

所得税・法人税は所得に対して課される租税か

— 小規模企業の課税を中心に —

一 はじめに

一 (1) 所得 (income) は、本来、心理的存在である。すなわち、経済学的にみて、それは、財貨の利用により得られる効用 (utility) と人的役務から得られる満足 (satisfaction) として觀念されるからである。⁽¹⁾ しかし、こうした真の意味における所得 (real income) を定量化することは困難であるために、所得税の課税物件である所得を論ずる際には、上記の効用や満足を可能にする金銭的価値が問題とされる。⁽²⁾ そして、所得を金銭的価値で表現する際の構成の仕方は、支出型 (消費型) 所得概

念と取得型 (発生型) 所得概念に、また、後者はさらに制限的所得概念と包括的所得概念に、分けられるという事が、「租税法における所得概念の構成」⁽⁴⁾ の中で金子教授により説かれている。

(2) さて、実定法上いずれの所得概念が採用されるにせよ、そこには、所得を金銭的価値で把握するための具体的な計測方法が必要となる。こうした計測方法は、時代により、また法体系により差はあるが、帳簿・記録に基づく実額算定方式から外形標準方式まで様々である。

そして、このように様々な方法により計測された「所得」が、すべて課税所得として所得税という名目の租税

中 里 実

に服するわけである。しかし、果たして、こうした様々な方法で計測された「所得」を、すべて、上記の真の意味における所得を金銭的価値で表現したものとしてみることができようか。あるいは、こうした様々な方法で計測された「所得」に対して課される租税を、すべて所得税としてとらえてよいのであろうか。計測方法が、それにより導き出される「所得」の性質を決定することはないのであろうか。こうした疑問に答えるためには、各国における所得の計測方法を分類し、各計測方法の特質を整理するとともに、各計測方法において要求される帳簿・記録等の作成義務について検討する必要がある。

二 法人税⁽⁵⁾の課税物件である法人の所得についても、所得税の場合と同様に所得を計測するための様々な方法が存在するから、その限りで、上記と同様の検討がなされなければならない。しかし、法人税については、所得税と決定的に異なる点の一つ存在する。すなわち、法人税が、租税法上、「法人の所得」⁽⁶⁾に対して課される租税であると定義されるにもかかわらず、法人については、所得税におけるような心理的存在としての所得⁽⁶⁾というも

のが觀念されえないという点が、それである。それでは、法人税の課税物件である「法人の所得」とは一体いかなるものなのであろうか。この点について考えるためには、法人税の本質、法人税と所得税の関係、等について検討を加える必要がある。

三 本稿は、以上のような問題意識に沿った研究の手始めとして、所得税・法人税が所得に対して課される租税であるかという点について論ずることにより、直接的には、小規模企業に対する所得課税の問題を取り扱おうとするものである。しかし、筆者の研究歴が未だはなはだ浅く、また、本稿執筆のために与えられた時間的余裕もほとんどなかったために、本稿は、筆者が現在もっている問題意識を一応まとめて、今後の研究に役だてるための私的な覚書にすぎないものとなってしまったことをお断りしておく。

さて、本稿の構成について少しふれておく。以下では、まず、所得税が所得に対して課される租税であるかという点について論ずる(二)。そこでは、所得の計測方法の分類・整理を中心に、帳簿・記録等の作成義務についてもふれ、執行面において所得の包括性を阻害する要因

としての白色申告について検討することとする。次に、法人税が所得に対して課される租税であるかという点について論ずる(三)。ここでは法人税と所得税の二元構造についての記述が中心となる。そして、制度面において所得の包括性を阻害する要因としての、小規模法人に対する法人税の課税の問題点を扱う。最後に、こうした問題の議論のし方に関する若干の感想を述べることにする(四)。

- (1) 金子宏「租税法における所得概念の構成(1)」法学協会雑誌八三巻九・一〇号一二五四頁、同「租税法」一四八頁。
- (2) 本稿では、個人所得税の意味でこの語を用いる。
- (3) 金子・前掲論文同所。
- (4) 法学協会雑誌八三巻九・一〇号一二四一頁、八五巻九号一二四九頁、九二巻九号一〇八一頁。
- (5) 本稿では、法人所得税の意味でこの語を用いる。
- (6) 金子・前掲書一八四頁。

二 所得税は所得に対して課される租税か

一 (1) 所得の計測方法は、国により、また所得の類型ないし納税者の職業といった各種の要因により異なる。ここでは、それらを、帳簿・記録に基づいて所得を算定

する実額算定方式、帳簿・記録以外の所得と密接な関連をもつ一定の資料や標準率を用いて所得を求める間接的認定方式(概算方式)、所得と直接の関係をもたない資料を用いる外形標準方式の三つに分けて検討してみよう。もっとも、実際の立法例においては、これらの方式が組み合わされて用いられることも多いから、その意味で、この区別は、理念型を示したにすぎないといえよう。

(2) 実額算定方式

先進国のいずれにおいても採用されている方式である。帳簿・記録に基づいて会計的に所得を算定する方式で、自営業者の課税所得算定について用いられることが多い。この方式は、所得の額を正確に算定するための帳簿・記録の存在を前提とする点に特色がある。したがって、実額算定方式は記帳義務と密接な関係をもつ。

諸外国における実額算定方式の採用状況について略述すると、ほぼ次のようになる。まず、イギリスにおいては、租税法上特別な記帳義務は存在しない⁽¹⁾。しかし、事業者(trader)は、事業所得(Schedule D 所得)⁽²⁾の申告をなす場合に、その会計帳簿(accounts)を課税庁に提出するのが通常である⁽³⁾。そして、この会計帳簿に示され

た利益に調整を加えて事業所得が算出される⁽⁴⁾。次に、ドイツにおいては、租税通則法が一定の範囲の納税義務者に記帳・決算義務を課している(一四〇条、一四一条)。所得税の課税に服する七つの種類の「所得(Einkünfte)」のうち、企業所得(unternehmerische Einkünfte)と呼ばれる農林業所得、営業所得、独立労働所得の三つについては、「所得」は「利益(Gewinn)」であるとされる(所得税法二条二項)。そして、「利益」は、記帳・決算を前提とする事業財産比較(所得税法四条一項、五条一項)により算定されるのが原則である⁽⁵⁾。また、フランスにおいては、租税法上記帳義務に関する特別な規定はない⁽⁶⁾。しかし、所得税に服する八つの種類の所得ないし利益のうち商工業利益(Bénéfices industriels et commerciaux, ou B. I. C.)の算定については、一定の売上高をこえるすべての納税義務者に対して帳簿・記録を前提とした「実額算定方式(évaluation réelle)」が適用される。そして、一般租税法典(Code général des Impôts, ou C. G. I.)五四条は、「実額算定方式」に服する納税義務者は申告の際に一定の会計書類を添付すべきであると定めている⁽⁸⁾。さらに、アメリカにおいては、内国歳

入法典(Internal Revenue Code, or I. R. C.)上、納税者は帳簿および記録の作成義務を負う(レギュレーション一六〇〇一条一(a))。ただし、租税法上、特別な形式の記帳が要求されているわけではない(レギュレーション三一六〇〇一条一)。なお、農業者と給与所得者は記録のみを作成すれば足りるとされている(レギュレーション一六〇〇一条一(b))。そして、所得は、納税者の帳簿・記録に基づいて算定されるのが原則である(I. R. C. 四四六条(a))。

なお、記帳義務との関連で付言しておけば、一般的にあって、自営業者に対しては、租税法上記帳義務が存在するか否かにかかわらず、企業会計上の帳簿・記録に基づいた所得算定が要求されているのに対して、給与所得者等については、必ずしも、そうした形の実額算定が要求されていないといえる。他の諸国と異なり、自営業者以外の納税者に対しても帳簿・記録作成義務が課されているアメリカにおいても、農業者と給与所得者に対して要求されているのは記録の作成のみであり、その意味で、これらの者については、実額算定方式といっても、会計的に所得を算定する自営業者の場合とは異なるといえよ

う。これは、簡易実額算定方式とよんでもよいであろう。

(3) 間接的認定方式（概算方式）

(a) しかしながら、正確な帳簿・記録が存在しない場合——それは不可避免なことであるが——に実額算定方式を用いることは不可能である。そのような場合に課税を放棄してしまうという立法例もあるにはあるが、通常は、何らかの方式で所得の額を推定することになる。⁽⁹⁾こうした推定の際には、当然のことながら、正確な帳簿・記録にかわる一定の資料が用いられることになるが、ここでは、この資料が所得と直接的ないし合理的関係をもつ場合を間接的認定方式（概算方式）、また、資料が所得と直接的ないし合理的関係をもたない場合を外形標準方式とよぶことにする。もっとも、推定の際に用いられる資料が所得と直接的ないし合理的関係をもつか否かは、程度の問題であるから、両者の区別は相対的なものとならざるをえない。しかし、所得の額を推定する資料として売上高を用いる場合と住宅や別荘の数を用いる場合とはかなりの隔りがあるから、少くとも理念型として間接的認定方式と外形標準方式とを区別することにはそれなりの意味があるといえよう。

(b) さて、間接的認定方式と一口にいても、そこには様々な形態がありうるが、まず、具体的な場合に推定を行なう主体が課税庁であるか納税者であるかにより、更正・決定の際の間接的認定方式と申告（賦課課税方式における課税標準申告も含めて）の際の間接的認定方式とを分けることができよう。⁽¹¹⁾前者は、帳簿・記録に基づく実額算定方式で所得を申告すべき納税者が不正確な申告を行なったり、あるいはそもそも申告を行なわなかった場合に、例外的に行政庁が一方的に推定を行なう方式である。⁽¹²⁾この方式は、実額算定方式を補完するもので、実額算定方式を採用する以上必ずといっていいほど必要なものといえる。わが国における推計課税はまさにこの場合にあたる。同様の方式は、イギリス、ドイツ、フランス、アメリカのいずれの国においても用いられている。そこで具体的に用いられる推定の方法（標準率方式等）は、申告の際の間接的認定方式の場合とさほど異ならない。

(c) これに対して、申告の際の間接的認定方式は、そもそも、実額算定方式を当初から放棄している場合に用いられる——ただし、この方式と実額算定方式の間の選択が納税者に対して認められている場合は当然ある——

もので、更正・決定の際の間接的認定方式のように実額算定方式の補完として用いられるわけではない。この場合、納税者は、正確な帳簿・記録に基づくことなく一定の方式に従ってその所得を推定し、これを申告する。この方式は、実額算定方式との間の選択が認められているか否か、法律、命令等のいかなる法形式で定められているか、その適用対象がどのように定められているか、いかなる推定方法が用いられているか、いかなる目的で認められているか、といった点において種々様々である⁽¹⁴⁾。しかし、ここでは、推計方法の精緻さという観点から申告の際の間接的認定方式を三段階に分類してみることとする。

まず、この方式の中で最も単純なのは定額方式である。これは、外形標準方式の中に含めた方が妥当な場合もあるが、次に述べる標準率方式の単純な形態として、一応、ここで説明しておくこととする。たとえば、ガーナにおいては納税者の職業に応じ課税標準が一定額に決められているという⁽¹⁵⁾。もっとも、この場合には、所得税というよりも人頭税が課されていると考える方が妥当であるともいえよう⁽¹⁶⁾。また、定額方式は、所得計算の要素である

必要経費等の控除項目について用いられることもある。たとえば、わが国の事業税——もっとも、これは所得税ではないが、課税標準として事業所得の金額が用いられている点で所得税と類似している——における事業主控除の制度（地方税法七二条の一八第一項）等がこれにあたる。

次に、申告の際の間接的認定方式の中で最も広く用いられているのは標準率方式であろう。これは、数値で表わしうる一定の要素に注目し、それに一定割合（標準率）を乗じて所得を推定する方法である。この標準率は、法律や命令で定められることもあれば、特別な評価機関により定められることもある⁽¹⁷⁾。標準率方式は、不動産所得や農業所得について用いられることが多い。たとえば、賃貸の対象となる不動産の価額の一定割合を賃料所得と推定し⁽¹⁸⁾、あるいは、耕作面積から農業所得を推定することとは広く行なわれている⁽¹⁹⁾。また、標準率方式は発展途上国において用いられることも多い⁽²⁰⁾。たとえば、売上高や総収入の一定割合を所得と推定する方法等がそれにあたる。この場合、当該所得税は、売上税的要素をもつといえよう。なお、標準率方式は、実額算定方式を前提とし

た上で、所得計算の要素である必要経費等について用いられる場合もある。たとえば、わが国の給与所得控除の制度(所得税法二八条三項)がこれにあたる。⁽²³⁾標準率方式は、納税者と行政府の双方にとって便利なものであるが、納税者の個性の無視、所得の過大ないし過少評価の傾向といった欠点をもつことは否めない。⁽²⁴⁾なお、標準率方式の下においては、納税者がその売上高や総収入に関する一定の記録を作成・保存しなければならぬ場合もある。⁽²⁵⁾

上の二つの方式が納税者の個性に対する配慮という点でいけば定型的であるのに対し、より個別的な方法も存在する。この点で注目すべき制度がフランスの協定的フォルフェ (le forfait conventionnel (ou individuel, contractuel)) ……合意算定方式⁽²⁶⁾である。この方式の下においては、納税者の提出した資料を用いて行政府と納税者のネゴシエイションにより所得が推定される。すなわち、まず、納税者の提出した資料(家族数、車の数、家賃等の個人的なものと、職業上のもの(商工業利益についていえば、売上高、在庫額、仕入額等)を含む)をもとに、行政府が所得を一応推定する。この段階で、納税

者からの情報は行政府が独自に入手した情報(専門家の意見、地域性、納税者の業務状態等)と比較される。次に、右の行政府の提示した額を出発点として、納税者と行政府の間で交渉が開始される。納税者は、行政府の提示した額が高すぎることを示すためにあらゆる適正な方法を用いることができる。そして、両者の間で話し合いが成立するとフォルフェの手続は終了する。⁽²⁷⁾協定的フォルフェは、個人事業者について多く用いられている。標準率方式が資産等の一定の要素に着目した比較的単純なものである場合が多いのに対して、協定的フォルフェは、一定の記録を前提とする場合もあるという意味で簡易な実額算定方式に近いともいえよう。しかし、協定的フォルフェの不正確さは否めないところである。⁽²⁸⁾

右のように、申告の際の間接的認定方式は、外形標準方式に近い単純なものから、一定の記録の存在を前提とする、実額算定方式に近い比較的精緻なものまで様々である。

(4) 外形標準方式

納税者の富の外的徴憑に着目して所得を推定する方式である。この方式も、更正・決定の際に用いられる場合

と申告等の際に用いられる場合とがあるが、以下では、特にこの二つを分けないで論ずることとする。一六九六年のイギリスの窓税 (Window Tax⁽³²⁾) やフランス革命後採用されたフランスの戸窓税 (La contribution des portes et fenêtres) は戸や窓の数に着目して課される租税で、所得税とよぶことはできないが、これらと類以の方式——たとえば、住宅の価額の五倍を所得の最小限と推定する等——で「所得」を導く「所得税」は、現在も発展途上国で用いられている⁽³²⁾。また、外形標準方式は先進諸国においても例外的ながら依然用いられている。その顕著な例がフランスの一般租税法典一六八条に定められた方式である。これは、納税者に通常の申告の際に「生活水準の要素 (éléments du train de vie)」とよばれる一定の資産等——住宅、別荘、使用人、車、ヨット、飛行機等がこれにあたる、そして、各要素ごとに、それが一定額の所得を示すものとして、一定の額が定められている——を保有 (ないし雇用) しているか否かを申告させ、各要素ごとに定められた額を合計して、当該納税者の所得はこの合計額より少ないことはありえないと考えて所得税の課税を行なうという制度である⁽³³⁾。さらに、

ドイツにおける消費支出に基づく課税 (Besteuerung nach Verbrauch, ドイツ所得税法四八条) や、フランスにおける個人支出 (dépenses personnelles, ostensible et notoire, 一般租税法典一八〇条) を基準とした更正・決定 (Taxation d'office) といった方法も外形標準方式的側面をもつといえよう。なお、わが国の推計課税も、従業員数その他の事業の規模等に基づいて推計がなされる場合には、外形標準方式であると考えてよいであろう⁽³⁶⁾。外形標準方式により課税が行なわれる場合、当該「所得税」は所得に対して課される租税というよりも、資産税、支出税その他の性格をもつ租税であるといえる。なお、間接的認定方式の欠点としてあげたことは、より一層、外形標準方式についてもあてはまる。

- (1) Harvard Law School (International Program in Taxation): World Tax Series—Taxation in the United Kingdom, 1957, p. 140.
- (2) 所得類型の二つである。
- (3) Lewis, Mervyn: British Tax Law, 1982, p. 97.
- (4) Lewis, op. cit., p. 79; Carmichael K. S.: Spicer and Pegler's Income Tax, 29th ed., 1975, p. 209 et s.
- (5) 中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造

(27) 所得税・法人税は所得に対して課される租税か

- (1) 「法学協会雑誌一〇〇巻一号七七頁以下参照。
- (2) Harvard Law School (International Program in Taxation): World Tax Series—Taxation in France, 1966, p. 301 et s.
- (3) Cf. C. G. I. § 34 I.
- (4) 中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造」法学協会雑誌一〇〇巻七号一二九九頁以下参照。
- (5) Cf. Lapidoth, Arye: The Use of Estimation for the Assessment of Taxable Business Income, 1977, p. 30 et s. 以下、(3)と(4)の叙述は大幅にこの本によっている。
- (6) 推定が用いられるのは、このような場合に限らなると云ふ点については、cf. Lapidoth, op. cit., p. 19 et s.
- (7) Lapidoth, op. cit., p. 14 et s.
- (8) Ibid.
- (9) Ibid.
- (10) Lapidoth, op. cit., p. 26 et s.
- (11) Lapidoth, op. cit., p. 33 et s.
- (12) Lapidoth, op. cit., p. 32.
- (13) Cf. Lapidoth, op. cit., p. 69 et s.
- (14) Lapidoth, op. cit., p. 36 et s.
- (15) Lapidoth, op. cit., p. 37 et s. なお、わが国におきても、市町村が農業所得額を納税者に提示することが広く行なわれている。
- (16) また、たとえば、ドイツにおける記帳・決算義務のな

い農林業者についての特別の利益算定方式である「平均率 (Durchschnittssätze)」方式 (ドイツ所得税法二三 a 条) や、フランスにおける法定フォルトンヌ (forfait légal (ou collectif))。これについては、中里実「会計記録が不備な場合における課税所得の間接的認定方法」ジュリスト七九九号九四頁以下参照) も、これにあたるといえよう。

(21) Cf. Lapidoth, op. cit., p. 48 et s.

(22) Lapidoth, op. cit., p. 48. この方式は外国法人に対する法人税についても用いられることがあり、東南アジアに進出している日本企業等が所得が比較的高く推定されることに不満を表明している (いわゆる「みなし課税」の問題。なお、cf. Lapidoth, op. cit., p. 49 et s.)。

(23) 類似の制度が法定フォルトンヌ (前注 (20) 参照) の一種としてフランスで採用されているが、控除の割合はわが国より低く (cf. Tixier, Gilbert/Gest, Guy: Droit fiscal, 2^e éd., 1978, p. 396 et s.)。また、アメリカにおける標準控除 (standard deduction) の制度も同様のものである。ちなみに、わが国における医師等の社会保険診療報酬の所得計算の特例 (租税特別措置法二六条) も同種の制度といえる。

(24) Cf. Lapidoth, op. cit., p. 156.

(25) Lapidoth, op. cit., p. 155.

(26) これについては、Lapidoth, op. cit., p. 89 et s. および、中里実「会計記録が不備な場合における課税所得の間

接的認定方法」ジュリスト七九号九四頁以下参照。

- (27) 両者の間で話し合いが成立しない場合、納税者は県の仲裁委員会 (Commission départementale des Impôts directs et des Taxes sur le chiffre d'affaires, C. G. I. 1651) や他の争い手とが争う。以上は「詳しくは」cf. Duverger, Maurice: *Éléments de Fiscalité*, 1976, p. 99 et s. 参照。
- (28) Cf. Tixier • Gest, op. cit., p. 135 et s.
- (29) Cf. Lapidoth, op. cit., p. 57.
- (30) 「これら四つの『四古税 (les quatre vieilles contributions directes, 各々単一の quatre vieilles)』の一例として、四古税は「たゞ、たゞ、Gaudemet, Paul Marie: *Finances publiques*, Tm. II, *Emprunt et impôt*, 1975, p. 374 et s. 参照。
- (31) Lapidoth, op. cit., p. 57.
- (32) Cf. Lapidoth, op. cit., p. 57 et s.
- (33) World Tax Series—France, op. cit., p. 362 et s.; Lapidoth, op. cit., p. 63 et s. 及び cf. Casimir, Jean-Pierre: *Les signes extérieurs de revenus*, 1979.
- (34) Cf. Lapidoth, op. cit., p. 60 et s.
- (35) Cf. Lapidoth, op. cit., p. 61 et s.
- (36) たとえば、類似業種比準方式や、いわゆる効率法がこれにあたる。

二 (1) 経済の発展した国ほど、納税意識の高い国ほど、実額算定方式の占める地位が高い。そして、いずれの国においても、歴史的にみて実額算定方式の比重は高くなってきている。⁽¹⁾ 確かに、課税の公平の要請等からみて実額算定方式が最も望ましい方式であることを考えれば、この傾向は肯ける。にもかかわらず、既にみてきたように、たとえ実額算定方式が原則として用いられている場合であっても、更正・決定の際に間接的認定方式や外形標準方式が用いられることは不可避である。また、商法ないし企業会計上の帳簿・記録の裏付けが一応はある一定規模以上の事業者の場合と異なり、それ以外の納税者については、帳簿・記録の作成が行なわれてない事が多く、申告に際して実額算定方式を採用することがそもそも現実的でない場合が少なくないから、この場合にも間接的認定方式や外形標準方式が用いられることとなる。さらに、発展途上国においては帳簿・記録の作成を納税者に要求することが困難であるから、間接的認定方式や外形標準方式のもつ意味は大きい。⁽²⁾ このように間接的認定方式や外形標準方式が用いられる場合は決して少なくないが、それらの方式により導き出される「所得」の額

は、実額算定方式が用いられていたら算出されたであろう所得の額とは当然のことながら異なる。間接的認定方式や外形標準方式により導き出された「所得」は、実定法の採用する所得概念——それは、先進国においては包括的所得概念であることが多いであろう、そして、この場合、所得とは純資産の増加を意味する——に従って所得とされるものを金銭的価値で表現したものと到底考えられない場合が多いであろう。そうした場合、間接的認定方式や外形標準方式により導き出された「所得」という名目の課税物件ないし課税標準に対して課される「所得税」という名称の租税も、所得に対して課される所得税というよりも、納税者のいかなる要素に着目して推定がなされるかに応じて、資産税、売上税、支出税、等と考えられよう。すなわち、「所得税」が所得に対して課される租税とはいえない場合が少なからず存在するのである。

(2) さて、ここで、日本の現行制度について検討しておこう。わが所得税法は、推計課税の行なわれる場合は別として、一応すべての納税者（ただし居住者⁽⁵⁾）について実額算定方式を原則として採用していると考えられる⁽⁶⁾。

しかし、帳簿・記録の作成義務を負う青色申告者の場合はともかく、そうした義務を負わず、また、そうした義務を任意に履行することも少ない白色申告者が所得を正確に算定して申告を行なうことは現実にはかなり困難と思われる。にもかかわらず、すべての申告書を行政庁が調査することは物理的に不可能であることその他の理由に基づき、実質的には間接的認定方式や外形標準方式によるといえるような申告や、さらにはそれらにも劣るような申告が、推計課税等に基づく更正処分を受けることもなくそのまま認められることが少なからずあるというのが現実のようである。また、収入をほとんど完全に把握されているために所得の正確な算定が行なわれていると通常いわれている給与所得者についても、必要経費が一種の標準率方式により定められている（給与所得控除）ことを考えれば、必ずしも所得が正確に算定されているとは限らないといえよう。このように、わが国においても、所得税が所得に対して課される租税であるとは必ずしもいきれない場合が広く存在するのである。公平負担の原則からいって、これは望ましいことではない。これは、ひとえに、租税法上記帳および記録作成義務が

存在しないことが原因であるように思われる。実額算定の原則をとりながら帳簿・記録の裏付けのない白色申告を認めることは論理的の一貫性に欠ける。わが所得税が所得に対して課される租税であるというならば、計測方法を整備すべきである。記帳慣行の定着をはかるために導入された青色申告制度がかなり普及した今日、白色申告者についても記帳ないし記録作成義務を設けることは不可能なこととは思われない。実額算定方式の用いられる範囲を拡大し、所得税を所得に対して課される租税とすることが、比較法的にみても、歴史的にみても自然のなり行きである。それは、わが所得税法のかかえる緊急の課題であるといえよう。特に、商法上、商業帳簿の作成義務を負う事業所得者(個人商人)については、そうした必要性が高い。もっとも、白色申告者のすべてについて帳簿・記録の作成義務を課することは、現状では実効性に乏しい。零細な自営業者や農業所得者については、その記帳能力等を考慮して、簡易な記録作成義務を課することで満足すべきであろう。そして、以上のような考え方を採用すべく現在行なわれている記帳義務の立法化に関する作業は注目すべきものといえよう。

なお、給与所得者の必要経費が一種の標準率方式により法定されているためにその所得が必ずしも正確に把握されていない点についても、検討の余地がある。少なくとも、記録を作成して必要経費をある程度正確に把握できる者については、現在の給与所得控除の制度とならんで、実額算定方式に基づく必要経費の算定という方法を選択できる道をもひらくべきではなからうか。

(1) Lapidoth, op. cit., p. 40

(2) この場合も、作成された帳簿・記録の信憑性についての検討という問題が残る。スイスにおいて、この会計記録の証拠力という点について議論したものととして、たとえば、Pichon, M.: La force probante de la comptabilité, 10 Steuer Revue 209 (1955); Aeborli, E.: Die Buchhaltung als Steuerbeweismittel, 11 Steuer Revue 590 (1956); Brühlmann, J.: Die Beweiskraft der Buchhaltung und die Ermessensvoranlagung, 61 Schweizerische Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung, 177, 209 (1960) 参照。

(3) Cf. Lapidoth, op. cit., p. 35.

(4) 支出型所得概念が採用されているのであればこれであるが、取得型の所得概念の下では、これは問題である。

(5) 非居住者については、源泉徴収で課税関係が終了することがある。

(6) 所得税法一二〇条参照。

(7) たとえば、必要経費が収入金額の一定割合であれば申告がそのまま認められるということはよくあるようである。

(8) また、たとえば、利子所得における源泉分離課税の制度(租税特別措置法三条)についても、同様のことがいえる。なせ、cf. Lapidot, op. cit., p. 49 et s.

(9) 金子宏「租税法」三五五頁。

(10) 商法三二条一項。

(11) これについては、たとえば、吉良実「記帳義務」ジュリスト増刊総合特集三三『日本の税金』一八二頁以下参照。また、中里実「会計記録が不備な場合における課税所得の間接的認定方法」ジュリスト七九九号九四頁以下参照。

(12) この点、参考になるのが、個別控除 (Itemized deduction) と標準控除 (standard deduction) の選択を認めるアメリカの制度であろう。

三 法人税は所得に対して課される租税か

一 (1) 法人税は、実定法上、「法人の所得」に対して課される租税として構成されている場合が多い。その意味で、この「法人の所得」の計測方法に関しては、二

で述べたことと同じ議論があてはまる。しかしながら、法人税に関しては、さらに、そもそも「法人の所得」とは何であるのかという所得税の場合と異なる考案を行わなければならない。ここでは、この点について検討したい。

「法人の所得」とは何かという問題は法人税の本質と深くかかわる。周知のとおり、法人税の性格に関しては、⁽¹⁾いわゆる実在説と擬制説とが対立している。この点、筆者は擬制説を採用するものである。個人の効用の削減である租税負担を負うのは個人であり、個人以外の「何ものか」が租税を負担するということはありえない⁽²⁾。そうであるならば、法人に対して課される租税である法人税も、最終的にはいずれかの個人の負担に帰しているはずである。また、個人の場合と異なり、法人については、財貨の利用から得られる効用と人的役務から得られる満足という心理的存在としての所得が観念されえないという点を考えれば、「法人の所得」が法人の所得であるということはありえないから、法人税が法人の所得に対する独自の租税負担であるということもありえない。法人税を法人に対する独自の負担であると考える実

在説は理解に苦しむ。

(2) 「法人の所得」とは、法人企業に対して投下された資本という生産要素のリターンである。しかし、法人税が「法人の所得」に対して課される租税であるからといって、出資者がその負担を全て負っているとは必ずしも断言できない。事実、擬制説に立って法人というヴェールを剥いだ場合に誰が(出資者か、消費者か、従業員か、等々)どれだけ法人税を負担しているかという点(いわゆる法人税の転嫁と帰着の問題)に關しては見解の対立がみられる。

転嫁が行なわれぬという前提に立てば、法人税は、法人企業に投下された資本という生産要素からもたらされる出資者の所得に対して課される租税であり、所得税の法人段階における前どりである。この場合、ドイツにおけるように法人税と所得税の統合が完全になされていれば、所得税とは別に法人税を課することの意味は、配当として分配されていない所得に対しても法人段階で課税を及ぼすという点にあるといえよう。また、アメリカにおけるように法人税と所得税の統合が行なわれていなければ、法人の所得のうち個人に対して配当された部分

については所得税と法人税の二種課税が生ずることになる⁽⁶⁾。

これに対して、転嫁を肯定する考え方に立つと問題は少し複雑になる。転嫁を肯定すれば、法人税にかえて、法人税を負担している個人に対して所得税なり、消費税なり、賃金税なりを課すればよいという考え方も成り立つ⁽⁷⁾。しかし、転嫁を肯定する論者においても、法人税が誰によってどれだけ負担されているかという問題については、理論的にも実証的にも、現在までのところ必ずしも確定的な答えは出されていない⁽⁸⁾。したがって、この場合、法人税は、本来、法人の存在および活動により恩恵を受けている個人に対して課すべき租税を、そうした個人を具体的に把握することが困難であるために、便法として法人段階で理念的存在である「法人の所得」に対して課税することにより「源泉徴収」するための租税であるということになる。すなわち、法人税とは、法人の存在および活動により恩恵を受けている個人——それが誰であるかはともかく——に対して租税負担を負わせるための一つの法的技術ということにならう⁽⁹⁾。そして、この場合、少なくとも理論上は法人税は、転嫁の態様により、

資本出資者に対する所得税の性格をおびたり法人企業の製品等の購入者に対する消費税の性格をおびたりする⁽⁹⁾と考えられる。

- (1) 上の述べた通り、cf. Goode, Richard: The Corporation Income Tax, 1951, ch. 3.
- (2) Musgrave, Richard A./Musgrave, Peggy B.: Public Finance in Theory and Practice, 2nd ed., 1976, p. 376.
- (3) Cf. Musgrave, op. cit., ch. 18; Harberger, Arnold C.: Taxation and Welfare, 1974, part III; Krzyzaniak, M./Musgrave, R. A.: The Shifting of the Corporation Income Tax, 1963.
- (4) ただし、個人企業の所得と法人企業の所得の間には質的な差異がある。すなわち、前者が資本と(経営者の)労働の双方によりもたらされる所得であるのに対して、後者は資本からもたらされる所得であるという点がそれである。以上につき、中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造」(1)法学協会雑誌一〇〇巻一五五頁以下参照。
- (5) 財政学上、租税は、生産要素市場における租税 (factor tax……生産要素税)と生産物市場における租税 (product tax……生産物税)とに分けられる。このうち、前者はさらに、すべての生産要素に関して課されるか否か、および、生産要素のあらゆる形式の使用に関して課されるか否かという二つの観点からそれぞれ一般的か個別的かに分

けることができるから、結局、両者を組合せて四通りに分類することが可能である。法人税は、法人形式の企業に対して出資された資本という生産要素から生ずる所得 (capital income in the corporate sector) に対して課されるから、特定の生産要素(資本)の特定の形式における使用(法人企業に対する出資)にのみ課される租税である。以上、詳しくは、cf. Musgrave, op. cit., pp. 384, 416.

(6) にもかかわらず、法人税を課することが許されるとすれば、それは、法人企業に投下された資本のリターンが個人企業に対して投下された資本その他のリターンに比して租税力が高い(たとえば、前者が資産所得であるのに対して、後者は資産動労結合所得である)という理由に基づくということになるであろう。

- (7) ただし、これは、法人税の帰着している個人が法人の存在および活動により恩恵を受けており、そうした恩恵に租税力を見出すことができるという前提に基づいている。
- (8) Cf. Musgrave, op. cit., ch. 18. しかも、株の持合い等を考えれば、この問題に対して解答を見出すことはほとんど不可能といえるかもしれない。
- (9) 少なくとも、法人税に代えて様々な租税を課す場合と比較してはるかに手間がかからない。
- (10) このような考え方に立つ場合、法人税の課税物件が「法人の所得」である論理的必然性は存しないといえよう(ジュリスト増刊総合特集三三「日本の税金」中の木下和

夫教授発言(二五頁)参照。なお、たとえば、アメリカの一九〇九年の法人消費税に關して、中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造(2)」法学協會雜誌一〇〇巻三頁五二五頁参照)。にもかかわらず、なぜ法人税が「法人の所得」に対して課される租税として構成されているかという点と、それは、法人の本質からそうなると考えざるをえない。法人税が「法人の所得」に対して課される租税であるということの意味するところは、「法人の所得」の計測方法が所得税における所得の計測方法及と基本的に同じであるということである。そして、何故に兩者の計測方法が基本的に同じであるかという点と、それは、法人企業が個人企業の類推により成立している(すなわち、個人と法人格をもつ法人とが私法上同質のものと考えられている)からであると考えられる。このことは、たとえば、ドイツやフランスにおいて、商法上「商人(Kaufmann, commerçant)」という概念が個人企業のみならず法人企業をも含むものとして用いられていることが端的に示している。そして、法人企業については、個人企業との類推で、私法上、個人企業同様記帳・決算を行なう義務が課されており、企業会計が行なわれている。その結果、課税の面においても、たとえば、ドイツやフランスにおいて「法人の所得」の算定が所得税における事業所得(ドイツでは営業所得、フランスでは商工業利益)のそれに準じて行なわれることが法律上定められている(ドイツ法人税法八条一項、フランス一般

租税法典二〇九条一項)ことからうかがわれるように、個人企業の所得について所得税が課されることとの類推で、企業会計上算定された企業利益を前提とする「法人の所得」に対しても所得税が行なわれることになったと考えることができよう。なお、個人企業の企業会計が資本と労働のリターンを求めるためのものであるのに対し、法人企業の企業会計は資本のみのリターンを求めるためのものである点は注意を要する。

二 一で述べたような法人税の本質の不明確さと対応して、比例税率(Flat rate)による法人税——その名称が何であれ——の課税をどの範囲の法人に対して及ぼすかは、各国の立法政策により異なる。以下、各国における所得税と法人税の区分について略述する。

まず、ドイツにおける所得課税は、「所得税(Einkommensteuer)」と「法人税(Körperschaftsteuer)」から成り、それぞれ、所得税法と法人税法により規律されている⁽¹⁾。そして、人的会社(わが国と異なり、法人格をもたない)の所得はその社員に帰属するものとされ、社員に対してその持分に応じて所得税(ただし、当該社員が法人税の納税義務者である場合は法人税)が課される(ドイツ所得税法一五一条一項二号)。また、フランスにおい

ても、所得課税は、「所得税 (l'impôt sur le revenu, ou l'impôt sur le revenu des personnes physiques)」と「法人税 (l'impôt sur les sociétés, ou l'impôt sur les bénéfices des sociétés et des autres personnes morales)」から成り、人的会社の利益についてはその社員に対して持分に⁽²⁾応じて所得税が課される(一般租税法典八条)が、人的会社は法人税を選択することもできるとされている(同二〇六条三項)。したがって、両国においては、企業所得課税の面において、個人企業および人的会社に対する所得税と、資本会社その他の法人に対する法人税という、納税義務者の法的形態により区分された二元構造が存在する。

また、アメリカにおいては、個人の所得に対して課される租税も「法人の所得」に対して課される租税もともに「income tax」と呼ばれているが、法人に対して比例税率に基づく「所得税」という名称の法人税が課されることには⁽⁴⁾な⁽⁴⁾ない。そして、「組合 (Partnership)」の所得はそのパートナーの所得とされる(内国歳入法典七〇一条)し、また、一定の閉鎖法人についてもその株主は所得税の課税を選択する(同法典の Subchapter S

(一三七一条以下) 参照) ことができる。したがって、アメリカにおいても、ドイツやフランスにおけると同様、比較的小規模な企業に対する所得税と比較的大規模な法人に対する比例税率による(法人) 所得税という二元構造が存在すると一応いってよいであろう。

これに対して、イギリスの制度は多少異なる。イギリスにおいては、かつては所得税と独立の法人税という名称の租税は存在しなかった。所得税と独立の法人税が導入されたのは、一九六五年の Finance Act においてである。⁽⁵⁾しかしながら、比例税率による法人に対する所得課税は、この法律の制定以前から存在した。ただ、上記の国々と異なり、法人企業は原則としてすべて法人税の課税に服するとされている。⁽⁷⁾この方式は、一見、次の三で述べる日本の状況と類似しているようにみえる。しかし、イギリスにおいてわが国におけるような法人成り⁽⁸⁾もし行なわれていないとすれば、「組合 (Partnership)」について出資者に対して持分に⁽⁹⁾応じて所得税が課されるとされているところからみて、法人税の課税を受ける企業の範囲はわが国とかなり異なることになる。

以上、一般的な傾向として、比例税率による法人税は、

主に一定規模以上の法人に対して課されていると結論することが許されよう。これは、法人形態の中小企業においては、出資者の数も少なく、「法人の所得」をそのまま出資者の所得と考えることが可能であり、また、「法人の所得」を出資者に対して配分することが容易であるために、(出資者が法人である場合は別として)わざわざ法人税を課する必要がないということが理由の一端とな^{(6)(a)}っているものと思われる。

(1) ドイツにおいて所得税と区別された法人税という名称の租税が初めて導入されたのは、一九二〇年のライヒ法人税法によつてである (Knobbe-Keuk, Brigitte: Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 1977, S. 234 f.)。

(2) 所得税が導入された当初 (二〇世紀前半) において、所得税は、所得全般に対して課される一般所得税 (impôt général sur le revenu……一九一四年七月一五日法律で規定) と各所得類型ごとに比例的に課される分類所得税 (les impôts cédulaires……一九一七年七月三〇日法律で規定) の二本立てであった。そして、法人の所得は商工業利益として分類所得税にのみ服した。法人税が所得税から独立したのは、一九四八年の改革においてである。

(c) この点に関しては、たとえば cf. Duverger, op. cit., p. 199 et s.

(4) もっとも、法人に対しても一定の累進税率が適用される (内国歳入法典一条(b)) が、その累進構造は個人の場合は根本的に異なる。

(5) これを 'Subchapter S corporation' と呼んでいる。

(6) Carmichael, K. S.: Corporation Tax, 1978, p. 1.

(7) Carmichael: Corporation Tax, op. cit., p. 4.

(8) これは 'partnership' 形態がどの程度利用されているにかかっている。

(9) デュヴェルジュは、人的会社は人的な存在であり、また各社員が有限責任を負うことを、フランスにおいて人的会社が所得税の課税を選択できる理由としてあげている (Duverger, op. cit., p. 200)。

(10) これに対して、比較的大規模な法人については、転嫁がどのようになされているかが必ずしも明確でないために、「法人の所得」と個人の所得との間に直接的な関係を見出しにくいこと、および、「法人の所得」を出資者に配分する手段が繁雑であること等を理由に、一応法人税が課されると考えられよう。

三 さて、わが国において、所得税と法人税の課される対象はどのように区分されているのであろうか。

わが国に所得税が導入されたのは明治二〇年勅令五号においてであるが、この時点では法人に対する課税は行なわれていなかった。法人に対して所得課税が行なわれ

るようになったのは、明治三二年の所得税法（明治三二年法律一七号）においてである（いわゆる、第一種所得に対する所得税）。以後一貫して——昭和一五年に所得税法とは別に法人税法（昭和一五年法律二五号）が制定され、法人税という名称の租税が設けられるという形式的変化はあったが——比例税率による「法人の所得」に対する所得課税が、今日に至るまで行なわれている。

外国と比較したわが国の法人税の特色は、その納税義務者の範囲の広さである。すなわち、わが国においては、物的会社のみならず人的会社や、さらには人格のない社団等も法人税の納税義務者とされている（法人税法四条一項、二条三号、三条）。しかも、戦後におけるいわゆる法人成りの激増により、実質的には個人企業と何らかわりのない企業までが法人——しかも、株式会社——形態をとっている⁽¹⁾ことを考えあわせると、法人税の課税を受ける納税義務者の範囲は諸外国と比較して著しく広いといえよう。その結果、一部において法人税が個人所得税のかわりに課され、累進税率による所得税の課税が回避されるという事態が生じている⁽²⁾。もちろん、こうした事態に対処するために、三段階の超過累進税率による同

族会社の留保金課税の制度（法人税法六七条）が通常の法人税のほか存在する⁽³⁾。しかし、この制度の下における累進税率と所得税の累進税率との間には税率の高さ（通常の法人税をも考慮しても）においても累進性においてかなりの隔りがあること、また、小規模法人に対する通常の法人税の税率が他の法人の場合と比してそもそも低くおさえられている（法人税法六六条参照）こと等のために、法人成りによる所得税回避がどれだけ防止されているかは疑問である。

こうした法人税への取り込みという現象は、比較的小規模の法人においては「法人の所得」をその出資者の所得と認めうることを考えるならば、必ずしも望ましいことではないといえよう。人的会社や有限会社はもちろん、株式会社についても、これをその規模に応じて分類し、少なくとも一定規模以下の実質的に個人企業と同視しうるようなものについては、出資者が法人である場合は別として、その出資者に対して所得税を課するという考え方も、解釈論としては無理にせよ、立法論としては成り立ちうるものと思われる。法制審議会商法部会においても大小会社区分立法のための審議が開始されていること

を考へるならば、法人の課税についても、そのすべてについて法人税を課するのではなく、法人の規模に同じ実態に即した課税方式を考慮すべき時期にきているのではなからうか(4) (そして、そうした点を解決した後に、中小企業保護のための租税特別措置の必要性等につき検討すべきである)。

しかしながら、わが実定租税法は、以上の考え方とは逆に、個人企業についても法人税の課税方式を採用するという制度を導入した。昭和四八年に設けられた、いわゆる、みなし法人課税(ないし、事業主報酬)制度がそれである(租税特別措置法二五条の二第二項)。この制度の下においては、個人企業の事業主の事業所得および不動産所得に関し、これらの所得金額の合計額から事業主の労働の対価である事業主の報酬部分(事業主報酬額)を差引いた額(みなし法人所得額)については、法人税の税率により所得税の税額が計算され、その税額を控除した後のみなし法人所得額は配当所得として、また、事業主報酬額は給与所得として、それぞれ扱われる。この制度は、実態が同じであるのに個人企業と法人企業とで租税負担が異なるのは不合理であるという点、その他

を考慮して導入されたものである。しかし、個人企業と法人企業とで実態がかわらないにもかかわらず租税負担が異なるのは、個人企業と実態のかわらない法人企業についてまで法人税の課税を及ぼすことにむしろ問題がある(5)と考へることもできるのであり、その法人企業の方に個人企業の課税をひきよせることは、結果として個人企業の事業主を他の個人納税者と比して優遇することになりはしないであらうか。

(1) この点については、矢沢惇編「現代法と企業」(岩波講座「現代法」九)二四頁以下(執筆分担・竹内昭夫)参照。

(2) この点については、矢沢編・前掲書四〇頁以下(執筆分担・金子宏)参照。

(3) 金子・前掲書二三六頁以下。

(4) こうした方向の提案は金子教授によりすでになされている(矢沢編・前掲書四三頁以下参照)。なお、法人税の課税方式と密接な関係をもつ問題であるが、企業会計上の小規模法人については、上場会社に関する証取法監査の基準として作成された企業会計原則を中心とする会計を強制するのではなく、その記帳能力を考慮して実情に応じた会計制度を整備すべきであらう。この点、企業の規模等に応じて計算書類の作成方式を、基本方式(système de base)、

略式方式 (systeme abregé)、発展方式 (systeme developpe) の三つに分けてゐるフランスの一九七九年のプラン・コンタブル・ジュネラル草案の行き方は参考になる (cf. Conseil National de la Comptabilité: Projet de Plan Comptable Général)。

(5) そうであるからこそ、同族会社の留保金課税のような制度が設けられているわけである。

四 結びにかえて

以上、必ずしも十分な準備もないまま、とりとめのない思いつきを述べてきたが、そこでの議論は主に小規模企業の取扱いに関するものであった。本稿で述べたような考え方に対しては、それは、各種特別措置の恩恵を受けている大規模企業に比して小規模企業を軽視するものであるという批判が当然予測される。確かに、租税特別措置は望ましいものではないかもしれない。しかし、すでに述べた(三の一)とおり、大規模企業における場合と小規模企業における場合とは、「法人の所得」および法人税の意味するところが異なりうるのであるから、こうした批判は必ずしも的をえたものとはいえないのではなかろうか。²⁾ 問題なのは、大規模企業と小規模企業と

の間の不均衡よりも、むしろ個人間の租税負担の不公平である。小規模企業の経営者(の一部)とその他の納税者との間には、二で述べたように所得捕捉率の差があり、また、三で述べたように法人税の課税(ないし、租税特別措置であるみなし法人課税)という一種の恩恵に浴しうるか否かという差がある。これを公平の理念に合致した望ましい方向に改革していくためにはどのようにしたらよいかということが重要なのである。

小規模企業に対する所得課税をどのように行なうのが望ましいかという問題は、古くて新しい租税法上の難問である。それは、理論的というよりもむしろ実際的な性格をおびているために、学問的にこの問題にとりくむことは必ずしも容易ではない。しかし、現実の租税制度においてかなり重要な位置を占める小規模企業の課税に関する問題についての議論をなおざりにするわけにはいかない。

また、小規模企業に対する課税の問題をめぐっては、これを論ずる者の政治的ないし経済的立場からの感情的な議論が行なわれやすいことも事実である。それぞれの論者がそれぞれの立場から様々な議論を自由に展開する

ことは望ましいことである。しかし、必なくとも学問上は、それは単なる感情論であってはならないはずである。表面的な「弱者保護」の思想からは、真に弱者保護に資する公平な課税実現のための実りある議論は出てこないであろう。

この問題に関する客観的な研究が行なわれることを望むものである。

(1) 矢沢編・前掲書四一頁以下(執筆担当・金子宏)参照。

(2) しかも、大企業が一部の個人の利益のみのために存在・活動しているのならともかく、その活動を通じて多くの国民が恩恵を受けている(たとえば、今日の経済活動のうちかなりの部分は大規模企業により担われており、その活動は景気変動・経済成長その他を通じて国民一般に大きな影響を及ぼす。また、大規模企業に雇用されている国民や、そこに投資している国民も多い)こと等をも考え合わせればなおさらである。

(一橋大学助手)