

付加価値税について

On the Value added tax

精 園 英 一

はじめに

今年6月22日、首相の諮問機関である税制調査会は今年度初の総会を開催した。巨額な赤字に苦しむわが国財政を歳入面から、根本的な洗い直しすることに取り組むとともに、昭和55年度からは赤字財政よりの脱却をめざし、税制改正作業を始めた。ここでは、現行の税制体系全般が見直されることになるが、付加価値税、富裕税など新税の導入も検討の対象となるものとみられる。そこで付加価値税の導入について、わが国において付加価値税が考えられた当時のいきさつについてのべ、次に現在考えられている付加価値税の課税方法についてのべ、さらに付加価値税と現在の印紙税との関係についてのべてみる。結論として、もし付加価値税が導入されるならば納税者の理解を十分得たうえで施行すべきであるということである。

1. わが国における付加価値税

昭和23年、終戦後の混乱を極めたとき、売上税が財政需要の必要性から芦田内閣の取り上げるところとなり、累積課税方式による「取引高税」として創設された。

同年9月1日、月の売上総額1万円以上の企業者に対し、印紙をちょう付することにより、100分の1%の課税が行なわれた。

昭和24年5月1日改正により、月商（収入）3万円以上とされ、現金で毎月1日納付することになったものの、国民怨嗟の声は同年12月末日をもって、廃止せざるを得なくなり、わずか1年3ヶ月の命であった。

その後、シャープ勧告（第一次—昭和25年）として「付加価値税法」が創設された。

この新税は、企業の付加価値（利潤+利子+賃借料+給与総額）（加算方式といわれる）に着目して、これを課税標準としていた。

計算方法は次の通りである。

総売上高（総収入）－他企業よりの購入（資本設備を含む）＝付加価値（課税標準）

すなわち前段階取引高控除によることが望ましいとされていた。続く第二次勧告（昭和26年）において、青色申告法人の場合、控除方式と、加算方式の選択を認め、更に設備財控除と減価償却控除をこの法施行前に、既に設備投資を行なっている企業との不公平の観点から実施を勧

告していた。しかもその勧告で、消費者に転嫁される税であることを明確にしていた。

この付加価値税法は昭和25年7月、臨時国会において、地方税法改正案の一部として上程され修正可決された。

その後昭和26年に朝鮮動乱がおこり、施行されないまま、昭和27年更に昭和28年1年ごとに延期され、昭和29年ついに日陰のまま廃止となった。

昭和43年「長期税制」の答申に至ると、EC諸国の実施状況を見て認識を改めた政府は、再び、積極的に国税として取り上げる意欲を示しはじめた。

2. 付加価値税の課税方法

付加価値税は、その徴収技術上三方式がある。

(1) (加算方式)

各取引段階で実現される付加価値要素(利潤賃金給与、家賃地代、支払利子)を加算して課税標準とする。

(2) (前段階取引高控除方式)

企業総取引高より前段階までの課税対象取引を控除する額(課税標準)に税率適用する。

(3) (前段階税額控除方式)

企業総取引高に税率適用した税額より前段階取引迄の付加価値税合計額を控除した税額(納付税額)

この(1)と(2)の方式は、かつてシャープ勧告で取り入れられたものであり、(3)の方式がECにおける方式である。

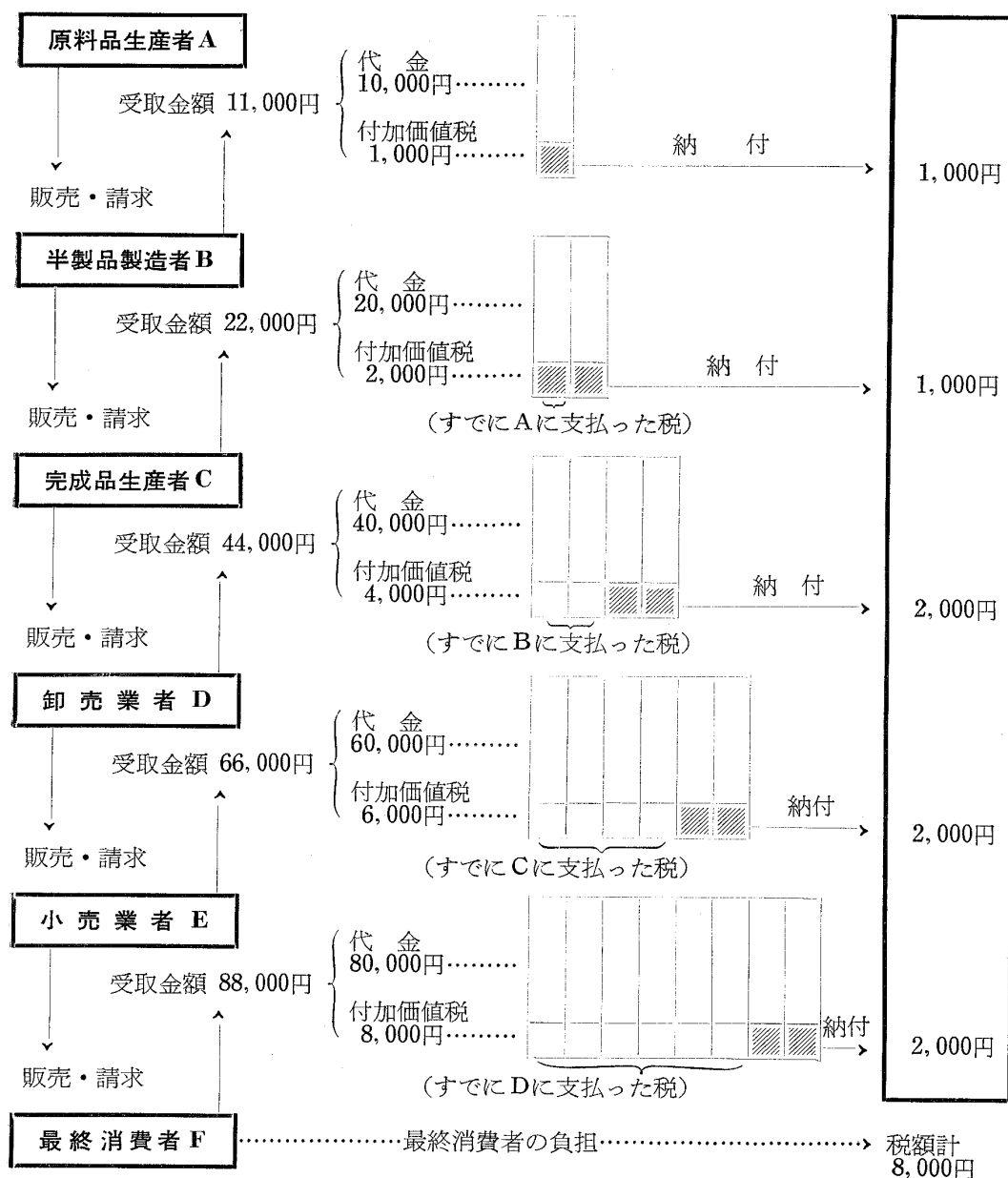
日本の場合、税率を何%とするかは不明であるが、経済成長率、財政企模等からみて、西ドイツに近い税率が採用されるのではないかと思われる。1968年1月1日、この新税を制定した際、西ドイツは10%の税率であったことから、我が国の付加価値税率を10%と仮定して、各流通段階での課税転嫁の態様は次の通りとなる。(付図1参照)

この課税方法は、すべての企業に対してその製品の販売にあたって売上税を賦課するが、個々の企業は税額の納付にあたって、他企業から原材料等を仕入れる際に、すでに支払済みの売上税分を税額控除して納付する方法である。

たとえば、付図1において、完成品製造者Cを菓子製造者と想定する。彼は半製品製造者B(製糖会社)から20,000円の価値をもつ砂糖を仕入れ、40,000円の価値をもつ菓子製造をしている、したがって、この製造者Cの付加価値は20,000円と計算される。

この場合、税率10%の前段階税額控除方式で課税される付加価値税を想定すると、まず製造者Cは砂糖の仕入れにあたって、20,000円の10%に相当する2,000円の付加価値税を相手企業である製造者Bに支払うことになる。そして40,000円の菓子を販売するにあたって、同じく10%の付加価値税すなわち、4,000円を販売先に代価と一緒に請求する。かくて、製造者Cが課

(付図1) 付加価値税の納税の仕組み



税当局に支払い税額は4,000円から2,000円を税額控除した、2,000円ということになるが、この額は製造者Cの付加価値20,000円の10%ということになる。

すべての生産段階にわたって課税されるが、これは(3)における前段階税額控除方式によるものである。

3. 付加価値税と印紙税について

付加価値税と印紙税の関係について考察すると「売上税は19世紀以来行なわれて来た商業取引にかかわる印紙税にその起源を持っている」といわれているが、印紙税と売上税は母親を一

つにする「兄弟税」であるといつてよいのである。「商業取引きにかかわる印紙税」とは次のようなものに対する印紙税があげられる。① 約束手形、為替手形、② 小切手、③ 受取証書、④ 物品切手、⑤ 判取帖、なかでも、我が国では現在課税されていないが「小切手」はその代表的なものであり、また、我が国においても手形や受取証書は、日常的に課税されている。

ドイツやフランスでは、売上税が創設される以前に「支払税」が採用されていることを見逃せない（ドイツでは1916年、フランスは1917年創設）。同じ第一次大戦期に、イタリー、ベルギーは、「商品移転に対する印紙税として小売を除く全商品の移転に対して課税した売上税で納付の方法が印紙（取引高の2.5%）であり、申告を要しないことが特徴とされている。

ドイツ、フランスにおける「支払税」は売上税の先導税であると考えられる。

「支払税」は「印紙税」のうち小切手、手形に課税されるものと極めて類似していることが特徴である。即ち「支払税」の担税者は、商品購入者等、代金の支払いを行なう者であるので、その購入者等は、小切手や手形で代金を支払うと、「支払税」と「印紙税」とを二重に負担することになる。つまり、同一課税対象に対して同時に二つの税を負担することになるのである。

相異点は、直接納税義務者が「支払税」においては商品販売者であるところの商工業者であり、「印紙税」においては、その購入者であるということと、納付方法が、印紙納付によるかどうかという点である。

また同じ「売上税」であってもイタリーやベルギーのように、印紙貼付により納税する方法をとったため、名称を「印紙税」としたにすぎないということも重大な意味を有していると考えられる。

また、我が国において、明治16年に創設されている「売薬印紙税規則」等に見られるように定価の10%に及ぶ「印紙税」を業者に負担させる方法により徴収している。

これは我が国における個別的「売上税」の創設を意味していると考えられる。「売薬印紙税規則」においては、担税者が消費者なり購入者でなく業者となっているが、実際には業者は値段を引き上げて販売したもようであり、E C型付加価値税ときわめてよく似ている現象を呈している。

「印紙税」と「売上税」は以上見た点から、母を一つにした「兄弟税」であることが、充分うなづけるであろう。即ち「印紙税」と「売上税」の変身である「付加価値税」についても、次のように指摘できよう。

類似点……(1) 課税客体が同一であること。(2) 担税者が同一であること。

相違点……(1) 納税義務者 (2) 納付方法 (3) 累積性。

であるとするなら、税の逆進性についても極めて類似していると云わねばならない。

我が国に現存する「印紙税法」の実際の担税者は誰であろうか、この点を分析してみるに、

小切手に課税されていないことから、商取引にかかる印紙税の負担をかなりやわらげていることが、まず第一に指摘されなければならない。

しかし、その他課税される物件を見てみると、ほとんどは、いわゆる商取引に対して派生するものなのである。諸契約書、約束手形、為替手形、物品切手、株券等、貨物引換証書等、信用状、債務保証契約書、配当金領収書、受取書諸通帖、判取帖等全てそうである。

従って「印紙税」の担税者の圧倒的な部分を商工業者が負担していると云えよう。

この意味から「印紙税」の施行は「売上税」の施行の際、当該「売上税」を商工業者が負担したと仮定した場合と同じ内容を有していると考えられる。即ち、極論すれば、我が国においても原始的な「売上税」はすでに採用され、施行されて来ていると見られる。ただこの場合、担税者が消費者大衆でなく商工業者である点と、納付方法が印紙貼付による点等が異なっているのである。以上のように、付加価値税と印紙税は二重に課される部分が多いので、E C諸国において付加価値税採用後は、印紙税の地位が一段と低下する結果となっている。

む す び

付加価値税の導入にあたっては、最も大きな動機が財源の確保にあるのであるから、十分に納税者の理解を得ることが必要である、と同時に準備期間をとって諸問題を克服するならば、付加価値税は魅力のある税目ともなりうると考えられる。

即ち、付加価値税の最終の負担者はもはや唯にも転嫁することのできない消費者であり、消費支出額に応じて各個人に税負担が配分されることになるのであるから、納税者の担税力という点から考えれば、付加価値税はきわめて不公平な税ということになる。しかし所得税の減税要求の強いときに、間接税移行論を実現するためには、付加価値税は安定した税収をもたらし、所得税のもつ累進性を付加価値税の逆進性によって調整するという方法も考えられる。

又課税当局側の徴税技術もさることながら、取引金額の小さい取引回数の多い中小企業にとっては、事務負担も大変なことだと考えられる。しかし西ドイツ、フランス、オランダ、ルクセンブルグ、ベルギー、イタリア、デンマーク、スウェーデン、ノルウェー、イギリスが相ついで付加価値税の導入に踏みきり、長期税制の確立を目指すわが国にとっても、低成長経済に適した付加価値税は、魅力的な税目と考えられる。E C加盟国を始め付加価値税を導入した各国の経験をいかして、納税者の理解を得ながら準備を進めるべきだと考える。

参 考 文 献

- (1) 第三次ヨーロッパ税制視察団 古山巖 ヨーロッパの中小企業税制
- (2) 井上一郎 税法学 1973年 第265号 取引高税に関する諸問題と付加価値税について
- (3) 藤原雄三 税法学 1973年 第272号 フランスにおける付加価値税法と金融活動
- (4) 藤原雄三 税法学 1973年 第273号 税法の概観
- (5) 牛嶋 正 名古屋商工会議所月報 1976年 N359 付加価値税の問題について

6

- (6) 田中政明 税経通信 1971年7月 N127 付加価値税の問題点
- (7) 谷山治雄 東洋経済新報社 付加価値税の話