経済教室

法人税改革の視点(下)

税率下げの代替財源を

課税ベース拡大必要

給与所得控除 見直しも

ポイント

- 欧州では法人課税から消費課税へシフト
- 欧損金繰越控除の制限強化の検討も必要
- 給与所得控除はオーナー経営者を利する

土居 丈朗　慶応義塾大学教授

政府税制調査会は法人税率引き下げの議論を始めた。消費税率を引き上げながら、法人税率を引き下げるとは「消費者冷遇、企業優遇」と見る向きもあるが、決してそうではない。経済のグローバル化が進んだ今日、日本だけが高い税率のままでは、日本企業の営業拠点が海外に流出したり、外国企業が日本に進出してこなかったりして、国内の雇用が失われる。

税制における法人課税から消費課税へのシフトは、激しい国際競争にさらされている欧州諸国を中心に顕著である。生産され所得が生まれる土地（源泉地）でなく、商品を消費する土地（仕向け地）で課税する方が、国際的な取引に対する課税によるゆがみを小さくできることが論理的背景にある。高い消費税（付加価値税）率でも高い経済成長を遂げた欧州諸国の例は大いに倣うものがある。

法人税率の大幅引き下げだけを代替財源なしに行えば、財政健全化に支障をきたす。法人（実効）税率1%当たりの税収は4700億円で、看過できない。他方、財政健全化にとらわれ過ぎて法人実効税率を少ししか下げない結果に終われば、国際的に見て日本の法人税率は相変わらず高いという印象を与えかねない。

一部の国で、法人税率を下げても経済成長によって法人税収はむしろ増えたという「法人税のパラドックス（逆説）」を理由に心配はいらないとの声もある。しかし、これにとらわれては、法人課税依存の税制構造は改まらない。法人税収の国内総生産（GDP）比が高まっては、法人税を結局多く課し続ける構造に変わりはない。グローバル化で課税ベースがじり貧になる法人課税にいつまでもしがみついては、今後の税財政運営の活路が開けない。

前述の潮流に即して法人課税のウエートを下げ、消費課税のウエートを上げるなら、法人減税の代替財源は消費増税が最善だ。しかし、消費税のさらなる増税は早期の国民的合意を得にくい。

次善策としては、同じ所得課税に属する個人所得課税と法人課税との間で、わが国の税制上改革すべき点に着目して、よりよい姿に改める方向で代替財源を探すことが有益である。代替財源の検討は、法人減税をより大きな規模にするためにも重要である。

まず、法人税制の中における改革点を探ろう。その論点としてしばしば挙げられるのが課税ベースの拡大である。しかし、留意すべき点は、税率を下げる代わりに課税ベースを拡大すると、減税になる企業と増税になる企業が出ることである。ゾンビ企業（経営再建の見込みが乏しいが追い貸しによって延命している非効率な企業）に増税となるならまだしも、日本の生産性向上に寄与している企業に増税となっては身もふたもない。そうならないような策を考える必要がある。

企業利益の分配法による税負担の違い

	全額を経営者に配当	全額を経営者本人の給与	本人・配偶者の給与に半額ずつ
配当	1192万円	0	0
本人の給与	0	1600	800
配偶者の給与	0	0	800
法人税額	408	0	0
給与所得控除額	0	245	400

(注)全額配当の場合は配当控除109.6万円(税額控除)がある

課税ベース拡大策として度々取り上げられるのは、租税特別措置（租特）の見直しである。法人税法の本則でなく、租税特別措置法で時限的に設定される減税措置には、研究開発税制や中小企業投資促進税制などがある。真の意味で特例的な減税措置が日本経済全体からみて有効に機能していないなら、そうした措置を廃止して課税ベースを拡大するのが本筋だ。

ただ、租特は特定の業種や企業を特例的に優遇する印象があるが、政府の成長促進策など強い政策意図があるものもある。しかも、特例的措置は法人税法本則にもあり、租特法の特別措置だけに目くじらを立てるのはアンバランスである。租特の見直しは、必要な租特は恒久措置として法人税法本則に入れて、本則にあっても不要な措置を廃止するといった根本的な見直しを含めて議論すべきである。

また、租特による法人税の減収は0・9兆円（以下、金額は2011年度）にすぎず、租特を全廃しないままでも代替財源にはなりにくい。そのうえ、研究開発税制を積極活用し生産性向上に寄与している企業に増税となっては、身もふたもない。

法人税の課税ベースが小さくなっている要因のうち、欠損金の繰越控除による法人税の減収額は2・1兆円で、他の要因より大きい。

欠損金の繰越控除は、ゴーイングコンサーン（継続企業の前提）を踏まえて認めるべきものである。例えば、毎年10万円の黒字を出す企業と、ある年に30万円赤字になり次の年に10万円黒字になる企業は、利子率がゼロなら2年間合計の利益の現在価値は同じだが、欠損金の繰越控除が全額認められないと、前者より後者の方が多く法人税を払わなければならなくなる。欠損金の繰越控除に制限を付けるのは、本来は望ましくない。

しかしこの仕組みにより、非効率な経営をして税法上赤字を出し続ける企業を延命させている可能性もある。本来、こうした企業の淘汰が市場で起こるべきはずだが、目下の低金利や法人課税の面からも起きにくくしているとすればどうだろうか。デフレから脱しゼロ金利政策が解除されるまでの間、欠損金の繰越控除の制限を強化し、真に非効率な企業が減税の恩恵を受けられないようにすることも考えられる。欠損金の繰越控除に必要に応じて課税ベースを修正する方が、より早く望ましい税制に移行できるだろう。

代替財源として、所得税制の見直しも有力な方策である。法人税制との整合性を考えると、給与所得控除の見直しが挙げられる。給与所得控除は一見すると給与収入しかない従業員を守る仕組みに見えるが、実はオーナー経営者を利する不公平税制である。

非上場企業のオーナー経営者は自分で稼ぐ所得を、配当で得るか給与で得るか事実上独善的に決められる。企業利益が1600万円あって、全て配当で分配するとしよう。このとき、まず法人税（25・5%、408万円）が課され、残った1192万円が配当され、経営者の課税所得として所得税が課される。

ところが、同じ1600万円を自らの給与とした場合、法人税法上は企業の損金となり、法人所得は0、法人税額も0となる。その上、給与から245万円の給与所得控除が認められる。さらに、この給与を配偶者と分け合う形で分配すると、2人とも給与所得控除が適用され、給与所得控除額は合計400万円に増える。1人当たりの所得が減るため税率も下がる。その分、所得税負担が大きく減る。

このように、給与所得控除は、非上場企業のオーナー経営者らには、法人税も所得税も減免される形で都合よく課税ベースが少なくなるように使われている。これを改めることで、所得税の課税ベースを拡大でき、その分法人実効税率はより大きく引き下げられる。

法人実効税率の引き下げは、成長に寄与する企業活動の阻害要因を除去し、その代替財源を負担すべき者に適切に負担を求めることができる点に意義がある。この機会を逃さず改革を断行すべきだ。

どい・たけろう　70年生まれ。大阪大経卒、東大博士（経済学）。専門は公共経済学