

## 法人課税の發展史的考察（上）

加藤 睦 夫

### はじめに

周知のように、發達した資本主義のもとでの租税制度は、程度の差こそあれ、所得課税にますますその重心を移してゆく傾向をもっている。所得課税こそ、高い税負担の水準に対応しうる比較的整備された課税組織をもつものであり、また資本制企業の發展が所得課税行政の大量的執行を容易ならしめるという意味において、高度資本主義の要求する税の多収性を満足させるものであった。

近代の所得税制度が、資本制企業↓株式会社の發展を基礎として本格的な確立期を迎える理由を、ここでは次の二点に要約しておこう。その第一点は、資本制企業の發展にともなつて企業内部の利益計算が明確となり、とりわけ株式会社の發達による資本と經營の一定の分化が、簿記計算の發達とその公開を促進し、課税の標準たる所得の、徴税当局による大量把握の可能性を開いていったということである。第二点は、企業集中の結果株式会社は巨大化し、高度資本主義のもとでは株式会社は所得の分配機構として今や巨大な位置を占めるに至つたということである。現代の株式会社は、さまざまな個人所得の分配機構としてきわめて大きな比重を占めることによ

り、株式会社を通じての個人所得の把握を容易にし、そのことによって所得税行政の基盤を提供してきたといつてよい。

まことに、近代の所得税制度は、右のような意味で株式会社の発展と軌を一にしてきたといえる。だがまさにそのことが、高度税収にすぐれて適応しうる筈の、所得課税の整一性に大きな問題を投げかける。問題は企業自己蓄積の顕著な増大の結果、所得の人的綜合、累進的負担という所得課税の基本構造のなかで、株式会社利潤とりわけ内部蓄積への課税をどのように構成するかということである。本稿ではこういった問題を中心として、法人課税のかんたんな発展史的考察を試みることにしたい。

## 第一期

第一期としてここでとりあげるのは、所得課税と株式会社の発展の初期の時期である。一般的にいえば、資本主義の古典的発展の段階、すなわち一九世紀後半から二〇世紀初頭にかけての時期を、ここでいう第一期として想定することができる。右のような第一期を特徴づける要因を、主として次の二点に要約して考えてみたい。

その一点は、この時期における株式会社そのものの性格にかかわる問題である。われわれは一般的に、初期の株式会社の特徴を、いまだレントナー化しない比較的少数の出資者たる株主によって構成された企業体として把握することができるであろう。そこでは後に至ってみられるような資本的株主と大衆的株主の顕著な分裂もなく、したがってまた、資本的株主たる大株主層の委託を受けて、一般株主層に対して独自の位置を築くようになった経営管理層の存在もない、そういった株式会社の状況を設定することができるであろう。ここではこの点を、本

稿の主題に即して、課税対象たる右のような株式会社（法人の典型たる株式会社）の利潤、すなわち課税所得たる法人所得の性格として把えてみよう。

まず明かなことは、この時期における株式会社利潤は、そのまま株主の所得としての性格を基本的にもつていたということである。レントナー化した今日の一般株主は、投下された株式資本に対する、いわゆる利子化された配当の取得に甘んぜざるをえない性格をもっている。いやむしろ、独占化した株式会社の利潤がそのような配当の安定化をもたらし、配当の利子化現象が生ずるのである。自由競争の古典的時代における株式会社には、むしろそういった状況は存在しない。獲得された企業利潤は、限られた短い期間のうちに株主の所得として還元されねばならないし、利潤の増大が増加配当として株主に分配される過程を通じて、株式価格の騰貴をもたらし、増巾されたあらたな株式資金が、生産拡大のための追加資本として企業内に導入される条件をつくりだすのである。

右のような条件は、この時期における株式会社の計上利益と処分の方法に次のような特徴を与えている。第一に計上された利益の大半むしろ大部分が株式配当として分配されるということである。株式資金が追加資本のおもな源泉であるばいに、これは当然のことであるし、利益が留保されるばいも、留保そのものを目的とするというよりは、配当政策の手段として留保されることが多い。したがって、留保資金じたい限られた期間内に配当として株主に分配される傾向が大きいということである。第二に、計上利益の留保が少ないという右のような事情が、利益計算そのものを規定しているということである。企業利潤がすぐれて株主の利得として観念され、株式資金が拡大再生産のための資本追加のおもな源泉であるとすれば、株主以外に分配される実質上形式上の利

益の処分が利益計算の過程で排除される傾向にあることは容易に想定できる。このことは、利益の株主外への流出がチェックされるだけでなく、経費の形をとった企業内蓄積のばあいにも、そのような秘密留保を排撃する傾向をつよくもつものと考えてよい。

以上は要するに、第一期における株式会社利潤が、すぐれて株主所得として把握される機構の大筋であるが、このことが所得課税の税制構造のなかに具体的に位置づけられるためには、第一期を特徴づける第二の要因としての、所得に負荷される税負担の構造が検討されねばならないであろう。

いうまでもなく所得課税が人税として明確に成立するようになったのは、比較的最近のことに属する。所得課税の前身といえるものは、収益の個々の源泉で担税力を把握するさまざまな収益課税であった。収益税が所得税に転化してゆく過程は、ひとつには、資本主義の発展が生み出す貧富の蓄積の結果、収益源泉課税すなわち物的比例課税に多くの税収を期待できなくなったこととあらわれであり、またひとつには、資本主義の独占化と危機がまねきよせた財政負担 $\parallel$ 税収増の要求が、個々の納税者の担税力に即した精緻な課税組織を、所得課税に求めた結果にはかならないといえる。

ここで問題となるのは、右のような所得課税制度の重要な帰結点のひとつである累進税率構造（人的諸控除を含む）である。第一期の特徴は、所得課税じしんがまさに萌芽期にありその意味でまだ少なからず収益税的要素を内包していたことを反映して、税率構造のうえでも、累進税制はまだその端し、期にあったことである。具体的には人的諸控除の低い発達段階とともに、比例的構造を基本に残した軽度の累進税が、この時期の所得税制度の税率構造であった。むしろそのことは、第一期に相当する所得課税の対象が、かなり高額の所得層に限定されて

いたことと関連しあっていたといえる。

われわれは、法人課税の第一期の基底にある以上二つの要因から、この時期の特徴的な課税構造の性格を把握することができるであろう。いやむしろ重要なことは、法人たる株式会社の利潤がすぐれて株主の所得としての意味をもっていたことから、所得課税の対象たる株式会社利潤は株主の個人所得の源泉として把握され、固有の意味での法人課税ないし法人税の觀念はまだ成立していなかったということである。あとでのべるようにそのものとしての法人税が近代の租税制度上明確な位置を確立するのは、本稿でいう第三期、すなわち国家独占資本主義の時期に属するからである。

第一期における課税形態の特徴は、以上のような、株式会社利潤の性格と所得課税の負担構造の結果、一般的な形態としては、配当としての株主所得を法人（ここでは典型としての株式会社）の源泉において課税する形をとり、それによって課税が完結されたものとして個人段階での所得税課税を省略するという制度が支配的であったといえる。第一期を特徴づける前述の二つの要因との関連から、右のような税制度について若干註釈を加えるならば、第一に、株式会社利潤がすぐれて株主の所得としての性格をもっていた関係上、株主以外への会社利潤の分配・流出、さらにひいては企業内部の秘密積立が、株式会社内部で自動的に抑制されるというシステムをもち、そうした意味で、所得把握のための行政的要せ、いから企業の内部計算に細かく立入る必要性はそれだけ少なかったといえる。もっともこの点については第二の要因、すなわち所得課税（法人の源泉課税を含めて）が全般的に低い比例の税率にとどまっていたという税負担の構造もまた大きく与っていたといわねばなるまい。

第二は、第一期の所得課税のシステムが、法人の源泉段階での課税にとどまり、個人段階での株主課税が行わ

れていないという問題である。この点は主として税率など負担構造の面から説明できる。つまり個人段階での所得課税そのものが、さきにもべたような低度の比例的負担構造をとっていたのであるから、法人の源泉段階における比例税をもって課税を完結しても、その比例税率が個人課税と適度のバランスをもつ限り、致命的な欠陥となるわけではないのである。もっともこういう形で、株主間の逆進負担、とりわけ所得税課税水準以下の少所得株主が、源泉で前取りされた所得税の還付を受けず、それだけ余分の税負担を要求されるという問題は残る。第三に、第一の註釈にあわせて付言しておく、株主個人および株式会社のおき方からすれば、株主に配当しよう・ゲインの取扱いである。法人利潤を株主の所得とみる古典的な株式会社のおき方からすれば、株主に配当しよう・ゲインは当然に課税対象として法人所得に包含されるものであり、事実、一般的にはそのような措置がとられたものと考えることができる。ただ個人株主段階で獲得されるキャピタル・ゲインについては、とりわけ初期の所得税が所得源泉説に立脚していた関係上、課税対象に包含されえないばかりが多く、この辺にはじめから問題があったわけである。

第一期における法人課税の典型的な形態は、右にもべたような、法人所得を対象とする株主所得の源泉的課税であった。ただここでもう一つの典型的源泉課税制度についてのべておく必要があるであろう。それは、法人段階での課税を省略して、個人段階での配当の総合課税のみおこなうシステムである。このような課税形態が第一期において現出した理由は、株式会社利潤が主要には配当として株主に分配され、どのような形をとったものとしても企業内部の利益の留保が基本的に無視できるという条件を前提にしている。初期の株式会社には事実、少なくとも傾向としてそういった状況が存したことは確かであり、配当そのものの把握の成否を別とすれば、それな

りに存在の理由があり、株主個人のがわからみれば、源泉課税方式が含む逆進的負担の傾向を相応に阻みうるものをもっていたと考えねばなるまい。

〈註〉

(1) 日本の法人関係所得に対する最初の課税は、明治二〇年七月一日施行の所得税法にさかのぼる。同法第二条第一によれば、「公債証書其他政府ヨリ發シ若クハ政府ノ特許ヲ得テ發スル証券ノ利子、營業ニアラサル貸金ノ利子、株式ノ配当金、官私ヨリ受クル俸給、手当金、年金恩給及割賦賞与金ハ直ニ其金額ヲ以テ所得トス(傍点筆者)」とあり、第一条に定める戸主への所得合算制によって、個人段階での総合課税主義が実施された。税率は同法第四条により「第一等 所得金三万円以上3<sup>100</sup> 第二等 所得金二万円以上2.5<sup>100</sup> 第三等 所得金一万円以上1<sup>100</sup> 第四等 所得金千円以上1.5<sup>100</sup> 第五等 所得金三〇〇万円以上1<sup>100</sup>」と定められ、イギリスなどで典型的にみられる比例的税率構造とくらべて、当初から僅かながら累進税の構造をとり入れていたことがわかる。

しかしその累進度は軽微なもので、井手文雄氏の評によれば「最高率は最低率の僅かに三倍であるに對し、課税所得の段階の最高額は最低額の百倍であり、……三万円以上が百分の三の比例税率であることは税収を僅少ならしめた大きな原因をなしていると思われる」(同氏著創造社刊近代日本税制史一二頁)とされている。なお、同法によると法人の所得には課税されず、個人段階の総合課税一本という課税システムであった。明治二〇年の同法は、三二年に実施される所得税改正まで、約二十年間にわたって施行されたのである。

(2) 法人関係所得課税の第二期は、明治三二年施行、大正九年八月実施の所得税法改正まで継続された法人段階源泉打切課税のシステムである。三二年改正所得税法の内容は「従來の一般所得税主義を種別課税主義に改め、所得を法人所得(第一種)、公債社債利子所得(第二種)及び個人所得(第三種)に分ち、税率は第一種、千分の二五の比例税率、第二種、千分の二〇の比例税率、第三種、三百円以上千分の一〇より十万円以上千分の五五に至る十二階級の累進税率を適用した。第一種及び第二種は源泉課税、第三種は総合課税である。」(同前書二七頁)と要約できる。配当所得は第三種所得に合算されず、第一種所得として源泉打切課税が適用された。

この点について大蔵省主税局調査課編所得税法人税制度史草稿は、「この時に創設された第一種所得税は、いわゆる源

源泉課税主義に基くものであって、法人を独立の課税主体とみ、法人の所得に対しては法人に課税し、法人から所得の分配を受けた個人にも課税する思想によつていたが、負担関係を考慮し、個人に対する課税を法人の段階において源泉課税するという行き方であった。」（同書五頁）と評しているが、三二年の法改正の段階ですでに法人独立課税主体説が頭をもたげていることが分る。しかし、前掲引用の後段でのべているように、三二年の改正は結果において典型的な源泉課税主義を採用するものであって、このことは次項にのべる損益の具体的取扱いによつても明瞭であつたといわねばなるまい。

(3) 三二年改正所得税法が法人独立課税主体説をとらず、「課税上法人は個人が営利を為す手段とのみ認めてきた。」（昭和五年刊行、東京商工会議所編配当課税に関する参考資料二頁）ことを立証する損益計算上の若干の事例を示しておこう。この問題検証のひとつの核心をなす受取り配当金の取扱について、同前資料は、「法人が他の法人より受ける配当金を其の所得に加え課税するときは、配当金に対して二重課税となるから、之を法人の所得中より除いた」（同前書五頁）とのべ、明治三二年より大正九年に至る所得税法の時期を、源泉課税時代と特徴づけている。同様の点を、主税局調査課編前掲所得税法人税制度史草稿は、大正九年の法改正を評して、「従来は所得税を課せられた他の法人から受けた配当金及び税法施行地において支払を受けた公債社債の利子は法人の益金から控除することとしていたが、改正案においては、損益計算上いやくも法人の益金となるものはすべて課税することとした。」としている。

(4) 源泉課税打切主義のもとにおける損益計算についてここでは減価償却の取扱の例をつけ加えておこう。この点について前掲大蔵省調査課編所得税法人税制度史草稿は、「従来は減価償却額の算定について何等の基準もよるべき方法も定められていなかった。従つて税務官庁が償却額是否認の査定をなすに当つては、法人が採用している償却方法の如何を問はず、その計算の基礎となつて居る堪久年数が相当であるか否かにつきまず査定し、法人が任意に採用した償却方法に基く堪久年数相当の毎年の償却歩合による算出償却額を限度として是認してしたのである。しかし減価償却を法人の任意な計算に委せることは、企業の維持発展、公正な税務の執行その他の観点から適當ではないので、主秘第一号において新たに固定資産の種類、個々の機械装置について個別的な堪久年数表を定めるとともに、償却方法も定額法または定率法のいずれかによることとし……。」（前掲書二五頁）とのべている。償却方法の規制が、法人独立課税主体説の採用とともに強化されたことがここでは重要であり、課税主義のいかんによつて損益計算の内容が異なることに、まず注目せねばなるまい。

## “第二期”

ここでいう第二期とは、一般的にいえば資本主義の独占段階の初期、具体的には二〇世紀の初頭から第一次大戦前後、および一九二〇年代以前を含む時期を設定することができよう。法人課税の第二期では、第一期に形成された単独の法人源泉課税システムがかなり大きな修正を受け、第三期である国独資段階における固有のものとしての法人税の形成の素地をつくるようになる。ここではそのような税制構造を変化させる諸要因から検討してみよう。

第二期における法人課税システムの変化を規定する第一の要因として、まず、所得課税の全構造における累進負担の進行をあげねばなるまい。所得課税システムは、さきこのべておいたように、所得の総合、およびそれと深くむすびついた負担の累進という課税構造を、そのものとして含んでいる。そのような構造を必然化し進展させるものは、資本主義の発展に伴なう貧富の蓄積と、財政の膨脹↓税収増加の要せいであるが、第二期における資本の急速な集中と独占化の運動が、右の二要因を深化発展させ、そのことが、この時期における所得税の累進負担の方向を強く現実化してゆくのである。所得課税の全構造における累進負担原則が実質的累進税の採用として現実化してゆくなかで、法人段階における源泉打切課税のみが、たとえ税率の引上げをおこなってゆくとしても、存続しうる条件はない。それは単純に公平負担の原則面での問題となるだけでなく、ただちに課税システムの混乱として結果するはずであるし、また事実そうなっているのである。

所得課税の累進負担を要求する貧富両極における蓄積の進行は、株主所得と一般所得との関係においても、株

主相互の関係においても従来の課税構造の矛盾を顕在化させていった。まず、この時期における株式会社への集中と巨大化は、法人所得、したがってまた配当所得の国民所得における比重をいちじるしく高め、すすんだ段階における公平負担の観点からいっても、そしてまた増大する税収確保の要せいを満たすためにも、配当所得を累進的に課税する必要性が増大するのである。同時にこの時期における所得と資産の増大が、株主相互の間で不均等に発展しつつあることを見逃すことはできない。株式会社の発展は、漸次、株主層の分化の傾向を生み出し、一方で大株主に代表される資本的株主層が発生するとともに、他方でレントナー化しつつある大衆株主層が形成されてくる。このようにして法人段階における源泉打切課税システムは、株主層内部でもすでに存立の客観性を失いつつあるのが第二期の特徴である。

第二期の課税構造を規定する要因として、さいごに、右のような大株主層の形成、したがってまた一般株主に對して独自の位置を占める経営支配層の漸次的形成、そして、それらすべてを通じての金融寡頭制の成立が、株式会社への計上利益の性格と、利益の分配に対するホリシーの変化を生みだしつつあることに注目せねばなるまい。第二期になると株式会社への計上利益の一定部分は一般株主の配当ではなく、大株主の利益を中心とした内部留保に振り向けられる傾向を漸次強めつつ、損益計算そのものも、一般株主以外すなわち大株主と経営支配層の利益のために支払われ、漸次増大しつつあるそのような社外流出分、ならびに秘密積立の性質をもつ利益留保分を、ほかならぬ経費として計上する傾向をあらわしてくる。むしろそのような傾向は、ひとつには独占化を背景とした株式会社利潤そのものの増大を反映し、それによって可能となったものであり、また他面では、所得課税の累進構造の強化によって不可避となった法人税率の引上げに對する、負担回避斗争をあらわすものではあるが、そ

の基底には、株式会社の支配システムと利潤の性格についての、右のような変化が存在することを見逃すべきではあるまい。

おおよそ以上のような、この時期における株式会社と税負担構造の変化を土台として形成される課税システムの概要を示すと次のようになるであろう。

まず、所得税の累進構造が強化されたに於いて、法人段階における株主所得の源泉切り課税の方式が変更を迫られる。もっともこの課税方式の変化は、第一期についてただちに訪れるわけではない。所得税率の引上げに対応した源泉課税率の引上げがはじめに試みられる。だが税率の引上げは、それが源泉課税方式であることの結果として、依然として比例税率のまま引上げられざるをえない、それだけでなく、この比例税率は個人累進所得税率の平均税率という限界を突破しにくいから、引上げ中は個人税の累進的引上げに到底追いつかず、この結果、大小株主間の逆進的負担を強めながら、とりわけ大株主層の税負担をますます軽減する。この傾向は許される極限まで持続するが、負担の公平と税収確保の限界において、第一期の課税システムの典型をなす法人段階打切源泉課税方式は崩壊し、個人段階の総合課税方式に転換することとなるのである。

しかし、第二期の総合課税方式は、すでに第一期の変種である既述の総合課税方式ではありえない。第二期の株式会社は、ひとつには株式会社利潤の増大と、法人利潤への課税率の引上げを背景として、そして主要には大株主による会社支配を推進軸として、計上利益の留保だけでなくさまざまな形の企業内留保と株主以外への利潤の分配を漸増させつつ、それを損金として処理しつつあるのであるから、第一期にみられるような、個人段階総合課税一本の方式が成立する余地は全くない。この時点で一般的に採用される課税方式は、一方で法人を独立の

課税主体として扱う固有の法人税としての利潤課税の方向を漸次押し出しつつ、同時にそれを株主所得の部分的源泉税（もっともこの点は、必ずしも一般的ではないが）として位置づけながら、それと並行的に個人段階での総合課税方式を実施するという形態をとることとなるのである。

法人を、株主とは独立の担税主体として扱う課税方式は、よく指摘されるように、法人の利潤課税と個人段階での配当課税の並存を認め、両者のあいだに二重課税は存在しないとみる方式である。だが問題は単なる二重課税の存否ということだけではなく、独立課税主体説 $\parallel$ 実在説をとるか否かということ、課税標準としての法人所得の見方、したがって法人の利益計算したいに及ぶ問題を含んでいることである。株式会社を株主の集合体とみる個人源泉課税説とくらべて、独立課税主体説のばあいは、一般的にいうと、益金算入の中が広い反面損金算入の中が狭く、したがって法人所得がより大きく把握されるという特徴をもっている。独占段階をあらわす第二期において、右のような課税方式が導入されてきたということは、第一にさきへのべたような株式会社の実体変化を反映するとともに、第二に、この段階で一そう尖锐化した税収確保の要求が、法人課税の場面にも及んできたことをあらわしていると考えてよい。もっともこのような課税方式が固有の法人税として確立するに至るのは、むしろ国独資段階にあたる第三期であるから、この点についての詳細は次節に譲ることとしよう。

個人段階での総合課税と法人段階での課税が並行的に実施される背景は、右にのべたように、ひとつには株式会社の実体変化を反映したものであったが、より直接的には個人段階での累進課税と法人段階での比例課税の矛盾が、所得税の課税組織を混乱におとし入れつつあった状況と深く関連している。

すでに略述したように、第一期の終り頃から漸次強化されてきた個人所得者に対する累進的所得課税の方向に

よって、個人事業者の法人への転換傾向がめだつようになったことである。むろんその動機は、比較的低率の比例税を適用される法人組織への魅力に発している。問題はこの法人化が、とりわけ高額所得層（この時期における大所得者層の形成に注目する必要がある）の脱税組織として発展しつつあったということである。こういった状況のなかで、第一期におけるような法人段階での利潤課税を廃止、または軽減するならば、その混乱はますます拍車されたであろうことは疑いない。第二期の税制は、内部留保を含んだ法人の所得に対して、法人段階において、比例税を根幹としながらも一定の負担を要求することによって課税組織の混乱防止の礎石を置きながら、同時に同族的法人の内部留保に対して、さまざまな基準を設けて追加的累進負担を要求することとなるのである。もともこの問題は、所得課税の全構造のなかで、個人と法人間の調整困難な矛盾点が法人課税の有利な形で処理されているところから生じたものであるが、このことが客観的には、独占段階における中小法人の差別的課税の武器として生かされてゆく点が重要である。第二期の課税構造は、以上にのべたように国独資段階で典型的に展開する現代の法人課税のさまざまな面での萌芽を含みながら、第三期のそれに接続してゆくのである。

#### 〈註〉

- (一) 個人と法人間の課税システムの矛盾が顕在化し、税法改正にまで至らした最初の事例を、日本の税制についてみると、明治三八年一月の所得税増徴方式（非常特別税法）に求めることができる。この増税は、「軍備拡充及び臨時事件費支弁のため（前掲草稿七頁）」実施されたものであるが、非常特別税法を恒常化し、大正二年の所得税法改正の土台となつた税法審査委員会案は、「第一種所得税——非常特別税法におけるように、出資者の人数により甲、乙に区分し、甲（株主二一以上をもって組織した株式会社、または株主及び社員の数二一以上をもって組織した株式合資会社）については第一種所得に比例をとり税率を六・五％とし、乙（甲以外の会社）については所得金額の階級別を第三種所得と同様とし、税率は一・五％ないし二七％の超過累進税率とすること」（前掲草稿八頁）としている。

大正九年の所得税法改正の特徴のひとつは、留保所得の累進課税の実施にあったが、この措置が主として配当金総合課税の実施にともなう脱税防止に向けられていた模様を、前掲草稿は次のようにのべている。「もともと留保所得に対する課税は、配当金を総合課税することとなったことにより、個人の大所得者が超過累進による総合課税を免れるために、一族の所有する全資産を出資して同族会社を設立し利益があがっても配当せず、これをことごとく社内に留保していわゆる合法的脱税を図るといふような弊害が生ずるであろうことを予想し、これを防止するため、留保所得に対し五ないし二〇%の累進課税を行なうこととしたのであった。しかし留保所得に対する税率が比較的軽度であったことにより（第三種所得に対する平均税率が所得金額三万五千円あたりですでに一〇%をこえ、所得金額三五万円の場合には留保所得の最高税率二〇%をこえるに至った）、同族会社の利用による脱税行為は逐年増加するに至り、大正十一年に至っては、全国四万四千余の会社中、同族会社と目せられる数は一万一千五百余の多数に上り、ここにおいて、大正十二年八月同族会社の留保所得課税について後述のような特別規定を設けるに至った。」

同族会社についての特別規定は若干の曲折を経て、大正十五年の法改正の時点では、「同族会社の一定の限度をこえる留保に対して一〇%ないし三〇%の超過累進税率をもって算出した税額を、当該同族会社の普通所得に対する税額に加算して徴収……」（前掲草稿）する方法と、「同族会社の所得計算上、所得税は脱の目的があると認める場合の認定課税を拡大し、単に同族会社とその株主社員、縁故者との間の行為のみでなく、広く同族会社の行為または計算で、その所得またはその株主、社員、縁故者の所得につき脱税の目的があると認められる場合には、これらの者の所得金額を認定により計算……」（同上）する方法の、二つの手段を柱とするに至るのである。

(2) 所得課税の第二期の特徴のひとつは、所得税における累進構造の発展であった。明治三八年の非常特別税による増徴によって第三種所得税は年所得五百円未満千分の二〇乃至一〇万円以下万分の二〇・三・五と累進度が強化され、さらに大正七年の所得税増徴を経て、大正九年の税法改正では、同じく第三種所得の税率は、八百円未満百分の〇・五、四百万円以上百分の三六の二段階累進税に発展するのである。反面「勤労控除制度に改正を加えてその増加をはかり、小所得者（三千円以下）に対する扶養控除制度（所得小なるにしたがい、三段階に分つてその額を増す）を新設（前掲近代日本税制史四六頁）し、累進課税による所得税の人格的性格は一そう強化されるのである。

(3) 前掲の東京商工会議所編配当課税に関する参考資料は、大正九年の総合課税主義の実施にかんして、以下のような見

方をのべている。「従来の所得税法は其の課税組織に於て幾多の不備を有し、課税の公平、負担の権衡完きものと謂ふを得ず。故に其の不完全なる組織の下に、単に税率を増加して其の増徴を行なはむか、従来の不公平をして一層甚だしからしむるの欠点あるを以て、若し之を増税せんとせば必ず其の課税組織を改正するの要あり。加之輓近に於ける社会思想の帰趨に鑑みるときは、租税法に付ても亦大に社会政策を加味するの必要あること、之れ既に識者の認むる所」とのべ、ついで、「法人事業の発達に伴ひ、株式の配当等各個人が法人より受くる所得は漸増し、今や国民所得の重大なる部分を占むるに至りたるに拘はらず、之に対して比較的税率なる源泉課税を為すに止むるときは、個人の取得する他の第三種所得に付、超過累進税率に依る課税を為すも、其の目的の一半を没却し、著るしく不公平なる結果を生ずるのみならず、等しく法人より利益の配当を受くるものと雖も、其の實際の担税力には大に差等あるに拘らず、大株主に対しても小株主に対しても源泉課税に依りて同一率の負担を為さしむることは、到底之に依りて大所得者と小所得者間の負担の権衡を得しむる所以にあらず」としている。

(4) 大正九年の法改正は、単に総合課税主義の実施を意味するものでなく、法人を独立の担税主体と認め、したがってかかる課税主義のもとで株式会社の課税所得の概念の一定の変更を伴うものであった。この点について中村継男氏(税務監督局事務官)は大正九年刊行による法人所得税法詳解において次のようにのべている。「改正税法における第一種所得は所謂折衷主義にはあらずして、飽く迄も法人を独立の担税主体と認め課税せんとするものと思考せられる」(同上書一頁)とのべ、独立担税主体説はたとえば課税主義において次のような変化を含むと指摘する。「改正税法に在りては、法人を独立の担税主体と認め課税するものなるを以て、該寄附金が名実ともに純益の割賦たるものなるに於ては、其の法人の所得計算上之を総損金に算入すべき理由あることなし(同上九頁)とし、受取配当金はいうまでもなく、その他奨励交付金、額面超過金等々も、独立課税主体説をとる新税法のもとでは総益金へ当然加算すべきものと主張する。

この種の思考が単なる個人的見解でなかつたことは、たとえば前掲草稿の次の記述によって確認できる。「これ(註、大正九年の法改正)とともに大蔵大臣達として、所得税法施行上取扱方心得を制定し、法人の損益金の範囲その他税法運用上の細目につきその指針を明示した。ちなみに当時法人の損益計算の区分について、上記取扱方心得、税務官庁の取扱の実例または行政裁判所に現われた主要なものを掲記すれば大体次のようなものであった。

(1) 益金算入または損金不算入——(イ) 公社債の利子(国債の利子及び貯蓄債券の利子を除く)、銀行定期預金の利子等の

- 第二種所得。(ロ)他の法人から受ける配当金。(ハ)株式の額面超過金額。(ニ)資産の評価益。(ホ)減価償却積立金、修繕費積立金。(ヘ)政府の補助金、奨励金、寄付金の受入。(ト)利益処分として支出する賞与。
- (2)損金算入または益金不算入——(イ)保険契約による配当金、配当準備金（保険契約上確定しているもの）、(ロ)貯蓄銀行の給付補填備金、無尽業法による無尽給付資金等。(ハ)合併差益。(ニ)減価償却額。(ホ)繰越欠損金の補填。(ヘ)資産の評価損。
- (ト)実費弁償の性質を有する交際費。(チ)建設利息。(リ)前期繰越益金。〔前掲草稿二一頁〕以下次号。