

# 戦後中小企業問題の 制度的側面に関する一考察

衣 本 篁 彦

1. 問題の所在
2. 戦後企業課税制度の成立背景
3. 企業課税のメカニズム
4. 税改正と資本蓄積機能の拡大
5. 大企業中心の企業課税
6. 大企業と中小企業の税負担格差
7. 税負担格差と中小企業問題

## 1. 問題の所在

わが国中小企業問題は、すでに、明治期の在来工業問題のなかに、その蹠緒的發現形態をみいだすことができるが、その本格的形成は独占的大企業の産業支配が確立した第一次大戦後、とくに昭和2年の金融恐慌から昭和5年の大恐慌にかけてであるといわれる。換言すれば、金融恐慌を契機として、「中小」なる資本の存在が初めて大企業に関連する経済政策上の問題として認識されたのであった。

金融恐慌にいたるまで、資本主義化の遅れた農村に潜在する豊富な低賃金労働を基盤とする在来工業等の小資本群は、日露戦争を契機とする内外市場の拡大や大正期に入ってから的小型電動機の普及に刺激されて、自成的な成長を漸時的に展開していた。そして、小資本群のなかから、次第に中規模の資本の出

現がみられた。これらの中および小資本群が、昭和2年の金融恐慌による問屋や地方中小銀行の没落、それらと平行に展開された大都市銀行による金融機関の集中化に直面して、これまでの金融的基盤を喪失し、経営の自立性の危機にみまわれることになった。その際、日露戦争の前後から独占化しつつあった大企業群（財閥）は大都市銀行との直接的に密接な関係に立ちながら諸産業部門での支配機構を確立し、下請制等によって中小企業の支配・従属を強く産業構造に浸透させることになった。そして、そのような中小企業群が国民経済上の経済的比重の大なることから、中小企業の問題が単なる中小企業のみにかかわる問題ではなくて、中小企業の姿にひそむ国民経済構造そのものの問題として一般に認識されたのであった。すなわち、それまでの中小企業が有する特徴としての経営の不安定性や劣悪労働条件、低生産性はわが国国民経済上の問題として把握され、その因果関係の究明が中小企業研究の重要な課題となっていた。

中小企業問題は資本主義が高度に発達した独占ないし寡占の段階における構造的産物である。したがって、第二次大戦後においても、わが国中小企業問題は戦後経済の重要問題の一つとして発現している。

とくに国家が国民経済に深く介入してきている段階にあっては、中小企業問題の発現もそれによってなんらかの影響を受けているものと思われる。われわれはこのような問題意識の一検証として、本稿において、企業課税制度を考察するものである。それは、明らかに、中小企業問題を考える上においての一つの制度的要因の解明である。それというのは、国民経済の生産部面を構成する在り構成体たる企業のすべては企業課税制度の存在を無視して活動することが不可能であるからである。したがって、この問題意識は中小企業の問題の一つの構造的原因を明らかにする一方法であるといえる。

## 2. 戦後企業課税制度の成立背景

戦戦は戦時経済体制に壊滅的打撃を与えた。経済混乱は必定であった。政府は、それを回避するために、臨時軍事費の放漫な支出を行なった。その結果、それまでの戦時経済のなかで潜在的に進行していたインフレーションが爆発的に顕在化した。その結果、日本経済は戦後の復興への努力をインフレ経済のなかで達成しなければならなかった。とくに、昭和21年末、鉄鋼および石炭の両産業への政府資金の重点的供給による工鉱業生産再開を目的とした傾斜生産方式の採用が実施されることによって、それは本格化した。しかしながら、この復興政策は昭和23年頃には工鉱業生産のかなりの上昇を可能にしたものの、政府資金が主に日銀引受けの復興金融庫債であったために、インフレーションの収束を実現しえず、かえって、そのような大量的資金の供給がインフレーションを激化させる結果となった。

このような経済混乱を收拾するために、占領軍総司令部は昭和23年12月「経済安定九原則」を日本政府に示し、翌24年、その具体化がジョセフ・ドッジ公使によって実施された。いわゆる「ドッジ・ライン」と呼ばれる諸施策であった。これを契機として、経済政策基調はこれまでの傾斜生産による生産第一主義にかわってインフレ安定第一主義が登場するのである。

昭和24年度国家予算はドッジ・ラインの一環としての超均衡予算であった。その特徴は単に総歳入が総歳出を超過しているということだけではなく、「債務償還政策がとられ、巨額の国家債務が主として租税収入を財源として償却されること」になった。すなわち、充分なる租税収入の獲得が重要なポイントであった。<sup>(註1)</sup>

ところで、戦後の激しいインフレーションによる名目所得の増大は累進税制度においては税負担増大の結果をもたらしていた。重税は脱税と滞納の原因となるが、その傾向が顕著にみられた。このことは超均衡財政の達成を根底から

おびやかす、ドッジ・ラインの政策目的達成に障害となるおそれがあったことから、ドッジは翌25年より税制を根本的に改革する方針をたて、そのための税制専門家の特派をアメリカ政府に要請したのであった。この要請に従って来日したのがシャープを中心とする使節団であった。同使節団は「日本税制報告」を書きあげて、税制の改革を勧告した。

(註1) 鈴木武雄「ドッジ・ラインとシャープ勧告」現代資本主義大系一財政一 165頁。

### 3. 企業課税のメカニズム

戦後の企業税制はこのシャープ使節団によって構想された税制を母体とし、しかも、それを昭和25年以降の毎年の改正を通して変形されてきたものであるが、大体、昭和30年頃までに、一応の確立がみられたとあってよい。したがって、戦後の企業税制の考察は、まず第一に、シャープ勧告の構想する企業課税制度を知らねばならないであろう。

シャープ勧告における企業課税制度は企業資産の再評価を基礎として、その上に法人擬制説にもとづく法人税制を確立したものである。すなわち、シャープ勧告は資産再評価によって企業をインフレ経済のなかから救い出し、正常な企業運営を行なわしめ、その過程において取得された利潤に法人擬制説にもとづく理論的一貫性を持った法人税を課し、そのなかで企業の資本蓄積を達成しようとするものであった。とくに、税制の理論的一貫性はシャープ勧告の生命であった。「日本税制報告」の序文において、「すべての重要かつ詳細な勧告事項の多くは相互に関連している。もし重要な勧告事項の一部分が除去されるならば、残りの部分は価値を減じ、時には、有害な結果をもたらすであろう。したがって、われわれは勧告の一部分のみを採用することによる結果については責任を負わない」と明記していることから、そのことは明らかである。以下  
(註1)  
において、シャープ勧告が構想した企業課税制度のメカニズムを考察しよう。

シャープ勧告は「法人は株主と別個の独立の存在であり、法人税は法人の独自の存在に担税力を求めた税である」と考える従来の法人実在説をすて、「法人は与えられた事業を遂行するために作られた個人の集合である」という法人擬制説を採用した。その結果、法人税は企業利益に対して株主が権利をもっている持分に比例税を課するという大雑把な源泉徴収課税の性格を持つにいたった。換言すれば、法人擬制説は個人所得税の源泉徴収の前取り、すなわち、いわゆる個人所得税段階納税完結方式を意味する。企業に担税力を認め累進税率を課す法人実在説よりも企業段階での資本蓄積を容易に促進することが可能であるが、それだけに、租税の「公平の原則」から、法人所得課税と個人所得課税との関連が重要になってくる。シャープ勧告はその問題点をキャピタル・ゲイン課税の理論によって克服しようとした。

法人擬制説においては、企業が利潤を未配分のままに留保するならば、所得に対する課税の完結は実現されない。もし、企業に未配分所得があるならば、株価は多分それを反映して騰貴するであろう。株主は騰貴した保有株式を売却してキャピタル・ゲインの形で企業の留保所得の分前に与えることが可能である。換言すれば、株式売却による内部留保にもとづく株価の騰貴部分の実現は株主に対しては配当所得と同様の経済的効果を持つのである。したがって、このキャピタル・ゲインが課税されないならば、法人擬制説は株式保有者、すなわち、高額個人所得者軽課の理論となる可能性があった。そこで、キャピタル・ゲインの課税が強く要求されたのであった。

ところで、キャピタル・ゲインの課税という合理的配慮があれば、法人擬制説にもとづく企業課税は全く大雑把に取り扱ってもよいということにもなる。事実、シャープ勧告は法人企業の課税所得計算に近代会計理論を導入し、それにもとづいて幅のある税務会計を採用した。たとえば、減価償却方法や棚卸資産の評価方法に幅をもたせたり、欠損の繰越・繰戻制度や貸倒準備金制度等を採用した。すなわち、シャープ勧告はそれらによって「課税所得が減少しても、

キャピタル・ゲインの全額課税制度があれば、<sup>(註6)</sup>「企業<sup>(註6)</sup>の含み資産は株価に反映されて、株式の処分時に課税することができる」と考えていたのである。そのことはキャピタル・ゲイン課税制度がなかったならば法人税の軽減をはるかに減少し、法人の行なうあらゆる種類の利潤分配に対して所得税の取り扱いをはるかに厳しいものとするように勧告するであろうと日本税制報告書に明記されていることから明らかであろう。換言すれば、シャープ使節団はキャピタル・ゲイン課税が行なわれないならば、法人擬制説にもとづく法人税制が「税制」たる意味を持ちえないと考えていたのであった。

このようなシャープ勧告にもとづく税制の大改革がドッジ・ラインの一環として昭和25年に実施された。企業課税制度に関して、その大要を述べると以下のように示される。

1. 資産再評価の実施

2. 法人擬制説の採用

イ. 従来の法人実在説にもとづく超過所得税、清算所得税の廃止

ロ. 普通所得に対して比例税 35% と留保所得に対して 2% の税率を課す。

ハ. 二重課税の調整——<sup>(註8)</sup> 記当所得の個人所得税段階での25%記当控除および法人間受取配当非課税

これは資産再評価の上に法人擬制説にもとづく法人税制を構築するというシャープ勧告の構想の大要が採用されたものであった。ここに、日本経済の制度的要因として、理論的一貫性を持った企業税課制度の形成がみられたのであった。

(註1) Report on Japanese Taxation by The Shoup Mission. Volume I, p. ii.

(註2) 法人独立課税主体説ともよばれる。

(註3) Report, Volume I, p. 105.

(註4) 加藤陸夫「租税」財政学講座Ⅲ 140頁参照

(註5) 法人企業の純所得が全額配当として社外に流出することは現実においては例外的

なことであって、多くはその一部を社内留保して企業運営に役立てている。その場合、個人所得税段階納税完結方式（法人擬制説の採用）においては、留保所得に対して35%の法人税のみを課すことにとどめておくことに問題がある。というのは、純所得が留保されている間、株主（および法人企業）は留保された自己持分に課される個人所得税額分を支払うことをしないで済むのである。すなわち、株主の代理としての企業が無利子でその個人所得税額分を国から借入れたことと同じである。したがって、シャップ勧告は法人企業の留保された部分に対して1%の利子の課税を行なうことを要求した。

（註6）林栄夫「戦後日本の租税制度」225頁。

（註7）Report, Volume, I, p.91 参照。

（註8）二重課税の調整は以下のような問題意識において制度化されたものである。法人企業の純所得は株式配当として分配される部分と分配されないで内部留保される部分とに分けられる。前者は法人税35%の比例税がすでに課されている。もし、これを個人所得税段階で株主の他の所得とともに課税されることになるならば、一つの税源に対して、法人税と個人所得税が課されるという二重課税となる。法人擬制説は法人企業そのものに担税力を認めないから、二重課税は不合理となり、なんらかの調整が必要になってくる。もしそれが実施されないならば、理論的には、同じ所得額であっても、その一部又は全部を配当によって得ている人と全く配当を受けない人との税負担は不均衡になり、人々の投資意欲を阻害し、国民経済の発展にとって悪影響となる。

ところで、その調整といっても非常に困難な問題である。島恭彦氏はそれを次のように指摘する。法人企業の利潤および損失を残りなく、何十万という株主の持分に応じて割当て、個人所得を課すことがまず公平の原則からいって道理である。しかし、多数の株主に利潤と損失を割当することは、たえず株式が売買されているから不可能に近い。加えて、企業の株式保有が存在するから、それを個人の持分に還元するにはこみいった連立方程式が必要になる。

#### 4. 税改正と資本蓄積機能の拡大

シャップ勧告にもとづいて大改革された昭和25年の税制はその後の毎年の改正によって次第に形をかえていった。その改正の基本的動向はシャップ勧告の特徴とする理論的一貫性を放棄するものであった。

それを典型的に示す改正が昭和28年に見出される。昭和28年の税制改正は、独立二年目であったために、経済自立という緊急の課題に対する企業の資本蓄

積問題が取りあげられた。そして、法人擬制説のいわゆる「アキレス腱」たる機能を持つキャピタル・ゲイン課税が廃止されることになった。これは高額所得者の税負担軽減につながるもので、投資奨励の効果を有した。すなわち、個人所得税分野での利子所得や配当所得の軽減優遇措置が実施されていたことと相まって、それは個人段階からの資本蓄積を促進したのであった。加えて、企業段階からの資本蓄積として、昭和26年以降一貫して準備金・引当金制度、特別償却制度、所得減免税制度、すなわち租税特別措置が拡充されたのであった。

(註1)

さて、法人擬制説による「法人所得計算は、構成員の成果計算というたてまえをとるが、法人所得は最終的には構成員に帰属するものであるから、構成員である個人に対する課税を厳格に実行すれば、法人の課税所得の計算はある程度『自由』であってよい」のである。この所得計算の把握自由化が租税特別措置拡充の条件を保証しえたのであった。では、その保証を与えたものは一体何にであったのか。それが法人擬制説であり、キャピタル・ゲイン課税であったことは明白であった。したがって、キャピタル・ゲイン課税が廃止された以上、昭和28年以降、法人所得計算の大雑把な把握はなんら租税制度上の理論性をもたないで行なわれることになった。ここに、シャープ勧告の「良識」は完全に失なわれたのであった。

それでは、なぜ、そのような理論性の喪失をもたらしたのであろうか。それは以下のような三点から説明されよう。

#### 1. シャープ使節団と日本政府との資本蓄積に対する税制の在り方に関する理解の相違。

シャープ使節団は「日本税制報告書」をまとめ、日本政府に税制の改正を勧告したが、それは「ドッジ使節団の勧告の助成で最近達成された経済安定を阻害することなく実施される」範囲における内容のものであった。そして、ドッジ

(註3)

・ラインの経済安定第一主義を前提としながらの、企業の資本蓄積に対する積極的配慮として、企業資産の再評価と法人擬制説にもとづく理論的一貫性をも



つ企業税制の採用が勧告されたのであった。

それに対して、政府は、企業の資本蓄積を達成するためには、税制における税負担の不公平、すなわち、公平原則の無視もやむおえないものと考えていたのであった。たとえば、租税特別措置による民間資本蓄積方式を昭和25年から積極的に展開したのは当時の蔵相、池田勇人であるが、彼は、彼の著書「均衡財政」の中で、資本蓄積のためには税負担の不公平はやむおえないものであると述べている。このような政策担当者の考え方は一応アメリカに対する遠慮がいらなくなった独立とともに直ちにシャープ勧告の核心を破壊するような税制改正を行なったことによっても明らかである。

## 2. 税制からの企業の資本蓄積政策の利点。

財政を通じての民間企業の資本蓄積政策には二つの方法がある。一つは政府投資であり、もう一つは税制面からの操作である。そして、企業が低い収益あるいは欠損に甘んじているような経済環境においては、前者が企業にとって有利である。企業が高い収益を実現している経済環境においては、後者が有利になるであろう。それというのは、企業が獲得した利潤が小さいかあるいはなければ、企業は現状打開のための積極的経営のための投資を賄うことができない。そこで企業はその資金の一部を政府投資に依存する。それに対して、企業が大きな利潤を獲得できるなら、政府投資のように国会において一般大衆に企業への援助がどれだけあるのかを明らかにすることなく、それと同じ効果を持つ税制面からの軽減免税、すなわち、隠れた補助金、隠れた無利子国家融資による方法を企業は要求する。したがって、終戦後の数年間の経済混乱の過程において、特に前者が主たる方法として、そして朝鮮動乱以後の日本経済の立ち直し過程において、後者が主たる方法として、企業の資本蓄積政策がとられてきたのであった。

## 3. 産業界における税負担公平の原則。 (註4)

朝鮮動乱の勃発による特需と輸出の増大は日本経済にブームをもたらし、動

乱前1千億円から1千5百億円にのぼると推定されていた滞貨の一掃と生産の上昇が企業収益を飛躍的に増大させた。この企業収益状況の良化にともなうて、企業はこれまでの経済混乱のなかで低い収益に悩まされていた時とは正反対に企業利潤の社外流出阻止に対する関心を高めていった。その関心のあらわれの一つが産業間における税負担の問題であった。昭和25年、シャープ勧告にもとづいて創設された貸倒準備金は金融機関の利用が中心の措置であった。その結果、この措置は金融業界と他の業界との間に税負担格差をもたらすものとなった。そのことが他の業界にも利用可能な租税特別措置を生み出さずにはおかなかった。すなわち、固定資本設備の比重の大きい装置産業に有利な特別償却制度が拡充されたし、棚卸資産の高い業界には価格変動準備金が新設された。また、労働者を比較的多く利用する業界のために、退職給与引当金が創設されたのである。すなわち、最初の租税特別措置が産業界の税負担バランスを崩すなら、新しいバランスを求める力は新しい特別措置を生み出さずにはおかないのである。

このような諸条件がからみあって、シャープ勧告が構想した理論的一貫性は放棄されたのであった。ここに、法人擬制説を歪曲化することによって、直接的には、租税特別措置という企業段階での資本蓄積と、間接的には、キャピタル・ゲイン課税廃止による高額所得者優遇という個人段階での資本蓄積という二面性をもった企業税制が確立したのであった。

(註1) 租税特別措置は基本税制をその時々を経済情勢に即して組織的に体系づけるための規定や措置をさすものではなく、同じ経済的地位にある者に対しては同じ負担という、いわゆる負担公平の原則を大なり小なり犠牲にしなが、特定の経済部門ないし国民層に対する租税の軽減免除という誘因手段で経済政策目的を達成しようとする目的を持つ規定、ないし措置をさすものである。

(註2) 谷山治雄「日本税法」140頁。

(註3) Report, Volume. I. p. i

(註4) 林栄夫「戦後日本の租税構造」365—367頁参照。

## 5. 大企業中心の企業課税

租税特別措置は準備金・引当金制度、特別償却制度、所得減免制度から構成されているが、企業はそれらの利用からいかなる経済的効果を受けているのであろうか。以下において、各制度について考察してみよう。

税法においては、課税所得は「当該事業年度の益金の額から、当該事業年度の損金の額を控除」することによって計算されるもので、益金および損金は各事業年度に正しく帰属される必要があり、決して任意に行なわれるものではない。<sup>(註1)</sup> 換言すれば、税法では、企業の益金および損金の把握基準を権利確定主義にもとめているので、総損金は減価償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確立したものによって構成されている。先の準備金、引当金は会計学上の見越費用であって、当該事業年度内に支出の原因が未発生、すなわち、債務の確立が認められないものである。このように本来損金と認められないものが特別措置として損金算入されるのであるが、それはシャープ勧告が企業会計の重要性を強調し、そして法人擬制説による所得計算の大雑把な把握の可能性が近代会計理論導入の条件を与えたことによる。すなわち、シャープ勧告にもとづく貸倒準備金、特別修繕引当金が採用されてから、その後の毎年の税制改正で、その他の準備金、引当金が採用されていった。その際、それは会計原則に是認される引当金——貸倒準備金、特別修繕引当金、退職給与引当金——から、是認されるまでにいたっていない引当金——価格変動準備金等——にまで拡大されていったとみることができる。前者は負債性引当金と評価性引当金であり、<sup>(註2)</sup> 後者は偶発損失準備金である。そして、一般的には、前者は費用性を持ち、後者は利益留保の性格を持つと考えられている。しかし、われわれはそれがともに利益留保の性格をもつと考えている。たとえば、貸倒準備金についてみると、「過去における貸倒の事実」に照応させてみると、観念的に貸倒が微分的、連続的に発生しているとみることでもできるであろう。そのかぎりに

において、これに照応する貸倒準備金は観念的に費用性を持つということができ  
 るであろう。だが、この場合、注意すべきはどれだけの貸倒が発生しているか  
 を確定し得ないということである。それはあくまでも未確定の予想上の貸倒だ  
 ということである。この予想上の貸倒が過去における平均貸倒率に一致すると  
 という保証はないのである。このことは、たとえば、昭和27年度、28年度、29年  
 度の全国銀行についてみれば、<sup>(註3)</sup> 実際の貸倒金は貸付金の0.1%、0.08%、0.15  
 %であったが、準備金の積立は1%、1.24%、1.57%と約10倍から15倍もあ  
 った。<sup>(註4)</sup> このような倍率をみると、われわれが会計原則上是認される引当金を損  
 金算入することには慎重とならざるをえないのである。それは、<sup>(註5)</sup> 税制答申にお  
 いて、その利用額の累積傾向が利益留保的なものであるということを描き  
 示していることから明らかである。したがって、準備金、引当金を税法において費  
 用として損金算入を特別に認めるということは、それが取り崩されるときに課  
 税されるけれども、企業が課税を繰延べられていた間、それに対して課される  
 べき税額分を無利子で国から借入れていることになる。すなわち、それは利潤  
 の費用化による企業の税負担軽減である。換言すれば、現実に年々累積傾向を  
 示す準備金・引当金制度はたとえそれが会計分類で負債項目に入れられようと  
 実際には企業の自己資本的機能を有して運用されるであろう。すなわち、準備  
 金・引当金制度は利潤の社外流出阻止によって企業運営の円滑化を促進するも  
 のといえる。

次に、特別償却制度を考えてみよう。減価償却とは「費用配分の原則に基づ  
 いて有形固定資産の取得原価をその耐用期間における各事業年度に配分するこ  
 とである」が、その目的は適正な費用配分を行なうことによって毎期の損益計  
 算を正確ならしめることである。これに対して、たとえば、初年度2の1特別  
 償却等の特別償却は「費用としての減価償却費の計上を特定の年度に意識的に  
 しわよせせしめるところにある」。それは会計原則に示された適正費用配分に  
 よる正確な期間損益計算を犠牲にしての減価償却である。したがって、特別償

却の利用は企業にとって費用性をもつというものではなくて利益留保であるといつてよい。なお、特別償却資産は原価主義の建前から正常償却の耐用年数期間の償却費総額に等しいから、投下資本の早期回収というのはじめの課税所得の縮少は後の課税所得の増大となる。すなわち、初めの減税効果と後の増税効果という時間的なずれが課税の延期を意味する。この納税の延期は、準備金・引当金制度と同様に、企業が国から延期税額分の資金を無利子で借入れていることになる。それだけ企業の税負担は軽減される。すなわち、特別償却制度は投下資本を早期回収するなかで、利潤の社外流出を阻止しようとするものであり、そのことが企業の積極的経営を促進するのである。

最後に、所得減免税制度であるが、これは、産業政策的目的から、企業の真正の利潤を税法上の益金として課税の対象にしないものであり、いわゆる利潤の縮少化を意味する。すなわち、この制度は利潤の縮少化部分に課されるはずであった税額分を隠れた補助金として与えるものである。

租税特別措置の企業に与える経済的効果とは、以上のことから、企業利潤の費用化あるいは縮少化を通して、利潤の社外流出を阻止し、企業の自己資本補強や運営の円滑化、さらには経営の近代化を促進しようとするものであるといえる。

ところで、租税特別措置の機能は法人形態を取るあらゆる企業に一樣に作用したのであろうか。大蔵省主税局の資料によれば、昭和29年度の租税特別措置(註7)の利用は圧倒的に資本金1億円以上の大企業に集中していた。また、昭和31年12月の臨時税制調査会答申も業種別大企業の租税特別措置の利用状況を示している。たとえば、ある鉄鋼大会社は、総所得の56.5%を特別措置の利用によって非課税所得とし、残り43.5%を課税の対象としていたにすぎなかった。

このように租税特別措置の利用が大企業に集中していたことは前章で明らかにされた法人擬制説の歪曲化に対してより一層敷衍的な説明となるであろう。すなわち、企業課税におけるシャープ勧告の「良識」の放棄と資本蓄積に対す

る税制措置の拡充は朝鮮動乱ブームを契機として本格的立直りを実現した大企業の政府への圧力の結果であったということである。

(註1) 法人税法第22条第1項。

(註2) 忠佐市「税務会計法」156—173頁参照。

(註3) 林栄夫「戦後日本の租税構造」357—358頁。

(註4) 同上参照。

(註5) 税制調査会「当面の税制改正に関する答申」昭和35年12月，280頁。

(註6) 山下勝治「特別償却と損益計算の歪み」産業経理，昭和36年1月

(註7) 大蔵省主税局「税制主要参考資料集」昭和31年2月，70—71頁。

(註8) この点については，拙稿「企業系列に関する研究」商経学叢 No.42 参照。

## 6. 大企業と中小企業の税負担格差

資本主義が高度に発達した現代においては，独占的大企業が国民経済に大きな比重を占め，国家への大きな経済的圧力を持つようになる。そして，国家は独占的大企業の要求を容認し，その経済活動を阻害もしくは抑圧しない諸政策をとる。そのことは，企業課税においても例外ではない。政策担当者は独占的大企業の経済活動を阻害ないし抑圧しない税制の確立に終始することとなる。

われわれは，法人擬制説の歪曲化を通して，上のような企業課税制度の確立をみてきたのである。換言すれば，昭和30年以降においても，そのような企業課税制度が存在し，それが独占的大企業を中枢として展開される戦後経済の制度的要因として存在するのである。それを論証する一端として企業の資本金階層別の税負担格差を明らかにしよう。昭和33年—37年平均における営業利益に対する法人税の比率をみれば，次表の(6) (次頁) の通りである。それによると資本金階層が高くなるにつれて税負担の軽くなることを示している。ところで，中小企業は主に労働集約的生産に従事し，大企業は資本集約的生産を特徴とする。大企業は中小企業にくらべて当然に減価償却資産を多く有している。そこで，大企業と中小企業とを同じ条件において比較するためには，営業利益に減価償却費を加えたものに対する法人税の比率をみるのが妥当である。そ

企業規模別法人税負担の格差，昭和33—37年平均

		(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
		法人数	資 産	営 業 利 益	法人税	減 価 備 却	法 人 税 営 業 利 益	法人税 営業利益 + 減価償却
		%	%	%	%	%	%	%
全 産 業	I	93.8	21.0	23.1	28.2	22.1	59.5	32.7
	II	3.3	5.1	6.4	6.8	5.8	52.0	30.0
	III	2.1	9.1	6.9	6.3	7.2	51.9	28.4
	IV	0.3	4.0	3.9	4.2	3.8	51.8	28.0
	V	0.5	60.8	59.7	54.5	61.1	44.2	22.5
		100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	49.3	25.7
製 造 業	I	92.9	15.7	17.0	21.1	15.3	58.6	37.3
	II	3.5	4.4	5.2	5.7	5.1	51.7	30.2
	III	2.3	7.4	8.1	9.0	8.2	52.5	29.7
	IV	0.5	3.7	3.5	3.9	3.5	52.7	30.0
	V	0.8	68.8	66.2	60.3	67.9	43.1	24.0
		100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	47.3	27.1

註) (1) 資料：大蔵省「法人企業統計年報」

(2) 企業規模は資本金により五階層に分類されている。

I 5千万円未満                      IV 5億円—10億円

II 5千万円—1億円                V 10億円以上

III 1億円—5億円

(3) 古田精司「わが国の法人税転嫁と企業規模別税負担の格差」産業研究所（慶応義塾大学）シリーズ No.161 113頁より。

れは(7)に示される。その結果をみると、(6)よりも階層別格差が多少縮まっているが、しかし、なお、相当な税負担格差が存在することは明白である。これは大企業中心の企業課税制度の存在を示すものである。すなわち、大企業を相対的に軽減し、中小企業を重課する制度が存在するのである。

ところで、大企業と中小企業との税負担格差を考えるうえにおいて、法人税転嫁の問題を無視することはできないであろう。以下において、それを大略的に考察しておこう。企業課税制度は法人擬制説を採用し、しかも法人税は転嫁せずとして組み立てられている。すなわち、わが国税法においては、法人税負担は企業の利潤すなわち株主に帰着すると考えられている。したがって、法人

税は直接税である。しかし、最近、法人税は「転嫁せず」という説に対して、「転嫁する」という説が有力になってきた。もし、法人税転嫁説に立つならば、すなわち、法人税が株主に帰着されないならば、たとえば、企業が製品価格の引上げや賃金の引下げなどによって法人税を他の経済主体に転嫁するならば、法人税は企業の生産する商品に対する取引税と異ならなくなるであろう。すなわち、それは間接税となる。この説が正当であれば、法人実在説あるいは法人擬制説の問題以前に従来の租税制度の再検討が必要になってくる。しかし、このように法人税が転嫁する<sup>(註2)</sup>かしないかという問題に対して、決定的な解答はこれまでにないといえる。すなわち、法人税は「転嫁する」とするもの、「転嫁しない」とするもの、その中間であるとするもの<sup>(註3)</sup>とあって混乱しているのである。

そこで、われわれは「転嫁」の問題を次のように考える。「租税負担は経済状態、経済組織、経済的利害関係者間の対立＝例えば生産者と消費者、買手と売手との利害関係＝等によって、同一の租税の賦課も転嫁を来さざる場合あり、又転嫁を生ずる場合もある」と指摘されるように、資本主義が独占ないし寡占の段階に入り、いわゆる独占価格が形成されるようになると、独占的大企業は転嫁しないはずの法人税を他に転嫁させることができるのである。それに対して、中小企業は独占的大企業のシワヨセ、中小企業間の過当競争、その低生産性などのために、転嫁は不可能であると考えられる。したがって、大企業と中小企業との法人税転嫁の問題は大企業の可能性と中小企業の不可能性にかかわるように思われる。換言すれば、大企業は「転嫁」により税負担軽減が図られることから中小企業との税負担格差を生ずるのである。

(註1) これは古田精司「わが国の法人税転嫁と企業規模別税負担の格差」産業研究所(慶応義塾大学)シリーズ, No. 161

(註2) 古田精司「同上」p. 74 参照。

(註3) 中西仁之著「財政学」p. 216



## 7. 税負担格差と中小企業問題

資本主義経済が独占ないし寡占とよばれる段階に達すると、経済機構が有する自動調節機能の喪失に対応して、国家の国民経済への介入が積極的、全面的となる。このことは必然的に国家財政の役割を増大させることを意味する。国家財政の膨脹傾向が一般化し、それにともなって租税収入の十分な確保の問題が重要となってくる。このような条件のもとで独占的大企業の相対的「軽課」は当然に一般大衆および中小企業の「重課」において保証されるのである。

したがって、先にみた資本金階層別税負担格差の存在は戦後日本経済の当然の帰結であるといわねばならないであろう。企業課税は周知のように企業の経済的拡張に制約的影響を与えるものである。企業課税の重課はそれだけ企業運営を阻害させることになる。すなわち、企業の競争能力の低下がもたらされる。「戦後の混乱から再建されてきた大企業は、戦災、労働組合普及、独占禁止法制定、植民地等海外市場喪失などによって、その資本蓄積機能を低下させていた。そこへ、当時の全般的な経済復興気運が、独立後の国際経済への復帰によって、『先進国への追走』という型たちで具体化され、国際競争力強化のための合理化、近代化投資が要求されるにいたった。大企業は戦前・戦中の老朽化陳腐化した資本装備をすてて、近代化のための新技術、新生産施設の導入に努力せねばならなかった」。その際、蓄積資本の不足に悩む大企業は国家財政に大きく依存したのであった。国家は財政支出面における財政投融资を大企業に集中的に供給するとともに、企業課税において、大企業が実現した利潤の社外流出阻止に貢献したのであった。この要因が昭和30年代の世界に類のない高い経済成長を実現させることになった一つの原因である。そして、このような国家財政の在り方を保証するために、中小企業は重課されたのであった。

したがって、中小企業群は下請制等による原料高・製品安という再生産機構における大企業のシワヨセだけでなく、そのような不利な経済環境において実

現した利潤の多くを大企業が大きく依存する国家財政維持のために吸い上げられていくのである。その結果、中小企業の経営不安定性、劣悪労働条件、低生産性等の問題はより一層激化されることになる。すなわち、戦後の企業課税制度はいわゆる公権行使によって中小企業問題を激化させるものといえるであろう。そのことは企業課税制度が、たとえば、中小企業金融の問題において資本集中機構が存在する金融市場のように、中小企業問題の一つの制度的要因といえるのである。

(註1) 拙稿「企業系列に関する研究」商経学叢 No.42