

In April 2022, Osaka City University and Osaka Prefecture University merge to Osaka Metropolitan University

Title	法人事業税改革の理論構造
Author	長沼 進一
Citation	経済学雑誌, 100 卷 2 号, p.29-48.
Issue Date	1999-09
ISSN	0451-6281
Type	Departmental Bulletin Paper
Textversion	Publisher
Publisher	大阪市立大学経済学会
Description	
DOI	

Placed on: Osaka City University

Osaka Metropolitan University

法人事業税改革の理論構造

長 沼 進 一

- | | |
|------------------|----------------------|
| I 法人事業税改革の目的 | V 法人事業税の課税根拠と類型 |
| II 現行事業税の沿革 | VI 現行消費税と所得型付加価値税の関係 |
| III 法人事業税改革の理由 | VII 所得型付加価値税の問題点 |
| IV 企業減税と法人事業税の関係 | VIII 地方税体系のバランスと完成 |

I 法人事業税改革の目的

法人事業税改革の背景はいくぶん複雑である。地方税の改革は戦後の民主化政策の一環として地方自治を強化するために、また地方自治体の財政基盤を強化するという目的から主張されてきた。とりわけ、シャープ勧告が換骨奪胎され、自主財源が不十分にしか保障されないままに現行の地方税体系が確立した昭和29年の税制改正以降、地方税改革の主張は学界を問わず、地方自治体関係者からも絶えずなされていたといつてよい。また地方自治の確立は地方分権の推進とも不可分である。その意味で、戦後の地方自治の潮流は財源獲得のための地方税改革の歴史であるといつても言い過ぎではない。経済不況を経験するたびに、事業税の改革が政府税制調査会に諮問されてきた。特に昭和39年および昭和41年・昭和43年の政府税制調査会の答申は事業税の課税標準として加算法による付加価値額が適当であることを指摘している点で重要である。

他方、80年代になると、こうした基本的潮流に相乗りする形で地方分権の推進と地方への税源委譲が主張されるようになってきている。こうした主張は財界を中心に起こってきたのが特徴である。その背景には政府部門の拡大と財政運営の硬直化を打開するための行政改革があることはいうまでもない。その結果、経費節減のために経営理念の導入が提言され、借入依存の財政運営からの脱却が図られることになった。広域行政化による経費節減や行政の効率化が推進され、安価な政府が求められた。しかしながら、現在の地方分権化や地方財源の強化が主張されるようになったのはバブル経済が崩壊した90年以降である。経済活性化のための規制緩和

[キー・ワーズ]

法人事業税, 営業税, 外形標準課税, 所得型付加価値税, 加算法, 最適投資決定

は私的経済部門にかぎらず、公的企業の民営化や地方政府への権限委譲をふくむ公的部門にもその対象が及ぶ広範囲なものである。それは経済活動のグローバル化に対応し、経済システムの構造改革を推進するために、地方分権の推進や行財政改革が資源配分の効率性という観点からも必要であると認識されるようになったからである。公的部門の縮小、財政運営の効率化は社会的厚生を最大化するという経済目的からも支持されるようになったといえよう。こうした財政構造改革の基本理念の具体化を制約しているのが長期経済停滞である。財源は大幅に縮小し、景気浮揚策の予算化のために国、地方ともに財政赤字が拡大している。景気対策を優先する方針から、財源不足にもかかわらず、企業減税や恒久的所得税減税が提言され、実施されようとしている今日、現行租税体系のもとでの地方税源への影響は多大なものがある。不況のたびに経験する地方の財源不足は租税構造上の欠陥であることを深刻に受け止め、現行の地方交付税制度による財政調整では財政危機に対応しきれなくなっている現状に鑑み、地方税改革が焦眉の急となっていることを忘れてはならない。

このように財政運営の民主化、経済の活性化、地方分権化、企業減税の要請などが複雑に絡み合い、地方税改革の方向性や具体的内容に大きな齟齬が見られるというのも事実である。たんに政治システムの改革と経済システムの改革のどちらを優先するかという問題ではない。現在の国際的政治経済体制を象徴するキー・ワードは「統合と分裂」である。経済的統合の背景には政治的分裂と対立が内包されている。こうした政治の局所的分裂と対立を緩和し、カモフラージュするのが経済的統合である。また経済統合が実現するためには国民経済国家の堅い殻（レジーム）を破らなければならない。そこに残されたものは国民国家の統一以前の古い民族共同体である。民族自決による共同体の再編がリージョナリズムの核になってゆき、地方分権化の潮流を形成していくのである。こうした変革の流れの中で政治経済システムの改革が模索されているといってよい。西欧および北欧においておこっている改革の嵐は経済ブロック化の帰結としての分権化の動きと理解されよう。他方、東欧では求心力の核となるべき国家が存在せず、民族対立と国家分裂が経済的統合の力を大きく上回っている。東アジアでは経済的パフォーマンスが良好な国において経済協力体制が希求されており、アセアン（ASEAN）よりも強固な経済ブロック化の動きがあるが、民族対立がつねに不安定化要因として作用し、また異質な経済体制をもつ国家の覇権主義に阻まれて、経済統合にはかなりの紆余曲折が予想される。北米では経済ブロック化（NAFTA）が完成したものの、アメリカ合衆国の覇権の行使力が弱まったために、中南米のブロック化はあまり進んでいない。アメリカの対外戦略が経済的要素を重視することになれば、グローバル・スタンダードを盾に経済ブロックの切り崩しが行われるであろう。ボーダレス化やグローバル化はいまのところ純債務国であるアメリカにとってプラス要因として作用している。地方分権化の進んでいるアメリカにとって必要としているのは資本力の大きさに応じた経済権益の広さである。国民経済国家のレジームから解放された経済活動が世界全体の経済厚生を高めようという確信に基づいてグローバルな競争が提唱され

るのである。こうした競争を受け入れるかぎりにおいて、中央政府は経済的には国境（ボーダー）を管理しないオープン・システムの政府になり、この点で地方政府にきわめて類似した政府になりつつある。したがって、全政府の役割分担の見直しが必要になると同時に、租税体系の組み替えが必要になってくる。財政構造改革の一環としての税制改正は長期的視点に立った改正であり、将来を見越した租税体系の見直しをとまなう構造変化に対応した改革である。他方、景気対策としての税制改正は短期的視点に立った改正であり、現行租税体系の下における微調整的な臨時措置として景気変動に対応した改正である。地方税改革においても構造変化に対応した改革なのか、それとも景気変動に対応した改正なのかといった区別は必要と考えられる。自由企業制度を前提とするかぎり、租税制度の構築が市場の制約を受けることは避けたいことかもしれない。他方、市場性を無視した租税制度のもとでは歪んだ租税構造を造りだすことになる。政治的要因を重視するか、経済的要因を重視するかによっても異なった租税形態が提案される。当面の課題である事業税、とりわけ法人事業税の改革も様々な要請が複雑に絡み合っているため、改革の論理はかならずしも明確とはいえず、改革の目的と具体策の間には依然として隔たりがみられる。本論では改革の論理を整理し、分権型社会にふさわしい地方税体系のなかに事業税をどのように位置づけるかという観点から、法人事業税の改革のポイントをさぐってみよう。

Ⅱ 現行事業税の沿革

事業税の前身は営業税である。営業税は当初、府県税であったが、明治29年になって重要な営業については国が、その他の零細な営業については府県がそれぞれ営業税を課すことになった。その後、大正15年に国の営業税は内容が整備され営業収益税に改められた。昭和15年の改正では府県の営業税が廃止され、国税に統合されて営業税に改められた。それに対応し、地方税としては営業税付加税が認められた。この営業税は昭和22年に道府県税に移管され、翌23年には課税範囲が拡張され、事業税（法人が行う事業と現行の個人の事業税の第1種事業、第2種事業）および特別所得税（現行の個人の事業税の第3種事業）に改められた。昭和25年にはシャープ勧告にしたがい、事業税を改造して付加価値税が創設された。諸般の事情から付加価値税は実施されないまま昭和29年には廃止され、事業税と特別所得税を統合して現行の事業税が実施されることになった。

そもそも事業税の原型である営業税は地租、家屋税とともに収益税の体系をつくっていた。収益税は営業活動（行為）から得られる収益を課税標準とする直接税である。また、収益税は個人（法人）を離れて客観的に財産や収益源といったモノの側面をとらえて外形標準課税する物税である。昭和25年のシャープ勧告では、収益税体系の地租と家屋税は固定資産税として市町村で課税され、もともと営業税である事業税は付加価値税に改められ、道府県で課税されることになった。

営業税のめまぐるしい変遷はその性格と無縁ではない。収益税体系が解体されて、国税として所得税・法人税，地方税として住民税といった所得を租税客体とする所得課税がなされるようになった現在，同じく所得を租税客体とする事業税をかける必要性は一国全体の租税体系のバランスを考えた場合，どこにあるのか。国税体系が所得課税に偏っている以上，地方税体系においてバランスをとるためには市町村税として収益税の一部を固定資産税のような財産課税に置き換えたように，道府県税としては収益税の一部である営業税をそのまま残すか，消費を課税ベースにした税に改める必要があったのではないか。事業税が外形標準に課税するのであれば，固定資産税の租税客体である償却資産（事業用資産）への市町村での課税は必要ないことになる。ここでいう租税体系のバランスとは税収確保の原則から経済循環の各過程において遺漏なく課税を行い，各税の最終帰着において租税主体の公平が図られるような租税組織の形態である。生産，分配，消費といったフロー・ベースで税源をとらえ，財産の保有・移転のストック・ベースで補完する課税システムが必要だからである。

租税体系は租税主体と課税ベースの選択によって，さまざまな方法により課税される。租税主体を個人ないしは家計とするか，あるいは企業すなわち法人とするかを決定しなければならない。租税主体を個人（家計）とし，課税ベースを所得にとったのが（個人）所得税であり，課税ベースを資産にとったのが相続税，贈与税，固定資産税である。これらは直接税に分類される。同じ個人課税であっても課税ベースを消費（貯蓄を除いた支出）にとったのが支出税であり，これも直接税である。他方，租税主体を企業すなわち法人とみなし，所得を課税ベースにとったのが法人（所得）税，現行の事業税であり，これも直接税である。同じ企業課税であっても，財やサービスの各取引段階における取引高に課税するのが取引高税であり，また課税ベースを消費（売上高－仕入高＝付加価値額）にとっているのが個別消費税（物品税）やEC型付加価値税であり，これらはあらかじめ最終消費者に転嫁されることが予想されている間接税である。他方，租税主体が個人であって，小売段階の売上金額に課税するのが売上税であり，間接税に分類される。租税主体を基準とする分類が個人課税と企業課税の分類であり，転嫁の有無を基準とするのが直接税と間接税の分類である。法人税の転嫁の可能性が認められたり，支出税の構想が登場したために，直接税と間接税の分類の租税体系上の有効性はおおいに低下した。したがって，租税論および税制改革論の中心は所得課税と消費課税の分類に立脚した課税ベースおよび課税方法の選択に移ってきたといえよう。歴史的に過去のもの忘れられてきたのが人税と物税の分類であるが，その存在意義を問うことはまったく意味のないことではない。事業税を見直すにあたり，外形標準課税を建前とする物税を企業課税のなかに残すべきかどうかは企業の事業活動への影響を考えるうえで重要なポイントである。EC型付加価値税が累積課税を解消しているという点で取引高税の発展形態とみられるように，所得税を収益税の発展形態と見なすことができるのであろうか。現行事業税が課税ベースを所得にとっているかぎり，府県の住民税を法人企業に課したり，法人税の算定において事業税を物税とみな

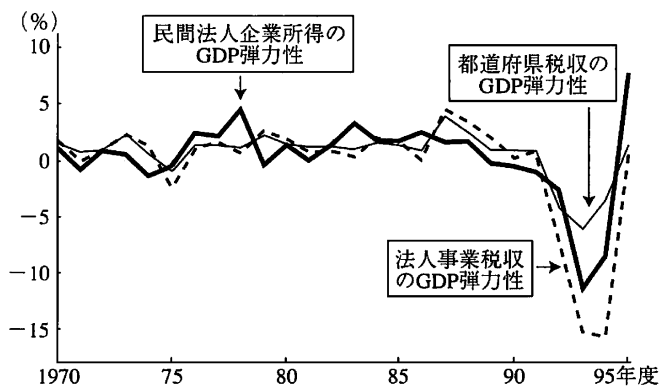
し費用控除することは論理的に整合性をもたないからである。収益税系統の営業税を母体とする事業税には外形標準の選択において取引高税と営業税の二重の性格がふくまれており、それらのもつ欠点のゆえに改革の論理はかならずしも明確ではない。

Ⅲ 法人事業税改革の理由

現行事業税の特徴としてはつぎのような点をあげることができる。第1に事業税は府県税収にしめるウェイトが高く基幹税であること。第2に法人事業税においては課税標準を所得基準としながら、電気供給業・ガス供給事業・生命保険業・損害保険業などには収入金基準で外形標準課税がなされていること。第3に人税的性格の強い事業税を法人税の課税所得の算定にさいしては費用控除の対象にしていること。第4に事業税は法人住民税（均等割・法人税割）との関連でいえば、同一課税主体による同一租税客体への課税という意味で二重課税であること。第5に事業税が所得基準課税であることから、財政需要の存在と租税徴求との間に齟齬が生じるため、外形的尺度（従業員数や事業所数又は固定資産など）を用いた分割基準の導入により、事業税の地域再配分がなされていること。このような特徴から、道府県の税源として現行事業税、とりわけ法人事業税が不適切であるとみなされる二つの現象がかなり以前から指摘されている。一つは法人事業税収の変動性であり、もう一つは法人事業税の地域的な偏在性である。

法人事業税の税収の変動性が大きいということは時系列的にみて変化が大きいということである。税収が変動するのは事業所得が景気変動に対応して大きく変化するからである。税収の変動が問題となるのは歳出総額が景気変動に対応してあまり変化しないために、不況期には財源不足が生じ、行政水準の維持と公共事業の継続が困難になるからである。変動性をどのような指標で表すかということはそれほど簡単なことではない。ここでは図1のように税収のGDP弾力性によって変動性を表すことにしよう。それはGDPの変化率の相対比として民間法人企業所得、都道府県税収、法人事業税収などの変化率をとっている。それぞれの基礎数値

図1 法人事業税収の弾力性の推移



(出典) 経済企画庁『県民経済計算年報』および地方財務協会『地方財政統計年報』の各年版より作成。

は全国的集計値をとっているの、弾力性はかなり均らされたものになっている。1970年度から1995年度までのGDPの変化率は正であるから、GDP弾力性が負の値をとっているのは民間法人企業所得や都道府県税収、法人事業税の変化率がマイナスであることを表している。1975年度の第1次石油危機による景気後退期、1986年度の円高不況期、1992年度以降のバブル経済崩壊による景気後退期などがそれぞれである。弾力性の絶対値の大ききで変動の大ききを計るものとすれば、1975年度から1985年度までの趨勢は変動の大ききものから民間法人企業所得、法人事業税収、都道府県税収の順になる。1987年度から始まる平成景気（バブル経済）、1990年度のバブル経済の崩壊以降、法人事業税収および都道府県税収の変動がかなり大きくなっていることがわかる。1992年度以降の地方税収の激減は法人企業所得の減少を反映したものであるが、法人企業への税源依存の高い地方団体ほどこうした影響を強く受けている。東京都、大阪府、神奈川県などが租税減収による財政危機に陥っているのは第1次石油危機以来の現象であるが、事態はさらに深刻である。税収の変動性は景気変動の結果もたらされるものとすれば、GDP弾力性が1よりも大きくなることを変動的と考えることができる。したがって、地方財政支出が景気変動に対して十分伸縮的であれば、景気循環過程での財政不均衡の問題は起こってこない。このような財政不均衡を好ましくないと考え背景には地方行政が景気変動から独立しているべきである（地方財政の安定性）という暗黙の仮定がある。地方財政支出には景気対策費が含まれるため、一貫して増加傾向にあり、歳出総額に占める税収の割合が時間をつうじて変化することをもって変動的と考えることもできる¹⁾。いずれにせよ、たとえ税収が変動的であったとしても、地方財政調整制度が財源保障機能を十分にはたしているのであれば、財源不足の問題は発生しないはずである。現実には税収不足が地方債依存を高め、公債費負担を増加させ、義務的経費の増加によって財政運営の硬直化をまねくといった悪循環が発生するのである。こうした税収の変動性は景気循環的要因に起因するものであるが、その背景には企業所得に税源を依存する地方税体系の構造的要因が存在するからである。

他方、法人事業税が地域的に偏在するという事はクロスセクションでみたバラツキが大ききということである。このようなバラツキは地域的な経済力格差の結果もたらされるものである。「経済力」を何で測り、租税客体として何を選択するかによって、税源の偏在の問題は異なった議論が可能である。通常、「経済力」は資産、所得、消費によって測ることができる。地方税の原則によれば、充分性や普遍性の原則をみたすものを租税客体とすべきである。資産や所得、消費のいずれをとってみても、偏在性は存在する。地域総生産や県民所得でも、東京都、大阪府、神奈川県、愛知県に偏っており、特に首都圏への「経済力」集中は大きな社会問題となっている。一人当たり付加価値額としてみても、こうした結果は変わらない。したがって、税収の偏在を問題にするのであれば、偏在性のもっとも少ない税源を租税客体とし

1) 参考文献 [6] 田近栄治・油井雄二「法人事業税の改革」(p. 34~35) を参照。

表1 地方税収格差の推移

	1989年度 (ジニ係数)	1995年度 (ジニ係数)
県内総生産	0.5179	0.5038
1人当たり県民所得	0.0888	0.0715
都道府県税	0.5688	0.5016
法人事業税	0.6273	0.5426

(注) ジニ係数は平均差を平均値の2倍で割った値として定義し、つぎの式に従って計算した。

$$G = \frac{\left(\sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^n |t_i - t_j|\right) / n^2}{2 \cdot \left(\sum_{i=1}^n t_i / n\right)}$$

$$= 1 + \frac{1}{n} \frac{2}{n^2 \mu} (nt_1 + (n-1)t_2 + \dots + t_n)$$

ただし、 n 個のデータ t_1, t_2, \dots, t_n があるとすると、平均値 $\mu = \sum_{i=1}^n t_i / n$ 、 t_i について、 $t_1 \leq t_2 \leq \dots \leq t_n$ 、である。

(出典) 経済企画庁『県民経済計算年報』および地方財務協会『地方財政統計年報』の各年版より作成。

て選択すべきであるということになる。

表1は地方税収の格差をジニ係数によって表したものである。地域間格差が頂点に達したとみられるバブル経済崩壊の直前の1989年度についてみれば、県内総生産のジニ係数が0.5179であり、一人当たり県民所得のジニ係数が0.0888である。人口の多い地域は生産規模も大きいから、県民総生産の地域間格差は大きく、一人当たり県民所得の地域間格差はかなり小さくなっている。都道府県税や法人事業税の地域間格差は県民総生産のそれよりも大きくなっている。特に法人事業税のジニ係数は0.6273と格差が大きくなっている。バブル経済が崩壊し、国内総生産が大幅に下落したために、地域間格差は小さくなったが、とりわけ都道府県税や法人事業税のジニ係数がかなり低下し、格差は大幅に縮小した。今回の地方財政危機の特徴は多くの法人企業が集中し、資産の集積のある大都市圏の自治体の税収不足が深刻であるという点である。分割基準が適用されている現行制度のもとにおいても、法人事業税の偏在が大きいと、不況期の法人二税（法人住民税と法人事業税）からの税収が大きく変動することになる。地方財政の安定化のためには十分な大きさの自主財源と安定した税収が必要である。このような財源を保障するために、地方への税源移譲と事業税の改革が提言されることになる。

IV 企業減税と法人事業税の関係

平成8年11月の政府税制調査会法人課税小委員会報告では、外国資本の日本への投資や海外進出企業の利益の本国への還流に資するため、法人税の表面税率（調整後）の引下げが提言され、法人税の検討にあわせた地方の法人課税の対応についてふれている。つまり、税収中立を前提すれば、法人税率の引下げにともない法人税の課税ベースが拡大することになり、地方の

法人課税の税率を据え置けば減税効果が相殺されてしまう。そのため、「地方の法人課税の中立を前提として、法人事業税を中心に法人住民税法人税割も含めて税率の引下げを検討するのが適当である」としている。同報告書は昭和39年の答申、昭和43年の答申で「事業税に外形標準課税を導入する意義」について検討してきた経緯をふまえ、加算法による所得型付加価値税を中心に基準の採り方、業種別税負担の差異、都道府県別税収の変動、赤字法人の税負担能力、個人や中小法人の取り扱いなどについて、今後、さらに検討を深める必要性を強調している。

企業所得課税の引下げの対象として法人事業税の見直しを図るべきであるという意見は平成9年7月の通産省「公的負担と経済活力研究会」中間報告でもだされている。国際的に見て、日本の企業課税の負担率が他の先進国よりも高いという問題は法人企業所得にどのような実効税率が課せられるかを判断の基準にしている。実質的には個人（家計）の負担である付加価値税のウェイトが高いEU加盟国、州によって法人税と売上税のいずれかを課しているアメリカなどは国と地方の法人所得課税の実効税率は日本の実効税率46.86%（平成10年現在）よりも低く、アメリカ40.75%、イギリス31.00%、フランス41.3%である。他方、市町村税として営業税を課しているドイツでは付加価値税を州との共通税としているにもかかわらず、51.67%の高さになっている。

日本の場合、国税として法人税、都道府県税として法人住民税法人税割と法人事業税、市町村税として住民税法人税割が課されており、実効税率はドイツについて高くなっている。企業課税の負担という点では、地方の住民税に定額税の均等割が加わるため、調整後の表面税率でみた実効税率はけっして低いとはいえない。公正さを保つためには、実効税率と企業が実際に負担している租税負担率（実効税負担率）とは異なるものである、と言っておかなければならない。課税ベースを狭めてしまうさまざまな特別措置、企業会計基準とは異なる損金・益金の処理、所得区分による差別税率の適用など実効税負担率を実効税率よりも低くする課税の取り扱いが多くみられるからである。

現行の租税体系は論理的にみて、かならずしも一貫性をもっているとはいえない。前述の法人企業課税の税率引下げについても、地方住民税が独立税となっていないために、奇妙な結論が引き出される。そこでの実効税率とは課税標準に掛けられる表面税率に公課を調整して得た適用税率をさすのであって、課税標準の大きさそのものに影響をおよぼす特別措置については触れるものではない。付加税方式のもとでは課税標準を縮小する措置そのものが問題である。実効税率が高いか低いかは名目税率そのものが高いか低いかということと、関連税の中に費用扱いされる税がどの程度ふくまれるかに依存している。法人の所得課税のみをとりだせば、実効税率は法人税 t_C 、法人の住民税率（法人税割のみ） t_H 、法人事業税率 t_B によって構成される。

$$\text{実効税率} = (t_C + t_C \cdot t_H + t_B) \frac{1}{1 + t_B} \quad (4-1)$$

(4-1)式のもつ意味は付加税方式によって複雑となる。 $0 < t_B < 1$ であるから、法人事業税率 t_B の引上げは法人税の実効税率 $t_C/(1+t_B)$ を引き下げることになり、さらに住民税の実効税率 $t_C \cdot t_H/(1+t_B)$ をも引き下げることになる。また事業税率の実質引上率は小さくなる。事業税率に制限税率をもうける意味は法人税収の侵食をくい止めることであり、そのかぎりでは法人住民税収入の侵食をくい止めることになり、事業税の税率引上げによる増収効果は弱まってしまう。現行税率のもとでは、 $t_C=34.5\%$ 、 $t_H=1.73\%$ 、 $t_B=11.0\%$ であるから、事業税率を100%に引き上げた場合の実効税率は70.23%、事業税率を1%に引き下げた場合の実効税率は41.06%であるから、事業税率の変化の実効税率の変化に及ぼす効果は小さいといえる。したがって、国際水準からみて、企業の税負担を引き下げするための法人事業税引下げ論は実効税率引下げの根拠を説明しているのではなく、超過課税の抑制や事業税の費用控除を否定する根拠に使われているにすぎない。企業減税の問題、税源委譲の問題、地方税制改革の問題をそれぞれ別個の問題と考えるか、それとも経済構造の変化に対応した地方税体系の確立をめざすかによって現行の法人事業税の在り方は違ったものになってくる。

V 法人事業税の課税根拠と類型

現行地方自治法第2条第6項に規定されている事業、総合開発計画、電源開発、上下水道の整備、産業立地条件の整備、道路整備、開拓・干拓など土地改良事業、さらには教育、警察、社会福祉、社会保険、公衆衛生などは生産要素の取引を行う市場の整備に欠かせない公共サービスである。道府県の広域性をもった行政内容からみて、公共サービスの給付・反対給付は個別的報償関係によって説明されるよりも、一般的報償関係によって説明されるべきである。土木費と教育費が大半を占める経費構造の性格は普遍性の高いサービスと外部性の高いサービスの供給によって特徴づけられる。こうした地方団体の一般行政活動や公共投資から事業ないし事業活動が受け取る利益に対して応分の負担をすることは府県民の義務である。政府から受け取った利益が事業活動の成果である収益に結実したもとして一般的報償関係を認め、収益に比例した租税負担を求めることは決して不当なことではない。営業税の一種として事業税を課す根拠はこうした利益原則に立脚している。

課税の根拠がこの点にあるとすれば、企業が事業活動をつうじて受け取る利益の適切な指標は生産段階における付加価値（生産付加価値額）以外にないといえる。生産によって新たに付け加えられた価値を生産要素の提供者に分配される前段階において捕捉することが必要である。こうした付加価値を課税標準として課税するのが付加価値税である。付加価値税は取引高税（売上税）と営業税の混合税（ハイブリッド・タックス）と考えられる。事業税の本質は営業税であるから、現行の事業税を見直すということは単に収益税系統の税である営業税にもどることではなく、売上税が発展し完成されたものとしての付加価値税にたどりつくはずである。取引高税の欠点を取り除き、営業税の長所をいかした付加価値税こそ現代にマッチした租税で

ある。

付加価値税は付加価値を租税客体（課税物件）として事業にかけられる税である。付加価値とは各取引段階において企業が他の企業から購入する財・サービスに新たに付け加えた価値である。この場合、他の企業から購入する品目としては原材料、半製品、加工や処理の過程で使い切ってしまう消耗財、サービス（たとえば銀行業務、保険、広告）、そのまま消費者に転売することのできる最終財（小売業者の場合）、そして最後に機械、装置等の資本財があげられる。ここで問題となるのは、資本財の取り扱いによって、付加価値税はかなり性格の異なった類型をつくり出すという点である。

(1) 総生産付加価値税

このタイプの付加価値税は売上高から控除できる他企業からの購入品目のなかに資本財（たとえば機械、建物、装置、備品、車両等）を含めずに付加価値を算定する。この型の税は固定資産等を多く使用する資本集約的企業にとって課税標準が大きく算定されるのでメリットはない。

二つの生産要素をもつ閉鎖経済において、国民経済計算における総生産付加価値は国民総生産 GNP である。C を消費額、I を粗投資額、W を賃金支払い額、P を減価償却費控除後の利潤、D を減価償却費とすれば、 $GNP = C + I = W + P + D$ となる。資本財の購入は課税上、資本減耗補填的なものをふくめ、控除の対象にしないという点で課税ベースはかなり広くなる。

(2) 所得型付加価値税

この型の付加価値税は資本財の控除について、その年度に生じる減価償却費分だけは認めるというものである。したがって、純投資額に相当する資本財の購入については控除が認められないから、総生産付加価値税よりは課税標準はいくぶん小さくなる。

$$GNP - D = \text{国民所得 } NI = C + I - D = W + P$$

企業課税として要素所得のすべてを課税標準とする点で法人税とは異なる。

(3) 資本非課税型付加価値税

この型の付加価値税には二つのタイプがあり、一つは資本からの所得を非課税とするものと、もう一つは資本を生産する場合の付加価値（要素所得）を非課税とするものである。

(a) 賃金型付加価値税

二つの生産要素のうち資本金用役に対する要素所得を非課税とするものであるから、利子をふくむ利潤（投資収益）は控除され、課税標準として支払い賃金額だけが残る。要素所得を Y_f とすれば、課税標準はつぎのようになる。

$$Y_f - P = C + I - D = W$$

(b) 消費型付加価値税

この型の付加価値税は消費を課税ベースとするものであるから、他の企業から購入したあらゆる資本財の全価値額を、その購入年度に控除することを認めることによって、資本を非課税とするタイプの税である。これはI. フィッシャーが消費税として提案したものと同一課税標準である。定義上、実現された貯蓄は実現された投資に等しいから、貯蓄を全額控除することは資本財への支出をすべて控除することと同じである。

国民純生産 $Y_p = C + I - D$ かつ国民純所得（要素所得） $Y_f = W + P$

$Y_f = Y_p$ より $P + W = C + I - D$ であるから、

$$C = P + W - (I - D)$$

消費型付加価値税の課税標準は要素所得 Y_f から純投資＝純貯蓄を差し引いたものである。それは一年をとってみれば、消費財および消費サービスに対する小売売上税すなわち一般消費税と課税標準の総額が同じになる。なぜなら、閉鎖経済においては企業間の購入と販売は互いに相殺され、小売売上が資本財の販売を除外していると定義されれば、課税標準は最終的な小売売上の総額だけになるからである。

四つの類型の付加価値税は資本財の購入（貯蓄）を全額控除するか、あるいは全く控除しないか、減価償却費のみを控除するか、資本家的消費を控除するかによって課税標準が異なっている。総生産付加価値税の場合、資本財の購入については一切控除が認められないため、課税ベースは広いが資本貯蓄の擁護という資本の論理とは相いれない課税である。貸金型付加価値税の課税標準は資本家的消費がないと仮定すれば、 $I - D = P$ となり、純投資＝利潤＝純貯蓄であり、消費型付加価値税の課税標準と同じになる（ $C = W$ ）。資本家的消費を認めれば、 $I - D < P$ となり、貸金型付加価値税は貸金所得課税に等しい。消費額のうち資本家的消費は課税対象にならないから、この型の課税ベースは消費型付加価値税の課税標準よりも小さくなる。以上の二つのタイプの付加価値税は課税ベースの比較から明らかなように、資本課税と貸金課税の二者択一課税を要求しているので、実際の課税方法としてはしりぞけられる。

残りの二つのタイプのうち、消費型付加価値税は多段階の売上税の発展したものであり、EC型付加価値税として実施されている。前段階税額控除方式（インボイス方式）と仕入高控除方式（アカウント方式）の違いはあるものの、理論上は日本の消費税も消費を課税ベースとする同型の付加価値税である。消費税は、サービスに課税しない物品税の代替税として租税体系に組み入れられているので、道府県が課すことのできる付加価値税は現行消費税とは課税ベースの異なる所得型の付加価値税である。このタイプの付加価値税の課税標準は分配前の収益であり、賃金額を課税標準にふくまない事業税より課税ベースは広がる。赤字企業の場合、利潤はゼロとなるから、貸金型付加価値税の課税標準に等しくなり、不況期でも付加価値＝賃金額がゼロでないかぎり租税を支払うことになる。したがって、所得型付加価値税は収益税体系のなかの営業税である。

付加価値は生産要素を用いた生産活動によってのみ生み出されるので、利潤をふくめて企業

が生産要素に対して支払った金額（賃金支払い額、利子をふくむ利潤、地代や家賃などの賃借料など）を加えれば、どの企業についても付加価値額が計算できる。この計算方法は「加算法」（間接法）とよばれ、所得型付加価値税の場合にのみ有効である。減価償却費は控除されるが、在庫評価益は所得税の場合と同様、課税の対象となり、垂直的統合によって資本財を自ら製造する場合には加算法ではそれを企業の付加する価値として捕捉される。また、固定資産をある程度使用した後に転売する場合でも、その売却価額が減価償却の基礎となる価額を超過する分をその年度の課税標準にふくめる（不足分はそれから控除する）といった取り扱いが可能であり、加算法はそのために一層簡単な計算方法である。

他方、消費型付加価値税については「控除法」（直接法）が適切であり、資本財の控除取り扱いや在庫評価損益の取り扱いは煩雑さがともなうため、加算法で課税標準を計算するのは困難である。要素所得を加算法により合計した課税標準に均一税率をかけて算出する税額は比例税であるが、課税技術上は二段階累進税率（差別税率）を適用することも可能である。しかし、赤字企業にも課税するということを考えるのであれば、能力説による課税の根拠は論理不整合である。

VI 現行消費税と所得型付加価値税の関係

現行の消費税は消費を課税ベースとする消費型付加価値税である。このタイプの税はあらかじめ前転することを予定し、最終的には消費者に帰着する間接税である。他方、現行事業税の代替税として提案している所得型付加価値税は要素所得を課税ベースとしている点で収益的性格が強く、転嫁をあらかじめ予定することを必要としない直接税に近い税である。同じ消費型付加価値税でも、EC型付加価値税は売上高をベースに納税額を算出できる売上税的性格が強いのは対照的である。

提案している付加価値税と消費税はつぎの点で異なっている。第一に租税客体（課税物件）が異なること（消費税の客体は消費額、付加価値税の客体は要素所得であり賃金額をふくむこと）。第二に同じ企業課税でありながら、転嫁の可能性・方向が異なること（消費税は消費者への前転をあらかじめ予定しており、付加価値税は法人税の転嫁可能性と同位置にあり、他企業や消費者への前転の可能性と労働者への後転の可能性があること）、以上の二点である。したがって、両税の税源は同一であっても、課税物件が異なることなどから重複課税とはならない。

付加価値税は課税の普遍性、十分性、負担の分任性など地方税の原則をみたまのものであり、課税客体を地域別に分割することも容易である。この税は源泉地主義で課税し、要素所得の発生時点で企業段階で捕捉するものであるから、課税客体の分散はありえないであろう。しかしながら、課税方法については、アメリカの州税である売上税のような地方団体間の課税競合がおこらないような工夫が必要である。付加価値税は伸長性と安定性に富んでいるから、現行事

業税の欠点である税収の不安定性を改善することになる。その主な理由は赤字企業でも要素所得のうち賃金額については課税対象になるので、増収と安定化が期待できるからである。

現行事業税は基本的に法人税の課税標準と同じであり、転嫁の可能性についても同列に論じることができる。しかしながら、提案の付加価値税は転嫁をかならずしも予定していないから、企業ごとに異なる租税回避行動が予想される。完全競争均衡を前提にすれば、企業は利潤最大化行動をとると考えられるので、独自に租税を転嫁する理論的根拠は存在しない。付加価値税の税率を均一税率とすれば、要素所得に比例税を課すことになるので、税引き要素所得は減少する。けれども、生産量(売上高)を減少させ、租税を回避することは最適な決定ではない。たとえ生産要素の代替率を変えて租税を回避しようとしても、要素間代替は要素所得の内容(配分)が変わるだけで、課税標準は変わらない。労働集約的企業が資本集約的企業へ転換する誘因はないものの、その地域の産業構造が資本集約的産業に偏っている場合には、税収の安定化の期待は薄れるであろう。労働集約的産業である卸売・小売業、不動産業、金融業、保険業などのウェイトの高い東京都、大阪府の場合、税収増加と安定化のプラス効果のほうが大きいであろう。

独占企業が存在する場合でも、法人所得=利潤に課税する事業税(利潤税)においては利潤極大条件に変更はない。図2は独占企業に事業税(利潤税)が課せられた場合の効果を図示したものである。単純化のために平均費用が限界費用に等しいこと、税率を50%と仮定すると、平均税額(AT)は平均収入曲線と平均費用曲線の差を縦に測ってちょうど半分になるので、税込み平均費用曲線は $AC+AT$ である。利潤の極大条件は限界収入=限界費用であるから、最適生産水準は Q_1 となり、税額は四角形 RXT_1Y であり、税引き利潤は四角形 YT_1WP_1 となる。独占企業が事業税を逃れる唯一の方法は税込み利潤を減らすことであるが、 Q_1 より右へ生産水準をうつすことは特別利潤が減ることになるので得策ではない。

同じモデルを使って、付加価値税の課税効果についてみてみよう。事業税とのおおきな違い

図2 利潤税としての事業税の課税効果

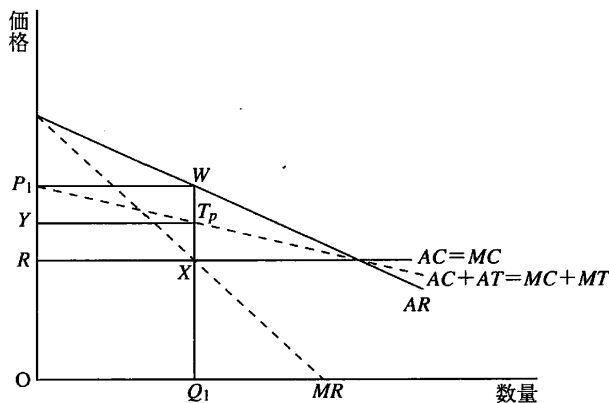


図3 付加価値税の課税アプローチ

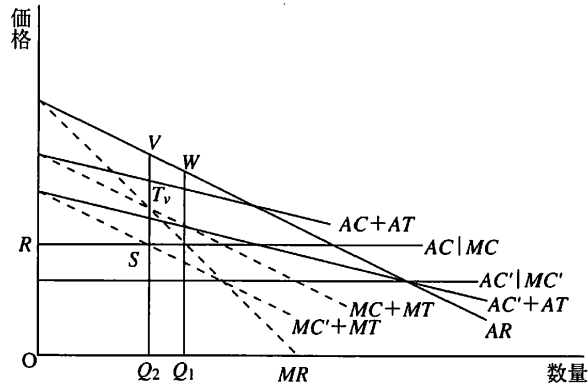
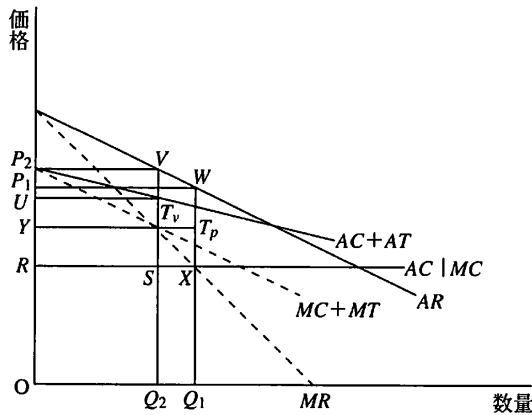


図4 所得型付加価値税の課税効果



は企業会計原則では費用であるべき賃金支払額が課税対象になるので、平均費用や限界費用からは賃金を取り除かれ課税標準に組み入れられることである。したがって、平均費用曲線と限界費用曲線は $AC' = MC'$ となるから、平均税額 (AT) は平均収入曲線 AR と $AC' = MC'$ の差を縦に測ってちょうど半分になる。したがって、税込み平均費用曲線は $AC' + AT$ である。

企業が意志決定をおこなう際に関連のある費用曲線は平均税額を加えた全費用曲線である $AC + AT$ と $MC + MT$ である。図3を図4に移し替えて、付加価値税の課税効果を見てみよう。課税がない場合の利潤極大条件は限界収入 (MR) = 限界費用 (MC) であるから、最適生産水準は Q_1 となり、特別利潤は四角形 $RXWP_1$ で表される。要素所得を課税標準とする付加価値税を企業段階で課すとすれば、企業の最適意思決定は利潤極大化行動であるから、限界収入曲線 (MR) と限界税額を上乗せした限界費用曲線 ($MC + MT$) との交点において、最適生産水準が求められる。課税の効果は最適生産水準を OP_1 から OP_2 に減少させ、価格を OQ_1 から OQ_2 に上昇させることになる。支払われる税額は四角形 RST_vU で表され、税込み利潤は

四角形 $RXWP_1$ から四角形 $RSVP_2$ に減少する。

現行事業税と比較するためには、図2と図4を重ね合わせてみることである。それによれば、企業活動への課税インパクトは避けられず、図4において税引き利潤は四角形 YT, WP_1 から四角形 UT, VP_2 に減少するから、現行事業税よりも所得型付加価値税のほうが税負担は大きいかもしれないという推論がなりたつ。企業の税負担の大きさは限界収入曲線の傾きと限界費用曲線の傾きによって決まる。限界収入曲線の傾きが大きければ大きいほど、また限界費用曲線の傾きが小さければ小さいほど生産削減効果は大きくなる。付加価値税の転嫁は生産量の減少、価格の引上げによって他の企業あるいは消費者に前転することもあるし、賃金の切下げによって MC' 曲線が上方にシフトし、結果的に $MC+MT$ を上方にシフトさせることによって後転される場合もありうる。このように収益税システムの税のもつ欠点を避けることはできないから、税収確保と経済効率のトレード・オフを克服する工夫が必要であろう。

Ⅶ 所得型付加価値税の問題点

企業所得を課税ベースとする現行の法人事業税は、企業会計原則上は費用である要素支払い、すなわち、給与支払額、利子支払額、地代、保険料、賃借料などを利潤と合算した課税標準の所得型付加価値税に改められるべきである。すでに昭和39年の政府税制調査会の答申にも所得金額と加算法による付加価値額との併用を検討すべき旨が述べられている。昭和43年の政府税制調査会の答申の仮案でも、各事業年度の所得金額と加算法による付加価値額を課税客体として併用することが検討されており、昭和52年の全国知事会の法人事業税外形標準課税実施案要綱でも同様の提案がなされている。平成8年の政府税制調査会法人課税小委員会の報告では、事業税に外形標準課税を導入する場合の具体的な外形基準として、一般に面積、資本金、従業員数、売上高、付加価値などが考えられるとしながらも、昭和39年の答申以来、検討課題であった加算法による所得型付加価値を外形基準にすることが中心課題であるとし、それにとまなう諸問題を検討することが今後の課題とされたのである。同報告において問題とされたのはつぎのような点である。

- (1) 国際競争力の維持という観点から輸出免税を考えるならば、控除法による消費型付加価値を基本とすべきではないか。
- (2) 付加価値に占める利潤の割合や赤字の大きさなどにより、業種別の税負担に変動が生じないか。
- (3) 付加価値に占める利潤の割合が高い企業が都市部に多いと考えられることから、一般には都市部の税収が減り、その他の地域の税収が増えるのではないか。
- (4) 赤字法人にも税負担が生じるが、負担能力がはたしてあるのか。
- (5) 外形標準で課税している他の地方税との関係をどのように調整するか。
- (6) 所得型付加価値税は支払給与に課税することになるが、雇用などへの影響はどうか。

- (7) 個人や中小法人の課税上の取り扱いをどうするのか。
 (8) 金融業や不動産貸付業を営む法人の利子や地代の取り扱いをどうするのか。
 (9) 派遣社員の給与, リース取引の賃借料, 法人税法におけるいわゆる相当の地代の取り扱いをどのようにするのか。

以上の課題を検討するにあたって, 諸外国における地方税の外形標準課税の例を参考とするのが適当であるとしている。以下では, 論理的に矛盾をおこさない程度において, 加算法による所得型付加価値税が実施可能かどうかを検討してみたい。

まず初めに, 現行事業税と所得型付加価値税の企業の投資行動におよぼす効果についてみてみよう。投資事業を実施するために, 企業は資本 K を支出し, 実物資産 (資本財) を獲得するものとする。この実物資産から毎年 α の収益が n 年間にわたって得られるものと予想され, n 年後にはこの実物資産の価値はゼロになるものと仮定しよう。将来収益の系列 α をもつこの投資の現在価値は各期の将来収益の系列を市場利子率に危険率その他の要因をふくめた計算利子率 r によって割り引くことによって求められる。限界投資の採算ラインはつぎのように表される。

$$V = \alpha \{1/(1+r) + 1/(1+r)^2 + \dots + 1/(1+r)^n\} - K \quad (7-1)$$

(7-1)式の右辺第1項は資本財にたいする需要価格であり, K は資本財の供給価格である。簡単化のために, $\beta_n = 1/(1+r) + 1/(1+r)^2 + \dots + 1/(1+r)^n$ とおけば, (7-1)式はつぎのようにまとめられる。

$$V = \alpha \beta_n - K \quad (7-2)$$

資本財の需要価格が資本財の供給価格を上まわるかぎり ($V > 0$), 投資が行われる。投資の限界は $V = 0$ すなわち $\alpha \beta_n = K$ であり, 企業はこの限界レベルまで投資してもよいと考えるであろう。リスクテイカーとしての企業は将来の予想収益と予想されるリスク補償を考慮して投資の現在価値を計算するのであるから, 市場利子率の水準にのみ依存するのではない。

法人所得にたいして租税が課される場合, 課税所得は粗所得 α から投資額 K の減価償却費を控除することによって計算される。減価償却は資産の全耐用年数にわたって定額法でなされると仮定すれば, 毎年の償却費は K/n に等しく, 毎年の課税所得は $\alpha - (K/n)$ となり, τ_b の税率で課税すれば, 毎年の租税額 S はつぎようになる。

$$S = (\alpha - K/n) \tau_b \quad (7-3)$$

税引き後の純所得は $\alpha - (\alpha - K/n) \tau_b$ であるから, 法人所得税 (現行の法人事業税の原型) を考慮した投資の採算ラインはつぎようになる。

$$V^* = \beta_n [\alpha - (\alpha - K/n) \tau_b] - K \quad (7-4)$$

課税がない場合と比較するために, (7-4)式を書き換えれば,

$$V^* = V - \beta_n (\alpha - K/n) \tau_b \quad (7-5)$$

(7-5)式の右辺第2項は毎年課される租税額の現在価値であるから, 投資の採算ラインをそ

の分だけ押し上げることになる。課税がなければ投資可能な事業が課税の結果、損失をこうむるために取りやめざるをえなくなることをそれは意味する。

現行の事業税が加算法による所得型付加価値税によって代替される場合、企業会計原則では費用とみなされる利潤以外の要素所得、すなわち給与支払額、利子支払、地代、保険料、賃借料などが課税所得に算入される。利潤以外の要素所得 ω を課税所得にふくめ、税率 τ_v で課税すれば、事業税額 T はつぎのようになる。

$$T = (\alpha - K/n + \omega)\tau_v$$

したがって、税引き後の純所得は $\alpha - (\alpha - K/n + \omega)\tau_v$ であるから、改正事業税を考慮に入れた投資事業の採算ラインはつぎのようになる。

$$\begin{aligned} V^{**} &= \beta_n [\alpha - (\alpha - K/n + \omega)\tau_v] - K \\ &= \alpha\beta_n - K - \beta_n(\alpha - K/n + \omega)\tau_v \\ &= V - \beta_n(\alpha - K/n)\tau_v - \beta_n\omega\tau_v \end{aligned} \quad (7-6)$$

法人所得税（現行の法人事業税）と改正法人事業税（加算法による所得型付加価値税）の税率が等しければ ($\tau_b = \tau_v$)、(7-5)式を(7-6)式に代入してつぎのように書き換えられる。

$$V^{**} = V^* - \beta_n\omega\tau_v \quad (7-7)$$

簡略化のために、費用税として事業税を控除していないが、所得税化した現行の法人事業税と改正法人事業税の限界投資におよぼす両税の効果の違いは明らかである。税率が同じ場合、 $\beta_n\omega\tau_v > 0$ であるから、 $V > V^* > V^{**}$ となり、限界投資事業の採算条件は現行の法人事業税を加算法による所得型付加価値税に改めることによって、さらに悪化することをそれは意味している。実際には、改正事業税では課税標準に所得型付加価値をとるために、課税ベースは現行の法人事業税よりも拡大するから、税率を引き下げる余地が生じる。限界投資におよぼす効果が等しくなるように、言い換えれば、改正前と事業税からの税収が等しくなるように新しい税率を決定しようとするれば、つぎのようになる。

$$\beta_n(\alpha - K/n)\tau_b = \beta_n(\alpha - K/n)\tau_v + \beta_n\omega\tau_v \quad (7-8)$$

(7-8)式をさらに書き換えると

$$\tau_v = \frac{1}{1 + \frac{\omega}{\alpha - K/n}} \tau_b \quad (7-9)$$

課税がない場合の投資の採算条件は所得総計が投資を実施するのに必要な資本支出よりも大きいことであるから、 $\alpha n - K > 0$ である。さらに $\omega > 0$ であることから、 $\omega/(\alpha - K/n) > 0$ となる。したがって、(7-9)式において $\tau_b > \tau_v$ であることは明らかである。課税ベースが拡大する分だけ、改正事業税の税率のほうが低くなるであろう。このように決められた税率は現行事業税のもとでの租税負担よりも軽い負担をもたらすほど低いとはかぎらないであろう。このような税率は粗付加価値率の違いのため、産業部門によって、また同一産業部門内でも業種間によって、

あるいは同一部門・同一業種にあっても付加価値構成の違いによっても異なった意味をもつであろう。すなわち $\omega/(\alpha-K/n)$ は産業部門間、業種間、企業間によって異なるからである。利潤以外の付加価値の割合が大きく、減価償却費負担が大きい企業ほど、現行事業税のもとでも課税ベースが大幅に拡大することになるから、所与の改正税率（現行税率よりも低い）にたいして重い租税負担となることがありうる。各企業にとって改正税率 τ_0 が現行事業税よりも重い負担をもたらすかどうかは ω/α や $K/\alpha n > 1$ の大きさによって決まるからである。利潤にたいする利潤以外の付加価値の割合 ω/α 、将来収益総計に占める資本費用の割合 $K/\alpha n$ は産業部門間で、また業種間で異なるのが一般的であるから、実際の税率決定において産業部門間、業種間で差別的税率を設けることには合理的な根拠がある。しかしながら、産業構造を積極的に変えようとする政策目的がないならば、差別的税率の設定は資本市場における自由な資本移動を妨げることになるから、合理的な資源配分を歪めてしまうであろう。

法人事業税改革の目的は課税の根拠としての利益説による税収の確保、税収の安定性、普遍的に存在する税源への課税であるから、現行事業税を利潤税や家計の負担となる売上税に近づけるのではなく、営業税に近づけることが改革の基本である。企業の投資行動に中立的であるような措置が必要であるならば、減価償却費控除の課税上の取り扱いを工夫することである。つまり、各期の減価償却費の現在価値の合計が初期の資本支出額に等しくなるような償却を税制上、認めることである。租税を考慮する前に限界にあった投資についてみれば、 $V=0$ および $\alpha\beta_n=K$ であるから、(7-5)式を書き換えると、

$$V^* = -(K - \beta_n \cdot K/n) \tau_0 \quad (7-10)$$

上述の減価償却措置を認めると $K = \beta_n \cdot K/n$ であるから、 $V^* = 0$ となり、法人税の投資行動におよぼす影響を取り除くことができる。加速償却制度や割増償却制度などの特別償却制度あるいは投資支出全額控除制度（即時償却制度）などはこうした減価償却措置にきわめて近い制度といえる。各期の投資支出をその期の所得から控除すれば、マクロ的に集計した課税標準は消費であるから、法人所得税は消費者に帰着する売上税や控除法による消費型付加価値税にかぎりなく近づくことになる。アメリカの連邦法人所得税はこの意味で86年の税制改正以来、間接税化しているといえるかもしれない。EU加盟国が付加価値税のウェイトを高めつつあること、日本も消費税を導入したことと同じ潮流に沿った税制改革であろう。ミシガン州の外形標準課税の経験から、加算法による所得型付加価値税を否定し、控除法による消費型付加価値税を主張する見解は間接税のウェイトを高める税制改正の流れに与したものである²⁾。(7-7)式に $V^* = 0$ を代入すれば、 $V^{**} = -\beta_n \omega \tau_0$ となるから、加算法による所得型付加価値税において給与支払額を非課税とする措置 ($\omega = 0$) は $V^{**} = 0$ を導くことになる。

ドイツの市町村税である営業税においても、三つの課税標準のうち給与支払総額税を1980年

2) 参考文献 [7] 田近栄治・油井雄二「法人事業税の外形標準化」(p. 20~26) を参照。

に廃止し、営業資本税も1998年に廃止されたため、結局、変形の加算法による付加価値を課税標準とする資本収益税のみが残されることになった。フランスの市町村税である職業税においても、二つの課税標準のうち支払給与については1999年の予算法案で廃止することが提案されており、固定資産の賃貸価額のみが課税標準とされるが、住居税や不動産税との兼ね合いで事業資産にたいする課税の負担が産業政策上、問題になっている。このように外形標準課税を建前とする営業税は企業税であることを止め、消費型付加価値税に傾斜し、租税の転嫁をつうじて消費主体である個人や家計の負担する税に替わりつつある改革が模索されているとよい。都道府県税として消費型付加価値税を導入することになれば、現行の地方消費税との間に二重課税問題を発生させることになるが、付加価値税を導入しているEU加盟諸国においても同様の問題を抱えることになる。

Ⅷ 地方税体系のバランスと完成

分権型社会にふさわしい地方税として独立税を認めるという観点から、(1) 租税客体の地域定着性、(2) 税収の安定性、(3) 税源の普遍性、という条件をみたま税を地方税の基幹税とするならば、外形標準課税を基本とする収益税のメリットを活かした税を考案することである。収益税を営業税と財産税にわけ、都道府県税の基幹税として営業税形態の税を、また市町村税の基幹税として財産税を配置することは、先進国の国税が間接税化してゆく改革の流れの中で地方政府の役割がますます重要になってくることを考えれば、このような地方税体系はバランスのとれたものといえる。

地方税の独立税主義を貫くためには法人住民税を廃止すべきである。個人企業、零細企業を非課税とするのではなく、負担分任の原則に照らして負担を求めることは公正さを欠くことにはならない。利益説を根拠に応分の負担を求める課税の結果として、たとえ赤字企業であっても事業活動をつうじて享受した利益の見返りとして税を納めることは公正の原則に反することではない。赤字のため調停済み課税額をその期に納められない場合は5年を限度に納税を繰り延べたり(延滞利子税を加算)、分割しうる措置も考えられるからである。景気循環による影響のために赤字に陥ることはあっても、納税をまったく予定できず、多年度にわたり赤字を続ける企業が事業主体として存続しつづけること自体、市場原理からみて不合理としか言いようがない。これまでの経済システムにはそれを可能にする制度が組み込まれていたからであるが、グローバル化によって競争が激化すれば、限界企業は淘汰されることになる。こうした事態は租税制度によってはくい止められないほど大きな力として作用しているのである。

平成8年の政府税制調査会法人課税小委員会で取り上げられた九つの問題点は理論上クリアできない問題ではない。政治的判断に委ねなければならないのは経済理論的帰結を制度的に受け入れるか受け入れないかの判断を指すのであろうか。問題の本質は加算法による所得型付加価値税の導入によって全租税体系の見直しが必要になってくるため、国税、道府県税、市町村

税の基幹税部分に立ち入らないと税制改革が論理整合的に完結しないという点にある。企業課税の根本的な見直しを中心に、自由企業制度の再編に必要な改革が各国で模索されている。経済活動がグローバル化し、トランスナショナル化するにともない、資本の自由な移動が活発になれば、国民経済体系のもとでは容易であった資本所得や資本利得にたいする課税が困難となる。オープン・システムの政府とならざるをえないEU加盟諸国の中央政府は財政調整がすすむにつれ、いずれはリージョナルな政府の役割を担うことになる。かつては州や県政府がやっていた仕事をより広い空間でリージョナルな政府が行うことになる。企業活動の環境を整備する事業に中央政府が積極的に関与するか、あるいは大幅の権限委譲と税源委譲によってそれらの仕事を地方政府に代替させるかについての選択に迫られる。いずれにせよ、それぞれの段階にある政府が本来の役割をはたすために、効率的な事業配分をおこない、適正な税源配分をおこなうことはグローバル・スタンダードを取り入れた経済のシステムの再編には欠かせない制度改革である。各国の主要税が国境管理を必要としない売上税や消費型付加価値税に比重を移してゆく中であって、源泉地課税主義をリージョナルな政府がどこまで貫くことができるかが分権型社会を確立する前提になっていることを忘れてはならない。

【参 考 文 献】

- [1] Williams, A., *Public Finance and Budgetary Policy*, GEORGE ALLEN AND UNWIN, 1965.
- [2] Shoup, Carl S., *Public Finance*, ALDINE PUBLISHING COMPANY, 1970. (塩崎 潤監訳『財政学』(1)・(2), 有斐閣, 昭和48年)
- [3] シャープ, C. S., 『間接税で何が起るか』日本経済新聞社, 1988年
- [4] 貝塚啓明・石弘光・野口悠紀雄・宮島洋・本間正明編『地方の時代の財政』有斐閣, 1991年
- [5] 神野直彦「法人事業税改革の論理」『税経通信』1998年9月号
- [6] 田近栄治・油井雄二「法人事業税の改革」『税経通信』1997年12月号
- [7] 田近栄治・油井雄二「法人事業税の外形標準化」『税経通信』1999年3月号
- [8] 橋本 徹編著『地方税の理論と課税』税務経理協会, 1995年
- [9] 平川忠雄「外形標準課税の導入とその課題(1)~(8)」『税経通信』1998年7月号~1999年3月号
- [10] ヨハンセン, L., 『公共経済学』好学社, 1970年