

# 法人税論議の前提を再検討する

---

慶応義塾大学経済学部 井手英策

# 法人税の理論・課税の根拠

# 序：古くて新しい法人税廃止論

---

- 法人税が日本で創設されるのは昭和15年
- アメリカでは戦前から法人税廃止論がある
- 日本経済研究センター（2014）→法人税割や所得割等、応能性が強く、住民の意思決定や自己責任を阻害 = これらの部分を廃止も含めて検討し、固定資産税にシフトするという提案

---

「人生における他の多くの好ましい物と同じく、法人税は錯誤や欺瞞を経てこの世の中に生まれたのである。」

ゲルハルト・コルム

# 1. 導きの糸としてのシャウプ勧告

---

## シャウプ勧告 第11章 住民税

「法人は住民税を課されるべきではない。株主は住民税の内の所得的要素によって、配当を受け取るとき、または、その株式を売却して譲渡所得を実現するときに課税を受けるであろう。」

- 税制の基礎を作ったシャウプは法人擬制説を徹底
- 法人（住民）税はどのように正当化されるのか？

## 2. 法人課税の理論的根拠

---

- 特権説

- 株式会社は、一切の権利・利益を国家権力から与えられる許可に負っている

- 株式会社形式で事業を営む利益・特権に対する負担

- 利益説（= 社会費用の配分説）

- 教育、衛生、財産の保護or公害や混雑等の外部不経済

- 原価計算には入れないような社会費用を分担する

- 支払い能力説

- 支払い能力は強い道徳的説得性に支えられる→明確な理論的根拠を見出しにくい

- 支払い能力 = 社会的優先順位の低い所得や富（所得の性質、社会政策、経済政策etc.）

- 社会統制説

- 株式所有と配当は、所得と富の不平等の源泉

- 所有と経営の分離 = 大企業経営者の恣意的な権力の抑制

- 政府共同者説（≒利益説）
  - 利益説は受益と負担の関係が明白なときに限られる→財政学では有力な見方＝能力説に利益説を加味したものが地方税という定義
  - 政府は企業の共同者であり、所得の分前に政府があずかる権利がある→個人に分配される以前にその所得に課税することは許される

### 3. 二重課税をめぐる

---

- 擬制説論者から出される「二重課税」問題
  1. 所得はその循環する流れの各段階ごとに課税される
  2. 株式は、企業の実態にほとんど知識も関心ももたない株主の手に移っている（「二つの密接な関係にある経済的存在の所得に対する別個の課税」（R.グード）  
「単税制度を採り得ぬ限りは、二重課税あるいは多重課税の問題はなくならなう」（G.コルム））
  3. 法人税の転嫁の問題

## 4. 擬制説からの修正を積み重ねた歴史

---

- シャウプ勧告からの換骨奪胎

- 法人純所得に対する35%課税、25%の配当税額控除、留保利益累積額への1%課税、キャピタルゲイン全額課税

「譲渡所得の全額課税、譲渡損失の全額控除こそはわれわれの勧告の中で最も強調されているところ」

→ 昭和28年キャピタルゲイン課税廃止、昭和30年二段階税率の適用（佐藤・宮島「擬制説の破産」）

## 5. 法人擬制説はひとつの考え方

---

- 法人擬制説と法人実在説の関係は「神学論争」だが、前者を強調する議論が最近あまりにも多い
  - 実在説：利益説、社会的費用の配分説、支払能力説、法律上の人格（株主の企業に対する有限責任、配当決議と請求権）
  - 擬制説を徹底すれば総合課税→しかし、制度が複雑になりすぎるため、実現できている国はない+法人税がなければ内部留保や未実現のキャピタルゲインが非課税に
- 「所有の主体にも客体にもなる法人（神野直彦）」
- 「次第に実在説課税の要素を加味してきたこと・・・擬制説のみによることの弱点を物語るもの（井藤半彌）」

## 補論 地方法人課税と利益原則

---

- 課税の根拠と課税の水準の区別
- 利益原則 = 租税負担の分配に際して、行政サービスによる受益を広く加味しながら税制を定めること
  - 法人への自治体の課税は正当化される
  - 一方、どの程度課税するかということ自体は社会的な価値観や政治的な意思決定によって決まる

法人税減税は必要なのか？

# 1.法人減税＝経済成長は本当か？

---

- 法人減税論者がしばしば引用するArnold et.al. 2011, Arnold 2008
  - － 一人あたりGDPに対して、資産課税、消費課税、個人所得課税、法人課税の順に悪影響を与える
  - － 法人減税が経済成長率を促進する
- 「歳入の十分性、公平性、簡素さ、コンプライアンスコストの問題などは、政府によって考慮されるべき例である。法人減税が経済成長のレベルや割合を増大させうるという示唆は、それだけでは、その政策を推奨するには不十分である。」

- 内在的な批判も多い
    - Xing, 2012 : 計量分析の手法を変えると結果が変わる  
→ 「法人課税が個人所得課税よりも「悪い」税という明白な証拠はなく、消費課税が所得課税より好ましい租税という頑健な証拠はない」
    - 篠原健, 2013 : 歳入構造よりも、歳出構造の違いの方が、経済成長に大きな影響を与えている→成長を論ずるのならば、税よりも歳出構造の方が問題
  - もし税の転嫁が起きていればそもそも意味がない
- ⇒ 法人減税の経済成長への影響は財政学的には結論が出ていない

## 2.企業は本当に減税を望んでいるのか？

東京都調査「法人の海外展開と公的負担」

---

- 生産拠点を移す場合も、その他の場合も、ほとんどの理由は、**人件費の抑制・雇用確保・市場規模の拡大**
- 法人実行税率が30%でも**8割近い企業が「回帰せず」**と解答

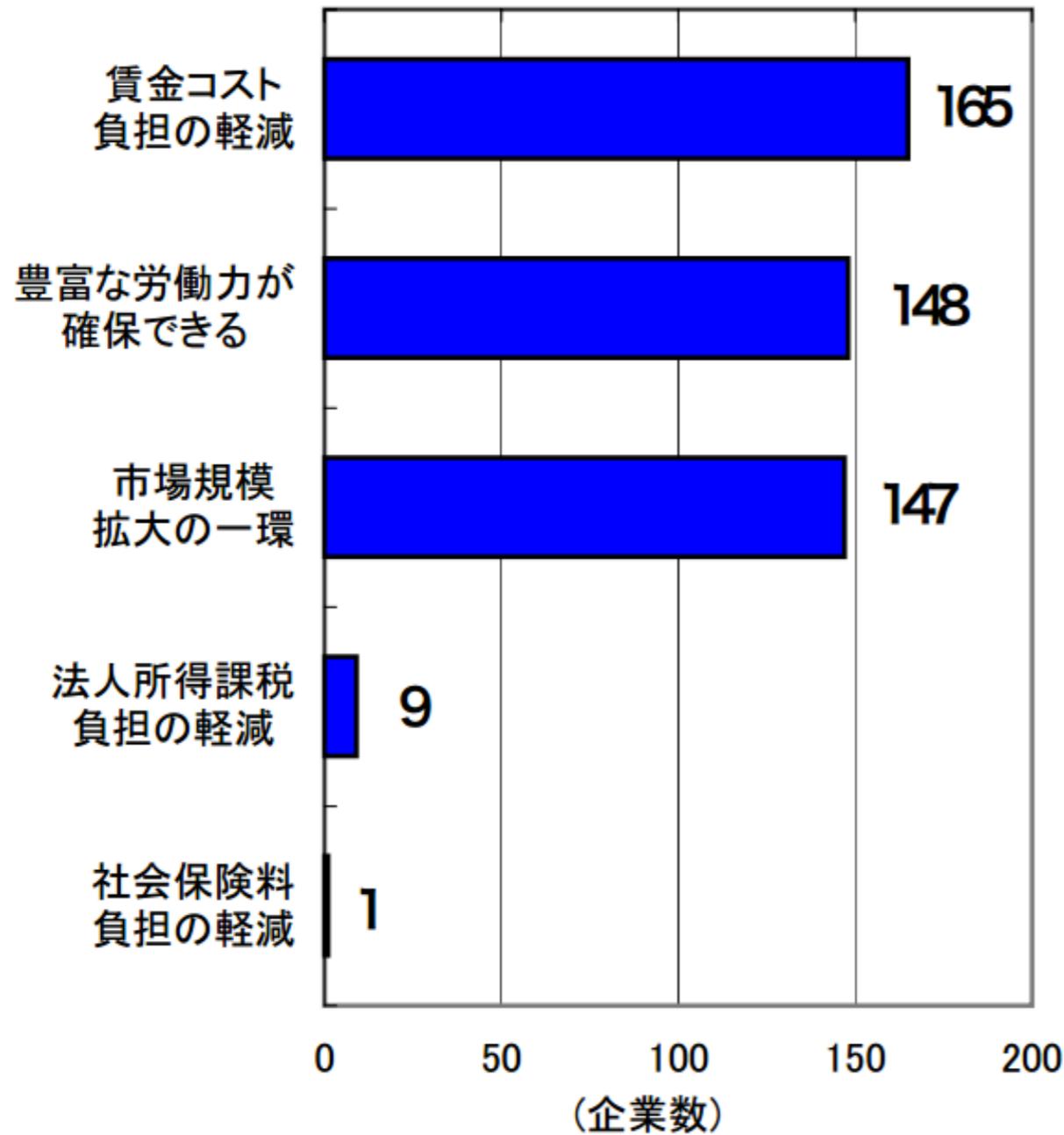
⇒ **産業空洞化の本質は法人税にはない**

参考：Tannenwald,R. et.al.1997：労働者の質、関連企業の周辺立地、インフラ等の方がプレゼンスは高く、税制は立地の選択について多少の効果はあるかもしれないが、決定的なものではない

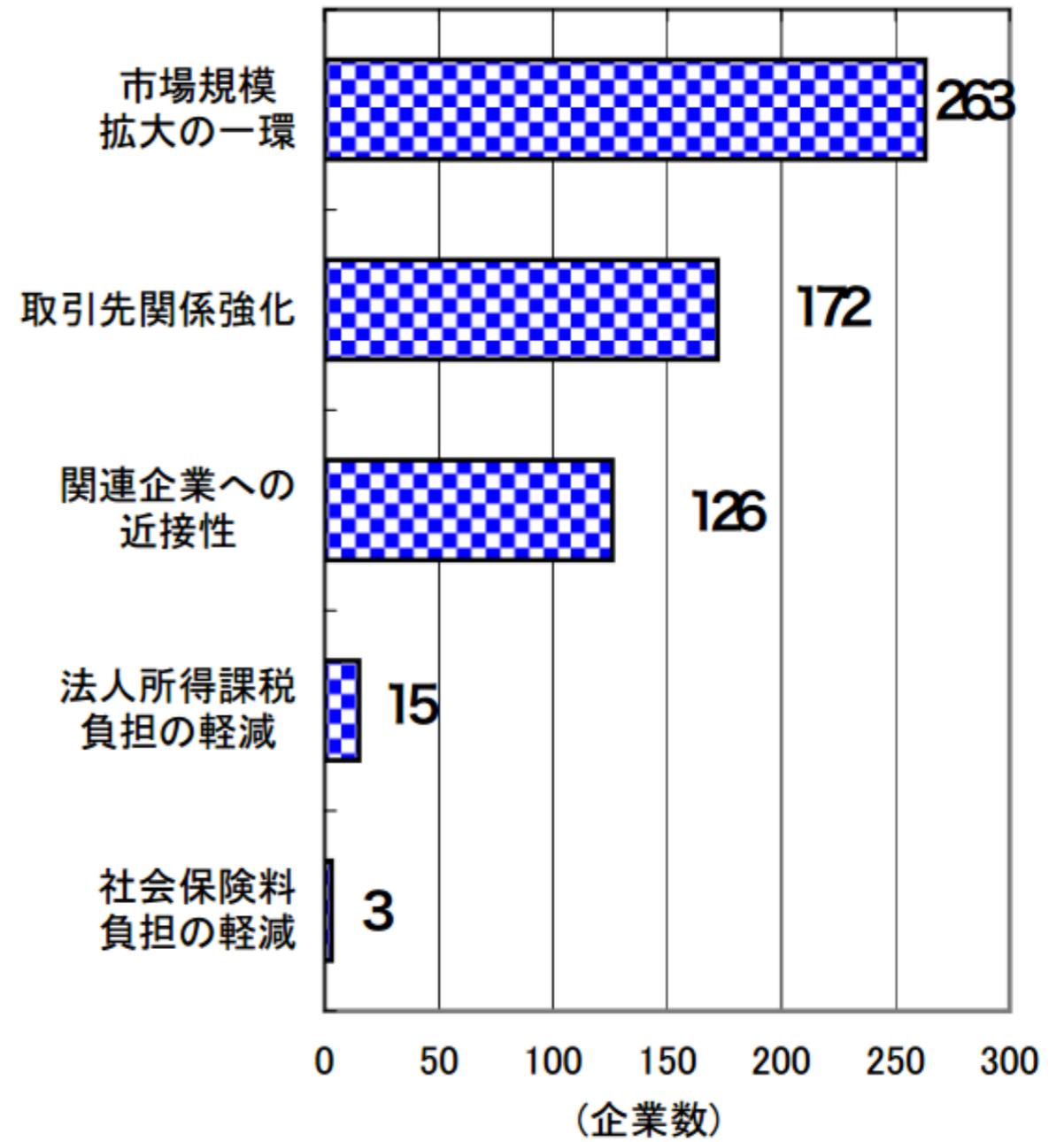
# 〈海外への事業展開を決めた理由〉

複数回答  
(3つまで)

(生産拠点n=332)

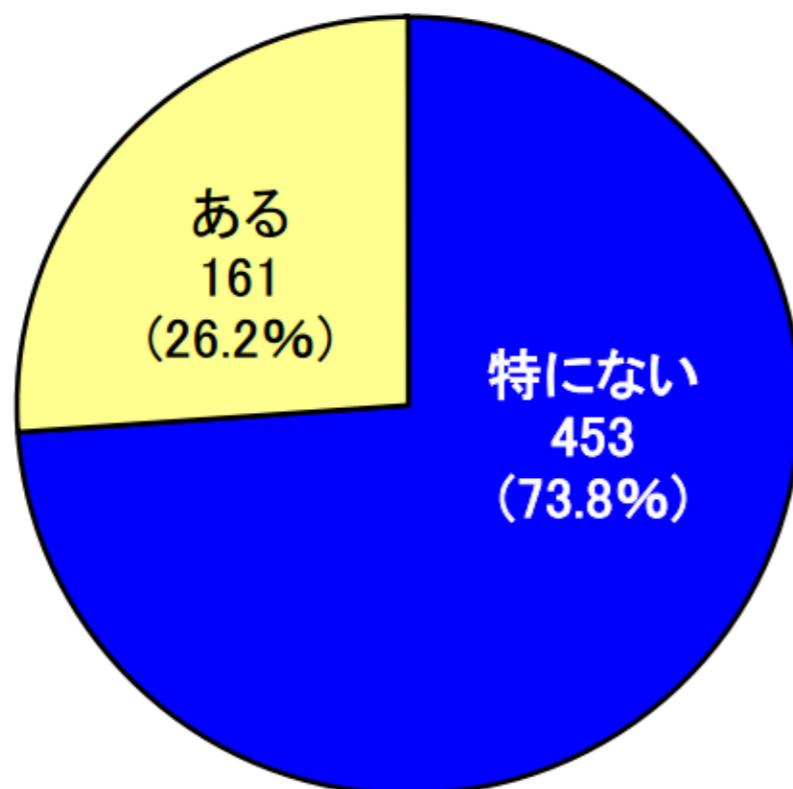


(生産拠点以外n=416)

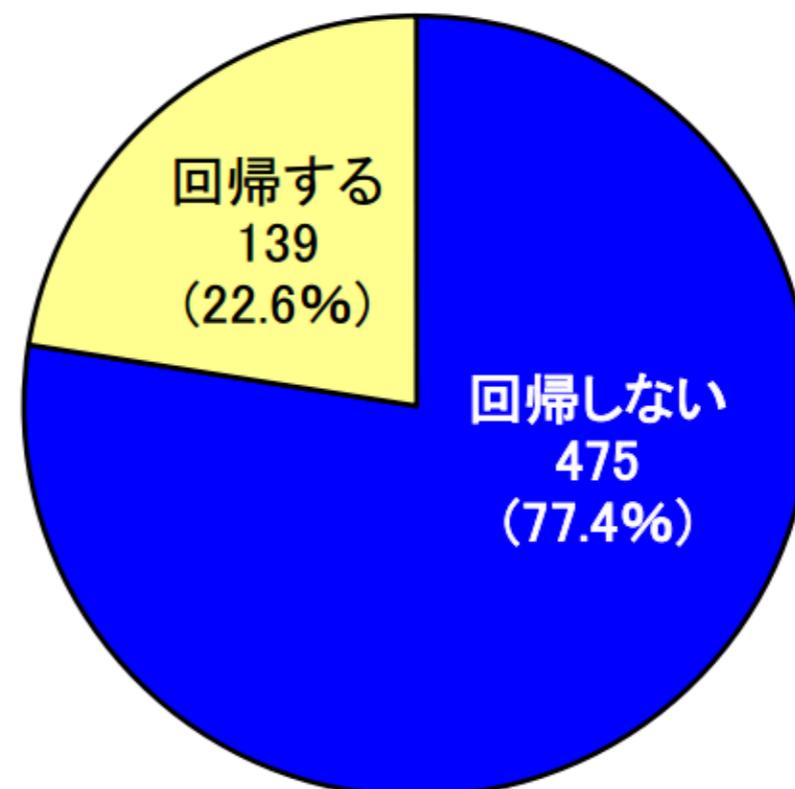


## 〈海外と日本の公的負担比較〉

日本での事業活動が  
不利と感じることがあるか否か



## 〈法人実効税率30%になった場合、 日本回帰の可能性〉



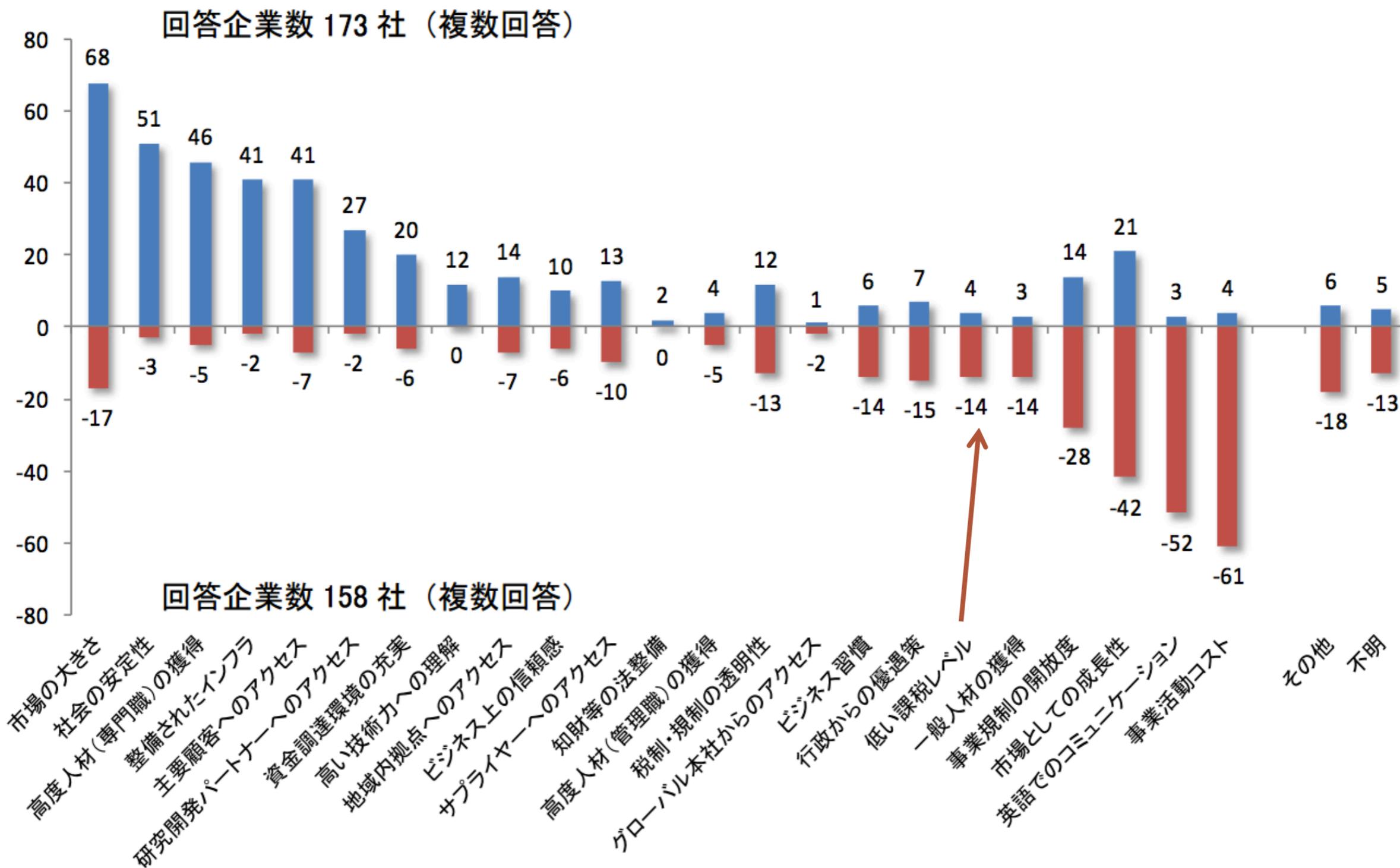
注 委託調査報告「法人所得課税の税収集中等に関する国際比較調査」(株式会社帝国データバンク)による。

調査対象：全国全業種・全規模の企業のうち調査協力の承諾が得られたもの  
(対象件数4,720件中、有効回答件数2,974件)

調査方法：インターネットリサーチ法

調査期間：2007年12月6日～12月13日

# 経産省委託「欧米アジアの外国企業の対日投資関心度調査報告書」



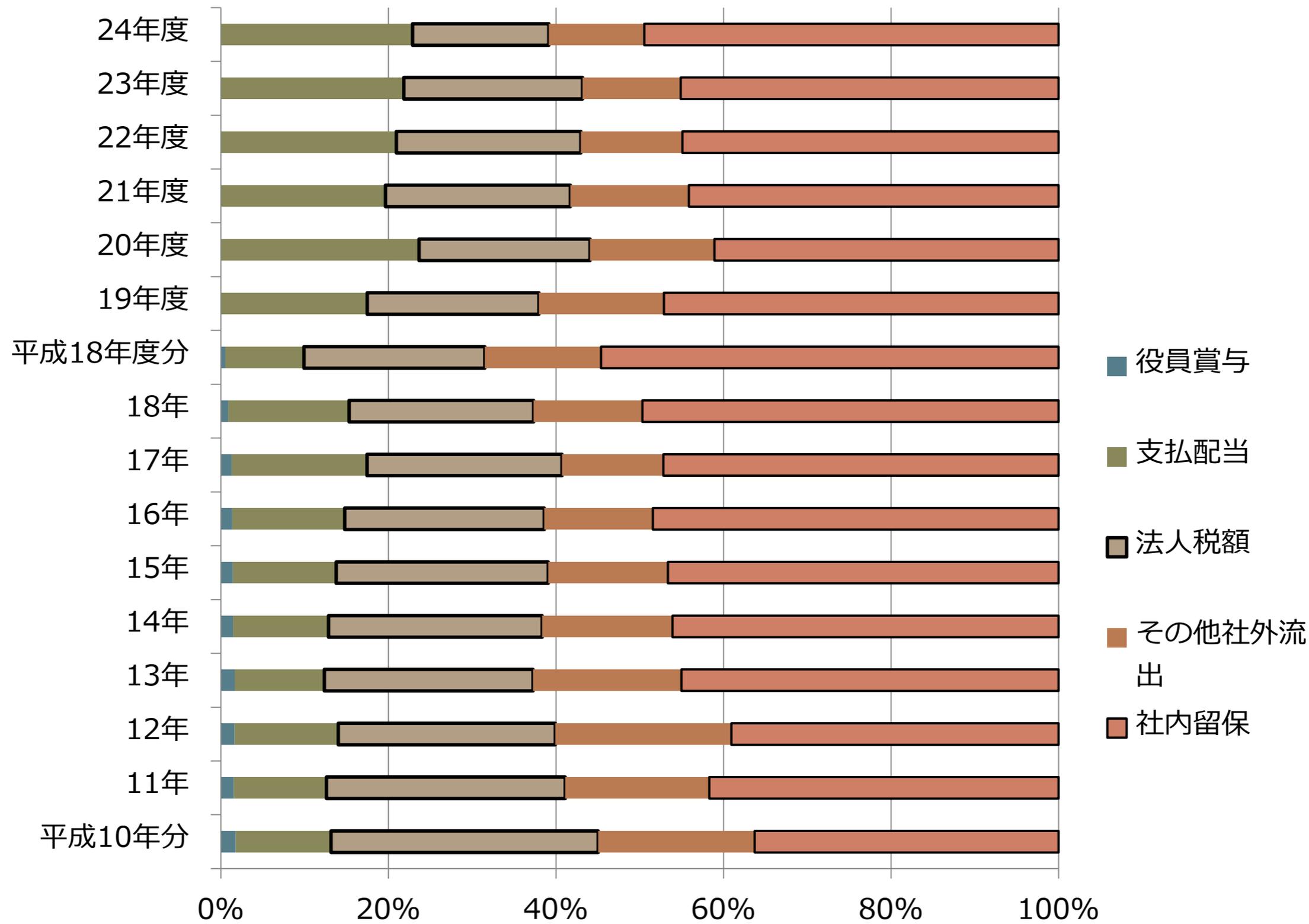
### 3.法人減税は企業負担を軽くするのか？

---

- 平成24年度の利益計上法人の営業収益は1018兆円、所得金額は40.8兆円→企業コストは977兆円
- 例えば法人税を10%減税すると4.08兆円の負担減だが、これはコストの0.42%でしかない（負担は総コストの0.91%）
- 利益処分の重点は明らかに税から内部留保へ
- 全企業の人件費は約170兆円、東南アジアの製造業一般工賃金は日本の1割程度→**企業の海外流出の根拠は人件費**

## 参考資料：会社標本調査より

	営業収入金額	うち利益計上法人	
		営業収入金額	所得金額
平成10年分	15,875,326	10,374,815	327,127
11年	15,255,296	10,233,261	311,432
12年	15,653,127	10,060,310	368,281
13年	15,674,076	10,053,756	395,621
14年	14,386,340	8,976,903	328,349
15年	14,023,469	8,659,649	327,821
16年	14,494,869	9,514,047	389,498
17年	14,554,968	9,814,573	424,793
18年	14,905,599	10,621,579	516,623
平成18年度分	15,427,995	11,249,720	555,641
19年度	15,628,935	11,432,973	551,829
20年度	14,195,138	8,345,336	352,209
21年度	13,241,457	7,415,003	303,024
22年度	13,531,278	7,548,459	324,351
23年度	12,756,237	7,670,968	339,403
24年度	13,861,038	10,181,159	407,636



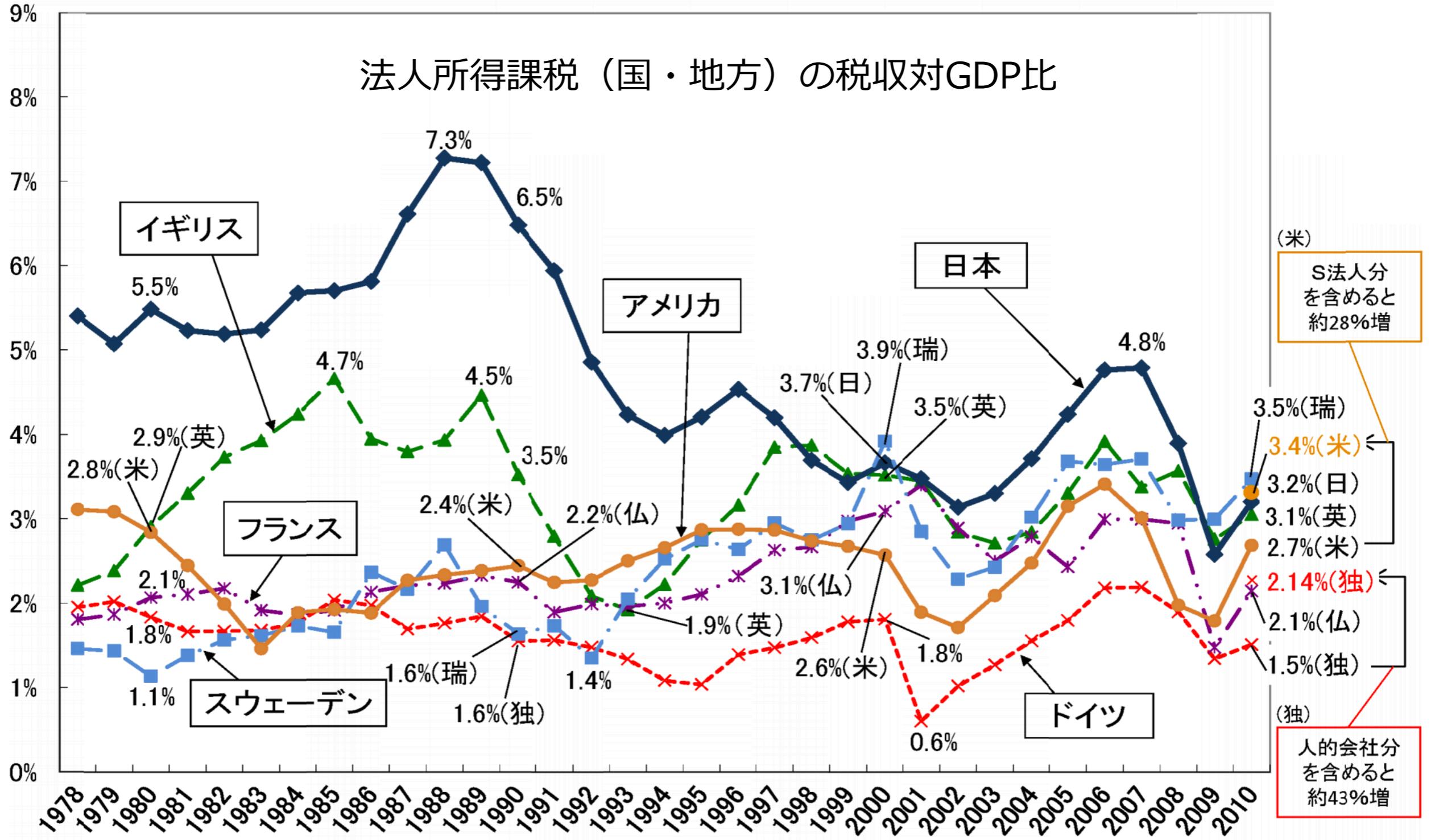
## 4.税負担は本当に高いのか？

---

- 日本では法人税の対象範囲が広い→ドイツでは合名・合資会社が、アメリカではS法人が個人所得税の対象
- 日本企業は子会社や支店形態での海外進出が低く、外国税額控除の比率がきわめて低い→本国親会社のある日本への納付が大きい

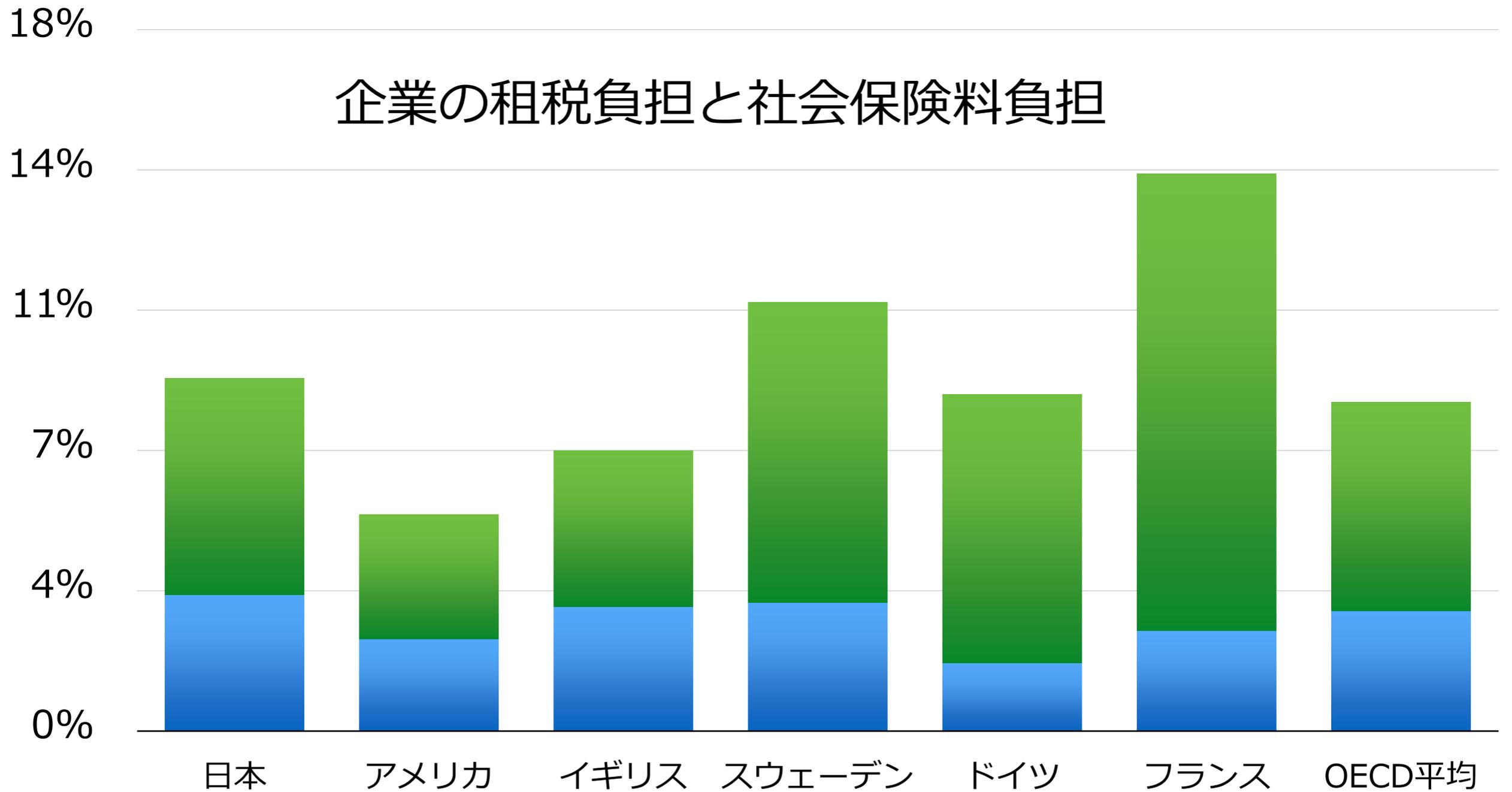
参考：日本の外国税額控除比率 = 6.4% (2012年度) →  
アメリカやイギリスの半分から三分の一

# 法人所得課税（国・地方）の税収対GDP比



財務省作成資料

## 企業の租税負担と社会保険料負担



## 4. 法人減税が賃金に結びつかない構造

---

- 1990年代の日本を直撃した外圧（労働規制緩和・BIS規制・国際会計基準）→キャッシュフロー経営へ
- ヨーロッパ・アメリカでも同様の傾向・・・金融所得が増加することで企業が経常利益を増大させたにもかかわらず
- 法人税の減税によって労働所得が増加するという主張とは**正反対の動き**がグローバル下で起きている
- 日本の名目雇用者報酬は1995年270兆円から2011年245兆円へ。
- 他方で、雇用者数は4780万人から5163万人へ。法定外福利費も先進国のなかですば抜けて低い

# 地方法人課税の歴史から考える

# 法人市町村民税の存在意義

---

- シャウプ勧告の理論的なあやまり

奥野「法人税で配当所得がある場合に一定割合を控除します。一定割合を控除しておいて、市町村で住民税を課す場合に、この分は課税しないわけです。これに課税するか、法人に所得割を課税するか、どっちかにしないと税制上ナンセンスじゃないかという疑問を言った。そうしたら二次勧告のときに法人税割が勧告に入ってきました。」

荻田「あれはシャウプのミスです。」

→ 法人擬制説の挫折 + 理論的なミス

- 昭和26年度の税制改正 = 法人市町村民税の創設

地方財政委員会「道府県から与えられた利便に対しては付加価値税を納付しなければならない。これと全く同じく法人が市町村にあって事業を行っている以上は必ず市町村の施設の恩恵に浴している筈である。」

→ 応益原則の視点から法人住民税を制度化

→ （以前から存在した均等割に加え）法人の利益を個人段階で把握することの難しさから法人税割を導入

→ ここまでは理論的にも許容できる

- 昭和29年改正 = 法人道府県民税と事業税の創設
  - ― 府県を中心とした地方税財政制度の再編
  - ― 道府県に対し市町村住民税を分割する形で道府県住民税を創設
  - ― 法人市町村民税法人税割の偏在性 = 法人道府県民税の創設
  - ― 付加価値税の断念と事業税の復活
- シャウプの示した市町村中心主義の崩壊 = 市町村が立ち返るべき原点は昭和29年以前の状態

# 示唆

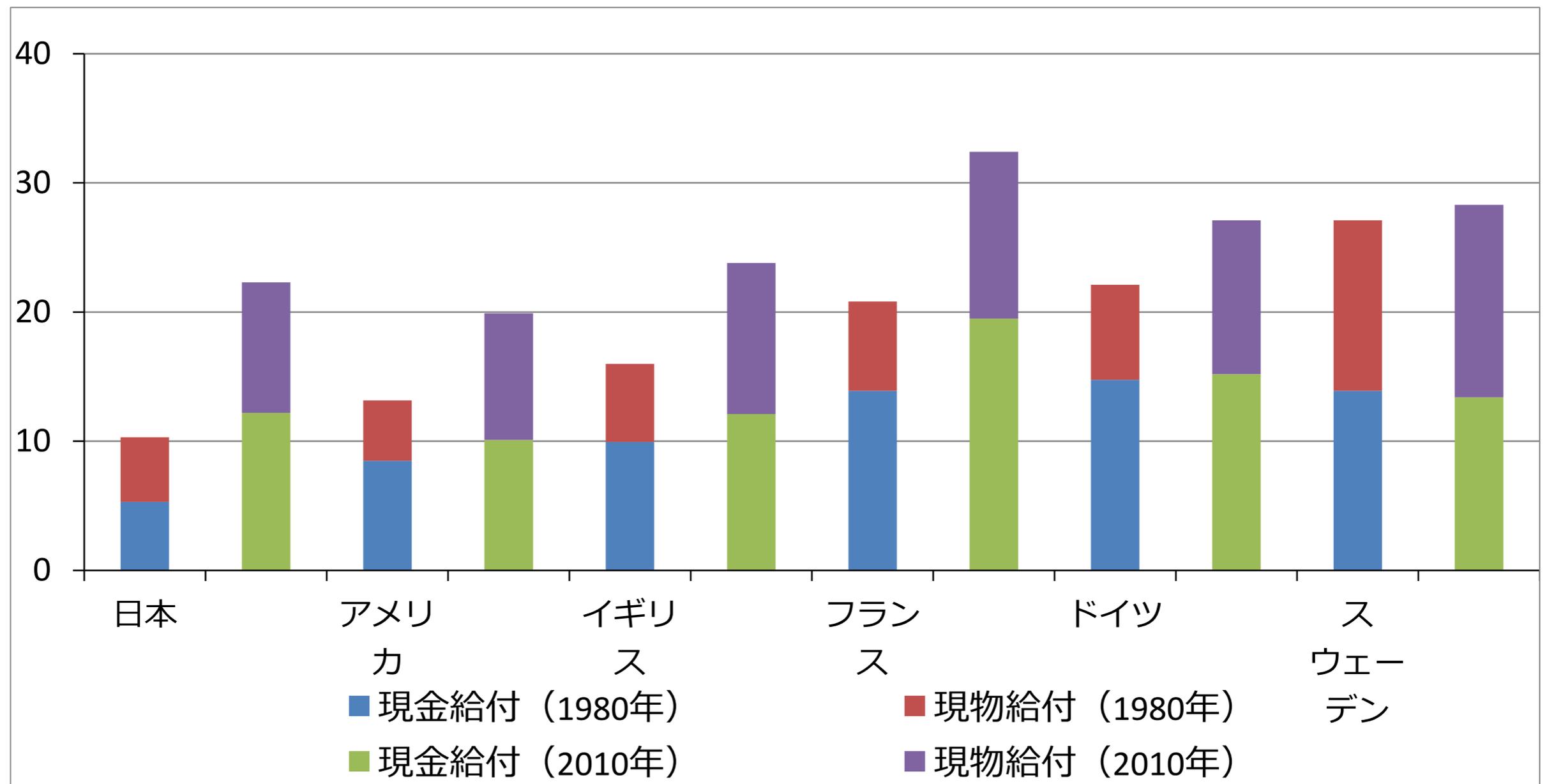
---

- 法人擬制説の完全な実現が不可能である以上、法人税は存在し続けることとなる
- 歳入の十分性はもちろん課税の公平性の観点からも法人課税は重要性が高い
- 応益原則の観点から地方の法人課税は必要だが、能力説の観点から、法人税割・所得割は正当化される
- 都道府県は収益税である事業税の外形標準化を進めるなかで、法人住民税との関係を明確に

- 都道府県中心主義であった戦後の財政秩序をどう考えるか？→社会的リスクの変化と基礎自治体の提供するサービスとの関係
- 企業の受益との一対一関係を考える必要はないが、それでもどのようなサービスを提供すべきかを考える必要はある
- 法人住民税の偏在性は顕著だがその拡充は重要な論点→地方法人税をどのように考えるか

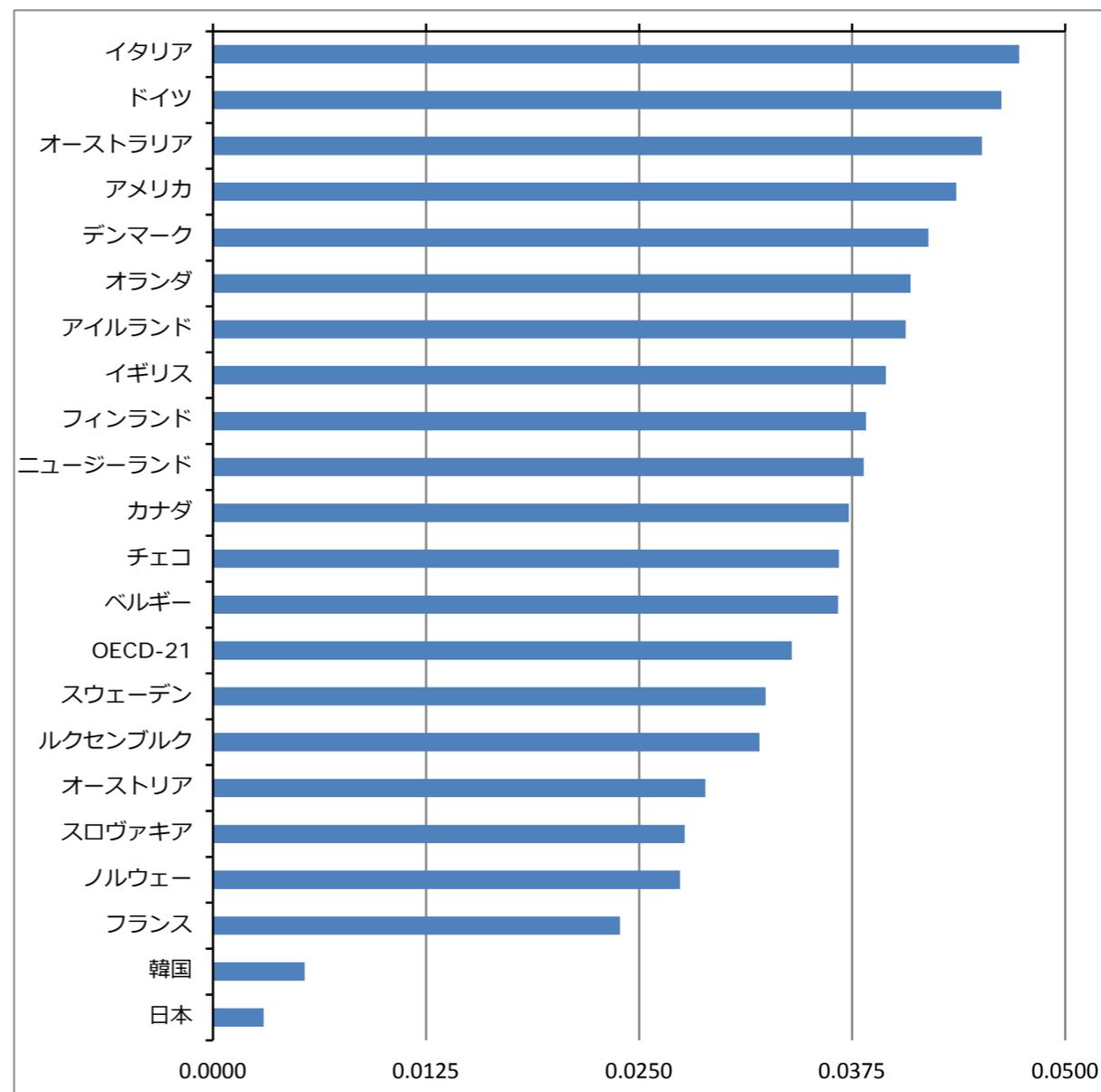
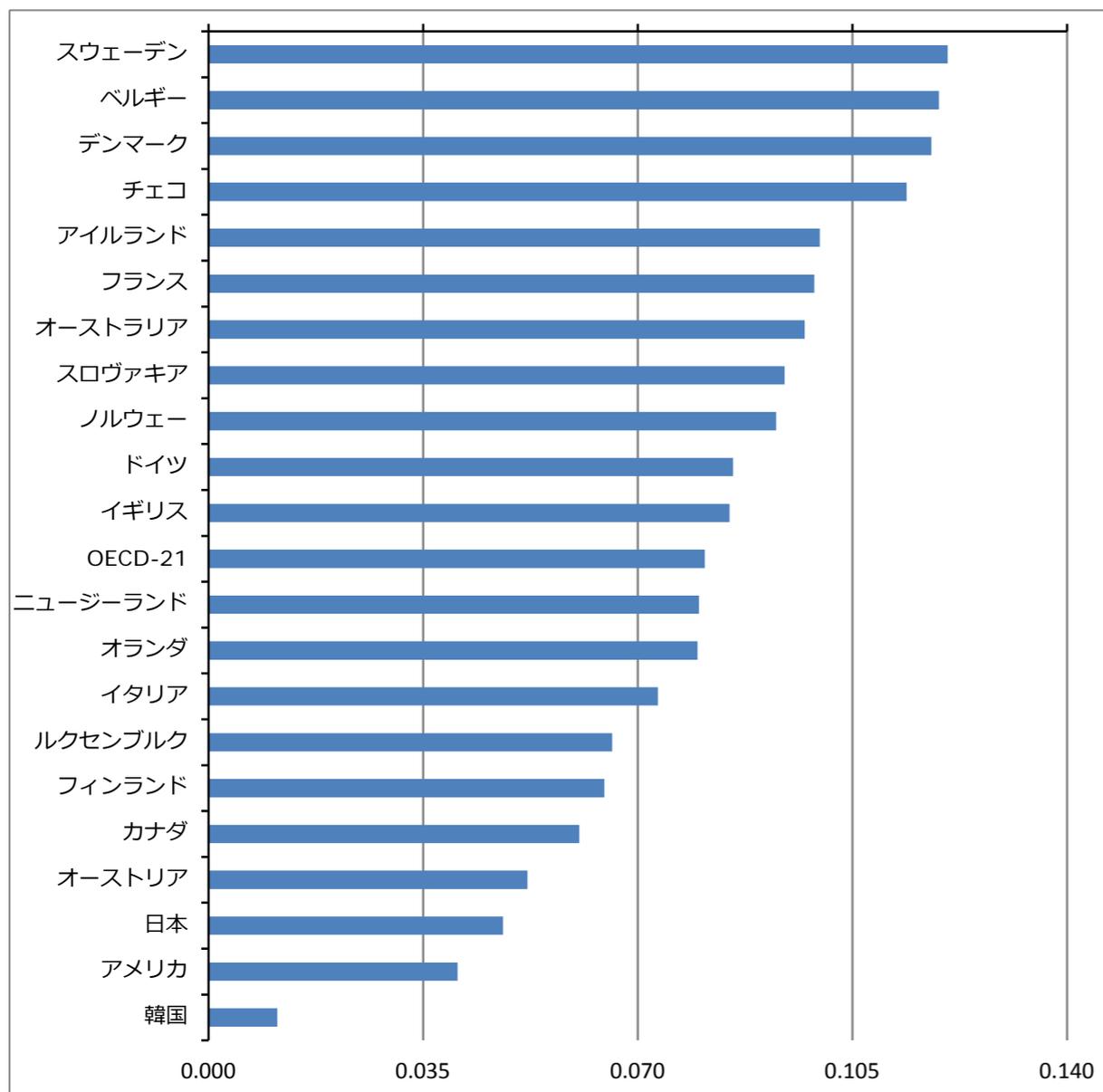
# 社会リスクの変容にどう対応するか？

## 現物・現金給付の対GDP比



OECD "Social Expenditure Statistics"より作成

# 格差に鈍感な社会



給付による所得格差是正効果

税による所得格差是正効果

OECD, "Growing Unequal?," 2008より作成

# 新しい再分配と市町村の役割

	当初所得	消費税20%	課税後所得	一律給付	最終所得
A	200万円	40万円	160万円	200万円	360万円
B	2000万円	400万円	1600万円	200万円	1800万円

↓  
格差は10倍

↓  
消費税の増税

↓  
税金の一部は  
債務の償還に

↓  
最終格差は5倍

均等給付と比例税の組み合わせがあれば、  
分権を押し進めても、格差は結果的に是正される

Arnold, J. M., Brys, B., Heady, C., Johansson, Å., Schweltnus, C., & Vartia, L., "Tax Policy for Economic Recovery and Growth," *The Economic Journal*, 121(550), F59-F80, 2011.

Arnold, J.M. "Do tax structures affect aggregate economic growth?" OECD economics department working papers No.643.

Crawford et. al., *Value Added Tax and Excises*, prepared for the Report of a Commission on Reforming the Tax System for the 21st Century chaired by Sir James Mirrlees, Institute for Fiscal Studies, 2008.

Tannenwald, R., K. Bradbury, and Y. Kodrzycki. "The Effects of State and Local Policies on Economic Development: An Overview." *New England Economic Review*, March/April, 1997.

Xing, J., "Tax structure and growth: How robust is the empirical evidence?" *Economics Letters*, 117(1), 379-382, 2012.

篠原 健「政府の規模と経済成長：潜在的国民負担及び支出内容の両面からの分析」 *フィナンシャル・レビュー*, 2013(4), 135-147, 2013.

関口智「グローバル経済下の法人税制」神野直彦ほか編『社会保障と税制改革』イマジン出版、2013年。

日本経済研究センター「法人税率 10%引き下げを」2014年。