

IERCU

Institute of Economic Research, Chuo University

Discussion Paper No.202

フランスの 2010 年職業税改革

-改革の背景および企業への影響を中心に-

篠原 正博

中央大学経済学部教授

March 2013

IERCU Discussion Paper

INSTITUTE OF ECONOMIC RESEARCH

Chuo University

Tokyo, Japan

# フランスの 2010 年職業税改革

-改革の背景および企業への影響を中心に-

篠原正博（中央大学経済学部教授）

## 【目次】

はじめに

### I. 職業税の制度および沿革の概要

1. 制度
2. 沿革
3. 課税の概況

### II. 2010 年職業税改革の概要

1. 職業税の廃止と地方経済税の創設
2. 徴税管理手数料引き下げ、新税導入、税源移譲、税源組み替え
3. 財源補償および財政調整

### III. 職業税改革の背景

1. 企業の公的負担の実態
2. 職業税廃止の根拠

### IV. 職業税改革と企業

1. 企業の税負担配分の変化
2. 改革の問題点

### V. 職業税改革と国・地方

1. 国への影響
2. 地方公共団体への影響

おわりに

<参考文献>

## はじめに

フランスの地方税は、2009年まで4種類の直接税（既建築不動産税、未建築不動産税、住宅税、職業税）が中心であったが、2010年度予算法により、職業税に代えて地方経済税（CET：Contribution Économique Territoriale）が創設された。また、国の徴税管理手数料の引き下げ、新税導入、国から地方公共団体への税源移譲、地方公共団体間での税源組み替え、財源補償制度の新設も行われた。ただし、地方公共団体にこれらの措置が適用されたのは2011年度からである。2010年度は、新制度へ移行するまでの経過措置として、国が地方経済税およびネットワーク型企业定額税（IFER：Imposition Forfaitaires des Entreprises de Réseau）を賦課徴収し、職業税の廃止に伴う財源損失額（2009年度の実際の職業税額、もしくは2010年度の職業税の課税ベースに2009年度の職業税の税率（2008年度の税率に1%を加算した税率が限度）を乗じた値のいずれか大きい金額）に相当する金額を地方公共団体に補償した。

さらに、地方公共団体間の水平的財政調整措置として新たに、2011年には有償譲渡税全国平衡基金（fonds national de péréquation des droits de mutation à titre onéreux）が、2012年には市町村間財源全国平衡基金（FPIC：Fonds national de Péréquation des ressources Intercommunales et Communales）が設けられた。また、2013年には州・県企業付加価値税平衡基金（fond de péréquation de CVAE pour les régions et les départements）も導入される。

以上のように、2010年の職業税改革は単なる職業税の廃止にとどまらず、大規模な地方税財政改革となっており、企業、国、地方公共団体に影響を与えている。2010年の改革を扱ったわが国における先行研究として、木村〔2012〕および松浦〔2012〕があるが、本稿とこれらの研究との違いは、もっぱらフランスにおける企業の公的負担（租税および社会保険料）の実態、職業税廃止の根拠および改革が企業に与える影響に焦点を当て問題提起を行う点にある。なお、本稿では改革の効果に関して、国や地方公共団体への影響も含めて概観するが、新制度へ移行してから日が浅いため、本格的な検討は別の機会に譲りたい。

本稿の構成は以下のとおりである。まず、職業税の制度および沿革を概観し（I章）、2010年改革の概要を説明する（II章）。さらに、職業税の廃止に至った背景に関して、フランスにおける企業の公的負担の実態を国際比較の観点から眺め、事業用償却資産に対する課税の概況および問題点を検討する（III章）。最後に改革の影響について、まず企業の税負担配分の変化および改革の問題点を論ずる（IV章）。また、国および地方公共団体への影響を概観する（V章）。

## I. 職業税の制度および沿革の概要

### 1. 制度

事業用償却資産に係る職業税の制度をわが国の固定資産税と比較すると表1のようにな

る。フランスの職業税の特徴として以下のような事柄が指摘できる。

第一に、職業税の納税者は企業だけではない。実質、国も納税者となっている。国は減免税措置等によって発生する地方公共団体の税収損失を補てんする一方で、課税標準の決定や徴税を行うための手数料等を徴収する。税収損失の補てんは、課税標準の一律 16% 控除、職業税の上限を付加価値の一定割合に設定することによる負担軽減、職業税の課税ベースからの支払給与総額の廃止（1999 年度以降）、地域振興の観点からの特定地域における免税などに対応している。このような補てん措置の結果、職業税の負担割合は、2006 年において企業 83.1%、国 16.9%となっている。

第二に、課税標準が賃貸価値であり、その評価額が取得した場合取得価格の一定割合に、賃貸の場合賃貸料となっている点にある。取得価格に対する割合は、耐用年数および取得時期により異なる。また、課税標準の構成を見ると、2009 年度において事業用償却資産が約 8 割を占めている。

第三に、職業税の課税団体は州（region）、県(département)、市町村（commune）および市町村間広域行政組織（EPCI: Établissement Public de Coopération Intercommunale）であり、特定のレベルの地方公共団体に限定されない。

第四に、償却資産に係る税収の割合および水準が、わが国よりも高い。2009 年度において地方税収に占める割合は 29.5%（日本 4.7%）、税収の対 GDP 比は 1.25%（日本 0.35%）である。

<表 1> 事業用償却資産に係る税の日仏比較

	フランス（職業税）	日本（固定資産税）
納税義務者	日常的に非給与的な職業活動を行う個人および法人 *職業税の負担割合（2006 年度） 企業 83.1% 国 16.9%	償却資産の所有者（個人、法人）
課税標準	償却資産の賃貸価値 →耐用年数 30 年未満の場合 取得価格の 16%（取得した場合）もしくは賃貸料（賃貸の場合） →耐用年数 30 年以上の場合 取得価格の 8%（1976 年 1 月 1 日以降に取得した場合）もしくは 9%（1976 年 1 月 1 日以前に取得した場合） 課税標準の構成（2009 年度） 事業用不動産 17.7% 事業用償却資産 79.7% 事業収入 2.6%	償却資産の取得価額（法人税における取得価額） →取得後の経過年数に応ずる価値の減少を考慮して評価（評価額が取得価額の 5% に達するまで定率法により減価）
税率	・一定の制約の範囲内で、地方公共団体が任意に設定。 ・2009 年度の平均税率 州 2.83% 県 8.98% 市町村 13.01% 市町村間広域行政組織 16.14%	標準税率 1.4%、制限税率なし。
課税団体	州、県、市町村および市町村間広域行政組織	原則市町村
税収（2009 年度）	・地方税収に占める割合 29.5% ・対 GDP 比 1.25%	・地方税収に占める割合 4.7% ・対 GDP 比 0.35%
国税との関係	法人税の課税所得計算において損金参入が認められる。	法人税の課税所得計算において損金参入が認められる。

（出所） 総務省自治税務局『地方税制関係資料』、同『固定資産税のしおり』、DGCL, *Les collectivités locales en chiffres 2012*, DGCL [2012]、Commission de réforme de la taxe professionnelle [2004], ANNEXE Fiche n°3。

## 2. 沿革

職業税は1975年に創設され、廃止までの35年間の間に幾多の改正が行われた。そのうちの主たるものを眺めると表2のようになる<sup>1)</sup>。

第一に、1999年予算法において課税標準のうち「支払給与総額」部分の段階的廃止が決定された。職業税の課税標準は、当初、事業用不動産の賃貸価値、事業用償却資産の賃貸価値、支払給与総額、事業収入（従業員5人未満の自由業者、開業医、弁護士等の場合）であったが、雇用促進の観点から1999年以降2003年にかけて、「支払給与総額」の部分が課税標準から段階的に廃止された。

第二に、納税額の上限および下限が付加価値の一定割合に決定された。1979年には納税額の上限が付加価値の8%に設定され、その後その割合は次第に引き下げられた。1995年には売上高に応じて3段階（3.5%、3.8%、4%）に設定されたが、2007年には、再び売上高にかかわらず一定（3.5%）とされた。上限を超過する場合の税収損失分は国により地方公共団体に対して補償される。1996年には、付加価値に応じた最低納付額制度（CMTP：Cotisation Minimale de Taxe Professionnelle）が導入され、大企業（売上高760万ユーロ超）の納税額が付加価値の一定割合に満たない場合、その差額を国が徴収することとなった。その割合は「支払給与総額」が課税標準から除外された1999年以降段階的に引き上げられ、2001年以降は1.5%とされた。

第三に、2004年にシラク大統領が職業税廃止を表明して以降、廃止に向けて動きが加速する。2005年には新規投資に対する3年間の段階的免税が導入され、2006年にはその制度が恒久化された。さらに、2009年には2008年第4四半期から2009年末までに実施された新規投資が完全に免税とされた。

<表2> 職業税の沿革の概要

1975年	職業税創設。
1979年	納税額の上限が付加価値に対する一定割合（8%）に設定される。その後割合は段階的に引き下げられ、1991年に3.5%となる。上限を超過する場合の税収損失分は国が補償。
1995年	付加価値に対する納税額の上限が、売上高に応じて3段階（3.5%、3.8%、4%）となる。
1996年	付加価値に応じた最低納付額制度を導入。大企業（売上高760万ユーロ超）の納税額が付加価値の一定割合（当初0.35%、1999年1%、2000年1.2%、2001年より1.5%）に満たない場合、その差額を国が徴収。
1999年	課税標準のうち「支払給与総額」部分を2003年にかけて段階的に廃止。
2004年	<ul style="list-style-type: none"> <li>・シラク大統領、職業税廃止を表明。</li> <li>・職業税改革委員会（フーケ委員会）報告書が、事業用償却資産の賃貸価値を課税標準から除外することを提言。</li> </ul>
2005年	新規投資（2004年1月1日から2005年12月31日までに実施されたものが対象）に対する3年間の段階的免税の実施（初年度100%、2年目66%、3年目33%を減免）。
2006年	2005年に実施した新規投資に対する段階的免税を恒久化。
2007年	<ul style="list-style-type: none"> <li>・サルコジ大統領就任。職業税に対する抜本改革を指示。</li> <li>・付加価値に対する納税額の上限が、売上高にかかわらず一定（3.5%）となる。</li> </ul>
2009年	2008年第4四半期から2009年末までに実施された新規投資を免税とする。
2010年	職業税廃止。

（出所） 中原 [2012]、Commission de réforme de la taxe professionnelle [2004]、ANNEXE Fiche n°1より作成。

1) 特に2000年代以降における職業税を巡る議論に関しては、勝目 [2009] に手際よく整理されている。

### 3. 課税の概況

2009年度において職業税の課税ベースには、表3で示されるとおり、事業用不動産の賃貸価値、事業用償却資産の賃貸価値、事業収入の3種類が存在した、それぞれの構成比は、17.7%、79.7%、2.6%である。2002年度までは、以上に加えて企業の支払う給与総額も課税ベースに含まれていた。

表4は、1999年度以降における職業税収の推移を示したものである。地方税収に占める職業税収の割合は、2009年において29.5%である。団体別に見ると、州26.4%、県26.0%、市町村および市町村広域行政組織32.8%である。1999年度以降の推移を眺めると、地方税収に占める職業税収の割合は、低下傾向にある。また、職業税収の地方公共団体間配分状況を見ると、2009年度において、州0.5%、県32.0%、市町村および市町村広域行政組織57.5%となっている。1999年度以降の推移を眺めると、市町村および市町村広域行政組織の割合が低下し、県および州の割合がゆるやかに上昇している。

地方税収の対GDP比は、2009年度において5.88%、職業税収全体の対GDP比は1.74%、不動産分は0.28%、償却資産分は1.25%である。1999年度以降の動向を眺めると、法人税収の対GDP比が減少傾向、社会保険料（雇用主負担分）が安定傾向にあるのに対し、職業税収はゆるやかに上昇している。また、職業税収の対前年度伸び率を見ると（表5）、2002年度までGDP伸び率を下回っていたが、課税ベースから支払給与総額が姿を消した2003年度以降はその関係が逆転している。1999年度以降、不動産分と償却資産分のいずれも、その伸び率がGDP伸び率を大きく上回っている。法人税収と比較すると、職業税は景気の動向に左右されず安定的である。

職業税の国庫負担割合は、表6で示されるように、2006年において企業83.1%、国16.9%となっている。特に1999年度以降2003年度にかけて国庫負担割合が増加しているのは、課税ベースのうち支払給与総額が1999年以降段階的に廃止され、損失補償額が増加したことによる。

＜表3＞ 職業税の課税ベース（%）

年度	賃貸価値			支払給与総額	事業収入	総計
	不動産	償却資産	小計			
1999	13.4	55.5	68.9	27.7	3.4	100.0
2000	14.0	58.7	72.7	23.7	3.6	100.0
2001	14.8	63.5	78.3	17.8	3.9	100.0
2002	16.0	70.6	86.6	9.2	4.2	100.0
2003	17.0	79.0	96.0	-	4.0	100.0
2004	17.2	79.3	96.5	-	3.5	100.0
2005	17.4	80.0	97.4	-	2.6	100.0
2006	17.5	79.9	97.4	-	2.6	100.0
2007	17.6	79.8	97.4	-	2.6	100.0
2008	17.7	79.7	97.4	-	2.6	100.0
2009	17.7	79.7	97.4	-	2.6	100.0

（出所） Observatoire des finances locales [2010] ,p.179。

<表4> 職業税収の推移 (%)

年度	税収の対 GDP 比						地方税収に占める職業税収の割合			
	職業税			地方税 全体	法人税	社会保 険料 (雇用 主負担 分)	Commune	Département	Région	全体
	全体	不動 産分	償却資 産分							
1999	1.66	0.22	0.91	4.19	2.9	11.5	37.8 (62.7)	31.6 (28.7)	32.3 (8.6)	35.2 (100.0)
2000	1.57	0.22	0.92	4.11	3.1	11.0	36.9 (62.6)	31.2 (28.6)	32.7 (8.8)	34.7 (100.0)
2001	1.48	0.22	0.94	4.11	3.4	11.1	33.1 (62.7)	33.1 (28.4)	37.5 (8.9)	33.5 (100.0)
2002	1.39	0.22	0.98	4.26	2.9	11.1	29.9 (62.1)	31.5 (29.1)	37.2 (0.8)	30.9 (100.0)
2003	1.38	0.23	1.09	4.01	2.5	11.1	33.3 (61.7)	30.9 (29.6)	37.8 (8.7)	32.9 (100.0)
2004	1.38	0.24	1.09	4.49	2.8	11.0	32.7 (61.7)	24.6 (29.7)	37.4 (8.6)	30.1 (100.0)
2005	1.41	0.25	1.13	4.82	2.4	11.1	32.2 (59.7)	23.7 (30.1)	35.9 (10.2)	29.3 (100.0)
2006	1.37	0.24	1.09	5.02	3.0	11.1	32.3 (58.6)	24.0 (30.8)	32.8 (10.6)	29.2 (100.0)
2007	1.39	0.24	1.11	5.22	3.0	11.0	32.2 (58.3)	23.7 (30.9)	27.4 (10.8)	28.5 (100.0)
2008	1.49	0.26	1.19	5.47	2.9	11.0	32.4 (58.0)	23.9 (31.1)	26.0 (10.9)	28.5 (100.0)
2009	1.56	0.28	1.25	5.88	1.5	11.3	32.8 (57.5)	26.0 (32.0)	26.4 (10.5)	29.5 (100.0)

(注) カッコ内は、地方公共団体間の税収配分割合を示す。

(出所) DGCL, *Les collectivités locales en chiffres*, IMF, *World Economic Outlook*, OECD, *Revenue Statistics*.

<表5> 償却資産に対する職業税額の対前年度伸び率 (%)

年度	不動産分	償却資産分	職業税全体	法人税	GDP
1999	4.8	6.4	-2.2	18.4	3.3
2000	4.6	5.9	0.1	11.2	3.7
2001	3.6	6.0	-2.0	-1.0	1.8
2002	4.5	7.5	-3.3	6.3	0.9
2003	8.6	14.4	2.2	-6.9	0.9
2004	5.2	4.3	3.9	2.9	2.5
2005	7.7	7.4	6.4	16.2	1.8
2006	7.0	6.3	6.4	10.7	2.5
2007	4.5	3.8	3.9	9.9	2.3
2008	5.2	4.5	4.6	3.5	-0.1
2009	7.9	7.9	7.9	-21.7	-3.1

(出所) DGCL, *Les collectivités locales en chiffres*, IMF, *World Economic Outlook*, Ministère de l'Économie et des Finances, *Annuaire statistique 2009*

([http://www2.impots.gouv.fr/documentation/statistiques/annuaire2009/\\_web/statistiques2009.htm](http://www2.impots.gouv.fr/documentation/statistiques/annuaire2009/_web/statistiques2009.htm))。

＜表 6＞ 国庫負担の推移

	1995 年度	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2006
減免税措置等 に対する補償 (M€ : a)	9,010	9,066	9,640	9,680	11,279	12,361	13,838	15,907	18,188	10.6 Mde
徴税管理手数料等 (M€ : b)	2,078	22,39	2,385	2,458	2,683	2,871	3,150	3,609	4,405	5.4
ネットの国庫 負担額 (M€ : a-b)	6,932	6,827	7,261	7,222	8,610	9,490	10,688	12,298	13,783	5.2
職業税額 (M€ : c)	25,445	26,876	28,099	28,981	29,989	31,158	32,307	34,097	35,810	30.7
国庫負担割合 (a-b)/c (%)	27.2	25.4	25.8	24.9	28.7	30.5	33.1	36.1	38.5	16.9
企業負担割合 (%)	72.8	75.6	74.2	75.1	71.3	69.5	66.9	63.9	61.5	83.1

(注)・M€ (100 万ユーロ)。2006 年度は 10 億ユーロ。

・職業税額には、国による補償分を含む。

(出所) 1995～2003 年度は Commission de Réform de la Taxe Professionnelle[2004], p.13 および p.20、2006 年度は INSEE [2007] , p.171。

## II. 2010 年職業税改革の概要<sup>2)</sup>

### 1. 職業税の廃止と地方経済税の創設

#### (1) 地方経済税創設の根拠

地方経済税は、企業不動産税 (CFE : Cotisation Foncière des Entreprises) および企業付加価値税 (CVAE : Cotisations sur la Valeur Ajoutée des Entreprises) から構成される。改革前は、事業収入も課税ベースとされていたが、改革後は企業付加価値税に吸収された。地方経済税の納税額は、付加価値の 3 % を上限としている。上限を超過する場合の税収損失分は、国により地方公共団体に対して補償される。

改革により、職業税の課税ベースのうち事業用不動産の部分が企業不動産税に引き継がれ、償却資産の部分が企業付加価値税に置き換えられた。このような改革の方向性は、2004 年のフーケ委員会報告書においてすでに示されていた<sup>3)</sup>。

報告書では、事業用不動産に課税する根拠として、①公共サービスの変化は事業用不動産の価値に反映されるから、地域と企業との間の応益関係が明確であること、②事業用不動産の賃貸価値はすでに不動産税 (既建築不動産税、未建築不動産税) の課税標準となっており、事業者には新たな納税事務負担が発生しないこと、③事業用不動産に対する課税は他の OECD 諸国でも普及しており国際競争力を阻害しないこと、などを挙げている。

<sup>2)</sup> 以下は、Bouvier [2011]、Floury [2010]、Floury [2012]、DGCL [2011] [2012]、Plantevignes [2012]、Senat [2010]、参照。

<sup>3)</sup> Commission de réforme de la taxe professionnelle [2004]。フーケ委員会報告書の概要に関しては、篠原 [2009b] 参照。また、このような方向性は、2009 年のバラデュール委員会報告書 (Comite pour la reforme des collectivites locales [2009] , pp.99-106) でも示されている。



また、付加価値を課税標準とする理由として、①景気に対して安定的であること、②課税ベースが広く、低い税率で多額の税収を確保可能なこと、③生産要素（労働と資本）の選択に対して中立的であること、④付加価値に応じた納税額の上下限制度の存在により、実質的に付加価値に応じた課税がすでに実現されていること、を指摘している。

## （２）企業不動産税

企業不動産税は、市町村および市町村間広域行政組織の財源である。税率は当該団体により決定される。また、工業用不動産に関しては、賃貸評価額が 30%減額されるほか<sup>4)</sup>、売上高もしくは収入に応じた最低納税額が議会により決定される。

## （３）企業付加価値税

企業付加価値税は、州、県、市町村および市町村間広域行政組織の財源である。売上高が 152,500 ユーロを超える企業が納税者となる。これは、零細企業の納税事務負担を軽減するための措置である。課税ベースとなる付加価値は、売上高から仕入れ高を控除した額である<sup>5)</sup>。中小企業（売上高 760 万ユーロ以下）の場合売上高の 80%に、大企業および中堅企業（売上高 760 万ユーロ超）の場合は 85%にそれぞれ上限が設定される。課税対象となる企業には付加価値の申告が義務づけられる。もし企業が複数の市町村で事業を行う場合、事業用不動産の賃貸価値と従業員数に応じて各市町村間で付加価値が配分される。前者の比重は 3分の1、後者は 3分の2である。その際、第二次産業の発展を促進するため、同産業の存在する市町村に関しては事業用不動産の賃貸価値と従業員数を 2倍して計算することが認められる。

税率は 1.5%で一律であるが、付加価値に 1.5%を適用して計算される金額と、表 7 で計算される金額との差額は減免され、その分は国により補償される。したがって、実質企業に適用される税率は、1.5%を上限とする累進税率となる。以上に加えて、売上高が 200 万ユーロ以下の企業の場合は、納税額が 1,000 ユーロ減額される。他方、売上高が 50 万ユーロ超の場合は、納税額が 250 ユーロを下回ってはならない。

税収の地方公共団体間配分比率は、市町村および市町村間広域行政組織 26.5%、県 48.5%、州 25%である。

＜表 7＞ 減額の算定基礎となる税額の計算

売上高（ユーロ）	付加価値に適用される税率
～50 万	0%（最低納税額 250 ユーロ）
50 万～300 万	$0.5\% \times (\text{売上高} - 50 \text{ 万ユーロ}) / 250 \text{ 万ユーロ}$
300 万～1,000 万	$0.5\% + 0.9\% \times (\text{売上高} - 300 \text{ 万ユーロ}) / 700 \text{ 万ユーロ}$
1,000 万～5,000 万	$1.4\% + 0.1\% \times (\text{売上高} - 1,000 \text{ 万ユーロ}) / 4,000 \text{ 万ユーロ}$
5,000 万～	1.5%

（出所） DGCL [2011] , p.165.

4) これは、改革前に工業用不動産の賃貸評価額が他の種類の不動産のそれと比較して相対的に高かったことを是正する措置である。Conseil des prélèvements obligatoires [2009] , p.564 参照。

5) Senat [2010] , pp.31-32.

## 2. 徴税管理手数料引き下げ、新税導入、税源移譲、税源組み替え

### (1) 徴税管理手数料引き下げ

減免税措置に関わる手数料が、改革前は税収の3.4%もしくは3.6%であったが、改革後は1%もしくは2%に引き下げられた。また、課税ベースの決定と徴収に関する手数料が改革前は0～4.4%であったが、改革後は0～1%に引き下げられた。

### (2) 新税導入

#### ① ネットワーク型企業定額税

ネットワーク型企業定額税は、職業税の改革により、エネルギー、電気通信、運輸などの大企業が大きな利益を得ることを避けるために設けられた。州、県、市町村および市町村間広域行政組織の財源となる。発電（風力、火力、水力、太陽光、原子力）施設、放送・通信施設、鉄道施設などに対して課される定額税である。

地方経済税およびネットワーク型企業定額税の2011年度の課税状況を示すと、表8のようになる。総税収の内訳は、企業付加価値税66%、企業不動産税28.3%、ネットワーク型企業定額税5.7%である。また、地方公共団体間の配分状況は、州19.3%、県33.0%、市町村および市町村広域行政組織47.7%となっている。地方団体別に見ると、市町村および市町村広域行政組織の場合、企業不動産税59.4%、企業付加価値税36.6%、ネットワーク型企業定額税4.0%となっている。県および州の場合、企業不動産税は課税されないため企業付加価値税が税収のほとんどを占める。企業付加価値税の配分割合は県（48.5%）が、ネットワーク型企業定額税の配分割合は州（50.1%）が最も高くなっている。

<表8> 地方経済税およびネットワーク型企業経済税の課税状況（2011年度、%）

	地方経済税		ネットワーク型企業 定額税	総計
	企業不動産税	企業付加価値税		
市町村および市町村 間広域行政組織	6,327 (59.4 : 100)	3,897 (36.6 : 26.5)	424 (4.0 : 33.4)	10,648 (100.0 : 47.7)
県	-	7,154 (97.1 : 48.5)	210 (2.9 : 16.5)	7,364 (100.0 : 33.0)
州	-	3,687 (85.3 : 25.0)	636 (14.7 : 50.1)	4,323 (100.0 : 19.3)
総計	6,327 (28.3 : 100)	14,738 (66.0 : 100)	1,270 (5.7 : 100)	22,335 (100.0 : 100.0)

(注) カッコ内の右側は、地方公共団体間の配分割合を示す。

(出所) DGCL, *Les collectivités locales en chiffres 2012*, p.58.

#### ② 原子力拠点施設付加税

未建築不動産税の付加税として、放射能貯蔵施設の受け入れを促進するために、原子力拠点施設付加税 (taxe additionnelles sur les installations nucléaires de base) が新たに創設された。

### (3) 税源移譲・税源組み替え

2011年1月1日以降、国から地方公共団体へ税源移譲が、また地方公共団体間で主要な

3種類の直接税（既建築不動産税、未建築不動産税、住宅税）に関して税源の組み替えが行われた（表9）。

まず国から地方公共団体へは、一定面積以上の商業施設に係る商業面積税（TASCOM : Taxe sur les Surfaces COMmerciales）が市町村および市町村広域行政組織に対して、不動産の有償移転に係る不動産広告税（taxe de publicité foncière）や登録税（droits d'enregistrement）などの有償譲渡税（DMTO : Droits de Mutation à Titre Onéreux）、および保険契約特別税（TSCA : Taxe Speciale sur les Conventions d'Assurance）が県に対して、それぞれ移譲された。有償譲渡税および保険契約特別税は、改革前、国と県により課税されており、改革後は国の課税分が県に移譲されたのに対し、商業面積税は、以前国税であった。

地方公共団体間においては、未建築不動産税（県）が市町村と市町村広域行政組織へ、住宅税（県）が市町村および市町村広域行政組織の、既建築不動産税（州）が県の財源とされた。これにより未建築不動産税および住宅税に関しては税源の重複が是正された。

＜表9＞ 新税導入および税源移譲・税源組み替え

	新税導入		
	改革前	改革後	
市町村および市町村間広域行政組織	-	企業不動産税 企業付加価値税 ネットワーク型企業定額額 原子力拠点施設付加税	
県	-	企業付加価値税 ネットワーク型企業定額額	
州	-	企業付加価値税 ネットワーク型企業定額額	
税源移譲・税源組み替え			
	改革前	改革後	
		国→地方	地方公共団体間
市町村および市町村間広域行政組織	既建築不動産税 未建築不動産税 住宅税 職業税	商業面積税	既建築不動産税 未建築不動産税 (州、県→市町村および市町村間広域行政組織) 住宅税 (県→市町村および市町村間広域行政組織)
県	既建築不動産税 未建築不動産税 住宅税 職業税	有償譲渡税 保険契約特別税	既建築不動産税 (州→県)
州	既建築不動産税 未建築不動産税 職業税	-	-

(出所) DGCL [2011], p.165 を参考に筆者作成。

### 3. 財源補償および財政調整

#### (1) 財源補償

各地方公共団体の税収が改革前後で変化しないための財源補償措置として、職業税改革補てん交付金（DCRTP : Dotation de Compensation de la Reform d la Taxe Professionnelle）および財源個別補償全国基金（FNGIR : Funds Nationaux de Garantie

Individuelle de Resources) が創設された。

職業税改革補てん交付金は、各地方公共団体（市町村および市町村広域行政組織、県、州）に対して 2010 年度時点での実際の税収（職業税の経過的補償額を含む）と新制度の下での 2010 年度における仮想的税収とを比較し、後者が前者を下回る場合はその差額を補償する制度である。2011 年度の状況を見ると（表 10）、県および州のほとんどが交付金の対象となったのに対し、市町村および市町村間広域行政組織は、対象割合が低い。

財源個別補償全国基金は、各階層の地方公共団体内部での財源補償を行う措置である。改革後に増収となる団体から増収分が徴収され、減収となる団体に対して職業税改革補てん交付金では補償しきれなかった減収分の補てんに利用される。

＜表 10＞ 職業税改革補てん交付金の適用状況（2011 年度）

	補償額 (100 万ユーロ)	補償の対象となった対象団体	
		数	割合 (%)
市町村	272	1821	5.0
市町村間広域行政組織	978	599	23.0
県	1,473	97	97.0
州	678	25	96.2

（出所） Flourey [2012] , p.6.

## （2）財政調整

有償譲渡税全国平衡基金は、2011 年より県に移譲された有償償譲渡税の税収格差を是正するために、市町村間財源全国平衡基金は市町村間の財政力格差を是正するために、それぞれ設けられた。州・県企業付加価値税平衡基金は、企業付加価値税の州間および県間での格差を是正するために導入される。

## Ⅲ. 職業税改革の背景

### 1. 企業の公的負担の実態

#### （1）企業の公的負担率の概念

企業の公的負担は、租税および社会保険料から構成される。社会保険料は政府による強制徴収という租税と共通の性格を有するため租税として扱うと、公的負担の程度を示す公的負担率を測定する尺度は、事後の実効税率（backward-looking effective tax rate）と事前の実効税率（forward-looking effective tax rate）に大別される<sup>6)</sup>。前者は企業が過去に実際に払った公的負担に注目し、後者は、企業が将来の投資（仮想的投資）に対して支払うと予想される公的負担に焦点を当てる。企業投資の意思決定に影響を与えるのは事前の実効税率である。

<sup>6)</sup> 企業の公的負担の計測手法をまとめたものとして加藤 [2010] があるが、そこでは事前の実効税率は取り上げられていない。

事後の実効税率は、分母を総所得もしくは GDP もしくは付加価値に、分子を税額として計算される。事前の実効税率には、限界実効税率 (EMTR: Effective Marginal Tax Rate) と平均実効税率 (EATR: Effective Average Tax Rate) の概念がある。限界実効税率は①式で示される。ただし、 $\tilde{p}$ は課税前の実質資本コスト、 $s$ は課税後の収益率である。 $p$ を課税前の純収益率とすると、平均実効税率は②式で示されるとおり、限界実効税率と表面実効税率  $\tau$  との加重平均として計算される<sup>7)</sup>。限界税率は最適投資規模の決定に、平均実効税率は生産拠点の選択に影響を与える<sup>8)</sup>。

$$EMTR = \frac{\tilde{p} - s}{\tilde{p}} \cdot \dots \quad \text{①}$$

$$EATR = \frac{\tilde{p}}{p} \cdot EMTR + \frac{p - \tilde{p}}{p} \cdot \tau \cdot \dots \quad \text{②}$$

## (2) フランスにおける企業の公的負担の構造

フランスにおける企業の公的負担は、生産要素 (労働、土地を含む資本) に係るもの、生産の結果である収益に係るもの、その他 (売上げ等) に分類される<sup>9)</sup>。

労働に係る負担の大部分が社会保障に関連するものである。各種社会保険料 (雇用主負担分) や、付加価値税の課税対象となっていない企業の支払給与に適用され社会保障財源である給与税 (taxe sur les salaires) がそれに該当する。また、職業訓練・研修の財源に充てられる職業研修税 (taxe d'apprentissage) や職業訓練税 (contribution à la formation professionnelle) なども労働に係る負担に含まれる。資本に係る負担としては、不動産税、職業税、商業面積税などが挙げられる。収益に係る税には、法人税、大企業 (売上高 763 万ユーロ超) を対象とする法人税付加税の法人利益社会税 (CSB: Contribution Sociale sur les Benefices) がある。

表 11 で示されるように、2008 年度において公的負担の内訳は、租税 35.2%、社会保険料 64.8% である。内訳は、生産要素 (81.1% : 労働 70.7%、資本 10.4%)、収益 (15.6%)、その他 (3.3%) である。租税は、法人税 (15.0%)、職業税 (7.3%)、不動産税 (2.6%) の 3 税で全体の約 7 割を占めている。その他として、売上高を課税ベースとし自営業者健康保険制度の財源に充当される企業福祉連帯税 (C3S: Contribution Sociale de Solidarité des Sociétés、1.6%)、支払い給与総額を課税ベースとし公共交通の整備財源に充てられる公共交通税 (versement transport、1.6%) などがある。

<sup>7)</sup> Devereux & Griffith [1998], p.21 参照。

<sup>8)</sup> Devereux, M. [2007]、pp.9-13 参照。

<sup>9)</sup> 以下は、Conseil des prélèvements obligatoires [2009], chap.3 参照。

＜表 11＞ フランスにおける企業の公的負担（2008年度）

租税					社会保険料	総計：100万 ユーロ
収益に対する課税	労働に対する課税	資本に対する課税	その他	全体		
法人税 48,879 (15.0)	給与税 4,946 (1.5)	職業税 23,957 (7.3)	企業福祉連帯税 5,228 (1.6)	112,545 (35.2)	211,590 (64.8)	326,546 (100.0)
法人利益社会税 1,075 (0.3)		不動産税 8,536 (2.6)	公共交通税 5,270 (1.6)			

(注) カッコ内は構成比。

(出所) Conseil des prélèvements obligatoires [2009], pp.299-300 より作成。

生産要素に係る負担のうち社会保険料に関しては、フランスは他の先進諸国と比較して相対的に重い。社会保険料以外の生産要素に係る負担（対 GDP 比）は、2006 年において約 3% であり、この水準は他の先進国（アメリカ、イギリス、ドイツ、イタリア、デンマーク、アイルランド、スペイン）と比較して高く、かつ 1965 年以降上昇傾向が観察できる<sup>10)</sup>。

企業の公的負担の対 GDP 比に関して、フランスと日本を比較すると表 12 のようになる。不動産に対する資産保有課税には、職業税のうち不動産に係る分を含んでいる。2009 年における対 GDP 比は、フランス 14.9%、日本 8.6% である。日本はフランスよりも法人所得課税の値が大きいが、それ以外は下回っている。内訳を見ると、両国とも社会保険料（雇用主負担分）の割合が最も高い。資本に対する課税に注目すると、フランスの構成比は 14% で日本（11.4%）よりも高い。日本は不動産に対する課税（7.3%）が償却資産に対する課税（4.1%）を上回るが、フランスは逆に償却資産に対する課税（8.3%）が不動産に対する課税（5.7%）を上回っている。

＜表 12＞ 企業の公的負担の対 GDP 比の日仏比較（2009年度、%）

	フランス	日本
法人所得課税	1.5 (10.1)	2.6 (30.3)
社会保険料（雇用主負担分）	11.3 (75.9)	5.0 (58.3)
資産保有課税（不動産）	0.8 (5.7)	0.6 (7.3)
資産保有課税（償却資産）	1.3 (8.3)	0.3 (4.1)
総計	14.9 (100.0)	8.6 (100.0)

(注) ・カッコ内は構成比。

・フランスの資産保有課税（不動産）は、職業税の不動産に係る分を含む。

(出所) OECD, *Revenue Statistics*, DGCL, *Les collectivités locales en chiffres*, 総務省自治税務局『地方税に関する参考係数資料』、総務省『固定資産の価格等に関する概要調書』。

### （3）実効税率の国際比較

実効税率に関して、国際比較した先行研究をまとめると、表 13 のようになる。ただし、国際比較の対象としてフランスの職業税を含んだものに、2000 年以降 2010 年以前の推計を含む研究に限定した。

<sup>10)</sup> Conseil des prélèvements obligatoires [2009], p.193。

<表 13> 企業の公的負担に関する国際比較

実効税率の概念		文献	公的負担の範囲	比較対象国	分析の対象となる企業	分析対象年
事後的実効税率		井立 [2007]	法人所得課税 (国、地方)、資産課税 (不動産課税)、社会保険料 (雇用主負担分)、	日本、アメリカ、イギリス、ドイツ、フランス、イタリア	特定なし	2004年
		The World Bank & PricewaterhouseCoopers [2008]	法人所得課税 (国、地方)、資産課税 (資産保有課税、資産移転課税)、社会保険料 (雇用主負担分)	世界 178 か国	製造業 小売業	2006年
		KPMG [2008c]	法人所得課税 (国、地方)、資産課税 (不動産課税等)、消費課税 (売上税、個別消費税)、社会保険料 (雇用主負担分)	メキシコ、オランダ、カナダ、オーストラリア、アメリカ、イギリス、日本、ドイツ、イタリア、フランス	製造業 サービス業 研究開発業	2008年
		Commission de reforme de la taxe professionnell [2004]、Turquety [2004]	法人所得課税 (国、地方)、資産課税 (不動産課税他)	アメリカ、ドイツ、イギリス、フランス、イタリア	地方税についてのみコンピュータ、運輸、製鉄、繊維、小売、卸売の各業種の比較あり	不明
		Conseil des prélèvements obligatoires [2009]	法人所得課税 (国、地方)、資産課税 (資産保有課税、資産移転課税)、社会保険料 (雇用主負担分)	EU15 か国もしくは EU7 か国 (フランス、イタリア、スペイン、ドイツ、イギリス、アイルランド、デンマーク) およびアメリカ	特定なし	1965~2006年
事前の実効税率	限界税率	European Commission [2001]	法人所得課税 (国、地方)、資産課税 (不動産課税、富裕税等)	EU15 か国	製造業	1999年および2001年
		Devereux, et al. [2008]	法人所得課税 (国、地方)、資産課税 (不動産課税、富裕税等)	EU27 か国および世界 8 か国 (日本、アメリカ含む)	特定なし	1998~2007年
		Devereux, et al. [2010]	法人所得課税 (国、地方)、資産課税 (不動産課税、富裕税等)	EU27 か国および世界 8 か国 (日本、アメリカ含む)	特定なし	1998~2009年
		Lammersen & Schwager [2005]	法人所得課税 (国、地方)、資産課税 (不動産課税、富裕税等)	EU 8 か国 (オーストリア、フランス、ドイツ、アイルランド、イタリア、オランダ、スイス、イギリス) およびアメリカ	製造業	2001~2003年

平均 税率	European Commission [2001]	法人所得課税 (国、地方)、資 産課税(不動産 課税、富裕税等)	EU15 各国	製造業	1999 年および 2001 年
	Devereux, et al. [2008]	法人所得課税 (国、地方)、資 産課税(不動産 課税、富裕税等)	EU27 各国およ び世界 8 各国 (日本、アメリ カ含む)	特定なし	1998~2007 年
	Devereux, et al. [2010]	法人所得課税 (国、地方)、資 産課税(不動産 課税、富裕税等)	EU27 各国およ び世界 8 各国 (日本、アメリ カ含む)	特定なし	1998~2009 年
	Lammersen & Schwager [2005]	法人所得課税 (国、地方)、資 産課税(不動産 課税、富裕税等)	EU 8 各国(オー ストリア、フラ ンス、ドイツ、 アイルランド、 イタリア、オラ ンダ、スイス、 イギリス) およ びアメリカ	製造業	2001~2003 年
	Elsner & Schwager [2005]	個人所得課税、 給与税 (payroll tax)、社会保険 料(従業員負担 分および雇用主 負担分)	EU7 各国(オー ストリア、フラ ンス、ドイツ、 アイルランド、 イタリア、オラ ンダ、イギリス) およびアメリカ	特定なし	2002 年および 2003 年

(出所) 筆者作成。

### ①事後の実効税率

事後の実効税率を推計した研究として、井立 [2007]、The World Bank & PricewaterhouseCoopers [2008]、KPMG [2008c]、Commission de reforme de la taxe professionnelle [2004]、Turquety [2004]、Conseil des prélèvements obligatoires [2009] などがある<sup>11)</sup>。

#### (a) 井立 [2007]

2004 年における法人所得課税(国、地方)、資産課税(不動産課税)、社会保険料(雇用主負担分)の負担(対 GDP 比)に関して、6 各国(日本、アメリカ、イギリス、ドイツ、フランス、イタリア)の比較を行っている(表 14)。フランスの企業の租税負担は 4.9% (うち職業税 1.5%) となっており、わが国と同水準である。しかし、社会保険料を含めると 15.8% と 6 各国の中で最も高くなっている。

<sup>11)</sup> この他、企業の公的負担を国際比較したものとして、経済産業省企業行動課 [2009] があるが、比較対象にフランスを含まないので除外した。



<表 14> 法人課税負担の国際比較 (2004年,対 GDP 比,%)

	日本	アメリカ	イギリス	ドイツ	イタリア	フランス
法人所得課税 (国)	3.0	2.2	2.9	1.6	2.8	2.8
法人所得課税等 (地方)	0.8	-	-	0.5	2.3	1.5
資産課税 (不動産課税)	1.1	1.5	1.6	0.3	0.5	0.6
小計 a	4.9	3.7	4.5	2.4	5.6	4.9
社会保険料 (雇用主負担分)	4.5	3.4	3.7	6.9	8.7	11.0
小計 b	9.4	7.2	8.3	9.2	14.3	15.8
民間医療保険負担 c	-	4.0	-	-	-	-
総計 (b+c)	9.4	11.2	8.3	9.2	14.3	15.8

(出所) 井立 [2007], 91 頁。

### (b) The World Bank & PricewaterhouseCoopers [2008]

製造業および小売業に属する 178 か国のモデル企業<sup>12)</sup>が負担する、法人所得課税 (国、地方)、資産課税 (資産保有課税、資産移転課税)、社会保険料 (雇用主負担分) などが課税前利益に占める割合を推計している。

表 15 は主要国に関してその結果を示したものである。2006 年におけるフランスの値は 66.3%であり、負担率の小さい順に並べると 178 か国中 157 位となっている。負担の内訳を見ると、社会保険料が 52.1%と高いのが特徴である。

<表 15> 課税前利益に占める企業の税負担の割合 (2006 年)

	法人所得課税	その他の税	社会保険料	総計 (%)	順位
アメリカ	27.1	9.5	9.6	46.2	102
ドイツ	21.3	3.2	11.3	35.7	52
イギリス	21.6	7.5	21.7	50.8	124
フランス	8.3	5.8	52.1	66.3	157
イタリア	30.8	2.2	43.2	76.2	164
スウェーデン	16.5	1.7	36.4	54.5	141
デンマーク	28.0	2.7	2.5	33.3	40
日本	33.2	4.4	14.5	52	133
韓国	6.3	2.8	14.1	23.2	14
シンガポール	18.3	5.2	11.4	34.9	44
オーストラリア	26.9	1.5	22.2	50.6	122
ニュージーランド	32.1	0.6	2.4	35.1	45
バヌアツ	0.0	3.9	4.5	8.4	1
ガンビア	41.4	232.4	12.9	286.7	178

(注) 順位は値の小さい順である。

(出所) The World Bank & PricewaterhouseCoopers [2008], pp.56-58.

### (c) KPMG [2008c]

世界 10 か国 (メキシコ、オランダ、カナダ、オーストラリア、アメリカ、イギリス、日本、ドイツ、イタリア、フランス) の製造業、サービス業、研究開発企業を対象に、2008

<sup>12)</sup> モデル企業の条件は、①有限責任形態の課税企業であること、②2005年1月1日に事業活動を開始し創業2年目であること、③国内に居住する5人の所有者により所有される国内系企業であること、④商工業活動 (アルコール、たばこ販売業を除く) を営むこと、⑤2区画の土地、1棟の建物、機機械、事務機器、コンピュータ、1台のトラック (その他はリース) を所有すること、である。

年の法人所得課税前の純収益<sup>13)</sup>に占める税負担の割合を推計している。税負担の中には、法人所得課税（国、地方）、資産課税（不動産課税等）、消費課税（売上税、個別消費税）、社会保険料（雇用主負担分）が含まれる。国別に加えて都市別の推計も行われている。

表 16 で示されるように、全産業で見るとフランスの負担率は 113.0%で、10 か国の中で最も高い。ここでも社会保険料が 78.2%と、他の諸国よりも高くなっている。産業別に眺めると、サービス業が 293.5%と最も高く、次いで研究開発企業 169.2%、製造業 98.3%となっている。いずれの産業においても社会保険料が最も高いが、研究開発企業に関しては、法人所得課税がマイナス（-30.0%）になっている。

＜表 16＞ 課税前利益に占める企業の税負担の割合（2008年,%）

	法人所得課税	その他の税	社会保険料	総計
オーストラリア	29.8	2.1	26.6	58.5
	31.4	3.0	20.1	54.5
	32.0	0.0	84.4	116.3
	10.2	0.0	64.3	74.5
カナダ	23.4	8.8	15.8	48.0
	24.8	10.8	13.6	49.2
	29.7	7.3	51.0	87.8
	-3.9	11.1	31.3	38.5
フランス	27.4	7.4	78.2	113.0
	31.0	9.8	57.5	98.3
	33.7	2.7	257.1	293.5
	-30.0	4.7	194.5	169.2
ドイツ	32.8	2.9	42.5	78.2
	33.1	4.2	33.2	70.6
	32.8	0.0	145.4	178.1
	33.9	0.0	97.1	130.9
イタリア	40.7	3.1	61.1	104.8
	38.0	1.5	44.2	83.7
	65.5	8.9	207.0	281.8
	51.0	20.7	154.0	225.7
日本	42.0	9.2	22.4	73.6
	42.6	11.8	17.3	71.8
	45.4	5.4	77.7	128.4
	38.2	6.3	52.5	97.0
メキシコ	28.3	1.4	13.1	42.8
	28.0	1.1	9.0	38.1
	29.5	3.5	40.4	73.4
	31.5	3.4	37.0	71.9
オランダ	18.8	0.9	28.0	47.7
	22.6	1.1	22.8	46.6
	26.4	0.6	96.4	123.4
	-43.3	1.5	60.6	18.8
イギリス	25.6	10.0	26.3	62.0
	29.3	14.4	19.2	62.9
	24.9	0.0	86.8	111.7
	-18.0	0.0	67.2	49.2
アメリカ	34.5	7.9	18.6	61.0
	33.4	8.3	14.8	56.5
	38.4	11.8	51.5	101.6
	36.0	16.4	47.3	99.7

(注) 数値は 1 段目が全産業、2 段目が製造業、3 段目がサービス業、4 段目が研究開発業である。

(出所) KPMG [2008c], p.21.

13) 総収益から経常経費、社会保険料、法人所得課税以外の税を控除することにより求められる。

**(d) Commission de reforme de la taxe professionnelle [2004]、Turquety [2004]**

2004年の職業税改革検討委員会（フーケ委員会）報告書では、主要先進国5か国（アメリカ、イギリス、ドイツ、フランス、イタリア）を対象に付加価値に対する企業の税負担割合が比較検討されている（表17）。報告書の地方税に関する部分は、フランスの企業70社を標本として推計を行った Turquety [2004] に依存している<sup>14)</sup>。

報告書が付加価値に対する割合に注目するのは、表2で示したよう、フランスの職業税額の上限が付加価値の一定割合（2007年以降3.5%）に設定されていること、および売上高が一定水準以上の大企業に対する下限が設定されており（2001年以降1.5%）、実質的に付加価値に応じた課税となっていることが影響していると考えられる。

フランスの負担率は9.2%でイタリアに次いで重く、アメリカ、イギリス、ドイツと比較すると、特に赤字企業において地方税の負担が重くなっている（表17）。さらに、企業に対する地方税の負担を産業分野別に眺めると、フランスでは、コンピュータ、運輸、製鉄などの資本集約型産業に対して相対的に重い負担が課されていることも明らかにされている（表18）。

**<表17> 企業の税負担率の国際比較 (%)**

	ドイツ	イギリス	アメリカ	イタリア	フランス
法人税/付加価値	5.3 (0.2)	6.3 (0.2)	6.7 (0.2)	6.2 (0.3)	6.6 (0.2)
地方税/付加価値	2.6 (0.6)	0.5 (1.0)	1.4 (0.6)	4.3 (4.3)	2.6 (3.7)
総計	7.9 (0.8)	6.8 (1.2)	8.1 (0.8)	10.5 (4.6)	9.2 (3.9)

(注) カッコ内は赤字企業の場合。

(出所) Commission de Réform de la Taxe Professionnelle[2004], p.36.

**<表18> 企業に対する地方税負担率の国際比較 (産業分野別: %)**

産業	資本集約度	ドイツ	イギリス	アメリカ	イタリア	4か国平均	フランス
コンピュータ	145 (306)	2.43 (0.31)	0.57 (0.73)	1.38 (0.31)	4.35 (4.38)	2.18 (1.43)	4.61 (5.24)
運輸	131 (63)	2.31 (0.00)	0.12 (0.33)	1.12 (0.00)	4.29 (4.25)	1.96 (1.15)	4.00 (2.68)
製鉄	103 (159)	2.83 (0.66)	1.87 (1.53)	1.98 (0.66)	4.57 (4.51)	2.81 (1.84)	4.21 (4.88)
繊維	69 (138)	1.88 (0.29)	0.73 (0.67)	1.22 (0.29)	4.37 (4.37)	2.05 (1.41)	2.61 (4.33)
小売	66 (96)	3.32 (0.00)	0.33 (1.17)	1.85 (0.00)	4.33 (4.25)	2.46 (1.36)	2.32 (4.75)
卸売	66 (1)	5.91 (0.00)	0.79 (0.11)	3.10 (0.00)	4.25 (4.25)	3.51 (1.09)	3.33 (1.57)
コンサルティング	1 (13)	2.34 (0.00)	0.26 (0.16)	1.24 (0.00)	4.25 (4.25)	2.02 (1.10)	1.65 (1.59)

(注) ・資本集約度は、付加価値に占める有形固定資産額の割合。

・地方税負担率は、付加価値に占める地方税の割合。

・カッコ内は赤字企業。

(出所) Commission de Réform de la Taxe Professionnelle [2004] , p.37.

**(e) Conseil des prélèvements obligatoires [2009]**

Conseil des prélèvements obligatoires [2009] では、企業の公的負担に関して8か国（フランス、イタリア、スペインドイツ、イギリス、アイルランド、デンマーク、アメリカ）の比較を行い、以下のような事柄を明らかにしている。

<sup>14)</sup> 売上高、利潤、課税所得が各産業の平均に近い企業が標本として選ばれている (Turquety [2004] ,p.5)。

第一に、2006 における国民負担率（租税負担率および社会保障負担率）は、EU15 か国（オーストリア、ベルギー、デンマーク、フィンランド、フランス、ドイツ、ギリシャ、アイルランド、イタリア、ルクセンブルグ、オランダ、ポルトガル、スペイン、スウェーデン、イギリス）平均が 39.8%であるのに対し、フランスは 44.2%である。また、企業の公的負担率は、EU15 か国平均 11.5%、フランス 17.2%である。

第二に、1965 年から 2006 年における企業の公的負担率（対 GDP 比）を見ると、EU15 か国平均が 2.6%ポイントの上昇であったのに対しフランスは 5.7%ポイント上昇した。これに対して、ドイツは 4.6%ポイント低下した。

第三に、2006 年における国民負担率の内訳を見ると、企業負担分は EU15 か国平均が 29.0%であるのに対し、フランスは 39.0%と EU 平均を大きく上回っている。

## ②事前的実効税率

事前的実効税率の推計には、European Commission [2001]、Devereux, et al. [2008]、Devereux, et al.[2010]、Lammersen & Schwager[2005]、Elsner & Schwager[2005] などがある。

### (a) European Commission [2001]

EU15 か国の製造業を対象に、1999 年と 2001 年における法人所得課税（国、地方）、資産課税（不動産課税、富裕税等）の負担が推計されている。

2001 年のフランスの EMTR は 31.8%であり、調査対象国の中で最も高くなっている。EATR は 34.7%で、ドイツに次いで高い（表 19）。

<表 19> EU15 か国における企業の限界実効税率と平均実効税率（2001 年,%）

	EMTR	EATR
オーストリア	12.6	27.9
ベルギー	22.4	34.5
デンマーク	21.6	27.3
フィンランド	21.3	26.6
フランス	31.8	34.7
ドイツ	26.1	34.9
ギリシャ	16.9	28.0
アイルランド	11.7	10.5
イタリア	-15.9	27.6
ルクセンブルグ	20.7	32.2
オランダ	22.7	31.0
ポルトガル	21.0	30.7
スペイン	22.8	31.0
スウェーデン	14.3	22.9
イギリス	24.8	28.3

(出所) European Commission [2001] ,pp.200-202.

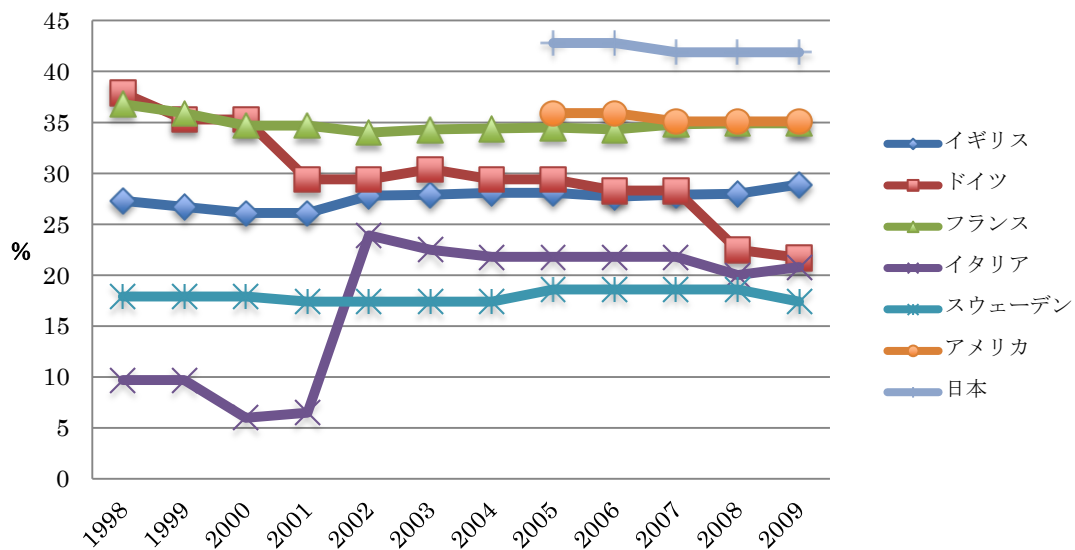
### (b) Devereux, et al. [2008]、Devereux, et al. [2010]

いずれも、企業（大企業および中小企業）による法人所得課税（国、地方）および資産課税（不動産課税、富裕税等）の負担を推計している。また、株主段階での税負担率（EMTR および EATR）や海外投資（対内投資および対外投資）の EATR についても推計されてい

る。対象国はEU27か国<sup>15)</sup>および世界8か国(クロアチア、旧ユーゴスラビア、ノルウェー、スイス、トルコ、カナダ、日本、アメリカ)である。ただし、Devereux, et al. [2008]は1997年から2007年までを、Devereux, et al. [2010]は、1997年以降2009年までを対象としている。また、中小企業に関しては、Devereux, et al. [2008]では2007年におけるEATR推計であるのに対し、Devereux, et al. [2010]では資本コストの時系列推計が行われている。

2009年のフランスの値を見ると、EMTRが34.9%、EATRが34.6%となっており、この値はEU27か国の中で最も高く、EU27か国の平均値21.5%(EMTR)および16.1%(EATR)を大きく上回っている。1998年以降における推移を眺めると、図1および図2のようになる。フランスの1998年の値は、EMTR36.8%、EATR39.8%であり、両税率とも緩やかであるが低下傾向にある。これに対して隣国ドイツにおいては、1998年においてはEMTR37.9%、EATR41.2%であり、どちらの税率もフランスの値を上回っていた。しかしながら、2000年代以降大きく低下し、2009年にはEMTR21.7%、EATR28%となっている。

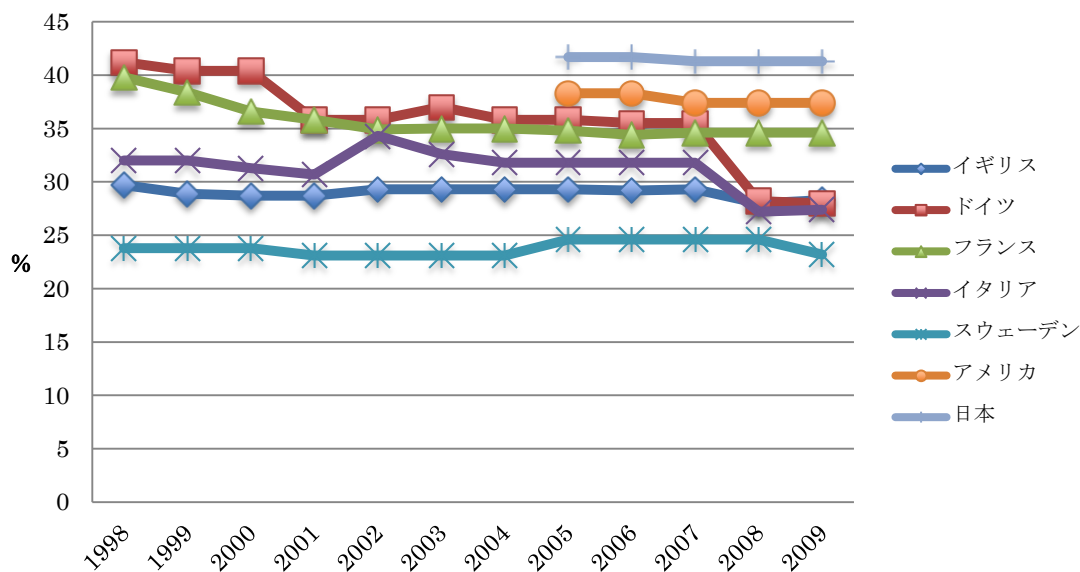
<図1> 主要国におけるEMTRの推移



(出所) Devereux, et al. [2010]。

15) オーストリア、ベルギー、ブルガリア、キプロス、チェコ共和国、デンマーク、エストニア、フィンランド、フランス、ドイツ、ギリシャ、ハンガリー、アイルランド、イタリア、ラトビア、リトアニア、ルクセンブルグ、マルタ、オランダ、ポーランド、ポルトガル、ルーマニア、スロバキア、スロベニア、スペイン、スウェーデン、イギリスの27か国である。

<図2> 主要国におけるEATRの推移



(出所) Devereux, et al. [2010]。

### (c) Lammersen & Schwager [2005]

EU 8 国（オーストリア、フランス、ドイツ、アイルランド、イタリア、オランダ、スイス、イギリス）の 142 地域<sup>16)</sup>およびアメリカ（ボストン）における製造業の税負担（法人所得課税（国、地方）、資産課税（不動産課税、富裕税等））を推計している。

結果は、表 14 で示されている。EMTR に関しては、最高がフランスのイゼール県 36.2%、最低がアイルランドのダブリン 11.9% となっている。フランスの地域に次いでドイツの地域の値が高い。EATR については、ドイツのフランクフルトが最も高く 37.3%、最低はアイルランドのダブリン 13.0% である。フランスは、イゼール県が最も高く、35.7% と第 3 位である。フランスの最低値はパリの 32.1% である。

<sup>16)</sup> オーストリア 9 地域、フランス 19 地域、ドイツ 63 地域、アイルランド 1 地域（ダブリン）、イタリア 33 地域、オランダ 4 地域、スイス 12 地域、イギリス 1 地域（ロンドン）である。

＜表 20＞ EU 8 か国およびアメリカにおける製造業の税負担（2003 年,%）

EMTR				
国	地域		値（順位）	
	最高	最低	最高	最低
フランス	Isère	Paris	36.2 (143)	25.5 (93)
ドイツ	Frankfurt	Weilheim	28.4 (125)	23.6 (60)
アメリカ	Boston		25.8 (102)	
イギリス	London		24.2 (63)	
オーストリア	全地域		22.9 (51)	
オランダ	Rotterdam	Amsterdam	21.4 (50)	20.8 (47)
イタリア	Venezia 他 6 地域	Valle d'Aosta	19.0 (40)	18.4 (14)
スイス	Basel-Landschaut	St Gallen	16.3 (13)	6.9 (1)
アイルランド	Dublin		11.9 (6)	
EATR				
国	地域		値（順位）	
	最高	最低	最高	最低
ドイツ	Frankfurt	Weilheim	37.3 (143)	32.9 (62)
アメリカ	Boston		36.0 (133)	
フランス	Isère	Paris	35.7 (128)	32.1 (61)
イタリア	Venezia	Valle d'Aosta	31.8 (54)	31.6 (28)
オーストリア	全地域		30.4 (19)	
オランダ	Rotterdam	Amsterdam	30.3 (18)	30.2 (15)
イギリス	London		28.1 (14)	
スイス	Basel-Landschaut	Zug	22.8 (13)	13.8 (1)
アイルランド	Dublin		14.0 (2)	

(注) 順位は、値の小さい順に並べてある。

(出所) Lammersen & Schwager [2005] ,pp.119-122。

#### (d) Elsner & Schwager [2005]

Elsner & Schwager [2005] は、EU7 か国（オーストリア、フランス、ドイツ、アイルランド、イタリア、オランダ、イギリス）およびアメリカにおける高度熟練労働者（highly skilled employee）の国際間・地域間移動に対する税負担の影響を検討している。分析の前提として、高度熟練労働者は地域間での移動可能性が高く、賃金に対する租税や社会保険料を雇用主に転嫁できると仮定されている。そのため、企業は高度熟練労働者の移動を防ぐには、賃金に対する租税および社会保険料を補償しなければならない。したがって、企業の税負担には、個人所得課税、給与税（payroll tax）、社会保険料（従業員負担分および雇用主負担分）が含まれることになる。給与税の中には、フランスの職業税の課税ベースのうち支払給与総額に基づく部分が含まれる。また、社会保険料に関しては、従業員が負担に対応する給付を受ける場合には税負担としてみなさないとしている。

平均実効税率は、 $E^*$ を総報酬、 $E$ を可処分所得とすると③式で示される。総報酬は高度熟練労働者の課税前総所得（雇用主が高度熟練労働者を雇用するために支払わなければならない所得）、可処分所得は、高度熟練労働者が課税後に消費もしくは貯蓄可能な部分である。

$$EATR = \frac{E^* - E}{E^*} \cdot \dots \textcircled{3}$$

推計結果の概要は、表 21 で示されるとおりである。高度熟練労働者の可処分所得を 10 万ユーロと仮定した場合の 2002 年の値が示されている。単身者の場合も家族（夫婦子供 2 人）の場合も、最も値の大きいのはイタリアである。フランスは、単身者の場合 47.9% でイタリアに次いで高くなっている。また、家族の場合 39.4% で、イタリア、オランダに次ぐ水準である。

<表 21> 高度熟練労働者の平均実効税率（2002 年,%）

国	単身者	家族（夫婦子供 2 人）
オーストリア	42.4	39.1
スイス	25.7～39.0	20.7～33.9
フランス	47.9	39.4
ドイツ	46.7	33.9
アイルランド	40.4	35.9
イタリア	53.4	52.8
オランダ	44.0	41.5
イギリス	39.3	37.6
アメリカ	38.2	31.3

（出所） Elsner & Schwager [2005] , Appendix A.3.

#### （４）フランスの特徴

以上の先行研究から明らかにされたフランスの特徴をまとめよう。

①事後の実効税率は主要先進国の中でもイタリアと並んで高く、その内訳を見ると、社会保険料の占める割合の高いのが特徴である。付加価値に占める税負担（社会保険料除く）の割合は、特に赤字企業の負担が重くなっている。1965 年以降 2006 年までの公的負担の推移（対 GDP 比）を眺めると、フランスは上昇傾向にあり、低下傾向にあるドイツとは対照的である。産業別に眺めると、サービス業の負担が最も重く、次いで研究開発事業、製造業となっている。地方税に限定すると、フランスでは資本集約型産業に対して相対的に重い負担が課されている。

②事前の実効税率は、限界税率および平均税率ともにフランスの値は相対的に高い。時系列的に見ると、EMTR および EATR ともに低下傾向にあるが、ドイツほど低下していない。

③企業の公的負担を高度熟練者の国際間・地域間移動の側面から眺めると、この場合においてもフランスの企業の負担（EATR）は相対的に高い。

### 3. 職業税廃止の根拠

#### （１）概観

職業税を廃止する理由としては、同税が企業投資や雇用を抑制すること、事業用償却資産に対する課税は他の EU 諸国に存在せず国際競争力を低下させることが挙げられた。当時の経済・財政・産業相であったクリスティーヌ・ラガルド（Christine Lagarde）がマスコミ相手に 2010 年 2 月に主催したコンファレンスの資料では、次のように指摘されている。「改革の第一の目的は経済にある。職業税は、投資を抑制することによりフランスの企業を厳しく罰し、海外への企業流出を促進する。特に製造業に打撃を与え、過去 15 年間



に約 50 万人の雇用を減少させた。職業税の廃止により、雇用が増加し、地域経済が活性化し、フランスの魅力が復活するだろう。職業税の廃止は、特に中小企業にとってメリットが大きい」<sup>17)</sup>。

2010 年予算法の審議段階では、職業税改革の選択肢として、当時の制度の下での負担軽減、課税標準からの事業用償却資産の段階的撤廃も検討された<sup>18)</sup>。前者は、付加価値に応じた納税上限制度や減免税制度の見直しが必要となるが、国の負担が増加し、企業と地域とのつながりが薄れる。後者は、経済効果の出現に時間を要し、代替財源がなければ地方公共団体の税収損失が大きい。したがって、課税標準から償却資産を即時撤廃する選択肢の経済効果が最も大きいと判断された。

以下では、職業税の企業投資および雇用に対する経済阻害効果を考察するために、職業税の廃止に大きな影響を与えたフーケ委員会報告書に注目し、廃止の根拠を検討する。企業投資抑制効果に関しては、国内企業の国内での投資、国内企業の生産活動拠点の選択、海外企業による対仏投資（国外企業による生産活動拠点の選択）の3点への影響を検討する必要がある。

## （2）国内企業の設備投資抑制

フーケ委員会報告書によれば、職業税は企業の生産要素コスト（経営コスト）を上昇させ投資抑制効果を有する。このような効果は、国際競争に直面する製造業等の資本集約型産業、赤字企業、新規企業において大きいとされる。

報告書では、企業に対するヒアリングの結果をもとにして、職業税の投資抑制効果に関して次のように述べている。

「収益に対する税は企業活動の成果に対して課税されるが、資本に対する税は収益に関係なく課税され、経営コスト（charges d'exploitation）の一部に含まれる。・・・投資の意思決定は二段階に分かれる、第一段階は投資プロジェクトの収益性の検討で、第二段階は生産単位の選択である。収益に対する課税は事前に予測することが困難であり、（投資の意思決定に）関係しないが、経営コストの一部である職業税は関係する」<sup>19)</sup>。

しかしながら、以上のことは赤字企業にはあてはまるが、黒字企業にはあてはまらないと考えられる。黒字企業の場合、職業税は法人税への損金算入が認められるから、その分投資抑制効果が減殺される。したがって、黒字企業に関して職業税の企業投資の意思決定への影響を見るには、法人税の存在を併せて検討する必要がある。例えば、法人税率を引き下げる（引き上げる）と職業税の投資抑制効果はその分引き上げられる（引き下げられる）ことになる。これに対して、赤字企業の場合は収益に対して課税されないから、損金参入により職業税の効果は減殺されない。

報告書では、ほとんどの企業において、職業税が経営コストに占める割合は 1.96% 以下

17) Lagarde [2010]。また、Ministre de l'Économie de l'Industrie et de l'Emploi, Suppression de la taxe professionnelle et réforme de la fiscalité local (<http://www.minefe.gouv.fr/actus/09/reforme-taxe-professionnelle.html>) も参照。

18) Ministère de l'Économie, de l'Industrie et de l'Emploi [2010a], pp.74-75。

19) Commission de réforme de la taxe professionnelle [2004], ANNEXE III Fiche n°5, p.3。

(2003年のデータ)であることが明らかにされている<sup>20)</sup>。しかし、職業税が経営コストを上昇させる程度は、償却資産の耐用年数および企業収益の有無によって異なり、表22で示されるとおり、6.5%から45.6%までの幅がある。耐用年数が増加するにつれて投資額に占める税額の割合が上昇するのは、償却資産の課税ベースである賃貸価値が取得価格の一定割合(表1参照)とされているからである。2001年において、職業税額の25.3%は、企業全体の34.4%を占める赤字企業により支払われている<sup>21)</sup>。

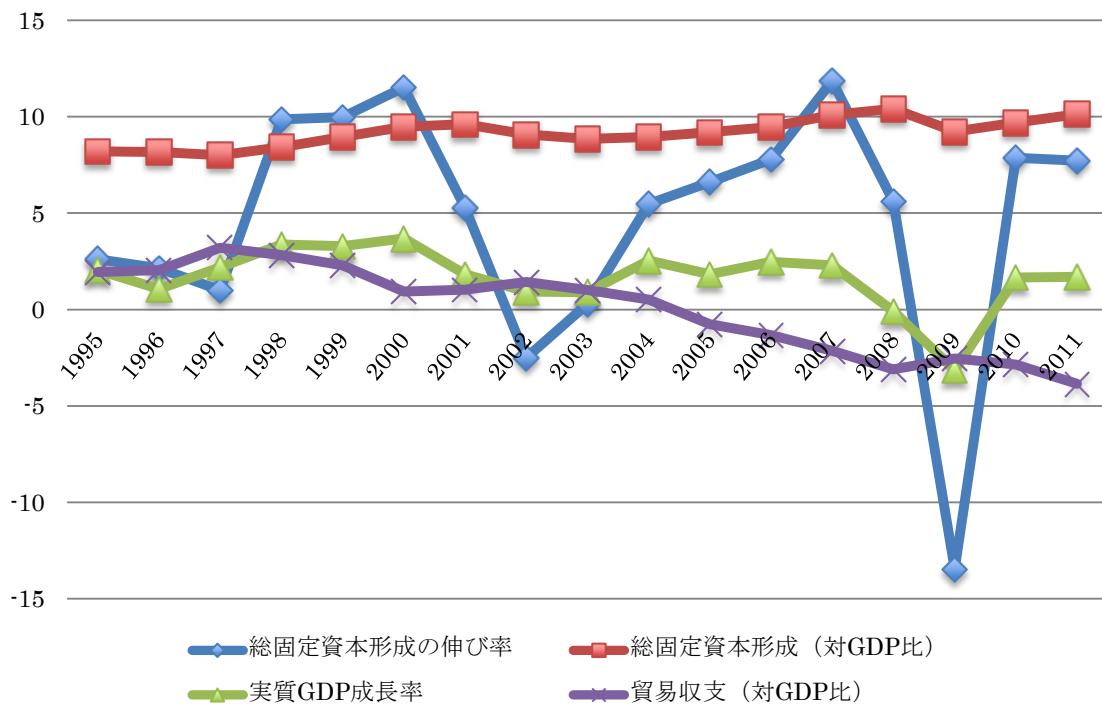
現実に民間企業(金融機関を除く)による国内投資がどのように推移したかを見ると、図3のようになる。企業の総固定資本形成の対GDP比は、法人所得課税および資産課税の限界実効税率が緩やかに低下した1998年以降(図1)緩やかな上昇傾向が観察できるが、職業税の限界実効税率を推計し、その変化との関係を検討する必要がある。

<表22> 投資額に占める職業税額の割合(2003年度,%)

	償却資産の耐用年数				
	3年	7年	10年	15年	20年
赤字企業	9.8	21.6	29.5	34.5	45.6
黒字企業	6.5	14.4	19.7	27.6	34.4

(出所) Commission de réforme de la taxe professionnelle [2004], p.28

<図3> 企業の総固定資本形成・実質GDP成長率・貿易収支の推移(%)



(出所) INSEE, *Comptes des entreprises non financières*, IMF, *World Economic Outlook*, OECD, *Economic Outlook Annex Tables* より作成。

<sup>20)</sup> Commission de réforme de la taxe professionnelle [2004], p.26。

<sup>21)</sup> Commission de réforme de la taxe professionnelle [2004], ANNEXE III Fiche n°5, p.9。

### (3) 国内企業の生産活動拠点の選択に干渉

フーケ委員会報告書では国内企業の立地選択に関して、職業税は厳しい国際競争にさらされている資本集約型産業に対して相対的に重い負担を課し、当該産業の国際競争力を低下させる。したがって、国内企業は生産コストを減少させるために、海外直接投資や海外下請けを増加させる可能性があるとしている<sup>22)</sup>。

ここで論点となるのは、フランス企業の国際競争力および企業が生産活動を海外に移転する動機である。

まず、前者に関しては<sup>23)</sup>、フランスの貿易収支が2005年以降赤字であることに注目すべきである(図3)。赤字の原因としては、ユーロ高、輸出市場における中国のような新興国の台頭、旺盛な国内需要、エネルギー価格の高騰のほかにフランス企業の国際競争力の低下があると指摘されている。企業の国際競争力の概念には、価格競争力、コスト競争力、非価格競争力の3点があるが、フランスで問題となるのは、コスト競争力と非価格競争力である。OECD諸国に対するフランス企業の価格競争力は1990年以降上昇傾向にあるのに対し、コスト競争力は低下傾向にある。価格競争力の上昇は、輸出企業による利ざやを切り詰める努力の成果である。しかし、このことにより長期的には非価格競争力が低下する恐れがある。利ざやの縮小は、研究開発投資の抑制、アフターサービスの低下等をもたらし、商品の質やブランド力の低下につながるからである。職業税はコスト競争力に影響を与えるが、1990年代以降のコスト競争力の低下は、賃金コストの上昇が主たる原因であると考えられる。この背景には、1950年に導入された全産業一律スライド制最低賃金制度(SMIC : Salaire Minimum Interprofessionnel de Croissance)により未熟練労働者の賃金が高いことがある。2008年におけるフランスの単位賃金コスト(1時間当たりの賃金コスト)は、ユーロ圏の中でベルギーに次いで高くなっている。産業分野別に見ると、製造業が33.2ユーロ、サービス業(企業対象)が32.9ユーロ、その他が30.2ユーロで、製造業が最も高い。

次に、企業が生産活動を海外に移転する動機について見よう。INSEE(国立統計経済研究所)がフランス貿易全国評議会(CNCCEF : Comité National des Conseillers du Commerce Extérieur de la France)と共同で2008年に従業員20人以上の製造業4,000社を対象にして行ったアンケート調査によると<sup>24)</sup>、企業およびフランス経済の発展を妨げる主たる要因として、未熟練労働者の賃金とともに税制(法人税、職業税)が挙げられている。職業税(法人税)に関しては86%(71%)の企業が障害になると回答している。しかしながら、製造業が海外進出する動機としては、労働コストが安いこと、顧客に近いこと、規制がゆるやかなことなどの事柄が、税制よりも上位に回答されている。

### (4) 海外企業による対仏投資

海外企業による対仏投資に関してフーケ委員会報告書では、他のEU諸国には事業用償

22) Commission de réforme de la taxe professionnelle [2004], pp.35-37.

23) Ministère de l'Économie et de Finances [2012a], OECD [2009] 参照。

24) Bardaji & Scherrer [2008] 参照。

却資産に対する地方課税は存在せず、投資先としてのフランスの魅力を低下させ、対仏投資へマイナスの影響を与える可能性がある」と指摘されている<sup>25)</sup>。

表 23 は、主要先進諸国における 1990 年代以降の対内投資（金額ベース）の動向を眺めたものである。フランスへの対内投資は、ストックベースでは 1990 年を除いて上位 5 位以内に入っている。

また、世界 10 か国（オーストラリア、カナダ、フランス、ドイツ、イタリア、日本、メキシコ、オランダ、イギリス、アメリカ）を対象に企業立地コストの比較をした調査によると（表 24）<sup>27)</sup>、アメリカの値を 100 とするとフランスの値は 103.6 であり、イギリス、ドイツ、イタリア、オランダ、日本と比較して相対的に企業立地コストは低くなっている。

図 2 で示されるように、フランスの平均実効税率はアメリカや日本の値を下回るが、イギリスやドイツ、イタリアを下回っている。しかしながら、以上のデータは、税制は企業の立地選択に影響を与える一要因ではあるが、フランスにはそのマイナス要因を上回るプラスの要因（e.g. 高いインフラ水準、質の高い労働力、相対的に低い企業立地コストなど）があり、企業の投資先として相対的に魅力が高いことを示している。

<表 23> フランスにおける対内直接投資の推移

	フロー (%)	フローの順位	ストック (%)	ストックの順位
1990	7.5	3	4.7	6
1995	6.9	3	6.9	2
1999	4.3	3	8.4	2
2000	3.1	8	5.2	4
2001	6.1	5	5.1	4
2002	7.8	4	5.9	3
2003	7.2	4	7.0	2
2004	4.4	7	7.8	2
2005	8.7	3	7.7	2
2006	4.9	4	7.7	3
2007	4.9	5	7.0	2
2008	3.6	7	5.9	3
2009	2.0	16	5.8	3
2010	2.3	13	5.3	4
2011	2.7	11	4.7	4

(注) フローおよびストックの数値 (%) は、全世界合計額に占める構成比を示す。

(出所) JETRO 統計ナビ (<http://www.jetro.go.jp/world/statistics/>)、UNCTAD, *World investment report, Annex tables*。

<表 24> 企業立地コストの国際比較 (2008 年)

	オーストラリア	カナダ	フランス	ドイツ	イタリア	日本	メキシコ	オランダ	イギリス	アメリカ
指数	100.2	99.4	103.6	116.8	107.9	114.3	79.5	107.9	107.1	100
順位	4	2	5	10	8	9	1	7	6	3

(出所) KPMG [2008a], p.7。

25) Commission de réforme de la taxe professionnelle [2004], p.35 および p.38。同様の指摘は、Conseil des prélèvements obligatoires [2009], pp.85-91、Langlet, et al. [2004], pp.5-6 参照。

27) KPMG [2008a] 参照。企業立地コストには、労働コスト、設備コスト、輸送コスト、光熱費、減価償却費、資金調達コスト（利子）、税金が含まれる。また、調査対象となった産業は、製造、研究開発、ソフトウェア、法人サービスの各業種である。

## （５）雇用阻害

職業税が雇用に与える効果に関しては、労働生産性の低下による失業の発生、海外直接投資や海外下請けの増加による国内雇用の低下が考えられる。

前者に関して、フーケ委員会報告書では次のように述べている。職業税は資本を課税ベースとするため、課税により労働の利用が促進される。しかし、それにより、労働生産性が低下する。結果、賃金が引き下げられるか、もしくは労働市場が硬直的な場合には失業が発生する。いずれにしても、労働者が負担を追うことになる<sup>28)</sup>。報告書では、職業税が存続する場合の長期マクロ経済効果として、経済成長率の0.9%低下、資本ストックの2.6%低下、雇用（就業時間）の0.5%の低下につながるとの経済分析・予測局による推計が紹介されている<sup>29)</sup>。

後者に関連して、まず1990年以降におけるフランスの産業別雇用者数の推移を眺めると、雇用者総数は1990年の2,326万から2009年には2,610万人に増加しているが、農業（第一次産業）の雇用者数は、115万人（1990年）から67万人（2009年）へ、製造業の雇用者数は、471万人（1990年）から348万人（2009年）へと減少している。逆に、サービス業（第三次産業）は、1,571万人（1990年）から2,023万人（2009年）へと大きく増加している。建設業は、150万人から170万人の間を推移しており、ほぼ横ばいである。以上の結果、製造業の雇用者数が全産業の雇用者数に占める割合は、20.3%（1990年）から13.3%（2009年）へ、建設業も含めた第二次産業の割合は、27.5%（1990年）から19.9%（2009年）へと低下している（図4）。これに対して、サービス業（第三次産業）は、67.5%（1990年）から77.5%（2009年）へ上昇しており、産業構造のサービス化が進展している。

製造業の占める割合の低下の理由としては、製造業における生産性の向上、海外企業への業務委託、生産活動の一部海外移転などが挙げられている<sup>30)</sup>。1970年代後半から2000年代前半にかけて、製造業の5つの分野（化石燃料・気化燃料、衣料・皮革、家庭用機器、電気・電子製品、繊維）において生産活動の一部海外移転が行われたと推測される<sup>31)</sup>。INSEEの研究によると<sup>32)</sup>、海外企業への業務委託や生産活動の海外移転による雇用低下は、1995年から1999年にかけて年平均約13,000人、2000年から2003年にかけて同じく約15,000人と推計されている。そのうち、新興国（中国、中欧・東欧諸国）への移転が、37%（1995～1999年）および57%（2000～2003年）を占めている。2000年から2003年にかけて製造業の雇用者数は年平均40,000人減少しており、同期間における約4割が生産活動の海外移転によることになる。

以上のように、職業税は理論的には雇用を低下させる効果を有する。また、生産活動の海外移転により製造業の国内雇用が減少したことも事実である。しかし、職業税が製造業の雇用の低下にどの程度の影響を与えたかに関しては明らかにされていない。

28) Commission de réforme de la taxe professionnelle [2004], p.10.

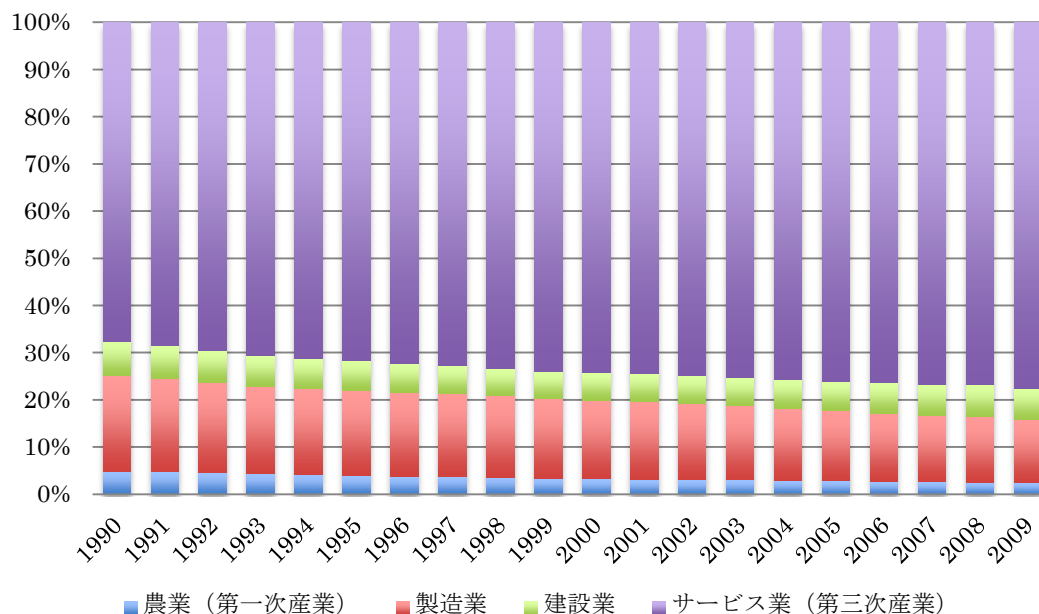
29) Commission de réforme de la taxe professionnelle [2004], p.28。モデルでは、資本の完全移動性、非自発的失業や最低賃金制が存在しないことなどが前提とされている。詳細は、Bretin [2005] 参照。

30) Drumetz [2004], p.29.

31) Drumetz [2004], pp.35-36.

32) INSEE [2007], p.158.

＜図4＞ フランスにおける産業別雇用者数の構造の推移



(出所) INSEE, *Annuaire statistics de la France*  
<http://www.insee.fr/fr/publications-et-services/sommaire.asp?codesage=ASF08>。

#### (6) フーケ委員会報告書の問題点

フーケ委員会報告書における職業税の現状および効果に関する分析には、下記のような問題点があると考えられる。

第一に、報告書では事後の実効税率のみに注目し、事前の実効税率を検討していない。税制が企業投資に与える影響を分析するには、事前の実効税率を税目別に推計することが必要である。報告書では、企業別（黒字企業 or 赤字企業）、産業別に事後の実効税率が推計されているにすぎない（表 17、表 18）。また、事後の実効税率に関しても、地方税について不動産税と職業税の効果が分離されていない。

第二に、企業の公的負担に関する先行研究のサーベイから明らかなように、フランスでは、企業の経営コストとして社会保険料（雇用主負担分）の存在が大きい。社会保険料も含めた事前の実効税率の推計が必要であろう。

## IV. 職業税改革と企業

### 1. 企業の税負担配分の変化

職業税が地方経済税に代替される場合の効果に関するシミュレーションが、表 26 および表 27 で示されている<sup>33)</sup>。税負担の変化を見ると、負担が減少する企業が全体の 60%、増加する企業が 25%、変化しない企業は 14%であり、全企業平均での負担減少割合は 28%となる。

産業分野別に眺めると、改革前（表 25）は、製造業の負担が重く全職業税収額の 20.6%を占めていたが、改革後（表 26）は、製造業の負担減少額が全体の 27%を占めており最も大きい。中でも中間財の製造業者の減少額が 13%と大きい。また、法人対象のサービス業（15%）、商業（13%）、建設（10%）、教育・衛生・福祉（10%）の税負担減少額が大きくなっている。負担減少割合を見ると、教育・衛生・福祉および農林漁業が-62%と最も大きく、逆に金融はほぼ改革前と変化がない。金融の場合、資本（事業用償却資産）よりも労働への依存度が高いことが影響している。また、製造業の中でも特に国際競争力にさらされている設備財産業（航空、造船、鉄道、機械）や消費財産業（衣料、家庭用品）の負担減少の程度が、それぞれ-28%および-25%とそれほど大きくない。

企業規模別に見ると（表 27）、税負担減少額が全体に占める割合は、売上高が 760 万ユーロ以下の企業が 60%、760 万ユーロ超の企業が 40%となっており、大企業以外の中堅企業(ETI: Entreprises de Taille Intermédiaire)および中小企業(PME: Petites et Moyennes Entreprises)の負担減少額が大きい。負担減少割合に注目すると、売上高 15.25 万ユーロ超 200 万ユーロ未満の企業の減少割合が 60%から 70%程度となっており大きい。売上高が 200 万ユーロを超えると負担減少割合は次第に低下する。

以上の推計は IFER の存在を考慮していなかったが、同税の存在も考慮すると表 28 のようになる。表 26 と異なる点は、エネルギーおよび金融において改革後の税負担が増えている点である。税負担額の減少が最も大きいのは製造業 37%、それからサービス（企業対象）16%、商業 15%、建設 11%の順になっている。税負担変化率は建設で最も大きく-45%、次いで農林漁業-40%、サービス（個人対象）-37%、製造業-32%となっている。企業規模別に見ると、売上高 760 万ユーロ超の企業の税負担率変化率は-13%であるのに対し、売上高 760 万ユーロ以下の企業の変化率（絶対値）はそれより大きい。特に売上高 100 万ユーロ超 300 万ユーロ未満の場合-61%となっている。

<sup>33)</sup> 以下は、Guené [2012] および Bricq [2011] 参照。

<表 25> 改革前における職業税の産業分野別負担（2007年度，％）

産業	職業税収額	全産業に占める付加価値の割合
農産物・食品加工	4.1	3.0
消費財	3.8	3.9
自動車	2.5	1.7
設備財	4.5	4.5
中間財	11.1	7.5
小計 a（製造業）	26.0	20.6
エネルギー	6.4	3.0
運輸	7.5	6.2
建設	4.7	6.7
農林漁業	0.4	0.8
商業	14.0	15.4
金融	7.0	10.2
不動産	1.7	4.5
サービス（企業対象）	18.9	22.0
サービス（個人対象）	4.1	4.9
教育・衛生・福祉	3.6	4.1
管理	0.5	0.5
その他	5.1	1.0
小計 b	74.0	76.3
総計 （小計 a+小計 b+小計 c）	100.0	100.0

（出所） Ministère de l'économie, de l'industrie et de l'emploi [2010a], p.72。

<表 26> 職業税改革の効果（産業分野別税負担配分）

産業	税負担の変化（％）			税負担の減少額（100万ユーロ）	税負担の減少額が全体に占める割合（％）	負担減少割合（％）
	減少	安定 （変化なし）	増加			
製造業 農産物・食品加工	59	4	37	-364	5	-34
製造業 消費財 <sup>1)</sup>	40	28	32	-244	3	-25
製造業 自動車	74	5	21	-120	2	-24
製造業 設備財 <sup>2)</sup>	62	13	25	-289	4	-28
製造業 中間財 <sup>3)</sup>	63	16	21	-965	13	-36
小計	-	-	-	-1,982	27	-
エネルギー	64	5	30	-388	5	-22
運輸	51	31	17	-502	7	-31
建設	41	29	30	-724	10	-46
農林漁業	63	15	22	-109	1	-62
商業	63	10	26	-958	13	-23
金融	60	5	35	-4	0	0
不動産	55	8	37	-110	1	-24
サービス （法人対象）	61	14	25	-1,161	15	-22
サービス （個人対象）	52	18	30	-453	6	-37
教育・衛生・福祉	88	6	6	-724	10	-62
管理	66	6	28	-11	0	-24
その他	70	9	21	-376	5	-27
小計	-	-	-	-5,520	61	-
全体	60	14	25	-7,502	100	-28

（注） 1. 衣料、家庭用品。  
 2. 航空、造船、鉄道、機械。  
 3. 繊維、金属、化学、電子部品。

（出所） Guené [2012], p.19。



<表 27> 職業税改革の効果（企業規模別税負担配分）

売上高 (ユーロ)	税負担の変化 (%)			税負担の減少額(100万ユーロ)	税負担の減少額が全体に占める割合 (%)	負担減少割合 (%)
	減少	安定	増加			
～15.25万	59	12	29	-430	6	-42
15.25万～25万	79	7	14	-405	5	-64
25万～50万	86	5	9	-685	9	-70
50万～75万	81	1	18	-441	6	-68
75万～100万	83	1	17	-319	4	-69
100万～200万	84	0	16	-786	10	-68
200万～300万	74	0	26	-370	5	-52
300万～400万	69	0	31	-237	3	-46
400万～500万	65	1	35	-167	2	-42
500万～600万	60	0	40	-123	2	-37
600万～760万	56	0	44	-143	2	-32
760万～	63	0	37	-3,016	40	-16
不明	41	29	31	-381	5	-47
全体	60	14	25	-7,502	100	-28

(出所) Guené [2012], p.34。

<表 28> 職業税改革の効果（産業分野別および企業規模別その2）

産業分野別					
産業	改革前 (TP, 100万ユーロ)	改革後 (CET+IFER, 100万ユーロ)	税負担の変化額 (100万ユーロ)	税負担の変化額が全体に占める割合 (%)	税負担変化率 (%)
製造業 a	6,424 (25.3)	4,344 (22.0)	-2,080	37	-32
エネルギー	1,592 (6.3)	1,639 (8.3)	47	1	3
運輸	2,093 (8.2)	1,631 (8.3)	-462	8	-22
建設	1,402 (5.5)	775 (3.9)	-627	11	-45
農林漁業	108 (0.4)	65 (0.3)	-43	1	-40
商業	3,883 (15.3)	3,023 (15.3)	-860	15	-22
金融	1,896 (7.5)	1,911 (9.7)	15	0	1
不動産	504 (2.0)	424 (2.2)	-80	1	-16
サービス (企業対象)	5,135 (20.2)	4,204 (21.3)	-931	16	-18
サービス (個人対象)	1,166 (4.6)	739 (3.8)	-427	8	-37
教育・衛生・福祉	1,040 (4.1)	822 (4.2)	-218	4	-21
管理	164 (0.6)	135 (0.7)	-29	1	-18
小計 b	18,974 (74.7)	15,368 (78.0)	-3,615	63	-20
総計 a+b	25,407 (100.0)	19,712 (100.0)	-5,695	100	-22
企業規模別					
売上高 (ユーロ)	企業数 (全体に占める割合)		税負担変化率 (%)		
～100万	1,970,394 (88)		-49		
100万～300万	155,55 (7)		-61		
300万～760万	57,861 (3)		-27		
760万～	46,217 (2)		-13		
全体	2,230,029 (100)		-22		

(注) カッコ内の数値は構成比を示す。

(出所) Ministère de l'économie, de l'industrie et de l'emploi [2010b]。

## 2. 改革の問題点

企業の観点から見た改革の問題点として下記のような事柄が指摘されている<sup>34)</sup>。

第一に、改革による企業の税負担の変化に関しては明らかにされているが、改革後の企業の負担状況（付加価値に対する税負担の割合）は不明である。

第二に、前述のように、製造業の中でも負担の減少にばらつきがあり、特に国際競争にさらされている設備財産業（航空、造船、鉄道、機械）や消費財産業（衣料、家庭用品）の負担減少の程度がそれほど大きくない。

第三に、地方経済税の税収の約7割を占める企業付加価値税の課税ベースである付加価値は、その3分の2が賃金、3分の1が利潤である。この割合は、1990年代以降ほとんど変化がない<sup>35)</sup>。したがって、中長期的には雇用を抑制する可能性がある。

第四に、職業税改革による減税効果が他の税の増税により減殺されている。ネットワーク型企业定額税の導入に加えて、法人税付加税の導入（売上高2.5億ユーロ超の大企業対象）、製薬会社に対する増税、化粧品生産税（*tax annuelles sur les produits cosmétiques*：売上高の一定割合に課税）の創設、パリ大都市圏特別設備税（*taxe special d'équipement de la Société de la Grand Paris*：既建築不動産税・未建築不動産税・住宅税・企業不動産税の付加税）の導入、イル・ド・フランス州事務所開設税、イル・ド・フランス州事務所・商業施設・農産物貯蔵施設・駐車場税（*taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux, les locaux commerciaux, les locaux de stockage et les surfaces de stationnement*：面積に応じて課税）の増税などがその例である。

第五に、企業付加価値税の減免を受けるには、複数の地域で事業を展開する企業の場合、付加価値に加えて従業員数の申告を義務づけられるため、当該企業の事務負担が増加する。

第六に、企業不動産税に関しては、事業用不動産の賃貸価値の本格的な評価替えが1970年以降実施されていないため、課税ベースが現実を反映していない<sup>36)</sup>。

## V. 職業税改革と国・地方<sup>37)</sup>

### 1. 国への影響

職業税改革は、表29で示されるように国の財政にも影響を与える。改革により、国はネットの金額で2011年度には約48億ユーロ、2012年度には約44億ユーロの損失を被ると予測される。

まず、改革による減収要因として、商業面積税等の税源移譲、職業税改革補てん交付金

<sup>34)</sup> 以下は、Guené [2012]、Conseil des prélèvements obligatoires [2010] 参照。

<sup>35)</sup> 2007年において、賃金が67%、利潤が33%である。INSEE [2009] 参照。

<sup>36)</sup> フランスにおける不動産の評価替え方法には、全面的改訂（*revision generalr*）、現実化（*actualization*）、概算再評価（*revalorisation forfaitaire*）の3種類がある。わが国の評価替えに相当するのは全面的改訂である。全面的改訂が最後に実施されたのは、既建築不動産に関しては1970年、未建築不動産については1961年である。以上の詳細は、篠原 [2009]、第5章参照。

<sup>37)</sup> 以下は、もっぱら Arthuis [2009]、Bricq [2011]、Guené [2012]、松浦 [2012] 参照。

の創設、徴税管理手数料の引き下げ、職業税最低納付額制度の廃止、職業税平衡化税額（CNP：Cotisation Nationale de Péréquation）の廃止がある。徴税管理手数料の引き下げは、改革前はその水準が高く設定され実際のコストを反映していないとの批判に応えるものであった。職業税全国調整負担金は、2003年まで存在した職業税平衡化全国基金（FNPTP：Fonds Nationale Péréquation de la Taxe Professionnelle）と関係している。同基金においては、前年度の税率が全国平均より低い場合、税額が全国平均の税率により決定される水準に引き上げられ、その増額分が平衡化税額として職業税平衡化全国基金に繰り入れられることになっていた。2004年以降は、同基金が廃止されたが、平衡化税額の徴収は継続し、国の財源とされていた。

増収要因として、職業税の廃止に伴い、職業税関連の減免税補償や法人税の課税所得計算の際の損金算入が廃止されることがある。職業税額に占める減免税補償に関する国庫負担の割合は、2004年度に35%、2009年度に45%であったが、改革後の2011年度には、地方経済税およびネットワーク型企业定額税の税額に占める国庫負担の割合は27%へ低下すると予測されている<sup>37)</sup>。

＜表 29＞ 職業税改革と国の財政

増収	減収
<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 職業税の減免税補償措置廃止</li> <li>・ 法人税の課税所得計算の際の損金参入廃止</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 税源移譲               <ul style="list-style-type: none"> <li>商業面積税、有償譲渡税、保険契約税</li> </ul> </li> <li>・ 職業税改革補てん交付金の創設</li> <li>・ 徴税管理手数料の引き下げ</li> <li>・ 職業税最低納付額制度の廃止</li> <li>・ 職業税全国調整負担金の廃止</li> </ul>

（出所） 筆者作成。

## 2. 地方公共団体への影響

### (1) 財政自主権

フランスでは2003年に地方分権化に関する憲法改正が実施され、地方財政収入に占める租税等の固有財源の割合が2003年度の水準（州39.5%、県58.6%、市町村および市町村間広域行政組織60.8%）を下回ることができない<sup>38)</sup>。2010年の改革の結果、2011年度にはこの値を上回ると予測される。上院の推計では、州51.3%、県63.1%、市町村および市町村間広域行政組織61.2%とされている。

課税自主権に関しては、改革により低下することが予想される。表30は、課税自主権の割合（地方公共団体が税率決定権を有する地方税額が地方債を除く地方財源に占める割合）の変化を示したものである。改革による新税導入および税源組み替えにより（表9）、州、県、市町村および市町村間広域行政組織いずれにおいても課税自主権が低下しており、特に州および県においてその低下の程度が大きい。市町村および市町村間広域行政組織の

<sup>37)</sup> Ministère de l'Économie et de Finances [2012b] ,p.63.

<sup>38)</sup> 固有財源には、租税のほかに給付役務に係る利用料、財産収入、都市計画負担金、財務収益、寄付及び遺贈が含まれる。2003年の憲法改正に関する詳細は、(財)自治体国際化協会 [2009] 参照。

場合は、改革による課税自主権の低下は州や県ほどではない。しかし、市町村と市町村間広域行政組織の間では課税自主権に格差が発生する。表 31 で示されるように、2011 年度において独自の税源を有する市町村間広域行政組織は、税率決定権のない企業付加価値税の税収の約 4 分の 3 (2011 年度で 73.0%) を受け取り、その税額は主要な地方税収の 19.2% (市町村は 3.5%) を占める。また、市町村および市町村間広域行政組織に対する職業税改革補てん交付金の約 8 割は市町村間広域行政組織に交付される (表 10)。したがって、市町村よりも市町村間広域行政組織の方が改革による課税自主権の低下の程度が大であると予測される。また、市町村および市町村間広域行政組織の内部において、企業の集中している地域とそうでない地域とを比較すると、前者は補助金 (職業税改革補てん交付金、財源個別補償全国基金) への依存度が上昇し、課税自主権が相対的に低下すると考えられる。

<表 30> 税率決定権のある税収が地方税収総額に占める割合 (%)

	州	県	市町村および市町村間広域行政組織
改革前	30	35	48
改革後	14	16	41

(出所) Carrez & Thénault [2010], pp.30-31.

<表 31> 市町村および市町村間広域行政組織における地方税の構造

	2009 年度		2011 年度	
	市町村	市町村間広域行政組織	市町村	市町村間広域行政組織
住宅税	36.9 (94.8)	3.9 (5.2)	42.2 (68.7)	39.4 (31.3)
既建築不動産税	45.3 (94.8)	4.8 (5.2)	46.4 (94.2)	5.9 (5.8)
未建築不動産税	2.5 (88.5)	0.6 (11.5)	2.6 (80.9)	1.2 (19.1)
職業税	15.3 (24.7)	90.7 (75.3)	-	-
企業不動産税	-	-	4.8 (23.3)	32.4 (76.7)
企業付加価値税	-	-	3.5 (27.0)	19.2 (73.0)
ネットワーク型企业定額税	-	-	0.5 (33.7)	1.9 (66.3)
総計	100.0 (65.9)	100.0 (34.0)	100.0 (67.1)	100.0 (32.9)

(注) カッコ内は、市町村と市町村間広域行政組織の間での配分割合を示す。

(出所) DGCL, *Les collectivités locales en chiffres 2012*,

## (2) 租税競争

企業不動産税に関しては地方公共団体が税率を決定できるが、企業付加価値税の税率は全国一律 (1.5%) である。したがって、企業付加価値税は地方公共団体間の租税競争を低下させ、企業の立地選択に対して中立的である。

## (3) 地方税収入の安定性・伸張性

地方経済税は、職業税と比較すると景気の変動に対して敏感であると考えられる。職業税と地方経済税の課税ベースのうち、事業用不動産の賃貸価値部分は共通している。しかし、地方経済税のうち企業付加価値税の課税ベースである付加価値は、職業税の課税ベースであった事業用償却資産の賃貸価値よりもは景気の変動に対して影響を受けやすい。このことは、企業付加価値税への依存度の高い州と県 (表 8) の税収を不安定にすると考え

られる。

これに対して、ネットワーク型企業定額税は景気の変動に対しては安定的であるが、伸張性に欠けるため、地方公共団体がネットワーク型企業定額税の対象となる施設を受け入れる誘因を低下させる。

#### (4) 企業付加価値税の地域間配分

連結決算を行うグループ企業の場合、付加価値は親会社に帰属し、企業付加価値税の税収は、親会社の所在する地方公共団体に帰属する。親会社はもっぱら大都市圏に集中しているから、税収も同地域に集中することになる。しかし、親会社の付加価値にはグループ内企業のサービス提供により発生する部分が含まれると考えられるから、付加価値の地域間配分が必要である。

#### (5) 企業不動産税の課税ベース

前述のように、企業不動産税の課税ベースである事業用不動産の賃貸価値の本格的な評価替えが 1970 年以降実施されていない。それにより、同税の税収のみならず、企業付加価値税の地域間配分も影響を受ける。

#### (6) 水平的財政調整

改革後は、企業付加価値税が総税収に占める割合の高い州および県において、団体間の財政力格差が拡大すると考えられ、2013 年度に導入される州・県企業付加価値税平衡基金はそのような減少を緩和するための措置である。そこでは住民 1 人当たり潜在的財政力(州・県の主要な税の全国平均税率のもとでの税収額、および経常費総合交付金のうち定額交付金部分<sup>39)</sup>)が全国平均を上回る団体が基金の原資を拠出することになるが、2011 年予算法で規定された拠出のルールでは拠出額が不足し、十分な財政調整が実現されない可能性がある。

### おわりに

本稿の問題意識は、もっぱらフランスの企業の公的負担の実態を明らかにし、職業税廃止の背景および企業への影響を検討することであった。これらの点に関して、本稿で明らかにされたのは以下のような事柄である。

(1) 企業の公的負担(租税および社会保険料)の程度を表す公的負担率の概念には、事後の実効税率と事前の実効税率とがあるが、企業の投資の意思決定に影響を与えるのは事前の実効税率である。社会保険料を除く租税(法人所得課税および資産課税)に関する 2009 年のフランスの値は、限界実効税率が 34.9%、平均実効税率が 34.6%であり、EU27

<sup>39)</sup> 経常費総合交付金の概要は、(財)自治体国際化協会 [2009] 参照。

か国の中で最も高い。

(2) フランスの企業の公的負担は、生産要素に係る部分、収益に係る部分、その他(売上げ等)に分類でき、2008年度においてその内訳は生産要素 81.1% (労働 70.7%、資本 10.4%)、収益 15.6%、その他 3.3%となっている。フランスの特徴は、生産要素のうち労働に係る負担の大部分(9割強)を社会保険料が占め、他の先進諸国と比較して社会保険料の負担が重い点にある。

(3) 2009年度における企業の公的負担の対GDP比をわが国と比較すると、両国とも社会保険料の割合が最も高い。資本に対する課税の負担は、フランスは日本よりも重く、その構造を眺めると、日本は不動産に対する課税が償却資産に対する負担を上回るが、フランスは償却資産に対する負担が不動産に対する負担を上回る。

(4) 職業税廃止の理由として、同税が企業投資や雇用を抑制すること、事業用償却資産に対する課税は他のEU諸国に存在せず国際競争力を阻害することが挙げられた。

(5) 企業投資への影響は、国内企業の国内での投資、企業(国内企業および国外企業)の生産活動拠点の選択に関して検討する必要がある。まず前者については、職業税は経営コストを上昇させ、特に資本集約型産業、赤字企業、新規企業の投資の意思決定に影響する。フーケ委員会報告書では収益税である法人税は投資の意思決定に影響を与えないとするが、黒字企業の場合、職業税の影響を見るには、職業税が法人税の損金算入の対象とされるため、法人税の存在を併せて検討する必要がある。現実における民間企業の国内投資の動向を眺めると、限界実効税率の緩やかな低下傾向が観察できる1998年以降、企業の総固定資本形成の対GDP比は緩やかに上昇している。この事柄と職業税の限界実効税率の変化との関係を検討する必要がある。

(6) 国内企業の生産活動拠点の選択に関しては、職業税がフランス企業の国際競争力へ与える影響、企業が生産活動を海外移転する動機が問題となる。職業税はコスト競争力に影響を与え、長期的には非価格競争力を低下させる可能性がある。しかし、1990年代以降のコスト競争力の低下は賃金コストの上昇が主たる原因であると考えられる。企業が生産活動を海外に移転する理由としては、職業税もその一因であると考えられるが、それよりも安価な労働コスト、顧客へ近いこと、緩やかな規制の存在が大きい。

(7) 海外企業による対仏投資に関して、事業用償却資産に対する課税が他のEU諸国に存在しないことから、投資先としてのフランスの魅力を低下させることが懸念されたが、現実には対仏投資は順調であり、主要先進国と比較して企業立地コストも高くない。フランスの平均実効税率はEU27か国の中で高く企業立地に対してマイナス要因であるが、フランスにはそれを上回るプラスの要因の存在があり、外国企業の投資先として魅力が高いと考えられる。

(8) 職業税は、労働生産性の低下、海外直接投資や海外下請けの増加などにより雇用を抑制する可能性がある。1990年以降における産業別雇用者数の推移を眺めると、製造業の雇用者は減少している。この背景には海外企業への業務委託や生産活動の一部海外移転も含まれるが、それに対して職業税がどの程度の影響を与えたかは不明である。

(9) 職業税は、理論的には企業投資や雇用を低下させるが、その効果の程度は明らか

でない。フーケ委員会報告書では、職業税の長期マクロ経済効果に関して経済分析・予測局の推計が紹介されているが、税制の効果を見るには、社会保険料（雇用主負担分）も含めて企業の公的負担に関して、税目別に事前の実効税率を推計することが必要であると考えられる。

(10) 企業の観点から眺めた職業税改革の問題点として、製造業の負担は減少したが、国際競争にさらされている設備財産業（航空、造船、鉄道、機械）や消費財産業（衣料、家庭用品）の負担減少の程度がそれほど大きくないこと、企業付加価値税の課税ベースの3分の2は賃金であり中長期的には雇用を抑制する可能性があること、職業税改革による減税効果が他の税の増税により減殺されていること、などが挙げられる。

以上に加えて、本稿では、改革が国や地方公共団体へ与える影響についても概観した。改革により国は財源面でネットの損失を被り、地方公共団体においては課税自主権が低下する。さらに、企業付加価値税への依存度の高い州と県における税収の不安定性、ネットワーク型企業定額税が税収の伸張性に欠けること、ネットワーク企業における付加価値の地域間配分、企業不動産税の課税ベースの老朽化、などが問題である。また州・県企業付加価値税平衡交付金の財政調整効果の検討も必要であろう。

#### <参考文献>

- Arthuis,J. [2009] , “*La suppression de la taxe professionnelle:nécessité de compétitivité pour les entreprises et espoir de réforme pour les finances locales*”, *Rapport d'information* , n° 579, Senat .
- Bardaji,J. & P.Scherrer [2008] , *Mondialisation et compétitivité des entreprises françaises, INSEE PREMIERE*, n°1188.
- Bellak,C. & M.Leibrecht [2007] , “Corporate Income Tax Competition and the Scope for National Tax Policy in the Enlarged Europe ” , in Andersson,K, et al., *National Tax Policy in Europe*, Springer, chap.2.
- Bouvier,M. [2010] , “La réforme de la taxe professionnelle: une refondation de la gouvernance fiscale locale?” , *Regards sur l'actualité*, n° 359, pp.8-23.
- Bouvier,M. [2011] , *Les finances locales 14<sup>e</sup> édition*, L.G.D.J.
- Bretin,E. [2005] , “Effets macroéconomiques à long terme d'un changement d'assiette de la taxe professionnelle” , *Diagnostics Prévisions Analyse Économique*, n°62, Ministère de l' Économie des Finances et de l'Industrie.
- Bricq,N. [2011] , “Prélèvements obligatoires et leur évolution” *Rapport d'information* , n° 64, Senat .
- Commission de réforme de la taxe professionnelle [2004] , *Rapport au Premier ministre*.
- Comite pour la reforme des collectivites locales [2009] , *Il est temps de decider Rapport au Président de la République*. (クレア・パリ事務所 [2009] , 『地方団体改革委員会「今こそ決断の時である。フランス共和国大統領への報告」』)
- Conseil des prélèvements obligatoires [2009] , *Les prélèvements obligatoires des entreprises dans une économie globalisée*, Cour des comptes.
- Conseil des prélèvements obligatoires [2010] , *La fiscalité locale*.

- Cour des comptes [2011] , *Les prélèvements fiscaux et sociaux en France et en Allemagne*.
- Devereux,M. [2007] , “The Impact of Taxation on the Location of Capital, Firms and Profit: A Survey of Empirical Evidence” , *Working paper* , 07/02, Oxford University Centre for Business Taxation.
- Devereux,M., et al. [2008] , *Project for the EU Commission TAXUD/2005/DE/3 10 FINAL REPORT*, ZEW.
- Devereux,M., et al. [2010] , *Effective Tax Levels Using the Devereux/Griffith Methodology*, ZEW.
- Devereux,M. & R.Griffith [1998] , “The taxation of discrete investment choices” , *Working Paper Series*, No.W98/16, The Institute for Fiscal Studies.
- DGCL [2010] , *Rapport de l’Observatoire des finances locales, Les finances des collectivités locales en 2010*.
- DGCL [2011] , *Rapport de l’Observatoire des finances locales Les finances des collectivités locales en 2011*.
- DGCL [2012] , *Rapport de l’Observatoire des finances locales Les finances des collectivités locales en 2012*.
- Drumetz,F. [2004] , “La délocalisation” , *Bulletin de la Banque de France*, n°132, December, pp.27-42.
- Dugos,P., et al. [2010] , *Évaluation des effets de la réforme de la taxe professionnelle sur la fiscalité des collectivités locales et sur les entreprises*, Ministère de l’Economie de l’Industrie et de l’Emploi & Ministère du Budget des Comptes Publique et de la reforme de l’État & Ministère de l’Interieur de l’Outre-Mer et des Collectivites Territoriales.
- Elsner,C., & R.Schwager [2005] , The Effective Tax Burden on Highly Qualified Employees, *ZEW Economic Studies*, Vol.29.
- European Commission [2001] , Company Taxation in the Internal Market, *Commission staff working paper*, COM(2001)582.
- Floury,M-C. [2010] , “2010 Année de transition pour la fiscalité directe locale” , *Bulletin d’informations statistiques de la dgcl*, n°77.
- Floury,M-C. [2012] , “2011 Nouvelle repartition de la fiscalite locale dans les collectivités locales” , *Bulletin d’informations statistiques de la dgcl*, n°85.
- Gilbert,G. [2010] , “La suppression de la taxe professionnelle: antécédents, enjeux et débats” , *Regards sur l’actualité*, N°359, pp.24-38.
- Guené,C. [2012] , “De la taxe professionnelle à la contribution économique territoriale: 25 propositions pour une transition” , *Rapport d’information* , n° 611, Senat .
- IMF [2006] , *France Staff Report for the 2006 Article IV Consultation*.
- IMF [2009] , *France Staff Report for the 2009 Article IV Consultation*.
- IMF [2010] , *France Staff Report for the 2010 Article IV Consultation*.
- IMF [2011] , *France Staff Report for the 2011 Article IV Consultation*.
- INSEE [2007] , *L’industrie en France Édition 2007*.
- INSEE [2009] , *Partage de la valeur ajoutée, partage des profits et écarts de remunerations en France Rapport au Président de la République*.
- Keen,M., & R.Luzio [2008] , “France : Reviewing the Tax System” , *IMF Country Report*, No.08/74 .
- KPMG [2008a] , *Competitive Alternatives KPMG’s Guide to International Business Location*



- 2008 Edition.
- KPMG [2008b] , *Competitive Alternatives KPMG's Guide to International Business Location Volume II Report 2008 Edition*.
- KPMG [2008c] , *Competitive Alternatives 2008 Special Report: Focus on Tax*.
- KPMG [2011] , *Corporate and Indirect Tax Survey 2011*, KPMG International.
- Lagarde,C. [2010] , *Réforme de la Taxe Professionnelle Conférence de presse du 18 février 2010*, Ministère de l'Économie de l'Industrie et de l'Émloi.
- Lammersen,L. & R.Schwager [2005] , The Effective Tax Burden of Companies in European Regions An International Comparison, *ZEW Economic Studies*, Vol.28.
- Langlet,A.,et al. [2004] , “Compétitivité et attractivité de l'économie française” , *Analyse Économique*, N°36, Ministère de l' Économie des Finances et de l'Industrie.
- Leibfritz,W., & P.O'Brien [2005] , “The French Tax System” , *OECD Economic Department Working Papers*, No.439.
- MEDEF [2010] , *Prélèvements obligatoires des entreprises et compétitivité*.
- Ministère de l'Économie et de Finances [2012a] , “Compétitivité de l'économie française” , *Projet de loi de finances pour 2012 Évaluations économique social et financier*.
- Ministère de l'Économie et de Finances [2012b] , “Transferts financiers de l'État aux collectivités territoriales” , *Annexe au projet de loi de finances pour 2012*.
- Ministère de l'Économie, de l'Industrie et de l'Emploi [2010a] , “Art. 51(8°) de la loi organique du 1er août 2001 relative aux lois de finances” , *Projet de loi de finances pour 2010 Évaluations préalables des articles du projet de loi*.
- Ministère de l'Économie de l'Industrie et de l'Emploi [2010b] , *Reforme de la taxe professionnelle: Quels changements pour les entreprises?*
- OECD [2000] , Tax Burdens: Alternative Measures, *OECD Tax Policy Studies*, No.2.
- OECD [2009] , *Economic Surveys FRANCE*.
- Poirson,H. [2011] , “Toward a Growth-Oriented Tax System for France” , *IMF Country Report*, No.11/212.
- Plantevignes,S. [2012] , “Les budgets primitifs des collectivités locales en 2012” , *Bulletin d'information statistique de la DGCL*, n°90.
- Pricewaterhouse Coopers [2005] , *Total Tax Contribution Framework What is your company's overall tax contribution?*
- Senat [2010] , “Les dispositions relatives aux collectivités territoriales dans les récentes lois de finances : la loi de finances pour 2010 et la troisième loi de finances rectificative pour 2009 – Tome 2 : Réforme de la taxe professionnelle” , *Étude du service des collectivités territoriales*, n°1 tome II .
- The World Bank & PricewaterhouseCoopers [2008] , *Paying Taxes 2008 The global picture*.
- Turquety,D [2004] .“Les impôts locaux dus par les entreprises: elements de comparaison internationale”, *Analyse Économique*, n°44, Ministère de l' Économie des Finances et de l'Industrie.
- 井立雅之 [2007] , 「法人課税の負担水準に関する国際比較について」『地方税源の充実と地方法人課税神奈川県地方税制等研究会ワーキンググループ報告書』, 88-100 頁。
- 勝目 康 [2009] , 「フランス職業税 (Taxe Professionnelle) を巡る動き-経済対策、企業付加価値税導入、財政自主権確保の「三兎」を追えるか-」『地方財政』2009年8月号, 地方財務協会,

176-189 頁。

加藤慶一 [2010] , 「企業の法人税等負担の計測手法と国際比較」『レファレンス』 No.717, 国立国会図書館調査及立法考査局, 113-126 頁。

木村 真 [2012] , 「フランスの地方財政調整に関する近年の改革とその背景」『HOPS Discussion Paper Series』, No.14, 北海道大学公共政策大学院。

経済産業省企業行動課 [2009] , 『企業の公的負担に関する国際比較調査』。

(財) 自治体国際化協会 [2009] , 『フランスの地方自治』。

(財) 自治体国際化協会パリ事務所 [2009] , 「フランスの職業税」『Clair Report』, No.342。

篠原正博 [2009a] , 『住宅税制論』 中央大学出版部。

篠原正博 [2009b] , 「事業用償却資産と固定資産税-フランスのフーケ委員会報告を中心に-」『地方税』, 第 60 巻第 7 号, 地方財務協会, 48-61 頁。

中原健一 [2012] , 『フランス職業税改革について』, 平成 24 年度第 1 回地方における資産課税のあり方に関する委員会提出資料。

前田高志 [2009] , 「固定資産税における償却資産課税について」『経済学論究』 第 63 巻第 3 号, 関西学院大学経済学部研究会, 571-599 頁。

松浦 茂 [2012] , 「フランスにおける地方の財政自主権と経済危機下の地方税財政改革—職業税の廃止と地域経済税の創設をめぐる—」『レファレンス』, No.743, 国立国会図書館調査及び立法考査局, 47-72 頁。