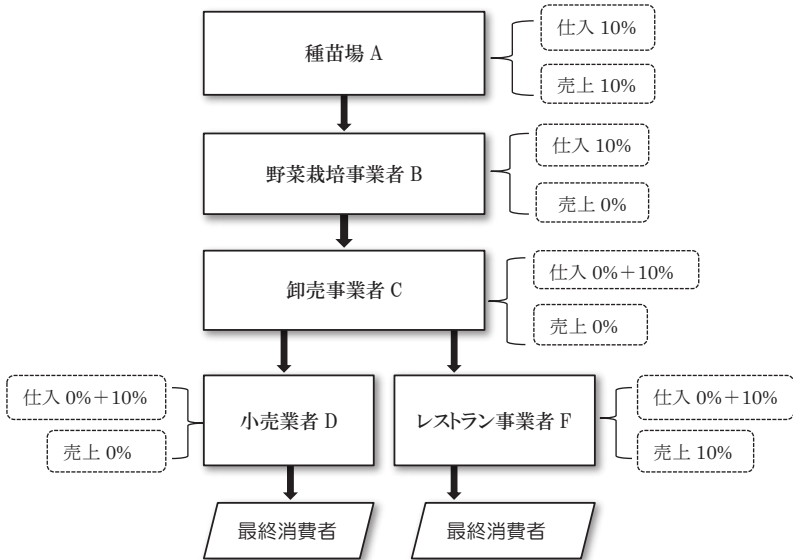
- ①種苗場A（消費税の課税事業者）がレタスの苗のパネットを市場向け野菜栽培事業者B（消費税の課税事業者）へ販売する。この場合、栽培用の苗は、最終的に人の食用に消費されるとしても、課税対象（10%）となる。したがって、この段階での課税取扱は次のとおり。
- ・種苗場Aは、野菜栽培事業者Bに10%で課税する。
 - ・野菜栽培事業者Bは、種苗場Aに支払った10%を税額控除できる。
- ②野菜栽培事業者Bは、レタスを栽培し、人の食用としてレタスを卸売事業者C（消費税の課税事業者）へ0%税率で販売する。

- ③卸売事業者Cは、レタスを小売業者D（消費税の課税事業者）へゼロ税率で販売する。
- ④小売事業者Dは、最終消費者およびレストラン事業者F（消費税の課税事業者）に対してゼロ税率で販売する。
- ⑤レストラン事業者Fは、レタスを人の食用サラダの一部として調理する。【当該サラダは、店内での食事または持ち帰りとして提供する。】
- ⑥レストラン事業者Fはサラダの価格に10%の消費税をかけ、消費者へ販売する。

GST法では、標準税率10%で、人の食用野菜はゼロ税率／0%で課税することになっている。しかし、人の食用野菜がレストランなどで加工した食事のかたちになった場合には、標準税率10%で課税になる。また、事業者（enterprise）は、いわゆる登録免除事業者ではなく、タックスインボイス（税額票）+帳簿書類等に基づいて課税売上総額にかかる消費税（output tax）から、課税仕入総額にかかる消費税（input tax）を控除して差額を課税庁に申告納付するとする。

こうしたことを織り込んで、生産から最終消費者に届くまでの流通段階ごとのゼロ税率適用のプロセスをチャートにすると、次のとおりである。

【表7-3】 生産から最終消費者に届くまでの流通段階ごとのゼロ税率適用の構図



ここで補足的な説明を加えておく。通常、事業者の仕入には、ゼロ税率（0%課税）のレタス（野菜）だけではない。標準税率（10%）の適用対象物品やサービスも入ってくる。

したがってゼロ税率適用対象の野菜だけを最終消費者向けに販売していたとしても、「仕入税額（input tax）」には、実際には0%と10%税率適用対象品やサービスが入ってくる。その分は納め過ぎになることから、申告をして消費税（GST）の還付を受けることになる。

（4）消費税／付加価値税の枠外での対応策とは～カナダの法制を参考に消費税／付加価値税の枠外での価値財／サービスへの消費課税除外措置、逆進性解消策を検討するには、カナダモデルが参考になる。

カナダは連邦国家である。9州（Province）【アルバータ、ブリティッシュ

コロンビア、マニトバ、ニューバーンズウィック、ニューファンドランド・ラブラドール、ノバスコシア、オンタリオ、プリンスエドワードアイランド、サスカチワン】と3準州 (Territory) 【ノーズウエスト、ヌナブト、ユーコン】から成る。

①カナダの付加価値税制

カナダの主な消費課税は、連邦と州レベルの付加価値税からなる。連邦レベルの付加価値税は「物品サービス税 (GST = Goods and Services Tax)」と呼ばれる。一方、州レベルの付加価値税は「州売上税 (PST = Provincial Sales Tax/QST= Quebec Sales Tax)」と呼ばれる。

(a) 連邦付加価値税 (GST)

連邦の物品サービス税 (GST=Goods and Services Tax) は、タックスインボイス (税額票交付) 方式の付加価値税である⁽¹⁹⁾。連邦消費税法 (Excise Tax Act 1985) の第 IX 部「物品サービス税」(122条以下。以下「GST 法」として引用する。) に挿入されている⁽²⁰⁾。カナダの GST の標準税率は5% (もっとも軽減税率は不採用) である。

(b) 州売上税 (PST/QST)

また、州レベルでは、アルバータ州および北部3準州 (ノーズウエスト、ヌナブト、ユーコン) を除く、各州は、州売上税 (PST = Provincial Sales Tax) を課している。税率は、オンタリオ州8%、ブリティッシュコ

(19) カナダは、連邦税として1920年に取引高税 (turnover tax) を導入した。1924年に取引高税を廃止し、単段階課税型の消費税である連邦製造業者売上税 (MST=Manufacturer's Sales Tax) を導入した。その後、1991年に、MSTを廃止し、物品サービス税 (GST=Goods and Services Tax) の名称で、多段階課税型、タックスインボイス (税額票交付) 方式の付加価値税を、州小売売上税 (RST=Retail Sales Tax) に上乘せするかたちで導入した。沿革について詳しくは、See, Richard M. Bird & Pierre-Pascal Gendron, "Symposium on Designing A Federal VAT : Part II : Sales Taxes in Canada : The GST-HST-QST-RST 'System'", 63 Tax L. Rev. 517, at 521 et seq. (2010).

(20) Available at : <http://laws-lois.justice.gc.ca/PDF/E-15.pdf>

ロンビア州7%である。ケベック州の売上税（QST=Quebec Sales Tax）の税率は9.975%である。

（c）統一売上税（HST）スキーム

連邦は、州売上税（PST）と連邦の（GST）とを一体化して課税することを促すために統一売上税（HST=Harmonized Sales Tax）スキームを組んでいる。統一売上税（HST=Harmonized Sales Tax）スキームへの参加は、各州の選択による。参加を望む州は、連邦（カナダ財務省）と包括的租税統合連携協定（Comprehensive Integrated Tax Coordination Agreement）を締結することになっている⁽²¹⁾。

現在5つの州がHSTスキームに参加している。これらの州においては、連邦課税庁（RCA=Revenue Canada Agency /カナダ歳入庁）の所管のもと、事業者は、課税物品の譲渡やサービスの提供に際して、次の税率でHSTを徴収し、仕入税額控除をしたうえRCA（カナダ歳入庁）へ申告納付するように求められる。

【表8】 HST（統一売上税）スキーム参加州の税率

HST スキーム参加州	HST 税率
<ul style="list-style-type: none"> ・ニューバーンズウィック州 ・ニューファンドランド・ラブラドール州 ・オンタリオ州 	13%（GST 5% + PST 8%）
<ul style="list-style-type: none"> ・ノバスコシア州 	15%（GST 5% + PST 10%）
<ul style="list-style-type: none"> ・プリンスエドワードアイランド州 	14%（GST 5% + PST 9%）

(21) 例えば、連邦（カナダ財務省）とオンタリオ州との包括的租税統合連携協定については、See, Comprehensive Integrated Tax Coordination Agreement Between The Government of Canada and The Government of Ontario. Available at : <http://www.fin.gov.on.ca/en/publications/2009/citca.html>

<p>・ブリテッシュコロンビア州</p>	<p>2010年7月1日から2013年3月31日までHSTスキームに参加していたので、12% (GST 5% + PST 7%) であった。2014年にHSTスキームから離脱したことから、事業者は連邦のGST 5% + 州売上税 (PST 7%) を徴収し、仕入税額控除をして算出した税額を、連邦 (RCA) と州に別々に申告納税する⁽²²⁾。</p>
----------------------	---

HST 税収の州への配分について、連邦と HST スキーム参加州の代表者からなり歳入配分小委員会 (Revenue Allocation Sub-Committee) が審議し、一定の基準に基づいて統一売上税 (HST) スキームに参加する州に対して連邦から配賦することになっている。

ちなみに、州権を強く主張するケベック州は、同州独自のケベック売上税 (QST=Quebec Sales Tax) 制度を導入している。連邦 (カナダ財務省) とケベック州政府との間の協定に従い、ケベック州財務当局 (Revenu Quebec) が、連邦の GST を含めて所管する仕組みになっている⁽²³⁾。ケベック州は、連邦の GST 徴収のかかったコストの補償を受けることができる。

(22) 州権の強いカナダの場合、連邦の GST に加え、各州の HST、PST、QST などがあり、消費課税は極めて複雑な仕組みにある。連邦の GST ではサービスを幅広く課税するのに対して、州の RST では、物品一般が課税対象であり、必ずしもサービスを幅広く課税対象としていない。この結果、GST の課税ベースと州の RST の課税ベース (とが必ずしも一致せず、納税義務者である事業者の自発的納税協力費の増大や事務の煩雑化につながっている。また、連邦課税庁 (CRA=Canada Revenue Agency) や諸州の税務当局の徴収コストも低くはないことが指摘されている。詳しくは、See, Richard M. Bird & Pierre-Pascal Gendron, "Symposium on Designing A Federal VAT : Part II : Sales Taxes in Canada : The GST-HST-QST-RST 'System'", 63 Tax L. Rev. 517 (2010).

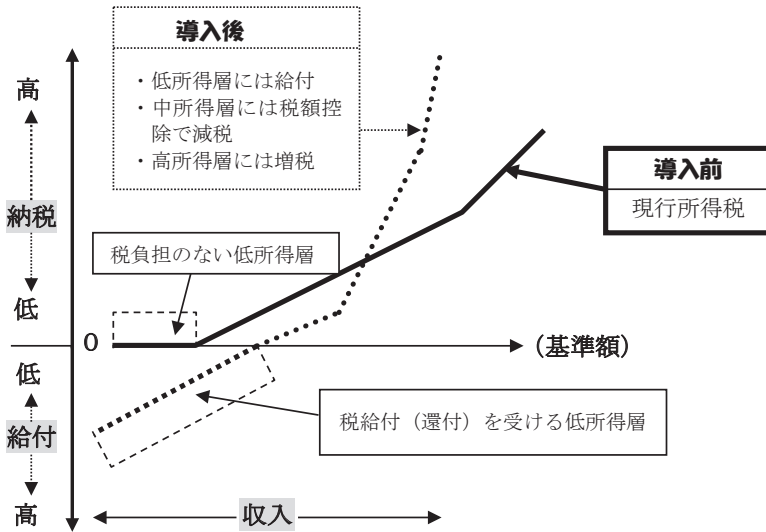
(23) See, Revenu Quebec, Consumption Tax Available at : http://www.revenuquebec.ca/en/entreprise/taxes/tvq_tps/modifications-regime-tvq.aspx なお、QST は、課税対象物品やサービスについて、連邦の GST (5%) 税抜の金額に対し QST 税率 (9.975%) を掛ける仕組みになっている。

②カナダの消費税／付加価値税の枠外での対応策の分析

カナダの消費税／付加価値税制の要点を説明してみた。カナダは、とりわけ逆進性解消策として、消費税／付加価値税（GST）の“枠内”での仕組みに加え、“枠外”での仕組み、つまり個人所得税制に GST/HST 税額控除制度を導入している国として世界的に注目を集めている。

理論的に分類すると、個人所得税上の税額控除（tax credit）には、いわゆる負の所得税（negative income tax）の考え方を採り入れた①「給付（還付）型の税額控除（refundable tax credit）」と、②「非給付（非還付）型の税額控除（non-refundable tax credit）」がある⁽²⁴⁾。カナダの GST/HST 税額控除は、①の給付（還付）型の税額控除の一つである。ただ、現金給付ではないので、所得税の確定申告が必要である。また、確定申告しても、所得制限を超えると、この税額控除の適用はない。

【表9】 給付（還付）つき税額控除のイメージ



(24) 給付（還付）つき税額控除について詳しくは、拙論「給付（還付）つき税額控除をめぐる税財政法の課題：アメリカの『働いても貧しい納税者』対策税制を検証する」白鷗法学15巻1号参照。

(a) インフレ増税調整機能も加味した GST 税額控除

GST の“枠外”での逆進性解消策仕組みは、連邦個人所得税制に組み込まれており、「GST/HST 税額控除 (refundable Goods & Services Tax/Harmonized Sales Tax Credit)」と呼ばれる⁽²⁵⁾。

カナダの場合、後にふれるように、普遍的な価値財やサービス (merit goods and services) に対しては課税されるべきではないという視角から、基礎的な飲食料品を含む生活必需品やサービスに対しては、「軽減税率 (reduced rates)」は一切採用せず、幅広く「ゼロ税率 (domestic zero-rate)」や「非課税 (exemptions)」を採用している。しかし、こうした価値財/サービスへの消費課税除外措置による恩恵は、高所得者にも及ぶ。

このことから、真の逆進性解消策、経済的弱者に特化した対応策として別途、個人所得税に給付 (還付) つき GST/HST 税額控除の仕組みを盛り込んでいる。

また、個人所得税上の GST/HST 税額控除では、GST の隠されたインフレ増税を防止するために、給付 (還付) 額や所得制限額に物価スライド制を組み込んでいることから、消費者物価指数 (CPI) を調整する仕組みとしても機能しているといえる。言い換えると、一種のタックス・インデクセーション/物価調整税制 (tax indexation) としての役割を担っている⁽²⁶⁾。

GST の標準税率 (軽減税率を採用している場合には当該税率も含む。) が固定されている限り、インフレが起きると、その分だけ消費税/付加価値税収が増える。その一方で、インフレにスライドするだけの所得の伸びがないとすると生活者の可処分所得は目減りする。インフレ消費増税で生活者の可処分所得に目減りが生じないようにするためには、低および中所得

(25) See, Canada Revenue Agency, GST/HST Credit : Including related provincial credits and benefits (For the period from July 2014 to June 2015). Available at : <http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tg/rc4210/rc4210-14e.pdf>

(26) See, Ken Battle, Credit Corrosion : Bracket Creep's Evil Twin (Caledon Institute of Social Policy, 1999). Available at : <http://www.caledoninst.org/Publications/PDF/creditco.pdf>

得の生活者層を対象としたタックス・インデクセーション機能を組み込んだ所得税上の給付（還付）つき GST/HST 税額控除が有効に機能する。

（b）GST 税額控除の概要

GST 税額控除制度のもとでは、一定額以下の世帯所得のカナダ居住者に対して、所得税額を給付（還付）することにより、消費税負担額やインフレ消費増税額を補てんする。還付申告は所得税申告時に行う。1月、4月、7月、10月の年4回に分割、還付（給付）される。最新の所得制限および還付額（毎年、消費者物価指数（CPI）調整が行われる。）は、次とおりである⁽²⁷⁾。

【表10】 所得制限（2014年7月以降に始まる年度／2013年所得水準）

家族構成	調整世帯純所得（ドル）
・独身	\$ 43,052
・子供1人いる一人親	\$ 48,412
・子供2人いる一人親	\$ 51,232
・子供3人いる一人親	\$ 54,052
・子供4人いる一人親	\$ 56,872
・子供のいない婚姻／同棲カップル	\$ 45,592
・子供1人いる婚姻／同棲カップル	\$ 48,412
・子供2人いる婚姻／同棲カップル	\$ 51,232
・子供3人いる婚姻／同棲カップル	\$ 54,052
・子供4人いる婚姻／同棲カップル	\$ 56,872

*カナダドル1ドル=95円前後

(27) See, Canada Revenue Agency, Family income level where the recipient will no longer receive the GST/HST credit. Available at : http://www.cra-arc.gc.ca/bnfts/gsthst/gstc_ncms-eng.html ; Canada Revenue Agency, Goods and services tax/harmonized sales tax (GST/HST) credit payment amounts tax year 2013. Available at : http://www.cra-arc.gc.ca/bnfts/gsthst/gstc_pymnts-eng.html

【表11】 還付税額 (2014年7月以降に始まる年度/2013年所得水準)

適格者の類型	還付税額 (ドル)
・適格成人の控除額	\$ 268
・19歳以下の適格子供1人あたり	\$ 141
・一人親の場合の配偶者相当控除額	\$ 268
・単身成人への追加控除額	\$ 141
・子供のいない単身成人向け追加控除適用限界点	\$ 8,685
・消失控除適用限界点	\$ 34,872

* カナダドル1ドル=95円前後

カナダは久しく、連邦の個人所得税制上の各種控除に、所得控除 (deductions) 方式に加え、幅広く税額控除 (credits) 方式を導入してきている。また、税額控除には、一部給付 (還付) つき医療費税額控除 (refundable portion of the medical expense tax credit) のように、給付 (還付) 型の税額控除 (refundable tax credit) 方式を活用してきた伝統がある。このため、給付 (還付) つき GST/HST 税額控除の創設は、比較的容易に受け入れられた経緯がある⁽²⁸⁾。

③非課税とゼロ税率の概要

カナダの場合、付加価値税である物品サービス税 (GST) の枠外では対策、つまり所得税上に給付 (還付) 型の GST/HST 税額控除を設けると同時に、付加価値税である物品サービス税 (GST) の枠内での価値財/サービスへの消費課税除外策、逆進性解消策も講じている。

カナダの GST で講じている非課税 (exemptions) とゼロ税率 (domestic zero-rate, zero-rate for exporting) 適用一覧は、次のとおりで

(28) See, Ken Battle, Credit Corrosion : Bracket Creep's Evil Twin at 11-12 (Caledon Institute of Social Policy, 1999). Available at : <http://www.caledoninst.org/Publications/PDF/creditco.pdf> もっとも、州により、自州の消費税/売上税にかかる還付 (給付) 額は異なる。

ある⁽²⁹⁾。

【表12】 カナダの GST における「非課税」と「ゼロ税率」適用物品／サービス一覧

<p>【非課税供給 (exempt supplies)】 居住用不動産（新設／中古）の取引・賃貸（ただし1ヵ月未満を除く。）、土地・農地、保健・医療・歯科医療、14歳以下の子供の保育サービス（24時間以下のものに限る。）、道路・橋梁・フェリーの通行料（ただしカナダ入出国サービスは0%税率適用のものを除く。）、法律扶助、学校教育、音楽レッスン、小中高のカフェテリアで販売される飲食料品一般、金融・保険サービス、公益団体が供給する物品／サービス一般、非営利団体が供給する一定の物品／サービス、政府や公的団体の交通／賃貸／水道サービスなど（GST法123条1項関係別表第5）</p>
<p>【ゼロ税率供給 (zero-rated supplies)】 牛乳／パン／野菜など基礎的な飲食料品（ただし、酒類／ソフトドリンク／菓子／ホットフード／自販機販売飲食料品／外食などは除く。）、穀物／原料羊毛など農産物、家畜、水産物、処方薬／処方料、医療機器・医療補助機器、輸出、旅客サービス。国際運輸など（GST法123条1項関係別表第6）</p>

余談になるが、カナダでは、GST導入時に、実業界は、しきりと「非課税 (exemption from GST)」措置を講じるように求めた。これは、非課税適用物品やサービスの提供事業者 (exempt goods and services suppliers) になることが、GST税額の計算において前段階控除／仕入税額控除ができなくなるとの認識を欠いていたためである。今日では、実業界は、「非課税」適用と「ゼロ税率」適用の違いがよくわかるようになっ

(29) See, Canada Revenue Agency, Exempt goods and services. Available at : <http://www.cra-arc.gc.ca/tx/bsnss/tpcs/gst-tps/gnrl/txbl/xmptgds-eng.html> Canada Revenue Agency, Zero-rated (0%) goods and services. Available at : <http://www.cra-arc.gc.ca/tx/bsnss/tpcs/gst-tps/gnrl/txbl/zrrtd-eng.html>

た。非課税適用物品やサービス提供事業者になることは、最終消費者と同じスタンスになることがわかった。しかし、“時すでに遅し (the ship has already sailed)”である。このため、非課税物品やサービスの提供事業者がゼロ税率物品やサービスの提供事業者 (zero-rated goods and services suppliers) をうらやむ構図にある。

GSTの枠外、つまり所得税制上の給付(還付)つきGST/HST税額控除のみならず、GST枠内でこうした手厚い価値財/サービスへの消費課税除外策、逆進性解消策を講じることは、当然、大幅なGST税収減(GST tax expenditures)につながる⁽³⁰⁾。加えて、GSTの納税義務者である事業者の自発的納税協力負担や課税庁の徴税費の増加につながる。

「カナダのGSTは世界一複雑な付加価値税法である (the most complex VAT law in the world)」とやゆされる。事業者の自発的納税協力負担や課税庁の徴税費も半端ではない。それでもなおカナダでこうした手厚い価値財/サービスへの消費課税除外策、逆進性解消策を講じているのは、各人または各世帯が稼得する所得金額には関係なく、「普遍的な価値財やサービス (merit goods and services) に対しては課税されるべきではない」という考え方に基づく。こうした考え方の底流にあるのは、同じく価値財/サービスに対する課税除外策、逆進性解消策を講じている旧宗主国イギリスの付加価値税制である。また、隣国のアメリカが連邦段階での付加価値税を導入しないことから“カナダ国民の消費増税への強いアレルギー”に対する配慮がうかがえる。

こうした価値財/サービスに対する課税除外策、逆進性解消策の実施で、本来入ってくるはずのGST関連税収に30%以上が消えているもようである。“課税ベースの浸食”という視点から見ると問題なしとはしない。しかし、生活者の視点から見ると、わが国政府のように、消費税の逆進性解消策に“軽減税率”だけを打ち出しているのは、かなり異様にみえる。

(30) GST関連税収損/租税歳出(GST tax expenditures)について詳しくは、See, Department of Finance Canada, Tax Expenditures and Evaluations 2013. Available at : <http://www.fin.gc.ca/taxexp-depfisc/2013/taxexp1301-eng.asp#toc9>

必ずしも世界の主流の主張ではないことがわかる。

ちなみに、カナダの GST 法では、小規模企業の GST/HST 関連納税協力負担の軽減をねらいに、いわゆる「簡易課税 (quick method of accounting)」、つまり課税売上高へ簡易課税率 (みなし課税率)【例えば連邦の GST 標準税率 5% に対して、みなし税率 1.8%】を掛けて納付税額を計算する制度を導入している。1 事業年の課税売上高 (ゼロ税率適用対象物品やサービスも含む。) が 40 万カナダドル (税込) 以下の場合、事業者が簡易課税を選択できる⁽³¹⁾。簡易課税選択事業者には、GST は一種の取引高税として機能することになる。例えば、簡易課税選択事業者が、取引相手の事業者標準税率適用対象の課税物品の譲渡やサービスを給付したとする。この場合、当該簡易課税選択事業者は、取引相手の事業者に 5% で課税できる。タックスインボイス (税額票) は発行できるが、自らはタックスインボイスを使って仕入税額 (input tax) の控除をせず、帳簿書類 (books and records) に基づいて算出した課税売上高にみなし税率をかけて税額を計算し、当該税額を申告納付することになる。

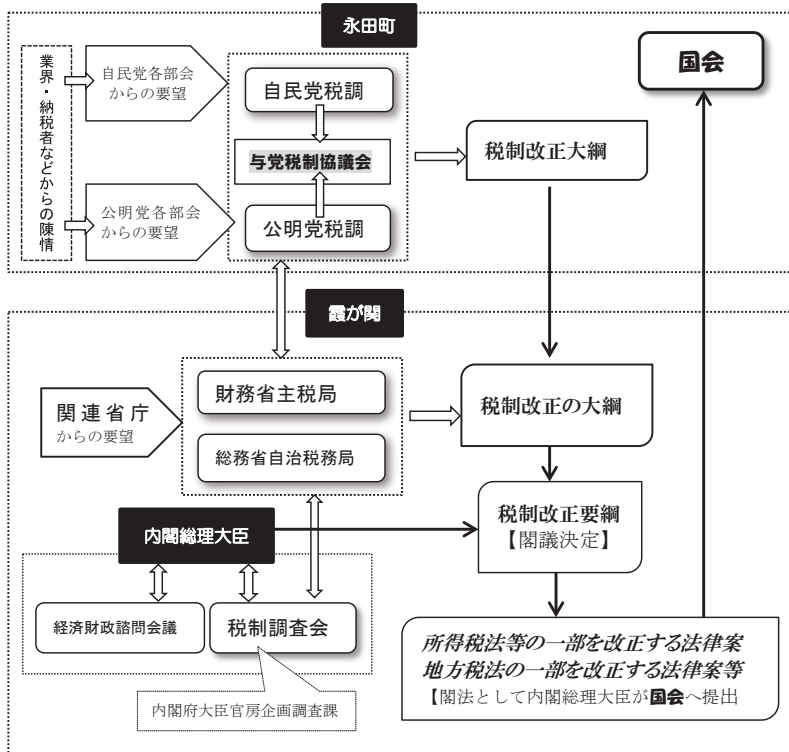
3 わが国での消費税法改正法の要点

2013 年消費税法改正法では、「低所得者に配慮する観点から、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。」とうたっている (法 7 条 1 項 1 号ロ)。このことは、消費税率の引上げは、国家財政収入の確保の面では、その必要性が肯定されるとしても、人の生存にかかる基本的な財やサービスへの課税をできるだけ回避するための逆進性解消策や、徴税の確保の観点からの前段階控除／仕入税額控除方式の変更が伴う場合のこの租税を徴収納付する納税義務者、とりわけ中小事業者の自発的納税協力負担

(31) Canada Revenue Agency, Quick Method of Accounting for GST/HST Includes Form GST74. Available at : <http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/gp/rc4058/rc4058-03-13e.pdf>

が過重にならないような対応の必要性などを法的に確認したものと見える。

【表13】 自公連立政権のもとでの税制改正〔政府租税立法／閣法制定〕プロセス、「与党税制協議会」の所在



(1) 軽減税率の採用と減収試算

消費税法改正法の規定に従い、自民・公明の与党税制協議会は、2014年6月5日に、複数税率の採用につながる生活必需品に対する軽減税率の対象分野についての「減収試算」8パターンを提示するとともに、それぞ

れの場合の「減収試算」を提示している⁽³²⁾。

【表14】 対象品目を「飲食料品」、軽減税率（8%）を想定した場合

対象品目の範囲	減収額（2%分）
① すべての飲食料品	1兆3,200億円
② ①から酒類を除く	1兆2,600億円
③ ①から酒類・外食を除く	9,900億円
④ ①から、酒類・外食・菓子類を除く	8,700億円
⑤ ①から、酒類・外食・菓子類・飲料を除く	8,000億円
⑥ 米・味噌・醤油のみ	500億円
⑦ 精米のみ	400億円

ちなみに、標準税率が10%とすれば、軽減税率は、諸外国の例などを参考にしても、5%以下が妥当であろう。8%では、軽減税率とはいえないのではないか。

（2）前段階控除／仕入税額控除方式の選択

前段階控除／仕入税額控除方式の選択については、現行の帳簿（請求書等保存）方式を活用する2案および新たにタックスインボイス（税額票交付）方式を活用する2案、計4案を提示した。

【表15】 与党税制協議会が示した仕入税額控除4案

①現行の請求書等の活用	【A案】 区分経理に対応した請求書等保存方式
	【B案】 A案に加え、売手に請求書交付義務等を追加した方式

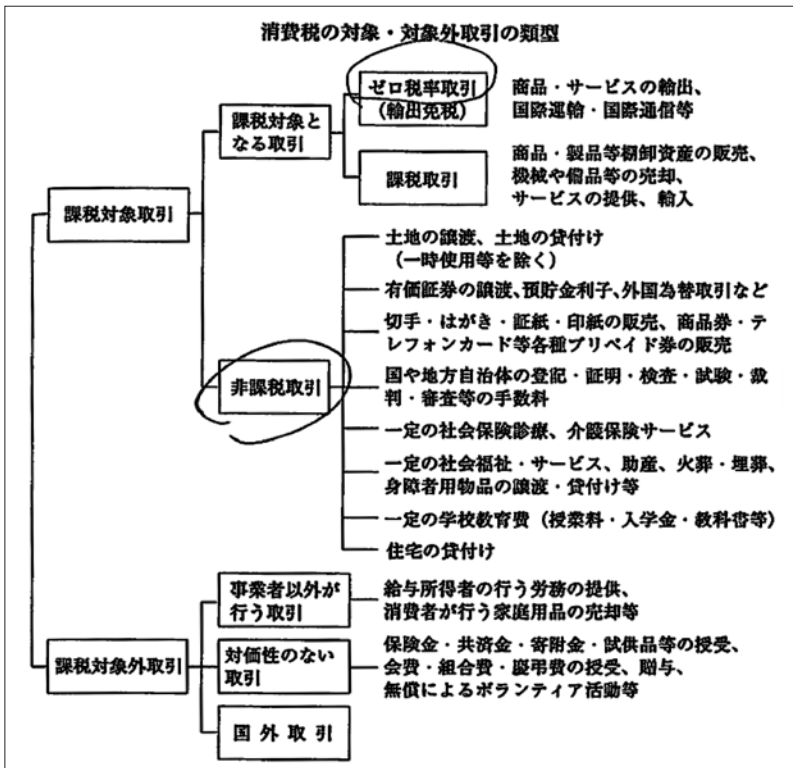
(32) 平成26年6月5日与党税制協議会協議会公表資料「消費税の軽減税率に関する検討について」（平26.6.11 総9-2） Available at : http://www.cao.go.jp/zei-cho/gjjiroku/zeicho/2014/_jcsFiles/afieldfile/2014/06/12/26zen9kai4.pdf#search=%E4%B8%8E%E5%85%9A%E7%A8%8E%E5%88%B6%E5%8D%94%E8%AD%B0%E4%BC%9A%E8%B3%87%E6%96%99

②タックスインボイス（税額票交付）の導入	【C案】 物品やサービス毎の税率や税額、事業者番号を記載したEC型のタックスインボイス方式
	【D案】 C案から事業者番号や請求書番号を省略した方式

(3) 逆進性解消策のあり方

消費税／付加価値税の枠内での価値財／サービスへの消費課税除外措置や逆進性解消策としては、現行消費税法の枠内でも活用できる「非課税」措置や「国内ゼロ税率」に加え、「軽減税率」の導入・選択が可能である。

【表16】 わが国の消費税の対象・対象外取引の構図



アメリカを除く、世界各国では付加価値税を採用している⁽³³⁾。一般に、価値財／サービスへの消費課税除外措置や逆進性解消策としての非課税措置を採用することは「損税」が発生することから事業者には不評である。その一方で、複数税率（標準税率、軽減税率）を採用することは、商品やサービスに対する複数税率の適用対象区分が難しく、事業者の税務事務負担も容易ではないとされる。また、イギリスのように、生活必需品等には、非課税や軽減税率ではなく、できるだけ幅広くゼロ税率を採用する国もある。軽減税率の採用もゼロ税率の採用も、事業者の税務事務負担が増加するという意味では変わりがない。ただ、ゼロ税率を採用すれば、非課税措置とは違って、事業者は課税仕入にかかった税額を前段階控除ができるメリットがある。また、消費者もゼロ%で課税されることから実質的に税負担がないというメリットがある。もちろん、こうした幅広いゼロ税率採用の背景には、単に逆進性解消のねらいだけではなく、「普遍的な価値財やサービス（merit goods and services）に対しては課税されるべきではない」という考え方に根ざしていることについてはすでに指摘した。

ただ、わが国の財務当局は、税収減幅は大きいことから、ゼロ税率の採用には強い拒否反応を示している。

4 イギリスにおける逆進性解消策の実情からわが国の方向性を考える

イギリス（UK）は、1972年財政法（Finance Act 1972）第41章第1部〔VAT=Value Added Tax〕に基づいて⁽³⁴⁾1973年4月1日にVATを導入した⁽³⁵⁾。タックスインボイス（税額票交付／tax invoice）方式の「付加価値

(33) 間接税としての付加価値税には、例えば、イギリスでは「VAT=Value Added Tax／付加価値税」という呼び名を使っている。オーストラリア、ニュージーランド、カナダなどでは「GST=Goods and Services Tax／物品サービス税」と呼び名を使っている。

(34) Available at : http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1972/41/pdfs/ukpga_19720041_en.pdf

(35) See, Nell Warren, "The UK Experience with VAT," 3 Revenue L. J. 75 (1993) ; Simon James, "VAT/GST : The UK Experience Revisited," 10 Revenue L. J. 72 (2000).

税 (VAT = Value Added Tax) であり、導入当初の標準税率は10%、事業者登録/課税事業者 (登録限界点) は当時£5,000ポンド (2014年4月1日現在で£81,000【約¥1,377万】) であった。

一方、EC (European Community / 欧州共同体) は、加盟各国がバラバラに付加価値税を導入することからくる不整合状態に対応する努力を続けていた。そして、1977年5月17日に、EC 域内での VAT の調和をねらいに、「ECC【EC 理事会】第6次 VAT 指令 (European Communities Council the 6th VAT Directive) [77/338/EEC] (以下「EC 第6次 VAT 指令」という。)⁽³⁶⁾」を採択した。1993年の EU (European Union / 欧州連合) 誕生後も EU は、度々第6次 VAT 指令の修正を行い⁽³⁷⁾、EU 域内での VAT 制度の調和に努めてきている⁽³⁸⁾。

イギリスは、EU 加盟国として、1977年の EU 第6次 VAT 指令等の採択を受け国内 VAT 法の整備、さらには国内でのさまざまな政治的な判断や経済の動きなどを VAT の税率や課税ベース等に反映するために VAT 関連法の改正を繰り返してきている。

現在、イギリスは、付加価値税 (VAT) を、1994年付加価値税法 (Value Added Tax Act 1994)⁽³⁹⁾ および1995年付加価値税規則 (Value Added Tax

(36) See, Official Journal of European Communities No L 145/1 (13.6.77). Available at : <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX : 31977L0388&rid=6>

(37) Available at : http://europa.eu/legislation_summaries/other/131006_en.htm# なお、最新の EU VAT 指令は、EU 閣僚協議会が2006年11月28日の VAT 指令 (European Union Council Directive 2006/112/EC) Available at : <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=OJ : L : 2006 : 347 : FULL&from=en>

(38) ちなみに、EU/EC における指令 (directive) と規則 (regulation) との違いを認識しておく必要がある。EU【閣僚】理事会が定めた「指令 (directive)」は、EU 加盟各国の直接適用にならない。EU 加盟各国はそれぞれ「指令」に沿って国内法を制定する必要がある。各国は、国内法の制定にあたっては一定の立法裁量が認められる。このため、「指令」による場合、EU 域内において必ずしも統一的なルールを敷けるわけではない。言い換えると、EU 域内の複数の国にまたがって事業を行う国際的な事業体 (団体) は、それぞれの国ごとに異なるルールに対応するように求められる。一方、EU において、「規則 (regulation)」は、EU 域内全域にわたり直接適用になる。したがって、EU 規則が成立・発効すれば、加盟国ごとに違っていたルールが統一化されることになる。

(39) Available at : <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/introduction?view=plain>

Regulations 1995)⁽⁴⁰⁾などに準拠して課税している。

イギリスにおけるこれまでの税率や課税ベース等の推移を簡潔に図説すると、次のとおりである⁽⁴¹⁾。

【表17】 イギリスの付加価値税（VAT）の税率や課税ベース等の推移
（£／ポンド）

年	変遷の内容				備 考
	標準税率	割増税率	軽減税率	事業者限界点	
1973～	10%	—	—	£5,000	【4月】1972年財政法41章第1部〔VAT〕に基づきVATを導入。
1974～	8%	25%	—	£5,000	【4月】VAT課税ベースの拡大〔自動車用燃料およびゼロ税率適用の一定の物品（アイスクリーム、ソフトドリンク、ポテトチップス類への標準税率の適用対象に含む。） 【6月】VATの標準税率を8%に引下げ 【11月】ガソリンに対し25%の割増税率の適用
1975～	8%	25%	—	£5,000	【5月】標準税率8%を維持する一方で、25%税率適用対象を非生活必需品一般へ拡大
1976～	8%	12.5%	—	£5,000	【4月】25%割増税率を12.5%に引下げ
1977～	8%	12.5%	—	£7,500	【5月】EU第6次VAT指令を採択。事業者登録限界点を£7,500に引上げ。
1978～	8%	12.5%	—	£10,000	すべての輸入サービスを課税対象に含め、かつ、貸倒れに対するVAT税額控除の創設。事業者登録限界点を£10,000に引上げ。

(40) Available at : <http://www.legislation.gov.uk/uksi/1995/3043/contents/made>

(41) See, Antony Seely, "VAT : European law on VAT rates," UK House of Commons Library (28 August, 2013).

1979～	15%	—	—	£10,000	【6月】標準税率(10%)および 割増税率(12.5%)を15%に一本化
1980～	15%	—	—	£13,500	事業者登録限界点を£13,500に引 上げ。その後も毎年引上げ
1981～	15%	—	—	£15,000	
1982～	15%	—	—	£17,000	
1983～	15%	—	—	£18,000	
1984～	15%	—	—	£18,700	
1985～	15%	—	—	£19,500	
1986～	15%	—	—	£20,500	
1987～	15%	—	—	£21,300	
1988～	15%	—	—	£22,100	
1989～	15%	—	—	£23,600	
1990～	15%	—	—	£25,400	
1991～	17.5%	—	—	£35,000	【4月】VAT標準税率を17.5%に 引上げ
1992～	17.5%	—	—	£36,600	
1993～	17.5%	—	—	£45,000	
1994～	17.5%	—	8%	£46,000	【1月】国内の燃料や電力供給 サービスに対する8%軽減税率の 導入
1995～	17.5%	—	8%	£47,000	
1996～	17.5%	—	8%	£48,000	
1997～	17.5%	—	5%	£49,000	【9月】《5%軽減税率の制度化》 国内の燃料や電力供給サービスへ の8%軽減税率を5%に引下げ
1998～	17.5%	—	5%	£50,000	
1999～	17.5%	—	5%	£48,000	事業者登録限界点を£48,000に引 下げ
2000～	17.5%	—	5%	£52,000	
2001～	17.5%	—	5%	£54,000	
2002～	17.5%	—	5%	£55,000	
2003～	17.5%	—	5%	£56,000	
2004～	17.5%	—	5%	£58,000	

2005～	17.5%	—	5%	£60,000	
2006～	17.5%	—	5%	£61,000	
2007～	17.5%	—	5%	£64,000	
2008～	17.5%	—	5%	£67,000	
2009～	15%	—	5%	£68,000	【1月】VAT標準税率17.5%を15%に引下げ（2009年12月末まで）
2010～	17.5%	—	5%	£70,000	【1月】VAT標準税率を17.5%に戻す
2011～	20%	—	5%	£73,000	【1月】VAT標準税率を20%に引上げ
2012～	20%	—	5%	£77,000	【4月】事業者に対するVAT電子申告を義務化（小規模事業者を除く。）
2013～	20%	—	5%	£79,000	
2014～	20%	—	5%	£81,000	

【表17】からもわかるように、イギリスでは、1977年のVAT導入当初から、価値財／サービスに対する課税除外策、逆進性解消策としては、広く「ゼロ税率（domestic zero-rate）」、さらには「非課税（exemptions）」措置が幅広く活用されてきている。

イギリスが、価値財／サービスに対する課税除外策、逆進性解消策としてVATに「軽減税率（reduced rate）」（当初8%、現在5%）をはじめて導入したのは、1973年のVAT導入からおおよそ20年経過後の1994年にいたったことである。しかも、その適用対象も極めて限定的である。

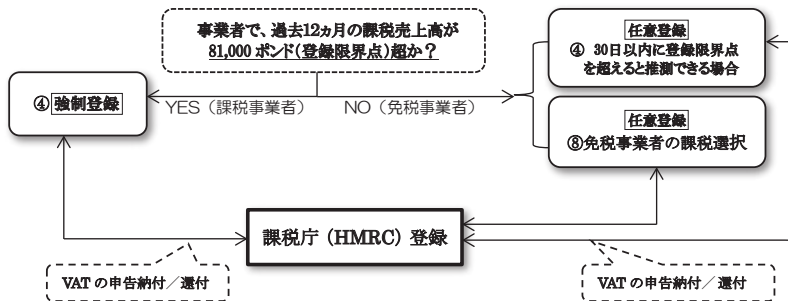
この背景には、VAT導入当初から、“税収”を犠牲にしても事業者に“損税”が発生しない「ゼロ税率」を採用してきたことがあげられる。また、「軽減税率」による逆進性解消策は、いたずらに事業者のタックスコンプライアンス（納税協力事務）を煩雑にすることから、極力回避する政策が採られてきたことがあげられる。

(1) イギリスの付加価値税 (VAT) 事業者登録の仕組み

イギリスでは、タックスインボイス (税額票交付) 方式の付加価値税を採用する。この方式では、事業者の過去12ヵ月の課税売上が限界点を超えると、事業者登録が必要となる。また、限界点を超えない事業者でも、課税仕入税額 (input tax) が課税売上税額 (output tax) を超える場合には、課税事業者登録 (任意登録) を選択することができる。

以下に、付加価値税 (VAT) の事業者登録の基本的な仕組みを、いくつかの特例を含めて図説すると、次のとおりである⁽⁴²⁾。

【表18】 イギリスの VAT 事業者登録 (強制登録・任意登録) の構図
[2014年7月現在]



《その他の中小企業特例など》

- ⑦年1回計算申告制度
- ⑨簡易課税制度
- ⑩小売事業者特例制度
- ⑪現金主義会計制度

ちなみに、VATの事業者登録が済むと、登録事業者は、原則として、取引の相手方が最終消費者などの場合を除き、タックスインボイス (税額票) を交付しなければならない。

(42) See, John Brooks & Andrew Copp, How to live with VAT (2nd ed., The Daily Telegraph, 1987); Juan Carlos Venegas, Vat and Small Businesses (Spiramus Press, 2014).

（２）イギリスの VAT 制度の概要

イギリスのタックスインボイス（税額票交付）方式の付加価値税（VAT）制度の概要を項目別に解説すると、次のとおりである。

【表19】 イギリスの VAT 制度の概要 （£ / 1 ポンド = 170円前後）

①導入時期
イギリス（UK）は、1973年4月1日に、タックスインボイス（税額票交付 / tax invoice）方式の付加価値税（VAT = Value Added Tax）を導入した。
②準拠法
<ul style="list-style-type: none"> ・1994年付加価値税法（Value Added Tax 1994）〔以下「VAT 法」という。〕 ・1995年付加価値税規則（Value Added Tax Regulations 1995）〔以下「VAT 規則」という。〕、 ・その他付加価値税令（Value Added Tax Orders）〔以下「VAT 令」という。〕など
③現行税率や非課税取引
<ul style="list-style-type: none"> ・標準税率（Standard rate）20%（VAT 法 2 条 1 項） ・軽減税率（Reduced rate）5%（VAT 法 2 条 2 項・同法29条の A・同法別表第 7 の A） ・割増税率（Higher rate）25%（現在なし） ・ゼロ税率（Zero-rating）0%（VAT 法30条・同法別表第 8）【0%の税率で課税。したがって仕入税額控除 / 前段階控除が可能】 ・非課税取引（Exemptions）（VAT 法31条・同法別表 9）【本来は課税対象取引ではあるが、その性質、政策的な理由などから非課税（exemptions）とされるもの。仕入税額控除はできないため、「損税」が発生する。】
④課税事業者 / 事業者登録（VAT registration）制度（VAT 法 3 条・同法別表第 1 以下、VAT 規則 5 条以下） ⁽⁴³⁾
<ul style="list-style-type: none"> ・事業者で、過去12ヵ月の課税売上高（ゼロ税率取引を含み、非課税取引そのた付加価値税の対象外（outside the scope of VAT）取引を除く。）が、£81,000【約¥1,377万】（2014年4月1日以降）を超える場合には、事業者登録をするように求められる。事業者登録の要否を判断する金額を「登録限界点（registration threshold）」という⁽⁴⁴⁾。

<ul style="list-style-type: none"> ・また、事業者は、その日から30日以内の登録限界点を超えると推測できる場合には登録をしなければならない。 ・さらに、事業買収を行い、当該事業を継続企業として運営する場合には、買収日に事業者登録をしなければならない。 ・課税事業者になると、当該事業者は、課税対象物品の譲渡やサービス提供の際に、買手に対し法定税率で付加価値税 (VAT) を課し、徴収しなければならない。 ・また、当該事業者は、買手に対して、当該買手が最終消費者である場合を除き、タックスインボイスを交付しなければならない。
<p>⑤事業者登録の抹消 (Deregistration) (VAT 法3条・同法別表第13以下)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・課税事業者は、今後12ヵ月の課税売上高が£79,000【約¥1,343万】以下になると推測できる場合には、事業者登録の抹消を課税庁 (HMRC) に申請することができる。この事業者登録抹消の要否を判断する金額を「登録抹消限界点 (deregistration threshold)」という。 ・課税事業者は、登録抹消限界点を超えても、課税事業者の地位を維持できる。
<p>⑥申告期間 (VAT 法24条以下)</p> <p>原則、四半期ごとに申告する。ただし、選択により毎月申告も可能。</p>
<p>⑦年1回計算申告制度 (Annual accounting scheme) (VAT 規則49以下)⁽⁴³⁾</p> <p>年間課税売上高が£135万【約¥2億2,950万】以下の事業者は、選択により、年1回の申告も可能である。</p>
<p>⑧免税事業者の課税選択 (VAT 法別表第1第9以下)</p> <p>免税点以下の事業者であっても、課税事業者選択をし、任意で事業者登録 (voluntary registration) をすることができる</p>
<p>⑨簡易課税制度 (Flat rate scheme) (VAT 法26条のB)⁽⁴⁴⁾</p> <ul style="list-style-type: none"> ・この制度は2002年に始まった。12ヵ月以上の期間にわたり登録事業者で、翌年の年間課税売上見込高 (税抜) が£15万【約¥2,550万】以下で、かつ、翌年の総事業収入 (税抜) が£18万7,500【約¥3,187万】以下 (ただし、継続適用のときは、総事業収入 (税込) が£23万【約¥2,910万】以下) の場合、当該総売上高 (税込) に一定税率を掛けて納付税額を算定することができる。 ・ここでの総売上高とは、標準税率・軽減税率・ゼロ税率・非課税かに関係なく算出される総売上高を指す。 ・簡易課税を選択した事業者は、タックスインボイスを発行できるが、自らは仕入税額控除ができない。

(43) See, Graham Elliott, VAT Registration Handbook (Claritax Books, 2014).

(44) VAT の事業者登録限界点は、毎年、議会における予算のアナウンスの時に発表される。したがって、免税事業者は、年次の国家予算に常に注意を払う必要がある。

(45) Available at : <http://www.hmrc.gov.uk/vat/start/schemes/annual.htm>

<ul style="list-style-type: none"> ・また、VATの事業者登録した年に、簡易課税を選択した場合、税率が1%軽減される特典がある。（つまり、簡易課税選択年ではなく、事業者登録年） ・簡易課税にかかるみなし課税率は、55に区分されている⁽⁴⁷⁾。2011年1月4日以降の税率は、例えば、美容サービスは13%、ゼネコンサービスは9.5%、法務サービスは14.5%、食品製造は9%、居酒屋は6.5%などである。
<p>⑩小売事業者特例制度（Special scheme for retailers）（VAT規則66～75条）⁽⁴⁸⁾</p> <ul style="list-style-type: none"> ・事業者登録をした小売事業者で、専らタックスインボイスの交付を要しない一般の最終消費者を対象とする場合、原則として年間の課税売上高（税込）が£100万【約¥1,700】以下の小売事業者には、税率区分ごとの仕入額から売上にかかる税額を推計することができる。 ・事業者は、小売と小売以外の取引をしている場合には、小売取引に対してのみ、この特例の適用を受けることができる。 ・小売事業者特例制度を利用する小売事業者は、仕入税額控除は無関係となる。
<p>⑪現金主義会計制度（Cash accounting scheme）（VAT規則56～65条）</p> <ul style="list-style-type: none"> ・翌事業年度の売上見込額が、£135万【約¥2,295万】（継続適用の場合には、当該売上見込額は£160万【約¥2,720万】）以下の事業者は、現金主義による会計が選択できる。課税庁への申請ないし届出を要しない。 ・現金主義会計を選択した場合には、タックスインボイスの交付ないし受領の時期をもとに計算するのではなく、現金の支払／受取時を基準に税額を計算することになる。 ・したがって、売掛損にかかるVAT税額などは自動的に調整できる。
<p>⑫マージン課税（Margin Schemes／みなし税額控除／帳簿方式）制度（VAT法32条）⁽⁴⁹⁾</p> <ul style="list-style-type: none"> ・わが国では、課税事業者に対しては、最終消費者などからの課税仕入れに対しても仕入税額控除の適用を認めることで重複課税（税の累積）の排除を認める（消費税法基本通達11-1-3）。この点、インボイス方式を採るイギリスやオーストラリアなどでは、マージン課税制度（VAT Margin Schemes/GST Margin Schemes⁽⁵⁰⁾）で一部重複課税（税の累積）の排除を認めている。 ・マージン課税制度は、100年以上経過した古美術品や収集物、芸術家が作成した絵画や彫像などの作品、最終消費者から仕入れた一定の課税中古物品などを対象とした重複課税（税の累積）の排除の仕組みである。

(46) HMRC, Notice 733 Flat Rate Scheme for small business (April 2014).

(47) Available at : <http://www.hmrc.gov.uk/vat/start/schemes/flat-rate.htm#5>

(48) HMRC, Notice 727 Retail Scheme (May 2012).

- ・この制度のもと、課税事業者が、最終消費者から仕入れた自動車など一定の物品（中古物品）の販売価額にかかる VAT 額の計算においては、重複課税（税の累積）排除の観点から、当該中古物品に当初かかった VAT 額に加え、当該事業者が修繕・改修等に支出した費用に課された VAT 額を前段階控除／仕入税額控除を選択できる。
- ・すなわち、課税事業者は、マージン課税制度を選択した場合、VAT について、売上税額と仕入税額の差額（マージン）のみを納付するように求められる。一方、マージン課税制度を選択しない場合、課税事業者は、税額インボイスなしでは仕入税額控除が認められないことから、当該課税対象物品の売上総額（full selling price）に対し VAT がかかる⁽⁵¹⁾。

（3）イギリスにおけるゼロ税率、軽減税率、非課税の適用の物品・サービス

イギリスにおいては、VAT の「標準税率（standard rate/20%）」は一見高いようにも見える。しかし、「ゼロ税率（domestic zero-rating/0%）」、「軽減税率（charge at reduced rate/reduce rate supplies/5%）」、「非課税（exemptions/exempt supplies）」といった多様な逆進対策を講じていることから、実効的な VAT の負担は標準税率10%で逆進対策を講じていない国と変わらないといわれる。また、こうした多様な逆進対策を講じている

(49) HMRC, Notice 718 The VAT Margin Scheme and global accounting (March 2011) ; HMRC, Notice 718/1 The VAT Scheme and second-hand cars and other vehicles (March 2011).

(50) Available at : <http://www.ato.gov.au/General/Property/In-detail/GST/GST-and-the-margin-scheme/>

(51) See, Gordon Fotherby, "Customs and Excise Duties and Value Added Tax," 39 International and Comparative Law Quarterly 266 (1990) ; HMRC, VAT Notice 718 : The VAT Margin Scheme and global accounting (April 2011). ちなみに、マージン課税制度の選択適用を受けるにあたっては、次の4要件を充足しなければならない。①適格物品であること、②当該物品は適格な条件のもとで譲渡を受けていること、③マージンは、マージン制度のルールに基づいて計算されること、④マージン課税制度の帳簿保存ルール（record keeping rules）に適合していること、である。したがって、例えば、盗品であるとか、課税庁（HMRC）が事業者の保存する帳簿書類【在庫帳簿：購入者や譲渡者の名称、取引年月日、インボイス番号（購入者にインボイス番号がある場合には購入者の番号を含む。）、仕入（購入）／譲渡価額、物品の種類など】からマージン計算の正確性が確認できないなどの場合には、マージン課税制度は不適用となり、インボイスなしの取引として扱われ、当該物品の売上総額に基づいて VAT を計算することになる。

ことが事業者の VAT 納税事務を煩雑にする原因にもなっている。

とりわけ、イギリスでは、VAT 税額計算にあたり、事業者が前段階控除／仕入税額控除をすることができる「ゼロ税率」が幅広く活用されているのが、特徴といえる。

【表20】 ゼロ税率、軽減税率（5%）、非課税の適用物品・サービス一覧

<p>【ゼロ税率（0%）適用物品／サービス（VAT 法30条・同法別表第8）】</p> <ul style="list-style-type: none"> ・〔第1類〕 食料品、 ・〔第2類〕 下水サービスおよび上水（水道水）、 ・〔第3類〕 書籍、雑誌、広報紙、新聞、定期誌、子供の絵本、楽譜、地図等、 ・〔第4類〕 障害者用の録音本や、録音本の無線視聴装置など、 ・〔第5類〕 居住用建物などの建築、 ・〔第6類〕 文化財保護建造物、 ・〔第7類〕 国際サービス、 ・〔第8類〕 運輸、 ・〔第9類〕 移動住宅およびハウスボート、 ・〔第10類〕 金、 ・〔第11類〕 銀行券／貨幣、 ・〔第12類〕 処方薬、医療用品、障害者向け補助具等、 ・〔第13類〕 輸出、輸入等、 ・〔第14類〕 免税店、 ・〔第15類〕 チャリティ等、 ・〔第16類〕 子供用衣服および履物
<p>【軽減税率（5%）適用物品／サービス（VAT 法2条2項・同法29条のA・同法別表第7のA）】</p> <ul style="list-style-type: none"> ・〔第1類〕 家庭用燃料または電力の供給、 ・〔第2類〕 省エネルギー器具の設置サービス⁽⁵²⁾、 ・〔第3類〕 助成を受けて設置する暖房設備または防犯用品、ガス供給工事サービス、

(52) EU は、UK の省エネ器具に対する軽減税率の適用は、VAT 指令（VAT Directive）に抵触するとして、EU 司法裁判所に提訴している。See, Press Release, “Taxation : Commission takes the UK to Court over reduced VAT rate” (21 February 2013). Available at : http://europa.eu/rapid/press-release_IP-13-139_en.htm

- ・〔第4類〕 女性用の衛生用品、
- ・〔第5類〕 チャイルドシート
- ・〔第6類〕 住宅の転換
- ・〔第7類〕 住宅の改築

【非課税適用物品／サービス (VAT 法31条・同法別表第9)】

- ・〔第1類〕 土地建物 (land) の譲渡および賃貸 (ただし、短期の賃貸などを除く。)
- ・〔第2類〕 保険サービス
- ・〔第3類〕 郵便サービス
- ・〔第4類〕 賭け事、ゲームおよび富くじ
- ・〔第5類〕 金融サービス
- ・〔第6類〕 教育サービス
- ・〔第7類〕 医師や歯科医師による医療および福祉サービス
- ・〔第8類〕 埋葬および火葬
- ・〔第9類〕 労働組合、専門職その他の公益団体の会費
- ・〔第10類〕 スポーツ、スポーツ競技会および体育教育の負担金
- ・〔第11類〕 技芸作品等
- ・〔第12類〕 チャリティその他の適格団体による募金活動に付随するサービス
- ・〔第13類〕 文化サービス等
- ・〔第14類〕 仕入税額控除ができない物品の取引
- ・〔第15類〕 金への投資

(4) ゼロ税率適用物品・サービスと標準税率適用比較例

イギリスでは、逆進性解消策として幅広く「ゼロ税率」を採用する (VAT 法30条・同法別表8)。これは、価値財／サービスに対する課税除外を認め、かつ「損税対策」として課税事業者仕入税額控除を認めることがねらいである。

しかし、その結果、例えば、同じく食料品であるとしても、ゼロ税率適用品目か、標準税率適用品目かの線引きが容易でないことも少なくない。以下に、問題状況を検証してみる。

①食料品（food）〔第1類（Group1）〕

【表20-1】 食料品〔第1類〕へのVATの課税取扱

ゼロ税率	標準税率（20%）
<ul style="list-style-type: none"> ・食料品 ・テークアウェイの冷たい飲食料 品（サンドウィッチ、冷たい牛 乳） 	<ul style="list-style-type: none"> ・レストラン・カフェ・競技場等 で販売する飲食料品、テークア ウェイの温かい飲食料品一般 ・食品添加物（food additives）
<ul style="list-style-type: none"> ・ムース、デザート 	<ul style="list-style-type: none"> ・アイスクリーム、氷菓（water ices）
<ul style="list-style-type: none"> ・ケーキ、パイ、砂糖漬けの果皮 （candied peels）、ビスケット 	<ul style="list-style-type: none"> ・チョコレート、砂糖菓子 （sweets）、砂糖漬けの果物 （crystallised fruits）、チョコビス ケット
<ul style="list-style-type: none"> ・茶、ココア、コーヒー、酵母エ キス、ミルク、肉 	<ul style="list-style-type: none"> ・果汁（フレッシュ、濃縮）、ボト ル詰めミネラルウォーター、 ビール、ワイン、蒸留酒
<ul style="list-style-type: none"> ・豚の皮揚げ（pork scratchings）、 生ナッツ 	<ul style="list-style-type: none"> ・ポテトチップス類、塩ナッツ、 煎りナッツ、ポップコーン
<ul style="list-style-type: none"> ・自家製ビールやワイン用以外の 麦芽、穀類、 	<ul style="list-style-type: none"> ・自家製ビール用の材料、自家製 ワイン
<ul style="list-style-type: none"> ・動物飼料、家畜用飼料 	<ul style="list-style-type: none"> ・ペットフード、小鳥用飼料
<ul style="list-style-type: none"> ・食用植物の種苗 	<ul style="list-style-type: none"> ・観賞用の植物またはその種、種 苗、肥料
<ul style="list-style-type: none"> ・豚や羊、牛など食用家畜や家禽 	<ul style="list-style-type: none"> ・馬、ペット、競争鳩

②下水サービス、上水〔第2類〕

【表20-2】 下水サービスおよび上水（水道水）〔第2類〕へのVATの課税取扱

ゼロ税率	標準税率（20%）
<ul style="list-style-type: none"> ・下水処理および特定の貯水タン ク等からの吸引処理 	<ul style="list-style-type: none"> ・農場廃棄物の処理、下水道や排 水溝の維持／管理・清掃
	<ul style="list-style-type: none"> ・蒸留水

・上水（水道水）	・ボトル詰めしたミネラルウォーター
----------	-------------------

③書籍、雑誌、広報誌、新聞など〔第3類〕

【表20-3】 書籍、雑誌、広報誌、新聞など〔第3類〕へのVATの課税取扱

ゼロ税率	標準税率（20%）
・書籍、雑誌、広報紙（パンフ）、新聞、定期誌、子供の絵本	・文具、名刺、挨拶状、カレンダーなど
・楽譜、地図など	・額入地図等
・上記に装着されたカバーや付録など（ただし、会計が別途のものを除く。）	

④障害者用の録音本や無線装置など〔第4類〕

【表20-4】 障害者用の録音本や無線装置など〔第4類〕へのVATの課税取扱

ゼロ税率	標準税率（20%）
・ろうあ者向けの録音本、無線装置、再生機など。当該無線装置の修理等のサービス	

⑤居住用建物などの建築〔第5類〕

【表20-5】 居住用建物などの建築〔第5類〕へのVATの課税取扱

ゼロ税率	標準税率（20%）	非課税
・居住用建造物の建築 ・専ら居住または慈善	・私有住宅地に建築された非居住用の建造物	・再建築された建造物（ただし、文化財登

<p>目的での建造物の建築</p> <ul style="list-style-type: none"> ・非居住用の建造物を専ら居住用の建造物への改築 ・移動住宅の恒久的駐車施設設置に必要な土木工事 	<ul style="list-style-type: none"> ・現存する建造物の改築、増築および改修 ・私有住宅地に施された土木工事 	<p>録建造物を除く。）の譲渡</p> <ul style="list-style-type: none"> ・土地／建物の譲渡一般
--	--	---

（５）イギリスにおける逆進対策に起因する税収減試算

イギリスの付加価値税における価値財／サービスの対する課税除外策や逆進性解消策は極めて手厚い。その反面、こうした各種対応策に起因する税収減は、付加価値税収の50%を超えている⁽⁵³⁾。

5 主要諸国での対応策を点検する

付加価値税（VAT/GST）を導入している主要諸国での価値財／サービスの対する課税除外策や逆進性解消策をアバウトなメモにすると、おおよそ次のとおりである⁽⁵⁴⁾。

【表21】 主要諸国での VAT にかかる逆進対策の概要（メモ／未定稿）

	標準税率	非課税	ゼロ税率	軽減税率
EC指令	15%以上	土地の譲渡・賃貸、中古建物の譲渡、建物の賃貸、金融、保険、医療、教育、郵便、福祉など	輸出取引の他、原則なし	5%以上：食料品、水道水、新聞、雑誌、書籍、医薬品、旅客輸送など

(53) See, HM Treasure, Estimated costs and the principal tax expenditures and structural reliefs 2013-4.

(54) See, EC, VAT Rates Applied in the Member States of the European Union (Situation at 13th January 2014. Available at : http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf また、鎌倉治子『諸外国の付加価値税（2008年版）』（国立国会図書館 調査及び立法考査局 2008年）参照。

ドイツ	19%	不動産取引・賃貸、医療、金融、保険、郵便等	輸出。他なし	7%：食料品、水道水、新聞・雑誌・書籍、旅客運送など
フランス	20%	不動産取引・賃貸、医療、金融、保険、郵便等	輸出。他なし	・5.5%：食料品、水道水、書籍、旅客運送など、 ・2.1%：新聞、雑誌、医薬品等
イギリス	20%	土地／建物の譲渡・賃貸、金融、保険、医療、教育、郵便、福祉など	輸出入取引、食料品、下水・上水サービス、書籍・雑誌・新聞・定期誌等、居住用建物などの建築、子供服	5%：家庭用燃料・電力、女性用衛生用品、チャイルドシートなど
オーストラリア	10%	金融、居住用住宅の家賃、中古住宅の販売、募金活動	輸出、基礎的な飲食料品、医療、教育、国際運輸、非営利公益活動	なし
ニュージーランド	15%	金融、居住用住宅の家賃、	輸出、免税品、国際旅客運輸、インターネット販売	なし
カナダ*	12%～13%程度(連邦5%+州7～8%)	居住用不動産(新設／中古)の取引・賃貸(ただし1ヵ月未満を除く。)、土地・農地、保健・医療・歯科医療、14歳以下の子供の保育サービス(24時間以下のものに限る。)、道路・橋梁・フェリーの通行料(ただしカナダ入出国サービス	牛乳／パン／野菜など基礎的な食料品(ただし、酒類／ソフトドリンク／菓子／ホットフード／自販機販売食料品／外食などは除く。)、穀物／原料羊毛など農産物、家畜、水産物、処方薬／処方料、医療機器・医療補助機器、輸出、旅客サービス。	なし

		は0%税率適用のものを除く。)、法律扶助、学校教育、音楽レッスン、小中高のカフェテリアで販売される飲食料品一般、金融・保険サービス、公益団体が供給する物品／サービス一般、非営利団体が供給する一定の物品／サービス、政府や公的団体の交通／賃貸／水道サービス等、	国際運輸など	
日本	8%	土地の譲渡、住宅の賃貸、金融、保険、医療、教育、福祉など	輸出	なし

* 所得税制に GST/HST 税額控除 (Goods & Services Tax/Harmonized Sales Tax Credit) を採用

このアバウトなメモからもわかるように、ヨーロッパ大陸諸国、つまり、ドイツ、フランスなどでは、価値財／サービスの対する課税除外策や逆進性解消策は、“ゼロ税率”よりも、“軽減税率”が主流になっている。

一方、ヨーロッパ大陸諸国とは対照的に、イギリス、それにコモンウェルス諸国 (Commonwealth / 現・旧イギリス連邦加盟国)、つまりオーストラリアや NZ (ニュージーランド)、カナダなどでは、対応策として、軽減税率よりも、ゼロ税率を幅広く採用している。とりわけ、オーストラリアのように、原則基礎的な飲食料品をすべてゼロ税率取引にし、軽減税率を設けていない国もあることについては、すでにふれた。

6 問われるゼロ税率の完全に封印したかたちでの対応策の検討

わが国では、財政当局やその配下にある政府税制調査会（政府税調）は、いずれも「ゼロ税率（0%の軽減税率）の採用は認めがたい」と声高に主張している。しかし、ゼロ税率を完全に封印したかたちに誘導し、価値財／サービスの対する課税除外策や逆進性解消策を検討することには大きな疑問符がつく。

（1）ゼロ税率の採用に否定的な政府税調の主張

政府税調がしきりとゼロ税率に否定的な主張をすることの背景には、イギリスなどの消費税制／付加価値税制をモデルにして「ゼロ税率を採用せよ」という声が各界から高まることに対する財政当局の警戒感、そうした声が大きくなるように世論の誘導があるものと思われる。昨今の消費税の逆進性解消策をめぐる論議において、ゼロ税率の採用は完全に封印されている。

【表22】 ゼロ税率の採用に否定的な政府税調の主張

①1993（平成5年）11月19日：政府税調「今後の税制のあり方についても答申」
いわゆるゼロ税率の設定については、消費税も負担を全く負わない分野を認めることにほかならず、広く消費の負担を求めるという消費税の趣旨に反すること、課税ベースを侵食すること、納税コスト・徴税コストを膨大にすること、事業者や消費者の間に新たな不公平感を惹起すること等から、その採用は認めがたい。
②1994（平成6年）6月21日：政府税調「税制改革についての答申」
いわゆるゼロ税率の設定については、広く消費の負担を求めるという消費税の趣旨に反すること、課税ベースを侵食すること、納税コスト・徴税コストを膨大にすること、事業者や消費者の間に新たな不公平感を惹起すること等から、その採用は認めがたい。

③2000（平成12）年7月14日：政府税調「わが国税制の現状と課題」
ゼロ税率の設定は、・・・・・・・・問題もあります。したがって、ゼロ税率の採用は認めがたいものと考えます。
④2002（平成14）年6月14日：政府税調「あるべき税制の構築に向けた基本方針」
非課税範囲の拡大やゼロ税率の採用については、消費一般に対して広く公平に負担を求めるという消費税に特徴を大きく損なうなどの問題があることから <u>適当ではない</u> 。

（2）輸出戻し税という呼び名でのゼロ税率の採用

実は、わが国でも、輸出取引に対する「輸出戻し税」あるいは「輸出免税制度」という呼び名で消費税に「ゼロ税率（zero-rate for exporting）」を適用している。この制度により、例えば、2007年度分の消費税還付金（推計）によると、輸出取引中心の大企業に対し多額の消費税が還付されている。上位5社の金額をあげると、つぎのとおりである⁽⁵⁵⁾。

(55) 国境（ないし州や領域）をまたぐ課税物品やサービス取引にかかる付加価値税（VAT/GST）については、消費地（仕向地）課税原則に基づく制度（consumption/destination-based VAT/GST）か、原産地課税原則に基づくもの（origin-based VAT/GST）かの選択により実質的に二重課税の排除／対応的対応（border tax adjustments）を行っている。これらの原則は、わが国のような単一国家（single state）においては州際（interstate）および国際二重課税、さらにEU（欧州連合）のような国家連合体においては、域内加盟国間および域外二重課税に対応する措置として機能することになる。わが国の消費税法では、消費地（仕向地）課税原則を採用しており、国内税法で輸出免税とすること（課税輸出売上に対するゼロ税率の適用）で、二重課税／対応的調整をしている。したがって、こうした多額の消費税額の還付は、本来的に、消費地（仕向地）課税原則に基づく消費税の仕組みに起因すると見ることができる。ちなみに、消費地（仕向地）課税原則ないし原産地課税の原則の採用は、二重課税の排除に加え、課税ベース配分における「国家間公平」を確保することがねらいであると説明される。通例、消費課税にかかる国際二重課税の排除（border tax adjustments）策としては、消費地（仕向地）課税原則が採用されている。しかし、為替変動相場制が広く採用されている今日、為替要因を全的に捨棄したかたちでの消費地（仕向地）課税原則の適用には、とりわけ課税の中立性（neutrality）の視点から、異論も出ている。See, Jane L. Seigendall, “A Framework on Consumption Taxes and Their Impact on International Trade,” 18 Dickinson J. Int'l Law 575, at 582 *et seq.* (2000).

【表23】 輸出戻し税（ゼロ税率の採用）で潤う輸出取引主体の大企業

1位：トヨタ自動車（年間還付税額 3219億円）、2位：ソニー（同 1587億円）、3位：本田技研工業（同 1200億円）、4位：日産自動車（同 1035億円）、5位：キャノン（年同 990億円）と大企業が並ぶ。

これら上位5社だけでも、消費税の還付額が8,000億円を超えると見積もられている⁽⁵⁶⁾。2014年4月から、税率が5%から8%に引き上げられたことから、今後還付税額はますます増え、軽く1兆円を超えることに達するものと思われる。

輸出取引中心の大企業【これらの企業のなかには最近まで法人税負担すらしていないこともあった。】にゼロ税率を適用し、これだけ多額の消費税額還付の垂れ流しを続ける。その一方では、生活者向けの逆進性解消策にゼロ税率（domestic zero-rate）を導入することには頑なに拒否反応を示す。

こうした与党や財政当局の税財政政策には大きな疑問符がついている。

（3）財政当局、与党税制協議会が敷いた軽減税率のルールを走る業界わが国での消費税の今後を占うには、与党自民党が出す年度の税制改正大綱を読むのも一案である。

自民党「平成25年度税制改正大綱」では、“逆進性解消策”として、「軽減税率」の導入をうたい、次のような方針を示している。

(56) 例えば、湖東京至「輸出大企業上位20社に消費税8864億円還付」全商連 HP 参照。
Available at : <http://www.zenshoren.or.jp/zeikin/fukouhei/140901-01/140901.html>

【表24】 自民党「平成25年度税制改正大綱」に盛り込まれた“逆進対策”の骨子

- ◆消費税率の10%引き上げ時に、軽減税率制度の導入を目指す。
- ◆そのための与党税制協議会で、速やかに協議を開始し、2014年度与党税制改正案決定時まで、結論を出す。
- ◆与党税制協議会に軽減税率制度調査委員会を設け、適宜、検討状況を与党税制協議会に中間報告する。
- ◆協議すべき課題
 - ①対象、品目、②軽減する消費税率、・財源の確保、③インボイス制度など区分経理のための制度の整備、④中小事業者等の事務負担増加、免税事業者が課税選択を余儀なくされる問題への理解、⑤その他軽減税率導入にあたっての必要な事項

（4）問われるゼロ税率を完全封印したヒアリング

逆進性解消策は、「軽減税率」の採用が唯一の手法ではない。「ゼロ税率（domestic zero-rate）」の採用の選択も可能である。にもかかわらず、「ゼロ税率」導入の是非は完全に封印されたかたちでヒアリングが展開されている。

「非課税」では、仕入税額控除ができない。ところが「ゼロ税率」では、売上に0%で課税される。つまり、課税取引である。このことから、仕入税額控除ができる。

現在、わが国では、輸出免税のかたちで輸出取引だけにゼロ税率（zero-rate for exporting）が適用されている。

今般の与党税制協議会での議論では、“ゼロ税率の採用はなし”との方針から、協議／議論の対象から意図的に外されているのは明らかである。

「ゼロ税率」では、消費者へ0%で課税される（実質的に消費者は免税になる）ことから、事業者には仕入にかかった税額の還付されることにな

る。その結果、税収が大幅に減ることになる。これが、与党やその背後にいる財政当局が「ゼロ税率」に嫌悪する理由であろう。

与党税制協議会のヒアリングでは、与党や財政当局が引いた「ゼロ税率隠し」のルールの上で翼賛的な議論の終始している。なさけないのは、プレス（新聞）や出版業界である。軽減税率しか選択なしのルールを走る翼賛列車に乗せられて、「ゼロ税率」導入については一切ふれないのである。「知識、言論に軽減税率を」と自分らの業界エゴの主張に留まってしまった⁽⁵⁷⁾。

(5) 日医の変節で、消費税の患者肩代り負担の可能性も

また、日本医師会（日医）は従来から、医療（社会保険診療。以下同じ）には「ゼロ税率」の適用を主張してきたはずだ。ところが、与党／財政当局の逆進対策が、ゼロ税率を完全に封印し、軽減税率に傾斜して議論されてくると、これまでの「ゼロ税率」から「軽減税率」にその主張を変えたようにも見える。

日本医師会は、『日医ニュース』平成26年7月5日号で、次のような内容の広報を掲載した。また、同じ内容のポスターを会員医師の診療所や病院などの待合室に掲示するように奨励している。

【表25】 日医のポスター内容

日本の医療は「非課税」だから、消費税が8%に上がっても、医療費はそのままですよ？

～それが、そうではないんです…

医療（社会保険診療）は消費税のかからない「非課税」の取引とされています。患者のみなさまにとって、一見、消費税が免除されているように感じますが、実は、そうではありません。

(57) 例えば、毎日新聞2014年7月30日朝刊参照。

病院・診療所が診療を行うために仕入れる薬や材料・設備にかかる消費税は、患者さんも一部を負担する仕組みになっています。一方、その多くを医療機関が負担しているのです。

不合理・不透明な税制の問題。患者のみなさまと共有し、一刻も早い解決にむけて動いていきます。

日本医師会

この日医のポスターは、非課税に代えて求めているのが「軽減税率」なのか、それとも「ゼロ税率」なのか、国民／患者にはなかなか分かり難い内容である。

要するに、軽減税率、ゼロ税率のどちらでも、事業者である医師ないし病院が仕入税額控除できればよい。

したがって、「軽減税率」で決着を見るとすれば、場合によっては、患者が消費税を負担することになるから覚悟しておくようにとアナウンスするような内容である。

ただ、この日医の主張の中身をよく知ったら、一般の患者は、日医と意見を共有し難いのではないか。怒りを爆発させるに違いない

ともかく、こうした主張の転換／変節で一番迷惑を被るのは、生活者である患者である。とりわけ、与党税制協議会やその背後にいる財政当局は、「軽減税率」を一律8%で決着させようと考えているきらいがあることから、医療への「軽減税率」適用は、患者への影響が大きい。

患者は、それまで「非課税」であった医療や調剤などの窓口での支払額（価額）に、いきなり8%の消費税負担が加わることにもなりかねない。

日医は、これまでの“医療にゼロ税率（0%で課税）適用を”の主張をかなぐり捨てて、軽減税率（8%？）の適用を主張し、与党／財政当局の増税戦略に安易に乗ることでよいのであろうか。消費者である患者無視もはなはだしい。

与党や財政当局は、税収が上がるのだから乗ってくるかも知れない。だ

が、あらたに消費税負担が8%も増える患者である国民は、たまったものではない。

私たち国民は、こうした日医の主張を座視してはならない。このままでは、莫大な国民／患者負担につながりかねない。日医の“医療に軽減税率適用の主張”を徹底的に批判し、撤回させなければならない。

ちなみに、世界中を見渡しても、医療に「非課税」か「ゼロ税率」を適用する国はあっても、「軽減税率」を適用する国はない。

ともかく、日医は、自己利益優先が過ぎる。国民の目には、患者に奉仕するプロパガンダを捨て去り、患者を食い物にするたんなるギルド（同業者団体）に過ぎないと映る。

やはり、事業者である開業医や医療機関が、仕入税額控除をすることができ、かつ、患者の負担も増えないというかたちのゼロ税率の導入を主張すべきである。

ヒアリングは8月末までに計5日間、46団体に実施を終え、年末の税制改正に向け本格的な議論に入る。

（6）複数税率の採用と価格の表示方法

単一税率の消費税を採用する現行消費税法のもとで、本来、事業者は、2004年4月1日から不特定多数の生活者（最終消費者）を対象とする取引において「値札」や「広告」などに価格を表示する場合には、消費税相当額（地方消費税相当額を含む。以下同じ。）を含む支払総額の表示を義務付ける「総額」で表示（税込表示）するように法的に義務づけられている（消費税法63条）。すなわち、小売の現場では、「1,050円」、「1,050円（税込）」、「1,050円（本体価格1,000円）」などの表示が強制されてきた。

ただ、消費税の8%への引上げのタイミングに合わせて、不特定多数の生活者（消費者）相手の取引において、一定の場合において、事業者は、2013年10月から2017年3月までの特例として「税抜き」表示（税別

表示) が認められている。

①現在の価格表示方法

消費税法により「総額表示」を義務づけた (mandatory all inclusive pricing) のは、財政当局の説明によると、「税抜価格表示」では、消費者 (担税者) が、レジで請求されるまで最終的にいくら支払えばいいのか分かりにくく、また、同一の商品やサービスでありながら「税抜価格表示 (tax inclusive price statement)」の事業者と「税込価格表示 (tax exclusive price statement)」の事業者が混在しているため価格の比較がしづらいことの解消がねらいとされている。言い換えると、「総額表示」の実施により、消費者 (担税者) は、いくら支払えばその商品やサービスが購入できるか、値札や広告を見ただけで簡単に分かるようになり、かつ価格の比較も容易になるとのことである⁽⁵⁸⁾。しかし、異なる解釈も成り立つのではないか。つまり、税を価格に組み込んだ総額表示をすれば、消費者 (担税者) にはいくら消費税を払っているか分かり難くなる。結果として、消費者 (担税者) の税痛感がやわらぎ、将来の消費税の引上げも容易との読みがあったのではないか。

2013年に「消費税の円滑かつ適正な転嫁の確保のための消費税の転嫁を阻害する行為の是正等に関する特別措置法」(以下「転嫁特例法」という。) という名称の法律を制定され、同年6月に公布された。この転嫁特例法に基づき、事業者は、一定の場合に2013年10月から総額表示の義務化を解除し、税込の総額で表示しなくてもよいことになった (10条)。

この特例措置は、事業者の税転嫁を容易にすることがねらいと説明されている。税抜表示にしておけば、2015年10月から消費税率が予定どおり8%から10%にアップした場合でも、「1000円+税」といった同じ表示で乗り切れると読んだためである。つまり、今度は、短期間で段階的な消

(58) 財務省「消費税における「総額表示方式」の概要」参照。Available at : http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2004/sougakuhyoji/

費税率引上げには“総額表示を義務づけ”が桎梏となると見たわけである。ある意味では、事業者も消費者（担税者）も“御上の勝手”に振り回されているといっても過言ではない。すでにふれたように、この総額表示の義務付けの解除は、あくまでも、2013年10月から2017年3月末の法失効までの時限特例として認められるものである（転嫁特例法附則2条）

②公正な市場競争と消費者保護に資する価格表示方法のあり方

公正な市場競争を確保するには、物品やサービスに関する十分な情報開示が必要不可欠である⁽⁵⁹⁾。この点について、1998年2月16日に、EU〔閣僚〕理事会および欧州議会は、EC域内での「消費者に供給される物品の価格表示における消費者保護に関する（on consumer protection in the indication of the prices of products offered to consumer）」指令〔Directive 98/6 of the European Parliament and of the Council、以下「EU98/6指令」という。〕を採択した⁽⁶⁰⁾。

EU98/6指令は、消費者が購入する物品販売やサービス提供にあたり、価格を明瞭に表示することは、消費者が価格を比較することを容易にし、公正な市場競争を促すとともに、消費者保護に資することになると規定している⁽⁶¹⁾。したがって、EU加盟国において、市場競争を促進する目的で消費税／付加価値税の表示方法を政府が規制することはゆるされている。

“消費者保護”の観点からは「総額表示」ないし「税込表示」の義務化が望ましいとしても、“公正な市場競争促進”の観点からは「総額表示」ないし「税込表示」あるいはその逆の「税抜表示」のいずれが有益なのか

(59) See, George Stigler, “The Economics of Information,” 69 J. Polit. Econ. 213, at 213-220 (1961).

(60) See, Council Directive 98/6, 1998 Official Journal of the European Communities (L 080). Available at : http://www.kapitalmarktrecht-im-internet.eu/en/Areas%20of%20Law/Company_Law/European_Law/42/Directive_98_6_EG.htm

(61) もっとも、EU98/6指令は、消費者保護の観点から、事業者に各商品が100グラムあたりいくらか、あるいは、一個あたりいくらかといった価格表示を奨励することで消費者が容易に比較できるようにすることなどを、各加盟国が国内法で規制を加えるように求めるものである。

を証明するのは難しく、さまざまな議論が展開されている⁽⁶²⁾。

③消費税の表示方法と消費者保護の課題

「総額表示 (all inclusive price statement)」は、一般には「税込表示 (tax inclusive price statement)」とも呼ばれる。ただ、ひとくちに「総額表示」といっても、消費者（担税者）が自己の税負担額を容易に理解できるように、商品やサービスの「価格と税の別記 (separate statement of the price and tax)」とすべきなのか、あるいは価格と税の別記を不要とすべきなのかが問われる。

例えば、アメリカの州小売売上税においては、州によっては、事業者に対して、最終消費者を対象とする店舗や広告等での商品やサービスの揭示、ならびに領収書、レシートおよびインボイス等の交付の際には、商品価格またはサービス料金などの表示と、税額とは別記する (separate statement of the price and tax) ように義務づけている⁽⁶³⁾。

一方、オーストラリアでは、取引慣行法 (Trade Practices Act 1974) 53 条の C で、不特定多数を取引相手とする取引においては、「総額表示」を義務づけている (mandatory all inclusive pricing)。このことから、付加価値税である物品サービス税抜表示 (GST exclusive price representation) は違法となる⁽⁶⁴⁾。ただ、ここでは、最終消費者を対象とする商品やサービスの広告や店舗揭示において、当該商品やサービスの「価格と税の別記」

(62) 消費者（担税者）保護の視点からの消費税／付加価値税表示方法のあり方について詳しくは、See, Jacob Nussin, “To Confuse and Protect: Taxes and Consumer Protection,” 1 Colum. J. Tax 218 (2010).

(63) See, e.g., New York State Department of Taxation and Finance, Taxpayer Service Division, Technical Service Bureau, “Requirements for Separate Statement of Sales Tax,” (Dec. 3, 1979). Available at: http://www.tax.ny.gov/pdf/memos/sales/m79_15s.pdf また、拙論「アメリカの州売上税法の研究（上）」朝日法学論集 2 号55頁、83頁以下、拙論「アメリカの州売上税の構造（上）」税理32巻 2 号参照。

(64) オーストラリア連邦議会は、2008年取引慣行法修正案 [Trade Practices Amendment (Clarity in Pricing) Act 2008] を制定し、2009年 5 月25日から一定の場合に法人事業者に総額表示を義務づけた。Available at: <http://journal.mtansw.com.au/09/may/files/200905%20Clarity%20in%20pricing.pdf>

まで義務化するものではない。

以上のように、消費者(担税者である生活者)保護の立場から、価格の表示方法について法令等で政府規制をかけ「総額表示」を求めている国が多いものの、必ずしも商品やサービスの広告や店舗掲示においてまで「価格と税の別記」を求めるものではない。

一般に、現在のわが国のように消費税/付加価値税に標準税率のみを採用している場合には、商品やサービスの広告や店舗掲示などにおいてまで「価格と税の別記」を求めることは、消費者保護に資するとしても、公正な市場競争に資することになるのかどうかまで証明するのは難しいとされる。これに対して、オーストラリアやカナダのように、標準税率の加えゼロ税率を採用している場合や、イギリスのように標準税率やゼロ税率に加え軽減税率を導入している場合、商品やサービスの広告や店舗掲示などにおいて、価格と税とを明確に別記しないかたちで「総額表示」ないし「税込表示」を認めることでは、消費者(担税者)は、自らが購入する物品やサービスに事業者が的確な税率を適用しているかどうかを判定できなくなる。したがって、この場合、事業者に対し「価格と税の別記」を法令で義務づけないと、公正な市場競争や的確な消費者(担税者)の税負担を確保するのは難しいとされる。これは、タックスインボイス(税額票交付)方式の消費税/付加価値税を採用しているとしても同様である。なぜならば、事業者は、最終消費者との取引の場合、原則としてタックスインボイスを交付する義務がないからである。したがって、わが国において複数税率(例えば、標準税率+軽減税率)を採用した場合、消費者保護の観点からは、レシートや領収書などの交付の段階のみならず、商品やサービスの広告や店舗掲示などの段階を含め、事業者の価格と税を別記するかたちで「総額表示」を義務づける必要がある。

7 外形標準課税とは何か

わが国の消費税は、帳簿（請求書等保存）方式（books-of-accounts method/subtraction method）を採用しているという点では、タックスインボイス（税額票交付）方式（tax-invoice method）を採用する諸国の付加価値税とは異なる。こうした消費型の付加価値税に加えて、所得型、直接税としての付加価値税もある。わが国では、「外形標準課税」と呼んでいる。こうした特徴を織り込んで、図説すると、次のとおりである。

【表26】 付加価値税の税額算定方式

加算型 （所得型）	前段階取引高控除方式 （消費型）	前段階税額控除方式 （消費型）
《外形標準課税方式》 （付加価値）	《帳簿方式》	《税額票方式》
賃金 200	総課税売上 400	総課税売上 400
地代／家賃 50	総課税仕入 100	総課税仕入 100
利子 20	（付加価値） 300	税額（8%）
利潤 30	税額（8%） 24	（総課税売上） (32)
（総計） 300		（総課税仕入） (8)
税額（8%） 24		税額 24

（1）外形標準課税も“付加価値税”の一種

ひとくちの「付加価値税」とはいつても、【表26】から分かるように、「直接税」タイプのもの、「間接税」タイプのもがある。ただ、わが国では、間接税としての付加価値税には“消費税”という呼び名を使い、直接税としての付加価値税には“外形標準課税”という呼び名を使っている。したがって、外形標準課税も、広い意味での“付加価値税”である。性格的には、所得型／加算型の付加価値税で、“直接税”として課税される。

①法人税の実効税率引下げ財源としての外形標準課税強化とは

わが国では、2004年度から都道府県税である“事業税”のうち外形標準課税対象法人の課税ベースに「付加価値割」として挿入されている（地方税法72条の12第1号イ・同法72条の14）。

ちなみに、加算型の「付加価値」の算定基準（加算項目）は、学問上の項目と、実定税法上の項目とは若干異なる。

法人税の実効税率引下げ論議の中で、財政当局が法人への外形標準課税の話を持ち出してきている。現行では資本金が1億円を超える法人の法人事業税の4分の1が外形標準になっていることから、残りの4分の3は所得課税のままである。

【表27】 法人事業税に係る外形標準課税の概要

課税標準	所得基準	所得割	各事業年度の所得及び清算所得	＜現行どおりの算定方法＞	東京都の税率
	外形基準	付加価値割	収益配分額 報酬給与額 純支払利子 純支払賃借料 単年度増益 合計 【個別資産等に含まれる収益配分額】	【みなし派遣給与額】 【雇用安定控除額】 【特定内国法人等】	
分割法人の割合	資本割	資本金等の額 【無償増減資等を行った場合】 【特定子会社の株式等に係る控除措置】 【地方税法附則による特例措置】 【課税標準の圧縮措置】 【特定内国法人等】	繰越欠損金控除前の法人事業税の所得金額 【特定内国法人等】		
対象法人	所得に課税される法人で事業年度終了の日における資本金の額又は出資金の額が1億円を超えている法人（法72条の2）。（公益法人等、特別法人、人格のない社団等、投資法人等を除く）				
申告納付等	従来どおり。ただし、これまで中間申告義務のなかった法人であっても中間申告納付を要する。				
徴収猶予	3年以上連続して所得がない法人、創業5年以内で当該事業年度の所得がない法人に対する徴収猶予制度を創設。				
適用期日	平成16年4月1日以後開始する事業年度から適用				

* 東京都の HP 参照 <http://www.tax.metro.tokyo.jp/kazei/info/gaikei-01.html>

総務省などは、この残り4分の3を外形標準課税にすれば、法人税の実効税率を4.71%下げられると見積もっている。加えて、財政当局には、税

取増をねらい外形標準課税の対象を資本金1億円以下の中小法人にも広げたいとの思惑があるようである⁽⁶⁵⁾。

一方、政府は2014年8月29日の自民党税制調査会の幹部会に、15年度に法人事業税の外形標準課税割合を拡大する方針を提示した。具体的には、次のとおりである。

【表28】 わが政府与党の外形標準課税強化案の骨子（2014年8月29日）

<p>・現行の資本割を廃止する。そのうえで、</p> <p>【A案】 法人事業税に占める外形標準割合を現在の4分の1から2分の1まで2倍に拡大し、法人税の実効税率1.5%下げる。または、</p> <p>【B案】 形標準割合を現在の4分の1から8分の5にまで拡大し、法人税の実効税率を2.3%下げる。</p>

ちなみに、税理士会は、中小企業を護ろうということで外形標準課税の拡大に反対している。この背景には、外形標準課税の付加価値算定基準の一つである「付加価値割」の大半は“給与／賃金”になっているのが一因である。

中小企業の場合、大企業と比較すると、労働配分率が高い。したがって、外形標準課税は中小企業に及ぼす影響がきわめて大きい。このことが、外形標準課税に税理士会が反対する理由である。正鵠を射ている。

②問われる外形標準課税の拡大～求められる「重複課税」排除の視点

外形標準課税は、直接税であることから、この租税を負担するのも、納付するのも企業となることから、負担が重い。負担は最終消費者、納付は事業者という建前の消費型の付加価値税である消費税とは異なる。

消費型の付加価値税である消費税率の引上げに加え、所得型の付加価値

(65) 記事「赤字企業増税の外形標準課税：経団連、拡大を容認」日本経済新聞2014年9月20日朝刊参照。

税である外形標準課税ベースの拡大あるいは強化については、“付加価値税全体のあり方”を考えるうえでは一体としてとらえる必要がある。

中小事業者は、「消費税」に関しても消費者に税を転嫁するのが難しい場合も多い。何となく、「外形標準課税」という呼び名を使うことによって、この税金は、消費税とは異なる税金のようにイメージされてしまうことは問題である。

「外形標準課税」と「消費税」とは、“付加価値税”という意味では同じ種類の税金と考えてよい面もある。したがって、いわゆる“重複課税”という見方もできる⁽⁶⁶⁾。

(2) 外形標準課税を導入する国は多いのか

所得型の付加価値税、つまり“外形標準課税”を導入している国は多いのか同課は定かではない。

ただ、よく知られているのは、アメリカのミシガン州が、単一事業税(SBI=single business tax)の呼び名で、1976年に所得型/加算型の付加価値税を導入した例がある。

SBIは、それまで実施されていた州法人所得税(corporate income tax)に代えて導入された。SBIは、①企業の支払賃金(経済的利益も含む。)、②企業の原価償却、支払利子・配当・使用料など、および③連邦所得税額を基準に一定の修正を加えた収益額の3つを基準に課税されていた。しかし、SBIは、労働/給与と分配率の高い中小企業(highly labor intensive business)に不評で、2007年12月31日後にはじまる課税年から廃止された⁽⁶⁷⁾。

(66) 重複課税、二重課税についての包括的な分析として、拙論「二重課税とは何か」獨協法学94号(2014年)所収参照。

(67) 詳しくは、<http://www.michigan.gov/taxes/0,1607,7-238-43533-154440-,00.html> Patrick R. Van Tiflin, “Under Assault Since its Inception, Michigan’s SBT is Sure to be Repealed, But What Will Take its Place?,” 13 Tax Mgm’t Multistate Tax Rep. 310 (2006). ちなみに、SBI廃止後、同州は、2008年1月1日から、他の企業からの仕入高を課税ベースとするミシガン事業税(MBT=Michigan business tax)を導入している。See, Michael J. Macintyre & Richard. D. Pomp, “A Policy Analysis of Michigan’s Mislabeled Gross Receipt Tax,” 53 Wayne L. Rev. 1283 (2007).

わが国での外形標準課税（所得型の付加価値税）のあり方の再検討にあたっては、アメリカ・ミシガン州での SBI 廃止の経緯についての検証も一案である。

8 仕入税額控除制度見直しの課題

わが国の消費税は、本来、欧州連合（EU）の付加価値税（VAT）が手本であった。EU の付加価値税（VAT）では、タックスインボイス（税額票交付）方式（tax-invoice method）を採用する。これに対して、1998年に成立したわが国の消費税法では、帳簿（請求書等保存）方式（books-of-accounts method/subtraction method）を採用した⁽⁶⁸⁾。

その背景には、中曽根内閣が提案したタックスインボイス（税額票交付）方式の「売上税」導入が挫折したことの教訓があった。つまり、タックスインボイス（税額票交付）方式では納税義務を負う事業者負担が重いこと、また、免税事業者が取引から排除されることになることから、その対策として帳簿（請求書等保存）方式が選ばれた事情がある。ところが、帳簿（請求書等保存）方式では、複数税率（標準税率、軽減税率）を採用して税額計算を行うことは容易ではないわけである。

結果として、帳簿（請求書等保存）方式は、消費税率の2ケタ化に抑止的効果を発揮していたと見てよいのではないか。

（1）「帳簿又は請求書等の保存」から「帳簿及び請求書等の保存」への転換の意味

政府税調「税制改革についての答申」（1994〔平成6〕年6月21日）において、次のような答申がなされた。

(68) See, GAO, Value-Added Tax : Lessons Learned from Other Countries on Compliance Risks, Administrative Costs, Compliance Burden, and Transition April, 2008). Available at <http://www.gao.gov/assets/280/274387.pdf> なお、このアメリカ連邦政府検査院（GAO=Government Accountability Office）の報告書では、OECD 加盟国のうち、わが国だけが帳簿（請求書等保存）方式を採用する旨を指摘している。

【表29】 政府税調の「仕入税額控除」要件見直しの答申内容

仕入税額控除については、制度の信頼性や課税・非課税判定等の利便性、正確性の観点から、取引の実態を踏まえつつ、請求書、納品書、領収書その他取引事実を証する書類（インボイス）のいずれかを保存することをその要件に加えることが適当である。

この答申を受けて、1997〔平成9〕年4月から、それまでの仕入税額控除の要件が「帳簿又は請求書等の保存」から「帳簿及び請求書等の保存」に改正された。

この改正は、事業者からみれば、単なる徴税の強化措置と映るのは当り前であろう。ただ、税務当局からすれば、徴税強化はもちろんのこと、それまでの純粋な帳簿方式から、できるだけタックスインボイス（税額票交付）方式に近づけるねらいもあったように見える。つまり、将来の税率アップに伴う複数税率の採用が織り込まれていたものと解される。

「タックスインボイス（税額票交付）方式」の評価は分かれる。透明性の面で優れた前段階控除の仕組みであるとされる。その一方で、この方式は、事業者の事務負担が過重で、免税事業者が事業者間取引から排除され、税の累積が発生するなどの短所があるとされる。

また、後にふれるように、タックスインボイスが導入されたとしても、依然として証拠資料としての「帳簿等」の存在は重要であり、事業者の税務事務負担の軽減にはつながらないという現実を直視する必要もある。

一般には、その真偽はともかくとして、現行の「帳簿（請求書等保存）方式」は、複数税率化（標準税率&軽減税率の組み合わせ）には不向きな仕組みであるとされる。

（２）帳簿方式からタックスインボイス（税額票交付）方式への転換の是非

わが国の帳簿（請求書等保存）方式は、世界的にみるとユニークな存在である。ただ、「新規性のある簡素・中立」な制度であるとの評価もある。

したがって、帳簿（請求書等保存）方式を完全に捨て去るのが賢明な政策選択なのか精査を要する。

消費税導入時においても、輸出取引に対する０％税率の適用に加え、自動車６％税率対象物品であったが、帳簿方式でも対応ができていた。

帳簿方式では、事業者は、課税売上と課税仕入に基づき、帳簿から逆算して消費税額を算定する。この方式でも、課税、非課税、ゼロ税率（輸出免税）、不課税といった区分によって、的確な処理が可能になっている。

複数税率（標準税率、軽減税率）が導入されても、対象となる取引の税率、税額がはっきりしていれば、帳簿を活用した現行制度でも、税額の計算は可能といえる。

すでにふれたように、消費税の２ケタ化を想定し、自民・公明の与党税制協議会は、2014年6月5日に、複数税率の採用につながる生活必需品に対する軽減税率の対象分野についての８パターンを提示するとともに、仕入税額控除方式については、現行の帳簿（請求書等保存）方式を活用する２案および新たにタックスインボイス（税額票交付）方式を活用する２案、計４案を提示した（前記【表15】再掲）。

《再掲》【表15】 与党税制協議会が示した仕入税額控除４案

①現行の請求書等の活用	【Ａ案】区分経理に対応した請求書等保存方式
	【Ｂ案】Ａ案に加え、売手に請求書交付義務等を追加した方式

②タックスインボイス（税額票交付）の導入	【C案】物品やサービス毎の税率や税額、事業者番号を記載したEC型のタックスインボイス方式
	【D案】C案から事業者番号や請求書番号を省略した方式

9 タックスインボイスとは何か～イギリスの VAT の例を参考に

イギリスをはじめとして EU 加盟国、その他ほとんどの諸国で採用する付加価値税（VAT、GST）では、「タックスインボイス（税額票交付）方式」により仕入税額控除を行うこととしている。

（1）インボイスとタックスインボイスの違い

わが国でも、1997〔平成9〕年4月から、それまでの仕入税額控除の要件が「帳簿又は請求書等の保存」から「帳簿及び請求書等の保存」に改正された（消費税法30⑦・⑨）。つまり、わが国でも「インボイス」の保存が義務づけられた。

①わが国の「インボイス」とEUの「タックスインボイス」の同異

わが国は帳簿（請求書等保存）方式を採用しており、インボイスの保存は義務づけられている。EUなどで採用するタックスインボイス（税額票交付）方式は採用していない。「インボイス」とEUの「タックスインボイス」の異同を図説すると、次のとおりである。

【表30】 わが国の「インボイス」とEU（イギリス）の「タックスインボイス」の同異

インボイス（請求書等）の記載事項	イギリスのタックスインボイス記載事項
①書類作成者の氏名または名称	①取引当事者双方の氏名および住所
②課税資産の譲渡等を行った年月日	②事業者番号
③課税資産の譲渡等にかかる資産または役務の内容	③発行年月日
④課税資産の譲渡等の対価の額	④インボイスの連番
⑤書類の交付を受ける当該事業者の氏名または名称	⑤取引の内容および数量
	⑥資産の譲渡等が行われた時期
	⑦税率ごとに区分された対価
	⑧適用税率および税額

わが国の「帳簿（請求書等保存）方式」では、帳簿の保存に加え、取引の相手方（第三者）が発行請求書等という客観的な書類の保存を仕入税額控除の法定要件としている。

【表31】 日本のインボイスとイギリスのタックスインボイス

【日本】 請求書	【イギリス】 A FULL TAX INVOICE																																																					
<p>24年4月30日</p> <p>株式会社〇〇商事 株式会社△△商事 千代田区霞が関3-1-1</p> <p>税込合計金額 ¥ 193,500</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>品名</th> <th>数量</th> <th>単価</th> <th>金額</th> <th>税率</th> <th>税額</th> <th>税込価格</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>食料品等</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td>10%</td> <td>19,350.00</td> <td></td> </tr> <tr> <td>合計</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td>193,500.00</td> </tr> </tbody> </table>	品名	数量	単価	金額	税率	税額	税込価格	食料品等				10%	19,350.00		合計						193,500.00	<p>Sales Invoice No.174</p> <p>〇△ TRADE LTD Front Ave Street, New Team To: N. Ooody, 222 The High Street London NE14 4PT</p> <p>VAT Reg. No.987 6543 21</p> <p>Date: Time of supply 14/01/2012 Date of issue 15/01/2012</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Quantity</th> <th>Description and Price</th> <th>at net of vat</th> <th>VAT (New net vat)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>6</td> <td>Radio, SM150 #025.10</td> <td>151.20</td> <td></td> </tr> <tr> <td>4</td> <td>Record Player #023.6</td> <td>94.40</td> <td></td> </tr> <tr> <td>6</td> <td>Lamps, T77 #015.50</td> <td>93.00</td> <td>20</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>338.60</td> <td>67.72</td> </tr> <tr> <td></td> <td>Total (Net)</td> <td>338.60</td> <td>Total VAT 67.72</td> </tr> <tr> <td></td> <td>VAT</td> <td>67.72</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td>TOTAL</td> <td>406.32</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	Quantity	Description and Price	at net of vat	VAT (New net vat)	6	Radio, SM150 #025.10	151.20		4	Record Player #023.6	94.40		6	Lamps, T77 #015.50	93.00	20			338.60	67.72		Total (Net)	338.60	Total VAT 67.72		VAT	67.72			TOTAL	406.32	
品名	数量	単価	金額	税率	税額	税込価格																																																
食料品等				10%	19,350.00																																																	
合計						193,500.00																																																
Quantity	Description and Price	at net of vat	VAT (New net vat)																																																			
6	Radio, SM150 #025.10	151.20																																																				
4	Record Player #023.6	94.40																																																				
6	Lamps, T77 #015.50	93.00	20																																																			
		338.60	67.72																																																			
	Total (Net)	338.60	Total VAT 67.72																																																			
	VAT	67.72																																																				
	TOTAL	406.32																																																				

しかし、イギリスのタックスインボイスとは異なり、わが国では請求書等に適用税率および税額を記載することは義務づけられていない。もっとも、実務では、取引にかかる請求書等には、ほとんどの場合、消費税額や取引先の住所が記載されている⁽⁶⁹⁾。

(69) 財務省 HP 『「請求書保存方式」と「インボイス方式」』参照。 Available at : http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/401.htm

タックスインボイス(税額票交付)方式について、イギリスを例にすると、タックスインボイスは、事業者間取引の場合に発行される。事業者は仕入税額控除を行うには、課税期間内の取引に関する記帳をするように求められる。

一方、小売段階では、課税事業者であっても、タックスインボイスは、通例、最終消費者には発行しない仕組みになっている。

この点について、タックスコンプライアンスの確保をねらいに、事業者は、最終消費者との取引にもタックスインボイスを発行させて、それを受領した消費者が課税庁に提出するように義務づける方法も考えられる。しかし、事業者や課税庁の事務負担、商取引の効率化などを織り込んで考えると、現実的な策とはいえない。

②事業者登録番号に個人の共通番号は採用できない

2013年5月に、共通番号制を導入する一連の法律〔行政手続における特定の個人を識別するための番号の利用等のに関する法律(以下「共通番号法」)ほか〕が成立した。

これにより、国民一人ひとりに見える化して使う背番号〔通しの個人番号／共通番号〕が付けられることになった。税や社会保障などに関する各種個人情報を共通番号で紐付け、串刺しして国家が分散集約管理／利用する共通番号制度、いわゆる「国民総背番号制度」が導入されたわけである。通称は「マイナンバー(私の背番号)制」である。

政府は、2015年10月から各個人に12ケタの背番号である「個人番号／共通番号」を振り、2016年からの運用をめざしている。個人番号／共通番号については、その実施に先立ち、各世帯に対し、自治体から個人番号が記載された紙製の「通知カード」が世帯単位で送付されることになっている。各人は、その紙製の通知カードを自治体の窓口へ持って行き、新たに手続きすることで、券面に氏名、住所、生年月日、性別、顔写真、個

人番号（共通番号）つきの「個人番号カード」（ICカード）に切り替えることもできる。（自民は、「個人番号カード」（ICカード）を健康保険証とし、事実上の強制取得／国民登録証としての携行の義務化も提案している。）

加えて、法人には国税庁が13ケタの「法人番号」を振ることになっている（共通番号法7章）。法人番号については、公開し官民で自由に利用できるようにすることになっている。

消費税の仕入税額控除を、タックスインボイス（税額票交付）方式に転換した場合、事業者登録が必要になる。この場合、事業者登録番号としてこれら個人番号や法人番号を転用できるような論調もみられる。

しかし、これら個人番号や法人番号、とりわけ個人番号（個人の共通番号）、は事業者登録番号として使えないといえる。

なぜならば、政府は、個人番号（個人の共通番号）で、個人の診療情報などを含めて紐付けし、串刺し管理する方向であることから、タックスインボイス（税額票）に、個人番号（個人の共通番号）を消費税の事業者登録番号に記載し頒布することは、個人番号（個人の共通番号）が、垂れ流しになってしまうことを意味する。こうなると、成りすまし犯罪その他個人情報不正使用のツールと化すおそれが極めて高い。

個人番号（個人の共通番号）をタックスインボイス（税額票）の個人事業者登録番号に使うことは、「愚策」である。絶対にやってはならないことである。納税目的での新たな個人事業者用番号（限定目的番号）をつくり、それを使うしかない⁽⁷⁰⁾。

（２）タックスインボイスと簡易課税制度

タックスインボイス（税額票交付）方式を採用する場合には、タックスイン

(70) 拙論「共通番号導入でどうなる企業税務や税理士業務」東北税理士会2014年10月17日講演資料参照。また、国民税制研究所運営委員会「共通番号法成立に対する意見書」（2013年7月1日）参照。Available at : <http://jti-web.net/wordpress/wp-content/uploads/2013/12/998c21a5459d98e18b2fca80db082e19.pdf>

ボイスによらないで納付税額を算出する簡易課税制度のあり方が問題になる。

タックスインボイス(税額票交付)方式を採用するイギリスにおいても、2002年から、「簡易課税制度(Flat rate scheme)」を導入した。簡易課税を選択した事業者は、自らはタックスインボイスを使って仕入税額控除ができない。しかし、取引相手である事業者に対してタックスインボイスを発行できる。

(3) タックスインボイスと免税事業者

わが国の帳簿(請求書等保存)方式では、最終消費者からの仕入等に加え、免税事業者からの仕入等について課税仕入等の事実を証する請求書等を保存することで、課税事業者は前段階控除/仕入税額控除が可能である。

これに対して、タックスインボイス(税額票交付)方式では、課税事業者だけが税額を記したインボイスを発行できる。言い換えると、課税事業者は、タックスインボイスを発行できない免税事業者からの仕入について前段階控除ができないことになる。

(4) タックスインボイスなしでの仕入税額控除

もっとも、タックスインボイス(税額票交付)方式を採用するEU諸国でも、タックスインボイス(税額票)交付が困難な一定の取引【交通機関の運賃、自動販売機からの購入、少額多数取引など】については、タックスインボイスなしでの前段階控除/仕入税額控除を認めている。

例えば、イギリスの場合、250ポンド(税抜)以下の仕入については、正式なタックスインボイスを過失で紛失した場合などを含め、タックスインボイスがなくとも、選択的な証拠資料(alternative evidence)でもって

仕入税額控除 (input tax claims) を認めている (VAT 規則29条2項)⁽⁷¹⁾。したがって、課税庁 (HMRC) が不正還付などの理由に基づいて承認しない場合を除き、課税事業者は、例えば給油所 (petro station) で発行されたレシートなどで仕入税額控除をすることができる⁽⁷²⁾。

このように、イギリスの課税庁 (HMRC) は、明らかに不正や仕入税額控除の濫用があると推認される場合は別として、積極的に仕入税額控除を認めようとするスタンスにある。これは、VAT は、仕入税額控除が認められない取引高税 (turnover tax) とは異なるということが理由である。VAT は、まさに、仕入税額「控除権 (the right to deduct)」が保障された租税であるということにある。

この点、欧州司法裁判所 (ECJ=European Court of Justice) は、善意 (*bona fide*) の取引については、EU の VAT 第6次指令の17条 [Origin and scope of the right to deduct] および18条 [Rules governing the exercise of the right to deduct] において制度的に認められた事業者の仕入税額を差し引く権利を否定することには否定的である。

また、たとえ仕入税額控除権の濫用があった場合でも、できるかぎり正常な取引に引き直して仕入税額控除容認するように命じている (Halifax plc and others v Customs and Excise Commissioners [2006])⁽⁷³⁾。

(71) See, HMRC, Statement of Practice : Input Tax deduction without a valid VAT invoice (July 2003, March 2007).

(72) 課税庁 (HMRC) がタックスインボイスなしでの仕入税額控除を認めなかった (拒否処分をした) 場合には、納税者である課税事業者は争訟手続をとることができる。課税事業者が、HMRC の拒否処分について、審判所制度改革で旧租税審判所を再編し新たに設けられた第一段階審判所租税部 (Tax Chamber (TC) of the First-tier Tribunal) に対し不服審査を申し立てた事案としては、See, *e.g.*, London Wiper Company Ltd v Revenue & Customs [2011] UKFTT 445 (TC) (05 July 2011). Available at : <http://www.bailii.org/uk/cases/UKFTT/TC/2011/TC01298.html> 本件において、第一段階審判所租税部は、審査請求人たる事業者は、十分な代替的な証拠資料を提示しており、HMRC の拒否処分は不当 (unreasonable) であると裁断した。ちなみに、イギリスの審判所制度改革および新たに誕生した二審制の総合審判所における租税事案の取扱について詳しくは、拙論「イギリスの租税審判所制度の抜本改革～第一段階審判所租税部と上級審判所金融租税部としての新たな船出」白鷗法学16巻1号参照。

(73) Case C-255/02, [2006] All ER (D) 283 (Feb) [2006] STC 919.

したがって、わが国でも、タックスインボイス(税額票交付)方式を採用したとして、EU諸国などと同様の課税取扱をし、前段階控除/仕入税額控除を認めるのが妥当である。

(5) タックスインボイスとマージン課税(みなし税額控除/帳簿方式)制度

わが国の現行の消費税法では、課税事業者に対しては、免税事業者や最終消費者からの課税仕入れに対しても仕入税額控除の適用を認めることで重複課税(税の累積)の排除を認める(消費税法基本通達11-1-3)。

仮にタックスインボイス(税額票交付)方式に転換した場合で、税額を記載したタックスインボイスの交付によらなければ、仕入税額控除を認めないとする。この場合、免税事業者や最終消費者などからの仕入をどう取り扱うかが問われてくる。

すでにふれたように、EU第6次VAT指令は、UE加盟国のVATの仕組みや税率などの調和を目的としたものである。

ただ、このVAT指令の32条【中古品/Second-hand goods】では、各加盟国が自国の特例として、「中古品等(芸術作品、古美術品および収集品を含む。)の販売に関する措置」、つまり一種のみなし税額控除制度を導入している場合は、それを認めることにしている。

【表32】 EU第6次VAT指令32条〔中古品〕の邦訳(仮訳)

理事会は、欧州共同体からのからの満場一致の提案に基づき、1977年12月31日以前から中古品、芸術作品、古美術品および収集品に適用されている制度を欧州共同体の税制として採択する。

各加盟国が、これらの物品の適用される特別の制度を有する場合には、本指令の発効時に欧州共同体の税制として引き続き効力を有するものとする。

イギリスは、EU 第 6 次 VAT 指令が発効する前から、VAT マージン課税制度（VAT Margin Schemes）という名称で、「中古品等の販売に関する特例」を有していたが、この VAT 指令32条に基づき、VAT 指令発効後もマージン課税制度は引き続き EU 内で有効な仕組みとして認められている。

マージン課税制度は、すでにふれたように、タックスインボイス（税額票交付）方式の VAT のもとで、必ずしもタックスインボイスを使うことなく、一部重複課税（税の累積）の排除（みなし税額控除）を認める仕組みである。課税売上から課税仕入を控除した売買差益（マージン）部分に課税する方式である。

このマージン課税／みなし税額控除の仕組みは、わが国の帳簿方式に近いところがある。対象物品は、イギリスの場合、100年以上経過した古美術品や収集物、芸術家が作成した絵画や彫像などの作品、最終消費者から仕入れた一定の中古物品などである。

このイギリスのマージン課税／みなし税額控除の仕組みは、オーストラリア、ニュージーランドなどコモンウェルス諸国（Commonwealth／イギリス連邦加盟国）も、GST マージン課税制度（GST Margin Schemes）などの名称で継受している。

この制度のもと、課税事業者が、最終消費者から仕入れた中古自動車など一定の課税物品（中古物品。ただし、非課税となる土地・建物の譲渡は除く。）の販売価額にかかる VAT 額の計算においては、重複課税（税の累積）排除の観点から、当該中古物品に当初かかった VAT 額に加え、当該事業者が修繕・改修等に支出した費用に課された VAT 額を前段階控除／仕入税額控除に加える選択できる⁽⁷⁴⁾。

マージン課税にかかる問題の一つとしては、イギリスなどの現行 VAT 法は品目別に「中古品」の扱いをしており、的確な定義が難しいことがあげられる。したがって、仮にわが国がタックスインボイス（税額票交付）

方式に転換し、マージン課税／みなし税額控除の仕組みの導入を検討する
とした場合には、中古品取扱事業者（例えば、中古車ディーラー、古物商な
ど）に対してマージン課税を適用するかたちにするのも選択肢に加える
必要であろう⁽⁷⁵⁾。

また、免税事業者からの仕入を中古品と仮装することも考えられる。し
たがって、マージン課税制度とは別途に、課税事業者が、免税事業者から
の仕入についてタックスインボイスなしでの前段階控除／仕入税額控除が
認められる仕組みの検討が必要である。

◆むすび～求められる「生活者が主役」の視点に立った議論

わが国が飲食料品をはじめとした生活必需品に対しても無差別に10%
の消費税（付加価値税）を課す租税政策を取ることは、国際的にも無策と
見られよう。

また、逆進性解消策を講じないまま消費税率の二ケタ化は、担税者であ
る一般の生活者からは容易に理解が得られまい。対応を誤ると、政権交代
にもつなげる可能性もある。

(74) 中古品等（芸術作品、古美術品および収集品を含む。）は、課税事業者の手に渡る
まで、取引においてすでに1回以上VATがかかっていることも多い。また、EU加盟
の1国が、中古品等にかかる重複課税への対応策（特例）を講じていても、他の加盟
国がそうした対応策（特例）を講じていないとする。あるいは、各加盟国が独自の視
点から対応策（特例）を講じるとする。この場合で、中古品等がEU域内で点々と取
引されるときには、輸出免税（ゼロ税率）取引となることなどもからんでくることか
ら、重複課税の排除は容易ではない。さらに、古美術品のように、VAT導入以前のつ
くられた物品もあり、みなし税額控除の仕組みづくりには、慎重な検討が必要なこと
が多い。事業者が、VATにつき通常のタックスインボイス取引とマージン課税制度
の適用のある取引の双方にかかわっている場合には、区分経理が重要なポイントにな
る。

(75) ちなみに、イギリスやオーストラリアなどでは「Land」の譲渡や賃貸を“非課税
（exemptions）”取引としている（例えば、UKのVAT法31条別表9第1類）。英米法
系の諸国において「Land」とは、土地はもちろんのこと建物や不動産権を含む意味
である。したがって、非課税の中古住宅（土地・建物）の売買をする事業者には、マ
ージン課税制度の適用はない。課税対象なる中古自動車を買売し、マージン課税制度
の適用のある事業者とは異なる。この点、わが国では、土地取引は非課税、建物取引は
課税となっている。このことから、マージン課税制度を導入し、中古住宅取引事業者
の建物取引に限りこの制度を適用する仕組みも考えられるのではないか。

一方、逆進性解消策をすすめるねらいからタックスインボイス（税額票交付）方式に転換するのも一案である。しかし、短期間での方式転換は、これまで帳簿（請求書等保存）方式に慣れ親しんできた納税義務者である事業者のタックスコンプライアンス（納税協力事務）面での大きな混乱は避けられまい。

また、タックスインボイス（税額票）に過度に依存するかたちで仕入税額控除を認めると、タックスインボイス（税額票）の一人歩きが始まる。家事費／家事関連費支出の事業仕入への混入、タックスインボイスの偽造、脱税、違法還付が大きな問題となるおそれが強い。したがって、タックスインボイス（税額票交付）方式に転換したとしても、これまで以上に課税庁によるクロスチェック、税務調査がいる。クロスチェック、その効率化のためには、裏付けのための証拠資料の存在は不可欠である。したがって、タックスインボイス（税額票交付）方式に転換したとしても、事業者には消費税にかかる記帳、帳簿書類等の保存は、強化されることがあったとしても、軽減につながる可能性はない。

このように、仕入の事実を証する書類の保存がないと的確な前段階控除／仕入税額控除ができないという意味では、タックスインボイス（税額票交付）方式も、帳簿（請求書等保存）方式も、差ほど違いがない。

また、タックスインボイス（税額票交付）方式に転換したとしても、簡易課税制度は存続させる必要があるとすれば、帳簿（請求書等保存）方式は依然として残ることになる。これは、イギリスなどの例を見れば容易に理解し得る。

再度問う。わが国が当初から、複数税率化にはなじみにくい帳簿（請求書等保存）方式を導入したという事実を重く受けとめる必要がある。新たなタックスインボイス（税額票交付）方式への転換は、事業者に煩雑な事務と大きな混乱をもたらすことは明らかである。タックスインボイス（税額票交付）方式に転換するにしても、精緻な仕組みに仕上げるためには時

間をかけた慎重な検討が要る。したがって、税率の二ケタ化をやめると言うかたちでの価値財／サービスへの消費課税除外措置、逆進性解消策が最良の選択かも知れない。

あるいは、消費税の担税者である生活者の生存権の確保手段を最優先させ、オーストラリアなどのように、タックスインボイス(税額票交付)方式を採用しながらも、事業者の納税事務負担を考え複数税率(軽減税率)は一切設けず、逆進対策は専ら「ゼロ税率(domestic zero-rate)」に徹するのも一案である。

この案は、確かに国家の税収減を大きくするかも知れない。しかし、輸出取引の多い大企業へ毎年8,000億円～1兆円にも及ぶ輸出免税／ゼロ税率の適用による消費税の還付をしている事実を重く受け止めるべきである。むしろ、政策的に、こうした輸出免税／ゼロ税率適用のより巨額の消費税還付を制限する措置を講じるべきであろう。外国子会社からの受取配当金に対する損金算入率の制限措置(95%)などを参考にし、輸出免税／ゼロ税率の適用による消費税の還付を(例えば50%)に制限するのも一案である。

消費税／付加価値税の標準税率(軽減税率を採用している場合には当該税率も含む。)が固定されている限り、インフレが起きると、政府にはその分だけ消費税／付加価値税収が増える。その一方で、所得が上昇しないと生活者の可処分所得は実質的に目減りする。こうした消費税／付加価値税の隠されたインフレ増税問題に対処するには、低および中所得の生活者層を対象に可処分所得に目減りが生じないようにしっかりとした対策を講じる必要がある。

この点については、すでにふれたように、カナダの場合、「普遍的な価値財やサービス(merit goods and services)に対しては課税されるべきではない」という考え方(価値財／サービスへの消費課税除外措置)に沿って、軽減税率は一切採用せず、幅広く「ゼロ税率(domestic zero-

rate)」の採用している。加えて、連邦の個人所得税制に給付（還付）付きの消費税（GST/HST）税額控除を組み込み、一種のタックス・インデクセーション／物価調整税制（tax indexation）としての役割を担わせている。これは、消費税／付加価値税の標準税率（軽減税率を採用している場合には当該税率も含む。）が固定されている限り、インフレが起きると、その分だけ国家の消費税／付加価値税収が増加につながる一方で、インフレにスライドするだけの所得の伸びがないとすると生活者の可処分所得は目減りすることに対応するためである。

わが国でも、消費税増税に伴う逆進性解消策の検討にあたっては、消費税の隠されたインフレ増税問題にも目を向ける必要がある。インフレ消費増税で生活者の可処分所得に目減りが生じないようにするためには、低および中所得の生活者層を対象としたタックス・インデクセーション機能を組み込んだ所得税上の給付（還付）付き消費税額控除を検討するのも一案である⁽⁷⁶⁾。

ところが、わが国の見直し論議では、価値財／サービスへの消費税課除外措置、逆進性解消策、「損税」対策としての「ゼロ税率（domestic zero-rate）」適用にはまったく後ろ向きである。徹底して「ゼロ税率」の封印に走る与党やその背後にいる財政当局の税財政政策は解せない。しかし、そうだからと言って、日本医師会（日医）のように、医療（社会保険診療）に、現行の「非課税」から「ゼロ税率」への転換を求める従来の主張を止

(76) わが国では政府が、一定のインフレターゲット（物価下落と不況のデフレ・スパイラルを断ち切るために一定の物価上昇率を目標とする、そのために金融を緩和する）政策を実施している。（ただ、多くの諸国では、インフレターゲットを、インフレ抑制をねらいに導入しており、デフレ抑制をねらいに導入していない。）わが国の経済政策において、政府はインフレを奨励するものの、生活者の給与上げは差ほど期待できない現状にある。加えて、現行の消費税制に物価調整機能を組み込み頻繁に税率上下させることも難しい。カナダの例に倣って、所得税制に、消費税にかかる給付（還付）付き税額控除を導入し、消費税のインフレ増税による生活者の可処分所得の目減りを補てんする政策をとるのも一案である。もっとも、給付（還付）付き税額控除は、世帯所得も加味して控除額を算定することや所得税の確定申告が前提となることから、課税単位のあり方や個人の申告納税制度の抜本的な見直しが行われなければ、実現が難しいといえる。

めて、「軽減税率」の適用を求める主張に切换えを凶ったやり方も解せない。消費者である患者を犠牲に、自らの消費税額計算において仕入税額控除を可能にすることだけを追い求めた単なる医療業界益優先の狡猾な主張に過ぎない。窓口での負担が8%(?)も増える患者である国民は、たまったものではない。消費税(VAT/GST)を導入するどこの国においても、医療には、「非課税」か「ゼロ税率」を適用している。医療に軽減税率適用は、世界に類がない。こうした業界団体の主張がそのまま現実のものになるとすれば、まさに「世界の笑点」と化すはずである。

医療を3%、飲食料品を5%といったように、複数の種類の軽減税率の導入も考えられなくもない。しかし、事業者の煩雑な納税事務という“隠れた負担”を織り込んで考えるならば、複数の種類の軽減税率の導入には賛成できない。

(本学法学部・法科大学院兼担教員)