

經濟研究

第 4 號

October 1950

Vol. 1 No. 4

附加價值税の問題點

井 藤 半 彌

I 序 説

今度のわが國の税制改革で問題となった租税は多いが、そのうち最も多くの難問を提供したものは附加價值税であった。いま、ここで云うまでもないことであるが、附加價值税は 1921 年アダムスが、この租税の先驅ともいふべき案を提唱して以來¹⁾、アメリカ學界や政界で問題となったものであるが、過去において實施された前例がなく、今回の日本のものが、世界最初の試みといわれている。これについては、参考となる立法例や實際

經驗がないので、税法案の作成について多くの難問に當面した。私は、外國ことにアメリカの學界におけるこの租税に關する研究を調査したが、これについて、シャープ報告程度の一般的なことについて説明するものはあるが、わが國で當面した諸問題、例えば附加價值は企業の總收入高から總支出高を控除した残高というが、これ等の金額は具體的にいっていかにかに計算すべきか、課税の重複累積につき、これをいかに處理すべきか、銀行業、保險業等の特殊企業の附加價值はいかにして計算すべきか、この租税を實施する以前に企業が購入した資本設備や棚卸資産の價值はいかに取扱うべきか等々、かかる細かな諸問題について意見を述べるものはひとつも見當らなかつた。或はかかる研究は既にあるのかも知れないが、少くとも私が調査した限りにおいては、この種の研究は見當らなかつた。

この稿ではわが國で本税につき問題となった諸點を明かにし、學界の人々の叱正批判を仰ぎたいと思う。問題をつぎの 3 にわけて取扱う。第 1 は附加價值税の性質と長所、第 2 は附加價值税の缺陷、第 3 は附加價值税の修正案。

1) アダムスの提案は、今日の附加價值税のように、企業の總賣上高から他企業から買入れた物財やサービスの價值を控除した残高を標準として課税せよというのではなく、賣上税をかけるときに、納税者が、かつて支拂った賣上税があれば、その分は控除せよと主張するものである。故にこれは嚴密な意味の附加價值税ではない。しかしこの主張の主なる目的が、取引高税 turnover tax の缺陷といわれる課税の累積作用の回避にあるものであって、この意味で附加價值税の先驅と解し得る (Thomas S. Adams, Fundamental Problems of Federal Income Taxation, *The Quarterly Journal of Economics*, August, 1921, p. 553)。

この拙文の敘述はすべて、シャウプ勸告の一般方針の實施を前提とするものであり、隨って批判はすべて内在的であつて、超越的でないことを附言しておく²⁾。

II 附加價值税の性質と長所

附加價值税は企業の附加價值、純生産物の價值を客體とする租税である。附加價值とは個々の企業が新たに生産した價值、企業が新たに作った國民所得部分である。これは企業の一年間の總賣上金額その他企業の總收入高から、資本設備、土地、建物、商品、材料、消耗品、サービス等の購入代金、動力費、保險料等、他企業への支出金額を控除した殘高である。他から買った原料等にその企業が新たに附加した價值である。附加價值は、これを別の側面からみれば、その企業の利潤と利子と賃借料及び給與支拂額の合計より成るわけである。

企業の總收入高から他企業への總支出高を控除して計算する附加價值という概念や名稱は、必ずしも新しいものではない。國民所得や生産の統計で、國民經濟における年々の生産高の總計を求めるときに、この方法が、しばしば用いられた。例えば1913年にフラックスは生産統計で net value of products という名稱でこの概念を取扱った。1924年にコルムは Mehrwert という名稱を用い、これに該當する英語として value added by manufacture の語をあげ、ドイツ學界ではこの方法によって生産統計をつくることが通説であるといひ、この方法をとった例として、1907年の O.

Most, 1914年の A. Hesse, 1916年の O. Nerschmann, 1923年の Fr. Zizek の研究をあげている。かかる例は他にも極めて多い³⁾。しかし、彼等はこれを生産統計の立場から取扱うものであつて、これを租税の客體として課税せよといつたのではない。附加價值税の主張は比較的新しく、今より約 20 年前以來のことである⁴⁾。

この租税は營業者を納税義務者とするものであるから、事業税、または營業税の要素があり、また取引高に應じて課せられるものであるから、取引高税または賣上税の要素をもつものである。附加價值がある限りは、たとひ企業に缺損があつても、課税される。これが、附加價值税の概念である。

この租税は、いっさい、いかなる根據にもとずいて課せられるものであるか。まずこの點から吟味する。元來營業に對する課税は種々の根據によるものである。例えば營業には負擔能力があるから課税せよというもの、ある種の營業は國家から特權によって保護を受けているから課税せよというもの、營業は國家の公共給付によって利益をうけているから、その代償として課税せよというもの等がこれである。ステューデンスキーの如きは營業課税是認の論據として8の立場をあげている⁵⁾。附加價值税の場合は何を根據として課税されるかといふと、この租税は國家、地方團體を生産の一要素と解釋し、企業がその經營上國家等の公共給付からうける利益の代償として課せられるものである。簡単にいふと、その根據は利益原則であ

2) 附加價值税に關する諸問題の詳細については、私は1949年11月25日日本租税研究協會の第1回總會及び同年11月27日日本財政學會の第6回研究報告總會で卑見を公にした。前者の内容については1950年2月1日發行の同協會の大會記録『シャウプ勸告の綜合的研究』133頁—150頁に出ている。これに更に訂正増補を加えた一論文並びに、この學說史を、拙著『財政學研究』(1950年8月出版)中に掲げた。本稿は卑見を、これ等のものとは少しく異つた觀點から述べるものである。Annals of the Hitotsubashi Academy, No. 1. 所載拙文 The Value-Added Tax in Japan. は、この論文に、日本の附加價值税制度の概要を附加したものの英譯である。

3) A. W. Flux, Gleanings from the Census of Production Report, *Journal of the Royal Statistical Society*, May, 1913, pp. 557—598; Gerhard Colm, Das „Mehrwert“-Verfahren in der Produktionsstatistik, *Weltwirtschaftliches Archiv*, 1924, S. 204—217.

4) Paul Studenski, Toward a Theory of Business Taxation, *The Journal of Political Economy*, Oct., 1940, pp. 650—653. にアメリカにおける附加價值税の歴史が述べられている。これによると、前記の1921年のアダムスの説は別として、今日にみる如き形でこの租税が提唱されだしたのは、だいたい1930年代のことである。

5) ステューデンスキー前掲論文 624—641 頁

る⁶⁾。ところが、公共給付の利益の代償を決定するものは、何かといえば、給付の實費または給付の利用である。客觀的價值學説をとれば政務の實費を、主觀的價值學説をとれば政務の利用をとるべきであって、價值論における兩學説中の何れをとるかによって、答も異ってくるのである。ここでは、一應、客觀説をとって議論をすすめる、この點については、これ以上論及しない。

附加價值税は、要するに利益原則による營業課税の一種であり、賣上税の一變形である。これがその本質である。これについては、つぎの長所があげられている。

(1) 事業が國家等の公共給付からうける利益はその事業活動の量に比例するものである。普通の賣上税は總收入高または賣上高を課税標準とするのにたいして、附加價值税では、總收入高から買入資産、材料代等、他企業の活動によってつくられた價值が控除されるため、その事業の純粹の事業活動の量を、より正確に表現することとなる⁷⁾。

(2) 1949年末まで日本でかけられていた取引高税即ち turnover tax の形態における賣上税では、各營業取引に對して、取引毎にそのすべてに課税される。隨つて生産より小賣までの全過程をひとつの企業内部で經營する垂直的結合企業の商品の場合は、ただ一回しか課税されないが、然らざる場合は取引の都度、多くは租税をふくむ賣上高を標準として課税されるため、租税にたいしてまた租税がかかり、租税の累積という現象がおこり、不公平となる。附加價值税では、かかる課税の累積が回避される⁸⁾。

6) これについては次の文獻を参照せよ。1939年アメリカの National Tax Association の法人聯邦課税委員會の最終報告 Proceedings, N. T. A., 1939, pp. 565—567. ステューデンスキー前掲論文 648—649 頁。なおシャウブ報告 (201 頁) でも地方事業税につき利益原則の適用の必要を認めている。

7) 例えばステューデンスキー前掲論文 647 頁を参照せよ。

8) このことは、例えば次のものによって指摘されている。1929年アメリカの『全國租税協會』のニューヨーク州の税制に關する討議における J. F. Zollar の發言 (Proceedings, N. T. A., 1929, p. 126); Gerhard

(3) この租税では、純益課税の場合に比して課税標準や税額の計算が簡單である。由來企業純益を正確に計算するのは手數がかかるものである。これには經理に關する知識と多くの資料が必要である。小企業等では、これを缺くものが多い。ところが、どんな小企業でも商品の賣上高や物資の購入等については、何かの書類か記録はある。附加價值税の場合は、これさえあれば直ちに課税高を容易に決定することができる⁹⁾。この課税では營業年度内の棚卸資産の増減については問題としない。

また資本設備等の支出は買った時にその全額を總收入高から控除するから、毎年減價償却費を計算したりする必要がない。買入高が多くて、その年度内にすべてを總收入高から控除しきれないときは、附加價值の赤字部分は次年度以後に繰越して、次年度以後で控除することが認められるから簡便である¹⁰⁾。

(4) 附加價值税では、純益課税の場合と異なり、労働節約のための機械等の資本設備を多く使用する企業は、不利な取扱をうけない。これによって資本の擴張が奨励され、新設備等を購入した企業等でしばしばおこる運轉資本の不足を救済する作用がある。ことに現在日本のように、工場や機械設備等の近代化が要求されている國では、こ

Colm, Methods of Financing Unemployment Compensation, *Social Research*, 1935, p. 161; 『全國租税協會』の 1939 年の前掲委員會の最終報告 (Proceedings, N. T. A., 1939, p. 567); Paul Studenski, 前掲論文 pp. 647—648; Harold W. Groves, *Financing Government*, rev. ed., N. Y., 1945, p. 255; Groves, *Postwar Taxation and Economic Progress*, N. Y., 1946, pp. 107, 339; Alfred G. Buehler, *Public Finance*, 3rd. ed., N. Y., 1948, p. 571; シャウブ報告 166, 202—203 頁。

9) これを指摘するものは Studenski 前掲論文 649 頁である。Alvin H. Hansen も亦、その著書 *Fiscal Policy and Business Cycles*, N. Y., 1941, p. 463. において、附加價值税は行政事務の簡單な點において賣上税に優ると考えられていると述べている。しかし、その理由は示しておらぬ。

10) これを指摘するものは、シャウブ報告 202, 204 頁である。今夏國會通過のわが地方税法では、第 31 條によって、附加價值の赤字部分は五年間の繰越が認められる。

のことは特に必要である¹¹⁾。

(5) さらにこの租税の他の一長所は、税収入が比較的安定することである。これは好況期でも不況期でも企業純益とは無関係に営業活動の量に比例して課せられるため、所得課税の場合のように、税収入が激変することが少い¹²⁾。

III 附加価値税の缺陷

以上がシャープ報告その他、多くの學者の論文等であげられている附加価値税の長所であるが、この租税にはつぎの缺陷がある。

(1) 國民所得の増加部分、即ち附加価値を租税の客體とするという趣旨自體は、國民經濟的にみれば正當なことであるが、しかし私經濟的にみると、附加価値の大きさは企業の種類により大差があるものであるから、企業間の租税負擔がとかく不均衡となる。事業活動の量や投下資本高等は同一であっても、業務の性質上、貸銀支拂の多い企業では、課税の對象となる附加価値は大である。また製造業は、賣買業、仲介業等に比して附加価値は大である。また自己の勞力を主とする企業もこの租税負擔は大である。

この對策としては、業種に應じて税率に差別を設けることも一方法であるが、これにより負擔の公平をはかるには、税率を、かなり細かに區別する必要があり、税務行政上、煩雜である。ことに一の企業で種類の異った事業を兼營するものの場合等では實行困難である。もっとも、ある者は、つぎの如く主張するかも知れない、附加価値税は結局は、すべて消費者に轉嫁さるべきものである。故に企業間の負擔不均衡というこの缺陷は轉嫁によって一應は解消すると。私はこの主張にも賛成できぬ。何となれば經濟統制の強化されている場合は別として、自由經濟社會では、一般的にいつて租税の歸着は經濟上の最廣義の勢力關係によって決定されるものであるから、この場合も消費者

への轉嫁という現象が、つねに必ず現實化されるものとは期待し得ないからである。また消費者への轉嫁がかりに事實上可能としてもこれによって問題が解決するという考え自體にも批判の餘地がある。何となればこれは企業本位の消費者大衆の利益を顧慮しない偏頗な見解であるからである。

(2) 附加価値税の長所のひとつは、租税の累積の回避にある。ところが、銀行業、倉庫業等と普通の商工業との間に租税の累積または重複が生ずる虞がある。例えば銀行についていえば、銀行が他企業への貸付金の對價として他企業から受ける利子は、當然銀行業の附加価値を構成するが、この部分は利子を支拂う企業の附加価値中にも包含される。随つてこの部分は二重に課税されることとなる。この種の重複は銀行業の場合のみに限らない。土地建物貸付業、倉庫業等と他企業間についても、おこる現象である。

また企業が外部に對してなした支出は、その相手が營業者であり、相手の附加価値に加算すべき性質のものであるときは、附加価値計算上、二重計算回避のため、當然これを控除すべきであるが、相手が非營業者のときは控除してはならぬ。これをも控除すると、この部分の附加価値は國民經濟的にみて、課税から脱漏することとなるからである。支出の相手の身分の相違によるかかる差別的取扱は、税務行政上これをいかにして實行するのか。これは實施手續上の難問である。

こういう風にこの租税では課税の重複や脱漏が生ずる虞がある。この重複脱漏をなくして、しかも企業間の負擔の公平をはかるためには、各企業の附加価値をいかに算定するのが合理的であり、また實施上便利であるか。これは附加価値課税における一大難問である¹³⁾。

13) わが地方税法でも、この問題は合理的に解決されていない。同法第 30 條によると、課税の重複を避けるために、一般企業が受取る利子、株式配當金、地代及び家賃は、課税上それを受ける企業の附加価値に加えないで、これを支出する企業の附加価値に加え、ここで課税する方針をとっている。しかし例外として銀行業、無盡業、信託業、保險業及び金錢貸付業の場合は、その受取る利子及び株式配當金はかかる事業固有の營業收益であるため、その事業の附加価値として

11) これはシャープ報告(203頁)によって指摘されている。

12) これを指摘するものは1939年『全國租税協會』の前掲委員會最終報告(Proceedings, N. T. A., 1939, p. 567.)及び Studenski, 前掲論文 650 頁である。

外國の學界ではこれについて、いかなる態度がとられているか。これについては問題を提出するだけであって、満足すべき回答を與へている研究はないのである。例えばステューデンスキーは1940年の前掲論文中でいう、附加價值税が、とくに良く適用しうる事業は、製造業、卸賣業、小賣業、運送業、鑛業である。しかし附加價值が主として業主の自己労働にたいする報酬や貸金利子支拂より成る農業その他の職業の場合には、同じようには、うまく適用し得ない。かかる方面の職業は、この課税領域から除くことが必要である(前掲論文649頁)と。ビューラーも次のように述べている、附加價值をいかにして算定するのか、製造業や商品販賣業の場合は別として、一般に明瞭ではない。附加價值税の主唱者の中には、農業や經理の不十分な小企業の場合には實行困難と考え、また金融業やサービス業へは適用しうるかどうか疑わしいと考えるものがある(前掲書571頁)と。

要するに、彼等は、この租税の賦課の困難な企業があるという事實は認めている。しかしこの對策としていかなる處置をとるべきかについては毫も立言していない。この解決は我々が當面したひとつの困難であった。ステューデンスキーのように、「かかる方面の職業は課税領域から除く」というだけでは、問題は毫も解決されないのである。かかる企業には營業課税を行う要なしとどうか。要なしというのなら、その理由如何。要ありというのなら、いかなる方法で課税をなすべきか。これは當然検討されなければならぬ問題である。

附加價值の重複計算や脱漏の回避ということは、古くより、國民所得の計算に關聯して學界で研究されていることであるが、かかる研究は参考となることが少い。蓋し彼等の目的とするところは國民所得、國民純生産高の計算であって、各種企業における租税の客體の決定ではないからである。

課税される。故にこの部分は當然二重計算となる。地代及び家賃については、かかる規定がないため、二重計算はおこらない。しかし貸ビル業等の受取家賃等は免税となり、不動産貸付業等はこの種の營業課税が免除されるという不合理な現象がおこる。

(3) この租税が創設されてから後に新たに買入れた資本設備や、商品その他棚卸資産等の價值は、買入れた年度またはそれ以後の年度に、そのすべてが附加價值から控除されるが、この租税の創設以前の過去に買入れられた財の場合は、その價值は控除されない。この點も不公平となる。また經濟力、収益力大にして今後資本設備を擴張しうる能力のある有力産業は、これによって不當に輕課され、かかる能力のない弱體企業は課税上不當に重壓を受けることとなる。現在日本で工場や機械の近代化が必要なことは言をまたぬが、この課税の方法をとると、大企業を不當に優遇し、日本經濟の中堅をなす中小企業の没落の傾向を助長し、社會問題を惹起する虞がある¹⁴⁾。

14) この批判は、シャウプ勸告その他、この租税が資本使用企業を優遇する點を強調する論者にたいして向けられるのであるが、附加價值税の初期の主張者コルム等の場合には、立場はやや異なる。コルムはこの租税の經濟的中立性を高調するのである。コルムは、1935年の既掲論文で失業補償資金の財源として payroll tax または capital tax のかわりに、附加價值税をとるべきことを提案した。給料税では賃銀を、資本税では資本を、それぞれ課税標準とするため、二者中のどちらをとっても企業家は課税客體以外の生産要素を使用して(例えば、給料税の場合は労働者の雇用をやめて機械を使用する等)、その租税負擔を回避しようと努力する。ところが附加價值税では、かかる方法による負擔回避は不可能であるという。またコルムは附加價值を計算するときに減價償却費を控除すべきか否かについて問題があるといい、これについて積極的に回答を與へていない(前掲論文158—161頁)。要するに(3)の批判は、コルムの説には妥當しない。

シャウプは1943年の論文で、附加價值税では、嚴格にいうと減價償却は必要だといっている(Shoup, Taxes Available to Avert Inflation, p. 90, in Shoup, Friedman and Mack, Taxing to Prevent Inflation, N. Y., 1943.)。しかし、この論文では、その具體方法については説明しておらぬ。さらに注意すべきは、シャウプ教授が昨年9月21日に、アメリカの『全國租税協會』で『日本の租税改革』を説明したとき、附加價值税を「事業課税中、經濟的に最中立的な形態である」ことを指摘して、つぎの如く明言していることである。「それは(利潤に課せられるいかなる租税の場合がそうであるように)、労働節約設備を使用するものを不利に扱うということはない。また(給料税の場合のように)、労働よりも機械を有利とするということもない。また取引高税のように垂直的結合事業を優遇するというということもない」(Proceedings, N. T. A., 1949, p. 412)と。ここではシャウプ報告における資本尊重論と異なり、經濟的中立性が高調されている點は注意すべきである。

(4) 附加価値税は企業の純益計算を必要としないので計算が簡単であるという主張にたいして、日本の會計學者や企業家、ことに大企業家の間では、課税客體たる附加価値の計算のために特別の帳簿や經理が必要であり、かえって手数を増すという苦情が多い。法人税、所得税の計算、納税のために、大企業では、いずれにしても純益計算をするのであるから、營業に對する課税としての附加価値の場合でも、法人税、所得税のための資料を容易に利用し得る課税方法をとるのが、かえって手数は簡便であるという。彼等の主張はこれを具體的にいうと、附加価値の計算方法として「控除式方法」のかわりに「加算式方法」をとれというのであって、これについては後に詳述する。

附加価値税の缺陷乃至は問題點としてあげられるものは、だいたい以上の通りである¹⁵⁾。

IV 附加価値税の修正案

これ等の缺陷にたいする對策としていろいろの修正提案がある。ここでは、まず私の見解を述べ、つぎに他の提案について検討する。

(1) 附加価値税について、上記の困難が生じた源は結局、附加価値税に賣上税と營業税という2種の租税の要素、租税の二重性があるところにある。ここにこの租税の長所もあれば、同時に短所もあると思われる。私はシャウプ勸告の精神は尊重し、二重性というこの租税の特性は、できうる限り生かすように努力する。しかしどうしても缺陷を除去し得ないときは、賣上税と營業税の兩要素中のいずれか一方を犠牲として他の一方に近いものに改造すべきだと考えている。租税の累積の回避という特長に重點をおくときは、小賣上税に近ずかしむべきであり、企業にたいする利益原則課税に重點をおくときは、附加価値という外形標準を課税基準とする營業税に近ずかしむべきであろう。後者の場合には租税の累積という現象

は當然承認されなければならぬ。兩者のうち、そのいずれをとるべきか。消費者に轉嫁され大衆課税、逆進課税の危険が大であり、また税務行政の困難なる小賣上税よりは、むしろ營業税を選ぶべきだと思う。ことに賣上税は日本では最近失敗の歴史があるので、なおさら、この感を深くするのである。營業税に近ずけることが營業に對する利益の報償という本税課税の本來の趣旨にも適するのである。

要するに、私の提案はつぎの通りである。附加価値を課税標準とすることを根本方針とし、企業の種類に應じて、それぞれその企業に適した合理的な課税標準を定むべきであろう。租税の累積はなるべく回避するよう努力すべきであるが、負擔の合理化のためにやむを得ぬときは、これも回避すべきではないのである。

つぎに各企業の附加価値を計算するには、いかなる方針をとるべきか。これは本税賦課の根據を反省して決定すべきである。本税の根據は、公共給付が營業に與える利益の代償であり、この利益の程度は企業活動の量に比例するものと考えられている。随って附加価値を計算するには、營業活動の量をなるべく精密に表現する方法をとれば良いわけである。より具體的にいうと、企業固有の本來の總營業所得から本來の營業支出を控除したものを求むべきである。たとい、その企業の収入支出であっても、本來の營業活動に關係のない収入支出は問題としてはならぬ。その企業におけるあらゆる収入高をすべて機械的に加算し、これよりその企業のあらゆる支出高を控除する方法等をとるのは不當である。何かの企業の附加価値の計算方法につき疑義のあるときは、この一般規準によって決定しなければならぬ。

また資本設備の控除等も、買入れた時に全額を控除しないで、可能なかぎり減價償却の方法を採用すべきであろう。これによって前述の(3)の缺陷は除去される。しかし技術的に減價償却の方法採用が困難なもの、または業種の性質上減價償却すべき固定資産の少い企業の場合は、この方法をとらないで、買入れたときに全額控除の方法をとるの外はない。これは不精密ではあるが、課税の

15) 附加価値税の一缺點としてハンセンは、この租税が賣上税に比して物價騰貴を助長する傾向がより強いことをあげている(Hansen, 前掲書436頁)。しかし、その根據を述べていない。

便宜上やむを得ぬことと思う。これが私の提案である¹⁶⁾。

(2) アメリカにおける學者の見解をみると、コルムやステューデンスキー等が積極的に附加價值税を提唱しているのに反し、一部の學者は附加價值税よりは、むしろ小賣賣上税の採用を推賞している。その根據は必ずしも同一ではないが、彼等の主張に共通なことは、小賣賣上税には、附加價值税と同様に課税の累積がないということである。小賣賣上税の場合には、商品が消費者にうつる階段で、ただ一度課税されるため重複課税はないわけである。このほかに小賣賣上税の長所としては、消費者の立場からみて、租税の部分がいくらか、税金以外の本来の価格の部分がいくらかということが明瞭に區別しうる。また生産物への租税が消費高を標準として消費者に負擔せしめるのが望ましいとせば、小賣賣上税は、より簡便にして、より確實な手段であるといわれている。その重點のおきどころに相違はあるとはいえ、これはシャウプ、グローヴス、ビューラー等が主張するところである。勿論彼等は小賣賣上税が租税として最良のものというのではなく、賣上税のうちでは最良だというのである¹⁷⁾。

16) わが地方税法第 30 條では、棚卸資産や固定資産については、シャウプ勸告に従い買入れたときに全額控除の方法をとっている。しかしこの租税創設以前に購入した資産でも、本税実施後に賣却したときは、その賣上金収入は附加價值中に加算することとなっているが、過去においてその購入のために支出した金額は控除されないのである。これは明かに不合理である。この対策としては、つぎの二方法中のいずれかをとるべきである。(1) この租税の創設時に、各企業が有する總資産の價值をすべて一應計算して附加價值計算における支出金額として控除し、その後これを賣却した場合の賣上金額は、これを収入金額として取扱う。(2) 企業の資産をその購入時を標準として區別し、本税創設以前に購入した分に限り、その後賣却しても、その賣上金額は、課税上収入金額と看做さないこととする。二者何れかをとるのが、より合理的である。しかし(1)(2)ともに、その計算や購入時點の決定等の手續が煩雜困難である。わが國の制度は稅務行政の便宜のために合理性を犠牲としたものである。

17) Shoup, Taxes Available to Avert Inflation, 1943, pp. 87—91; Groves, Postwar Taxation and Economic Progress, 1946, pp. 109—110, 284; Buehler, 前掲書 p. 571.

この主張につき注意すべきことは、彼等は附加價值税には、小賣賣上税と同じように、課税の累積がないと考えていることである。しかし附加價值税でも重複がある事實は、すでに指摘した通りである。重複回避に重點をおくならば、理論として最終消費者のみに課税せんとする小賣賣上税の採用に當然進むべきであろう。もっとも小賣賣上税の場合でも、財の買手が最終の消費者であるか、或は生産者乃至中間商人であるか、を區別して、前者のみに課税することは、稅務行政上困難であろう。随って小賣賣上税の場合でも、事實問題としては租税の累積は起り得る。しかしこれは事實上の問題であって、理論の問題ではない。

・これに關聯してとくに注目すべきはシャウプ教授の意見である。シャウプ教授は、1943年の論文で賣上税に關する諸税の形態——取引高税、製造者賣上税、卸賣上税、小賣賣上税、附加價值税——の利害得失について比較検討したのち、小賣賣上税を附加價值税その他の種類の賣上税に勝る最良の形態と述べている(前掲論文91頁)。

1949年のシャウプ報告でも、わが國の舊取引高税を論ずる部分で、つぎのように述べている。日本の舊取引高税では、租税の累積、垂直的結合企業の優遇という缺點がある。これに反して「小賣賣上税と附加價值税は、この缺點をもっていない。全國にわたる廣汎な小賣賣上税は、とくに大都市以外において、帳簿の不適當な、または帳簿もないような小さい小賣店舗が行う營業が大なる比率を占めている點を考えると、現在の日本では、おそらく實行できないであろう。一ヵ月間の若干圓の取引金額を免税とすることは、それが不適當な帳簿をもつ小賣業者を除外するに足るほどの大きい金額であるならば、大部分の課税對象をすて去ることとなるであろう」(シャウプ報告166頁)。

さきにあげた 1943 年の論文を念頭において、シャウプ報告のこの部分を読むと、シャウプ教授の意見は、もし日本でも企業の帳簿がよりよく完備していたら、附加價值税よりは、むしろ小賣賣上税の採用が望ましいという見解をとっているのではないかと憶測されるのである。もっとも、ある時處で良いと考えられる租税でも、他の時處で

は悪税ということもあり得るので、教授の眞意が、はたして左様であるかどうか不明であるが、私として一應かかる推測を下している。

(3) 附加価値税の修正案として、日本の経営學者や會計學者及び企業家側からでていたものは、附加価値の計算方法に関するものである。シャウブ報告が暗示するように、附加価値の計算方法には次の2種がある。その1は、企業の總収入高から他企業への總支出高を控除した残高を求めるものであって、假にこれを控除式方法と名づける。その2は、利潤と利子と賃借料と賃銀というファクター・コストの合計を求めるものであって、假にこれを加算式方法と名づける。シャウブ勸告及びアメリカにおける附加価値税の主唱者がとる方法が、いずれも控除式方法であるのに反對して、わが國の一部の人々は加算式方式をとるべしというのである。この論據は種々あるが、そのうち主たるものは、この方法をとれば、大企業等で附加価値税のために特別の帳簿、特別の經理手續を要しないで、法人税用のための帳簿や經理が、そのまま、これに役に立つので便利であるというにある¹⁸⁾。

この提案には私は賛成できぬ。この説は附加価値税が營業税と賣上税という二重性をもつものであるという特性を輕視するものである。二重性という本税のこの特性を尊重するときは、加算式方法は問題とはならぬ。當然控除式方法でなければならぬ。何故かという、附加価値税という新税がアメリカで提案された動機の一は、賣上税の缺陷を除去するにあつた。普通の賣上税ではその形態の何たるやを問わず、すべて總収入高乃至賣上高のみを對象とし、原料代、買入商品代等、他企業への支出高を無視するため不公平だということ、また turnover tax では取引の都度あらゆる取引に課税せられるため、租税の累積となり垂直的結合企業に不當に有利となるということ、これ等の缺陷を除去し、そして賣上税の形を保持しようとするのが附加価値税のねらいであつて、コル

ム教授が前掲 1935 年の論文で、附加価値税のことを一名「精巧な賣上税」refined sales tax と稱する所以もここにある(前掲論文 161 頁)。加算式方法は、各企業ごとに、利潤、利子、賃借料、賃銀を加算して課税しようとするものであるが、この方法をとると、もはや取引高を課税標準とする租税とは稱し得なくなり、附加価値税の賣上税的要素は抹消され、純粹の營業税に近いものとなるのである。むかし内外諸國で、營業税の課税標準として、營業用不動産の賃貸價格、従業員の数、賣上金高等の外形標準がとられた實例があるが、加算式方法による附加価値課税は、その實質は、かかる外形標準による營業税を精密化したものにほかならないのである。これでは附加価値税が賣上税と營業税の二要素をもつという特性は失われるのである。

この説はこの租税が賣上税と營業税という二要素をもつことにより生ずる種々の不合理をなくするために提唱されたものであり、その對策として附加価値税を營業税に接近せしめる方向をとるものであつて、この提案の根柢にある精神自體には、私としては、むしろ賛意を表したい。しかしこの加算式方法による附加価値税は、附加価値税における賣上税的要素を全くとり去り、純營業税化しようとするものであつて、シャウブ報告等というところの附加価値税ではなく、これとはかなり縁遠いものとなることは注意すべきである。

またこの加算式方法をとつても、銀行業等と一般商工業との間の課税の累積、重複は回避できぬことは、控除式方法の場合と同一である。これには反對論がある。加算式方法の最も早い主唱者の一人たる中西寅雄氏は注目すべき一論文において企業の利潤、賃借料、利子、賃銀という4のファクター・コストを加算したものを附加価値税の客體とせよと主張した後、銀行が受取る利子、土地建物會社が受取る地代家賃等は、これを支拂う他の企業のファクター・コストを形成し、ここで課税されるから、課税してはならぬという¹⁹⁾。この

18) 加算式方法を最綿密な基礎の上に提唱するものは、渡邊進教授『附加価値の把握と課税』(『産業經理』1950年2月號所載論文) 24—27頁である。

19) 中西寅雄『シャウブ勸告に於ける資産再評價及び附加価値』(『産業經理』1949年11月號所載論文) 9頁。

提案通りにすると、課税の重複はなくなるが、銀行業、不動産貸付業等の租税負擔が非常に軽くなり、他企業との間の負擔が不均衡となる。この不公平をなくするには課税の重複は避けられぬ。

なお一部の人々の間には、銀行業、保険業等の特殊企業について、控除式方法をとらないで、給料とその企業の營業資本に對する利潤の概算率または平均率の合計をもって附加價值税の客體とせよという提案もあるが、これまた加算式方法の一種であって、この説にも前述の理由で賛成できぬこと多言を要しないであろう。

(4) 一部の人々は、日本において附加價值税を課すること自體に反對して、従來通りの、企業にたいする純益課税の存続を主張している。その論據の一は、附加價值税は附加價值を客體とする關係上、時に缺損のある企業にも課税されるという事實にある。この説は、附加價值税が負擔能力原則による課税ではなく、利益原則による課税である事實を無視するものである。國家や地方團體を生産の一要素と解し、利益原則による營業課税方針をとるときは、企業に損失があっても納税すべきことは、缺損があっても労働者に對して賃金を支拂うべきことと同様である。また現在日本では府縣で附加價值税をかけることについて、とくに意義がある。わが國では國と府縣と市町村という三者が企業にたいして、所得税または法人税、事業税、市町村民税といふ3種の課税をするが、國で所得税と法人税、市町村で市町村民税をかけるときに、課税標準として選ばれているものは、いずれも主として企業の純益である。随って同じ課税標準にたいして國税と市町村税の兩者が併課されると共に他方では國税で課税を免れた所得があっても、市町村税でこれを把握し、これに課税することも、できないこととなるのである。國と市町村の間にある府縣で營業課税をするとき

に、純益以外の標準を用うるときは、かかる不備は除かれ、また府縣税の課税標準を國税のそれより獨立せしめることとなるのである。國、府縣、市町村という三者を通ずる租税體系全體の整備という立場からみて、府縣で附加價值税をかけることには意義がある。シャウブ報告でも、府縣税として企業に對する純益課税を回避し、附加價值税を勧告する根據は主としてここにある(同報告 201頁参照)。

以上は附加價值税の問題點を主として課税技術の側面から取扱ったものである。負擔關係の數字による検討が、つぎの問題であるが、これについては、ここでは觸れない。

追記 フランスで附加價值税が實施されたという評が數ヶ月前以來わが國に傳えられている。最近シャウブ教授の好意によって手にするを得たフランス政府の1948年10月5日附公報 Bulletin officiel de l'administration des contributions indirectes, 5 Octobre 1948. No. 45, pp. 710—716. によると、これは附加價值税 (taxe sur la valeur ajoutée) ではなく、従來からかけられていた生産税 (taxe à la production) の課税方法の改正である。従來生産税では賣上高を標準として最終生産者のみかけられ、原料や半製品の生産者を免税とし、課税の重複を避けていたが、1948年9月25日の政令により、舊制度を改め、各生産者にたいしてすべて賣上高により課税し、この税額から、それ以前の生産者や輸入者が既に支拂った生産税額を控除せしめることとしたのである。従來最終生産者が一時にまとめて支拂った生産税を、多くの生産關係者が除々に分割して支拂うこととなつたのである。この長所として、生産税のより合理的分擔、租税徴收の迅速化、手續の簡素化、脱税の防止があげられている。要するに1921年のアダムの提案に類するものであって、嚴密な意味の附加價值税ではないのである。(1950年8月23日)。