

# アメリカの法人所得税と包括的所得概念

田 中 里 美\*

## 要 約

本論文では、米国の法人所得税法の基礎となった包括的所得概念について主にアメリカの文献を中心に取り上げて考察する。アメリカでは「包括的所得概念（純資産増加説）」が特に重要にして有用なものとされてきた。アメリカのロバート・マレイ・ヘイグ（Robert Murray Haig）やヘンリー・サイモンズ（Henry C. Simons）により主張された個別経済的能力の純増加をもって所得と思考する「所得の純増加概念」に類似する。両者ともに「課税の公平」を第一目的とし、同一の担税力をもつ利得は同様に課税されるとする公平負担の原則に基づいていた。すなわち公平の基準として応能説を採用している。以上のような所得課税における所得の本質論を中心に考察し、「おわりに」においてわが国の所得概念の明確化への期待を述べる。

キーワード：包括的所得概念，純資産増加説，応能説，アメリカ合衆国憲法修正第 16 条，総合累進課税

## 目 次

はじめに

### I アメリカ法人所得税制

1. アメリカの法人所得税制の概要
2. アメリカ合衆国憲法修正第 16 条と総合累進課税の創設
3. 現行の法人所得税率
4. 総合累進課税と包括所得概念

### II 包括的所得概念の概要

1. 包括的所得概念の発達
2. 包括的所得概念の定式

おわりに

## はじめに

わが国に明確な所得概念は存在しない。その中、大企業の税負担率が低下し、不公平な税制が拡大している状況にあり、法人税制は会計学を前提とした所得計算と乖離する傾向にある<sup>(1)</sup>。「所得とはどのようなものなのか」という本質的な議論が

なされることなく、政策を中心に据えて課税ベースの拡大や縮小による税制改正が実施されている<sup>(2)</sup>。したがって、税務会計上、所得とはどのようなものなのかを確認しておく必要がある。何を所得とみるべきかを概念上明確にすることは重要であるが困難なことであり、税務上の所得概念は、「最もむずかしい経済的所得概念」とされている<sup>(3)</sup>。「所得に対する租税は、納税者の給付能力（ability to pay, Leistungsfähigkeit）ないし租税支払能力（taxpaying ability）に基づいて、す

2008年11月28日受付

\* 江戸川大学 経営社会学科非常勤講師 会計学（税務会計）

なわち租税負担能力に即応して適正に負担せしめられるべきであり、課税所得は担税力ないし応能負担の原理に基づいて算定された租税負担能力のある所得であるべきである<sup>(4)</sup>というように現在の租税のほとんどは、応能説<sup>(5)</sup>に立っている<sup>(6)</sup>。課税所得は、所得課税における租税負担の配分の基準となるため、納税者（自然人と法人）間における租税負担の公平な分配が達成されるように算定されるべきである<sup>(7)</sup>。このような応能説は、主にドイツとアメリカで発達してきた。

本論文では、米国の法人所得税法の基礎となった包括的所得概念について主にアメリカの文献を中心に取り上げて考察する。アメリカでは「包括的所得概念（純資産増加説）」が特に重要にして有用なものとしてされてきた。アメリカのロバート・マレイ・ヘイグ（Robert Murray Haig）やヘンリー・サイモンズ（Henry C. Simons）により主張された個別経済的能力の純増加をもって所得と思考する「所得の純増加概念」に類似する。両者ともに「課税の公平」を第一目的とし、同一の担税力をもつ利得は同様に課税されるとする公平負担の原則に基づいていた<sup>(8)</sup>。すなわち公平の基準として応能説を採用している。この系統に属するとみられる所説として、一定期間内の個人の純資産の純増加部分を所得とする、いわゆる「純資産増加説」（Reinvermögenszuwachstheorie）があり、ドイツのゲルオク・フォン・シャンツ（Georg von Schanz）がその代表的な主張者である。

## I アメリカの法人所得税制

### 1. アメリカの法人所得税制の概要

アメリカでは、課税権の主体を基準として、連邦政府が課する租税を連邦税（federal tax）といい、州政府が課する租税を州税（state taxes）、地方公共団体が課する租税を地方税（local taxes）という<sup>(9)</sup>。連邦税は、内国税と関税から構成される。連邦税は、内国歳入法典（Internal Revenue Code 以下、IRC）により規定され、日本のように法人税法、所得税法が別の法律体系となっているのとは異なり、関税を除くすべての連

邦税を統合している。主たる租税は、所得税（Income Tax）、贈与税（Gift Transfer Tax）、遺産税（Estate Transfer Tax）、各種の消費税（Excise Taxes）、雇用税（Employment Taxes）または社会保障税（Social Security Taxes）であり、これらのすべてがIRCにおいて規定されている。

アメリカの税法では、自然人にも法人にも、税法上はそれぞれの所得に対して所得税が課せられている。すなわち所得税には、個人所得に対するものと法人所得に対するものとがあるが、アメリカでは、両者を含めて所得税と呼んでいる。わが国やドイツでは、個人所得のみを所得税と呼び、法人所得を法人税と呼ぶのが普通である。その違いは法人税の課税根拠の違いに見られる。「法人企業の独自の担税力に着目して課される租税であるとする説」と「法人企業を個人の集合と見て個人所得税の前取りであるとする説」が対立しているが、アメリカは前者の説に依拠して独立納税主体説を採っている。

### 2. アメリカ合衆国憲法修正第16条と総合累進課税の創設

連邦所得税（Federal Income Tax）は、1913年のアメリカ合衆国憲法修正第16条（sixteenth amendment to the Constitution of the United States）の成立により、合憲とされた。所得税は、納税主体（taxable entity）を基準とすると、個人所得税法（Individual Income Tax）、法人所得税法（Corporate Income Tax）などに分けられる<sup>(10)</sup>。アメリカは、建国以来、南北戦争時代を例外として、所得税を避け、主として内国消費税と関税からの収入によって歳出を賄ってきた。しかし、19世紀後半における産業革命と未曾有の経済発展の結果、おびただしい富の蓄積と偏在が進行し、消費税の逆進性が高まるにつれて、労働者や農民の間から、公平な税負担の配分のために累進所得税を要求する声が大きくなった<sup>(11)</sup>。それに促されて、1894年にクリーブランド大統領の下で、一種の改革立法として、所得税が採用されたのであるが、これに対しては、共産主義的な階

図表 1 連邦法人所得税の税率

(単位：\$)

課税所得		税 金				
以 上	未 満	定額税金支払分	+	税率	×	(各区分により) 一定額を超える額
0	50,000	0	+	15%	×	課税所得
50,000	75,000	7,500	+	25%	×	50,000 を超える額
75,000	100,000	13,750	+	34%	×	75,000 を超える額
100,000	335,000	22,250	+	39%	×	100,000 を超える額
335,000	10,000,000	113,900	+	34%	×	335,000 を超える額
10,000,000	15,000,000	3,400,000	+	35%	×	10,000,000 を超える額
15,000,000	18,333,333	5,150,000	+	38%	×	15,000,000 を超える額
18,333,333	—		+	35%	×	課税所得

級立法であるという類の非難が高まり、1895年に、最高裁判所もこの制度は直接税の賦課・徴収につき人口に応じて州の間に配分することを要求している憲法の条項に違反するという理由で、これに対して違憲判決を下した<sup>(12)</sup>。そのため、その後は、所得税の採用を可能ならしめるために憲法の修正を求める運動が盛んになり、それは、結局、1913年に至り憲法修正16条として実を結ぶのである<sup>(13)</sup>。憲法修正16条は、「連邦議会は、いかなる源泉から生じたものであるかを問わず各州の間に配分することなく、また国勢調査その他の人口算定によることなしに、所得に対して租税を賦課・徴収することができる。」と規定して、憲法上の障害を除去した<sup>(14)</sup>。これを受けて1913年の歳入法は、総合累進課税を採用し、その立法理由として、下院歳入委員会が「所得は、課税における正義の要求に対応するものである。消費税は、個人の担税力によってではなく、課税物品の消費によって決定される。しかし、所得税は、個人の担税力に応じて課税されるのであり、税負担の公平を最大限に保障するのである。」<sup>(15)</sup>と述べている。

### 3. 現行の法人所得税率

現在の法人の所得税率を示すと図表1の様な累進税率となっている。

アメリカの法人所得税の計算では課税所得を基準として、課税所得の規模により7段階に区分し、税金を計算する。課税所得が\$0以上\$50,000未

図表 2 課税所得額別税負担率

例		
例 課税所得額	税金支払い額	税負担率
\$ 49,999	\$ 7,500	15.00%
\$ 74,999	\$ 13,750	18.33%
\$ 99,999	\$ 22,250	22.25%
\$ 334,999	\$ 113,900	34.00%
\$ 9,999,999	\$ 3,400,000	34.00%
\$ 14,999,999	\$ 5,150,000	34.33%
\$ 18,333,332	\$ 6,416,666	35.00%
\$ 50,000,000	\$ 17,500,000	35.00%

満の区分では、定額税金支払分が0であり、課税所得に税率15%を乗じた額が税金の額となる。同様に課税所得が\$50,000以上\$75,000未満の区分では定額税金支払分が\$7,500であり、課税所得\$50,000を超える部分に税率25%を乗じて税金の額を計算する。\$100,000以上\$335,000が39%と最も高い税率となっているが、定額税金支払分が存在するため、課税所得が増大するに税負担率は大きくなる。各課税所得額区分に一定の課税所得額を例として数値を与え、其々の課税所得額区分で税負担率を計算すると図表2のようになる。

図表2によると法人の課税所得が\$49,999の場合、\$0以上\$50,000未満の区分に該当し、税負担率は15%となる。同様に課税所得が\$74,999

の場合、\$ 50,000 以上 \$ 75,000 未満の区分に該当し、税負担率は 18.33% となる。以上のような累進課税により、所得が小さければ税負担率も軽く、所得が大きければ税負担率は高くなる。

#### 4. 総合累進課税と包括的所得概念

所得の範囲をせまく構成することは累進税との関係でも深刻な問題を引き起こす。まず、累進税の根拠を考察する。

所得税の本質的特徴は累進税と結びついていることにある。それは、厚生経済学においては、犠牲 (sacrifice, Opfer) の概念によって説明されるという<sup>(16)</sup>。すなわち、租税は、それを納付する者にとっては、所得のもつ効用を奪われるという意味で犠牲を意味するが、厚生経済学によれば、所得の効用すなわちそれを奪われることによる犠牲は所得が大きくなるにしたがって減少する (限界効用逓減の法則)。そのため、反面から見れば、所得が大きくなるにつれて担税力は増加する。したがって、担税力に応じた公平な税負担の配分の見地からは、比例税率ではなく累進税率が適用されるべきことになる<sup>(17)</sup>。累進税率が公平負担の本質的内容であるとさえ考えられるようになったのは、犠牲理論によるところが大きいといえるが、今日では、犠牲理論によってではなく国家が果たすべき再配分機能と関連させて根拠づけられることが多い<sup>(18)</sup>。社会における富の分配状態は種々の要因によって決定されるが、極端な経済的不平等は決して好ましいものではない。今日の福祉国家においては、経済民主主義の見地から、その是正のために国家が何らかの役割を果たすことが必要とされる。それには、最低賃金制・独占禁止政策等種々の方法が考えられるが、財政・租税制度を通ずる方法は、市場経済への干渉の度が最も少なくなく、したがって摩擦も少ないこと、特定の人々の間だけでなく社会の構成員のすべてに再配分の効果を及ぼしうること、の2つの理由から、最もすぐれた方法であると考えられている<sup>(19)</sup>。

所得概念をせまく構成することは、累進税率の趣旨を没却することになりやすい<sup>(20)</sup>。すなわち、ある利得をそれが担税力をもつにもかかわらず所

得の範囲から除外することは、それを累進税率の適用の外におくことを意味する。それは、所得概念を広く構成した場合には、他の所得に合算されその上積みとして所定の段階税率を適用されるはずのものである。したがって、それを課税の対象外におくことは、犠牲理論の表現を用いれば、より低い効用、すなわちより大きな担税力をもつ利得を課税の対象外におくことにほかならない。これが公平負担の原則に反することは明らかである。また、それが、累進税率のもつ再配分機能をそれだけ弱める結果につながることも明らかである。その意味で、包括的所得概念の方が累進税率の本来の目的に適合しているといえる<sup>(21)</sup>。

今日のように経済が高度・複雑化し、所得の現象形態が多様化すると、公平な税負担の配分のためには包括的な所得概念が必要となる。また、所得税が租税制度の上で大した重要性をもたなかった時代には、所得概念をせまくとらえることによる不公平は表面化しなかったと思われる。しかし、所得税の比重が増大し、その負担が大きくなるほど、その不都合は表面化し、所得概念を広く構成する必要性が強まるのである。

IRC によれば、各納税者 (自然人と法人) の所得税額は、課税所得 (taxable income) により計算される (法 1 条)。課税所得は、総所得 (gross income) から所得控除等を控除することで算定される (法 63 条 a 項)。また、総所得は、法が特に認めた一定の除外項目を除き、あらゆる所得 (income) が総所得であると定義づけられている (法 61 条 a 項)。これらの規定は、アメリカ合衆国憲法修正 16 条と同様に、所得の範囲を限定せず、すべての所得に対して課税する旨を定めている点が注目される。

所得計算の出発点である「所得」についての明確な定義が、IRC 上には用意されていないが、多くの経済学者によりさまざまな所得概念が提唱されてきた<sup>(22)</sup>。その中でも所得の範囲を広く捉える包括的所得概念 (純資産増加説・経済力増加説) は今日アメリカをはじめとする国際社会で広く所得の基本概念として受け入れられている。

## II 包括的所得概念の概要

### 1. 包括的所得概念の発達

所得概念を包括的に構成する試みを、体系的な形で最初になしたのは、ゲルオク・フォン・シャンツ (Georg von Schanz) であった。シャンツは 1892 年にファイナンス・アルヒーフに、「所得概念と所得税法」と題する論文を発表し、いわゆる純資産増加説 (Reinvermögenszuwachstheorie) と呼ばれる考え方を明らかにしたのである。

シャンツはまず収益 (Ertrag) および純収益 (Reinertag) の観念を分析したのち、それと所得との相違を次のように明らかにする。「(収益の観念においては) 客体・企業・活動等への関係が強調されるのに対し、所得概念においてはその点が異なる。そこでは、人の全体的経済能力の発展が問題となるのである。われわれは、ある人が一定の期間内にどれだけの経済的能力を生み出したか、彼は固有の財産を減少させることなくまたは債務を負担することなく、この期間内にどれだけの経済手段を処分できるか、を知りたいと思う」<sup>(23)</sup>。シャンツによれば、このような観点から所得の概念を問題にすることは、種々の目的のために必要であるが、それは、各人は担税力に応じて租税を負担すべきであるという思想が支配している限り、租税制度にとっても必要とされる。シャンツはこのような見地から特に所得の範囲をせまく限定する学説に検討を加え、それらがいずれも間違った主張であることを指摘する。「営業生活に関する限りは、素収益・純収益というような概念が、われわれの必要とするすべてのものを与え、対象と関連するすべての現象を十分に評価させてくれる。素収益とか純収益の額を示すために特別の概念は必要ではない。しかし、われわれは、ある期間の間に原資を減少させることなく処分しうるものとして何がある人に流入するかを知らしめる概念を必要とする。それが所得の概念である。それは、われわれに、一定期間の間にこの人にどれだけの担税力が生じたかを示してくれる」<sup>(24)</sup>。このような視点からシャンツは、所得を「一定期

間の資産の純増」(Reinvermögenszuwachstheorie eines bestimmten Zeitabschnitts) と定義する。この定義の下においては、所得の概念は真に包括的であって、「すべての純収益、資産の使用の経済価値、金銭価値のある第三者の給付、すべての贈与・相続・遺贈、とみくじの当たり、保険金、あらゆる種類の投機利益が所得に属する。他方、すべての負債の利子と資産の損失が控除される」<sup>(25)</sup>。

その後、20 世紀初頭の米国における連邦所得税創設に際し、ヘイグはこのシャンツの見解を基本的に受け入れ、さらにサイモンズによって忠実に受け継がれ、今日米国を初めとする国際社会で広く所得の基礎概念として受け継がれている<sup>(26)</sup>。

ヘイグによれば、所得の意義を論ずる場合に、どのような観点から所得を見るべきかどうかを模索し、まず「所得とは満足、すなわち無形の心理的経験のフローである」<sup>(27)</sup> というように極めて抽象的な定義づけをしている。経済学者の間では、所得を「財貨の利用やサービスから得られる効用ないし満足」と観念し、それが真の意味の所得であるとする傾向が強い<sup>(28)</sup>。これは、十分に理由のある考え方であるが、それらの効用ないし満足を各人につき測定し計量化することは困難であるから、経済現象の分析の道具としての所得、あるいは所得税の課税の対象としての所得を問題とする場合には、それは、そのような心理的な何物かではなく、心理的何物かを可能にする金銭、つまり万人に共通な価値の単位で表現されざるをえない<sup>(29)</sup>。そこでヘイグは極めて抽象的で理想的定義づけから出発し、経済学上の分析や課税標準として実務に役立つために、どのような修正が概念に対して加えられるべきかという観点から議論を展開している<sup>(30)</sup>。その結果、ヘイグはシャンツの純資産増加説を受けて以下のように所得をとらえた。

「所得とは、二時点間における或る者の経済的能力の純増加の金銭的価値である」<sup>(31)</sup>。

Income is the money value of the net accretion to one's economic power between

tow points of time.

サイモンズはヘイグの見解をほぼ全面的に踏襲しており、議論に先立ち、次のような基本的な立場を明らかにしていた。「所得は定量的で客観的なものと理解されなければならない。所得は測定可能なものでなければならない。すなわち、所得の定義は現実の測定の手続きを示すもの、あるいは明確に含意するものでなければならない」<sup>(32)</sup>。つまり、サイモンズは所得の定義に際し、ヘイグの見解に基本的には賛同する一方で、ヘイグの議論が行き着いたように、所得概念が単に評価の問題に帰着してしまうことを注意深く避けようとする<sup>(33)</sup>。そのために、「所得概念」は単なる「概念」としてではなく「課税ベース」として、出来る限り不公平さと曖昧さを最小限にするような方法で定義されなければならないと考えたのである<sup>(34)</sup>。

サイモンズによれば、個人所得とは「広義には社会の希少資源利用に対する支配権の行使を意味する」<sup>(35)</sup>。そしてその計算は次のうちいずれかを見積もることを意味する。すなわち所得とは「(a)一定期間の間に個人が何も消費しなかった場合には、その期間の個人の財産権の蓄えの増加の価値。あるいは、(b)個人の権利の蓄えの価値を変化させることなく消費する権利の価値」<sup>(36)</sup>のいずれかの見積額である。さらにより現実的具体的に言えば、「所得とは(1)消費に費やされた権利の市場価値と(2)期首と期末の間の財産権の蓄積の価値の変化の算術和である」<sup>(37)</sup>。

この定義こそ、今日一般に包括的所得概念と呼ばれ、 $Y = c + \Delta W$ と定式化されている。サイモンズによれば、この定義には次の2点が含意されている。まず、第一に所得とは特定の「期間」に割り当てられた測定値であるということ。第二に、所得の本質は特定の期間に個人に生じた「利得」であるということである。すなわち消費及び蓄積を見積もることによって測定されるのはあくまでも利得である。換言すれば、所得は本来「評価」されるものであり、その評価の対象は「権利」であり、その根底には「利得」という概念が横たわっているとサイモンズは考えていたのである。

## 2. 包括的所得概念の定式

包括的所得概念と呼ばれ、租税理論上の所得の中心的定義として著名なヘイグ＝サイモンズの所得の定義は前述したように一般に次のように定式化される。

$$Y = c + \Delta W \quad \Delta W = W_1 - W_0$$

すなわち、所得  $Y$  は、一定期間の消費  $c$  に財産権の価値の蓄積  $\Delta W$  を加えたものである。もう少し具体的に表現すると、所得は、消費額と純資産増加額の合計ということになる。

例えば、\$40,000の給与収入を得ている納税者が年始に\$30,000の資産を有し、年末に\$32,000の資産を有していたとする。借入金等の消極財産である負債額の変化はまったくなかったとして、この年に\$30,000消費をしたならば、この納税者の所得は、消費額の\$30,000と純資産増加分(\$32,000 - \$30,000)の\$2,000の和で\$32,000と算定される(図表3)。

この定義に従うと、所得にはその源泉による種類区分は存在せず、あらゆる純資産を増加させる原因が所得を構成することになる。そこで、純資産増加説では、贈与や相続による財産の受領、生命保険金の受領、賭博利得といった偶発的収入を

図表3 所得計算の仕組み

資 産 \$ 32,000	資 本 \$ 30,000
	純資産増加分 \$ 2,000
消 費 \$ 30,000	収 入 \$ 40,000
※ \$ 8,000	
純資産増加分 \$ 2,000	

所得額 \$32,000 = 消費 \$30,000 + 純資産増加分 \$2,000

※ \$8,000は消費に該当しない支出となる。

出所：筆者作成

所得に含める一方で、あらゆる支払利息、譲渡損失等も所得額算定上で控除されることになる。さらに、この概念では、毎期末に財産をいわば時価（市場価値）で評価することになるため、納税者により所有されている財産について含み損益の繰延べは基本的に生じないことになる。たとえ（実現されていない）いわゆる含み益であっても所得に含められ、また、反対に、いわゆる含み損失も毎年の所得額計算上で控除されることになる。また、農家などが自身で生産した作物等生産物を消費した場合の自家消費や、持家所有者による家賃の節約分である帰属家賃などの帰属所得（imputed income）についても、所得に含まれる。さらに理論上は、一般物価上昇による名目的な価値増加分は割り引かれ、実質的な価値増加分で計算把握されなければならない。

経済学上の純資産増加説における純資産は、納税者の総資産から総負債を差し引いた差額部分ということになる。総資産には納税者が有している現金や貯蓄貯金の他に、住居用不動産や株式など、あらゆる積極財産が時価（市場価格）で評価され、含まれることになる。他方の総負債には、借入金債務などあらゆる消極財産が含まれる。そして、この差額が、納税者の純資産ということになり、この純資産の一定期間における増加分が所得となる。

この純資産を増加させる、つまり所得を生じさせる要因は、2種類に大別することができる。まず、総資産が増加する場合である。例えば、労働をして賃金給料を現金で受領すれば、総資産が増加するため、同額だけ純資産も増加することになり所得が生じる。

または、借入金を棒引きしてもらうなど債務免除をうけて総負債が減少した場合にも、同額だけ純資産が増加し、所得が生じることになる。

所得を生じさせる具体的な手段には次のものが挙げられる。労働により賃金給与を稼得するほかに、株式や債券などに投資をすることで、配当所得や利子所得を稼得する方法がある。さらに、その他、贈与を受けたり相続で遺産を受領するといった、単なる資本移転による場合もある。

## おわりに

本論文では、米国の法人所得税法の基礎となった包括的所得概念について主にアメリカの文献を中心に取り上げて考察した。アメリカでは「包括的所得概念（純資産増加説）」が特に重要にして有用なものとしてきた。

Iでは、アメリカの法人所得税制の概要について概観し、総合累進課税と包括的所得概念の関係について考察した。アメリカの税法では、自然人にも法人にも、税法上はそれぞれの所得に対して所得税が課せられている。すなわち所得税には、個人所得に対するものと法人所得に対するものがあるが、アメリカでは、両者を含めて所得税と呼んでいる。それはアメリカでは独立納税主体説をとっている為である。アメリカで総合累進課税が創設されたのは、1913年のアメリカ合衆国憲法修正第16条（sixteenth amendment to the Constitution of the United States）の成立により、合憲とされたことに由来した。憲法修正16条は、「連邦議会は、いかなる源泉から生じたものであるかを問わず各州の間に配分することなく、また国勢調査その他の人口算定によることなしに、所得に対して租税を賦課・徴収することができる。」と規定して、憲法上の障害を除去した。これを受けて1913年の歳入法は、総合累進課税を採用した。総合累進課税は所得の範囲を広く捉える包括的所得概念と結びつく。所得計算の出発点である「所得」についての明確な定義が、IRC上には用意されていないが、多くの経済学者によりさまざまな所得概念が提唱されてきた。その中でも所得の範囲を広く捉える包括的所得概念（純資産増加説・経済力増加説）は今日アメリカをはじめとする国際社会で広く所得の基本概念として受け入れられている。

IIでは主にドイツとアメリカで発達してきた包括的所得概念の概要について考察した。包括的所得概念では、所得を「一定期間の資産の純増」（Reinvermögenszuwachs einer bestimmten Zeitabschnitts）と定義する。この定

義の下においては、所得の概念は真に包括的であって、「すべての純収益、資産の使用の経済価値、金銭価値のある第三者の給付、すべての贈与・相続・遺贈、とみくじの当たり、保険金、あらゆる種類の投機利益が所得に属する。他方、すべての負債の利子と資産の損失が控除される。」広く所得の概念を捉えることで、あらゆる純資産の増加分を所得として認識するのである。

以上のことからアメリカでは所得税も法人税もIRCで一本化されている。その成立の根拠としては、まず、法人について独立納税主体説をとっていたことが挙げられる。また、総合累進課税を採用するにあたり、アメリカ合衆国憲法修正第16条は、所得の範囲を限定せず、すべての所得に対して課税する旨を定めている。よって包括的所得概念を採用していると言える。現在も同様の規定がIRC 61条a項によって規定されており、法人所得についても総合累進課税がなされている。

以上のような考察を踏まえ、わが国での所得概念に対する明確な議論がなされることを期待したい。「はじめに」でも述べたようにわが国には明確な所得概念がなく、その中、大企業の税負担率が低下し、不公平な税制が拡大している状況にある。わが国においても「所得とはどのようなものなのか」という本質的な議論がなされるべきであろう。

#### 《注》

- (1) 拙稿「法人税制の実態と応能負担原則——『真実実効税率』をめぐって——」『明治大学大学院商学研究論集第27号』、2007年9月、175-193頁。
- (2) 拙稿「税制と会計制度——課税ベースの拡大と縮小をめぐって——」『会計理論学会年報』No. 22、2008年10月、52-62頁。
- (3) 富岡幸雄『税務会計学原理』、中央大学出版部、2003年、91頁。
- (4) 同上書、91頁。
- (5) 数多くの研究者等により、今日まで望ましい税制についての議論が重ねられてきたが、その理論は大別して、応益説と能力説の2つの潮流がある。応益説（利益説）は、納税者が政府から受け取る便益の大きさにより租税を配分しようとする概念で、他方の応能説（能力説）は、納税者が経済的に租税を負担することのできる能力に応じて配分

しようとする概念である。

- (6) 伊藤広哉『アメリカ連邦税法第三版』、中央経済社、2005年、3頁。
- (7) 富岡幸雄、前掲書、91-92頁。
- (8) 金子宏「租税法における所得概念の構成（一）」『法学協会雑誌』Vol. 83, No. 9-10, 83頁。
- (9) 本庄資『アメリカ法人税法講義』、税務経理協会、2006年、8頁。
- (10) 同上書、8頁。
- (11) Randolph E. Paul, *Taxation in the United States* (1954) pp. 30-37. 金子宏「租税法における所得概念の構成（二）」『法学協会雑誌』Vol. 85, No. 9, 85頁。
- (12) *Ibid.*, pp. 30-37.
- (13) *Ibid.*, pp. 30-37.
- (14) *Ibid.*, pp. 30-37.
- (15) *Ibid.*, pp. 30-37.
- (16) 金子宏、前掲論文、(一) 1273頁。
- (17) 同上書、1273頁。
- (18) 金子宏、前掲論文、(一) 1273頁、Simons, Henry. *Personal Income Taxation: the Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy*. Chicago: University of Chicago Press (1938), p. 15.
- (19) 同上書、1273頁。
- (20) 同上書、1273頁。
- (21) 同上書、1274頁。
- (22) 富岡幸雄、前掲書、103-125頁。
- (23) Schanz, George von, "Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze". *Finanzarchiv* 13: 1896, S. 22f.
- (24) *Ibid.*, S. 22f.
- (25) *Ibid.*, S. 22f.
- (26) 辻山栄子「経済学上の所得概念の系譜（その2）」『武蔵大学論集』第37巻第2-5号、1990年3月、346頁。
- (27) Haig, Robert M. (1921). "The Concept of Income—Economic and Legal Aspects", *The Federal Income Tax*. New York: Columbia University Press, p. 2. 辻山栄子「経済学上の所得概念の系譜（その2）」『武蔵大学論集』第37巻第2-5号、1990年3月、348頁、参考。
- (28) *Ibid.*, pp. 2-5.
- (29) *Ibid.*, p. 5.
- (30) *Ibid.*, pp. 5-7.
- (31) *Ibid.*, p. 7.
- (32) Simons, *Ibid.*, p. 42.
- (33) 辻山栄子、前掲論文、348頁。
- (34) 同上論文、348頁。
- (35) Simons, *Ibid.*, p. 49.
- (36) *Ibid.*, p. 49.
- (37) *Ibid.*, p. 50.