

2014年度 分権型社会を支える地域経済財政システム研究会

第4回研究会

議事概要

日 時：平成26年12月11日（木）18:00～20:00

開催場所：ルポール麹町会館 3階 ガーネット

講師：慶應義塾大学経済学部教授 井手 英策 氏

事務局：（公財）日本都市センター（石川理事、木村副室長、鈴木室長補佐、清水研究員）

【講師報告：慶應義塾大学経済学部教授 井手 英策 氏

『法人税論議の前提を再検討する』

○ 法人税や地方法人課税について言えば、最近では経済学者の中でも「法人税は全廃である、廃止してしまえ」といった主張が声高に叫ばれるような状況にあり、「なぜ地方の法人課税が必要なのか」という点についてしっかり理論武装をしておかないと、一気に押し切られる可能性があると考えている。だが、そうした議論をしようとすれば、「なぜ法人税が必要なのか」という、いわば形而上学的な問い、哲学的な問いに帰っていくしかない。

○ 法人税の引き下げや廃止が経済成長のためには必要であるということから、昨今はしばしばそれが声高に叫ばれるようになってきているが、そうした主張は特に目新しいものではない。また、法人住民税の中の法人税割や法人事業税の中の所得割はそもそも応能的なものであるため、応益原則や利益原則に基づく地方税としては不適格であるため、このようなものはもうなくしてしまえというような改革の提案がなされている。

○ 確かに、地方税は応益原則や利益原則に基づかなければならないという議論があり、地方税と言え応益税という理解はかなり浸透している。ところが、財政学の古典やテキストを読んでいくと、そのように言い切っている書物はほとんどない。つまり、税はあくまでも応能原則に基づくものであり、これは地方税であれ国税であれそうだというわけである。ただ、その応能原則の上に地方税を課すときには利益説も加味しなければならないというのが一般的な書き方である。この点はもう少し慎重に議論したほうがいいであろう。

○ 戦後税制の到達点であり、最も理念的に優れた税制改革案であるシャープ勧告は「導きの糸」と見なされているが、この勧告もまた当初は、当時のアメリカで主流であった法人擬制説の影響を強く受けていたため、株主など個人段階での課税の徹底をむしろ重視し、法人への住民税の課税については否定的に捉えていた。

○ なぜ法人税をかけるのかという場合に、近年の法人税全廃論者、縮小論者は、このような法人擬制説に立つことが多い。つまりは、個人レベルで課税をすればよいため法人税は要らないと述べているわけである。しかし、そうした法人擬制説は本当に正しいのか。これに対して、法人は厳然として存在する、よって法人に税をかけなければならないという法人実在説があるわけで、これは周知のように神学論争ではあるが、法人擬制説を声高に叫ぶ人たちに対しては、法人実在説の存在を訴えていかなければならない。

○ そのような法人課税の理論的根拠としては、「特権説」、「利益説」、「支払い能力説」、「社会統制説」、「政府共同者説」など、実に多様な学説があるが、ここでのポイントは、あくまでも個人所得に課税をしなければならないという法人擬制説の議論をはるかに超える法人実在説の研究の厚みがあり、この点をしっかりと押さえた上で、こうした企業課税がなければ駄目なのだと理論的に言えるようになっておかなければならないということであろう。

○ これと関連して、法人擬制説論者が必ず主張するのが二重課税問題である。これは、法人段階で課税し、

さらに個人段階でも課税するため、それは二重課税であるというわけである。そこは相互に調整をしなければならぬが、誤解を恐れずに言えば、税というものはそもそもの話、二重課税なのである。

○ 例えば、所得税をかけ、かけられた所得を使って消費をして、また消費税をかけられる。これも二重課税だと言ってしまえば全て二重課税である。ガソリン税などはその最たるもので、二重課税は世の中に横行しており、二重課税でない税などないと言っても過言ではない。よって、二重課税は駄目だと言うのであれば、全て税をやめろということになっていく。そうした議論をしても仕方がないわけであり、税というものはそもそも、それぞれの段階でかけられるという当たり前の常識に立つ必要がある。

○ つまり、それぞれの経済的な循環の段階があり、それぞれの段階で税をかけるということが租税論の基礎である。よって、このことを考えれば、法人段階でかけるということと、個人の所得段階でかけるということをもって、二重課税だというのは明らかに間違っているということになる。

○ 実際、日本の税の歴史、シャープ勧告のその後の経緯を見ても、こうした擬制説なのか実在説なのかという議論が不毛であることがわかってくる。というのも、シャープ勧告に基づけば、例えば株主のキャピタルゲインへの全額課税などの手段によって、法人段階で得られるであろう株主への譲渡所得については、個人段階での総合的な課税によって対応することが意図されていたのである。

○ ところが、そうしたシャープ勧告に基づくシャープ税制成立後の数年後には、このような株主へのキャピタルゲイン課税が廃止される。というのも、当時は資本蓄積論が強かったため、そんなことをしたら資本蓄積が進まないという理由から、これはすぐに廃止されてしまった。そして、昭和30年代になり、いわゆる中小企業と大企業間の税率の格差が出てきて、つまりは企業が実在であるということを実事実上認めてしまったのである。これは、もし擬制説に立つのであれば比例税率一本でなければならぬため、二つの税率を設けたということは異なる種類の実態のある企業の存在を認めたという事になる。

○ 法人擬制説を徹底することができないため、どの国の制度であれ、ある程度は実在説を取り入れている。したがって、実在説なのか擬制説なのかと問うこと自体が実は不毛で、ある程度は企業の実在を認めながらも、二重課税がないように精いっぱい調整していくということ以上はできないものと考えられる。よって、あくまでも法人擬制説は一つの考え方であって、そこに立脚して法人税を廃止するという議論は余りにも乱暴であろう。

○ これは、コラムもグードも同じようなことを述べているが、なぜ課税をしなければいけないのかという課税の根拠の問題がある。つまり、実在説というのは法人は実在するために課税しなければならないという根拠の問題を議論している。そうした議論と、何を課税標準にするのか、あるいは、どの程度の水準で税をかけるのか、つまり何にどの程度かけるのかという議論とは全く別の問題だという事を考えておかなければならない。

○ よって、法人擬制説なのか、法人実在説なのかという論争にはあまり意味がない。ただ、我々の立場からは実在説をとるべきだと私は考えており、現実には企業が存在し、完全な擬制説に基づいた税制は難しいという状況から出発すると、課税はやむを得ませんとこれを肯定することになる。

○ しかしながら、その際に何を課税標準にするのか、どの程度の税率を課すのかということは、これとは関係のない話である。ところが、現在行われているような議論はこれらを混同しており、法人擬制説のみを課税の根拠とみなして、よって法人税は課税すべきではないというように議論をしている。これは財政学的にみると、かなり大きな混乱だと思われる。

○ また、利益原則は財政学者も含めて大きく誤解されているところがある。総じて法人はいずれにせよ利益を受け取っているため、課税の根拠として負担をしなければならないというのが利益説である。よって、利益説的に見て課税の根拠として法人への自治体の課税は正当化される。どのようにして税をかけるかということ

は、また別の問題である。

○ 現在、企業は受益がどんどん減っているから税は軽くていいんだという議論になってしまっている。よって企業が海外に出て行くんだという議論にもなっているが、それは間違っている。受益が少なからうが多からうが、受益がある以上は税を払わなければならない。少ない受益に対して多くの税を払うか、少ない受益だから少ない負担で済みますかということは、政治が決めることである。租税理論が決めることではない。その際に、様々な政治的な意思決定が当然あり得る。この点はきちんと整理しておかなければならないであろう。

○ 次に、「法人税の引き下げや廃止が経済成長のためには必要である」といった主張が近年はなされることが多い。その根拠として、J. M. アーノルド氏の研究がしばしば引用されているが、わが国では研究者のその引用の仕方に問題があるように思われる。また、もうすこし広くサーベイすればその結果に反する見解は幾らでも見られる。ある研究では、税負担よりもむしろ歳出構造のほうが成長にとってはより効果があるという検証結果も出ており、むしろそうした見解のほうが海外の専門誌では主流となりつつある。少なくともこの点について言えることは、法人減税が経済成長にどう影響を与えるかということは財政学的にはまだ結論が出ていないということである。

○ そして、そもそも「本当に企業が減税を望んでいるのか」という点に関するアンケート調査をいくつか見ても、「賃金コスト」、「豊富な労働力」、「市場規模の拡大」、「取引先との関係強化」、「関連企業への近接性」などの要因に比べて、「税負担」はあまり重視されていないことがわかる。よって、税が理由で企業が海外に出て行っているというのはいささか誇張された表現だろうと思われる。

○ さらに、法人減税をすれば企業負担が軽くなるのかという問題がある。減税すれば企業の負担は当然軽くなるわけだが、減税して意味がないとは言わないが、その金額は企業コスト全体との比較で言えばほとんど無視できるようなレベルでしかない。加えて、これまでも減税が続くことによって法人税負担は一貫して減ってきている。それとともに企業は社内留保を増やしてきている。よって、その減税分はまず益金処分の段階で見ると、社内留保に向かっているということが予想されるのである。

○ また、「法人減税を何に使うか」というあるアンケート調査があり、それによると、「従業員の給料に使う」というのが順番でいうと3番目、4番目ぐらいである。「借金の返済」が1位である。

○ 日本では企業コストである約977兆円の中の人件費は幾らかといえれば約170兆円である。これに対して、東南アジアの製造業の一般工賃金を見ると、日本の1割程度の賃金で働いている。つまり、企業はコストのわずかに0.42%程度でしかない税を理由に海外に出て行くのか、それとも企業コスト977兆円のうちの170兆円を占める人件費があり、しかも日本の1割で人を雇えるため海外に出て行くと考えるのか。これは推して知るべしである。

○ よって、企業がアンケートに答えているように、税を下げたからといって日本には帰ってくるかどうかは怪しく、しかも、企業が海外に行く理由は税ではなく、人件費だと答えている。その中でなぜ法人税を下げなければいけないのかということは、もうすこしまじめに議論する必要があるだろう。

○ さらに、わが国の税負担は本当に高いのかという問題がある。日本の法人税負担は高いとよく言われる。しかし、日本の法人所得課税、国と地方を合わせた所得課税は昔に比べれば明らかに急激に減少している。これはよく誤解されていることだが、日本以外の先進国は法人所得課税の税収の対GDP比を変えていない。その中で日本だけが劇的に法人税収を落としてきている。

○ それと同時に、ドイツやアメリカに関して言えば、ドイツの場合は合名会社・合資会社が個人所得税の対象になっており、アメリカの場合はS法人と呼ばれる法人が個人所得税の対象となっており、法人税からは漏れてしまう。つまり、個人所得税を企業に対してかけているのである。したがって、実は企業ではあるが個人

所得税でかけている税収を加味すると、日本の法人所得課税の税収がGDP比で見た場合に極端に高いかと言われると、実はそうでもないだろうということがわかる。

○ また、日本企業は子会社や支店形態での海外進出の割合が他の先進国に比べて非常に小さい。その結果、外国税額控除の比率が極めて低くなっている。よって、外国での収益があまりなく、収益が本国（日本）で捕捉されているために、日本での法人税収が増加してしまうのである。アメリカやイギリスと比較すると、これらの国々の企業は日本の2倍から3倍ほど外国税額控除を使っている。ということは、アメリカやイギリスなどの国々の企業はそれだけ外国で税金を払っているということである。日本の場合は、その分を日本で払っているために法人税収の割合が高くなるのであって、企業負担が軽い（重い）かという話とはまた別であるということである。

○ 他方、企業の租税負担に社会保険料を加えてみれば、日本は先進国の平均くらい、OECDの平均よりすこし高いくらいである。つまりは、社会保険料負担は決して重くないため、企業の負担を議論するのなら、税だけでは不十分だということである。これもよく言われる説である。

○ また、法人減税が賃金に結びついてくれば、景気もよくなるためやる意味はあるとは思いますが、それが賃金に結びつかない構造がもう生まれてしまっている。1990年代に労働規制緩和がまずあり、その中で非正規雇用化が進んでいったということと、それに加えて重要な点は、BIS規制によって銀行が自己資本比率を上げなければいけなかったために貸し出しを絞ったということである。すなわち、銀行が貸し出しを絞るため、企業は内部留保でもって投資をしなければならなかった。よって、内部留保を維持するために人件費を削るようになった。そして、そのために労働規制緩和が重要な条件となった。

○ さらには、国際会計基準の問題もあり、キャッシュフローが多くないと株価が上がらないため、企業は株価を上げるためにキャッシュフロー経営に転換していき、人件費を削って内部留保を増やすという側面もあった。結局、こうした大きなグローバル化の流れがあり、企業が人件費を削らなければならない構造がすでに出来上がっている中で、企業憎しと叫んでも仕方がないということである。企業自身が人件費を切らなければならない合理的な理由があるのである。その中で減税したからといって人件費に回るとするのは余りにも楽観的な見方ではないか。

○ 日本でいえば、96年から今日に至るまで年間の世帯所得が660万から550万に劇的に落ちている。しかも、これが落ちていて何が問題かといえば、雇用者数が激増しているということである。世帯所得で110万円落ちるということは大変なことである。しかし、このとき起きている劇的な変化は、専業主婦世帯の割合を共稼ぎ世帯の割合が追いついたということである。つまり、2人が働きに行っているのに所得が110万円も落ちているということである。これはものすごい落ち方である。

○ 最近は名目雇用者報酬がアベノミクスで増えたと言われているが、そもそも全体では270兆円から245兆円まで世帯所得が落ちているため、それが前年比で2.6%増えたなどといっても焼け石に水にもほどがあるのではないか。これだけ名目雇用者報酬が落ちているに加えて、雇用者数が劇的に増えている。そんな状況の中で「法人減税をすれば賃金が増える」という楽観的な状況はもうなくなっており、ちょっとやそつとでは取り返しがつかないぐらいの所得の落ち込みが起きているのではないかということである。

○ ここで総じて申し上げたかったことは、法人税を減税すれば良くなると言われている議論の大半が怪しいのではないかということである。私たちは減税イコール成長という見方をもうすこしまじめに再検討していく必要があるのではないか。

○ その上で、そもそも減税などけしからんと私は主張したいが、そうした法人減税をしなければいけないというときにやり玉に上げられたのが地方法人課税である。これから地方法人課税をどのようにしていけばいい

のか。

○ 日本の財政学者はシャープ勧告をみな評価するが、そのシャープ勧告にたった一点だけ、理論的な誤りがあったということをここでは申し上げたいと思う。かつて内務省におられて戦後は自治省に向かった奥野誠亮氏と荻田保氏との会話から、極めて興味深い事実が浮かび上がってくる。すなわち、(シャープ税制では) 法人税で配当所得がある場合には一定割合を控除しておいて、市町村が住民税を課す際には、この所得税の課税ベースに対して住民税をかけるため、結局は企業の税の部分を控除しているものに対して住民税をかけるわけである。そうすると何が起きるかといえば、地方レベルでは法人に全く課税がされないということが起きるわけである。国税レベルでは法人にかけて、その部分をさきほどの配当税額控除で引くわけであるが、引いたものを課税ベースにして住民税をかけるため、結局は地方レベルでは企業への課税が一切行われないうちで、住民税だけがかかってくるということになる。

○ これではおかしいため、きちんと法人に税金をかけるか、それとも控除している分をもう一度元に戻すか、何とかしないと理論的になりゆかないのではないかとすることを、盛んに旧自治省関係者が主張した際に、シャープ自身はその過ちを認めて、第二次勧告のときに法人住民税が入ってきたのである。冒頭のほうでシャープ勧告を「導きの糸」と申し上げたが、シャープの唯一の理論的な誤りがまさにこの点であった。したがって、法人住民税はここから様々な継ぎはぎをしていかなければならなくなっていく。

○ まず、昭和 26 年度の税制改正で法人市町村民税が創設された。その理由は簡単で、当時は道府県レベルでは付加価値税を導入したため、利益説的な観点から、道府県に対して付加価値税を企業は払っているというわけである。そして、全く同じ理由でもって市町村に対しても税を払うべきであるが、市町村レベルでは付加価値税は難しいため、法人市町村民税でいきましょうという説明になっていた。応益原則の観点から法人住民税を制度化したというわけである。

○ それでは、国と同じようにキャピタルゲイン課税をやっていけるかということ、地方レベルではそれは無理である、つまり、個人段階で法人の利益を捕捉することはできないため、法人税割を導入しようということになった。ここまでは理論的に許容できると考えられる。シャープの理論の間違いを補完しながら、利益説的な、応益説的な観点から、法人住民税を入れるというのは、ここまでは理論的に正しいと私は思う。

○ 問題は昭和 29 年度の税制改正からである。この 29 年度の改正で何が起きるかといえば、ここで廃止になっていた道府県民税が復活するのである。それと同時に、法人道府県民税が入り、さきほどの付加価値税部分が事業税になるという変化が起きる。ここで論理が破綻するのである。なぜこうしたことが起きるかといえば、警察制度と教育制度の大きな法改正があり、府県の警察権限や教育委員会の権限が強められ、財源が必要となったためである。したがって、府県のそうした新たな事務の財源をどう埋めるかという財源論がここで入り込んでしまったのである。

○ そこで、その際にどうしたかといえば、市町村民税を狙い撃ちにするしかなかったのである。住民税は市町村にしかなかった。そのうちの一部を道府県に差し上げるということをやったわけである。逆税源移譲とでもいえるであろうか。まずここが論理的におかしいのである。なぜ市町村からとらなければいけないのかという話である。

○ それと同時に、現在と似たような議論をするのだが、法人市町村民税の法人税割が余りにも偏在度が大きいと、これは都道府県レベルでとったほうが良いのではないかとという名目で、偏在度の是正の観点から都道府県レベルにも法人道府県民税が入った。これも理屈がわかるようで、わからない。せめて市町村の法人税割をなくすのならまだわかるが、そこは残しながら、道府県にも住民税を入れた。偏在性が大きいとこれを道府県に「も」入れるというのはわかるような、わからないような話である。

○ 付加価値税を諦めて事業税が入ってくるため、事業税を一方でかけながら他方で法人道府県民税もかけるという、後に禍根を残す税がこの時点で入ってくるわけである。租税論的に言えば事業税は収益税であり、一方で法人道府県民税というのは所得課税であるため、理論的には別の課税であるため、2つの税が併存しても別に問題はないが、ただ一般的な人々の感覚から言えば、企業に2回かけているという感覚になってくる。それはこうした混乱の中で入ってきたというわけである。

○ 要するに、シャープが最も重要視した市町村中心主義が崩壊していく中でこうした29年改正は行われて、道府県の課税権や徴税権の強化が行われていく中で、その租税論の一貫性が破綻していたということなのである。私が最後に示唆として皆さんに今回申し上げたいのはこの点である。つまり、私たちがもしも帰るとするならば、シャープが誤りを認めた昭和26年度の視点に帰るべきだということである。

○ そのことを踏まえた上で、今回の内容を簡単に整理しておけば、法人擬制説の完全な実現は不可能である。そうである以上は、実在説的な意味で法人税は存在し続けるであろうということが、まず第1点である。次に、歳入の十分性はもちろんのこと、課税の公平性の観点からも、法人課税はそれなりに存在の根拠があるということが第2点である。

○ ただ、応益原則の観点からも地方の法人課税は必要であるが、重要なことは、地方税は応益説だけから成り立つわけではないということである。すなわち、能力説・応能説を基礎としながら応益説を加味するところがその本質で、別に法人税割や所得割があっても構わないのである。応能説的な観点から法人住民税の法人税割や、法人事業税の所得割があっても問題はない。ただ、これに応益説的な観点を加味している中で、例えば付加価値割や資本割、あるいは、均等割が入ってきても理論的には問題はない。都道府県の場合は、収益税である事業税の外形標準化を進めていけばよいというわけである。これはシャープに帰るということにも繋がってくる。

○ 理論的にもすっきりするのは、例えば、付加価値レベルでは都道府県で課税して、所得段階の課税を市町村で行うということである。そこまでやるかどうかは政治的な決断の問題である。都道府県レベルで双方が共存しても租税論的には問題はないのである。結局、私たちにとっては「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」という点が重要であり、恐らくこの研究会の最大の問題関心もこの点にあるのだと思う。

○ その際に重要になってくるのは、社会的なリスクが変化しているということである。つまり、男性稼ぎ主社会にあって、男性が賃金を失うことがリスクだと考えられた時代は、年金、疾病手当、失業給付など、男性の賃金が喪失されるリスクに対して社会保障を整備してきた。それに対して、女性の社会進出が進み、共稼ぎ社会になると、高齢者の医療や養老・介護、子どもの育児・保育をどう面倒みるかということが新しい社会のリスクになっていく。よって、80年代に欧州地方自治憲章ができ、90年代に世界地方自治憲章ができるというような大きな分権の流れができてきた。

○ なぜなら、社会のリスクが変容して、自治体のサービスが人々にとって必要になっていっているためである。そうであれば、そういった道府県中心主義を超えた基礎自治体の提供するサービスの厚みをきちんと議論した上で、それに対してどの程度の財源が必要なのかということ、私たちは考えていく必要がある。一方では、交付税を獲得するために基準財政需要の議論をするのだが、他方ではこういったサービスが必然的に増えていくため、私たちはもっと税をとらなければならないという議論を同時にするべきだと思うのである。

○ 企業の受益と負担について1対1の関係を考える必要はないが、どのぐらいのサービスが必要で、そのためにはどれぐらい企業には負担してもらわなければならないのかということ、基礎自治体はもっと正面から議論していいと思われる。

(文責：事務局)