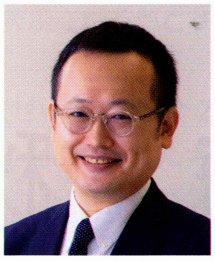
論考

法人に対する課税に係る所得課税の課税根拠からの視点



富士支部
飯　野　明　宏

我が国の財政におけるプライマリーバランスの黒字化は、将来において必ず達成すべき目標であり、同時に、非常に困難なものである。この問題については、将来に先送りせず、現時点において、早急に解決の道筋をつくるべきと考える。

プライマリーバランスの黒字化を実現するには、税収の確保が必要である。そして、いかに、公平・中立に課税をすべきかについては、慎重に検討する必要がある。

本稿では、一つの視点を提示するため「法人」を対象としたい。

この検討をするに際し、所得課税の課税根拠から、あらためて、我が国の法人税法を捉えなおすことにより、税収の確保と公平・中立な課税のバランスを多角的に考察できるものと考えている。株主が１人、役員１人というようなオーナー法人と、上場企業のような大企業を同じ法人税法という法律に基づき課税している以上、法人に対して、いかに課税すべきかについて、様々な視点から考察することが有用である。

法人に対する課税のあり方について、所得課税の課税根拠から、法人課税について、以下で、簡単に整理する。

我が国の税制は、昭和25年から実施されたシャウプ税制を、その時々の実情に応じて修正した制度となっている。シャウプ税制では法人課税に係る所得課税の課税根拠として代替課税説を採用している。代替課税説とは、法人の所得とその資本主の個人所得とを一体的に捉え、本来個人所得のみで所得課税のすべての目的を達成すべきであるところ、個人所得に対する課税の捕捉をより合理的に行うため、法人の段階でその所得に対し暫定的に課税しようとするところに、法人税の課税根拠があるとする説である。

他方、代替課税説に相対する課税根拠として、独立課税説がある。独立課税説とは、法人の所得をその資本主の所得とは別個のものであると考え、 所得を有する法人自体を納税主体として課税できるとするところに、法人税の課税根拠があるとする説である。

現行制度、代替課税説による課税、および独立課税説による課税について、論点ごとに下表のように整理することができる。

代替課税説も独立課税説も、それぞれ、いかに公平・中立に課税すべきか、という点について、各説を支える根拠を有している（シャウプ使節団「日本税制報告書」、及び、R・グード　塩崎潤訳「法人税」（中央経済社　昭和34年）を参照）。問題は、各説のいずれが、今日の法人の実態に即したものであるかという点である。

私は次の理由から、今日の法人の実態に即すのは、独立課税説であると考えている。

1　法人は国から、その株主等の有限責任、永続性、商取引や資金調達、労働力調達の便宜等の利益や特権を与えられているため、法人自体がその対価を国に支払うべきである。

2　法人は政府機構から社会的サービスを受けている。例えば、学校教育は労働者を教育し、公衆衛生は労働人口の健康と能率にとって有益であり、法律や命令を定め、財産を保護し、契約の実効性を確保し、詐欺を処罰し、その他様々な方法で企業が事業を行う市場を維持している。これら社会費用の支払いは、法人自体が行うべきである。

3　法人には税の負担能力がある。個人の所得は、個人の生活の糧となっていることから、法人の所得よりも優先されるべきである。また、個人よりも法人の方が事業として大規模であることから、税痛が少ないと考えられる。したがって、個人よりも法人に税の負担能力があるといえる。

4　法人に対する社会・経済統制が必要である。経済政策の手段として、法人企業の資本主への不当な富の集中を防止するため、法人の所得に税を課すべきである。また、景気に対する自動安定化装置を有効に機能させるためにも、法人に対して累進税率で課税すべきである。

733号より、タイトルの「論壇・考察・提言」を「論考」に統一しました。

論点	現行制度	代替課税説	独立課税説
配当課税	不完全な二重課税の回避（法・法23①）	二重課税の回避	考慮の必要なし
留保金課税	一部の法人が対象（法・法67①）	全ての法人が対象	考慮の必要なし
清算所得課税	平成22年10月より廃止（法・法21）	考慮の必要なし	課税する
税率	軽減税率のある比例税率（法・法66①②）	比例税率	累進税率
公益法人等	収益事業のみ課税（法・法2⑬、７）	収益事業のみ課税	全ての事業に課税