

本稿の課題は、フランスの付加価値税の誕生の歴史を研究することによって、付加価値税の本質を得ることである。次に、その本質に照らして、日本型付加価値税である消費税について、より民主的な改革の基本的方向を示すことである。

フランスの付加価値税の誕生の歴史的分析の結果、次のことが判明した。

第1に、付加価値税は資本非課税の売上税だということである。フランスの1953-1955年の税制改革において、既存の生産税の枠内において、資本設備に非課税が実施されることを契機として、付加価値税が誕生したことである。資本設備以外の資本非課税はすでに達成されていた。したがって、本研究のファイディングによれば、付加価値税の本質は、資本に対する非課税だということである。

第2に、輸出に対する付加価値税の優遇措置は、単に、自国の企業の輸出競争力の確保や促進に配慮したものすぎないということである。付加価値税の軽減の実際の方法は、取引高税に見られるカスケード的性格を排除することにある。その軽減の方法は1948年の生産税の改革において示されている。課税売上げに対応するinput taxをoutput taxから控除するというものである。輸出が非課税とされては、input taxの控除ができない。そこで、輸出競争力確保の観点から、輸出品に対応する購入品の税額の控除が正当化されるに至ったのである。加えて、「1953-1955年税制改革」では、税額控除の対象が輸出品の資本設備にも及ぶことになった。かくて、輸出品に対しては、資本設備を含めてすべての投下資本の非課税（還付を伴う）が実施された。

このように、付加価値税の誕生の歴史的経緯に着目すれば、付加価値税は、輸出品を含めて、すべての資本と資本所得の非課税を目指した売上税だということである。これは、資本設備の非課税と輸出非課税に集中的に表れている。この内、輸出優遇については、付加価値税士の税の控除方法を歪めるかたちで正当化されているということである。イギリスでは、輸出ばかりでもなく、基礎的食料品など多くの商品がゼロ税率とされている。非課税では還付の理屈に合わないの、税率ゼロ%で課税をするものである。

日本の消費税は、税額の計算方法として控除法を採用しているが、資本非課税の売上税だという本質では、EU諸国の付加価値税と同じである。消費に対する課税であるので、消費税の負担は、所得の低い世帯に対して、より重くのしかかる。

税の公平原則に即して、消費税改革を展望すれば、一番良いのは消費税の廃止である。現行制度を維持するなかで、公平面の負担を改善しようとするれば、第1に取り組まなければならないのは輸出戻し税の廃止である。輸入材料が輸出製品に含まれる場合、輸出非課税は輸入税額についても、控除することになる。さらに、非課税は、付加価値税や消費税の税額控除の連鎖を断ち切る。

したがって、消費税における、輸出に対する取り扱いについては、最善の選択は、非課税ではなく、輸出を国内産品と同様に課税することである。

輸出、輸入に対する付加価値税の諸類型

表1 輸出向け商品についての仕向地主義課税が適用される場合の付加価値税

(輸出向け商品の原材料が輸入品である場合)

納税時	売上高	税率	売上税額	仕入税額	納税額	備考
輸入事業者の仕入れ時					5	輸入仕入れ100×0.05
輸入事業者の売上げ時	150	×	0.05 = 7.5	- 5 =	2.5	
製造事業者の売上げ時	250	×	0.05 = 12.5	- 7.5 =	5	
卸売事業者の売上げ時	400	×	0.05 = 20	- 12.5 =	7.5	
輸出事業者の売上げ時	500	×	0.05 = 0	- 20 =	-20	
計	1,300		40	45	0	

(注) (1)

税抜き額による表示。

(注) (2)

輸入額は100とする。輸入に係る消費税は、5である(100×0.05)。

(注) (3)

付加価値税収は下記の通りである

項目	金額
売上合計	1,300 ①
輸出売上	500 ②
課税売上高	800 ③(①-②)
売上税額	40 ④
仕入税額控除	45 ⑤
輸入税	5 ⑥
税収計	0 ⑦(④-⑤+⑥)

表2 輸出向け商品について清算システムを伴う原産地主義課税が適用される場合の付加価値税

(輸出向け商品の原材料が輸入品である場合)

納税時	売上高	税率	売上税額	仕入税額	納税額	備考
輸入事業者の仕入れ時					0	
輸入事業者の売上げ時	150	×	0.05 = 7.5	- 5 =	2.5	輸入先国で支払われた付加価値税を当国の付加価値税から控除する。Input tax5は税収の再配分が必要である。
製造事業者の売上げ時	250	×	0.05 = 12.5	- 7.5 =	5	
卸売事業者の売上げ時	400	×	0.05 = 20	- 12.5 =	7.5	
輸出事業者の売上げ時	500	×	0.05 = 25	- 20 =	5	
計	1300		65	45	20	

表3 輸出向け商品について原産地主義課税が適用される場合の付加価値税(加盟国外の国からの輸入の場合)

(輸出向け商品の原材料が輸入品である場合)

納税時	売上高	税率	売上税額	仕入税額	納税額
輸入事業者の仕入れ時					0
輸入事業者の売上げ時	150	×	0.05 = 7.5	- 0 =	7.5
製造事業者の売上げ時	250	×	0.05 = 12.5	- 7.5 =	5
卸売事業者の売上げ時	400	×	0.05 = 20	- 12.5 =	7.5
輸出事業者の売上げ時	500	×	0.05 = 25	- 20 =	5
計	1300		65	40	25

(注) (1)

輸入事業者の負担が増加

表4 輸出向け商品について全世界型課税が適用される場合の付加価値税
(輸出向け商品の原材料が輸入品である場合)

納税時	売上高	税率	売上税額	仕入税額	納税額
輸入事業者の仕入れ時					5
輸入事業者の売上げ時	150	×	0.05 = 7.5	- 5 =	2.5
製造事業者の売上げ時	250	×	0.05 = 12.5	- 7.5 =	5
卸売事業者の売上げ時	400	×	0.05 = 20	- 12.5 =	7.5
輸出事業者の売上げ時	500	×	0.05 = 25	- 20 =	5
計	1300		65	45	25

- (注) (1) 税収配分は不要。仮に、原材料が国内で調達されれば、さらに、輸出されないものとみなした場合についての仮想税収も、25である。
 (2) 輸出に際して、輸出価格への税相当額の上乗せができるか否かは不透明である。

表5 輸出向け商品について非課税が適用される場合の仕向地主義課税の付加価値税
(輸出向け商品の原材料が輸入品である場合)

納税時	売上高	税率	売上税額	仕入税額	納税額
輸入事業者の仕入れ時					5
輸入事業者の売上げ時	150	×	0.05 = 7.5	- 5 =	2.5
製造事業者の売上げ時	250	×	0.05 = 12.5	- 7.5 =	5
卸売事業者の売上げ時	400	×	0.05 = 20	- 12.5 =	7.5
輸出事業者の売上げ時	500	×	0.05 = 0	- 0 =	0
計	1300		40	25	20

- (注) (1) 付加価値税控除の連鎖が突然、輸出段階で途絶える。輸出を含めた付加価値に対する課税が成立しない。輸出事業者にとって、input taxの控除が認められないので、輸出価格への過剰転嫁や場合によってはinput taxを自己負担する可能性がある。

表6 わが国の消費税と仕入税額控除の推計(2008年度)
—企業サイドからの推計—

(単位:10億円、%)

項目	決算数値(全産業)	輸出の調整	差引金額
課税売上高	1,479,277		
輸出売上高	-71,145		
課税標準額	1,408,132		1,408,132 a
非課税売上高	40,640		
課税売上割合	97.33%		
消費税(国税)(c×0.04)			56,325 b
課税仕入額	1,195,182		
20年度粗投資額	28,966		
課税仕入小計	1,224,148		1,224,148 c
仕入税額控除(c×0.04)			48,966 d
差引消費税(国税)			7,359 e
地方消費税(i×0.25)			1,840 f
消費税及び地方消費税(i+j)			9,199 g
輸入消費税実収額(輸入額71兆8720億円×0.04)			2,787 h
地方消費税貨物割実収額(推定額:h×0.25)			697 i
消費税及び地方消費税の税収計(g+h+i)			12,683 j

(資料)財務省財務総合政策研究所編『財政金統計月報 法人企業統計年報特集(平成20年度)』、2009年9月号、64-65、143、163、169、217ページ。

(注) 1 非課税売上高は、下記計算による。(単位:10億円)

全産業の営業外収益	23,862 k
医療、教育業売上高	6,219 l
不動産業の土地売上高	10,559 m
計	40,640 n

(注) 2 課税仕入高の計算は、下記のとおり。(単位:10億円)

課税売上高	1,479,277 o
付加価値	244,781 p
付加価値算定上 控除した減価償 課税仕入高	39,314 q
計	1,195,182 r{o-(p+q)}

(注) 3 輸出額は71兆1450億円。輸入は71兆8720億円。通関名目値による。資料は、同上書、216ページ。

(注) 4 個人事業者を含まない。

(注) 5 2008年度の消費税及び地方消費税の実際の税収は、12.443兆円である。

表7 わが国の法人企業の損益及び付加価値額(2008年度)

(1)全産業(銀行、保険業を含む) (単位:10億円、%)

項目	総額①	医療、福祉業②	教育、学習支援業③	銀行業④	不動産業	修正後金額⑤ (①-②-③-④-⑤)
売上高	1,508,207	2,720	3,499	12,152	10,559	1,479,277
売上原価	1,183,911	1,028	1,122		7,436	1,174,325
販売費一般管理費	294,941	1,624	2,335		3,403	287,579
営業外収益	23,862	46	121		525	23,170
営業外費用	17,755	14	42		568	17,131
経常利益	35,462				953	34,509
特別利益	11,090	32	13			11,045
特別損失	24,426	48	36			24,342
税引前当期利益	22,126	48	96		394	21,588
※1付加価値	264,328	1,508	1,932	12,152	3,955	244,781
※2支払利息	10,391	39	19	-	1,634	-
※3減価償却費	43,336	119	121	1,656	2,126	39,314
※4売上高+営業外収益	1,532,069					
※5営業外収益	23,862 (内還付消費税2,480)					

(2)金融業・保険業 (単位:百万円)

(3)医療福祉業 (単位:百万円)

(4)不動産業 (単位:百万円)

項目	金額	項目	金額	項目	金額	内推定土地売上高
役員給与	519,564	売上高	2,719,851	売上高	38,667,119	10,559,120
役員賞与	26,810	売上原価	1,027,778	売上原価	22,812,539	7,436,000
従業員給与	5,948,498	販売費一般管理費	1,623,713	販売費一般管理費	12,461,387	3,402,924
従業員賞与	1,596,838	営業外収益	46,454	営業外収益	1,611,181	525,182
福利厚生費	1,731,049	営業外費用	14,107	営業外費用	2,080,750	568,205
動産・不動産賃借料	1,261,765	経常利益	31,814	経常利益	2,923,624	952,987
租税公課	1,067,647	税引前当期利益	47,931	税引前当期利益	1,444,577	394,480
計	12,152,171	※付加価値	1,507,963	※付加価値	12,134,886	3,955,497

(資料)財務省財務総合政策研究所編『財政金統計月報 法人企業統計年報特集(平成20年度)』、2009年9月号、143、163、169ページ。

(注)1 2008年度の全国の宅地供給量5,200ヘクタールに平均宅地価格1㎡当り143,000円(国税庁発表全国平均宅地路線価)を乗じると、7兆4360億円が有られる。これを売上原価とみなして、さらに1.42倍を乗じた金額を土地売上高とした。経費の非課税は、課税売上割合で求めた。ここで、「142%」というのは、新築した建物を土地と一緒に譲渡した場合に、建物価額に売主の正当な利益が加算されていれば、残りの土地についても、その価額を認めるという措置法通達62の3(2)-4の142%である。

表8 不動産業の消費税額の推計

(単位:百万円)

項目	金額
1、本来の付加価値税	8,179,389 × 0.05 = 408,969
2、わが国の消費税における消費税	
(1)売上に係る税額	28,107,999 × 0.05 = 1,124,319
(2)仕入れに係る税額の推計	
課税売上	28,107,999
付加価値	8,179,389
課税仕入れ	19,928,610 × 0.04 = 797,144
差引消費税額	327,100
地方消費税(差引消費税額 × 0.25)	81775
消費税及び地方消費税納付税額	408,875

(資料)財務省財務総合政策研究所編『財政金統計月報 法人企業統計年報特集(平成20年度)』、2009年9月号、143ページ。

(注)1 2008年度の全国の宅地供給量5,200ヘクタールに平均宅地価格1㎡当り143,000円(国税庁発表全国平均宅地路線価)を乗じると、7兆4360億円が有られる。これを売上原価とみなして、さらに1.42倍を乗じた7兆4360億円が得られる。これを売上原価として、これにプラスアルファ(1.42倍)金額を土地売上高とした。経費の非課税は、課税売上割合で求めた。

(注)2 上記数値は下記の数値と仮定によっている。

不動産業の付加価値

(単位:百万円)

項目	金額	内推定土地売上高	内課税分
売上高	38,667,119	10,559,120	28,107,999
売上原価	22,812,539	7,436,000	15,376,539
販売費一般管理費	12,461,387	3,402,924	9,058,463
営業外収益	1,611,181	525,182	1,085,999
営業外費用	2,080,750	568,205	1,512,545
経常利益	2,923,624	952,987	1,970,637
税引前当期利益	1,444,577	394,480	1,050,097
※付加価値	12,134,886	3,955,497	8,179,389