

生産型付加価値税から消費型付加価値税へ*

—中国における付加価値税の発展と行方—

張 宏 翔

I はじめに

付加価値税（Value Added Tax）という名称の税は、1954年にフランスで始まり、従来の生産税（もしくは、製造業者売上税）に代わるものとして採用された。付加価値税¹⁾とは企業の生み出した付加価値に対する税である。

理論的には、付加価値税は輸出促進と投資促進において、一定の役割を果たすと言われている。また、付加価値税と財政政策運営の関係については、その導入が政府に巨額の収入をもたらす、政府の影響範囲ないし活動範囲を拡大するという点にもっとも大きな意義があると認められる。

この付加価値については、次の三つの型に分類できる。つまり、資本財購入費用の控除の仕方によって、生産型²⁾（Gross Product Type）、所得型³⁾（Income Type）と消費型⁴⁾（Consumption Type）の三つの付加価値税に分けられるの

* 本論文の作成にあたり、京都大学経済研究所上原一慶教授と経済学研究科植田和弘教授、諸富徹准教授からご指導頂いた。この場合を借りて謝辞を申し上げたい。

- 1) 佐藤進『付加価値税論』税務経理協会、1972年、1ページ。
- 2) 生産型付加価値は消費も投資も含めて課税標準とするもので、国民総生産物がこれにあたり、賃金と利潤のほか、減価償却部分も加える広い課税ベースを設定するものである。記号で表せば $GNP = C + I = W + P + D$ となる（GNP=生産物、C=消費、I=投資、W=賃金、P=利潤、D=減価償却額）。生産物型付加価値税というのは生産物型付加価値を課税ベースとしている税である。
- 3) 所得型付加価値税というのは総投資額より年度内の減価償却を控除したもので、国民所得計算上の純国民所得を課税ベースとするものである。
- 4) 消費型付加価値税というのは資本財の全額即時控除を行うものであるが、見方によっては100%の加速度減価償却を認められたものとしてもよい。

である。そのうち、消費型の付加価値税は投資刺激、経済成長という観点から見て、合理的な投資を促進する全額控除方式を採用できる点で優れているため、OECD に加盟している25カ国のうち、米国、オーストラリア、スイスの3カ国を除く22カ国で消費型付加価値税が採用されている。

中国では1992年10月中国共産党第14回党大会で社会主義市場経済体制を推進する決定が提起され、市場経済の発展に適應するための一連の制度改革が行われた。税制改革においては、OECD 諸国における付加価値税の経験に学んで、1994年に新しい税制改革を実施した。この税制改革の要であった付加価値税の導入については、政府からのマクロコントロールを強化するために生産型付加価値税が選択された。この十数年来、生産型付加価値税は政府の財政需要を満たし、マクロコントロールを実施する点で積極的な役割を發揮した。しかし、中国経済の持続的発展とともに、国民経済の戦略は非合理的な投資の抑制から、内需拡大と経済効率の向上へとシフトしている今後も生産型付加価値税がこのような経済政策目標の転換に対応していけるかどうかという点は、税制について論じる際には避けられない課題になっている。

本論文では以下、三つの問題に対して重点的に議論する。

第一に、先進国の大多数が消費型付加価値税を実施しているという背景の下で、中国はなぜ生産型付加価値税を選択したのであろうか。この疑問に答えるため、生産型付加価値税の実施当初の歴史的要因に対して客観的な評価分析を行い、生産型付加価値税の特徴を明らかにする。

第二に、当面の経済情勢下で、生産型付加価値税の現状及び示される限界に関して、理論面から分析を加えるだけでなく、調査を通じて得た事実とデータを用いて問題を分析し、説明する。

第三に、現段階において中国が消費型付加価値税を実施することの必要性を明らかにし、その上で瀋陽市における試行の状況を考察し、東北三省の試行案に関していくつかの問題点を考察する。最後に以上の分析を総括した上で、消費型付加価値税への転換に対して改革の方向性を展望する。

II なぜ生産型付加価値税か

世界各国の付加価値税の類型について見てみると、多数の先進国が消費型付加価値税を選択して実施している。しかし、中国は、1994年の税制改革時に生産型付加価値税を選択し実施した。どうして中国は生産型付加価値税を選択したのであろうか。この疑問に答えるためには、1994年の生産型付加価値税設計時の時代背景に対する回顧と分析が必要となる。

1 生産型付加価値税と1980～90年代前半の経済・財政状況への適応性

1) 固定資産の実質税負担状況

1992年以前の中国の流通税は各流通段階ごとに依拠して徴収を行っており、同じ商品であっても、消費する前に経た流通経路や流通段階数が異なれば、税負担も異なっていた。地域によって異なる租税政策が執行され、また減免税が数多く存在するため、規模、地域、経済性質、時間、企業が異なれば同じ商品を生産してもその租税負担は異なっていたのである。たとえ当時最も経験豊富な租税の専門家が単一の簡単な商品に取り組んだとしても、その本当の税負担状況を見積もることは難しかったであろうし、1992年の固定資産投資額8080億元の実質税負担状況を明らかにすることも困難だったであろう。

2) 過大な固定資産投資対 GDP 比率

1988～94年の固定資産投資が GDP に占める比重の平均値は31.16%（第1表を参照）であった。生産型付加価値税の場合は、固定資産に対する重複課税が存在するので、消費型付加価値税を選択し実施するならば、固定資産に対する徴税部分は削減されることになる。ところが、消費型付加価値税の課税ベースは生産型付加価値税のそれよりも小さいため、同一の税収をより小さな課税ベースから徴収しようとする、税率を大幅に引き上げざるを得ない。

第1表 固定資産投資/GDP (単位：%)

年	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994
割合	31.84	26.08	24.35	25.88	30.33	37.74	36.45

出所：中国国家统计局『中国統計年鑑』中国統計出版社，1998年。

3) 工商税収と財政収入に占める流通税の大きな比重

1988～93年の流通税が工商税収に占める比重の平均値は84.13%⁵⁾である。財政収支はわずかな剰余のある2年を除きずっと赤字であり、財政は非常に大きな苦境に直面していた。また、工商税収の1988～93年における平均増収は189億元であり、財政赤字は1991、92年の2年連続で250億元ほどであった。もし、1994年に徹底的な消費型付加価値税を実施していたならば税収は大幅に減少し、財政は危機に直面していたかもしれない。また、国民経済の重大な変動をもたらしたかもしれない。

2 生産型付加価値税の投資抑制効果

1992年初め、改革開放が停滞する中で、鄧小平は改革開放の歩みを加速し、また歴史的意義に富んだ「南巡講話」を発した。同年、中共第十四回党大会において社会主義市場経済体制を建設するという目標が明確に提起され、新しい改革の波が起こり、中国経済は上昇傾向になると同時に地方と部門企業にも積極性が出てきた。政府が拡張的金融政策を採用したことによって、経済成長が刺激され、全国的に開発ブーム、不動産ブーム、債券ブーム、株式ブームのバブル経済現象が巻き起こり、経済はあつという間に加熱状態に達した。これによって改革開放以来4回目のインフレが起こり、物価は長期間下がらず高止まりした。1992年の投資の成長は44.4%であり、1993年には61.8%⁶⁾に達した。中央政府は過度に膨張した非合理的な投資を抑制するために、税制に適切なマクロコントロールの役割を持たせる必要性を提起した。それ故、中国が生産型

5) データの出所は、中国国家统计局『中国統計年鑑』中国統計出版社，1994年。

6) 同上。

付加価値税を選択した背景には投資の抑制を目的とする要素が含まれていたのである。

3 生産型付加価値税と税収の安定性

1994年の工商税制改革を導びいた指導原理とは、「従来のマクロ税収負担水準を目標とし、企業負担を重くせず、また財政収入を減らさない」というものであった。税制改革の構想は経済環境が悪化しているという背景の下で行われたが、税制構造の調整を重視したものであって、分配構造の調整を目的とするものではなかった。国家税務総局局長の許善達は、1994年に生産型付加価値税を選択する構想に対して以下のように概括した。生産型付加価値税の選択は、主に付加価値税の税率、徴収管理水準、付加価値税の財源調達能力に基づいて確定する。付加価値税の税源、徴収規模、徴収能力などに基づいて分析・推計した後、「消費型付加価値税を全面的に実施することが最終目標であるが、1994年には消費型付加価値税を実施する機はまだ熟しておらず、過渡的な付加価値税改革としてまず生産型付加価値税を実行することが大いに必要である。」と考えられた。推計によると1994年に消費型付加価値税を実施し、元来の収入水準を不変とするならば、基準となる付加価値税率は少なくとも26%を下回ってはならない。このような高い付加価値税率が時宜に合わないのは明らかである。この点からわかるように、代替性のない税源が財政収入を保証するという条件の下で消費型付加価値税を実施する条件はまだ成熟していなかった。

III 生産型付加価値税の現状

生産型付加価値税の実践を現状分析することは、付加価値税転換に関する研究の出発点になる。重複課税は経済に悪影響をもたらしていたため、生産型付加価値税の問題点を徐々に排除しながら、消費型付加価値税へ移行していくことは、中国の付加価値税発展の基本的な方向性となった。生産型付加価値税の発展過程から見ると、中国の生産型付加価値税は十数年の努力によって「小歩

快走」の方式で付加価値税の適用範囲を絶えず拡大しており、付加価値税が政治・経済上の制限を突破するための多くの経験を重ねてきた。以下では、1994年以降の中国生産型付加価値税が、その経済発展過程において発揮した役割及び明らかになった限界、について検討する。

1 生産型付加価値税の発揮する役割

1) 固定資産投資の過熱に対する抑制

『中国統計年鑑』(2003年度)の「固定資産投資変化表」によると、1994年以前、固定資産投資は急増の様相を呈しており、その成長率は1993年に過去最高の61.8%に達した。その結果、経済の加熱現象が起こり、インフレの要素も中国経済の発展を持続的に混乱させている。しかし、1994年に固定資産投資に対して抑制作用を持つ生産型付加価値税を導入して以来、「固定資産投資変化表」が示すように成長率は適度に抑制され、徐々に安定していった。その積極的な役割もここからある程度わかる。

2) 安定成長が財政収入を確保

生産型付加価値税の理論から見て、課税ベースの中には固定資産の投資部分が含まれているので、その財政収入を確保する点での優位性は所得型付加価値税や消費型所得税よりも大きい。第2表の付加価値税の成長状況を見ると、第一に税収の伸張性が良く、その伸び率も基本的に10%以上の水準を保っている。第二に、付加価値税収入の総税収における割合は一貫して35%以上を維持しており、財政収入の安定を確保するために積極的な役割を果たしている。この点から当時、生産型付加価値税改革を実施したことは財政政策の成果を税収面からバックアップするものであったことがわかる。

2 生産型付加価値税の限界と問題点

1) 理論上の限界性

① 理論的に見て、生産型付加価値税の徴収対象は $GNP(\text{国民収入}) = c(\text{消}$

第2表 付加価値税収入状況と税収収入に占める割合表 (単位: 億元/%)

年	付加価値税収入	付加価値税の成長率	総税収収入	税収収入に占める割合
1994	2,308.34	—	4,418.39	52.24
1995	2,602.33	12.74	5,159.60	50.43
1996	2,962.81	13.85	5,941.34	49.86
1997	3,283.92	10.84	8,234.04	39.88
1998	3,628.46	10.49	9,262.80	39.17
1999	3,881.87	6.98	10,682.58	36.34
2000	4,553.17	17.29	12,581.51	36.19
2001	5,357.13	17.66	15,301.38	35.01
2002	6,178.39	15.33	17,636.45	35.03
2003	7,236.54	17.13	20,017.31	36.15

出所: 中国国家统计局『中国統計年鑑』中国統計出版社, 2004年より作成。

費)+I(投資)であるから、経済成長時には税収は投資の成長とともに増加し、したがって財政支出の膨張を助長する。経済が後退している時は税収も投資の減少とともに減少し、したがって財政支出は苦境に陥り、財政収入が悪循環に陥るような状況も起こりうる。この点からわかるように、生産型付加価値税自体は理論設計上、政府税収を安定させる役割を備えていない。

② 投資に対する直接制限作用から見ると、経済発展は最終的に需要(消費需要、投資需要、純輸出)によって構成されている。市場経済体制の下では、投資需要の抑制は間違いなく経済発展を抑制する。特に経済の衰退期には、生産型付加価値税が機能的にもたらした投資家の投資が増加すればするほど実質税負担が高まり期待収益を減少させるため、投資家の投資需要を低下させ、その結果、経済がより一層衰退し、経済の回復にかかる時間が長くなる。

2) 問題点

① 投資の拡大を阻害

周知の通り、投資は経済成長の主な推進力である。同時に工業化と都市化の過程においても投資が主な支柱となることを必要とする。中国の生産型付加価値税の17%という名目基準税率は、OECD各国の消費型付加価値税率が約

17%であることと比較して高いとは言えないが、生産型付加価値税の17%という税率は消費型付加価値税の税率に換算すれば実質税率22.24%⁷⁾に達するものである。また、固定資産に対する重複課税は商品の実質付加価値税率を5.24%上昇させ、しかもこの増加した税負担は企業の固定資産投資の成長とともに増大しているため、固定資産投資の拡大に影響を与えるであろう。この点に関して、「固定資産投資変化表」の1993～2003年の変化状況からわかるように、固定資産投資は急速に低下している。すなわち、成長率は1993年の618%から2002年の約17%へと低下している。経済過熱を抑制する作用が顕著であるならば、経済の長期発展に負の影響を与えることになる。これは主に生産型付加価値税は設備類固定資産投資に対して税額控除を認めなかったため、機械設備の購入コストが大きくなってしまったからである。このため、企業の技術進歩や設備の更新は直接抑制された。特に機械設備構成の比較的高い業種、例えばチップ業は設備投資が抑制されたことで、業種の成長は深刻に阻害されてしまった。

② 物価水準の上昇

アメリカの経済学者Aaron, Henry J. は論著 *The Value-added Tax*⁸⁾ の中で、計量経済学のモデル研究によって以下のような結論を出した。付加価値税の税率が1%上昇するごとに物価は約1%上昇する。また、①の中の換算関係から、17%の生産型付加価値税率を消費型付加価値税に換算すると、その税率は22.24%になることがわかる。つまり、中国がもしOECD諸国と同様に消費型付加価値税率を17%にするならば、現行の生産型付加価値税率17%からさらに5.24%高くなるのである。Aaronの結論をさらに整理すると、近似的に推計できる物価も、税率の上昇とともに約5.24%上昇することになる。現実にはこのように対応するデータはないが、近年総合物価指数が95と105⁹⁾の間で不

7) 陸偉『中国付加価値税現状と改革』中国税務出版社、2002年、36ページ。

8) Aaron, Henry J., *The Value-added Tax*, 12th, The Brookling Institution, 1981.

9) 中国国家统计局『中国統計年鑑』中国統計出版社、2006年。

安定な動きを続けている現象から見て、生産型付加価値税の実施は物価を高騰させる一つの重要な要因であると言わざるをえない。また、これは中国の消費需要不足をもたらす見落とされがちな原因の一つでもあるかもしれない。

③ 国内製品の公平な競争を阻害

国際市場の慣例と比べると、中国の付加価値税は徴収範囲が狭いだけでなく、税率の区分も多すぎて不合理である。例えば、通常の税率は17%である。しかし、水道、天然ガス、石油のような国家が助成している産業は13%の税率でもって徴収される。その他、工業の小規模納税者に対する税率は6%、商業の小規模納税者は4%となっている。小規模納税者は税を徴収する前に相殺できないので、小規模納税者と一般納税者の間には不公平が生じ、商品の流通に一定程度影響が出ている。中国はこのように付加価値税の税率をいくつかに区分したため企業間で不平等な競争環境を作り出すことになった¹⁰⁾。

以上の分析からわかるように、現行の生産型付加価値税は当時の投資加熱、中央の財政力不足、マクロコントロール力の不足という歴史的背景の下で、投資加熱を抑制し迅速に財源を収集するなどの役割を確実かつ効果的に果たした。しかし、中国経済が持続的に急成長するにつれて、国民経済の戦略も非合理的な投資を制限することから内需を拡大し経済効率を高める方向へと転換してきており、これに伴って生産型付加価値税もその歴史的使命を終える時がきたのである。では、新しい経済発展の需要に適応するために、どのような種類の付加価値税あるいは新しい税種がこの要求を満たすことができるであろうか。中国国内の研究者は十年余りの研究を経て、EU諸国の付加価値税の成功経験を総括した上で、生産型付加価値税から消費型付加価値税への転換——この戦略目標の共通認識の必要性を唱えるに至った。また、これに伴い東北三省において行われる試行計画が出されたが、この点に関しては後で簡単に紹介する。しかし、この試行計画については全体的に試行範囲、論証の充実度などの面にお

10) この内容に関しては、拙作「中国における企業の租税負担に関する一考察(1)~(2)」『経済論叢』第179巻第3号、第179巻第4号、2007年3月、4月において詳しく論じた。

いて普遍的でなく、方向性に欠けていると感じられる。例えば、転換のタイミングの選択問題、試行範囲は単に既存の枠組みをベースに拡大するだけであるという問題、転換後の消費型付加価値税の価格に対する影響の問題、投資に対する影響の問題及び分配と貿易に対する影響など、一連の問題に関する深みのある分析は非常に少ない。これらの問題を考慮して、以下ではEU諸国などが付加価値税の選択に際してとった慎重な態度を手本として、以上の論点を中心に分析を試みる。

IV なぜ消費型付加価値税か

1 消費型付加価値税の理論

消費型付加価値税とは資本財の全額即時控除を行うものであるが、見方によっては100%の加速度減価償却を認められたものと考えてもよい。数式で表すと、 $C=W+P+D-I$ (C =消費、 I =投資、 W =賃金、 P =利潤、 D =減価償却額)となる。マクロ経済の視点から見ると、付加価値税は消費財の付加価値部分を課税標準として計算される。そのため、このような付加価値税の類型は消費型付加価値税と呼ばれる。

生産型付加価値税と比較した場合の消費型付加価値税の特長は以下の三点である。

- 1) 景気政策上の観点から見ると、消費型付加価値税は課税ベースから投資が全額控除されるために投資過熱期に税収が増加し、投資減退期には、固定資産からの税収部分が減少するという生産型付加価値税固有の税収の変動性を軽減し、その自動安定化効果を持つ。
- 2) また、投資刺激、経済成長という観点から見ても、合理的投資を促進する消費型付加価値税の全額控除方式は優れている。
- 3) さらに、もし、消費型付加価値税を税率17%で導入するとすれば、いまの生産型付加価値税の17%税率と比べて、前に議論したように、5.24%分だけ税率を実質的に下げられることになる。そうすると、企業生産コスト

の低下とか、販売製品価格の値下げ等に対して効果を及ぼす可能性がある。

理論的に見て消費型付加価値税の導入は、以上の三点によって生産型付加価値税が内包する問題を十分に解決し、さらに、内需拡大と経済効率性の向上をもたらすことにつながるであろう。

2 フランスにおける消費型付加価値税の経験

消費型付加価値税の理論的特性について簡単に紹介したが、実際の状況はどうであろうか。現実の社会においてこの理論が現実反映されているという十分な裏付けを得ることができれば、消費型付加価値税の中国における実施に対して強い説得力を与えることは疑いない。この裏付けを明らかにするために、以下では消費型付加価値税のフランスにおける経験について具体的に述べることにする。

フランスで最初に消費型付加価値税が登場したのは1954年で、当初は工業部門だけに適用され、その後、定期的に修正された。しかし、EEC加盟国の租税調整の一環として、消費型付加価値税の課税標準を広げて、ほぼ全ての財を対象に含めたのは、1979年になってからであった。当時、付加価値税はフランス政府の歳入の48%を占め、国内最大の税収を上げる基幹税であった。付加価値税の税収が増えるとともに、付加価値税の経済への影響、特に、価格、財政収入や投資などへ与える良い影響も大きくなる。

1) 価格の低下

経験的な見積もりから付加価値税を用いると、輸出品の価格が下がるばかりでなく、国内のインフレーションも抑える。フランス銀行が発表したある研究によると、1兆4千億フランの生産税の引き下げで、製造の単位生産費の増加率は4%下がった¹¹⁾。1974年の投入産出表に基づいた別の研究によると、1兆フランの生産税の減税と1兆フランの付加価値税の増税により、最終的には製

11) ヘンリー・J・アロン編、塩崎潤訳『付加価値税——ヨーロッパからの教訓』今日社、1988年、37ページ。

品の輸出価格が3.5%下がり、一般物価水準が2%下がったとされる。

2) 財政収入の増加

フランスの付加価値税は生産税に代わる租税として考察されたが、税収増に寄与することになった。OECDのデータによると、付加価値税の導入後、国民総生産に占める税収の割合が9%増えた(OECD ed. [1985] p. 68)。この数字から、政府支出が伸びている時点では、付加価値税は財源調達に便利な手段であるといえる。

3 東北三省の試行案～瀋陽市の事例を中心に～

以上の分析からわかるように、消費型付加価値税は生産型付加価値税が内包する多くの問題を解決できるという点で優位性を持っている。これに基づいて中国政府は消費型付加価値税の実施を決定したが、全面的に実施した後にもたらされるであろう財政収入激減の危険性を考慮し、まず工業基地が比較的集中した東北三省を試行地域として選んだ。2004年9月14日に財政部と国家税務総局が共同で『東北地域における付加価値税相殺・控除範囲拡大に関する若干の問題の規定』を発表した。この文書の発表は付加価値税転換改革が東北地域において幕を開けたことを意味している。それによれば、設備製造業、石油化学工業、冶金工業、造船業、自動車製造業、農産品加工、軍需品工業、高度先端技術産業など八つの特定業種を選択し、企業がその年新設した設備類の固定資産の収入税額を相殺することを認める一方、新築の家屋や建築物業の付加価値税の収入税額は相殺・控除を認めていない。

資料の制約のため、全東北三省の試行状況を総合的に分析することはできない。ここでは国有企業が比較的集中しており、地域の代表的かつ影響力の強い瀋陽市の関連データを事例として紹介する。国家が東北地方の八大業種に対して付加価値税の転換政策を実行して以来、瀋陽市では合計6738社の企業が申請後に付加価値税の相殺範囲を拡大する企業と認定された。

2005年度、瀋陽市で付加価値税の相殺・控除範囲を拡大する政策を受けた企

第3表 瀋陽市付加価値税に関する認定企業の払い戻し税

業 種	払い戻し企業数	払い戻し額	払い戻し額に占める割合
合 計	3,696	29,320	100
整備製造業	2,319	14,277	48.7
冶金工業	703	4,320	14.7
石油工業	112	2,892	9.9
自動車産業	161	5,510	18.8
船舶製造業	1	0	0
農産品加工業	385	2,294	7.8
軍需品産業	0	0	0
ハイ・テクノロジー産業	15	27	0.1

出所：瀋陽市国税ネット（2006年）と統計ネットのデータにより作成。

業は全部で3747社、金額では29747億元あり、そのうち3696社は実際に税金の払い戻し政策で29320億元の払い戻しを受けた（第3表を参照）。

瀋陽市の伝統産業、たとえば設備製造業、石油化学工業、冶金製造業や自動車製造業の払い戻し額は総払い戻し額の92.1%を占めるが、新興産業、例えば高度先端技術企業や農産品加工業は総払い戻し額の7.9%を占めるだけである。これは、付加価値税への転換が、資本集約的な重工業には大きな影響を与えるが、人的資本支出が大きいテクノロジー企業にはそれほど大きな影響を与えていないことが分かる。また、高度先端技術企業に対する投入が不足していることも反映しており、これらは瀋陽市の将来の発展に影響するであろう。

4 経済に対する積極的な影響

税収自体が経済調整の重要な役割を有しているので、この東北旧工業基地で行われた試験的政策は一定程度積極的な役割を果たしており、産業発展の支持、投資の刺激、企業の技術改造の促進、企業の競争力向上などの期待効果を達成した。以下では関連する統計データを利用して、それらの積極的な影響を説明する。

1) 固定資産投資規模の成長を促進

中国政府による東北振興の各政策が実行されるにつれて、瀋陽市の経済活動は活発になり、2005年7～10月の固定資産投資額は277.7億元、89%増となり、投資速度は2005年1～6月の固定資産投資成長率32.3%に比べて明らかに速まった。その中で付加価値税の転換政策による影響を見落とすことができない。この転換によって固定資産税の相殺・控除が可能となり、固定資産投資の約17%を節約させ、設備の資金利用率を大きく高めた。

2) 対外経済の発展を促進

付加価値税の転換政策は現在東北地域においてしか実行されていないため、投資収益から見て、東北地域は明らかに政策面における優位性を有している。瀋陽市の2005年のデータから、外資の直接投資額は35.9億元で、前年と比較して172.7%増加している（沈阳市国税局 [2006]）。また、消費型付加価値税は輸出面において生産型付加価値税より優れている。生産型付加価値税は輸出面において一種の優遇政策として活用されているが、先に徴収して後で返還されている。そのため、資金の時間価値が問題となる。この問題は国家のマクロ財政政策の影響も受ける。すなわち、財政収入が豊富である時は返還が速く、不足している時は返還が遅い。要するに非常に不安定なのである。消費型付加価値税は理論的にこの問題をうまく解決した。税金には全く固定資産部分を含まないの企業への対外輸出の奨励に寄与する。遼寧省の状況を見てみると、年間輸出総額は234.38億ドルで前年と比較して23.9%増加している（2004年は2003年と比較してわずか13%しか増加していない）。

3) 財政収入の増加

瀋陽市の国税局の統計データが表しているように、2005年1～6月の財政収入は11.9%増、7～11月は31%増加しており、7～11月の方が上半期の増加速度より19%高くなっている。増収額は37.75億元であった（付加価値税の収入は2.93億元近く減少したが、投資の成長がもたらした試験的業種の経済効果が高まったため、遼寧省の税収は大きな影響を受けることなく、逆に税収総額は

増加するという良い結果に帰結した)。この年は1994年の税制改革以来、瀋陽市の税収増加幅が最大の年であった。瀋陽市の財政、税収の成長に関するデータは付加価値税への転換が果たすべき経済発展を促進するという大きな役割を十分に証明している。

以上、消費型付加価値税について試行範囲内の経済が生み出した積極的な影響に対して分析を行った。全体として期待効果を達成したという感があるが、この試案はあくまでも試行的なものであり、より広い範囲へ普及することができるとは断定できないのではなからうか。遼寧省国税局のような相対的に楽観的な考え方に対して、何点か意見を述べたい。以下の見解は、今後行われるであろう消費型付加価値税の全面的実施に対し、転ばぬ先の杖として提示するものである。

5 試行案の限界

1) 論証の欠如

上述のフランスの例で明らかのように、租税政策は実際の経済活動、価格、賃金、及び国際貿易を左右して、経済に広く影響を与えるので、この影響を全て体系的に調べるには、完全な相互関係のある計量経済学モデルが必要である。1つは VAT79 モデルで、これは付加価値税率、免税、その他の規定の変化による税収の変化を示すものである¹²⁾。もう1つは METRIC モデルで、これは主に短期間の経済予測と政策変化の短期的な影響の分析に用いられる¹³⁾。

結果から見ると、付加価値税率1%を引き下げると、消費者物価は0.7%下がる。食料品と工業製品の価格は0.8%、運営・通信は0.6%、サービスは0.4%下がるが、これは付加価値税の適用が不完全であることを反映している。

12) VAT79 モデルは六つの投入産出表を合わせたものである。産業対産業の基準では600の商品の生産に当たるグループ間の売上価値を示している。この六つの表を合わせて、全体と産業別とで見た様々な税収の変化による影響を示している。

13) METRIC モデルは886の方程式と350の外生変数とから成る四半期モデルである。このモデルはフランスやその他の諸国で行われた分析に支持されてきた仮定を合わせた包括的なものである。能力限界と不均衡をかなり重視したものである。

主に自動車の購入にかかる税金の控除が認められないために、投資財の価格は0.25%の下落になる。最終的な変動結果と論証した変化の状況は非常に似ている。全体的に税収改革前の論証作業は緻密で科学的であり、政策効果の予測におけるリスクを低下させることができる。

しかし、『中国税務報』の2004年9月12日の報道によると、付加価値税改革は東北地方で試験的に行われ、中央の財政収入は100億元減少し、東北三省の地方財政はそれぞれ約30億元減少する見通しである。この改革を全国に押し広めるならば、税収の減少という形で国家財政が負担しなければならない改革のコストは1000億元に達する。この見通しはどのように計算されたのであろうか。これは政策が出される前に、各地の国税機関が社会事情に基づいて簡単に調査し、それを総括して出された数字であると理解されている。

しかし、結果から見ると、この数字はあまり確かではなく、現状とは大きな隔たりがあると言える。現在、この方式による付加価値税改革は財政収入に対して大きな影響を与えていない。逆に、東北三省の付加価値税収入は、程度は異なるが比較的速い伸びを示した。遼寧省国税務局の2005年末の統計データによると、1年間に取り扱った新設固定資産に対する税金の払い戻し額はわずか7.5億元である。全省の付加価値税の年間成長額48億元と比較すると、純成長額のわずか15.6%を占めるにすぎない。東北三省の税金払い戻し額は合計12.84億元であり、当該地域の付加価値税純成長額115.3億元のわずか11.1%であり、もともと予想していた財政収入への影響の10%にも及ばなかった。上記2例のデータが明らかに異なることからわかるように、税制改革前の論証作業が不十分であったため政策が不合理になり、政治的或いは経済的な困難をもたらした。

2) 付加価値税転換の試行案における普遍性の欠如

東北地方における付加価値税の転換は8大業種に限って行われた。8大業種の構成を見ると、既存の伝統産業も新興産業もあるが、この8業種は全てが東北地方における重点産業であり、これらの業種を選択し付加価値税の相殺範囲

を拡大することは東北地域の地域優位性の形成に寄与する。例えば、設備製造業、石油化学工業、自動車産業などである。

名目上は転換と称しているが、実質的には付加価値税の相殺範囲の拡大であり、本当の意味での付加価値税転換ではない。というのは、重複徴税の問題をまだ全面的に解決できていないためである。理論上の消費型付加価値税は控除範囲を大きく拡大することを要求し、企業の全項目の消費財支出を含まなければならぬ。しかし、この付加価値税転換の試みは生産用の機械設備の相殺・控除を認めているだけであり、生産用でない機械設備や不動産は含んでいないので試行の結果は一般的に通用するものではない。

また、現行の付加価値税の徴収範囲は十分に大きいわけではない。例えば、運輸業、建築業はまだ付加価値税を実行していない。このため、業種間の不公平は未だに存在しており、付加価値税転換がもたらす優れた経済効果の発揮はこの普遍性の欠如に付随して制約を受けるであろう。したがって、東北三省の試行案は重複徴税の問題を完全に解決してはおらず、付加価値税の普遍的な転換が実行可能かどうかという検証目的をまだ実現できていないと言える。

3) 税収の中立性原則に反する税収優遇政策としての付加価値税転換改革

理論的には、消費型付加価値税は重複徴税を廃し、専門的な分業と提携の発展に寄与し、市場経済における税収の中立性に寄与する点で経済に良い影響を与える。いわゆる租税の中立性とは課税が経済活動に資源配分上の歪みをできる限り与えないようにすることである。付加価値税の転換を念頭に導入された税収優遇形式が大部分の資本投資の地域的方向性に大きな影響を与えたことは明らかである。

付加価値税は市場経済体制の下で普遍的に徴収する流通税である。その最大の長所は消費と収入が互いに連係しているため、税収の徴収管理が比較的容易で、相対的に統一した税基準と税率によって租税の市場メカニズムに対する歪曲を最小限に抑えることができることである。特定産業の内と外、あるいは特定地域の内と外で税制が異なることは、付加価値税の相殺の関係を複雑化する

ことは間違いなく、市場による資源配分機能の効率性を低下させ、産業立地と地域構造を歪めるだけでなく、様々な形式の納税回避行為を生み、税収の徴収管理を困難にするであろう。

また、付加価値税改革を税制優遇政策とする宣伝は、世論を誤った方向に導き、結果として人々の付加価値税に対する真の理解を遠ざけることになるだろう。利益を受けた地域と関連産業の短期目標がまだ実現できていない以上、付加価値税転換改革の進展にも影響を及ぼすであろう。同時に、付加価値税の転換改革を単なる税制優遇政策の一環と見なして、まだ実行していない地域の導入心理を冷やすことになり、結果として関連地域の産業の発展にも悪影響を及ぼすであろう。

V 消費型付加価値税の中国における方向

1 試行から普及までのタイミングを捉える必要性

上で言及したように、フランスなどのEU各国が消費型付加価値税を実施した時もすんなりと成功したわけではなく、非常に長い過渡期を経ている。過渡期において何度も修正を行い、政治条件や経済環境などが比較的適切な状況下でようやく全面的に普及したのである。このように長い過渡期を経ることの利点は、税制改革の失敗によってもたらされる政治・経済的リスクを抑えることができる点にある。この経験はアメリカ政府にとっても付加価値税を選択・実施するかどうか考える際に、重要な経験として参考にされている。中国政府も付加価値税転換を考える際、以上のような国家の成功経験に倣って慎重な態度を取り、実施前に科学的で緻密な論証を行い、種々の利害を比較した上で適当な時期を選び全面的に実施するべきである。東北の旧工業基地を支援するという目的から考えて、元々予定されていた1年を基本として試行期間を適宜、延長すべきである。筆者は2年が最適だと考える。東北地域は旧企業が多く、技術発展を促すことが重要な課題だからである。政策の効果という観点から見ると、租税政策は補助政策に比べて利用し易く簡潔明瞭であり、広く全体に政

策効果が行き渡るので都合がよい。この政策は適用期間が短ければ政策効果を発揮できない。逆に、期間が長ければ局所的に投資過熱をもたらす可能性があり、国家の全体的なマクロコントロールに悪影響を及ぼす。

2 付加価値税の転換と税制全体との整合性

生産型付加価値税から消費型付加価値税への転換の重要な意義の一つは重複徴税問題を解決することである。現在、重複徴税に影響を及ぼしている要素には控除範囲問題のほかに付加価値税の徴収範囲が狭いという問題がある。運輸業、建築業に対しては付加価値税を徴収していないため、中国の付加価値税の連携は不完全なままである。付加価値税の相殺の原則に基づいて運輸業と建築業を徐々に付加価値税の徴収範囲に組み込んでいくべきである。そうすることで付加価値税の相殺・控除の連携の全体的な効果はより完全なものになり、転換後の財政収入と税制改革の矛盾を一定程度緩和することもできる。

財政収入を安定させるためにも、付加価値税の転換は徐々に進めていくべきである。同時に、税制改革全体の進展を速めるべきである。内外資企業の所得税の統一、付加価値税の徴収範囲の拡大、及び燃料税、遺産税、財産税、社会保障税などの重要な税目との調整はできるだけ早く終えなければならない。これらの税目の徴収開始と調整により、租税構造全体を経済発展の要請に合致させ、さらに合理的なものに作り変えていくことができるであろう。以上のような調整を経て、一方での増収が他方での減収と相殺されることで、税収のバランスと安定を保証し、また、税制の経済調整機能を十分に発揮させることによって、経済成長と税収の確保を両立させることができるのである。

VI むすびにかえて

以上の分析において、中国における付加価値税の発展過程を中心に三つの問題を取り扱った。まず、1994年の税制改革において多くの先進国が普遍的に消費型付加価値税を実行しているという前提の下で、中国が生産型付加価値税を

選択した客観的な原因を分析した。その主な内容は以下の点である。第一に、付加価値税を設計した時点では生産型付加価値税が中国社会主義経済理論に最も適合していた。さらに、生産型付加価値税は中国の当時の経済・財政状況に適応していたと言える。というのは、当時の税務システムの徴収管理水準は消費型付加価値税の徴収管理に必要とされる水準と適合しなかったからである。過度に膨張した非合理的な投資需要に対して生産型付加価値税はマクロ的な抑制作用を発揮し、財政収入を安定化させることに貢献した。生産型付加価値税の選択は財政収入を安定させる原則と合致した。第二に、現行の付加価値税の現状を分析し、そこに存在する問題を現状に則して分析した。その主な内容は以下の点である。第1に、投資の拡大を阻害した。第2に、物価水準を上昇させることによって、国内製品の公平な競争を損なわせた。第3に、消費型付加価値税への転換の必要性を検討し、東北三省の試行案について、瀋陽市を事例としてその利害得失の分析を詳細に行った。検討の結果、試行範囲内では大きな成果が確認された。例えば、元来の生産型付加価値税がもたらした重複徴税の問題と投資の抑制問題は大いに改善された。

しかし、現行の試行案では、産業間の税負担の不公平性や産業構造の歪みなどの新たな問題が発生する可能性もある。その理由の一つは、試行案自体が普遍性を備えておらず、ただ8業種の中でのみ実施されたものだからである。もう一つの理由として、実施前に十分な科学的論証が行われなかったために、改革のリスクを最小化することに成功しなかったという問題点を指摘することができる。

これらの問題点に対して、本章では科学的な論証の必要性を強化することを提起した。また、中国税制改革の方向性の面では、市場経済の発展の趨勢と中国の国情を結びつけ、税制改革がこれまで財源調達機能を過度に重視していたことから、財源調達機能と経済機能をともに重視する税制戦略へと調整すべきであることを指摘した。本来は東北三省全ての関連データを用いて関連内容を論証すべきであるが、資料等の制約があり、本章では瀋陽市だけを事例として

取り上げた。このことは本稿における判断に何らかの影響を与えている可能性がある。この点に関しては今後の研究課題としたい。

参考文献

日本語文献

- 石橋一雄 [2001] 『租税経済学』成文堂。
佐藤進 [1972] 『付加価値税論』税務経理協会。
知念裕 [1995] 『付加価値税の理論と実際』税務経理協会。
ヘンリー・J・アロン編, 塩崎潤訳 [1988] 『付加価値税——ヨーロッパからの教訓』今日社。

中国語文献

- 陈共 [2001] 『论适应经济结构变化的税制结构』(载于『当代财经』第三期)。
国家统计局 [1994-2006] 『中国统计年鉴』中国统计出版社。
贾康 [2006] 『税制改革四路出击』(载于『21世纪』第一期)。
沈阳市国税局, [2006] 「沈阳市試行消費型増値税企业工作总结」(<http://ln-n-tax.gov.cn>)

英語文献

- OECD ed. [1985] *Revenue Statistics of OECD Member Countries, 1965-1979*, China Machine Press.