

# 「付加価値」を課税標準とすることについての諸問題

Various problems on “ Value added ” as tax bases

川崎 昭典

はじめに

## 一 消費税の課税標準

- 1 一般消費税と物品税、売上税等との相違について
  - (1) 物品税の場合
  - (2) 売上税の場合
  - (3) 一般消費税の場合
- 2 消費税の課税標準の内容
  - (1) 国内取引の課税標準
  - (2) 輸入取引の課税標準

## 二 法人事業税の課税標準

- 1 付加価値という用語の出現
- 2 法人事業税とは
- 3 シャウブ勧告の内容
- 4 付加価値の内容

5 付加価値の分類

6 一般消費税の付加価値

## 三 法人事業税をめぐる問題点

- 1 利益処分か損金処分か
- 2 応益課税か応能課税か
- 3 人税か物税か

## 四 むすび

- 1 付加価値について
  - (1) 一般消費税における付加価値
  - (2) シャウブ勧告における付加価値
- 2 法人事業税について
- 3 非課税法人について

まとめ

はじめに

いわゆる東京都の銀行新税について、東京地裁は、原告側（銀行）勝訴の判決を下した（2002年3月26日 東京地裁判決）。これによると、地方税法では、粗利益という付加価値を課税標準とすることは認めていないということのようで、現在の制度では、法人事業税の課税標準は、法人の所得であるか、あるいは、いわゆる外形標準として地方税法に規定するもの、すなわち、資本金額、売上金額とか、事業所面積とか、従業員数とかに限るということのものである。そうして、現在の銀行業の状況というものがあるとして、東京都の主張を退け、原告側のその他の要求には判断を下すことなく、原告

側の要求を全面的に認めたのである。

粗利益というのは、付加価値のことであり、付加価値は売上高とならんで当然に外形標準の一つとなりうるものと東京都は考えていたようである。本稿は、なぜ東京都はそう考えたのか、また付加価値は法人事業税の課税標準にすることはできるのか、できないのか、それを論じようとするものである。

## 一 消費税の課税標準

- 1 一般消費税と物品税、売上税等との相違について

わが国で現在実施されている消費税は、一般消費税と呼ばれることが多いが、これは消費税というのは、非常に範囲の広い多くの税目を総

括的に、学術用語として呼ぶ場合の用語であるので、それと区別するために一般消費税とわざわざ言っているのである。一般消費税は、ヨーロッパの付加価値税と同じもので、付加価値税と名づけてもよいものであるが、付加価値税ということが分かりにくい用語だから、消費税と呼ばれることになっている。そして、その課税標準も付加価値であるとは説明していない。その理由は後に説明することとして、5%の消費税を買い物をした時に払うのだから、消費者にとっては物品税を5%払うのと全く同じではないか、すべての物品に5%課税すれば、消費税5%ということと同じではないか、という疑問を度々耳にする。たしかに支払う消費者にとっては同じことだが、税の構造としては全く違うものである。物品税は小売課税であり、売上税は小売課税であったり、卸課税であったりするが、一般消費税は、取引のあらゆる段階で課税されるもので、これを多段階課税という。そして、仕入に際して支払った消費税額を自己が購入者（消費者）から受け取った消費税額から控除できるという仕組みを持つものである。この仕組みを前段階控除方式と呼ぶが、このことが付加価値税の特色なのであり、このような構造をもつ一般消費税は、簡単に言えば「事業者が税を負担することが絶対にない仕組み」となっているものである。

#### （1）物品税の場合

例を示すと、物品税の場合は小売課税であるので、小売商が納税義務を負うが、小売商は、100円で仕入れたものを120円で売るとする。物品税はこの120円に5%をかけるわけで、6円である。客から受け取った6円を小売業者は必ず納税しなければならない。この事例において、付加価値は20円（120円 - 100円）である。仮に売れ行きが思わしくないので、小売商は20円の利益を断念して100円で販売したとする。この場合、付加価値は0である。

儲けは全くないのに5円の物品税は、小売商

が納税しなくてはならない。それは5円を消費者から受け取っているからである。つまり、小売課税の物品税は、消費者に転嫁されることを前提とするものであるが、利益のない場合でも必ず転嫁はできるわけで、赤字になっても消費者から預かった5円の税は必ず納税しなければならない。付加価値税である消費税では、このようなことは起こらない。100円で仕入れたものを100円で売れば、付加価値は0であるため、納税額も0である。客から受け取った5円の税金は、小売商が仕入に支払った5円に相当するもので差し引くことができるので、納税すべき差額は生じない。

#### （2）売上税の場合

売上税は、小売課税に限らない点がまず物品税と違うが、物品に限らず売上があれば課税の対象となる意味で、物品税があらゆる物品に課税することにしても、個別的なもので、物品でないものの売上には課税できないという税制であるのとは大いに違う。これはサービス業とか第三次産業、第四次産業といった場合でも、売上税は売上そのものを課税対象とする。これが物品税との大きな相違点である。

次に、売上税も当然に消費者に転嫁されることを前提にするので、投げ売り等のやむを得ない事情になっても課税されることは、物品税同様である。しかし、売上税は、税金が転嫁できないにもかかわらず、また税金を消費者から受け取ったか否かにかかわらず売上そのものを課税標準とするので、売上さえあれば納税義務が確実に発生する。たとえ、お客から5%の5円という税を受けとらなくても納税しなくてはならない。このように売上税は、事業者にとって自己負担になりかねない危険が、物品税よりもさらに多いいやな税制ということが出来る。

売上税に似た税制に、取引高税（取引税とは違う）というのがある。これも売上高（取引高）に何%かの税率で課税され、その税額は消費者

(購入者)が負担するもので、事業者(販売者)は、納税義務だけを負う仕組みの税である。しかし、売上税が通常、小売か卸売の一段階か二段階の課税であるのに対し、取引高税は、多段階で課税するのが通常である。つまり、あらゆる取引に課税されるから、この意味で、付加価値税の前身とも言える税であった。この取引高税は、各段階で課税される税が累積されるので、税額が非常に大きくなるという欠点があった。そして、最終的にそれは全額、最終消費者の負担になるもので、事業者の負担にはならないといっても、税額の大きさは取引の障害となるので、税額の圧縮をはかるため、取引の縦系列で会社の合併が増えるなどの弊害が多かった。

### (3) 一般消費税の場合

一般消費税は、取引高税に改善を加えて税が累積しないように工夫したものであるが、付加価値税である。付加価値に課税するという考え方であるので、付加価値のない場合には、事業者には絶対に納税義務は生じない。しかし、消費者は購入額(支出額)の何%かの税を必ず支払わなければならないのである。

さらに事業者が消費者から消費税を受け取ってもそれを納税する必要のない場合(免税制など)をかなり認めているという極めて事業者サイドにたった税制ということが出来る。この消費税が国庫に入らないこと、すなわち逸税(税収をとりがすこと)を一般に益税というが、その益税の幅が最も大きいのが、わが国の消費税の制度であって、多くの学者の批判するところである。

付加価値税という事業者にとっては、もっとも安全な間接税の制度が、文明国の中で最も納税意識の薄いとされるフランスで発明されたということは、何となくわかるような気がする。

以上のように、わが国の消費税は付加価値税であるが、法律上はその課税標準を付加価値とはしていない。それは、付加価値とは何かとい

うことを法的に規定できるほどに意味、概念が明確になっていないということもあると思われるし、常識的には、最終担税者にとっても購入代金とした方が分かりやすいということもあるだろう。

## 2 消費税の課税標準の内容

消費税の課税標準は、国内取引と輸入取引を区分して次ぎのとおり定められている。それは商品やサービスを販売した代金ということになるが、代金とは消費者(購入者)の立場にたてば、支払金額のことであり、販売者(取引業者、商人)の立場にたてば、売上金額または収入金額ということである。これを法的に定義すると次のとおりとなるのである。

### (1) 国内取引の課税標準

課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額である。対価の額とは、対価として收受し、または收受すべき一切の金銭または金銭以外の物若しくは権利その他経済的利益の額である。これは現金を受けとる通常の場合のほか、掛売りをすることもあれば、交換取引をすることもあるので、これらの場合をふくめて取得する資産の取得時(取引時)の価格を指して表現しているものである。

「收受すべき」というのは、何かの場合で全額を收受しなかった場合でもその代金となるべき全額を指す意味であるが、通常の場合、当事者間で授受することとしていた実際の価格をいうのである。例えば、1,000円で売っていた品物を、値引きして800円で売った場合に800円を課税標準とするということである。反対に、暗黙裡に1個1万円で売るはずのものを課税を逃れるために、実際は5,000円で取引をして一旦はそれで済ませたような場合、課税標準は收受すべき額として1万円となるという趣旨である。

「金銭以外のもの若しくは権利その他経済的利益」とは、取引の対価として、物や権利の

給付を受ける、あるいはサービスの提供を受けることがありうると予想しての規定である。したがって、債務の免除を受けるとか、金銭を無償若しくは低金利で借り受ける等、実質的に資産の譲渡の対価と同様の経済的効果をもつ場合も含まれるのである。

課税標準には、消費税額は当然のことながら含まれない。しかし、個別消費税（物品税や酒税、たばこ税のこと）の額は含まれる。いわゆる物品税は、わが国では廃止されているので、実際には酒税とたばこ税が含まれることになる。しかし、軽油引取税等は含まれない。これは利用者が納税義務者になっている税制だからということのようであるが、含んで悪いということはない。そういう仕組みにしてあるということである。

個人事業者が棚卸資産または棚卸資産以外の資産で事業の用に供していたものを家事のために費消し、または使用した場合には、その時における資産の価額（時価）に相当する金額が課税標準となる。これは、商品の自家消費は認めないとしたもので、その場合にはそれを購入したものとみなして、消費税を課するという事である。

法人がその役員に対して資産を贈与または著しく低い対価により譲渡した場合には、その時における資産の価格（時価）に相当する金額が課税標準となる。著しく低い価格とは通常他に販売する価格の50%に満たない場合をいうとされている。これは、法人税法上の役員の自社取引否認の趣旨を取り込んだにすぎないもので、そのような否認されるべき取引のような場合でも、消費税は課税されるという意味である。なお、資産が棚卸資産である場合には、その仕入金額及び通常他に販売する場合の価格のおおむね50%に相当する金額が著しく低い価額とされている。

## （２）輸入取引の課税標準

輸入取引の場合には、課税貨物が保税地域から引き取られる場合に、消費税が課税されることになるが、その場合の課税標準は、関税課税価格に個別消費税と関税額を加えたものとなる。関税課税価格とは、通常は卸売価格と考えるておいてよい。関税のかからない物品については、その物品の価格、通常C I F 価格が課税標準となる。C I F 価格とは、運賃込みの到着地価格である。これもいわば卸売価格にあたるもので、これに利益を加えて小売価格が決められて、市場にその商品が提供されるのである。

このように、一般消費税は、多段階課税であるから、輸入取引においては、保税地域から引き取るときに、卸取引があったと同様に課税され、国内市場で購買されるときにも課税されるわけであるが、その税額は、累積されるのではなく、前段階で支払った税額は小売段階で受けとった税額から控除されるものである。これが一般消費税の特徴的な仕組みであって、付加価値税の構造にならったもので、事業者が絶対に税を負担することはない仕組みなのである。

では、付加価値とは何かということは、次章において解説、検討することにしよう。

## 二 法人事業税の課税標準

### 1 付加価値という用語の出現

「付加価値」という用語が、わが国においてはじめて知られたのは、昭和25年のシャウプ勧告においてであった。シャウプは、日本の税制全般について、広般で詳細な改革を提案して、ある意味で現在の日本税制の骨組みをつくったのであるが、その勧告の中で、府県レベルの財源として、「付加価値を課税標準とする法人事業税」を創設することを勧告した。

そうして、日本においては知られていなかった付加価値の概念をかなり丁寧に説明している。

「利益と利子、賃貸料及び給与支払額の合計」に課税標準を拡張してこれに法人事業税の税率

を適用すること、というのが勧告の内容であるが、これは日本の法人事業税が性格も不明瞭であるが、地方財源としても適当でないので改正せよと言ったのであり、こうも述べている。別な方法で定義すると、「全収入額から資本設備、土地、建物等他の企業からの購入金額を差し引いたもの」である。この差引額は、「原料等、他の事業からの購入したものの価値にその企業が付加したもの」である。

このように、シャウプは付加価値についてかなり丁寧な説明を加えているので、現在では、翻訳も優れていて十分理解できるのであるが、当時はこの付加価値を新しい法人事業税の課税標準とせよということは、ほとんど理解されなかった。現在でも、このシャウプの勧告の説明を読んでみて、私のかなり気になるのは、購入したものの価値にと当然のこのように言っている点である。これは価格のことであって、価値と価格は全く違う概念のはずだが、付加価値税という場合、価値イコール価格という具合になっている。これがどうも世界的風潮である。

そこで、付加価値をめぐる問題ということは、法人事業税とは何かということから説きはじめるなくてはならない。

## 2 法人事業税とは

わが国の現在の法人事業税は、都道府県税であり、それは地方税法によって制定されている税制である。この法人事業税には、課税標準が2種類あることが法定されているが、課税標準が2通りあるということは、他の税には全くない特殊な税制ということができる。課税標準とは、言うまでもないが、それに税率をかけると税額が算出されるという税の基本的要素となるものである。従ってそれは、必ず金額的な数量か、物量的な数量でもって表現される。そして、一つの税について課税標準が2通りあっては、どれによって税額を決めるのかという困難が生ずるから、状況によってどちらかの課税標準を採用するかということを決めてから実施すると

いう税制である。

東京都が俗に銀行新税といわれる新税を決定したのは、事業の状況によって課税標準を変更できるという地方税法第72条の19の規定によって、従来用いていた所得基準の課税標準を、外形標準基準といわれる粗利益に変更したことである。これはさまざまな議論を呼んだ。

ところが、このような課税標準の変更ということは、初めてのことだったが、このような事態が起こる前から、課税標準が2通り設定されているために法人事業税の性格が曖昧なものとなっているとして、種々の問題点の指摘や、制度や用語に対する誤解も多くあって議論の混乱が生じていた状況であった。以下はそれを整理し、論断しようとするものだが、私の指導する大学院学生にもさまざまな誤解に基くような議論もみられたので、本稿を起すこととした。まず、法人事業税とは何か、その歴史からはじめよう。

法人事業税とは、営業税とされていた税がシャウプ勧告により現代的税制として構成されたものである。しかし現在の法人事業税はシャウプの勧告したものとは、全く違ったものである。もっとも営業税というものは、ヨーロッパやわが国においても起源は古く、事業や営業の許可料といったものであったわけである。いわば看板料といってもよいものである。わが国においては、1878年に地方規則によって、府県レベルの営業税が業種別定額によって創設された。これが近代的税制としての営業税の出発点であった。

1888年（明治21年）には、市町村段階にこの税の付加税が導入されることなどがあったが、1896年（明治29年）に国税としての営業税が導入された。このときに課税標準として、いわゆる外形基準が採用されたのである。それは主要24業種に対して、売上金額、建物賃借価格、従業員数を基準とするものであった。その際、従来の府県レベルの営業税は、主要業種

を除いた零細企業に対するものになった。この主要24業種は後に25種類となった。

1926年（昭和元年）国税たる営業税は、その課税標準を純益に変更した。まだ法人税（法人所得税）が独立税として完全には出現していない時代である。したがって、このときの営業税は、営業収益税と名称変更になったが、これがむしろ現在の法人税の祖型と考えてもよいものかもしれない。

1940年（昭和15年）の戦争目的のための税制大改革のとき、この営業収益税は、地方営業税と統合されて再び営業税という名称となった。昭和15年の税制改正は、戦争準備のための国家総動員法体制化の大改正であり、法人税は独立の税種として確立され、所得税には源泉徴収という現在でも最も重要な機能をもっている大制度が導入された改正であった。ちなみに営業税が国税となったことは、地方財源を奪ったことになるので、地方には財源を分与する還付税がつくられた。

このように、法人課税は、営業税と法人税の二重課税のような時期があったため、戦後1947年（昭和22年）国税営業税を廃止し府県レベルでの営業税を復活し、翌年には名称を「事業税」に改めた。その際、個人企業も課税対象となったが、事業税の誕生に際して課税標準は所得基準になり、電気、ガス供給業及び運送業に対してのみ、外形標準としての収入金額が課税標準とされた。こうした状況の中であって、シャープ勧告を迎えるのである。なお、外形標準課税の適用範囲は、1954年（昭和29年）、生命保険事業に、翌年には損害保険事業に拡大されて今日に至っている。

### 3 シャープ勧告の内容

シャープは、日本において物品税など間接税が非常に多いのを嫌い、日本の税制を直接税中心に改めるべきだという強い信念を持っていた。これは、彼がいわゆる「所得税中心思想」

とでもいうべき考え方に固執していたことによるものであるが、それは必ずしも理由のないことではなかった。担税力の指標としては所得が最も優れているから、国民が真面目に自ら申告して納税する申告所得税こそ理想的な税制だという確信を抱いていたのである。このことは当然のことながら、累進税制を前提とするものであるが、あまりにきつい累進税率はかえって不公平ともなり、勤労意欲を阻害するので、累進税率は比較的緩やかにすべきであるとして、日本の極めて強度の累進税率を緩和するよう勧告した。

所得税こそは、国民の納税義務を公平に実現するためにもっとも適切な税制であり、中心的な基幹税となるべきものだから、当然に国税である。そして正直な申告を確保するために青色申告制度を導入し、また極端な脱税者には刑事罰を課すために告発するという現在の査察制度も勧告した。この限りにおいてシャープの思想は正当なものであり、一貫したものであったといえよう。

ところが、彼は法人税については奇妙な考え方にとりつかれていた。いわゆる法人擬制説である。法人とは、人為的に創成された制度であるから、その利益はすべて法人創設に参加した個人の利益に還元できるものである。つまり法人所得は、すべて個人所得に還元できるものであるから、法人所得に課税する必要はない。いやむしろ、法人税はとってはならない、法人税というものはあってはならないという奇妙な思想をもっていて、これを日本に強制して、法人税制に変更をせまったわけである。この法人擬制説という奇妙な思想が法制的にみても、経済的に考えても誤ったものであることを私は他の機会に何度か論じているのでこゝに再説はしないが、ともかくも日本政府はこのシャープの勧告を受け入れざるを得なかったため、日本の法人税制には、法人擬制説に基づく制度がまだ大きく残っているのである。

シャウプは、このように法人税制というものを基本的には否定したが、現実の法人税をすべて否認するのではなく、法人税は、個人所得税の前払いとしてのみ課税できるという妥協的態度をとった。これは、会社があげた利益をいつまでも個人に配当せず、会社に留保してしまうと課税の時期を失することになるから、かえって不公平になるという理由で法人税として徴収することを認めることとしたのである。したがって、後で必ず所得税としての計算の仕直しをしなくてはならない。

このようにシャウプの法人税に関する考え方は歪んだ奇妙なものであったが、法人に対する課税としては、所得税ではなく事業税として付加価値で課税すべきであると考えたのである。そうして、個人に対しては、所得課税を行ない、これを国（中央政府）の主要な財源とする。法人に対しては、それがつくるところの付加価値に事業税を課税し、これを都道府県（地方政府）の主要な財源とする。それに加えて、固定資産税を新設して、これを市町村の主要な財源とする。このように国と地方とにバランスのとれた財源配分として三つの主要税制を考えて、勧告の基礎においたわけであった。

シャウプの法人擬制説という奇妙な思想は頂けないものであったが、個人には所得課税を、法人には付加価値課税をというシャウプの考え方は、それなりにバランスのとれた一貫したものであった。そこで、シャウプは、都道府県財源として、「付加価値を課税標準とする法人事業税」を実施せよという勧告をしたのであった。

このシャウプ勧告の内容は、当時のわが国においては、全く理解されなかった。それはシャウプが一応の説明をしているにもかかわらず、付加価値ということに全く理解がなかったためである。当時の財政当局は勿論のこと、財政学者にも全く理解されなかった。したがって、当然のことながら、実施されることなく終わった。理解されないというより、シャウプは地方税と

して付加価値税の創設を勧告したと誤解したむきもあったようで、この誤解は今も存在している。

シャウプの勧告した付加価値という概念の内容と、現在ヨーロッパで実施されている付加価値税やわが国で一般消費税の内容としての付加価値といわれるものの内容は、同一ではないが、シャウプの勧告が、いかに理解されなかったか、あるいは誤解されているかということは、現在でもなお、次のような議論がされていることがあることからもうかがい知れよう。シャウプは、地方税として付加価値税の実施を勧告したが、日本政府はこれを全く放置して、40年もたつてようやく一般消費税としての付加価値税を実施することになった。このような議論からみると、シャウプの勧告の意味が今なお十分理解されていないことが明らかであろう。

シャウプの意図した付加価値税とは、法人事業税という直接税のことである。しかも、それは損金計上されることによって、売上を通じて広く消費者全般に転嫁され、法人そのものの最終的な負担とはならないというものであって、法人所得税は個人所得税に還元されるべきものであり、法人事業税は転嫁されて法人そのものの負担とはならない税にすべきだというシャウプの法人擬制説に基礎をおくものであった。いかなる場合でも、法人には課税負担があってはならないというシャウプの奇妙な考え方である。現在実施されている一般消費税（付加価値税）とは、間接税のことであるが、シャウプの構想は、法人が単なる納税義務者にとどまるという点では、間接税的なものといってもよいかもしれないが、付加価値の概念もかなり違っているけれども、税の構造としては直接税なのであるから、現在の付加価値税とは全く違っているわけである。では、付加価値とはどういうものか、それを法人事業税の課税標準とするとはどういう意味なのであろうか。

#### 4 付加価値の内容

付加価値とは何かということについて、わが国における種々の議論は、やはりシャープ勧告に基づいているものが多いだろう。かなり議論は整理されてきたが、法律的に、付加価値ということは規定されていない。要するに付加価値は、外形標準の一つと考えられるものであるが、外形標準となり得るものが、付加価値であるということではない。例えば、いわゆる銀行新税で、東京都の採用した粗利益というものは、外形標準の一つではあっても、付加価値そのものではない。考え方としては粗利益は、付加価値の大部分を構成しているとは言えるだろうが、正確に言えば付加価値とは違う概念である。粗利益は、売上より売上原価を差し引いただけのもので、一般管理費や販売費は粗利益の中に含まれている。したがって利益と費用からなる付加価値とおおむね一致しているわけである。

ここで、付加価値ということを用語本来の意味からシャープ勧告にこだわることなく考えてみよう。付加価値とはvalue added という英語の翻訳語である。加えられた価値というのが言葉の本来の意味である。経済学において、価値とは本来極めて難しい概念で、価格 price というのとは全く違う。価値は哲学でいえば「物自体」というような説明し難い存在概念である。常識的にいえば、価格と価値は全く違うもので、空気のように無限に価値のあるものでも価格はない。通常、価値は使用価値と交換価値というように区別することが普通である。経済学では金額（価額）で表現できない価値を取り扱うことは難しい。特に税金のことになれば、必ずお金のことであるから付加価値に課税するといっても、金額で表示できるものでなければならない。用語本来の意味にかえて考えれば、付加価格というのが正しい表現かもしれない。

付加価値というのは、分かりにくい表現であるが、どういう意味の言葉か、以下に例をあげて説明しよう。

50円で原材料を仕入れて、これに様々な加工をして人形を作ったとする。加工するための材料や人件費、技術料など費用が100円かかったとする。150円で人形はできた。これを180円で売ったとする。30円の利益を見込んで180円としたのである。それぞれの金額はどういう意味を持つか。

利潤	加工費用価額	原材料代	売上
30円	+ 100円	+ 50円	= 180円
A	B	C	D

売上D（180円）は、収入とも表現できるが、付加価値課税のための課税標準とすることはできないことは明らかである。付加価値が加えられたことによって人形となって、売ることができたと考えれば、本来の意味での付加価値はBの100円である。このBの100円のうち人件費60円、その他40円とする。しかし、C + B = 150円（原材料代と加工費用総額）で人形が作られたけれども、180円で売れるかどうかは分からない。不幸にしてこれが180円で売れなかったのでやむなく150円で売った。つまり原価だけは回収したとしたとき、付加価値はやはり存在し回収できたことになるが、利潤は全くない。付加価値に対する課税とはB + C（150円）に対するものだと考えることは、言葉の意味からも正しいとは言えず、税制としては無理だということは容易に理解できるだろう。ところが、この場合でも、全く利益がないなどとは、ごく例外的な場合だから、外形標準課税というのは、赤字課税もあり得るのだから、このB + Cを課税標準とできるのだという議論も十分あり得るかもしれない。

常識的に言えば、付加価値とはAの30円（利潤）のあることを前提にして、A + Bの合計（130円）ということである。でなければ課税標準としては適当でないという考えがでてくるだろう。この場合には粗利益と同じようなものということになりそうである。次には付加価

値であるAとBとの合計の130円があっても所得はないということもあるので、 $A + B$ を付加価値と考えても、あくまでも所得課税ではなく、外形標準課税であることは間違いない。

このように、通常、損金なり費用なりが付加価値となるという考え方のある一方で、片方では粗利益に基礎的な経費たとえば地代とか、利子とかを加えたものが付加価値であるという考え方もでてくるのである。現在、付加価値を論じて、総生産型とか、所得型とか消費型とかいう考え方があるのはこのあたりの事情に基づいているが、なかには付加価値を外形標準という意味にとらえて混同したような議論も学生論文には見られるのである。賃金型付加価値というのは、後述するようにBの部分のうち、賃金を特別に考えるものであるが、この点については後に説明することにして、シャープが法人事業税の課税標準として勧告したものは、何であったか。

シャープは、あきらかにAプラスBを付加価値とせよといっているわけである。法人に対する利益課税を否定したシャープが、所得型付加価値の最たるものAだけを課税標準とする考えのなかったのは当然である。そして、ここでも、シャープは法人は本来擬制的な存在であるから、法人に課税することが、法人自体の負担となって終わってしまうということはあるとはならないという奇妙な見解を表明している。

それは次のようなものである。「現在の日本の純所得を課税標準とする事業税は、消費者に転嫁されないものとされているようである。事業収益に課税される税は、価格を引き上げて消費者に転嫁されることになりがちであろうが、付加価値税とすれば、公平に転嫁される」。純所得を課税標準とするということは、所得（純利益）だけを課税標準とするという意味のこのようで、事業収益に課する税とは、法人税や営業収益税のことを指している。公平に転嫁されるとは、確実に転嫁されるということである

う。

一昨年、東京都が法人事業税に外形標準を導入するにあたり、地方税法には、売上とか従業員数とか、床面積等の規定しかないのに外形標準課税の課税標準としての付加価値ということが頭にあったのであろう。そして、付加価値とは粗利益のようなものであるという理解があったのかもしれない。これは単なる私の想像かもしれないが、付加価値とは粗利益のことであるとしておいて、説明を進めるのが理解には便利であると考えられるので、この線に沿って話を進めたい。

## 5 付加価値の分類

現在、付加価値にはどのようなものがあるか、あるいはどのような考え方があるかを簡単に説明しよう。これは確定的な学説とか、法律的分類とか考えるべきものではなく、わが国で学問的に論ぜられている場合の付加価値の種類分けである。したがって、以下の説明はすべて私の意見で解説したものである。

### (1) 総生産型

付加価値とは、原材料に対してそれを商品とするために加えられた費用の総体と考えるものである。その場合、利潤つまり手数料的なものも当然に加えられるから、総生産費といわず、総生産型と呼んでいるもののようである。いわば国民総生産が国民所得にあたるように、利潤も含めて総産出量を付加価値と考えるものである。「賃金 + 利潤等 + 減価償却費」という式で表現できる考え方である。

### (2) 所得型

所得型付加価値には、控除型と累積型と呼ばれる二型が説明されている。

控除型付加価値というのは、売上から必要経費を控除する所得計算類似の計算方式を前提とするもので、「売上 - 売上原価 - 減価償却 - その他経費」と表現できる。経常利益に近い概念である。

これに対して、累積型付加価値というのは、地代とか利子とか一般管理費にあたる費用と人件費を累積したものに、利潤等を加えたもので、「賃金+利潤等（営業損益+地代等+利子）」という式で表現される。これをなぜ所得型というかといえ、賃金と利潤は国民所得を形成するものだし、また、地代とか利子とかは、受け取る人々（これらの人々も企業の付加価値創出に参加していると考え）にとっては、所得となるものだからと考えてよいということかららしい。少々分かりにくい発想である。

### （３）消費型

付加価値創出のために使用された消耗財の価格とか、消費された一切の費用を付加価値の総体とみる考え方である。現在の消費税法の採用している付加価値は、これである。「売上-仕入（投資財を含む）-その他の経費」という式で表現できるものである。

### （４）賃金型

付加価値を生み出すものは原材料にいろいろと加工を加える人間の労力に他ならない。つまり賃金、あるいは人件費が付加価値そのものであるとする考え方である。このような思想にたっても、賃金だけを付加価値と考えてよいのか、企業全体を運営し付加価値造出に努力した人の取分、つまり報酬とか利潤とかは付加価値を構成しないのかという問題が残る。この問題に対しては、当然に利潤も付加価値に属するという考え方と、企業会計上、利潤はあくまでも費用とは別個のものであって付加価値には属さないとする考え方がありうるだろう。

したがって、賃金型付加価値とは、賃金だけを付加価値とする考え方であり、「賃金+利潤」を付加価値とする考え方は、所得型ということにされる。

以上のような思考方法とは反対に、利潤、つまり儲けとか稼ぎだけを付加価値と考えるのは、所得型付加価値の一種であって、粗利益だけを付加価値そのものとする思考方法であ

る。これについては（２）の所得型に属するものとしなければならない。

次に付加価値を課税標準とすると、どのような問題が起こるか。それは、付加価値ということが、確実な担税力の指標になり得るかということである。外形標準課税は、所得課税ではないから、赤字法人にも課税できるという、そのところが一番の問題なのである。所得があれば、必ず付加価値はあるが、付加価値があっても、所得のないことは相当に多い。所得のない法人に課税して、どう徴税するかという根本問題にぶつかるのである。

建物面積や従業員数という外形標準課税によるよりも、少なくとも何らかの付加価値を創出している法人の付加価値に課税するほうが赤字法人に課税するという事態が起きることは、より少ないとは言えるであろう。しかし、付加価値があっても、売上を通じて所得が得られない場合には、担税力はないことが起る。たとえば、雪印食品株の場合のように何らかの社会的原因があって、売上が突然にほとんどなくなってしまふということが起きれば、付加価値は十分にあっても、担税力（所得）は全くなくなってしまうのである。このように考えると、付加価値を課税標準とすることは、間接税としては適当であっても、直接税において、果たして実行できるだろうか。

ところで、所得型から外形標準型に切り替えるという法人事業税が実施されることとなったのは、東京都の銀行新税がはじめてである。これに対して、市町村税たる法人事業所税は、ずっと外形標準課税で実施されている。したがって、赤字法人でも社会からいろいろの便益を受けて存在している以上、応益原則からいって、課税されてしかるべきである。法人に対して、外形標準課税を導入せよという議論がしばしばされるが、これは法人事業所税という税制がすでに存在していることを知らない人の議論であろう。たしかに法人事業所税を全国的に実施す

れば、市町村税として外形標準課税が実現し、赤字法人課税も実現するわけだが、法人事業所税を実施している市はごく大きな一部の市だけである。

赤字法人課税というのは基本的に暴論であって、債務超過の法人に課税しても、納税を期待することはできない。租税債権は、あらゆる既存の私的債権に優先するという戦前の制度は、もはや存在しないので、既に債務超過におちいている法人にいくら租税債務を課しても、徴税の手段はないわけである。

付加価値の議論にかえって、付加価値とは何かについて色々と議論されているなかで、付加価値は外形標準であるが、その逆に外形標準は付加価値ではないのであるが、外形標準クォール付加価値といった混乱した議論も認められる。事業活動の総価値を付加価値と考えるなどというのがその最も著しい誤解の一例であろう。面積とか、人数とかいうのは外形標準であっても、付加価値ではない。したがって、粗利益あるいはこれに類似するものを付加価値とするのは、所得型付加価値とする考えの一つであって正当なものであろうが、必要経費を消費型付加価値などとする議論は、付加価値とはいっても、必ずしも外形標準とはいえないだろう。このような考えを推し進めれば、所得も外形標準になってしまうだろう。

ただ、賃金というのは、人件費であり必要経費であるが、これを付加価値と考えることはかなり理由のあることである。賃金とは企業に参加する労働者の取り分であり、利潤は経営者の取り分であると考えられる場合、利益（付加価値）がなければ、この取り分は生まれない。つまり、付加価値とは、利潤プラス賃金とする考え方である。中国の法人税上の計算では、売上より必要経費を差し引いたものを純所得と構成する。この純所得という語の意味は、あきらかにシャープ勧告でいう純所得とは別の意味である。そして、ここでいう必要経費には、人件費は含ま

れていない。すなわち、純所得とは、利潤と賃金と国家上納金(法人税)から構成される。この場合、利潤と賃金とは、企業に参加する人々の生み出した付加価値そのものと考えることができる。

このように付加価値とは、大別して粗利益(所得型付加価値)か、利潤プラス賃金(同じく所得型付加価値)の2通りのものを考えるのが妥当ではないか。それ以外でも付加価値がいろいろ論ぜられているが、それは外形標準の一つのグループであると考えてよいだろう。売上も外形標準であるが、売上やそれを創出するために必要であった地代、一般経費等を付加価値ということは会計学的には少々無理ではないかという気がする。必要経費や消費額そのものを付加価値とすることは、価格概念と価値概念の混淆のある一方で、費用と益金の混淆があるように思う。

以上の解説を総合して要約すれば、次の式に表現できるであろう。

売上 - 付加価値 = 原材料費

(付加価値 = 利潤 + 必要経費)

(必要経費 = 賃金 + 地代 + 利子etc)

シャープは、付加価値税(法人事業税)を損金とすることによって、それは公平に転嫁されて法人の負担とはならないと述べているが、何らかの理由で、売上がなくなるとか、半減したような場合、所得(稼ぎ)は全くないのに、経費課税だけが残ることになる。付加価値を直接税として構成することは、理論的に無理があると言わざるを得ないだろう。

## 6 一般消費税の付加価値

しかし、資本財の投資やその減価償却分をもって付加価値を構成するものとする考え方が、現在の一般消費税における付加価値の考え方である。仕入れにあたって支払った消費税を控除するということは全仕入を意味し、支払済消費

税額を意味する。販売する目的で仕入れた商品について支払った消費税だけでなく、資本財の購入たとえば店舗の改修のために支払った消費税も控除できる仕組みになっている。これは付加価値に単に利益相当分だけでなく、その利益相当分を獲得するに貢献したであろう費用相当分もふくまれているという考え方をしめしているものである。自己が支払った消費税を控除するという前段階控除方式といわれる消費税の構造において、このようにして間接的に付加価値の内容が構成されているのである。これとは別の構成もあってよかったのではないかと私は考えている。

シャウプの勧告した付加価値の内容は、前述したようなもので、法人に対しては所得税は認めないが付加価値税は認めるという、法人税にかわる法人付加価値税を法人事業税として勧告したものであっただろう。それも必ず転嫁されることを前提としての法人課税であった。ここに法人事業税物税説や間接税説の生れる余地のあるものであった。したがって、シャウプの付加価値の内容は現在間接税として実施されているヨーロッパの付加価値税としての付加価値の内容や、わが国の一般消費税の内容として説明されている付加価値とは、ちがった内容のものであったが、それにかゝる税について事業者がその負担をしないという点では同一のものであったと思う。

ともかく、シャウプの勧告した法人事業税は理解されないまま、法人事業税は地方税法によって所得を課税標準とするか、付加価値という考え方のふくまれていない外形標準を課税標準とするという二つの課税標準のある特殊なものになった。このため法人事業税の性格や税理論上の問題について従来から各種の議論はあったが、東京都が銀行新税を実施するまで、この外形標準課税による法人事業税は具体的には問題にならなかった。課税標準を所得から粗利益(外形標準)に変更した銀行新税が、裁判で争

われてきた点、そしてまたいろいろと新たに生じた問題や誤解されている点については次に整理しよう。

### 三 法人事業税をめぐる問題点

#### 1 利益処分か損金処分か

法人税は利益処分となっているので、法人税額を損金計上することは絶対に認められない。これは法人税という租税の構造上よりくる原理的な考え方である。ところでこれに対して、法人税そのものを損金に計上することを認めようという議論がある。

法人税は必ずその法人の製品を買う一般消費者に転嫁されるものである。会社は一定の利益を得ようとして計画をたてる時、利益には法人税が課税されるから法人税を支払うことも予想して獲得すべき利益額をきめ、それを販売価格にふくめるように商品価格を決める。したがって法人税は消費者に転嫁される。

一方で似たような感覚から会社が資金調達をする場合に、株式を発行して調達する場合と銀行から資金を調達する場合があるが、この場合の税法上の取扱いが違う。前者を直接金融とよび後者を間接金融とよぶならわしであるが、株式に対しては配当しなくてはならないが、配当は利益処分であって損金計上できない。銀行に支払う利子は損金計上できる。これは経済的には同様な行為に対して課税上の取扱いが違うもので、不合理であるから株式配当を損金に計上することを認めようという議論が存在する。

これら二つの議論は類似した議論で、関連性のあるものであるが、考え方としては、誤った学説である。転嫁というのは、租税構造上の問題であって、納税義務者と実際の税負担者が異なった場合に起る現象である。租税の移転として、いくらが転嫁されたかがはっきりと計算される数字である。法人税が転嫁されるとしている学説は、単に社会における相互依存関係を説明するにすぎないもので、転嫁される税額が計

算できるという性質のものではない。

一方の資金調達についても、経営者がいずれの方法を選択するかという問題であり、株式配当は利益がなければする必要はないが、銀行利子は利益をあげることができない場合でも支払わなければならない。したがって損金計上できるのである。

一般的に損金計上できるもの、いわゆる費用に属するものは、売上額の基礎をなすものであるから、製品の購買者つまり一般消費者に転嫁移転されると考えてよい。したがって損金計上を認められる租税というものは、租税構造論からは転嫁とはいわないが、経済的には製品価格に上のせられて、一般消費者に転嫁されると考えてよいだろう。

以上のことを前提として、課税標準が二通りある法人事業税について、それは損金計上を認めるべき税目であるかどうか議論が起きる。法人事業税のうち、所得基準によるものは、法人税同様に利益処分であるから損金に計上できないはずである。しかるに、法人事業税については、その課税標準について何であるかを問わず、損金計上を認めている。これは理論的に誤りを含むものであるとする見解がある。たしかに議論としては、この見解のほうが正しくて、法人事業税には立法上の誤りがあると思われる。

次に外形標準課税による法人事業税を損金計上することは、正当な会計処理であるかということこれは一応正しいと言えるだろう。しかし、これについても、外形標準といっても付加価値のようなものはいままで全く実績がなかったが、これからかりに実績がつくられるとすれば、所得型付加価値を課税標準とする法人事業税ならば、損金処分とするより、利益処分とするべきではないかという疑問が生じる。粗利益のような付加価値を課税標準とする場合には、利益処分としてもよいのではないが、粗利益がある限り赤字法人課税ということはめったに起こらないだろうからである。なぜかといえば、粗利

益を課税標準とする法人事業税には、粗利益がなければ課税はありえないからである。

以上を総合すると、法人事業税には、損金処分を認めなくてもよい場合と認めるべき場合の両方があることになる。実際上は、認めなくてもよい場合が圧倒的に多いであろう。将来、事務所面積等を課税標準とする法人事業税が続々と出現すれば、当然にそれらは損金処分となるだろう。そうして、課税標準を所得基準とする法人事業税を損金処分とすることは、法人税との矛盾点として問題とされ続けるであろうと思われる。しかしここで翻って考えてみて、租税の構造というものは、法律で定めるものであり、法人事業税は、所得基準といっても、法人税の付加税的性質のものであって、それは税額の計算根拠を所得においてにすぎないものであるとする議論もあり得るであろう。法人税そのものを利益処分とするか損金処分とするかは立法技術の問題というよりむしろ原理的なものであるが、付加税的な法人事業税については、それを損金処分とするか、利益処分とするかは、単なる立法技術の問題であって、本質的なものではないとする見解も成り立つかもしれない。

## 2 応益課税か応能課税か

わが国においては、一般的に地方税は応益原則によって課税されるもの、国税は応能原則によって課税されるものという考え方がある。基本的に誤った考え方ではなく、この方向で考えてもよいわけだが、用語上の問題をふくめて、このような考え方にはさまざまな問題をふくんでいる。

応益とか応能とかいうのは、原則というより課税の原理というべきもので、応益とはその者が受ける利益に応じて納税すべきであるとする原理（考え方）で、応能とはその者の能力（金銭的能力、財力）に応じて納税すべきであるとする原理（考え方）である。これを原則とよぶ人が多いが、租税の原則とは人間がつくるルー

ルのことで、租税はどのようにとるべきかという税務行政の考え方をしめすものであり、応能とか応益というのは、なぜ国家というのは課税できるのか、人々はなぜ納税しなければならないのかという哲学的な基本原理のことである。だから原理という語と原則という語は使い分けをした方がよい。

法人事業税は、地方税の一つとして、応益原則（正しく言えば応益の原理）による税制であると説明されるのは、法人はその社会的存在について、その地域、社会からさまざまな社会的便益を受けている。建物を維持し、従業員を雇用し営業を続けることができるのは、地域社会からさまざまな社会的便益を提供されているからである。したがってこの利益に対応する意味で、法人事業税を地方税として課税することが適当である。一応このように考えられている。たしかにこのような説明が誤りとは言えないが、社会的な便益とくに、社会の安寧秩序の維持とか、平和のための国防による便益は、国民みなを受けているもので、場合によっては外国人も日本国内に居住したり、旅行したりすれば、これらの便益をうけている。このように考えれば応益ということをもって、地方税だけの課税原理に限るという考え方には十分な説得力がない。そもそも、応益とか応能とかいうことは、そんな意味合いのものであったのであろうか。それは対立する二つの概念ではなく、もとは同一の思想であったのである。

応益という場合の利益とはどういう意味か。それは歴史的にみて、本来的にはその人が社会から引き出した富という意味であった。ある人が自分が自由にできる富を社会から獲得した。その富のことを利益と考えたものである。人が社会から取出すことのできる富（利益）はその人が自由に処分することができる。自由に処分するということは、自己のために消費する、自己や場合によっては他人のためにも消費する、消費する一方で貯蓄をすることも自由である。

この富を消費することは、社会から引き出した富をなくすることで言わば悪である。この消費（支出）こそ課税するにはふさわしい利益である。一方、貯蓄するということは社会の富を温存するということであるから善である。課税してはならないものである。このような思想はイギリスのホブス（Hobbes 1588～1679）のもので、彼はその著『リヴァイアサン』（1651年）でこのような説明をした。

現在わが国で通常説明される応益説というのは、いわば二次的に発達した考え方で、あやまりとは言えないが、何も地方税の原理に限定できるものではない。もとの一次的な応益という思想はアダム・スミスの時代になると基本的な課税の原理となって、大きな富を持つものは、大きな保護を社会から受ける、小さな富を持つものは小さな保護しか受けていない。つまり租税は富に比例的な大きさに支払われるべきであるという風に発展してきた。応益説というのは、比例税率の根拠とされる学説に発展したのである。

その後、産業の発展により社会状態は大きく変化し、極端な貧富の差が出現する。社会からまったく富（利益）を引き出せない極貧階級の出現である。これらの人々は、当然課税の対象からは除外されるが、救済の必要があるという思想が発達してくる。税は富に比例的に納めるだけでは不十分で、豊かな者（社会から大きな利益を獲得した者）は、比例的以上に納税すべきであるという思想が生まれた。これが応能説である。応能説は、累進税率の理論的基礎づけとされたもので、応益説から発展してきた思想である。つまり、応益説といい、応能説といっても、もとは同一のもので、時代の進展に応じて発展してきた「課税の原理」であって、現代では一般的に応益説は過去のものとなり、応能説が「担税力あるところ課税あり」というふうに表現されて、課税に関する基本的な思想原理となっているのである。そして現代の税制では、

担税力のない者が課税されることは許されないと考えているわけである。

現在、アメリカを中心して、累進税率に対する反発が強まり、わが国でも、その風潮にかなり巻き込まれるようになった。このことは所得税率の改正（累進税率の緩和）にも、表現されているが、法人事業税については、累進性はなく、比例的なものだけでも、なお外形標準だからだとか、応益課税だからといって赤字課税を主張するむきがおおくなっている。つまり、低所得者層に減税する一方で、全く逆に広く大衆への課税強化が叫ばれているのである。

このような主張は、法人の税について、中小の250万法人の過半数が赤字になっているが、これらについて所得税は赤字課税ができないが、法人事業税は応益課税だから、赤字法人でも外形標準によって課税することはできる、いやすべきであるということになって法人事業税を外形標準課税として徹底し、黒字、赤字の区別なく課税せよという議論として、かなり活発にされるようになった。この種の議論は全くの誤ったもの、錯誤に基づくとしか言いようのないものであることは既に述べた。債務超過の法人にいかなる課税をしても徴税は期待できないのである。たとえば悪いが、乞食に課税をして所得税をとれると思う人はいないはずである。

固定資産税は赤字法人にも課税されるが、これも最終的には法人が倒産し、固定資産が処分されれば、その法人から固定資産税はとれなくなる。固定資産税については、所有者が変れば、納税者がかわるだけのことであるが、法人事業税はそうではない。法人が消えると税も消える。

以上を要約すると、地方税だから応益課税でよいという、応益ということの意味を二次的な意味合いで理解している議論は、基本的に誤っていると言えるだろう。応益ということは一次的な本来的な意味にたちかえって理解されねばならないことが分かるはずである。現代の社会

においては、地方税であろうが、国税であろうが、応能という原理にたつて課税されるべきものであることが理解されねばならないと思う。課税するということは税収が得られるということではなければならないからである。

### 3 人税か物税か

法人事業税が二通りの課税標準を持っているために、人税（所得的なもの）か物税（物品的なもの）か分からないという議論である。課税標準が二つあるといっても、同一の会社に同時に二種の課税標準を適用するわけでは勿論ないし、また同一業種の事業にそうするわけでもないので、人税と物税が混合されるということではない。業種によって所得基準で課税するか、外形標準で課税するがきまっているからである。東京都のいわゆる銀行新税は、銀行という同一業種に、二通りの課税標準を適用するというはじめてのケースであるが、これとても、同一時点で併用するというのではなく、適用の時期ははっきり区別されるわけで、課税標準が変更されるというだけのものである。したがって、人税か物税かという議論を、かなり有意義なものと考えて学生論文が書かれるようなことがあるのは、人税ならば直接的なもので損金計上すべきものではないが、物税ならば間接的なもので当然損金計上すべきものであるという一般的な理解があるからである。しかし、物税だから間接税でなければならぬことはないわけで、固定資産税は土地や建物の面積を課税標準とするので、物税であると考えべきものだが、間接税ではなく直接税であることは明らかである。もっとも、固定資産税は、土地や家屋のあげる収益を担税力とみて課税するものだから人税であるという主張もあり得るようではあるが、これはおかしい。

もともと人税とは、人にかかる税、物税とは物にかかる税と考えるわけだが、課税標準を人とする税というのは、昔の人頭税、現在の住民

税しかあり得ないので、現在、人税といわれるものは、人の獲得する富（所得）を課税標準とするもの、つまり所得税や相続税がこれであり、物税というのは、物の数量や価格を課税標準とするものと一応考えられている。しかし、税を利益処分とするか、損金処分とするかは、租税構造上の政策的決定であることが多いので、現代の税制において、人税か物税かの区別を論ずることは、ほとんど意味を持たないのである。

これに反して、過去の税制を検討する場合には、人税か物税かの検討は、相当に重要な意味を持った。わが国古代からの税制、「地租」を例にとって説明しよう。大化の改新に際して創設された「地租」は、唐の税制にならったもので、唐の地租は「均田制」とよばれ、大化の改新の地租は、班田収授法に基づく「口分田」と言われた。同一の税制だと一般的に思われているが、実はそうではなく、唐の地租は人税であるが、日本の地租は物税であったと考えられている。この相違は、唐の地租は、田の耕作を認められた農民が、収穫物の何割かを租税として提供しなければならないというもので、いわば所得税的なもの、だから人税だという説明である。日本の地租は、一反あたり二束の稲を租税として提供する義務があるとするものであるから、これは単位面積当たりいくらといういわば固定資産的なもの、物税であるとされるのである。この区別が実際上どれだけの意味を持ったかは不明であるが、人税ならばあくまでも農民個人の義務と考えられたであろうし、物税ならば、耕作を誰が行うということより、所定量さえ提供すればよかったのであろうと思われる。しかし、いずれにしろ徴税は、村長のような役職の人物にまかせて行われていたわけで、例えば耕作人が病気になった場合などには、現実的な区別の意味はなかったのかも知れない。

わが国の地租は、太閤検地のとき、はっきりと人税になった。単位面積当たりいくらというのではなく、良田と下田の区別はあっても収穫物

の何割という所得税的基準になったからである。この地租が明治時代の地租改正により、再び物税となった。これは単位面積の土地の価格を基準とする金納制に改められたのだが、単位面積当りの土地価格の3%という固定資産税的なもの、物税になったわけである。明治の地租が、現代の固定資産税の前身であって、その税額算出方法は変わっていない。したがって固定資産税は物税であるが、間接税ではない。固定資産税や付加価値税について、さまざまな誤解や議論があるが、人税か物税かという議論は今日的意義はないと考えてよいだろう。この区別が損金計上か否かをきめるものではない。

間接税か直接税かという議論は、税制構造上、相当の意義を持っているが、一般消費税創設のときには、この新税はその中間的なものという意見が多かった。現在では、やはり間接税と考えられている。間接税か直接税かの区別が、現在でもなお重要なのは、間接税は種類の如何を問わず一般大衆（消費者）の負担となるものであり、直接税は富の蓄積に応じて、納税義務者の負担となるものであるから、重要な意味の相違を持つものである。しかし、この点についても、固定資産税は、住居に対する課税であるから、納税義務者に対する負担にとどまらず、家賃を支払わねばならぬ一般大衆の負担となるものである。したがって、租税の構造を見きわめて議論することが重要である。単に形式的に分類して、人税か物税か、物税ならば間接税だとか、法人事業税はその性格も混淆的な税制でよくないとか言ってみてもはじまらないのである。

#### 四 むすび

##### 1 付加価値について

##### (1) 一般消費税における付加価値

付加価値ということは、一企業についてみれば、A（利潤）あるいはAプラスB（利潤プラス費用）ということだと理解できるが、B（費

用)のすべてをふくむことでもない。一方で国民経済全体としてみれば、「A + B + C」ということで、国民総生産(国民所得)が付加価値の総称ということにもなる。このような観点からすれば、付加価値について先に述べた四通りの見解が生まれることも理解できるであろう。

そこで、わが国の一般消費税の課税標準となる付加価値とは何か、それはA + Bということになるだろうが、Bのすべてではなくたとえば賃金とか、交際費とかがふくまれないことは明らかである。法文上の明確な規定はないが、一般消費税の課税標準となる付加価値は、利潤あるいは平たく言えば儲け、手間賃といったもので、粗利益に近い概念であろう。そうして、それに資本財の消費部分が追加されていることが、前段階での支払消費税額控除という制度からみて明らかである。しかし、個別計算基準をとっていないわが国の消費税計算では、課税標準としての付加価値そのものは定義できないものと考えられる。付加価値そのものを法的に定義するのは、あまりに厄介なことだからである。

## (2) シャウプ勧告における付加価値

シャウプが、付加価値を課税標準とする法人事業税を勧告した主旨は、法人課税は所得課税であってはならない、法人税は個人所得税の前払いとみるべきものだからである。このような思想を前提として、法人課税は、法人の最終的な負担とならないような事業税とすべきであると考へたものである。その課税標準を付加価値とし、事業税そのものを損金とすることとすれば、その売上を通じて他に転嫁され、法人の最終的な負担とはならないという考へである。この考へ方は、やはり法人擬制説を信奉する人の考へ方で、税の負担は最終的には個人であらねばならない、あるいは個人以外にありえないとする思想である。

シャウプは、国・地方を通ずる財源配分としての法人事業税を勧告したもので、その課税標

準となる付加価値とは、既に見たとおり、「A + B」というものであった。シャウプの税制構想は次のように整理できるであろう。

国の基幹税は所得税とすること。物品税はできるかぎり整理すること。

都道府県の基幹税は、法人事業税とするが、これは法人の最終的な負担となるべきではないから、課税標準を付加価値とすることによって、売上を通じて他に転嫁できるものにする。

市町村の基幹税は、固定資産税とすること。

財源配分をこのように考へたこの勧告自体は、それなりに整合性のあるものであったが、付加価値の意味が理解されなかったことは既に述べたとおりである。

## 2 法人事業税について

私は税制としては、法人事業税と法人事業税は一本化すべきであろうと考へる。課税単位を本社とするか、事業所とするかというふうに考へてみても、二重課税の感を拭いきれないからである。そこで、法人事業税は府県レベルの地方税に一本化し、その課税標準は、外形標準とするのが適当であろうと思う。しかし、その課税標準は一般に考へられているように付加価値(外形標準の一つ)とするのが果たして適当であろうか。一般的に考へられるように、所得型の付加価値、「利潤 + 賃金」のようなものを課税標準とするのは果たして適当であろうか。

所得基準課税では、法人税と二重課税になるということだし、土地や建物の面積基準だとすれば、固定資産税との二重課税ということになる。付加価値課税ならば、その中間的なもので、とくに「利潤 + 賃金」型では、利益課税(所得税型)と、損金課税(支出税型、消費税型)が、折衷されて丁度中間的な特殊な税種を構築でき

るのではないか、だから赤字、黒字をとわず課税するといっても、付加価値がなければ課税は起らないので、全くの担税力のないところに課税するわけではない。このように考えると、付加価値税を法人事業税という直接税として構成することは、一見適当なことのように入る。しかし、やはり付加価値税は間接税として既に実施されているのである。それを再び直接税として法人事業税とするという発想そのものが、かなり無理なのではないだろうか。

付加価値という課税標準は、間接税(消費税)にふさわしいもので、事業者の負担とならないための課税標準である。これを法人事業税(直接税)にもってきて、事業者の負担になるのか、ならないのか、その点は少し曖昧だが、税制としては、同じものを直接税も間接税にもというのは、相当の無理(二重課税)のように思える。付加価値という課税標準が、直接税(法人事業税)ではなく、間接税(一般消費税)として実現しているのはなぜだろうか。

付加価値とは、「益金と損金の合計」という性格を持っている。売上がなくなっても、付加価値(支払った費用)は存在する。つまり売上がなくなり、所得も当然なくなり、大赤字になっても、付加価値はなくなる。支払った費用に対する課税として残るのであり、しかもそれは当然のことながら、費用の中から負担されるのではなく、別の財源から負担されなければならない。付加価値を直接税として構成することには無理があると考えるべきであろう。

間接税の課税標準としての付加価値は、売上を通じて実現されているもので、売上がなくなれば、付加価値もなくなり課税の関係は起こらなくなるものである。だからこそ、実施できているわけである。このところに、現行の地方税法が、法人事業税の外形標準として付加価値は勿論のこと、粗利益も規定していない本当の理由があるのではないか。だとすれば、東京都の銀行新税の課税標準が粗利益となっているこ

とは違法ということになるだろう。それをあえてしたのは、シャウプの影響下にあるわが学会の通説に毒されたものであるかもしれない。結局のところ間接税として実施されているものを再び直接税として実行するという見解 東京都の銀行新税はこの見解にたっている はいかにも無理ではないだろうか。この意味あいからは、シャウプの勧告した付加価値税がようやく40年もたって実施されたとする見解も、あながち誤りだとばかりは言えないのかも知れない。

結論としていえば、法人事業税を他の税種と混同のない税種として、法人自体にその負担を求めるものとして構成するには、外形標準を課税標準とするべきであろう。東京都の銀行新税のように粗利益を課税標準とするのは付加価値税であり、しかも実質的には所得税の特別強化に外ならないのである。では何を課税標準とすべきか。幸い現在、「売上税」(間接税)は実施されていない。法人事業税は、売上または収入金額という現在も地方税法に規定のある外形標準を課税標準にするべきだろうと私は思う。

収入金額を課税標準とするということは、納税はその収入金額の中から行われる。その関係は一般消費税課税の場合と全く同じである。支出に課税すると、納税はその支出額以外から行わなければならない。赤字、黒字を問わない課税といっても、お金のないところに課税しても、税収は期待できない。収入金額を課税標準とすることは、収入がない法人には課税されないわけで、必要経費は沢山つかったが、何らかの理由で売上げ(収入)がなくなった場合には課税は起らない。今日の雪印食品のような場合である。

このように法人事業税を設定すれば、国・地方を通ずる財源配分を前提とした基幹税制は次のようなものになるのではないか。

国の基本財源は、所得税、法人税とする。

府県の基本財源は、法人事業税とする。こ

の事業税は損金計上とし、国税たる法人税は利益処分とし、両者の税率を加減することによって、財源配分を確実にする。しかし、法人事業税は、基本的に営業税つまり看板料といったものだから、税率をあまり高くすることはできないだろう。大法人と小法人の存在を考えれば、収入額の大小について累進税率を考えてもよいだろう。

府県レベルの財源としては、これだけでは不足するだろうから、自動車に関する税制をすべて府県のものとしたらよいだろうと私は考える。自動車に関する税制は、財源の奪い合いからか、国・地方を通じて二重にも三重にもなっているのだから。

市町村の基幹財源は、固定資産税と住民税とする。固定資産税はいろいろな問題はあるにしても、市町村税としてふさわしい税種であろうし、住民税は現在のように県民税と市民税というように二重に徴収するというのは、どう考えても二重課税的なもので、現在のやり方が正当とするなら、なぜ国民税を設定して三重にとらないかという気がする。国民は同時に県民であるが、基本的には市町村の住民であると考えて課税するべきであろう。これは人税（人頭税）であるからである。

さて、以上のほかに国・地方を通ずる財源配分のための税制のあり方については、多大の問題があるが、一般消費税を国・地方を通ずる財源配分のための税種と考えるのがよいと考える。それは、予算編成の操作として考えられるべきである。現在のように、所得税、法人税、酒税の三分の一を交付税とする固定的な財源配分制度は廃止すべきであろう。このような制度の固定化が、国・地方を通ずる財政の放漫化を招いたのである。財力の極めてアンバランスな地方に国から交付する交付金は、固定的財源設定というのではなく、一般消費税だけを財源として予算編成上の課題とし、それ以外の財源は、

地方税自体で十分まかなえるような税制を考慮すべきであろう。地方消費税などが創設されたことは、むしろ私の考えでは、いよいよ財政を混迷化させる逆行にほかならないもののように思う。

### 3 非課税法人について

次に付言したいことが一つあるが、法人税から非課税法人をなくすべきだというのが私の持論であって、法人税を利益課税ではなく、所得税と同じく所得課税とせよという考え方である。これは公益のための法人の存在そのものを否定するのではないが、日本の公益法人制度が幅が広すぎるという考え方である。しかし、法人税については、非課税ということはあってはならないので、一定以上の所得が発生すれば課税の対象とすべしとするものである。ところで私の考えでは法人事業税については、公益法人という制度をたとえば慈善事業団体その他に限るというように限定的に設定すれば、非課税法人の制度を設定してもさしつかえない、いや設けるべきだろうということである。なぜなら法人税は所得税でもあるべきだが、法人事業税は営業税（営業許可料）に端を発するもので、あくまでも利益を社会から引き出す、あるいは富を社会から取出す事業に課すべきもの、つまり応益原理ということが、現代的な意味から考えなおされなくてはならないのである。法人事業税は、社会から利益を得ようとして事業をおこす法人に課すものであっていわば営業の許可料である。

慈善事業を行う団体は、社会から利益を引き出して自己のものとするのではなく、社会に利益を与えるために営業する団体である。事業の許可料をとるのではなく、むしろやって下さいという奨励金を政府が支払うべき道理のものである。現在の法制は「利益をあげることを目的としない」という消極的な理由だけで、公益法人という非課税法人の制度を認めているが、そ

うではなく積極的に「社会奉仕を行う、社会全般に利益を与える」ことを目的にする法人には、事業税を課すべきではないと考えるものである。このような法人であっても、所得があれば課税するという事は、個人所得と同じ取扱いにすべきであって、そこに事業税と所得税の基本的差を見出すべきであろう。

『日本法制史』 瀧川政次郎著  
講談社学術文庫 昭和60年6月10日

## まとめ

1 粗利益は外形標準たり得るかも知れないが、現行の地方税は、外形標準の一つとしてそれを認めていない。粗利益はむしろ、所得基準にふくまれるものであろう。

2 付加価値は外形標準とすることができるが、それを課税標準として直接税を構成すれば、売上があるときは、売上を通じて外部に転嫁されるが、売上が減少するとか、なくなるようなことが起れば、その付加価値税は事業者の負担となる。すなわち赤字課税ということになり適当でない。

間接税として付加価値税を構成すれば、それは個々の売上を通じて消費者に転嫁される。売上がない場合は、付加価値もないので、課税関係は起らず、税が事業者の負担になることはない。

3 以上のことから「法人事業税を付加価値を課税標準として構成せよ」というシャウプの思考は、適当なものではないといえよう。

## 参考文献

『シャウプ使節団日本税制報告書』

全国青色申告会総連合刊 平成12年10月1日

『リヴァイアサン』ホップス著 水田洋訳

岩波文庫 全四冊 1954年2月5日

『国富論』 アダム・スミス著 水田洋監修訳

杉山忠平訳

岩波文庫 全四冊 2000年5月16日