

特 集

税務が当面する内外の諸問題



社会会計における税金の取り扱い

河 野 正 男

河 野 正 男
横浜国立大学名誉教授・商学博士（一橋大学）
大分県出身
一橋大学大学院商学研究科博士後期課程単位取得
退学

キーワード

社会会計, SNA, 税金, 直接税, 間接税, 生産
に関する税, 生産物に関する税, 所得および財
産に関する税, 資本に関する税, 補助金

I はじめに

大学院で社会会計の研究に取り組んで以来50年以上経つ。この間、単著、編著および論文などで、企業会計の視点から社会会計の諸問題、代表的な例としては、社会会計と企業会計および監査の関連性、環境問題、公会計、ディスクロージャー、アカウンタビリティ等々の課題を取り上げてきた。

しかしながら、税金の問題あるいは税務会計は、個人的には、企業会計の中でも特殊な領域と考え、社会会計と関連付けて取り上げてこなかった。このため、黒澤清先生のゼミの大先輩であり、税務会計の第1人者の富岡幸雄先生からご著書の献本を頂いたにもかかわらず、社会会計の枠組みの中での税金および税務会計の問題への取り組みをしてこなかった。

最近、時間的余裕ができたことから、かつて

取り上げなかった課題について考察する中で、富岡先生より献本頂いたご著書を読む機会があり、その中の冒頭部分で税務会計は「租税負担の社会的配分関係を通じて、総合経済・国民経済とも関連をもった会計現象である。」⁽¹⁾なる一文に出会い、税金および税務会計が国民経済と密接な関係にあることに気づき、これまで、社会会計の視点から、税金および税務会計の問題を取り上げてこなかったことを改めて恥じた次第である。

付言すると、富岡先生は、上記の一文に関連した脚注の中で、財務会計を中心とする企業会計において、その発展に伴い管理会計の進展、さらには「新たな領域として「経済会計」(economic accounting) ないし「社会会計」(social accounting) さらには「税務会計」(tax accounting) を生成するに至っている。」と指摘し、税務会計のみならず社会会計への関心を持たれていることをうかがわせる記述をされていることを指摘しておきたい。

本稿では、社会会計と税金あるいは税務会計との関連の研究の手始めとして、各国の社会会計制度の根幹をなす国際連合などの国際機関が編集してきた国民経済計算体系 (A System of National Accounts, 通称 SNA) を中心に税金の取り扱いの変遷をたどることにしたい。

まずは、次節で、国際連合を中心にその他の国際機関もかかわった SNA に先立って、国際機関から発行された社会会計関連の文献を取り上げ、その中で税金の取り扱いを検討する。

II SNA に先立つ社会会計関連の報告書

国際連合から刊行される SNA に先立ち以下の 4 編の社会会計関連の報告書を取り上げる。

1. 国際連盟の『国民所得の測定と社会勘定構築』（統計方法の研究と報告第 7 号）

表題の報告書は 116 頁からなり、報告書の本文にあたる部分は 13 頁で、その内容は、報告書で使用されているアプローチの内容、社会勘定システムの有用性、作成される諸表のフレームワーク、国際比較の基準および推奨される勘定システムの利点などからなり、税金について特に取り上げるような箇所はない⁽²⁾。税金関連の内容の記述は、100 頁余りの付録「国民所得に関連する集計値の定義と測定」の部分に見られる⁽³⁾。この付録は、著名な社会会計研究者の Richard Stone が執筆している。付録は 9 章からなるが、税金関連の記述は第 2 章「社会勘定」、第 4 章「勘定システムの内容」および第 8 章「統計源泉と測定に関する実践上の問題」に見られるので、これらの 3 章を中心に検討することにしたい。そこでは、税金は直接税と間接税に大別して説明されているので、以下、この 2 種に分けて検討する。

第 2 章で、直接税と間接税の区別は、関連する価格に直接影響するものとそうでないものとを区別するためとされている⁽⁴⁾。いうまでもなく前者が直接税を、後者が間接税を示唆している。この区分の明確な線引きは実務上確定され得ないが、実践上の区分はほぼ慣行に合致すると指摘している。

(1) 直接税

第 2 章では、直接税の例として、所得税、累進付加税 (surtaxes) および超過利益税 (excess profits taxes) のような所得に課せられる税金ならびに相続税のような蓄積された財産に課せられる税金が挙げられている⁽⁵⁾。

第 4 章では、直接税の勘定記入について取り上げられているのでその内容の紹介は省くことにする。

第 8 章では、直接税の測定上の問題が取り上げられている。まず、社会会計で用いられる無数の統計情報の多くはそれぞれ行政上の諸要求に関連しており、不可避的に、このような情報の利用は多くの困難に直面しているとし、特に 3 種の困難を指摘している。すなわち、第 1 に、この種の情報は、まさにその性格上しばしば不完全であること、第 2 に、一連の情報がどの程度正確に定義されているかを知ることの困難さ、第 3 にデータに重大な偏向のリスクがあることなどである⁽⁶⁾。

さて、直接税の測定の実践上の問題であるが、直接税は、通常支払可能基準 (payable basis) に基づいている民間の勘定と支払基準 (payments basis) に基づいている政府の勘定の双方から獲得されうる。その差異は部分的には支払の滞納あるいは前払などによると考えられる。いずれの情報を使用するかは目的に依存するであろうとしている⁽⁷⁾。

(2) 間接税

第 2 章および第 4 章で、間接税の例として、関税および消費税、売上高税、事業免許料および自動車登録料、ある種の印税および地方税のような売上高から控除されるような費用となる税金が示されている⁽⁸⁾。なお、正式には税金と呼ばないが政府の多くの小収入は便宜的に間接税に入れられるとしていくつか例が挙げられている。政府機関は登録、監査および料金が関連コストをはるかに上回って課せられるような金額を強制する。その差額は間接税とされる。例えば、登録の場合、何らかのサービスが提供されるわけではない。そこで全額が間接税として処理することが推奨されている。また、国営の郵便および電話などの公益的サービスについて利益が発生した場合、これらの利益は間接税として処理することが示唆されている⁽⁹⁾。

(3) 補助金

間接税と並んで補助金を取り上げられている。マイナスの間接税というイメージである。補助金は直接企業に支払われることもあるが、政府が企業から財貨・サービスを高値で買い、安値で消費者に販売するときにも発生する。いずれにもせよ、補助金は、家計に関連する価格に影響することが本質的な特徴とされる¹⁰⁾。

間接税の測定上の問題は直接税の箇所では指摘したような多様な問題がある指摘にとどめたい。

2. OEEC の『国民勘定の単純体系』

本書では、税金関連の記述は第Ⅲ章「フローの性格」中に直接税、間接税および補助金なる項目で集約的に取り上げられている¹¹⁾。

(1) 直接税

まず、直接税は、所得または資本（資産＋請求権－債務）に課せられるもので、他方、間接税は、販売にあたり費用とされ、財貨およびサービスに課せられるものと定義されている¹²⁾。

本報告では、法人企業のみが法人税を支払うものと仮定し、法人所得税、超過利益税、未処分利益に関する所得税および資本税が例として挙げられている。

家計および民間非営利団体からの直接税関連の政府への支払いの例として、所得税、累積付加税、相続税および贈与税が挙げられている。さらに、種々の財産あるいはその利用に課せられる税金、例えば、自動車税、無線免許料、犬および銃免許料も含めることが勧められている¹³⁾。

(2) 間接税

間接税は企業によってのみ政府に支払われる。主たる例として、関税および消費税、地方税、娯楽税、売上高税、自動車その他の免許料およびある種の印紙税ならびにタバコおよびアルコール独占事業のような税金を支払わない国営の独占事業の利益などが挙げられている。なお、宝くじの当選金に関する税金および賭け事

の利得は移転収支として処理される¹⁴⁾。

(3) 補助金

補助金は対象となる企業について、ある種の財貨およびサービスを比較的低価格販売すること、あるいは比較的低コストの生産者との競争に直面している場合に生産を継続ないし増加させることを政府に可能にするための金額であるとされ、負の間接税（negative indirect taxes）とみられている。補助金は、生産者あるいは配送業者への直接的かつ一方的な移転の形態をとるか、あるいは政府の取引における購入価格と販売価格の差の形態があるとしている¹⁵⁾。

3. OEEC の『国民勘定の標準体系』

本書は、上記の『国民勘定の単純体系』の修正拡大版である¹⁶⁾。第Ⅳ章の第4節「国民所得」、第5節「経済内の経常移転」および第6節「海外との経常移転の受払」の箇所に税金関連の記述があるので、この部分に焦点を合わせて見ていくことにする。先に取り上げた『単純体系』と異なり、各節にまたがって直接税あるいは間接税などに関する記述があるので、直接税および間接税など、項目別にまとめることにした。

(1) 直接税

直接税は、所得あるいは資本（資産－負債）に定期的に課せられるものと定義されている。この税金は、法人企業および共同組織に対するもの、例えば法人税、超過利益税および未処分利益に関する所得税あるいは資本税に対するものからなる¹⁷⁾。

法人企業に対する直接税、特に所得税の場合、その記録に関わり困難が生ずる。すなわち、記録の基準を、売上日、査定日、需要日あるいは支払日などのどれにするかという問題である。原則として、支払税額を所得の獲得日とすることが妥当されている¹⁸⁾。

他方、家計が支払う直接税の例として、所得税、累積付加税が挙げられている。また、すべ

ての種類¹⁸の社会保障分担金も直接税とされる。さらに罰金のように家計から政府に日常的かつ強制的な支払も直接税として処理することが求められている。同種の企業の支払も同様な取り扱いとされる。

なお、家計の様々な耐久消費財の所有あるいはその利用に課せられる税金は間接税とされ、他方家計の消費支出とされる¹⁹。

(2) 間 接 税

企業に関して、間接税は、財貨およびサービスに課せられ、かつ企業の費用とされる税金で、その主要な内容は、関税および消費税、地方税、娯楽税、自動車その他免許料、ある種の印紙税、ならびにアルコールおよびタバコ独占事業のような国の独占事業の利益である。さらに、企業により支払われる賭け事に関する税金も間接税とされる。他方、宝くじや賭け事の当選金から家計が支払う税金は直接税とされる。不動産税は、原則として間接税とされる²⁰。前節で紹介したOEECの『単純体系』では異なる処理がされている。すなわち経常移転とされていた。

(3) 補 助 金

補助金は、資本移転の場合を除いて、政府から生産者に提供される贈与と定義される。この定義によれば、補助金は当該生産者のコストを低減させる傾向があり負の間接税とみなしている。そして補助金は、生産者あるいは配給業者への直接的かつ一方的移転の形態か、政府の取引における購入価格と販売価格の差の形態をとる可能性を指摘している²¹。

OEECは1958年に、1952年版の改定版を出している²²。税金関連については大きな変更はないので、本稿では、1958年版は取り上げないことにする。

Ⅲ SNAの検討

SNAは、1953年に初版が出された後、1960年、1964年、1969年、1993年、2008年および

2012年に改定版が出されている。これらのSNAのうち、1960年および1964年のSNAは1953年SNAの基本的内容に大きな変更を加えるものではなかったので、本稿では、まず、1953SNAを検討し、その後1969SNAおよび1993SNAを取り上げる。そして、わが国の『国民経済計算年報』が現在2008SNAに準拠している²³ので、2008SNAの検討をする。なお、2012年SNAの正式名称は『環境—経済会計システム (System of Environmental and Economic accounting 2012)』で、環境に関する記述が含まれており、その検討は別の機会に譲ることにしたい。

1 1953 SNA

国際連合は、結果として、既述したように、社会会計に関する一連の標準書となるSNAの初版を1953年に刊行した²³。その内容は、序文2頁および本文46頁全体で50頁弱の薄手の冊子で、ケインズ恒等式すなわち① $Y = C + I$ ② $Y = C + S$ ③ $I = S$ を基本とする6種の標準勘定と10種の標準表の解説、説明などからなる。刊行の目的は、序文で「一般に適用可能な国民所得統計と国民生産統計を報告する枠組を提供するために、標準的な国民会計システムを設定すること」にあるとしている。1953年SNAの内容から推して、前章で紹介したOEECの1952年版が参考にされたことは十分に考えられうる²⁴。

さて、1953SNAの税金関係の記述であるが、前章に倣って、直接税、間接税および補助金に類別してみていくことにしたい。

(1) 直 接 税

直接税の内容については次の2種に区分して取り上げられている。

① 法人に対する直接税

法人に対する直接税は、これらの事業体の所得、資本および正味価値に直接課せられるもので、例として法人所得税、超過利益税、

未処分利益あるいは資本ストックに課せられる税金が挙げられている。

② 家計および民間非営利団体に対する直接税

この種の直接税の例として、個人所得税、累進付加税の他、雇用やおよび被用者双方の社会保障分担金は被用者の報酬の一部と考えられるので、これらの分担金も含まれるとされている²⁵⁾。直接税は経常勘定に記録される²⁶⁾。記録時点は特に記していないが、1953SNAのルールの統一性の観点から、法人企業と同様と考えられる。

(2) 間 接 税

間接税は、企業の費用とされうる財貨およびサービスに対する税金および家計による財貨およびサービスの保有ないし利用に対する税金とされる。主要な例として、輸入税、輸出税および消費税、地方税、娯楽税、賭博税、売上高税、事業免許料、印紙税、自動車税、無線およびテレビジョンセットの利用に関する税金などが挙げられている。この他、タバコやアルコール独占体のような国家の独占体の利益も含められるべきであるとしている²⁷⁾。

(3) 補 助 金

補助金は、政府より生産者に支払われる経常的贈与からなり、生産者への直接的支払の形態をとるか、あるいは政府による購入価格と販売価格との差額の形態をとるかもしれないとしている²⁸⁾。補助金は、間接税と同様に法人企業の場合、経常勘定に記録される。

2. 1969SNA

1969SNAは、序文2頁および本文227頁からなり、1953SNAの4倍強の内容からなる。全体で10章からなり、補助金を含めて、税務関係の内容は、2, 3, 4, 6, 7および8章に分散して記述されている²⁹⁾。前節に倣い、これらの各章から、直接税、間接税および補助金に関する内容を選別して紹介することにした。

(1) 直 接 税

直接税については、企業に関する内容は少なく、家計の説明中で多く取り上げられているので本稿でもそのような取り扱いをすることにした。家計による経常移転としての政府への支払いは次に2種が挙げられている。

(a) その主要な目的は強制的ではあるが、有用である状況においてのみ強制される政府の政策の手段として役立つべきサービスに関する支払。

(b) 納税者に確認されるサービスの提供を含まず、かつ主として歳入を増加することが意図されている賦課に関する支払。

(a)の具体例として、パスポート料、運転免許料、免許料、空港利用税および裁判などの支払で、家計の所得・支出勘定に示される。

(b)の例として、自動車税、所得税、社会保障税が挙げられ、これらは直接税とされるとしている。ただし企業の場合は間接税として処理されることが示唆されている³⁰⁾。

以上の他、財貨の所有および利用に関して家計によって支払われる税金、例えば、上述された運転免許料などは直接税とされるとしている。とはいえ、ラジオやテレビ・セットに関して家計が支払う免許料は、政府が一般的な放送サービスを提供しているならば、直接税とはされない。このような状況下ではサービスの価格とされる。しかしながら、提供されたサービスが、性格において規制的存在であるならば、例えばパスポート料、空港利用税および運転免許料などについてはその支払いが義務的かつ不可避的であることから、強制的料金すなわち直接税として分類される³¹⁾。

(2) 間 接 税

間接税は、財貨・サービスの生産、販売、購入および利用の視点から生産者 (producers) に課せられる税金で、生産費に算入されるとしている。この税金としてよく知られている例と

して、輸入税、輸出税および消費税、娯楽税、賭博税、事業免許料および取引税（例えば、印紙税および不動産税）、さらに付加価値税、労働者の雇用および固定資産の使用に関する税金、政府部門を含めての生産者および民間非営利団体の自動車等に関する免許料、運転試験および免許関連の料金、パスポート料、空港利用料、生産者により支払われる裁判および同種の料金などが挙げられている³²⁾。

さらに、独占的状态にある公企業の営業余剰に関しては、原則的に、この余剰が永続的なものであるならば、企業の正常マージンを超える部分は間接税として処理されることが示唆されている³³⁾。

これらの税金中、間接税とするか財貨およびサービスの購入費（すなわち中間消費）とするかという境界問題が指摘されている。問題の税金として、上述された運転試験料および免許料、パスポート料、裁判関係経費および空港利用税などが挙げられている。いずれとするかの区分の基準として、これらのサービスに関連して、その主要な目的が政府の政策手段として役立つべきものであり、かつ強制的であるが有用である場合においてのみ、生産者より政府へのこれらの不可避的な支払は間接税とすることとしている³⁴⁾。

(3) 補助金

補助金は、民間企業が政府から受け取る経常勘定上のすべての贈与であると定義している。この贈与は民間企業の所得の増加を意味する。そこで、投資目的ならびに資本および稼働資産における破損、損害その他の損失の補填のための政府からの民間企業への移転は資本移転とされる³⁵⁾。なお、補助金は政府から民間企業に直接支払われる場合と、政府の購入価格と販売価格の差額の形態をとる場合があることが指摘されている³⁶⁾。

政府企業の場合、その営業損失が政府の補助金によってカバーされない場合は、企業の所得

からの負の引出（negative withdraws）とされるところとしている³⁷⁾。

4. 1993 SNA

1993SNAは、欧州委員会（EC）、国際通貨基金（IMF）、経済協力開発機構（OECD）、国際連合（UN）および世界銀行（WB）の5種の国際機関が編集したもので、本文711頁の他に記事その他を加えると750頁余の大冊子である。それなりの大冊であった1969SNAの3倍強の内容からなる。全体で21章からなり、補助金部分を含めて税務関係の内容は主として7章および8章に集中しているが、他に2、6、13、14、15、および20章にも散見される。

なお、1993SNAでは、先行の1953SNAおよび1969SNAと異なり、直接税および間接税という税の分類は、この種の用語が経済学分野で使用されなくなったとの理由を挙げ、使用しないことが明らかにされている³⁸⁾。その上で、以下で紹介されるように多様な税の種類について言及している。すなわち生産に関する税（taxes on production）、生産物に関する税（taxes on products）、所得および財産などに関する税（taxes on incomes and wealth）、その他の経常税（other current taxes）および資本に関する経常税（current taxes on capital）などである。さらに、従来のSNAでは取り上げられなかった税と料金、税と罰金・過料なども取り上げられている。

以下、これらの項目について順にみていくことにするが、その前に、1993SNAでは、税の定義をしているので、まずは、これを紹介しておきたい。すなわち、「税は、制度単位（institutional units）から政府単位（government units）になされる、現金あるいは現物からなる強制的かつ一方的な支払である。政府は個人あるいは集団としての他の単位に税で徴収された資金を使用するかもしれないが、政府が個別単位にその支払いに対する見返りを提供することがない

ために税は一方的支払とされる。』³⁹⁾このように定義された税は、以下のようなカテゴリーからなる。

(1) 生産に関する税

この税については次のように定義されている。すなわち「財貨およびサービスが生産、譲渡、販売、移転、あるいは当該生産者によるその他の処分がされる時、その財貨およびサービスに対して支払われるべき“生産物に関する税”である。なおこの税は、財貨が国境を越えて当該国の経済領域内に入るとき、あるいは非居住者単位から居住者単位にサービスの提供がされる時に支払われるべき輸入に関する税を含む」とされる。

この他、生産に関するその他の税として「生産で使用される土地、建物あるいはその他の資産の所有あるいは使用に関する税、あるいは使用する労働または従業員に支払われる報酬に関する税から主として構成される」ことが指摘されている⁴⁰⁾。

(2) 生産物に関する税

この税については上記の生産に関する税に含まれているのであるが、大事な税であるために次のように別個に定義されている。すなわち、「1生産物に関する税は、ある財貨またはサービス1単位当たりに支払われるべき税である。この税は、ある財貨またはサービスの量1単位当たりの特定の金額であるか、あるいは取引された財貨あるいはサービスの価値あるいは単位当たりにつき特定された価格の百分比として通常支払われる。』⁴¹⁾

ところで、別の箇所でも、次のような指摘もされている。生産物に関する税と生産に関する他の税の区別は生産物のフローの評価を変えるときに重要であるとし、生産物に関する税の上記の定義をしたのち、次の4種の生産物に関する税を紹介し、説明している。本稿では紙幅の関係で、4種の税の名称のみを紹介する。すなわち(a)付加価値(VAT)タイプの税金、(b)VAT

を除く輸入に関する税および負担金、(c)輸出税、(d)VATを除く生産物に関する税である⁴²⁾。

(3) 所得および財産に関する経常税

この税は、下記に紹介する所得税の定義から主として所得税を示唆していると考え、以下に所得税の定義を紹介する。すなわち、「所得税は、所得、利益および資本利得からなる。それは、個人、家計民間非営利団体あるいは法人企業の実際上または計算上の所得に基づいて推計される；それは、財産、土地あるいは家屋敷(real estate)の所有に基づいて、それらの所有者が、彼らの所得を推計するための基礎として使用されるときに推計される」と指摘し、次のような税項目を挙げている⁴³⁾

- (a) 個人または家計の所得税
- (b) 法人所得税
- (c) 資本利得税
- (d) 宝くじあるいは賭け事に関する税

(4) その他の経常税

この税は、定期的かつ通常毎年支払われるべき様々な種類の税からなる。最も一般的なものとして以下の例が挙げられている⁴⁴⁾。

- (a) 人頭税
- (b) 支出税(所得税の代替で家計の支出合計に課せられる税)
- (c) ある種の許可証(licenses)を取得するための家計の支払
- (d) 国際取引税

(5) 資本に関する経常税

次のように定義されている。すなわち、この税金は「制度単位の財産あるいは正味財産に対して定期的に、かつ毎年支払われる税からなる。ただし、生産のために企業により所有ないし借用されかつ使用されている土地あるいはその他の資産に関する税は除外され、生産に関するその他の税として処理される。資本に関する経常税は、また、稀に、かつ不定期的にあるいは例外的状況(例えば相続)で課せられる財産あるいは正味財産に関する税は除く。それらの税は資本税とされる。また、資本に関する経常税は、制度単位の所得が満足のいく水準で推計され得ないときに、これらの単位によって所有

されている財産の価値に基づいて推計される所得税を除き、所得税として処理される。』⁴⁵⁾

資本に関する経常税として次のような具体的内容が紹介されている。

- (a) 土地および建物に関する経常税
- (b) 正味資産に関する経常税
- (c) その他の資産に関する経常税

(6) 補助金

1993SNAでは、補助金の取り扱いについても、先行する1953SNAおよび1969SNAと比較すると、その内容が詳しい。定義以下順に主要な内容について紹介することにしよう。

① 定義

次のように定義されている。すなわち「補助金は、非居住者政府単位を含めて、政府が企業の生産活動の水準に基づいて、あるいは企業が生産、販売、または輸入する財貨およびサービスの数量または価値に基づいて、経常的かつ一方的な支払である。補助金は居住者である生産者または輸入者によって受領されるはずである。居住者である生産者の場合、補助金は、彼らの生産水準、産出物が販売される価格あるいは生産に従事した制度単位の報酬に影響するように意図されている。補助金は、営業余剰にその影響が、生産に関する税金の影響と逆方向であるという意味において生産に関する負の税といえる。』⁴⁶⁾ また、別の箇所では補助金について上記の定義を繰り返した後、税と同様に下記の2種類の分類を示している⁴⁷⁾。

- (a) 生産物に関する補助金
- (b) 生産に関するその他の補助金

次に、この2種の補助金を取り上げることにする。

② 生産物に関する補助金

この補助金について「財貨あるいはサービス1単位当たりを支払われる補助金である。この補助金は、財貨あるいはサービスの1単位の量当たりの特定の金額あるいは単位当た

りの価格の特定の百分比として価格に応じて支払われるかもしれない。また、補助金は、特定の目標価格(target price)と購入者により実際に支払われた市場価格との差額として計算されるかもしれない。単位当たりの生産物に関する補助金は、その財貨あるいはサービスが生産、販売あるいは輸入されるときに支払われるべきであるが、ある財貨が移転、リース、譲渡あるいは自己消費さらには自身の資本形成のために使用されるような、その他の状況下においても支払われるかもしれない」と説明している⁴⁸⁾。

③ 生産に関するその他の補助金

この補助金については「居住者たる企業が生産に従事する結果として受け取るかもしれない生産物に関する補助金以外の補助金からなる」とし、(a)賃金あるいは労賃に関する補助金と汚染削減に関する補助金を挙げている⁴⁹⁾。さらに、この補助金について次のような説明をし、以下の3種の具体例を挙げている。すなわち(a)国内で使用される生産物に関する補助金(b)政府の取引組織の損失(c)公的法人企業および準法人企業への損失補填のための補助金⁵⁰⁾

④ その他

以上のほか、1993SNAの補助金の節の中で、社会的ベネフィットや罰金・過料について触れているので紹介しておきたい。

社会的ベネフィットについては次のように説明している。すなわち「補助金は最終消費者に支払われるべきではない。政府が消費者としての家計に直接的に行う経常的移転は、社会的ベネフィットとして処理される。補助金は、また、企業の資本形成を賄うため、あるいはその資本資産についての損害について企業に補償するするために、政府が企業に行う贈与(gifts)を含まない。このような贈与は資本移転として処理される。』⁵¹⁾

罰金および過料であるが、次のような取り

扱いが記されている。すなわち、法廷 (courts of law) あるいは準司法団体によって制度単位に課せられる罰金および過料は強制的経常移転として処理されることを原則とするが、税金の回避または支払遅延のために税務当局によって課せられる罰金または料金は、通常、税それ自体から区分され得ない。それゆえに、実際には税に分類することも已む得ないとしている⁵²⁾。

5. 2008 SNA

2008SNAは、1998SNAと同じ5種の国際機関の編集によるもので、本文662頁のほか、目次などを含め全体で700頁余あり、1998SNAよりは若干少ないが大著ではある⁵³⁾。

その序文で、1990年代初期以来の経済環境の著しい変化、さらにはこの間における方法論の研究成果および利用者の拡大を考慮し、1993SNAの改定を図ったとある⁵⁴⁾。1993SNAと比較すると、次の5点の改定が行われた。すなわち①非金融資産に関する改訂 ②金融資産および金融機関部門に関する改訂 ③制度単位や制度部門に関する改訂 ④一般政府部門および公的部門に関する改訂 ⑤国民経済における非公式な側面に関する改訂である。

この改定の内容を検討すると小規模の改訂であり、2008SNAの基本的な概念や勘定構造などは1993SNAを踏襲している⁵⁵⁾。本稿の視点から、勘定構造が1993SNAを踏襲している点に注目し、改めて本節で、2008SNAの勘定構造は取り上げないことにする。

IV ま と め

国際機関によるSNA以前の社会会計システムの標準書の内容を含めて、社会会計における税の取り扱いについて検討してきた。国内総生産 (GDP) に占める「生産・輸入に課せられる税」の割合は、1997年から2008年の10年間、8.69、8.54、8.53、8.52、8.46、8.30、8.39、

8.63、8.50、8.41、8.49の各%となっており、10年平均で8.49%である⁵⁶⁾。無視できない大きさといえよう。しかしながら、社会会計と税の関係を上げた先行研究は少ない。そういうことで、本稿は社会会計における新しい取り組みといえ、未熟な箇所が多々あると思われることをご承知いただき、ご拝読願えれば幸甚に存する次第である。

SNAは本文で紹介したように、1953年、1969年、1993年、2008年および2012年の各版が刊行されている。このうち、2012年版では環境関連の内容を含めて『環境-経済統合会計』なるタイトル⁵⁷⁾あることから、本稿では検討から除外した。

SNA以外の社会会計システムの標準書を含めて、1969SNAまでは、社会会計の勘定システムの中では、税関係の用語は、直接税、間接税そして負の間接税とされる補助金の3種に区別されて議論されていた。ところが、1993SNAからは税の分類が変わり、生産に関する税、生産物に関する税、所得および財産に関する税、その他の経常税、資本に関する経常税および補助金を使用されるようになった。所得および財産に関する税であるが、所得は生産活動から生みだされるものであり、財産は生産活動に投入される資本ストックと考えられる。さらに、1993SNAの補助金の定義の中で“生産に関する負の税”という語が用いられており、1993SNAでは「生産」ということが重視されているように思われる。今後、社会会計においていかなる観点から税を分類、表示するか、さらに研鑽をしていきたい。

注(1) 富岡幸雄『新版 税務会計学講義 第3版』中央経済社、2013年、2-3ページ。

(2) United Nations (Geneva), *Measurement of National Income and the Construction of Social Accounts (Studies and Reports on Statistical Methods, No. 7), Report of the Sub-Committee on National Income Statistics of the League of*

- Nations Committee of Statistical Experts*, 1947.
- (3) *Ibid.*, pp. 21-113.
- (4) *Ibid.*, p. 31.
- (5) *Ibid.*, p. 31.
- (6) *Ibid.*, p. 95.
- (7) *Ibid.*, p. 103-104.
- (8) *Ibid.*, p. 31 & p. 59.
- (9) *Ibid.*, p. 59.
- (10) *Ibid.*, p. 33.
- (11) Organisation for European Economic Co-operation, *A Simplified System of National Accounts*, National Accounts Research Unit (Cambridge), 1950.
- (12) *Ibid.*, p. 40.
- (13) *Ibid.*, p. 41
- (14) *Ibid.*, p. 41.
- (15) *Ibid.*, p. 42.
- (16) Organisation for European Economic Co-operation (Paris), *A Standardised System of National Accounts*, 1952.
- (17) *Ibid.*, p. 83.
- (18) *Ibid.*, p. 48.
- (19) *Ibid.*, p. 86.
- (20) *Ibid.*, p. 85
- (21) *Ibid.*, p. 85.
- (22) Organisation for European Economic Co-operation (Paris), *A Standardised System of National Accounts (1958 Edition)*, 1958.
- (23) United Nations, *A System of National Accounts and Supporting Tables*, 1953 (以下, 1953SNAと略称)
- (24) 河野正男「SNAの生成と発展」『経済学論纂(中央大学)』, 第58巻第2号, 2018年3月, 88-90ページ。
- (25) United Nations, 1953 SNA. pp. 36-37.
- (26) *Ibid.*, p. 19 (Account 4参照)
- (27) *Ibid.*, p. 36.
- (28) *Ibid.*, p. 36.
- (29) United Nations, *A System of National Accounts*, 1969 (以下, 1969SNAと略称)
- (30) *Ibid.*, p. 105. (paragraph 6.90, 以下 para. 6.90と表記)
- (31) *Ibid.*, p. 128. (para. 7.65)
- (32) *Ibid.*, p. 123. (para. 7.30)
- (33) *Ibid.*, p. 123-124. (para. 7.32)
- (34) *Ibid.*, p. 124. (para. 7.33)
- (35) *Ibid.*, p. 124. (para. 7.34)
- (36) *Ibid.*, p. 123. (para. 7.26 & 7.28)
- (37) *Ibid.*, p. 124. (para. 7.37)
- (38) European Commission, International Monetary Fund, Organisation for Economic Co-operation and Development, United Nations, and World Bank, *A System of National Accounts*, 1993 (以下, 1993SNAと略称), p. 169 (para. 7.50).
- (39) *Ibid.*, p. 169 ; p. 191. (para. 7.48 ; para 8.43)
- (40) *Ibid.*, p. 169. (para. 7.49)
- (41) *Ibid.*, p. 170. (para. 7.62)
- (42) *Ibid.*, p. 348 ; pp. 170-173. (para. 15.47 ; 7.63-7.70)
- (43) *Ibid.*, pp. 192-193. (para. 8.52)
- (44) *Ibid.*, p. 193. (para. 8.54)
- (45) *Ibid.*, p. 193. (para. 8.53)
- (46) *Ibid.*, p. 173. (para. 7.71)
- (47) *Ibid.*, p. 349. (para. 15.52)
- (48) *Ibid.*, p. 173. (para. 7.73)
- (49) *Ibid.*, p. 174. (para. 7.79)
- (50) *Ibid.*, p. 174. (para. 7.78)
- (51) *Ibid.*, p. 173. (para. 7.72)
- (52) *Ibid.*, pp. 200-201. (para. 8.96)
- (53) European Commission, International Monetary Fund, Organisation for Economic Co-operation and Development, United Nations, and World Bank, *A System of National Accounts*, 2008 (以下, 2008SNAと略称)
- (54) *Ibid.*, p. xlvii.
- (55) 拙稿「SNAの生成と発展」『経済学論纂(中央大学)』第58巻第2号, 2018年3月, 95-97ページ。
- (56) 内閣府経済社会総合研究所国民経済計算部編「国民経済計算年報 平成23年版」2011年6月。
- (57) United Nations, European Commission, food and Agriculture Organization of the United Nations, International Monetary Fund, Organization for Economic Co-operation and Development, and World Bank, *System of Environmental-Economic Accounting*, 2012.