

博士学位論文審査報告書

令和 5年 3月 6日

1. 入学年度・学籍番号・氏名 平成 29 年度入学 17B3004 氏名 西本 山海

2. 指導教員 主指導教員 鵜崎 清貴
 副指導教員 米村 忠司 下田 憲雄

3. 学歴、研究歴、職歴及び研究業績一覧
 別添のとおり

4. 学位請求論文の題目
 中小企業に対する所得拡大促進税制の効果

5. 論文の審査項目
 - 論文テーマの重要性
 重要性が高い
 - 論文の構成
 構成は適切である
 - 論述の一貫性
 論述は首尾一貫している
 - 先行研究及び関連研究の展望・理解
 先行研究や関連研究の展望について調査し、理解している
 - 研究方法の妥当性
 データの少ない中小企業のアンケートを取り、分析を行うという研究方法は妥当であった
 - 独創性
 解明させていない分野の研究に取り組んでおり、独創性があった
 - 体裁（引用・参考文献）など
 章立て、ナンバリング等体裁上の問題はなく、文章、図表ともに引用、及び要約した部分は、全て出所が正確に記載されている

6. 論文の要旨及び論文審査の結果

西本氏は、中小企業に対する所得拡大促進税制の効果について、租税特別措置である中小企業の所得拡大促進税制の合理性の判断において検討を要する「政策目的達成のための租税特別措置の有効性」について、「給与の引き上げ」、「成長」の側面から所得拡大促進税制の果たす役割、および中小企業の所得拡大促進税制に期待される効果について明らかにした。また「租税特別措置による公平負担の侵害の程度」について、法人税法および租税特別措置法における中小企業の定義の課題および中小企業の法人税等の課題についての分析を行い、租税特別措置と租税公平主義の原則との関係における租税特別措置の「合理性」の判断について考察した。さらに、地方の中小企業にアンケートを取り、このような中小企業における税法等の課題を理論的・実証的の両面から明らかにするとともに、今後の指針を示した。

論文の構成は、以下の通りである。

第 1 章 中小企業の所得拡大促進税制における租税特別措置の合理性では、租税特別措置と租税公平主義の原則との関係における租税特別措置の「合理性」の判断について学説、税制調査会答申およ

び判例を丁寧に検証、考察し、中小企業の所得拡大促進税制の場合における租税特別措置の合理性の判断において検討を要する「政策目的達成のための租税特別措置の有効性」については「給与引き上げの効果」および「成長の効果」の検討を要すること、ならびに「所得拡大促進税制による公平負担の侵害の程度」については法人税法および租税特別措置法における中小企業の定義の問題があることを明らかにした。

第2章 中小企業の役割では、中小企業を定義するうえで用いられる基準について検討後、法人税法および租税特別措置法における中小企業の定義については税制において要求される「租税法律主義の原則」および「租税公平主義の原則」の両側面から考察する必要があることを指摘した。また、中小企業の量的地位にもとづく役割として期待される「地域雇用の創出」および「地域経済の付加価値額の向上」と中小企業との関係については実証分析し、産業別業者総数および七地方区分別従業者総数に占める中小企業に雇用されている従業者の構成比については「関東地方」を除く、すべての地方で高い割合となっており中小企業は「地域雇用の創出」の役割があること、および都道府県別人口一人当たり付加価値額と中小企業数との間に有意な正の相関が認められることを明らかにした。さらに、中小企業の労働生産性について大企業と比較して少額であることを指摘するとともに、中小企業といえども産業によっては大企業を上回ることが可能であることも明らかにした。

第3章 中小企業の法人税等についての実証分析では、法人税法および租税特別措置法の中小企業向け税制上の特例措置を整理し、中小企業の営業収入金額は企業全体の約6割を占めているにもかかわらず中小企業の申告所得金額は企業全体の約4割超を占めるにすぎないことを明らかにしたうえで、その要因について明らかにするため、「中小企業の繰越欠損金の当期控除限度額についても大企業と同様に段階的に引き下げられた場合、中小企業一社当たり申告所得金額は現在より増加し、中小企業の欠損法人数は現在より減少する」という仮説について実証分析した結果、業種ごとに相違はあるものの中小企業の繰越欠損金の当期控除限度額の算定に用いられる割合が大企業と同様に段階的に引き下げられた場合、中小企業の申告所得金額は現在より増加し、中小企業の欠損法人数は現在より減少することを明らかにした。また、中小企業向け税制上の特例措置の適用を受けるための法人税法および租税特別措置法の中小企業の定義の問題について、特に大企業の減資を中心に先行研究をもとに検討を行った。特に、中小企業向け税制上の特例措置適用のための大企業の減資については、税制の租税公平主義の観点から問題のある行為であることを指摘した。法人税法および租税特別措置法における中小企業の定義の問題について解決を図るため、日本税理士会連合会税制審議会（2016）の掲げる指標のうち「申告所得金額」、「繰越欠損金当期控除額」および「営業収入金額」を用いて実証分析した。実証分析の結果、大企業の申告所得金額に繰越欠損金当期控除額を加えた金額と大企業の営業収入金額との間には有意な相関が認められなかった。しかし、中小企業については申告所得金額に繰越欠損金当期控除額を加えた金額と中小企業の営業収入金額の間には有意な正の相関が認められていることから、大企業の申告所得金額については申告所得金額の計算上、多額の特別償却費など特例的な値を計上されている可能性を指摘した。

第4章 中小企業の所得拡大促進税制についての実証分析では、中小企業の所得拡大促進税制の適用状況および傾向、中小企業の付加価値額については労働生産性の向上の観点から、所得拡大促進税制の効果を明らかにした。所得拡大促進税制の適用状況は、2020年度までに「税額控除」の適用件数の3分の2以上、「税額控除」の税額控除額の4分の1近く、「税額控除」の一件当たり税額控除額の3分の1以上を占めるまでになっており、企業全体の所得拡大促進税制の適用件数に占める中小企業の所得拡大促進税制の適用件数の割合は、2020年度までに、ほぼ10割近くを占めていることを明らかにした。また、中小企業一社当たり付加価値額と中小企業の所得拡大促進税制の一件当たり税額控除額および中小企業の所得拡大促進税制の適用件数との関係について実証分析した結果、中小企業一社当たり付加価値額と中小企業の所得拡大促進税制の一件当たり税額控除額との間には有意な相関が認められないこと、中小企業一社当たり付加価値額と中小企業の所得拡大促進税制の適用件数との間には有意な強い正の相関が認められることを明らかにした。

第5章 ケーススタディでは、政策目的達成のための中小企業の所得拡大促進税制の有効性について

て検討するため、大分県で実際に活躍している中小企業のうち、中小企業の所得拡大促進税制の適用を受けた中小企業 10 社（者）から回収したアンケートのデータを用いて、中小企業の給与引き上げの効果と労働生産性との関係および中小企業の給与引き上げの効果と営業利益率との関係について分析した。中小企業の所得拡大促進税制の適用を受ける前の事業年度、中小企業の所得拡大促進税制を受けた事業年度およびその翌事業年度の財務諸表等から、中小企業の労働生産性の増加分、給与引き上げによる従業員のモチベーションの向上の影響度および中小企業の営業利益率の増加分を算出した。次に、中小企業の給与引き上げによる従業員のモチベーションの向上の影響度と労働生産性の伸び率および営業利益成長率との関係について実証分析した結果、中小企業の給与引き上げによる従業員のモチベーションの向上の影響度と労働生産性の伸び率との間には、有意な強い正の相関が認められることを、給与の引き上げによる従業員のモチベーションの向上の影響度と営業利益率との間についても有意な正の相関が認められることを明らかにした。なお、時間当たり労働生産性の向上は所得拡大促進税制の政策目的である「給与の引き上げを通じた成長」にも適うものであり、中小企業は大企業と比較して労働生産性が低いことから、その改善にもつながると考えられるところ、現在まで所得拡大税制は雇用者給与等支給額を前年度と比較して所定の割合まで増加させた場合に適用できる仕組みとなっており、時間当たり給与の増加についてまでは適用要件となっておらず、実際には時間当たり給与は引き上げられていないにもかかわらず労働時間が増加した結果、所得拡大促進税制の適用を受けている場合も考えられることから、所得拡大促進税制の政策目的に照らし時間当たり給与の増加についても適用要件に追加すべきであることを指摘した。

最後の第 6 章 結論では、法人税法および租税特別措置法における、あるべき中小企業の定義を明確にしたうえで、中小企業の所得拡大促進税制は中小企業のうち利益計上法人に対して給与引き上げのインセンティブを与える効果があること、中小企業の所得拡大促進税制の適用件数の増加は中小企業一社当たり付加価値額を有意に増加させる効果があること、給与の引き上げによる従業員のモチベーションの向上は中小企業の労働生産性の伸び率および中小企業の営業利益成長率を有意に向上させる効果があることなどを実証研究で明らかにするとともに、今後の課題として所得拡大促進税制の政策目的に照らし時間当たり給与の増加についても適用要件に追加すべき旨なども示した。

西本氏の研究は、各章における分析の目的と結論が明確で、全体としても論理一貫している。分析の適用範囲も広く、論文の質、内容ともに十分なレベルにあると判断される。

7. 最終試験の日時および結果

最終試験は、令和 5 年 2 月 1 日に口頭により行った結果、研究者として自立して研究活動を行うに必要な高度の研究能力及びその基礎となる豊かな学識を有すると認められる。

審査委員	主査 <u>鵜崎 清貴</u>
	副査 <u>米村 忠司</u>
	副査 <u>下田 憲雄</u>
	副査（学外委員）
	<u>名古屋大学 名誉教授 加賀山 茂</u>

博士後期課程学位論文要旨
「中小企業に対する所得拡大促進税制の効果」

大分大学大学院経済学研究科

博士後期課程地域経営専攻

17B3004 番

企業ファイナンス論演習所属

西本 山海

(2023 年 3 月)

1 問題の所在

所得拡大促進税制は、企業・個人事業主について前年度より給与等を増加させた場合に、その増加額の一部を法人税（個人事業主は所得税）から税額控除できる制度である。

所得拡大促進税制は、租税特別措置法に規定されており、租税特別措置は担税力その他の点で同様の状況にあるにもかかわらず、なんらかの政策目的の実現のために特定の要件に該当する場合に、税負担を軽減し、あるいは加重することを内容とする措置のことをいう。所得拡大促進税制は、給与の引き上げを通じて成長と富の創出の好循環を実現するための経済政策として規定されたものであり、所得拡大促進税制の意義は、租税特別措置の意義と同様、特定の政策目的の実現のため租税優遇措置または租税重課措置により租税誘因措置を図ることである。

中小企業の所得拡大促進税制は、大企業の所得拡大促進税制と比較して、その適用件数について緩和されており、適用要件を満たした場合における税額控除についても有利なものとなっている。所得拡大促進税制は、租税特別措置であり、特定の納税者または特定の所得を優遇し、租税公平主義の原則と相反する性質を有する。特に、中小企業の所得拡大促進税制は、大企業の所得拡大促進税制と比較して、その優遇の度合は強いといわざるをえない。

租税特別措置と租税公平主義の原則については、「不合理な優遇」の場合に租税特別措置は憲法第14条第1項に反し無効になる可能性を有し、租税特別措置である所得拡大促進税制の「合理性」の判断については、①所得拡大促進税制の政策目的の合理性、②政策目的達成のための所得拡大促進税制の有効性、③所得拡大促進税制による公平負担の侵害の程度の検討を要する。

このうち、政策目的達成のための所得拡大促進税制の有効性については、その効果の測定を要する。本研究は、租税特別措置である中小企業の所得拡大促進税制の合理性の判断のため検討を要する。政策目的達成のための所得拡大促進税制の有効性について、「給与の引き上げ」および「成長と富の創出」の側面から所得拡大促進税制の果たす役割および中小企業の所得拡大促進税制に期待される効果について明らかにすること、ならびに法人税法および租税特別措置法の中小企業の定義の課題および中小企業の法人税等の課題について分析結果を踏まえて明らかにすることにより、租税特別措置と租税公平主義の原則との関係における租税特別措置の「合理性」の判断について考察することを目的とする。

本研究では、所得拡大促進税制の政策目的である「給与の引き上げ」および「成長と富の創出」について所得拡大促進税制の果たす役割を明らかにするため、①給与引き上げの効果については所得拡大促進税制の適用件数を企業の給与の引き上げ件数と同視して、所得拡大促進税制施行後、一定期間内における所得拡大促進税制の適用状況および傾向について確認および実証分析した。また、②成長と富の創出効果については付加価値額に焦点をあて、給与を引き上げた企業の付加価値額および労働生産性について実証分析した。さらに、③所得拡大促進税制による公平負担の侵害の程度についても、担税力の観点から法人税法および租税特別措置法における中小企業の定義についての問題点を明らかにし、明確化された

法人税法および租税特別措置法における中小企業の定義の問題について解決を図るため、実証分析を踏まえて考察した。

2 検討結果

日本の給与水準の向上を図るためには、企業の従業員に対する給与の引き上げは不可欠である。2016年6月時点において、日本の全従業員の約68.8%は中小企業に雇用されており、日本の給与水準の向上は大企業はもちろんのこと、中小企業についても給与を引き上げることで初めて実現できるのである。また、2016年6月時点において日本の中小企業は日本の企業全体の約99.7%を占めており、大企業と比較して、すべての地方の人口に応じて、まんべんなく存在している。中小企業には、給与の引き上げはもとより、その量的地位にもとづく役割として「地域雇用の創出」および「地域経済の付加価値額の向上」をも期待されている。

七地方区分別または都道府県別人口一人当たり付加価値額と七地方区分別または都道府県別中小企業数との間については、実証分析の結果、正の相関を認められることを明らかにした。この実証分析の結果から、中小企業は中小企業の量的地位より「地域経済の付加価値額の向上」に寄与していると考えられる。

七地方区分別従業員総数に占める中小企業に雇用されている従業員の構成比についても、大企業の集中する「関東地方」を除く、すべての地方で高い割合となっていることも確認できた。中小企業は、中小企業の量的地位から「地域雇用の創出」にも寄与していると考えられる。しかし、中小企業は大企業と比較して一社当たり付加価値額および労働生産性について少額であることも確認できた。大企業は、中小企業と比較して取引高、従業員数、設備などについて大規模であり、したがって、中小企業一社当たり付加価値額について大企業一社当たり付加価値額と比較して少額となるのは致し方ないと考えられる。しかし、労働生産性については決してそうとは言い切れない。七地方区分別または都道府県別人口一人当たり付加価値額の向上には、中小企業の労働生産性の向上は欠かせないのであり、中小企業向け税制上の特例措置においても、中小企業の労働生産性の向上に向けた支援は必要である。

法人税法および租税特別措置法は、経営基盤の脆弱な中小企業の担税力を考慮し、中小企業の法人税負担に対する特例として、さまざまな中小企業向け税制上の特例措置を講じている。その中でも中小企業の所得拡大促進税制は、中小企業の税負担の軽減を図りつつ、中小企業の給与水準の向上も目指した経済政策である。中小企業の所得拡大促進税制は、大企業の所得拡大促進税制と比較して、所得拡大促進税制の適用件数について緩和されており、適用要件を満たした場合における税額控除についても有利なものとなっている。

中小企業の所得拡大促進税制の合理性について判断するため、政策目的達成のための中

小企業の所得拡大促進税制の効果として期待される、中小企業の給与引き上げ件数および

傾向を確認するための中小企業の所得拡大促進税制の適用状況および傾向については、次のとおりである。

所得拡大促進税制の適用状況は、2020年度までに「税額控除」の適用件数の3分の2以上、「税額控除」の税額控除額の4分の1近く、「税額控除」の一件当たり税額控除額の3分の1以上を占めるまでになっていることを確認できた。また、2012年度から2020年度までに増加した「税額控除」の適用件数の9割超、増加した税額控除額の5割超を占めるまでにもなっていることも確認できた。

「税額控除」の適用件数と所得拡大促進税制の適用件数および「税額控除」の税額控除額と所得拡大促進税制の税額控除額との関係については、実証分析の結果、正の相関を認められること、「税額控除」の一件当たり税額控除額と所得拡大促進税制の一件当たり税額控除額との関係については、実証分析の結果、有意な相関は認められないことを明らかにした。

企業全体の所得拡大促進税制の適用件数に占める中小企業の所得拡大促進税制の適用件数の割合は、2020年度までに、ほぼ10割近くを占めている。中小企業の所得拡大促進税制の適用件数と中小企業の利益計上法人数との関係については、実証分析の結果、正の相関を認められることを明らかにした。また、中小企業の所得拡大促進税制の適用件数と中小企業の欠損法人数との関係については、実証分析の結果、負の相関を認められることを明らかにした。中小企業の所得拡大促進税制は、中小企業のうち利益計上法人に対して給与引き上げのインセンティブを与えていると考えられる。

中小企業の所得拡大促進税制の合理性について判断するため、政策目的達成のための中小企業の所得拡大促進税制の効果として期待される、中小企業の所得拡大促進税制の適用と中小企業の付加価値額との関係については、次のとおりである。

中小企業の所得拡大促進税制の一件当たり税額控除額と中小企業一社当たり付加価値額との関係については、実証分析の結果、有意な相関は認められないこと、中小企業の所得拡大促進税制の適用件数と中小企業一社当たり付加価値額との関係については、実証分析の結果、強い正の相関を認められることを明らかにした。本研究の実証分析についても、先行研究の実証分析と同様の結果を得られたことになる。

ケーススタディでは、大分県で実際に活躍している中小企業のうち、給与を引き上げ、中小企業の所得拡大促進税制の適用を受けた中小企業および個人事業主10社（者）から回収したアンケートにより得られたデータを用いて、次のことについて明らかにした。

労働生産性については、給与を引き上げる前の事業年度から給与を引き上げた後の翌事業年度までに、すべての業種について向上を確認できた。また、営業利益率についても給与を引き上げる前の事業年度から給与を引き上げた後の翌事業年度までに、すべての業種について向上を確認できた。さらに、給与の引き上げは企業の費用総額を増加させるとともに、費用総額の増加以上に売上高をも増加させることも確認できた。

中小企業の労働生産性の伸び率と給与の引き上げによる従業員のモチベーションの向上

の影響度との関係については、実証分析の結果、強い正の相関を認められることを明らかにした。また、中小企業の営業利益成長率と給与の引き上げによる従業員のモチベーションの向上の影響度との関係については、実証分析の結果、正の相関を認められることを明らかにした。本研究の実証分析についても、先行研究の実証分析と同様の結果を得られたことになる。

給与の引き上げによる従業員のモチベーションの向上は、企業の費用総額および売上高ともに増加させるところ、売上高の方をより増加させる効果を有し、その結果、労働生産性および営業利益率を向上させていると考えられる。今回のケーススタディにおいては、給与の引き上げによる従業員のモチベーションの向上の影響による売上高等への効果の発現時期を中小企業の所得拡大促進税制の適用を受けた翌事業年度に設定した。給与の引き上げによる従業員のモチベーションの向上の影響についての効果の発現時期の最適解の解明については、今後の検討課題である。

以上、租税特別措置法である中小企業の所得拡大促進税制の合理性の判断のため検討を要する、政策目的達成のための所得拡大促進税制の有効性について、「給与の引き上げ」および「付加価値額、労働生産性の向上」の側面から所得拡大促進税制の果たす役割および中小企業の所得拡大促進税制に期待される効果を明らかにした。

中小企業の所得拡大促進税制の適用件数は、2013年度の施行から2020年度までの8年間において2020年度を除き、年々増加傾向に推移している。中小企業の所得拡大促進税制の適用件数を中小企業の給与引き上げ件数と同視した場合、同期間における中小企業の給与引き上げ件数は2020年度を除き、年々増加傾向に推移していることになる。また、中小企業の所得拡大促進税制の適用件数の増加は、中小企業一社当たり付加価値額を向上させる。中小企業の所得拡大税制は、政策目的達成のために一定の効果を有することから、中小企業の所得拡大促進税制は政策目的達成のための効果の側面から見た場合、一定の合理性を有すると考えられる。

中小企業の所得拡大促進税制は、中小企業のうち利益計上法人に対して給与の引き上げのインセンティブを与え、給与を引き上げた中小企業は、中小企業の所得拡大促進税制の適用による法人税の税額控除を受けるのみならず、給与の引き上げによる従業員のモチベーションの向上の影響により労働生産性および営業利益率の向上などの効果を受ける可能性をも有すると考えられる。しかし、所得拡大促進税制は租税特別措置の「税額控除」である以上、所得拡大促進税制の適用は法人税について納付義務の存在していることを前提としている。したがって、欠損法人については所得拡大促進税制の適用は不可能であるところ、現在まで、実に中小企業の約6割は欠損法人である。大企業の大企業数に占める欠損法人割合は約2、3割程度で推移しており、中小企業の中小企業数に占める欠損法人割合は大企業の大企業数に占める欠損法人割合と比較して多い。

2019年度時点における中小企業の法人税等の現状については、中小企業の営業収入金額は企業全体の営業収入金額の約6割を占めており年々増加傾向に推移していること、中小

企業の申告所得金額は企業全体の申告所得金額の約 4 割超を占めており年々増加傾向に推移していること、中小企業の約 4 割、大企業の約 7 割は利益計上法人であることを確認できた。また、中小企業の欠損金額は企業全体の欠損金額の約 7 割を占めており、年々増加傾向に推移していること、さらに中小企業の繰越欠損金当期控除額は企業全体の繰越欠損金当期控除額の約 8 割超を占めており、2018 年度まで年々増加傾向に推移していることも確認できた。中小企業の法人税等については、中小企業の営業収入金額は企業全体の営業収入金額の約 6 割を占めているにもかかわらず、中小企業の申告所得金額は企業全体の申告所得金額の約 4 割超を占めるにすぎず、不均衡である。

中小企業向け税制上の特例措置のうち、繰越欠損金の全額控除は中小企業の申告所得金額の減少および中小企業の欠損法人数の増加の要因のひとつとなっている可能性もあるため、「中小企業の繰越欠損金の当期控除限度額についても大企業と同様に段階的に引き下げられた場合、中小企業一社当たり申告所得金額は現在より増加し、中小企業の欠損法人数は現在より減少する」という仮説について実証分析した。実証分析の結果、業種ごとに相違はあるものの中小企業の繰越欠損金の当期控除限度額の算定に用いられる割合について大企業と同様に段階的に引き下げられた場合、中小企業の申告所得金額は現在より増加し、中小企業の欠損法人数は現在より減少することを明らかにした。

現在、中小企業の繰越欠損金については申告所得金額まで全額控除でき、申告所得金額について 0 となった中小企業は欠損法人として計上される結果、中小企業の欠損法人数を増加させることにつながっている。結果として、中小企業の営業収入金額は企業全体の約 6 割を占めているにもかかわらず、中小企業の欠損法人数は繰越欠損金当期控除額とともに増加しているのである。繰越欠損金の全額控除は、中小企業の欠損法人数の増加要因のひとつであり、中小企業の所得拡大促進税制の適用を阻害する要因のひとつになっていると考えられる。しかし、繰越欠損金の全額控除は、大企業と比較して担税力の低い中小企業の税負担を軽減させるという重要な役割を有しており、中小企業の所得拡大促進税制の適用との両立を目指した施策については、さらに慎重な検討を要すると考えられる。

なお、中小企業向け税制上の特例措置において中小企業を優遇する目的は、経営基盤の脆弱な中小企業の担税力を考慮し、中小企業の法人税負担を軽減することである。大企業なみの多額の所得を得ているにもかかわらず、法人税法および租税特別措置法の中小企業の定義により中小企業と区分される企業の中小企業向け税制上の特例措置の適用は、租税公平主義の原則に大きく相反し、違憲の可能性も否めない。法人税法および租税特別措置法では、原則として質的基準と量的基準の組合せにより中小企業を定義しているところ、大半の企業は資本金の額または出資金の額について 1 億円以下であれば中小企業として中小企業向け税制上の特例措置を適用できる。現在、資本金の額を 1 億円超から 1 億円以下に減資して法人税法および租税特別措置法上の中小企業となり中小企業向け税制上の特例措置の適用を受けようとする企業も増加している。法人税法および租税特別措置法の中小企業の定義については、早急な検討を要するだろう。

法人税法および租税特別措置法における中小企業の定義の問題について解決を図るため、日本税理士会連合会税制審議会（2016）の掲げる指標のうち申告所得金額に繰越欠損金当期控除額を加えた金額と営業収入金額との関係について実証分析した。実証分析の結果、大企業の申告所得金額に繰越欠損金当期控除額を加えた金額と大企業の営業収入金額との間には有意な相関を認められなかった。しかし、中小企業については申告所得金額に繰越欠損金当期控除額を加えた金額と中小企業の営業収入金額との間には正の相関を認められていることから、大企業の申告所得金額については申告所得金額の計算上、多額の特別償却費など特例的な値を計上されている可能性もあり、そのことを要因として、申告所得金額に繰越欠損金当期控除額を加えた金額と大企業の営業収入金額との間には有意な相関を認められなかった可能性も否めない。申告所得金額は、企業の担税力を適正に反映しているのか、あるいは営業収入金額は企業の担税力をあらわす所得水準になり得るのかについては、租税公平主義の原則の観点から、今後さらなる検討を要する。

以上、租税特別措置である中小企業の所得拡大促進税制の合理性の判断のため検討を要する、政策目的達成のための所得拡大促進税制の有効性について、「給与の引き上げ」および「成長と富の創出」の側面から所得拡大促進税制の果たす役割および中小企業の所得拡大促進税制に期待される効果について明らかにした。また、法人税法および租税特別措置法の中小企業の定義の課題および中小企業の法人税等の課題についても、分析結果を踏まえて明らかにした。

本稿では、租税特別措置の「合理性」の判断のため、中小企業の所得拡大促進税制を分析対象として、「なんらかの政策目的達成のための租税特別措置の有効性」および「租税特別措置による公平負担の侵害の程度」について論じた。

中小企業の所得拡大促進税制は、「なんらかの政策目的達成のための租税特別措置の有効性」について認められると考えられる。また、中小企業の所得拡大促進税に限らず、中小企業向け税制上の特例措置における「租税特別措置による公平負担の侵害の程度」については、法人税法および租税特別措置法における中小企業の定義の問題についての解決を図るため、質的基準の充実等の検討を要すると考えられる。

租税特別措置の「合理性」の判断における「租税特別措置による公平負担の侵害の程度」については、租税公平主義の原則の観点から中小企業の定義の問題について論じてきた。しかし、租税法の全体を支配する基本原則には、租税公平主義の原則のほかに租税法律主義の原則もある。

租税法律主義の原則は、国民に法的安定性と予測可能性を与える機能を有し、法人税法および租税特別措置法の中小企業の定義についても租税法律主義の原則の要請も受ける。法人税法および租税特別措置法の中小企業の定義においても、まずは量的基準により中小企業を定義しており、国民に予測可能性を与えている。法人税法および租税特別措置法の中小企業の定義の問題については、租税公平主義の原則のみならず、租税法律主義の観点からも検討しなければならない。