

同族会社の課税について

室 本 誠 二

目 次

- I はじめに
- II 課税対象とその内容
 - (1) 「留保所得課税の特例」について
 - (2) 「行為および計算の否認と課税」について
- III (1)に対する批判
- IV (2)に対する批判
- V おわりに

I はじめに

現行のわが国税法乃至租税制度（以下税制と呼ぶ）を仔細に検討してみると、これまでの高度経済成長政策に起因する“ひずみ”が随所にあらわれてきている。その多くは“無理が通れば道理がひっこむ”の類に属するのである。それがために、不合理な税法（租税特別措置法のあり方）や税制（通達行政のあり方）に対して、各方面から批判が加えられているのが現状である。されど、今日まで経済的福祉を最高目標におき、それに即応したところの、いわば第二の殖産興業的性格を有する税制が、それなりに効を奏して、税制面からも経済大国の実現に貢献したことは認めなければならない。しかし、かたやそのことが課税上の基本原則である租税負担公平の原則⁽¹⁾に反する結果ともなっている。もっとも、ある一定期間、負担の公平も精神的福祉も犠牲にしたから、短期間のうちに、GNPが自由世界第2位（1967年には34兆5,939億円に達する）となり、国際収支も黒字基調（経常収支は、近年、貿易外収支での赤字を貿易収支の黒

字で補う先進国型になった)を実現⁽²⁾できたという論法もある。しかし、ここに至り、1970年代をもって福祉国家の建設を目標とし、「高福祉、高負担」を標榜するからには⁽³⁾、過去の経済至上主義税制から、人間尊重、生甲斐を与えるような税制すなわち人間価値実現を基本とした税制へと移行することが絶対的条件である。そのためには、現行税制を全面的に再検討する必要がある。ここでとりあげた同族会社の課税問題もその一つであり、不合理な面を多く有している。そこで現行規定内容をまず考察し、つぎに批判を加えつつ吟味していく。

〔注〕

(1) 租税負担の公平の内容は、究極的には、税制をささえる経済的基盤と、それを擁護するその時代、その国の租税思想によって決定されることになる。基本的には、人間は平等であるから、税負担が公平でなければならないのは当然である。しかし、このことは均等負担を意味するものではない。今日意味する租税負担の公平とは、質的担税力、量的担税力に応じての税負担をもって「公平」であると考えている。すなわち、不平等課税を通じて租税負担の公平を実現していくのである。歴史的には、平等もしくは均等課税から差別課税へと課税方法が変遷してきた。学説史的には、アダム・スミスによって代表される租税利益説から、アドルフ・ワグナーによって代表される応能主義=租税義務説へと資本主義経済の発展に即して変ってきた。すなわち1789年のフランス人権宣言第13条（「武力を維持するため、および行政の諸費用のため、共同の租税は、不可欠である。それはすべての市民のあいだでその能力に応じて平等に配分されなければならない。」）からアダム・スミスの収入に比例した負担の公平（「国富論」第五編・第二章・第二部“租税について”の冒頭にある。水田洋訳（下）河出書房 昭和40年刊 p. 240 …現代にそのまま妥当する内容ではないが…）へとブルジョア革命を契機に、前者の均等負担の公平思想からスミスの比例負担の公平思想に移ってくる。

この比例負担の公平思想が、収益税、奢侈的消費税などには妥当性をもっていたが、やがて資本主義経済の発展にともなって所得格差の拡大化現象が顕著になるにつれて、所得再分配を考慮した、担税力に応じた課税方式が要請されてきた。すなわち、比例負担の公平から応能負担への思想転換が、19世紀半ば頃のイギリスで徐々に始まり、19世紀後期のドイツで決定的となった。すなわち、アドルフ・ワグナー（Adolf Wagner, 1835-1917）の九原則乃至四原則にみられるものである。

それは、税負担は各人が国家・公共団体から受ける利益の度合いに応じて配分されるべしとする租税利益説（均等負担や比例負担の主張）とは異なって、社会政策的、財政政策的・国民経済的諸要請にそった応能主義をとり、その背後にある租税本質論は租税義務説と呼ばれるものであった。その内容は、高額所得者には高く課税し、低額所得者にはそれなりに低く課税するもの。そして、資産所得、不労所得、偶然的所得には重く課税し、勤労所得、経常所得等には軽く課税するというものである。ただ、なかには、消費税の負担の逆進性等にみられるごとく、所得税の累進課税を減殺するものがあつたりして、かならずしも十分に負担の公平はつらぬかれていない。

なお、詳細な論議については、下記の文献等をあわせてお読みいただきたい。

佐藤 進著「現代税制論」昭和45年 日本評論社 pp. 37~9.

井藤半弥著「財政学総論」昭和43年 千倉書房 pp. 218~38.

武田隆夫、遠藤湘吉、大内 力共著「再訂近代財政の理論」昭和43年 時潮社 pp. 187~97.

現代において問題となっているのは、租税政策がフィスカル、ポリシー (fiscal policy) に利用され、その結果、税負担の面に不公平が生じている点である。わが国税制はこの典型的なものといわなければならない。すなわち、高度経済成長政策に税の機能をフルに利用したからである。今日、税の目的に経済成長促進を加える傾向が一般化しつつあるとあってよい。それがため、大企業と中小企業、個人企業と法人企業、事業所得と勤労所得と資産所得(利子、配当所得の優遇)等の間に不公平課税がみられる。人によっては、経済政策上の目的達成、産業の発展こそ大切で、公平をはかることは第二でよいと考えているものもあるが、われわれは税の本質からして、これらの立場を支持するものではない。つぎにタンツイの研究を掲げておこう。

Vito Tanzi; The Individual Income Tax and Economic Growth, 1969. (ヴィト・タンツイ著 大熊一郎訳「経済成長と所得税」東洋経済新報社 昭和45年 pp. 54~63 参照)が

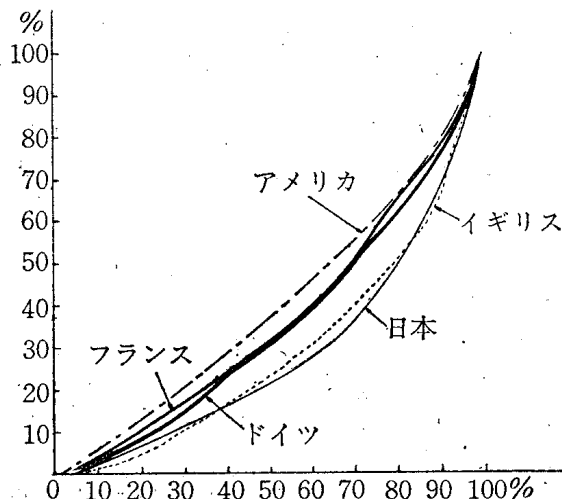
1. 《France, Ministère de l'Economie et des Finances, Statistiques et Etudes Financières, Supplement. (Paris: Imprimerie Nationale, 18^e année, Mai 1966).》…1963年の所得によるもの。

2. 《Germany, Federal Office Statistics, Statistical Yearbook, 1966 (West Baden: 1966), p. 453.》。

3. 《Great Britain, Central Statistical Office, National Income and Expenditure, 1966 (London: H. M. S. O)》。

4. 日本, 大蔵省主税局「税制主要参考資料集」

これら資料をもとに、申告所得の分布を納税額の分布と関係づけるローレンツ曲線を利用している。それによると日本はイギリスと同様に各所得階層間の税の配分は不公平となっている。



(2) 昭和43年の日本のGNPが、およそ51兆円(1419億ドル)に達し、アメリカについて世界第二位を確保。国際収支は昭和40年代に入り黒字基調。

昭和50年度の貿易収支は、78億ドルの黒字となり、貿易外収支、移転収支の赤字を織り込んだ経常収支では35億ドル程度の黒字、これから長期資本収支の赤字30億ドルを差し引いた基礎収支では5億ドル程度の黒字になるものと想定されている。(亘理彰編 図説日本の財政 昭和45年 東洋経済新報社 p. 111 参照)

(3) 昭和45年5月1日閣議決定をみた「新経済社会発展計画」は、充実した経済力

にふさわしい国民生活実現のための社会的基盤を整備し、ともすれば見失なわれがちであった人間性を取り戻しつつ、豊かな社会の建設を旨としている。

II 課税対象とその内容

かつて、昭和43年9月、内閣総理大臣より「社会経済の進展に即応して税制上とるべき方策」について諮問を受けた税制調査会は、審議の結果、昭和45年1月に「昭和45年度の税制改正に関する答申」を発表している。そのなかで、⁽¹⁾同族会社に関し、つぎの三点を答申した。

(1) 留保所得課税の軽減

中小法人の内部留保の充実に資するため、同族会社の留保所得課税についての控除額を所得金額の35%（現行30%）又は200万円（現行150万円）のいずれか大きい金額に引き上げる。

(2) 中小企業の経営の実態に即して同族会社の定義を改正し、同族会社とされるものの範囲を縮減する。

(3) 同族会社の使用人兼務役員の賞与について、損金算入を認める範囲を拡大する、というものである。

同族会社の差別課税といわれるものは、このうち(1)と(3)に関係する問題である。そこで、以下、(1) 同族会社の留保所得課税の特例 (2) 同族会社の行為および計算の否認とにわけてその内容をみていくことにする。

(1) 「留保所得課税の特例」について

まず計算過程の面からこれを説明しておこう。当期の利益留保額全額が課税の対象となるのではなく、一定の基準額を控除したものが対象となる点を明確にしておく必要がある。

その留保控除額はつぎの計算基準による。

| 区 分 | 改 正 前 | 改 正 後 |
|----------|--------------------------|----------|
| ① 所得金額基準 | 所得金額の30% | 所得金額の35% |
| ② 定額基準 | 年 150 万円 | 年 200 万円 |
| ③ 積立金基準 | (期末資本金×1/4) － 期末利益積立金 | 同 左 |

(昭和45年度改正)

留保控除額は①～③のうち最も多い金額。(法人税法—以下法と呼ぶ—第67条第3項参照のこと)

なお留保金に対する税額は次のように計算する。(法第67条第1項第2項参照のこと)

$$\text{当期留保金額} = \left(\text{所得等の金額のうち留保した金額} \right) - \left\{ \left(\text{当期の所得にかかる法人税額} \right) + \left(\text{法人税額にかかる市町村村民税額等 (注1)} \right) \right\}$$

$$\text{留保金に対する税額} = \{ (\text{当期留保金額}) - (\text{留保控除額}) \} \times \text{税率 (注2)}$$

(注1)…留保金額の計算上控除する道府県民税および市町村民税の額は法人税額の17.3%相当額である(法人税法施行令 第140条)

(注2)…税率はつぎのように段階的である。

すなわち課税留保金額のうち、

(1) 年3,000万円相当額以下の金額に対しては10%

(2) 年3,000万円相当額をこえ、年1億円相当額までの金額に対しては15%

(3) 年1億円相当額をこえる金額に対しては20%

以上は計算式であるが、実務上は、税務調整段階があって、これらの計算は複雑な別表による計算をおこなわなければならない。くわしくは、伊藤信孝著「法人税の申告実務」(昭和45年、中央経済社 pp. 29~31)を参考にさせていただきたい。なお税額の算出順序を付記するならば、

- ① 当期の留保金額の計算
- ② 積立金基準額、所得基準額、年200万円相当額の計算
- ③ 課税留保金額の計算
- ④ 税額の計算

となる。

そこで、同族会社にかぎりなぜ所得課税以外に留保所得課税をおこなうのかということであるが、歴史的には大正12年の税制改正にさかのぼる。すなわち、第一次大戦を境にして、多くの企業の勃興をみ、それによって、多くの高額配当所得者を生み出した。そのため大正9年の税制改正においては個人配当所得を総合課税にしたのである。そこで、個人的意思で利益処分に弾力性をもたせうる同族会社の経営者は、配当課税を回避する手段として、利益留保の操作をおこなったわけである。それがため、個人配当所得が減って、国庫収入目的を

達成することが困難となり、斯くて最も個人的意思で操作可能な同族会社の内部留保に課税する方法を大正12年の税制改正にあたって制度化した。これと同じくして、もう一つの差別課税と考えられる同族会社の行為計算否認の規定をも創設している。これら規定の趣旨とするところは、租税回避行為⁽³⁾の禁止と租税負担の公平という点にあったことは事実である。ところが、この考え方は経営者の思想も進歩し、かつ企業環境の状況も変化し、かつ企業内部構造に変化をきたしている今日の現実を無視している。

(2) 「行為および計算の否認と課税」について

かかる発想は税務行政特有のものであろう。要するに、同族会社の行為または計算が合法的に処理されていても、課税所得を結果的に減殺するようなものであるならば、通常の範囲を超える部分についてはこれを否認し、課税所得に加算し、課徴するという規定である。所詮、事実認定の問題であり、「通達」が威力を発揮するものこの場面においてである。従来「法人税を免れる目的があると認められるものがある場合」に否認されてきたものが、昭和25年度の税制改正にあたり、「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるとき」はこれを否認してもよろしいという方向に変わった。従って、その場合、遁脱の意思を必要としないこと、取引の相手を問わないこと、取引の性格（仮装取引、仮空取引、馴合取引等は勿論、適法な取引でも）を問わないことになる。相対的にみて不当に法人税を減殺すると認められればそれに相当する行為なり計算は否認の対象となり、更正決定をうけることになる訳である（法第132条第1項参考）。事実を反したり、非合法的な方法による行為なり計算は絶対的に不当なのであって、これについては問題にしない。

行為または計算の否認の規定を適用する時期は、行為または計算の事実のあった時の現況によることになる（法第132条第2項）。

そこで、具体的な内容をあげておこう。法人税基本通達 355 本文は、例示的につぎの11項目をあげている。

1. 過大な価額の出資をなした場合
2. 社員の所有財産の高価買入をなした場合

3. 低価譲渡をなした場合
4. 個人的地位に基づく寄附金を支払った場合
5. 無収益資産を譲渡した場合
6. 過大給与をなした場合
7. 業務に従事していない社員に対して給料を支給した場合
8. 用益贈与をなした場合
9. 高額貸借料をもって貸借した場合
10. 不良債権の肩代りをなした場合
11. 債務を無償で引受けた場合

これらの項目中4は同族会社固有の問題ではないが、割合からいうと多いであろう。また、7は当然贈与となるか、もし同族会社の取締役等に支払ったものであれば賞与となる。これは、事実上ありえないことであるが、同族会社では妻を役員にし、月給を支給することは現実におこりうる。(全く会社の業務に従事しないのに)

ここではとくに6に関連する問題をあらためてとりあげてみよう。この場合、同族会社の役員報酬等についての規定と使用人兼務役員の報酬についての規定が重要である。昭和36年の税制改正でこれらの規定～行為及び計算の否認～が、非同族会社にも拡大適用されるようになったが(法第35条第2項)、しかし依然として実際運用面において、同族会社はきびしい認定をうけているのが実情である。

① 役員報酬等について

法第2条第15号では「法人の取締役、監査役、理事、監事および清算人ならびにこれら以外の者で法人の経営に従事している者のうち政令で定めるものをいう」と定義している。そして、法人税法施行令第7条では①' 法人の使用人(職制上使用人としての地位のみを有する者に限る)以外の者でその法人の経営者に従事しているもの、②' 同族会社の使用人のうち、その会社が同族会社であることについての判定の基礎となった株主等* (その株主等の同族関係者を含む) であるものでその会社の経営に従事しているもの、が税法上の役員となる。

* つぎに掲げる同族会社の判定の基礎となる株主グループに属する者は実質上経営に従事していると考えた方が実情に即ずるとして役員となる。

イ その者が次のいずれかの株主グループに属していること。

a 第1順位の株主グループの持株割合が50%以上である場合のその株主グループ

b 第1順位と第2順位の株主グループの持株割合を合計してその持株割合がはじめて50%以上となる場合のこれらの株主グループ

c 第1順位から第3順位までの株主グループの持株割合を合計してその持株割合がはじめて50%以上となる場合のこれらの株主グループ

ロ その者の属する株主グループの持株割合が10%をこえていること。

ハ その者（その配偶者およびこれらの者の他の会社の持株割合が50%以上である場合のその他の会社を含む）の持株割合が50%をこえていること。

（法人税法施行令第71条第1項第4号参照）

したがって、これらの要件のうち、いずれか一つでも該当しないものがあれば、その者はつぎに説明する使用人兼務役員となるのである。従来、このほか株主等が4人でその持株割合が60%以上および5人で70%以上という基準での判定をも行なっていたが、昭和45年度税制改正では上記のように判定の基礎が縮小され、株主等3人（その株主等の親族その他これらと特殊な関係のある個人および法人を含む）以下で、その持株割合が50%以上となる会社に限ることになった。

税法上の「役員」の定義がこのようにきめこまかであり、かつ商法・その他の法律に基づいて選出された役員より広いから、それだけに課税の対象となる可能性がでてくることになる。

役員に対する給付は、通常、役員報酬、役員賞与、役員退職金に三分される。役員報酬と役員退職金は原則として損金に算入される。ただし、会社側で損金経理をしなかったり、役員の職務内容、その企業の収益性、同種同規模の会社役員報酬等にくらべて不当に高かったり、不相应な退職金支給をするとその相当部分は損金不算入となり課税対象となる。これを実質的基準とよぶなら

ば、今一つは形式基準が存在する。すなわち、定款、株主総会の決議を超えて支払っている場合、その超過分の否認、課税という点である。これは商法 269 条が基礎となっていると考えられる。役員賞与は原則として損金不算入であることはいうまでもない。ただ税法特有の概念として「使用人兼務役員」というのがあって、その者の使用人に相当する賞与は、会社側が損金経理をすることにより、また他の使用人と同一時期に支給する等のことにより、損金算入が認められている。

その他、債務免除、低額譲渡、高価買入れ、現物給与等のかたちで、役員がなんらかの経済的利益をうける場合、それが、定期的、定額的なものならば原則として損金算入、臨時的なものならば役員賞与とされる。問題は、“過大”、“不当”の基準であり、それは税務当局の裁量行為によるところ大であるがために恣意性課税がおこなわれやすいのである。とくにこの点が問題となる。

② 使用人兼務役員の報酬について

役員の税法上の概念は以上みたとおりであるが、同族会社では、職制の不明確さからしても、使用人的色彩の強い役員が存在する為判断に困る場合がおこってくる。法第35条第5項によれば「使用人としての職務を有する役員とは、役員（社長・理事長その他政令で定めるものを除く。）のうち、部長、課長その他法人の使用人としての職制上の地位を有し、かつ、常時使用人としての職務に従事するものをいう」。昭和45年度税制改正にあたって、同族会社のみなし役員

の範囲を縮小し、反対に、使用人兼務役員の判定基準を緩和したのである。法人税法施行令第71条第4号から同族会社の使用人兼務役員となることが認められる株主グループをあげると、次表の枠外の者ということになる。

使用人兼務役員となっている者のなかには実質上の企業経営の実権者がいる例がある。これに反して、同族会社では、役員となって登記されていても、実質的には経営意思決定に参加するわけでもなく、使用人の職責のみ遂行し、他の使用人と同一条件で汗と油と埃にまみれて労働に従事している者が多い。彼等に対する給料は法人側が利益処分として経理しないかぎり損金算入が認められるが、賞与、残業手当一切は、役員ということで損金算入を認めないので

| 例 株主グループ | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
|-------------|-----|-----|-----|-----|-----|---------------------------------|
| A | 60% | 40% | 30% | 20% | 25% | A 30 } Aの妻 10 } % |
| | | | | | | その子 5 } 子の妻 5 } Aの弟5 Aの甥5 |
| B | 15 | 20 | 15 | 20 | 20 | |
| C | 10 | 15 | 15 | 15 | 10 | |
| D | 8 | 10 | 10 | 15 | 8 | |
| E | 7 | 5 | 9 | 10 | 7 | |

(井川蔚稿 法人3月決算の留意点 税務弘報 46年3月号 p. 122.)

ある。わが国の税務行政乃至税制に特徴的な強い画一主義の傾向がここにもあらわれている。一方、使用人兼務役員に対する賞与は、損金経理することにより、他の使用人とバランスのとれた額を支給することにより、損金算入が認められることがありうることになる。

斯くて、大企業、非同族会社の実権者がなんらかの理由で使用人兼務役員の地位にあることにより、給付能力 (Leistungsfähigkeit) も租税支払能力 (tax-paying ability) もある企業が相当額の租税負担からのがれ、反対に、中小規模の同族会社の実質的使用人が形式上役員登記されていることにより、給付能力も租税支払能力も相対的には低い同族会社企業が相当額の租税負担をしなければならないという矛盾が現実におこっている。それは、明らかに不合理であり、租税負担の公平に反することになるのである。勤労所得者にくらべれば、たとえ同族会社といえども、優遇されているといわなければならないが—必要経費が問題なく認められているので—しかし、わが国企業のなかで絶対数において多い同族会社をこのように相対的に消極的に優遇していることは、一種の大衆課税に相当するものといわれても仕方あるまい。

〔注〕

(1) 同族会社 (Family Company, Familiengesellschaft) とは、税法上つぎのような会社企業を意味する。

「株主等の三人以下並びにこれらと政令で定める特殊の関係のある個人及び法人が有する株式の総数又は出資の金額の合計額がその会社の発行済株式の総数又は出資金額の百分の五十以上に相当する会社をいう。」(法第二条第十号)

同族関係者とは「株主の親族(配偶者, 6親等内の血族, 3親等内の姻族(民法725条が規定するもの), 株主個人の使用人などの個人のほか, これら同族関係者と関係が深い会社などの法人をいう。」(法人税基本通達45)したがって, 非常に人的結合, 血統主義の強い法人企業であるといつてよい。シャープ勧告以前は, 株主およびその特殊関係者一人で株式等の50%以上を所有しているものを同族会社と呼んでいた。

なお, 昭和32年版 証券年鑑によれば, 同族会社が全企業の90.4%, 株式会社でも84%がそれによって占められている。※下図は最近の状況である。

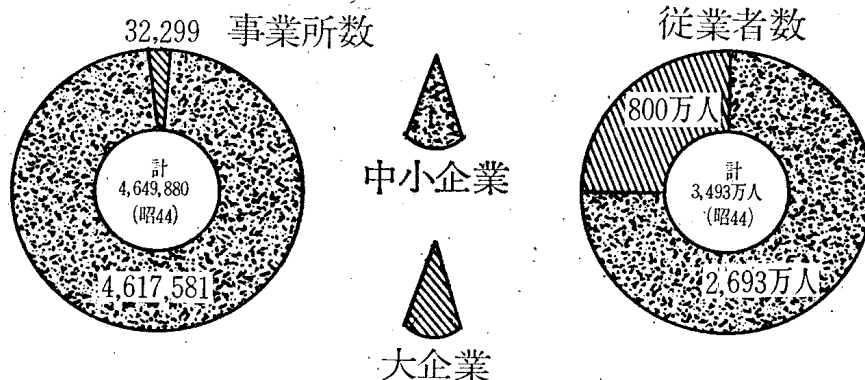
第1表

| | 合名会社 | 合資会社 | 株式会社 | 有限会社 |
|--------|--------|--------|---------|---------|
| 会社数 | 10,355 | 39,627 | 218,459 | 126,280 |
| うち同族会社 | 10,240 | 39,113 | 184,040 | 122,737 |

同族会社の多くは一般に中小規模企業であるといつてよい。そこで, 「中小企業団体の組織に関する法律」(第5条, 昭和32年11月25日制定)と「中小企業基本法」(第2条, 昭和38年7月25日制定)をみると, 業種別, 資本別, 人員別に中小企業を規定しているので付記しておこう。

- 1 資本の額又は出資の総額が5千万円以下の会社並びに常時使用する従業員の数が300人以下の会社および個人であつて, 工業, 鉱業, 運送業その他の業種に属する事業を主たる事業として営むもの。
- 2 資本の額又は出資の総額が1千万円以下の会社並びに常時使用する従業員の数が50人以下の会社および個人であつて, 商業又はサービス業に属する事業を主たる事業として営むもの。上記各号の一に該当しているものをさしている。ただ, 今日, 中小企業についての統一的概念規定はできていないのである。

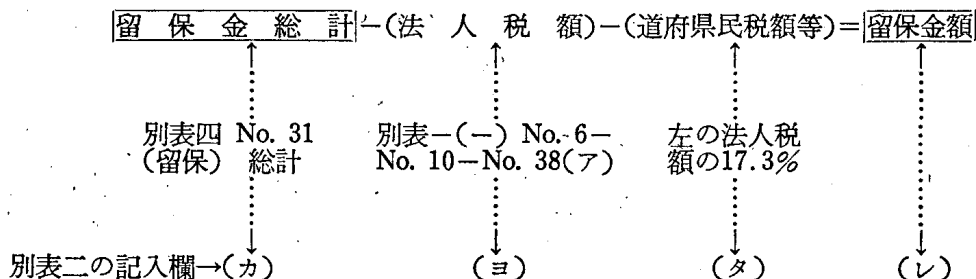
※



(巨理彰編, 前掲書 p. 278 より)

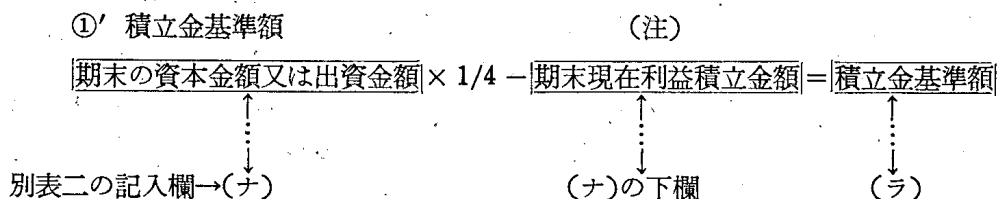
(2) 同族会社の留保所得金額に対する税額算出過程を別表との関連で若干説明するとつぎのようになる。

① 「当期の留保金額」



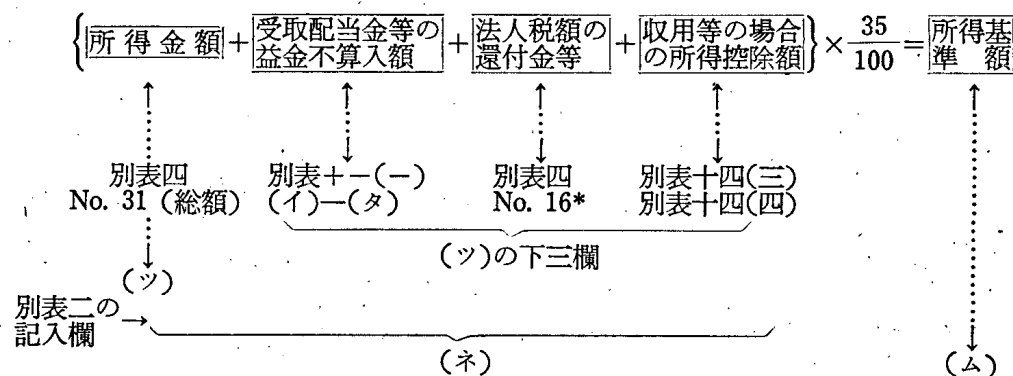
② 「積立金基準額，所得基準額，年200万円相当額」。この金額は(1)の留保金額から控除する金額を決定するために計算するもの。

①' 積立金基準額



(注) 通常，別表五（期中に合併減資等ない場合）の「期首現在利益積立金額」の差引合計額をそのまま使用する。

②' 所得基準額

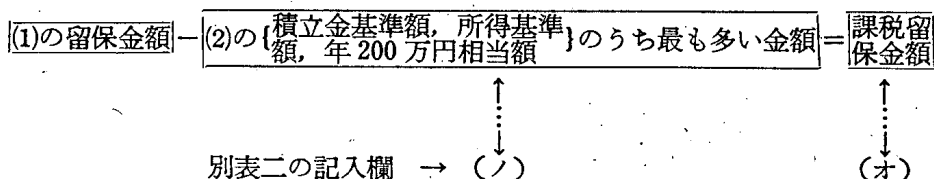


③' 年200万円相当額

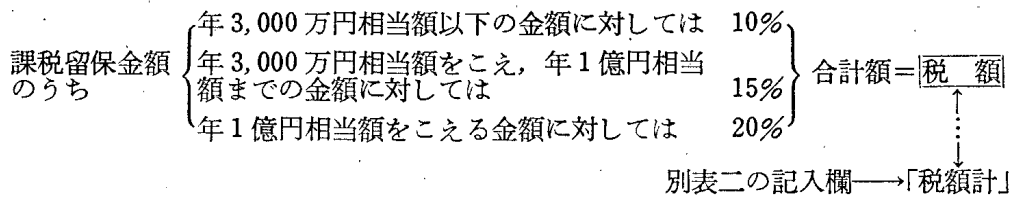
$$200 \text{ 万円} \times \frac{\text{月数(事業年度)}}{12} = \text{年 200 万円相当額}$$

別表二の記入欄 → (ウ)

③ 「課税留保金額」



④ 「税額」は，



税務実践として、この別表計算に習熟する必要がある。かように複雑なるがゆえに、税務の手續の簡便性が要請されるわけである。

(3) 租税回避 (Tax avoidance) とは、湊良之助氏によれば「詐欺その他不正を要件とするものではなく、税法の目的の裏をかく悪計、人為的な工夫、迂回的方法の採用であるという。」(湊良之助著 税務会計 会計学講座 9 青林書院、昭和30年版 29頁参照)。

税制調査会「国税通則法答申」も大体同様の解釈をしている。すなわち「う回行為又は多段階行為により租税負担を軽減回避することを租税回避行為と呼ぶことにする」とのべている。従って、脱税 (Tax evasion)、租税節約 (Tax saving) とは截然と区分される。

アメリカは、租税節約のみ税法上適法と認めている。わが国では、租税回避行為に対し一般にゆるやかな見方をしているようである。

しかし、租税正義、租税公平性の要請からして、租税遁脱や租税回避は企業の規模、性格、業種に関係なく追放し、課税の適正と公正をはかり国民の信頼を得なければならない。

われわれは、同族会社の所得留保が、現代においては、イコール租税回避とは考えない。

III (1) に対する批判

同族会社の留保所得課税の特例は、租税回避行為に対する手段的意味、または、配当されず留保されることによる相当期間の税収入の遅れに対する利子的意味を有するともいわれてきた。今日においても前者が真実ならば決して擁護する気はない。しかし、ときに大企業 (非同族会社) の方が租税回避以上にもっと悪質な脱税をおこなっていることを見のがす訳にはいかない。(日本経済新聞証券部編「粉飾決算」昭和45年を一読してほしい。) 後者は一種の詭弁である。また、同族会社の判定基準となる株主が3人で49.9%ならば非同族会社となるといったあまりにも形式的なところがある。そのようなことで、行為、計算の否認をやられたのでは納税者側に苛酷である。

さてわれわれは、企業維持、存続を企業目的と考え、その立場で留保所得課税の問題をとりあげたい。前述したが昭和39年12月「今後におけるわが国の社会経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方」に関する税制調査会答申は (a)公共目的のための資源配分、(b)所得再分配、(c)景気変動の安定を租税の目的な

いし機能とすることを公的に確認しているが、さらに、(d)経済成長の促進を加えるやり方が定着しているようである。わが国の場合、前掲第1表にみるごとく同族会社が90%台をしめ、かつそれらが高度経済成長の原動力となったのである。にも拘らず資本と経営の未分離、そこからくる経営担当者の自由勝手な意思決定の可能性を理由に租税回避の方向を選択するという発想は、現代においてはかならずしも妥当しない。むしろ、経営学の初歩的常識に疎く、かつ現代の企業分析が不十分だといわなければならない。なぜならば、資本と経営が分離している企業こそ、少数株主による支配可能性が高いからである⁽¹⁾。公平の原則からみても、この特例を、資本と経営が分離している非同族会社にも適用するか、それとも、同族会社の特例の方を廃止するか、いずれかである。昭和45年度税制改正で廃止された旧措法第42条第3項「資本構成割合を改善した場合の法人税額の特別控除制度」は、全く留保課税の趣旨と反対のものであったが、むしろわれわれは、この制度が留保所得課税制度よりも現代企業の実態に即して優れていると考える。ただこの規定は、資本金が「1億円をこえる法人が二年間に増資、内部留保の増加、借入金の返済などで自己資本比率を向上させた場合はその度合に応じて法人税額を2~10%の税額控除を行なう」というもので、中小規模の企業は適用外におかれたという全くの差別課税を意味した。かつての封鎖的経済体制から、貿易の自由化→資本の自由化を経て開放経済体制の道を進んでいるわが国にあって、企業の経営力(国際競争力をふくめて)を高めさせるような租税政策が講ぜられてほしいものである⁽²⁾。

勿論、企業側(規模、性格の相違にかかわらず)にあって、たんに租税回避の手段として利益を留保するのではないことを実際の行動を通じて立証してゆくことも必要である。税務当局はまた、企業経営が主体性の論理=経営の論理で管理、運営されている生産組織体であることを認識しなければならない。現代の企業資本の固定化、経営の社会的関係の多元化がそれを裏付けている。今日の経営者は、企業の解散、清算を前提とした思考ではなく、going concern⁽³⁾の仮定に立って、企業の維持、存続を志向し、付加価値生産性の向上に努力しているのである。斯くて、企業維持がなされていれば、企業の経営力を弱体化

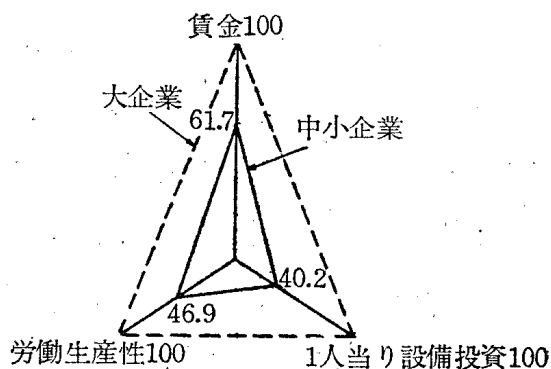
するような留保所得課税制度をとらなくとも国庫収入確保は可能であると考えられる。財源不足（公共需要に見合った）は大企業の特別措置規定を廃止したり，企業一般の脱税行為を重課することによって確保は可能となる。付加価値税制の採用も一つの策である。そして大企業の脱税が，“政治的解決”にならないように見守る国民によるチェック機関や，納税者の利益を守るため税務専門の即決の中立的性格を有する裁判機関等を設ける必要がある。

かって，同族会社が単純に高額所得者の脱税組織体と見做され，留保所得課税の特例を必要とした時代——それは日本資本主義が大きく変貌する時代（とくに軍事費と資本救済費等財政支出の膨張する時代）——と，今や高度経済成長の礎石的役割を果すまでに成長した時代とではその評価が次元を異にするので，課税の面でも違ってきてよいはずである。経費の膨張，その内容の比較は注(3)を参考にしていただきたい。また今日の問題は企業格差の是正である。下図のように顕著である。

だからこそ，経営力をつけさせるにも税制面から梃子入れを必要とする時代に至っているのである。

つぎに，同族会社をふくめ，個人企業の法人成りによる課税上の有利性という点である。

水野勝氏が，現在の課税方式を前提として試算しているので，それを参考にするならば，個人事業段階の所得で年間300万円程度までは法人企業形態を



(1968年度「中小企業白書」より)

とるよりは個人事業の方が有利であると結論している。そして，年間所得300万円以下の事業所得者は，昭和44年実績では，全体の91%を占めている⁽⁴⁾という。零細な同族会社企業では，年間300万円の所得を得るには大変である。課税上，個人形態をとる方が有利であることを承知で法人成りにする理由としては，社会的信用度とか，資金

調達にあたっての融資枠拡大等にあるのであって、税の軽減を唯一の目的として法人成りにすると考えるのは一面的である。

ここに、われわれは同族会社に対する現代的認識と理解を基礎に、逆進的負担を要求するような税制は早く刈り取ることを要請するものである。

[注]

(1) 藻利重隆教授も、この点に関して同じ趣旨のことをのべている。すなわち、出資者と経営者との分化の事実は、これを積極的に認めながらも、いわば経営経済学派の主張するような新経営者論（無機資本家の発現＝機能資本家の消滅、そして、資本家をもって悪魔とみなし、専門的経営者をもって救世主とみる独断論者）を否定し、むしろ、株式分散の高度化による、いわゆる少数持株支配（minority control）の成立を無視しえないという。（藻利重隆著 経営学の基礎〔改訂版〕 森山書店刊 昭和40年 pp. 42～52参照）。

とかく、バーナム（J. Burnham）の「経営者革命論」（The Managerial Revolution, what is happening in the World, N.Y., 1941）をそのまま鵜のみにすることは考えなければならない。資本と経営の分離に関しての代表的な文献としては1930年1月1日金融業を除く200の最大株式会社について実証的に研究し、専門経営者（expert manager）の成立を認めたバーリとミーンズの研究（A. A. Berle and G. C. Means; The Modern Corporation and Private Property, Chicago, 1933）がある。（金融機関の支配の面を見落としているが）わが国では、昭和9年重要株式会社91社を実態調査し、それをまとめ資本と経営の分離を実証した増地庸治郎博士著株式会社（巖松堂 昭和12年 pp. 205～361.）があげられる。

なお、新経営者論について、古川栄一著「新経営者」森山書店刊 昭和23年等があげられる。

われわれは、現代企業の特徴を、「資本と経営の分離」現象の視角からではなしに、企業資本の固定化の現実のうちに求めるものである。

企業主体理論の根拠もここに求められることが正しいといてよい。

(2) 企業の経営力を高めることは、国際的寡占競争時代においてとくに要求される。それゆえ、現行税制がとる「支払配当軽減措置制度」…法人が支払う配当金が受取配当金の益金不算入額をこえるときは、そのこえる金額に相当する所得金額について、一般の税率より低率で課税されるもの、すなわち軽減税率の適用である。同族、非同族会社の区分はない。…等は廃止することである。又、自己資本充実のために増資を有利にすすめる効果は全く認められないのが現状である。留保は重課、支払は軽減では、企業の経営力を高める努力をしている企業経営者の意欲を減退させることにもなる。

もつとも、この制度は法人擬制説にたつわが国税制と企業の財務政策論的要請（支払配当損金算入論）との妥協の産物とも解される。西ドイツに範をとった制度でもある。

(3) 会計学では、基本的公準（postulate）として、継続企業の公準をあげている。アメリカ会計学会1957年改訂版—「株式会社財務諸表のための会計処理ならびに報告基準」（Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements）では、基礎概念の1つに“企業の継続性”をあげている。すなわち、反証のないかぎりには、企業実体は無限に営業を続けるものと想定される。

(4) 第一次世界大戦を境に激しい経済変動が世界を見舞うが、その時代の経費膨張の状態を物語る表をここに掲げる。

なお、第2次世界大戦後の費目別経費の膨張とあわせて参考にしていただきたい。経済が高度成長段階に達したわが国としては、今までの物的福祉優先から、人間本位の、生きがいのある生活を目標とした精神的福祉に効率的に財政支出をはかってゆくことになろう。それによって、社会保障制度、社会資本の拡充、整備の費目経費のしめる割合が増大することが必至である。EC諸国にみる付加価値税導入の時期は近いと予想される。

第2表 主要国の経費動向

| | (1) イギリス (百万ポンド) | アメリカ (百万ドル) | フランス (百万フラン) | ドイツ (百万マルク) | イタリー (百万リラ) | (8) 日本 (百万円) |
|------|------------------------|-----------------------|-----------------------|----------------------|--------------------|--------------------|
| 1870 | 69 | 428 | 2,937 ⁽³⁾ | 770 ⁽³⁾ | 940 ⁽⁷⁾ | 20 |
| 90 | 86 | 456 | 3,288 | 1,623 ⁽⁵⁾ | 1,510 | 80 |
| 1910 | 158 | 727 | 4,322 | 3,316 | 1,848 | 533 |
| 14 | 197 | 762 | 5,067 ⁽⁴⁾ | 4,309 ⁽⁶⁾ | 2,230 | 574 |
| 20 | 1,666 | 23,178 | 52,409 | | 11,038 | 1,430 |
| 25 | 790 | 11,209 ⁽²⁾ | 36,994 ⁽²⁾ | 5,947 | 13,354 | 1,615 |

第3表 日本における経費の膨張(百万円)

| | (1) | (2) | (3) | (4) | 比 率 | | |
|------|-------------|-------------|-------|--------|------------|------------|------------|
| | 中央財政 歳 出 | 地方財政 歳 出 | 計 | 国民所得 | (1) (4) | (2) (4) | (3) (4) |
| 1900 | 293 | 133 | 426 | 2,039 | 14.4 | 6.5 | 20.9 |
| 05 | 421 | 136 | 557 | 2,665 | 15.8 | 5.1 | 20.9 |
| 10 | 569 | 288 | 857 | 3,425 | 17.1 | 8.7 | 25.8 |
| 15 | 583 | 318 | 901 | 3,925 | 14.9 | 8.1 | 23.0 |
| 20 | 1,360 | 963 | 2,323 | 11,239 | 12.1 | 8.6 | 20.7 |
| 25 | 1,525 | 1,448 | 2,973 | 13,031 | 11.7 | 11.1 | 22.8 |
| 30 | 1,558 | 1,794 | 3,352 | 11,740 | 13.2 | 15.3 | 28.5 |

第2表について。

- 1) Friedrich Zahn, „Finanzstatistik“ [in „Handwörterbuch der Staatswissenschaften,“ 4. Aufl., 1927, Bd. N] による。
- 2) (1)はアイルランドをふくむ (2)は1923年 (3)は1875年 (4)は1913年 (5)は1895年 (6)は1913年 (7)は1871年の数字。
- 3) (8)は日本の統計と多少数字が異なるが、ここでは原本に従う。

第3表について

- 1) 中央財政歳出は一般会計のみ、地方歳出には水利組合、土功組合をふくむ。
- 2) 国民所得は山田雄三「日本国民所得推計資料」, 1951年の分配国民所得。

ただし30年は経済企画庁の数字。

第2表, 第3表ともに武田, 遠藤, 大内共著「再訂近代財政の理論—その批判的解明—」より再引(昭和43年版, 時潮社刊), pp. 100~2.

第4表 費目別経費の膨張(日本)(百万円)

| | 軍事費 | 植民地 経営費 | 社会政 策費 | 産業助 長費 | 公債費 | 行政費 その他 | 計 |
|------|----------------|---------------|------------------|---------------|----------------|----------------|------------------|
| 1900 | 134 (100.0) | 0 | 4 (100.0) | 15 (100.0) | 35 (100.0) | 105 (100.0) | 293 (100.0) |
| 05 | 164 (122.2) | 8 (100.0) | 13 (325.0) | 7 (46.7) | 52 (148.8) | 177 (168.6) | 421 (143.6) |
| 10 | 185 (138.0) | 13 (162.5) | 28 (700.0) | 17 (113.2) | 172 (492.0) | 154 (146.7) | 569 (194.1) |
| 15 | 207 (154.4) | 13 (162.5) | 34 (850.0) | 14 (93.4) | 123 (351.5) | 192 (183.0) | 583 (199.0) |
| 20 | 716 (538.5) | 13 (162.5) | 56 (1,400.0) | 32 (213.5) | 95 (271.5) | 448 (427.0) | 1,360 (464.0) |
| 25 | 447 (333.5) | 17 (212.2) | 131 (3,275.0) | 32 (213.5) | 224 (640.0) | 674 (642.0) | 1,525 (521.0) |
| 30 | 446 (332.9) | 52 (650.0) | 153 (3,825.0) | 43 (286.8) | 275 (786.0) | 589 (560.1) | 1,558 (532.0) |

第4表について

1) 会計検査院「帝国決算統計」, 1936年版より, 款項別歳出表より集計, 2) 軍事費は陸海軍省経費のほか徴兵費〔内務省〕, 軍事救護費〔内務省〕, 清国事件費〔外務・大蔵省〕, 臨軍費繰入金〔大蔵省〕等をふくむ。

植民地経営費は拓務省経費のほか, 台湾, 朝鮮・樺太, 関東州各特別会計への繰入金をふくむ。

社会政策費は恩給, 年金, 職業紹介所, 健康保険, 工場災害予防, 社会事業奨励等の費用のほか, 内務省社会局および廃兵院の経費をふくむ。産業助長費は農商務, 農林, 商工, 通信各省の産業奨励金等をふくむ。

(前掲, 武田ほか共著「再訂近代財政の理論—その批判的解明—」p. 105 再引。

第5表 安定価値計算による経費の推移(日本)(百万円)
(1934~36年平均基準)

| | 1934~36 | 47 | 52 | 57 | 62 |
|-------|-------------------|---------------|----------------|----------------|----------------|
| 国家機関費 | 163 (100.0) | 149 (91.5) | 346 (212.0) | 375 (230.0) | 552 (338.6) |
| 恩給費 | 174 (100.0) | 5 (2.9) | 31 (17.8) | 288 (165.5) | 342 (196.6) |
| 国債費 | 386 (100.0) | 96 (24.8) | 102 (26.4) | 104 (26.9) | 191 (49.4) |
| 防衛関係費 | 1,023* (100.0) | — | 580 (56.6) | 452 (44.1) | 599 (58.6) |
| 対外処理費 | — | 816** | 69 | 67 | 82 |
| 教育文化費 | 153 (100.0) | 90 (58.8) | 118 (77.2) | 454 (296.7) | 879 (574.5) |

| | | | | | |
|---------|------------------|-------------------|------------------|------------------|---------------------|
| 社会保障関係費 | 34 (100.0) | 131 (385.3) | 348 (1,023.5) | 436 (1,282.3) | 1,041 (3,061.7) |
| 産業経済費 | 103 (100.0) | 744*** (722.3) | 550 (534.0) | 249 (241.7) | 695 (674.8) |
| 国土保全開発費 | 169 (100.0) | 187 (110.8) | 372 (220.0) | 498 (294.1) | 1,302 (770.4) |
| 地方財政費 | 8 (100.0) | 319 (3,987.5) | 474 (5,925.0) | 578 (7,225.0) | 1,365 (17,064.0) |
| 予備費 | 31 (100.0) | 25 (80.6) | 9 (29.0) | 6 (0) | 56 (180.6) |
| その他 | 41 (100.0) | 159 (387.8) | 31 (75.6) | 0 (0) | 39 (95.1) |
| 合計 | 2,286 (100.0) | 2,720 (118.9) | 3,030 (132.6) | 3,505 (153.3) | 7,142 (312.4) |

第5表について

- 1) 経済審議会「日本経済の長期展望」(昭和35年)財政関係資料および「図説日本の財政」(昭和38年版)より算出。
- 2) デフレーターは、日銀卸売物価指数と総理府消費物価指数(東京都)を単純算術平均したものの。
- 3) *軍事費, **終戦処理費をふくむ, ***価格調整費をふくむ。

前掲、武田ほか共著「再訂近代財政の理論」p. 134より再引。

この表からもわかるように、戦後の経費は戦前よりも膨張しているが、それは主として、軍事費の消滅、公債費の激減をみたものの、産業振興、経済安定、国土保全開発費等経済復興再建費や、終戦処理費、安全保障費が登場し、かつ地方制度の改革にともなう地方財政費が急増したことに起因する。

- 4) 水野 勝稿 昭和46年度国税改正の方向 税理 昭和46年4月号 p. 16 参照。

また、青木茂教授(「税金の話」昭和46年版潮出版社)も同じような計算をしている。(データは違うが、p. 94~4)そして、同族会社の課税特例にふれ、「大企業の留保金には課税せず、元来、力の弱い小経営のそれに課税するというのでは筋が通らない。」「中小企業を育てるという意味で留保金課税は廃止してしまうことの方が、日本経済全体を長い眼でみてプラスする」という(pp. 99~100)。

IV (2) に対する批判

当該規定は、歴史的には、同族会社の留保課税の特例と同様にいわば独占資本主義時代の産物である。(日本資本主義の独占段階の時期については議論のあるところだが、大体第一次世界大戦後をそのスタートとみることに異論がないようである。)それが多少の曲折を経て依然として今日存在しているのである。昭和22年の税制改革は、例の石橋蔵相によって組まれた“経済復興予算”のなかで具体化された。それは、インフレーションの進行を阻止し、財政民主化に即した

租税体系をねらったが、同族会社重課の規定は存置し、さらに昭和25年度税制改正⁽¹⁾(シャープ勧告を制度化したもの)はこれをうけついたのである。これら規定は(1)実質課税の原則、(2)租税法律主義の原則の両面から吟味し若干の批判を加えることがもっとも効果的であろう。

現行法における実質課税の原則は、実質所得者課税の原則と、実質所得課税の原則とに分けられる。前者は所得が実質的に帰属する者に課税する原則である。ここではむしろ後者の原則が問題となる。すなわち、実質的に所得を判定し、あるいは所得の性質を判定して課税する原則で、その典型的規定が、同族会社の行為計算否認(法人税法第132条)なのである。このほか、法人税法における役員に対する過大給付否認の規定、その他損金不算入の規定や、所得税法、法人税法共通にみられるみなし規定等がふくまれると考えられる。要するに経済的実質に着目し、納税者の行為、計算が、本人において通常のものであっても、税務当局からみて「疑わしき」場合には、課税所得と考えるというのである。ときに、適正、適法な行為、計算までが、国庫収入増大をはかるため、実質課税の原則を伝家の宝刀のごとく使用することによって、課税しうることが可能となる。

税法の解釈上、「経済的観察方法」(Wirtschaftliche Betrachtungsweise)というのがあるが、その規定の使用している文言の概念形式に拘泥することなく、その文言により表現されている実質的意義を基準として決定すべきこと、また事実認定にあたって、当時者の外見的な法形式にとらわれず、実態に即して実質的経済的意義を基準として決定すべきであるとの思考が存在する。これは実質主義の原則と同じ趣旨である。この原則からとくに問題となるのが、前半にふれたように「役員」報酬、「使用人兼務役員」の報酬であろう。同族会社には「功労重役」のような者が多い。実態は使用人であり名義上は役員なのである。ところが役員登記がなされている為、彼等に対する時間外勤務手当、賞与は一切これを税務上の損金として否認する。彼等は他の従業員と全く同一の労働条件のもとで働き、かつ会社の経営意思決定に参加することもない役員である。もし実質課税の原則を尊重するのであれば、むしろこの実態を認識し、課税対

象からのぞくことが論理一貫した課税方法である。また、使用人兼務役員の報酬については、形式的判断で非課税にすることはやめ、実態に即し、経営の実権の所在に着目し、課税してほしいものである。その他、国庫収入確保の観点から“認定賞与”の判定をする事例が実に多い。行為、計算の内容にもよるが、“認定賞与”は経営者個人所得となり総合課税の対象とされ、かつ、法人所得課税額が更正されるので、一種の二重課税であることを考えれば決して合理的な課税方法ではないといつてよい。

つぎに、「租税法律主義」の面から考えてみよう。

明治憲法第21条「日本臣民ハ法律ノ定ムル所ニ従ヒ納税ノ義務ヲ有ス」と定め、日本国憲法第30条は「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ」こと、かつ同第84条「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」と明記した。さらに、地方自治法第10条第2項も「住民は、法律の定めるところにより、その属する普通公共団体の役務の提供をひとしく受ける権利を有し、その負担を分任する義務を負う」と規定した。これら規定は租税法律主義の精神からくるもので、国税、地方税等、すべて租税は法律によってのみ国民に負担させることができるのだと明示している。ところが現実のわが国における税務行政は、単なる国税庁内部の「申合せ」⁽²⁾にすぎない「通達」——上級行政機関がその下級の行政機関を拘束するもので法律ではない——によって牛耳られているのである。現行税法が難物だけに、個別的解釈を通達に譲ることは避けがたいであろうが、しかし、時に拡張解釈されたり、法律に準じる効力をもっているかのごとくこれを実際の課税にあたって権力的に適用されたりすることは納税者を苦しめ、トラブルの原因にも通ずる。

「不当に法人税を減殺するような行為、計算」が否認の対象となるにしても、「不当」の解釈が法律でない通達を基準に税務当局の判断、認定にまかされていることは、恣意的課税を許すことになってしまうのである。われわれはこの点をとくに危惧するものである。

租税法律主義の基本にながれている国民の自由権、財産権の保障という精神

を守ることなしには納得のいく課税はおこなわれ⁽³⁾ないであろう。その意味では、推定課税にあっての「所得業種目別効率表」「商工庶業等所得標準率表」⁽⁴⁾のように税務行政機関の部内においてのみ適用され、納税者には絶対秘密とされているようなものがあってはならない。

また質問検査権の行使⁽⁵⁾も中小企業等にはきびしいが、税務当局をして、納税者性悪説から、性善説に転向させるには、納税者自体の側においても公開経理の大道を歩む努力をすべきであることはいうまでもない。悪質な脱税者に対しては、公僕としてその使命を果してほしいものである。

なお、税務調査における質問検査権と納税者の人権擁護との関係—増差所得の極大化行動の誘因にプロモートがからんでいること—こうした執行レベルの問題、同族会社の家事関連費、企業一般に共通する交際費課税、諸限度額計算の問題等に論及することはさけた。とくに、質問検査権の問題もそれ自体が議論の多いところであり、後日機会をみてこの問題を取りあげたいと考えている。さらに、後者等の問題は、税務会計的アプローチをとるものには興味あるところであろうが、われわれのように税法学でも、節税論でも、税務計算技術論でもないいわば租税学を志向するものからみればそれ程の問題意識をもってとりくむようなことでもないので、ここではさけたようなわけである。ただ、交際費課税のなかで、租税特別措置第63条第3項、輸出企業の交際費非課税の特例（輸出振興税制）は、租税負担公平の見地から批判されてきたが、昭和46年度税制改正にあたって廃止された。租税負担公平の見地から誠によろこばしい。この他多くの不合理、非論理的な現行税制の面が検討の時期にきていることは前に指摘したとおりである。

〔注〕

(1) 第二次世界大戦後、日本経済の自立化を図るには、その基本的条件となるものがあつた。

一つは、1948年12月18日の書簡形式による経済九原則であり、あと一つは、その原則の実施のため1949年4月実施された例のデフレ政策ドッジ・ライン（J.M. Dodge氏が行なった計画）であつた。シャープ勧告は、ドッジ・ラインの要請に応える租税体系を内容としている。それは、直接税を中心としたアングロ・サクソン系税制の立場をとる。なお、地方税制の分野ではむしろドッジ・ラインによる制約をはなれ、地方自治強化という立場をとっている。

- (2) 朝日新聞社編 税金 昭和46年版 p. 148.
- (3) エルンスト・ブルーメンシュタイン教授 (Ernst Blumenstein) は、「法学者の租税立法における最も重要な使命は、租税の法治国家的形成を配慮することにある」とのべ、法律関係としての租税のあり方を要請している。
(E. Blumenstein; Juristische Gesichtspunkte einer Künftigen Bundessteuergesetzgebung, Archiv, Bd. 16 (1947) s. 131.
中川一郎稿「税法学の課題」税法学 第87～第89号より)
- また、中川教授は、「租税法律主義の基底になっているものは憲法自体の使命とする国民の自由権、財政権の保障である。それは国家自体の使命でもある。法律に抛らない課税は、国民の財産権の侵害であり、違法な処分である。租税法律主義は、かかる違法な課税処分を排撃し、国民の財産権を保障せんとするものである。それは、税法の解釈、運用の段階においても達成されなければならない」といい、拡大解釈による課税が「公共の福祉」の名のもとでも絶対に許されないというきびしい立場をとられている。(中川一郎稿「租税の法学的研究」税と財 第16巻第1号 p. 18参照)
- (4) 朝日新聞社編、前掲書 pp. 178～185 参照のこと。ここには、大阪国税局が昭和45年春に使ったものが掲載されている。
- (5) 質問検査権は、税務調査に関係して生ずる問題である。現行所得税法第234条第1項(質問検査権に関する規定)、同第242条第8号(処罰規定)と憲法第38条第1項(黙秘権等の規定)の関係が合憲論・違憲論で対立している。なお、税理(71年4月号 pp. 20～50)はこの問題の特集しているので参照してほしい。

V お わ り に

わが国の現行税法に基礎をおく租税制度のなかに、租税負担公平の原則からみて納得できない点が多々あるが、その一つ、同族会社に対する課税特例の問題をとりあげ、現代の企業分析を基礎としながら若干の批判的検討をこころみた次第である。

ひとたび固定化した制度というものは余程の矛盾が露呈しないかぎり直すという事は困難なものである。現行税制はわれわれからみれば余程の矛盾が露呈してきていると判断するのであるが、税務当局のように国庫収入確保主義からみればまだそれ程感じていないようである。しかし、第二次世界大戦以降、資本主義経済体制に変化をみ、かりに混合経済体制と呼んでもよいであろうが、そうしたなかにあつて、企業をとりかこむ外部状況の変化、企業自体の経営革新を認識するにつけ、現行のような同族会社の課税特例をそのまま是認す

ることはできないのである。

同族会社の課税特例を必要とした時代の企業経営者の思想、経営目的観より、現代の同族会社の経営者の思想、経営理念が進歩してきていることは事実で、それを認識した上で、同族会社の税制なり税務行政のあり方を考えなければならぬ。第一、経営理念が経営者の意識の上にのぼったのは昭和初期であり、当時の不況が契機となっている。同族会社の課税特例はそれ以前である。折角芽ばえた企業の社会性の意識も戦時体制に入って皇国観的理念に変質し、おのずと租税思想にもその色彩が入ってくる。⁽¹⁾そして、今日のような形での経営理念—利潤か社会的責任かという対立的関係ではなしに、社会的責任に導かれた利潤原理が意識されるようになったのは第二次大戦後も相当経てからなのである。もし同族会社の経営者の思想、理念に進歩がなく大正時代のまま停滞しているのならば、現行の同族会社の課税のあり方も肯定される面がある。しかし、現実には、そのような企業ならば経営革新もあり得ず、また、国内外の競争市場のなかで存続してゆくことはおそらく不可能であろう。たんなる私利私欲から、租税回避、経理操作等あらゆる手段の場として同族会社組織を利用していたのでは企業自体の発展はおろか存続さえも無理だということで、企業目的を達成することができない。

高度産業社会において、同族会社の経営者も相当のインテリジェンスを要求されている。現にインテリジェンスをもつ経営者も多い。だから、独占資本主義時代に生きた経営者とはそれなりの相違がある。それゆえ、過去の残滓的思想をとどめるような同族会社の課税特例はもはや不適応化していると考えてよい。

高福祉、高負担を標榜する1970年代は、民間ストックに比して立遅れた社会資本の整備や、社会保障制度の充実が要請され、そうした公共需要の財源として租税負担が高まってくることは必至である⁽²⁾。

効率的な財政支出と、人間価値の尊重をベースにおいた公平な租税負担を基本原則とする税制を確立するならば高負担に敢えて反対するものではない。同族会社に対する課税特例のあり方に対してのわれわれの批判も新時代の税制へ

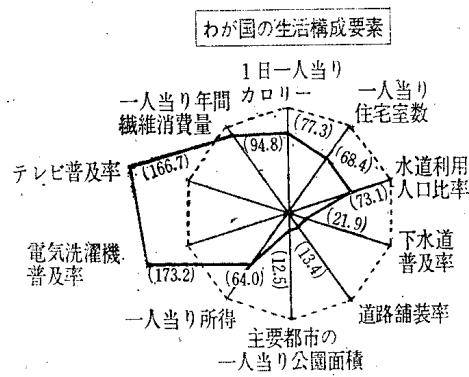
の布石となれば幸である。

(4. 30. 1971)

〔注〕

(1) 昭和19年1月下旬、政府増税案に対し石坂繁議員の発言にうけてたつた当時の大蔵省松隈秀雄主税局長は、「国民の負担が相当重くなって、従来のような権利義務の観念ではなかなか租税が納まりにくい。どうしてもこの際、皇国租税理念を確立し、教科書でも教えたい。皇国本来の租税観念は、おっしゃる通り、上納の観念である。」(朝日新聞社編 前掲書 pp. 17~8) というもの。

(2) 下表は社会資本の現状を中心にみたもの。



* 実線は日本、点線はイギリス、フランス、西ドイツの平均を100としたもの。

(資料) 『国民生活白書』

(出所) 亘理彰編 前掲書 p. 238 より。