

☒2009 年度テーマ研究論文

☐2009 年度専門職学位論文

主査	品川芳宣
副査	互井卓郎
副査	長谷川哲嘉

論文 題目	主題	各種事業体に対する課税のあり方
	副題	所得課税の課税根拠からの考察

研究科	大学院会計研究科
専攻	会計専攻

学籍番号	4 8 0 8 0 0 0 8 - 1
氏名	飯野明宏

## 論文概要

### 各種事業体に対する課税のあり方 ー所得課税の課税根拠からの考察ー

会計研究科 2 年 飯野明宏

本稿の目的は、所得課税の課税根拠から各種事業体に対する課税のあり方を提言することである。この場合における事業体については、現行制度において、多様なものとなっている。例えば、法人税法上の法人に関しては、公共法人、公益法人等、協同組合等、人格のない社団等、普通法人、信託が存在し、その他の法令等に基づく法人には SPC や投資法人が存在する。それ以外にも、個人も事業体になりうるし、任意組合、匿名組合も存在する。

また、所得課税の課税根拠のうち、法人税の課税根拠は、代替課税説と独立課税説の二つに大別される。この場合の代替課税説とは、法人の所得とその資本主の個人所得とを一体的に捉え、本来個人所得のみで所得課税のすべての目的を達成すべきであるところ、個人所得に対する課税の捕捉をより合理的に行うため、法人の段階でその所得に対し暫定的に課税しようとするところに、法人税の課税根拠があるとする説である。一方、独立課税説とは、法人の所得をその資本主の所得とは別個のものであると考え、所得を有する法人自体を納税主体として課税できるとするところに、法人税の課税根拠があるとする説である。そして、代替課税説は、同族会社的な中小法人に対してよく適応し、独立課税説は、公開会社のような大法人によく適応すると考えられる。このため、中小法人に対しては代替課税説を基本とした法人税制度を適用し、大企業に対しては独立課税説を基本とした法人税制度を適用して、法人税制度を二分し、二つの課税根拠論を並存させるという考え方もある。しかし、本稿では独立課税説に一本化して、これを採用している。

本稿では、各種事業体に対する課税のあり方を提言するにあたり、現行制度における問題点を提起し、これを解決することで提言を行うという方法を採用している。具体的には、法人については、課税根拠の統一問題、配当課税、役員給与課税、留保金課税、清算所得課税、税率、公益法人等課税、SPC 等に対する課税及び LLC に対する課税に係る問題点を提起し、それ以外の事業体については所得区分、損益通算及び租税回避に係る問題点を提起する。

これらの問題点を解決した結果、次のような課税のあり方を提言した。

個人に関しては、所得区分を整理すべきであり、大規模な組合に関しては、一定の要件を満たす場合に法人課税を行うべきである。そして、法人に関しては、独立課税説を採用した上で、以下に掲げるようにすべきである。

- ①企業グループ間以外の配当課税を廃止すべきである。
- ②役員給与については、平成18年改正前の旧法人税法34条のような規定方法に直した上で、損金性が認められないものとして役員給与のうち不相当に高額な部分及び損金経理等を要件とすべきである。
- ③留保金課税については、資金管理会社等以外については廃止すべきである。
- ④清算所得課税は全ての法人について行うべきである。
- ⑤税率については、累進税率を適用すべきである。
- ⑥公益法人等については、全ての収益に課税し、公益活動に係る全ての損失及び費用を損金算入することにより、結果的に非課税となるようにすべきである。
- ⑦LLCは、我が国には導入できない。
- ⑧SPC及び投資法人等については、個人段階における税額控除により投資促進及び導管性確保を図るべきである。

さらに、特に任意組合等や匿名組合に関して論述したように、国税通則法において租税回避行為に関する一般的包括的否認規定を設けるべきである。

## 本稿の概要

### 第1章 多様な事業体に応じた所得課税の現状

第1章においては、事業体に対する所得課税の現行制度について、その内容を説明する。個人事業、法人税法上の法人（内国法人と外国法人、公共法人、公益法人等、協同組合等、人格のない社団等、普通法人、信託）、任意組合、匿名組合及びその他の法令に基づく事業体（SPC、投資法人）について、初めに、それらの事業体の内容を説明し、次に、現行制度におけるそれらの事業体に対する課税について説明する。

### 第2章 事業体に対する所得課税の論拠

第2章においては、事業体に対する所得課税の論拠を説明する。まず、個人事業における所得課税の根拠を説明し、その後、法人所得課税について次のように説明する。

初めに、法人税に対する所得課税はいかなる問題構造になっているかという概論を説明し、次に、我が国における法人税の沿革を説明し、その後、一般的な法人税の課税根拠論（代替課税説及び独立課税説）を説明する。

### 第3章 各種事業体に対する課税上の問題点

第3章においては、第1章において明確にした事業体について、現行制度を説明し、次に、当該現行制度から問題点を抽出する。法人事業体については、第2章において明確にした二つの課税根拠論に照らして、問題点を提起し、それ以外の事業体については、現行

制度上、問題をはらんでいる制度から問題点を提起する。具体的には、法人事業体については、課税根拠の統一問題、配当課税、役員給与課税、留保金課税、清算所得課税、税率、公益法人等課税、SPC 等に対する課税及び LLC に対する課税に係る問題点を提起する。他方、それ以外の事業体については、所得区分、損益通算及び租税回避に係る問題点を提起する。

#### **第4章 各種事業体に対する課税のあり方**

第4章においては、第3章の問題点を解消することによって、個人・法人を通じた事業体に対する課税のあり方を明らかにする。なお、法人事業体については、まず、課税根拠の統一問題を解決し、その結果として独立課税説を採用する。その次に、第3章において提起した問題のうち統一した独立課税説を前提とした上で、法人課税のあり方を提言する。

はじめに .....	6
第1章 多様な事業体に応じた所得課税の現状 .....	8
第1節 個人事業 .....	8
1. 個人に対する所得税 .....	8
(1) 事業所得 .....	8
(2) 不動産所得 .....	9
(3) 山林所得 .....	9
(4) 雑所得 .....	9
第2節 法人税法上の法人 .....	10
1. 法人の意義 .....	10
2. 法人の種類 .....	10
(1) 内国法人と外国法人の区分 .....	10
(2) 公共法人 .....	11
(3) 公益法人等 .....	11
イ. 公益法人制度改革 .....	11
ロ. 公益法人等 .....	11
(4) 協同組合等 .....	12
(5) 人格のない社団等 .....	12
(6) 普通法人 .....	12
(7) 信託 .....	12
3. 各種法人に対する課税 .....	13
(1) 内国法人と外国法人 .....	13
イ. 内国法人に対する課税 .....	13
ロ. 外国法人に対する課税 .....	14
(2) 公共法人 .....	15
(3) 公益法人等 .....	15
(4) 協同組合等 .....	15
(5) 人格のない社団等 .....	15
(6) 普通法人 .....	15
(7) 信託 .....	16
第3節 任意組合等 .....	16
1. 概要 .....	16
2. 民法上の組合、LPS 及び LLP の意義と特徴 .....	17
(1) 民法上の組合 .....	17
(2) LPS .....	17
(3) LLP .....	17

3. 法人が組合員になる場合 .....	18
(1) 利益の帰属 .....	18
(2) 利益等の額の計算 .....	19
4. 個人が組合員になる場合 .....	19
第4節 匿名組合 .....	20
1. 匿名組合の意義と特徴 .....	20
2. 匿名組合に対する課税 .....	20
(1) 組合員に対する課税 .....	20
(2) 営業者に対する課税 .....	21
第5節 その他の法令等による事業体 .....	21
1. 事業体の種類 .....	21
(1) SPC .....	21
(2) 投資法人 .....	22
2. 特別法上の事業体に対する課税 .....	22
(1) SPC .....	22
(2) 投資法人 .....	23
第2章 事業体に対する所得課税の論拠 .....	25
第1節 個人所得税の課税根拠 .....	25
第2節 法人税の課税根拠 .....	26
1. 問題の所在 .....	26
2. 配当に対する課税の問題 .....	27
3. 我が国の法人税制度の沿革 .....	27
4. 法人税の課税根拠論の各説 .....	29
5. 代替課税説 .....	30
(1) 代替課税説の論拠 .....	30
(2) 代替課税説の問題点 .....	31
6. 独立課税説 .....	33
(1) 独立課税説の基本的論拠 .....	33
(2) 具体的論拠 .....	34
イ. 利益説ないし特権説 .....	34
ロ. 社会費用の配分説 .....	35
ハ. 負担能力説 .....	36
ニ. 社会・経済統制説 .....	37
ホ. 各説の関連 .....	37
第3章 各種事業体に対する課税の問題点 .....	38
第1節 個人事業に係る問題点 .....	38

1. 事業に係る所得区分の問題点.....	38
(1) 問題の所在.....	38
(2) 事業所得・不動産所得・雑所得の区分とその問題点.....	38
イ. 現行制度 .....	38
ロ. 問題点 .....	40
2. 所得区分の損益通算の問題点.....	41
(1) 損益通算制度の趣旨と沿革 .....	41
(2) 現行制度 .....	42
(3) 問題点 .....	43
第2節 法人税法上の法人に係る問題点 .....	43
1. 課税根拠論の検討 .....	43
2. 配当課税.....	44
(1) 個人段階における配当控除 .....	44
イ. 現行制度 .....	44
ロ. 問題点 .....	45
(2) 法人段階における受取配当益金不算入.....	46
イ. 現行制度 .....	46
ロ. 問題点 .....	47
3. 役員給与課税 .....	47
(1) 法人税法34条「役員給与の損金不算入」 .....	47
イ. 現行制度 .....	47
ロ. 問題点 .....	50
(2) 法人税法35条「特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入」 .....	50
イ. 現行制度 .....	50
ロ. 問題点 .....	51
4. 留保金課税.....	51
(1) 現行制度 .....	51
(2) 問題点 .....	52
5. 清算所得課税 .....	52
(1) 現行制度 .....	52
(2) 問題点 .....	53
6. 税率.....	53
(1) 現行制度 .....	53
(2) 問題点 .....	53
7. 公益法人等課税.....	54
(1) 現行制度 .....	54

(2) 問題点 .....	54
第3節 その他の事業体に係る問題点 .....	54
1. 任意組合等 .....	54
2. 匿名組合 .....	55
3. LLC .....	56
(1) 現行制度 .....	56
(2) 問題点 .....	57
4. SPC、投資法人等 .....	58
(1) 現行制度 .....	58
(2) 問題点 .....	58
第4章 各種事業体に対する課税のあり方 .....	59
第1節 個人事業に対する所得課税 .....	59
1. 事業に係る所得区分 .....	59
2. 所得間の損益通算 .....	61
第2節 法人税法上の法人 .....	61
1. 課税根拠論の統一 .....	61
2. 配当課税 .....	62
3. 役員給与課税 .....	63
(1) 法人税法34条「役員給与の損金不算入」 .....	63
(2) 法人税法35条「特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入」 .....	64
4. 留保金課税 .....	64
5. 清算所得課税 .....	65
6. 税率 .....	66
7. 公益法人等課税 .....	66
第3節 その他の事業体 .....	67
1. 任意組合等 .....	67
(1) 個別的否認規定 .....	67
(2) 包括的否認規定の必要性 .....	68
(3) 法人課税 .....	69
2. 匿名組合 .....	71
3. LLC .....	71
4. SPC、投資法人等 .....	72
むすびに .....	74



## 凡例

本稿で使用する法令等の略語は、次の通りである。

法法	=	法人税法
法令	=	法人税法施行令
所法	=	所得税法
所令	=	所得税法施行令
措法	=	租税特別措置法
措令	=	租税特別措置法施行令
法基通	=	法人税基本通達
所基通	=	所得税基本通達

### 引用例

法法 2・9 = 法人税法 2 条 9 号

法法 2 2 ③二 = 法人税法 2 2 条 3 項 2 号

## はじめに

本稿を執筆するにあたり、最初に有していた問題意識は、実質的に法人とは何であるか、あるいは、法人税とは何であるかというものであった。21世紀初頭のITバブルから近時の金融危機に至るまで、極めて激しく経済のあり方が変化し、様々な側面から多様な議論が行われた。しかし、このような大変化も100年単位で見れば、至極当然の変化といえる。我が国経済の歴史を概観すれば、明治時代の開始とともに西洋文明が本格的に我が国に導入された。これを契機として外国との経済競争に参加することになり、このような経済競争と戦争との相互関係の中で、我が国経済は近代化してきた。そして、第二次世界大戦後には、行政と大銀行を先頭とする護送船団方式を背景とする高度成長が成し遂げられ、その後に安定成長期となるものの、その成長は1980年代後期のバブル崩壊まで続いた。その後、混迷の20年を経て、現在は緩やかに下降する世界的金融危機の最中だと考えられる。このような歴史観の中で、法人に求められる目的も変化したであろうし、法人をめぐる従業員、顧客及び資本主等の個人の捉え方も変容したと考えられる。こうした変容を考慮して次の10年あるいは50年を見据えた場合、いかに法人という概念を捉え、どのように法人税を課すことが、国民に対して最大限の効用をもたらすのか。これが筆者の当初における問題意識である。

このような問題意識を持ちつつ、法人税の課税根拠論の検討を行うと、当該課税根拠論は、本文において我が国の法人税制度の沿革として詳述するように、何度も繰り返し議論されてきた問題であることがわかった。すなわち、いわゆる代替課税説と独立課税説に二分して、これらのいずれを採用すべきか、あるいは、これらを並存させた制度を作るべきかが、明治32年の法人税創設以来、繰り返し議論されてきたのである。しかし、このような議論があるにも関わらず、現行の我が国における法人税制度を課税根拠論に照らして評価するならば、混乱した状況においてその場しのぎのように二つの説をつぎはぎした結果出来上がった混沌とした制度といわざるを得ない。

また、課税根拠論に関連する事項で、近時、盛んに議論されているものが、事業体に対する課税のあり方である。複雑化する経済において、多様な事象に対応するために、多様な種類の事業体が創設され、これが利用されることとなるのは自然な流れであると考えられる。そうであるならば、必然的に多種類存在する事業体に対する課税については、早急に事業体間の公平性と中立性を考慮した課税が行われるべきと考えられる。さらに、事業体の多様化の結果、課税方法が複雑化するのは当然であるが、この複雑化をできる限り抑え、簡易な税制を設計する必要があると考えられる。以上のことを考慮した結果、法人に限った当初の問題意識を事業体課税のレベルまで拡張するに至った。

しかも、いわゆる事業体課税論における法人課税及び構成員課税の対立関係は、法人税の課税根拠論における独立課税説及び代替課税説の対立関係と類似する。このように構造的に類似した論点であるがゆえに、法人課税根拠論のうちいずれが現在の経済状況に適応

するかを検討した上で、事業体課税のあり方を検討することができると考えた。したがって、各種事業体の課税のあり方を所得課税の課税根拠から考察することにした。

なお、本稿の構成は、次のとおりである。

## 第1章 多様な事業体に応じた所得課税の現状

第1章においては、事業体に対する所得課税の現行制度についてその内容を説明する。個人事業、法人税法上の法人（内国法人と外国法人、公共法人、公益法人等、協同組合等、人格のない社団等、普通法人、信託）、任意組合、匿名組合及びその他の法令に基づく事業体（SPC、投資法人）について、初めに、それらの事業体の内容を説明し、次に、現行制度におけるそれらの事業体に対する課税について説明する。

## 第2章 事業体に対する所得課税の論拠

第2章においては、事業体に対する所得課税の論拠を説明する。まず、個人事業における所得課税の根拠を説明し、その後、法人所得課税について次のように説明する。

初めに、法人税に対する所得課税はいかなる問題構造になっているかという概論を説明し、次に、我が国における法人税の沿革を説明し、その後、一般的な法人税の課税根拠論（代替課税説及び独立課税説）を説明する。

## 第3章 各種事業体に対する課税上の問題点

第3章においては、第1章において明確にした事業体について、現行制度を説明し、次に、当該現行制度から問題点を抽出する。法人事業体については、第2章において明確にした二つの課税根拠論に照らして、問題点を提起し、それ以外の事業体については、現行制度上、問題をはらんでいる制度から問題点を提起する。具体的には、法人事業体については、課税根拠の統一問題、配当課税、役員給与課税、留保金課税、清算所得課税、税率、公益法人等課税、SPC等に対する課税及びLLCに対する課税に係る問題点を提起する。他方、それ以外の事業体については、所得区分、損益通算及び租税回避に係る問題点を提起する。

## 第4章 各種事業体に対する課税のあり方

第4章においては、第3章の問題点を解消することによって、個人・法人を通じた事業体に対する課税のあり方を明らかにする。なお、法人事業体については、まず、課税根拠の統一問題を解決し、その結果として独立課税説を採用する。その次に、独立課税説を前提とした上で、第3章において提起した問題を解決し、法人課税のあり方を提言する。

# 第1章 多様な事業体に応じた所得課税の現状

## 第1節 個人事業

### 1. 個人に対する所得税

所得税法において、個人については、その稼得した所得に対し所得税を課している。

個人のうち居住者は、無制限納税義務者として、その源泉が国内にあるか国外にあるかを問わず、すべての所得について納税義務を負う（所法5①）<sup>1</sup>。

この所得については、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得、一時所得及び雑所得の10種類の所得に区分され（所法21①一）、各種所得の金額の計算が行われる（所法21①一）。なお、これらのうち個人の事業に係るものは、不動産所得、事業所得、山林所得及び雑所得となる。次いで、各種所得の金額を基礎として、所定の手続きによって損益通算（所法21①二）及び損失の繰越控除がなされ、総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額が計算される。これらの金額から所得控除が引かれ、課税総所得金額、課税退職所得金額又は課税山林所得金額が計算され、それらの金額が課税標準となる（所法21①三、22①）。これらに税率を乗じ、そこから税額控除が引かれ、所得税の額が算出される（所法21①四、五）。

### 2. 事業に対する所得課税

#### （1）事業所得

事業所得とは、農業、漁業、製造業、棚卸し業、小売業、サービス業その他の事業で政令において定められるものから生ずる所得（山林所得又は譲渡所得に該当するものを除く。）をいう。（所法27①）。そして、政令において定められている事業とは、次に掲げる事業（不動産の貸付業又は船舶若しくは航空機の貸付業に該当するものを除く。）である（所令63）。

①農業

②林業及び狩猟業

---

<sup>1</sup> 居住者とは、国内に住所を有し又は現在まで引き続いて1年以上居所を有する個人をいう（所法2・三）。また、住所とは、各人の生活の本拠を意味する（東京高裁昭和59年9月25日判決月報31巻4号901頁、大阪高裁昭和61年9月25日判決月報33巻5号1297頁）。なお、居住者のうち、非永住者は、国内源泉所得及びそれ以外の所得で国内において支払われ又は国外から送金されたものについてのみ、納税義務を負う（所法7①二）が、居住者のうち、日本の国籍を有しておらず、かつ、過去10年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が5年以下である個人を非居住者という（所法2・四）。

また、居住者以外の個人である非居住者（所法2・五）は、制限納税義務者として、国内源泉所得についてのみ納税義務を負う（所法5②、所法7①三）

- ③漁業及び水産養殖業
- ④鉱業（土石採取業を含む。）
- ⑤建設業
- ⑥製造業
- ⑦棚卸業及び小売業（飲食店業及び料理店業を含む。）
- ⑧金融業及び保険業
- ⑨不動産業
- ⑩運輸通信業（倉庫業を含む。）
- ⑪医療保険業、著述業その他のサービス業
- ⑫①～⑪に掲げるもののほか、対価を得て継続的に行う事業

なお、事業という文言の解釈については、裁判例において、自己の計算と危険において営利を目的とし対価を得て継続的に行う経済活動とされている<sup>2</sup>。

そして、事業所得の金額は、その年中の事業所得に係る総収入金額から、必要経費を控除した金額となる（所法 27②）。

## （２）不動産所得

不動産所得とは、不動産、不動産の上に存する権利、船舶又は航空機（以下「不動産等」という。）の貸付け（地上権又は永小作件の設定その他他人に不動産等を使用させることを含む。）による所得（事業所得又は譲渡所得に該当するものを除く。）である（所法 26①）。

そして、不動産所得の金額は、その年中の不動産所得に係る総収入金額から必要経費を控除した金額となる（所法 26②）。

## （３）山林所得

山林所得とは、山林の伐採又は譲渡による所得をいう（所法 32①）。ただし、山林をその取得の日以後 5 年以内に、伐採し又は譲渡することによる所得は、山林所得に含まれない（所法 32②）。

そして、山林所得の金額は、その年中の山林所得に係る総収入金額から必要経費を控除し、その残額から山林所得の特別控除額（原則 50 万円だが、残額が 50 万円に満たない場合には当該残額。）を控除した金額となる（所法 32③）。

## （４）雑所得

雑所得とは、利子所得（所法 23）、配当所得（所法 24）、不動産所得、事業所得、給与所得（所法 28）、退職所得（所法 30）、山林所得、譲渡所得（所法 33）又は一時所得（所法 34）のいずれにも該当しない所得をいう。個人の事業から生じる所得が雑所得となるのは、不動産所得、事業所得又は山林所得を生じる事業において事業性が低い場合

---

<sup>2</sup> 最高裁昭和 56 年 4 月 24 日判決（民集 35 巻 3 号 672 頁）

が多いとされる。

雑所得の金額は、次の①、②に掲げる金額の合計額となるが（所法３５②）、個人が事業を行う場合の雑所得は②に該当すると考えられる。

①その年中の公的年金等（所法３５③）の収入金額から公的年金等控除額（所法３５④）を控除した残高

②その年中の雑所得（公的年金等に係るものを除く。）に係る総収入金額から必要経費を控除した金額

## 第２節 法人税法上の法人

### １．法人の意義

法人税法は、法人の種類について定めを設けているが（法法２・三～九の二）、法人そのものについての定義を設けていない。そのため、法人税法上の法人は、いわゆる借用概念となるので、民法上の法人に準じて解されることになる。

民法の規定によれば、法人は、民法その他の法律の規定により成立するとされている（民法３３条①）。学術、技芸、祭祀、宗教その他の公益を目的とする法人、営利事業を営むことを目的とする法人その他の法人の設立、組織、運営及び管理については、法律の定めるところによるとされ（民法３３②）、さらに、法人は、法律の規定に従い、定款その他の基本約款で定められた目的の範囲内において、権利を有し義務を負うとされる（民法３４①）。

また、民法上、外国法人は、国、国の行政区画及び外国会社を除き、その成立は認許されない。ただし、法律又は条約の規定により認許された外国法人はこの限りではないとされる（民法３５①）。すなわち、認許された外国法人は、日本において成立する同種の法人と同一の私権を有するのだが、外国人が享有することができない権利等は有しない（民法３５②）。

そして、法人税法の規定において、法人は、内国法人と外国法人に分類され（法法２・三、四）、同時に、普通法人、公共法人、公益法人等、協同組合等、人格のない社団等に分類される（法法４、法法３）。

### ２．法人の種類

#### （１）内国法人と外国法人の区分

内国法人とは、国内に本店又は主たる事務所を有する法人をいう（法法２・三）。一方、外国法人とは、内国法人以外の法人をいう（法法２・四）。この場合の本店又は主たる事務所の所在地の判定において、登記を設立要件とする法人については、登記簿上の所在地を本店等の所在地と判定される。なお、外国法人には、協同組合等に該当する法人は存在しない。

ただし、人格のない社団等の本店又は主たる事務所の所在地の判定については、通達において以下のように取り扱われている（法基通 1-1-4）。

①定款、寄付行為、規則又は規約に本店又は主たる事務所の所在地の定めがある場合

- ・その定款等に定められている所在地

②①以外の場合

- ・その事業の本拠として代表者又は管理人が駐在し、業務の企画や経理を総括している場所

## （２）公共法人

公共法人とは、法人税法別表第 1 に掲げる法人をいう（法法 2・五）。例えば、地方公共団体や、基金、公団、公庫又は事業団等がこれに属する。具体的には、国立大学法人、日本放送協会等が挙げられる。ただし、現在、外国法人は、公共法人に指定されていない。

## （３）公益法人等

### イ．公益法人制度改革

公益法人等に関する法律として新たに、一般社団・財団法人法及び公益法人認定法が平成 18 年 6 月 2 日に交付され、平成 20 年 12 月 1 日から施行されている。

民間非営利部門の活動の健全な発展を促進し、現行の公益法人制度の諸問題に対応するため、従来の主務官庁が公益法人の設立と公益性の判断を一体として行う許可制度（民法 34）を改め、設立に関しては登記のみで法人（一般社団法人又は一般財団法人）を設立することができる制度（一般社団・財団法人法 22、163）が創設された。それとともに、公益性の判断については法人の設立とは分離し、これらの法人のうち公益目的事業（公益法人認定法 5）を行うことを主たる目的とする法人については、内閣府に設けられる有識者による公益認定等委員会の意見に基づき、行政庁（内閣総理大臣又は都道府県知事）が公益社団法人又は公益財団法人に認定する制度（公益法人認定法 3、4）が創設された<sup>3</sup>。

### ロ．公益法人等

公益法人等とは、一般社団・財団法人法により設立された一般社団法人及び一般財団法人（一般財団・財団法人法 22、163）のうち公益社団法人又は公益財団法人の認定を受けた法人又は非営利型法人（法法 2・九の二）に該当する法人のほか、特別の法律に基づいて設立された法人など法人税法別表第 2 公益法人等の表に掲げられている法人をいう（法法 2・六）。例えば、医療法人、学校法人、国民年金基金、宗教法人等がこれに属する。法人税法上の公益法人等は、いわゆる特掲主義を採っているため、法人税法別表第 2 に掲げられていない法人は、たとえ公益を目的として設立された法人であっても法人税法上の

<sup>3</sup> 若林孝三「公益法人の税務」（大蔵財務協会 平成 21 年）10 頁

公益法人等には該当しない。また、一般社団法人又は財団法人であっても非営利型法人（法法２・九の二）に該当しない法人は、当該別表第２に特掲されていないため、普通法人（法法２・九）に該当することになる。この場合における非営利型法人とは、一般社団法人又は一般財団法人のうち、その行う事業により利益を得ること又はその得た利益を分配することを目的としない法人であって、その事業を運営するための組織が適正であるものとして一定の要件（法令３①）を満たすもの又はその会員から受け入れる会費により当該会員に共通する利益を図るための事業を行う法人であって、その事業を運営するための組織が適正であるものとして一定の要件（法令３②）を満たすものである。

#### （４）協同組合等

協同組合等とは、法人税法別表第３に掲げる法人をいう（法法２・七）。例えば、農業協同組合、商工組合、消費生活協同組合又は信用金庫等がこれに属する。協同組合等については、国民の自発的な生活協同組織の発達をはかり、それにより国民生活の安定と生活文化の向上を期することを目的とされており（消費生活協同組合法１）、営利を目的とするものではない。

#### （５）人格のない社団等

人格のない社団等とは、法人でない社団又は財団で、代表者又は管理人の定めがあるものをいう（法法２・八）。すなわち、法人となり得るがその手続きを経ていない各種の団体で、代表者、管理人の定めのあるものが、人格のない社団等となる。例えば、各種の親善、社交などを目的とする団体や、PTA、同窓会等がこれに属する。

人格のない社団等は、法人税法上、法人とみなされる（法法３）。これは、人格のない社団等も、実質的に法人と異ならない活動をしているのであるから、法人と同様に扱うことが実体に合致するし、公平に税負担を配分することにもなるという考慮に基づくものである。

#### （６）普通法人

普通法人とは、公共法人、公益法人等、協同組合等、人格のない社団等以外の法人をいう（法法２・九）。その中心をなすのは、株式会社、合名会社、合資会社、合同会社等の会社法における会社である。会社法上の会社以外の普通法人としては、医療法人、監査法人、証券取引所、商品取引所又は日本銀行等がこれに属する。

#### （７）信託

平成１８年制定の信託法を受け、法人税法において、受益者の段階でのみ課税することは必ずしも適当ではないので、次に掲げる趣旨を有する信託の場合には、私法形式上の名



義人たる受託者の段階で法人課税することにされた<sup>4</sup>。

- ①受託者段階で利益が留保される傾向があり、課税の繰延が行われやすいので、受託者段階で課税する必要のある特定受益証券発行信託以外の受益証券発行信託
- ②信託に係る収益を帰属すべき受益者等が存しないため、受益者段階で課税することが不可能である受益者等が存しない信託
- ③法人が委託者となる信託で、法人税の租税回避に利用されやすい信託として一定のもの上掲の趣旨を有する信託の具体化として、法人税法において、一定の場合を除き（法法 1 2 ④一、法法 1 2 ④二）、次に掲げる信託が法人課税信託とされている（法法 2 ・二十九の二）。
  - ①受益権を表示する証券を発行する旨の定めのある信託
  - ②受益者が存しない信託
  - ③法人が委託者となる信託で、一定の要件<sup>5</sup>のいずれかに該当するもの
  - ④投資信託及び投資法人に関する法律第 2 条第 3 項に規定する投資信託
  - ⑤資産の流動化に関する法律第二条第 1 3 項に規定する特定目的信託

### 3. 各種法人に対する課税

#### （1）内国法人と外国法人

##### イ. 内国法人に対する課税

原則として、内国法人の各事業年度の所得については、各事業年度の所得に対する法人税が課される。一方、内国法人の清算所得については、清算所得に対する法人税が課される（法法 5）。そして、内国法人に対して課される各事業年度の所得に対する法人税の課税標準は、各事業年度の所得の金額とされる（法法 2 1）。一方、清算所得に対する法人税の課税標準は、清算所得の金額とされる（法法 9 8、法令 1 6 2）。このうち、内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から、当該事業年度の損金の額を控除

---

<sup>4</sup> 税理士法人 UAP 株式会社 UAP 信託編「詳解 信託の税務」（中央経済社 平成 2 1 年） 1 4 6 頁

<sup>5</sup> 法人が委託者となる信託の一定の要件は、次に掲げるものである。

- ①当該法人の事業の全部又は重要な一部を信託し、かつ、その信託の効力が生じた時において、当該法人の株主等が取得する受益権のその信託に係るすべての受益権に対する割合が、5 0 % を超えることが見込まれていたこと。（その信託財産に属する金銭以外の資産の種類が、おおむね同一である場合等を除く。）
- ②その信託の効力が生じた時等において、当該法人又は当該法人との間に政令で定める特殊の関係のある者（特殊関係者）が、受託者であり、かつ、当該効力発生時等において当該効力発生時等以後のその存続期間が、2 0 年を超えるものとされていたこと。
- ③その信託の効力が、生じた時において当該法人又は当該法人の特殊関係者をその受託者と、当該法人の特殊関係者をその受益者とし、かつ、その時において当該特殊関係者に対する収益の分配の割合の変更が可能であること。

した金額となる（法法２２①）。

この場合における当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受け、その他の取引で、資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額となる（法法２２②）。

他方、当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、別段の定めがあるものを除き、次に掲げるもののうち資本等取引以外の取引に係るものとされる（法法２２③）。

- ①当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額
- ②当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額
- ③当該事業年度の損失の額

#### ロ．外国法人に対する課税

外国法人については、その稼得した国内源泉所得に対して法人税が課税される（法法４③、９）。この場合の国内源泉所得とは、次に掲げる１１の所得をいう（法法第１３８）。

- ①国内の事業又は国内にある資産の運用、保有若しくは譲渡から生ずる所得
- ②国内における人的役務の提供を主たる内容とする事業により生ずる所得
- ③国内にある不動産等の貸付等から生ずる所得
- ④日本の国債、地方債及び内国法人の社債の利子、外国法人の発行する債券の利子のうち当該外国法人が国内において行う事業に着せられるもの、国内にある営業所等に預入された預貯金の利子等
- ⑤内国法人から受ける剰余金の配当、利益の配当、剰余金の分配又は基金利息、国内にある営業所に信託された投資信託又は特定受益証券発行信託の収益の分配
- ⑥国内で業務を行うものに対する貸付金の利子
- ⑦国内で業務を行う者から受ける工業所有権、著作権等の使用料又はその譲渡の対価
- ⑧国内で行う事業の広告宣伝のための賞金
- ⑨国内にある営業所又は契約代理人を通じて締結した年金契約に基づいて受ける年金（公的年金等を除く。）
- ⑩国内にある営業所が受け入れた定期積立金等に係る給付補てん金等
- ⑪国内で事業を行う者との間の匿名組合契約に基づいて受ける利益の分配

ただし、租税条約において国内源泉所得につき上掲の①～⑪と異なる定めがある場合には、その条約の適用を受ける法人については、上掲の規定にかかわらず、国内源泉所得は、その異なる定めがある限りにおいて、その条約に定めるところによるとされる（法法１３９）<sup>６</sup>。

---

<sup>６</sup> 条約の存在する規定については、法人税法１３９条よりも条約が優先して適用されるのである

## （２）公共法人

公共法人は、いずれも公共的性格が強く、その行う事業が公共サービスないし準公共サービスに属するものであるため、法人税を納める義務が無い（法法４②）。

## （３）公益法人等

公益法人等については、各事業年度の所得のうち収益事業から生じた所得についてのみ法人税が課税され、収益事業以外の事業から生じた所得及び清算所得については、課税されない（法法４①、５、７）。この場合における収益事業とは、販売業、製造業、その他合計３４業種の事業（法令５①）で、継続して事業場を設けて行われるものをいう（法法２・十三）。

公益法人等のうち法人税法別表２に掲げる一般社団法人及び一般財団法人並びに公益社団法人及び公益財団法人（以下「一般社団法人等」という。）に対して課される各種事業年度の所得に対する法人税の額は、各事業年度の所得の金額に３０％の税率を乗じて計算した金額となる（法法６６①）。ただし、各事業年度の所得の金額のうち８００万円以下の金額に対しては、２２％の税率を乗じて計算した金額となる（法法６６②）。

一方、公益法人等のうち一般社団法人等以外のものに対して課する各事業年度の所得に対する法人税の額は、各事業年度の所得の金額に２２％の税率を乗じて計算した金額となる（法法６６③）。

## （４）協同組合等

協同組合等に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の額は、各事業年度の所得の金額に２２％の税率を乗じて計算した金額となる（法法６６③）。

## （５）人格のない社団等

人格のない社団等の所得のうち課税の対象とされるのは、公益法人等の場合と同様に、収益事業から生じた所得のみである（法法４①、法法７）。

そして、人格のない社団等に対して課される各種事業年度の所得に対する法人税の額は、各事業年度の所得の金額に３０％の税率を乗じて計算した金額となる（法法６６①）。ただし、各事業年度の所得の金額のうち８００万円以下の金額に対しては、２２％の税率を乗じて計算した金額となる（法法６６②）。

## （６）普通法人

普通法人に対しては、非収益事業、収益事業を問わず、その稼得した所得に対し、法人税が課税される（法法７参照）。

---

が、法律及び命令よりも条約が優先するということは、憲法上の原則でもある（憲法９８②）。

普通法人に対して課される各種事業年度の所得に対する法人税の額は、各事業年度の所得の金額に30%の税率を乗じて計算した金額となる（法法66①）。ただし、資本金の額ないし出資金の額が1億円以下である普通法人又は資本金ないし出資を有しない普通法人の各事業年度の所得の金額のうち800万円以下の金額に対しては、22%<sup>7</sup>の税率を乗じて計算した金額となる（法法66②）。

## （7）信託

内国法人、外国法人又は個人が法人課税信託の引き受けを行うときは、法人税を納める義務がある（法法4①③④）<sup>8</sup>。

法人税を納める義務がある法人課税信託の受託者は、各法人課税信託の信託資産等及び固有資産等ごとに、それぞれ別の者とみなして、課税所得の計算単位を区分した上で、法人税法の規定が適用される（法法4の6①）。この場合における信託資産等とは、信託財産に属する資産及び負債並びに当該信託財産に帰せられる収益及び費用であり、固有資産等とは、法人課税信託の信託資産等以外の資産及び負債並びに収益及び費用である。

なお、受託法人について、法人課税信託の営業所、事務所その他これらに準ずるもの（以下「営業所」という。）が、国内にある場合には、当該法人課税信託に係る受託法人は、内国法人となり、営業所が国内にない場合には外国法人とされる（法法4の7①②）<sup>9</sup>。

## 第3節 任意組合等

### 1. 概要

税法上、任意組合等はあくまで個人又は法人の集合体と考えられているため、それ自体は納税義務の主体ではない。そのため、組合活動によって生み出された所得は、組合員の所得として、組合員に対して課税される。これを、パススルー課税あるいは組合員課税という。

課税上の任意組合等とは、民法上の組合、投資事業有限責任組合契約に関する法律（以下「LPS法」という。）第3条第1項に規定する投資事業有限責任組合契約（以下「LPS契約」という。）により成立する組合（以下「LPS」という。）及び有限責任事業組合に関する法律（以下「LLP法」という。）第3条第1項に規定する有限責任事業組合契約（以下「LLP契約」という。）により成立する組合（以下「LLP」という。）並びに外国におけるこれら

---

<sup>7</sup> 平成21年及び平成22年度は中小企業に対する時限的軽減税率として18%が適用される。

<sup>8</sup> いわゆる特定目的信託に対しては、法人課税がなされるが、一定の特定目的信託について、利益分配額の損金算入規定が設けられ（措法68の3の2①）、これに対応して、個人段階における所得税の配当控除の適用もない（措法9①五ロ）。

<sup>9</sup> 委託者が信託の設定時において信託財産の管理地として予定していた場所である営業所で、信託の内外区分の判定を行う。

に類するものである（所基通 3 5・3 7 共－1 9 注書一、法基通 1 4－1－1 注書）。

なお、組合員は、個人でも法人でもよく、各組合員の出資その他の組合財産は、総組合員の共有に属する（民法 6 6 8、LPS 法 1 6、LLP 法 5 6）。

## 2. 民法上の組合、LPS 及び LLP の意義と特徴

### （1）民法上の組合

民法上の組合契約は、各事業者が、出資をして共同の事業を営むことを約することによって、その効力を生ずる（民法 6 6 7 ①）。複数の組合員からなる共同事業の組織であり、組合員となる者の組合契約によって設立される。民法上の組合は、法人格を有しておらず、人格のない社団等にも該当しない（法基通 1－1－1）。また、組合員は、無限責任組合員のみであり、業務執行は、組合員の過半数で決するのが原則である（民法 6 7 0 ①）。

### （2）LPS

LPS 法は、事業者に対する投資事業を行うための組合契約であって、無限責任組合員と有限責任組合員との別を約するものに関する制度を確立することにより、事業者への円滑な資金供給を促進し、その健全な成長発展を図り、もって、我が国の経済活力の向上に資することを目的する（LPS 法 1）。よって、LPS の組合員には、無限責任組合員と有限責任組合員の両方が存在することになる。

LPS 契約は、各当事者が出資を行い、共同で、一定の事業<sup>10</sup>について、事業の全部又は一部を営むことを約することにより、その効力を生ずる（LPS 法 3 ①）。すなわち、事業の範囲は、民法上の組合と比較すると限定されているといえる。

また、組合の業務は、無限責任組合員がこれを執行し（LPS 法 7 ①）、無限責任組合員が数人いる場合の業務執行は、その過半数をもって決する（LPS 法 7 ②）。

### （3）LLP

LLP 法は、共同で営利を目的とする事業を営むための組合契約であって、組合員の責任の限度を出資の価額とするものに関する制度を確立することにより、個人又は法人が共同して行う事業の健全な発展を図り、もって我が国の経済活力の向上に資することを目的とする。（LLP 法 1）。よって、LLP の組合員は有限責任組合員のみとなっている。

---

<sup>10</sup> 一定の事業とは次に掲げる事業である。

- ①株式会社の発行する株式もしくは新株予約権を取得及び保有する事業
- ②有価証券のうち社債その他の事業者の資金調達に資する事業
- ③事業者に対する金銭債権を取得及び保有する事業
- ④事業者に対する金銭の新たな貸付事業
- ⑤事業者を相手方とする匿名組合契約の出資の持分又は信託の受益権の取得及び保有に関する事業
- ⑥事業者の所有する工業所有権又は著作権に関する事業等

LLP 契約は、個人又は法人が出資して、それぞれの出資の価額を責任の限度とし<sup>11</sup>、共同で営利を目的とする事業を営むことを約し、各当事者が、それぞれの出資に係る払込み又は給付の全部を履行することによって、その効力を生じる（LLP 法 3 ①）。

また、組合契約の当事者のうち 1 人以上は、国内に住所を有し若しくは現在まで引き続いて 1 年以上居所を有する個人又は国内に本店若しくは主たる事務所を有する法人でなければならない（LLP 法 3 ②）。さらに、組合契約は、不当に債務を免れる目的で、これを濫用してはならない（LLP 法 3 ③）<sup>12</sup>。なお、出資のみの組合員の参加を不可能とするため、組合の業務執行を決定するには、総組合員の同意によらなければならないとされる。ただし、重要な財産の処分及びその譲受け及び多額の借財以外の事項の決定については、組合契約書において総組合員の同意を要しない旨の定めをすることができる（LLP 法 1 2）。

### 3. 法人が組合員になる場合

#### （1）利益の帰属

法人が組合員になる場合では、任意組合等において営まれる事業（以下「組合事業」という。）から生ずる利益金額又は損失金額は、分配割合に応じて各法人組合員に直接帰属するとされる（法基通 1 4－1－1）。この場合の分配割合とは、組合契約により定める損益分配の割合又は民法第 6 7 4 条、LPS 法第 1 6 条、LLP 法第 3 3 条の規定による損益分配の割合をいう<sup>13</sup>。

そして、法人が組合員となっている組合事業に係る利益金額又は損失金額のうち、分配割合に応じて利益の分配を受けるべき金額又は損失の負担をすべき金額（以下「帰属損益額」という。）については、たとえ現実に利益の分配を受け又は損失の負担をしていない場

---

<sup>11</sup> なお、次の①～⑨の業務は、その性格上、組合員の責任の限度を出資の価額とすることができない業務であるから、行うことができない（LLP 法 7 ①一、同施行令 1）。

①公認会計士業務

②弁護士業務

③司法書士業務

④土地家屋調査士業務

⑤行政書士業務

⑥海事代理士業務

⑦税理士業務

⑧社会保険労務士業務

⑨弁理士業務

<sup>12</sup> また、宝くじや馬券等の購入は、組合の債権者に不当な損害を与えるおそれがある業務であるから、行うことができない（LLP 法 7 ①二、同施行令 2）。

<sup>13</sup> なお、民法第 6 7 4 条、LPS 法第 1 6 条において、当事者が損益分配の割合を定めなかったときは、その割合は、各組合員の出資の価額に応じて定めるとされ、LLP 法第 3 3 条において、組合員の損益分配の割合は、総組合員の同意により、経済産業省令で定めるところにより別段の定めをした場合を除き、会計帳簿に記載された各組合員が履行した出資の価額に応じて定めるとされる。

合であっても、当該法人の各事業年度の期間に対応する組合事業に係る個々の損益が計算され、当該法人の当該事業年度の益金の額又は損金の額に算入される<sup>14</sup>。

## (2) 利益等の額の計算

法人が組合員になる場合において、当該法人が、帰属損益額を、上述の規定から各事業年度の益金の額又は損金の額に算入する場合には、次に掲げる①損益・貸借方式により計算する。ただし、法人が、次に掲げる②損益方式、または、③純額方式により、継続して各事業年度の益金の額又は損金の額に算入する金額を計算しているときは、多額の減価償却費の前倒し計算などの課税上弊害が無い限りこれらの方式が認められる（法基通14-1-2）<sup>15</sup>。

①損益・貸借方式とは、当該組合事業の収入金額、支出金額、資産及び負債等をその分配割合に応じて各組合員のこれらの金額として計算する方法をいう。

②損益方式とは、当該組合事業の収入金額、その収入金額に係る原価の額及び費用の額、並びに損失の額を、その分配割合に応じて各組合員のこれらの金額として計算する方法をいう<sup>16</sup>。

③純額方式とは、当該組合事業について計算される利益の額又は損失の額を、その分配割合に応じて、各組合員に分配又は負担させることとする方法をいう<sup>17</sup>。

## 4. 個人が組合員になる場合

個人が組合員になる場合については、所得税基本通達においても、上述の法人における組合に係る規定と同様の規定がなされている（所基通36・37共-19、所基通36・37共-19の2、所基通36・37-29）。したがって、個人組合員に関しても、組合事業から生ずる利益金額又は損失金額について、分割割合に応じ、各組合員に直接帰属するとされている（所基通36・37共-19本文）。ただし、分配割合が各個人組合員の出資の状況、組合事業への寄与の状況などからみて経済的合理性を有していないと認められ

<sup>14</sup> なお、当該組合事業に係る損益を、毎年1回以上、一定の時期において計算し、かつ、当該法人への個々の損益の帰属が、当該損益発生後1年以内である場合には、帰属損益額は、当該組合事業の計算期間を基として計算し、当該計算期間の終了の日の属する当該法人の事業年度の益金の額又は損金の額に算入する（法基通14-1-1の2）。

<sup>15</sup> 原則として、任意組合等の組合員の所得は、①損益・貸借方式により、組合の各事業年度の終了の日の属する年分の所得として計算し、その所得の計算方式は、組合員がその分配割合に応じて、組合の収入、支出の金額、資産、負債を有するものとして計算される所得金額によることを原則とするものである。しかし、この方法では各組合員ごとに組合の各勘定を分割しなければならないため、實際上困難な場合も生ずるので、継続適用を要件として、②損益方式、③純額方式のいずれかによることもできる。

<sup>16</sup> この方法による場合には、各組合員は、当該組合事業の取引等について、受取配当等の益金不算入、所得税の控除等の規定の適用はあるが、引当金の繰入れ、準備金の積立て等の規定の適用はない。

<sup>17</sup> この方法による場合には、各組合員は、当該組合事業の取引等について、受取配当等の益金不算入、所得税額の控除、引当金の繰入れ、準備金の積立等の規定の適用はない。

る場合には、その分配割合に応じた分配を受けるべき金額又は負担すべき金額は、その個人組合員の組合事業に係る利益の額等とはみないとされている（所基通36・37共-19但書）。

そして、上述した③純額方式と同様の方式は個人が組合員になる場合にも存在するが、この方式を採る場合において、各個人組合員にあん分される利益の額又は損失の額は、当該組合事業の主たる事業の内容に従い、不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得のいずれか一の所得に係る収入金額又は必要経費とされる。

## 第4節 匿名組合

### 1. 匿名組合の意義と特徴

匿名組合契約は、当事者の一方が相手方（以下「営業者」という。）の営業のために出資をし、その営業から生ずる利益を分配することを約することによって、その効力を生ずる契約である（商法535）。民法上の組合の場合と異なり、匿名組合契約に基づいて出資をした匿名組合員は、営業者の背後に隠れており、事業の主体は、当該契約に基づいて出資を受けた営業者となる。しかし、匿名組合は、経済的には、組合員と営業者の共同事業であると考えられており、学説上、内的組合という見解が支配的である<sup>18</sup>。

匿名組合契約において、匿名組合員の出資は、営業者の財産に属する（商法536①）。そして、匿名組合員は、金銭その他の財産のみをその出資の目的とすることができるが（商法536②）、営業者の業務を執行することや、営業者を代表することはできず（商法536③）、営業者の行為について、第三者に対して権利及び義務を有しない（商法536④）。したがって、匿名組合においては、出資者である匿名組合員が、営業者に出資するだけであり、その出資及び事業に関する権利義務はすべて営業者に帰属する<sup>19</sup>。

### 2. 匿名組合に対する課税

#### （1）組合員に対する課税

法人が匿名組合員である場合において、その匿名組合営業について生じた利益の額又は損失の額は、現実には利益の分配を受け又は損失の負担をしない場合であっても、匿名組合契約によりその分配を受け又は負担をすべき部分の金額をその計算期間の末日の属する事業年度の益金の額又は損金の額に算入される（法基通14-1-3前段）。

他方、個人が匿名組合員である場合において、営業者から受ける利益の分配は、雑所得とされる（所基通36・37共-21本文）。ただし、匿名組合員が当該匿名組合契約に基づいて営業者の営む事業（以下「匿名組合事業」という。）に係る重要な業務執行の決定を

<sup>18</sup> 金子宏「租税法 第13版」（弘文堂 平成20年）387頁

<sup>19</sup> 国税不服審判所平成4月9月16日採決（裁決事例集44巻217頁）



行っている等匿名組合事業を営業者と共に経営していると認められる場合には、当該匿名組合員が当該営業者から受ける利益の分配は、当該営業者の営業の内容に従い、事業所得又はその他の各種所得とされる（所基通36・37共-21但書）。

## （２）営業者に対する課税

法人が営業者である場合において、当該法人の当該事業年度の所得の金額の計算に当たっては、匿名組合契約により匿名組合員に分配すべき利益の額又は負担させるべき損失の額は、損金の額又は益金の額に算入される（法基通14-1-3後段）。

他方、個人が営業者である場合において、営業者が匿名組合員に分配する利益の額は、当該営業者の当該組合事業に係る所得の金額の計算上、必要経費に算入される（所基通36・37共-21の2）。

## 第5節 その他の法令等による事業体

### 1. 事業体の種類

#### （１）SPC

特定目的会社（以下「SPC」という。）とは、資産の流動化に関する法律（以下「資産流動化法」という。）に基づき特別の目的のために設立される会社である。

SPCは、資産流動化法により始めて設立が可能になった法人であり（資産流動化法13）、資産の流動化を行うためだけに存在する法人である。資産の流動化<sup>20</sup>は、一般には、資金調達を行おうとするものが、自らの信用力によるのではなく、所有する特定の資産を分離して当該資産の管理又は処分により得られるキャッシュフローを裏付けとした金融商品を組成することにより資金調達を行うことと考えられており、その仕組みは次のようになっている。

流動化の対象となる資産を保有する者（以下「オリジネーター」という。）が、特定資産をSPCに売却し、対価を受け取る。そして、SPCは、特定資産を裏付けとした資産対応証券を投資家に発行し、その特定資産の管理及び処分等の収益により、投資家が保有する資産対応証券への配当又は元利支払を行う。このように、SPCは、資産の流動化のためだけ

---

<sup>20</sup> 資産流動化法において、資産の流動化とは、一連の行為として、SPCが資産対応証券の発行若しくは特定目的借入れにより得られる金銭をもって資産を取得し又は信託会社（信託業法第二条第二項に規定する信託会社をいう。以下同じ。）若しくは信託業務を営む銀行（銀行法第二条第一項に規定する銀行をいう。以下同じ。）その他の金融機関が資産の信託を受けて受益証券を発行し、これらの資産の管理及び処分により得られる金銭をもって、以下の①②に掲げる資産対応証券、特定目的借入れ及び受益証券に係る債務又は出資について、次に定める行為を行うことをいう。

①特定社債、特定約束手形若しくは特定目的借入れ又は受益証券 ・その債務の履行

②優先出資 ・利益の配当及び消却のための取得又は残余財産の分配

の導管的な存在にすぎないといえる。この導管性に基づきキャッシュフローが分配される投資の仕組み<sup>21</sup>を維持するため、会社の意思決定や取締役の業務執行について制限がなされており、投資家保護の観点から行政上の監督措置が講じられている。

## （２）投資法人

投資法人は、資産を主として特定資産に対する投資として運用することを目的として投資信託及び投資法人に関する法律（以下「投資信託法」という。）に基づき設立された社団であり（投資信託法２・十二）、法人とされる（投資信託法６１）。現在のところ、投資法人は、いわゆる J-REIT とよばれる上場不動産投資事業体や、ベンチャー投資のための事業体として利用されている。

投資法人は、税務上、SPC と類似しているので SPC との比較により、その内容を次で検討する。

SPC と投資法人は、両者とも特定資産に対する投資を運用することから、投資家保護のために行政上の監督措置が講じられる点で共通する。

他方、SPC は、オリジネーターから譲渡された各種資産の管理及び処分から生じる利益を投資家に分配することを目的としているのに対し、投資法人は、特にオリジネーターからの資産の譲渡という部分をスキームの要素としておらず、単に投資法人の執行役員が投資家の資金を主として有価証券や不動産等に対する投資として集合して運用し、その成果を投資者に分配することを目的としているという点で両者は基本的に相違する。すなわち、投資法人は、実質的には運用資産の集合体に過ぎないといえる。

それゆえに、SPC の根本規則は資産流動化計画であり、基本的事項の意思決定は資産流動化計画において具体的かつ詳細に決定され、業務の意思決定は取締役が行うが、取締役は裁量権はほとんどない。他方、投資法人の根本規則は規約であり、資産運用業務の意思決定に関して、ある程度自由に投資信託委託業者が行うことができる。

## ２．特別法上の事業体に対する課税

### （１）SPC

SPC のうち、資産流動化法上の登録を受けていること、その発行した特定社債の発行価額の総額が１億円以上であること等、募集が主として国内において行われていること及び事業年度が１年を超えないものであること等の要件（措法６７の１４①一）を満たすものが支払う利益の配当の額で、当該事業年度に係る利益の配当の支払額が当該事業年度の配

---

<sup>21</sup> 資産流動化法においては、特定の資産から生じるキャッシュフローを、様々なリスク・リターン性向を有する多数の投資家のニーズに合わせるために、多様な投資方法を定めている。例えば、一般の会社における社債に対応する特定社債（資産流動化法２・九）や、一般の会社におけるいわゆる優先株式に対応する優先出資（資産流動化法２・五）、一般の会社における普通株式に対応する特定出資（資産流動化法２・六）等が挙げられる。

当可能所得の金額の90%に相当する金額を超えていること等の要件<sup>22</sup>を満たす事業年度（以下「適用事業年度」という。）に係るものは、当該適用事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入される。ただし、その利益の配当の額が、当該適用事業年度の所得の金額として政令（措令39の32の2）で定める金額を超える場合には、その損金の額に算入される金額は、当該政令で定める金額を限度とする（措法67の14①）<sup>23</sup>。

換言すると、一定の場合において、SPCの支払配当は、損金算入とされるため課税されない。しかし、利益の大部分が投資家に配当されることが予定されているから、投資家の段階で課税される。これを、ペイスルー課税という。

これに対応して、出資者が受け取る利益の配当の額については、二重課税の調整措置は不要と考えられるため、通常の内国法人では認められている受取配当等の益金不算入の規定については不適用とされ（措法67の14②）、個人段階における所得税の配当控除の適用もない（措法9①六）<sup>24</sup>。

## （2）投資法人

投資法人のうち、投資信託法上の登録を受けていること、設立に際して発行した投資口の発行価額の総額が1億円以上である等及び募集が主として国内において行われていること等の一定の要件を満たすものは（措法67の15①一）、その支払う利益の配当の額のうち、当該事業年度に係る利益の配当の支払額が当該事業年度の配当可能所得の金額として政令（措令39の32の3）で定める金額の90%に相当する金額を超えている等の一定の要件（措法67の15①二）を満たす事業年度に係るものは、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入される（措法67の15①）<sup>25</sup>。

すなわち、投資法人に対しては、SPCと同様にペイスルー課税がなされ、一定の要件を

---

<sup>22</sup> 事業年度要件としては次の7つをすべて満たす必要がある（措法67の14①Ⅱ）。

①資産流動化法第195条第1項に規定する資産の流動化に係る業務及びその付帯業務を資産流動化

計画に従って行っていること

②資産流動化法第195条第1項に規定する他の業務を営んでいる事実がないこと

③資産流動化法第200条第1項に規定する特定資産を信託財産として信託していること、または、当該特定資産の管理、処分に係る業務を他の者に委託していること

④当該事業年度終了のときにおいて同族会社のうち政令で定めるものに該当するものでないこと

⑤当該事業年度に係る利益の配当の支払額が当該事業年度の配当可能所得の金額として政令で定める金額の90%に相当する金額を超えていること

⑥資産流動化法第195条第2項に規定する無限責任社員となっていないこと

⑦その他政令で定める要件

<sup>23</sup> この優遇措置の適用を受けるためには、申告書記載義務・書類保存義務等が課されている（措法67の14⑧）。

<sup>24</sup> 平野嘉秋「あたらしい法人制度―多様な事業体の法務・税務―」（大蔵財務協会 平成14年）341～360頁

<sup>25</sup> この優遇措置の適用を受けるためには、申告書記載義務・書類保存義務等が課されている（措法67の15⑧）。

満たす場合には、法人段階において支払配当が損金算入となるため課税されない。これに対応し、利益の大部分が投資家に配当されることが予定されていることから、投資家段階で課税するために通常の内国法人で認められる受取配当等の益金不算入の規定は不適用とされ（措法 67 の 15③）、個人段階における所得税の配当控除の適用もない（措法 9①七）<sup>26</sup>。

---

<sup>26</sup> 平野・前掲（24）323～340頁

## 第2章 事業体に対する所得課税の論拠

### 第1節 個人所得税の課税根拠

個人の事業体に課税される所得税は、法人税同様に所得を課税客体とする税目である点で法人税と共通する。

所得税の論拠は、主として、それが公平であるという点に求められるのだが、一般に公平とは、平等の地位にあるものを同じように扱い、平等な地位にないものに対しては合理的に扱い方を変えることである。そして、平等に課税を行うためには各個人の担税力に従うべきと一般にいわれるが、この場合における担税力とは、支払う者が不当な苦しみを受けずに、あるいは、社会的に重要と認められている目的が著しく妨げられないで支払うことのできる能力である。担税力については、次のような具体例によって説明されている<sup>27</sup>。

『もしAの所得がBよりも多いとすると、一定額を支払っても、Aの受ける苦痛はBのそれより小さく、またAがその支払によって社会的に望ましい消費を節減する程度はBの場合よりも少ないであろうという意味で、Aの方がBよりも大きな担税力をもつと判断するのはもっともである。租税を支払えばAとBがそれぞれ何を手放すかを判断するにあたっては、もしAとBがそれぞれ似かよった事情にある者を代表するものであるならば、彼らが何をなし、あるいは何を感じるかを推定すればよい。支払能力に応じた課税という教義は、AとBが個人として実際どう感じているかを他の人が知ることができないからといってそこなわれるものではない。Aは金持ちの独身者で、Bは貧乏な未亡人であるが、Aは非常に感じやすい性質なので、Bがその子供たちに与えるミルクをあきらめることよりも、Aがシャンペン1本を見合わせるの方が苦しみが大きいのといったことを想定して、論者は容易に点をかせぐことができよう。しかし、常識のある人ならたいてい、これは受け入れがたい例であると考えるのであろうし、しいていわせれば、ここで仮定した状態でもBの子供達のミルクの方がAのシャンペンより優先すべきであるというであろう。』

このような担税力を適正に表す課税標準として、各個人の所有する資産や各個人の消費ではなく、なぜ所得が採用されたのかが問題となるが、この点について以下で検討する<sup>28</sup>。

まず、資産は、人の働きによる将来の所得に対する期待を含まないので、担税力の指標としては所得に劣る。すなわち、一般的に、人々が働くことによって収入を得る権利は売買できないと考えられ、人的サービスからの収入に頼っている者の経済的資源を考慮に入れていないので、担税力の指標としては不完全といえる。

次に、消費を課税標準とした場合には、貯蓄を引き出す年には多くの税金を支払い、貯

<sup>27</sup> R・グード 塩崎潤訳「個人所得税」（日本租税研究協会 昭和41年）19～20頁

<sup>28</sup> 公平を実現する仕組みとして、累進課税や人的控除が考えられるが、それらについては、当然に採用されるべきであると考えており、資産や消費を課税標準とした場合にもそれらの仕組みは有効と考えられるので、ここでは特に検討を要しない。

蓄する年には少なく払うことになる。しかし、これでは、一時的な逆境により消費が必要な時期に重税を課し、比較的生活に余裕がある時期に軽い税金を課するという社会通念上公平の理念に反する結論を導き出してしまう。

さらに、所得よりも消費に課税すべきであるという著名な議論として、所得に課税する場合には、貯蓄する者と貯蓄しない者との間に不公平な結果が生じるという議論がある。この議論は、仮に所得の全部が発生時に課税されたとすると、所得を即時に消費してしまう者については、他に課税されないが、所得を貯蓄する人については、貯蓄によって発生した利息に対しても課税されてしまうというものである。一見、不公平な結論のように見えるが、そもそも所得を課税標準とした場合には、貯蓄のもととなる所得と、貯蓄という投資からの所得を課税対象とするのであって、貯蓄それ自体に対する課税ではないのであるから、不公平とはいえない。したがって、当該議論によって、所得よりも消費の方が、公平の理念を表すより適正な課税標準であるということとはできない。

以上より、所得の方が、資産及び消費よりも公平の理念を表す課税標準として優れていることから、個人に対する課税については所得税が採用されていると考えられる<sup>29</sup>。

## 第2節 法人税の課税根拠

### 1. 問題の所在

法人は、独立した法律上の権利義務の主体として認められ、その構成員とは独立の立場で経済活動を行う点で個人と異なることはない。

しかし、個人が、自己の生活のため、あるいは、家族の生活を維持するために経済活動を行うのに対して、法人は、その法人を構成している個人又は法人のために財産等を獲得することを目的とする存在であり、単に、法律関係を簡易迅速かつ確実に処理するために設けられた法律上の技術的な存在であるという点で、個人とは全く異なるものである。そして、法人の構成員が法人である場合において、その構成員である法人の稼得した所得は最終的には個人に帰属するものと考えられる。そうであれば、法人税の課税問題は、法人と個人との対立関係で論じることができる。

まず、法人の活動により所得が稼得され、法人の純資産が増加する点に着目すれば、個人が成果を生み出し、主として、成果として捉えられる所得に対して課税されるのと同様に、法人に対しても、その成果である所得に対して課税することは、個人と法人の間で公平といえる。

他方、法人の経済活動に基づく成果の稼得が、法人そのもののためではなく、究極的には個人の富の獲得のための手段にすぎないという点に着目すれば、法人自体の所得は、単に技術的な計算上の経過的段階に止まり、それが最終的に個人に帰属して、初めて特定の目的に合致した富となるともいえる。すなわち、法人の所得に対する課税は、法人の背後

---

<sup>29</sup> R・グード 塩崎訳・前掲（27）12～30頁

に存在する個人である所有者の所得に対する課税と考えるのが自然とも考えられる。だとすると、それぞれの各種取引の主体の支払能力に応じて課税することを主眼とする所得課税を、法人を構成する個々の個人の支払能力と無関係に、一括して法人に対して行うことには問題があるとも考えられる。

以上のように、法人が対内的な資本主との関係を持つとともに、当該法人と他の事業体との対外的な関係を持つという複合的な関係を有する点で個人と異なり、この複合的關係が、その活動の成果を対象とする課税制度の意味を二重化し複雑化している基本的な原因といえる<sup>30</sup>。

## 2. 配当に対する課税の問題

法人税の課税を受けた利益が配当された場合には、資本主段階における受取配当に対し個人所得税又は法人税が課税されることになる、同一の所得に対して二重に課税されることになる。一般には、これを「二重課税」として、このような配当に対する課税のあり方が問題とされる。正確な意味における二重課税とは、同一の納税者の同一の課税物件に対して、同種の租税が二重に課税される場合をいうと考えられる。したがって、支払法人とその資本主である個人又は法人とは法律上別人格であるから、配当課税において、厳密には二重課税が存在しているとはいえない。しかし、このような配当課税については「二重課税」という用語が定着しているので、本稿でもそれに従うことにする<sup>31</sup>。

1つの源泉から生じた所得に対し複数の租税が課税されることは、配当課税に限られるわけではなく、多くの場合が想定される。例えば、現行税法においては、法人であれば、同一所得に対し、法人税のほか事業税や住民税が課税されている。しかし、同一の所得に複数の租税が課税されるとしても、そのこと事態は特段問題にはならない。

配当の二重課税において問題が生ずるのは、その二重課税を放置しておく、何らかの不都合又は不公平な結果が生ずると考えられるからである。そして、このような不都合又は不公平な結果は、主として、法人税の課税根拠に対する見解の相違から生じる<sup>32</sup>。

## 3. 我が国の法人税制度の沿革

上述したように、法人税の課税制度は、配当課税の調整の是非から論じられることが多い。そこで、配当課税を中心としたわが国の法人税制度の沿革を調べると、次の通りである。

- ① 明治32年に、我が国において、初めて法人の所得に対し課税が行なわれた。この時、所得は、一種が法人の所得、二種が公社債の利子、三種がその他の個人所得として区分されたが、法人の所得に対して所得税が課税されたものについては、その法人株主段階

<sup>30</sup> 吉国二郎 武田昌輔「法人税法 理論編」(経済詳報社 昭和53年) 4～5頁

<sup>31</sup> 田中勝次郎「法人税法の研究」(税務研究会 昭和40年) 63～64頁

<sup>32</sup> 品川芳宣「課税所得と企業利益」(税務研究会 昭和56年) 61～62頁

では、個人、法人ともに受取配当は非課税とされ、法人の所得に対する課税は、所得税の前どりという性格を持つことになった。

- ② 大正9年の所得税法改正において、第一種所得である法人の所得は、甲から戊に区分され、甲が資本金額基準の超過所得、乙が留保所得、丙が配当所得、丁が清算所得、戊が外国法人所得とされた。それぞれの税率も、超過所得については4～20%、留保所得については5～20%の累進税率が適用され、配当部分に対応するものについては、5%という留保所得と比較すると軽減された税率が適用され、清算所得及び外国法人所得については7.5%の定率課税が行われた。

そして、大正15年の所得税法改正において、法人所得は留保所得と配当所得に区分されずに普通所得に一本化され、税率も5%の比例税率とされた。

さらに、昭和12年においては、臨時租税増徴法によって、個人の受取配当控除率は40%から20%へと引き下げられた。また、法人資本税を創設して、資本金及び積立金額の合計額に対し0.1%の課税が行われた。このことは、法人税としての独立性が強化されたものと考えられる。

- ③ 昭和15年において、法人税法が独立して設けられた。さらに、個人の受取配当から負債利子を控除するという仕組みがとられ、受取配当の所得控除率は20%から10%へ減額された<sup>33</sup>。

ところで、法人税の独立に関しては、大正9年のドイツにおける法人税の独立・強化が、法人税の独立課税に対する一つの根拠となっている。この時のドイツは、第一次世界大戦の敗戦後、非常に財政が逼迫していたのだが、このような戦争による財政逼迫は、たびたび税制に影響を及ぼし、我が国における、昭和15年の法人税法独立も、戦争による財政逼迫によるものだと推測され、ドイツと同様に、独立課税的色彩をおびたものと考えられる。

- ④ 昭和24年、シャープ勧告がなされ、昭和25年に、シャープ税制が実施された。シャープ税制では、全面的に代替課税説が採用された。これにより、昭和15年における独立課税的色彩は、後に詳述する代替課税説の採用によって大幅に変更された。

実際に、法人税を所得税の前どりと考え、法人税率が35%に一本化され、法人株主の受取配当の益金不算入が完全に採用された。これは、法人株主段階における受取配当については課税関係から除外することを意味する。さらに、個人株主の配当所得に対して25%の税額控除が行われた。これらにより、税額控除による配当課税の二重課税の完全調整が達成された。

また、法人段階における留保利益の利子相当額が、積立金課税として、一般法人は税

---

<sup>33</sup> 昭和19年には、戦争状況を反映した財政状況に応じて、個人の受取配当控除制度が廃止された。

しかし、戦後である昭和23年の税制改正では、受取配当の所得控除に替えて、個人の受取配当税額控除

15%が実施された。



率1%、同族法人は6%の税率で課税された。

清算所得課税については、株主段階で課税すべきとして、廃止された。

⑤ シャアップ税制は、その後多くの修正が加えられた。

まず、昭和26年には、国際競争力強化のため、一般法人に対する積立金課税が廃止された。次いで、昭和27年において、一般法人の税率が42%に引き上げられ、翌年昭和28年には、所得税の最高税率が65%に引き上げられた。これにより、税額控除により達成されていた配当課税の二重課税の完全調整の理論的根拠は失われた。

さらに、昭和28年には、法人の清算所得課税が復活し、昭和29年においては、積立金課税が全面的に撤廃され、その代わりに同族会社に対する留保金課税が創設された。

昭和30年には、普通法人の税率が二段階化され、年50万円以下については35%、年50万円超については40%の税率が適用された。これは、一種の累進税率の採用であり、法人税を所得税の前どりとする源泉課税的性格は、ここで崩壊したといえる。

昭和32年には、法人税率の軽減適用所得が100万円に引き上げられ、個人株主の配当税額控除が20%に引き下げられた。さらに、課税所得1,000万円超に対応する部分については、10%に引き下げられ、所得税の最高税率が70%に引き上げられた。このように、法人税率、個人所得税率、そして配当税額控除率との間の整合性は、完全に崩壊した。

⑥ 昭和36年には、支払配当軽減課法が採用されたが、この時の税率は、普通法人の年300万円以下については支払配当部分が22%、留保部分が31%、年300万超については、支払配当部分が26%、留保部分が37%であった。これにより、支払段階で配当課税の二重課税調整が図られたと言える。

⑦ 昭和63年に税制改正が行われ、平成2年に支払配当軽減課が完全廃止されたため、支払段階での配当課税の二重課税調整は終了した。次いで、平成2年に、法人株主の受取配当益金不算入が80%に縮減され、平成14年には、これは50%に縮減された。

以上のような変遷を経て、現在においては、経済的利得を稼得する組織に対する課税がどうあるべきかという事業体課税論へと議論が移り変わっているのだが、上掲の沿革で展開されている通り、当該議論は特に新しいものではなく、明治32年に法人の所得に対して課税をはじめて以来、同じ問題を繰り返している<sup>34</sup>。

#### 4. 法人税の課税根拠論の各説

法人税の課税根拠には、大別して代替課税説と独立課税説がある<sup>35</sup>。なお、代替課税説は、

<sup>34</sup> 品川芳宣「法人税性格論の史的考察—配当二重課税論議から事業体課税論議までの軌跡—」  
税大ジャーナル 平成20年2月号 28～38頁

<sup>35</sup> 金子宏氏は、金子宏著「租税法 第13版」(弘文堂、平成20年)238頁において「従来は、法人実在説と法人擬制説の対立を法人税性質論にもちこみ、法人実在説によると法人税は独自の租税であることになるし、法人擬制説によると法人税は所得税の前どりであることになるが、では法人実在説と法人擬制説はどちらが正しいか、というように演繹的に議論を展開する傾向が

一体課税説と呼ばれることもある。

代替課税説とは、法人の所得とその資本主の個人所得とを一体的に捉え、本来個人所得のみで所得課税のすべての目的を達成すべきであるところ、個人所得に対する課税の捕捉をより合理的に行うため、法人の段階でその所得に対し暫定的に課税しようとするところに、法人税の課税根拠があるとする説である。

他方、独立課税説とは、法人の所得をその資本主の所得とは別個のものであると考え、所得を有する法人自体を納税主体として課税できるとするところに、法人税の課税根拠があるとする説である<sup>36</sup>。

なお、法人税は、沿革的には、その多収性と徴収の容易さゆえに受け入れられてきたといえる。現在のわが国においても、財務省公表の平成20年度予算によれば、国税・地方税合計84兆5756億円のうち、その20.9%が法人税、法人住民税、法人事業税等の法人関連の税金である<sup>37</sup>。

確かに、法人税が、その多収性ゆえに受け入れられてきたという歴史的事実も重要である。しかし、理論的に、いかに法人税が課税されるのかという問題は、法人を納税主体の一つとする以上、検討を要する重大な問題となる。特に本稿では、各種事業体に対する課税のあり方を論じるものであるから、その事業体の中核である法人に対する課税根拠を代替課税説と独立課税説に区分し、その詳細を次に検討する。

## 5. 代替課税説

### (1) 代替課税説の論拠

代替課税説の考え方は、自然人である個人だけが担税力のある真の課税単位となるものであり、法人は独立して課税単位になり得ないとし、法人の所得に対する課税は、個人の所得税を補完するために代替的に課税するというものである。

したがって、法人と個人との間の所得課税の調整に関しては、個人所得税の課税方法いかにによって、法人税をいつでも廃止することができるとも考えられる。このような考えの基礎には、租税負担は、消費及び貯蓄の単位としての個人にのみ課税されるべきであって、富及び所得を発生させるメカニズムにすぎない法人には課税すべきではないという思考が存在している<sup>38</sup>。

なお、代替課税説において、所得は、そもそも効用に基づく概念であるから、効用を感じることでできないと考えられる法人に対しては、効用概念は適合しないと考えられてい

---

強かった。しかし、法人本質論は、決め手のない問題であって、これを租税政策論の中にもちこむのは議論を無用に混乱させるだけである。」と述べている。

<sup>36</sup> 品川・前掲(32)73頁

<sup>37</sup> 財務省ウェブサイト 「国税・地方税の税目・内訳」

<http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/siryou/001.htm>

<sup>38</sup> 品川・前掲(32)76頁

る。

具体的に代替課税説を全面的に取り入れたのが、戦後、我が国において導入されたシャウプ税制である。当該税制を勧告したシャウプ勧告では、この説の考え方について、次のとおり述べている<sup>39</sup>。

『根本的には法人は、与えられた事業を遂行するために作られた個人の集合である。法人が不当に大きくなならないこと、また法人が法令に適切な注意を払って運営されることを前提とすれば、元来、個人を奨励して法人形態を利用させる理由もなければ、また個人を脅かして法人形態を利用せしめない理由もないわけである。したがって普通には、個人企業形態による事業よりも甚だ重い税を法人形態による事業に課すことは適当でない。またその逆も適当でないのである。－（中略）－ すべての法人がその利益全体を直接配当の形で配分し、納税者が受取った配当を完全申告するならば、問題はないであろう。かりに法人の利益が関係株主の所で課税されるとする限り、法人に対しては、いかなる課税も行う理由はないであろう。しかし、法人は、以上のように直接に全部の利益を配当しない。結局、もし法人にたいして課税されず、利益が配当されるときにのみ個人たる株主が課税されるとするならば、個人企業に比して法人企業が有利となるように差別待遇されることになる。個人企業の所有者は、個人所得税をその利益について一時納付しなければならないが、法人の株主は、利益が長期間経過後に初めて生ずる配当の形で実際分配されるときにのみ個人所得税を納めれば足りるのである。この配当が非常に長く延期されるならば、それに相当する個人所得税の延期は殆ど課税を完全に放棄するのと同様の得点となるであろう。』

## （２）代替課税説の問題点

代替課税説が、今日の高度に複雑化した経済社会において、そのまま妥当するかどうかについては次に掲げるような問題がある<sup>40</sup>。

- ① 法人税は転嫁しないというのが古典的な学説であったが、最近ではむしろ、法人税は転嫁するという学説が有力になりつつある。この場合の転嫁とは、実質的な税金の負担者が経済諸条件に左右されるということであり、経済的強者が経済的弱者に対し、経済的圧力により変更可能な代価等の調整をすることにより、税金を代わりに負担させ、実際に税金を負担するものが、法の予定している税負担者から他の者に変更されることである。仮に法人税が転嫁するとしたら、それが所得税の前どりであるという考え方はその限度で根拠を失ってしまうことになる。
- ② 法人の中には、実体が個人企業と異なる小法人から、典型的に所有と経営の分離した大法人に至るまで、さまざまなものがある。そのうち、前者については、企業家が法人形態を用いて事業を営んでいるという要素が強く、法人は個人の集合であるという

<sup>39</sup> シャウプ使節団「日本税制報告書」１０５～１０６頁

<sup>40</sup> 金子・前掲（１８）２３７～２３８頁

考えがそのままあてはまることが多い。しかし、企業は、法人成りすることによって、家族の間に所得を分散することができ、また所得を法人の内部に留保することによって所得税の高い累進税率の適用を回避することができるから、実際にはその税負担は軽減されおり、家族等の個人の集合と法人とは異なるものであり、単なる個人の集合を指して法人とは言いがたい。

- ③ 法人が利益をあげることによって、その株式の価値は増加するが、このキャピタルゲインに対しては、株式の譲渡の時点まで課税は繰延られる。したがって、そのキャピタルゲインに対して譲渡所得課税を行えば代替課税説が妥当するといっても、実際に税金が支払われるのは、価値増加時ではなく譲渡時であるから、タイムラグを考慮すると、当然に留保金部分への課税が不要ということとはできない。したがって、法人段階での独立的な課税の必要性が提起されうる。

次に、上掲①の法人税の転嫁は、代替課税説の採用の可否を決める経済上の要素であり、法人税が転嫁していないことが明らかでなければ代替課税説を採用できないのであるから、実際に法人税の転嫁が生じているか否かは重大な問題となるが、以下で述べるように、法人税は転嫁すると考えられる。

伝統的な理論的分析において、企業は限界原理に従う利潤最大化を適用する限り、完全競争の場合のみならず、独占の場合においても、その価格および産出量を法人税によって変更しようとはしないので、転嫁はありえないと主張されてきた。当該分析は、企業が限界原理に従って行動するという事実と、課税標準が経済理論上の利潤と同じであることを前提としている。しかし、この前提は必ずしも現実的ではなく、まず、企業が限界原理に従うことを疑問視する立場からは、一定のコストに対し一定のマークアップ率を乗じたものを加えて価格を決定するというフルコスト原理又は生産物市場や労働市場の不完全性を挙げて、転嫁の可能性が主張される。また、法人税の課税標準である所得は、経済理論における利潤ではないとの主張もされる。例えば、生産に要する資本に対し認められる正常利潤は、経済理論上、生産費用であるので、正常利潤に課される租税は転嫁すると考えられる<sup>41</sup>。

また、平成12年7月における税制調査会の中間答申で、次のように述べられていることから、法人税は転嫁するという見解が有力であると考えられる。

『法人税に関する古典的な議論によれば、法人税は、短期的に見ると、消費者や労働者よりも、主として企業とその株主に帰着するものとされ、また、法人税は、利潤に対する課税であり、企業の利潤極大化行動を前提とすると、短期的には、企業の生産量には影響を与えないものとされてきました。

しかし、現実の市場や企業行動を踏まえると、法人税の「負担」は、企業の価格設定や賃金・利潤の分配、さらには生産活動にも影響を与えていると考えられます。法人税の転嫁の度合いは、その企業が生産する財貨・サービスの市場の競争状態や需給関係、価格弾

<sup>41</sup> 吉国二郎・武田昌輔 法人税法理論編（財務詳報社 昭和47年）31～34頁

力性がどのようになっているか、企業が資本や労働などの生産要素の組み合わせを技術的にいかに早く変更することができるか、資本の労働の移動可能性があるか、といった点に左右されます。近年の経済動向を踏まえれば、経済の自由化・国際化を通じて企業の価格支配力が一般に弱まってきていることから、消費者に対する短期的な転嫁の可能性は以前より低下しているという見方があります。その一方、生産要素の間では、資本市場の拡大や国際的な流動性の高まりの中で、相対的に移動が困難な労働の対価である賃金への転嫁が容易になっているとの見解もあります。

法人税の「負担」は、このように、法人（あるいは株主）のみならず労働者や消費者などにも帰着しているものと考えられます。』

## 6. 独立課税説

### （1）独立課税説の基本的論拠

法人を資本主とは別個の実体として扱うことは、資本主や世間の人々にとっても便宜かつ有益である。また、現在の実情から見ると、法人を単なる個人的活動の法律的擬制と考えることは困難である。しかし、法人は、株主、従業員、顧客から完全に独立した実体でもない。このことは、人間が、家族、団体及び社会から独立して生存できないことと同様と考えられる<sup>42</sup>。よって、人間と組織は、完全に分離することができない以上、組織の実体性を認めざるを得ない。

特に、公開会社のような規模が大きく機能が拡充された法人は、小規模な個人事業者や組合のみにより構成される単純な社会から導き出された古典的な経済理論や政治理論に基づく租税原則にはうまくあてはまらないと考えられる。ここから、法人自体に対して納税主体とする法人税の必要性が想定され、この考えの行き着く先に、法人をその資本主とは別個のものであるとする独立課税説が考えられる<sup>43</sup>。

実際の制度において、法人の所得とその資本主の所得とを切り離し、法人の所得に対し、その資本主の所得に対する所得税とは別個独立の課税をなし得るという考え方を最も早く鮮明にしたのは1920年（大正9年）のドイツ法人税法であるが、その草案理由書では、次のように述べられている。

『営利会社に法人格を与えるということは、これを与えない場合に比して幾多の便宜を付与している。その主なものをあげてみると、会社は、あらゆる経済取引の社旗において同等の地位におかれること、その信用が著しく増加すること、並びにその資本を無限に拡張する可能性を有すること等の諸点がある。これらの便宜は、到底個人の企て及ばざるものである。多くの場合に、資本の増加は経費節約の原因をなすということは、会社には法人格を与えることに伴って生ずるほかのひとつの利益である。さらに、特筆すべきことは、

<sup>42</sup> R・グード 塩崎潤訳「法人税」（中央経済社 昭和34年）14頁

<sup>43</sup> R・グード 塩崎訳・前掲（42）3頁

会社は漸次発達して、今日ではもはや個人の経済活動の補助機関ではなく、むしろ、固有の事業と目的を有し、その目的の遂行のためには最初の成立の理由を超越して、なかばその構成員たる個人と対等の地位に立っている状態にあることであり、このことは近時の大会社の実例が明らかに示している。この個人の目的からの経済上の解放が、会社の独立課税の他の一つの理由をなしている。最後に看過すべからざることは、個々の経済主体間の競争の激しさは、彼らの競争力をして公平を保たしめるがため、課税に対しても同一の取り扱いを要求することである。会社の所得に対して課税を免除するときは、資本の集積を優勢にして、さらに一そうの勢力を増加せしめるに至るであろう。』<sup>44</sup>

歴史的には、少なくとも1960年代後半において、独立課税説的な法人税制が世界的に重視されていた。独立課税説税制の重視の背景としては、資本主義社会の発展に伴い法人企業の数、規模、機能の拡充が著しかったこと、戦費、社会福祉費等の増加による財政需要の増大があったことが挙げられる。このような背景とともに、法人企業が増大拡充したことにより、これが社会から享受する利益、社会的特権、その巨大化に対する社会統制の必要性及び法人が有する支払能力等に注目して、法人企業について独立した納税主体を積極的に認めようとする独立課税説の見解が台頭した。このように、独立課税説は、他になんら正当な議論が見出せない場合にも、法人税が多額な租税収入をあげられることができること、その徴収が容易なこと、法人税に代わりうる良税が見当たらないこと等の理由により、消極的に支持されてきたといえる<sup>45</sup>。

## （２）具体的論拠

### イ．利益説ないし特権説

利益説ないし特権説によれば、法人の基本的特権は法人の存在それ自体にある。法人は国の創造物であり、その一切の権利、権力および利益を、実質的には、国家権力の許可に負っているものと考えられる。したがって、国が法人にその特権の代価を支払わせるため特別の租税を課するのは正当なものと考えられる。そして、その権力等とは、株主又は出資者の有限責任、永続的生命、商取引の便宜、資金調達の便宜、労働力調達の便宜等である。それらによって、法人がその規模と権力とを増大し、新しい資金源と広い市場を開拓することが容易になっている。これらの特性は、近代的な巨大企業を可能にし、法人利潤を生み出すことに貢献していると考えられる。

しかし、利益説ないし特権説に対しては、次の３つに代表される多くの批判が存在する。

- ① 法人の受ける利益は、公共の利益に奉仕する手段として、法人の設立を許可する政府がその政策を実行するに当たって偶発的かつ付随的に発生するものに過ぎない。
- ② 法人が国家から受ける利益は、一般的な利益であり、各法人に対して割り当てられる

---

<sup>44</sup> 田中・前掲（３１）６５～６６頁

<sup>45</sup> 品川・前掲（３２）８０～８１頁

個人的利益ではないから、利益説は税負担の配分基準になりえない。

- ③ 法人の設立は今日容易な条件ですべての者に開放されており、法人の設立が経済的価値のある特権とか利益とかということにはならない。

これらの批判に対しては、利益説ないし特権説の立場から、次のような反論がなされている<sup>46</sup>。

- ① 法人の設立に伴う利益は、すべてが公共の利益のためには還元されていない。例えば、設立許可が公共の利益に奉仕する意図から法人に与えられるという事実は、設立許可を受けた者に何らの特別な便益も与えないということを示すものではないし、法人が公共の利益と経済的必要性との双方に奉仕できるように若干の特殊な特権を与えているものだと考えられる。
- ② 法人が受ける個別的利益を測定することは困難であるが、課税標準を論ずるには一般的利益のみで十分であり、また、受益を正確に反映するなんらかの外形標準を求めることは可能であり、受益評価の恣意性は避けることができる。
- ③ 法人設立の普遍性が設立許可の価値を失わせたことは確かだが、法人が受ける利益は設立許可の価値とは別個のものである。設立許可の価値を市場で販売される商品の評価と同様に解することはできない。特別の法人税が課されるにもかかわらず法人形態で事業が営まれているという事実は、設立許可がかなりの価値をもっていることを明らかにしている。

## ロ．社会費用の配分説

社会費用の配分説とは、法人は、政府から受けるサービスの対価および企業活動に伴う公害防止等の社会的費用を納めるべきであるとする考えをいう。これは利益説ないし特権説と同様に応益原則にその基礎を置くものであり、社会費用には次に述べる二つの形態が存在する<sup>47</sup>。

社会的費用の第一形態は、企業に有用な政府サービスに対する費用である。多くの政府サービスは、公にその財源が調達されなければ、全部又は一部を企業自ら提供しなければならないものである。例えば、学校教育は労働者を教育し、公衆衛生やレクリエーション計画は労働人口の健康と能率にとって有益であり、政府は法律や命令を定め、財産を保護し、契約の実効性を確保し、詐欺を処罰し、その他様々な方法で企業が事業を行う市場を維持している。さらに、政府機構は調査を行い、その結果を企業に利用させており、特許権や著作権に関する法律制度は、企業の所得増大に貢献していると考えられる。生産を容易にする公共サービスの利益は比較的広範囲に分散されており、このことが、全ての事業に係る租税によりこれらのサービスの財源の一部を調達すべき根拠と考えられる。

これらの政府サービスは、企業の排他的利益を確保するために提供されているものでも

---

<sup>46</sup> R・グード 塩崎訳・前掲（４２）３１～３４頁

<sup>47</sup> 品川・前掲（３２）８３頁

なければ、その目的が生産の増加だけにあるのでもない。当該サービスは、公共の利益のために行われる政府のみが提供可能な不可欠な機能と考えられる。しかし、それゆえに、法人が所得を生み出すことを容易にしているのは明らかである。

社会費用の第二形態は、法人活動により公衆がこうむる害悪と不便とに対応する費用である。産業活動は、時には煤煙、工場災害、河川の汚染、その他有害又は危険な状態を生み出す。これらの社会費用の一部は、国の支出で負担し、それ以外の部分は害悪あるいは不便をこうむる人々によって負担されるが、この社会費用は、直接その責任をもつべき事業に割り当てることが望ましい。特別の賦課とか負担を課すことによって実行することができるが、責任のある産業や企業に特別の租税を課すことも正当化できる。

ただし、社会費用の配分としての法人企業の租税負担については、利益説同様、企業が受ける社会的サービスと企業が負担する租税との相関関係を明確に示す指標があるわけではなく、またその租税を法人の所得から支出しなければならないとする根拠にも乏しいため、社会費用の配分説は、漠然と法人税を合理的なものとして理論づけるに止まっている<sup>48</sup>。

## ハ．負担能力説

負担能力という概念は、貧しい者よりも豊かな者に対して重い負担を課して社会の垂直的な公平性を維持するために用いられる概念であり、生活水準が普通の人やそれ以下の人々の免税を意味する場合もあることから、個人所得税においては問題なく正当化される。しかし、法人には効用概念が適合しないのであるから、マイナスの効用を意味する負担という概念について、単純に個人の負担能力と同じく正当化することはできない。よって、法人の所得に適合する負担能力を以下で検討する。

負担能力は、租税を支払っても社会的に是認された諸目的を阻害されることの最も小さい能力と考え、予想される発生の仕方或使用の仕方において、社会的優先順位の低い所得を意味すると考える。したがって、負担能力に応じた課税とは、経済資源のうち社会的にみて最も有用性の低い部分をまず徴収するように努力すべきだということを意味している。そして、法人の所得は、その大部分が大規模経営によって獲得されるものであるから、個人の所得よりも一般的に社会的有用性が低いと解され、これに課税してもいわゆる税痛が少ないと解される。よって、法人の所得には、この意味において負担能力があると考えられる。

次に、上記のように負担能力に対応する社会的有用性の基準は、社会通念的かつ経済的なものである。種類の異なった所得の社会的有用性の順位を判断する基準は、これらに対する社会の態度であると考えられる。賛意を表される活動もあれば、無関心をもって迎えられる活動もあり、否認される活動もある。例えば、すべての財産所得は、労働所得と比較した場合には、通常、より弱い社会通念的基盤に立脚していると考えられるし、典型的な大規模公開会社の出資者の配当所得は、多くのその他の種類の財産所得より弱い社会通

---

<sup>48</sup> R・グード 塩崎訳・前掲（４２）３４～３７頁



念的基盤に立脚していると考えられる。

また、社会構造的に社会的有用性を捉えると、貧者の必要は富者の贅沢より高い社会的優先順位をもっているということがいえるし、貯蓄されることが予想される所得は、受領者によって消費又は投資のどちらかに支出されることが予想される所得より社会的有用性が低いと考えられる。

さらに、法人税の社会的有用性の順位が低いということについて、直接的で現象的な根拠としては、次の三点が挙げられる。

- ①大規模公開会社の株主の指導的機能が萎縮したため利潤全体に対する彼らの社会通念的、経済的請求権が弱化してしまったこと。
- ②法人利潤が大所得と大財産、経済的不平等の重要な根源であるということ。
- ③法人利潤が遊休貯蓄の重要な根源であること<sup>49</sup>。

## 二. 社会・経済統制説

社会・経済統制説とは、資本主義社会の進展に伴う巨大企業の活動から生ずる弊害を制御ないし防止し、経済政策の一手段として利用し、更には法人企業の資本主への不当な富の集中を防止するために、法人の所得に対し租税を課すべきであるとする考え方である。

当初、社会・経済統制説は、巨大企業の権利濫用、社会的悪影響を統制するために法人税を正当化してきたものである。しかし、近年、租税（特に所得税や法人税）の景気に対する自動安定化装置の機能等がしだいに重視されてきたため、法人税を経済政策の一手段として利用することに重点が置かれてきた。このように、その経済的機能からも法人税は必要とされる<sup>50</sup>。

## ホ. 各説の関連

上記の各説は必ずしも有機的に結びついて独立課税説を正当化するものではない。例えば、国家から利益を享受していても負担能力を有しない場合、あるいは、負担能力があっても社会的経済的統制を必要としない場合というように、むしろ各説は相互に矛盾しあう場合が多い。それよりも、各説は、相互に補完することによって独立課税説を説明しているといえる<sup>51</sup>。

---

<sup>49</sup> R・グード 塩崎訳・前掲（４２）３７～４２頁

<sup>50</sup> 品川・前掲（３２）８６頁

<sup>51</sup> 品川・前掲（３２）８６～８７頁

### 第3章 各種事業体に対する課税の問題点

#### 第1節 個人事業に係る問題点

##### 1. 事業に係る所得区分の問題点

###### (1) 問題の所在

個人の事業から生じる所得は、事業所得、不動産所得、山林所得又は雑所得に区分されるが、いずれの所得に該当するかによって、後述する損益通算の制度により、課税所得に大きな違いをもたらすことになる。しかし、ある事業から生じる所得をいずれかの所得に区分することは、極めて困難であり、特に、事業所得と雑所得の区分及び不動産所得と雑所得の区分が問題となるので、それらについて検討する。

なお、任意組合等及び匿名組合の組合員が個人である場合において、それらの事業体からパススルーされた所得についても、損益通算の制度により課税所得に大きな違いが生じることから、所得区分の問題が重要となる。したがって、個人事業に係る所得区分を検討することは、任意組合等及び匿名組合に係る課税問題にも関連するため、これらの事業体に関する所得の区分もあわせて検討する必要がある。

###### (2) 事業所得・不動産所得・雑所得の区分とその問題点

###### イ. 現行制度

事業所得は、事業から生ずる所得であるから、事業所得の範囲を明確にするためには、事業所得を生ずべき事業とは何かということを明らかにする必要がある。事業所得を生ずべき事業は、一般社会通念にしたがって把握すべきものであると解され、一般に、法令で禁止されている業種又は業態であっても事業所得を生ずべき事業としてみることを妨げるものではないとされる<sup>52</sup>。また、特に事業場を設けたり、従業員を雇用したりすることを必ずしも必要とせず、さらには、その者の本来の業務あるいは職業としてなされているかどうかということも問題とならないと解釈されている<sup>53</sup>。

このように、事業所得を生ずべき事業は、一般社会通念にしたがって把握すべきものとされるので、事業と非事業を区別する基準が必ずしも明確ではなく、事業所得の活動と雑所得の活動とが競合関係にある場合には、事業所得か雑所得かの区分について問題となる場合が少なくない。この点については、所得税基本通達35-2において、以下に掲げる所得は、事業から生じたと認められるものを除き、雑所得に該当するとしており、実際に

<sup>52</sup> 大阪地裁昭和26年5月30日判決（税資17号571頁）

<sup>53</sup> 名古屋高裁昭和43年2月28日判決（税資52号337頁・行集19巻1.2号297頁）

も、このような所得について、事業所得と雑所得の区分の問題となる場合が多いとされる。

- ①動産の貸付による所得
- ②工業所有権の使用料に係る所得
- ③温泉を利用する権利の設定による所得
- ④原稿、さし絵、作曲、レコードの吹き込み若しくはデザインの報酬、放送謝金、著作権の使用料又は公演料当に係る所得
- ⑤採石権、鉱業権の貸付による所得
- ⑥金銭の貸付による所得
- ⑦不動産の継続的売買による所得
- ⑧保有期間が5年以上の山林の伐採又は譲渡による所得

また、不動産所得は資産所得であるのに対し、事業所得は資産及び勤労の結合所得であるから、その所得が、専ら不動産等の利用に供することにより生ずるものは不動産所得となり、不動産等の使用のほかには役務の提供が加わり、これらが一体となった給付とみられるものは、事業所得又は雑所得となる。例えば、アパートや下宿等を貸し付けた場合の所得は、単に部屋を提供する場合には不動産所得だが、これに食事の提供を追加すると、人的役務の提供が加わり、事業所得又は雑所得に該当する（所基通26-4）。

さらに、不動産所得の計算上、同じ不動産所得であっても不動産所得を生ずべき事業から生じたもの（以下「事業的規模」という。）であるか、または、不動産所得を生ずべき業務から生じたもの（以下「業務的規模」という。）であるかによって、必要経費等の計算が異なる。そして、建物の貸付が不動産所得を生ずべき事業として行われているかどうかは、社会通念に照らして事業と称するに至る程度の規模で建物の貸付けをおこなっているかどうかにより判定すべきであるが、次に掲げる事実のいずれかに該当する場合又は賃貸料の収入の状況、貸付資産の管理の状況等からみてこれらの場合に準ずる事情があると認められる場合には、特に反証がない限り、事業として行われているものとして取扱われる（所基通26-9）。

- ①貸間、アパート等については、貸与することができる独立した室数がおおむね10以上であること。
- ②独立家屋の貸付については、おおむね5棟以上であること。

このような基準により判定された結果として、事業的規模<sup>54</sup>で不動産の貸付を行っているとした場合には、貸倒損失を必要経費に算入することができ、その結果、不動産所得がマイナスになれば、当該マイナス分を他の所得と損益通算できる。

他方、業務的規模<sup>55</sup>で不動産の貸付を行っているとした場合には、その資産を取壊し又は除去等したときにおける損失は、不動産所得の限度までしか必要経費に算入できず、貸倒損失は、収入の生じた年分にさかのぼってなかったものとみなされる。

<sup>54</sup> 青色事業専従者給与、先住者給与控除、青色申告特別控除（最高65万円）が採用できる。

<sup>55</sup> 青色事業専従者給与及び事業専従者控除はなく、青色申告特別控除は最高10万円の控除しか受けられない。

また、任意組合等及び匿名組合を用いて稼得した所得は、組合員にパススルー課税されるため、任意組合等及び匿名組合の分配金についても、事業所得と雑所得又は不動産所得と雑所得の区分の問題が生じる。

まず、任意組合等から受取る分配金の所得区分については、税法上、何ら規定はないが、その取扱い、所得税基本通達 36・37 共―20 後段において、当該組合の事業の主たる事業の内容に従い、不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得のいずれか一の所得に区分するとされている。この通達は、個人組合員が共同事業を行う通常の場合を想定しており、特段、個人と組合で異なる取扱いをする必要がないことを前提としている。

次に、個人である匿名組合員の利益分配に係る所得区分についても、税法上何ら規定はなく、その取扱いは通達に委ねられている。所得税基本通達によれば、匿名組合員が営業者から受取る利益の分配は、原則として、雑所得となる（所基通 36・37 共―21）。例外として、匿名組合員が組合事業に係る重要な業務執行の決定を行っているなど、組合事業を営業者と共に経営していると認められる場合には、事業所得又はその他の所得となる（所基通 36・37 共―21 但書）。しかし、匿名組合員は、営業者の業務を執行し又は営業者を代表することができないとされている以上（商法 536③）、原則は、あくまで雑所得となる。ただし、営業者から受ける利益の分配が、当該営業の利益の有無にかかわらず、一定額又は出資額に対する一定割合によるものである場合には、その分配は金銭の貸付から生じる所得であり雑所得であるが、その規模、態様等によっては事業所得にもなりうる（所基通 27―6）。

## ロ．問題点

事業所得と雑所得の区分、ひいては、10 種類の所得区分については、前述のように、最終的には、各種要素を総合的に勘案し、社会通念によって事業に該当するかどうかを判断する以外に方法はない。しかし、いかなる場合に事業に該当して、そこから生じる所得が事業所得となり、いかなる場合に非事業に該当して、そこから生じる所得が雑所得となるかを定める区分基準が明確ではないため、これが問題となる。

次に、不動産所得は、前述のように、事業的規模と業務的規模に分かれた取扱いがなされているが、そもそも不動産所得という不動産等の貸付けだけを対象とする所得区分（所法 26①）が必要なのかどうか、さらには、より適切な区分方法があるか否かが問題となる。

任意組合等の分配金の所得区分については、所得税基本通達 36・37 共―20 後段では、「当該組合事業の主たる事業の内容に従う」とされている。したがって、通常、各組合員が共同して組合事業に参加し、当該事業に使用される組合財産を他の組合員とともに共有して活動を行うような場合には、組合員に配賦される損益の所得区分を、組合の事業内容に従って判断することになる。このような所得区分は妥当なものと考えられるが、このような通達上の取扱いの趣旨からの逸脱するような経済的実態が形成された場合（例えば、

共同して組合事業に参加しない組合員がいる場合）においては、どのように所得区分を判断すべきかが問題となる。

また、匿名組合の分配の所得区分は、原則として、雑所得とされるが、この所得区分が妥当か否かが問題となる。

## 2. 所得区分の損益通算の問題点

### （1）損益通算制度の趣旨と沿革

我が国の所得税は、人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成するという包括的所得概念に基づいており、各種所得は複数に区分されているが、すべての所得を総合し、それに一本の累進税率を適用する総合所得税を採用している。

各種所得の金額を計算する場合に、ある種の所得についてマイナスが出ることがある。その場合には、包括的所得概念及び総合所得税の性質に基づき、他の所得のプラスと相殺し、包括的所得及び総合所得として課税標準の把握を行う必要がある。そこで、現行の所得税法は、不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は譲渡所得の金額の計算上、それぞれ生じた損失の金額があるときは、それを他の各種所得の金額から控除する旨を定めている（法法69①）。これが、損益通算である。

シャープ勧告当時の損益通算においては、偶発的かつ臨時的である一時所得のマイナスを除き、他の全所得が対象となっていたが、現行の損益通算においては、シャープ勧告当時のように、ほぼ全所得区分における損失を対象とするのではなく、損益通算の対象範囲は限定的である。これは、現行税制に至るまでに損益通算の範囲が、以下に掲げるような経緯によって狭められてきたからである。

- ① 昭和36年には、配当所得計算上の損失を生じさせて、これを給与所得等から控除する事例が発生したため、配当所得の金額の計算上、株式等の取得のために要した負債の利子は、配当所得の総収入金額を限度として控除し、控除しきれない負債の利子は、他の所得から控除しないことにされた。

さらに、昭和37年には、生活に通常必要でない資産に係る支出ないし負担は、個人としての消費生活上の支出ないし負担としての性格が強いので、このような原因で生じた損失については、損益通算を認めて担税力の減算要素とすることは適当でないとされ、損益通算の対象外とされた。

- ② 昭和43年に、雑所得の金額の計算上生じた損失は、次の二つの理由により損益通算の対象外とされた。

（i）雑所得は、事業所得や給与所得のような典型的な所得分類に入らない所得を包括する分類であって、種々の態様のものを含んではいるものの、全体としてみた場合には、必要経費がほとんどかからないか、または、かかっても収入を上回ることはないものが大部分であってこれらについては損益通算の実益がないこと。

(ii) その他の種類の所得で、ある程度支出を伴うものについても、その支出内容に家事関連費的な支出が多いのが実情であって、これについて損益通算の制度を存置する場合には、かえって本来の所得計算のあり方について混乱を招くおそれがあること。

- ③ 昭和 63 年には、株式等の譲渡による事業所得、譲渡所得及び雑所得についての規制、平成 13 年に、先物取引に係る損失についての規制、平成 16 年には、土地等又は建物の譲渡による譲渡所得に係る規制がなされた。
- ④ 平成 17 年に、特定組合員の不動産所得に係る損益通算の特例及び有限責任事業組合の事業に係る組合員の事業所得等の所得計算の特例が設けられた。

## (2) 現行制度

現行法の下では、10種の所得の金額を基礎として、総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額を計算する場合において(所法21①二)、不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額があるときは、次に掲げる順序により、損失の金額が他の各種所得の金額から控除される(所法69①)<sup>56</sup>。

- ① 不動産所得の金額又は事業所得の金額の計算上生じた損失の金額があるときは、まず他の利子所得の金額、配当所得の金額、不動産所得の金額、事業所得の金額、給与所得の金額及び雑所得の金額(以下「経常所得の金額」という。)から控除される(所令198・一)。
- ② 総合課税の対象となる譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額は、まず一時所得の金額から控除される(所令198・二)。
- ③ ①の場合において、なお控除しきれない損失の金額があるときは、譲渡所得の金額及び一時所得の金額から順次控除される。この場合の譲渡所得金額の中に、短期譲渡所得に係る部分と、長期譲渡所得に係る部分があるときには、まず短期譲渡所得に係る部分の金額から控除される(所令198・三)。
- ④ ②の場合において、なお控除しきれない損失の金額があるときは、経常所得の金額から控除される(所令198・四)。
- ⑤ ①及び②の場合において、④までの手続きでなお控除されきれない損失の金額があるときは、まず山林所得の金額から控除され、なお控除されきれない損失の金額があるときは、退職所得の金額から控除される(所令198・五)。
- ⑥ 山林所得の金額の計算上生じた損失の金額があるときは、まず経常所得の金額から控除され、なお控除されきれない損失の金額があるときは、譲渡所得の金額及び一時所得の金額から順次控除される。この場合の譲渡所得金額の中に、短期譲渡所得に係る部分と、長期譲渡所得に係る部分があるときには、まず短期譲渡所得に係る部分の金額から控除され、さらに控除されきれない損失の金額があるときは、退職所得の金額から控除

---

<sup>56</sup> 池本征男「所得税法―理論と計算―(三訂版)」(税務経理協会 平成19年) 196～200頁

される（所令198・六）。

なお、不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は譲渡所得の金額であっても、生活に通常必要でない資産に係る所得の金額の計算上生じた損失は、原則として、損益通算できない（所法62②）<sup>57</sup>。

以上、損益通算の現行制度について説明したが、個人事業体における事業に係る所得のうち、その所得が雑所得に区分されると損益通算できないという点が特に重要である。

### （3）問題点

現行所得税法において、事業に係る所得のうち、損益通算の対象とされない所得は雑所得だけである。そもそも、包括的所得概念を採用する我が国において、個人事業体において雑所得を対象外とした現行の損益通算が妥当かどうかが問題となる。また、何が雑所得に該当するかは、前述した所得区分の問題と関係することになる。

## 第2節 法人税法上の法人に係る問題点

### 1. 課税根拠論の検討

代替課税説においては、法人から資本主に分配される配当について、法人において配当課税が行われ、さらに資本主段階においても受取配当に対して課税されるため、二重課税が行われることになるが、これについては資本主（個人及び法人）段階において調整が必要とされる。このように、代替課税説では、個人だけが担税力のある真の課税単位であり、法人税は個人所得税の前どりとして存在していると考えられている。そのため、このような論理の帰結として、所得を法人に留保した場合には、個人が納付すべきであった所得税を延期したことによる利息相当額分として留保金課税が行われることになる。以上のように、代替課税説は、個人と法人の課税上の関係が深いと考えられるから、より個人事業に類似した法人、すなわち同族会社的な中小法人に対してよく適応すると考えられる。

他方、独立課税説においては、まさに法人それ自体に対して課税されると考えている。これは、公開会社のように規模が大きく機能が拡充された法人の所得を、資本主の所得とは別個のものと捉える考えを前提としている。そのため、配当等についても法人の所得と資本主の所得の間に二重課税の調整問題は生じないと考えるのであるが、法人と資本主の所得が別個独立なものであるがゆえに、法人が解散する場合には最終的な所得に対する課税として清算所得課税が必要となる。このように、法人と個人は、課税上、各々全く別の存在と考えるのであるから、独立課税説に対しては、法人と個人を明らかに同一視できない大法人がよく適応すると考えられる。

---

<sup>57</sup> 例外は、生活に通常必要でない資産について災害、盗難又は横領により生じた損失は、その損失の生じた年分又はその翌年分の譲渡所得の金額の計算上、これらの年分の譲渡所得の金額を限度として控除されること（所法62）等である。

このように、代替課税説には同族会社的な中小法人がよく適応し、独立課税説は公開会社のような大法人がよく適応するという点に関して、以下のように述べられている<sup>58</sup>。

『今、仮に、同じ経営規模を有する甲店と乙店という二つの商店があつて、いずれも同一家族内で経営に必要な資本を拠出し、その家族の労力でもって事業を営みながら、甲店は個人企業、乙店は株式会社の経営形態をととする。この場合、両商店が、同額の売上げをあげ、同額の利益を得たとしても、甲店には個人所得税が課税され、乙店には法人税が課税されることになる。そして、両税の税率の差異、乙店の労務報酬の支払方法や配当政策のいかん等により、両店の税負担の差異は著しく拡大することが予測され、かかる現象面から税制の不合理性が非難されることにもなりかねない。ところが、株式会社の形態をとった乙店が、経営規模を拡大し、資本主の構成も多岐にわたるようになり、もはやかつて比較された甲店とは比較し得ないような巨大企業に成長してくると、両者に対し別々の課税制度をとつても誰も非難しなくなるであろう。否、両者に同じ課税制度をととしたら、むしろその不合理性、不公平性を非難する声が高まるに違いないであろう。一体課税説[括弧内著者：代替課税説を一体課税説ともいう。]と独立課税説との分岐は、まさにそのような企業形態の差異に依拠しているといえるのである。』

以上のように、代替課税説と独立課税説で、各々適応する法人形態が異なるのだから、適応する法人形態ごとに代替課税説に基づいた法人税制度と、独立課税説に基づいた法人税制度を二分し、二つの課税根拠論に基づく制度を並存させるという考え方もある。しかし、どの法人に代替課税説を適用し、どの法人に独立課税説を適用するかという制度上の線引きを経済的実質にそって行うことは非常に困難である。このような制度上の線引きは、極めて強力なものでない限り、線引きとして何らかの要件を設定したとしても、どちらかが有利な税制となるならば、納税者はその要件を満たし、有利な税制の適用を受けるために様々な方策を積極的に採るものと予想される。例えば、平成元年において消費税が導入されたが、新設法人に対しては設立2期目まで、原則として、消費税の納税義務が免除されることが狙われ、法人成りが加速し、当時、企業数が激増した。したがって、二つの課税根拠論に基づく複数の法人税制を並存させるために中小企業と大企業という曖昧な概念を分かつ制度上の線引きを行うことは極めて困難であると解するため、法人税を二分並存させる理論は現実的ではないと考える。そうであれば、どのような税制を採用すべきかが問題となる。

## 2. 配当課税

### (1) 個人段階における配当控除

#### イ. 現行制度

---

<sup>58</sup> 品川・前掲（32）89頁



居住者が、剰余金の配当、利益の配当、剰余金の分配（所法 24①）又は証券投資信託の収益の分配に係る配当所得を有する場合には、その居住者のその年分の所得税額から、次に掲げる場合の区分に応じ、当該各場合に関して定める金額が控除される（所法 92①）。

①その年分の課税総所得金額が 1,000 万円以下である場合、剰余金の配当、利益の配当及び剰余金の分配（以下「剰余金の配当等」という。）に係る配当所得に関しては、当該配当所得の金額に 10% を乗じて計算した金額（所法 92①一）<sup>59</sup>

②その年分の課税総所得金額が 1,000 万円を超え、かつ、当該課税総所得金額から証券投資信託の収益の分配に係る配当所得の金額を控除した金額が 1,000 万円以下である場合、剰余金の配当等にかかる配当所得に関しては、当該配当所得の金額に 10% を乗じて計算した金額（所法 92①二）<sup>60</sup>

③①及び②以外の場合、次に掲げる配当所得の区分に応じそれぞれ次に定める金額の合計額（所法 92①Ⅲ）

（i）剰余金の配当等に係る配当所得に関しては、当該配当所得の金額のうち、当該課税総所得金額から 1,000 万と次の（ii）に掲げる配当所得の金額との合計額を控除した金額に達するまでの金額については 5% を、その他の金額については、10% をそれぞれ乗じて計算した金額の合計額

（ii）証券投資信託の収益の分配に係る配当所得に関しては、当該配当所得の金額の 2.5% を乗じて計算した金額

以上の規定による控除すべき金額は、課税総所得金額に係る所得税額、課税山林所得金額に係る所得金額又は課税退職所得金額に係る所得税額から順次控除される。この場合において、当該控除すべき金額が、その年分の所得税額をこえるときは、当該控除すべき金額は、当該所得税額に相当する金額となる（所法 92②）。

## ロ．問題点

現行制度では、配当課税について、個人段階における税額控除によって二重課税の調整を図っている。すなわち、法人段階で課税された配当を個人段階で再度課税することは、法人の所得と個人の所得を一体的に捉える代替課税説を基本的に採用する現行制度においては二重課税となるため、これを調整する必要がある。そこで、個人段階において税額控除として受取配当を調整することにより二重課税を回避している。しかし、このような代替課税説に基本的に立脚する現行制度が、二重課税を完全に調整することになっているかどうか問題となる。

また、現行制度のように、基本的に代替課税説を採用するのならば、法人段階の調整と

<sup>59</sup> 証券投資信託の収益の分配に係る配当所得に関しては、当該配当所得の金額に 5% を乗じて計算した金額

<sup>60</sup> 証券投資信託の収益の分配に係る配当所得に関しては、当該配当所得の金額のうち、当該課税総所得金額から 1,000 万円を控除した金額に相当する金額については 2.5% を、その他の金額については 5% をそれぞれ乗じて計算した金額の合計額

すべきか、個人段階の調整とすべきかという問題や、完全調整にすべきか、部分調整で足りるのかという問題が生じる。しかし、独立課税説に立つ場合には、原則として、これらの問題は生じない。

## （２）法人段階における受取配当益金不算入

### イ．現行制度

内国法人が受ける剰余金の配当若しくは利益の配当又は剰余金の分配の額等のうち、次の金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入されない（法  
法 2 3 ①②）。

①連結法人株式等<sup>61</sup>及び関係法人株式等<sup>62</sup>のいずれにも該当しない株式等に係る配当等の額の 5 0 % に相当する金額

②連結法人株式等及び関係法人株式等に係る配当の額（1 0 0 %）

また、法人の株主等である内国法人が、当該法人の次に掲げる事由により金銭等の交付を受けた場合において、交付された金銭等の額が、その法人の資本金等の額のうち交付の基  
因となったその法人の株式又は出資に対応する部分の金額を超えるときは、その超過額は、益金不算入の対象となる配当等とみなされる（法法 2 4 ①）。

①合併（適格合併を除く。）（法法 2 4 ①一）

②分割型分割（適格分割型分割を除く。）（法法 2 4 ①二）

③資本の払戻し（資本剰余金の減少を伴う剰余金の配当のうち、分割型分割によるもの以外  
のもの）又は解散による残余財産の分配（法法 2 4 ①三）

④自己株式等の取得（法法 2 4 ①四）

⑤出資の消却、出資の払戻し、社員その他法人の出資者の退社又は脱退による持分の払戻し  
その他株式又は出資をその発行法人が取得することなく消滅させること（法法 2 4 ①五）

⑥組織変更（法法 2 4 ①六）

---

<sup>61</sup> 連結法人株式等とは、法人税法 2 3 条第 1 項に規定する配当等の額に係る計算対象期間の開始日から当該計算対象期間の末日まで、継続して、同条第 1 項の内国法人と、その支払を受ける配当等の額を支払う他の内国法人との間に連結完全支配関係があった場合（法人税法 2 4 条第 1 条の規定により、配当等の額とみなされる金額であるときは、当該金額の支払に係る効力が生ずる日の前日において、当該内国法人と、当該他の内国法人との間に連結関係があった場合）における、当該他の内国法人の株式又は出資である。（法令 1 9 ①）

<sup>62</sup> 関連会社株式等とは、以下に掲げるものをいうが、連結法人株式等に該当するものは除く。

①内国法人が、他の内国法人の発行済株式又は出資の総数又は総額の 2 5 % 以上に相当する数又は金額の株式又は出資を、当該内国法人が、当該他の内国法人から受ける法人税法第 2 3 条第 1 項に規定する配当等の額の支払に係る効力が生ずる日以前 6 月以上引き続き有している場合における当該株式又は出資（法令 2 2 の 2 ① I 一）。

②株式移転完全親法人であった内国法人が、その株式移転に係る株式移転完全子法人であった他の内国法人の発行済株式等の総額又は総額の 2 5 % 以上に相当する数の株式を、当該株式移転による当該内国法人の設立の日から、同日以後最初に当該関係法人株式に係る剰余金の配当の額の支払に係る効力が生ずる日まで引き続き有している場合における当該株式（法令 2 2 の 2 ①二）。

上記の計算について、内国法人が当該事業年度において支払う負債の利子（法令 21 参照）があるときは、当該事業年度の所得の金額の計算上、配当等の額から当該負債の利子を控除して益金不算入額を計算する（法 23④、法令 21②④）。

## ロ．問題点

法人の資本主には、個人だけではなく、法人資本主も存在する。そのため、各々の法人の段階で受取配当に対し法人税が課税されると、二重課税の調整計算が非常に複雑化し、事実上調整不可能となる。そこで、配当を受取る法人の段階においては、その受取配当を益金不算入とすることにより法人資本主に課税しないことにしている。すなわち、法人資本主段階において、受取配当に係る所得課税はパススルーされる仕組みとなっている。

しかし、現行制度においては、連結法人株式等及び関係法人株式等のいずれにも該当しない株式等に係る配当等に対しては、そのうち 50% だけしか益金不算入とされない。これについては、前述のようにシャープ勧告当時の昭和 25 年には 100% 益金不算入であったのだが、昭和 63 年には 80% に減額され、平成 14 年には 50% に減額されたという経緯がある。このように減額された理由は、税収の増加という政策的措置によるものだが、法人税の課税根拠論との関係を曖昧なものとし、政策的要請により重要な制度を変更してしまうことの可否が問題となる<sup>63</sup>。また、独立課税説を採用した場合には、これらの調整が全く不要になるものか否かも問題となる。

## 3．役員給与と課税

### （1）法人税法 34 条「役員給与の損金不算入」

#### イ．現行制度

法人税法上の役員とは、法人の取締役、執行役、会計参与、監査役、理事、幹事及び精算人並びにこれら以外の者で法人の経営に従事している者のうち一定のもの<sup>64</sup>をいう（法

---

<sup>63</sup> 品川芳宣「税法と企業会計基準 第 23 回」（税務通信 平成 17 年 10 月 3 日号） 32～34 頁

<sup>64</sup> 一定のものととは以下に掲げるものをいう。

①法人の使用人以外の者で、その法人の経営に従事しているもの（法令 7①）

（i）取締役又は理事となっていない総裁、副総裁、会長、副会長、理事長、副理事長、組合長等

（ii）合名会社、合資会社及び合同会社の業務執行社員

（iii）人格のない社団等の代表者又は管理人

（iv）法定役員ではないが、定款等において役員として定めている者

（V）相談役、顧問等で地位、職務等からみて他の役員と同様に実質的に会社の経営に従事していると認められるもの

②同族会社の使用人のうち、以下に掲げる要件をすべて満たす者で、その会社の経営に従事しているもの（法令 7②、法令 71①五イ～ハ）

2・十五)。また、使用人としての職務を有する役員（以下「使用人兼務役員」という。）とは、役員のうち、部長、課長、その他職制上の地位を有し、かつ、常時使用人としての職務に従事する者である（法法34⑤）<sup>65</sup>。

内国法人が、その役員に対して支給する給与で、退職給与、ストックオプション（法法54①）、使用人兼務役員給与の使用人分を除くもののうち、次に掲げる給与のいずれにも該当しないものの額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入されない（法法34①）。給与には、債務の免除による利益、その他の経済的な利益も含まれる（法法34④、法基通9-2-9）<sup>66</sup>。

- ①その支給時期が、1ヶ月以下の一定の期間ごとである給与（以下「定期給与」という。）で、当該事業年度の各支給時期における支給額が同額であるもの等（法令69①）<sup>67</sup>（以下「定期同額給与」という。）（法法34①一）。
- ②役員職務につき所定の時期に確定額を支給する旨の定めに基づいて支給する役員給与である事前確定届出給与で、納税地の所轄税務署長に対し、政令（法令69②③）に基づき記載した事前確定給与に関する届出を提出したもの（以下「事前確定給与」という。）（法法34①二）<sup>68</sup>。

---

（i）当該会社の株主グループにつき、その所有割合が最も大きいものから順次、その順位を付し、その第1位の株主グループ（同順位の株主グループが2以上ある場合には、そのすべての株主グループ。以下（ii）（iii）でも同じ。）の所有割合を算定し、または、これに順次第2順位、及び第3順位の株主グループの所有割合を加算した場合において、当該役員が次に掲げる株主グループのいずれかに属していること。

- ・第1順位の株主グループの所有割合が50%を超える場合における当該株主グループ
- ・第1順位及び第2順位の株主グループの所有割合を合計した場合に、その所有割合が、はじめて50%を超えるときにおけるこれらの株主グループ
- ・第1順位から第3順位までの株主グループの所有割合を合計した場合に、その所有割合が、はじめて50%を超えるときにおけるこれらの株主グループ

（ii）当該使用人の属する株主グループの当該会社に係る所有割合が10%を超えていること。

（iii）当該使用人（その配偶者及びこれらの者の所有割合が50%を超える場合における他の会社を含む。）の当該会社に係る所有割合が5%を超えていること。

<sup>65</sup> 以下の者は使用人兼務役員から除かれる（法令71①）。

- ①代表取締役、代表執行役、代表理事、及び精算人
- ②副社長、専務、常務、その他これらに準ずる職制上の地位を有する役員
- ③合名会社、合資会社、及び合同会社の業務執行社員
- ④委員会設置会社の取締役、会計参与、及び監査役、並びに監事
- ⑤同族会社に係る関係となる者（法令71⑤参照）

<sup>66</sup> 税理士法人トーマツ「会社税務ハンドブック 第2版」（中央経済社 平成21年）328～340頁

<sup>67</sup> 会計期間3ヶ月経過日等までの改定（法令69①一イ）、臨時改定事由による改定（法令69①一ロ）、

業績悪化改定事由による改定（法令69①一ハ）の、改定事由が生じた場合において、事業年度開始の日から改定日までの期間、改定日から、次の改定日までの期間、改定日から期末までの期間における支給額が同額である給与も含まれる（法令69①）。

<sup>68</sup> ただし、非同族会社が支給する役員給与のうち定期給与を支給しないものについては、届出の提出は不要。

③同族会社に該当しない内国法人が、その業務執行役員<sup>69</sup>に対して支給する、利益に関する指標を基礎として算定される給与である利益連動給与で、業務執行役員のすべてに対して支給し、かつ、一定の要件<sup>70</sup>を満たすもの（以下「利益連動給与」という。）（法法34①三、法令69⑨⑩）。

次に、内国法人が、その役員に対して支給する給与の額のうち、不相当に高額な部分の金額として次に掲げるものは、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入されない（法法34②）。

#### ①役員給与

役員給与のうち不相当に高額な部分の金額は、実質基準と形式基準により算定された金額のうち、いずれか多い金額となる。この場合における実質基準とは、役員給与の額が、事業規模が類似する同業他社の役員給与の支給状況等の一定の状況<sup>71</sup>を勘案し、その役員の職務の対価として相当であると認められる金額を超える部分の金額<sup>72</sup>である（法令70①一イ）。他方、形式基準とは、役員給与の支給額の合計が、定款の規定又は株主総会等の決議により決定された限度額又は決定された算定方法により算定された金額（金銭以外の資産の場合は、支給時の時価相当額）の合計額を超える部分の金額である（法令70①一ロ）。

#### ②役員退職給与

役員退職給与について、役員給与のうち不相当に高額な部分の金額は、退職役員が会社の業務に従事した期間、退職の事情、その内国法人と同種の事業を営む法人でその事業規模が類似するものの役員に対する役員給与の支給状況等に照らし、その退職した役員に対する退職給与として相当であると認められる金額を超える場合における、その超

---

<sup>69</sup> 業務執行社員とは、利益連動給与の算定方法に関する報酬委員会による決定又は手続の終了の日において、次に該当するものをいう（法令69⑥、法基通9-2-17）。

①取締役会設置会社における代表取締役、及び取締役会の決議によって取締役会設置会社の業務を執行するものとして選定された取締役

②委員会設置会社における執行役

③①、及び②に掲げる役員に準ずる役員

<sup>70</sup> 一定の要件とは以下に掲げるものをいう。

①算定方法が、有価証券報告書に記載されるその事業年度の利益に関する指標を基礎とした客観的要件を満たすものがあること。

②上記客観的要件の決定又は手続の終了の日以後、遅滞なく、その内容が有価証券報告書に記載される等により海事されていること

③有価証券報告書に記載されるその事業年度の利益に関する指標の数値が確定した後1ヶ月以内に支払われ、または、支払われる見込みであること

④損金経理していること

<sup>71</sup> 一定の状況とは以下に掲げる状況である。

①その役員の職務の内容

②その法人の収益の状況

③その使用人に対する給与の支給状況

④事業規模が類似する同業他社の役員給与の支給状況等

<sup>72</sup> 使用人兼務役員の使用人分給与も含める（法基通9-2-21）。

える部分の金額となる。

なお、内国法人が、事実を隠ぺいし又は仮装して経理をすることにより、その役員に対して支給する給与の額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入されない（法法３４③）。

## ロ．問題点

法人税法３４条については、まず、当該条文の仕組み自体が問題となる。法人税法３４条の見出しが「役員給与の損金不算入」とされ、さらに、条文の内容も、「次に掲げる給与のいずれにも該当しないものの額は、一中略一 損金の額に算入しない。」とされており、原則、役員給与は損金不算入であるとし、例外的に、定期同額給与、事前確定給与、利益連動給与の三つを損金算入できるとしている。そもそも、役員給与は、資本主への払戻し等でない限り労務の対価性を有するのだから、純資産を減少させる要因としての損金性を有することは明らかである。これを否定するかのごとく原則損金不算入と読める条文には問題がある。このことは、独立課税説に立つ場合も代替課税説に立つ場合も同じである。

次に、法人税において役員給与の一部又は全部を損金不算入とすることは、法人段階で当該役員給与に課税し、個人段階においても当該役員給与について所得税を課税することを意味するから、配当課税と同じような二重課税が生じる。これについては、独立課税説による場合には、役員の対価以外の給与が損金不算入となった結果であると割り切ることができるが、代替課税説による場合には、配当課税と同様の調整問題が生じる。

## （２）法人税法３５条「特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入」

### イ．現行制度

オーナー役員による支配度合いが強い実質的な一人会社においては、オーナー役員が自分に対する役員給与を法人段階で経費として計上し、損金の額に算入する一方で、その役員給与について個人段階で給与所得控除をうけることが可能となっている。そして、オーナー役員が事実上自らの役員給与の決定権を有している以上、こうした構造が課税所得の操作に利用される余地は極めて高く、個人事業者との間の不公平感も強く、また、課税逃れのための法人成りを加速させるおそれもある。これに対処するため、平成１８年に法人税法３５条が設けられたと言われる<sup>73</sup>。

特殊支配同族会社が、その業務主宰役員に対して支給する給与の額のうち、給与所得控除額に相当する金額は、当該特殊支配同族会社の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入されない（法法３５①）。この場合における業務主宰役員とは、法人の業務を主宰している役員をいい、個人に限られる。また、業務主宰役員関連者とは、業務主宰役員の親族、使用人及び支配会社等のような特殊の関係のある者をいう（法令７２①②）。そし

<sup>73</sup> 佐々木浩ほか「改正税法のすべて 平成１８年度」（大蔵財務協会 平成１８年）３３２頁

て、この場合における特殊支配同族会社とは、同族会社の発行済株式又は出資（自己の株式又は出資を除く。）、同族会社の議決権数（議決権を行使できない株主等の議決権数を除く。）又は同族会社の株主等（合名会社、合資会社又は同族会社の社員等に限る。）の総数又は総額の90%以上を有する場合における同族会社をいう。ただし、業務主宰役員及び常務に従事する業務主宰役員関連者の総数が常務に従事する役員の総数の半数を超えるものに限る（法法35①、法令72③）。なお、特殊支配同族会社に該当するか否かは、事業年度末日をもって判断する（法法35③）。そして、この場合における給与所得控除額に相当する金額は、法人税法施行令72条の2第1項の計算規定により計算するが、基本的には、業務主宰役員給与額に一定の比率を乗じ、これに一定の金額を加えた金額<sup>74</sup>とされる<sup>75</sup>。

当該損金不算入の規定が不適用とされる場合があるが、それは次の条件を満たす事業年度の場合である（法法35②、法令72の2⑧）。

①基準所得金額が年1,600万円以下である事業年度

②基準所得金額が年1,600万円超かつ3,000万円以下であり、かつ、基準所得金額に占める基準機関の業務主宰役員給与の平均額の割合が50%以下である事業年度

この場合における基準所得金額とは、その事業年度開始の日前3年以内に開始した各事業年度（基準期間）の所得金額又は欠損金額及び業務主宰役員給与額などを基礎として計算した金額の平均額をいう（法令72の2⑤⑥⑦）。

## ロ．問題点

特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入の規定は、所定の同族会社において、一定の役員の個人所得税の給与所得控除額に相当する金額については、法人と個人において、経費の二重控除となるため損金不算入とするというもので、一応租税を不当に減少させることを防ぐという理由を有する。しかし、当該規定は、法人と個人を課税上同一視しており、法人の所得をその資本主の所得とは別個のものとする独立課税説とは、本質的に相容れない規定であるから、当該規定の存在が問題となる。また、代替課税説を採った場合には、当該給与所得控除額に相当する金額の法人税段階における損金性を否定することが正当化できるかが問題となる。

## 4．留保金課税

### （1）現行制度

留保金課税の適用対象会社は、特定同族会社である。この場合の特定同族会社とは、被支配会社であり（法法67②、法令139の7）、被支配会社であることについての判定の

<sup>74</sup> 具体的には、業務主宰役員給与額に応じて6段階に分かれている。法人税法施行令72条の2第1項を参照されたい。

<sup>75</sup> 特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入を適用するためには、各事業年度の確定申告書に別表14（一）、別表14（一）付表を添付しなければならない（法令72の2⑬）。

基礎となった株主等のうちに被支配会社でない法人がある場合には、当該法人をその判定の基礎となる株主等から除外して判定するものとした場合においても被支配会社となるもの（資本金の額又は出資金の額が1億円以下であるものを除く。）をいう（法法67①）。

そして、特定同族会社の各事業年度の留保金額（＝留保所得金額－法人税額－住民税額）（法法67③、法令139の10）が留保控除額<sup>76</sup>を超える場合には、その特定同族会社に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の額は、法人税法66条（各事業年度の所得に対する法人税の税率）により計算した法人税の額に、その超える部分の留保金額を次に掲げる金額に区分して、それぞれの金額の次に掲げる割合を乗じて計算した金額の合計額を加算した金額とされる（法法67①）。

①年3,000万円以下の金額 10%

②年3,000万円を超え年1億以下の金額 15%

③年1億円を超える金額 20%

## （2）問題点

いわゆる留保金課税は、代替課税説に立つシャープ税制における積立金課税に端を発している。この積立金課税は、所得配分を促し、所得留保を抑制するために設けられたものであるから、全ての法人がその対象となった。しかし、現行制度は、留保金課税の適用対象会社を特定同族会社に限定している。現行制度のように、特定同族会社にのみ留保金課税を行い、それ以外の会社には留保金課税を行わないとすると、これを課税根拠論の観点から見た場合には、前者は代替課税説に立脚し、後者は独立課税説に立脚することとなり、二つの課税根拠を持った法人税が並存することになる。そもそも独立課税説に立った場合には、個人と法人を別個独立の存在として課税するため、所得を法人段階に不当に留保することによる利子相当額の課税という論理は成り立たない。このため、留保金課税が必要か否かが問題となる。また、代替課税説による場合にも、例えば、課税される法人の範囲等について、現行のような課税方法が妥当か否かが問題となる。

## 5. 清算所得課税

### （1）現行制度

普通法人又は協同組合等が解散をした場合における清算所得に対する法人税の課税標準は、解散による清算所得の金額とされる（法法92①）。

清算所得の金額は、その残余財産（法法94、95、96）の価額からその解散のとき

---

<sup>76</sup> 留保控除額とは、次に掲げる金額のうち最も多い金額をいう（法法67⑤、法令139の8）。

①当該事業年度の所得等の金額の40%に相当する金額

②年2,000万円

③当該事業年度終了における利益積立金額が、その時における資本金の額等の25%に相当する金額に満たない場合におけるその満たない部分の金額に相当する金額



における資本金等の額と利益積立金額等（法法 9 3 ②）との合計額を控除した金額とされる（法法 9 3 ①）。

普通法人が解散をした場合における清算所得に対する法人税の額は、清算所得の金額に 27.1%の税率を乗じて計算した金額とされ（法法 9 9 ①）、他方、協同組合等が解散をした場合における清算所得に対する法人税の額は、解散による清算所得の金額に 20.5%の税率を乗じて計算した金額とされる（法法 9 9 ②）。他方、公益法人等及び人格のない社団等については、清算所得に対する課税は行われていない（法法 7）。

## （２）問題点

現行制度における、清算所得課税は、独立課税説に基づく考え方であり、原則として、代替課税説に基づく現行税制において清算所得課税が採用されていることは不合理である。また、独立課税説における清算所得課税がどのような意義を有するのかが問題となる。

そもそも、シャープ税制においては、代替課税説を全面的に導入し、最終的に株主に配分される残余財産に係る所得に対して課税する必要はないとし、清算所得課税は採用されなかった。しかし、昭和 28 年には、このシャープ税制の考え方を否定し、戦前において行われていた清算所得課税を復活させた。このように、清算所得課税は、独立課税説でないと説明できないのであるが、他方、代替課税説に基づく受取配当益金不算入制度等が存する現行制度における清算所得課税の位置づけが問題となる。

## 6. 税率

### （１）現行制度

普通法人、一般社団法人等又は人格の無い社団等に対して課される各種事業年度の所得に対する法人税の額は、各事業年度の所得の金額に 30%の税率を乗じて計算した金額である（法法 6 6 ①）。ただし、普通法人のうち資本金の額ないし出資金の額が 1 億円以下であるもの、資本ないし出資を有しないもの、一般社団法人等又は人格のない社団等については、各事業年度の所得の金額のうち 800 万円以下のものに対しては 22%の税率が適用される（法法 6 6 ②）。

また、公益法人等（一般社団法人等を除く。）又は協同組合等に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の額は、各事業年度の所得の金額に 22%の税率を乗じて計算した金額となる（法法 6 6 ③）。

### （２）問題点

現行制度においては、所得金額に応じ二段階の税率が適用されている。これは一種の累進課税と捉えられるが、その実質は比例税率に軽減税率を部分的に導入しただけであり、不完全な累進税率といえる。このような中途半端な税率構造であると、比例税率のみ認め

られるとする代替課税説による場合も、また独立課税説による場合にも、正当化できるものではない。したがって、いかなる税率構造が妥当であるかについて検討を要する。

## 7. 公益法人等課税

### (1) 現行制度

戦前において、公益法人等に対しては法人税の課税は行われていなかった。公益法人等に対して初めて課税されたのは、戦後の昭和25年のシャープ税制においてである。シャープ税制において公益法人等に対して課税が行われたのは、それ以前においては、公益法人の認可に際して、税の見地が入らない仕組みになっていたために、ある種の公益法人はきわめて営利的な色彩の強い事業を営み、法人税非課税による他の事業体との不公正な競走上の利益を与えられている実情にあったためである。すなわち、公益法人等に利益がない、あるいは、利益を全部分配したとすれば、非課税法人の収益事業は、さして重要な問題ではないが、実際には、その活動をさらに拡大するか、無駄遣いをすることに充てられていた。このため、当時の地方税法において収益を目的とする事業からの収入を免除せずに事業税を賦課されていたことに注目し、これを参考にして、収益事業に対して法人税の課税対象とされた<sup>77</sup>。

### (2) 問題点

現行制度では、公益法人等及び人格のない社団等に対しては、収益事業から生じた所得についてのみ法人税が課税されるが、課税根拠論の観点からこのような課税が妥当であるか、あるいは、いかに課税すべきかが問題となる。

## 第3節 その他の事業体に係る問題点

### 1. 任意組合等

投資家が、組合を利用して、そこから生じた損失を個人の所得計算に取り込み、損益通算により他の所得から控除することによって、納税額を減少させようと画策することが考えられる。この点について争われたのが、名古屋地裁平成16年10月28日判決（判例タイムズ1204号224頁、税資254号順号9800）である。

この事件では、民法上の組合が行った航空機リース事業に係る所得について、組合員である個人が、不動産所得の損失として他の所得と損益通算したが、税務署長は当該所得を不動産所得ではなく雑所得であるとして損益通算を否認した。しかし、同判決は、当該取引を否認するためには法律上の根拠を必要とするため、当該取引を否認することはできないとした。

---

<sup>77</sup> 武田昌輔「新訂版 詳解公益法人課税」（全国公益法人協会 平成12年）15～16頁

当該組合においては、組合員が航空機の減価償却費と支払利息等を前倒しで計上できるとともに、売却時に航空機売却利益が長期譲渡所得として2分の1の課税特例を受けることができるというスキームが構成されていた。

このように、組合を利用して経済取引を行った場合において、私法上、経済合理性があるならば、いかなる行為でも租税の減少に活用できるとすると、合法的租税回避手段を認めることになるので、これをいかに防ぐかが問題となる。また、当該判決において示されたように、個々の経済形態に合致する法律上の根拠を必要とするならば、各事案の解決ごとに各経済形態に係る租税回避を封ずる個別否認規定を設ける必要があり、租税回避と立法のいたちごっこに終止し、後に残るのは実際には適用のない膨大な規定ということにもなりかねず、このような不合理な結果をいかに防ぐかも問題となる。

また、大規模な組合のように、法形式上組合とされる事業体であっても実質的に当該組合が法人としての性質を有する場合には、パススルー課税により意図的に租税が回避される危険がある。このような場合には、組合に対しても法人課税を行うべきとも考えられるが、いかにしてこれを根拠づけるかが問題となる。

## 2. 匿名組合

匿名組合は外国企業に好んで利用される。これは、匿名組合の分配利益に対して源泉徴収が課されるが（所法212①、213①）、本国で外国税額控除となるため、外国税額控除の限度額を超過しない限り、結局、日本において営業者を通じて生み出された所得に対しては、本国の法人税相当額を負担すればすむからである<sup>78</sup>。

1990年代に生じた不良債権問題において、金融機関が外国企業に不良債権を債券金額よりもはるかに安値で売却する事態が多発した。このような状況において、多額の利益を獲得した外国企業が、我が国での課税を回避するために、匿名組合を利用した。例えば、匿名組合の営業者である外国企業が、オランダにペーパーカンパニーを作り、これを組合員として匿名組合契約を結び、営業者たる外国企業は、日本で得た利益を組合員であるペーパーカンパニーに利益配当を行った。この場合における所得は、日蘭租税条約23条における「その他所得」に該当し<sup>79</sup>、同条は、「一方の国の居住者の所得で前諸上に明文の規定がないものに対しては、当該一方の国においてのみ租税を課することができる。」とされているため、我が国において非課税となる。また、オランダにおいては、外国から生じる投資収益については非課税とする国内規定がある。これらを利用し、当該外国企業は、我が国での課税を回避し、我が国で得た利益を外国に持ち出すに至った。

このような事例の場合には、そもそも我が国には課税権がないため、防止の難しい租税回避であるが、現に我が国で生じた利益に対して我が国において課税できないということ是不合理といえる。したがって、このような租税回避をいかに防止するかが問題となる。

<sup>78</sup> 金子宏編「租税法の基本問題」（有斐閣 平成20年）175頁

<sup>79</sup> 東京地裁平成17年9月30日判決（判時1985号40頁）

### 3. LLC

#### (1) 現行制度

そもそも、米国におけるリミテッド・ライアビリティ・カンパニー（以下「LLC」という。）は、米国の州法に基づいて設立される法人とパートナーシップの性格を兼ね備えたハイブリッド組織体である。この LLC は、税務上の特典であるパススルー課税を得ることを目的に、1977年（昭和52年）にワイオミング州で創設された。その後、全米でこの制度が導入され、今日においてその課税制度には、納税者が構成員課税と法人課税を選択するチェックザボックス課税が導入されている。利用範囲は多岐にわたっており、投資ファンド、不動産投資、映画製作、弁護士や会計士など専門的職業サービス等で利用されている<sup>80</sup>。

我が国において、1980年代までは、日本経済の成功を背景に、従業員主権型の企業モデルが中心であったが、1990年代には、米国経済の復活を背景に株主主権型の企業モデルが脚光を浴びた。その後、21世紀に入ってから、未公開企業のよさにこだわる米国の新興IT企業、従業員主権及び長期雇用にこだわる日本の優良企業、企業の社会的責任を重視する欧州企業の試みなどが重視されるに至ったが、これらはいずれも人的資本や無形資産が重要とされる中で、従業員主権型の企業モデルを進化させようとする試みであった<sup>81</sup>。そして、このような企業モデルの変化に並行して、高度な人的資産の共同事業体として、パートナーシップなどの公開株式会社ではない比較的小規模な組織の再評価が進み、欧米において、パートナーシップを改良した有限責任制の人的会社制度である LLC が整備された。このような状況において、平成17年の会社法改正に併せて、合同会社を新設し、合同会社こそが日本版 LLC であるとして、パススルー課税を導入すべきだという議論が展開された。確かに、我が国の経済振興及び景気対策としては、このような制度が魅力的であったことは否定できず、経済産業省を中心として日本版 LLC の導入について強調してきた。しかし、アメリカが LLC 課税を導入したことによって、LLC 自体の数が100万を超え、同国の法人税制度自体が崩壊したといわれており、法人税収の国税収入に占める比率が低下した。このような状況もあり、財務省は、LLC の導入を否定した<sup>8283</sup>。

このような経緯があり、現在の我が国において、LLC は存在しない。しかし、我が国の納税者が、米国等の海外における LLC の構成員になるということがある。そのため、その

---

<sup>80</sup> 川田 剛「日本版 LLP・LLC の理論と税務―多様な事業体のすべて―」（財経詳報社 平成17年）240～241頁

<sup>81</sup> 経済産業省産業組織課編「日本版 LLC―新しい会社のかたち―」（社団法人金融財政事情研究会 平成16年）2～3頁

<sup>82</sup> その代わりとして、経済産業省は LLP を発足させ、これについては有限責任の事業体でありながらパススルー課税が導入できる仕組みとなっている。

<sup>83</sup> 品川・前掲（34）36～37頁

構成員に対する課税方法が問題となる。この点につき、さいたま地裁平成19年5月16日判決（平成17年（行ウ）第3号）及び東京高裁平成19年10月10日判決（平成19年（行コ）第212号）の事案において、米国では LLC に対してパススルー課税が許されているので、我が国でも同様に課税されるかが問題となった。具体的には、米国の LLC から我が国の納税者である構成員に対して送金された分配金が、我が国の所得税法上の配当所得に該当するか否かが争われ、米国の LLC をいかに解釈するかが問題とされた。

前述のように、我が国の税法上、法人そのものについて定義した規定はないことから、それは借用概念であると解されるところ、別の意義に解すべきことが租税法規の明文又はその趣旨から明らかな場合は別として、それを私法上におけるものと同じ意義に解するのが法的安定に資する。そうすると、租税法上の法人は、民法や会社法といった私法上の概念を借用し、これと同義に解するのが相当である。つまり、我が国の租税法上、「法人」に該当するかどうかは、私法上、法人格を有するか否かによって基本的に決定されると解するのが相当である。そのため、前掲各判決では、米国の法令上 LLC は法人とされているので、米国の LLC を我が国の法人と認定した。

また、平成13年6月以降、国税庁ウェブサイトにおいて、以下のように「米国 LLC に係る税法上の取扱い」が明らかにされた。

『LLC 法に準拠して設立された米国 LLC については、以下の理由等から、原則的には我が国の私法上、外国法人に該当するものと考えられます。

- ① LLC は、商行為をなす目的で米国の各州の LLC 法に準拠して設立された事業体であり、外国の商事会社であると認められること。
- ② 事業体の設立に伴いその商号等の登録（登記）等が行われること。
- ③ 事業体自らが訴訟の当事者等になれるといった法的主体となることが認められていること。
- ④ 統一 LLC 法においては、「LLC は構成員（member）と別個の法的主体（a legal entity）である。」、「LLC は事業活動を行うための必要かつ十分な、個人と同等の権利能力を有する。」と規定されていること。<sup>84</sup>』

## （2）問題点

米国における LLC は、ベンチャー企業、合弁会社、グループ内の組織再編、企業買収の受け皿会社、投資ファンド等といった様々な分野で広範に利用されているが、事業体利用者にとって、LLC の最大のメリットは、チェックザボックス方式によるパススルー課税である。

我が国においても、上述のように、LLC の導入が検討されたが、結局実現しなかった。このような LLC 課税の問題は、法人税の課税根拠を明確にした上で検討すべき問題である

---

<sup>84</sup> 国税庁ウェブサイト「米国 LLC に係る税務上の取扱い」  
<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/joho-zeikaishaku/hojin/05/01.htm>

と考えられるので、課税根拠論の観点から、我が国においてあらためて LLC の導入が検討された場合、いかに考えるべきかが問題となる。

#### 4. SPC、投資法人等

##### (1) 現行制度

現行制度においては、SPC 及び投資法人等のうち配当の大部分を投資家に配当する等の要件を満たすものについては、一定の場合には、支払う利益の配当の額を損金の額に算入できる（措法 67 の 14①、措法 67 の 15①）。

これに対応して、受取配当等の益金不算入の規定及び所得税における配当控除については不適用となる（措法 67 の 14②、措法 67 の 15③、措法 9①六、措法 9①七）。

このように、SPC 及び投資法人等に対しては部分的にペイスルー課税が行われている。このようなペイスルー課税では、稼得した所得の大部分が法人に課税されず、構成員段階で課税されることになる。

##### (2) 問題点

SPC 及び投資法人等は、活動の範囲が制約されており、投資家に利益の大部分を配当する以上、他の事業体と比較して単なる導管としての事業体の性質が強い。このような実態を反映すべく、税制上も前述のような優遇措置が採られている。

現行制度においては、一定の場合に、支払配当を損金算入することで、法人課税を部分的に軽減し、技術的に一部の所得を実質的にパススルー課税しているといえる。

それでは、現行制度が代替課税説から見た場合妥当なものであるか、及び、独立課税説に立った場合、配当課税を前提としない状況で、いかに導管性を確保すべきかが問題となる。

## 第4章 各種事業体に対する課税のあり方

### 第1節 個人事業に対する所得課税

#### 1. 事業に係る所得区分

前述のように、事業所得と雑所得の区分基準が不明確であるため、これを明確にできるかどうか、あるいは、いかに明確にできるかが問題となるが、この点に関して、事業に係る所得区分に対して一定の区分を明らかにした判決として、横浜地裁昭和62年3月18日判決（税資157号894頁）及び東京高裁昭和62年11月26日判決（税資160号705頁）が挙げられる。本各判決では、副業として行った継続的な株式売買により生じた損金について、当該有価証券の譲渡行為は投機性の強いマネーゲームともいうべきものであるから、この譲渡行為が所得税法施行令63条12号にいう「対価を得て継続的に行う事業」に該当するか否かの判断においては、単に当該取引行為の営利性、有償性、継続性、反復性の有無、すなわち、有価証券の売買の回数、売買した株数又は口数の多寡のみならず、事業としての社会的客観性の有無が問題とされるべきであり、この観点からは当該取引のための人的、物的設備の有無、資金の調達方法、取引に費やした精神的、肉体的労力の程度、その者の職業、社会的地位など諸般の事情を斟酌すべきとし、本件の株式は事業として行っていたとはいえず、その売買に係る所得は雑所得となると判断した<sup>85</sup>。

上記各判決のように、事業に係る所得に関しては、個々の事案に対する個別具体的な区分基準を設定することは可能であるが、取引を行う者の主観的な側面が基準に含まれ、これについて、各々の取引ごとに当該基準に照らし判断することになる。そのため、客観的な基準を明文上設定することは困難である。

そもそも、現行制度のように、10種類の各種所得に区分するということが、現実にごまかなくなっていると考えられている。この点については、税制調査会においても、平成17年6月21日の「個人所得課税に関する論点整理」によって、一応の見解を明らかにしている。しかし、現行の所得区分をどうするかという問題については、金融所得課税の一体化についてのみ議論が進行しており、所得区分全体を包括的に議論することはなされていない。

だとすると、いかに所得区分全体を整理すべきかが問題となるが、これについては事業性の所得区分、勤労性の所得区分、資産性の所得区分及びその他の所得区分に分けるべきと考える。すなわち、所得の性質として代表的なものを区分し、全ての所得をできる限り前3つの所得区分に分類し、どの所得にも当てはまらないものだけをその他の所得区分に

---

<sup>85</sup> 市川深「所得税重要判例コンメンタール 三訂版」（税務経理協会 平成12年）57～59頁

すべきと考える。換言すると、その他の所得区分は、いわば真の雑所得といえる。現行制度における雑所得は、他にどの所得区分にも区分できないものとしての真の雑所得と、所得区分をめぐる租税回避を防止するために雑所得に押し込められた他の所得がある。後者は、それぞれの所得が本来帰属すべき所得区分、すなわち、事業性の所得区分、勤労性の所得区分又は資産性の所得区分のいずれかに区分されるべきである。他方、前者である真の意味の雑所得は、その他の所得区分とすべきである。

以上のように、現在10種類に分類されている所得を、単純に4つの所得区分に分類しなおすことにより、現在の複雑な所得区分の問題が改善されるものと考えられる。例えば、不動産所得は、前述したように事業規模で行われるものと、業務的規模で行われるものに区分され、それぞれについて異なる計算が適用されている。これは、所得を10種類の所得区分に分けることに固執し、所得区分によって租税回避防止を図ろうとしたために、不動産所得を事業規模と業務的規模に細分するという複雑な仕組みが導かれたものといえる。したがって、所得を4つの所得区分に分ければ、事業規模で行われた不動産所得も、業務的規模で行われた不動産所得も、どちらも同様に事業性の所得区分となり、これらを区別して処理する必要もなくなるため、制度がより簡素になるとともに、より適切な所得区分によって処理されることになる。よって、所得区分に係る制度については、適正に単純化されることによって、所得をどのように区分すべきかが明確になる。

ところで、事業に係る所得は、現行制度上、事業所得、山林所得、不動産所得及び雑所得に区分される。しかし、昭和22年において、「事業所得等」という現行の事業所得、不動産所得及び雑所得を含めた区分が存在していた。同年12月の改正において、一時所得が区分定義され、事業所得等と区別されたことから、事業所得等は、まさに現行の事業所得、不動産所得及び雑所得のことを意味することになった。また、昭和22年当時の当該所得税制では、分類所得税が採用されていた。この場合の分類所得税とは、所得をその源泉ないし性質に応じていくつかの種類に分類し、各種類の所得ごとに別々に課税する方法である。したがって、事業に係る所得という源泉ないし性質に応じて分類されていたといえるから、総合所得税を採用する現行の所得税においても、所得区分を明確かつ現実適合的にするという観点からは妥当なものと考えられる。よって、事業関連の所得を事業所得等として、再度一括する方法を採用すべきといえる<sup>86</sup>。

また、任意組合等の分配金の所得区分は、現行制度においては、通常、組合員に配賦される損益の所得区分を、組合の事業内容に従って判断することになる。しかし、当該現行制度の取扱いの趣旨と異なる場合が生じた場合、組合と組合員と間の経済的実態に照らし、組合員が共同事業を行って稼得した所得は、事業性の所得に区分し、他方、組合員が単に投資として組合に参加した場合の分配金は、配当として資産性の所得に区分すべきと考える。

さらに、匿名組合の分配金の所得区分についても、現行制度では、原則として、雑所得

---

<sup>86</sup> 山林所得は重要性が低いいため、いかに区分するか検討は省略する。



とされるが、単純に雑所得とすることは妥当ではなく、所得の性質に応じて所得区分を行うべきであるから、匿名組合員と匿名組合の実質的關係が事業ならば事業性の所得に区分し、配当ならば資産性の所得に区分すべきと考える。

## 2. 所得間の損益通算

現行制度においては、事業に係る所得のうち、雑所得は損益通算の対象とされないが、包括的所得概念を採用する我が国において、雑所得だけを損益通算の範囲から外すことは、当該概念に反するものであり、これが問題となる。しかし、上述のように、所得区分を、事業性の所得区分、勤労性の所得区分、資産性の所得区分及びその他の所得区分に区分として、それらの区分の内部で損益通算を行うことにすれば、雑所得を損益通算の対象外とし、租税回避のために雑所得を濫用するような包括的所得概念に矛盾する結果とはならない。すなわち、所得区分を上述のように整理しなおすことにより、損益通算の問題は自ずから解決されると考える。

## 第2節 法人税法上の法人

### 1. 課税根拠論の統一

第3章第2節1で述べたように、代替課税説は、同族会社的な中小法人に対してよく適応し、独立課税説は、公開会社のような大法人によく適応すると考えられる。このため、中小法人に対しては代替課税説を基本とした法人税制度を適用し、大企業に対しては独立課税説を基本とした法人税制度を適用して、法人税制度を二分し、二つの課税根拠論を並存させるという考え方もある。しかし、どの法人に代替課税説を適用し、どの法人に独立課税説を適用するかという基準を合理的に設けることは非常に困難であり、実務上も弊害が多いものと考えられる。そのため、このように法人税制度を二分することは現実的ではないと考えられる。したがって、代替課税説あるいは独立課税説のいずれかに統一して、法人税制度を一本化する必要があると考える。

そうだとすると、代替課税説あるいは独立課税説のいずれの説に一本化すべきかが問題となるが、前述の各課税根拠論の論拠を比較すると、独立課税説の論拠の方が現実の経済に対して妥当するものと解しうるため、本稿では、独立課税説を採用すべきと考える。

さらに、独立課税説を採用した場合には、個人として事業を行うか、法人として事業を行うかという選択基準をいかに設定するかが問題となるが、我が国では、事業を行うに当たって、個人と法人という形態を自由に選択できるわけであるから、個人企業として事業を行う者と株式会社等の法人として事業を行う者との間には、課税上の不公平性や不合理性は生じないと考えられ、課税上の選択は法人成りにより判断すれば足りると考える。すなわち、法人として事業を行う形態を望むならば、法人課税を受け入れ、法人課税を望ま

ず個人として事業を行う形態を望むならば、単に個人として事業を行い、個人所得税を納税すればよいと考える。これは、独立課税説の論拠における利益説ないし特権説にも適合する。つまり、法人は、有限責任、永続的生命、商取引の便宜、資金調達の便宜及び労働力調達の便宜等の利益ないし特権を受けているのであるからその代価を払うべきであり、このような特権を望まないのであれば、個人として事業を行うべきと考えられる。このように、法人成りを判断基準として明確に法人として事業を行うか否かを選択できるため、独立課税説を採用することは現実的にも実行可能性が高いものといえるので、当該現実的かつ明確な判断基準の存在自体が独立課税説を採用すべき有力な根拠ともいえる。

なお、本稿において独立課税説を採用した根拠は、主として、前述の独立課税説の論拠であるが、さらに補強的に論拠を加えるとすれば、昭和43年7月における税制調査会の「長期税制のあり方についての答申」の存在が挙げられる。本答申では、次のように述べられている。

『当調査会としては、むしろ法人税を企業独自の負担と考えるような社会的意識や近年の税制の歩みを端的に認め一中略一法人税は、一中略一法人の独自の負担であると認識し、企業の純利潤を株主の負担とは切りはなした企業独自の負担力の指標と考える方向で検討することが適当と認めたものである。』

この答申の考え方は、法的に独立した組織体である法人の所得について担税力の指標を見出し、その所得が資本主である個人に配分されるか否かにかかわらず、その所得に課税しうるというもので、一つの負担能力説を示すものと考えられる。したがって、本答申においても、独立課税説の主たる論拠の一つである負担能力説を妥当なものと捉えており、独立課税説を支持している。

以上で検討してきたように、本稿においては、法人課税に関して独立課税説を採用すべきであるという考え方に立った上で、第3章で提起した問題点を検討し、これによって、法人課税のあり方を示すことにする。

## 2. 配当課税

代替課税説の見地から見た場合には、受取配当に係る二重課税の調整の必要性が問題となるが、独立課税説では、法人税と個人所得税を独立したものと考えているので、受取配当に関して二重課税の調整は、原則として、不要である。すなわち、現行制度の法人段階における受取配当益金不算入の制度も個人段階における配当控除も、原則として、不要と考えられる。

しかし、例外的に、企業グループ内の法人間においては、企業グループの所得を一つの所得と見る必要があることから、受取配当に関する二重課税の調整も必要となる。すなわち、企業グループ内の法人間において授受される配当に対してその都度法人税が課されるということは、企業グループの所得を一つの所得と見ると、同一企業グループに対する二重課税といえるので、これを調整する必要があるとも考えられる。確かに、独立課税説

を突き詰めると、個々の法人ごとに課税を行えばよいとも考えられるが、資本的つながりによって企業グループを形成することは、これを形成していない企業とは経済的に異なることから、異なる課税とすることが課税の公平から妥当であり、企業グループ内法人間の受取配当については調整する必要があるといえる。これは、課税根拠論との関係を曖昧に行われるものではない。すなわち、課税根拠論として独立課税説を明確に採用した上で、原則的には二重課税調整を不要とするが、企業グループ内法人間に限っては、二重課税調整を不要とした場合に不都合及び不公平が生じるため、これを解消するべく合理的範囲内で政策的に行われる調整といえる。

### 3. 役員給与と課税

#### (1) 法人税法34条「役員給与の損金不算入」

法人税法34条においては、条文の見出しが「役員給与の損金不算入」とされ、その内容も、「次に掲げる給与のいずれにも該当しないものの額は、一中略一 損金の額に算入しない。」とされており、役員給与には損金性があるにもかかわらず、原則として、損金不算入として規定されているので、この条文の仕組みが問題となる。

平成18年改正前の旧法人税法34条においては、その見出しは「過大な役員報酬等の損金不算入」というものであり、その内容も同条1項では「内国法人がその役員に対して支給する報酬の額のうち不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。」とされ、同条2項では、「内国法人が、事実を隠ぺいし又は仮装して経理をすることによりその役員に対して支給する報酬の額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。」とされていた。条文の仕組みとしては、役員給与の損金性に照らしてその正否を判断するならば、現行制度よりも旧法人税法34条の方が適切であったといえる。また、租税法律主義における課税要件明確主義にもかなった規定方法といえる。したがって、平成18年改正前の旧法人税法34条のような規定方法に直すべきと考える。

このことについては、独立課税説を採用した場合においても、役員給与は損金性を有するので、原則として、損金算入になるとすべきである。ただし、損金性が認められないものについては、損金不算入とせざるを得ない。この場合の損金性が認められないものとは、具体的には、以下で検討する①役員給与のうち不相当に高額な部分及び②損金経理をしていないものの二つが考えられる。また、このような役員給与損金不算入によって所得税と法人税の二重課税が生じたとしても、独立課税説の下では、考慮するに及ばない。

まず、役員給与のうち不相当に高額な部分に関しては、企業規模の大小に応じて労務の対価の多寡を決するのは合理的ではない。むしろ、中小企業の経営者のほうが当該企業の存亡を決するような働きを強いられていることも多いであろうし、それに応じて大企業の経営者が得る以上の報酬を得たとしても、それをもって過大報酬であるとはいえない。ま

た、定款の規定や株主総会等の決議による限度額基準は、一応、資本主の適正額判断の意思を反映したものと見ることができ、その基準を上回る報酬は、適正な労務の対価の額以外のものであると考えられる。しかし、特に、同族会社等においては、それらの規定や決議等は恣意的に決定される場合が多く、常には確実な判定基準とはなり得ない。

他方、損金経理は、損益計算書上に経理したものを株主総会で承認を受けた確定決算上のものであるから、損金経理することを損金算入の要件とすると、会社の意思を確認したことになる。したがって、損金経理要件を設けることによって、自ずから隠ぺい及び偽装等を防止する一定の抑止力が働くことになる。しかし、同族会社等において、恣意的に株式会社の承認が行われる恐れがあるため、この要件も常には確実な判定基準とはならない。以上の二つの要件は、役員給与を適正な労務の対価の範囲について損金算入する要件として適正な基準を提供するが、確実な基準ではない。したがって、他の研究によって、より適切かつ確実な基準が提供されることを期待したい。

## （２）法人税法３５条「特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入」

法人税法３５条「特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入」については、独立課税説の見地に立って見た場合、当該規定の存在は不要と考えられる。独立課税説では、法人の所得と資本主の所得を、課税上、別個のものとするのであるから、そもそも、法人と資本主との間の二重控除ということは考えられない。したがって、法人給与所得控除相当額を法人段階で調整するということは、独立課税説にとっては、全く相容れないものといえる。よって、特殊支配同族会社における業務主宰役員に対する給与相当額の損金不算入は行われないものと考えられる。なお、この規定は平成２２年税制改正において廃止されることが見込まれている<sup>87</sup>。

## ４．留保金課税

独立課税説を採用した以上、理論的には留保金課税は不要となる。これは、留保金課税が、理論的に代替課税説から導き出されたものだからである。すなわち、代替課税説では、法人税は所得税の前どりとするから、法人がその所得を資本主に分配せず社内に留保することは、資本主に対する課税の延期を意味するため、当該資本主の所得税の支払延期に対する利子相当額を納付させる必要があるから、留保金課税が行われるのである。しかし、独立課税説においては、法人税と所得税は別々のものと観念しているのだから、このような利子相当額の課税は不要であるため、留保金課税は理論的に不要となる。

もっとも、このような課税根拠論とは別に、留保金課税が要請されることも考えられる。例えば、資本主の恣意的操作により法人に所得を不当に留保することで資本主段階における課税を回避することを防止する必要がある場合である。これについては、留保金課税の沿革からも考察される。

---

<sup>87</sup> 平成２２年度税制改正大綱（財務省 平成２１年）

昭和25年のシャープ勧告時においては、代替課税説の考え方を徹底し、法人段階で留保された所得に対する利子相当額の課税として、全法人の積立金の累積額に対して課税する制度を設けた。その後、昭和29年には、シャープ税制による積立金課税は、同族会社を含め全面的に廃止されたが、同族会社については、その株主の所得税の負担を回避するため、所得を留保する傾向は強いとし、戦前の留保金課税に準じて、当該事業年度の留保金額が一定額を超える場合には、その超える部分について、10%の税率による課税が行われた。このような同族会社に限定した留保金課税は、個人所得税と法人税との間に税率格差がある場合において、当該税率の格差を利用して法人に所得を不当に留保することを防止することを目的として設けられたと考えられる。確かに、昭和29年頃、所得税の最高税率が65%であったのに対し法人税の税率は42%であり両者の間には23%という相当の格差があった。だが、現在では所得税の最高税率が40%で法人税率が30%であり格差は10%にすぎず所得を留保する誘引は、ほぼなくなったと考えられるので、租税負担の回避を防止するという理由により留保金課税を存続させておく必要は弱まったといえる。

しかし、租税負担の回避防止のために留保金課税を存続させておく必要が弱まったといっても、留保金に関しては、恣意的な操作によって法人内に所得を留保する技術的な手段として利用できる可能性が残っているから、悪質な租税回避を防止する必要性は存すると考えられる。したがって、いわゆる資産管理会社のような単に個人又は法人の資産管理等を行う法人等については、資産管理会社等を所有する個人又は法人が、所得税又は法人税を免れるために積極的な意図を持って当該法人等において所有者たる個人又は法人に帰属すべき所得を留保して租税回避を行うおそれがあると考えられる場合には、例外的に、留保金課税を行って租税回避がなされないようにすべきと考える。

## 5. 清算所得課税

独立課税説の立場において、清算所得課税は、法人税の課税を最終的に清算するという意味で重要な意義を有し、個人における相続税が所得税の補完的機能を有する場合に類似すると解される。すなわち、通常の所得に対する法人税と同様の考え方にに基づき、会社が解散した場合に、法人の有する資産の含み益が実現したとして、これに対する課税を行うことに清算所得課税の意義がある。このため、独立課税説を採る場合には、課税上、法人と個人を別個のものと捉えているのであるから、法人自体に帰属する含み益に課税する清算所得課税は必要であると考えられる。

現行制度においては、既に普通法人及び協同組合等に対する清算所得課税が設けられている。この点に関して、独立課税説の立場において、公益法人等及び人格のない社団等についても法人税法上の法人とされる以上、清算所得に対して課税すべきであるかどうかの問題となるが、公益法人等及び人格のない社団等についても、解散した際に含み益が存在する限り、清算所得課税が必要と考える。

## 6. 税率

独立課税説を採った場合、いかなる税率構造が妥当かが問題となるが、次に述べる理由により、法人と法人あるいは法人と個人の間の公平性の確保の見地から、累進税率を採用する方が妥当であると考えられる。

そもそも、租税は、反対給付なしに強制的に私人の手から国家の手に移される富であるから、一般に、国民は、租税を徴収されるに際して、他の国民と公平に取扱われることを望むと考えられる。そして、公平の概念には、水平的公平と垂直的公平の二種類がある。この場合の水平的公平とは、豊かさや所得の多寡に関係なく、一人一人を形式的平等に取扱うことを意味する。他方、垂直的公平とは、富の所有や所得の多寡を考慮し、富を多く所有する者や、所得の高い者に、貧しい者と比較して高い負担をさせることにより、実質的な平等を実現することを意味する。そして、所得が高ければ高いほど、所得1単位の増加に対する効用の増加分である限界効用が逡減すると考えられるので、所得が高ければ高い者ほど高い税率を課すことが担税力に応じた課税となることから、担税力に応じた垂直的公平を実現するためには、累進課税が適すると考えられる。

したがって、独立課税説の見地から見ると、法人を独立の課税単位とみるのであるから、法人と法人あるいは法人と個人との間の担税力に応じた公平を図るためには、累進税率を適用すべきと考えられる。そうだとすれば、いかに累進税率を設定するかが問題となるが、所得税とのバランス、諸外国の税率及び企業活動に与える経済的影響等を総合勘案し、国民経済に最も有利となるように政策的に決定すべきである。

## 7. 公益法人等課税

独立課税説の立場から、公益法人等に対していかに課税するかが問題となるが、独立課税説においては、法人の所得を資本主の所得とは別個のものであると考え、法人自体に対して課税するのであるから、公益法人等それ自体に対して課税することになる。現在、公益法人等については、収益事業から生じる所得に対してのみに課税されているが、公益法人等以外の法人における所得に対しては全ての所得に対して課税し、公益法人等については収益事業から生じた所得に対してのみ課税するということは、法人自体に課税すべきという独立課税説の見地から見ると、同じ法人格を有する事業体に対して別の課税方法を採用していることになるから不合理であり、公益法人等とその他の法人とに別個の法人課税を行うべきではない。よって、独立課税説を採用する以上、公益法人等に対しても、その他の法人に準じて課税すべきと考える。

しかし、公益法人等による民間の公益活動を、むやみに重税によって阻害すべきではない。このため、公益活動に配慮した課税を行う必要がある。公益法人等に対する課税が創設されてから現行制度にかけて、収益事業から生じた所得のみに対して課税するという方法で、公益活動を阻害しないように配慮がなされてきた。だが、独立課税説を採用する以

上、収益事業以外の公益活動から生じた所得に対しても課税する必要があるため、現行制度のように収益事業に限って課税するという方法を採用することはできない。現行制度の方法にかえて、公益法人等の稼得した全ての所得に課税するが、公益活動に係る費用又は損失については全て損金算入する方法が考えられる。そもそも、公益法人等の場合には営利的な法人ではないため、所得を留保させることが予定されていない。したがって、公益法人等については、他の法人に準じて全ての所得に対して課税し、公益活動に係る費用又は損失については全て損金算入するという方法を採用することによって、当該公益法人等が適切に運用されている限り、これに対する課税を結果的に非課税（課税所得が生じない）とすることで、課税上の問題が生じないと考えられる。しかし、事業年度ごとには所得の凹凸が生じるので、複数の事業年度を通算すると所得が生じないという場合においても課税することになる。この場合に対応するために、例えば、三事業年度程度の繰越し・繰戻し制度を設けて、複数年間で所得通算を認める規定が必要となる。このような規定は、法人税法 69 条に定める外国税額控除制度においても採用されている（法 69 ②～⑦）。

### 第 3 節 その他の事業体

#### 1. 任意組合等

##### （1）個別的否認規定

組合を利用した租税回避をいかに防ぐかが問題となるが、任意組合を利用し、当該組合が保有する減価償却資産の耐用年数とリース期間等の差異に着目して損失を前どりし、他の所得と損益通算を行うという節税はよく行われてきた。これに対する否認方法として、国側は、これを偽装行為であるとして否認してきたが、そのような課税処分が前述の航空機リース事件名古屋地裁平成 16 年 10 月 28 日判決（判例タイムズ 1204 号 224 頁、税資 254 号順 9800）において否定された。

その結果、平成 17 年度改正において、このようなスキームを封じる法律上の根拠として以下に掲げるように、所得税に関しては、不動産所得の損益通算規制の特例（措法 41 の 4 の 2）が、法人税に関しては、組合事業に係る損失がある場合の課税の特例（措法 67 の 12）が追加され、組合を利用した租税回避は、この規定の限りにおいて防止された<sup>88</sup>。

① 特定組合員（特定組合員とは、組合契約を締結している組合員等のうち、組合事業に係る重要な財産の処分若しくは譲受又は組合事業に係る多額の借財に関する業務の執行の決定に関与し、かつ、当該業務のうち契約を締結するための交渉、その他の重要な部分を自ら執行する組合員以外のものをいう。）に該当する個人が、組合事業から生ずる不動産所得を有する場合において、その年分の不動産所得の金額の計算上、当該組合事業による不動産所得の損失として一定のもの（措令 26 の 6 の 2 参照）があるときは、当

<sup>88</sup> これらの法令は、信託についても同様な規定をしている。

該損失の金額に相当する金額は、所得税法第26条第2項（不動産所得）及び同第69条第1項（損益通算）の規定、その他の所得税に関する法令の規定の適用については、生じなかったものとみなす（措法41の4の2）。

- ② 法人が特定組合員に該当する場合で、かつ、その組合契約に係る組合事業につき、その債務を弁済する責任の限度が、実質的に組合財産の価額とされている場合等（措令39の31③参照）には、当該法人の当該事業年度の組合等損失額のうち当該法人の当該組合事業に係る出資の価額を基礎として一定の方法（措令39の31④参照）により計算した金額を超える部分の金額に相当する金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない（措法67の12）。

上掲の規定により、組合を利用した租税回避に対して一定の解決が図られたが<sup>89</sup>、新たな租税回避手法に対処するような根本的な解決は図られていない。また、立法によって事後的に租税回避が防がれたとしても、現に争われた事案において責任を負うべき者が、その責任を追及されることもない。したがって、このような租税回避に対処するためには、組合を利用した租税回避だけでなく、より一般的包括的な視点から、一般の租税回避に関して、いかにこれらの問題を根本的に解決するかを検討する必要があるため、次で検討する。

## （2）包括的否認規定の必要性

現行制度においては、租税回避行為を否認する法的根拠として同族会社等の行為又は計算の否認の規定（法法132、所法157①、相法64①）が存在する。かつて、当該規定は実質課税という当然の論理を確認しただけの確認の規定であると解する考えを課税当局も採っており、当該規定を確認の規定とするならば、非同族会社についても同様の論理で租税回避を阻止することができた。しかし、平成13年改正において、組織再編成に係る行為又は計算の否認の規定（法法132の2）及び連結法人に係る行為又は計算の否認の規定（法法132の3）が設けられたことによって、同族会社等の行為又は計算の否認の規定は、確認の規定ではなく創設の規定であるという考え方を、立法の上で強化することになった。これは、仮に当該規定が確認の規定であるならば、平成13年改正により加えられた二つの規定は理論上不要だからである。このように、同族会社等の行為又は計算の否認の規定が創設の規定であるという考え方が強化されたことから、次のような問題点が生じている。

- ① 納税者が採用した法形式を仮装であると認定する方法が採用されやすくなった。仮装という事実認定は、根拠条文がないため採用されやすいが、仮装を証明しただけでは課税関係は発生しない等、裁判上様々な問題を含んでいる。
- ② 新しい制度を設ける都度、創設の規定として何らかの否認規定を設けることになり、税制がいたずらに複雑化する結果となった。

---

<sup>89</sup> 租税回避防止のために、源泉徴収義務が課されている（所法161・一の2、212⑤、213①一）。



- ③ 一般的包括的否認規定が存在しないことから、非同族会社等の行う悪質かつ高額な租税回避行為を放置することになった。

これらのような問題を解決するために、実質課税の原則の一環として、租税回避行為を課税上否認することができる旨の一般的否認規定を国税通則法に創設すべきと考える。当該規定が立法化されれば、当該規定の実際上の適用における問題は、裁判例の積み重ねにより否認要件の法解釈上の問題として自ずから解決するものと考えられる。これによって、仮装と認定する安易な課税処分も減少し、新しい制度ができるごとに否認規定を設けることがなくなることによって、否認規定が簡素となる。そして、あらゆる範囲の租税回避に対処可能となるから、悪質な租税回避にも対処が可能となる。

この考えを支持する意見として、昭和36年の税制調査会「国税通則法の制定に関する答申」において、次のように一般的否認規定の必要性が答申されている<sup>90</sup>。

『税法においては、私法上許された形式を濫用することにより税負担を不当に回避し又は軽減することは許されるべきではないと考えられている。このような租税回避行為を防止するためには、各税法において、できるだけ個別的に明確な規定を設けるよう努めるものとするが、諸般の事情の発達変遷を考慮するときは、このような措置だけでは不十分であると認められるので、実質課税の原則の一環として、租税回避行為は課税上これを否認することができる旨の規定を国税通則に設けるものとする。』

### （3）法人課税

大規模な組合のように、法形式上組合とされる事業体であっても、実質的に当該組合が法人としての性質を有する場合にも、形式的にパススルー課税によって租税が回避される危険がある。この場合には、パススルー課税を否定し、経済的実態にしたがって、組合に対しても法人課税を行うべきと考えられるが、いかにして法形式上は組合である事業体を、実態に即して法人として課税するかを次で検討する。

組合員課税と法人課税の接点は、組合と人格のない社団等との接点といえる。なぜなら、人格のない社団等は法人とみなされているが（法法3）、複数人で構成される組織という点では組合と変わりがなく性質的に類似し、客観的にこれらを区分することが困難なこともあって、実際に、組合であるか社団であるかということについての争いが生じているからである。人格のない社団等の定義を再掲すると、法人でない社団又は財団で代表者又は管理者の定めのある者（法法2・八）となるが、この定義だけからこの意義を明確にすることはできない。そのため、人格のない社団と組合を明確に区分する基準が必要となる。

一般に、実質的な意義においては、団体と構成員との関係が濃厚な団体が組合とされ、それが希薄な団体が社団とされる。また、形式的意義においては、構成員が相互の契約関係によって直接結合する団体が組合とされ、団体と構成員との間の社員契約によって団体

<sup>90</sup> 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）及びその説明」（昭和36年）

を通じて間接に結合する団体が社団とされる。

そして、最高裁昭和39年10月15日判決（民集18巻8号1671頁）において提示された人格のない社団等に該当するかどうかについての判断基準、すなわち、人格のない社団の厳密な意義をいかに解するかについては、次の4つが要件として挙げられる。

- ①団体としての組織を備えていること
- ②多数決の原則が行われていること
- ③構成員が変更しても団体そのものは存続すること
- ④その組織によって代表の方法、総会の運営、財産の管理その他団体としての主要な点が確定していること

この場合の判断基準は重要な意義を有するが、いまだ十分に明確とはいえず、次に掲げる熊本ねずみ講事件福岡高裁平成11年4月27日判決（訴月46巻12号4319頁）<sup>91</sup>においては、構成員の有機的結合や構成員資格の明確性を求めている。

この判決においては、人格のない社団が、民法上の組合と区別され得るためには、その組織体が複数の人からなる人的結合体であるかどうか、すなわち各個人が等しく組織体の構成要素としてその運営に参画できるものかどうかが重要であって、構成員の存在と範囲が確定し得るものであり、構成員の意思の総和としての団体意思が特定の個人の意思によって左右されない構造となっていることが不可欠の要件である。したがって、原告が人格のない社団に当たるかどうかは、①定款の存在とその効力、②構成員の要件とその在り様、③会員総会の意思形成の仕組みとその実態、④業務執行ないしその機関の実態、⑤財産の帰属の在り方について検討すべきであるとした。加えて、国側は、民事実体法上の人格のない社団と税法上の「人格のない社団等」とは異なる概念である旨主張するが、税法上の「人格のない社団等」の概念も、当該社団が社会的に実在することに着眼し、民事実体法上の概念を借用した上、納税主体をこのような社団概念に準拠して捕捉使用するものであるから、民事実体法上の概念と同義に解するのが相当とした。

以上の判決における判断基準を、裁判における基準としてだけではなく、事前的、かつ、客観的な判断要件を立法化し、法形式的には組合であるが経済的実態は法人である事業体に対して法人課税を行うべきである。これにより、パススルー課税を狙った租税軽減を行うために法形式上組合を選択している事業体に対し法人課税を行うことで、不当にパススルー課税を行わせないことができる。このような制度を導入した場合、特に、大規模な組合においては、共同事業として各組合員が各々同等な地位で参加しているとはいいがたく、

---

<sup>91</sup> 熊本ねずみ講事件福岡高裁平成11年4月27日判決（訴月46巻12号4319頁）の概要は、国側が主催者の亡くなった無限連鎖講が昭和47年5月20日からA研究所という人格のない社団となったとして、法人税等の申告について、それぞれ増額更正をしたことに対し、亡き主催者の破産管財人が、A研究所は人格のない社団としての実体を欠き本件各構成は無効であると主張して、納付された各金員の還付及び還付加算金の支払いを求めたというものである。判決においては、A研究所は亡き主催者ないしその個人事業の別称と判断し、上記各更正は徴税行政の安定やその円滑な運営の要請等を考慮してもなお処分の存否ないしその根幹にかかわる重要な瑕疵があるものとして無効とし、当該還付及び還付加算金の支払請求を認容した。

団体と構成員の関係は希薄であると想定できることから、当該制度における法人となる基準があてはまり、実質的に法人課税となる場合が増加し、これによりパススルー課税を利用した租税回避が防止されることが考えられる。

## 2. 匿名組合

第3章において論述した外国企業の形成したスキームによって、我が国で生じた利益に対して我が国において課税できない状態が生じるが、現に我が国で生じた利益に対して我が国において課税できないということは不合理であるので、いかにこれを防止するかが問題となる。

租税法の執行においては、匿名組合員が受ける利益の分配の性格な把握とそれに対する適正な課税は必ずしも容易ではない。そのため、昭和28年の所得税法の改正において、営業者が10人以上の出資者と匿名組合契約またはそれに準ずる契約を締結している場合における利益の分配について、営業者に源泉徴収義務が課された。そして、平成14年度の改正において、国際化の進展に伴い、非居住者又は外国法人が、我が国の営業者と匿名組合契約を締結することが増加し、匿名組合制度を利用して我が国で事業活動を行う例が増加したことに鑑み、非居住者又は外国法人に対する利益の分配に対する租税の徴収を確保するため、組合員10人以上という人数要件が撤廃された。さらに、平成19年度改正において、居住者または内国法人が組合員である場合についても、人数要件が廃止された（所法210、211）<sup>92</sup>。

以上のような経緯により、現行制度では、非居住者又は外国法人に対し、国内において、国内で事業を行う者に対する出資につき匿名組合契約に基づいて受ける利益の分配（所法161・十二、法法138・十一）の支払をする者は、その支払の際、当該所得について20%相当の所得税を徴収し、これを国に納付しなければならないという源泉徴収義務が、営業者に課されている（所法212①、213①）。このような源泉徴収義務により、匿名組合の利益の分配の把握とそれに対する課税は改善されてきたといえる。しかし、外国の事業体が好んで匿名組合を利用する現状を鑑みると、引き続き匿名組合を利用した新しい租税回避手段が作出される可能性は高いと考えられる。このため、国内で対処できる問題については、前述の一般的包括的否認規定により補完し、課税権の及ばない国外の問題については、我が国における租税条約のあり方や、我が国と外国間の課税当局の協力体制の確保等について検討すべきと考える。

## 3. LLC

独立課税説を採用した場合には、我が国にチェックザボックス課税をするLLCが進出してきたとしても、その構成員に対して構成員課税（パススルー課税）をする必要がない。法人自体に対して課税するということは、独立課税説の根幹をなすものであるから、法人

---

<sup>92</sup> 金子編・前掲（78）175～176頁

格という基準によりパススルー課税と法人課税を区分することは絶対であり、法人に対しパススルー課税をすることは否定される。なお、代替課税説に基本的に立脚する現行制度においても、同様に、法人格のあるものには法人課税が行われているが、この点に関しては、前掲のさいたま地裁平成19年5月16日判決（平成17年（行ウ）第3号）及び東京高裁平成19年10月10日（平成19年判決（行コ）第212号）において明らかにされている。したがって、独立課税説による場合には、法人格を有する LLC に対してチェックザボックス方式を採用してパススルー課税を容認することは不可能である。よって、独立課税説に立った場合、我が国に米国のような LLC 課税を導入することはできないと考える。

#### 4. SPC、投資法人等

独立課税説を採用した場合、SPC、投資法人等において、課税の仕組みをどうするかが問題となる。

SPC は、一定の資産を裏づけとした有価証券を発行する仕組みにより資産を流動化するためのみに用いられる特殊な会社であって、その分配可能所得のほとんどを投資家に配当することになっているため、導管的な存在にすぎない。また、投資法人は、実質的に運用資産の集合体に過ぎないものであり、その分配可能所得のほとんどを投資家に配当することになっているため、SPC と同様、導管的な事業体である。そして、現行制度においては、このような導管性に対応し、一部の所得をパススルーする課税が採られている。確かに、独立課税説を突き詰めれば、このように法人課税を否定する制度を採用することはできない。しかし、現実の経済活動において、このような導管性を持つ事業体は多数利用されており、投資活動を活性化させるために必要であると考えられるため、政策的に導管性を確保することが必要とされている。

なお、独立課税説を採用した場合には、通常の方法において二重課税調整という意味での配当課税が存在しないのであるから、これを前提とした調整方式は採用できない。つまり、独立課税説に立つと、受取配当益金不算入や個人段階の配当税額控除も存在しないことになるため、これらとの関係により導管性を確保している現行制度のような支払配当損金不算入方式の採用は不可能となる。しかしながら、導管性を確保した税制とすること及び投資促進という政策目的を達成することは、資本主段階（個人及び法人）における税額控除を設けることによって可能となる。すなわち、SPC 等の事業体に対しては通常の方法で法人課税が行われ現行制度よりも増税となるが、SPC 等の事業体は事業活動の結果として残った利益を分配するわけであるから、これらに対する増税は、結局、投資家に対する分配額の減少という形で投資家に転嫁することになる。そして、投資家は、分配額の減少の見返りとして税額控除を受けられるのであるから、これにより導管性が確保されたことになる。また、投資に係る税額控除は、それ自体が投資を促進させることになる。よって、SPC 及び投資法人等に関しては、資本主段階（個人及び法人）における税額控除により、独立課

税説の根幹たる法人自体に対する課税を維持しつつ、投資促進及びそのための導管性を考慮した課税が可能となる。

## むすびに

以上、各種事業体の課税のあり方について所得課税の根拠から考察し、あるべき課税方法を提言してきた。具体的には、第1章では、現行制度における各種事業体の内容と課税方法を示し、第2章では、個人を含んだ事業体に係る課税根拠論を整理し、第3章では、現行制度の問題点を提起し、第4章では独立課税説を採用した上で、第3章において提起した問題点を解決することで、あるべき課税方法を次のように提言した。

個人に関しては、所得区分を整理すべきであり、大規模な組合に関しては、一定の要件を満たす場合に法人課税を行うべきである。そして、法人に関しては、独立課税説を採用した上で、以下に掲げるようにすべきである。

- ①企業グループ間以外の配当課税を廃止すべきである。
- ②役員給与については、平成18年改正前の旧法人税法34条のような規定方法に直した上で、損金性が認められないものとして役員給与のうち不相当に高額な部分及び損金経理等を要件とすべきである。
- ③留保金課税については、資金管理会社等以外については廃止すべきである。
- ④清算所得課税は全ての法人について行うべきである。
- ⑤税率については、累進税率を適用すべきである。
- ⑥公益法人等については、原則として、全ての収益に課税し、公益活動に係る全ての損失及び費用を損金算入することにより、結果的に非課税となるようにすべきである。
- ⑦LLCは、我が国には導入できない。
- ⑧SPC及び投資法人等については、個人段階における税額控除により投資促進及び導管性確保を図るべきである。

さらに、特に任意組合等や匿名組合に関して論述したように、国税通則法において租税回避行為に関する一般的包括的否認規定を設けるべきである。

このように論述を展開してきたが、その過程で生じた反省点及び今後の課題を次に述べる。

法人課税に関しては、独立課税説の論理から導出した課税方法が、当然に適切な課税方法となるほど単純なものではなかった。そのため、独立課税説に立脚したとしても、適宜、不合理あるいは不公平な結果とならないように政策的検討を要した。また、法人課税以外に関しても政策的検討を行った。しかし、実際の経済社会において、これらの政策的検討の結果として提言した制度が有効に機能するかどうかについて十分な予測をするには、著者の経験及び勉強は不足していたといわざるをえない。したがって、特に、政策的提言については、他の研究において深く検討されることを望む。

また、近時では、我が国において独立課税説を全面的に採用されたことがない。このため、独立課税説ベースで制度を論じることには自由な想像力を発揮できたと考えるが、一方、責任感のない意見を述べたという若干の罪悪感がある。よって、実際に独立課税説が

法人課税に全面採用された場合には、現行制度の代替課税説ベースの制度から独立課税説ベースの制度への移行に係る経過措置の問題等、実務上生じる問題点について検討したい。他方、たとえ独立課税説が法人課税の課税根拠として採用されなくとも、課税根拠論に基づいて租税法を考察し続けていきたいと考えている。

最後に、公表時期の関係で本稿に織り込むことのできなかったいわゆるグループ法人課税について検討する。平成22年度税制改正大綱において、グループ法人課税の導入が明確にされた。この場合におけるグループ法人課税は、企業グループを対象とした法制度や会計制度が定着しつつある中、税制においても、法人の組織形態の多様化に対応するとともに、課税の中立性や公平性等を確保する観点から導入されるグループ法人に対して行われる法人課税であり、現行制度における単体法人に対する課税、連結納税制度と並列する第三の法人課税である。

当該課税制度は、実質的には、グループ子法人とグループ親法人間の取引により、自己株式の取得によって生じるみなし配当に係る益金不算入制度が適用されるとともに、譲渡損が計上されるといったみなし配当制度の潜脱的利用を防止する観点から導入された。

グループ法人課税は、主としてこのような潜脱行為の防止目的から端を発したものであるが、このような潜脱行為を含めて、その前提となっているグループ法人という形態自体を包括的に規制しようとしたものである。それでは、グループ法人課税を独立課税説に照らして次で検討する。

独立課税説を採用すると、課税上、個人とは区別して法人自体に対して課税を行うことになる。したがって、独立課税説の考え方を貫くと、個々の法人ごとに課税すべきという考え方が強くなるので、グループ法人に対する課税は採用しにくいといえる。ただし、上述のみなし配当に係る問題を含んだ資本に係る取引については、これを防止する現実的な必要性が高いため、グループ法人課税という包括的な法人課税を導入しない場合にも、個別に防止すべきである。

ところで、独立課税説を採用した場合には、税率として累進税率が採用されることになるが、累進課税が適用されるに至った場合には、各法人は会社を分割して、個々の企業の規模を縮小することで低い税率の適用を受け、租税負担を軽減するものと考えられる。したがって、独立課税説を採った場合、理論的にはグループ法人課税は否定されるものの、高い累進税率の適用回避を阻止するという租税回避対策として、企業グループで生じた所得を合算し、これに対して累進税率を適用することも政策的に必要とされる。すなわち、独立課税説の論理を貫くことから生じる租税回避を封ずるためには、グループ法人課税が必要とも考えられる。

以上から、法人税法の簡素化も考慮してグループ法人課税及び連結納税制度を検討すると、グループ法人課税と連結納税制度を統合し、企業グループに対する課税方法として一本化した制度とした上で、一定の要件を満たす企業グループについてはこれを強制とすることにより、上記租税回避を封ずるとともに、みなし配当制度の潜脱行為の防止を図るこ

とができると考えられる。



## 参考文献

池本征男「所得税法－理論と計算－三訂版」(税務経理協会 平成19年)

市川 深「所得税重要判例コンメンタール」(税務経理協会 平成12年)

岡村忠生「法人税法講義 第3版」(成文堂 平成19年)

岡村忠生編「新しい法人税法」(有斐閣 平成19年)

荻 茂生「証券化とSPE連結の会計処理 第3版」(中央経済社 平成19年)

後藤昇 阿部輝男 北島一晃「平成21年版 所得税基本通達逐条解説」(大蔵財務協会 平成21年)

金子宏「租税法－第13版－」(弘文堂 平成20年)

金子宏編「租税法の基本問題」(有斐閣 平成20年)

川田 剛「日本版LLP・LLCの理論と税務」(財務詳報社 平成17年)

木村一夫「組合事業の会計・税務 第2版」(中央経済社 平成20年)

窪田悟嗣 編著「法人税基本通達逐条解説」(税務研究会出版局 平成20年)

経済産業省産業組織課編「日本版LLC－新しい会社のかたち－」(社団法人金融財政事情研究会 平成16年)

財務省財務総合政策研究所編「フィナンシャル・レビュー 税制特集」(財務省印刷局 平成14年)

財務省財務総合政策研究所編「フィナンシャル・レビュー 税制特集Ⅱ」(国立印刷局 平成15年)

財務省財務総合政策研究所編「フィナンシャル・レビュー 税制特集Ⅲ」(国立印刷局 平成18年)

品川芳宣「課税所得と企業利益」(税務研究会 昭和56年)

品川芳宣「増補改訂版 重要租税判決の実務研究」(大蔵財務協会 平成17年)

品川芳宣「法人税性格論の史的考察—配当二重課税論議から事業体課税論議までの軌跡—」(税大ジャーナル 平成20年2月号)

品川芳宣「税法と企業会計基準 第1回~第23回」(税務通信 No2725~2888)

品川芳宣「役員給与課税の本質を衝く! (前) (後)」(T&Amaster 平成20年4月14日、21日)

品川芳宣「アメリカ LLC からの分配金の所得区分—アメリカ LLC は我が国の「法人」か—」(T&Amaster 平成20年3月3日)

品川芳宣「留保金課税の今日的課題と方向性」(税理 平成17年6月)

品川芳宣「租税回避行為に対する包括的否認規定の必要性和その実効性」(税務事例 平成20年9月)

品川芳宣「連結納税制度—その現状と課題—」(企業会計 平成12年 Vol52 No2)

品川芳宣「租税回避行為の否認と仮装行為の否認—両者の関係と私法上の契約を否認できる限界—」(税理 平成18年12月)

霜山昭夫編「図解 所得税—平成20年版—」(大蔵委財務協会 平成20年)

シャウプ使節団「日本税制報告書」(連合国最高司令官総司令部 昭和24年)

須藤正彦 坂田純一 松嶋 隆弘「事業体の法務と税務—実務に役立つ活用術—」(第一法規 平成21年)

税理士法人トーマツ「会社税務ハンドブック 第2版」(中央経済社 平成21年)

税理士法人 UAP 株式会社 UAP 信託編「詳解 信託の税務」(中央経済社 平成21年)

田口 雄編「図解 法人税―平成20年版―」(大蔵財務協会 平成20年)

武田昌輔「DHC コメントール」(第一法規)

武田昌輔「新訂版 詳解公益法人課税」(全国公益法人協会 平成12年)

武田昌輔「法人税回顧六〇年―企業会計との関係を検証する―」(TKC 出版 平成21年)

田中勝次郎「法人税法の研究」(税務研究会、昭和40年)

田邊 昇「新版投資ファンドと税制 ―集団投資スキーム課税の在り方―」(弘文堂 平成19年)

平野嘉秋「あたらしい法人制度―多様な事業体の法務・税務―」(大蔵財務協会、平成14年)

藤本幸彦 鬼頭朱美「投資ストラクチャーの税務―四訂版―」(税務経理協会 平成20年)

松岡章夫 嵯峨 ゆかり 秋山 友宏「所得税・個人住民税ガイドブック」(大蔵財務協会 平成20年)

三木義一 前田謙二「よくわかる国際税務入門」(ゆうひかく選書 平成20年)

水野忠恒「租税法 第3版」(有斐閣 平成19年)

望月文夫「図解 国際税務―平成20年度版―」(大蔵財務協会 平成20年)

ハッ尾純一「租税回避の事例研究―具体的事例から否認の限界を考える―四訂版」(清文社 平成20年)

弥永真生「リーガルマインド会社法 第11版」(有斐閣 平成19年)

山本守之「法人税の理論と実務 平成21年版」(中央経済社 平成21年)

吉国二郎 武田昌輔「法人税法 理論編」(経済詳報社 昭和53年)

R・グード 塩崎潤訳「法人税」(中央経済社 昭和34年)

R・グード著 塩崎潤訳「個人所得税」(日本租税研究協会 昭和41年)

若林孝三「公益法人の税務」(大蔵財務協会 平成21年)

「租税判例百選 第4版」(有斐閣 平成17年)

「パートナーシップの課税問題 日税研論集 vol44」(日本税務研究センター 平成12年)

「改正税法のすべて 平成18年度」(大蔵財務協会 平成18年)