

會學濟經學大國帝都京

# 叢論濟經

號三第

卷六十三第

行發日一月三年八和昭

## 論叢

法人所得の累進課税 . . . . . 法學博士 神戸 正雄  
 純生産力について . . . . . 文學博士 高田 保馬  
 ケトレー直後の英佛統計學 . . . . . 法學博士 財部 靜治

## 時論

地方財政調整交付金を批判す . . . . . 經濟學博士 汐見 三郎

## 研究

農民離村ミゴルツ法則 . . . . . 經濟學士 八木芳之助  
 均一値段營業に就て . . . . . 經濟學士 大塚 一朗  
 中央銀行協力の發展に就いて . . . . . 經濟學士 松岡 孝兒

## 說苑

福岡藩育子策再論 . . . . . 經濟學博士 本庄榮治郎  
 漁業組合の經營 . . . . . 經濟學士 蛭川 虎三  
 獨逸及佛蘭西の所得税 . . . . . 經濟學士 柏井 象雄

## 附錄

新着外國經濟雜誌主要論題

(禁轉載)

# 經濟論叢

第三十六卷 第三號

(通卷第貳百拾參號)

昭和八年三月發行

## 論叢

### 法人所得の累進課税

神戸 正雄

#### 緒言

我國現下の財政にては、緊縮か増税かの何れか一つ、又はむしろ此二のものを併せ行ふことが何よりも急務である。緊縮は暫らく措く、増税の方法は固より多方面に亘り得、且又、之につき種々の方法が考へ得らるるけれども、現行税法の根本を動かさずして、部分的に増収を齎らす方法の一としては、現行所得税中の第一種法人普通所得に於ける比例税を、累進税に改め、現在の普通所得税率の百分五を最低率として、最高百分二十程度とする（第三種所得税率の最低よりも稍高き度

の最低率、其最高よりも稍低き度の最高率)のを薦めることが出来る。此が増收の目的を達成するばかりでなく、公平課税並に社會政策にも合致することになる。由來、法人課税の實例は殆んど凡べて比  
例となつて居り、英、佛、米、獨、伊、澳、チエッコスロバキアなど皆な然りだが、そして此事  
を以てむしろ當然の事だといふのでもあるが、仔細に考ふるときには、其の必ずしも然らずし  
て、累進による法人所得課税にも相當の根據があり、むしろ此に一層の重さを置くべきものとも  
いひ得る。そして之が課税の方法にも色々の工夫が出来、色々の方法が考へられる。此が實に法  
人課税の新傾向かとも思はれるので、私は敢て茲に之が理論及方法について研究を試みやうと思  
ふ。

### 第一段 法人累進課税の理由

今、法人所得に累進課税を至當とする理由を述ぶるに先だち、現行の之が比例課税の理由から  
して考へて見やう。此は大體、左の如きものである。

#### (一) 法人所得比例課税の理由

##### (A) 公平課税上の理由

##### (い) 應能課税の見地から

(1) 法人を個人の爲めの營利手段とするの見地から——法人に就いては、之を獨立の人格と見

1) Coles, Income tax and the business man. 2 ed. p. 48. Lemcke, Die Vorgeschichte und gegenwärtige Gestaltung des französischen Steuersystems. S. 84. Klein, Federal income taxation. p. 951. Strutz, Hb. d. Reichssteuerrchts. 3 Aufl. S. 609. Marco, Fw. S. 201. Neidl, Die öffentlichen Abgaben in Oesterreich. S. 22. Nusko, Steuerlehre. S. 54.  
2) Englis, Fw. S. 139

るの見地と、之を個人の爲め的手段とするの見地とがある。前の其は後で述ぶることとし、先づ此の個人の爲の營利手段とするといふ點からいふと、法人課税とは、つまり、之を組成し随つて此からして利益配當を受くる個人への課税の代りに、便宜上、一括して法人について課するのだといふを得る。然るときには、其法人の社員乃至株主なるものは或度までは不明でもあり、又、可動でもあつて、其人達が果して眞に何の程度の富める者か、判らず、之が人的能力に應ずるやうに、法人に就いて課税するといふことは、全く課税のしやうのない事だともいひ得るのである。また實際、其社員、株主中には其人的給付能力の程度に於て大小差等が種々であつて、或者は其會社の唯一株のみを持ちて、而も其を彼の唯一の資源とすることがあり、其は第三種所得税からいへば、免税點以下に屬するものであるのに、他方、其特定會社の多數の株を有ちて其からの配當所得だけでも、第三種所得税からいふて、既に可なり高級の累進率を課せらるべきであり、尙ほ其上にも、別に巨額なる所得、特に巨大な財産所得をも有ちて、其からいふと、第三種所得税に於ける最高累進率をも至當とするものがある。其だからして此は法人からして間接に、其社員に對しての能力に應じた課税のしやうがないといふものもあるのだが、其にも拘らず今、敢て此間接方法によりて社員たる個人に課税しやうとするのであれば、結局、社員が大所得者であるのと、小所得者であるのとを問はず何れにも共通し得るやうにといふ事になり、平均又は中間率といふべきものを選んで、法人に適用するといふより外に方法はないことになるのである。

3) Moll, Lehrbuch d. Fw. S. 517. 拙著、租税研究、九卷、97.  
4) Englis, a. a. O. S. 138-139.  
5) Seligman, Income tax. 2 ed. p. 689.  
6) 拙著、前出、108.

勿論、大會社、又は大所得金を擧ぐる會社の株主が凡べて大所得者であり、小會社の株主が凡べて小所得者といふことに定まつて居れば、會社の所得額の大小に應じて累進課税とすることによりて、此株主の能力にも應じたる間接課税を爲し得る譯であるけれども、會社所得の大きさと株主所得の大きとの間に關係數は存在せず、大會社の株主中に、其の唯一株のみ有する小所得者があり、<sup>8)</sup>小會社の株主中に非常に大な所得を有つ者のあるといふに於て、強めて會社法人の所得の大小から累進課税をすれば、株主にとりては不公平なる負擔となり、小會社の株主たる巨富者には過輕負擔となりて、大會社の小株主には過重負擔となる。だからして夫の間接課税としては株主の大所得者たる小所得者たるに共通して、過重又は過輕の程度を緩めるやうに、中間率たる比例税率に依るの外なきことになるのである。

(2) 法人を獨立の人格者とするの見地から——法人は之を、獨立の權利主體として納税義務者とするの見地から見る事が出来る。<sup>10)</sup>併し此からいふても、法人の所得なるものは、本來所得とはいひ得るものでなく、むしろ單に収益といふべきもので、換言すれば其は人的のものではなくして物的のものであり、其への税は所得税でなくして収益税であり、<sup>11)</sup>營業税であり、夫の所謂法人所得は營業税の物體となるべきものである。<sup>12)</sup>隨つて又、かかる人的でなくして物的なる収益へは比例税がむしろ選まるべく、之への累進課税は無意義といふことにも見られる。即ち元來所得といふものには、消費すべきもの、といふことが含まれなくてはならずとするのに、法人は營

7) Jensen, Public finance. p. 392.

8) Lotz, Fw. 2 Aufl. S. 334.

9) Jensen, l. c. p. 392.

10) Moll, a. a. O. S. 519. Terhalle, Fw. S. 296-297. 拙著、前出、106.

11) Nusko, a. a. O. S. 43.

12) Mombert, Fw. S. 80.

利を爲すけれども、其から擧げたものを、其自らの消費に充てるものではない。<sup>14)</sup> 人的消費を爲すものでない。彼は獨立の人格者とはされ、彼の名義にて營利を爲し、納税義務も負ふけれども、彼自らは人的消費を爲さない。随つて夫の人的消費に充てられ得る個人所得の場合の、其所得を消費するとしての不用度の大きなるものから先づ納税して、段々と必要度の大きなるものに及び随つて此にて累進課税が公平負擔となるの理由は、此法人所得、實は法人に於ける収益には當らぬといふことになる。其處で、此法人については、累進税でなくして、収益税に相當なりとする比例率によるのが選まるべしといふことになる。

(ろ) 應益課税の見地から——應益課税、即ち利益原則による課税といふことは、國税には問題とならぬ。ただ地方税にてのみ考慮せらるるのだが、既に法人所得に對する國税に對して、地方附加税が許さるときに、そして法人所得税が名義上は所得税であつても、實は一の収益税たり、營業税の一部に外ならぬといふこともいはれるときに、此にて應益課税の見地を全く、問題外に置き難きことになる。其處で此に之をも考慮に入るときに、此利益原則から見れば、一層大額の所得を擧ぐる會社は公務からして、一層小額の所得を擧ぐる會社に比して其所得の大小に相應し比例した利益を受けつつありとはいへるけれども、相對的に一層大な度に於て之を受けて居るとはいひ難く、此點からして此に其所得の大小による累進には反對すべきの根據がある。<sup>15)</sup>

(B) 社會政策上の理由——前記、(A) (1) にいへる、法人を個人の營利手段として居る點から見て

13) Teschemacher, Einkommensteuer. (Hb. d. Fw. II.) S. 73.

14) Moll, a. a. O. S. 529. Teschemacher, a. a. O. S. 72. Marco, a. a. O. S. 226. Seligman, Studies in public finance. p. 200. 拙著、前出、97.

15) Jensen, l. c. p. 392.

の、法人所得累進課税が、個人への公平負擔とならぬといふ點は、やがて其が、個人の間の社會政策觀にも反するといふことになる。つまり之が累進課税の結果として、時に貧なる個人に過重の負擔を負はせ、富める個人に過輕の負擔を負はせて、社會政策上、望ましからざることになるからであり、隨つて、法人所得には比例課税をして置く方が此弊を緩めることになるのであり、穩當の處置だといふことになるのである。

(C) 財政收入上の理由——財政收入からいふも、私が緒言にていふたやうな方法にて比例課税を累進課税に改めるならば、此場合の累進課税の方が一層多收となるといふことはあるが、茲に一の累進率と、其中間平均的の率としての比例率とを比較するときには、累進の場合には出来るだけ所得額を小さく表はさうといふ運動を促がして、中間比例率の場合よりも、自ら減收に終らしむるを免れない。で茲に比例は累進に比しては多收といふことを得るのである。<sup>16)</sup>

(D) 經濟政策上の理由——元來、近代の産業は法人、特に大法人の發展によりて發達したものであつて、産業の發達が望ましとすれば、此法人を自由に輕き負擔の下に發展せしめなければならぬ<sup>17)</sup>。然るに今、此法人に累進課税を爲すとすれば、全く、此望ましき大會社の成長を妨ぐることになる。<sup>18)</sup> 比例課税とすれば、此大會社にとりて有利となりて益々産業を發展せしめるを得る。其は之へ投資する資本家、特に大資本家にとりても有利であり、投資家としての採算も一層明かになり得て、一般人にとりても便利である。其はやがて又會社其ものの發展を助くるのである。

16) Röpke, Fw. S. 112.

17) 拙著、前出、104.

18) Jensen, l. c. p. 397.

(E) 課税技術上の理由——比例の方が累進よりも一層技術上、行政上、簡單にして便利なることはいふまでもないことであり、特に累進だと、其税率を適用せらるる基本標準額を出来るだけ小さくしやうとしての努力が拂はれ、逋税が自ら一層多くなるといふ恐もありて、道義上にも宜しくない結果を齎らす。

以上が在來の法人比例課税の理由で、洵に尤もなるものがあり、十分尊重しなければならぬけれども、また、之が累進課税の理由も成立ち得て、此に其と對等な、いな、其の或ものの如きは其よりも一層大事な重さを有ち得るのであり、慎重に比較考量しなければならぬことになる。

## (二) 法人累進課税の理由

### (A) 理由其もの

#### (い) 公平課税上の理由

(1) 法人所得の大小による累進の場合——法人累進課税としても、大體、法人の所得額の大小による累進を採るか、其利益率（所得の資本に對する割合）による累進をとるかが問題となる。恐らくは前者の方が一層適切だとして、此場合の公平課税上の説明を爲すのに、先づ以て

(a) 法人を獨立の人格者として課するの見地から——法人は獨立の人格者とはいひ條、自然人のやうに人的消費を爲すことが出来ぬ。随つて租税を其消費の犠牲としての見地からの累進課税を理由づけることは出来ぬ。併し彼は營利を爲しては居り、其營利力の大小から見ても之が



累進理由を附し得る。即ち法人は元來、給付能力の大なる企業形態<sup>20)</sup>であつて、之によりて大企業となることが出來、大體に於て小企業に對する大企業の利益を有つて居る<sup>21)</sup>。そして人は元來、一層富み一層大な資本を有つたものが、一層小資力者よりも一層容易に、一層多大な利益を擧げ得るものであり、<sup>22)</sup>其は自然人のみでなく、法人にも當るのである。かくて法人は獨立人格者として營利市場に驅馳して、自然人に對し及他の法人に對して競争を爲し、此際、比較的大な資本を擁し、且つ隨つて又は偶々有能なる理事者を有つ法人は、比較的小資本を有つた他の法人、乃至自然人に比して一層有利であり、絶對的のみならず、相對的にも一層大なる利益を擧げ得るのであり、かくて一層大なる利益を擧ぐる大會社は一層小なる其を擧ぐる小會社に比して、利益中の一層大なる部分を税として出すのに堪へ得るのである<sup>23)</sup>。即ち大會社又はむしろ大利益を擧ぐる會社は、小利益を擧ぐる會社に比して一層、能力が大いのであり、換言すれば彼は大資力を有つ個人に匹敵し、小資力の個人よりも一層大なる能力を有つのである<sup>24)</sup>。で、此營利力の點から見れば、法人會社の間にても、個人間に準じて、其資本の大小、むしろ其結實たる所得金額の大小に應じて累進課税をするのが、能力に應じての公平を期する所以だといふことになる。

(b) 法人を個人營利の手段とするの見地から——いふと、(イ) 大會社にして大所得を擧ぐるものの株主たる個人が必ずしも大所得者と限らず、小會社にして小所得を擧ぐるものの株主たる個人が小所得者とは限らぬけれども、實際に於て、大利益を擧ぐるほどの大會社は兎角、大所得

20) Teschemacher, a. a. O. S. 73. Conrad, Fw. 9. Aufl. S. 72.  
 21) Moll, a. a. O. S. 530.  
 22) Seligman, Income tax. p. 32.  
 23) Moll, a. a. O. S. 529.  
 24) 拙著、前出、109.

者の手に歸し、<sup>25)</sup>小會社の株主には小所得者が多く、法人を以て單に個人の營利手段と爲し、隨つて法人課税を個人の間接課税とするの見地に立つても、大利益を擧ぐる會社への課税が自らまた、大體、大所得者の課税となり、小利益を擧ぐる會社への課税が大體、小所得者の課税となるのである。即ち會社としての利益の大小による差等課税が自ら個人としての所得への差等課税ともなる傾が大である。勿論此は、個人の所得の大小を直接に見ての差等課税ほどに、適切ではあり得ぬが、大體に於て其と同一結果となり得るのである。(ロ)そして若も法人會社に比例課税を爲し、所謂中間率を課して居るならば、個人にして營利を爲しつつありて大額の所得を收めて居るやうな者は、其が個人營であれば課せらるべき高き累進率を免れて、低き中間的の比例率を課せられやうとして其經營形體を法人組織に變へるといふことになり、併し彼が之を行はなければ、之を行ふたものとの間に、負擔の公平が破られることになるのである。然るに法人の方にも累進率が適用されることになれば、此の如きの不公平は其税率が個人と法人とにて同一でない限り或度までは尙存續するけれども、而もある度までは之を緩和することを得るのである。

(2) 法人利益率の大小による累進の場合――

(a) 其公平課税の肯定理由

(イ) 會社企業に投下されたる資本の物的負擔能力といふ點から見れば、其會社の所得額に應じて累進といふよりは、其利益率(所得の資本に對する割合の大小)による累進の方が一層適切とも

25) Moll, a. a. (). S. 529-530.

26) Terhalle, a. a. O. S. 302-303. Teschemacher, a. a. O. S. 73.

27) Englis, a. a. O. S. 140. Teshalle, a. a. O. S. 297. Jensen, l. c. p. 393. Ty-szka, Fw. 2 Aufl. S. 205.

いはれ得る<sup>27)</sup>。一層高き利益率の場合には、投資者として一層多くを税として出し得るといへるからだ。或は法人を獨立の人格者として見て、彼からいふても同様のことがいへやう。併し何れの見地からしても、會社法人の給付能力が其利益の絶對的の大小にかからずといふのは過ぎて居り、ただ此よりも前記、利益率の方が一層適切と見られる點の存するのみである。

(ロ) 不勞利得の見地から、即ち夫の利益の高いといふことは、當事者の努力以外の外部の力に待つものが一層多いのだといふ見地から特別に重き課税を至當とし、随つて累進を此に課すべしともいはれる。

(b) 其否定理由

(イ) 第一の理由たる物的負擔能力が利益率によりて一層良く示さるといふことは、法人については當るが、併し其が自然人には當らぬといふことがある。何ぜといふに、之を自然人についていふときには大所得を擧げた富みたる人(併し其利益率の比較的低き)が、小所得を擧げたる無産に近き小資本の人(其利益率の比較的高き)よりも、一層輕度の課税をされるといふ不都合に終るからである。其處で法人にて此種累進課税法を採ることになれば、法人と自然人とで別なる累進課税方法を探らなくてはならぬことになる。即ち法人には利益率により、自然人には所得額の大小によりて累進を行ふことになる。其處で此の場合に於ける差別の理由としては、法人は形式こそ人格者であるけれども、實質上には全く物的のものであり、彼は消費を爲さず、消費經濟ではなく

28) Jer sen, l. c. p. 393. Terhalle, a. a. O. S. 304.

29) Jensen, l. c. p. 393.

して、單に營利を爲し、營利經濟を營むに過ぎず、眞に人的にして營利且つ消費經濟たる自然人とは別の見方をして、別な課稅方法を探るのも、仕方なしとするの外ないが、處が、さういふて來ると今度は、自然人の中にも、其經濟の中の大部分を營利に向けて、極小なる消費を爲すものがあるのに、何故、之をも法人と別な方法にて課稅するのかといふ反問を受けなければならぬ<sup>30)</sup>。だからして此理由も多少弱い處がある。むしろ前にいふた、法人にても其所得の大小による累進を採つた方が一層徹底するやうだ。

(ロ) 第二の理由に對しては、夫の高き利益率の全部が外部の御蔭によるのでなくして、一部、當事者の能力、努力、創意などによることを見逃してはならぬ<sup>31)</sup>。隨つて此第二理由は多少弱められなければならぬが、併し之があるが故に、全然、第二理由を覆へすといふのではない。

(ハ) 其他、此累進に對する非難としては、先づ課稅技術上には、累進率の定め方、特に其土臺となるべき資本の範圍を何う定めるかが六つかしいといふこと<sup>32)</sup>がある。其れは我國の超過所得稅の先例もあるから恕すべしとして、經濟上には、第一には、當事者の經濟活動上の努力を鈍らせるといふこともある。其は左して甚しくもあるまいが、第二に、元來、法人の利益率なるものは事業によりて一様でなく、危険率の大なる事業は、確實なる事業よりも多少高き利益率を當然に持つべきものであるのに、此累進法にては之を考慮に入れずして、各種事業を一様に見て差等づけるといふ不都合がある<sup>33)</sup>。此點は此方法にとりては最急處を突いた難點である。

30) Moll, a. a. O. S. 532-533.

31) Jensen, l. c. p. 393.

32) Jensen, l. c. p. 393.

33) Jensen, d. c. p. 394.

(ろ) 社會政策上の理由——法人が營利市場に活動するとき、彼と同種の營利法人相互の間、更に法人と個人との間に於て、資本の一層大に、營利力の一層大い法人は、益々弱小なる法人、個人を壓倒して、其威勢の及ぶ所は殆んど弱小者の存立をも危うからしめるに至る。我國の商工界の到る處に其例を示すことは六つかしくない。此は社會政策上には放任してはならない。此大勢を緩和するの手段としても法人には累進課税を行ふが良<sup>34)</sup>い。在來のやうに法人に對して均等なる比例課税をして居ては、強者優勝の勢は益々増長し、弱者は益々窮迫する。之が抑止の手段として、一層の大所得を擧ぐるやうな法人には小所得法人に比して高き差等課税を爲すを至當とするのである。前にいふた比例課税の理由の中にも、社會政策上の理由があつて、之と牴觸することになるけれども、何れかといへば、前の場合に於ける貧なる個人(大會社の一株を有つものゝ如き)の過重負擔といふ方は尙ほ恕すべきことであつて、此にいふ大會社の暴威から來る弊害の方が一層之を重大視して、弊害緩和の爲めを計らなくてはならぬものとする。

(は) 財政收入上の理由——單に、比例率を累進率の中間率として、此二のものを比較すれば、比例率の方が累進率のときよりも一層多收目的に合する事は、前にもいふ通りだが、今、我國の場合を取りて增收の必要に迫られたとして、法人普通所得の比例税率を、單純に増率するとすれば、大會社は之に堪へられるけれども、小會社にては困難なるものがあらう。其處で此小會社の事を考ふると最早此上の増率も出來ぬことになる。然るに、今税率を累進に改め、そして小所

34) Lotz, a. a. O. S. 506.

得會社にては、從來の比例稅率程度のもの(百分五)を維持し、所得の大となるに隨ひて稅率を加へることとして、最高、例之、百分二十位にするならば、小會社にては負擔を加ふることなくして、負擔に堪へ、大會社は負擔を加へられても格別堪へられぬといふほどの事はないのである。かくして累進の採用によりてよく增收目的を達することが出来るのである。

(に)課稅技術上の理由——一見するときには比例こそは課稅技術上簡單にして便利のやうだが、累進としても、比例に比して多少面倒には相違ないにしても、其實行不可能といふほどではなく、打勝つべからざる困難に出會ふといふことはない。

(ほ)法人の性質上の理由

(1) 法人が獨立人格者たる以上は自然人に準じて課稅すべきこと——法人には多少自然人と異なる點があり、自ら消費せずといふの特異點を有つには相違なく、隨つて何程か特別の考慮をすることは宜しいけれども、其が苟くも自然人と對等なる人格者として認めらるる以上、自然人に行はるる課稅方法をば出来るだけは之にも及ぼして、根本的に異つた方法を此に用ゐるぬが良い。若も個人には累進課稅を行ひ、法人には之を行はず、單純なる比例を行ふとすれば、大會社は同等同格の競争個人よりも却つて一層輕き負擔を爲すといふ特典に與かることになる。そして小會社に至りては間々過重な負擔をも負ふやうになる。其は宜しくない。會社にても、其が個人であつたならば課せらるべかりし度合の租稅を課して、會社なるが爲めの故に過重又は過輕の負擔を

せぬやうにしなければならぬ。

(2) 法人格其れ自體が法の力による一の特典だから、むしろ個人よりも一層之を重課するとも輕課してはならぬといふ事——法人といふものの存在自體が法の特別なる恩典だからして、此に對して國家は特別に重き負擔を課しても宜しい位であるのに、却つて租税の上にて一層寛大の處置をしては失當だといふことになる。處が若し、法人に比例率を課するときには、小會社は兎に角とし、大會社に至りては、既に其自身、法制上の特典を受けて居る其上にも、課税上に、個人なりせば負ふべかりしよりも以下の小な負擔を負ふことになつて、二重の恩典に浴することになる。之を考慮するときにも、法人には比例よりはむしろ累進を選まなければならぬ。

(B) 多少考慮すべき點——以上にいふやうに、法人所得に累進課税すべき相當の理由は備はるけれども、而も之につきては多少考慮すべき何ものかがあつて、相當に用心深く之を採用し、且つ累進税率の程度にも相當の手加減が必要といふことになる。左の如し。

(い) 能力に應じて公平課税する上にて、

(1) 消費の見地よりしての能力上の根據を缺くこと——前にもいふやうに、法人は營利を爲せども、自ら消費を爲さず、隨つて營利力の點からしての累進根據はあるが、消費の見地からしての累進根據を缺くのであり、其れだけにては幾分、自然人のに比しては累進の度合を緩かにしたが良いやうである。

(2) 法人所得の大小と社員所得の大小と並行せざることを——此も前にいふた通りであつて、法人所得が結局、社員所得に歸着する點から見て、大所得を擧げた會社の所得が必ずしも大所得者に歸せずして小所得者に歸することがあり、小所得を擧げた會社の所得が必ずしも小所得者に歸せずして大所得者に歸することがある點からいふと、會社所得の大小に於ける累進課税が多少、應能公平に合せぬ憾がある。だから此點から見ても法人所得に對する累進の度合は個人の場合よりは、多少緩かにしたが良い。

(ろ) 社會政策及經濟政策上——社會政策上には法人所得累進課税に對する肯定否定兩論據が對立するが、其の賛成論の方が有力だといふことは前にいふ通りとして、經濟政策上には、むしろ否定論を認めなくてはならぬのだが、其上、前の社會政策上の肯定論とを對立して、其何れに重きを置くかは、其時に於ける國家的重要が何れにあるかによりて定められる。ただ今日はむしろ社會政策に重きを置くとして、さて併し尙ほ、其から出發した累進率も、之をあまりに高くすると、經濟上の發達を大に妨ぐることもなるので、其も考慮を要することになる。で之が累進をあまりに厳しくせず、適當の度に止めるといふことを心掛けなければならぬ。

(は) 課税技術上——には、法人所得の大小により累進課税するとして、其所得の範圍を定めるのは、之を配當さるる所の利益のみとすると、利益中、蓄積部を多くして配當を少くするやうな逋脱を刺戟する心配がある。だからして之が凡べての利益部を摺むやうにしなければならぬ<sup>37)</sup>

35) Moll, a. a. O. S. 530.

36) Moll, a. a. O. S. 529. Lotz, a. a. O. S. 334.

37) Terhaile, a. a. O. S. 304.



い。

## 第二段 法人累進課税の方法

法人所得にも或度まで累進課税を爲すべきことは上にいふ如しとして、さて次に其の方法を如何にするかを考へなければならぬ。之については我國にも外國にも若干の先例もあるから、之等を参照し且つ理論上、考へ得らるるものをも集めて、網羅分類して列記すると次の如くである。

(一)社員に就きて其受くる配當所得を累進課税すること、即ち法人所得課税からいへば全く間接の方法が其一である。尤も此は法人所得課税として見るよりは、むしろ個人に於ける人的綜合課税の一部として見るべきものであり、さうなれば、此處に於ける當面の問題からしては、問題外に屬することになる。が此には之をも序でに述べることとする。そして此にも更に二の方法が考へられる。

(A) 其の個人が法人から受くる全部の配當所得を、其他の個人所得と一緒にして綜合課税するもの——此は既に英、米、佛、伊、埃などに於ける綜合所得又は追加所得税に行はれる<sup>38)</sup>。

(B) 其の受くる配當所得中一定部を控除したものを、他の個人所得と一緒にして綜合課税するもの——此が我國のにて四割控除にて行はるることは周知のことだが、獨逸にても、個人の所得税にては、納税義務者の全き所得が二萬マルク以下たる無制限納税義務ある者の所得の中に、無制

38) Coles, l. c. p. 64. Klein, l. c. p. 234, 260. Lemcke, a. a. O. S. 114. Marco, a. a. O. S. 230. Neidl, a. a. O. S. 29.

限に法人税の義務ある有限責任會社よりの配當あるときは、其所得税を、此の配當利益の百分十、併し精々五千マルクの百分十だけ減することになつて居る。<sup>39)</sup>

(二) 法人所得其ものに於ける累進課税——此にも我邦の第三種所得通脱の目的の爲めの同族會社に對する累進課税のやうな特殊のものもあるが、此を暫らく別とし、其他にては

(A) 普通累進、即ち法人所得金額の大小による累進

(い) 凡べての法人(營利)に對して、其所得の大小に應じて一定の累進を課することを得る。——私は上來の趣旨によりて之を行ひたいと思ふ。

(ろ) 凡べての法人に基本的なる比例税を課し、別に其に附け加へて累進課税を爲すことが出来る。そして此にも色々ありて、

(1) 比較的有利な法人に此の如き累進的なる追加税を爲すもの——がある。其にも二の方法が存し得る。

(a) 一定の大金額(例之百萬圓)以上の大所得を有つた法人への、其所得の大小による超過所得の追加累進課税、

(b) 一定の大利益率(例之、七分)以上の利益率を示す法人への、其超過利益部に對して、其所得の大小による追加累進課税、

(2) 比較的不利なる法人への累退的輕減を行ふもの——此は實に、獨、埃、佛にて、基本的

な比例課税に追加して行はれて居るものであつて、茲に、法人所得累進課税の萌芽があるのである。即ち、獨逸にては法人税の基準比例率は百分二十だが、本店が内地にありて、其資本金額、拂込金額又は資産額が五萬マルクを超へざる有限責任會社等に、其所得の大小に應じて累進課税を爲し、其最高率は百分三十に達するけれども、全き所得の百分二十に達せざる度に止めるのである、すべて基準比例税以下のものである<sup>40)</sup>。奥にては法人税の一般率は百分二十五だが、特に貯蓄金庫にては、一萬志以下の純益のものでは、百分十、一萬乃至三萬志の純益にては百分十七半、三萬志以上の純益のものにては、百分二十五を課する。産業組合及建築組合にても、千五百志以下は無税、千五百——三千志の純益に百分八、三千——四千五百志の純益に百分十、四千五百志以上のものに百分十二を課す<sup>41)</sup>。佛の營業所得税(法人にも課せらるゝ)の基準比例率は百分十五だが、此は五萬フラン以上のもに課せられ、其以下のものには率を遞減して、最低は八百フラン以下のものへの百分二・八一となつて居る<sup>42)</sup>。

(B) 特殊累進

(い) 利益率の大小に應ずる累進

(1) 單純に法人の利益率の大小に應じたる累進課税を爲すことも出来る。其例は古き一九二一年のヴィスコンシン州の法人所得税であつて、百分一及以下の利益率のものに二分一パーセントから初まり、百分十一以上のものへの六パーセントの税であつた<sup>43)</sup>。

40) Strutz, a. a. O. S. 609. Terhalle, a. a. O. S. 315. Lotz, a. a. S. 505.

41) Neidl, a. a. O. S. 22.

42) Lemcke, a. a. O. S. 84-85.

43) Jensen, l. c. p. 389-390.

(2) 一定度(例之一割)以上の利益率を示す法人への、追加的なる利益率に應じた累進課税を爲すことを得る。そして勿論、別に基本税として利益率の大小に拘らざる比例税か累進税(所得額大小による)かが課せられる。此は我國の法人の超過所得税が其れで、一割以上の利益率を有つものへの追加的なる累進課税である。此例はチエツコスロバキアにもあつて、此にては特別營利税の基準税は純益の八%で(産業組合には輕率)、株式會社等は八%の本税の外に、利益率による追加税を課す。即ち六—八%の利益のときに二%の追加税、八—一〇%の利益のときには三%の追加税、一〇—一二%の利益のときには四%の追加税、一二—一四%の利益のときには五%の追加税、一四%以上には六%の追加税を純益に課するのである。<sup>44)</sup>

(ろ)營業の種類による差等課税——其は營業種類により國家的重要が異なるので、其度に應じて國家的重要大なるものに輕率を課し、又は其他の恩典を與ふるのである。此は前に擧げた埃の制度に一部行はれて居り、我國の所得税に於ける重要物産工業への一定年間の免税も其れであり、チエツコスロバキア國にも類似のことがある。<sup>45)</sup>

## 結 論

以上要之、法人所得にては個人所得とは異り、比例課税を爲すのが當然であつて、累進課税を爲すべきものではないとは、一般に信ぜられて居る所であり、又實例も其通りになつて居るやう

44) Nusko, a. a. O. S. 54.

45) Nusko, a. a. O. S. 45.

だが、仔細に吟味し來ると、能力公平上、社會政策上、財政收入上、之に累進を課税すべき理由が十分に存在して、假令此につき若干の疑點は存するにせよ、強ゐて此に拘はらざるべからざるほどの強きものではなく、進んで押切つても累進に改めて可なりとする。其は課税技術上にも、大して六つかしいことではない。此に色々の方法が考へらるるが、其一部は既に我邦にも又外國にも行はれつつあり、法人累進課税の萌芽は既に現實にも生成しつつあるのである。之を助長して、固有なる累進課税の採用にまで法人所得課税を進めることは敢て躊躇すべきではないと思ふ。特に新財源を見出すの必要の切なる今日のとくに、少しも躊躇すべきではないと信ずる。