

<論文>

法人事業税の制度の成立にシャープ勧告が 果たした役割と限界に関する一考察

A Study on the Role and Limitations of the “Report on Japanese Taxation by the Shoup Mission” in the establishment of the Japanese Local Corporate Business Tax System

吉田悦教

1 シャープ勧告前の法人事業税の概要

(1) はじめに

現行の法人事業税は、事業税のうち納税義務者を法人とするものであるが、その源流は戦前の営業税まで遡ることができる。営業税など第2次世界大戦前の地方法人課税の詳細な検討については、別の機会にすることとし、本稿では、シャープ勧告が、現行の法人事業税の制度の成立に際して果たした役割と、その限界について考察する。

(2) 法人事業税の性格

まず、法人事業税の一般的な性格について確認すると、法人事業税は、「法人が行う事業そのものに課される税」であり、「法人に対し、その企業活動により得られる利益を基礎にして税負担を求める法人税とは、課税の根拠、課税客体などを異にしている¹」とされている。なお、地方税の「課税客体²」は、国税では「課税物件」と称されるが、いずれも「課税の対象とされる物・行為または事実のことで、納税義務が成立するための物的基礎をなす³」ものである。

このため、法人の「事業」に課される法人事業税は、人的側面に着目して課される所得税のような「人税」ではなく、物的側面に着目して課される固定資

¹ 政府税制調査会「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—答申」193頁・200頁（2000年）。

² 地方税法第3条第1項 地方団体は、その地方税の税目、課税客体、課税標準、税率その他賦課徴収について定をするには、当該地方団体の条例によらなければならない。

³ 金子宏『租税法 第24版』177・178頁（弘文堂, 2021）。

産税のような「物税」であると解されている。

また、担税力の標識及び課税物件の相違を基準とする区別（取得税、財産税、消費税及び流通税）によれば、事業税は、「人が収入（貨幣またはそれに代わる経済価値の取得）を得ているという事実に着目して課される」「取得税」であり、そのうち、「ある人の所有する生産要素からもたらされる収益を対象として課される」「収益税」に該当する⁴。

歴史的・沿革的にみても、事業税の前身であり、明治11（1878）年に設けられた府県税であった「営業税」も、地租・家屋税とともに収益税3税とよばれ、性格的に物税とされており⁵、営業税と事業税は同じ性格の税である。また、収益税である事業税は、消費者に転嫁せず事業主が全税額を負担するものと考えられており⁶、仮に付加価値を課税標準としても、EU型の消費税のように、必ず消費者に税を転嫁するとはならない点に特徴がある。

（3）シャープ勧告前の旧事業税の課税標準とその決定方式

府県税であった営業税は、明治29（1896）年に国税に移譲されるが、様々な経緯を経て、昭和22（1947）年に、国税営業税が都道府県に移譲され、再び地方税の独立税の営業税となり、さらに、その翌年の昭和23（1948）年の地方税法の改正により、営業税は都道府県税である事業税（個人事業税及び法人事業税）（以下「旧事業税」という。）と名称変更された⁷。旧事業税は、電気・ガス・

⁴ 金子・前掲注(3) 15-17頁・660頁。なお、「収益税の母国はフランス」であり、「フランスでは19世紀に、地租、家屋税、営業税、資本利子税という「四つの旧税」と呼ばれる収益税体系を形成し、「このフランスが発展させた収益税体系を、日本はドイツ経由で取り入れた」とされる（神野直彦「地方財政講座第8回 市町村独立税としての固定資産税」国際文化研修 2019年春 vol.103, 46頁(2009)）。

⁵ 佐藤進『付加価値税論』233・234頁（税務経理協会、1973）。

⁶ 菊池威「日本とフランスの付加価値税」井出文雄ほか編著『財政の原理と現実』295頁（千倉書房、1986）。

⁷ 同様に国から都道府県に移譲された地租・家屋税については、シャープ第1次勧告を受け、昭和25年に地方税法が改正され、新たに事業用償却資産を課税客体に加えて市

法人事業税の制度の成立にシャープ勧告が果たした役割と限界に関する一考察 吉田
生命保険・損害保険などの一部の事業については、その課税標準を収入金とする収入金課税とし、それ以外の事業については、その課税標準が事業所得（純益）とされ、普通徴収の方法によることとされた。なお、当時、市町村には「事業税付加税」の制度があったため、都道府県7.5%、市町村7.5%で合計15%の標準税率で事業所得に課税されていたが、その算定方法が（人税である）国税の「法人税の計算の例による」とされていたため、前述したような物税としての性格や地方独立税としての位置づけがわかりにくいという問題があった。

また、旧事業税は、地方税法上の普通徴収、一般的にいう賦課課税方式であり、納付すべき税額が専ら課税庁の処分により確定する方式であった。このため、現在の事業税のような分割基準は規定されていなかったが、その代わりに、

- ① 2以上の道府県において事業所等を設けて事業を行う者に課する事業税の課税標準とすべき所得金額の総額は主たる事務所等所在地の道府県知事が決定すること。
- ② 関係道府県が課する場合の課税標準である所得金額も主たる事務所等所在地の道府県知事の定めるところによること。
- ③ 同一道府県内に数個の事業所を設けて事業を行う者に対する事業税の課税標準は、当該都道府県知事が各市町村に配分することとされていた⁸。

町村民税である固定資産税に整理・再編された（政府税制調査会・前掲（注1）193頁・200頁（2000年）を参照）。また、鉱物の掘採又は砂鉱の採取の事業については、道府県税である事業税を課税せず、市町村において鉱産税を課することとされた。これは、鉱物の掘採、運搬等の事業活動に伴って農地の陥没、道路橋梁の損傷等の被害を受けることも多く、鉱山が所在することにより余儀なくされる行政経費の支出は相当額にのぼるなど、鉱山所在市町村と鉱山との密接な応益関係に着目し、鉱山所在市町村の特別な財政需要に充てるためである（市町村税務研究会編『市町村諸税逐条解説』167頁（財団法人 地方財務協会、2000））。

⁸ 吉村顕「分割基準の変遷について—過去の改正の概要—」地方税66巻7号14頁（2015）。

2 シャウプ勧告と地方税法の改正

(1) シャウプ勧告と新たな地方税制

こうした状況のなか、昭和24(1949)年5月10日に、占領軍総司令部の招きで、米国からシャウプ使節団が来日した。同使節団は、3か月半にわたり、わが国の税制について、全国各地の実態調査とこれらに基づく検討を精力的に行った。そして、同使節団は、同年9月15日に、「シャウプ使節団日本税制報告書⁹（シャウプ第1次勧告）」を、また、昭和25年7月に再度来日し、同年9月21日に「シャウプ使節団第2次日本税制報告書¹⁰（シャウプ第2次勧告）」を発表し、これらは、その後の日本の税制等に大きな影響を与え、いわば「導き糸」になったとされている¹¹。

シャウプ第1次勧告及びシャウプ第2次勧告（以下「シャウプ勧告」という。）は、国と地方を通ずる我が国の税制全体の長期的なあり方を勧告した膨大な報告書である。また、シャウプ勧告では、国税に関する勧告だけでなく、地方の自治と責任を強化する立場から、地方自治を強化するための方針と併せて、地方税に関しての多くのなすべき改革についても勧告を行っている。

⁹ 「シャウプ使節団日本税制報告書 (Report on Japanese Taxation by the Shoup Mission, Vol. I-IV, September 1949)」。

¹⁰ 「シャウプ使節団第2次日本税制報告書 (Second Report on Japanese Taxation by the Shoup Mission on September 21 1950)」井上一郎編・福田幸弘監修・金子宏推薦『シャウプの第二次税制勧告』（霞出版社, 2004）。

¹¹ 金子・前掲注(3)59・60頁。シャウプ勧告について、神野直彦東京大学名誉教授は、「このシャウプ勧告はそういう財政制度一般を前提にしながら地方税について論及しておりますけれども、このシャウプ勧告の内容というのは今でも地方分権を進める上での導き糸になっているだろうと私は考えております。」（一般財団法人 資産評価システム研究センター 「第4回固定資産評価研究大会 パネルディスカッション 固定資産税制の50年—その果たしてきた役割と分権時代におけるあり方を考える—（コーディネーター 金子 宏 学習院大学法学部教授他 パネリスト4名）」における神野直彦教授の発言）と指摘している。また、井出英策慶応大学教授も、「この「シャウプ勧告」というのは財政学者にとっての「導きの糸」なのです」（分権型社会を支える地域経済財政システム研究会「地方法人課税と都市財政～法人課税改革最前線の有識者に聞く～」公益財団法人日本都市センター）93頁（2015年3月））としている。

法人事業税の制度の成立にシャープ勧告が果たした役割と限界に関する一考察 吉田

同改革について、シャープ第1次勧告では、考慮すべき地方税の原則として、①簡素の原則 ②税収十分の原則 ③独立税主義の原則 ④課税自主性の原則を明らかにし、日本の地方税制度は、これらの原則に従って改革しなければならないとしている¹²。

これらの原則によれば、地方税は戦前の付加税中心の体系ではなく独立税で構成することが望ましく、シャープ第1次勧告は、地方税の税源として、都道府県税としては、付加価値税（事業税）、入場税、遊興飲食税等を配分し、また、市町村税としては、市町村民税、固定資産税等を配分して新たな地方税制度を構築すべきとされていた。

(2) シャープ第1次勧告と法人事業税

① シャープ第1次勧告と旧事業税

シャープ第1次勧告の13章Aでは、事業税（enterprise tax）について、同一税源に関する累積的圧迫が行われていること（特に、個人事業は、所得税、住民税及び事業税について累積的負担を課されていること）¹³や、事業税の賦課徴収方法が粗雑であり、公平とは言えないこと¹⁴を批判している。そのうえで、「都道府県が企業にある種の税を課することは正当である」として、「その工場と労働者がある地域で発展増加してくれば公衆衛生費は当然増大してくる」ことを例示し、「事業と労働者がある地方に存在するために必要となってくる都道府県施策の経費支払いを事業者とその顧客が、援助することは当然」と、応益的な観点からの課税根拠を示している¹⁵。

さらに、シャープ第1次勧告は、事業税は、①「純益を課税標準として累積

¹² シャープ使節団日本税制報告書附録書 p.A9.

¹³ 特に、個人事業に所得税、住民税及び事業税が累積的な負担を生じさせており、中級所得者ですら、この3種の税のため合計70%近くという限界率の納税を行っていると指摘している（シャープ使節団日本税制報告書・前掲注(9)200頁）。

¹⁴ Ibid. 201頁。

¹⁵ Ibid.

的に圧迫することを幾分緩和すること」②「賦課徴収を一層簡易化し、原則として国税の賦課徴収の結果に依存しないようにすること」といった改革が必要であるとし、「最善の解決方法は、単に利益だけでなく、利益と利子、賃貸料および給与支払額の合計に課税標準額を拡張する」ことを提案している。これは、地方独立税としての性格が不明確であるという観点から事業税を批判し、都道府県税としての事業税の課税標準を事業所得から付加価値に切り替えるべきであることを意味している¹⁶。

② シャープ第1次勧告と付加価値税

しかし、シャープ第1次勧告の段階では、肝心のこの付加価値税の性格をどのように考えていたのか不明な点が多い¹⁷。シャープ第1次勧告や「付加価値税に関する補足説明¹⁸」では、明示的に付加価値税を売上税の一種と述べてはいないが、シャープ使節団、GHQ、自治庁財政部など日本側の担当者は、ほぼ一貫して付加価値税を売上税（消費または流通課税）と観念して立案を進めていたと述べている¹⁹。

そのなかでも、特に、シャープ博士は、「小売売上税が最も望ましく、付加価値税は次善の策であると考えており、当初は小売売上税の実施を勧告するつもりであった」ことを、当時の日本側の政府関係者が、後日、明らかにしている。この政府関係者とのやり取りでは、シャープ博士は、概ね、以下のような考えに基づいて勧告を行ったとされている²⁰。

¹⁶ 佐藤進『地方財政総論』169頁（税務経理協会、改訂版、1993）。

¹⁷ 佐藤・前掲注(5)248・249頁、宮島洋「間接税と付加価値税」社団法人 日本租税研究会『シャープ勧告とわが国の税制』280頁（1983）。

¹⁸ C.S.Shoup & W.Vickrey「付加価値税に対する補足(Supplementary Note on the Value-Added Tax Received November 1949)」井上一郎編・福田幸弘監修・金子宏推薦『シャープの第二次税制勧告』198-202頁（霞出版社、2004）。

¹⁹ 宮島・前掲注(17)284頁。

²⁰ Ibid, 奥野誠亮「事業税の性格と付加価値税の反省」自治省『付加価値税に関する参考文献』250頁（1964年）。

法人事業税の制度の成立にシャープ勧告が果たした役割と限界に関する一考察 吉田

- 日本の零細な小売業が大部分を占める日本で、小売売上税によって、そうした小売事業者だけに納税義務を課するのは適当でない。
- しかし、かといって、免税点を設けて不十分な帳簿しかもたない小売事業者を除外すると大部分の小売事業者が課税対象から脱落してしまう。
- このため、比較的規模の大きな事業者を課税対象に含めるため、納税義務を卸売、生産段階にまでも拡大・分散するために付加価値税を選択した。

また、シャープ第1次勧告を受けて付加価値税の立案を行ったGHQや自治庁財政部でも、

- 第1次勧告に基づく税法立案の際、GHQの担当者が本税の性格を立法的に明確にするため、「付加価値税は流通税とし……」という表現を明確に書き込むよう求めたこと
- 課税標準の算定方法を当初控除法のみとしたのは、主として、国税課税の結果に依存していた従前の弊を除去するためと取引高税の純化された形の流通税の一種という付加価値税の性格に合致させるためであったこと
- 日本の国内の反響が、現在の事業者の負担が事業税の場合と非常にかわり、非常に重くなるものがあるとの考えが特に強かったので、事業者に対する税ではなく、消費者に転嫁する流通税で幾ら重くなくても問題がないとする政策的な意味があったこと

が、当時の政府関係者により紹介されており²¹、こうした事情を裏付けている。

まとめると、事業税は収益税、取引高税は流通税であり、それぞれ異なる性格の税である²²が、付加価値税を地方税である事業税の代替税とするだけでなく、同時に廃止されることとなった国税の取引高税²³の代替税としての売上税

²¹ 宮島・前掲注(17)284頁、鎌田要人「付加価値税の回顧と展望」日本租税研究会『租研30年の歩み』55頁・60頁(1979)、丸山高満『日本地方税制史』415・416頁(ぎょうせい, 1985)。

²² 税の転嫁の有無は収益税や流通税といった租税の性格によって決まるだけでなく、その時々を経済的諸条件によっても左右される。

²³ シャープ第1次勧告では、多段階型累積課税である取引高税は、「売上税のうち最も洗

の一種ともしようとしたため、この付加価値税は収益税なのか流通税なのかといった、その後の付加価値税の性格に関する議論を招き、混乱が生じた²⁴と考えられる。

そういった付加価値税の性格の曖昧さという問題は残っていたが、シャウプ第1次勧告は、事業税(付加価値税)について、以下のような内容の勧告をした²⁵。

○付加価値を課税標準とした事業税をすべて都道府県の所管とし、すべて都道府県の収入とすること。

○農業を免税とすること。

○税率は年収額440億円の確保を目標にした場合4～6%前後となること。

○赤字付加価値は次年度以降に繰り越すこと。

○小規模事業者(課税除外によって競争関係が破れる程大きくない規模の事業者)を課税対象から除くこと。

○改正事業税の施行後2か年間は都道府県が8%を超えない率で課税するようにし、2年後にこの税の実施成果を再検討すべきであること。なお、将来は都道府県が最も適当と考える賦課率で決定できるようになることが望まれること。

なお、付加価値税の算定方法については、全収入から資本設備、土地、建物の購入の費用を差し引いたものを課税標準とする控除法による計算例を示し、「現在の事業税が課税標準とすることになっている純所得の計算よりはるかに簡易である」としている。控除法では、減価償却や棚卸資産の増減は考慮する必要はなく、投資財の全額を購入時に即時控除するとされていたためである²⁶。

また、他の税と比較して、付加価値税は、

練されないものの1つである」とされ、「自己の原料で仕事を始め、最終製品を生産し、これを販売する一貫企業にとって有利である」ことから垂直結合促進作用という欠点があるとされた。また、取引高税は、「政府歳出が十分削減された場合に」という前提で廃止が勧告された。(シャウプ使節團日本税制報告書・前掲注(9)166-168頁)

²⁴ 宮島・前掲注(17)280頁、佐藤・前掲注(16)155・156頁。

²⁵ シャウプ使節團日本税制報告書・前掲注(9)201頁・202-204頁、菊池・前掲注(6)295・296頁。

²⁶ この他、技術上の注意点として、「企業が1か年間に工場及び施設用に多額の投資をし

法人事業税の制度の成立にシャープ勧告が果たした役割と限界に関する一考察 吉田

- 「純所得を課税標準とする事業税と比較して、付加価値税は、資本とりわけ労働節約的機械の形における資本の使用に対して不利な差別待遇をしないという経済的利点を持っている²⁷⁾」
- 取引高税のように、「企業の垂直的統合を促進させるようなことはない²⁸⁾」として、相対的に優れているとした。

その後、日本政府は、シャープ第1次勧告をもとに、昭和25（1950）年7月に地方税法を改正し、旧事業税に替えて、都道府県税として、「付加価値税」を新たな税目として設けた。これは、「付加価値税」という名称を用いた世界初の立法であり、その内容は概ね以下のとおりであった²⁹⁾。

- 課税対象……個人及び法人の行う第1種事業（物品販売等の通常の事業）、第2種事業（原始産業）、第3種事業（自由業）
- 課税標準……付加価値。「売上額－仕入れ額」（法人は各事業年度の、個人は暦年）
- 税率……標準税率4％（第2種・第3種は3％）、制限税率8％（第2種・第3種は6％）
- 免税点……9万円
- 納税方法……申告納税（付加価値が赤字の場合は繰越し：5年間）
- 免税（非課税等）……農林業、国鉄等の政府関係機関の事業等
- 分割基準……ア 事務所又は事業所の「従業者の給与額」（製造業等の場合を除く）

た結果、当該年度の付加価値が赤字となる場合には、この赤字付加価値は、次年度以後に繰り入れ、その年度の付加価値と相殺し、次年度以降の付加価値税を低減すべきである」としている。（シャープ使節團日本税制報告書・前掲注(9). 201頁・202頁）、佐藤・前掲注(5)250頁。

²⁷⁾ シャープ使節團日本税制報告書・前掲注(9)202頁・203頁。

²⁸⁾ Ibid.

²⁹⁾ 菊池・前掲注(6)297頁。なお、鉱業（掘採等の事業）については、前掲・(注)7と同様、都道府県税の付加価値税を課さず、市町村税の鉱産税を課すこととされた。

イ 製造業等（製造業、電気供給業、ガス供給業、自動車道業、運河業、さん橋業、船舶ていけい場業及び貨物陸揚場業）は事務所等の「従業者の給与額」と「固定資産の価額」を2分の1ずつ併用

○経過措置……金融業、運送業、倉庫業等については経過的に総収入額の一定割合を課税標準とする。

(3) シャープ第1次勧告と改正地方税法

この改正地方税法とシャープ第1次勧告を比較すると、同勧告になかったものは、①複数の税率設定 ②免税点（9万円） ③国鉄等の政府機関の免税である。また、同勧告の内容を具体化したものは、④控除法による課税標準の具体的な算定方法 ⑤分割基準 ⑥経過措置としての金融業等の課税標準の概算方式である。

なお、同勧告で示された小規模事業者の非課税は改正地方税法には含まれていないが、免税点を設けたことで、事業規模の小さい付加価値額が9万円以下の事業者は課税対象から除かれている。したがって、免税点の制度によって、小規模事業者の非課税措置に替わる一定の対応を行ったということが出来る。しかし、この改正地方税法が施行された昭和25年7月に即日実施された他の諸税とは異なり、付加価値税は2年後の昭和27（1952）年1月1日からの施行となった。これは、昭和24（1949）年3月～5月の第7回国会における地方税法改正案の審議・否決・廃案という事情による。同改正法案の廃案後、政府はGHQと折衝の末、昭和25（1950）年7月の第8回臨時国会に地方税法案を提出・修正後に可決したが、その際に、付加価値税は実施を2年延期となった。当初より付加価値税に対して国内で異論が多かったため、慎重を期した対応をしたためとされる³⁰。

³⁰ 井藤半弥『租税論』128頁（千倉書房、1960）。

(4) シャープ第2次勧告と付加価値税

シャープ使節団が再来日した昭和25（1950）年7月31日は、まさに付加価値税を含む地方税法案が可決・成立した日であった。同使節団は、来日後、2年間実施が延期された日本の付加価値税についても調査を行い、また、日本の国内世論を踏まえ、付加価値税に関する新たな勧告を含むシャープ第2次勧告を行った。

シャープ第2次勧告では、付加価値税に関して以下の勧告が行われた³¹。

第1に、既に大規模な複式簿記を備えている大企業などでは、新しい帳簿の作成の手間がかからない加算法の方が簡単でよいという主張があったため、こうした大企業に控除法でなく加算法で付加価値税の課税標準を計算することを選択できることとした。この選択制自体は、付加価値税の算定の一層の簡易化という観点から行った技術的なものであって、付加価値税の性格に影響を与えるものではないとした。

シャープ博士の考えは、「付加価値税に対する補足」において具体例を用いて述べられているが、控除法と加算法の2つの計算方法について、「もしこの計算が適当に行われるとすれば、結果は他の一方の計算と全く等しくなり、實際上この2つの計算方法のどちらを規定しても違いはない」としており、これらの計算方法は、付加価値税の性格と関連付けられるものではないとした。これは、同説明において、ある会社の付加価値の算定例を用いて、控除法と加算法の双方で行った付加価値の数字が一致する過程を丁寧に示していたことから明らかである。その算定例では、加算法の場合、付加価値計算上の純益を算出するために、減価償却費の加算、棚卸資産の増減調整、仕入れ工場設備費の減算及び配当利子の減算といった調整が必要であるが、こうした調整を経た後は、控除法と同一の付加価値額になることが、わかりやすく示されている³²。

³¹ シャープ使節団第2次日本税制報告書・前掲注(10)32-35頁、菊池・前掲(6)297-299頁。

³² C.S.Shoup & W.Vickrey・前掲注(18)198・199頁。

第2に、付加価値税法が施行される日に企業が保有する資産について、その減価償却資産の限度内で控除を認めることとした。これは、改正地方税法に定められた控除法の算定方法では、付加価値税に関する法を施行する時に既に存在している資本設備の価額は課税標準から控除できず、法施行後に資本設備の投資をする企業と、それ以外の企業との間で負担の不公平が生じることが問題とされていたことに対応したものである³³。しかし、付加価値税が売上税の一種であり企業の負担によらないことを強調したシャープ第2次勧告³⁴と矛盾し、付加価値税の性格の曖昧さがより目立つ結果となった。

このように付加価値税の算定方法に関しては、付加価値税の算定の簡素化と付加価値税法施行前に資本設備の計画を完了した企業の負担の公平という2つの観点から、控除法と加算法の選択制に加え、控除法の算定方法の修正を設けた。しかし、前述のように「付加価値税は売上税の一種」としたこともあり、この付加価値税の計算方法の見直しが、付加価値税の性格にどう影響を与えるかといった議論もなされるなど、混乱が生じる結果となった³⁵。

第3に、経過措置として金融業等に認めた課税標準の特例措置が恒久化される恐れがあるとし、これを削除するかその適用範囲を制限することとした。

第4に、差等税率を設けたことに正当な理由がないとし、すべての事業に同率で課税すべきこととした。

第5に、国鉄等の政府関係企業の免税について、これらの企業は、都道府県に相当の出費をさせており、その負担金を支払うべきであるとし、反対の立場で勧告した。

第6に、シャープ第1次勧告では全く扱われていない問題であるが、「付加価値税に関する補足説明」において、銀行業、保険業等を特別扱いするのは好

³³ シャープ使節団第2次日本税制報告書・前掲注(10)32・33頁。

³⁴ Ibid.32頁、佐藤・前掲注(5)251頁。

³⁵ 宮島・前掲注(17)286・287頁。

法人事業税の制度の成立にシャープ勧告が果たした役割と限界に関する一考察 吉田
ましくないとした。これは、金融機関の付加価値を全額課税するのはある程度
付加価値につき二重課税を行うことになるが、法律に詳細な規定を置いてまで、
これを除く必要があるほど重大とは思えないことを理由としている。

そのうえで、シャープ2次勧告では、売上金額の一定割合を付加価値とみる
規定（地方税法74条）は、それを削除するか、または、その適用範囲を著しく
制限することを勧告した。

(5) シャープ第2次勧告と改正地方税法

日本政府は、このシャープ第2次勧告を受けて、昭和26（1951）年に地方税
法を改正し、

- 法人（青色申告法人）の付加価値税の課税標準の計算に、法人税法の規定す
る所得計算の例により、各事業年度の所得、給与、利子、地代、家賃の合計
といった加算法の選択を認めること（この加算法の選択的採用は都道府県知
事への届け出を要件とし、年度中の自由な変更は認められないこと）
- 付加価値税実施以前に取得した償却資産については、毎年、減価償却額を総
売上から控除することを認めること
- 2以上の都道府県に事務所又は事業所を設けて事業を行う法人又は個人が関
係都道府県に納付すべき付加価値税の基礎となる課税標準額の分割の基準に
ついて、簡素化したこと（分割基準は、原則として「従業員の数」によるこ
ととし、電気供給事業、ガス供給事業、地方鉄道事業、軌道事業及び倉庫業
に限り、その事業の性格上、「固定資産の価額」及び「従業員の数」の両者によっ
てそれぞれ2分の1を按分すること。また、製造業については改正前の分割
基準であった「固定資産の価額」を用いずに「従業員の数」のみによること³⁶
とした³⁷。

³⁶ 丸山・前掲注(21)448頁、吉村・前掲注(8)14頁。

³⁷ 佐藤・前掲注(5)252・253頁、菊池・前掲注(6)299頁、丸山・前掲注(21)447・448頁。

一方、昭和26（1951）年の地方税法改正においては、差等税率の規定、銀行業等の特定業種に対する付加価値算定の特例規定及び国鉄等の政府機関の免税規定に関しては、それらの規定の撤廃、制限等の見直し措置はなされなかった。

また、同改正によって、法人事業税にも、前述した付加価値税と同様に従業者数をもとにした分割基準が採用された³⁸。これは、法人事業税を、付加価値税と同様、申告納付の制度にしたため、納税者が自ら分割して納付しうる簡易な基準であることが要請され、同時に徴税事務上も事務執行を円滑に実施できるものであることが必要であったためとされている³⁹。

なお、同改正の付加価値税の箇所については、前述したように、昭和27（1952）年1月1日まで、その実施を2年間延期することとされていた。

3 シャープ勧告と改正地方税法

(1) 付加価値税の実施延期と廃止

ところが、その後、昭和26（1951）年9月にサンフランシスコで対日講和条約と日米安全保障条約が調印され、翌年4月に両条約が発効し、日本が完全に独立すると、さらに付加価値税をめぐる状況は変化していった。日本の独立に伴い、各分野において占領時の体制を是正する方向が打ち出され⁴⁰、昭和29（1954）年に、付加価値税は一度も実施されることなく、その廃止が国会で最終的に決定された。また、その結果、それまで暫定的に存続していた従来⁴¹の事業税と特別所得税が統合され、現行の事業税となり、その課税標準である所得額は、個人の場合は所得税、法人の場合は法人税における所得計算によることに改められた⁴¹。

このように世界初の付加価値税は、日本の税制として定着せず、その実施を

³⁸ 吉村・前掲注(8)14頁。

³⁹ Ibid, 地方財務協会編『地方税財政制度解説』77・78頁（地方財務協会,1951）。

⁴⁰ 丸山・前掲注(21)451頁。

⁴¹ Ibid.469頁。

法人事業税の制度の成立にシャープ勧告が果たした役割と限界に関する一考察 吉田
みないまま廃止されたが、その後、そのような結果に至った様々な理由が分析・
指摘されている⁴²。

これらをまとめると、まず、付加価値税が及ぼす経済効果に関連したものと
して、以下の①～⑤があげられている。

- ① 労働集約的企業が重課され機械化すなわち人員整理につながるとする労働
団体の反対があったこと。
- ② 金融業・運送業・不動産賃貸業などへの課税に関し重複課税や脱漏が生じ
課税の公平が期しがたいこと。
- ③付加価値税の負担の帰着関係（転嫁の有無等）が不明確であること。
- ④ドッジラインによる厳しいデフレ政策下で、付加価値税の負担の転嫁は困難
であったこと。
- ⑤産業間で付加価値に大差があるため負担の不均衡を生ずるおそれがあること。

次に、付加価値税の本来的な性質に関連するものとしては以下の⑥⑦があげ
られている。

- ⑥赤字会社でも課税されうること。
- ⑦控除法の算定方法では、発生主義による会計帳簿とは異なる処理を行う必要
があり、面倒なこと。

最後に、心理的な要因として、以下の⑧～⑩があげられている。

- ⑧付加価値税は未知の税制で不安感があること
- ⑨付加価値税の性格に曖昧さがあり負担の転嫁などに関し様々な意見があった
こと
- ⑩企業家・労働者の反対、政党の消極的態度など付加価値税を歓迎しない雰
囲気があったこと

これらの理由が複合的に働き、付加価値税は廃止されたと考えられるが、④
のように、その後の社会経済状況の変化により、現在は既にその反対理由が存

⁴² 佐藤・前掲注(5) 260・261頁、菊池・前掲注(6)299・300頁、宮島・前掲注(17)282-288頁。

在しなくなったものもある。また、一方で、⑥のように、平成以降の外形標準課税の導入時の議論においても、当時と同様の理由による強い反対論がなされたものもある。

(2) シャープ勧告と付加価値税の分割基準

このように、付加価値税の導入については、その反対論を含め様々な観点からの議論がなされたが、「分割基準」については、シャープ勧告でも、その直接的な記述がほとんど存在しない。そのなかで、数少ないシャープ勧告の記述として、前述した「付加価値税に関する補足」において、分割基準に関して触れた箇所がある⁴³。その分割基準に関する記述は以下のとおりである。

「その事業の経営が2府県以上に亘って行われる場合には、課税標準の分割が必要となる。観念的にいって、この分割の最良の方法は、給料額及びその各府県にある固定資産の標準収益率をその分割の基準とする事であろう。しかし、之が困難な場合には、給料額のみによってこの分割を行っても大して誤りはないであろう⁴⁴。」

ここでは、分割基準として、「給料額」と「固定資産の標準収益率」を配賦要素とし、特に給料額を重視することを簡単に指摘するのみであって、それ以上の指摘はない。

4 米国における付加価値税の理論の展開

(1) 連邦事業税 (Federal Business Tax) と付加価値

ところで、シャープ博士は、シャープ勧告から40年後に、当時を振り返って、「付加価値税は純理論さえも未だ完全には立てられていなかった。消費型のVATと所得型のVATの基本的差異が明らかにされたのはやっと1955年になっ

⁴³ 関口智「事業税の分割基準とシャープ勧告の付加価値税」地方税66巻10号5・6頁(2015)。

⁴⁴ C.S.Shoup & W.Vickrey・前掲注(18)200頁。

法人事業税の制度の成立にシャープ勧告が果たした役割と限界に関する一考察 吉田
てからであった⁴⁵』として、付加価値税の理論が当時はまだ発展途上であった
ことを認めている。

このシャープ博士の発言は、米国の付加価値税の理論が、1920年代から1950
年代にかけて、トーマス・アダムス教授 (Thomas S.Adams)、ゲルハルト・
コルム教授 (Gerhard Colm)、ポール・ステュデンスキー教授 (Studenski,
Paul) により展開され⁴⁶、また、1960年代以降は、シャープ博士自身や、その
助手であったクララ・サリバン (Sullivan Clara K) により、付加価値税の性
格論や本質論などが議論された⁴⁷ 状況を踏まえたものであると考えられる。

以下、順に確認すると、まず、アダムス教授が、1917年に、売上総額から減
価償却と消耗償却を控除するものを課税標準とする現在の付加価値税に酷似す
る「連邦事業税 (Federal Business Tax)」を提案した。同教授は、「Business
Taxの起源は組織されたビジネスと同じぐらい古い。また、Business Taxは、
世界中で普遍的であり、将来にわたり消滅する兆しはない」として、Business
Taxを高く評価していた⁴⁸。また、アダムス教授は、企業に対してBusiness
Taxを課税する根拠について、「企業は、裁判所、警察、消防及び陸海軍が行
う多くの業務をもたらす。新設される企業は新たな業務をもたらし、さらな
る公的支出を生じさせる⁴⁹」ことをあげ、企業が利用する行政サービスの負
担という応益原則の立場から説明を行った。また、この応益原則を踏まえて、
「Business Taxは、人税というよりも、むしろ物税の分類に結びついている」

⁴⁵ C.S.Shoup “The Tax Mission to Japan,1949-1950,” Gillis Malcom(ed.), *Tax Reform in Developing Countries*, Duke University Press, 1989, p221,柴田弘文・柴田愛子訳『シャープの証言』126頁(税理経理協会,1988)。

⁴⁶ 根岸欣司「付加価値税と地方自治(下)ーアメリカにおける付加価値税論を中心にしてー」都市問題67巻8号78～88頁(1976)。

⁴⁷ Ibid.

⁴⁸ Adams, Thomas S. "The Taxation of Business." *Proceedings of the Annual Conference on Taxation under the Auspices of the National Tax Association*. Vol. 11. National Tax Association, 1917, p. 187.

⁴⁹ Ibid.

としていた。このように、同教授の考えるBusiness Taxは、所得税の前取りであると理解されている法人所得税や、資本の所有者への課税とは別個のものであり、同じく物税である日本の法人事業税に近い発想であったと考えられる。ただし、Business Taxは、「総事業 (gross business)」に課税するとしていたが、産業育成、課税実務上の煩雑さなどを総合的に勘案して⁵⁰、「純所得 (net income)」を課税物件に用いることを提唱していた点で、外形標準課税を理想とした日本の法人事業税とは異なる。また、アダムス教授は、1921年に、Business Taxの課税に関して、公平ではあるが複雑な効率の租税よりも、多くの者に課税する簡便な低率の租税が望ましいという立場から、純所得に課税するのではなく、総所得に近い概算純所得に低率の課税をすべきであるとした⁵¹。このため、売上税の形態が望ましいとしたが、売上税には、商品の生産者や販売者は、生産・販売等における税の累積による過重な負担や、垂直的結合を行っている企業の有利性といった欠点があった。同教授も、これを承知しており、この欠点を補うため、商品の生産者等が、購買者として既に支払った売上税があればその分を控除すべきと主張したが、これが、付加価値税そのものではなくとも、現代の付加価値税論の萌芽に該当する提案になったと考えられる。なお、当時から、租税とは無関係に付加価値という用語や概念は古くから用いられていたが、租税の観点から、付加価値を論じたものではなかった⁵²。

次に、コルム (Gerhard Colm) 教授であるが、1934年に、「製造による附

⁵⁰ Adams, *The Taxation of Business*, supra note 48 at 190, 伊藤公哉『国際租税法における定式所得配賦法の研究 多国籍企業への定式配賦法適用に関する考察』30頁 (中央経済社, 2015)。純所得を課税の対象とするメリットとして、「未成熟な産業を育成し、不況の年にはあらゆる産業を保護し、産業界の研究開発を促進する」ことと、「仮に総所得又は総事業所得に課税する場合に設定が必要とされる多数の税率を区分する不快な作業から解放される」ことを指摘している。

⁵¹ Adams, Thomas S. "Fundamental problems of federal Income Taxation." *The Quarterly Journal of Economics* 35.4, 1921, p.553, 井藤半弥『財政学研究』148頁 (千倉書房, 1950)。

⁵² 井藤・前掲注(51)121・122頁。

法人事業税の制度の成立にシャープ勧告が果たした役割と限界に関する一考察 吉田加価値」が利益原則による営業課税の標準として妥当なことを指摘し⁵³、その翌年の1935年には、失業補償資金の財源として、支払給与税 (Pay-roll tax) 又は資本税の代わりに、「賦課の基準として売上高から原料及び修繕及び設備取替のための総費用を控除したものを選ぶ」として、控除型の付加価値税を用いることを提案した⁵⁴。また、同教授は、1939年に、「政府を生産という事業の一組合員として考えると、労働、資本、管理に支払うのと同じように、政府の費用を負担するため、応分の負担を支払うべき」であるとし、「賃金と利息と利益の合計は、最も公正な事業課税の形態である」と考えられるとした⁵⁵。

最後に、ステュデンスキー (Studenski, Paul) 教授であるが、コラム教授のように付加価値税を失業補償資金のような社会保障財源として位置付けるのではなく、現行の社会保障税の形態を特定財源として維持しつつ、財源不足分に充当する一般財源としての付加価値税の導入を考えていた⁵⁶。

こうした付加価値税の概念について、ステュデンスキー教授は、1940年に、体系的に整理している⁵⁷。同教授は、営業に対する課税をすべき根拠を複数あげたうえで、そのなかでも、企業が連邦政府の行政サービスの受益に対する課税をするべきだとした。そして、その受益に関する最大の尺度は「企業の業務活動の大きさ」であるとし、企業の所有する資本又は財産の量等は正確な尺度ではないとした。次に、その業務活動の大きさを図る課税標準としては、「売上総収入高」と「付加価値」の2つが考えられるが、前者に関しては、製造や

⁵³ Gerhard Colm. "The ideal tax system." *Social Research*, 1934, p329, 井藤・前掲注(51) 151頁。

⁵⁴ Gerhard Colm. "Methods of financing unemployment compensation." *Social-Research*, 1935 p161, 井藤・前掲注(51) 151頁。

⁵⁵ Gerhard Colm. "The basis of federal fiscal policy." *Taxes* 17, 1939, p.369, 井藤・前掲注(51) 152・153頁。

⁵⁶ 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*49巻10号112頁(1998)。

⁵⁷ Studenski, Paul. "Toward a theory of business taxation" *Journal of Political Economy* 48.5, 1940, pp.621-654.

取引の行程が進むにつれて生じる重複累積課税が生じるため、垂直的に結合した企業が有利になるといった問題があるが、後者に関しては、総売上高から生産に要した他企業から得た材料やサービスの費用を控除するため、こうした問題は生じないとした。また、後者は、行政事務としても比較的簡単であり、また、小規模な企業でも商品売上高の記録や購入品についての仕切り状程度は有しており企業も対応が可能であるとした⁵⁸。この他、好不況において付加価値税は所得税ほど変動が少ない利点があることを指摘し、また、付加価値税の適用が困難な業種として自家労働報酬のみよりなる農業等の職業や、抵当権や債務利子の支払いよりなる職業（金融業）をあげるなど、その後の、付加価値税の重要な論点を指摘した⁵⁹。先行研究では、ステュデンスキー教授の研究は、アダムス教授による「法人課税改革の流れ」と、コルム教授による「社会保障税改革の流れ」を（企業課税としての附加価値税論によって）結び付けたとの評価がなされている⁶⁰。

その後、1956年には、シャウプ博士が、付加価値税の性格を、国民所得計算上の生産局面、分配局面、消費局面に従って規定し⁶¹、また、1965年には、クララ・サリバンも、負担配分の観点から、付加価値税を、①売上高税、一般消費税 ②間接個人課税 ③企業課税 と3区分する性格付けをした⁶²。

これらの一連の付加価値税に関する理論については、シャウプ勧告の時点では、十分に展開されておらず、また、シャウプ博士が指摘するように、付加価値税の性格や概念自体がまだ定まっていなかったことから考えると、これらの

⁵⁸ Ibid, 井藤・前掲注(497) 154-158頁。

⁵⁹ Ibid.

⁶⁰ 関口・前掲注(56)112頁。

⁶¹ Shoup, Carl S. "Theory and background of the value-added tax." *Proceedings of the Annual Conference on taxation under the Auspices of the National Tax Association*. Vol. 48. National Tax Association, 1955, pp.6-19, 根岸・前掲注(46) 79・80頁。

⁶² Sullivan Clara K. *The Tax on Value Added*. Columbia University Press 1965, p6, p19, p37, 根岸・前掲注(46) 81頁～86頁。

法人事業税の制度の成立にシャープ勧告が果たした役割と限界に関する一考察 吉田
勧告時点での付加価値税が、所得型VATか消費型VATのいずれを志向して
いたかを議論することは、あまり意味がないと考えられる。

(2) 地方税としての付加価値税と分割基準

また、シャープ博士は、分割基準に関しても、「ある会社が複数都道府県にわたって活動している場合、その会社の付加価値税をどのように複数都道府県に振り分けるかという問題は真剣に配慮されなかったということがあった⁶³」として、分割基準の配賦要素に関して、当時は十分な検討が行われなかったことを示唆している。

これは、米国で、分割基準が必要となる州税のような地方税である付加価値税の議論は、シャープ勧告後の1960年代の後半以降に始まった状況を反映していると考えられる。米国では、地方税としての付加価値税については、これに賛成する立場から、1967年のウォルター・ヘラー (Walter Wolfgang Heller) の地方財政改革提案の一環としての地方付加価値税の提案⁶⁴や、1968年のロバート・イーベル (Robert D. Ebel) の付加価値税の地方税としての適格性に関する論文が発表⁶⁵された。さらに、これに反対する立場から1968年にリチャード・スリッター (Richard E. Sliter) による州段階での付加価値税の否定と連邦税としての付加価値税の導入の提案などがなされたが、このなかでは、他州に事業所を持つ企業の申告する地方付加価値税の課税標準の分割方式の困難さなども指摘されていた⁶⁶。

⁶³ 柴田ほか・前掲注 (45) 126頁。

⁶⁴ Heller, Walter W. Richard Ruggles, and Lyle C. Fitch. *Revenue sharing and the city*. Baltimore: Johns Hopkins Press, 1968, 根岸欣司「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67巻7号77～79頁(1976)。

⁶⁵ Ebel, Robert D. "The Michigan Business Activities (Value Added) Tax: A Retrospective Analysis and Evaluation." *Proceedings of the Annual Conference on Taxation under the Auspices of the National Tax Association*. Vol. 61. National Tax Association, 1968, 根岸・前掲注 (64) 81・82頁。

⁶⁶ Slitor, Richard E. "The Role of Value-Added Taxation in the Tax Structure of

これらの議論は、いずれもシャウブ勧告後に深まっていったものであり、シャウブ勧告における分割基準が所得課税の配賦基準に近いのか、消費課税（売上税）のそれに近いのかを議論しても、同勧告時点で、分割基準が必要となる地方税としての付加価値税の議論が進んでいなかった以上、4（1）の場合と同様、あまり意味はないであろう。

なお、当時の日本の付加価値税の分割基準に関しては、ブロンフェンブレナー（Bronfenbrenner, Martin）教授が、1950年の論文「The Japanese value-added sales tax」において、「都道府県間の配賦（Allocation Between Prefectures）」について、以下のような指摘をしている。

「日本では、大企業を始め中堅企業も複数県にわたる事業を行っているが、本社が6大都市（東京、大阪、横浜、神戸、京都及び名古屋）に集中し、不健全な地方税の集中を招いている。付加価値税のもとでこの税の集中を避けるために、地方財政委員会⁶⁷は、企業が事業を行う様々な県にある課税ベースの配賦のシステムを監督すべきである。配賦要素の50%は企業の給与額、残りは企業からの購入額によるべきである。この配賦は、地方圏の貧しい都道府県により多くの割合の地方税収と、公共サービスの水準の改善をもたらす。農林水産牧畜業の事業を行い、産出物を日本全国に販売するが、その本社は東京にあるような企業があって、相対的に開発が遅れている北海道のような地域では、この配賦の恩恵がより大きい⁶⁸」

同教授は、分割基準の配賦要素として、「給与額と固定資産の標準収益率」の代わりに、「給与額」と「企業の売上額」を用いることを提案している。こ

the States: Prospective Developments." *Proceedings of the Annual Conference on Taxation under the Auspices of the National Tax Association*. Vol. 61. National Tax Association, 1968., 根岸・前掲注（64）79～81頁。

⁶⁷ 昭和23年1月内務省の解体に伴い、地方財政委員会法（昭和22年法律第155号）に基づいて、内閣に設置された合議制の機関。翌24年6月、地方自治庁設置法（昭和24年法律第131号）に基づいて廃止され、その業務は新たに設置された地方自治庁に引き継がれた。

⁶⁸ Bronfenbrenner, Martin. "The Japanese value-added sales tax." *National Tax Journal* 3.4 (1950), p.309.

法人事業税の制度の成立にシャープ勧告が果たした役割と限界に関する一考察 吉田
れは、付加価値税を売上税の一種として考えたことによると考えられ、こうした売上額を配賦要素に含めた分割基準を用いることは、大都市圏以外の地方圏の税源の充実につながるとしている。

当時の日本の付加価値税は、戦前の営業税を引き継いだ事業税の課税標準を付加価値に変更した収益税であるとする立場からみると、同教授の主張するように、付加価値税を売上税の一種として性格づけることには問題がある。しかし、日本国内の税源偏在の是正は、同教授の指摘する大都市圏への人口と社会経済機能の集中を背景に、戦後、一貫して日本の地方税制の大きな政策課題であり、この点では、当時の同教授の指摘は正しかったと言えるであろう。なお、大都市圏への税源偏在を踏まえて、日本の事業税の分割基準の見直しは、過去数回にわたり行われたが、税源偏在是正の効果は限られていた。このため、2008（平成20）年度から暫定的に実施していた地方法人特別税（譲与税）を廃止し、2019（令和元）年10月からは、恒久的な制度として、特別法人事業税・特別法人事業譲与税を創設し、地方団体の人口に応じて配分を行っている。

ところで、過去に、米国では、1971年にリチャード・リンドルム（Richard W. Lindholm）が、付加価値税に関連して前述した日本の譲与税制度と類似した提案を行ったことがある。それは、連邦付加価値税を導入のうえ、その税収の一部を各州に各州内の小売売上高により分与し、その代わりに州の売上税を廃止するというものであった⁶⁹。この提案に対しては様々な観点からの批判が行われたが、ジェームス・パプケ（James A. Papke）は、①州・地方政府の財政自立主義が否定されること、②付加価値税は発生・創出する所得を基準に課税されるが、小売売上高による分与では、支出された所得を基準に課税されることなどを理由に、この提案に反対した⁷⁰。

⁶⁹・Lindholm, Richard W. "Integrating a federal value added tax with state and local sales LEVIES." *National Tax Journal* (pre-1986) 24.3, 1971, pp.403-411,. 根岸・前掲注（64）82～84頁。

⁷⁰ Papke, James A. "DISCUSSION." *National Tax Journal* (pre-1986) 24.3, 1971, pp.413-415, 根岸・前掲注（64）82～84頁。

反対理由のうち、①の「州等の財政自立主義」に関しては、連邦の分与基準や方法の策定にあたって州・地方政府の関与を設けることで一定程度の対応ができる可能性はあるが、②は「企業課税の課税標準となる付加価値はどこで発生し、どの州等に課税管轄権があるのか」という問いと同義であり、特に所得と（企業課税としての）付加価値を区別した議論はなされていない。米国の州法人所得税については、その課税標準である所得の配分やその課税管轄権について、判例、学説、実務的な対応等を蓄積してきているが、これに対して、地方付加価値税については、実際にこれを導入している州が少なく、また、各州で制度設計が大きく異なるため、同様の蓄積がほとんどないことの反映であろう。しかし、こうした事情があるにせよ、企業課税としての付加価値税の課税管轄権等の考え方は、所得課税との平行な考え方で本当に問題はないのかを改めて問う必要があると考える。

おわりに

本来、法人事業税の課税客体は「事業」であり、付加価値のように、「事業活動の規模ないし活動量を示す外形標準的なもの」を表す課税標準が望ましい。シャープ勧告前の法人事業税の課税標準は、外形標準に替えて、所得を課税標準としていたが、シャープ勧告は、原点に立ち返り、付加価値を課税標準とすることを基本に外形標準課税の導入を進める方向性を決定する際に大きな役割を果たしたといえる。

一方で、付加価値税については、その課税標準、分割基準、中小企業者への配慮を始め、シャープ勧告後も実務的に残された宿題が多かったが、本稿では、そうした宿題が残った理由の1つとして、同勧告当時、米国で付加価値税の議論がまだ十分に進んでいなかったことを指摘した。これが付加価値税に関するシャープ勧告の限界の原因であり、その結果、シャープ勧告では付加価値税に関する記述のうち、課税標準や分割基準の内容が不十分にならざるを得なかったと考えられる。

法人事業税の制度の成立にシャープ勧告が果たした役割と限界に関する一考察 吉田

付加価値税については、シャープ勧告は「導き糸」としての十分な働きはできなかったが、その基本的な考え方は受け継がれていった。日本の政府関係者は、付加価値税の廃止後も、法人事業税の外形標準課税導入に向けた検討を、粘り強く続け、ついに、平成15年の税制改正で、資本金等が1億円を超える法人に対して、事業所得の一部に代えて、加算型の付加価値を課税標準に取り入れるという方式で外形標準課税制度の導入が実現した。

世界でも珍しい課税標準に付加価値の要素を持つ地方税の企業課税が、日本の法人事業税の外形標準課税であり、今後は、他国の地方税の企業法人課税の「導き糸」になることが期待される。

一方、前述した特別法人事業税・特別法人事業譲与税については、前述したリンドルムやパプケの論争なども踏まえつつ、課税標準である付加価値の配分という観点から、検証する余地があると考えているが、これについては別の機会に論じることとしたい。

(参考文献)

【日本語】

- ・伊藤公哉『国際租税法における定式所得配賦法の研究 多国籍企業への定式配賦法適用に関する考察』30頁（中央経済社，2015）
- ・井藤半弥『財政学研究』148頁（千倉書房，1950）
- ・井藤半弥『租税論』128頁（千倉書房，1960）。
- ・井上一郎編・福田幸弘監修・金子宏推薦『シャープの第二次税制勧告』（霞出版社，2004）
- ・奥野誠亮「事業税の性格と附加価値税の反省」自治省『附加価値税に関する参考文献』250頁（1964年）
- ・C.S.Shoup & W.Vickrey「附加価値税に対する補足 (Supplementary Note on the Value-Added Tax Received November 1949)」井上一郎編・福田幸弘監修・金子宏推薦『シャープの第二次税制勧告』198-202頁（霞出版社，2004）
- ・金子宏『租税法 第24版』177・178頁（弘文堂，2021）。

- ・鎌田要人「附加価値税の回顧と展望」日本租税研究会『租研30年の歩み』55頁・60頁(1979)
- ・菊池威「日本とフランスの付加価値税」井出文雄ほか編著『財政の原理と現実』295頁(千倉書房,1986)
- ・佐藤進『付加価値税論』233・234頁(税務経理協会,1973)
- ・佐藤進『地方財政総論』169頁(税務経理協会,改訂版,1993)
- ・市町村税務研究会編『市町村諸税逐条解説』167頁(財団法人 地方財務協会,2000)
- ・柴田弘文・柴田愛子 訳『シャウプの証言』126頁(税理経理協会,1988)
- ・「シャウプ使節団日本税制報告書(Report on Japanese Taxation by the Shoup Mission, Vol. I -IV,September 1949)」
「シャウプ使節団第2次日本税制報告書(Second Report on Japanese Taxation by the Shoup Mission on September 21 1950)」
- ・神野直彦「地方財政講座第8回 市町村独立税としての固定資産税」国際文化研修 2019年春 vol.103, 46頁(2009)
- ・政府税制調査会「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—答申」193頁・200頁(2000年)
- ・関口智「シャウ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巻10号112頁(1998)。
- ・関口智「事業税の分割基準とシャウプ勧告の附加価値税」地方税66巻10号5・6頁(2015)
- ・地方財務協会編『地方税財政制度解説』77・78頁(地方財務協会,1951)
- ・根岸欣司「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67巻7号77～79頁(1976)
- ・根岸欣司「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67巻8号78～88頁(1976)
- ・分権型社会を支える地域経済財政システム研究会「地方法人課税と都市財政—法人課税改革最前線の有識者に聞く—」公益財団法人日本都市センター)93頁(2015年3月)
- ・丸山高満『日本地方税制史』415・416頁(ぎょうせい,1985)
- ・宮島洋「間接税と付加価値税」社団法人 日本租税研究会『シャウプ勧告とわが国の税制』280頁(1983)。

法人事業税の制度の成立にシャープ勧告が果たした役割と限界に関する一考察 吉田

- 吉村顕「分割基準の変遷について—過去の改正の概要—」地方税66巻7号14頁（2015）。

【外国語】

- Adams, Thomas S. "The Taxation of Business." *Proceedings of the Annual Conference on Taxation under the Auspices of the National Tax Association*. Vol. 11. National Tax Association, 1917, p. 187
- Adams, Thomas S. "Fundamental problems of federal Income Taxation." *The Quarterly Journal of Economics* 35.4, 1921, p.553
- C.S.Shoup. "The Tax Mission to Japan,1949-1950," Gillis Malcom(ed.), *Tax Reform in Developing Countries*, Duke University Press, 1989, p221
- Ebel, Robert D. "The Michigan Business Activities (Value Added) Tax: A Retrospective Analysis and Evaluation." *Proceedings of the Annual Conference on Taxation under the Auspices of the National Tax Association*. Vol. 61. National Tax Association, 1968
- Gerhard Colm . "The ideal tax system." *Social Research* ,1934,p329
- Gerhard Colm . "Methods of financing unemployment compensation." *Social Research*,1935, p161
- Gerhard Colm. "The basis of federal fiscal policy." *Taxes* 17 ,1939, p.369
- Heller, Walter W. Richard Ruggles, and Lyle C. Fitch. *Revenue sharing and the city*. Baltimore: Johns Hopkins Press, 1968.
- Lindholm, Richard W. "Integrating a federal value added tax with state and local sales LEVIES." *National Tax Journal* (pre-1986) 24.3,1971, pp.403-411
- Papke, James A. "DISCUSSION." *National Tax Journal* (pre-1986) 24.3, 1971, pp.413-415
- Shoup, Carl S. "Theory and background of the value-added tax." *Proceedings of the Annual Conference on taxation under the Auspices of the National Tax Association*. Vol. 48. National Tax Association, 1955, pp.6-19
- Slitor, Richard E. "The Role of Value-Added Taxation in the Tax Structure of the States: *Prospective Developments*." *Proceedings of the*

Annual Conference on Taxation under the Auspices of the National Tax Association. Vol. 61. National Tax Association, 1968

- Studenski, Paul. "Toward a theory of business taxation." *Journal of Political Economy* 48.5, 1940, pp.621-654
- Sullivan Clara K. *The Tax on Value Added*. Columbia University Press 1965, p6, p19, p37

(よしだ よしのり 本学特任教授)