

付加価値税の行政と会計帳簿

小 森 瞭 一

はじめに

新しい税が導入される場合、理論的・政策的にいかにもその妥当性が実証されたとしても具体的に制度として確立するにはその税の徴収管理がきわめて重要な要素である点を見のがしてはならない。げんに古くより租税の原則の中には、その徴収や管理についての1項が必ず入っているのは周知であろう。しかし今日のように複雑で高度に発展した資本主義経済においては、一方的に徴収する側からの管理行政のみでは片手落ちであって、納税者である企業の会計組織、取引慣習や会計処理実務を無視することは出来ない。

付加価値税の場合、納税者は生産・流通過程の企業が代位納付する間接課税であるから最終消費者段階に課するよりも比較的数値の正確性や信頼度も高まり、後日調査においてもその資料は商法等他の法律規制により幾分整備され保存されている場合が多い。しかしそれだけに納付者は付加価値税導入以前にすでに記帳してきた会計帳簿やその数値をそのまま利用し、新たにそのために記帳する手間の増加や申告の義務をきらう傾向がある。

小稿は1973年4月に新しく付加価値税を導入したイギリスを中心に付加価値税の行政管理上の問題の一部とその帳簿様式・申告書様式等をみる。イギリスの導入に際してはすでに実施しているEC各国の実情が参考とされたのは当然のことであるが、小稿ではこれらEC各国の紹介をするものではないから、主として比較するため当時参考とされた範囲内に限って、それらをも記述するに止めている。なお、小稿はいわゆるオイル・ショック以前の期間における資料

に限定していることを注記しておく。

I 付加価値税の行政的特徴

付加価値税を運用する場合の行政において考えられる特徴の1つは財政政策手段としてこれを利用する場合にいかなる効果を発揮することができるかという問題と他は租税制度として管理していく場合に、その税のもつ諸特性からどのような組織や事務処理を要するかという問題がある。そこで以下これらについて検討しよう。

1 財政政策としての特徴

付加価値税を政府の財政政策の手段として応用することを試みるには少なくとも次の点があげられよう。

(1) 課税標準が広いため一般売上高税として巨額の税収をあげるの政府に実質的な行動の自由を与えるのみならず総需要の抑制手段となる。このことは課税標準が狭い消費税やすでに高い限界税率で課税している所得税に依存するのに対して相対的に政策に必要な財源を豊富に調達できることを意味するのみならず、一般税であることからすべての財や用役に等しく課税されるため免税製品を選択する機会を与えない。このことから付加価値税は総需要に対して、より有効な規制的手段となる。個別消費税やイギリスの仕入高税のような単段階売上高税は特定の商品や特定段階の需要の抑制手段として用いられる。特定の生産要素がボトルネックとなって供給を制限し、そのために価格を高騰させるような場合にはかかる選択的な課税を行なうことによりその需要を抑制し全体的な国民総生産の成長を犠牲にしないで安定性を求めることができる。しかし特定のボトルネックによる供給制限というような特殊な環境以外ではかかる選択的課税は有効な需要抑制にはならず、特定であるがゆえに、その効果は大きくなく、また指定を誤ると逆効果をもたらす。今日では財政政策とか、景気対策という場合は一般に総需要を対象としており、特定商品の需要は考えておらず、波及効果や乗数効果はその考えを無意味にする。付加価値税はこの点

広範囲であるため効果は大きく、たとえば税率アップによる税収増加は企業の流動性を圧迫し、それが生産の輪を縮小し投資需要を減少させる一方、税負担増加による消費者価格の上昇は最終消費需要を減少させる。その結果付加価値税の変化は選択的課税に比較して特定の産業や商品を差別することなく即座にかつ広範囲で強い影響をもつ。

(2) 景気対策としては不安定 (Destabilizing) 効果がある。

投資は経済における最も変動しやすい要素である。もし投資が下落した場合、投資に対する税額控除は下がり付加価値税の税額は上がる。その結果、投資が減少する。一般に経済活動の活発でない時期には付加価値税債務は増加する。このように付加価値税は需要が縮小し失業が増大する投資意欲減退期に租税債務を増加させる効果をもつ。もし付加価値税が法人所得税を減税する代替として導入される時、ビルト・イン・スタビライザーとしての有効性は一層複雑である。「付加価値税は法人所得税よりも自動安定性 (Automatic Stabilizer) はより弱いであろう。というのは、利潤は付加価値よりも景気変動の影響に対して敏感であるから¹⁾。」

しかしこの見解は単純にそう断定することができない疑問がある。すなわち法人所得税よりも付加価値税の方がより一層自動安定力をもっているか否かは転嫁の過程がどのようになっているかによっている。A. A. Tait 教授は次の4つの場合を区分して想定している²⁾。

- A 付加価値税が後転し生産要素に転嫁されるならば投資は完全に異なったもの (Exogenous) と考えられ、また産出高の関数とも考えられる。2つの税の自動安定機構としての相対的有效性は確かでない。
- B もし付加価値税が前転し、投資が産出高と同様に短期の利潤額により決定されるならば、付加価値税は利潤税より安定性が少なくなる。
- C 付加価値税が前転し、経済が完全雇用の場合、付加価値税は利潤税より

1) O. Eckstein, *The Role of Direct and Indirect Tax*, (N. B. E. R.) 1964, p. 247.

2) A. A. Tait., *Value Added Tax*, (London) 1972, p. 140.

も安定性は高い。

D 付加価値税が前転せず利潤に吸収されれば、利潤税よりも安定性を欠くようになる。

このように法人所得税と代替する付加価値税は転嫁の過程や雇用の状態に依存しているため必ずしもビルト・イン・スタビライザーとしての有効性を確定することはできないが単段階売上高税と代替するときはビルト・イン・フレキシビリティを改善すると述べている³⁾。

(3) 仕入に対して支払われた付加価値税は税額控除され、租税債務と相殺されるが、この政府に対する還付請求としての税額控除を利用したやや微妙な財政政策が考えられる。

A 税額控除を要求する期間を変更する。もしその期間が延長されれば企業により政府に対する無利子の貸付金が増大することになりデフレ的となる。逆に短縮されれば、貨幣供給の増加を意味しインフレ的となろう。

B 資本財に対する税額控除の要求期間を変更することができる。もしこの期間を延長すれば投資を弱め、短縮されると投資を刺戟する。

一般に税額控除は前月分を当月の租税債務と相殺する方法がとられている。この税額控除が行なえる期間を延長して数ヶ月遅らせてしか請求できないとすれば、それだけ企業の運転資金の回転を遅らせ流動性を圧迫する。このことは買掛金の支払期間の延長など企業間信用の拡大にもなるが、資金繰りの面からは規制する手段となろう。これに関する1つの例として割賦販売がある。割賦販売では商品が引き渡される時点から通常の販売と同様に全額の税額控除が請求できる方法と、毎月の回収額に応じて税額控除する方法とが考えられる。もし政府が引き渡し時点で税の全額支払を要求すれば当然前者が認められる。後者の場合は売上の租税債務も分割計上が認められるべきである。財政手段として使われる他の調整は税額控除が租税債務を超過した場合の繰延期間である。

3) *International Bureau of Fiscal Documentation; European Taxation*, Vol. 7, July 1967, p. 195.

これは国により異なる。たとえばフランスでは緩和規定 (Buffer-rule) により超過した税額控除は無制限に繰り延べることができるが、租税債務と相殺することができるに止まる。輸出の場合においてのみ、還付することが認められる。ドイツでは 1,000マルク以上の税額控除の超過があったときは還付請求ができる。1,000マルク以下のときに翌月に繰り延べる。イタリアではフランスと同じく数ヶ月間にわたって超過した税額控除を配分することを認めているが、もし税額控除の超過分が歴年末に残れば還付が認められる⁴⁾。これらの種々の使用方法は企業の流動性に対して異なった影響を与える。もし当初ドイツの制度を用いて、多かれ少なかれ超過額を全額還付する方法をとり、後に総額の50%を還付し、残額を翌月に繰り延べるとしたら流動性は圧迫されよう。許容される割合を変化させることによりその圧力を緩和めたり強めたりすることもできよう。

(4) 輸出品に対する還付期間や輸入品の課税時点を緩急する方法。

目的地理論による付加価値税は輸出品については国内輸出業者に国内で課された付加価値税を還付することを認めているが、この還付される時点が、たとえば輸出時より早ければ早いほど輸出を促進させる。輸入品については目的地理論によるかぎり国内と同一税率が課せられるが、輸入品の管理に関しては2つの場合がある。1つは商品が税関を通過する時に輸入品に対して税を支払わせる方法と、他は輸入業者がその輸入品を売却した時に支払わせる方法がある。もし前者によれば税収は即刻入手でき租税回避の機会が少ない反面、輸入業者は国内製品を売る場合に比較して長期間税額を前払しなければならないため国内製品を仕入れるよりも不利となるので輸入抑制となるし、後者によれば輸入業者の転売を正確に認知しうる機構が保証されなければならない。デンマークでは両者の間をとるような形で解決を試みた。すなわち、通常税率 12.5%のとき登録した輸入業者に対しては9%を輸入時に課す方法をとった。この輸入に影響を与える方法としては、デンマークのように税率上で差別を設けて輸入規

4) A. A. Tait, *op. cit.*, p. 141.

制を図るほかに、税率は通常のままであっても支払期間を伸縮させる方法がある。以上のような財政政策手段として種々の機能が付加価値税に求められるが実際の運用例の1つとして、1968年11月ドイツは付加価値税を使ってマルク切り上げを回避したといわれている⁵⁾。すなわち輸出品に対しては全額税額控除を認めないという形で輸出品に課税し、輸入品に対しては国内の生産物と同一税率で課税しないでより低い税率で課税したため輸出は減少し輸入は増加した結果、国際収支上赤字が生じ、それまでの大幅な累積黒字があったため国際世論として強く要請されていたマルク貨の切り上げ要求を抑えることができた。このことはマルク貨をあおってきた投機家に損害を与え、為替レート変更に伴う経済的社会的混乱をさけせしめた(平貨切り下げの場合は逆の方法によればよい)。しかしこのことはマルク切り上げを避けせしめたとはいえ付加価値税の中立性を放棄している。この中立性はいわば付加価値税の長所の1つとも考えられているから、この中立性を犠牲にすることは問題がないわけではない。論者によれば、このような場合はむしろ為替レートを直接変更せしめるべきであって、いたずらに付加価値税で調整することは正常な経済発展を歪曲させるのみならず国際間の税制による競争は国際取引を無秩序なものにするといわれている。国際間の経済力の差異として表われてきた大幅な国際収支の慢性的黒字や赤字はむしろ為替レートの直接の変更により行なうのが最も効率が高い。ヨーロッパのように長い国境線をもっている国では他の通貨に対する自国通貨の購買力の変化をさけることが非常に困難なため、もし税制によりそれを調整する場合には租税回避を誘発させることになる。

2 管理上の特徴

付加価値税を採用することは他の租税と比較して管理上次のような長所があるといえよう。

(1) 租税債務を容易に知ることができる。どの生産・流通段階においても製品に含まれる税額がどれだけであるかを容易に計算することができる。これは

5) A. A. Tait, *op. cit.*, p. 142.

輸出入に際して、国境税調整が正確に行なわれ、G. A. T. T. 規約における輸出品の税の還付計算に際してもその正確さについての批判は生じない。目的地理論にもとづいて輸入品には国内製品と同一税率を課する場合にも輸入品に課すべき類似国内製品の課税率を決定することは困難ではない。関税障壁を除去して国際取引を拡大せんとする最近の自由貿易化への方向や平等な基盤で自由競争原理にもとづく関税同盟を考えた場合付加価値税のもつこの特徴は大いに貢献するのみならず行政上公平かつ簡単化が期待される。他方国内取引については生産・流通過程の各段階でそれまで課された税額が明らかになることは、免税段階で前段階までの税額の還付額を明白にするのみならず、多段階税率の下では財の使用選択に際して税の影響を適切に判断させる。これらの特徴は利潤税である法人税やカスケード型売上高税制度のもつ欠陥でもある。

(2) 中立性

付加価値税は特定の生産方法や流通過程を優遇したり差別したりしないという意味で中立的である。付加価値税は生産・流通の循環を通じて均一に課されるために、生産や流通の連関における1つの段階にのみ課する卸売売上高税や小売売上高税とは対照的である。後者の場合、課税される単一段階には記帳事務や納税手続など事務煩雑が集中する一方、小売段階などのように本質的にそのような制度的事務的設備や労働の貧弱な段階では税額の妥当性をチェックすることは困難となる。この単段階売上高税の場合には課税段階が限られているため相対的に税率が高くならざるをえず、そのため納税者の反感を買い企業は課税段階の指定を免れるため生産・流通の方法や経路の変更を試みるため行政上の問題や脱税が生ずる。たとえば、カスケード型売上高税はその累積的効果のため生産・流通段階の集約化を招き企業の大規模化集中化をもたらす。付加価値税は各段階における付加価値の増差額に一定率を乗じて算定するため特定の段階を差別して高負担にすることもなければそれを回避するための生産や流通過程の短縮化や変形を生じないことから中立的であるといえる。

(3) 不可避性

単段階売上高税の場合課税段階以後の段階で国外から輸入された場合は課税を回避することができるのに対して付加価値税は同じような意味で課税されないですますことはできない。アメリカにおける売上高税の問題点は税率が低いかあるいはまったく売上高税を課していない近隣諸国から国境を越えて入ってくる財については国内の高率の売上高税が課されないため売上高税収が減少することである。

付加価値税の場合、現在 EC で行なわれている目的地理論の下では同じ目的地（消費地）をもつ課税生産物は同じ税負担を負わされているという趣旨から輸出品は免税で輸入品は国内類似品と同一税率が国境にて課されるため近隣諸国との税率の差異や課税の有無による区別はなくなり、同一国内では同一品目については同じ税率の付加価値税が課されることが不可避となり税務行政も画一化され単純化する。

(4) 統計データ提供機能

付加価値税は統計上の情報を提供する点ですぐれておりとくにそれが一般課税であることから国民経済学的統計データが得られ経済政策上の指針決定に役立つといわれている。しかも比較的納税者側から提供されるデータが簡単で少ないにもかかわらず、生産から流通の各段階に流れていく論理的過程がたどれるので統計的データの検証が容易である。たとえばイギリスの最大情報付加価値税申告書 (Maximum Information V. A. T. Return) によると各納税者は毎月次のデータを提出する⁶⁾。

A 納税者のコード No.

- 1) 地域別
- 2) 産業区分別

B 次の区分別に標準証憑上の財や用役の総仕入高。

- 1) 仕入業者のコード No. 別 (国内・海外の別をも区分してある)
- 2) 販売財を示すコード No. 別

6) A. A. Tait, *op. cit.*, p. 132.

3) 資本財を示すコード No. 別

この標準証憑である仕入に際しての請求書 (Invoice) には税引き価額とともに租税債務をも示されているがこれらを別々に示す必要は多段階税率の場合以外にはない。わずかこれだけの納税者からのデータをコンピューターの入力としてパンチすれば次のような経済的情報が提供される。

(i) 各企業の国内総売上

ある企業の仕入は他の企業の売上であるからコンピューター・プログラムで No. X の仕入業者からの仕入高合計を算出するようにしておくことがとりもなおさず X の売上となる。

(ii) 輸出品を示すコード No. は関税を算出するデータを提供する。

(i) と (ii) の合計は総売上高を示す。

(iii) (ii) に税率を掛けると輸出品に対する税の還付税額を示す。

(iv) (i) に税率を掛けると仕入高に対する税額控除額を示す。

(v) (i) に税率を掛けると国内売上からの総税収額がわかる。

(vi) (v) から (iv) を差し引くと正味の租税収入または租税債務がわかる。

(vii) (v) から得られる総売上高と総仕入高との差額は (賃金 + 利潤) に等しい付加価値の総額を示す。この年間合計額から、所得税申告書から得られる賃金給料の合計を控除すると付加価値額から逆算した利潤合計が得られる。この数値は企業の提出する申告書上の利益額に対比すべき国民経済的観点からの利益額となり、ユニークなチェックを行なうことができる。

(viii) 各産業区分毎のコード No. と資本財を示すコード No. とを組み合わせることにより製造工業分類のセンススに従って業種別の投資額を算出することができる。これらは同時に免税となる資本財の大きさを示し、これに課された税は還付されないため (vii) の税額控除合計額から差し引かねばならない。

(ix) コード No. を組み合わせることにより ①地域別 ②生産地の国別 ③生産物区分毎に毎月、四半期、毎年度等売上高を算出することができる。

(x) コード No. により ①産業区分別 ②生産地の国別 ③生産物区分毎に

毎月、四半期、毎年度輸入品を算出することができる。

(7) これらの情報から毎年の投入産出表が作成できる。この投入産出表は産業間の仕入、売上の関係のみならず地域別にも作れる。

付加価値税制度が採用された場合、税務資料からの統計情報の提供に貢献する特徴は次の点にみられる。

A 統計データが新しいこと。

工業生産統計は毎年行なわれているがその数字は集められてから少なくとも数ヶ月しなければ一般に公けにされず、刊行された時点では一般の経営にとっては時代遅れになっていることが多い。現在、企業がその産業においてどのような位置を占め、国民総生産に貢献したか等を知ることは大体18ヶ月から2年間遅れているといわれている。付加価値税のデータは毎月集められるのが原則であるからインプット処理さえ正確迅速に行なえれば最新の統計一覧表を作成することが可能である。このことは年度の途中において政策変更や新しい政策効果の判定を早期に行ないうる可能性を示す。

B 情報間の相互検証 (Cross-reference) が合理的で可能なこと。

付加価値税は生産から流通まですべての財や用役の流れにそって課税され各段階の中断がないため上述(4)のように出てきたデータの前後の関係からその正確性を検証することが合理的であり、情報データの正確性を容易に確信できる。この相互検証性から脱税をチェックするための信頼しうるチェックポイントが生まれる。

C 相互連鎖関係から各種の投入産出表が作成される。

投入産出表は周知のように経済の種々の産業間で財や用役の流れを構造的に分析し産業間の相互依存関係を明らかにする手段であるが付加価値税の申告書によって示されたデータはこれらを作成するのに最も適しており、かつ原資料から直接作成することができるため集計の段階で各種の表が作られる。たとえば最も基本的な投入産出表に必要な基礎データとして縦欄は各産業、最終消費者、政府部門や輸出に向けられた売上高を、横欄には他産業からの仕入、

海外からの輸入を示すことにより産業間の直接取引を把握することができるが、これらのデータは容易に付加価値税申告書から入手することができる。これらの投入産出表は原資料である申告書を種々の形式で集計することにより産業間の間接的関係をも計算できる。たとえば、動力源として石炭から電力への変更はそれらの需要に直接影響するのみならず木材やコンバーターや絶縁材料等各種電気器具の需要にも影響を与える。このような、投入産出表の予測分析は次のような応用が考えられる。

- 1) 消費者の需要水準や構成内容の変化が産出高や産業間の売上・仕入に与える影響。
- 2) 産業間の直接・間接の依存割合の分析。
- 3) 技術的变化が産業間の売上・仕入に与える結果。
- 4) 需要の変化や技術の変化に応じて製品の多角化や開発の潜在的可能性。
- 5) 政府の支出計画やこの支出計画の縮少がその国の産出高や雇用に与える影響。
- 6) 産出高、雇用、輸入、企業間売上の一般的予測。
- 7) 財政政策の変化や単位当り使用費用が相対的価格、需要、産出高に及ぼす影響。
- 8) 産業間の市場分析。

最終の 8) の分析は個別企業にとっては有用で企業の売上高とその産業全体の売上高とを比較することにより市場占有率の増加の可能性や販売戦略に使える。いずれにしても投入産出表による予測は将来の経済構造の包括的なプロフィールを示し、地域開発政策や経済計画の立案に貢献するのみならず経営者の意思決定にも有益な統計的専門的な骨組みを与える。

(5) 租税回避のチェック

租税回避に対するチェックは付加価値税の消極的側面における特徴となっている。それは付加価値税では仕入に課せられた税が税額控除できる点にある。納税者の関心事は仕入に課された税が十分に控除されたか否かという点である

ため仕入の一部を除外することはない。もし仕入の一部を除外すれば税額控除が減少するため相対的に租税債務は増大する。他方売上の過少報告により租税債務の減少を試みるかも知れない。しかし仕入先コード別に申告された仕入高を合計すればその仕入先の売上高と一致しなければならない。この複式簿記的取引の二面把握の恒等式は過少売上報告に対する全体的チェック手段を提供する。もちろんこの方法は十分詳細で正確な統計情報の処理が前提であり、もしこれが十分でなければ「売上の過少報告は破りえない付加価値税のもつ壁である」という不名誉なことになる⁷⁾。ただし小売段階にまで拡大された場合、小売業者にはこのクロス・チェックは出来ないため過少売上計上の可能性はある。しかしこれも小売業者の仕入高がわかっているから利益率を大体見積ることができれば在庫高の増減とにらみ合わせて著しい過少売上はチェックされる。いずれにしても仕入に対する税額控除を十分受けたいという納税者の希望は売上の過少計上を無制限に許さない。売上を過少にすれば税額控除が売上の税額に対して占める割合は相対的に高くなる。売上に対する租税債務が仕入の税額控除よりも小さいことは不自然であり、両者の比率の期間比較は過少売上の可能性を警告するであろう。もし2人の納税者が馴れ合いによって両者間の取引について一切請求書を出さないことで了解し租税回避を計ったとする。前者は仕入高についてすでに税を支払っているが、この税額控除は他の正しく請求された売上の税額から控除すれば何ら損はしない。後者の購買者の方は前段階で課税されていないためそれだけ安く取得しているが、これを売却すればさらに売主と馴れ合いをしないかぎり、その売上げに対する付加価値税を支払わねばならない。このときの税額は税引きでの取引条件を同じとすれば彼自身の税と前段階で支払うべき税を合計した額となりここで租税回避の努力は徒労になる。このことは付加価値税の捕捉 (Catching-up) と呼ばれているが、租税回避を防止するチェック・ポイントとなっている。この場合でも最終売上が小売業者のときは自己検証を行なうことはできない。しかしこの馴れ合いによるインボイ

7) A. A. Tait, *op. cit.*, p. 136.

スなしの取引は相互責任の連関が広がって行き、それだけ危険性が增大するとともに企業内部の内部統制力を弱めるため小規模の小売業者はいざ知らず大規模企業会計組織の確立した企業ではこの馴れ合いは計算体系の破壊という墓穴を掘ることになる。政府にとってみれば小売業者との馴れ合いによる租税回避が行なわれたとしてもそれは比較的小きな小売業者との取引のみが成功するにすぎずそれ以外の段階では捕捉効果により徴収できるので単段階売上税の場合よりも租税回避により失われる犠牲が小となろう。多段階税率を使っている場合、業者が故意に財の税率適用に際してその区分を誤り売上に対してはより低い税率を使い仕入に対してより高い税率による税額控除を要求することもありうる。これは単一税率にすれば問題はないが、各企業の税率区分毎の売上・仕入の期間比較や相対比率によりその異常性を摘出する以外にはない。一般に以上の考察から税率の差の少ない付加価値税に対する租税回避は非常に困難でかなりの政府のチェックが行なわれかつ多くの人々の継続的な黙認が必要であろう。

II 付加価値税行政管理費用

あらゆる税に含まれている行政上の問題や複雑性は納税者数や申告提出割合、税率、納税者の判定、課税標準、行政管理負担、移行過程、その他納税者の態度等によって変化する。ここでは行政管理上の問題についてみることにしよう。行政管理の負担増加は具体的に税を新設する場合に考えねばならないことであるがこれは次の2つの方法から接近できる。

1 納税者数

納税者の数が行政費用や徴税費の点でかなりの割合を占める重要な要素であることには異論はないであろう。付加価値税を導入する各国においてそれを代替したり変更される税の下での納税者数とを比較することによりその行政の難易を相対的に見ることができ。A. A. Tait 教授はヨーロッパ各国における比較を次の表にまとめている。

周知のようにヨーロッパ各国ではすでに売上高税制度を採用していた国が多

第1表 ヨーロッパ各国の納税者数

	付加価値税制度の納税者数 100人に対する旧制度の納税者数	全人口に対する付加価値税制度の納税者割合
フランス	86人	4.1%
ドイツ	103	2.7
オランダ	73	2.8
デンマーク	13	7.5
ノルウェー	32	7.3
スウェーデン	51	4.6

A. A. Tait, *op. cit.* 第9.1表より作表.

く、それらを改廃して付加価値税を導入した。旧制度にはカスケード型の売上高税や単段階売上高税制度を用いておりフランスは最も移行に伴う変化が少なかったといえる。ことに単段階課税を行ってきたデンマーク、ノルウェー、スウェーデン等のスカンジナビア諸国は付加価値税制度の移行に伴い納税者数は著しい増加をみた。すなわちデンマークの納税者は約8倍、ノルウェーは約3倍、スウェーデンは2倍に増加し、オランダでは約30%増加する¹⁾。この納税者増加の主な理由は小売段階にまでその税を拡大した点にあった。フランスでは付加価値税制度の下で課税されてない小売業者も移行前においては特別地方税が課されていたためそれ程増加しなかったし、ドイツについてみると、むしろ納税者数は減少している。また付加価値税の納税者が総人口に占める割合はドイツ、オランダが最も少なくデンマーク、ノルウェーが最も多く7%台であり、総人口の約10%を占める所得税納税者と比較すれば少ないといえる。所得税との対比についてみるとアメリカでは1963年には農業や自由業を除いて、約500万の事業が存在していたといわれている²⁾。また別の統計資料では当時連邦所得税法による個人の申告書は6,000万通を上回っていたと記されている³⁾。

1) A. A. Tait, *op. cit.*, pp. 122-123.

2) U. S. Dept. of Commerce, Office of Business Economics, *Business Statistics 1963* (Washington, D. C.,) 1963, p. 10.

3) U. S. Dept. of Commerce, Bureau of the Census, *Statistical Abstract of the U. S. 1963*, 84th ed. (Washington, D. C.) 1963, p. 397.

他の見解では同じ程度の課税範囲をもつ支出税の場合納税者数はやはりこれに近い数になろうと予測されている⁴⁾。付加価値税の納税者数は最低免除額により多少の増減はあるが農業や自由業以外の企業が約300万あった1942年においてシュデンスキーは農業及び自由業を除いてかつ総収益に対する課税最低免除を2万～5万ドルと仮定すると納税者数は7,254人に止まると見積っている。最も広範囲な場合すなわち課税最低免除額を5千から1万ドルにしぼったときでも納税者人口は210万程度と仮定している⁵⁾。これらの数字は単に相対的な大きさに対する指標を与えるにすぎないが1つの参考にはなる。納税者数はその税の課税範囲の大きさ、免除額の限度により変化するのは当然であろう。

2 税務担当官の数

行政費用を比較する他の方法として税務担当スタッフの人数がどれほどかをみることは側面的考察になろう。イギリスでEC加盟に際して小売段階をも含めた間接控除方式によるEC統一指令の付加価値税をこれまでの仕入高税と代替させて導入すれば約8,000人のスタッフがその税の管理に必要であるといわれている。1967年度の基準ではイギリスの関税及び消費税庁の1人当りの年間総経費は1,850ポンドであるから概算1,500万ポンド要する。もし徴税費対税収額の1967年度の割合約1%がその率で継続すれば約15億ポンドの税収を付加価値税に求めねばならないとしている⁶⁾。この付加価値税が卸売段階までしか適用されなければスタッフは7,000人でよい。さらにより管理が簡単な加算法により1年基準で計算する場合約4,000～5,000人のスタッフでよいと考えられている⁷⁾。付加価値税がこれまでの税を廃止して完全に代替する場合はスタッフの面で部分的に代替する場合よりも節約ができるが税率の低下はこの点では徴税費用をほとんど変化させないと考えられる。これらスタッフは実際の徴税よ

4) C. K. Sullivan, *The Tax on Value Added*, (New York) 1965, p. 216.

5) Studenski, *The Place of a Value Added Tax in a War Time Fiscal Program* (Preliminary Memo), 1942, p. 10.

6) National Economic Development Office, *Value Added Tax*, (London) 1971, para. 5-26.

7) A. A. Tait, *op. cit.*, p. 124.

りむしろ申告書の検証手続や管理手続に主要な時間を費やしているのが現実であるので規模の経済による節約を一層容易に達成することができる。これらの検証事務や管理方法は企業の協力が得られれば一層容易になるし、企業の協力を得るには付加価値税に対して十分な理解を求める必要がある。しかし採用する制度そのものが種々の例外規定、除外事項、免税項目などがあり、また単一税率でないため申告書の作成が複雑である場合には納税者の協力が得にくくなりスタッフ1人当りの納税者数は少なくなる。第2表で示す担当官1人当りの納税者数では4つの税率をもつフランスが最も少ないのはこのことを裏書きしている。すなわちスウェーデンの担当官は1人が596人の納税者を取り扱っているのにフランスではわずかにその半分の255人しか扱ってない。これまでの売上高税の場合におけるスタッフを比較するとドイツ、デンマークは何ら変わらないが、その他はいずれもスタッフの数は増加しており、スウェーデンでは2倍以上になっている。デンマークではオランダと同様に単一税率で課税したので葉書の上に申告書を印刷して用いた結果、納税者は第1表に示すように約8倍増加したにもかかわらずスタッフの数は増加しなかった。明らかに例外規定のない単一税率は企業に対する申告書作成手続を減少させるため協力は得やすい。新しい税を導入する場合は初年度において企業の費用が最も多くドイツでは大型コンピューターをもつ企業では追加費用は無かったが小企業は20%程度

第2表 ヨーロッパ各国の税務担当官数

	税務担当官 納税者数	付加価値税制度下の税務 担当官100人に対する旧 制度下の税務担当官数
フランス	255人	84人
ドイツ	—	100
オランダ	298	75
デンマーク	—	100
ノルウェー	350	75
スウェーデン	596	49

A. A. Tait, *op. cit.*, 第9.1表より。

費用が増加したといわれている⁸⁾。

3 税の支払と検証

付加価値税行政を単純化するには単一税率の方がよいとしても毎月とか四半期毎とかにデータを集計し情報を提供することは管理の不十分な企業にとっては負担となりヨーロッパでは付加価値税の導入が小型の電子卓上計算機の需要ブームをもたらしたと言われるほどである。すべての仕入の税額控除や売上にしめる租税債務を計算する事務計算が企業の負担となる。徴税事務は税が課される間隔が短くなればなるほど単純化し面倒くさくなくなる。E. E. C. の第2次指令書では原則として納税者は毎月売上に対する税額および仕入に対する税額控除を示した報告書を作成しなければならないとしている。しかし「毎月という期間は実務的な理由から延長されることも認められ特定の納税者には4半期毎とか半年ごとに報告書を作成することを認めている⁹⁾。」これにより各国とも課税期間は独得の制度を定めている。フランスでは課税売上を明らかにするため売上は翌月の25日迄に申告書を作成し同時に税を支払わねばならない。このほか当局の承認を得たときは前年度の税額の12分の1以上の一定額を毎月支払い翌年の2月1日までに1年間の申告書を提出し、もし差額があれば4月25日までに支払わねばならない。小規模企業の場合は3ヶ月に1回の申告書の作成でよい。オランダは課税期間は3ヶ月間でこの課税期間が終了した翌月中に付加価値税を支払わねばならない。もし納税者が望むならば課税期間を1ヶ月とし、1ヶ月毎に申告書を提出させることができる。ベルギーでは課税期間は1ヶ月でその月末に納税者は税額を自主申告しなければならない。スウェーデンでは2ヶ月ごとに徴収しデンマークでは3ヶ月ごとに徴収する。ドイツでは課税期間は通常1ヶ月で翌月の10日以内に税を支払わねばならない。小規模企業では3ヶ月ごとに申告書を提出することができる。ドイツでは比較的効率のよい徴収方法を用いている。それは次の3つの部分からなっている。

8) A. A. Tait, *op. cit.*, p. 126.

9) International Bureau of Fiscal Documentation, *op. cit.*, p. 195.

- (1) 毎月税額を自主申告しその税額を地方税務当局 (Lander) に支払う。
- (2) 5年間隔でコンピューターに入れられる仕入請求書に適時検査を行なうことにより検証と管理を行なう。
- (3) 監査人が行なう利潤税の税額計算に用いられた会社の帳簿により作成しそれを毎年監査する。

このことは監査人が利潤税の計算に際して通常行なう手続の一部として監査することにより企業に自主的な検証手続を行なわせる。当局との直接接合は特定の企業では毎年、一般の企業では5年に1回の割合で定期調査が行なわれるにすぎない。このような往査はそれぞれ国により非常に異なっておりフランスやオランダでは平均4年に1回、デンマークやルクセンブルクは3年毎に行なわれている。この点で非常に効率をあげているのはスウェーデンの制度でランダムな適時検査と所得税申告書の検証を関連させて行なっている。支払方法はデンマークやスウェーデンでは郵便為替制度により支払うことを認めており、これは納税を促進するのに非常に有効である。

III 付加価値税と会計帳簿

付加価値税を納付しなければならない企業はその会計制度を再検討し当局の指定する条件に合うように調整する必要がある。基本的には手作業による会計組織であろうとあるいはコンピューターによる会計制度をとってしようと、取引関係から入手する情報経路は変わらないが、その内容は新しい条件を満たさなければならない。そのため各帳票様式や報告書形式を幾分変更しなければならないであろう。イギリスではすでに10進法に移行する際、印刷業者や文具商に従来の帳票を廃止して新しい会計帳簿様式を採用するためその需要が集中し、一時的に繁忙をきわめた例があった。今回はこのようなことのないよう十分計画的に新しい帳簿様式への移行が行なわれたかについては明らかでないが、事務機器販売業組合 (Business Equipment Trade Asso.) は準備のための時間が十分

でないのではないかと心配していたといわれていた¹⁾。そこで以下、各個の帳票形式についてみてみよう。

1 請求書

付加価値税ほど請求書を重視する税は少ない。請求書はすべての取引対象である財や用役に対して必ず発行されねばならず、分納の場合は分納部分に対して別個の請求書が発行されねばならないし返品の場合は貸方票の発行が必要となる。今日では、伝票会計の発達で請求書・納品書等をワンライティングで数枚同時に複写してその起票の手間や間違いの発生を防止している実務が一般的であるが、請求書を省略している企業はない。少なくとも請求書は2枚複写で作成され、1枚のコピーは得意先へ他は発行者が一定期間保存しなければならないことが義務づけられよう。しかしこのようなことは従来の商慣習や実務を著しく変更させるものではない。付加価値税制度では、納税義務者が発行する請求書には、その提供される財やサービスの価額に対する一定割合が課税額として必ず明示されなければならない。このためほとんどの企業は従来から使用してきた請求書をそのまま使用することはできず大部分はその様式の再設計を余儀なくされよう。請求書を作りなおす場合社内の各部門の要求や主要な得意先の要求も無視すべきではない。たとえば、請求額合計に対して税額を合計額に対してのみ算出計上するのではなく、請求額各個に税額を算出し計上することを求める場合がある。税率の種類が多ければ多い程、1つの請求書様式ですべての条件を満たすことが困難になるので、実務的にも税率は単純な方がよい。また同一請求書に税率の異なる品目を列挙することは税務計算上望ましくないが、会計的には同一請求に税率の異なる品種を1枚の請求書で処理する方が望ましいと思われる。請求書に含められるべき事項としては次の項目が考えられる。

- (1) 提供される財又は用役の明細・数量
- (2) 同上の財または用役の価額

1) P. B. Warren., *Businessman's Guide to Value-Added Tax*, Gower Press 1972, p. 35.

- (3) 同上の財または用役に適用された税率
- (4) 同上の財または用役に対する税額
- (5) 請求書発行業者名・住所・付加価値税登録番号
- (6) 得意先名・住所・付加価値税登録番号
- (7) 請求額合計
- (8) 注文番号・請求書一連番号
- (9) 発送日・請求日
- (10) 発送場所

これらの例として P. B. Warren は第1図のような様式を挙げている²⁾。

第1図 V. A. T. 取引のための請求書様式

請 求 書						
得意先名及び住所		得意先勘定No.	注 文 No.	発 送 日		
発送場所		会 社 名	請 求 書 No.	請 求 日		
			住 所		V.A.T.登録No.	
		TEL No.	テレックスNo.			
数量	摘 要	単 価	税 率	金 額	税 額	合 計
10個	A 商品	50	10%	500	50	550
6個	B 商品	20	10%	120	12	132
10個	C 商品	750	免 税	7,500		7,500
				8,120	62	8,182

P. B. Warren., *op. cit.*, Fig. 6.1 より作成.

2) P. B. Warren, *op. cit.*, p. 33.

2 会 計 帳 簿

(1) 仕訳日記帳

日々の取引を発生日順に逐一計上するのが仕訳帳，仕訳日記帳である。これは元帳への転記の前段階として請求書からの登録簿の役割を果たす。付加価値税導入によりその様式に影響を受ける仕訳日記帳は売上と仕入に関するそれらである。当局は税率が複数以上ある場合それぞれ税率の種類に応じて売上分析を行なうことを求めている。したがって税率毎に別個の日記帳を使うこともできるが，より良い方法としては合計額を分析しうるような様式をもつ日記帳が望ましい。

仕入・売上の各日記帳はいずれも税率の異なるごとに税額と財や用役価額を区分して把握するため，必然的に多桁欄が増加する。例として税率0，免税をも含めて10%，15%，25%の税率の場合の売上日記帳の例示が第2図に示すように挙げられているが，仕入日記帳も同じ形式で考えられる。請求額合計欄は

第2図 売 上 日 記 帳 の 見 本

日付	得意先名	請求者番号	書類番号	請求書合計	税額	税率0商品	免税商品	10%課税商品	15%課税商品	25%課税商品	商品金額合計	商 品 内 訳				
												A	B	C	D	
8.1	甲	1	71	11,000	1,000			10,000			10,000		10,000			
	乙	2	イ3	23,000	3,000				20,000		20,000	20,000				
	丙	3	ウ4	7,500	1,500					6,000	6,000			6,000		
8.2	丁	4	エ7	4,500	—		4,500				4,500					4,500
8.3	戊	5	オ4	200,000	—	200,000					200,000		200,000			
繰越				246,000	5,500	200,000	4,500	10,000	20,000	6,000	240,500	20,000	210,000	6,000	4,500	

P. B. Warrn., *op. cit.*, Fig. 6.3 より作成。

売上元帳に転記されるが、人名勘定である売掛金元帳や買掛金元帳のそれぞれ借方・貸方に提供された財やサービスの金額がまた元帳の1勘定項目として設けられた付加価値税勘定に税額分を計上する。この元帳上の付加価値税勘定の借方は仕入請求書に計上されている未回収（立替払）の税のインプットであり、貸方側は売上請求書から転記され売上により回収された（消費者に転嫁された）アウトプットであり、その税額が当局に支払われる。その差額は未回収の税の立替部分であり今後の売上により回収できるが廃棄・盗難・紛失等の理由で未回収のまま永久に残留するかも知れない部分からなる。このためこの勘定残高を分析することはたんに付加価値税の状況のみならず仕入商品やサービスの残高の実態を分析するためにも重要で、未回収部分や部分的にしか控除できない部分は利潤を低下させる要因となる。

(2) 元 帳

売上・仕入に関する元帳は最近では売掛金や買掛金の元帳の勘定集計表を利

第3図 報 告 書 の 見 本

会 社 名 所		報 告 書			V.A.T.登録No.		
得 意 先 名 住 所		V.A.T.登録No. 得意先勘定No. 締 切 日 報告年月日			19××年10月度 19××年11月5日		
年 月 日	商品金額	税 額	合 計	累 計			
				商品金額	税 額	合 計	
19×× 9.30.	前月繰越	9,500	1,000	10,500	9,500	1,000	10,500
1.30.	請求No.6	5,000	500	5,500	14,500	1,500	16,000
3.10.	請求No.29	3,000	200	3,200	17,500	1,700	19,200

P. B. Warren, *op. cit.*, Fig. 6.2 より作成.

用する傾向がある。このため得意先の売上（売掛金）報告書を複写してこれを利用するため、売上元帳の記載条件は売上（売掛金）報告書と同じである。この報告書の記載事項として次のような項目が挙げられる。

- A 各請求書に示された財や用役の価額、税額とその合計額
- B 返品された財や用役の価額、税額とその合計額
- C 未払残高に含まれる財や用役の価額、税額の累計額
- D 得意先名・住所

今この報告書の例として第3図の例示がある。これらの元帳の再設計とは別に付加価値税の導入は信用限度、信用条件、リポート、現金割引政策、信用保険政策の再検討が必然的となるといわれている。名目勘定として付加価値税勘定を開設することが必要であることを述べたが、もし税率が複数以上であれば各税率毎に区別して設定する必要がある。また同じ税率でも投入された借方金額に「控除可能」分、「一部控除可能」分、「非控除」分があるときはこれらを区別した方が情報の収集整理や申告書作成に便利である。

3 会 計 組 織

会計組織を発展段階別にみると(ⅰ)手書記録、(ⅱ)機械会計、(ⅲ)コンピュータ会計の3段階に区分されよう。手書記録の場合、仕入を行なうすべての納税者が税の支払(投入)を立証するに十分詳細な様式で請求書を作成しようとするかぎり、その作業量は増加せざるを得ない。また、これら新たに必要になった事項を査閲する制度を作ったり文書や帳票を再設計し社員を訓練する必要が生ずる。機械会計になると必要な情報は同じでもその接近方法は異なる。元帳を転記する会計機は新しいバーを必要とするため経費と時間がかかる。旧式機械はこの追加支出を必要とする段階でその欠点を一層明らかにし取替の好機にさえなる。元帳、報告書、請求書の再検討と同様に取替えられるバーの需要が集中するおそれがある。これら新しい事項に対する内部統制と他の事項との関連の作業は決して少ないものではない。コンピュータ会計と一言でいっても現実には機械をもたずに計算センターを利用する段階、機械は所有しているが一定料金で外

部からパンチされたプログラムを購入している段階、そして独自にプログラムを設計し書いている段階に分たれよう。大規模企業ほど自分でプログラムを書く傾向があるが、付加価値税の導入はこのプログラムを修正することを意味する。このことは費用の点は別にしても社内プログラマーの作業時間の余裕の問題である。準備作業としては前から予定できて最終決定は新税の実施が確定した後、その需要が本格化してはじめて下されるため実際には期日間近である。このような状況に必要なことはスタッフの自信と自依心であるが、これらプログラマーの新需要が急増するため予期しない退職や過労による病気が生ずるのもこの時期である。ソフトウェアを外部に依頼する場合はこの過渡期に自らプログラムを作成する必要性はないが、出来合いのプログラムは一般的大勢に適するよう作成されているため税率が異なるなど、その企業の特殊事情があればこれらのパッケージを採用するか諦めるかの二者択一をせまられる。しかしコストの増加は自らプログラムを作成する場合よりも少ないと考えられる。計算センターを利用する場合はその計算センターの利用度合によりその影響は異なるが大抵は組込式のプログラムによっているので、ソフトウェアを外部から購入している場合に似た影響はあるが、うまく合致すれば最もコスト的には少ない犠牲を払えばよいことになろう。いずれの会計組織であろうとインプットの文書の需要は多くの会社の追加的能力の増加を要し、その結果より多くの補助者や補助的設備を要するであろう。

4 申 告 書

申告書様式も付加価値税行政に協力を得られるか否かの鍵である。そこには各国での付加価値税制度の特徴を網羅的に集約している。イギリスの付加価値税導入に際してはすでに行なわれていたオランダとフランスの例が参考とされた³⁾。オランダは例外規定は少なく単一税率であるため比較的簡単な様式であ

3) 下記のイギリスの文献は申告書様式の参考資料として、いずれも第4図、第5図を例示している。
イ) J. ENGLISH, *Value-Added Tax and the Bill Explained*, (London) 1972, pp. 135-137.

ロ) National Economic Development Office, *op. cit.*, pp. 47-49.

第 4 図 オランダの付加価値税計算書

例 I

日 付	仕 入			売 上			摘 要
	1. 税込 仕入価額	税 額 控 除		4. 売上価額	5. 税 額	6. 輸出に対する控 除付加価値税額	
	2. 国内仕入	3. 輸 入					

例 II

課税期間		付加価値税 申告書	郵便書簡	切 手
	金 額	摘 要	To Tax Service Postbox 297. CopenhagenV	
		納付税額		
		税額控除額		
		課税金額		
..... (署名)				

る。第4図例Iはすべての商工業者が保持すべきものとして当局で指定された特定の会計帳簿の様式で仕入およびそれに対する税額控除額を国内仕入と輸入とに区別し売上及び納付税額を示している。もし現在の会計記録がこれらの数値を提供できるようなものであれば会計帳簿を変更する必要はないが、そうでなければ例1のような様式での記録が求められる(この様式は小企業の場合一般に使用させるため幾分修正してできたものである)。課税期間の終了時に各納税者はそれぞれの数値を合計して第5図の様式で税務当局に送る。フランスは4段階の税率をもち広範囲な例外規定や免除規定があるため非常に複雑で各企業は当局の検討にたえられるように正確にこれらの申告書を完成させねばならない。オランダの申告書様式は葉書形式で第4図例2に示されている通りである。また、これらを参考として作成されたイギリスの申告書は次の5つの様式が示されている⁴⁾。すなわち、

様式(1) 付加価値税納税企業の照会

- (2) 付加価値税納税者パートナー全員の詳細
- (3) 申告時在庫中の免税商品の請求
- (4) 付加価値税中間申告書
- (5) 関係会社間取引高の付加価値税
- (6) 付加価値税確定申告書

このうちいわゆる付加価値税の一般的な申告書は第4と第6の様式であるが、前者と後者は大部分まったく同じ様式であるがただ第6の様式では第E部の署名者による宣誓の個所に次の文章がその(iv)番目に挿入されている。「当該申告書上の税額合計は事業終了の場合(資本財をも含めて)棚卸資産および企業資産を形成する財に対する税額×××ポンドを含んでいる。」したがって、例示としては申告書様式第4を第6図として挙げておこう。

4) G. S. A. Wheatcroft *Value Added Tax in Great Britain*, (London) 1973, pp. 305-312.

第5図 フランスの付加価値税申告書様式

企業登録No. <input type="text"/>			税務当局 <input type="text"/>			申告書作成事業所登録No. <input type="text"/>		
			売上高及び同様の税					
第 <input type="text"/> 四半期又は第 <input type="text"/> 月期の申告書								
A 付加価値税								
課税期間中の取引を該当する下記01~10の各行の付加価値税率欄に記入すること。 a, b, c, d, の空欄にはフラン以下切捨額で合計を記入すること。								
付加価値税対象取引	軽減税率	中間税率	標準税率	最高税率	各行小計			
	1	2	3	4	5			
01 加工しないで売る仕入商品の売上					01			
02 製造された製品、半製品の売上					02			
03 中間消費のための売上					03			
04 サービス提供					04			
05 宿泊設備					05			
06 建物建築					06			
07					07			
08 一部課税取引					08			
09 社内引渡								
10 非課税者からの仕入								
11 合計 (第5欄)					上記01~08の合計をBの37へ送る			
税額計算					F C			
12 0100 a					6%			
13 0200 b					13%			
14 0300 c					16%			
15 0400 d					20%			
16								
17 0900	付加価値税率の前の税率							
18 0600	繰延べるため以前に除外された付加価値税 (その後及び用後)							
19 0610								
20								
21 0700	・ 組付加価値(12~19の合計) ・ 除外可能付加価値税 (C部参照)							
22	・ 純付加価値税(20~21)							
23	(1) その他の税(D部67の合計)							
24	(23+24)				総税額			
C 節の除外可能付加価値税を請求せよ。								
D 節のその他の税								
(1) この所は空白のままです。								
■ 該当する支払方法の個別に記入を付けよ								
1	2	3	4	5	現金		9000	
現金	小切手	郵便為替			日付		税率 %	課税額
住所					No.		その他	
日付					No. 3853-41 a		支払総額	
当該申告書提出先				間 接 税 部 門 名				Giro Account.
納付年月日	地方自治	支所	納付	ファイルNo.	key	期 間	Activity S System	

㊦ 課税期間中の取引明細		フラン以下切捨						
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: center; padding: 2px;">注 意 事 項</td> <td style="padding: 2px;"> 31* 輸 出 32* 輸出類似取引 33* 税が繰延べられる売上 34* 部分的課税取引：非課税額 35* その他免税取引 </td> </tr> </table> <p style="font-size: small; margin-top: 5px;">この欄所は金納税者が記入しなければならぬ。 右記の分類の取引がなければ適当な行に0という数字を書け。</p>	注 意 事 項	31* 輸 出 32* 輸出類似取引 33* 税が繰延べられる売上 34* 部分的課税取引：非課税額 35* その他免税取引	・36 免税取引合計(31~35行合計) ・37 課税取引合計(A節第5欄11行目)					
注 意 事 項	31* 輸 出 32* 輸出類似取引 33* 税が繰延べられる売上 34* 部分的課税取引：非課税額 35* その他免税取引							
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: center; padding: 2px;">課税期間中取得された資本財</td> <td style="padding: 2px;"> 38* 取引合計(36・37) 39* 控除出来る資産額(C節iで控除される付加価値税を除く) 40* 控除出来ない資産額(付加価値税を含む) </td> </tr> </table>	課税期間中取得された資本財	38* 取引合計(36・37) 39* 控除出来る資産額(C節iで控除される付加価値税を除く) 40* 控除出来ない資産額(付加価値税を含む)	→					
課税期間中取得された資本財	38* 取引合計(36・37) 39* 控除出来る資産額(C節iで控除される付加価値税を除く) 40* 控除出来ない資産額(付加価値税を含む)							
㊧ 控除できる付加価値税の計算(仕入、輸入品等に対する付加価値税)		フラン・サチームで金額表示 F C						
・ a 前期申告書C節5行目の税額控除 →								
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: center; padding: 2px;">資本財に対して配賦</td> <td style="padding: 2px;"> b 課税期間中に取得された資産に対する付加価値税(1) c 前期申告書に示されていない付加価値税(1) d 控除のための付加価値税残高(年次調整) e 控除できる権利の振替 ・ f (b~e)行の合計 </td> </tr> </table>	資本財に対して配賦	b 課税期間中に取得された資産に対する付加価値税(1) c 前期申告書に示されていない付加価値税(1) d 控除のための付加価値税残高(年次調整) e 控除できる権利の振替 ・ f (b~e)行の合計	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 60%;"></td> <td style="width: 40%; text-align: right;">→ 46*</td> </tr> </table>		→ 46*	(1)が当該企業に適用される許容控除割合 <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse; margin-top: 5px;"> <tr> <td style="width: 80%;"></td> <td style="width: 20%; text-align: center;">%</td> </tr> </table>		%
資本財に対して配賦	b 課税期間中に取得された資産に対する付加価値税(1) c 前期申告書に示されていない付加価値税(1) d 控除のための付加価値税残高(年次調整) e 控除できる権利の振替 ・ f (b~e)行の合計							
	→ 46*							
	%							
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: center; padding: 2px;">その他財・及びサービスに配賦</td> <td style="padding: 2px;"> g 前月中取得した財や用役に対する付加価値税(2) h 前申告書に記載されていない付加価値税 i 3L, 12, 67の在庫に関して控除しうる付加価値税(利率調整) j その他 ・ k (g~j)行の合計 </td> </tr> </table>	その他財・及びサービスに配賦	g 前月中取得した財や用役に対する付加価値税(2) h 前申告書に記載されていない付加価値税 i 3L, 12, 67の在庫に関して控除しうる付加価値税(利率調整) j その他 ・ k (g~j)行の合計	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 60%;"></td> <td style="width: 40%; text-align: right;">→ 48*</td> </tr> </table>		→ 48*	(2)または申告書作成の四半期の最終月以前3ヶ月以内取分		
その他財・及びサービスに配賦	g 前月中取得した財や用役に対する付加価値税(2) h 前申告書に記載されていない付加価値税 i 3L, 12, 67の在庫に関して控除しうる付加価値税(利率調整) j その他 ・ k (g~j)行の合計							
	→ 48*							
・ m 控除可能付加価値合計(a, f及びkの各行合計) →								
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; padding: 5px;"> 控除可能付加価値税合計(上記m)と粗付加価値税合計(A節20行目)を比較する。 → A節21の二つの合計のうち小さい方を記入せよ。 ← </td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="padding: 5px;"> 納付すべき純付加価値税(A節22行目)を計算する。この額が0の場合(すなわち控除可能付加価値税が全額相殺しえない場合)下記P~Sに記入せよ。 </td> </tr> </table>			控除可能付加価値税合計(上記m)と粗付加価値税合計(A節20行目)を比較する。 → A節21の二つの合計のうち小さい方を記入せよ。 ←		納付すべき純付加価値税(A節22行目)を計算する。この額が0の場合(すなわち控除可能付加価値税が全額相殺しえない場合)下記P~Sに記入せよ。			
控除可能付加価値税合計(上記m)と粗付加価値税合計(A節20行目)を比較する。 → A節21の二つの合計のうち小さい方を記入せよ。 ←								
納付すべき純付加価値税(A節22行目)を計算する。この額が0の場合(すなわち控除可能付加価値税が全額相殺しえない場合)下記P~Sに記入せよ。								
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: center; padding: 2px;">当該申告書記載のない税額控除の利用</td> <td style="padding: 2px;"> p 当該申告書に記入されていない控除可能付加価値税(すなわちC節m行目-A節20行目) q 他企業に振替えられた控除可能付加価値税 r 還付金 s 次期申告書C節a行に繰延べられる税額控除(P行-(q+r)行の差額) </td> </tr> </table>	当該申告書記載のない税額控除の利用	p 当該申告書に記入されていない控除可能付加価値税(すなわちC節m行目-A節20行目) q 他企業に振替えられた控除可能付加価値税 r 還付金 s 次期申告書C節a行に繰延べられる税額控除(P行-(q+r)行の差額)	→					
当該申告書記載のない税額控除の利用	p 当該申告書に記入されていない控除可能付加価値税(すなわちC節m行目-A節20行目) q 他企業に振替えられた控除可能付加価値税 r 還付金 s 次期申告書C節a行に繰延べられる税額控除(P行-(q+r)行の差額)							

④ 他の税額計算			課税取引高	総 税 額	控 除 税 額	納 付 税 額
— 1 —			— 2 —	— 3 —	— 4 —	— 5 —
51	◆	財務活動に対する特別税……………3%				
52	3100	上のものの課税 国営林資金…3.50%				
53	3210	森林生産物 BAPSA ……1.00%				
54	3400	納付金：衣眼技術センター……………0.50%				
55	3600	納付金：染色及洗濯技術センター 1%				
56	4000	繊維に対する課税……………0.35%				
57	3900	時計専門委員会課税……………0.70%				
58	3700	納付金：皮革技術センター……………0.40%				
59	3500	納付金：出版のための国家資金0.20%				
60	3220	製糖用ペーパ課税……………8.50%				
61						
62	1001	1968年1月1日 以降廃止 された税	サービス税…3.50%			
63	1002		地 方 税…2.75%			
64	1003		地 方 税…8.50%			
65						
66	1000					
			合計(第3欄)62~65行 →			
67	{(第5欄)(51-61行)} + (第5欄) 66行		■その他の税合計(A)第23行目へ繰延べる →			

IV 付加価値税導入時の行政的配慮

付加価値税の導入に際して過渡的に行政管理の特別な配慮が必要であり、ときにはその管理費用が相当な額となる。付加価値税が導入される時、各企業が所有する在庫に対して特別な配慮を要する。すなわち導入前に購入した在庫品はこれらの購入時の請求には付加価値税が示されていないため、導入後税額控除の請求ができない。この在庫品の仕入に対する税額控除ができないことから受ける不利益を相殺するためにはその仕入価格が導入後の仕入価格よりも低いか否かを検討すべきである。イギリスのように卸売段階で仕入高税を課していた場合はヨーロッパの多くの国々が採用していたカスケード型の場合からの移行よりも困難はない。仕入高税のような型で課されていた税が付加価値税と代替せられる場合、問題となるのはその税率の差異である。もし新しく課される税率が従来の税率よりも低くれば、企業は高い税率が課せられた在庫品を

第6図 イギリスの付加価値税申告様式

		登録 No.	事業年度
PART A. 課税額の計算			
当期課税額。	売上に対する税額		1
	輸入品、倉庫品に課された税額		2
前期過少申告・納付額。	関税消費税庁からの通知額		3
	その他		4
発生税額合計	1.~4欄の合計額		5
当期の控除可能仕入に対する税。		6	
前期過大申告・納付額。	関税消費税庁からの通知額	7	
	その他	8	
控除税額合計	6.~8欄の合計額		9
差引納付又は還付税額		納付税額 <input type="checkbox"/>	10
		還付税額 <input type="checkbox"/>	
関税消費税庁への支払方法	郵送 <input type="checkbox"/>	銀行払込 <input type="checkbox"/>	現金送金 <input type="checkbox"/>
PART B. 付加価値税を除く売上・仕入額 (ボゾド以下切捨)			
売上高	標準税率による課税売上額		11
	輸出額		12
	0税率適用売上額		13
	課税売上合計(11~13欄合計)		14
	免税品売上額		15
	売上合計(14・15欄合計)		16
仕入高	0税率仕入を含む課税仕入額合計		17
PART C. 小売業者に対する特別措置			
空欄に番号を記入せよ。	1. 特別措置1を用いる場合		18
	2,3,4. 特別措置1以外を用いる場合, それぞれの番号を選べ。		
PART D. 控除可能仕入高税の計算			
選択した方法の番号をこの欄に記入せよ。			19
金額課税対象となる仕入高税額			20
一部課税対象となる仕入高税額		21	
控除割合	($\frac{21}{20} \times 100$)	22	
21欄の金額のうち当期控除可能額	($21 \times 22 / 100$)		23
当期控除可能仕入高税合計(第20+23欄)。	この合計を第6欄へ記入。		24
PART E. 署名者による宣誓			
i) 私 () は次の事項につき宣誓します。			
i) 当該申告書の内容は別の登録による場合や当該事業年度中に通達 No.700で示された変更のある場合を除き登録者の行うすべての営業に関して適正かつ完全であります。			
ii) 当該申告書で控除可能仕入高税として示された額は1972年財政法の第3節及び関連規則に控除されるもので、したがって控除しうる仕入高税であることを宣言します。			
iii) 通達 No.707に定められた小売業者の特別措置のうち1つを使用しました。			
署名		日付	

売却すると税額控除額の方が多くなり政府からの還付が受けられる。このことは導入前に後日政府からの税の還付を目的として過大な在庫仕入を行なわしめる。もちろんこの在庫に関する問題はサービスに対しては生じない。さらに課税標準が税込みか税引きかにより過渡期に在庫を増大させる効果を生ずる。ドイツでは1968年1月1日に移行するに際して、税込み価格に対して課されていたカスケード型税が税引き価格に課せられる付加価値税と代替された。このため同じ税率であっても、税込み課税標準の場合の実効税率は高くなる。たとえば同じく25%の税率でも税込みの場合の実効税率（税引きに還元したときの税率）は33.33%となる。したがってカスケード型税当時の仕入に課された税額は同じ税率の付加価値税では政府からの還付を受けることができるため過渡期にかなりの在庫増をもたらした。この代替によって売上高課税が削減されるためその利益を価格に反映させ還元するよう仕入業者に求める傾向が生まれ「付加価値税の到来は仕入業者の時代（The Buyer's hour）」と呼ばれている¹⁾。もし、顧客の価格引下げ要求の結果、競争がなければドイツの企業はこの代替により利潤を増加させることができた。オランダでは新しい付加価値税については広く一般に知らせるため広範なキャンペーンが行なわれ、小売業者のためのテレビによる講習会も開かれた。製造業者にはマニュアルや案内書が印刷配付され、必要な場合には特別に訪問して説明が行なわれた²⁾。デンマークでは大蔵大臣によって任命された8人のメンバーからなる最終的に行政管理に関する決定権をもつ委員会が過渡期における次のような事柄について生じた問題を解決するために設けられた。④税額の範囲、⑤課税価格の定義、⑥免税の範囲、⑦税額控除の相殺、⑧申告に対するアペール、⑨特別の経過費用、⑩修正事項の指摘。8人の委員の内、議長を含む2人は判事で残りの6人は行政管理や経済的な事柄に一般的知識を有する人であるといわれている。

1) T. M. Rybczynshi, ed., *The Value Added Tax*, Oxford, 1969, p. 36.

2) A. A. Tait, *op. cit.*, p. 130.