

【資 料】

日本における付加価値税

小 森 瞭 一

は じ め に

わが国で付加価値税を最初に導入したのは、戦後、連合国最高司令官の顧問として1949年5月より8月まで日本に滞在したシャープ教授を団長とする税制使節団が、同年8月に総司令官に提出した *Report on Japanese Taxation* においてであった。これは一般にシャープ勧告と呼ばれ、戦後わが国税制の出発点となったのは周知の通りである。この勧告にもとづいて、日本政府により1950年7月に府県税の一種として地方税法中に規定されたものである。しかしこの租税は後にみるように、当初から国内で異論が多かったので、シャープ勧告にもとづいて即時実施されることはなかった。すなわちその実施期は、1952年1月1日まで延期され、その間検討をつづけることになった。シャープ使節団は1950年8月に再度日本を訪れ、同年9月に *Second Report on Japanese Taxation* を提出し追加意見を公表した。このいわゆる第2次答申においても付加価値税が提唱されたが、相当修正されていた。しかし、付加価値税の実施期は1952年1月1日より1年間ずつ2回延長されたが、1954年遂に制度として廃止され、地方税法中からその規定は削除された。このように戦後の税制の出発点となったシャープ勧告において、事業税に代わる新しい税種として登場した付加価値税は制度としては立法化されたが、現実には1日も実施をみないで終わった。しかし、最近ふたたび論議されだしたこの付加価値税を考えるため、その比較対照事項として当時のそれをもう一度ふり返ることも無意味ではないであろう。

(I) シャープ勧告の付加価値税

(i) シャープ勧告前夜

1949年にシャープ勧告の第1次報告書が出たが、シャープ勧告そのものは当時のわが国の租税制度の現状を認識しつつその1つ1つに改善を加えることにより、戦後のわが国税制の基盤を作ったものといえる。したがってシャープ勧告は地方税たる事業税の項でこの付加価値税を従来の事業税に代えることを提唱するのであるが、その前にこの事業税—営業税に対する課税—に関する略歴をみることにしよう。

わが国において営業に対する課税についてみるとその前身は古代社会における地租や夫役にまでさかのぼることが出来る。最初は物納であったが、貨幣経済の発達とともに漸次金納となる変遷は他の租税と同様である。近代社会に入り、資本主義経済の下で欧米の近代的諸制度が導入されると地租制度全体についても大改革が行われ、明治8年に国税、地方税の整理が行われた。その結果、地租が国税の中心となり、商工業に対する課税は地方税となった。その後、事業税の前身である営業税は明治11年地方税規則の発布により府県税として創設された。当初は営業を3種類に分けて、それぞれ年額5円乃至15円を最高税額とした。明治21年から市町村はこれに附加税を課すことになったが、しだいに府県の重要な税源としてその比重を増し、明治27～8年頃には府県税収入の約5分の1を占めるに至った。しかし、同じ頃に生じた日清戦争による財政需要の増大により国庫に増収の必要が大となったため、明治29年営業税法の公布が行われた。物品販売業、銀行業等24業種の営業税は売上金額、従業員数等の外形標準を課税標準として国が課し、府縣市町村はこれに附加税を課することとされ、それ以外の営業に対する課税は従来通り地方税として存置された。この結果、大規模の商工業に対する租税は国税となったため、府県の独立税たる営業税は零細な企業にその税源を求めざるを得なくなり、その対象が多岐にわたり各業種間、地域間較差のため負担の不均衡が生じて来た。しかし、この制度はその後多少の修正はあったが約30年間実施され、地租及び明治20年に実施された所得税とともに当時からわが国の直接税としての国税の中核となってきた。大正15年に国税としての営業税の従来の外形標準は業種間、地域間負担の不均衡を生ずると批判されだし、負担能力に応じて課税することが求められたため営業税法を廃し、課税標準を営業所得に改めた営業収益税法を制定した。昭和15年戦時体制確立を目的として国税、地方税を通じて抜本的改革が行なわれた際、この営業収益税法は府県の営業税

① 森清「事業税」学芸書房 p.11～18

を吸収して附加税が認められた。第2次大戦後の昭和22年地方財政の自主化を目指して地方税制の改正が行われ、営業税は地租、家屋税とともに国税から道府県の独立税として課徴され、市町村はこれに附加税を課することになった。昭和23年、営業税はその名称を事業税と改められ、従来の課税対象であった個人営業を第1種事業、新たに個人の農林、水産業等原始産業を第2種事業として課税対象に加えるとともに特別所得税を新設し、医者や歯科医等の自由業を第1種業務に、弁護士業や司法書士業等の自由業を第2種業務として課税するものとした。以上のような事業税は当時としては地方財政上の地位が極めて高かった。今その事実を裏付ける数字として次の表をみてみよう。

第1表 シャープ勧告前（昭和24年）の地方税収

（単位 億円）

	都道府県税	市町村税
住 民 税	119	137
地 租、家 屋 税	77	83
事 業 税	203	165
入 場 税	81	80
不 動 産 取 得 税	61	48
遊 興 飲 食 税	42	24
酒 消 費 税	27	19
電 気 ガ ス 税	31	23
他	85	119
合 計	726	698

都道府県税におい

ても市町村税におい

ても、事業税が単独

税種としては最も大

きな税収源で、それ

ぞれ約30%近いウエ

イトを占めていたこ

とが判る。

当時の事業税制度

の概要は次の通りで

ある。都道府県の独

鈴木・島綱「戦後地方財政の展開」（日本評論社）p.117

立税として課されて

いたが事業税収入は市町村の事業税附加税制度により通常、都道府県と市町村とに各半額ずつ分配され、その標準賦課率はそれぞれ7.5%で合計15%である。ただし、農業、畜産業、林業、漁業は合計10%の特別税率で主食に関する所得は免税となる。この税の課税対象は前年の利益で原則として国税である所得税が課税対象としているものと同じである。したがって理論的には事業税は国税の単なる附加税といえる。免税点は個人事業は4,800円で、これを超えた場合は所得の全額に課税される。所得税では当時15,000円の基礎控除と扶養控除を認めたが、事業税ではこのような制度を認めなかったため家族人数の多い小営業者には重い負担となっていた。法人税を納める義務のない法人はすべて事業税も免税となるが、公益事業を営む法人でもその収益事業には課税された。事業

税の賦課徴収権は實際上すべて道府県知事に与えられている。

(ロ) シャープ勧告の内容

シャープ勧告による付加価値税はこの事業税に代わるものとして提案されたのであるが、その提案はシャープが地方財政再建案の一環として考えなければならない。したがって、まずシャープ勧告が日本の地方財政をどのようにみていたかを見る必要がある。シャープ勧告は当時の地方財政の特徴を次のようにまとめている^②。

1. 市町村、都道府県および中央政府間の事務の配分および責任の分担が不必要に複雑で重複していること。
2. 上の3段階の統治機関の間における財源の配分が不適當で、また中央政府の地方財源統制が過大であること。
3. 地方団体の財源総枠が地方の緊急経費をまかなうのに不足であること。
4. 国庫補助金や交付金は独断的に決定されることが多く、金額も予知できず各地方間の必要額の相違を適切に考慮されずに定められ、一般に地方がそれらを受入れると中央政府が地方のこまかい点の過度の統制を許すことになりかねない。
5. 地方団体の起債権限が嚴重に制限されていること。

このような現状認識は「日本における問題は依然として、国の支配を減じ、地方団体の独立を増すことである。次の段階は明らかに、地方自治の形式に実質を加えるために地方団体に適当な独立財源を与えることである」と結論づけた^③。そこで、この地方財政の歳入としての地方税制についても、地方団体の新しい責任に照応するだけの独立財源を確保するためシャープ勧告において再検討される。まずこれまでの事業税は純所得に課税されるため全税額を事業主が負担すべきで消費者に転嫁されないものと考えられて来た。この純所得を課税標準とした税制はそれが利益額のみを重視するため累積して過重な負担感を与えるおそれがある。事実、個人小商工業者の場合、純所得を基準とした税金には次の3つが課されていた。

1. 基礎控除や扶養控除を行った後の純利益に対する国税。
2. 純所得を課税標準の一部とする住民税。
3. 事業税

② Shoup mission, "Report on Japanes Taxation" 1949 Vol. III Appendix A p. 1.

③ Shoup mission op. cit., App. A p. 3.

中堅所得者ですら当時の3種の税の合計は7%近い限界税率を納めていたといわれている^④。都道府県がその他に存在する企業や労働者のために施策する経費調達の意味で事業税を徴収することが妥当であるとしながらも課税標準たる純所得の計算が大雑把に概算する方法で徴収されている点を改正するため、

1. 純所得を課税標準として累積的に圧迫することを幾分緩和すること。

2. 賦課徴収法を一層簡素化し、原則として国税の賦課徴収の結果に依存しないようにすること。の2点を勧告した。その最善の解決方法として付加価値税が登場する。そこでやや忠実にシャープ勧告の付加価値税についてみることにしよう。

付加価値税を利益基準の事業税よりも課税標準を拡大したものと考えており、課税標準の概念的説明において各要素支払額を合計する加算法と他企業からの購入を売上から控除する減算法を提示し、両者は同じ結果となる択一的方法として次のように示している。すなわち、「最善の解決方法は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。右の課税標準を別の方法で定義すると、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全額を差し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付加したところの額である。」^⑤

たとえば1事業主が1年間に50万円の原料及び諸経費と10万円の機械を購入し、労働者に30万円の賃金を支払って出来た製品を100万円で売却した場合、減算法では売上100万円から他企業からの原料、機械等の購入額60万円を控除した40万円がこの事業での付加価値と考えられ、加算法ではこの40万円は賃金30万円と利潤10万円の合計と考えるとしている。この例でわかるように、シャープ勧告では利益計算に際しては機械、工場等固定資本財の購入は購入時に全額控除するため、減価償却は考慮する必要がなく、棚卸資産の増減計算も不要であるからこれまでの事業税の課税標準である純所得計算よりもはるかに簡単であると主張している。さらにこの付加価値税の特徴として次の点をあげている。

1. 取引高税のような売上高に対する単純な課税による累積効果は生じないため垂直的結合誘因を内在しない。

^④ Shoup mission op. cit., VoL. III p. 200.

^⑤ Shoup mission op. cit., VoL. III p. 201.

2. 純所得を課税標準とする事業税の場合、固定資本財は償却費のみが控除されるのに対して、この付加価値税の場合は購入時全額一時控除できるため、資本財なくなく労働節約的機械の形における資本の使用に対して不利な差別をしない、否むしろ戦後復興のための工場や設備の近代化の急務を満すことができる。

3. 利益を課税標準とした税がいくつも課され、かつその合計が当時のように過重な負担を強いる場合、その一部は価格を引き上げて消費者へ転嫁させる傾向がある。その場合の転嫁は付加価値税の場合よりも不平等でおそらくより不公平に行われることとなろう。このため、付加価値を課税標準とした事業税は都道府県の収入とし、住民税及び不動産税（地租及び家屋税）の全額を市町村の収入とする等行政段階毎に税種を区分し、附加税を出来るだけ避ける。この税率は都道府県収入が当時の年額で440億円になるように定める。この場合、販売価格に広汎な政府統制が行われ、かつ地租や家屋税の引上げがあった点から農民を課税範囲外とすると、同額の税収を確保するには平均賦課率4%乃至6%となるが、地方の情況に適するように弾力性をもたしめるべきである。ただし、施行後2年間は各都道府県とも最高賦課率を8%とし、2年後に実施成果を再検討の上、最適と考える賦課率の決定が都道府県に任される。多額の設備投資を一度に行なった結果、控除額が売上高より多くなるため付加価値が赤字となった場合、この赤字の付加価値は次年度以降に繰り入れてその年度の付加価値と相殺する。畜産業は農民と同様に課税範囲から除外し、林業は軽減税率を適用するか地租等で特別の取り扱いをし、漁業は地租の影響を殆んど受けていないため、事業税を納付する能力があると勧告している。以上が第1次勧告の概要である。

(イ) 昭和25年の改正

昭和25年の税制改正はシャープ勧告を受けて国税・地方税を通じて根本的な改正が行なわれた。地方自治体における附加税制度はすべて廃止され、各税種は国税か道府県税か市町村税かのいずれかに配属されることとなった。地租と家屋税は統一されて市町村の財産税（固定資産税）となった。国税として昭和23年に創設された取引高税を廃止し、事業税及び特別所得税に代えて府県税の支柱として付加価値税が制定された。しかし付加価値税はただちに実施することは困難なため、これを延期し、その間暫定的に従来の事業税と特別所得税が課されることとなった。この際、農林業については固定資産税の急激な負担増や米価統制等の観点からこれら事業税をも課税されないことになった。そ

して、昭和29年、社会経済の現状及び世論の動向にかんがみ、付加価値税はついに実施されることなく廃止となり、これに代えて従来の事業税と特別所得税が統合されて現行事業税となった。

このようにわが国の付加価値税は収益税として課せられてきた事業税に代わるものとしてシャープ勧告において提案されてきたのであるが、それは同時にこの昭和25年の改正において国税としての売上税が廃止された事実を合せて考えてみる必要がある。すなわち、わが国の付加価値税はシャープ勧告とは別に現実には事業税と売上税の2種の租税に代わるものとして制定されたのである。したがって日本の場合、付加価値税にはこの2つの租税の要素や特長が包含されている。このいずれに重点をおくかによって、その租税の内容、構造がおのずから異って来る。売上税に重点をおくと二重課税回避の処置が必要となり、事業税を重視するところのような配慮はいらない。また、売上から控除すべき租税の種類も異なってくるであろう。付加価値税の複雑な性格はこの税が発生する沿革の中からもみられるのである。最後に税種を行政段階毎に固定したシャープ勧告後の地方税収についてみると第2表の通りである。

第2表 シャープ勧告後の地方税収 (単位 億円)

		昭和25年		昭和26年 実績
		勧告案	実績	
都道府県税	事業税・特別所得税(付加価値税)	440	381	863
	入場税	100	133	183
	遊興飲食税	120	83	112
	その他	50	100	51
	計	710	697	1,209
市町村税	市町村民税	600	465	635
	固定資産税	520	476	652
	電気ガス税	ナシ	59	103
	その他	70	186	124
	計	1,190	1,186	1,514

自治省財政局「地方財政要覧」（昭和36年）

この表で昭和26年の税収が急増しているのは昭和25年夏から朝鮮動乱がはじまり、わ

が国戦後経済に最初のブームを呼んだ結果であるが、それにしても昭和25年と比較すると倍以上の事業税収入が上ったことから、いかにこの事業税の景気感受性が強いかが判るであろうし、また利益に対する附加税の過重負担性を明白に示している。

(II) 付加価値計算方法の差異

付加価値税の課税標準である計算方法には大きくわけて2種類ある。1つは企業の総売上高又は総収益から仕入商品・原料・資本設備他企業から購入した財や用役のための支出を控除する方法であり、他は賃金・利子地代・賃借料支払高及び利潤を合計する方法である。前者を減算法と呼び、後者を加算法と呼ぶ。1949年のシャープ勧告では前述したようにこのどちらをも同じ結果をもたらす選択的方法のように一応説明している。しかし、どちらかという減算法に重点をおき付加価値税の創設を提示していた。1950年7月に制定した日本の地方税法でもこの勧告に従い減算法のみが認められた。さらに減算法による付加価値税の計算には固定資産の減価償却費や棚卸資産増減高を加味する必要がない点をシャープ勧告では従来の事業税よりも秀れた長所としていたのはすでに見た通りである。しかし納税者とすれば従来通り国税としての所得税計算目的のため営業利益の算定にはこれらを加味して利益計算をしなければならぬため付加価値税の計算にはこれまでの会計計算組織以外に特別のものが必要となる。このため、わが国では納税者たる企業や会計専門家から減算法よりも所得税算定の際に用いられた営業利益を利用できる加算法の方が要望された。そこで1950年の第2次シャープ勧告では加算法をも認めるべきであるという見解が明文として文言化されたり。この勧告により1951年3月に改正され、地方税では従来の減算法のほかに加算法をも認め、法人企業に対しては2つの方法の任意の選択及び1方法から他の方法への自由な転換をも許している。さらにこれら2方法のほかには本税実施後1年間、事業税からの転換による税負担の急増をさけるため、金融・保険・運送・倉庫業については通常の営業総収入に法定割合（たとえば銀行業では総収入の45%）を乗じた額を付加価値と見なす方法の選択をも認めた。（この選択的方法は第2次シャープ勧告では一部納税者を不当に優遇するものとして廃止するように提示された）。この結果、税務行政事務が煩雑になったのみならず、わが

① Shoup mission, "Second Report on Japanese Taxation" p. 17-18.

国の付加価値税の性格についての二重性格がこの計算方法の面からも議論を生み出した。すなわち、加算法をとるか減算法をとるかはシャープ勧告がいうように計算の結果がまったく同一だからどちらでも良いとは簡単に言い切れない。付加価値税の本質をいかに解釈するか、あるいはこの税を修正していかなる種類の税にしようとするのかということによって解答がかわるのである。先に結論を言えば、付加価値税を売上税的要素をもつものと考えた場合には減算法をとるべきであり、他方利益課税として考える場合は加算法をとらねばならない。そこでまずシャープ勧告をはじめとして一般に減算法と加算法の結果は同一であるという仮説が正しいか否かを検討しよう。両方法の結果が同じであると主張する説の1つとしてプロフェンブレンナーは次のような表を例示している^②。

一般企業の付加価値

間接法	直接法
純営業利益	総収入高
+支払賃金	-賃貸料・利子配当収 入高
+支払利子	-他企業より購入した 財及びサービス
+支払賃借料	-他の事業諸税
+減価償却	
-固定資産の増加高	
-棚卸資産の増加高	

この表で直接法とは減算法を指し、間接法とは加算法を意味する。プロフェンブレンナー教授は、「この2つの方法は同じ結果となる。——勿論『利益』について適切な定義が与えられるということを条件とするが」^③と述べているように加算法における「利益」概念が通常の会計学等という利益概念とは異なったものであることに注意しなければならない。すなわち加算法で減価償却費を加算したり、固定資産や棚卸資産の増加高を控除しているのはこの利益概念の特殊性を修正する手続に他ならない。この利益概念は会計学や税法でいう概念とは異なり、付加価値計算のための独自の概念である^④。こ

② M. Bronfenbrenner, "The Japanese Value-added Sales Tax" National Tax Jour. Vol 3 No. 4 1950. Dec. p. 306-7.

③ M. Bronfenbrenner, op. cit., p. 306.

④ 井藤半弥「日本付加価値税の回顧」
—橋大学研究年報 I p. 25

なお、井藤教授は同稿で控除法と加算法の計算について例示を用いて次のように説明している。

の加算法の利益概念は加算法の付加価値を控除法のそれに一致させるため人為的に行われた調整の結果もたらされたものであり、その意味で恣意性が介入する余地があるといえよう。もともと加算法が納税者側から積極的に要求されたのは前述のように実務サイドから企業会計上の利益を用いることが出来る点を重視したものであったのに、このように利益概念そのものが付加価値計算に独得の利益を人為的に再計算するのでは減算法の場合の計算手続上の不便とあまり変わらないように考えられる。すなわち減算法の場合には付加価値税計算目的のために特別会計制度を必要とする理由から、従来通り国税の所得税計算に際して用いた利益に要素費用支払額を加えることにより付加価値が得られる加算法が要望される根拠があった。シャープの第2次勧告書でもその利益を「国の所得税計算のために用いた利潤」⁹⁾と考えていたが、もしそれを使えば加算法による付加価値額と減算法によるそれは同じ結果をもたらさなくなり、両者を一致させるには加算法

期首棚卸資産残高	100	固定資産減価償却高	60
期末棚卸資産残高	90	売上高	700
差引棚卸資産減少高	10	原材料等仕入高	150
期首固定資産（工場設備）残高	1000	貸金支払高	300
固定資産購入高	80	土地家屋賃借料	70
		利子支払高	5

(A) 控除法

(売上高) 700 - (原材料等仕入高) 150 - (固定資産購入高) 80 = 付加価値 470

(B) 加算法

(貸金支払高) 300 + (土地家屋賃借料) 70 + (利子支払) 5 + (利潤) 95 = 付加価値 470

問題は加算法における利潤95がどのように計算されるかにある。この95は付加価値計算のための独自のもので、減算法の付加価値と一致せしめるために計算上独特の操作を行なったもので次のように計算される。

(商品売上高) 700 - (原材料等仕入) 150 - (固定資産購入) 80 - (貸金支払) 300

- (利子支払) 5 - (土地家屋賃借料) 70 = (付加価値概念における利益) 95

この付加価値概念における利益に通常の企業会計における利益を合致させるためにはどのような調整を要するか。まず、売上原価を算定すると、

(期首棚卸) 100 + (原材料等仕入) 150 + (貸金支払) 300 - (期末棚卸) 90

= (売上原価) 460

営業利益は次の通りとなる。

(売上高) 700 - (売上原価) 460 - (土地家屋賃借料) 70 - (固定資産減価償却) 60

= (会計上の営業利益) 110

この営業利益に次の調整を行って付加価値概念の利益を計算する。

(会計上の営業利益) 110 + (減価償却) 60 + (棚卸減少高) 10 - (固定資産購入高) 80

- (支払利子) 5 = (付加価値概念における利益) 95

要するに企業会計上の利益を付加価値概念のそれにするには減価償却費を控除する前で資本支出を控除し棚卸資産の増減を加味しないという調整をしなければならない、

⑤ Shoup mission, op. cit., p. 18.

の利益に複雑な人為操作を必要とするのである。この不一致があるにも拘わらず、わが国地方税法は1955年加算法と減算法の選択が認められたため行政事務上きわめて不統一で困難な問題が生ずることになった。加算法が第1次シャープ勧告後に法律で認めるように要望された理由はこの計算の簡素化という理由の他に次のような事実もあった^⑥。それは第1次シャープ勧告により改正された1950年の税法では付加価値税実施日以降に企業が購入した資本財の支払は購入時に全額一時控除を認めたがそれ以前に取得されたものでなお使用されている固定資産については控除することが明示されていなかった。このため、減算法よりもこのような旧固定資産を多く所有する企業にとっては加算法が有利となった。なぜなら加算法ではこれら旧資産についての減価償却を付加価値計算では損失として計算することが出来るためであった。しかし、この差異は1951年の改正により減算法でも旧固定資産の減価償却費を控除することが認められたためなくなった。それでも新資本財購入について減算法は購入時全額一時控除を認めるのに対して、加算法は耐用年数期間にわたり各年度毎の減価償却額のみを控除しか認められないため租税繰り延べに対する利益、いわゆる時差益だけ有利になると考えられる。さらに加算法については賃金が明らかな形で課税客体を構成するので、企業は負担軽減のため税負担を労働者に後転させようとするとか、労働の代わりに機械を使用しようとするため失業を増加させるとの理由からの反論もある。しかし課税客体に賃金を加える点については、労働者を多く使用する企業はそれだけ国家地方自治体の行政給付サービスを多く要求するという事実から根拠があり、また労働から機械への移行は産業近代化を促進する効果がある。加算法では賃金の他に利子をも課税客体としているから、たとえ賃金が減ったとしても資本調達のため借入金利子が増加すれば結果は変わらないとも考えられよう。以上わが国の付加価値計算の2つの方法について法文化の過程とその議論をみてきたが、一般に減算法は付加価値が企業活動量を示すという意味では企業本来の営業取引収支のみを対象とし、それ以外を除外しているため加算法よりすぐれている。しかし、特別の計算事務のため会計制度が複雑になることや売上税的色彩があるので消費者へ転換されやすく価格上昇を誘発する。これに対して、加算法は特別の会計組織が不要で企業課税的色彩が強いためインフレを招かず、従来の事業税と同様に処理出来るため納税者も税

⑥ 井藤教授 前掲論文 p.33～34

務当局も新税に伴う反発が少ない。他方、課税客体に通常の営業取引以外の収支も加味されるので、企業活動量を正確に示すことが困難であるといわれている。しかし、いざそれがより望ましいかは、それが行われる社会的環境、経済事情や租税体制に関連して決定されるべきである。井藤教授は加算法と減算法の選択制度は廃止すべきで、最良案としては加算法のみによる方法を主張している。

(Ⅲ) 企業課税原則からの付加価値税

わが国の付加価値税はその発生的過程から見て、直接的には企業利益に対して課されて来た事業税に代わるものとして登場して来た。本来、企業課税に対する論拠は大きく負担能力原則によるものと受益（または利益）原則によるものとにわかたれよう。前者は企業が利益を得ることは課税負担能力があると解され、その利益の大きさに応じて課税しようというものであり、後者は企業が営業活動を営みうるのは直接・間接の国や地方公共団体から行政サービスや市場という社会的施設を利用することが出来た結果であると解し、その実費支払のため、受益分に応じた企業の活動量に従って課税しようというのである。したがって、後者の場合は利益の有無に拘わらず課税されることになる。1国の企業課税体系はこの2つの原則を適当に加味して配賦されなければならない。当時、わが国の企業課税は国、道府県、市町村の3段階で課税されていたが、道府県および市町村の課税は国税が課税標準としていた利益を同じく対象とした附加税であった。地方公共団体を国から独立させるため独自の財源を与えるべきであると主張するシャープ勧告は道府県の段階で付加価値を課税標準とした付加価値税を提唱したことは、この企業課税の2つの原則をうまく配分させることを意図したのもでもあった。すなわち、国税としては個人所得税や法人税、市町村税としては住民税を課したのは所得または利益を課税標準とした負担能力原則によるものであるのに対して、道府県税としては受益原則による課税尺度を求めることにより2つの原則が段階毎に適当に配分される結果となり、わが国の企業課税のバランスが保たれると考えられていた。そこでこの受益原則を実現しうる課税尺度には何が適するかであるが、その条件には企業活動量を正確に表現する尺度が必要となる。外形標準としては従業員数や資本金規模等があげられるが、

これは業種毎に標準が異なり十分なものとはいえなかった。そこで比較的簡便なものとして合理的な尺度として売上高と付加価値がある。これらは企業活動量の比較的正確でかつ具体的指標と考えられる。この場合、売上高は他の企業から仕入れた額（他の企業が作った額）をも売上企業の活動量の中に含めるため、必ずしもその企業固有の活動量を表示するものではない。したがって受益原則を実現する唯一の課税尺度は付加価値ということになる。この付加価値は一般売上税に伴う課税の累積効果や垂直的結合の誘因にならないという長所もある。このようにわが国の企業への課税が企業課税の一般原則を均衡がとれた形で実現されるためには付加価値税による道府県段階の課税は有意義なものであった。しかし、この付加価値税にも課税範囲の重複脱漏の問題があると指摘されたり。たとえば、銀行が他に貸付の対価として受取った利子は銀行の付加価値となるが、この利子は支払った企業の付加価値計算にも含まれるため両方の付加価値に課税すると二重課税となる。他方、銀行が預金者へ支払う利子は銀行の付加価値から控除される。このうち企業が受取った利子分は付加価値計算の総収入高を営業活動に限定すれば、受取利息は営業外に考えられるため通常の商工業を営む企業の付加価値から除かれるため課税されない。その結果、課税範囲の脱漏が生ずる。

このような課税範囲の重複や脱漏は銀行のみならず倉庫業、不動産貸付業、運送業においても生ずる。1950年のわが国の付加価値税規定は一般企業の受取利息、受取配当金、地代、家賃は受取企業の付加価値とせず支払側の付加価値に加えることとした。また銀行、信託、その他金融業及び保険業の場合はこのような受取利息、配当金は企業の通常の営業収入と考えられるため、例外的に受取側の付加価値として課税するので、この部分は二重課税となった。他方、企業の受取地代家賃は支払側の付加価値に含められたため貸ビル業や不動産賃貸業が受け取る地代家賃収入は営業取引収入であるにも拘わらず免税となる不合理な点があった。この免税についての理由はこのような企業では市町村税としての固定資産税の負担が高いという理由をあげている。いずれにせよ、この課税範囲の重複や脱漏の問題は成文化された段階でもまだ十分解決されたとは言えなかった。このほか当時付加価値税に対して反対する声は多かったが、その有力なものは次の2つがあった。1つは営業利益の有無に拘わらず課税される点であり、他は企業間の税負担

の不均衡である。前者は納税者たる企業側から強く主張されたものである。井藤教授は付加価値税は受益原則を具体化するための租税であり、労働者や借入金に賃金や利子を支払うのは利益の有無に拘わらず支払われねばならないのと同様にこの原則に立つかぎり地方公共団体のサービスはあたかも生産要素と考え、その報償としての課税は利益の有無に拘わらず支払われねばならない、とその反論を否定された^②。しかし、付加価値税は租税であって、その限りでは適用されるべき基本原則は負担能力原則によるべきで受益原則はあくまで補助的でなければならない。もし受益原則を基本と考えるならば、それは租税でなく手数料となると指摘され、受益原則の限界を明記されているのは興味がある。第2の反対論は企業がつくる付加価値の大きさは業種により相違がある。たとえば利益額、売上高、総資本額が同じでも製造業は商業に比して賃金、利子、賃借料の費用は相対的に大きく、したがって付加価値も大きい企業間の租税負担に不均衡が生ずるといふ点である。この業種間の税負担の不均衡を是正する手段として井藤教授は、「業種に応じて税率に差等をつけること、この租税の内容をなるべく事業税に近いものに改造すること、本税が負担能力原則を基本としつつ、利益原則をも濃厚に加味した税種であるという特質にかんがみ、付加価値の内容を利潤の部分と賃金、利子、地代、家賃という費用の部分に二分し、これに応じて税率に差別をつけ前者の場合を大とすること」等をあげている^③。すなわち、課税標準として負担能力を表示する利潤部分と地方公共団体から受けたサービスの尺度でありかつ負担能力を間接的に算定させる補助手段である賃金、利子、賃借料の合計からなる部分に二分し、両者に適用する税率に差異をつけるという提案である。これについては1953年当初、日本政府は付加価値税制度の実施上の便宜を考慮して次のような改正を考えていた、といわれている^④。

1. 付加価値税を改めて、これを加算法による付加価値を課税標準とする事業税にすること。
2. 課税標準を利潤部分と賃金、賃借料、利子の部分に二分し、前者に対する税率を8%、後者の合計額に対する2%とする。ただし、利潤に対して12%を課している現行事業税より新税への経過措置として実施後1年は利潤の税率を10%、賃金等のそれを

② // // p. 19
 ③ // // p. 21
 ④ // // p. 36~37

1%とする。

3. この利潤は国税である個人所得税，法人税計算の課税標準となった所得をそのまま使用すること。賃金，賃借料，利子は損失または経費として算定されたものを使用すること。ただし，銀行業等が預金者に対して支払う利子は一般企業の借入金の支払利息とは性質を異にするため課税対象より除外すること。

しかし，この改正案は法律案として国会に提出されないままとなった。企業課税の原則論的結論ではわが国税体系の中で道府県税として付加価値税が従来の事業税に比してより合理的と考えられるのに廃止となった理由には制度が煩雑であったことや新税に対する一般的拒絶反応が災いしたと考えられるが，ことに大法人の税負担が従来の事業税より一般に重くなる点が原因と考えられている。井藤教授によると，事業税に代わって付加価値税が課税されると大企業を含む法人企業の負担は約50%増加し，個人企業のそれは50%減少するとして1953年の実績を基礎とした次の数字をあげている^⑤。

	事業税(A)	付加価値税(C)	A/E
法人企業	43,528百万円	64,275百万円	178%
個人企業	32,698〃	16,211〃	50%
計	76,226〃	80,486〃	106%

国内世論はその後付加価値税の不採用にかたむき税制調査会も同税を廃止すべき旨答申したため，1954年5月この答申に基いた地方税改正案が国会を通過し，付加価値税は1日も実施されないまま姿を消した。

(IV) 廃止直前の日本の付加価値税制度

最後に廃止直前のわが国付加価値税制度を井藤教授の論文から引用する^⑥。

- (1) 課税範囲は次の事業を営営する個人及び法人で，1年間の総売上高から総支出額を控除する控除法により課税される。物品販売業，製造業，電気ガス事業，仲介業，旅館業，演劇興行業，金融業，保険業，倉庫業，運送業，各種の商工業，畜産業，水産業，医師，弁護士その他自由業。

ただし農業，鉱業，および林業等は免税である。

⑤ 〃 〃 p. 43

⑥ 井藤教授 前掲文 p. 37~39

(2) 総売上高は財や用役の売上金額または対価として収入すべき金額および固定資産の売却額の合計である。一般企業の場合には利子、配当、土地および家屋の賃貸料は入らないが、金融保険業では収入すべき利子配当金はこれら企業の通常の取引収入であるので加算する。ただし土地家屋の賃貸料収入は加算しないため事実上、不動産貸付業は免税となる。

総支出金は直接その事業に必要な次のような社外支出の合計である。原材料、商品、消耗品、固定資産の仕入、手数料、保管料および使用料（土地家屋の賃借料を除く）、修繕費、外注加工費、広告費、運賃、通信費、水道光熱費、動力費、公租公課（ただし国税である所得税、法人税、富裕税、地方税である住民税を除く）、国庫納金（公定価格引き上げによって生ずる手持商品の値上りによる利益、すなわち価格差益金の国庫納付）、金融、保険業の支払利子、損害保険料、しかし、土地家屋の賃借料および金融保険業以外の事業の支払利子は、これらを支払う事業の付加価値と考え、控除できる支出金としては取り扱えない。

- (3) 法人の場合、納税者は控除法か加算法かいずれか一方を選択し得、また一方から他方へ変更することができる。この変更の場合に生ずる税額の調整には煩瑣な規定がある。
- (4) 本税実施後1年間に限り、金融保険業、倉庫業は控除法、加算法に加えて、その企業の総収入金額の一定割合（たとえば、銀行業は45%、地方鉄道業40%、それ以外の運送、倉庫業は50%、損害保険業は17%、生命保険業は15%）を付加価値とみなす方法の3つのうちいずれか1つを選択することができる。
- (5) 1年間の付加価値合計が9万円未満の事業は免税である。
- (6) 標準税率は商工業の場合は4%、畜産業、水産業および自由業の場合は3%、最高税率は前者の場合8%、後者の場合6%である。標準税率とは中央政府が地方自治体に支給する地方財政平衡交付金を算出する場合に各地方自治体の税収を測定する時に用いられる税率である。各地方自治体は最高税率以下であれば、この税率は自由に決められる。しかし大体、標準税率によることが適当である。
- (7) その年の総支出額が総売上高を超過した場合、控除できない部分（付加価値が赤字の部分）は次年度以降5年間繰越して控除できる。
- (8) 納税方法は予定申告納税制度に似た方法で1年分を数回に分け概算額を分割納税し、

年度末に税額が確定したとき税額を清算する。

- (9) 支店営業が他の府県にあって事業を営む場合，原則として事業所における従業員の数を標準に，付加価値総額を関係府県に按分し税額を算定する。

ただし電気ガス業，鉄道業，倉庫業の場合は例外的に付加価値の2分の1は従業員数，2分の1は固定資産の価格を標準として按分する。