

# 経営成果と付加価値税

室 本 誠 二

目 次
はじめに
I 企業利益と課税所得
II 企業の責任と経営成果
III 付加価値税の吟味
おわりに

## はじめに

この小論は企業とかわりあいをもつ税制上の諸問題のうち、いわゆる企業所得に対する課税のあり方について論述したものである。どちらかというとなら経営学的視角から問題を捉えたものであり、したがって、税務会計的な説明は必要な範囲にとどめた。論点の中心は、現代産業社会に生きる企業の経営理念にふさわしい成果概念（利益概念をそのなかに含む）とそれに対する課税問題に絞ってある。それゆえに現行の企業所得課税に対して批判的な意味をもつ。しかし、問題が大きいだけに試論の範囲をでない。今後の研究課題を示唆するにとどまる。なおEC諸国共通税制である一般消費税としての付加価値税がなんらかのかたちでこの問題を考える契機になったことは否定できない。

## I 企業利益と課税所得

企業課税 (taxes on business) を広義に解釈すると、個人・法人を含む企業を回るすべての課税を意味することになる。それは企業所得に対する課税 (所

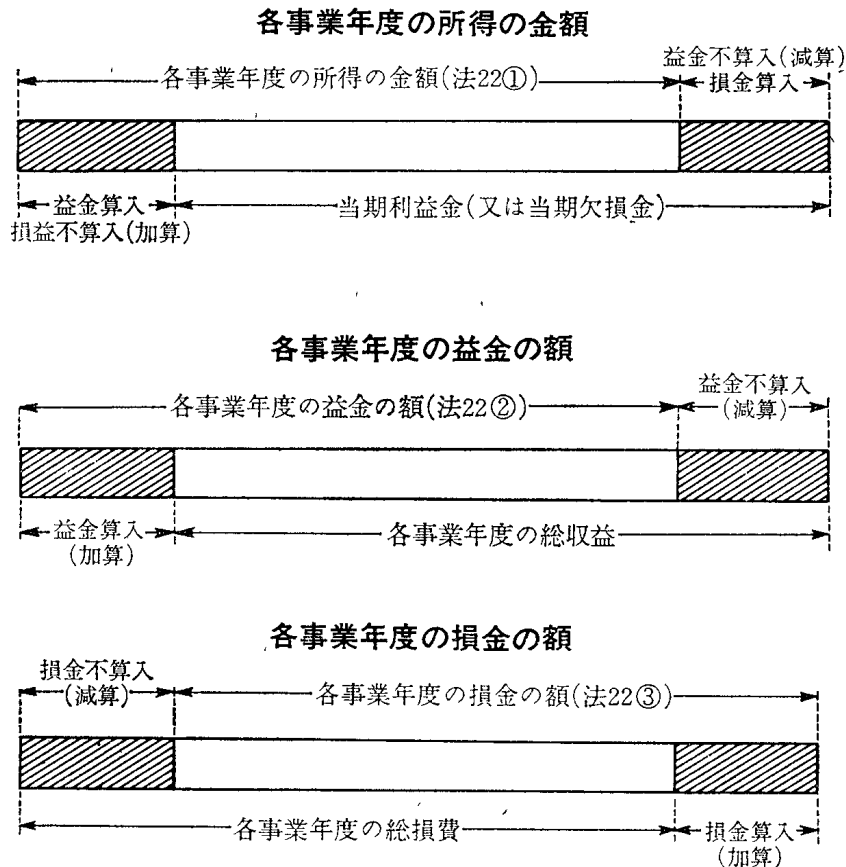
得税と法人税を含む)のほか、企業活動に対する課税(厳密にいうとその性格が不明瞭である事業税)と企業資産に対する課税(償却資産税を含む固定資産税)の総称である。最初に断わってあるように、ここでは企業所得に対する課税に範囲を限定している。一般に企業課税を狭義に解しているようであるからそれと一致することになる。なお法人組織をとる企業を対象としている。<sup>(注1)</sup>

さて、わが国の法人税法は、商法上の確定決算で表示された企業利益の金額を経営成果と認め、それを基礎にして、各事業年度の課税所得を計算する方式をとっている。法人税(Körperschaftsteuer)はこの課税所得を課税標準(tax base)としそれに二段階比例税率を適用して算出する。<sup>(注2)</sup>そこでまず企業利益と課税所得の関連を取り上げ、つぎに企業利益が現代産業社会に生きる企業にふさわしい経営成果として租税負担の基礎たりうるものかどうかを吟味してみたい。

わが国の現行法人税は、法人をして株主の集合体と観念する。すなわち法人擬制説(法人個人一体課税説のほうが用語としては好ましい)を建て前として<sup>(注3)</sup>いる。その立場から法人税の課税標準となる各事業年度の所得金額を、「その事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額」(法人税法第22条第1項)であると規定している。いうまでもなくこの“益金”、“損金”の概念は会計学上の収益(revenue, income; Ertrag)、費用(expense, charge; Aufwand)の概念と全く同一<sup>(注4)</sup>ではない。したがって課税所得(益金-損金)概念と企業利益(収益-費用)概念が100%一致しないこともこれまた当然である。しかるに、収益、費用、原価は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるもの」(法人税法第22条第4項)であるから、それは結局企業会計原則に準拠して<sup>(注5)</sup>ぎの図れたものとなる。課税所得はこれを基礎に税法上の修正・加工を行なったものである。両者の差異が明白になるのは納税申告書上においてである。つ計算さはこの不一致の状態を示したものである。

「益金不算入項目」としては、受取配当金、通常の場合の資産の評価益、法人税・所得税などの還付金、取用交換等の場合の譲渡所得等の特別控除(公共事業に係る取用を含む)2,000万円、技術等海外取引に係る所得の特別控除額、合併差益金の一部などをあげることができる。

「損金不算入項目」としては、法人税額等の租税公課，罰料金，役員賞与，過大な役員報酬，通常の場合の資産評価損，一定限度を超える費用（減価償却費，寄付金，交際費などにみられる）等である。<sup>(注5)</sup>



しからばなぜこのような食い違いが課税所得と企業利益との間に生ずるのだろうか。その主な理由としてはつぎの4点が考えられている。<sup>(注6)</sup>

(1) 政策上から企業利益を修正するため

たとえば，産業政策上，経済政策上，企業を保護育成するといういわば1つの目的を達成するために，特別償却，割増償却，諸準備金の繰入等を行なうなど。

(2) 租税理論上から企業利益を修正するため

たとえば，課税所得の計算において法人擬制説の建て前から損金の額に算入したり，しなかったり，益金の額に算入したり，算入しなかったりするなど。上記を参照にしてほしい。

(3) 税務運営上から企業利益を修正するため

たとえば、個別的な事実認定を形式的基準に従って行なうなど。具体的には、減価償却の限度額を決めたり、法定耐用年数を決めたりすることによる。また、各種引当金の繰入限度額について制限したりすることによる。

#### (4) 所得概念の差異から企業利益を修正するため

たとえば、資本と利益の概念が税法と会計学とで違うこと、また収益認識にかかわる基準の違いなどがあるなど。

現実には課税所得と企業利益とがそれ程明確に区分されて計算が行なわれているとはいえない。それは、「税法の企業会計への介入」があるためである。ということは、商法に反する経理実践または商法が認めてないような経理が確定決算に織り込まれることを税法が要求しまたは承認し、それを基礎として課税所得が計算されるという点である。介入の事実、法人税法の圧縮記帳関係の条項において見られる。たとえば国庫補助金等で取得した固定資産等、工事負担金で取得した固定資産等々。

ところで企業利益が企業の真の経営成果として認めうるように測定されているだろうか。前述したように企業利益は一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されているわけであるが、その基準を企業会計原則に求めるとすれば、それは伝統的原価主義会計に基づいて測定されることになる。原価主義会計の本質は貨幣資本維持にあるため、現実の経済変動、とくに価格上昇の傾向を無視した名目的資本維持計算となる。よって、収益で補償されるべき費用額は、企業が有する財貨の価格変動（恒常的な上昇をたどる）を無視することから過小評価される。そのため、真の生産利益と価格上昇から生ずる架空利益（Scheingewinn）が合わさって誇大化している。かかる名目的利益を経営成果と認めて課税することになる。そのため企業の実体が損傷する。かくて、価格変動の影響を企業利益の計算から排除し、実質的企業利益を課税所得の基礎にすることが要求される。<sup>(注7)</sup> それには、会計理論が原価主義（historical cost basis）から時価主義（current cost basis）<sup>(注8)</sup>へ転換することが前提になる。念のために付記するならば、この時価評価とは資産のそれではなく費用の時価評価を意味するのである。たとえば棚卸資産原価の費用化部分は Lifo 法で代用で

きる。また、減価償却費は取替原価 (replacement cost) 基準で把握することになる。費用時価評価による損益計算の根本にあるものは、企業環境の変化に対応した企業維持思考である。今日世界で最も進んだ会計実践を行なっているのがオランダであって、<sup>(注9)</sup> たんに価格変動のみならず、技術革新、需要の変化までをも考慮した取替時価 (current replacement value) 評価による会計が行なわれている。世界の会計学の大勢が時価主義会計へ傾きかけている時代に、投下資本の回収 (処分・換金による) を前提とするような原価主義会計を執ように守り通すならば日本の会計学はますます学問の進歩から取り残されるのではなからうか。この点を熱心に心配している会計学者としては不破貞春教授をまずもってあげておかなければならない。

このように企業会計上測定された企業利益がたとえ企業の経営成果を正しく表示するものであると仮定しても、現実には名目的利益それも租税負担能力のない非生産的利益にまで課税が及んでいることになる。

〔注1〕 法人税法第2条は、法人を主体と目的の両面から分類している。(1)主体から分類すると、内国法人(日本国内に本店または主たる事務所を有する法人)と内国法人以外の法人になるし、(2)目的から分類すると、普通法人(次の法人以外の法人……営利法人)、公共法人(日本電信電話公社、日本国有鉄道など)、公益法人(財団法人および民法第34条の規定するものなど)、協同法人(労働組合など)になる。よってここでいう法人組織の企業とは、日本国内に本店または主たる事務所を有する営利法人を指す。

〔注2〕 わが国の税制史をひもとくと、殖産興業政策からして初期にあっては所得税・法人税を大規模に導入することは困難であった。地租から消費税と受け継がれたが、間接税を主体とする租税体系が第1次大戦までの国家財政を支えている。所得税は明治20年(1887年)、それから遅れること12年、明治32年(1899年)に法人に対する課税が行なわれている。法人税として独立したのが昭和15年税制改正のとき。その後、昭和22年と40年に全文改正が行なわれ今日に至っている。

なお、二段階比例税率であるが、昭和48年3月31日現在つぎのごとし。ただし配当などに対する軽減税率は省略してある。

1. 資本金1億円以下の普通法人および人格のない社団等  
年300万円以下の所得……28%  
年300万円を超える所得……36.75% (1.75%は付加税率)
2. 資本金1億円以上の普通法人および人格のない社団等  
所得金額に対して……36.75% (1.75%は付加税率)  
(基本税率35%の5%の付加税率の適用期限を昭和49年4月30日まで延長)

〔注3〕 法人所得課税に関する考え方で、法人実在説(法人独立課税主体説のほうが用語としては好ましい)に対立する。大正9年税制改正以降、法人実在説によっていたが、昭和25年シャウブ勧告により法人擬制説によって課税するようになった。資本蓄積目的とマッチした租税体系でも

ある。法人税は株主個人の所得税の前取り分と理解され、法人税を軽課しても最終的には超過累進税率を適用した所得税で課徴するからということ、法人に有利な税制にしてしまった。法人税と所得税の二重課税回避方法としては、配当控除制度、受取配当金の益金不算入などが講ぜられている。和田助教授はこれら理論を批判し「現実の法人の税負担軽減を裏づけることにのみ用いられている」という（和田八束稿『福祉国家と税金』中央公論，昭和48年3月号，137頁）。ただ、法人実在説にたつ課税方式もいく分か交錯している。高橋教授はこの点について、現代資本主義社会における株式会社のもつ複雑性を反映するものとみている（高橋誠著『現代財政学』時潮社，昭和43年，199頁）が、本当は経済成長の実現に奉仕し、圧力団体の利益に照準を合わせた租税特別措置が、現行法人税をしていづれの立場からも説明のつかないものにしてしまったのである。

〔注4〕 会計学上、収益は原則として財貨または用役が販売によって実現したときに計上する。これを実現主義 (realization basis) という。税法上は商品の引渡しがあった日の属する事業年度の益金に入れる（法人税基本通達 2-1-1, 2-1-3 参照）。費用は財貨の使用または費消によって認識する。これを発生主義 (accrual basis) という。ただし原価が費用化する過程は収益の実現との対応において把握する。なお税務上の収益、費用項目の具体的な取り扱いについては、名東孝二編『勘定科目別税務処理便覧』所収、拙稿 第1部損益計算書の部を参照されたい。（中央経済社，昭和47年）。

〔注5〕 企業利益から法人税の課税所得を誘導する手続の一種として申告調整 (adjustment in the return) がある。それを類別するとつぎのようになる。

- (1) 要調整事項～税法が明文の規定をもって益金・損金算入の有無、益金・損金算入の限度を定めていたものについて行なわれる。
- (2) 任意調整事項～申告書に記載することを条件として免税、益金不算入、損金算入が認められる項目。申告書上で調整することを条件で認められる。
- (3) 調整不能事項～申告調整できない事項。損益計算などについて法人に選択が認められている事項。

〔注6〕 武田昌輔著『新版税務会計通論』森山書店，昭和47年，11～25頁参照。

〔注7〕 各国税法上の所得計算体系は、原価主義評価を基本原則として成立し、実現原則に基づく名目資本利益を課税標準とする計算体系を原則としている。計算の確実性と税務行政上の要請によるが、しかし、純理論的には、費用再調達価格（取替原価）基準の方向をとって実体所得課税 (Besteuerung von Substanzgewinn) とすべきもの。

〔注8〕 時価主義の内容は非常にまぎらわしい。ここでいうのは貨幣価値変動期に一般物価指数を基準として費用評価する修正原価主義会計の立場ではなしに、企業の実体維持の見地から各企業の資産構成が異なることに着目して、個別価格指数で原価修正する費用評価の立場である。わが国では不破貞春博士の見解によって代表される。教授は、「動態論に移ったといわれる今日においても、多くの論者がいまだに資産評価の視点から脱却しきれないでおり、ただ未実現利益を排除するという意味で取得原価基準での評価を説く論者が、とくにわが国において少なくないのは、学問上の遅れを意味するほかのなにものでもない」と手きびしく批判されている（不破貞春，清水品編『会計学総論』同文館，昭和48年，22～23頁）。なお、不破教授独自の見解は『新訂会計理論の基礎』中央経済社，昭和39年に詳しい。

また、アメリカ会計学会 (AAA) の概念、および基準委員会が1964年に発表した長期使用資産部会による追補報告書第1号（「Accounting for Land, Building, and Equipment」 Supplementary Statement No. 1, The Accounting Review, Vol. XXXIX, July 1964.）および棚卸資産測定部会による追補報告書第2号（「A Discussion of Various Approaches to Inventory Measurement」 Supplementary Statement No. 2, The Accounting Review,

Vol. XXXIX, July, 1964.)などを契機として数多くの時価主義思考の文献が世にでてい

〔注9〕 オランダのフィリップ社が採用する取替価値会計 (replacement value accounting) がよい例。早くから採用しているがその背景には、世界各地に系列会社をもつことと株式会社法上の規制の緩やかさがある。室本誠二・保永昌宏共著『経営会計学』犀書房，昭和43年，266頁。

## II 企業の責任と経営成果

たしかに会計学としての学問領域を守り，企業体そのものの立場から，真に生み出した価値，実質的な利益を求めんとすれば費用時価評価による損益計算を内容としなければならないであろう。しかし会計学的に測定された企業利益は，「配当可能利益」であって，それは物的資源のみを重視した成果に過ぎないことになる。株主にとっては1つの目標であり，成果ではあっても，しかしこの資本成果の造出を成し遂げた人間の労働成果（経営者，従業員を含めて）を無視するわけにはいかない。したがって経営学的視角から企業の経営成果（Betriebsertag）を考えると，それは資本成果と労働成果を総合したものとして理解しなければならない。もし会計学がかかる内容の経営成果計算を目的とするならば，自己資本の計算的管理を行ってきた現行の複式簿記体系の会計制度の枠を超え，経営共同体的理念に適応した経営計算制度に改めることになる。<sup>（注1）</sup>

現代産業社会に生きる企業は，従業員，株主，地域社会，消費者，取引先企業など産業関係集団と強く結合しながら，しかもそれらの共有物としてではなく，一個の独立した人格として主体性をもって存在する。それゆえ企業は出資者のものであるとする伝統的企業理論（traditional theory of the firm）も，また経営者は株主から委託された資本の効率的な運用責任をもつとする法的な考え方も，多元化する企業の現実を説明する理論としては不適當になったといわなければならない。企業を回る社会的，経済的，技術的環境とくに利益追求を制約する社会的条件の変化が現に起こっていることを思うにつけ，現代の企業が人間の福祉，公害問題，社会公共的利益への配慮なくして維持・存続することが不可能であることは明らかである。経営環境の変化が企業の経営理念に変化をもたらし，企業目標は多様化した<sup>（注2）</sup>が，これら複合的目標なり目的を実現するために利益は目的から手段の地位におりなければならなくなった。かくて企業

は社会的責任を完遂していくために資本と労働の協働によってより多くの原資(パイ)を造出する必要があるし、かつその成果配分にあたっては産業関係集団相互と企業自体との均衡を十分考えなければならない。

G. ゴイダーはその名著『私企業の将来——社会責任の一研究——』の中で、経営者を含む従業員と株主と消費者と地域社会の4つの集団すべての利害に対して社会的責任をもつことを法的に定款にうたうことを主張している。<sup>(注3)</sup>そして、彼が構想する責任会社の4つの主要目的として

1. 会社事業の拡張、発展と改良、およびその財務上の自主性の確立
2. 株主への公正かつ規則正しい配当の支払
3. 従業員へのできるだけ好条件の公正なる賃金の支払い
4. 消費者への価格の引き下げ

<sup>(注4)</sup>  
をあげる。

またR. R. ギルヒリストによれば、イギリスの財界人、組合指導者、教会、政府代表者によって署名された1962年の「Marlow宣言」(The Marlow Declaration)は、その第3条において、企業は、従業員、株主、消費者、地域社会、国家<sup>(注5)</sup>に対し各々つぎのような内容の責任をもつべきであると規定しているという。

1. 従業員に対しては公平な賃金、地位の保障、安全で快い作業条件など
2. 株主に対しては投下資本に対する公平にして合理的な配当の保証
3. 消費者に対しては公正な価格による良質な商品の提供
4. 地域社会に対しては善良な隣人としての関係、地域の企業としての利益の提供
5. 国家に対しては人的、物的資源をそれにふさわしいものとしての生産的な利用と開発

とくに国家に対する企業責任を5項のように述べているものは数少ないのではあるまいか。ふつうは租税の形で責任を考えているようである。たしかに人的・物的資源を国家、社会の資源と考えれば、それにふさわしくない活用の結果、損失を出していたのでは、企業としての責任を果しているといえない。この点まさにP. F. ドラッカの考え方に相通ずるものがある。すなわち「企業が



十分な利益を生み出さないことは社会の損失<sup>(注6)</sup>」となるからである。

P. F. ドラッカーのいうこの利益が会計的な利益概念を意味するものでないことはもちろんである。

さらにいま1つ企業自体に対する責任を付け加えなければならない。それは企業が経済環境の変化(たとえば景気変動)や技術環境の変化(技術革新など)、社会環境の変化(価値の多様化など)に対応できるように、とくに今後の技術、資本集約型の産業構造に備えて内部留保を手厚くしておくことが必要であるからである。これまでの企業に対する寄与分相応の成果配分思考とはこの点若干ニュアンスを異にする。

さて時代の発展は、企業をして国民経済の一環たらしめ、ひとり企業単独の存在、行動を不可能たらしめつつある現実を正視するとき、新しい経営指標がいろいろ取り上げられてはいるが、企業の社会的責任に裏づけられた経営成果<sup>(注7)</sup>としてもっともふさわしい指標は“付加価値”(value added; Mehrwert)ではないのか、実はここに突きあたるのである。付加価値がもともと国民経済的概念<sup>(注8)</sup>であるため、個別経済への適用について反対がないわけでない。しかしわれわれは企業と国民経済との結合という発想からこの概念を認めようとしている。

企業は外部購入価値に対し資本と人間による労働との協働によってさらに新しい価値を付け加えることで、財貨ないし用役を社会に提供しているわけで、パイの大きさが企業の国民経済への貢献度をあらわすことになる。かかる付加価値を現代の企業の真の経営成果として認め、それに対し租税負担を課していくことが真の企業所得課税のあり方である<sup>(注9)</sup>と考える。

[注1] W. W. Suojanen は制度的企業体理論 (enterprise theory) の立場から付加価値計算書 (value added statement) を補助財務諸表の1種に加える。すなわち、企業が生産活動を通じてどれほど社会に貢献したかを表わすものが付加価値概念であること、生産物の付加価値の効果をその生産と分配の面から測定しようとする、そのために、補助財務諸表としてこれを使用すべきであると主張した。詳しくはつぎの2つの論文を参照してほしい。

“Accounting Theory and the Large Corporation”, Accounting Review, July 1954.

“Enterprise Theory and Corporate Balance Sheets”. Accounting Review, Jan 1958.

わが国の会計学者のなかでは阪本安一教授が成果計算に詳しい。

『近代会計と企業体理論』(改訂版) 森山書店, 昭和41年。

[注2] 高宮晋稿「企業の経営理念とその財務目標」企業会計, 昭和47年7月号, 33頁参照。

[注3] George Goyder; “The Future of Private Enterprise, A Study in Responsibility,”

- 1951。名東孝二監訳、垣見陽一訳『私企業の将来』税務経理協会、昭和39年、20～36頁参照。
- 〔注4〕 前掲書、139頁。
- 〔注5〕 R. R. Gilchrist; “Managing for Profit—The Added Value Concept”, London, 1971, 13頁参照。
- 〔注6〕 P. F. Drucker; “The Practice of Management”, N.Y., 1954, 386～387頁。また同271頁で「企業は適正な利潤をえて活動しなければならない——これは企業自身および企業の労働者に対する企業の第1の責務であるとともに、企業の第1の社会的責任でもある」と明言している。
- 〔注7〕 矢島教授は業績度に関する指標として、付加価値生産性の伸び率をあげ、さらにこれを①情報の付加価値生産性、②労働の生産性、③資本の生産性の三つに分ける。①は従来、企業の財務分析ではなかったものであるが、現在の情報化社会に生きる企業のあり方に着目したものとして興味深い。(矢島鈞次稿『新しい経営指標を求めて』別冊中央公論、経営問題秋季号、昭和45年、115頁)。
- 〔注8〕 会計学者のなかで、付加価値無用論の代表者と目されているのが中山隆祐教授である。教授も、付加価値が、個別経済の国民経済への貢献度をあらわすという意味の重要性は認めておられるが、管理会計面では利益計画の指標たりえないと反対する。会計学の領域ではいまもって結着をみないが、山上達人教授の論文等で賛否両論を理解されたい(山上達人稿『付加価値分析の理論構造』会計、昭和45年3月号ほか)。
- 〔注9〕 付加価値を企業の真の経営成果と認めるにしても、その内容は多彩である。売上高の中に含まれている外部購入価値(物件費の材料費、外注加工費、物的流通費、販売費)を控除して間接的に計算する方式と、利益概念の拡大概念と考える直接加算法方式とがある。経営理念と付加価値を論じた文献として注目されるものとしては中西寅雄・鍋島達編著『現代における経営理念の特質』(日本生産性本部、昭和40年)をあげることができる。

### III 付加価値税の吟味

現代企業の経営成果が付加価値によって示されるとするならば、それを課税標準とする租税体系が考えられることになる。<sup>(注1)</sup> 仕組み、性格などを異にするが、課税標準に付加価値をとる方式はかつてのシャープ税制勧告に、そして現在のEC諸国の共通税制にみることができ<sup>(注2)</sup>る。もちろんそれらは現代産業社会の企業の変質——経営理念の変化——経営成果計算——付加価値税(Tax on value Added; Mehrwertsteuer)という演繹的接近から論理的に導かれたものではない。どちらかという現行税制の改革を目的としたもので帰納的接近によるものであるといえる。われわれのような経営学的な問題意識をそこに見いだすことは不可能である。このように同名異種の付加価値税があること自体、それに対する理解を困難にしている。そこでまずシャープ勧告による付加価値税、そしてEC型付加価値税の順でその要点を述べ、つぎにわれわれが考えている付加価値税に触れることにしたい。

(1) シャープ勧告における付加価値税

この着想は、シャープ (C. Shoup) が戦後の日本の税制についてのいわゆるシャープ勧告のなかで示したものである。それは地方税に属する「事業税」に代わるものとして提唱された。勧告は昭和24年の第1次勧告、昭和25年の第2次勧告と2回にわたってなされた。第1次勧告では「控除法」を採用したが、いろいろ批判もあって、第2次勧告では一定の条件を設けて「加算法」の選択を認めている。すなわち、「利益と利子、賃借料および給与支払額の合計」であり、それはまた「全収入額から資本設備、土地・建物を含む他の企業からの購入の金額を差し引いたもの」<sup>(注3)</sup>いずれかの方法で課税標準を計算することにした。土地、建物まで即時控除するため、資本蓄積のための税制という面は否定できない。

この点EC型付加価値税においても設備投資額は即時償却と考え付加価値税の対象から除外しているのと共通し、消費税としての側面をも認めることができるわけで、だとすればつぎのような仕組みに理解される。たとえば製造段階、卸売段階、小売段階における付加価値を算定し、これに対し10%の税率を適用

製造段階	5,000	付加価値	
	+	500	税金
	<hr/>		
	5,500	取引額	
卸売段階	+	1,000	付加価値
	+	100	税金
	<hr/>		
	6,600	取引額	
小売段階	+	1,000	付加価値
	+	100	税金
	<hr/>		
	7,700	取引額	
		↓	
		消費者	

したとすれば、税はそのまま全額前方転嫁して累積していくことになる。当時、国税として取引高税があり、税の累積が大きかったため、このような付加価値を直接課税標準とすることで解決しようとした点、またこのような税制の下では、企業が垂直的統合を行なっても租税を回避できない点において有効性をもった。しかし輸出、輸入品の

の取り扱いがこの仕組みでは十分でない。それをすっきりさせ、しかも付加価値税の性格を合わせもった税制がEC型の付加価値税である。

ただシャープ勧告による場合、企業活動税とされている事業税（事業税そのものが法人税の課税所得を基準としており、しかも損金算入されることになっている。

そのために性格が曖昧である)に代替するものと考えているので、企業課税の側面をももっていることになる。だとすれば、各企業ごとに1年間の売上高、購入高を総合して付加価値総額をもとめて税額が算定され、いわゆる企業単位で課税されることになる。この税制は法制化されたものの実施されることなく、昭和29年に廃止されている。その後久しく論議の対象となっていなかった。ところが昭和39年12月の税制調査会「長期税制答申」は事業税の課税標準に付加価値基準を提案したこと、またEC諸国で付加価値税が成功していることなどが直接、間接に作用して議論が再燃した。最近の自治省案(昭和46年5月発表)は応益原則にたって、課税標準に所得金額(従前)と付加価値額2分の1ずつとり、5年程度の経過期間を設け、最終的には付加価値額比率を100%にもって(注4)いくような内容になっている。

## (2) EC型付加価値税

EEC (European Economic Community 欧州経済共同体) 諸国が、共通税制として採用している一般消費税としての性格をもつ付加価値税を、かりにこのように呼んできたわけである。(注5) EC諸国がかかる税制を採用しなければならなかった特殊な事情が存在していた。もともとEC諸国は間接税中心の租税体系をもっており、国民感情としてもそれ程抵抗感がないことも基礎条件としてはよかった。ともあれつぎのような仕組みの前段階控除方式の付加価値税を採用した最大の理由は、各国が公正な共同市場を形成するためにこの税が輸出入に関して同じ競争条件を可能ならしめる効果をもつ売上税であったからである。経済統合をめざすECにとっては、域内各国が採用している取引高税がガンであった。なぜならば、各国の輸出品がどうしても異なった競争条件の下におかれるからである。さて、さきのシャープ勧告の場合と同じ例で示すとつぎのようになる。

次頁の図のように完全に前方転嫁を予定しており、企業の各取引ごとに税額が算定され、いわゆる取引単位課税となっている。納税者は企業であるが、担税者は最終消費者となるため、逆進性を理由に反対される要因ともなっている。ただ輸出品の非課税がうまく行なわれることになる。たとえば卸売段階で輸出

製造段階	5,000	付加価値		
	+	500	税金……	(500)
		5,500	取引額	
卸売段階	+	1,000	付加価値	
	+	600-500	税金……	(100)
		6,600	取引額	
小売段階	+	1,000	付加価値	
	+	700-600	税金……	(100)
		7,700	取引額	
			↓	
			消費者	

税務署  
((700))

すると仮定しよう。税込みで6,600円で輸出されるものが、非課税とすれば6,000円で輸出が可能となる。よって前段階の500円という税額の還付を受けることで税負担はなくなる。すでに述べていることだが、企業の投資支出として購入した物財（たとえば機械設備）は、仕入高の一部であるから、前段階の税額が控除されるときに同時に控除されるため即時償却と変らない結果となる。

A・タイトの付加価値税の分類によるとECの現行方式は枠内で示される。<sup>(注6)</sup>

	加 算 法		控 除 法	
	税抜き	税込み	税抜き	税込み
直接法	$t_n(W+P)$	$t_e(W+P)$	$t_n(O-I)$	$t_e(O-I)$
間接法	$t_nW+t_nP$	$t_eW+t_eP$	$t_nO-t_nI$	$t_eO-t_eI$

(注)  $t_n$ =名目税率,  $t_e$ =実効税率,  $W$ =賃金・俸給,  $P$ =利潤,  $O$ =産出(売上),  $I$ =仕入(購入)

ところで、EC型付加価値税が低税率でしかも広範囲に課税ができ、多額の<sup>(注7)</sup> 税金を確保できることから、直間比率<sup>(注8)</sup> 是正論や社会資本充実論、そして税制改<sup>(注9)</sup> 正論を根拠とした導入賛成論が展開される。しかし、現在わが国はアングロサクソンの租税体系をとっており、直接税中心であるし、また現在いかなる種類の一般消費税も存在していない。こうした事情や歴史的背景をふまえて考えなければならず、いたずらに税金の高きをもって決定できる問題ではない。

### (3) 所得税型付加価値税～試論

ここで提言せんとする付加価値税は、シャープ勧告の中に提唱されたもので

もなく、さりとてEC型でもない。いうならば第3の付加価値税で、どちらかというところ所得税型の付加価値税を考えている。すなわち人間資本(Human Capital)と物的資本の協働の成果をもって真の経営成果と考え、それを課税所得の基礎におくわけである。かつ企業経営に直接、間接に利害関係をもって参加している産業関係集団に対する社会的責任遂行の原資としてここに付加価値の重要性を認識した。それは経営理念と結びついた広義の利益概念として考えるから、従前の会計的利益概念はこれに内包される。フランスでは財務会計に国民経済的視野から付加価値概念を導入(フランス・プラン・コンタブルへの導入)<sup>(d10)</sup>する努力がみられる。これなども企業の国民経済への参加の精神からくる。

したがって、第3の付加価値税は単に税制改正のため、社会資本充実のための新規財源を求めての発想ではなく、現実の企業経営の本質に基礎をおくものである。こうして、企業の真の所得を付加価値額に求めるとすれば、それが課税標準となる意味では前2例の仕組みと共通する。しかし、われわれはこれを企業課税として捉えるから、納税者と担税者を異にする前2例とここで違ってくる。すなわち前方転嫁(shifting and incidence; Überwälzung)を予定しない法人税(転嫁するともいわれるが)と同じに考える。したがって法人税に代替させようという試論である。財政学上の租税分類からすれば取得税(receipts tax)の範疇に入り、個人所得税と付加価値税が所得税として同じく取り扱われることになる。よって現行の法人擬制説にたつ法人税はその効果を失う。所得税型の付加価値税は直接税になるから、シャープ勧告による事業税の代替でもないし、EC型のような間接税でもないことが理解されよう。基本的には企業の経済的実体に着目し、個人と法人とは別個の社会的存在と考え、法人を独立した納税主体とみる法人利潤税の考え方と同じ立場をとることになる。<sup>(注11)</sup>ただ法人利潤税は「法人税」を認めているからこの点でわれわれと異なる。従前の企業利益をもって経営成果とするならば法人利潤説でもよい。

なお付加価値税が応能原則によって課徴されるものか、あるいは応益原則によって課徴されるものか、その根拠が問題でもある。企業が成果配分を通じて産業関係集団に対しての社会的責任を遂行しうるだけの成果を得てるといふこ

とは、それだけ租税負担能力 (Leistungsfähigkeit) があると認めうるし、また、社会ないし国家の人的資本、物的資本を生産に活用することによって成果を得たと解すれば応益原則の適用もまた認めうることになる。P. ステュデンスキ (P. Studenski) は応益説、社会費用配分説から企業課税としての付加価値税を理想的な形態だとしているし、<sup>(注12)</sup> K. シュミットは公共サービスが生産の要素として企業の生産に貢献している現状からみれば、公共サービスの財源として企業が納税するのは当然であり、それも付加価値 (ただし減価償却費を含めて) を<sup>(注13)</sup> とるのが適切であるとしている。しかし、現代企業がかかる考えで経営を行なっていかなければ企業の維持・存続は望むべくもないから付加価値を企業の経営成果概念として認識するのであって、応益か応能かの問題は既に解決済みと考えられる。

### おわりに

現実の企業経営に即して企業課税の問題を探ったが、本テーマについてはもちろんのこと、さらに付加価値税を法人税に代えて採用することによって派生する諸問題～たとえば地方交付税や地方税との関連、産業構造との関係、勤労所得課税との関係等～についても検討しなければならないのだが紙幅の関係もあってすべては後日に譲った。

[注1] 付加価値額の算出方式に控除法 (生産国民所得概念につながる) と加算法 (分配国民所得概念につながる) があるが、その構成要素については統一されていない。IIの[注9]でふれているが、いまま少し詳しく説明する。日本銀行「主要企業経営分析」はつぎのような加算法をとる。減価償却費を含むので通産省の工業統計表の粗付加価値に近い立場をとる。すなわち、

付加価値 = 当期純利益 + 人件費 (役員給料手当, 事務員給料手当, 労務費) + 金融費用 (支払利息割引料, 社債発行差金償却, 社債利息) + 賃借料 (地代家賃, 動産, 不動産賃借料) + 租税公課 + 減価償却費

実は減価償却費を含めるかどうかの問題点で議論のあるところだが、減価償却引当金が実質上積立金の性格を有するところから、これを資本成果に帰属させて考えると含めたほうが理論的に正しいのではないだろうか。控除法をとるとつぎのようになる。

付加価値 = 売上高 - (材料費 + 購入物財費 + 外注加工費 + 購入役務費)

購入物財費の中には、部分品費、消耗品費、水道・ガス・燃料費などを含める。また購入役務費の中には、他企業に対して支払われる通信費、旅費交通費、運賃、保険料、修繕費、電灯電力費などを含める。購入物財費に固定資産の取得原価を含めるのが消費型の付加価値税による場合である。ここでも減価償却費を購入物財費に含めるか否かが問題になる。阪本安一教授は含めている (前掲書137頁参照)。われわれは上述の理由から控除法では含めない。

R. R. ギルヒリストは「労務費 + 税金 + 地代 + 減価償却費など + その他の固定費 + 利益」また

は「限界利益+労務費」とからなると考えている。付加価値の計算的捕捉において、限界利益思考を導入したのは注目される（前掲書50頁）。

〔注2〕 拙稿「E C型付加価値税の検討」城西経済学会誌 第7巻第2号 昭和46年12月。

〔注3〕 詳しくは大蔵省主税局調査課編「昭和の税制改正」大蔵財務協会 昭和27年、254～255頁参照のこと。

〔注4〕 拙稿前掲論文 90頁や日本経済新聞（昭和46年5月24日朝刊）を参照のこと。

〔注5〕 フランスにその源をみるE C型付加価値税が、わが国で議論され始めたのは昭和45年6月頃からであろうか。当時自民党政調会長の職にあった水田三喜男氏が、ヨーロッパからE C型付加価値税の信者となって帰国したことに端を発する。当時の状況では2～3年後にわが国にも導入する意向のようであった。昭和46年8月政府の税制調査会の「長期税制のあり方についての答申」も「消費税としてE C型付加価値税が最もすぐれた制度である」と評価している。しかし導入にはまだまだ研究期間を必要としよう。

なお、一般消費税は大きく3つに課税方式を区分できる。その1つは累積税方式（すべての取引につき取引ごとに売上金額に税率を乗じてえられた税額を販売者が納付するもの）であり、その2は、単段階税方式（特定の段階で1回だけ課税するもの）であり、その3が付加価値税方式である。それがさらに前段階取引高控除方式とE C型のような前段階税額控除方式に分けられる。最近、佐藤進教授によってすぐれた研究成果が発表されたので紹介しておこう。

佐藤進著『付加価値税論』税務経理協会、昭和48年。

〔注6〕 A. Tait; “Value Added Tax”, 1975（佐藤進著前掲書29頁）。

〔注7〕 福田赴夫氏は「直接税負担を軽減し、財政需要に応ずるという2つの面から間接税を増税したい」という（昭和45年3月12日、参議院大蔵委員会での発言趣旨）。昭和47年当初予算でみると、間接税33.9%、直接税66.1%である。この数字よりも、直間両税に内在する不合理、不公平税制こそ問題。間接税についての問題点は、拙稿「日本の税制と機構」店舗と経営、昭和48年2月号参照のこと。

〔注8〕 法人税率でみると、表面税率で、日本36.75%、アメリカ22.00%、イギリス40.00%、西ドイツ51.00%、フランス50.00%。実効税率でも日本がイギリスについて45.04%で低い。だから高負担論もでてくるが、これも信用できない。財政支出の不合理からくる国民生活への見返りは薄い。大企業優遇の特別措置が税率を低くしているのも一因。

〔注9〕 新しい間接税の導入をわが国の租税体系の根本的改正の手がかりにしようとする立場。とくに現行税制の不公平な租税負担に対する反発が強く、それが租税回避の傾向にもつながっている。われわれも大体この立場につながる（消費税として本税制を導入するとすれば）。拙稿（城西経済学会誌第7巻第2号）で条件付賛成論をとっている。

〔注10〕 青木脩稿「付加価値と財務会計」会計、昭和46年11月号、52～65頁。

〔注11〕 昭和43年の政府の税制調査会「長期答申」において法人利潤税の問題をとりあげている。すなわち法人税を企業独自の負担と考えるような社会的意識や近年の税制の歩みを端的に認め、社会・経済の実態に即した法人利潤税の必要性を説く。

〔注12〕 神戸大学会計学研究室編『新会計学辞典—追補版—』同文館、昭和47年、1031頁参照。

〔注13〕 K. Schmidt; “Zur Probleme der Unternehmungsbesteuerung,” Finanzarchiv, Bd. 22. Heft 1, 1962. その他シュミットに関する文献としては、井藤半弥稿「企業税の新提案—シュミットの新説—」財政経済弘報、昭和39年1月6日号。

同稿「シュミットの企業課税論」日本租税研究協会「租税財政論集」所収、昭和40年などがある。

付加価値税を法人税に代えようとする見解は、木下和夫教授、橋本徹教授等財政学者からも述べられていることを付記しておく。