

現代企業税制改革の源流

——シャープ法人事業税改革の意図と企業会計——

関 口 智

要 旨

本稿の課題は、現代企業税制改革、中でも事業税改革において回帰が叫ばれるシャープ法人事業税に関する論点を、勧告当初のシャープの意図に絞って検討することである。

従来、シャープ事業税勧告の関する評価は、多少の混乱はあるも、売上税の洗練された一形態として意図されたとのものが大半であった。しかし、支払利子の損金不算入は、企業が証券市場などにおいて資金調達するにあたり、新株発行と負債（社債発行・借入）のいずれが有利かという、企業の資金調達に関する中立性を問題にしたアメリカにおける法人税の議論を踏襲している。また、支払賃金の課税標準算入も、アメリカにおいて導入されていた社会保障税の事業主負担を意識していた側面も見えて取れる。そして、支払利息と支払賃金を入れることで、資本集約産業に対しても、労働集約産業に対しても中立になるように配慮している。つまり、シャープは企業の組織形態または資金調達に関して経済的に中立になる企業課税として事業税（付加価値税）を想定していたのである。

また、課税標準の算定方式である資本財一括控除法は、現在から見れば資本蓄積促進のための算定方式であり、売上税的側面を裏付ける一つの根拠とされる。しかし、資本財一括控除を勧告したのは、支払利子の課税標準算入が、負債（社債発行・借入）による資金調達を行っている企業に対して生じる「流動資本の不足」を危惧していたからである。さらに、シャープ・ビックリーによる『Supplementary Note on the Value-Added Tax.』などの資料を用い、企業会計の側面から帳簿組織、損益計算書を作成すると、控除方式を採用した理由は、単に算定を簡素にすることを意図したにすぎないことがわかる。しかし、このようなシャープの本来の意図は、世論・政策担当者が介在することで変質してしまった。

目 次

はじめに

I. 第一次勧告におけるシャウプの意図

1. 付加価値税勧告の内容
2. 社会保障税の取扱い
3. 売上税（取引高税・小売売上税）との関連
4. 応益原則に基づく企業課税としての付加価値税
5. 課税標準から見た法人税との関連

II. 企業会計を通じたアメリカ財務省租税研究部 報告書と事業税勧告との関連

1. 4つの方法の検討

2. 財務省租税研究部の結論

III. 企業会計を通じた補足説明と事業税勧告との関連

1. 二つの変容の意味

2. 算定方法の指摘

3. 付加価値税と再評価・固定資産税との関連

IV. 政策担当者（総司令部、地方自治庁、大蔵省）

の反応

むすびにかえて

はじめに

近年の経済のグローバル化やバブル崩壊などによって経済システムの転換期に直面した日本政府は、企業税制に関して、国税法人税の課税標準を拡大しながら、税率を引き下げる租税政策を展開した。一方、企業収益の低下による企業関連税収の減収、中でも地方財政の主要財源である法人事業税の収入悪化は、そのまま地方財政の悪化に大きな影響を与えている。このような状態を打破すべく、従来の集権的分散システムの改革、つまり、地方分権政策の推進と地方独自の財源調達能力の確保を模索している¹⁾。

ここ数年来、企業税制は、国税法人税改革が先行しておこなわれてきた。そして現在は、地方における法人事業税の改革が懸案となっている。法人事業税の改革における目標は、国税に依存することのない地方独自の財源獲得能力を持てるような課税方式にすること、応益原則に基づいた課税をおこなうこと等であり、そのためには課税標準の改革が必要であるとされている。そしてその課税標準として「付加価値」基準をとることが有力案となっている。このような一連の企業税制改革の状況は、第二次大戦直

後、GHQから勧告されたシャウプ勧告の理念に回帰しているようにも思える。

シャウプ勧告による企業税制改革は、国税法人税がシャウプ勧告後の1950年税制改革ではほぼ実現した。その後の法人税改革は、シャウプ勧告からの乖離の過程、または戦前への回帰の過程であった。一方、付加価値を課税標準とする法人事業税改革案はシャウプ勧告以来実現することなく現在に至っている。とはいえ、シャウプ勧告以後、法人事業税改革が上げられる際に、シャウプ勧告における事業税改革の理念は、財政学者、税法学者などの間で歴史的にも幾度となく議論されている²⁾。この点から考えると、シャウプ事業税勧告は日本における事業税改革の原点となっているものと思われる。しかし、勧告当時から、課税標準を付加価値にとる事業税改革案は、学者の間でもその性格規定等に関し混乱を呈していた。

本稿では、企業税制改革の中でもとりわけ、事業税改革に焦点を当て、その議論の原点であるシャウプ事業税勧告に関して取り上げることにする。その際、第一次勧告と補足説明を中心に検討する。まず、アメリカにおける証券税制などの税制論議を批判的又は発展的に継承して日本に付加価値税を導入しようとしたシャウプ

本来の意図を、過去の研究蓄積とシャープ関連資料（以下「関連資料」とする）を用いながら明らかにする³⁾。次に、シャープ本来の意図に関して、特に企業会計の観点から、シャープ・ビックリー連名による『Supplementary Note on the Value-Added Tax.』（以下、『補足説明』とする）、アメリカ財務省租税研究部における『Federal Tax on Net Value Added.』を用いて検証する⁴⁾。さらに、シャープ本来の意図とそれに対する政策担当者の行動を見ることで、付加価値税勧告の解釈に関して混乱が生じた要因を見てみたい。その当面の目的は、現在懸案となっている法人事業税改革の原点を見ることで、法人事業税改革に関する現状認識を深めることにある⁵⁾。

I. 第一次勧告における シャープの意図

第二次世界大戦後の昭和23年（1948年）から24年（1949年）に至って、日本は戦争経済を通じての内部矛盾の進化と、第二次世界大戦の諸結果たる再生産条件の激変により、急激なインフレーションによる恐慌状態を示していた。

このような時点に、経済安定策を勧告したドッジ使節団に続いて、シャープ博士を団長とするシャープ税制使節団が来日した。そして、昭和24（1949）年9月15日、アメリカ総司令部渉外局は連合国司令部の名の下に、日本政府に対して「シャープ使節団日本税制報告書」（以下、第一次勧告）を発表した。そして翌年の昭和25（1950）年9月21日、「シャープ使節団第二次日本税制勧告書」（以下、第二次勧告）を発表した⁶⁾。

1. 付加価値税勧告の概要

シャープの意図を検討する前に、まず、第一次勧告の内容を簡単にみておくことにする。使節団は事業税の勧告に当って、旧事業税に若干の批判を加えている。第一に、旧事業税は国税の付加税であること。第二に、純所得課税に対し、国税、都道府県税、市町村民税、事業税が課されているため、これらの全税制の重課が累積して限界にきている一方で、賦課徴収は純所得をごく粗雑に計算する方法でおこなわれていること。第三に、課税の根拠が不明瞭であること。第四に、賦課率が不均衡であること。第五に、個人商工業者の租税負担が過重であることである。

このような批判点に立って、第一次勧告は、まず、新事業税（付加価値税）に対する課税の根拠を応益原則に基づいて明確にして、旧事業税の改良されるべき点を二点指摘する。その内容は、第一に、「純益を課税標準として累積的に圧迫することを幾分緩和すること⁷⁾」であった。第二に、「賦課徴収の方法を一層簡易化して、原則として国税の賦課徴収の方法の結果に依存しないようにすること⁸⁾」であった。以上の二点を達成するための最善の解決法として、第一次勧告は課税標準を付加価値とする都道府県所管の新事業税（付加価値税）を勧告している。そして、この付加価値の算定方法として控除法を勧告している。

第一次勧告によって勧告された付加価値税の昭和25年度の税収見積りは440億円で、昭和24年度の事業税・特別所得税及び両税の附加税収入額520億円に対して80億円減税となるものであった。平均賦課率は4%～6%とし、地方の状況に適合するように、各都道府県が妥当な賦課

率を定めうる余地を広く残しておく必要があるとし、施行後2年間は8%を超えない率で課税することとしている。

2. 社会保障税の取扱い

従来シャウプの付加価値税勧告を検討する際、社会保障税との関連を見るものはほとんどなかった。しかし、アメリカにおける付加価値税の議論展開を見ると、付加価値税は一方で法人税改革の側面から発達し、他方で、社会保障税改革の側面から発達している⁹⁾。例えば、アメリカの議会公聴会上ではじめて付加価値税が提唱されたのは、1939年の社会保障税法改正の時であった。また、1941年のアメリカ財務省租税研究部報告書においても、「付加価値税は追加的な社会保障税や支払利子なしの純所得税に近いものである。」と性格を規定している¹⁰⁾。従って、シャウプが付加価値税を勧告するに当って社会保障税との関連を考慮することは、避けて通ることはできなかったはずである。そこで、まず社会保障税の取り扱いについて見てみたい。

社会保障税自体に対するシャウプの考えは、勧告において間接税の考察の一環として示されている。しかし、彼は社会保障税については使節団の本来の仕事ではないとして、その理由を二つ述べている。ひとつは一般会計の租税の分析するのが使節団の主たる任務であること、もうひとつは1947年に来日した社会保障使節団の報告書で十分な検討がなされているということであった。ただし、社会保障制度のいかなる側面も危うくすることがないという条件の下で、徴収機関の一本化と課税標準の単一化を勧告している¹¹⁾。このような第一次勧告による記述のみによれば、シャウプは付加価値税と社会保障税との関連を考慮していなかったように見える。

しかし、シャウプは第一次勧告直後の1949年9月21日に母国アメリカの全米租税協会 (NTA) の年次総会において日本の付加価値税勧告について以下のように述べている¹²⁾。

「付加価値税は最も経済的に中立的な企業課税である。第一に、利潤課税と違って労働節約的機械の使用を差別しない。第二に、社会保障税と違って労働に対して資本の使用を優遇しない。第三に、取引高税や総収入税と違って大規模な垂直統合企業を優遇しない。」

第一の視点は、利潤の給与所得化によって利潤を圧縮し、機械の使用を抑えてしまう欠点を、付加価値税によって支払賃金を課税標準に入れることで排除できることを示している。第二の視点は、社会保障税を課税することで雇用量を減らして、機械を使用しようとする欠点を、付加価値税によって支払利子を課税標準に入れることで排除できることを示している。第三の視点は、取引段階が多いほど課税の累積が発生する欠点を、付加価値税によれば回避できるということを示している。

ここで注目すべきは、日本に対する付加価値税勧告本文では、アメリカの学会で日本の付加価値税に関して指摘した、第一の視点（機械使用の促進）と第三の視点（二重課税の回避）については述べているが、第二の視点すなわち「資本の使用を優遇しない」ことについては触れていないことである¹³⁾。1938年の編著において述べられているように、シャウプは社会保障税の問題点として機械使用の促進作用を指摘していた¹⁴⁾。したがってシャウプが日本に付加価値税を勧告する際、このように社会保障税と付加価値税との関連、すなわち付加価値税が労働に対して資本の使用を促進するという社会保障税の欠点を排除して、「労働に対して資本の使用を

優遇しない」という視点をもっていたことは当然であろう。このことは、シャープが資本蓄積促進を目的として付加価値税を勧告したという見解に対して疑問を呈する一つの論拠となるものであるが、これについては後に検討する。

彼がシャープ勧告の中において社会保障税との関連を述べなかった理由として、社会保障税が使節団の考慮対象ではなかったこと、日本の社会保障税（正確には社会保険料）が重要な地位を占めていなかったこと¹⁵⁾、アメリカにおける社会保障税のように国民から批判されるほどのものではなかったことから、勧告に記述するほどのものではないと考えたことなどがあげられる。しかし、彼が社会保障に関する日米の認識の相違を感じていたにしても、社会保障税をその検討対象から外し、とりわけアメリカの学会で日本の付加価値税勧告の長所の一つとして説明した第二の視点、すなわち「資本の使用を優遇しない」ということを第一次勧告の中で述べなかったことは、労働者から付加価値税は資本優遇税制であるという長所の一要素となってしまうものと思われる¹⁶⁾。したがって、シャープが社会保障税について勧告で踏み入らなかったことは、付加価値税勧告に対する評価を混乱させた要因の一つとしてあげることができるだろう¹⁷⁾。

3. 売上税（取引高税・小売売上税）との関連

付加価値税は企業課税として事業税の改革案として勧告されながらも、現実にはその性格に関する論議が各方面から引き起こされることとなった。その内容は、本税が旧事業税の変形であるか、または取引高税の変形であるかに関するもので、これを言い換えれば、付加価値税が直接税

の性格を持つものなのか、または間接税の性格を持つものであるかということであった¹⁸⁾。

ここにおいて付加価値税が企業課税ではなく売上税の一種であることを主張する見解が生じた原因を明らかにするが、それは付加価値税の勧告意図に関する見解を再検討する手がかりとなるものだからである。

売上税の一種であると主張された第一の原因は、何よりもまず付加価値税が日本人にとって新種で不可解な租税であったことがあげられる。この事実こそ、シャープの付加価値税勧告の意図を不明確にした主要因であるということもできる。そして、このような租税論上の不可解さを前提にして、日本の政治的状況が日本人の付加価値税の性格に関する解釈に影響を与えたのである。

売上税の一種であると主張された第二の原因は、事業税の問題よりも昭和23年に導入された取引高税の問題の方が、政治問題化していたことがあげられる。現在この取引高税については、主として累積課税という点を捉えて、その性格・仕組、転嫁・負担、物価・企業結合などの経済的効果に多くの難点のあることが租税論の観点から指摘されている。しかし、取引高税実施当時の業界による強い反対運動は、表向き大衆課税反対を謳っているものの、実際には租税論的観点とはほとんど無縁の、また主税局にとって必ずしも予期しえなかった、きわめて現実的な理由によるものであったという¹⁹⁾。この取引高税反対の大きな根拠は二つあった。その一つは、取引高税の納付方法である印紙納付制度が、納税技術上非常に手続きが煩雑であるということである。印紙納付制度はオハイオ州のグリーンチップ制度を参考にしたもので、印紙税行政の経験が既にあることや消費税も税務行政

の一端をになうこと等の税務上の便宜から採用したものであった。しかし、実施してみると、納税者にとっては印紙の保管管理に手間がかかるばかりでなく、印紙使用に対して厳しい監視がなされることから、中小企業だけでなく大企業からも強い反発が生じたのである²⁰⁾。もう一つの、おそらく重要な理由は、取引高税によって所得課税のための所得が税務当局によって完全に把握されてしまうのではないかという不安を納税者が抱いたことであろう²¹⁾。取引高税は所得捕捉手段であるという認識は一般的なもので、特に印紙納付制度がその不安を決定的にしたと言われている。このような状況を受けて、昭和24年当初の税制改革では取引高税の廃止が政治問題になったが、ドッジ・ラインによる超均衡予算編成の方針から廃止の方向は消え、印紙納付から現金納付への変更、免税点の設定及び非課税範囲の拡大という修正によって業界から大規模な反対を受けた取引高税の維持が図られていたのである。このような取引高税の廃止要求という政治的圧力を受ける中で、付加価値税勧告がなされていたのである。

売上税の一種であると主張された第三の原因は、シャープ勧告自体の記述の問題である。具体的には取引高税についての勧告の箇所において、取引高税と比較して付加価値税や小売売上税の方が優位であると述べられていることである²²⁾。ここで注意すべきは、第一次勧告後の税制改革法案において、業界からの反対を受けた取引高税を廃止して、地方税として付加価値税が導入されようとしていたからといって、付加価値税が取引高税の代替であったわけではないということである²³⁾。事実、シャープ勧告において取引高税の廃止は最も低い優先順位に格付けされていて、付加価値税の導入に伴って廃止

するものとは考えられていなかった。つまり、現実には取引高税の廃止が最優先されたとはいえ、それはシャープの意図ではなく、日本側の取引高税の廃止要求に対して、総司令部が政治的配慮をしたことから結果的に優先されたにすぎないのである²⁴⁾。

そして売上税の一種であると主張された原因の最後に、既にアメリカの多くの州において小売売上税が制度として導入され、州財政に寄与していたことがあげられる。この点に関連して、付加価値税勧告の形成過程を、「シャープが付加価値税と小売売上税とを比較して、付加価値税が望ましいと考えた。」とする見解が一般的に受け入れられてきた²⁵⁾。このような見解の論拠の一つに、シャープ第一次勧告に基づく付加価値税が、今日の付加価値税の考え方によれば消費型の付加価値に対する課税に分類されるということがある²⁶⁾。この分類によれば、小売売上税と一次勧告の付加価値税は理論的には同じ結果をもたらすため、小売売上税との比較は説得力があるように思える。しかし、シャープ自身が述べているように、勧告当時に消費型や所得型といった付加価値の分類はまだ確立していなかったのである²⁷⁾。そもそもシャープは事業税の課税標準を拡大する観点から付加価値税の勧告をおこなったのであって、小売売上税との比較を行ったわけではないのである。この点に関して次に見てみることにする。

4. 応益原則に基づく

企業課税としての付加価値税

アメリカにおける付加価値税の議論展開を検討すれば、シャープは付加価値税を企業課税として想定したことは明らかであると結論づけてもよいかもしれない²⁸⁾。これに対して、第一次

勧告において「事業税は半ば直接税であり、半ば間接税と²⁹⁾」して転嫁の可能性をほのめかしているため、その性格が不明確であるともいえる。しかしこれは、「事業収益に課せられる数種の税が、現在の税法下にあるように過重となる場合には、収益税の一部は、価格を引上げてこれを消費者に転嫁させることになり勝ち³⁰⁾」であったからである。したがって、シャープは事業税が直接税であり転嫁しないという建前は、「純所得の上に全税制の重課が累積してあまりに過酷にならない限り受け入れられる³¹⁾」と考えたのである。そして、その純所得の重課を避ける手段として付加価値税の勧告をおこなったのであるから、この付加価値税を企業に対する直接的に考えていたことがわかるのである。さらに、そのことを立証する有力な資料がここに存在する。シャープ関連資料によると、シャープ自身は付加価値税勧告の作成過程について以下のように述べている³²⁾。

「純利潤・所得に対する課税をあまり高くしない方法はないかと悩み、最初に考えたのは企業に払う利子を否認することであった。しかし、これは以前にアメリカ財務省とも話し合ったことがあるが、いろいろ困難な点がある。第二に、補完経費も一緒に否認したらどうかということで、一般に賃金その他の要素支払い (factor payment) を否認して、外の企業からの仕入だけを差引くことを翌日思い付いた。」

このように、シャープは国税での法人税・個人所得税に加えて、地方で事業活動を行っている者に対しても純益を課税標準にした課税をおこなうことに配慮し、事業税の課税標準を拡大する観点から、生産要素費用を加えることによって付加価値税の勧告に至っていることがわかる。そして、その課税根拠は応益原則に基づい

ているが、これは企業が政府・自治体の行政サービスを受けることから得られる超過利潤に対して課税するという観点に立っている。これらの観点は、1930年代にシャープやNTAの法人課税委員会が望ましい企業課税の体系の中で、課税標準を拡大するプロセスとして既に示されていたものを、日本において具体化したものであるとも言えよう³³⁾。つまり、付加価値税は企業に対する課税標準を拡大した直接税として構想されたものだったのである。したがって、ここには小売売上税の入り込む余地はほとんど存在していないものと思われる。

5. 課税標準から見た法人税との関連

これまでシャープ事業税勧告に関するシャープの意図を探り、その性格は企業課税としての直接税であるという様々な根拠を述べてきた。また、先に1930年代のアメリカにおける付加価値税は、二つのアプローチがあることを述べ、社会保障税に関しての検討を行った。本節の最後に、もう一方のアプローチである法人税改革の観点と付加価値税の関連、特に課税標準の観点から法人税との関連を見てみたい。

ニューディール期のアメリカで法人税に関して問題となっていたことは、個人所得税との関連の問題を除けば、証券市場に影響を与える資金調達の見点や産業組織形態に関する見点等であった³⁴⁾。

まず、法人税の資金調達に関する問題とは、自己資本 (新株発行) と負債 (社債発行・借入) による資金調達に関する非中立性という問題である。具体的には、株式保有による支払配当は課税後の利潤から配当されるにもかかわらず、社債発行や借入金による支払利子は税引き前利潤の算定においてすでに控除されるため、

企業の資金調達の見点からすると、負債（社債発行・借入）による資金調達の方が新株発行による資金調達より資本コストが低いというものである。この非中立性を解消するため、支払利子の損金不算入などが議論された。

次に、法人税の産業組織形態に関する問題とは、資本集約産業と労働集約産業との間の問題である。法人税の課税標準は利潤のみを課税標準にしているため、労働集約産業に有利であるというものである。具体的には、支払賃金・給料が多い労働集約産業は、支払賃金・給料を増加することで利潤を圧縮し税負担を回避するという問題である。

ここで、付加価値税の課税標準の構成要素を考えると、支払賃金、利潤、支払利子の合計である。まず、支払利子の損金不算入は、新株発行と負債（社債発行・負債）の資金調達に関する中立性というアメリカにおける法人税の議論を踏襲している。そして、支払利息と支払賃金を課税標準に入れることで、資本集約産業に対しても、労働集約産業に対しても中立になるように配慮している。つまり、シャープは企業の組織形態または資金調達に関して経済的に中立になる企業課税として事業税（付加価値税）を想定していたのである。

以上のような見点から、シャープのNTAにおける発言をもう一度読むと、法人税の議論を踏襲していることがわかるであろう。

「付加価値税は最も経済的に中立的な企業課税である。第一に、利潤課税と違って労働節約的機械の使用を差別しない。第二に、社会保障税と違って労働に対して資本の使用を優遇しない。第三に、取引高税や総収入税と違って大規模な垂直統合企業を優遇しない³⁵⁾。」

とはいえ、法人税の課税標準に支払利子を算

入することは、アメリカでも多くの議論を呼んでいた。もちろんシャープはこれを考慮しながら支払利子を課税標準に算入したのであるが、この点に関しては第3節で検討する。

Ⅱ. 企業会計を通じたアメリカ財務省租税研究部報告書と事業税勧告との関連

前節においてシャープ勧告における事業税の性格に関する意図等を検討してきた。本節では、企業会計の側面からシャープの考えがいかに出てきたかを探ってみたい。

シャープ事業税勧告と企業会計との関連を見るに当たって、第3節に見る『補足説明』における事項は重要性があると思われる。にもかかわらず、正面から取り上げられることは少なかった。なぜなら、どのような背景から補足説明における論証がおこなわれたかが明確でなかったからである。そこで注目すべきは、1941年におけるアメリカ財務省租税研究部報告書と補足説明との企業会計を通じた関連である。財務省租税研究部はルーズベルト政権期の1938年設置された。その人員構成は専門委員、専門職そしてスタッフであった。シャープ勧告に関係したシャープは顧問として、またビックリーは専任エコノミストとして参加していた。補足説明はシャープ・ビックリーの連名である。そこで、企業会計に関する両者の関連を見るために租税研究部報告書における企業会計に関する部分を取り上げてみたい³⁶⁾。

1. 4つの方法の検討

財務省租税研究部報告書は、課税標準算定に関して4つの方法をあげて検討している。【表1】から【表4】は、売上総利益までの略式損

【表1】企業会計による加算法的な付加価値の算定

<第一期>	数量	価格	金額
1. 売上	1,000	12	12,000
2. 売上原価			
a 給料・賃金・利子	1,000	5	5,000
b 原料・減価償却費	1,000	5	5,000
3. 期末棚卸資産			
a 給料・賃金・利子	200	5	1,000
b 原料・減価償却費	200	5	1,000
4. 売上利益 (1-2)			2,000
5. 課税標準 (2a+4)			7,000
6. 売上に占める課税標準			58.30%
<第二期>	数量	価格	金額
1. 売上	1,000	12	12,000
2. 売上原価			
(1). 期首棚卸資産			
a 給料・賃金・利子	200	5	1,000
b 原料・減価償却費	200	5	1,000
(2). 当期製造原価			
a 給料・賃金・利子	800	5	4,000
b 原料・減価償却費	800	5	4,000
3. 売上利益 (1-2)			2,000
4. 課税標準 $ 2(1)a+2(2)a+3 $			7,000
5. 売上に占める課税標準			58.30%

【表2】簡便な加算法による付加価値の算定

<第一期>	数量	価格	金額
1. 売上	1,000	12	12,000
2. 売上原価			
a 給料・賃金・利子	1,000	5	5,000
b 原料・減価償却費	1,000	5	5,000
3. 期末棚卸資産			
a 給料・賃金・利子	200	5	1,000
b 原料・減価償却費	200	5	1,000
4. 売上利益 (1-2)			2,000
5. 課税標準 (2a+3a+4)			8,000
6. 売上に占める課税標準			66.70%
<第二期>	数量	価格	金額
1. 売上	1,000	12	12,000
2. 売上原価			
(1). 期首棚卸資産			
a 給料・賃金・利子	200	5	1,000
b 原料・減価償却費	200	5	1,000
(2). 当期製造原価			
a 給料・賃金・利子	800	5	4,000
b 原料・減価償却費	800	5	4,000
3. 売上利益 (1-2)			2,000
4. 課税標準 $ 2(2)a+3 $			6,000
5. 売上に占める課税標準			50.00%

(出所) Division of Tax Research, Treasury Department, *Federal Tax on Net Value-Added*, 1941より筆者作成。

益計算書を用いて、4つの付加価値の算定方法を示している。ただし、企業会計の観点から、注意を要する点が存在している。第一に、通常、支払利子は財務活動から生じる費用であり、営業活動から生じる棚卸資産の費用とは区別する必要があることから、棚卸資産の原価には算入されない³⁷⁾。しかし、ここでは、棚卸資産に支

払利子を算入する方法を採っている点である。第二に、製造活動に関連しない支払給料は収益と個別的対応関係になく、むしろ期間的対応関係にあるとされるため、棚卸資産に算入されず、損益計算書において一般管理費として期間費用とされる。しかし、ここでは単純化のため、一般管理費に算入される給料などは考慮されてい

【表3】経済学的方法による加算法的な付加価値の算定

<第一期>		数量	価格	金額
1. 売上		1,000	12	12,000
2. 売上原価				
a 給料・賃金・利子	1,000	5		5,000
b 原料・減価償却費	1,000	5		5,000
3. 期末棚卸資産評価額 (市場価値)	200	12		2,400
4. 期末棚卸資産				
a 給料・賃金・利子	200	5		1,000
b 原料・減価償却費	200	5		1,000
5. 売上+棚卸資産の市場価値 (1+3)				14,400
6. 売上利益+棚卸資産利益 $\{ (1+3) - (2+4) \}$				2,400
7. 課税標準 (2a+4a+6)				8,400
8. 売上に占める課税標準				70.00%
<第二期>		数量	価格	金額
1. 売上		1,000	12	12,000
2. 売上原価				
(1) 期首棚卸資産評価額 (前期末市場価値)	200	12		2,400
(2) 当期製品製造原価				
a 給料・賃金・利子	800	5		4,000
b 原料・減価償却費	800	5		4,000
3. 売上利益 (1-2)				1,600
4. 課税標準 $\{ 2(2)a+3 \}$				5,600
5. 売上に占める課税標準				46.70%

【表1～表3】の両期における仮定

1. 売上単価	12
2. 単位原価	
a 賃金・給料・利子	5
b 原料・減価償却費	5

(出所) Division of Tax Research, Treasury Department, *Federal Tax on Net Value-Added*, 1941.より筆者作成。

ない点である。

アメリカ財務省租税研究部では、付加価値税を売上税としてではなく付加価値を課税標準とする企業課税と考え、付加価値の算定に際しても法人税の課税標準の算定方式に従い、全て共通して、加算法的な算定方式を想定していた。具体的には、付加価値を利潤と支払給料・支払賃金・支払利子部分の合計という視点に立ち、まず、売上総利益を算定し、つぎに、支払給料・支払賃金・支払利子を加えるという方法である。一方、その相違点は、当期に企業会計上費用となった支払賃金・給料・利子のうち、どの部分を課税標準に算入するかという点である。

第一の方法【表1】は、期末棚卸資産に含まれる支払賃金・支払給料・支払利子を課税標準から除き、期首棚卸資産に含まれる支払賃金・支払給料・支払利子を課税標準に算入する方法

である。この方法は、企業会計原則にある費用収益対応の原則に従った課税標準の算定方法と言える。すなわち、企業会計においては、売上総利益までの費用収益の対応は個別的対応が望ましいとされ、売上総利益算定後の費用収益対応は期間的対応が望ましいとされる。したがって、売上という主要な営業活動による収益が計上されたときに、その収益に対応して、費用すなわち売上原価が個別的に対応して計上されるのである。ただし、そのためには管理された帳簿組織が必要となる。

第二の方法【表2】は、今日一般的に言われる加算法と同じ方法、すなわち、当期支払の支払給料・支払賃金・支払利子の全てを課税標準に算入する方法である。この方法は、厳密に言えば企業会計における費用収益対応の原則に沿ったものとはいえない。これについて報告書は

【表4】企業会計に厳格な加算法的な付加価値の算定

<第一期>	数量	価格	金額
1. 売上	1,000	12	12,000
2. 売上原価			
a 給料・賃金・利子	1,000	5	5,000
b 原料・減価償却費	1,000	5	5,000
3. 期末棚卸資産			
a 給料・賃金・利子	200	5	1,000
b 原料・減価償却費	200	5	1,000
4. 期末棚卸資産評価額（市場価値）			
a 給料・賃金・利子	200	4	800
b 原料・減価償却費	200	4	800
5. 棚卸資産調整（借方）	200	2	400
6. 売上利益（1－2）			2,000
7. 評価損			400
8. 課税標準（2a+6－7）			6,600
9. 売上に占める課税標準			55.00%
<第二期>	数量	価格	金額
1. 売上	1,000	8	8,000
2. 売上原価			
(1) 期首棚卸資産評価額（前期末市場価値）			
a 給料・賃金・利子	200	4	800
b 原料・減価償却費	200	4	800
(2) 当期製造原価			
a 給料・賃金・利子	800	3.33	2,664
b 原料・減価償却費	800	3.33	2,664
3. 期首棚卸資産（保存された帳簿価額）			
a 給料・賃金・利子	200	5	1,000
b 原料・減価償却費	200	5	1,000
4. 売上利益（1－2）			1,072
5. 課税標準 $\{2(2)a+3a+4\}$			4,736
6. 売上に占める課税標準			59.20%

【表4】の両期における仮定

	第一期	第二期
1. 売上単価	12	8
2. 単位原価		
a 賃金・給料・利子	5	3.33
b 原料・減価償却費	5	3.33

（出所）Division of Tax Research, Treasury Department, *Federal Tax on Net Value-Added*, 1941.より筆者作成。

【表1】より簡便な方法とし、さらに続けてその簡便さも「限定的」とであると規定している。というのも、売上総利益を算定するにあたり、売上原価の算定をしなければならぬからである。売上原価の算定をおこなって売上総利益の算定するのは全ての方法に共通であるが、この簡便さに関する限定性の指摘は、シャープ事業税勧告を見る際に注目に値する。

第三の方法【表3】は、当期支払の支払給料・支払賃金・支払利子の全てを課税標準に算入する方法は第二の方法と同じである。しかし、課税標準の一項目である利潤の算定に際し、第

二の方法に加えて、特殊な考え方を採用している。具体的には、保有している期末棚卸資産の市場売却価値を算定し、期末棚卸資産を売却した場合に得ることの出来る利益を課税標準に算入する方法である。この方法を租税研究部報告書では経済学的方法としている。しかし、収益の認識に関して実現主義を採用している企業会計の観点からすると、これは発生主義による未実現利益の計上であって、とうてい認められるものではないのである。

第四の方法【表4】は、支払賃金・支払給料・支払利子の課税標準への算入方式は基本的

に第一の方法と同じである。しかし、課税標準の一項目である利益の算定に際して、第一の方法に加えて、期末棚卸資産に関して低価評価損を認識し、売上総利益算定の際に控除する方法を採用している。この方法は、当時採用されている企業会計の原則に厳密に従った方法である。切り放し低価法を採用した場合も、当期（第一期）に切り下げられた期末棚卸資産の帳簿価格（4 a,b）が次期（第二期）の期首棚卸資産の帳簿価格（2（1）a,b）となるから、次期の売上原価の算定については当該帳簿価格が用いられる。したがって次期利益の算定については問題はない。しかし、次期（第二期）の課税標準算定の際、支払賃金・給料・利子についても当期（第一期）に切り下げられた帳簿価格（つまり第二期の2（1）a）を用いると、当期支払の賃金・給料・利子で次期売上原価に含まれない支払賃金・給料・利子が、次期の課税に標準算入されないことになる。これは課税回避につながる恐れがある。したがって、切り放し低価法を採用した場合、棚卸資産に含まれる支払賃金・給料・利子に関してはさらに別の帳簿が必要になる（第二期の3 a,b）。仮に複雑性を回避するために切り放し低価法を採用しなければ、【表1】と同じになる。

以上の4つの方法を整理すると以下のようになる。まず、厳密に企業会計による方法を採用するならば、第四の方法が採用される。しかし、第四の方法をとるためには、複雑な帳簿が必要となる。この複雑性をやや簡素化する方法が採られるならば、低価法を採用しない第一の方法が採用される。しかし、第一の方法にしても、複雑な帳簿の数が少なくなるだけで、依然として複雑な帳簿が必要となる点は同じである。更に複雑な帳簿の数を少なくするためには、第二の

方法が採用されることになる。ただしこの場合であっても簡便性は限定的である。つまり、租税研究部報告書の中で企業会計にしたがったもっとも厳密な方法をあげるならばそれは第四の方法で、最も簡素な方法は第二の方法となる。しかし先に述べたように第二の方法でさえ、租税研究部報告書では「限定的」な簡素さと評価していることには注意を要する。

2. 財務省租税研究部の結論

財務省租税研究部は、企業会計にしたがって厳密に課税標準を算定することを優先した。この観点から採用されるのは、第四の方法となる。具体的には、企業会計に従った所得概念に基づき、期末棚卸資産を生産するために支出された賃金や利子は、売上原価になるまで付加価値税の課税標準に含ませるべきでないと考えるのである。したがって、当期に支出した支払賃金で製造原価に算入されるものであっても、期末棚卸資産となる部分については課税標準から除外する必要がある、前期に支出した支払賃金であっても当期の課税標準に算入する必要があるとするのである³⁸⁾。このようなことを十分におこなうためには、帳簿を作成して、さらに棚卸資産に含まれている支払賃金と減価償却費等とを区別して原価の計算をする必要があった。加えて、棚卸資産低価評価損の計上のために棚卸資産評価をおこなう場合、低価法採用以後の帳簿とともに、低価法採用以前の帳簿の保存も必要になるという厄介な問題も生じるのである³⁹⁾。

したがって、報告書は企業会計に基づいて付加価値を算定しようとした場合、かえってその計算が複雑になるという扱いをしている。しかもその算定のためには十分な帳簿組織⁴⁰⁾が必要だったのである。このことは、シャープ勧告の

付加価値税において、企業会計を生かした加算法的な算定方法によらず、仕入高控除法をもって付加価値を算定しようとしたシャウプの意図を明確にするものである。シャウプはこのような租税研究部での経験を生かして、日本税制勧告書において「棚卸資産勘定も不要である」、「減価償却などする必要がない」と述べた事が容易に推測できる。つまり、簡便性を追求し、「限定的」な簡素さからも解放されるためには、売上原価を算定して売上総利益を求める方法すら採用しない方がよいのである。

Ⅲ. 企業会計を通じた補足説明と事業税勧告との関連

付加価値税に関する注目すべき資料として、第一次勧告から第二次勧告までの間の昭和24(1949)年11月に、シャウプ博士から総司令部経済科学局(EES)歳入課課長であるモス氏宛の書簡がある。その書簡の内容は、シャウプ・ビックリー両博士連名の『Supplementary Note on the Value-Added Tax.』であった。そして、モスは立法の参考としてその写しを日本政府に渡していたという⁴¹⁾。しかし、この『補足説明』は第一次勧告や第二次勧告とは違い、新聞には未発表であった⁴²⁾。本節では、前節で見た財務省租税研究部報告書を視野に入れつつ、企業会計の観点からこの『補足説明』を見ることで、シャウプ勧告の意図を更に深めて検討したい。

1. 二つの変容の意味

第一次勧告において、付加価値を算定する際に「減価償却などする必要がない」とし、さらに「棚卸資産勘定も不要」としていた。この点に関してシャウプは『補足説明』において「二つの変容」とであると述べている。このことから、

シャウプは理論的・原則的にはこれらの計算をおこなうことの必要性を認めていたものと思われる。事実、財務省租税研究部報告書ではこれらの計算は考慮されていた。では、これらの変容をおこなったシャウプの意図はどこにあったのであろうか。

第一に、棚卸資産の管理をおこなわないとしているシャウプの意図は、前節で見たアメリカでの経験、すなわち、付加価値の算定の際に棚卸資産の評価や増減を管理するためには、複雑な帳簿組織が必要になると導かれた結論が生かされているものと思われる。ここには、複雑な帳簿組織に基づかなければならない煩雑さをなくしながら税額の計算を簡易化し、「国税の賦課徴収の方法の結果に依存しない」ようにすることで、地方分権主義を徹底するというシャウプの意図があったのである。

第二に、減価償却費の計上をおこなわずに、資本財の一括控除をおこなうとしているシャウプの意図として、第一次勧告の「付加価値税は、資本なかんづく労働節約的機械の形における資本の使用に対して不利な差別待遇をしないと言いう経済的利点をもっている。・・(中略)・・日本では、現在工場および設備の近代化が急務であるから、このことは、重要な点である⁴³⁾」という一節を根拠に、税制面から資本の蓄積を促進しようとする勧告の意図が明白に表現されているという見解が受け入れられてきた⁴⁴⁾。

しかし、この点については前述のシャウプ自身の発言をよく検討する必要がある。

「最初に考えたのは企業に払う利子を否認することであった。しかし、これは以前にアメリカ財務省とも話し合ったことがあるが、いろいろ困難な点がある。」

シャウプ自身が述べているように、所得課税

の課税標準を拡大する過程において支払利子の課税標準への算入は財務省においても問題となっていた。その内容は、リチャード・グードも検討しているように、負債（社債発行・借入）に依存した資金調達をおこなっている企業は、支払利子が課税標準に算入されると流動資本が不足してしまい、結果的に倒産に追い込まれるということであった⁴⁵⁾。これについてシャウプは『補足説明』で次のように述べている。

「新生産設備を仕入れる時屢々生ずる流動資本の不足を救うため・・・（中略）・・・資本財購入費用は、減価償却の形をとって数年にわたって控除するよりも支払時に一時にこれを控除すべきである。」

このことからわかるように、シャウプは支払利子の課税標準算入に伴って生産設備の購入時に生じる恐れのある「流動資本の不足」に配慮しているのであって、必ずしも資本蓄積を促進することを意図していたわけではないと思われる⁴⁶⁾。戦時期のアメリカにおいても、付加価値税は資本蓄積を促進させるための租税として考慮されていなかった。さらに、第1節で見たように、シャウプは「資本の使用を優遇しない」として社会保障税の欠点である機械使用の促進効果を付加価値税導入によって防止するという視点も持ち合わせていた。つまり、第一次勧告において「利益の計算には、何ら減価償却などする必要はないのである⁴⁷⁾」として資本財の一括控除を示した意図は、資本財の一括控除によって資本蓄積促進を強調するためではなく、「流動資本の不足」に配慮して資本蓄積を阻害しないようにすることにあったのである⁴⁸⁾。そして、そのことが付加価値の算定方法として加算法ではなく控除法を推奨することにもつながったのである。

2. 算定方法の指摘⁴⁹⁾

補足説明においてシャウプは付加価値の算定方法について、二つの方法を述べている。第一の方法は、今日の仕入高控除法である。第二の方法は、仕入高控除法によって算定された付加価値と同額になるような特殊な加算法である。そして、第一の方法（仕入高控除法）は通常、第二の方法（加算法）に比べて簡易な方法であると述べて仕入高控除法を推奨している。その理由は、加算法では控除法の結果に一致させるために、通常と異なった方法で利益の算定をしなければならないからである。シャウプは以下のような数値例を挙げてこれを説明している。

「期首に、ある会社の棚卸資産が100ドル、固定資産（工場及び設備）の帳簿価格が1000ドルとしよう。この場合、その期中に会社は商品及びサービスを給付して売上700ドルを得、保有有価証券に関して配当を50ドル受け取り、原料及び消耗品を150ドル仕入れ、給料を300ドル支払った。しかし、その150ドルと300ドルの支払のうち、それぞれ120ドルと250ドルが棚卸資産に算入されたとすれば、その残余、すなわち30ドル及び50ドルが経費として費消された部分となる。更に700ドルの売上高を生じるために380ドルの棚卸資産が費消されたとすると、期末棚卸資産は90ドルである。なお、当期中の減価償却費が60ドル、工場及び設備に対する支出が80ドルである。また、土地・建物の賃貸料として地主に70ドル支払ったが、この地主は不動産を運用することを業としていないため付加価値税は課税されないものとする⁵⁰⁾。」

このような例示を読んで見ても、シャウプが問題にした論点は明確になりにくい。そこで、以上の例示にしたがって具体的に帳簿組織を作

成すると【図1】のようになり、損益計算書を
作成すると【表5】のようになる。

これによれば、シャープは棚卸資産に含まれる
賃金等の関係を考慮する必要がないように控
除法をとって「二つの変容」をおこなったこと
が一目瞭然となる。具体的には、売上700と資
本財購入費80および支払原料・消耗品購入費
150の3つを捉えるだけでよかったのである。仮
に、企業会計に基づいた第二の方法（加算法）
をおこなう場合、【表5】のような調整が必要
となる。このように加算法をとった場合に簡素
とならない原因は、すべて付加価値を算定する
場合の「二つの変容」、すなわち固定資産の減
価償却費の計算や棚卸資産の評価をしないよう
にすることから生じるものであった。つまり、

加算法を勧告しなかったのは、国税の徴収に依
存しないこと、算定方法を簡便にすることを重
視したためであって、控除法によって流通税的
要素を重視しようとしたわけではないのである。

これに対して先に見たアメリカ財務省租税研
究部報告書では、企業会計に厳密にしたがって
棚卸資産の増減やその評価をおこない、利潤に
支払賃金などを加えて加算法的に付加価値を算
定し、さらに、会計による実現概念を基礎にし
て期末棚卸資産に含まれる支払賃金部分を課税
標準から除き、期首棚卸資産に含まれる支払賃
金を課税標準算入することが推奨されていた。
したがって、当期に支出した支払賃金で製造原
価に算入されるものであっても、期末棚卸資産
となる部分については賃金として実現していな

図1 帳簿組織

		固定資産		減価償却費	
		首 1000		60	
		80		減価償却累計額	
				首 ?	
					60
原料・消耗品費		仕掛品		製品	
150	120	120	370	380	売上原価
	30				売上 700
支払賃金・給料	300	250			
	250				
	50				
現金		有価証券		支払利子	
首 ?	150	首 ?		5	受取配当
	300				50
700	80			支払賃貸料	
	70			70	
50	5				
末 ?					

注1：ここで棚卸資産とは仕掛品勘定と製品勘定を示す
注2：本来、工場分の減価償却費は製造原価に算入すべきであるが、シャープの例に従った。
注3：支払利子が表示されていないが、後の例から5ドルとした
(出所) Carl S.Shoup and William Vickrey, *Supplementary Note on the Value-Added Tax*, 1949.より筆者作成

表5 損益計算書と控除法・加算法

(仕入高控除法による付加価値の算定)	
売上高	700
他企業からの仕入高	
原料・消耗品購入費	- 150
資本財購入費	- 80
付加価値額	470

<損益計算書>		<調整項目>	
I 売上高	700	営業利益	110
II 売上原価		【1】 棚卸資産を加減	
期首棚卸資産	100	期末分：減算	-90
当期製品製造原価	370	期首分：加算	100
	470		
期末棚卸資産	90	【2】 資本財購入費用を控除	-80
売上総利益	320		
III 販売費及び一般管理費		【3】 減価償却費加算	60
消耗品費	30		
支払賃金・給料	50	付加価値計算上の営業利益	100
減価償却費	60		
支払賃貸料	70		
営業利益	110		
IV 営業外収益			
受取配当金	50	【4】 支払利子控除	-5
		付加価値計算上の純益	95
V 営業外費用			
支払利子	5		
営業外利益	105		

(加算法による付加価値の算定)	
支払賃金・給料	300
支払賃貸料	70
支払利子	5
付加価値計算上の純益	95
付加価値額	470

(出所) Carl S.Shoup and William Vickrey, *Supplementary Note on the Value-Added Tax.*, 1949.より筆者作成

い（売上原価になっていない）ため当期の支払賃金から除外する必要がある、前期に支出した支払賃金であっても当期に賃金として実現した（売上原価になった）と考えて当期の支払賃金として算入する必要があると考えていたのである。これを【図1】の帳簿組織を用いて説明すると、当期支払賃金300のうち期末製品棚卸高90に含まれる分を算定して当期支払賃金から控

除しなければならなかった。また、期首製品棚卸高100に含まれる前期支払賃金分を当期支払賃金として加える必要があったのである。仮に仕掛品勘定において期首仕掛品や期末仕掛品が存在していたら、そこに含まれる前期支払賃金分と当期支払賃金分についても考慮しなければならないというものであった。

ここで注目すべきことは、【補足説明】で説

明された控除法に一致する特殊な加算法から算定される付加価値額は、アメリカ租税研究部の加算法的な付加価値の算定方法でも、今日一般的に言われている加算法でも算定が困難なことである。今日の付加価値の分類から考えれば、加算法による付加価値の算定によると、所得型の付加価値が算定しやすいことになっている。しかし、『補足説明』における付加価値は消費型付加価値である。したがって、付加価値とその算定方法との適合性として分類すると、その算定方法は控除法が適合する⁵¹⁾。『補足説明』における特殊な加算法による付加価値の算定方法が示されたのは、勧告した控除法による消費型付加価値の額に一致させるためにすぎないことはシャープ自身も認めている。とはいえ、そもそも控除法による消費型付加価値の算定方法については、収入と支出をどのように認定するか等に関して様々な困難な問題が生じていた⁵²⁾。一方、控除法に一致させるために調整後の営業利益に賃金・給料・利子を加える特殊な加算法については、営業利益の調整が煩雑という点で日本の実務サイドの批判となっていた。この点は先に見た【表5】から明らかである。すなわち、調整前の営業利益算定は法人税のために既におこなわれるものであるから、むしろその営業利益を用いるのが簡便なのであり、これに棚卸資産の増減を加減し、資本財購入を控除し、減価償却費を加算するなどの調整をおこなうのはかえって煩雑なのである。つまり、シャープが最も簡便であると想定した控除法は、制度化する作業を進めるに当たって、むしろ複雑なものであると考えられていたし、その課税標準に一致させるための特殊な加算法も不評だったのである。後の第二次勧告で、今日所得型付加価値の算定のために適合すると分類される加算法の選

択適用が認められた。アメリカでは「限定的な簡素さ」と評価されたこの方法が、日本では控除法に一致させる特殊な加算法の複雑性を解消するために、実務的な要求のもとで選択適用されようとしていたのである。このような算定方式と課税標準の関係を付加価値税の発展史としてみれば⁵³⁾、日本における議論が付加価値税の理論的研究の端緒となったと評価することも可能であると思われる⁵⁴⁾。

従来の付加価値税勧告に関する見解には、付加価値の算定方法を基準にして、ともすればシャープ自身が流通税的側面を意図していたかのような指摘も存在していた⁵⁵⁾。確かに、このような見解は、付加価値に関する租税理論が発達した現在においては説得力があるように思える。しかし、付加価値の算定方法として今日流通税的と分類される控除法が勧告されたのは、流通税的性格を残すためではなく、「二つの変容」を伴った付加価値算定を容易にするためであった。そして、資本財購入の一括控除規定についても、今日的にはどうであれ、当時のシャープの意図としては資本蓄積を促進するために勧告した⁵⁶⁾のではなく、支払利子を課税標準に含めることによる「流動資本の不足」に配慮するためだったのである。

3. 付加価値税と

再評価・固定資産税との関連

ここで『補足説明』において記述がないが、重要な論点である付加価値税と固定資産税との関連について検討しておく。シャープ勧告の中では、法人税と資産再評価との有機的関連性が指摘されている。すなわち、資産再評価によって減価償却費が増大することから法人税は減少するかまたは全く負担しない側面がある一方で、

資産再評価によって再評価税・固定資産税の負担が増加する側面があるというものである。このメカニズムと同様の視点として、シャープ勧告における付加価値税と固定資産税との間に存在する自動制御機能が一般的に指摘されている⁵⁷⁾。その内容は、勧告にしたがった控除法による付加価値の算定が行われた場合、付加価値税を少なくしようとして大量の資本財を購入すると、固定資産税が重くなる。逆に固定資産税を軽減することを企図すれば、控除される資本財が少なくなるので付加価値税が重くなるというものであった。

たしかに、法人税と固定資産再評価との関連についてはシャープ勧告において意識した記述が存在する。しかし、この視点を付加価値税と固定資産税との有機的関連について適用して、シャープが付加価値税と固定資産税との有機的関連を持たせることを意図的に行っていたと評価することは困難である。この点に関して、武田隆夫教授とシャープは後に次のような問答を行っている⁵⁸⁾。

「(武田) シャープ勧告における付加価値税は他の税、例えば固定資産税等と有機的関連を有していると考えたか、どうか。

(シャープ) 先程答えたように、同一所得に対する三税の累積的效果を恐れたので、それを避けるために偶然に付加価値税となったのである。」

このように付加価値税と固定資産税は、当初から有機的関連を持たせるために勧告されたものではなく、結果的にそれぞれの勧告された租税が偶然有機的に関連したと考えたほうがよさそうである。事実、シャープは『補足説明』においても資本財の一括控除を行うことの根拠として付加価値税と固定資産税との有機的関連について触れることはなかった。したがって特に、

付加価値税と固定資産税の有機的関連を持たせることまで意図して、シャープが資本財の一括控除を勧告したということは困難である。やはり、資本財の一括控除の勧告は、補足説明にもあるように資本蓄積を阻害しないための措置であり、それ以上のものでも、それ以下のものでもなかったといえよう。そして、第一次勧告において付加価値税と固定資産税との有機的関連に関してシャープがそれほど考慮していなかったことは、日本において付加価値税と固定資産税との有機的関連が付加価値税の批判対象となり、付加価値税が導入されなかった原因の一つとなるのである。

IV. 政策担当者（総司令部、地方自治庁、大蔵省）の反応

これまで、シャープが当初想定した付加価値税勧告の意図に関して検討してきた。そこで、次に、このシャープ当初の意図がそれぞれの政策担当者によってどのように受け取られ、付加価値税立案過程で変容されてゆくかを見てみたい。

第一次勧告を受けた地方自治庁では、付加価値税は当時全く新しい概念であったため、付加価値の概念とその範囲を明確にすべく、9月15日に発表された第一次勧告書の記述を中心に内外の文献を漁っていた。さらに地方税審議会委員であり、シャープ使節団と直接接触のあった汐見三郎教授、井藤半彌教授などに教えを受け、制度化のための作業を続けていた⁵⁹⁾。

一方、総司令部歳入課の付加価値税の担当官はウイスコンシン大学助教授のブロンフェンブレンナーであった。彼は、第一次勧告に基づく改正税法立案の当初、地方自治庁に対し「付加価値税は、流通税とし・・・」という表現を法律の規定に明瞭に書き込み、もって本税の性格

を立法的に明確にすべきであると述べた⁶⁰⁾。

このような総司令部の指摘によって、地方自治庁は流通税の性格とみる考え方がシャープ博士あるいはその見解に従う人々の考え方であると受取ったようである⁶¹⁾。確かに、総司令部がシャープ使節団の活動と勧告作成に干渉しないようにしていたことは、シャープ勧告の性格を考えるとときに重要であるといえる⁶²⁾。しかし、シャープ自身は付加価値税を企業課税と想定していたのであって、総司令部歳入課のプロンフェンブレンナーのように流通税の性格を強調していたわけではない。この点は、シャープ自身の意図と総司令部の受取ったシャープの意図との間に既に乖離があったことを示している。このような乖離は、シャープの勧告作成が総司令部の影響からまったく独立していたからこそ生じたものであると言える。そして、意図せずしてシャープの意図とは乖離した総司令部の方針が、日本の立法過程にも影響していったのである⁶³⁾。

総司令部歳入課は、地方自治庁に対してシャープ勧告に忠実な立案作業を求めたが、部内の会議でも付加価値税は実施できないとする意見と、実施できるという意見が対立し、妥協が着かなかった。このような状況下においてモス歳入課長はシャープ博士に手紙で、付加価値税に実施中止を求めた。しかしシャープ博士は、昭和24（1949）年11月17日付けの書簡で付加価値税の来年度実施を再確認すべきだとの結論に達したと伝えてきた。そのため、総司令部歳入課は地方自治庁の付加価値税についての要望を全て真向から拒否せざるをえなかった⁶⁴⁾。

地方自治庁は年が明けた昭和25年2月から3月にかけて地方税に関する総司令部との折衝を続けていた。一方、大蔵省は、付加価値税と固定資産税の業界の評判がよくないことから、業

界の意見を受け入れることを要求していた。地方自治庁の財政部長であった荻田保氏はこのような当時の大蔵省の態度に関して、「自分たちのもの（昭和25年度予算案を示す：引用者注）は通ったので、業界におべっかして、是非言うことを聞いてやれという態度」であったと語っている⁶⁵⁾。これは、省庁間においても付加価値税に関して対立があったことを示している⁶⁶⁾。

むすびにかえて

本稿においては、現代企業税制改革、中でも法人事業税改革において回帰が叫ばれているシャープ法人事業税改革に関する論点を、勧告当初の意図に絞って検討し、シャープの政策意図に関する検証をおこなった。その際、一定の視点に立脚して、それを明確にすることを目的にしていた。そこで、それらの問題に関して若干の評価を与えて結びにかえることにしたい。

一つの視点は、アメリカにおける証券税制などの税制論議を批判的又は発展的に継承してシャープが日本に付加価値税を導入しようとした本来の意図を明らかにすることであった。従来のシャープ勧告の付加価値税自体に対するシャープの意図に関する評価として、取引高税との関係から売上税的ものを勧告しようとしていたかのように読み取れるものも存在していた⁶⁷⁾。しかし、これは従来のヨーロッパ型の付加価値税（取引高税から付加価値税へ）を比較基準にしたために起こったものである。比較基準をアメリカにとってシャープの意図を考えるとそのような側面は後退する。日本における付加価値税勧告は、むしろ企業課税の望ましい体系として「純益のみの課税標準を拡大して課税する」というアメリカの租税思想の影響をたぶんに受

けていたのである。支払利子の損金不算入は、新株発行や社債発行といった証券市場における資金調達に関する中立性という、アメリカにおける法人税の議論を踏襲している。また、支払賃金の課税標準算入も、アメリカにおいて導入されていた社会保障税の事業主負担を意識していた側面も見取れる。そして、支払利息と支払賃金を入れることで、資本集約産業に対しても、労働集約産業に対しても中立になるように配慮している。つまり、シャウプは企業の組織形態または資金調達に関して経済的に中立になる企業課税として事業税（付加価値税）を想定していたのである。

もう一つの視点は、従来あまり正面から取り上げられることのなかった、シャウプ・ビックリー両博士連名による『Supplementary Note on the Value-Added Tax.』、アメリカ財務省租税研究部における『Federal Tax on Net Value Added.』を基に、特に企業会計の観点から、事業税勧告を検証することであった。付加価値と算定方法との関係で言えば、第一次勧告では仕入高控除法による消費型付加価値の勧告であった。そして『補足説明』では、それに一致する特殊な加算法による消費型付加価値の算定法も示している。さらに本稿でふれることはなかったが、第二次勧告では所得型付加価値の算定となる加算法をも認めた。しかし、これには注意を要する。というのも、今日の付加価値の分類から企業課税であるか売上税的であるか、また資本蓄積促進であるか資本蓄積促進でないかを規定することはできないからである。この点に関してシャウプは後に以下のように述べている。

「シャウプ勧告の付加価値税は、所得型と消費型の混合である。当時は、両者の区別もなく、そうゆうちがいについては私自身もずっと後に

なって知った。二つの型についての問題意識はなかったので、勧告の付加価値税の性格は今から見ると多分にあいまいである。とくに要素費用と投資財の購入について混乱している⁶⁸⁾。」

このように、この所得型付加価値や消費型付加価値といった付加価値の形態は、シャウプ勧告時点では明確でなかったことをシャウプ自身が述べている⁶⁹⁾。つまり、1949年当時のシャウプ本来の意図と今日的に考えられる問題とは区別しなければならないのである。例えば、シャウプが最も簡便であると考えた控除法が、制度として日本の政策担当者が導入を考えたときには必ずしも簡便な方法とは言えないものであることが明確となった。また、勧告当時のシャウプの意図が資本蓄積促進になかったとしても、今日的な視点からは資本財一括控除による方法は資本蓄積促進に適合するということになる等である。

更に、若干ではあるがシャウプ本来の意図が政策担当者といかに乖離していたかについて見てみた。そこにおいて言えることは、多くの政策担当者が介在した時点でシャウプ本来の意図との乖離がますます生じてしまったということである。事業税勧告は、実現することなく廃止された。確かに、実現されなかった原因の重要な要素の一つとしてシャウプ本来の意図が政策担当者にとって曖昧に受け取られたことがあげられよう。その点に関して明らかにすることは本稿の目的の一つでもあった⁷⁰⁾。しかし、付加価値税勧告が葬り去られる要因はそれが全てではない。言い換えれば、シャウプの政策意図とその論理整合性のみでは、想定された前提条件と現実とのズレを過誤することになってしまうことには注意しなければならないのである。租税の課税構造を決定するのは論理整合性ではな

く、課税客体の存在形態によって形成される利害関係であり、それを政策主体がどのような政策意図に基づいて調整するかにかかっている⁷¹⁾。この点に関して言えることは、シャープは恒久的租税確立の一環として安定経済下を想定して付加価値税を勧告したが、当時の日本は社会的経済的危機に直面している経済状況であった。さらに、占領という特殊の権力状態の下では、政策主体である日本政府当局が、シャープ勧告の維持を一貫して主張する総司令部と変更を要求する日本の財界・労働界などの利害関係者との間に立って調整を行うことが困難だったということである。これを今日の法人事業税改革という視点から捉え直せば、法人事業税改革に関する意図は明確であるといえ、問題は政策担当者の調整能力にかかっているものと思われる。

注

- 1) 神野直彦『システム改革の政治経済学』岩波書店、1998年、神野直彦・金子勝編『地方に税源を』東洋経済新報社、1997年など
- 2) 税制調査会による昭和39年の「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」や昭和43年の「長期税制のあり方についての答申」などに見ることが出来る。
- 3) これに関しては「シャープ博士・サリイ教授講演等要旨」(大蔵省主税局長中橋敬次郎編『付加価値税・土地税制等をめぐる欧米税制の動向と背景』第8編所収)や「カール・シャープ教授を囲んで」(日本税務研究センター機関紙『税研』1989年1月所収)等を利用する。
- 4) Division of Tax Research, Treasury Department, *Federal Tax on Net Value Added*, 1941.
- 5) 前稿においては、シャープ勧告の理念は、アメリカ税制における租税議論を批判的ないし発展的に継承したものであるという視点に立って、過去の研究蓄積の不足しているアメリカでの付加価値税の展開を、当時の政治的社会的背景を見ながら概観しつつ、シャープ勧告との関連性が強い財務省租税研究部報告書について、その時代背景と租税研究部の政策意図を明らかにした。詳しくは、拙稿「シャープ勧告の附加価値税の源流—アメリカ財務省報告書の政策意図と現実」『地方税』地方財務協会1998年10月号。
- 6) シャープ勧告の概要はそれ以前の8月26日におけるシャープの記者会見で公表されている。
なお本稿で示す参照ページは『戦後地方行政史料 別巻—シャープ使節団日本税制報告書』1983を用いる
- 7) 「シャープ第一次勧告」143頁。
- 8) 「シャープ第一次勧告」143頁。
- 9) この点に関しては、拙稿「シャープ勧告の附加価値税の源流—アメリカ財務省租税研究部の政策意図と現実」『地方税』地方財務協会1998年10月号を参照されたい。
- 10) Division of Tax Research, Treasury Department, *Federal Tax on Net Value Added*, 1941. P.11.
- 11) 第一は、社会保障税の徴収は、大蔵省に委託し、同省はその徴収と賃金および給料に対する源泉徴収とを統合すること。第二は、まちまちな額を超える賃金は、課税の対象とならないという現行制度の代わりに単一の課税標準を全ての社会保障税に適用すること。(「シャープ第一次勧告」、128頁。)
- 12) Carl S. Shoup, *Tax Reform In Japan*, Proceedings of the 42nd National Tax Association, 1949. p. 412.
- 13) シャープ勧告では、「付加価値税は、資本なかならず労働節約的機械の形における資本の使用に対して不利な差別待遇をしないという、経済的利点を持っている」(第一次勧告、144頁)、「付加価値税は企業の垂直的結合を促進させるようなことはない」(第一次勧告、143頁)としている。
- 14) Committee on Taxation of The Twentieth Century Fund, *Facing the tax problems*, 1937. pp494~500.
- 15) 下条進一郎「社会保険税について」(『税経通信』1950年3月号所収、172~178頁。)
- 16) シャープの意図としては優遇ではなかったが、下請け制度などでシャープの想定以上の労働者への圧力となったといえるかもしれない。
- 17) 恒久的税制の確立からは、アメリカにおける社会保障税と付加価値税との関連の説明を盛り込む必要があったものと思われる。
- 18) 井藤半彌「日本付加価値税の回顧」一橋大学研究年報『経済学研究』I, 吉田震太郎「シャープ地方税制の成立」東北大学研究年報『経済学』第57号
- 19) 大蔵省財政史室編『昭和財政史8租税(2)税務行政』東洋経済新報社、1977. 429頁、宮島洋「間接税と付加価値税」(日本租税研究会編『シャープ勧告と我が国の税制』所収、266頁。)
- 20) 平田敬一郎・忠左市・泉美之松共編『昭和税制史の回顧と展望(下)』大蔵財務協会、1979. 234~238頁。
- 21) 大蔵省財政史室編『昭和財政史7租税(1)』東洋経済新報社、1977. 311~313頁。同『昭和財政史8租税(2)税務行政』、428頁。
- 22) これは、日本側の取引高税反対が税の基本的な性格・仕組および経済効果でなかったのに対し、二重課税を回避でき、さらに企業の垂直統合を促進しないという租税理論上の観点からのものである。
- 23) 佐藤進教授は「付加価値税は地方税であり、取引高税は国税であったから、取引高税廃止の財源になるという関連はなかったと見てよい」と述べておられる。(佐藤進『付加価値税論』税務経理協会、1973. 248~249頁。)
- 24) 大蔵省財政史室編『昭和財政史8租税(2)税務行政』東洋経済新報社、1977. 141~144頁。

- 25) このような見解に関する有力な論拠としてあげられるもののほとんどは、当時の地方自治庁財政課長であった奥野誠亮氏が昭和25年の秋にアメリカのコロンビア大学を訪れた際の以下の記述を基にしている。

「私 (奥野氏：引用者注) はシャウプ博士に対し、「アメリカでは小売に対する売上税が円滑に実行されているので、付加価値税を実行することは適当でないと思うがどうか」と質問したのであった。同博士は、これに対し、「日本でも最初は小売に対する売上税の実施を勧告しようと思った。しかし、日本では小売業はその規模が如何にも小さい。従って、アメリカのように、小売に対する売上税を設ければ、小さい業者にばかり納税させることになって適当ではない。そこで、卸売業者や製造業者からも、いいかえれば、寧ろ大きな業者に負担させる方がよいという意味で付加価値税を勧告した。日本でも百貨店や連鎖店が多くなり、小売店の規模が大きくなれば、小売に対する売上税をとればよい」と返答していた。」

この記述において、シャウプは小売売上税と付加価値税とを比較して述べているが、この質問は後述のように流通税の考え方に基いて付加価値税法の立案をおこなった政府当局の担当者が、小売売上税と付加価値税とを比較して質問しているものであることに注意を喚起しておくべきである。

- 26) 塩崎潤 監訳『シャウプ財政学(1)』有斐閣。1974. 371頁。
 27) 「シャウプ関連資料」。343頁。
 28) 詳しくは、拙稿「シャウプ勧告の付加価値税の源流—アメリカ財務省報告書の政策意図と現実」『地方税』地方財務協会1998年10月号参照。
 29) 「シャウプ第一次勧告」。7頁。
 30) 「シャウプ第一次勧告」。144頁。
 31) 「シャウプ第一次勧告」。142頁。
 32) 「シャウプ関連資料」308頁。
 33) 詳しくは、拙稿「シャウプ勧告の付加価値税の源流—アメリカ財務省報告書の政策意図と現実」『地方税』地方財務協会1998年10月号参照。
 34) その他1930年代のアメリカの法人税については、加藤栄一「ニュー・ディール財政の成果と限界(2)」『社会科学研究』第27巻。第3号、森恒夫「両大戦間のアメリカの租税政策」『甲南経済学論集』第15巻第4号、宮島洋「現代租税政策の形成過程」『証券研究』第33巻、渋谷博史「現代アメリカ連邦税制史」丸善、1997年などが参考になる。
 35) Carl S. Shoup, *Tax Reform In Japan*, Proceedings of the 42nd National Tax Association, 1949. p. 412.
 36) Division of Tax Research, Treasury Department, *Federal Tax on Net Value Added*, 1941. pp. 38~42.
 37) 連続意見書第三によれば、有形固定資産を自家建設によって取得した場合、当該建設に要する借入資本の利子で稼働前の期間に属するものに限り、これを取得原価に算入できる。
 38) この観点に従うものは四つの方法のうち、第一の方法と第二の方法である。
 39) したがって、第二の方法のみが取られるのである。
 40) 日本の小売店舗における帳簿状況についてのシャウプの

見解は、「シャウプ第一次勧告」118頁参照

- 41) 自治大学校『戦後自治史XⅢ』192頁。
 42) その内容は、企業研究会編『企業と税制改革』森山書店1950. に添付されている。
 43) 「シャウプ第一次勧告」144頁。
 44) 藤田武夫『現代日本地方財政史(上巻)』日本評論社。1976. 234頁。
 45) 塩崎潤 訳「R. グード原著 法人税」中央経済社。1959. 192~195頁。
 46) 佐藤進・宮島洋『戦後税制史』税務経理協会。1983.、佐藤進・伊東弘文『入門租税論』三嶺書房。1988. 224頁などでもシャウプ勧告が資本蓄積促進を目的とした勧告ではないとする立場に立っている。
 47) 「シャウプ第一次勧告」。143頁。
 48) 課税標準の算定を容易にすることも意図の一つである。
 49) 藤田武夫『現代日本地方財政史(上巻)』日本評論社。1976. 238~239頁。
 50) Carl S. Shoup and William Vickrey, *Supplementary Note on the Value-Added Tax*, 1949.
 51) この点に関しては、カール・S・シャウプ/世界銀行編(下条進一郎訳)『間接税で何が起るか』日本経済新聞社。1988. 40頁参照。
 52) たとえば、掛売上や掛仕入を収入、支出と考えるか否かなどである。自治大学校『戦後自治史XⅢ』。215~225頁。
 53) 付加価値税の発展史については、内山昭『大型間接税の経済学—付加価値税の批判的研究』大月書店1986年、第一編が参考になる。
 54) その後、1953年にミシガン州で、1954年にフランスで制度として付加価値税が導入された。このような制度が導入され、付加価値税が国際的論争の渦に巻き込まれる中で、付加価値概念に関する整理検討が世界で初めておこなわれた。それは、シャウプ勧告から5年経過した1955年のアメリカの全米租税協会(NTA)の年次総会においてであった。そして、それを類型化を初めておこなった人物は、他でもない、シャウプ勧告の付加価値税で中心的役割を果たしたシャウプ自身だったのである。(オークランドは、付加価値税の複数のタイプに最初に着目したのはシャウプであると指摘している。Oakland, W. H., *The Theory of the Value Added Tax; I, A Comparison of Tax Bases*, National Tax Journal, June 1967.)
 55) 井藤半彌『財政学研究』千倉書房。1950. 145頁。藤田武夫『現代日本地方財政史(上巻)』日本評論社。1976. 233頁。237頁、大蔵省財政史室編『昭和財政史8租税(2)税務行政』東洋経済新報社。1977. 111頁、高石末吉『覚書終戦財政始末 第19巻』大蔵省大臣官房資料統計管理官。1968. 820~821頁、鎌田要人「付加価値税の回顧と展望」(日本租税研究協会『租税30年の歩み』1979. 所収) 60頁など。
 56) 藤田武夫『現代日本地方財政史(上巻)』日本評論社。1976. 234頁。
 57) 林栄夫『戦後日本の租税構造』有斐閣。1985. 284頁、佐藤進『付加価値税論』税務経理協会。1973. 260頁、吉田震太郎「シャウプ地方税制の成立」東北大学研究年報『経済学』第57号。130~131. など

- 58) 「シャープ関連資料」343頁。
- 59) 鎌田要人『付加価値税の回顧と展望』（日本租税研究協会『租研30年の歩み』1979. 所収49頁）
- 60) 自治大学校『戦後自治史XⅢ』. 235～236頁。このような視点に立って彼の論文（*The Japanese Value-Added Sales Tax*, *National Tax Journal*, Dec. 1950. など）を読む必要がある。
- 61) 鎌田要人『付加価値税の回顧と展望』（日本租税研究協会『租研30年の歩み』1979. 所収60頁）
- 62) 大蔵省財政史室編『昭和財政史7 租税（1）』東洋経済新報社. 1977. 444～445頁。
- 63) 例えば、付加価値税を流通税とする第14次試案（『戦後自治史XⅢ』259頁）や消費価格に転嫁することはやむをえないという政府当局の発言（『戦後自治史XⅢ』292頁）などに見ることができる。
- 64) 自治大学校『戦後自治史XⅢ』238頁。
- 65) 自治大学校『戦後自治史XⅢ』263頁。
- 66) その背景には、シャープ勧告によって国税から地方税に税源が移譲されたことで、大蔵省の権限が縮小したことがあるものと思われる。
- 67) 例えば、高石末吉『覚書終戦財政始末 第19巻』大蔵省大蔵官房資料統計管理官. 820～821頁、大蔵省財政史室編『昭和財政史7 租税（2）』東洋経済新報社. 1977. 111頁など。
- 68) 「シャープ関連資料」343頁。シャープは同様の内容を、勧告後間もない1955年におけるNTAでの報告の際、「日本に提案された付加価値税は元来消費型付加価値税である。・・・更に議論を進めると既存企業に減価償却の控除が認められている。・・・したがっていわゆる所得型の選択であった。・・・一方でこの税の奇妙さのため、また一方で税負担の再配分に明白な変動を伴うために行われる有力な人々の反対のために、日本において付加価値税は実施されなかった」と述べている。（Carl S. Shoup, *Theory and background of Value-added tax*, *Proceedings of the 48th National Tax Association*, 1956.）。
- 69) したがって、シャープ勧告による日本の本格的な研究が、類型としての「付加価値の所得型と消費型」や算定方法として「加算法と控除法」といった付加価値税概念の整理検討の必要性を認識させたのである。つまり、付加価値税の本格的な理論的研究の端緒となったのは、アメリカでもヨーロッパでもなく、アメリカ租税理論と日本税制との融合がおこなわれた我が国日本であったと考えることもできるのである。
- 70) とはいえ、本稿においては、シャープ勧告と政策担当者間の想定乖離を示すのみで、更に立ち入った検証が十分であるとはいえない。この点に関する検討は別稿にゆずることとする。
- 71) 同様の指摘は、神野直彦「シャープ勧告の相続税・贈与税」（日本租税研究会編『シャープ勧告とわが国の税制』所収. 169頁。）
（東京大学大学院経済学研究科博士課程）