

論 説

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 —

早稲田大学大学院会計研究科教授

品 川 芳 宣

◆SUMMARY◆

本稿は、税務大学校で平成 19 年 11 月 30 日に開催された「第 22 回租税史研究会」における品川芳宣早稲田大学大学院会計研究科教授の発表「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—」の内容をとりまとめたものである。

本発表では、明治 32 年にわが国で法人所得に対する課税が開始されてから現在までの法人税の性格の変遷を概観しながら、導入の初期においてどのようにして「所得税の代替課税的政策」が取られたか、昭和 15 年の改正において「独立課税的政策」がどのようにして取られるようになったか、またシャープ勧告を受け改正された昭和 25 年のいわゆる「シャープ税制」がどのような意味を持ち、その後それがどのように形骸化されていったのか、さらに、昭和 36 年の改正における支払配当軽減法の採用と法人性格論の混乱の時代を経て、平成 2 年の支払配当軽減法廃止の完全実施から「事業体課税論」への流れ、平成 15 年以降の一つのテーマとなり様々な議論が行われている「事業体課税論」がいったい何を議論しているのか、についてわかり易く説明している。

特に、平成 15 年以降の一つのテーマとなり様々な議論が行われている「事業体課税論」がいったい何を議論しているのかを明らかにし、究極的には、経済利得を稼得する組織に対する課税をどう考えるか、様々な経済政策の手段として使われることとの調整をどうすべきかを考えることが重要であると指摘している。

(税大ジャーナル編集部)

目 次

はじめに	29
1 所得税の創設（明治 20 年～明治 31 年）	29
2 法人所得課税の開始と受取配当非課税（明治 32 年～大正 8 年）	30
3 法人所得課税の区分と受取配当一部課税（大正 9 年～昭和 14 年）	30
4 法人に対する独立課税（昭和 15 年～昭和 24 年）	31
5 シャープ税制とその修正（昭和 25 年～昭和 35 年）	31
(1) シャープ税制	31
(2) シャープ税制の修正	32
6 支払配当軽減の採用と法人税性格論の混乱（昭和 36 年～平成元年）	34
7 支払配当軽減の廃止から事業体課税論へ（平成 2 年～現在）	35
終わりに	37

はじめに

本日は、長い間私がライフワーク的に考えていたことの一部を報告させていただきます。私は、研究科の一期生でありまして、そのときの研究が「法人税における配当課税の二重課税の問題点とその調整方法論」というテーマでした。真っ向から法人税の性格論を議論し、その後、昭和 48 年に税務大学校租税理論研究室助教授になった時に、法人税の性格論を踏まえた課税所得論を展開し、企業利益との調整方法を論文にまとめました。

また、研究科生の時には、金子先生（現東大名誉教授）のご指導をいただきました。それから 42 年余り、私がおそらく金子先生の教え子の中でもっとも古い現役ではないかと思うのですが、42 年後また同じ席でこういう報告ができるということについて、非常に感慨深いものがあります。こういう風に話してくると、我々の存在それ自体が歴史研究の対象になるのではないかと、年を感じさせられる訳であります。

それはともかくといたしまして、法人税の性格論というと、一つは、法人税をなぜ課税するかについて色々な議論があるわけですが、大きく分けて代替課税（所得税に

対する代替課税）なのか、独立課税なのかという問題。もう一つは、法人税は、直接税なのか、あるいは転嫁を通した一種の消費税のような間接税なのか、という問題があります。このように、法人税については色々な性格論が展開できる訳であります。ここでは、大きく分けて、この代替課税的な政策がどう取られ、独立課税的な政策がどういうふう採用されてきたかを、いわば史的事実についてのみ展開し、最後に時間があれば、最近色々といわれている事業体課税論なるものが、いったい何を議論しているのかという事を推測しながら、報告させていただきたいと思えます。

1 所得税の創設（明治 20 年～明治 31 年）

わが国が所得に対して課税を行ったのは、明治 20 年のことであります。この所得税導入から明治 31 年までの間は、法人の所得に対しては課税が行われてこなかった時代であります。他方、先進国のうち、明治 20 年（1887）より 80 年程前の 1803 年にイギリスが所得税を開始し、1842 年には、既に法人の所得に対して課税が行われていたという経緯があります。

2 法人所得課税の開始と受取配当非課税 (明治 32 年～大正 8 年)

わが国では、明治 32 年に法人の所得に対して初めて課税が行われた訳ですが、その時には、所得を、一種を法人の所得、二種を公社債の利子、三種をその他の個人所得に区分していました。この法人の所得に対して所得税が課税されたものについては、その法人株主段階では、個人、法人とも受取配当は非課税でありました。つまり、法人の所得に対する課税は、所得税の前取り、源泉課税的な性格を持っていたと言う状況でした。他方、外国の状況を見ると、明治 42 年 (1909) に、米国が初めて法人の所得に対して課税を行いました。当時、米国では、憲法上法人の所得に対して課税ができなかったため、その税目の名前が“EXCISE TAX”というふうに説明されているようですが、要するに、消費税という名目でありました。法人税が転嫁するという意味では、含蓄のあるネーミングであったと思います。これが、1913 年に、憲法上の制限がとれて、所得税という名目になった訳であります。アメリカの場合はどちらかというところ配当所得に対する課税調整をやらないということがよく説明されますが、1913 年に所得税が改正され、1935 年までは受取配当は非課税でありました。その後は、原則として、この配当課税の二重課税調整が行われてこなかったということが、指摘できようかと思えます。

3 法人所得課税の区分と受取配当一部課税 (大正 9 年～昭和 14 年)

わが国では、明治 32 年～大正 8 年の期間を経て、大正 9 年に、法人税課税がかなり様変わりしてきます。大正 9 年の所得税法改正では、第一種所得である法人の所得を、甲から戊に区分し、甲は資本金額基準の超過所得、乙が留保所得、丙が配当所得、丁が清算所得、戊が外国法人所得、とされました。それぞれ

の税率も、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、配当の部分に対応するものについては 5%、即ち、留保所得に比べると、この時既に配当軽課方式が採用されていました。そして、清算所得及び外国法人所得については、7.5% の定率課税が行われていました。それから、個人株主における受取配当については、60% を総合課税、即ち 40% の所得控除が行われていました。ただし、大正 9 年の所得税法改正における政府原案では、法人段階では支払配当を課税せず、支払配当を利子と同じように全部経費と認め、個人の受取段階で全額課税するという案であった訳ですが、当時の様々な経済情勢の中で、個人株主に対する課税強化は、株式市場を非常に混乱させるのではないか、市場を冷やすことになるのではないか、あるいは個人株主の反発等があって、そういう政府案が実現しなかったというように説明されております。

その後、大正 15 年に所得税法が改正され、法人所得を留保所得と配当所得に区分せず、普通所得に一本化され、税率も 5% の比例税率になりました。

昭和 12 年には臨時租税増徴法によって、個人の受取配当控除率を 40% から 20% へ減額し、当初の政府案に一步近づきました。また、法人資本税がこの時に創設され、資本金額及び積立金額の合計額に対し 0.1% の課税が行われました。この課税方式は、後のシャウプ税制の積立金課税に類する制度であります。法人税としてのある程度の独立性が強化されてきたものと考えられます。大正 9 年 (1920) には、ドイツが法人税を独立させて、法人税の強化を図りました。そのときの草案が、法人税の独立課税に対する一つの根拠を与えているというふうなことが言われております。1920 年は、ドイツにとっては第一次世界大戦の敗戦後、非常に財政が逼

迫して、とにかく財源が欲しいという状況であったことが推測されるわけであります。このような戦争による財源の逼迫が税制に影響を及ぼすという問題は、昭和 15 年に法人税が独立したわが国においても同じようなことが推測できる訳であります。

4 法人に対する独立課税（昭和 15 年～昭和 24 年）

昭和 15 年に、法人税法が独立して設けられ、第一種所得税と法人資本税を統合し、法律も所得税法とは別個に独立した形になりました。更に、個人の受取配当から負債利子を控除するという仕組みが取られ、受取配当の所得控除率を 20% から 10% へ減額しました。政府原案では、これを全額廃止しようとしていたわけではありますが、これも、個人株主の利益を損ない株式市場に影響が強すぎるということで一部修正されました。いずれにいたしましても、昭和 15 年の法人税法の独立と各種の改正内容からみると、この段階において、わが国は、法人税の独立課税を、一応、法律の形の上で成立させたということが指摘できようかと思えます。

その後の戦争状況を反映した財政状況に応じて、昭和 19 年には、個人の受取配当控除制度が廃止されました。しかし、戦後昭和 23 年の税制改正では、受取配当の所得控除に替えて、個人の受取配当税額控除 15% が実施されました。これは、資本市場の活性化といった経済政策的な色彩を強くした訳であります。

5 シャープ税制とその修正（昭和 25 年～昭和 35 年）

(1) シャープ税制

これらの変遷を経て、昭和 24 年、わが国の租税の近代化に、非常に大きな影響を及ぼしたシャープ勧告が行われ、昭和 25 年には、シャープ税制が実施されました。明治時代か

らの傾向は、どちらかというとな法人税に対する課税は、個人株主段階の所得税の代替的な課税が行われてきました。それが昭和 15 年において、独立課税的な色彩を強くしてきたわけではありますが、昭和 25 年には、逆転して、大幅に課税制度が変更されました。

シャープ勧告等においては、本来所得課税としては個人に対する所得税のみであるべきで、法人税は存在する必要がないという前提でした。しかし、法人税をを課税しなければならぬのは、個人株主段階へ所得が分配されるまでに相当のタイムラグがあり、その間に課税しないということは不公平であるという問題に対処することでした。いわば法人税の存在を所得税の代替課税として完全に位置付けたものと考えられます。

そのように位置付けるに当たって、当然、法制度の整合性から各種の措置がとられております。先ず、所得税の前取りであるということで法人税率を 35% に一本化しました。このことは、当時イギリス等が採用していたグロスアップ方式に準ずるものあるいは源泉課税のための税率であるというふうな割切り方がとられていたのではないかと考えられます。

もう一つは、法人株主の受取配当の益金不算入が完全に採用されました。最終的に個人株主段階の所得税の捕捉を意図しているわけありますから、法人株主の場合は、正にパススルーとして課税関係からいわば除外しています。即ち個人株主段階での課税調整を複雑化する事を避けるために、とにかく、間に法人株主が存在している場合には、それらは全て益金不算入としてパススルー化し、個人株主の配当所得に対しては、25% の税額控除を行うことになりました。この 25% の税額控除については、当時の説明では、“法人税率 35% と当時の所得税最高税率 55% のもとで、法人が納めた 35% の税金を完全に調整できる率が 25% に相当する” と説明さ

れています。したがって、この段階の 25% 税額控除は、配当課税の二重課税の完全調整を行っているということになります。それから、法人税は所得税の代替課税でありますから、個人段階に所得が分配されるのが遅れた場合には、それに対し何らかの調整措置が必要になります。これが法人に対する積立金課税でありまして、いわば、法人段階における留保所得が個人分配されるまでの利子相当額を、法人段階で課税する必要があるというわけです。これも、それぞれの法人の種類によって税率を変え、一般法人は税率 1%、同族法人は 6%、という税率で課税が行われた訳であります。更に、代替課税であるという考え方は、法人の清算所得のようなものについては、これは既に株主に分配される所得でありますから、株主段階で課税すれば事が足りるわけで、何も法人段階で清算所得課税を行う必要が無いということで廃止されました。また、この個人段階における配当課税の調整問題に関しては、配当所得として課税するだけでは事が足りる訳ではありません。いわば、配当計算の期末段階、要するに配当含みで株価が上昇している段階で株式を譲渡した場合、譲渡所得という形で、この配当所得課税を回避することができることとなります。よって、この株主段階での株式の譲渡所得については完全課税をする必要があります。これは、配当所得課税を回避する事を防ぐ必要があるわけですから、株主段階での株式譲渡所得の完全課税というのは、非常に重要な要素をもっているわけであります。

以上のような各項目を完全実施することによって、法人税は個人所得課税の代替課税としての機能を、理論的にもきれいに整理されたこととなります。

(2) シャウプ税制の修正

しかし、このシャウプ税制については、その後多くの修正が加えられることになりま

す。特に、昭和 27 年にわが国が占領軍の占領から解かれた以降は、いわば、わが国独自で税制改正を行うことが可能になり、シャウプ税制の骨格が相次いで崩れ形骸化していくプロセスであります。

まず、占領下でありながら、昭和 26 年には一般法人に対する積立金課税が停止されました。これは、戦後のわが国の企業の国際競争力が非常に弱体化している中で、積立金課税は極めて競争力を低下させまた資本蓄積を阻害するという理由でこの積立金課税を止めることになりました。

次いで、昭和 27 年の税制改正では、一般法人の税率を 42% に引き上げ、協同組合等の特別法人は 35% に据え置かれました。このことは、シャウプ税制が法人税率を一本化し所得税の源泉徴収としての機能を持たせようとしたわけでありますが、税率が法人によって異なるという問題は、源泉徴収課税の機能をいわば弱体化するというか放棄するというような制度の崩壊を見るに至った訳であります。

さらに、昭和 28 年の税制改正においては、実質的にもシャウプ税制が崩壊というか修正されることになり、まず、個人の株式譲渡所得課税が廃止されました。当時の文献によると、戦後の動乱期において、申告所得税方式が採用されている段階で、株式の譲渡所得を完全に申告させるということは、税務調査がきちんと行われてそれぞれの所得が捕捉できるという保証が無い限り申告が期待できない訳です。当時、譲渡所得の完全課税は理想的ではあるけれども、赤字申告や株で損をした人ばかりが申告して、損益通算をしていたそうです。得をした人はあまり申告してこないのです。株式の譲渡所得課税を廃止した方が税収には好影響を与えるのではないかとということで、現に譲渡所得を非課税にしてしまつたら、税収が上昇したという事実があります。そして、昭和 28 年の税制改正では、

所得税が最高税率 65%に引き上げられましたが、65%に引き上げられたことによって、配当税額控除の 25%が修正されたということは全くありませんでした。一方、前年に法人税率が変更されましたので、法人税率の変更と所得税の最高税率が引き上げられたことにより、シャープ税制における配当税額控除の 25%の理論的根拠が失われたということになります。

更に、昭和 28 年には、法人の清算所得課税が復活しました。元々戦前から、法人の清算所得課税が行われていたわけですから、清算段階で課税しないのはおかしいのではないかと考えられたわけです。それによって、法人の稼得した所得に対しては全て法人税を課税することになります。清算所得は、要するに、所有していた残余財産の含み益相当額でありますから、法人の継続中に含み益のある資産を処分して、所得として発生している場合も、あるいは解散の段階で処分してその含み益が実現して清算所得として存在する場合も、いずれも同じ所得課税を要することになります。そのことは、いわば、法人税の独立課税を性格付ける大きな要素になるわけであり、それを先ず復活させたというわけです。

そして、昭和 29 年の税制改正においては、積立金課税それ自体が、わが国の戦後経済の復興において、企業にとっては非常に邪魔な存在であるという理由で、先ず廃止され、その代わりに同族会社に対しては留保金課税を創設するという方法がとられてきたわけです。

次いで、昭和 30 年の税制改正においては、普通法人の税率を二段階化しました。年 50 万円以下については 35%、年 50 万円超については 40%の税率を適用しました。これは、一種の法人税における累進税率の採用であって、シャープ税制における源泉課税方式がここで崩壊したということがいえます。また、

この時は、株式市場の強化等を考慮して、配当税額控除が 25%から 30%に引き上げられております。配当税額控除が引き上げられたのはこの時だけで、後はどんどん引き下げられる運命にあります。

それから、昭和 32 年には、法人税率の軽減適用所得を 100 万円に引き上げ、個人株主の配当税額控除を 20%に引き下げました。更に、昭和 32 年に、課税所得 1,000 万円超に対応する部分については 10%に引き下げられ、所得税の最高税率が 70%に引き上げられました。ということでシャープ税制における法人税率、個人の所得税率、そして配当税額控除率との間の整合性は、完全に霧散して統一性がなくなったということが指摘できようかと思えます。

また、昭和 33 年には、法人税の軽減税率適用所得を 200 万円に引き上げ、税率を 33%と 38%に変更しました。昭和 33 年 (1958) に、西ドイツが支払配当軽減課税方式を採用しましたが、これが後述するように、我が国にも影響を与えます。この昭和 30 年代の前半においては、わが国では、経済成長が進む中で企業の自己資本比率が非常に低下してきたわけです。経済成長が進む場合には、借入資本によって設備投資をする方がはるかに税コストを下げるすることができます。当時借入金の利子は全て損金に算入できましたが配当は損金に算入できないため、自己資本で設備投資をしようとする資金調達コストが借入金の二倍かかると言われました。また、戦後の経済成長が著しいということもあって、企業は進んで借入金によって設備投資をしました。よって、自己資本比率がどんどん低下してきたという状況の中で、何とかこの自己資本比率をある程度高めておかないといけなくなったわけです。確か、当時の記憶では、わが国の自己資本比率は 17~18%だったと思います。現在では 40%程度で、中小企業が 20%~30%で大企業が 40%を超え

ています。戦前は、50%位あったわけですが、それが昭和30年代前半には、急速に自己資本比率が低下していました。

6 支払配当軽減課の採用と法人税性格論の混乱（昭和36年～平成元年）

自己資本比率の低下を是正するために、昭和36年（1961）に支払配当軽減課法を採用しました。これは、3年前に西ドイツが採用した支払配当軽減課税方式を日本でも導入したわけでありますが、この時の税率は、普通法人の年300万円以下については支払配当部分が22%で、留保部分が31%、300万円超が26%、留保部分が37%でありました。概ね留保所得に対する四分の三程度の税率になったわけであって、この支払配当軽減課というのは、配当の二重課税を支払法人の段階で調整する一つの方法論として注目されたわけです。しかしながら、伝統的にグロスアップ方式を採用していたイギリスが、この5年後の1966年にグロスアップ方式を廃止しました。こういう経緯があって、法人税の独立課税の色彩を強めてきたという状況があるわけです。その後、配当軽減税率を採用すると共に個人の配当税額控除を15%と7.5%に縮減し、法人株主段階では支払配当を上回る受取配当の25%を益金に算入する措置を講じました。

更に、昭和39年の税制調査会の答申では、配当課税の二重課税調整のためグロスアップ方式の検討を勧告しました。いわば、昭和30年代、シャープ税制からかなり二重課税調整が否定されてきたわけでありますが、昭和36年の支払配当軽減課の採用以降、この配当課税の二重課税をできるだけ調整しようとしてきました。そのため、昭和39年の税制調査会の答申は、この時はまだイギリスがグロスアップ方式を採用していたのでありますから、“配当課税の二重課税を完全に調整する為にはグロスアップ方式が必要では

ないか”と勧告したわけです。ところが、その2年後、昭和41年（1966）にイギリスがグロスアップ方式を廃止したわけです。この頃から、わが国は、こういう法人税の性格論について諸外国の動向に左右され右往左往することになります。まず、イギリスが廃止した事に対応して、昭和41年度の税制調査会長期税制の中間報告では、2年前にグロスアップ方式の検討を勧告しておきながら、今度は完全に角度を変えて、法人税を法人独自の負担と認識する為の法人利潤税方式構想を提言し、シャープ勧告の完全否定という形で独立課税が必要だという中間報告を行いました。そして、2年後の昭和43年（1968）税制調査会長期答申では、法人利潤税方式の必要性とその論拠を答申の中で明確にしたわけです。

ところが、そのあとまた完全に逆戻りする訳です。というのは、昭和43年（1968）の7年後昭和50年（1975）に、EC委員会は、“共通税制として、インピュテーション方式を採用すべきだ”ということ提案し、その翌年昭和51年（1976）には、3年以内に域内の諸国はこのインピュテーション方式を採用すべきだということが、ECの閣僚理事会で決定されました。日本の税制調査会は、独立課税の方に舵を取ったわけでありますが、ECの方は逆でした。もっとも、このインピュテーション方式それ自体は、代替課税云々というよりも資本市場を強化しようという政策的な意図があったというように見受けられます。いずれにしても、配当課税の点からいきますと、かつてのグロスアップ方式、あるいはシャープ税制における配当の二重課税を完全に調整すべきだ、と言う代替的課税の考え方に、ヨーロッパ諸国は方向転換をしたわけです。

その後、昭和55年（1980）には、税制調査会の企業課税小委員会の報告では、ヨーロッパ諸国に見習ってインピュテーション方

式の検討の必要性が指摘されたわけでありまして、要するに、この昭和36年以降というのは、法人税の性格論が、外国の制度の変遷を睨みながら色々と揺れ動いたということが指摘できようかと思えます。

それから、昭和63年12月の税制改正に至っては、普通法人の基本税率を42%から37.5%に引き下げるとともに、支払配当軽課を廃止するという税制改正を行って、支払配当軽課廃止の完全実施は、平成2年に行うことにしました。よって、支払段階での配当課税の二重課税調整は、一応平成元年でピリオドを打つ訳であります。それからが現在の事業体課税論へと変遷するわけです。そこに、どういう問題があるかということについて申し上げておきたいと思えます。

7 支払配当軽課の廃止から事業体課税論へ（平成2年～現在）

昭和63年12月の税制改正では、12月という非常に不定期に行われた税制改正であります。ご存知のように、この税制改正において消費税が導入されました。よって、国会が非常に混乱し、中々簡単には法律が通らなくて、いつ法案が成立するか分からないような状況であったわけでありまして、いずれにしても、この支払配当軽課が廃止され、そして、平成2年からその完全実施が行われ、その段階で法人株主の受取配当益金不算入が80%へ縮減されたわけでありまして、これは、結局、配当課税の二重課税調整云々というようなことは、理論的統一性を図るといっても、消費税の導入と共に他の企業課税等に関しても、財源補填のためにできるだけ整備したわけですね。消費税は、一般消費者に対する逆進性が非常に強いということで、企業における課税をある程度強化しなければならぬという事情が伺われるわけでありまして、しかしながら、受取配当それ自体に関しては、系列会社間に関しては、受取配当が二

重三重になった場合に、それに対する課税を、他の普通法人と同じように行うということは合理的ではないという事で、関係法人株式等、即ち、25%以上支配する会社の株式から受け取る受取配当については、100%益金不算入にしました。この考え方は、アメリカの例にならっているようですが、現行法につながっています。

その後、平成10年の税制改正では、法人税の性格論とは別に、法人税制度それ自体において、非常に大きな改正が行われた。その2年前の平成8年に、税制調査会法人課税小委員会で多くの提言が行われました。昭和の時代では、企業課税ベースに関しては、できるだけ企業会計の利益計算との調整を図るという考え方がとられて、昭和42年の法人税法の改正では、22条4項に一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って益金損金を計算すべきだというような条文が盛り込まれました。また、できるだけ引当金を取り込むということで、昭和40年代を中心に6項目の引当金が法人税法でも採用されたわけでありまして、しかし、平成8年の小委員会報告等では、企業会計と税との違いが強調され、それが平成10年度の税制改正で実現されました。代表的なのは、各種引当金が廃止・縮小されたことです。その後、退職給与引当金は、この時点では累積限度額が40%から20%に半減されましたが、平成14年の連結納税導入に当たってすべて廃止されました。結果的には、引当金は、評価性引当金である貸倒引当金と返品調整引当金だけ残されて、負債性引当金についてはすべて廃止されております。あるいは、収益計上等に関しても、例えば、収益計上を早めることになる工事進行基準を大規模工事については強制させるなど、色々な形で課税ベースが拡大されました。しかし、これとは逆に、今年の税制改正では、減価償却の250%償却率のように、課税ベースを縮小する方向も動い

てきているわけでありませう。いずれにしましても、企業会計上の利益計算との調整問題がこの平成 10 年の税制改正で大幅に変わってきている訳ですが、そこには、必ずしも理論的整合性があるわけではなく、そのような非整合性は、法人税性格論にも通じています。

更に、平成 13 年度の税制改正では、組織再編税制が導入されました。税法では、資産が移転した場合には、原則として、譲渡があったものとしてキャピタルゲインが実現したものととらえ課税してきました。その例外として、圧縮記帳制度が設けられていますが、この組織再編税制では、キャピタルゲインだけではなく、キャピタルロスの引継ぎも認めるという税制が採用されました。

そして、平成 14 年には、連結納税制度が導入され、受取配当益金不算入も 50%に縮減され、先ほどの退職給与引当金等も廃止されました。

この平成 13 年、14 年の相次ぐ法人税制の改正後、次のテーマは何であるかということで、平成 15 年以降の問題として、また、法人税の性格論が取りざたされることになってきています。平成 15 年以降のテーマについては、論者によって色々な考え方があろうかとは思いますが、要するに、連結納税導入後は事業体課税を見直す必要があるということで、具体的には、わが国も構成員課税を大幅に導入すべきであるということが取りざたされるようになりました。このことは、既に、アメリカがいわゆる LLC 課税を導入し、チェック・ザ・ボックスによって法人形態であっても構成員課税を選択できるわけですが、それに影響を受けています。構成員課税というのは、実質的には組合に対する課税と同じです。構成員課税それ自体は、法人税と個人所得税における配当課税の二重課税調整の一つの方法としても考えられる措置であって、別に構成員課税が目新しいわけではないのです。また、チェック・ザ・ボック

スそれ自体についても、元々、法人税を独立課税とするか又は代替課税として位置付けるかという議論に関して、個人に類似する小規模法人については代替課税の色彩がどうしても強くなりますので、小会社に対してだけこの選択性を認めるべきではないかという議論は前からあったわけです。現に、西ドイツ等は、戦後そういう制度を採用してきているわけであり、私自身、そのような税制の必要性について論文を書いたことがありますので、チェック・ザ・ボックス自体が目新しいわけではないわけです。しかし、LLC 又は、構成員課税については、いわば損失の前取りが可能になりますので、景気対策として持てはやされることになります。すなわち、新たな事業を展開する場合には、LLC を作って（任意組合を作っても同じようなことが可能であるが）事業を展開して、新しい新規事業においては、通常損失が先行しますので、それを他の所得と損益通算ができるということで、損失の前取り、即ち課税の繰り延べをする方法としては非常に有効なものです。しかも、LLC の場合は、任意組合と異って、法人格も利用できるわけです。よって、わが国においても、会社法の改正等を睨んで、合同会社なるものを作って、合同会社こそが日本版 LLC であるといつてこの構成員課税を導入すべきだという議論になってきたわけです。しかしながら、アメリカが LLC 課税を導入したことによって、法人税制度自体が崩壊したといわれており、法人税収の国税収入に占める比率がどんどん低下してきています。また、LLC 自体がこの 10 年ぐらいの間に 100 万を超えているわけで、こういう課税の繰延べの手段として LLC ということが非常に注目されてきました。よって、わが国の経済振興というか、景気対策としてはこういう制度が非常に魅力的であるという事は否定できないわけです。したがって、経済産業省等では、日本版 LLC の導入

について非常に強調してきたわけであって、LLC 課税が日本でも法案として成立するのかと観測もされたわけであります。しかし、財務省は、一応それを否定し、その代わりとして、経済産業省は、有限責任事業組合（LLP）を発足させ、それについては有限責任の事業体でありながら構成員課税が導入できるという仕組みになっています。更に、今年の秋以降、中間・公益法人に対する課税改革が、色々と取りざたされている中、一連の改正作業が行われています。またこの間に、SPC 課税の問題であるとか、あるいは今年の法人税法改正の中で、信託に対する一部法人課税が拡大されてきているわけであります。要するに、ここ数年の議論は、経済政策という政策的な手段として法人税の制度を変更しようという考え方がかなり支配的になってきております。ただこういう構成員課税とか事業体課税は何を意味するのかということに関しては、論者によって曖昧模糊としております。

実は、先月の税務会計研究学会の統一研究テーマが「事業体課税」でした。税大の研究部に勤務していた平野日大教授が司会、4名の方が報告をして、そのシンポジウムの席で、ある長老の先生が、若手の5人の先生方に対して「各人、事業体課税論なるものを定義して下さい」と質問をしたところ、5人全員定義が違いました。学会の統一テーマで報告して、この事業体課税論なるものが全部定義が違うというのもまた、事業体課税の一つの実態を見せ付けたという感じはします。もう一つ、その質問された先生が、5人の方に、「構成員課税がどうあるべきか。あるいは、そういうパートナーシップ課税とか、色々な事を言う報告は受けたけれども、大型なパートナーシップに対して、法人税を課税する事はできないのか。パートナーシップであれば構成員課税はあたりまえだというように考えられるけれども、ならば逆に、小さな企業に対

しても法人税を課税するのであれば、大きなパートナーシップに対して法人税を課税してもいいではないか」という質問をしました。この質問に対しても若手の先生方は答えに窮していました。このように、事業体課税論なるものは、かなり曖昧なものであることを認識して置く必要があります。

終わりに

結局、平成15年以降の一つのテーマになっている事業体課税論なるものがそれぞれ同床異夢というかそれぞれの理論が必ずしも整備されていないという問題があるわけです。これらの種々の論争の問題に関しても、事業体であれビークルであれ、個人と経済的利得を稼得するための何らかの組織が存在することには違いが無いわけであって、その経済的利得を稼得する組織に対する課税がどうあるべきか、ということが今も問われているわけであります。そのことは、わが国が明治32年に法人の所得に対して課税をはじめた以降、あるいは、その前後を通じて諸外国もそういう法人税制を採用しているわけですが、結局は、同じ問題をずっと抱えているわけで同じような議論を繰り返しているわけです。

事業体又はビークルに対する課税がどうあるべきかということに関して、代替課税説については、シャープ勧告が非常に理論的な統一性を強調して一つの論拠を示しているのもそれは理解できるわけです。また、独立課税説に関しては、リチャード・グードの「法人税」という本の中で、利益説、特権説、負担能力説、社会費用配分説とかあるいは、大企業に対する企業統制説とか、色々と独立課税の論拠が説明されています。更には、1920年にドイツが法人税を独立させたときの草案等においても、やはり、企業が非常に大規模化していく中で、当然そこに独立の税負担を求める根拠があるというようなこと

が報告されております。要するに、独立課税の論拠それ自体についても、一つの説では説明しにくいのです。もっとも、事業体というかビークルの存在に対して、稼得した所得に対してどう課税すべきかという理屈付けについては、一つの説で説明できないからそれが上手くいかないということではなくて、それぞれの説を総合して考えれば、独立課税説も説得力を有するようになってくると考えます。

また、構成員課税の問題については、その会社の資本構造によって構成員課税ということも考えられ、例えば、合同会社のように、持分が明確な場合にはその持分に応じて課税するのも一つの考え方も知れません。そのため、“持分会社に対して法人税を課税するのは邪道だ”という説の方もいらっしゃるわけです。しかし、その考え方は、法人であれば法人税が課税できるという独立課税説とは相容れないわけです。いずれにしても、究極的には、事業体であれビークルであれ、その経済利得を稼得する組織に対する課税をどう考えるかという問題と、最近のように、事業体等が様々な経済政策の手段として使われることとの調整をどうすべきかという問題については、それぞれ絶対的に真理であるということはないわけですから、相対的な適正な課税制度を求めるために、冷静に考えるべきではないかということです。以上で私の報告とさせていただきます。