

博士學位論文

論文内容の要旨

および

審査結果の要旨

平成 29 年度(2017 年)授与

高千穂大学

序

本号は学位規則(昭和28年4月1日文部省令第9号)第8条による公表を目的として、平成29年度(2017年)に本学において博士の学位を授与した者の論文内容の要旨および論文審査の結果の要旨を収録したものである。

目 次

学位の種類	学位記 番号	氏 名	論文課題	頁
博士 (経営学)	甲第 21 号	小澤 朋之	我が国の外形標準課税制度の経緯 とその適合性	1

論文提出者	小澤 朋之
学位の種類	博士(経営学)
報告番号	甲第 21 号
学位授与の年月	平成 30 年(2018 年)3 月 20 日
学位授与の要件	学位規則(昭和 28 年 4 月 1 日文部省令第 9 号) 第 4 条第 1 項該当
学位論文題名	我が国の外形標準課税制度の経緯とその適合性
審査委員	(主査)高千穂大学教授 後藤 正廣 (副査)高千穂大学教授 伊藤 義之 (副査)元高千穂大学教授 堀口 和哉

I. 博士学位請求論文の要旨

題 目：我が国の外形標準課税制度の経緯とその適合性

提出者：小澤 朋之

目次

はじめに

1. 研究の概要
2. 外形標準課税の沿革
3. 現行外形標準課税の概要
4. 諸外国の外形標準課税や地方法人税
5. 企業財務数値を使用した分析
6. 我が国の外形標準課税に関する問題点と提言

はじめに

本研究は日本の外形標準課税の沿革、現行制度を調査しつつ、アメリカやドイツ等の外国制度との比較をすることにより、税法理論から見て日本の外形標準課税のあり方の適切性を検討し、あわせて実際の企業数値による分析をすることにより、国内企業が海外企業と同等あるいは優位に競争できるための税務政策の提案をすることを目的としている。

研究の背景と問題認識

商売での競争に打ち勝つにはもちろん、企業そのもののビジョン、プロダクト、サービス等による競争優位を獲得することが重要であるが、国際間での競争には、国の支援インフラ、換言すると経済政策、規制、税制等が更に大きく影響してくる。

そして、国際間競争を議論するとき、よく実効税率の国別比較がなされるが、これは主に法人所得にかかる税率の比較であり、本来の企業の税負担を比較するには十分でないと考える。

また、日本の法人事業税における外形標準課税は、法人所得および付加価値と資本金等の額を課税標準として課税される。外形標準課税の根拠として、企業がその活動を行うにあたり、地方公共団体の各種の施設を利用し、その他の行政サービスを受けている（社会インフラを使用している）のだから、それに応じた負担をすべきという応益課税の考え方がある。ここで、給与や資本金等の額は企業の自己のインフラに関するものであるため、社会インフラを使用した程度の尺度として使用することに疑問が残る。特に付加価値の大部分をしめる給与を基準として課税することは、国際間競争で重要な雇用に悪影響を与える。日本企業の国際間競争力を低下させ、日本経済の安定を阻害することになっていないかとの考えも発生してくる。社会インフラを使用している程度を考える際に、企業の規模を基準として課税標準を決定していると考えられるが、事業を行う資産の総計である総資産を企業の規模の基準として考えられないだろうか。

本研究の目的

本研究は、(1)各国の外形標準課税制度を比較することにより、各国の支援インフ

ラを比較し、税法理論の見地も加えて日本の外形標準課税のあり方の適切性を検討するとともに、(2)我が国の外形標準課税拡大の施策が各企業に与える影響を分析し、(3)国内企業が海外企業と同等あるいは優位に競争できるための税務政策の提言をすること、を目的としている。

研究の方法

本研究はまず日本の外形標準課税の沿革を調査し歴史を学ぶことにより、立法趣旨と税法理論からの視点を備える。一方で、海外の類似した制度を学ぶことにより、日本のみならず世界の視点を加える。更に実際の我が国を代表する企業の実際の数値を使用して外形標準制度拡大の影響を分析する。

以上の視点を複合し、現存する問題点を検討したうえで、あるべき課税標準や課税制度の提言へとつなげていく。

論文の構成

本論文は、以下に述べる 6 章で構成されている。

「1. 研究の概要」では、研究の背景と目的を述べる。より詳細にいうと、研究の背景と問題意識を示したうえで、本研究の目的を述べる。

「2. 外形標準課税の沿革」では、日本の外形標準課税の概念、沿革を調査することによって立法経緯、立法趣旨を把握し、その後の章で日本の外形標準課税の適切性を検討する際の土台とする。

「3. 現行外形標準課税の概要」では、現行の日本の外形標準課税制度の概要を説明し、次章「諸外国の外形標準課税や地方法人税」での海外の類似制度と比較する際の基準とし、その後の章である「企業財務数値を使用した分析」の際の前提となる知識を備える。

「4. 諸外国の外形標準課税や地方法人税」では、アメリカとドイツの外形標準課税もしくはそれに類似した制度の沿革から現状を研究し、またそれに加えて外形標準課税や地方法人税において特徴のある国について紹介し、日本の外形標準課税に寄与すべきヒントを模索する。

「5. 企業財務数値を使用した分析」では、現在の外形標準課税制度下で各企業がどの程度税負担があるのか、またその税負担が各企業のどの要因によって決められているか等を、実際の企業財務数値を使用した分析により明らかにし、次の章の提言への材料とする。

「6. 我が国の外形標準課税に関する問題点と提言」では、上記までの章により得られたデータを複合的に検討することにより、税法理論と国際競争力を意識した、日本における外形標準課税に対する提言を行なう。

応益課税

我が国の外形標準課税の根本的な趣旨は、行政サービスから受ける利益への対価を負担すべきという応益課税の考え方である。ここで、国税の法人税が応益課税の考えを使用し

ていないのに、地方税は応益課税の考えを取り入れる必要があるのかという問題点が提起される。

税負担能力

現行制度下では、資本金等や付加価値が一定程度あれば、赤字法人へ税負担を強いることになる。税負担能力がない赤字法人に負担を強いることは適切かどうか。

雇用への影響

報酬給与額は付加価値に算入されるため、雇用が増えて報酬給与額が増えると外形標準課税が増加する。そのため、外形標準課税部分が多い、あるいは増加することは、雇用促進に対しての一定のブレーキとなり、雇用等・日本経済へマイナスの影響があると考えられる

海外の情勢

アメリカを例としてみると、やはり賃金への課税は雇用への影響があるとして廃止するという歴史がある。それと比較すると賃金への課税は世界の動きに逆行していないだろうか。

制度、事務の煩雑さ、事務負担

税制度は一定程度簡便であることが必要であろうし、また企業の事務負担が必要以上に大きくなることは望ましくない。現在の外形標準価値は変動要因が多く、報酬給与額を算定するにも企業内で別途数値を管理をする必要があり、制度として検討の余地があると考えられる。

提言

応益基準の大前提として、課税主体である各地方公共団体が、受益の程度を定量的に計測することを提言する。定量的な受益の程度の計測を行なったうえではじめて、受益の程度が税負担より多いのか少ないかはじめてわかるものであり、この定量的な受益の程度の計測を行なうことは、外形標準課税制度の可否を議論する際の不可欠なプロセスであると考えられる。

また、付加価値のうち、報酬給与額の割合は課税標準から段階的に減らしていくことを提言する。これは、第一に雇用への影響を勘案したものであり、第二に海外の情勢とも一致していることでもある。そして、企業内の事務負担も削減することが可能となる。

そして付加価値として、総資産を課税標準として順次追加していくことを提言する。外形標準課税の根本的な趣旨が、行政サービスから受ける利益への対価を負担すべきという応益課税の考え方であるとする、その応益度合いは会社の規模にある程度比例するものと考えられる。そして会社の規模は、売上、資本金、従業員数等によっても図られるが、総資産も会社の規模を示す代表的な指標である。資本金や資本剰余金は会社の規模より大きくあるいは小さくすることが比較的容易であるが、総資産は故意に増減させることは難しい。赤字や債務超過等の際に純資産部分が極端に小さくなることはあるが、総資産部分はさほど影響を受けない。

最後に、赤字法人(欠損法人)への課税であるが、赤字の法人の税負担能力は著しく低くなっていると考え。としても応益課税の考え方にたつと、税負担能力がないことにより自然と課税を逃れられることにはならない。そこで現実問題の解決策として、赤字法人(欠損法人)には一定程度の延納措置を再検討することを提言する。

以上の提言をあわせることにより、地方税の応益主義に従いつつ、雇用の促進へのマイナスな影響を排除し、赤字法人の税負担問題を解決できると考える。

Ⅱ. 審査結果の要旨

高千穂大学大学院 教授・論文審査主査
後藤 正 廣

- 1 本学位論文は、2017年9月に提出され、主査1名副査2名による査読が行われた。また、博士論文申請に関わる学位能力試験（論文・英語論文試験）が2017年10月に行われ、これに合格した。その結果を踏まえ、2017年12月に発表会質疑が行われた。そして、質疑結果による修正課題を含め、本論文の口頭試問審査が2018年2月25日に行われ、その結果、主査・副査2名共に合判定の結果とした。
- 2 本論文は、我が国の外形標準課税について、①我が国の1878年の府県の営業税創設以来の沿革及び2004年度の外形標準課税制度の導入に至る具体的検討の経緯、②諸外国の外形標準課税及び地方法人特別税の具体的実績の検討、③実際の企業財務数値を使用したシミュレーション分析、を軸に今後のあり方について考察を行っているものである。

本論文の構成は、具体的には、以下のとおりである。

- (1) 第1章においては、研究の概要を述べている。具体的には、本研究の目的として、執筆者は、①各国の外形標準課税制度を比較することにより、各国の支援インフラを比較し、税法理論の見地も加えて日本の外形標準課税のあり方を適切に検討するとともに、②我が国の外形標準課税制度拡大の施策が各企業に与える影響を分析し、③国内企業が海外企業と同等あるいは優位に競争できるための税務政策を提言すること、をあげている。

本研究の目的は上記のとおり明確であり、研究論文として有意義なものと評価できる。

- (2) 第2章においては、我が国の外形標準課税の沿革について述べている。具体的には、まず、外形標準課税の概念として「事業の状況に応じ、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、従業員数等を課税標準としたり、または所得および清算所得とこれらの課税標準とを合わせて用いたりするケースが

あり、これらを『外形標準課税』という。」としている。

そして、我が国における外形標準課税を採用している現行法人事業税にいたるこれまでの改正の経緯を論じている。現行法人事業税の沿革は、具体的には、1878年の府県の営業税の創設から始まる。そして、1949年のシャウプ勧告に基づき、1950年シャウプ付加価値税が成立する。しかし、このシャウプ付加価値税は経済界の強い反対で実施はされなかった。その後、地方税における外形標準課税については長らくその導入の議論がなされたが、2003年度の税制改正で、2004年度より、漸く、資本金1億円超の法人を対象に、法人事業税に外形標準課税制度が導入された。

この第2章においては、この間の経緯が緻密に検討されている。

- (3) 第3章においては、我が国の現行外形標準課税の概要について述べている。この章では、我が国の現行外形標準課税が、付加価値割、資本割、所得割から構成されており、また、付加価値割は、報酬給与、純支払利子、純支払賃借料及単年度損益により構成されていることを述べている。

この第3章においては、付加価値割、資本割、所得割の具体的内容について、よく検討されている。

- (4) 第4章においては、諸外国の外形標準課税及び地方法人特別税について研究・検討している。まず、アメリカ、ミシガン州の単一事業税の研究を行っている。アメリカ、ミシガン州の同税制は1953年に導入された。導入時の課税標準は、事業所得、報酬給与、減価償却、支払利子の合計額とされた。しかし、導入後様々な問題が生じ、結果として2002年に廃止が決定された。

次にドイツの営業税について研究している。ドイツの営業税は、当初、営業収益、営業資本、給与総額を課税標準としたが、給与課税部分と資本課税部分が廃止され、現在は営業収益税が残っている。これは所得課税に近いと、営業税と法人税が二重課税になっているといった批判がある。また、その他の多くの外国の事例の研究がある。

これらの諸外国の先例の研究・検討は、今後の我が国の外形標準課税のあり方に重要な示唆を与えるものである。また、この諸外国における外形標準課税制度及び地方法人特別税の研究は、先行する研究も少なく、かなり困難な研究作業であったといえる。

- (5) 第5章においては、企業財務数値を使用した分析を行っている。

具体的には、トヨタ自動車ほか日本を代表する大企業5社を対象に具体的数値をもとに外形標準課税に関するシミュレーション分析を行っている。

このシミュレーション分析にあたっては、実際に各企業が支払った外形標準課税額、また、その算出過程は非公開であり、したがって、このシミュレーション分析を行うにあたっては、公開情報である有価証券報告書などから入手したデータをもとに推定して算出している。

このシミュレーション分析の結果については、従業員数の増減と外形標準課税見積税額との間には、一般に、正の相関関係が見られ、また、報酬給与額と外形標準課税見積税額との間には、一般に、正の相関関係が見られると言える。

このシミュレーション分析による外形標準課税の今後のあり方の検討は執筆者による初めての試みと思われ独創性に富んだ分析と高く評価できるものである。

(6) 第6章においては、最終章として、我が国の外形標準課税に関する問題点と提言について論じている。

外形標準課税の導入にあたっての問題点は、企業活動への影響である。具体的には、報酬給与を減らすための雇用や昇給の抑制は、雇用促進に対して一定のブレーキとなり、日本経済へのマイナスの影響があると考えられるとし、また、支払利子や支払賃借料の減少は、日本経済の資金流通度を低め、経済投資を抑制するマイナスの影響が生まれるとしている。

更に海外の情勢を見るに前述のアメリカ、ミシガン州の単一事業税は多くの改正を経て、賃金基準の形骸化により応益課税の目的も達成できず、2010年に廃止された例をあげ、また、ドイツ営業税が結局、所得課税にシフトした例をあげている。この章の結論として、執筆者は、外形標準課税に関し、①報酬給与額の割合の段階的な縮小、②報酬給与以外の付加価値部分の縮小あるいは地方消費税への統合、③資本等基準から総資産基準への変更及び④赤字法人（欠損法人）への一定程度の延納措置の再検討、を提言している。

以上の提言はすべて妥当なものと考えるところである。

以上のように、各章ごとの内容審査し、それぞれの研究成果、提言を評価した結果、本論文を博士論文として認可できるとして合判定した。

3 審査評価の上での本論文の目的と提言の要旨及び結果

本論文では、研究の目的として、(1) 各国の外形標準課税制度を比較することにより、各国の支援インフラを比較し、税法理論の見地も加えて日本の外形標準課税のあり方を適切に検討するとともに、(2) 我が国の外形標準課税の制度拡大の施策が各企業に与え

る影響を分析し、(3) 国内企業が海外企業と同等あるいは優位に競争できるための税務政策を提言すること、をあげている。

この3つの目的に対して、前記のとおり、以下の4点を提言している。

(1) 報酬給与額の割合の段階的な縮小

付加価値のうち、報酬給与額の割合を課税標準から段階的に減らしていくべきである。これは、第一に雇用への影響を勘案したものであり、第二に海外の情勢と一致させるためのものである。かつ、それにより、企業内の報酬給与額集計の事務負担も削減することが可能となる。付加価値割のうち、報酬給与額の割合は他の付加価値割の要素と比較して大きく、これを縮小することは、地方公共団体の財政の安定の観点からは影響は大きい。しかし、報酬給与額を課税標準とすることは、企業が報酬給与を減少させるため新規雇用や昇給を抑制することの引き金となり、結果として人材市場の流動化の低下を招き、日本企業の国際競争力低下や日本経済の停滞へとつながりえる。また、賃金課税の経済への悪影響は、海外でも、かなり大きいものと考えられ、賃金課税は法人課税の歴史の中で廃止されていく傾向にある。

(2) 報酬給与額以外の付加価値割部分の縮小あるいは地方消費税への統合

地方消費付加価値税と地方事業付加価値税の両方を課しているのは、全世界で日本のみと指摘されている。そのため、報酬給与額以外の付加価値割部分の縮小あるいは法人事業税外形標準付加価値割部分を地方消費税に一本化すべきである。

(3) 資本金等基準から総資産基準への変更

資本金等に替えて、総資産を課税標準として使用すべきである。外形標準課税の根本的趣旨が、行政サービスから受ける利益への対価を負担すべきという応益課税の考え方であるとする、会社の規模は、売上、資本金、従業員数によっても測られるが、総資産も会社の規模を示す代表的な指標である。そして資本金や資本剰余金はより大きくあるいは小さくすることが、比較的容易であるが、総資産は故意に増減させることは難しい。

(4) 赤字法人（欠損法人）への一定程度の延納措置の再検討

赤字法人（欠損法人）への課税であるが、赤字法人の税負担能力は著しく低くなっていると考えられるが、応益課税の考え方に立つと、税負担能力がないことにより自然と課税を逃れられることにはならない。そこで現実問題の解決策として、赤字法人（欠損法人）に対しては、一定程度の延納措置を再検討すべきである。

以上の4点の提言は、今後の外形標準課税のあり方において、新たな提言として、十

分に評価できる。

本論文は、我が国の外形標準課税の今後のあり方について、①我が国の1878年の府県の営業税創設以来の沿革及び2004年の外形標準課税制度の導入に至る具体的検討の経緯、②諸外国の外形標準課税及び地方法人特別税の具体的実績の検討、③実際の企業財務数値を使用したシミュレーション分析により、包括的に検討し、結論として、上記の具体的な改正を提言する意欲的な労作である。

本論文の特色としては、次の3点があげられる。

第1に、外形標準課税の研究にあたり、1878年の府県の営業税の創設に遡り議論を展開していることである。そして、2004年の資本金1億円超の法人の法人事業税における外形標準課税制度の創設に至る経緯を緻密に検討・研究していることは高く評価できる。

第2に、我が国の外形標準課税の研究にあたり、諸外国の外形標準課税及び地方法人特別税について幅広く研究していることである。中でも、アメリカ、ミシガン州の単一事業税について、1953年の導入から2002年の廃止の決定に至る経緯を詳細に検討している。

このミシガン州の単一事業税の廃止は、我が国の今後の外形標準課税のあり方に大きな示唆を与えるものである。

第3に、外形標準課税の研究にあたり、実際の企業財務数値を使用して、報酬給与額の増減と外形標準課税見積額の増減等について幅広く詳細なシミュレーション分析を行っていることである。このシミュレーション分析は執筆者の独創的な考え方であり高く評価できるものである。

以上のとおり、論文審査は上記の趣旨を査読し、主査及び副査2名共に博士論文として論文発表、口頭試問審査を含めて合の評価をした。