

## 第7章 フランスの職業税：付加価値標準への改革と「付加価値課税化」

青木宗明

(神奈川大学経営学部教授)

はじめに

地方の事業・企業課税の課税標準はいかにあるべきか。この疑問への解答は、理論的には明白である。すなわち、各事業・企業の付加価値額を課税標準とすべきという解答である。付加価値額は、図表1にある4要素から構成されるため、利潤のみへの課税と比して税収の安定性と普遍性に優れており、また企業の活動規模をそのまま反映させることができるため、応益性という地方税に求められる原則を最も良く満たすのである。

図表1、付加価値標準の構成要素と偏在性

利潤（単年度損益）
人件費（報酬給与額）
土地・設備費（純支払賃借料）
利払費（純支払い利子）

かくして、いずれの国でも地方事業・企業課税に付加価値標準を導入することが模索されることになる。実際にフランスでも、付加価値標準の導入が数十年にわたって繰り返し構想されてきた。フランスの地方事業・企業課税である職業税(*la taxe professionnelle*)は、付加価値の一部を課税標準としているが、それを4要素のすべて揃った完全な付加価値標準に改めようというのである。

ただしこのような模索は、国によって問題が異なるとはいえ、現実の難題に直面して理論通りに進まない場合が多い。フランスの構想も、一度は法律が制定されるまでに至ったが、結局はすべて頓挫して現在に至っている。ただし、そこでフランスがユニークなのは、課税標準を付加価値標準に改革することなしに、職業税を実質的に「付加価値課税化」しつつある点である。この「付加価値課税化」は、古くは1979年から始まっていたが、2005年～2006年にかけて巻き起こった職業税改革論争の決着点、ないし「落としどころ」として再度鮮明に打ち出され、2007年度から実施されようとしている。

そこで本稿では、まず職業税の歴史を振り返り、職業税への付加価値標準の導入がどのように構想され、そこで何が議論されたのかを明らかにした上で、「付加価値課税化」の内容と意味を示すことにしよう。

### 1 職業税：外形標準に基づく地方事業・企業課税

フランスの職業税は、地方の事業・企業課税であり、図表2から分かるように、地方税制において基幹税の位置にある。フランス地方税制は、4つの税だけで7割の税収がもたらされているが、その半分近くを占めるのは職業税なのである。ちなみに地方税は、図表3に示されているとおり、地方歳入の半分程度をまかなっており、世界的にみて比較的自主財源比率は高いほうと言えるだろう。

職業税は、現在では不動産と償却資産を課税標準としている（弁護士等の自由業においては収入額も課税標準に加えられる）。そのためわが国の一部には、同税を単純な不動産課税として認識する向きもあるようだが、それは明らかに誤りである。フランスでは、職業税は外形標準課税の事業・企業課税であり、したがって各自治体における事業・企業の活

動規模に応じて課税されるべきと考えられているのである。

この点を理解するためにも、次に職業税の沿革、特に外形標準を巡る議論の推移を概観することにしよう<sup>1</sup>。

図表2、地方税の税収規模と構成比 2003年度 (単位=10億ユーロ)

	コミュン と連合	構成比	デパル トマン	構成比	レジオン	構成比	地方全体	構成比
住居税	8.33	18.7%	3.73	18.2%	0	0.0%	12.06	17.3%
既建築地税	10.26	23.0%	4.46	21.8%	1.12	24.5%	15.84	22.8%
未建築地税	0.85	1.9%	0.04	0.2%	0.01	0.2%	0.9	1.3%
職業税	13.78	30.9%	6.6	32.2%	1.93	42.1%	22.31	32.1%
<4税の計>	33.22	74.6%	14.83	72.4%	3.06	66.8%	51.11	73.4%
家庭ゴミ収集税	3.74	8.4%	-	-	-	-	3.74	5.4%
公共交通機関税	4.52	10.1%	-	-	-	-	4.52	6.5%
その他	0.22	0.5%	-	-	-	-	0.22	0.3%
不動産公示・登録税	-	0.0%	4.94	24.1%	-	-	4.94	7.1%
自動車税	-	0.0%	0.21	1.0%	-	-	0.21	0.3%
電気税	0.79	1.8%	0.4	2.0%	-	-	1.19	1.7%
譲渡税付加税	1.53	3.4%	0.08	0.4%	0	0.0%	1.61	2.3%
自動車登録税	-	0.0%	-	-	1.47	32.1%	1.47	2.1%
運転免許税	-	0.0%	-	-	0.02	0.4%	0.02	0.0%
その他	0.53	1.2%	0.01	0.0%	0.03	0.7%	0.57	0.8%
総合計	44.55	100%	20.47	100%	4.58	100%	69.6	100%
自治体別構成比	64.0%	-	29.4%	-	6.6%	-	100%	-

(資料) MINEFI (経済財政産業省) / DGI/M2.

図表3、地方歳入の構成(2002年度)

(10億ユーロ)	レジオン	デパルトマン	コミュン	コミュン 連合	地方全体
地方税	7.89	23.08	39.54	12.12	82.62
他団体からの移転	5.668	13.71	21.36	15.34	56.09
地方債	2.4	4.29	7.25	3.82	17.76
その他	0.392	1.35	9.93	14.13	25.81
歳入総額	16.35	42.43	78.08	45.41	182.28
(構成比)	レジオン	デパルトマン	コミュン	コミュン 連合	地方全体
地方税	48.3%	54.4%	50.6%	26.7%	45.3%
他団体からの移転	34.7%	32.3%	27.4%	33.8%	30.8%
地方債	14.7%	10.1%	9.3%	8.4%	9.7%
その他	2.4%	3.2%	12.7%	31.1%	14.2%
歳入総額	100%	100%	100%	100%	100%

(資料) 経済・財政・産業省、内務省 (DGCL) .

## 2 営業税の改革と職業税

職業税は1975年の法律で誕生したが、前身となる税を含めると、その歴史は著しく長い。前身の税とは、営業税 (la patente) である。営業税・職業税は、1975年改革で課税標準は現代化されたが、税の性格はもとより、課税標準の範囲・内容など、営業税以来の伝統はおおむね引き継がれて今日に至っている。

営業税の起源は、18世紀末にまで遡る。そもそもは各地域の土地や資源を利用すること

<sup>1</sup> 2004年までの営業税・職業税の沿革と課税標準を巡る議論は、すでに『都市問題』に発表した内容である。拙稿「フランスの外形標準課税」『都市問題』第91巻第10号/2000年10月号。

の「シヨバ代」的な税、もしくは営業免許税的な性格をもつ税であった。ただし創設後 100 年以上にわたって国税として課税されており、地方税は国税への付加税として設定されていた。それが 1917 年税制改正により国税が廃止され、付加税部分のみが存続することになったのである。

営業税の課税標準は、次の 3 つであった。

- |  |
|--|
| <ol style="list-style-type: none"><li>(1) 従業員数、</li><li>(2) 資産の賃貸価格、</li><li>(3) 営業用設備・道具（償却資産）の賃貸価格</li></ol> |
|--|

これら 3 つの外形標準が採用された理由は、当時の未熟な徴税技術でも把握が容易、脱税が困難で、かつ課税標準がどの地方団体に属するのか確定しやすかったからである。ただし、営業税の算定そのものは著しく複雑であった。課税標準の評価は、職業別に 1,600 以上にも分類された上で行われていたし、税額の算定も従業員数に基づく部分と資産の賃貸価格に基づく部分に二分して行われていた。しかも、このうち前者の部分は、納税事業の所在する自治体の人口と、事業活動の性格に応じて調整（課税標準の増減）が行われていたのである。

この調整は、各地の多様性や各職業の特殊性を考慮するために行われていたが、課税・納税に混乱をもたらす危険は高かった。実際、複雑な税額算定は、課税標準とされる資産の評価が数十年にもわたって再評価されなかったこともあって、職業間、自治体間で不公平感を高めずにはおかなかった。加えて第 2 次大戦後になると、営業税の負担が増大し続けたため、課税に対する批判はますます強まっていった。

かくして 1950 年代後半、営業税の改革構想が持ち上がる。この改革は、地方税の抜本的な一環であり、1959 年 1 月 7 日政令によって決定された。ただし同政令は、改革の大枠を定めたものにすぎず、内容的にも斬新さを欠いていた。実際、営業税については次の 5 点のみが定められたにすぎなかった。

- |  |
|--|
| <ol style="list-style-type: none"><li>(1) 職業税へ改革すること</li><li>(2) 「安定的な指標によって見積もられる」営業資産もしくは事業活動に対する課税であること</li><li>(3) 課税標準は、「職業の性格、固定資産及び償却資産（道具）の賃貸価格、一定の生産手段の存在、労働者ないし従業員の数、事業の生産価値を表すその他の要素、ただし売上高と利潤を除く」から構成されること、</li><li>(4) 課税標準の構成比率は、職業の性質別、コミュニの人口別に変化を付けること、</li><li>(5) 構成比率は、徴税当局代表、地方議員、職業代表により構成される職業税委員会によって決定されること</li></ol> |
|--|

このような斬新さの欠如は、当時なお地方税改革の緊急性が乏しかったことのあらわれであるように思われる。地方財政の規模が小さく、地方税負担も高まり続けたとはいえ、その後の増大とは比べようもない程度にとどまっていたからである。実際、その後十数年間、地方税制改革の動きは途絶え、従来通りの課税が継続されたのである。

なお改革の一時停滞については、現実の技術的な理由も存在したようである。地方税制の中心を占める 4 税（前掲の図表 2 を参照）は、基本的に不動産を課税標準としており、

改革するには資産再評価をしなければならないが、その作業に膨大な時間がかかったという理由である。

### 3 職業税の誕生と課税標準の選択

10年以上の歳月が流れた1970年代に入って、営業税改革がようやく再始動を始めた。課税標準を巡る議論では、従来の外形標準、もしくはその現代化という改革方針の他に、外形標準以外の課税標準を導入しようとのアイデアも提示されるようになった。具体的には、次のようなアイデアである。

- |   |
|---|
| (1) 取引高を課税標準とする<br>(2) 国税の付加価値税の税率を引き上げ、地方へ交付する<br>(3) 事業利潤を課税標準とする |
|---|

しかし当時の政権は、これらのすべてに対して否定的な見解を表明した。特に前2者は即座に却下された。(1)は、かつて存在していた地方取引高税(Taxe locale sur le chiffre d'affaires)の復活に相当し、税の累積する取引高税は、もはやありえない、(2)はEUの税制調和、つまりEU加盟国間での付加価値税率の接近という制約から、付加価値税の税率引き上げは不可能との見解である。

残る(3)についても、自治体間での課税標準の分割が難しいこと、利潤が景気に応じて大幅変動するので税収の安定性を確保できないこと、という2つの難点が指摘された。ただし利潤は、外形標準と組み合わされることによって改革法案に取り入れられることになった。1974年1月25日の営業税改革「第1次法案」は、次の3つを職業税の課税標準と定めたのである。

- |  |
|--|
| (1) 事業純益<br>(2) 支払給与<br>(3) 固定資産・償却資産の賃貸価格 |
|--|

この課税標準は、冒頭の図表1と見比べればすぐに分かるように、付加価値標準から1要素だけが抜けたものである。すなわち支払利子を加えれば、付加価値標準になるのである。いずれにしても、このうち(1)の事業純益は、国税・法人税(個人事業の場合は所得税)の課税標準がそのまま用いられることになっていた(使われるのは前年度の数値)。ただし、事業主・経営陣の給与は課税標準に算入され、欠損繰越・繰戻は認められないという点が特別であった。

(2)の支払給与は、給与総額の半分を課税標準に参入するとされていたが、この50%という数値は、労働集約型産業を保護するために、付加価値に占める人件費の割合を考慮して設定された。最後(3)の資産賃貸価格は、不動産賃貸価格の推移と取得原価から見積もとされていた。

この第1次法案は、大統領の急死など政治的混乱から国会審議されることなく終わったが、国会が空転する間に業界・職業団体の反発がわき起こった。事業純益を課税標準とすると小規模事業者が負担増となると騒ぎ立てたのである。しかも政府自身、すでに純益の難点を認めていた(課税標準の分割困難、安定性の欠如)。そのため改革の「第2次法案」では、事業純益は姿を消すことになった。

「第2次法案」における課税標準は、(1)支払給与（給与総額の25%）と(2)固定資産・償却資産の賃貸価格である。この法案は1975年7月29日法として成立したが、国会審議の過程で2つの修正が加えられることになった。1つは、労働集約型産業の税負担に配慮して、支払給与として参入される給与総額の割合を20%に引き下げたことである。いま1つは、従業員数の少ない自由業については、「事業収入」という課税標準が導入されたことである。弁護士や会計士などの自由業は、生産設備を必要とせず従業員も少ないため、(1)と(2)の課税標準だけでは、税負担が余りに低くなってしまふからである。そこで従業員数が5人未満の自由業については、支払給与ではなく、事業収入が課税標準とされることになったのである。

かくして職業税が誕生した。ただし営業税との相違は大きいとはいえない。職業税の課税標準をいま一度整理すれば次のようになるからである。営業税改革は、複雑怪奇なシステムを簡素化することには成功したが、要した年月の長さほどには根本的な改革をもたらさなかったといえるだろう。

- |  |
|--|
| (1) 支払給与（給与総額の20%）ただし自由業については事業収入（収入額の1/8） |
| (2) 事業用固定資産及び償却資産の賃貸価格（取得価格の16%）           |

#### 4 場当たりの負担軽減措置と付加価値標準への改革（1980年）

職業税への改革が根本的な修正にならなかったとはいえ、税負担の変動は非常に大きかった。具体的には、小規模事業、特に手工業者が大幅に負担を軽減されたのに対して、大企業は増税という結果になった。これは、折から石油危機後の不況によって弱体化していたフランス産業にとって重大な問題とされた。職業税に対する非難を前に、政府は改革の初年度から、税負担の変動を抑制する措置を講じざるをえなかったのである。不幸にも職業税は産声を上げた時から、経済に悪影響を与える税という烙印を押されることになってしまった。

しかも税負担の軽減は、改革初年度のみに終わらなかった。長引く景気停滞とEU統合に向けた国際競争力強化の命題を背景に、フランス経済界が職業税に非難を集中させたからである。職業税に向けられた批判は、税負担の持続的増大は別として、主として次の3点であった。

- |                         |
|-------------------------|
| (1) 自治体間の不公平（税負担格差）     |
| (2) 業種間の不公平（特定産業への負担集中） |
| (3) 雇用と設備投資を抑制する効果      |

これらの批判の高まりは、政府に負担緩和措置の継続を強いるとともに、ついには一大改革を告げさせることになった。一大改革とは、本稿がテーマとしている付加価値標準の導入である。付加価値標準への改革は、1980年1月10日法によって定められた。そして同法に規定された付加価値は、減価償却も控除を認めないGNP型の付加価値であった。

ただしこの改革には、前提条件が付されていた。納税者の1割に相当する範囲で税負担変動のシミュレーションを行い、その結果をみた上で改革の施行日を定める新たな法律を制定しなければならないという前提条件である。実際、当時の政府は改革に及び腰であったようである。ただし政府が懸念していたのは、租税論上の問題点ではなく、きわめて現

実的・政治的な問題点であった。すなわち、税負担が再び大規模に、自治体間や業種間で変動してしまうという問題である。

シミュレーションの結果は、政府の懸念を裏付けるものであった。1975年の営業税改革とは逆に、大企業から小規模事業者へ大幅な税負担の移動が生じるという結果が導きだされたのである。したがってフランス政府は、とりあえず1980年法を棚上げにするしか選択肢はなかった。

ただそうはいつでも、このまま職業税の問題を放置しておくこともできない。残された道は、税負担軽減のための場当たり的な是正措置の連発であった。この是正措置は、あまりに数が多いので簡単に列挙するが、1979年と1996年の措置はきわめて重要である。というのは、本稿の主題である「付加価値課税化」がすでに開始されたからである。

- |   |
|---|
| 1979年 - 納税額を付加価値額の一定割合でうち切り。(事質的な付加価値標準の導入)   |
| 1980年 - (1)「事業収入」標準に算入される収入の割合を1/10へ引き下げ、<br>(2)最低限納税額(Cotisation mimimum)制度の導入 <sup>2</sup> 。<br>(3)課税標準の算定年度を、前年度から前々年度に変更、<br>(4)全国平均の2.5倍での制限税率の設定。 |
| 1982年 - (1)「支払給与」標準に算入される給与総額の割合を18%へ引き下げ、<br>(2)「投資減税」(物価上昇を上回る「資産賃貸価格」標準の増大は、初年度に増大分の50%を削減)の導入。  |
| 1983年 - 新規に開業した事業の2年間の免税(地方団体の任意の免税)。   |
| 1985年 - 納税額の1割削減。   |
| 1987年 - 課税標準全体の16%削減。   |
| 1988年 - 「雇用・投資減税」(物価上昇を上回る課税標準の増大は、初年度に増大分の50%を削減)の導入。  |
| 1991年 - 施設の新設・拡張・郊外分散に対する5年間の免税(地方団体の任意の免税)。  |
| 1996年 - 付加価値額の一定割合での最低限納税額(Cotisation minimale)制度の導入。   |

付加価値税化とは、後に詳しく述べるように、職業税の税額を本則の課税標準で算定しつつ、納税の最低限度と上限額を、各事業・企業の付加価値額を基準にして決定することである。つまり最少額と最高額の適用を受ける納税者は、本則である課税標準とは無関係に、付加価値額に応じて納税額が決定されるのである。

そしてこの措置は、上掲の枠内にあるように、上限額の算定が1979年から、最低限度額が1996年から、すでに行われてきていたのである。ちなみに納税の上限額は、1979年には付加価値額の8%とされていた。つまり納税額が付加価値額の8%を上回る場合、その8%に相当する金額が納税額となるのである。

さて、この毎年度のように追加された是正措置は、各自治体の任意免税を除き、すべて国の負担で実施される。フランスでは国の政策で地方財政に負担が生じる場合、地方税収減であれ地方歳出増であれ、すべて国が全額補償するのである(2003年の憲法改正以降は憲法にも明記されている)。

その結果、図表4に示されているように職業税のおよそ3割は、地方の納税者ではなく、

<sup>2</sup> 職業税として最低限納めるべき納税額。金額は、所在コミューンにおける住宅税(Taxe d'habitation)の平均値の2/3。

国によって「納税」されている。これは国にとっても大きな負担であり、職業税の問題を放置し続けておくことはできないということになる。しかし、改めて改革の方向を打ち出すのは、歴代の政権担当者にとって至難の業であった。

図表4、職業税税収に占める国の補償の割合（単位：%）

	1993年	1994	1995	1996	1997
国の負担割合	29.3	30.4	32.1	30.5	31.1

（資料）フランス財政・経済・産業省

## 5 多種多様な改革提案と「支払給与」標準の廃止

職業税の改革を巡っては、四半世紀にわたり様々な意見が提示され、まさに百花繚乱といった趣である。職業税の全廃を唱える意見もあれば、自治体間の極端な税率格差を緩和するために同税をデパルトマン（わが国の県に相当）の税にする、あるいは国税にして地方には税収を譲与するといった意見もある。

課税標準についても、改革の選択肢はきわめて多数が示されてきた。資産の再評価をすべきとの意見、「賃貸価格」を「減価償却を認める簿価」に変更すべきという意見、営業税改革で提示された「事業純益」を推奨する意見、「税引き前利益」ないし「営業粗利益」が望ましいとする意見、一度頓挫したとはいえ付加価値額がやはり最善であるという意見など、まさに多種多様である。ちなみに「付加価値税の父」として有名なモーリス・ローレは、「付加価値額を基準とした課税標準額の上限設定」を早い時期から推奨していた。これは、まさに次節でみる2005年改革そのものであり、本稿の主題である。

さて、このように議論は煮詰まるものの、具体的な出口は一向に見えないまま時が過ぎた。不動のまま新世紀を迎えると思われたその時、劇的な決断が下された。1999年からの5年間で、「支払給与」標準を段階的に廃止するとの決定である。「支払給与」標準は、図表5から分かるように、職業税の課税標準の3割以上を占める重要な存在であった。しかもこの比率は大都市団体では45%近くにも達していたのである。

図表5、職業税の課税標準の構成と人口別の状況（1997年度）（単位：%）

課税標準の構成		団体別・職業税種に占める「支払給与」標準の割合				
支払給与	33.6%	人口700人未満	700～2千人	2千～5千人	5千～1万人	1万～2万人
事業所得	3.2%	20.4%	25.0%	28.5%	29.6%	32.2%
償却資産	12.5%	2万～5万人	5万～10万人	10万～30万人	30万人以上	平均
固定資産	50.7%	38.5%	40.9%	38.6%	44.6%	33.6%

（資料）フランス財政・経済・産業省

ただし「支払給与」の廃止は、租税理論からみて根拠のある改革ではない。「支払給与」は理論的に不適切な課税標準というわけではなく、あくまでも廃止決定は「政治的アピール」、つまり政府が失業対策に真剣に取り組んでいるという意思表示にすぎなかったのである。なぜそのように明言するのかといえば、フランスで著しく権威のある租税評議会（Le conseil des impôt）<sup>3</sup>ですら、改革とはまるで逆の意見を政府に対して提出していたからである。同評議会は1997年、職業税を詳細に分析した上で大統領に報告書を提出した。その報

<sup>3</sup> 租税評議会は、租税制度の調査を任務として1971年に設置され、以来毎年度、テーマを設定して大統領に報告書を提出している。評議会の委員長は会計検査院長であり、メンバーの多くも、会計検査院やコンセイユ・デタといった司法界の人々である。

告書の中で、「職業税が労働コストを高める程度はきわめて小さく、雇用を阻害しているわけではない。職業税を失業対策の手段として使うべきではない」<sup>4</sup>と言明していたのである。

このように「支払給与」標準の廃止は、理論整合性のある政策ではなく、過去四半世紀にわたって行われてきた場当たりの負担軽減措置と同列に位置する。ただし、このような悪循環は、「支払給与」廃止で最後とはならなかった。シラク大統領が2004年の年頭会見で、新規設備投資を3年間免税とすることを突然表明したからである<sup>5</sup>。

「支払給与」廃止後の職業税は、「不動産・償却資産」のみを課税標準としている。「不動産・償却資産」は、地方税の課税標準としていうまでもなく最も古典的であり、理論的に問題のあるはずもない。しかしその課税標準でさえ、経済政策に向けた政治的アピールのために軽減措置を打ち出さざるをえなかったのである。

## 6 付加価値標準の改革案（2004年）と改革の頓挫

大統領の表明は、新規投資を免税とすることに加えて、免税の効果が出始める2006年までに職業税を抜本的に改革することも謳っていた。この発表は、フランスでは良くあることとはいえ、まさに根回しなしの発表だったため、政府も自治体もそれぞれの利害を憂慮して一時的に混乱をきたした。

そのため政府の公式対応は、2月下旬になってやっと始まった。首相の諮問機関として職業税改革検討委員会（La commission de réflexion pour la réforme de la taxe professionnelle：委員長の名前からフーケ委員会と呼ばれる）が設置され、次の4条件を満たしつつ、「経済的により公正かつより効率的な税」を見いだすことが諮問されたのである。その4条件とは次の通りであり、フランスの特殊事情であるを除けば、地方分権・地方自治の観点からみて至極まっとうな条件といえることができるだろう。

地方財政の自主性（地方歳入に占める地方税の割合）を保持すること 地方税と地域の経済活動との関連を維持すること 事業・企業から家計への税負担の移動を引き起こさないこと 基礎的自治体の連合（課税権を持つ事務組合）の普及を奨励すること
---

フーケ委員会は、短期間にかなり密度の濃い作業を行った。約3ヶ月の間に、8回の会議と25回の意見聴取（政府関係者、各種の自治体関係者、各種業界、専門家・研究者等からのヒアリング）を行い、7月7日にまずは中間報告（Le rapport d'étape）を提出したのである。

同中間報告は、本文53ページ、付属資料が3編と大部の報告書であり、職業税の現状が詳細に分析された上で、図表6にある改革のシナリオ（選択肢）が示されている。現状分析はかなり経済界に寄った新自由主義的な見解も述べられているが、このシナリオだけをみれば、フーケ委員会は、国・地方・経済界の利害錯綜の中で予想以上に中立的な取りまとめをしたように思われる。16にも上るシナリオは、すでに本稿で明らかにしてきた長年の改革構想の積み重ねに基づく集大成であり、利害関係者のいずれかに偏ることなく、考

<sup>4</sup> Conseil des impôts, La taxe professionnelle, Quinzième rapport au président de la République, Journaux Officiels, 1997, p.184.

<sup>5</sup> 大統領の発表した新規投資免税は、時系列的に通減する減免税であり、課税標準の初年度100%、2年目66%、3年目33%が減税される。この措置は、当初は2005年～2007年の時限措置だったが、その後恒久化された。またこの措置に伴う地方の税収減少は国によって全額補償される。



えうる選択肢のほぼすべてをリストアップしているのである。

これは同年 12 月 21 日に提出された最終報告（本文 104 ページと膨大な資料）をみても同じである。中間報告の後に、委員会は 6 回の会合と多数の意見聴取を繰り返しつつ、16 のすべてのシナリオについて、改革において最も問題となる自治体間、業種間・企業規模間の税負担変動をシミュレートした。その上で導き出した結論は、付加価値標準への改革、つまり理論的に最も適切な結論だったのである。

図表6、フーケ委員会の中間報告で示された改革のシナリオ（選択肢）

シナリオ	シナリオの概要
1	固定資産賃貸価格(VLF)と償却資産(EBM)へ各自治体の税率で課税
2	純収益に対して全国一律税率で課税
3	取引高に対して全国一律税率で課税
4	取引高・支払給与額の金額に対して全国一律税率で課税
5	付加価値額(VA)に対して全国一律税率で課税
6	VLFに自治体税率で課税+VAに対して全国税率で課税
7	VFLとVAに自治体税率で課税
8	シナリオ7の課税で、VAに対する税率を1.2%-3.2%の幅で制限
9	シナリオ7の課税で、VAに対する税率を1.5%-2.6%の幅で制限
10	VFLに自治体税率で課税+VAに対して全国的な累進税率で課税
11	VFLに自治体税率で課税+粗利益に対して全国税率で課税
12	VFLを2倍にして自治体税率で課税+粗利益に対して全国税率で課税
13	VFLと粗利益に対して自治体税率で課税
14	シナリオ13で税率に制限
15	VFLに自治体税率で課税+課税所得(法人税)に全国一律税率で課税
16	シナリオ6のケースで税収を700万ユーロ減額

最終報告書で提案されている付加価値標準は、正確に言えば付加価値標準と不動産標準の組み合わせである。後者を組み合わせたのは、自治体間での税源変動を抑制し、また税源の地域分割を明確にするためである。そしてこのような配慮は、付加価値標準そのものの中にも導入されている。すなわち付加価値の4要素のうち、税源の地域分割が難しい利潤と利子支払に限っては、いわゆる分割基準を設定するとされているのである。そこで推奨されている分割基準は、固定資産と支払給与を1/3と2/3の比重で組み合わせた基準である。

また付加価値の定義について、金融機関と不動産賃貸業等の場合には、理論的に当然のことであるが、通常の事業・企業とは別に付加価値額の算定を行うべきとされている。そして最後に改革の進め方について、自治体間、納税事業・企業の混乱を回避するために、改革を急激に進めるのは望ましくなく、10年の年月をかけて漸進的に行うべきとしている。

この最終報告を受けて政府は、2005年の新年早々、夏頃までに改革法案を策定すると表明した。しかし夏を待たず、付加価値標準への改革がまたも挫折に終わることが明らかになった。6月の始め頃から複数の政府関係者が改革ではなく、制度改革(aménagement)を口にするようになったのである。

改革がまたもや座礁することになった理由は、廃止した支払給与を復活させることに対する経済界の反対もあったが、より大きな理由は四半世紀前、1980年の改革と同様であった。すなわち、自治体間、業種間・企業規模間の税負担変動が大きいことへの懸念、批判が高まったことである。

結局 2004 年改革構想は、税負担の軽減という、長年にわたって続いてきたのと同様の制

度改正で幕を閉じることになった。ただしこの負担軽減は、場当たりのな是正措置として見過ごすことのできない性格を帯びていた。1つには、本稿ですでに繰り返し示唆してきたように、職業税の実質的な「付加価値課税化」をますます強めることとなったからである。いま1つには、従来は国がすべて負担して行ってきた地方税負担の軽減に、地方の参加が求められるようになったからである。

#### 7 「付加価値課税化」と地方負担の導入

職業税の「付加価値課税化」とは、各事業・企業の納税額を付加価値額の一定割合という形で決定することである。この形で納税額が決定される事業・企業は、本則の課税標準が何であれ、それはまったく関係がなくなり、付加価値額のみに応じて税額が算定されることになるのである。

この「付加価値課税化」は、すでに述べておいたように、納税の最低限度と上限額の両端で行われてきていたが、2005年に改正が行われたのは上限額の方であり、納税上限額を付加価値額の3.5%にするという措置である。

この納税額打ち切りは、先の4節でみたように1979年から導入されており、当初の基準は付加価値額の8%であった。それが後年度徐々に引き下げられ、1991年には2005年改正と同水準の3.5%になっていた。すなわち1980年代には、納税額の打ち切りが適用される事業・企業を拡大する方向で改正が行われたのである。

しかし1990年代の後半になると、多少とも逆方向の動きが進んだ。まず1995年の改正で売上高の大きい企業について納税上限の基準が引き上げられた。すなわち納税上限の基準が累進的な形に改められ、売上高に応じて、付加価値額の3.5%、3.8%、4%という3段階の基準が設定されたのである。

さらに翌年の1996年には、本則の課税標準に基づく納税額の算定を、実際の税率ではなく、1995年の税率で行うことが決定された。これは、納税額打ち切りの適用を受けられるはずの事業・企業が、適用を受けられないケースのでてくることを意味する。1996年以降に各自治体が税率を引き上げると、実際の納税額は当然増大するが、その増分は納税上限の計算では参入されないからである。ちなみにフランスでは、地方税の税率は各自治体がほぼ自由に決定できるため、税率引き上げはまったく普通のこととして実行されている。

2005年の改正は、この2つの動きを元に戻し、職業税の「付加価値課税化」を拡大、より明確にするという意味を持っていた。すなわち、まず第1点目の累進的な基準については、それを一律の基準に戻すことによって、付加価値に応じた納税上限の適用を受ける企業が拡大するからである。

図表7は、基準が累進的であった2003年度の状態である。この時点で納税上限の適用を受ける事業・企業は10万5千ほどであるが、2005年改正によって、この数が大きく増大することになるのである。大きく増大すると述べた理由は、上限の基準が一律3.5%に引き下げられることだけではない。第2点目の効果も加わるからである。

第2点目は、納税額の算定における税率の準拠年(1995年)廃止であり、準拠年の税率で算定されるため生じていた納税上限の適用を受けられないケースをなくすということである。付加価値額に応じた納税打ち切りの算定においても、実際に課税される税率で計算が行われるようになったのである。

ただしこの方式では、各自治体が税率を引き上げれば引き上げるほど税負担の軽減が拡

大し、したがって国の負担（地方に対する税収減少の補償）が増えることになる。そこで導入されたのが、前節の最後で述べた第2の点であり、フランスの政府間関係と地方財政の歴史の上では一大転機ともいえる措置である。すなわち、「従来は国がすべて負担して行ってきた地方税負担の軽減に、地方の参加が求められるようになった」のである。

図表7、付加価値基準（3.5%、3.8%、4%）で納税額上限を適用された事業・企業数（2003年度）

	売上高（単位＝ユーロ）					合計
	1千万未満	1-2千万	2-3千万	3千万-1億	1億以上	
農林・食料品加工	3,071	283	122	238	115	3,829
製造業	16,231	1,039	439	791	373	18,873
エネルギー	455	34	ns	24	21	542
建設	4,992	98	ns	23	ns	5,129
商業	27,803	669	161	208	96	28,937
運輸	9,041	278	85	73	18	9,495
金融・不動産	8,902	53		50	56	9,082
サービス	24,729	269	98	164	61	25,321
その他	4,020	59	ns	ns	ns	4,123
合計	99,244	2,782	966	1,589	750	105,331

（資料）MINEFI（経済財政産業省）/DGI/M2.

地方の参加とは、納税額が付加価値額の3.5%を突破する原因が各自治体の税率引き上げにある場合、国は地方にその分の減収補償を行わず、地方の負担となることである。2005年改正までの納税額上限に相当する部分は、従来と同様に国が全額を負担し、地方に減収補償を行う。しかしそれ以降の各自治体の増税分（税率引き上げ分）については、国は減税政策の責任を負わないというのである。

具体的には、国が負担するのは「事業・企業の課税標準×「準拠税率」-当該事業・企業の付加価値額の3.5%＝地方に対する国の減収補償額（企業にとっては税額軽減額）」であり、ここでカギを握るのが「準拠税率」である。というのは、準拠税率とは次の3つのうち、最も低い税率なのである。

2004年度の税率×税率引き上げ係数

（税率引き上げ係数：コミューン5.5%、デパルトマン7.3%、レジオン5.1%）

2005年度の税率

課税年度の税率

この説明から分かるように、各自治体が税率引き上げをしなければ、地方負担は発生せず、従来通りに国から全額が補償される。しかし税率を引き上げ、3.5%の付加価値額基準を超える事業・企業が発生する場合、当該事業・企業の税率引き上げに見合った分の納税額打ち切りを地方が負担することになるのである。

このように述べると、わが国の制限税率とは似ているように思われるかもしれないが、それと付加価値基準による納税額上限とは意味がまったく異なる。税率が直接的に制限されているわけではなく、増税は可能であり、しかもその場合、地方の負担が増えずに税収を増大させられるケースもありうるからである。税率引き上げをしても付加価値基準を突破しなければ、あるいは突破しない事業・企業については、地方負担なしに税収額を増やすことが可能なのである。

なお、このような「地方の参加」、「地方負担」を新たに導入するのに伴って、負担の変動があまりに大きく財政に悪影響を及ぼしかねない自治体の負担を軽減する措置が設定されている。すなわち、次の2条件を満たす自治体は、地方負担が20%削減される。

納税額上限が適用となる課税標準の比率が全国平均より10%以上高い場合 前年度税収額と新たな「地方負担」額の比率が2%を超える場合
---

また、「統合職業税」(もしくは「地域職業税」)を課すコミューン連合については、別途の削減が設定されている。すなわち、納税額上限の適用される課税標準が課税標準全体の50%を超える場合、負担がやはり2割削減されるのである。

さらに税源の乏しい自治体については、削減率の拡大も設けられている。すなわち、人口1人あたりの税収が全国平均ないし類似団体の平均値を下回る場合、その下回る程度に応じて、最大で50%まで負担削減が割増されるのである。

おわりに

本稿では、営業税・職業税の長い歴史を振り返り、地方法人課税における付加価値標準の導入を論じてきた。フランスでは政治と経済の現実に翻弄されつつも、付加価値標準の導入への願望がいかに強いが、そして理論的にきちんと検討すれば、付加価値標準以外の選択はありえないことが理解できたであろうか。

残念ながらフランスでは、付加価値標準の導入は実現に漕ぎ着けないままであるが、他国に類をみない独特の手法を用いて、導入と同等の効果を上げつつある。この独特の手法をどのように評価すべきか、正直にいうと結論をいまだ出しにくい。適切な評価をするには、付加価値額に応じた納税額上限が自治体財政や事業・企業経営に与える影響、特に2005年改正の影響を実証的に分析することが求められるからである。

今回は時間的な制約から、詳細な実証分析を行うことが叶わなかった。地方法人課税がさまざまな意味で問い直されておりだけに、今後実証的な分析を継続的に行ってゆきたいと考えている。

## 参考文献

- Blanc J., Moraud J-C., Virieux J-M., La taxe professionnelle, L.G.D.J., 1997.
- Bogaert J., Utheza H., Valeur ajoutée et taxe professionnelle, La documentation française, 1991.
- Bouvier M., Les finances locales (revue et augmentée annuellement ), L.G.D.J..
- Conseil des impôts, La taxe professionnelle, Quinzième rapport au président de la République, 2  
Tome, Journaux Officiels, 1997.
- Conseil des impôts, La concurrence fiscale et l'entreprise, Vingt-deuxième rapport au président de  
la République, Journaux Officiels, 2004.
- Direction générale des impôts, BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS, 6 E-3-07, N° 48 du 30  
MARS 2007
- François M., Lengereau E., L'avenir de la taxe professionnelle intercommunale, L.G.D.J., 1998.
- REVUE FRANÇAISE DE FINANCE PUBLIQUES, No.67, La taxe professionnelle : quell  
avenir ? , L.G.D.J., septembre 1999.
- La commission de réflexion pour la réforme de la taxe professionnelle, RAPPORT AU PREMIER  
MINISTRE, 2005.
- Le ministère de l'Économie, des finances et de l'industrie, Réforme de la taxe professionnelle  
Guide pratique, 2007.
- Levoyer L., Guide de l'imposition des collectivités locales, berger-levrault, 2006.