

經濟論叢

第七十二卷 第四號

資本蓄積と税制(一)…………… 岡 部 利 良 (1)

フオイエルバッハと市民革命(二) …… 平 井 俊 彦 (23)

貨幣的要因と實物的要因…………… 前 田 敬 四 郎 (43)

近代會計學の方法論的一考察…………… 酒 井 文 雄 (58)

[昭和二十八年十月]

京都大學經濟學會

資本蓄積と税制 (一)

——わが國における企業所得・課税所得計算の視角からの一批判——

岡 部 利 良

I

資本蓄積は、既に人々の知るように、今日わが國における基本的な一課題とされているものである。或いはそれは、云わば至上命令的な課題とされているのが今日のわが國の状態である。それが如何に必要なものであり或いは重要なものであるかというようなことについては、既に食傷するほどにくりかえし論じられている。それに對する對策についても、從來から種々の方法がとられてゐることは、現にまたみる如である。しかし、かかる資本蓄積が何を意味し、またそれが遂行されてゐるところの方法なるものは、どのような役割をもつものであるか。これらの点については、むしろ更に問われなければならない。

ここに資本蓄積と税制という主題の下に取扱う一論は、今日わが國が當面しているこの資本蓄積の問題に關するものである。しかしとくにここで資本蓄積について問題とせんとするのは、その基本的な一環をなす企業の（わけても獨占資本における）資本蓄積（具體体にはとくに自己資本、ひいてそれによる實物資本の蓄積）についてである。またここ

では、われわれはこれをとくに税制、(殊に税法)との關係において取扱うことを課題とする。この企業の資本蓄積に對しても、もちろん既に種々の方法が行われているが、税制、具体的にはその謂ゆる改正によるところの減税は、かかる資本蓄積の手段として、今日企業(とくに獨占資本)の側から執拗かつ強力に要求されているものであるとともに、かくしてまたそれは、現にわが國における企業の資本蓄積の重要な一翼とされているものである。そしてわれわれは、ここに今日のわが國の税制のもつ一個の重要な役割をみることができる。

かかる税制の面からみると、今日わが國における企業の資本蓄積はどのように進められているか。またこの場合税制のもつ意味は如何に把握されなければならないか。ここにこれらのことが問題とされなければならない。またこれらのことを明らかにすることなくしては、今日のわが國の企業(とくに獨占資本)における資本蓄積、ひいてはその全体的な資本蓄積の問題も充分把握され難いであろう。しかるにこのような税制との關係からみた企業の資本蓄積の問題は、從來必ずしも充分取扱われているとは云えない。(ただしそれに関する資本家的な論議の如きは過剰なほどに多く行われている。)ここに敢えてかかる問題をとりあげんとするゆえんである。ただしここでは、右に云うところからも知られるように、企業の資本蓄積自体を對象とするというよりは、問題はむしろその方法とされている税制の面に求められており、従つてここに取扱うところの内容も、主としてこのような税制上の問題に關するものであるといわなければならない。

更にかかる税制との關係における企業の資本蓄積の問題は、實はまた企業における會計、すなわち企業會計(とくに企業所得・課税所得の計算)と密接な關連をもつものである。それは、企業の場合、税制が實際に遂行されるのは企業會計を通じてであり、従つて税制との關係からみた企業の資本蓄積の問題も、企業會計と離れ難く結びついてい

るという關係にあるからである。このように云うゆえんは、詳しくは以下の行論のうちに明らかにされるであらうが、歸するところ右の如き意味において、われわれの主題とする問題は企業會計を離れては理解され難く、それ故われわれは、これを企業會計（とくに右に云う如く企業所得・課税所得の計算）との關連において取扱うであらう。論題に前記の如き副題を付してあるのも、このような關係によるものである。

しかし右の如きわれわれの本來の問題についてみる前に、なお以下に述べる如き若干の敘述を費いやさなければならぬ。

II

今日わが國において資本蓄積が強く要請されているその經濟的事情については、一般に既に一應知られているところである。このことに關して人々のいうところについてはむしろ更に問題とされなければならないが、それにたち入つてみることはいまそのところではない。また廣くわが國の資本蓄積の問題に關してみることも、ここにわれわれの課題とするところではない。ここでは、行論の必要上、とくに企業の資本蓄積の必要が問題とされている点について、單に若干の事實を述べるにとどめておかなければならない。

既に廣く知られているように、日華戰爭・太平洋戰爭の過程を通じてわが國における資本の消耗は甚大であつた。戦後の經濟再建過程において、この消耗された資本も既に相當回復されてきているけれども——推定されているところによると——企業における資本の蓄積現在高は戦前に及ばざることな少くない。この場合問題はまずかかる企業の資本蓄積の基礎をなすが國の國民所得或いはとくに國民貯蓄額に存在する。しかし更にとりわけ問題

となるのは、その性質上、既に明らかであるように、右に云う企業の資本蓄積であり、またとくに産業資本におけるそれである。そして今日わが國においてとくに問題とされているのは、まさにかかる産業資本の貧困である。

更にこの場合問題は、その量的な大いさにも存在するけれども、かかる産業資本の貧困についてとくにとりあげられているのは、その實物形態としての生産設備の質的な劣位である。既にしばしば論じられているように、今日のわが國の生産設備には――産業の種類によつて異なるが――既に老朽化し陳腐化しているものが多い。このことは、云うまでもなく生産力の低位を物語るものにはかならない。またこのことは、労働生産性を低位に規定することにより、ひいて今日わが國における製品原價の國際的割高のとくに主要な一因とされているものである。更にこれを企業會計の上から云えば、問題はとりわけ固定資産に存在することを意味する。

しかもこれらの生産設備或いは固定資産が具体的に機能するのは、云うまでもなく本來企業においてである。利潤の獲得のためには、それは當然すぐれたものでなければならぬ。ここに企業におけるこれらの生産設備或いは固定資産の充實・改善の問題が登場するのは、また自明のことであろう。そして今日わが國における資本蓄積の問題が、企業の資本蓄積の問題として、企業（とくに獨占資本）の側から一入強く要請されているのは、一つにはとくに右の如き事情に由來するものにほかならない。

しかし今日、わが國の企業の場合、資本蓄積に關する問題は單に右の如き点に存在するにとどまらない。本來一國について云えば、謂ゆる國民經濟的に（その國全体として）資本蓄積が行われるならば、それはそれ自体で意義をもつものである。しかし個別資本の組織としての企業の立場からみるならば、かかる國民經濟的な資本蓄積が行われても、それは、そのことだけではなお必ずしもかかる企業の資本蓄積の問題が解決されることを意味するものでは

ない。周知のように、個別資本は自己資本および他人資本の形態を以つて調達されるが、ここに企業においては、一般に謂ゆる資本構成（自己資本と他人資本との比率）の問題が生ずる。そして他人資本が多ければ、それだけ企業の利子負擔は増大し、ひいて彼等のうる利潤（企業利得）は減少せしめられざるを得ない。この他人資本の如何によつては、往々企業の生命さえ制される。かくして企業においては——單に國民經濟的に資本蓄積をみる場合と異つて——この資本構成が重要な問題とされ、ここにまた資本蓄積の問題に關しても、企業の場合には、このようなそれに特有の問題が生ずる。ただし他人資本の利用は、もちろん必ずしも企業の不利を意味するものではない。このような点については更めて説明を要しないであらう。（とくにわが國の場合戰後顯著にみられるところの、國民から收奪された國家資本が、これらの企業、とりわけ獨占資本に如何に有利に利用されてきているかということは、現に事實の示すところである。）問題は、これが彼等にとつてどのように負擔としてかかってくるかということにある。ただ一般に云うならば、この謂うところの資本構成には一定の比率が要求されることもまた否定されないのである。

しかるに戰後のわが國の企業におけるかかる資本構成は、既にしばしば指摘されているように、著しく均衡を失するに至つてゐる。例えば戰前・昭和一一年上期のそれは、自己資本六一%、他人資本三九%（三菱經濟研究所調査、全産業二九六社の平均）であつたのに對し、戰後・昭和二七年前上期のそれは、前者三七%、後者六三%（日本銀行統計局調査、全産業五〇三社の平均）という如く、兩者の比率はちょうど逆轉している如き状態である。かかる事實はまた、産業資金の供給状況からも容易に知られるところである。ここに企業の側から利子負擔の壓迫が強く訴えられていることは現にみる如くである。そしてその輕減策としては、謂ゆる資本構成の是正が強く要求されている。ところでこの資本構成の是正を計る途は、云うまでもなく自己資本を増大せしめることであり、またそれは、利益

（利潤）の獲得・その内部留保によつて、かかる自己資本を蓄積することに俟たなければならない。かくして企業の資本蓄積が今日強く要求されている根據は、一つにはまたとくに右の如き点に存在する。

III

今日わが國で課題とされているところの、資本蓄積における企業の資本蓄積の問題は、敍上の如く、特に固定資産の充實と資本構成の是正に求められている。（のちにみる如く流動資産、とくに棚卸資産についても問題とされているが、これも自己資本の増大・充實に關連するものであるということができる。ただしここではさしあたり、この棚卸資産の問題については暫く措く。）しかしこれらの二つの問題は、もちろんそれぞれ別個のものではない。それは、同一個別資本の二つの側面として促えられるものであり、資本構成における自己資本の増大は、ひいては固定資産の充實化に關連する。しかし實際には、この兩者はつねに必ずしもかかる關連をもつものであるとは限らず、このことは、とくに今日のわが國の場合注意されなければならない。

周知のように、企業においては一旦自己資本として獲得されたものの一半は（とくに利益獲得の場合）、通常、配當、重役賞與、租税等の如きものとして企業外に流出せしめられる。そしてこれらのものが多ければ、ひいては自己資本の充實或いは資本構成の是正が阻害されざるをえないことは既に明らかであろう。またこのことは、資本家たちが、聲を大にして云う當の固定資産の充實化、ひいては企業の資本蓄積を妨げるものであることを示すものにはかならない。しかるにわが國の場合、とくに考慮さるべき配當の抑制（配當制限）の如きは、一部には一應問題されながらも、實際的には殆んど不問に付されているという如き状態である。この配當抑制の問題に關しては種々論議のあるところ

ろであるけれども、少くとも資本家たちの主張する如く固定資産の充實化がそれほど今日の急務であるというのであれば、ここにかえりみらるべき一個の重要な問題が存在することは争われ¹⁾ないところである。少くともこの点に關する限り、わが國と同じ敗戦國である西獨においては、戦時中の配當制限令（配當率六%の制限）が戦後においてもそのまゝ繼續され、そこに企業²⁾の資本蓄積に對する一個の重要な支柱を求めているという事實を、人はここにみるべきであらう。しかもわが國の法人企業の場合には、詳しくはのちにみるように、しばしば社會的非難をさへ買っている莫大な浪費（遊興飲食關係の諸費用）が存在し、その年額も最近では配當年額（昭和二十七年度の推定額約六八〇億円—大藏省主税局調査）に匹敵し或いはそれを超えると云われる如き巨額に達するものである。そしてこのような狀態の下に、彼等は資本蓄積のためと稱し、更に減税をこれこととして主張している如き狀態である。かくては、また減税された分の行方さえ問題とならざるをえないであらう。これらの点はここに見逃しえないところである。

云うまでもなく、自己資本の増大も、それが實物形態に轉化されることによつて、資本蓄積としての意義をもつものである。このことがなくしては、謂うところの企業³⁾の資本蓄積も行われない。しかしいずれにしても、今日わが國における企業⁴⁾の資本蓄積の問題が、およそ敍上の如きとくに二つの点に求められていることについては、既に多⁵⁾く論議されているところであり、われわれはここに一應その問題の所在をみることができるであらう。

右の問題において意圖されているところは、云いかえればまた、自己資本の獲得・増大によつてとくに固定資産の充實を計らんとすることにある。自己資本の獲得は——これをとくに株式會社について云えば——また既に知るように株式資本（或いは株主の醸出資本）の獲得と利潤の獲得に分かたれる。しかしこの株式資本の獲得も、利潤の獲得を基礎とし或いはそれを前提としなければならない。このような意味において、この場合問題は特に利潤の獲得に

求められなければならない。そして今日の場合かかる利潤の獲得によるその内部留保こそ、企業の資本蓄積のところに重要な基礎をなすものであるが、更にこの場合かかる問題が、企業金融における謂ゆる自己金融の問題をなすものであることは、また容易に知られるところであらう。

しかも資本が資本としてその本来の機能を果たすのは、企業の價值増殖過程にはかならない。そしてこのことこそまた、ここに、資本蓄積の問題上、企業がとくにとりあげられる經濟的根據の存在することを示すものである。今日わが國における資本蓄積の問題の解決が、よりわけ企業の側から執拗に要請されるのも、それがこのようにとくに企業の問題に關連することによるものであることは、また既に明らかところであらう。

しかしそれにしてもこのように資本蓄積が要請されることについては、いま一度更につきのうなことが問われなければならない。かかる資本蓄積が要請されるゆえんに關しては既に一應明らかにしたところであるけれども、しかし更によりたち入つてみるならば、とくに今日の場合におけるそれは如何なる意味をもつものであるか。それは何のために、或いはまた誰のために行われるものであるか。人はしばしば、既に述べた如き企業の資本蓄積の必要も、更に一般的に云えば、この國の國民經濟の再建・發展のためであるという。そしてそれがこのような問題に關連するものであることも否定されないであらう。しかしそれが單にかかる一般的な問題にかかわることにとどまるものでないことは、また既に明らかなことである。既に多く論じられているように、その最も重要な基本的な方向が、アメリカ獨占資本に從屬するところの、わが獨占資本の經濟的基礎の確立化・再軍備經濟への編成替えにあることは蔽うべくもない。それが自明のことであるにせよ、このことは、いまわれわれが企業の資本蓄積の問題を取扱うについて、ここにとくに明らかにしておかなければならない。すなわち今日謂うところの企業の資本蓄積も、基

本的には、まさに右の如き役制をもつものなのである。

- (1) 今日わが國において配當制限をとくに強く主張している論者としては、山下勝治教授の如きがあげられるであらう。山下勝治、同友會案「資本蓄積策」に忘れられている根本問題、産業經理、昭和二八年一月、同氏、資産再評價を阻むもの、企業會計、昭和二八年六月、等參照。

III

右の如き企業の資本蓄積のために今日わが國でとられている種々の方法のうち、その主要な一翼をなすものは、既に云うように、謂ゆる税制の改正によつて行われているところの、企業に對する減税である。それは、このように企業の資本蓄積を目的とするものであるという点において特定の意味をもつものである。

今日の高率課税の時代においては、減税は、云うまでもなく、何人にもとりわけ望ましいことである。そして減税が行われるならば、それは本來廣く一般に均霑せしめられるようなものでなければならぬ。しかるに今日資本蓄積のためと稱して行われている右の如き企業に對する減税は、課税上とくに重要なものとされている課税公平の原則さえゆがめ、或いはそれを破壊してなされている如きものである。また詳しくはのちに明らかにするように、そこには謂われなき企業所得・課税所得計算の「理論」さえとり入れられている。そして事實上かかる減税の恩恵をとりわけ受けているものは、現に獨占資本・大資本にはかならない。

この場合このように一方において減税が行われるならば——一定の税收入を確保せんとするとき——その減税された分の負擔は當然他方に轉嫁せしめられざるをえず、しかもその轉嫁によつて犧牲を課せられるのは、云うまでもなく多くの國民であり或いは中小資本である。當の減税について云えば、問題は特に一つにはこのような点にあると云

わなければならぬ。このことは、この場合とくに注意を要するところである。もちろんこのようなことも、今日のわが政治機構からすれば、或いは何ら怪しむに足りないであらう。しかし單にこのように云うことを以て問題は決して終るものではない。むしろ、このような減税は現に、具体的に如何に行われており、またそれは、實際上どのような役割をもつものであるのか、かかる事實こそ更にたち入つて問題とされなければならぬ。しかるにこのような問題は、從來一般には必ずしも充分具體的にとりあげられてゐるとは云えないであらう。それだけにそれは更に課題とされなければならない。われわれが、企業の資本蓄積の問題に關して、ここにとくにこの税制、具体的にはその謂ゆる改正による減税の問題をとりあげんとするのも、また右の如き事情によるものである。

ここに云う減税による資本蓄積の方法は、企業の資本蓄積に對する手段としてはもちろんその一部に屬するものとどまる。問題はこれを如何に評價するかということにあるが、このような点については、詳しくはのちに述べるところによつて更に明らかにされるであらう。

しかしそれにしても、わが戦後における企業の資本蓄積に對しては、既に人々の知るように、今日までの過程において種々の方法がとられてきた。とくにその主要なもの一つは國家資本の動員である。見返資金、復興金融庫・開發銀行・その他政府諸機關による融資、各種補給金の供與等の如きそれである。またこれらのことと關連することであるが、總じて戦後のインフレーションの過程は、企業の資本蓄積の過程であり、そしてその反面をなすものは國民からの收奪の過程であつた。今日企業の資本蓄積が問題にされる場合、企業は、このインフレーションの過程において、貨幣價值の下落を無視した、名目利潤或いは假裝利潤 (Scheingewinn) に對する課税が行われることにより、資本蓄積を阻害されてきたこと甚だしいという如くしばしば論じられてゐるけれども、しかし單純に

このように云い去つてしまうことの誤りであることは明らかである。事實はむしろ獨占資本こそ、この過程において、國家權力を利用し資本蓄積を行つてきたのである。インフレーションの場合には、債務者・利潤（債權・債務の處理における時期的な鉅りから生ずる債務者の利潤、しかも債權者の主要な一部は國家である）についてみるだけでも、その額は莫大なものである。²⁾ また右の如き國家資本の供給が——その内容には變化があるけれども——とくに獨占資本における資本の蓄積上、今日なお重要な役割を果していることは現にみる如くである。ここでは更に民間金融機關（とくに大銀行）のもつ役割も當然また問題とされなければならない。

右の如き國家資本の利用に對し、企業自らが行う資本蓄積の方法は、云うまでもなく、まず直接生産過程からの剰余價值・利潤の獲得になからぬ。低賃銀・労働強化は、周知の如くその槓桿をなすものである。この直接生産過程に關連する問題としては、他の別個の問題として、原價計算のもつ役割、價格形成上におけるその操作の如き、また注意されなければならない。更に流通過程における獨占價格、その他の問題に關してはここに更めて述べるまでもないであらう。

敍上の如き事實は、今日の日本經濟の分析を企て或いは當の企業の資本蓄積の問題を取扱う人々によつて既に多く論じられているところである。また一般に問題がかかる点にあることも云われる如くである。ここでは行論の必要上それを單に再説したにとどまる。しかし問題の眞實な把握を意圖する人々によつても、今日のわが國の企業における利潤の獲得或いは當の資本の蓄積が問題とされている場合、そこでは、われわれのここに課題とせんとしている減税による資本蓄積の手段の如き、一般にはあまり或いは充分かえりみられていないようである。もちろん全然そうであるなどとは云えない。かかる問題に言及されている場合にも現に接する。けれども一般的にみるなら

ば、右のように云うことはそれほど云いすぎではないであらう。しかし少くとも今日のわが國における企業の資本蓄積を論ずる場合、通常取扱われているような敍上の如き問題の範圍において、その眞實の姿を充分把握することが可能であらうか。

(1) 嘗つて當時の池田藏相は、國會の財政演説において「本來資本の蓄積は民間資本自体の充實にまつべきである。このため政府は今後も一層減税をはかるが、とくにこの際徒らに租税の公平理論にとらわれることなく、云々」と述べているが（朝日新聞、昭和二六・一・二七日）最近においても自由黨政調會は、「ある程度負担公平の原則をまけても重要部門に重点的な減税政策を實行すべきだ」という意向を強めているという（日本經濟新聞、昭和二八・八・一四日、圈点いずれも引用者）。

(2) 例えば、伊藤長正、貨幣價值變動修正會計、昭和二八年八月、四四―四八頁、木村和三郎、資産再評價のナンセンス、企業會計、昭和二八年八月、八―九頁、參照。

われわれがいまここで問題とせんとしているのは、とくに今日わが國で行われている企業の資本蓄積の方法についてである。そしてこのような点からみる限り、既にわれわれの云う如き税制、具体的にはその謂ゆる改正によるところの企業に對する減税の問題は、ここにとりあげらるべき一個の重要な問題をなすものであると云わなければならぬ。少くとも今日のわが國における企業の資本蓄積を論ずる場合、この問題が見逃されてはならないものであることだけは否定されないところである。

その減税の方法或いはその意義については、詳しくはのちに述べるところであるが、いまこの減税の方法を一言にして云うならば、それは、一般には、課税所得の計算上、その本來の理論からではなく、政策的・權力的にそれ

を減額せしめることにより、本來は徴収さるべきものを特別に減税する（或いは納税を延期せしめる）という方法である。そしてかかる方法によつて企業（事實上はとくに獨占資本）における内部留保の増加を計り、以つてこれらの企業に對して資本を供與しているのがこの減税の意圖するところである。しかもその減税額は些少にとどまらない。

先きに述べた各種の國家資本は、強制的貯蓄によるものが、國家權力を通じて供給されるという關係にあるものである。しかしこの減税による場合においては、云うまでもなく、云わば積極的には資本の供給は行われない。けれども本來は徴収さるべきものが減税され或いはその納税が延期されるならば、このことはまた、國家權力を通じてそれだけ資本が供給されることを意味するものにほかならない。その方法としては形式的には納税延期という如き形態をとつていることが多いが、このような場合には、企業は無利子で國家から資本を供給されているのと何ら異らない。そしてここに云う資本蓄積のための減税とは、およそまずかかる性格をもつものである。それは、國家が強制的貯蓄によつたものを積極的に供給する場合と異り、一見して明瞭でないだけに、看過され易く、その本來の姿も蔽われ易い。課税公平の原則がゆがめられていることも見逃されがちになる。それだけにまたそれは、とくに注意さるべきものであると云わなければならない。

VI

われわれはここに企業の側から行われている減税の主張について、更にいまだし具体的にみなければならぬ。今日、個人にとつても、企業にとつても、租税が大きな負擔となつてゐることは何人も知るところであり、それだけに減税の要求は一樣にきわめて強い。ところで企業の側から主張されてゐるところによれば、かかる租税の負擔

こそ、その資本蓄積を阻害している最大のものであり、そこで、資本蓄積のためにはまず減税こそ必要であるという。そしてかかる要求は現に執拗に主張しつづけられている。近年における各種の資本家的經濟團體（或いは時には研究團體）による税制改正に關する意見書（或いは要望書——この種のものを以下ここでは一様に意見書という）は、概ねかかる資本蓄積のための減税の主張を——少くともその主要な一部の——内容とするものであるが、この種の意見書には、經濟同友會案、經團連案、關經連（關西經濟連合會）案、等々現に數多くのものが現われている。

このような減税の要求について、例えば經濟同友會は、昭和二十七年一月、同會の第五回全國大會において「資本蓄積對策要綱」なるものを決定した際、そのなかで「企業財政に對する最大の壓迫は、租税による蓄積の收奪であるから、その對策の重点は、自ら税制面に向けざるを得ない。」と云い、また關經連も、その「資本蓄積促進に關する税制改正意見」（昭和二十七年一月）の發表に關連してつぎのように述べている。「現在わが國の諸企業は資本蓄積に乏しいため、企業合理化が進展していない狀態である。企業の資本蓄積を促進するには種々の方策が考えられるが、現時の如く租税負擔の過重な實情においては先づ租税負擔輕減による資本蓄積を圖らねばならないと考える。」すなわち概ねかくの如くであり、またこれが今日謂うところの税制の改正に關する謂ゆる財界の意見である。（ただしここに示したのは、比較的最近の意見書によるものであるが、このような主張は何も右の時期にはじまつたものではない。）

そしてこのような減税の主張に關しては、それを更に正當化せんとする如く、國民經濟、ひいては國民生活の不安さを強く訴えられている。例えば右の經濟同友會の要綱においては、曰く「企業の財政狀態は依然として病狀を脱していない。これは日本經濟最大の痛であつて、このまゝに放置すれば近い將來における生産の減退、國民生活の低下は避けられないであらう。」と。しかし減税の要求に關してこのようなことが云われるのも、單にわが國にお

けることにとどまらない。巨額の利潤をあげ内部蓄積の豊富なアメリカの企業についてさえ、租税の壓迫の故に、あたかも「實際の所得よりも大なる額に對して繼續的に課税されるという危険」があるかの如く云々され、そして企業がこのような危険にさらされる場合には、經濟に對して重大な障害をもたらずであらうとさえ云われている。しかし右のような課税が行われるならば、もちろん利潤など残らないはずである。しかるに事實はむしろその反對のことを證明していることは現にみる如くである。それにしても租税の壓迫を訴えるについて、企業の困難、ひいて國民經濟の危機をさえ説くことは、このアメリカにおいてすらもみられること、またかくの如くである。

ところで前記のようなわが國における減税の主張についてむしろ更に問題とされなければならないのは、かかる減税の具体的な方法についてである。實はここではこのことこそ問われなければならない重要な問題である。しかしこのような点を問題とする前に、ここに簡単にでも企業に對する租税について一應みておかなければならぬ。

いまここでは、われわれの問題の性質上、とくに法人企業を對象としてみるであらうが、今日わが國の企業に對する租税（ただし直接税）の一般的なものの主なるものは、法人税（法人所得税）、事業税、市町村民税、固定資産税等である。またこれらのものの課税標準は、法人税、事業税においては所得額（ただし法人税については、同族會社の場合にはこのほかなお積立金がある。）市町村民税については法人税額（これはまた右に云う如く法人の所得額を課税標準とする）、固定資産税においては固定資産の價格である。このうち固定資産税は別として、前の三者は右にみるように、いずれも企業の所得を基礎として課税されるものである。それ故またこれらのものの税負擔は所得額の如何によつて變化するものであることは明らかであるが、このことは、前記の如き減税の主張におけるその減税の方法ならびにわれわれが本稿で取扱おうとする現行税制における同じく減税の方法に關連するものであり、かかる意味におい

てここにとくに注意しておかれなければならない。

更にこれらの租税のうち、税率ひいて税負擔から云つてとくに問題とされているのは、云うまでもなく法人税であるが、その税率は四二％である。(これは昭和二六年まで三五％であつたものが、朝鮮戦争を機會に利益が著しく増大したことにより、昭和二七年より四二％に引上げられ現在に至つてゐる。)このほか事業税の標準税率は一二％、市町村民税のそれは一二・五％である。(ただし法人に對する市町村民税にはこのほか最高四、〇〇〇円までの均等割がある。)従つて相當の高率課税であることは争われない。(もちろん高率課税が單に企業の場合のみにとどまるものでないことは明にみる如くである。)かくして税負擔の壓迫が訴えられ、それによつて企業の資本蓄積が阻害されると云われるのも、それは、これらの租税、とくに法人税について問題とされていることであると云つてよい。

(1) 右の經濟同友會の「資本蓄積對策要綱」は可なり詳細なものであり、その全文は、東洋經濟新報、昭和二八年、新春特集号(二五五六号)に發表されている。

(2) 經濟人(關經連機關誌)、昭和二八年一月、四六頁。また前記「改正意見」も同誌に掲載されている。

(3) Sanders, T. H., *An Analysis of the Forces which are shaping the Future of Accountancy*, Journal of Accountancy, Oct. 1950, P. 286.

VII

それでは前記の如き資本家的經濟團體或いは謂ゆる財界(實はとくに獨占資本)は、企業に對する減税をどのような方法で要求しているのであるか。とくに高率課税が問題とされている今日、減税の直截な方法の一つは、まず税率を引下げることであろう。しかしこれらの經濟團體が主張している減税の方法についてみると、なかにはこの

ような税率の引下げを問題としているものもあるが、それは必ずしも財界一般の意見ではない。現に前記の經濟同友會、關經連等の意見書においても、税率の引下げは要求されていない。(ただし中小法人の側からは一般に税率の引下げが強く要求されている。)これは、興味のある且つ注意されなければならないことである。

云うまでもなく税率の引下げは——法人について云えば中小法人までも含めて行われるところの——全般的・一律的な減税を意味する。それはまた當然公平な減税でもある。しかし財界において減税を主張しながら、右に云う如く税率の引下げは必ずしも一般に要求されていないと云うことは(更に主張されている後述の他の方法からみても)、そこではかかる公平な一律的な減税はこれを意圖してゐるのではないことを示すものにほかならない。またこれを反面から云えば、財界においては、資本蓄積のための減税は、そこに云わば名をつらねるものにおいて行われるなら、それで足りるというのであらう。減税についてもまた獨占的であらうとすることが、ここによく現われていると云つてよい。更に一律的な減税が行われ、税收入がそれだけ減少するならば、この獨占的な減税が妨げられる惧れもむしろ少くない。かくして強く減税を要求しながらも、税率引下げの主張については自ら慎重ならざるをえず、そしてむしろそれ以上に減税の効果を收めんとしているのが實情であると云つてよいだらう。のちに述べる事實は、またこのことを明らかに示している。

それでは要求されている減税の方法とは如何なるものであるか。それは一言にして云うならば、既に指摘した如き、税法の改正によつて、課税される所得、すなわち課税所得(taxable income)を減額せしめるようにその計算方法(實は課税所得の内容)を變更せしめ、それによつて減税を計らんとする方法である。或いはそれは、實際には、つぎに述べる如き $\text{所得} - \text{支出} = \text{所得}$ (益餘) という關係における費用の範圍を擴大し、かくして所得を減額せしめる

方法によるものである。すなわちここに意圖されているのは、とくに右のように收益に對する費用の範圍を擴大することにある。右の計算形式からもみる如く、これによつて所得は計算上當然減少せしめられることは明らかであり、ひいては減税が行われることになる。それにしてもこのようなことは如何にして行われるのであるか。問題はまさにこのような点にある。(すなわち問題はどのように費用の範圍を擴大することであり、そして實はこのことこそ、ここでは重要な問題をなすものである。またこれはわれわれがとくに問題とせんということで、詳しくはのちに取扱うところである。)

しかしかかる方法は、のちにわれわれの課題とするところから知られるように、實は現に現行の税法上種々の面において行われているところであり、財界による最近の要求はこれを更に擴大せしめんとする点にある。しかしそれは、何人にも一様に適用されうる如きものではない。右に述べたように、そのようなものであつては必ずしも意味をなさないのである。それは特定の企業(とくに獨占資本)が獨占的に享受しうる如きものであることを要し、現にまたそのようなものにほかならない。

既に云うように、今日企業にとつて課税ととくに負擔とされているものは、まず法人税であり、その他事業税、市町村民税等である。そしてこれらのものはいずれも企業所得(企業利益 business income)正しくはそれを基礎とする課税所得に課せられる。従つてこの課税所得が少く計算されるような方法がとられざるならば——税率は引下げられなくても——それはすなわち減税を意味する。問題の要点はまさにこのような点にあると云わなければならない。それ故われわれは、かかる計算方法について更にやゝち入つてみなければならぬ。

本來企業所得（企業利益）は、企業における収益から費用を控除することによつて算定されるものである。すなわち、會計—淨益—課税—所得（進財）なる計算形式が企業所得計算の基本的な形式である。そしてこれはまた會計學上に云う損益計算の形式にはかならない。課税所得の計算形式も基本的にはまたこれと同様である。しかも課税所得は本來企業所得を基礎とするものである。實際にはこの企業所得に税法上の特定の規定が加えられたものが課税所得として計算される。従つて課税所得についても、企業所得こそまずその基礎をなすものとして考えられなければならない。それ故ここではまずこの企業所得を對象としてわれわれの問題を取扱うであらう。（この企業所得と課税所得との關係については、近來とくに論議のあるところであるが、これらの点についてはいまここではたち入らない。）

この場合右の計算形式から容易に明らかであるように、所得の大きさは、収益・費用の大きさによつて決定されるが、企業におけるこの収益・費用なるものは、實は本來會計學上の基本的な概念に屬するものである。このことは、會計學において取扱われる企業會計の基本的な目的の一つが、會計—淨益—課税—所得（進財）という關係の下に行われる企業の損益計算（利潤計算・所得計算）にあることによるものである。またこの企業の損益計算において収益・費用の大きさを決定するためには、云うまでもなくまずこれらの概念が規定されなければならない。そうすれば企業所得の概念、ひいてその大きさも自ら決定されるはずである。

しかるにこの収益・費用の概念については、會計學上現になお種々の論議のあるところであり、それは一義的に明瞭なものとして規定されているものではない。もちろんそれについて一應の規定は與えられている。通用の會計學上の所論にみる如くである。また實務もそれによつて行われている。そしてこの限り問題は一應解決されているかの如き形を呈している。しかし更に理論的にたち入つてみるならば、そこにはむしろ論議の余地のあるところが

決して少くないというのが現實の狀態である。

この場合會計學上における収益・費用の概念規定は、經濟學上におけるそれとはむしろ異つてゐる。(ただしこの点——とくに費用——については、既に知られるように、經濟學上にも諸説あり、そのいずれをとるかによつて、また見解は岐れる。)従つてここでもとくに問題とせんとする前者に關しては、この場合少くともそれと後者との異同が一應明らかになされなければならないが、このような点については既に別の機會に取扱つたところであり、ここでは更めてかかる問題にたち入つてみることは暫く措かなければならない。そしてこの収益・費用の概念については、ここでは、われわれの課題としてゐる問題の性質上、これを會計學上の問題として取扱うであらう。これは、當の企業所得(或いは課税所得)なるものは、既に云うように、企業の収益・費用を基礎とするものであるとともに、これらの収益・費用なるものは、本來會計學上の問題をなすものであるからである。またここでは會計學上既に與えられてゐるこれらの概念規定を一應前提しておくことを以つて足りるであらう。ただここでは行論の必要上、これらの概念について現にどのような論議がなされているかということに關して一應示しておきたいと思う。

會つて「會計學の經濟學——會計理論の批判的分析」なる著書を著わしたキャニング(J. B. Canning)は、會計學者の収益に關する研究に對して、「會計學者は収益(Income)に關する研究について何ら完全な理論的な体系をもつていないし、また彼等が未だその必要をひどく感じたという形跡さえもみえない。」という如きしんらつな批判を與えた。ここに云う収益とは總収益ならびに純収益にわたるものであり、従つてそれは當然費用とも關連するものである。このキャニングの批判は或いは誇張にすぎると云われるかも知れない。また彼によつてもこの問題について正しい解答が與えられているとは云えない。しかし人は、彼のこのような批判をすべて單純にしりぞけ去つて

しまつうことができるであらうか。少くとも會計學上の収益・費用、ひいて企業所得に關する理論的研究については、なお檢討を要する点の少くないことは争われないところである。そしてこのことは、企業所得、ひいて課税所得の大きさを確定する上に當然また重要な關係をもつものであるといわなければならない。

しかもまた、この企業所得の概念に關しては、アメリカ會計士協會・企業所得研究會は、その研究報告のなかでつぎのようにさへ述べている。「實際、會社のある年度の企業所得 (Business income) とは如何なるものであるかという質問は、カメレオンの色はどのようなものであるかという質問と全くよく以てしていると云えるものである。というのは、この企業所得なるものは、カメレオンの色と同じように、外部の條件に依存して、一方の端から地方の端まで眼にみえないような仕方では漸次變化する性質のものであるからである。しかも會社が所得に對してもつ適應力は、カメレオンが色に對してもつそれよりも一そう大である。」と。ところでもし企業所得なるものがここに云われている如きものであるとするならば、その大きさを如何に確定するかということは、いよいよ問題とならざるをえないであらう。しかし企業所得とは果して右の如きものであるかどうか、このような点についてはむしろ更に問題とされなければならないが、いづれにせよ、當の企業所得に關して右の如き解釋が行われているということは、ここにまた見逃しえないところである。

これらの見解は、會計學上に云う企業所得（ひいて収益・費用）に關する見解その主要な一斑をなすものであると云つてよい。そして企業所得が現により少く計算され、更にまた一そうこのようにされんとするもの、その根據は、一つにはとくにまず右の如き点にあると云うことができる。しかも會計學上現に企業所得として捉えられているものについてみるならば、それは一般に、本來、企業の立場からする——従つて資本家的な性格をもつ——把握の仕

方によるものになかない。

更にまた、現實における企業所得、とくに課税所得の計算についてみると、それに對しては、今日の國家の下における租税政策（更に廣くは財政政策・經濟政策）による措置が權力的にそれぞれ必要に應じて一段と加えられる。そこで前記の企業所得研究會はまたつぎのようにさへ云う。「結局、所得の定義は、政治的な問題となりうるものであり、しかも貯蓄、産業の發展等に對する立法者の態度によつて決定されうるものである。」と。このことは、云々までもなく、企業所得、とくに課税所得は國家權力により、その意圖するところに從つて決定されるものであるということを示すものであるが、かくしてこれらのもののもつ性質は、およそまた明らかであらう。

現に今日のわが國における當の税制上の企業の資本蓄積對策についてみると、税法の謂ゆる改正によつて、とくに獨占資本に對する課税所得は次第に少く計算され、かかる方法によつて少なからぬ減税が行われているのが實情である。既に云うように問題は、それが現にどのように行われているかということである。それ故われわれは、これらの点についてそれぞれ更に具體的にたち入つてみなければならぬ。

- (1) 拙稿、原價の本質、經濟論叢、昭和二五年五月、會計學の理論的性、會計、昭和二十一年一・二月。
- (2) Canning, J. B., The Economics of Accountancy, A Critical Analysis of Accounting Theory, 1929, P. 160.
- (3) Study Group on Business Income (American Institute of Accountants), Changing Concepts of Business Income, 1952, PP. 18-19.
- (4) 例へば、H. Paton and Littleton, An Introduction to Corporate Accounting Standards, p. 86.
- (5) 拙稿、前掲、原價の本質、會計學の理論的性、參照。(6) Study Group on Business Income, *ibid.*, P. 19.