

小規模企業に対する課税のあり方について

—小規模企業に対するパス・スルー課税の検討を中心に—

坂 井 一 雄

〔 税 務 大 学 校
研 究 部 教 授 〕

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

与党の平成 27 年度税制改正大綱において、「小規模企業等に係る税制のあり方については、個人事業主、同族会社、給与所得者の課税のバランス等にも配慮しつつ、個人と法人成り企業に対する課税のバランスを図るための外国の制度も参考に、所得税・法人税を通じて総合的に検討する」（第三検討事項の 5）との記述があるが、その問題意識は、①同族会社としての中小企業、特に法人成りの企業は個人事業主と同一の実態にあり、②課税の公平の観点からすれば、個人事業主における税負担と同じであるべきではないか、という点にあるものと思われる。

法人オーナーと個人事業者との課税のバランス問題は、いうまでもなく法人と個人の課税制度が違うことに由来するが、法人の所得といっても、小規模な法人においては事実上それが法人オーナーの所得であって、納税者は、個人の税負担がより少ない事業形態を選択しようとするにより発生する問題であるといえる。

本研究は、個人事業者と同様な小規模な法人については、個人事業者との課税の均衡を図るべきではないのかという問題意識に対して、課税方式の一つであるパス・スルー方式を中心に、その可能性を検討するものである。

2 研究の概要

（1）法人についての課税制度

イ 法人課税の概要

平成 24 年の法人の状況は、全法人の 99.1%が資本金 1 億円以下の中小法人に分類される。また、同族会社は法人全体の 96.3%であり（特定同族会社を含む。）、中小法人に分類された法人のうち 96.5%が同族会社であって、大多数の会社が親族関係者等により支配されている閉鎖的な会社となっている。

平成 26 年度の税制調査会法人課税 DG では、中小企業に係る議論の一つとして、個人事業と変わりがない小規模法人と個人事業との課税の不均衡が取り上げられ、「個人・法人間の税制の違いによって法人形態を選択する『法人成り』の問題は、その歪みを是正する必要がある。『法人成り』の実態を踏まえ、給与所得控除など個人所得課税を含めた検討を行う必要がある。」との指摘がされている。

一般的に、法人成りによる主なメリットとしては、①配当額を調整することにより個人の段階での累進課税を回避し、あるいは、課税時期を繰り延べることにより、租税負担を軽減可能なこと（所得税率と法人税率とに差があること。）、②個人の資金需要に応じて、利益の中から役員報酬や不動産賃料等を支出して、法人課税所得を親族らに分配・分散し圧縮できること（生計が一の親族への支払いを損金算入できること。）、③役員報酬については、個人事業形態では認められない給与所得控除を受けることができることの三つが挙げられる。これらの制度上の違いが、納税者に課税制度の選択を行わせている。

個人・法人間の課税の不均衡問題の解決方法の一つとしては、出資者が少数の親族に限られ、株式に譲渡制限を付しその流動性を封じている閉鎖的な同族会社を対象に、組合方式により会社の所得を株主において課税することが考えられる。なお、諸外国においては、法人でありながら構成員課税とする制度も存在する。

ロ 法人課税と個人課税の相異

法人形態により事業を行った場合と個人として事業を行った場合の、経営者の税負担に違いが生じる原因は、税率と課税ベースに違いがあることである。

資本金が 1 億以下である中小法人と個人事業主の税負担比率を比較すると、中小法人の法人税については、約 800 万円の所得金額を境に、法人税と所得税の負担率が逆転し、それ以上所得がある場合は、法人組織における税負担率の方が低い。

オーナー経営者自身の税負担をみると、給与所得控除により、課税所得を一定額減額することができることから、組織形態として法人を選ぶことが税負担の軽減において有利である。また、配当金については、オーナー経営者にとって法人税との二重課税が生じ、配当控除によっても完全なその排除は行われないため、個人事業者に比べ税負担率は高く、配当を行うことへの負のインセンティブが生じている。

ハ 法人税制と所得税制の沿革

法人所得についての課税は、明治 32 年から行われたが、税率が比較的 low (2.5%) であり、また、分配された配当や賞与については、法人において課税済みであるとして個人の段階では非課税として扱われていたため、個人事業形態から法人事業形態に移行する誘因が生じていた。大正 9 年には、配当・賞与についても個人において総合課税されることとなり、法人を独立の課税主体として扱うこととなった。同族法人の概念及び同族法人の行為計算否認規定並びに同族法人において内部留保により配当に対する累進課税を回避する傾向に対処する規定は、大正 12 年の改正において創設された。

昭和 15 年になって、ようやく法人税法が所得税法から分離して規定され、昭和 25 年には、法人擬制説の立場を取るシャープ勧告に基づき税制改正が行われ、配当に対する源泉徴収の廃止、二重課税を排除するための措置として、法人株主の受取配当の益金不算入、個人株主の配当所得の 25% を所得税から控除する配当控除などが実施された。

留保金課税については、大正 9 年以降、内部留保による配当金への課税回避行為に対処する制度として行われてきた。しかしながら、平成の初期からの経済の停滞から、中小法人については税制上の支援が望まれ、一定の中小法人については、税率を低率とするほか平成 19 年からは留保金課税制度の適用からも除外されることとなった。個人事業者との課税の均衡がときおり問題視されるものの、その不均衡の解

消に向けて、留保金への課税、あるいは税率の調整を通じた制度改革は行われていない。

給与所得控除は、大正 2 年に、その原型となる「勤労所得控除」が創設され（一律 10%）、昭和 49 年には現行と同様に所得金額に応じて段階的な控除率を定め、また、控除額の上限を撤廃したが、平成 25 年からは、再度、控除額の上限が設けられている。

（2）法人以外の組織体に対する課税制度

イ 構成員課税

我が国においては、事業を行う際に利用される共同事業形態の組織体として、会社のほかに、組合、匿名組合及び信託という形態も存在する。それらは契約により成立し、収益を享受する出資者等、つまりその構成員において課税されることとされている。

ロ 組合員の税務会計処理

組合についてどのように所得計算を行うかについては、有限責任事業組合に関するものや、一定の条件における損失の取り扱いについての規定を除き、法人税法ないし所得税法のいずれにおいても特段定めていないが、組合は社団と異なり、それ自体に損益が帰属するとは解されないことから、組合契約上発生する私法上の権利関係を基に出資者において所得の発生を把握し、出資者が個人であれば所得税課税が行われる。

所得税基本通達 36・37 共一20 は、任意組合等の個人の組合員における所得計算の基本原則を明らかにし、また、より簡便な計算として総額方式、中間方式及び純額方式と呼ばれる計算方式を明らかにしている。しかし、純額方式によれば、組合事業の全ての収入・費用が 1 つの所得に合算され、単に利益あるいは損失の金額だけを申告すればよいこととされ、例えば、分離課税対象所得の損失等も総合課税の所得として合算されることとなり、この結果、所得区分や損益通算の制限は、明文の規定なく通達上で変更されることとなり、このような通

達の定めについては、学会からの批判もあるところである。

また、通達は、組合員の所得区分を組合事業の内容によって判断することとしているが、組合員の組合事業への関わり方をより重視すべきであるとも考えられ、通達の定めには議論すべき問題がある。

(3) 法人からの分配

イ 法人の特質及び株式会社における株主の権利・義務

会社は、事業を行うことによって獲得した利益を出資者である構成員に分配することを目的とする団体である。株主数が相当多数に上り、株式を公開する上場会社であるような大企業は、正に資本と経営が分離した株式会社の典型である。上場会社における個人株主の大半は、会社の経営に係る意思決定にはほとんど影響力を有せず、配当がされるのを待つばかりの存在となっている。

株式会社の特徴であるが、これを機能的にみると、①出資者による所有、②法人格の具備、③出資者の有限責任、④出資者と業務執行者の分離、⑤出資持分の譲渡性にあるといわれている。

会社法において、株式会社の株主の権利として、会社から経済的利益を受ける権利である自益権としての「剰余金配当請求権」（会社法 105 ①一）及び「残余財産分配請求権」（同条①二）を与えており、この点において、株式会社が、対外的経済活動で利益を得て、それを構成員に分配することを目的とする法人であることが示されていると解される。

非公開の閉鎖的株式会社においては、株主平等の原則の例外が設けられており、数名の親族で設立する会社においては、株式の引受け数や議決権を恣意的に配分することにより、一人の株主に議決権の過半数を持たせ、なおかつ取締役とすることで、意思決定権を集中させることができることとなる。そして配当比率も自由に決定できることにより、法人が稼得した利益について、会社法の手続上の制約はあるものの、自由に決定・処分ができることとなる。このような支配が及んで

いる会社に生じる課税上の弊害の一つとしては、会社の取引先が親族であるなどの場合には、独立第三者間の価額で取引が行われず、その親族への利益供与が行われる可能性があるということである。

ロ 株式会社から株主への分配

非公開会社であって、オーナー経営者が経営と所得を支配する会社の場合、意思決定機関が本人であるから、自己の判断で、また、自己の個人的な資金需要に応じて一定額を配当とすることも可能である。そして各株主に対する配分も、株主に剰余金配当請求権を平等に与えないことができることから、株式数等の比率によらず、自己あてに配当することも可能である。また、法人所得の一部を、配当という手続きによらず、取締役に係る職務遂行の対価（給与）という方法によって、自由に支出・分配できることとなる。給与のほかにも、法人による保険料の一部負担など、いわゆるフリンジベネフィットの損金算入が認められ、これについても法人からの配当によらない分配と見ることができる。

(4) 法人所得と個人所得の課税ベース

イ 中小企業及び同族会社についての税制

個人企業に実態に近い法人とは、その規模の点における類似性により判定すべきなのか、法人の経営・所得についての支配性の類似性により判定すべきなのか、様々な視点がある。類似性の基準となり得るであろう基準としては、法人の規模及び株主等の支配関係が考えられる。

中小企業基本法は、その対象となる中小企業者あるいは小規模企業者の範囲を、資本金の額又は出資の額及び従業員数による人的規模により画することとしている。

法人税法においては同族会社の規定を設け、特定のグループによる恣意的な所得操作について規制を行っている。そして、そのような同族法人は、所有と経営が分離しておらず、オーナーに経営が支配されている点において個人事業者類似法人として検討すべき法人であると思

われる。

同族法人を一般法人から区別したのは大正 12 年が最初であるが、同族法人という用語により定義されたのは、大正 15 年改正においてである。

個人事業主と同様な状態にあるといえる同族会社を区別する一つの基準としては、平成 18 年に創設され平成 22 年に廃止された「特殊支配同族会社の業務主宰役員給与の損金不算入制度」において、業務主宰役員及び業務主宰役員関連者が株式又は出資の総数または総額の 90% 以上を保有し、かつ、常務に従事する役員の過半数を占めている同族会社を適用対象としていたことが参考となる。

ロ 課税ベースの相違点

個人事業者においては自己への給与は認められない。オーナー経営者が法人所得の全額を役員報酬として支給した場合には、個人事業者とオーナー経営者との課税ベースに給与所得控除相当額の差が生じることとなる。

また、課税ベースの違いの大きな原因の一つは、法人と、経営者やその家族との取引に係る対価が正当である限り法人の損金に算入できることである。これに対し、所得税法は、事業主宰者自身に対する取引を観念することはなく、また、生計を一にする親族に対しての対価の支払いは必要経費に算入されず（所法 56）、世帯単位課税が行われている。ただし、配偶者や子等への給与については、一定の手続きにより青色事業専従者給与又は事業専従者給与として必要経費に算入することもできる（所法 57）。

しかし、適正対価の問題の解決があれば、原則である個人単位課税を行うべきであり、もっとも所得分散に利用されやすい家族への給与については所得税法 57 条において条件付きで認めている点において、同法 56 条はバランスを欠いている。

ハ オーナー経営者と個人事業者の課税ベースの接近

現在においても税制調査会において個人類似の法人企業と個人企業との税負担の調整をどのように行うか議論されているように、個人事業類似の法人について個人事業者の課税ベースに近付ける合理的な制度設計は困難であり、これまで十分な実現はなかった。

給与所得控除については、控除額に上限が設けられ、また、実額控除の選択も認められるなど、徐々に改訂がされているところであるが、所得税納税者の内訳として給与所得者が相当数を占めることから、一足飛びに完全実額控除に移行することは、サラリーマンの反発や税務職員の物量的な処理能力も含めて、困難な課題である。

(5) 諸外国の組織体課税

イ 諸外国の組織体

私法体系が我が国と異なる諸外国においては、それぞれの設立準拠法により組織体が設立されるのであり、また、法人の概念も、必ずしも我が国と同一ではない。

アメリカやフランスでは、納税者自らがその課税方法を選択する制度を設けている。つまり、全く同じ実態を有する組織体において、一方は法人税の申告を行い、一方は所得税の申告を行うケースを認めている。この点は、日本において見られない制度である。また、イギリスを含め、法人格がある組織体について、パス・スルー課税を行ったりもする。このように、ある組織体が法人格を持つかどうか、あるいはどのように課税されるかは、各国の政策上の差異と考えることができる。

アメリカは、1997年よりチェック・ザ・ボックス規則を施行し、一定の法人として扱われる組織体を除いては、法人として課税されるか、パートナーシップとして課税されるかを、一定の届出を行うことにより納税者が選択できることとしている。また、普通法人が構成員課税を選択できるS法人制度がある。

それ以外の国では、法人格を持つ人的会社について、構成員課税を原則としながら法人課税も選択できるフランスの制度、法人格を持つ LLP について構成員課税とするイギリスの制度なども存在する。

ロ パートナーシップの課税

パートナーシップの取扱いや計算について次のような点で概ね各国共通する。

パートナーシップの段階で所得計算が行われ、その所得性質を引き継いだ上で、契約上の分配割合によりパートナーに配賦がされ課税される。所得計算においては、家族との取引は適正額であれば控除でき、パートナーシップは、定められた項目ごとに所得を区分し集計し、パートナーに通知し、パートナーはそれに基づき申告を行う。パートナーシップには情報申告が求められていること等である。

ハ アメリカ S 法人の制度

アメリカ S 法人制度は、普通法人の全株主の同意により選択することができ、法人所得を株主にパス・スルーさせて個人課税する制度である。選択できる法人の要件は、株主が 100 人以内であること、発行株式が一種類を超えていないこと、株主が個人等であること等である。株主の所得は、パートナーシップとほぼ同様な計算により持株割合により配賦される。株主は有限責任であるので、損失は税務基準額（出資額等に基づく一定額）までしか配賦されず、それを超える場合は翌年以降に繰り越される。法人所得について法人税が課税されず、二重課税が回避されること等のメリットから、2010 年には全法人 580 万社のうち 71%が S 法人を選択している。

ニ パートナーシップあるいは S 法人と任意組合の課税上の相違点

パートナーあるいは S 法人株主の所得区分はパートナーシップあるいは S 法人の事業を基に決定されるが、キャピタルゲインや別途税法上区別されて課税又は計算する所得や控除については、それぞれ個別に抽出してパートナーあるいは S 法人株主に通知し（残った所得は合

算され利益計算される。)、また、その情報申告を行うこととなり、我が国のような純額方式などの簡便法を定めてはいない。

また、諸国では、パートナーシップ及び個人事業者の課税において、株主や家族との取引は、その支払対価が適正対価であることを前提に認めている。S 法人の役員である株主の場合、自分の報酬額が S 法人の損金となっているが、S 法人の所得金額をベースとし、株式数に応じた配賦額をそのまま申告すればよいのである。当該株主は、S 法人からの配賦額のほか、その報酬額について給与収入として申告するが、給与所得控除はないので、課税ベースが減少することはない。パートナーシップや S 法人がパス・スルー計算を容易に行えるもの、法人の損金、パートナーシップにおいて認められる必要経費及び個人の必要経費の範囲に大きく違いがないことが要因と思われる。

(6) 小規模法人に対するパス・スルー課税

イ 任意組合の組合員と株式会社の株主との違い

閉鎖的会社においては、法人は取引上の導管として機能しているにすぎないと見ることもでき、法人所得が事実上株主に支配され、帰属していると見ることが出来る点において任意組合の組合員に類似するが、株主においては、法人所得が法的には直接帰属しないことが組合員と異なる。しかし、所得の事実上の処分権を重視するならば、所得を支配している株主に、法人所得を直接帰属させて課税するパス・スルー課税制度も考えられる。

なお、任意組合の利益分配基準は、利益分配契約の定めという合理的な基準があるが、株式会社の株主への法的な配当基準は、原則として株式数（出資額）の比率となる。所有と経営が分離している上場会社においては、このような基準が合理的であるが、所有と経営が分離していない閉鎖的会社においては、出資者が経営や事業運営にかかわっており、出資額基準のみで利益を分配すると、出資者のそれぞれの貢

献度は一切無視されることとなるので、閉鎖的会社においてパス・スルー課税を行う際には、配賦基準について検討が必要である。

ロ 株式会社におけるパス・スルー課税の所得計算方法

株主であれ親族であれ、所得が帰属する法的な原因（雇用契約や賃貸契約等）が発生し、経済的にも所得が移転しているのであれば、それに応じた課税がされるべきである。したがって、パス・スルー課税を行う際には、所得税法 56 条の適用を除外する必要があるほか、アメリカのパートナーシップ税制や S 法人制度と同様に、誰に対してであろうとその取引があったものとして損金とすることが適当である。また、そうしないと、法人の所得を合理的に配賦することができない。つまり、実際に支払われ、その稼得者に所得が帰属しているにもかかわらず、法人に帰属する所得として計算し、株式数等の配賦基準により分割計算された所得を、各株主にパス・スルーさせて帰属させることは、合理的な計算とはいえない。

労務や資産の提供や貸付けから生じた所得は、その労務等の提供者に帰属するものとして所得が認識されることで、法人所得が正しく分配されたともいえる。それら所得の分配後に残った法人の利益が、概ね出資者の出資資本に対応する利益と見ることができれば、資本の提供者である株主に、その提供比率である株式数を基準に配賦することにも合理性があると考えられる。

なお、このような計算を行えば、所得の分散を認めることとなるのではないかという反論もあると考えられるが、本来は、所得税は個人単位課税であり、取引金額が適正であれば、それを各個人において反映させることにより公平な課税に近づくと考えられる。また、記帳の慣行や、給与支払いの慣行がないなどという理由は、平成 26 年度からは全事業所得者等に記帳・記録保存義務が課されており、また、同じ親族間取引の最たるものである青色事業専従者控除については既に昭和 27 年から認めていることからすれば説得的とはいえず、また、恣意的

な所得分配の恐れは、青色専従者給与のほか、法人でも同様であるにもかかわらず家族との取引対価を認めているのであり、適正額をどのように担保するかの問題にすぎない。このようなことから、所得税法56条については、見直す時期が来ているのではないかと思われる。

株主にパス・スルーされる所得の所得区分の問題については、法人事業所得（株主や生計一の親族との正当な取引額の控除後のもの。したがって、法人所得との違いはない。）は、利子、配当、分離課税、事業、不動産、雑、非課税など、所得税法に基づく所得区分により区分され、株式数に応じてその区分ごとに各株主に配賦計算すべきである。

一般的には、小規模な法人の事業主宰者はオーナー経営者（通常1人）であると認められ、同人への役員報酬の所得区分は、法人事業所得の先取りであるから給与所得とはせず、その報酬が損金となる法人事業所得の性質を基に決定すべきである。なお、各役員も給与を受け取っているが、これについてはそのまま給与所得とすべきである（給与所得控除による課税ベースの減少の問題が残るが、パス・スルー課税により対処することは困難である。）。

株主には、株式数に応じて各種所得がそれぞれ配賦されることとなる。事業所得についての配賦額については、オーナー経営者においては事業所得とすべきであるが、その他の株主においては、資本の提供により発生した利益の分配という所得の性格により、雑所得として取り扱うべきである。

また、上記のように取り扱う場合には、事業、分離課税、非課税、配当、利子ほか各種所得について、法人は、所得区分に応じて費用配分を行い、各所得の明細を作成して各株主に通知するほか、課税庁に対して情報申告を行うことを義務付けることとする。

各株主は、自己の申告において、通知された所得区分及び金額を基礎として申告を行うこととなる。したがって、実務上の組合課税とは異なり、所得区分の変更が行われることはない。なお、損失の配賦につ

いては、翌年に繰り越すこととし、他の所得と通算できない。この計算については有限責任事業組合の計算方法が参考となる。

資本と労働を投下して、そこからの余剰として利益が生じることからすれば、その利益の分配は、資本と労働の提供の度合いによって配分することが合理的である。しかし、持分会社であればともかく、株式会社は所有と経営の分離を特徴とし、株主が労務を提供することは予定されていない。そして、特に定款に定めなければ、資本の出資比率である株式数比率により配当金として利益の分配が行われるだけであって、労務の提供に応じた利益分配は予定されていない。

個人事業類似の閉鎖的株式会社においては、株主が経営を行うことで労務を提供している実態があると思われるが、これを労務出資として加味した配賦基準（仮に貢献度加算基準という。）により利益配賦した場合は、配当金と全く一致しない机上の金額で課税することとなり、この点で不合理である。

貢献度加算基準に対し、株式数を基準とした基準（仮に株式基準という。）は、株主の剰余金配当請求権に基づく基準であり、各人の配当所得の実現額を重視すべきであることからすれば、貢献度加算基準よりも合理的な基準である。また、労務出資相当に対応する利益については、役員報酬において獲得済みと考えることもでき、この点においても合理性が認められる。

パス・スルー課税を行う場合、二重課税の解消という趣旨において S 法人制度も同じである。しかし、我が国で法人を個人にみなして課税しようとする目的は、法人組織を借りれば、給与所得控除等の要因により個人事業者よりも税負担が少なくなるという問題を是正しようとするものである。その結果は、法人主宰者にこれまで以上の税負担を強いるものであり、S 法人制度の趣旨とは異なっている。したがって、パス・スルー課税の実施には、慎重な対応が求められる。

パス・スルー課税の適用対象とする同族会社としては、平成 22 年に

廃止された特殊支配同族会社の業務主宰役員給与の損金不算入制度において適用対象とされた、業務主宰役員及びその親族等の特殊関係者が株式の90%以上を保有し、かつ、常務に従事する役員の過半数を占めている同族会社（旧法第35①）が適当であると考えられるが、さらに検討すべきと考える。

上記は、支配関係による基準といえるが、規模の基準としては適当な基準が見当たらない。資本金基準、売上高基準、所得基準等が考えられるが、いずれにしろ基準額の設定に明確な理由を説明できない。なお、アメリカのS法人制度においても資本金等の基準はない。

制度設計においては、対象法人がその基準から度々外れ、法人課税と個人課税の間を行ったり来たりするような、継続的に適用されない不安定な制度であってはならないことから、十分な検討が必要である。

3 結論

株式会社についてパス・スルー課税を行う場合は、法人とその株主との法的関係と、任意組合とその組合員との法的関係とは異なることから、任意組合における組合員の課税方式をそのまま取り入れることはできない。

株主に帰属する利益は、剰余金配当請求権や残余財産分配請求権に基づき限定され、法人所得の範囲内であり、その分配基準である株式数割合等に拘束されていることが重要である。

したがって、株主に分配される法人所得は、オーナー経営者や株主及び親族に対する給与や賃料等が合理的な対価である場合には、それを損金計上した後の金額とすべきである。それらの対価は受領者において所得計上され、残余の法人所得は、株式数の配賦基準によって各株主に配賦されることで、経済的実質と乖離しない課税が行われる。

所得区分については、法人は、所得税法上の10種類の所得区分に合わせて経理する必要があり、それがそのまま株式数比率により株主に配賦される。ただし、オーナー経営者が受け取る給与は、法人事業所得に係る所

得区分に変更される。また、出資だけの株主は、法人事業所得に係る所得について雑所得とする。その他、法人は計算情報を各株主や課税当局に報告する。

対象法人については、業務主宰役員及びその親族等の特殊関係者が株式の 90%以上を保有し、かつ、常務に従事する役員の過半数を占めている同族会社が考えられるが、さらに検討を要する。

目 次

はじめに.....	22
第1章 法人についての課税制度.....	24
第1節 法人課税の概要.....	24
1 課税主体としての法人.....	24
(1) 中小法人課税についての最近の議論.....	24
(2) 法人と個人事業者の申告状況.....	25
(3) 法人成りについて.....	27
2 法人税の課税対象となる法人.....	33
(1) 法人税法における法人.....	33
(2) 会社法上の会社.....	33
(3) 社団である会社と組合の違い.....	35
3 法人税の二重課税の問題.....	36
(1) 法人税の性質.....	36
(2) 法人所得に対する二重課税.....	37
(3) 二重課税排除の方式.....	38
(4) 特殊な法人課税制度.....	42
第2節 法人課税と個人課税の相違.....	45
1 税率における違い.....	46
2 給与として分配した場合.....	48
3 配当として分配した場合.....	50
第3節 法人税制と所得税制の沿革.....	52
1 法人税制の沿革.....	52
2 所得税制の沿革.....	56
(1) 配当控除.....	56
(2) 給与所得控除及び事業専従者控除等.....	58
3 役員賞与及び給与の損金算入に関する規制.....	59

第2章 法人以外の組織体に対する課税制度.....	62
第1節 構成員課税.....	62
1 民法上の組合.....	62
2 匿名組合.....	63
3 信託.....	64
4 有限責任事業組合.....	65
(1) 有限責任事業組合契約に関する法律の概要.....	65
(2) 有限責任事業組合の組合員の会計.....	68
第2節 組合員の税務会計処理.....	70
1 法と通達の定め.....	70
(1) 法の定め.....	70
(2) 通達の定め.....	71
2 現行組合課税の問題点.....	74
(1) 所得税基本通達 36・37 共—20 通達の規定.....	75
(2) 通達計算方式の主要な問題点.....	76
(3) その他.....	79
第3章 法人からの分配.....	81
第1節 法人の特質及び株式会社における株主の権利・義務.....	82
1 持分会社の特質.....	82
(1) 社員の責任.....	83
(2) 定款の記載事項.....	83
(3) 業務の執行.....	84
(4) 利益の配当.....	84
(5) 持分の譲渡.....	84
2 株式会社の特質.....	84
3 株式会社における株主の権利・義務.....	85
(1) 株主の権利の概要.....	85
(2) 出資者の有限責任.....	85

(3) 出資者と業務執行者の分離.....	86
(4) 出資持分の譲渡性.....	86
4 閉鎖的株式会社の特殊性.....	87
第2節 株式会社から株主への分配.....	89
1 配当による分配.....	89
2 役員報酬等の非配当形態での分配.....	89
3 労務出資に係る分配.....	91
第4章 法人所得と個人所得の課税ベース.....	93
第1節 中小企業及び同族会社についての税制.....	94
1 中小企業あるいは中小法人とは.....	94
(1) 中小企業基本法2条1項における中小企業者の定義.....	94
(2) 中小企業基本法2条5項における小規模企業者の定義.....	95
(3) 法人税法における中小法人.....	95
2 同族会社.....	96
(1) 同族会社の意義.....	97
(2) 同族会社の範囲.....	99
(3) 同族会社に対する課税上の特別規定.....	99
第2節 課税ベースの相違点.....	105
1 給与所得控除による課税ベースの減少.....	105
2 課税所得から控除される損金又は必要経費の範囲.....	107
(1) 所得税法56条関係（親族へ支払う事業上の対価）.....	107
(2) 所得税法57条関係（事業に専従者する親族への給与）.....	108
第3節 オーナー経営者と個人事業者の課税ベースの接近.....	110
1 法人の課税ベースを個人の課税ベースに近付ける制度.....	110
2 個人を法人とみなす制度.....	111
3 その他.....	112
第5章 諸外国の組織体課税.....	114
第1節 諸外国の組織体.....	114

1	アメリカ	115
2	その他の国	116
第2節	パートナーシップの課税	117
1	アメリカ	118
2	イギリス (English Limited Partnership)	121
3	フランス	122
4	ドイツ	124
第3節	アメリカ S 法人の制度	125
1	沿革	125
2	取扱いの概要	126
3	アメリカでの問題点	128
第4節	パートナーシップあるいは S 法人と任意組合の課税上の相違点	128
1	所得区分	129
2	パートナーシップとパートナーとの取引	129
3	損失の配賦	130
第6章	小規模法人に対するパス・スルー課税	131
第1節	任意組合の組合員と株式会社の株主との違い	132
1	利益・資産に対する組合員又は株主の権利と課税	132
2	経営への参加及び決定権	134
3	利益の各組合員又は株主への分配方法	134
4	課税時期	135
5	所得区分	135
6	小括	136
第2節	株式会社におけるパス・スルー課税の所得計算方法	137
1	配賦額を計算するに当たっての問題点	137
2	法人と株主との取引額の経費性及び所得税法 56 条の問題	139
	(1) 所得税法 56 条の制度趣旨とパス・スルー課税	139
	(2) パス・スルー課税における所得税法 56 条の取扱い	142

(3) パートナーシップ税制における家族間取引の取扱い.....	143
(4) 小括.....	143
3 所得区分の判定及び役員報酬等の所得区分.....	145
(1) 所得区分の判定.....	145
(2) 役員報酬の所得区分.....	146
(3) 損失の配賦.....	148
(4) 具体的な各種所得の計算.....	148
(5) 小括.....	150
4 配賦基準の問題.....	151
(1) 問題の所在.....	151
(2) 配賦基準案.....	152
(3) 小括.....	154
第3節 パス・スルー課税の対象法人.....	155
1 支配関係の基準.....	156
(1) 非公開会社であること.....	157
(2) 特殊支配同族会社であること.....	157
2 規模の基準.....	159
3 その他.....	160
4 小括.....	160
おわりに.....	162
(参考) 所得税及び法人税の変遷.....	164

はじめに

与党の平成 27 年度税制改正大綱において、「小規模企業等に係る税制のあり方については、個人事業主、同族会社、給与所得者の課税のバランス等にも配慮しつつ、個人と法人成り企業に対する課税のバランスを図るための外国の制度も参考に、所得税・法人税を通じて総合的に検討する」（第三検討事項の 5）との記述があるが、その問題意識は、①同族会社としての中小企業、特に法人成りの企業は個人事業主と同一の実態にあり、②課税の公平の観点からすれば、個人事業主における税負担と同じであるべきではないか、という点にあるものと思われる。

法人と個人事業者との課税のバランス問題については、いうまでもなく法人と個人の課税制度が違うことと、法人の所得といっても、小規模な法人においては事実上それが法人のオーナーの所得であることに由来し、納税者は、より税負担の少ない結果を選択しようとすることから必然的に発生する問題であるといえる。

本研究は、個人事業者と同様な小規模な法人については、個人事業者との課税の均衡を図るべきではないのかという問題意識に対して、課税方式の一つであるパス・スルー方式を中心に、その可能性を検討するものである。

個人事業と同様な課税を行うとすれば、法人に課税せず、その組織の構成員において課税するパス・スルー課税が選択肢の一つということになる。そうすると、任意組合の計算方式が参考となるが、持分会社はさておき、株式会社は組合ではなく、共同事業性の要件もなく、任意組合の組合員と、株式会社の株主とでは、組織体との間の権利義務関係が違っている。

これまで、組合課税について多くの研究がされており、組合員の私法上の権利義務に沿った課税について探求するものであった。しかし、任意組合と組合員との関係と違い、法的には、法人所得は株主に直接帰属しない。組合課税における問題点は、そのまま当てはまるものではないだろうし、組合課税が組合員と組合との法的関係に基づき課税計算方法が定まるのに対し、法

人所得をパス・スルーさせることは、法人と株主の法的関係のある程度無視して経済的観点からその帰属を認定する制度となる。したがって、そのような課税制度が成り立つためには、経済的な所得の帰属関係から乖離したものとなつてはならない。

株主に帰属する所得は、会社法上の権利義務関係によって把握される。法人の特色である、所有と経営の分離が認められる法人においては、株主それぞれは、発行株式の一部を取得するのみであるから、株式の分散により、株数に応じた権利を相対的に獲得するにすぎず、法人所得の一部について剰余金配当請求権を有するとしても、法人所得を直接支配管理しているとまではいえない。しかし、極端な例では、株主が一人でかつ事業主であれば、権利、権限が集約され、法的に可能な範囲で、稼得所得を給与、配当、内部留保等、自分の都合のよいように処分できる。

このように、法人の所得について、特定の株主が事実上支配管理し、処分可能な状態にあり、経済的に帰属が認められるならば、税制上、その特定の株主の所得として、所得税法の中において法人所得を課税する仕組みを設計することにも理由があると考えられる。

検討に当たっては、どのような税制上の仕組みにより不均衡が生じているのか、また、どのような調整がされてきたのかを確認するため、第 1 章において、法人課税の現状や制度の沿革を確認する。第 2 章においては、法人以外の組織体への課税方式を確認する。第 3 章及び第 4 章において、法人から株主にどのように分配が行われ、また、個人事業者と法人オーナー経営者との課税ベースがどのように違うのか検討する。そして、提案する方式の参考となるであろう諸外国のパス・スルー方式や法人格を持つ組織体についてのパス・スルー課税方式及びアメリカの S 法人制度を第 5 章で確認した上で、第 6 章において小規模企業に対するパス・スルー課税の方式の提案と問題点を指摘することとする。

第 1 章 法人についての課税制度

第 1 節 法人課税の概要

1 課税主体としての法人

(1) 中小法人課税についての最近の議論

平成 26 年 6 月 27 日、第 10 回税制調査会において、法人課税ディスカッショングループ（以下、「法人課税 DG」という。）による「法人税の改革について（案）」（以下、「法人改革案」という。）が提出された。この法人改革案は、税率の引下げ及び法人税の負担構造の改革の 2 つを改革の主な目的とし、改革の方向性について取りまとめたものである。具体的な改革事項として、「租税特別措置の見直し」のほか、7 項目について現状と改革の方向性を述べており、その項目の一つに、「中小法人課税の見直し」を挙げている。

「中小法人課税の見直し」においては、①中小法人の範囲について、②軽減税率について、③その他の特例措置について、④いわゆる「法人成り」についての 4 項目が改革の方向性の論点とされている。

そのうち、「①中小法人の範囲について」は、1 億円という資本金基準により、優遇措置の対象とする中小企業を範囲付けているが⁽¹⁾、資本金基準が妥当かどうか検討すべきであり、真に支援が必要な企業に対して支援を行う制度となるよう見直すべきであることが指摘されている。

また、「④いわゆる『法人成り』について」は、「個人事業主か法人形態かの選択に税制が歪みを与えるべきではない。個人・法人間の税制の違いによって法人形態を選択する『法人成り』の問題は、その歪みを是正す

(1) 法人税法では、中小企業あるいは中小法人の定義を同法 2 条にはおいていないが、資本金 1 億円以下の法人について、同法 66 条 2 項ほか、様々な軽減措置を定めている。本研究において、特に断らない場合、中小法人とは資本金 1 億円以下の法人をいう。

る必要がある。『法人成り』の実態を踏まえ、給与所得控除など個人所得課税を含めた検討を行う必要がある。

法人税率引下げによって個人所得課税との差が拡大すれば、『法人成り』のメリットがさらに拡大するため、この観点からも軽減税率など中小法人に対する優遇措置を見直す必要がある。

また、個人所得課税の税率と法人税率の差が拡大した場合、配当を恣意的に抑制して利益を法人内に留保し、個人所得課税を繰り延べる誘因が大きくなる。特定同族会社^②の内部留保に対する留保金課税は、中小法人については適用除外とされているが、法人税率引下げにあわせて適用を検討する必要がある。」と指摘している。

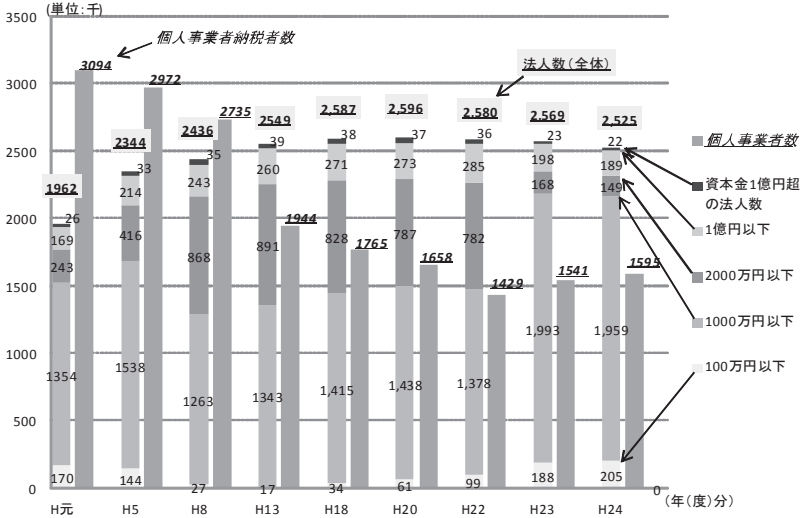
(2) 法人と個人事業者の申告状況

法人税法上、資本金 1 億円以下の企業については、軽減税率等の様々な税制支援の適用を受けることが可能となるところ、国税庁の調査による「平成 24 年度分会社標本調査」^③によれば、税制上は全法人の 99.1%が中小法人に分類される。また、同族会社^④は法人全体の 96.3%とされており（特定同族会社を含む。）、中小法人に分類された法人のうち、96.5%が同族会社である。このうち、新規に個人事業から法人成りした法人の数は、統計上は明らかではない。

個人事業者数^⑤並びに資本金 100 万円未満（又は以下）の法人数、資本金 1,000 万未満（同）の法人数、資本金 2,000 万円未満（同）の法人数、資本金 1 億円未満（同）の法人数及び資本金 1 億円以上（又は超）の法人数の推移は次表のとおりである。

-
- (2) 特定同族会社とは、法人税法 67 条 1 項及び 2 項において定める会社をいい、発行株式総数又は総額の 50%超を 1 株主グループにより支配されている会社であること他の要件に該当する法人をいう。
 - (3) 税務署に提出された申告書等の計数に基づく。
 - (4) 同族会社とは、法人税法 2 条 10 号において定める会社をいい、会社の株主等の上位 3 株主グループが有する株式数又は出資の金額等の合計額が、その法人の発行済株式又は出資の総数又は総額の 50%超に相当する法人等をいう。
 - (5) 個人事業者数は、申告納税額がある者。

資本金階級別法人数・個人事業主数の推移



※法人数(全体)には連結法人を含まない。

※平成23年分から、資本金100万円未満の階層の法人数は、資本金100万円以下に変更。

同様に、100万円以上1000万円未満の階層以上も、100万円超1000万円以下等に変更されている。

※個人事業者は、平成20年分以降は、農業所得者を含む。

※出所：会社標本調査、申告所得税標本調査(国税庁)。

平成8年は、資本金1千万円未満の会社が減少しているが、商法改正により最低資本金が1,000万円に引き上げられた影響と思われる。また、最低資本金の規制については、平成15年2月から撤廃され、1円でも会社が設立可能となり、平成18年5月1日からは、会社法の施行により恒久的なものとなったところ、平成24年をみると、最下位の階級(資本金100万円以下。205千社)は平成22年(99千社)に比べて倍となっている(ただし、会社標本調査では、平成23年から、階級区分を「未満」から「以下」に変更しており、資本金100万円の会社の正確な増加数は不明である。なお、平成23年からの増加数は、17千社。)

資本金1,000万円以下の階級累計数は、全体(平成23年2,569社、平成24年2,525社)に対し、平成23年84.9%(2,181千社)、平成24年85.7%(2,164千社)を占めており、ほぼ変化はなく、その中での100万

円以下の会社の構成は、徐々に増えているものの、まだ全法人数の 1 割弱にすぎない。

個人事業者数は、平成 22 年に底値（1,429 千人）を記録した後、徐々に増えているところを見ると（平成 24 年までで+166 千人）、依然として、個人事業形態の選択者も数多くみられるという状況であって、上記の表だけでは、個人事業と法人事業の選択傾向は分からないし、法人成りの傾向が顕著であるともいえない⁽⁶⁾。

(3) 法人成りについて

イ 平成 26 年税制調査会での議論

平成 26 年の税制調査会法人課税 DG における中小企業（以下、特に断らない場合は、個人事業を含まない中小法人をいう。）関係についての中心的な議論は、同年 5 月 9 日に行われた。論点としては、①中小企業の基準が資本金 1 億円以下とされているが、全法人の 99%が該当することとなり、公平性の観点から引き下げるべきではないか、②その資本金基準であるが、会計検査院の指摘⁽⁷⁾に鑑み、特例措置の適用に際して他の基準が合理的な場合があるのではないか、③軽減税率を含め、多数の優遇措置により、収益力の低い企業が存続し、産業の新陳代謝が阻害される面があるのではないか。軽減税率及び特例措置について必要性を検討すべきではないか、④個人・法人間の税制上の違いによって法人形態を選択する「法人成り」については、その歪みを

(6) 平成 26 年 3 月 31 日の税制調査会（第 2 回法人課税 DG）の議事において、同様の法人、個人数の推移に関する表が参考資料として提出されているが、法人成りの顕著な影響はみられないと説明されている。

(7) 平成 22 年 10 月 26 日、財務大臣及び経済産業大臣に対しての意見表示。①多額の所得があり担税力が必ずしも弱いとはいえない中小企業者が、軽減税率の適用を受けていること、②多額の所得を得ていて財務状況が脆弱とは認められない中小企業者が、特別措置の適用を受けていることが見受けられることから、その適用範囲について検討するよう指摘された。

取り除くべきではないか、例えば、同族会社の留保金課税は中小企業も適用対象とすべきではないか、の4点について意見交換が行われた⁽⁸⁾。

④の論点について配付された参考資料においては、①a.法人では代表者への給与が損金算入され、かつ、給与所得控除が適用できること（ただし、中小企業は金融機関以外からの借入残高が多く、役員等の家族へ給与を支給した上で、役員等から借入を行う場合がある。）、b.法人では減価償却が任意償却であり、利益調整に使われているおそれがあること、c.所得の水準によって限界税率が異なること、などの税制上の違いがあること、②恣意的な配当の繰り延べ等が行われることを考慮し、同族会社の留保金課税は、中小企業も適用対象とすべきではないかということ、③広く薄く課税することを徹底していくことにより、結果として法人成りの問題に対応することができるのではないかということ、の3点が指摘されていた⁽⁹⁾。

この論点に対しては、法人成りがどの程度あるのか実態がよく分からない、詳細に1件1件追って、マイクロ分析をしてみなければ、どのような法人成りをして、どのような問題が生じているのかよく分からないという指摘があり、また、留保金課税については反対であるとする意見もあったが、企業行動にもたらす歪みを取り除くべきであるという方向性においては概ね一致した。しかし、歪みの取り除き方については、制度の問題であることや、法人税と所得税を併せて考えるべきであること等の指摘がされたものの、この点についてのさらに深い議論については時間切れとなっている。

このような議論を経て取りまとめられた、平成26年6月27日の「法人改革案」であるが、一定の中小企業において、個人課税と均衡する課税制度がどのようなものであるべきかについては、提示できなかった。

(8) 平成26年5月9日税制調査会（第5回税制調査会法人課税DG）議事録参照。

(9) 前掲注(8)における、資料〔平26.5.9法D5-1、23頁〕参照。

議論の中で、法人成りの実態が実証的に明らかでない点が指摘されていたように、毎年どの程度の数、組織形態を個人企業から法人企業に変更し、法人成りしているのかは明らかではない。税制調査会では、「資本金別の欠損法人割合の推移」、「資本金階級別の同族会社の割合（推移）」等の資料により、赤字法人割合が増えた理由は法人成りではなく、経済動向の構造の問題が大きいこと、また、法人成りは基本的には同族会社であるが、同族会社の割合に大きな変化がないにもかかわらず赤字法人割合は増えていることから、赤字法人の問題イコール法人成りの問題とはいえないことなど、赤字法人割合と法人成りとの関係がみられないという見解が事務局から述べられていた。

ロ 法人成りのメリット

平成 15 年 2 月から、商法上の最低資本金規制（株式会社 1,000 万円、有限会社 300 万円）が事実上撤廃され⁽¹⁰⁾、平成 18 年 5 月 1 日に会社法が施行されたことで、資本金が 1 円でも株式会社の設立が可能となった。また、公開会社に当たらない株式譲渡制限会社は、取締役を 1 名以上設ければよく、監査役の設置も任意であることから、1 人が出資し、その者が取締役となる会社を設立することができ、個人事業から法人成りをしやすい環境になったといえる。

事業が、個人により行われた場合、その所得に対しては所得税が課され、法人により行われた場合は法人税が課される。我が国の税制は、このように、所得を稼得した人格が個人である場合と法人格である場合とに分け、それぞれについて別の課税制度を設けているが、法人格を有していたとしても、個人課税と同様な課税を行う国も存在する。

いわゆる法人成りを行った場合、所得税と法人税という異なる課税制度の適用により、個人として所得税を支払った場合に比べ、ほぼ同様

(10) 「中小企業等が行う新たな事業活動の促進のための中小企業等協同組合法等の一部を改正する法律」（平成 14 年法律第 110 号）により、経済産業大臣の確認を受けることを条件に、最低資本金の規制を、設立の日から 5 年間適用しないこととされた。

の所得を得ながら税負担上のメリットが生じることがある。本来は、人格が違うのであるから、違いがあることにメリット・デメリットがあるとはいえないはずである。しかし、法人の支配的株主であり経営者である個人（以下「オーナー経営者」という。）において、個人事業主と同様に、法人の経営や所得処分について事実上の支配を行うことが可能な場合には、法人の経営者は法人の形態を利用することによる課税上のメリット・デメリットを選択的に享受することとなる。つまり、個人事業主として手にする税引き後利益と、法人のオーナー経営者として最終的に自分が手にする税引き後利益とを比較し、自分個人にとって、より税負担の少ない事業形態を選択することが可能である。

一般的に、法人成りによる主なメリットとしては、①配当額や配当時期を調整することにより個人の段階での累進課税を回避し、あるいは、課税時期を繰り延べることにより、租税負担を軽減可能なこと（所得税率と法人税率とに差があること。）、②個人の資金需要に応じて、利益の中から役員報酬や不動産賃料等を支出して利益を親族らに分配・分散し、法人課税所得を圧縮できること（親族への経費の支払が損金として認められること）、③役員報酬については、個人事業形態では認められない給与所得控除を受けることができることの三つが挙げられる。

②については、配当という形式を用いずに法人から株主等へ経済的利益を移転させることが可能であり、またそれが経費の支出という形で行われ配当二重課税を免れるということでもある⁽¹¹⁾。また、法人税法上の損金と所得税法上の必要経費との範囲の違いにより、a.退職金、b.生命保険料等の会社負担分、c.生計を一にする親族への地代家賃等の、個人事業者において必要経費としては認められない支出について、損

(11) 水野忠恒「法人取引の課税理論(1)ーアメリカ連邦所得税制度の考察ー」法学協会雑誌第99巻3号443頁(1982)参照。

金に算入できることなども挙げられる⁽¹²⁾。これらによって、法人・個人を通じた税負担の面で、法人形態の方が有利になっている。

なお、法人の所得を支配し、分配方法を自ら選択・決定できるならば、法人税率が所得税率よりも低い場合、法人利益を自分に配当せず、法人において内部留保するインセンティブが働くであろうことは、法人成りをした会社に特有の問題ではなく、一部の株主によって、経営と所得処分について事実上支配されている同族会社にみられる問題である。また、法人の所得から自分へ給与を支払い、損金に算入する結果、その算入額に対応する法人税は減少し、加えて、給与収入からは給与所得控除が減算される結果、所得税額は、給与支給額と同額の事業所得を有する個人事業主よりも少ないことも、やはり法人成り以外の会社においてもみられる問題である。

ある年度において、個人企業からどの程度法人成りしたかの具体的なデータは不明であり、毎年、どの程度法人成りが生じているかは興味を持たれるところではあるが、法人全体数からみれば、先にみたとおり、平成 24 年の資本金 100 万円以下の法人の、平成 23 年からの増加数は 17 千件であり、仮にすべて法人成り企業だとしても全体の 0.67% にすぎない少数であるし、毎年、法人成り数は、感覚的には、それほど数ではないように思われる⁽¹³⁾。ただし、現在稼働中の法人の内訳としては、もともとは個人事業を出発点として、過去に法人成りをした法人が相当数を占めると思われる。問題視されるべきは、法人成りをした企業についてではなく、法人経営者が、法人所得について自ら

(12) 保険料については、給与課税がされるか否かの問題があり、所得税法基本通達 36-3 ほかにおいてそれを定めている。

(13) 平成 16 年 4 月付の経済産業省「『最低資本金規制特例制度利用実態調査』の調査結果について」というプレス発表資料によれば、平成 15 年 2 月 1 日から翌年 1 月 31 日の期間に、当該特例を利用して会社を設立した 8,545 名に電話アンケート調査を行ったところ、2,809 人から回答が得られ、以前の職業については、会社員 66%、自営業 12%、主婦 5.7%との回答であったとされている（その余は、学生、アルバイト、無職、教員、不明等）。

処分可能な状態となっている会社であり、いわゆるオーナー経営者における課税問題の中に包括されるものと考えられる。

会社法が改正され最低資本金制度が撤廃されたことにより、1 人の出資者が 1 円以上出資すれば法人化できることとなり、法人と個人事業との大きな違いの一つであった資本金というハードルがほぼ取り払われた。また、経営に関しては、旧商法においては、株式会社において取締役は 3 人以上とされ（旧商法 255 条）、取締役会の設置が義務付けられていたが、会社法では、譲渡制限会社については、取締役を一人設置すれば足りることとされ（会社法 326 条 1 項、同法 327 条 1 項）、単独で会社の経営権を掌握することができることとなった。したがって、一部の法人の実態は、個人事業主に極めて近いものとなっているといえる。

また、法人成りする企業については、個人事業の資産を引き継ぎ、大きく事業上の資本を変える必要性もなく、個人事業と同様の事業活動を継続することが見込まれる。このように、納税者が法人登記をするという手続きによって、組織体に対する課税を自由に選択でき、その結果、稼得所得に対する負担税額を選択できる状態が生じている。税額が減少する選択をすることが一概に問題であるとはいえないが、個人事業と同様な実態にある法人については、税負担についても同様であるべきであると考えることができる。

法人事業主宰者の税負担と個人事業者の税負担の違いが生じる原因は、①法人税と所得税では一方は定率課税であり、一方は累進課税であること、②法人事業主宰者は、法人所得が給与に転換されて課税されるため、給与所得控除を受けることができること、③法人所得の計算において、個人事業者では認められない、自己への報酬及び生計を一にする親族への支払が認められることが挙げられる。

2 法人税の課税対象となる法人

(1) 法人税法における法人

法人税は、法人の所得に対する租税であって、法人税法 4 条 1 項には、「内国法人は、この法律により、法人税を納める義務がある。」と規定し、法人が法人税の納税義務者となっている。そして、人格のない社団等（法法 2 八）についても法人とみなして法人税法を適用するとしている（法法 3）。では、その「法人」とは、どのような組織体をいうのであろうか。法人の意義については、法人税法においてその定義はない。同法 4 条 1 項のほか、同法 2 条 3 号において、内国法人について、「国内に本店又は主たる事務所を有する法人をいう。」と規定するのみである。

このように、法人税法には「法人」の定義がないことから、法人の概念については、いわゆる借用概念によることとなる。民法 33 条では、「法人は、この法律その他の法律の規定によらなければ、成立しない。」として、いわゆる法人法定主義を定めており、法の規定により成立した一定の組織体が法人である。例えば、会社法 3 条は、「会社は、法人とする。」としており、当該組織体は法人格を有する。また、農業協同組合法 5 条は、「農業協同組合及び農業協同組合連合会（以下組合と総称する。）は、法人とする。」としており、同様である。その他にも法律により法人とされる組織体が存在し、その権利能力についてはそれぞれの根拠法に定める範囲で有することとなるが、法人とされることにより、法人格を有する点では同じである。

(2) 会社法上の会社

会社は、自然人たる個人が出資者となり事業を行う個人企業形態に対し、出資者が複数である共同事業であって、共同事業形態の典型である。共同事業は、多数の者からの出資を結合することにより大規模な事業を行うことを可能にする⁽¹⁴⁾。

(14) 神田秀樹『会社法〔第 16 版〕』1 頁（弘文堂、2014）。

会社は、会社法により成立し法人格をもち（会社法 3）、事業として行う行為等は商行為とされ（同法 5）、営利事業を営むために利用される企業形態の 1 つである。法人には納税義務が課されていることから（法 4 ①）、法人が稼得した所得に対しては、法人税が課される。

会社法上の会社は、株式会社（第 2 編）と持分会社（第 3 編）の 2 つの類型に区分され、持分会社には、合名会社・合資会社・合同会社の 3 つの種類がある（会社法 575①）。

会社の性質については、出資者である構成員の私的利益を図ることを目的とし、対外的事業によって得た利益を剰余金の配当または残余財産の分配という形で構成員に分配することを目的とする団体であり、営利法人性を有するということができる⁽¹⁵⁾。特に株式会社は、大企業向けの形態として多数の出資者が共同事業を行う場合の法形態を定めたものであり、会社法もそれを念頭において各種の複雑な規定を設けており⁽¹⁶⁾、所有と経営の制度上の分離を特徴とする。

持分会社については、株式会社を資本結合（物的結合）に重点を置く物的会社であるとすれば、社員（出資者）の個人の結合（人的結合）に重点を置き、物的要素を従とする人的会社である。持分会社の特徴は、内部関係の規律については、原則として定款自治が認められその設計が自由であること、機関については、株式会社のように、取締役のような機関の設置は強制されないこと、業務は社員によって執行され、その業務の決定は多数決で行われること（会社法 590①②）、議決権は原則として社員一人に 1 つであること、持分の譲渡には原則として他の社員全員の承諾が必要であること（同法 585①）等の点にある⁽¹⁷⁾。

(15) 神田・前掲注(14) 6 頁参照。

(16) 神田・前掲注(14)30 頁参照。

(17) 神田・前掲注(14)308 頁参照。

(3) 社団である会社と組合の違い

会社法においては会社が社団であると明記していないが、会社は社団であるということが出来る。社団とは、一定の目的のもとに結合した人の集団であり、団体としての組織を持ち、社会上 1 個の単一体として存在するものをいう。一人会社として設立し存在する会社（合資会社を除く）については、人の結合がなく社団性があるとはいえないが、潜在的には社団であるともいえ⁽¹⁸⁾、また、会社法の適用における社団の構成員の権利義務が変わるところはない。

会社の構成員＝出資者の課税関係を検討する際には、会社とその構成員の関係を確認する必要がある。任意組合の課税問題においては、組合とその構成員との関係及び課税方法について、これまで様々な検討がされているが、会社（社団）と組合とでは、組織体とその構成員の関係は同じではない。神田教授は、組合と対比しながら社団を説明しており⁽¹⁹⁾、以下に引用する。

「社団とは、組合に対する概念で、法的形式として、出資者である団体の構成員が相互に契約関係で結合する団体を組合、構成員が団体との間の社員関係により団体を通じて間接に結合する団体を社団と呼ぶ。組合では、構成員が契約によって結合するため、各構成員の権利義務は他の全構成員に対する権利義務の形をとり、各構成員は団体の財産上に合有権者として物権的持分を有する。これに対して、社団では、各構成員の権利義務は社員の地位という団体に対する権利関係の内容となり、団体の財産は団体自身に帰属し、構成員は観念的な持分を有するにすぎない。団体の構成員間の関係を処理するためには、社団のほうが組合よりも簡便であり、構成員が多数いる場合には、社団形式による処理が優れている」。

このように、会社と組合においては、結合し合う者が異なるほか、団体の財産に対するそれぞれの構成員の持分の関係などにおいて大きく異なっ

(18) 神田・前掲注(14) 7 頁参照。

(19) 神田・前掲注(14) 6、7 頁。

ているということができ、会社の構成員の課税問題を検討する際には、そのような権利関係を踏まえて検討すべきこととなる。

なお、合名会社は、人的会社の典型であるが、無限責任社員だけからなり、会社債権者保護の必要がないことから、損益の分配は会社の自由に委ねられている。また、社員それぞれが業務を執行し（会社法 590①）、登記がされてなければ、社員全員が代表社員となる（同法 912 六）。このような特徴から、構成員である社員同士の信頼関係に基づく権利義務の結び付きを基礎として会社が成り立っており、その実態は、組合に近いものとみることができる。

3 法人税の二重課税の問題

(1) 法人税の性質

法人税の性質あるいはその課税の根拠については、様々な議論があり決着のつかない議論ともいえる。

金子教授は、「法人税の性質ないし課税根拠については、大別して、2つの考え方がある。1つは、法人税は所得税の前取りであるとする考え方であり、いま1つは、法人税は法人の担税力に着目して課される独自の租税であるとする考え方である。」、「現行制度の基礎をなしているシャープ勧告は、『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』という法人観から出発して、前説の立場をとり、いわゆる二重課税を排除するための措置として配当控除制度を提案した」と述べられ、法人が究極的には個人株主によって作られ、法人税は株主の分配可能利益を減少させることから、その意味では法人税を負担しているのは株主であるから、所得税の前取りと考えることにも理由があると述べられている⁽²⁰⁾。

(20) 金子宏『租税法〔第20版〕』292、293頁参照（弘文社、2015）。

また、この考え方は、今日の高度に複雑化した経済社会においては、そのまま妥当するかどうかは疑問であるとも述べられている。第 1 に、法人税は転嫁すると考えられるならば、所得税の前取りという根拠が失われる。第 2 に、転嫁しないとしても、個人事業と異なる小法人の場合、家族間に所得を分割でき、また、所得を内部に留保することにより、所得税の高い累進税率を回避することができるので、実際の税負担は軽減されることが多い。そして、所有と経営の分離した大法人の場合は、法人は個人の集合であるという法人観は妥当せず、大法人の運営と活動は、個人株主の意思とは無関係に行われており、法人の経営方針や配当政策に対する個人株主の影響力は著しく低下しているのが実情であって、株主の地位は社債権者に近いものとなりつつある。第 3 に法人が利益を上げることにより株式の価値が増加しキャピタルゲインが生じるが、その課税は株式の譲渡時点まで繰り延べられる。これらを総合して考えると、「法人税の性質を一元的に規定することは困難であり、また法人税がすべて株主の負担になっていると断定することも困難である。」と述べられている⁽²¹⁾。

(2) 法人所得に対する二重課税

すべての税は最終的に個人によって負担されること、また、法人所得は結局のところ株主に帰属するもので、株主の所得を構成すると考えた場合、法人所得についての課税は、株主にとっては、法人から自己に分配される所得に対しての課税であり、さらに、法人から分配された金額が確定申告時に課税所得を構成することとなれば、同じ所得に 2 度課税されることとなり、二重課税の問題が生じる。しかし、金子教授が指摘していたように、法人税が従業員や消費者に転嫁されるならば二重課税の根拠が失われる。また、どの程度の転嫁が生じているのか、その金額の把握は困難であろうから、二重課税排除の調整をどの程度行うべきかについて、明確な根拠を見つけ難い。

(21) 金子・前掲注(20) 293、294 頁参照。

各国の二重課税に関する制度を眺めると、法人の稼得所得には法人税が課され、それは法人が負担するものであり、所得税の前取りではないという考え方をアメリカが取っているが、多くの国が二重課税を排除するため、なんらかの方式を用いて法人税と所得税の統合を図っている。その「究極的な政策目的が、二重課税排除それ自体ではなく、いわゆる二重課税を排除することによって投資の促進、株式市場の活発化を図ることにある」と見られている⁽²²⁾。

我が国は、配当所得に係る経済的二重課税を取り除く仕組みとして、完全に二重課税を排除するものではないが、配当所得税額控除制度（所法92条）を採用している。このような、法人において配当部分に課された法人税を、法人の所有者である株主の負担税額において調整する制度を用意している点において、法人擬制説的な制度が取られているといえるが、完全な排除までは行っていない点において、法人擬制説を徹底したものとはなっていない。この点は、法人税の税率の変更に対し、昭和46年以降、配当控除率が連動していないことから明らかである。

(3) 二重課税排除の方式

二重課税排除の方式として、組合方式、カーター方式、法人税株主帰属方式（インピューテーション方式）、二重税率方式、配当所得控除方式、配当所得税額控除方式などの諸方式が考えられており⁽²³⁾、各国法人の制度もまちまちである。所得は、最終的には共同事業を行うために資本を出資した株主の所得であるという考えを徹底すれば、法人における所得は、出資者である株主における所得として認識され、法人に課税する必要がないこととなる。このような考え方に基づく課税方式が組合方式である。組合方式は、法人を組合とみなし、その所得を株主の持株数ないし社員の出資金額に応じて按分し、その按分額を株主ないし社員の所得として課税す

(22) 金子・前掲注(20) 295頁参照。

(23) 各方式の詳細については、金子・前掲注(20) 295～298頁。二重課税の排除については、法人税と所得税の統合の問題として議論されているところであるが、本研究では、立ち入らない。

る方式である⁽²⁴⁾。組合形式の下では、組織体には所得が帰属せず、その構成員・出資者に所得が帰属するものとして課税することから、二重課税は完全に排除されることとなる⁽²⁵⁾。なお、以後は、組合に係る先行研究の例に倣い分配と配賦という単語を使い分けることとするので、簡単に意義を説明すると、「分配」は例えば配当であり、組織体が稼得した損益について、後日、その一部あるいは全部について現実の資産をもって引渡しを行うことをいい、「配賦」は、組織体が稼得した損益が組織体の事業年度の終了等により確定した際に、組織体の構成員の持分に応じた金額をそれぞれ確定することをいうこととする。

イ 組合方式

仮に、法人所得は出資者個人の所得であるものとして課税するとしよう。その場合、法人の所得は出資者ごとに分割され、出資者それぞれにおいて、法人所得を所得税の確定申告に含めて課税を受けることとなる。法人の段階では、法人所得に対して、一旦課税を行うことも、一方法である。法人において課税することは、個人に帰属する法人所得についての源泉徴収であり、所得税の前払いの意味を持つこととなる。

このような課税方法をもう少し具体的にすれば、①法人の段階で、法人所得に対する一定率により算定した金額を源泉徴収し、各出資者の法人所得金額及び源泉徴収税額を全出資者に通知し、各出資者はそれに基づき確定申告において法人所得を加算し、また、支払い済みの源泉徴収税額を算出税額から減算し、差額の税金を納め、又は還付を受ける方式と、②法人の段階では源泉徴収は行わないが、全出資者に、それぞれに帰属する法人所得額を通知し、個人の確定申告段階で法人

(24) 金子・前掲注(20)295頁。

(25) 金子・前掲注(20)295頁。我が国においては、私法上、出資者である株主に、法人の所得が帰属するわけではないが、明治32年までは法人利潤に対する課税はされず、個人が受け取った配当や報酬にのみ課税がされており（分配された所得についてのみ課税されていた。）、法人に納税義務を觀念しない制度が行われていた。

所得を加算した税額を納めることで課税を完結させる方式、という少なくとも二つの対応が考えられる。いずれも、法人所得を株主に株式数あるいは出資額の比率に応じて分割して配賦することとなるが、一方は源泉徴収済みの税額があり、一方はないこととなる

これらの方式は、組織体には所得は帰属せず、その構成員に所得が帰属するとして課税する方式であって、①の方式も、一旦法人に源泉徴収義務を負わせるとしても、いわゆるパス・スルー課税方式に含めることができる。

ロ 組合方式の実現困難性

組合方式を法人に適用することが実現困難な理由の一つは、法人に発生した所得は、直ちに出資者に配分されるものではなく、その利益の一部は法人内部に留保され⁽²⁶⁾、翌期以降に事業資産の取得や営業活動に費やされる場合もあり、全てが株主に配当されるものではないことである。出資者にとっては、配当以外の法人の内部留保額は未実現の利益であって、担税力に欠けるということになる。

また、二つ目として、出資者が流動的に入れ替わるならば、期中において、どのように発生した利益を認識し、出資者へ配賦するのかという難問も生じる。東京、名古屋、福岡、札幌の4証券取引所に上場していた内国上場会社（調査対象会社 3525社）についての調査である、「平成25年度株式分布状況調査の調査結果について」（平成26年6月19日付 東京、名古屋、福岡、札幌証券取引所）によれば、平成25年度の4証券取引所上場会社の株主数合計（個人株主が1人で複数銘柄を保有している場合、それぞれでカウントされる延べ人数。各上場株主の株主数を単純合計したもの。）は、4,704万人（前年度比18.2万人減）であり、その97%を占める個人株主数は4,575万人（前年比

(26) 平成24年度の財務省による「年次別法人企業統計調査結果」によれば、当期純利益のうち内部留保は41.4%であり、配当金は58.6%である（金融業、保険業を除く。）。

21.3 万人減)である。このように、上場会社において、個人株主数は頭数として非常に多く、また、株式は流動的であることが特徴であるので、上場会社においては、法人所得を各株主に的確に配賦することは不可能である。

法人所得を各株主に的確に配賦することが不可能である原因は、もう一つ考えられる。株式保有数の構成をみると、法人等以外の個人等の株式保有比率は 18.7%にすぎず⁽²⁷⁾、大多数の株式が法人によって所有されている状況が明らかである。このような場合に、株主に法人所得を帰属させる計算としてパス・スルー課税を行う場合、法人所得への課税は困難となる。

つまり、法人が導管に過ぎないとして課税主体にならないとした場合、法人株主に対する配賦額についてはさらにその株主にパス・スルーされ、個人株主に行きつくまで課税がされないこととなる。そうすると、いくつもの法人が株式を持ち合っており、株式の所有者が複雑に入り組んでいる場合や、株式のほとんどが法人に所有されているような会社に対しての組合方式の適用は、法人所得に対する課税が困難となる。

ハ 組合方式の可能性

出資と経営が分離し、多数の株主や法人株主が存在し、株式が市場で流通している大企業ではなく、出資者が少数の親族に限られ、株式に譲渡制限を付し、その流動性を封じている閉鎖的な同族会社においては、組合方式の適用も可能であると考えられる⁽²⁸⁾。

(27) 平成 26 年 6 月 19 日「平成 25 年度株式分布状況調査の調査結果について」(株式会社東京証券取引所、株式会社名古屋証券取引所、証券会員制法人福岡証券取引所、証券会員制法人札幌証券取引所) 参照。単元株ベースの所有者別持株比率においても、個人等の比率は 24.3%にすぎない。昭和 60 年以降において、ほぼ 20%台で推移している。

(28) 金子・前掲注(20) 295 頁では、組合形式は、「株主ないし社員の数が少なく実体が個人企業と異ならない小法人については、実際問題として適用することが可能であり、また、法人成りした企業と個人企業との間の税負担の公平を図るためにも適切な制度である」と述べられている。

組合方式によれば、法人で獲得した利益をその構成員にパス・スルーして課税するため、配当が行われなくても課税されることにより、内部留保による配当課税の回避に対処できることや、役員である法人オーナーにおいても法人事業性を引き継いだ所得区分として課税されることにより給与所得控除の適用がなくなるなど、閉鎖的同族会社である個人事業類似法人の、個人事業者との課税の不均衡問題の解決方法の一つとなると考えられる。ただし、この点については、上記2(3)で述べたように、社団の構成員と組合の構成員の法的な権利義務関係には大きな違いがあることを踏まえて検討することが重要である。

(4) 特殊な法人課税制度

イ 我が国における、ペイ・スルー方式課税の法人

我が国には、所得が法人に留保されないことを要件として、分配時に出資者へ課税する制度も存在する。平成10年に、銀行の担保不動産や不良債権を証券化して、その流動化と有効利用を促進するために、「特定目的会社による特定資産の流動化に関する法律」（平成10年法律第105号）⁽²⁹⁾により特定目的会社（SPC）が創設され、資産流動化スキームが法定された。税制面では、SPCが利益の90%超を配当した場合、配当を損金算入して課税所得から除外するペイ・スルー方式⁽³⁰⁾を租税特別法に規定した（措特67条の14）。分配されなかった利益については、法人税が課されるものの、法人格を持ちながら事実上法人

(29) 同法は、平成12年に「特定目的会社による特定資産の流動化に関する法律等の一部を改正する法律」（平成12年法律第97号）により題名が「資産の流動化に関する法律」に改められた。

(30) ペイ・スルーとパス・スルーの違いについては、以下の川端教授の整理が参考となる。「pass-throughは、entity自体を課税対象としない+所得の性質・源泉を引き継ぐ（パートナーシップ型）のに対して、pay-throughは、entity自体は一旦課税の対象となる+所得の性質は異なる（配当）（損金算入により実質的に課税されない）という組み合わせとして整理されよう。」国際税制研究8号269頁（2002）。

税を課さない組織体が誕生することとなった。なお、法人税が課されないことから、配当金について配当控除の適用はない。

また、同年には、投資者から集めた資金を合同して専門家が各種資産に投資運用し、その利益を投資家に配分する資金運用スキームとして、「証券投資信託及び証券投資法人に関する法律」に基づく証券投資法人も創設された。これについても SPC と同様のペイ・スルー方式が規定された（措特 67 条の 15）。

平成 12 年には、「特定目的会社による特定資産の流動化に関する法律」は「資産の流動化に関する法律」に題名が改められ、これまで不動産等に限られていた流動化の対象資産を、財産権一般に拡大したほか、SPC という法人を器としたスキームに加え、信託形態によることも認め、特定目的信託制度を創設した。また、「証券投資信託及び証券投資法人に関する法律」は「投資信託及び投資法人に関する法律」に改められ、投資対象資産の範囲が、有価証券のほか不動産等にも拡大され、証券投資法人は投資法人に改められた⁽³¹⁾。特定目的信託と投資信託は併せて特定信託とされ、法人とみなして法人税の対象となった。

その後、信託法が平成 18 年 12 月に改正され、平成 19 年に、税制において法人課税信託の制度が設けられ、上記の特定信託は法人課税信託とされた。この制度は、信託の引き受けを行う受託者に法人税の納税義務を課すというものであり、それまでと同様に、収益の 90% を超えて分配する場合には、その分配金額についてペイ・スルー方式により損金に算入することができ（措置法 68 条の 3 の 3①）、算入後の所得についてのみ課税されることとされた。

(31) 金子・前掲注(20) 303、304 頁及び稲本護昭「特定目的会社による特定資産の流動化に関する法律等の一部を改正する法律について」ジュリスト 1186 号（2000）参照。

このように、我が国においても、特定の法人に対してではあるが、法人格をもつ組織体への課税方式としてペイ・スルー方式を採用し、組織体が得た所得を受益者の段階で課税する制度を設けている。また、一定の信託に対しては、分配がされない場合は法人とみなして課税するなどの制度もみられる。これらの制度は、獲得利益のほとんどを出資者に分配することが予定されている一定の投資を目的とした法人（または信託）に限定されており、法人について、法人税を課税せず、構成員に課税する仕組みについては、我が国はまだ持っていない。

ロ 諸外国における法人税を課されない法人

我が国は法人法定主義を採っており、他国の事業体が法人か否かを判断する場合は、その事業体が、その国の設立準拠法により法人格を付与されているか否かにより判断することが考えられる。しかし、諸外国の法において、法人格という概念が我が国のそれと必ずしも同じであるとは限らないことから、外国法令において明らかに我が国における法人と同じであるといえない場合には、その外国組織体が法律行為の当事者であり、かつ当該組織体に法律効果が帰属するか否かを検討して判断すべきであるということとなる⁽³²⁾。

このように、外国の法人への課税状況を見る場合、そもそもその事業体が法人であるのか否かについて、最初に議論が必要であることとな

(32) 外国事業体の法人性をどのように判断するかについては、アメリカのデラウェア州法により設立されたリミテッド・パートナーシップ (LPS) の法人該当性を争点とした事件がある。国側は当該 LPS は法人であると主張したところ、各地裁・高裁の判断は分かれ、最高裁は平成 27 年 7 月 17 日判決において、法人であると判示した。所得税法 2 条 1 項 7 号に定める外国法人該当性については、①当該組織体に係る設立根拠法令の規定等から、当該組織体が当該外国の法令において日本法上の法人に相当する法的地位を付与されていること又は付与されていないことが疑義のない程度に明白であることをもって判断することが相当であり、これができない場合には、次に、②当該組織体が権利義務の帰属主体と認められるか否か（組織体が法律行為の当事者であり、かつ法律効果が帰属すること）を検討して判断すべきであると判示した。外国組織体の法人該当性については、このほか、アメリカのリミテッド・ライアビリティ・カンパニー (LLC) についての東京高平 19・10・10 訟月 54 卷 10 号 2516 頁（法人と判示。）がある。

る。各国においては、日本の設立法に存在しない組織体が認められており、日本における法人といえるか否か、はっきりしない組織体もある。詳細は第5章で述べるが、アメリカにおいては、法人でありながら構成員課税を選択できる制度があるほか、イギリスでは、一定の組織体について法人格を与えるものの構成員課税としており、また、フランスにおいても、人的会社については構成員課税を原則としつつ、法人課税によることを認めたりしている。このように、傾向としては、法的な法人格が与えられていない法人については構成員課税を原則とするが、一定の場合には法人として課税し、また一方では、法人格を有していても、人的会社であり、あるいは無限責任社員がいる場合には、構成員に課税するという制度がみられ、法人について、構成員に課税する制度が極めて特殊であるとはいえないこととなっている。

第2節 法人課税と個人課税の相違

事業を始める際に、法人税課税を受ける組織体により事業を行う場合と、個人事業として行う場合との、経営者として税引き後に最終的に自分の手元に残る金額の多寡が判断基準となって事業を行う組織体を選択されるのであれば、税制が納税者の経済活動を偏向させており、望ましいことではない。しかし、事業を行う組織形態の選択が可能で、組織形態に対する課税制度がそれぞれ異なる限り、このような選択が行われることを完全に排除することは不可能である。

法人形態により事業を行った場合と個人として事業を行った場合との、経営者の税負担に違いが生じる原因は、税率と課税ベースの違いにあることである。課税ベースの違いの主なものは、具体的には、法人は、事業主への給与を損金に算入可能であり（生計が一の親族への支払いも算入できる。）、かつ、給与に対する所得税の計算において、課税所得から給与所得控除が減算されることである。

以下においては、組織体に対する税率の違いと、法人所得を給与あるいは配当によりオーナー経営者に分配した場合の、個人事業主との税負担率の違いを明らかにする。

1 税率における違い

平成 26 年 5 月 9 日税制調査会（第 5 回税制調査会法人課税 DG）資料〔平 26.5.9 法D5-1〕11 頁において示された「中小法人と個人事業主との税負担率の比較（国税）」（下記表 1）をみると、個人事業主の所得税については、5%～40%の 6 段階に区分された超過累進税率が適用されるところ⁽³³⁾（所法 89）、その場合の課税所得金額に応じた税負担率の変化を点線で表し、資本金が 1 億円以下である中小法人の法人税については、800 万円以下の所得について租税特別措置法の軽減措置（同法 42 条の 3 の 2①）（以下、「軽減措置」という。）の適用により 15%の税率を適用し、それを超える部分の金額については、25.5%の税率⁽³⁴⁾（法法 66①）を適用した場合の税負担率の変化が実線で示されている。この場合には、約 800 万円の所得金額⁽³⁵⁾を境に、法人税と所得税の負担率が逆転し、それ以上所得がある場合は、法人組織における税負担率の方が低い。

軽減措置が廃止された場合の法人は、800 万円以下の所得金額には 19%の税率が適用されることとなるが、個人事業主よりも税負担率が低くなるのは、1,355 万円以上の所得があった場合である。さらに、中小企業について、所得 800 万円までは税率 19%という 2 段階の税率（法法 66②）を廃止し、比例税率の 25.5%をすべてにおいて適用した場合は、課税所得 1,930 万円までは法人税負担率が個人事業主の負担率を上回るが、それ以上所得がある場合は、法人組織の選択において税負担率が軽減されることとなる。

(33) 平成 25 年 3 月法律第 5 号改正前。平成 27 年からは、4 千万円超の区分が追加され、5%～45%の 7 段階となっている。

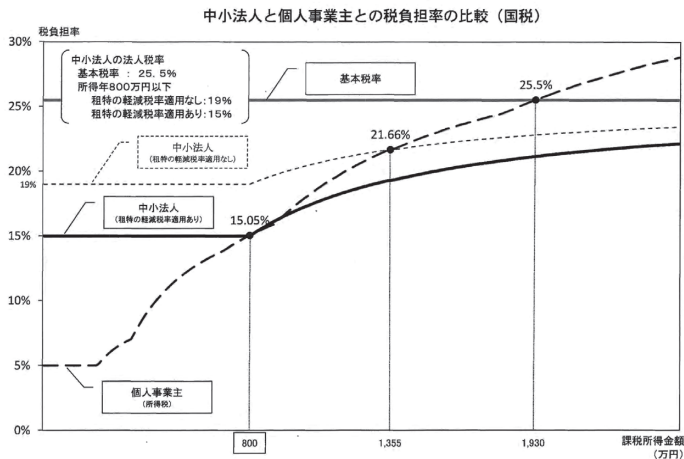
(34) 平成 27 年 3 月法律第 9 号改正前。平成 27 年 4 月 1 日以後開始事業年度については、23.9%。

(35) 所得税法上は、総所得金額から各種所得控除を控除した課税総所得金額。

法人と個人の両事業の経営者の税負担の差については、個人事業主は自ら所得税を負担するものの、法人税の負担者は法人であり、そのオーナー経営者が直接負担するものではないことから、上記の比較だけでは明らかにならない。法人からオーナー経営者へ分配される所得にどのようなものがあるのかについて検討し、所得税の課税ベースの違いを明らかにすることが必要である。

なお、仮に法人所得は株主に帰属するという課税制度（パス・スルー課税）を前提とした場合は、株主は配賦⁽³⁶⁾された所得金額に応じた累進税率による所得税を負担することとなる。一人株主であれば、法人所得がそのまま個人事業所得に置き換わることとなるから、この点においては個人事業者と税負担の差は生じない。ただし、所得税法と法人税法の所得計算の方法や経費概念の違いがあるとすれば課税ベースの違いが生じることから、この点については確認が必要である。

表 1



※出所：平成 26 年 5 月 9 日税制調査会法人課税 DG 資料〔平 26.5.9 法 D 5-1〕11 頁

11

(36) 組合課税において分配と配賦を区別することと同様に、配賦とは、配当としての実際の分配ではなく、持分割合に伴う所得の帰属が生じたことを意味している。

2 給与として分配した場合

オーナー経営者一人が所得の処分について支配していることが実情であると考えられるオーナー経営者企業において、どの程度の税負担回避が行われているかは、同人が、法人所得をどれだけ同人に分配することが可能なのかを概括的に検討することが必要である。オーナー経営者といっても、個人事業主と違い、法人所得・財産を自分へ移動させるには、法人との何らかの契約に基づかなければならない。そして、移動させた時点で、所得税が課税されることとなる。

法人から個人へ法人所得を移動させる方法として、給与として支払うことと、配当として支払うことの 2 つの方法のほか、なんらかの対価を支払うことが考えられる。

単純化すると、法人所得をオーナー経営者の給与に全額充てることができれば、その金額は法人において損金に算入され、課税される法人所得はなくなり、法人税は発生しない。そして、個人事業主と法人オーナー経営者が法人事業から稼得する所得の種類は、それぞれ事業所得と給与所得となり、その所得区分の違いにより算出所得税額が異なる。給与所得の場合は、給与所得控除が認められることにより、オーナー経営者の課税所得金額は、法人からの給与の支給額よりも一定額減額されることとなる。

以下の表 2 のとおり、中小法人で 800 万円の所得⁽³⁷⁾があったとしても、オーナー経営者の給与とした場合は、給与所得は②600 万円、所得税③69.65 万円となり、800 万円に対して 8.7%という低税負担率となる。

給与所得控除については、平成 25 年分から上限が設けられ、徐々に縮小されてはいるが⁽³⁸⁾、平成 29 年分でみた場合、1,930 万円の所得があったと

(37) 表 2 の「③法人オーナーの所得税」については、「②給与所得 (B)」から 38 万円の基礎控除を減算して算出した。また、比較する「①個人事業者の所得税」は、青色申告者を想定し、青色申告控除 65 万円と基礎控除 38 万円の合計額 103 万円を、「A 所得金額」から差し引き算出した。

(38) 平成 25 年分から、給与収入 1,500 万円超の場合、給与所得控除の上限は 245 万円、同 28 年分からは、給与収入 1,200 万円超の場合 230 万円、平成 29 年分からは、給与 1,000 万円超の場合 220 万円の上限が設けられた。

すると、給与所得として課税されるのは②1,710 万円であり、所得税は③398.16 万円であって、1,930 万円に対しては 20.6%の税負担率である。この数値は、個人事業主の税負担率 23.4%よりも未だに 2.8 ポイント（金額として 53.0 万円）低い。なお、平成 29 年分以後、オーナー経営者の給与収入に対する所得税率が 25.5%（法人税率）を超えるのは、給与として支払われる金額が、2,640 万円超となった段階である。給与所得控除がある限り、所得税負担率は、いつまでも個人事業主に並ぶことはないことから（下記表 3 参照）、組織形態として法人を選ぶことが税負担の軽減において有利となっている。

表2 個人事業者と法人オーナー経営者の、算出税額の違い

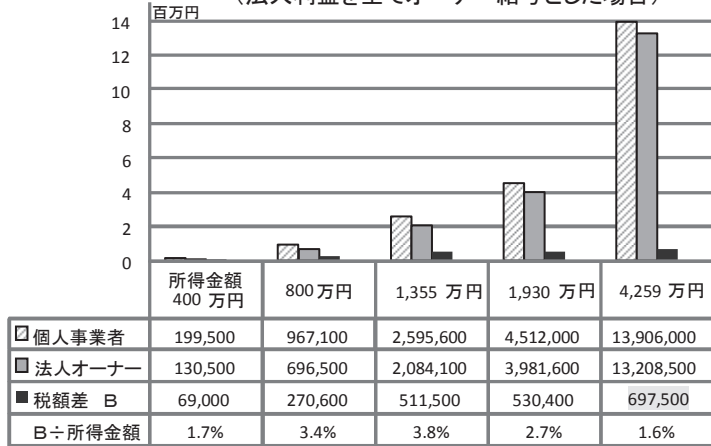
	A 所得金額	8,000 千円	13,550 千円	19,300 千円
H	①個人事業者の所得税	967,100(12.1%)	2,595,600(19.2%)	4,512,000(23.4%)
25	② 給与所得(B)	6,000,000(75.0%)	11,172,500(82.5%)	16,850,000(87.3%)
年	③法人オーナーの所得税	696,500(8.7%)	2,025,500(14.9%)	3,899,100(20.2%)
H	①個人事業者の所得税	平成 25 年分と同じ	平成 25 年分と同じ	平成 25 年分と同じ
28	② 給与所得(B)	〃	11,250,000(83.0%)	17,000,000(88.1%)
年	③法人オーナーの所得税	〃	2,051,100(15.1%)	3,948,600(20.5%)
H	①個人事業者の所得税	〃	平成 25 年分と同じ	平成 25 年分と同じ
29	② 給与所得(B)	〃	11,350,000(83.8%)	17,100,000(88.6%)
年	③法人オーナーの所得税	〃	2,084,100(15.4%)	3,981,600(20.6%)

※①は、A の所得金額から青色申告控除 65 万円及び基礎控除 38 万円を控除して算出した税額。

②は、A の所得金額を、給与収入とした場合の給与所得金額。

③は、②の給与所得 B から基礎控除 38 万円を控除して算出した税額。

表3 H29年分 個人事業者と法人オーナーの所得金額別税額
(法人利益を全てオーナー給与とした場合)



※ 上記表2の平成29年分の所得税について、個人事業者、法人オーナー別にグラフ化したもの。所得金額400万円と4,259万円を追加した。

所得金額4,259万円以上では、税額差は拡大しない。

3 配当として分配した場合

オーナー経営者が、法人所得を自分に払い出す方法の二つ目として、配当とする方法がある。この場合は、法人所得に対し法人税が賦課され、個人が法人所得の分配を受けたことにより所得税が課税されることで、同じ所得に対し、二種類の税が賦課されることとなり、オーナー経営者の手取り金額はそれだけ減少することとなる。オーナー経営者が受け取った配当は、非上場会社の配当であれば総合課税となり、配当控除を適用した上で累進税率により所得税が課税されることとなる。

例えば、1,930万円の法人所得に対し、中小法人の税率計算（軽減税率を適用）⁽³⁹⁾によれば、法人税は408.15万円発生し、税引き後の残額全部を配当した場合は、オーナー経営者に約1,522万円の配当所得が発生する。こ

(39) 所得金額800万円までは15%、それ以上については25.5%の税率で計算。

れに対する所得税額 336.05 万円（そのまま税率を適用したもの。）から、配当控除約 126.1 万円を差し引き、申告納税額は 209.96 万円と計算される。法人税の負担と合わせると、618.11 万円となるので、1,930 万円の所得に対し、32.0%の税負担率となる。

この負担率は、個人事業として 1,930 万円の所得金額に課税された場合の税負担率 23.4%（上記 2 表 2 参照）よりも 8.6 ポイントほど高い。原因は、二重課税を排除するための配当控除は計算されているものの、その控除は配当所得の 5%～10%の範囲であって法人税率よりも低いため、二重課税は完全には排除されないことによる。ちなみに、法人所得を 800 万円とした場合は、法人税は 120 万円、配当所得 680 万円、配当控除 68 万円、申告書所得税 21.45 万円となり、法人税の負担と合わせて 141.45 万円で、800 万円の所得に対し、17.7%の税負担率となる。個人事業として 800 万円の所得金額に課税された場合の税負担率 12.1%（上記（2）表 2 参照）よりも 5.6 ポイントほど高い。

法人所得を個人に移し替える方法として、給与を取らずに配当とすることは通常は行われないのであろうが、配当によった場合は、二重課税が生じることにより、法人税を含めたトータルの税負担は増加することとなるので、配当を行うことへの負のインセンティブが生じている。

以上のように、①法人の税率は定率のため、所得が一定金額を超えた時点で、累進課税である個人事業者よりも負担税額が少なくなること⁽⁴⁰⁾、②法人所得をオーナー経営者への給与として支払った場合、事業所得には認められない給与所得控除の適用により、個人事業者の税負担率未滿となることの二つにおいて、現行制度における事業形態別の税負担を考慮した場合、オーナー経営者にとって、法人事業形態を選択する大きな誘因があるといえる。

(40) 負担税額は、個人事業において、青色申告控除 65 万円と基礎控除 38 万円を減算する前の金額が、1,382 万円以上となると、法人税の負担税額（措置法の軽減税率適用）を上回る（1,382 万円に対する平成 26 年分の所得税額 2,684,700 円）。

第3節 法人税制と所得税制の沿革

昭和 15 年になって、それまでは所得税法の中で課税方法が規定されていた法人所得への課税が、法人税法として制定された。法人からの配当、賞与等についての課税制度や、親族関係者により会社が支配されている場合の課税制度、あるいは小規模法人に対する課税制度は、明治・大正時代から様々な改変が行われてきている。

以下においては、法人税及びそのオーナー経営者の所得税に関係する課税制度の全体的・概括的な沿革と、小規模企業についての課税制度を考える上でポイントとなる制度として、留保金課税、配当控除、給与所得控除、役員給与等の損金算入等の諸制度の沿革について簡単に触れる。

1 法人税制の沿革

明治 20 年に所得税法が創設された当時は、納税義務者の範囲は年間 300 万円以上の所得を有する個人に限定されており、個人の株主が受け取る配当金については総合課税が行われたが、法人には納税義務はなかった。

明治 32 年から、「法人ノ所得」は第 1 種に区分され（所得税法（明治 32 年 2 月 10 日法律第 17 号）第 1 条）、法人に納税義務がある旨の規定（同法第 7 条）が置かれて、法人の段階で課税が行われたものの（定率 2.5%）、株主である役員が受けた配当（同法 5 条七）については法人で課税済みであるとして、個人の段階では総合課税をしないこととされており、源泉課税的な制度であった。その後、明治 34 年の改正では、「割賦賞与金」（賞与）についても非課税とされた（明治 34 年 4 月 2 日法律第 17 号）。このように、配当・賞与が非課税であったため、事業形態として法人を利用する誘因が生じていた。

また、明治 38 年には、法人をその規模により「甲」と「乙」に分け、「甲」とする株主又は社員が 21 名以上の株式会社及び株式合資会社については 6.25%の一定率の税率とし、それ以外の「乙」とする法人に対しては、

4.5%～12.5%の8段階の所得階級別に累進課税とした。個人所得の税率は2%～20.35%であったことから、最高税率（個人も法人も所得金額10万円以上に対して。）は個人所得よりも低率となっていたが、小規模な法人について累進課税制度を採用し、個人企業類似の小法人については個人課税と類似する課税制度を採用していた。

その後、大正9年になると、法人を独立の課税主体と認め、非課税とされていた配当や賞与についても取得個人において総合課税することとした。個人類似法人への累進課税制度は廃止され、法人の所得を超過所得（所得のうち資本金の10%相当額を超過する金額。）、留保所得（所得のうち、社内に留保した金額。）、配当所得（利益の配当又は剰余金の分配に充当した金額。）、清算所得、施行地外法人の施行地における資産又は営業により生ずる所得の5種類に区分してそれぞれ課税することとし、超過所得及び留保所得については、それぞれ超過累進課税（それぞれ4～20%、5～20%）を行うこととされた。留保所得についての区別課税は同族会社に限るものではなかったが、オーナー経営者が受取配当金への課税を回避するため内部留保を行う傾向に対処する制度とみることができる⁽⁴¹⁾。

大正12年には、一人の株主及びその親族等の関係者の出資金額等が、その法人の出資金額等の2分の1を超える法人については、当該法人が留保した金額のうちの一定額を超える部分について配当したものとみなす規定を設け⁽⁴²⁾、ここにおいて同族法人の概念が創設され、同族法人に該当する場合には、内部留保を利用したオーナー経営者の配当に係る累進課税の回避に対処する課税規定を設けた。また、同族会社の行為計算否認規定制度も同時に創設された。

(41) 武田昌輔監修『DHCコンメンタール所得税法(1)』207頁(第一法規)。

(42) 「…株主又ハ社員ノ1人及其ノ親族、使用人其ノ他特殊ノ関係アリト認ムル者ノ株式金額又ハ出資金額ノ合計カ其ノ法人ノ株式金額又ハ出資金額ノ2分ノ1以上ニ相当スル法人ニ付テハ其ノ留保シタル所得中左ノ各号ノ一ニ該当スルモノニ限り…配当シタモノト看做スコトヲ得」(所得税法第73条ノ2。)。この、みなし配当規定は、大正15年に廃止されたが、一定の金額を超える留保金額について、3段階の累進課税が行われることとされた。

昭和 15 年になってやっと法人税法が所得税法から分離して規定され、独立の租税として創設された（18%の比例税率）。そして、昭和 24 年のシャープ勧告に基づく昭和 25 年の税制改正により、同族法人の範囲及び留保金課税制度についても改正が行われた⁽⁴³⁾。シャープ勧告は、法人税については、法人は一つの擬人であり独自の担税力を持たない個人の集合体という法人擬制説の立場に立ち、法人税を配当に対する所得税の前取りと位置付け、また、法人形態企業に課す税と個人形態企業に課す税の負担の差別は適当でないとも述べた。

シャープ勧告には多少の修正が加えられ、昭和 25 年からシャープ税制として実施された。配当に対する源泉徴収の廃止、二重課税を排除するための措置として、法人株主の受取配当の益金不算入、個人株主の配当所得の 25%を所得税から控除する配当控除などが実施された。

また、同族会社の定義として、それまでは、会社の首脳者である株主または社員の 1 人を中心に、その親族等特殊の関係にある者の持分と合わせて資本の過半数を制しているか否かにより判定していたが、改正税法では、これを株主数人中心主義（株主又は社員の 1 人～5 人までにおいて、それぞれの同族関係者の有する株式等との合計額が、それぞれ 30%～70%以上に相当する会社を同族法人とした。）に改めてその範囲を拡張した。

留保金課税制度は、同族会社が必要以上に利益を内部に留保し、個人段階での課税を回避しようとする傾向があり、この点において個人事業者とオーナー経営者との間に生じる課税の不均衡に対処する制度として、対象となる会社や課税額の計算について改正を行いつつ制度を残していたが、中小法人については、資金調達力に乏しく、内部留保の充実が必要であるとして、平成 12 年には一定の中小法人やいわゆるベンチャー企業について、同族会社

(43) 昭和 25 年改正では、留保金への課税は積立金課税制度として新たに創設され、非同族会社に対しても期末の利益積立金額に対して 2%の法人税を課すものであったが、翌年の改正により、同族法人に限ることとされ（5%）、その後、昭和 29 年には、積立金課税制度は廃止され、一定額を超える留保金について課税することに改正されている。

の留保金課税制度は適用されないこととされた。平成 18 年には、留保金課税の対象となる会社を同族法人の中でも同族関係者 1 グループで株式等の 50%超を保有する法人（特定同族会社）に改め⁽⁴⁴⁾、平成 19 年の税制改正後は、資本金又は出資金の額が 1 億円以下の被支配会社（中小特定同族会社）は適用対象から除くこととした。

ここに至って、個人類似の法人における内部留保金に係る課税問題については、内部資本を充実させ、景気回復への配慮を行うという政策が優先されることとなった。なお、一般法人についても、企業活動を促進するため、引当金や準備金といった内部留保を認める取扱いを拡充している。

法人税率についてみると、昭和 30 年に、所得金額 50 万円以下の税率を 35%、それを超える所得については 40%とし、所得金額を基準として 2 段階の税率を適用することが始まった。なお、資本金基準は昭和 41 年に導入され、資本金が 1 億円以下である法人において所得金額が 300 万円以下である場合には、税率 35%を 28%とする軽減税率を適用することとされた。税率はその後も何度か改正されたが、平成 27 年 4 月 1 日以後開始事業年度については、普通法人等の税率は 23.9%（それ以前 25.5%）に改正され、中小法人等（資本金等 1 億円以下等）で年 800 万円以下の部分については 15%（平成 23 年 4 月 1 日以後開始事業年度から。）となっている。

以上のように、明治から大正にかけては、法人で課税された所得（配当、賞与）については株主の段階では課税しないこととし、法人が独自に税を負

(44) 平成 18 年の改正では、留保金課税の対象となる会社（特定同族会社）の判定について、従前は「同族関係者 3 グループで株式等 50%超保有の法人」としていたのを、「同族関係者 1 グループで株式等 50%超保有の法人」としたうえで、一定の議決権等による判定を追加した。また、留保控除額については、次のうちの最も多い金額とされた。①所得金額の 100 分の 40（中小法人（資本金 1 億円以下の法人）にあっては 100 分の 50）、②年 2,000 万円、③利益積立金額が資本の金額の 100 分の 25 に満たない場合におけるその満たない部分の金額、④中小法人において自己資本比率（総資産に占める自己資本（同族関係者からの借入金を含む。）の割合）が、100 分の 30 に満たない場合におけるその満たない部分の金額。なお、加算される税率は、年 3,000 万円以下の金額について 10%、年 3,000 万円超 1 億円以下の金額については 15%、年 1 億円超の金額については、20%である。

担するものとは見られていなかった。法人所得と、その法人所得から分配された所得について、それぞれ税を課すこととした大正 9 年以降は、同族法人における内部留保による租税回避行為に対処する制度として留保金課税が行われてきた。しかしながら、平成の初期からの経済の停滞から、中小法人については、税制上の支援が望まれ、一定の中小法人については、税率を低率とするほか、内部留保にも重課することなく、また、各種の租税特別措置法の支援策などが用意されてきた。個人事業者との課税の均衡がときおり問題視されるものの、その不均衡の解消に向けて、留保金への課税、あるいは税率の調整を通じた制度改正は行われていない。

2 所得税制の沿革

(1) 配当控除

上記のとおり、法人からの配当及び賞与については、法人所得への課税を開始した明治 32 年当時には、法人の段階で課税されているとして、個人の段階で総合課税をしない制度であったが（賞与は明治 34 年から）、大正 9 年には賞与及び配当についても個人の所得として総合して課税されることとなった。配当控除は、株式の大衆化等の趣旨で昭和 23 年に創設（控除率 15%）されたが、二重課税排除の趣旨を明確にしたのは、シャープ勧告であり、昭和 25 年改正（控除率 25%）においてであった。昭和 32 年からは、課税総所得金額 1,000 万円を超える部分とそれ以下の部分とに配当所得を区分し、2 段階の控除率（それぞれ 10%と 20%）を適用することとした。昭和 46 年から、現行と同じ控除率が適用されている（それぞれ 5%と 10%）。

なお、法人においては、昭和 36 年に、いわゆる配当軽減制度として、配当へ充てられた所得部分への軽減税率適用制度（法人税率の約 25%を減額。基本税率 38%については 28%に、年所得 200 万円以下の部分についての軽減税率 33%については 24%とした。）が創設された。また、これに合わせ、昭和 37 年には個人株主における配当控除割合も引き下げら

れ、一般の配当所得について、当時 20%の控除割合については 15%（課税総所得金額 1,000 万円以下の部分）に、10%の部分については 7.5%（課税総所得金額 1,000 万円超の部分）に引き下げられている。その後、配当軽減制度については、昭和 63 年の税制抜本改革で、①負担調整を簡明な仕組みとするためには調整を個人段階か法人段階に一本化すべき、②自己資本充実の効果が必ずしも明らかでない、などの理由から、個人段階の調整に委ねるべきであると指摘され、平成 2 年から廃止されている。

配当控除の趣旨は、法人擬制説の立場から、法人税は所得税の前取りであり株主が負担していることを前提に、配当に係る法人税と所得税の二重課税の調整を行う仕組みである。調整をどのような方法で行うかについては、様々な方法が議論されているところであるが、我が国においてその制度設計にあたっての基本的な認識は、次に述べる税制調査会の答申において明らかである。

昭和 55 年 9 月の税制調査会における企業課税小委員会報告をみると、「法人税の負担調整に関する仕組みのあり方—配当に対する課税のあり方—」について検討がされ、「法人税の負担が被傭者、消費者等に完全に転嫁されており全く株主の負担になっていない場合、すなわち、法人税が課税されても法人の利益が課税の前後を通じて全く変わらない場合には、配当に対する法人税と所得税との税負担の調整の問題は基本的には生じないはずである。」、「法人税の転嫁に関する学説、実証研究を見ても、明確な定説が出されるには至っていない。」、「その態様、程度についてはともかく、法人税負担の一部が消費者、被傭者等株主以外の者に転嫁されるという可能性は否定できないようである。」と述べ、「配当に対する法人税と所得税との間の税負担を完全に調整することは適当ではなく、部分調整にとどめれば足りるものと考えられる。」としている。

このような法人税の転嫁及び負担調整についての認識は、現行の制度においても同様であり⁽⁴⁵⁾、配当控除率は、上記のとおり昭和 46 年から変更されていない。

(2) 給与所得控除及び事業専従者控除等

給与所得控除については、大正 2 年に原型となる「勤労所得控除」が創設され（一律 10%控除）、昭和 28 年に給与所得控除の名称となり、控除率 15%、適用範囲を 30 万、控除最高限度額を 4 万 5 千円としていた。昭和 49 年には、現行と同様に所得金額に応じて段階的な控除率を定め、給与所得控除の上限を撤廃している。

青色申告者に事業専従者控除が認められたのは、昭和 27 年であり（限度額 5 万円）、その後、昭和 29 年には、配偶者への支給額も認められることとなった。昭和 36 年には白色申告者について事業専従者控除が創設され、昭和 43 年には青色事業専従者控除の限度額が撤廃され、青色申告者に限られるものの親族従業員への給与が経費となり、個人事業と法人企業の課税ベースの差が縮小されることとなった。

昭和 48 年、個人事業者について、「社会的経済的実態が特に法人と異なるところのない個人事業主に、個人形態のままで法人の場合とほぼ同様の課税を受ける道を開く」ことを目的としてみなし法人課税制度が創設されたが、平成 4 年に廃止されている。

法人と個人事業者との課税所得の計算上の大きな違いは、経営者の給与（役員給与）について損金あるいは必要経費に算入できるか否かにある。法人役員は法人段階で給与を損金の額に算入し、その給与について個人の段階で給与所得控除を受けることにより、法人、個人を通じた税負担の軽減を図ることができるという役員給与に基因する課税上の弊害に対処する

(45) 税制調査会の、「平成 12 年 7 月 わが国税制の現状と課題—21 世紀に向けた国民の参加と選択—」においても、「一般に、中長期的には、法人（あるいはその株主）のみが「負担」と考えるのは適当ではありません。」（158 頁）としている。

ため、平成 18 年に特殊支配同族会社⁽⁴⁶⁾における業務主宰役員給与の損金不算入制度が創設された。この制度は、会社法の制定により一人会社が設立された場合には、その業務主宰役員が事実上自らの役員給与の決定権を有し、法人の損金に算入する一方で、個人所得の段階で給与所得控除を受けるという構造が、課税所得の操作に利用される余地が極めて大きいと考えられたことに対処するものであった⁽⁴⁷⁾。しかし、その後の税制調査会における、法人税においてオーナー経営者の役員給与に係る給与所得控除相当額を損金不算入にすることが経費の二重控除（役員給与の損金算入と給与所得控除）を是正する手段として適当かという指摘を踏まえ、平成 22 年には廃止されており⁽⁴⁸⁾、オーナー経営者と個人事業主との課税の不均衡が問題視されるものの、その解決については、平成 23 年以降に持ち越しとされた。その後、給与所得控除額及び勤務費用の実額控除について見直しがされ、平成 25 年から給与所得控除について上限が設定されたところである。

3 役員賞与及び給与の損金算入に関する規制

個人事業者の課税ベースとオーナー経営者の課税ベースが異なる原因の一つは、①役員報酬が損金となること、②①により法人所得が給与所得に転換され、給与所得控除を受けることができることである。これについては一般法人についても当てはまる。個人事業類似法人と個人事業者の課税の中立性を考えるに当たっては、損金に算入可能な費用の範囲を個人事業者に一致させるなど、個人と法人の課税ベースを一致させることが必要である。役員報

(46) 業務主宰役員及びその同族関係者が、株式等の 90%以上を保有し、かつ、常務に従事する役員を過半数を占めている同族会社。

(47) 財務省「平成 18 年度税制改正の解説－法人税法の改正－」332 頁
(http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2006/f1808betu.pdf)

(48) 財務省「平成 22 年度税制改正の解説－法人税法の改正－」347 頁
(http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2010/explanation/PDF/07_P187_349.pdf)

酬については、損金に算入できることが個人事業者との大きな違いではあるが、損金とする場合は、その額が適正かどうかとも問題である。

個人事業者においては自己への労務の対価の支払いは認められない。その理由の一つとしては、「取引」足り得ないことと、仮に自己に支払ったことにしても、所得区分を無視すれば、その分が収入に加算され、所得の増減は発生しないこととなる。法人は、株主や経営者らとは別個の人格を有する取引の主体であることや、法人自体が資産の所有権を有し、その利益が帰属していることから、法人から役員に対して支払われる報酬について、法人内部の取引であるということはできず、法人役員に法人から資産の移転が行われたと見るほかない。

しかし、役員自身に、役員給与及び賞与についての実質的な決定権がある場合、支給額について恣意的な決定が行われやすく、その損金算入を安易に認め、結果として法人税負担額の減少を容認するのは、課税の公平の観点から問題があることから、法人税においてこれを制限する制度が設けられている。

役員賞与については、明治 32 年の所得税法において、法人所得が第一種所得として区分され、法人所得への課税が始まった時から課税所得を構成しており、平成 18 年度の税制改正前においては、「役員賞与の損金不算入」

(旧法 35 条)の規定が置かれていた。その理由は、役員賞与は利益の処分であると考えられていたことによるものである。役員賞与が損金算入されないとすれば、法人としては役員報酬を引き上げ、または退職金の増額によって税負担を軽減させようとする事となる。このような不相当に高額な役員報酬や役員退職金が支払われたりすることを防止するために、過大な役員報酬や退職金の損金不算入の規制が設けられており、平成 18 年度税制改正前においては、いわゆる定時定額給与については損金の額に算入するが、これに当たらない場合は損金に算入しないこととし、「過大な役員報酬の損金不算入」(旧法 34 条)の規定を置いていた。

平成 18 年度の税制改正は、上記損金不算入制度について、「会社法制や会計制度などの周近的な制度が大きく変わる機会を捉えて」⁽⁴⁹⁾改正が行われたものである。それまで定期に定額支給するものを「報酬」、それ以外ものを「賞与」として区別し、役員賞与に該当するものについては損金の額に算入しないものとしてきたが、事前の定めにより役員給与の支給時期・支給額について恣意性の排除されているものについて損金算入を認めることとした。これにより、法人税法上の「役員給与」には、それまでの賞与を含むものとなっている。また、法人の利益と連動する役員給与についても、適正性や透明性が担保されていることを条件に、損金算入が認められることとなった⁽⁵⁰⁾。

具体的には、定期同額給与、事前確定届出給与及び利益連動給与に該当するものについて損金に算入することとした（法法 34①一ないし三）。定期同額給与は、1 月以内の一定期間ごとに支給するもので、かつ、各支給期における支給額が同額であるなどの一定の給与であり、改正前の「役員報酬」に該当するものである。また、事前確定届出給与とは、役員の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給与で、その届け出期限までに、所定の事項を記載した書類を税務署長に届け出をしている場合の給与をいう。これにより、予め、一定の時期に確定額を支給する旨が定められている役員賞与については、届け出により損金に算入が可能となった。

(49) 財務省・前掲注(47)323 頁。

(50) 法法 34①三の利益連動給与。ただし、同族会社は除かれている。

第2章 法人以外の組織体に対する課税制度

第1節 構成員課税

我が国においては、事業を行う際に利用される共同事業形態の組織体として、会社のほかに、組合、匿名組合及び信託という形態も存在する。それらは契約により成立し、2人以上の関係者を有する一定の目的を持った組織を構成する。それらの組織が活動して収益を得ることとなるが、その収益の獲得は、組合等や信託を手段として出資者が目論んだものであり、また、それら組織体は、法人格を有しないことから法人課税の対象となる法人ではなく、また人格のない社団等には含まれないと解されていることから、収益を享受する出資者等、つまりその構成員において課税されることとされている。

以下においては、我が国の構成員課税について確認する。

1 民法上の組合

組合契約は、民法 667 条 1 項に基づき、2人以上の者がそれぞれ出資し合って共同の事業を営むことを約する組合契約を締結することで効力が生じる。出資は、特に金銭や財産に限定されていない。多数説は信用でもよいと解している。また労務でもよいとされている（民法 667②）。組合の構成員は、出資者であり、かつ、損益を分担し、対内対外的にも共同の事業運営に当たることが原則である。ただし、事業の種類には制限はなく、親睦を目的とすることも構わない。組合は法人格を持たないため、組合の出資その他の組合財産は、総組合員の共有に属する（同法 668）。また、組合財産は共同事業の目的達成のための、各組合員の私有財産とは区別される団体財産であり、組合の存続中は分割を請求できない（同法 676②）。

組合は権利主体ではないので、債務について各組合員は責任を負う（無限責任）。各組合員の損益分配の割合は、当事者間の契約でどの様にも定めることができ、定めがない場合は出資額の割合によることとなる（同法 674

①)。債権者は、組合財産から先に執行する必要はなく、直接組合員に対して債務の履行を請求できる。

業務の執行は、組合員の多数決によることを原則とするが（同法 670①）、業務執行者に委任することもできる（同法 670②）

存続期間を定めた組合からは、やむを得ない理由がなければ脱退できない（同法 678②）が、組合員が欠けたことは、組合解散の当然の理由とはならない（同法 682）。

組合は、以上のような法的関係に基づくものである。特徴としては、当事者間の契約関係にすぎないが、「組合そのものは 1 個の独立性のある団体として存在し、第三者と種々の法律関係を生じ、組合員は一致してこれに対するものであって、この点では社団法人に類似する。もっとも、組合には法人人格がないから、組合の財産は、結局組合員の財産であり、組合の法律行為は、結局組合員の行為である。しかし、この点においても、その財産または行為は、組合員の純然たる個人的財産または個人的行為と異なり、ある程度の団体性を認めなければならない」⁶¹⁾と考えられる。

2 匿名組合

匿名組合契約は、商法 535 条に基づき、当事者の一方（匿名組合員＝出資者。以下「組合員」という。）が相手方（営業者）の営業のために出資をし、その営業から生じる利益を分配することを契約することで効力が生じる。事業の利益の分配は契約に基づき組合員に分配される。民法上の組合とは異なり、出資者相互間の契約はなく、出資した財産は営業者のものとなり（商法 536①）組合としての財産も形成されない。社会的には、営業者だけの名義が現れ、組合員の名前は取引において現れない。

(51) 我妻栄ほか『我妻・有泉 コメンタール民法—総則・物権・債権—〔第 3 版〕』1,206 頁（日本評論社、2014）。上記に続いて「つまり、組合についてどの程度の団体性を認めるべきかということが、組合に関する立法と解釈の中心問題である。民法のこの点に関する規定は、必ずしも十分なものではない。」としている。

組合員は、営業者と関係を持つだけであるから、営業上の債権債務の当事者ではなく、営業者に対し約束した出資さえ行えばよい。したがって有限責任である（商 536④）。なお、出資は、金銭その他の財産に限られる（同条①）。組合員は営業者の業務を執行することも代表することもできず（同上③）、事業も営業者のものであり、出資した財産も営業者のものとなるが、匿名組合契約が終了したときには、営業者は組合員にその出資額を返還（損失控除後）しなければならない（同法 542）。

存続期間のあるなしにかかわらず、やむを得ない理由があれば、各当事者はいつでも匿名組合契約を解除することができる（同法 540②）。また、組合員の地位を譲渡することも可能である。

匿名組合契約の特徴は、契約が営業者と組合員の 2 者間だけに交わされ、組合員相互間には法律関係はないことである。また、対外的には営業者の単独企業であり、組合員は営業者の事業の危険負担を負わず、出資に対する配当を待つだけとなる。仮に損失が発生し出資額が減少した場合には、後年度の利益によりこれを補てんした後でなければ、組合員は利益配当を請求することができない（同法 538）。

3 信託

信託契約は、委託者と受託者の間で、受託者に対し財産の譲渡、担保権の設定その他の財産の処分をする旨並びに受託者は一定の目的に従い財産の管理又は処分及びその他の当該目的の達成のために必要な行為をすべき旨の契約を締結することで効力を有する（信託法 2、同法 3 一、同法 4 一）（その他の方法は同法 3 二及び同三）。複数の者が委託者兼受益者となって受託者と信託契約を締結すれば、共同事業の形態として利用できることとなる。なお、信託には法人格は認められず、信託財産は、受託者の財産となるが、受託者固有の財産とは別個のものとして取り扱われ、信託に関係のない受託者の債権者は、信託財産に対して強制執行などはできない。

信託の特徴は、信託財産は受託者の所有となって、受託者は信託契約の定めに従い、信託財産について目的に応じた行為をし、出資者である受益者は、その行為に関与せず、原則として有限責任であることである。

4 有限責任事業組合

有限責任事業組合は、平成 17 年に、米国や英国をはじめとして認められている LLP (Limited Liability Partnership) と呼ばれる組織体に類似した新たな組織に関する制度を整備し、ベンチャー企業や中小企業と大企業の連携、大企業同士の共同開発研究、IT や金融分野において専門技能を有する人材による共同事業などを振興し、新たな産業を創造すべく民法上の組合の特例として創設された組織体である⁽⁵²⁾。有限責任であること、損益が各出資者に分配されることなどの特徴は、株式会社の株主に損益を分配する制度を検討するに当たって参考となる。また、その税制上の取扱いも詳細に取り決められていることから、以下において、少し詳細にその内容を確認する。

(1) 有限責任事業組合契約に関する法律の概要

イ 有限責任事業組合の基本的特色

平成 17 年 8 月 1 日から施行された有限責任事業組合契約に関する法律（以下「有限責任組合法」といい、条文の摘示の際は「有組法」という。）の第 1 条は、「この法律は、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。」と定め、第 2 条により「有限責任事業組合」とは、第 3 条第 1 項の有限責任事業組合契約によって成立する組合という定めている。そして、「有限責任事業組合契約（以下「組合契

(52) 財務省「平成 17 年度税制改正の解説」137 頁
(<http://warp.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/1022127/www.mof.go.jp/finance/f1708betu/6.pdf>)

約」という。)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て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、その効力を生ずる。」(有組法 3④)と定めている。

以上の規定から、有限責任事業組合の基本的な特徴は、共同事業のための組合契約であることと(共同事業性)、組合員の責任が、出資額を限度とする有限責任であること(有限責任性)である。そのほか、登記すべき事項は登記がなければ善意の第三者に対抗できないこと(同法 8①)、出資が金銭その他の財産のみとされていること(同法 11)、組合の業務執行の決定は、原則として総組合員の同意によること(同法 12)、損益分配の割合は、出資割合以外の定めも可能なこと(同法 33、同法施行規則 36③)などの特徴がある。また、組合であるから、民法の組合に関する規定のうち、民法 668 条(組合財産の共有)、同法 669 条(金銭出資の不履行の責任)、同法 671 条(委任の規定の準用)、同法 673 条(組合員の組合の業務及び財産状況に関する検査)、同法 674 条 2 項(利益又は損失のみ分配割合を定めた場合)、同法 676 条(組合員の持分の処分及び組合財産の分割)、同法 677 条(組合の債務者による相殺の禁止)、同法 681 条(脱退した組合員の持分の払戻し)、同法 683 条(組合の解散の請求)、同法 684 条(組合契約の解除の効力)及び同法 688 条(清算人の職務及び権限並びに残余財産の分割方法)が準用される(有組法 56)。

ロ 有限責任事業組合員の損失の負担

有限責任であるから、組合事業において損失が発生した場合の債務の負担について、有組法 15 条において、「組合員は、その出資の価額を限度として、組合の債務を弁済する責任を負う。」と規定している。これを前提に、債権者の権利として、同法 21 条柱書で、「債務名義、仮差押命令又は仮処分命令に表示された当事者が組合である場合においては、次に掲げる者に対し、又はその者のために強制執行又は仮差

押え若しくは仮処分の執行をすることができる。」とし、同条 1 項で「当該組合の組合員」を、同条 2 項でその承継人を掲げている。また、欠損が生じているにもかかわらず組合財産の分配を受けた組合員は、組合に対し連帯して分配額を限度として当該欠損額を支払う義務があり（有組法 36①）、債権者に対しては、当該欠損額（同法 36 条 1 項の義務を履行した額を除く。）を限度として、連帯して組合の債務を弁済する責任を負う（同条②）と規定している。

ハ 組合の計算等

組合員は、会計帳簿や財務諸表を作成・保存しなければならないが（有組法 29、31）、その会計については、有限責任組合法及び同法施行規則の規定によるほか、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとしている（同法 28）。また、帳簿には、事業年度の終了時に、資産の部、負債の部、純資産の部の各項目の金額及び損益計算書の各項目の金額並びに当該各金額の組合員別の内訳を記載しなければならない（同法施行規則 11①二イ、ロ）、貸借対照表の純資産の部は、出資金、累積利益金又は累積損失金及び累積分配金の各区分に区分しなければならない（同法施行規則 25）、附属明細書には出資金、累計利益金又は累計損失金及び累計分配金の増減を表示しなければならない（同法施行規則 35①一）と定めている。

なお、分配額については一定の制限を設けており、分配可能額は、分配日における純資産額が 300 万円（組合員による出資の総額が 300 万円に満たない場合には、組合員による出資の総額）を上回る部分（同法 34①、同法施行規則 37）としている。したがって、例えば、出資総額が 400 万円であった場合は、剰余金は当該 400 万円と純資産との差額として計算されるが（同法 34②、同法施行規則 38）、分配可能額は 300 万円と純資産の差額であるので、出資額のうちの 100 万円についても分配が可能となっている。

損益の分配割合は、出資額によらず決めることができるため、分配割合が出資割合よりも高率である組合員は、損失が発生した場合、出資額以上に損失が配賦される。最終的に組合を解散する場合、このような出資額以上に配賦された損失について、他の組合員が負担することとなる。

有組法 15 条及び 36 条によれば、損失が発生した場合、最終的に損失の負担限度額は出資額までであり、損益分配割合が出資割合と同じ場合は、損失負担割合も出資額に比例し、その点において平等な負担となるが、例えば、組合員 A、B、C それぞれの出資額が 30 万円、30 万円、40 万円（出資割合 30%、30%、40%）であり、損益分配割合が、それぞれ 20%、20%、60%であったとき、100 万円の損失が発生した場合、それぞれ 20 万円、20 万円、60 万円の損失が割り当てられることとなる。組合がここで解散した場合、財務諸表上は 100 万円の損失額は出資額によって担保されるので、債権者においては、計算上は回収漏れが生じない。C は配分された 60 万円の損失のうち、出資額の範囲である 40 万円しか負担しないとしても、各組合員は、上記のとおり、自分の出資額までは連帯して債務を負担することから、上記の例では、C が負担しない 20 万円の損失について、A と B が連帯して負担をすることとなると考えられる。

このような場合が想定されることから、各組合員別に出資勘定と組合からの分配についての処理を記録する必要があり（同法施行規則 11①一、同四）、また適切な会計処理が必要である。

(2) 有限責任事業組合の組合員の会計

イ 有限責任組合法の規定と会計処理

上記のとおり、有組法 28 条では、組合の会計は同法及び同法施行規則の規定によるほか、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うとしており、同法施行規則 7 条では、組合の会計帳簿に付すべき資産、負債及び純資産の価額については、同法施行規則に定めるもの

のほか、会社計算規則（平成 18 年法務省令第 13 号）の定めによるとしている。そして、その会計帳簿には、資産の部、負債の部及び純資産の部の各項目の金額や損益計算書の各項目の金額並びにその金額の組員別の内訳並びに各組員別の出資の価額及び分配金の価額やそれらの合計額等について記載しなければならないとされている（有組法 29②、同法施行規則 11①）。組員である個人あるいは法人は、組合が行った会計処理を引き継ぐこととなるが、税務申告における課税所得の計算は、各税法によった調整が必要である。

企業会計の慣行としては、法人が、有限責任事業組合の出資者となり組員となった場合の出資についての会計処理について、公益財団法人財務会計基準機構企業会計基準委員会が作成した、平成 18 年 9 月 8 日（最終改正平成 21 年 3 月 27 日）付実務対応報告第 21 号「有限責任事業組合及び合同会社に対する出資者の会計処理に関する実務上の取扱い」（以下「取扱い」という。）がある。ここにおいては、組合財産の持分相当額を出資金として計上し、獲得した損益の持分相当額を、有限責任の範囲内で、当期の損益として計上することを原則的取扱いとしている（「取扱い」の Q 1）。なお、有限責任事業組合（及び合同会社）の会計処理については、企業会計審議会による「連結財務諸表原則」のほか、同審議会による企業会計規準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」及び企業会計規準第 16 号「持分法に関する会計基準」、並びに企業会計規準第 10 号「金融商品に関する会計基準」に基づいて行われるとしている（「取扱い」参照）。

ロ 有限責任事業組員の税務会計処理

有限責任事業組合制度の創設に伴い、当該組合所得についての課税関係を規定する租税特別措置法（以下「措置法」という。）27 条の 2（個人関係）及び同法 67 条の 13（法人関係）が、平成 17 年度に公布、施行された。また、同法 67 条の 12（組合事業等による損失がある場合の課税の特例）についても、制定された。

措置法 27 条の 2 は、個人である有限責任事業組合員が、組合事業に係る不動産所得、事業所得又は山林所得を有する場合において、有限責任であることで、課税上の所得計算において組合事業に生じた損失をどのように取り扱うかを定めたものである。また、同法 67 条の 13 は、同様に、法人である有限責任事業組合員が、組合事業に係る損失をどのように取り扱うかを定めたものである。ここにおいては、組合員の組合事業による損失額を「調整出資金額」（措法 27 の 2①、措法 67 の 13①、措令 18 の 3②、措令 39 の 32①）勘定の範囲内に限ることとしている⁽⁵³⁾。

第 2 節 組合員の税務会計処理

1 法と通達の定め

(1) 法の定め

組合についてどのように所得計算を行うかについては、上記の有限責任事業組合に関するものや、一定の条件における損失の取り扱いについての規定を除き、法人税法ないし所得税法のいずれにおいてもほとんど規定がない。

組合については、特別法により法人とされている協同組合等以外は法人格を持たないため、また、法人税法において法人とみなす規定もないことから、法人税の納税義務者には含まれていない。また、組合等の実態としても、任意組合においては、組合員相互の契約関係があるだけであり、匿名組合においても営業者と出資者の契約関係があるだけであって社団とは異なる。稼得した利益は組合契約に基づき出資者に分配され、また、組合自身が財産を保有することはない。このようなことから、組合自体には損

(53) 所得税法における調整出資金額とは、概略、出資額に累計利益を加算し、累計分配額を減算したものである。調整出資金額及びそれを超える損失の取り扱いについての解説及び具体的計算例については、財務省・前掲注(52)142 頁～148 頁（所得税）、280 頁～282 頁（法人税）。

益は帰属せず出資者において所得の発生を認識し、出資者が個人であれば所得税課税が行われている。

組合員の所得の計算方法については、特に税法に規定がないので、組合契約上発生する私法上の権利関係を基に所得の発生を把握し、所得税法あるいは法人税法を適用することとなる。その場合、民法上の組合は①共同事業を営むものであること（民法 667①）、②出資その他の組合財産は、総組合員の共有に属すること（同法 668）、③契約時に損益分配の割合を定めなかった場合は、その割合は各組合員の出資の額に応じること（同法 674①）、④組合員は清算前に組合財産の分割を求めることができないこと（同法 676①）、⑤組合は、その目的である事業の成功又はその成功の不能によって解散する（同法 682）などの制約があり、これを踏まえた各種所得の計算を行うこととなる。

なお、平成 17 年には、有限責任事業組合契約に関する法律（平成 17 年法律第 40 号）が 8 月 1 日に施行されたことにより、個人においては措置法 27 条の 2 により、法人においては同法 67 条の 13 において有限責任事業組合の損失については一定の必要経費算入制限を設けることとした。

また、組合契約を用いた租税回避に対応するため、個人においては措置法 41 条の 4 の 2 において、任意組合、投資事業有限責任組合、外国のこれらに類する契約又は信託における特定組合員又は特定受益者に当たる場合は、任意組合等による不動産所得の損失はなかったものとみなす規定も措置された。同様に、法人においては、同法 67 条の 12 において、任意組合、投資事業有限責任組合、外国のこれらに類する契約、匿名組合又は信託における特定組合員又は特定受益者に当たる場合は、組合事業等から生じた損失は、出資額を基に計算した一定額を超える部分の金額については損金に算入しないとされた。

(2) 通達の定め

組合員の所得計算については、通達の解釈を基に課税が行われている。

通達の定めには、有限責任事業組合だけでなく、任意組合及び投資事業有限責任組合の組合員共通の取扱いとして、所得税基本通達 36・37 共-19（任意組合等の組合員の組合事業に係る利益等の帰属）ないし 20（任意組合等の組合員の組合事業に係る利益等の額の計算等）、法人税基本通達 14-1-1（任意組合等の組合事業から生ずる利益等の帰属）ないし 2（任意組合等の組合事業から分配を受ける利益等の額の計算）、措置法関係通達（所得税編）41 の 4-4（組合事業等から生じた不動産所得について措置法第 27 条の 2 又は第 41 条の 4 の 2 の適用がある場合の土地等に係る負債利子の額の計算）ないし 41 の 4 の 2-4（引き続き重要業務のすべての執行の決定に関与する場合）及び措置法関係通達（法人税編）62 の 3(6)-1（民法上の組合が行った土地等の譲渡）などの規定があり、匿名組合の組合員については、所得税基本通達 36・37 共-21（匿名組合契約による組合員の所得）、同 21 の 2（匿名組合契約による営業者の所得）、法人税基本通達 14-1-3（匿名組合契約に係る損益）及び措置法関係通達（法人税編）62 の 3(6)-2（匿名組合等が行った土地等の譲渡）などがある⁽⁵⁴⁾。

平成 17 年にそれらの措置法の規定が制定される以前は、所得税基本通達 36・37 共-19 ないし 21、法人税基本通達 14-1-1 ないし 3 の解釈を基本とするものであった。

国税庁個人課税課が作成した平成 18 年 1 月 27 日付個人課税課情報第 2 号「平成 17 年度税制改正及び有限責任事業組合契約に関する法律の施行に伴う任意組合等の組合事業に係る利益等の課税の取扱いについて（情報）」（以下「平成 18 年個人課税課情報」という。）は、有限責任事業組合の組合員、任意組合等の組合員、匿名組合契約による組合員のそれぞれについて、課税の取扱いについて明らかにしたものである。

(54) 他に措置法関係通達（法人税編）63(6)-1、同 63(6)-2、同 67 の 12-1 ないし 4。

この平成 18 年個人課税課情報は、有限責任事業組合契約に関する法律（平成 17 年法律第 40 号）が平成 17 年 8 月 1 日に施行され、平成 17 年度税制改正においては、措置法第 27 条の 2 により、有限責任事業組合の損失については一定の必要経費算入制限を設けたことを受けて（法人は、措置法 67 条の 13）、また、同税制改正においては、措置法 41 条の 4 の 2 において、任意組合及び投資事業有限責任組合の一定の組合員においては、組合事業から生じた不動産所得において損失が生じた場合、これをなかつたものとみなす規定（法人に対する同様な規定として、措置法 67 条の 12）も措置されたことから、その取扱いについての具体的内容を明らかにしている。また、任意組合等（民法 667 条 1 項の組合契約による組合、投資事業有限責任組合、有限責任事業組合、外国におけるこれらに類するもの。）に係る所得の課税の取扱いについても質疑応答形式の解説がされており、内容としては、基本通達に定める事項の解説と読むことができる。

通達の中でも所得税基本通達 36・37 共-19 は、民法の規定を基に、組合活動に係る取引により発生、消滅する権利義務は、組合の特徴である共同事業であることや財産が共有であることから組合員それぞれに帰属し、取引の都度、組合員において発生、消滅し、組合事業に係る収入、支出、資産、負債等は、各組合員の持分割合に応じて各組合員に帰属することを前提とするものと考えられる。そして、組合員の組合損益に係る所得金額は、必ずしも出資の持分割合によるのではなく、組合契約により定められた損益の分配割合により計算することを明らかにしたものである。また、所得税基本通達 36・37 共-20（以下「本件共-20 通達」という。）は、任意組合等の個人の組合員における所得計算の基本原則を明らかにしたものである。各組合員は、収入、支出、資産、負債勘定の合計額のうちの分配割合に応じたそれらの金額を申告すべきであり、このような計算が原則であることを明らかにするとともに、より簡便に、組合事業の収支計算後の損益分配額を所得金額とする計算も、認めることを明らかにしている。

2 現行組合課税の問題点

例えば、平成 18 年個人課税課税情報の 35 頁では、組合員の損益計算書及び貸借対照表における計算はどのように行うかについての Q&A が記載され、所得税基本通達 36・37 共-19 ないし 20 の記載事項に弱冠の解説を加えており、収入は、「その取引の都度組合員が分配割合に応じて収入したとみること」からこれを原則とすることが説明されている。そして、継続適用により、通達に定めるいわゆる中間方式及び純額方式（下記（1）参照）も認めるとしている。

上記の中間方式及び純額方式について、水野教授は、「この実務上の取扱い、理解が困難である。②（筆者注：中間方式）は、あらかじめ組合員が個別に損益に係る項目を各自において計算することを認めるのであるが、当該組合の計算方法を承認する代わりに、非課税所得や引当金などの項目につき、いわゆるパス・スルーを制限している。③（筆者注：純額方式）は組合のレベルにおいて損益を計算した上で、契約の定めた分配割合で各組合員に帰属させるものであるが、②や③では、課税実務上、構成員における合意により損益の分配を決定することを認めるものである、その場合には、引当金等のパス・スルーが認められないのであるが、その制限をする法的根拠や趣旨が不明確に思われる。」と述べられている⁽⁵⁵⁾。また、実務上の取扱いについて、「基本的には、民法の典型契約である組合契約ないし民法上の規定に依拠するものと思われるが、組合員の持分の取得価額の評価替え等、重要な論点については触れられていない。民法の規定と乖離しない限度で、近い将来、立法化されるべきであると思われる。」⁽⁵⁶⁾と述べられている。

(55) 水野忠恒『租税法〔第5版〕』340頁（有斐閣、2011）。

(56) 水野・前掲注(55)340頁。333頁では、「わが国の組合の性格について考えると、民法 674 条の損益の分配契約、あるいは損益分配について契約で定められなかった場合には、出資に応じて損益が帰属するとされることに課税の根拠を求め、導管理論を導くことも考えられる。しかしながら、そのみで組合の複雑な課税関係を明らかにすることには、無理があると思われる。例えば、毎年の組合所得に対して組合員に課税を行った場合の、組合員の持分の取得価額の調整・修正まで算出する規定は存在しないのであり、組合課税の仕組みについては、立法論を含めて検討しな

このように、通達の取扱いについて疑問が呈されており、組合所得の計算の諸問題については、他の学者からも指摘されているところである。以下において本件共—20 通達の規定を中心に、その主要な問題点を整理することとする。

(1) 所得税基本通達 36・37 共—20 の規定

本件共—20 通達の規定は以下のとおりである。

○ (任意組合等の組合員の組合事業に係る利益等の額の計算等) 36・37 共—20

36・37 共—19 及び 36・37 共—19 の 2 により任意組合等の組合員の各種所得の金額の計算上総収入金額又は必要経費に算入する利益の額又は損失の額は、次の(1)の方法により計算する。ただし、その者が(1)の方法により計算することが困難と認められる場合で、かつ、継続して次の(2)又は(3)の方法により計算している場合には、その計算を認めるものとする。

- (1) 当該組合事業に係る収入金額、支出金額、資産、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
- (2) 当該組合事業に係る収入金額、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

この方法による場合には、各組合員は、当該組合事業に係る取引等について非課税所得、配当控除、確定申告による源泉徴収税額の控除等に関する規定の適用はあるが、引当金、準備金等に関する規定の適用はない。

- (3) 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あん分する方法

なければならない。」と述べられている。

この方法による場合には、各組合員は、当該組合事業に係る取引等について、非課税所得、引当金、準備金、配当控除、確定申告による源泉徴収税額の控除等に関する規定の適用はなく、各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の所得に係る収入金額又は必要経費とする。

(注) 組合事業について計算される利益の額又は損失の額のその者への報告等の状況、その者の当該組合事業への関与の状況その他の状況からみて、その者において当該組合事業に係る収入金額、支出金額、資産、負債等を明らかにできない場合は、「(1)の方法により計算することが困難と認められる場合」に当たすることに留意する。

(2) 通達計算方式の主要な問題点

イ 所得区分の変更

本件共—20 通達では(1)~(3)の計算方式を定め、それぞれ、総額方式、中間方式、純額方式と呼ばれている。(1)の総額方式を原則とした上で例外を設けた理由は、同通達の(注)にもあるように、組合内部の計算が組合員に明らかでなく、総額方式により難しい場合もあるので、簡便化を図ったものである⁽⁵⁷⁾。

しかし、(3)の純額方式によれば、その文言上、組合事業の全ての収入・費用が1つに合算され、単に利益あるいは損失の金額だけを申告すればよいこととなり、株式譲渡や土地譲渡等の分離課税対象所得の損失や配当所得も総合課税の所得と合算されることとなる。

この純額方式の計算方法について、東京高裁平成23年8月4日判決⁽⁵⁸⁾は、「本件通達が、複数の所得に区分されるものを単なる利益の額又は損失の額として算出しながら、なお従来の所得区分を維持して損益通算の制限が適用されるとする趣旨であると解することはできな

(57) 平成18年個人課税課情報18頁参照。

(58) 東京高判平23・8・4税資261号順号11728。

い」として、措置法 37 条の 10 に定める株式等に係る譲渡所得の損益通算の制限の適用はないと判示した。

法人の場合は、法人税基本通達 14-1-2 において任意組合等の組合事業から分配を受ける利益等の額の計算について定め、所得税基本通達と同様に、総額方式を原則とした計算方法のほか、中間方式、純額方式を定めている。そして、土地の譲渡等に係る所得については特別税率によるとする措置法 62 条の 3 の定めがあり、分離して税額計算がされこととなっているところ、措置法関係通達（法人税編）62-3(6)-1 は、組合が土地等の譲渡を行った場合には、対価の額、原価の額及び経費の額を各組合員の持分に応じて計算し、当該措置法の規定を適用するものとしていることから、結局、法人税法基本通達 14-1-2 の規定の適用はないこととなっている。

所得税基本通達には、組合の一定の所得について措置法の定めどおり分離計算をすることとする法人税基本通達と同様な規定がない。しかし、通達が措置法を無視することを許容するものとして制定されているとは思われず、通達の記載の解釈において疑義が生じる場合には、法律の規定にしたがって解釈すべきものと考えられる。この点について上記判決の地裁⁽⁵⁹⁾は、本件共-20 通達について、「三つの方法のいずれもが所得税法上の解釈として許容されるものと解すべきである」とし、また、総額方式が困難であるときには他の方式によることを許容するというのであり、措置法の各規定についての適用関係を明示した通達がないことも併せ考慮すれば、中間方式及び純額方式によったことをもって、直ちにこれらの各規定に反するとはいえないとして、措置法の規定を免れることも違法とはいえないと判示している（高裁でも引用。）。

(59) 東京地判平 23・2・4 判タイ 1392 号 111 頁。

一方、有限責任事業組合の組合員も本件共-20 通達の適用があるのだが（所基通 36・37 共-19 の（注）1）、有限責任事業組合が行う事業である不動産、事業所得、又は山林所得についての損失は、「調整出資金額」を超える金額についてはそれぞれの所得において必要経費に算入しないとされているので（措置法 27 の 2①）、この点で所得区分を行う必要があることとなる。また、調整出資金額を算定するには、各所得区分別に税法や措置法の規定によることとされており（措置令 18 条の 3、措置規 9 条の 8）、通達の(1)方式以外は採用できないこととなる⁽⁶⁰⁾。しかし、他の組合に調整出資金額の規定が及ばないとしても、税法の規定により所得を区分すべきことは当然といえる。

純額方式は、組合が配当所得を有していても、組合の主たる事業の所得区分（不動産、事業、山林及び雑所得の 4 つに限定）により申告することとなり、この結果、税法上の所得区分が明文の規定なく通達上で変更されることとなる。分離課税である預金利子もそこに含まれることとなり、配当に係る配当控除も適用がない。このように、通達において事務の簡便化に配慮するとしても、所得区分が変更され、ひいては税額が異なる結果をもたらす方式を定めることについては、租税法律主義の観点から、学界から批判があるところである⁽⁶¹⁾。

そのほか、通達は、組合活動の内容に基づいて組合員の所得区分を判断するものであり、組合員の活動内容により所得区分を判断するものではない。組合運営の実際は、組合から委任を受けた業務執行者（民法 670②）によって行われていると思われ、事業的な活動を行っているのは一部の者であって、事実上、他の組合員は出資のみを行う投資者あるいは金銭の貸付者にすぎない場合もあると思われる。組合員の組合へのかかわり方を重視した場合、雑所得等の所得区分が適当である

(60) 平成 18 年個人課税課情報 18 頁注①参照。

(61) 高橋祐介「民法上の組合の稼得した所得の課税に関する基礎的考察—課税時期、所得種類、帰属を中心に—」税法学 543 号 76～78 頁（2000）。

ことも考えられ、この点においても通達の定めには議論すべき問題がある⁽⁶²⁾。

ロ 損益通算

損益通算の問題は、所得区分が変更されることにより引き起こされる問題である。損益通算は、通算できる所得が不動産、事業、山林、譲渡所得の金額の計算上生じた損失に限られており、また、所得の種類ごとに通算の順位が決まっている（所法 69①）にもかかわらず、純額方式によれば、それを無視した所得の合算が行われることが許容されるという問題である。つまり、組合の計算内で所得区分を行わずに全ての収入・経費を加算減算する場合、例えば、本来は他の所得との通算が認められない雑所得の損失についても通算されてしまうこととなり、やはり明文の規定のない所得計算が行われることとなる。

また、通達に沿えば、事業所得に該当する組合所得において損失が発生した場合、組合員に事業所得の損失が配賦され、その金額は他の所得と通算が可能である。しかし、上記イの最終段落で述べたように、組合員の活動内容により所得区分を判断するべきであると考えられるならば、組合活動に参加せず、資本出資を行い配当を待つだけの組合員の場合には、組合からの所得はむしろ雑所得とすべきと考えられる。この点においても、議論の余地があるといえる⁽⁶³⁾。

(3) その他

通達によっても明確でない問題としては、組合と組合員との取引に係る費用の処理方法がある。例えば、組合（組合員は A、B、C で、出資割合各 3 分の 1 とする。）が、C から土地を借りて地代を支払っていた場合、C は自分から借りて自分へ地代を支払うこととなるから、どのように経費計上すればよいのだろうか。

(62) 高橋・前掲注(61)78 頁では、所得の種類は組合員を基準として決定すべきであり、①組合の活動規模・内容と、②個々の組合員の組合活動への関与というダブル・スタンダードで決定されるべきであると述べられている。

(63) 高橋・前掲注(61)76～78 頁参照。

また、C が A と生計が一の親族であれば、A の所得計算においては C への地代の支払は認められないこととなるのだろうか。つまり、所得税法 56 条（事業から対価を受ける親族がある場合の必要経費の特例）の規定はどのように適用されるのかなど、いくつかの税務会計処理について込み入った計算処理が必要とされる。なお、給与である場合には、それが給与ではなく組合の利益配賦に該当するのか否かという問題点もある。

第3章 法人からの分配

会社は、事業を行うことによって獲得した利益を出資者である構成員に分配することを目的とする団体である。株主数が相当多数に上り、株式を公開する上場会社であるような大企業は、正に資本と経営が分離した株式会社の典型である。このような株式会社における法人等以外の個人等の株式保有比率は18.7%にすぎず、単元株としても24.3%⁽⁶⁴⁾であって、残りは法人等が保有している。つまり、上場会社における個人株主の大半は、会社の経営に係る意思決定にはほとんど影響力を有せず、配当がされるのを待つばかりの存在である。また、株式会社が株主に資産を分配するのは、剰余金の配当によることとなり（会社法453）、株主平等原則（同法109①）により、株式の内容と数に応じて平等に取り扱うこととされている。したがって配当財産の割り当てを受けない株式を所有する株主を除き、株式数に応じた配当が行われ、また、このような方法が株式会社から株主に資産を移転する方法である（同法452、453、454）。

株式会社から株主が得る利益の分配は、通常は以上のようなものであるが、株式に譲渡制限を付けている非公開の小規模な閉鎖的株式会社においては、株主が意思決定機関を兼ねており、当該株主が法人の経営や取引にかかわることで、配当以外の方法によりその法人の所得の一部を得ることができる。

以下においては、会社法上の法人と株主の権利について整理し、また、閉鎖的会社においては役員報酬が実質的な法人所得の分配機能を有している点について確認する。

(64) 前掲注(27)「調査結果について」参照。

第1節 法人の特質及び株式会社における株主の権利・義務

株主あるいはオーナー経営者が法人から稼得する所得に対して、どのような課税が望ましいかを検討するに当たって、法人の特質及び法人と株主（出資者）の法的関係を確認する。なお、法人には持分会社が含まれるが、国税庁の平成26年3月付「平成24年度分会社標本調査」（下表）によれば、組織別法人数は、株式会社が全法人数の95.6%を占めており、合名会社、合資会社及び合同会社を合わせても1.8%にすぎないため、簡単にその特質について述べるに留め、株式会社を中心として閉鎖的会社における株主の権利・義務関係について検討を行う。

組織別・資本金階級別法人数

区分	1,000万円以下	1,000万円超 1億円以下	1億円超 10億円以下	10億円超	合計	構成比
(組織別)	社	社	社	社	社	%
株式会社	2,074,990	324,677	17,151	5,651	2,422,469	95.6
合名会社	4,035	181	2	1	4,219	0.2
合資会社	20,706	760	0	1	21,467	0.8
合同会社	20,598	169	29	8	20,804	0.8
その他	47,214	17,333	1,154	612	66,313	2.6
合計	2,167,543	343,120	18,336	6,273	2,535,272	100.0
構成比	(85.5)	(13.5)	(0.7)	(0.2)	(100.0)	—

※出所：平成26年3月「平成24年度分会社標本調査」⁽⁶⁵⁾

1 持分会社の特質

会社法上の会社は、株式会社（第2編）と持分会社（第3編）の2つの類型に区分され、持分会社には、合名会社・合資会社・合同会社の3つの

(65) その他は、協業組合、特定目的会社、企業組合、相互会社、医療法人である。

種類がある（会社法 575①）。このうち、株式会社については、資本の結合に重点を置く物的会社であり、大企業向けの形態として、会社法もそれを念頭においた規定を設けている。

持分会社については、社員（出資者）の個人の結合（人的結合）に重点を置き、物的要素を従とする人的会社である。

合名会社、合資会社及び合同会社の基本的な違いは、社員が、それぞれ、無限責任社員だけから成る、無限責任社員と有限責任社員から成る、有限責任社員だけから成るとい違いである。

また、特徴としては、持分の譲渡制限があるなど閉鎖的であり、業務は社員が行うことが予定されていることから必然的に少人数の規模が適している。利益の配当その他、出資者が定款において自由に決定でき、内部自治において柔軟性が認められている。

（1）社員の責任

社員は、会社債務について連帯責任を負うものの、民法上の組合の組合員と異なり、債権者は、まず会社資産から弁済を受けなければならないこととされている（会社法 580①、民法 675）。また、有限責任社員の責任は出資額までである（会社法 580②）。

（2）定款の記載事項

定款には、①社員の氏名または名称及び住所（会社法 576①四）、②社員が無限責任か有限責任かの別（同条①五）及び③出資の目的及びその価額又は評価の基準（同条①六）その他を記載しなければならない。②については、合資会社の場合は無限責任社員と有限責任社員がそれぞれ一人以上でなければならないが、また、合同会社の場合は全員が有限責任ではあるが、そのように記載しなければならないとしている。③については、有限責任社員については金銭出資に限られるが、無限責任社員については労務出資や現物出資が認められることから規定されているものである。

社員の加入があれば定款の変更が必要となる（同法 604②）。

(3) 業務の執行

持分会社においては、業務は社員、つまり出資者が行うことを義務付けており、この点において株式会社と相違し、内的に結ばれた人的会社といわれるゆえんでもある。ただし、業務を執行する社員を定款で定めることもでき（同法 591①）、内部の組織運営は幅広く自治が認められている。全社員はそれぞれ業務を執行し会社を代表する（同法 590①、599）。また、決定は社員の過半数で行う（同法 590②）。ただし、いずれも定款に別段の定めがある場合を除く。常務については、各社員が単独で行うことができる（同条③）。

(4) 利益の配当

社員が持分会社に対し利益の配当を請求する方法その他利益の配当に関する事項は定款で定めることができる（同法 621②）。損益分配の割合を定款に定めなかった場合は、その割合は出資額に応じることとなる（同法 622①）。損失又は利益の一方の分配割合のみを定款で定めた場合は、損失及び利益に共通の分配割合と推定される（同条②）。

(5) 持分の譲渡

社員の自由な入社、退社を制約する譲渡制限があり、原則として他の全社員の承諾がなければ持分を譲渡できない（同法 585①）。しかし、出資の払戻しを請求することはでき（同法 624①）、また、退社の場合も持分の払戻しを受けることができる（同法 611①）。

2 株式会社の特質

会社は、事業を行うための法形態の 1 つであり、また、多数の者からの出資を結合することにより、大規模な事業を行うことを可能とする共同事業形態の典型である。また、会社は、事業を行うことによって獲得した利益を出資者である構成員に分配することを目的とする団体であって、その意味で営利法人である。したがって、会社は、構成員の私的利益をはかることを目

的とし、利益の構成員への分配は剰余金の配当又は残余財産の分配という形態をとる。

株式会社の特質は、これを機能的にみると、①出資者による所有⁽⁶⁶⁾、②法人格の具備、③出資者の有限責任、④出資者と業務執行者の分離、⑤出資持分の譲渡性にあるといわれている⁽⁶⁷⁾。

3 株式会社における株主の権利・義務

(1) 株主の権利の概要

会社法において、株式会社の株主の権利として、会社から経済的利益を受ける権利である自益権としての「剰余金配当請求権」（会社法 105①一）及び「残余財産分配請求権」（同条①二）を与えており、この点において、株式会社が、対外的経済活動で利益を得て、それを構成員に分配することを目的とする法人であることが示されていると解される⁽⁶⁸⁾。また、同条では、会社の経営に参与する権利である共益権としての「株主総会における議決権」（同条①三）を規定している。

これらの権利について、株主は株式数に応じて平等に取り扱われるとされているが（同法 109①）、下記4で述べるように、全部の株式について譲渡制限を設けている「非公開会社」については、その例外を設けており、それらの権利について株主ごとに異なる取扱いとすることを定款で定めることができるとしている（同条②）。

(2) 出資者の有限責任

株式会社の出資者（株主）は、出資額を超えて会社の債務について会社債権者に対して責任を負わない（同法 104）。株式会社は多数の出資者からの資本を結合し、大規模な共同事業を行うことを可能としようとするも

(66) 神田・前掲注(14)1頁において、「①出資者の所有」について、出資者が事業の運営を支配するということであり、その出資者の概念とは、資金を提供し、事業の活動によって生じる利益の帰属者になるという意味であると解説されている。

(67) 神田・前掲注(14)26頁。

(68) 江頭憲治『株式会社法〔第5版〕』21頁（有斐閣、2014）。

のであるから、出資者において有限責任を認め、リスクが無限に大きくなってしまふことを防ぎ、出資を容易にするためである。

また、①少額投資の糾合の必要、②所有と経営が分離し、株主には会社支配権が失われていること、③社会的に望ましい企業活動の推進の必要、④銀行など会社債権者の方が株主よりリスク負担能力が勝るケースがあること等が有限責任が認められる理由と解されている⁽⁶⁹⁾。

(3) 出資者と業務執行者の分離

株式会社の最高意思決定機関は、株主総会である（同法 295①）。会社の業務を行うのは取締役で株主総会の決議によって選任される（同法 329①）。役員を選任し、又は解任する株主総会の決議は、議決権を行使することができる株主の議決権の過半数（3分の1以上の割合を定款で定めた場合は、それ以上）を有する株主が出席し、出席した株主の議決権の過半数（定款でそれ以上と定めた場合はそれ以上）をもって行わなければならないとされている（同法 341）。

株式会社は、株主総会のほか、会社の機関として取締役を1人又は2人以上置かなければならない（同法 326①）。また、公開会社、監査役会設置会社及び委員会設置会社の場合、取締役会を設置しなければならず（同法 327①）、取締役会設置会社において取締役は、3人以上でなければならない（同法 331④）。なお、公開会社とは、その発行する全部または一部の株式の内容として、譲渡による取得について会社の承認を要する旨の定款の定めを設けていない株式会社をいう（同法 2 五）。

(4) 出資持分の譲渡性

株式は、株式会社における出資者である社員すなわち株主の地位を細分化して割合的地位の形にしたものであり、個性のない多数の者が株式会社に参加できるようにするための法的技術である。株式の譲渡性は、有限責任と深くかかわっているとされているといわれている。有限責任が認められていないと、

(69) 江頭・前掲注(68)35、36頁。③④は閉鎖型会社タイプの会社の株主についての理由とされている。

出資者の信用力に応じて出資の価格が変動することとなり、出資持分の価格形成と譲渡性は著しく低下するからである⁽⁷⁰⁾。

会社資産については、出資者がその出資額割合に応じて持分を有するが、会社に対してその持分を払い出すことを要求することはできず、清算時に分配されることがあるにすぎない。会社が活動を続けている間は、会社の資産価額は、株式の市場価格に一応反映され、株式の売買を通じて、会社資産についての持分の現金化を図ることとなる。

なお、上場会社を除けば、我が国の法人のほとんどが、全株式に譲渡制限を付けた会社法上の非公開会社であるといわれている。

4 閉鎖的株式会社の特殊性

非公開会社については、会社法 109 条 1 項に定める株主平等の原則の例外を設けており、株主の 3 つの権利（会社法 105①）、すなわち、①剰余金の配当を受ける権利、②残余財産の分配を受ける権利、③株主総会における議決権に関する事項につき、株主ごとに異なる取扱いを行う旨を定款で定めることができる（同法 109②）。なお、これらについての定款変更の株主総会の決議は、総株主の半数以上（これを上回る割合を定款で定めた場合は、それ以上）であって、総議決権の 4 分の 3（これを上回る割合を定款で定めた場合は、その割合）以上の多数をもって行わなければならないとされている（同法 309④）。なお、株主全員の同意がある場合には、召集の手続きを経ずに開催することができ（同法 300）、また株主総会の目的事項について全員の書面又は電磁的記録による同意があれば、提案を可決する株主総会の決議があったとみなされる（同法 319①）ので、召集なく株主総会が有効となる。株主が数名の閉鎖的同族会社では、株主総会議事録を作成するだけで足りることとなる。

(70) 神田・前掲注(14)27 頁参照。

非公開会社は、取締役を 1 名選出するだけで会社に必要な機関を整えることができ（同法 326①）、また、会社法は、原則として株式会社は、取締役が株主でなければならない旨を定款で定めることができないとするものの、非公開会社については除いており（同法 331②）、これにより、一人の株主が取締役となり、会社の業務を一人で行う資本と経営が一体となった閉鎖的株式会社が容認されている。また、株主が 1 人でないとしても、株主の持株数の増減に係わらない、属人的な権利の配分を行うことが可能となっている⁽⁷¹⁾。これは、取締役が 1 人でもよいことを含め、有限会社法の制度を受け継いだものである（有限会社法 25、39①但書、44、73）。

なお、会社設立における最低資本金の定め、あるいは発行株式の払込金額についての法規制がないことから、閉鎖的株式会社の株主は、設立時においてほとんど資本の提供を行う必要がない。そうすると、例えば、安価な価額で発行される株式を数名の親族で引き受け設立した閉鎖的株式会社においては、その株式の引受け数や議決権を恣意的に配分することにより、一人の株主に議決権の過半数を持たせ、なおかつ取締役とすることで、意思決定権を集中させることができることとなる。そして配当比率も自由に決定できることにより、法人が稼得した利益について、会社法の手続上の制約はあるものの、自由に決定・処分ができることとなる。

このように、非公開会社は、不特定多数の投資家から資金を集めるという株式会社の利点を放棄し、また、会社の営利追求のために専門的に業務を行う機関をも備えないこととなるが、自らの資本や自己の財産を担保にした借入資金を提供して事業を興したベンチャー企業や中小企業の経営者にとっては、自らが経営に係わりリスク管理を行うことが求められるので、特定の株主が経営者となって、会社の実権を一身専属的に強固に固めることが可能となる。このような支配が及んでいる会社に生じる課税上の弊害の一つとしては、会社の取引先が親族であるなどの場合には、独立第三者間の価額で取引

(71) 江頭・前掲注(68)133 頁参照。

が行われず、その親族への利益供与が行われる可能性があるということである。

第2節 株式会社から株主への分配

1 配当による分配

株主は、会社から経済的利益を受ける権利の一つとして、剰余金配当請求権を有するが、株式会社は利益処分において、常にそれに応えて配当を実施しなければならない義務を負ってはいない。したがって、株式会社の株主は、株式会社の各事業年度において発生する利益について、必ずしも配当を受けられるわけではない。なお、配当の実施は、通常の株主総会の決議（会社法454①、309①）により決定される。

ただし、非公開会社であって、オーナー経営者が経営と所得を支配する会社の場合、意思決定機関が当人であるから、自己の判断で、また、自己の個人的な資金需要に応じて一定額を配当とすることも可能である。そして各株主に対する配分も、株主に剰余金配当請求権を平等に与えないことができることから（上記第1節4参照）、株式数等の比率によらず、自己あてに配当することも可能である。

2 役員報酬等の非配当形態での分配

会社法上の役員は、委任契約に準ずる契約とされ（会社法330）、雇用契約（民法623）に基づく使用人とは区別される。このような法的な差があるとしても、役員の受け取る報酬も、使用人が受け取る給与も、税制上は同じ給与所得に該当することとなる⁽⁷²⁾。取締役は、委任契約に基づく善管注意義務（同法644）により、法人の維持・発展及び所得獲得に向け、職務を遂

(72) 最判昭56・4・24民集35巻3号672頁は、「給与所得とは、雇用契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付をいう。」と判示しており、雇用契約に限られないとしている。

行するという一定の責務を負い、また、会社法上の責任を負っている。役員報酬は、法人が稼得した利益の発生原因としての労務の提供への対価として支払われるものである。

取締役の報酬、賞与その他の職務遂行の対価として株式会社から受ける財産上の利益（報酬等）は、定款に定めていない場合は株主総会の決議によることとなる（会社法 361①）。

非公開会社においては、会社法により一人の株主に意思決定権を集中させることが可能であるから、法人所得の一部を、配当という手続きによらず、取締役に係る職務遂行の対価という方法によって、自由に支出・分配できることとなる。

なお、配当の実施は、純資産が 300 万円を下回る場合は行えない（同法 458）という制約があるが、役員報酬にはそのような制約がなく、法人が稼得した所得の多寡にかかわらず、労務の対価として受け取ることができる利点がある。

平成 25 年度の法人企業統計調査によれば、給与の支払い状況は次表のとおりであり、資本金が 1,000 万円未満の法人においては、役員数の平均値が 2 人に満たない。また、範囲を資本金 1 億円未満の法人（全法人の約 99%）としても、役員数の平均は 2~3 人であって、少数の役員により経営が支配されている状況である。なお、資本金 5,000 万円以上 1 億円未満の会社は、役員給与・賞与を 1 社当たり約 2,800 万円、1 人当たり約 850 万円支払っている。

このほか、給与のほかにも、法人による保険料の一部負担など、いわゆるFRINGE BENEFITの損金算入が認められ、これについても法人からの配当によらない分配と見ることができる。

法人企業統計調査(平成25年度)

(単位 社)

資本金別 (百万円)	10未満	10~50 未満	50~100 未満	100~1,000 未満	1,000以上	合計
全産業 (社)	1,702,125	947,933	60,587	25,480	5,156	2,741,281
構成比	62.09%	34.58%	2.21%	0.93%	0.19%	100%
付加価値額 (百万円)						
役員給与	10,701,748	11,278,145	1,613,655	1,031,261	736,264	25,361,073
役員賞与	104,281	219,874	73,012	91,767	91,998	580,932
従業員給与	16,610,425	41,102,337	14,694,138	19,303,955	32,750,979	124,461,834
従業員賞与	954,134	4,670,546	2,101,491	4,041,432	8,356,169	20,123,772
役員数(人)	2,820,046	2,208,322	198,243	106,337	46,698	5,379,646
従業員数(人)	7,503,976	14,809,139	4,858,691	5,492,877	7,366,909	40,031,592
1人当たり(円)						
役員給与	3,794,884	5,107,111	8,139,783	9,698,045	15,766,500	4,714,264
役員賞与	36,978	99,566	388,295	862,983	1,970,063	107,987
従業員給与	2,213,550	2,775,471	3,024,300	3,514,361	4,445,688	3,109,090
従業員賞与	127,150	315,383	432,522	735,759	1,134,284	502,697
1社当たり(人)						
役員数	1.7	2.3	3.3	4.2	9.1	2.0
従業員数	4.4	15.6	80.2	215.6	1,428.8	14.6
1社当たり(円)						
役員給与賞与	6,348,552	12,129,569	27,838,761	44,074,882	160,640,419	9,463,461
従業員 "	10,319,195	48,287,045	277,215,063	916,223,980	7,972,681,924	52,743,811

平成26年9月1日財務省発表

3 労務出資に係る分配

株式会社においては、労務出資は認められていない。したがって、そのような出資に対する配当はない。株主が役員報酬を得ている場合、法的には労務出資とは無関係の報酬を得ているものである。

合名会社の社員及び合資会社の社員のうちの無限責任社員は労務出資を認められている。この場合の出資に対する配当と役員報酬との関係はどうか。基本的には、持分会社において労務の出資者がいる場合、定款に出資価額が記載され(会社法 576①六)、また利益の配当に関する事項を定款で定めることもできる(同法 621②)ので、労務出資者である社員が給与として役員報酬を得ていた場合、各社員に対する利益の配当をどのように行うかは、社員同士の取り決め(定款記載)に基づくこととなる。その分配割合

が定款にない場合は、出資額に基づく割合で分配されることとなるが（同法622①）、労務出資についても評価額が記載されることとされていることから、利益配当を計算する上での問題は生じない⁽⁷³⁾。

(73) 海外のLPSである投資ファンドにおいては、ファンドマネージャーは形ばかりの出資に加え労務出資をするものの、例えば、労務出資に対する配当は利益の20%とするほか、事務手数料として定額で何ドルとするなど、各組員がどのようにどれだけの配当を受けるかは、契約で詳細に決められている。組合的な組織体における出資者が独立第三者同士であれば、このように利益分配について詳しく定めることが当然である。

第4章 法人所得と個人所得の課税ベース

個人事業者と実態が変わらない小規模な同族法人に対する課税を考えるに当たり、そのような法人におけるオーナー経営者の所得がどのような所得であって、個人事業者とどのような点で差が生じているのかを確認する。

法人所得がオーナー経営者に最終的に帰属した場合の課税所得と、個人事業者の課税所得との間に差が生じる原因としては、法人の課税所得の計算においては、①役員報酬が損金となること、②①により法人所得がオーナー経営者の給与所得に転換され、オーナー経営者は給与所得控除を受けることができること、③利益の一部は分配せずに、法人税の負担により留保可能であって、適当な時期に払い出すことができること、④生計が一の親族との取引についても損金に計上できること、が挙げられる。これらについては、法人税法上及び所得税法上の仕組みによる違いに由来するものである。

なお、上記の①及び②については、一般の法人についても同様であり、特に給与所得控除の問題は、個人事業者と給与所得者との課税のバランスの問題でもあって、そのような視点から解消されていく必要がある。この問題は、パス・スルー課税により、法人事業における所得の性質をパス・スルーさせ、給与所得と認めないことで一応の解決は図ることができるが、我が国においてパス・スルー課税が困難な原因は、給与所得控除が認められた場合とそうでない場合との差が、これまで徐々に拡大してきた歴史があり、この特典をオーナー経営者から一気に剥奪することは現実的に困難であり、給与に係る費用の実額控除制度を徐々に浸透・拡大させていく必要があると思われる。

本章においては、個人事業者と実態が近いと考えられる、小規模な法人及び同族会社について設けられた課税制度を確認するとともに、法人所得と個人所得の課税ベースの違い及びどのような法人において課税ベースの違いが問題となるのかを確認する。

第1節 中小企業及び同族会社についての税制

個人企業に実態に近い法人とは、その規模の点における類似性により判定すべきなのか、法人の経営・所得についての支配性の類似性により判定すべきなのか、様々な視点がある。類似性の基準となり得るであろう基準を検討するに当たって、以下においては、法人の規模に係る制度及び株主等の支配関係に係る制度について確認する。

1 中小企業あるいは中小法人とは

(1) 中小企業基本法2条1項における中小企業者の定義

中小企業基本法（以下「中企法」という。）は、中小企業に関する施策についての基本理念、基本方針その他の基本となる事項を定めるもの（中企法1）であるが、中小企業者の範囲を、法人、個人を問わず、業種分類として①製造業、建設業、運輸業その他の業種（次の②～④の業種を除く）、②卸売業、③サービス業、④小売業の4つに分け、会社においては資本金の額又は出資の総額がそれぞれ①については3億円以下、②は1億円以下、③は5千万円以下、④は5千万円以下とし、さらに、常時使用する従業員がそれぞれ①については300人以下、②は100人以下、③は100人以下、④は50人以下の会社及び個人としている。このような区分によった場合の中小企業者は、総企業数386.4万者のうちの385.3万者が該当し、99.7%に及ぶ⁽⁷⁴⁾。

当該基準は、中小企業に対して行う各種施策の対象範囲を定めるものであり、税制上の中小企業を対象とする取扱いも同様の範囲で行うことも考えられるが、このように資本金基準のほかに人的な規模を勘案した基準とした場合、従業員数による人的な規模の基準については、流動性が高く不

(74) 中小企業庁編「2015年版中小企業白書」567頁（2015）。

確定な部分を基準とすることとなり、税制において使用するには、継続性、明確性に欠けると考えられる。

(2) 中小企業基本法 2 条 5 項における小規模企業者の定義

中企法 2 条 5 項においては、中小企業者のうちのさらに零細な事業者を「小規模企業者」として定め、事業者を①製造業その他（上記（1）の①）及び②商業（卸売業、小売業（飲食店含む））又はサービス業（上記（1）の②～④）の 2 つに大きく分け、常時使用する従業員がそれぞれ 20 人以下、5 人以下の事業者をいうものとしている。ここにおいても、基準の基礎数値が流動的であり、税制において利用するには難点がある。

なお、小規模企業者は、中小企業者 385.3 万者のうち 334.3 万者が該当し、総企業数のうちの約 87%が小規模企業者である。また、この中の法人は 206.5 万社であり、総企業数のうちの 61.8%を占めている⁽⁷⁵⁾。

(3) 法人税法における中小法人

法人税法には、「中小法人」という定義はなく、各条文において必要に応じて定義して使用しているが、法人税法 57 条 11 項 1 号（青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し）においては、「資本金の額若しくは出資金の額が一億円以下であるもの」については、「中小法人等」に含まれることとして取り扱っている。また、中小法人とはいわずに、「資本金の額若しくは出資金の額が 1 億円以下であるもの」については、その他の法人とは異なる取扱いをするものとした規定が散見され、例えば、法人税法 52 条 1 項 1 号（貸倒引当金）、同法 66 条 2 項（各事業年度の所得に対する法人税の税率）、同法 81 条の 9 第 8 項 1 号イ（連結欠損金の繰越し）、同法 81 条の 12 第 2 項（各連結事業年度の連結所得に対する法人税の税率）、同法 143 条 2 項（外国法人に係る各事業年度の所得に対する法人税の税率）などがある。このうちの、同法 66 条 2 項の規定はいわゆる軽減税率の定めであって、各事業年度の所得の金額のうち年 800

(75) 前掲注(74)「中小企業白書」567頁。

万円以下の金額については、法人税率を通常の 25.5%から 19%に軽減するもので、中小企業を資本金基準により区別したうえで、一定の小規模な法人について、税負担の軽減を図ろうとしたものである。中小企業に対する軽減税率の適用制度は、昭和 41 年から始まっており、資本金基準も変わっていない。

個人事業者との類似性は、資本規模や人的規模が小さいことだけで判定することはできない。個人事業者に類似する法人とは、それらの規模が全く関係ないとはいえないであろうが、一人の事業主宰者により、法人の経営や所得処分が決定されていることが必要である。法人税は、株主同士が親族関係であるなどの、特定の関連し合った者の株主グループにより支配されている法人として、同族会社の規定を設け、そのような特定のグループによる恣意的な所得操作について規制を行っている。そして、そのような同族法人は、所有と経営が分離しておらず、オーナーに経営が支配されている点において個人事業者類似法人として検討すべき法人であると思われるので、次項においてその意義や制度等を確認する。

2 同族会社

同族会社とは、一部少数の大株主等が絶対多数の議決権を有し、実質的に支配をしている会社といえる⁽⁷⁶⁾。

一般に、1 人または少数の株主に支配されているいわゆる所有と経営が分離していないような法人は、その一部の少数株主が議決権等を通じて会社の配当政策や日々の経営判断における裁量により、経営者個人、その親族、あるいは別の同族法人に利益となるような取引や経理を行うことが可能である。具体的には、家族構成員を役員や従業員としてこれに報酬や給与を支払い、あるいは、親族や同族法人から資金・資産を借り受け、これに対し利息や家賃等を支払うことで所得を分割する傾向があり、また、利益を内部に留保し、

(76) 渡辺淑夫『法人税法〔平成 26 年度版〕』73 頁（中央経済社、2014）。

配当した場合に課される法人税率よりも高い所得税の段階税率の適用を回避する傾向が見られる⁽⁷⁷⁾。

このような弊害に対処するため、少数の株主により支配されている会社を区分する必要があるが、対処すべき事柄により、株主による法人の支配度の差を設けている。以下においては、同族会社の範囲の変遷と、同族会社を対象とした制度にどのようなものがあるのかについて確認する。

(1) 同族会社の意義

同族会社は、法人税法 2 条 10 号において、「会社（投資法人を含む。）の株主等（その会社が自己の株式（投資口を含む）又は出資を有する場合のその会社を除く。）の 3 人以下並びにこれらと政令で定める特殊の関係のある個人及び法人がその会社の発行済株式又は出資（その会社が有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額の 100 分の 50 を超える数又は金額の株式又は出資を有する場合その他政令で定める場合におけるその会社をいう。」と定義されている。

大正 12 年当時の所得税法 73 条ノ 2 は、「法人ノ株主又ハ社員ノ 1 人及其ノ親族、使用人其ノ他特殊ノ関係アリト認ムル者ノ株式金額又ハ出資金額ノ合計カ其ノ法人ノ株式金額又ハ出資金額ノ 2 分ノ 1 以上ニ相当スル法人」について、留保所得中、一定額については配当したものとみなし、株主において総合課税を行うこととしていた。この制度は、一定の株主に支配される法人に対し、税制により配当政策に一定の影響を与えようとして創設されたものといえる。なお、この年に、同族会社の行為を否認する規定も創設されている（同族会社の「計算」は、大正 15 年に追加された。）。

同族法人を一般法人から区別したのは大正 12 年が最初であるが、同族法人という用語が初めて定義されたのは、大正 15 年改正においてである。同族法人の範囲には変わりはなく、1 人とその特殊関係者の株式金額又は

(77) 金子・前掲注(20)467 頁参照。

出資金額の合計額が、その法人の株式金額又は出資金額の 50%以上である場合をいい、同族法人に対しては留保金課税が行われた。

昭和 25 年以降における同族会社の定義であるが、シャープ勧告に基づく法人税改正により、株主数に応じて支配割合を勘案したものに變更され、その範囲が広げられた。第 1 順位の大株主から第 5 順位の株主までにおいて、つまり 1 人から 5 人までの株主とその関係者の出資等の合計金額が、法人の出資等の金額に対してそれぞれ 30%ないし 70%の割合以上に該当する場合をいうこととされた。

昭和 29 年改正により、1 人から 3 人までをまとめ、「株主又は社員の三人以下及びこれらの親族その他これらと命令で定める特殊の関係のある個人及び法人（以下同族関係者という。）が有する株式又は出資の金額の合計額がその会社の株式又は出資金額の 100 分の 50 以上に相当する会社」とし、以下、4 人以下の場合 60%以上、5 人以下の場合 70%以上に変更した。これについては、1 人で 30%以上あるいは 2 人で 40%以上の株式を所有していても完全な支配権まで有することとはならないので、3 人以下で 50%以上とする基準に変更したものである。

昭和 45 年の改正により、現行とほぼ同じ、株主又はその出資者の 3 人（その同族関係者を含む）以下で、その法人の株式又は出資の金額の合計額の 50%以上を有する会社をいうこととなった。

平成 18 年には、中小企業の財務基盤の強化を図るため⁽⁷⁸⁾、同族会社のうちでも、1 株主グループにより全株式の 50%以上を超えて所有されている（非同族の同族を除く）法人については「特定同族会社」とし、留保金課税の対象の範囲を特定同族会社に狭めることとした。なお、平成 19 年には、特定同族会社から資本金又は出資の額が 1 億円以下の被支配会社を除いている（詳細は、下記(3)イ参照）。

(78) 財務省・前掲注(47)340 頁。

平成 18 年には、もう一つ特別な同族会社の範囲が定められている。同年に創設された、「特殊支配同族会社の業務主宰役員給与の損金不算入制度」である。この制度の対象同族会社は、業務主宰役員及び業務主宰役員関連者が株式又は出資の総数または総額の 90%以上を保有し、かつ、常務に従事する役員の過半数を占めている同族会社である（旧法法 35①）（詳細は、下記(3)ハ参照）。

(2) 同族会社の範囲

第 1 章第 1 節 1 (2)において指摘したように、国税庁の調査による「平成 24 年度分会社標本調査」によれば、同族会社数は全法人のうちの 96.3%を占めている。

上記 (1) で述べたように、同族会社とは一時期 1 人（関係者含む）以下の株主に支配される会社であったが、昭和 45 年以後は、3 人（同）以下の株主等により株式等の 50%以上を所有されることにより支配される会社とされている。これに該当すると、留保金課税及び同族会社の行為計算否認という制度の適用があったのであるが、平成 18 年より、留保金課税は 1 人（同）以下により支配される一定の「特定同族会社」だけに適用されることとなった。

また、平成 22 年に廃止された業務主宰役員給与の損金不算入制度における「特殊支配同族会社」においては、業務主宰者 1 人とその関係者が人数に関係なく 90%以上を保有するという基準であった。

このような制度改廃により、一般的同族会社について適用がある制度は、行為計算否認規定（法法 132①）のほか、利益変動給与の損金不算入（法法 34①）などの一部の規定だけになっている。

(3) 同族会社に対する課税上の特別規定

同族会社については、一般法人とは異なり、一部の株主による個人的な取引や経理を行う傾向が認められ、これに対処するため、その他の法人と異なる特別な取扱いを定めている。特別な取扱いとは、①留保金についての特別税率の定めであり（下記イ）、②同族会社の行為・計算について、

一定の場合に税務署長がその認めるところにより法人税額を計算する、いわゆる、同族会社の行為・計算否認規定（下記ロ）である。

そのほか、平成 18 年から平成 22 年まで実施された、特殊支配同族会社の役員給与について一定額を損金不算入とした取扱い（下記ハ）があったほか、使用人兼務役員の範囲が一般の法人よりも制限されることや（法法令 71①五）利益連動給与が認められない（法法 34①）という取扱いが設けられている。

イ 特定同族会社の留保金課税

同族会社においては、利益を内部に留保して、株主の配当に係る超過累進課税を回避し、税負担の調整を行う傾向にある。そこで、個人事業者と同族会社との間の負担の公平を図るため⁽⁷⁹⁾、同族会社のうちでも一定範囲の同族会社（特定同族会社）に対して、一定の限度を超えて内部に留保した利益について、通常の法人税のほかに、特別の法人税を課す制度として留保金課税制度が設けられている。

留保金課税の適用が行われる特定同族会社の範囲は、資本金等の額が 1 億円を超える同族会社（1 億円以下であっても、資本金等の額が 5 億円以上の法人や相互会社等の大法人又は完全支配関係にある複数の大法人によって直接・間接にその株式等を保有されているものを含む。）

（法法 67①）のうち、「会社の株主等（その会社が自己の株式又は出資を有する場合のその会社を除く。）の 1 人並びにこれと政令で定める特殊の関係のある個人及び法人がその会社の発行済株式又は出資（その会社が有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額の 100 の 50 を超える数又は金額の株式又は出資を有する場合その他政令で定める場合におけるその会社」（法法 67②）を対象としている。当該会社を条文において被支配会社というが、これに該当する同族会社であっても、清算中のもの及びその株主等のうち被支配会社でない法

(79) 制度趣旨は、税制調査会昭和 39 年 12 月「『今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方』についての答申」20 頁参照。

人株主等を除いて判定した場合には被支配会社とならないものについては、留保金課税は適用されない。

平成 18 年は、法人が一人の株主とその関係者により支配されているという条件は同じであったが、資本金 1 億円以下の一部の会社も対象とされていた。

特定同族会社に対しては、基本税率による法人税のほかに、留保金額のうち留保控除額⁽⁸⁰⁾を超える部分の金額に、特別税率による法人税の加算課税を行うこととされ、具体的には、①年 3,000 万円以下の金額について 10%、②年 3,000 万円超 1 億円以下の金額については 15%、③年 1 億円を超える金額については 20%を加算課税することとしている（法法 67①）。

法人が社内に留保した所得に対し重課する制度は大正 9 年にみられるところである。そして、少数の株主により支配された法人が利益留保をした場合、一定の条件においては配当したものとみなす規定を置いたのが大正 12 年であった。このときの該当法人の要件は「…株主又ハ社員ノ 1 人及其ノ親族、使用人其ノ他特殊ノ関係アリト認ムル者ノ株式金額又ハ出資金額ノ合計カ其ノ法人ノ株式金額又ハ出資金額ノ 2 分ノ 1 以上ニ相当スル法人」であって、現行の法人税法 67 条第 2 項の規定（特定同族会社の特別税率）と大きくは変わらない。昭和 36 年には、留保金について一定の金額を控除⁽⁸¹⁾した後の金額に、上記①～③と同じ金額基準と税率による 3 段階の累進課税を法人税に加算することとしている。

(80) 留保控除額は次の①～③までの、最も多い金額をいう。①所得基準（所得等の金額の 40%、②定額基準額（2,000 万円）、③積立金基準額（利益積立金が資本金の額の 25%に満たない場合におけるその満たない金額に相当する金額）。

平成 18 年以前は、資本金の額が 1 億円以下の特定同族会社については、①の所得基準について 50%とし、①～③に加え、④自己資本基準額（前事業年度終了の時の自己資本比率が 30%に満たない場合におけるその満たない部分の金額）という基準を設け、①～④のうちの最も多い金額をいうこととされていた。

(81) 所得の 10%相当額と 50 万円のいずれか多い金額を控除。

ロ 同族会社の行為計算否認

法人税法は、「税務署長は、次に掲げる法人に係る法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができる。」（法法 132①一）旨を定めている。所得税法、相続税法においても同様の権限を税務署長に認めている（所法 157①一、相法 64①）。これらの規定は、少数の株主等に支配されている同族会社においては、当該会社あるいはその株主等の税負担を不当に減少させる行為や計算が行われやすいことから、そのようなことが行われた場合には、それを正常な行為や計算に引き直して更正や決定を行う権限を税務署長に認めるものである⁽⁸²⁾。

ハ 特殊支配同族会社の業務主宰役員給与の損金不算入制度

平成 18 年改正においては、「特殊支配同族会社の業務主宰役員給与の損金不算入制度」が創設され、同族会社の役員給与について大きな改正が行われた。

この制度の創設の趣旨については、平成 18 年度税制改正の解説が参考となる。オーナー経営者（以下、「業務主宰役員」という。）による実質的な支配度合いが強い一人会社においては、役員給与の損金算入を認めた場合に、恣意的な租税回避が行われやすいという状況の中で、平成 15 年 2 月から最低資本金規制が撤廃され、平成 18 年 5 月からは会社法の施行により、株式会社においてもいわゆる一人会社の設立が解禁されて会社の設立が容易になった。これにより租税回避を目的とした「法人成り」が増加するなどして、法人形態と個人形態の課税上の不公平がさらに増大する恐れがあることから、特に課税上の不

(82) 金子・前掲注(20)470 頁参照。

公平を惹起している給与所得控除に相当する部分について損金不算入を原則としたものであるとしている。

すなわち、個人事業者と同視し得るような実態にある同族法人において、①業務主宰役員は、事実上自らの役員給与の決定権を有している状況において、自らの給与を法人段階で損金に算入する一方で、個人の段階でも給与所得控除が可能であるという構造がみられ、こうした構造が課税所得の操作に利用される余地が極めて高く、②また、こうした構造においては、法人で稼得した収益に対して、法人段階と個人段階の二段階で経費計上が行われており（いわゆる「経費の二重控除」）、個人事業者と比して課税上の不公平が生じているとし、今後の法人成りの増加により、さらに不公平が増大することに対処し、その解決を図ることとしたものであった。

特殊支配同族会社の業務主宰役員給与の損金不算入制度（以下、「業務主宰役員給与損金不算入制度」という。）とは、法人オーナーである業務主宰役員への給与における給与所得控除額相当額を損金不算入とする措置であり、対象企業は、業務主宰役員及び業務主宰役員関連者が株式又は出資の総数または総額の 90%以上を保有し、かつ、常務に従事する役員の過半数を占めている同族会社であった（旧法 35 ①）。また、業務主宰役員とは、法人の業務を主宰している役員一人を指す概念⁽⁸³⁾であり、個人に限るとされていた。業務主宰役員関連者とは、業務主宰役員の親族等で、同族会社の定義における特殊の関係にある個人及び法人と概ね同様である。

(83) 財務省・前掲注(47)334 頁、「具体的には、税務上の役員のうち、会社の経営に最も中心的に関わっている役員をいいます。通常は、代表取締役や社長といわれる役員がこれに該当することになることが多いと考えられますが、実質的な関わりにより判定することになるため、例えば、役員給与の多寡などもその判断の一要素となるといえます。なお、私法上役員としての地位を有しない場合であっても、会社の経営に従事している事実があり税務上役員とみなされる場合には、業務主宰役員になり得ることとなります。」。

そのほか、①基準所得金額（法人所得＋業務主宰役員の給与）が1,600万円（平成19年度改正から。それ以前800万円。）以下の法人、あるいは、②基準所得金額が、1,600万円超3,000万円以下で、業務主宰役員の給与の割合が50%以下の法人については適用が除外されていた。

しかし、平成21年度の税制調査会において議論が重ねられた結果、業務主宰役員給与損金不算入制度は平成22年に廃止されることとなった。同制度の廃止提案は、経済産業省の要望として提出されたものであるが、当時、政権を担っていた民主党のマニフェストの中小企業支援策の一つとして、中小企業の法人税率の引き下げ（18%を11%に引き下げ）等と共に記載されていたものである。

平成21年12月2日に開催された平成21年度第17回税制調査会において使用された法人課税に関する資料には、業務主宰役員給与損金不算入制度の適用状況について、平成19年度分会社標本調査等のデータからの推計値として、次のようなデータが示されている。

○本制度により平成19年分の納税額が増加した法人数（黒字法人）は9.3万社で、その税額は672億円であり、赤字法人の適用会社数は2.8万社（適用法人の合計数は12.0万社）。

○適用法人の業務主宰役員給与平均額は、黒字法人では2,048万円（最高額3億8,200万円）、赤字法人では1,926万円（同3億6,000万円）、全体では2,020万円、中位数は、1,680万円。

○業務主宰役員給与が1,500万円超の適用法人数は、約7.0万社で、全法人の約60%。2,000万円超の適用法人は、約4.1万社で全法人の約35%。

上記のデータだけでは、個人事業者との課税の均衡にどの程度寄与したのか明らかではないが、税制調査会の議論の中では、給与控除に上限がないことが問題である、法人税において二重控除の調整をすることはおかしい、などの意見が出され、最終的にまとめられた「平成22

年税制改正大綱～納税者主権の確立に向けて～」では、当該制度は廃止とした上で、「給与所得控除を含めた所得税のあり方について議論をしていく中で、個人事業主との課税の不均衡を是正し、『二重控除』の問題を解消するための抜本的措置を平成 23 年度税制改正で講じることにします。」と記載された。この対処として、その後の給与所得控除額の見直しとその上限の設定が行われた。

二 個人事業者類似法人の基準としての特殊支配同族会社の定義

同族会社について何らかの規制を行う場合、より限定的に、一部の株主により所得の分配が支配されている同族会社とするなど、規制の趣旨・目的により対象法人の範囲は異なることと思われるが、例えば、3人で支配しているのか 4人で支配しているのかの違いが、どれほど制度の適用、不適用の判断において合理的な理由となるのか、説明するには困難な問題である。その点において、実質的な支配者 1人とその関係者を基準とすることは、比較的説得的である。特殊支配同族会社にみる範囲の限定は、業務主宰者 1人を中心としたグループにより 90%というほとんどの株式の所有を要件としており、そのようなオーナー経営者であれば、個人事業主と同様な状態にあるといえるであろう。

第 2 節 課税ベースの相違点

1 給与所得控除による課税ベースの減少

個人事業者においては自己への給与は認められないため、個人と法人の稼得所得がそれぞれ同額であったとしても、オーナー経営者が法人所得の全額を役員報酬として支給した場合、給与所得控除を受けることで、個人事業者とオーナー経営者との課税ベースに差が生じることとなる。

給与所得控除の前身は、「勤労所得控除」として大正 2 年に一律 10%の控除を行うものとして創設された。その後、昭和 28 年には給与所得控除に

改称し、15%控除とした。当時は最高限度額が設けられており、4万5千円とされていた。

仮に、給与所得控除制度がないとすれば、オーナー経営者と個人事業主との所得税の課税ベースの差は、給与所得控除分の差について解消することとなる。

給与所得控除の縮減に向けた見直しは、このような不均衡の是正において向かうべき正しい方向である。しかし、給与所得控除の上限が220万円とされた平成29年においても、言葉を換えれば、220万円もの所得について課税が未だに行われない状況である。一方、個人事業者においては、事業所得について最高65万円の青色申告特別控除が認められている。これを勘案しても、課税ベースに155万円の差が残ることになり、最高税率45%であれば、税額において697,500円の差が生じることとなる（第1章第2節2参照）。ただし、これまでは、給与所得控除の上限がなかったことで、給与収入が増えるにしたがって、際限なく税負担の差が増加していたが、給与所得控除に上限が設定されたことにより、その差は上記の前提の下では最大で697,500円に留まったといえ、一定の効果があったといえる。

なお、青色申告特別控除については、それまでの青色申告控除制度に代えて、青色申告者において一定の要件を満たした場合に、10万円の特別控除に代えて35万円の特別控除を受けることができる制度として、平成4年に創設されたものである。その後、徐々に控除額は引き上げられ、平成17年分からは65万円となった。この制度は、適正な記帳慣行を確立し申告納税制度の実を上げることにより、課税の適正・公平を一層促進するため創設されたものであるが⁽⁸⁴⁾、給与所得控除のように、所得金額を一部減額するものであることから、個人事業者とオーナー経営者との課税ベースの差の縮減効果をもたらしている。

(84) 武田昌輔監修『DHC コンメンタル所得税法(6)』3033頁(第一法規)。

なお、給与収入に対する所得控除については、諸外国の例を見れば、実額控除しか認められないか（英国）、概算控除があったとしても、日本の控除額ほど大きくはなく、また、控除額に上限が設定されていることから⁽⁸⁵⁾、その意義と算定根拠について引き続き見直しが必要とされているところである。

2 課税所得から控除される損金又は必要経費の範囲

法人の課税所得と個人事業者の課税所得との課税ベースの違いの大きな原因は、法人が取引の主体足り得ることから、家族とであろうと、法人の主宰者とであろうと取引ができ、その対価が正当である限り損金に算入できることである。これに対し、所得税法では、事業主宰者自身に対する取引を観念することはなく、また、生計を一にする親族に対しての対価の支払いは必要経費に算入されない（所法 56）。ただし、配偶者や子等への給与については、一定の手続きにより青色事業専従者給与又は事業専従者給与として必要経費に算入することもできる（所法 57）。

(1) 所得税法 56 条関係（親族へ支払う事業上の対価）

所得税法 56 条は、不動産、事業及び山林所得において、生計を一にする親族（以下「同居親族等」という。）に対しての対価は、それらの所得上の必要経費に算入しないと規定する。例えば、オーナー経営者と生計が一の親が土地・建物を所有しており、それをオーナー経営者が経営する法人が借り受ける場合がある。法人においては、法人が土地・建物を借り、その正当な対価の支払いは、貸主が同居親族等であろうと当然に法人の損

(85) 平成 27 年 5 月現在の財務省 HP（2013 年 1 月現在のデータ）によれば、ドイツの実額控除に代わる概算控除額は 1,000 ユーロ（130 円換算（平成 27 年 4 月末 TTB を参考）で 13 万円）、フランスは社会保険料控除後の給与収入額の 10%とされ、最低 421 ユーロ～最高 12,000 ユーロ（同換算で 54,730 円～1,560,000 円）が控除できる。アメリカは、給与所得者に限られた控除ではないが、標準（概算）控除が認められ、夫婦共同申告の場合 12,200 ドル（120 円換算（平成 27 年 4 月末 TTB を参考）で 1,460,000 円）となっている。
http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/income/056.htm

金となる。しかし、個人事業主の場合は、同条により、同居親族等に支払うその賃貸借に係る費用を必要経費に算入できない。その他、個人事業主は、同居親族等へ支払う借入金利息、給与以外の役務の提供の対価等についても必要経費に算入できず、法人オーナー経営者の課税ベースと相異し、また、事業所得を親族へ分散させることもできない。

この制度は、事業を営む居住者と密接な関係にあるものがその事業に関して対価の支払いを受ける場合には、これをそのまま必要経費に算入することを認めると、所得が家族に恣意的に分散され不当に税負担の軽減を図るおそれが生じること、納税者間における税負担の不均衡をもたらすおそれがあること、適正な対価の認定も事実上困難であることなどから、そのような方法で税負担の回避を防止するために設けられたとされているが⁽⁸⁶⁾、所得税法が個人単位課税を原則とするにもかかわらず、事業経営者を中心とする家族単位課税を行うものである。オーナー経営者が主宰する法人においても、過大な対価の支払いなどの弊害が存在すると考えられることや、所得の分散といっても、適正対価の問題の解決があれば、原則である個人単位課税を行うべきであると考えられる。

また、もっとも所得分散に利用されやすいと考えられる家族への給与については、所得税法 57 条において条件付きで認めており、次の(2)で述べるように、この制度の制定の基因となったシャープ勧告が、配偶者及び未成年の子に係る給与を事業主に合算すべきであるといつて、家族への給与を否認する制度を描いていたにもかかわらず、それを認める制度を同法 57 条で設けており、同法 56 条だけを維持しているのは同法 57 条とのバランスを欠いており、また、理由がないと考える。

(2) 所得税法 57 条関係（事業に専従者する親族への給与）

事業に専従する親族への給与の容認は、シャープ勧告後である。といつても、シャープ勧告は、原則は各個人が別々に納税を行うべきであるとし

(86) 東京地判平 2・11・28 税資 181 号 417 頁、最判平 16・11・2 集民 215 号 517 頁参照。

たうえて、個別申告制度は、制限を設けなければ配偶者や子に賃金を支払うなどして税負担の軽減の問題が生じる恐れがあるので、配偶者と未成年の子の給与所得は、事業者の所得に合算させるべきであるというものであった。

しかしその後、昭和 27 年に、青色申告者に限り、事業に専従する同居親族等への給与について認める制度として青色事業専従者控除が創設された⁽⁸⁷⁾。このときは配偶者への支払いは認められず、限度額も 5 万円とされていたところであるが、その後、昭和 29 年には配偶者への給与が認められ、昭和 43 年には青色事業専従者の控除限度額が撤廃され、同居親族等への給与が全額費用計上できることとなり、この点における法人所得との課税ベースの違いはなくなった。

白色申告者については、昭和 36 年に事業専従者控除の制度が創設されたが（定額で 7 万円）⁽⁸⁸⁾、現在でも定額控除が認められているだけであり、創設当時から給与とみなす制度にすぎない。同控除の現在の規定は、原則として、配偶者については 86 万円、配偶者でない場合一人につき 50 万円の控除額となっている（所法 57③）。このような支給額に応じた控除とはせず、定額控除とされていた理由は、白色申告者全員についての帳簿の記録・保存が義務付けられたのが平成 26 年 1 月からであり、それ以前は、そもそも支給の有無すらはっきりしない状況であったことがその理由の一つと考えられる。なお、帳簿の記録・保存が義務付けられたとしても、その義務は、青色申告者と同程度のものを要求していないことから、直ちに給与を認めることとはならないであろうが、今後は、記帳義務の要件を引き上げ、認めていく方向が考えられる。

(87) 所得税法の一部を改正する法律（昭和 27 年法律第 53 号）

(88) 所得税法の一部を改正する法律（昭和 36 年法律第 35 号）

第3節 オーナー経営者と個人事業者の課税ベースの接近

1 法人の課税ベースを個人の課税ベースに近付ける制度

オーナー経営者の場合は、自分が主宰している法人の所得について、自分の意図のもとに処分額や処分方法を決定することができる。このような状態は、実質的に、法人の所得がオーナー経営者に帰属している状態となっており、個人事業者と同様であるといえる。個人事業者との課税の公平の観点から、法人が稼得した所得について、オーナー経営者個人が稼得した所得として、個人事業者と同様な課税を行うことも一つの方法である。

法人所得について、法人に納税義務があるとせず、その株主の所得として課税することとする制度は、上記第1章第3節1で述べたように、大正8年以前の、法人所得について法人段階で低率の一定率で課税することで課税済みとし、法人からその株主あるいは出資者に対して支払われる配当や賞与を非課税とした制度において、その片鱗を見ることができる。この制度は、株主等において法人所得が総合課税されるものではなかったが、配当及び賞与の非課税と相俟って、株主にとっては、分配の有無にかかわらず、法人が稼得した所得について低率の一定率で分離課税されていたものとみることができる。

株主等が受け取る配当及び賞与が課税所得とされた大正9年以後は、法人はその所得に対する税を負担する別個の納税義務者であることが明らかな制度となったが、配当に充てる所得については低率の一定率の法人税を課す配当軽減制度を設け、また、株主においての配当の申告においては、4割の概算控除を設けるなど、株主に分配される所得については、法人税と所得税の二重の税が課されることを軽減する制度設計がされていた。

昭和25年の税制改正においては、法人擬制説に基づき、法人税は所得税の前取りであるとのシャープ勧告の考えの下で制度設計が行われた。配当金について配当控除制度を設け、二重課税を排するという点において株主の税負担をどのようにするかはの視点はあったといえるものの、個人事業者と同様

な実態にある法人について、その実態に合わせた課税をどのようにするかということや、そのオーナー経営者と個人事業者の各課税ベースの差を縮めることに対して有効な制度設計はなされなかった。

昭和 31 年 12 月 25 日付臨時税制調査会の「最近の諸情勢に即応すべき税制改正の方策に関する諮問に対する答申」においては、法人企業と個人企業との税負担の調整策として、法人を個人とみなして課税する組合課税方式も検討していた。しかし、その逆の個人を法人とみなして課税する案も含めていずれも難点が多いとし、①個人事業への税率を軽減すること、②事業税においても役員報酬が損金とされ法人が有利であるので、法人事業税と個人事業税とに負担の差を設けること、③役員及び家族従業員に対する給与について一定の制限を設けること、などでかなりの部分が解決されるという結論とした。

しかし、現在においても税制調査会において個人類似の法人企業と個人企業との税負担の調整をどのように行うか議論されているように、個人事業類似の法人について個人事業者の課税ベースに近付ける合理的な制度設計は困難であり、これまで十分な実現はなかった。

2 個人を法人とみなす制度

個人事業者が法人成りに伴い享受するメリットの主要なものは、自らの報酬を損金に算入し、さらに給与所得控除を受けることである。個人とオーナー経営者の税負担の均衡を目指すもう一つの方向としては、事業所得者にも事業主報酬を支払うことを認め、法人課税における所得計算に近づける方向である。

昭和 47 年 7 月から、みなし法人課税制度（平成 4 年改正以前の措置法 25 条の 2）が実施された。この制度は、社会的経済的実態が法人と特に異なるところのない個人事業主に、個人形態のまま法人の場合とほぼ同様の課税を受ける道を開くという趣旨も含むと考えられるものであった。その制度の概要は、個人事業者又は不動産所得者が稼得する、事業所得又は不動産

所得（以下「事業所得等」という。）のうち、あらかじめ税務署長に届け出た事業主報酬額を給与所得の収入金額とみなし、その報酬額を必要経費として差し引いた残額から、法人税及び法人住民税相当額を控除した額を配当所得の収入金額とみなし、個人形態のまま、法人成りした場合と同様な課税上の取り扱いを受けるものであった⁽⁸⁹⁾。平成 4 年末で廃止されたが、その理由は、事業遂行のための費用は既に事業所得の金額の計算上必要経費に算入されているので、更に事業主報酬に給与所得控除を適用することは経費の二重控除となって適当ではないということであった。

3 その他

上記第 1 節 2（3）ハで紹介した業務主宰役員給与損金不算入制度は、法人所得に業務主宰者の報酬分に係る給与所得控除を加算することで、法人の所得内で給与所得控除分の課税ベースを回復するという特殊なものであった。

給与所得控除分は法人所得とされることで法人税の対象として法人税率の適用となるものの、業務主宰役員はこれまでと変わらない課税となる点においては、個人事業者の課税所得への課税とは相違点を残すものであったが、法人と個人の課税ベースを比較し、法人の所得において調整することとした点においては興味深い制度であったといえる。

給与所得控除により生じる課税ベースの差については、概算控除にせず、実費のみを認める実額控除に変更することで、概ね解消できるはずである。みなし法人制度が廃止された理由についても、的確なものではなくなることもなる。

給与所得控除については、控除額に上限が設けられ、また、実額控除の選択も認められるなど、徐々に改訂がされているところであるが、所得税納税者の内訳として給与所得者が相当数を占めることから、一足飛びに完全実額

(89) 制度趣旨について、相原安夫「みなし法人課税選択制度をめぐる諸問題」税大論叢 9 号 44 頁～49 頁
 (1975, <http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/09/76/ronsou.pdf>) 及び最高判昭 58・11・1 集民 140 号 281 頁。

制に移行することは、サラリーマンの反発や税務職員の物量的な処理能力も含めて、困難な課題である。

第5章 諸外国の組織体課税

これまで、我が国における法人以外の組織体について、どのような課税制度があるのか概観したが、法人税の納税義務が課されていない組織体の出資者については、どのような計算により課税所得を計算すべきか税法に定めはない。その計算は、構成員が法人であれば法人税法により、自然人である個人であれば所得税法に従って計算することとなるが、組織体とその構成員あるいは構成員同士の契約関係は様々であり、任意組合と匿名組合とを比べても、一方は無限責任でありもう一方は有限責任であるなど、損益の法的な帰属関係は大きく異なっている。我が国では、構成員の所得計算方法を、通達上でわずかながら示しているのが現状である。

私法体系が我が国と異なる諸外国においては、それぞれの設立準拠法により組織体が設立されるのであり、また、法人の概念も、必ずしも我が国と同一ではない。法人税を課すことは、原則としては団体が法人格を与えられている場合であるが、そうであっても、人的会社といわれる法人に対してパス・スルー課税を行うこととする国や、あるいは契約による人的な結合においても法人課税を選択可能とする国もある。

このような諸制度を確認することは、我が国の法人についてパス・スルー課税を適用した場合の計算方法の参考となると考えられる。以下において、パートナーシップにおける構成員における所得計算方法及びアメリカ S 法人における諸規定の概要を確認する。

第1節 諸外国の組織体

我が国では、所得を稼得した者に法人税が課されるか所得税が課されるかは、各税法の定めから判断することとなるが、アメリカやフランスでは、納税者自らがその課税方法を選択する制度を設けている。つまり、全く同じ実態を有する組織体において、一方は法人税の申告を行い、一方は所得税の申

告を行うケースを認めている。この点は、日本において見られない制度である。また、イギリスを含め、法人格がある組織体について、パス・スルー課税を行っていたりもする。このように、ある組織体が法人格を持つかどうか、あるいはどのように課税されるかは、各国の政策上の差異と考えることができる。

1 アメリカ

アメリカは、1997年1月1日よりチェック・ザ・ボックス規則 (check the box regulation) を施行し、一定の法人として扱われる組織体を除いては、法人 (corporation) として課税されるか、パートナーシップ (partnership) として課税されるかを、一定の届出 (Form8832) を行うことにより納税者が選択できることとした。

パートナーシップは2種類あり、パートナーのそれぞれが経営を担い、無限責任を負うゼネラル・パートナー (general partner : GP) で構成されるゼネラル・パートナーシップ (general partnership : GPS) と、一名以上の GP と一名以上のリミテッド・パートナー (limited partner : LP) から構成されるリミテッド・パートナーシップ (limited partnership : LPS) がある⁽⁹⁰⁾。これらはそれぞれ、所得が組合員にパス・スルーされることや組合員の責任関係の類似性において、それぞれ我が国の組合ないし匿名組合に類似する。

そのほか、パートナーシップに分類されることを選択できる組織体として、出資者が全員有限責任である有限責任会社 (limited liability companies : LLC) があり、チェック・ザ・ボックス規則の適用を受けることができる。

チェック・ザ・ボックス規則の施行により、アメリカにおいては、パートナーシップや LLC が法人であるのか否かの実質的な判断は課税上必要がないこととなった。しかし、我が国の居住者がそこから利益の配賦や分配を受

(90) 伊藤公哉『アメリカ連邦税法〔第5版〕』419頁(2013、中央経済社)参照。

ける場合には、その組織体が法人であるのか否かで、その受けた所得の所得区分や課税時期が異なることとなる。したがって、法人か否かについての判断基準が求められるが、アメリカの取扱いを基準とするのか、それとも別の基準によるべきなのかが問題となる。この点については、LLC や LPS についての法人該当性を争点とした訴訟事件も発生している。当該事件に係る司法上の判断は、ニューヨーク州法により設立された LLC あるいはデラウェア州法により設立された LPS についてそれぞれ法人という結果であったが⁽⁹¹⁾、パートナーシップは各州法によって設立され様々であり、我が国の組合あるいは法人に相当するとは一概にいえないうことに注意を要する。これは、他の国におけるパートナーシップにおいても同様である。

そのほか、アメリカには、一旦法人として設立された法人 (corporation) のうち、一定の要件を満たした小規模な法人については、株主全員の同意により、S 法人 (S corporation) を選択することによって、法人損益を各株主にパス・スルーさせて株主の段階で課税する制度がある。この制度は、法人格を持つ組織体の所得について、法人では課税せずに有限責任である株主において課税する制度であって、本研究のテーマである法人のパス・スルー課税を検討する際の参考となるものである。これについては、項を改めて確認することとする。

2 その他の国

アメリカ以外の国をみると、フランスにおいては、人的会社である合名会社および合資会社があるが、双方法人格があるものの、原則は、構成員課税

(91) ニューヨーク州法により設立された LLC についての事件として東京高判平 19・10・10 訟月 54 卷 10 号 2516 頁。デラウェア州法により組成された LPS を法人であるとしたのは、東京高判平 25・3・13 訟月 60 卷 1 号 165 頁、大阪高判平 25・4・25 裁判所ウェブサイト、大阪地判平 22・12・17 税資 260 号順号 11575。同 LPS について法人でないとしたのは、東京地判平 23・7・19 裁判所ウェブサイト、名古屋地判平 23・12・14 税資 261 号順号 11833、名古屋高判平 25・1・24 裁判所ウェブサイト。これら各 LPS 事件については上告され、平成 27 年 7 月 17 日に最高裁において法人と判示 (裁判所ウェブサイトより) された (前掲注(32)にも解説。)

として所得税が課される。なお、法人課税を選択することもできる。また、有限会社は法人格を持ち法人課税の対象であるが、家族経営の場合は構成員課税を選択できることとしている。

イギリスにおいては、LLP は法人格を持ち、その構成員は有限責任であるが、構成員課税とされている。

ドイツにおいては、合名会社、合資会社、有限合資会社などの人的会社があるが、それらにはドイツ商法において法人である旨の規定がなく、法人格が与えられていないものの、実質的な法的主体としての活動が可能となっている。課税は構成員課税である。

第2節 パートナーシップの課税

我が国の任意組合に類似する組織体として、いわゆるパートナーシップがある。

アメリカにおけるパートナーシップとは、統一パートナーシップ法 (Uniform Partnership act: UPA) によれば、「2人以上の者により共有されている営利を目的とした事業遂行のための団体」と定義づけられており (UPA6 条)、アメリカ内国歳入法 (以下「IRC」という。) では、「シンジケート、グループ、プール、ジョイント・ベンチャー、またはその他の法人格なき団体で、事業活動、金融活動もしくは投機的活動を直接もしくは間接的にする、法人、信託または諸財団ではないものをパートナーシップに含む」 (IRC § 761(a)) と、いわば消去法的方法で定義付けられていることから⁽⁹²⁾、様々な形態が考えられる。

上記の UPA6 条の規定は、民法 667 条 1 項の「組合契約は、各当事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

(92) 伊藤・前掲注(90)417頁。

る。」とするところと営利性を要件とする点において違いがあるほかは、ほぼ同様のものとみることができる。

パートナーシップの契約関係は諸国によって違うことから、また同じであるとしても、その構成員における所得計算や課税方法は同じではない。各国のパス・スルー課税の諸方式を概観することは、法人所得をパス・スルー計算する方式を検討するに当たって参考になると思われるので、以下においてはアメリカ、イギリス、フランス、ドイツのパートナーシップについての概要を確認する⁽⁹³⁾。

1 アメリカ

(1) パートナーシップの課税上の取扱い

税務上パス・スルーとして取り扱われ、それ自体課税対象とならない。

(2) 課税所得の計算主体とパートナーへの損益の配賦

パートナーシップレベルで課税所得の計算が行われ、パートナーシップは申告書様式 1065 に損益計算書、貸借対照表、各パートナーの持分損益などを記載して IRS に提出する義務がある。

パートナーの所得 (income)、利益 (gain)、損失 (loss) 及び控除 (deduction、credit) に係る分配割当額 (distributive share) は、パートナーシップ契約に従って決定され (IRC § 704(a))、分配されたか否かにかかわらず、パートナーは損益が配賦された時点で所得を認識する。

出資割合や利益と損失とで異なる配賦割合とすることも可能であるが、「実質的経済効果 (substantial economic effect)」が認められない場合は、課税庁に決定を行う権限がある (IRC § 704(b))。

(93) 各国パートナーシップについては、金融庁が平成 24 年 3 月 2 日に公表した、「諸外国のパートナーシップ税制に関する調査研究 (2012 年 1 月 31 日) (税理士法人プライスウォーターハウスクーパース)」(以下「平成 24 年金融庁公表資料」という。)を参考とした。そのほか、アメリカ・パートナーシップについては、高橋祐介『アメリカ・パートナーシップ所得課税の構造と問題』(清文社、2008)、伊藤・前掲注(90)、本庄資『アメリカ法人税法講義』(2006、税務経理協会)等を参考とした。

パートナーシップ損失は、各パートナーに配賦された時点で、パートナーにおいて課税所得から控除できる。ただし、損失の控除については、①課税期間末の持分の税務基準額を上限とすること（税務基準額規制）、②個人又は非公開会社は、経済的にリスクを負担している額の範囲内であること（At Risk Rule）（例えば、ノンリコースローン債務に係る持分が税務基準額から除かれる）、③実質的に関与していない一定の受動的事業から生じる損失については、受動的事業から生ずる所得からしか控除できないこと（Passive Activity Loss Rule）などの規制がある。残りは繰り越される。

（3）パートナーの所得区分

パートナーシップのパートナーには、申告書様式 1065 の別表 K - 1 により各パートナーに配賦される事業損益、受取利子、配当、不動産損益、キャピタルゲイン及び税額控除等の各項目の金額が通知される。パートナーは、自身の税務申告書の対応する区分において、パートナーシップにおけるそれぞれの項目の金額と、パートナーシップ事業以外の金額と合計して申告する。例えばパートナーシップで長期キャピタルゲインと区分したものは、パートナーにおいてもそのまま長期キャピタルゲインの項目として申告を行う。つまり、パートナーシップは、長期・短期キャピタルゲイン等の損益や慈善寄付金等の控除金額については、区分して配賦額を計算することとされており⁽⁹⁴⁾（IRC § 702(a)）、各パートナーは、分配割当額（distributive share）に応じた金額で、所得や費用等の性質をそのまま引き継ぎ、例えば長期キャピタルゲインについては、分離して優遇税率を適用した申告を行うこととなる。

(94) IRC § 702(a)は、①短期キャピタルゲイン（またはロス）、②長期キャピタルゲイン（同）、③IRC1231 条の適用を受ける損益、④慈善寄付金、⑤キャピタルゲインに対する税率が課される適格受取配当及び控除の対象となる一定の配当、⑥外国又はアメリカ側において課される一定の税額、⑦一定のその他所得、利益、損失、所得控除又は税額控除項目、⑧個別計算が必要とされる複数の項目を除く課税損益の 8 項目を区分することとしている（前掲注(93)の平成 24 年金融庁公表資料参照。）。

(4) パートナーシップとパートナーとの取引

パートナーは、個人としてパートナーシップとの取引が認められ、また、パートナーシップから報酬を得て（損益の配賦とは別に）、パートナーシップの立場で取引を行うことも認められている（IRC § 707）。ただし、近親者間で行われる場合は、潜在的な不正行為を制限するための規定がある。

(5) 現物出資の課税関係

金銭出資の場合、出資額がパートナーシップ持分の税務基準額（tax basis）となる。現物出資の場合、パートナー自身及び他のパートナーに課税関係は生じない。税務基準額は、出資された資産の税務基準額による。パートナーシップの持分については、税務基準額ではなく時価で管理する。現物出資の出資時の評価額と税務基準額とに差額が生じるが、資産の含み益である。これを別途管理し、譲渡時に、出資時の含み利益部分を現物出資者に課税する。その余は各出資者に配賦する。

(6) 労務出資または無形資産の出資

知的財産等の出資についても、出資時に課税関係は生ぜず、処分時に課税される。

労務出資については、パートナーシップ持分は、課税対象の報酬として支払われる。

(7) パートナーシップからの分配時の課税

パートナーは、配賦時に課税されるため、分配時には損益を認識しないが、パートナーシップ持分に係る税務基準額を減額する必要がある。分配により税務基準額が負の値となった時は、出資額+利益配賦額以上の分配があったことになるので、その超過額について利益認識をする必要がある。

2 イギリス (English Limited Partnership)

(1) パートナーシップの課税上の取扱い

税務上パス・スルーとして取り扱われ、法人格はなく、それ自体課税対象とならない。生じた損益は、パートナーにおいて課税される。

(2) 課税所得の計算主体とパートナーへの損益の配賦

課税所得計算はパートナーシップの段階で一括して行われ、パートナーシップは申告書を提出する義務がある。法人パートナーがいる場合には、原則的な所得税計算と法人の計算に基づく二通りの計算を示す必要がある。

利益分配契約の割合により配賦される利益について課税される。出資比率以外でも認められる。

資産の譲渡については、各パートナーが持分割合に応じて行ったものとして課税される。

所得の認識は、個人パートナーの場合、パートナーシップ所得が配賦される課税年度に課税され、法人の場合、法人の事業年度と一致するように課税所得が割り当てられる。

(3) パートナーの所得区分

パートナーシップの所得区分は、原則としてパートナーシップの事業活動によって決まり、当該所得が各パートナーに帰属する。

(4) パートナーシップとパートナーとの取引

パートナーと、パートナーシップの間で譲渡があったとき、真正な商法上の理由に基づいて行われた場合、関連者取引とはみなされないが、合理的な理由が認められない場合、キャピタルゲイン法第 17 条により時価で取引があったとみなされる。

パートナーは、個人としてパートナーシップとの取引が認められ、また、パートナーシップから報酬を得て（損益の配賦とは別に）、パートナーシップの立場で取引を行うことも認められている。ただし、近親者間で行われる場合は、潜在的な不正行為を制限するための規定がある。

(5) 現物出資の課税関係

現物出資の場合、他のパートナーへ移転した持分が譲渡されたものとみなされる。

(6) 労務出資または無形資産の出資

無形資産、知的財産等の出資については、課税関係が生ずる可能性が高い。

労務出資については、資産の出資として扱われた例はない。

(7) パートナーシップからの分配時の課税

パートナーは、配賦時に課税されるため、分配時には損益を認識しない。

3 フランス

(1) パートナーシップの課税上の取扱い

税務上パス・スルーとして取り扱われ、法人格はなく、それ自体課税対象とならない。しかし、一定の要件を満たすパートナーシップは法人として課税され、あるいは法人課税を選択することができる（フランス税法 239 条 1 項）。

(2) 課税所得の計算主体とパートナーへの損益の配賦

課税所得はパートナーシップレベルで計算され、その事業活動に応じた所得区分（商工業所得、非商業所得、不動産所得、農林業所得及び動産資本所得）の規則が適用される。

ただし、パートナーの種類により配賦される持分の例外規定があり、法人課税がされる団体の場合は、その所得持分は商工業所得の規則に基づいて決定され、個人の場合は、パートナーシップに適用される規則に従って決定されることとされている。

パートナーシップは申告書を提出する義務がある。

パートナーは、パートナーシップの事業年度末において所得を認識し、分配の有無にかかわらず認識した所得について課税される。

配賦割合は、契約によるが、定めなかった場合は出資持分による。

なお、租税回避防止規定として、リース資産の減価償却費は、賃貸料合計とその関連費用との差額を超えることができないという損金算入限度額規定などがある。そのほか、一般的な租税回避防止規則がパートナーシップへ適用される。

(3) パートナーの所得区分

原則としてパートナーシップの事業活動に応じた所得区分の規則が適用される（受動的パートナーである場合。そうでない場合はパートナーの事業活動等によって決定される。）。また、パートナーシップは、配賦される所得が異なる規則が適用される複数の事業活動から生じている場合は、課税標準額を事業活動ごとに分けて配賦額を計算しなければならない。

また、譲渡益については、受動的パートナーか否かで自己用資産か事業資産かに区分けされ、所得区分や適用税率が異なることとなる。

(4) パートナーシップとパートナーとの取引

その取引が独立第三者間価格に基づいていない場合について、制限をする制度がある。

(5) 現物出資の課税関係

現物出資の場合、所有権の移転としてキャピタルゲイン課税の対象となる。

(6) 労務出資または無形資産の出資

特許権について出資した場合、原則としてキャピタルゲインについて課税される。

労務出資については、通常は役務提供契約となる。原則として出資を資本の一部とすることはできず、その出資と引き換えに持分を受けることはできない。

(7) パートナーシップからの分配時の課税

パートナーは、配賦時に課税されるため、分配時には損益を認識しない。

4 ドイツ

(1) パートナーの課税上の取扱い

パートナーシップは税務上パス・スルーとして取り扱われ原則として課税されない。

パートナーシップが所得を認識すると同時に所得を認識する。

(2) 課税所得の計算主体とパートナーへの損益の配賦

課税所得計算はパートナーシップの段階で行われ、パートナーシップは申告書を提出する義務がある。

分配は、利益分配契約に応じて行われる。

パートナーは、パートナーシップの所得の認識のタイミングにおいて所得を認識し、分配の有無にかかわらず認識した所得について課税される。

なお、パートナーシップが見せかけ又は不正スキームとみなされる場合、一般的な租税回避防止規則が適用される。同族に対する制限規定あり。リミテッド・パートナーシップに対しては、当初の出資額を超える損失の取り込みを制限する規定がある（At Risk Rule）。

(3) パートナーの所得区分

パートナーシップの所得区分は、パートナーシップの事業活動によって決まり、当該所得が各パートナーに帰属する。

ただし、受動的投資活動を行うパートナーシップの所得は、投資所得として取り扱われる。なお、パートナーが能動的か受動的か、有限責任か否かで所得区分は変わらない。ちなみに、ドイツの所得区分は7種類ある。

(4) パートナーシップとパートナーとの取引

独立第三者間価格で行われるパートナーとパートナーシップの間で譲渡、役務提供は、通常取引として扱われる。

(5) 現物出資の課税関係

非事業用資産の現物出資の場合、非事業用資産がキャピタルゲインの課税対象とされていないので課税はされず、パートナーシップは時価で受入

れる。事業用資産の場合、帳簿価格で受け入れ、課税は譲渡等が行われるまで繰り延べられる。

(6) 労務出資または無形資産の出資

労務出資は認められるが、簿価は 0 として認識する。なお、契約が独立第三者間の基準に沿うものであれば、合意された損益配賦方法が認められる。

無形資産の出資については、出資以前の保有状況によりパートナーシップの受入れ価額が異なる。

(7) パートナーシップからの分配時の課税

パートナーは、配賦時に課税されるため、分配時には損益を認識しない。

第 3 節 アメリカ S 法人の制度

1 沿革

S 法人 (S corporation) というのは、「法人」や「パートナーシップ」が私法 (州法) に根拠を有するのに対し、1958 年に制度化された連邦租税法上の制度 (IRC 第 S 節に規定。) である (当初、1954 年に制度提案されたものの成立せず。)。同制度導入の趣旨は、「実質的に組合である小法人に法人の課税上の不利をうけることなく法人組織形態を利用することを可能にし」、「企業組織の形式の選択における連邦所得税の影響を終わらせる」ことであって⁽⁹⁵⁾、少人数の株主による法人に対しパートナーシップ課税のオプションを提案したものであった。ただし、第 S 節における、所得・損失のパス・スルーと、第 K 節におけるパートナーシップのパス・スルーは、全く同じではない。第 S 節その他で適用が排除されない限り、第 C 節の規定 (一般法人 : corporation の規定) が適用される⁽⁹⁶⁾。

(95) 水野忠恒「閉鎖的法人に関するアメリカの所得税制度—問題点の比較法的分析とその体系化」租税法研究第 13 号 115 頁 (1985)。

(96) ピーター・P・ワイデンブルック、カレン・C・バーク、高橋真一訳『アメリカ法

導入当初の S 法人制度は、パートナーシップ課税の制度に比べ取扱いが複雑であったことから改善する余地があり、1982 年改正によりパートナーシップ課税の制度に近いものに改正された。この間、S 法人の主要な要件である株主数（家族については一人の株主として扱われる（IRC § 1361(c)(1)）について、1958 年導入時の 10 名以内から 1976 年に 25 名、1982 年に 35 名、1996 年に 75 名、2004 年に 100 名と緩和され、その他の要件についても順次緩和されている。

2 取扱いの概要

その特徴は、法律上は法人だが、税制上は導管として扱われる事業体であり、所得について法人の段階での課税はなく、株主の所得として所得税が課税されることである。

つまり、アメリカ S 法人制度では、S 法人の取扱いを選択した法人は原則として法人所得税の課税関係が発生せず、パートナーシップと同じように、法人段階の所得、損失及び控除項目は出資割合（＝持株数）に応じて株主にパス・スルーされ、株主段階で課税される（IRC § 1361～§ 1379）。したがって、株主においては、配当による分配があった時点ではなく、決算時により確定する暦年での法人所得金額について、持株割合に応じた金額を申告することとなる。

また、株主は、株式会社の株主と同様に、出資額までしか責任を負わない有限責任である。なお、S 法人を選択した場合は、課税年度は、原則として暦年を用いなければならない（IRC § 1378）。

S 法人を選択することができる法人の主な要件は、①株主数が 1 人以上 100 名以内であること、②株主が個人、財団、特定信託であること、③株主に非居住外国人がいないこと、④一種類を超える株式（優先株等）を発行していないこと、等とされている。S 法人の選択は、様式 2553 を選択年度開

始後 3 ヶ月目の 15 日までに IRS（内国歳入庁）へ提出することにより行われる。

S 法人を選択した場合の課税所得は、一定の場合を除き個人と同様の計算方法による（IRC § 1363(b)）。株主の課税所得の計算においては、法人の所得、損失、経費、税額控除の各項目につき、株主の持株割合に応じて計算される（IRC § 1366(a)(1)(A)）。そこでは、寄付金控除や外国税額などの項目は個別に算出され、株主に持株割合に応じて帰属することとなる。また、その他の全体の法人の収益から費用を差し引いた後の損益については、株主の持分に応じて算出される(1366 条(a)(1)(B))。

S 法人と株主との取引は原則として承認されるが（役員報酬を取る事も可能）、家族や家族株主からのサービスや資金の貸付の対価が相当でない場合には歳入庁の再配分権限（IRC § 1366(e)）の規定が設けられている。

株主の S 法人株式に係る税務基準額については、パートナーシップにおける税務基準額の取扱いと同様に、毎課税年度末に加減算調整が行われる。この場合、損失のパス・スルーについては、株主の投資額に基づいて算定される税務基準額（ベース）による一定の制限が課されている。つまり、株主は有限責任であり、出資額以上に損失を負わないことから、税務基準額（出資が金銭の場合、出資額。）までは損失がパス・スルーされるが、それを超える超過損失分は翌年以降に繰り越すこととされている（IRC § 1366(d)(2)）。なお、S 法人であっても、選択前の普通法人の期間中に留保された含み益等については法人課税が行われることなどの特則もある。

S 法人を選択することにより、パートナーシップとほぼ同様に取り扱われることで、法人事業の利益について課税され、さらにその利益が配当された際に株主において課税されるという二重課税が完全に排除されることとなる。配当資金について法人税が課税されないことで、法人においては、自己資本による資金調達と、借入による資金調達との間の課税上の違いによるコストの発生も排除されることとなる。また、普通の株式会社として対外的な取引

を行いながら、パス・スルー課税により、個人事業者やパートナーシップとほぼ同様な課税を受けることとなる。

3 アメリカでの問題点

1980年時点で約55万社、法人全体の20%であったS法人は、2008年には約405万社、法人全体の70%弱を占めるまでになっている。これに対し、給与には社会保障税等が課税されるが、配当には課税されないことから、個人自営業者がS法人となり、所得をすべて配当とすることで社会保障税等を軽減している⁽⁹⁷⁾ことなどの問題も生じているようである⁽⁹⁸⁾。

なお、2010年においては、全法人(Corporation)580万社中S法人(S Corporation)は413万社(約71%)であり、株主1名のS法人は255万社(61.7%)、株主2名のS法人は116万社(28.1%)であって、S法人の90%が1~2名の株主によるものとなっている⁽⁹⁹⁾。

第4節 パートナーシップあるいはS法人と任意組合の 課税上の相違点

我が国の民法上の組合とパートナーシップは、共同事業の契約という点において類似しているといえるが、アメリカ・パートナーシップは、その課税

(97) 八塩裕之「日本の欠損法人に関する報告」税制調査会調査分析部会報告資料〔平成19年7月31日10-4〕12頁(2007)

(98) アメリカでは、自営業者の場合、所得税のほかに、セルフ・エンプロイメント税(自営業者税)として、ソーシャル・セキュリティ税(Social Security Tax: 老齢・身障者等保険)(12.4%)とメディケア税(Medicare tax: 入院・加療患者保険)(2.9%)を支払わなければならないが、また、会社が従業員を雇用する場合には、会社がその半分を負担し、また、従業員からは源泉徴収することとなっている。S法人の場合、役員の報酬を損金に算入できるが、給与としてみると、社会保険税の課税対象となってしまうので、給与を支給せず、配当という形で受け取ることで、課税を逃れているという問題である。なお、パートナーシップの配賦所得には自営業者税がかかるが、S法人には課されない。

(99) 米国内国歳入庁”2010 Statistics of Income Corporation Income Tax Returns”。夫婦と家族は、1株主としてカウント(IRC § 1361(c)(1))。

について IRC 第 K 節 § 701～§ 761 に定めを置いており、この点において特に法律の規定を置いていない我が国と異なっている。

課税上の違いについて、アメリカ・パートナーシップを中心に上記第 2 節及び第 3 節で述べたことを我が国の組合と対比すると、次の 3 点が主な相違点である。

1 所得区分

パートナーシップの事業を基に、パートナーの所得区分が決定される。この点は、我が国の通達（所基通 36・37 共-20）においてもそのような規定を置いている。ただし、アメリカ・パートナーシップは、キャピタルゲインや別途税法上区別されて課税又は計算する所得や控除については、それぞれ個別に抽出してパートナーに通知し（残った所得は合算され利益計算される。）、また、その情報申告を行うこととなっており、我が国のような所得計算の簡便法（上記通達のいわゆる中間方式と純額方式）を定めてはいない。我が国も分離課税の対象となる所得など、個別に区分計算すべき所得を算出するべきである。

また、各国ともパートナーシップが当局へ情報申告を行うこととされている。パートナーが法人である場合もあり、イギリスは法人には法人用の所得計算書を別途作成することも要求している。このように、我が国は組合課税についての法整備は遅れており、今後は組合の所得計算について総額主義を原則とし、情報申告を行う制度を設ける必要がある⁽¹⁰⁰⁾。

2 パートナーシップとパートナーとの取引

我が国の個人事業者の所得計算においては、所得税法 56 条及び同法 57 条に従い、組合と、生計が一の親族との取引の対価及び給与の支払いを原則として認めないが、諸国では、パートナーシップや個人事業者について、そ

(100) 信託の一部及び有限責任事業組合等については、所法 227 及び同法 227 の 2 において、その計算書を税務署長に提出することを義務付けている。

の支払い対価が適正対価であることを前提に認めている。ここにおいて我が国の組合計算や個人事業者における必要経費の範囲が大きく違っている。

また、S 法人の役員である株主の場合、自分の報酬額が S 法人の損金となっているが、損金算入後の所得金額をベースとした株式数に応じた配賦額をそのまま申告すればよいこととなっている。当該株主は、S 法人からの配賦額のほか、その報酬について収入額を給与として申告するが、給与所得控除はないので課税ベースに変動がなく、申告の項目が振り替わるだけとなる。

また、生計が一の親族への役務の対価であろうと、役務の対価は相当額の範囲において個人事業者の必要経費としても認められていることから、パートナーシップや S 法人において当該役務の対価を損金算入した後の利益について、配賦割合に基づく配賦額を所得として計上することとなる。

パートナーシップや S 法人がパス・スルー計算を容易に行えるもの、法人の損金やパートナーシップにおいて認められる必要経費と、個人の必要経費との範囲に大きく違いがないことが要因と思われる。

3 損失の配賦

我が国の任意組合の組合員については、無限責任であるが、S 法人の株主は有限責任であるから、損失の配賦が税務基準額（「出資額にそれまでの配賦額を加算減算し、分配額を減額したもの」＋「S 法人に対する債権額」）を超える場合、超えた分は翌期以降に繰り越されることとなる。また、パートナーシップにおける有限責任パートナーも概ね同様の計算を行う。

我が国の株主も有限責任であるから、個人事業類似の法人についてパス・スルー課税を検討する際には、S 法人等の計算方法が参考となるが、我が国の有限責任事業組合の出資者が有限責任であり、その損失の配賦方法が定められているので、この方式が参考となる（第 2 章第 1 節 4 参照）。

第6章 小規模法人に対するパス・スルー課税

水野教授は、「小法人の所得を組合方式で課税することは、法人税と個人所得税とを統合する一つのモデルとしての意義を有すると見ることもできるが、実際には、組合所得と同一に課税することを困難にする、技術上の検討すべき問題があり、組合課税とは異なる仕組みとならざるを得ないことが認識されている。」⁽¹⁰¹⁾と述べられている。

これまで、第2章においては我が国の構成員課税制度について、第3章においては法人からの分配がどのような形態で行われるのか、第4章においては、法人所得と個人所得の課税ベースの差を確認した。また、第5章においては、諸外国において、組織体に課税せずその構成員において課税する方式としてパス・スルー課税が用いられており、国によっては、法人格を持つ組織体においてもこのような課税が行われていることを確認した。

我が国の一定の個人事業者類似の会社について個人事業者と同様に課税する方法を考える場合、法人所得をその所得を支配する個人に帰属させて課税することを重視するならば、その課税方法の一つとしては、税制上においては法人格を無視して代表者に所得をパス・スルーさせることが考えられる。株主が夫婦とその子供だけであるような家族的会社については、世帯単位課税も一方法であろう。しかし、家族的会社のほか、法人が共同事業であると認められる場合や、一人の出資者兼経営者とその他出資者との関係と認められる場合などがあるが、法的及び経済的な所得分配の実態を重視するならば、個人単位で各株主へ所得を帰属させ、株主それぞれへのパス・スルー課税を考えるべきである。パス・スルー課税の方式は各国によって様々であり、我が国における組合に対する課税方式もその一種類であるが、これをそのまま適用することには様々な課題がある。

(101) 水野忠恒「アメリカにおける中小企業課税—組合、法人及び Subchapter S 法人の課税問題—」日税研論集 4号 155頁 (1987)。

我が国において、任意組合の組合員に、税法上そのような規定がないにもかかわらずパス・スルー課税を行っているのは、私法上、組合員がそのような権利義務を有することを根拠としている。しかし、法人の実態が個人事業と同様であろうと、株主に法人所得を帰属させて課税する法的な根拠はない。

しかし、これまでみてきたように、一定の会社については、一部の株主が強い権限を有し、その所得を管理・支配することが可能であり、また、会社の所得を実際に享受することが行われている。このような場合は、会社の所得のうち、法的に株主に配分可能な範囲において、任意組合と同様なパス・スルー課税を株主に対して行う法制度も合理性を有すると考えられる。ただし、私法上有している権利・義務関係をまったく無視した課税は行えない。制度設計に当たっては、一定の状況にある株主について、経済的に資産が帰属するとみなすことの合理性が必要である。なお、株主は個人株主であることを前提として検討を行う。

第1節 任意組合の組合員と株式会社の株主との違い

パス・スルー課税の手本となるのは、任意組合の組合員に対する課税方法であることから、任意組合と株式会社の法的関係の違いを確認し、課税方法を検討する上で考慮すべき点を以下において検討する。

1 利益・資産に対する組合員又は株主の権利と課税

任意組合の組合員は、組合の財産につき出資額割合による持分がある。組合財産については組合員の共有となり、その関係は合有の関係といわれる。生じた利益は、契約による割合で各組合員に帰属し、それぞれにおいて所得税（法人組合員であれば法人税）が課税される。したがって、組合の損失も組合員に帰属し、組合員は無限責任を負っている。

会社は会社名で資産を取得する。株式会社の株主は、会社の資産に対して残余財産分配請求権があるが、通常時は株式の譲渡により持分に係る資産価

値を回収することとなる。株主は、株式数に応じた剰余金の配当を受ける権利があるが、期待権にすぎない。このように、会社の利益・資産について会社が所有者であって、株主は法的な所有権を有していない。生じた利益は会社において法人税が課される。会社から各個人株主へ分配があった場合は、配当所得として所得税が課される。

なお、会社の損失については、株主は有限責任であるので、出資額以上に負担することはない。

利益分配については、利益が相反する第三者同士の契約により任意組合が成立した場合、利益の分配割合について特定の者に有利になるような契約はされないであろう。利益分配割合は出資額比率による必要はないので、組合における組合員の貢献度合いに応じて分配割合が決められるだろうから、そのように決定される割合に基づく課税は合理的である。なお、組合員はやむを得ない場合は脱退することができ（民法 678②）、持分を金銭で払い戻すことができる（同法 681②）。

一方、株式会社については、株主には剰余金の配当を受ける権利があるとしても、配当額について決定権を有するわけではない。株式に譲渡制限がなければいつでも売却可能だが、売買価額は売買当事者間の合意価額であるにすぎず、法人資産のうちの自己の持分価額ではない。また、法人資産については、残余財産の分配請求権はあるものの（会社法 105①二）、法人の財産を払い戻すことはできない。そうすると、株主において法人の所得を認識できるとすれば、配当について、配当がされるときということとなる。また、株主は出資によってしか法人に貢献しておらず、配当金の性格は、出資額へのリターンにすぎない。

以上によれば、株主は、会社に利益（所得）が発生しても、それが帰属するとはいえず、この点において組合員とは違いがある。また、株主は、同様に損失を負担しない。

2 経営への参加及び決定権

任意組合は各当事者が出資して行う共同事業である。しかし、業務執行組合員を定めることもできる（民法 670②）。業務執行は、組合員又は業務執行者の過半数をもって決する（同法 670①②）。

株式会社の典型例では、所有と経営の分離が行われる。意思決定機関の株主総会の議決権は株式 1 株につき 1 個（会社法 308①）であるが、業務執行は、業務を委任された取締役が行う。株式が大量に発行され市場に流通するケースと、株式に譲渡制限を付けているような、少数の関係者だけが出資して設立され、議決権を有する者が数名の閉鎖的会社も存在する。

出資金額も 1 円以上であればいいことから、そのような閉鎖的会社においては、1 人で過半数の議決権を獲得することが可能であるし、全株式に譲渡制限を付けた非公開会社は、取締役を 1 人置けばよい（会社法 326①、331④）。これにより 1 人の株主によって法人を実質的に支配することが可能となる（いわゆるオーナー企業）。

以上によれば、利害の一致する関係者のみで設立された一定の閉鎖的会社においては、役員も数名であり（第 3 章第 2 節 2 の表参照）、経営も所得分配にも決定権を有する者が支配しており、このような会社は、事実上個人事業と変わらず、法人が獲得した利益についてオーナー株主の支配を認めることができる。ただし、損失は出資額以上に負担することがない。この点は組合との相違点である。

3 利益の各組合員又は株主への分配方法

組合員の所得は、組合契約の定めによる分配割合で計算される金額となる。未分配であっても、契約上の計算期間の終了時には所得の発生があったとして課税される。なお、契約に分配割合の定めがなかった場合は、各組合員の出資の価額に応じることとなる（民法 674①）。

株主は、配当が支払われる場合は、株式数に応じた分配金（会社法 454③）を受け取ることができるが、配当がされない場合もあり、その決定を自由に行えるわけではない。

しかし、株主が取締役である一定の閉鎖的会社においては、配当によって会社の所得を自らに分配することができるほか、役員報酬としても分配可能（総会決議又は定款で報酬額を決定（同法 361①））である。

以上によれば、関係者のみで設立された一定の閉鎖的会社においては、配当を待つまでもなく、また、株式数に関係なく、利益のうちの一定部分を会社の決算前に給与として獲得することができる。このように、所得の処分方法について支配していることや経済的利益の移転の可能性を考えた場合、パス・スルー課税も経済的実質とかけ離れた課税ではない。

4 課税時期

組合では、発生した利益は、分配の有無にかかわらずその発生を認識し、組合員において課税が行われる。分配されなかった利益は再投資されるか、後日の分配における資金源となる。

会社に発生した利益について、株主は配当されるまで課税されない。また、会社は、その利益を株主に配当せず会社に留保することができる。留保した利益は、組合と同様に再投資されるか、後日の配当の資金源となる。

発生した利益の課税についてはこのような違いがあるが、一定の閉鎖的会社においては、株主において利益処分を支配することが可能である。したがって、会社の事業年度において発生する利益（所得）について課税することも、経済的実質からかけ離れた課税とはいえない。

5 所得区分

組合員の所得区分は、組合の事業内容によって決定される。

株主の所得区分は、会社の事業には関係なく、分配される配当金について配当所得として課税されるだけである。

しかし、上記 3 でも述べたように、一定の閉鎖的会社においては、利害関係が一致した株主が法人所得を事実上支配しており、このような場合は、会社そのものは取引上の導管として機能しているにすぎないと見ることもでき、所得を支配している株主に、法人所得を直接帰属させて課税する制度も考えられる。このような課税制度はパス・スルー課税制度であり、その場合の出資者の所得区分は、法人における所得の性質を引き継ぐものと解される。

6 小括

任意組合は、利益の分配について組合員の自由な契約が尊重されるが、配賦に当たっては、その契約や持分割合に拘束される。所有と経営が分離する会社においては、配当が行われるかどうかは、ほとんど株主の意思に影響されず、また、配当額も、株式数の比率に基づき厳格に配分される。

一定の閉鎖的会社においては、法的に特定の支配的株主が所得の処分権を握っていることが認められる。しかし、所得が株主に直ちに帰属するかといえば、利益分配の方法は会社法に定める方法より行わなければならないので、会社法上の手続きを踏まなければ株主に帰属することはない。また、利益分配の方法によらず、法人が株主（オーナー経営者あるいはその親族等）と役員提供等の取引を行うことで、株主に事実上の分配を行うこともできる。

このように、閉鎖的会社においては、法人は取引上の導管として機能しているにすぎないと見ることもでき、株主が法人所得を事実上支配し、株主に所得が帰属していると見ることが出来る点において任意組合の組合員に類似するが、法的には法人所得は株主に帰属せず、この点で組合員と異なる。しかし、所得の事実上の処分権を重視するならば、所得を支配している株主に、法人所得を直接帰属させて課税するパス・スルー課税制度も考えられる。

なお、任意組合の損益分配基準は損益分配契約の定めという合理的な基準があるが、株式会社の株主への配当基準は、原則として株式数（出資額）の比率となる。所有と経営が分離している上場会社においては、このような基準が合理的であるが、所有と経営が分離していない閉鎖的会社においては、

出資者が経営や事業運営にかかわっており、出資額基準のみで利益を分配すると、出資者のそれぞれの貢献度は一切無視されることとなる。閉鎖的会社においてパス・スルー課税を行う際には、配賦基準について検討が必要である。

第2節 株式会社におけるパス・スルー課税の所得計算方法

1 配賦額を計算するに当たっての問題点

法人所得を個人株主にパス・スルーさせ各株主に割り当てる場合、法人所得を所得税法上の課税所得に計算し直すこととなる。法人においては、株主に対し、所得税法上の所得計算が可能なように、情報の提供が必要となる。

この際に、我が国においてパス・スルー所得の計算が複雑になってしまう原因として、一つは、所得税法には10種類の所得区分の他、非課税規定や課税しない所得、分離課税に該当する所得など、申告に当たって様々な区分があり、法人においてそれを区分計算する必要が生じることである。

しかし、この点については、個人の申告者が確定申告において通常行っていることである。また、諸外国の制度をみても、S法人はもちろん、パートナーシップにおいても、そのような区分計算を行うことが義務付けられている。したがって、この点は、パス・スルー課税の障害要因と考えるべきではない。

複雑となる次の要因は、法人と株主は、別人格の権利主体として相互に取引が行われており、例えば、その経営者である支配株主に対して法人が支払う法人事務所の土地賃貸料や役員報酬などの金額は、法人所得において損金として計上されている。しかし、個人事業者における課税においては、事業主において自分自身との取引は観念することができないことから、給与であれ賃料であれその対価の計上は認められない。したがって、パス・スルー課税により法人が取引の主体ではなく、オーナー株主が取引の主体と観念する場合、法人と株主との間の取引金額をどのように扱うかという問題が生じる。

所得税法 56 条の適用と同様に、損金としたその自分自身への支払対価を損金から除いてパス・スルー所得を計算すべきなのか、それとも、その支払対価を損金として計算した所得をパス・スルーし、対価を受け取った者において、別途、その対価を収入とすれば足りるとするのか検討が必要である。

所得税法 56 条の適用の問題も同様である。法人の課税所得金額と個人の課税所得金額が異なる重要な原因の一つは、居住者と生計が一の親族との取引については、同条の規定により必要経費と認められないことであって、株主に事業所得がパス・スルーされる場合、同条をどのように適用すべきかの検討が必要である。

また、任意組合やパートナーシップは組合員の結びつきによる共同事業という性格が強く、また、組合とその組合員の法的関係からは、組合の行為そのものを組合員が行っていると観念し、組合員の所得区分は、原則として組合事業における所得区分により判定することとされている。これに対し、株式会社の株主は、本来であれば所有と経営の分離により、経営には関わらない。しかし、個人事業類似の法人はその分離がなく、筆頭株主等が事業主宰者として経営に係る役務提供をしており、報酬が支払われていることが一般的である。このような役員報酬は、当該事業主宰株主にとって何所得か、そして、その他の株主に配賦される所得は何所得かという問題がある。

もう一つの検討すべき問題としては、配賦の基準を如何にするかということである。組合やパートナーシップは、契約における独立第三者間の合意により、持分割合にかかわらず、組織体への貢献度合いを勘案した利益分配の取り決めを柔軟に締結することができる。しかし、株式会社の株主の剰余金に対する権利は、株式数に応じた剰余金配当請求権であるので、株式数の比率だけにより確定する権利であって、それを基準に利益を配賦することが、必ずしも適当とはいえない場合がある。

以下において、これらの点について検討し、考え得る制度案を提言する。

2 法人と株主との取引額の経費性及び所得税法 56 条の問題

オーナー経営者とその親族関係（生計を一）にある株主らで事業を行っており、これをパス・スルー課税する場合、法人とそれら株主の間で行われていた取引をどのようにするかという問題がある。つまり、法人格が無視されることにより、法人がオーナー経営者に支払った役員報酬等は、自分が自分に支払ったものであり、所得税法においては費用とならないこととなる。

また、所得税法 56 条は、居住者と生計を一にする配偶者その他の親族（以下「同居親族等」という。）が、その居住者の営む不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業に従事したことその他の事由により当該事業から対価の支払いを受ける場合には、その対価に相当する金額は、それらの所得の金額の計算上、必要経費に算入しないと規定していることから、オーナー経営者とその同居親族等との取引額は、同条に基づき必要経費に算入されない。

しかし、これらの費用を損金から除外して計算し直した所得を株式数に応じて配賦するならば、同居親族等やオーナー経営者へ支給済みの金額が、株式数の比率で他の株主に配賦されることとなる。つまり、ある者が獲得した役務の提供の対価や資産の貸付の対価を、株式比率で他の出資者に所得として割り当てることとなる。このような配賦は、経済的実態と乖離することとなり、合理的とはいえない。

(1) 所得税法 56 条の制度趣旨とパス・スルー課税

それぞれ弁護士業を営む夫から妻へ支払った弁護士報酬について、所得税法 56 条が適用されるか否かを争った平成 16 年 11 月 2 日最高裁第 3 小法廷判決（集民 215 号 517 頁）においては、所得税法 56 条の趣旨に関して、「そのまま算入することを認めると、納税者間における税負担の不均衡をもたらすおそれがあるなどのため」と判示し、それ以上詳しく述べていない。その他の事件における課税庁の主張においては、「家族間の取りきめによる恣意的な所得の分割を許すことになり税負担のアンバランスを

もたらす結果となる」⁽¹⁰²⁾などと述べられている。この制度は、シャープ勧告を発端とし、昭和 25 年に創設されたものである。シャープ勧告は、個人単位課税を徹底しようとするものであったが、税負担の軽減のために親族への給与が利用されることを制限するために、個人単位課税の例外として、その支給は納税者の所得に合算すべきであると勧告したところ（シャープ使節団日本税制報告書第 1 編第 4 章 E 節「世帯単位の取扱」参照。）、昭和 25 年税制改正においては、この範囲を拡大し、給与のみならず家族への支払い対価をすべて納税義務者の事業所得の金額とみなすこととし、昭和 27 年には、現行の規定と概ね同様の規定に改正されている。

しかし、世帯単位課税はパス・スルー課税になじまない。なぜなら、パス・スルー課税とは、出資者一人一人の持分（＝所得分配の権利）に応じて所得を帰属させる方式であるのに対し、世帯単位での課税は、一家の所得を事業主に帰属させるものであり、出資や持分に関係なく行う課税だからである。

所得税法 56 条は、このような世帯単位課税の性質をいまだに残しているのであるが、同法 57 条においては、青色事業専従者の給与については一定の手続きを経れば経費算入ができることとされている。同規定は、シャープ勧告後の昭和 27 年の税制改正において創設されたものであり、青色事業専従者への給与について一定限度の経費算入を認め、家族単位課税から個人単位課税の方向へ、多少の軌道修正をしている。

(102) 立法趣旨について、福岡地昭 45・3・19（訟月 16 卷 7 号 780 頁）において、被告税務署長は、「第一に、我国においては、いまだ一般に家族の間に、通常の給与支払の慣行がなく、事業から生ずる所得は、通常、世帯主が支配しているとみるのが実情に即していること。第二に、給与の支払いという形式にとらわれて、これを一般的に必要経費と認めることとすると、家族間の取りきめによる恣意的な所得の分割を許すことになり税負担のアンバランスをもたらす結果となること。第三に、我国においては、記帳慣習が、まだ十分に行きわたっておらず、特に、企業と家計との区分がはつきりしていないこと。などによるものである。」と主張している。

創設時にはこのような曲折があるが、法人との取引のうち、給与部分については経費を認め、それ以外の法人と個人との取引額を認めないというのは、取扱いに差を設ける合理的な理由がなく、バランスを欠く。法人との取引としての給与よりも、他の取引の方が、例えば上記最高裁判決で問題となった弁護士報酬や不動産の賃貸料や貸付金利など、市場価額がより形成されていることもあり得る。給与が事前届出により認められるならば、他の取引も同様な手続きにより正当な対価の範囲で認めるべきである。その際には、立証責任を付与した上で、説明資料を添付させるなどの制度で、経済合理性のない支給に対する担保措置を設けることもできる。

また、組合と組合員との組合契約以外の契約関係を認め、給与の支払いがあったとする裁判例⁽¹⁰³⁾もみられる。組合の取引を組合員の取引と解して法的関係を理解する場合、自分が自分を雇って給与を払うという取引は観念し得ないこととなる。また、任意組合の場合、組合契約時に損益分配の割合の合意があり（ない場合は出資割合による。）、当該給与がその分配金額に相当すると解すべきケースもあり得ると考える。しかし、上記の裁判例が組合と組合員の雇用契約関係を認めたように、法人においてパス・スルー課税を行う際にも、雇用契約による賃金の支払いの事実は無視できないものとして課税関係を考えることも必要である。

したがって、法人にパス・スルー課税を適用する場合、対価の受領者が同居親族等か否かにかかわらず、法人との取引の対価については、その役務等の提供者に帰属させ、法人所得から除いた後の金額をパス・スルーさせるべきである。

所得税法 56 条を将来的にどうするかの問題はあるにしろ、株主に配賦する金額を算定するに当たっては、役務その他が法人に提供され、その正当な対価については、法人の所得から減算すべきである。そして、その対

(103) 組合が組合員に対して支払った金員が、労務出資に対する配当ではなく給与とした、最判平 13・7・13（集民 202 号 673 頁）がある。ただし、組合においてどのような所得計算を行うべきかについては判示していない。

価をその提供者に帰属させるべきである。パス・スルー課税は、法人に帰属する所得を出資者に出资に応じて帰属させるものであり、同居親族等に帰属すべき所得まで法人の所得とみなして各株主に分割して再分配することは、正しい所得の配賦とはいえない。

また、所得税法 56 条を適用すると、法人所得を世帯単位で計算し直すこととなるが、それは、単に 1 人の事業主に所得を集中させようとする課税であり、各株主に所得を分配することと相容れない。

(2) パス・スルー課税における所得税法 56 条の取扱い

小規模企業についてパス・スルー課税を行う必要性の根拠は、個人事業者との間の税負担のバランスであるのだが、そのためには、帰属すべき者に帰属すべき所得が適切に帰属する方法が模索されるべきである。そうであるなら、家族へ労務の対価として支給された給与は、その労務提供者に帰属させるべきである（これについては、個人事業者の青色事業専従者控除が認められているのでむしろ当然である。）。また、資本・資産の貸与があり、それに賃料等を払った場合には、その資本・資産の所有者に賃料等を帰属させるべきである。上記（1）の議論と重なるが、具体的には、法人の損金に算入されている自己及び同居親族等への役員報酬や、それらの所有する資産の賃貸に係る対価など、各役務等の提供者に個別的に計算される金額は、そのまま当該提供者への支払いを認めるべきである。そしてそのような所得について経済実態に則して各人に帰属させた上で、残った所得をしかるべき基準で株主に配賦すべきである。

繰り返しになるが、法人が個人事業者と同じであるとして所得税法の規定をそのまま適用するということは、法人において経済取引として計上されているものを、世帯単位課税的な制度を一部において残している課税制度に引き直すこととなる。このような経済実態を離れた引き直し作業が必要であると解することが、我が国における個人事業類似法人についてのパス・スルー計算を複雑とし、実行が困難である一要因と思われる。パス・

スルー課税を行うためには、諸外国のように個人単位課税をまず整備していく必要があると考える。

(3) パートナーシップ税制における家族間取引の取扱い

パートナーシップ税制を確認すると、パートナーシップはパートナーシップの所得に関係なく、提供された役務または資本の対価としてあらかじめパートナーに支払うべき金額を決めることができる（**guaranteed payment**：保証支払額）（IRC § 707(a)）。パートナーシップが赤字であっても、パートナーは保証支払額部分を優先的に受領することができる点で、賃金等の性格を有し、パートナーシップの費用として計上される⁽¹⁰⁴⁾。

アメリカでは、所得概念として労働（人的役務）の提供により稼得される所得と、資本により稼得される所得とに大別され、労働の対価であればその労務の提供者、資本運用益であればその資本の所有者に帰属されるべきこととしている⁽¹⁰⁵⁾。したがって、同居親族等への労務の対価であろうと、適正額であれば、法人企業、個人企業の別なく費用となり、その労務提供者において課税されるべきであるという考え方を採っており、S 法人制度でも同様である。なお、このように家族への適正対価を認めることは、イギリス、フランスも同様である⁽¹⁰⁶⁾。

(4) 小括

株主であれ親族であれ、所得が帰属する法的な原因（雇用契約や賃貸契約等）を根拠とし、経済的にも所得が移転しているのであれば、それに応じた課税がされるべきである。したがって、パス・スルー課税を行う際には、所得税法 56 条の適用を除外する必要がある。また、そうしないと、

(104) 伊藤・前掲注(90)438,439 頁参照。

(105) 所得帰属の原則（assignment of income doctrine）。伊藤・前掲注(90)445 頁参照。

(106) 齋藤信雄「親族が事業から受ける 対価の取扱いについての一考察」税大論叢 30 号（1998）284～285 頁参照。

<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/30/223/hajimeni.htm>

法人の所得を合理的に配賦することができない。つまり、実際に支払われ、その稼得者に所得が帰属しているにもかかわらず、法人に帰属する所得として計算し、株式数等の配賦基準により分割計算された所得を、各株主にパス・スルーさせて帰属させることは、合理的な計算とはいえない。

また、株主が実際に受け取るのは配当金であり、残余財産分配請求権を含めても、法的には株式数あるいは定款に定められた割合でしか財産の分配を受けることはできない。法人においても所有財産以上に株主に配当することはできないのであって、このような経済的給付額と離れた課税は適法とはいえない。したがって、株主等（同居親族等を含む）との取引額が損金に算入された法人所得を基礎として、また、株式数を基礎として配賦計算すべきである。

このようなことから、パス・スルーとして株主に配賦すべき所得の計算を行うに当たっては、法人と株主等との取引に係る支払い対価はないものとはせず（所得税法 56 条の規定は適用しない。）、労務等の何らかのサービスの提供が法人に対して行われ、それに対する対価が適正であれば、アメリカのパートナーシップ税制や S 法人制度と同様に、誰に対してであろうとその取引があったものとして損金として計算することが適当である。これにより、労務や資産の提供や貸付けから生じた所得は、その労務等の提供者に帰属する所得として課税される。それらの控除後に残った法人の利益が、概ね出資者の出資資本に対応する利益と見ることができれば、資本の提供者である株主に、その提供比率である株式数を基準に配賦することにも合理性があると考えられる。

なお、このような計算を行えば、所得の分散を認めることとなるのではないかという反論もあると考えられるが、本来は、所得税は個人単位課税であり、取引金額が適正であれば、それを各個人において反映させることにより公平な課税に近づくと考えられる。また、記帳の慣行や、給与支払いの慣行がないなどという理由（脚注 102 参照）は、平成 26 年度からは全事業所得者等に記帳・記録保存義務が課されており、また、同じ親族間

取引の最たるものである青色事業専従者控除については既に昭和 27 年から認めていることからすれば説得的とはいえず、また、恣意的な所得分配の恐れは、青色専従者給与のほか、法人でも同様であるにもかかわらず家族との取引対価を認めているのであり、適正額をどのように担保するかの問題にすぎない。このようなことから、同法 56 条については、見直す時期が来ているのではないかと思われる。

3 所得区分の判定及び役員報酬等の所得区分

取引額は何所得となるのか、また、パス・スルーされる所得は何所得となるのかについて検討する。事業主に対する報酬が給与となるのか否かも問題点である。

(1) 所得区分の判定

任意組合は共同事業を行うことを目的とすることや、法的に組合の行為が組合員に帰属する関係が認められることから、課税上、組合員の所得区分は、組合の事業性がパス・スルーされるとして取り扱われている。

個人事業者の一般的な経営をみるならば、事業主宰者は一人であって、夫婦及び親族で共同事業を行っているとはいえない。株式会社についても、株式会社という 1 つの法主体の中で、共同事業ということは観念し難いし、小規模な法人の実態としても、個人事業者のように意思決定権は最終的には 1 人に集中していることが一般的であると思われ、共同事業性は認められないであろう。そうであれば、パス・スルー課税において、株主それぞれの所得区分を、例えば全員一様に機械的に事業所得とすることは理由がない。また、所得税の適用として、一般的な家族単位の個人事業者の家族においては、実態面から事業者は一人であり、共同事業であることはないであろうから、法人の事業性を全員が同じように承継（パス・スルー）することは理由がないと考えられる。

このように考えると、法人の事業性を承継するのは、事業の主宰者であるオーナー経営者一人とし、その他の株主である親族役員は、パス・ス

ルーされる所得については法人の事業性を継承しないことが、最も個人事業者との課税の均衡が採れる方法である。

したがって、オーナー経営者に配賦される法人所得は、会社の事業の内容により所得区分が決定される。つまり、不動産の貸付会社であれば、不動産所得となり、製造、販売、卸売ないしサービス業などの事業であれば、事業所得と判定される。また、事業主宰者以外の株主に配賦される所得の区分については、資本出資に対する配賦の性格が強いことから、雑所得とするのが相当と考える⁽¹⁰⁷⁾。

基本的には、上記のように法人事業に基づいて所得区分は判定される。しかし、所得税法上では法人税法上では区分けされない所得区分を設けており、所得税法に基づく申告を行う場合は、利子、配当、分離課税など、様々な所得区分に所得を分ける必要がある。これについては、他国のパートナーシップ税制を眺めても、区分すべき所得は区分して計算することをパートナーシップに義務付け、さらにその計算について情報申告をさせていることが認められる。法人について、そのような計算をさせたとしても、それ程の負担も困難もあるとは思われない。したがって、通達（所基通 36・37 共-20）においては、組合課税において中間方式や純額方式などの簡便方式を認めているが、法人のパス・スルー課税においては、所得税法に基づく所得区分を行い、それに基づく計算とする。

(2) 役員報酬の所得区分

法人税法において役員に支給する給与として認められるものは、定期同額給与、事前確定届出給与及び利益連動給与で不相当に高額でないものとされ、そうでないものは損金に算入されない。法人税法は、この規定が機能することで役員の給与額を相当額として認容している。所得税法では、法 57 条が事業に専従する親族がある場合の必要経費の特例として、青色

(107) このような取り扱いは、匿名組合において重要な業務執行の決定などを行っていない組合員について、組合から受ける利益の分配について雑所得として取り扱う所基通 36・37 共-21 の取扱いと整合的である。

事業専従者については届出と適正額の範囲で認めるとして同様な規定を置いている（青色申告者と白色申告者と区別した規定となっているが、本研究では、法人を青色申告者とみなす。）。適正額を担保するための事前届出等の手続き面の検討は省略するが、各役員に支給される一定の条件を満たす金額については、そのまま、株主である各役員の給与所得とするのが適当と考える。

次に、オーナー経営者の給与の所得区分について検討する。

パス・スルー課税により、オーナー経営者である株主が、配賦割合に基づく法人所得を稼得したとみなす場合、法人所得は個人の事業所得として申告すべきこととなるが、その法人所得において自己への給与を一旦損金に算入し、自己への給与収入を別立てで申告する両立て方式とするか、自己取引であるから法人事業における給与支払いを損金としないで所得に含めて計算する方式とするか、どちらにおいても、オーナー経営者が事業から得る手取り金額は変わらないはずである。しかし、所得税の課税所得を計算する場合は、給与収入を立てて、給与所得控除の適用を受けた方が、税負担上有利である。

法的には、法人とオーナー役員との間には、給与について債権債務が生じているが、両者は事実上同一の人格であるとみることができるから、自分で自分に払ったものと評価し、損金とはせず、両立てをしない処理が考えられる。

しかし、その報酬額を法人所得に加算（損金不算入）した場合、その所得金額を株式数などの配賦基準に基づいて他の株主に配賦すれば、オーナー経営者に帰属させるべき労務の対価について、理由のない所得分散を行うこととなり不合理である。アメリカのパートナーシップにおいても、予め定められた報酬等（guaranteed payment：保証支払額）について費用計上することとしている。

役員報酬は、自己に配賦されるべき法人所得の一部を先取りして引き出したと見るべきである。したがって、オーナー経営者に対する報酬額は、

他の役員への報酬と同様に、法人における計算通りに所得から差し引くべきである。そして、その報酬額は、オーナー経営者個人の所得として別途加算する方法が適当である。また、その所得区分については、配賦される所得の所得区分（法人の事業内容に応じて決定される。）に基づくこととすべきである。

(3) 損失の配賦

法人の株主に対する課税は、配賦の時点で行われ、分配時点では課税されない。仮に配賦額以上の分配があった場合は、利益の配賦とは別の利益供与があったとして課税されなければならない。また、株主は有限責任であるので、会社の損失は、原則として出資額を限度として負担する。したがって、損失については、出資額以上に認識し、それを他の所得と通算することできない。この場合の出資額を超える損失金額は、翌年以降に繰り越すこととする。このような管理のため、これらの増減の管理が必要である。

我が国においては、有限責任事業組合の組合員が有限責任であることから、調整出資勘定を設けて、これらの管理をするよう定められている。アメリカにおいても、有限責任のパートナーや S 法人の株主は、同様な勘定により管理が行われている。

具体的には、当初の出資額をベースに、正の配賦額を加算し、負の場合は減算する。配当がされた場合も減算する。これを毎期繰り返していく。損失の配賦により出資勘定の金額が 0 円を下回った際には、翌年以降に繰り越される。この金額を基に、他の所得区分の所得と損益通算をすることはできない。なお、この配賦額は、法人の全ての所得を合算して計算される利益又は損失の持分に応じた配賦額である。つまり分離課税所得であろうと何であろうと、混在したものである。

(4) 具体的な各種所得の計算

法人は合計所得を計算するとともに、その内訳として、所得税法上の所得区分や非課税、不課税、分離課税等に応じた各所得額を明らかにしなけ

ればならない。法人は、各株主にこの金額を通知し、各株主は、株式数割合によって、自己の各所得額を認識し、分離課税の所得であればそのように申告を行う。つまり、いわゆる組合通達でいうところの総額方式であり、本来の申告方法である。なお、法人には、当該計算についての課税庁に対して情報申告を義務付けることとする。

なお、事業所得が赤字であった場合でも、会社全体の所得としてはその全体の会計の中で通算されてしまうことがあり得る。つまり、赤字の事業所得のほかに多額の土地の分離課税の所得があり、これを原資に役員報酬が支払われることもあり得る。しかし、所得税法においては、土地の分離課税所得からは、給与を必要経費として差し引くことはできない。そうすると、給与は何所得の必要経費となるのかという問題が生じる。そのほか、損失の有無にかかわらず、事業所得と不動産所得に相当する収益があった場合、給与はどちらの損金となるのか区分計算も必要となる。

したがって、まず、株主にパス・スルーされる所得がいくつかの所得区分に分かれる場合、それらの中でどのような費用配分を行うのか、法人において明確にしなければならないし、税法においてはどのような順序で通算を行うかなど、ルール作りが必要である。そして、法人所得内での通算後にまだ損失がある場合に、申告上他の所得とどのような通算を行えるのか明らかにすることが必要となる。これらの具体的な処置については、これ以上の検討は省略する。

所得税法上の各種所得の計算を行うためには、法人において各所得への費用配分を明確にしなければならないこととなるが、単に細かな区分が必要であるだけであり、個人の申告者が確定申告において通常行っていることであって、会社にとって特別に過大な負担ではない。また、諸外国の制度をみても、S法人はもちろん、パートナーシップにおいても、そのような区分計算を行うことが義務付けられている。したがって、この点は、パス・スルー課税の障害要因ではない。

(5) 小括

法人事業所得（株主や同居親族等との正当な取引額の控除後のもの。家族間取引についての立証責任は納税者が負い、事前届けを行う。）は、利子、配当、分離課税、事業、不動産、雑、非課税など、所得税法に基づく所得区分により区分され、株式数に応じてその区分ごとに各株主に配賦計算すべきである。

一般的には、小規模な法人の事業主宰者はオーナー経営者（通常 1 人）であると認められ、法人の事業性を承継するのはオーナー経営者である。同人への役員報酬は、法人事業所得の先取りであるから給与所得とはせず、その報酬が損金となる所得の所得区分と同じ区分となる。なお、各役員も給与を受け取っているが、これについてはそのまま給与所得とすべきである（給与所得控除による課税ベースの減少の問題が残るが、パス・スルー課税により対処することは困難である。）。

株主には、株式数に応じて各種所得がそれぞれ配賦されることとなる。事業所得についての配賦額については、オーナー経営者においては事業所得とすべきであるが、その他の株主においては、資本の提供により発生した利益の分配という所得の性格により、雑所得として取り扱うべきである。

また、上記のように取り扱う場合には、事業、分離課税、非課税、配当、利子ほか各種所得について、法人は、所得区分に応じて費用配分を行い、所得明細を作成して各株主に通知するほか、課税庁に対して情報申告を行うことを義務付けることとする。

各株主は、自己の申告において、通知された所得区分に基づき、申告を行うこととなる。したがって、実務上の組合課税の取扱いとは異なり、所得区分の変更が行われることはない。なお、損失の配賦については、翌年に繰り越すこととし、他の所得と通算できない。この計算については、有限責任事業組合の計算方法が参考となる。

4 配賦基準の問題

(1) 問題の所在

配賦の基準を如何にするかという問題について検討を行う。

株主の剰余金に対する権利は、株式数に応じた剰余金配当請求権であるので、配当金は株式数の比率により分配される。S 法人制度を確認すると、パス・スルー所得は株式数により按分されて配賦されることとされている。S 法人についてこのような配賦基準としている理由について、伊藤公哉教授は、「税法上は S 法人であっても、会社法上は普通の株式会社（税法上の普通法人）と何ら変わりなく所有と経営も分離されているため、理論的には、株主は（取締役等でない限り）会社経営には直接参加することはないとされています。つまり、株主に期待されている役割は会社が必要とする資本の提供のみといえますから、リスクを加味した資本提供割合である『持株数』を基準に、S 法人所得は割り当てられる（パス・スルーされる）こととなります。」⁽¹⁰⁸⁾と述べられている。

S 法人において所有と経営が実際に分離されているかはともかく、そのように分離されている会社においては、持株数を基準に法人所得を配賦することが最も合理的な配賦である。

法人が得た利益は、資本と労働を投下して、そこからの余剰として生じたものであり、それが混合したものである。したがって、資本と労働双方の貢献度を基準に利益を配賦すべきと考えられる。また、株式会社に対する労務の提供者については、会社が資金を投下して雇用し、その結果として賃金以上の利益が発生するので、その労務提供に基づく超過利益は、各株主のものとも考えられる。

例えば、夫婦とその子供の計 3 人の株主がいて、それぞれ 1 株を所有していたとする。事業は夫が主宰し、妻と子が手伝っているとする。この場合の所得（利益）をパス・スルーする際の配賦基準が株式数であれば、

(108) 伊藤・前掲注(90)493 頁参照。

各人の「事業への貢献度」に基づく対価とは全く関係なく、全員に3分の1の所得が配賦され、それぞれの課税所得となる。しかし、これでは、事業主宰者に本来帰属する所得を、家族に分散させる課税制度となるだけであり、パス・スルー課税によりそれを防止するという目的を果たせないものになってしまう。

この場合、まず、役員報酬などの役務提供に対する適正対価について法人所得から減算すべきであり、その後の利益の配賦については、出資額に加え労務の貢献度を加味する基準と、単に出資額を基準として配賦するものが考えられる。

(2) 配賦基準案

イ 貢献度加算基準案

上記の通り、パス・スルー所得を出資額を基準として株主に配賦する場合、事業主宰者は、給与を取っていたとしても、その労務の提供により生み出された余剰利益の全額を受け取ることはできない。この点については、所得獲得に労務提供が貢献した度合いも加味して所得が配賦されるべきとも考えられる。

家族的会社においては、株主としての資本の出資のほか、役員として経営の一部に関与することとなる。会社の余剰利益は、資本だけから発生する訳ではないので、資本の提供者と、労務の提供者にそれぞれ配付することが望ましいともいえる。労務の提供は労務出資として評価することができるが、労務出資額の評価は簡単ではない。簡便法としては、役員報酬額をそれとすることが考えられる。

しかし、役員報酬額に既に労務提供の対価以上に余剰利益分が含まれており、それが支払い済みであったとも考えられ、労務出資を別途観念することが必ずしも必要であるとは限らない。とはいえ、法人所得を、資本出資額のみによって家族間に機械的に按分することも不合理であるといえる。

したがって、余剰利益については、金銭出資額と労務の提供額（役員報酬額）とを合計し、その各株主の金額比率により按分するという方式が考えられる。各株主への配賦額は、

余剰利益×（（各出資額＋各役員報酬額）／（総出資額＋株主役員の総報酬額））となる（仮に、貢献度加算基準という。）。

この基準については、次の批判が考えられる。

①役員報酬額を差し引いた後の余剰利益を分割するのであるから、すでに貢献度は報酬額として費用化されていると考えるならば、それ以上配賦する必要はないこと、②株主が実際に手にする経済的な財産は、配当金だけであり、その金額は株式数（出資額）に基づくものであるから、株式数に基づかない配賦は経済実質を無視している、③各株主の権利と利益は、株式に基づき発生するものであり、それを離れて、一部の者（事業主宰者）に他の家族の所得を移し替える課税は、個人単位課税に反することである。

ロ 株式基準案

各株主への配賦は、経済的な利益の帰属と発生を重視すべきであるので、株式数に基づき配賦すべきである。この場合、各株主への配賦額は、

余剰利益×（各株式数／総株式数）となる（仮に、株式基準という。）。

上記イの批判①については、ほとんど資本を要しない、例えばアイデアを売っている家族的会社があったとすると、給与を払った後に残る利益は、資本投下による利益ではないので、労務提供の貢献度に応じてもう一度分配されるべきであるという反論が考えられる。また、給与は厳密には利益の分配ではなく、従属的に役務を提供したことの見返りであるので、給与額の内には利益の分配までは含まれていないという指摘も考えられる。

これについては、適法かどうかは別として、給与の額自体が貢献度を見込んで決定されており、また、後払いにより調整されているのであれば、給与支払い後の利益は、出資比率で配賦することも一概に不合理とはいえないのであり、給与が適正支給されている場合には問題は生じないという再反論が考えられる。

(3) 小括

資本と労働を投下して、そこからの余剰として利益が生じることからすれば、その利益の分配は、資本と労働の提供の度合いによって配分することが合理的である。しかし、持分会社であればともかく、株式会社においては所有と経営の分離を特徴とし、株主が労務を提供することは予定されていない。そして、特に定款に定めなければ、資本の出資比率である株式数比率により配当金として利益の分配が行われるだけであって、労務の提供に応じた利益分配は予定されていない。

個人事業類似の閉鎖的株式会社においては、株主が経営を行うことで労務を提供している実態があると思われるが、貢献度加算基準により利益配賦した場合は、配当金とまったく一致しない机上の金額で課税することともなり、この点で不合理である。

貢献度加算基準に対し株式基準は、株主の剰余金配当請求権に基づく基準であり、各人の配当所得としての実現額を重視すべきであることからすれば、貢献度加算基準よりも合理的な基準である。また、労務出資相当に対応する利益については、役員報酬において獲得済みと考えることもでき、そうであれば、さらに合理性が認められる。

なお、配当されるのは法人所得の一部（内部留保がされた場合）であるので、所得の実現額を重視するならば、株式基準であっても未実現の所得に課税が行われ、この点が双方に共通する欠点である。

S 法人は、株式数を基準とした配賦額で課税されるので、株式基準である。S 法人が受け入れられているのは、法人税と所得税の二重課税を回避できる仕組みだからである。つまり、法人税を各株主が負担する代わりに、

個人の段階で所得税をそれぞれ負担する S 法人制度を、株主全員の了解により選択するからである。

上記二つの基準案も S 法人制度も、二重課税の解消という点で同じである。しかし、これまで検討したように、我が国で法人を個人にみなして課税しようとする目的は、法人組織を借りれば、給与所得控除他により個人事業者よりも税負担が少なくなるという問題を是正しようとするものである。結果的には、パス・スルー課税制度により法人主宰者にこれまで以上の税負担を強制するものであり、S 法人制度の趣旨とは異なっている。したがって、パス・スルー制度の実施には、慎重な対応が求められるであろう。

第3節 パス・スルー課税の対象法人

法人は、個人とは別個の法的主体であり、税制上も異なった取り扱いが定められており、法人税か所等税か、どちらの税を負担するかは明らかに区別されているにもかかわらず、個人事業者と事業実態にほとんど違いがない家族経営的法人については、個人事業者には許されない家族間取引等が行われていることを理由に、個人とみなして課税しようとする議論は古くから行われてきた。

しかし、一向にそのような制度ができない原因として、上記第2節で検討した計算の難しさに加え、特別な課税を行うべき法人の範囲の限定が困難であることであろう。税法上、中小企業として軽減税率の適用対象としているのは、資本金 1 億円以下で所得 800 万円以下という基準である。資本金基準を 1 億円以下とすると、全法人の約 99%が対象となってしまう、また、同族法人という別の基準を加えたとしても全法人の 96.5%が対象となる（第1章第1節1（2）参照）。これではあまりにも対象者が多い。また、個人事業者と同様な課税が相応しいといえる実態を有する会社が、資本金基準で区分けできるのか否か根拠が不明確である。

個人事業の特徴は、①一人の事業主宰者の責任により事業取引が行われており、②意思決定は事業主宰者が行い、③事業主宰者が資本と労務を提供しており、④生じた利益は、事業主宰者に帰属しその処分権限を有している、⑤業務を一族で行っていることが多く、彼らには給与が支払われているということが挙げられる。

そのほか、法人に比べ規模が小さいという特徴を挙げることも考えられるが、規模が小さいことは、個人事業者と同様な課税をすることの合理的な理由であると即座にはいえないであろう。経営規模としては、資本、売上、従業員数などの指標が考えられるが、いずれについても合理的な金額等の基準が説明できない。

このように、さまざまな問題が想定されるが、制度としては一義的で明確な規定が望ましいことから、なるべく数学的に決定されることが望ましい。

以下において、支配関係による基準と規模による基準の 2 点を中心に検討する。

1 支配関係の基準

株主における所得の帰属は、株主が持つ権利を基に判断することが原則である。

株主においては、法的には、株主の意思で会社利益を払いだすことはできないので、会社の利益の発生に応じ株主に所得が生じたとはいえない。しかし、一人会社はもちろん、少数の株主により設立された非公開会社においては、一人の株主を取締役として、権利を集中させることで、配当額や役員報酬額を自ら決定することができる。このように法人所得に対して経済的支配が及んでいるような場合には、会社の所得について、当該株主に所得の発生があったとみなす課税制度も理由がない訳ではなく、次のような基準を満たす同族会社にそのような課税制度を適用することも検討すべきである。

(1) 非公開会社であること

閉鎖的会社つまり非公開会社であることを基準とすべきである。同族会社のほとんどは、非公開会社とも言われており、あえて基準とする必要性は乏しいかもしれないが、株式に譲渡制限を設け、一定の利益を同じくする集団により永続的に会社を運営し、その利益を享受するという意図が明らかとなるので、このような基準を設けることとする。なお、株式が期中に譲渡された場合、所得計算が複雑になることを回避する意味もある。

(2) 特殊支配同族会社であること

現在の同族会社の支配関係は、昭和 45 年から上位 3 グループにより 50%以上の株式が保有される場合をいうこととなったが、昭和 25 年のシャープ税制より以前は、1 人の株主とその関係者の所有する株式が 50%以上である会社を指していた。また、平成 18 年からは、留保金課税の対象となる会社を上位 1 株主グループによる判定とする「特定同族会社」という同族会社も規定されている。

そのほか、同年から、業務主宰役員給与損金不算入制度（平成 22 年に廃止。）が実施され、具体的には、業務主宰役員及びその親族等の特殊関係者が株式の 90%以上を保有し、かつ、常務に従事する役員の過半数を占めている同族会社を適用の対象としていた（特殊支配同族会社。旧法法 35①。第 4 章第 1 節 2（3）ハ参照）。

パス・スルー課税を実施するに当たっては、意思決定機関及び業務遂行において関係者による支配関係が及んでいるというだけではなく、個人事業者と同様に、経営が 1 人の者（業務主宰者）によって行われ、また他の取締役も関係者であって、そのような者により事業が行われている実態を有することが重要であることから、上記「特殊支配同族会社」の定義によることが適当である。

なお、「90%以上の保有」という基準は、限定的すぎるとも思われ、これについては対象となる法人数を見極めて判断すべきと考える。

また、業務主宰役員給与損金不算入制度には、所得金額基準があり、概要として、法人所得金額+業務主宰役員給与の3年間の平均値が、平成18年は800万円、同19年は1,600万円以下の場合には適用がなかった。

このような所得制限は、給与を含め、一定以上の利益を得ている法人を対象としようとしたものである。しかし、パス・スルー課税の対象法人は、個人類似法人を対象とする以上、所得金額による足切りには理由がない。もし仮に足切りを設けるならば、業務主宰役員給与損金不算入制度は、所得制限の計算において業務主宰役員の給与だけを加算することとしていたが、同族判定の範囲にある者全員の給与を法人所得と合算する所得金額基準とすべきであろう。

(参考) 法人税法 35 条 (平成 22 年法律第 6 号による改正前) の概要

適用対象となる特殊支配同族会社とは、次のイからハまでに掲げるいずれかの同族会社で、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過半数を占めるものをいう (旧法 35①、旧法 72①～④)。

イ 業務主宰役員グループがその同族会社の発行済株式又は出資 (自己株式を除く。) の総数又は総額の 90% 以上の数又は金額の株式又は出資を有する場合のその同族会社

ロ 業務主宰役員グループがその同族会社の議決権のいずれかにつきその総数 (その議決権を行使することができない株主等有する議決権の数を除く。) の 90% 以上の数を有する場合のその同族会社

ハ 業務主宰役員グループがその同族会社 (合名会社、合資会社又は合同会社に限る。) の社員 (その会社が業務を執行する社員を定めた場合にあつては、業務を執行する社員) の総数の 10 分の 9 以上の数を占める場合のその同族会社

(注) 1 「業務主宰役員」とは、同族会社の業務を主宰している役員一人 (個人に限る。) をいう (旧法 35①)。

- 2 「業務主宰役員関連者」とは、業務主宰役員と特殊の関係のある者でその同族会社の役員である者及びその業務主宰役員等により支配されている他の同族会社をいう（旧法 35①、旧法 72①）。
- 3 「業務主宰役員グループ」とは、業務主宰役員及びその業務主宰役員と特殊の関係のある者並びにこれらの者により支配されている他の同族会社を一のグループとした場合のそのグループをいう（旧法 35①、旧法 72②③）。
- 4 特殊支配同族会社に該当するかどうかの判定は、事業年度終了の時の現況により行う（旧法 35③）。

2 規模の基準

資本金基準を用いるならば、1 億円未満の会社と限定しても、ほとんどの企業が対象となってしまう、あまりにも税制執行上の変化が大きい。また、個人事業の資本規模に類似性を求めたとしても、個人事業者の資本規模以上の法人に弊害が生じていないとはいえず、そのような基準を設定するのは困難である。

上記の業務主宰役員給与損金不算入制度においては、資本金基準はない。また、アメリカ S 法人の制度においても、資本金による制限はない。支配関係を重視するならば、資本金基準は不要であると考ええる。

取引高の基準というものも考えられる。しかし、毎年変動があるであろうし、これについても、線引きの合理的基準が見つからない。その他、業務主宰役員給与損金不算入制度で触れたが、業務主催役員グループ給与支給額と法人所得との合計金額により、対象法人を限定することも一案であるが、取引高基準と同様に、毎年変動があつて継続性がなく、課税関係が毎年変更されるような不安定な適用となることから、採用できない。

3 その他

S 法人においては、議決権の有無は問題としないが、一種類を超える株式を発行する法人を除外している。その理由は、法人利益を持株数を基準にして按分して各株主に割り当てるためと説明されている⁽¹⁰⁹⁾。

我が国においても、株式会社は種類株式を発行することができる（会社法 108①）。問題となるのは、剰余金の配当について優先・劣後の別がある場合であろう。劣後する株式については、無配であったり配当されたりで、配当額と株式数の関係は比例関係ではなくなり、配賦額の計算ができない。したがって、原則として S 法人と同様に、一種類の株式（議決権の有無は問わない）を発行する会社に限るべきであり、会社法 108 条 1 項に規定する各種類株式を 2 種類以上発行する法人を除外することが考えられる。また、無配とそれ以外の違いだけであれば、無配の株主にはパス・スルー所得を配賦しないとすることで足りるであろう。この点については更に検討が必要である。

S 法人の株主の要件として、アメリカ国籍を有し、アメリカに居住する個人である必要があるが、この点は所得の配賦時に課税から漏れる者がいることを防ぐためである。我が国でも同様な要件を入れるべきであると考えられる。

なお、我が国においてパス・スルー課税を取り入れる際は、弊害の除去という趣旨において S 法人のように納税者の選択に任せることはできず強制適用となる。この場合は、対象法人がその基準からたびたび外れ、法人課税に戻ったり個人課税に戻ったりするような、継続的に適用されない不安定な制度であってはならない。

4 小括

個人事業者と事業実態にほとんど違いがない家族経営的法人については、個人事業者とみなして課税しようとする議論は古くから行われてきたが、そ

(109) 伊藤・前掲注(90)468 頁。

のような特別な課税を行う法人の範囲の限定は難しい問題である。そのような課税方法の対象法人としては、株式の譲渡を制限し、株主に経営の実権をもたせている非公開の同族会社が挙げられる。

適用対象とする同族会社としては、平成 22 年に廃止された業務主宰役員給与損金不算入制度において適用対象とされた、業務主宰役員及びその親族等の特殊関係者が株式の 90%以上を保有し、かつ、常務に従事する役員の過半数を占めている同族会社（旧法第 35①）が適当であると考えられる。これは、個人事業者と同様に、経営が 1 人の者（業務主宰者）によって行われ、また他の取締役も関係者であって、そのような者により事業が行われている実態を有することが重要であると考えられることが理由である。なお、「90%以上の保有」という基準は、限定的すぎるとも思われ、これについては対象となる法人数を見極めて、さらに検討すべきと考える。

上記は、支配関係の基準となるが、規模の基準としては適当な基準が見当たらない。資本金基準、売上高基準、所得基準等が考えられるが、いずれにしろ基準額の設定に明確な理由を説明できない。なお、アメリカの S 法人制度においても資本金等の基準はない。

制度設計においては、対象法人がその基準からたびたび外れ、法人課税に戻ったり個人課税に戻ったりするような、継続的に適用されない不安定な制度であってはならないことから、十分な検討が必要である。

おわりに

事業活動に伴い発生する税負担を軽減する方法として、法人成りが選択され、その法人成りの増加に一定の制限を加えようとする試み、あるいは、閉鎖的法人と個人の税負担の均衡を図ろうとする試みは、法人への課税が始まった明治 38 年から続いているといっても過言ではないだろう。これまでに見てきたように、法人税制においては、税率が低率（現在）で、かつ、一定率であること、親族への所得分散や内部留保による課税ベースの縮小や課税の繰り延べができることなど、所得税制に比べて課税上の優位が生じている。

問題点の一つの、法人の親族への所得分散については、個人単位課税が世帯単位課税よりもより公平な課税制度であると考えれば、所得税においても適正な対価を認めていくことが、適正公平課税への道筋ではないかと考えられる。家族間取引は適正に行われなければならないから、その支払いについては全て認めず、世帯主において課税するという所得税法 56 条の制度の下では、いつまでも個人事業者の家計と事業を分ける思考が醸成されない。法人の行う所得分散行為といわれるものは、法人において適正価額での取引であれば何の問題もない行為である。単に、個人事業者では家族への対価の支払いは認められていないという非難にすぎないのであれば、個人事業者においても青色申告者は家計と事業を区分しているのだから、法人の取扱いと異なる理由はないし、そのような改革が目指されるべきである。本件から派生する問題として指摘しておきたい。

法人の所得を株主の所得としてパス・スルー課税する上での検討事項の一つは、法人と、オーナー経営者を含むその株主との取引（給与等）をどのように処理するかであった。法人との取引を自己取引としないものとする、ある者に支払われた所得について、他の株主に計算上配賦される不合理が生じる。同様に上記の所得税法 56 条に該当する支出も、対価を

享受した者にはなく、何らかの配賦基準により他の株主に配賦され、そのような計算は、経済的な所得の帰属の点から合理性がない。

したがって、提案したパス・スルー方式においては、生計が一の親族に対してであろうと、オーナー経営者の給与であろうと、役務等に対して支払われる適正対価は、その役務等の提供者に帰属することとし、これを経費として差し引いた後の所得金額について、各出資者に帰属させることとした。ただし、オーナー経営者の給与の所得区分は給与とせず、法人事業の性質を引き継ぎ判定することとした。

配賦基準については、所有と経営が分離せず、労務を提供し合って運営する閉鎖的会社においては、株式数を基準とした配賦は、所得発生についての株主の貢献度が考慮されず、恣意的な配賦も容易であり不合理性であることから、労務出資を見積もり加えるべきとも考えたが、株主という法的権利関係を重視し、剰余金配当請求権に基づくことがより合理的であると結論した。

オーナー経営者の給与所得控除による税負担の縮小については、パス・スルー所得について法人所得の性質を引き継ぎ、事業所得等と見ることで、一応解決されるが、給与所得控除自体については、今後も実額課税を念頭に、改正を行っていく必要がある。なお、任意組合における純額方式等の簡便法がもたらす問題は、そのような例外を認めないことで解決される。

パス・スルー対象法人の対象範囲であるが、残念ながら、検討事項を提示したものにすぎない。その対象者をどのように範囲付けるかは、課税主体を変える重要な問題であり、様々な視点からの研究が必要と思われる。

最後に、不動産を有する個人事業主が、自らが経営する不動産管理会社に不動産の管理手数料を多額に支払っていた場合、当該管理手数料は法人からパス・スルーして個人事業主の所得として戻ってきて合算されることとなる。結局、不動産所得の管理費として計上した手数料は、所得に加算されてしまうこととなるから、このような関係においては、同族法人を使った所得分散を防止する有効な制度にもなると考えられる。

(参考) 所得税及び法人税の変遷

我が国における法人税と所得税の変遷⁽¹¹⁰⁾は、概略、以下のとおりである。

- ・ **明治 20 年** 所得税創設（所得源泉の区別はない。）
株式の利益配当金も課税の対象であったが、法人利潤に対する課税はなかった（明治 12 年以來営業税があった。これは、資本金額、売上金額等の外形基準によるもの。）。
俸給等については、その収入金額をもって所得とされていた。
- ・ **明治 32 年** 所得の種類を 3 種に分け、第一種を法人所得とし、法人所得への所得税課税制度が導入された。定率課税（2.5%）。
第二種は公社債利子（2%。源泉徴収制度が導入された。）、第三種はその他の所得で 300 円以上の所得に対し、12 段階の累進課税とされた（1%～5.5%）。
個人が法人から受ける配当金は課税済みであるとして、非課税扱いに変更した。法人所得への課税は、配当金などの個人の所得についての源泉徴収の意味合いを有していた。
- ・ **明治 34 年** 「割賦賞与金」（賞与）についても非課税とされた（明治 34 年 4 月 2 日法律第 17 号）。
- ・ **明治 38 年** 非常特別税法の改正⁽¹¹¹⁾により、第一種を株主又は社員の数

(110) 国立国会図書館 HP「近代デジタルライブラリー」、武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法』（第一法規）、同人監修『DHC コメントール法人税法』（第一法規）、注解所得税法研究会編『注解所得税法』（大蔵財務協会、2011）、中東正文「中小企業法制のあり方」租税法研究 38 号（2010）、武田昌輔「中小企業課税の問題点」租税法研究第 13 号（有斐閣、1985）、高橋志朗「わが国法人税の発達—法人税の誕生から『シャープ勧告』発表前夜まで—」東北学院大学経済学論集 171 号（2009）等を参考とした。

(111) 前年の明治 37 年 2 月に日露戦争が起き、同年 4 月 1 日、「臨時事件ニ因り生シタ経費ヲ支弁スル為」、非常特別税法（明治 37 年法律第 3 号）が公布された。税法に定める税額のほかに、第一種と第三種の所得については、定められた税額の 70%の税額を増徴するものであった。

が 21 名以上の株式会社または株式合資会社と、それ以外の法人との甲乙に区分し、甲については定率 2.5%に加えて、その 150%の 3.75%を増徴し、計 6.25%の比例税率で課税することとされた。また、乙については個人類似の法人として、所得金額を 8 階級に区分した上で、所得金額 5,000 円未満については、定率にその 80%を加えた計 4.5%で課税し、所得金額 10 万円以上については、定率にその 400%を加えた計 12.5%とし、4.5%ないし 12.5%の 8 段階の累進課税とした。

個人所得（第三種所得）に対しては、10 段階の累進課税とし、増徴により 2%（所得金額 500 円未満）から 20.35%（所得金額 10 万円以上）の税率によることとした。

・大正 2 年 給与所得について一律に 10%の控除を認める「勤労所得控除」が創設された。

・大正 9 年 非課税とされていた法人から受け取る配当（第三種所得税。概算控除 4 割）及び賞与に対しても所得税を課すこととなった。

法人においても、他の法人から受けた配当金についても課税することとし、また、法人所得を 5 種（超過所得、留保所得、配当所得、清算所得、外国法人所得）に分けて、超過所得に対しては 4 ないし 20%の累進税率、留保所得に対しても 5 ないし 20%の累進税率を適用することとし、配当部分に対応するものについては 5%の定率課税としていた（清算所得、外国法人所得については 7.5%）。したがって、配当軽課方式の採用がここにおいてみられるとともに⁽¹¹²⁾、法人を独立した課税主体とみた制度となった。

第一次大戦後（大正 7 年）、多くの企業が勃興し、配当・賞

(112) 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 7 号 30 頁（2008）。

(<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/backnumber/journal/07/pdf/02.pdf>)

与を有する者とそうでない者との課税の不均衡の増大と、同族会社を設立し、利益を配当せず内部留保する行為が増加していた（留保金への課税が軽課であった。）という背景がある。

また、一律の控除であった勤労所得控除について、収入金額12,000円以下について10%、6,000円以下の部分について20%の2段階の控除とした。

- ・ **大正12年** 一人の株主及びその親族等の関係者の出資金額等が、その法人の出資金額等の2分の1を超える法人（同族会社）については、一定額以上の所得を留保した場合、所定の金額を超過する金額については、これを株主に配当したものとみなし、各個人に総合課税することとされた。また、同族会社の行為計算否認規定が創設された。
- ・ **大正15年** 留保金への累進課税及び同族会社⁽¹¹³⁾の一定限度額以上の留保金について配当とみなす規定を廃止し、同族会社については、普通所得等の一定の金額（所得金額の30%又は資本の2分の1のいずれか多い金額）を超えた留保金額について10%ないし30%の超過累進税を算出し、普通所得に対する税額に加算することとした。
- ・ **昭和12年** 新税として法人資本税が創設。資本金額と積立金額との合計額に対し0.1%の課税が行われた。後のシャープ税制の積立金課税に類する制度といえる⁽¹¹⁴⁾。
- ・ **昭和13年** 有限会社法に基づき有限会社が創設
- ・ **昭和15年** 所得税とは別に法人税法が創設⁽¹¹⁵⁾

(113) 旧所得税法21ノ2「本法ニ於イテ同族会社ト称スルハ株主又ハ社員ノ1人及之ト親族、使用人等特殊ノ関係アル者ノ株式金額又ハ出資金額ノ合計カ其ノ法人ノ株式金額又ハ出資金額ノ2分ノ1以上ニ相当スル法人ヲ謂フ」

(114) 法人資本税は、昭和15年に法人税が創設されるに至り、法人税に統合された。

(115) 注解所得税法研究会編『注解所得税法』342頁（大蔵財務協会、2011）。「ここに法人と株主とをそれぞれ独立の納税主体とみなす、いわゆる法人実在説的な課税方式が確立した。」。

法人税は各事業年度の所得と各事業年度の資本に対して賦課するとされ、それぞれ、原則として各所得の18%、資本については資本金の0.15%が課せられることとなり、比例税率により課税することとなった。また、同族法人については、留保金額に応じた税額が加算された。

所得税については分類取得税が採用され、所得税は、分類所得税と総合所得税の2つからなるものとされた⁽¹¹⁶⁾。

・ 昭和22年 所得税法の大改正

分類所得税制が廃止されて総合所得税1本になった。

・ 昭和23年 所得税法において、配当控除の創設⁽¹¹⁷⁾

所得税額から配当所得の15%を控除することとした。

・ 昭和24年 シャウブ勧告（9月15日）

法人税については、法人は一つの擬人であり独自の担税力を持たない個人の集合体という法人擬制説の立場に立ち、法人税を配当に対する所得税の前取りと位置付け、また、法人形態企業に課す税と個人形態企業に課す税の負担の差別は適当でないとも述べた。

シャウブ勧告には多少の修正が加えられ、翌25年からシャウブ税制として実施された。

配当に対する源泉徴収の廃止、二重課税を排除するための措置として、法人株主の受取配当の益金不算入、個人株主の配当所得の25%を所得税から控除する配当控除、また、法人の未分配の留保所得については、毎年その累積額に低率の利子附加税2%

(116) そのほか、配当については、概算控除を10%として分類所得税を課すこととされた。ただし、分類所得税と同時に総合所得税の課税を受ける場合には、負債利子の実額控除を行うこととし、総合所得税額に配当の1%（概算控除額に対する分類所得税相当額）を加算することとされた。

(117) 「株式投資の大衆化に資するために配当金に対する負担の緩和を図ったものといわれている」前掲注(115)1077頁。

(勧告は1%だった。)が課されることとされた。

・ **昭和 25 年** 所得税及び法人税において青色申告制度の創設

法人税においては、同族会社の定義として、それまでは、会社の首脳者である株主または社員の1人を中心に、その親族等特殊の関係にある者の持分と合わせて資本の過半数を制しているか否かにより判定していたが、改正税法では、これを株主数人中心主義に改めてその範囲を拡張した。

同族会社の積立金(内部留保)については、50万円以下について2%、それを超える場合は7%、その他の法人の積立金については、2%の課税(利子附加税)がされた⁽¹¹⁸⁾。

・ **昭和 27 年** 所得税の青色申告者に事業専従者控除が認められた(限度額5万円。配偶者及び18歳未満の者を除く。)。青色申告の普及のための特典の拡大としてであった。

・ **昭和 28 年** 所得税法において、「勤労所得控除」が「給与所得控除」の名称に。15%控除。最高限度4万5千円。

・ **昭和 29 年** 青色事業専従者控除において、配偶者及び15歳以上18歳未満の親族への支給額も認められた。

法人税において、同族会社を除き、積立金への課税を廃止。同族法人における一定の金額(資本金額の4分の1又は100万円のいずれか多い金額)を超える新たな積み立てについては10%課税。

交際費の損金不算入制度が導入された。資本金500万円以上の法人を対象に⁽¹¹⁹⁾、交際費の一定額が不算入とされた。

(118) 翌昭和26年、同族会社以外の法人に対する2%の利子附加税について廃止された。法人擬制説の立場により、法人所得の実質的な帰属者である株主においては、配当されるまで課税が繰り延べられることに対する制度であったが、一般法人への適用の廃止により、一步後退した。なお、同族会社の留保金に対しては、7%から5%に引き下げられた。また、昭和25年に廃止された配当に対する源泉徴収は、昭和27年に復活した。

(119) 昭和32年、資本金の基準が1,000万円以上とされ、昭和36年には全法人が対象

- ・ **昭和 30 年** 普通法人において、中小法人の負担の軽減を主眼として、50 万円以下の所得金額に対し 35%(従前 42%)、それを超える所得金額については 40%(従前 42%)の税率に改正され、所得金額に応じた 2 段階の税率が適用されることとされた。
- ・ **昭和 31 年** 臨時税制調査会答申「最近の諸情勢に即応すべき税制改正の方策に関する諮問に対する答申」(第 5 章第 1 法人企業と個人企業との負担の調整)

○昭和 31 年 12 月臨時税制調査会答申は、281 頁にもわたるもので、現行税制の欠陥を指摘し、また、税制改正の方向を示しており、シャープ勧告後の最初の大きな点検作業を行ったものであったといえる。

「法人と個人との間の不均衡」については、総論の中の「第 1 現行税制の欠陥」のうち、税制自体に基因する欠陥として摘示されており、「第 3 税制改正の方向と重点」の「5 今後検討すべき諸問題」においては、法人課税の形式はシャープ勧告による法人擬人説を基礎としてきたが、現実の法人の機能や株式投資の実態等からすると、その方式には疑問を持たざるを得ず、今後再検討の余地があるとも述べている。

法人成りの問題について具体的に論じているのは、「第 2 部 各論」の「第 5 章 国税のその他の諸問題」の「第 1 法人企業と個人企業の負担の調整」においてである。

法人の税負担が軽くなる原因を挙げたあと(175 頁)、その解決の方法として、組合課税を適用し、同族会社に対して個人課税を行うことも考えられるとしているが、「この方式には実務上あまりにも多くの難点がある」として、退けている。しかし、各種の「法人企業を個人企業的に課税する案」のうちの最も常識的なものとして一案が紹介されており、長文となるが紹介する。

「(1) 同族会社の同族役員及び同族従業員の受ける給与は、企業者報酬の一部を構成するものであるから、同族会社の法人事業税の課税標準の計算上、事実上の経営者及びその家族に対して支給される給与を損金に算入しない。すなわち、法人の所得に同族関係の給与を加算したものを、法人事業税の課税標準とする。

(2) 同様の趣旨で、同族会社の同族役員及び同族従業員の受ける給与には、給与所得控除を認めない。

(3) 同族会社の事実上の経営者である個人の給与所得、配当所得等と、その家族の給与所得等を、所得税課税上合算する。

この案は、担税力の実態をとらえて課税する点では正しいが、下記の問題もあり、諸般の情勢からみて、直ちにこれを実施することは困難であろう。

(1) 法人事業税の課税標準に事業主給与及び家族従業員給与を加えることは、法人企業と個人企業の負担の均衡をとるためには好都合であり、また応益負担の原則にある程度合致すると思われる。現に西ドイツでは、法人税課税上役員報酬を損金に算入しないこととしている。しかし、このような措置は、事業税の基本に関する問題として結局採択されなかつた。

(2) 事業主給与及び家族従業員の給与について給与所得控除を認めないことは、実質課税の原則からみて相当の理由があろうが、同族会社の課税について形式を重んじている現行税制では、直ちにとりがたい。

(3) 上記(1)の家族合算課税は、同一企業から同一世帯に属する者が得る給与等を、合算して所得税を課税しようとするものであつて、相当の理由がある。しかし、これは所得税の基本に関する問題であり、現在のわが国の状況では、今直ちに採用することはかなり困難であろう。」

このような検討のほか、個人企業を法人企業的に課税する案についても検討を行っているが、この方向での解決は、かえって給与所得者と事業所得者との税負担の不均衡を大きくし、直接税負担の不合理的を激しくするものとして不適当としている。結果として、両案を排除した上で、個人企業の税率を下げ、不当な役員報酬等の支出を制限する規定を設ける措置をとること等で、法人成りの問題はかなり解決されるとした。

- ・ 昭和 32 年 配当控除を 2 段階控除率の制度とした。

控除率を 25% から 20% に引き下げ、課税所得 1,000 万円超の部分については 10% に。

法人税については、中小企業者の税負担の軽減を図るため、軽減税率 35% の適用を年所得 50 万円以下から 100 万円以下に改めた⁽¹²⁰⁾。

「人格なき社団等」のうち一定のものについては法人とみなし、その収益事業について、法人税の対象とした。

- ・ 昭和 34 年 過大な役員報酬の損金不算入、役員賞与の損金不算入、過大な役員退職金の損金不算入制度が制定⁽¹²¹⁾
- ・ 昭和 35 年 「同年 12 月 当面実施すべき税制改正に関する答申」（税制調査会第 1 次答申）

白色申告者についても、専従者控除を行うことが適当とし、また、青色専従者控除についても限度額の引き上げを答申した。このほか、事業所得者と、給与所得者との間の税負担の差の拡大を防止するために、主婦の家事労働報酬を考慮する見地から、配偶者控除を提言した（扶養控除に代えて 2 万円増額し 9 万円）。

- ・ 昭和 36 年 配偶者控除の創設及び白色申告者に対する専従者控除の創設

(120) 翌年の昭和 33 年には、年所得 200 万円以下は 33%、それを超える場合は 38% に。

(121) 昭和 34 年において施行規則において制定され、昭和 40 年に法人税法で制定された。

法人税において、自己資本比率の低下を是正するために配当軽減制度を採用⁽¹²²⁾

支払配当分への課税を 38%→28%。軽減税率 33%→24%とした。

⇒ 二重課税の調整の一部を法人に移したといえる。

「いわば、支払配当の一部損金算入を認めた」⁽¹²³⁾

同族会社の留保所得の課税方式を変更し、その年の留保所得から所得 10%相当額と 50 万円のいずれか多い額を控除した金額に対し、年 3,000 万円以下の金額について 10%、年 3,000 万円超から 1 億円以下の金額について 15%、1 億円超の金額について 20%の超過累進課税とした（ただし、事業年度終了時における積立金額と当該事業年度の留保所得との合計額が期末資本金の 4 分の 1 に達するまでは課税されない。）。

- ・ 昭和 37 年 上記に見合って、個人株主の配当控除率を 20%から 15%に引き下げ（10%部分については 7.5%に）
- ・ 昭和 40 年 少額配当（1 銘柄 5 万円）の確定申告不要制度を導入
一定の場合における源泉分離課税（15%）を導入
- ・ 昭和 41 年 資本金 1 億円以下の法人についてのみ、軽減税率が適用できることとなった。適用される所得金額は、昭和 39 年から 300 万円以下となっていたが、軽減所得は、昭和 49 年に 700 万円に、昭和 56 年に 800 万円に引き上げられ、現在に至っている。
- ・ 昭和 43 年 青色事業専従者控除の限度額を撤廃
昭和 36 年から昭和 43 年までの時期は、妻等の家族労働者に対する経費を認めることで個人企業と法人企業との税負担の差を縮小しようとし、またその結果の作用として、給与所得者と事業

(122) このほか、同族会社の留保金課税については、一定額を超えた金額について 10%、15%、20%の 3 段階の累進税率を課することとされた。支払配当軽減措置は平成 2 年に廃止。

(123) 水野・前掲注(55)311 頁。

所得者とのバランスの問題に対処するために、配偶者控除や給与所得控除の拡大が行われることとなった。

- ・ 昭和 46 年 配当控除については、配当所得のうち、他の所得と合わせて 1,000 万円以下の部分についてはその 10%、1,000 万円を超える部分についてはその 5%が、それぞれ税額から控除されることとされた。

- ・ 昭和 47 年 青色申告控除が創設

6月に税制調査会の中に小規模企業課税特別部会が設置され、事業主報酬制度について「みなし法人」課税方式を中心とする小規模企業課税に関する改正試案が検討された。この試案について税制調査会は、「昭和 48 年度の税制改正に関する答申」において消極的態度を示したものの、48 年の税制改正では、みなし法人課税を創設することとされた。

- ・ 昭和 48 年 7 月からみなし法人課税制度が実施

税制改正の解説では、「法人組織の場合と同様に、「企業」と「家計」の経理区分を明確にすることを可能とするもの」であるほか、「社会的経済的実態が法人と特に異なるところのない個人事業主に、個人形態のまま法人の場合とほぼ同様の課税を受ける道を開くという趣旨も含まれていると考えられる。」と説明されている。

- ・ 昭和 49 年 給与所得控除について、現行と同様な最低控除制度を創設 (50 万円)

控除率は 150 万円まで 40%、300 万円まで 30%、600 万円まで 20%、600 万円超 10%としたうえで、控除の上限を撤廃した。

- ・ 昭和 62 年 給与所得者の特定支出控除の特例が創設

大島訴訟：最高判昭和 60 年 3 月 27 日大法院判決の影響。

- ・ 昭和 63 年 「税制改正についての中間答申」 (4 月 26 日) 税制調査会

「法人及び個人株主双方の段階で調整を行っている現行の法人税・所得税の負担調整に関する仕組みは税制を複雑なものとしており、簡明な仕組みという観点からすれば、調整を法人段階か、あるいは個人段階に一本化すべき」

- ・平成2年 4月から配当軽減制度を廃止（配当部分について、改正前33.3%）⁽¹²⁴⁾

商法改正：株式会社につき1,000万円の最低資本金制度が導入された（5年の猶予期間）。

- ・平成4年 平成4年分所得税をもって、みなし法人制度廃止
青色申告特別控除制度の創設（所得税）

- ・平成10年 特定目的会社による特定資産の流動化に関する法律により特定目的会社（SPC）が創設。配当についてペイ・スルー方式を租税特別法に規定した。

分配されなかった利益については、法人税が課される。配当については配当控除の適用がないこととされた。

⇒ 法人格を持ちながら法人税を課さない組織体が誕生

証券投資信託及び証券投資法人に関する法律により証券投資法人が創設。上記と同様のペイ・スルー方式が規定された。

- ・平成10年 新事業創出促進法が制定

法人税率を34.5%から30%へ引き下げ、中小法人についても28%から25%に引き下げた⁽¹²⁵⁾。

- ・平成12年 中小企業については、資金調達能力が不足しており、内部留保を充実させていく必要から、一定の中小企業やベンチャー企業で青色申告法人については、2年間の措置として、同族会社

(124) 基本税率を40%から37.5%へ引き下げ、中小法人の軽減税率については、29%から28%へ引き下げを行った。

(125) 翌年の平成11年には、国際水準並みへの引き下げという趣旨により、さらに基本税率を30%、中小法人の軽減税率については25%へ引き下げた。

の留保金課税を適用しない特例が設けられた⁽¹²⁶⁾。

「証券投資信託及び証券投資法人に関する法律」が「投資信託及び投資法人に関する法律」に改正。従来の「証券投資法人」は「投資法人」となった。

「特定目的会社による特定資産の流動化に関する法律」が「資産の流動化に関する法律」に改正され、「特定目的信託」についてもその適用の対象となった。

また、「資産の流動化に関する法律」における「特定目的信託」（2条13項）、及び、「投資信託及び投資法人に関する法律」における「投資信託」（2条3項）は、併せて「特定信託」とされ、その信託所得については法人税の対象とされることとなった。

従来、信託そのものに対する課税はなされていなかったため、信託を実体（entity）と見る大きな改正だった。なお、それらの収益の分配は、ペイ・スルーとされ、配当所得に含められた。

- ・平成14年 「新事業創出促進法」は「中小企業等が行う新たな事業活動の促進のための中小企業等協同組合法等の一部を改正する法律」（法律第110号）（「中小企業挑戦支援法」といわれる。）により改正され、新事業創出促進法10条については、最低資本金に関する特例として、経済産業大臣の確認を受けた確認株式会社及び確認有限会社について、商法上の最低資本金の規制（株式会社1,000万円、有限会社300万円）を設立の日から5年間は適用しないこととされた（平成15年2月1日施行）。
- ・平成15年 所得税法において、上場株式等の配当等の源泉分離選択課税

(126) 対象法人は、①設立後10年以内の新事業創出促進法の中小企業者に該当する会社、②新事業創出促進法の認定事業者（主務大臣の確認を受けた計画に係る新事業分野開拓を実施する者）（いわゆるベンチャー企業）とされた。なお、新事業創出促進法の中小企業者とは、①製造業製造業…資本金3億円以下又は従業員300人以下、②卸売業…資本金1億円以下又は従業員100人以下、③サービス業・小売業…資本金5,000万円以下又は従業員100人以下（小売業は50人以下）。

制度が廃止（4月以降）。

大口株主以外の者が受ける上場株式等の配当については、申告不要の適用上限を撤廃し、15%の源泉徴収を行う（15年12月末までは10%、20年3月末までは7%の優遇税率による。結局25年まで延長。）。

上記は「貯蓄から投資へ」という政策課題の下での措置。

同族会社の留保金課税については、自己資本比率が50%以下の中小法人（資本金1億円以下）については適用がないものとされた。

- ・平成16年 投資事業有限責任事業組合に関する法律（4月30日施行）
- ・平成17年 有限責任事業組合契約に関する法律（8月1日施行）

同契約に基づく組合員である個人の組合事業から生じる不動産所得、事業所得等の損失額については、一定額を必要経費に算入しないこととされた。

中小企業新事業活動促進法の施行

中小企業経営革新支援法、中小企業の創造的事業活動の促進に関する臨時措置法、新事業創出促進法の3法律を整理統合

- ・平成18年 会社法が施行（5月1日）。

最低資本金制度が撤廃。これに伴い、最低資本金規制の特例制度は同日に廃止された。

会社の内部関係について、組成的規律が適用される合同会社が創設された（会社法575条）。法人税法には合同会社に関する規定はおかれておらず、パス・スルーの取扱いは見られない。

法人税法において、特殊支配同族会社（業務主宰役員及びその同族関係者が、株式等の90%以上を保有し、かつ、常務に従事する役員の過半数を占めている同族会社）の役員給与の損金不算入制度が実施（平成18年4月1日以降に開始する事業年度から）。

同族会社の留保金課税の対象は、特定同族会社（1株主等による持株割合等が50%を超える会社）とされた。

租税特別措置法において、一定の個人組合員の、組合に係る不動産所得における損失の計上制限が設けられ、重要な部分を執行する組合員以外の者は、不動産所得に係る組合損失がある場合には、出資額を超える金額（組合損失超過額）については、当該個人の事業年度の所得の計算上、生じなかったものとみなすとした（措置法41条の4の2①）。法人についても、特定組合員に該当する場合、組合事業の損失について同様の取扱とした（措置法67条の12）。

- ・平成19年 特定同族会社（1株主等による持株割合等が50%を超える会社）の留保金課税制度について、資本金額又は出資金の額が1億円以下である企業を、適用対象から除外することとされた。

特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入制度の適用外基準である基準所得金額が800万円から1,600万円に引き上げられた。

信託法改正（平成18年12月）

「特定信託」に代わり、「法人課税信託」とされ、同様のペイ・スルー方式が規定された。

- ・平成21年 中小企業者等の平成21年4月1日から平成23年3月31日までの間に終了する各事業年度の所得の金額のうち年800万円以下の金額に対する法人税の軽減税率が18%（本則税率22%）とされた。

所得税法において、上場株式等の配当所得の申告分離選択課税の創設。（金融所得課税一体化の取り組み）

- ・平成22年 法人税法において、特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入制度廃止（平成22年4月1日以降に終了する事業年度から）。

資本金の額が1億円以上である等の大法人との間にその大法

人による完全支配関係がある会社等については、特定同族会社から除外されないこととされた。

- ・平成 23 年 法人税率が軽減され、平成 23 年 4 月 1 日開始事業年度において、普通法人（中小法人（一般財団法人及び人格のない社団等を含む）を含む）の税率を 30%から 25.5%に引き下げ、中小法人の年 800 万以下の部分については特例の税率 18%を 15%に引き下げた。
- ・平成 24 年 所得税法において、給与所得者の特定支出控除が改訂され、その年中の収入が 1,500 万円以下の場合は、給与所得控除額の二分の一を超える金額を給与所得控除額に加算し、1,500 万円以上の場合は、125 万円を加算することとされた。
- ・平成 25 年 所得税法において、給与所得控除の上限設定
その年中の給与収入が 1,500 万円を超える場合の給与所得控除は、245 万円の上限が設けられた。
- ・平成 26 年 所得税法において、給与所得控除の上限の改訂
平成 28 年分の所得税については、その年中の給与収入が 1,200 万円を超える場合の給与所得控除は 230 万円の上限が、平成 29 年分の所得税については、その年中の給与収入が 1,000 万円を超える場合の給与所得控除は 220 万円の上限が設けられた。
- ・平成 26 年 所得税法において、給与所得者の特定支出控除の改訂
平成 28 年分以後について、特定支出の額の合計額が給与所得控除の額の 2 分の 1 を超える場合には、その超える金額を給与所得控除の額に加算することとされた。