

米国ミシガン州の企業課税一日米比較

加納 輝尚

(昭和女子大学 准教授)

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いて、いまだ中小企業に付加価値割が適用されていない現状に焦点を当て、米国の州企業課税としての付加価値税の先行事例として、ミシガン州でこれまで三度にわたり実施されてきた付加価値税の制度および経緯の特徴を明らかにし、とりわけ中小企業の対策をどのような形で講じてきたのかに着目し、わが国の事業税としての付加価値税に対し示唆される点を検討した。

ミシガン州の付加価値税は、中小企業等に対し、税の性格が不明瞭になる程多くの優遇措置による課税ベースの浸蝕がみられ、また利潤要素を高めて対応しようとしてきた点に特徴がある。しかし、優遇措置の多さが税制を複雑化させ、結果的に新たな不公平や経済活動に対する歪みをもたらし、それが批判や廃止の議論につながってきた。

わが国法人事業税の所得型付加価値税化の対象を中小企業に拡大する際には、ミシガン州の先行事例を参考あるいは反面教師とし、一定の中小企業には利潤要素を高めた課税ベースに対して課税する代替税を設けるという方法が一考に値すると思われる。言い換えれば、代替税を取り入れることで利潤寄りの課税ベースとする形をとり、現行制度の外形標準における所得型付加価値は、その特性を活かし定式配分の形を崩さないことが求められる。

Corporate Taxation in Michigan State : A Comparison between Japan and the United States

Terumasa Kano

(Associate Professor, Showa Women's University)

The purpose of this study is to clarify the characteristics of the value-added tax system and history that has been implemented three times in Michigan as a precedent for value-added tax as a state corporate taxation in the United States, and to examine some of the points suggested by this experience in Japan's Local Business Tax. The paper also focuses on how small and medium-sized enterprises (SMEs) in particular have been addressed, and examines the implications for the value-added tax as a Local Business Tax in Japan.

Michigan's value-added tax is characterized by the erosion of the tax base by so many incentives that the nature of the tax is obscured, especially for SMEs, and in that it has tried to respond by increasing the profit factor. However, the abundance of incentives has complicated the tax system, resulting in new injustices and distortions in economic activity, which has led to criticism and debate about its abolition.

Therefore, when expanding the scope of Size-based Business Tax of Japan's Local Business Tax to SMEs, it is conceivable that an alternative tax seen in the Single Business Tax in Michigan should be considered.

In other words, even if there is a policy demand for SMEs, etc., instead of eroding the tax base by incorporating many deductions into the value-added tax base itself, it is possible to introduce an alternative tax that is more profitable. Taking the form of a tax base, the income-type value added in the Size-based Business Tax of the current system is required to maintain the form of the current formula distribution.

I はじめに

わが国道府県税の基幹税目である現行法人事業税において、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。しかし、法人企業のうちおよそ98%以上を占める中小企業にはいまだ付加価値割が適用されていない。本研究は、この現状に焦点を当て、米国の州企業課税としての付加価値税の先行事例として、ミシガン州で実施された一連の州企業課税としての付加価値税の制度的な経緯と内容を整理し、わが国で地方企業課税として導入された外形標準課税における付加価値税部分と比較し、ミシガン州における付加価値税の経験から示唆されるものについて若干の検討を行うことが目的である。ミシガン州では企業課税として付加価値税が導入されたのは、これまで三度の流れがあった。なぜ三度も形を変えて導入されたのか、それらの付加価値や推移の特徴を洗い出し、とりわけ中小企業者の対策をどのような形で講じてきたのかに着目し、わが国の事業税としての付加価値税に対し示唆される点を確認してみたい。

なお、米国の各州のうちミシガン州を選んだのは、ミシガン州は米国の州企業課税において最も古くから付加価値税を取り入れるなどの先駆的な企業課税の取り組みをしてきた州であり、自動車産業が主たる産業でわが国との共通点がみられ、わが国の現行地方企業課税である外形標準課税（付加価値税）は、シャープ勧告による影響が大きく、米国の税制と類似性を持つためである。

II 地方企業課税としての付加価値税

1. 企業課税の定義

本研究における「企業課税」の「企業」の範囲を定義しておきたい。「企業」は、米国におけるいわゆるC法人といわれる法人所得税の対象となる組織形態だけでなく、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組織形態も含め、広く「事業活動を行っている事業体」を「企業」とする。これは、このあとみていくミシガン州において、その時々で課税対象となる企業の範囲が異なり、あるいは議論されてきたためである。なお、わが国における「企業」は、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項および第3項）と定義する（「事業活動を行っている事業体」に包含される）。

2. 米国における州企業課税について

米国の州企業課税の税目は、独立時の約250年前に遡ると、「関税」「物品税」「不動産税」となっていたが、現在は、米国の州における主な企業課税の税目としては、「法人所得税」「取引高税」「小売売上税」「財産税」「事業免許税」「付加価値税」となっている。

取引高税とは、一般消費税のうち、多段階で課税され仕入に係る税を控除しない税目で、小売売上税は、一般消費税のうち単段階課税に属するものとなる。

米国における企業課税は多様な課税ベースでの議論が展開されているが、米国における最初の企業課税としての付加価値税提案がアダムスにより行われた。

さらに州企業課税の理論的根拠である利益説に基づく応益課税の議論から、最初に州付加価値税を展開したパプケの議論などにより、米国で州企業課税として最初に州付加価値税が導入されたのは、1953年米国ミシガン州においてであったことは注目に値する。

一方、米国では連邦税制に関し戦後数度にわたって連邦レベルでの付加価値税案が浮上したものの、未だ実現に至っていない。その理由として、租税負担の逆進性、インフレ懸念、徴税費増大の問題に加え、州側

の抵抗の強さが挙げられている。州税の基幹税である一般売上税は、多くがいわゆる小売売上税であるが、連邦税としての消費型付加価値税が創設された場合、両者は課税ベースが等価となるため、州税源の浸蝕になるとして州側が懸念を表明しているためである。

3. 付加価値税の理論的背景

(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⁽¹⁾。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財仕入額や減価償却費を差し引いたものと定義される⁽²⁾。

いいかえれば、企業利潤の他に支払賃金、利子、地代等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（日本租税研究協会編 [1983], 286 頁）。

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⁽³⁾。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。

(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・利子・賃金・地代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、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、事業課税の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⁽⁴⁾。

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。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、利子、賃金、地代・賃貸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 ミシガン州の付加価値税

ミシガン州での最初の企業課税は、1933年に導入された小売売上税（Sales Tax）であったが、1953年から以下にみるような Business Activity Tax（事業活動税）が課されるようになった。当時全米では、取引高税（Gross Receipt Tax）、法人事業免許税（Corporate Franchise Tax）および法人所得税（Corporate Income Tax）が存在していたが、当該ミシガン州の Business Activity Tax（事業活動税）が第四番目の税目となった。なお、ミシガン州で初めて法人所得税が導入されたのは1967年である。本章では、第1節から第3節において、ミシガン州で導入された企業課税としての三つの付加価値税の内容を確認した後、第4節でそれらの付加価値の推移の特徴を洗い出し、とりわけ中小企業者（小規模零細企業）の対策をどのような形で講じてきたのかに着目してみたい。

1. Business Activity Tax（事業活動税）⁽⁵⁾

(1) 概要

ミシガン州の企業課税としての事業活動税（Business Activity Tax, 以下BATとする）は、1953年から1967年まで導入された。

① 導入理由 ミシガン州の税収の安定化を図り、財政赤字を解消するための新たな税目が模索される中、当初議論の俎上にあがったのは法人所得税および個人所得税であったが、利益を課税ベースとする税目への反対等のため、BATが導入された。州企業課税の理論的根拠である利益説に基づく応益課税の議論から、米国で州企業課税として最初に州付加価値税が導入された（佐藤 [1973] 214 頁）。

② 納税義務者 個人および法人（銀行業、保険業、信託業、貸金業、金融業は非課税）

③ 課税ベース

【個別控除法】 総収入額－個別控除項目（売上原価、営業費、賃借料、利子、減価償却費等）－法定基礎控除

【概算控除法】 総収入額－概算控除－超過給与支払額控除－法定基礎控除

④ 税率 0.75%

⑤ 付加価値税のタイプ 控除法の所得型付加価値税

⑥ 税額控除 純所得税額控除

課税ベースおよび税額算定のプロセスの中身を細かくみていくと、以下のようになる。本稿では、BATの税額計算までの過程を、説明の便宜上、第一段階「調整収入額の算出」と第二段階「税額控除前の算出税額出」および第三段階「税額控除等」に分けて説明したい。

(2) 調整収入額の算出（第一段階）

調整収入額（adjust receipts）の計算方法には2種類のものがある。調整収入額とは、BATの課税ベースの基礎となるもので、個別控除項目を調整して控除した付加価値から算定するものと、概算控除を控除した簡便的な課税ベースとがあり、本稿では前者による計算方法を【個別控除法】、後者による計算方法を【概算控除法】として説明する。

まず【個別控除法】であるが、(1)③に示したように、総収入額から売上原価、営業費等、賃借料、利子、減価償却費（1955年以降）等の個別控除項目を控除して算定するもので、いわゆる控除法により付加価値を求める方式である。これを1953～1954年迄と1955年以降とに分けて図示すると以下のようになる。

ここでBATに特徴的な点は、個別控除項目に、利子と賃借料が含まれており課税ベースから除かれてい

る点である。これは、銀行業、不動産業および賃貸業において二重課税となることを排除するためである（佐藤 [1973], 213 頁）。ただし、賃借料が控除される点は、減価償却費が控除されない点に比し、リースを行った企業を有利にし、同じ固定資産を購入した企業を相対的に不利にすることから、1955 年の改訂で減価償却費が控除対象となった⁽⁶⁾。

すなわち、導入当初は（図 1）にあるように減価償却費が控除できず、課税ベースはいわゆる総生産型（GDP 型）付加価値税のタイプに属するものであった。

図 1 調整収入額（州際通商による分割前の付加価値，個別控除法）

BAT(1953-1954)の控除額				BATの付加価値の構成要素			
売 上 原 価	営 業 費 等	賃 借 料	利 子	減 価 償 却	資 本 投 資	報 酬	利 益
BAT(1955-1967)の控除額				BATの付加価値の構成要素			

出所：小森[1975]105頁を改変して筆者作成。

また、利子を課税ベースから控除している点は、株式資本に比し相対的に借入資本を有利に扱うことになる不平等を内在しており、経済的中立性を損ねていると考えられる。

次に、【概算控除法】により調整収入額を求める方法であるが、(1) ③に示したように、総収入額から概算控除（standard deduction）を行い算定する方法である。

これは、調整収入額から控除する個別控除項目の合計額が、総収入の 50% 未満である場合に容認される規定で、控除額を総収入の 50% とする概算控除を選択することができる制度である。逆にいえば、個別控除項目の合計が 50% を超える企業は、【個別控除法】を選択することとなる。

概算控除を容認する規定はいわば、付加価値計算に代えて、総収入の 50% を課税標準とする簡便法が採用できるという独自の方式である⁽⁷⁾。

また、この概算控除を採用した場合には、超過給与支払額控除（excess payroll deduction）が認められた。これは、給与支払額が、総収入の 50% を超過する場合、超過額の 1/2（＝（給与支払額－総収入× 50%）× 1/2）か、もしくは総収入の 10% のいずれか小さい額の追加的な控除を認めるものである。この超過給与支払額控除は、1955 年の改正により、人件費の額が相対的に多い労働集約的産業について 10% の追加控除額を認めたもので、結果的に一部の企業に対しては概算控除額が総収入の 60% に引き上げられた形になる。

このように算出した調整収入額は、州際通商の分割基準を売上として分割され⁽⁸⁾、次の第二段階のプロセスに移る。

(3) 税額控除前の算出税額（第二段階）

第一段階で算出された調整収入額から、全事業に対し定額控除である法定基礎控除（statutory deduction）1 万 2,500 ドルを控除することが認められた。これにより、中小・零細企業に対する課税を排除した形になる。例えば、第一段階で概算控除が総収入の 60% 適用される企業の総収入額については、年間 3 万 1,500 ドル（＝ 1 万 2,500 ドル / (1 - 0.6)）以下の全ての事業は非課税となった⁽⁹⁾。

調整収入額から法定基礎控除を控除した金額に、公益事業以外の事業については0.775%の税率（公共事業は0.2%の軽減税率）⁽¹⁰⁾を乗じた算出税額が、第二段階の税額控除前の算出税額となる。

(4) 税額控除等（第三段階）

第二段階の算出税額から、純所得税額控除（net income credit provision）が認められる。これは、いわば純利益に対する税額控除ともいえるもので、BATでは、仮に利益がゼロであっても、付加価値に対して課税がなされるが、いわばこれに対する批判⁽¹¹⁾を回避するために設けられた制度である。つまり、付加価値のうち利益の著しく低い企業を対象に税を軽減する規定となっている。控除金額は、下記の算定式のように、純所得に対し、調整収入額の1%の純所得に対する割合が25%以下の場合、当該割合を算出税額に乗じた額となる。つまり、税額控除額の上限を設けたうえで、純所得の金額が少なくなるにつれて、控除税額が大きくなる仕組みとなっている。

【純所得税額控除】 = 算出税額 × 1% × (純所得 ※) / 調整収入額

(※) 純所得 = 調整収入額 - (賃金給与 + 減価償却費)

控除額の上限：(調整収入額 × 1%) / 純所得 ≤ 25%

以上が、BATの仕組みであるが、各種の控除制度を見てもわかるように、第Ⅱ章第3節でみた付加価値税の定式概念からの乖離や政策目的による税額の減額などがみられる。

所得型付加価値税の課税ベースの定式概念は利潤、利子、報酬、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であるが、BATにおいては、利子および賃借料が課税ベースから除外されており、当該定式概念からの乖離、すなわち利潤への課税のウェイトが増したといえる。また、課税ベースの特徴としては法定基礎控除という定額控除が採用され、所得型付加価値としての課税ベースの浸蝕がみられた。加えて、BATの課税ベースの大きな特徴の一つに、概算控除法といういわば簡便法が認められた点が挙げられよう。これにより、本来の所得型付加価値の課税ベースであれば財源として徴収できた部分が大きく毀損されたのではないかと考えられる。また、当該概算控除制度は、総収入額に占める付加価値率の大きい事業を有利にして企業の垂直的統合を促す可能性がある。

またBATにおける課税ベースの控除はこれだけにとどまらない。

BATで認められた超過給与支払額控除は、資本集約的産業を不利にして企業に労働集約的な生産方式を促す可能性がある。

他方、BATでは税額控除も認められ、それによっても本来の所得型付加価値税による財源として徴収できたものが毀損されている。BATで認められた特徴的な税額控除は、純所得税額控除である。これは、付加価値税としてのBATの性格を不明瞭にしていると評された（Barlow and Connel [1982], pp.675-676）。BATは、このような多くの控除により課税ベースの浸蝕と企業活動・企業形態の中立性を損なうことになった。

上述の問題点に加え、BATの廃止の要因になったのは、赤字法人への課税である。すなわち、「利潤なくして、課税なし」（No Profit No Tax）という考え方に基づく、BATの課税に対する反対意見である。またBATは、その税収に占める割合が大きい州主要産業である自動車関連産業、とりわけ数社の大規模自動車企業の業績や動向いかんでその成否が左右される性格を持つといった趣旨の評価がなされている（根岸 [1976b], 93 頁）。つまり、ミシガン州の大企業グループが負担軽減のため、付加価値税の廃止と法人所得税への切り替えを要望したということである。

BATは1967年に一旦廃止され法人所得税へと切り替えられたが、その後1976年に、次節でみる単一事業税（Single Business Tax）として、加算法の消費型付加価値税として類型されるものが導入された。

2. Single Business Tax（単一事業税）⁽¹²⁾

(1) 概要

単一事業税（Single Business Tax, 以下 SBT とする）は、1976年から2007年まで導入された。単一事業税と呼ばれる理由は、7つの事業関係税（法人所得税、法人フランチャイズ・タックス、金融機関税、貯蓄・貸付組合人営業税、内国保険会社営業税、投資資産税、棚卸資産への地方個人財産税等）を一つの税目として整理統合したことによる。

- ① 導入理由 BATが廃止された後、再びSBTとしての付加価値税が導入された背景に、当時のミシガン州での経済の停滞があった。そのため、SBTでは、建物、機械、備品などの資本財を取得した際の即時控除を認めることにより、資本投資を刺激して企業活動ひいては経済の活性化を図る狙いがあった。加えて、応益性の観点からの公平性および企業活動・企業形態に中立性を持つ税制を作る狙いから、7つの事業関係税を整理統合し、州税制の簡素化を図ると同時に、ミシガン州の税収の安定化を図り、財政赤字を解消する意図があった。
- ② 納税義務者 法人、個人、金融機関、パートナーシップ、共同事業体、破産管財人、信託等の事業体が含まれる。
- ③ 課税ベース（連邦課税所得⁽¹³⁾ + 報酬 + 減価償却費 + 利子等） - 資本取得控除 - 法定基礎控除等 - 超過報酬控除等
- ④ 税率 2.35%（1976年～1993年迄）⇒ 2.3%（1994年～2007年迄）
- ⑤ 付加価値税のタイプ 加算法の消費型付加価値税
- ⑥ 税額控除 非法人企業税額控除、小規模企業税額控除等

課税ベースおよび税額算定プロセスの中身を細かくみていくと、以下のようになる。本稿では、SBTの税額計算までの過程を、説明の便宜上、第一段階「ミシガン課税ベースの算出」、第二段階「調整課税ベースの算出」、第三段階「税額控除前の算出税額」および第四段階「税額控除等」に分けて説明したい。

(2) ミシガン課税ベースの算出（第一段階）

第一段階のミシガン課税ベース（Michigan Tax Base, MTB）の計算であるが、まず連邦法人税法上の課税所得からスタートし、それに賃金などの報酬が加算され、さらに支払利子から受取利子を控除した純支払利子、減価償却費等が加えられ、総課税ベースが算出される。

そして、ミシガン州以外の州で営業活動を行っている場合には、上記の総課税ベースを他州と分割する必要がある。分割基準として、企業の売上、資産、給与の3要素の加重平均で計算される定式配分方式が使用された。これに基づき、総課税ベースのうち、どれだけがミシガン州に帰属するかを決定する。この定式配分をもって得られた結果、すなわち州間配分後の課税標準をミシガン課税ベースとする。

なお、当該ミシガン課税ベースを確定するために必要な定式配分は、1990年迄売上、資産、給与に対して各33.3%で設定されていたが、徐々に売上比率が高められ、1999年には、売上、資産、給与が90%、5%、5%となった。

(3) 調整課税ベースの算出（第二段階）

第一段階で算出されたミシガン課税ベースから、BAT同様政策的理由から、資本取得控除（Capital Acquisition Deduction, CAD）と法定基礎控除等を差し引き、調整課税ベース（Adjusted Tax Base, ATB）

を算出する（調整課税ベース＝ ミシガン課税ベース － 資本取得控除 － 法定基礎控除 － 事業損失）。これにより、SBT の課税ベースは（図 2）に示すように、実質的に消費型付加価値税に近くなったといえる。

ここで SBT に特徴的な資本取得控除は、投資促進効果が期待できるとして、SBT が導入される後押しとなった。しかし、ミシガン州以外の州で営業活動を行っている場合には、上記の資本取得控除を他州とどのように分割適用するのかという難しさに直面することとなった。つまり、対象企業の資本支出のどの部分がミシガン州での資本支出なのか算定するという難しさが表面化した。当初ミシガン州では、企業がミシガン州とそれ以外の州で行った全ての投資支出の即時控除を全額認めた上で、ミシガン州内での投資部分を、別途定式配分方式を用いて算出する形をとっていた。その際、ミシガン州に本拠を構える企業に有利となるよう、売上、給与、資産の 3 要素ではなく、給与と資産という 2 つの要素からのみ構成する定式配分を用いた。しかし、これが州際通商条項に違反しているという違憲判決を受けたため、結局ミシガン州課税ベースを決定する際に用いる定式配分に一致させることになった。

図 2 SBT の課税ベース（総課税ベースから資本取得控除したもの）

				SBTの付加価値の構成要素			
売上原価	営業費等	賃借料	減価償却費	利子	報酬	利益	▲資本投資

筆者作成。

(4) 税額控除前の算出税額（第三段階）

この調整課税ベースから、さらに超過報酬控除（excess compensation deduction）と粗収入控除（gross receipts deduction）という 2 つの政策的控除のいずれかを選択適用して控除する（税額控除前の課税ベース＝調整課税ベース－超報酬控除もしくは粗収入控除）。

超過報酬控除は、労働集約的な企業の税負担を軽減するために設けられたものである。すなわち、付加価値に占める報酬の割合が高い場合に、課税ベースを圧縮できる制度で、具体的には報酬がミシガン課税ベースの 63% を超える場合が対象となる。例えば、報酬がミシガン課税ベースの 70% の場合、7%（＝70%－63%（63% を超える部分））を超過課税ベースに乗じる。すなわち、超過課税ベース×7% の金額が超過報酬控除として課税ベース圧縮の対象となる。他方、粗収入控除は、粗収入に対する付加価値の比率が高い業種に対する税負担を軽減するために設けられたものである。すなわち、売上高に占める付加価値の割合が高い場合に、課税ベースを圧縮できる制度で、具体的には調整課税ベースが売上高の 50% を超える場合、それを 50% 以内に制限するものである。この 2 つのいずれかを選択適用した課税標準に税率を乗じ、税額控除前の算出税額を計算する。税率は 2.3% ⁽¹⁴⁾（1994 年以降。1993 年迄は 2.35%）となっている。

(5) 税額控除等（第四段階）

第三段階の算出税額から、SBT では、各種の税額控除が認められており、代表的なものには、「非法人企業税額控除」（unincorporated business credit）や「小規模企業税額控除」（small business credit）などがある。

「非法人企業税額控除」が個人企業の税負担を軽減するために設けられたものであるのに対し、「小規模企

業税額控除」は、小規模企業の税負担を軽減するために設けられたものである。「小規模企業税額控除」の対象となる小規模企業は、売上高、オーナーへの報酬、株主への配当の三つの条件⁽¹⁵⁾を満たす必要がある。「小規模企業税額控除」は、「調整企業所得」(adjusted business income, 小規模企業の利益+オーナーへの報酬と定義)⁽¹⁶⁾がミシガン課税ベースの45%以下に低下する割合に応じ、最高100%までの税額控除が適用される。

(6) 代替税措置

上記の「小規模企業税額控除」の対象となる小規模企業には、SBTを納税する代わりに「代替税」(alternative tax)を選択適用することができることにSBTの特徴の一つがある。この「代替税」は上述した「調整企業所得」を課税ベースとして課税がなされる⁽¹⁷⁾。具体的には、売上高が1,000万ドル以下で、「調整企業所得」が475,000ドル以下かつ株式保有者あるいはオーナーへの報酬が95,000ドル以下の小規模企業に対しては、「調整企業所得」×2%が代替税による算出税額となる。

以上が、SBTの仕組みであるが、SBTは、BATより多くの各種控除制度を組み込み、課税ベースの浸蝕がなされた結果、BAT同様付加価値の概念からの乖離がみられる。

利潤、利子、報酬、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から投資財購入を全額控除したものが消費型付加価値としての定式概念である。SBTは消費型付加価値税のタイプに属し、加算法をとっている。SBTの付加価値は、BATのように利子および賃借料が課税ベースから除外されるといったような定式概念からの乖離はみられなかったが、課税ベースの特徴としてはBAT同様の法定基礎控除としての定額控除に加え、超過報酬控除および粗収入控除が加わり、BATに認められた概算控除法のような簡便法は認められなかったものの、消費型付加価値としての課税ベースの大きな浸蝕がみられた。加えて、SBTの場合においても、税額控除が認められ、それによっても本来の消費型付加価値税による財源として徴収できたものが毀損されている。SBTで認められた特徴的な税額控除は、非法人企業税額控除および小規模企業税額控除である。BATの純所得税額控除とは名称も算定の仕方も異なる。また、BATにないSBTの制度的な特徴は、代替税が認められたことである。そしてSBTは結果的に、BAT以上に多くの控除を設けることにより課税ベースの浸蝕と企業活動・企業形態の中立性を損なうことになった。

すなわち、資本取得控除は資本集約的産業を優遇する一方、超過報酬控除は、BAT同様サービス業など労働集約的産業を、法定基礎控除や小規模事業税額控除などは零細企業を、粗収入控除は特に売上高に対する付加価値比率が高い業種、例えば会計事務所や法律事務所、医療機関等を優遇することになり、SBTの実施により利益となる産業と不利益となる産業とを生み出した。しかし一方でこの評価として、非常に多くの控除制度を抱えることで、事業規模間あるいは業種間の課税において、ある種の「公平」(小泉 [2004], 239頁)が保たれていたといった評価もみられたが、簡素性の観点からは問題であろう。

3. Michigan Business Tax (ミシガン事業税)⁽¹⁸⁾

(1) 概要

ミシガン事業税 (Michigan Business Tax, 以下MBTとする)は、2008年から2011年まで導入された。MBTは、主として4種類の複数の税目を総称したものとなっている。この税目の中で、修正取引高税 (Modified Gross Receipts Tax, 以下MGRTとする)とされているものは、実際には控除法による消費型付加価値税の形をとっており、本節ではこのMGRTを中心に取り上げたい。

- ① 導入理由 ミシガン州では、1976年から2007年まで導入されていたSBTが、加算法をとる消費型付加価値税として注目されてきた。しかし、前節でみたような各業界の利益を反映させる修正を重ねた

結果、SBTは複雑化して批判が高まり、廃止されることとなった。1999年にミシガン州知事は、SBTを向こう23年で段階的に縮小するとして、その善後策として事業税改革が急務となり、税制の簡素化を意図して導入された。

- ② 納税義務者 年2日以上、ミシガン州内で活動する、もしくは積極的な販売勧誘を行い、かつ35万ドル以上の取引高を有する全ての事業者。これには法人、個人、有限責任会社、共同事業体、パートナーシップ、Sコーポレーション、Cコーポレーション、金融機関、保険会社、協会、破産管財人、信託等あらゆる事業体が含まれる。
- ③ 課税ベース (MGRT) 総収入額－原材料費等－資本取得控除
- ④ 税率 MGRTに対する税率は0.8%
- ⑤ 付加価値税のタイプ (MGRT) 控除法の消費型付加価値税
- ⑥ 税額控除 償却資産税税額控除、賃金税額控除、新規投資税額控除等

課税ベースおよび税額算定のプロセスの中身を細かくみていくと、以下のようになる。本稿では、MBTの税額計算までの過程を、説明の便宜上、第一段階「各課税ベースの算出」、第二段階「各税額の算定」、および第三段階「税額控除等」に分けて説明したい。

(2) 各課税ベースの算出 (第一段階)

MBTは、複数の税目を総称したもので、各課税ベースは以下の通りである。

- ① MGRTは、「総収入額－原材料費等・他企業からの仕入（売上原価、営業費等）－資本取得控除」を課税ベースとする。
- ② 事業所得税 (Business Income Tax) は、所得（連邦所得税における「事業所得」を一部修正したもの）を課税ベースとする。
- ③ 保険会社プレミアム税「Insurance Company Premiums Tax」は、保険会社を対象に、保険料収入を課税ベースとする。
- ④ 金融機関税「Financial Institutions Tax」は、金融機関を対象に、純資本金額を課税ベースとする。
なお、保険会社および金融機関は、①・②については免税となる。

ここでMBTに特徴的な点は、法人以外にも課税し、また①、③および④については赤字事業者にも課税する点である。なお、MBTにおける課税標準の分割基準は売上高のみであり、「全活動による課税標準×州内売上高/全売上高」により計算される。

①のMGRTは、実際は控除法をとる消費型付加価値税であり、課税ベースは、売上高から、棚卸資産、原材料、請負代金等の他企業からの仕入を控除して求めるとともに、資本財購入を即時控除する点で投資優遇の色彩が強くなっている（図3）。

なお、第一段階での課税ベースの合計額が35万ドル未満の場合は、免税となる。

(3) 各税額の算定 (第二段階)

MBTの各課税ベースに対する税率は以下の通りである。

- ①「MGRT」の税率は0.8%、②事業所得税の税率は4.95%、③保険会社プレミアム税の税率は1.25%、④金融機関税の税率は0.235%である。

(4) 税額控除等 (第三段階)

MBTにおいても第二段階の算出税額から、各種の税額控除が認められる。MBTの税額控除の特徴の一つは、償却資産税の税額の35%を還付付き税額控除など、不況に苦しむミシガン州内の大規模自動車産業への配慮がみられた点である。ここでは、以下の4つの特徴的な税額控除を挙げておきたい。

- ① 償却資産税税額控除（納付税額× 35% を控除（還付付き））
- ② 賃金税額控除（ミシガン州内の賃金× 0.37%, 算出税額の 65% を限度）
- ③ 新規投資税額控除（ミシガン州内の新規投資× 2.9%, 算出税額の 65% を限度）
- ④ 研究開発費税額控除（ミシガン州内の研究開発費の 1.9%, 算出税額 75% を限度）

図3 MBTの課税ベース（MGRT）

MBT(MGRT)の付加価値の構成要素							
売上原価	営業費等	減価償却費	賃借料	利子	報酬	利益	▲資本投資

筆者作成。

以上が、MBTの仕組みであるが、MBTは、SBTおよびBATに比し、課税ベースの浸蝕は少ないが、より多くの税額控除制度が組み込まれることにより、BATおよびSBT同様、結果的に付加価値税としての概念からの乖離がみられる。

利潤、利子、報酬、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から投資財購入を全額控除したものが消費型付加価値としての定式概念である。MBT（MGRT）は消費型付加価値税のタイプに属し、控除法をとっている。MBT（MGRT）の付加価値は、BATのように利子および賃借料が課税ベースから除外されるといったような定式概念からの乖離はみられず、またSBTのような課税ベースからの法定基礎控除、超過報酬控除および粗収入控除などは認められず、BATに認められた概算控除法のような簡便法も認められていなかった。しかし、MBTの場合は、BATやSBTより一層多くの税額控除が認められ、本来の消費型付加価値税による財源として徴収できたものが毀損されている。MBTで認められた特徴的な税額控除は、償却資産税税額控除、賃金税額控除、新規投資税額控除および研究開発費税額控除などであり、SBTやBATで認められた非法人企業税額控除、小規模企業税額控除および純所得税額控除などは名称も算定の仕方も異なる。そしてMBTも結果的に、BATやSBT以上に多くの控除を設けることにより、本来の消費型付加価値税であれば財源として徴収できた部分が大きく毀損され、企業活動・企業形態の中立性を損なうことになった。

加えてMBTでは税額に対する22%の付加税（Surcharge）が徴収された点も指摘しておきたい。MBTは課税ベース算定の際の州際分割基準が売上高のみという点も、大手移出企業を優遇する形になった。当時の州知事がMBTを、利潤に重きを置き、特に問題のある製造業に寛大な税制であり、MBTではミシガンの企業の60%が減税になるという趣旨の内容を述べる一方で、税収不足の懸念からMBTの税額に対する上述の22%の付加税が導入されるなどしたため、結果的に大幅増税となる企業も発生し、中小企業などの大きな反発を招く結果となり、当初の企業形態に中立的な租税体系を設計しようとする意図は結果として失敗に終わった。

他方、米国では2000年代以降、州企業課税としての付加価値税については、理論的には原産地課税が望ましいものの、仕向地課税の消費型付加価値税の議論が展開されており、ミシガン州において2008年から

2011年まで導入されたMBTに含まれる課税ベースに、控除法をとる消費型付加価値税を含んでいたことは注目に値する。この点に関し、ミシガン大のヴィヨナは「連邦税としての消費型付加価値税を課すことなしに、州が単独で消費型付加価値税を課すことは難しく、各州での税制が効果的に課税されていることを保証する中央当局が必要になる」(White [2010], pp.487-488)としている。2011年にはこの消費型付加価値税を含むMBTは廃止され、法人所得税への移行が行われることとなった⁽¹⁹⁾。

4. ミシガン州における付加価値税の特徴と推移

ここで、ミシガン州の三つの付加価値税の特徴と推移を整理してみたい(図4)。

図4 ミシガン州における付加価値税の特徴と推移)

	<BATの特徴> 1953~1967年	<SBTの特徴> 1976~2007年	<MBT(MGRT)の特徴> 2008~2011
<導入理由>	<ul style="list-style-type: none"> ・財政赤字解消の手段 ・法人所得への累積課税回避 ⇒州議会での妥協の産物として当初2年のみ導入案	<ul style="list-style-type: none"> ・税収の安定性がある ・当時の複数の税目の一体化・簡素化による州経済の活性化、効率性・中立性確保 ・投資の刺激 	<ul style="list-style-type: none"> ・SBTの段階的縮小による税制改革 ・簡素化 ・投資の刺激 ・雇用創出のための州間租税競争
<共通の特徴>	<ul style="list-style-type: none"> ・企業課税としての付加価値税に注目し、展開してきた先駆的な取り組みの歴史を持つ。 ・付加価値額の採用により、応益課税の原則に従い、利益の有無に関わりなく、全ての事業に課税される。 		
<個別の特徴>	<ul style="list-style-type: none"> ・控除法による所得型付加価値税の類型<収入-原材料費-減価償却費> ・分割基準は売上高 	<ul style="list-style-type: none"> ・加算法による消費型付加価値税の類型<賃金+利子+賃料+利益-純投資> ・分割基準は売上:資産:給与=90:5:5 	<ul style="list-style-type: none"> ・控除法による消費型付加価値税の類型<収入-原材料費-資本財購入費> ・分割基準は売上高
(特別措置)	<ul style="list-style-type: none"> ・概算控除 ・超過給与支払控除 ・法定基礎控除 12,500ドル 	<ul style="list-style-type: none"> ・粗収入控除 ・超過報酬控除 ・法定基礎控除 45,000ドル 	<ul style="list-style-type: none"> — — —
(税額控除等)	<ul style="list-style-type: none"> ・純所得税額控除 	<ul style="list-style-type: none"> ・非法人企業税額控除 ・小規模企業税額控除 等 ・代替税 	<ul style="list-style-type: none"> ・償却資産税額控除 ・賃金税額控除 ・新規投資税額控除 ・研究開発費税額控除 等 ・MBTの税額に対する22%の付加税
(廃止の主要因)	<ul style="list-style-type: none"> ・赤字法人への課税への批判(「利潤なくして課税なし」) 	<ul style="list-style-type: none"> ・控除制度の多さなどによる複雑化への批判 ・赤字法人への課税の批判 	<ul style="list-style-type: none"> ・控除制度の多さなどによる複雑化への批判 ・減税企業と増税企業の不公平感 ・赤字法人への課税の批判

(筆者作成)

ミシガン州は、付加価値税という当時新たな企業課税に注目し、導入し続けてきた先駆的な取り組みの歴史を持つ点が指摘できる。また、応益課税の原則に従い、利益の有無に関わりなく、全ての事業、幅広い事業体に課税するという側面を持つ税制を導入しようとしてきたスタンスもみてとれる。

ただし、「利潤なくして課税なし」の租税抵抗にみられるように、いずれの場合においても、赤字法人あるいは小規模零細企業(中小企業者)への課税の批判が廃止の大きな要因となったことは否定できない。

三つの付加価値税の導入理由をみると、BATは、当時の財政赤字の解消手段、法人所得への累積課税の回避といった理由から、当初は2年間のみという期限付きで導入されたものであった。他方SBTの導入理由は、まず当時ミシガン州の経済が停滞する中、設備投資や企業活動の活性化を狙い、税目の簡素化・合理化と応益性の観点からの公平性と企業形態に中立的な租税体系を設計する狙いがあった。MBTの導入理由は、特別措置などで複雑化して批判された税制を簡素化する狙いや、投資を刺激し、雇用創出を図る狙いがあった。これらから、ミシガン州の付加価値税導入理由は、総じてその当時の経済状況などを反映させた政策目的を主軸にしたものだったことが分かる。

また、小規模零細企業への課税の優遇措置等に着眼して三つの付加価値税の制度をみると、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。ただ、多くの控除制度を組み込むことにより、課税ベースが浸蝕され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するのみならず、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う点が指摘できる。

三つの付加価値税に関する優遇措置に関し、もう少し詳細に推移等を比較してみたい。

BAT と SBT に関する優遇措置を個別に比較してみると、BAT における「概算控除」は SBT における「粗収入控除」と対応しており、優遇措置が継続していることが分かる。両者は、細かな計算方法は異なるものの、課税ベースが総収入に比して 50% を超えるなど過大なることを避ける趣旨を持つ。これらには、例えば医療機関、法律事務所、会計事務所などの総収入に対する付加価値比率が高い業種への配慮があると思われる。ここから、とりわけ法律事務所や会計事務所など、小規模零細企業への手厚い配慮が見て取れる。

また、BAT における「超過給与支払控除」は、SBT における「超過報酬控除」に対応し、SBT の方が多少条件的にゆるくなっているものの、給与に対する課税が全体の課税ベースに比して一定程度過大になった場合に、その過大となる金額を、課税ベースから大きく控除する趣旨であり、ここから当時の労働集約的産業に対する特別な取り計らいをしていることが分かる。先述した「概算控除」および「粗収入控除」同様、多くの小規模零細企業に対する手厚い優遇措置になっていると思われる。

「法定基礎控除」は、BAT では 12,500 ドルであったものが、SBT では 45,000 ドルに上昇し、小規模零細企業などに対する配慮を重んじる傾向が伺える。

税額控除に関しては、BAT の「純所得税額控除」と計算方式が類似したものは SBT にも MBT にも存在しないが、SBT や MBT の「小規模税額控除」と趣旨は同じで、小規模零細企業に対する優遇措置となっている。なお、この「小規模税額控除」の対象となる小規模零細企業に関して、SBT でみられた特徴的な制度は、「代替税」という、利潤の要素を濃くした別の課税ベースでの課税が選択できるといった制度であった。

他方 MBT では、「償却資産税額控除」といった税額控除にみられるように、当時の不況にあえぐ州内の大規模自動車産業への配慮や、他州との償却資産税の租税競争の背景も見え隠れしている⁽²⁰⁾。

このように、個別の特別措置の控除の推移を比較してみると、付加価値税を導入する際には、赤字企業、小規模零細企業、労働集約産業、その他州が力をいれる産業への配慮が常に大きく意識され、その時の政策に応じた個別の意図が強く反映しているといえよう。とりわけ SBT および MBT では組み込まれた控除制度が数も増え、かなり緻密化している。

ミシガン州での付加価値税の実施は、それが利益となる産業と不利益となる産業とを生み出した。他方、非常に多くの控除制度を抱えることで、事業規模間あるいは業種間の課税において、ある種の公平が保たれていたといえなくもない。しかし総じて、導入当時は簡素化を目指して導入された付加価値税が、結果的にかなり複雑化した点が指摘できる。

また、分割基準については、給与・資産から売上に比重が移り、単一売上高基準の方向に進む趨勢がみられた。すなわち、州間での二重課税回避と、税収を企業所在地から最終消費地に移転させることで、企業誘致による雇用創出を狙っているものと判断することができる。

ここで、BAT、SBT および MBT の付加価値税としての定式概念からの乖離度合いに着目し、推移の特徴を明らかにし、それらの評価を加えておきたい(図 5)。

図5 ミシガン州における付加価値税に内包される特徴的な傾向

	<BATの特徴> 1953～1967年	<SBTの特徴> 1976～2007年	<MBT(MGRT)の特徴> 2008～2011
<付加価値税の類型>	・控除法による所得型付加価値税の類型 <収入－原材料費－減価償却費>	・加算法による消費型付加価値税の類型 <賃金+利子+賃料+利益－純投資>	・控除法による消費型付加価値税の類型 <収入－原材料費－資本財購入費>
<類型からの逸脱傾向>	・利子及び賃借料が課税ベースから除外 ・利潤(所得)への課税の傾向がみられる	・BATより多くの特別措置(代替税含む) ・BATよりも利潤(所得)への課税の傾向がみられる	・BAT,SBTより多くの税額控除措置 ・消費課税の傾向が内包されている可能性有

(筆者作成)

利潤、利子、報酬、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から投資財購入を全額控除したものが消費型付加価値としての定式概念である。

BATは控除法による所得型付加価値税の類型であるが、利子および賃借料が課税ベースから除外されており、当該定式概念からの乖離、すなわち利潤(所得)への課税の傾向がみられた。また、課税ベースからは法定基礎控除という定額控除が採用されたことに加え、概算控除法といういわば簡便法が認められた。税額控除は純所得税額控除が認められ、当該税目が法人所得への課税の回避という導入理由から制定されたものの、結果的に付加価値税の形をとりながら、利潤(所得)への課税の傾向がみられたといえよう。ミシガン州税制に実質的に大きな影響を及ぼす大手自動車関連企業がBAT廃止と法人所得税の切替を要望していたことは本章第1節第4項でみた通りであるが、1967年にBATが廃止された直後に法人所得税が導入された点は注目に値する。

SBTは加算法による消費型付加価値税の類型であり、BATのような定式概念からの乖離はみられなかった。課税ベースをBATの所得型付加価値から消費型付加価値に変更したのは、BATの定式概念からの乖離を正そうとしたためではなく、当時の停滞的な経済的背景から、資本投資を刺激する狙いがあったためである。しかし、課税ベースからは、BAT同様の法定基礎控除としての定額控除に加え、超過報酬控除および粗収入控除が加わり、BATに認められた概算控除法のような簡便法は認められなかったものの、消費型付加価値としての課税ベースの大きな浸蝕がみられた。税額控除は、BATの純所得税額控除とは名称も算定の仕方も異なる非法人企業税額控除および小規模企業税額控除であるが、これらの税額控除によりSBTは利潤(所得)への課税の傾向がみられるとの評価もなされている(小泉[2004], 233頁)。この傾向はBAT同様である。加えてSBTに代替税が認められたことは、むしろBAT以上に、利潤(所得)に重きをおいた課税が重視されたといえよう。これらから、赤字法人や小規模零細企業の反発を防ぐための政策的な優遇措置が、結果的に利潤(所得)への回帰となって表れたように思われる。

MBT(MGRT)は控除法による消費型付加価値税の類型であり、SBT同様、BATのような定式概念からの乖離はみられなかった。加えて、BATおよびSBTのような課税ベースからの法定基礎控除などは認められず、BATに認められた概算控除法のような簡便法も認められていなかった。しかし、MBTの場合は、BATやSBTより一層多くの税額控除が認められ複雑化して課税の公平性への疑問が投げかけられたうえに、税額に対する22%の付加税の徴収により中小企業を中心に大きな反発を招き廃止されるに至った。他方、MBTの場合は、BATやSBTほどには利潤(所得)に重きをおいた課税の傾向はみられなかった。MBT(MGRT)が控除法による消費型付加価値税を導入し、当時議論されていた州企業課税における仕向地課税の消費型付加価値税と同じ定式概念の課税ベースを用いたことは、むしろ所得課税よりも消費課税を意識した米国の州企業課税の新しい一つの試みであったのではないかとさえ思われる。

IV わが国事業税としての付加価値税

本章では、ミシガン州の付加価値税と比較する形で、当該税目に対応するわが国地方法人企業課税としての法人事業税付加価値割（外形標準課税）の概要を概観したい。とりわけ、前章第4節でみたミシガン州での付加価値の推移の特徴における中小企業（小規模零細企業）の優遇措置等に目し、その経験から示唆される点を検討してみたい。

1. 地方企業課税としての法人事業税の付加価値割

(1) 概要

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・地方消費税とは別に、地方企業課税としての法人事業税の付加価値割があり、本節では後者を中心にみていきたい。

- 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年に実現した。すなわち、資本金1億円超の企業に限定し、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。経緯の詳細は、節を改めてみていきたい。
- ② 納税義務者 資本金1億円超の事業を行う法人（「外形対象法人」、地方税法72の2第1項）
- 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
- ④ 税率 付加価値額に対する税率は1.2%
- ⑤ 付加価値税のタイプ（付加価値額） 加算法の所得型付加価値税
- ⑥ 税額控除 なし

課税ベースおよび税額算定のプロセスの中身を細かくみていくと、以下のようなになる。本稿では、税額計算までの過程を、説明の便宜上、第一段階「課税ベースの算出」および第二段階「税額の算定」に分けて説明したい。

(2) 課税ベースの算出（第一段階）

わが国の外形標準課税は、資本金が1億円を超える営利法人が対象であるが、ここでみている「付加価値割」は、各事業年度の付加価値額を課税ベースとする。すなわち、各事業年度の付加価値額とは、「収益配分額」、つまり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」＝報酬給与額＋純支払利子＋純支払賃借料）と、各事業年度の単年度損益との合計額（「付加価値額」＝収益配分額＋単年度損益）を言い、加算法による所得型付加価値税の類型に属する（図6）。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。また、「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。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。

図6 法人事業税の課税ベース（付加価値額）

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

筆者作成。

(3) 税額の算定（第二段階）

課税ベースとしての付加価値額に対する税率は 1.2% である。法人事業税におけるその他の課税ベースは次節で改めてみたい。なお、税額控除はない。

2. 現行の法人事業税全体の概要

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。前節でみた資本金が 1 億円を超える営利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。

現行の法人事業税の課税標準は（図 7）のようになっている。

電気供給業・導管ガス供給業、保険業を営む法人企業には、収入金額に課税される収入割が適用される。それ以外の業種を営み、資本金 1 億円超の法人企業には、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。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とに分かれる。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。

しかし、収入割が適用される業種以外の法人企業でも、中小企業とみなされる資本金 1 億円以下の法人企業には、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、その意味では法人所得に累積課税され問題点の一つとなっている。

3. わが国法人事業税の経緯

わが国では、米国とは逆に、国・地方レベルでの消費型付加価値税、いわゆる「消費税」および「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。

昭和 25 年のシャープ税制のもと、いったんは「附加価値税」が創設されたが、昭和 29 年には実施されないまま廃止された。それ以降、事業税の外形標準化という形で、所得型付加価値税の議論が繰り返し行われてきたが、長い間実を結ぶことはなかった。

図7 わが国法人事業税の課税標準（令和4年4月1日以降に開始する事業年度）

（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

（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%

この状況が大きく変わったのは、平成不況下の地方財政の危機と平成12年2月の石原都政の銀行税の導入の議論であった。この中で外形標準課税が社会的に注目され、同年の7月の税制調査会の中間答申「わ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」等を経て、平成15年度税制改正で、外形標準課税の導入が決定となった⁽²¹⁾。

事業税の前身は明治11年に創設された「営業税」と言われている。道府県税の付加価値税自体は、シャープ勧告により道府県税としての付加価値税は昭和25年の税制改正により成立したものの、産業界を中心とする多くの反対意見により実施されないまま廃止され、実質的には法人所得に課税される法人事業税となった。つまり、市町村税には基幹税としての固定資産税が存在するが、道府県税には基幹税としての独立税が存在しないという状態となった。その意味では、法人事業税の外形標準化は、単に地方企業課税の問題点の解決のみならず、地方税制全体の問題点の解決につながるといえる。

こうした意義を持つ法人事業税の外形標準化は、多くの議論を経て、次節に述べる4つの課題を解決すべく、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、平成16年度に実現する。とはいえ、この外形標準課税は、資本金1億円超の企業に限定された。

なお、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3点にまとめている（金子宏 [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。

4. わが国地方企業課税の課題

本節では、わが国の地方税制における企業課税の改革課題を簡単に整理しておきたい。

第一に、現行地方税制は、法人所得を課税ベースとする法人事業税および法人住民税、いわゆる法人二税の地方税に占める割合が高く、税収の変動性の大きく安定性を欠き、地域間格差（偏在性）が大きく普遍性に欠ける点が挙げられる。

第二に、法人所得に対する国と地方を通じた実効税率が高い点が挙げられる。つまり、国税である法人税、地方税である道府県税と市町村税の法人住民税に加え、道府県税の法人事業税が重複課税されているため、グローバル化の中で法人実効税率の引き下げを求められており、法人税と法人住民税、法人事業税の税率のバランスをどうするのが問題となっている。

第三に、地方財政への需要が、地方創生や教育・医療・育児・福祉サービスなど地域に密着したものになっているため、地方自治の観点から地方企業課税は、国税の付加税として法人所得に課税されるのではなく、独立税が望ましい点が挙げられる。

第四に、地方企業課税は、企業活動が公共サービスの利益を受けて営まれるという事実に着目した応益原則に基づく租税によることが正当化される。つまり、企業経営による利益の有無に関わらず、公共サービスの利益を享受して企業活動を営んでいる以上、企業活動規模に応じて企業租税を負担すべきだと考えられるが、法人二税が所得を中心とする課税体系となっており応益性を十分に満たしていない点が挙げられる。

こうした四つの課題を同時に解決するために、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るといっても過言ではない。現にわが国では、前節でみたような議論が、戦後長い間続いてきた。

5. ミシガン州の付加価値税の経験からの示唆

ここまで、ミシガン州とわが国の地方企業課税としての付加価値税の課税ベースを中心にみてきたが、ここから総括的に言えることは、わが国の場合、応益課税の視点からの公平性や地方税原則の視点からの普遍性の原則や安定性の原則等、理論的な側面を重視して導入されたという側面が強い一方、ミシガン州では、例えば州内への投資を促進するといったように、導入当時の時代背景等により、主として、政策目的の視点を重視して導入されてきたことが指摘できる。この点、わが国では2004年度に外形標準課税が導入されてから、2023年度で既に20年が経過することを考えると、ミシガン州における「政策目的の視点の重視」は参考にすべきであろう。より具体的には、ミシガン州では赤字法人や小規模零細企業の反発を防ぐための政策的な多くの優遇措置が、結果的に利潤（所得）への回帰となって表れた。一方で、ミシガン州の課税ベースでは、付加価値税としての特質を大きく変貌させるような多くの控除が見られ、これがその後の制度改正（廃止）のきっかけとなってきた点が指摘できる。本節では、それらのミシガン州からの示唆をふまえ、わが国地方法人企業課税としての付加価値税の展開について、以下の主要な三つの問題点を取り上げて検討を行う。

(1) 資本金1億円以下の法人企業への課税について

まず、わが国法人事業税における「資本金1億円以下の法人企業（中小企業）への課税について」である。

応益課税については多くの研究者による各種の研究結果が積み重ねられているが、企業活動が公共サービスの利益を受けて営まれるという事実に着目した応益原則に基づけば、企業経営が利潤を生もうが生むまいが、公共サービスの利益を享受して企業活動が営まれている以上、企業活動規模に応じて企業租税を負担すべきだと考えられる。付加価値への企業課税が、企業活動規模に対する課税だとすれば、企業活動規模が小さい場

合は、租税負担も小さくなるため、外形標準課税の対象から中小企業を除外する合理的理由は存在しないと思われる。ただ、外形標準課税は赤字法人への課税を目的とするものではない。外形標準課税が導入される直前の政府税制調査会においても、中小法人に対する一定の配慮が必要ではないと言われており、わが国で、2004年度に外形標準課税が導入されてから、2023年度で既に20年が経過するが、廃止されずに継続している一つの理由には、中小企業に外形標準課税がなされていないという事実があると思われる⁽²²⁾。

ミシガン州においては、付加価値税に対して「利潤なくして課税なし」という中小企業からの租税抵抗がみられた。そうしたこともあり、中小企業への対応は、ミシガン州では控除や免税などの多様な措置が導入されており、付加価値税導入に際して、州側は最も多くの配慮を行っていたといっても過言ではない。そうした優遇措置をみると、中小企業の課税には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。ただ、多くの控除制度を組み込むことによってそれに対応した場合、ミシガン州の経験から言えば、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う可能性が高いことが示唆された。

これを防ぐ一つの考え方として、外形標準課税を中小企業にも拡大する際には、一定の中小企業には利潤要素を高めた課税ベースに対して課税する代替税を設けるという方法も一考に値すると思われる。つまり、たとえ中小企業等の政策的要請があった場合でも、付加価値の課税ベースそのものに多くの控除制度を組み込み、課税ベースを浸蝕させるのではなく、代替税を取り入れることで利潤寄りの課税ベースとする優遇措置とすることが望ましい。先にミシガン州のSBTにおいて、「小規模企業税額控除」の対象となる小規模企業には、SBTを納税する代わりに代替税を選択納税することが可能であったことをみた。この代替税は調整企業所得、つまり利潤とオーナーへの報酬の合計額に課税されるもので、課税ベースそのものを変更せずに、一定の中小企業（赤字企業）に対し一定の配慮を行い、利潤要素を高めたものへの課税となる。この取り扱い、今後わが国でも参考にすべきものではないかと思われる。例えば、SBTにおける制度を参考にすれば、わが国でも、以下のような取扱いの方向性が考えられよう（図8）。

図8 わが国法人事業税における中小企業の特例措置（代替税）の取扱いの方向性

- ・中小企業における外形標準課税が導入された場合に選択できる代替税
 - ① 対象企業 「小規模企業」：資本金1億円以下で年間売上高1億円以下、かつ株主への配当金600万円以下及び役員報酬600万円以下
 - ② 調整企業所得 ≡ 法人税の課税所得 + 株主配当金 + 役員報酬 + 繰越欠損金額
 - ③ 代替税 ≡ 調整企業所得 × 2%

筆者作成

(2) 地方消費税との課税ベースの区分について

わが国の付加価値税に関し、ミシガン州との大きな違いは、わが国では既にいわゆる「消費税・地方消費税」として国レベルで消費型付加価値税が導入され、その付加税として地方レベルで地方消費税が導入されている点である。つまり、既に消費型付加価値税が導入される中で、現在地方法人企業課税（法人事業税の付加価値割）が導入されている点である。

一方、米国では連邦税としての消費型付加価値税の導入はなされておらず、ミシガン州の州企業課税としての付加価値税の導入の歴史は、控除法による所得型、加算法による消費型、控除法による消費型と、わが国法人事業税付加価値割としての加算法による所得型以外のものすべてが導入されてきた点で興味深い。中小企業や赤字企業、あるいは自動車産業を中心とする製造業業界など特定の産業への配慮のため、国民所

得概念からくる全所得への薄く広い課税ベースをとる付加価値税の特質が大きく毀損してきたといえる。導入当初は付加価値税の導入による経済的中立性を目指したものの、結果的にそれが失われてきた点は否めない。すなわち、課税ベースが所得（利潤）寄りにならざるを得ない傾向が読み取れ、同時にそれが付加価値を課税ベースとした場合の一つの傾向となる点が読み取れた。

わが国でも、法人事業税の課税標準を、中小企業を含め所得から所得型付加価値に改めた場合、消費型付加価値との混同が生じると指摘されることがある。もっとも、法人事業税の外形標準化を利益以外の課税標準を採用することと理解すれば、所得型付加価値以外の課税標準も考えられる。しかし、もともと資本と労働との共同作業という事業活動への課税として誕生した「営業税」を継承してきたというわが国の事業税は、資本と労働との共同作業として生み出される所得型付加価値を課税標準の原則とすべきということになる。つまり、各生産要素に対する報酬への課税とする、利益に利子、賃金、賃借料を加えた合計である所得型付加価値を、企業に直接課税として原産地原則で課税すべきということになる。所得型付加価値はあくまでも事業活動の指標であり、消費税の使用している消費型付加価値とは区別されなければならない。したがって、中小企業への所得型付加価値税の導入時には、納税者等への理解を促すための説明を根気強く行っていくことが肝要と思われる。所得型付加価値は、企業課税としては広い課税ベースであり、中立的で特定の投資形態を優遇することがない点などで優れた課税ベースである（Bird [2014], p.7）。一方、ミシガン州の付加価値税は、多くの控除制度が組み込まれることにより、課税ベースが侵食され付加価値の概念からの逸脱がみられ、結果的には廃止への議論に進んでしまった。わが国は、この点を反面教師として学ばねばならない。その意味では、現行制度の外形標準における所得型付加価値は、雇用安定控除を除き、定式配分の形がほぼ崩れていないため評価できる。

(3) 地方政府の単独実施について

企業課税としての付加価値税を、地方政府が単独で実施することに関して述べておきたい。ミシガン州における経験から明らかとなったように（第三章第2節第3項）、付加価値税を用いて投資と雇用を促すことは、自州に立地する企業とそれ以外の企業を差別的に取り扱うとみなされ、州際通商条項に抵触する可能性が高いことが分かった。その点では、わが国は単一性国家であることもあり、地方税は基本的に全国統一的な制度となっており問題とはなっていない。しかし、逆にいえば米国の州政府が享受している課税自主権の多くを、日本の地方政府は行使できないという制約と表裏一体となることに留意しなければならない。

V おわりに

わが国道府県税の基幹税目である現行法人事業税において、2004年度に外形標準課税が導入されてから、2023年度で20年が経過するにもかかわらず、いまだ中小企業に付加価値割が適用されていない。本研究では、この現状に焦点を当て、米国の州企業課税としての付加価値税の先行事例として、ミシガン州でこれまで三度にわたり実施されてきた付加価値税の制度および経緯の特徴を明らかにし、とりわけ中小企業の対策をどのような形で講じてきたのかに着目し、わが国の事業税としての付加価値税に対し示唆される点を検討した。

ミシガン州の付加価値税は、中小企業等に対し、税の性格が不明瞭になる程多くの優遇措置による課税ベースの浸蝕がみられ、また利潤要素を高めて対応しようとしてきた点に特徴がある。しかし、優遇措置の多さが税制を複雑化させ、結果的に新たな不公平や経済活動に対する歪みをもたらし、それが批判や廃止の議論につながってきた。わが国法人事業税の外形標準課税（所得型付加価値税化）の対象を中小企業に拡大

する際には、ミシガン州の先行事例を参考例あるいは反面教師とする必要がある。つまり、外形標準課税（所得型付加価値税）を中小企業にも拡大する際には、一定の中小企業には利潤要素を高めた課税ベースに対して課税する代替税を設けるという方法が一考に値すると思われる。

言い換えれば、たとえ中小企業等の政策的要請があった場合でも、付加価値の課税ベースそのものに多くの控除制度を組み込み、課税ベースを浸蝕させるのではなく、代替税を取り入れることで利潤寄りの課税ベースとする形をとり、現行制度の外形標準における所得型付加価値は、現行の定式配分の形を崩さないことが求められる。そうすることにより、わが国法人事業税は、所得型付加価値の広く中立的な課税ベースの特徴を損なうことなく地方企業課税の基幹税としての有用性が増すだろう。

注

- (1) シャウプはさらに賃金型付加価値をあげ、消費型とは誘因効果の点で同等であるとして両者を資本控除型付加価値としてまとめている (Carl S.Shoup. [1970] *Public Finance*, 2th ed., Aidine Publishing Company. (塩崎潤訳 [1974] 『シャウプ財政学』有斐閣, 366 頁)。
- (2) シャウ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。
- (3) シャウ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。
- (4) 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。
- (5) BAT の叙述は、Papke [1960], Sullivan [1965], Ebel [1972], R.Barlow and J.Connel [1982], Hines [2003], 小森 [1972], 佐藤 [1973], 根岸 [1976a, 1976b], 野村 [1997], 小泉 [1995, 2004] による。
- (6) ただし、減価償却費の控除は、「営業不動産 (Real Property)」について認めるが、「動産 (Personal Property)」について認められなかったため、実務上これらの判定が困難なケースが生じ新たな問題を引き起こした。
- (7) わが国消費税法上容認されている簡易課税の計算方式と類似したものである。
- (8) 後に、この分割基準は売上、資産、給与の3要素均等方式 (定式配分方式) に変更された。
- (9) パプケは、この概算控除と法定基礎控除の両制度によるミシガン州税収は 1,000 万ドルに及ぶという試算を行っている (Papke [1960], p.358)。
- (10) 税率は導入当初 0.4% (公共事業 0.1%) から二度の法改正を経て、1960 年に当該税率となった。
- (11) 「No Profit No Tax」などといったスローガンによる反対の声があがった。
- (12) SBT の叙述は、Knittel [1998], Bird [2000], Michigan Department of Treasury [2002], Stark [2002], 池上 [2010], 小泉 [2004], 神野 [2000], 田近・油井 [2000], 松井 [2021], 諸富 [2017] による。
- (13) 連邦課税所得 (Federal Taxable Income : FTI) とは、連邦法人税の計算による課税所得を指し、SBT 課税ベースの計算にあたっての出発点として使用できる。連邦課税所得の計算で減価償却費を減額するため、SBT 課税ベースの計算では、加算し直す必要がある (Michigan Department of Treasury [2002], pp.14-15)。
- (14) 1993 年迄は 2.35%。
- (15) ここでの三つの条件とは、売上高が 300 万ドル以下かつ、オーナーへの報酬が 6 万ドル以下かつ、株主への配当が 6 万ドル以下という条件となる。
- (16) 調整企業所得とは、正確には、事業所得に株主および役員への報酬と繰越欠損金を加えたものと定義される (Michigan Department of Treasury [2002], p20)。この調整企業所得を用いて、「小規模企業税額控除」の金額が決定し、あるいは「代替税」の金額が決定する。すなわち、前者は SBT の課税ベースを直接減額し、後者は SBT の課税ベースを直接減額することなしに、課税ベースを利益ベース (所得ベース) のものに近づける優遇措置であるといえる。
- (17) 小規模企業においては、オーナー報酬の決定に恣意性が入る余地が多いため、企業利益にオーナー報酬を加えた金額を基準として、実質的に利益に課税する意図がみられる。
- (18) MBT の叙述・資料は、Ballad [2010], Brunori [2007], Fisher [2015], Granholm [2011], McIntyre [2009], 池上 [2016], 松井 [2017, 2018], 諸富 [2014] による。
- (19) 償却資産税の廃止も同時に実施された。

- (20) MGRT の税額控除については、その種類の多さなどから批判も多かった。
- (21) グローバル化における法人所得に対する国と地方を通じた実効税率の引き下げ圧力も一要因である。
- (22) 中小企業の定義を、日本のように資本金のみで判断してよいかという問題は検討すべきだと思われる。また、課税回避のためと思われる減資を行う企業が後を絶えないことも問題であろう。

参考文献

- Ballad, C. L.[2010] *Michigan's Economic Future: A New Look.*, East Lansing: Michigan State University Press.
- Barlow.R and Connel.J [1982] "The Single Business Tax", in H.Brazer ed.,*Michigans Fiscal and Economic Structure*, The University of Michigan Press, AnnArbor,1982,pp.675-676.
- Bird, R.M. [2000] "Rethinking Subnational Taxes: A New Look at Tax Assignment," *Tax Notes International*, May 8, pp. 2069-2096.
- Bird, R.M [2014] "*A Better Local Business Tax: The BVT*," IMFG Papers 18, University of Toronto, Institute on Municipal Finance and Governance.
- 朴源 [1994] 「T.S. Adams の付加価値税論 ——アメリカにおける所得型付加価値税論の展開 (1)」『経済学論集』(鹿児島大学) 第 41 号, 1-13 頁。
- 朴源 [1995] 「G. Colm の企業課税論 ——アメリカにおける所得型付加価値税論の展開 (2)」『経済学論集』(鹿児島大学) 第 43 号, 27-41 頁。
- Break, G.F. [1980] *Financing Government in a Federal System*, Washington, D.C.: The Brookings Institution.
- Brunori. D [2007] "Politics of State Taxation Bad Ideas Abound in Michigan," *State Tax Notes*,February 19, pp.477-479.
- Ebel,R.D. [1972] *The Michigan Business Activities Tax*,East Lansing: Michigan State University.
- Fisher, R.C. [2015] *State and Local Public Finance*, Fourth Edition, London and New York:Routledge.
- Granhholm. J and Dan .M [2011] *A Governor's Story*, New York: Public Affairs.
- Stark, K.J. [2002] "The Quiet Revolution in U.S. Subnational Corporate Income Taxation," *State Tax Notes*, March 4, pp.775-784.
- Shoup,C.S. [1970] *Public Finance*,2th ed., Aidine Publishing Company. (塩崎潤訳 [1974]『シャウプ財政学』有斐閣)
- Hines, J.R., Jr. [2003] "Michigan's Flirtation with the Single Business Tax," in Charles L. Ballad et al. (eds.) *Michigan at the Millennium*, East Lansing, Michigan: Michigan State University Press. pp.603-628.
- 池上岳彦 [2016] 「アメリカにおける州企業課税の動向 —課税ベースの選択を中心に—」地方財政学会報告レジュメ。
- 池上岳彦 [2010] 「事業税の課税ベースについて—アメリカの州における「取引高税」の導入例を手がかりとして『地方税』 61(5),2-14 頁。
- 池上岳彦 [2017] 「地方税の応益原則について ——租税思想史の視点」『地方税』 第 68 巻第 7 号, 2-16 頁。
- 伊東弘文 [1994] 「仕向地原則と原産地原則 ——地方消費税との関わりで」『地方税』 第 45 巻第 3 号, 4-16 頁。
- 岩本浩一 [2000] 「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—」『国土館大学政経論叢』137-158 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』 50(8), 4-25 頁。
- Knittel .M [1998] "The Michigan Single Business Tax," Michigan Department of Treasury, Mimeo.
- 小泉和重 [1995] 「アメリカにおける州付加価値税の可能性と限界 ——ミシガン州の単一事業税の経験」日本地方財政学会編『税制改革の国際比較〔日本地方財政学会研究叢書・第 2 号〕』勁草書房, 145-162 頁。
- 小泉和重 [2004]『アメリカ連邦制財政システム』ミネルヴァ書房。
- 小森瞭一 [1972] 「ミシガン州の付加価値税」『経済学論集』(同志社大学) 第 20 巻第 4・5 号, 98-126 頁。
- Lawson.R [2018] *The Economics of Gross Receipts Taxes: A Case study of Ohio*. SSRN, May 4.
- 前田高志 [2000] 「アメリカ州・地方財政の変容にみる分権型地方税制の帰結」『総合税制研究』 第 8 号, 156-190 頁。
- 松井克明 [2021] 「米国州における企業課税改革の研究—課税ベースをめぐる議論を中心に—」立教大学大学院経済学研究科博士論文。
- 松井克明 [2017] 「米国ミシガン州の 2007 年企業課税改革—課税ベースをめぐる議論を中心に」『立教経済学論叢』立教大学大学院経済学研究会編, 第 84 号, 1-29 頁。

- 松井克明 [2018]「米国ミシガン州の 2011 年企業課税改革—課税ベースをめぐる議論を中心に」『地方財政の四半世紀を問い直す (日本地方財政学会研究叢書・第 25 号)』『日本地方財政学会研究叢書 (第 25 号)』日本地方財政学会編, 勁草書房, 79-105 頁。
- McLure, C.E., Jr. [2002] “Special Report / Viewpoint The Nuttiness of State and Local Taxes:And the Nuttiness of Responses Thereto,” *State Tax Notes*, September 16, pp.841-856.
- McIntyre, M.J. and Richard D. P. [2009] “Michigan’s New Apportioned Value Added Tax,”*State Tax Notes*, March 2, pp. 673-687.
- Michigan Department of Treasury, Office of Revenue and Tax Analysis [2002] “The Michigan Single Business Tax 1988-99,” July.
- 水野忠恒 [1998]「事業税の議論について—加算法による所得型付加価値税の方向—」『地方税』49(4), 4-18 頁。
- 持田信樹 [2012]「地方法人税等のあり方」地方法人課税のあり方等に関する 検討会議 2012.11.27 報告レジュメ。
- 諸富徹 [2014]「地方法人課税改革と都市財源」『都市とガバナンス』21, 49-58 頁。
- 諸富徹 [2017]「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, 57-80 頁。
- 日本租税研究協会編 [1983]『シャープ勧告とわが国の税制』日本租税研究協会。
- 根岸欣司 [1976a]「付加価値税と地方自治 (上) — アメリカにおける付加価値税論を中心にして」『都市問題』第 67 巻第 7 号, 73-85 頁。
- 根岸欣司 [1976b]「付加価値税と地方自治 (下) — アメリカにおける付加価値税論を中心にして」『都市問題』第 67 巻第 8 号, 78-95 頁。
- 野村容康 [1997]「アメリカにおける州付加価値税の構造と展開 — ミシガン州単一事業税の安定性と応益性について」『早稲田経済学研究』第 45 号, 79-98 頁。
- Oakland, W.H. and William A. T. [1996] “State-Local Business Taxation and the Benefit Principle,” *Economic Perspective* (Federal Reserve Bank of Chicago), No. 20, pp. 2-19.
- Papke, J. A. [1960] “Michigan’s Value added Tax After Seven Years,” *National Tax Journal*, Vol.13, No. 4, pp. 350-363.
- Pogue, T. F. [1998] “State and Local Business Taxation: Principles and Prospects,” in David Brunori (ed.), *The Future of State Taxation*, Washington, D.C.: The Urban Institute Press, pp.89-110.
- 佐藤進 [1973]『付加価値税論』税務経理協会。
- 関口智 [1998]「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』49(10), 107-145 頁。
- 関口智 [2015]「事業税の分割基準とシャープ勧告の附加価値税」『地方税』第 66 巻第 10 号, 2-15 頁。
- Stark, K.J. [2002] “The Quiet Revolution in U.S. Subnational Corporate Income Taxation,” *State Tax Notes*, March 4, pp.775-784.
- Studenski, P. [1940] “Toward a Theory of Business Taxation,” *The Journal of Political Economy*, Vol.48, No. 5, pp. 621-654.
- Slemrod, J. [2006] “Michigan Taxes: What Are They? What Should They Be?” Paper Presented at the March 14, 2006 Conference “Where Do We Go from Here? - An Agenda-Setting Conference for the Economic Issues Facing Michigan” held at the University of Michigan, Ann Arbor.
- Sullivan, C.K. [1965] *The Tax on Value Added*, New York and London: Columbia University Press.
- 田近栄治・油井雄二 [2000]「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, 219-234 頁。
- 戸谷裕之 [2010]「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。
- 吉川宏延 [2014]『法人事業税のしくみと実務』税務経理協会。
- 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』ぎょうせい, 第 63 巻第 8 号, 22-35 頁。
- White, N. M. [2010] “Panelists: State VAT Would Be Difficult Without Federal VAT”, *State Tax Notes*, May 17, pp.487-488.
- 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, 4-14 頁。
- 神野直彦 [2000]「法人事業税の現状と課題—外形標準化の役割と効果」『都市問題』91(10), 3-16 頁。

(審査受付 2022年12月14日)
(最終校正受理 2023年3月2日)