

河 合 信 雄 編

## 『現代企業税制批判』

(昭和46年 ミネルヴァ書房刊)

室 本 誠 二

アプローチを異にしながら、わが国の税制に対する批判が各分野からなされているが、ここで取り上げた「現代企業税制批判」なるものは、会計学者の共同の産物である。それにしても会計学的色彩が薄く、かえってそれがまた一つの魅力ともなっている。そこでまず、本書がもっている性格なり、特徴といったものから述べることにしよう。

1 本書は、現代のわが国企業税制の基本的な問題を「独占資本や高額所得者にたいする企業会計制度を利用する企業減税の方法や租税特別措置による減免税の方法の批判」(p. 1)に求めている。

2 しかも、租税問題は「きびしい賦課・徴収機関」を無視しては論じられないとして、税務行政=執行面の問題や反税闘争の問題(労働組合運動などと直結したもの)までもふくめて考えるべきだという。

3 従って、たんに税法の条文解説、高額所得者の節税方策などの解説(pp. 1~2)、課税所得計算の技術的方策の解説にとどまっている通用の税務会計論(p. 2)とは違った、新しい税務会計論=企業税制批判(p. 3)とするべく、問題意識をもつ意欲的な研究の書である。

かくて、基本的な立場は資本主義税制ないし税法を「国家権力の保証によって、公権的に独占資本の課税回避の計算を合法化し、反面、中小企業など一般の納税者の所得計算には、国庫主義的犠牲をおしつける大衆課税の計算基準を

強制」(p.4) するべく、企業会計制度を組みこんだものであるという認識にたっている。而して、終始“資本の論理”(ある額の「資本」が人間資本を支配する論理)から現行企業税制を批判する。ところが、はからずも“主体性の論理”(さまざまな「知的能力」ないし「総合的人間能力」をもつ人間が「資本」を動かす論理)から企業税制を批判しているわれわれの主張と軌を一にするところがかなりあり意を強くしたようなわけである。とかく会計学者の批判にみられるような、たんに課税所得計算過程の解説に終わることなく租税制度と租税理論の両面に切り込んだ労作である。もっと深くつっこんでほしい点もかなりあるが、しかし現代のわが国税制の問題を的確に捉えており、その点高く評価したい。

申しおくれたが、本書は河合信雄教授(立命館大学)を中心とする若手の会計学者5名が分担執筆したものであり、つぎのような五章から構成されている。

#### 第1章 総論

#### 第2章 戦後の企業税制の歴史

#### 第3章 税法の基本的性格

#### 第4章 中小企業の会計と税務

#### 第5章 キャピタル・ゲイン課税

((付属資料としては企業税制年報(昭和21年以降)と統計諸表が付されている。))

つぎに各章の要点を述べることにしよう。

第1章総論では、まず本書の基本的な立場、研究方法、問題の対象を明らかにする。ついで、現行の課税所得計算の基本形式をとりあげながら、「必要経費」に焦点を絞り、給与所得者、事業所得者と法人企業(独占資本と呼んでいるが)間のアンバランスを指摘。“企業税制の展望”としては「新経済社会発展計画」(昭和45年5月政府策定)にふれ、それが標榜する「高福祉、高負担」を独占にとっては高福祉、大衆にとっては高負担に帰着すると論断。

企業利潤税構想についても独占資本重点の経済政策の具として利用するものときめつけている。また今日すでに射程距離に入っているEC型付加価値税(消費税としての構造をもっている)の導入に対しても大衆課税の観点から反対する。

さらに、反税闘争、税制改革運動（とくに、経営者、管理者層まで含めた減税運動を考えているサラリーマン・ユニオンを独占への協力だと批判する）は、大法人の不合理的税制の摘発から出発しなければならないとし、「独占資本を頂点とする企業税制の批判と生活費非課税を最低要求する運動は、税制の展望を開く基礎である」（p. 11）と結んでいる。

第2章戦後の企業税制の歴史のところは、間接税が直接税に首位の座を譲った昭和15年の税制改正（それも所得税中心に変わり、シャープ税制も基本的にはこの体制を維持することになったが）を議論の出発点としながら、戦後混乱期の税制、シャープ勧告による近代的税制の成立、そしてその崩壊過程（20年代後半から）、その後の高度経済成長を促進するための企業税制（租税特別措置の創設および拡充、30年代）、そして40年代の長期税制の構想と戦後の会計制度の再編成といった具合に実に手ぎわよくまとめている。シャープ税制勧告については、「大衆収奪、資本蓄積のための税制を合理化するという役割を担って登場した」（p. 36）ものであるという見方をしている。よって、当然のことながら、わが国企業税制の戦後のあゆみを金融、独占資本蓄積のための税制、かたや非独占の中小企業、零細企業を国庫収入主義の犠牲者に追いやった税制として規定する。さらに企業会計制度がそれに拍車をかけたとみている。

第3章税法の基本的性格のところは、本書でも中心になっている部分である。冒頭「昭和25年の税制改正を起点としてその後改正を経て今日に至った法人税および必要なかぎり所得税法に関する諸問題を戦後日本国家独占資本主義が復活してくる過程で解明することにより、現代日本税法の基本的構造とそのはたす役割がどのようなものであるかを明らかにすることである」（p. 78）と述べ、かつ「この究明を通して激烈な諸矛盾の展開、成熟のうちにある国家独占資本主義の現段階の諸問題の解明に役立ちたい」（p. 78）と基本的課題を明示する。とくに近代税制の基本原則（たとえば租税負担公平の原則など）は、生産手段の私的所有が存在するかぎり、「勤労大衆にたいする収奪を合理化する論理として機能せざるをえない」（p. 78）といい、それらはたんなる美しきスローガンに過ぎないと考えている。さらに進んで彼等の専門領域の企業会計問題

にも言及。近代会計理論による損益計算の費用配分の選択適用、「自主的経理」(公正妥当な会計処理)による恣意性の増大→損金概念の拡大は、「利益の資本化、非費用の損金化による課税所得の圧縮を合理化するもの」(p. 113)だと主張する。すべて道は一つ、「近代会計理論」の税法への導入も、独占にとっては税負担自由の途でもあり、資本蓄積を促進せしめる効果をもつことになる(p. 124)という見方をしている。

第4章中小企業の会計と税務では、まず最初に中小企業の位置づけをし、現代資本主義の複雑なメカニズムのなかで、資本としての本質をもちながらも、独占資本とは支配、収奪の関係にあるものとして捉える(p. 138)。とくに同族会社に対する差別課税のあり方を批判し～留保所得課税、行為ならびに計算の否認規定の適用～かつ青色申告制度を「欺瞞的」な合理化による収奪だと認め、また自家労賃(家族専従者給与)の必要経費算入が不完全ながら認められているが、それは実質的には税務行政の反動化による巧妙な重税(税務調査、通達行政に内在する反動的なものを指しているのであろう～筆者)だと批判する。それゆえに、70年代の税制改革運動は「現行の完全給与制を真の完全給与制(青色、白色申告を問わずすべての中小企業にたいし、事業主とその家族の働き分〔自家労賃〕を全額必要経費として認めること)に改正し、さらに自家労賃非課税の要求を実現するか、あるいは現行の完全給与制、青色申告制度を槓杆として売上税、付加価値税の創設により、より一層の大衆課税制度の実施を許すか」(p. 155)二者択一だとしている。

第5章キャピタル・ゲイン課税については会計的な問題にもふれてはいるが、それはさておき、税務上のことに限定しよう。かつて、昭和24年シャウブ勧告は法人擬制説の建て前から、キャピタル・ゲインの全額課税およびキャピタル・ロスの全額控除を強調した。その後朝鮮戦争の特需景気で力をもった財界などの圧力でキャピタル・ゲイン課税をはじめとしてシャウブ税制がつぎつぎと骨抜きにされたが、本書はこうした経緯にふれながら今日問題となっているキャピタル・ゲインを①有価証券譲渡所得非課税、②土地分離課税、③買換え特例による課税繰り延べの三点に絞って論議している。とくに新土地税制は、

その保有期間5年を基準として、それを超える期間所有した土地を譲渡した場合には、長期譲渡所得として分離課税にし、軽課する。それは土地の供給促進の見地からくる。これに対し、その保有期間が5年以内の場合の譲渡については、土地仮需要の見地から課税を強化した。ところが、個人譲渡所得のみを対象としたがために、法人の土地投機譲渡所得は野放し状態となり、結果的には大土地や高額の土地の所有者の譲渡所得に対する税負担をいちじるしく軽減してしまったと指摘している。なお有価証券譲渡所得非課税の問題は衆知の事実でもあるので省略しておこう。

さて以上かいつまんで本書の内容を概観してきたが、つぎに若干のコメントを加えることで書評にかえたいと思う。

I 批判の対象が現代の企業税制であるからには、現実の企業をどのように認識するかがまずもって問題であろう。この点について立ち入った議論をしている余裕はないが、本書のように、企業を資本と労働の搾取、被搾取の関係で捉え、企業の問題に階級対立理論を確立せんとするからには、その税制についての論議も支配、収奪の論理となるのが必然であろう。かりに、資本主義体制下の税制がそうであるとするならば、彼等の主張する点を完全に実現するためには資本主義体制そのものを破壊するよりほかに方法はないのである。彼等の論法は、生産手段の私的所有が存在する限りいかにベターな税制改革であろうとも、所詮それは独占資本に傾斜したものとなり、大衆を窮乏化せしめるものだということになる。たしかに、戦後産業優先、大企業優位の基調で税制がすすめられてきたことは否定できない事実である。しかし、第二次大戦後、資本主義諸国では市場圏の拡大（とくに1960年代に入ってから、国際間の市場圏拡大が顕著）や、個々の企業の画期的なイノベーションによって、生産物、サービス等の多様化をもたらし、競争的な状況のもとで経済成長を実現してきた。にもかかわらず依然として彼等は「国家独占資本主義」とか「独占資本」という規定でもって税制も批判する。現代のような高度産業社会ではこの言葉がピンとこないのである。内田忠夫教授は『一体、「独占」とか「独占資本」とかという言葉は、古くからイデオロギー的な強い感情を伴いがちな言葉である。そうい

う言葉を使うことは、国民一般の巨大企業ないし資本主義に対する反感を扇動するには効果がある。しかし事実の正しい認識にとっては、厳密に定義されず、概念規定のあいまいな概念を使うことは、科学的分析を放棄して、呪い（マジナイ）に頼ることにほかならない。』（現代資本主義の展開，エコノミスト，昭和45年11月10日号，21頁）というがその通りである。われわれの批判は彼等からみれば体制側にたつものである。すなわち、複数目的ないし多元的目的を有する一個の独立した人格としての社会構成体である企業（経営者をふくむ従業員，株主，消費者，地域社会の四つの産業関係集団がおりなす協同体系システムとしての企業）認識に基づいて、それにかかわる税制を問題としているからである。しかも、これまでのように企業税制＝法人税といった狭いとりあげ方ではなしに、企業経営の主体である人間資本（Human Capital）～教育水準・技術・経験・組織能力＝「知的能力」をもった人間…たんなる筋肉労働者ではない～に対する税制のあり方を含めて企業税制を総合的に考察せんとするものである。現行税制が人間価値軽視の税制であり，給与所得より資産所得を優遇していることは本書のなかでも指摘しており，その通りであるが，これを近代租税原則の一つである負担公平の原則（垂直的公平を意味し，質的担税力，量的担税力に応じた租税負担をさす）に照らして是正すべきであるというのがわれわれの主張である。しかし，彼等は「租税負担公平の原則」が「強きを助け，弱きをくじく」ことを合理化＝美化する役割しかないと考えている（p. 18）。

Ⅱ われわれは，本書と同様に「新経済社会発展計画」（昭和45～50年）が標榜している「高福祉，高負担」の内容については全面的な信頼をよせているわけではない。これまでも高負担が優先し，高福祉はいつのまにかスローガンと化してきたからである。直間比率是正（昭和46年度予算では，直接税66.6%，間接税33.4%となっている），EC型付加価値税の導入等が議論されてはいるものの，結局は大衆課税になるといって反対するものが多い。本書もその立場である。ただわれわれは条件付賛成論である。それというのも，現行税制全般に亘って存在している不公平，不合理な面（たとえば，企業所得と個人所得の間に，また企業所得間，個人所得間にそれぞれ存在するが）を徹底的に是正するためかつ社会資

本ないし生活環境基盤整備のための財源を確保するためであるならば、付加価値税の仕組みからしても大衆課税をそれ程心配する必要はないと見ている。だからといって、目的のために手段を選ばずというのではない。また、所得弾力性において勝れている直接税を軽視するものでもない。なお現行の間接税のなかにも不公平なものが多々あるので早急に是正されねばならぬ。

本書が反対している法人利潤税の構想にしても、「法人独自の分担と認識」そして「株主の負担」との切断をはかることが現実の企業実体とマッチした考え方であるので、企業税制の方向としては、法人擬制説のような陳腐化思考よりはるかに論理的である。ただ本書のなかに、現行のわが国税制が法人擬制説を建て前としながらもこれと論理的に矛盾するようなことを行なっている点についているが、立派である。それは、①段階的な比例税率を法人税率として採用していること。……最終的には株主課税の段階で清算がつくのであれば、法人の負担能力を無視してもよいことになるから……。②留保金、積立金の特別課税を行なっていること。……同族会社に適用し、普通法人を除外するが、このことは平等にするのが論理的ではないか……。③株式等譲渡所得を非課税にしていること。……軽い法人税と総合所得税とを結ぶ肝心なかなめがなくなるから……。 (pp. 83~85) の三点である。

それにしても、わが国の現行法人税の論理は「法人擬制説からも法人実在説からも説明できない支離滅裂で、全く矛盾した」(p. 85) 代物であるということになる。これまでの経済至上主義税制の歪であろう。高負担を説教しながら、一方では支払配当軽減税率の適用や受取配当金益金不算入の措置をとっていたのでは国民のコンセンサスを得ることはできないのである。

Ⅲ つぎに近代会計理論ないし企業会計制度に対する評価の点にふれておこう。彼等は「企業会計制度は、粉飾決算を通じて、労働者、下請業者にたいする収奪を一層強化する作用をおよぼしている。したがって、企業会計制度は、独占、非独占、中堅企業との経済的矛盾の激化の過程で、独占による支配、収奪の道具としての機能を果すが、同時に、それは、製造原価や諸経費の圧縮表示（標準原価等による計算的統制）をテコとして、実質的には原価の引き下げを

強制する」(p.153)のものであると理解している。しかし、会計の本質というものは本来企業維持確認にあるのであって、上記のような大それた目的、機能をもっているものではない。会計はそれ程オール・マイティではない。戦後企業会計原則が制定されたことで、経営の合理化、会計実践の統一化、基準化に多大なる貢献をいたしたし、中小企業、零細企業をして大福帳的経理から脱皮させることにも成功したと見てよい。彼等は何故ものごとを素直に受け止めないのであるか。勿論、会計原則も時代の変化に対応してゆかねばならず、今日修正案も既に出来ているが、会計原則それ自体、大企業、中小企業に関係なく、実践規範として有効性を有するものであると信じている。

ただ現実の経済のように価格上昇恒常化の下での原価主義会計では、費用評価額が低く算出され、よって価格上昇相当分の架空利益が純粋な経営成果（生産利潤）にプラスされ、誇大化した名目利益に課税される欠点をもつ。棚卸資産については Lifo 法を採用することである程度解決されるが、償却資産については再調達時価（Current Cost）基準によらなければなるまい。この辺の税務問題にもふれて欲しかった。それは会計固有の問題としてではなく、企業維持という経営の根本問題でもあるからである。

IV 地方税と企業税制との関係については、ほとんどふれておらないといってよい。産業誘致のための造成・港湾づくりなど、産業基盤整備のための地方財政負担は大きく、その上、条例による誘致大企業に対しては減免措置を講じ、固定資産税、電気、ガス税を減免するからますます財政の窮乏化が進むことになる。公害発生企業に対しては、企業の地域社会に対する責任からして公害税を課徴することも考えてよい。なお、地方税は、負担分任、即ち割カンによる負担を原則としているが、国税と違って所得再分配機能、景気調整機能をもたないのであるから、なおさら公共サービス機能を考えて、むしろ累進課税によるべきである。本書のように「負担分任」が「現代ブルジョア国家が全社会の利益に奉仕する超階級的な国家である神話に基づくものである」(p.88)かどうかは別として、国税が不公平な課税を平気で行なっているだけに、地方自治の精神に則した住民の真の利益を考えた税制であってほしいものである。本



書がこうした点についても今後研究されることを希望する。

V このほか気付いた点を若干述べておこう。それは、租税負担感の問題である。むしろ重税感といった方がわかりよい。日本は主要先進諸国に比べて租税負担率（国民所得に対して）は決して高くない。むしろ低水準にある。各国との条件の相違、たとえば社会保障の充実、巨額な軍事支出、ストックの面、社会保険料負担等を考慮した場合でも低い。ところが面接調査、アンケート調査をやると重税感を訴える者が圧倒的に多い。なぜか？ 根本的には、制度面と実施面（執行レベル）にその原因がある。制度面では、機関株主が各法人企業の大株主であるにもかかわらず法人間の受取配当金を益金不算入にしてみたり、金融機関等の実質貸倒発生率が大蔵省調査では0.1%であるのに、貸倒設定率を製造業同様に1.5%も認めたりして、差引1.4%の実質的な利益留保を可能ならしめている。また、交際費の限度額計算にみられるように中小企業でさえも400万円は認められている。このほか資産所得の優遇、特別償却制度、租税特別措置など数多くの不公平、不合理な点が存在している。一方、実施面では、質問検査権、予算の力によるブンドリ合戦、その結果不合理な税の配分、そして通達行政による恣意的課税、所得捕捉率の相違等が一般国民の重税感を醸し出すのである。また食管会計の赤字、健康保険の赤字、財政の硬直化等解決を迫られている財政上の問題点をも解明して欲しかったと思う。

本書がその多くを、資本主義税制、国家独占資本の攻撃に終始したがために、折角問題点をつかみながらも、現実の企業経済から若干離脱した分析に終わったことは誠に残念である。しかし河合教授を中心とする若手の会計学批判の学徒がこれだけのものをまとめられたことに対し、われわれと基本的立場を異にするとは雖も租税学の発展にとって意義ある研究と認め敬意を表する次第である。

おわり

(1. 31. 1972)