

# 企業課税と租税体系

山 本 栄 一

## I 企業課税強化論とその背景

現代の企業とくに大企業に対する批判は、昭和40年代に入って、高度経済成長がもたらした社会経済的な諸問題が顕在化しはじめるとともに、急速に広がってきた。広範な公害の発生、産業と人口の都市集中にともなう地価上昇などの都市環境の悪化、インフレーションの慢性化などの責任を先ず企業体制にありとして、企業の社会的責任が、政治、マスコミ、住民運動といったさまざまな場を通じて問われることになった。

税制についても事情は似ており、高度成長により、要請される都市環境整備のうち産業基盤の強化財源として、産業の都市集中にともなう社会的費用の負担として、企業に対する従来以上の課税が当然視されてきた。例えば、税制調査会の長期答申のうち、昭和43年7月になされた答申ではいまだ触れられていないにもかかわらず、昭和46年8月の答申においていくつかの個所で、いわゆる企業課税の強化がかなり積極的に主張されている。

法人税の項では「法人税の負担水準のあり方については、今後における財政支出のうちには、公害防止や社会資本の充実など企業活動に密接に関連するものの増大が見込まれる点からみても企業に対して応分の負担を求めるのはやむを得ない<sup>1)</sup>」として、税率の引上げが示唆される。また、地方税とくに都市税源の充実策の一つとして、「大都市への人口、企業等の集中を抑制するとともに、現にこれらの集中に伴って増加している財政需要に対応する大都市の税源の充

1) 税制調査会編『長期税制のあり方についての答申及びその審議の内容と経過の説明』大蔵省印刷局、昭和48年、12頁。

実を図るため、事務所事業所等に対して特別な税負担を求め<sup>1)</sup>。」いずれもその後、この趣旨のもとで具体化されているものである。

なお事業税については、一般的な企業課税強化論があらわれる前から、企業利潤を課税標準とすることは、事業所の企業活動に応じる負担としては問題があるとする考えから、一度断念された付加価値税形態を含めたさまざまなものが検討されながらも、改正されずに現在にいた<sup>2)</sup>っており、企業課税の強化のためとはいえませんが、負担のあり方を合理的なものにしようとする動きの一環として考慮されている。

この税制調査会長期答申の内容は、政府の昭和48年度から昭和52年度の長期計画である「経済社会基本計画」にほぼ受け入れられている<sup>3)</sup>。そこにはさらに、社会資本整備費用の負担として、「過密地域においては、公共下水道使用料を、排水する水質の汚濁の程度に応じて適正に徴収する措置を強化するほか、工業用水道事業についても、負担の適正化につき検討のうえ、その実施をはかるなど、社会資本整備費用を受益企業に適切に負担させる措置をすみやかに講ず<sup>4)</sup>」ことが述べられ、企業が適正ないわゆる受益者負担をもしなければならないことが示されている。

以上のように政府側からも企業課税の強化が唱えられていることからわかるように、いろいろなレベルの論議で、企業に対して租税負担を中心とした公費負担を求める声は大きい。それはちょうど高度成長期に、企業が資本優遇のための負担軽減を受けたことに対する反動でもあるかのようなようである。しかし企業課税強化論に問題がないわけではない。

不可欠の費用を当面、企業に負担を求めて行くことは、負担を直接個人にもたらさないことから、一般に受け入れられる素地は充分にある。まして企業が

1) 前掲書、23頁。

2) 長期答申の最初と思われる昭和36年12月のものにすでに現われており、その後39年12月、43年7月、46年8月とずっともち越されている。

3) 経済企画庁編『経済社会基本計画』大蔵省印刷局、昭和48年、96、102頁参照。

4) 前掲書、32頁。

社会的な諸問題を引きおこし、財政支出の増加をもたらす元凶とされるなら、そのことに一層拍車がかけられることは論をまたない。ところで企業が負担するとはどういうことかとなると、必ずしも明確ではない。一般にいかなる課税も究極的には誰か個人に負担されるはずである。従って、企業課税についても最終負担者が個人であることには間違いないが、ただその個人が不明確である点が特徴的なのである。このことは企業課税の中心にある法人税の負担においてももっともよく指摘されるように、法人税が転嫁される限り、その程度に応じて利潤による負担を回避しうることから、負担関係は個別企業ごとに異なってくる。

企業課税の負担関係があいまいなことが一つの問題であるが、それが反面において企業課税を強化させる要因でもある。企業経営者はこのような方向を好まず反対したとしても、最近のような情勢では力をえることができず、結局、一般的には徴税側も最終税負担者である個人においても、企業課税増徴において一致し、強化にむかう。それは同時に課税の方法如何によっては多額の税収をもたらすことになる。<sup>1)</sup>

企業課税強化論と対比させて考えられるものとして、間接税増徴論がある。これは租税負担増の必要から常に問題にされながら、積極的に主張され具体化されることにためらいがある。政府側からもその必要がいわれても容易に具体化しない。それはいうまでもなく、間接税である消費課税の負担が企業課税よりかはるかに明確で、しかも逆進性をもっていることが一般に知られていることによる。企業課税はとりあえず個人が直接負担しないという点で間接税と似ていても、負担の不明確ということから個人の負担を避けえるかのような意識を背景として、間接税にみられるような課税強化へのためらいを少くしていることは否定できないだろう。その点からすると間接税増徴論が企業課税強化論に、実質的内容の異同がそれ程問題にされないで置きかえられているとみられる。従

1) William J. Shulz and C. Lowell Harriss, *American Public Finance*, 8th ed., Prentice-Hall, 1965, p. 273. 行政府が企業課税を好む理由として、ここで記した①税収をあげうる、②選挙人の多くがほとんど反対を示さない、という二つをあげている。

って、間接税と企業課税の関係をできる限りの確に把握することが求められる。

問題は以上で終るのではない。「企業の社会的責任」というさまざまに解釈可能な主張による、企業も応分の租税負担をすべきであるとする考えに沿って、税制そのもの、あるいは租税体系そのものの中に、以上のような性格をもっている企業課税を位置づける必要がある。そうでなければ企業課税のいろいろな形態のものが無秩序に導入され、国税地方税の体系が錯綜することが容易に生じると思えるからである。

## II 企業課税の根拠

今日企業課税を求める場合、前節でみたように、税制調査会答申にしる経済社会発展計画にしる、企業が公共サービスの利益を受けているか、企業が責任をとるべき公害等の社会的費用の負担のどちらかに根拠をおいていることがわかる。前者が受益者負担の原則であり、後者が原因者負担の原則といえるが、これらは伝統的な課税原則からすると、応益課税原則の適用ということができない。

ところで法人税の負担増加について、財政支出のうち企業活動に密接に関連するものが増大することから、企業に応分負担を求めるのはやむをえないという、先の税制調査会の論拠にはいささか混乱がみられる。

ここで詳細な点にまで触れられないが、一般に租税負担の根拠としては、なぜ負担すべきかという負担の根拠と、その負担を配分する場合の負担配分の根拠とを分けて考えることが必要である。<sup>1)</sup> 税制調査会の判断によれば、法人税は法人企業が公共サービスの利益を受けることによって課税されるとともに、その負担の配分も受けとった公共サービス量の増大に応じて課税されるのが妥当であるとする。法人税の応益課税的側面が強調されている。その点では事業税の根拠と変わりがなくなっていて、シャープ税制以降、法人税が所得税と一体となって所得税制を形成し、応能課税の中核であるとする法人税の性格といさ

1) 山本栄一『租税政策の理論』有斐閣，昭和50年，第1章参照。

さか異なってきた。

ここで簡単に、企業課税としての法人税と事業税が、今日の税制の出発であるシャープ勧告において、どのように根拠づけられているかをみて、税制調査会の混乱の原因を探ることとする。「法人は擬制 (impersonal entities) であり」、「与えられた事業を遂行するために作られた個人の集合 (a particular kind of aggregation of individuals) である。」<sup>1)</sup> 「従って普通には、個人企業形態による事業よりも甚だ重い税を法人形態による事業に課すことは適当でない。またその逆も適当ではないのである。」<sup>2)</sup> 結果として、法人税は所得税の前払いとして配当部分の二重課税をなくして、利潤に対する課税の企業形態による負担差を解消する方向を実際に提案する。これは「間接税に対する直接税の比率は、国民の納税義務に対する自覚の程度を概略示すものである。これはまた制度が全体として各個人の異った支払能力の程度に合理的に適応しているかどうかを示すものである。直接税は概して適応しているが、間接税は通常そうでないといえる」<sup>3)</sup> という観点から、勧告が直接税主義を採用しその中心に所得税制において、「適正に所得や富の懸隔および家族負担の差異を考慮に入れ」、<sup>4)</sup> 「近代国家が必要とする高額<sup>5)</sup>の税を公平に徴収する」ことに努めようとするあらわれであるといえる。

事業税については、「都道府県が企業にある種の税を課することは正当である。というのは、事業および労働者がその地方に存在するために必要となってくる都道府県施策の経費支払を事業とその顧客が、援助することは当然だからである。たとえば、工場とその労働者がある地域で発展増加してくれば、公衆衛生費は当然増大してくるのである」<sup>4)</sup> として、応益課税の必然性が述べられている。

法人税も事業税も課税の根拠としては、企業が政府から公共サービスの供給

1) 以上『シャープ使節団日本税制報告書』、昭和24年9月、巻I、105頁。

2) 同上書、9頁。

3) 同上書、44頁。

4) 前掲書、巻II、201頁。

## 企業課税と租税体系

を受けていることにおいている点で共通しているが、負担配分の根拠については、事業税が応益課税であるのに対して、法人税は応能課税である点で異なっている。ただし課税標準として、どちらも企業利潤を採用していても、事業税についてはすでに触れたように勧告当初から付加価値額をとるのが好ましいとされたように、応益課税の課税標準としては利潤には欠点がある。

シャープ勧告では、利潤が全部配当され株主が配当額を完全に申告して、個人段階で所得税が課税される限り、法人に対していかなる課税も行う理由はないと考えている。<sup>1)</sup> いわゆる法人擬制税による課税の立場といわれるものである。<sup>2)</sup> 事業税の場合は、例えば法人が利潤を全部配当したとしても、法人に対して利潤額に応じた負担を求める。この場合事業税を支払った後の残りの利潤を配当しない限り、利潤による負担は不可能となり、一種の赤字法人に対する課税に類似してくる。従って事業税は支払能力による課税とはいえず、企業が公共サービスを受けとる大きさの指標として利潤を考えるとという点で、支払能力の有無に関係のない応益課税となっている。これは法人実在説による課税の立場と見なしてよいと思える。

なお法人実在説による法人課税が課税標準として利潤をとる場合、利潤のうち法人利潤のみを課税対象とする法人税の存在は論理的には問題である。なぜなら、法人利潤に課税することはよいとしても、配当部分について法人税と所得税の両方で課税され、個人企業の利潤課税との間に差別的な取り扱いを受けるため、むしろ法人課税としてではなく企業課税として利潤一般に負担が及ぶ利潤税が適当であると思えるからである。また、法人企業は個人企業とくらべて利潤額が比較的大きくそれだけ差別的取り扱いを受けてよいとする見方もありうるが、法人か個人かで区別するよりも利潤額で取り扱いを異ならせる利潤

1) 前掲書、巻I、106頁。

2) 法人の性格に関する理論と実際の歩みを知るために次の文献が参考となる。  
吉国二郎・武田昌輔著『法人税法〔理論篇〕』財経詳報社、昭和47年、改訂3版、第1部第1章法人税の性格（吉国担当）。

税の方が合理的といえる。<sup>1)</sup>

以上みてきた企業課税の根拠から、先に述べた税制調査会の法人税に関する判断の混乱を探ると、第1に指摘されることは、法人税は企業が公共サービスを受けとることに基づいて課税されているといえても、負担の大きさが受けとるサービスの大きさと関連させられているわけではないということである。個人の負担能力の一環として法人税が課せられているのであるから、法人税の引上げは、所得税と一体となって全般的な財政支出増加を支えるために、現在以上に能力に応じた負担をする結果として生じるものである。税制調査会がいうように、企業に対する政府支出が多くなるため公共サービスを受ける量の増大に応じて法人税を引上げるとするなら、法人税を事業税と同じように根拠づけ負担配分を考えることになり、シャープ税制以降現行税制にいたる法人擬制説による法人税から少々逸脱した考えになっている。その点からいうならば、企業課税全般が応益課税的にとらえられ、またそのように考えることで企業課税がいかに容易に受容されることが示す一つの証拠ともいえる。

企業課税という概念はかなり一般に用いられているが、必ずしも整理統括して問題がとりあげられずに、中心的な企業課税として法人税を考え、企業課税と法人税を同義的に用いる傾向すらあった。<sup>2)</sup>しかし、最近の状況の中で応益課税としての企業課税が重要視されており、今後の企業課税の考察もこの面からなされる必要がある。応能課税としての企業課税である法人税も、配当部分の二重課税の処理方法いかんによっては応益課税としても根拠づけられる。例えば、配当分については全て個人の段階で所得税において他の所得と総合課税し、他方で株式のキャピタルゲイン課税を整備することによって、法人税の課税標準を留保利潤に限るならば、それを株主の所得税前払いとして応能課税の一環と

1) 法人擬制説と法人実在説の相違によって法人税を考えることは意味がないとする意見もあるが（小宮隆太郎「福祉の理念と税制」『季刊現代経済10』日本経済新聞社、昭和48年8月、104—105頁）、ここで述べた視点からすれば、なお有効であると思われる。

2) 税制調査会でも昭和35年12月の答申以降そのような用法がみられる。

して考えることも可能である。<sup>1)</sup> その反面、法人形態を採用することの利点として留保利潤を生み出していることから、一種の会社免許税のように、法人利潤を会社形態であるために政府から受ける利益の尺度と見なすなら、法人税は応益課税によっても根拠づけられたことになる。このような二重課税の処理を行った結果実施される留保利潤に対する法人税の負担配分が、応能課税によっても応益課税によっても根拠づけられるということは、それだけ法人税の性格があいまいになっていることを意味している。

以上の他に経済政策的な配慮から企業課税が実施されることがある。例えば企業の公害発生抑制、独占規制、都市集中排除、土地投機規制などのために、法や行政の規制ではなく課税による間接的な規制が可能である。これらは公共サービス供給のための財源確保をめざす本来的な課税ではなく、市場における企業の働きを調整し資源の適正な利用をはかろうとする規制的な課税である。税収入が取るに足りない場合は目的を完全にはたしていることになるが、租税を規制の手段に用い間接的な誘導規制を目ざしているということは、多くはかなりの税収が期待されているといえる。それらは規制の目的に沿った支出にむけられる財源となるべきであろう。また、規制とは逆にある種の企業活動を促進し誘導するために、企業課税をその事業の業種、規模、地域などによって減免する場合も、減免の根拠は規制的な課税と同様経済政策的配慮である。

### III 企業課税の負担と区分

応能課税は負担の公平が各個人の負担能力に応じて判断されるという点からすれば、特定の個人なり家計なりの一定期間についての負担が明確となる個人税 (personal taxes) でなければならない。応益課税は公共サービスの受益を何らかの形で反映しうるモノや取引などを課税対象とするため、個人や家計にと

1) 小宮隆太郎、前掲論文、105頁。ただし応能課税は個人についてしかいえないことであるから、留保利潤の段階での課税が株主にとっての正確な応能課税にはならない。あくまでそうみなすに過ぎない。



ってその負担がどれ位であるかはただちに問題とならない。これらは個人税に  
対して物税 (taxes on things, in rem taxes) と呼ぶことができる。<sup>1)</sup>

人税と物税という分類は古くからなされている。しかし、物税については、  
人税が個人全体の負担能力に基づいて課税するのに対して、モノに着眼して各  
個人の負担能力を示すべき物件に基づいて課税するものと定義することは、必  
ずしも意味があるとはいえない。確かに物税といえども負担される限り、個人  
なり家計の負担能力を背後に予想してはいるが、それは一般に担税力というこ  
とばで表現される、租税負担を吸収する経済力が存在しているということであ  
って、応能課税という個人の能力に応じた負担ではない。従って、応益課税が  
物税であるということは、個人の負担能力からすると、逆進性をもった課税と  
なる場合も当然考えられる。

一般に企業課税といわれる場合、応能課税としての企業課税と応益課税とし  
ての企業課税を総称している。しかし、応能課税としての企業課税は、前節に  
みるごとく法人税に限られてくるから、企業課税はほとんどが応益課税である  
といえる。ところで、応能課税が個人税であり、応益課税が物税であるといえ  
ても、その逆も必ず成り立つとはいえない。その代表的なものとしては、財産  
課税があげられる。相続、贈与にかかわる租税や、個人の資産総額を課税標準  
とする資産税 (wealth tax) などは応能課税の個人税であるが、地方税の財産税  
である固定資産税のようなものはどちらともいえるからである。本来このよう  
な財産税は所得税の代替として、個人の負担能力に応じた課税をある程度可能  
にする。また所得税の課税標準から漏れる持主が使用している土地・家屋の地  
代や家賃の帰属所得や、十分に課税標準に加えられない土地や家屋に関するキ

1) R. A. Musgrave & P. B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw-Hill, 1973, pp. 211ff. 山本栄一, 前掲書, 35頁. なお応益原則も応能原則もともに効用理論によって根拠づけられ説明されてきた限り, 個人の段階の議論であり, そのまま企業に適用することは困難とする考えもあるが (牛嶋正「企業課税論」『オイコノミカ』第10巻第2号 (昭和48年9月) 9頁), 抽象のレベルが異なっていることから, ここでの判断も可能と思える。

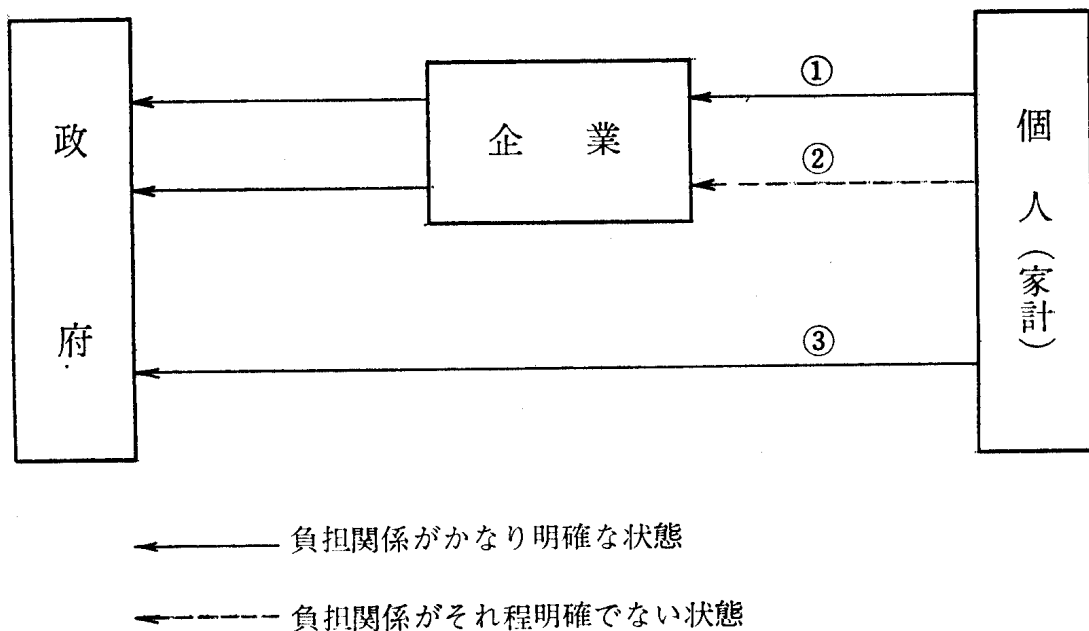
2) 例えば, 神戸正雄著『租税論』(経済学全集第21巻) 改造社, 昭和4年, 61頁。

企業課税と租税体系

キャピタルゲインを、直接ではないが間接的に課税して、所得税を補完することも可能である。他面で、地方税としての固定資産税は、個人なり事業に対する地域的な公共サービスの利益に応ずる大ざっぱな負担ともいえる。特に事業に対する固定資産税に、わが国のように償却資産を加える時、応益課税の側面が強<sup>1)</sup>くなってくる。ただし、地方税であれば、個人所有の資産のうち行政区域を異にすれば、総合して個人課税されないことから、応能課税とはいいい切れず、その点でも応益課税としての意味合いが強まる。

以上のように個人税であっても完全に応能課税といえないものがある限り、個人課税は応能課税、企業課税は応益課税と割り切ることはできないが、おおむね課税全体を個人課税 (personal taxation) と企業課税 (business taxation) に大別することができる。このことを第1図のように図解すると、①②の課税が企業課税であり、③が個人課税ということになる。またこの図によると、個人

第1図 租税負担の経路 I



1) わが国の固定資産税は、シャープ勧告でみる限り、応能と応益の両面から根拠づけられているが、事業の固定資産税については応益性によって根拠づけられているといえる。(『シャープ使節団日本税制報告書』巻Ⅱ, 189頁.)

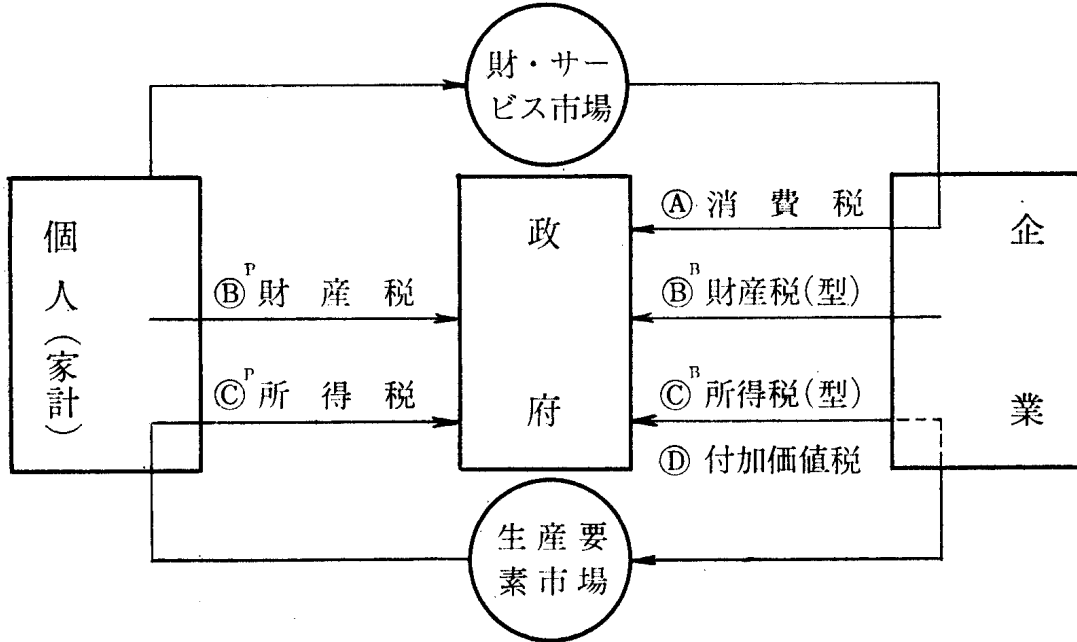
課税と企業課税の区分は、直接税と間接税の区分に類似していることが分る。租税負担はすでに述べたように最終的には個人なり家計にもたらされるが、企業が介在するか否かによって、介在しない場合を直接税、介在する場合を間接税と大体いえる。その内、企業が介在する場合でも、法人税などは直接税に区分されるように<sup>1)</sup>、完全に個人課税を直接税、企業課税を間接税とすることはできないものの、法人税のうち配当部分は個人段階で全て課税し、法人留保利潤のみを法人税の課税対象とするならば、前節で述べた理由から法人税を必ずしも個人課税として考える必要がなくなるため、企業課税は一層間接税と重なる。その点からすると、企業課税は間接税のほとんどを含むといえる。

これまでの論議から、企業課税が応益課税であり大体間接税と重なりと判断されるから、企業課税の課税標準としては、企業活動をあらわす、財産、取引、要素所得の支払を初めとして、資本金額、従業者数、事業所面積といった一切の外形標準が採用されてよい。それらはいずれも企業が納税義務者となっている点で企業課税であるが、その負担が第1表に示されたように、明確に転嫁するもの(①)と、転嫁状況が不明確なもの(②)とに分けられ、企業課税の区分の糸口をあたえる。

企業課税の形態をみるために、第1図を別の角度から書きかえると第2図となる。ここで示されるように、企業課税は大きく四つの型に分けることが可能であって、消費税と付加価値税はもともと企業課税固有のものということができるが、財産税、所得税は本来個人課税について考えられるものであるから、これらの企業課税は財産税型、所得税型と呼ぶことにする。このうち、第1図で示した負担関係の比較的明確なものは④消費税であり、③<sup>B</sup>財産税型のものもそれについて明確であると思われるが、これらはいずれも財・サービスの価格に転嫁される傾向が強い。負担関係がそれ程明確でないものは③<sup>B</sup>所得税型

1) 企業課税を直接企業課税と間接企業課税にわけ、前者をここにいう法人税のような利潤税とし、後者をいわゆる間接税全体と考えて、ここでの問題を処理することができるが(牛嶋正, 前掲論文, 8, 10頁.), 必ずしもこの分類が有効ともいえない。

第2図 租税負担の経路II



と④付加価値税であって、今日、企業課税強化を受け入れやすくしているのも、この負担関係のあいまいさであることは、すでにI節で述べた通りである。順次検討を加えることにする。

企業課税という側面から消費税④をとらえることは必ずしも一般的になされていない。その一つの原因は、消費課税の根拠と体系における位置づけが必ずしも明確でないことにあると思える。租税体系の中心が間接税である西欧大陸諸国では、租税に対する国民意識の歴史的背景を抜きにして、間接税のあり方を考えることはできない。それに対して間接税の比重が比較的軽いイギリス、アメリカ、日本ではある程度消費税の根拠づけがなされている。タバコや酒についての消費課税がある種の規制を根拠としていること、個別消費税によって、各種消費財の性質の相違に基づいて商品ごとに税率を変えることで、消費する個人の負担能力に応じた課税をある程度実現し、奢侈消費税にみられるような応能課税の補完という根拠などがあげられるが、全体としては、これらの国が直接税、とりわけ所得税の比重が重いため、どの消費税にもみられるある種の逆進性によって、所得税の累進性を緩和することをめざしている。またそれを

可能にするのは消費課税の多収性であるといえる。

この消費税を企業課税としてとらえ、企業が公共サービスの受益に応じて負担する場合の課税を考えるためには、企業ごとに受益の外形標準としてとらえられる総売上額などを課税標準とすることが必要である。従ってこの場合の消費税は個別消費税ではなく、一般消費税が適合しており、例えば売上税という形態が該当する。

ここで企業が応益課税による租税を負担することが、どういうことを意味しているかについて触れておく。<sup>1)</sup>

全ての企業が商品を生産する過程で公共サービスの供給を受け、生産をより一層容易にする。これらの公共サービスは一般に「産業基盤整備」といわれるものに代表されるが、それだけに限らずあらゆる公共サービスを含んでおり、もしこれらの公共サービスを企業が内部化することによって生じる莫大な費用を考えれば、企業の外部環境を整備する公共サービスの供給が、いかに個別企業の費用を少なくし、生産性引き上げに貢献しているかがわかる。<sup>2)</sup> これらの利益が最終消費財に付与され、一般的な価格引き上げを幾分でも抑えるのに役立つことがまず考えられるが、その他に、要素所得、とくに利潤、場合によっては賃金を引きあげることもありうる。従って受益の外形標準としてさまざまなものが妥当するのも、こういう点からであるといえる。

企業課税としての消費税はほぼ価格に転嫁され、消費者が負担することになる。この負担は、一般的な価格引き上げを抑えるのに寄与する、公共サービスに対する対価としての意味が先の説明からできる。

財産税型の企業課税<sup>③</sup>を考えるうえで明らかにする必要がある点は、個人課税としての財産税<sup>④</sup>が個人所有による課税として、応能課税と応益課税の両方を兼ねていることはすでに述べたが、企業の場合は所有者が最終的には株

1) 山本栄一、前掲書、97—98頁に述べている点を再述。

2) この点については、すでにアダム・スミスによって指摘されている（山本栄一、前掲書、92頁参照）。

主も含んだ個人であっても、形式上の所有者である企業（法人も含む）の財産が応益性を示す外形標準としてとられていることである。従って課税標準としては企業所有の土地、建物、償却資産、それも貨幣表示額だけでなく、面積なども対象となり、さらに資本金額や従業員数という企業活動を示すものも財産税ではないが、一応ここに加えることができる。これらの負担は大体企業の経費に算入され、消費者に転嫁されることが多いと思われるが、後に述べるように消費税ほど明らかでない。

所得税型の企業課税<sup>◎<sup>P</sup></sup>は、課税標準として利潤額そのもの、賃金支払額、さらには利潤、賃金、利子、地代の総額である付加価値額などを用いる。利潤額そのものに対する課税である利潤税は、応益性を把える課税としては所得税型で最も問題がある。利潤は企業計算の残余として算出されるものであるから、赤字企業は負担をしない。確かに公共サービスが利潤を生み出す程には企業に利益を与えなかったとも解釈できるが、もともと利潤の変動性を考えるとそのような判断は適当ではなく、公共サービスの受益を示す外形標準としては変動性の弱い付加価値額が望ましい。賃金支払額は利潤にくらべると安定しているが、企業が資本集約的か労働集約的かで同じ産業内でも、賃金支払額が変化することを考えると必ずしも適格とはいえない。ただ賃金税（payroll tax）は社会保障サービスの供給や年金の目的財源として採用されており、その意味で応益課税の一環ともいえるが、ここでの応益課税とは別途に検討すべきであろう。

付加価値税は次に触れることとし、利潤税の負担は計算上一応利潤から負担されるが、法人税の転嫁が問題になっている現在、企業の成長が著しく高利潤をあげている場合や、多数企業が競争している産業を除いて、一般には利潤税の一部分は消費者に転嫁しているとみなされる。転嫁の状態は経済状態や産業の違い、あるいは個別企業によって異なっていると思われ、負担関係はかなり不明確である。賃金税は費用として商品価格に転嫁される可能性は強いが、消費税ほど転嫁は明確ではない。

なお所得税型の企業課税は、個人課税としての所得税<sup>◎<sup>P</sup></sup>が個人に支払われ

た所得のうちから負担されることを前提にしているのに対して、企業が生みだす所得の大きさ自体を課税標準とするのであって、その所得から租税が負担されるかどうかはとりあえず問わない。ここから、利潤からの負担、賃金からの負担、商品への転嫁など前転、後転を含めた所得税型の企業課税の転嫁が問題となってくるといえよう。

企業課税としての付加価値税⑩は、所得税型の企業課税の一形態として考えられることはすでに述べた。所得税型の企業課税としては他の形態のものより外形標準として秀れている。負担は所得税型のものと同様に、不明な部分が多いが、赤字企業でも負担されるわけであるから、費用の一部として転嫁される可能性が十分考えられる。ただし、消費税のように個別商品ごとに企業課税が課せられ時には、負担は明確に消費者に転嫁すると判断されるが、ここでの付加価値税を初めとして、他の所得税型ないし財産税型の企業課税は、企業の費用計算に税負担が加算されても、個別商品ごとに課税されない結果、前転の他に、時には生産性向上により費用増加をまぬがれたり、他の費用を削減させて後転が生じたり、利潤によって負担されることも考えられるため、転嫁の様態は依然としてそれ程明らかとはいえない。

付加価値税のうちEC型付加価値税（消費税型付加価値税）は、消費税の一種であるから、消費税のところで検討したことがあてはまり、多段階売上税の形態をとる場合とくらべて、累積する負担を回避しうる点で、一般消費税として望ましいとされている。ただし累積することは、売上税を各企業の応益課税と見る時にはそれ程問題ではないが、企業統合を誘導するという副次的な経済効果を考慮すると、単段階売上税と並んで、企業課税としての消費税の適格性を備えているといえる。

#### IV 租税体系における企業課税の位置

一般に応益課税として、またほとんどの間接税を含んだものとして考えられる企業課税は、租税体系の中にどのように位置づけられるのか。いい換えれば、

## 企業課税と租税体系

応能課税としての個人税とこれまで検討してきた企業課税はどのように関連づけられるのか。この問題はあるべき租税体系をどのように考えるかを明らかにすることなしには、的確な回答をなしえない。

あるべき租税体系についての一つの考え方はすでに示したことがある。<sup>1)</sup> その中で個人課税である応能課税と企業課税との位置づけを試みたが、それを再述しながら、そこで触れなかった問題にも立ち入って検討したい。

租税体系の組立てを考えていくうえで、中心にすえた判断は次の二点である。

(1)「租税体系全体がどのような負担配分もたらすべきかについて、社会的にかなり合意しうる判断がみい出せるかどうか。この点になると、経済理論の枠を超える。しかし、あえていうなら、一般的には、負担は個人所得に比較して累進的であることが望ましい。そのために、応能課税を体系の中心にすえる必要がある。それは公共財供給の財源であるとともに、所得再分配にも用いられる。同時に、経済の効率が著しく害されるのを避けるため、効率と公正の矛盾を調整するべく、消費課税（間接税）などを考慮して、ある程度累進性を緩めるとともに、合理的な形態をもった応益課税で補完する。

このような直接税中心体系を、一つの理念的なものとするのが妥当であろう。<sup>2)</sup>」

(2)「租税負担で考慮されなければならない公共財の性質を、次の三点に絞る。

- ① 公共財の便益のうち、間接便益と直接便益の分離
- ② 間接便益のスピルオーバーする範囲の地域的相違
- ③ 公共財のうち、中間財として用いられる部分と、消費財として用いられる部分の<sup>3)</sup>区別」

(1)はあるべき租税体系に関する価値判断であり、(2)の公共財の性質は、租税負担配分の根拠と配分のあり方を示す客観的基準である。(2)―②をとりあえず

1) 山本栄一、前掲書、第4章。特にⅢ(93—102頁)。

2) 同上書、86—87頁。

3) 同上書、95頁。



考慮しないで、(1)を前提にして、(2)の基準によって租税体系の組立てを試みたものが第1表である。

詳細は既刊の書物に譲るとして、必要な説明を加えると、公共財には個人なり家計なりが他の消費財と同様、生活の手段として需要する部分と、企業が生

第1表 公共財の特質と租税負担配分

	(a) 消費財型の公共財	(b) 中間財型の公共財
〔I〕 便益のうち全部または大半が間接便益である公共財	所得税（個人と法人） 財産税 奢侈消費税	企業課税 { 所得税型 財産税型 消費税 付加価値税
〔II〕 便益のうちかなりの直接便益をもたらす公共財	目的税 使用料・手数料 料金（独立採算における）	

(税負担配分として考慮すべきものとして、上記の他に〔III〕規制的課税、〔IV〕所得再分配のための応能課税（累進所得税、相続・贈与税）がある。)

産物を生産する過程で他の中間財と同様に、生産のために需要する部分に分けられる。前者を消費財型の公共財、後者を中間財型の公共財と定義し、公共財の中心は消費財型にあると考えられるから、〔I〕(a)にあたる部分に租税体系の中心となる応能課税である個人税を位置づける。次に、かなりの部分が中間財型の公共財であるから、〔I〕(a)を補完する意味で、〔I〕(b)の企業課税をおき、さらに合理的な形態をもった応益課税を〔II〕として考慮する。以上が体系の考え方である。

企業課税を〔I〕(b)に位置づけていることは、先の(1)の判断からすると、「経済の効率が著しく害されるのを避けるため、効率と公正の矛盾を調整するべく、消費課税（間接税）などを考慮して、ある程度累進性を緩める」ことからでてきている。第1表の欄外の〔IV〕にある通り、〔I〕(a)の他に所得再分配のための所得課税を考えると、かなりの累進性を要求されることから、累進度

の緩和のために企業課税が求められている量的な大きさは決して小さくはない。その意味から企業課税のうちどの形態を選択するかは、累進性の緩和に力点をおき、負担が逆進性を帯びているかせいぜい比例的なもので、かつ多収性のものが望ましいといえる。それは同時に応益課税としての企業課税がもつ特徴でもある。

企業課税のもつ量的比重についての目安となるものであるが、企業課税がどの場合も個人の納税者に負担感をもたらさないという特徴から、企業課税を採用する割合が増加することは、個人課税である応能課税により一層依存することで負担感が強められるのを避け、また採用される税種によっては徴税費の軽減にもつながるため、企業課税の比重を増そうとする方向は今後とも強まると思える。しかし、企業課税によって負担関係がそれ程明確でないものは、企業活動にさまざまな歪みを生じ、経済的非効率に導くことが当然考えられる。従って所得税制の一環としての企業所得課税の租税特別措置について、その経済効果が疑問視されるものが多いことから、所得課税における差別的措置を廃止し、個人課税における負担の公平を徹底させ、適正な企業課税を配置し、特別措置は企業課税の中で合理的なものを取り入れることがよいと思われる。その場合、企業課税の量的比重は先に指摘した累進性を緩和するために、消費課税がある程度の大きさを占めるとともに、負担関係が消費課税より明らかでない他の企業課税でそれを補完し、経済的効率を著しく害さない大きさに維持することが求められる。

今後、高負担財政の方向が不可避である限り、企業課税の増徴も止むをえないとしても、徴税上の有利さからみた判断だけで、個人課税の量的比重を下げていくことは、財政の国民なり市民主権の方向とは逆行していることにも目をとめなければならないだろう。

(関西学院大学経済学部助教授)

---

1) この点に関して、牛嶋正、前掲論文は、上限として、個人税の税負担感をおき、下限として、企業課税が経済効果を発揮しなくなる位の量的大きさとしている(11—13頁)。