

所得型付加価値税について (序説)

安部 知 格*

A Study on Value Added Tax for Business Enterprise Taxation - An Introduction

Tomonori Abe *

In recent years, the argument whether we should switch over the base of taxation for business enterprise from the income standard to other standards or not is rising.

In these circumstances, as one of the other standards, the value-added tax has been taken up.

The value-added tax appeared in Japan as the one which can be replaced income standard taxation for business enterprise by Shoup Mission in 1949.

This paper considers the meaning of the value-added tax. Consequently, I think, the value-added tax has a possibility to replace the income tax.

Key Words (キーワード)

Revenue tax (収益税), Value added tax (〔所得型〕付加価値税), Benefit Principle (応益原則), New bases of taxation (新たな課税標準)

はじめに

事業税の課税標準として外形標準を適用する歴史は古いが、近年とみに所得基準から外形標準基準へのシフトの議論が高まってきた。現行の事業税は、基本的には法人税や所得税の課税計算によって導かれた「所得」を課税標準として算定されるが、これに対する批判として応益原則や財政収入の安定的確保などの観点から、何らかの外形標準を課税標準として用いるべきであるとの主張がなされてきた。この外形標準の一つとして付加価値額に焦点があてられており、昭和39年(1964年)の政府税制調査会答申では、事業税の課税標準に付加価値額と所得金額とを50%ずつ用いる案が示された。この付加価値額は、事業者が行う経済活動の規模を適切に表現するが故に応益原則を充たすものとして、また、景気変動の影響を強く受ける「所得」と比較して広い課税ベースをもち、財政収入の安定性を確保するものとして注目され

ている。

このことは、所得を課税標準とする方式の行き詰まりの打開策という政策的意図によるものと考えられるが、政策論を捨象しても付加価値額を課税標準とする方式のもつ合理性があるように思う。なぜならば、付加価値は国民所得の構成要素であり、経済学的な裏付けを有するものだからである。

また、事業税は、法人税や所得税と共に所得を課税標準としており、累積的な税負担が生じているが、シャープ勧告は、このような状況を緩和するものとして付加価値額を課税標準とすることを提案した。そもそも、付加価値税はシャープ勧告において、所得課税である事業税に代わるものとして登場したという経緯がある。

付加価値税は、片や外形標準課税の一形態であると共に、所得課税をアウフヘーベンするものとしての意義をもつものといえよう。

本稿では、これら付加価値税のもつ2つの面に

* 呉大学社会情報研究科 (Graduate School of Social Information Science, Kure University)

ついて考察することとする。

1. シャウプ勧告における付加価値税

戦後、わが国の税制に大きな影響を与えたシャウプ勧告は、国と地方とに通ずる税制全体の長期的なあり方を示したものである。この勧告は、国税においては、所得税・法人税を中心として所得に対する課税を重視し、またそれを税制全体の中心におくことを提案している一方、地方税においては自治体から受ける便益に応じた税負担を負うべきだとして、付加価値税の創設を勧告したことに大きな特徴をみることができる¹。

シャウプ勧告では、従来の事業税を次のように捉えている。事業税は企業利益を課税標準として都道府県によって賦課徴収されており、標準税率は、都道府県税 7.5%、市町村附加税 7.5%の総計 15%と定められているが、認可税率の統計資料によれば、実際には 18%から 22.5%の超過税率を課している²、と現況を分析した上で、次のように勧告している。すなわち、「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。事業税が純所得に課せられているという事実は、事業主は全税額を負担すべきものであるという趣旨を示すにほかならない。純所得税というものは非転嫁性のものと考えられるのが普通である。この建前は、純所得の上に全税制の重荷が累積して余りに過酷とならない限り、受け容れられる。現在日本においては既にこの限界は突破されている。」と³。

しかし、「事業および労働者がその地方に存在するために必要となってくる都道府県施策の経費支払を事業とその顧客が援助するのは当然である⁴」として、「都道府県が事業に対してある種の課税をすることは正当である⁴」としながらも、課税するにあたっては次の二つの目的を達成するように改革すべき旨を勧告している。

その第一は、純益(所得)を課税標準とすると負担が累積的になるので、そうならないような課税標準を採用すること。そして第二は、賦課徴税

方式を簡素化し、原則として国税の賦課徴収の結果に依存しない独立税とすること、である。

シャウプ勧告はこうした改革目的を達成するための最善の解決方法は、所得課税に代わるものとして付加価値に対する課税であることを示した⁵。すなわち、勧告された付加価値税は、課税標準を「利益と利子、賃借料および給与支払額の合計額」(加算法)あるいは「全収入額から、資本設備、土地、建物等他の企業からの購入の金額を差引いたもの」(控除法)としたところの付加価値に対して直接に課税されるものであり、一種の外形標準課税であった。

この勧告を受けて、昭和 25 年(1950 年)全面改正の地方税法において、附加価値税が創設された。また、この附加価値税の課税標準は、事業の総売上金額から特定の支出金額を控除した金額とされた。さらに翌年の昭和 26 年(1951 年)には、附加価値税の課税標準での加算法の選択的採用などが含まれた地方税法の一部改正がなされ、課税標準を各事業年度の所得並びに当該事業年度中において支払うべき給与、利子、地代及び家賃の額の合計額とする加算法も選択可能となった⁶。

しかし、シャウプ勧告による付加価値税は地方税法に規定されたが、実施時期が再三にわたり延期され、結局一度も実施されず、昭和 29 年に廃止されてしまった。

この経緯については、附加価値税導入に反対する企業家や労働者の勢力が強かったこと等の理由によりその実施が延期され、また廃止に至った理由としては、執行が容易ではないとか、税の転嫁問題や赤字企業の取扱いなど不確定要素が多く、議論を呼び起こしたという社会背景に加え、未だどこでも施行されたことがない租税であることによる不安や、国民になじみのない制度であり、特に付加価値の解釈が問題になるものであったとされている⁷。

2. 外形標準課税としての付加価値税

外形標準課税導入論議は、シャウプ勧告に始ま

り、その勧告では従来の事業税（つまり所得課税）に代えて付加価値税を提案した。それ以降、所得基準から付加価値税を含む外形標準基準へとシフトする可能性を模索する論議が展開されてきた。ここでは、政府税制調査会等で検討されてきた内容を紹介し、その経緯についてまとめることとする。

昭和25年（1945年）に法定化された附加価値税が昭和29年（1949年）に施行されないまま廃止された後、政府税制調査会においても、事業の規模ないし活動量あるいは収益活動を通じて実現される担税力を所得以外の何らかの基準により把握すべきとして検討が重ねられてきた⁸。

昭和39年（1964年）には、政府税制調査会が初めて事業税の外形標準導入問題を提案し、加算型付加価値額と所得金額を50%ずつ課税標準とする案を提示している⁹。この答申では、事業税について所得金額を課税標準としていることは、法人税又は所得税の附加的な色彩をもち、所得に対する課税の累積が生じることに鑑みて、課税標準を所得金額とすることについて適当であるかどうか検討が加えられている。その結果、得られた案が付加価値額と所得金額を50%ずつ課税標準とするというものであった。

昭和43年（1968年）には、政府税制調査会が事業税の課税標準として加算型付加価値額と所得金額を用いることを仮案として提示している¹⁰。この答申では、事業税は事業がその活動を行うに当たって地方団体の各種の施設を利用し、また、他の行政サービスの提供を受けていることから、これに必要な経費を分担すべきであるという考え方（応益原則）に基づいて課税されるものであるの、その負担については、事業の規模ないし活動量あるいは収益活動を通じて実現される担税力を測定することのできる基準（つまり外形基準）を課税標準とすることが望ましいと指摘し、このような見地から、その課税標準については、現行の所得金額の他に付加価値要素を導入することが適当であると示した。

昭和52年（1977年）には、全国知事会における

法人事業税外形課税実施要綱により、所得と外形標準を併用する案が示された¹¹。ここでの外形標準の額は、所得並びに給与、利子および賃借料の合計金額とする所得型付加価値額という具体的な実施案が作成された。

平成3年（1991年）には、政府税制調査会において加算型付加価値額を最も適切な課税標準とする結論に至ったことを示している¹²。

しかし、平成6年（1994年）の政府税制調査会答申では、地方消費税が創設されたことを受けて、事業税の外形標準課税導入不必要論が出てきたが、この問題については、消費課税としての地方消費税とは異なり、事業に対する応益課税としての事業税の性格、都道府県の税収の安定的確保、赤字法人に対する課税の適正化等の観点から、引き続き検討していく必要がある旨を答申した¹³。

また、平成8年（1996年）には、政府税制調査会法人課税小委員会報告がなされ、その中で事業税に外形標準課税を導入することは必要であるとしたうえで、外形基準については、これまでの検討経緯や、事業の人的・物的活動量を的確に表すこと等から、今後とも加算法による所得型付加価値を検討の中心としながら、引き続き幅広く検討することが必要であると考えている¹⁴。

平成12年（2000年）に旧自治省から出された法人事業税の改革案では、所得基準と外形基準を50%ずつ併用する方式が提案されている¹⁵。ここでの外形基準は「事業規模額」とされ、「収益配分額」に「単年度損益」を加えて算出されるものとされた。この「収益配分額」とは、報酬給与額と純支払利子と純支払賃借料を合算したものであり、また「単年度損益」とは所得であるとして定義している。この実質は、所得型付加価値税にほかならない。

平成13年（2001年）に総務省から出された改革案では、所得割、付加価値割、資本割とを概ね3対2対1とする課税標準が示された¹⁶。ここにおける「付加価値割」は、平成12年（2000年）に旧自治省から出されたものと同様な考え方に立脚す

るものである。しかし、新たに資本割が外形基準として課税標準の中に取り入れられてきたことは、付加価値額を構成する収益配分額に対する補正または修正と位置づけることができるのではなからうか。すなわち、片や報酬給与額等の付加価値配分額に対する負担を減らすと共に、事業の物的活動量の指標としての資本の額を取り入れたものと解される。

そして平成14年(2002年)6月に政府税制調査会から出された「あるべき税制の構築に向けた基本方針」では、法人事業税への外形標準課税の導入は、税負担の公平性の確保、応益課税としての税の性格の明確化等、重要な意義を有する改革であるとしたうえで、外形基準の導入により、約7割の法人が法人事業税を負担していないという「税の空洞化」の是正を図り、努力した企業が報われる税制を確立する。外形標準課税は、受益と負担の関係を明確にして真の地方分権の実現に資するため、早期に導入すべきである旨を示している¹⁷。

以上、政府税調答申を中心として、外形標準課税としての付加価値税の検討経緯について概観した。ここから見てとれる大きな特徴は、事業税の課税標準が「所得」から、事業活動規模を適切に表現するとされる外形標準基準としての「付加価値」へと変遷してきたことである。そして、このような近年の経緯からすると、将来において事業税の課税標準が所得額から全面的な付加価値額へと向かう過渡的形態と位置付けることができるように思われる。

また、これまでの外形標準課税導入論議を事業税の歴史に照らし振り返ってみると、好況期には導入に関する主張が表面化せず、不況期にその主張が出てきている点にもその特徴があげられるであろう。最近の外形標準課税導入論は、専らバブル崩壊後の税収不足を補う手段として考えられたという政策的見地からのものと思われるが、こうした議論は、好不況に起因する政策論には関係なく論じられるべきものであろう¹⁸。本稿は、この問題を政策論としてではなく、所得課税の後に現

れうるものとしての付加価値税と位置づけて検討したい。

3. 収益税(所得課税)と付加価値税

①収益税の合理性

わが国における租税制度は、その近代化により財産課税から所得課税へと変遷してきた。すなわち、地租から収益税への転換である。

地租は、明治6年の地租改正条例により定められたもので、税率は豊凶に影響されることなく地価の3%の定率であった。この地租により、政府は安定した財政収入を確保しうることとなり、財政的基礎を確立した。その後、地租は国税収入の主要部分を占めることとなるが、明治20年の所得税の創設をうけて徐々に姿を消していくこととなり、昭和6年には地租条例は廃止されるに至っている。

一方、新たに創設された所得税は、地租に取って代わり国税収入において主要な割合を占めることになるが、従来地の租の割合が大きかった時代において、職業や階級によって税負担の不公平が生じていたものを是正するとの理由により、採用されたものであった¹⁹。所得税は、収益つまり所得を課税標準として、多くの税収を確保できる点でも、負担の公平を図りうる点においても、地租では果たせなかった目的を充たす租税といえることができるのではなからうか。

このことは課税対象が、元本(資本財)から果実(収益)へと移行したということである。地租にみられるような財産課税は元本に課税するものであり、所得に対する課税は、収益つまり果実に対するものである。収益課税は、資本主義経済にもっともマッチした課税標準であるといわれている。

②収益税の不合理性

しかし、収益税は応能税であって応益原則を必ずしも充たしてはくれない。また、経済学でいう資本の限界効率が低いし利潤率の逡減の傾向ないし

事実に照らしてみても、収益税にはおのずと限界がおとずれるものと予測できる。

資本主義経済が成長していく時代にあっては、収益税はそのメリットのもつ、いわばハロー効果が強く、余り問題をもたらさなかったが、それが行き詰まり不況が定着した経済の下では、安定的財政収入の確保の観点から、また、応益原則の立場から疑問を招くこととなった。つまり、収益税は景気変動の影響を強く受けるという性格を持ち合わせているが故に、不況下においては、税収が落ち込むという一面を有しているとともに、納税者が公的サービスから受ける便益に応じて課税するといった応益原則が充たされなくなるのである。

つまり、納税者が享受する公的サービスは常に安定的に供給される必要があり、その財源の根幹をなす税は、税収の変動が少ない安定的なものであることが求められる。そこで、税収の安定性を向上させるものとして、また、応益原則を充たすものとして、収益税にとって代わりうる何らかの課税標準が求められることになるのである。

応益税は、本来、事業者が経済活動を行う過程で行政から受ける便益に対して負担するとの考え方に立脚しており、その趣旨を忠実に解釈すれば、事業者の行う経済活動の規模を適切に表現する課税標準が望ましいとされる。所得を課税標準とした場合、同じ行政サービスを受けながら、黒字企業はその対価として税を負担するが、赤字企業には課税されないといったように、応益原則と整合的ではなくなる。すなわち、所得の多少は必ずしも事業者の行う経済活動の規模を表現しないということ、つまり、所得は経済活動を表す適切な尺度ではないということである。

ここに、収益税の限界と問題点がみえるのである。

③付加価値税の合理性

付加価値税は、上述したような収益税がもつに至った問題をある程度まで解決してくれる税制として意味があるのではなかろうか。すなわち、付

加価値税は収益税の十分に果たし得ない安定的財政収入の確保と、応益原則の実現をかなりの程度まで果たしてくれるのではないかという期待を持ちうる。現在、全法人の7割近くが赤字法人であり、事業活動を行いながらも税を負担していない状況であればなおさらのことである。

先にも触れたように、シャウプ勧告は「事業および労働者がその地方に存在するために必要となって来る都道府県施策の経費支払²⁰」と地方税には応益原則を重視している。そして、そのシャウプ勧告が、応益原則を充たし、所得を課税標準とする国税から独立した税として提案したのが付加価値税である。

その勧告で示された課税標準は、「利益と利子、賃借料および給与支払額の合計額²⁰」であり、利益をその出発点とする収益税に比較して、利益の有無にかかわらず、経済活動の一つの規模を示す金額を課税標準とすることにより、相応の負担を求めることとなって、結果として、赤字企業も負担することになり、安定的財政収入の確保と共に、公共サービスに応じた課税、つまり応益原則を充たすことができるであろう。

つぎに、付加価値税が課税標準とする付加価値額は、国民所得の構成要素であるという点において、課税標準とすることの合理性を見いだせるのではなかろうか。なぜならば、国民所得は、租税負担率の算出の際、分母として用いられることから分かるように、本源的な担税力を持つものだからである。

すなわち、国民所得は、資本と労働が生産に貢献することによって、どれだけの付加価値を生み出したか(生産国民所得)、また、資本と労働に対して、それらがどのように分配されたか(分配国民所得)を示すものである。つまり、国民所得は、資本と労働がその生産的貢献に応じて受け取る要素所得の総額であって、生産活動に使用された資本に対する分配額である利子や地代と、労働を提供した雇用者への分配額である賃金と、利潤とを合計した金額に相当する。

そして、付加価値額は、国民所得の構成要素である利子、地代、賃金、利潤の合計額であるとともに、これらの要素が反復的、継続的に発生する実体的な所得を構成するものであるところに、本源的かつ安定的な担税力をもつ根拠を見いだせる。

しかしながら、所得基準から付加価値基準への外形標準化については、異論もある。

その主張の一つに、雇用への影響を懸念したものが²¹。その内容は、「事業活動価値などを外形標準として課税することは、付加価値の差で税負担が大きく違い、業種間で新たな不公平が生ずることとなり、その付加価値のうち非常に大きなウエイトを占める人件費に対して課税するものであるから、雇用の削減が加速して、さらに雇用問題が深刻化する虞がある。」とか「労働集約型産業への影響も大きい。」といったものである。

また、旧自治省から総務省へと外形標準課税の検討が展開されていく過程で各種の代替案が出てきた。その主なものは次のとおりである。

- ① 所得金額と付加価値額を外形標準とする事業規模額を2分の1ずつ併用する²²。

ここでいう事業規模額とは「報酬給与額+純支払利子+純支払賃借料±単年度損益」である。

- ② 従来の所得基準に外形基準として付加価値割と資本割を併用する²³。

この場合の併用割合は、所得3、付加価値2、資本1である。

さらに、政府税調から示された代替案は次のとおりである²⁴。

- ① 事業活動価値

ここでいう事業活動価値とは「所得+給与総額+支払利子+賃借料」である。

- ② 給与総額
- ③ 物的基準と人的基準の組合せ
- ④ 資本等の金額

この場合、資本等とは資本金に資本積立金を加えた金額である。

これらの代替案についての検討は、本稿では見送ることとし、稿を改めて論ずることにしたい。

おわりに

これまでの考察から付加価値税の将来税制における選択可能性についてまとめることとする。

まず、— その消極的な根拠であるが —、収益税の行き詰まりが挙げられる。「収益税の不合理性」でみてきたように、収益税は景気変動の影響を受けるという性格を持ち合わせているため、不況が定着した経済の下では、財政収入の安定性の見地および応益原則の立場から問題をもたらすことになる。このことが、付加価値税の導入を検討する一つの要因になっていることは否定できない。そして、課税標準を所得基準から外形標準基準の一つである付加価値基準に切り替えれば、景気感受性という欠陥の是正および応益原則の立場からの問題解決に役立つことは確かであると思われる。

つぎに、積極的根拠としては、付加価値が国民所得の構成要素であるということが挙げられる。すなわち、付加価値額は、利子、地代、賃金、利潤の合計額であり、これらの要素は反復的、継続的に発生する実体的な所得を生み出すものである。それゆえに付加価値額を課税標準とする付加価値税は、本源的かつ安定的な担税力を有するものとしての合理性が認められるのである。

本稿では、付加価値税を、所得を課税標準とすることのもたらす問題を解決しうる税制として、また、付加価値税がもつ国民経済的な意味での担税力という見地からその合理性をみてきた。このようにして、付加価値税は、外形標準課税の一形態として検討されるに十分な合理性と、収益税に代わりうる合理性を十分に備えていることは確かなことであると考えられるものである。

近い将来において、付加価値税が、所得課税の後に現れてくる税制として予見しうるのではなかろうか。

注

- 1 Shoup Mission, Report on Japanese Taxation, Vol. 2, 1949, p. 201. 訳シャープ使節団, 『日本税制報告』, 第二巻, 1949, p. 201.
- 2 当時の事業税における標準税率は, 地方税審議会の認可を得れば, それぞれ 18% 及び 12% まで引き上げることができた. この税率は政令によって包括許可が与えられており, もし, 内閣総理大臣が反対しなければそれよりも高率に引き上げることができた.
Shoup Mission, *ibid.*, p. 197. 訳 p. 197.
- 3 Shoup Mission, *ibid.*, pp. 200-201. 訳 pp. 200-201.
- 4 Shoup Mission, *ibid.*, p. 201. 訳 p. 201.
- 5 Shoup Mission, *ibid.*, p. 201. 訳 p. 201.
- 6 地方自治庁編, 『地方税法法律篇』, 地方財務協会, 1951, pp. 13-42.
- 7 シャープ勧告による附加価値税が廃止された経緯については, 以下の文献に詳しい.
橋本 徹, 『地方税の理論と課題』, 税務経理協会, 1995, p. 195. 水野 勝, 『租税法』, 有斐閣, 1993, p. 475. 金子宏, 『租税法第 8 版増補版』, 弘文堂, 2002, p. 69. 佐藤 進, 『附加価値税論』, 税務経理協会, 1977, pp. 260-261.
- 8 税制調査会編, 「税制調査会答申及びその審議の内容と経過の説明」, 1961. この答申において, 売上税, 附加価値税を導入した場合の様々な問題点が検討されており, 所得基準を附加価値基準に変えた場合, 応益原則の観点から理論的には附加価値基準の方が優れていると結論づけている.
- 9 政府税制調査会, 「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ついての答申」, 1964, 3. 事業税.
- 10 政府税制調査会, 「長期税制のあり方についての答申」, 1968, 3. 事業税.
- 11 全国知事会法人事業税実施問題研究会, 「法人事業税の外形課税の実施に関する報告」, 1977.
- 12 政府税制調査会, 「平成4年度の税制改正に関する答申」, 1991.
- 13 政府税制調査会, 「平成7年度の税制改正に関する答申」, 1994.
- 14 政府税制調査会, 「法人課税小委員会報告」, 1996.
- 15 治省, 「法人事業税の改革案について」, 同, 「法人事業税の改革案の説明」, 同, 「法人事業税の改革案の具体的内容」いずれも旧自治省ホームページ, 2000.
旧自治省が示した法人事業税改革案について詳細に検討した論文として, 梅原英治, 「法人事業税の外形標準課税問題の研究(Ⅲ)」, 大阪経大論集, Vol. 52 No. 1, pp. 119-175. がある.
- 16 総務省, 「法人事業税の改革案(骨子)」, 総務省ホームページ, 2001.
- 17 政府税制調査会, 「あるべき税制の構築に向けた基本方針」, 2002.
- 18 岸昌三, 「事業税の外形標準課税問題」, 追手門経済・経営研究, No. 8, p. 3, 2001. 3.
- 19 金子宏, 『前掲書』, pp. 45-54.
- 20 Shoup Mission, *ibid.*, p. 201. 訳 p. 201.
- 21 雇用への影響を示したものとして, 例えば, 東京税理士会, 「法人事業税の外形標準課税導入に関する意見書」, 1999. 梅原英治, 「法人事業税の外形標準課税問題の研究(Ⅲ)」, 大阪経大論集, Vol. 52 No. 1, 2001. 5.
- 22 自治省, 「前掲資料」, 2000.
- 23 総務省, 「前掲資料」, 2001.
- 24 政府税制調査会, 「地方法人課税小委員会報告」, 1999.