

# 附加価値税の本質

箕浦 格 良

## 一 序 説

二 附加価値税の本質とその把握

三 附加価値の現実の把握

四 附加価値税の本質

五 附加価値税の転嫁

六 附加価値税の淵源

七 むすび

## 一 序 説

附加価値税は法定されたる事業<sup>註</sup>に於ける附加価値に対し、附加価値額を課税標準とし、事務所又は事業所所在地府県において、その事業を行う者に課するところの地方税である。

附加価値税はカール・エス・シャープ (Carl S. Sharp) 氏の勧告に基き改正せられたる地方税法により新しく創設せられ昭和二十七年よりその施行が予定せられている租税であり、附加価値を課税標準とする事業課税の一種である。

附加価値税は現在施行せられているところの事業税及び特別所得税の改正されたるものとみることができ。

附加価値税は今回の税制の改革に於て、最も問題となり論議の対象となつたものである。この附加価値税はアメリカに於いて事業課税又は売上課税の問題として發展してきたものであり、未だいずれの国に於ても、その理論の究明以外にその域を脱せず、現実にもその実施をみないところのものである。即ち法制上に於ても、又現実の実施上に於ても、いずれの国も、その経験を有しないものである。今回我国に於て法制化せられたるものを以て世界に於ける最初のものといへるのである。かくの如く我国に於ける附加価値税の問題は世界に於ても新しき一つの試験といえるのである。

最近、フランスに於て、従来の生産税の課税方法を附加価値税と類似の方法に改正して実施していると伝えられているが、フランスに於ける従来の生産税は最終的生産者に対して、売上高を課税標準として課せられてきたものであり、原料、半製品等の中間生産者に対して課税せざるにより、租税の重複課税を回避できると考えられていたものである。この制度に対して生産者の各段階に於て課税することに改めたものである。その課税方法は売上高を課税標準とし、割出されたる税額より、生産者が既に負担したる生産税額があるときは、之を控除するという方法によるものである。

これは我国に於ける附加価値税とはその趣を異にするものであり、厳密なる意味に於ける附加価値税ではないのである。

今回の税制の改革は「日本における恒久的な租税制度を立案することを主要な目的としている。」（シャウア報告）のである。

即ち比較的長期に亘つて安定したる租税制度を樹立することにあるのである。税制が度々変更せられるということは、国民生活或は経済界の之に対する即応性を欠くことになり、社会生活に対して動揺を与え、国民経済の健全なる發展、社会生活の向上を阻害することとなるのである。故に長期に亘つて安定したる租税制度が要望せられるのである。恒久的租税制度という立場により、従つて我国に於ける国民経済或は社会生活の現在の事情に即応性をもたせることよりは、将来の推移を考慮し比較的長期に亘り安定したる租税制度を樹立することを目的としているのである。

この附加価値税に於ても地方税として成立し昭和二十七年よりその施行を予定せられているのであるが、必ずしも我国に於ける経済の現在の状況に対して適當でない点があり得るかも知れないのである。従つて未だにその論議の絶間なく、附加価値税を廢止して従来の事業税を修正存続すべきであるとか、又はその施行を延期すべきであるとか、とかく批判の対象となつてゐる租税である。

とにかく、附加価値税が実施せられと否にかかわらず、一応は地方税として成立したものであるからその本質について簡単な叙述を試み批判の一助とすることは決して無意味ではない筈である。

この小文は次の如き文献によつてその基礎が与えられている。

Carl S. Shoup, *The sales Tax in France*, New York, 1930.

Alzada Constock, *Taxation in the Modern State*, New York, 1929.

Thomas S. Adams, *Fundamental Problems of Federal Income Taxation*, *The Quarterly Journal of Economics*, August, 1921.

- Roy G. Blakey, Report on Taxation in West Virginia, Charleston, 1930.
- Harley L. Lutz, The Georgia System of Revenue, its Problems and their Remedies, Atlanta, 1930.
- Paul Studenski, Toward a Theory of Business Taxation, The Journal of Political Economy, Oct. 1940.
- Shoup, Friedman and Mack, Taxing to Prevent Inflation, New York, 1943.
- Gerhard Colm, Method of Financing Unemployment Compensation, Social Research, 1935.
- Alfred G. Buehler, "The general Sales Tax in Fiscal System," Harvard Business Review, 1931.
- Alfred G. Buehler, Public Finance Third Edition Second Impression, New York, 1948.

我国の地方税に於て附加価値といふのは総売上金額から特定の支出金額を控除したる金額として把握するものである。即ち附加価値は、法人については、各事業年度の総売上金額から特定の支出金額を控除したる金額をいうのである。個人については、当該年度の初日の属する年の一月一日から十二月三十一日又は事業廃止の日までの総売上金額から特定の支出金額を控除したる金額をいうのである。

ここに所謂総売上金額の内容をなすものは、一、物品の売上金額又は役務の対価として収入すべき金額。二、固定資産の売却額、三、その他事業に附随して収入すべき金額、の合計額をいうのである。特定の支出金額の内容をなすものは、事業に直接必要にして外部に支出すべき金額にして、一土地、家屋、家屋以外の減価償却が可能なる固定資産の購入代金、二、商品、半製品、原材料、補助材料及び消耗品の購入代金。三、手数料、保管料、使用料、四、銀行業、無尽業、信託業、保険業及び金銭貸付業を行う者が支出すべき利子、五、損害保険料、六、修繕料及び加工料、七、宣伝広告料、八、運送料及び通信料、九、動力料、水道光熱料、一〇、公租公課、十一、国庫納金等の合計額をいうのである。

物品の売上金額には土地、家屋、電気、ガス、動植物その他普通物品といわないものの収入すべき金額を含むのである。役務の対価として収入すべき金額には、金銭以外の物又は権利をもつて収入すべき場合において、その物又はその権利の価額を収入すべき金額として総売上金額に含ましむるのである。

附加価値税に於ては、固定資産を取得したるときは、その取得したるときに於て、取得金額の全部を一時に控除するものである。従つて固定資産を売却したるときは、その売却額を課税対象としなければならないのである。即ち固定資産の処分収入は総売上金額として取扱ひ、固定資産の減価償却によつて、その減価償却を年々控除するという方法にはよらないのである。

総売上金額には、一般の利子及び株式配当金並びに地代及び家賃の収入金額を含まないものとする。然しこの利子及び株式配当金については、銀行業、信託業、保険業及び金銭貸付業を行う者が収入すべき利子及び株式配当金は、これ等の事業の総売上金額に算入するのである。これ等の金融業に限り収入として取扱うのであるが、これは金融業の特性によるものとされる。即ち金融業に於ては、利子及び株式配当金は支出の時に於て支出金額として控除し、収入の時に於て総売上金額に含ましめるのである。金融業に於ける利子及び株式配当金は物品製造業に於ける原材料購入代金と同じ性質を有するからである。

金融業以外の事業に於ては、その利子の支払先が附加価値税の必ずしも課税の対象となり得るものとはいえないのである。附加価値税の課税対象とならないものに對する利子の支払もあり得るのである。従つてこれが支出の段階に於て課税の対象としなければ課税されないことが起り得るのである。よつて金融業以外の事業に於て、これが支払の時に於て支出金額として取扱わず、又之が収入したるときに於ても之を総売上金額とはしないので

ある。

地代及び家賃による収入は如何なる場合に於ても総売上金額の要素としての取扱いを受けないのである。これは地代及び家賃の支払先が附加価値税の課税対象たる事業をなすものもあり、又これ以外のものもあり得るので課税されないことが起り得る。これを防ぐために、之が支払の段階に於て課税をする。従つて附加価値税に於ては、地代及び家賃は総売上金額には入らないのである。

附加価値税は本来転嫁が予想せられる租税である、だからその転嫁を正当ならしむるためには、価値を作出したるところに於て課税対象を捕捉する必要があること勿論である。価値作出の過程に於て課税対象を捕捉するときは正当なる転嫁は望めないことであるし又予期せざる転嫁の現象となつて現れることも考えられる、ここに負担の転嫁に於て公平を欠くことがあり得るからである。

換言すれば企業に於て創造したる附加価値は、土地家賃の提供者に対しては地代家賃として支払いをなされるのであるが、これが生産要素の提供者に分配せられる前に課税対象として一括捕捉する必要がある。

斯様な理由から地代及び家賃は総売上金額に含ましめないと同時に、又これを特定の支出金額として取扱いをなさず総売上金額から控除をしないのである。

土地及び家賃の貸付業に対しては、各企業が土地及び家賃の貸付業者に支払つた地代及び家賃は附加価値税の支出金額として控除されることなく、各企業の段階に於て課税されることになる。従つて附加価値税の対象とはならぬのである。

流動資産を処分することによつて得たる金額は、当然に総売上金額に加えられるべきである。損害保険金の給付

或はその給付の確定したるときは総売上金額に加えなければならないが然し、これに対応する総害保険料は総売上金額から控除せられるのである。

国庫補助金、都道府県、市町村の補助金等も総売上金額の要素となる、然しこれにより固定資産を取得したるときその取得に要した金額、生産設備を拡充したときその拡充に要した経費は総売上金から控除せられるのである。低物価政策の一方としてなされる差額補給金については、その生産品の価格の一部をなすものとして総売上金額に入れるべきである。

尙特定の支出金額として算入したるものにして支出をなざりしものあるとき、或は返還金のあるときは共に之を総売上金額として取扱わなければならないのである。

支出金額について、金銭以外の物又は権利をもつて支出すべき場合に於ては、その物又はその権利の価格が支出金額となる。

そうして支出金額は事業に直接必要な支出すべき金額でなければならない、事業に必要な支出すべき金額であっても、間接的に支出するところの厚生福利費、旅費交際費等は支出金額としての取扱をうけないのである。又外部に支出すべき金額であることが必要であるから企業の内部に於ける決済手段は支出金額とはならないのである。土地、家屋、家屋以外の減価償却の可能なる固定資産については、減価償却を行わず、之が購入したるとき、その金額を支出金額として取扱い一時に総売上金額より控除するのである。これは附加価値の把握を可能なる限り簡単ならしめんとするものである。

このことは、企業の有機的構成の高度化を計り機械化能率化の実現を期待し得るものであり、投資誘発の機能

をもつということがいえるのである。そしてこの固定資産の購入額を一時に控除するという方法は資本蓄積といふことに役立つのであるが然しながら固定資産の購入額による控除額が大なれば附加価値税は少となり各企業相互間に、或は大企業と中小企業間に負担の不均衡を生ずる結果となる。

商品、半製品、原材料、補助材料及び消耗品等の棚卸資産についても、棚卸計算を行わず、之が購入のときに於て、その金額を一時に総売上金額から控除する方法をとるのである。棚卸計算は所得や純益の把握には必要である。然し附加価値に於ける把握対象は、必ずしも所得や純益とは限らないのである。かくの如く減価償却費の計算を必要とせず、棚卸資産の増減についても考慮に入れないのであるから純益課税の場合に比較して附加価値税に於ては課税標準、税額等の計算が簡単である。

運送及び通信については、外部用役によるものなることが必要である。従つて自家用役内部施設による場合には支出金額にはならないのである。

加工料については、請負契約による支払金については法定の特定の支出金額ではない、然し企業が一般に下請に出す場合の請負契約金の如きは加工料として控除されることになる。これ等の請負契約金については請負契約金の支払を受けるものは、その請負契約金を事業の収入金額として、即ち加工業者の段階に於て、それぞれ附加価値税の対象となり課税されるのである。

#### 註 第一種事業

1、物品販売業(動植物その他普通に物品といわないものの販売業を含む)。2、銀行業(銀行、農林中央金庫、商工組合中央金庫その他政令で定める金融機関が行う金融事業をいう)。3、無尽業。4、信託業(担保附社債信託法(明治三十八年法律第五十二号)による信託事業を含む)。5、保険業(法險事業法(昭和十四年法律第四十一号)



又は外国保険事業者に関する法律（昭和二十四年法律第百八十四号）によつて主務大臣の免許を受けて行う保険事業に限る。6、金銭貸付業。7、証券業。8、物品貸付業（動植物その他普通に物品といわないものの貸付業を含む）。9、製造業（物品の加工修理業を含む）。10、電気供給業。11、ガス供給業。12、土石採取業、13、無線通信放送事業。14、運送業（運送取扱業を含む）。15、自動車道事業。16、運河業。17、さん橋業。18、船舶ていけい場業。19、貨物陸上場業。20、倉庫業（物品の寄託を受け、これを保管する業を含む）。21、請負業。22、印刷業。23、出版業（政令で定める新聞業を除く）。24、写真業。25、席貸業。26、旅館業。27、料理店業。28、周旋業。29、代理業。30、仲立業。31、問屋業。32、両替業。33、演劇興行業。34、遊技場業。35、遊覧所業。36、前各号に掲げるものを除く外、これらに類する事業で政令で定めるもの。以上第一種事業の標準税率は百分の四、制限税率は百分の八である。

第二種事業 1、畜産業（農業に附随して行うもの及び主として土地を利用して行うものを除く）。2、水産業。3、前二号に掲げるものの外、これに類する事業で政令で定めるもの。以上第二種事業の標準税率は百分の三、制限税率は百分の六である。

第三種事業 1、医業。2、歯科医業。3、薬剤師業。4、助産婦業。5、獣医業。6、弁護士業。7、司法書士業。8、行政書士業。9、公証人業。10、弁理士業。11、税理士業。12、公認会計士業。13、計理士業。14、設計監督士業。15、理容業。16、諸芸師匠業。17、公衆浴場業。18、新開業（第二項第二十三号の政令で定めるものに限る）。19、前各号に掲げるものを除く外、これに類する事業で政令で定めるもの。以上第三種事業の標準税率は百分の三、制限税率は百分の六である。

## 二 附加価値税の本質とその把握

附加価値 Value-added とは、各企業により新しく作出されたる国民所得である。即ち各企業が価値創造或は価値移転の段階に於て新しく創造したる価値である。

換言すれば、企業が価値を獲得し各種の過程により新しく価値を作出し、又は之を移転せしむることによつて

新しく作出するところの価値を附加価値と称するのである。

企業の活動の結果新しく獲得された物資、又は労務の価値は附加価値であるが、単に既存の価値を移転することにより、より高き価値を作出する場合に於ても国民所得の作出について一つの持場をもっているものであり経済的にそれだけ機能を有しているということができるものであり、かくて附加価値の概念として把握することができるのである。

又単に或一定の労務を提供する場合に於ても、或一定の労務を提供することによって、一つの経済的価値を創造し、又は経済的価値を増加しているということができるのである。従つて附加価値の概念として把握されるものである。

要するに、附加価値とは企業が、その活動の結果、国民所得の総体価値に附加したところの価値である。この企業によつて作出されたる附加価値の総計は国民所得の総額と一致するものといえるのである。

附加価値の把握については二様の方法をもつものである。その一つは分配国民所得としての段階に於て把握する附加価値の観念である。「単に利益だけでなく、利益と利子、賃貸料および給与支払額の合計に課税標準を拡張してこれに税率を適用することである。」<sup>①</sup>

尙一つは、生産国民所得として把握する附加価値の観念である。即ち「右の課税標準を別な方法で定義すると、それは全収入額から、資本設備、土地、建物等他の企業からの購入の金額を差引いたものがそれである。この差引額は、原料等、他の事業から購入したものの価値に、その企業が附加したところの額である。」<sup>②</sup>

換言すれば、各企業がその活動の結果創造したる附加価値によつて、その企業に於ける各段階に参与したると

ころの生産要素としての労務の対価、資本の利子、土地家屋の賃借料等の決済をなし、剰余の利潤を獲得せんとするものである。従つて、附加価値の觀念は二様の面より把握することができるのである。

かくして把握し得たるところのものは次の等式によつて表現し得るものである。

総売上金額 - 外債購入額 = 賃金給与 + 地代家賃 + 利子 + 利潤 = 附加価値

附加価値の把握について、総売上金額より企業に直接必要な外部への支出金額、即ち特定の支出金額を控除する方法を控除法というのである。即ち生産国民所得として把握するものである。<sup>①</sup>

賃金給与、地代家賃、利子、利潤の合計額として附加価値を把握する方法を加算法というのである。即ち分配国民所得として把握するものである。

附加価値の現実の把握方法としての計算方式はかくの如く簡単である。我地方税法は原則として控除法を採用し、加算法を附加価値額算定の特例としている。<sup>②</sup>

註 (1) (2) シャップ勧告

(3) (4) (5) 法三二の二一

控除法を間接法、又、減算法、加算法を直接法と呼称するものがある。

### 三 附加価値の現実の把握

かく附加価値の現実の把握方法は簡単であるが、控除法と加算法のそのいずれを適當とするかについては論議のあるところである。

控除法によれば技術上最も困難である企業の所得即ち利潤の計算を必要としないのである。此点計算が簡単であるが、然しながら附加価値の計算以外に企業の成績に関する計算を必要とする場合がある。「然し大規模なる製造企業にあつては、その帳簿が原価計算を主体としているので、控除方式では、却つて複雑だといわれている。こうした大規模製造業等の帳簿のことも考え合せると、将来経済の安定したあかつきには、一定資本金以上の大企業に限つて加算方式をとつた方が適當であると思う。」<sup>①</sup>と論ずるものがある。

然し加算法は便宜上その所得が明らかとされている所得税、或は法人税に依存することになり事実上国税に依存する結果を生ずることになり、又所得課税の性質をもつ結果に至るものである。即ち加算法に従えば附加価値税のための特別の帳簿、特別の計算を必要とせず、法人税のための帳簿によることができるのである。従つて経理手續が簡単であり、附加価値の把握が容易であると考へられている。

然し斯様な企業に於ける技術的なる立場に於て考察することは妥當なることではないのである。附加価値税の有する本質的なる立場に於て考察しなければならぬのである。附加価値税のもつと本質的な立場に立てば「この説は附加価値税が営業税と売上税という二重性をもっているものであるという特性を軽視するものである。二重性という本税のこの特性を尊重するときは加算方式は問題とはならぬ。当然控除方式でなければならぬ。何故か」といふと、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売上税の欠陥を除去するにあつた。普通の売上税ではその形態の何たるやを問わず、すべて総収入高乃至売上高のみを対象とし、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当に有利となるということ、これ等の欠陥を除去し、そして

売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る。<sup>②</sup> 加算法に従えば「もはや取引高を課税標準とする租税とは称し得なくなり、附加価値税の売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。むかし内外諸国で、營業税の課税基準として、營業用不動産の賃貸価格、従業員の数、売上金高等の外形標準がとられた実例があるが加算方式による附加価値税は、その實質は、かかる外形標準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売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。」<sup>③</sup> 附加価値税は国税の賦課徴収の結果に依存せず、所得税或は法人税の各課税標準との重複を回避することを目的とし、企業に於ける租税の適正負担という立場から赤字附加価値額の繰越の制度を認め、控除法を原則として採用したのである。

従って、この小文に於ても主として控除法によってその本質を述べたいと思うのである。

註 (1) 奥野誠亮氏 地方税法 九〇頁

(2) (3) 井藤半彌氏 附加価値税の問題点 經濟研究 第四卷二四四頁

#### 四 附加価値税の本質

附加価値税はアメリカに於て事業課税または売上課税の研究と共に發展したところの新しき租税である。売上課税はアメリカを初めドイツ、イタリー、フランス等に於て發展しているのであるが理論的にもあらゆる角度から研究の対象となっている租税である。又各国共租税収入の立場からみても租税収入の多き極めて重要な租税である。

附加価値税は營業者を納税義務者とするものであるから事業税或は營業税としての性質をもつものといえるのである。又取引高税または売上税の要素をもつものである。

即ち純益課税である事業税と売上課税である取引高税の両面の性質を有するものといえるのである。

一般取引税 (General sales tax) と一般売上税 (General turnover tax) とは一般に全く同じ意味に用いられる。即ち貨物、財産或は勞務の販売、交換、移転に対する租税である。

国家又は地方公共団体の多額なる財政収入の要求に応ずる収入調達的手段として、各種の形態に於ける取引税が広く諸国に施行せられているが、その方法は課税対象が小数の特定せる貨物とするものあり、又広範なる貨物、勞務を課税対象とするものあり各国によつて異つてゐるのである。広汎なる範圍に亘つて課税対象を規定する取引税は其社会的經濟的效果に關して数多くの研究課題を与へるものである。

取引税は概ね財政危機に際して施行せられる場合が多いのである。我国に於ける取引高税についても、よく似た傾向を有してゐたのである。

一般取引税に於ける一つの特性は租税の累積することである。即ち一般取引税に於ては或価値の創造に参与する各種の構成要素の各連続的取引段階毎に租税が加算されることによつて、取引税が累積することになるのである。この価値創造の過程と同じく分配の過程に於て行われるところの連続的取引に於てその租税は累積することになるのである。一般にはその価格は連続的の各取引の都度増加するのである。その租税負担が各販売の都度なされ、その負担が価格の一部を形成せしむることとなすならば、それは取引税の累積といふことができるのである。

従つて一般取引税については、その創造されたる価値の構成要素を供給する各企業が排除せられるならば消費者の負担となる累積的租税額を減少することとなるのである。總ての生産工程が一企業に帰したと仮定すれば消費者への価格をそれだけ減少せしめる結果となるのである。

企業に於て縦断的結合企業と単一生産工程に於ける企業とを比較して、縦断的結合企業に於るより単一生産工程に於ける企業に対して不利なる結果を導くものである。

単一生産工程に於ける企業は創造したる価格に租税を加えることになるのであるが、それだけ租税が累積することになるのである。

従つて、消費者に対する価格は累積的租税の累積増加する金額が縦断的結合企業に於ける、その消費者への価格を増加することとなるのである。

分配の過程に於て直接に企業により供給される場合の方が複雑なる分配過程をもつものより有利なる結果を来すこと当然である。

一般取引税を以て消費税なりとなすものがあるも、これは取引税が価格を増加しその結果消費者によつて負担せられるものであると推定するからである。

この租税の累積的作用を避けるための努力は附加価値税によつてなされているのである。即ち附加価値税に於ては企業に於ける取引段階を異にすることにより異なる結果を来すことがないのである。

即ち附加価値税に於てはその課税標準たる附加価値の把握に於て総売上金額より法定の特定の支出金額、即ち資本設備、土地建物等他の企業よりの購入額を控除して求むる結果、租税の累積作用による累積的圧迫を緩和し

取引段階を重ねることによって租税負担の不公平を来すことを排除するものといえるのである。

アダムスは売上税の賦課に於て、納税者が既に負担したところの売上税があれば、その分は控除せなければならぬといっている<sup>①</sup>。これは取引税の欠陥であるところのこの租税の累積的作用を回避することを主張するものである。

我地方税法に於て附加価値というのは総売上金額から特定の支出金額を控除したる金額として把握するところのものである。

附加価値税に於ては、企業が固定資産を取得したるときは、その取得したるときに於て、取得金額の全部を一時に控除するのである。従つて企業が固定資産を他に譲渡したるときは、その譲渡により獲得されたる金額を課税対象とせなければならぬのである。

即ち固定資産の処分収入は総売上金額として取扱ひ、固定資産の減価償却によつて、その減価償却費を年々控除する方法にはよらないのである。

かくの如く附加価値税に於ては固定資産の購入額を一時に控除する方法をとるが故に固定資産による設備の拡充に対して不利なる取扱をうけることがないのである。従つて企業にありては、労働力を節約することができる結果となるのである。

土地、家屋以外の減価償却の可能なる固定資産について、減価償却を行わず、之が購入したるとき、その全額を支出金額として取扱ひ一時に総売上金額より控除するということは既に述べたところであるが、これは附加価値の把握を可能なる限り簡単ならしめんとするものである。又企業の有機的構成の高度化を計り機械化能率化



の実現を期待し得るものであり、投資誘発の機能をもつものといふことがいえるのである。

この固定資産の購入額を一時に控除するという方法は資本蓄積ということには役立つものであるが、然しながら固定資産の購入代金による控除額が大となるときは附加価値税は少となり各企業相互間に、或は大企業と中小企業間に負担の不均衡を生ずる結果となるのである。

附加価値税に於ては、総売上金額には、利子及び株式配当金並びに地代及び家賃の収入額も含まないものとす。但利子及び株式配当金については、銀行業、信託業、保険業及び金銭貸付業を行う者が収入すべき利子及び株式配当金は、これ等の事業の総売上金額に算入するのである。

これ等の金融業に限り収入として取扱うのであるが、これは金融業の特性に因るものである。即ち金融業に於ては、利子及び株式配当金は支出の時に於て支出金額として控除し、収入の時に於て総売上金額に含ましめるのである。金融業に於ける利子及び株式配当金は物品製造業に於ける原材料購入代金と同じ性質を有するからである。

金融業以外の事業に於ては、その利子の支払先が附加価値税の必ずしも課税の対象となり得るものとはいえないのである。附加価値税の課税対象とならないものに対する利子の支払もあるのであるから、これが支出の段階に於て課税の対象としなければ課税されないことが起り得るのである。従つて金融業以外の事業に於ては、これが支払の時に於て支出金額として取扱わず、又之が収入したるときに於ても之を総売上金額とはしないのである。

附加価値税に於ては、地代及び家賃による収入は如何なる場合に於ても総売上金額の要素としての取扱いを受けないのである。

これは地代及び家賃の支払先が附加価値税の課税対象たる事業をなすものもあり、又これ以外のものであり得るので、課税されることが起り得るのである。これを防ぐために、之が支払の段階に於て課税をするのである。従つて附加価値税に於ては、地代及び家賃は総売上金額には入らないのである。

附加価値税は本来転嫁が予想せられる租税であるから、その転嫁を正当ならしむるためには、価値を作出したるところに於て課税対象を捕捉するときは正当なる転嫁は望めないのである。それが予期せざるところに転嫁をみることとなり、負担の転嫁に於て公平を欠くことがあり得るからである。

換言すれば、企業の創造したる附加価値は、土地、家屋の提供者に対しては地代、家賃として支払われるのであるが、これが生産要素の提供者に分配せられる前に一括捕捉して課税対象とする必要があるのである。

附加価値税に於ては地代及び家賃は総売上金額には入らないと同時に、又これを特定の支出金額として総売上金額から控除を行わないのである。

附加価値税にありては、土地及び家賃の貸付業に対しては、各企業が土地及び家屋の貸付業者に支払つた地代及び家賃は附加価値税の支出金額として控除されることなく、各企業の段階に於て課税されることになるのである。附加価値税の対象とはならないのである。

一般取引税に於ては、企業の立場に立てば縦断的結合企業と単一生産工程をとる企業間に不均衡をきたすことは既に述べたところである。即ち単一生産工程によつて供給せられる完成品の消費者価格は縦断的結合企業によつて供給せられる完成品の消費者価格より多くなる、これは租税の累積作用の結果なることは既に述べたところである。従つてこの点有利なる縦断的結合企業を促進せしめる結果となるものである。

附加価値税にありては「純所得を課税標準としてはいいないが、取引高税の歪められた傾向は持たない。というのは、附加価値税は企業の垂直的結合を促進させるようなことはない。」<sup>②</sup>「これについては例を設けて説明できる。ある原料品生産者がその原料品を十万円で大製造業者に販売したとする。その製造業者はこの原料を加工して最終製品とし、これを卸売業者に五十万円で購入した。卸売業者はその商品を小売業者に六十万円で購入し、小売業者はこれを公衆に百万円で売った。取引高税だとすると、<sup>③</sup>「取引高額は十万円、五十万円、六十万円及び百万円の合計二百二十万円につきつぎと賦課されてゆく。今これらの企業が一つの大企業と競争していたとする。その大企業は垂直的に結合されたものであり、自ら原料生産、加工、卸売および小売を一手に行っていたとする。大企業はわずかに百万円に対する取引高税を納めるにすぎない。取引高税の下においては、このことは決定的な競争の優位である。」

しかし、附加価値税の下においては税は次の全額に対してかかるのである。即ち原料生産者は十万円、製造業者は四十万円（五十万円から十万円を差引く）、小売業者は四十万円（百万円から六十万円を差引く）。これら課税標準の総計は百万円である。

また垂直的に結合した大企業は他の企業からの買入れた商品は零であるから同じく百万円に対する附加価値税を納めるのである。<sup>④</sup>

取引税が消費者に転嫁されると、或はその租税が吸収せられるとは、結果に於ては同一であると考えられる。取引税が転嫁されると仮定すれば単一生産工程をとる企業はより高き価格を以て競争することになる結果、売上高が減少する。その租税が転嫁されないと仮定すれば単一生産工程をとる企業はそれだけ利潤を犠牲にすること

になるのである。

商品の価格が租税の累積作用によって高くなる額は、その商品の各構成要素が消費者に到達する以前に経過する取引度数によって異なるのである。

商品の価格が租税の累積作用による効果は消費者に対する価格を騰貴せしめ、或は現実の企業形態を变革せしめる要因を作るものである。

「事業収益に課せられる数種の税の合計で現在の税法下におけるやうに過重となる場合には、収益税の一部は、価格を引上げてこれを消費者に、転嫁させることになりがちである。しかし転嫁は、附加価値税の下におけるよりもより不平等であり恐らくはより不公平は行われることとならう。」<sup>⑥</sup>

かくして、売上税に於ては消費者に対する価格を騰貴させることになるし、或は現存の企業形態及び方法を攪乱せしむる効果をもつことになるのである。附加価値税に於てはかかる売上税の欠陥が緩和されたものと言い得るのである。

従来の事業税は純益課税であるが、この事業税によれば企業が損失をきたしたる場合に於ては租税の負担を免れる結果となり、従つて国家又は公共団体より一定の役務による利益を受けている、その応益的対価としての租税を免れる結果となるのである。

附加価値税に於ては、企業に於ける損益を問うことなく附加価値に対して課税標準を求むるのである。従つて事業税によるこの欠陥を除去するものである。

純益課税に於いては企業純益を正確に把握するためには複雑なる手続を必要とするものであるが附加価値税

に於ては簡單であり、減価償却、棚卸計算を必要としないのである。

附加価値税は企業の活動の分量に應じて課税せられ、企業に於ける純益とは關係を有していないために經濟の變動に對して或程度安定したる租税である。

我國の取引高税或は從來の營業税に於ては売上金額、その他の收入金額を課税標準としていたのであるが、この取引高税によれば、取引高の多い卸売業等、企業の性質によつては高額なる租税負担をなすことになる。又企業の性質によつては、例えば単に勞務の提供をなすことを業とする企業に於ては比較的低い負担を以て足る結果となるものである。

附加価値税にありては、附加価値を課税標準とする限り、この取引高税に於ける欠陥は緩和せられるものといわなければならぬのである。

純益課税は担税能力という立場に立てば妥當なる方法と考えられるのであるが、然し応益的原則という立場から見れば企業間に於ける租税負担の不公平ということは否定できないのである。

又、取引高税に於ては、既に論述したる如く、その取引の段階に差異あるときは租税の負担に於ても差異を生ずるものである。

純益課税の存続を主張し附加価値税の施行に反對するものは、附加価値税が担税能力に根拠をおくということよりも、応益的性格をもつた租税であるということを見無視する結果であると思われるのである。

要するに、附加価値税は純益課税としての事業税の欠点を緩和し、取引高税の場合に生ずる取引段階を異にすることによる課税負担の差を緩和したものであるといえるのである。

註 (1) Thomas S. Adams, *Fundamental Problems of Federal Income Taxation*, *The Quarterly Journal of Economics*, August, 1921, p. 553.

- (2)
- (3)
- (4)
- (5) シヤウプ勸告

## 五 附加価値税の転嫁

ここでは転嫁の理論を論ずるものではない、事実問題として取扱おうとするものである。一般には取引税の負担は消費者に転嫁されるものと考えられている。

取引税の負担が貨物の生産者及び販売者に転嫁せられるならば利潤の減少を生ずる。取引税が経営費に含まれる価格の騰貴によって消費者に転嫁せられるならば利潤差額には影響をきたさないのである。総て転嫁が完了するためには産業上の或調節期間が必要である。この期間は企業形態、取引税賦課による価格傾向によって異なるものである。

取引税に於ては税率の変化によって異なるものである。取引税に於ては税率の変化によって、数多く調節過程をもつことになり企業の不安をきたすことになる。

カール・シヤウプ氏はフランスに於ける売上税に対する転嫁の態度を説明している。即ち「政治家は一般に、売上税は結局に於て消費者の負担となるまで統いて転嫁されて行くものであると見てゐる。これは議会が売上税を一九二〇年に賦課したときの目的である。明かに議会は、其課税が製造業者及び商人のポケットより貨幣を徴発する所の營業税であると考えられることを欲しなかつた。一九二〇年前半期の状態は此説をして容易に信ぜし

める如きものがあつた。物価の継続的暴騰は強い「売手の市場」の観を呈し、生産が需要に追従し得ない状態であつた。之に關聯して、資本が非課税領域に移り得ないと云う証明として其租税の普遍性が挙げられる。其租税は全部転嫁されるという信念は一九二一年及び一九二二年に稍々減退したが、其時の經濟恐慌が事業家に損失を与え、事業家は其損失について一部を売上税の責に帰せしめようとしたのである。しかし好況の回復とともに、転嫁し得ると云う信念も亦回復したように見える。<sup>①</sup>と述べている。

従来の事業税については「消費者に転嫁されないものとされてゐるようである。事業税が純所得に課せられてゐるといふ事實は、事業主は全税額を負担すべきものであるといふ趣旨を示すにはかならない。純所得税といふものは非転嫁性のものと考えられるのが普通である。

この建前は、純所得の上に全税制の重荷が累積して余りに苛酷とならない限り、受け容れられる。現在日本に於ては既にこの限界は突破されている。なかならず個人事業についてはそうなのである。現在のところ、個人小商工業者は、(一)基礎控除及び扶養控除を行った後の純益について国税を、(二)純所得を課税標準の一部とする都道府県民税ならびに市町村民税、及(三)事業税を納めている。中級所得者ですら、この三種の税のため合計七十%近くという限界率の納税を行つてゐるのである。

しかのみならず、この事業は、しばしば純所得をごく粗雑に概算する方法で賦課徴収されることも明らかである。<sup>②</sup>

附加価値税は之に反し一応その転嫁を予想せられる租税である。そして附加価値税の最終的負担者は一応は消費者であると考えられるのである。

取引高税に於ては最終的負担者の負担が企業に於ける取引段階を異にすることによつて異なることがあり得るので転嫁の公平を欠くことも起り得るのである。

然し附加価値税に於ては、企業に於ける取引段階を異にすることにより最終的負担者に対する最終的負担額に異なる結果をきたすことが緩和せられているため転嫁の公平を期待することができると思われるのである。

故に附加価値税にありては租税の最終的負担の公平という立場より見れば取引高税よりは一応妥当なる租税であるといえるのである。

一般に売上課税は取引段階を異にすることにより、その負担の公平は欠くと考えられている。これに対して附加価値税はその租税負担が公平であると考えられている。然しながら事実上の問題として、附加価値税の最終的負担者が消費者或は需要者であるかは疑の余地のあるところである。

かく常に附加価値税の負担が前転するものとは考えられないのである。後転する場合も考えられるのである。又労働者所得、或は企業利潤を侵食する場合も考えられるのである。

附加価値税に於ては、その企業の性質、業務の性質によつては企業者間に不均衡をきたすものである。この不均衡は附加価値税が消費者に転嫁せらるべきものであるから、これによつて一応は解消すると考えられている、然し常に附加価値税が消費者に転嫁するとは考へるのは誤りであると思われる。即ち「私はこの主張にも賛成できぬ。何となれば経済統制の強化されている場合は別として、自由経済社会では、一般的にいつて租税の帰着は経済上の最広義の勢力関係によつて決定されるものであるから、この場合も消費者へ転嫁という現象が常に必ず現実化されるものとは期待し得ないからである。また消費者への転嫁がかりに事実上可能としてもこれによつて問



題が解決するという考え自体にも批判の余地がある。何となればこれは企業者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。<sup>③</sup>」

附加価値税は純益又は所得を課税対象とせず附加価値に対して課税されるものであるから企業に於て企業利潤を全く挙げられなかった場合にも課税されることになる。即ち附加価値税は附加価値に対して課税するものであるから企業に於て損失をもつ場合に於ても企業が附加価値を作出している場合には尙課税されること当然である。

註 (1) Carl Shoup, *The Sales Tax in France* New York, 1930. p. 323.

(2) シャップ勸告

(3) 井藤半彌氏 附加価値税の問題点 経済研究第四卷二四〇頁

## 六 附加価値税の淵源

ステュデンスキー Pual Studenski は国家或は地方公共団体の役務をもって生産要素の一つと見るのである。

即ち土地、労働、資本及び経営の如き一般に生産要素或は生産手段と考えられているものと共に国家或は地方公共団体により提供せられる役務を生産要素の一つと考えるのである。そして事業課税の根拠をここに求めるのである。<sup>④</sup>

換言すれば、企業がその生産手段を継続できるのは国家又は地方公共団体によって提供せられる役務によって得られる保護の結果である。

如何なる企業もその生産手段継続のためには国家又は地方公共団体の保護を必要とするものである。事業課税は、この国家又は地方公共団体の役務としての保護に対する対価である。

「都道府県が企業にある種の税を課することは正当である。というのは、事業及び労働者がその地方に存在するために必要となって来る都道府県施策の経費支払を、事業とその顧客が援助することは当然だからである。たとえば、工場とその労働者がある地域で発展増加してくれば、公衆衛生費は当然増加して来るのである。」<sup>②</sup>

かくの如く、あらゆる事業は国家又は地方公共団体より提供せられる一定の役務により利益を享受しているのである。

そして国家又は地方公共団体により提供せられる役務による利益の量は、その企業の事業活動の分量に依じているのである。

かく企業は国家又は地方公共団体により提供せられる利益を享受する程度に依じて、その対価たる税を負担せなければならぬのである。この応益的原则を実現するものが附加価値税である。

各種の租税原則の中に於ても、特にこの応益的原则は地方税に於て強く主張せられるところのものである。

附加価値税は総売上金額から買入資産、原材料代、他企業の活動により作出せられたる価値、即ち所謂特定の支出金額が控除せられるのであるから、従つて、その企業の純粹の事業活動の量を、より正確に表現するものといえるのである。

事業活動の分量を最もよく示すところの課税標準をとるのが附加価値税である。事業活動の分量に依じて課税標準を求むることは一応妥当であると思われるのである。

然しながら企業相互間に於ける租税負担の不均衡は否定できないところである。即ち各企業がその企業の種類によつては、その企業の活動の結果作出するところの附加価値の大きさに差異のあるものである。その事業活動の分量、或は投下資本等に於て等しいものと仮定しても、その活動の性質業務の性質等によつては、その創造せられるところの附加価値に於ては差異を有することは否定できないのである。賃金給与の多い企業に於いては附加価値は大となる。又単なる価値の移転を業とする企業にありては、之に比して作出するところの附加価値は少となるものである。従つて各企業間に於ける附加価値税の負担に不均衡をきたすことは否定できないのである。従来の純益課税である事業税によればその企業がその活動の分量に依りて地方公共団体等より提供せられる利益を享受しているにもかかわらず、企業成績に於て欠損をきたした場合には租税負担を免れていたのであるが、附加価値税に於てはこの欠陥が除去せられているのである。

註 (1) Paul Studenski, *Toward a Theory of Business Taxation*, *The Journal of Political Economy*, Oct, 1940.  
(2) シェップ勧告

## 七　む　す　び

附加価値税は標準税率をとっている。税率は第一種事業の附加価値に対するものについては百分の四、第二種事業又は第三種事業の附加価値に対しては百分の三とされている。この標準税率に異なる税率を課する場合の制限として、それぞれ百分の八又は百分の六をこえることはできないものとされている。

現行の事業税も標準税率をとっている。税率は特別法人を除く法人の行う事業及び個人が行う第一種事業に対

するものについては百分の十二、特別法人の行う事業及び個人が行う第二種事業に対するものについては百分の八となっている。<sup>註</sup>

事業税の改正前は普通法人が百分の十八、特別法人が百分の十二、個人の第一種事業が百分の十八、第二種事業が百分の十であったのである。

免税点については改正前は四千八百円であったが現行では二万五千円となったのである。

附加価値税の免税点は一会計年度又は一年の附加価値額九万円である。

かくの如く附加価値税は従来の事業税とは課税標準及び税率が変わっているのである。又その本質に於ても従来の事業税は純然たる収益税と考えることができるが附加価値税に於ては相当変った性格となってくるものと思われるのである。従来の事業税は純益を課税標準にしている。附加価値税は附加価値を課税標準にしているのであるから各企業の事実としてのこの租税負担も亦増減変化を来すわけである。税率に於ても亦一言したる如く相当の変化が認められるのであるから企業に於ける負担も相当に変わるものと思われるのである。

以上附加価値に於て一応本質的なものと考えられるところを述べてきたのであるが、附加価値税は技術的にみれば課税方法に於て国税徴収の結果に依存することなく独立して国税との相関関係に於て存在することが期待せられるのである。

従来の複雑なる事業課税から考えれば徴税技術上に於てはその簡単なるものが期待せられ、この期待は附加価値税によって満足が与えられている。

經濟變動によつて起る企業に於ける動搖に原因する國家收入の不安定性は、これによつて排除せられ、經濟變動に於ける國家收入の變動は比較的刺戟せられることが少なく國家收入としては安定性が期待せられているのである。

従來の事業税と異なり、企業に於ける生命維持に対する普遍的なる負担關係が期待せられ、かつその負担關係は企業に於ける活動量によつて決定せられるのである。

附加価値税はその転嫁が予想せられているのであるが、従來の事業課税の如き重複課税が回避せられているために普遍的な転嫁性を有し、単一生産工程企業の複合性と縦断的結合企業との差異によつて最終的に消費者を圧迫することは比較的少ないと考えられている。

これらのことは一般的に考えられ一応は既に論じてきたところであるが、經濟の急速なる回復策、企業の合理化の促進、企業に於ける資本の有機的構成、資本の蓄積という課題と無理ある結合によつて、附加価値税は本質的に幾多の矛盾を包蔵するものである。

又既に述べてきた如く全く本質的に異なるところの營業税と売上税の二重的性格を有するところのものである。従つて、ここでは附加価値税の本質なるものを一元的に把握して規定しようとすることはできないのである。それは所謂 Value-added tax に於ては、従來の事業課税であるところの General turnover tax, General sales tax, Productive tax 等に於ける各種の特質的なるものを単に綜合して無秩序に成立せしめたものと考えられるからである。

従つて附加価値税の本質については學問的に判然としないものであるとの批判を免れることはできないのである。

る。

我国の附加価値税については一般に流通税の一種とみてゐるようである。

然しそれは流通税の意味のとり方によつて異なつてくるのである。流通税を広義に解すれば附加価値税も流通税の一種である。

註 法三二一

法七四六一