

「主要国及び日本と経済的に緊密な関係をもつアジア諸国における付加価値税制に関する国際比較と税務専門家の視点に基づく日本の消費税制に関する考察」  
A Study on the International Comparison of the Value-Added Tax (VAT) System in Major Countries and Some Asian Countries with Close Economic Ties to Japan, and Some Consideration for the Japanese VAT System from the Perspective of Tax Professional

## 【目 次】

○はじめに

第一章 リサーチの主旨

第二章 各国の付加価値税制の概要

I EU 諸国 (EU、ベルギー、フランス、ドイツ)

II イギリス

III スイス

IV ニュージーランド

V 中国

VI 韓国

VII 台湾

VIII ベトナム

IX シンガポール

X インドネシア

XI タイ

XII マレーシア

XIII カナダ

第三章 付加価値税のトピックに関する国際比較に基づく考察

第四章 まとめ

・ルートマップ

○あとがき

○付録 「各国の付加価値税制の概要の一覧表」

○参考資料

○参考文献

2023年4月

日本税理士会連合会国際税務情報研究会

RESEARCH COMMITTEE ON INTERNATIONAL TAXATION JAPAN FEDERATION OF  
CERTIFIED PUBLIC TAX ACCOUNTANTS' ASSOCIATIONS (JFCPTAA)

## 〇はじめに

日本税理士会連合会国際税務情報研究会  
担当副会長 太田 直樹

国際税務情報研究会は2013年7月に、日本税理士会連合会（以下、日税連）の付設機関として設立されました。税務専門家組織内の研究機関としての役割を果たすため、これまで、税務専門家の視点から、国際比較研究のアプローチを用い、各国の税制、税務行政、税務専門家制度に関する最新のトピックについて研究を行ってきました。そして今回、当研究会では主要国及び日本と経済的に密接な関係を持つアジア諸国（地域を含む。以下同じ。）における付加価値税制について、独自の研究を進めてまいりました。

周知のごとく、日本においては少子高齢化が進み、社会保障などの公的サービスに必要な費用や道路などのインフラストラクチャーの維持管理費用、そして最近の国際情勢を要因として注目を集めている防衛費の安定的な財源確保や人口減少問題を抱える地方財政への支援を行う上で、税制がどうあるべきかを議論することは極めて重要であると考えます。

そうした認識に立ったうえで、日本の現行税制を俯瞰しますと、国民納税者は、特にインボイス制度をはじめ、国民消費を担税力の根拠としている消費税のあり方を注視している状況にあると言えます。付加価値税は、多くの国で導入されていますが、日本の消費税については、度重なる法改正の結果、複雑さが増し、税務専門家である税理士だけでなく、最終的な租税負担者である国民納税者にとってもわかりにくい、との指摘があります。

また、課税選択における事前届出制度と税務実務の現場との不整合を起因とした税理士賠償事案が年々増加するだけでなく、職業賠償保険金の支払額も高額化する傾向にあり、日税連税制審議会は、税理士業界においてリスクマネジメントを進めるため会長答申を行っています。

そうした中、当研究会では、付加価値税の制度設計や運用手法などについて、国際的な視点からの研究の必要であるとの認識を共有し、2021年度から情報収集を進める過程で、最終的には日本の消費税制がどうあるべきかを国民納税者へ提示すべきとの結論に至りました。

手法としては、付加価値税の国際比較の研究アプローチを用い、日本におけるDX推進の一翼を担うことが期待される電子インボイス制度の導入をも視野に入れました。

本研究のように、日本の付加価値税としての消費税のあり方の方針を示すことが税理士会としての社会的責任だと考えます。そうした方針を示すことにより、我々税理士は常に時代の変化に敏感に対応し、高い品質のサービスを提供する存在であり続けると共に、国民納税者から更なる信頼を獲得し、国民納税者にとって必要不可欠な存在として認知されることを期待します。

最後になりましたが、今回の執筆編集にあたった専門委員の方々のご尽力に感謝いたします。

## **Abstract**

The Value-Added Tax (VAT) has been introduced in a lot of countries all over the world. In addition, VAT becomes a significant tax item to its status of tax revenue for each country. Several studies proved these points, taxable articles, tax rate, invoice system and the relation to the social security burden rate. However, little attention has been given to the procedure on tax returns and tax option system for small business entities from the perspective of tax professionals.

Looking back over the Japanese tax system, VAT was introduced in 1989 and has been made partial amendments over and over again. Those have led to the complex structure of the Japanese VAT system and a lot of inconvenient cases on the VAT procedure matter that tax professionals have been faced with difficult situations.

In such situations, Japan plans to introduce the invoice system combined traditional book calculating system. Today, most taxpayers in Japan pay attention to the invoice system and the framework of the Japanese VAT system.

Therefore, this paper focuses on the following three topics.

First, updating the study about the main framework of the VAT system in major countries and some Asian countries with close economic ties to Japan.

Second, trying to clarify the issues of the VAT procedure system in Japan.

Third, suggesting the vision for the future of the Japanese VAT system from the perspective of tax professionals.

Finally, it is hoped that the outcome of this paper will contribute to the evolution of Japanese VAT system and tax professional work.

## 第一章 リサーチの主旨

1. 日本の消費税は付加価値税制として、平成元年（1989年）に高齢化社会の本格的な到来を見据えた財源確保を目的として導入された。その後、厳しさを増す国家財政の状況や社会経済の変化に対応し、課税取引や免税事業者の範囲、税率、簡易課税制度などが、適時に見直されると共に、消費税自体は国家財政における主要財源としての役割を担ってきた。近年では、デジタル取引への課税の適切性を担保する目的でリバースチャージ方式が導入されたほか、令和5年（2023年）10月からは、従来の帳簿方式に併用される日本版インボイス制度の導入も決定している。

一方、最終的には消費者が負担する税目という性質からは、本来は可能な限り、シンプルであるべき税制が、度重なる改正により年々複雑化する傾向にあり、納税義務者である事業者は勿論、税務専門家である税理士にとっても、分かりにくい側面を有していることも事実である。

この点、①非課税取引の内容、②小規模事業者に関する制度、③国際取引への対応策などについて、日本の消費税制のあり方について、改めて論点整理を行う必要が生じている。

2. 焦点を国際社会に向けると、日本に先行して、付加価値税制を導入していた主要国でも、同制度の様々な改正がなされ、現在ではデジタル取引の拡大に対応した、電子インボイス制度を積極的に導入・運用している国も存在する。

また、有史以来のグローバル経済の進展に伴い、アジア経済も急速に成長拡大し、日本と経済的に密接な関係を持つアジア諸国においても付加価値税制の導入が進んできている。

こうした税制を取り巻く外部環境の変化の中、税務専門家サイドにおいても、関与先企業の活動の国際化とデジタル化に対応すべく、国際的な視点に立ち、付加価値税制の研究、とりわけ電子インボイス制度を研究する必要性がこれまで以上に増している。更には、日本の税理士の関与先企業が、アジア地域、特にASEAN諸国に進出する場合に必要とされる当該国の付加価値税制についての知見を必要とする時代に入っている。

3. しかしながら、先行研究においては、政府や経済学研究者の視点に基づく、主要国の付加価値税制の導入状況、課税取引の範囲、税率、書面インボイス制度、社会保障に係る国民負担率などの論稿等に留まり、付加価値税実務を担う税務専門家の視点からの研究は十分なものとはいえなかった。

そのため、本稿では、主要国及び日本と経済的に密接な関係を持つアジア諸国の付加価値税制に係る情報のアップデートを兼ねた、国際比較研究のアプローチにより、電子インボイス制度導入の論点を含めた日本の消費税制の問題点についても焦点を当てながら、税理士の視点からの必要な提言を試みることにした。

## 第二章 各国の付加価値税制の概要

本章では、以下の主要国及びアジア諸国の付加価値税制について論稿する。なお、入手できた情報量に差異があるため、記述量にはバラツキがあるが、①当該国の付加価値税制の概要、②課税取引、非課税取引、免税取引、③税率、④税額計算プロセスとインボイス制度、⑤申告と納税、⑥小規模事業者の特例、⑦国際取引への対応については、共通項目として記述している。⑧その他の項目は、執筆担当者の判断で、当該国の付加価値税制の特徴的な規定等について、記述している。

これらの項目のうち、⑥については、各国の免税事業者等の判定基準である課税売上高等は、本稿において、明示がない場合は、当年課税売上高等である点に留意されたい。

- I EU 諸国 (EU、ベルギー、フランス、ドイツ)
- II イギリス
- III スイス
- IV ニュージーランド
- V 中国
- VI 韓国
- VII 台湾
- VIII ベトナム
- IX シンガポール
- X インドネシア
- XI タイ
- XII マレーシア
- XIII カナダ

## I EU 諸国 (EU、ベルギー、フランス、ドイツ)

執筆担当：瀧谷和隆副委員長、藤本則子委員、金山知明委員

### 1. EU 付加価値税制の概要

EU の付加価値税制は、EU の機能に関する条約 (TFEU: Treaty on the Functioning of the European Union) の 113 条に基づき、EU 加盟国の間接税 (主に付加価値税と物品税) の分野における加盟国の調和が図られている<sup>1</sup>。そして、この条約に基づいた「規則」(Regulation)、「指令」(Directive)、「決定」(Decision)、「勧告・意見」(Recommendation/Opinion)により、付加価値税制の詳細な規定が定められており、各加盟国は、その「指令」の中の「付加価値税の共通制度に関する EU 理事会指令」(Council Directive on the Common System of Value Added Tax、以下、「VAT 指令」という)を立法措置の根拠とすると共に、各加盟国の政治・経済・文化・歴史的経緯などの諸事情や価値観などが複雑に反映された各加盟国独自の VAT 法を制定している。

VAT 指令は、1967 年 4 月 11 日に、第 1 次指令が出され、そこで売上税を廃止して付加価値税を採用することや付加価値税制を前段階控除方式の多段階税とすることなどを定めた。また、第 1 次指令と同日付で、第 2 次指令「共通付加価値税制度の構造と適用方法」が公表され、そこで、「課税客体」、「納税義務者」、「課税標準」、「輸出免税」、「前段階控除」、「記帳義務」、「特別措置」、「経過措置」について定め、現行の EU 付加価値税の基礎となる制度が整備された。更に、第 2 次指令の 11 条にて「インボイス方式」の導入を提唱し、その後、各国の国内世論の反対や各国の対立等を経て、1977 年 5 月 17 日に第 6 次指令が公表され、その後約 30 回の改訂を経て、2006 年 11 月 26 日に現時点の VAT 指令 (2006/112/EC) に至っている<sup>2</sup>。

また、1977 年には、VAT 指令 398 条に基づき、VAT 指令による規定の統一的な運用を促進することを目的に、諮問委員会である VAT 委員会 (VAT Committee) が設置され<sup>3</sup>、VAT ガイドラインを公表した<sup>4</sup>。なお、VAT 委員会は、法的拘束力のある決定を下すことはできないが、VAT 指令の運用に関する指導を行うことができ、ガイドラインの一部が拘束力のある「付加価値の共通制度に関する EU 理事会指令を実施するための施策を定めた EU 理事会規則」(実施規則: Implementing Regulation) に組み込まれ、電子商取引や居住地などに関する統一的な解釈を定めている。

### 2. 課税取引・非課税取引・免税取引

#### (1) EU における課税取引・非課税取引・免税取引

##### ① 課税取引

課税取引については、日本とほぼ同様の範囲が該当する。

<sup>1</sup> Official website of the European Union ([https://ec.europa.eu/info/index\\_en](https://ec.europa.eu/info/index_en))

<sup>2</sup> Official website of the European Union (<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2006L0112:20110101:EN:PDF>)

<sup>3</sup> VAT 委員会は、欧州委員会に設けられた組織で、指令により定められたいくつかの項目については、各加盟国は制度を導入する前に VAT 委員会と協議しなければならない。

<sup>4</sup> Official website of the European Union ([https://taxation-customs.ec.europa.eu/vat-committee\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/vat-committee_en))

EU の付加価値税制においても、日本の仕入税額控除と同様に、事業者は、納付する税額から他の事業者から購入した資産や提供を受けた役務に課された付加価値税を控除することができる。そして、その控除を前段階税額控除と呼び、原則として、資産の譲渡及び役務の提供を行う事業者が行う課税取引に利用する場合に限り、その対応する前段階税額控除が認められている。

## ② 非課税取引

社会政策上等の理由による非課税取引と金融・保険・不動産関連取引による非課税取引がある（VAT 指令 132 条 1 項、135 条）。

### a 社会政策上等の理由による非課税取引

- ・乗客輸送及び電話通信を除く公共郵便業務等
- ・公的機関又はそれと類似の機関による看護、医療ケア等
- ・歯科医等による専門的治療等
- ・老人養護施設等の福祉及び社会保障に関連する役務の提供等
- ・学校又は大学教育、職業訓練又は再訓練等に関連する役務の提供等
- ・政治的、労働組合的、宗教的、愛国的、哲学的、慈善事業的、市民組織的性格の非営利組織の会費等
- ・公共ラジオ、テレビ放送組織が行う商業目的外行為 など

### b 金融・保険・不動産関連取引による非課税取引

- ・保険ブローカー及び保険エージェントの保険及び再保険取引
- ・信用供与と仲介及び信用を供与する者による信用の管理
- ・土地の譲渡（建築用地等を除く）
- ・不動産の賃貸又はリース（車両の駐車のための土地の賃貸を除く） など

## ③ 免税取引

以下の取引は、いわゆる免税取引（ゼロ税率取引）となる（VAT 指令 169 条(b)(c)）。

- ・マーケットプレイス等に対して出店者が譲渡したとみなされる資産の譲渡
- ・EU 域内非課税納品
- ・輸出及び輸出関連取引
- ・EU 域外の居住者に対する保険、金融サービス及び輸出関連取引 など

輸出免税については、以下の通りである。

付加価値税は、EU 加盟国内において消費される資産、サービスについて負担を求める税であるため、輸出は免税取引（ゼロ税率取引）になる。

役務の提供に関しては、EU 加盟国内で行われる一部の輸出関連役務の提供は非課税になるが、EU 加盟国外で行われる場合は不課税になる。

## (2) 特定国における非課税取引と免税取引

### ① ベルギー

不動産取引（土地が付随する新築ビルディングを除く）、美容整形を除く医者や看護師

などによる医療行為、金融取引、保険、身体障害者や老年者に対する介護サービス等は非課税取引に分類される。EU 域外への輸出、輸出類似取引、年間最低 48 回発行される電子新聞などは免税取引（ゼロ税率取引）となる。

## ② フランス

一定要件を満たす土地、金融取引、建築後 5 年以上経過した建物の初回譲渡、保険、教育、医療行為、公益法人からの一定のサービスは非課税取引に分類される。EU 域外への輸出、輸出類似取引などは免税取引（ゼロ税率取引）となる。

## ③ ドイツ

土地・建物、金融取引、保険、教育、医療サービス等は非課税取引に分類される。ただし、土地・建物、金融取引については、一定の要件を満たす場合、事業者の選択によりそれら譲渡等を課税取引として扱うことができる。この場合は関連する仕入税額を控除することが可能となる。また、前段階控除が認められる免税取引（ゼロ税率取引）としては、EU 域外への物品やサービスの輸出売上及び他の EU 加盟国への物品売上（intra-Community）がある。

## 3. 税率

### (1) EU の VAT 税率

VAT 指令 97 条では、標準税率を 15%以上と定めており、2022 年 1 月 1 日時点では、ルクセンブルクの 17%が最も低く、ハンガリーの 27%が最も高くなっている。これらの標準税率の他に、軽減税率、超軽減税率、経過措置適用中の軽減税率などがあると共に、過去には割増税率が適用されていたことなどもあり、EU 域内の付加価値税の税率構造は複雑なものとなっている<sup>5</sup>。

また、VAT 指令 98 条では、Annex III（軽減税率対象品目リスト）に定める食料品、水道水、新聞、雑誌、書籍、医薬品、旅客輸送、宿泊施設の利用、外食サービス、スポーツ観戦、映画等の分野において 2 段階まで軽減税率を適用することを認めている。なお、VAT 指令 99 条では、原則として、軽減税率は 5%を下回ってはならないと定めており、ゼロ税率及び 5%未満の軽減税率については否定する考え方を採用していたが、2021 年 12 月の EU 経済・財務相理事会において、特定品目については①軽減税率の適用品目の拡大及び②ゼロ税率及び 5%未満の軽減税率を認める旨等を盛り込んだ改正指令が合意され、今後、欧州議会における協議等を経て正式に発行することとされている<sup>6</sup>。同時に、

<sup>5</sup> An official website of the European Union. "VAT rates applied in the Member States of the European Union Situation at 1st January 2021" p.3, pp.17-22  
([https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2021-06/vat\\_rates\\_en.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2021-06/vat_rates_en.pdf))

また、上記資料から「ベルギー、フランス、ドイツの軽減税率、標準税率、割増税率、経過措置適用中の軽減税率の推移の概要」（参考資料 1）と「各加盟国の付加価値税率一覧表」（参考資料 2）を作成し巻末に記載

<sup>6</sup> 財務省「消費税など（消費課税）に関する資料：諸外国における付加価値税の概要」

([https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/itn\\_comparison/j04.htm#a01](https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/itn_comparison/j04.htm#a01))



2021年12月に更新されたVAT指令では、「気候変動対策」、「デジタル化の支援」、「公衆衛生の保護」をEUの共通政策の優先事項として定めたことに基づいて、各加盟国は、AnnexIIIを更新すると共に、環境及びEUの気候変動目標に有害と見なされるサービスや物品については、2030年までにその軽減税率や免税措置を撤廃しなければならなくな<sup>7</sup>った。

このように、各国にてこれまで歴史的・政治的経緯などの理由によって定められてきた軽減税率対象品目においても、EU共通の優先課題である気候変動対策などにとって有害と見なされたサービスや物品については、付加価値税の軽減税率や免税措置を撤廃することとし、付加価値税制が環境政策などにも影響力を及ぼしており、その傾向は今後も強まるものと思われる。これまでEU各国において、ある意味理解しがたい軽減税率の対象品目も少なからず存在していたが、今後、それらの税率や対象品目がどのように見直され、その結果として気候変動対策目標等にどのような効果を及ぼすことになったかを検証することは、我が国の今後の消費税制度のあり方を再考する際には大変参考になることだろう。

## (2) 特定国におけるVAT税率と税収全体に占めるVAT税収<sup>8</sup>

軽減税率については、その適用範囲が多くの細目に及ぶが、主だった税率は下記の通りでベルギーとフランスの標準税率はOECD加盟国の平均税率（2020年12月31日現在19.2%）よりも高く設定されている。

国名	標準税率	軽減税率	超軽減税率	経過措置適用中の軽減税率
ベルギー	21%	6%/12%	-	12%
フランス	20%	5.5%/10%	2.1%	-
ドイツ	19%	7%	-	-

### ① ベルギー

21%を標準税率とし、軽減税率としてレストランでのサービス（飲み物を除く）、マールガリン、民間主導の低所得者向け住宅、一定の燃料などに12%、超軽減税率として食料、ノンアルコール飲料、書籍、新聞、医薬品、教育事業、身体障害者用機器などに6%が適用されている。更に12%の経過措置適用中の軽減税率がOECDのVAT指令AnnexIIIに含まれていない一定の物品とサービスに適用されている。

OECDの統計によると2019年の総税収2,034億ユーロ（28兆6,794億円）<sup>9</sup>に占めるVAT税収額は317億ユーロ（4兆4,697億円）で、その割合は15.6%であった。

<sup>7</sup> Ernst & Young LLP “Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2020”, pp564-578  
<https://taxnews.ey.com/news/2022-0499-ey-worldwide-vat-gst-and-sales-tax-guide-2022>

<sup>8</sup> OECD Library “Revenue Statistics 2021”  
<https://www.oecd-ilibrary.org/sites/a3c01d0d-en/index.html?itemId=/content/component/a3c01d0d-en>

なお、総税収には、社会保険料収入、雇用保険収入等も含む。

<sup>9</sup> 1ユーロ=141円で換算

## ② フランス

20%を標準税率とし、家畜用飼料用の未加工の農水産品、住居の改築工事、レストランなど一部のサービスに10%、食品（原材料を含む）、ガス、電気、書籍、映画、老年者や身体障害者用の機器やサービスなどに5.5%の軽減税率が適用されている。更に、一部の医薬品と新聞などの一定の出版物に2.1%の超軽減税率が適用されている。

OECDの統計によると2019年の総税収1兆941億ユーロ（154兆2,681億円）に占めるVAT税収額は1,743億ユーロ（24兆5,763億円）で、その割合は15.9%であった。

## ③ ドイツ

ドイツのVAT標準税率は19%、軽減税率は7%であり、軽減税率の対象は、例えば食品、本や新聞、博物館や劇場等の入場料、農産物、ホテル宿泊等である。なお、輸出やEU域内での譲渡等は免税取引（ゼロ税率取引）であり、関連する仕入税額は控除できる。

OECDの統計によると2019年の総税収1兆3,413億ユーロ（189兆1,233億円）に占めるVAT税収額は2,444億ユーロ（34兆4,604億円）で、その割合は18.2%であった。

## 4. 税額計算プロセスとインボイス制度

### (1) EUのインボイス制度と記載事項

EUの付加価値税は、売上に係る付加価値税から仕入に係る付加価値税を控除する税額計算の方式を採用していることから、インボイスは極めて重要な役割を担っている。なお、VAT指令では、その形式は書面であっても電子文書であっても良く、必ずしも1枚である必要はなく、複数の書面又は電子書面で構成されていても良いことになっている。インボイスの記載事項については、2012年以前は各加盟国の裁量に委ねられていたが、2013年1月1日から大幅に改正され、VAT指令226条にて下記のような共通の記載事項が定められた。

- ・インボイスの発行日
- ・インボイスの通し番号
- ・課税事業者登録番号（VATID番号）
- ・リバースチャージにより顧客が付加価値税の納税義務を負う場合又は顧客がEU域内非課税納品を受ける場合は、顧客の課税事業者登録番号（VATID番号）
- ・課税事業者及び顧客の正式名称と住所
- ・供給される資産又は役務提供の内容と数量
- ・インボイスの発行日と資産の譲渡日又は役務の提供や完了日が異なる場合は、その資産の譲渡日又は役務提供日や完了日。また、前受の場合はその前受金の受領日
- ・現金主義を適用する場合には、「Cash Accounting」の表示
- ・適用税率又は非課税となる項目ごとの課税標準額、税抜単価、単価に含まれていない割引、キックバック

- ・適用税率
- ・付加価値税額（VAT 指令に定める簡素化規定が適用される場合を除く）
- ・供給を受ける顧客が請求書を発行する場合には、「Self-billing」の表記
- ・非課税取引を行う場合、その根拠となる VAT 指令の条文、加盟国の付加価値税法の条文、または課税資産の譲渡又は役務の提供が非課税となることを示唆する表示
- ・リバースチャージが適用となる取引を行う場合には、「Reverse charge」の表示
- ・新車等の取引の場合には、新車等であることを示すスペックの表示
- ・旅行代理店のマージンスキームが適用になる場合には、「Margin scheme-Travel agents」の表示
- ・中古品、美術品、収集品、骨董品のための課税制度等が適用になる場合には、「Margin scheme-Second-hands goods」、「Margin scheme-Works of art」、「Margin scheme-Collector's items and antiques」の表示
- ・税務代理人が納税義務者である場合には、税務代理人の正式名称、住所並びに課税事業者登録番号（VATID 番号）

## （2）簡易インボイス

各加盟国は、インボイスの金額が 100 ユーロ（14,100 円）以下の場合と特定のインボイスを修正する場合については、簡易インボイス（Simplified invoice）の発行を認めなければならない。また、VAT 指令ではインボイスの発行が義務付けられていない取引において、加盟国がインボイスの発行を義務付けている場合や国内事業者が国内又は EU 第三国が課税地となる 135 条(a)から(g)の規定により非課税となる金融保険サービス等を行う際に加盟国がインボイスの発行を義務付ける場合には、一部の例外を除き簡易インボイスの適用を認めることができる。更に、上記の 100 ユーロ（14,100 円）以下の少額のインボイスに加えて、各加盟国は、VAT 指令 238 条に基づき、100 ユーロ（14,100 円）超 400 ユーロ（56,400 円）未満のインボイス及び商慣行又は実務の観点からすべての事項の記載を要求することが困難な産業については、一部の取引を除いて簡易インボイスの適用を認めることができる。

各加盟国は、簡易インボイスには以下の記載事項の記載を求めなければならない。

- ・インボイスの発行日
- ・資産の譲渡又は役務の提供を行う事業者を特定するための情報
- ・譲渡された資産又は提供された役務の内容を特定するための情報
- ・税額又は税額の計算に必要な情報
- ・特定のインボイスを修正する場合、元のインボイスの明確な参照情報と修正内容

## （3）インボイスの発行義務と免除

VAT 指令では、以下の取引については、その資産の販売者又は役務の提供者にインボイスの発行を義務付けている。しかし、2021 年からは Union ワンストップショップ制度を利用する課税事業者に対しては、負担軽減のためインボイスを発行する義務を免除した。

#### 【VAT 指令 220 条】

- ・他の事業者又は課税対象外法人に対する資産の譲渡又は役務の提供（1号）
- ・Union ワンストップショップ制度を利用する場合を除く、EU 域内通信販売（2号）
- ・EU 域内非課税物品（3号）
- ・上記1号と2号の資産の譲渡について收受された前受金（4号）
- ・他の事業者又は課税対象外法人から提供される役務について收受された前受金（5号）

上記の条項において、国内で行われる最終消費者に対する資産の譲渡及び役務の提供については、インボイスの発行は義務とはなっていない。また、各加盟国において、上記の規定の取引以外にもインボイスの発行を義務付けることができると共に、特定の非課税・免税取引についてインボイスの発行義務を免除することもできる。

2017年の調査において、EU加盟国の事業者が付加価値税のコンプライアンス対応に要する負担は、平均で月5時間、コストにして年間3,000ユーロ（423千円）弱という調査結果がある。また、非常に厳格なインボイス制度が実施されているEUにおいて免税事業者になりうる中小企業者のうち、課税事業者を選択している事業者が3割程度であり、7割程度が免税事業者のままであるという<sup>10</sup>。

なお、インボイスの発行期限は、各加盟国によって異なっており、ベルギー・フランス・ドイツでは下記のように定められている。

- ・ベルギー：翌月15日（インボイスの保存義務は7年、OSSは10年）
- ・フランス：原則として30日以内（インボイスの保存義務は10年）
- ・ドイツ：6カ月以内。ただし、EU域内の国際間取引やリバースチャージ方式の場合は15日以内となる。

#### （4）電子インボイス制度

VAT指令では、電子インボイス（electronic invoice）を「指令に規定する情報を含み、その発行及び受領が電子フォーマットで行われるもの」と定義しており、VAT指令の217条から240条までの要件を満たす書類であれば書面でも電子文書でも請求書として取り扱うこととしているが、受け取ったときの形式（書面か電子）で保管することを義務付けている。

また、電子インボイスの場合は偽造改竄されていないことを証明できる形式で保存しなければならない。事業者は設立された加盟国と課税地である加盟国の税務当局に、オンラインでダウンロードできる権限を与えなければならない。

なお、電子インボイス制度へ移行することの利点としては、以下のようなことが挙げられる。

- ・請求書発行に係る経費の削減

<sup>10</sup> 溝口史子「EU付加価値税の実務（第2版）」（中央経済社、2020）p.224,pp.247-248

（詳細は、Deloitte ”Special scheme for small enterprises under the VAT Directive 2006/112/EC Options for review : final report. Volume I” (May 2017), p.42 “Figure 24 – Take-up rate of the SME exemption scheme by Member State<sup>130</sup>”を参照)

- ・請求内容の迅速で正確な把握
- ・VAT 詐欺の防止（深刻な VAT ギャップの縮小）
- ・VAT 申告書の早期提出と早期還付の実現
- ・請求書の発行業務の軽減

特定国における電子インボイスの概要は以下の通りである。

#### ① ベルギー

BtoG (Business to Government) 取引について電子インボイスの発行が義務付けられることとなった。導入は請求金額の規模により下記のスケジュールで行われる。

- ・2022年9月より：契約金額 214,000 ユーロ（30,174 千円）以上
- ・2023年3月より：契約金額 30,000 ユーロ（4,230 千円）以上
- ・2023年9月より：契約金額 3,000 ユーロ（423 千円）以下の契約を除くすべて

なお、ベルギー政府は今後 BtoB 取引についても電子請求書の発行義務を課す予定である。

#### ② フランス

BtoB 取引につき電子インボイス (e-invoices) の発行義務と電子報告 (e-reporting) の提出義務が公布された。導入は課税業者の規模により下記のスケジュールで行われる。

- ・2024年7月1日まで：大規模法人
- ・2025年1月1日まで：中小規模の事業者（5,000人未満の規模で年間売上が15億ユーロ（2,115億円）又は資産総額が20億ユーロ（2,820億円）未満の事業者）
- ・2026年1月1日まで：零細規模の事業者（250人未満の規模で年間売上が5千万ユーロ（705千万円）又は資産総額が4,300万ユーロ（606.3千万円）未満の事業者）

#### ③ ドイツ

ドイツにおいては、2017年制定の電子請求書法 (e-Bill law) 及び電子インボイス規則 (Regulation on eInvoicing) により、段階的に公的機関との取引についての電子インボイス利用が進められ、2020年11月27日からは、連邦政府機関との取引 (BtoG 取引) についてはすべて、e-invoice の使用が義務付けられた。現在のところ、BtoG 取引以外の取引に電子インボイスの使用義務はないが、電子インボイスに関する EU 指令 (EU Directive 2010/45/EU) に従う形での電子インボイス利用は法的に認められている。

## 5. 申告と納税

### (1) 課税期間と提出期限

VAT 指令では、課税期間は1年以内、そして提出期限は課税期間終了後2カ月以内と定められている。原則として、納税期限は申告期限と同様であるが、加盟国は独自に予定納税の規定を設けることができ、ベルギー・フランス・ドイツの課税期間と申告期限は以下の通りとなっている。

国名	課税期間	申告期限
ベルギー	月次、四半期	原則：翌月 20 日 特例：ホリデーシーズンの 6 月分と 7 月分（四半期申告の場合は 4-6 月分）の申告は提出期限延長の特例が設けられているが、納税については原則通り翌月 20 日となっている）
フランス	月次、四半期、年	翌月 15 日から 24 日の間
ドイツ	月次、四半期、年	翌月 10 日

また、上記の課税期間を定めた定期的な申告書の作成提出に加え、ERP システムで取引終了と同時に自動的に取引内容が税務当局に報告される Real-time reporting の導入が進んでいる。

## (2) 申告手続と納税

### ① 事業者登録

EU 域内において活動を開始するすべての事業者は、事業者登録を行わなければならない。加盟国はインターネットでの届出制度を設けなければならないが、事業者はこの届出の提出により納税者番号を与えられる。課税事業者登録番号（VATID 番号：国の略号アルファベットと数列で構成。国の略号は、ベルギーは BE、フランスは FR、ドイツは DE）は、納税者番号と原則共通であるが、一部異なる加盟国もある。また小規模免税事業者には「EX」から始まる番号を与えられる。

VATID 番号は誰でもインターネットで VIES 検索システムにアクセスすることにより事業者の ID を確認することができる。

なお、2009 年より、通関手続に関与する者は VATID とは別に輸出入を行う前に EORI 番号（Economic Registration and Identification Number：事業者登録識別番号）を取得しなければならなくなった。この EORI 番号もオンラインのデータベースにアクセスすることにより確認を行うことができる。

### ② VAT 申告書

各加盟国には電子申告を導入する義務が課されており、納税者が希望すれば電子申告ができる環境を提供しなければならない（納税者側は義務化されていない）。申告書の様式は統一されていないが、申告書に記載しなければならない内容は VAT 指令により定められている。

なお、ベルギーでは、原則として電子申告が義務付けられているが、IT 環境の未整備等により電子申告が難しい事業者は、理由書を提出することにより、紙による申告書（No. 625）をデータ（PDF 形式）により提出することが認められている。

フランスでも電子申告は既に義務化されており、2013 年時点での利用状況は 82% である。公共財政総局（DGFIP：日本の国税庁に相当する機関）はポータルサイト上に Impôt.gouv というウェブアカウントを設け、申告・納税に係る情報取得や手続等をすべてオンラインで行えるようにしている。

また、VAT 指令では、VAT グループ税制 (VAT grouping rules) を規定し、これを受けて欧州委員会はグループ化の調和と規制のためのガイドラインを 2009 年に定めた。それ以降、加盟国内において複数の納税者が単一の申告書を提出する連結納税制度の選択の導入が進められている。ベルギー、フランス、ドイツにおいてもこの連結納税制度を導入している。

税務申告に加え、VATID 番号を有する事業者はその資産の譲渡や役務の取引について、供給者や顧客の VATID 番号を含む取引内容を記した EC セールスリストを提出する義務が課せられている。

### ③ 納税地

資産の譲渡については、原則として資産の譲渡が行われた時点で資産が所在する場所が課税地とされるが、役務の提供については、原則として BtoB 取引は受益者居住地 (リバースチャージ制度も併用)、BtoC 取引は供給者の所在地が、それぞれ課税地とされる。電子取引については役務の提供場所が明らかでない取引があるため別の規定が設けられている。

また、EU 域内取得の課税地は取引対象資産の輸送の終了時に資産が所在する場所、そして輸入は原則として資産が EU 内に持ち込まれた時点で所在する場所 (資産が保税手続を要する場合は、その保税手続が終了した時点でその資産が存在する場所) とされている。

### ④ VAT の繰越と還付

VAT の還付の義務化は、各加盟国にて統一はされていない。また、EU 域内の VAT 還付については、2010 年 1 月 1 日よりインターネットによる手続が可能となっており、還付手続の進行状況をインターネットで確認することができる。

ベルギー、フランス、ドイツの VAT の繰越と還付は以下のようになっている。

#### a ベルギー

還付請求申請期限は還付不足額が生じた年度の翌年度以降 3 年間

なお、酒、煙草、贈答品 (50 ユーロ (7,050 円) 以上) などの交際費、ホテル宿泊代、レストランでの飲食代、中古車購入などに係る VAT は還付 (控除) 対象とならない。

#### b フランス

還付請求申請期限は還付不足額が生じた年度の翌年以降 2 年以内

なお、従業員のホテル宿泊代、ガソリン、贈答品 (69 ユーロ (9,729 円) 以上)、乗用車の購入や輸送、リース代などに係る VAT は還付 (控除) 対象とならない。

#### c ドイツ

控除不足額は随時還付され、還付額の繰越し制度はない。

国名	繰越	還付
ベルギー	・仕入不足税額が生じた翌年 3 年間	・月次、四半期申告共に原則として 400 ユーロ (56,400 円) 以上の控除不足

		<p>が生じた時に還付申請が認められ、それぞれの期限から3カ月後に還付が行われる。特例として一定の要件を満たす月次申告の事業者や新規事業者は申請により50ユーロ（7,050円）以上の控除不足額で還付申請が認められ、2カ月後に還付が行われる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 還付の進行状況は Federal Public Service FINANCE (FPS) という公共税務機関が提供している MINFIN というアプリケーションを利用して確認することができる。この MINFIN では個人の税務申告や各書式のダウンロードも可能である。</li> </ul>
フランス	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 無期限に繰越し可能</li> <li>・ 還付要件を満たす仕入税額控除不足額があったとしてもそれに係る VAT の申告書が期限内に提出されなかったときは還付対象とならず、繰越し対象となる。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 年末の仕入税額控除不足額が150ユーロ（21,150円）を超える場合、月次の仕入税額控除不足額が760ユーロ（107,160円）を超える場合、申請により還付が可能</li> </ul>
ドイツ	なし	随時還付

## 6. 小規模事業者の特例

### (1) EU の小規模事業者の特例

VAT 指令で定める小規模事業者への特例制度は以下の通りである。

施策名	採用国	根拠条文と概要
小規模事業者免税措置 (SME exemption)	25 カ国 (オランダ・スペインは不採用)	【VAT 指令 282～292 条】 一定の売上基準額まで VAT の納税を免除する制度（他にもコンプライアンス義務を軽減する制度がある）
段階的免税措置 (VAT graduated relief)	3 カ国 (フィンランド、オランダ、スペイン)	【VAT 指令 282～292 条】 課税売上の一部を段階的に免除する制度
定率控除制度	7 カ国	【VAT 指令 281 条】



(VAT flat-rate scheme)	(ドイツ、スペイン、ベルギー、マルタ、ギリシャ、キプロス、ポーランド)	特定の業種の売上額が基準額以下の事業者に対して、売上に対する定率の仕入税額控除を認めるか、その代わりに納付税額を一定率減額する制度（日本の簡易課税制度と同様の制度）
現金主義会計の特例 (Cash accounting scheme)	23 カ国 (ベルギー、チェコ、フランス、デンマークは不採用)	【VAT 指令 66 条(b)】 一定の売上基準額（25 千～2 百万ユーロ（3,525 千～282 億円））に年間売上が達するまで課税売上に係る付加価値税及び仕入税額の発生時点を現金收受時とする制度

2020 年 2 月 18 日、EU 理事会は、以下のように小規模事業者特例制度に関する指令の改正を採択し、2025 年 1 月 1 日から実施することになった。

- ・各加盟国は、年間売上が 85 千ユーロ（11,985 千円）を超えない範囲で小規模事業者の基準額を設け、該当する事業者の資産の譲渡と役務の提供を課税対象外（免税）とする制度を設けることができる。
- ・基準額については、各国単位の売上だけでなく、EU 域内での年間売上が 100 千ユーロ（14,100 千円）を超えてはならない。
- ・設立地以外の加盟国で小規模事業者特例制度の適用を受けるためには、設立地である加盟国で発行された VATID 番号を用いて当該加盟国への事前の申請が必要であり、当該加盟国においては、「EX」で始まる独自の小規模免税事業者番号を発行する。
- ・前暦年を基準年とし、前暦年に基準額を超えた場合は、翌年から小規模事業者の特例の対象外となるが、暦年中に基準額の 10%超過するまでは特例制度の継続適用が認められる。また、加盟国は、この 10%の代わりに 25%を適用することも認められるが、いずれの場合も基準額が 100 千ユーロ（14,100 千円）を超えることはできない。

なお、上記の基準額以下の小規模事業者であっても課税事業者となる選択権を有しており、課税事業者になることを選択した場合に限り、自らの請求書等には付加価値税を表示することや前段階税額控除を受けることが可能となる<sup>11</sup>。

## (2) 特定国における小規模事業者の特例

### ① ベルギー

- ・対象者：前暦年の VAT を含まない売上高が 25 千ユーロ（3,525 千円）（新規開業者は見積計上）を超えない小規模事業者は申請により免税業者となることができるが、建設業やケータリング業や中古商品を扱う業者は申請できない。なお、収入金額にかかわらず政治、宗教、人道、博愛、愛国等を趣旨とし法律に則って固定会費で運営さ

<sup>11</sup> 溝口史子「EU の付加価値税に係る 2020 年以降の諸課税の概要」、月刊国際税務 Vol.40 No.6（税務研究会、(2020) 年） p.22

れる慈善団体は免税業者とされている。

- ・申請期限：免税業者となるためには下記の期限までに申請書（Form 604B）を提出しなければならない。

7月1日から適用：6月1日までに提出

1月1日から適用：前年の12月15日までに提出

なお、いったん免税事業者を選択した者は3年経過後でなければ免税事業者から課税事業者に戻れない。

- ・定率控除制度（簡易課税制度）：一定の要件を満たす農林水産業者は個別控除に代えて、一定割合を申告書上で控除することができる。

## ② フランス

下記の小規模事業者は者に免税事業者となる。

- ・資産の譲渡：前暦年が85,800ユーロ（12,097.8千円）（暦年中に94,300ユーロ（13,296.3千円）を超えるまでは継続適用可）
- ・役務の提供：前暦年が34,400ユーロ（4,850.4千円）（暦年中に36,500ユーロ（5,146.5千円）を超えるまでは継続適用可）

なお、定率（定額）控除制度は規定されていない。

## ③ ドイツ

原則として、免税点はなく、ドイツで活動するすべての事業者はVAT登録義務者である旨を当局に通知しなければならない。

しかし、直近の暦年売上高が22千ユーロ（3,102千円）以下であり、かつ、当年の売上高が5万ユーロ（705万円）以下になることが見込まれる場合、事業者はその売上にVATを転嫁しないこととされる（選択により転嫁することも可能）。

## (3) EUのミニワンストップショップ(MOSS)制度とワンストップショップ(OSS)制度

2010年のVATパッケージではEU域外の事業者がEU域内で提供する消費者向けテレコミュニケーション、放送、電子的手段による役務（TBEサービス）の課税地は消費者の居住地となる。これを受けて、EU域外の事業者に受益者居住地におけるVATの納税義務が生じることとなり、簡易申告制度としてEU域外の事業者が一括電子申告できる電子申告制度（VoES制度）が導入された。

2010年に導入されたVoES制度は、2015年1月1日からEU域内で提供される消費者向けTBEサービスの納税地が（役務提供者の所在地にかかわらず）消費者の居住地とするミニワンストップショップ（MOSS）制度に移行した。この制度では、事業者を課税事業の開始日に自由に選択した登録加盟国にオンラインの報告を行うnon-Unionスキームの対象となるEU域外事業者と、登録を事業者の設立地、または固定的施設を有する加盟国に限定するUnionスキームの対象となるEU域内事業者とに区分を行った。

また、この区分は、2019年1月に既にEU域内でVAT登録されている事業者についてもTBE（電子で提供される）サービスについてnon-Unionスキームをできるようにな

った（2020年、インターネットを利用した BtoC 取引はマーケットプレイスに納税義務を負わせることとなった）。

更に、2021年に、ミニワンストップショップ（MOSS）制度はワンストップショップ（OSS）制度へと改正された。この OSS 制度では下記の3制度が規定された。

① non-Union ワンストップショップ制度

EU 域外の事業者が行う BtoC のサービスで、対象が TBE サービスから消費者向けの全サービスへと拡大された。

② Union ワンストップショップ制度

EU 域内通信販売と EU 域内事業者が行う BtoC のサービスで、対象が TBE サービスから消費者向けの全サービスへと拡大されたが、マーケットプレイス取引は域外の出店者にしか適用されないため、出店者が域外か域内かによって取り扱いが異なる。

③ 輸入ワンストップショップ制度

EU 域外から輸入される 150 ユーロ（21,150 円）以下の資産の輸入通信販売に適用される。その結果として、当該制度を利用した場合には、仕向地課税が適用され、供給者は着荷地加盟国の VAT の納税義務が生じるが、輸入付加価値税との二重課税を回避するため、通関時にワンストップショップ ID を示すことによって免税となる。また、22 ユーロ（3,102 円）以下の輸入 VAT の免除規定は廃止となったため、すべての輸入品についても荷受人本人か代理人の手続が必要となった。更に、150 ユーロ（21,150 円）以下の少額資産については、代理徴収制度が導入された。そして、各加盟国は、多数の貨物の配達を請け負う事業者の負担に配慮し、代理徴収制度を利用する際、軽減税率の適用を排除する規定を置くことができることになった。

7. 国際取引への対応

(1) リバースチャージ

VAT 指令では、リバースチャージ制度を以下のように区分している。

種類	対象取引	加盟国による導入	根拠条文
国外事業者に対するリバースチャージ	加盟国が定める国外事業者が行う取引	任意	194 条
	ガス及び電気の再販売事業者への販売	義務	195 条
	BtoB の課税地原則規定（受益者事業地課税）が適用になる役務	義務	196 条
三角取引のリバースチャージ	中間事業者が着荷地で行う課税資産の譲渡	義務	197 条
金取引のリバース	金の登録取次事業者と非	義務	198 条

チャージ	登録事業者間の取引		
国内取引のリバースチャージ	加盟国が定める国内取引	任意	199 条
還付詐欺防止のリバースチャージ	付加価値税還付詐欺によく使われる取引	任意	199a 条、199b 条、 199c 条

また、ベルギー、フランス、ドイツにおける任意のリバースチャージの適用は以下の通りである。

国名	設置据付を伴う資産の譲渡	不動産関連サービス	短期乗り物レンタル	その他の資産の譲渡と役務の提供
ベルギー	有	有	有	有
	顧客が国内に設立法人または国内に税務代理人を任命している場合 <sup>12</sup>			
フランス	有	有	有	有（不動産の譲渡を除く）
	顧客が登録されている場合			
ドイツ	有	有	有	有

## (2) BEPS 又は類似する国際的な取り組み（対応の方向性）

OECD は、2015 年 10 月に BEPS（Base Erosion and Profit Shifting: 税源浸食と利益移転）、そして 2017 年に International VAT/GST guideline を発表した。

このガイドラインでは BtoC 取引においては可能な限り最終消費地で課税（インターネットなどの役務提供地が限定されない取引については最終消費者（受益者）の居住地で課税）し、BtoB 取引については VAT の制度改革による事業者の事務処理の負担に配慮しつつ、事業者の経済活動に影響を与えないための基準の統一（中立性）が提唱されている。

つまり基準を統一することにより課税漏れや二重課税を防止し、世界のすべての事業者が同じ条件で経済活動を行える市場の確立を目指すことがこのガイドラインの目標となっており、それを受けて EU 加盟国は BSPS 最終報告の Action1 の Tax Challenges Arising from Digitalization（電子経済の課税上の課題への対応）の取り組みとして、VAT 転嫁の手段であるリバースチャージ制度の適用を開始した。

BEPS 最終報告書では VAT の税源浸食の例として「役務提供地を課税地とすると課税売上割合の低い銀行などは仕入税額を全額控除できないため、より税率の低い国の役務提供者を選ぶようになる」ことが挙げられ、リバースチャージの導入はこのような問題の解決にも利用できるとしている。

また、電子経済を背景とした脱税行為「オンラインで購入する少額（22 ユーロ（3,102 円）以下）の輸入小包の免税措置の悪用」については 2021 年に 22 ユーロ（3,102 円）以下の免税規定は廃止され、輸入ワンストップショップ制度と輸入付加価値税の徴収代理制度の導入が行われた。クロスボーダーで行われる役務の提供の課税地は、消費地が物理的に明確な場合を除き、受益者居住地とされているが、受益者が個人消費者の場合は、消

<sup>12</sup> 溝口史子「EU の付加価値税の実務」、（中央経済社、（2020）年）

費者に申告を求めることは現実的でないため、EU 域外の役務提供者に登録申請を義務付けることとなった。

事業者の事務処理負担軽減については、EU 域外の事業者のためにオンライン登録申請による登録申告制度を設けて手続を簡素化すると共に、オンライン化により EU 内事業者と情報をリンクして租税回避行為を防止するツールとしても使用する方向である。

供給・使用表（SUT：Supply and Use Tables）を基礎に計算された理論上の付加価値税総税債務（VAT Total Tax Liability）と実際の税収との差異（VAT ギャップ、という）の背景には VAT 法の構造上の問題のみならず、EC（Electronic Commerce：電子商取引）サイトにおける非課税納品を利用した組織的な VAT 詐欺もあり、対応策として下記の 3 項目の指令から構成される緊急措置（Quick Fixes）が 2020 年 1 月 1 日に提案された。

- ・ EU 域内非課税物品において正確な VATID システムを確立する。
- ・ EU 域内越境チェーン取引における EU 域内非課税納品の認定基準の統一化
- ・ EU 域内非課税納品の認定基準の証明書類の統一化

なお、ベルギー、フランス及びドイツは、2017 年 6 月に BEPS 防止措置実施条約（MLI：Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion And Profit Shifting）に署名している。

## II イギリス

執筆担当：金山知明 委員

### 1. イギリス付加価値税制の概要

#### （1）課税事業者登録基準

イギリスでは、事業年度に縛られることなく、直近 12 カ月間の課税売上高（ゼロ税率や軽減税率が適用される課税売上を含む）が 85 千ポンド（13,685 千円）<sup>13</sup>以上となると、その時点から 30 日以内の VAT 登録（課税事業者となること）を義務付けている（Value Added Tax Act 1994（VATA1994）附則 1 条 1(1)）。また、事業者が必要な登録（申請）をしなかった場合にも、HMRC は事業者が上記の登録基準を満たした時点でその登録を行うとされている（VATA1994 附則 1 条 6(2)）。

つまり、登録義務は直近 12 カ月間の実績により自動的に決定されるため、事前の登録申請の有無により翌事業年度の VAT 登録が左右されることはない<sup>14</sup>。

#### （2）自発的登録

事業者は、課税売上高が登録基準に満たない場合にも、課税売上を生じる業務を営んでいることを示すことで、自発的登録申請をすることができる。この場合の登録日は、その申請

---

<sup>13</sup> 1 ポンド=161 円で換算

<sup>14</sup> EU においては、付加価値税の共通制度を定めた VAT 指令（Council Directive 2006/112/EC）287 条により、単に事業者の年間売上高が一定の金額を超えるかどうかを免税事業者の条件としている。

をした日となるが、HMRC と事業者の合意があれば、日付を遡って登録を受けることも可能とされている（VATA1994 附則 1 条 9）。この点について、VAT ガイダンスによれば、事業者は最大 4 年前まで遡って VAT 登録を申請することができるとされている<sup>15</sup>。

つまり、登録申請に関して事業年度開始前の届出などが要求されることはなく、事業者は随時登録申請が可能で、その申請した日、若しくはそれより前の時点まで遡及しての登録も可能であるため、非常に柔軟な規則となっている。

### （3）連結納税制度（VAT グループ税制）<sup>16</sup>

連結納税制度（VAT グループ税制）とは、納税者の選択により、共通の支配関係下<sup>17</sup>にある 2 以上の事業者をグルーピングし、1 つの課税事業者とみなして VAT 申告書を作成提出することを可能とする制度である。このグループ登録は、当該グループに属する他の事業者を代表して申告書の作成提出責任を負う 1 の事業者の名において行われることになる。代表事業者はグループ全体の VAT 納付に対する責任を負うが、他の所属事業者もそのグループの VAT について連帯して納税義務を負うとされる。

この連結納税制度のもとにおいては、代表事業者がグループ全体のグループ外との間の資産の譲渡等の取引を管理記録するが、当該グループ内の事業者同士の資産の譲渡等の取引（内部取引）は、原則として VAT の計算に含めない。すなわち、内部取引については通常 VAT は計算されず、インボイスの発行義務もないことになる。

連結納税制度を選択することで、グループ内の各事業者に連帯納付義務が生じるという不利があるものの、統合的な会計システムを導入しているグループ企業内においては、個別の VAT 申告書の作成から解放されるという利点があると考えられる。

### （4）税収

イギリスの付加価値税の税収は 2020 年度において 1,395 億ポンド（224,595 億円）にのぼり、税収全体に占める割合は約 20% である<sup>18</sup>。

## 2. 課税取引・非課税取引・免税取引（輸出免税）

### ① 課税取引

原則として、課税資産の譲渡及び役務提供が課税取引となる。

### ② 非課税取引

非課税物品及び非課税サービスの種類は、賭け事、くじ、葬儀費用、慈善事業、文化活動、教育、金融商品、有価証券、医療、保険、金地金、土地及び建物（一定の場合標準税

<sup>15</sup> VAT Notice 700/1 s3.9.

<sup>16</sup> ここでの連結納税制度についての記述は、VAT Notice 700/2 の内容によっている。

<sup>17</sup> 典型的には親子会社の支配関係をいうが、会社に限らず支配者が個人の場合も課税事業を営む者である限り VAT グループに参加できるとされる（VAT Notice 700/2 s2.2.2）。

<sup>18</sup> OECD (2022) Tax revenue statistics 2022.

率課税も選択可能)、郵便切手、スポーツ等多岐にわたる<sup>19</sup>。

### ③ 免税取引（輸出免税含む）

主なゼロ税率物品としては、輸出品のほか、食品、子供服、本や新聞、住宅建築、薬品、旅客運賃などがある<sup>20</sup>。

## 3. 税率

標準税率は 20%、軽減税率は 5%、このほかゼロ税率がある。

主な軽減税率対象としては、チャイルドシート、住宅改装、燃料、ホテル宿泊などがある<sup>21</sup>。

## 4. 税額計算プロセスとインボイス制度

インボイスに基づき、原則として、受取税（Output tax）から支払税（Input Tax）のうち仕入税額控除対象税額を控除し計算する。

### （1）仕入税額控除の特徴

#### ① 部分非課税ルール（Partial Exemption）

事業収入として課税売上と共に非課税売上が発生する場合、仕入税額控除に一定の制限が加わる。標準的方法によれば、日本の消費税における課税売上割合に類似する割合を用いて、個別対応方式と同様の計算により仕入税額控除を算出する<sup>22</sup>。

しかし、購入した資産の使用状況からみて、仕入税額計算結果が、実態と大きく異なるときは、標準計算不適用ルール（Standard Method Override）により資産の使用状況を反映した仕入税額控除を計算しなければならない<sup>23</sup>。

#### ② 固定資産スキーム（Capital Goods Scheme）

購入した一定の固定資産が課税事業と非課税事業の両方に用いられる場合、固定資産スキームにより、最長 10 年にわたり、その年度ごとの課税売上割合とその固定資産の用途に応じた割合に従ってその固定資産に係る仕入税額控除を毎年調整するという特徴的なルールである<sup>24</sup>。

### （2）インボイス制度

仕入税額控除を受けるためには、標準税率、軽減税率、及びゼロ税率の課税仕入に係るすべてのインボイスを保存し、HMRC からの要求時に即座に提示できる状態にしておく必要

---

<sup>19</sup> VAT Notice 700 s29.4.

<sup>20</sup> VAT Notice 700 s29.2.

<sup>21</sup> VAT Notice 700 s29.3.

<sup>22</sup> VAT Notice 700 s13.1. VAT Notice 706 s4.3.

<sup>23</sup> VAT Notice 706 s5.1.

<sup>24</sup> VAT Notice 706/2.

がある<sup>25</sup>。インボイスは書面によるものと電子インボイスのいずれも有効であるが、ここでは主に電子インボイスについて説明する<sup>26</sup>。

### ① 概要

電子インボイスとは、XML ファイルや PDF ファイルで保存されるインボイスであり、これが保存されていれば、紙のインボイスは不要となる。

電子インボイス利用の利点として、調査の効率化、取引追跡性の改善、保存スペースやコストの削減、検索の迅速性、安全性と紛争対応の簡素化などが挙げられている。

電子インボイスを利用するかどうかは、納税者の自由であり、電子インボイスの利用開始にあたり、HMRC に届出や報告を行う必要はないが、納税者は電子インボイスの発行、受領、保存に関する規則を充足するシステムを備えていることを確認しておく必要がある。

### ② インボイスの内容

電子インボイスに記載する内容は、紙のインボイスに記載が義務付けられた事項と同様である。参考までに、VAT インボイスの記載事項は以下の通りである。

- 文書の ID 番号
- 商品やサービスが提供された日時
- インボイスが発行された日時
- 発行者の氏名、住所及び VAT 登録番号
- 受領者の氏名と住所
- 提供された商品やサービスの具体的な内容
- 提供された商品やサービスの単価
- 提供された商品やサービスの品質
- VAT の率
- 税抜対価の金額
- 現金値引の額
- 転嫁された VAT の総額

### ③ 電子インボイスの発行条件

電子インボイスの発行は、真正性 (authenticity of the origin)、真実性 (integrity of content)、判読性 (legibility) が確保されていることに加え、受領者が電子受領に同意するという条件を満たすときに可能である。

ここでいう真正性とは、発行者の本人確認がなされていることをいい、真実性とは、インボイスが改ざんされていないことをいい、判読性とは、インボイスの記載内容が容易に読取り可能であることをいう。

これらの条件を充足するための手段は事業者の選択に委ねられているが、真正性と真実性の証明については、例えば適格電子署名、電子データ変換 (Electronic Data

---

<sup>25</sup> VAT Notice 700 s19.6.

<sup>26</sup> 電子インボイスに関する記述は、VAT Notice 700/63 を参考にしている。



Interchange, EDI) の利用、インボイスと取引内容の合致に関し内部統制機能があることなどが該当し得る。

内部統制として、以下の項目を達成していることが要求される。

- ・インボイスデータの完全性と正確性の確保
- ・発行の適時性
- ・発行時における不正の検出と防止策の具備
- ・二重発行の防止策の具備
- ・受領者による VAT 控除不能の取引に対する自動適用の防止策の具備

これに加え、

- ・システムエラーやデータの紛失時における回復機能
- ・インボイスの発行システムと請求システム間の監視機能の維持

を備えることも求められる。

#### ④ 保存要件

保存要件として以下の点が要求される。

- ・電子インボイスの真正性と真実性について保存期間を通じて保証できるシステムを備えること。
- ・電子インボイスの真正性と真実性が確保されている証拠を含め、すべての関連データを保存すること。
- ・発行時または受領時のインボイスと同様のデータを読み取り可能な様式で再発行することができること。
- ・HMRC による照会時に、詳細情報を容易に検索可能な特定の時点からの履歴ファイルを保持していること。

上記のような真正性、真実性、判読性といった条件を満たす限り、納税者は当初紙で発行されたインボイスをスキャンして電子的に保存することも認められる。真正性と真実性は、電子データへのコンバート時及び保存期間にわたり保持されなければならない。

保存期間は、通常のインボイスと同様であるが、納税者は発行しまたは受領する電子インボイスを原則として 6 年間にわたり保存しなければならない。

## 5. 申告と納税

VAT 登録をしている事業者は、納付税額があるか否かにかかわらず、VAT 申告書を、基本的には 3 カ月ごとに提出しなければならない。ただし、継続的に還付を受けることが見込まれる事業者は、申請により 1 カ月ごとの申告を選択することができる。

申告書の提出期限は原則として各課税期間の末日から 1 カ月 7 日であり、納付税額がある場合の納付期限も同じである。また、還付税額がある場合には随時還付される。

## 6. 小規模事業者の特例

### (1) 免税事業者制度

直近 12 カ月間の課税売上高（ゼロ税率や軽減税率が適用される課税売上を含む）が 85 千ポンド（13,685 千円）未満の事業者は原則として、免税事業者となる。

## （2）簡易課税（Flat rate scheme）

年間課税売上高 15 万ポンド（2,415 万円）以下の事業者は、flat rate scheme を選択することができる。この flat rate scheme では、納付税額の計算が課税売上高に業種ごとに定められている一定の割合を乗じることにより算出されるため、通常よりも平易な計算となっている<sup>27</sup>。

Flat rate scheme の適用申請は随時行うことができるが、通常の場合適用開始日は申請日後最初の課税期間の初日となる。

Flat rate scheme は、年間課税売上が 23 万ポンド（3,703 万円）を超えた時点で適用できなくなるが、それとは別に、事業者が HMRC に申請することにより、事業年度の途中からでも随時適用を取りやめることができる<sup>28</sup>。

また、flat rate scheme の適用中は、通常は課税仕入に係る仕入税額（input tax）は考慮されないが、1 個当たり 2 千ポンド（322 千円）以上の一定の固定資産等（capital goods）を購入した場合は、flat rate scheme による計算とは別枠で、その固定資産等の購入に係る仕入税額控除が認められる<sup>29</sup>。

## 7. 国際取引への対応

イギリスで VAT 登録していない国外の事業者から、イギリス国内の VAT 登録事業者がサービスの提供を受ける場合、一定の要件のもと、リバースチャージが適用される。すなわち、この場合にはイギリス国内の VAT 事業者（サービス提供を受ける側の事業者）が当該取引に係る VAT を売上税額として認識し、VAT 申告時にその税額を仕入税額として控除することとなる。

## 8. その他（まとめ）

イギリスの VAT は導入から 50 年近くが経過しており、長く EU の VAT 指令の拘束下にありながら、特に広範にわたるゼロ税率の適用など、独自の特徴も維持しつつ成熟を遂げてきたといえる。

部分非課税ルール（partial exemption）や、固定資産スキーム（capital goods scheme）などは、VAT 指令に従って導入されたものと思われるが、課税仕入として取得された資産の事業供用実態を可能な限り正確に仕入税額控除の計算に反映させる合理的工夫がみられ、消費税制上も参考となる部分は多い。

また、中小企業に関連する制度をみると、課税事業者や簡易課税の選択（選択不適用を含む）について、事業者の事前届出の有無に依拠する要素が少ないこと、また簡易課税適用中であっても固定資産取得に関する仕入税額控除を別枠で認めるなどの特徴がある。ここで

---

<sup>27</sup> VAT Notice 733 s2.5.

<sup>28</sup> VAT Notice 733 s12.1.

<sup>29</sup> VAT Notice 733 s15.2.

も、事業のなかで生じる VAT の収受・支払実態を可能な限り正確に個々の税負担に反映させようという、基本的思考が尊重されていると考えられる。

インボイスに関しては、電子インボイスの利用が既に認められている。イギリスの電子インボイスについては、規格の統一を前提とするものではないが、その真正性、真実性の証明責任を事業者が負う形式となっている。

イギリスの VAT についての全般的な特徴として、納付税額の計算にしてもインボイスの有効性にしても、あまり厳格な手続要件、規格要件による拘束はなされていないことが挙げられる。その観点から、イギリスの VAT 制度では、形式に依拠した公平性よりも、どちらかといえば、個々の事業取引の過程で発生する VAT についての実体的な税負担の公平性確保を重視していると考えられる。

### III スイス

執筆担当：石丸修太郎 委員

#### 1. スイス付加価値税制の概要

スイスの付加価値税 (VAT) は 1995 年に導入された。その後、EU の 2006 年の VAT 指令に準じて 2009 年 6 月 12 日に改訂された。VAT 関連法令は法律、政令、そして省令 (通達) から構成されている。ただし、スイスは欧州連合に属していないため、VAT 税率に関するガイダンス (標準税率 15%以上) に従うことを強制されることなく、独自の VAT 税率を設定することができる。また、スイスの VAT は連邦税であり州 (カントン) で課することはできない。

2020 年の VAT 収入は、総税収の 10.7%となっており OECD の国の中では低い。(VAT 収入 210.45 億フラン (3 兆 304.8 億円)<sup>30</sup>、総税収 1,958.51 億フラン (28 兆 2,025.44 億円))

#### 2. 課税取引・非課税取引・免税取引

##### (1) 課税取引

課税取引については、日本とほぼ同様の範囲が該当する。

スイスの付加価値税制においても、日本の仕入税額控除と同様に、事業者は、納付する税額から他の事業者から購入した資産や提供を受けた役務に課された付加価値税を控除することができる。そして、その控除を前段階税額控除と呼び、原則としては、資産の譲渡及び役務の提供を行う事業者が行う課税取引に利用する場合に限り、その対応する前段階税額控除が認められている。

##### (2) 非課税取引

- 医療サービス、公共サービス、社会保険関係
- 教育関連

---

<sup>30</sup> 1 フラン=144 円で換算

- 文化活動
- 不動産の所有権移転若しくは長期リース
- 金融サービス、証券取引、信託業務、貸金業務

### (3) 免税取引

航空事業に提供される商品及びサービスの輸出には、0%の税率が適用される。

## 3. 税率

### (1) 標準税率

原則としてすべての資産の譲渡と役務の提供に現在は 7.7%が適用される。2011 年以降 8%が適用され欧州において最低の税率であったが 2018 年 1 月 1 日より 0.3%引き下げられた。

### (2) 軽減税率 (3.7%、2.5%)

観光事業 (ホテル宿泊など) には、3.7%の特別税率が適用される。スイス国内で販売される様々な商品 (例えばアルコールを除く飲料・食料品など) には、2.5%の軽減税率が適用される。

## 4. 税額計算のプロセスとインボイス制度

### (1) 納税額の計算方法

VAT の構造は原則として日本と同様、その取引過程における事業者は売上げに係る VAT を受け取り、仕入れに係る VAT を支払い、最終的には消費者が課税負担を行うこととなっている。

事業者の納税額の計算方法は受取 VAT から支払 VAT を控除した差額を納税する実効税率方式と VAT 対象となる売上額に一定割合を乗じて納税額を計算する純税率方式が設けられている。

### (2) スイスにおける VAT の還付

スイスで発生した課税取引はすべて VAT の課税対象となる。スイスで VAT を納付している企業には、スイス政府による還付の可能性がある。VAT の還付は、特定の外国企業が年に 1 度だけ受けることができ、すべての企業が受けられるわけではない。

翌年の 6 月 30 日までに、事業主が署名した申請書をスイス連邦税務局に提出することで、還付を受けることができる。事業主は、請求書の原本、及び前年にスイスで VAT を登録したことを証明する書類を提出しなければならない。証拠が受理されると、事業主は 6 カ月から 9 カ月以内に還付金を受け取る。

VAT の還付は、国外転出のための物品を購入した者にも可能である。VAT の還付を受けるには、スイスの VAT 還付窓口に、購入した商品の領収書と、国外転出を証明する書類を提示する必要がある。この窓口は空港、観光局、海外旅行拠点に設置されていることが多い。

## 5. 申告と納税

## (1) 課税期間と申告期限

### ① 事業者登録

スイスの税法では、会社の売上が 10 万フラン (1,440 万円) に達すると、VAT 事業者登録が必要になる。この要件を満たすと、30 日以内に登録を完了しなければならない。

その他、以下の者は事業者登録が義務付けられている。

- a スイスの法律では、自然人及び法人は、VAT が課される物品、またはサービスを販売、提供する場合、事業者登録が義務付けられている。
- b スイスでの事業者登録は、事業開始当初は任意であるが、国内法に従い、一定の売上高に達した時点で義務化される。
- c 外国企業の場合、スイスで事業を開始する際に VAT 登録が義務付けられる。

### ② 2010 年にスイスはリバースチャージの使用に関する EU の規則を採用し、それ以降、VAT 登録が必要なサービスを提供する企業のリストが大幅に減少した。

リバースチャージの適用で事業者登録が必要な企業は、以下の通りである。

- スイスで商品を輸入する。
- スイス国内での商品の購入及び販売
- スイスの消費者を対象としたオンライン商取引
- 再販までの倉庫での商品保管
- 入場料が発生するショーやライブイベントの開催
- リバースチャージ・ルールに基づいてスイスでサービスを提供する。

2022 年の状況では、事業者登録する前に、会社自体を商業登記所に登録する必要がある。その後、地方連邦税務局で申請書を作成するか、オンラインで送信することとなる。当局が会社に UID (Unternehmens-Identifikationsnummer) と呼ばれる税番号を付与した後、手続きが完了する。

### ③ スイスでの任意登録

スイスで事業を開始するには、さまざまな手続を行う必要があるが、その中でも VAT の事業者登録は必須ではないが、納税者番号の取得は必須である。

このように VAT 番号の取得は必須ではないが、VAT 番号の発行を待つ時間を節約するため、事業開始当初からスイスの VAT 番号を取得することが勧められる。また、事業主が、実施する活動が強制登録につながるような収入をもたらすと考える場合は、任意登録をしておくことが勧められる。

### ④ VAT 課税事業者の義務

自然人及び企業は、外国人、現地人を問わず、スイスにおいて VAT 課税事業者となっ

た場合、一定の要件を満たさなければならない。その中には、以下のようなものがある。

- VAT の金額と税率を記載したインボイスを発行する必要がある。
- VAT 口座と記録の保持（本社にて最低 10 年間の保管が必要）。
- 必要であれば、クレジットノートを作成すること。

VAT 課税事業者は、署名と様々な認証要素を含む必要がある電子インボイスを発行することが可能である。外国の VAT 課税事業者の場合、スイスの請求書発行に関する法律に準拠する必要がある。このような請求書の発行においては、公認の通貨換算レートを使用することができる。

## （2）申告書の提出と納税

徴収した VAT の申告及び納付に関しては、以下の規則がある。

月次または四半期単位で報告（申告書の提出）することができる。

報告後、最大 30 日以内に VAT を納付しなければならない。

## 6. 小規模企業者の特例

### （1）免税事業者制度

課税売上高が 10 万フラン（1,440 万円）未満の事業者

### （2）簡易課税

スイスには下記のような簡易課税制度がある。通常の原則課税は実効税率方式と呼び、簡易課税は純税率方式と呼ばれ、少数ではあるが一律税率方式と呼ばれる方式もある。

- ① 課税業者が、課税取引による年間売上が 5,005 千フラン（720,720 千円）を超えず、同期間に、自身に適用される純税率で計算した税額が 103 千フラン（14,832 千円）を超えない場合、その者は純税率方式で報告することができる。
- ② 純税率方式を使用する場合、申告期間に発生した税金を含む課税対価の合計に FTA が承認した純税率を乗じて税額を決定する。
- ③ 純税率は、業界の関連部門における通常の投入税額を考慮したものであり、スイス連邦監査局は、純税率の適切性を定期的に検証している。
- ④ 純税率法による報告の認可は、FTA に要求し、少なくとも 1 課税期間は同方式を使用しなければならない。課税対象者が実効税率方式を選択した場合、少なくとも 3 年間は純税率方式に変更することはできない。変更は、課税期間の初めから可能となる。
- ⑤ 公的機関及び関連機関、特に私立病院や学校、認可を受けた運送事業者、協会や財団は、純税率方式で報告することができる。連邦参議院が詳細を規定する。

純税率に適用される税率は 475 の業種ごとに定められており、最低の 0.1%が適用される業種として飲料や食料品の製造、肥料の製造などがあり、最高の 6.5%が適用される業種として、ツアーガイド、建築請負、翻訳業などがある。

これを日本の簡易課税方式に置き換えると、みなし控除率が、最高で 98.7%、最低で 28.5% ということになるが、スイスの専門家によると、実際に計算すると控除の方が多く、純税率方式の方が不利なケースが多いとのことである。これは簡易な方式による事務経費の軽減に対するペナルティと考えられる。

## IV ニュージーランド

執筆担当：石丸修太郎 委員

### 1. ニュージーランド付加価値税制の概要

ニュージーランドの付加価値税は Goods & Service Tax (GST) と呼ばれ 1986 年 10 月 1 日に導入された。その頃のニュージーランドは財政赤字に苦しんでいて、それまでの卸売売上税にとって代わって、GST が導入された。GST は卸売売上税のおよそ 3 倍の税収をもたらした。

この導入に当たって、イギリスにおける VAT 制度を研究し、付加価値に対する税ではなく、消費にかかわる税として位置付けるため GST とされた。ニュージーランドの GST は国税であり地方自治体で課することはできない。

2020 年の GST 収入は、総税収の 31.3% となっており OECD 加盟国の中では最もその比率が高い。

### 2. 課税取引・非課税取引・免税取引

#### (1) 課税取引

課税取引については、日本よりもかなり広い範囲の取引が該当する。

ニュージーランドの GST 制度においても、日本の仕入税額控除と同様に、事業者は、納付する税額から他の事業者から購入した資産や提供を受けた役務に課された付加価値税を控除することができる。そして、その控除を前段階税額控除と呼び、原則として、資産の譲渡及び役務の提供を行う事業者が行う課税取引に利用する場合に限り、その対応する前段階税額控除が認められている。

#### (2) 非課税取引

免除される取引には、ゼロ税率でない金融サービス、住宅賃貸料、ゼロ税率でない貴金属の取引、非営利団体による寄贈品の提供が含まれる。

#### (3) 免税取引

免税 (0%) となる物品・サービスの例は以下の通り。

- 継続企業としての事業の売却
- 輸出物品
- 輸出された特定のサービス (輸出されたサービスのうち、輸出者の物理的または法的地位の変更を可能にし、または支援するために取得されたものを除く。)

- ニュージーランド国外で行われたサービス
- 投資目的での貴金属精錬の最初の販売
- 総支給額の 75%以上を課税対象とする企業への金融サービスの提供  
供給者が選択した場合
- 排出権にかかわる特定の取引
- 輸出された中古品で、受取人が販売者に以下のことを書面で約束した場合、その物品がニュージーランドに再輸入されないこと。
- GST 登録業者による課税事業者への、土地を構成要素とする特定の供給品
- 非居住事業者がゼロ税率を選択した場合に、GST 登録しているニュージーランドの顧客に遠隔地サービスを提供する場合

### 3. 税率

ニュージーランドでは、1986年10月に税率10%でGSTが導入されその後、1989年に12.5%に引き上げられ、2010年からは15%となっている。

#### (1) 標準税率

原則としてすべての資産の譲渡と役務の提供に15%が適用される。

#### (2) 軽減税率 (9%)

介護やその他のサービスが提供される保養所における宿泊施設やその他の家庭用品、サービスの供給の他、4週間を超える宿泊などには9%の特別税率が適用される。

### 4. 税額計算プロセスとインボイス制度

#### (1) 税額計算プロセス

GSTの構造は原則として日本と同様、その取引過程における事業者は売上げに係るGSTを受け取り、仕入れに係るGSTを支払い、最終的には消費者が課税負担を行うこととなっている。原則として、インボイス集計方式であるが、2022年4月より、帳簿方式の併用が可能となっている。

#### (2) インボイス制度

##### ① GST インボイス

ニュージーランドの課税事業者は、他の課税事業者に対して行ったすべての課税供給について、請求書の要求があった後、通常28日以内にタックスインボイスを提供しなければならない。タックスインボイスは、通常、原価が50ニュージーランドドル（4,150円）<sup>31</sup>（GSTを含む）以上の品目の前段階税（input tax）の控除を申請する際に必要とされる。

<sup>31</sup> 1ニュージーランドドル=83円で換算



遠隔地のサービスののみを提供する非居住企業は、ニュージーランドの顧客に対してタックスインボイスを発行する必要はない。しかし、GST 登録者への販売で GST が誤って請求され、以下の両方の条件を満たす場合は、インボイスの発行を選択することができる。

- 販売対価が 1 千ニュージーランドドル (83 千円) 未満であること (販売時の外貨を NZD に換算した金額による)。
- 顧客が販売者に GST 登録済みであることを知らせた、または GST/IRD 登録番号やニュージーランドの企業番号を提供した。

低額商品の非居住販売者は、ニュージーランドの顧客に対してタックスインボイスを発行する必要はない。しかし、ニュージーランドの顧客が GST に登録しており、販売者が BtoB 供給を GST の対象として扱うことを選択した場合、販売者はタックスインボイスを発行することができる。また、誤って低額商品の BtoB 供給で GST が課された場合、タックスインボイスを発行することができる。これにより、顧客は、販売者に誤って支払った GST を IRD (内国歳入庁) に請求することができる。

オフショアの販売者は、低額商品の供給で GST が課金された場合、顧客に領収書を発行することが義務付けられている。領収書は、領収書の請求後、10 営業日以内に発行されなければならない。顧客は、販売時に GST が課された証拠として領収書をニュージーランド関税局 (NZCS) に提出することで、NZCS が商品をニュージーランドに輸入する際に再度 GST を徴収しないようにすることができる。

2021 年 9 月 8 日、ニュージーランド政府は最新のオムニバス税制法案を国会に提出した。この法案には、GST タックスインボイスの要件に関する変更案が含まれている。提案されている変更は、GST の規則を近代化し、供給に関する情報をビジネスの記録管理システムで作成・保持することを規定し、所定の文書 (タックスインボイスやクレジットノートなど) を作成・保持する現在の要件を削除することを目的としている。この変更の焦点は、供給に関する GST 情報を顧客に伝える方法について、事業者に柔軟性を提供することにある。重要なことは、この変更により、前段階税 (input tax) の還付のためにタックスインボイスを保持する必要がなくなり、代わりに、販売品に負担した GST を示す企業記録によって、前段階税の還付の資格が裏付けられるようになることであるが、論稿時点では確認はできていない。

## ② クレジットノート

クレジットノートは、当初請求された金額が不正確であった場合に、請求された GST を削減し、還付するために使用することができる。クレジットノートは、それが発行された理由を示す必要があり、最初に課金された GST と訂正された金額の両方を参照する必要がある。以前の期間に行われた供給のためのクレジットノートを発行するためのタイムリミットは、一般的に供給が行われた課税期間の終わりから 4 年である。

## ③ 電子インボイス

ニュージーランドでは、電子的な請求書の発行が認められているが、強制ではない。原本が紙である場合、ソフトコピーが印刷されていれば、フォーマットやその他すべての面

で原本と同じであることを条件に、書類の電子記録が認められる。更に、その情報は容易に確認できるものでなければならず、2002年電子商取引法の要件を満たしていなければならない。

#### ④ 簡略化された GST インボイス

販売額が1千ニュージーランドドル（83千円）未満の場合、簡易 GST インボイスが認められる。簡易インボイスとは、受取人の氏名や住所、販売された商品やサービスの数量や量をインボイスに記載する必要はないが、インボイスには販売の対価と GST が課される旨の記載が必要である。

#### ⑤ セルフビリング

Buyer created tax invoice (BCTI)は、課税販売の購入者が発行することができる。BCTIは、標準的なタックスインボイスと同じ情報を含めることが要求される。更に、販売者と購入者は、販売者が同じ販売品に対してタックスインボイスを発行しないことに合意しなければならない。購入者は、買い手が作成したタックスインボイスを発行するために IRD から承認を得なければならない。

承認された場合、インボイスには「buyer created tax invoice - IRD approved」と目立つ場所に記載され、その文書は販売者に提供され、そのコピーは受領者が保持する必要がある。

#### ⑥ 輸出を証明するもの

輸出された商品の販売にゼロ税率を適用するために、NZCS は以下の書類を輸出の証明として認めている。

- 配達証明（例：船便で輸出する場合の船荷証券、空輸で輸出する場合の航空貨物運送状など）
- 梱包明細書または海外配送先が記載された納品書
- 保険証書
- 海外配送先が記載された発注書

輸出販売に関連して発行されるインボイスには、特に文言上の要件はない。

#### ⑦ 外貨建てインボイス

インボイスは、国内通貨であるニュージーランドドル建てで発行されなければならない。外貨建てでインボイスを発行する場合、GST 目的で使用される数値は、販売時の為替レートに基づいてニュージーランドドルに換算されなければならない。

公認銀行（ニュージーランドのすべての登録銀行が公認されている）または公認両替商（例：アメリカンエキスプレス、トラベレックス・オーストラレーシアグループ（トーマス・スクックを含む））が公表する為替レートは、IRD が許容するものである。

#### ⑧ 非課税者への物品提供

課税対象者が個人消費者に物品を提供する際に発行されるインボイスについては、特に規定はない。遠隔地のサービスの提供者や、販売品の価格が 50 ニュージーランドドル (4,150 円) 未満の場合は、タックスインボイスを発行する必要はない。その他の場合は、一般的なタックスインボイスの発行要件が適用される。

#### ⑨ 記録

記録には、受取、支払、収入または支出を記録した帳簿、及び、伝票、銀行明細、インボイス、タックスインボイス、クレジットノート、デビットノート、領収書、その他、帳簿の記載を確認するために必要な書類が含まれる。

#### ⑩ 記録の保存期間

記録は、関連する課税期間の終了後、少なくとも 7 年間は保存しなければならない。

#### ⑪ 電子的アーカイブ。

記録は、紙または電子形式で保存することができる。しかし、課税事業者は、保存している記録が、IRD が課税対象者の納税義務をすぐに確認できるような十分なものであることを確認する必要がある。

記録は、IRD と別段の合意がない限り、英語または *te reo Maori* で保管されなければならない。また、IRD から海外保管の承認を得ていない限り、記録はニュージーランド国内に保管することが義務付けられている。しかしながら、遠隔地でのサービスや低価値の商品の供給者は、IRD の承認を得ずに、英語または *te reo Maori* 以外の言語で、ニュージーランド国外に記録を保管することができる。

## 5. 申告と納税

### (1) 課税期間と申告期限

#### ① 申告

定期的な申告 GST の申告は、通常、毎月または隔月に行われる。提出日をずらすために、2 カ月に一度の申告サイクルが 2 回用意されている。課税事業者は、管理を容易にするために、GST の申告サイクルを変更することを要求することができる。

12 カ月の課税売上高が 2,400 万ニュージーランドドル (19 億 9,200 万円) を超える課税事業者は、毎月 GST の申告書を提出しなければならない。その他の課税事業者は、GST の定期的な返済を希望する場合、または月次ベースで GST を計上することが容易な場合、GST 申告を月次で提出することができる。

年間課税売上高が 50 万ニュージーランドドル (4,150 万円) を超えない課税対象者は、GST の申告書を 6 カ月ごとに提出することができる。また、課税売上高が 50 万ニュージーランドドル (4,150 万円) を超えていても、所得年度内の課税売上高の 80%以上が課税年度最終月のいずれかの日に終了する 6 カ月以内に行われ、申請前の 24 カ月にこの基準で 6 カ月毎の申告をしていなかった場合、6 カ月毎の申告を申請することができる。

しかしながら、資金繰りの関係を考慮して6カ月毎の申告が認められる納税者のうち、半数以上が2カ月ごとの申告を行っている。

ニュージーランド国内で遠隔地のサービスや低価値の商品のみを供給している（かつ、その課税供給額が登録基準である6万ニュージーランドドル（498万円）を超える）非事業者は、四半期ごとにGSTの申告書を提出する必要がある。

GSTの申告期間は、通常、月の最終日に終了する。しかし、課税対象者は、会計記録と整合させるために異なる期間を要求することができる。GSTの申告期限は、11月30日と3月31日に終了する期間を除き、通常、申告期間の終了日の翌月28日となる。これらの期間の期限は、それぞれ1月15日と5月7日である。GST申告書には、各申告書の提出期限が記載されている。

## ② 納税

GSTの納付期限は、上記の定期的なGST申告書の提出期限と同じ日になる。GSTの納付は、インターネットバンキング、デビットカード、クレジットカード、myIRでの口座振替設定、海外からの送金など、さまざまな方法で行うことができる。電子決済は、最も正確で信頼性の高い方法として、IRDが推奨している方法である。電子的にIRDに納付を行う場合、以下の参照先を記載する必要がある。

- 課税対象者のIRD番号
- アカウントタイプ(例：GST)
- 支払いに関連する課税期間 (ddmmyyyy)。

## ③ 電子申告

ニュージーランドでは、電子申告は認められているが、義務ではない。しかし、一定以上の売上高を持つ課税対象者については、GST申告の電子化の要件を導入する法案がある。この売上高はまだ決定されておらず、適切な協議の後、Order in Councilによって設定される予定である。電子記録の保存については、特別な要件がある。

## ④ 特別なスキーム

遠隔地のサービスまたは低価値商品の非確立サプライヤーは、上記のように四半期ごとの申告を行う特別な申告頻度が適用される。

## ⑤ 年次申告

ニュージーランドでは、年次報告書の提出は必要ない。

## ⑥ 過去の申告書の誤りを訂正すること(修正申告)。

既に提出したGST申告書に誤りがあった場合、課税対象者は、課されるペナルティを防止または軽減するために、監査を受ける前に誤りについてIRDに通知する必要がある。課税対象者は、不足税額、不足税額の金銭使用利息100ニュージーランドドル(8,300円)

以上の場合、不足税額のペナルティを支払う義務がある。誤謬は、特定の状況下では、次の申告書または同じ申告書で訂正することができる。

年間総収入または徴収された GST の計算間違いに関連し、最終的な税額が正しくなく、その間違いによる税額差が 1 千ニュージーランドドル（83 千円）以下であれば、次の申告書で誤りを修正することができる。また、GST 申告書の誤記による税額差異が 1 万ニュージーランドドル（83 万円）または徴収した年間生産税 GST の 2% 以下である場合、納税を遅らせる目的でなければ、次の申告書で修正することも可能である。

また、その誤りが、請求漏れのあった時期から 2 年以内の未請求の input tax に関連する場合、または、その誤りが、課税対象者がタックスインボイスを入手できなかった場合、控除対象の課税供給に対する適切な支払額に関する論争、入力税が関連する供給が課税供給でないという誤解、課税対象者による明確な誤りまたは単純な見落としに関する場合、課税対象者はその後の申告で誤りを訂正することが可能である。

受取税の調整または支払税の過大計上を伴う誤りについては、IRD に自発的に開示し、同じ申告書で誤りを訂正するために、誤りに関連する特定の情報を提供する必要がある。これは、IRD に電話をかけるか、郵便または電子メールで手紙を送ることによって行うことができる。

#### ⑦ ニュージーランドにおける VAT の還付

ある期間に回収できる支払税 (input tax) の額が、受取税 (output tax) の額を超える場合、還付を請求することができる。GST の還付は、IRD が正しい申告書を受け取ってから、通常 15 営業日以内に行われるが、IRD がその申告書を調査して、課税対象者が GST の義務を遵守していないと判断された場合は、その限りではない。

ただし、GST ビジネス請求者登録制度で登録された創業していない企業については、最大で 90 日間還付を保留することができる。

#### ⑧ 非居住事業者の場合

ニュージーランド国内で課税対象物品を販売していない非居住事業者は、非居住事業者 GST 請求者登録制度に基づき、ニュージーランド国内で発生した GST の還付を受けるために GST 登録をすることができる。この制度は以下の規則で規定されている。

- 非居住事業者は、自国において GST または VAT の登録を行っているか、課税対象となる活動を行い、十分な量の供給を行っている必要がある。

この制度の適用を受けるには

- 最初の GST 申告による GST 還付額が 500 ニュージーランドドル（41,500 円）以上であること、または、非居住事業者が商品の輸入に関連して NZCS から課される GST を負担する可能性があること（500 ニュージーランドドル（41,500 円）という基準はここでは適用されないことに注意）。
- GST 前段階税額控除は、Non-Established Business が支出を行った場合にのみ発生する。

- 非居住者が通常のルールで GST の登録をしていない限り、非居住事業者はニュージーランド居住者と共にニュージーランド GST グループを形成することはできない。
- 非居住事業者は、GST 登録をしていない、または登録していても課税または免除されるサービスの提供を受けていないニュージーランド居住者が受け取る可能性のあるサービスの提供をしてはならない。
- 税務当局は、GST の申告が行われてから 90 日後まで、GST を還付する法的義務を負わない。

#### ⑨ 事業者登録

ニュージーランドの税法では、会社の売上高が 6 万ニュージーランドドル (498 万円) を超える場合、登録義務がある。登録時における課税取引は、以下のように適用される。

- 当月及び過去 11 カ月間の課税売上高に対して遡及的に適用される。
  - 当月の課税売上高と翌月以降の 11 カ月間の予想売上高に遡及して適用される。
- 一定の基準を満たした場合、会社設立前に GST の還付を受けることができる。

課税売上高が年間 6 万ニュージーランドドル (498 万円) 未満の小規模事業者であっても、課税事業者になるために自主的に申請することができる。なお現実の運用として、税務当局に登録されている GST 課税事業者の半分近くが年間売上 6 万ニュージーランドドル (498 万円) 未満の事業者であり、2 カ月ごとの申告納税を行っている。

#### ⑩ グループ登録

グループ登録は、「共通の支配下」にある法人やその他の課税対象者について認められている。この目的のために、1 人が会社の議決権または会社の市場価値のある持分の少なくとも 66% を所有している場合、その会社は「支配」されているとみなされる。

他の課税事業者は、以下の支配条件を満たす場合にグループを形成することができる。

- グループメンバーの一人が他のメンバーそれぞれを支配している。
- 一人の人物(グループ外)がグループ内の全メンバーを支配している。
- パートナiershipとして課税対象となる活動を行なっている 2 人以上の人物が、グループのメンバーを支配している。

特定の投資ファンドは、適格基準を満たした場合、他の企業や他の投資ファンドと一緒に GST グループに参加することができる。また、上場しているポートフォリオ投資企業も GST 目的のグループの一員となることができる。

設立されていない企業のための新しい「強化された」登録制度 (すなわち、設立前 GST 事業請求者登録) で登録された設立前企業は、居住者たる企業とのグループ化をすることはできない。

グループは、代表メンバーを任命しなければならない。グループ外への販売を行うグループメンバーは、要求があればタックスインボイスを発行しなければならない。代表メンバーは、グループメンバーの課税対象活動すべてについて GST を計算し、グループの

GST 申告をしなければならない。グループのメンバーは、GST の目的のために同じ提出期限と会計基準を採用しなければならない。

GST グループのすべてのメンバーは、GST の債務と罰金について連帯して責任を負う。

グループメンバー間の取引は、GST の目的では無視される。この措置は、販売元がグループのメンバーでなかった場合、前段階税 (input tax) の回収を受けることができたであろうグループメンバーに対して販売が行われることを条件として適用される。

課税事業者の事業が支店や部門に分かれている場合、GST の目的のために部門や支店を別々に登録することができる。個別に登録するには、支店や部門は、独自の会計システムを維持し、それは別の場所にあるか、または法人の残りの部分とは異なる活動を行う必要がある。別々に登録されている支店または部門は、独自の GST 登録番号を取得し、別の GST 申告を完了する必要がある。GST は、別々に登録されている支店や部門と法人の残りの部分との間で行われた供給に対して課金される。

GST グループの期間には、必要な最小期間はない。

#### ⑪ Non-established businesses (非居住企業)。

Non-established businesses とは、ニュージーランドに恒久的施設を持たない企業のことである。外国企業や Non-established business は、ニュージーランド国内で 12 カ月間に 6 万ニュージーランドドル (498 万円) を超える課税供給を行う場合、GST の登録が必要である。また、非居住法人であっても、年間供給額が登録基準額を下回る場合は、自主的に GST を登録することができる。

ニュージーランド国内で課税対象物品を供給していない非居住事業者は、ニュージーランドで発生した GST の還付を受けるために、非居住事業者 GST 請求者登録制度に基づき、GST の登録をすることができる。2017 年 3 月 30 日以前は、NZCS によって課された GST は、この制度で登録された事業者が回収することはできなかった。しかし、2017 年 3 月 30 日より法律が改正され、この制度で登録された非居住事業者は、輸入 GST が発生したとみなされ、それに応じて IRD から GST を回収することができる商品の受取人と適切な取り決めを締結することにより GST を回収できるようになった。

#### ⑫ 登録の手続

GST の登録を行う前に、課税対象者は既に IRD 番号を取得している必要がある。そうでない場合、課税対象者は IRD 番号の申請と GST の登録を同時に行うことができる。IRD 番号と GST の登録は、紙の様式を提出するか、オンラインで登録することによって実施することができる。紙の様式による登録は数週間かかるのに対し、オンライン登録は即座に行われる。登録は、課税対象者または課税対象者の税務代理人のいずれかが提出することができる。オンライン登録は、[www.ird.govt.nz](http://www.ird.govt.nz) で完了できる。

遠隔地のサービスや低価値の商品のみを供給する非確立企業の登録手続は簡素化されており、登録用紙は電子メール、IRD への郵送、オンライン登録のいずれかで提出することが可能である。

一般的に、IRD 番号と GST 登録には、以下の情報と書類が必要である。

- 一般的なビジネス情報（例：居住国、登録名、住所、ビジネス産業分類（BIC）コード、法人設立証明書または課税対象者識別番号、ビジネス開始日など）。
- 取締役及び株主（5名未満の場合）全員のフルネームと住所、及び少なくとも1名の取締役の補助書類（写真付きID及び氏名が記載されたパスポートのページ、居住地証明など）。
- 完全に機能するニュージーランドの銀行口座番号とそれを裏付ける書類（設立されていないビジネスの場合は必要ない）。
- 過去12カ月間の売上高、または今後12カ月間の売上高の見込み。
- GSTの申告頻度と会計基準の選択。

### ⑬ 登録解除

課税取引を停止した課税事業者は、事業停止後21日以内にIRDに通知する必要がある。IRDは、課税事業者の事業が12カ月以内に再開されないと判断した場合、課税事業者のGST登録を取り消すことができる。

課税事業者は、登録解除に伴う最終申告を行い、ニュージーランドに残存する資産や負債に係るGSTを登録解除の時点でニュージーランドに残っている資産や負債に係るGSTを計上する必要がある。

課税事業者は、次の12カ月間の課税売上がIRDに十分証明できる場合、自発的に登録を解除することができる。

### ⑭ GST登録の詳細の変更

課税事業者は、GST登録内容の変更について、変更後21日以内に税務当局に通知する必要がある。これは、一定の書式の紙で提出するか、IRDのオンラインポータル（すなわち、myIR）で詳細を更新することによって行うことができる。

### ⑮ 税務代理人

設立されていない企業は、GST登録のためにニュージーランド居住者の税務代理人を任命する必要はない。

### ⑯ 代理人

課税事業者が代理人を使って顧客に販売する場合、顧客と課税事業者（または本人）は、GSTの目的上、互いに直接取引しているとみなされる。

販売者とその代理人は、代理人を使った本人から顧客への販売が、本人から代理人への販売と代理人から顧客への販売の2つとして扱われるように、この規則の適用を受けないことに書面で合意することができる。購入者とその代理人は、代理人と本人が本人に行う供給について代理店規則の適用を除外することを書面で合意することもできる。

オプトアウトすることで、両当事者は、販売が2つの販売であるかのようにGSTを会計処理することができる。



サプライヤーと代理人の間、及び代理人と本人の間の 2 つの販売であるかのように、当事者は GST を会計処理することができる。

## 6. 小規模事業者の特例

### (1) 免税事業者制度

前述のように、年間課税売上額が 6 万ニュージーランドドル (498 万円) を超える事業者は、課税業者としての登録が義務付けられている。課税売上高が年間 6 万ニュージーランドドル (498 万円) 未満の小規模事業者であっても、課税事業者になるために自主的に申請することができる。なお現実の運用として、税務当局に登録されている GST 課税事業者の半分近くが年間売上 6 万ニュージーランドドル (498 万円) 未満の事業者であり、2 カ月ごとの申告納税を行っている。

### (2) 簡易課税

ニュージーランドには簡易課税制度は無い。

## 7. 国際取引への対応

### リバースチャージ

以下の状況がすべて存在する場合、強制的にリバースチャージ制度が適用される。

- サービスの提供が非居住事業者から居住者に行われる。
- その提供がニュージーランド国内で行われた場合に課税対象となる。
- 受領者が GST を登録している (または登録が義務付けられている)。
- 受領者が行う課税販売が、販売額全体の 95% 未満であること。
- 受領者が以下の条件のいずれかを満たしている。
- 取得時に、意図したサービスの課税利用の割合が 95% 未満であると推定している。
- 実際の課税対象の使用割合が 95% 未満であると判断している。

リバースチャージは販売対価の 15% である。このリバースチャージは、そのサービスが課税対象製品の製造に使用された、または使用可能であった範囲において、前段階税額控除を請求することができる。

## 8. その他

### 罰則と時効について

#### (1) 罰則

##### ① 登録が遅れた場合の罰則

ニュージーランドでは、GST 登録の遅れに対する罰則は特にない。

##### ② 支払いや申告の遅れに対する罰則。

GST の支払いが遅れた場合、ペナルティが課される。納付期限の翌日から、納付税額の 1% がペナルティとして課される。税金が未払いのままであれば、以下の追加ペナルティが適用される。

- 納付期限から 7 日後の税額の 4%。
- 毎月、納付すべき税額の 1%。

電子申告が義務付けられている課税対象者が電子申告を行わなかった場合、250 ニュージーランドドル (20,750 円) のペナルティが適用される。

### ③ 誤りに対する罰則

GST の支払いが不足している場合にも、ペナルティが課される。この「不足分のペナルティ」は、非違事項の内容に応じて、納付すべき税金の一定割合として、以下の金額が課される。

- 合理的な注意の欠如または受け入れがたい税務上の地位：納付すべき税金の 20%
- 重大な不注意：納付すべき税額の 40%
- 濫用的なタックス・ポジションの採用：納付すべき税金の 100%
- 脱税：納付すべき税額の 150%

IRD は、特定の状況において、ペナルティを最大 75%まで減額することができる。

合理的な注意を払わなかったとして罰則が課された場合及び課税対象者が IRD の監査または調査の通知を受ける前に自主的に開示を行った場合、不足分の罰則がゼロに減額されることがある。

また、課税対象者の GST 登録内容の変更について IRD に情報を提供するよう求められたのに提供しなかった場合、絶対責任罰 (初犯は 4 千ニュージーランドドル、332 千円以下) を課することができるが、一般的にそのような罰則は課さない。

また、100 ニュージーランドドル (8,300 円) 以上の GST の過少納付及び過大納付に対しては、金銭の使用による利息が計算される。利息の利率は、過少納付の場合は 7%、過大納付の場合は 0%である。

### ④ 不正行為に対する罰則

“脱税”や“濫用的な税務ポジションの採用”に対して不足額のペナルティが課されることがある。また、状況によっては、課税対象者は、不足税額の罰則に加えて、刑事犯として有罪判決を受ける可能性もある。

GST の誤謬に関する会社役員の個人的責任に関しては、特に規定はない。

## (2) 時効

ニュージーランドの時効は 4 年である。IRD が GST の評価を修正するための時効は 4 年である。一般的に、IRD は、過去の GST 債務を再評価し、申告が行われた GST 申告期間の終了から 4 年が経過した場合、評価額を増加させるために評価額を修正することはできない。

しかし、IRD は、被評価者が故意または不正に GST 申告期間の支払うべき GST の額を決定するために必要なすべての重要な事実を開示しなかったと IRD が考える場合、いつでも、評価額を増加させるために評価を修正することができる。

## V 中国

執筆担当：前田富和 委員

### 1. 中国付加価値税制の概要

#### (1) 税目

増値税とは、中国国内において貨物を販売し、または加工、修理整備の役務を提供し、及び貨物を輸入する単位と個人が、納税者となる。ここでいう単位とは、企業、行政単位、事業単位、社会团体とその他の単位をいい、個人とは個人事業主とその他の個人をいう。

#### (2) 最新動向

新型コロナウイルス感染症対応に関する政府の税務措置について、特に増値税に関するものは下記の通りである。

##### ① 一般納税義務者

2020年1月1日から2021年3月31日までの期間中に、企業または個人事業主が自家製品、委託加工品または購入物品を慈善団体または県レベル以上の政府及びその部門を介して、若しくは防疫対策任務を担っている病院へ直接寄付した場合には、当該寄附金額につき、増値税その他付加税の全額が免除される。また、疫病防止において重要な物資の運輸役務、公共交通役務、生活役務、住民に対する生活必需品の郵送役務についても増値税その他付加税が免除される。

##### ② 小規模納税者

2020年3月1日から2022年12月31日まで、湖北省における増値税小規模納税者に関しては、本来3%の徴収税率が適用される販売収入について、増値税が免除される。また、予定納税も一時的に停止された。湖北省以外の地域については1%の徴収税率をもって増値税が徴収されていた。予定納税についても1%の徴収税率であった。

#### (3) 導入年

現行の増値税の仕組みは、四回の税制改正を経て確立されたものといえる。それは1984年税制改正で初めて増値税が導入され、1994年税制改正で増値税の課税範囲が拡大され、2009年税制改正で消費型付加価値税に転換され、2016年税制改正で課税範囲が更に拡大されるという四段階であった。

#### (4) 導入目的

1978年改革開放政策が実施され、外国企業、中外合資企業が相次いで設立された。その結果、元々従来の単一工商税制度には、重複課税と税負担の不公平の問題が存在していたが、この経済体制の改革により、重複課税の問題が一層顕在化した。そこで、重複課税の問題を解決するために、増値税制度は採用された。

## (5) 歴史・背景

1978 年第 11 回第 3 次中央全国人民大会が開催され、国外に向かって解放、国内の経済活性化を進めるという指導の下経済改革が進められ、対外政策として外資導入政策を実施した。中国の外資導入政策は初期段階においては、合弁企業の誘致を最優先課題としてスタートした。

## 2. 課税取引・非課税取引・免税取引

### (1) 課税取引

1 の (1) 参照のこと。

### (2) 非課税取引

#### －建築現場用の自家建設

当該建築現場で建造された建築物で、当該建築プロジェクトあるいは当該企業の他の建築工事で直接使用された場合

#### －著作権の譲渡に伴う映画フィルム等のマスターコピー

著作権の譲渡に伴い発生する映画フィルムのマスターコピー、ビデオテープのマスターコピー、録音テープのマスターコピーの販売

#### －特許及びノウハウの譲渡に伴うソフトウェアの販売

#### －未加工の天然水の採取及び供給

ダムから農業用灌漑水の供給、工場が採取する生産用地下水等

#### －資産再編

納税者が資産再編の過程において、合併、分割、売却、交換等の方式を通じて、全部または一部の現物資産並びにこれに関連する債権、負債を複数回に分け譲渡した後、最終的な譲受側と労働力の受け取り側が同じ企業及び個人である場合

#### －国家政策に基づき無償で提供する鉄道運送サービス、航空運送サービス、みなし販売に該当する公益的なサービス

#### －預金の利息収入

#### －被保険者が受けた保険金

#### －不動産管理機関又はその指定機関、積立基金管理センター、建築事業者及び資産管理業者が預かった住宅専用修繕費

### (3) 免税取引

#### －農業生産者が販売する自己生産の農産物

#### －避妊薬品及び用具

#### －古書

#### －科学研究、科学試験及び教育に直接使用される輸入機器及び設備

#### －外国政府及び国際組織による無償援助の輸入物資及び設備

#### －障害者組織が障害者専用のために直輸入する物品

- －個人が自己使用した物品の販売
- －保育園・幼稚園が提供した保育及び教育サービス
- －養老施設が提供した養老サービス
- －障害者福祉施設が提供した養育サービス
- －婚姻紹介サービス
- －葬式サービス
- －障害者本人が提供したサービス
- －医療施設が提供した医療サービス
- －学歴教育に従事した学校が提供した教育サービス
- －勤労学生が提供したサービス
- －農業機耕、排水灌漑、虫害防止治療、植物保護、農業牧業保険及び関連する技術研修業務等
- －記念館、博物館、文化館、文化財保護管理施設、美術館、展覧館、書画院、図書館が自己の場所に置いて提供した文化体育サービスに係るチケット収入
- －寺院、宮観、イスラム寺院及びキリスト教堂が行う文化宗教活動に係るチケット収入
- －行政単位以外のその他の企業・組織等が取得した「試点実施弁法」10条に符合した政府性基金及び行政事業収入
- －個人が譲渡した著作権
- －個人が販売した自己建築した自己用住宅
- －台湾の水上運送会社・航空会社が海峡兩岸の海上直航業務、空中直航業務に従事して大陸において取得した運送収入
- －納税者が提供した直接又は間接的な国際貨物運送代理サービス
- －以下の利息収入
  - ・ 国家の助学貸付
  - ・ 国債、地方政府債
  - ・ 人民銀行の金融機構に対する貸付
  - ・ 住宅積立金管理センターが住宅積立金を使用して指定された委託銀行において貸し付けた個人住宅ローン
  - ・ 外貨管理部門が国家外貨貯備経営を行う過程において金融機構を委託して貸し付けた外貨ローン
  - ・ グループ借入れにおいて、企業集団あるいは集団でコア企業及び集団でのファイナンス会社が金融機構への支給利息率又は債権表面利息率水準を超えない範囲で、企業集団あるいは集団子会社から取得した利息収入
- －資格を抹消された金融機構が貨物、不動産、無形資産、有価証券、手形等の資産を用いて弁償した債務
- －保険会社が行った1年以上の人身保険商品において取得した保険料収入
- －以下の金融商品の譲渡収入
  - ・ 適格国外投資者が国内の会社に委託して中国において従事した証券売買業務
  - ・ 香港市場投資者（企業・組織及び個人を含む）が「滬港通」を通じて売買した上海

- 証券取引所で上場した A 株
- ・香港市場投資者（企業・組織及び個人を含む）が基金相互認定を通じて売買した大陸基金
  - ・証券投資基金管理人が基金を通じて運用して売買した株式、債券
  - ・個人が従事した金融商品譲渡業務債券
- －金融会社の同業種間の利息収入
- 条件に適合した担保機構が従事した中小企業信用担保あるいは再担保業務で取得した収入（信用等級評価、コンサルティング、研修等の収入を含まない）については、3年の増徴税が免除される。
- －国家商品貯備管理企業、組織等及びその直属企業が商品貯備業務を担当し、中央あるいは地方財政から取得した利息補助及び価格差額補助収入
- －納税者が提供した技術譲渡、技術開発及び技術コンサルティング、技術サービス
- －条件に適合する省エネルギーサービス会社が提供したエネルギー性能契約サービス
- －政府が設立した学歴教育に従事した初等、中等及び高等学校（所属企業を含まない）が行った研修、セミナーで取得した全部当該学校に帰属する収入
- －政府が設立した職業学校により設立された条件に適合する企業が一部の現代サービス業あるいは一部の生活サービス業に従事して取得した収入
- －家政サービス企業において家政サービス員（従業員）が提供したサービスにより取得した収入
- －福利宝くじ、体育宝くじの発行収入
- －軍隊所有の遊休不動産の賃貸収入
- －家住宅制度改革に従い、企業、行政事業組織が不動産の価格、標準価格に基づき売却した不動産収入
- －農業生産のために農業生産者に譲渡した土地使用権
- －家庭財産分割に係る個人が無償譲渡した不動産、土地使用権
- －土地所有者が譲渡した土地使用権及び土地使用者が土地所有者に返還した土地使用権
- －県レベル以上の地方人民政府あるいは自然資源行政主管部門が譲渡あるいは回収した自然資源使用権（土地使用権を含まない）
- －従軍家族の就業による収入
- －軍隊転業斡旋の就業による収入

### 3. 税率

項目	例示	増徴税率
物品、役務、有形動産リース、サービスの販売又は輸入	ファイナンシャルリース、オペレーティングリース	16%
右側の物品の販売	1. 穀物類農作物、食用植物油、食塩水 2. 水道水、暖房、冷房、熱水、石炭ガス、石油液体ガス	10%

あるいは輸入	3. 図書、新聞、雑誌、オーディオビジュアル製品、電子出版物 4. 飼料、化学肥料、農薬、農業用機械、農業用ビニール 5. 国務院が規定する他の物品		
交通運輸業	陸路運送	鉄道運送サービス、その他陸路運送サービス	10%
	水路運送	航海運送、定期備船業務	
	航空運送	航空運送、宇宙運送サービス	
	パイプ運送	気体、液体、固体物質の運送サービス	
郵政業	普通郵政	書簡及び小包等の速達、切手刊行物の発行	10%
	特殊郵政	義務兵、機密通信などの郵送	
	その他郵政	切手アルバム等の販売、郵政代理	
電信業	基礎電子サービス	固定ネットワーク、移動ネットワーク、衛星、インターネットを利用し、音声通話サービスの提供、周波数等のネットワークのレンタル	10%
建築業	工事サービス	各種建物・構築物の新規建築・改装改築	10%
	設置サービス	生産・動力・リフト・運送等設備	
	修繕サービス	建物、構築物への修理・強化・改善等	
	内装・外装	建物・構築物への内装外装	
	その他	上記以外の工事関連	
不動産業	不動産の販売	建物・構築物の販売	10%
	不動産のリース	不動産のオペレーティング	
無形資産の販売		特許技術、非特許技術、商標・著作権、のれん、その他自然資源使用权	6%
電信業	付加価値電子サービス	固定ネットワーク、移動ネットワーク、衛星、インターネット、ケーブルテレビネットワークを利用、	6%
現在サービス	研究開発技術	研究開発、技術譲渡、技術コンサルティング、エネルギー性能契約サービス、工実地調査	6%
	情報技術	ソフトウェアサービス、情報システムサービス	
	文化創意	設計サービス、商標及び著作権譲渡	
	鑑定証明コンサルティング	認証サービス、鑑定・証明サービス、コンサルティングサービス	
	ラジオ・映画・テレビ	ラジオ、映画、テレビ番組の制作、配給及び放送サービス	
	商務補助サービス	企業管理サービス、人力資源サービス	
生活サービス	文化体育サービス	文化・体育の演出及び試合、宗教活動	6%

	教育医療サービス	学歴教育、非学歴教育、医学検査	
	旅行娯楽サービス	旅行サービス、娯楽サービス	
	飲食宿泊サービス	飲食サービス、宿泊サービス	
	居民日常サービス	家政、養老、葬式、介護、美容、撮影等	
金融業	貸付サービス	金銭の貸付	6%
	直接手数料徴収サービス	貨幣為替、口座管理、クレジットカード、資産管理、信託管理サービス	
	保険サービス	人身保険、財産保険	
	金融商品譲渡	外貨・有価証券・非貨物の先物等譲渡	
小規模納税者			3%

#### 4. 税額計算のプロセスとインボイス制度

##### (1) 税額計算プロセス（一般納税義務者と小規模納税義務者）

増値税の納税義務者は、一般納税義務者と小規模納税義務者に区分され、それぞれ異なる課税方式が適用される。一般納税義務者は日本の消費税と同じく受取税から支払税を控除した差額を納税するものである。中国の増値税のシステムは日本の消費税が帳簿方式であるのに対してインボイス方式を採用しており、仕入税額控除を行う時にこの増値税専用発票がなければ仕入税額控除ができないシステムになっている。

小規模納税義務者が課税行為を行う場合、日本の消費税法でいうところの簡易計算方式を適用して課税する。簡易計算方式の課税販売額は、その納付税額を含まない。

一般納税義務者の計算式

$$\text{納付税額} = \text{当期売上税額} - \text{当期仕入税額}$$

売上税額：売上額×税率

売上額：税込み売上額÷(1+税率)

仕入税額：支払又は負担した増値税額

##### (2) インボイス制度

仕入控除の要件とされる「増値税専用発票」と呼ばれる書類がインボイスに相当する。電子発票については、2020年から一部地区で導入され、2021年1月21日から中国全土で導入済みである。

###### ① 発票

中国では、取引を行った時には代金の受領と引き換えに支払者に対して発票を発行する。発票は請求書（インボイス）機能を持っているが、領収書機能も同時に持っているた



め請求書兼領収書といえる。この発票には増値税と営業税の 2 種類があり、増値税発票には普通発票と専用発票がある。普通発票は増値税の小規模納税者が発行し、一般納税者は通常、専用発票を発行するが、例えば増値税の免税項目を販売した場合や中古固定資産等を売却した場合等には普通発票を発行する。

普通発票と専用発票

	普通発票	増値税専用発票
印刷企業	省、自治区、直轄市別に指定	国家税務総局指定(コンピュータ処理)
発行者	税務登記した納税者 税務未登記の納税者も申請可	増値税の一般納税者 小規模納税者は税務機関が代理発行
記載金額	税込金額	税引金額(価額と増値税額を別記)
発票綴り	三連綴り(控え、発票、記帳)	三連綴り(記帳、発票、控除)
発票の機能	取引双方の取引計上根拠証憑 原則仕入税額控除不能	取引双方の取引計上根拠証憑 仕入税額控除の根拠証憑
違法処罰	輸出還付、仕入税額控除を除き、虚偽発行は犯罪を構成せず、最高 7 年	虚偽発行は犯罪を構成し、最高で死刑判決が可能

※専用発票のサンプル

0000000000 某某増値税专用发票 No 0123456789 1300163130  
02498038  
此联不作报销凭证使用 开票日期: 2018年00月00日

购买方	名称: 某某省某某市有限公司 纳税人识别号: 0000000000000000 地址、电话: 某某工业园某某街道0号 0000-0000000 开户行及账号: 某某银行某某支行 0000000000000000	密码区 033+*7.*73*>2170608870>2/>09-7/3/+/86<9><>990498/72132*7+<>931329*894++897/8>+570*5->>6<589/47*019>/306>26+006<89					
货物或应税劳务、服务名称 公司代用名	规格型号 00000KD	单位 个	数量 0	单价 000.00	金额 000.00	税率 0%	税额 0.00
合计					¥000.00	0%	¥0.00
价税合计(大写)		壹佰叁肆陆圆整 (小写) ¥000.00					
销售方	名称: 某某某某有限公司 纳税人识别号: 0000000000000000 地址、电话: 某某市某某区某某路某某号 0000-0000000 开户行及账号: 某某市某某银行某某支行 0000000000000000						

收款人: 代用名      复核: 代用名      开票人: 代用名      销售方: (章)

※普通発票のサンプル

3100112620 上海增值税普通发票 No. 02430965

开票日期:

名称: 纳税人识别号: 地址、电话: 开户行及账号:	区						
货物或应税劳务名称	规格型号	单位	数量	单价	金额	税率	税额
合计					(小写)		
价税合计(大写)							
名称: 纳税人识别号: 地址、电话: 开户行及账号:	备注						
收款人:	复核:	开票人:	销售单位:(章)				

第一联:记账联 销售方记账凭证

② 発票の管理

発票の管理とは、中国国内において発票を印刷、購入、発行、取得、保管すること（個人に対する発票を含む）の管理をいい、中国政府の国家税務総局が中国全国の発票管理に対して統一的に責任を持っている。従って、発票には国家税務総局が全国的に定めた印章が押印又は印刷されており、全国统一発票監督制定印と名付けられている。地方政府が印刷制定する事が認められている発票には、省、自治区、直轄市の国家税務総局と地方税務局の印章が押印又は印刷されている。なお、増値税専用発票には仕入税額控除があるため、偽造防止税額控除システムと最高発行限度額管理システムとがあり、増値税の一般納税者は偽造防止税額控除システムを使用する。ここでいう使用とは、専用紙とこれに関する電子データの購入、発行、交付、認証をいう。

③ 発票の購入

税務登記を行った増値税の納税者は、税務登記証を受領した後、管轄税務局で発票の購入申請を行う。発票の購入申請する納税者は、発票購入申請書を提出し、財務担当者の身分証明書、税務登記証書又はその他の関係証明書及び財務印章又は発票専用印の印影を提示し、管轄税務局は審査のうえ、発票購入受領簿を発行する。発票購入受領簿には、発票を使用する単位と個人の名称、所属業種、経済類型、発票購入方法、購入発票の種類、発票の名称、購入受領日、購入許可数量、開始と最終の番号、規定違反記録、購入受領者の署名、発給した管轄税務局等が記載されている。

発票を購入する納税者は、発票購入受領簿で批准されている種類、数量と発票購入方法に基づいて管轄税務局で発票を購入する。その際、納税者は増値税一般納税者の確認専用印章のある税務登記証を提出しなければならない。増値税一般納税者以外と増値税の小規模納税者は、増値税専用発票を購入する事はできない。

④ 発票の発行

商品の販売、役務の提供に従事する納税者は、対外的に営業取引を通じて代金を受領し

た場合は、代金受領者が代金支払者に発票を発行する。発票の発行は原則として1の取引ごとに発行しなければならないが、一般個人消費者に少額商品を小売りする場合は、1件ごとに発票を発行する事を免除することができ、省級税務局が決定するものとされている。規定に適合しない発票は、経理上の売上証憑とする事はできないため、すべての単位と個人は受け取りを拒否する権利を有する。

## 5. 申告と納税

### (1) 事業者資格認定

納税者が強制申請者に該当する場合は、下記の手続により一般納税者の資格認定を行う。

- ① 納税者は、申告期間終了後 40 営業日以内に主管税務機関に「増値税一般納税者認定申請表」を提出し、一般納税者の資格認定を申請する。申告期間とは、納税者の年間課税販売額が小規模納税者基準を超えた月分の属する申告期間をいう。
- ② 認定機関は、主管税務機関が申請書を受領した日から 20 営業日以内に一般納税者の資格認定を完了し、かつ主管税務機関が「税務事項通知書」を作成し納税者に告知する。
- ③ 納税者が規定の期限内に一般納税者の資格認定を申請しない場合は、主管税務機関は規定の期限が終了した後 20 営業日以内に「税務事項通知書」を作成し納税者に告知する。主管税務機関は作成する「税務事項通知書」の中で、その年間課税販売額が小規模納税基準を既に超えた場合は、「税務事項通知書」を受領した後 10 日以内に主管税務機関に「増値税一般納税者申請認定表」又は「増値税一般納税者申請不認定表」を提出すること、期限を過ぎて提出しない場合は、販売額で増値税税率により納付税額を計算し、仕入税額を控除することはできず、増値税専用発票を使用する事もできないことを明確に告知しなければならない。

### (2) 申告納税

#### ① 納税地

通常の国内取引に係る増値税は、課税事業者による申告を行い税務当局が徴収する。増値税課税事業者は物理的、固定的事業施設を有するか否か、並びに物品販売及び役務提供の場所により、下記のように増値税の申告及び納税地が定められている。

##### a 固定事業者

固定的事業施設を有する事業者は、本店所在地の所轄税務局に申告納税しなければならない。なお、本店と支店が同一の県に無い場合には、各々所在地の所轄税務局に個別に申告納税する。ただし、国家税務総局等の許可により、本店が他の支店の増値税を取りまとめて本店所轄税務局に一括申告納税することが認められる。

固定事業者が他の県にて物品販売及び課税役務提供を行う場合には、本店所轄税務局に外部経営活動税収管理証明の発行を申請、取得すると共に、当該税務局に一括して申告納税をする。

##### b 非固定業者の場合

固定的事業施設を有しない事業者は、営業地の税務局に申告及び納税をする。

## ② 申告期間及び期限

増値税の申告及び納税の期限並びにその申告対象期間は、日本の消費税の申告対象期間が法人税と同じ事業年度とされているのと異なる。

所轄税務局が、課税事業者の納税額に基づき 1 日ごと、3 日ごと、5 日ごと、10 日ごと、15 日ごと、毎月又は四半期のいずれかを申告納税の対象期間として決定する。なお、対象期間を確定できない場合には、課税対象取引ごとに申告納税する。また、納付期限は毎月納税の場合は月末から 15 日以内で、その他の場合は期間満了日後 5 日以内に予定納付し、翌月 15 日までに申告納税する。

## ③ 輸入の場合

納税者が物品を輸入する場合には、税関発行の輸入増値税専用納付書の受領の翌日から 15 日以内に輸入増値税を納付する。

## 6. 小規模事業者の特例

小規模納税者の基準は次の通りである。

① 貨物の生産又は課税役務の提供に従事する納税者、及び貨物の生産又は課税役務の提供に従事することを主とし、かつ、貨物の卸売又は小売を兼営する納税者は、年間増値税課税販売額が 50 万元（950 万円）<sup>32</sup>以下である場合

② 上記以外の納税者は、年間増値税課税販売額が 80 万元（1,520 万円）以下である場合

小規模納税者以外の納税者は、年間課税販売額が小規模納税者の基準を超える場合は、主管税務機関に資格認定を申請しなければならない。年間課税販売額とは、納税者の連続して 12 カ月を超えない経営期間内における累計の課税増値税販売額をいい、免税販売額を含む。国家税務総局が別途規定する場合を除き、納税者は一旦、一般納税者として認定された後は、小規模納税者となることはできない。

### (1) 免税事業者制度

1 カ月の売上高が 10 万元（190 万円）以下の場合は増値税の納付義務なし。

### (2) 簡易課税

小規模納税義務者の計算式

納付税額 = 課税販売額 × 徴税率 3%

課税販売額 : 税込売上高 ÷ (1 + 徴収率)

### (3) 一般納税者への任意申請

年間課税販売額が小規模納税者基準を超えない納税者と新規開業の納税者は、主管税務機関に一般納税の資格認定を申請することができる。

---

<sup>32</sup> 1 元 = 19 円で換算

## 7. 国際取引への対応

リバースチャージ制度に類似する制度あり。

## 8. その他

特になし。

# VI 韓 国

執筆担当：呉幸哲 委員

## 1. 韓国付加価値税制の概要

### (1) 付加価値税の性格

付加価値とは、各取引段階の事業者が独自に創出した価値の増加分で定義されるが、付加価値の範囲をどのようにみるかにより、課税類型が国民総生産型、所得型、消費型に分けられるので、現在、韓国を含む付加価値を採択した国ではすべて消費型を採択している。この類型では、国民経済全体の立場でみる時、付加価値を一定期間で生産されたすべての最終生産物の価値で資本財購入額を控除したもものとして把握する。このような付加価値は消費額と一致し、それは生産要素に分配される賃金、利子、地代、利潤の合計額で純投資額を省いた金額と同じである。

付加価値税の課税方法は前段階税額控除法で、一定期間のうち売上額全体に対し税率を適用し計算した売上税額から買入時取引徴収された買入税額を控除した金額を納付税額にする方法である。この方法は税金計算書制度が必須要件であり、これを通じて根拠課税制度が確立され、消費税の性格が明確になる。

韓国では1977年消費税制の改革に伴い、付加価値税を導入し、現在の内国税のうちでも高い税収比重を占める基幹税目となった。2022年現在の付加価値税税収は約76.1兆ウォン(7.61兆円)<sup>33</sup>で、全体国税収入約338.6兆ウォン(33.86兆円)の22.4%を占めている。

付加価値税は、すべての取引段階で醸成される付加価値に課税され、その負担の増加を予想する多段階一般消費税であり、現行租税体系上付加価値税の位置は、その課税主体が中央政府であり、国内取引を主たる課税対象にする内国税であるが、その税収は地方政府と共有している。中央政府と地方政府間税収配分をみると、2009年不動産景気不況と総合不動産税の課税緩和による地方財政保全目的で、2010年地方消費税が導入された。当時地方消費税は全体付加価値税税収額の5%であったが、2013年不動産取得税永久引き下げによる地方財源不足分を保全するため、地方消費税税率を5%から11%へと6%引上げた。

### (2) 納税義務者

付加価値税納税義務者は、営利目的の有無にかかわらず、事業上独立的に財貨または役務

<sup>33</sup> 100ウォン=10円で換算

を供する者と規定しており、このような納税義務者には個人・法人(国家、地方自治体含む。)と法人格のない社団、財団その他団体すべてを含む。

また、課税の対象になる行為または取引の帰属名義であるだけで事実上帰属する者が別々にある場合には、事実上帰属する者に付加価値税法を適用する。

#### ① 営利目的の有無にかかわらない

営利を目的としない事業者であったとしても、課税対象である財貨または役務の供給に対し付加価値税を納付するようにすることで、間接税である付加価値税を最終消費者に転嫁して負担させるようにし、営利を目的とする他の事業者と租税の中立性を維持している。

#### ② 事業性要件

事業性の意味に対する具体的な法規定はないが、単純に一度程度の財貨または役務の供給があるからということ、また偶発的に財貨の供給があるからということ、事業とは認定できないが、付加価値を生み出すことができる程度の事業形態を備え、継続的、反復的な意思で財貨または役務を供給することをいう。

#### ③ 独立性要件

財貨や役務を供給する主体が、他の人に雇用されたり、事業者自体が他の事業に付随したりしておらず、対外的に独立していなければならない。

## 2. 課税取引・非課税取引・免税取引

### (1) 課税取引

付加価値税課税対象は事業者が供給する財貨及び役務の供給と財貨の収入である。

財貨とは、財産的な価値があるすべての有体物と無体物をいう。また役務とは、財貨以外の財産的な価値があるすべての役務及び他の行為として以下のものをいう。

国内で供される財貨及び役務の供給は、事業者に限って課税対象になるが、財貨収入の場合には、事業者であるかを問わず課税対象となる。また、収入の場合には、財貨のみ課税対象で役務の収入は課税対象にならない。役務の場合には収入の概念がありえないためである。

財貨	有体物	商品、製品、原料、機械、建物、その他各種有形的な物
	無体物	動力、熱、その他管理できる自然エネルギー及び権利(特許権、鉱業権、地上権、営業権等の財産権含む。)
役務	建設、修理、飲食、宿泊、輸送、倉庫、通信、金融保険、賃貸及び各種役務業、保健業など	

### (2) 財貨供給擬制(みなし供給)

財貨の供給は、事業者が財貨を契約上、法律上の原因によって対価を受けて引渡しまたは譲渡することを財貨の供給とみなすことを原則とし、一つ例外的にこのような要件をそらえられない場合でも財貨の供給とみなす場合があり、これを財貨のみなし供給とする(法 10

条、施行令 19・20・21 条)。

財貨の供給が上記の要件、すなわち有償供給等でなく付加価値税の負担がない財貨が使われる事を防止するため、以下の場合に付加価値税が課税される財貨とみなし、みなし供給付加価値税課税は買入税額が控除されたもののみが課税対象に該当する。

また、財貨のみなし供給は付加価値税課税対象になるが、性格上財貨の供給を受ける者が不明で事業者でない場合が多いので税金計算書交付対象ではない。

### (3) 財貨の供給としてみなさない場合

財貨の引渡し及び譲渡が達成されたかどうかは、実質的に財貨の所有権が譲渡されたのではなく、納付と還付が同時に起きて課税実益がなく、国家に提供するということによって国家が付加価値税の別途負担をしない下記 7 種類の場合には財貨の供給とみなさない。

担保の提供 (法 10 条 8 項 1 号)	質権・抵当権または譲渡担保目的で動産・不動産・不動産上の権利を提供すること
事業譲渡 (法 10 条 8 項 2 号)	事業所別に事業に関するすべての権利と義務を包括継承させるのは財貨の供給ではない。 (①「法人税法」上記課税離縁要件を備えた分割の場合と、②譲受者が承継を受けた事業以外の新しい事業の種類を追加、事業の種類を変更した場合を含む。)
租税の物納 (法 10 条 8 項 3 号)	事業用資産を「相続税及び贈与税法」「総合不動産税法」の規定または「地方税法」規定によって物納すること
特定倉庫証券譲渡 (令 18 条 2 項 1 号)	①調達庁長が発行する倉庫証券の譲渡で貸貨物の返還が伴わないこと ②ロンドン金属取引所の指定倉庫(保税区域中に所在することに限る。)に保管された物品に対し同取引所の指定倉庫が発行する倉庫証券の譲渡で寄託物の返還が伴わないこと
公売及び強制競売 (令 18 条 3 項 1 号・2 号)	「国税徴収法」規定による公売(随意契約によって売却する事を含む)及び「民事執行法」規定による強制競売(競売、民法と商法などによる競売含む。)によって財貨を引渡しまたは譲渡することは、財貨の供給とみなさない。 ※ 2006 年税法改正事項であり、それ以前の場合には公売競売によって供される財貨については付加価値税課税対象であった。
収用による撤去補償金 (令 18 条 3 項 3 号)	「都市及び住居環境整備法」・「公益事業のための土地等の取得及び補償に関する法律」等による収用手続きにおいて、収用対象者である撤去される財貨(従来は所有者が直接撤去する場合、他には課税対象であったが、2013. 2. 15 以後供給分からは無条件非課税)
整備事業組合が	整備事業組合が都市及び住居環境整備法によって当該整備事業所に

供する土地、建物 (令 18 条 3 項 3 号)	対する工事を完了した後、管理処分計画により組合員に供することで従来の土地に代わって供される土地、建物
---------------------------------	--

#### (4) 役務の供給

##### ① 役務の意義

役務の供給の契約上、法律上すべての原因によって役務を提供しまたは財貨、施設若しくは権利を使うようにすることである。役務の供給は、財貨の供給と同じように営利目的の有無に関係なく、事業者が供する場合は課税対象となり、原則的に有償供給に対してのみ課税対象になり、無償供給に対しては課税対象にならない。すなわち、財貨とは違い役務供給の擬制はない。

##### ② 役務の無償供給

財貨の無償供給が付加価値税法上、みなし供給として付加価値税課税対象になる一方で、役務の無償供給は別途課税規定がないため現在課税されていない。しかし、2012年7月1日以後から特殊関係者間不動産賃貸役務の無償供給は付加価値税が課税される。

区分		不当に低い対価を受けた場合		対価を受けなかった場合	
		特殊関係者	特殊関係でない者	特殊関係者	特殊関係でない者
付加価値税	財貨	時価課税	取引金額課税	時価課税	取引金額課税
	役務	時価課税	取引金額課税	課税なし (賃貸除外)	課税なし
所得税、法人税		不当行為で否認	取引金額課税	不当行為で否認	取引金額課税

#### (5) 財貨の収入

財貨の収入とは、外国から韓国に入ってきた物品(外国の船舶によって公海で採取、捕獲された水産物含む)と輸出申告で受理された物品(船積みされない物品を保税区域から搬入することは除外)を韓国に搬入すること(保税区域を経るのは保税区域から搬入すること)をいう。

財貨及び役務の供給は、事業者である場合のみ課税されるが、財貨の収入は事業者の有無を問わず付加価値税課税対象であり、収入の場合財貨のみが該当し、役務の収入は形式的にできず、外国法人による建設、飲食等の場合、役務の収入ではなく国内で提供される役務の供給に該当する。

##### ① 収入財貨の付加価値税課税標準

関税の課税価額＋関税＋個別消費税＋酒税＋交通税＋教育税＋農漁村特別税



## ② 保税区域での付加価値税

取引A：外国 →	保 税 区 域 (保税区域及び自由貿易地域) 取引C：保税区域内の取引	→ 国内取引D
取引B：国内 →		

取引A：財貨の収入ではない。

取引B：国内供給に該当するので財貨の一般的な供給に該当する。

取引C：保税区域内の取引は国内取引と同様、一般的な財貨の供給に該当する。

取引D：保税区域から国内事業所に搬出される時、外国物品は収入に該当し、税関長が収入税金計算書を交付し、収入税金計算書の供給価額を超過し、保税区域内の事業者が国内事業者へ供給する価額は保税区域内の事業者が国内事業者へ税金計算書を交付しなければならない（国内生産物品の搬出は収入とはならない）。

## (6) ゼロ税率と免税

### ① 意義

ゼロ税率とは、売上課税表（供給価額）に適用する税率を“0”であることをいう。

すなわち、売上税額を“0”できるようにすれば、売上税額はないということであり、万一買入税額があるならば還付を受けることになる。従ってゼロ税率は付加価値税が完全に免税される制度、すなわちゼロ税率が適用される財貨または役務は付加価値税負担が完全になくなることとなる。

<ゼロ税率制度を置く理由>

- ・財貨の輸出入に関する消費税課税は、消費地課税原則により財貨を輸出する場合、輸出国と輸入国でそれぞれ課税されれば同じ財貨に二重で課税されるという問題が発生するので、この問題を解決するために輸入国すなわち消費地国で課税されるようにすることで国際的二重課税の防止を図っている。
- ・ゼロ税率が適用される財貨は、付加価値税負担が完全になくなることになるので、輸出する財貨等の価格条件がそれだけで有利になり、国際競争力が強化される。更に、ゼロ税率が適用される財貨に対し早期還付制度を置くことで輸出品の競争力が強化される。

### ゼロ税率と免税の差異点

区 分	ゼロ 税 率	免 税
－事業者の有無	付加価値税法上の事業者	所得税法上、免税事業者
－課税標準申告納付	○	免税収入金額申告計算書の
－税金計算書交付義務	○	交付義務がある
－税金計算書提出義務	○	○
－買入税額の処理	・付加価値税対価金控除	買入原価該当

一 免税効果	・ 完全免税 (付加価値税負担なし)	部分免税
一 目的	・ 国際的 二重課税防止 ・ 輸出促進	・ 税負担逆進性緩和 ・ 生産要素の免税

## ② ゼロ税率

付加価値税法上、ゼロ税率適用対象は大きく次の5種類に分けることができる。

<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 輸出する財貨(法 21 条)</li> <li>・ 国外で提供する役務(法 22 条)</li> <li>・ 船舶または航空機の外国航行役務(法 23 条)</li> <li>・ その他外貨獲得事業(法 24 条)</li> <li>・ 租税特例制限法によるゼロ税率適用(特例法 105 条)</li> </ul>
--

## (7) 免税 (法 26・27・28 条、日本でいう非課税取引)

付加価値税は、財産的価値があるすべての財貨または役務の供給及び財貨の収入をその課税対象にするところ、国民の一般生活に基礎的で必須の財貨または役務と福利厚生や文化・公益等に関連した役務は付加価値税を免税にして、間接税としての逆進性を補完し、国民基礎生活を保障し、土地・労働・資本等、付加価値を原始的に創り出す基本生産要素に対しては法理論上の付加価値の生産要素であるので、当然に付加価値税を免税としている。

付加価値税法上、ゼロ税率制度は供給時に付加価値税を課税しないで買入時に付加価値税を控除するので、実質的な付加価値税完全免税に該当するが、免税は供給時に付加価値税を課税しないが、買入時に付加価値税を控除しないので実質的に部分免税に該当する。

(1) 基礎生活必須 財貨・役務	<ul style="list-style-type: none"> <li>①未加工食料品(食用に供する農・畜・水・林産物及び塩含む。)</li> <li>②国内生産の非食用の未加工農・畜・水・林産物</li> <li>③水道水→ミネラルウォーターは課税</li> <li>④煉炭と無煙炭→有煉炭・褐炭・着火炭(着火剤)は課税</li> <li>⑤女性用生理処理衛生用品、乳児用衛生用品(2009年より)</li> <li>⑥旅客運送役務。ただし、航空機・高速バス・貸切バス・タクシー・特殊自動車・特種船舶・高速鉄道による旅客運送役務は除く。</li> </ul>
(2) 国民厚生財貨 役務	<ul style="list-style-type: none"> <li>①医療・保健役務(獣医師の役務を含む。)と血液→医薬品の単純販売は課税 二重まぶた手術、豊胸など美容目的整形手術は課税</li> <li>②政府の許可・認可を受けた教育役務(学習塾、講習所、教習所、訓練院、青少年修練施設等、武道学院、自動車運転学校は課税対象)</li> <li>③住宅とこれに対し付随する土地の賃貸役務及び共同住宅入居者代表会議等が供する共同住宅内保育施設賃貸役務</li> </ul>
(3) 文化関連財 貨・役務	<ul style="list-style-type: none"> <li>①図書・新聞・雑誌・官報・ニュース通信。ただし、広告は除く。</li> <li>②芸術創作品・純粹芸術行事・文化行事・非職業運動競技→骨董品・</li> </ul>

	<p>模倣製作した美術品・プロ野球の入場料収入等は課税</p> <p>③図書館・科学館・博物館・美術館・動物園・植物園への入場→娯楽及び遊興施設と一緒にある動・植物園及び海洋水族館は課税</p>
(4) 付加価値構成要素	<p>①金融・保険役務</p> <p>②著述家・作曲家その他法定された者が職業上供する人的サービス→弁護士などの専門担当者が供する役務は課税</p> <p>③土地の供給→土地の賃貸は課税</p>
(5) その他	<p>①切手(収集用切手を除く。)・印紙・証紙・宝くじ・公衆電話</p> <p>②タバコ事業法による一定のタバコ(20本基準 200ウォン (20円)以下の一般タバコとゼロ税率が適用されない特殊用タバコ)</p> <p>③国家・地方自治体・地方自治体組合または公益団体に無償で供給する財貨・役務→有償で供する場合には課税</p> <p>④国家・地方自治体・地方自治体組合が供する財貨・役務。ただし、次の役務は除く。</p> <p>(ア) 郵政事業組織の小包郵便物訪問受付配達役務</p> <p>(イ) 高速鉄道旅客運送役務</p> <p>(ウ) 不動産賃貸業、卸・小売業、飲食・宿泊業、ゴルフ場・スキー場運用業、その他スポーツ施設業と他民間と競争関係にある業種として財政経済部令で定める事業→2007年1月1日より課税</p> <p>⑤宗教・慈善・学術・スローガンその他公益を目的とする団体が、固有目的事業のために一時的に実費若しくは無償で供する財貨・役務</p> <p>⑥輸出された後、再び輸入する財貨として関税が減免されるもののうち、輸出時ゼロ税率を適用されない財貨で関税が減免、軽減される部分</p>
(6) 租税特例制限法上免税対象(租税法 106条)	<p>①国民住宅(1号または一世帯当たり 85㎡)と国民住宅建設、設計役務</p> <p>②群島地方の自家発電に使う目的で水産業協同組合中央会に直接供する石油類</p> <p>③工場等の事業所と各級学校の経営者がその従業員または学生の福利厚生を目的に当該事業所等の構内で食堂を直接経営し、供し、学校長の委嘱を受けた学校給食供給業者が委託給食の方法で当該学校に直接供する飲食役務(食事類に限る。)</p> <p>④農・漁業経営及び農・漁作業の代行役務</p> <p>⑤管理主体が共同住宅に供する一般管理、経費、清掃、消毒役務</p> <p>⑥政府業務代行団体がその固有目的事業のために供する財貨・役務(別定郵便局、農協、水産協同組合などの固有目的事業)</p> <p>⑦韓国鉄道施設公団が鉄道施設を国家に帰属させ、鉄道施設管理権</p>

	の設定を受ける方式で国家に供する鉄道施設 ⑧稀少病治療のための物品 ⑨農業用・林業用・漁業用及び沿岸運航用旅客船舶に使用する目的で 韓国海運組合に直接供する石油類 ⑩市内バス及び地域内バスで天然ガスを燃料として使用するバスと 電気バス
--	--

a. 住宅の売買と賃貸免税の有無

区分	区分		付加価値税課税可否
売買の場合	住宅	国民住宅	免税
		一般住宅	課税
	その他建物		課税
	土地		免税
賃貸の場合	住宅及び附属土地		免税
	その他建物		課税
	土地のみ賃貸		課税

b. 兼用住宅の税法適用

住宅賃貸免除の有無、 一世代一住宅譲渡税非課税 の有無、住宅新築販売業該 当の有無	住宅面積 > 住宅以外の面積	全部を住宅とみなし税 法を適用
	住宅面積 ≤ 住宅以外の面積	住宅部分だけ住宅とみ なし税法を適用

(8) 免税放棄

付加価値税免税事業者は売上に対し付加価値税が免除されるが、反面、売上のために投入された付加価値税課税財貨または役務に対する付加価値税は買入税額が控除されないのか、かえって販売競争力で不利益を受けることになる場合がある。

このような場合に、特定事業者に限って当該事業者が申請による免税を断念することによって買入税額控除を受けられるようにしている。特にゼロ税率適用対象になる免税事業者の場合には、売上に対しゼロ税率の適用を受け、免税放棄をすることで買入税額の控除を受けられるようになり、輸出競争力を強化することができる。

① 免税放棄対象

- a. ゼロ税率が適用される財貨または役務(法 11 条)
- b. 学術研究団体または技術研究団体が供する財貨及び役務(法 12 条 1 項 16 号)

② 免税放棄の効力

免税放棄申告をした事業者は、申告した日から 3 年間付加価値税免除を受けることはできない。免税放棄を申告した事業者が免税放棄した時から 3 年経過後、再び付加価値税

の免税を受けようとする場合には、免税適用申告書と共に事業者登録証を提出するべきで、免税適用申告書を提出しない場合には継続して免税を放棄したとみなす。

### 3. 税率

標準税率は10%である。

### 4. 税額計算プロセスとインボイス制度

(1) 売上税額（受取税額）から買入税額（支払税額）うち控除対象買入税額を控除して計算する。

(2) 買入税額

買入税額とは、事業者が財貨または役務の供給を受ける時に負担した付加価値税をいう。このような買入税額は課税事業に関連しているか、免税事業に関連しているか、事業と関連しているか、税金計算書を提出しているか等の事由によって売上税額から控除を受けることができる買入税額と、控除を受けることができない買入税額に区分され、買入税額として控除を受けることができる場合は次の通りである。

- ① 自身の事業のために使用されたなど、使用される財貨または役務の買入税額
- ② 自身の事業のために使用されたなど、使用される財貨の輸入に対する買入税額

(3) 控除を受けることができる買入税額

- ① 交付された税金計算書上の買入税額
- ② クレジットカード売上傳票裏面確認買入税額
- ③ 擬制買入税額(免税農産物等の購入時)
- ④ リサイクル廃資源等買入税額(廃棄物処理業、中古自動車売買業)
- ⑤ 在庫買入税額(簡易から一般への転換時)
- ⑥ 弁済貸倒税額(不渡り後弁済)
- ⑦ 免税から課税事業への転換時の財貨(免税事業財貨の課税事業への転用)

(4) 事実と違う税金計算書や控除を受けることができる場合(施行令 75 条)

事業者登録を申請した事業者が事業者登録証の発給日までの取引に対して該当事業者または代表者の住民登録番号を記載して発給を受ける場合

- ① 発給を受けた税金計算書の必要的記載事項のうち一部が手違いで記載されたが、該当の税金計算書のその外の必要的記載事項または任意的記載事項からみて取引事実が確認される場合(買入税金計算書不誠実加算税 1%該当)
- ② 財貨または役務の供給時期以後に発給を受けた税金計算書として該当の供給時期が属する課税期間内(特例税金計算書の場合課税期間終了日の翌月 10 日以内でも可能)に発給を受ける場合(買入税金計算書不誠実加算税 1%該当)
- ③ 発給を受けた電子税金計算書として国税庁長に電送されなかったが発給した事実が確認される場合(買入者の加算税該当なし)

④ 電子税金計算書以外の税金計算書として財貨や役務の供給時期が属する課税期間に発給を受け、その取引事実も確認される場合(買入者の加算税該当なし)

(5) 控除を受けることができる事業所

本社と支店の二か所事業所のある事業者が、課税事業に使用する機械を購入する際に、支店で契約などの取引が成立し、機械は実質的に使用、消費する本社で引き渡しを受けて本社名義で税金計算書が交付された場合、交付された税金計算書上の買入税額は本社の売上税額から控除を受けることができる。

(6) クレジットカード売上傳票などによる買入税額控除

クレジットカードの売上傳票は、税金計算書ではなく領収証とみなすので、これを交付されても買入税額は控除されないのが原則である。しかし、税金計算書を発行することができる一般課税者が交付したクレジットカードの売上傳票に供給を受けた者と付加価値税額を別に記載した場合には、これは控除を受けることができる買入税額とする(供給者確認制度は廃止)。

(7) 農水産物擬制買入税額(法 42 条、領 84 条)

事業者(簡易課税者含む)が、付加価値税の免税を受けて、供給を受けた農・畜・水・林産物を原材料にして製造・加工した財貨または役務の供給が課税される場合には、次のように一定の金額を買入税額として控除を受けることができる。

○擬制買入税額控除率

- |  |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"><li>・建設等その他業種 = 免税農産物等の買入価額×2/102</li><li>・製造業(中小企業) = 免税農産物等の買入価額×4/104 (2013年より)</li><li>・飲食店 = 免税農産物等の買入価額× 個人 8/108 (法人 6/106)<br/>= 遊興業店(遊興酒店、ルームサロン、ナイトクラブ) ×4/104<br/>(個人、法人同一)</li></ul> |
|--|

(8) 税額控除

現行付加価値税法及び租税特例制限法で規定している付加価値税税額控除には、

- ① 貸倒税額控除
- ② クレジットカード売上傳票発行税額控除
- ③ 一般タクシー運送事業者税額軽減
- ④ 電子申告税額控除
- ⑤ 電子税金計算書発行税額控除

の5つの規定がある。

(9) 税金計算書(インボイス)制度

- ① 意義

インボイスに相当する税金計算書とは、事業者が財貨または役務を供給する時、付加価値税を取引徴収し、これを証明するためにその財貨及び役務の供給を受ける者に交付する税金領収証をいう。

税金計算書は財貨などを供給する事業者が二枚作成し、一枚は供給を受ける事業者に交付して、各々の事業者は付加価値税申告時にこれを土台に付加価値税申告をしなければならない。

<付加価値税法上の取引証憑及び発行対象事業者>

- －税金計算書－一般事業者(領収証発行業種除外)
- －輸入税金計算書－税関長
- －計算書－免税事業者
- －領収証－簡易課税者、一般課税者(領収証発行業種)

## ② 交付時期及び義務者

### a 税金計算書発行の重要性

事業者は付加価値税法で規定している取引時、すなわち財貨及び役務の供給時に、税金計算書を交付しなければならない。従って、交付時に税金計算書を交付しない場合には税法上の加算税などの不利益が適用される。

### b 税金計算書の作成時期

税金計算書は、付加価値税法の規定による供給時に交付するのが原則である。ただし、供給時以前に対価を受ける場合、各対価に限り事前に税金計算書をあらかじめ交付することができる。

また、長期割賦販売等のように供給単位を区切ることができない財貨を継続的に供給する場合には、例外的に対価を受ける前に発行する先発行税金計算書を許容している。

### c 税金計算書を発行することができる者

税金計算書は一般課税者の場合にのみ交付することができるので、簡易課税者、免税事業者の場合には原則的に交付できない。従って、簡易課税者は領収証を交付して、免税事業者は計算書及び領収証を交付しなければならない。

### d 事業所が二以上の場合の税金計算書交付

製造場と直売場など二以上の事業所のある事業者の場合には、輸送などの便宜のために製造場で取引先に直接財貨を譲渡する場合には、製造場で取引先に税金計算書を交付することや、事前に製造場で直売場などに税金計算書を交付した場合には直売場などで取引先に税金計算書を交付しなければならない。

### e 取引明細表

取引明細表は法定書式ではなく、税金計算書に附属した明細書として取引内訳などが詳細記載され、取引内容を確認することができる領収証である。

## (10) 税金計算書の発給特例

### ① 月合計税金計算書

月合計税金計算書は、財貨などの取引が頻繁な固定取引先にその供給時ごとに税金計算書を発給することの不便を解消するために用意された制度として、下記の場合に財貨または役務の供給日が属する月の翌月 10 日までに税金計算書を発給することができる。

- a 取引先別で 1 暦月の供給価額を合計して当該月の末日を作成日として税金計算書を発給する場合(月を異にして税金計算書を発給することはできない)。
- b 取引先別で 1 暦月以内に事業者が任意に定めた期間の供給価額を合計してその期間の終了日を作成日として税金計算書を発給する場合
- c 関係証憑書類などにより実地取引事実が確認される場合として、当該取引日を作成日として税金計算書を発給する場合

#### ② 共通買入(電力、ガス、地域暖房)の場合

不動産賃貸業等の場合に共同使用する電力などの場合に、建物所有者名義で税金計算書が発行されるので、これを再び個別入居者別で管理費等の名目で請求され、この時に税金計算書が発行されなければならない。

#### ③ リース資産

- a 課税事業者(リース利用者)が施設貸付業者(リース会社)から施設を賃借して当該施設を供給者から直接譲り受ける場合には、リース利用者が直接供給を受けたものとして見做して、製造会社とリース利用者が供給者及び供給を受ける者として、直接税金計算書を交付する。
- b 販売後のリース取引の場合  
販売後にリース取引の場合には、リース利用者である事業者が自己を供給者として税金計算書を交付する。
- c 金融リース物件をリース利用者変更契約により、他の事業者に譲渡する場合、資産の譲渡で付加価値税が課税され、リース利用者は新しいリース利用者に税金計算書を交付しなければならない。オペレーティングリースの場合には財貨の供給ではないため課税されない。

#### ④ 委託販売(委託買入)

- a 委託販売、代理販売の場合、委託者または本人が直接販売をしたこととするので、受託者または代理人が財貨を渡した時期に委託者、本人を供給者として税金計算書を交付しなければならない。
- b ただ、委託者及び本人が分からない場合には、委託者は受託者に、受託者は取引相手に財貨を供給したものとして、税金計算書を各々交付しなければならない。

#### ⑤ 役務の供給に対する仲介、斡旋(貨物運送業者など)

運送斡旋役務の場合には、税金計算書の交付は委託販売の場合と同様で次の通りである。



- a 運送幹旋業者は運送幹旋役務の供給を受ける者である貸主に運送幹旋役務に対する手数料に対して税金計算書を交付し、運送役務に対しては運送業者の名義で貸主に貨物運送役務に対する税金計算書を交付する。
- b 運送幹旋業者が貨物運送事業者の名義で税金計算書を交付しない場合に限り、貨物運送業者が貸主に税金計算書を交付する。

#### ⑥ 共同請負工事

国家を当事者にする契約や市民同士の共同請負工事の場合に、これは原則的に共同事業ではない別途の組合とみななければならないので、共同事業者構成員が各自に帰属する対価に対して各々税金計算書を発行して交付する。

#### ⑦ 住民登録記載分税金計算書

税金計算書発行義務のある業種の鉱業、卸売、製造、建設、貨物運送、不動産賃貸、事業役務業などの事業者が、税金計算書の発行時、必須記載事項である供給を受ける者の登録番号がなければならないが、事業者登録番号がないなど事業者ではない場合には、固有番号または住民登録番号を記載しなければならない(免税事業者の場合、計算書交付にも等しく適用される。)

### (11) 税金計算書の作成

#### ① 記載事項

- a 必須記載事項(記載漏れの場合、税金計算書不明加算税適用対象)
  - － 供給する事業者の登録番号と姓名または名称
  - － 供給を受ける者の登録番号
  - － 供給価額と付加価値税額
  - － 作成年月日(発行日付をいい、付加価値税法上供給日付、取引日付をいう。)
- b 任意記載事項
  - － 供給を受ける者の住所－供給を受ける者の姓名、商号、住所  
供給者と供給を受ける者の業態と種目－供給品目
  - － 単価と数量－供給年月日－取引の種類

### (12) 修正税金計算書

税金計算書を交付した後、その記載事項に関して錯誤または訂正事由が発生した場合には、付加価値税の課税標準と納付税額または還付税額を更正して通知する前まで、国税庁長が決めるところに従い、税金計算書を修正して交付することができる。

#### ① 修正税金計算書の交付要件

- a 当初、適法に交付された税金計算書でなければならない。
- b 記載事項に訂正、錯誤、誤謬、間違いで記載した場合

税率を間違って適用した場合と免税など発給対象ではない取引に対して税金計算書を発行した場合など必要的記載事項が間違って記載された場合などにも、錯誤かどうかにかかわらず修正税金計算書の発給が可能である。

- c 供給価額に変動がある場合
- d 課税官庁が課税標準及び税額を更正決定する前まで交付することができる。

## ② 瑕疵による返品、搬入時の会計処理

返品などの事由により相違するが、一般的には、単純に返品後現金で払い戻す場合には修正税金計算書の交付対象である。

## ③ 契約の解除と解約

### a 契約の解除

契約解除の場合には、契約解除日を修正税金計算書作成日付として修正税金計算書を作成交付しなければならない。

### b 契約の解約

契約解約の場合には、不完全な履行で将来に向けてのみその効力を消滅させることであるから、契約解約日までの確定額の精算差額に対して修正税金計算書を交付すればいい。

## (13) その他の税金計算書

### ① クレジットカード

クレジットカードは原則的に代金の決済手段で、これは領収証に該当するが、一般課税者がクレジットカード売上傳票などに供給を受ける者と付加価値税額を別に記載し確認した時には、その付加価値税額は控除することができる買入税額とする。

### ② 電子税金計算書（電子インボイス）

#### a 電子税金計算書交付方法

- － ERP を利用する方法
- － 実取引事業者に代わり、電子税金計算書交付業務を代行する事業者の電子税金計算書交付システムを利用する方法
- － 国税庁が構築した電子税金計算書交付システムを利用する方法（国税庁 e-sero）

#### b 電子税金計算書発行対象

- － すべての法人事業者（営利法人、国家など、収益事業を営む非営利法人）
- － 個人事業者
  - (a) 直前年度の事業所別財貨及び役務の供給価額の合計額が 3 億ウォン（3 千万円）以上の個人事業者
  - (b) 電子税金計算書を発給しなければならない期間は事業所別財貨及びサービスの供給価額の合計額が 3 億ウォン（3 千万円）以上の年の翌年第二期課税期間とその翌年第一期課税期間とする。

c 電子税金計算書の伝送

電子税金計算書の送信期限は発給日の翌日までで、月合計税金計算書の場合には翌月 10 日まで税金計算書を発給できるので、結局翌月 11 日まで伝送することができる。

d 電子税金計算書の受信

- 電子税金計算書の受信は供給を受ける者の電子メールアドレスを通じて受信することが原則である。
- 電子税金計算書の受信時期は、供給を受ける者の受信確認に構わず、供給を受ける者の電子メールアドレスに電子税金計算書が送付された時受信したこととみなす。

e 電子税金計算書発行税額控除

2015 年 12 月 31 日までに発給して、期限内に電子税金計算書の交付内訳を国税庁に伝送した個人事業者は交付 1 件あたり 200 ウォン（20 円）（年間限度 100 万ウォン（10 万円））の税額控除を受けることができる。

f 電子税金計算書に関連する加算税

(a) 未発給加算税

供給時期が属した課税期間終了日または 6 月、12 月分を翌月 10 日まで未発給の場合（供給者に供給価額の 2%）

(b) 遅延発給加算税

供給時期が属した月の翌月 10 日を超過して該当課税期間終了日まで発給した場合（供給者と供給を受ける者に各々供給価額の 1%）

(c) 未伝送加算税

発給時期に正当に発給した後、供給時期が属した課税期間終了日の翌月 11 日超過して伝送する場合（供給者に 1%）

(d) 遅延伝送加算税

発給時期に正当に発給した後供給時期が属した月の翌月 11 日を超過して該当課税期間終了日の翌月 11 日以内に送った場合（供給者に 0.5%）

g 購入者発行税金計算書

税金計算書は、原則的には販売者が発行しなければならないが、購入者より経済的に優越な地位にある供給者が課税標準の露出などの理由で税金計算書の発給を拒否する場合、購入者が管轄税務署の確認により、税金計算書を発行して購入税額控除などを受けることができる制度である。

電子税金計算書				承認番号				
供給者	登録番号	事業所番号		供給を受ける者	登録番号	事業所番号		
	称号(法人名)	姓名			称号(法人名)	姓名		
	事業所住所				事業所住所			
	業態	業種			業態	業種		
	E-mail				E-mail			
作成日時	供給価格	税額		修正理由				
備考								
月	日	種目	規格	数量	単価	供給価格	税額	備考
合計金額	現金	小切手	手形		他 未収金		この金額を(領収)する	

## 5. 申告と納税

### (1) 課税期間

課税期間とは、税法によって国税の課税標準の計算の基礎になる期間をいう。課税期間は、付加価値税の納税義務の成立時期、確定時期、課税標準の計算期間、申告期限等に関連し重要性を有しており、毎年1月1日から12月31日を一課税期間とする所得税や、一年以内の範囲で事業年度を定める法人税法上の事業年度とは違い、一年を二課税期間とし、上半期、下半期を各一課税期間としている。

#### 付加価値税課税期間

区分	課税期間
(1) 新規事業者	①新規事業者の場合：事業開始日～該当課税期間の終了日 ②事業開始前登録の場合：登録日(登録申請日)～該当課税期間終了日
(2) 廃業者	①廃業者の場合：該当課税期間開始日～廃業日 ②事業開始前に登録した後、事業未開始の場合：登録日(登録申請日)～事実上その事業を開始しなくなる日
(3) 課税類型転換	①一般課税者が簡易課税者に変更される場合：供給対価 4,800 万ウォン(480万円)未満の年の翌年7月1日～12月31日 ②簡易課税者が一般課税者に変更される場合：供給対価 4,800 万ウォン(480万円)以上の年の翌年1月1日～6月30日
(4) 簡易課税放棄者	①簡易課税者としての課税期間：放棄申告日が属する課税期間の開始日からその申告日が属する月の末日までの期間 ②一般課税者としての課税期間：放棄申告日が属する月の翌月1日から該当課税期間の終了日までの期間

(2) 開業日

- ① 製造業：製造現場別で財貨の製造を開始する日
- ② 鉱業：事業所別で鉱物の採取、採鉱を開始する日
- ③ その他：財貨または役務の供給を開始する日

(3) 廃業日

事業所別でその事業を実質的に廃業する日

- ① 解散・清算中である法人：事業を実質的に廃業する日から 25 日以内に管轄税務署長に申告し、承認を得る場合に限り残余財産価額確定日
- ② 廃業日が明白でない場合：廃業申告書受付

区 分	予 定 申 告 期 間
一般事業者	第 1 期：1 月 1 日から 3 月 31 日まで 第 2 期：7 月 1 日から 9 月 30 日まで
新規事業者	新規事業者の場合：事業開始日～該当予定申告期間の終了日 事業開始前登録の場合：登録日(登録申請日)～該当予定申告期間の終了日

(4) 納税地

納税義務者が税法によって納税義務を履行し、租税債権者が権利行使を行う基準として付加価値税法上、納税地は各事業所を納税地としている。付加価値税は納税義務者の人的事項を考慮しない間接税なので、納税義務者の住所地と関係なく事業所を基準として納税地を決めている。

① 事業所

付加価値税法で定めた事業所とは、事業者またはその使用人が常時駐在して取引の全部または一部を行う場所をいう。ただし、次の場合には各号で定める場所を事業所とみなす。その代表的な範囲は次の通りである。

区 分	事 業 所
(1) 鉱業	鉱業事務所の所在地
(2) 製造業	最終製品を完成する場所(別に製品の包装だけを行い、容器に充填だけをする場所は除外する。)
(3) 建設業、運輸業、不動産売買業	法人の場合：法人の登記簿上の所在地 (登記簿上の支店所在地を含む。) 個人の場合：事業に関する業務を総括する場所
(4) 不動産賃貸業	不動産の登記簿上の所在地
(5) 無人自動販売機を通じて財貨、役務を供給する事業	事業に関する業務を総括する場所
(6) 非居住者または外国法人の場合	所得税法、法人税法による国内事業所

このような事業所以外の場所でも、事業者の申請により追加で事業所として登録することができる。ただし、無人自動販売機を通じて財貨や役務を供する事業の場合には、追加で事業所を登録できない(附価令 8④)。一方、事業者が事業所を置かなければ事業者の住所または居所を事業所にする(附価法 6③)。

## ② 主たる事業所総括納付(法 51 条、施行令 92 条)

法人または一般事業者である個人で、内部的に連結された二か所以上の事業所がある場合、事業者の申請によって主たる事業所で総括して納付できる制度をいう。

主たる事業所は、法人の場合、本店または支店のうちから選択することができ、個人の場合主たる事務所を主たる事業所にできる。

このような制度を置く理由は、付加価値税が物税すなわち間接税であるのでその納税地を各事業所としているが、この場合事業所別に納付と還付が別々に発生するということによる納税者の不便を解消するため、主たる事業者で通算して税金を納付することができるようにする制度である。

### a 総括納付の効力

<内部取引に対する税金計算書交付義務なし>

二以上の事業所がある事業者が、自らの事業と関連して生産した財貨等を他の日に販売する目的で他の事業所、すなわち販売場や直売場等で搬出するのは財貨の供給とみなし、税金計算書を交付しなければならないが、総括納付承認を得た場合には財貨の供給とみなされない。ただし、事業者が税金計算書を交付し予定または確定申告する場合には財貨の供給とみなす。

<付加価値税納付及び還付の通算>

総括納付承認を得た事業所の付加価値税は、主たる事業所で従たる事業所の付加価値税を通算して納付または還付する。

しかし予定、確定申告及びゼロ税率早期還付申告書は、各事業所別に提出し、主たる事業所の管轄税務署には“事業所別付加価値税課税標準及び納付税額申告明細書”を提出すればよい。

### b 申込期限及び効力発生時期

既存事業者の場合、総括納付をしようとする時、課税期間開始 20 日前に、新規事業者の場合、事業所登録証の発給を受けた日から 20 日以内に主たる事業所総括納付承認申請書を主たる事業所の所管税務署長に提出しなければならないが、総括納付承認を受けた事業者が総括納付を放棄する場合にも上記と同様に統一して申し込まなければならない。

承認を得た事業者は、総括納付承認書に記載された適用日時(課税期間の開始日)以後の取引分から適用する。

### c 課税標準の申告及び納付方法

主たる事業所総括納付承認を受けた事業者は、付加価値税申告時に申告書は各事業所別で提出しなければならないが、納付は主たる事業所と従たる事業所とを総括して主たる事業所で納付または還付申請をしなければならない。そして主たる事業所の管

轄税務署長に“事業所別付加価値税課税標準納付税額申告明細書”を提出しなければならない。

d 事業者単位課税制度(法8条3項、施行令17条)

事業者単位課税制度は、二以上の事業所がある個人、法人が事業者単位課税制度を申請した場合、本店または主たる事務所を含む他の事業所を全部合わせて一つの課税単位及び事業所で付加価値税納税義務(個別消費税申告を含む。)を履行する制度である。

(a) 登録申請

二以上の事業所がある事業者(簡易課税者含む。)は、事業者単位で該当事業者の本店または主たる事務所管轄税務署長に登録することができる。事業者が事業者単位で登録するには、事業者単位課税制度の適用を受けようとする課税期間の20日前まで登録しなければならない。

(b) 事業者登録番号

登録番号は事業所ごとに付与することが原則であり、事業者単位課税を登録した場合には事業所でない事業者単位課税適用事業所に対し、一つの登録番号を付与する。

(c) 事業者登録の訂正

事業者単位課税事業者が、次のうちいずれか一つに該当する場合には直ちに事業者登録訂正申告書に事業者登録証及び賃借りした商業用建物の該当部分の図面(商業用賃貸借保護法適用時)を添付し、管轄税務署長に提出しなければならない。

- ・ 事業者単位課税事業所を移転する時または変更がある時
- ・ 事業者単位課税事業者が事業者単位課税適用事業所を変更する時
- ・ 事業者単位課税事業者が従たる事業所を新設または移転する時
- ・ 事業者単位課税事業者が従たる事業所の事業を休業または廃業する時

(d) 付加価値税法の適用

事業者の本店または主たる事務所で各事業者の付加価値税を総括して申告、納付し、各個別事業所は別途の申告、納付がなければ事業者登録をしない。

- ・ 各事業所別で税金計算書及び領収証を受領せず、交付しない。
- ・ 直売場搬出財貨等、内部取引に対し財貨の供給とみなさない。

(e) 付加価値税の申告及び修正、更正請求

総括事業所で全体事業所をまとめて付加価値税申告納付をした場合、付加価値税申告書に“事業者単位申告、納付者の事業所別付加価値税申告、納付明細書”を添付しなければならない。また輸出実績明細書、擬制買入税額控除申告書等の各種明細書も添付しなければならない。

(f) 事業者単位課税制度の放棄

事業者単位課税制度の適用を受ける者が、各事業所別で申告、納付し、主たる事業所総括納付をしようとする場合には、その納付しようとする課税期間の開始20日前に事業者単位課税放棄申告書を管轄税務署長に提出しなければならない。

事業者単位課税制度の義務的な適用期間はなく、いつでも放棄することができる。ただし、事業者単位放棄申請日が属する課税期間までは、事業者単位課税が適用さ

れ、翌課税期間から事業所単位課税に転換される。

#### (5) 事業者登録

新規に事業を開始する者は、事業所ごとに事業開始日から 20 日以内に一定の書類を添付した事業者登録申請書を管轄税務署長に提出しなければならない。ただし、新規に事業を開始しようとする者が、事業開始前であっても登録することはできる。これは、新規で事業を開始するための準備期間中に発生することになる買入税額を還付することによって、資金負担を軽減するための措置である。

#### (6) 申告の効力

現行付加価値税法は申告納付制度によっているので、納税義務者の課税標準と税額の申告は租税債権を確定させる効力がある。

我が国の付加価値税課税期間は一暦年を二つに分けて各 6 カ月を 一課税期間としており、また各課税期間を 3 カ月に分けて最初の 3 カ月を予定申告期間に、残りの 3 カ月を確定申告期間に定めて 一課税期間に二回申告するようにしている。

#### (7) 予定申告

- ① 第一予定申告：1 月 1 日～3 月 31 日(申告期限：4 月 25 日)
- ② 第二予定申告：7 月 1 日～9 月 30 日(申告期限：10 月 25 日)

#### (8) 告知

個人事業者に対しては、納税便宜のために予定申告に代わって、予定申告期間ごとに直前課税期間納付税額の 1/2 に相当する金額を決定して告知する。

- ① 事業者の選択によって予定申告できる事業者
  - a 休業または事業不振で、各予定申告期間の供給価額または納付税額が直前課税期間の供給価額または納付税額の 1/3 に達していない事業者
  - b 早期還付を受けようとする事業者

#### ② 予定告知の省略

徴収しなければならない金額が 20 万ウォン (2 万円) (告知最低金額) 以下の場合

#### (9) 確定申告

予定申告をした事業者は、各課税期間の中の残り 3 カ月に対して、予定告知を受けた事業者は 6 カ月課税期間全体に対して確定申告をしなければならない。

- ① 第一期確定申告：1 月 1 日～6 月 30 日(申告期限 7 月 25 日)
- ② 第二期確定申告：7 月 1 日～12 月 31 日(申告期限 1 月 25 日)



#### (10) 早期還付申告

一般的に、還付税額が発生すれば各課税期間別に確定申告後に還付するのが原則であるが、例外的に輸出と投資に対しては確定申告期限を待たないで早期に還付できる制度を早期還給申告という。

##### ① 早期還付対象

- －ゼロ税率が適用される時
- －事業設備を新設、取得、拡張、増築する時
- －全売上中一部だけにゼロ税率売上、全買入中一部だけに事業設備投資があってもゼロ税率早期還付申請が可能である。

##### ② 早期還付申告期間

毎月単位、毎2カ月単位、予定申告期間単位で申告することができる。

(例えば、1月分は別途申告後2月分、3月分を合わせて申告でき、また1月分と2月分を合わせて申告後、3月分を別途申告することができる。)

##### ③ 添付書類

- －ゼロ税率売上時：ゼロ税率の関連書類
- －事業設備投資時：建物など減価償却資産取得免税書

#### (11) 付加価値税買入者納付特例制度

販売者が購入者から付加価値税を取引徴収して納付するようにする現行制度を悪用、無資料で購入した金製品などを売上げて、購入者から付加価値税を徴収した後これを政府に納付せずに逃れる方式の付加価値税脱税事例を防止するために、金製品などの取引時には、購入者が直接指定金融機関を通じて付加価値税を政府に納付するように付加価値税買入者納付特例制度が施行されている。

- ① 金製品等：金地金(純度99.5%以上の金)と金製品
- ② 銅廃品等：スクラップ等と合金物として銅含有量が40%以上の物品
- ③ 対象事業者：供給する事業者、供給を受ける事業者、対象財貨を輸入しようとする事業者
- ④ 対象取引：事業者間の取引として税金計算書発行対象の場合に適用されるので、消費者が金地金などを購入する場合と免税対象の取引には適用されない。

#### (12) 加算税

加算税制度については、巻末参考資料3を参照されたい。

### 6. 小規模事業者への特例

#### (1) 免税事業者制度

2000年7月以降、供給代価が2,400万ウォン(240万円)未満の者は、納税義務免除。

2020年改正により、供給代価が4,800万ウォン(480万円)未満の者は、納税義務免除。

## (2) 簡易課税

事業の規模が零細した事業者の場合は、税法による各種申告義務をすべて履行することが難しいため、収入金額が一定規模未満の事業者に対しては簡易課税制度を適用して納税義務を簡単に履行できるようにしている。

### ① 基準収入金額

直前1暦年の供給代価(供給価額+付加価値税額)の合計額が8,000万ウォン(800万円)未満の者は、簡易課税の適用を受ける事ができる。

### ② 簡易課税排除業種

以下の業種は、上記の年間基準収入金額に達しない場合でも簡易課税の適用を受けることができない。

- 鉱業
- 製造業
- 卸売業(小売業を兼業している場合も含む。)
- 不動産売買業
- ソウル特別市、広域市、市地域と国税庁長が指定する地域に位置した課税遊興場所
- 弁護士、税理士、会計士等これと類似した事業役務業
- 事業場所在地域、事業の種類等を勘案して国税庁長が定める基準に該当する場合
- 事業の包括譲受渡により一般事業場を引受けた事業者

### ③ 付加価値税率の計算

課税標準×付加価値率×税率(10%)=納付税額

#### a 付加価値率

- 電気、ガス、蒸気、水道事業 : 5%
- 小売、飲食、リサイクル資料収集販売 : 10%
- 製造、宿泊、運輸、通信業、林業、漁業 : 20%
- 建設、不動産賃貸業、その他役務業 : 30%

### ④ 納付税額の計算

納付税額

- (-) 控除税額
- (+) 棚卸納付税額
- (+) 加算税
- (=) 納付する税額

#### a 控除税額

簡易課税者が納付税額から控除する税額には、税金計算書受取税額控除、クレジット

カード税額控除、擬制仕入税額控除、誠実申告事業者税額控除、電子申告税額控除がある。

税金計算書受取税額控除を除いた残りの税額控除は一般事業者の場合とほとんど同様であるが、税額控除により納付する税額が（一）になっても還付されない。

税金計算書受取税額控除＝仕入税額×当該業種の付加価値率

#### b 棚卸納付税額

棚卸納付税額とは、一般事業者から簡易課税者に課税類型が変更される場合に、一般事業者として控除を受けた仕入税額と、簡易課税者として控除を受ける仕入税額との差異を再び精算して納付する手続をいう（仕入税額として控除を受けたものに限る。）。

##### (a) 棚卸納付税額計算対象

- － 棚卸品(商品、製品、材料)
- － 建設仮勘定
- － 減価償却資産

##### (b) 棚卸納付税額の計算

- － 棚卸品の場合

棚卸納付税額＝棚卸金額×10/100×(1－当該業種の付加価値率)

- － 減価償却資産の場合

棚卸納付税額＝取得価額×(1－5/100×経過した課税期間の数)×10/100  
×(1－当該業種の付加価値率)

※ 建物構築物を除外したその他減価償却対象資産は 25/100

#### ⑤ 類型転換

##### a 収入金額の変更による類型転換

簡易課税者の年間供給代価の合計額が4,800万ウォン(480万円)以上となる場合は、収入金額が4,800万ウォン(480万円)以上となった年の翌年課税期間から課税類型が一般課税者に転換される。

##### b 他事業場の収入金額による類型転換

一般事業場を持つ他簡易課税事業場が一般課税事業場に転換される。また、新規開業する事業場は簡易課税が排除される。

##### c 類型転換の通知

事業者の類型が転換される場合は、課税期間開始20日前までに通知することとなっているが、一般課税者が簡易課税者に転換される場合は、通知がなくても簡易課税者に転換できる。一方、簡易課税者の場合は、通知を受けた日が属される課税期間までは簡易課税が適用され、その次の課税期間から一般課税者に転換される。

#### ⑥ 簡易課税者の予定及び確定申告

##### a 予定申告及び告知

簡易課税者の場合、1月1日から12月31日を1課税期間として付加価値税申告を1

回行うため、予定申告制度は廃止されており、1月～6月までに対し前年度納付金額の1/2を予定告知することと規定している。

b 確定申告

確定申告は1月1日から12月31日の事業実績に対し、翌年度の1月25日までに申告する。

⑦ 簡易課税者に係る加算税

簡易課税者は一般課税者と異なって税金計算書の交付及び提出の義務がないため、税金計算書関連加算税には該当しないが、未登録加算税、申告納付不誠実加算税、ゼロ税率課税標準不誠実加算税は該当される。

a 未登録加算税：供給代価の0.5%

b 申告不誠実加算税：10%

c ゼロ税率課税標準申告不誠実加算税：供給代価の1%

⑧ 簡易課税者の納付義務免除

簡易課税者の当該課税期間供給代価が2,400万ウォン（240万円）未満の場合、納付税額を納付する義務を免除する。この場合、加算税に関する規定も適用しない。

## 7. 国際取引への対応

リバースチャージに相当する制度はない。

## 8. その他

特になし。

# VII 台湾

執筆担当：松岡宣明 委員

## 1. 台湾付加価値税制の概要

### (1) 概要

① 名称：加価値型及非加価値型営業税法<sup>34</sup>（以下、「営業税法」という）

② 導入年：1987年5月<sup>35</sup>

導入目的：この法律にはその名称の通り「価値型（原語では加価値型）営業税法」と「非価値型（同、非加価値型）営業税法」の課税方式の異なる2つの内容が規定されている。前者は付加価値税（VAT、日本では消費税法）であり、後者は売上税（Gross Business Receipts Tax GBRT、Non-Value Added Taxといわれるもの）である。

<sup>34</sup> <https://law.dot.gov.tw/law-ch/home.jsp?id=17&parentpath=0,6&mcustomize=lawname.jsp>

<sup>35</sup> [https://law.dot.gov.tw/law-ch/home.jsp?id=12&parentpath=0%2C2&mcustomize=law\\_list.jsp&lawname=201803090314](https://law.dot.gov.tw/law-ch/home.jsp?id=12&parentpath=0%2C2&mcustomize=law_list.jsp&lawname=201803090314)

価値型営業税法の納税義務者（2条）については、下記の通りである。

- －物品の売買、役務の提供をした事業者（法人及び個人事業者）
- －輸入物品を輸入した者または所持人
- －台湾国内に定まった営業所のない外国企業、期間、団体などが提供するサービスの提供を受けた者など

③ 営業税法のアウトライン

- a 2条で営業税法上の納税義務者を定義し、10条で、VAT型営業税の税率を、11条～13条で売上税型の営業税の税率が適用される事業区分を規定している。
- b 営業税法の特徴は事業者の事業内容によっては「価値型営業税」と「非価値型営業税」が両方とも課税される点である。つまり次項で説明している税籍登記内容により10条適用事業者（VAT適用）が11条～13条の事業（GBRT、売上税適用）もあわせて行っている場合には、営業税は2種類の納税を行わなければならないということになる。現地の税法学者によると、通常の法人はほとんど10条登録（VAT適用）を行うが、個人事業者は10条登録を行わず（統一発票発行義務者になることから当局に所得を把握されてしまうことを避ける傾向があるようだ）、13条登録を行う業者が多いとのことである。12条登録は営業税率が高税率になることから、個人事業の場合は同条での登録は避けられる傾向があるとのことである。尤も事後的に課税庁の監査により是正されることがある。
- c 11条～13条は以下記載の通りの特定事業を列挙して、それに該当する事業者はVAT型の営業税ではなく、売上税型の営業税を納付することを規定している。
- とりわけ12条で規定される事業者の売上税率は高税率の業種が列挙されているが、現地の研究者のコメントを借りれば「個人事業の場合は12条の事業を営んでいる場合も税率が低い別の事業で事業登録を行い、高率の営業税負担を回避する傾向があるし、課税庁も登録者の経営実態を詳細にチェックしないことから、事後的にさまざまなトラブルが生じている実態がある」ようである。
- (a) 10条（付加価値税の納税義務者）：本法に別段の定めがある場合を除き、事業税の税率は5%以上10%以下とする。
  - (b) 11条：銀行、保険、投資信託、商圈、先物などを取り扱う事業者（売上税の納税義務者）は業種毎に決められた1%～5%の税率が適用される。
  - (c) 12条：特定飲食サービス事業者（ナイトクラブ、BAR、キャバレー、レストランなど（売上税の納税義務者、税率が15%～25%と高税率となっている））
  - (d) 13条：小規模事業者など（売上税の納税義務者、税率は0.1%～1%）
- d 11条適用事業者と13条適用事業者は予め国税庁に申請を行えば、VAT適用事業者となることができる。具体例で言えば、例えば金融機関（11条登録事業者）が併せて金融業以外の事業を行う場合は、予め課税庁に申請をすることでVAT適用（仕入税額控除）は可能である（23条や24条）
- e しかしながら、11条や12条のみの適用事業者（売上税適用）が設備投資を行ったとしても、その設備投資に係る売上税の仕入税額控除はできない。

f 稅籍登記 (法 28 條)

台灣的事業者は個人事業者あるいは法人事業者に係わらず、事業を開始する前に所轄稅務署長に対して「稅籍登記」<sup>36</sup>を行う義務がある。その際に 10 條適用事業者なのか 11 條~13 條適用事業者なのか、あるいはそれらの複數事業を営む事業者なのか、登録申請を行うことになっている。

次のページに申請書フォームを掲載しているが営む事業内容を詳細に記載しなければならない。

第 1 次 (1/1)

### 營業人設立 (變更) 登記申請書 Business Entity Registration and Change of Registration

申請日期 Date of Application (mm/dd/yyyy):

申請事項 Application Items	設立 Establishment	負責人變更 Change of Representative	名稱變更 Change of Name of Business	所在地變更 Change of Address	營業項目變更 Change of Service Items	組織變更 Change of Organization	增資變更 Capital Increase	減資變更 Capital Reduction	組織單位變更 Change to Branch/Unit	其他 Other
	01	02	03	04	05	06	07	08	34	00

郵寄稅籍登記地址 (Mail to registered address)     自行領取 (Pickup in person)  
 郵寄延遲代收人 (須檢附代收委託書) 地址: (Mail to agent; letter of authorization must be attached):

營業人名稱  
Name of Business

負責人姓名  
Representative

身分證統一編號  
ID No.

稅籍登記地址  
Address of Business

郵遞區號  
Zip Code

縣市  
County/City

鄉鎮市區  
Township/City/District

村里  
Village

路街巷弄號樓室  
Room/Floor/No./Alley/Lane/Road/Street

聯絡電話  
Tel No.

分機  
Ext.

傳真  
Fax

資本額  
Total Amount of Capital

股份有限公司填  
 登記資本額  
 實收資本額  
 paid-up capital

組織種類  
Type of Organization

1 股份有限公司  
 2 有限公司  
 3 無限公司  
 4 兩合公司  
 5 外國公司  
 6 外國公司  
 7 外國公司  
 8 外國公司  
 9 外國公司  
 10 外國公司  
 11 外國公司  
 12 外國公司  
 13 外國公司  
 14 外國公司  
 15 外國公司  
 16 外國公司  
 17 外國公司  
 18 外國公司  
 19 外國公司  
 20 外國公司  
 21 外國公司  
 22 外國公司  
 23 外國公司  
 24 外國公司  
 25 外國公司  
 26 外國公司  
 27 外國公司  
 28 外國公司  
 29 外國公司  
 30 外國公司  
 31 外國公司  
 32 外國公司  
 33 外國公司  
 34 外國公司  
 35 外國公司  
 36 外國公司  
 37 外國公司  
 38 外國公司  
 39 外國公司  
 40 外國公司  
 41 外國公司  
 42 外國公司  
 43 外國公司  
 44 外國公司  
 45 外國公司  
 46 外國公司  
 47 外國公司  
 48 外國公司  
 49 外國公司  
 50 外國公司  
 51 外國公司  
 52 外國公司  
 53 外國公司  
 54 外國公司  
 55 外國公司  
 56 外國公司  
 57 外國公司  
 58 外國公司  
 59 外國公司  
 60 外國公司  
 61 外國公司  
 62 外國公司  
 63 外國公司  
 64 外國公司  
 65 外國公司  
 66 外國公司  
 67 外國公司  
 68 外國公司  
 69 外國公司  
 70 外國公司  
 71 外國公司  
 72 外國公司  
 73 外國公司  
 74 外國公司  
 75 外國公司  
 76 外國公司  
 77 外國公司  
 78 外國公司  
 79 外國公司  
 80 外國公司  
 81 外國公司  
 82 外國公司  
 83 外國公司  
 84 外國公司  
 85 外國公司  
 86 外國公司  
 87 外國公司  
 88 外國公司  
 89 外國公司  
 90 外國公司  
 91 外國公司  
 92 外國公司  
 93 外國公司  
 94 外國公司  
 95 外國公司  
 96 外國公司  
 97 外國公司  
 98 外國公司  
 99 外國公司  
 100 外國公司

營業項目說明  
Description of Business Items

主營業項目  
Main Items  
 其他項目  
Other Items

電子郵件帳號  
Email Account (E-Mail)

行動電話號碼  
Mobile Phone Number

網域名稱/網址  
Domain name/Homepage address

會員帳號  
Member Account

房屋有無堆貨  
Does the house have any storage of goods

有, 面積約 \_\_\_\_\_ 平方公尺。(通報地方稅單位)  
 無 = No.

開業(變更)日期  
Opening (Change) Date

年 月 日 (mm/dd/yyyy)

註 1: 為配合電腦作業, 請打字或電腦列印填寫清楚, 數字部份請採用阿拉伯數字, 並請勿折疊、挖補、浮貼或塗改。  
 Note 1: For computer operations, please type or computer print clearly in the form. Please write Arabic numerals for number. Please do not fold, scratch out, attach stickers, or make alterations.  
 註 2: 變更營業人所在稅籍地址 (或營業項目) 需同時填寫營業人稅籍登記地址及營業項目。  
 Note 2: When changing the business address (or item), please fill in the business address and all business items at the same time.

g 法人事業者で多種事業を行う場合には 10 條事業者として付加価値稅の課稅事業者

<sup>36</sup> <https://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/etw212w/detail/8112236582940146795>

となるが、10条の事業者は32条の規定により、以下に述べる統一発票の発行義務者となる。前出の研究者によると、個人事業者の場合は、統一発票の発行義務者になることを忌避する傾向があり（課税当局に売上などの所得情報を把握されるのを敬遠するケースが散見されるようである）、前述の税籍登録に際しても、事業区分を偽装するケースもあるとのことである。

なお、以下の項目からは営業税法のうち、付加価値税部分にのみ焦点をあてて解説を行う。

## 2. 課税取引・非課税取引・免税取引

### (1) 課税取引

価値型営業税法の課税の対象（1条）

- ① 台湾国内で行われる物品の販売やサービスの提供
- ② 物品の台湾への輸入など

### (2) 非課税取引（8条）

- ① 土地の譲渡
- ② 医療サービス
- ③ 新聞社、通信社、テレビ局などの事業取引
- ④ 銀行利息
- ⑤ 金融商品の譲渡など

### (3) 免税取引（7条）

- ① 輸出取引
- ② 輸出に関する役務取引（台湾国内で提供し、国外で使用する役務）
- ③ 法律で認められた免税店がトランジットあるいは出国旅客に対する物品の販売
- ④ 国際間の運輸
- ⑤ 国際運輸の船舶、航空機、遠洋漁船
- ⑥ 保税区の事業者の運営に提供するための物品やサービスなど

## 3. 税率

価値型営業税の税率 5%～10%（10条）

非価値型営業税の税率 0.1%～25%（11条～13条）

## 4. 税額計算プロセスとインボイス制度

### (1) 税額計算プロセス

- ① 統一発票（インボイスのこと、統一発票については事項で解説）を使う課税事業者（35条1項）

売上税額から仕入税額控除し計算する。統一発票を利用する事業者（登録事業者）は、

仮に月間売上がゼロでも申告は必要になる。

仕入税額控除には統一發票<sup>37</sup>というインボイスを利用する

仕入税額控除ができない取引（19条）

- －統一發票を入手あるいは保管していない場合（33条で規定している統一發票）
- －事業者の本業及び付随業務に供されるのではない物品やサービス（国防支援や政府に関する物品やサービスに関するものを除く）
- －交際のために提供される物品やサービス（交際費は仕入税額控除ができない）
- －従業員の福利厚生のための物品やサービスなど

② インボイス（統一發票）を使わない小規模事業者（40条）は統一發票ではなく「免  
用統一發票收據」を利用する。税務当局による賦課課税方式での営業税の税額計算が行  
われる（申告は不要）。

(2) インボイス（統一發票）<sup>38</sup> 制度

① 統一發票についての根拠法は統一發票使用弁法<sup>39</sup> 40である。

② 1950年12月に統一發票制度は、財政確保と所得税・法人所得税の脱税防止措置  
として導入された。導入と同時に賞金制度（財政部が統一發票に番号を付し、定期的  
に当選金が公表・給付される仕組み、「宝くじつき統一發票」、後段で解説）が導入さ  
れ、税収アップ、脱税防止効果が顕著となって、広く一般取引にも普及した。所得稅  
法<sup>41</sup>においては取引を証明する重要な証憑として位置づけられている。また、營業稅  
法において、この統一發票は仕入税額控除に必須のインボイスとなっている。現在は  
統一發票の電子化が進んでおり、BtoB取引、BtoC取引共に統一發票番号がネット  
経由で各企業等が利用する電子發票プログラムに付番される仕組み（統一發票発行  
の受け渡し確認も随時行われる）が導入されている。

③ 統一發票の記載事項

- －BtoB（営業者用）：統一編號（8桁の法人マイナンバー、前項（1）④fで税籍登  
記した際に割り当てられる番号）、日付、社名、統一發票番号、品名、金額（稅  
込金額）、相手先の情報（統一編號、宛名、住所、電話番号など）
- －BtoC（非営業者用）：a.のうち相手先の情報（統一編號ほか）を除いたもの（な

<sup>37</sup> 統一發票については（7）で解説

<sup>38</sup> 東京税理士会情報システム委員会が2012年6月に台湾の消費稅制度及び電子申告の現状を調査して  
おり、詳細内容については「台湾・消費稅システム視察報告書 2012/6/9-2012-6/11  
[https://www.tokyozeirishikai.or.jp/common/pdf/tax\\_accuntant/itschool/main5.pdf](https://www.tokyozeirishikai.or.jp/common/pdf/tax_accuntant/itschool/main5.pdf) に報告されている。  
なお、本稿は当該内容を参考にアップデートしたデータを掲載している

<sup>39</sup> [https://law.dot.gov.tw/law-  
ch/home.jsp?id=12&parentpath=0%2C2&mcustomize=law\\_list.jsp&lawname=201803090317](https://law.dot.gov.tw/law-ch/home.jsp?id=12&parentpath=0%2C2&mcustomize=law_list.jsp&lawname=201803090317)

<sup>40</sup> 「統一發票使用弁法」は日本では財務省令に該当する

<sup>41</sup> [https://law.dot.gov.tw/law-  
ch/home.jsp?id=12&parentpath=0%2C2&mcustomize=law\\_list.jsp&lawname=201803070024](https://law.dot.gov.tw/law-ch/home.jsp?id=12&parentpath=0%2C2&mcustomize=law_list.jsp&lawname=201803070024)



おこの場合でも購入者が「統一番号」あるいは「身分証統一番号」（台湾における個人のマイナンバーのこと、台湾で満 14 歳の台湾国籍を有する者に発行されるものでアルファベットと 9 桁の数字からなる）を販売者に申し出ること、営業用の統一発票にすることはできる<sup>42)</sup>

－統一発票は法人税や所得税では必要経費の必須書類となるし、営業税法では仕入税額控除の必須書類となる

#### ④ 統一発票の発行免除<sup>43)</sup>

統一発票使用弁法の 4 条で一定の業種、事業者に対しては統一発票の発行を免除している（同法では 33 種の事業について発行を免除しており、その一部を以下抜粋する。）

- －小規模事業者（月間売上高が 20 万新台幣ドル（88.6 万円）<sup>44)</sup>未満の事業主）
- －医療機関
- －学校、幼稚園その他教育機関
- －政府機関、公営企業など
- －理容業、銭湯業
- －銀行業
- －保険会社
- －証券会社
- －農産品卸売市場など
- －旅客運送業（タクシー業者、電車、飛行機など）等々

#### ⑤ 統一発票の種類<sup>45)</sup>について

- －三連式統一発票：営業者が営業者との取引で使用（BtoB 取引）
- －二連式統一発票：営業者が非営業者との取引で使用（BtoC 取引）
- －レジスター統一発票：営業者が取引に際しレジスターを使用し統一発票を発行する場合（BtoB、BtoC いずれの場合）で、「傳統発票」（紙ベースの統一発票）と「電子発票」（インターネットまたはその他の電磁的方法による販売に伴う統一発票）がある。
- －特殊統一発票（金融業、特定飲食サービス業、農産物販売小規模事業者など）
- －電子発票：電子発票は、紙ベースに印刷されることのない「雲端発票」が原則であるが、購入者が次項で解説する「クラウド保管アプリ」を持っていない場合（例

<sup>42)</sup> 例えば台湾のコンビニで会社用の消耗品を購入する場合は、会社の「福利厚生費」として経費処理するとき、あるいは仕入税額控除のインボイスとするとき、いずれのときも購入者の「統一番号」又は「身分証統一番号」が必要となることから、レジ精算の際に、販売者から当該番号記載の統一発票発行の可否を聞かれることが多いようである。

<sup>43)</sup> <https://law.moj.gov.tw/LawClass/LawAll.aspx?pcode=G0340082>

<sup>44)</sup> 2022 年 8 月 11 日の新台幣ドルの為替レート：1 台湾ドル=4.43 円

<sup>45)</sup> [https://law.dot.gov.tw/law-ch/home.jsp?id=12&parentpath=0.2&mcustomize=law\\_view.jsp&lawname=201803090317&article=7&article2=0&istype=L](https://law.dot.gov.tw/law-ch/home.jsp?id=12&parentpath=0.2&mcustomize=law_view.jsp&lawname=201803090317&article=7&article2=0&istype=L)

えば、スマートフォンを持っていない人や、旅行者などが台湾国内で物品を購入する場合)には、偽造防止用のバーコードと QR コードが印刷された電子発票の発行を証明するレシートとして「電子発票証明聯」が発行される。

⑥ 統一発票（電子発票）を利用した個人向けインボイス管理方法

- a 財政部は 2018 年にスマートフォン用の個人向け電子発票管理アプリの提供をはじめ<sup>46</sup>、個人向けインボイスの電子化が電子マネーや電子決済の普及に伴い劇的な進化を遂げている。
- b 手続としてはまず、財政部電子発票整合服务平台<sup>47</sup>(財政部 E-invoice Platform)の WEB サイトに個人のスマートフォン読み込みのための「手機条碼」を登録申請(その際、電話番号と mail アドレスが必要)、返信される認証 SMS に暗証番号等必要事項を申請した上で、スマートフォン読み込みのための個人の ID ナンバーを取得し、次に説明する載具アプリにスマートフォンの番号を登録する。

「載具 (Zai ju)」アプリの普及

- (a) 載具 (Zai ju) とは統一発票を紙ベースで受領するのではなく、スマートフォン上にインプットしてもらうためのアプリで現在いくつかの種類のアプリが Apple Store や Google Play で提供されている。
- (b) 統一発票は販売側に発行義務があることから、購入者 (個人) がこのアプリを使うことにより電子データとしての統一発票 (雲端発票) が発行され取引データを財政部が管理するクラウド (電子発票整合服务平台) に保管される
- (c) アプリ所有者は紙ベースの統一発票を受領することなく、アプリ経由で購入履歴などを確認することができる。
- (d) 統一発票は財政部が発行に際し、統一発票番号を付しており、当該番号は、財政部が運営する宝くじとして 2 カ月に 1 回 WEB 上で抽選結果が公表されている。根拠法は統一発票給獎弁法<sup>48</sup>。同法 11 条一項 9 号で BtoB 取引に関して発行される統一発票は宝くじの賞金支給対象からはずされている。( BtoB 取引での統一発票は仕入税額控除のインボイス等に利用されることから、宝くじの賞金対象にはならない)
- (e) 次表のように財政部が 2 カ月に一度の当選金を公表しているが特別獎は 1,000 万新台湾ドル (4,430 万円) と高額であり、BtoC 取引における消費者サイドとしては統一発票に宝くじ機能が付加されていることにより、販売者に対して統一発票の発行を求める動機付けが働き、販売者において「売上除外」などの脱税行為を防止する効果が期待できる。
- (f) 載具アプリを利用することで利用者があらかじめ銀行口座情報を登録しておけば、当該当選金の授受も自動的に行われることから、ペーパーレスで eco で

<sup>46</sup> 財政部が作成した You Tube [https://www.youtube.com/watch?v=0Mj-VBNQ\\_2c&t=5s](https://www.youtube.com/watch?v=0Mj-VBNQ_2c&t=5s)

<sup>47</sup> <https://www.einvoice.nat.gov.tw>

<sup>48</sup> <https://law.moj.gov.tw/LawClass/LawAll.aspx?pcode=G0340083&kw=統一發票給獎辦法>

あり、利用者には便利ということで、昨今急速に雲端發票が普及している。

(g) 財政部は載具アプリを利用した統一發票（雲端發票）については、宝くじの抽選を通常の統一發票の抽選とは別に更に 1 回（つまり雲端發票の当選確率は 2 倍になる）行う<sup>49</sup>などの工夫をこらしており、国を挙げての商取引のデジタル化が推進されている<sup>50</sup>。

(h) 当選金を発表する財務省のサイト<sup>51</sup>

下表が 2 カ月に一度公表される当選番号であるが、下表の円で囲ったリンク先（下の表）には雲端發票の当選番号を記載した PDF データが公表されている。

財政部稅務入口網  
eTax Portal, Ministry of Finance

中文 | ENGLISH

統一發票號碼獎中獎號碼    雲端發票專屬獎中獎號碼

111年05-06月中獎號碼單    111年05-06月特別獎、特獎中獎清單    111年03-04月中獎號碼單    111年03-04月特別獎、特獎中獎清單

獎別	中獎號碼
特別獎	<b>46438476</b> 同期統一發票收執聯8位數號碼與特別獎號碼相同者獎金1,000萬元
特獎	<b>54769852</b> 同期統一發票收執聯8位數號碼與特獎號碼相同者獎金200萬元
頭獎	<b>17858097</b> <b>94045042</b> <b>05236836</b> 同期統一發票收執聯8位數號碼與頭獎號碼相同者獎金20萬元
二獎	同期統一發票收執聯末7位數號碼與頭獎中獎號碼末7位相同者各得獎金4萬元
三獎	同期統一發票收執聯末6位數號碼與頭獎中獎號碼末6位相同者各得獎金1萬元
四獎	同期統一發票收執聯末5位數號碼與頭獎中獎號碼末5位相同者各得獎金4千元
五獎	同期統一發票收執聯末4位數號碼與頭獎中獎號碼末4位相同者各得獎金1千元
六獎	同期統一發票收執聯末3位數號碼與頭獎中獎號碼末3位相同者各得獎金2百元

領獎期間自111年08月06日起至111年11月07日止

<sup>49</sup> <https://law.moi.gov.tw/LawClass/LawAll.aspx?pcode=G0340083&kw=統一發票給獎辦法> 第 3-1 条

<sup>50</sup> 台湾の前出の研究者にヒヤリングしたところ、台湾での BtoC 取引におけるインボイスの電子化がここ 1~2 年で急速に拡大しており、多くの消費者がスマートフォンの載具アプリによる電子インボイスを利用しているようである。また、従前は「傳統發票」を発行していた業者（コンビニなどの小売業）や「電子發票」と並行して「傳統發票」を取り扱っていた業者も、現在ではその多くが「電子發票」の取扱いのみの対応に切り替えており、統一發票の電子化普及に一役買っている。スマートフォンを保有しない人、あるいは外国からの旅行者等で載具アプリを持っていない人に対しては、購入の際に申し出れば「電子發票證明聯」が紙ベースで発行されることは前出の通りだが、当該「電子發票證明聯」も統一發票ではないが、「統一發票としての宝くじ機能」は有しており、当選金を得られる可能性があることから、「電子發票證明聯」についても相当のニーズはある。尤も「折角、統一發票の電子化をしているのに、レシートの『電子發票證明聯』の発行を敢えて行うことはいかかなものか？」という批判も現地ではあるようである。なお、旅行者のような台湾の非居住者でも、統一發票の宝くじ当選金を受け取ることができる。

<sup>51</sup> <https://invoice.etax.nat.gov.tw/index.html>

統一發票號碼獎中獎號碼 雲端發票專屬獎中獎號碼

111年05-06月中獎號碼單 111年03-04月中獎號碼單 發票號碼中獎查詢 歷年雲端發票專屬獎中獎號碼

**中獎號碼單**

五百元獎中獎號碼清單PDF檔(已排序)	↓
五百元獎中獎號碼清單PDF檔(依開獎順序)	↓
八百元獎中獎號碼清單PDF檔(已排序)	↓
八百元獎中獎號碼清單PDF檔(依開獎順序)	↓
兩千元獎中獎號碼清單PDF檔(已排序)	↓
兩千元獎中獎號碼清單PDF檔(依開獎順序)	↓
百萬元獎中獎清單PDF檔(已排序)	↓
百萬元獎中獎清單PDF檔(依開獎順序)	↓

**影片專區**

統一發票兌獎多元服務管道宣導短... 後で見ると共有

見る YouTube

(i) デジタル化による「見える化」

デジタル化により財務省の当選金サイトでは「どこの場所」にある「なんという店」で「何」を「いくらで買った」人が当選したか、を公表している。もちろん財務省は「誰」が購入したかの情報は保有しているのは言うまでもない。

例えば下表の5番の人、「台北市大安区の GOMAJI というお店で手数料として2 新台幣ドル (9 円) を支払った人」が 1,000 万新台幣ドル (4,430 万円) の特別賞を獲得している。前述の通り、載具アプリで口座情報を予め登録しておけば、財務省が特別賞の賞金を振り込んでくれるということになる。

統一發票號碼獎中獎號碼 雲端發票專屬獎中獎號碼

111年05-06月中獎號碼單 111年05-06月特別獎、特獎中獎清冊 111年03-04月中獎號碼單 111年03-04月特別獎、特獎中獎清冊

111年05-06月特別獎、特獎中獎清冊 1,000萬特別獎 | 200萬特獎

序號	發票號碼	開立發票營業人	營業地址	交易項目
1	**46438476	Google Asia Pacific Pte Ltd 店招:Google play	臺北市信義區	應用程式*1, 33元
2	**46438476	新加坡商蝦皮娛樂電商有限公司台灣分公司 店招:蝦皮購物	臺北市信義區新仁里1鄰忠孝東路四段555號17樓	物品*2、物流費*1, 共302元
3	**46438476	全家便利商店股份有限公司直學分公司 店招:全家 FamilyMart	臺北市中山區大直里大直街11號1樓	食品*1, 15元
4	**46438476	臺北農產運銷股份有限公司第二果菜批發市場店招:臺北農產	臺北市中山區行孝里民族東路336號	停車費, 75元
5	**46438476	狗麻吉股份有限公司 店招:GOMAJI	臺北市大安區建安里市民大道四段100號4樓	手續費, 2元
6	**46438476	金樹興業有限公司 店招:東東保齡球館	桃園市桃園區成功路三段115巷83弄8號	球局費、租用費, 共690元
7	**46438476	來來超商股份有限公司第六二七分公司 店招:OK便利商店	新北市鶯歌區國際一路74、76號1樓	菸品*2, 共220元
8	**46438476	統一超商股份有限公司台中市第二七六分公司 店招:7-11	臺中市北屯區太原路3段1505號1樓	食品*1、飲品*2, 共94元
9	**46438476	統一超商股份有限公司台中縣第二二二分公司 店招:7-11	臺中市大雅區三和里4鄰雅潭路4段81號1樓	食品*1, 55元
10	**46438476	家福股份有限公司太平分公司 店招:Carrefour 家樂福	臺中市太平區中平里中平七街66、68、70號	食品*5、物品*3、飲品*1, 共613元
11	**46438476	統一超商股份有限公司彰化縣第二六〇分公司 店招:7-11	彰化縣社頭鄉松竹村3鄰社石路937號1樓	食品*3, 共30元
12	**46438476	特力屋股份有限公司台南分公司 店招:特力屋	臺南市北區文賢路720號1樓	物品*3, 共769元
13	**46438476	全聯實業股份有限公司台南安中分公司 店招:全聯福利中心	臺南市安南區安中路1段872號1樓	食品*2、物品*2, 共240元

領獎期間自111年08月06日起至111年11月07日止

## 5. 申告と納税

### (1) 10 条適用事業者

2 カ月毎に、翌月 15 日以内に申告納税義務がある。

### (2) 11 条～13 条適用事業者

3 カ月毎に課税庁が賦課課税を行う。

## 6. 小規模事業者の特例

### (1) 免税事業者制度

營業税法には小規模事業者の免税制度はないが、月商 4 万元以下の零細事業者については行政通達で免税扱いとされている。

### (2) 簡易課税制度

營業税法には仕入税額控除の簡便計算である簡易課税制度はない。

## 7. 国際取引への対応

リバースチャージ制度はないが、納税義務者のなかに外国事業者等が規定されている。  
(2条3項)

## 8. その他

特になし。

# VIII ベトナム

執筆担当：藤本則子 委員

## 1. ベトナム付加価値税制の概要

### (1) 導入年

ベトナムの付加価値税（以下「VAT」と略す）は 1999年1月1日に導入され、VAT 関連法令は法律、政令、そして省令（通達）から構成されている。

その後、ベトナムの国会は 1997年10月5日に法律 57/1997/L-CTN を公布し VAT 法が 1999年1月1日に発行された。更に 2008年6月3日に新たな政令 11/2008/QH12 が公布され、旧 VAT 法が無効となり、新 VAT 法が 2009年1月1日から有効となる。その後現在に至る VAT 法の修正・補足、VAT の詳細及び施行ガイダンス、政令、通達は最後に掲載。

### (2) 導入目的

- ① 歳入確保
- ② 課税方法を簡便にして課税当局の管理を容易にする。
- ③ 納税者の納税申告義務の自己規律を確立する。
- ④ VAT に関連する統一の請求書の使用により当事者間の取引を明確にする。
- ⑤ VAT の対象取引を規制する効果がある。

総税収に占める VAT 収入の割合は以下の通りである。

2020年 総税収入 14,270,880 億ベトナムドン (799,169,280 万円)<sup>52</sup>  
VAT 収入 3,420,290 億ベトナムドン (191,536 千万円)  
総税収入のうち、VAT 収入が占める割合 24.0%

## 2. 課税取引・非課税取引・免税取引

### (1) 課税取引

課税資産の譲渡及び役務の提供取引

### (2) 非課税取引

<sup>52</sup> 1万ベトナムドン=56円で換算

- 未加工または半加工の農林水産物
  - 国内植物生産用のひな、卵、種子等
  - 上下水道、農業用水路等
  - 天然海塩、岩塩、食塩等
  - 国が所有する住宅の借主への売却
  - 土地使用権譲渡
  - 生命保険、健康保険、損害保険、学生保険、農業保険等
  - 各種クレジットサービス、投資ファンド、株式取引、負債の譲渡、為替取引等
  - 医療サービス
  - 国の郵政、通信、インターネット事業、海外からの郵政サービス
  - 公共衛生、排水、街灯の維持サービス、動植物園等の維持管理、葬儀等
  - 国民の募金、人道支援資金で行われる公共的、文化芸術的な施設の維持、修理、建設
- なお、拠出資金の 50%を超える部分が人道支援以外の目的のために使用された場合はその 100%が課税対象となる。
- 法により規定される教育、職業訓練サービス
  - 国家による放送サービス
  - 教科書・新聞の出版、一部書籍・ビデオ等の制作・販売
  - 公共交通機関
  - 一定の目的のための国内で生産できない機械・設備等の輸入
  - 武器・軍事設備
  - 人道的支援のための法人及び個人に提供されるサービス、販売物品・輸入品
  - 三国間貿易、仮輸入、再輸出、仮輸出、再輸入など海外等の加工・生産契約のための輸入原材料、非関税地域内及び非関税地域企業同士の取引等
  - 技術移転法に基づく技術移転、知的財産法に基づく知的財産権の譲渡及びソフトウェア。なお、技術移転・知的財産権譲渡の契約により、機械、設備が付属する場合、非課税対象となるのは技術移転・知的財産権のみであり、機械、設備の価格が分類できない場合は全体に対して課税される。
  - 加工されていない金
  - 輸出天然資源及び鉱物資源。また、天然資源及び鉱物資源から製造された輸出製品で、これらの資源コストにエネルギーコストを加算した合計が売上原価の 51%以上となる場合
  - 義手、義足・車椅子等障害者用のもの
  - 肥料、動物、家畜用飼料、農業専用設備
  - 再輸出されるタバコ・アルコール類
  - 高齢者及び障害者に対する介護サービス

### (3) 免税取引

#### 免税 (0%)

- 輸出品及び輸出サービス
- 国際輸送、航空・海上サービス
- 海外及び非課税区域における設置工事、建設活動

## 3. 税率

### (1) 標準税率

原則としてすべての資産の譲渡と役務の提供に10%が適用される。ただし、2022年1月11日、国会において「社会経済的再生・発展プログラムを支える財政金融政策に関する決議」が可決され、2022年2月1日から従来10%が課税されていた取引のうち、ITサービス、銀行・証券・保険を含む金融サービス、不動産等の特定の取引を除き、8%の軽減税率の適用が認められていたが、この措置は2022年12月31日をもって終了した。

### (2) 軽減税率 (5%)

ミネラルウォーターを除く水、生鮮食品、未加工又は半加工の農産品（消費者向け）、砂糖、居住用不動産の販売、賃貸、一定の医療器具、殺虫剤などの生活必需品、科学、技術のサービスには5%の軽減税率が適用される。

## 4. 税額計算プロセスとインボイス制度

### (1) 税額計算プロセス

VATの構造は原則として日本と同様、その取引過程における事業者は売上に係るVATを受け取り、仕入れに係るVATを支払い、最終的には消費者が課税負担を行うこととなっている。

事業者の納税額の計算方法は原則として受取VATから支払VATを控除した差額を納税する控除方式（Invoice方式）であり、例外的にVAT対象となる売上額に一定割合を乗じて納税額を計算する帳簿方式（簡易課税方式）が設けられている。

控除方式、あるいは帳簿方式の選択は事前の申請や承認は必要なく、申告時の時にそれぞれの申告書用紙を使用して申告することにより適用される。

#### ① 控除（インボイス）方式

「売上VAT額－仕入VAT額＝VAT納付額」

課税業者が会社法の規定に則って会計帳簿、タックスインボイス、領収書等、必要書類を整備し、控除方式の採用を税務署に登録した場合に認められる。

仕入税額控除の対象となるVATは下記に限られ、法令に従っていない書式の資料は仕入VAT控除の対象外となる。

- a 公式インボイス：記入要件をすべて満たしていること。このインボイスの記載に不備がある場合は仕入税額控除の対象外になるだけでなく、法人税法上も損金不算入となる。



- b 銀行送金証明書：支払金額が 2 千万ベトナムドン（112 千円）を超える場合は現金による支払いは認められず、銀行送金証明書が必要となる
- c 輸出入業者：通関証明書、取引に関する契約書、銀行送金証明書等

## ② 帳簿（簡易課税）方式

「課税対象物品及びサービスの付加価値額 X 適用税率 = VAT 納税額」

課税業者の課税売上高の付加価値額に VAT 税率を乗じて VAT 納付額を算定する簡易的な方法で、以下の場合に認められる。なお、帳簿方式が適用可能な課税業者であっても、控除方式を選択した場合は控除方式が適用される。事前申請は不要で当該年度の申告書の提出時に簡易課税による申告書を提出すればよい。

- a 年間の課税売上高が 10 億 VND 未満である中小事業者や個人経営の事業者
- b ベトナム国内で事業を行う外国法人、個人またはその他の組織で、ベトナムの会計法に則った会計帳簿、タックスインボイス及び領収書を整備していない企業
- c 金、銀、宝石あるいは外国通貨の売買業と加工業を行っている事業者
- d 新設企業

付加価値額の算出に用いられるみなし付加価値率は以下のとおりである。

- |  |     |
|--|-----|
| a 商業（卸売り並びに小売業）                          | 10% |
| b サービス並びに建築業（原材料の供給を含む場合を除く）             | 50% |
| c 製造、輸送、物品の販売に付随するサービス、<br>原材料業の供給を含む建築業 | 30% |
| d その他の事業                                 | 20% |

## ③ 控除方式（インボイス）方式と帳簿（簡易課税）方式の併用

帳簿方式は限られた業種にのみ適用されるため、帳簿方式適用外の業種も営む場合は控除方式と併用することになる。

## ④ 支払 VAT 超過額の還付または繰越し

支払 VAT が受取 VAT を超えた場合には、その超過額は翌課税期間以降に無期限に繰り越すことができる。なお、非課税取引事業者や帳簿方式を採用している事業者は仕入税額控除が認められていないため、VAT を支払っていても超過額の繰越や還付は受けられない。

還付を受けるには下記の通り、要件が定められている。

- a 新設法人、開業準備法人のうち開業から生産開始までの準備期間が 1 年以上で支払 VAT 超過額の累計が 3 億ベトナムドン（168 万円）以上である場合
- b 輸出取引のある法人のうち、申告期間に生じた支払 VAT 超過額が 3 億ベトナムドン（168 万円）以上である場合（輸出売上額の 10% が限度）
- c 会社の分離、分割、解散、破産、会社形態の変更、会社の譲渡、売却を行った場合で支払 VAT 超過額を有する場合

## ⑤ 貸倒れ債権に係る VAT

いったん売上 VAT として申告納付されたのちに貸倒れとなった債権に含まれている VAT は回収不能となるため本来は還付対象となるべきであるが、還付や VAT 納付額からの控除の規定はない。

## (2) インボイス制度

### ① 公式インボイス (レッドインボイス)

事業者が VAT の課税取引行為を行ったときは公式インボイスを発行しなければならない。この公式インボイスは赤い紙に印刷されているため一般にレッドインボイスと呼ばれている。レッドインボイスは「自社印刷のインボイス (事前に税務署にサンプルを提出)」、「印刷業者が印刷したインボイス」、「税務署から購入したインボイス」などがある。インボイスには下記の事項を記載しなければならない。

- －インボイスの種類
- －インボイスの形式ナンバー及びインボイス記号
- －インボイスの写し
- －インボイスのシリアルナンバー
- －売り手の名前、住所及び税コード
- －買手の名前、住所及び税コード
- －製品、サービスの名前、量、単価及び総額
- －売り手、買手の署名及びフルネーム、売り手の社印並びにインボイスの発行日
- －インボイスを印刷した会社の名前

### ② 電子インボイス

2018 年 11 月 1 日に施行された政令 (Decree) No. 119/2018/ND-CP により、紙のインボイスから電子インボイスへの全面移行が決定されたが環境整備が整わず、2020 年 10 月 19 日に政令 123/2020/ND-CP が発行され、一定の要件のもと 2022 年 6 月 30 日までは紙のインボイスの発行も認められることとなった。

2022 年 7 月 1 日以降は紙のインボイスは全面廃止となり (\* 下記企業を除き 7 月 1 日現在未使用の紙のインボイスは破棄)、電子インボイスの発行が義務付けられている。また改正前は国外に物品販売、サービスを提供する場合にはインボイスの発行義務はなかったが、改正後は発行の義務が生ずることとなった。電子インボイスの発行方法としては「ベトナムの税務当局 (General Department of Taxation、以下は「GDT」と略す) のウェブサイトを通じて発行する」、「民間業者のサービスを利用して発行する」、「自社発行する」などの選択肢があげられる。事業者は発行前に GDT のウェブサイト登録手続を行い、承認を受けなければならない。

\* 紙インボイスの利用延長が認められている企業

- ・ 2020 年 10 月 19 日までに発行された紙インボイスを保有している企業
- ・ 2020 年 10 月 19 日以降に設立された企業
- ・ 電子インボイスの利用機器が未導入の企業

- a 電子インボイスの要件  
すべての事業者は、電子インボイスを顧客に発行し、すべての取引を GDT にデジタルで申告する義務がある。電子インボイスは XML 形式で、かつ、電子インボイスデータとデジタル署名データの両方のデータを有さなければならない。
- b 電子インボイスの保存  
電子インボイスデータとデジタル署名データは 10 年間、電子的データとして検索機能付きの保存義務があり、要求されたときはすぐに印刷できる状態で保管しておかなければならない。
- c インボイスの発行  
インボイスは業務終了日か資金受領日のいずれか早い日に発行しなければならない。インボイス番号は最大 8 桁で、賃借や返還により商品を出庫した場合にも電子インボイスの発行をする。また、電気、水、電気通信・情報技術・放送、郵政輸送、銀行、証券、保険などのサービスについては販売した物品やサービスの内容を記載した明細書を電子インボイスに添付することとなっている。
- d 誤りがあった時等の GDT への報告  
発行した、あるいは受け取った電子インボイスに間違いがあった場合や、発行した電子インボイスの取引を行わない場合はその取引に該当する VAT 申告期限までに GDT に報告書を提出しなければならない。この報告期限に間に合わなかった場合は遅延した日数に応じ、100 万 VND から 1,500 万 VND のペナルティが課せられる。

## 5. 申告と納税

### (1) 課税期間と申告期限

#### ① 事業者登録

VAT の課税取引を行う事業者が課税事業者となる。VAT 独自の事業者登録番号制度はなく、原則として法人設立時に GDT から付与された納税者番号が VAT の事業者番号（税コード）となる。事業者は営業許可証を受けた後、10 日以内に GDT に登録を行う必要があり、GDT は登録手続の書類に不備がない限り 3 日以内に登録証明書を発行する。

なお、この登録手続が遅滞した場合は下記のペナルティが課せられる。

遅延期間	ペナルティ
1-30 日	100 万 VND-200 万 VND
31 日-90 日	300 万 VND-600 万 VND
91 日以上	600 万 VND-1000 万 VND

事業者はインボイスを請求する時だけでなく、契約書を作成する時などにもこの事業者番号を記載しなければならない。企業登録時に付与される企業コードと税コードは原則同じであり、インターネットで検索が可能となっている。

## ② 申告書の提出と納税

原則として月次申告で、税務申告書の提出並びにその納税期限は翌月 20 日である。ただし、事業を開始してから 12 カ月が経過していない事業者及び前年の税込売上と非課税売上高の合計額が 500 億ベトナムドン（28 千万円）以下の事業者は四半期申告を選択できる。この場合の申告並びに納期限は四半期終了日の翌月末である。なお電子申告は現在の所は任意であるが、電子申告を促進するため、日本における e - Tax のようなアプリケーションシステム（iHTKK）が提供されている。

## 6. 小規模事業者の特例

### (1) 免税事業者制度

年間課税売上 10 億ベトナムドン（560 万円）以下の事業者

### (2) 簡易課税

- ① 前年の VAT 課税売上金額と VAT 非課税金額の合計額が 500 億ベトナムドン（28 千万円）以下の事業者は原則の月次申告に代えて四半期申告を選択できる。
- ② 年間の売上高が 10 億ベトナムドン（560 万円）未満である中小事業者や個人経営の事業者には VAT 対象となる売上額に一定割合を乗じて納税額を計算する帳簿（簡易課税）方式の適用が認められている。
- ③ 年間の売上高が 10 億ベトナムドン（560 万円）以下で帳簿等を完備している事業者は免税業者となるが、申請により課税業者を選択できる。

## 7. 国際取引への対応

### (1) 電子商取引

政令 85 号

電子商取引の拡大とインターネット市場の成長に伴い、ベトナム財務省は 2013 年に制定された電子商取引に関する政令 52 号を大幅に修正、補足した政令 85 号を 2021 年に発行した。

この 85 号にはベトナム国内向けに電子商取引を行うベトナム国内に拠点の無い外国人及び非居住者に対し、駐在事務所（あるいは税務代理人）の設置並びに GDT でのポータルサイトでの登録、運営状況の報告、税務申告を義務付けすることが追加されている。ただし、海外のサプライヤーがこの登録を行っていない場合は、外国契約者税が適用される。

### (2) 外国契約者税（FCT: Foreign Contractor Tax）

#### ① 外国契約者税の趣旨

外国契約者税は外国の個人または法人などの組織（以下外国契約者）が、ベトナム国内の個人または法人などの組織（以下ベトナム契約者）との間に締結した契約に基づき、サービスなどを提供する際に、ベトナム契約者が外国契約者への対価の支払い時に付加価値税（VAT）と法人所得税（CIT）を徴収して納税する制度であり、税収を確保す

る目的のために設けられた源泉徴収制度である。なお、徴収義務者であるベトナム契約者はその納付した源泉徴収税を納税額から控除することができる。

## ② 源泉徴収税率

ベトナムと外国の双方の契約者がベトナム会計基準に則って帳簿を作成して税額を自ら計算する VAS (Vietnam Accounting Standard) 方式、定められた一定の税率を適用するみなし方式、前記 2 つを組み合わせたハイブリッド方式があるが、取引の種類ごとに定められた税率を徴収するみなし源泉徴収方式が一般的である。源泉徴収税率は下記の通り。

業 種	VAT	CIT
サービスが付随する物品販売	-	1.0%
サービス一般（機械設備のリース、保険サービスを含む）	5.0%	5.0%
レストラン・ホテル・カジノの管理サービス	5.0%	10.0%
デリバティブ取引	-	2.0%
航空機・航空機エンジン・航空機部品・船舶のリース	5.0%	2.0%
建設・据付（資材・機械設備の供給を伴わない）	5.0%	2.0%
建設・据付（資材・機械設備の供給を伴う）、運輸サービス	3.0%	2.0%
その他の事業	2.0%	2.0%
有価証券譲渡、海外への再保険、再保険手数料	-	0.1%
利子	-	5.0%
ロイヤルティー	-	10.0%

## 8. その他

2008 年から現在に至る VAT 法の修正・補足、施行、政令、通達

法律・政令・通達	名称・概要
法律 13/2008/QH12	付加価値税法
法律 31/2013/QH13	付加価値税法 13/2008/QH12 の一部修正・補足
法律 71/2014/QH13	法律 31/2013/QH13 の一部修正・補足
法律 106/2016/QH13	法律 31/2013/QH13 の一部修正・補足
法律 38/2019/QH14	法律 71/2014/QH13 及び法律 106/2016/QH13 の一部修正・補足
政令 209/2013/ND-CP	付加価値税法の詳細及び施行ガイドライン
政令 100/2016/ND-CP	付加価値税法の詳細及び施行ガイドライン
政令 146/2017/ND-CP	政令 100/2016/ND-CP の一部修正・補足
政令 119/2018/ND-CP	電子インボイスの詳細及び施行ガイドライン
政令 123/2020/ND-CP	インボイス及び証書に関する政令
政令 49/2022/ND-CP	政令 209/2013/ND-CP、政令 100/2016/ND-CP の一部修正・補足
政令 15/2022/ND-CP	財政及び金融政策に関する政令 43/2022/QH15 により免税、減税の政策に関する政令

通達 219/2013/TT-BTC	政令 209/2013/ND-CP の施行ガイドライン
通達 119/2014/TT-BTC	通達 219/2013/TT-BTC の修正・補足
通達 26/2015/TT-BTC	付加価値税・税務管理・インボイスに関する通達
通達 130/2016TT-BTC	通達 219/2013/TT-BTC の修正・補足
通達 173/2016/TT-BTC	通達 219/2013/TT-BTC の修正・補足
通達 93/2017/TT-BTC	通達 219/2013/TT-BTC の一部修正・補足
通達 68/2019/TT-BTC	電子インボイスに関する 2018 年 9 月 12 日付政令 119/2018/ND-CP の一部条項の施行ガイドライン

## IX シンガポール

執筆担当：小出一成 委員

### 1. シンガポール付加価値税制の概要

#### (1) 税目

シンガポールにおける付加価値税、財・サービスに対する税として **Goods & Services Tax :GST**（以下「GST」という）が存在する。シンガポール国内での消費のために供給された物品・サービス及び輸入された物品・サービスを課税対象とする税金であり、2022 年現在の標準税率は 7%である。事業者のうち、暦年年間課税売上高が 100 万シンガポールドル（9,900 万円）<sup>53</sup>を超えた場合、または、将来の 12 カ月間で 100 万シンガポールドル（9,900 万円）を超えると予想される事業者は課税事業者として GST 登録を行う義務がある。

#### (2) 最新動向

##### 2022 年シンガポール政府予算による GST 税率の引上げ公表

2022 年シンガポール政府予算（Budget2022）で公表された GST に関する税制改正について解説する。2022 年シンガポール政府予算（Budget2018）で GST の引上げが公表された、コロナによる経済への影響を鑑み Budget2021 まで具体的な引上げ時期は発表されていなかったが、Budget2022 で具体的な引上げ時期が示され、GST 税率は現状の 7%から 2023 年 1 月 1 日以降 8%、2024 年 1 月 1 日以降 9%と 1%ずつ引き上げられることとなった。なお、当該引上げにより年間で GDP の 0.7%、約 35 億シンガポールドル（約 3,465 億円）の税収増が見込まれ、増大する社会保障費、教育費等に使用される予定である。なお、一方で家計負担に配慮するため、シンガポール国民一人あたり 700 シンガポールドル（69,300 円）から 1,600 シンガポールドル（158,400 円）の現金支給や各種バウチャー支給など、総額 66 億シンガポールドル（6,534 億円）の強化パッケージが合わせて発表された。

<sup>53</sup> 1 シンガポールドル=99 円で換算

### (3) 導入年

シンガポールにおける GST は 1994 年 4 月 1 日に導入されており、日本の消費税と類似した税である。

### (4) 導入目的

シンガポール政府予算における社会保障費、教育費等に充てられる。

### (5) 歴史・背景

シンガポールにおける GST は 1994 年 4 月 1 日に導入され、その後 2007 年 7 月 1 日より標準税率は 7%、2022 年シンガポール政府予算に基づき現状の 7%から 2023 年 1 月 1 日以降 8%、2024 年 1 月 1 日以降 9%と 1%ずつ引き上げられる。

GST の登録事業者が、シンガポール国内で行う物品の販売並びにサービスの提供は、標準税率で課税の対象となる。シンガポール国内での物品の販売とは、物品の受渡しが行われることを意味しており、物品が国外に搬出される輸出は輸出取引として 0%税率課税（免税取引または 0%課税取引）、物品が国内に持ち込める輸入取引は、標準税率による課税取引となる。

更に、2018 年予算案に係る税制改正により、2020 年 1 月 1 日以降はシンガポールに事業拠点のない国外の事業者が国内の事業者に提供するサービスの輸入も標準税率による課税対象となった。

## 2. 課税取引・非課税取引・免税取引

### (1) 課税取引

シンガポール国内で行われる多くの取引は標準税率での課税対象となる。同様に、シンガポール国内への物品の輸入も標準税率での課税対象となる。一方、物品が国外に搬出される輸出取引は 0%での課税対象となる。

### (2) 非課税取引

政策的な理由から法令により非課税とされている取引として、以下の取引が法令上列挙されている。

- ① 住宅用不動産の販売または賃貸
- ② 金融取引、非課税とされる金融取引は GST 法附則 4 に規定されるが、主に以下のサービスを指す。
  - a 為替取引、金利を付す預金取引
  - b 貸付取引、与信を与える取引
  - c 生命保険の提供、販売
- ③ トークン決済の提供
- ④ 貴金属（金、銀、プラチナ）の輸入と販売

### (3) 免税取引

輸出取引及び国際間のサービス提供は免税（0%課税）取引となる。すなわち、最終消費者がシンガポール国外に存在する取引には原則として GST は課税されない。

GST 法 21(3)条に限定列挙されている項目のみが 0%課税取引となり、その主な項目は以下の通りである。

- －国際運輸サービス
- －財貨の輸出に関連したサービス（保険、金融サービスを含む）
- －国外の事業者提供されるサービス（ただし、国内の不動産、または物品当に直接関連して提供されるサービスを除く）
- －船舶、航空機に関連したサービス
- －国外における文化、芸術、スポーツ等の活動
- －国際通信サービス
- －国外での広告活動に係るメディア関連サービス

### (4) 課税対象外取引

給与、シンガポール国外取引、海外物品の FTZ 内の取引は課税対象外となる。

## 3. 税率

シンガポールにおける GST の税率は、2023 年 1 月 1 日以降 8%、2024 年 1 月 1 日以降 9%となる。

## 4. 税額計算プロセスとインボイス

### (1) 税額計算プロセス

各事業者は、自社の製品や商品を販売する際に、その売値に GST を付加して顧客に請求する。顧客から徴収した GST（売上 GST）は、同社がその商品の調達や製品の製造のための原材料等の調達、その他諸々の経費の支払いに際して業者に支払った GST を控除し、その残額を納付する。仕入 GST が売上 GST を上回る場合には、控除しきれない仕入 GST は還付申請を行うことができる。通常、還付金は申告書提出後 3 カ月以内に還付される。

### (2) インボイス

GST 登録事業者は、課税取引日から 30 日以内にタックスインボイスを発行することが義務付けられている。物品またはサービスの税込販売価格が 1 千シンガポールドル（99 千円）を超える販売について発行されるタックスインボイスには、少なくとも以下の項目を記載することが要求されている。（GST 規則 11(1)条）

- －「タックスインボイス」の表記
- －タックスインボイスのシリアルナンバー
- －発行の日付
- －販売者の名称、住所、GST 事業者登録番号



- －物品の購買者またはサービスの利用者の名称及び住所
- －物品またはサービスの名称及び種類
- －物品またはサービスの数量及び税抜単価
- －値引き金額
- －物品またはサービスの合計価額（税抜）、税率、GST 金額
- －合計の請求額
- －非課税、0%免税、7%課税取引の内訳とそれぞれの税額

### （3）簡易インボイス

税込の販売価額が1千シンガポールドル（99千円）以下の場合には、以下の項目のみを記載した簡易タックスインボイスを発行することが可能である。

- －発行の日付
- －販売者の名称、住所、GST 事業者登録番号
- －物品の購買者またはサービスの利用者の名称及び住所
- －タックスインボイスのシリアルナンバー
- －物品またはサービスの名称及び種類
- －物品またはサービスの合計価額（税込み）
- －「税込み」の表記

なお、GST 登録事業者以外のものでタックスインボイスを発行した場合、1万シンガポールドル（99万円）までの罰金、並びにインボイス記載の GST 金額の3倍のペナルティが科される。

### （4）電子インボイス制度とその特徴

シンガポールでは2020年1月より電子インボイス制度、ペポル(Peppol=Pan European Public Procurement Online)を導入している。ペポルとは、電子文書をネットワーク上でやり取りするための「文書仕様」「ネットワーク」「運用ルール」に関する国際的な標準仕様で国際的な非営利組織である「OpenPeppol」という団体により管理されている。2020年9月に呼称を「InvoiceNow」とした。GST 課税売上高100万シンガポールドル(9,900万円)以上は登録義務があるが、これ以下でも任意登録して GST 仕入税額控除が可能となる。

## 5. 申告と納税

GST 登録事業者は、3か月ごとに当該期間内に課税点が生じた売上 GST と仕入 GST の額を同期間末日から1か月以内に申告書 (Form GST-F5) に記載し、申告納付をしなければならない。申告書の提出は電子申告により行う。

なお、複数の事業者を1つの GST 登録事業者としてまとめて申告する制度が用意されている。これは、事業者における GST 管理業務を軽減し、かつ、グループ内取引に係る GST の納税を省略することによりキャッシュフローを抑えるという GST 登録事業者の利便に配慮した制度であり、グループ登録制度と呼ばれている。グループ登録制度にはグループ内の

個々の企業は、グループ内の各企業が GST 登録事業者であること、グループ内の各企業が 1 つの企業によって支配されていること、の要件を満たす必要がある。

## 6. 小規模事業者の特例

### (1) 免税事業者制度

年間課税売上高が暦年で 100 万シンガポールドル (9,900 万円) 未満の企業で、任意で課税事業者を選択していない事業者は免税事業者となる。

### (2) 簡易課税

シンガポールでは日本でいう簡易課税制度は存在しない。

### (3) 課税事業者選択制度

課税売上高が年間 100 万シンガポールドル (9,900 万円) に満たない小規模事業者であっても、任意に GST 登録を行うことも可能ある。ただし、任意登録した場合には、最低 2 年間は GST 登録事業者を継続する必要がある。

## 7. 国際取引への対応

### (1) リバースチャージの特徴

2020 年 1 月 1 日以降、物品の輸入の場合と同様にサービスの輸入も GST の課税取引の対象となった。事業者間のサービスの輸入の場合には、シンガポール国内で消費されるサービスについて、国内の事業者がサービスを提供するのと同様に、国外の事業者がサービスを提供する場合にも課税対象となり、リバースチャージによる申告納税制度が導入されている。リバースチャージとは、サービスを提供する国外の事業者に代わって、サービスの提供を受ける国内の事業者が売上 GST を計上すると共に、採用する仕入 GST の控除に制限がない国内の事業者は、サービスの輸入に係る売上 GST と対応する仕入 GST が同額計上されることになるため、リバースチャージ制度の対象となる国内の事業者は、仕入 GST について全額、または、一部の控除が行えない非課税取引を有する事業者が該当する。

### (2) デジタルサービス税

2020 年 1 月 1 日より、シンガポール国外の事業者が、シンガポール国内において GST 登録事業者でない消費者に対してデジタルサービスを提供する場合、年間売上高が 100 万シンガポールドル (9,900 万円) 超で、かつ、シンガポール国内でのデジタルサービスの提供に係る売上高が 10 万シンガポールドル (990 万円) を超える事業者は、GST 登録を行い、GST を申告納税させる国外事業者登録制度が導入されている。

## 8. その他

### 帳簿書類の保存期間について

GST の申告に際しては、証憑書類の添付は求められないが、以下の書類を保存する義務がある。これらの書類は最低 5 年間保管しなければならない。

- －会計帳簿
- －発行したタックスインボイスの控えと受領したタックスインボイス
- －自社が行った輸入及び輸出に係る書類
- －クレジットノート、デビットノート、その他の関連する書類の写し
- －その他法令で要求される書類

## X インドネシア

執筆担当：小出一成 委員

### 1. インドネシア付加価値税制の概要

#### (1) 税目

インドネシアにおける付加価値税（Value Added Tax、以下「VAT」）は、インドネシア国内における消費を課税対象とする税金であり、最終的な負担者は、それら付加価値を含む物品やサービスの国内の最終消費者となる。

#### (2) 課税事業者

インドネシアにおける VAT の納付義務を負うのは、国内において物品の販売あるいはサービスの提供を行う事業者で、年間の課税売上がインドネシアルピア 48 億インドネシアルピア（4,176 万円）<sup>54</sup>を超える事業者（VAT 登録事業者）である。ただし、自由貿易地域であるバタム島、ビンタン島、カリムン島の事業者は除外される。

#### (3) 導入年

インドネシアの VAT は 1983 年に導入された。

#### (4) 導入目的

政府予算における社会保障費、教育費等に充てられる。

#### (5) 歴史・背景

インドネシアの VAT は日本の消費税に該当するもので、インドネシア国内で課税対象の物品やサービスの引渡し、輸出入、権利移転等が行われた場合に課税される。VAT は最終的に消費者が負担するが、企業にその徴収と納税義務が課せられているため、企業は税務署で課税事業者(PKP)として登録することが必要である（年間売上高 48 億インドネシアルピア（4,176 万円）以上の企業の場合）。登録企業は、取引ごとに起票する税務伝票（Faktur Pajak）を集計して納税額を計算する。

---

<sup>54</sup> 1 万インドネシアルピア=87 円で換算

## 2. 課税取引・非課税取引・免税取引等

### (1) 課税取引

インドネシア国内で行われる多くの取引は課税標準での課税対象となる。同様に、インドネシア国内への物品の輸入も標準税率での課税対象となる。一方物品が国外に搬出される輸出取引は、0%税率での課税対象（0%課税取引）となる。

### (2) 非課税取引

非課税取引とは、政策的な理由から、法令により非課税とされている取引である。物品の販売のうち、非課税品として規定されているものは以下である。

- －鉱産物（原油、天然ガス、鉄鉱石など）
- －生活必需品となる食品（米、トウモロコシ、塩など）
- －レストランまたはホテルで提供される飲食品
- －貨幣、金、有価証券

更に、サービスの提供のうち非課税サービスとして規定されるものは以下の通りである。

- －医療サービス
- －社会福祉サービス
- －郵便サービス
- －保険業サービス
- －銀行による金融サービス
- －ファイナンスリースなどの金融サービス
- －宗教に係るサービス
- －教育サービス
- －芸術、興行税の対象となる娯楽サービス
- －テレビ、ラジオの放送サービス
- －海上、陸上輸送サービス
- －人材紹介、教育訓練サービス
- －ホテル業サービス
- －政府の行政サービス
- －駐車場料金
- －コイン式の公衆電話通話料
- －送料、手数料
- －ケイタリングサービス

### (3) 免税取引

インドネシアにおける VAT の課税取引には、標準税率により課税される取引と、0%税率により課税される取引がある。0%税率が適用されるのは以下の取引である。

- ① 課税対象物品の輸出
- ② 課税対象無形資産の輸出
- ③ サービスの輸出

また、保税倉庫間、保税地域または保税区域に所在する事業者間、保税区域内の事業者と保税倉庫との間の物品の販売並びにサービスの提供についても 0%税率が適用される。

#### (4) 課税対象外取引

インドネシア国外で提供され、国外で使用されるサービスは課税対象外取引となる。

### 3. 税率

インドネシアの VAT の標準税率は 10%である。2022 年 4 月 1 日から 11%、2025 年 1 月 1 日から 12%となる。インドネシア政府は政令により特定の物品、サービスについて 5～15%の間で税率を設定することができる。

### 4. 税額計算プロセスとインボイス制度

#### (1) 税額計算プロセス

VAT の課税標準は、通常、タックスインボイス上の価額であり、当該金額に税率を乗じて VAT が計上される。VAT の登録事業者は、毎月、当月以内に課税点が生じた売上 VAT から仕入 VAT を控除した額を、翌月末までに申告書に記載し、申告納付しなければならない。

#### (2) インボイス制度

VAT 登録事業者は、物品の販売、サービスの提供に際しては、正規のタックスインボイスを発行することが義務付けられており、「Electronic Faktur Pajak (e-FP)」と呼ばれる電子フォーマットでのインボイス作成が求められる。

- ① 販売者の名称、住所、VAT 事業者登録番号
- ② 物品の購買者またはサービスの利用者の名称、住所、VAT 事業者登録番号
- ③ 物品またはサービスの名称、種類、数量、税抜の単価、値引額
- ④ 物品またはサービスの合計価額（税抜）、税率、VAT 金額
- ⑤ タックスインボイスのコード番号、発行番号と日付
- ⑥ 署名権限者の氏名、役職、署名

#### (3) 電子インボイス

インドネシア Electronic Faktur Pajak (e-FP)と呼ばれる電子フォーマットのインボイス作成が求められる。

### 5. 申告と納税

VAT の登録事業者は、毎月、当該月内に課税点が生じた売上 VAT と同月内に発行されたタックスインボイスに係る仕入 VAT の額を、翌月末までに申告書に記載し、税額を申告納付しなければならない。

VAT 申告書の提出と納付先は、事業者のなかに複数の事業所や工場などが存在する場合、それぞれの事業所ごとに、その事業所を管轄する地方税務署に対して申告納税することが

義務付けられる。この場合、事業者内の拠点間の物品の移動も課税対象取引となるため、このような事業者内での移動に係る課税を回避するため、本店となる事業所が各事業所の申告納税をまとめて行い、税務当局の許可を得る「VAT セントラリゼーション」の制度があり、この許可は5年ごとに更新が必要となる。

## 6. 小規模事業者の特例

### (1) 免税事業者制度

インドネシアにおける VAT の納付義務を負うのは、国内において物品の販売あるいはサービスの提供を行う事業者で、年間の課税売上が 48 億インドネシアルピア (4,176 万円) を超える事業者 (VAT 登録事業者) あるが、上記基準に届かない小規模事業者は、基本的には自社の物品の販売またはサービスの提供に際して VAT を課すことはできない。同様に仕入先に支払った VAT 税額控除できず、自社の原価あるいは費用に含めることになる。

### (2) 簡易課税

簡易課税制度は存在しない。

### (3) 課税事業者選択制度

上記基準に届かない小規模事業者は、基本的には自社の物品の販売またはサービスの提供に際して VAT を課すことはできないが、この基準に届かない小規模事業者であっても任意で VAT 登録事業者になることができる。

## 7. 国際取引への対応

### (1) リバースチャージ

リバースチャージ制度は存在しない。

### (2) デジタルサービス税

2020 年 7 月、インドネシアの非居住者であるデジタルサービスの提供者がインドネシア国内に対してデジタルサービスを提供する場合には、10%の VAT を徴収してインドネシア政府に申告しなければならない。

インドネシアで VAT が課税されることとなるデジタルサービスとは以下のとおり

- 対価として支払われる著作権の使用、芸術、科学、文学的分野における権利 (例えば、e-books、マガジン、ソフトウェア)
- 対価として支払われる画像、音響、肖像権の使用、そしてそれらが、電磁的手段によって配布されるもの。
- 対価として支払われる動画、フィルム、ビデオテープ、テレビ放送の権利

## 8. その他

帳簿書類の保存期間について

VAT 登録事業者は、申告に際しては証憑書類を添付及び送付する必要はないが、以下の記録を保持する義務がある。

- －会計帳簿
- －発行したタックスインボイスの控えと受領したタックスインボイスの写し
- －自社が行った輸入及び輸出に係る書類
- －すべてのクレジットノート、デビットノート、その他の関連する書類の写し
- －その他法令で要求される書類

これらの書類は最低 10 年間保管しなければならない。

## XI タイ

執筆担当：小出一成 委員

### 1. タイ付加価値税制の概要

#### (1) 税目

タイにおける付加価値税 (Value Added Tax、以下「VAT」) は、タイ国内における消費を課税対象とする税金であり、最終的な負担者は、それら付加価値を含む物品やサービスの国内の最終消費者となる。

#### (2) 導入年

タイにおける VAT の制度は、1992 年に導入されている。VAT は日本の消費税に相当する。

#### (3) 導入目的

政府予算における社会保障費、教育費等に充てられる。VAT 税収が総税収に占める割合は 21.0%である。

#### (4) 歴史・背景

タイにおける VAT の制度は、1992 年に導入され、タイ国内で行われる多くの取引は標準税率により VAT の課税対象となる。同様に、タイ国内への物品の輸入も標準税率により VAT の課税対象となる。一方、物品が国外に搬出される輸出取引は、輸出通関書類の保存を要件に 0%税率で課税対象 (0%課税取引) となる。更に、特定の取引については政策的に VAT を課さない非課税取引となる。このように、VAT の観点から、すべての取引は標準課税取引、0%課税取引、非課税取引の 3 つに分類される。

### 2. 課税取引・非課税取引・免税取引

#### (1) 課税取引

タイ国内で行われる取引の多くは標準税率により VAT の課税対象となる。同様にタイ国内への物品の輸入も標準税率により VAT の課税対象となる。

## (2) 非課税取引

非課税取引とは、政策的な理由から、法令により非課税とされている取引である。VAT の非課税取引は、以下の通りである。

- －農産物の販売・輸入
- －動物の販売・輸入
- －肥料の販売・輸入
- －魚粉、飼料の販売・輸入
- －動植物の外注や疾病を予防、駆除するための医薬品または化学品の販売・輸入
- －新聞、雑誌あるいは教科書の販売・輸入
- －公立教育機関、私立大学、専門学校法に規定する教育機関、私立学校法に規定する教育機関による教育サービスの提供
- －芸術、文化サービスの提供であって、歳入局長が大臣の許可を得て定める分野並びに類似する範囲のもの
- －医療、会計監査、法廷弁護、その他の専門職サービスの提供であって、歳入局長が大臣の許可を得て定めるもの
- －医療、介護サービスで医療機関法により設立された医療機関で提供されるもの
- －調査研究、学術的サービスの提供であって、歳入局長が大臣の許可を得て定める分野並びにそれに類似する範囲のもの
- －図書館、博物館、動物園事業に係るサービスの提供
- －雇用契約によるサービスの提供
- －アマチュア・スポーツ協議会の開催に係るサービスの提供
- －大衆芸能に係るサービスの提供
- －国内航空運輸サービスの提供
- －国際運輸サービスの提供（航空機、船舶によるものを除く）
- －不動産の賃貸サービスの提供
- －地方行政機関によるサービスの提供
- －国の行政機関である省、庁、局の機関による物品の販売並びにサービスの提供であって、その収入額がその他の目的に利用されないもの
- －その他勅令に定める物品の販売並びにサービスの提供

## (3) 免税取引

タイにおける VAT の課税取引には、標準税率（現行 7%）により課税される取引と、0% 税率により課税される取引がある。0% 税率が適用されるのは、物品またはサービスの輸出取引である。輸出品には 0% 税率が適用される一方、それまでの国内での流通・製造過程で納付された仕入 VAT は控除または還付が可能である。なお、0% 税率を適用するためには、物品が国外に搬出されたことを証明する書類、すなわち輸出通関書類が保存されていることが前提となる。輸出に類似する取引として、以下のものが列挙されている。

- －国際運輸サービス



- －国際連盟等の外国の機関への物品の販売並びにサービスの提供
- －外国借款・支援プロジェクトによる政府機関への物品の販売並びにサービスの提供
- －保税倉庫間、フリーゾーン内またはフリーゾーンに所在する事業者間、フリーゾーン内の事業者と保税倉庫との間の物品の販売並びにサービスの提供
- －フリーゾーンや保税倉庫は、関税区域外として規定される国内の一定の場所であるが、VAT の課税の観点からも国外としての位置づけである。ここで、フリーゾーン内の事業者とは、フリーゾーン内で VAT 登録を行う事業者と解するのが一般的である（歳入法 77/1 条(5)）。

#### (4) 課税対象外取引

タイ国外で提供され、国外で使用されるサービスは課税対象外取引となる。なお、タイ歳入法第 5 章に規定されている特定事業税の課税対象となる取引も VAT の課税対象外である。特定事業税は、金融や不動産などの特定事業や取引に係る取引税であり、同じ取引税である VAT と課税が重複すべきでないためである。特定事業税の対象となる取引は、以下の取引である。

- －銀行業
- －金融業 信託業、証券業
- －生命保険業
- －質業
- －不動産取引
- －金銭の貸付や支払保証等の銀行類似業務
- －証券取引所における証券の販売
- －その他勅令で定める業務

### 3. 税率

タイ歳入法上の VAT の標準税率は 10%であり、原則としてすべての物品及びサービスに対して同じ税率が適用される。ただし、1997 年以降、時限立法により 7%に軽減され、その後も現在まで継続して軽減税率が適用されている。

### 4. 税額計算プロセスとインボイス制度

#### (1) 税額計算プロセス

VAT の課税標準は、通常、物品の販売またはサービス提供の対価の額であり、当該金額に税率を乗じて VAT が計算される。各月の VAT の納付額は、その月の売上 VAT から仕入 VAT を控除した金額として計算される。ただし、仕入 VAT が売上 VAT を上回る月があった場合、控除しきれない仕入 VAT は翌月以降に繰り越して翌月以降の売上 VAT から控除する方法と、その控除しきれない仕入 VAT の還付を申請する方法のいずれかを選択できる。

仕入 VAT の繰越しは無期限に行えるが、還付申請は発生した月の申告書の提出日から 3 年以内に申請することが求められる。

当該課税月の売上 VAT から控除できる仕入 VAT は、当該月内の日付で発行されたタックスインボイスに裏付けられた仕入 VAT に限定されるが、特段の事情によりタックスインボイスが入手できず、控除できなかった仕入 VAT については、翌月以降の売上 VAT から控除することができる。その場合は、当該タックスインボイスの日付の日から 6 カ月を超えない期間内に限られる。

## (2) インボイス制度

タックスインボイスには、少なくとも以下の項目を網羅して記載することが要求されている（歳入法 86/4 条、86/6 条）。

- －「タックスインボイス」という記載
- －発行する VAT 登録事業者の名称、住所、及び納税者番号
- －物品の購買者またはサービスの利用者の名称、住所（本店/支店）、及び納税者番号
- －タックスインボイスのシリアルナンバー、及びその綴じ冊のナンバー（もしあれば）
- －物品またはサービスの名称、種類、数量及び金額
- －物品またはサービスの価額から計算した VAT の金額（物品・サービスの本体価格と分けて記載）
- －タックスインボイスの発行年月日
- －その他歳入局長の定める事項

なお、不特定多数の顧客に対して小口の物品販売またはサービスの提供を行う事業者（小売業者）の便宜を図るため、このような事業者には、物品またはサービスの価格に VAT を含めて表示（税込表示）することを認めている。

## (3) 簡易インボイス

また、小売業者は、略式のタックスインボイスを発行できるとされており、その記載項目は、以下の通りである。

- －「タックスインボイス」という記載
- －発行する VAT 登録事業者の名称、住所、及び納税者番号
- －タックスインボイスのシリアルナンバー、及びその綴じ冊のナンバー（もしあれば）
- －物品またはサービスの名称、種類、カテゴリー、数量及び金額
- －「税込み」であることを明記した物品またはサービスの価額
- －タックスインボイスの発行年月日
- －その他歳入局長の定める事項

## (4) 電子インボイス

タイでは電子インボイス制度は導入されていない。

# 5. 申告と納税

## (1) 課税事業者登録

タイにおける VAT の納付義務を負うのは、物品の販売あるいはサービスの提供を行う事業者で、年間の VAT の課税売上が 180 万タイバーツ (7,002 千円)<sup>55</sup>を超える事業者 (VAT 登録事業者)、並びに物品の輸入者である。なお、外国法人 (タイ国外の事業者) であっても、タイ国内で物品の販売あるいはサービスの提供を行い、かつ、年間の VAT の課税売上が 180 万タイバーツ (7,002 千円) を超える場合には、タイ歳入局に VAT 事業者として登録し、VAT の納付義務を負う。

物品の販売またはサービスの提供を新たに開始する事業者は、その開始日の 15 日以上前に、タイ歳入局に VAT 登録をしなければならない。小規模事業者については、年間の VAT の課税売上が 180 万タイバーツ (7,002 千円) を超えることになった場合には、その超えることとなった日から 30 日以内に VAT 登録をしなければならない。

## (2) 申告

VAT の登録事業者は、毎月、当該月内に課税点が生じた売上 VAT と同月内に発行されたタックスインボイスに係る仕入 VAT の額を、翌月の 15 日までに申告書に記載し、税額を納付しなければならない (歳入法 83 条)。

## (3) 納税地

VAT 申告書の提出と納付先は、その事業所が所在する管轄の歳入局となるが、登録事業者が複数の事業所を有する場合は、事業所ごとに申告書の提出及び納税を行うこととされている。ただし、登録事業者が歳入局長の事前許可を得て、本店所在地の管轄の歳入局で全事業所分をまとめて申告及び納付を行うことも可能である。

## 6. 小規模事業者の特例

### (1) 免税事業者制度

年間の VAT 課税売上が、180 万タイバーツ (7,002 千円) 以下の事業者は、小規模事業者として VAT の納付義務が免除され (歳入法 81/1 条、勅令 No. 432)、自社の物品の販売またはサービスの提供に際して VAT を課すことはできない。同様に、仕入先に支払った VAT の税額控除はできず、自社の原価あるいは費用に含めることになる。

### (2) 簡易課税制度

簡易課税制度は存在しない。

### (3) 課税事業者選択制度

課税事業者選択制度に該当する制度は存在しない。

## 7. 国際取引への対応

### (1) リバースチャージ制度は存在しない。

---

<sup>55</sup> 100 タイバーツ=389 円で換算

## (2) デジタルサービス税

2021年9月1日から施行される歳入法の改正（2021年2月10日付で Royal Gazette（官報）に掲載）により、国外からタイ国内向けにオンラインサービスを提供している外国電子サービス事業者（E-Service の提供者として電子商取引のプラットフォーム、モバイルゲーム、動画配信サービスなど）で、タイで個人や小規模事業者等の VAT 未登録事業者に対しサービス収入が年間 180 万タイバーツ（7,002 千円）を超える者は、当該サービス収入に応じた売上 VAT を申告納税する義務を負う。当該 VAT 納税義務を負う外国電子サービス事業者は Tax Invoice の発行は求められない。

## 8. その他

### 帳簿書類の保存期間

VAT 登録事業者は、会計帳簿、タックスインボイス及びその写し、並びにその証憑書類等を各申告日から少なくとも 5 年間、その事業を行う場所に保管しなければならない。なお、歳入局長が相当と認めるときは、登録事業者に 5 年を超える期間での保管を要求することができるが、その期間は 7 年を超えないものとされている。

## XII マレーシア

執筆担当：小出一成 委員

### 1. マレーシア付加価値税制の概要

#### (1) 税目

マレーシアにおいては 2015 年 4 月に従前の売上・サービス税が廃止され、同年 4 月より付加価値税である財貨及びサービスに対する税（以下「GST」という）が導入された。2018 年の政権交代により GST は移行期間（ゼロ税率期間）を経た後、2018 年 8 月 31 日をもって廃止され、9 月 1 日より売上税・サービス税が再導入された。

GST は仕入税額控除の仕組みを持つ多段階での課税であり、最終的な負担者は最終消費者であったのに対し、売上税は製品の工場出荷や商品の輸入時点、サービス税はサービスの費消時点での一段階で課税されるため、最終消費者への価格に転嫁できなければ企業の負担となる点で大きく異なる。

#### (2) 導入年

マレーシアでは 2015 年 4 月に従前に導入されていた売上・サービス税が廃止され、2015 年 4 月からは付加価値税である GST が導入されたが、2018 年の政権交代により GST は移行期間（ゼロ税率期間）を経た後、2018 年 8 月 31 日をもって廃止され、2018 年 9 月 1 日より売上税・サービス税が再導入されている。

### (3) 導入目的

売上税は政府予算における社会保障費、教育費等に充てられる。VAT 税収が総税収に占める割合は 27.8%である。

### (4) 歴史・背景

はじめにマレーシア政府は 2005 年度予算案において、現行の売上税及びサービス税制度を、物品・サービス税 (GST) として知られる一つの付加価値税に置き換える方針を打ち出していた。しかし、当初この案は、2007 年の施行が予定されていたところ、この予定は実行されず GST は 2009 年 12 月に再び表面化するまでは、忘れられた存在となっていた。その後、GST 法案が国会にて初めて取り上げられたのは 2009 年であるが、法制化されることはなかった。2014 年度予算案において、GST が 2015 年 4 月 1 日から税率 6%で 開始されている。それ以前はマレーシアでは一段階課税である売上税及びサービス税を導入されており、税率は、売上税 については 5%から 20%までの範囲内で、サービス税については 6%であり、これらは特定の物品またはサービスが国内において費消された場合に課税されることとなっていた。なお、GST の導入に伴い売上税及びサービス税は廃止された。

その後、マレーシアにおいては 2015 年 4 月に従前の売上・サービス税が廃止され、付加価値税である財貨及びサービスに対する税 (以下「GST」という) が導入された。売上・サービス税は 2018 年の政権交代により GST は移行期間 (ゼロ税率期間) を経た後、2018 年 8 月 31 日をもって廃止され、9 月 1 日より売上税・サービス税が再導入された。

## 2. 課税取引・非課税取引・免税取引

### (1) 課税取引

売上税はマレーシア国内で製造される物品、及びマレーシアに輸入される物品が課税対象である。マレーシア国内で製造される物品については、原則として実際の販売価額が課税標準とされるが、関連者との取引や製造目的以外での使用、処分などの場合は Sales Tax (Determination of Sales Value of Taxable Goods) Regulation において別段の取扱いが定められている。また、輸入物品については関税評価額、関税及び物品税の合計額が課税標準とされている。

また、売上税と異なり、マレーシアのサービス税の課税対象は限定的である。すなわち、Service Tax Regulation に列挙されたサービスのみが課税対象であり、当該サービスをマレーシア国内で提供する場合もしくは輸入する場合にサービス税が課税される。

### (2) 非課税取引

#### ① 売上税

売上税の支払いが免除される者及び取引 (売上税支払免除者・免税取引) は Sales Tax (Persons Exempted from Payment of Tax) Order で規定されており、代表的なものは次のとおりである。

- a 特定機関 (中央・地方政府、研究機関、教育機関、航空会社など) との取引

- b 輸出取引（課税登録事業者の輸出はすべて免税取引とされる。関税局の要請があった場合、通関書類などの根拠証憑を提示することが求められる）
- c 原材料購入取引（課税登録事業者が、原材料、部品、梱包資材を製造に使用する目的で輸入もしくは他の課税登録事業者から購入する場合、当該購入取引は免税とされる。また、課税登録事業者の代理人が購入する場合も免税とされる）
- d 輸出用製品の原材料購入取引（原材料、部品、梱包資材と輸出用非課税物品の製造に使用する目的で輸入若しくは他の課税登録事業者から購入し、輸入若しくは購入から 12 カ月以内に製品を輸出する場合、当該購入取引は免税とされる）
- e 輸出用製品の購入取引（課税登録事業者、保税工場、フリーゾーンから購入した製品を 6 カ月以内に輸出する場合、当該購入取引は免税とされる）

指定地域（Designated Areas:ラブアン、ランカウイ、ティオマン、以下「DA」）及び特定地域（Special Areas:フリーゾーン、保税倉庫、保税工場等、以下「SA」）の取引については別段の定めがなされている。すなわち、DA 内及び SA 内並びに DA SA 間の取引は非課税とされている。また、マレーシア国内から DA または SA への出荷は輸出とみなされ、原則として非課税である。一方で、DA または SA からマレーシア国内への出荷についてはマレーシアへの輸出とみなされ課税される。

## ② サービス税

売上税と異なりマレーシアのサービス税の課税対象は限定的である。マレーシア Service Tax Regulation に列挙されていないサービスはサービス税の課税対象外となる。

## （3）免税取引

### ① 売上税

売上税の支払いが免除される売上税支払免除者及び免税取引は上記（2）非課税取引に記載のとおりである。

### ② サービス税

サービス税に関する特別な免除の取扱いとして、以下の免税措置が存在する。

#### a 同一企業グループ内の免税

課税サービスに規定される法務、会計、調査、鑑定評価、エンジニアリング、建築、コンサルティング、IT サービス、マネジメントサービスを同一企業グループに提供する場合、サービス税は免除される（ただし、海外課税事業者を除く）

#### b 同種サービスの課税登録者間の課税免税

課税サービスの同種に規定される課税サービスを当該事業者が同じサービス提供する事業者に対して同種サービスを提供する場合、サービス税の課税は免除または相殺される。

#### (4) 課税対象外取引

##### ① 売上税

マレーシア国内で製造される物品、及びマレーシアに輸入される物品以外の物品取引は課税対象外となる。

##### ② サービス税

売上税と異なりマレーシアのサービス税の課税対象は限定的である。マレーシア **Service Tax Regulation** に列挙されていないサービスはサービス税の課税対象外となる。

### 3. 税率

#### ① 売上税

マレーシアの売上税の税率は 10% であり、政策的配慮から一部の品目については免税措置や 5% への軽減措置がとられている。代表例として、免税品としては食料品、鉱物性生産品、一部の機会装置など、軽減税率物品としては加工食品、建築資材、事務機器などが挙げられるが、対象物品は多岐にわたり、かつ頻繁に変更されるため、関税局のホームページより免税物品については **Sales Tax (Goods Exempted from Tax) Order**、軽減税率物品については **Sales Tax (Rates of Tax) Order** にアクセスし、最新の動向に留意する必要がある。

#### ② サービス税

サービス税の税率はクレジットカードサービスを除き、一律 6% である。なお課税対象サービスは頻繁に変更されているため、関税局のホームページにアクセスし最新の動向に留意する必要がある。

### 4. 税額計算プロセスとインボイス制度

#### (1) 税額計算プロセス

##### ① 売上税

マレーシア国内で製造される物品が売上税の課税対象とされているが、法令において製造行為とは「手動または自動で有機または無機の原材料を加工し、そのサイズ、計上、組成、性質、品質を変えることにより、新たな製品とすること。部品を組み立て、機械や他の製品の一部とする行為を含むが、建設目的での据付行為は除く」と定義されている。この定義に該当し、かつ製造された課税物品の販売価値が過去 12 カ月若しくは将来 12 カ月で 50 万マレーシアリングット (1,500 万円)<sup>56</sup> を超える製造業者は課税事業者として登録し、顧客からの売上税徴収と関税局への納付義務を負う。逆に言えば、当該条件に該当しなければ、課税物品を製造しても売上税の徴収は不要である。

当該条件に該当した場合、事業者は翌月末までに登録を申請し、申請の翌月初めから売上税を徴収しなければならない。なお、マレーシアに輸入する物品については上記のよう

<sup>56</sup> 1 マレーシアリングット=30 円で換算

な登録事業者の制度はなく、課税物品の輸入時に輸入者が関税と共に売上税を納付する義務を負う。

マレーシア国内で製造される物品は販売、製造目的以外での使用もしくは処分された時点で課税される。課税登録事業者は関税局から指定された課税期間（原則として 2 カ月ごと）の取引を集計し、翌月末までに申告・納付しなければならない。なお、納付金額がゼロであっても申告が必要となる。

## ② サービス税

前述の課税対象サービスを提供し、その取引価額が過去 12 カ月若しくは将来 12 カ月でそれぞれのサービスごとに定められた金額（原則 50 万マレーシアリングgit（1,500 万円））を超える事業者は課税事業者として登録し、顧客からのサービス税の徴収と関税局への納付義務を負う。当該条件に該当した場合、事業者は翌月末までに登録を申請し、申請の翌月初めからサービス税を徴収しなければならない。

## (2) インボイス制度

売上税・サービス税にはタックスインボイス制度は存在しない。

## (3) 電子インボイス

マレーシアでは電子インボイス制度は導入されていない。

## 5. 申告と納税

### (1) 課税事業者登録

4. (1) に同じ。

### (2) 申告

課税登録事業者は、関税局から指定された課税期間（原則として 2 カ月ごと）の取引を集計し、翌月末までに申告・納付しなければならない。なお、納付金額がゼロであっても申告が必要となる。

## 6. 小規模事業者の特例

### (1) 免税事業者制度

#### ① 売上税

マレーシア国内で製造される物品が売上税の課税対象とされているが、法令において製造行為とは「手動または自動で有機または無機の原材料を加工し、そのサイズ、計上、組成、性質、品質を変えることにより、新たな製品とすること。部品を組み立て、機械や他の製品の一部とする行為を含むが、建設目的での据付行為は除く」と定義されている。この定義に該当し、かつ製造された課税物品の販売価値が過去 12 カ月若しくは将来 12 カ月で 50 万マレーシアリングgit（1,500 万円）を超える製造業者は課税事業者として登録し、顧客からの売上税徴収と関税局への納付義務を負う。当該条件に該当しなければ、



課税物品を製造しても売上税の徴収は不要となる。

## ② サービス税

売上税と異なりマレーシアのサービス税の課税対象は限定的である。マレーシア **Service Tax Regulation** に列挙されていないサービスの提供者はサービス税の徴収は不要となる。

### (2) 簡易課税制度

簡易課税制度は存在しない。

### (3) 課税事業者選択制度

課税事業者選択制度は存在しない。

## 7. 国際取引への対応

### (1) リバースチャージ

売上税・サービス税にはリバースチャージ制度は存在しない。

### (2) デジタルサービス税

2020年1月1日より、事業上の目的において海外のサービス提供者よりマレーシアにおける消費者に提供された以下に掲げるデジタルサービスを提供する海外のサービス提供者で、年間の課税売上金額が50万マレーシアリンギット(1,500万円)を超える事業者はサービス税の課税事業者登録を行い、申告納税を行う義務がある。

デジタルサービスの一例は **Guide on Digital Services by Foreign Service Provider** に規定されており、以下の通りである。

- －ソフトウェア、ビデオゲームの提供
- －音楽、書籍、映画の提供
- －広告、オンラインプラットフォームを提供
- －サーチエンジン、SNS
- －データベース、ホスティングサービス
- －インターネット通信
- －オンライントレーニング
- －その他(支払決済など)

## 8. その他

特になし。

### XIII カナダ

執筆担当：松岡宣明 委員

#### 1. カナダ付加価値税制の概要

##### (1) 税目と歴史

- ① 名称：Goods and Services Tax (GST)
- ② 1991年1月1日より導入されたが、導入後もカナダにおいては州ごとに対応が分かれており、カナダにおける付加価値税は極めて複雑である。
- ③ 導入の経緯
  - a 従前（1990年以前）は連邦税としての製造者売上税（Manufacturers' Sales Tax, MST）と各州独自の小売売上税（Retail Sales Tax, RST）が導入されていた。それぞれの導入の歴史は非常に古いが MST は課税ベースが狭く、また税率も高かった。
  - b カナダは輸出主導の貿易立国であり、従前の MST や RST のもとでは輸出競争力を維持することが困難になってきた背景がある。直近の統計データでもカナダは世界 12 番目（2017 年）<sup>57</sup>の規模を誇る輸出大国<sup>58</sup>（資源、工業製品や農産物）であり、課税ベースの広い低税率の GST は輸出事業者に国際的競争力をつけることができる点、国策としての導入が 80 年代後半より検討されてきた。（カナダの GST はニュージーランドの GST をモデルにしている）
  - c 制度としての GST は数多くの経済メリットがあることは分かっていたが、その導入に際しては大きな反対運動<sup>59</sup>が起り、結果として逆進緩和政策としての、「複数税率の導入」と共に、低所得者向けの所得税額控除である「GST クレジットの導入」を行うことになった。
  - d GST が 1991 年 1 月 1 日に MST にかわって導入された。
  - e 税率の推移は次の通りとなっている。

(a) 1991 年 1 月～2006 年 6 月末	7%
(b) 2006 年 7 月～2007 年 12 月末	6%
(c) 2009 年 1 月～	5%
  - f 導入後の各州の対応
  - g 当初、連邦は各州がそれぞれの RST を GST に合流させるのではと期待したがアルバータ州、ブリティッシュコロンビア州、オンタリオ州は GST が違憲として提訴。
  - h 1992 年にケベック州は QST（Quebec Sales Tax）を導入し、QST と GST をケベック州政府が独自に徴収することになった。
  - i 1997 年にニューブランズウィック州、ノバスコシア州とニューファンドランド・

<sup>57</sup> <https://oec.world/ja/> より

<sup>58</sup> <https://oec.world/ja/profile/country/can/> によれば輸出総額 US\$377Bio、輸入総額 US\$326Bio となっており輸出が大きく輸入を上回っている。輸出品目の上位を占めるのは原油、自動車関連部品、アルミ、金、小麦、菜種、豚肉など。輸入品目の上位を占めるのは自動車、コンピュータ、工業製品など。輸出先はその 73%がアメリカ（以下中国 4.9%、日本 2.6%）となっている。輸入もアメリカからのものが最大であり 46%（以下中国 15%、メキシコ 6.7%）を占めている。

<sup>59</sup> “After Twenty Years: The Future of Goods and Services Tax”, 2014 Canadian Tax Foundation

ラブラドル州が HST (Harmonized Sales Tax) を導入し (各種の個別売上税を廃止)、州と政府合体の税制となった。

- j 現在、HST は 5% の GST と州それぞれの 8%~10% のコンビネーションとして 13%~15% の税率となっている。
- k その後、オンタリオ州、プリンスエドワード島州、ブリティッシュコロンビア州が HST に参加したが、その後ブリティッシュコロンビア州は住民投票の結果、HST から離脱した。
- l HST の最大のメリットは連邦政府が税務管理 (tax administration) を行う点にある。(州政府には行政コストがかからない仕組み)

なお、カナダにおける GST 収入の総税収に占める割合は約 22% である。

### カナダの付加価値税・売上税 (2021年1月時点)

税のタイプ	州	税率	税に関する所轄
GSTのみ	アルバータ州及び3つの準州	5%	連邦
GSTとPST	ブリティッシュコロンビア州	5%+7%	連邦と州
	マニトバ州	5%+7%	連邦と州
	サスカチュワン州	5%+6%	連邦と州
HST	ニューブランズウィック州	15%	連邦
	ニューファンドランド・ラブラドル州	15%	連邦
	ノバスコシア州	15%	連邦
	オンタリオ州	13%	連邦
	プリンスエドワード島州	15%	連邦
GSTとQST	ケベック州	5%+9.975%	州

(出典: Byrd & Chen's Canadian Tax Principles Vol.2より)

#### (2) 納税義務者

GST の納税義務者は所得税の納税義務者よりも範囲が広く、個人、死亡した個人が所有していた一定の財産、パートナーシップ、信託、公的な機関、組合、団体、その他が対象になりうる。

## 2. 課税取引・非課税取引・免税取引

### (1) 課税取引

#### ① 課税取引の例示 (5%課税取引)

- カナダにおける輸送
- 商業施設や新築建物 (家とか condominium)
- 車のリース
- ガソリン
- 車の修理

- －レストランでの飲食
- －衣服や履物
- －広告宣伝
- －家具
- －タクシーやリムジン料金
- －フランチャイズ料
- －ホテルの宿泊費
- －コンサートや競技場、その他イベントの入場料
- －契約に基づく役務の提供
- －法律相談や会計手数料
- －理髪
- －決済事務等

② 課税取引の例示（0%課税取引、免税取引）

- －処方薬
- －医療器具で車椅子、めがね、杖、病院のベッド、義手や義肢、義歯
- －基本食料品、例えばミルク、パン、野菜など
- －ほとんどの農産物や水産物で人間が食するもの
- －カナダ外からの輸入物品
- －海外旅行（ただし北アメリカの中での航空輸送の場合、例えばアメリカとカナダの航空便などは、課税される）

（2）非課税取引

- －中古住宅
- －住宅やコンドミニアムの1カ月以上の長期の賃貸
- －医者や歯医者による治療
- －資格を持った理学療法士や言語聴覚士などの行う療養サービス
- －14歳以下の子供が受けるデイケアサービス
- －専門学校、短大、大学などが行う教育訓練
- －音楽レッスン
- －金融機関が行う融資などのサービス
- －保険会社が行う保険サービス
- －慈善事業で扱われる物品やサービス
- －非営利団体、行政などが行う公共交通サービス、公共住宅、水道供給などのサービス

### 3. 税率

「2. 課税取引・非課税取引・免税取引」の通り、5%と0%がある。（各州により税率が異なっているので詳細については前項の表を参照）

## 4. 税額計算プロセスとインボイス制度

### (1) 税額計算プロセス

#### 【仕入税額控除】

- ① 概論:仕入税額控除 (ITC) の仕組みは基本的には日本の消費税法と同じであるが、その支出が一般的 (日常業務) か、資本財への支出なのか、あるいはその利用割合で控除金額が異なるという特徴を持っている。
- ② 一般的 (日常業務での) 支出
- |                          |      |
|--------------------------|------|
| ・ 商業活動に利用される割合が 10%以下の場合 | 0%   |
| ・ 同割合が 10%超 90%未満の X%の場合 | X%   |
| ・ 同割合が 90%以上の場合          | 100% |
- ③ 資本財 (土地やビルなどの不動産) 支出
- |                          |      |
|--------------------------|------|
| ・ 商業活動に利用される割合が 10%以下の場合 | 0%   |
| ・ 同割合が 10%超 90%未満の X%の場合 | X%   |
| ・ 同割合が 90%以上の場合          | 100% |
- ④ 個人資本財 (所得税法に規定されている不動産以外) 支出
- |                          |      |
|--------------------------|------|
| ・ 商業活動に利用される割合が 50%以下の場合 | 0%   |
| ・ 同割合が 50%超の場合           | 100% |
- ⑤ これらのほか、乗用車 (3 万カナダドル (297 万円) <sup>60</sup>超あるいは月額 800 カナダドル (79,200 万円) のリース料を超える支払の ITC)、会員制クラブの会費 (会費に係る ITC)、従業員、オーナーなどが利用する福利厚生施設 (施設に係る GST)、接待交際費のうち飲食費や遊興費 (支払額に係る GST のうち 50%を限度) 等について ITC を否認する規定」がある。

#### 【輸入に関する規定】

- ① 原則、輸入取引は課税取引になる。従って輸入者は CRA に対して消費税の確定申告を行い納税しなければならない。(QST についても GST/HST と同じ対応になり、PST も同様の対応になる。なお確定申告を課税庁に行うのは事業者がほとんどであり、個人レベルで確定申告・納税するケースはきわめて稀であり、この点、輸入に係る個人のタックスコンプライアンスは極めて低いと言わざるを得ない。)
- ② 非課税取引
- ・ 0 パーセント商品 (処方薬、医療器具、基本食料品など)
  - ・ 海外の競技で獲得したメダル、トロフィー、賞品など
  - ・ 旅行客向けに供される政府などが輸入した無料の資料、パンフレットなど
  - ・ 慈善事業のために輸入された商品などで、慈善団体に寄附されるもの
  - ・ 修理、オーバーホール、メンテナンスのためだけの目的で輸入された物品で修理などが終わったらただちに輸出されるもの

<sup>60</sup> 1 カナダドル=99 円で換算

- ・ 20 カナダドル (1,980 円) 以下の個人あての郵便物などで一定のもの など

## 5. 申告と納税

### (1) 事業者登録 (次項参照)

- ・ カナダで商業活動を通じて課税の対象物を取り扱う場合には (非居住者は除く)、小規模零細業者 (連続する 4 半期での売上高合計が 3 万カナダドル (297 万円) 以下の事業者) 以外は登録をしなければならない。
- ・ 例えば 1 月 1 日に開業した次の様なケース：
  - ① 第 1 四半期 1 月～3 月 7 千カナダドル (693 千円) (課税売上)
  - ② 第 2 四半期 4 月～6 月 8 千カナダドル (792 千円)
  - ③ 第 3 四半期 7 月～9 月 2 万カナダドル (198 万円)
  - ④ 第 4 四半期 10 月～12 月 9 千カナダドル (891 千円)
- ・ このケースだと GST は 1 月～9 月までの売上総額が 3 万カナダドル (297 万円) を超えたので 29 日以内に事業者登録を行う必要があり、11 月 1 日から GST を徴収する必要が生じる。
- ・ 年間売上高が 3 万カナダドル (297 万円) 以下の事業者でも ITC (仕入税額控除) を受けるために課税事業者として登録することはできる (ただし、1 年間の継続要件がある)。
- ・ 小規模事業者に該当する者でも、タクシー業とリムジン業並びに非居住者でコンサートやセミナーなどの娯楽事業を行う者は事業者登録をしなければならない。

### 【簡易登録制度と従来の登録制度】<sup>61</sup> :

- ・ 前段の新たに対象となった登録事業者は、登録に際し「簡易登録制度 (Simplified GST/HST regime) または従来の登録制度 (Normal GST/HST regime) の選択を行う必要がある。
- ・ 「簡易登録制度」を選択した場合には、登録事業者は仕入税額控除や還付請求ができない。
- ・ この点は取引先となるカナダ国内の登録事業者においても同様で、非居住者の業者が登録事業者なのか未登録事業者なのかという点、更には簡易制度で登録しているのか、通常の GST/HST 制度のもとで登録されているのかを確認する必要がある。

GST/HST/PST/QST が複雑なのはカナダの国内事情が大きく影響している。つまり各州において GST のみのケース、GST と PST が併存しているケース、HST のみのケース、GST と QST の併存しているケースがあり、州と州をまたがる商取引においては前段で事例説明したように、place-of-supply rules (仕向地主義) を採用している GST/HST/PST/QST では、誰が誰に販売したのか、つまり BtoB か BtoC かの違いと共に、販売者である B が仕向地において課税事業者登録をしている

<sup>61</sup> <https://www.blg.com/en/insights/2021/04/canada-introduces-new-gst-hst-regime>

か否かで対応が異なってくるからである。

## (2) 申告と納税

- ① 中間申告は年間課税取引高により法定回数が定められているが納税者の選択により中間申告期間を短縮することは可能である。なお、納税期限は1カ月及び3カ月申告の場合は期限後1カ月以内に、年1回の申告の場合は期限後3カ月以内となっている。(なお所得税法と同様に暦年で年1回の申告者については6月15日まで申告期限を延長することが認められている。)

### 中間申告について

年間課税取引高	法定中間申告	選択による中間申告
C\$1,500,000.-以下	年1回の申告	毎月申告または3ヶ月に1回の申告
C\$1,500,000.-超～C\$6,000,000.-以下	3ヶ月毎の申告	毎月申告
C\$6,000,000.-超	毎月申告	—

## ② 電子申告 (GST/HST NETFILE)

- a 登録課税事業者であれば CRA に必要事項を事前登録 (事業者番号、名前、住所、申告期間など) することにより GST/HST NETFILE システムを利用し電子申告することができる。(ケベック歳入庁が管理するものを除く)。
- b 電子申告はいつでもでき、税務代理人による申告も認められている。
- c 電子申告をした事業者は申告に関するインボイスを含む取引書類やデータについて6年間保存する義務がある。
- d なお、電子申告には、GST/HST NETFILE のほかに GST/HST Internet File Transfer や GST/HST TELEFILE システムを利用することも可能である。

## 6. 小規模事業者の特例

### (1) 免税事業者制度

事業者登録の必要のない事業者、つまり小規模零細業者 (連続する4半期での売上高合計が3万カナダドル (297万円) 以下の事業者) は免税事業者となる。

### (2) 簡易課税

#### ① 簡便法 (Quick Method of Accounting) による納税額計算

- ・課税売上 (0%売上を含む) 高が年額で40万カナダドル (3,960万円) 以下の場合は納税額を簡便法で計算することができる。
- ・簡便法を利用する場合でも、資本財への投資に関しては ITC の実額を控除することができる。
- ・簡便法適用除外業種として、税務会計サービス、法律サービス、慈善事業、公的事業体、40%以上政府が出資した NPO、公立学校、大学、病院当局、学校当局など。

## ② 簡便法の二つのパターン

### ・卸小売業者

- a 食料品店、コンビニ、金物店、ガスサービス、衣料品店など
- b 1年前の税込売上高に占める取扱商品の仕入原価が40%以上である場合には卸小売業者用の料率が適用できる。

### ・サービス業者

- a コンサルタント業（金融以外）、ヘアサロン、レストラン、クリーニング業、旅行業、タクシー業など（但し、法律、会計、金融に関するコンサル業は除外）
- b 条件は卸送り業者と同様、適用料率は①の業者の2倍の料率

## 簡易課税制度（ケベック州を除く）の状況（2019年1月現在）

GST/HST 税率	州	再販売業（卸・小売）	サービス業
GSTのみ5%	アルバータ州	1.8%	3.6%
	ブリティッシュコロンビア州※	1.8%	3.6%
	マニトバ州※	1.8%	3.6%
	サスカチュワン州※	1.8%	3.6%
HSTが13%	オンタリオ州	4.4%	8.8%
HSTが15%	ニューファウンドランド・ラブラドル州	5.0%	10.0%
	ノバスコシア州	5.0%	10.0%
	ニューブランズウィック州	5.0%	10.0%
	プリンスエドワード島州	5.0%	10.0%

※これらの3州にはGST5%のほかにPSTが州税としてある

（出典：Byrd & Chen's Canadian Tax Principles Volume II 2021-2022edition）

## 7. 国際取引への対応

### （1）リバースチャージ

カナダにおいては州によりGSTの制度や税率が異なることから、州を超える取引にもリバースチャージ方式が採用されている。

### （2）デジタル取引への課税

2021年7月1日開始のデジタル事業者に対するGST/HSTルールについて<sup>62</sup>

- ① デジタル経済が拡大する一方で、政府の税収確保や国内事業者と国外事業者との間で課税の公平性の問題が顕著になり、現行のカナダ国内に拠点のある事業者のみ課していた事業者登録を2021年7月1日から、次に該当する事業者もGSTの登録事業者に該当することになった。
- ② 新制度の適用対象<sup>63</sup>（それぞれの用語の定義については Definitions for the digital

<sup>62</sup> <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/businesses/topics/gst-hst-businesses/digital-economy-gsthst.html>

<sup>63</sup> <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/businesses/topics/gst-hst-businesses/digital-economy.html>



economy<sup>64</sup>を参照) :

- ・ 国境を越えたデジタル製品やデジタルサービス (Cross-border digital products and services) : 対象者はカナダの消費者やカナダ法人に、オンライン音楽ストリーミングや従来のサービスなど、課税対象となるデジタル製品やサービスを提供する非居住者ベンダーや非居住者流通プラットフォーム事業者ベンダー (これらのプラットフォームを通じてそのような供給を促進する配信プラットフォーム事業者も含む)。

これにより、非居住者ベンダーや非居住者流通プラットフォーム事業者ベンダー (これらのプラットフォームを通じてそのような供給を促進する配信プラットフォーム事業者も含む) は GST/HST の登録事業者として GST/HST の徴収及び納税が義務づけられた。

- ・ カナダ国内での適格商品の供給 (Supply of qualifying goods in Canada) : 非居住者ベンダーまたは非居住者流通プラットフォーム事業者ベンダーが、フルフィルメント倉庫にある商品またはカナダ国内の購入者に発送された商品など、カナダ国内で配達または利用可能となった商品を含む適格商品の供給 (「適格有形動産供給」とも呼ばれる) を行う場合は登録事業者になり GST/HST の徴収及び納税が義務づけられることになった。なお、自らのプラットフォームを通じて適格商品の供給をする流通プラットフォーム事業者も含まれる。
- ・ プラットフォームを通じた短期宿泊施設の供給 : 非居住者がカナダにおける短期宿泊施設の供給を行う場合、または宿泊施設プラットフォームを通じてそのような供給を促進する宿泊施設プラットフォーム事業者は登録事業者になり GST/HST の徴収及び納税が義務づけられることになった。

上記は、カナダ国税庁の WEB から入手した情報である。<sup>65 66</sup>

## 8. その他 (GAAR について)

GST/HST について、Excise Tax Act の 274 条に GAAR 規定があり (所得税法 245 条と同様の内容)、CRA が特定の取引を意図的租税回避取引と認定した場合には CRA によって当該取引に係る税額計算は是正されることになる。

---

<sup>64</sup> [https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/businesses/topics/gst-hst-businesses/digital-economy-gsthst/digital-economy-definitions.html#h\\_2](https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/businesses/topics/gst-hst-businesses/digital-economy-gsthst/digital-economy-definitions.html#h_2)

<sup>65</sup> 国税庁の WEB サイトにおいてフローチャート及びリンクを貼ることで諸手続を分かりやすく解説している

<sup>66</sup> <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/businesses/topics/gst-hst-businesses/digital-economy-gsthst/find-out-need-register.html>



MENU

Canada.ca > Taxes > GST/HST > Digital economy businesses

GST/HST for digital economy businesses

# Find out if you need to register for the GST/HST

**i** New rules for digital economy businesses are in effect as of July 1, 2021.

Use the questionnaire or review the diagrams to find out what type of business category you fall under and if you would need to register for the GST/HST.

## Registration questionnaire

Are you:

- A non-resident vendor or a non-resident distribution platform operator vendor who sells taxable digital products or services, such as online music streaming or traditional services, to Canadian consumers and Canadian entities who are not registered under the normal GST/HST?
- A distribution platform operator who facilitates through your platform the supplies of taxable digital products or services, such as online music streaming or traditional services, to Canadian consumers and Canadian entities who are not registered under the normal GST/HST?
- A non-resident vendor or a non-resident distribution platform operator vendor who makes the supply of qualifying goods (also known as “qualifying tangible personal property supply”) including goods that are delivered or made available in Canada, such as goods located in a fulfillment warehouse or goods shipped to a purchaser in Canada?
- A distribution platform operator who facilitates the supply of qualifying goods (also known as “qualifying tangible personal property supply”) through your platform including goods that are delivered or made available in Canada, such as goods located in a fulfillment warehouse or goods shipped to a purchaser in Canada?
- A supplier of taxable supplies of short-term accommodation in Canada or an accommodation platform operator that facilitates such supplies through your platform?

[Get ready to register for the GST/HST →](#)

### Sections

- Find out if you need to register for the GST/HST
- [Cross-border digital products and services threshold amounts](#)
- [Supply of qualifying goods threshold amounts](#)
- [Platform-based short-term accommodation threshold amounts](#)
- [Get ready to register for the GST/HST](#)
- [Register for the GST/HST](#)
- [How to charge and collect the tax](#)
- [Complete and file a return](#)
- [Pay \(remit\) the tax you collected](#)
- [Notification and information reporting](#)
- [Contact us](#)

### Related Information

- [Definitions for the digital economy](#)
- [Confirming a simplified GST/HST account number](#)

### 第三章 付加価値税のトピックに関する国際比較に基づく考察

前章では、主要国及びアジア諸国の付加価値税制について、詳細に記述してきた。それでも、各国の付加価値税制の実態把握や手続規定の一部などの情報入手が困難な事項も存在した点は否めない。この点は、現地視察を含めた今後の更なる研究活動に委ねることとし、本章では、本研究で明らかになった下記の点を簡潔に示すこととする。

1. 各国においても、付加価値税導入の目的は、消費について担税力を認識した前提に立ち、企業や家計の所得動向に左右されにくい安定財源の確保と、特に少子高齢化が進む先進国については、社会保障費財源の調達にあり、税源シェア（総税収に占める割合）からも主要な税目となっている点。
2. 消費課税体系として、付加価値税制と各種売上税制を併用する国があるが、連邦制を採用していない国については、付加価値税制を主力としている点。また、国税の場合、消費地である地方への財源配分の促進に目的整合性がある点。
3. 課税取引・非課税取引・免税取引の範囲については、大きな差異はない点。
4. 税額計算プロセスについての差異はなく、インボイス制度については、電子化が進む韓国や紙のインボイスを廃止しているベトナムなど、課税負担の公平性と DX 化による税務行政の効率性に焦点を当てている国がある点。  
加えて、そうした状況下でありながら、日本におけるインボイス制度導入の遅れとその代替手法だった帳簿方式（課税売上及び課税仕入れとも、帳簿保存要件を付して、帳簿記載額をベースに受取税額及び仕入れ控除税額を計算する方式）を原則適用していることが際立っている点。
5. 小規模事業者の特例については、免税事業者制度を採用している国が多いが、免税点については、差異がある点。また、簡易課税制度についても、採用している国が多いが、イギリスのように、簡易課税の場合でも、一定の固定資産取得については、別枠の仕入税額控除を導入し、中小企業の投資活動や事務能力の実態に配慮している国がある点。
6. 小規模事業者に係る措置としての免税業者制度（免税事業者の課税選択制度を含む）や簡易課税制度などの税務選択制度について、厳格な事前届出制度（選択課税期間内の変更を認めない制度を含む）を採用している日本のような国は確認できなかった点。
7. 国際取引への対応については、リバースチャージ制度の他、デジタルサービスタックスや源泉徴収制度の導入などで対応するなど真摯な政策努力が見えるが、その実効性については今後も観察が必要である点。この点は、OECD のよる BEPS プロジェクトのような国際的な枠組みの更なる進展が期待される点。

## 第四章 まとめ

本章では、結章として、前章までのレビューを経て、①国際比較研究に基づく日本の消費税制への評価を行ったうえで、②今後の改正について、税務専門家の視点から提言を試みる。

### 1. 現行消費税制について

国際比較研究に基づく日本の消費税制については、下記のように、評価すべき点と問題点が認識できる。

(評価すべき点)

- a 帳簿方式は青色申告制度を基盤とし、これまで効率的な消費税務を享受してきた点
- b 適切な改正、租税教育及び税務知識普及団体等への情報提供を実施し、消費税への国民的理解が進んだ点
- c 地方（消費地）への税源配分により少子高齢化の影響を受けている地方財政に一定の貢献をしてきた点

(問題点)

- a 帳簿方式による理論準拠性を配慮するあまり、仕入税額控除における個別対応方式実務が複雑になった点

厳格な個別対応方式は現在でも、申告実務工数が多いが、今後インボイス制度導入の特例措置である「みなし仕入れ」（インボイスを取得していない取引先との仕入取引についての当初3年間の80%、その後3年間の50%のみなし仕入税額控除）の処理が加わり、より増加することが想定される。

- b 免税事業者制度及び簡易課税制度の課税選択に係る事前届出制度が、結果として税理士職業賠償事件を頻発させた点

この点は、申告納税制度を支える税理士への過度な責任負担を課せられている証左として、日税連保険サービスが公表した「2021年度税目別支払件数と支払額」（『税理士職業賠償保険事故事例（2021年7月1日～2022年6月30日）』pp.4-5）が参考になる。当該データによると、職業賠償保険金支払事案すなわち税理士の専門家責任が認定された消費税事案282件のうち事前届出を失念した事案は193件と68%にも及んでいる。

その原因を分析するためには、まず、税務実務の現場を俯瞰する必要がある。そもそも税理士と委嘱納税者の契約形態は一樣ではなく、年に一度の接触機会しかもたない案件も相当数存在する。そうした場合の接触の機会、納税者側が申告上必要な資料を整理した後の翌課税期間に入っているが一般的である。それにもかかわらず、消費税の課税選択が事前届出（選択対象課税期間開始の日の前日までの届出期限）で

あることから、税理士にとって、いかに事前届出制度がプレッシャーのかかる制度であるかを如実に指摘できる。

一方、所得税・法人税に係る各種特例（圧縮記帳、特別償却、特別控除等）は、申告期限までの任意選択制であり、相続税の配偶者税額軽減特例は、事後の遺産分割の内容を要件とする事実上の任意選択となっている。よって、これらの特例は、税理士が適用要件を識別する機会を得られ、要件を満たす場合は、納税者に説明をしたうえで、課税選択の要否の意思を反映した申告をすることで足りる。

一方、現行の消費税の課税選択制度は、税理士にとって、納税者の設備投資予定などの事前の情報管理が求められる制度となっているだけでなく、仮に事前の接触の機会を得られても、設備に係る供給サイドの事情から、建設工事の引き渡しや大型車両の納車などが、当初の予定通り行われるとは限らず、納税者にとっても不確実性の高い課税選択制度となっている。この点、前述のイギリスのように簡易課税選択者であっても、高額な設備投資については、みなし仕入れ率とは別枠で仕入税額控除を認容している国もあるが、日本にはそうした制度は存在しない。よって、こうした状況の中、事前届出制度を継続することは、今後も課税選択に纏わるトラブルを内包し続けることを意味している。

- c キャッシュレス取引比率及びマイナンバーカード取得率の不十分さから、国全体としての DX（デジタルトランスフォーメーション）化が遅れており、電子インボイス制度を導入してもその効果を享受するには時間を要すると予測される点

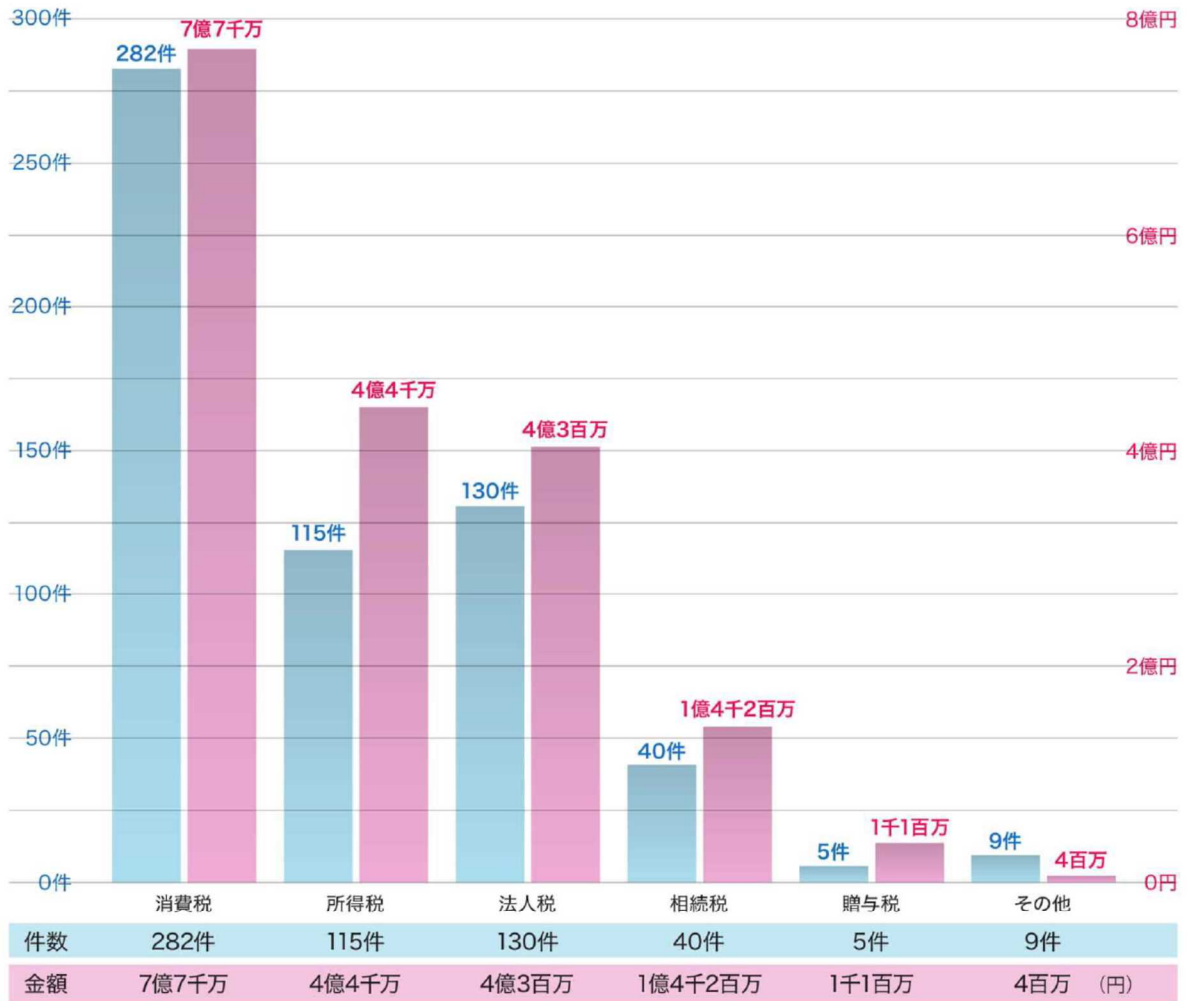
電子インボイス制度は国際的な潮流であり、その導入により、日本における課税実務の効率化、ひいては税負担の公平に資するものであると考えるが、その前提であるキャッシュレス取引比率等の向上や IT インフラストラクチャー（ハード、ソフト）の更なる整備が課題である。

- d 国税滞納額の多さから識別できるように、税率の引上げ（10%）は、納税義務者の資金繰りに影響を与えており、少なくとも中間申告制度の改正が望まれる点

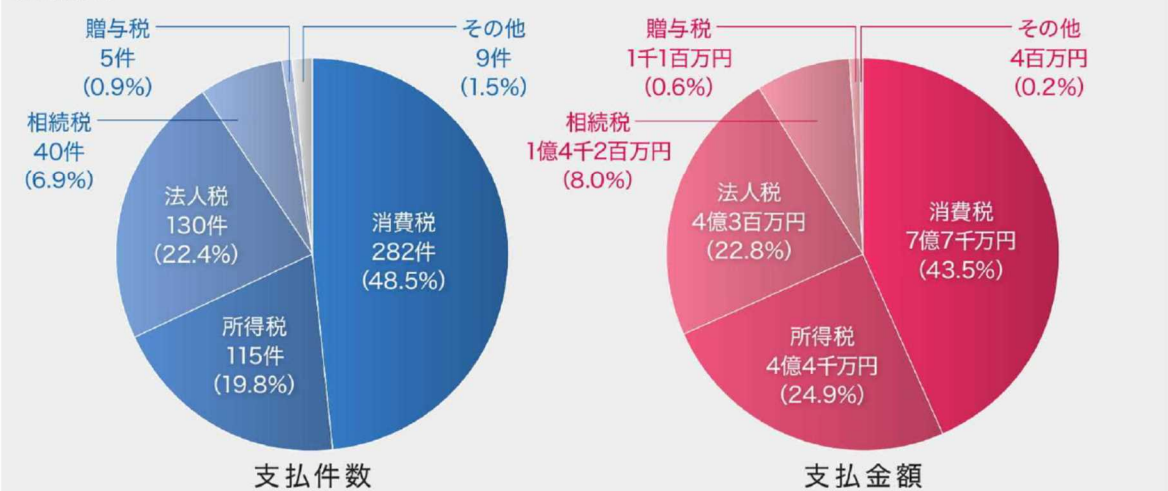
現行の取り扱いでは、消費税に係る仮決算による中間申告による税額がマイナスになっても、還付されない。納税者の資金繰り支援の意味からも検討が必要である。

3

2021年度 税目別支払件数と支払金額



〈構成比〉



## 4

## 2021年度 税目別内訳と主な事故原因

## 税目別内訳

(単位:円)

税目	件数	支払金額	主な内容			
消費税	282	7億7千万	内 容			
			①簡易課税選択届出書・提出失念	52		
			②簡易課税不適用届出書・提出失念	88		
			③課税事業者選択届出書・提出失念	38		
			④課税事業者選択不適用届出書・提出失念	15		
			⑤簡易課税/原則課税・誤選択	17		
			⑥課税事業者・誤選択	6		
			⑦課税仕入れ税額 一括/個別 誤選択	24		
			⑧その他	42		
			合 計	282		
所得税	115	4億4千万	⑧その他の内訳			
			・課税売上額/課税仕入額の誤り(14件)			
			・課税売上割合に準ずる割合の適用承認申請書提出失念(3件)			
			・法人化時の基金の消費税申告誤り			
			・決算期の変更手続き失念			
			・【事前税務相談】法人設立初年度の決算期の設定に関するアドバイス誤り(4件)			
			・【事前税務相談】設立時資本金に関する助言誤り			
			・【事前税務相談】免税事業者/課税事業者の判定誤り 等			
			・住宅借入金等特別控除に関する誤り(19件)			
			・不動産所得等の必要経費の計上漏れ(3件)			
法人税	130	4億3百万	・青色申告承認申請書 提出失念(4件)			
			・青色事業専従者給与に関する届出書 提出失念(2件)			
			・租税特別措置法第26条社会保険診療報酬の所得計算の特例の適用失念(3件)			
			・生産設備等投資促進税制を適用すべきところ中小企業投資促進税制を誤適用(2件)			
			・上場株式等の配当についての申告方法の選択誤り(8件)			
			・上場株式等に係る譲渡損失の繰越控除適用失念(9件)			
			・減価償却費の計上誤り(6件)			
			・【事前税務相談】居住用財産の譲渡時期に関する助言誤り			
			・【事前税務相談】譲渡所得に関する説明誤り			
			・【事前税務相談】みなし配当に関する助言誤り 等			
相続税	40	1億4千2百万	・事前確定届出給与に関する届出書の提出失念・記載誤り(40件)			
			・法人税額特別控除の適用失念(雇用者給与等支給額が増加した場合)(11件)			
			・中小企業投資促進税制の適用失念(9件)			
			・青色申告の承認申請書提出失念(13件)			
			・欠損金の繰戻しによる還付請求書提出失念(9件)			
			・法人税額特別控除の適用失念(中小企業者等が特定経営力向上設備等を取得した場合の特例償却又は税額控除)(9件)			
			・記帳・決算処理における計算等誤り(4件)			
			・【事前税務相談】使用人兼役員の要件判定誤り			
			・【事前税務相談】分掌変更による役員退職金に関する助言誤り 等			
			・小規模宅地の特例適用誤り(23件)			
贈与税	5	1千1百万	・相続財産の評価額算出誤り(6件)			
			・広大地評価の適用失念(3件)			
			・相続時精算課税選択届出書の提出失念			
			・相続税の納税猶予及び免除の特例適用に関する申告書の誤記載			
			・遺産分割確定後の更正の請求の期限徒過			
			・【事前税務相談】相続財産の寄付に関する助言誤り 等			
			・相続時精算課税選択届出書の提出失念(3件)			
			・【事前税務相談】個人版特例事業承継税制の要件説明誤り 等			
			その他	9	4百万	・固定資産税:固定資産税減免申請の提出失念
						・固定資産税:固定資産税・都市計画税の課税標準の特例措置に関する申告の提出失念
・住民税:申告不要制度書類 提出失念						
・償却資産の申告誤り						
・【事前税務相談】先端設備導入計画に係る認定申請書の提出をする旨の助言を失念 等						
合計	581	17億7千万				

## 2. 提言

ここでは、日本の消費税制に係る提言として、緊急性が高い短期的な対応と他の政策の浸透を基盤とする中長期的な対応に分けて論稿する。

### 【短期的な対応への提言】

実質的に国民消費の最先端において徴税事務を担っている事業者の事務負担を軽減すると共に、特に課税選択における職業賠償リスクに晒されている税理士に係る過度な責任負担からの解放を目的として、下記の改正により、税額計算方式等に関する選択制度の柔軟化を図るべきである。

つまり、①前述のように、所得税・法人税・相続税における各種特例と同様に、申告時点での選択で課税上の弊害はない点、②課税選択は主に仕入税額控除にかかわる事案であり、課税選択の齟齬により、現に納税者が供給者に支払済みの消費税を仕入税額控除できない状況への不合理性がトラブルの要因になっていることが多い点が提言の理由である。

- a 課税売上割合に準ずる割合の申請制度から確定申告時の実績課税売上割合（過去3年間の課税売上割合の平均値等）の任意適用制度へ切り替える。

\*本件については、法人税における貸倒引当金に係る「貸倒実績率計算」が同様の取り扱いとして参考になる。

- b 一括比例配分方式適用の場合の2年縛りを廃止する。

\*本件については、非課税売上対応課税仕入れ取引の多い課税期間の事例が想定されるが、aと同様に課税選択における柔軟性を図るべきである。

- c 免税事業者の課税選択制度及び簡易課税制度の事前届出制度（不適用選択制度を含む）から、当年分確定申告時の任意選択制度へ切り替える。

\*本件については、現行の前々年課税売上高を免税事業者等の判定基準とする制度から、当該課税売上高を判定基準とする制度に切り替える提言（日本税理士会連合会税制審議会答申「消費税制における手続規定の簡素化について」（2021年4月））もある。

- d 中間申告に還付制度の導入を図る。

### 【中長期的な対応への提言】

消費税の最終負担者である国民のワークライフマネジメント実現を国民福祉の最重要課題に位置付けると共に、SDGsの視点からの大都市圏の過密化回避による環境コストの低減、大規模災害へのリスクヘッジ及び人口減少に苦しむ地方における消費拡大を実現するために、別添ルートマップに基づく下記の対応が必要である。



a キャッシュレス取引率の向上策

キャッシュレス取引率の向上として、前述の台湾における「宝くじつき統一発票」が参考となる。

b 政府保管の電子インボイスデータの税理士事務所による閲覧システムの開発

キャッシュレス取引率が高い韓国では、前述のように電子インボイス制度が普及しており、付加価値税制における DX 化が進んでおり、税務専門家の業務も含め、ロールモデルとして参考になる。

c 帳簿方式からインボイス集計方式への切り替え

前述のとおり、従来の帳簿方式は評価されるべき点もあるが、シンプルな付加価値税制を構築するためには、将来的には、前述した諸国同様、インボイス表示上の受け取った消費税から同上の支払った消費税を単純に控除し、納税額（又は還付税額）を計算、申告するインボイス集計方式が望ましい。

d 地方公共団体への税源配分の見直し及び増加した税源配分額の地方におけるテレワーク推進施策と移住・多拠点居住施設の整備等への活用

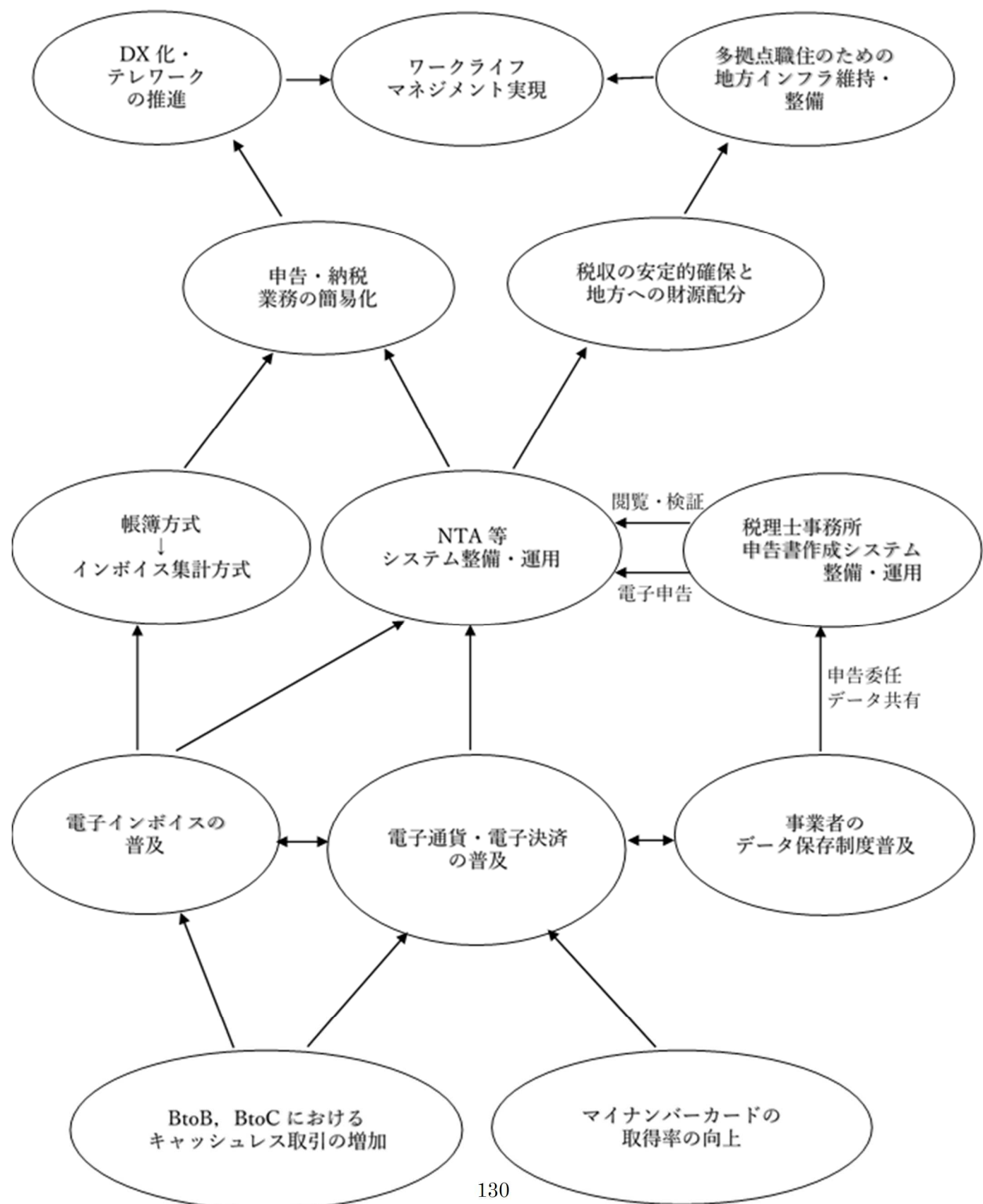
そもそも、消費税は、「消費」に担税力を見出し、課税する税目である。文化庁の京都市への移転は、大都市圏への人口集中による環境負担の軽減、大規模災害へのリスクヘッジ及び少子高齢化で経済が縮小する地方への機能分散を図る政府方針の好例として、広く国民に支持される場所である。そして、今後は、これらの方針に合致した関係人口、移住人口の増加を図り、地方における消費拡大やスタートアップなどの就業機会の拡大を後押しするよう、地方への税源移譲等をより促進すべきである。

DX の先進事例として紹介される北欧諸国のスマートシティの取り組みは近未来の日本の職住のあり方（「多拠点職住」：ワークライフマネジメントにおける就業と生活空間の多様化）にも示唆を与えるものと言える。

そうした取り組みの実現には、当然ながら、国全体の DX 関連財源のみならず、地方におけるインフラストラクチャーの維持・整備のための財源の確保が必要となる。本稿で示したように、現に韓国では、地方財政保全目的で、地方消費税を導入した後も、当該税目の税率を上げ、付加価値税全体の中における地方配分率を増加させている点に着目するところである。

以 上

# ルートマップ



○付録 各国の付加価値税制の概要の一覧表

		ベルギー	フランス	ドイツ	UK
1.	税目	VAT *現地名：TVA (Taxe sur la valeur ajoutée)	VAT *現地名：BTW (Belasting over de toegevoegde waarde), TVA (Taxe sur la valeur ajoutée)	VAT	VAT
	導入年	1971年 *2006年、VAT Directive112により大幅改正	1968年 *2006年、VAT Directive112により大幅改正	1968年	1973年
	導入目的	歳入確保 *一部を欧州連合に拠出	歳入確保 *一部を欧州連合に拠出	歳入確保	歳入確保
	VAT 税収が総税収に占める割合 *一部、2020年データ	15.6%	15.9%	17.2%	20.2%
2.	課税取引	課税資産の譲渡・役務の提供	同左	同左	同左
	非課税取引	医者や看護師などによる医療行為（美容整形を除く）、身体障害者や高齢者に対する介護サービス等の社会政策上の取引や、金融、保険、不動産（土地が付随する新築ビルディングを除く）取引	一定要件を満たす土地、金融取引、建築 後5年以上経過した建物の初回譲渡、 保険、教育、医療行為、公益法人からの 一定のサービス、その他社会政策上等の取引	不動産、金融、保険、 教育、医療など	教育、慈善、葬儀 保険、金融、不動産など
	免税取引	輸入取引	輸入取引	輸出取引	輸出取引
	課税対象外取引 <課税要件> ① 国内において ② 対価のある ③ 資産譲渡等を満たす取引以外の取引	①EU域内で ②事業として有償で行う（自家消費を含む） ③資産の譲渡が役務の提供を満たす以外の取引	同左	同左	同左
	基本税率	21%	20%	19%	20%
3.	税率	2020年1/1現在 標準税率*EU指令97条により15%以上と規定有	2020年1/1現在 標準税率*EU指令97条により15%以上と規定有		
	軽減税率	6%、12%	5.5%、10%	7%	5%
	超軽減税率	—	2.10%	—	—
	ゼロ税率	有	有	有	有

4.	税額計算（インボイス集計方式 or 帳簿方式） *プロセス	インボイス集計方式	インボイス集計方式	インボイス集計方式	インボイス集計方式	
		電子インボイス *特徴、仕様	有 * 2024 年 7 月義務化	有 * 2024 年 7 月 1 日義務化	有 * BtoB 取引に付き、2020 年 11 月から段階的に義務化されて いる。	有 * 義務化はされていない
		電子インボイスの導入年	* BtoG 取引に付き、2022 年 9 月から段階的 に義務化されている。	* BtoB 取引に付き、2024 年 7 月から 段階的に義務化されている。	2011 年	2015 年
5.	小規模事業者の特例	免税事業者制度 * 免税点 * 基準期間	有 (前暦年の売上高：25,000€以下)	有 (前暦年の年間売上高：販売業者 85,800€以下、役務提供者 34,400 €以下)	無	有 (直近 12 か月の売上高 85,000 ポン ド未満)
		課税事業者届出制度 * 届出期間	有 (* 事業開始前)	有 (* 事業開始後 15 日以内)	有 (* N/A)	有 (* 直近 12 か月の課税売上げが 85,000 ポンドを超える場合)
		課税事業者選択届出 * 届出期間	有 (* N/A)	有 (* N/A)	無	有 * 随時
		簡易課税制度	有 * 農林水産業者等に対し、売上が基準額以下 の業者に対し、売上に対する定率の仕入税額控 除を認める制度。	無	有 (Flat rate scheme)	有 (Flat rate scheme) * 年課税売上 150,000 ポンド以下
		簡易課税制度の届出 * 届出期間	申告書の提出期限	無	有(* N/A)	有 (* 原則前課税期間末まで)
6.	国際取引への対応	リバースチャージ	有	有	有	有
		導入年	2010 年	* 2006 年に発行された VAT directive article 194 が基礎となっている。	2010 年前後	2010 年
		BEPS 行動計画	有 * * 2017 年 6 月に BEPS 防止措置実施条 約 (MLI : Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion And Profit Shifting) ) に署名	同左	同左	—

7.	その他	特徴的な規定等	<p>1. (繰越しと還付)</p> <p>* 月末の仕入税額控除不足額が 150€ を超える場合、月次あるいは四半期の仕入税額控除不足額が 760€ を超える場合、申請により還付</p> <p>* 上記を満たす場合でも、それにかかる VAT の申告書が期限内に出された場合は還付にはならず繰越しとなる。</p> <p>2. 税務申告</p> <p>* 公共財政総局 (日本の国税庁: DGFiP) はポータルサイト上に Impôt.gouv というウェブアカウントを設け、申告・納税に係る情報取得や手続等を全てオンラインで行えるようにしている。</p>	VAT グループ税制あり。	<p>1. 簡易課税制度選択中であっても、一定の固定資産取得につき仕入税額控除を認める特例がある。</p> <p>2. 免税事業者は一定の要件のもと、過年度に遡及して課税事業者となることができる。</p> <p>2. VAT グループ税制あり。</p>
		備考			

		スイス	NZ	中国	韓国
1.	税目	VAT	GST	増値税	VAT
	導入年	1995 年	1986 年	<p>1984 年</p> <p>* 上海、柳州(広西チワン族自治区中部) など一部都市</p> <p>* 対象品目: 機械製造など、5 種類の貨物製造業種に限定</p> <p>* 1984 年、中国全土(中国国務院が増値税条例を公布)</p> <p>* 対象品目は機械、自動車、鉄鋼など 12 種類</p>	1977 年
	導入目的	(N/A)	財政赤字対策	<p>1978 年、改革開放政策の実施により、外国企業・中外合資企業の設定が相次ぎ、従来の単一工商税制度による、重複課税と税負担の不公平の問題が一層顕在化したことから、その解決策</p>	<p>輸出及び投資の促進</p> <p>脱税の防止と根拠課税の確立</p> <p>間接税の中立性維持</p> <p>間接税制の簡素化</p>

	VAT 税収が総税収に占める割合 *一部、2020 年データ	10.7%	31.3%	30.3%	22.4%
2 .  課税取引・非課税取引・免税取引	課税取引	課税資産の譲渡、役務の提供	同左	同左	同左
	非課税取引	医療、教育関連、公共サービス、不動産売買、金融、証券等	金融サービス・住宅賃貸料等	①資産再編関係 ②政府性基金及び行政事業性料金 ③預金利息 ④住宅修繕資金等	食料品、医療、住宅賃貸料等
	免税取引	輸出取引	輸出取引	輸出取引	輸出取引
	課税対象外取引 <課税要件> ① 国内において ② 対価のある ③ 資産譲渡等を満たす取引以外の取引	国外取引など上記以外の取引	同左	同左	同左
3 .  税率	基本税率	7.7%	15%	16%	10%
	軽減税率	3.7% (観光事業・宿泊など、2027 年まで) 2.5% (食料品、医薬品、出版物など)	介護サービス等 9%	6% 無形資産の販売等	—
	超軽減税率	—	—	—	—
	ゼロ税率	—	—	—	—
4 .  税額計算プロセスとインボイス制度	税額計算 (インボイス集計方式 or 帳簿方式) * プロセス	インボイス集計方式	選択可能 (2022 年 4 月より帳簿方式の併用も可) * 併用もあり	インボイス集計方式	インボイス集計方式
	電子インボイス * 特徴、仕様	有 (任意、強制は取引による)	有 (任意)	有 (N/A)	有 (原則強制)
	電子インボイスの導入年	2016 年	2018 年	2020 年 9 月 1 日 一部地区 2021 年 1 月 21 日 中国全土	2011 年
5 .  小規模事業者の特例	免税事業者制度 * 免税点 * 基準期間	有 (年間売上高 100,000 スイスフラン未満)	有 (年間売上高 60,000NZD 未満)	有 (1 か月の売上高 10 万元以下)	有 (4800 万 W 未満)
	課税事業者届出制度 * 届出期間	有 (* 30 日以内)	有	有	有 (* 事業開始 20 日以内)
	課税事業者選択届出 * 届出期間	有(* N/A)	有 (* N/A)	(N/A)(* N/A)	免税放棄(課税事業者選択届出という文 言はない) * 3 年適用 (経過後、免税放棄申請

					がなければ、継続して課税事業者となる)
	簡易課税制度	有 (*年間課税売上 500 万 5 千以下)	無	有 (*全業種年間課税売上高 50 万円以下)	有 (*基準金額 8000 万 W 未満)
	簡易課税制度の届出 *届出期間	有 (* N/A)	無	有 (* N/A)	有 (* N/A)
6 .	リバースチャージ	有	有	(N/A)	無
	導入年	2010 年	2003 年	(N/A)	—
	BEPS 行動計画	(N/A)	(N/A)	(N/A)	—
7 .	特徴的な規定等	実績では不利となるケースが多い簡易課税を選択する企業が多く、事務費削減が主たる原因と思われる	1. シンプルな税制 軽減税率は非常に限定的で、ほぼすべての取引が課税取引であると思われるような広範囲な課税取引となっており、15%の税率でほぼ課税されるため非常にシンプルに見える。免税点以下の事業者が積極的に登録して課税事業者となっていることは特筆に値する。 2. グループ税制あり	—	(地方への財源配分) 2010 年に 5%→11%へ引き上げた
	備考				

		台湾	ベトナム	シンガポール	インドネシア
1 .	税目	営業税 (付加価値税と売上税)	VAT *現地名:GTGT (Thuê Gia tri gia tang)	GST	VAT
	導入年	1987 年	1999 年 * 2009 年、政令 11/2008/QH12(2008 年国会交付) により有効、VAT 法(1999 年設)は無効	1994 年 4 月 1 日	1983 年

	導入目的	(N/A)	歳入確保	社会保障費、教育費等への充当	社会保障費、教育費等への充当
	VAT 税収が総税収に占める割合 *一部、2020 年データ	(N/A)	*24.0%	*17.0%	*28.4%
2.	課税取引	課税資産の譲渡・役務の提供	同左	同左	同左
課税取引・非課税取引・免税取引	非課税取引	土地の譲渡、医療サービス、新聞社通信社テレビ局などの事業取引、預金利息など	<ul style="list-style-type: none"> <li>1) 未加工又は半加工の農林水産物当</li> <li>2) 国内動植物生産用のひな、卵、種子等</li> <li>3) 上下水道、農業用水路等</li> <li>4) 天然岩塩、岩塩、食塩等</li> <li>5) 国が所有する住宅の借主への売却</li> <li>6) 土地使用権譲渡</li> <li>7) 生命保険・健康保険・損害保険・学生保険・農業保険等</li> <li>8) 各種クレジットサービス・投資ファンド・株式取引・負債の譲渡・為替取引等（非課税金融機関への支払利息含む）</li> <li>9) 医療サービス</li> <li>10) 国の郵政・通信・インターネット事業</li> <li>11) 公共衛生、排水、街灯の維持サービス、動植物園等の維持管理、葬儀等</li> <li>12) 公共的、文化芸術的な施設の維持・修理・建設</li> <li>13) 法により規定される教育・職業訓練サービス</li> <li>14) 国による放送サービス</li> <li>15) 教科書・新聞の出版、一部書籍・ビデオ等の制作・販売</li> <li>16) 公共交通機関</li> <li>17) 一定の目的のための国内で生産できない機械・設備等の輸入</li> <li>18) 武器・軍事設備</li> <li>19) 人道的支援のための物資の輸入</li> <li>20) 三国間貿易、仮輸入・海外との加工・生産契約のための輸入原材料、非関税地域内及び非関税地域企業同士の取引等</li> <li>21) 技術移転法に基づく技術移転、知的財産法に基づく知的財産権の譲渡および</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>(1) 住宅用不動産の販売または賃貸</li> <li>(2) 金融取引、非課税とされる金融取引は GST 法附則 4 に規定されるが、主に以下のサービスを指す。 <ul style="list-style-type: none"> <li>① 為替取引、金利を付す預金取引</li> <li>② 貸付取引、与信を与える取引</li> <li>③ 生命保険の提供、販売</li> </ul> </li> <li>(3) トークン決済の提供</li> <li>(4) 貴金属（金、銀、プラチナ）の輸入と販売</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>(1) 鉱産物（原油、天然ガス、鉄鉱石など）</li> <li>(2) 生活必需品となる食品（米、トウモロコシ、塩など）</li> <li>(3) レストランまたはホテルで提供される飲食食品</li> <li>(4) 貨幣、金、有価証券</li> </ul> <p>さらに、サービスの提供のうち非課税サービスとして規定されるものは以下のとおりである。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(1) 医療サービス</li> <li>(2) 社会福祉サービス</li> <li>(3) 郵便サービス</li> <li>(4) 保険業サービス</li> <li>(5) 銀行による金融サービス</li> <li>(6) ファイナンスリースなどの金融サービス</li> <li>(7) 宗教に係るサービス</li> <li>(8) 教育サービス</li> <li>(9) 芸術、興行税の対象となる娯楽サービス</li> <li>(10) テレビ、ラジオの放送サービス</li> <li>(11) 海上、陸上輸送サービス</li> <li>(12) 人材紹介、教育訓練サービス</li> <li>(13) ホテル業サービス</li> <li>(14) 政府の行政サービス</li> <li>(15) 駐車場料金</li> <li>(16) コイン式の公衆電話通話料</li> <li>(17) 送料、手数料</li> <li>(18) ケイタリングサービス</li> </ul>



		びソフトウェア（0%課税対象の輸出ソフトウェアを除く） 22) 加工されていない金 23) 輸出天然資源および鉱物資源。また、天然資源および鉱物資源から製造された輸出品で、これの資源コストにエネルギーコストを加算した合計が売上原価の51%以上となる場合 24) 義手・義足・車椅子など障害者用のもの 25) 肥料、動物、家畜用飼料、農業専用設備 26) 再輸出されるタバコ・アルコール類 27) 高齢者および障害者に対する介護サービス			
免税取引	輸出取引、国際間の運輸、輸出に関する役務取引など	1)輸出品および輸出サービス 2)国際輸送、航空・海上サービス 3)首相府令により指定された非課税地域への物品販売ならびに免税店への販売等	(1) 国際運輸サービス (2) 財貨の輸出に関連したサービス（保険、金融サービスを含む） (3) 国外の事業者に提供されるサービス（ただし、国内の不動産、または物品当に直接関連して提供されるサービスを除く） (4) 船舶、航空機に関連したサービス (5) 国外における文化、芸術、スポーツ等の活動 (6) 国際通信サービス (7) 国外での広告活動に係るメディア関連サービス	インドネシアにおける VAT の課税取引には、標準税率により課税される取引と、0%税率により課税される取引がある。0%税率が適用されるのは以下の取引である。 (1) 課税対象物品の輸出 (2) 課税対象無形資産の輸出 (3) サービスの輸出	
課税対象外取引 ＜課税要件＞ ① 国内において ② 対価のある ③ 資産譲渡等を満たす取引以外の取引	国外取引など上記以外の取引	同左	同左	同左	
3 . 税率	基本税率	付加価値税 5～10%	10%	8%（2023.1.1～）	11%
		売上税 0.1%～25%		9%（2024.1.1～）	* 12%(2025年1月1日～) * 政府は特定の物品、サービスについて 5

					～15%の間で税率を設定することができる。
	軽減税率	—	5%	—	—
	超軽減税率	—	—	—	—
	ゼロ税率	—	有	—	有
4.	税額計算（インボイス集計方式 or 帳簿方式） *プロセス	付加価値税はインボイス集計方式、売上税は賦課課税方式	インボイス集計方式、帳簿方式 *帳簿方式は一定業種の事業者限定	インボイス集計方式	インボイス集計方式
	電子インボイス *特徴、仕様	有(N/A)	有(強制) *一定事項の記載要件 *発行方法①税務総局のウェブサイト、②民間業者のサービス、③自社発行	有	有(強制)
	電子インボイスの導入年	(N/A)	2022年7/1より義務付け	2020年	(N/A)
5.	免税事業者制度 *免税点 *基準期間	無	有 (年間売上高：10億 VND 以下)	有 (年間売上高 100万 SGD 未満)	有 (年間売上高 48 億ルピア以下)
	課税事業者届出制度 *届出期間	無	無 *VAT 独自の事業者登録番号制度はなく、法人設立時等に税務当局から付与された納税者番号が VAT の事業者番号となる	有 *暦年年間課税売上高が SGD100 万以上、または将来の 12 か月間で SGD100 万超と予想される場合	有 *自由貿易地域であるバタム島、ビンタン島、カリムン島の事業者は除外される。
	課税事業者選択届出 *届出期間	無	有 *事業者登録をしてから 10 日以内 *登録書類に不備がない限り 3 日以内に登録される。	有 *任意登録した場合には、最低 2 年間継続適用	任意(*N/A)
小規模事業者の特例	簡易課税制度	無	有 (前年売上高 500 億 VND 未満) *帳簿方式とも呼ばれ、一定の要件を満たす個人事業主や中小企業者、ベトナムで登録されていない外国企業や個人、金銀等の宝石や外国為替取引業者に適用	m	無
	簡易課税制度の届出 *届出期間	—	無 *当該年度の申告書の提出時に簡易課税による申告書を提出するのみ。簡易課税選択適用に事前の申請は不要。	—	—

6.	国際取引への対応	リバースチャージ	無	無 *類似した制度として外国契約者税 (FCT)がある。	有	無
		導入年	—	—	2010年	—
		BEPS 行動計画	—	有 *2022年2月に BEPS 防止措置実施条約 (MLI : Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion And Profit Shifting) ) に署名	有 *2020年1月より電子インボイス制度、ペポル (Peppol = Pan European Public Procurement Online) を導入	無
7.	その他	特徴的な規定等	統一発票の電子化が急速に進んでいる	1.電子申告を推進するため、日本における e-Tax のようなアプリケーションシステム (iHTKK)が提供されている 2.源泉徴収の制度あり(VAT)	シンガポールは電子インボイス、申告制度の他、DXを用いた高効率な税務行政制度を有しており日本のインボイス制度導入に際して参考すべきところが多数存在する。	—
		備考				2020年7月、インドネシアの非居住者であるデジタルサービスの提供者がインドネシア国内に対してデジタルサービスを提供する場合には、10%の VAT を徴収してインドネシア政府に申告しなければならない。インドネシアで VAT が課税されることとなるデジタルサービスとは以下のとおり <ul style="list-style-type: none"> <li>• 対価として支払われる著作権の使用、芸術、科学、文学的分野における権利 (例えば、e-books, マガジン、ソフトウェア)</li> <li>• 対価として支払われる画像、音響、肖像権の使用、そしてそれらが、電磁的手段によって配布されるもの。</li> <li>• 対価として支払われる動画、フィルム、ビデオテープ、テレビ放送の権利</li> </ul>

		タイ	マレーシア	カナダ
1.	税目	VAT	売上税・サービス税	GST(HST/PST)
	導入年	1992年	2018年9月1日(再導入) *2015年4月、売上・サービス税廃止、後に付加価値税としてGST導入 *2018年政権交代、GSTは移行期間(ゼロ税率期間)を経た後、2018年8月末廃止	GST:1991年 HST/PST:1997年
	導入目的	社会保障費、教育費等への充当	社会保障費、教育費等への充当	貿易立国としての輸出振興策
	VAT税収が総税収に占める割合 *一部、2020年データ	*21.0%	*27.8%	22.0%
2.	課税取引	課税資産の譲渡・役務の提供	同左	同左
	非課税取引	<p>(1) 農産物の販売・輸入</p> <p>(2) 動物の販売・輸入</p> <p>(3) 肥料の販売・輸入</p> <p>(4) 魚粉、飼料の販売・輸入</p> <p>(5) 動植物の外注や疾病を予防、駆除するための医薬品または化学品の販売・輸入</p> <p>(6) 新聞、雑誌あるいは教科書の販売・輸入</p> <p>(7) 公立教育機関、私立大学、専門学校法に規定する教育機関、私立学校法に規定する教育機関による教育サービスの提供</p> <p>(8) 芸術、文化サービスの提供であって、歳入局長が大臣の許可を得て定める分野ならび類似する範囲のもの</p> <p>(9) 医療、会計監査、法廷弁護、その他の専門職サービスの提供であって、歳入局長が大臣の許可を得て定めるもの</p> <p>(10) 医療、介護サービスで医療機関法により設立された医療機関で提供されるもの</p> <p>(11) 調査研究、学術的サービスの提供であって、歳入局長が大臣の許可を得て定める分野ならびにそれに類似する範囲のもの</p> <p>(12) 図書館、博物館、動物園事業に係るサービスの提供</p> <p>(13) 雇用契約によるサービスの提供</p> <p>(14) アマチュア・スポーツ協議会の開催に係るサービスの提供</p> <p>(15) 大衆芸能に係るサービスの提供</p> <p>(16) 国内航空運輸サービスの提供</p> <p>(17) 国際運輸サービスの提供（航空機、船舶によるものを除</p>	<p>1. 売上税</p> <p>売上税の支払いが免除される者および取引（売上税支払免除者・免税取引）は Sales Tax (Persons Exempted from Payment of Tax) Order で規定されており、代表的なものは次のとおりである。</p> <p>(1) 特定機関（中央・地方政府、研究機関、教育機関、航空会社など）との取引</p> <p>(2) 輸取出引（課税登録事業者の輸出はすべて免税取引とされる。関税局の要請があった場合、通関書類などの根拠証憑を提示することが求められる）</p> <p>(3) 原材料購入取引（課税登録事業者が、原材料、部品、梱包資材を製造に使用する目的で輸入もしくは他の課税登録事業者から購入する場合、当該購入取引は免税とされる。また、課税登録事業者の代理人が購入する場合も免税とされる）</p> <p>(4) 輸出品の原材料購入取引（原材料、部品、梱包資材と輸出品非課税物品の製造に使用する目的で輸入若しくは他の課税登録事業者から購入し、輸入若しくは購入から12か月以内に製品を輸出する場合、当該購入取引は免税とされる）</p> <p>(5) 輸出品の購入取引（課税登録事業者、保税工場、フリーゾーンから購入した製品を6か月以内に輸出する場合、当該購入取引は免税とされる）</p> <p>指定地域（Designated Areas:ラブアン、ランカウ</p>	<p>住宅、医療、教育訓練、保険サービス、行政が行う公共サービスなど</p>

	<p>く)</p> <p>(18) 不動産の賃貸サービスの提供</p> <p>(19) 地方行政機関によるサービスの提供</p> <p>(20) 国の行政機関である省、庁、局の機関による物品の販売ならびにサービスの提供であって、その収入額がその他の目的に利用されないもの</p> <p>(21) その他勅令に定める物品の販売ならびにサービスの提供</p>	<p>イ、ティオマン、以下「DA」) および特定地域 (Special Areas : フリーゾーン、保税倉庫、保税工場等、以下「SA」)の取引については別段の定めがなされている。すなわち、DA 内および SA 内ならびに DA SA 間の取引は非課税とされている。また、マレーシア国内から DA または SA への出荷は輸出とみなされ、原則として非課税である。一方で、DA または SA からマレーシア国内への出荷についてはマレーシアへの輸出とみなされ課税される。</p> <p>2. サービス税</p> <p>売上税と異なりマレーシアのサービス税の課税対象は限定的である。マレーシア Service Tax Regulation に列挙されていないサービスはサービス税の課税対象外となる。</p>	
<p>免税取引</p>	<p>(1) 国際運輸サービス</p> <p>(2) 国際連盟等の外国の機関への物品の販売ならびにサービスの提供</p> <p>(3) 外国借款・支援プロジェクトによる政府機関への物品の販売ならびにサービスの提供</p> <p>(4) 保税倉庫間、フリーゾーン内またはフリーゾーンに所在する事業者間、フリーゾーン内の事業者と保税倉庫との間の物品の販売ならびにサービスの提供</p> <p>(5) フリーゾーンや保税倉庫は、関税区域外として規定される国内の一定の場所であるが、VAT の課税の観点からも国外としての位置づけである。ここで、フリーゾーン内の事業者とは、フリーゾーン内で VAT 登録を行う事業者と解するのが一般的である (歳入法第 77/1 条(5))。</p>	<p>輸取出引</p>	<p>処方薬、医療器具のうち車椅子など、食料品、輸入品など</p>
<p>課税対象外取引</p> <p>&lt;課税要件&gt;</p> <p>① 国内において</p> <p>② 対価のある</p> <p>③ 資産譲渡等を満たす取引以外の取引</p>	<p>国外取引及び特定事業税対象取引</p>	<p>1. 売上税</p> <p>* マレーシア国内で製造され物品、およびマレーシアに輸入される物品以外の物品取引は課税対象外となる。</p> <p>2. サービス税</p> <p>* 売上税と異なりマレーシアのサービス税の課税対象は限定的である。マレーシア Service Tax Regulation に列挙されていないサービスはサービス税の課税対象外となる。</p>	<p>国外取引など上記以外の取引</p>

3.	税率	基本税率	10%	<売上税> 10% <サービス税> 一律 6% (クレジットカードサービス除く)	GST のみは 5% (4 州)
			時限立法で現在は 7%		* GST と PST は 12%~13% (3 州) * HST は 13%~15% (5 州) * GST と PST は 14.975% (1 州)
		軽減税率	—	<売上税> 5%	—
		超軽減税率	—	—	—
		ゼロ税率	—	—	—
4.	税額計算プロセスとインボイス制度	税額計算 (インボイス集計方式 or 帳簿方式) * プロセス	インボイス集計方式	預かった売上税・サービス税の集計	インボイス集計方式
		電子インボイス * 特徴、仕様	無	無	有
		電子インボイスの導入年	—	—	—
5.	小規模事業者の特例	免税事業者制度 * 免税点 * 基準期間	有 (年間売上高 180 万タイバツ以下)	有 (年間売上高 50 万 RM 以下)	連続する四半期売上高合計が 3 万カナダドル以下の事業者
		課税事業者届出制度 * 届出期間	無	有	仕入税額控除を受けるために課税事業者登録を行うことは可能 (小規模事業者でも)
		課税事業者選択届出 * 届出期間	無	任意 * 任意登録した場合には最低 2 年間継続適用	—
		簡易課税制度	無	無	有 (年間売上高が 40 万カナダドル以下の事業者)
		簡易課税制度の届出 * 届出期間	—	—	—
6.	国際取引への対応	リバースチャージ	無	無	有 (州レベルでも有)
		導入年	—	—	(N/A)
		BEPS 行動計画	有	有	有 GST/HST についても GAAR を適用する
7.	その他	特徴的な規定等	—	マレーシア売上税・サービス税にはタックスインボイス制度は存在しない。	—
		備考			<ul style="list-style-type: none"> <li>州別に複雑な体系となっている</li> <li>GST の他に所得税の税額控除として GST クレジットが GST 導入と同時に施行されている</li> </ul>

○参考資料

参考資料1：「ベルギー、フランス、ドイツの軽減税率、標準税率、割増税率、経過措置適用中の軽減税率の推移の概要」（単位：％）

国名と年月日	Reduced Rata (軽減税率)	Standard Rata (標準税率)	Increased Rate (割増税率)	Parking Rate(※1) (経過措置適用中の軽減税率)
<b>【ベルギー】</b>				
1971/1/1	6	18	25	14
1978/1/1	6	16	25	-
1980/12/1	6	16	25/25+5	-
1981/7/1	6	17	25/25+5	-
1981/9/1	6	17	25/25+8	-
1982/3/1	1/6	17	25/25+8	-
1983/1/1	1/6	19	25/25+8	17
1992/4/1	1/6/12	19.5	-	-
1994/1/1	1/6/12	20.5	-	12
1996/1/1	1/6/12	21	-	12
2000/1/1	6/12	21	-	12
<b>【フランス】</b>				
1968/1/1	6	16.66	20	13
1968/12/1	7	19	25	15
1970/1/1	7.5	23	33.33	17.6
1973/1/1	7	20	33.33	17.6
1977/1/1	7	17.6	33.33	-
1982/7/1	4/5.5/7	18.6	33.33	-
1986/1/1	4/5.5/7	18.6	33.33	-
1986/7/1	2.1/4/5.5/7/13	18.6	33.33	-
1987/9/17	2.1/4/5.5/7/13	18.6	33.33	28
1988/12/1	2.1/4/5.5/7/13	18.6	28	-
1989/1/1	2.1/5.5/13	18.6	28	-
1989/9/8	2.1/5.5/13	18.6	25/28	-
1990/1/1	2.1/5.5/13	18.6	25	-
1990/9/13	2.1/5.5/13	18.6	22	-
1991/7/29	2.1/5.5	18.6	22	-
1993/1/1	2.1/5.5	18.6	-	-
1995/8/1	2.1/5.5	20.6	-	-
2000/4/1	2.1/5.5	19.6	-	-

2012/1/1	2.1/5.5/7	19.6	-	-
2014/1/1	2.1/5.5/10	20	-	-
<b>【ドイツ】</b>				
1968/1/1	5	10	-	-
1968/7/1	5.5	11	-	-
1978/1/1	6	12	-	-
1979/7/1	6.5	13	-	-
1983/7/1	7	14	-	-
1993/1/1	7	15	-	-
1998/4/1	7	16	-	-
2007/1/1	7	19	-	-

※1 Parking Rate とは、軽減税率の対象品目を定めた AnnexIII に列挙されていない資産の譲渡又は役務の提供に対して 1991 年 1 月 1 日時点で加盟国が軽減税率を適用していた場合に、12%を下回らないことを条件として、加盟国が引き続き適用している軽減税率である<sup>67</sup>

<sup>67</sup> 溝口史子「EU 付加価値税の実務（第 2 版）」（中央経済社、2020）p.173



参考資料 2 : 「EU 各加盟国の付加価値税率一覧表」(単位 : %)

国名	Super-Reduced Rata (超軽減税率)	Reduced Rata (軽減税率)	Standard Rata (標準税率)	Parking Rate (経過措置中の軽減税率)	Temporary Rate (暫定税率)
ベルギー	-	6/12	21	12	-
ブルガリア	-	9	20	-	-
チェコ	-	10/15	21	-	-
デンマーク	-	-	25	-	-
ドイツ	-	7	19	-	-
エストニア	-	9	20	-	-
アイルランド	4.8	9/13.5	23	13.5	21
ギリシャ	-	6/13	24	-	-
スペイン	4	10	21	-	-
フランス	2.1	5.5/10	20	-	-
クロアチア	-	5/13	25	-	-
イタリア	4	5/10	22	-	-
キプロス	-	5/9	19	-	-
ラトビア	-	5/12	21	-	-
リトアニア	-	5/9	21	-	-
ルクセンブルグ	3	8	17	14	-
ハンガリー	-	5/18	27	-	-
マルタ	-	5/7	18	-	-
オランダ	-	9	21	-	-
オーストリア	-	10/13	20	13	5
ポーランド	-	5/8	23	-	-
ポルトガル	-	6/13	23	13	-
ルーマニア	-	5/9	19	-	-
スロベニア	-	5/9.5	22	-	-
スロバキア	-	10	20	-	-
フィンランド	-	10/14	24	-	-
スウェーデン	-	6/12	25	-	-

### 参考資料 3 : 韓国の付加価値税に係る加算税制度について

#### ① 未登録加算税

事業者が事業開始日から 20 日以内に事業者登録を申請しない場合には、事業開始日から事業者登録日前日までの供給価額に対して 1% の加算税を賦課する。

#### ② 虚偽登録加算税

事業者が配偶者を除いた他人の名義で事業者登録をして事業を行ったことが確認された場合には、確認された日の直前日までの供給価額に対して 1/100 に該当する金額の加算税を適用する。

#### ③ 売上税金計算書関連の加算税

##### a 税金計算書未発給加算税

財貨または役務の供給時期が属する課税期間まで税金計算書を発給しない場合には、その供給価額の 2% を加算税で賦課する。

##### b 加工、偽装税金計算書加算税

実際の取引なしに、加工、偽装税金計算書を発給した場合には、その供給価額の 2% を加算税で賦課する。

##### c 税金計算書不実記載計算書

発給した税金計算書の必要的記載事項の全部または一部が錯誤または過失で記載されていないなど事実と違う場合には、その供給価額の 1% を加算税で賦課する。

##### d 税金計算書遅延発給加算税

税金計算書発給時期を経過した後、該当の財貨などの供給時期が属する課税期間以内に発給する場合には、その供給価額の 1% を加算税で賦課する。

##### e 税金計算書遅延未発給加算税

税金計算書の発給時期を経過した後該当の財貨などの供給時期が属する課税期間までに税金計算書を発給しない場合には、その供給価額の 2% を加算税で賦課する。

#### ④ 売上税金計算書合計表に関連する加算税

##### a 売上先別税金計算書合計表未提出加算税

売上先別税金計算書合計表を予定申告、確定申告時に提出しない場合には、その供給価額に対して 1% の加算税を賦課する。

##### b 売上先別税金計算書合計表不実記載加算税

提出した売上先別税金計算書合計表の記載事項の中で、取引先別登録番号、供給価額の全部または一部が記載されず事実と異なる場合には、その供給価額に対して 1% の加算税を賦課する。

##### c 売上先別税金計算書合計表遅延提出加算税

売上先別税金計算書合計表を各予定申告時に提出せずに確定申告時に提出する場合には、その供給価額に対して 5/1,000 の遅延提出加算税を賦課する。

⑤ 買入税金計算書合計表に関連する加算税

a 買入税金計算書遅延受取加算税

事業者が財貨などの供給時以後に発給を受けた税金計算書を、当該供給時期が属する課税期間内に発給を受けて修正申告などをする場合には、その供給価額に1%の加算税を賦課する。

b 仕入先別税金計算書合計表の未提出加算税

事業者が仕入税金計算書合計表を予定申告及び確定申告時に提出せず、その後税務署長の更正決定の際の更正機関の確認を経て仕入税額の控除を受ける時には、その供給価額の1%を加算税として賦課する。

c 仕入先別税金計算書合計表の不実記載加算税

提出した仕入先別税金計算書合計表の記載事項のうち、取引先別登録番号または供給価額の全部または一部が記載されていないか、あるいは事実と異なって記載されている場合は、その供給価額1%を加算税として賦課する(加工及び偽装税金計算書の場合は、供給価額の2%を加算税として賦課する。)

d 仕入先別税金計算書合計表の過多記載申告加算税

仕入先別税金計算書合計表の提出の際に、供給価額を事実と異なって過多に記載して申告した場合は、過多記載して申告した金額の供給価額の1%を加算税と賦課する。

⑥ 申告不誠実(超過還付申告)加算税

a 無申告加算税

— 一般無申告時：納付税額×20%

— 不当無申告時：納付税額×40%

(事業者が租税脱税等を目的に申告しない場合)

b 申告不誠実加算税(過少申告加算税)

— 一般過少申告時：納付税額×10%

— 不当過少申告時：納付税額×40%

(事業者が租税脱税等を目的に過少申告する場合)

⑦ 納付(還付)不誠実加算税

事業者が予定・確定申告時に納付すべき税額を納付しないか、あるいは過少納付した場合、また申告した還付税額が申告すべき還付税額を超過して過多に還付された場合、1日当たりその金額の3/10,000ウォンを適用して加算税を賦課する。

無納付加算税 = 無納付、過少納付税額×3/10,000×無納付日数

無納付日数計算：納付期限の翌日から自主納付日または告知日まで

超過還付日数計算：還付を受けた日の翌日から自主納付日または告知日まで

⑧ ゼロ税率課税標準の申告不誠実加算税

ゼロ税率が適用される課税標準の予定申告または確定申告を行わないか、あるいは申

告した課税標準が申告すべき課税標準に達しない場合は、その課税標準の0.5/100に該当する金額を加算税として賦課する。しかし、ゼロ税率課税標準を過大に申告した部分に対しては加算税が適用されない。

⑨ 加算税の排除及び減免

a 加算税適用の排除

加算税賦課時に国税基本法規定による期限延長の事由があるか、あるいは納税者の義務不履行に対する正当な事由がある場合は、当該加算税を賦課しない。

- (a) 納税者が火災、戦火その他災害を被るか、あるいは盗難に遭った場合
- (b) 納税者またはその同居家族が疾病により病状が重いか、あるいは死亡して喪中の場合
- (c) 納税者がその事業に激しい損害を被るか、あるいはその事業が重大な危機に瀕した場合(納付の場合に限る。)
- (d) 停電、プログラム誤謬、その他やむを得ない事由により韓国銀行及び通信官署の情報通信網の正常稼動が不可能な場合
- (e) 金融機関または通信官署の休日、その他やむを得ない事由により正常な税金納付が難しいと国税庁長が認める場合
- (f) 権限のある機関に帳簿、書類が差押、または領置された場合
- (g) その他上記の第1号、第2号、または第4号に準ずる事由がある場合

b 加算税の減免

(a) 修正申告(法定申告期限内申告者)

法定申告期限内に付加価値税を申告した者で、その申告内容に誤謬があつて修正申告する場合は加算税を減免する。

- 6カ月以内に修正申告の場合は50%減免
- 6カ月超過1年以内修正申告の場合は20%減免
- 1年超過2年以内に修正申告の場合は10%減免

(b) 期限後申告(法定申告期限内無申告者)

法定申告期限が過ぎた下記期間内に期限後申告をする場合は加算税を減免する。

- 1カ月以内に期限後申告の場合は50%減免
- 1カ月超過6カ月以内に期限後申告の場合は20%減免

(c) 期限後提出等に対する加算税減免

税法による提出等の期限が経過して1カ月以内に当該税法による提出等の義務を履行する場合は、賦課される加算税の50%を減免する。

c 加算税の限度

下記の各号のいずれか一つに該当する加算税に対しては、その義務違反の種類別に各課税期間単位別に5千万ウォン(500万円)(中小企業ではない場合は1億ウォン(1千万円))を限度にする。

- (a) 未登録、虚偽登録加算税
- (b) 税金計算書不実記載、クレジットカード確認控除加算税

- (c) 売上先別税金計算書合計表不誠実加算税
- (d) 仕入先別税金計算書合計表不誠実加算税
- (e) 収入金額明細書未提出加算税

以 上

## ○参考文献

<邦文文献>

EU MAG（駐日欧州連合（EU）代表部が発行する日本語のウェブマガジン

（<https://eumag.jp/>）

JETRO（日本貿易進行機構）ホームページ「EU 税制」、「英国税制」、「フランス税制」、「ベルギー税制」

（[https://www.jetro.go.jp/world/europe/eu/invest\\_04.html](https://www.jetro.go.jp/world/europe/eu/invest_04.html)）

（[https://www.jetro.go.jp/world/europe/uk/invest\\_04.html](https://www.jetro.go.jp/world/europe/uk/invest_04.html)）

（[https://www.jetro.go.jp/world/europe/fr/invest\\_04.html](https://www.jetro.go.jp/world/europe/fr/invest_04.html)）

（[https://www.jetro.go.jp/world/europe/be/invest\\_04.html](https://www.jetro.go.jp/world/europe/be/invest_04.html)）

PwC 税理士法人「欧州付加価値税制の概要」（2016 January）

（<https://www.pwc.com/jp/ja/tax-services/assets/vat-outline.pdf>）

財務省「消費税など（消費課税）に関する資料：諸外国における付加価値税の概要」

財務省「消費税など（消費課税）に関する資料：主要国の付加価値税におけるインボイス制度」

財務省「消費税など（消費課税）に関する資料：主要国における免税制度・簡易課税制度の概要」

政府税制調査会海外調査報告（フランス、イギリス）：平 29.6.19 総 10-9（2017.6.19）

日税連保険サービス『税理士職業賠償保険事故事例（2020年7月1日～2021年6月30日）』

（2021年10月）

日本税理士会連合会税制審議会・答申「消費税制における手続規定の簡素化について」（2021年4月）

林幸一「EU 付加価値税の研究－わが国、消費税との比較の観点から－」（広島大学出版会、2020）

林幸一「VAT グループ税制」マネジメント研究, 20号, pp. 3-10, 2019

溝口史子「2019年と2021年の2段階で施行 越境電子商取引に関する EU 付加価値税改正のポイント」経理情報 No1509（2018.4.10）

溝口史子「仕向地課税主義の導入へ EU 付加価値税の緊急措置と最終的制度的ポイント」経理情報 No1533（2019.1.1）

溝口史子「EU の付加価値税に係る 2020 年以降の諸改正の概要」月刊国際税務 Vol.40 No6（税務研究会、年月を後日要確認）

溝口史子「EU 付加価値税の実務（第2版）」（中央経済社、2020）

安岡美佳・ユリアン森江原ニールセン『北欧のスマートシティ テクノロジーを活用したウェルビーイングな都市づくり』（学芸出版社、2022）

山元俊一「消費税におけるデジタル方式の研究」筑波大学審査学位論文（博士）（2018）

<外国文献>

Ernst & Young LLP “Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2022”

([https://www.ey.com/en\\_gl/tax-guides/worldwide-vat-gst-and-sales-tax-guide](https://www.ey.com/en_gl/tax-guides/worldwide-vat-gst-and-sales-tax-guide))

European Union official website

([https://ec.europa.eu/info/index\\_en](https://ec.europa.eu/info/index_en))

European Union. “VAT rates applied in the Member States of the European Union Situation at 1st January 2021”

([https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2021-06/vat\\_rates\\_en.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2021-06/vat_rates_en.pdf))

European Commission “VAT in the Digital Age FINAL REPORT VOLUME 2 THE VAT TREATMENT OF THE PLATFORM ECONOMY”

(<https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/7181e45d-0968-11ed-b11c-01aa75ed71a1/language-en>)

Federal Public Service FINANCE : VAT | FPS Finance (belgium.be)

KPMG “Global Corporate Tax Handbook 2022/2023 (2022)

KPMG Newsletter issued on October 13,2021 : France VAT and mandatory e-invoicing new effective date of 1 July 2024

OECD : Library

([https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/data/oecd-tax-statistics\\_tax-data-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/data/oecd-tax-statistics_tax-data-en))

OECD “Consumption Tax Trends 2020” (2020)

OECD “Taxation of SMEs in OECD and G20 Countries” (2015)

<ニュージーランド>

EY Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2022

<ベトナム>

KPMG 「ASEAN 諸国の税務」中央経済社 2021年3月10日 第1版

KPMG 「Global Corporate Tax Handbook 2022/2023」

SMBC I-GLOCAL Co.ハノイ事務所 「ベトナムの付加価値税」 2019年10月10日

EY 「Global Tax Guides」 2019

JETRO 「ベトナム税制」

OECD Library

<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-in-asia-and-the-pacific-5902c320-en.htm>

<シンガポール>

ASEAN 諸国の税務 KPMG ジャパン編 第1版

JETRO シンガポールの税制

電子インボイスの仕組み (シンガポールのペポルを参考にして) 講師 税理士 望月文夫氏

東京税理士会研修 2022年4月15日開催

<インドネシア>

ASEAN 諸国の税務 KPMG ジャパン編 第1版

JETRO インドネシアの税制

<タイ>

ASEAN 諸国の税務 KPMG ジャパン編 第1版

JETRO タイの税制

<マレーシア>

ASEAN 諸国の税務 KPMG ジャパン編 第1版

JETRO マレーシアの税制

<その他参考とした WEB サイト>

- ・ [Worldwide Corporate Tax Guide 2022 | EY - Global](#)
- ・ [International Tax - KPMG Global](#)
- ・ [Worldwide tax summaries: Tax: Services: PwC](#)
- ・ [Federal tax administration - Welcome | FTA](#)
- ・ [Inland Revenue - Te Tari Taake \(ird.govt.nz\)](#)

以 上



## 〇むすびに

日本税理士会連合会国際税務情報研究会専門委員会

副委員長 編集担当 瀧谷 和隆

今回、EU 及び 15 の国と地域の付加価値税制について国際比較をすることで、各国・地域と日本が直面する付加価値税制の課題について再認識する機会となった。

今回調査対象とした多くの国・地域において、付加価値税は政府（国や地方自治体）の主要な財源としてその重要性は高まっている。一方で、各国・地域の消費者の生活スタイルは、劇的に変化しており、インターネットを介して、世界中から物やサービスを購入することも容易になっている。また、一般の個人でも消費者として行動する一方で、インターネット上のバーチャルの店舗で商品を販売したり、動画チャンネルを持ち情報を自由に配信したり、本業以外の自分のスキルを提供するなどし、物やサービスの供給者として行動することも珍しいことではなくなっている。加えて、コロナ禍を契機として、テレワークや多拠点生活が加速されることで、職（所得）と住（消費）のあり方が多様化してきている点も見逃せない。

一方、付加価値税制の運用の問題として、当該税制の導入が比較的古い EU 加盟国においても、近年、複雑で多額になっている付加価値税の不正還付や詐欺事件等に関して、EU 加盟国が連携しその対策の強化を図っている。

そのような時代において、各国・地域では、付加価値税を公平かつ効率的に課税するために、制度設計や運用の見直しを幾度となく繰り返してきたが、現時点で明確な解決策が見えているわけではない。

日本においても、令和 5 年（2023 年）10 月からインボイス制度が導入され、より適正な課税環境が整備されることを期待したいが、そのインボイス制度が普及し機能するスピード以上に、消費者の行動の多様化や国際取引の増加・複雑化のスピードはより一層加速するものと推測する。

これらから、税務の専門家であり、現場の企業や納税者等と接する機会が多い我々税理士が、社会的な役割・使命として、今後も不断に、近未来の社会の変化に対応したあるべき税制や税務行政等について「税理士法 49 条の 11」による建議を行うことの重要性がより高まっていると確信する次第である。

最後に、この研究報告書の提言が、今後の日本の付加価値税制がより公平で効率的な制度、更には、多様化する国民の職住スタイルに適合する制度に昇華することの一助となることを期待し、本稿を締めくくる。

日本税理士会連合会  
国際税務情報研究会

《有 識 者》

会 長	中 里 実	東京大学名誉教授
会長代理	川 田 剛	大原大学院大学客員教授
	早 川 眞一郎	専修大学大学院教授・東京大学名誉教授
	宮 本 十至子	立命館大学経済学部教授
顧 問	川 北 力	野村資産承継研究所理事長

《専門委員会》

専門委員長	長谷部 光 哉	東 北 会 *☆
副委員長	瀧 谷 和 隆	北 海 道 会 *☆
委 員	江 本 尚 浩	関 東 信 越 会 ☆
同	田 尻 吉 正	東 京 会 ☆
同	小 出 一 成	東 京 会 *
同	藤 本 則 子	東 京 会 *
同	吳 幸 哲	近 畿 会 *
同	石 丸 修 太 郎	北 海 道 会 *
同	金 山 知 明	近 畿 会 *
同	松 岡 宣 明	四 国 会 *
同	前 田 富 和	沖 縄 会 *
担当副会長	太 田 直 樹	東 海 会
担当専務理事	高 橋 俊 行	千 葉 県 会

\*執筆担当

☆編集担当