

# わが国の法人税改革と税負担の動向

三 好 ゆ う

## 目次

### はじめに

1. 法人税改革の概要とその特徴
2. 法人企業の経済規模
  - 2-1 法人数と法人の構成
  - 2-2 営業収入金額の企業規模別動向
  - 2-3 利益計上法人割合
  - 2-4 調査所得金額の動向
3. 法人税の企業規模別税負担
  - 3-1 先行研究
  - 3-2 法人税収入の動向と企業規模別配分
  - 3-3 規模別法人税負担の実態
  - 3-4 負担格差の要因

### おわりに

## はじめに

わが国の税制は、80年代末から21世紀初頭にかけての一連の改革によって大きく変貌した。とりわけ法人税改革はこの重要な一環であり、89—90年、98—99年、2000年初頭の3段階で改編が行われた。その方針は、「課税ベースの拡大と税率の引き下げ」に置かれた。1990年には、基本税率が40%から37.5%へ、次いで1998年には34.5%、1999年に30%へと引き下げられ、他方で引当金の縮減・廃止や減価償却制度の見直し、交際費課税の強化など課税ベースの拡大が行われた。さらに2001年企業組織再編税制の導入、2002年連結納税制度の導入によって、課税客体の在り方にも重要な変更が行われた。法人税の改編はまた、企業関連法制や会計基準、企業システムの転換と軌を一にしていることに留意する必要がある。

以上のような一連の改革を経て根本的な変化を遂げたわが国法人税について、次の2点が指摘できる。1つは、法人税の構造、制度が大きく変わったことである。もう1つは、法人税の負担水準および負担配分が変化したと考えられることである。

本稿では、法人税改革の概要と特徴を整理した上で、80年代から2000年代前半にかけての法人税収入や負担水準、負担配分の変化を実証分析することを課題とする。これを成し遂げることは、

90年代以降における法人税改編の本質の解明につながる。

近年の法人税改編後の負担配分や負担率の動向については、これまで多くの優れた研究がある。先行研究では、算出税額や課税所得に基づいて独自の限界実効税率を求め、これと財務省による実効税率との対比ならびに平均負担率、業種別での国際比較を行ったものが幾つかある。また、留保金課税や投資税額控除などを考慮した負担率を企業規模別に算定して分析し、中小企業への優遇税制の効果を検討したものもある。しかしながらそれらの研究における企業規模の区分は大まかであり、また産業別分析の対象は限定されている。そのため、負担配分の変化が十分明らかにされているとは言い難い。80年代以前の法人税に関する総括的研究についても、90年代の動向との対比においては分析されず、今日の視点から見ると、不十分さがあることを否めない。

本稿の研究は、2つの意義を持つ。1つは、長期的視点すなわち1980年から2004年までの25年間を対象に検証したことである。法人税改編の前後、つまり80年代および90年代以降の比較分析により、今日の法人税の特質が一層鮮明となる。加えて、このことはより掘り下げた理論的考察の基礎となる。

もう1つは、企業規模別および産業別で税負担を分析した点である<sup>1)</sup>。法人税の構造的特質を確定するためには、企業規模が持つ意味を踏まえ、区分をより細分化して負担率を比較することが重要である。法人税改革の効果を分析していくうえで、こうした分類は極めて重要である。

## 1. 法人税改革の概要とその特徴

わが国の法人税制は、80年代末から21世紀初頭にかけて、3段階の改編を通じて根本的な転換を遂げた。そこでここではまず、税制全体の抜本的改革と法人税改革の過程を整理する。

税制全体の抜本的改革は、3次に分けられる。第1次は、1989—1990年改革である。これは、1986年10月の「税制の抜本的見直しについての答申」（以下、86年答申という）に提示された理念やスタンスを踏襲したものであった。86年答申では、公平・中立・簡素を改革の基本理念として、スタンスについてはシャウブ税制以来原則とされた所得税中心主義から混合税主義（タックス・ミックス）へ移行することが示された。混合税主義（タックス・ミックス）とは、一定の税目に依存しすぎることがないように、所得・消費・資産等の課税ベースを適切に組み合わせつつ、税体系全体のバランスが取れた税制の構築を目指したものである。1989年から1990年にかけての抜本的税制改革は、これの実行であった。1987年9月の税制改正を皮切りに、政府税制調査会（以下、政府税調という）における1988年4月の「税制改革についての中間答申」、同年6月の「税制改革大綱」、税制改革関連6法案によってその内容が具体化された。その後、同年12月の国会で可決成立し、1989年度から実施された。この改革は大型間接税の導入を最大の焦点としており、「広く薄い税負担配分」という考え方に沿って、次の4点を主要内容としている。

- (1) 帳簿方式の消費型付加価値税（一般的には消費税と呼ばれる）の導入
- (2) 所得税および住民税の税率引き下げ（10.5～60%、12段階→10～50%、5段階）
- (3) 相続税における最高税率の引き下げ（75%→70%）
- (4) 法人税の税率引き下げ（42%→37.5%）

第2次は、1997—1999年改革である。そこでは、公平・中立・簡素の3原則を引き続き基本理念としつつ、前回の抜本的改革以降の社会状況の変化に対応するための総合的な見直しがなされた。改革目的は「恒久的な減税」にあり、改正のポイントは次の3点である。

- (1) 消費税の税率引き上げと地方消費税の創設（3%→5%）
- (2) 所得税の税率引下げと課税最低限引き上げ（10～50%、5段階→10～37%、4段階）、（夫婦2人：327.7万円→353.9万円）
- (3) 法人税の税率引き下げと課税ベースの拡大（37.5%→30%）

この改革の背景には、少子高齢化の加速・進展、所得水準の上昇、中低所得者層の負担累増感の強まりなどがあった。そしてこれらを背景として、まずは1994年11月に関連法が成立し、1994年から1996年の間に特別減税が実施され、1997年より制度減税が施行されたのである。

第3次改革は、21世紀初頭から行われた。理念は1986年より一貫しており、基本的考え方は中長期的な改革を段階的に実施することに置かれている。また、1997年以降行われてきた「恒久的な減税」を踏まえつつ、次の4点が2003年度税制改正において実施された。

- (1) 消費税の事業者免税点制度の縮小（3,000万円→1,000万円）
- (2) 所得税における配偶者特別控除の廃止
- (3) 相続税の最高税率の引き下げ、相続税と贈与税の一体化（70%→50%）
- (4) 法人税における課税客体的見直し、法人事業税の外形標準課税の導入

これらは、政府税調における2002年6月の「あるべき税制の構築に向けた基本方針」に示された項目の実行であり、今後は個人所得税が基幹税としての機能を回復する必要があるとする一方で、消費税の役割を高めていくために消費税率の見直しが課題であるとされている。

以上のように、わが国においては80年代末以降、シャープ税制に基づく所得税中心主義から混合税主義へと税システムを大きく変更し、「公平・中立・簡素」の原則を基本理念として3度にわたる抜本的税制改革を行ってきた。

法人税改革は、税制全体における抜本改革の一環である。すなわち、法人税制における変革は税制全体の改編に基づいており、その過程もまた3段階に分けられる。

第1段階は、1989年から1990年に行われた改革（以下、89—90年改革という）である。まず税率が1989年に42%から40%へと引き下げられた。これは、その後の税率における大幅引き下げを前提とした経過的措置であった。翌年、支払配当軽減課税制度の廃止とともに税率は37.5%に一本化され、国税と地方税を合わせた実効税率は49.98%となった。

第2段階は、1998年から1999年の改革（以下、98—99年改革という）である。「課税ベースの拡大と税率の引き下げ」を法人税改革の基本方針に掲げ、課税ベースと税率の両面で大幅な見直し<sup>2)</sup>がなされた。課税ベースについては、主に次の4点が1998年に実施された。

- (1) 引当金の廃止・縮小
- (2) 建物の減価償却方法における選択制の抑制
- (3) 役員報酬の損金算入の適正化
- (4) 租税特別措置法ならびに非課税等特別措置法の整理・合理化

一方、税率については2段階にて引き下げが行われた。1998年に37.5%から34.5%へ、1999年には30%まで引き下げられ、これにより法人税改革の基本方針である税率引き下げは完了したと

図表1 税制改革の概要

税制全体の抜本的改革			法人税改革		
第1次	1989   1990年	基本理念：公平・中立・簡素の3原則 混合税主義 主要内容：①消費型付加価値税の導入 ②所得税・住民税の税率引き下げ ③相続税の最高税率引き下げ ④法人税の税率引き下げ	第1段階	89   90年改革	税率：1989年，40%→1990年，37.5% 実効税率：1990年，49.98%
第2次	1997   1999年	改革目的：恒久的な減税 主要内容：①消費税率の引き上げ 地方消費税の導入 ②所得税の税率引き下げ 課税最低限の引き上げ ③法人税の課税ベースの拡大 税率の引き下げ	第2段階	98   99年改革	基本方針：課税ベースの拡大と税率の引き下げ 課税ベース：①引当金の縮小 ②減価償却方法における選択制の抑制 ③役員報酬の損算入の適正化 ④租税特別措置法の整理・合理化 税率：1998年，34.5%→1999年，30% 実効税率：1998年，46.36%→1999年，40.87%
第3次	21世紀初頭	主要内容：①消費税の事業免税点制度の縮小 ②所得税における配偶者控除の廃止 ③相続税の最高税率引き下げ 相続税と贈与税の一体化 ④法人税の課税客体的見直し 法人事業税における外形標準課税の導入	第3段階	21世紀初頭	改革目的：企業の柔軟な組織再編に対応可能な法人税の構築 2000年：時価法の導入 2001年：企業組織再編税制 2002年：連結納税制度

（出所）筆者作成。

されている。基本税率については7.5ポイントの引き下げであり、実効税率においては1990年の49.98%から40.87%へと約10ポイントの大幅引き下げであった。

法人税改革の第3段階は、2000年から2002年にかけて行われた。それは、企業の柔軟な組織再編に対応可能な法人税制の構築である。2000年に導入された時価法（法人税法第61の3をさす）は、企業会計における国際会計基準の導入に強い影響を受けて、売買目的有価証券に限り時価評価を行うことを規定した。2001年の企業組織再編税制の導入は、会社分割法制の一環である。2002年導入の連結法人税（連結納税制度）は、企業グループを1つの課税客体として捉えて法人税を課税するシステムである。（図表1、参照）

転換以前である80年代前半までの税制は、シャープ税制を基礎にそれを拡大した面と修正および逸脱した面とが並存している。シャープ税制における法人課税は、徹底した所得税中心主義に従い全面的軽課にあった。以後、法人税は擬制説の立場に立ち、経済成長と資本蓄積の促進を目的として高度の資本蓄積税制となっていく。当初勧告では、キャピタル・ゲイン全額課税を意としていたため、減価償却における特別償却を認めず、資産の再評価益を課税対象とし、準備金については貸倒引当金のみを非課税としていた。しかしながらシャープ税制導入直後からそれらは次々と認められていき、その利用のほとんどを大企業が占めることから、格差解消のため1955年

度から中小企業に対する軽減税率が導入された。結果として、法人税はより強度の資本蓄積税制となったのである。80年代前半までの法人税改革は、法人税の資本蓄積税制といった性格を継続させるものであり、内部留保の拡大を支援する内容にある。国内における主な改正は税率の上下変動に留まり、大きな動きが見られるのは国際課税の新設・整理・充実といった対外的側面においてである。

法人税は資本蓄積的性格を持ちながらも、国税収入に占める割合は税制設立当初から大きく、所得税と並ぶ基幹税として位置付けられてきた。1960年から80年代までの法人税収入は国税収入全体の30%前後を推移しており、このことは大型間接税の導入以前であるという理由の他に、高度経済成長に伴った法人数ならびに法人所得の激増とその後の安定性を示しているとも言える。税収の動向については3—2にて詳しく紹介する。

以上のように、わが国の法人税改革は税制全体の抜本的改革の一環であり、その制度内容は3度の改編を通じて大きく変化した。

## 2. 法人企業の経済規模

### 2—1 法人数と法人の構成

わが国において、法人企業（以下、単に法人と呼ぶ）の数はこの四半世紀の間に大幅に増加し、企業規模別の構成にも重要な変化が見られる。1980年におけるわが国の法人数は<sup>3)</sup>144.9万社（指数100）であったのに対し、1990年207.8万社（指数143）、2004年256.8万社（指数177）へと1.8倍近くになっている。以下、企業規模別の構成を見るために法人を5つに類型化する。資本金1,000万円未満の零細法人、資本金1,000万円～1億円未満の中小法人<sup>4)</sup>、資本金1億円～10億円未満の中堅法人、資本金10億円以上の大法人、資本金100億円以上の巨大法人である。

企業規模別に法人数を見ると、中小零細法人が圧倒的に多く、その割合は98%を超えている。しかしその内訳については、次のような特徴がある。1980年における零細法人は119.9万社で全体の82.7%であったが、2004年では141.7万社で全体55.2%である。これに対し資本金1,000万円～5,000万円未満の中小法人は、1980年21.6万社（14.9%、指数100）から2004年106.0万社（41.3%、指数490）へと、そのウエイトを非常に高めている。資本金10億円以上の大法人（巨大法人を含む）は、1980年2,282社（0.16%、指数100）、1990年4,195社（0.20%、指数184）、2004年6,895社（0.27%、指数302）であり、3倍となっている。構成比ではわずか0.05%に過ぎない巨大法人は、1980年296社（0.02%、指数100）、1990年855社（0.04%、指数289）、2004年1,321社（0.05%、指数446）に増加している。（図表2、参照）

組織別法人数を見ると、2004年において全法人では株式会社が103.7万社（40.4%）、有限会社が143.2万社（55.8%）である。資本金1億円以上の中堅法人や大法人においては90%以上が株式会社である。とりわけ巨大法人における株式会社割合は、ほぼ100%に近い。一方、資本金1,000万円未満の零細法人においては、有限会社が134.5万社で94.9%を占める。（図表3、参照）

図表2 法人数の動向

区分	零細法人		中 小 法 人				中 堅 法 人			
	1000万円未満 法人数	指数	1000万円以上～ 法人数	指数	5000万円以上～ 法人数	指数	1億円以上～ 法人数	指数	5億円以上～ 法人数	指数
80年 (構成比)	(社) 1,199,254 (82.7%)	100	(社) 216,400 (14.9%)	100	(社) 17,547 (1.2%)	100	(社) 12,240 (0.8%)	100	(社) 1,826 (0.13%)	100
85年 (構成比)	1,331,104 (80.2%)	111	284,600 (17.1%)	132	24,349 (1.5%)	139	15,521 (0.9%)	127	1,566 (0.09%)	86
90年 (構成比)	1,596,016 (76.8%)	133	417,357 (20.1%)	192	36,559 (1.8%)	208	22,088 (1.1%)	181	2,055 (0.10%)	113
95年 (構成比)	1,500,042 (62.4%)	125	825,737 (34.3%)	382	44,372 (1.8%)	253	25,624 (1.1%)	209	2,420 (0.10%)	133
00年 (構成比)	1,353,297 (53.3%)	112	1,095,090 (43.2%)	506	50,992 (2.0%)	291	27,849 (1.1%)	228	2,779 (0.11%)	152
04年 (構成比)	1,417,692 (55.2%)	118	1,060,016 (41.3%)	490	52,952 (2.1%)	302	28,054 (1.1%)	229	2,750 (0.11%)	151

区分	大 法 人								合 計	
	法人数	指数	うち10億円以上～ 法人数	指数	うち50億円以上～ 法人数	指数	うち100億円以上～ 法人数	指数	法人数	指数
80年 (構成比)	(社) 2,282 (0.16%)	100	(社) 1,661 (0.11%)	100	(社) 325 (0.02%)	100	(社) 296 (0.02%)	100	(社) 1,449,549 (100%)	100
85年 (構成比)	2,870 (0.17%)	126	2,023 (0.12%)	122	408 (0.02%)	126	439 (0.03%)	148	1,660,010 (100%)	115
90年 (構成比)	4,195 (0.20%)	184	2,717 (0.13%)	164	623 (0.03%)	192	855 (0.04%)	289	2,078,270 (100%)	143
95年 (構成比)	5,832 (0.24%)	256	3,989 (0.17%)	240	791 (0.03%)	243	1,052 (0.04%)	355	2,404,027 (100%)	166
00年 (構成比)	6,871 (0.27%)	301	4,559 (0.18%)	274	975 (0.04%)	300	1,337 (0.05%)	452	2,536,878 (100%)	175
04年 (構成比)	6,895 (0.27%)	302	4,570 (0.18%)	275	1,004 (0.04%)	309	1,321 (0.05%)	446	2,568,359 (100%)	177

(注) 2004年度の合計には、連結法人の分(294社)は除かれる。

(出所) 『税務統計から見た法人企業の実態』各年分より筆者作成。

## 2-2 営業収入金額の企業規模別動向

法人の経済活動の規模を見るために、営業収入の動向を概観する。全法人の営業収入金額の合計は1980年で762.1兆円あり、以後は増加の一途を辿って1990年1,403.9兆円に達した。しかしそれ以降は停滞的であり、2004年には1,382.6兆円と90年水準を若干下回っている。(図表4、参照)

そこで企業規模別の一社当たり営業収入金額について、各年における大法人の金額を指数100としてそれぞれ比較すると、次のことが分かる。資本金10億円以上～50億円未満の大法人については、1980年449.4億円(指数100)、1990年332.7億円(指数100)、2004年279.9億円(指数100)で

図表3 組織別法人数の動向

区分	零細法人		中小法人				中堅法人			
	1000万円未満		1000万円以上～		5000万円以上～		1億円以上～		5億円以上～	
	法人数	株式会社数	法人数	株式会社数	法人数	株式会社数	法人数	株式会社数	法人数	株式会社数
80年 (構成比)	(社) 1,199,254	(社) 572,649 (47.8%)	(社) 216,400	(社) 185,947 (85.9%)	(社) 17,547	(社) 16,506 (94.1%)	(社) 12,240	(社) 12,094 (98.8%)	(社) 1,826	(社) 1,822 (99.8%)
85年 (構成比)	1,331,104	603,298 (45.3%)	284,600	241,764 (84.9%)	24,349	22,908 (94.1%)	15,521	15,223 (98.1%)	1,566	1,540 (98.3%)
90年 (構成比)	1,596,016	654,773 (41.0%)	417,357	339,207 (81.3%)	36,559	33,881 (92.7%)	22,088	20,540 (93.0%)	2,055	1,961 (95.4%)
95年 (構成比)	1,500,042	319,957 (21.3%)	825,737	729,920 (88.4%)	44,372	41,180 (92.8%)	25,624	23,898 (93.3%)	2,420	2,314 (95.6%)
00年 (構成比)	1,353,297	—	1,095,090	976,230 (89.1%)	50,992	47,432 (93.0%)	27,849	25,997 (93.3%)	2,779	2,709 (97.5%)
04年 (構成比)	1,417,692	4,935 (0.3%)	1,060,016	948,031 (89.4%)	52,952	48,593 (91.8%)	28,054	26,292 (93.7%)	2,750	2,619 (95.2%)

区分	大法人								合計	
	うち10億円以上～		うち50億円以上～		うち100億円以上～					
	法人数	株式会社数	法人数	株式会社数	法人数	株式会社数	法人数	株式会社数	法人数	株式会社数
80年 (構成比)	(社) 2,282	(社) 2,279 (99.9%)	(社) 1,661	(社) 1,658 (99.8%)	(社) 325	(社) 325 (100%)	(社) 296	(社) 296 (100%)	(社) 1,449,549	(社) 791,297 (54.6%)
85年 (構成比)	2,870	2,863 (99.8%)	2,023	2,017 (99.7%)	408	407 (100%)	439	439 (100%)	1,660,010	887,596 (53.5%)
90年 (構成比)	4,195	4,129 (98.4%)	2,717	2,661 (97.9%)	623	616 (98.9%)	855	852 (100%)	2,078,270	1,054,491 (50.7%)
95年 (構成比)	5,832	5,765 (98.9%)	3,989	3,929 (98.5%)	791	786 (99.4%)	1,052	1,050 (99.8%)	2,404,027	1,123,034 (46.7%)
00年 (構成比)	6,871	6,772 (98.6%)	4,559	4,498 (98.7%)	975	961 (98.6%)	1,337	1,313 (98.2%)	2,536,878	1,059,140 (41.7%)
04年 (構成比)	6,895	6,665 (96.7%)	4,570	4,408 (96.5%)	1,004	975 (97.1%)	1,321	1,282 (97.0%)	2,568,359	1,037,135 (40.4%)

(注) 2004年度の合計には、連結法人の分(法人数294社)は除かれる。

(出所) 『税務統計から見た法人企業の実態』各年分より筆者作成。

あった。これに対して資本金100億円以上の巨大法人は、1980年5,979.7億円(指数1.331)、1990年4,982.2億円(指数1.497)、2004年2,552.9億円(指数908)と非常に大きい規模にある。一方、中小零細法人においては、資本金5,000万円～1億円未満の中法人で1980年27.3億円(指数6.1)、2004年20.7億円(指数7.6)である。零細法人にいたっては1980年1.2億円(指数0.27)、2004年0.89億円(指数0.33)と、大法人ならびに巨大法人に比べるとごくわずかとなっている。資本金階級が上がるにつれて金額は大きくなっており、とりわけ巨大法人における経済的ウエイトは極めて大きい。これらのことは企業規模を資本金階級で区分することの妥当性を示していると言える。(図表5, 参照)

図表4 企業規模別に見た営業収入金額

区分	零細法人		中 小 法 人				中 堅 法 人			
	1000万円未満		1000万円以上～		5000万円以上～		1億円以上～		5億円以上～	
	金額	指数	金額	指数	金額	指数	金額	指数	金額	指数
80年 (構成比)	(百億円) 14,540.8 (19.1%)	100	(百億円) 15,773.8 (20.7%)	100	(百億円) 4,785.6 (6.3%)	100	(百億円) 8,906.2 (11.7%)	100	(百億円) 2,925.0 (3.8%)	100
85年 (構成比)	18,014.0 (18.2%)	124	19,937.9 (20.1%)	126	6,511.3 (6.6%)	136	11,733.3 (11.8%)	132	3,003.4 (3.0%)	103
90年 (構成比)	24,945.6 (17.8%)	172	27,046.6 (19.3%)	171	12,730.1 (9.1%)	266	16,177.4 (11.5%)	182	3,533.7 (2.5%)	121
95年 (構成比)	20,009.7 (14.0%)	138	34,336.7 (24.0%)	218	10,607.5 (7.4%)	222	17,256.6 (12.1%)	194	3,345.0 (2.3%)	114
00年 (構成比)	11,875.5 (7.6%)	82	39,511.9 (25.2%)	250	9,997.0 (6.4%)	209	24,943.4 (15.9%)	280	5,716.8 (3.7%)	195
04年 (構成比)	12,656.1 (9.2%)	87	37,378.2 (27.0%)	237	10,964.5 (7.9%)	229	19,621.4 (14.2%)	220	4,161.9 (3.0%)	142

区分	大 法 人								合 計	
	うち10億円以上～		うち50億円以上～		うち100億円以上～				金額	指数
	金額	指数	金額	指数	金額	指数	金額	指数	金額	指数
80年 (構成比)	(百億円) 29,278.7 (38.4%)	100	(百億円) 7,465.0 (9.8%)	100	(百億円) 4,113.7 (5.4%)	100	(百億円) 17,700.0 (23.2%)	100	(百億円) 76,210.0 (100%)	100
85年 (構成比)	40,026.5 (40.3%)	137	8,524.3 (8.6%)	114	5,030.6 (5.1%)	122	26,471.6 (26.7%)	150	99,226.4 (100%)	130
90年 (構成比)	55,963.9 (39.9%)	191	9,040.3 (6.4%)	121	4,325.6 (3.1%)	105	42,597.9 (30.3%)	241	140,397.3 (100%)	184
95年 (構成比)	57,474.5 (40.2%)	196	11,601.1 (8.1%)	155	5,182.4 (3.6%)	126	40,690.9 (28.4%)	230	143,030.0 (100%)	188
00年 (構成比)	64,486.7 (41.2%)	220	15,286.6 (9.8%)	205	6,854.0 (4.4%)	167	42,346.1 (27.1%)	239	156,531.3 (100%)	205
04年 (構成比)	53,486.1 (38.7%)	183	12,789.7 (9.2%)	171	6,973.1 (5.0%)	170	33,723.3 (24.4%)	191	138,268.3 (100%)	181

(注) 1. 営業収入金額および法人数は、利益計上法人ならびに欠損法人をあわせたものである。

2. 2004年度の合計には、連結法人の分(約6680.4百億円)は除かれる。

(出所) 『税務統計から見た法人企業の実態』各年分より筆者作成。

### 2-3 利益計上法人割合

利益計上法人については、次のような傾向にあった。全法人で80年代45～50%程度（最高は80年の51.7%，最低は85年の44.5%），90年代前半37～50%程度（最高は90年の51.6%，最低は94年の37.3%），90年代後半以降は30～35%程度（最高は95年の35.5%，最低は99年の30.1%）に留まる。（以上の数値は、『税務統計から見た法人企業の実態』による。）

企業規模別に見ると、全資本金階級において1990年頃を境にその割合は低下している。また、資本金階級が小さいほど利益計上法人の割合は小さくなる。まず80年代からバブル期の90年代初頭を見てみると、資本金1,000万円以上～5,000万円未満の中小法人は60～65%程度であり、資本



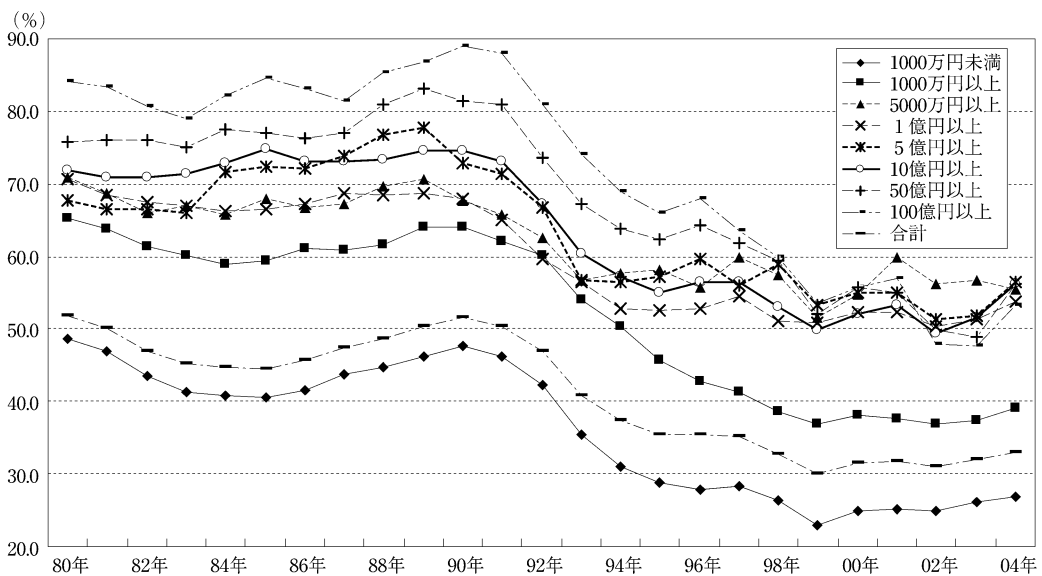
図表5 企業規模別一社当たりの営業収入金額

区分	零細法人		中小法人				中堅法人			
	1000万円未満 一社当たりの金額 (億円)	指数	1000万円以上～ 一社当たりの金額 (億円)	指数	5000万円以上～ 一社当たりの金額 (億円)	指数	1億円以上～ 一社当たりの金額 (億円)	指数	5億円以上～ 一社当たりの金額 (億円)	指数
80年	1.2	0.27	7.3	1.6	27.3	6.1	72.8	16.2	160.2	35.6
85年	1.4	0.32	7.0	1.7	26.7	6.4	75.6	17.9	191.8	45.5
90年	1.6	0.47	6.5	2.0	34.8	10.5	73.2	22.0	172.0	51.7
95年	1.3	0.46	4.2	1.4	23.9	8.2	67.3	23.2	138.2	47.5
00年	0.9	0.26	3.6	1.1	19.6	5.9	89.6	26.7	205.7	61.4
04年	0.9	0.33	3.5	1.3	20.7	7.6	69.9	24.9	151.3	55.2

区分	大 法 人						
	一社当たりの金額 (億円)	うち10億円以上～ 一社当たりの金額 (億円)	指数	うち50億円以上～ 一社当たりの金額 (億円)	指数	うち100億円以上～ 一社当たりの金額 (億円)	指数
80年	7,694.9	449.4	100	1,265.8	282	5,979.7	1331
85年	7,684.3	421.4	100	1,233.0	293	6,030.0	1431
90年	6,009.3	332.7	100	694.3	209	4,982.2	1497
95年	4,814.0	290.8	100	655.2	225	3,868.0	1330
00年	4,205.5	335.3	100	703.0	210	3,167.2	945
04年	3,527.3	279.9	100	694.5	250	2,552.9	908

(注) 1. 一社当たりの営業収入金額は（各資本金階級の営業収入金額合計額／各資本金階級の法人数）の値である。  
 2. 各指数は、各年における資本金10億円以上～50億円未満の大法人一社当たりの営業収入金額を100として計算している。  
 (出所) 『税務統計から見た法人企業の実態』各年分より筆者作成。

図表6 利益計上法人割合の推移



(出所) 『税務統計から見た法人企業の実態』各年分より筆者作成。

図表7 企業規模別の利益計上法人数

区分	零細法人		中小法人				中堅法人			
	1000万円未満		1000万円以上～		5000万円以上～		1億円以上～		5億円以上～	
	法人数	利益計上法人数	法人数	利益計上法人数	法人数	利益計上法人数	法人数	利益計上法人数	法人数	利益計上法人数
80年 (構成比)	(社) 1,199,254	(社) 584,521 (48.7%)	(社) 216,400	(社) 141,494 (65.4%)	(社) 17,547	(社) 12,435 (70.9%)	(社) 12,240	(社) 8,640 (70.6%)	(社) 1,826	(社) 1,238 (67.8%)
85年 (構成比)	1,331,104	540,006 (40.6%)	284,600	169,013 (59.4%)	24,349	16,539 (67.9%)	15,521	10,313 (66.4%)	1,566	1,136 (72.5%)
90年 (構成比)	1,596,016	760,352 (47.6%)	417,357	267,432 (64.1%)	36,559	24,760 (67.7%)	22,088	14,993 (67.9%)	2,055	1,499 (72.9%)
95年 (構成比)	1,500,042	432,425 (28.8%)	825,737	377,492 (45.7%)	44,372	25,848 (58.3%)	25,624	13,445 (52.5%)	2,420	1,386 (57.3%)
00年 (構成比)	1,353,297	338,411 (25.0%)	1,095,090	416,373 (38.0%)	50,992	27,918 (54.7%)	27,849	14,540 (52.2%)	2,779	1,527 (54.9%)
04年 (構成比)	1,417,692	364,307 (26.2%)	1,060,016	399,366 (37.5%)	52,952	29,623 (56.7%)	28,054	14,811 (51.4%)	2,750	1,423 (51.8%)

区分	大 法 人								合 計	
	うち10億円以上～		うち50億円以上～		うち100億円以上～					
	法人数	利益計上法人数	法人数	利益計上法人数	法人数	利益計上法人数	法人数	利益計上法人数	法人数	利益計上法人数
80年 (構成比)	(社) 2,282	(社) 1,689 (74.0%)	(社) 1,661	(社) 1,194 (71.9%)	(社) 325	(社) 246 (75.7%)	(社) 296	(社) 249 (84.1%)	(社) 1,449,549	(社) 750,017 (51.7%)
85年 (構成比)	2,870	2,198 (76.6%)	2,023	1,513 (74.8%)	408	314 (77.0%)	439	371 (84.5%)	1,660,010	739,205 (44.5%)
90年 (構成比)	4,195	3,298 (78.6%)	2,717	2,028 (74.6%)	623	508 (81.5%)	855	762 (89.1%)	2,078,270	1,072,334 (51.6%)
95年 (構成比)	5,832	3,384 (58.0%)	3,989	2,197 (55.1%)	791	493 (62.3%)	1,052	694 (66.0%)	2,404,027	853,980 (35.5%)
00年 (構成比)	6,871	3,665 (53.3%)	4,559	2,376 (52.1%)	975	543 (55.7%)	1,337	746 (55.8%)	2,536,878	802,434 (31.6%)
04年 (構成比)	6,895	3,546 (51.4%)	4,570	2,403 (51.6%)	1,004	497 (48.9%)	1,321	646 (47.7%)	2,568,359	813,146 (31.9%)

(注) 2004年度の合計には、連結法人の分(法人数294社、利益計上法人数75社)は除かれる。

(出所) 『税務統計から見た法人企業の実態』各年分より筆者作成。

金5,000万円～1億円以上の中法人においては65～70%程度とこれより若干高い位置で推移している。資本金10億円以上～50億円未満の大法人については70～75%程度であり、資本金100億円以上の巨大法人では80～90%程度である。

次にバブル期以降の90年代から2004年を見てみると、各階級とも利益計上割合は低下しており、30～50%台に留まっている。資本金1,000万円以上～5,000万円未満の中小法人における減少は激しいものの、2000年代に入ると35～40%程度に落ち着いている(90年64.1%, 04年37.5%)。資本金5,000万円～1億円以上の中法人においては50～60%の大きな幅で推移している(90年67.7%, 04年56.7%)。資本金10億円以上～50億円未満の大法人については、90年代半ばまでは大きく低下

図表8 企業規模別に見た調査所得金額

区分	零細法人		中小法人				大法人								合計	
	1000万円未満		1000万円以上～		5000万円以上～		うち10億円以上～		うち50億円以上～		うち100億円以上～		金額	指数		
	金額	指数	金額	指数	金額	指数	金額	指数	金額	指数	金額	指数				
80年 (構成比)	(百億円) 305.3 (13.7%)	100	(百億円) 407.9 (8.3%)	100	(百億円) 131.0 (5.9%)	100	(百億円) 1029.5 (46.1%)	100	(百億円) 261.8 (11.7%)	100	(百億円) 158.7 (7.1%)	100	(百億円) 608.9 (27.3%)	100	(百億円) 2,233.0 (100%)	100
85年 (構成比)	336.3 (11.1%)	110	447.5 (14.8%)	110	199.2 (6.6%)	152	1634.6 (54.0%)	159	293.2 (9.7%)	112	195.4 (6.5%)	123	1,145.9 (37.8%)	188	3,028.6 (100%)	136
90年 (構成比)	643.1 (12.8%)	211	808.9 (16.1%)	198	381.2 (7.6%)	291	2585.2 (51.3%)	251	389.9 (7.7%)	149	214.1 (4.3%)	135	1,981.1 (39.3%)	325	5,038.1 (100%)	226
95年 (構成比)	219.4 (6.9%)	72	713.6 (22.6%)	175	250.8 (7.9%)	191	1528.2 (48.3%)	148	303.2 (9.6%)	116	169.7 (5.4%)	107	1,055.2 (33.4%)	173	3,163.3 (100%)	142
00年 (構成比)	153.2 (4.2%)	50	797.0 (21.6%)	195	227.4 (6.2%)	174	1965.2 (53.4%)	191	342.0 (9.3%)	131	186.8 (5.1%)	118	1,436.4 (39.0%)	236	3,682.8 (100%)	165
04年 (構成比)	166.9 (4.3%)	55	809.5 (20.9%)	198	307.0 (7.9%)	234	2030.6 (52.5%)	197	374.1 (9.7%)	143	180.7 (4.7%)	114	1,475.7 (38.2%)	242	3,864.2 (100%)	173

(注) 1. 数値は利益計上法人のみの調査所得金額である。

2. 2004年度の合計には、連結法人の分(調査所得金額は約30.8百億円)は除かれる。

(出所) 『税務統計から見た法人企業の実態』各年分より筆者作成。

し、その後も下降傾向にあるものの50～55%程度で上下している(90年74.6%, 04年51.6%)。2004年における利益計上法人数は、4,570社中2,403社である。対して資本金100億円以上の巨大法人では大法人に比べて落ち込みが激しく、2000年代に入ると大法人を下回る割合となっている(90年89.1%, 04年47.7%)。2004年は、1,321社中646社が利益を計上している。

利益計上法人の割合は、景気に左右される。割合の推移を見ると、1991年より下降していたが、2002年を底にその後の2年間は上昇している。(図表6, 図表7, 参照)

#### 2-4 調査所得金額の動向

調査所得金額は、営業収入金額や利益計上法人割合によって、大きく変化する。その合計額は、1980年22.3兆円(指数100)、1990年50.3兆円(指数226)をピークとしてその後は減少傾向にあり、2004年では38.6兆円(指数173)となっている。(図表8, 参照)

一社当たりの調査所得金額から各資本金階級の企業規模を見ると、次のことが分かる(営業収入金額の場合と同様に、大法人の金額を指数100とする)。調査所得金額においても、資本金階級の高さに応じて一社当たりの金額は大きくなる。大法人における一社当たりの金額は1980年21.9億円(指数100)、1990年19.2億円(指数100)、2004年14.5億円(指数100)となっており、減少している。これに対して巨大法人は1980年244.5億円(指数1,115)、1990年259.9億円(指数1,352)、2004年209.3億円(指数1,439)と金額は減っているものの、指数で見ると大法人との格差は開きつつある。中小零細法人においては、資本金1,000万円～5,000万円未満の中小法人で0.19億円(04年, 指数1.3)、資本金5,000万円以上～1億円未満の中法人で1.04億円(04年, 指数7.2)となっており、零細法人に関しては437万円(04年, 指数0.3)に過ぎない。調査所得金額においても大法人のウエイトの高さは顕著であり、とりわけ巨大法人における経済活動規模は非常に大きい。(図表9,

図表9 企業規模別一社当たりの調査所得金額

区分	零細法人		中小法人				大法人					
	1000万円未満		1000万円以上～		5000万円以上～		うち10億円以上～		うち50億円以上～		うち100億円以上～	
	一社当たりの金額	指数	一社当たりの金額	指数	一社当たりの金額	指数	一社当たりの金額	指数	一社当たりの金額	指数	一社当たりの金額	指数
80年	(百万円) 5.2	0.24	(百万円) 28.8	1.3	(百万円) 105.3	4.8	(百万円) 2,192.8	100	(百万円) 6,452.2	294	(百万円) 24,454.4	1,115
85年	6.2	0.32	26.5	1.4	120.5	6.2	1,938.1	100	6,224.5	321	30,887.4	1,594
90年	8.5	0.44	30.3	1.6	154.0	8.0	1,922.8	100	4,215.2	219	25,998.9	1,352
95年	5.1	0.37	18.9	1.4	97.0	7.0	1,380.3	100	3,442.8	249	15,204.5	1,102
00年	4.5	0.31	19.1	1.3	81.5	5.7	1,439.5	100	3,440.6	239	19,254.1	1,338
04年	4.4	0.30	19.5	1.3	104.3	7.2	1,455.0	100	3,198.7	220	20,932.4	1,439

(注) 1. 一社当たりの営業収入金額は（各資本金階級の営業収入金額合計額／各資本金階級の法人数）の値である。

2. 各指数は、各年における資本金10億円以上～50億円未満の大法人一社当たりの営業収入金額を100として計算している。

(出所) 『税務統計から見た法人企業の実態』各年分より筆者作成。

参照)

営業収入金額と調査所得金額から見た法人の経済規模の特徴は、次のようにまとめることができる。わが国における大法人（巨大法人を含む）の数は、6,000社を超える（04年6,895社、うち株式会社は6,665社、96.7%）。大法人（巨大法人を含む）の経済的ウエイトは、営業収入金額で全体の40%前後（04年534.8兆円、6,895社で38.7%）、調査所得金額で全体の50%以上（04年20.3兆円、利益計上法人3,546社で52.5%）あり、極めて大きい。巨大法人について見ると、各24.4%、38.2%（04年）である。法人数で圧倒的に多いのは中小零細法人（とりわけ資本金5,000万円未満の法人）であり、2004年で253.0万社、98.5%を占める。営業収入金額と調査所得金額は、44.1%、33.2%である。わが国においては、大法人がバブル崩壊後も驚異的な規模で発展し続けており、とりわけ巨大法人を中心に法人活動が展開されている。

### 3. 法人税の企業規模別税負担

#### 3-1 先行研究

分析に先立って、法人税の負担に関する先行研究を概観する。代表的なものの1つとして、田近栄治・油井雄二氏による『日本の企業課税』（東洋経済、2000年、第1～4章）が挙げられる。ここでは80年代から90年代前半におけるわが国企業の資金調達の変化を示したうえで、内部資金の確保を目的とした税制は終焉したとする。そして「企業課税に求められるもっとも重要な基準は、課税ベースの拡大とならんで、中立性となっている<sup>5)</sup>」との観点から、投資と資金調達に中立的な法人税を理論的に考察している。また企業の所得とは正味資産の実質価値の増加額（経済的所得）であるとし、これを基に法人実効税率の計測が行われる。これの日米比較によってわが国法人税の特徴を浮き彫りにしており、その成果は極めて大きい。独自の方法を用いて求めた経済的所得と実際の課税所得の乖離についても十分な検討が行われているが、乖離を通じた法人税の負担水

準の変化は示されていない。加えて、分析の対象とされた業種が製造業に限定されているため、税負担水準の分析としては不十分である。また、わが国の法人税改革は90年代後半まで大幅な税率引き下げが主であった。したがって法人税負担に対する税率変動の影響を決して無視するべきではないが、同研究においては十分に考察されていない。

跡田直澄・日高政浩・吉田有里氏は、『企業税制改革』（日本評論社、2000年、第1章、第4章）において、法人の税負担について次のような分析を行っている。1980年から1998年までのわが国における税額調整前の実効税率ならびに税額加算と税額控除を考慮した負担率および表面税率との差異を算出し、軽減税率および税額控除の影響を析出した。さらに日米間には法人の税負担に大きな格差があり、その原因は地方税負担の違いであることを明らかにしている。そして、「日本の企業負担をアメリカのそれにそろえていくためには、地方における企業課税を大幅に軽減する必要がある<sup>6)</sup>」と主張する。この長期分析では、80年代および90年代の特徴を鮮明にするとともに、国税と地方税を別個に分析して法人の税負担の所在を一層明瞭にしている。しかしながらこの研究は全法人の平均値に基づくものであり、企業規模別、業種間における負担の実態や違いが明らかにされていない。また同じ計算方法で中小企業に対する政策税制の有効性を検討しているが、1990年、1994年のみを対象年としていることや大企業との比較分析ではないことなどから、説得力に欠けると言わざるを得ない。

戸谷裕之氏は、その著『日本型企业課税の分析と改革』（中央経済社、1994年、第2章）において、産業別および規模別に法人税の負担率の推計を行った。1983年のデータに基づいて「大企業および零細企業の負担率が中企業に対して低い<sup>7)</sup>」ことを示し、その理由を「大企業は配当性向が高いため配当軽減税率の適用の割合が大きく、零細企業においては軽減税率適用所得の比率が高い<sup>8)</sup>」ことに求める。また、「引当金や準備金の取り扱いによって、法人のいわゆる収益と税法上の所得は乖離している<sup>9)</sup>」ことから、課税ベースを3つの場合に分類して税負担を計測する。この方法で産業間における1980年と1983年の比較を行い、「1980年以降、政府は税収を確保するため税率の引上げ、特別措置の合理化を図ってきたが、それに対し企業は引当金等への繰入れを多くし、実質的な負担増に抵抗してきたことがうかがえる<sup>10)</sup>」と述べる。この研究は80年代前半の分析として大変意義があり、その計測方法は今日も極めて有効である。

内山昭氏の『「会社主義」と税制改革』（大月書店、1996年）は、まず高度成長期から90年代にかけての法人税研究の基礎となる企業システムや日本資本主義に関する研究を総括する。そのうえで、主に1990年と1993年のデータに基づいて、法人税負担の水準および配分について企業規模別ならびに産業別に計測した。そして主力産業の大企業の税負担が相対的に低いことおよびその原因を解明している。とくに巨大会社が軽減である理由は「外国税額控除などの諸税額控除が巨大会社に集中している<sup>11)</sup>」ことにあり、「本質的に一層重要なのは、損益計算の可及的緩和による課税所得の圧縮の効果が最大限に及び、法人税の軽減をもたらしていることである<sup>12)</sup>」とする。企業の経済的地位ならびに規模間の税負担格差が明確に示され、巨大会社の追加負担の可能性が主張されている。90年代前半における法人税の税負担の実態を最もよく分析した研究であると言える。しかし90年代を通じて法人税制は大きく変化したが、戸谷氏の研究と同様、その動向は研究されていない。

これらの優れた先行研究に学びながら、本稿では90年代から21世紀初頭にかけての法人税制およ

び法人税負担の特徴を詳細に分析する。

### 3-2 法人税収入の動向と企業規模別配分

わが国における国税収入の構成は、1989年における消費税の導入やその後の税制改革の戦略によって変化した。2004年の国税収入は46.5兆円あり、そのうち直接税は26.8兆円、57.6%を占める。一方、間接税は19.7兆円、42.4%である。

80年代の法人税収入は1980年8.9兆円（指数100）から1989年18.9兆円（指数213）へと2倍以上増加しているが、1988～1990年の18兆円台をピーク（89年18.9兆円、指数213）として、90年代以降は減少している。1994～1996年にかけては若干増えたものの（94年12.3兆円、指数139、96年14.4兆円、指数162）、その後やや低減して1998年以降は横ばいとなっている。2000年代に入ってから10兆円前後（04年10.9兆円、指数123）で推移している。構成比で見ると、80年代は国税収入の30～35%前後を推移していたが（最高は88年、35.3%）、1989年から90年代前半にかけて21%台まで激しく低下する（93年、21.3%）。90年代中葉に26%台まで大きく上昇するものの（96年、26.2%）、90年代後半以降は22%前後となっている（99年、21.9%）。2000年代に入ってから20%台となったが（01年、20.5%）、その後は増加傾向にある（04年、23.6%）。（以上の数値は、『税務統計から見た法人企業の実態』による。）

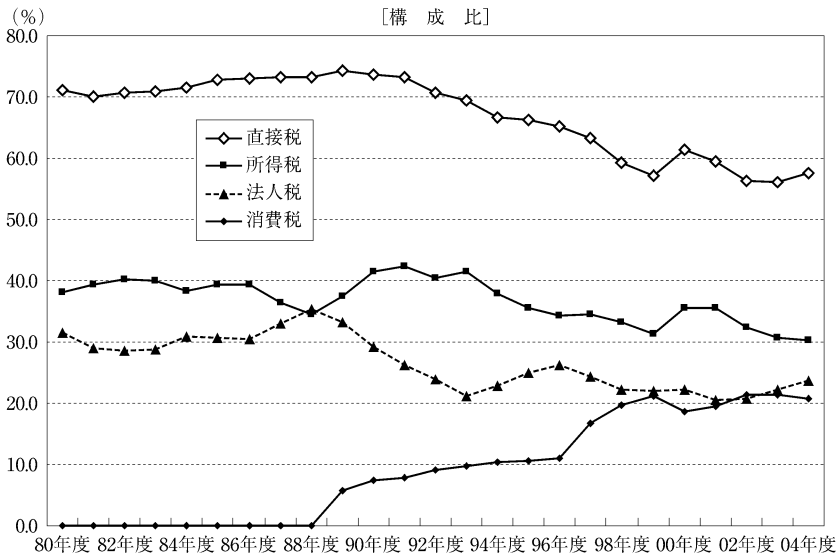
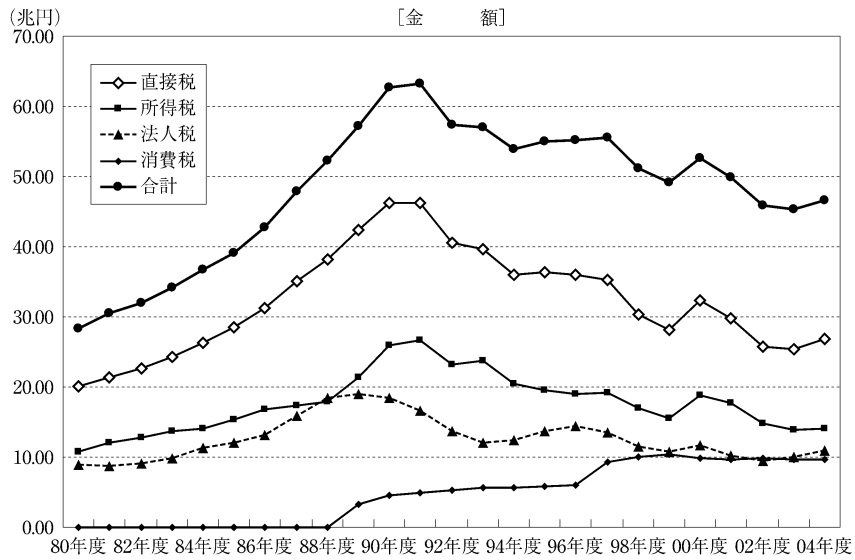
消費税シフトと税率構造のフラット化（所得税と法人税における税率水準の引き下げ）により、法人税のウエイトは低下している。しかしながら依然として国税収入に占める割合は大きく、法人税は所得税と並ぶ基幹税として位置付けることができる。（図表10、参照）

企業規模別の法人税の負担配分を分析するために、企業規模別の法人税納付額とその動向を見る。大法人（巨大法人を含む）の法人税額は、1980年3.3兆円（1,689社で43.8%、指数100）、1990年8.7兆円（3,298社で49.6%、指数266）、2004年4.9兆円（3,546社で49.3%、指数151）であり、納付額は1990年を境に減少したものの、合計額に占める割合は50%前後を推移している。その中でも巨大法人は1980年1.8兆円（249社で24.1%、指数100）、1990年6.5兆円（762社で37.2%、指数363）、2004年3.4兆円（646社で34.5%、指数192）となっており、大法人の納付額の7割を占める。一方、中小零細法人については、資本金1,000万円以上～5,000万円未満の中小法人が2.1兆円（04年、39.9万社で21.7%）、資本金5,000万円以上～1億<sup>13)</sup>円未満の中法人が0.9兆円（04年、2.9万社で8.9%）、零細法人が0.4兆円（04年、36.4万社で4.2%）である。（図表11、参照）

次に、企業規模別に一社当たりの法人税額を比較する（大法人の金額を指数100とする）。資本金10億円以上～50億円未満の大法人における一社当たりの法人税額は、1980年7.7億円（指数100）、1990年7.0億円（指数100）、2004年3.9億円（指数100）であり、ほぼ2分の1に減少している。巨大法人については1980年72.8億円（指数936）、1990年86.4億円（指数1,226）、2004年49.4億円（指数1,239）となっており、大法人の約12倍である。中小零細法人においては、資本金5,000万円～1億円未満の中法人で528万円（04年、指数0.7）、資本金5,000万円以上～1億円未満の法人で3,057万円（04年、指数3.9）となっており、零細法人に関しては111万円（04年、指数0.14）と、そのウエイトは小さい。（図表12、参照）

大法人（巨大法人を含む）が法人税収入に果たす役割は極めて大きく、税収において重要な存在であることが分かる。

図表10 税収入の動向



	80年度	83年度	86年度	89年度	92年度	95年度	98年度	02年度	04年度
合計	(億円) 283,688	(億円) 341,621	(億円) 428,510	(億円) 571,361	(億円) 573,964	(億円) 549,630	(億円) 511,977	(億円) 458,442	(億円) 465,267
直接税収	201,628	242,535	313,144	423,926	405,520	363,519	303,397	257,891	268,059
法人税収 (指数)	89,227 31.5% (100)	98,245 28.8% (110)	130,911 30.6% (147)	189,933 33.2% (213)	137,136 23.9% (154)	137,354 25.0% (154)	114,232 22.3% (128)	95,234 20.8% (107)	109,960 23.6% (123)

(出所) 財務総合政策研究所『財政金融統計月報』(租税特集)各号より筆者作成。

図表11 企業規模別に見た法人税の納付額

区分	零細法人		中小法人				大法人								合計	
	1000万円未満		1000万円以上～		5000万円以上～		うち10億円以上～		うち50億円以上～		うち100億円以上～		合計			
	金額	指数	金額	指数	金額	指数	金額	指数	金額	指数	金額	指数	金額	指数		
80年 (構成比)	(百億円) 97.1 (12.9%)	100	(百億円) 145.3 (19.3%)	100	(百億円) 48.6 (6.4%)	100	(百億円) 330.3 (43.8%)	100	(百億円) 92.9 (12.3%)	100	(百億円) 55.9 (7.4%)	100	(百億円) 181.5 (24.1%)	100	(百億円) 753.8 (100%)	100
85年 (構成比)	115.3 (10.4%)	119	170.3 (15.4%)	117	79.7 (7.2%)	164	576.4 (52.2%)	175	111.8 (10.1%)	120	72.7 (6.6%)	130	391.9 (35.5%)	216	1,103.7 (100%)	146
90年 (構成比)	214.7 (12.1%)	221	298.1 (16.8%)	205	147.7 (8.3%)	304	878.4 (49.6%)	266	143.0 (8.1%)	154	76.8 (4.3%)	138	658.6 (37.2%)	363	1,771.2 (100%)	235
95年 (構成比)	66.7 (6.2%)	69	246.5 (22.9%)	170	90.1 (8.4%)	185	504.9 (46.9%)	153	109.1 (10.1%)	117	59.3 (5.5%)	106	336.5 (31.3%)	185	1,075.7 (100%)	143
00年 (構成比)	41.8 (3.9%)	43	243.1 (22.9%)	167	69.4 (6.6%)	143	537.7 (50.7%)	163	102.9 (9.7%)	111	55.2 (5.2%)	99	379.5 (35.8%)	209	1,059.6 (100%)	141
04年 (構成比)	42.3 (4.2%)	44	219.1 (21.7%)	151	90.0 (8.9%)	185	498.6 (49.3%)	151	102.6 (10.2%)	110	47.3 (4.7%)	85	348.7 (34.5%)	192	1,011.2 (100%)	134

(注) 1. 数値は利益計上法人の法人税額である。

2. 2004年度の合計には、連結法人の分（法人税額は約7.5百億円）は除かれる。

(出所) 『税務統計から見た法人企業の実態』各年分より筆者作成。

図表12 企業規模別一社当たりの法人税の納付額

区分	零細法人		中小法人				大法人							
	1000万円未満		1000万円以上～		5000万円以上～		うち10億円以上～		うち50億円以上～		うち100億円以上～			
	一社当たりの金額	指数	一社当たりの金額	指数	一社当たりの金額	指数	一社当たりの金額	指数	一社当たりの金額	指数	一社当たりの金額	指数		
80年	(百万円) 1.7	0.21	(百万円) 10.3	1.3	(百万円) 39.1	5.0	(百万円) 778.4	100	(百万円) 2,270.3	292	(百万円) 7,288.8	936		
85年	2.1	0.27	10.1	1.3	48.2	6.2	739.0	100	2,314.5	313	10,563.7	1,429		
90年	2.8	0.36	11.2	1.4	59.7	7.7	705.1	100	1,511.8	214	8,642.5	1,226		
95年	1.5	0.20	6.5	0.8	34.9	4.5	496.7	100	1,203.3	242	4,848.8	976		
00年	1.2	0.16	5.8	0.8	24.9	3.2	433.1	100	1,017.2	235	5,087.7	1,175		
04年	1.1	0.14	5.3	0.7	30.6	3.9	399.2	100	836.6	210	4,945.8	1,239		

(注) 1. 一社当たりの法人税額は（各資本金階級の法人税額合計額／各資本金階級の利益計上法人数）の値である。

2. 各指数は、各年度における資本金10億円以上～50億円未満の大法人一社当たりの法人税額を100として計算している。

(出所) 『税務統計から見た法人企業の実態』各年分より筆者作成。

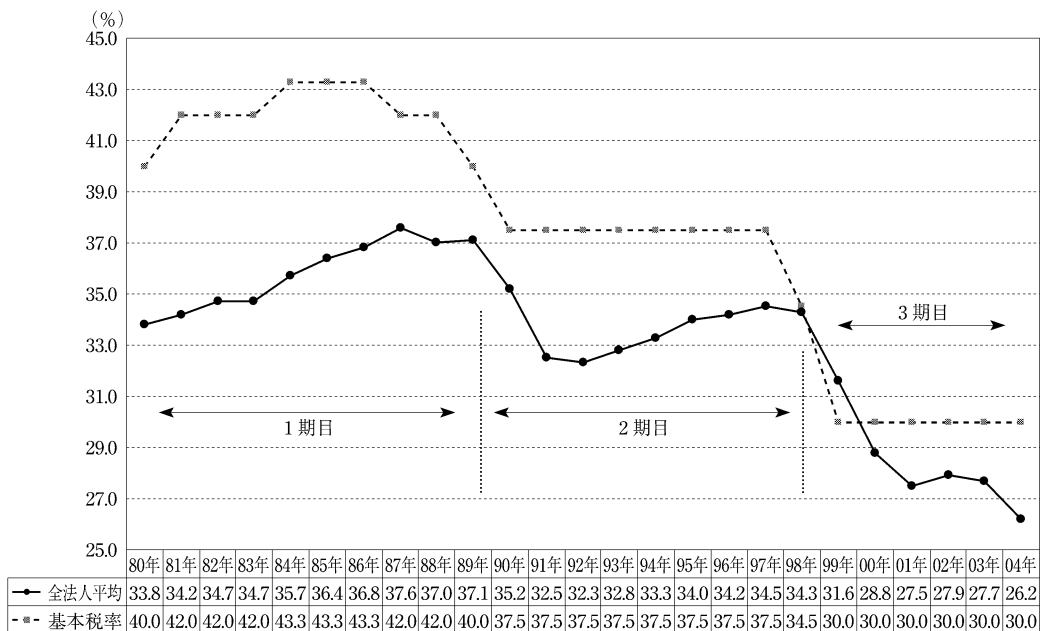
### 3-3 規模別法人税負担の実態

全法人について一社当たりの調査所得金額と法人税額から法人税負担率（調査所得金額／法人税額\*100）を算出すると、次のことが明らかとなった。

基本税率と全法人の平均負担率の動向を合わせて見ると、3つの期に区分される。1期目は、80年代である。基本税率は84～86年の43.3%を頂点に40%台にあり、80年代後半からは引き下げ傾向にあった。一方、平均負担率は税率引き下げに合わせて上下することなく、34%程度から37%前後まで上昇し続けている。2期目は、1990～1998年である。基本税率は42%から37.5%まで



図表13 基本税率と平均負担率の動向



（出所）『税務統計から見た法人企業の実態』各年分より筆者作成。

引き下げられ、8年間それは維持された。平均負担率については、32%程度（92年、32.3%）まで一旦大幅に低下したもののすぐに上昇し始め、1997年34.5%となっている。3期目は、1999年以降である。基本税率においては30.0%へとさらなる大幅引き下げがなされた。平均負担率は30%を切り、2004年26.2%である。基本税率が一定水準であるのに対し負担率が下降傾向を示しており、この点が1期目2期目と異なる。90年代から行われた税率の引き下げ戦略により、法人税の負担水準そのものが低下してきていることが分かる。（図表13、参照）

企業規模別の法人税負担率の動向を総括するにあたり、資本金1,000万円未満の零細法人は除外する。1981年より、資本金1億円以下の法人については、年間所得が800万円以下の部分に対し軽減税率（99年以降、22%）が適用されている。80年代から現在まで、零細法人（利益計上法人のみ）の一社当たり調査所得金額の平均は400～800万円となっており（04年、約4.4百万円）、ほとんどの法人が軽減税率の適用を受けていると考えられる。また零細法人においては、個人企業に近いところが多いということも考慮する必要がある。これらの点から負担率は全体的に低いものとなるため、負担格差の検証において零細法人は除くこととする。

企業規模別の法人税負担については、次のことが分かる。第1に、各資本金階級とも税制改正における税率の上下と負担率の増減が照応しているという点である。すなわち税率引き上げが行われた翌年度においては全階級の負担率が上昇しており、全法人で負担増となっている。法人税改革の第1段階である89—90年改革の税率引き下げでは、基本税率4.5ポイントの引き下げ幅に対し、各階級における負担は3.5～5.5ポイントの減少（巨大法人は5.5ポイント、資本金5,000万円以上～1億円未満の中法人は3.7ポイント）となっている<sup>14)</sup>。第2段階の98—99年改革の引き下げでは、基本税率の下げ幅が7.5ポイントであるのに対し、負担率は4.9～6.6ポイント（巨大法人は5.6ポイ

ント、資本金5,000万円以上～1億円未満の中法人は6.2ポイント<sup>15)</sup>の引き下げとなった。改革の第2段階は税率の下げ幅に対し負担の低下が若干小さいが、これは税率の引き下げと併せて行われた課税ベースの拡大による。企業規模により負担の減少率に格差はあるものの、税制改正における税率変動が、特定の企業規模のみを優遇したりあるいは不利益をもたらしたりするような変更をもたらしてはいないということが分かる。（図表14、参照）

第2に、企業規模別で負担率に格差があるという点である。1980年から2004年にかけて最も高い負担にあったのは、資本金5,000万円以上～1億円未満の中小法人、もしくは資本金1億円以上～5億円未満の中堅法人である。一方、資本金100億円以上の巨大法人において、負担率は最も低くなっている。負担の高低差は、次の通りである。25年間の負担率格差は4～7ポイントで推移しており、大きいときには7.7ポイント（83年）の開きとなった。1983～1988年までは減少傾向にあったが、1988年から一転して格差は広がり始め、1994年を頂点として7年間で約3ポイントもの高低差となった。その後1994年から再び縮小し、1996年以降は約5ポイント前後で推移している。（図表15、参照）

第3に、巨大法人の負担率は、次の動向を辿った。1980～1983年は31%前後、1985～1989年は上昇し36%前後でピークとなる。89～90年改革の税率引き下げにより1991～1994年は30%前後まで低下したものの、その後やや上昇して1995～1998年は32%前後となる。1999年から2001年にかけては下降傾向にあり、1999年は29.2%、2001～2003年は25%台、さらに2004年は23.6%へと低下している。（図表14、参照）

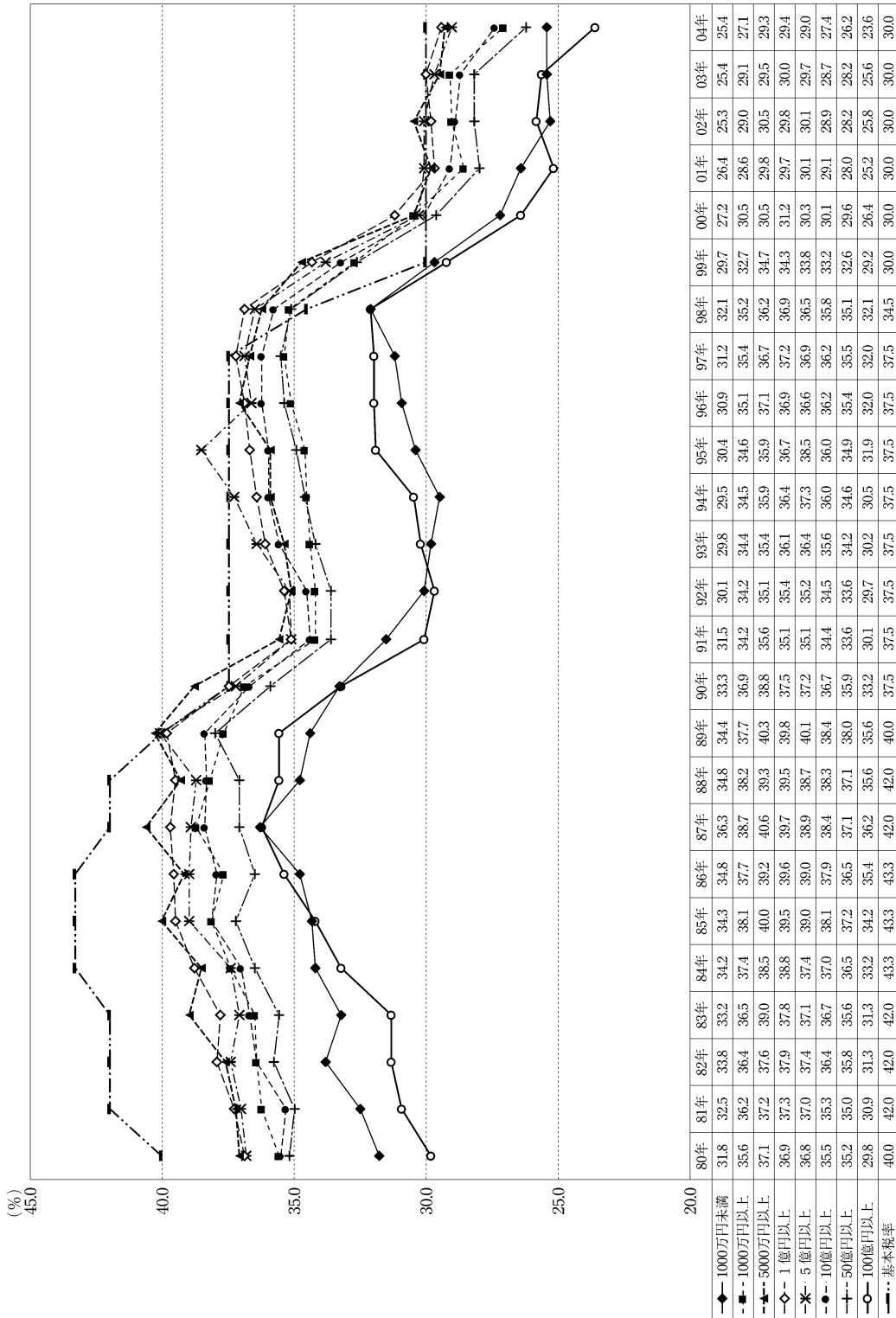
第4に、この四半世紀に最も高い負担水準にあったのは、資本金5,000万円以上～1億円未満の中法人または資本金1億円以上～5億円未満の中堅法人のいずれかであった。1980～1984年は37～39%、1985～1989年は39～40%前後となり、ピーク時の1987年40.6%に達する。その後1991～1993年は35%台へと低下するが、1994～1998年は36～37%前後となっている。1999年から2001年にかけては、低下傾向となった。1999年の34.5%程度から、2001～2003年は30%前後、さらに2004年は29%強である。（図表14、参照）

90年代より行われてきた税率引き下げによって、全体的に負担水準は低下している。しかしながら企業規模別で税負担に格差があり、最も軽い負担にあるのは巨大法人となっている。

巨大法人の負担水準は業種別で違いがあるため、この点について簡単に触れておく。<sup>16)</sup>

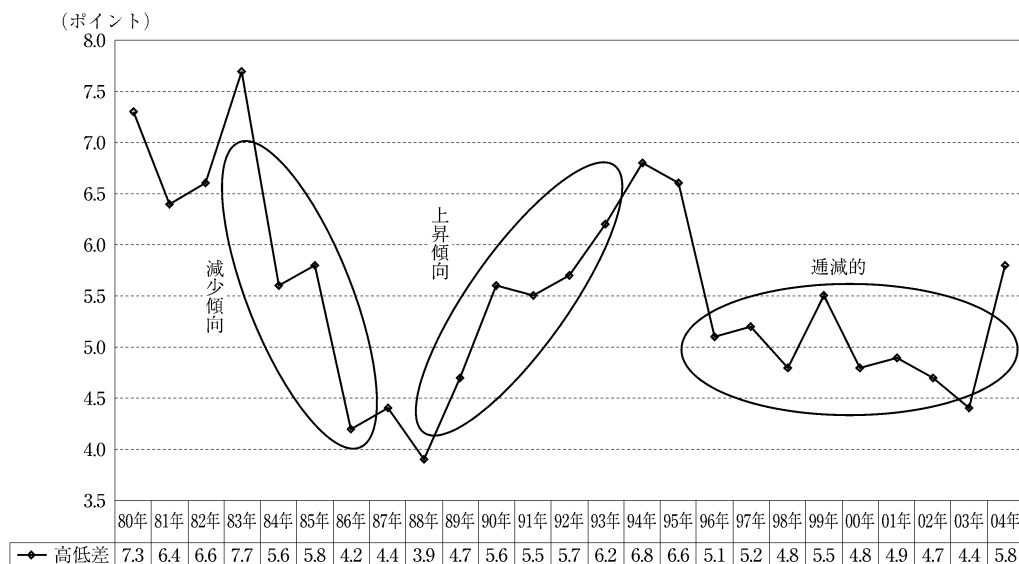
機械工業、化学工業、建設業、不動産業、運輸通信公益事業、金融保険業の6業種における巨大法人の負担率は、次の通りである。1980年は機械、化学、建設業の3業種が34%前後で比較的高い負担にあり、全法人平均の33.8%に近い負担率であった。巨大法人平均を下回ったのは運輸通信公益事業、金融保険業で、29%程度であった。最高負担は機械工業の34.2%、最低負担は金融保険業の29.0%となっている。その後、80年代は建設、不動産、運輸通信公益事業が負担率を上昇させた一方、機械、化学、金融保険業の負担率が減少傾向となった。1990年、不動産業が37.3%で最高負担にあり、次いで建設、運輸通信公益事業が36.5%前後と高い水準となっている。化学、金融保険、機械工業は巨大法人平均の33.2%に近似しており、最低負担は機械工業の32.6%である。90年代は全体的に下降しており、とりわけ機械工業における低下は大きい。2000年を見ると化学、運輸通信、建設、不動産業が巨大法人平均26.4%を上回り、金融保険業がほぼ同値の26.3%、機械工業については大きく下回った。最高負担は化学工業の30.8%、最低負担は機械

図表14 企業規模別に見た法人税負担率の動向



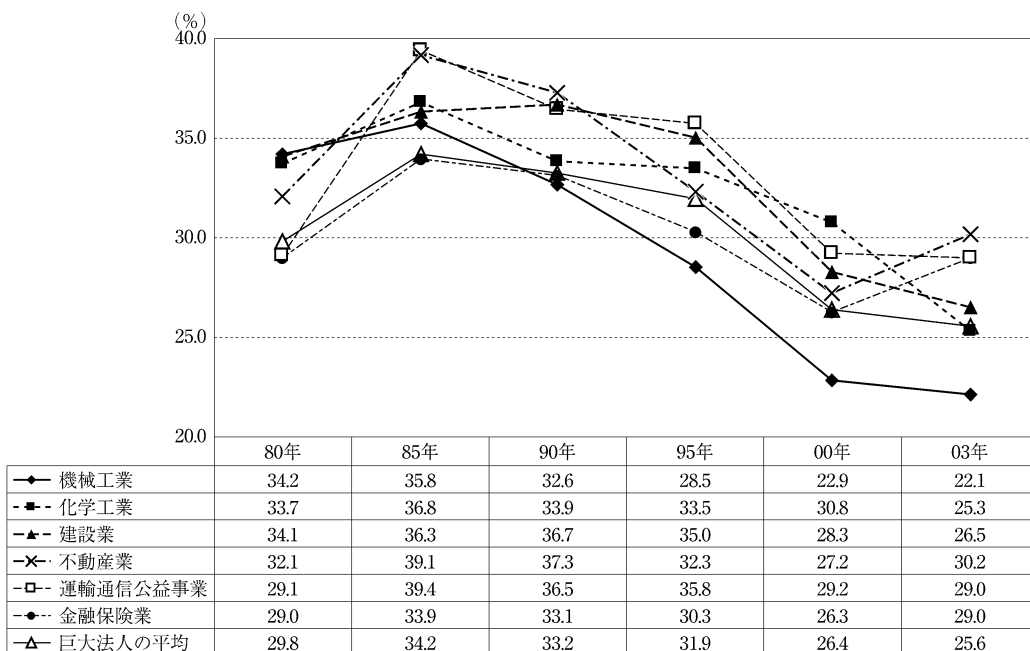
(出所) [図表9], [図表12], 『税務統計から見た法人企業の実態』各年分より筆者作成。

図表15 法人税負担率の高低差



(出所) [図14] より筆者作成。

図表16 巨大法人の業種別負担率



(出所) 「税務統計から見た法人企業の実態」各年分より筆者作成。

工業の22.9%である。2003年は、高い負担を推移していた化学工業が一転して大幅に負担率を下げ、他方、比較的低い負担にあった不動産、金融保険業が最高負担率へと躍り出ている。巨大法人平均25.6%に対し、最高負担は不動産業の30.2%、最低負担は機械工業の22.1%である。

1980年は機械、化学、建設業の負担が高く、運輸通信、金融保険業は低い負担率であったが、

2003年においてその構図は逆転した。前者の負担が低下し、後者に不動産業を加えた業種について高い負担となっている。90年代以降、機械工業の負担が最も低く、2000年代に入ると巨大法人平均より3ポイント程度低い。（図表16、参照）

### 3-4 負担格差の要因

大法人、とりわけ巨大法人において税負担が軽くなる要因には、次のことが考えられる。

まず、法人税額を直接的に減少させる税額控除がある。税額控除の中で最も大きいのは所得税額控除<sup>17)</sup>であり、控除税額合計の約60%（03年控除税額合計13,049億円のうち、所得税額控除額7,786億円、59.7%）を占める。次いで外国税額控除額が30%前後（03年外国税額控除額4,077億円、31.2%）である。その他、控除税額には製品輸入の控除額や試験研究費の控除額などがある。

ここでは、外国税額控除額について企業規模別に比較する。外国税額控除を利用する企業の大部分は巨大法人であり、その割合は全体の80%以上である（03年3,169億円、80.5%）。中小法人や中堅法人の利用は極めて小さい（03年43.6億円、1.1%）。外国税額控除分を法人税額に上乘せし各階級の法人税負担率を算出しなおすと、次のような結果が得られた。最高負担率と最低負担率の差は1.8~3.6ポイント程度となり、格差は減少した。2003年で見ると、最も軽い負担にあった巨大法人は25.6%から28.2%へ、最高負担にあった資本金1億円以上~5億円未満の中堅法人は30.0%から30.3%へと変化し、その差は2.1ポイントである。しかしながら外国税額控除を考慮しても、巨大法人における負担が最も軽いことには変わりはない。（図表17、参照）

巨大法人は大規模な営業収入金額を有しているにもかかわらず、これに反して法人税負担が軽くなった間接的な要因に、所得金額（課税所得）の圧縮がある。この方法としては主に、次の3つがある。受取配当益金不算入制度、減価償却費、各種引当金制度である。

受取配当益金不算入額について見てみると、益金不算入となった受取配当合計額の過半を巨大法人が占めており、他の階級と比べて大きい。その割合は80年代には50%台であったが（80年51.4%）、90年代以降は60%を超える（03年67.5%）。金額は増加傾向にあり、1990年5,412億円、2000年9,598億円、2003年は13,277億円にものぼる。

減価償却費の金額についても巨大法人が合計額に占める割合は大きく、1990年36.8%、2000年38.0%、2003年39.5%となっており年々増している。金額で見ると1990年12.0兆円、2000年16.2兆円、2003年14.5兆円と巨額である。一方、中小法人および中堅法人における利用割合は少なく、巨大法人と比べると極めて小さい規模である。（図表18、参照）

引当金については、制度の縮小から合計金額が減少している。1980年には6つの引当金（貸倒、賞与、退職給与、製品保存等、返品調整、特別修繕）が存在していたが、1998年度の税制改正により貸倒引当金と返品調整引当金のみとなった。以下では、金額差が大きい貸倒引当金と退職給与引当金を見ていく。

貸倒引当金の合計金額は1980年から1998年までは3~5兆円程度であったが、1999年より激増し、2003年11.6兆円となっている。中でも巨大法人の金額は大きく、1990年2.2兆円（49.9%）、03年7.0兆円（60.9%）であり、構成比も大幅に増加している。資本金5,000万円以上~1億円未満の中小法人では、2003年5,080億円でわずか4.4%である。

退職給与引当金の全法人合計額は0年代から90年代は増加傾向にあり、1998年の14.2兆円をピ

図表17 企業規模別に見た外国税額控除

区分	5000万円以上～		1億円以上～		10億円以上～		100億円以上～		合計	
	外国税額控除	構成比	外国税額控除	構成比	外国税額控除	構成比	外国税額控除	構成比	外国税額控除	構成比
80年	(百万円) 294	0.1%	(百万円) 2,149	0.6%	(百万円) 19,834	5.8%	(百万円) 307,815	89.7%	(百万円) 343,129	100%
85年	191	0.0%	3,889	0.7%	18,543	3.5%	463,069	88.0%	526,131	100%
90年	2,106	0.5%	5,496	1.2%	15,968	3.4%	388,371	83.6%	464,713	100%
95年	619	0.2%	4,211	1.3%	11,529	3.7%	268,942	85.6%	314,183	100%
00年	2,032	0.5%	23,600	5.4%	18,793	4.3%	371,276	84.5%	439,301	100%
03年	4,367	1.1%	12,963	3.3%	33,356	8.5%	316,944	80.5%	393,655	100%

(注) 2003年度の合計には、連結法人の分(14,121百万円)は除かれる。

(出所) 『税務統計から見た法人企業の実態』各年分より筆者作成。

図表18 企業規模別に見た受取配当益金不算入額と減価償却費損金算入額

区分	5000万円以上～		1億円以上		10億円以上～		100億円以上～		合計	
	受取配当益金不算入額	減価償却費損金算入額	受取配当益金不算入額	減価償却費損金算入額	受取配当益金不算入額	減価償却費損金算入額	受取配当益金不算入額	減価償却費損金算入額	受取配当益金不算入額	減価償却費損金算入額
80年 (構成比)	(百億円) 1.1 (2.7%)	(百億円) 63.0 (4.8%)	(百億円) 3.2 (8.0%)	(百億円) 134.4 (10.2%)	(百億円) 4.3 (10.7%)	(百億円) 75.0 (5.7%)	(百億円) 20.5 (51.4%)	(百億円) 372.0 (28.2%)	(百億円) 39.8 (100%)	(百億円) 1,320.2 (100%)
85年 (構成比)	1.4 (2.5%)	110.1 (5.5%)	4.6 (8.6%)	205.8 (10.2%)	4.6 (8.6%)	105.2 (5.2%)	32.0 (59.1%)	666.7 (33.2%)	54.2 (100%)	2,009.1 (100%)
90年 (構成比)	2.2 (2.7%)	201.9 (6.2%)	6.6 (8.1%)	330.8 (10.1%)	4.5 (5.6%)	172.4 (5.3%)	54.1 (66.5%)	1,206.8 (36.8%)	81.4 (100%)	3,280.6 (100%)
95年 (構成比)	2.3 (3.2%)	219.9 (5.7%)	5.8 (8.0%)	381.6 (9.9%)	3.7 (5.0%)	228.8 (5.9%)	48.7 (66.9%)	1,512.6 (39.0%)	72.8 (100%)	3,874.0 (100%)
00年 (構成比)	2.3 (1.8%)	254.4 (5.9%)	8.2 (6.4%)	412.3 (9.6%)	4.9 (3.8%)	295.6 (6.9%)	96.0 (74.7%)	1,625.7 (38.0%)	128.5 (100%)	4,283.6 (100%)
03年 (構成比)	7.2 (3.6%)	198.2 (5.4%)	8.1 (4.1%)	351.1 (9.5%)	8.6 (4.4%)	339.2 (9.2%)	132.8 (67.5%)	1458.8 (39.5%)	196.7 (100%)	3697.4 (100%)

(注) 2003年度の合計には、連結法人の分(受取配当益金不算入額の27.1百億円、減価償却費損金算入額の225.3百億円)は除かれる。

(出所) 『税務統計から見た法人企業の実態』各年分より筆者作成。

ークとする。その後は大幅に減少し、2000年11.1兆円、2003年5.0兆円となっている。巨大法人について見ると、利用額は1998年8.2兆円(58.2%)、03年2.6兆円(51.7%)であり、全体の50%以上を占める。中小法人の利用は約5%前後であり、2003年2,850億円にとどまっている。(図表19、参照)

受取配当益金不算入額、減価償却費、各種引当金額より、巨大法人における実際の所得は相当に大きいことが分かる。圧縮の度合いは、中小法人および中堅法人の圧縮率と比べ、はるかに高い。これらの金額を課税ベースに加えると、企業規模間における法人税の負担格差はより一層広がり、巨大法人の低負担はさらに著しいものとなる。巨大法人は、法人税の損益計算において最大の恩恵を受けているのである。<sup>18)</sup>

以上のように、わが国において国税収入に占める法人税収入の割合は高い(04年10.9兆円、23.6

図表19 企業規模別に見た引当金

区分	5000万円以上～		1億円以上		10億円以上～		100億円以上～		合計	
	貸倒引当金	退職給与引当金	貸倒引当金	退職給与引当金	貸倒引当金	退職給与引当金	貸倒引当金	退職給与引当金	貸倒引当金	退職給与引当金
80年 (構成比)	(百億円) 17.3 (5.1%)	(百億円) 29.2 (4.1%)	(百億円) 36.0 (10.6%)	(百億円) 84.6 (11.9%)	(百億円) 39.2 (11.5%)	(百億円) 105.4 (14.8%)	(百億円) 129.7 (38.1%)	(百億円) 299.4 (42.0%)	(百億円) 340.4 (100%)	(百億円) 713.5 (100%)
85年 (構成比)	17.9 (5.7%)	38.4 (4.5%)	31.8 (10.2%)	110.2 (12.8%)	41.2 (13.2%)	113.9 (13.3%)	127.0 (40.6%)	387.3 (45.1%)	312.4 (100%)	858.0 (100%)
90年 (構成比)	23.4 (5.1%)	53.3 (4.5%)	55.3 (12.1%)	126.3 (10.6%)	39.2 (8.6%)	113.4 (9.5%)	227.2 (49.9%)	658.6 (55.1%)	455.6 (100%)	1,194.9 (100%)
95年 (構成比)	26.1 (5.3%)	65.8 (4.8%)	58.9 (11.9%)	139.2 (10.2%)	47.5 (9.6%)	135.8 (10.0%)	260.6 (52.6%)	768.4 (56.4%)	495.1 (100%)	1,361.8 (100%)
00年 (構成比)	57.3 (3.0%)	40.4 (3.6%)	165.5 (8.6%)	112.6 (10.1%)	263.3 (13.7%)	102.8 (9.3%)	832.3 (43.4%)	651.2 (58.6%)	1,917.8 (100%)	1,111.5 (100%)
03年 (構成比)	50.8 (4.4%)	28.5 (5.6%)	112.7 (9.7%)	80.6 (15.9%)	100.1 (8.6%)	44.1 (8.7%)	707.5 (60.9%)	262.2 (51.7%)	1,162.0 (100%)	507.0 (100%)

(注) 2003年度の合計には、連結法人の分(貸倒引当金の56.5百億円, 退職給与引当金の60.7百億円)は除かれる。

(出所) 『税務統計から見た法人企業の実態』各年分より筆者作成。

%)。法人税収入の約50%前後は大法人(巨大法人を含む)による納付であり、2004年は3,546社で4.9兆円、全体の49.3%を納付している。しかしながら税負担を見てみると、25年間で、大法人とりわけ巨大法人の負担が最も軽く(04年, 23.6%), 資本金5,000万円以上～1億円未満の中小法人もしくは資本金1億円以上～5億円未満の中堅法人の負担が最も高い(04年, 各29.3%, 29.4%)。両者における負担格差は約5ポイント前後(04年, 5.8ポイント)となっている。巨大法人の中でも最低負担にあるのは機械工業であり、巨大法人平均25.6%(03年)に対し機械工業は22.1%(03年)である。巨大法人における負担率が低くなる要因は2つにまとめられる。1つは外国税額控除による法人税額の直接的な圧縮であり、もう1つは受取配当の益金不算入と減価償却費ならびに各種引当金による課税所得の圧縮である。

### おわりに

80年代末から21世紀初頭にかけて、法人税の大改編が3段階で遂行された。その主要な内容は、大幅な税率引き下げと課税ベースの拡大、連結納税制度の導入などである。この改編によって、法人税の負担水準や負担配分は劇的に変化した。この変化は、企業規模別および産業別に分析されねばならないが、本稿では前者を中心にその特徴を明らかにした。

第1に、わが国における法人税収入およびそのウエイトは、次の特徴を持つ。この四半世紀における国税収入に占める法人税収入の割合は、80年代の30%前後の水準(89年18.9兆円, 33.2%)から90年代後半以降は21～24%程度(04年10.9兆円, 23.6%)に減少した。この最大の要因は、法人税の負担が大幅に低下したことによる。法人税の平均負担水準は、80年代後半で37%前後の水準にあったのに対し、一定の増減を経たものの低下の趨勢を辿り、2001年以降は27%台となった。

ほぼ10%近い低下である。これは、課税ベースの拡大が限定的であり、税率引き下げの効果が大きいためである。

第2に、法人税の負担配分において、資本金10億円以上の大法人分がこの期間を通じて約50%を占める。納付額が最大であった1990年は8.7兆円（全体の49.6%）であり、2004年には4.9兆円（同49.3%）であった。一方、中小法人分は80年代から90年代初頭まで20~25%であったが、90年代中葉からは30%前後までウエイトを高めた。反対に、零細法人分は90年代初頭まで12%前後であったが、90年代前半に大幅に低下し、90年代末以降は4%前後で推移している。

第3に、企業規模別負担水準の動向には、顕著な特徴がある。巨大法人の負担水準が最も低く、80年代後半で35%程度、2001年以降は25%程度（04年、23.6%）である。一方、最も高い水準にあるのは資本金5,000万円以上~1億円未満の中法人または資本金1億円以上~5億円未満の中堅法人であった。両者はほぼ、80年代後半で40%前後、2001年以降は30%前後（04年、各29.3%、29.4%）である。90年代以降の税率引き下げにより負担水準は全体的に低下しているが、企業規模別で見ると5ポイント程度の負担格差がある。巨大法人の負担率が低い要因は、外国税額控除などによる法人税額の直接的な圧縮が大きいことによる。また留意すべきこととして、受取配当益金不算入、減価償却費、各種引当金に基づく課税所得の圧縮の度合いについても、企業規模間で格差がある。大法人とりわけ巨大法人は、非常に高い担税力を持つにもかかわらず法人税の負担率は相対的に低く、負担増大の余地が存在すると考えられる。

本稿では、企業規模別の負担水準およびその格差を明らかにしたが、産業別の長期動向分析は、次稿の課題としたい。

#### 注

- 1) 産業別の負担分析については、別稿で行っている。
- 2) 1996年の法人課税小委員会において、課税ベースの問題を中心に専門的・技術的な検討がなされた。検討の範囲および前提とする理念は、①法人課税改革のニュートラルな範囲、②課税ベースの適正化にあったとしている（平川忠雄「法人税課税ベースの正常化」『法人課税の諸問題』日本租税理論学会編、谷沢書房、1997年）。98—99年改革は、これの実行であった。
- 3) ここでの法人数とは、活動会社（すなわち納税申告会社）の総数であり、休眠会社は除かれる。したがって会社登記数とは異なる。
- 4) 中小法人はさらに3つに分類される。資本金1,000万円以上~2,000万円未満の小法人、資本金2,000万円以上~5,000万円未満の第1中法人、資本金5,000万円以上~1億円未満の第2中法人である。
- 5) 田近栄治、油井雄二著『日本の企業課税—中立性の視点による分析』東洋経済、2000年、i頁
- 6) 跡田直澄編著『企業税制改革—実証分析と政策提言』日本評論社、2000年、26頁
- 7) 戸谷裕之著『日本型企業課税の分析と改革』中央経済社、1994年、58頁
- 8) 前掲注7、58頁
- 9) 前掲注7、57頁
- 10) 前掲注7、61頁
- 11) 内山昭著『「会社主義」と税制改革』大月書店、1996年、181頁
- 12) 前掲注11、181頁
- 13) 中法人は、次の2つから成る。資本金2,000万円以上~5,000万円未満の第1中法人と、資本金5,000万円以上~1億円未満の第2中法人である。



- 14) 税率引き下げの効果が明瞭に表われるのは、実施年の翌年とみなした。したがって1988年と1991年を比較している。
- 15) 税率の引き下げ効果を考慮し、1997年と2000年を比較している。
- 16) 産業別負担分析は別稿で全面的に行うが、ここでは主要産業における巨大法人の負担率について言及する。
- 17) 法人が支払を受ける利子および配当等について課された所得税額について、法人税額から控除された所得税額。公社債の利子等や投資信託および特定目的信託の収益の分配などがこれに当たる。
- 18) 法人税制が大法人の税負担を優遇していることを指摘する研究は、他に幾つかある。安藤実氏は、「大法人・巨大法人の法人税負担」（『法人税改革の論点』日本租税理論学会編、谷沢書房、1998年）の中で、「巨大法人こそ、法人全体のなかで支配的地位を占めている」（10頁）ことを浮き彫りにし、「100億円超の巨大法人が、法人税の様々な仕組みを利用して、最大の受益者になっている」（23頁）としている。また、大法人への優遇税制の1つとして連結納税制度を挙げる論者もある。内山昭氏は「連結法人税の批判的分析—財政学からの接近—」（『連結納税制度の検証』日本租税理論学会編、谷沢書房、2002年）で、「（連結納税制度の）内容は課税の軽減と繰り延べである」（36頁）とし、「その本質は、メガ・コンペティション下の効率経営とリスク分散を極大化しようとする企業組織再編に対応する税制措置であり、大法人、大資本に対する優遇税制の現代的形態の1つである」（同）と厳しく批判する。

#### 参考文献

- ・跡田直澄編『企業税制改革—実証分析と政策提言』日本評論社、2000年
- ・内山昭『「会社主義」と税制改革』大月書店、1996年
- ・内山昭編『現代の財政』税務経理協会、2006年
- ・国税庁企画課編『税務統計から見た法人企業の実態』各年分
- ・財務省『財政金融統計月報』（租税特集）各号
- ・税制調査会『税制改正に関する答申』各年度
- ・政府税制調査会「税制の抜本的見直しについての答申」1986年  
——「税制改革についての中間答申」1987年  
——「税制改革大綱」1987年  
——「法人課税小委員会報告」1996年  
——「あるべき税制の構築に向けた基本方針」2002年
- ・田近栄治、油井雄二『日本の企業課税—中立性の視点による分析』東洋経済、2000年
- ・戸谷裕之『日本型企業課税の分析と改革』中央経済社、1994年
- ・西野万里『法人税の経済分析—租税回避と転嫁・帰着』東洋経済新報社、1998年
- ・日本租税理論学会編『法人税改革の諸問題』谷沢書房、1997年  
——『法人税改革の論点』1998年  
——『連結納税制度の検証』2002年
- ・『シャープ使節団日本税制報告書』全国青色申告会総連合、2000年
- ・『図説日本の税制』各年度版、財経詳報社