

【研究ノート】

イギリスにおける付加価値税の導入^{*}

小 森 瞭 一

はじめに

イギリスは1973年のEC（欧州共同体）の正式加盟を控えてその統一税制である付加価値税を導入することになった。そのためイギリス政府は1971年の大蔵大臣の予算演説で1973年4月から仕入高税および選別雇用税を廃止して付加価値税を導入することを発表した。その際大蔵大臣は現行の個別的間接税制に代えてより一般的付加価値税を採用することにより一層公平な間接税制が実現するであろうと説明した。そこで1971年3月の付加価値税法案が提出される1年前に「付加価値税緑書」(Green Paper)を公けにし、新税の性格や仕組等について広く一般国民の意見を十分反映させる必要があるためや、討論のための基礎資料を提出した^注。その後400以上の業界団体と協議がつけられ、担当官庁である関税消費税庁(HM Customs and Excise)ではすでに付加価値税を実施している諸外国を訪問し実地にこれらの制度を研究した。1972年3月1日大蔵大臣バーバー蔵相の予算演説で付加価値税の導入を確認するとともに、同日付で「付加価値税白書」(White Paper)を発表した。この白書の末尾に歳入法案に盛り込まれる付加価値税関係条文および付属明細表が添付されており、それによ

* 本稿は同志社大学経済学会研究助成金による成果の一部である。

注 これまでイギリスでの税制改革はある日突然発表になるのが普通でそのマル秘の予算案が入った大蔵大臣のかばんである革袋の原語(Budget)がそのまま予算を示すようになった。その発表は多くの人に気をもたせてき、人々は馬車の鞍につけたかばんそのものを予算案と同一視するようになった。しかしこの付加価値税はこのような慣例を破ってイギリスでは珍しい予告付きの税制改革となった。

りイギリスで導入される付加価値税の全容が明らかになった。6月上旬に、下院での第二読会を通過し第三読会の審議に入り、夏休みあけにもなればヒース保守党内閣は十進法移行当時と同様に大々的なPR作戦を展開するであろうといわれている(日経新聞、昭和47年6月7日)。

このような政府の動きに対して各種の研究報告がすでに行われている。1964年には Richardson 委員会により報告書が提出され、1969年には国家経済開発庁(National Economic Development Office)からも付加価値税の国際収支、経済の効率性、成長に対する影響についての報告書が刊行された。イギリスが付加価値税を導入する直接の動機はなんと言ってもEC加盟に際してEC統一税制指令を遵守することにあると考えられるが、付加価値税がこれまでのイギリス間接税に多い個別の品目に対する従量税とは異なり一般的な従価税である点からインフレによる税収の増加がえられる特長をもっている点、どちらかと言うと直接税中心の税制を間接税とのバランスを高めることにより直接税に伴われる税の直接的負担感と租税回避を少なくすること、さらにG.A.T.T.規約による輸出品課税の還付により輸出品の競争力をたかめ、国際収支の改善とともにポンドの価値回復にも資する目的もあると考えられる。しかし「旧税は良税」と言う伝統を重んじるイギリスでは新しい付加価値税を導入することは大きな改革である。イギリスでは従来、物品に課される仕入高税と主としてサービスに課される選別雇用税があるが、これを廃止する代わりに付加価値税を導入することになっているが、野党である労働党は「付加価値税は物価高を招く」と反対している。しかしもともと直接税中心の国であるイギリスがどのように付加価値税を導入するか、またその経済的影響はどれほどかについては同じく直接税中心のわが国にとっては大いに参考となるであろう。

提案される付加価値税法案の概要は次の通りである。

付 加 価 値 税 法 案

課税対象	第二條 (1)~(4)	課税対象
第一條 (1)~(5) 付加価値税	第三條 (1)~(6)	仕入の税額控除

第四 条 (1)~(2)	納税義務者	第二十六 条 (1)~(3)	定期市
引 渡 し		第二十七 条 (1)~(3)	保税倉庫内の課税 対象財の引渡し
第五 条 (1)~(8)	財やサービスの引渡 し	第二十八 条 (1)~(3)	資本財
第六 条 (1)~(3)	自己引渡し	第二十九 条	景品券による引渡 し
第七 条 (1)~(6)	引渡時期		
第八 条 (1)~(8)	引渡場所		
税率および課税標準価格の決定		徴収および執行	
第九 条 (1)~(4)	税 率	第三十 条 (1)~(7)	税額の計算と納付
第十 条 (1)~(6)	財またはサービスの 引渡価格	第三十一 条 (1)~(5)	コミッションナーに よる税額の決定
第十一 条	輸入財財貨の価格	第三十二 条 (1)~(2)	担保提供と請求書 の提出に関する義 務
減 免 税		第三十三 条 (1)~(3)	税額の徴収等
第十二 条 (1)~(8)	ゼロ税率	第三十四 条 (1)~(8)	記帳義務
第十三 条 (1)~(2)	免 税	第三十五 条 (1)~(6)	情報の提供と書類 の作成
第十四 条 (1)~(3)	特定中古品の引渡し の減免措置	第三十六 条 (1)~(3)	見本採取の権限
第十五 条 (1)~(6)	一定の場所における 税額還付	第三十七 条 (1)~(4)	構内への立入りと 調査の権限
第十六 条 (1)~(3)	財の輸入に対する減 免措置	第三十八 条 (1)~(8)	犯則と罰則
財の輸入に関するその他の規定		第三十九 条 (1)~(8)	証明書の証拠能力 等
第十七 条 (1)~(4)	関税法規の適用	訴 訟 手 続	
第十八 条	納税義務者による財 貨の輸入	第 四 十 条 (1)~(3)	
特 例 措 置		雑 則	
第十九 条 (1)~(4)	国	第四十一 条 (1)~(2)	破算清算等の場合 の優先順位
第二十 条 (1)~(2)	地方公共団体	第四十二 条 (1)	税率変更の場合の 調整
第二十一 条 (1)~(8)	グループ法人	第四十三 条 (1)~(4)	命令、省令、規則
第二十二 条 (1)~(2)	組 合	第四十四 条	納税義務者に対す る通知
第二十三 条 (1)~(3)	事業部門制を採用 している事業等	第四十五 条 (1)~(3)	事業の定義
第二十四 条 (1)~(3)	代理人等		
第二十五 条	営業譲渡		

第四十六条 (1)~(4) 定義等	VIII 外国の事業者に対するサービス提供等
第四十七条 (1)~(2) 実施時期	IX 運輸
第四十八条 仕入税が輸出免除された後国内に持ち込まれた車輛の取扱い	X 移動家屋, またはハウスターラー
第四十九条 (1)~(2) マン島の取り扱い	XI 金
第五十条 北アイルランド政府に対する税額還付	XII 銀行小切手
スケジュール第一 登録	XIII 処法箋にもとづく医薬品
登録義務 1, 2	スケジュール第五 免税
登録義務の通知と登録 3~7	グループ第I 土地
登録義務の消滅の通知と取消 8~10	第II 保険
裁量による登録と登録義務の免除 11	第III 郵便
補足 12~14	第IV 賭博, 富くじ
スケジュール第二 財の引渡しとみなされる場合 1, 2	第V 金融
スケジュール第三 特別な場合の引渡価格	第VI 教育
スケジュール第四 ゼロの税率	第VII 保健
グループI 食糧品	第VIII 埋葬
II 水	スケジュール第六 付加価値税裁判所の創設及び訴訟手続
III 書籍等	付加価値税裁判所の設立
IV 新聞広告	付加価値税裁判所の長官
V ニュース報道	〃 〃 の定員
VI 燃料およびエネルギー	〃 〃 の構成
VII 建物の建築等	〃 〃 の構成員
	下院議員による資格の剥奪と陪審員になることの免除
	手続規定

第一章 イギリスの租税構造

1. イギリス税制の特長と最近の変化

イギリスの租税制度は世界で最も古い所得税を中心として発展し長い歴史の所産であり、その経験主義的の形成が特徴となっている。第二次大戦後は経済再

建のため、とくに国際収支対策との関連で種々の積極的政策が進められたが、1964年11月に労働党政権の生誕以後はこれまでの補修的改善に対して構造体質的改革が行われてきた。イギリスの税制は直接税と間接税との区別でみると、前者がやや上回っているが、大体同じくらいの割合を示している。すなわち租税収入総額中に占める割合をみると1966年予算では所得税38.2%付加税2.6%法人税10.6% Capital Gain 税が0.1% 利潤税（経過分）が1.0%でこれら所得税の合計は52.5%に達している。間接税としてはタバコ税（10.9%）炭化水素油（Hydro Carbon Oil）税（8.8%）酒精税ビール税等（6.9%）があるほか遺産税（3.3%）と付加価値税導入に際して廃止される予定の仕入高税（7.1%）、選別雇用税（3.3%）等がある。他方、地方税としては地方公共団体の独立の課税権による不動産税（Rate）のみしかなく比較的単純である。

このようにイギリスの租税体系はアメリカほどではないが所得税中心の体系である。これまで所得税は個人法人共に標準比例税率により課税されていたいわゆる所得税とこの比例税を補強するため、個人に対してのみ累進税で課す付加税（Surtax）および法人に対してのみ課税され主として景気対策にも利用された利潤税（Profit Tax）があった。しかし1964年に成立した労働党政権は1965年税制改正において法人に対するこれまでの二本建課税（所得税と利潤税）に代えて法人税（Corporation Tax）を創設し一本化した。他方、従来非課税の長期 Capital Gain を課税対象とし個人の場合新たに Capital Gain 税を創設した。1966年には販売業やサービス業から乏しい労働力を製造業に振りかえるため、また地域的再開発のための資源配分の適正化を目指して選別雇用税（S. E. T.）が採用された。これは物品に対する課税をする仕入高税をサービスにまで拡大した課税とみることができる。そこでつぎに付加価値税導入前のイギリスの税制を簡単にみてみよう。

2. 付加価値税導入前のイギリスの租税制度

- (イ) 所 得 税……イギリス国内居住者および同国にある資産または事業から所得を得る個人を納税義務者とし、標準比例税率（1971年度

38.75%)が適用される。スケジュールBからF(Aは廃止)までの各種所得を合算し損益通算、人的控除、軽減税率の適用等を行う実質的総合所得課税である。

- (四) 付加税……1910年に導入された付加所得税の後身であって1971年度では課税所得2,500万ポンドを超える課税所得をもつ個人に対して11%から55%までの累進税率を適用する^①。課税対象(所得範囲、計算期間)は所得税と同じであるが、人的控除、納付期日が所得税と異なる。
- (五) Capital Gain税……従来 Capital Gain は非課税であったが1965年の改正で勤労所得と資産所得の課税上のバランスと Capital Gain 非課税を利用した租税回避を阻止するため課税されるようになった。その内容は保有期間1年以上の個人資産譲渡(無償を含む)からの Capital Gain に30%の比例課税を行う。1年以下の保有や1年以上でも少額の場合は所得税に含めて課税する。
- (六) 法人税……1965年に所得税と利潤税が一本化され、イギリス国内で事業を営む法人その他団体〔組合(Partnership)は除く〕が納税義務者とし、比例税率で各事業年度の所得および Capital Gain の合計額(これを「総利潤」(Total profit)とよぶ)に課税される。受取配当は支払法人の段階で所得税を源泉徴収され、この源泉徴収された所得税と法人税との相殺は行わず^②、受取

① 1972年度税制改正では付加税の免税点は2,500ポンドから3,000ポンドに引上げた。建部和仁「72年度英国の税制改正」(財政経済弘報 No. 1458, 1972年5月1日10頁)なお、1973年4月からは普通所得税および付加税は一本化され30%から75%の累進課税となる。ただし投資所得のうち2,000ポンドを超える部分には15%の加重税が課される。

② イギリスの法人税では個人株主が受取る配当について何ら救済が与えられないため法人税と所得税の二重課税という批判があった。1970年6月に政権についた保守党は法人税の抜本的改革を行うため、1973年4月に実施される改正案としていわゆるグロス・アップ方式の一種であるインブレーション方式の採用を発表した。これによると、法人税は配当分及び留保分共通の単一税率で課され配当の源泉徴収は廃止される代りに、法人は配当支払に際しては法人税を予納し同額に

法人は自らの支払配当に対して政府に納付する所得税の源泉徴収税額と相殺することが出来る。イギリス居住法人から受け取った配当には法人税は課されない。

- (ホ) 遺産税……1894年に創設されて以来相続税はこれだけで遺産取得税や贈与税はなく25%から75%までの累進税率が適用されている。基礎控除は1972年度改正で12,500ポンドから15,000ポンドに引上げられた。
- (ハ) 仕入高税……納税義務者は課税物品の販売を行う製造業者、卸売業者（登録義務あり）で課税物品の年売上が500ポンドを超える者および通常の卸売業者と同様な規模と性格をもつ小売業者である。税率は1971年度では奢侈品に対する45%、自動車耐久消費財に対する30%、菓子飲料の18%その他、家具什器類の11.25%の4段階で、登録義務者である卸売業者や製造業者がこれら課税物品を小売業に売却するときに課税する。輸出や生産目的のため等の場合は免税措置がある⁹。
- (ト) 選別雇用税 (S. E. T.) ……1966年9月にサービス業の労働力を製造業に向けさせて経済成長を促進し国際収支の改善に役立たせる目的で創設された。従業員1人1人について雇主に課税され社会保険料と合せて社会保障省に徴収される。この税は製造業については30%のプレミアムが付いて還付され、漁業、鉱業、農林業等は税額分のみ還付されサービス業（金融、保険、卸小

等しい税額控除権が株主に与えられ、株主はこの税額控除と配当の合計を受け取ったものとみなされる。

建部 前掲文 11頁

- ③ 仕入高税の税率のうち45%と30%の税率は物価抑制の目的で1972年3月22日以降25%に下げられ一本となるが、その減収税額は1972年度で1億3500万ポンドに達し、高額所得者に優遇との批判がある。

建部 前掲文 11頁

売業を含む)には還付されない。

(f) その他主要消費支出税

- (1) タバコ税……タバコの製造量に応じてタバコ栽培者や製造者に課され、輸出の場合はプレミアムをつけて還付される。
- (2) 炭化水素油税……保税倉庫から精製所や工場に引渡されたときその引分量に応じて精製者や製造業者に対して課税される。
- (3) ビール税……麦芽汁の量に応じてビール醸造者に課税される。
- (4) 酒精税……57.1%のアルコール量を含む。100°の酒精1ガロンを示すブーフ・ガロン数に応じて酒精製造者、精溜者に課税する。
- (5) ブドウ酒……ブドウ酒の製造、加工量に応じて製造者、加工業者に課する。

イギリスに付加価値税が導入されるには、たんに付加価値税それ自体の長所や影響のみならず現行税制度の有効性、公平性、経済的効果について検討する必要があると考えその制度の概要を紹介した。そこでより最近の各税収額を比較することによりその経済的重要性を考察してみよう。

3. 税収からみた租税構造

租税構造は平面的制度的にみるのみならず、経済的重要性の観点から立体的に考える必要がある。それは歳入のうちに占める各税目の税収の大きさを比較することにより得られる。経済の発展や社会的目的、今後の税収源の調達等から現在の税制がどのような税収上の配分を示し、また国民所得にどのような割合を占めるかをみる必要がある。第一表は1969年度におけるイギリスの租税構造を税収面からとらえたものである。中央政府の税収合計は市場価格で評価された G. N. P. に対して 27.5%に達し、かつ歳入はその 32.4%となっている。税収のうち所得課税の方が支出に対する課税よりもやや多くの税収をあげている。所得税のウエートは他の税を圧して全体の約40%を占めており、それと対照的に法人税のウエートが低いのはそれが創設されて間もないという理由に止まらず、経済活動の低調さを反映しているとも考えられよう。他方支出に対す

第1表 1969年イギリスの課税構造

	金額(百万ポンド)		中央政府歳入合計に対する比率	
		計		計 %
所得課税			%	
所得税	4.779		32.4	
付加税	240		1.6	
法人税	1.317		8.9	
計		6.336		42.9
支出課税				
タバコ	1.165		7.9	
アルコール	855		5.8	
炭化水素油	1.278		8.6	
仕入税	1.110		7.5	
輸入税	221		1.5	
自動車税	431		2.9	
選別雇用税	808		5.5	
その他	326		2.2	
計		6.194		41.9
総税収		12.530		84.8
社会保障負担金		2.243		15.2
(内 雇用者負担額)	1.051			
(内 従業員負担額)	939			
中央政府歳入 合計		14.773		100.0
地方自治体 不動産税		1.674		
総歳入額		16.447		
GNP(時価)		45.625		
GNP(時価)に対する割合				
総歳入額				36.0
中央政府歳入 合計				32.4
中央政府税収 合計				27.5
地方自治体不動産税				3.7
受益者負担額				4.7

出所 N. E. D. O. "Value Added Tax" 第6表より作表

る課税のうちガソリンを含む炭化水素油税が最高でタバコ税、仕入高税、アルコール税、選別雇用税の順になっている。付加価値税と代替される仕入高税と選別雇用税は全税収の20%以下となっている。さらに社会保障負担金が歳入の15%を上回るのは「高福祉高負担」国の象徴とも言える。つぎに1955年以降のイギリスの租税収入の変化をみると第2表の通りである。ここ十数年間所得課税が支出課税よりもやや上回っている傾向には変りはないが、1970～71年（見

第2表 1955年以降イギリス本国税構造の変化

	1955	1960	1965	1969	1970/71 /(見積)
所得課税	51.6	51.0	51.7	50.6	52.9
支出課税	48.4	49.0	48.3	49.4	47.1
税合計	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
GMPに対する税の割合	23.3	20.8	21.8	27.5	28.0
GMPに対する税及社会保障負担割合	26.4	24.3	26.5	32.4	33.4
内社会保障費負担割合					
(a) 雇用主分	1.5	1.7	2.2	2.2	—
(b) 従業員分	1.5	1.7	2.2	2.2	—
(c) 自家営業者分	0.2	0.2	0.2	0.2	—
社会保障負担額	11.7	14.6	17.8	15.2	16.0
租税額	88.3	85.4	82.2	84.8	84.0
税及び社会保障負担額	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

(出所) N. E. D. O. op. cit. 第7表より作成

1955～69年: National Income and Expenditure 'Blue Book'

1970～71年 Estimate: from Financial Statement.

積) では所得課税に近年になくウェイトがおかれているようである。また G. N. P. に占める税の割合は近年とくに高まり30%に近づきつつあるといえる。税と社会保障負担金との割合も比較的安定している様子を示している。

4. 租税の国際比較

一国の税制度の効率や公平性について判断するためには課税総額やその分配方法、制度的調整機能、公的部門の大きさや性格、中央と地方政府の財政上の関係、公的部門の占めるウェイトと性格、金融上選ばれた方法等々を考慮しな

第3表 1968年OECD14ヶ国の租税等の国際比較

	社会保障費を含む総税収		社会保障費を除く総税収		所得税								支出税				社会保障負担							
	家計				企業				合計				雇主負担											
	GNP割合	順位	GNP割合	順位	総税収割合	GNP割合	順位	総税収割合	GNP割合	順位	総税収割合	順位	GNP割合	順位	総税収割合	順位	GNP割合	順位	総税収割合	順位	GNP割合	順位		
オーストリア	43.2	2	33.5	4	27.8	8	12.0	5	4.9	11	2.1	9	44.9	4	19.4	1	22.4	7	9.7	7	18.8	3	8.1	3
ベルギー	37.4	9	26.6	10	24.6	10	9.2	10	6.3	8	2.3		40.3	7	15.1	9	28.8	5	10.8	5	18.3	4	6.8	4
カナダ	36.4	10	32.4	5	28.2	7	10.3	8	12.5	3	4.5	2	48.4	1	17.6	5	10.9	13	4.0	12	6.0	12	2.2	11
デンマーク	40.8	6	38.6	2	44.2	1	18.0	2	2.9	14	1.2	14	47.4	2	19.4	1	5.5	14	2.2	14	2.1	13	0.8	13
フランス	42.5	4	25.8	11	12.8	14	5.4	13	5.0	10	2.1	9	42.9	5	18.3	4	39.3	1	16.7	1	28.1	1	11.9	1
ドイツ	39.8	8	27.7	7	23.8	11	9.5	9	6.5	7	2.6	6	39.3	10	15.7	8	30.4	4	12.1	4	15.6	5	6.2	5
イタリー	34.1	11	21.7	12	16.6	13	5.7	12	5.7	9	1.9	11	41.3	6	14.1	10	36.4	2	12.4	3	—	—	—	—
日本	20.3	14	16.5	14	20.6	12	4.2	14	21.1	1	4.3	3	39.6	9	8.0	13	18.7	10	3.8	13	11.5	7	2.3	10
オランダ	42.2	5	27.2	8	27.5	9	11.6	7	7.3	5	3.1	4	29.6	14	12.5	11	35.5	3	15.0	2	26.1	2	11.0	2
ノールウェ	42.7	3	32.4	5	32.2	5	13.7	3	3.9	12	1.7	13	39.8	8	17.0	6	24.1	6	10.3	6	12.3	6	5.3	6
スウェーデン	48.4	1	39.0	1	44.1	2	21.3	1	3.7	13	1.8	12	32.9	11	15.9	7	19.4	9	9.4	8	10.1	8	4.9	7
スイス	24.2	13	18.9	13	36.3	3	8.8	11	10.3	4	2.5	7	31.4	12	7.6	14	22.0	8	5.3	11	7.6	10	1.8	12
アメリカ	32.9	12	27.0	9	36.2	4	11.9	6	15.6	2	5.1	1	30.4	13	10.0	12	17.8	11	5.8	10	9.2	9	3.0	8
英国	40.1	7	34.2	3	30.9	6	12.4	4	7.2	6	2.9	5	47.2	3	18.9	3	14.7	12	5.9	9	7.5	11	3.0	8

イギリスにおける付加価値税の導入(小乗除)

(11)

出所 Economic Trends, Aug. 1970, N.E.D.O. op. cit., 第8表より作成

ければならない。国が異なれば所得構造や支出のパターン、社会的政治的好みや計算方法も異なるため、必ずしも一概に言えないがそれにもかかわらず第三表はイギリスと同じような経済発展段階にある各国のそれを伝統的方法で比較している。この国際比較についてみると、イギリス経済の税負担は他国に比較してとくに高いというほどではない。しかし付加価値税導入に際して考える場合イギリスが EC 加盟国の中で支出に対する課税が最も高いという驚くべき事実である。これは地方政府が課する財産税 (Rate) を含めたためであり、もし国税のみと解釈してその数字を除くと総税込に対する支出税は 47.2% から 38% に下がりドイツ、フランス、イタリーよりも少なくなるといわれている^④。

以上の概括的数字はイギリスの経済社会における各種のグループや部門間での最終的な税の帰着を示すものではないが、イギリスにおける税負担はこれまでの研究から相対的に低い所得層と高い所得層には他国に比較してより重く課税され、他方広範な中間所得層は大体他国と同じ水準で課税されている。換言するとイギリスの税制は低所得層には累退的で中間層には比例的、高所得層には累進的に課され、現金等による政府の振替支出は低所得グループの税負担を軽減させているといわれてきた^⑤。つぎに付加価値税が属する間接税制をより詳しくみてみよう。

5. 消費者支出に対するイギリスの間接課税

産業に対する間接課税は価格に前転するという前提に立って1969年間接税が消費者支出に占める割合を示したのが第4表である。これによると1969年の消費者支出の20%に相当するタバコ等の最初のグループの間接税は全体の70%を占めており他方消費者支出の53.3%を占めている食品等のグループは税込上わずか7%しか貢献していない。これは第4表脚注1にもあるように間接税収の約3分の1は特定支出として配分されていないため、もしこれが正確に配分出来ればこのような極端な差異は幾分やわらぐと考えられよう。各グループの

④ N. E. D. O., "Value Added Tax" 1971年 (London) p. 24

⑤ N. E. D. O. op. cit., p. 24

第4表 1969年における時価による消費者支出に対する課税

	税		支 出		支出に対する税の割合
	金額	%	金額	%	
タバコ	(百万ポンド) 1,167		(百万ポンド) 1,694		68.9
アルコール	826		1,824		45.3
自動車	745		1,518		49.1
小計	2,738	70.1	5,036	20.2	54.4
耐久財	346		1,957		17.7
その他家具	68		839		8.1
化学薬品	93		422		22.0
衣服	215		2,417		8.9
リクリエーション財	78		637		12.2
その他	95		359		26.5
小計	895	22.9	6,631	26.5	13.5
食品	-2		5,977		* 2
燃料, 光熱	7		1,421		0.5
旅費	-7		924		-0.8
通信放送	1		284		0.4
書籍	4		420		1.0
娯楽費	28		472		5.9
(住居を含む) その他	241		3,831		6.3
サービス					
小計	272	7.0	13,329	53.3	2.0
合計	3,905 ^{**}	100.0	24,996	100.0	15.6

(出所) N.E.C.D. op. cit. 第9表より作成

* 1. 総支出税は6,194百万ポンドである。(第1表参照) この数字との差額は主として、消費者ガソリン使用料以外のガソリン税、輸入税、自動車税、最終消費支出に直接課せられないSET及び仕入高税、その他の直接税及び間接税である。

* 2. 少くとも±0.05以下。

支出に対する課税の平均帰着は13%乃至14%であるが、その税負担はかなりの差があり、ある商品に対する0%から消費者耐久財、自動車、電気製品に対する37%、毛皮香水の55%までである。支出の3分の2が間接税であるタバコや支出の半分がそれである自動車やアルコールに対する重い課税は、これらの商品

の消費に対する社会的な姿勢の反映を表わすといえるが、今後も同じく財源上大きなウェートを占めるかは疑わしいがこれ以上税収が著しく増加することはないであろう。というのは最近の傾向ではタバコやアルコールの課税増加は各種自動車やガソリン税にとって代わられつつあるから。第5表は特定消費品目に対する間接税の各国比較である。これによるとイギリスの間接税制はタバ

第5表 特別消費税のウェイトについての各国比較 (1968年)

税総額に対する割合	英 国	デンマ ーク	フラン ス	ドイツ	オラン ダ	スウェ ーデン	アメリ カ
タバコ	7.3	6.1	1.6	3.1	2.4	2.7	0.8
アルコール飲料	5.3	5.2	0.9	1.7	1.4	4.4	1.6
炭化水素油 (ガソリン)	7.3	3.8	3.5	5.1	4.2	3.2	1.3
計	19.9	15.1	6.0	9.9	8.0	10.3	3.7
間 接 税 合 計	47.2	47.4	41.2	37.0	29.6	32.9	30.4
タバコ、アルコール、ガソリン油 以外の間接税 合 計	27.2	32.3	35.2	27.2	21.6	22.6	26.7
要素費用によるGNPの割合として の総税収	40.1	40.8	44.3	42.3	42.2	48.4	32.9
間接税全体に占めるタバコ、飲料 ガソリン油に対する税割合	42.3	31.9	14.6	26.5	27.2	31.2	12.1

(資料) HM. Customs and Excise and OECD National Accounts 1950/63

コやアルコール飲料、炭化水素油等特定品目に対する課税のウェートが他国に比べて高いことがわかる。さらにこれらは従量税であるため価格が上昇した結果、支出額増加分に比例して税収が増加しない。〔この点付加価値税は原則として G. N. P. (国民総生産、ただし政府支出を除く。) 全体が課税対象となり従価税であるのでイギリスの間接税制におけるインフレの抵抗力を強化することになるであろう。〕 またタバコやアルコール飲料は全体として間接税の累退的效果が非常に大きい。炭化水素油税は消費者と同様生産者による購入にも課税されるためそれが欠点となっている。このことは帰着が広範囲でかつ広く分布しているが、輸出品や投資財を含めてそれらの製造原価の中に算入されていることを意味する。表には出ていないが四段階の税率をもつ仕入高税は個人消費に対する選択的課税に基づいている。自動車、電気製品など消費者耐久財には重

課され、仕入高税収の約半分がその範疇のものからなっている。この税は経済活動の規制的貢献が立法趣旨であったが、この税を増加することはタバコやアルコールのように実質的にその対象品目の総消費を削減する明らかな保証はないし、他方、それは特定産業を不利に差別するためである^⑥。これら間接課税が企業により支払われた部分は正確に算出されないため、それらが正確に計算できる場合はその税額を還付するという G. A. T. T. 規約による輸出品に対する還付が不可能で、そのため輸出価格を上昇させ競争力を弱めている。間接課税は全般的に累退的といえるが、自動車やブドウ酒、アルコールその他耐久消費財に対する課税は累進的でさえある。ビールやタバコに対する間接税はきわめて累退的で仕入高税もやや累退的と言えよう。

6. 要 約

イギリスの概略をみてきたが、国際的基準からみても G. N. P. に対する割合は社会保障費をも含めてもその税負担は異常に高すぎるとは言えない。間接税全体としては税収の大きなウェートを占めているが従量税が多く、一般的支出額に対するウェートは低い。したがって適当な税率による間接課税標準の拡大は国民産出高に対して非現実的関係を生じないであろうし、支出課税の範囲や支出パターンを大きく歪めることはないと考えられる。産業に課せられた現行間接税は輸出業者にとっては負担となり国際競争力を弱めており、これを付加価値税により解決するためには、他の現行税の調整たとえば高所得層や低所得層の個人所得税、仕入高税、選別雇用税等を配慮しなければならない。生産や消費を選択的に促進したり阻止したりする場合、特定の補助金や免除措置は税の中立性を乱すことからみて、所得分配の観点からも、付加価値税の導入は十分検討した上の適切な処置が必要と言える。

第二章 イギリスに導入される付加価値税

イギリスの付加価値税の立案にあたって、とくに留意された点は制度をでき

⑥ N. E. D. O., *op. cit.*, p.29.

るだけ簡単にすることであり、この点は協議を行った各産業界の代表の多数が共通して主張したところである。現在ではすでにイギリスにおいて導入される付加価値税の具体的法案が公けにされているのでそれを結論として、その結論に至るまでどのような問題が審議され、どのような点が配慮されて、そのようになったかを検討し、あわせてイギリスの付加価値税の特長を明らかにしてみよう。

1. 課税範囲

イギリスの付加価値税は法律で特に定める場合を除いて、イギリス国内で事業活動の一環として行なわれるあらゆる財やサービスの引渡しおよび財のイギリス国内への輸入に対して課税される(第一条)。すなわち付加価値税の課税対象としての条件は、

- (イ)当該引渡しは課税対象である財又はサービスの引渡しであること。
- (ロ)当該財又はサービスの引渡しは納税義務者の事業活動の一環として当該納税義務者によって行われることの二つが同時に満された場合に課税が行われ、当該財又はサービスの引渡しを行った者が納付する。

さて問題はこの「財又はサービスの引渡し」の意味する内容であるが、次のように定められている(第五条)。

- (イ)財の引渡しは売買はもちろん賃貸、贈与や貸与などあらゆる形態の引渡しを含んでいる。ただしサービスの引渡しには無償のものは含まれない。
- (ロ)他人の財を処理したり加工して新たに財を生産する場合にはサービスの引渡しとせず財の引渡しが行われたものとして取り扱う。
- (ハ)電力、冷暖房、換気の供給はサービスの引渡しではなく財の引渡しとする。
- (ニ)財の引渡しとみなされる場合はスケジュール第二に定める。
- (ホ)土地の所有権の譲渡はいかなる形で行なわれるにせよ、すべて財の引渡しとして取扱う。
- (ヘ)財の引渡しかサービスの引渡しか又はいずれにも属さないかはこれまでの

① N. E. D. O., Value Added Tax, 1971 (London) Para, 2-12.

各項に反しないことを条件として大蔵省は命令により定めることが出来る。(b)財の引渡しには含まれないが対価を得るために行なわれた取引(対価を得て行なわれる権利の一部または全部の譲渡を含む)はすべてサービスの引渡しとみなす。

さらに「みなし引渡し」の例としてスケジュール第二では次のような場合をあげている。

- (1)納税義務者が購入または製造した財を自己又は第三者の私用に供した場合にはその者による財の引渡しがあったものとする。
- (2)納税義務者が購入または製造した財が納税義務者の債務を弁済する目的で権限を有する第三者により売却された場合納税義務者による財の引渡しがあったものとする。
- (3)納税義務者が納税義務者でなくなる時、その者が所有する事業用資産はその時にその者による引渡しがあったものとする。ただし、その事業が譲渡されたり他の納税義務者により継続して遂行される場合は除く。

この「財」(Goods)の定義はかなり広範囲になっており、土地の所有権や電力、冷暖房等をもそれに含めている。しかし所得税の場合には重要であった資本的支出か収益的支出かの区別はこの税の場合それほど重要でなく、むしろ、土地や建物に関する規定を慎重に定めなければならない。事業用の機械設備等資本財の引渡しや輸入にかかる税額は購入時に一時に控除することができ、もし売上に対する税額より多い場合は還付される。この減免税の対象となる資本財の取引に関する帳簿は3年を越え6年以下の期間保存を必要とする(第28条)。他方課税対象に含まれる「サービス」には具体的には次のようなものがある²⁾。

- ①消費者が享受するサービス……ホテル、レストラン、興業場のサービスや理髪等のサービス。
- ②事業用サービス……経営コンサルタント、事務所の清掃等。
- ③個人と事業の両方が利用するサービス……弁護士、公認会計士等が提供する

② Green Paper ch III 6.

サービス。

④その他……①修繕および維持管理

②営業権、意匠権、商標権などのノウ・ハウに関連する取引

③建築家及び鑑定人のサービス

④広告、輸送および倉庫業

⑤職業斡旋業

⑥コンサルタント、技師および設計事務所のサービス

⑦回船業、ブローカー、事業代理人のサービス

これらの規定が示すようにイギリスに導入される付加価値税の課税標準は有償無償の財および有償のサービス提供のすべてに発生するきわめて一般的広範囲なものであると言える。これまでイギリスでは財の引渡しについては仕入高税が特定品目について課されており、他方サービスについては選別雇用税が課せられていたが、いずれもその課税範囲は狭く特定していた。この課税範囲の広いことは低い税率でもって所定の税収をあげることができるので、長い間求められてきた理想的な疲れのない課税であるといわれてきた原因である。仕入高税は廃止以前の段階において卸売段階で四段階の税率により課税されており、その実施は比較的順調に行われ、産業界も商業界もこれに慣れていた。この税はほぼ完全に消費支出に転嫁されている。輸出品に対しては課税されていないが、輸出品価格に含まれた税の還付もない。このような仕入高税の課税範囲を拡大することも検討されたが、現実に仕入高税の課税対象を財一般に拡大することは容易ではないし、仕入高税の性格からいって、これをサービスに適用することはできない。選別雇用税に代えて一般的雇用税または賃金支払税 (Payroll Tax) を採用することが考えられるが、この税は輸出について還付が認められず、輸入品に対しては課税されないことから考えても十分代替しうるとは言えない。この結果としてサービスに対しては選別雇用税が別個に課税されたが、実際にはそれぞれのカテゴリーの差異から境界線上にある多くのものが課税から除外される以外に財とサービスの間での課税上の差異が市場での競争に歪み

を与えていたことは否めない。このような差別的租税構造を廃止して国内消費支出に対してより広範囲に課税する目的でこのような一般的間接課税が採用される必要がある。課税範囲の広い一般的間接課税には三つの方式がある。まづ第一は小売段階で財やサービスに課される小売売上高税であるが、これは単段階課税であり、簡単ではあるが、必要な税収をあげるには税率を相当高くせざるを得ず、財およびサービスが最終消費者に移転する段階で税負担が非常に重くなり、また小口業者数が多数存在する小売段階では記帳納税義務等の税の徴収管理に困難があり、現段階では仕入高税や選別雇用税と代替しうる規模で小売売上高税を導入することは実施不能と考えられた。つぎに多段階の累積売上高税(Cascade Tax)がある。これは生産や流通の各段階で課税される点では付加価値税に一致するが、前段階で納付された税額の控除は行わないため、税の上に税が課される結果となり累積税と呼ばれる。EC各国が統一付加価値税に入る以前の売上高税として、この形態をとっていたのはフランス以外のほとんどの国々でみられたが、それには次のような欠陥があった。すなわち取引の回数により税額が異なるため税が取引や産業構造に対して中立的でなく資本財購入に対しても税額控除が認められないため設備投資を減退させ、また輸出については適正な税額控除や還付を認めたり、輸入に対して相殺的課税を行うことが不可能である。このような欠点のためEC諸国は多段階累積税にかえて付加価値税を採用した。第三番目の付加価値税はこのような欠点を有していない。

このようにして採用される付加価値税は売上税または取引高税の一形態で、イギリス国内における最終消費支出に対して課される税であり、生産および流通の各段階で付加された価値(売上から仕入を差引いて算出した差額)に対して課税され、各段階それぞれの額を分割して納付する。すなわち課税対象となる取引が納税義務者により行われるたびに、生産流通の各段階で納税義務が発生する。輸入品には国内製品と同一に課税されるが、輸出品については課税されないのみならず(そしてこの点が仕入高税との相違点であるが)輸出品価格の中に入っている前段階までの税額を還付することができるメカニズムを内蔵している。

つぎに付加価値税債務の認識時点についてみてみよう。まず財の引渡し時期については次のように定めている(第7条①～④)。

(イ)財の移転を伴う場合①②いずれか早い時。

①移転のとき

②引渡しを受けた者がその財を使用できる時から3ヶ月を経過したとき

(ロ)財の移転を伴わない場合

引渡しを受けた者がその財を使用できるとき。ただし引渡しをする方も受ける方も納税義務者の場合とは請求書(Invoice)を発行した日であるから財の引渡しよりも早い時点もありうる。

その他財の引渡しが有償で行われ、対価の一部又は全部が財の使用時に確定したり支払われる場合の時点は規則により定められる。また一定期間継続して財が賃借される場合はその期間中引続いて財の引渡しが行われたものとみなす(第七条⑤)。サービスの引渡しについては原則として当該サービスが提供されたとき。ただし当該サービスを提供した者が請求書を発行したり代金を受領した場合はその発行日又は代金受領日を引渡時点とする。サービスの引渡しが有償でかつその対価の一部又は全部が定期的に又は一定期間終了時に決定あるいは支払われる場合の引渡し時点は規則により決定する。一定期間継続してサービスに提供される場合は当該期間中引続いてサービスの引渡しが行なわれたものとみなす(第七条(6))。

財やサービスの引渡し場所は付加価値税の場合、輸出を免税とする建前からそれが国内で行われたか、国外で行われたかの判定はきわめて重要である。これも財とサービスに区分して決めている(第八条)。

(イ)財が国境を越えない場合、その財が国内にあれば引渡し場所は国内で行われたものとし、その財が国内になれば国外にて引渡されたものとする。

(ロ)財が国境を越える場合、財が国内から外国へ移転される場合。国内において引渡しが行われたものとし、財が外国から国内に移転される場合は国外において引渡しが行なわれたものとする。

- (ハ)サービスの引渡しが国内又は国外のいずれで行なわれたか判断し難い場合又はサービスの引渡しが国内及び国外の両方で行われた場合、サービスを提供する者が事業所又は主たる事務所を国内に有する場合は当該サービスの引渡し場所は国内とし、国内にない場合には引渡し場所を国外とする。ただし国内にある支店や代理店を通じて事業活動をしている場合は国内に主たる事務所を有するものとみなす。
- (ニ)国内と国外の二地点間の輸送サービスについては当該輸送サービスのうち国内における輸送は国内をサービスの引渡し場所とし、国外における輸送は国外で引渡しが行われたものとする。
- (ホ)国内の二地点間を移転する財がその移転の過程で一度国外に出国し、その後再入国する場合には当該出国及び再入国については国内からの移転又は国内への移転として取扱わないものとする。

2. 納税義務者

付加価値税の納税義務者はスケジュール第一に定める規定に該当する場合は登録しなければならない。この納税義務者は法人のみならず個人、組合 (Partnership) 及びその他広義の事業活動や専門職業活動に従事する団体も含まれるが被雇用者は含まれない。しかも対象となる納税義務者でもその登録義務は課税対象である財やサービスの引渡しが一定額を超える場合に発生する。すなわち

- (イ)3ヶ月を一単位とした各期間中における課税引渡し総額が次の金額をこえる場合はその期間終了後に登録義務が生ずる。

3ヶ月間	課税引渡し総額	1,750ポンド
6ヶ月間	課税引渡し総額	3,000ポンド
9ヶ月間	課税引渡し総額	4,250ポンド
1年	課税引渡し総額	5,000ポンド

- (ロ)将来の年間課税引渡し総額が5000ポンドをこえると信ずるにたる十分な理由があるとき。ただし過去2年間課税引渡し総額が毎年4000ポンド各3ヶ月間のそれが1250ポンド以下とか翌年の見積り総額が4,000ポンド以下である

十分な信証を当局が得た場合この規定からみると零細小売業者の場合年間5000ポンドの売上はないと考えるとこれら小規模企業の多数のものは対象外になる。付加価値税が導入される予定の1973年4月1日に登録義務を負うことを知っている者又は知りうる者(年間引渡総額5,000ポンド以上予定者)は本年(1972年)9月以降にその事実を知ってから10日以内に当局に通知し、通知をうけた当局は1973年4月1日から効力が発生するように登録をする。それ以外の人は当局への通知義務は3ヶ月間課税売上(厳密には引渡し)総額が上記(i)に該当した場合、その3ヶ月間終了後10日以内にその旨を当局に通知し当局はその期間終了日以後21日以内に登録することを要する。付加価値税導入後に(ii)のような予測が行われる場合はその予想年度が始まる前に当局に通知し、その年が開始する日または当局との合意の上でそれ以前の日から効力が生ずるよう登録する。

営業を廃止する既登録者は廃止日前10日以内に当局に通知し、当局はそれにより登録を取り消さねばならない。このほか、ゼロ税率の適用を受ける場合はその旨当局に申請すれば登録しないことが適当であるという十分な信証が得られれば登録義務は免除される。さらに登録義務がない、又はないと考えられる者が当局に登録してほしい旨申請し、当局がこれを適当と認めた場合にはその者を登録義務ある者として取り扱う。本来登録義務のない人が記帳義務が課されたり、請求書を作成したりしなければならなくなる登録を希望するのは年5000ポンド以下の小規模企業者の場合売上に対する付加価値税は免税となる代わりに自己が仕入れた財やサービスに含まれている付加価値税額の還付を請求することができないためである。このような小規模企業者は自己にとって有利であると考えれば自主的に登録できる。

登録手続は1972年10月に開始されるが登録義務者には関税消費税庁から付加価値税の解説書と通知するための用紙が配付される予定となっている。法人の登録にはかなり弾力的な措置が認められ、たとえば関係会社グループは一事業者として登録申請でき、また一会社が各部門ごとに別個に登録申請することも

できる。

3. 計算方法

付加価値税の付加価値という用語は経済学者が使っている付加価値概念とはまったく別のもので究極的には課税標準に適するというよりもむしろ徴収方法に適するよう用いられている。付加価値税は生産分配の各段階における売上にもとずいて徴収されるが仕入業者に対して仕入に際して支払った税額は売上に対する税額から控除することにより回収することを認めている。消費財購入者や用役の最終購買者は納税義務者ではないが、その税を前転させることができないため税の負担者となる。そこでイギリスに導入される付加価値税の具体的な計算例を示す第6表を例示してみよう。

第6表 付加価値税の課税方法

付加価値	販売段階	1	2	3	4	5	6	
		税引仕入価額	税引仕入価額	税込売上価額	税額	税額控除	納付税額	
100	原料供給者→製造業者	0	0	100	10	0	10	
100	製造業者→卸売業者	100	110	200	20	10	10	
50	卸売業者→小売業者	200	220	250	25	20	5	
50	小売業者→消費者	250	275	300	30	25	5	
300		消費者への総原価=330のうち、税総額=30						30

これは原料供給者→製造業者→卸売業者→小売業者→最終消費者へと財は流れていく各段階で一律10%で付加価値税が課される例である。各段階での付加価値（第3欄—第1欄）は一番左の欄に書かれており、その10%が納付税額（第6欄）となる。たとえば原料供給者→製造業者へは100の売上が行われると原料供給者はその10%を加算した110の請求を製造業者に対してなし、うち10は納税義務者である原料供給者が納付する。さらに製造業者はこの原料を加工して卸売業者にその生産物を200で売却するとすれば、その10%増の220で請求を行い、うち20は税額とするが既に自己が支払った10を差引いた差額10のみを納付しなければならない。このように各企業は売上価格ではなしに付加価値に

対して税を支払うためカスケード税のように前段階に課された税部分に対して課税されることはなく、他方政府の側から言えば、最終的な税負担は消費者であり、本来税負担者が支払うまでは税収が入らないのであるが、付加価値税の場合は、生産段階から最終消費者の手にわたるまでの各段階でその税を部分的に徴収することが出来る。いわば単段階小売上高税に比べると税収の計上時点がかなり早まり部分的に前取り出来るという税収確保の早期化と確実性が同時に達成出来る。さらに付加価値税はその取引により利益が生れるか否かとはまったく無関係な点は利潤税と対照的である。

さてこの第6表では付加価値合計は300であり消費者はその10%の30を税額として計330を小売業者に支払われねばならない。しかしこの各段階での納付税額(第6欄)の算出方法は二つの方法が考えられる。その一つは税引売上価額(第3欄)から税引仕入価額(第1欄)を控除した差額の10%とみる方法であり、他は売上に対する税額(第4欄)から税引仕入価額の10%を控除して第6欄を求める方法である。前者の場合、売上や仕入は実際上税引ではなしに税込で企業会計勘定上は計算されるため、実際には一期間の総売上から同期間中の総仕入を控除した差額に対して税引10%に該当する $\frac{1}{11}$ を乗ずることにより付加価値税が算出される。

この方法は企業会計組織における売上や仕入勘定をそのまま利用するため「勘定法」(Accounts Methods)と呼ばれ、ときには「売上マイナス仕入法」(Sales less purchases Methods)と呼ばれている。この方法は単一税率が課税される場合、それぞれ別個の売上に対して税を請求することができ、課税期間が等しければ売上や仕入に対する総額に基づいて付加価値税を計算することができる。この方法は理論的には他の方法に比較して何ら異ならないが、実際上は具体的にEC加盟各国のいずれも使用していないため、イギリスの場合もこの方法によらずに次の請求書法(Invoice Method)によることにした。これは税額控除法(Tax of Tax Method)とも呼ばれ、EC各国はすべてこの方法を使用している。その名前から類推できるように、各納税者に対してそれぞれの売上に別

個の請求書の作成と交付を求め、その請求書の上で売上額と付加価値税額を別記する様式をとることを求めている。このように各企業の税額は総売上により請求した付加価値税額から仕入に際して仕入先から受けとった請求書の上に示された付加価値税を控除することにより求められるこの請求書法は EC の指示にもとづく方法でもあった。

第7表 付加価値税の二つの計算方法

販売形態	勘定法	請求書法	
	税込額	税引価額	請求税額
企業A → 最終消費者	110	100	10
企業A → 企業B	220	200	20
企業B → 最終消費者	440	400	40
企業B → 輸出業者	100	100	0
AのVAT請求書	$330 \times \frac{1}{11} = 30$	10 + 20 = 30	
BのVAT請求書	$(440 - 220) \times \frac{1}{11} = 20$	40 - 20 = 20	
VAT総額	50	30 + 20 = 50	

(VAT……付加価値税を表わす……以下同様)

第7表は勘定法と請求書法と比較したものである。企業Aは輸入品以外は外部から仕入をしておらず企業Bは仕入のすべてを企業Aから行うものと仮定している。勘定法では企業Aの売上勘定合計の $\frac{1}{11}$ がAの要納付額であり、企業Bの売上から企業Aの仕入220を控除した額が企業Bの要納付額である。このA、Bの総額は50となる。それに対して請求書法の場合、企業Aは企業Bと最終消費者それぞれに対して請求した税額を払わねばならないが企業Bの場合輸出は非課税であるから最終消費者に対する売上400に対する税額40より企業Aからの仕入に対する税額20を控除した差引20を納付しなければならない。国に納付される付加価値税総額は変わらない。

4. 税率

税率の決定についてはまず単一税率か複数税率かという問題の他に獲得しなければならない税収額に関連して決められなければならないということである。

ことにイギリスのように、これまでどちらかといえば直接税中心の体制で従来の一部の税を廃止したり減税したりして新しい税を導入するにはつねに、これまでの税による減収税額が新しい税により、より低い税率でかつ徴収管理事務がより簡単化されることが望まれる。さらに付加価値税はこれまでの国内のみの課税制度ではなく、貿易の自由化やECの広域経済圏内等で脚光をあびてきたようにきわめて開放経済志向型の税であるので、海外の課税状況も参考になる。たとえば現在ヨーロッパにおける付加価値税の標準税率は大体11%~20%の範囲がほとんどで、フランスのみが23%の税率を用いている。1970年~71年のイギリスの現行税制度における税収入は第8表の通りである。実際には理論上計

第8表 現在の税制からの税収 (1970~71見込)

所得税	5.653百万ポンド
法人税	1.900
タバコ、飲料、油税	3.445
仕入高税	1.260
選別雇用税(純額)	588*
自動車税	431
他	851
税収合計	14.128

* 個人部門及び公共会社からの正味税収
(出所 Financial Report 1970~71年度)

算された税収を100%あげることにはできないが、その点を無視して第一次的接近としてラウンド数字で計算すると「1969年のイギリスの消費者支出のすべての項目について一率10%の税率で付加価値税が課せられると同年の物価で年税収は22億ポンドになるであろう。」と述べている^③。すなわち1%の税率では2億2千万ポンドである。1969年における消費者支出に対する課税(タバコ、飲料、油税および仕入高税)は約47億ポンドであり、この消費者支出に対する税と完全に代替するにはすべての仕入高に単一税率の付加価値税を適用する場合21%を下ることはできない。仕入高税と選別雇用税が廃止され、少なくともその税

③ N. E. D. O. op. cit., para 5-6.

取分（1970～71年の税収見積では合計18億5千万ポンド）のみを付加価値税でまかなうとするならば同じく約9%までで同税収を得ることが出来る。特定の支出が社会的政治的行政的理由から付加価値税が免除されれば税収はそれだけ減少するし、軽減税率や優遇措置も同じ配慮が必要である。奢侈品に対して高い税率が適用されれば逆の効果を生じよう。法案では基本税率を10%として財やサービスの引渡価格や輸入品価格に課税する旨定めたのは上のような税収の計算からも根拠があるといえよう。1973年4月1日の実施前に制定する命令により、この基本税率10%の代わりに下限7.5% 上限12.5%の範囲内の税率を定めると±2.5%の弾力性を基本税率に与えている（第九条④）。さらに実施後1年間の影響に対処するため、施行日から1年以内の間は実際に適用されている税率の上下20%の範囲内で変更できる権限を当局に与えている（第九条⑤）。法案では一応基本税率10%による単一税率を原則としているが、規定上はいつでも複数税率を採用することができるようになっている。もともと付加価値税導入の第一条件としては先にものべたように導入するならばできるだけ簡単な型でとの要望があったので、単一税率が採用せられる可能性は十分あった。あきらかに単一税率は行政上非常に簡単で理解や照合しやすく、その帰着は各種の支出間で中立的であるといわれている。しかしこの意味での中立性は必ずしも無制限に長所であるとは言い切れない。というのは社会的反応や重点的政策、個人の費用の画一化をもたらす等の他の機能の必要性を十分知らねばならない。

税制改革を考える場合、現在の租税構造の特徴や社会的経済的政治的力に対して考慮しなければならない。本来差別的または選択的間接課税の理論は古くからイギリスに根づき、広く認められており、人々の心の中にも實際上確立している。廃止される選別雇用税などはその典型と言えよう。むしろこのような選択性を付加価値税の中に含める必要があるとさえ思われる。その方法としては次のようなことが検討された。

(イ)付加価値税は単一税率によるが、他の税により選別性を与える方法である。

たとえば10%の単一税率で付加価値税を課するが、免税や税率ゼロ適用物

品を除いてタバコや飲料，炭化水素油税に対する税により差別を与える。

(d)必要と考えられる差別をすべて行なえるように工夫された多段階税率の付加価値税

(e)多段階税率の付加価値税が一部の選択性を与え他の税が残りの部分を満す方法。

(f)の場合，仕入高税が廃止されたが間接税収の大半を占めるタバコや飲料，ガソリン税の税率が適当に調整されなければ付加価値税は追加的な税という印象を与える。(d)の場合，現存の選択性の実情からみて，その度合が実質上かなり縮小されなければ行政上の困難の増加と複雑な税率構造をもたらす。国家経済開発庁 (N. E. D. O.) の結論では (e) の特殊形態が今後における実際の現実的制度と考えていた⁴。

5. 課税標準

課税標準は言うまでもなく請求書に記載された財やサービスの引渡価格（売上高）で，その他の税や課徴金は含まれるが，付加価値税そのものは含まれない。その価格決定は次のように決められている（第10条）。

(i)引渡しに金銭を対価として行われる場合の引渡価格は当該対価（付加価値税以外の税を含む）に等しい額。

(ii)無償引渡し又は対価の一部もしくは全部が金銭以外のものである場合における引渡価格は公開市場における価格。（公開市場における価格とはこの引渡しに金銭を対価として行われた場合，対価決定に何らかの影響を与える特別の利害関係のない者が付すであろう価格）

(iii)金銭を対価とする取引の一部として財又はサービスの引渡しが行われる場合の引渡価格は当該対価のうち当該引渡しに正当に帰属する部分に相当する額。

(iv)輸入した財はその価格の次の合計額とする（第11条）。

(1)1952年関税消費税法第 258 条に規定する関税の課税標準価格

⁴ N. E. D. O. op. cit., para 5-8, 9.

(2)当該財に課される関税又は1952年関税消費税法第35条（再輸入の場合の関税の免税）の規定に基づき免除される関税の額。

(3)1956年砂糖税法第7条の規定に基づき輸入財に課される付加税。

1964年農業園芸法第1条に基づく賦課金。

1972年欧州共同体法第6条(5)の規定により輸入財に課される額。

(ロ)に似た例として納税者が納付税額を少なくする目的で財やサービスの引渡しを故意に低い価格で取引した場合、このようなことが今後発生すると予想されるときは税収確保の必要性から当局は文書により引渡価格は公開市場における価格を下回ってはならない旨命令することができる。割引販売契約に基づいて財の引渡しが行なわれる場合は契約書に記載されている現金価格を当該財の引渡価格とする。支払が即刻又は一定期間内に行われることを条件として財やサービスの割引販売が行われる場合の引渡価格は対価の支払が現実にとどどのように行われたかを問わず、割引価格とする。財やサービスが商品引換券で行われる場合には付加価値税は課税されないが券面額以上の財やサービスが購入されたときはその超過分は課税される。自己消費や贈与の場合の引渡価格は当該贈与した者が当該財やサービスを購入した原価とし、もしその原価が10ポンド以下の場合には引渡価格はないものとみなす。ホテル、宿屋、下宿屋、その他これに類する宿泊施設によるサービスの提供が長期滞在で4週間を超えた場合、4週間を超えた期間内に提供されたサービスについては20%以内の割引をすることができる。

6. 減免措置

付加価値税の減免措置にはその対象から分類すると特定の財やサービスに対するものと小規模企業者や輸出業者など特定の者に対する減免とがあり、他方方法から分類すると、免税、ゼロ税率、軽減税率の適用やそれらの組合せたもの等がある。言うまでもなく、付加価値税は一般消費税であり減免措置はたんに税収を減少させるのみならず、行政上の管理徴収を複雑にする。一定の税収を確保するには減免措置により減少した部分は相対的に他の人々の負担を増大

させる。減免措置が特定のものに認められると競争商品や競争事業者に影響を与え、付加価値税の長所の一つである中立性を侵すことにもなり、減免措置を認めることは厳格な基準により判断されねばならない。しかし、反面一般課税の新しい税が導入される場合すでに複雑に分岐した経済に適用するには多種少額の取引活動をすべて把握するためには税収以上の行政費が必要となる。このような場合は減免措置を認めた方が良く、そうでなければ現実的に受け入れられない。そこでつぎに方法別に減免措置をみてみよう。

(イ) 免 税

ある取引が免税となると、たとえその取引が行われても当局に対する租税債務は生じない。その代わり付加価値税の場合はそのメカニズムから免税取引を行う事業者は免税取引の財やサービスの仕入や輸入に際して支払い済の付加価値税部分の控除はできない。生産、流通の各段階で行われる前段階税額控除制度が他のカスケード型よりもすぐれている長所と考えられているが、免税制度はこの控除を中断することになる。他方顧客に対する販売価格を自由に引き上げても需要がある場合、免税の財やサービスを供給する事業者は仕入や輸入に際して支払った付加価値税部分だけ販売価格を引上げるにより、前段階での支払税は販売価格の中に「隠れた税」となる。免税財や免税サービスを購入した納税義務者はかかる「隠れた税」を控除することができない。したがって付加価値税制度の場合、免税は必ずしも有利であるとは言えない。しかし最終消費者にサービスを提供する者の付加価値税を免税する場合は簡便な手段となる。免税取引のみしか行っていない事業者の場合は登録する必要はなく、記帳義務やインボイスの作成、等の事務手続が簡単化し、他方これを受けとる行政面においても事務の節約となる。

法案では免税についてはスケジュール第五に掲げる財やサービスの引渡しは免税とするとしか定めていない(第13条)。スケジュール第五では次の8グループを掲げている。1. 土地、2. 保険、3. 郵便、4. 賭博、とみくじ、

5. 金融, 6. 教育, 7. 保健, 8. 埋葬

付加価値税は財やサービスの流れに対する課税の方法としては適当であるが、通貨や証券の流れに対する課税の方法としては適当ではない。EC各国でも金融機関が行うサービス活動については免税となっており、その代りこれらのサービスに特別の税を課している。イギリスでも行政上の理由から生命保険、証券取引、銀行等の金融取引に対しては免税にした。医療（保健）や教育におけるサービスも同じ理由の他に、前段階の仕入とは何かという点で複雑な問題が生ずるために免税にしている。ほとんどの事業者はその事業活動全体について課税されるか否かのいずれかであるが、免税取引と課税取引の両方を行う事業者は仕入にかかった税額をこれら二種類の引渡しに対応するよう配分する必要がある。けだし、課税取引に関連した仕入にかかる付加価値税は控除しうるが、免税取引に関連した仕入の付加価値税部分は控除できないからである。特定の仕入と特定の売上とを関連づけることが可能な場合もあるが、そうでない場合には仕入にかかる付加価値税のうち控除が認められる割合を決定するために特別の規則が必要とされる。この割合は一課税期間中において、課税対象物品の売上が総売上に占める比率によって仕入にかかる税額の控除を認める方法で「比例配分の原則」と呼んでいる（第三條④）。この「課税対象物品の売上」は輸出等ゼロ税率が適用されるものや「課税使用」が含まれる。この比率は仕入総額にかけられた総税額に占める控除可能税額の割合を示すのであるが、この比率が現実と大きく乖離している場合、課税対象物品の仕入にかかる税額が総仕入額に占める比率等を参考にしてこの比率を修正する必要がある。その割合により仕入にかかる税額のうち課税売上に対する仕入を税額控除するのであるが、これはあくまで暫定的なものである。すなわち仕入にかかる税額のうち最終的に控除できる額は各期の申告書において明らかにされた当該年間の実態に照らして各年末に決定され暫定計算による税額と比較して過不足が調整される。さらに当該仕入にかかる税額が相当期間

にまたがるときは当局がその状況の相違、とくに財またはサービスの種類に応じて異なる取り扱いが出来、必要かつ便宜と考える場合には付随的または補完的な規定を設けることができる。免税取引が規則に定めた額よりも大きくない場合には仕入にかかる税額の課税引渡しと免税引渡しとの配分を省略してすべて課税引渡しとみなして計算の簡素化を認めている(第三条③)。

(ロ)ゼロ税率

ゼロ税率の適用は付加価値税制度にとっては免税よりも大きな恩典をもたらす。ある取引にゼロ税率を適用することは、その取引自体は付加価値税制度の枠内にとり入れて課税対象としており納税義務が発生するが、税率がゼロであるから実際には何ら納付する必要がない。しかし仕入にかかった税は控除または還付される。輸出は一般にこの方法により税が課されないことになるが、それ以外の取引は厳格に利用しうる場合を制限する必要がある。ゼロ税率の適用は課税範囲を縮小させることと同じ結果をもたらすのに税収は確保できないのに、これらの事業者を登録し規制するための管理費用はさげられない。他方納税者も記帳義務を負い定期的に申告も行わねばならない。法案では輸出の他、スケジュール第四に列举された次のような財やサービスに対してゼロ税率を適用するとしている(第12条)。1. 食糧品, 2. 水, 3. 書籍等, 4. 新聞広告, 5. ニュース報道, 6. 燃料およびエネルギー, 7. 建物の建築等, 8. 外国の事業者に対するサービスの提供等, 9. 運輸, 10. 移動家屋またはハウストレーラー, 11. 金, 12. 銀行小切手, 13. 処方箋にもとづく医薬品。

水や食糧品についてはそれまで仕入高税が課されていたものを除く大部分は実質的には付加価値税を免除されることになるのは、これまでイギリスの課税の一般慣習によるものに他ならない。ゼロ税率は本来納税義務者に最大の利点を与えるためそれを乱用する危険性がないではない。たとえば国内で売却されるものを輸出取引とみせかけて税率ゼロを適用したり、当

局の定めた要件が満たされない場合であるのにあたかも満たされたかのごとく報告する場合である。このような場合、正当な理由なしに輸出されたはずの日以降に当該財が国内で発見されたり、このような事実が明らかとなったときは、その財を没収するとともに、その財の引渡しを受けた者または財の所有者からゼロ税率を適用しない場合の税額を徴収すると定められている（第12条⑥）。

(イ) 軽減税率

税率を標準税率一本で運用することは行政上簡素化されるが、しかし実際には何らかの軽減措置を税率で行う場合軽減税率の問題が生ずる。この軽減税率を用いる方法はフランスをはじめ EC 各国においても利用されているが、この場合仕入にかかる税はたとえ標準税率で課税されていたとしても全額控除出来る。法案では特定の中古品に対する減免措置として税の軽減を認めている（第14条）。一般に中古品に関する特例はないため、納税義務者が事業の一部として継続的に行う中古品の販売に対しては付加価値税が課される。しかし自動車など税額計算を別の基準によることが妥当と考えられるような場合、当局が定める要件を満たさざりその財の引渡しに対して課される税を軽減することができるが、直前段階の税額を超えることが認められていないのでつねに還付が生ずることはない。

(ロ) 小規模事業者、小売業者に対する減免

これまでは減免の方法によりそれぞれの措置をみてきたが、次に一般間接課税を導入するに際して行政管理や納税者の事務の複雑化から各国とも問題となる小規模事業者に対する減免を検討しよう。

まず納税義務者として登録する義務が生ずるのは課税対象となる財やサービスの売上が年間 5,000 ポンド以上であるから、小規模事業者とはそれ以下の販売高の場合をいうといえよう。これらの小規模事業者は財やサービスの仕入は税込みで仕入ねばならないが、売上については記帳義務もなく、付加価値税を計算したり請求したりする必要もない。その反面税額の

控除や還付も生じないが、もしかかる控除を受けた方が自己にとって有利と考えれば自主的に登録することが出来る。このように課税売上が一定額以上のものに限定することは記帳義務から解放することになるが、その基準となる一定額は

(イ)課税の結果納税者や税務当局が負担しなければならないコスト。

(ロ)予想される減収額。

(ハ)付加価値税を免税される者と競争関係にある者との競争条件の配慮等により決定されねばならない。

この免税点の設定の方法には課税財の売上高による場合のほか税額による場合もあるがイギリスは前者を採用した。小売業者が行う財やサービスの課税引渡しに、標準税率の適用される財とゼロ税率が適用される財との両方を取引する場合、記帳処理を簡略化するためその税額計算については次の特例を認める権限が規定されている。すなわち仕入について標準税率またはゼロ税率ごとに区分し、それにもとづいて売上にかかる税額を推計することが認められており、この場合には売上について詳細に記帳する必要はない(第30条)。

7. 管理事務と徴収

課税対象となる財やサービス(ゼロ税率が適用されるものを含む)の売上高が年間5,000ポンドをこえる全事業者は関税消費税庁に登録し、その売上にかかった付加価値税額を計算しなければならない。この納税義務者が国内において財やサービスの引渡しを行なう場合にはその取引に対して課される付加価値税について記帳を行い、その引渡先が他の納税義務者であるときは課された税額その他必要事項を記入したインボイスを相手方に送らねばならない。税額の計算は特定の課税期間ごとに一定の方法で、定められた期限内に計算され納付されねばならない(第30条)。このため納税義務者はすべて当局の定めるところにより記帳しなければならない(第34条①)。この帳簿は当局の定める3年以内の期間保存しなければならない(第34条③)。資本財取引に関する帳簿は3年を超え

6年以内の間保存しなければならない(第28条⑨)。マイクロフィルム等により帳簿に記載された内容を写して保存しているときは帳簿そのものの保存義務は免除される(第34条④)。各課税取引に関し納税義務者に発送されるインボイスについては特定の様式はないが、課税に関する事項(財やサービスの種類、数量、および価格ならびに税率および税額)が記載されているほか、書類の有効性を立証し、財やサービスの売主と買主名を確認し、かつ当該取引にかかる税額支払期を明らかにするための必要な事項が記載されたものでなければならない。インボイスを発行したものはその控えを保管するとともに納税義務者も送られてきたインボイスを保管する必要がある。このことにより自分の申告書で仕入の税額控除が出来る。納税義務者でない者が付加価値税額を別掲したインボイスを顧客に送ることは犯則行為となり、罰金が課される。課税期間は標準的には3ヶ月とし、各課税期間の正味税額の納税は1ヶ月の猶予が認められる。申告書も3ヶ月ごとに提出されるが、その提出時期を調整して申告書総数が3分の1づつ各月に提出されるように定められる^⑤。恒常的に還付となる場合は早期還付をうけるため課税期間を1ヶ月に短縮することができる。すべての納税義務者は事業状況が変化した場合などに報告義務が課されているが(第35条①)当局が必要と認めた情報については損益計算書や貸借対照表等の書類をも含めて提出しなければならない(第35条②～④)。また誤謬や不正があると認められるときは適宜その財の見本を採取する権限が与えられており(第36条)その権限を行使するために必要と当局が認めた場合には事業活動に使用されている構内に立入ることができる(第37条)。もし犯則行為が行われる疑いがある場合や、その証拠を構内で発見できそうな疑いを十分裏付けられる場合、宣誓付きの情報について信証が得られれば治安判事が令状を発行し、14日以内なら構内を立入し証拠物件を押収することが出来る。税の徴収はインボイスを発行した者から徴収されねばならない(第33条)。もし納税義務者が税額を納付しない場合や納税を拒否する場合は、当局は家具その他動産を差し押えるとともに当該差押動産

⑤ V. A. T. White Paper sec. 16.

を処分することが認められている (第33条⑤)。

8. 犯則と罰則

付加価値税法に定められた規定に違反したものの受ける罰則は次のようなものがある (第33条)。

(イ) 1,000ポンドと税額の3倍のうちいずれか大きい額の罰金もしくは2年以下の懲役または併科する場合。

(1)故意に不正な租税回避を行ったり関係する者。

(2)欺むく目的で重大な点に偽りのある書類を作成、提出、送付、利用する者。

(3)情報を提供するに際して重大な点に偽りのあることを知りながら陳述する者又は自ら偽りの陳述をする者

(4)犯則行為をおかしたかを承知しているか否とにかかわらず上記行為を行った者

(ロ) 1,000ポンドと税額の3倍のうちいずれか大きい額の罰金を科する場合。

(1)財やサービスの引渡しや輸入にかかる税が免れることを知りながら財の取引を行う者や財やサービスの提供を受ける者。

(2)登録義務を履行しない者や当局に対して納付すべき税額の担保を提供しない者。

(3)法律により納税義務者としてインボイス発行が認められている者以外の者が本税として取り扱われるべきものとしてある金額を記載したインボイスを発行した場合。

(ハ) (10ポンド+不履行日数×10ポンド) の罰金が課される場合。

(1)記帳義務や情報提供、資料作成の義務違反の者。

9. 異議申立機関

納税者と当局との間に紛争がある場合、できるだけ迅速低廉かつ手軽に解決できる機構が必要である。当局の決定を不服とする者は付加価値税に関する独立した裁判所(付加価値税裁判所)に異議を申し立てることができる(第40条)。

この裁判所はイングランド、ウェールズ、スコットランド及び北アイルランドに設立される。この裁判所には継続して10年以上弁護士を務めた人のうち大法官が任命した長官がおかれ、長官または長官が選んだ人が裁判長となる（スケジュール第六）。具体的な裁判は裁判長だけまたは裁判長と1人か2人の裁判官から構成され、2人の裁判官の場合は多数決で、裁判長と裁判官が1人の場合に両者の意見が分れると裁判長の決定が付加価値税裁判所の決定となる。付託された事項についての事実認定はこの裁判所しか行なえないが、この裁判所の決定があった後、法律問題については通常の裁判所に訴訟することはできる。

お わ り に

これまでイギリスの付加価値税の導入直前の租税構造と導入される予定の付加価値税の法案についてその概要をみてきた。どちらかといえば直接税中心の体系構造を示すイギリスに付加価値税が採用されるには多くの問題があるが、従来財に課されていた仕入高税とサービスに課されていた選別雇用税が廃止され、代わりに付加価値税が導入されることは納税者にとっての負担感を和らげるであろうし、また何よりもEC加盟に伴う統一税制の要請という、いわば外部的強制が何にもまして強い刺戟になった。とくに近年のポンドの価値下落を招いた国際収支の悪化原因はわが国と同様輸出に頼らねばならないイギリス経済にとって付加価値税が輸出品にはかけられず、国境税調整により間接税部分だけ低く輸出することが出来るのは副次的とは言え経済的競争に大いに貢献すると言えよう。今後はイギリスの直接税と間接税との比率は均衡のとれたものとなるであろう。しかし付加価値税が導入される時期にどの程度物価への影響があらわれるかが一つの見ものといえよう。