

〔論 文〕

# わが国地方法人企業課税としての 付加価値税の展開可能性

—法人事業税を中心に—

加 納 輝 尚

## Instituting Value-added Tax as a Tax on Local Corporate Enterprises in Japan —Local Business Tax—

KANO Terumasa

This study focuses on the fact that the value-added tax component of the current Local Business Tax, the core tax item of prefectural taxation in Japan, is still not applied to small and medium-sized enterprises (SMEs), and examines the development of value-added tax (VAT) as a tax on local corporate enterprises.

When considering VAT as a tax on local corporate enterprises, this should be taxed on the principle of origin, which is similar to the addition method excluding the sales tax element. It is less likely to be passed on and a stronger business tax element. In order to enhance local taxation and strengthen independent local revenue sources in the era of decentralization, and to ensure the universality and stability of local tax revenues, it is necessary to extend the income-type value-added tax (the Size-based Business Tax) as a Local Business Tax to SMEs. This would be in line with the benefit principle taxation basis, and would develop a consumption tax that uses the deduction method and an immediate lump-sum deduction for investment goods. At the same time, it is necessary to clarify the growth-promoting and innovation functions of the consumption-type value-added tax (Local Consumption Tax), which it is necessary to strengthen and expand. While the economist Richard M. Bird positions the BVT as a municipal tax, Japan's current value-added tax is unique in that it is positioned as a prefectural tax. We will consider the ramifications of developing it as a municipal tax in the future.

*Key words:* Local Business Tax (法人事業税), small and medium-sized enterprises (SMEs) (中小企業), the income-type value-added tax (所得型付加価値税), Bird (バード), Richard M, Business Value Tax (BVT) (事業価値税)

### はじめに

本研究は、わが国道府県税の基幹税目である現行法人事業税における付加価値割が、いまだ中小企業に適用されていない現状に焦点を当て、地方法人企業課税としての付加価値税の展開を検討するものである。とりわけ、米国において地方企業課税としての付加価値税 (Business Value Tax (事業価値税)) を展開するバードの議論をみたうえで、わが国地方法人企業課税としての付加価値割の課税の特徴を明らかにしてみたい。

なお、本研究における「企業課税」の「企業」の範囲は、広く「事業活動を行っている事業体」とし、わが国事業税の課税対象となる「事業を行う法人・個人」（地方税法第72条の2第1項及び第3項）を含むものと定義する。

## I わが国地方法人企業課税としての付加価値税

### 1. 現行の法人事業税全体の概要

法人事業税は、原則として法人の行うすべての事業に対し、その所得または収入金額などを課税標準として、事務所又は事業所の所在する都道府県が課する道府県税である（地方税法第72条の2）。法人事業税は、区分された法人の種類により課税ベースが異なる。節を改めて整理するが、現行法人事業税制度において、資本金が1億円を超える法人の課税ベースは、付加価値額、資本金等の額および所得金額の合算額となり、これらに対して法人事業税、すなわち付加価値割額、資本割額および所得割額が計算され、それらを合計した金額が法人事業税として課税される。付加価値額および資本金等の額は、いずれも2000年の政府税制調査会の中期答申において「望ましい外形標準」として示された類型になる<sup>(1)</sup>。

現行の法人事業税の課税標準は図1のようになっている。

電気供給業・導管ガス供給業、保険業を営む法人には、収入金額に課税される収入割が適用される（地方税法第72条の24の2第1項、第2項及び第3項）。それ以外の業種を営み、資本金1億円超の法人には、法人利潤つまり所得金額に課税される所得割額および外形標準課税が適用される（地方税法第72条の2第1項第1号イ）。外形標準課税は、付加価値額に課税される付加価値割と、資本金等の額に課税される資本割に分かれる。法人事業税の付加価値割は、企業課税としての付加価値税だと考えてよい。

わが国では、国・地方レベルでの消費型付加価値税、いわゆる消費税及び地方消費税が導入される一方で、長年、地方レベルでの所得型付加価値税の導入が見送られてきた経緯がある。そして、多くの議論を経て、法人事業税の一部に付加価値割と資本割を導入することによって、外形標準課税が2004年度に実現した<sup>(2)</sup>。しかし、収入割が適用される業種以外の法人でも、中小企業とみなされる資本金1億円以下の法人（以下、「中小企業」とする）には、外形標準課税は適用されない。つまり、中小企業は、所得金額に課税される所得割のみが適用される現状となっており、法人所得への累積課税が問題点の一つともなっている。

法人事業税の外形標準化に関し、金子宏教授は、応益課税による外形標準課税を支持し、その理由を以下の3点にまとめている（金子[1999], 15頁）。

- ① 住民自治の組織の観点から地方住民（個人・法人）の自治意識の涵養を図るためには、受益と負担の関係を明確にすることが望ましい。事業税は、道府県税の中では最もよく受益に応じて負担を求めうる租税である。
- ② 税制を通じた再分配は、道府県ごとに実現すべき政策目標ではなく、国全体を単位として実現すべき政策目標である。その意味で、事業税は、能力ではなく受益に応じた課税に仕組み直すべきである。
- ③ 目的はちがっても同じ所得に対して住民税と事業税を課すことはやはり所得に対する税負担を累増させることになる。それを避けるためにも、事業税の課税標準を外形標準に切り替える必要がある。シャウプ勧告以来追及されてきた地方税のシナリオの根幹の一つは、わが国法人事業税の外形標準

化であるといっても過言ではなく、それは地方法人企業課税全体が目指すべき改革といってよい。本研究では、その立場に立ち論旨を展開してみたい。

(地方税法72の2、72の12、72の24の7)

事業及び法人の区分		事業税の区分	課税標準
(1) (2)以外の事業	① ②以外の法人(外形対象法人)	付加価値割 資本割 所得割	付加価値額 資本金等の額 所得金額
	② その他の法人(所得課税法人)	所得割	所得金額
(2) <収入金額課税法人> 電気供給業 導管ガス供給業 保険業	① ②以外の法人		収入割 収入金額
	② 小売電気事業等 発電事業等 (特定ガス供給業)	資本金 1億円超	収入割 付加価値割 資本割 収入金額 付加価値額 資本金等の額
		資本金 1億円以下	収入割 所得割 収入金額 所得金額

図1 わが国法人事業税の課税標準 (2022年4月1日以降に開始する事業年度)

(出典) 税務研究会 (2022)『令和4年度版 税務インデックス』税務研究会出版局, pp. 300-301 を改変して作成。

・ (1) ①の対象となる法人 (外形対象法人) 期末資本金の額が1億円を超える法人

・ (1) ①についての標準税率 付加価値割 1.2%, 資本割 0.5%, 所得割 1.0%

## 2. 地方法人企業課税としてのわが国法人事業税の付加価値割

わが国の付加価値税には、消費課税としてのいわゆる消費税及び地方消費税とは別に、地方法人企業課税としての法人事業税 (付加価値割) があるが、本研究では後者を中心に扱う。ここで「付加価値割」とは、各事業年度の付加価値額を課税標準として法人の行う事業に対して課する事業税をいい (地方税法第72条第1項)、「付加価値額」とは、各事業年度の報酬給与額、純支払利子および純支払賃借料の合計額 (収益配分額) と各事業年度の単年度損益との合計額をいう (地方税法第72条の14)。

### (1) 付加価値割の概要

① 導入理由 わが国では、戦後長らく地方税改革の一環として、シャープ勧告以来追及されてきたシナリオがわが国法人事業税の外形標準化であり、多くの議論を経て、その一部が2004年度に実現した。すなわち、資本金1億円超の法人に限定し、法人事業税の一部に外形標準としての付加価値割と資本割を導入することによって実現した。

② 納税義務者 資本金の額または出資金の額が1億円を超える営利法人。いわゆる「外形対象法人」で、正確には、法人課税信託の受託法人以外のもの、ならびに、電気供給業、ガス供給業および保険業以外の事業を行う法人で、(i) 公共法人、(ii) 公益法人等、(iii) 特別法人、(iv) 人格のない社団等、(v) 投資法人および特定目的会社、(vi) 一般社団法人 (非営利型法人に該当するものを除く。)、(vii) 一般財団法人 (非営利型法人に該当するものを除く。)、(viii) 上記 (i) から (vii) までに掲げる法人以外の法人で、資本金の額もしくは出資金の額が1億円以下のもの、または資本もしくは出資を有しないものの以外のものであるとされている (地方税法第72の2第1項第1号イ及びロ)。

- ③ 課税ベース（付加価値額） 報酬給与額＋純支払利子＋純支払賃借料＋単年度損益で求められる（図2）。すなわち、各事業年度の付加価値額は、「収益配分額」と、各事業年度の単年度損益との合計額により計算される（地方税法第72条の14）。ここで「収益配分額」は、各事業年度の報酬給与額（地方税法第72条の15）、純支払利子（地方税法第72条の16）および純支払賃借料（地方税法第72条の17）の合計額からなる。なお、単年度損益とは、欠損金の繰越控除がないものとして、各事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額となる（地方税法第72条の18）。
- ④ 税率 付加価値額に対する税率は1.2%となっている（地方税法第72条の24の7）。
- ⑤ 付加価値税のタイプ（付加価値割） 加算法の所得型付加価値税のタイプとなっている。
- ⑥ 税額控除 なし

付加価値額の構成要素						
売上原価	営業費等	減価償却費	報酬給与額 (賃金)	純支払利子 (利子)	純支払賃借料 (地代・賃借料)	単年度損益 (利益)
収益配分額						

図2 法人事業税の課税ベース（付加価値額）  
筆者作成。

## (2) 雇用安定控除の特例

「収益配分額」のうち、報酬給与額の占める割合が100分の70を超える法人の付加価値割の課税標準の算定については、「雇用安定控除額」を控除する措置が設けられている（地方税法第72条の20）。これは、報酬給与額が多額の法人に対し、事業税の過重負担を避けるため、付加価値割の課税標準の算定に際し一定の金額を控除するものとなっている。

## II 付加価値の種類と算定方法

### 1. 付加価値の種類

付加価値税の課税ベースとなる付加価値は、総生産型（GDP型）、所得型、消費型付加価値の3つに分類できる。それらの違いは、課税標準算定の際の資本財購入の控除の仕方にある。

まず、総生産型（GDP型）は、国民総生産物全体（GDP）を課税標準とするもので、付加価値のなかで最も包括的なものである。算定にあたり直前の仕入先の中間投入財の控除は認められるが、資本財購入額はもとより、過去に購入した資本財の減価償却費の控除も認められない。

次に、所得型は一定期間内の売上高から中間投入財仕入額や減価償却費を差し引いたものと定義される。いいかえれば、企業利潤の他に賃金、利子及び地代・賃借料の諸利潤を含むものであり、純利潤税と要素費用税との複合税という性格を持つ<sup>(3)</sup>。

それに対し消費型は、所得型に含まれる純投資相当額（総投資－減価償却費）を課税ベースから控除した額に相当する。いいかえれば、一定期間内の企業の売上高から中間投入財の仕入額と、機械設備等への資本支出を全額控除したものである<sup>(4)</sup>。

## 2. 付加価値の算定方法

付加価値の算定方法には、控除法と加算法とがある。控除法は、売上高－前段階購入の形で付加価値を算出する。その際、前段階購入に含まれる投資財購入を全額控除すれば消費型、減価償却費に限定すれば所得型、全く控除しなければ総生産型が得られる。付加価値はその定義からフローの概念であるため、付加価値本来の方式はこの控除法にある。

一方加算法とは、企業活動に伴い生じる所得ないしは要素所得を合計したもの、すなわち企業の利潤、賃金、利子及び地代・賃借料の合計額と定義される。これは、広義の利潤＋人件費といった形でも表され、広義の利潤を、減価償却費を含む粗利潤ととらえれば総生産型が得られ、減価償却費を控除すれば所得型が得られる。ただし、加算法で消費型を導くと、賃金＋減価償却後純利潤－投資という形となり、投資に関する特別な記帳が必要とされ、会計処理が難しくなるため、導出は困難となる。

企業課税の課税ベースという観点から両方法の長・短所を比べると（井藤 [1957], 156-158 頁）、控除法が加算法より優れている点は、企業の活動量の表現が正確となる点である。なぜなら、控除法では対象企業そのものの営業取引に関する収入支出のみが取り上げられ、対象企業以外の収入支出は除外されるのに対して、加算法では正常な営業取引以外の収入支出が課税ベースに含まれるためである。逆に、加算法が控除法より優れている点は、売上税的な要素が希薄となり、事業課税的要素が強くなるため税負担の消費者への転嫁の傾向がより小さいことや、特別の経理事務を要しないことがあげられる<sup>(5)</sup>。

所得分配を生産、分配、支出の三つの局面で見ると、所得型付加価値に課税される事業税は要素市場で課税される付加価値税であり、消費型付加価値に課税される消費税は生産物市場で課税される付加価値税である（図3）。

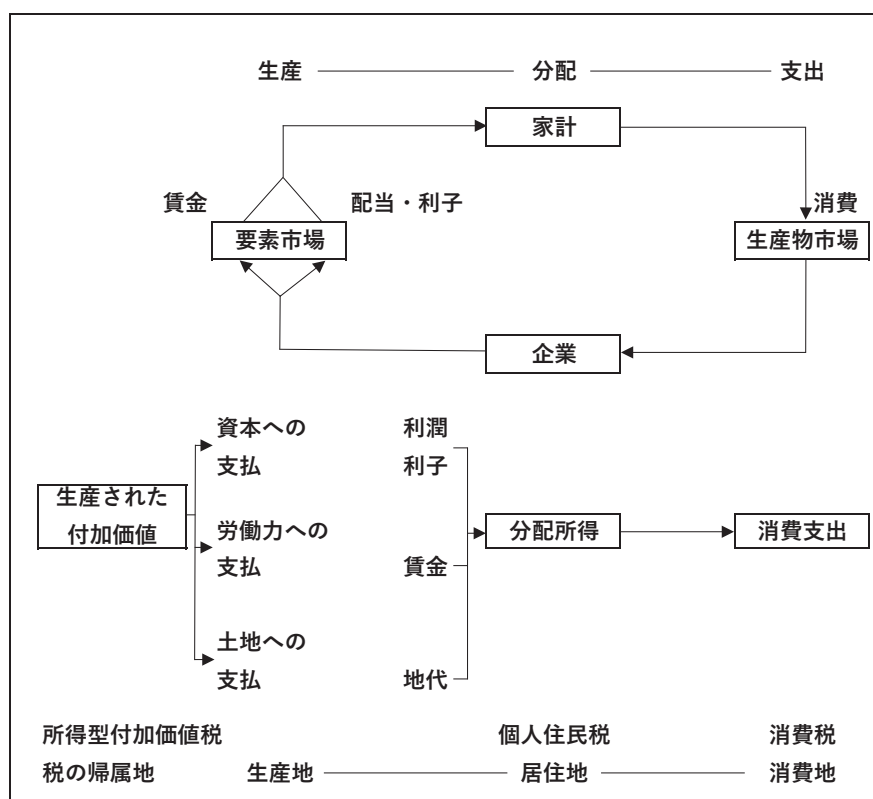


図3 所得循環と地方税

（出典）神野直彦（1999）「法人事業税の外形標準課税」『都道府県展望』第491号，p. 11



したがって、事業課税としては、もともと資本と労働との共同作業という事業活動から生み出される利潤、賃金、利子及び地代・賃借料という各生産要素に対する報酬に課税する所得型付加価値を基本とし、企業に直接課税を行う原産地原則で課税すべき、ということになる。

### III 地方法人企業課税としての付加価値税の展開

本章では、地方法人企業課税としての付加価値税を事業価値税（Business Value Tax, 以下、BVTとする）として理論的かつ実証的な研究を行っている R. M. バードの議論をみていきたい<sup>(6)</sup>。

#### 1. 地方税の税源配分としての付加価値税

政府間の税源配分に関し、米国における中央集権的な税源配分論を展開したマスグレイブに対し、地方分権化による地方政府の機能及び税収の拡大を重視し、地方レベルの付加価値税としての BVT を重視したのがバードである。

政府間の区分を、中央レベル、中間レベル及び地方レベルに分割した場合の付加価値税に関し、マスグレイブは、中間レベルに仕向地タイプの生産物税を配置したが、バードは付加価値の多様な形態に着目し、三区分別々のレベルに、異なるタイプの付加価値の税源を配置した。すなわち、中央レベルでは仕向地原則によるインボイス税額控除法の消費型付加価値、中間レベルに州の消費型付加価値（同一課税ベースで各州独自の税率適用）、そして地方レベルに原産地原則による取引高控除法の所得型付加価値（加算法）としての BVT を配置した<sup>(7)</sup>。

#### 2. BVT の特徴

従来の付加価値税（いわゆる VAT (Value Added Tax)）と比較して、BVT は3つの重要な特徴を持っている（Bird [2000], p. 33）。第一に、課税ベースが「消費」ではなく「所得」という点である。つまり、利潤と賃金の合計が課税ベースとなる（言い換えれば、消費と投資の合計となる）。第二に、消費ではなく生産に課税されるという点である。つまり、仕向地ではなく、原産地で課税されるため、輸入には課税されず輸出には課税されるという点である。第三に、各取引やインボイス税額控除ではなく、年次会計ベースに基づく減算（または加算）方式で算定される点である。

これらの点をふまえ、法人所得への課税に代わるものとして、バードは BVT の優れている点として以下の点を挙げている（Bird [2014], p. 7）。

第一に、より中立的で、特定の投資形態を優遇することがない点である。第二に、課税ベースの浸食の影響を受けにくくなる点である。これは、BVT の課税ベースが大きく、一定レベルの歳入を生み出すための税率が低くなるためである。第三に、歳入面で法人所得税よりも安定的であるが、他の事業課税の形態よりは景気感応度が高い点である。わが国法人事業税の付加価値割は、バードのいう BVT の分類に該当する。

#### 3. 地方法人企業課税としての所得型付加価値税の展開

バード及びミンツは、地方の法人所得税及び固定資産税を BVT に代替した場合を試算し、一定の条件のもとで低税率での代替が可能と結論付け、その優れた点として前節の3点を挙げて説明している。一方で、仮にすべての州が BVT 方式に移行することに同意したとしても、少なくとも当初は何

らかの調整（2つの主要なもの）が必要であると述べている（Bird and Mintz [2000], pp. 285-287）。第一の問題は、法人税と同様に、コンプライアンスと管理を容易にするために、課税ベースを全州でできる限り同じとすることである。これは減価償却率を含め、課税標準を測定するルールを同じにすることに他ならない。その点、わが国は単一性国家であることもあり、法人事業税は全国統一的な制度となっており問題とはならないであろう。

第二の問題は、付加価値の配分方式の問題である。一つの州のみで事業を行う企業は、その州からのみ課税されるが、複数の州で事業を行っている企業の付加価値を配分するためには、計算式のウェイト付けを行う必要があるが、この調整に難航する可能性が高い点である。なお、ウェイト付けは、給与、売上（原産地ベース）、資本またはそれらの組み合わせに基づくことができる。この点は、わが国法人事業税でいうところの分割基準の問題にもつながってくるため、改めて分割基準等のあり方の検討が必要であろう。

また、連邦法人所得税（わが国でいう国税法人税に該当）からのBVTの損金算入の可否をどうするかという問題がある。現在、州の資本税、資産税、給与税は連邦法人税から控除されるが、州の法人税は控除されない。したがって、これらの税金の一部を代替するBVTが連邦法人税から控除できるかどうかは重要な問題である。この問題を解決する一つの方法は、現在控除されていない州税額に相当するBVTの部分的控除を認める事であろう（Bird and McKenzie [2001], p. 22）。加えて、外国税額控除の調整問題もある。現在、本国で活動する多国籍企業が支払う地方法人所得税は、諸外国など特定の資本輸出国の税額から控除することができる。州法人所得税からBVTへの移行により、一部の多国籍企業は外国税額控除を失い、本国への投資の税負担が増加する可能性がある（Bird and McKenzie [2001], pp. 22-23）。

バードは、中小企業など一定の企業に対し、州が希望すれば税額控除を利用して課税ベースを差別化することができるとしているが、一方で、このような控除を選択的に利用することは、他の選択的政策と同様に一般的に望ましくないともしている（Bird and McKenzie [2001], p. 20）。この点については、例えば、かつて米国ミシガン州において、地方企業課税として三種類の付加価値税が導入された経緯などが参考になる<sup>(8)</sup>。この三つの付加価値税の制度的な推移をみると、全体の傾向として、小規模零細企業に対しては、課税ベースを付加価値としながらも、利潤の要素を濃くすることにより対応が図られていたことが分かる。また、多くの控除制度を組み込むことにより複雑化し、課税ベースが浸蝕されて付加価値の概念から乖離し、税の性格を明瞭でないものにし、結果的に課税の公平性を損ね、廃止という議論に進んでしまった経緯がある。

バードが指摘しているように、BVTは単に理論的な側面だけではなく過去の貴重な経験を持っていることが重要である（Bird [2000], p. 34）。つまり、BVTは既にわが国のみならず、米国のミシガン州やテキサス州、ドイツ及びイタリアといったように現実の制度化されたさまざまな導入経験を持っている点が重要である。

今後の課題として、地方の法人所得税及び固定資産税をBVTに置き換えるという提案を行ったバード及びミンツ [2000] の試算を、前提条件を整えてわが国に適用してみたい。その結果、わが国において低税率でのBVTの適用が可能であれば、法人事業税の所得型付加価値税（BVT）を拡充する議論が現実味を帯びる。もっとも、バードの理論に従えば、地方消費税は都道府県税とし、BVTとしての法人事業税（所得型付加価値税）は市町村税として配置するのが理想ということになるが、現行の

わが国法人事業税は道府県税であり、まさにこの点が、現行のわが国地方法人企業課税としての付加価値割の課税の特徴ということになる。わが国の政府間の税源配分は、主として中央に資源配分機能を持たせたマスメイクの中央集権的な性質を有するが、地方分権化による地方政府の機能及び税収の拡大を重視したバードは、実質的に重要な財源を中央に割り当てる従来の税源配分モデルは、地方政府が公共部門のかかなりの割合を占める国には明らかに不適合である（Bird [2000], p. 36）と指摘している。

もちろん、次章で検討するように、赤字法人（中小企業）への課税の問題、地方消費税との関係など重要かつ現実的な課題は多い。他方、わが国で2004年度に外形標準課税が導入されてから、2023年度で20年が経過する。地方分権を推進し、地方の活力を生み出す地方財源を確保していくために、理論的な側面以上にバードの言う実践的な経験の適用がより重要な時期に入っているのではないかと思われる。

## IV 地方法人企業課税としての所得型付加価値税の選択

本章では、中小企業の法人事業税に所得型付加価値税（外形標準課税）を採用した場合の主要な検討課題について、先行研究をふまえて論じてみたい。

### 1. 赤字法人への課税と転嫁の問題

応益原則の考え方に立てば、赤字法人といえども税負担を強いられることになる。赤字、黒字にかかわらず事業を営む限り企業は、道路、下水道、ごみ処理等々さまざまな政府サービスを受けているからである。むしろ、受益と負担の関係が一層綿密となる地方税においては、課税の応益性は一層重視されねばならない。

ところが、2020年度時点で、日本の法人企業約280万社のうち、中小企業が約277万社（98.9%）を占め、そのうち赤字法人（欠損法人）は155万社（56.0%）にも達しており、事業税は課税されていない<sup>(9)</sup>。

このような問題が生ずる理由は、中小企業の法人事業税の課税ベースを所得にしていることに起因する。いいかえれば所得という課税ベースが応益原則という課税根拠から乖離しているためである。

しかし、中小企業に対する所得型付加価値税（外形標準課税）の導入は、逆にいえば赤字法人に対する課税になるという批判ともなる。法人事業税の付加価値税化の議論がシャープ勧告以来続けられてきたにもかかわらず、いまだに中小企業がその対象に含まれていないのは、この赤字法人への配慮が一つの大きな要因になっていると思われる。

ところで、赤字法人の取扱いを論じる際には、しばしば転嫁問題に踏み込んだ議論がなされる。つまり、法人事業税が転嫁されるとするならば赤字法人の税負担は発生しないことになり、赤字法人への配慮は不要であるが、転嫁されないとするならば必要になるからである。

転嫁に関し、シャープ第二次勧告では、控除法であろうと加算法であろうと、付加価値税は売上税として転嫁することを想定している<sup>(10)</sup>。確かに、企業が付加価値税の負担を価格に転嫁することは可能であろうが、一律にその全額を価格に転嫁できるとは限らない。特に加算法に基づく所得型付加価値税の場合には、消費者のみならず、賃金、利子及び地代・賃借料を得る者や、その企業の利益を享受する者にも転嫁する可能性が高いからである<sup>(11)</sup>。また、所得型付加価値を構成する利益は事後



的に明らかになるのであって、あらかじめ税額を価額に含めておくのは困難であろう（吉川 [2008], 31 頁）。

しかし、赤字法人を含むすべての企業や事業に対して地方公共サービスの提供はなされている。好況・不況にかかわらず、企業利益の責任は、当該企業に帰するものであり、要素所得の支払いが可能である状態は、事業活動の継続可能性、したがって一種の担税力を示しているとみることができる（西野 [2001], 130 頁）。

根強く課税に反対する赤字法人に対しては、何らかの現実的な対応策を取りながら、法人事業税の所得型付加価値税化（外形標準課税化）の拡充を進めるべきである。

## 2. 地方消費税との関係

法人事業税に中小企業を含め、所得型付加価値税化（外形標準課税化）を拡充するにあたっては、地方消費税との関係を検討することを避けて通れない。つまり、課税ベースや課税根拠の類似した二種類の税が併存することについての問題であり、地方消費税と法人事業税の所得型付加価値税化（外形標準課税化）の拡充は別個の問題であるのかどうかということである。

即ち、地方消費税と法人事業税の所得型付加価値税化（外形標準課税化）の拡充に関しては、以下のように、大きく三つの考え方ができるであろう。

- ① 地方消費税に一元化することにより法人事業税の所得型付加価値税化（外形標準課税化）の拡充は不必要となる。
- ② 地方消費税は法人事業税の所得型付加価値税化（外形標準課税化）の拡充のワンステップである。
- ③ 地方消費税と法人事業税の所得型付加価値税化（外形標準課税化）の拡充は併存すべきである。

地方消費税の成立過程は、法人事業税の所得型付加価値税化（外形標準課税化）と大きく異なる。1989 年 4 月の一般消費税（国税）導入時は、それまで地方消費税創設の議論はなされてきたものの導入はなされず、地方譲与税と地方交付税の変更に終始した<sup>(12)</sup>。その後、地方分権に対する世論の高まり等から、1997 年 4 月に地方消費税が制度化された<sup>(13)</sup>。

地方消費税として考えられている「消費型付加価値税」と法人事業税改革が目指す「所得型付加価値税」とは、控除法と加算法、投資全額控除か減価償却控除かという差はあれ、両税の課税ベースは「付加価値」である<sup>(14)</sup>。しかも、両税は現行では共に応益原則を課税根拠とする道府県税の位置付けとなっている<sup>(15)</sup>。

これらの点から、両税の併存は「簡索性」の配慮に欠けているとして、先述した①及び②の議論につながってくる。つまり、現行法人事業税をやがては地方消費税に吸収すべきではないか、あるいは現行法人事業税を一律に所得型付加価値税とするのであれば、地方消費税を課税せずに、所得型付加価値税の税率を上げることによって調整すべきではないかということである。

ただし、実際に法人事業税を一律に所得型付加価値税（外形標準課税）として改革する場合には、徴税や税制改革が困難であることや、長い間にわたり所得基準で課税がなされた結果、赤字法人への課税などに対する納税者の理解がなかなか得られないことなどを念頭に置かねばならない<sup>(16)</sup>。したがって、地方消費税制度は地方分権を念頭においた地方税改革の一環として前向きに評価したうえで、中小企業に対する法人事業税の制度は現行を維持し、分割基準の見直し程度にとどめるといった意見もある（橋本 [1993], 14 頁）。

一方で、先述した③の積極的な立場に立つ議論が存在する。地方分権時代の地方税の充実には所得型付加価値税（外形標準課税）と地方消費税の両税が必要であって、最終的な方向として所得型付加価値税の拡充（外形標準課税の拡充）と地方消費税との是非は切り離して考えるべきとする考え方がある（橋本 [1994], 526 頁）。事業税の所得型付加価値税化（外形標準課税化）の拡充は地方消費税とは別の問題であり、前者はあくまでも消費課税ではなく企業課税であり、付加価値標準（加算法）による応益的な物税として考えることが可能だからである<sup>(17)</sup>。もっとも、税制のウェイトが国税から地方税へとシフトすることは地方分権の観点からは望ましいが、企業のネットでの税負担が過重にならないように、国税の法人税・消費税の税率を再検討する必要等も生じてこよう。

今後の高齢者対策等の財政需要の拡大に備え、地方税源の拡充のための有効手段として地方消費税をさらに存続・強化させる一方で、地方企業課税としての所得型付加価値税（外形標準課税）を拡充し主要税目としてゆく方向が、今後、地方分権推進のための自主財源を確保するという意味でも、また両税が持つ意義の重要性を考えても望ましいといえるのではないだろうか。

### 3. 地方法人企業課税としての所得型付加価値税の選択

シャープ勧告では、付加価値税の本質を企業課税とするのか、売上税の一種とするのかが明確ではなかった。売上税の一種とするならば、売上高との関連を保持して課税ベースを決定する控除法を採用することが望ましいであろうが、地方法人企業課税としての付加価値税を考える場合には、企業課税としての性格をより明らかに示すために売上高との関係を切断し、売上税的要素を除いた加算法により、利潤、賃金、利子及び地代・賃借料の外形標準から課税ベースを算定する方法が望ましい。その際、付加価値の中でも加算法になじみ、より転嫁の傾向が小さく、事業課税的要素が強くなる所得型（BVT）がふさわしいといえよう。

もちろん、現実の租税は、その理論的側面を考慮するだけでなく、その時の社会経済状況や租税体系なども考慮しなければならない。現在、わが国では、消費型付加価値税（消費税及び地方消費税）が採用されており、一定の大企業には法人事業税としての所得型付加価値税（外形標準課税）が採用されている。中小企業には外形標準課税としての所得型付加価値税（外形標準課税）は導入されておらず、いまだ導入されていない一つの理由として、多くの中小企業が赤字法人である点が挙げられる。

地方付加価値税のメリットを整理すると、①税収の普遍性、②税収の安定性、③徴税の便宜性、④地方自主財源の強化、といった点が挙げられる。今後、より注目されるのが地方自主財源の強化であろう。したがって、この自主財源強化の方向に向けて、控除法を採用し、投資財の即時一括控除方式をとる消費型付加価値税が持つ成長促進機能及び技術革新機能を明確にする<sup>(18)</sup> 一方で、地方税収の普遍性及び安定性等の確保という観点からも所得型付加価値税（外形標準課税）を拡充していく方向が必要といえるだろう。二つの付加価値税方式を併存させるやり方は、納税者からの反発があるが、二重課税ではない（持田 [2004], 88 頁）。本論考では、所得型付加価値税（外形標準課税）の拡充が必要という立場に立ち、とりわけ本章では、赤字法人への課税及び地方消費税との関係という側面から、地方法人企業課税としての付加価値税の展開可能性を探った。

一方、地方の法人所得税及び固定資産税を BVT に置き換えた場合、わが国において低税率での BVT の適用が可能であれば、法人事業税の所得型付加価値税（外形標準課税）を拡充する議論が現実味を帯びる<sup>(19)</sup>。

## おわりに

付加価値は、最後の課税ベースとも言われる。かつてミードが主張したように、ある国で消費という課税ベースと所得という課税ベースに課税することに意味があるのなら、企業レベルで付加価値という形の課税ベースに対し、一方もしくは両方の税の全部または一部に課税することも同様に意味があるだろう。本論でみてきたように、地方法人企業課税としての法人事業税は、今後、地方消費税と併存しつつ、所得型付加価値税（外形標準課税）として拡充する展開が期待される。また、バードの理論に従えば、BVTは市町村税として配置するのが理想ということになるが、わが国の地方法人企業課税としての付加価値割は、都道府県税（中間レベル）として配置されているという点に特徴がみられた。

所得型付加価値を含むわが国外形標準の課税ベースは、「所得（利潤）課税寄り」や「消費課税寄り」だけでなく、「資産課税寄り」の採用も政策上可能である。つまり、わが国現行法人事業税の所得型付加価値（外形標準）は、所得、消費及び資産の課税ベースのいずれにも属するような中立的な性格を持つ。

今後、わが国地方法人企業課税としての付加価値税のさらなる展開可能性を考えるため、地方法人企業課税としての所得型付加価値税（外形標準課税）の租税原則適合性からの検討、租税法的側面からの検討及び政策的側面からの検討を併せて行っていきたい。

## 注

- (1) シャープ勧告では、資本割の導入勧告はなされていない。
- (2) 1999年、政府税制調査会の下に地方法人課税小委員会が設置され、税収の安定性、赤字企業への課税を含めた応益課税としての税の性格の明確化、税負担の公平性等の観点から、外形標準として4種類の候補が選ばれた。小委員会による具体的な報告内容に関し、これまで多くの議論がなされてきた。
- (3) シャープ第二次勧告において、加算法により算定するものとして、わが国に紹介された。
- (4) シャープ第一次勧告において、控除法により算定するものとして、わが国に紹介された。
- (5) それに対して、控除法は売上と仕入の差額としての付加価値計算が必要となる。
- (6) バードは、開発途上国を中心とする財政と税制の専門家である。
- (7) シャープ勧告では、中央レベル（国）で所得税・法人税を中心にした所得課税、地域レベル（都道府県）で付加価値税としての企業課税、地方レベル（市町村）で固定資産税を中心とする資産課税の税源配分を勧告し、とりわけ税源の分離を強調した。
- (8) ここでは、Business Activity Tax（事業活動税）としての所得型付加価値税（控除法）、Single Business Tax（単一事業税）としての消費型付加価値税（加算法）及びMichigan Business Tax（ミシガン事業税）としての消費型付加価値税（控除法）を指す。多くの税額控除だけでなく、付加価値の課税ベースからの一定の控除も行われた。これらの納税義務者には、米国において法人所得税の対象となるいわゆるC法人といわれる形態だけでなく、個人所得税が課されるS法人やパススルー事業体といった形態も含まれることがあった。
- (9) 国税庁〔2022〕『税務統計からみた法人企業の実態—会社標本調査報告—』（令和2年度版）より算出。40%を超える高い欠損法人比率は1975年（43.0%）以来続いている。また課税回避と思われる減資が後を絶たない現状も問題点といえる。
- (10) シャープ勧告における法人事業税（付加価値税）の経緯等については、別の機会に改めて詳述したい。

- (11) 消費型付加価値税の場合は、前段階税額控除方式を採用することで、制度上税の最終消費者への前転を予定しているが、企業課税における転嫁の問題はいまだ理論的確立をみていないといえる。
- (12) すなわち消費税の収入の20%を消費譲与税として地方公共団体に譲与するとともに、消費税を地方交付税の対象項目に加え、消費譲与税分を除く消費税の収入額の24%を交付した。
- (13) 地方消費税については、納税義務者の負担を軽減する観点から、当分の間、徴収事務を国に委託することとされている。しかし、財政民主主義の立場から地方消費税創設の意義を考えると、納税義務者が直接課税団体である都道府県と納税等を通じて接触することにも地方税としたことの意味があると考えられ、徴収事務を国に委託したのでは、住民の自治意識は高まらず、地方税として創設した意味も薄れてしまう。したがって、できるだけ早い時期に地方消費税の徴収事務は、都道府県が直接行うようにすることが適当である。
- (14) 両者は、「付加価値」を課税ベースとしながら、経済効果は異なる（土居 [2016], 92 頁）。
- (15) 田中治など、応益原則論に慎重な意見もある（田中 [2021], 430-431 頁）。
- (16) 例えばアメリカでは、納税者の反乱や反対の声（「利益なくして課税なし（No Profit No Tax）」などのスローガン）等が生じた。
- (17) この点に関し、梅原は、外形標準課税のような物税形式の地方企業課税は、国際的には廃止される傾向にあるとしている（梅原 [2016], 72-74 頁）。
- (18) 各々の付加価値を課税ベースにすることによる経済学的効果の整理は別稿としたい。
- (19) その際、バードの理論に従えば、地方消費税は都道府県税とし、法人事業税（所得型付加価値税）は市町村税として配置するのが理想ということになるが、わが国の状況等に合わせ前提条件を細かく整え、検討を行うことが必要である。

#### 引用文献等

- Bird, Richard M. [2000] “Rethinking Subnational Taxes: A New Look at Tax Assignment”, *Tax Notes International*, May 8, pp. 2069-2096.
- Bird, Richard M. [2014] “*A Better Local Business Tax: The BVT*”, IMFG Papers 18, University of Toronto, Institute on Municipal Finance and Governance.
- Bird, R. M. and Mintz, J. M. [2000] “Tax Assignment in Canada: A Modest Proposal”, in Harvey Lazar, ed., *Canada: The State and the Federation 1999/2000*, 263-292.
- Bird, R. M. and McKenzie, K. J. [2001] “Taxing Business: A Provincial Affair?”, *Commentary No. 154*, C. D. Howe Institute.
- 井藤半彌 [1957] 『租税論』千倉書房。
- 梅原英治 [2016] 「外形標準課税の中小企業への拡充問題の検討」『中小企業課税』（租税理論研究叢書），第26号，69-85 頁。
- 金子宏 [1999] 「事業税の改革（外形標準化）を考える—課税ベースの拡大と都道府県固有の安定財源の充実」『地方税』第50巻第8号，4-25 頁。
- 国税庁 [2022] 『税務統計からみた法人企業の実態—会社標本調査報告—』（令和2年度版），<https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/kaishahyohon2020/pdf/R02.pdf>。
- 田中治 [2021] 『田中治税法著作集 第4巻 租税実態法の諸相と論点—相続税，消費税，地方税』清文社。
- 土居丈朗 [2016] 「銀行に対する課税の観点からみた外形標準課税」『金融調査研究会報告書』（金融調査研究会事務局），第57号，85-99 頁。
- 西野万里 [2001] 「事業税の適正化—外形標準の役割と効果—」『地方税の理論と課題（改訂版）』税務経理協会，103-137 頁。



橋本徹 [1993] 「地方分権化における地方税体系のありかたの一試論」『地方税』第 44 巻第 10 号, 4-15 頁。  
橋本徹 [1994] 「地方税制の改革—事業税を中心に—」『日税研論集』日本税務研究センター, 第 28 号, 503-528 頁。  
持田信樹 [2004] 『地方分権の財政学—原点からの再構築』東京大学出版会。  
吉川宏延 [2008] 「日本の付加価値税の現状と課題—事業税, 消費税, 地方消費税および外形標準課税が抱える諸問題を中心に (1) 序説」『税』第 63 巻第 8 号, 22-35 頁。

#### 参考文献／その他の参考文献等

Meade Report. Institute of Fiscal Studies. The Structure and Reform of Direct Taxes. London: Allen and Unwin, 1978.  
Sullivan, Clara K. *The Tax on Value Added*, New York and London: Columbia University Press, 1965.  
一般財団法人 自治総合センター 『地方分権時代にふさわしい地方税制のあり方に関する調査研究会報告書』2022 年, <https://www.jichi-sogo.jp/wp/wp-content/uploads/2022/03/R3-03-1-zei.pdf>。  
伊東弘文 「所得課税か外形標準課税か—政府税調中期答申「法人事業税」を読む」『税』第 55 巻第 9 号, 2000 年, 4-18 頁。  
岩元浩一 「事業税改革の意義と問題点—応益課税としての外形標準化に向けて—」『国士舘大学政経論叢』12(3), 2000 年, 137-158 頁。  
牛嶋正 「法人事業税の外形標準課税の課題とそのゆくえ」『税』第 53 巻第 5 号, 1998 年, 4-15 頁。  
金子宏 「事業税と外形標準課税」『地方税』第 65 巻第 10 号, 2014 年, 2-10 頁。  
金子宏 『租税法 (第 24 版)』弘文堂, 2021 年。  
加納輝尚 「事業税の課税ベースに関する一考察」『第 20 回日税研究賞 入選論文集』日本税務研究センター, 1997 年, 11-43 頁。  
菊谷正人・依田俊伸・井上行忠・酒井翔子 『租税法入門』同文館出版, 2016 年。  
佐藤進 『付加価値税論』税務経理協会, 1973 年。  
神野直彦 「法人事業税の外形標準課税」『都道府県展望』第 491 号, 1999 年, 4-14 頁。  
神野直彦 「法人事業税の外形標準課税を巡って」『税研』第 30 巻第 6 号, 2015 年, 54-59 頁。  
社団法人 日本租税研究協会 『抜本的税制改革と地方税』(地方税研究会報告), 2019 年, <https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/chihou.pdf>。  
税務研究会 『令和 4 年度版 税務インデックス』税務研究会出版局, 2022 年。  
関口智 「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』第 49 巻第 10 号, 1998 年, 107-145 頁。  
瀬古雄祐 「外形標準課税をめぐる論点」『調査と情報』(国立国会図書館) 第 893 号, 2016 年, 1-14 頁。  
田近栄治・油井雄二 「法人事業税の外形標準化『加算法付加価値税』はなぜ望ましくないか」田近栄治・油井雄二 『日本の企業課税』東洋経済新報社, 2000 年, 219-234 頁。  
地方財政審議会 『令和 5 年度地方税制改正等に関する地方財政審議会意見』2022 年, [https://www.soumu.go.jp/main\\_content/000845938.pdf](https://www.soumu.go.jp/main_content/000845938.pdf)。  
戸谷裕之 『企業課税の改革と課題』中央経済社, 1994 年。  
戸谷裕之 「地方法人二税の経緯と今後の課題」『産研論集』(関西学院大学) 第 37 号, 2010 年, 17-25 頁。  
戸谷裕之 「地方法人課税の現状と課題—地方分権と税源偏在の狭間で」『都市問題』第 107 巻第 4 号, 2016 年, 54-61 頁。  
橋本徹 「一般消費税と地方税制」『経済学論究』(関西学院大学) 33(3), 1979 年, 279-301 頁。  
林宏昭 『日本の税制と財政 (第 2 版)』中央経済社, 2023 年。

林宜嗣「地方法人課税の課題と改革の方向」『租税研究』第 785 号，2015 年，407-425 頁。

堀場勇夫「地方法人課税のあり方と論点整理」『税研』，第 182 号，2015 年，39-45 頁。

前田高志『地方財政—制度と基礎理論』八千代出版，2009 年。

三木義一「外形標準課税制度の法的評価」『税研』第 19 卷第 2 号，2003 年，15-20 頁。

水野忠恒「事業税の論議について—加算法による所得型付加価値税の方向—」『地方税』第 49 卷第 4 号，1998 年，4-18 頁。

諸富徹「付加価値税としての企業課税——地方企業課税に関する日米比較研究」日本地方財政学会編『「地方創生」と地方における自治体の役割〔日本地方財政学会研究叢書・第 24 号〕』勁草書房，2017 年，57-80 頁。

諸富徹『改訂版 財政と現代の経済社会』NHK 出版，2019 年。

山本盤男「連邦国家インドにおける消費課税の調和」『エコノミクス』第 5 卷第 2 号，2000 年，1-39 頁。

(かのう てるまさ 会計ファイナンス学科)