

Tax Reform in Australia

— Introduction of GST —

Junshichiro Yonehara
Otemon Gakuin University

A new tax system was introduced in Australia on July 1 2000. A major element of the new tax system is the introduction of goods and services tax with a rate of 10%. The whole revenue from this GST is destined for revenue supports grant to state and territory governments. And any alteration of tax rate of this GST needs unanimous consents of commonwealth, state and territory governments.

The introduction of GST is accompanied by the abolition of the old wholesale sales tax and reduction of income tax.

An entity carrying on an enterprise with annual turnover of \$50,000 or more (\$100,000 or more for non-profit organization) must register for GST. Those who supply taxi travel must register for GST irrespective of his annual turnover.

Most goods and services consumed in Australia are subject to GST. But there are some supplies such as foods, education and health services which are GST-free.

However, it is not so easy to discriminate tax-free goods from taxable goods. For instance, in the case of foods, section 38-2 of the GST Act provides that a supply of foods is GST-free.

But section 38-3 provides that a supply of foods will not GST-free where the supply is of :

- 1) food for consumption on the premises from which it is supplied ; or
 - 2) hot food for consumption away from those premises ; or
 - 3) food of a kind specified as being subject GST or food that is a combination of 1 or more foods at least one of which is food of such kind ; or
 - 4) food of a kind specified in the Act as being subject to GST.
-
- (1) Thus, when a bar serves orange juice to a customer, though orange juice is ordinary GST-free, the supply of orange juice to the bar customers are GST taxable.
 - (2) A road-side vender supplies a hot dog sausage in a bread roll. Although the bread roll would ordinarily be GST-free, when supplied as a single item (ie a hot dog) the supply becomes subject to GST.
 - (3) Sch 1 of sec 38-3 defines GST applies to food marketed as a "prepared meal" which includes items such as curry and rice dish, fresh or frozen prepared lasagna, sushi, and so on.
 - (4) Sandwiches, Pizzas, Hotdogs, Confectioneries, Cakes, Doughnuts, Scones, Ice-creams, and Biscuits are all subject to GST.

オーストラリアの税制改革*

— GST の導入 —

米 原 淳七郎

追手門学院大学

1. オーストラリアの租税制度

オーストラリアでは、西暦 2000 年 7 月 1 日より我が国の消費税にあたる GST を導入するなどして、このところ大幅な税制改革を進めている。この論文は、この GST がどのような税であるかを説明することを主目的にしている。しかしその前に、オーストラリアの租税制度全般について、簡単な説明をしておくことにする。

オーストラリアにおける租税負担の GDP に対する比率は、1998 年度において 29.9% であり、日本の 28.4% とほぼ同じ値である。もっとも国税と地方税との割合は、オーストラリアでは、国税 77.2%、州税 19.4%、市町村税 3.4%、であり、日本の国税 58.8%、道府県税 17.6%、市町村税 23.6% と比較すると、国税収入の割合が大きく、市町村税収の割合が小さい。

オーストラリアで国税収入の割合が大きいのは個人と法人に対する所得税を国が独占しているからである。昔は州も所得税を課税していた。しかし第二次世界大戦が始まった時、国は多額の防衛費を必要とするという理由で州の所得税を取り上げてしまった。今日では、各州は国に頼んで州所得税を徴収して貰えるようになっているが、実際そうしている州は一つもない。

市町村税収の割合が小さいのは、市町村は、レイトという我が国の固定資産税に似た税だけしか課税していないからである。それにまたオーストラリアの市町村の仕事は、日本のそれよりずっと少なく、必要とする税収もそう多くない。

次に個別の税目をみると、オーストラリアには相続税がない。これも昔は国と州の双方に

* 本論文は、追手門学院大学大学院経済学研究科において、濱村和来、松田綾乃の両氏がオーストラリアの GST をテーマにして修士論文を作成するのを指導するなかで執筆したものである。したがって、この論文のなかには両氏の研究成果の一部が含まれている。ここに、このことを明らかにし、両氏に深く感謝の意を表したい。

よって課税されていたが、クィーンズランド州が州内に資産家を集め地域経済の発展を進めようとして相続税を廃止した。これに対応して他の州も相続税を次々に廃止し、国もこの流れに従ったので、オーストラリアには相続税がなくなった。

他方オーストラリアには、我が国にはない税がある。例えば国が実物給与税 (Fringe Benefit Tax) を課税しているが、これは昔企業が、従業員に“おかね”で給与を渡すと所得税がかかるので、社宅を低家賃で貸すとか、会社の車を私用に使うことを認める、といった恩典を与えることが一般化したとき、政府がこの風潮を抑制するために導入した税である。この実物給与税は、実物給与を与えた雇用主に課される税であり、実物給与を受け取った従業員に課される税ではない。また州税のなかでもっとも税収が大きいのは、賃金税 (Payroll Tax) である。この税は、各企業に総支払賃金額を課税標準として課税される税である。我が国の事業所税の従業者割に似た税ではあるが、税率は4ないし7%と高く、多くの州で累進課税が行われている。

このほか各州は、カジノ、ポーカーマシン、馬券の販売等にギャンブル税を課税しており、また銀行に対して、預金残高の増加、当座預金の払戻し、小切手の発行等に関連して、種々の金融取引税を課している。そしてまた株式の取引にたいしても課税している。なおこれらギャンブル税や金融取引税の大部分は、GSTの導入と引き換えに廃止ないし縮小されることが予定されている。

2. GST 導入の背景

GSTとは、Goods and Services Taxの略称である。これはまた、VAT、すなはちValue added Tax (付加価値税)と同じものを指す言葉であり、我が国の消費税と同種の税である。このGSTはオーストラリアに2000年7月1日から導入された。

GSTの導入に関して、オーストラリア政府は次の二つの理由をあげている。第一は、これまでオーストラリアで課税されてきた代表的な間接税である卸売売上税は、1930年代に導入された古い税ですでに陳腐化してしまっており、これを新しい時代の間接税に更新する必要があるという理由である。

現在この卸売売上税は、日用品から、家具、時計、ラジオ、テレビ、等多数の商品に卸売の段階で課税されているが、最近是人々の消費の対象にサービスが多く含まれるようになり、この税の課税対象が、全消費支出に占める割合はわずか30%と小さな値になってしまった。また最近、卸売売上税の税率は段々と引上げられ、2%から45%と6段階にわかれて課税されるようになった。しかしこのように、一部の商品のみを高い税率で課税する税は、資源配分を歪め消費者の厚生水準を低下させる。それに、課税の実態も、歯ブラシには課税しないが歯磨には課税する、といったように、整合性を欠いている。したがってこれを、すべ

ての財サービスに同一の税率で課税する GST に置き換えた方が良い、というのが、第一の理由である。

GST 導入の第二の理由は、現在オーストラリアの個人所得税は、限界税率が高く人々の勤労意欲に悪影響を及ぼしている、これを改善するには、個人所得税の税率を下げ負担を軽減する必要があるが、そのための代替財源を GST に求めよう、というものである。

個人所得税における税負担の軽減は、徐々にではあるが進められている。その最低限界税率は、1999-2000 年度において、5,401-20,700 ドルの課税所得にたいする 20% であったのが、2000-2001 年度においては 6001-20000 ドルの課税所得にたいする 17% となっている。また最高限界税率は、1999-2000 年度において 50,001 ドルを超える課税所得にたいする 47% であったのが、2000-2001 年度においては 60,001 ドルを超える課税所得にたいする 47% となっている。

3. GST の課税

GST は、GST の課税業者として税務当局に登録した企業体が、課税対象となる財・サービスを販売したときに課税される税である。オーストラリアで GST の課税業者として登録する義務を負うのは、年間総売上が 5 万ドル以上の営利事業体ならびに年間総売上が 10 万ドル以上の非営利事業体である。現時点で 1 オーストラリアドルはおおよそ 70 円であるから、年間 350 万円以上の売上げを持つ営利事業体はすべて課税業者になるわけで、日本に較べて小規模事業者も課税業者になっている。もちろん年間の売上げがこの金額に達しない事業者でも、前段階の税額控除を受けるために、自発的に課税業者になることは可能である。

また 2000 年 7 月より前に課税業者の登録を済ますと、それまでに仕入れた商品に課税されていた卸売売上税の払戻しを請求することが認められていた。

なおまたタクシー業者は、売上げの多少にかかわらず全員 GST の課税業者として登録しなければならない。

ところで課税業者が販売する財サービスは、

GST が課税される財サービス (Taxable supplies)

GST が課税されない財サービス (GST-free supplies)

GST は課税されず、前段階税額控除もおこなわれない財サービス (Input taxed supplies) の三種類に分類されている。二番目の GST が課税されない商品 (GST-free supplies) は、一般にゼロ税率課税の商品と呼ばれるものである。

なおここでは、販売するという言葉を使っているが、より正確に言うと、何らかの対価を得て引渡す、という意味である。例えば、いま使っている中古のパソコンを 1,000 ドル (税抜) で下取りしてもらい、新品の 3,000 ドル (税抜) のパソコンを購入する場合、購入者が

課税業者である場合、中古のパソコンを税込で1,100ドルで下取りして貰ったと見なされ2,200ドルを支払うことになる。もっとも購入者が課税業者でない場合、彼は差額2,300ドルを支払わなければならない。

また税理士が、彼の顧客である農家のために3,300ドル（税込み）の価値がある仕事をしたとして、その支払いを農家が生産した3,300ドルの価値がある非課税の果物で受け取るとき、かれは税務当局にGST 300ドルを現金で支払わなければならない。

4. 課 税 対 象

オーストラリアでGSTの課税対象となりうるのは、次の三つの条件を満たすものである。

1. 対価（ないしは代償）をもとめて供給されるものである。
2. 正常な事業活動ないしはその延長上で供給されるものである。
3. オーストラリアで生産されたり、オーストラリアに持込まれたり、オーストラリアで利用可能になったり、オーストラリアから持ち出されたりするものである。

以上三条件は、GSTが課税されるための必要条件である。

なおここで言う対価とは、金銭的な支払いだけを指すものではない。うえの3でみたような、物々交換でもよいし、何かサービスを提供するということでも良い。またアドバイスや情報の提供でも良い。さらに、自分が所有する土地の一部について通行権を認めるとか、過去の債権を放棄するとか、また相手の事業と競争関係にある事業を中止するといった約束でもよい。

また対価の支払いは、取引の当事者以外の人、例えば親戚の人や親しい関係にある関連会社等が、おこなってもよい。

5. 非課税商品

GSTが課税されない財・サービスの例としては以下のようなものがある。

- ア. 食品の一部。
- イ. 輸出品。代金を受領した日ないしはインボイスを発行した日から60日以内に外国向けに発送された輸出品には、GSTは課税されない。すなわちゼロ税率課税になる。
- ウ. 医療サービスの大部分。
- エ. 教育に関連した財とサービスの大部分。
- オ. 非営利の慈善事業が提供する、以下のような財とサービス。

GST込みの市価の半値より安く提供されている財、GST込みの市価より75%以

上安い宿泊施設の提供。

取得価格の75%未満の価格で売却される財。

寄贈された中古品がそのまま販売される場合。

- カ. 営業中の企業体全体が売却される場合。
- キ. 上下水道の料金。
- ク. 国際線の航空運賃。
- ケ. 貴金属の販売。
- コ. 小区画の農地。
- サ. 身体障害者が使用する自動車。

もっとも、何が課税商品であり何が非課税商品であるかの区別は、非常に複雑である。この点を食料品を例に取ってみることにしよう。

6. 非課税となる食品

GST 関連法においては、食品とは、以下のようなものとして、定義されている。

- ア. 人間が消費する食物。
- イ. 人間が消費する食物の原材料として使用されるもの。
- ウ. 水を含む人間が消費する飲物。
- エ. 人間が消費する飲物の原材料として使用されるもの。
- オ. 人間が消費する食品に混入される、ないしは添加される調味料、香辛料、薬味、甘味料、香料、等。
- カ. 調理用として市場で販売されている、脂肪やオイル。
- キ. 以上あげたものの組み合わせ。

したがって農家が飼育している牛を屠殺業者に売っても、それは食品にはならない。それが枝肉になり街の食肉店に売られていく段階で食品になる。ただ貝、蟹、牡蠣、ロブスター、など生のまま食べる海産物は、水揚げ後すぐに食品として取扱われる。

また穀類やサトウキビも、収穫されたままでは家畜の餌になる可能性があり、食品として取扱われることはない。同様にして、耕作中の農作物も、食品ではない。

こうして、食品として取り扱われ GST が非課税になるのは、街の食料品店やスーパーマーケットで売られている、果物、野菜、精肉、肉製品 (meat product)、魚、食パン、チーズ、たまご、加工処理されたミルク、スープ、砂糖、お茶、コーヒー、といったものである。

またオーストラリアのある田舎では、毎年夏に地域の人々が互いにトマトをぶっつけあう

お祭りがあるが、このために人々が求めるトマトは非課税とされている。

しかし実際には、以上のべた非課税の食品も、それをどこでどのように食べるかによって、非課税商品からはずされたりする。

一般的にみて以下の分類に属する食べ物には GST が課税される。

- サ. レストラン、仕出し屋、飲食店等の建造物内で提供される料理と飲み物。ここで言う建造物には、運動競技場、公園、イベント会場、遊園地も含まれる。
- シ. 作りたての持ち帰り食品 (hot takeaways)
- ス. 調理された食事 (meals) や食べ物 (food)
- セ. パン屋 (bakery) が焼いた食パンを除く、ドーナツ、クロワッサン、ケーキ、チーズケーキ、パンケーキ、ワッフル、クレープ、ミートパイ、タルト、ホットドッグ、ビスケット、等。
- ソ. チョコレート、フルーツキャンディー、飴玉、等の糖菓。
- タ. アイスクリーム、フローズンヨーグルト、等の冷菓、但し果物をそのまま凍らせたものは、非課税である。
- チ. お茶の葉、コーヒー豆等は非課税であるが、熱い湯を注いでできた、飲み物としてのお茶やコーヒーが、レストラン、飲食店等で提供される場合は課税される。
- ツ. 果物や野菜の絞り汁が 90% 以上である瓶入りや紙パック入りのジュースは非課税である。しかしそれらが、レストランや、仕出し屋、飲食店等で提供された場合は課税対象となる。もっとも、子供や乳幼児向けのミルク、豆乳 (soy milk) おかゆ (rice milk)、ジュースは非課税になる。
- テ. 罐コーヒーや瓶ジュースを売っている店が、店内に椅子やテーブルを置いている場合、そこで罐コーヒーや瓶ジュースを飲むと、GST が課税される。しかし店の外で飲むときは GST は課税されない。

7. GST のインボイス

GST が課税される財サービスを供給する企業体は、供給先にたいして GST のインボイスを発行しなければならない。このインボイスには、まず Tax invoice という字がだれにでもわかるように明確に書かれていなければいけないが、この他以下の事項が示されていなければならない。

- ア) 供給者の名前およびオーストラリア企業ナンバー
- イ) 供給先の名前、およびその住所ないしはオーストラリア企業ナンバー
- ウ) インボイスの発行日
- エ) 供給物の簡単な説明

- オ) 供給物ごとの数量、ないしは供給されたサービスの範囲（その種類ないしは労働時間等）
- カ) 供給物の GST 込みの価格
- キ) 供給物ごとの取引額および GST の金額
- ク) その他、取引の種類ごとに細かい記載事項が定められている。

GST のインボイスが必要になるのは、前段階までに支払われた GST の税額控除を受ける場合である。ある企業が、GST 込みで一個 110 ドルで仕入れた商品を GST 抜き価格一個 120 ドルで売る場合、この企業は商品一個あたり 12 ドルの GST を払うのではなく、商品一個あたり 2 ドルの GST を払えば良いのであるが、このためには仕入れ値段に一個あたり 10 ドルの GST が含まれていることを証明するインボイスが必要になるのである。

うえで見たように、インボイスは通常商品を供給する企業が発行する。しかし、例外として商品を受領する企業が発行する場合もある。たとえば、精糖会社が農家から砂糖きびを購入する場合、その価格は、精糖会社がその砂糖きびの糖度を測定して決める。このためインボイスは、精糖会社が発行し農家に手渡すことになる。同様のことはワイナリーが葡萄を農家から購入する場合や、精肉業者が牧畜業者から牛や羊や豚を購入する場合にも行われる。

8. 前段階税額控除が認められないケース

上の 3 で見たように、取引される財サービスのなかには、GST は課税されず、前段階税額控除も行われない (input taxed) というものがある。この例としては、資金の貸付、貴金属の販売、等がある。金融機関が、債券を発行したり預金を集めたりして貸付資金を集めるには、いろいろと GST が課税される財サービスを使用し、その対価を費用として支出しなければならない。しかし個々の貸付資金にそれを割振ることはできず、前段階税額控除を行うことは現実には不可能である。

金や銀などの貴金属についてみると、その価格は世界全体を取引範囲とする市場で決定される。このため各国ごとに異なる市場価格を付けることはできない、したがってこれに各国が異なる税負担を課すこともできないのである。

9. 不動産に対する GST

まず不動産の売買に関連した GST を考えることにする。

工務店、建築会社、デベロッパー、等が建物を新築し販売する場合、GST が課税される。しかし中古の建物、例えば長年すみなれたマイホーム、を売るような場合は、Input

taxed になる。すなわち GST は課税されず、前段階税額控除も行われぬ。

マイホームの売却の殆ど全部が Input taxed になる。というのは、通常マイホームの所有者はそれを事業として売っているわけではなく、登録業者になることを強制されることはないからである。

ホテル、モーテル、旅館、下宿屋、などに使われている建物の売却は、売却する人が登録業者であるとき、ないしは登録業者になることを要求されるとき、GST が課税される。

オフィスビルや商業ビル等非居住用建物の売却についても、同様の取り扱いがなされる。

また一階は店舗として使われているが、2階は住居として使われているといった建物の売却については、売却価格全体のなかで店舗部分の価格がどれくらいを占めるかを推定し、それにたいして GST が課税される。

なお企業買収といったような、現在営業活動を行っている事業体全体が一括して売買されるときは GST は課税されない。したがって、ある家屋や建物が事業体全体の買収のなかでその所有者を替える場合には、GST が課税されることはない。

つぎに、GST の家賃に対する影響をみることにしよう。まず住宅の家賃についてみると、これに GST が課税されることは稀である。というのは貸家の所有者のうち年間5万ドルを超える家賃を受け取るような人は少ないからである。しかし家主が住宅の修理や補修するとき、その費用には GST が課税されるので、それが転嫁され家賃の値上げが要求されるようになるかもしれない。もっともオフィスビルや商業ビルの場合には、大手企業によって所有されることが多く、GST の課税対象となっている。住宅の家賃に直接 GST が課税されることはない。しかし家主が住宅の修理や補修するとき、その費用には GST が課税されるので、それが転嫁され家賃の値上げが要求されるかもしれない。

ホテル、モーテル、旅館、宿屋、下宿屋等に対する部屋代の支払いについては GST が課税される。しかし宿泊客の滞在日数が28日を超える場合には、Input taxed の制度、ないしは、次の特別措置 (Concessions) のいずれかを利用することができる。

この特別措置とは宿泊客の70%以上が28日以上滞在する場合、室料に対する GST の税率を半分の5%に引下げることができる、というものである。

10. 本則方式と限界方式 (Margin schemes)

ところで現在、不動産の売却にたいする GST の計算方式として、本則方式のほかに限界方式が認められている。これを簡単な数値例で示すことにしよう。

いま会社 A が、GST が導入された2000年7月1日に18万ドルと評価された不動産を、時価38万ドル(税抜き価格)で売却しようとしている。本則方式のもとでは、GST は38,000ドルとなり、売値は税込み418,000ドルとなる。そしてこの場合購入者は、将来の売

却時点で 38,000 ドルの前段階税額控除を受ける権利を持つことになる。

次に限界方式についてみると、この場合の税額は、この不動産の 2000 年時点の価格 18 万ドルと時価 38 万ドルの差額 20 万ドルの 10%、2 万ドルになる。したがってこの場合、本則方式に較べて、今払う GST は 18,000 ドル少なくて済むが、将来税額控除して貰える金額も 18,000 ドルだけ少なくなる。

11. 終 り に

先に 1 でみたように、オーストラリアでは、国の税収が大きく、州や市町村の税収が少ない、このため国は州や市町村にたいして多額の財政援助を毎年つづけてきた。そして今回の GST の導入に際しては、国は GST の税収全体を州や市町村に対する財政援助の財源として使うことを約束した。また GST の税率の変更は、国とすべての州の賛成がえられたときのみ実行するという約束を結んだ。

また 1998 年の、州政府が、酒、煙草、ガソリンの販売金額を課税標準とするフランチャイズ税を徴収することは憲法違反であるという最高裁の判決により、これら税は、州に代わって、国によって徴収され、各州に配分されるようになった。

そしてまた GST が導入されてからは、昔から、それぞれの州が独自に課税していた各種印紙税、金融取引税、ギャンブル税、等が徐々に廃止される傾向にある。

このようにして最近オーストラリアでは、我が国とは逆に税務行政の中央集権化が急速に進んでいるように思われる。

最近わが国では、地方分権というスローガンのもとで、各地域で独自の法定外税を制定することが流行しているように見える。しかし経済活動のグローバル化・広域化がすすむなかで、各地域で異なる税制を作ることは、十分に慎重でなければならないように思える。

参 考 文 献

- 1) *Tax Reform not a new tax a new tax system. The Howard Government's Plan for a New Tax System.* Circulated by The Honorable Peter Costello, M. P. Treasurer of the Commonwealth of Australia. Aug. 1998.
- 2) Deloitte, Touche, Tohmatsu. *Australian GST Handbook 2000*, Australian Tax Practice.
- 3) Philip McCourt, *2000 Australian Master GST Guide*, CCH AUSTRALIAN LIMITED.
- 4) Philip McCourt, *GST Survival Guide*, CCH AUSTRALIAN LIMITED, 2000.
- 5) Peter McDonald, *The Taxpayers' Guide, 2000-2001*, Wrightbooks.
- 6) AUSTRALIAN TAXATION OFFICE, *Guide to GST*.