

# EC型付加価値税の検討

室 本 誠 二

## 目 次

- I 問題の提起
- II 付加価値税の種類と経緯
- III 一般消費税の計算方式——とくにEC方式による付加価値税の仕組みを中心に——
- IV 付加価値税制の利点と欠点
- V 付加価値税導入の根拠——わが国の実情に即して——
- VI おわりに

## I 問題の提起

最近、新しい時代の税制のあり方が各方面から議論されてきた。政府や税制調査会も、昭和45年5月閣議決定をみた「新経済社会発展計画」の基本路線“高福祉，高負担”に即しながら、現行税制の全面的な検討——付加価値税<sup>(1)</sup>の導入をふくめて——を目論んでいることが明確になっている。

しかし、新税制を導入するにしても客観的情勢を考えねばならず、かつての非常時体制の戦費調達などとも違ふし、またたんに直間比率の是正とか、社会資本の充実を根拠としている状態ではおそらく国民一般の合意<sup>コンセンサス</sup>をうることは無理であろう。それ以前に、これまでの経済至上主義による税制がもたらした“ひずみ”，“不公平”，“アンバランス”などを正すこと、そして，“力”による予算の分取り合戦，そこからくる税金の使途の不合理性を正すこと、この二点の実現が保証されなければならない。そうでない限りはたとえ制度的に優れた付加価値税といえども反対せざるを得ない。たしかに、現行の税務行政の限界

を考えつつ、租税負担を公平にするためにはこの付加価値税が有効性をもっていることは認める。

さて、70年代の税制として注目を浴びているこの付加価値税は、EEC (European Economic Community 欧州経済共同体——以下ECと呼称) 諸国が共通税制として70年1月1日から実施しているものである。多くの問題点があるにせよわが国においても経済の論理・産業優先のこれまでの税制に決着をつけ、人間優先の税制を確立しようとするにはこれら諸外国の税制の動きは無視できない。将来、付加価値税を導入するにせよEC諸国とわが国とでは、税に関する気風・意識・環境が違っているので、その点をふまえて十分研究し、日本の土壤に適合した型にしなければならない。なお、かつてシャープ勧告で取り上げた付加価値税と本稿でとりあげる付加価値税とはその内容を異にし、前者は企業税、後者は消費税となるので誤解のないように。

以下、EC方式を中心に、その仕組み、内容、根拠などについて検討し、問題点をさぐってみた。

#### 注

(1) 付加価値税 (Value-Added Taxes, Mehrwertsteuer) の課税標準 (taxable standards) となる付加価値については、実質的にも (ミクロ的視角からみると問題がでるため)、形式的にも異論があって統一の見解をみないのが現状である。本稿ではむしろ所与のものとして取り扱うことにした。そこで、付加価値について最少限度の説明をしておく。

付加価値とは、企業がその活動を通じ、商品に新しく付加した価値であり、売上高から材料費、外注費などを (商業の場合には仕入金額) 控除した残高をいう。すなわち、販売価値から購入価値を差し引いたものとして計算される。その付加価値のなかから、給料、配当、税金、その他企業維持の費用が支払われ、最終的に残った部分が企業に留保されることになる。よって、西沢教授の言葉を拝借すれば、「企業が生きていく唯一の糧<sup>かて</sup>」を意味する。(西沢脩著、「管理会計基準」, 昭和44年, 同文館, 407頁) それゆえ企業の本来の使命は実は利益をあげることにあるのではなく、付加価値をあげることにあるので……この点伝統的労働観を基礎に労務費<sup>ピリオドコスト</sup>を期間費用 (一部分はプロダクト・コストになるが) として取り扱う伝統的会計学とは相容れないが……コストは「付加価値」そのものではなく、「付加価値」をコスト支弁の財源として理解することになる。

わが国の諸統計なども種々雑多で、とくに減価償却費の取り扱いが違っている。たとえばつぎのごとし。

日本銀行統計局の「主要企業経営分析」, 「中小企業経営分析」

中小企業庁の「中小企業の経営指標」

三菱経済研究所の「企業経営分析」などは、減価償却費を付加価値に内包せしめている。理論的に

第1表 付加価値公式の比較表

項目分類		符号		(1) a	(1) b	(2) a	(2) b	(3) a	(3) b	(3) c	(3) d
		統計機関		通産省	中小企業庁	大蔵省	生産性本部	興業銀行	日本銀行	三菱経研	通産省
		統計名略称		工業統計	経営指標	統計年報	付加価値分析	業績調査	経営分析	経営の分析	経営分析
製造原価	原材料費	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×
	外注工賃	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×
	燃料費・動力費	×	○	×	×	×	×	×	×	×	×
	労務費	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○
	減価償却費	×	○	×	×	×	×	○	○	○	×
	その他工場経費	○	○	×	×	×	×	×	×	×	×
販売費・一般管理費	給料手当	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○
	福利厚生費	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○
	交際費	○	○	×	×	×	×	×	×	×	×
	広告費	○	○	×	×	×	×	×	×	×	×
	賃借料	○	○	○	×	○	×	○	○	○	×
	租税公課	○	○	○	×	○	×	○	○	○	○
	減価償却費	×	○	×	×	×	×	○	○	○	×
	その他営業費	○	○	×	×	×	×	×	×	×	×
支払利息・割引料		○	○	○	○	○	○	○	○	○	○×
営業外収支		○	○	×	○	○	○	○	○	○	○
純利益	法人税金	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○
	配当金	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○
	役員賞与	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○
	社内留保	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○
計算法		控除法	控除法	控除法	控除法	加算法	加算法	加算法	加算法	加算法	加算法
特色		減価償却費を含まない	減価償却費を含む	減価償却費を含まない	減価償却費を含まない	減価償却費を含まない	減価償却費を含まない	減価償却費を含む	減価償却費を含む	減価償却費を含む	金融費用から金融収益を控除

(出所：西沢脩著、「管理会計基準」，昭和44年，同文館，414頁より)

[注] ○印は付加価値項目 ×印は外部購入価値

は正しい。なぜなら，減価償却引当金は実質上積立金の性格を有し，成果配分の帰属を考えると，これは資本所得の一大構成要素であると考えられるから。名東教授の見解に同じ。

とかく問題意識もなく，計算技術論的接近の多い付加価値問題の論攻のなかにあつて，名東教授の下記の論文は，教授本来の主張である“人間価値観”に立脚し，経営共同体思考から付加価値をほりさげている点が注目される（名東孝二稿，「経営理念と成果計算制度」，経済集志，第37巻，第4号，1～10頁）。

なお，通産省「工業統計表」，大蔵省「法人企業統計年報」では減価償却費を off limits。

上記比較表(第1表)を参考にしてほしい。あわせて、三菱経済研究所「企業経営分析」による付加価値計算方式を示しておいた。

※三菱経済研究所「企業経営分析」による計算方式

付加価値＝人件費＋賃借料＋減価償却費＋金融費用＋租税公課＋法人税引当金＋可処分利益

ただし、

人件費＝役員報酬手当＋従業員給料手当

賃借料＝動産・不動産に対する賃借料

減価償却費＝有形、無形固定資産の減価償却＋繰延勘定の償却費

となっており“加算法”によっている。

※付加価値税に関する研究文献として、包括的なとりあげ方をしているのに C. K. Sullivan, “The Tax on Value Added”, 1965. がある。付加価値税の発展、そして理論的な面、行政技術的な面をあわせてとりあげており、理論と実践を兼ねそなえたものといつてよい。

## II 付加価値税の種類と経緯

わが国において、付加価値税の理解に混乱のあることは前に指摘したが、それは、① 企業税としての性格をもつ付加価値税と、② 消費税としての性格をもつ付加価値税とを類型化して理解しないところに起因する<sup>(1)</sup>。

70年代の税制として注目されている付加価値税は後者の類型に属するもので、それは、正確には“一般消費税としての付加価値税”である。だから前者とは全く異質のものである。すなわち、最終消費者が税を負担する仕組みになる。

### (1) 企業税としての付加価値税

かつてわが国において、昭和24年および25年の二回に亘るシャウプ勧告(第一次勧告および第二次勧告と呼ぼう。)にもとづいて付加価値税が立法化された経験をもつ。それは地方税である事業税の形態として付加価値税を考えたものであった。第一次勧告と第二次勧告とは、性格が多少異なっており、第二次勧告では加算法の選択を認めた。(第一次勧告は付加価値額に“控除法”——生産国民所得の概念にひとしく、売上高から材料費、外注費などを控除した残高をもって付加価値とする——を採用。第二次勧告は、青色申告法人企業に限り、記帳上の簡便性をうけ入れて“加算法”——分配国民所得の概念にひとしく、賃銀、地代、利子および企業利潤の合計をもって付加価値とする——を選択的に採用できることにした。詳しくは、大蔵省主税局調査課篇、「昭和の税制改正」、大蔵財務協会、昭和27年、254～5頁を参照のこと。)基本的には企業が経営活動を行なっていく場合に地方公共団体から受け

る利益に応じて租税を負担するという考え方、すなわち“企業活動税”として共通する性格をもっていた<sup>(2)</sup>。だが、立法化されてはみたものの、当時世界まれなる制度——学説上は存在したようであるが——であったがために、現実になんらモデルもないということからして、認識不足はもちろん、赤字企業にも課税されるとか（実質的反対論の根拠でもあった）、企業合理化による人員整理が行なわれるとか、そうした批判がわざわざとなり、ついに実施をみることなく、昭和29年廃棄されるという運命をたどった法案である。かわって、今日に至るまで、所得金額を課税標準とするわけのわからない事業税が地方財政の自主財源として重要なウェートをしめているのである。

その後、久しく付加価値税問題は実務界でも、学界でも関心外におかれてきた。そして、廃止から10年後の昭和39年12月の税制調査会答申<sup>(3)</sup>（いわゆる長期税制答申と呼ばれるもの）において、事業税の課税標準として付加価値額を導入することが提案され、再度この問題に火をつけたわけである。やがて昭和41年12月答申、43年7月長期答申とうけつがれ、ついに昭和46年5月自治省案がうちだされた。その内容は全く古くさい感じがするのである。自治省としては時代を先取りしたようないい気分かもしれないが、われわれの考えているような付加価値税制でなかったことはまことに残念である。ともあれ、自治省案なるものを一瞥しておこう。

① 現行の担税力重視の事業税を地方公共団体からうける利益の程度に応じた広益原則によって課税すべきであるということ。

② 地方公共団体から企業がうける利益は企業活動に集約的に表われ、それが付加価値でしめされること。

③ 法人所得に課税する現行の法人事業税だと景気の影響を受けやすく財政収入の安定性を欠くこと。などを根拠にあげて、

①' 事業税の課税標準に所得金額と付加価値額部分とを二分の二つずつもってくる。

②' 五年程度の経過期間を設け、付加価値税の割合を徐々に高める。すなわち、初年度は10%、次年度は20%、……最終年度は50%とする。

③' 付加価値税の課税標準は、賃金、利子、地代、家賃の合計額とする。以上のような構想であるが、なにも自治省が独走しなくとも、国税全般を検討するときに地方税の問題をふくめて根本的な改革がなされるべきものであるし、その方が効果的でもあり、かつ公平の原則に即すると思うが、この辺にもお役所のセクト主義が如実にでていいる。かように、自治省案のような内容を有するものが、企業税としての付加価値税である。

## (2) 一般消費税としての付加価値税

この種の税制は、どちらかというとなり売上税にかわるものとして位置づけしてもよからう。先に指摘したように、1970年代の税制としてわが国でも予定しているし、EC域外の諸国でも漸次採用してきており、アメリカもこれを無視できない状態になり調査団を派遣するまでになっている<sup>(4)</sup>。さて、本税制がわが国でとりあげられるにいたった経緯にふれておきたい。

積極的に関心をもたれるようになったのは昭和43年の税制調査会の「長期税制答申」を契機としている。既に、45年6月末には自由民主党欧州税制調査団（団長水田三喜男）が、同9月末には政府が相次いで欧州諸国に学者をふくむ調査団を派遣しており、ただならぬ意欲のほどをみせている。そして、最近では、「新経済社会発展計画」<sup>(5)</sup>（計画期間昭和45年～50年度）の線に沿う税制のあり方との関連において、EC諸国方式の付加価値税を検討する必要があるといい、70年代の新税制として考えはじめたことは疑いもない事実である。その計画の第1章の副題が「——人間性豊かな経済社会をみざして——」となっており、その第4節に「租税政策については、計画がみざす国民福祉の向上に伴い、また所得水準の上昇に応じ国民の租税負担率はある程度高まるが、常に租税負担の公平と各種の負担水準の適正化を中心に税制改正を進めるとともに執行面においても租税負担の公平の確認に努力する」こと、「今後増大する財政需要を充足するため、新たな間接税などの創設の是非について検討する」こと、「なおより長期的な課題として消費支出と経済取引について広範囲低率の負担を求める一般売上税ないし付加価値税の適否について検討する」ことなどにふれている。だいたいこの計画の目標年次の昭和50年までには、税および税

外負担が国民所得に対して2%程度上昇すると見込んでいる。

経済同友会でもこれらと歩調をあわせ、人間を尊重する進歩と調和の社会建設を70年代日本の“新路線”として打ちだしてきた。つまるところ、税制上もこれまでの経済至上主義、GNP極大化主義のいわば唯物論的思想から人間価値至上主義への思想転換の時期にさしかかっているものと認めてよい。

先般46年6月、税制調査会（会長東畑精一）の基本問題小委員会（松岡義彦委員長）が、長期税制最終報告をとりまとめたが、ここでも間接税について、現行の個別消費税のほか、生産、流通の各段階で生れた付加価値に税をかける付加価値税など各種一般消費税について検討。その結果一般消費税のうちで、EC諸国採用の付加価値税をすぐれた制度だと評価している。おそらく本税の評価が定まった以上は、二、三年の準備期間をおいて、日本にマッチした付加価値税として創設されることになろう。のちに検討するように、物価上昇とか、逆進性などがからんではいるが。

これまでの経過からみて、間接税の範疇で付加価値税を考えているとみてよい。もしかりにこれを地方税に適用したらどうなるかを考えてみよう。この場合、財貨やサービスが県を越えて提供されるとき、前段階税額の還付問題が生じてくる。これも後述するが、その場合、国境税調整の考えをもってきて処理しないかぎり、論理的整合性がとれないことになる。しかし、地方税についてガット、ルールが適用できるものかどうか？

むしろ地方税にかかる性格の税制をとること自体無益のように思う。むしろ、国税体系のなかで——具体的には間接税として——この付加価値税を制度化し、中央財政の再分配機能によって、地方交付税交付金の交付率を引き上げたり（現行は国税3税の32%）、地方譲与税、国庫支出金などの依存財源で地方財政をバックアップすることのほうがよりのぞましいのではあるまいか。

地方自治の本旨がこのことでそこなわれるむきを懸念するものもいるかと思うが、しかし、まず、地方住民の利益を考えることこそ地方公共団体の本質でなければならないのではないか。もちろん、地方税のなかにも大企業優遇、資産所得優遇の措置があるので、これを廃止し、自主財源を充実することは当然

の前提条件である。そのことで法人税が若干引き上げられることはやむを得ない。サラリーマンの場合には、所得税の減税が住民税の増税にかたがわりし、加えて税外負担（寄付金など）があるため、家計が圧迫されているのが現状である。

つぎにE C諸国において本税制が形成されてきた経緯にふれておかなければならない<sup>(6)</sup>。

E Cの発足は1958年1月以降であるが、その成立の動機は、第二次大戦後のヨーロッパの再建ということ、そして、社会主義勢力と自由主義勢力の対抗のなかで、第三勢力を形成することにあつた。その決定的主役を演じたのが西ドイツとフランスである。今日にいたるまで政治的な動きよりは、もっぱら関税同盟の形成を主軸とする経済的統合の動きをしており、ほぼ予定通り進んで強力な経済単位を形成している。

とくに税制統合問題にしぼるならば、1962年E C租税財政委員会（通称ノイマルク委員会といわれる）の報告が、今日のE C諸国共通税制の方向づけを与えたものとして注目されている。この報告によると、共同市場の目標は、① 労働力、財貨、資本移動の自由を阻害する条件を排除すること、② 競争条件の確立とこれを通じての経済成長を促進することにあつた。この目標を達成するために、とくに個々の国の税制が障害となつており、所得税、法人税の改革を勧告した。さらに発足当時の六ヶ国（フランス、西ドイツ、オランダ、ルクセンブルグ、ベルギー、イタリア）の売上税はフランスをのぞき多段階売上税＝累積税方式（後述）であつたため、企業の垂直的結合の促進、税負担計算の困難性、国際貿易上の紛争、技術革新の阻害を生じているとし、純売上税または付加価値税を採用することを提案したのである。

ただこの付加価値税は、総売上高—前段階購入高をもって課税標準とし——前段階売上控除方式ともいう——、卸売段階までの各取引段階に適用され、小売段階については競争条件の面で大きく影響がないので各国が自主的に決定できるものとした。かくて、この報告をうけたE C委員会は1962年11月に最初の売上税統合に関する指令案を発表し、各国にその準備を要請した。以後E C委



員会提案を中心に付加価値税は展開する。

1962年11月5日の第一次指令案

1964年6月12日の第一次指令案修正

この段階で、従前の卸売段階から小売段階まで拡大され、前段階税額控除方式～売上控除ではない～の付加価値税として明確化。これは、ノイマルク報告やフランスのものとも違っていた（当時フランスは小売段階をふくんでいなかった）。

つづいて、

1965年4月1日の第二次指令案

1968年2月23日の第三次指令案

と相次いででた。この間に、1967年4月11日E C閣僚理事会が共通付加価値税について一応の最終的合意に達したので指令を公布した。それは、第一次指令（前文と6条より成っており、現在の売上税を1970年1月1日までに共通付加価値税に代置すること。共通付加価値税の内容は前段階税額控除方式によること。小売段階までをふくむが、さしあたり卸売段階にかぎってもよいこと。）と第二次指令（前文と21条、付録文書より成り、付加価値税の構造と適用方法を規定したもの。）を同時に公布するものであった。

第一次指令の条文をつぎに掲げておく。

取引高税に関する加盟国の法制の調和についての1967年4月11日付第1次指令  
（仮訳）

前 文（略）

第1条

加盟諸国は現行の取引高税制度を廃止し、第2条に定める共通の付加価値税制度を採用するものとする。

このための国内立法措置はできる限り、すみやかに公布され、各加盟国が遅くとも1970年1月1日までの間で、景気状況を勘案して定める予定日までに、実施される。

当該立法措置の発効以後、加盟国は、共同体域内の貿易に関し、輸出入に対する補償措置を実施することはできない。

第2条

共通の付加価値税制度の基本原則は、財貨およびサービスに関し、その対価に正確に比例した一般的消費税を、課税前の製造ないし分配段階における取引回数に関係な

く、課することにある。

各取引段階において、所定の税率をもって財貨およびサービスの対価について計算された付加価値税額から、その価格構成諸要素につき、既に直接賦課された付加価値税額を差し引いた額をもって、納付すべき税額とする。

共通付加価値税制度は、小売段階にまで適用されるものとする。

しかしながら、加盟国間貿易について、輸入に対する付加価値税の賦課と輸出に対する免除・還付措置が全廃されるまでの間は、加盟国は、第5条に規定する協議を行なった上で、本付加価値税制度の適用を卸売段階までに限り、かつ、必要に応じて小売またはそれ以前の段階に対して、各国独自の補完的な課税を行なうことができるものとする。

### 第3条

理事会は、委員会の提案に従って、共通の付加価値税制度の内容および実施方法に関する第2次指令案を制定するものとする。

### 第4条

理事会が検討を行ない、かつ、もし可能ならば過渡期間終了前に決定を行ない得るために、委員会は理事会に対し、1968年末までに取引高税制度の調和がその目標、すなわち、財貨およびサービスの原産地に関する本税の中立性を維持しつつ、共同体域内貿易に関する輸入課税と輸出免税・還付とを廃止することを実現するに至る方法と時期とに関する提案を行なうものとする。

これに関しては、加盟国によって事情を異にする直接税と間接税との関税、租税制度の改正が加盟各国の財政・予算政策に与える影響、および、租税制度が共同体内の競争条件および社会情勢に与える影響を考慮する必要がある。

### 第5条

加盟国が第2条第4節に規定する可能性（訳注：小売段階の免税等）を援用しようとする場合は、当該加盟国は、適時、ローマ条約第102条の適用のために、委員会に通告するものとする。

### 第6条

本指令は、各加盟国に宛てられるものである。

（財経詳報社編、「付加価値税の話」、昭和45年、pp. 123～5）

さて、現在の付加価値税の実施状況であるが、フランスでは既に1954年以来実施されており、第1次指令の決定により68年1月西ドイツが実施（それまではカスケード税）、フランスも小売段階まで拡げた。69年1月オランダ、70年1月ルクセンブルグ（それまで両国ともカスケード税）、71年1月ベルギー（それまでカスケード税と単段階税混合方式）が導入。残るイタリアも72年1月実施予

定、このほかEC域外でもデンマークが1967年7月に、スウェーデンが1969年1月に、ノルウェーが、1970年1月に各々実施。オーストリア、アイルランドが近々採用の予定であるし、英国もECに加盟したことであり、73年4月メドに付加価値税を導入する準備をすすめているとのことである。やがて現在の仕入税(Purchase Tax)や選択雇用税にとってかわるであろう。ちなみにフランスは全租税収入の46.7%、西ドイツでは26.4%が付加価値税によってしめられている<sup>(7)</sup>。

注

(1) Douglas H Eldridge, "Equity, Administration and Compliance, Intergovernmental Fiscal Aspects",

The Role of Direct and Indirect Taxes in the Federal Revenue System, A Conference Report of the National Bureau of Economic Research and The Brookings Institution, Princeton Uni. Press, 1964, P. 146.

ここでは明確に区分して検討している。消費税型付加価値税には「控除法」(the subtraction method)が、企業税型付加価値税には「加算法」(the addition method)が利用されることも指摘している。(pp. 147~8.)

(2) シャープ勧告(第一篇第一三章A)は事業税の改革を主張。課税標準に純益にかえて付加価値税をとることを勧告し、昭和25年7月の臨時国会で地方税法改正の一部として提出され、修正可決されたもの。その概略つぎのようなものである。

- ① 法人または個人が行なう第一種から第三種までの事業(事業税の課税対象である事業で、第一種は物品販売業以下の普通事業、第二種は原始産業、第三種は自由業を意味する)に対し、
- ② 法人は各事業年度の付加価値、個人は暦年の付加価値を対象とし、
- ③ 事業の総売上から前段階の事業からの購入分をさし引いて算出した付加価値に対し、
- ④ 標準税率4%(第二種および第三種は3%)、制限税率8%(同6%)で課税すること、
- ⑤ 免税点は九万円とし、
- ⑥ 申告納税制度により納税すること(赤字付加価値額は、五年間繰越をみとめること)、などを内容とするものであった。

なお、農林業は対象外、金融業、運送業、倉庫業には事業税の選択をみとめることなど例外規定が加えられた。当初、昭和27年1月から実施する予定であったが、延期、そして29年廃止となる。このような第一次勧告の方式は、投資財全額控除をふくむ前段階売上控除方式による付加価値に基礎をおいた課税である。

(3) 昭和39年12月、「今後におけるわが国の社会経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方」に関する税制調査会答申(いわゆる長期税制答申)ではじめて公に確認された基準としてつぎのものがある。

- ① 財政収入目的の租税
- ② 社会政策目的の租税

③ 経済政策目的の租税(景気変動調整目的……1929年後アメリカで中心にとられた fiscal Policy である……と、資本蓄積促進目的……第二次大戦後の日本、西ドイツを中心にして……がある)。今日これらに加えて④として、経済成長促進目的の租税が定着化してきた。

(4) 前掲 D. H. Eldridge は、「アメリカでも将来付加価値税制が採用されるものと推測されるが、そうであったとしても、現在の所得課税につけ加えるか、あるいは部分的に採用する程度」だろうと、きわめて消極的ないい方をしている (ibid., p. 182)。

しかし、わが国以上に直接税中心のアメリカでも、昨年8月1日付の「ビジネスウイーク」誌によると、アメリカ財務省は租税政策担当財務次官補コーエン氏を三週間にわたってヨーロッパ諸国に派遣し、欧州における付加価値税制度を調査させたと伝えている。(財経詳報社編、「付加価値税の話」、昭和45年、財経詳報社、16頁。)

(5) 旧「経済社会発展計画」(計画期間昭和42年～46年度)の策定時予想もしなかったレベルの経済成長、土地、物価上昇、賃金、所得、生産性などに変化が生じたため、当初計画が不十分であるとみてそれを改訂したもの。経済審議会は、昭和44年9月19日、内閣総理大臣の諮問を受け、同計画を発展的に改訂する作業にとりかかり、45年4月9日成案を得て答申を行なった。45年5月1日この答申について閣議決定をみ、ここに「新経済社会発展計画」ができあがる。それは、過去のGNP至上主義政策から派生した様々の問題——公害・交通渋滞・都市化等——を中心にとりあげ、これら問題の解決を70年代の課題としている。

(6) 佐藤進著、「現代税制論」、昭和45年、日本評論社、178～192頁参照。

(7) 水野勝稿、「昭和46年度税制改正の背景と特色」、会計ジャーナル、46年6月号22頁参照。

### Ⅲ 一般消費税の計算方式——とくにEC方式による付加価値税の仕組みを中心に——

一般消費税の特性として、中立性(個別消費税はこの点非中立性)、消費抑制効果・貯蓄奨励効果、物価上昇要因などがあげられているが、これらは計算上の仕組みと無関係ではない。通常、一般消費税の計算方式としてとりあげられるものにつぎのものがある。

- ① 累積税(カスケード税)方式
- ② 単段階課税方式
- ③ 付加価値税方式
  - A 前段階取引高控除方式
  - B 加算方式
  - C 前段階税額控除方式

EC方式といわれるものは、③Cである。つぎに他の諸方式を検討しながら

E C方式による付加価値税計算の仕組みについてのべることにしよう。

① 累積課税方式（またはカスケード税方式）

この方式は西ドイツ（4%）、オランダ（5%）、ルクセンブルグ（2%）、などが現行のE C方式付加価値税制を採用する前にとっていた課税方式である。…（ ）内の数字はその税率を意味する……。わが国でも第二次大戦後一時実施し、失敗した経験をもつ例の“取引高税”がこれに類する。

この方式によると、各段階で税金が課され、前の段階で既に納付された税額を含んだ販売価格を課税標準とし、これに税率を乗じて販売業者に支払うことになる。だから取引段階がすすむにつれて税が累積する。当然二重課税の形式をとる。だから、①' 取引回数を減らすことで税負担を軽減できるので、企業の垂直的統合が人為的に促進されることになる。②' 資本財にも課税されるから、労働集約型の企業に比べ、資本集約型の企業が不利となる。③' 国境税調整が不可能である。たとえば、輸出商品に対し課税された間接税をいくら還付（ガット、ルールに従って課税されたもの）すればよいのか、その額がわからないという問題がある。したがって、客観的に還付率がかめれないから、バラツキが生じ、それが国際競争上有利となったり、不利となったりする。この方式をとる国では、輸入調整税と呼ばれる税が関税のほかにかかる。そうしないと輸入品と国内品との間にアンバランスな課税を生むからである。

② 単段階課税方式

この方式は、特定税率を特定の取引段階で1回だけ課税するものである。すなわち、最終的生産者段階（カナダの生産者税）、卸売り段階（スイスの卸売税）、小売り段階（米国の州売上税）のいずれかの段階で課税するもの。わが国の物品税、イギリスの仕入税もこの類である。だから①と違って、輸出商品については間接税額が明確に捕捉できるので、税金還付が公正に行ないうるというメリットがあるし（国境税調整可能）、仕組みそのものが比較的単純明確である利点をもつ。企業の垂直的統合が人為的に促進される作用もないし、加えて、設備の近代化が、税制上①の方式より有利であるからその意味でも促進されることになる。しかし、一方では①' 税の累積を排除し、適正な国境税調整と国内競

争の中立性を保証するには、資本財や生産財を課税対象から除くことが必要であり、この点区分できるかどうかは難点とされている。②' 各段階——生産、卸売、小売と複雑な取引形態を判然と区分することが困難である場合もあって、これらが短所とされている。

### ③ 付加価値税方式

#### A 前段階取引高控除方式について

ノイマルク委員会の考えはこの方式であった。すなわち、総売上マイナス前段階購入を課税標準としたもの。付加価値計算を控除法で行なう点はCと共通。税額控除でない点に注意する必要がある。

かつてのシャウプ勧告(第一次勧告)がこの方式によっている。

ここでは、前段階売上の課税、非課税そして税率の差異を考慮しないで、一括して前段階売上を控除すること。そして課税段階の付加価値だけが課税されるので、税の累積もなく、前段階税額控除方式にみるような、免税の取戻し効果(Nachholwirkung)がないこと、そこで免税額はそのまま収入減となり、免税の効果を直接最終消費者に及ぼしうるという利点をもつ。しかしこの方式は、免税となる財貨も課税される財貨も同じように前段階売上について全額控除を行なうので、実際の税負担額が不明瞭となり、対外貿易上問題をおこしやすいという欠点もある<sup>(1)</sup>。

#### B 加算方式

かつてのシャウプ勧告(第二次勧告)でとりあげた方式。加算方式でやると、消費税としての性格があいまいとなり、むしろ企業課税の性格がつよくなること前述の通り。

#### C 前段階税額控除方式(EC方式)

この方式はフランスの付加価値税制度をさらにリファインしたものである。すなわち、売上金額に税率を乗じた税額を商品またはサービスの代金に加えて販売し、これを販売業者が納入することになる。このとき、販売業者は仕入のとき支払った税額を上記の販売にかかる税額から控除したものを税務署に納付するから、販売業者の実質的租税負担額は零になる。この場合、販売価格と税

額の部分とは明確に区分されて請求されるから支払者は納得のうえ税金を支払うことになる。

この方式では、後述するが、国境税調整が可能であること、企業の垂直的統合が人為的に租税回避のために行なわれることを防止できること、資本財も課税対象から控除されるので、設備の近代化、合理化が促進され、技術革新時代に即応できること、などのメリットがある。ただ、いちばん心配されるのは、制度なり、仕組みが複雑であるから国民の理解をうるに相当日数を要したり、抵抗があったりするのではないかという点であろう。できるだけ税務行政にタッチする役人の量的増大だけは避けてほしいものである。現状でも多いくらいで、もっときびしい勤務をやってもらいたい。親方日の丸式の甘えがみられるからである。われわれは経費の効率的支出が国民の租税負担感の解消につながることを銘記すべきである。

そこでつぎにこの前段階税額控除方式の仕組みを具体的な数値を仮定して(単純化しているが)説明する<sup>(2)</sup>。税率は便宜上10%とする。

①' 原料品の生産者〔A〕がその原料を半製品の製造業者〔B〕に¥10,000で売却するとき、付加価値税は¥10,000の10%、すなわち¥1,000となる。本例のようにもし〔A〕が原料の生産者であって、他の企業から購入するものがない場合には、この¥1,000を税務署に納付するだけでよい。一方、〔B〕は〔A〕に対し、原料品代金¥10,000と付加価値税¥1,000の合計額を支払うから、〔A〕の実質的租税負担は零となる。

②' つぎに〔B〕は、その半製品を完成品生産者〔C〕に¥20,000で売却するとしよう。

付加価値税額は¥20,000の10%、すなわち¥2,000となる。これを税務署に納めるわけであるが、前段階で〔A〕に¥1,000の税額を支払っているから、それを控除した¥1,000を税務署に納める。一方、〔C〕は〔B〕に対し仕入価値の¥20,000と付加価値税¥2,000の合計額を支払う。〔B〕は、結局、〔A〕に支払った¥1,000の税額と税務署に支払った部分¥1,000の合計¥2,000が〔C〕からの入金と相殺され、実質的租税負担額は零となる。

③' さらに〔C〕は、その製品を卸売業者〔D〕に ¥40,000 で売却したとする。これまでのやり方と同じで、¥40,000の10%、¥4,000の付加価値税からすでに〔B〕に支払った¥2,000を控除した残高¥2,000を税務署に納める。〔C〕は合計¥4,000の税額を支払っているが、〔D〕から製品代金¥40,000と付加価値税を受け取ることで相殺され、実質的租税負担は零となる。〔D〕は当然ながら¥44,000を〔C〕に支払うことになる。

④' 卸業者〔D〕はこの製品を ¥60,000 で小売業者〔E〕に売ったとする。同様に、¥60,000の10%、¥6,000の付加価値税からすでに〔C〕に支払ってある¥4,000の税額を控除した額¥2,000を税務署に納める。しかし、〔D〕は〔E〕から ¥66,000 を受け取るから、〔C〕に支払った ¥4,000 と税務署に支払った ¥2,000が完全にカバーされ、実質的租税負担は零となる。

⑤' 小売業者〔E〕は、この製品を ¥80,000 で消費者〔F〕に売却したとする。付加価値税は製品代価¥80,000の10%、すなわち¥8,000となる。すでに〔E〕が前段階〔D〕卸売業者に支払った付加価値税 ¥6,000があるからそれを控除した¥2,000を税務署に納付する。

この合計額¥8,000は、消費者〔F〕から製品代金¥80,000とともに受け取るから、それでカバーされ、実質的租税負担は零となる。結局、最終消費者〔F〕が、製品の代金¥80,000と付加価値税¥8,000を負担し、合計¥88,000を支払うことになる。それゆえ、各生産販売段階の企業はすべて租税負担から免れることになる。以上を図で示すとつぎのようになる。

付加価値税の仕組み

(前段階税額控除方式、実効税率10%と仮定)

取引段階	取引高	税 額
〔A〕 生産段階 (原材料生産者)		
売 上 高	10,000	1,000
仕 入 高	— 0	— 0
付 加 価 値	10,000	1,000
	(受取金額 ¥11,000)	
	↑	
〔B〕 生産段階 (半製品製造者)		
売 上 高	20,000	2,000



仕入高	(受取金額 ¥22,000)	-10,000	-1,000	税務署八、 〇〇〇円
付加価値	↑	10,000	1,000	
〔C〕 生産段階 (完成品生産者)				
売上高		40,000	4,000	
仕入高	(受取金額 ¥44,000)	-20,000	-2,000	
付加価値	↑	20,000	2,000	
〔D〕 卸売段階				
売上高		60,000	6,000	
仕入高	(受取金額 ¥66,000)	-40,000	-4,000	
付加価値	↑	20,000	2,000	
〔E〕 小売段階				
売上高		80,000	8,000	
仕入高	(受取金額 ¥88,000)	-60,000	-6,000	
付加価値	↑	20,000	2,000	
〔F〕 最終消費者				
支払金額		80,000 + 8,000 = 88,000		

(付加価値税という名称は単一税率だけ存在している場合には当はまるが、複数の税率が存在する場合は、必ずしも適切ではないように思う。税務署への納入手続は国によって控除の仕組みに若干相違はあるが、一定期間 (E C諸国では通常一カ月ごと) にその期間内の売上高に所定の税率をかけた額から、同期間内に仕入れた商品およびサービスにかかった既納の付加価値税額を控除して、その差額を付加価値税として申告、納付する。納税者にとっては大変に事務量が増加するのでそれが欠点でもある。)

ここで予想される二、三の問題点にふれておこう。

### ① 企業の内部取引に関して

#### a ある月の仕入高が売上高を超過した場合

このときは、売上にかかわる付加価値税額より仕入にかかる既納付加価値税が多くなるので、超過部分は国から還付されることになる。これも実際には国によって若干相違があり、たとえば、フランスは、ある課税年度に控除額が既納税額をこえたとしても、原則として直ちに還付しないで、控除不足額は、翌

課税年度へ繰越される。西ドイツでは、納付超過額が1,000 ドイツマルクを超える場合には、その差額は直ちに還付される。

#### b 設備投資の取り扱い

企業が設備投資をした場合、累積税方式では前述のように、課税対象となった。しかし当方式の場合は、機械などの購入により支払った付加価値税は売上にかかる付加価値税から控除してもよろしいので、結局設備投資には付加価値税が課せられないと同じ結果となる。加算方式でゆくと課税される。このようにEC方式では即時償却となっているため資本集約型企业には非常にメリットがあり、大企業優遇税制という批判もあろうが、しかし、これは、付加価値税の性格からくる措置であることを理解する必要がある。

西ドイツは、即時全額控除を当初から認めると大幅な税減収となることから、形式的には即時に前段階控除方式を実施するとともに、税収減を緩和するための経過措置として、控除できない投資税 (Investitionssteuer or Selbstverbrauchsteuer) が適用されている。投資税は、設備投資をした者を納税義務者として取得価額 (付加価値税を除く) を課税標準とする取引高税であり、税率は以下のとおりである<sup>(3)</sup>。

第2表

年次	付加価値税率 の税額控除率	投資税	純控除率
1968	10% (11%)	8%	2%
1969	11%	7%	4%
1970	11%	6%	5%
1971	11%	4%	7%
1972	11%	2%	9%
1973	11%	0%	11%

(経過措置である)

#### c 赤字企業の場合

付加価値税と赤字企業課税を直感的に結びつける論が多い。前述の自治省案

もこのようなものである。それはわれわれのいう付加価値税とは全く異なったものを考えているからである。それはすでに陳腐化した思考である。前例示からもわかるように、企業の実質的租税負担はないので、取引の相手先につきつぎと転嫁され、最終的には消費者の負担となるものである。すなわち100%前方転嫁である。ただ納税義務者はECの指令に定義づけられているように、商品生産者、商品販売者、サービス提供者となっているので誤解されやすいのである。

d サービスに対する課税について

サービスの提供も商取引に属するので、その課税対象範囲をEC第二次指令によって述べておこう。

①' 特許権，商標権，その他同種の権利の譲渡およびこれらの権利に関する証券譲渡

②' 納税義務者のために動産である有体物に関してなされた作業

③' 建築家および工事監督事務所によるサービス，

④' 商業広告

⑤' 財産の運送，保管およびこれに付帯するサービス

⑥' 納税義務者に対する動産たる有体物の貸与

⑦' 納税義務者に対する人的サービスの提供

⑧' 技術的，経済的または科学的分野における顧問，技術者，企画事務所の提供するサービスまたはこれと同程度のもの

⑨' 上記のリストに掲げられた職業的活動に従事すること，または権利の行使を行なうことに関してその全部または一部を行なわない義務を実施すること

⑩' 発送人，仲介人，業務代理人，その他の独立の仲介者のサービスであって財貨の引渡しまたは輸入もしくは上記に掲げたサービスの提供にかかるもの

(1967年4月11日付第二次指令第20条 付属書Bによる)

② 業種別事例について

a 金融機関，保険会社の場合は，現在各国において課税対象から除外している。とくに金融機関については，もし課税せられるとすれば，仕入れにかか

る控除がないので売上に相当する受取利子についてだけ課税される。それが莫大な額にのぼる（支払利子には消費税である付加価値税が課税されることはありえないので）。したがってフランスのように金融活動特別税といった別途の方法が考えられよう。

b 不動産売買業については、EC指令《第二次指令 第2条 (a)》で納税義務者により国内で行なわれた有償の財貨の引渡しは、付加価値税の対象となるとされている。これからすれば、財貨には、動産、不動産を含めた有体物をいうと考えられるから、課税対象となる。もちろん納税義務者による譲渡だけが課税対象となるわけだから、一般の個人が行なう不動産の譲渡については付加価値税はかからない。

c 農業の場合は、第二次指令（第15条第2項）で、特殊性を考慮し、付加価値税の適用についての特則は別に定めることにしてある。が現在に至るもいまだこれに関する決定は行なわれていない。フランスは原則として付加価値税を課さない。これに対し西ドイツは課税している。

d 中小企業については、第二次指令（第14条）において各国は経過措置として、適用特則を設けることに定めてある。たとえばフランスはこれをうけて、零細企業に対し付加価値税の納税義務を免除する措置を講じている。

### ③ 輸入の場合

ガット規約では、輸出品について輸出国が間接税を免除ないし還付することを認めている。すなわち、第1に輸出取引を免税、第2に前段階納付済の付加価値税については国から還付することになっている。それ故、輸出国は、輸出に際して、いっさいの付加価値税のかからない状態で商品を輸出するので、輸入国側では課税する。この場合の課税標準は cif 価格を基準とした関税評価価格と関税の合計額となる。それがため輸出促進効果があり、もし日本がこの制度を導入するとますます世界から突き上げがあるかもしれないので、導入にあたっては十分考えなければならないことであろう。

次表は現在の付加価値税の実施状況や問題点を理解するには好都合であるので参照にしてほしい。

第3表 各国の付加価値

税別		デンマーク	西ドイツ	フランス	オランダ
立	況	発効	発効	発効	発効
施	行期日	1967年7月3日	1968年1月1日	1968年1月1日 (改正法)	1969年1月1日
課	税段階	全取引段階(輸入を含み輸出を除く。)	全取引段階(輸入を含み、輸出を除く。)	全取引段階(輸入を含み、輸出を除く。)	全取引段階(輸入を含み、輸出を除く。)
免	税	輸出(前段階までの税額を控除または還付)、金融・保険業務、医療、教育、新聞、航空機・船舶の賃貸等	輸出(前段階までの税額を控除または還付)信用供与、不動産賃貸、医療、教育等	輸出(前段階までの税額を控除または還付)、金融・保険業務新聞等	輸出(前段階までの税額を控除または還付、備考参照)、医療、文化的・社会的な財貨・サービスの引渡し、不動産賃貸、保険等
税率 (対税抜価格)	標準税率	12.5% 1970年7月1日より 15%	11%	23%	13%
	軽減税率	一般的なものはない。ただし、登録企業者による輸入については15%(1970年5月1日より)。	基礎的必需品、印刷物、自由職業活動等 5.5%	基礎的必需品、書籍肥料等 7.5% 燃料、ぶどう酒等 17.6%	基礎的必需品 4%
	割増税率	なし	なし	自動車、宝石、カメラ等 33 1/3%	なし(ただし、備考(2)参照)
税額算定方式	前段階税額控除	前段階税額控除	前段階税額控除	前段階税額控除	
備	考		年売上6万マルク以下の納税者は、従来の売上税(税率4%)を選択できる。 /	1970年1月1日より法定税率を税抜価格に対するものに変更した。 少額納税者に対する減免措置あり。	(1) 輸出に対して法律上は税率0%を適用する (2) 事業の用に供さない自動車に対しては税率15%の特別消費税が併課される。

- (注) 1. ノルウェーも、1970年1月1日より、付加価値税(税率20%)を導入している。  
 2. フランスは、1954年に付加価値税を導入したが、これは現行制度と比較して、小売業者、サービス業者を除外する等その範囲はかなり狭いものであった。  
 3. 付加価値税の課されない金融取引等に対して、フランスでは登録税(税率7%)、金融活動特別税(税

この表でもわかるようにフランスはじめ各国が軽減税率、割増税率をもった複数税率を採用していることである。このことは、課税の中立性を保持するためには単一税率が望ましいが、生活必需品等へ課税されることによる逆進性を緩和するためには複数税率を設けることになる。

注

- (1) 佐藤進著、前掲書、198~9頁参照。

値 税 制 度 の 概 要

スウェーデン	ルクセンブルグ	ベルギー	イタリア
発効	発効	法律成立(1969年7月) (現在は多段階累積売上税等が実施されている)	方針決定(現在は多段階累積売上税等が実施されている)
1969年1月1日	1970年1月1日	1971年1月1日 (予定)	1972年1月1日 (予定)
全取引段階(輸入を含み、輸出を除く。)	全取引段階(輸入を含み、輸出を除く。)	全取引段階(輸入を含み、輸出を除く。)	小売段階を除く全取引段階(輸入を含み、輸出を除く。)
輸出(前段階までの税額を控除または還付)、小型船舶、航空機、医薬品、燃料、定期刊行物等	輸出(前段階までの税額を控除または還付)、金融・保険業務、不動産賃貸医療、教育、文化事業等	輸出(前段階までの税額を控除または還付)金融・保険業務、医療、教育船舶・航空機・宝石等の輸入等	輸出(前段階までの税額を控除または還付)、土地・信用・有価証券の移転等
11.11% (税込価格に対し10%)	8%	18% (20%) (備考参照)	10%
一般的なものはない。ただし、プレハブ住宅の輸入については6.36% (税込価格に対し6%)。備考参照	基礎的必需品、旅客運送、自由職業活動等4%	基礎的必需品 6% 日常の消費財等 14% (15%) (備考参照)	農業生産物 5%
乗用車、船、テレビジョンセット等 16.27% (税込価格に対し14%)	なし	奢侈品 25%	なし
前段階税額控除	前段階税額控除	前段階税額控除	前段階税額控除
実質的な税率軽減措置として、一定の公共施設に関するサービス等につき対価の20%、建物等につき対価の60%を課税標準とする。 1971年1月1日より、標準税率を16.27% (税込価格に対し14%) に引き上げる予定。		(1) 各税率が適用される個々の物件は決定されていない (2) 上記税率は付加価値税導入時の予定税率であり、( )内の税率は法律上の制限税率を示す。	付加価値税を補完するものとしてこれに付加して課される単一段階総合市町村消費税(標準税率5%)が創設される予定である。

率13%)、保険契約税等が、ドイツでは不動産取得税(税率7%)、保険税(税率5%)等がそれぞれ課されている。他の各国においてもおおむね同様の措置を講じている。

(佐藤進稿、「間接税強化と付加価値税」、経済評論、昭和46年2月号、100~1頁より。)

(2) モデルは、下記文献でもとりあげているので参考にしてほしい。

木下和夫稿、「EEC諸国の付加価値税制(1)——その移行の実情——」税経通信、昭和46年4月号、17~8頁。

内海孚稿、「付加価値税と経営に与えるもの」、会計ジャーナル、昭和46年7月号、61~3頁。

財経詳報社編、前掲書、27~33頁。

(3) 窪内義正稿、「企業の海外進出とその課税関係について」、税経通信、昭和46年4月号、64頁参照。

#### IV 付加価値税制の利点と欠点

いかなる制度も完全なものではない。もともと制度というものはその時代の要請に応じ、かつ人間の社会秩序を維持するための合目的性質を有するものである。幾多の試行錯誤を経てよりよいものにしていくことが今後の課題であってみれば、本税制に対し早急に結論をだすこともどうかと思うが、一応、EC型付加価値税制のもつ利点ないし長所と欠点ないし短所といったものを指摘しておこう。

##### 〔1〕 利点について

###### ① 租税回避が困難となること。

なぜならば、売上高を過少申告したり、前段階からの仕入を過大に申告したりすると、結局取引者自身に直接損害を及ぼすためである。架空仕入の計上、架空売上の計上がこの制度によってチェックされる。それによって脱税がある程度自動的にコントロールされる仕組みになっている。

###### ② 低率で多額の税収入が無自覚性のもとで確保ができること。

一般消費税の性格をもっているので、逆進性とうらはらであるが、低い税率で広範囲に課税されるから多額の財源が確保される。また、担税力の指標である企業活動量の正確な捕捉に役立つこと。谷山治雄氏の試算によると、昭和45年度の国民所得57兆6,400億円のうち、非課税措置と控除制度を考慮して課税標準をその半とすれば、28兆8,200億円となり、西ドイツなみに付加価値税率を11%とすると、税収は3兆1,700億円となる<sup>(1)</sup>。この額は、昭和45年度所得税源泉徴収分の約二倍、法人事業税の年間約1兆円の税収（昭和46年度地方財政計画）をはるかに超える。さらに、租税特別措置による総減収額3,841億円（昭和45年度）をみるにつけ、これら特別措置関係を廃止するならば、大幅な所得税減税（昭和46年度（初年）1,665億円）も可能となり、税制の凹凸を徹底的に正すこともそれ程無理難題ではない。

###### ③ 輸出促進効果があること。

ガット規約の輸出戻税、輸入平衡税賦課の措置を通じ、共通付加価値税をと

る国は第三国にとって競争上脅威となるとみるむきもある。付加価値税は輸出取引には課税しないからである。そこで輸出品を仕入れる段階で納税した付加価値税は国から還付される。それゆえ売上高に加算することなく輸出ができ、EC諸国では輸出競争が平等な条件で可能となる。理論的にはこのようなことになるが、輸出振興促進効果を実証することはきわめて困難である。

④ 設備投資を有利な条件で行なうことができるので、技術革新時代に適応しうるということ。ただし、技術革新や設備投資を一般的消費者の税負担のもとで促進する面をもつ。

## 〔2〕 欠点について

① 価格を上昇せしめる傾向をもつこと。

付加価値税をとると、財貨、サービスの価格を騰貴せしめるのではないかと懸念される。おそらく消費税は物価騰貴を招くという通念からくるものであろう。たしかに付加価値税のはねっかえりで消費者物価は上昇するがそれは本質的には物価の上昇ではなく税の負担部分である。よって、公共費用等をまかなう部分とそれ以外の値上り部分を区分する必要がある。物価上昇があっても1回かぎりのもので、通貨の増殖や賃金上昇のように連続的循環作用を及ぼすものでないのだからそれほど神経質になる必要はない。ただ、オランダの失敗の先例もあるから、景気の過熱期は避けなければならない<sup>(2)</sup>。要するにタイミングの問題である。こわいのはむしろ便乗値上げにある。この点はPRするなり、業界全体が歩調をあわせるように行政指導するなりして解決にはキメのこまかい経済政策をとることである。

② 逆進性の問題について

一般消費税としての内容をもっているところから、消費者転嫁を根拠に逆進性の面から反対する論がある。生活必需品への課税は前掲の各国の付加価値税比較表(第3表)をみればわかるように非課税か低率課税の方策をとっている。而して、付加価値税制をとることで現行の不公平課税が是正され、生活環境が整備されれば、多少の逆進性があっても国民一般が耐えうる程度の負担となる。租税政策で、逆進性と中立性をどう調整するかが大きな課題でもある。今



後付加価値税を導入するにあたっては十分検討しなければならない点であろう。

### ③ 税務上の手続等の複雑さ

行政機構がことあるごとに膨脹するが、付加価値税を導入するときはまずこの点が一つの悩みであろう。Adam Smith の課税四原則<sup>(3)</sup>をあげるまでもなく、簡素化が要請されながらそれと逆行することになるからである。そうでなくとも行政の肥大化が財政需要を増加させるので付加価値税制の導入よりは行政改革が先決だと主張するものもいる<sup>(4)</sup>。納税者の帳簿作成、記帳、申告の面は、これまで青色申告などで基礎ができていからある程度課税技術的に処理されうるのでそれほど心配する必要はないかと思う。

### ④ 労働集約型企業に重課となること

この批判はもっともであるが、しかしこれは課税技術の範囲で解決がつくのではあるまいか。免税点を高めたり、従来の税制との選択を認めたりすればよい。近年、人件費の水増し傾向があるが、できるだけこれを抑制する意味でも付加価値税をとった方がよい。ある意味では労務費について所得税と付加価値税が課せられるので二重課税のようなことになるが、もしこれを避けたいならば、“勤労所得控除”（配当所得に“配当控除”があるように）を税額控除として認めたらいかであろうか。

かくて、現代の企業経営者のもっとも頭の痛い人件費の問題が付加価値税によって抑制されることで、少数精鋭主義の方向をとるならば、マクロとミクロの利益とがそこで統一される。ある意味では、付加価値税のもつ<sup>・</sup>経<sup>・</sup>営<sup>・</sup>者<sup>・</sup>教<sup>・</sup>育<sup>・</sup>効<sup>・</sup>果<sup>・</sup>だといえる。さて、EC型の付加価値税は企業は税を“立替払い”するだけのことで、一種の“通り抜け勘定”だから労働集約型企業に重課であるとの論理はなりたたないことになる。

注

(1) 谷山治雄稿「間接税移行論に対する疑問」, 税経通信, 昭和45年9月号参照のこと。

(2) オランダは1969年1月に付加価値税を実施している。当時のオランダ経済は賃上げ, 輸入価格の上昇などでインフレ傾向にあった。1969年の消費者物価が, 前年より7.5%も上がったといわれている。しかしそれが付加価値税を採用したこと起因するという因果論は賛成しかねるが, 少なくとも

もインフレ傾向のときはできるだけ採用をさし控えるのが賢明な策である。オランダ経済省によると、導入時の消費者物価指数の上昇のうち付加価値税の寄与率は3分の1程度であったという。(木下和夫稿 前掲書 22頁参照。)

(3) Adam Smith の「国富論」(水田洋訳〔下〕河出書房, 昭和40年)第五篇, 第二章, 第二部“租税について”(同書240頁以下)のなかで比例負担の公平原則のほか3つ原則をあげている。すなわち課税の四原則であるが, 第三原則に「便宜の原則」がある。わが国の税法が難解であり, かつ納税手続も税務行政本位の便宜のみを考慮し, 主体者=国民の側に立って考えようとしないうところに問題がある。ちなみに, 租税義務説の本質観にたって応能主義的公平の原則を主張した Adolf Wagner (1835~1917)も九原則のなかに「便宜性の原則」をあげている。古くして, 新しい課題である。

(4) 昭和45年11月17日。経団連税制委員会は, 財政硬直化の是正や経費の効率的な使用が先決であると主張(「毎日新聞」, 昭和45年11月18日号)。

昭和45年12月9日の日本租税研究会の見解も, 将来の課題として付加価値税の導入を肯定しながらも, 「……その実施の前提条件として財政の姿勢を正すことが必要」だとしている。

## V 付加価値税導入の根拠——わが国の実情に即して——

つい最近, 税制調査会の基本問題小委員会が提出した報告に「付加価値税導入は, 国民の判断いかんによる」という文言がある。そのとおりで, 本税制の仕組みからしても国民を納得させるに十分な合理的根拠がなければならない。政府および税務当局側が一つの根拠としてもちだすのが現行税体系にみる“直間比率是正論”なるものである。

わが国が近代的財政制度を確立したのは明治維新後であって, 爾来, 地租改正にはじまり, 間接税中心の時代を経て~第一次大戦後所得税が首位の座をしめるが, 租税全体としては間接税が圧倒的比率をしめている~昭和15年税制改正を契機に直接税中心の時代へと移行。第二次大戦後もシャープ勧告が直接税中心主義をとったこと。かつ, その後経済成長で所得税・法人税収入率が伸びたこともあって, 直間比率は昭和46年度でみると66.6%対33.4%という状態になっている<sup>(1)</sup>。

今後も経済成長がすすむものと予想されている(経済企画庁は経済研究所(所長篠原三代平)が中心となって昭和60年を目標とする日本経済の長期予測作業を進めていたが, その最終結果をまとめて発表(46年5月1日日本経済新聞), この試算によると, 世界の総生産の24.6%, 世界貿易に占める輸出シェアも26.6%に達するという。

1人当たり所得(ドル)1985年には\$5,280になる。)ので、このままの状態ではますます直間比率がアンバランスになるということから間接税強化——そのための付加価値税制の導入という論理につながるのである。しかしこの比率を根拠とする論理はあまり理論的なものではない。という46年度税制調査会基本問題小委員会中間報告の説明のほうが正しい。なぜなら、直接税中に占める所得税と法人税の割合がほぼ同率の約33%であり、とくに所得税の大部分は給与所得者が納入したものである。その所得捕捉率10割、源泉徴収制度による前納、必要経費の頭うちのためことごとく他種所得にくらべて冷遇されている。Human Capitalの再生産能力維持のための支出が全て必要経費(給与所得控除程度ではカバーできない)とは認めず所得の処分として取り扱われ、課税対象になっている。それだから所得税収入が増加するわけである。一方、間接税の側にも問題はあ

間接税33.4%のほとんどがわが国の場合個別消費税である。税率の決め方は従量・定額基準をとる。とくに、従量基準は価格上昇にスライドできない欠点をもつ。また、高級品軽課の税制をとっているから、間接税収入が少なくなっている。こうした面を棚上げにしておいて比率だけ問題にしてもナンセンスである。われわれは租税負担公平の原則(水平的公平の原則から垂直的公平の原則に変わっている。)が貫徹されているならば直間比率そのものはさほど問題ではないという考えである。

さらに、直接税と間接税の区分の問題であるが、“転嫁の有無”によって分けること自体に疑問がある。直接税でも転嫁するものがあったり、間接税でも転嫁しないものがあったりしてきわめて複雑化しているのが現状であるからである。

つぎにわれわれの根拠を明らかにしよう。

基本的には、これからの新しい時代の税制はつぎの二点を中心に据えたものでなければならないと考えている。

第一点は、現代の経済社会の進展・変化に即応したところの人間価値の実現を最高目標におく税制でなければならないこと。

第二点は、一般国民大衆の生活を優先的に考えた税制でなければならないこ

と。

この二点である。かかる立場からして付加価値税の導入を一応是とするその

第一の根拠は、現行わが国の税制に存在する不公平課税を抜本的に改正するためであり、

第二の根拠は、人間の生活環境等整備の財源を確保するためである。

このことがわれわれの主張する人間価値実現、生きがいのある生活の実現という最高目標につながる税制となるからである。かくて国民の税負担感を根本的に解消することも可能となる。たとえ付加価値税の導入に伴って負担がかかったとしても。今のように、いくら国民所得に対する租税負担率の低きを（西欧諸国と比較して）説いても無駄である<sup>(2)</sup>。そのような皮相的な分析では国民は納得しない。負担感を生みだしているとおもわれる原因をあげると、

① 課税の不公平とアンバランス。

② 所得税の減税が物価上昇におくれていること。かつ住民税、税外負担によって喰われていること。

③ 諸外国にくらべて一人当り国民所得の絶対額に相当の差があること。

④ 社会資本、社会保障制度の立ち後れ。

⑤ “力”による予算の分取りと配分。

などである。

さて、第一の根拠についてのべよう。

マクロ的ないい方をすれば、国の給付するサービスが、特定の国民層に厚かったり、そうでないところの層があったりしているということである。ここではミクロ的に考察する。そこで直接税を中心に不公平課税が行なわれていると思われる面を抽出してみよう。

① 個人所得に対しては高度の累進税率を適用し、法人所得に対しては比例税率を適用していること。

② 法人間の受取配当金等の非課税措置、配当、利子所得の源泉分離選択課税制度、配当控除のような一種の特別措置をとること。

③ 金融機関の貸倒引当金設定率および設定対象債権のトータル主義。

④ 輸出振興税制（現行税制では、①' 輸出割増償却制度、②' 海外市場開拓準備金、③' 技術など海外取引所得の特別控除の三本が輸出振興税制とされており、46年度減収見込み額 710 億円となっている。大蔵省筋は全廃の方針を公言しているが、産業界からは「輸入市場開拓準備金制度」創設を強くのぞまれており、そのなりゆきが注目される。）

⑤ 同族会社の留保課税特例、および行為計算の否認。

⑥ 給与所得課税の冷遇（前に指摘）、資産所得の優遇……譲渡所得（とくに株式など）、配当、利子所得の優遇。また農業所得、開業医、自由業の「必要経費」などの優遇。このように、特定の所得を積極的に優遇する一方、勤労所得、同族会社等所得を消極的（マイナス）に優遇するのである。とくに、法人税、所得税の各所にちらばっている租税特別措置（租税特別措置法をふくめて）は特定の政策目的のため負担公平の原則を犠牲にしているものであるが、これらの諸規定はすでに国際収支も黒字基調になっている今日、付加価値税導入にあたっては全部廃止してみてもはどうだろうか。昭和44年度ですでに約 3,200 億円の税減収がこの措置のために発生している<sup>(3)</sup>。昭和45年度の租税特別措置による減収は約 3,800 億円である。この額は住宅対策費 945 億円、生活環境整備費 628 億円、生活保護費 2,172 億円に匹敵することになる（昭和45年度の歳出による<sup>(4)</sup>）。マイナスの優遇をうけている代表格はサラリーマン（ホワイト・カラーもブルー・カラーもふくめて）階層である。まず課税最低限からふれよう。昭和46年度の夫婦子供二人のわが国標準世帯の給与所得者の課税最低限度額は、¥ 963,727（初年度分）である。この金額は、アメリカ ¥1,314,000・フランス ¥1,062,270（ともに昭和46年2月現在の税法に基づくもの）について世界第三位である。問題は住民税との関係にある。すなわち同一基準で、住民税の課税最低限度額が ¥728,091（初年度）でその差額 ¥253,636 もある。所得税減税<住民税増税+物価上昇ではいつになっても家計は楽にならない。加えて最近は税外負担の寄付金が多い。地方公共団体が公共性を本旨とするからにはなおのこと所得税と同一にしてほしい。それが筋道ではあるまいか。減収分は地方税にもある特別措置の廃止や付加価値税導入によって増加する中央財政収入を再分配することでケリがつくと思う。つぎは「必要経費」の問題である。

現在「給与所得控除」があって、定額控除 ¥130,000 を基礎に定率控除制度をとっている。しかし、最高¥530,000でトメている。アメリカ税法のように事業所得同様に必要経費を認めることが無理ならば、せめて西ドイツのように実額控除と定額控除の選択を認めるとか、それでも駄目なら概算控除50%というようにしたらどうか。——所得額でなく収入額の——。概算控除率の客観的根拠は、人間資本の必要経費を認めることがまず前提であって、そのデータは総理府統計局の「家計調査年報」でいう「消費支出」がこれにあたる。かりにサラリーマン所得の「必要経费率」50%としても、「政治資金規正法」による政治献金の100%控除は論外だが、農業所得の経费率約65%、開業医の72%よりは低いということである。今後ますます価値多様化する社会にあっては明日の再生産のためにレジャー支出が高まろう。今のような営利原則にたつ経費概念は放擲し、人間資本概念と対応した経費概念を税法上認めていくことが新しい時代に対応した税制を形成することにもなる。いまのような「必要経費」の不完全な控除では、Grossに課税しているようなもので、Netへの課税ではない。われわれが主張する「必要経費」すなわち「給与所得控除額」を超過する経費部分を「所得の処分」であると説明し生活費課税を続けるようでは、付加価値税制の導入にもろ手をあげて賛成するわけにはいかない。

第二の根拠は、第一の税制自体に内在する不公平、アンバランスとは若干異なっているが、経済一辺倒の歪を解決せんとするものである。決して、目標が正しければ手段を選ばず式の論理ではない。付加価値税そのもののもつ合理性に基づくのである。第二の根拠は社会資本充実論ともいえるものであるが、たんなる景気浮揚のための呼び水論議ではない。明治維新以降先進資本主義諸国に追いつくための殖産興業主義的色彩の税制が第二次大戦後も継続した。ある時期には止むを得ないことであったかもしれない。しかし、いつかはその“ひずみ”が表面化する。現代はまさにその時代である。にもかかわらず、公共投資計画総額が(45~50年度)55兆円をしめしているが、その多くは産業関連基盤投資にむけられ——とくに交通関係投資が主なもの——、人間の生活環境資本充実への投資は二の次になっている。“高福祉”は“高負担”が実現されたの

ちになるのか？ たんなるスローガンにおわるのか？ 付加価値導入の背景にある“高福祉，高負担”に対する国民一般の不信感が非常に強いことをよく認識しておく必要がある。

諸外国と比較してわが国の生活環境に関する総合的レベルが問題にならぬほど低い。丸尾直美教授の文献によってそれをしめす(第4表及び図)。なるほどGNPが非共産圏世界第二位であろう。しかしそのことは生活水準，一人当たりの福祉水準の同世界第二位を意味しない。諸外国の租税負担率が数字の上では高くなっていても実質的には社会資本，社会保障制度の整備，拡充がおこなわれているから，それを割引しなければならないのである。

第4表 生活水準の国際比較

	日本	英国	米国	フランス	西独	スウェーデン
生活行動水準総合	67.8 (89.8)	95.3	100.0	93.0	86.7	96.4
生活環境水準総合	46.7 (66.4)	100.0	92.4	68.4	89.4	92.1
物的環境水準総合	29.3	100.0	86.6	64.9	80.1	91.0
人的環境水準総合	74.4	100.0	98.6	72.1	99.8	93.3

(注) 日本の項のカッコ内の数字は昭和50年の予測数字。

## [A 生活行動水準指標]

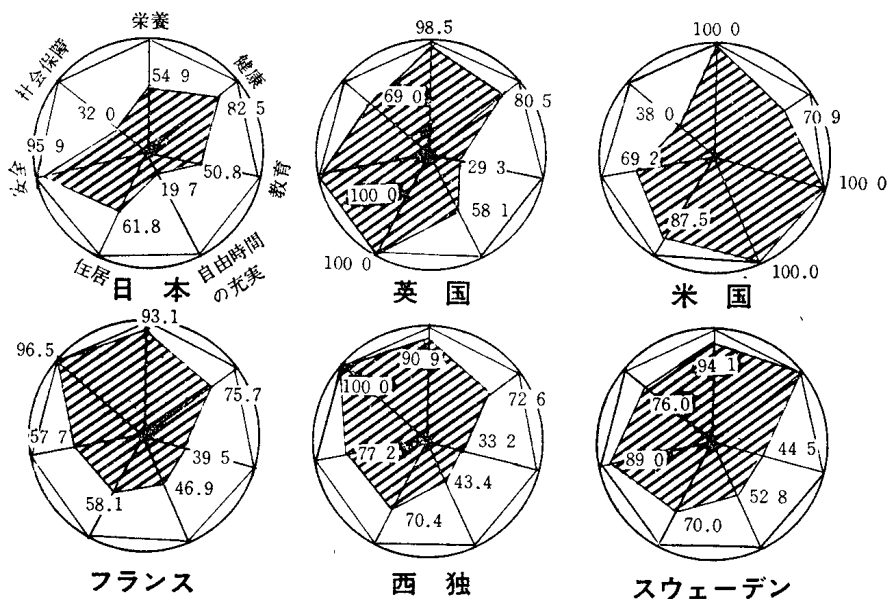
1. 栄養=1人1日当たり熱量供給量(カロリー)，1人1日当たり蛋白質供給量(グラム)，1人1日当たり脂肪供給量(グラム)，穀類以外による熱量供給の割合(%)
2. 健康=0歳死亡率(%)，平均寿命(歳)
3. 教育=後期中等教育在学率(%)，高等教育在学率(%)
4. 自由時間の充実=1日当たり非労働時間(時間)，自動車普及率(人口千対)，テレビ普及率(世帯当たり%)，海外旅行者数(人口万対)
5. 住居=1戸当たり室数(室)，1人当たり室数(室)
6. 安全=自動車事故による死亡者(人口10万対)，その他の不慮の事故死亡者数(人口10万対)
7. 社会保障=社会保障給付費率(%)

## [B 生活環境水準指標]

1. 環境衛生=上水道普及率(%)，公共下水道普及率(%)
2. 福祉=社会福祉施設定員率(人口万人対)，施設定員当たり従事者数(定員千人対)
3. 教育=小学校教員数(生徒千人対)，大学短大教員数(学生千人対)
4. 自由時間充実=公共図書館書数(人口千対冊)，都市公園面積(人口当たりm<sup>2</sup>)
5. 保安防災=警察官数(人口10万対)，消防職員数(人口10万対)
6. 通信=電話普及率(人口当たり%)，郵便職員数(人口10万対)
7. 交通=鉄道客車数(人口10万対)，舗装道路延長率(%)，道路舗装率(%)
8. 保健衛生=医師数(人口10万対)，看護婦数(人口10万対)，病床数(人口10万対)

(資料) 経済企画庁「昭和50年の生活水準」1969年12月。

生活行動水準の国際比較



(丸尾直美著, 「高成長, 高福祉の経済学」, 日本経済新聞社, 昭和45年, 146~147頁より)

経費の効率的支出を前提とするかぎり, われわれはガルブレイスの主張と相通ずる考えをもっている。すなわち, 社会資本の充実, 社会保障の拡充そのため, 国民生活優先の財源として, 一般売上税等の間接税の増徴を説く立場(『ゆたかな社会』1958年, 第18~22章)である。この一般売上税に変わるものが付加価値税である。

現行税制の不公平な課税はさることながら, 産業優先, 人間軽視の財政資金の配分の仕方にも一般国民の租税負担感のよってくる原因がある。おそらく今後の経済政策は, 財政政策 (public spending と taxation policy) を中心に展開されるものと思われる。ただし道路・港湾・交通・通信等の整備が高福祉の内容のように誤解された財政政策ではこまる。

注

(1) 次表がこれまでのあゆみを物語る。わが国においても戦前をみると, 昭和9~11年では, 直接税34.8%に対して間接税65.2%で現在の逆。最近諸外国の比率はつぎのとおり。

アメリカ	直接税86.3%	間接税13.7%
イギリス	57.4%	42.6%
西ドイツ	48.9%	51.1%
フランス	33.1%	66.9%

(水野勝稿, 「昭和46年度税制改正の背景と特色」, 会計ジャーナル, 昭和46年6月号, 20頁よ



り。)

第5表 明治10年以降の税収中、上位5位までをしめる税目および直接税と間接税との割合の推移

明治10年度		明治30年度		明治45年度 大正元年度		大正10年度	
地 租	82.3%	地 租	37.6%	酒 税	20.6%	所 得 税	20.1%
酒 類 税	6.4	酒 税	30.8	地 租	16.5	酒 税	17.6
海 関 税	4.9	海 関 税	8.0	関 税	15.0	専 売 益 金	12.4
郵 便 税	1.7	印 紙 収 入	5.9	専 売 益 金	14.5	関 税	10.1
証 券 印 紙 税	1.0	た ば こ 税	4.9	所 得 税	8.5	印 紙 収 入	8.6
そ の 他	3.7	そ の 他	12.8	そ の 他	24.9	そ の 他	31.2
直 接 税	—	直 接 税	45.0	直 接 税	32.2	直 接 税	36.7
間 接 税 等	—	間 接 税 等	55.0	間 接 税 等	67.8	間 接 税 等	63.3
昭和10年度		昭和16年度		昭和30年度		昭和44年度	
所 得 税	18.9%	所 得 税	28.4%	所 得 税	29.7%	所 得 税	30.9%
酒 税	17.4	臨 時 利 得 税	20.2	法 人 税	20.5	法 人 税	30.2
専 売 益 金	16.4	法 人 税	10.8	酒 税	17.1	酒 税	9.2
関 税	12.6	専 売 益 金	8.4	専 売 益 金	12.2	揮 発 油 税	7.0
砂 糖 消 費 税	7.1	酒 税	7.3	砂 糖 消 費 税	5.1	関 税	6.3
そ の 他	27.6	そ の 他	24.9	そ の 他	15.4	そ の 他	16.4
直 接 税	35.0	直 接 税	64.1	直 接 税	51.4	直 接 税	62.7
間 接 税 等	65.0	間 接 税 等	35.9	間 接 税 等	48.6	間 接 税 等	37.3

備考：大蔵省『ファイナンス』1969年11月号，p.25より引用。

(2) 税負担水準（昭和46年度予算）は、国税（13.2%）と地方税（6.1%）あわせて19.3%である。イギリス42.2%（1969年），アメリカ30.4%（1969年），西ドイツ31.6%（1969年）などに比較して低い。昭和9—11年度平均の12.9%よりは高くなっている。大蔵省が全国から二万人の納税者を無作為に抽出・アンケート調査した結果が下記の表で集約されている。（46年9月4日朝日新聞）

第6表 所得階層別の税負担感

年 収	所 得 税	住 民 税	計	率	重 い	適 当	軽 い
100万円	9,000 円	13,000 円	22,000 円	2.2%	34%	39%	4%
200	123,000	75,000	198,000	9.9%	41%	27%	4%
500	878,000	405,000	1,283,000	25.7%	32%	26%	10%

朝日新聞社の全国世論調査（税金問題をテーマに45年9月15日～18日まで）によると，税金が「重い」—55%，このうち税の課徴を公平と思わないものが60%もいる。

（朝日新聞社編「税金」，昭和46年，336～38頁参照のこと）

第7表 租税特別措置による減収額試算（内国税）（昭和44年度）（単位：億円）

事 項 別	44平年度 減 収 額	事 項 別	44平年度 減 収 額
a. 貯蓄の奨励等		18. 証券取引責任準備金等	10
1. 少額貯蓄利子の非課税	430	19. 中小企業構造改善準備金等	3
2. 利子所得の分離課税及び税率の軽減	470	20. 中小企業の貸倒引当金の特例	30
3. 配当所得の課税の特例	345	21. 資本構成改善のための課税の特例	55
4. 生命保険料控除	540	22. 合併助成のための課税の特例	8
5. その他	35	23. その他	39
計	1,820	計	217
b. 輸出の振興等		e. 社会開発の促進等	
6. 輸出割増償却	362	24. 住宅対策のための課税の特例	145
7. 技術等海外所得の特別控除	40	25. 収用、買換等のばあいの譲渡所得課税の特例	382
8. 海外市場開拓準備金	101	26. 公害防止施設の特別償却	21
9. 海外投資損失準備金	13	27. 都市交通緩和等のための課税の特例	12
10. その他	33	28. 低開発地域等の工業用機械等の償却	17
計	549	計	577
c. 技術の指興、設備の近代化		f. そ の 他	
11. 試験研究費の税額控除等	145	29. 社会保険診療報酬の所得計算の特例	370
12. 合理化機械等の特別償却	167	30. 航空機用揮発油税の免除	21
13. 中小企業機械等の割増償却	78	31. 交際費課税の特例	△ 765
14. 原子力発電工事償却準備金等	32	32. その他	9
15. その他	6	計	△ 365
計	428	合 計	3,226
d. 内部留保の充実、企業体質の強化			
16. 価格変動準備金	19		
17. 異常危険準備金	53		

備考：大蔵省『財政金融統計月報』213号，p. 39.

(3) なお、昭和46年度における租税特別措置による減収額は4,394億円で、これは、租税収入合計8兆2,962億円の5.3%である。このうち、全体の約70%に当たる3,100億円は所得税分で、なかでも貯蓄奨励措置のためだといわれる。しかし、このことが租税特別措置を正当化する理由にはならない。貯蓄奨励にかかわる利子所得の課税は源泉徴収15%、源泉分離選択課税の場合は20%（昭和47.12.31まで）となっており、資産家を優遇こそすれ、少額所得者には関係ないものである。この点に気をつけてほしい。

(4) 和田八束稿、「租税上の特別措置」、ジュリスト、昭和46年、No.479、57頁参照。

本論文は北野弘久助教授の「大島訴訟の憲法的評価」とともに、例の大島正氏の「所得税決定取消訴訟」の鑑定書として昭和46年3月30日裁判所に提出された所見の要約である。なお北野氏の論文もジュリスト、No.479、50～54頁に掲載されているので参考にしてほしい。

## VI お わ り に

租税の基本原則は、その課徴においては「租税負担公平の原則」（水平的公平と垂直的公平をふくむ実質的公平が実現されること）にたつこと、そして、その配分＝財政支出においては、「経費の効率的支出原則」にたたなければならぬと考えている。できれば、経費目的に対応した（質的にも、量的にも）租税源泉であるべきである。いわゆる運用と源泉の一体化論である。それが、“福祉”と“負担”という言葉でおきかえられる。されど「安定成長の基盤づくりが福祉社会建設の前提である」（昭和46年度福田前蔵相の財政演説）という生産第一主義、GNP第一主義の姿勢は変わりなく、減税額は物価上昇で帳消し、住民税と所得税との課税最低限の開きは解消せず、租税全体の不公平、租税特別措置の改廃は手つかずの状態（輸出優遇税制と交際費課税の面で若干手直しがあつた程度）で昭和46年度予算も組まれた。かたや財政硬直化の制度的要因——当然増（慣行化している）にメスを入れることもなく、また圧力団体の既得権益を認めたりし、かつ社会資本の整備拡充が後手にまわっているなど、全くもって租税の基本原則を離脱した施策を行なっているようでは、付加価値税制の導入なにかいわんやである。

今やわが国に新しい税制を確立するためには、たんに役所レベル、政治家レベルでの話し合いではなしに、国民的合意にたつた interdisciplinary な共同研究方法がおしすすめられなければならないと考える。

(1971. 8. 20)