

第2号

JTI 税務ニュース

Japan Tax Newsletter No.2

《ISSN 2188-7489》

内容目次

- 【巻頭言】時代に逆行する「密約文書開示」最高裁判決
石村 耕治
- 【税界観測】逆進対策の行方、「軽減税率」よりは現行8%の維持を
中村 克己
- 【論説】消費税の複数税率化と仕入税額控除
石村 耕治
- 【対論】消費税の複数税率化と仕入税額控除
石村 耕治 / 我妻 利憲
- 【研究ノート】アメリカで頓挫した登録納税申告書作成士資格（RTRP）制度
石村 耕治
- 【事例研究】使用人賞与の損金算入時期にかかる政令委任の限界
大関 由明
- 【時事コラム】日本医師会の身勝手に、消費税の患者肩代り負担はご免だ

発行：JTI 国民税制研究所

【巻頭言】

時代に逆行する「密約文書開示」 最高裁判決

情報公開法を使って、元毎日新聞記者らは、政府（外務省、財務省）に対して「沖縄返還をめぐる日米が交わした密約文」（密約文書）の開示を求めた。政府は、そうした「文書は存在しない」として非開示決定を下した。そこで、元新聞記者らは裁判で争った。

この訴訟の最高裁判決が、2014年7月14日にあった。最高裁第二小法廷（千葉勝美裁判長）は、原告の訴えを退けた二審・東京高裁の判決を支持した。元新聞記者ら原告を敗訴とし、上告を棄却した。

密約があったこと自体はアメリカの公文書や日本側の証言でわかっている。下級審・東京地裁判決は、日本政府も密約文書をつくったことを認めていた。最高裁判決も、文書がかつては存在したことにはふれた。しかし、政府が「ない」という以上「ある」ことを立証するのは、訴えた原告側元新聞記者らの責任であるとした。これを立証できない場合、文書が存在するかどうかは、内容や作成の経緯などを精査し個別に判断すべきであるとした。そして、外交文書のようなものには特別の配慮が要るとし、一度はつくったものでも政府が「ない」という以上は「ある」とは思えないと判断した。

この最高裁判決は、正義や本音よりも、建前や屁理屈を優先し、行政側を一方的に擁護する憂慮すべき内容だ。あったはずの文書がどうしてないのか、誰が廃棄したのかなどについて行政側には説

明は求めない。その一方で、文書を欲しがる国民に対しては行政機関が文書を持っていることを立証するように求める。これでは、情報公開法を制定した意味がわからなくなってしまう。

こうした行政側に都合がよい判決が出たことの悪影響が懸念される。今後、行政機関が「ないものはない」という建前や屁理屈で抵抗し、公文書の開示を渋るケースが増えることが危惧される。当然、税務行政情報の開示などの面にも悪影響が及ぶであろう。

国民の情報は、住基ネットに続く国民背番号（共通番号）制の導入により丸裸にされようとしている。最高裁は、国民全員の人格権の国家監視につながる住基ネットを合憲とした。その一方で、行政情報の開示については、今回の判決のように、文書の管理状況などを直接把握することのできない立場の弱い国民に高いハードルを設けた。こうした最高裁の姿勢は、明らかに「人格権を大事にする社会」の構築、「開かれた政府」の時代に逆行している

司法権力の頂点にいる者が時代の動きを的確に読めない判決を残したことの責任は重い。この国の未来を夢見る子供たちは、正義よりも建前や屁理屈が大手を振ってまかり通る「大人の世界」に希望を持っていないのではないか。

2014年9月26日
国民税制研究所
代表 石村耕治

【税界観測】

逆進対策の行方、「軽減税率」よりは現行8%の維持を

＝ 逆進対策に銘打った消費増税反対論潰し ＝

◆ 生活者抜きの翼賛的な逆進対策論議

6月5日に、自民、公明両党の与党税制協議会が、消費税税率の引上げを前提にした逆進対策と、それに伴う仕入控除のあり方の議論を本格的にはじめた。7月29日には、生活必需品などの税率を低く抑える「軽減税率」導入について、ヒアリングが行われた。報道、医療、商工団体など14団体が参加し、意見を述べた。

逆進対策は、「軽減税率」だけではない。

「ゼロ税率」もある。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が適用されている。トヨタをはじめとして多くの輸出企業は、巨額の仕入税額の還付を受け潤っている。どうして基礎的な飲食料品取引にゼロ税率を適用して国内の生活者を護ろうとしないのか、大きな疑問符がつく。

今般の与党税制協議会での議論では、「ゼロ税率」は協議／議論の対象から意図的に外されているのは明らかだ。「ゼロ税率」では、事業者の仕入税額の還付が行われ、税収が大幅に減ることになるからであろう。与党やその背後にいる財政当局が「ゼロ税率」に嫌悪しているのが理由であろう。

この結果、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ルールの上で翼賛的な議論に終始している。なさないのは、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。「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いる（例えば、毎日新聞2014年7月30日朝刊参照）。もっとなさないのは、日本医師会である。この団体は従来から、医療サービスには「ゼロ税率」適用を主張してきたはずだ。ところが、与党の逆進対策が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」にその主張をかえた。

◆ 英系諸国では「飲食料品にはゼロ税率」が主流

消費税の逆進対策、複数税率化には「軽減税率」のほか「ゼロ税率」の選択もある。他の先進諸国の例を見れば、確かにヨーロッパ大陸諸国では、軽減税率を採用するところも少なくない。しかし、イギリス、カナダ、オーストラリアなどコモンウェルス諸国（イギリス連邦〔旧〕加盟国）では、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、オーストラリアやカナダのように、原則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。基礎的な飲食料品に軽減税率を適用するのは、決して「世界の常識」ではない。

消費税は簡素でなければならない。「軽減税率」を織り込み、複数税率化し、事業者の徴税コストを増加させるのは得策とはいえない。軽減税率導入による複数税率化は、徴税コストの面では、事業規模が小さくなるほど逆進的に大きくなるといわれる。中小企業者が軽減税率導入に否定的なのもわかる。

◆ 庶民いじめの自民の新税構想

「大企業に減税、生活者に増税」のアベノミクスで、現在、法人税の実効税率引下げの財源探しに躍起である。代替財源に、自民からは、携帯電話税（携帯やスマホの保有者に1台あたり月10

0円程度の課税)、パチンコ税(パチンコ玉換金時に換金額に何%で課税)の提案があった。

携帯電話税は、わが国の割高な通信費への引下げ圧力につながる提案である。通信業界にはわかに賛成するとは思えない。パチンコ税の提案も、現在出玉を換金するには違法だが、これを合法化することになる。そもそも久しく違法とされてきた行為をいきなり合法化する理由がわからない。

◆ 内部留保税構想は一考に値する

一方、政府税調は内部留保税(法人の内部留保に課税)を提案している。その細目は定かではない。しかし、内部留保税は、一考に値する。日本の大企業が抱える内部留保は300兆円を突破する勢いだからだ。

ただ、現行の特定同族会社だけを対象とした内部留保金課税制度/内部留保税(法人税法67条)は、いただけない。租税立法におけるイコール・フットィング(equal footing/競争条件の均等化)の原理に反する課税であるとの指摘も強い。

事実、憲法14条[法の下での平等]違反にあたりとし、訴訟も提起された。裁判所は、立法裁量論を持ち出して、当時の特定同族会社留保金課税制度を「著しく不合理ではない」との理由で合憲と判断している(大阪地裁昭和62年9月16日判決[棄却・確定]・税務訴訟資料159号638頁)。しかし、依然として論争は続いている。

ここで、アメリカの内部留保税(AET=Accumulated earnings tax)を見てみる(石村耕治「法留保金課税制度の日米比較」国民税制研究創刊号70頁以下参照)。

アメリカでは、法人が「事業のための合理的必要性(reasonable business needs)」もないにもかかわらず、配当を行わずに法定許容限度額を超える所得を留保していると判断する場合、それを租税回避目的(tax-avoidance purpose)での課税の繰延べであると推定し、留保課税所得(ATI=Accumulated taxable income)に対し39.6%の税率[個人所得税の最高税率]で追加的に賦課課税することができることになっているという。

AETは、閉鎖会社(closely held corporation)

であるか、公開会社(publicly held corporation)であるかを問わず、適用される。

また、法定許容限度額を超える過剰な留保金があるかどうかにについては、原則として納税者である法人側が立証する必要がある。留保金税(AET)は、少数株主からなる特例法人は別として、株主の数に関係なく適用される。

ちなみに、留保金税(AET)制のもと、法人が無条件で留保できる法定許容限度額は、一般に25万ドルである。法定許容限度額内であれば、無条件で事業のために合理的な必要性のある留保金額とみなされる。

言い換えると、法定許容限度額を超えて過剰に留保金を積み立てる場合、AETのトリガー課税が行われ、法人は「事業のための合理的必要性」を立証できない限り、その留保課税所得(ATI)が過剰な留保額として賦課課税の対象となる。

法人は、その必要性の主張を行うための準備が必要となる。例えば自己資金を使って事業の拡張計画がありそのための資金が必要である、といったような主張を行い、課税庁を納得させる必要がある。ただ、政府税調が、こうしたアメリカ型の内部留保税の構想を正夢に導くのは至難であろう。

◆ 税負担する「生活者が主役」の議論を

話を消費税に戻す。消費税の2ケタ化を前提に、与党税制協議会が、各界から意見聴取するのは勝手である。しかし、生活者がダシに使われるあるいは生活者が置き去りにされ、それぞれの業界がエゴにも近い主張が闊歩するのはいかがなのか。「生活者が主役」の視点に立ち返った議論が要る。

この辺で、思い切って、消費税の2ケタ化を止めにして、`軽減税率狂想曲、に幕引きをはかってはどうか。こうやって、`軽減税率狂想曲、を奏でている各種業界は、実質的に、与党や財政当局の「逆進対策に銘打った消費増税反対論潰し」に加担しているだけではないか。頭を冷やして考えて欲しい。

JTI 編集局長

中村克己(なかむらかつみ・税理士)

【論説】

消費税の複数税率化と仕入税額控除

＝ 帳簿方式で逆進対策は可能か ＝

Japanese VAT reform 2014/15: changes in rate and conversion to a tax invoice system

石村 耕治 (国民税制研究所代表)

◆ はじめに

- 1 消費税の2ケタ化と逆進対策
 - (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」対策としてのゼロ税率の所在
- 2 イギリスにおける逆進対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
 - (5) イギリスにおける逆進対策に起因する税収減試算
 - (6) わが国財務当局は「ゼロ税率」の採用に絶対反対
 - (7) わが国与党税制協議会は「軽減税率」採用の方向

3 複数税率化と前段階控除のあり方

- (1) 帳簿方式導入の経緯～事業者事務負担の軽減と税率引上げへの抑止効果
- (2) 「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
- (3) 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

4 タックスインボイスとは何か～イギリスのVATの例を中心に

- (1) インボイスとタックスインボイスの違い
- (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

◆ はじめに

消費税の2ケタ化を目前にして、逆進対策が重要な政策課題として浮上してきた。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、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。

複数税率 (標準税率、軽減税率) の採用は、適用対象区分が難しく、事業者の事務負担も容

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。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。

本稿では、消費税の逆進対策をめぐる制度見直しの主な論点を、精査してみる〔次頁【表1】、【表2】参照〕。

1 消費税の2ケタ化と逆進対策

消費税の税率が引き上げられる場合に、逆進対策が必要になる。

【表3】消費税率引上げに伴う、おおまかな逆進対策

逆進対策	消費税/付加価値税の枠外での対策：現金給付、所得税への給付つき税額控除ないし消費税額控除/付加価値税額の導入等
	消費税/付加価値税の枠内での対策

消費税/付加価値税の枠内での主な逆進対策は、次のとおりである¹。

【表4】消費税/付加価値税の枠内での逆進対策

① 複数税率（標準税率および飲食料品など生活必需品への軽減税率（Reduced rating））の採用
② 飲食料品など生活必需品への非課税（Exemptions）の採用
③ 飲食料品など生活必需品へのゼロ税率（0%税率課税/Zero-rating）の採用

わが国の消費税の対象・対象外取引の構図の中で、これらのうち、②、③の所在を確認すると、次のとおりである²。

（1）非課税措置の所在

「非課税取引」～大きく①資本取引・金融取引と、②政策的配慮によるものに分かれる（消費税法6①）。

②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、消費税の逆進対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、視察維持費等（同別表第1十一）
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、逆進対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。

（3）「損税」対策としてのゼロ税率の採用

「損税」対策としては、「軽減税率」の適用や「ゼロ税率」の採用も一案である。ここでは「ゼロ税率」について点検してみる。

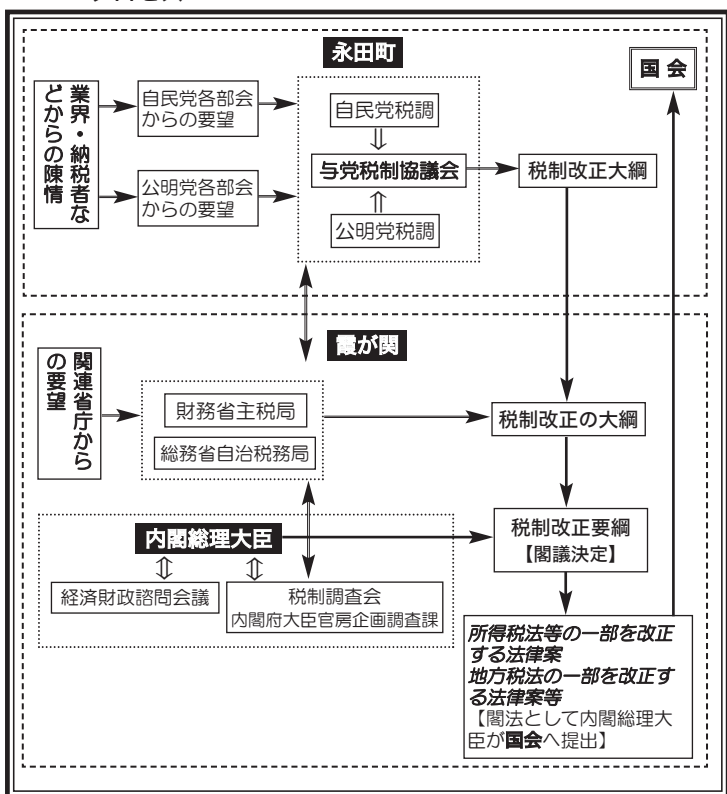
非課税取引では、課税仕入にかかる前段階の税額控除はできない。これに対して、ゼロ税率取引では、消費税がゼロパーセントの課税取引となる。

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

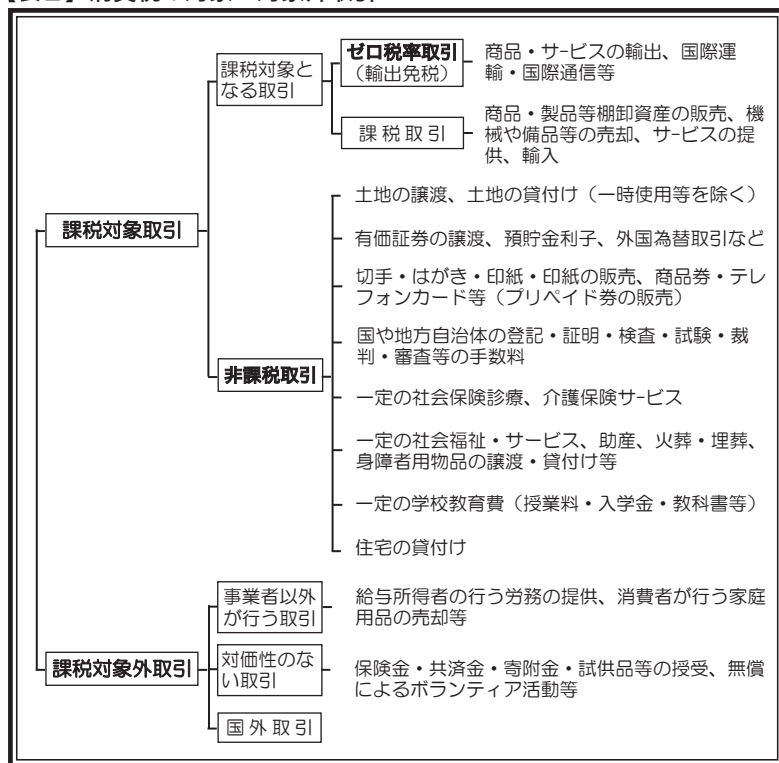
¹ 付加価値税内での各種逆進対策の必要性とそれに伴う減収との関係について、See, Stuart Adam, Protecting VAT revenues (Institute for Fiscal Studies, 2013). Available at: http://www.ifs.org.uk/conferences/vat_stockholm2013.pdf

² 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

【表1】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



【表2】消費税の対象・対象外取引



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。

現行消費税法では、ゼロ税率取引としては「輸出免税等」（消費税法7以下）のみが制度化されている。

世界的にみると、カナダやオーストラリアのように、「損税」対策に加え、複数税率化（標準税率、軽減税率）による事業者のコンプライアンスが重荷にならないようにするために、軽減税率に換えて、ゼロ税率を幅広く採用する国もある。わが国でも参考にすべき仕組みである³。

【表6】オーストラリアのGST（タックスインボイス方式の付加価値税）の基本

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 飲食料品 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

2 イギリスにおける逆進対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⁴1973年4月1日にVATを導入した⁵。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）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日現在では81,000ポンド）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、

³ 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/>

⁴ Available at: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1972/41/pdfs/ukpga_19720041_en.pdf

⁵ 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）。

「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。)⁶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⁷、EU域内でのVAT制度の調和に努めてきている⁸。

イギリスは、EU加盟国として、1977年のEC第6次VAT指令 (現2006年VAT指令・2006/112/EC) の採択を受けた国内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)⁹および1995年付加価値税規則 (Value Added Tax Regulations 1995)¹⁰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、次頁【表7】のとおりである¹¹。

【表7】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、逆進対策としては、広く「ゼロ税率」、さらには「非課税」措置が幅広く活用されてきている。

イギリスが、逆進対策としてVATに「軽減税率」(当初8%、現在5%)をはじめて導入したのは、おおよそ20年経過後の1994年にいたってのことである。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、¹²「税収」を犠牲にしても事業者に¹³「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」による逆進対策は、いたずらに事業者のコンプライアンス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カ月の課税売上高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、9頁【表8】のとおりである¹²。

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。

(2) イギリスのVAT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

⁶ 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>

⁷ Available at: http://europa.eu/legislation_summaries/other/131006_en.htm# なお、最新のEUVAT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>

⁸ 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。

⁹ Available at : <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/introduction?view=plain>

¹⁰ Available at : <http://www.legislation.gov.uk/ukxi/1995/3043/contents/made>

¹¹ See, Antony Seely, "VAT: European law on VAT rates," UK House of Commons Library (28 August, 2013) .

¹² 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) .

【表7】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%	12.5%	-	£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%	-	£7,000	【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。
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	

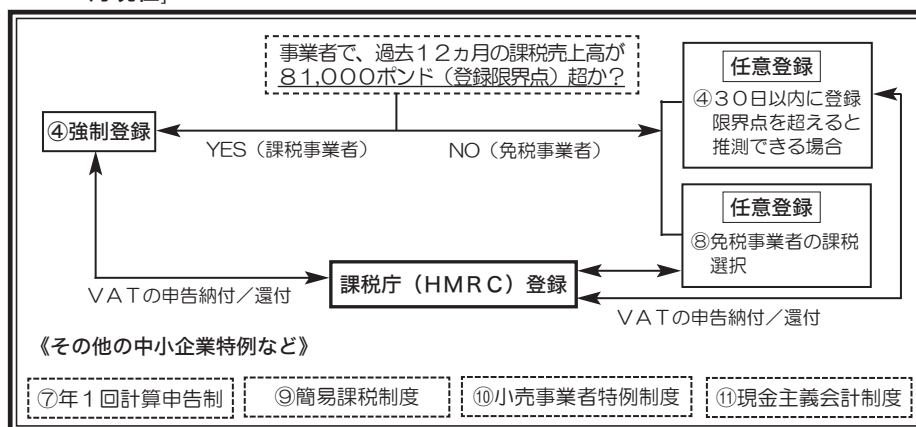
1994～	17.5%	-	8%	£46,000	【1月】国内の燃料や電力供給サービスに対する8%軽減税率の導入
1995～	17.5%	-	8%	£47,000	
1996～	17.5%	-	5%	£48,000	
1997～	17.5%	-	5%	£49,000	【9月】《5%軽減税率の制度化》国内の燃料や電力供給サービスへの8%軽減税率を5%に引下げ
1998～	17.5%	-	5%	£50,000	
1999～	17.5%	-	5%	£48,000	事業者登録限界点を£48,000に引下げ
2000～	17.5%	-	5%	£52,000	
2001～	17.5%	-	5%	£54,000	
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	

項目別に解説すると、9頁【表9】のとおりである。

（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（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

【表8】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]



【表9】イギリスのVATの概要 (£/1ポンド=170円前後)

<p>① 導入時期</p> <p>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。</p>
<p>② 準拠法</p> <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。
<p>③ 現行税率や非課税取引</p> <ul style="list-style-type: none"> 標準税率(Standard rate) 20% (VAT法 2①) 軽減税率(Reduced rate) 5% (同法 2②・同法 29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・同法別表第8)【0%の軽減税率。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・同法別表9) <p>【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。】</p>
<p>④ 課税事業者/事業者登録(VAT registration)制度(VAT法 3・同法別表第1以下、VAT規則 5以下) 13</p> <ul style="list-style-type: none"> 事業者で、過去12カ月の課税売上高(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、$\pounds 81,000$(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14。 また、事業者は、その日から30日以内の登録限界点を超過す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、課税対象物品の譲渡やサービス提供の際に、買手に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、買手が最終消費者である場合を除き、買手に対して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・同法別表第13以下)</p>

<ul style="list-style-type: none"> 課税事業者は、今後12カ月の課税売上高が$\pounds 79,000$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過たとしても、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) 15</p> <p>年間課税売上高が$\pounds 135$万以下の事業者は、選択により、年1回の申告も可能。</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のB) 16</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$\pounds 15$万以下で、かつ、翌年の総事業収入(税抜)が$\pounds 187,500$以下(ただし、継続適用のときは、総事業収入(税込)が$\pounds 23$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。 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17。2011年1月4日以降の税率は、代表的なものをあげると、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) 18</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(税抜)が1億3,000万ポンドのとき(年間の課税売上高(税込)が$\pounds 100$万以下の小売事業者への特例もある。)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。

⑪ 現金主義会計制度 (Cash accounting scheme) (VAT規則 56-65)

- ・翌事業年度の売上見込額が、£135万（継続適用の場合には、当該売上見込額は£160万以下）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。

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) ¹⁹

- ・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 Schemes²⁰) 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。
- ・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なかった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²¹。

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。

ちなみに、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。

（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、逆進対策として幅広く「ゼロ税率」を採用する（VAT法30・同法別表8）。これは、課税事業者に対して仕入税額控除を認めることがねらいである。

ただ、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、いくつかの類型をとりあげて、精査してみる。

（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（VAT）では、逆進対策が極めて手厚い。その反面、こうした各種逆進対策に起因する税収減は、付加価値税収の50%を超えている²²。

¹³ See, Graham Elliott, VAT Registration Handbook (Clarifax Books, 2014) .

¹⁴ 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。

¹⁵ Available at: <http://www.hmrc.gov.uk/vat/start/schemes/annual.htm>

¹⁶ HMRC, Notice 733 Flat Rate Scheme for small business (April 2014) .

¹⁷ Available at: <http://www.hmrc.gov.uk/vat/start/schemes/flat-rate.htm#5>

¹⁸ HMRC, Notice 727 Retail Scheme (May 2012) .

¹⁹ 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) .

²⁰ Available at: <http://www.ato.gov.au/General/Property/In-detail/GST/GST-and-the-margin-scheme/>

²¹ 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。

²² See, HM Treasury, Estimated costs and the principal tax expenditures and structural reliefs 2013-4.

【表10】ゼロ税率、軽減税率（5%）、非課税の適用物品・サービス一覧

【ゼロ税率（0%）適用物品／サービス（VAT法30・同法別表第8）】	
<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や無線装置など、 〔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ポート、 〔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 	
【軽減税率（5%）適用物品／サービス（VAT法2②・29のA・同法別表第7のA）】	
<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²⁹、 〔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、 〔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・同法別表第9）】	
<ul style="list-style-type: none"> 〔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〕 芸芸作品等 〔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 	

²⁹ EUは、UKの省エネ器具に対する軽減税率の適用は、EC第6次VAT指令に抵触するとして、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/pre-ss-release_IP-13-139_en.htm

【表11-1】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 上水（水道水） 	<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 蒸留水 ボトル詰めしたミネラルウォーター

【表11-2】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 テイクアウェイの冷たい飲食料品（サンドイッチ、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、テイ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 ケーキ、パイ、砂糖漬けの果皮（candied peels）、ビスケット 茶、ココア、コーヒー、酵母エキス、ミルク、肉 	<ul style="list-style-type: none"> アイスクリーム、氷菓（water ices） 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 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 自家製ビールやワイン用以外の麦芽、穀類 動物飼料、家畜飼料 食用植物の種苗 豚や羊、牛など食用家畜や家禽 	<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 自家製ビール用の材料、自家製ワイン ペットフード、小鳥用飼料 観賞用の植物またはその種、種苗、肥料 馬、ペット、競争鳩

【表11-3】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%）
<ul style="list-style-type: none"> 書籍、雑誌、広報紙（パンフ）、新聞、定期誌、子供の絵本 楽譜、地図など 上記に装着されたカバーや付録など（ただし、会計が別途のものは除く。） 	<ul style="list-style-type: none"> 文具、名刺、挨拶状、カレンダーなど 額入り地図等

【表11-4】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%）
<ul style="list-style-type: none"> 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 	

【表11-5】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
<ul style="list-style-type: none"> 居住用建造物の建築 専ら居住または慈善目的での建造物の建築 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"> 私有住宅地に建築された非居住用の建造物 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 	<ul style="list-style-type: none"> 再建築された建造物（ただし、文化財登録建造物を除く。）の譲渡 土地／建物の譲渡一般

VATの課税ベースの浸食を是正し、課税ベースを拡大するためには、各種逆進対策の見直しを含む抜本的な間接税改革が必要であると主張もある²⁴。

(6) わが財政当局は「ゼロ税率」の採用に絶対反対

わが国では、財政当局やその御用達機関で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。

政府御用達機関がしきりとした主張をすることの背景には、イギリスを例にして「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、世論の誘導があるものと思われる。

【表12】ゼロ税率の採用に否定的な政府税調（財務省）の主張

① 1993（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ふ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。
② 1994（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ふ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。
③ 2000（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。
④ 2002（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ふ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適当ではない。

(7) わが国与党税制協議会は「軽減税率」採用の方向

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。

政権奪取後の自民党「平成25年度税制改正大綱」では、逆進対策として、「軽減税率」の導入をうたい、次のような方針を示している。

【表13】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に、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

2014年6月5日に、自民・公明の与党税制協議会が開催され、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パターンを提示し、それぞれの場合の「減収試算」を提示している。

【表14】対象品目を「飲食料品」、軽減税率（8%を想定）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

標準税率を10%とした場合、軽減税率は、何パーセントが妥当といえるのであろうか。イギリスなどを参考にしても、税率5%以下が妥当であろう。8%では、軽減税率といえるのかどうか大きな疑問符がつく。

3 複数税率化と前段階控除のあり方

前記のとおり、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

²⁴ See, Ian Crawford et al., "Value added tax and excises,"

Mirrlees Review: Dimensions of Tax Design (Institute for Fiscal Studies, 2010). Available at <http://www.ifs.org.uk/uploads/mirrleesreview/dimensions/ch4.pdf>; James Mirrlees et al., Tax by design (Institute for Fiscal Studies, 2011) at 167~230. Available at: <http://www.ifs.org.uk/docs/taxbydesign.pdf>

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。

【表16】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。

【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E/C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

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、徴税の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が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）方式は、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、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。しかし、一般に、帳簿（請求書等保存）方式は、複数税率（標準税率、軽減税率）化には不向きな仕組みであるとされる。

自民、公明両党は2014年7月8日、与党税制協議会を開き、軽減税率の導入の是非を検討するため、経済団体や業界団体などへのヒアリングを開始した。日税連、経団連、連合などは軽減税率導入への反対を表明した。ヒアリングは8月末までに計5日間、46団体に実施する予定で、その後、年末の税制改正に向け本格的な議論に入る。

（3）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

（1）帳簿方式導入の経緯～事業者事務負担の軽減と税率引上げへの抑止効果

わが国の消費税は、欧州連合（EU）の付加価値税（VAT）が手本であった。

EUの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。しかし、1998年に成立した消費税法では、帳簿（請求書等保存）方式（books-of-accounts method/ subtraction method）を採用した²⁵。

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。

言い換えると、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ケタ化に抑止的效果を発揮していたと見てよい。

（2）「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。

²⁵ 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。

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、自動車が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。

4 タックスインボイスとは何か～イギリスのVATの例を中心に

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17】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 ²⁶	タックスインボイス記載事項 ²⁷
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
	⑨その他

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。

しかし、イギリスのタックスインボイス（VAT invoice）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²⁸。したがって、現行のインボイス（請求書等）を改善し、タックスインボイス（税額票）として活用するのも不可能ではない。

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。

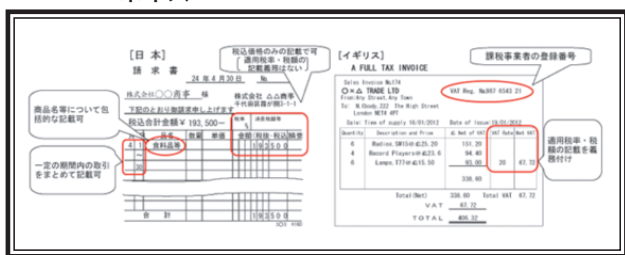
この点について、タックスコンプライアンス

²⁶ 消費税法30条9項参照。

²⁷ イギリスの場合は、VAT規則13条以下。タックス（VAT）インボイスの記載事項については14条（VATインボイス記載事項（Contents of VAT invoice））を参照。

²⁸ 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

【表18】日本のインボイスとイギリスのタックスインボイス



の確保をねらいに、事業者に、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の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。

（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 R 29条2項）²⁹。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³⁰。

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 dedu-

ct〕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を容認するように命じている（Halifax plc and others v Customs and Excise Commissioners [2006]）³¹。

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。

²⁹ See, HMRC, Statement of Practice: Input Tax deduction without a valid VAT invoice (July 2003, March 2007).

³⁰ 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。

³¹ Case C-255/02, [2006] All ER (D) 283 (Feb) [2006] STC 919.

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19】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、EC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といえる。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）でも、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ができる³²。

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ことも選択肢に加える必要がある³³。

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

³² 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際には、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。

³³ 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売買し、マージン課税制度の適用のある事業者とは異なる。

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

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一律10%の消費税（付加価値税）を課す租税政策に舵を切ることは、国際的にも無謀と見られよう。

また、逆進対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、政権交代にもつながる可能性もある。

一方、仮に逆進対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）方式に転換するとしても、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

能性は低い。

つまり、仕入の事実を証する書類の保存がないと前段階控除／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。

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うる。

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からである。

したがって、税率の2ケタ化をやめるというかたちでも逆進対策が最良の選択かも知れない。

あるいは、オーストラリアのように、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」に徹する簡素な仕組みも一案である。この案は、確かに国家の税収減は大きいかも知れない。しかし、担税者である生活者の生存権の確保、さらには複数税率の導入による事業者の煩雑な納税事務という「隠れた負担」の軽減がはかれるということを織り込んで考えれば、ペイするはずである。

（いしむら こうじ・白鷗大学教授）

【対論】

消費税の複数税率化と仕入税額控除

＝ 封印された「ゼロ税率」、逆進対策に「軽減税率」はまやかし ＝

石村 耕治 《JTI代表・白鷗大学教授》

我妻 利憲 《JTI副代表・税理士》

◆ 開かれた消費増税論議が求められる

（我妻）生活者への徹底増税を目指す安倍政権は、消費税の2ケタ化をねらっています。来年10月の消費税率2ケタ化の是非について、安倍首相は、今年12月ころに判断するとアナウンスしております。2ケタ化の是非は、上げができる経済状態にあるのかも大事ですが、やはり「逆進対策」の導入、それに伴って増える「事業者の納税事務負担」をどうするかが重い課題ではないかと思います。

（石村）仰せのとおりです。主食のコメや麦、野菜や食肉、鮮魚、水道などに10%で課税する国は、世界中どこにもないですからね。財政当局にすれば、「逆進対策」で税収が減ることが一番の問題で、「事業者の納税事務負担」問題などは「付けたら」かも知れません。

（我妻）やはり、消費増税は、政治やその背後にいる財政当局が勝手に決めるのではダメだと思います。この問題での主役は、「消費者（担税者）」や「事業者（納税義務者）」だと思います。

（石村）ところが、消費増税の議論については、かたちだけの「政治主導」、実質は「役所主導」です。現在の自公連立政権のもとでは、政府立法（閣法）は、与党税制協議会【表1参照】で決めることになっています【編集局注・以下【表】とは、前記石村論説にある【表】を指します】。

（我妻）「消費者」や「事業者」などは、ここ与党税制協議会の場に呼ばれてはじめて「意見陳述」ができるだけです。

（石村）与党や財政当局に「都合のよい」「消費者」や「事業者」などが呼ばれ、現実には、

一般の「消費者」や「事業者」は議論の輪から外されています。

（我妻）そうですね。与党や財政当局が「内輪」で決めようとしている感じがします。

（石村）一般の「消費者」や「事業者」は完全に「蚊帳の外」に置かれていますね。

（我妻）もっとも、それこそ「蚊帳の外」での激論の方がまともかも知れません（笑い）。

（石村）ただ、そうすると、「金力」のある業界が強みを発揮し、いびつな税制ができあがることも危惧されます。読売新聞のように、「消費税上げ万歳」と書く一方で、「新聞には軽減税率の適用を」と主張するところもあります。これは、国民／納税者の声を吸い上げたものではなく、単なる「ロビーイング（政治的工作）」です。マスメディアを私利私欲に活用した主張です。

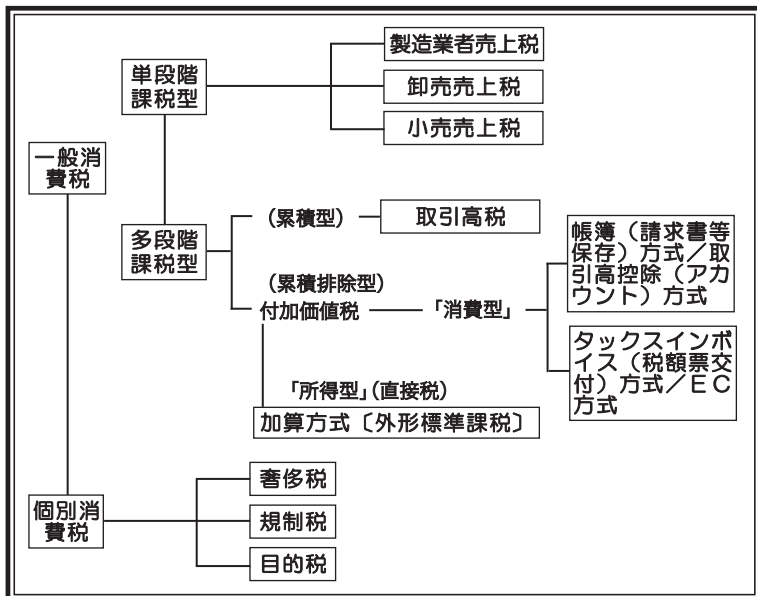
（我妻）それこそ、付加価値税の課税理論や実務、それに他国の実情をよく究明したうえで、的確な主張をして欲しいですね。

◆ 与党税制協議会での検討状況

（我妻）消費税の2ケタ化にあたっての逆進対策について、政権交代があった後の自民党の「平成25年度税制改正大綱」では、次頁《図2》のように述べています。

（我妻）それから、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対象分野についての「減収試算」8パターン〔対象品目を「飲食料品」、軽減税率（8%を想定）を想定した場合〕を提示しました《図3》。

《図1》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



れるということです。

（石村）それから、標準税率（例えば10%）よりも税率の低い「軽減税率（例えば5%）」を導入するということは、`複数税率化` を目指すということにつながります。複数税率化という場合、「ゼロ税率」の活用も含まれます。

（我妻）つまり、「ゼロ税率」というのは、`0%` で課税、するということですね。

（石村）そうです。0%で課税することですから、課税仕入にかかった消費税は、申告すれば還付されます。

《図2》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

《図4》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E-C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

《図3》対象品目を「飲食料品」、軽減税率（8%を想定）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

《図5》消費税/付加価値税の枠内での逆進対策

- ① 複数税率（標準税率および飲食料品など生活必需品への軽減税率（Reduced rating））の採用
- ② 飲食料品など生活必需品への非課税（Exemptions）の採用
- ③ 飲食料品など生活必需品へのゼロ税率（0%税率課税/Zero-rating）の採用

（我妻）加えて、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案と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案を提示しました。

（石村）そうですね。ただ、ここで、確認しておきたいことは、消費税/付加価値税の枠内での`逆進対策`の手法としては、軽減税率の導入の他、非課税措置やゼロ税率の活用も考えら

（我妻）わが国では、現在、「輸出免税」の呼び名で唯一`輸出取引`、だけにゼロ税率が採用されていますね。

（石村）わが国では、例えばトヨタが、自動車輸出で、巨額の消費税還付を受けていることが指摘されます。ところが、他の諸国では、逆進対策として生活必需品やサービス取引にこの「ゼロ税率」が幅広く使われています。後ほど、イギリスやオーストラリア、カナダの例をあげて、紹介します。

◆ 「付加価値税」とはどのような税金なのか

(我妻) ところで、ベーシックなところからお聞きしますが、わが国の「消費税」は、どのような性格の税金なのでしょう？

(石村) 学問上は、「付加価値税」と呼ばれている税金です。製造、卸売、小売といったように、それぞれの取引段階ごとに、事業者が課税売上と課税仕入の差（付加価値）に税率を掛けて納税額を算定する仕組みの税金です。

(我妻) 付加価値税の課税方式は、大きく分けて、仕入税額控除にタックスインボイス（税額票）を使う方式とそうでない方式の2つあって、わが国は、他の諸国とは異なり、タックスインボイス（税額票）を使わない方式を採用しているわけですね。

(石村) そうですね。「消費型」の付加価値税は2つの類型に分かれます。

(我妻) これら2つのタイプの付加価値税は、性格的には「間接税」ですよね。

(石村) そうです。間接税ですから、「事業者が納税義務者になり、消費者は担税者になる」構図にあります。他に「所得型」の付加価値税があります。これは、「直接税」です。

(我妻) ということは「事業者が担税者であり、かつ納税義務者でもある」税金ですか。

(石村) そうです。現在、わが国の事業税のなかで採用されています。いわゆる「外形標準課税」です。これを加えると、次のような3つのタイプに分かれます。

《図6》付加価値税の類型ごとの税額算定方式

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

◆ 外形標準課税も「付加価値税」の一種

(我妻) 外形標準課税も、広い意味での「付加価値税」なのですね。

(石村) そうです。性格的には、所得型／加算型の付加価値税です。先ほどもふれましたが、「直接税」として課税されます。

(我妻) 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ますね。

(石村) 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と思います。

(我妻) 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ますが・・・。

(石村) そうですね。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ますから、残りの4分の3は所得課税のままです。総務省あたりは、この残り4分の3を外形標準課税にすれば、実効税率は4.71%下げられると見ています。それに、財政当局には、税収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す。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ますね。

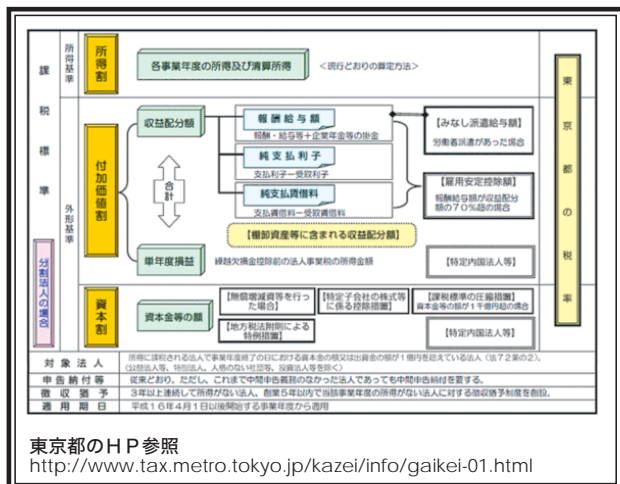
(我妻) 反対しています。外形標準課税の付加価値算定基準の一つである「付加価値割」の大半は「給与／賃金」になっています。中小企業の場合、大企業と比較しますと、労働配分率が高いわけです。したがって、外形標準課税は、中小企業に及ぼす影響がきわめて大きいわけですね。

(石村) そうですね。外形標準課税は、この税金を負担するのも、納付するのも企業ですから、大変なのですね。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ります。

(我妻) 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と思いますね。

(石村) そうですね。中小事業者は、消費税の場合であっても消費者に税を転嫁するのが難しいことも多いですから・・・。何となく、外形

《図7》法人事業税に係る外形標準課税の概要



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いますから。

（我妻）確かにそうですね。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りますね。

（石村）いわゆる`重複課税、`という見方もできると思います。

◆ 間接税としての付加価値税の呼び名

（我妻）仰せのように、付加価値税には、直接税のタイプと間接税のタイプがあるわけですが、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わけですね。

（石村）そう理解していいと思います。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ます。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ます。

（我妻）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ですか？

（石村）あまりよく調べてはいませんが、よく知られている例としては、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ました。SBIは、①企業の

支払賃金（経済的利益も含む。）、②企業の減価償却、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ました。しかし、SBIは企業に不評で、2007年12月31日後にはじまる課税年から廃止されました（詳しくは、<http://www.michigan.gov/taxes/0,1607,7-238-43533-154440--,00.html>）。

◆ `逆進対策、`の類型とその功罪

（我妻）話を消費型の付加価値税/消費税に戻します。付加価値税/消費税では、いわゆる`逆進対策、`として、「ゼロ税率」、「非課税」あるいは「軽減税率」を選択することができます。それぞれの選択肢にどんな違いがあるのでしょうか？

（石村）そうですね。「非課税」ですと、その取引は仕入税額控除の対象となりません。ですから、事業者には、いわゆる`損税、`が発生するわけです。そこで、イギリスやオーストラリアなど`付加価値税（VAT/GST）`を導入している諸国では、輸出取引だけでなく、飲食料品など生活必需品取引にも「ゼロ税率」を幅広く適用しています。

（我妻）この点、「非課税」とは違い、「軽減税率」では、そうした心配はないですね。

（石村）そうですね。ただ、複数税率化するという点で、「軽減税率」を採用することのマイナス面は、仕入税額控除の計算が複雑になるということです。とくに現行の帳簿（請求書等保存）方式では、かなり煩雑になるといわれています。

（我妻）そこで、現行の「帳簿（請求書等保存）方式」に代えて、新たな「タックスインボイス（税額票交付）方式」を活用する提案が出てきているわけですね。

（石村）そうです。EU諸国やオーストラリア、カナダなど世界の主流である「タックスインボイス（税額票交付）方式」を導入してはどうか、との提案が出てきているわけです。

（我妻）ところで、事業者からみれば、課税仕入に含まれる税額が還付される「ゼロ税率」の導入が最も魅力的に見えると思うのですが？

（石村）イギリスやオーストラリアでは、生活

【図8】オーストラリアのGST（タックスインボイス方式の付加価値税）の基本

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 ・飲食品* ・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（ペットフードは除く）、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・ピーナツバター等、シリアルなどは、ゼロ税率適用対象。

●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（10%）適用対象。

必需品やサービスに幅広く「ゼロ税率」を採用しています。とりわけ、オーストラリアの場合、`医療、`教育、`非営利/公益活動、なども、`非課税、ではなく、`ゼロ税率、を採用しています。

（我妻）ただ、`ゼロ税率、を広げますと、消費税収はかなり減りますよね。

（石村）たしかに、イギリスでは、VATの標準税率は現在20%ですが、さまざまな逆進対策で、本来国庫に入るべき税収額におおよそ半分（50%）が消えている、減収になっている、との統計が出ています。

（我妻）ということは、イギリスでは、逆進対策を全廃すれば、標準税率は10%で十分ということにもなりますよね。

（石村）そうした見方もできますね。

（我妻）これは、裏返すと、わが国では標準税率一本ですから、現行の8%でも、他の諸国の15~16%に相当する課税を行っていることができますね。

（石村）そうした見方もできると思います。ですから、わが国では、現行の8%を10%に上げて逆進対策を講じるよりも、8%の標準税率一本化を貫いた方がいいのではないかと思います。

◆ ゼロ税率適用の実際

（我妻）ところで、例えば、野菜をゼロ税率（0%課税）対象物品とした場合、生産から最終消費者へ届くまでの流通段階（food supply chain/distribution channels）にある各事業者は、消費税（GST）の納税申告はどういったかたちになるのでしょうか？オーストラリアの例を参考にして説明してもらえますか？

（石村）わかりました。それでは、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課税の構図について説明して見ましょう。【消費税の標準税率10%、人の食用野菜はゼロ税率/0%で課税するとします。ただし、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10%とします。また、各事業者は、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（output tax）を控除して差額を課税庁に申告納付するとします。】

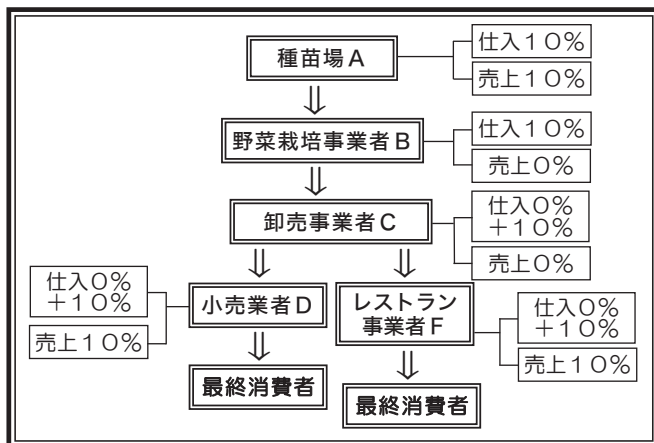
【図9】レタス（野菜）の生産から最終消費者へ届くまでの流通段階ごとの取引の概要

【設例条件】	
①	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。 <ul style="list-style-type: none"> ・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	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	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	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	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。

（我妻）ちょっと、わかりにくいのですが、チャートにしてくれませんか？

（石村）わかりました。補足説明を加えておきますが。通常、事業者の仕入には、ゼロ税率（0%課税）のレタス（野菜）だけではありませんから・・・標準税率（10%）の適用対象物品やサービスも入ってきますから、ゼロ税率適用対象の野菜だけを最終消費者向けに販売

《図10》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ゼロ税率適用の構図



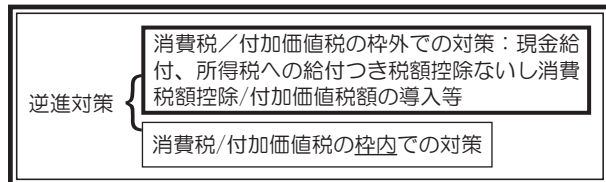
していたとしても、「仕入税額 (output tax)」には、実際には0%と10%税率適用対象品やサービスが入ってきます。その分は納め過ぎになりますから、申告をして消費税 (GST) の還付を受けることになるわけです。

◆ 消費税/付加価値税の枠外での「逆進対策」の可能性

（我妻）まあ、ところで、標準税率10%に引上げ、一本化し、「逆進対策は消費税の枠外で行う」という選択もあると思いますが？

（石村）「現金給付、とか、所得税への「給付（還付）つき税額控除」【編集局注・正しくは「勤労所得税額控除 (EITC = Earned income tax credit)】」の導入とかですね。

《図11》消費税/付加価値税の枠外での逆進対策の所在



◆ カナダの所得税上のGST/HST税額控除

（石村）カナダは、タックスインボイス（税額票交付）方式の付加価値税/物品サービス税 (GST = Goods & Services Tax) を導入しています。同時に、所得税制にGST/HST税額

控除 (Goods & Services Tax / Harmonized Sales Tax Credit) の呼び名で付加価値税/物品サービス税額控除を導入しています。

(Available at: <http://www.craarc.gc.ca/E/pub/tg/rc4210/rc4210-14e.pdf>)。

（我妻）いわゆる「消費税/付加価値税の枠外での逆進対策」ですね。どのような仕組みですか？

（石村）低および中所得者クラスの生活者が消費課税で影響を受けることに対する対策として、所得税制にGST/HST税額控除を導入しているわけです。ねらいは、カナダ居住者に対して、生活必需品にかかるGST/HST税額控除を還付することにあります。還付申告は所得税申告時に行います。1月、4月、7月、10月の年4回に分割、還付されます。所得制限および還付額は、次のとおりです。

《図12》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

《図13》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

（我妻）カナダのGST/HST税額控除は、

いわゆる「給付（還付）つき税額控除」の一種なのですか？

（石村）所得税上の税額控除（tax credit）には、①「還付／給付型の税額控除（refundable tax credit）」と②「非還付／非給付型の税額控除（non-refundable tax credit）」がありますが。カナダのGST／HST税額控除は、①の還付型の税額控除です。ただ、現金給付ではないので、所得税の確定申告が必要です。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ありません。

（我妻）カナダの場合、所得税のなかでのGST／HST税額控除がありますから、付加価値税である物品サービス税（GST）の枠内での逆進対策は講じていないのでしょうか？

（石村）どう思いますか？

（我妻）カナダはイギリス系の国ですから、生活必需品に対しても、さまざまな逆進低策を講じているのではないですか？

（石村）正解です。〘非課税措置、それに〘ゼロ税率、がふんだんに盛り込まれています。ただし、軽減税率はありません。

（我妻）カナダのGSTの標準税率は何パーセントですか？

（石村）5%です。ただ、カナダは連邦国家です。州（provinces）によっては、連邦／州共通の付加価値税としてHST（Harmonized Sales Tax）を課しています。例えば、オンタリオ州では13%（連邦5%＋州8%）です。ブリティッシュコロンビア州では、2010年7月1日から2013年3月31日まで共通の付加価値税スキームに参加していましたので、12%（連邦5%＋州7%）でした。2014年7月現在は、参加していませんから、連邦のGST 5%＋州独自の売上税（PST～標準税率7%）です。

（我妻）州の自治を尊重しているのですね。それから、逆進対策はどういった状況でしょうか？

（石村）非課税とゼロ税率適用物品やサービスを一覧にしてみると、《図14》のとおりです。

（我妻）カナダの場合、かなり幅広く消費税／付加価値税の枠内での逆進対策を講じているのですね。これで税収はあがるのでしょうか？

（石村）カナダでの厚い逆進対策は、同じく厚

《図14》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】 居住用不動産（新設／中古）の取引・賃貸（ただし1カ月未満を除く）、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、</p>
<p>【ゼロ税率】 牛乳／パン／野菜など基礎的な飲食料（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／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</p>

【出典】 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>

い逆進対策を講じているイギリスの強い影響があると思います。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ます。こうした逆進対策で、本来入ってくるはずのGST税収に30%以上が消えているようです。

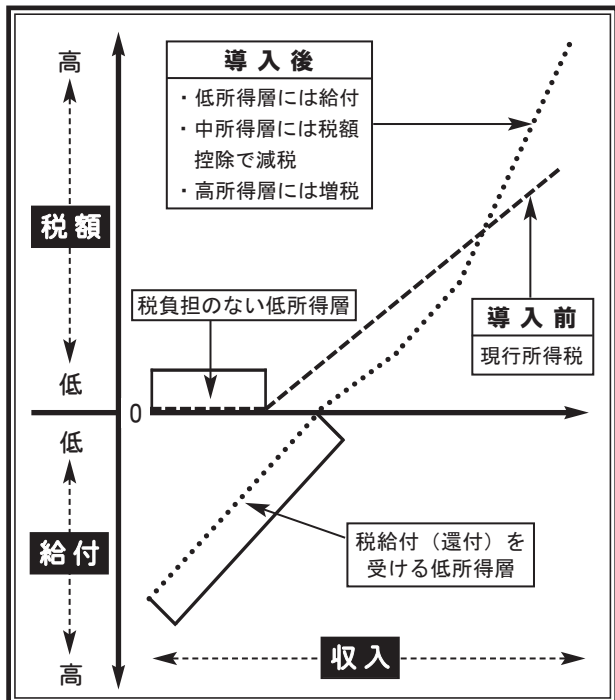
（我妻）〘税収中立、という視点から見ると問題なしとはしません。しかし、生活者の視点から見ると、わが国政府のように、逆進対策に〘軽減税率、だけを打ち出しているのは、少々異様ですね。必ずしも世界の主流の主張ではないことがわかりますね。

◆ 「給付（還付）つき税額控除」導入プランの頓挫

（我妻）ところで、わが国での所得税を使った消費税に逆進対策としては、「給付（還付）つき税額控除」の活用も考えられると思いますが。「給付（還付）つき税額控除」は、前民主党政権のときに一時盛り上がったのを憶えています。国税庁と社会保険庁を統合して〘歳入庁、をつくるとか空騒ぎしていましたね。

（石村）所詮、縦割り行政のもと、財務省が、両庁の統合などとんでもないといった感じでしょうから・・・前民主党政権のやったことは、国民総背番号制（共通番号制）導入と消費

《図15》 給付（還付）つき税額控除のイメージ



増税引上げの水先案内だけ……。いわば、
 『会社経営の手腕の無い連中が減茶苦茶やって倒産、といった感じでしたね。

（我妻）野田さんあたりは特にひどかったですね。振り返って見ますと、当時の民主党政権は、国民は何を考えているのか、『もう空気を読めなくなっていた』、と言っていいと思いますね。

（石村）名古屋地区選出、財務省出身の古川元久議員とかが、「給付つき税額控除の導入には国民総背番号制（共通番号制）が必要」とか、もっともらしいことを掲げて全国行脚したのですから……。彼も同じ穴のむじなです。

（我妻）結局、給付（還付）つき税額控除は潰れ、背番号だけが成立した……。あの連中がやったのは何だったのでしょうか？

（石村）財政当局の掲げる背番号制と消費増税の『呼び水部隊』、『失政』のあげく国民の『失望』、を買い、総選挙で大敗。その後の『反動』、の安倍政権の誕生……。背番号、秘密保護法、戦争のできる国に向けての解釈改憲……。

◆ イギリスでの混沌とした付加価値税務の実態

（我妻）話を消費税／付加価値税（VAT）に戻します。イギリスでは、〔ゼロ税率、軽減税

率（5%）、非課税の適用物品・サービス一覽〕を見るとわかりますように、標準税率（20%）適用物品／サービスに加え、ゼロ税率（0%）適用物品／サービス、軽減税率（5%）適用物品／サービス、さらには非課税適用物品／サービスがありますね。

《図16》 ゼロ税率、軽減税率（5%）、非課税の適用物品・サービス一覽

<p>【ゼロ税率（0%）適用物品／サービス（VAT法30・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や無線装置など、 〔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ポート、 〔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2②・29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*、 〔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、 〔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
<p>【非課税適用物品／サービス（VAT法31・同法別表第9）】</p> <ul style="list-style-type: none"> 〔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〕 芸術作品等 〔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

*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-Trate," (21 February 2013). Available at: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-13-139_en.htm

(石村) そうですね。しかも上記〔第1類〕食料品へのVATの課税取扱でも、お持ち帰りの冷たい飲食物品（サンドイッチ、冷たい牛乳）はゼロ税率、一方、同じお持ち帰りでも温かい飲食物品一般は標準税率（20%）です。

《図17》イギリスでの食料品〔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 ・テイクアウトの冷たい飲食物品（サンドイッチ、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物品、テイクアウトの温かい飲食物品一般 ・食品添加物（food additives）
<ul style="list-style-type: none"> ・ムース、デザート ・ケーキ、パイ、砂糖漬けの果皮（candied peels）、ビスケット ・茶、ココア、コーヒー、酵母エキス、ミルク、肉 	<ul style="list-style-type: none"> ・アイスクリーム、氷菓（water ices） ・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 ・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 ・自家製ビールやワイン用以外の麦芽、穀類 ・動物飼料、家畜用飼料 ・食用植物の種苗 ・豚や羊、牛など食用家畜や家禽 	<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 ・自家製ビール用の材料、自家製ワイン ・ペットフード、小鳥用飼料 ・観賞用の植物またはその種、種苗、肥料 ・馬、ペット、競争鳩

(我妻) これでも、イギリスのVATでは、タックスインボイス（税額票交付）方式を採用しているから、税務事務は煩雑にはなっていないといえるのでしょうか？

(石村) イギリスのVATで最終消費者対象の取引では、一般に、顧客に対して正規のタックスインボイス（税額票）は交付しません。購入品目と税額が記載されたレシートが交付されるのが一般です。

(我妻) ということは、不特定多数の最終消費者対象の小売事業者は、課税仕入の際に取引の相手方から交付を受けとったタックスインボイス（税額票）とレシート発行実績などを帳簿書類等で確認して、VATの納付税額を計算することになるわけですね。

(石村) そうなります。実際、複数の税率のかかる商品やサービスを扱う小売事業者は、区分経理が大変だと聞いています。

(我妻) でしょうね。

(石村) 確かに、飲食物品では、同じくテイクアウト（お持ち帰り）でも、～アメリカ英語ではテイクアウトとありますが～、コールドフードとホットフードでは税率が違うというのは大変ですね。また、デザートはゼロ税率、アイスクリームは20%の標準税率というのも、国民感情や嗜好なども織り込んだうえでの結果なのではないでしょうか。

(我妻) 税率策定の経緯を知らない人にとっては解せないところもありますね。この他に、チャイルドシートや家庭用燃料のように5%の軽減税率適用物品やサービスもあるわけですから・・・。

(石村) わが国での「軽減税率、導入に否定的な主張をする人は、よくこのイギリスのVATの例を持ち出しますね。

(我妻) まあ、「簡素」を優先するとすれば、先ほどのオーストラリアの例のように、逆進対策は、できるだけゼロ税率に一本化するのも一案ですね。

◆ 飲食物品には軽減税率の適用が「国際常識、なのか？

(石村) 確かに、わが国では飲食物品に対する軽減税率の適用の是非が問われています。しかし、問題は、飲食物品に対する軽減税率の適用が「国際常識／グローバル・スタンダード」なのかどうかです。

(我妻) どういうことでしょうか？

(石村) イギリスは1973年に付加価値税（VAT）を導入しました。イギリスを含むEU加盟各国は、1977年に定められたEC第6次VAT指令（EC the 6th VAT Directive）〔77/338/EEC〕（以下「EU VAT指令」）に従って、それぞれの国内税法のEU域内での調和をするように求められています。

(我妻) ECとEUと二つの表記がでてきますが・・・。双方はどのような関係なのですか？

(石村) 私はこの辺の専門家ではないのですが・・・わかる範囲でお話します。EC（European Community／欧州共同体）という組織は、1993年のマーストリヒト条約によって創設

されたEU (European Union/欧州連合) という組織内に取り込まれました。ですから、EC という組織はなくなったわけではありません。

(我妻) 1977年にEC第6次VAT指令【編集局注・「ECC【EC理事会】第6次VAT指令 (European Communities Council the 6th VAT Directive) [77/338/EEC]」】が出た頃は、まだ、EUという組織は誕生していなかったわけですね。

(石村) そうです。しかし、現在はEUがありますから、1977年の「EC第6次VAT指令」の改訂作業はEU閣僚理事会 (EU Council)【編集局注・EUの意思決定・立法機関】が引き継いで行っているわけです。つまり、EU誕生後は、EU閣僚理事会が、1977年に定められた当初のEC第6次VAT指令の修正を度々行い、EU域内でのVAT制度の調和に努めてきているわけです。【編集局注・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)】

(我妻) 難しい組織ですね。

(石村) まあ、「EU VAT指令」とおぼえておけば十分ですから。

(我妻) わかりました。話を元に戻します。石村代表の前出の論説にある【表7】〔イギリスの付加価値税 (VAT) の税率や課税ベース等の推移〕をみると、イギリスが1973年にVATを導入した当初は、飲食料品など生活必需品に対する逆進対策はゼロ税率一辺倒でしたね。

(石村) 仰せのとおりです。イギリスが軽減税率 (当初8%を引下げ、現在5%) を導入したのは、VAT導入からおおよそ20年後の1994年に至ってのことです。

(我妻) 1994年には、標準税率が17.5% (現在、20%) にも及んでいますから、家庭用燃料などに絞って軽減税率を適用したのは、やはり、逆進対策が主なねらいではなかったかと思います。

(石村) ただ、その結果、イギリスのVATは、非常に複雑になってしまったといえます。EC/EUの「指令」は加盟各国に直接適用になりません。イギリスを含め加盟各国は、国内法を改訂して「調和」に努めるように求められ

ますが・・・。

(我妻) この辺が、EU VAT指令があっても、加盟各国の付加価値税制がまちまちになる理由なのですね。

(石村) そうです。

◆ ゼロ税率、軽減税率、どちらが「国際常識」?

(石村) 上のような表「主要諸国でのVATにかかる逆進対策の概要」(メモ/未定稿)にまとめてみました。かなりアバウトなので、この表はあくまでも、ここでの討論用の「メモ」です。

(我妻) このメモを見ますと、イギリスは、逆進対策として「ゼロ税率」の活用が基本で、「軽減税率」の活用は主流ではないですね。

(石村) 仰せのとおりです。

(我妻) わが国の与党は、消費税率の2ケタ化に際しては、「ゼロ税率」ではなく、「軽減税率」の導入を目指していますが・・・。逆進対策としては、「ゼロ税率」を採用するのが、「国際常識」つまり「グローバル・スタンダード」なのでしょうか? このメモを見た限りでは、ヨーロッパ大陸諸国、つまり、ドイツ、フランスなどでは、逆進対策は、「ゼロ税率」よりも、「軽減税率」が主流ですね。

(石村) そうですね。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/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)、はじめにふれましたカナダなどでは、軽減税率よりも、ゼロ税率を幅広く採用しておりますね。とりわけ、オーストラリアやカナダのように、原則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りますね。

(我妻) 確かにオーストラリアの場合は、標準税率 (10%) で、飲食料品一般に加え、輸出、医療、教育など幅広くゼロ税率適用取引としていますね。

(石村) そうです。オーストラリアの場合は、タックスインボイス (税額票交付) 方式の物品サービス税/付加価値税 (GST) を採用しています。ところが、GSTの納税事務の煩雑さ

を避けるねらいから、軽減税率は採用していないわけです。一方で、いわゆる「損税」の発生を防ぐために、非課税取引、も、資本取引や金融取引などに絞り、政策的な配慮による非課税取引をできるだけ設けないようにその範囲を極力絞っています。

（我妻）実に懸命な消費課税制度のデザインだと思います。世界的に見ると、飲食料品にゼロ税率を採用する国は多いのですか？

（石村）たまたま横浜国立大学大学院で、発展途上国から来た税務官僚向けのプログラムで、Tax Law of Japanという科目を担当しています。

受講しているウガンダ、フィリピン、インドネシアなど出身の受講している学生である税務官僚に自国の実情について聞いてみました。

（我妻）どんな具合だったのですか？

（石村）複数税率（multiple rates）は導入しているんですが、ウガンダ、フィリピン、インドネシアとも、飲食料品はゼロ税率、医療費などは非課税ということでした。

（我妻）これらの諸国では「軽減税率」を導入していないわけですね。

◆ 「複数税率」の意味とは？

《図18》主要諸国でのVATにかかる逆進対策の概要（メモ/未定稿）

	基本税率	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
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
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、旅客輸送など
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、旅客輸送など 2.1%：新聞、雑誌、医薬品等
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、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、	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	なし
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

【参考】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）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

(石村) 正確にいうと、「複数税率 (multiple rates)」は導入しているけども、`軽減税率 (reduced rate)` を導入している国はありませんでした。

(我妻) ちょっと、石村代表がおっしゃっている意味がわかりにくいのですが？

(石村) 私ども日本人の理解からすると、`複数税率`、というと、一般に `標準税率 (standard rate)` と `軽減税率`、(さらには `割増税率`、) の組み合わせで理解しています。言い換えると、「ゼロ税率 (zero-rate)」は、税率の一種ではないと考えがちです。しかし、「ゼロ税率」は、「非課税」とは違い、0%での課税取引です。ですから、例えば「標準税率」と「ゼロ税率」を採用していると、`複数税率`、を採用していることになるわけですね。

(我妻) なるほど。私どもは、財政当局が毛嫌いしている `ゼロ税率`、を税率ではないと思いつまされてきているのかも知れませんね。

(石村) いわゆる `マインドコントロール`、の類ですかね (笑い)。

(我妻) ということは、`複数税率`、を採用する諸国では、`標準税率 (standard rate)` と `ゼロ税率`、の組み合わせになっているところも多いわけですね。

(石村) 仰せのとおりです。

◆ 日本医師会は、あくまでもゼロ税率を要望すべき

(我妻) 日本医師会の会長は、2014年7月18日の日本記者クラブでの記者会見で、消費税の10%引上げ時に、病院など医療機関が消費税を患者に直接転嫁できない現行の仕組みを改めるべきであると述べています。言いたいことは、医療 (社会保険診療) に、軽減税率ないしゼロ税率取引として仕入税額控除ができるようにして欲しいということでしょう。

(石村) 保険診療を非課税取引としている現行制度では、仕入税額控除ができない。消費税率を引き上げると、診療報酬の引上げで対応するしか手段がないからですね。

(我妻) 日医 (日本医師会) は、2014年7月30日の与党税制協議会ヒアリングへ呼ばれ

た従来の主張を変えたように見えますが (毎日新聞2014年7月30日朝刊参照)。

(石村) 確かに、日本医師会は従来から、医療 (社会保険診療) には「ゼロ税率」適用を主張してきたはずですが。ところが、与党の逆進対策が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方が得策と読んだのかも知れませんね。

(我妻) ただ、こうした主張の転換で一番迷惑を被るのは、生活者である患者です。

(石村) そうですね。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を織り込んで考える必要があります。こうした日医の主張では、従来非課税であった医療や調剤などがいきなり8%になる可能性も出てきます。患者は、医療や調剤などの支払 (価額) に、あらたに8%の消費税の負担をするはめになります。

(我妻) やはり、事業者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」導入の主張を堅持すべきですね。

(石村) まあ、ゼロ税率の拡大を断固排除しようとする与党や財政当局の堅い壁は突き崩せない。一方、医療などが非課税では「損税」が発生する。だからといって、これまでの「ゼロ税率 (0%で課税)」の主張を捨てて、「軽減税率 (一律8%を想定?)」の `火の海`、に飛び込む戦略転換は無謀です。

(我妻) 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しれませんが。ただ、患者を完全に蚊帳の外において決めたとしても、負担が8%も増える国民/患者が事情を知ったら、怒りの渦になりますよね。

(石村) それよりも、日医と与党/財政当局とはグルになって、裏取引で医療を軽減税率対象に転換することが危惧されます。一方的に、患者に消費税負担を押し付け、患者だけが食い物にされることが心配です。

(我妻) これは、非課税取引となっている「教育」分野にある教育機関なども同じですね。

(石村) 仰せのとおりです。ちなみにカナダは「医療」、オーストラリアは、「医療」にも

「教育」にもゼロ税率を適用しています。

◆ 輸出大企業にはゼロ税率適用で毎年巨額の還付

（我妻）わが国でも、輸出取引主体の大企業には、輸出免税、つまりゼロ税率が適用になり、毎年、巨額の消費税が還付されていますよね。

（石村）仰せのとおりです。わが国でも「消費税輸出免税制度」（輸出戻し税）という呼び名で「ゼロ税率」を導入しています。この制度によって、大企業に対し多額の消費税が還付されています。例えば、2007年度分の消費税還付金（推計）により、上位5社の金額をあげると、つぎのとおりです。

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8,000億円を超えます。

（我妻）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ることになります。1兆円を超えるのではないのでしょうか。

（石村）大企業にゼロ税率を適用しこれだけの消費税額還付を続けながら、生活者向けの逆進対策にゼロ税率を導入することには頑なに拒否反応を示す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ます。

◆ 「ゼロ税率」を極端に毛嫌いするわが財政当局

（我妻）ところが、石村代表の論説の【表12】〔ゼロ税率の採用に否定的な政府税調（財務省）の主張〕に明らかのように、政府税調、この財務省御用達機関が出した各種答申では、軒並み、「ゼロ税率は認めがたい」「導入は適当ではない」と否定的ですよね。

（石村）ゼロ税率は、担税者である消費者に対する逆進対策としても優れています。また、納税義務者である事業者にも、0%での課税取引

になりますから、仕入税額の控除ないし還付があり、得策といえます。これは、逆に見ると、財政当局にとっては、税収が上がらないことにもつながるわけです。一方、逆進対策に「軽減税率」を採用すると、事業者の消費税納税事務負担（コンプライアンスコスト）が跳ね上がります。

（我妻）しかし、「ゼロ税率」だと税収損が多、だからといって「逆進対策には「軽減税率」が似合う」と言っているのも何か解せませんね。

（石村）財政当局、税率15%とか、20%とかを想定しているでしょうから、いずれ複数税率化は避けて通れないと読んでいると思います。しかし、現時点では、「軽減税率」にも消極的ではないかと思います。どこかが「軽減税率反対」と叫ぶのを、網を張って待ち構えているかも??

◆ 税理士会は「軽減税率」に反対

（我妻）かすみ網に引っ掛かったのかどうかは定かではありませんが、7月初旬に開かれた与党税制協議会のヒアリングで、日税連を代表して出席した理事（上西左大信氏）は、「軽減税率は、未来永劫、導入してはいけない」と意見陳述をしたと報道されています（日本経済新聞2014年7月9日朝刊記事「与党税制協議会、軽減税率で意見聴取、導入に賛否両論」参照）。それから日税連と日本税理士政治連盟が共同で主要新聞に「消費税の単一税率維持を提言し、軽減税率制度の導入に反対します」といった趣旨の全面意見広告を出しています（例えば、日本経済新聞2014年7月24日朝刊）。確かに、軽減税率の導入は、事業者の納税事務の煩雑化、負担の増大につながりますから、軽減税率導入に消極的になるのもうなずけます。

◆ なぜ税理士会は「軽減税率反対」だけしかいわないのか？

（石村）そこまでわかっているならば、「税率引上げに反対」あるいは複数税率化による逆進対策としては飲食料品など生活必需品への「ゼ

口税率の適用」も同時に進言すべきではないか
と思います。税理士会は、財政当局のワナには
まり、マインドコントロールされているので
は・・・と疑ってしまいます。

（我妻）日税連を代表して意見を述べた方は、
政府税調の委員も務めていますので、こうした
主張になったのかも知れませんが・・・。

（石村）ご本人は自覚がないかも知れませんが、
あるときは政府諮問機関の委員、別のときは
業界の代表では、`ダブル・ディッピング
(double dipping) `ないし `インサイダートレ
ーディング（内部者取引） `の感じもします
が・・・。

（我妻）まあ、`税務署のお手伝いさん `とし
ての税理士、また、税理士会はそうした人たち
のギルド（同業者団体）ですから・・・。

（石村）高度の倫理観を求めるのはムリとい
たいのかも知れませんが・・・。しかし、日税
連が、心から国民／納税者全体の味方でありたい
と望むならば、今の姿勢には大きな疑問符が
付きます。

◆ 逆進対策なしでの2ケタ化は「世界の 笑点」

（我妻）確かに、しっかり主張しても `政治、
には声が届かない。それが、ナアナア~の姿勢
で主張したのでは、まったく効き目がな
い・・・。税理士は、事業者から顧問料をもら
って仕事をさせてもらっているのですから
・・・税理士業界は少なくとも事業者に弓を
引くような主張をしてはならないと思います。

（石村） `政治、 `、その背後で糸引く財政当局
には、 `各界から賛否の意見を聞いた、 `という
既成事実が最も大事なのでしょうから・・・??

（我妻）本当のところは、 `結論は決まってい
る、 `のではないのでしょうか？

（石村）その辺は不透明です。ただ、「税率引
上げ反対」を進言しないで「軽減税率導入反
対」だけを進言したら、財政当局に `塩を送る、
結果となるのではないかと危惧するわけです。
税理士会が国民／納税者全体の奉仕者であらう
と望むなら、偏頗的な主張をして、 `増税、 `に
協力する水先案内人を務めるのは、どうかと思

います。財政当局は、各界を総動員して税収減
につながる「軽減税率」、「ゼロ税率」などを採
用する提案の芽を摘む、絶対阻止に懸命なので
しょうから。私には、今回の税理士会の主張は
`木を見て森を見ない、 `感じをしますが・・・。

（我妻）確かに、逆進対策を講じないで、基礎
的な飲食料品にまで10%で消費課税をするとい
うのは、世界に例がないでしょうから、現在の
8%で打ち止めにするほかないですね。

（石村）逆進対策なしでの消費税2ケタ化は、
「世界の笑点」になるかも知れません。

◆ EU等の中古品等に対する「マージ ン課税」制度とは何か

（我妻）話は変わりますが。石村代表の前記の
論説では、イギリスをはじめとしたEU諸国
のVATでは、中古品に対する「マージン課
税」制度があると紹介しています。どんな仕組
みなのでしょう？

（石村）このマージン課税制度は、タックスイ
ンボイス（税額票）を使わず、インボイス（請
求書や領収書など）や帳簿を使って仕入税額控
除を行う仕組みです。みなし税額控除の仕組み
です。

（我妻）ということは、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
近いわけですか。

（石村）そうともいえます。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
どです。ただし、事業者がマージン課税制度を
選択していても、売手がタックスインボイス
（税額票）を交付する取引には適用になりませ
ん。

（我妻）この課税方法の特徴は？

（石村）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
に求められることです。一方、マージン課税制
度を選択しない場合、課税事業者は、タックス
インボイス（税額票）なしでは仕入税額控除が認
められません。ですから、この場合、最終消費

者から仕入れた当該課税対象物品の売上総額（full selling price）がVATの課税ベースになります。

◆ 中古住宅販売事業者はマージン課税の適用対象外

（我妻）このマージン課税／みなし税額控除は、最終消費者から購入する中古車業者や中古住宅などを扱う事業者への適用が中心になるのでしょうか？

（石村）中古車を取り扱う事業者はマージン課税を選択できます。しかし、中古住宅などを扱う事業者は対象外です。

（我妻）どうしてでしょうか？

（石村）イギリスやオーストラリアなどを例にとりますと、VAT/GST課税にあたり「Land」の譲渡や賃貸を「非課税（exemptions）」取引としています（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」には、土地はもちろんのこと建物や不動産権を含みます。ですから、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わけです。マージン課税の対象となるのは、あくまでも「課税対象となる物品の取引、です。

（我妻）ということは、VAT/GSTの課税対象なる中古自動車を最終消費者から仕入れて売買する事業者と、VAT/GST非課税の不動産を取り扱う事業者とは異なるということですね。

（石村）そうです。わが国の場合、土地取引や住宅の貸付は非課税ですが、建物は標準税率での課税取引です。ですから、わが国でも、マージン課税制度を導入したとしても、中古住宅取引事業者に適用を認めるのは難しいと思います。建物の取引に加え土地取引も課税取引に転換するとすれば、マージン課税制度の導入も可能とは思いますが、これはこれで別の反対があると思います。

（我妻）仮に、タックスインボイス（税額票交付）方式に転換し、マージン課税制度を導入したとしても、最終消費者などからの物件の仕入が多い中古住宅取引事業者などへの適用は難し

いことになりますね。

（石村）中古車を扱う事業者や古物商などの場合は、マージン課税制度を導入すれば一定の恩恵があると思います。

◆ インボイス方式に転換した場合、免税事業者はどうなる

（我妻）わが国では、現行の帳簿方式のもと、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）の排除を認めています（消費税法基本通達11-1-3）。わが国が、仮にタックスインボイス（税額票交付）方式に転換したとします。この場合、この辺は、とうなりますか？

（石村）この場合、重複課税（税の累積）の排除の観点から、転換最終消費者や（事業者登録限界点以下の）免税事業者などからの仕入れに対してもタックスインボイス（税額票）なしでの仕入税額控除の適用を認めるためには、マージン課税制度とは別途に、法令で特例を設ける必要があります。

◆ インボイス方式の下での中古物品販売事業者の納税事務

（石村）それから、仮にタックスインボイス（税額票交付）方式に転換し、中古品販売事業者がマージン課税制度を選択したとしても、実際のVATの申告が簡素になるわけではなりません。

（我妻）どういうことでしょうか？

（石村）中古車取扱事業者を例に説明してみます。まず、事業者登録が必要です。その事業者が、新車の販売もしていますと、これはタックスインボイス（税額票）を使って処理しなければいけません。それから、最終消費者からの中古車の仕入にかかるタックスインボイスの交付／保存等は要らないのですが、販売した中古車（業務用）については相手方が事業者である場合にはタックスインボイスの交付が必要になります。また、例えば中古車にカーナビなどを新装した場合、その分についてはタックスイン

ボイス（税額票交付）が必要な取引になります。チャイルドシートを装備した場合、イギリスの場合ですと当該物品には5%の軽減税率が適用になりますから、20%の標準税率が適用になる他の装備品とは分けて税務処理する必要があります。

（我妻）これでは、事業者の納税事務負担はまったく軽減されません。現行の帳簿（請求書等保存）方式の方が簡素な気がします。

（石村）仰せのとおりです。タックスインボイス（税額票交付）方式に転換しても、税務調査に備えて、タックスインボイス（税額票）の要否の判断、区分経理を含めた厳格な帳簿や請求書等の保存が求められることとなります。

◆ 現行の帳簿方式か、タックスインボイス（税額票交付）方式か

（我妻）自民・公明の与党税制協議会は、2014年6月5日に、消費税の2ケタ化を想定し、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案を提示しました。これらの提案を再度、掲載します。

【図19】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E/C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

（石村）わが国の消費税は、欧州連合（EU）の付加価値税（VAT）が手本でした。EUのVATでは、導入当初からタックスインボイス（税額票交付）方式（tax-invoice method）を採用することにしていました。しかし、1998年に成立した消費税法では、帳簿（請求書等保存）方式（books-of-accounts method/subtraction method）を採用しました。

（我妻）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かと思えます。

（石村）そうですね。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多いこと、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りました。

（我妻）ここにいたって税率の2ケタ化の潤滑油として複数税率（標準税率、軽減税率）を採用する必要性が出てきました。ところが、複数税率にするのはいいけども、従来からの帳簿（請求書等保存）方式を使って、税額計算を行うことは容易ではないわけですね。

（石村）仰せのとおりです。見方を変えると、帳簿（請求書等保存）方式は、消費税率の2ケタ化に抑止的效果を発揮していたと見てよいと思えます。

（我妻）消費税率の2ケタ化は経済的な弱者に強い犠牲が大きいですから、逆進対策が必要になります。しかし、逆進対策が必要ということで軽減税率を導入すると、事業者の納税事務が極めて煩雑になります。これに対応するために、新たなタックスインボイス（税額票交付）方式を導入するとなると、大混乱になります。いっそのこと、消費税率の2ケタ化はやめれば、消費者も事業者もハッピーになれるのかも知れませんね。

（石村）政治は公共事業に大盤振る舞い、税収の乱費を続け、財政当局は納税者から税金を搾り取るのに必死です。政治も財政当局も、税金を納める人たちが大事にしないといことでは、同じ穴のむじな、です。確かに、消費税率の2ケタ化はやめるのが消費者も事業者もハッピーになれるベストな政策だと思います。

◆ 方式を換えても簡易課税の続行も必要

（我妻）タックスインボイス（税額票交付）方式を導入しても、小規模事業者向けの簡易課税制度は残るわけですね。

（石村）少なくともイギリスなどの例ではそうなっています。

（我妻）ということは、タックスインボイス

(税額票交付)方式を導入しても、実質的には帳簿(請求書等保存)方式も存続することになるわけですね。

(石村) そうなると思います。それに、タックスインボイス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の一人歩きが始まるおそれがあります。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わけです。

(我妻) 例えば、課税事業者が、タックスインボイス(税額票)の交付を受けてガソリンを購入したとします。この場合、家事用の分は税額票の記載された仕入から差し引いて仕入税額控除(input tax credit)をしないとイケないわけですね。

(石村) 仰せのとおりです。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、税務調査がいるわけです。

(我妻) ということは、先ほどの【表】〔与党税制協議会が示した仕入税額控除4案〕の【D案】「物品やサービス毎の税率や税額を記載したEC型のタックスインボイス方式で、事業者番号や請求書番号を省略した簡易方式の採用」は現実的ではないということですか？

(石村) 【D案】では、ますますクロスチェックのための税務調査、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になります。

(我妻) ということは、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低いわけですね。

(石村) そうです。ですから、仕入の事実を証する書類の保存がないと前段階控除/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、差ほど違いがないと見てとれます。

(我妻) 仮にわが国がタックスインボイス(税額票交付)方式に転換したとしても、簡易課税制度は存続させる必要があるでしょうし、また、クロスチェックのための税務調査も必要と

なると、帳簿(請求書等保存)方式も依然として残ることになる、というわけですか。

(石村) そう思います。これは、イギリスなどの例を見ればわかると思います。

◆ 現行の帳簿方式を前提とした消費税率のあり方

(石村) 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す。それに、「新規性のある簡素・中立」な制度であるとの評価もあります。ですから、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慎重な検討が必要です。

(我妻) 石村代表、思い出してください。わが国に消費税を導入したときには、3%の標準税率、輸出取引に対する0%税率の適用に加え、自動車が6%の割増税率が適用になる対象物品でした。つまり複数税率であったわけです。それでも、その当時、帳簿方式で対応ができていました。

(石村) 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します。この方式でも、前記の【表】

〔与党税制協議会が示した仕入税額控除4案〕の【A案】「区分経理に対応した請求書等保存方式」を維持し、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、的確な処理が可能だと思います。

(我妻) 私も、複数税率(標準税率、軽減税率、ゼロ税率)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、税額の計算は可能だと思います。

(石村) 先ほども指摘しましたが、消費者も事業者もハッピーであるためには、消費税率の2ヶタ化をやめるといふかたちでも逆進対策が最良の選択でしょう。

(我妻) あるいは、オーストラリアのように、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、軽減税率は一切設けず、逆進対策は専ら「ゼロ税率」に徹する簡素な仕組みにするのも一案ですね。

(石村) この案は、国家の税収減は大きいので、財政当局は絶対反対でしょう。

(我妻) しかし、担税者である生活者への大きな犠牲を強いらぬ、さらには、事業者を複数税率の導入による煩雑な納税事務から解放するという意味では、オーストラリア型の仕組みもしっかりと検討し「学ぶ、必要がある」と思います。

(石村) 近年、政府も財政当局も、税金を払う人を大事にする「ところ、を失っているような気がします。とりわけ、事業者の納税コンプライアンスのコストを最小にするというルールを忘れてしまっています。消費税を徴収する事業者のコストはタダではないわけです。納税者権利憲章はまったく議論しようとする姿勢もない。コンプライアンス違反に対しては罰則を厳しくして、厳罰を背景に税金を搾り取るという姿勢は改めないといけません。消費税の複数税率化や仕入税額控除の検討にあたっては、とく

にコンプライアンスコストの最小化に努めながら制度設計をしている海外の事情をよく精査する必要があります。それこそ「学び、の」ところを失ってははいけません。

(我妻) 島国根性丸出しで、他国の事情には目を向けずに、消費税の複数税率化や仕入税額控除制度を検討しても、それこそ近視眼的になってしまいます。今回、石村代表とお話をしていて、目からうろこが落ちました。消費税のあり方について検討する場合に一番大事なことは、生活者の生存権と、事業者の納税コストの最小化を相互依存関係において検討していかなければならないということですね。今は一方的に財政当局が主役で議論が展開されています。しかし、こうした議論のやり方を転換させる時期にきていると思いました。

石村代表、消費税の複数税率化と仕入税額控について多角的なお話、大変参考になりました。ここからお礼を申し上げます。

【研究ノート】

アメリカで頓挫した登録納税申告書作成士資格（RTRP）制度

＝ 違法判決で停止された新たな税務専門職資格制度 ＝

石村 耕 治（国民税制研究所代表）

◆ はじめに～新税務専門職資格（RTRP）制度頓挫の顛末

『国民税制研究』創刊号では、アメリカの新たな「アメリカの登録納税申告書作成士（RTRP）制度」（拙論「アメリカの登録納税申告書作成士（RTRP）制度～TPP交渉時代にアメリカで新たに誕生した税務専門職」）について紹介した¹。

全員確定申告をする所得税制を敷くアメリカでは、毎年、1億人を超える大量の納税者が連邦個人所得税の確定申告（還付申告を含む。以下同じ。）を行う。大量の納税者が期限内に（通例、12月末で年度を終了させ、それに続く翌年4月15日までに）確定申告・還付申告を終えるのには、民間の納税申告書作成サービスはなくてはならない存在である。

アメリカでは従来から他人の個人所得税申告書を有償で作成する業務を営むのには、特段の資格は要らない政策を維持してきた。つまり、納税申告書を作成する知識のある者は誰でも、有償で作成業務ができる状況にある。

しかし、こうした民間の納税申告書作成業者が、過誤申告や不正申告にかかわる事例も各所で散見されるようになり、問題となっていた。そこで、連邦の内国歳入庁（IRS=Internal Revenue Service）【わが国の国税庁に相当・JTI編集局注】やその上部組織である財務省（Treasury Department）は、新たに登録納税申告書作成士（RTRP=Registered Tax Return Preparer）の資格制度の創設することで、対応することにした。

●登録納税申告書作成士（RTRP）資格制度の骨子

- ①サーキュラー230規則【IRSのもとで業務に関する規則】を、既存の税務専門職（弁護士、CPA、EAなど）に加え、連邦個人所得税申告書作成業務への政府規制強化に伴い新設される「登録納税申告書作成士（RTRP）」にも適用する。
- ②RTRPになるためには、生涯有効資格試験【試験時間2時間半/120問、受験料116ドル、受験資格18歳以上、回数制限なし】に合格することを要する。
- ③加えて、適格審査【納税義務遵守状況や制裁の対象となる不法かつ不名誉な行為等の有無のチェック】に合格することを要する。
- ④合格者はIRSでの登録納税申告書作成士の指定（designation）を受けることを要する。
- ⑤RTRPは、手数料を支払ったうえで納税申告書作成者ID番号（PTIN=Preparer Tax Identification Number）の取得および年次の（適格審査を含む。）更新【取得時の手数料現在65.25ドル/更新時の手数料現在63ドル】を要する。
- ⑥IRS認定の継続研修機関（民間業者や大学など）において毎年、15時間の継続研修【2時間の専門職倫理、3時間の連邦税の改正点の研修、10時間の連邦税上の課題についての研修】を受けることを要する。

アメリカにおいては、納税者向けに税務サービスを提供する民間の税務専門職としては、すでに公認会計士（CPA=Certified Public Accountant）、弁護士（Attorney）、登録税務士（EA=Enrolled Agent）のような資格がある。これらに、新たに、登録納税申告書作成士（RTRP=Registered Tax Return Prepare）の資格が加わることになる。

登録納税申告書作成士（RTRP）の資格制度の創設は、これまで納税申告書作成業務に就

¹ Available at: <http://jti-web.net/wordpress/wp-content/uploads/2014/03/9b06cd7f86a5c9a4c85777e5da71ef24.pdf>

いてきた人たちに大きな影響を及ぼす。RTRP資格試験に合格し、年次の事業者登録、継続研修などを義務付けられることになる。言い換えると、RTRP資格試験に合格できない納税申告書作成業者は廃業を余儀なくされることになる。当然、新資格制度の創設には異論も多い。

登録納税申告書作成士（RTRP）制度に反対する3人の納税申告書作成業者が、「新資格制度は、行政規則に基づいて立ち上げられており、法令上の明確な根拠を欠いている」として、IRSを相手に、連邦コロンビア特別区地方裁判所（U.S. District Court for the District of Columbia）に、提訴した。2013年1月18日に、連邦地裁は、原告側の主張を認め、「新制度は違法」との判決をくださった（Sabina Loving, et. al. v. IRS）²。IRSは、この連邦地裁の「違法」判決に従い新制度の実施を延期した。

以上が、『国民税制研究』創刊号で紹介した登録納税申告書作成士（RTRP）制度をめぐる訴訟の経緯である。本稿では、この訴訟に関するその後の動き、IRSの対応などを紹介する³。

原告勝訴の連邦地裁判決後、2013年9月24日に、被告IRS側が、連邦コロンビア特別地域巡回控訴裁判所（U.S. Court of Appeal for the District of Columbia Circuit）に控訴した。同控訴裁判所は、一連の審理を終え、2014年2月11日に判決をくださった（IRS v. Sabina Loving, et. al.）⁴。原告／被控訴人の訴えを認めた連邦地裁の判断を支持し、RTRP制度は違法であるとし、IRS側の控訴を棄却した。同時に、IRSに新資格制度の強制実施の停止を命じた。

このため、納税申告書作成業務に対する連邦規制〔新資格（RTRP）制度の創設〕はまたもや宙に浮いたかたちとなった。

2014年5月3日に、IRSは、本件について連邦最高裁判所への上告を断念した。これにより、本件は原告勝訴で幕を閉じるようになった。

方針の練り直しを迫られていたIRSは、2014年6月に、新資格（RTRP）制度の伴わない任意の「納税申告書作成者向けの年次申

告期プログラム（Annual Filing Season Program for Tax Return Preparers）」を公表した。

IRSおよびその上部機関である連邦財務省（Treasury Department）は、当面は、こうした任意の「年次申告期プログラム」を推進する一方で、新資格（RTRP）制度の合法的な創設に向けて、連邦議会へ立法的な手当をするように働きかけを強める構えである。

しかし、その後、このIRSの「年次申告期プログラム」に対し思わぬところから批判が出てきた。アメリカ公認会計士協会（AICPA = American Institute of Certified Public Accountants）が、このプログラムに異論を唱えたのである。AICPAは、「年次申告期プログラム」は、内実は新資格（RTRP）制度の裏口導入（脱法）であるとし、その執行停止を求めて、2014年7月15日に、連邦地裁に提訴した。

● アメリカの民間税務サービス提供事業者の種類と数（2012年度前まで）

◎ 税務専門職	人数
・弁護士（Attorneys）	約120万人
・公認会計士（CPA=Certified Public Accountant）	約65万人
・登録年金数理士（Enrolled Actuary）	1千人程度
・登録税務士（EA=Enrolled Agent）	約4万7千人
・登録退職計画士（ERPA=Enrolled Retirement Plan Agent）	1千人程度
◎ 非税務専門職	人数
・納税申告書作成業者（TRP=tax return preparers）	約120万人

◆ 新たな税務専門職資格（RTRP）制度違法訴訟

アメリカにおける有償の税務サービス、とりわけ納税申告書作成業務は、税務専門職（tax p-

² 917 F. Supp. 2d 67 (D.D.C. 3013) . Available at: http://www.naea.org/sites/default/files/pdf/loving_decision.pdf

³ JTI編集部は、この件についてのその後訴訟の経緯を知りたいとの要望が多数寄せられた。そこで、連邦地裁判決後の訴訟の動向について、本号において紹介する。

⁴ 742 F. 3d 1013 (D.D. Cir. 2014) .

ractitioners) 【公認会計士（CPA=Certified Public Accountant）、登録税務士（EA=Enrolled Agent）⁵、弁護士（Attorney）⁶、登録退職計画士（ERPA=Enrolled Retirement Plan Agent）、登録年金数理士（Enrolled Actuary）⁷】に加え、非専門職／IRSへの登録を要しない（un-enrolled）の納税申告書作成（業）者（TRP=Tax Return Preparer）が行うものがある。約120万人が、全米でTRPの業務に就いている。

納税申告書作成者（TRP=Tax Return Preparer）とは、自身または1人以上の者を雇用し、他人の依頼を受けて有償で納税申告書の作成または還付請求（還付申告書の作成）を行う者を指す（IRC 7701条a項36号A）。したがって、打込み、写しの作成その他計算の補助を行う者、企業内において従業者として雇用主や他の従業者の納税申告書の作成ないし還付請求（還付申告書の作成）を行う者などは、納税申告書作成者にはあたらない（IRC 7701条a項36号B）。

財務省／IRSは、この新たな資格制度～登録納税申告書作成士（RTRP）制度を既存のサーキュラー230規則（行政規則）を改正して創設した。こうした資格制度を、行政立法で立ち上げることについては、各界で賛否が分かっている⁸。

◆ 連邦地裁でのIRS敗訴判決の経緯

2012年3月に、この新資格制度の導入に異論を唱えた3人の納税申告作成業者が、連邦コロンビア特別区（ワシントンD.C.）地方裁判所に、この規制実施の差止めを求めて訴訟を提起した。訴えの理由は、財務省／IRSが実施した規制は、財務省規則（サーキュラー230規則）で行われて、連邦法の根拠を欠いており、違法とのことである⁹。

現行の合衆国法典31巻330条（31 USC 330）〔財務省のもとでの業務（Practice before the Department）〕は、「財務長官は、財務省のもとでの代理人の業務を規制することができる。」と規定している（同条a項1号）。しかし、納税申告書作成者は、他人の納税申告書な

⁵ これらの税務専門職のうち、わが国の税理士に相当する専門職は、登録税務士（EA=Enrolled Agent）である。

⁶ アメリカにおける訴訟代理は、原則として弁護士の無償独占業務である。しかし、CPAなど他の税務専門職も、資格試験合格を前提に、司法裁判所である租税裁判所（Federal Tax Court）において税務代理ができる。詳しくは、拙論「アメリカにおける非弁護士の税務訴訟代理資格制度—わが国における税理士の出廷陳述権等の課題」税務弘報49巻6号6頁以下参照。

⁷ 登録年金数理士は、1974年従業者退職所得保障法（ERISA=Employee Retirement Income Security Act of 1974）に基づいて、被用者の退職年金数理計算、退職年金税務にかかる税務代理などを行う資格を有する者である（IRC 7701条a項35号）。登録年金数理士にかかる資格試験や懲戒権は、連邦の独立委員会である「年金数理士登録合同委員会（Joint Board=Joint Board for the Enrollment of Actuaries）」が有している。【合同委員会は、財務長官が任命した2人、労働長官が任命した2人および破綻した年金計画への保証業務を担当するERISAに基づいて設けられた連邦の独立行政機関である年金給付保証会社（PBGC=Pension Benefit Guaranty Corporation）の代表1人の計5人の委員で構成される。登録年金数理士の受験資格や試験内容【実務経験、基本知識や年金数理知識を問う試験】等は、合同委員会規則（Joint Board Regulations）に規定されている。ただし、資格試験はすべて、年金数理士協会（SOA=Society of Actuaries）が代行して実施している。また、合同委員会規則には、年金数理士の行動基準、継続研修、資格更新、資格停止処分やそれに対する不服申立手続、登録手数料などについても規定している。Available at: <http://www.irs.gov/Tax-Professionals/Enrolled-Actuaries/Enrolled-Actuary-Information>

⁸ See, Allen Buckley, “Is Treasury’s New Reg Scheme for Return Preparers Lawful?,” Tax Notes (October 15, 2012) at 285 et seq.

⁹ ちなみに、この訴訟は、政府規制で新たな職業を創設することなどに反対し、政府規制撤廃を掲げるバージニア州アーリントンにある弁護士事務所「正義研究所（Institute for Justice）」（<http://ij.org/>）の弁護士が訴訟代理を担当している。ちなみに、租税行政庁が政府規制であらたな専門職を創設するのは、権力分立（separation of powers）の原則に抵触するとの批判も強い。この種の専門職が必要というのであれば、なぜ連邦議会にはかって立法作業をすすめないのか、と財務省/IRSの姿勢に対する疑問も呈する声もある。See, Donald T. Williamson & James S. Gale, “RT RPs and Their ‘Practice’ Before the IRS,” Tax Notes (April 8, 2013) at 179 et seq.

どを作成すること（税務書類の作成支援）が主たる業務である。課税庁との折衝など税務代理を主たる業務としていない。したがって、この330条a項1号を根拠にして、申告書作成業務に規制を加えることは違法の可能性が濃い。原告は、この点を問うたものである。

2013年1月18日、連邦コロンビア特別区地方裁判所は、原告の訴えを認め、「財務省／IRSは、申告作成業者を規制する権限を有しない」との理由で、財務省／IRSにこの規制実施は違法、執行を停止する裁断を下した（Sabina Loving, et. al. v. IRS）¹⁰。

その後、裁判所と財務省／IRS／連邦司法省との間で幾度か折衝が行われた。その結果、裁判所は、最終の司法判断が確定するまでの期間は、既存の申告書作成業者や新たに登録納税申告書作成士（RTRP）を目指す者は、あくまでも「任意で（on a voluntary basis）」資格試験等や継続研修などを受けることができるとされた。

◆ 連邦控訴審でもIRS側敗訴判決

IRSは、2013年3月に、本件裁断を不服として、連邦コロンビア特別地域巡回控訴裁判所（U.S. Court of Appeal for the District of Columbia Circuit）に控訴した¹¹。このため、最終の司法判断が確定するまで、この資格制度の正式実施は法的には停止されることになった。

2013年9月24日に審理が開始された。控訴裁判所は、2014年2月11日に、原告勝訴の連邦地裁の裁断を支持し、RTRP制度の強制実施の停止を命じた（IRS v. Sabina Loving, et. al.）。

2014年5月3日に、IRSは、本件について連邦最高裁判所への上告を断念した。これにより、本件は原告勝訴で幕を閉じることになった。

◆ IRS、汚名挽回の「納税申告作成者向け年次申告期プログラム」を開始

IRSは、2014年6月30日に、新資格（RTRP）の強制取得につながらない任意の

「納税申告書作成者向けの年次申告期プログラム（Annual Filing Season Program for Tax Return Preparers）」を開始した¹²。

このプログラムは、「レベニュープロシージャー2014年第42号〔Revenue Procedure 2014-42（年次申告期プログラム／Annual Filing Season Program）〕を典拠に実施され、納税申告書作成者の任意参加のかたちを採っている。裁判所の資格試験実施停止命令が出たことから、登録納税申告書作成士（RTRP）資格試験を受けられないでいる人たちを対象としたものである。正規の登録納税申告書作成士（RTRP）ではない納税申告書作成者に対し、次の要件を充足する場合には、IRSが修了認定証（Record of Completion）を交付するとするものである。

● IRSの年次申告期プログラム修了認定証交付要件

- ① IRSから有効な納税申告書作成者番号（PTIN=Preparer Tax Identification Number）の交付を受けていること、
- ② IRSが認定した業者（IRS-approved provider）が開講する継続研修（continuing education）を受講し、かつ、一定の得点で合格していること
- ③ サーキュラー230規則 第10.51〔IRSのもとでの業務の関する規則（Regulations Governing Practice Before the IRS）〕を遵守する旨に同意すること

ちなみに、この修了認定証の交付を受けた者は、連邦税申告書作成者の名簿に登録される。このIRSの名簿登録は、納税申告書作成サービスを受注するうえでは、プラスに作用することになる。他の同業者との市場競争上、優越的

¹⁰ Available at: http://www.naea.org/sites/default/files/pdf/loving_decision.pdf

¹¹ なお、控訴審は、2013年9月24日に始まった。訴訟の動きについては、任意団体である全国登録納税申告書作成者連盟（NARTRP=National Association of Registered Tax Return Preparers）や税務専門職全国会（NSTP=National Society of Tax Professionals）、全国会計士会（NSA=National Society of Accountants）などのホームページ（HP）で参照できる。Available at: <https://www.nartrp.com/>、<http://www.nstp.org/>、<http://www.nsacct.org/home>

¹² See, IRS, Revenue Procedure 2014-42（Annual Filing Season Program）. Available at: <http://www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-14-42.pdf>

な地位を与えるインセンティブにもなる。IRSも当然、そうしたアナウンス効果をねらい、ひいては新資格（RTRP）制度の実現につなげたいとの思惑もある。

IRSおよびその上部機関である連邦財務省は、当面は、こうした任意の「年次申告期プログラム」を粛々と推進することで、汚名挽回を目指す方針である。その一方で、強制的な専門職資格（RTRP）制度の創設については、連邦議会に対して法的な手当を講ずるように働きかけを強める構えである¹³。

◆ 全米CPA協会、「IRSのプログラムは違法」と提訴

ところが、IRSが実施した「納税申告書作成者向けの年次申告期プログラム」には、思わぬところから異論が出てきた。アメリカ公認会計士協会（AICPA=American Institute of Certified Public Accountants）が、2014年7月15日に、IRSが実施した「納税申告書作成者向けの年次申告期プログラム（Annual Filing Season Program for Tax Return Preparers）」は、違法であり、直ちに停止されるべきであるとして、連邦コロンビア特別区地方裁判所に提訴したのである。

AICPAは、登録納税申告書作成士（RTRP）制度が連邦地裁や控訴裁判所で違法とされたのにもかかわらず、IRSが年次申告期プログラムを企画し、それへの「任意参加」を装って、事実上の強制登録納税申告書作成士（RTRP）制度を「裏口実施、しようとしていることを重く見た。

このプログラムには、参加した事業者は参加しない事業者に比べ、申告書作成業務市場で優越的な地位を保障されるというインセンティブが隠されている点を問題にした。その一方で、過誤申告や不正申告に加担した納税申告作成業者に対する職業倫理などにはまったく触れておらず、納税申告書作成サービスを利用する一般消費者を保護する使命がひとかけらのないものであると批判した。AICPAは、このプログラムは、裁判所の登録納税申告書作成士（RTRP）資格試験実施停止命令を巧みに潜り抜け

た脱法プログラムであるとして、その即時停止を求めて、IRSを相手に提訴した¹⁴。

この訴えを受けて、連邦地裁は、このプログラム実施の典拠となっている「レベニュープロシージャー2014年第42号〔Revenue Procedure 2014-42（年次申告期プログラム／Annual Filing Season Program）〕の執行停止の是非について審理をすすめることになる。

IRSの「年次申告期プログラム」は、本格展開の出だしでつまずいたかたちだ。

◆ むすびにかえて～連邦議会の出番

IRSにとり、「新（RTRP）資格試験制度は根拠法が不透明で違法・執行停止」との司法判断が出たことは、かなりの重荷になっている。また、AICPAが、IRS「納税申告書作成者向けの年次申告期プログラム」は違法であるとして、執行停止を求め提訴したことも心労になっている。IRSは、連邦財務省と一緒にあって、連邦議会が早急に必要な立法措置を講じるように働きかけを強める必要性に迫られている。

¹³ See, William D. Elliott, "Selected Issues from the 2013 National Taxpayer Advocate Report," J. of Tax Practice & Procedure (April-May 2014) 27, at 29. ちなみに、登録納税申告書作成士（RTRP）資格試験制度の創設は、IRSの全国納税者権利擁護官（National Taxpayer Advocate）事務局や連邦財務省の租税行政監察官室（TIGTA=Treasury Inspector General for Tax Administration）などが、民間の納税申告書作成業者が過誤申告ないし不正還付申告にかかわっている例が多いとの報告などが直接のインセンティブになっている。このことから、「新（RTRP）資格試験制度は根拠法が不透明で違法・執行停止」との司法判断が出たことは、IRSにとりかなりの重荷になっている。連邦議会には、以前から登録納税申告書作成士（RTRP）資格試験制度の創設にかかる議員立法案が提出されている。拙論『透明な租税立法のあり方』（東京税理士政治連盟、2007年）92頁以下参照。

¹⁴ See, Alistair M. Nevius, "AICPA sues IRS to stop return preparer program," Journal of Accountancy (July 15, 2014). Available at: <http://www.journalofaccountancy.com/News/201410547.htm>

各種税務専門職がIRSのもとで業務を行うことについて、連邦財務省／IRSは、1884年7月1日に施行された合衆国法典31巻330条（31 USC 330）〔財務省のもとでの業務（Practice before the Department）〕を典拠に財務省規則などを制定して規制を実施している。ただ、330条は、「財務長官は、財務省のもとでの代理人の業務（the practice of representatives of persons）を規制することができる。」と規定している（同条a項1号）。しかし、納税申告書作成者は、他人の納税申告書などを作成するのが主たる業務で、課税庁（IRS）との折衝（税務代理）を主たる業務としていない。

このことから、現行の330条a項1号の規定を厳格に解釈すると、この規定を根拠に納税申告書作成者に対する政府規制を加えることは難しい。

ところが、財務省／IRSは、こうした疑問点には特段の配慮をせずに、財務省規則（サーキュラー230規則の改正）などの行政立法により納税申告書作成業務に対する新たな政府規制を実施した。それが、今、裁判所から総スカンを喰い、違法とされ、RTRP資格制度の執行停止を命じられた。

こうした司法判断が出る前から、IRS／財務省のやり方に対しては連邦議会から大きな疑問符がついていた。こうした問題が出てくることを想定して、2012年6月28日に、連邦議会上院および下院にはそれぞれ、上院法案3355号（S. 3355）¹⁵および下院法案6

050号（H. R. 6050）¹⁶のかたちで、2012年納税者権利章典法（Taxpayer Bill of Rights Act of 2012）案が提出されていた。

これらの法案のなかには、連邦所得税申告書作成者の法規制をねらいとした202条〔連邦所得税申告書作成者の規制（Regulation of Federal Income Tax Return Preparers）〕プランが盛り込まれていた。具体的には、合衆国法典31巻330条a項1号に必要な文言（イタリック体部分）を挿入し、「財務長官は、財務省のもとでの代理人の業務を規制することができる。」との改正を加えるものである。

追い詰められたIRS／連邦財務省は、よこしまな態度を改め、連邦議会との対話に真摯な態度で臨むべきである。この場合、上にあげた改正条項を連邦議会で成立させることにより、制定法（合衆国法典）に根拠を置いたうえで、財務省規則などで連邦所得税申告書作成業者（TRP）に対する規制を実施する途を模索するのも一案である。

もっとも、過剰な政府規制を嫌う国民性から、連邦議会がすんなりとIRS／連邦財務省の要請を受け入れ、登録納税申告書作成士（RTRP）制度の導入が決まるかどうかは不透明である。

（いしむら こうじ・白鷗大学教授）

¹⁵ Available at : <http://www.govtrack.us/congress/bills/112/s3355>

¹⁶ Available at : <http://www.govtrack.us/congress/bills/112/hr6050>

【事例研究】 No.2014-3

使用人賞与の損金算入時期にかかる政令委任の限界

大関 由明 (国民税制研究所研究員)

- 大阪地裁 平成21年 1月30日判決平成21年 1月30日判決 (一部却下、一部棄却・控訴)【LEX/DB25441011】
- 大阪高裁 平成21年10月16日判決 (棄却・上告、上告受理申立)【LEX/DB25460002】
- 最高裁 平成23年 4月28日決定 (棄却、不受理・確定)【LEX/DB25501891】

1 事案の概要

本件は、X (原告、控訴人、上告人) が、平成16年7月16日に使用人に対して支払った賞与を、平成15年6月1日から平成16年5月31日までの事業年度 (以下「本件事業年度」という。) の損金の額に算入して確定申告を行ったところ、税務署長から、上記賞与は法人税法施行令 (以下「令」という。) 72の3 (旧令134条の2、以下「本件政令」という。) 3号により、実際に支給した年度の損金の額に算入すべきとして、更正処分 (以下「本件更正処分」という。) 及び過少申告加算税の賦課決定処分 (以下「本件賦課決定処分」という。) を受けたため、Y (国、被告、被控訴人、被上告人) に対し、本件政令は、債務確定基準を採用する法人税法 (以下「法」という。) 22条3項2号とは明らかに異なる基準によって賞与の損金算入時期を定めていることから、法65条による委任の範囲を逸脱した違憲な規定であるなどと主張して、本件各処分の取消しを求め争われた事案である。

2 前提事実

(1) 給与規定の定め

Xが実施している給与規定 (以下「本件給与規定」という。) は、賞与に関し、次のとおり

規定している。

①計算期間

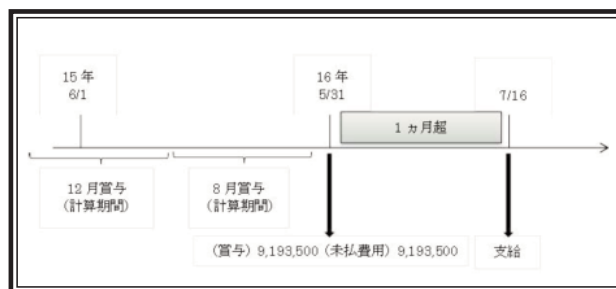
8月賞与 自11月16日～至5月15日
12月賞与 自5月16日～至11月15日

②受給資格

受給資格は、賞与計算期間中勤務し、かつ、賞与の支払日に在籍する者とする。

(2) 賞与の支給

Xは、平成16年5月31日までに、使用人に対する各人別の賞与支給額を決定し、同年7月16日、本件給与規定に基づき、平成15年11月16日から平成16年5月15日までを計算期間とする賞与合計919万3500円 (以下「本件賞与」という。) を支給した。なお、Xは、本件賞与の支給前に、その支給額を使用人側に通知していない。



(3) 本件各処分に至る経緯

税務署長は、本件賞与が本件政令3号により、実際に支給した平成16年7月16日の属する事業年度の損金の額に算入すべきであり、本件事業年度の損金の額に算入できないとして、本件賞与を本件事業年度の所得金額に加算し、平成17年2月28日付けでXに対し、本件各処分をした。

Xは、平成17年4月11日、国税不服審判所長に対し、本件各処分を不服として審査請求をしたが、国税不服審判所長は、同年9月1日、Xの審査請求を棄却する旨の裁決をしたため、Xは本訴を提起した。

3 争点

本件政令の合憲性

4 争点に対する当事者の主張

(1) Xの主張

本件政令は、法65条の委任に基づく規定であり、法65条は、損金の算入不算入という課税要件について、政令に一般的、包括的に委任するものではなく、あくまでも、法人税法が定める所得金額の計算方法を具体的に定めることに限定して委任するものである。しかし、本件政令は、債務確定基準を採用する法22条3項2号とは明らかに異なる基準によって賞与の損金算入時期を定めている。本件政令は、法65条の委任の範囲を超え違憲無効である。

法65条は、法22条2項及び3項の「別段の定め」である法23条から法64条について、各条項に反しない限りにおいて、具体的な所得金額の計算に関する必要事項の委任を許容した規定であり、法65条が、法22条2項及び3項の「別段の定め」であるという解釈は成り立ち得ない。

仮に、法65条が、法22条2項及び3項の「別段の定め」であるならば、同条は、法人税法が定める損金算入基準とは異なる基準を政令に一般的、包括的に委任する規定となり、法65条は、租税法律主義に反する違憲無効な規定であり、法65条の委任に基づく本件政令も無効である。

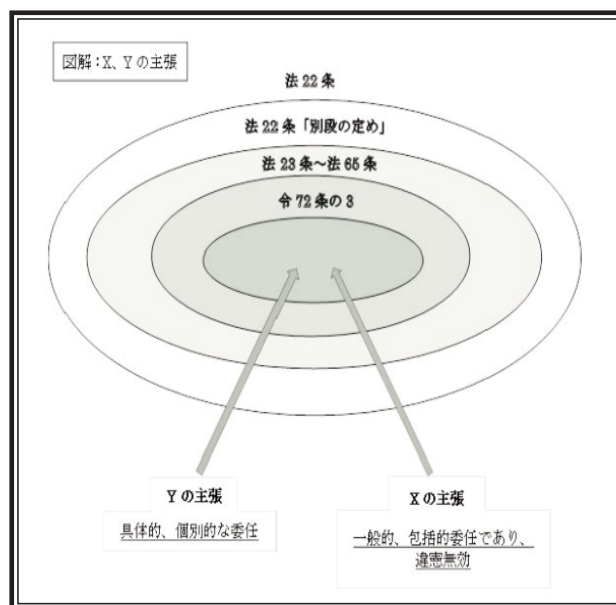
(2) Yの主張

法65条における政令委任の趣旨は、法22

条2項及び3項に規定する益金及び損金に関する「別段の定め」として位置付けられ、法22条から法64条に直接規定されていない事項について政令で定めることを予定しているものである。したがって、一般的、包括的な委任ではなく、具体的、個別的な委任である。

本件給与規定は、賞与の支払日に在籍する者を受給資格としており、本件賞与は支給日当日までにその支払債務が発生していない。さらにいえば、本件給与規定には、賞与支給時期、支給額の計算根拠等が明示されていない上、Xは、本件賞与の支給前にその支給額を使用人側に通知していないから、本件賞与の支給日に本件賞与の支払債務が発生する前提に欠ける。

したがって、本件事業年度の次の事業年度に属する日を支給日とする本件賞与は、本件事業年度において債務が確定した費用とはいえない。



5 地裁の判断

(1) 法65条について

憲法84条は、租税法律主義を採用している。もっとも、租税法規は、経済事象の変動に即応した規律を行う必要があることを考慮して、課税要件等に係る技術的、細目的事項については政令に委任することを許容している。

しかし、租税法律主義の趣旨からすれば、課税要件の具体的内容の定めを白紙的に委任するような、いわゆる、一般的、包括的委任は許さ

れない。課税要件等に係る基本的事項については、法律において定めることを要し、政令その他の下位法令に委任することが許されるのは、その技術的、細目的事項に限られるというべきである。また、委任を認める法律自体から、委任の範囲が明確に読み取れることを要するというべきである。

法65条は、その見出しが、「各事業年度の所得金額の計算の細目」とされていることからすると、法22条ないし法64条が規定する内容について、その技術的、細目的事項を定めることを委任した規定であると解するのが相当である。そして、法65条は、法律において基本的事項を定めた上、政令にその細目的事項を規定することを委任するものということができ、また、法22条ないし法64条の各規定と併せれば、その委任の範囲が明確に読み取れるから、租税法律主義に反するものではない。

Yの主張する、法65条が、法22条2項ないし3項にいう「別段の定め」として許される趣旨であれば、それはすなわち、法の明文を欠く課税要件の基本的事項について、法の趣旨のみを根拠に、政令でもってこれを定めることを許容するものにほかならない。

課税標準及び税率等の課税要件については、法律において明確に定めなければならないとする租税法律主義の要請に反するといわざるを得ないところ、法65条が上記のような憲法の定める租税法律主義に明確に反する趣旨を定めた規定であると解するのは不合理であることから、この点に関するYの主張は採用することはできない。

(2) 本件政令について

上記において説示したとおり、法65条は、法22条ないし法64条に規定する内容について、その技術的、細目的事項を定めることを政令に委任した規定であって、法22条2項及び3項の「別段の定め」には該当しない。したがって、本件政令が、法律の委任の範囲内にあるといえるためには、同条が法22条ないし法64条の規定内容についての技術的、細目的事項を定めたものといえることが必要となる。

そして、法23条ないし法64条において、使用人賞与に係る損金の計算について定めた規定は存しないから、結局、本件政令が法律の委

任の範囲内であるか否かは、基本原則を定める法22条3項の技術的、細目的事項を定めたものといえるか否かによって決せられることになる。

(3) 法22条3項2号との関係

本件政令1号に掲げる賞与は、就業規則等により定められた支給予定日が到来し、かつ、使用人にその支給額が通知されている場合には、現実にその支給がされていなくても、当該法人による当該賞与の支給についての最終的、確定的意思決定が外部に表示されたものとして、当該賞与の支給に係る当該法人の債務が成立すると解される。

本件政令2号に掲げる賞与についても、その支給額が各使用人別に、かつ、同時期に支給を受けるすべての使用人に対して通知され、当該通知に係る金額が当該通知をしたすべての使用人に対し、当該通知をした日の属する事業年度終了の日の翌日から1月以内に支払われている場合には、当該通知の時点において、当該法人による当該賞与の支給についての最終的、確定的意思決定が外部に表示されたものとして、当該賞与の支給に係る当該法人の債務が成立すると解される。

これらの規定は、債務確定基準に従って上記要件に該当する賞与についての損金算入時期を定めたものであり、同様に法22条3項2号の規定内容をこれらの賞与に即して具体的に明らかにしたものといえることができる。そうであるとすれば、本件政令の規定は、法22条3項2号の定める債務確定基準と基本的に異なる考え方に立脚した規定ではなく、同号の規定内容を使用人賞与について具体的に明らかにした技術的、細目的規定といえることができる。

(4) 本件各処分適法性

以上のとおり、本件政令は、法の委任の範囲を逸脱するものではなく有効であるから、Xの使用人に対する賞与を本件事業年度の損金の額に算入することができるか否かは、同条によって判断すべきである。

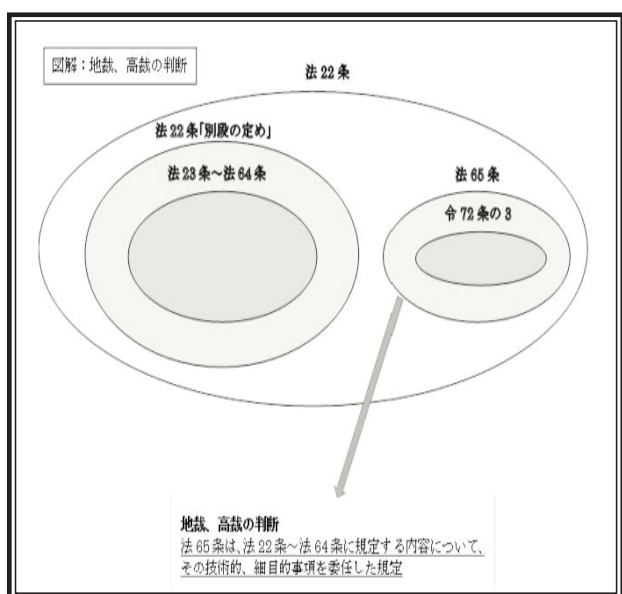
前記前提事実によれば、Xは、平成16年5月31日までに使用人に対する各人別の賞与支給額を決定してはいたものの、実際に本件賞与を支給したのは本件事業年度終了後の同年7月16日である。しかも、Xは、本件賞与の支給

前には、本件賞与の各人別の支給金額について、各人別に、かつ、同時期に支給を受けるすべての使用人に対して通知していないことから、本件賞与を本件事業年度の損金の額に算入することはできない。

したがって、本件各処分は適法である。

6 高裁の判断

原判決を引用し、棄却。



7 最高裁の判断

不受理、決定。

8 私見

政令委任の違法性が認められた判例としては、東京高裁平成7年11月28日判決¹を挙げることができる。この事例は、租税特別措置法に規定する、登録免許税の軽減税率の適用に関し争われたものである。裁判所は、「『政令のさだめるところによる』との抽象的な委任文言があることを根拠として、解釈によりある事項を課税要件として追加し、政令以下の法令においてその細目を規定することは、租税関係法規の解釈として許されるべきものではない」とし、原告の請求を認容している。

北野弘久博士は、政令委任の合憲性について、「委任は一般的、包括的であってはならない。委任の目的、内容、程度などが法律において具体的に規定されていなければならない。一

般的、包括的な命令への委任は、租税の領域においては租税法律主義に違反し無効である²と解すべきであるとされる。こうした解釈によると、本件政令の合憲性の判断にあたっては、委任の目的、内容、程度などの範囲を具体的に検討する必要がある。

本件裁判所は、法65条が法22条2項ないし3項にいう「別段の定め」に含まれないとして、政令委任の一般的、包括的委任による違憲判決を慎重に回避している。そして、本件政令は、債務確定基準を採用する法22条3項2号の技術的、細目的事項であると結論付けている。しかし、本件政令は、次に掲げる理由により、委任の目的、内容、程度などの範囲を逸脱した規定と言わざるを得ない。

法人税基本通達2-2-12は、債務の確定の判定について、次に掲げる要件の全てを満たすことが必要とされている。

- ①当該事業年度終了の日までに当該費用に係る債務が成立していること。
- ②当該事業年度終了の日までに当該債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること。

③事業年度終了の日までにその金額を合理的に算定することができるものであること。

しかし、本件政令は、その2号ロにおいて、「通知をした日の属する事業年度終了の日の翌日から1月以内に支払っていること」として、債務確定基準では説明しきれない、「1月以内」という新たな要件を付加している。債務確定基準の上記要件を満たしているのであれば、賞与の支払日がいつであろうと、債務の確定とは無関係のはずである。

この点に関して、一定の理解を示した事案がある。本件と同じく、使用人賞与の損金算入時期（本件政令の合憲性）について争われた、東京地裁平成24年7月5日判決³である。この事案は、原告が未払の使用人賞与を損金の額に算入して確定申告を行っていたところ、税務署長から、支給時期が決算終了後1月を経過した

¹ 【LEX/DB22008571】

² 北野弘久著『税法原論〔第6版〕』（青林書院、2007年）198頁参照。

³ 【LEX/DB25495325】

後であることなどを理由に、実際に支給した年度の損金の額に算入すべきとして、更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を受けたため、その取消しを求め争われた事案である。

東京地裁は、本件政令は債務確定基準を採用する法22条3項2号の技術的、細目的事項を定めたものとして政令委任の範囲を逸脱した規定でないとしながらも、「1月を超えて支払われているときであっても、当該通知の時点で当該賞与の支給に係る法人の具体的な債務が成立し確定していると解される場合も考えられる」とし、支給時期が決算終了後1月を経過しているこの事案において、「仮定」として債務確定基準による損金算入時期の判断を行っている。そして東京地裁は、原告が事業年度「終了後」に支給金額の決定を行っていたと認められることから、支給年度の損金の額に算入すべきとの判断を行った。

しかし、上記事案における使用人賞与の損金算入時期（本件政令の合憲性）の判断にあたって、仮に原告が事業年度「終了前」に支給金額を決定していたことが認められ、その支給が決算終了後1月を経過した後に支払われていたような事案であるならば、異なる判決が行われた可能性もある。もっとも、本件政令が、委任の目的、内容、程度などの範囲を逸脱した規定でないのであれば、上記のような「仮定」による

判断は不要とも考えられる。さらに言えば、本件政令は、租税法律主義に反し違憲無効であることから、債務確定基準による判断を行うことによって論点をすり替えたとも読み取れる。

以上のことから、「1月以内」という新たな要件を付加している本件政令は、法人税法自体に個別具体的な委任条項を持たずに制定された創設規定と考えられる。債務確定基準の要件を満たしても、本件政令の要件に該当しないことを理由に翌事業年度の損金として扱われるのであれば、それは、債務確定基準の技術的、細目的事項とはいえない。そうすると、本件政令は、法65条によって一般的、包括的に委任された規定となり、債務確定基準を採用する法22条3項2号から導きだされた委任の目的、内容、程度などの範囲を逸脱した規定となる。

したがって、本件政令は、政令委任の範囲を逸脱した違憲無効な規定であると考えられることから、本件裁判所の判断を支持することはできない⁴。

（おおぜき よしゆき・白鷗大学大学院）

⁴ なお、本件に関連する論考として、長島弘「租税法における委任命令の限界事例の検討」月刊税務事例44巻10号参照。

【時事コラム】

日本医師会の身勝手に、消費税の患者肩代り負担はご免だ

＝ 「医療」は「非課税」から「ゼロ税率」に転換を！ ＝

日本医師会（日医）は、久しく医療（社会保険診療）に対する「ゼロ税率」適用を求めてきたと記憶している。ところが、いつの間にか、日医の税制改正要望では、「社会保険診療報酬等に対する消費税の非課税制度を、仕入税額控除が可能な課税制度に改めること。その際、ゼロ税率・軽減税率を適用するなど患者負担を増やさない制度に改善」（例えば、日本医師会「医療の消費税問題と日本医師会の考え方」〔平成25（2013）年10月23日〕下線、引用者）と主張を変え始めた。

◎ 日本記者クラブでの日医会長の主張

日本医師会（日医）の会長は、2014年7月18日の日本記者クラブでの記者会見で、消費税の10%引上げ時に、病院など医療機関が消費税を患者に直接転嫁できない現行の仕組みを改めるべきであると主張した。ここでも、ゼロ税率か軽減税率かを問わず、医療については、仕入税額控除が可能な課税制度に改めるように求めた。

◎ 日医のポスターを読む

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。

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、軽減税率に決まれば、場合によっては、患者に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内容である。ただ、この日医の主張の中身をよ

●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。

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

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。

◎ 与党税制協議会での日医の主張

日本医師会は、2014年7月30日の与党税制協議会ヒアリングへ呼ばれた。ここでも、仕入税額控除が可能になるならば軽減税率の適用でも良い、というような趣旨の主張をしている（毎日新聞2014年7月30日朝刊参照）。

確かに、保険診療を非課税取引としている現行制度では、事業者である開業医や医療機関は仕入税額控除ができない。消費税率を引き上げると、診療報酬の引上げなどで対応するしか手段がない。自由診療は別として、実際には、社会保険適用診療については、診療報酬などの改訂を待つよりない。（これは、日医はもちろんのこと、日本歯科医師会や日本薬剤師会なども同じである。）

こうしたことをから、日医は従来から医療への「ゼロ税率」適用を主張してきた。「ゼロ税率」は、ゼロ%で売上に課税することになることから、医療も課税取引となり、事業者である

開業医や医療機関は、医療機械や薬剤など仕入で課税された消費税額を控除できる。一方で、医療や調剤などの売上には、0%で課税することから、患者にも消費税負担がなく、やさしい。

ところが、与党／財政当局の逆進対策が軽減税率に傾斜して議論されてくると、日医は、これまでの「ゼロ税率」主張をトーンダウンさせた。代わって、「ゼロ税率等」ないし「軽減税率」の適用を主張し始めた。こうした変節は、与党や財政当局が「消費税収の大幅減少につながるゼロ税率適用範囲の拡大は絶対認めない」との堅い壁を設けているが理由であろう。「突破は至難」と察したからであろう。だが、これまでの医療非課税から軽減税率適用に変わると、患者は、窓口や薬局で、治療代や薬価（価額）に加え、消費税をあらたに負担することになる。

◎ 日医の身勝手、変節で消費税負担の患者肩代わりはご免だ

こうした日医の変節で一番犠牲になるのは、生活者である患者である。しかも、問題なのは、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である。

こうした日医の軽減税率適用の主張と与党／財政当局の軽減税率を一律8%とする画策とが、裏取引かどうかは別として、一致を見たとする。この場合、これまで非課税であった治療代や薬価（価額）に、いきなり8%もの消費税が上乘せされ、窓口で患者から徴収されるというとんでもないことになる。つまり、日医も財政当局も高笑いで、一番の犠牲者は患者だけとなる。

ゼロ税率の拡大を断固排除しようとする与党や財政当局の堅い壁は突き崩せない。しかし、社会保険診療などがこのまま非課税では、事業者である医師や医療機関の側に「損税」が発生し続ける。最新の医療機器を導入しても仕入税額控除ができず、市場原理にも合わない等々、日医のさまざまな言い分は分からないでもない。

しかし、だからといって、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%？）適用の与党／財政当局の増税戦略に安易に乗ることによ

いであろうか。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、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。

これでは、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。自己利益優先で、納税者に奉仕するプロパガンダを捨て去り、納税者を食い物にするどこかのギルドに似てくる。

◎ 巨額の輸出戻し税よりは医療へのゼロ税率適用を

現在、輸出取引には、「消費税輸出免税制度」（輸出戻し税）という呼び名で「ゼロ税率」が適用されている。この制度によって、輸出取引主体の大企業は多額の消費税が還付を受けている。

巨額の還付先（2007年推計）としては、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：キヤノン（年同 990億円）と名立たる大企業が並ぶ。

これら上位5社だけでも、消費税の還付（輸出戻し税）額が年8,000億円を超える。2014年4月から、消費税率は5%から8%に引き上げられた。このことから、今後還付税額はますます増え、軽く1兆円を超えるのではないか。

輸出取引中心の大企業にゼロ税率を適用し、巨額の消費税額還付の垂れ流しを続けている。その一方で、医療（社会保険診療）など生活者向けの逆進対策にゼロ税率を導入することには頑なに拒否反応を示す与党や財政当局。「生活者軽視」のこの国の税財政政策にはレッドカードがついている。

◎ 日医はブレないで「医療にゼロ税率適用」の主張を

患者を置き去りにした、日医の医療（社会保

険診療)への「ゼロ税率」適用から「軽減税率」適用への変節は受け入れ難い。まだ、患者には、現行の「医療は非課税、の方が益しである。

やはり、日医は、事業者が仕入税額控除をすることでき、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の主張を堅持すべきである。

これは、現在非課税取引となっている「教

育」分野にある教育機関なども同じだ。ちなみにカナダは「医療」、オーストラリアは、「医療」にも「教育」にもゼロ税率を適用している。

日本医師会は、ブレないで、患者と一丸となって「医療にゼロ税率適用」の主張をすべきである。加えて、「お産」にもゼロ税率適用を求める必要がある。

(Taxing Woman)

編集後記

『JTI税務ニュース』（電子版）の第2号の刊行ができ、ホッとしている。今号では、「消費税の複数税率化と仕入税額控除～帳簿方式で逆進対策は可能か」というホットなテーマの【論説】と【対論】を掲載。来年（2015年）10月の消費税率2ケタ化の是非について、首相は今年12月ごろに判断するという。時機を得た掲載ではないか。とりわけ「対論」では、財政当局や業界の声の縛られない議論展開。税務に関係する者には大変勉強になる。また、【研究ノート】「頓挫したアメリカの税務専門職資格（RTRP）制度」は、『国民税制研究』創刊号に掲載された石村代表の【論説】の事実上の「続編」。新専門職資格（RTRP）制度を違法とした連邦地裁の判決、その後の動きを紹介・分析したもの。連邦控訴裁判所も、「新制度は違法」とした。課税庁（IRS）／連邦財務省は、連邦最高裁への上告を断念、新資格（RTRP）制度の実施を停止した。「訴訟社会アメリカ」の厳しさをまざまざと見せつけてくれる。逆に、わが国ではこんな元気な訴訟ができるのか、一方、裁判所は正義を貫くことができるのか？その答えは【巻頭言】に隠されているのではないか。7月14日に、最高裁第二小法廷（千葉勝美裁判長）は、日本政府もつくったことを認めている沖縄返還密約文書を「ない」として行政がした非開示決定を支持する判決を下した。同じ最高裁第二小法廷（同裁判長）、今度は、7月18日に、永住外国人も生活保護の対象となるとした福岡高裁の判決を破棄し、「永住外国人の生活保護法の適用対象となる『国民』には含まれない」とのはじめての判断を示した。これらの判決の評価は歴史にゆだねるとしても、改めて司法権力の社会への影響の大きさ、最高裁裁判官の国民審査制度の重さを感じる。

（編集局長 中村克己）

【入会のご案内】

郵便振込口座番号：00280-7-135937
国民税制研究所（コクミンゼイセイケンキュウシヨ）
《他行からの振込の場合：（店番）029 当座、口座番号0135937》

【電子版】JTI税務ニュース《ISSN 2188-7489》第2号《<http://jti-web.net/>》

2014年9月26日発行 ©2014 国民税制研究所 JTI

編集／発行人：中村克己

国民税制研究所

(JTI=Japan Tax Institute)

発行所：〒220-0044 横浜市西区北幸2-9-10 横浜HSビル4F (税)シンワ会計社内

【Tel/Fax 045-311-5162】 【Eメール：info@jti-web.net】

Contact: JTI=Japan Tax Institute

C/o Shinwa Accounting Co., 4F Yokohama HS Bldg. 2-9-10 Kita-saiwai, Nishi-ku, Yokohama-city,

Kanagawa, 220-0004 JAPAN

【Tel/Fax 045-311-5162】 【Mail add : info@jti-web.net】