

付加価値税 (VAT)における ゼロ税率

一橋大学教授

渡辺智之¹⁾

Watanabe Satoshi

本稿は、付加価値税（VAT）におけるゼロ税率の適用が持つ意味の検討を通じて、VATの基本的仕組みを再考しようとする試みである。今後、消費税が引き上げられていくのに伴って、低税率下では考慮する必要のなかった問題が顕在化する可能性もあり得るが、その際、VATの基本的仕組みからの考察が必要になる場合もあろう。日本の消費税には、輸出入取引以外についてのゼロ税率はないので、本稿では、ニュージーランドのGST（Goods and Services Tax）におけるゼロ税率の仕組みを検討対象とする。なお、本稿で、VATは、消費税やニュージーランドのGST（以下では、NZ GSTと表示する）を含めた、消費型付加価値税一般を指す。

本稿ではまず、ⅠでVAT対象取引の整理を行った後、Ⅱでゼロ税率の一般的性質を考察し、ⅢでNZ GSTのゼロ税率の仕組みを説明する。最後に、Ⅳで消費税への含意も含め検討する。

1) 2011年11月の租税法研究会において、多くの有益なコメントをいただいた。

2) 消費税においては、居住者の定義は、外為法の規定によることとされており（消税令1条2項1号）、外国法人の国

I. VATにおける取引の種類

VATの課税対象となる取引類型を整理するに当たって、取引を国内（当該VATのjurisdiction内）の取引とクロス・ボーダーの取引に区分して考える必要がある。ここでは、当該VAT jurisdictionにおける居住者²⁾同士が国内で行う取引を国内の取引³⁾とする。本稿は、国内の取引のみを対象とし、クロス・ボーダー取引については、別稿に譲る。

VATの対象とする国内の取引は、次のように分類できる。

A. 課税対象取引

A-1. 標準税率が適用される取引

A-2. 標準税率以外の税率が適用される取引

B. 課税対象外取引

B-1. 非課税取引

B-2. 不課税取引

上記の分類で重要なのは、AとBの区別である。すなわち、Aについては、VATの仕組みの中に取り込まれるのに対して、BについてはVATの対象範囲から除外される。A-1とA-2の区別は、それほど基本的なものではなく、適用される税率の差にすぎない。なお、B-1の非課税取引の中には、Aに入り得る取引をあえて政策的にAから外したものと、もともとAに入りにくい取引とされるものが含まれているが、その区別は相対的なものにすぎない。

ゼロ税率が適用される取引はA-2に含まれる⁴⁾。A-2は、あくまでもVATの対象取引であり、Bに含まれる非課税取引とは性質が全く異なる。したがって、「標準税率が課されていた取引（A-1）を、政策的理由で非課税（B-1）にしても、税の累積が生じて効果が十分発揮できないので、ゼロ税率（A-2）にすべきである。」という議論には混乱がある。B-1の非課税取引は、A-1とA-2の中間的性格のものではなく、VATの対象範囲から外れた取引である。

II. B2Bゼロ税率とB2Cゼロ税率

VATの対象取引を、B2B取引とB2C取引とに区別することは重要である。ここで、Bとは、VATの納税者とされる事業者、典型的には、VAT課税上の登録事業者を指し、Cとは、Bではない者、典型的には最終消費者を指すが、免税事業者もCに含まれる。

内支店等についても居住者となる（外為法6条1項5号）。

3) ここでの「国内の取引」は、消費税法4条1項に規定されている国内取引（輸出を含む）より狭い概念である。

4) 軽減税率が適用される取引もA-2に入る。