

事業税とその問題点

加 藤 一 郎

The Enterprise Tax and It's Issues

Ichiro KATO

Enterprise taxes, comprised of individual enterprise taxes and corporate enterprise taxes, account for the highest percentage of prefectural taxes. With the collapse of the bubble economy, corporate enterprise taxes fell considerably. It was one of the major factors contributing local public to financial critical positions in large prefectures such as Tokyo Osaka.

Reasons for the sharp reduction of revenues generated from corporate enterprise taxes are that, with the exception of a few types of industry, their taxes are based on corporate income and profit.

However, revenues generated from local tax is expected to more stable in comparison national tax. It is considered that the corporate enterprise tax is in return for public services from local government while a corporate is in operation.

Even if a corporation has less profit due to recession, it receives public services from local government. So far for a long time it has been discussed that corporate enterprise tax should be always levied and local tax law laws have provisions to make such possible. A local government can tax as considering an external from of a capital expect an income as a standard.

According to this provision, Tokyo Metropolitan Gornment introduced the new "Bank Tax" law, taxing to major financial institutions having more than 5 trillion yen funds by external from standard The subject major financial institutions repelled and started law suits against the new tax law.

With this draft, we'll consider the issues of corporate enterprise taxes, taking "Bank Tax" into consideration.

I 事業税の概要と沿革^{*1}

1) 概要

事業税は、道府県税であって、法人、個人が行う事業に対して課税されるものである。道府県税全体に占める構成比は、バブル絶頂期の1989年度に、個人分で1.4%。法人分で42.9%の計44.4%にもなった。事業税は、道府県税における基幹税であるといえる。とくに、法人事業税の比率が極めて高い。

ところが、バブル崩壊後、事業税の構成比は低下し始め、1998年度には、個人分で1.8%、法人分で27.5%の計29.3%になった。個人分の低下は見られないが、法人事業税の低下が著しい。それでも道府県税中、最大の構成比を保っているが、景気変動により大きな変化を示すのが、法人事業税のひとつの特徴である。

また、事業税とくに法人事業税は地域的偏在^{*2}も大きい。たとえば、東京都ではバブル期の1989年度には税収全体の5割を超えていたが、青森県や沖縄県では3割未満であった。つまり法人事業税は、経済活動の活況度、変動に極めて敏感な地方税であるといえる。

このように、法人事業税が景気変動にきわめて不安定で、また地域的偏在が大きいことは、地方税に求められる安定性と普遍性の原則に反しており^{*3}、絶えず問題にされてきたのである。

法人事業税が不安定で地域的に偏在しているのは、そもそも事業に対する課税であるとともに、課税標準として多くの場合所得基準が用いられているからである。いうまでもなく、法人企業は大都市部を中心に事業活動をおこなっており、それが大都市部に法人事業税を偏在させる要因になっている。また、法人企業の所得=利益は経済変動により大きく変化する。好景気には増収・増益となり法人事業税も拡大するが、一方不況が深刻化すれば赤字決算となり、所得=利益はゼロとなり法人事業税は入ってこなくなる。このことが、法人事業税の変動を大きくしているのである。

しかし、事業税の課税根拠は、同じく所得を基礎とする国税の法人税と違って、事業を営む際に地方公共団体から提供される公共サービスによってもたらされる利益に対する対価として考えられている。とすると、事業活動が営まれている限り地方公共団体からの公共サービスは享受しているわけだから、事業税を支払うべきであるということになる。また、地方税法にはそれを可能にする条文がある。事業税の外形標準課税^{*4}である。

先ほど述べた、普遍性、安定性を求める地方税原則と、公共サービスの対価としての事業税の性格、そしてそれを念頭に置いた地方税法の規定が、事業税の外形標準課税の問題を長い間提起してきたのである。しかし、それは議論の段階にとどまりつづけた。2000年度から実施された東京都のいわゆる銀行税が初めての例である。

さて、事業税は道府県税であるが、複数の都道府県にまたがって本社、工場、営業所などを展開

事業税の概要と問題点（加藤）

して事業活動を行う企業も多い。そのような企業の場合、企業所得＝利益が本社、工場、営業所などそれぞれで個別に計算され、課税当局に申告されることはない。企業全体で一括して計算され、申告される。そこで、企業全体で一括して計算され、申告される企業所得を、本社、工場、営業所等それぞれが存在する都道府県毎に、どのような基準で分割し帰属させるのかが問題となる。これが事業税の分割基準の問題である。

なお、2000年度の事業税の税率は、個人事業に対しては業種によって4～5%、法人事業に対しては、収入金額課税法人では1.3%、所得金額課税法人では所得金額に応じて5.0～9.6%である。これは1998年度以降大幅に税率が引き下げられた結果である。たとえば、所得金額課税法人の基本税率は、1954年に法人事業税制度ができて以来、一貫して12%であった。

2) 沿革

事業税の前身は、1876年に商業活動に対する府県税として創設された営業税で、定額課税であった。この営業税は1882年に広く商工業一般に賦課されることになった。1896年に、営業税は地方税から国税に移管され、資本金額等の外形基準によって課せられることになり、府県は国税の営業税の課税対象とされない小営業に対して、府県税としての営業税を課した。1926年には営業税が廃止され、純益を課税標準とする営業収益税が創設され、府県は営業収益税の課税対象とされない業種および営業収益税の免税点以下の小売業に対して、営業の純益、収入金額、営業用建物の賃貸価格など外形基準を課税標準とする地方税としての営業税を課した。1940年に、営業収益税と営業税は統合され、営業の純益を課税標準とする国税の営業税が創設された。

第2次大戦後の1947年、営業税は国税から委譲され、道府県の独立税として法人および個人の営業に対し、純益または営業収益を課税標準として課税された。1948年に営業税は事業税と改められ、新たに個人の農林水産業が課税対象に加えられるとともに、電気事業、ガス供給事業、運送業については収入金額を課税標準とした。また、特別所得税が新設され自由業などが課税対象とされた。

1949年の第1次シャープ勧告で、事業税の課税標準を事業の所得ではなく、付加価値とすべきであるとされた。この勧告をふまえ、1950年に事業税および特別所得税に代え、道府県税の支柱として附加価値税が創設された。この附加価値税の課税標準は、事業の総売上から特定の支出金額を控除した額とされた。その後、1950年の第2次シャープ勧告を受け、1951年に、青色申告法人については、課税標準を各事業年度の所得並びに当該事業年度中に支払うべき、給与、利子、地代および家賃の合計額とする加算法も選択できることになった。そしてこの合計額は所得計算上、損金に算入すべきものとされた。

しかし、この附加価値税は法律上制定されたものの、暫定的に実施を延期した後に、結局、実施されないまま1954年に廃止され、それまで暫定的に存続されていた従来の事業税と特別所得税が統合され、現行の事業税となった（税制調査会〔2000〕103-104ページ、梅原英治〔1998〕*5）。

以上見てきたように、課税標準を所得としたり、付加価値としたりするものが混在する形で成立した現行事業税が、所得標準と外形標準とを混在させているのは、ある意味で当然のことといえるかもしれない。

II 事業税の変動・地域的偏在と課税根拠及び分割基準

ここでは、法人事業税の変動の激しさと地域的偏在の状況とその特徴を確認し、所得標準が事業税の課税根拠である応益原則といかに矛盾しているかを検討しよう。

1) 景気変動・地域的偏在と所得課税

a 法人事業税の状況

表1は、法人事業税の都道府県別収入額の推移等を示したものである。網で囲ってあるところがそれぞれの都道府県の法人事業税のピーク時を示す。そしてそのピーク時に対する平成9(1997)年度の増減額と増減率が示されている。

網掛けのピーク時を見ると、東京、大阪などから始まり、埼玉、神奈川、愛知などに広がり、平成3(1991)年度全国的にピークに達する。しかし、東北や四国、九州の県ではピークが遅れる。法人企業の活動の活発な大都市圏域から始まり、それが拡大していく。そして、法人企業の活動がそれほど活発でない地域ではピークがずれ込むのである。

さて、東京都がピークとなった平成元(1989)年度、全国の法人事業税の合計額は6兆3369億円で、東京都は1兆5806億円だから、東京都が全体の約4分の1を占める。一方、東京都の法人税収が最も低くなっている平成7(1995)年度の東京都の構成比は約20%で、5ポイントも構成比を低下させている。そして、この平成7(1995)年度の東京都の法人税収は、ピーク時の53%、ほぼ半分にすぎない。全国の場合のこの値は65%である。東京への法人事業税の集中と、東京都における法人事業税の大きな変動を読みとることができるのである。

また、ピーク時に対する平成9(1987)年度の増減率を見ると、東京都はマイナス37.6%、大阪府はマイナス39.0%など大都市圏域で大幅な低下となっている。一方、愛媛県の0%や秋田県のマイナス2.7%に示されるように、地方圏での変動は比較的少ない。

こうした傾向は、法人事業税の大半が所得を課税標準としているためである。そこで、同じく大半の課税標準を所得とする法人住民税と合わせて、所得課税の動向を見ておこう。

b 法人2税の状況

ここでは、法人事業税に法人住民税を加えた法人2税の状況を見ることによって、景気変動の地域的、時期的特徴を検討しよう。

事業税の概況と問題点（加藤）

<表1> 法人事業税の都道府県別収入額の推移等

(単位：百万円，%)

	平成 元年度	平成 2年度	平成 3年度	平成 4年度	平成 5年度	平成 6年度	平成 7年度	平成 8年度	平成 9年度	左のピーク時に対する		(参考)B 9年度 税収総額	A / B (%)
										増減額	増減率		
北海道	158,171	152,785	174,873	151,490	134,382	131,831	125,910	156,528	133,478	- 41,395	- 23.7	557,424	23.9
青森県	24,386	23,328	28,611	26,300	23,772	26,038	23,900	28,888	25,054	- 3,832	- 13.3	118,048	21.2
岩手県	28,068	28,053	33,260	28,805	26,495	27,898	29,022	32,687	31,687	- 1,573	- 4.7	125,805	25.2
宮城県	81,177	80,250	94,527	81,953	76,605	70,723	71,228	88,313	81,007	- 13,520	- 14.3	264,608	30.6
秋田県	23,152	24,078	27,441	25,593	23,209	29,260	31,052	31,207	30,371	- 836	- 2.7	107,662	28.2
山形県	27,516	27,162	32,976	29,148	25,756	25,660	27,076	31,008	28,965	- 4,011	- 12.2	112,843	25.7
福島県	75,451	78,488	85,729	76,847	69,380	67,970	71,215	77,734	76,544	- 9,185	- 10.7	233,686	32.8
茨城県	110,537	119,647	128,277	105,541	92,327	84,084	86,661	99,045	95,935	- 32,342	- 25.2	333,966	28.7
栃木県	82,382	89,053	92,161	76,010	61,095	57,152	64,784	68,700	71,629	- 20,532	- 22.3	237,225	30.2
群馬県	75,488	78,180	85,925	70,935	59,425	54,153	61,980	72,760	63,717	- 22,208	- 25.8	225,934	28.2
埼玉県	221,191	226,180	220,555	192,318	165,099	146,254	148,809	172,669	172,945	- 53,235	- 23.5	652,516	26.5
千葉県	199,875	199,168	204,442	168,300	146,030	134,097	124,765	156,131	133,720	- 70,722	- 34.6	615,593	21.7
東京都	1,580,632	1,473,358	1,481,104	1,170,746	972,227	849,477	844,452	1,072,424	986,788	- 593,844	- 37.6	2,393,748	41.2
神奈川県	446,315	450,465	417,092	328,879	275,995	253,717	257,849	303,877	301,900	- 148,565	- 33.0	976,494	30.9
新潟県	86,761	85,140	104,328	90,488	80,888	79,355	82,876	88,318	85,250	- 19,078	- 18.3	277,088	30.8
富山県	50,105	50,639	55,947	44,751	39,951	34,789	35,855	41,516	39,111	- 16,836	- 30.1	135,613	28.8
石川県	42,350	45,185	52,114	43,825	36,724	37,516	37,110	43,578	41,744	- 10,370	- 19.9	140,510	29.7
福井県	40,976	38,273	44,826	46,535	39,267	35,350	40,629	40,881	39,852	- 6,683	- 14.4	114,774	34.7
山梨県	33,662	38,866	40,825	30,060	23,781	23,412	26,728	29,834	30,076	- 10,749	- 26.3	97,844	30.7
長野県	82,665	82,176	94,936	77,913	65,589	63,286	69,297	78,160	74,248	- 20,688	- 21.8	249,161	29.8
岐阜県	77,629	76,339	84,079	73,121	60,668	54,842	58,163	67,085	61,109	- 22,970	- 27.3	232,397	26.3
静岡県	193,457	207,617	217,390	186,521	152,831	148,772	152,482	167,516	179,906	- 37,484	- 17.2	505,959	35.6
愛知県	500,957	553,797	523,230	441,129	357,666	320,607	327,906	401,919	439,541	- 114,256	- 20.6	1,110,971	39.6
三重県	76,168	79,656	82,937	68,363	58,600	52,787	55,108	64,644	73,762	- 9,175	- 11.1	231,055	31.9
滋賀県	60,328	65,576	65,633	55,247	47,199	45,011	49,813	60,425	57,343	- 8,290	- 12.6	160,723	35.7
京都府	130,730	132,959	140,151	112,920	94,769	87,387	85,419	106,329	98,706	- 41,445	- 29.6	291,753	33.8
大阪府	717,416	695,193	667,431	554,090	443,136	403,902	385,208	462,587	437,566	- 279,850	- 39.0	1,181,573	37.0
兵庫県	252,180	243,503	251,671	208,963	176,321	156,462	149,015	201,410	175,889	- 76,291	- 30.3	602,805	29.2
奈良県	35,075	35,987	36,159	29,711	25,750	23,453	27,424	33,700	26,936	- 9,223	- 25.5	118,230	22.8
和歌山県	35,694	36,187	35,042	30,911	26,383	25,910	23,264	26,822	26,054	- 10,133	- 28.0	95,625	27.2

(単位：百万円，%)

	平成 元年度	平成 2年度	平成 3年度	平成 4年度	平成 5年度	平成 6年度	平成 7年度	平成 8年度	平成 9年度 A	左のピーク時に対する		(参考) B 9年度 税収総額	A / B (%)
										増減額	増減率		
鳥取県	15,320	13,977	17,224	14,853	12,668	13,943	14,479	16,749	15,496	-1,728	-10.0	56,384	27.5
鳥根県	20,443	19,360	23,522	21,130	19,000	19,328	20,443	22,441	19,750	-3,772	-16.0	68,204	29.0
岡山県	73,934	73,234	83,303	66,450	59,564	53,512	56,125	60,081	56,614	-26,689	-32.0	204,480	27.7
広島県	121,955	120,549	129,034	115,040	95,548	86,024	84,716	103,963	91,725	-37,309	-28.9	303,536	30.2
山口県	62,248	57,095	63,372	56,572	49,913	45,226	47,718	59,305	50,049	-13,323	-21.0	162,431	30.8
徳島県	23,767	22,231	25,225	21,533	20,040	20,172	22,178	25,156	22,798	-2,427	-9.6	77,155	29.5
香川県	42,062	41,201	48,263	44,409	36,971	33,879	32,047	42,163	35,129	-13,134	-27.2	110,406	31.8
愛媛県	43,764	43,884	49,342	45,063	41,404	41,569	40,042	47,015	50,804	0	0.0	145,101	35.0
高知県	16,704	15,977	19,751	17,631	15,586	14,406	15,912	19,103	16,806	-2,945	-14.9	63,823	26.3
福岡県	168,309	167,515	179,221	159,477	137,531	128,282	128,825	147,462	136,414	-42,807	-23.9	482,357	28.3
佐賀県	21,955	21,774	25,795	24,168	21,912	26,944	25,578	26,247	24,562	-2,382	-8.8	83,862	29.3
長崎県	29,503	32,352	36,795	40,373	34,210	29,385	29,921	35,443	33,686	-6,687	-16.6	115,672	29.1
熊本県	38,207	38,191	44,691	40,544	37,200	34,407	36,646	46,447	42,629	-3,818	-8.2	153,085	27.8
大分県	29,113	29,871	39,992	33,535	31,265	29,461	29,666	33,036	30,785	-9,207	-23.0	106,521	28.9
宮崎県	23,362	23,640	26,103	22,797	21,577	21,660	22,533	26,326	23,646	-2,680	-10.2	91,481	25.8
鹿児島県	37,897	35,936	39,040	36,357	33,743	35,685	37,220	45,574	38,244	-7,330	-16.1	138,214	27.7
沖縄県	17,842	18,532	22,004	20,162	18,505	17,852	16,121	20,809	19,507	-2,497	-11.3	83,495	23.4
全国計	6,336,879	6,292,607	6,476,349	5,407,507	4,567,957	4,202,890	4,235,170	5,084,013	4,829,477			14,947,840	32.3

(注) 道府県税徴収実態調査による決算額。
出所：税制調査会(1999.7) 附表資料(4)の3

事業税の概要と問題点（加藤）

表2は、平成2（1990）年度と平成10（1998）年度の道府県税と、そのうちの法人住民税および法人事業税の合計収入額等を示したものである。法人住民税は法人事業税の大半と同様に所得に対して課税されており、経済状況と景気変動に敏感な税である。道府県税全体の状況と法人住民税および法人事業税の法人2税とを比較することによって、経済状況と景気変動の地域的、時期的特徴を読みとることができる。

まず、1990年度の数値を見ると、東京都の税収は3兆10億円で、財政力指数の最も低い高知県の582億円の52倍である。1990年の国勢調査人口は、東京都1186万人、高知県83万人で、東京都の人口は高知県の15倍弱、県民所得は、東京都が52兆8163億円、高知県が1兆6829億円で30倍強である。税収の格差は、人口格差をとびぬけて上回っており、県民所得と比べても3分の2ほど大きい。

次に法人住民税と法人事業税の法人2税についてみると、東京都は1兆6603億円、高知県は1920億円で、その格差は86倍となる。大きな格差を見せた道府県税収全体の格差を、さらに大きく上回っているのである。

この傾向は、全体的にもいえることである。財政力指数1.0以上の4都府県に道府県税収の43.1%が集中し、法人2税はそれを上回る49.5%が集中している。これに対し、財政力指数0.3未満の14県の道府県税収は7.3%、法人2税はそれを下回る5.5%に過ぎない。

次に、1998年度の数値を見ると、東京都の道府県税は2兆2820億円と、90年度から7185億円減少しており、法人2税は1兆1253億円と、90年度に比べて5350億円減少している。減少額全体の4分の3が法人2税の減収によるものである。これに対して、98年度の高知県の道府県税収は753億円で、90年度と比較して162億円増加している。法人2税は206億円で90年度より14億円増加している。その結果、東京都と高知県の道府県税収の格差は30倍、法人2税の格差は55倍と依然として大きいものの、90年度に比べて大きく縮まっている。

また、90年度の上位4団体と同じ都府県の98年度の道府県税収は全体の35.6%、法人2税の44.2%と構成比を低下させている。それに対し、下位14県の98年度の道府県税収は9.9%、法人2税は8.1%と90年度に比べて構成比を上昇させている。

つまり、道府県税収、そしてその中でも法人2税の地域格差は大きいですが、経済が活況を呈しているときにその格差が大きくなる。逆に不況になると、道府県税収もその中の法人2税も活況を呈していた地域ほど大きく落ち込む。それにたいして、税収規模の小さな県はあまり落ち込まないのがある。財政力の強い大都市圏域の都府県は、その他の県よりも依然として強い財政力を示しながら、不況による税収減が深刻になり、他の県よりも厳しい財政危機に陥ったのである。東京都が、2000年度から、銀行業等に対する外形標準課税の導入に踏み切ったのにも、この深刻な財政危機が反映されている。

<表2> 法人2税等の状況

財政力指数		平成2年度				都道府県		平成10年度			
		道府県税		うち法人住民税及び法人事業税				道府県税		うち法人住民税及び法人事業税	
		収入額(A)	構成比	収入額(B)	構成比			収入額(A)	構成比	収入額(B)	構成比
1.0以上の団体 (4団体)	東京都	3,009,509	19.2	1,660,282	22.7	東京都 (1団体)	東京都	2,281,964	14.9	1,125,293	22.2
	大阪府	1,473,123	9.4	798,215	10.9		(小計)	2,281,964	14.9	1,125,293	22.2
	愛知県	1,166,809	7.5	636,764	8.7		愛知県	107,2583	7.0	402,114	7.9
	神奈川県	1,091,409	7.0	520,246	7.1		神奈川県	953,247	6.2	283,511	5.6
0.5以上1.0未満の団体 (14団体)	(小計)	6,740,851	43.1	3,615,507	49.5	大阪府	1,152,284	7.5	432,212	8.5	
	静岡県	502,626	3.2	236,116	3.2	静岡県	498,036	3.3	165,448	3.3	
	埼玉県	663,318	4.2	269,029	3.7	埼玉県	686,371	4.5	170,604	3.4	
	千葉県	595,942	3.8	235,989	3.2	千葉県	598,448	3.9	138,408	2.7	
	兵庫県	640,416	4.1	281,592	3.9	兵庫県	617,751	4.0	174,609	3.4	
	京都府	328,956	2.1	153,859	2.1	京都府	322,378	2.1	111,146	2.2	
	栃木県	241,666	1.5	106,136	1.5	茨城県	351,992	2.3	101,024	2.0	
	茨城県	329,091	2.1	142,433	2.0	群馬県	249,048	1.6	75,794	1.5	
	広島県	313,856	2.0	143,064	2.0	福岡県	519,327	3.4	153,910	3.0	
	群馬県	224,204	1.4	92,489	1.3	栃木県	248,964	1.6	72,808	1.4	
	福岡県	458,760	2.9	200,540	2.7	宮城県	272,179	1.8	82,935	1.6	
	三重県	208,796	1.3	93,637	1.3	広島県	313,987	2.0	88,173	1.7	
	滋賀県	155,481	1.0	77,310	1.1	三重県	234,268	1.5	71,337	1.4	
	岐阜県	228,472	1.5	89,699	1.2	滋賀県	160,442	1.0	53,862	1.1	
宮城県	225,252	1.4	97,016	1.3	岐阜県	246,494	1.6	66,665	1.3		
0.5以上1.0未満の団体 (9団体)	(小計)	5,116,835	32.7	2,218,910	30.4	(17団体)	(小計)	8,497,799	55.5	2,644,568	52.2
	岡山県	201,345	1.3	87,489	1.2	長野県	284,515	1.9	96,681	1.9	
	長野県	234,207	1.5	97,282	1.3	岡山県	209,855	1.4	58,415	1.2	
	石川県	132,542	0.8	54,065	0.7	福島県	255,632	1.7	86,490	1.7	
	香川県	110,333	0.7	49,608	0.7	石川県	149,611	1.0	46,135	0.9	
	福島県	215,283	1.4	90,600	1.2	新潟県	289,752	1.9	88,376	1.7	
	奈良県	124,631	0.8	42,442	0.6	山口県	170,666	1.1	53,214	1.0	
	和歌山県	152,759	1.0	67,048	0.9	香川県	120,805	0.8	40,085	0.8	
	富山県	133,279	0.9	59,456	0.8	富山県	135,118	0.9	37,454	0.7	
福井県	103,184	0.7	44,179	0.6	福井県	120,448	0.8	43,237	0.9		
0.5以上1.0未満の団体 (6団体)	(小計)	1,407,563	9.0	592,171	8.1	(9団体)	(小計)	1,736,402	11.3	550,088	10.9
	山梨県	102,579	0.7	45,557	0.6	北海道	610,962	4.0	146,705	2.9	
	新潟県	244,891	1.6	100,789	1.4	奈良県	124,016	0.8	26,469	0.5	
	北海道	527,461	3.4	181,945	2.5	愛媛県	153,600	1.0	51,570	1.0	
	愛媛県	125,783	0.8	52,229	0.7	山梨県	110,559	0.7	37,130	0.7	
	和歌山県	103,389	0.7	42,883	0.6	熊本県	173,114	1.1	46,158	0.9	
熊本県	132,900	0.8	46,149	0.6	佐賀県	97,391	0.6	31,231	0.6		
0.3未満の団体 (14団体)	大分県	94,906	0.6	36,044	0.5	山形県	125,222	0.8	31,136	0.6	
	山形県	95,255	0.6	32,594	0.4	大分県	121,460	0.8	35,902	0.7	
	鹿児島県	118,363	0.8	43,175	0.6	鹿児島県	158,393	1.0	42,467	0.8	
	佐賀県	67,800	0.4	25,927	0.4	岩手県	139,143	0.9	34,780	0.7	
	徳島県	69,113	0.4	26,726	0.4	和歌山県	98,501	0.6	25,648	0.5	
	長崎県	100,680	0.6	38,316	0.5	秋田県	115,279	0.8	29,435	0.6	
	沖縄県	69,768	0.4	22,019	0.3	長崎県	128,246	0.8	34,699	0.7	
	岩手県	102,304	0.7	34,025	0.5	(13団体)	(小計)	2,155,885	14.1	573,330	11.3
	宮崎県	79,051	0.5	28,528	0.4	青森県	136,879	0.9	29,092	0.6	
	鳥取県	48,121	0.3	16,829	0.2	徳島県	85,006	0.6	25,934	0.5	
	秋田県	85,438	0.5	29,172	0.4	宮崎県	106,641	0.7	27,419	0.5	
	青森県	95,724	0.6	28,418	0.4	鳥取県	64,288	0.4	18,625	0.4	
	島根県	59,441	0.4	22,871	0.3	沖縄県	95,617	0.6	24,212	0.5	
	高知県	58,106	0.4	19,198	0.3	島根県	83,666	0.5	29,780	0.6	
(14団体)	(小計)	1,144,072	7.3	403,840	5.5	高知県	75,307	0.5	20,579	0.4	
全国計	15,646,324	100.0	7,299,982	100.0	(7団体)	(小計)	647,403	4.2	175,641	3.5	
					全国計	15,319,452	100.0	5,068,920	100.0		

2) 所得標準と応益原則

東京都が外形標準課税の導入に踏み切る前から、事業税への外形標準課税の導入が問題となっていた。それは、事業税の課税根拠そのものからきている。事業税の課税根拠は次のように説明される。地方公共団体が供給する行政サービスは、事業活動に様々な形で寄与している。事業に対する直接のサービスのみならず、福祉、教育、環境保全、産業・都市基盤整備、警察や消防・防災など、極めて広範囲に及んでいる。こうした地方公共団体の各種の行政サービスを受けている事業活動は、これに必要な経費を分担すべきであるという考え方に基づいて課税されるものである（税制調査会[2000]102ページ）。この考え方は、利益説（応益説）といわれるものである。

租税が徴収される根拠については、一般に、この利益説と能力説（応能説）の2つがある。能力説は納税者の税負担能力（担税力）によって税負担を決定しようという考えであり、この考えでは税負担と政府から受け取る公共サービスの便益とは切り離されている。それに対し、利益説は納税者が政府から受け取る便益に応じて税負担を行うのである。

能力説で問題になる担税力の源は、新しく生み出された富、すなわち所得や純益である。能力説の立場ではこの所得あるいは純益が課税する場合の算定基準（課税標準）となる。ところが、利益説の立場に立つと、担税力があるかないかということには関係なく、受け取っている便益に応じて税負担をすることになる。担税力つまり所得を測定しないで課税の基準を決めることになる。このように基準が、所得の中身の測定ではなく外形によって決められることから、外形基準（外形標準）といわれる。外形標準には、資本金額、売上金額、家屋の床面積もしくは価格、土地の地積もしくは価格、従業員数等（地方税法第72条の19）がある。

では、利益説による課税とされる事業税が、所得によらないで外形標準によって課税されているかといえば、そうではない。法人の行う事業に対する事業税の課税標準は電気供給業、ガス供給業、生命保険事業、損害保険事業は収入金額であるが、その他の事業は所得（および清算所得）である（地方税法第72条の12）。また、個人の事業に対する事業税の課税標準も所得である（地方税法第72条の16）。すなわち法人のおこなう電気供給業等の4業種以外は、すべて所得課税なのである。しかし、他方で先に示したように、地方税法第72条の19において、特例としてではあるが外形標準課税を認めているのである。このような、所得基準と外形基準との混在は、事業税の成立過程からきている側面もあることは、事業税の沿革の中ですでに述べた。

しかし、混在しているとはいえ、事業税が提供される公共サービスへの対価として認識されていることは間違いない。それは、事業税が経費として、所得の計算上損金算入されることからもいえる。つまり、公共サービスに対する支払いとして扱われているのである。

とはいえ、現行の事業税は電気供給業等の4業種以外は、所得を課税標準とする。そのため、すでに指摘したように、地域的に偏在し、景気の動向によって大きく変動する。赤字を出した企業の場合には、事業税額がゼロとなる。そこでは、公共サービスに対する対価としての性格がなくなっ

ている。事業税の課税根拠と所得を課税標準とすることは矛盾しているのである。

事業税の課税標準を所得とすることによる問題点として、梅原は以下の6点をあげる^{*6}。①課税の根拠と課税標準の乖離、②赤字法人/欠損法人に対する課税の欠落。応益負担からの逸脱。不公平。③税収の不安定性、④税収の地域的偏在、⑤国税である法人税の影響を受ける、⑥課税標準と分割基準の乖離である(梅原[1998]112ページ)。

つまり、事業税の課税根拠は利益説によるものであり、公共サービスから受ける受益の程度に応じて課税されるべきものである。にもかかわらず、受益を測定する基準とはなりえない所得を課税標準とすることは矛盾している。所得を課税標準としているため、赤字法人や欠損法人には法人事業税がかからず、応益負担原則からの逸脱が生じ、不公平である。また、所得は景気変動の影響を受けやすく、法人事業税収が不安定になり、地方税に求められる安定性を欠く。また、地域的な偏在性が強く、地方税に求められる普遍性を欠く。所得の計算が国税の法人税の計算例によっているため、法人税改正の影響を直接受ける。また、所得を基準とする課税標準と、従業員数等を基準とする分割基準と乖離する。といった批判である。

3) 分割基準

事業税の地域的偏在に関係して、法人事業税の分割問題が発生する。法人事業税の分割とは、2以上の都道府県に事務所、工場等を持つ法人企業が、法人事業税の合計額を従業員などの割合に応じて、事務所、事業所所在の各都道府県に配分して納税する事である。

現行の事業税制度が確立するのは昭和29(1954)年度からであるが、表3に示したように、電気供給業、ガス供給業及び倉庫業については固定資産の価額、鉄道業については鉄道の延長キロメートル数、銀行業及び保険業については、2分の1は固定資産の価額、他の2分の1を事務所又は事業所の従業員の数、そしてその他一般の事業を従業員の数とした。

その後の主な改正点を表3にしたがって追ってみると、昭和37(1962)年度に、経済の進展にともない、企業活動における固定資産の比重が装置型産業を中心にして高まり、従業員の数だけでは、企業の事業活動と都道府県が提供する公共サービスとの応益関係が適切に表現されなくなった。そこで、事業活動の規模を的確に反映する減価償却費の要素を取り入れるため、資本金1億円以上の製造業について、本社の従業員数を2分の1として計算するようになった。

昭和43(1978)年度には、製造業に限らず、その他の業種についても、資本金1億円以上の法人の本社従業員数を2分の1として計算するようになった。その理由は、情報組織の発達により、支店や営業所で行ってきた管理業務を本社で行うようになり、管理業務を担当する従業員が本社に移ったため、事業活動を的確に反映するためには、店舗数を勘案する必要性が生まれ、そこで製造業と同じく本社従業員数を2分の1として計算するようになったというのである。

従業員数の数え方の変更は、平成元(1989)年度にも行われた。この時は、工場における自動組

事業税の概要と問題点（加藤）

<表3> 法人の事業税における分割基準の推移

改正年度	改正内容	改正理由
昭和26年度	電気供給業、ガス供給業、地方鉄道事業、軌道事業及び倉庫業 2分の1は固定資産の価額、他の2分の1は従業者の数 その他の事業 従業者の数	改正前の法では、分割基準として、製造業、電気供給業、ガス供給業、自動車道事業、運河業、さん橋業、船舶ていけい業及び貨物陸揚場業にあっては、固定資産の価額と従業者の給与額、その他の事業にあっては、従業者の給与額とされていた。しかし、従業者の数の方が給与額よりも企業の活動量をよく表現していると考えられたため、給与額の基準を廃し従業者の数とされた。
昭和29年度	電気供給業案、ガス救急業及び倉庫業 固定資産の価額 地方鉄道事業及び軌道事業 軌道の延長キロメートル数 銀行業及び保険業 2分の1は事業所又は事業所の数、他の2分の1を事業所又は事業所の従業者の数	これらの分割基準が、大都市所在の府県に過分に分割されていたため、これらの事業の活動量を一層適正に表現するものとした。
昭和37年度	資本金額が1億円以上の製造業を行う法人の本社の従業者について2分の1とした。	経済の進展に伴い、企業の形態が装置型産業を中心として、従業者よりも固定資産の比重が高まりつつあったため、各道府県との利益関係を従業者の数のみによって表現することは適切でない状況となった。 したがって、事業活動の規模を的確に表現するため、従業者の数に減価償却費の要素を含めた（法人及び徴税機関が比較的簡易かつ主観の入る余地が少ないものとするため従来どおり従業者数を用いた。） また、実際上の効果を考慮して、資本又は出資の金額が1億円以上の製造業を行う法人に限って適用した。
昭和42年度	各月の延従業者の数を期末現在の従業者の数とした。	法人の事務の簡素化を図った。
昭和45年度	資本金が1億円以上の法人の「本社の従業者の数」について2分の1とした。	情報組織の発達により、製造業以外の企業においても管理中枢機能が本社に集中する傾向が著しく、従来支店や営業所で行ってきた管理業務が本社に移行した。したがって、製造業以外の企業について、店舗数の要素を入れたが、それを従業者数に換算した結果、業種をとわずすべての従業者数を分割基準としている資本金1億円以上の法人について、本社管理部門に属する従業者数を2分の1とすることとなった。
昭和47年度	電気供給業 2分の1は固定資産の価額、他の2分の1を発電所の固定資産の価額	電気供給業においては、発電所がその事業活動の根幹をなし、その事業収入が発電所の活動に負うものであり、また、発電所に係る事業活動と所在道府県の行政サービスとの関係には極めて密接なものがあるため、道府県における発電所に係る事業活動の実態をよりの確に反映させた。
昭和57年度	電気供給業 4分の3は発電所の固定資産の価額、他の4分の1は固定資産の価額	電気供給業における分割基準については、発電所に係る事業活動の実態をよりの確に反映するため、さらに発電所用固定資産を重視することとした。
平成元年度	証券業 2分の1は事業所又は事業所の数、他の2分の1を事業所又は事業所の従業者の数 資本金が1億円以上の製造業を行う法人の工場の従業者の数を1.5倍とした。	近年、証券会社における貯蓄性商品の取扱いなどに伴う証券投資の大衆化や銀行における公共債の窓口業務などの証券業務の拡大を背景に、証券業と銀行業がその業務内容及び業務形態において近接してきていることに鑑み、証券業の分割基準を銀行業と同様にした。 また、経済のサービス化等を背景に企業の合理化が進み、工場においては、自動組立装置、NC工作機械、産業ロボット等の導入が進み、製造業の従業者の就業構造に大きな変化がみられた。それは、工場の生産高は大幅に増加しているにもかかわらず、工場の従業者数は大幅に減少し、これに対し本・支店等の従業者数は大幅に増加していた。したがって、工場所在道府県と本・支店等所在道府県の相対的関係を事業活動の状況に応じた適切なものとした。

『今後における事業税のあり方等に関する研究会報告書（資料編）』（平成3年3月）72ページ [座長：吉住俊彦・本州四国連絡橋興産理事]

立装置、NC工作機械、産業ロボット等の導入が進み、工場の生産高は大幅に増加したにもかかわらず、工場の従業員数が大幅に減少した。そこで、資本金が1億円以上の製造業の法人の工場従業員数を1.5倍に換算することになったのである。

昭和37(1962)年度の本社従業員数を2分の1、平成元(1989)年度の工場従業員数の1.5倍化は次のようにして算出されたといわれる。昭和37(1962)年度の場合、従業員数は本社10に対し本社以外90、減価償却費は本社2に対し本社以外98、これらの平均を取ると本社6に対し本社以外94になる。この6対94になるように、10対90という実際の従業員数を換算するために、本社従業員数を2分の1とした。つまり、10を5と換算すると、5対90となり、ほぼ6対94となるのである。

平成元(1989)年度の場合、従業員数は本社その他30.5に対し工場69.5、敷地面積は本社その他15.4に対し工場84.6、これらの平均を取ると本社その他22.9に対し工場77.1になる。この22.9対77.1になるように、30.5対69.5という実際の従業員数を換算するために、工場の従業員数を1.5倍にした。つまり、69.5を $69.5 \times 1.5 = 104.25$ と換算すると、30.5対104.25となり、ほぼ22.9対77.1となるのである。

従業員数の換算基準以外には、電気供給業の換算において発電所の固定資産のウエイトを高める改正〔昭和47(1972)年度及び昭和57(1982)年度〕、証券業を銀行業と同様に扱うための改正〔昭和元(1989)年度〕などが主なものである^{*7}。

つまり、分割基準の改正は本社が集中する大都市圏域に不利なように、発電所や工場が立地する地方圏に有利なように行われてきたのである。しかし、これは経済成長による企業所得の拡大、すなわち所得標準による法人事業税の拡大が見込まれる状況のもとで、その恩恵を受けていた大都市圏域の都府県が、いわば所得標準を維持していくための譲歩であったともいえ^{*8}、経済停滞が長引く中で、今後このような改正は困難であろう。その意味でも、外形標準化の課題は必然であったのかもしれない。

Ⅲ 外形標準課税をめぐる議論の展開過程

2001年4月に、東京都がいわゆる「銀行税」あるいは「石原新税」(東京都における銀行業等に対する事業税の課税標準等の特例に関する条例)を施行する中で、大きな社会的関心を集めた事業税の外形標準課税であるが、この問題は、かなり長い歴史を持つ。また、時期によってその位置づけが大きく変化してきた。いま税制調査会答申を軸にまとめてみると次のようになる。

1964年12月、税制調査会の最初の長期税制答申で、「加算法による付加価値額」による課税が、「事業の規模ないし活動量あるいは収益活動を通じて実現される担税力を適正に示す」ので適当であると結論づけている。しかし、1971年8月の答申では付加価値税の導入との関連において検討する必要があると述べて、これまでの見解と少し異なる立場になっている。さらに1977年10月の答申では新税導入までに事業税の外形標準課税問題の結論を得ることとしている。1983年8月の答申で

事業税の概要と問題点（加藤）

は、課税ベースの広い間接税との関連を考慮して検討すべきである、として、かなり後退した見解になっている（木下和夫 [1992] 432 - 433ページ）。つまり、事業税の性格からして、外形標準課税の導入は必要との認識であるが、附加価値税（日本では、一般消費税、売上税の提案と廃案を経て消費税として実現された）の導入との関係で、70年代以降一端後退するのである。

もちろん、1970年代にも、たとえば1976年の東京都の新財源構想研究会の第5次勧告の中で、法人事業税の外形標準課税の導入が打ち出されているように、地方自治体や全国知事会などは、しばしば外形標準課税の導入を提起してきた。政府税制調査会でも、外形標準課税の導入の必要性を認めなくなったわけではないが、具体化に踏み込みもうとしないのである。その状況を、東京都の「銀行税」が施行されるまでの、1990年代後半の税制調査会答申で見ておこう。

1996年11月の税制調査会法人課税小委員会報告では、外形標準課税の導入は、事業に対する応益課税としての税の性格の明確化に加え、都道府県の税収の安定的確保、赤字法人に対する課税の適正化にも資する、として導入の必要性を認める。しかし、外形標準課税の問題は、業種別税負担や都道府県別税収の変動、消費税や地方消費税との関係など、なお検討課題が多く、今後更に検討を深めることが適当であるとして、その具体化には踏み込まないのである。

星野泉 [2000] は、「外形標準課税に関し、長く進展の乏しかった政府税制調査会の検討が大きく動き出したのは、1997年以降」（41 - 42ページ）と見る。これは、「地方分権推進委員会の第2次勧告と、翌年の地方分権推進計画の影響」（42ページ）であるとする。私見では、外形標準課税が真剣に検討されるようになった背景には、こうした地方分権の流れとともに、1997年度から地方消費税が導入され、地方消費税と法人事業税の外形標準課税との関連に関する問題を回避できるようになったこともあると考える。

ともあれ、1997年12月の税制調査会「平成10年度の税制改正に関する答申」では、事業税が外形基準によって課税されることとなれば、事業税の性格が明確になるとともに、税収の安定性を備えた地方税体系が構築されるなど、地方分権の推進に資し、また、これに伴い、法人課税の表面税率（調整後）の引下げや赤字法人に対する課税の適正化にもつながると、積極的な評価をあたえる。また、具体的な外形基準については、利潤、給与、利子及び地代等を加算した所得型付加価値など、引き続き幅広く検討することが必要で、その際、中小法人の取扱いや税負担の変動、他の地方税との関係などの課題についても検討すべき、とした。

1998年12月16日の「平成11年度の税制改正に関する答申」（税制調査会）においても、「法人事業税については、平成11年度税制改正において、その税率を10年度に引き続き更に引き下げる一方で、現下の経済情勢等に鑑み、外形標準課税の導入については見送る」としながらも、早急に外形標準課税の方向性を示したいとしたのである。

そして、1998年4月17日に税制調査会に設置された地方法人課税委員会は、1999年7月9日の第35回総会に「地方法人課税小委員会報告」を提出し、総会で報告書を公表することが了承された。このなかで、望ましい外形基準として4つの類型（事業活動価値（仮称）、給与総額、物的基準と

人的基準の組合せ、資本等の金額)が示された。

たとえば、政府税制調査会は、電気供給業など4業種以外の法人事業の課税標準が所得になっていることを問題として、「税収の安定化、応益課税としての税の性格の明確化、税負担の公平化などの観点から」外形標準課税の導入の検討を必要性を指摘する(税制調査会[2000]106ページ)。そして、具体的な外形標準として「事業活動価値」をあげる。これは、事業活動によって生み出された価値の大きさを示すもので、利潤、給与総額、支払子および賃借料を加え、通算したものである。この「事業活動価値は、事業活動によって生み出された価値に着目して負担を求める税の課税標準として、法人の人的・物的活動量を客観的かつ公平に示すと同時に、各生産手段の選択に関して中立性が高いと考えられることから、外形標準としては理論的に最も優れている」とする(同上、109ページ)。つまり、付加価値が、法人事業税の課税標準として最も優れているというのである。

こうして、東京都が外形標準課税を導入する際の障壁は徐々に低くなっていったのである。これによって、都に対する批判は、大手金融機関に限定したとか、事前の説明が不十分であったとか、都が独自に導入したとかの個別論点に限定されることになったのである。

IV 外形標準化の論点

法人事業税に外形標準を導入することの問題点は、東京都が実際に外形標準を導入することによって、極めて鮮明に現れてくるのだが、ここでは一般論として検討していこう。というのは、いま触れたように、東京都の外形標準課税の導入によって巻き起こった論点には、資金量5兆円以上の大手金融機関を対象を限定したこと、全国一律ではなく東京都が独自に導入したこと、手続きの拙速さといった、個別・具体的な論点が多いからである。ここではそうした個別・具体的な論点ではなく、一般的な論点に限定して検討しよう。

1) 地方消費税との関係 - 課税標準の重なり

法人事業税の一般的な課税標準は所得及び清算所得であるが、事業の状況に応じて「資本金額、売上金額、家屋の床面積若しくは価格、土地の地積若しくは価格、従業員等を課税標準」とすることができるとされている(地方税法第72条の19)。事業所用家屋の床面積などを課税標準とするものでは、市町村税である事業所税がある。

地方税の規定の中に、課税標準として「付加価値」が明文化されているわけではない。しかし、近年の外形標準は1999年7月の、政府税制調査会地方法人課税小委員会報告で取り上げられた事業活動価値にしる、「付加価値」を基準としているといっている。

問題は、「付加価値」を課税標準とすると地方消費税との関連が問題になるということである。

事業税の概要と問題点（加藤）

地方消費税の課税標準は、国税の消費税額を課税標準としており、「付加価値」ではないが、消費税が「付加価値」を課税標準としているのであるから、細かい点は別とすれば、法人事業税の外形標準化によって、課税標準が同じになる。とすると、いわゆる「二重課税」の問題が発生し、好ましくないという主張がでてくるのである。

もともと、事業税の外形標準化は地方消費税と矛盾するのではないかという意見があった。たとえば、政府税制調査会の「平成7年度の税制改正に関する答申」（平成6年12月）では、「事業税に外形標準課税を導入する問題については、地方消費税を創設した以上、その必要がないのではないかとの意見もあった」^{*9}。さらに、政府税制調査会法人課税小委員会報告（1996年11月）において、法人事業税の外形標準は加算法による付加価値を中心に今後検討するとしながら、「加算法による所得型付加価値を外形基準とした場合には、消費税及び地方消費税と付加価値に対する課税という点で同一となり、税の簡潔性からみて問題があるのではないかとの意見があった」と記している。

事業税の外形標準課税が地方消費税と矛盾するという意見は様々な形で出されているが^{*10}、谷山治男〔1998〕の議論を紹介しておこう。谷山は、法人事業税の外形標準化は消費税と課税標準がダブることになる。法人事業税は法人に課せられるが、法人税の計算上損金算入され、消費者に転嫁される。したがって、地方消費税は「本来廃止すべきものですが、もし、その存続が認められるならば、事業税の地方消費税への切り替えというのは、現実的な検討課題になる」（206ページ）と指摘する。

法人事業税の外形標準化が、地方消費税の課税標準と重なることになるという指摘は、その通りであろう。しかし、損金算入され、転嫁されるから、地方消費税に切り替えれるという点はどうか。

2) 法人事業税の転嫁 - 通産省^{*11}「検討会」の見解

銀行など大手金融機関の法人事業税に外形標準化を導入する東京都の方針が打ち出されてすぐ、2000年3月8日に、通産省は「経済活性化のための税制基本問題検討会」の初会合を開いた。そして、7月10日、通産省「経済活性化のための税制基本問題検討会」中間報告書を発表した。その中で、外形標準課税に対する各国の状況等を紹介しながら、さまざまな角度から外形標準課税を批判する。

「ドイツ営業税については、1970年代からその正当性について議論が提起され、1980年の賃金課税部分の廃止から18年を経た1998年に営業資本税が廃止されたという歴史を持つ。フランスの職業税についても、1980年の控除法付加価値税への転換失敗を経て、19年後の1999年に経過措置を講じた上で賃金課税の部分を廃止する旨が決定されたという歴史をもつ。このように、外形標準課税は、欧州各国において国を2分する論争が繰り返され、最近の2年間で漸くその論争に終止符が打たれようとしている」（39ページ）。

事業活動価値を課税標準として用いるものとしては、「米国ミシガン州の単一事業税があったが、ミシガン州知事は廃止法案署名に際し、『単一事業税は、ミシガン州に残された経済活動に対する最後の障壁であった』と述べているように、かかる課税は経済に対し多大な影響を与える」(40ページ)。

加算法的形態による課税は、控除法付加価値税のように仕入額控除による前段階の税の控除とならず、「このため、企業の負担の先送りが困難となり、企業課税という側面では徹底されているものの、真に担税力のない企業にとってきわめて酷税となる」。そのため、「さまざまな事情による大幅な適用除外措置がこうじら」れ、それが不公平を生む(40ページ)。

賃金には、ストック・オプション、フリンジベネフィット等があり、これを曖昧にすると課税標準の信頼性がゆらぐ(41ページ)。「我が国に必要な経済フロンティアの拡大のためには、今後、人材投資、研究開発投資がますます重要となるが、賃金を課税標準」とすると、このような投資活動に負担を課し、経済活動の中立性を歪める(41ページ)。国境調整が困難で輸出企業の負担を高め、外国税額控除の対象とならないため海外からの企業進出を抑制する(42ページ)。

以上のように、法人事業税の外形標準化に対する通産省「検討会報告」の見解は厳しいが、それは外形標準化が企業課税の強化であり、業界の利益を代弁する通産省の立場に反するからではないだろうか。谷山の主張のように、法人事業税が簡単には消費者に転嫁されるのであれば、強い拒否反応を示すことはないだろう。

この検討会報告の中で転嫁という点について、次のように述べている。加算法的形態による課税は、控除法付加価値税のように仕入額控除による前段階の税の控除とならず、「このため、企業の負担の先送りが困難となり、企業課税という側面では徹底されているものの、真に担税力のない企業にとってきわめて酷税となる」。地方消費税は控除法付加価値税といって良く、地方消費税であれば負担転嫁が可能であるが、加算法的付加価値を課税標準とする外形標準化では転嫁が困難であるというのである。

消費税の税率アップと地方消費税の導入期に顕著に見られたように、控除法付加価値税であってもその転嫁は容易ではない。とくに、不況期で消費が落ち込み、物価が低下傾向を示すときに転嫁は困難である。それでも一応転嫁できるのは、転嫁を強制する法的枠組みがあるからからである。流通業界が、「消費税返上、5%値下げ」のキャンペーンを張ったとき、国税当局は「消費税返上」の表現は不当であるとして、「消費税分値下げ」と言い直させたように、強制的転嫁のための法的枠組みを作っているのである。消費者への転嫁の法的枠組みを持つ地方消費税と法人事業税の外形標準化を同一視することはできないだろう。

3) 応益原則との関係

法人事業税を外形標準化する理由は、法人事業税の課税根拠が応益原則、すなわち事業活動に必

事業税の概要と問題点（加藤）

要な様々な公共サービスの見返りとして課税されるという考えからである。課税標準が所得だと、赤字法人は法人事業税を払わなくて済むため、応益原則に反することになり、適当でないということになる。

法人事業税を外形標準課税にするなら、地方消費税に吸収すべきであるという主張に対して、この応益原則との関連で批判する論者もいる。たとえば、梅原英治 [1999] がそれである。

梅原が指摘する点は以下の3点である。「①消費型付加価値が事業活動に対する道府県の行政サービスの寄与度を表さないこと、②地方消費税では、行政サービスから確実に便益を受ける法人が負担せず、必ずしも便益を受け取るとは限らない消費者が負担すること、③地方消費税では国境税調整（輸入課税、輸出非課税）が行われ、国内で事業活動をまだおこなったことのない輸入品に課税し、国内で事業活動を行った産物である輸出品に課税すること」（125 - 126ページ）をあげる。

法人事業税を応益原則による課税であるとする限り、梅原の指摘はその通りであろう。

4) 独立税としての性格

また、神野直彦 [2000] は、法人税事業税の外形標準化を独立税の復活として位置づけ、地方消費税への置き換えを批判する。

「法人事業税の外形標準化とは、国税と分離した課税標準を採用することによって」、法人事業税を「独立税として復活することを意味している」。「法人事業税の外形標準化の意義を、独立税の復活と位置づければ、法人事業税を地方消費税に置き換えるという提案が、いかに理念なき場当たり的な提案であるかが理解できよう。地方消費税も付加税である。しかも、税率は一定税率で、地方政府に自主的決定権はない。つまり、独立税の復活という日本のデモクラシーの悲願を踏み躪り、その場限りの場当たりの改革で、国民から希望を奪うだけの目論見だといわざるをえない」（10ページ）。

5) 小 括

以上見てきたように、法人事業税の外形標準化を地方消費税で代替しようとする主張には無理があるように思われる。しかし、そのことは同時に、通産省「検討会報告」が指摘するように、法人事業税の外形標準化は担税力のない（弱い）企業にとって酷税となることを意味する。それはまた、強い抵抗があることを示唆する。

「広く、薄く」課税するという、政府税制調査会などの近年の税制改革方針のもとで、外形標準化は規模の大小を問わず、全業種で一律に行うのが筋であるという見解もあるが、現実的な対応をとらなければ、そもそも導入することはできないであろう。

その意味で、東京都が資金量5兆円以上の大手金融機関に限定して導入したことは、現実的であったといえるかもしれない。

（かとう いちろう・本学経済学部教授）

- * 1 事業税の概要については、たとえば、野上敏行 [2000] を参照のこと。
- * 2 大西秀人 [1995] は、事業税も含めた地方税収の偏在問題を分析している。
- * 3 自治省税務局は次の6点を地方税原則としてあげていた(自治省税務局編 [1981] 3 - 3 ページ)。
①収入が十分なものであり、かつ、普遍性があること②収入に安定性があること③収入に伸張性があること④収入に伸縮性があること⑤負担分人があること⑥地方団体の行政または施設と関連性があること
- * 4 「外形標準課税とは本来、収益税の定義に使用されてきた。収益税とは収益を生み出す『物』つまり生産要素に着目して課税する『物税』である。収益税は収益を生み出す『物』に着目して課税するけれども、税源である収益そのものを課税標準とはしない。収益を推定する『外形』を課税標準として課税する」(神野(神野直彦 [2000] 8 ページ)。この収益税はフランス革命によって生み出されたものである。「物」に着目すれば貴族などの免税特権を阻止できるからである。だが、「物」に着目するので、「人」の経済力に応じた課税つまり応能原則での課税はできない。応能原則が、課税の一般的な原則として認められるようになると、収益税は国税から地方税に委譲される。地方税は応能原則ではなく応益原則が重視され、また、収益税は安定性、普遍性という地方税原則にも一致するからである。しかし、現代の外形標準課税は「収益税」への回帰を意味しているのではない。「最後の税」として『付加価値税』が登場してからは、『付加価値税』の導入が外形標準化として理解される」(同上、9 ページ)。
- * 5 事業税の沿革については多くの文献が取り上げている。たとえば、戸谷裕之 [1991]。
- * 6 梅原は、ここで所得標準に反対する見解を批判するために、その論点を整理している。梅原自身は、外形標準課税に反対である。
- * 7 なおお付言しておく、2000年度から導入された東京都の銀行業等に対する外形標準化における分割基準は、所得標準の時のままである。つまり、業務粗利益に基づいて計算した課税標準総額の2分1を事務所・事業所の数にあん分し、2分の1に従業者の数(資本金1億円以上の法人の本社の従業員については2分の1とする)にあん分する。
- * 8 次のような指摘がある。「これまで知事会は一貫して事業税の税収の安定を図るため、また、できるだけ地域間の税収の格差を直すため、所得課税から外形標準課税への移行を要望してきたのに、事業税の税収の伸びが比較的順調であった、東京都を始め、神奈川、愛知、大阪、兵庫等の府県が消極的な態度をとってきたため、知事会の要望は実現を見なかった」(牛嶋正 [2000] 35 ページ)。

参考文献：

- 石上卓 [2001] 「法人事業税の外形標準課税の導入」『月刊自治研』第43巻498号、2001年3月。
- 牛嶋正 [2000] 「外形標準と法定外目的税 - 21世紀の地方税 - 」『都市問題研究』第52巻第7号、2000年7月。
- 梅原英治 [1998] 「法人事業税の外形標準課税問題の検討」『経済』NO. 36、1998年9月。
- 大西秀人 [1995] 「地方税と税収偏在」湯浅利夫『地方財政の発展と新たな展開』ぎょうせい。
- 木下和夫 [1992] 『税制調査会』税務経理協会。
- 久世公堯 [2000a] 「外形標準課税の投じた一石(1)」『自治研究』第76巻第9号、2000年9月。
- [2000b] 「外形標準課税の投じた一石(2)」『自治研究』第76巻第9号、2000年10月。
- 澤昭人・濱本明 [2000] 『外形標準課税はこうなる』中央経済社。
- 自治省税務局編 [1981] 『地方税制の現状とその運営の実態』財団法人地方税務協会。
- 神野直彦 [2000] 「法人事業税の現状と課題 - 外形標準化の現状と効果」『都市問題』第91巻第10号、2000年10月。
- [1999] 「法人事業税の税率引き下げと外形標準課税をめぐって」日本租税理論学会編『地方税制の諸問題』谷沢書房。
- 税制調査会 [2000] 『我が国税制の現状と課題 - 21世紀に向けた国民の参加と選択 - 』(『税経通信2000年9月号第1別冊付録55巻11号』)。
- 税制調査会ホームページ <http://www.mof.go.jp/singikai/zeicho/top.htm>
<http://www.mof.go.jp/singikai/zeicho/top.htm>
- 谷山治男 [1998] 『ものがたり税制改革』新日本出版。
- 塚田裕次 [2000] 「銀行業等に対する事業税の外形標準課税の導入について」『都市問題』第91巻第10号、2000年10月。
- 戸谷裕之 [1991] 「地方税としての企業課税 - 事業税の歴史・政策・理論 - 」『経済学論究』第4巻第4号、1991年3月。

事業税の概要と問題点（加藤）

[1995]「事業税改革と地方消費税構想」橋本徹編『地方税の理論と課題』（21世紀を支える税制の論理・第7巻）』税務経理協会。

野上敏行 [2000]『知っておきたい事業税の常識（第4版）』税務経理協会。

星野泉 [2000]「外形標準課税導入論議と東京都条例」『都市問題』第91巻第10号、2000年10月。

三木義一 [2000]「外形標準課税と訴訟の論点」『都市問題』第91巻第10号、2000年10月。

付記：本稿は、2000年度高崎経済大学特別研究奨励金を受けて執筆したものである。