

法人所得の意義と法人税の納税義務者に
関する基本的な考え方

朝 長 英 樹

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

要 約

1 研究の目的

近年、多様な事業体を使った事業が急速に拡大したり、非営利法人法制や信託法制の抜本的な見直しが行われるなど、多様な事業体に関する課税をどのように行うべきかということが大きな課題となっていることは、衆知のとおりである。

本研究は、このような多様な事業体に関する税制がどのようなものであるべきかということを検討する前提として、法人の所得とはどのようなものか、また、法人税の納税義務者はどのように捉えるべきかということを明らかにすることを目的としている。

なお、「所得」や「法人」に関しては優れた多くの理論研究が存在しているが、本研究は、実定法としての法人税法をより良きものに改めるという実務的・実践的な観点に立つて行うものであることを、あらかじめ確認しておくこととする。

2 研究の概要等

(1) 法人所得の意義

イ 法人所得課税の沿革

わが国の所得税は、明治20年に創設されたが、その創設の際には、法人に対する課税を行うべきか否かということに関しても、相当な議論が行われている。しかしながら、最終的には、個人のみに課税することとされ、法人に対する課税は見送られた。

その後、明治32年に至って、法人に対しても課税を行うこととなり、ここにわが国の法人税の歴史が始まることとなる。

この法人税の草創期には、法人を実在と捉えるのか擬制と捉えるのかという議論をはじめとして、その後の法人税をめぐる重要な議論の原型ともいえる議論が行われており、法人税の創設に当たって実際にどのよ

うな考え方が採られていたのかということを確認しておくことは、法人の所得がどのようなものであるのかということを考える上で、非常に重要である。

この草創期の法人税に関しては、法人を擬制と捉えて行う源泉控除と考えるものが多数説となっているが、法人税の創設時の議会の速記録によれば、立案者は、法人を株主とは別個の实在するものと捉えて法人税を創設したということを、明確に述べている。

そして、その後、大正9年の個人が受ける配当に対する課税と法人の清算所得に対する課税の開始、昭和15年の法人税の所得税法からの独立などに見られるように、わが国の法人税は、なお一層、法人を個人から独立した納税義務者と捉える方向に進むこととなる。

この流れを変えるのが、戦後のシャウプ勧告である。同勧告は、所得税を税制の根幹とし、法人税を所得税の補完税と位置付けるものであり、法人は擬制であって法人税は所得税の前取りであるという考え方を採っている。同勧告に基づき、昭和25年に、個人の資産所得課税の強化や法人の清算所得課税の廃止等の改正が行われることとなる。

しかしながら、昭和28年の有価証券の譲渡所得課税の廃止と清算所得課税の復活をはじめとして、その後の累次の改正は一貫して法人を実在と捉えた改正であったと言っても過言ではなく、現在の法人税法は法人を擬制と捉えるよりもむしろ法人を实在するものと捉えているということに関しては、おそらく、多くの者の賛同するところであろう。法人の所得を課税標準として税を課する法律を、法人は擬制であって法人には本来は所得も担税力もないという考え方に拠って作るということ自体がそもそも極めて難しく、また、そのような考え方が現実に国民の理解・納得を得られていたとも思われない。

このように、実定法である法人税法は、シャウプ勧告による改正後の一時期を除けば、法人は個人から独立した納税義務者であり法人の所得は個人の所得とは別の課税対象であるという考え方に軸足を置いてき

たとえることができる。

なお、諸外国においても、実定法としての法人税法は、法人税を所得税とは区別された固有の税あるいは独立の所得課税と捉える方向に変化してきたと言われている。

ロ 法人所得と個人所得の関係

上記のような沿革に加えて、次のような理由から、法人の所得が個人の所得となっているとは言えず、両者を同視することはできないと考えられる。

- 法人は、すべての所得を配当するわけではなく、また、配当がすべて個人のものとなるわけでもない。
- 法人の株価は、法人の留保所得以外の要因によって大きく変動し、法人の留保所得の有無や増減と法人の株価が対応していない例は、数多く存在する。
- 法人税は、個人株主のみが負担するわけではない。

このような点からすれば、法人の所得を個人の所得とは別の課税対象であるという考え方に軸足を置いてきた法人税の歩みは、基本的には、妥当であったと言ってよいであろう。

しかしながら、法人の所得と個人の所得の異同を確認するだけでは、従来の法人実在説と法人擬制説等の議論の枠内に止まり、十分ではない。

このため、課税の構造に視点を転じ、個人課税の仕組みを分析して整理してみると、課税標準である総所得金額が事業所得の金額を含む各種所得の金額から成っており、事業所得の金額が法人課税における課税標準である所得の金額と同様の計算構造となっていることが、容易に確認できる。

このことから明らかなように、法人税における所得は、正確に言えば事業所得であり、法人税の性格やあり方を考えるに当たっては、この点を改めて確認しておく必要がある。

ハ 法人所得と企業利益の関係

経済活動が存在するところには、必然的に利益や損失が生ずることとなるが、利益があることが直ちに課税対象となる所得があることを意味するわけではない。

明治 32 年の法人税の創設時に、非営利事業の所得は課税対象から除かれたが、このことから分かりますとおり、法人税は、本来、営利事業から生じた利益に対して課税を行おうとするものであると考えられる。営利事業から生じた利益は、株主等に分配されるか又は将来の分配若しくは利益の獲得等のために留保されることとなるため、担税力があると考えることが可能であり、これに課税を行うことには、合理性があると考えられる。

現在の法人税法においては、公益法人等と人格のない社団等に関して収益事業から生じた所得に課税をすることとされているが、理論的には、営利事業でない事業から生じた利益に対して課税を行う確固たる根拠を示すことは難しい。明治 20 年の所得税の創設時の元老院の筆記には、神社仏閣には利益があってもその維持保存のための留保には課税をしないとの考え方が示されている。

このように、法人税は営利事業から生じた利益に対する税であり、法人税における所得は営利事業から生じた利益であると考えることができるが、この法人税における所得は、基本的には、企業会計における利益と同じものと考えられる。

二 法人所得の意義のまとめ

法人税における法人の所得は、個人の所得とは異なり、法人の事業所得であって、基本的には、企業会計における企業の利益と同じものであると考えられる。

現に、ほとんどの国に法人税が存在し、多額の税収を上げているにもかかわらず、法人税は理論なき税であると言われ続け、また、財政学や経済学においてはその存在自体が等閑に付される感さもあるが、その最も大きな原因は、法人税が所得税とは異なる固有の税であることが明確

に認識されてこなかったことにあると考えられる。

今後は、法人税における所得が事業所得であり、法人税は事業所得税であるということを出発点として、法人税の理論やあり方を検討する必要があると考えられる。

(2) 法人税の納税義務者に関する基本的な考え方

イ 法人と納税義務者

現行制度は、法人税の納税義務者を法形式によって捉えることとしているため、法人と納税義務者はその相違が明確には意識されていないように思われるが、当然、現行の法人税法においても、法人と納税義務者は異なっている。

まず、法人税法において法人がどのようなものでなければならないのかということが問題となるが、法人は納税義務者を包含するものでなければならないが、法人でないものを納税義務者とする場合には、それを法人に含めておく必要がある。

このため、この法人については、基本的には、一般の例により、法人格を有するものを法人としつつ、法人格を有しないものであっても、営利事業を行う事業体については、これを法人とみなす必要があると考えられる。

次に、どのような法人を納税義務者とするべきかということが問題となるが、この点に関しては、法人税が所得に担税力を認めて税負担を求めることからすると、所得の帰属者となる法人を納税義務者とするべきであるということになる。

ロ 所得の帰属

上記のとおり、所得の帰属は、法人税の納税義務者となるのか否かを定める判定基準とすべき重要なものである。

しかしながら、所得は、そもそも課税対象として認識されるものであって、帰属の判定を行うことを予定して認識されるものではないため、帰属の判定に用いるべき所得とはどのようなものかということが、まず、

問題となる。

法人税の所得金額の計算から明らかなように、所得は、留保項目だけではなく、他の者に帰属することがあり得ない流出項目をも含んでいるため、帰属の判定に用いる所得は、この流出項目の調整を加えたものでなければならない。また、この「帰属」は、概念上のものではなく、現実には税負担を可能ならしめるものでなければならない。このような点からすると、この「調整を加えたもの」は、基本的には、現実に分配を行おうとすればそれが可能である企業会計上の単年度の利益と考えて良い。

次に、この帰属を何によって判定するのかということが問題となる。

この点に関しては、基本的には、当事者の取決め等に基づく私法上の法律関係によって判定することで足るものと考えられる。通常は、私法において利益が帰属するとされる者に、実際にその利益が帰属することとなっているはずである。

ハ 納税義務者の多様性

上記のとおり、所得の帰属は、基本的には、私法によって判定するのが適当であると考えられ、これが法的安定性にも資することになる。

しかしながら、納税義務者は一様ではなく、所得の帰属を私法によって判定するだけでは、実態と乖離した判定を行うことになってしまうものがある。

このため、所得の帰属を実態に即して捉えるという観点を加味して法人を大別してみると、次のようになると考えられる。

(イ) 標準的な法人

この法人は、次の各法人に該当しない法人で、私法上も利益は法人に帰属し、実態においても利益は法人に帰属すると考えることができるものである。

当然のことながら、この法人は、法人税の納税義務者とすべきものである。

この法人には、大法人はもとより、(ロ)に該当しない組合・信託等や(ホ)に該当しない中小法人などが含まれる。

(ロ) 構成員に所得が帰属する事業体

この事業体は、私法上、その営利事業の利益が出資者又は受益者に帰属するものであり、この事業体を法人税の納税義務者とするのは適当ではなく、利益が帰属するとされている出資者又は受益者を法人税又は所得税の納税義務者とすべきである。

組合と信託のほとんどが、この事業体に含まれる。

(ハ) 被支配法人

この法人は、他の者に出資持分の過半を持たれている法人のうち、(ニ)及び(ホ)に該当しないもので、一般に、他の者の支店等と同様とみるのが実態に合っており、その利益は、実態に即してみると、他の者に帰属すると考えられるものである。

この法人を単独の法人税の納税義務者とすることに関しては、検討の余地があると考えられる。

(ニ) 連結法人

この法人は、連結納税を行う法人で、私法上の利益の帰属とは異なり、税法上、連結法人全体を納税義務者と捉えるべきであると考えられる。

なお、実態に即して所得の帰属を捉えるという観点からすると、現在の連結納税制度の任意選択制に関しては、疑義なしとしない。

(ホ) 経営者に所得が帰属する法人

この法人は、経営者の個人事業と見るのが実態に合っている中小法人等で、私法上、利益は法人に帰属することとなっているが、実態に即して見ると、利益は経営者個人に帰属すると考えられるものである。

本来は、この法人は、法人税の納税義務者とはせず、法人の事業は経営者の個人事業として申告を行うのが適当であると考えられる。

二 法人税の納税義務者に関する基本的な考え方のまとめ

法人税の納税義務者となるのか否かに関しては、所得が帰属するの否かによって判定を行うこととすべきであると考えられる。そして、この所得の帰属は、基本的には、私法上の利益の帰属によって捉えるのが適当であると考えられる。

しかしながら、この利益の帰属については、実態に即して捉えるという観点が不可欠であり、このような観点を加味すると、納税義務者は、上記ハのとおり、複数に分類することができる。

今後は、法人税の納税義務者に関しては、法人を一律に捉えるのではなく、所得の帰属の実態に即して捉えるという観点を持つことが重要であると考えられる。

3 結論

以上、法人税における所得の意義と納税義務者に関する基本的な考え方の検討を通じて、次のような点を確認することができた。

- (1) 所得税と法人税から成る所得課税が富に対する課税であること。
- (2) 法人税は、本来は、営利事業の所得に対する課税であること。
- (3) 法人税は、所得税とは別個の固有の税であるという考え方に軸足を置いて生成発展してきており、今後とも、そのような考え方を採ることが妥当であると考えられること。
- (4) 法人税と所得税においては、「所得があれば課税する」、「所得があるところに課税する」と考えてよいこと。
- (5) 法人税の納税義務者には多様性があること。

これらは、いずれも、多様な事業体に関する税制のあり方を考える上で、非常に有益なものとなると考えられる。

目 次

はじめに.....	310
I 法人所得の意義.....	313
第1章 法人所得課税の沿革.....	316
1 草創期の所得課税.....	316
2 法人税の創設.....	324
3 シャウプ勧告による改正.....	330
4 シャウプ勧告による改正後の法人税.....	334
5 法人所得課税の沿革のまとめ.....	338
第2章 法人所得と個人所得の関係.....	343
1 法人所得と配当所得.....	343
2 法人所得と株式の譲渡所得.....	346
3 法人所得と事業所得.....	348
4 法人税の転嫁と帰着.....	352
第3章 法人所得と企業利益の関係.....	354
1 法人所得と営利事業利益.....	354
2 法人所得と企業会計における利益.....	363
第4章 法人所得の意義のまとめ.....	367
II 法人税の納税義務者に関する基本的な考え方.....	370
第1章 法人と納税義務者.....	370
1 法人.....	371
2 納税義務者.....	375
第2章 所得の帰属.....	376
1 帰属の判定に用いる所得.....	376
2 帰属の判定方法.....	377
第3章 納税義務者の多様性.....	378
1 標準的な法人.....	379

2	構成員に所得が帰属する事業体.....	380
3	被支配法人.....	381
4	連結法人.....	381
5	経営者に所得が帰属する法人.....	382
	第4章 法人税の納税義務者に関する基本的な考え方のまとめ.....	383
	終わりに.....	384

はじめに

近年、多様な事業体を使った事業が急速に拡大したり、非営利法人法制や信託法制の抜本的な見直しが行われるなど、多様な事業体に関する課税をどのように行うべきかということが大きな課題となっていることは、衆知のとおりである。

本研究は、このような多様な事業体に関する税制がどのようなものであるべきかということを検討する前提として、法人の所得とはどのようなものか、また、法人税の納税義務者はどのように捉えるべきかということを考えてみたものである。

この2つを研究テーマとしたのは、これらを検討することが、多様な事業体に関する税制をどのような方向感を持って見るべきか、また、何を幹として組み立てるべきかということを考える上で、不可欠であると考えたからである。

現在は、多様な事業体に関する税制の見直しをはじめとして、従来の税制を根本から見直し、新たな時代に相応しい税制を創り上げるという未踏の道を切り拓く取組みが求められていると考えてよからう。

このような時代の税制改正に当たっては、向かうべき方向を過たないということが、最も重要となる。国際化、情報化、金融の拡大等により、経済取引が急速に複雑化・多様化する中で、税制においても、かつて経験したことのない新たな問題が数多く発生しているため、これらの個々の問題に眼が向くことも当然ではあるが、大きな変化の時代にあつては、大勢に影響のない枝葉を犠牲にしても、しっかりとした幹を作ることが優先されるべきである。

税制に関し、何れが的確な方向であるのか、あるいは、何が幹かと問うてみても、これに唯一の正解が存在するというわけではない可能性もあるが、税制の大きな改正が課題となっている状況下においては、たとえ、その向かうべき方向が鮮明ではなかったとしても、また、その幹となるものがまだ少々ひ弱に止まるとしても、向かうべき方向を探る努力を怠らず、幹となるものを育てる努力を怠らないことが、重要である。これらをせずして大きな改正を行うとい

うことになる、壮大なパッチワークを創り、将来に禍根を残すことともなってしまうざるを得ないであろう。

税制の向かうべき方向と幹となるものを明確にして示すということは、納税者が納得して納税するという納税環境を創る上でも、非常に重要である。

ところで、研究のアプローチに関して言えば、所得と納税義務者については、通常、まず、納税義務者に関して検討を行い、次に、所得に関して検討を行うということになるのであるが、本研究においては、その順序を逆にして、所得から検討を始めることとしている。

その理由は、「I 法人所得の意義」の冒頭で述べているが、所得課税においては、まず、所得があるのか否かということが問題となることなどによるものである。

従来、法人税とは何かという問題に関しては、法人実在説と法人擬制説に代表されるような議論が行われてきた。これらの議論は、法人税の位置付けや要否に関し、多くの有益な視点を提供してきたが、他方で、法人の本質論からはじまるこれらの議論は、法人は実在するのか否かというような形而上学的・観念的な論争に陥り、「神学論争」と呼ばれても止むを得ない側面があったことも、否定できない。

本研究は、このような従来議論を反面教師とし、法人や納税義務者からアプローチをするのではなく、所得からアプローチをするを選択していると捉えていただいてもよからう。

ただし、所得からアプローチをするとは言っても、本研究においては、従来の「所得」の理論に関する議論に立ち入って検討を行うことはしていない。

これは、従来の「所得」の理論に関する議論が、多くの有益な成果を残しつつも、個人を対象としており、法人の所得は本来の「所得」ではないということ所与の前提としているかのごとき感が強いこと、これに対して、実定法としての法人税法における所得は、後に述べるとおり、個人の所得とは異なる固有の課税対象となっていると考えられること、そして、本研究が、この実定法としての法人税法をより良きものに改めるとい実務的・実践的な観点に立つ

て行うものであること等の理由によるものである。

なお、本稿においては、Ⅱ第3章の納税義務者の多様性に言及する部分を除き、「法人」と言う場合には、閉鎖的な中小法人等ではなく、不特定多数の株主等が存在する法人を指すものとする。これは、後者の法人は、法人数からするとごくわずかではあるものの、法人税法における法人の理念型となっていると考えられるためである。

I 法人所得の意義

法人税のあり方を考えるに当たっては、法人税と所得税の関係をどのように考えるのかということが重要な課題となることに、おそらく、異論はなかりう。

法人税に関心を持つ者であれば誰もが一度は自問するであろう「法人税とは何か」という法人税の原点に関する疑問に答を出すためには、この課題を避けて通ることはできない。

このため、法人税と所得税の関係に関しては、従来から多くの者が関心を寄せ、「法人」は実在するものであって法人税は固有の税であるという説と、「法人」は擬制であって法人税は所得税の前取りであるという説を中心に、かなりの議論が行われてきた。

しかし、近年は、法人とは何かという議論に関しては、それが実在かあるいは擬制かという従来の議論が不毛な神学論争であるとの意見も見受けられる。確かに、過去においては、この法人の本質を問う議論は、形而上学的・観念的な議論に終始するきらいが無きにしても非ずといったところであったように思われるが、筆者には、従来のこの法人実在説と法人擬制説の議論を神学論争と呼んで切り捨てることは、やや乱暴に過ぎるように感じられる。

「会社は誰のものか」—正確に言えば「会社は誰のためのものか」ということになろうが一、あるいは「会社はシェアホルダーのものかあるいはステークホルダーのものか」という問に示される近年の会社を巡る議論は、会社と株主やその他の利害関係者との間にどのようなルールを設けるべきか、会社の財務諸表等をどのように創るべきかというような点に大きな影響を与える重要な議論である。このような議論は、決して偶然の所産というようなものではなく、会社と株主との関係を問い直さなければならない時代状況の必然の産物であると考えられる。このような議論を見るにつけ、現在は、従来の法人実在説と法人擬制説の議論を答のない神学論争と呼んで切り捨てるのではなく、時代の変化を踏まえた上で新たな角度から光を当ててみるが必要となっているのではないかと感じられる。

税制も、このような時代状況と決して無縁ではない。近年、資本等取引に関する税制の抜本的な見直しが行われつつあることや企業グループを納税主体と考える連結納税制度が創設されたこと、あるいは、多様な事業体を使って行う事業に関して誰を納税義務者とすべきかということが問われていることなどは、従来の法人実在説と法人擬制説の議論に新たな地平で改めて光を当ててみる必要があるとなっているということを示すものとも考えることもできる。

本研究においては、このような状況認識の下に検討を進めることとするが、まず触れておかなければならない点は、本研究においては、表題から分かる通り、「法人とは何か」ということではなく、「法人の所得とは何か」ということを課題として選択していることである。従来の法人実在説と法人擬制説の議論に新たな光を当てなければならぬと言いつつ、法人ではなく、法人の所得からアプローチすることとした理由は、3つある。

その第1は、所得課税においては、まずは、所得があるのか否かということが問題となるということである。

所得があれば、必ず法人税か所得税の課税の対象となることになるが、法人に該当したとしても、法人税や所得税の課税の対象となるとは限らない。所得に課税する税である以上、法人税も所得税も、所得があるのか否かということが最も重要となることは言をまたない。ある者が法人に該当したとしても、あるいは、個人に該当したとしても、所得がなければ、そもそも所得課税について云々する必要がない。

第2は、所得課税という前提がない状態で「法人」とすべきであると考えられるものと、所得課税という前提を置いて「法人」とすべきであると考えられるものが、同じになるとは限らないということである。

たとえば、取引を保護したり、債権者を保護するという観点から権利義務の主体とすべきものがどのようなものであるのかと考えた場合と、適正公平な所得課税を行うために納税主体とすべきものがどのようなものであるのかと考えた場合には、答えが常に同じになるということにはならない。衆知のとおり、信託に関しては、私法上、信託財産の取引の主体は信託会社とされているが、

税法上、信託財産の取引の主体は、基本的には、受益者とされている。

所得課税においては、あくまでも適正公平な所得課税を行うという観点から納税義務者とすべきものを検討する必要がある。

第3は、所得があるのか否かという間に答えを出すことは、法人とは何かという間に答えを出すことよりも容易であるということである。

法人は多様でその外延を截然と画することが容易ではないため、法人とは何かという間に答えを出すことは非常に困難であるが、所得は多様な者の多様な活動を一律に金銭価値に還元して捉えるもので、所得があるのか否かという間に答えを出すことは、比較的、容易である。

法人は、従来から、公法人・私法人、社団法人・財団法人、営利法人・公益法人・中間法人、組合などに分類されるような多様性を有していたが、近年は、更に、SPC、投資法人、合同会社などの新たな法人も創設され、また、任意組合・匿名組合や信託などの中にも法人と同様の機能を持つものが見受けられる状況となっている。既に、現在、海外の多様な事業体をどのように取り扱うべきかということが大きな問題となっているが、今後、わが国の経済の国際化に伴って、海外の多様な事業体の取扱いが大きな課題となってくることは避けられない。このように、その多様性の内容さえも十分に捉えられるか否かが判然としない中で、法人を積極的に定義して課税の対象となるのか否かを決めるということは、非常に難しい。米国におけるキントナー規則からチェック・ザ・ボックス・ルールへの移行は、その良き証左であると考えられる。

以上の理由により、本研究においては、所得からアプローチすることとしたのであるが、先にも述べたとおり、一般に、課題が本質的であればあるほど、原点に帰って検討することが重要となる。法人の所得に課税を行う法人税においてその所得の意義を問う本研究は、そのような課題の典型例であると考えられる。

このため、本研究においては、まず、法人税の草創期を中心に所得に焦点を当てて沿革を概観することとする。

また、今後の法人税のあり方を考えるに当たっては、法人の所得と企業の利

益との関係がどのようになっているのかということが非常に重要となる。

このため、法人の所得と個人の所得の関係について検討した後に、法人の所得と企業の利益との関係についても、検討を行うこととする。

第1章 法人所得課税の沿革

法人税は明治32年に創設されて今日に至り、100年以上の歴史を有しているが、以下、所得に焦点を当てて法人税の沿革をたどることとする⁽¹⁾。

1 草創期の所得課税

わが国において所得に対する課税が行われるようになったのは、明治20年であり、同年に創設された所得税法は、個人の総合所得に対して課税を行うものであった⁽²⁾。

このわが国の所得税法は、諸外国の模倣と考えられがちであるが、諸外国と比べても非常に先進的なものであり⁽³⁾、元老院における議論も、相当に充

-
- (1) 明治20年の所得税法の創設に際しては、その前史に関する先行研究があり、本来であれば、このような前史や背景を丹念に迎えることにより、沿革について考察を進めることが必要と考えられる。しかしながら、何よりもまず、筆者の現在の力量に余ること、そして、本研究が法人税の沿革自体を研究対象とするものではないことから、本節においては、制度創設時の公的な記録を基に考察を進めることとしている。
- (2) 所得税の草創期に関する優れた先行研究として、織井喜義・山本洋氏の「創成期の所得税制叢考」『税務大学校論叢』第20号（1990年）を挙げておきたい。
なお、本稿においては、研究業績を引用する場合などにおける研究者等の敬称は、「氏」に統一することをあらかじめご了解賜りたい。
- (3) 「明治二十年の我が所得税法は今日の財政学の眼から見れば極めて単純なる税法であるが、それにしても総合課税主義による累進税であるから、此の意味に於ては当時の英国、伊太利の所得税より進歩していたのである。然らば明治二十年の我が所得税法は何処の税法を模範として制定せられたのであろうか。当時の独逸に於ては、国税としての所得税は存在しなかったが、支分国プロイセンには総合課税の精神を酌んだ所得税が成立していたから、或はプロイセンの制度が日本の所得税に影響したのかも知れないのである。何れにしても我が国にかくのごとき進歩したる近代的所得税が明治二十年の昔に制定せられていたことは注目すべき事実である。」

実したものであった。明治維新以後、僅か20年後の商工業の発達も十分ではなかった時期に、元老院で充実した議論が行われていたことには、新鮮な驚きを感じる。

所得税法の創設の際の元老院における審議を見ると、所得税を採用する目的は、海防充実のための財源を調達するとともに、人民の負担を平均化することであった⁽⁴⁾。

当時は、土地に税を賦課することとされていたため、農民が税を負担し、商工業者は税を負担しておらず、不公平であった。このため、貧富に応じて公平に租税を負担させるべく、所得税が創設されたのである⁽⁵⁾。大蔵大臣に続く内閣委員の法案の説明も、「富民」、「富者」に対する課税の意義を元老院審議の冒頭で述べている⁽⁶⁾。

当時の元老院における審議を見ると、所得税によって富に対する課税を行い、税負担を公平にすることの意義が多く語られている。租税公平負担の考え方が確立されている現在から見ると、当然であると思われることが熱く語られていることに、改めて租税を公平に負担するということの意義を感じることが、わが国の所得税が富に対する課税として生まれたことを確認しておくことは、所得税のあり方を考える上で、非常に重要である。

(汐見三郎「各国所得税制論」財政金融研究会紀要第三巻、有斐閣、昭和9年、「総説」中)。

- (4) 明治20年2月2日元老院第一読会における大蔵大臣松方正義発言、「第五百三十四號議案 所得税法」『元老院會議筆記』後期第二十六巻、元老院會議筆記刊行会、昭和57年、151頁。
- (5) 「百般ノ政費悉ク之ヲ土地ニ賦課セルヲ以テ租税ハ偏ニ農ニ重ク商工等ハ全ク其ノ負擔ヲ免カル、者ノ如シ・・・未タ以テ人民ヲシテ其資産ノ貧富ニ應シ公平ニ租税ヲ負擔セシムル能ハス・・・第二ノ目的ハ本法ヲ行ヒテ納税ノ負擔ヲ貧富ニ適セシムルニ存ス」(前掲注(4)、151・152頁、大蔵大臣松方正義発言)。
- (6) 「本邦課税ノ例法タル富民ニ輕ク貧民ニ重キノ傾キ有リ直税ハ差ヤ平準ヲ得ルニ似タルモ間税の如キ大抵中等以下ノ人民之ヲ負擔ス我國税源ノ第二位ヲ占ムル酒造税ハ素ヨリ間税ニシテ實際其三分ノ二ハ貧者ノ負擔スル所ハ僅々ノミ此他ノ間税モ概ネ然ラサル莫シ是レ蓋シ税法其宜キヲ得サルニ由ル故ニ今者本案ヲ發シテ其偏頗ヲ救ヒ不平準ヲ醫セントス是レ本案制定ノ第一原因ナリ」(前掲注(4)、156頁、岩崎小二郎内閣委員法制局參事官発言)。

元老院においては、当然であるとはいえ、所得とは何かというような理論的な議論は行われていないが、この元老院における審議を見ると、わが国の当初の所得税法における所得はこの富であり、富があれば担税力があると理解されていた、と考えてよいと思われる⁽⁷⁾。この点は、法人の所得から積み立てた積立金に課税をするという修正案の審議の中からも窺い知ることができる。

元老院においては、所得の範囲に関して必ずしも十分な議論が行われているとは言えないが、本研究に関係する部分として、神社仏閣に対する課税の是非の議論を紹介すると、神社仏閣に対しては、一般の会社とは異なり、その維持保存に充てられる部分については所得を認識しないという考え方が採られていた。創設当初の所得税においては、神社仏閣の維持保存に充てる利益は、租税の負担を求むべき富であるとは考えられていなかったということであろう。

神社仏閣病院等の維持に充てられる利子に課税をするのか、また、賽銭等の収入が多い神社仏閣の課税はどうするのかという質問⁽⁸⁾に対して、内閣委員は、神社仏閣の維持保存の資本金の如きものには課税しないと答えるとともに、給料を得て所得がある僧侶には課税すると答えている⁽⁹⁾。また、非常に豊かな生活をし、営業を行う一般人民に類する僧侶がいるという指摘⁽¹⁰⁾

(7) 「所得」に関しては、先学の多くの優れた理論研究があり、学ぶべきところも多いが、実定法における所得がどのようなものと捉えられていたのかということについては、現実の立法過程を見て判断するほかなく、これを確認することは、実定法のあり方を考える上では、理論研究に勝るとも劣らず、重要である。

(8) 「神社仏閣病院等寄附金ヲ以テ公債證書株券類ヲ買入レ其利子ヲ得テ維持費ニ充ル者ニモ課税スルヤ同シク神社仏閣ト云フモ有馬家ノ水天宮浅草寺ノ観世音ノ如キ賽銭其他ノ収入最モ多シト聞ク是等ハ如何スルヤ」(前掲注(4)、161・162頁、大鳥圭介議員発言)。

(9) 「神社仏閣ニ對シテハ猶ホ銀行會社ニ對スルコトクニ課税セシ其維持保存ノ資本金ノ如キハ無論ニ免除ス但シ神官僧侶ニシテ給料ヲ受ケ自己ノ所得ト為ス者ハ此ノ例ニ非ス」(前掲注(4)、162頁、股野琢内閣委員法制局参事官発言)。

(10) 「内閣委員ハ神社仏寺ノ収入ニハ課税セスト云フ思フニ信仰上ヨリ奉納スル賽銭寄附金ノ如キハ免税ニ付ス可キモ間マ僧侶ニシテ其所行ノ一般人民ノ營業ニ類スル者アリ本願寺ノ如キハ幾拾萬圓ノ収入ヲ持チ邸宅ヲ構ヘ妻妾ヲ蓄ヘ僕婢ヲ使ヒ以テ

がなされるとともに、神社仏閣に対する課税を行わないのであれば明示すべきであるという指摘⁽¹¹⁾もなされている。

また、明治20年の所得税法の創設に際しては、結果的には、法人に対する課税は行われなかったが、法案の審議の過程では、法人に対する課税の是非の議論がかなり行われており、これらの議論は、その後の法人実在説と法人擬制説の議論の原型ともいえるものである。

所得税法の創設について審議した元老院では、法人に対する課税の是非の議論は、尾崎三良議官の次の質問によって始まる。

「第二條第一項ニ「公債證書其他政府ヨリ發スル證券ノ利子及貸金預金ノ利子」云々ト有リ此内ニハ銀行其他貸付會社ヨリ各已人ニ貸付スル金高ノ利子ヲモ含蓄スルヤ或ハ其利益ハ株主社員等ニ配當スルヲ以テ此項目中ニ加ハラサルヤ其第二項ノ「營業」ノ文字ハ銀行會社ノ類ヲモ包括スルヤ」⁽¹²⁾

これに対して、内閣委員の岩崎小二郎法制局參事官は、次のように答えている。

「凡ソ株式ヲ以テ成立シ利益ヲ株主ニ配當スル銀行會社ハ第一項ノ中ニ入り直チニ株式ノ利益配當金ニ向テ課税シ其一個人ニ屬スル者ハ第二項ノ「資産又ハ營業其他ヨリ生スル」云々ノ内ニ含蓄ス」⁽¹³⁾

質問と回答とが噛み合っていない部分があったためであろうと思われるが、尾崎三良議官は、更に次のように述べている。

「内閣委員ハ營業上ノ収入ノ幾分ヲ儲蓄シ若クハ資本ニ組込メル者ニハ課税スト云ヒ而シテ銀行會社其他株式ヨリ成立スル商會等ハ其本行本社本店ニ對シ課税セス其株主ニ向テ課税スト云フ然ルニ純益金ヲ餘サス悉ク株主ニ配

甚タ裕カナル生計ヲ為セルニ之ニ課税セサルハ穩當ヲ缺カン」(前掲注(4)、165頁、尾崎三良議官發言)。

(11) 「神社仏閣ノ保存維持ノ為メニ設ケタル純益金ニハ課税セスト云フモ本案ニ明示スル無シ果シテ免除ニ付スルナラハ之ヲ明示セサルヲ得サラン」(前掲注(4)、172頁、山口尚芳議官發言)。

(12) 前掲注(4)、158頁、尾崎三良議官發言。

(13) 前掲注(4)、159頁、岩崎小二郎法制局參事官發言。

當スル者ハ株主ニ課税スルヲ以テ本行本社本店ハ之ヲ除クモ可ナレトモ専ラ貯蓄ヲ目的トスル性質ノ會社アリ例ヘハ拾萬圓ノ純益内ヨリ五萬圓ヲ株主ニ配當シ五萬圓ヲ積立金ニ組入ル、者ノ如キ若シ單ニ株主ノミニ課税セハ積立ノ五萬圓ハ全ク免税ト為ランスル所得ハ免税ニ付ス可キニ非サラン」⁽¹⁴⁾

法案は、個人の営業によって得た所得には課税をするというものとなっているわけであるが、営業によって利益を得ているという点では個人も法人も同様⁽¹⁵⁾であり、当然に、法人に対する課税を行わないのかという疑問が生ずるとともに、株主において配当に課税をするとはいっても、法人が利益のすべてを配当とするとは限らないため、上記の尾崎三良議員のような疑問と意見が生ずるのも、当然である。

このような議論を経て、法人の利益積立金に課税を行うという修正案が出されることとなる。

この一連の議論を、林健久氏は、次のように評している。

「第一条のたてまえは、いちおうは法人に課税しないということではあったが、実際に政府の意図したところは、会社への課税をまったくさけるということではなかったと考えていいであろう。岩崎も「利益ヲ配賦セサル会社ハ此限りニ非サルノミ」といって、留保利潤への課税を考えていたとみられる。したがって、原案はこの重要な点において明確さを欠いていたといわなければならない。」⁽¹⁶⁾

会社の利益積立金に課税をする修正案のその課税の趣旨を質問された三浦

(14) 前掲注 (4)、165 頁、尾崎三良議員発言。

(15) 法人の積立金に課税をするという修正案に関して言及する中で、「會社ノ積立金ハ免税シ一個人ノ貯蓄金ハ課税スル如キ恐クハ會社ヲ待ツニ厚ク一個人ヲ待ツニ薄キニ似テ未タ公平ナラス若シ某會社ニシテ一向ラニ積立金ノミヲ多クシテ配當金ヲ減セハ株式アルモ所得税ナキノ看ヲ呈セン」(前掲注 (4)、178 頁、三浦安議員発言)、「元来此修正ノ主義ハ一個人ノ積立金ニハ課税シ會社ノ名ヲ下シ得ル者ノ積立金ニハ課税セサルノ不公平ヲ救フニ出タルナリ」(前掲注 (4)、193 頁、尾崎三良議員発言)と述べられている。

(16) 林建久『日本における租税国家の成立』復刊第 1 刷、東京大学出版会、1979 年、311 頁。

安議官は、株式に対する利益配当がある会社のその利益積立金に課税する趣旨であると答えている⁽¹⁷⁾。

これに対して、株式会社の積立金に課税をして合資会社等の積立金には課税しないように受け取られかねないとの指摘がなされたため、再度、同議官が答弁を行っているが、そこでは、合名会社・合資会社も、利益配当を行うものは課税の対象とする会社を含めてもよいかもしれないと答えている⁽¹⁸⁾。

この議論に対して、尾崎三良議官は、会社を、利益配当のある会社と改めても、また、営利事業に属する会社と改めてもよいという意見を述べている⁽¹⁹⁾。

このような議論からすると、法人は、営業を行って利益を得ているという点では、営業を行う個人と同様であり、当時、少なくとも、配当をしない部分については、所得すなわち富を得ていると考えられていたことは間違いない。

また、営業を行う個人に課税し、法人に課税しないということであれば、必然的に租税回避が生ずることとなることは自明であり、貴族院における議論の中には、これに言及しているものがある。

このような点からすれば、所得課税の創設に当たって、個人だけでなく法人も検討の対象となったことは、むしろ当然のことであったと考えられる。

このような法人に対する課税の是非の議論は、当時、個人の株式の譲渡益に対する課税がなかったために、これに関する議論が行われておらず、後の議論と比べると、やや不十分な感は否めないものの、法人に対する課税の是非を根本に立ち返って考えるに当たり、参考となるものである。

-
- (17) 「此ニ言フ會社ハ一般ノ會社ヲ指スニ非ス修正ノ旨趣ハ株式ノ利益配當アル會社ニシテ其當サニ配當スヘキ利益ヲ積立タル金圓ニ對シテ課税スルノ旨趣ナリ」(前掲注(4)、193頁、三浦安議官発言)。
- (18) 「合名會社合資會社モ此中ニ入ルヤ否ヤニ至テハ未タ論究セサリシ然レトモ利益配當金アルモノハ此ニ包含シテ視ルモ或ハ可ナラン」(前掲注(4)、193頁、三浦安議官発言)。
- (19) 「利益配當アル會社ト改ルモ可ナリ又営利事業ニ属スル會社ト改ルモ可ナラン」(前掲注(4)、193頁、尾崎三良議官発言)。

ただし、残念ながら、この議論は、理論的に適切な結論を得たとは言えない状態のまま、最終的には、欧米に遅れて漸く勃興の緒についた産業を保護する観点から、法人に対しては課税を行わないという結論に至っている。

このような所得課税の創設時における法人に対する課税の是非に関する議論から、税における法人実在説と法人擬制説の議論の主たる論点が法人の事業によって得られた利益に対する課税を株主において行い得るのか否かということであることを確認することができる。税における法人実在説と法人擬制説の議論は、法人が実在か擬制かということに結論を得ること自体が目的であるわけではなく、法人に対する課税を行うべきか否か、また、法人に課税を行うとすればどのような位置付けで課税を行うことになるのかというような問題に適切な答を得るための議論である。

民法においては、法人実在説と法人擬制説は、法人の法的主体性に関する議論として展開されてきた。民法における法人実在説は、個人のほかにも社会的に活動する団体があり、その団体は法的主体であると考えられるものであって、法的主体として考え得るものを広く法人として捉えようとするものである。これに対して、民法における法人擬制説は、もともと法的主体は個人だけであり、法人は法によって個人を擬制しているものと考えられるものであって、いかなる実体が法人として認められるかは法の裁量によることになるとするものである。

上記のとおり、所得課税の草創期においては、基本的に、法人の事業によって得られた利益に対する課税を株主において行い得るのか否かによって法人に対する課税の是非が決まるという前提で議論が行われており、民法における議論をそのまま移入して法人の法的主体性の有無等に基づき法人に対する課税の是非が決まるという前提で議論が行われていたわけではない。

税において語られる法人実在説と法人擬制説は、民法におけるそれらと言葉が同じであっても内容が異なることを確認しておくことは、重要である。

民法における法人実在説と法人擬制説は、それぞれ税における法人実在説と法人擬制説に整合的であり、民法における議論は、税において法人に課税

を行うべきか否かということを考える際に、環境あるいは背景として少なからず影響を与えるものであることは間違いないが、税においては、独自の議論があるということを確認しておく必要がある。

税における法人実在説と法人擬制説の議論の主たる論点を明確にすることをせず、法人が実在か擬制かという漠然とした議論を繰り返すだけであれば、税における議論も、神学論争となることは、必然である。しかしながら、税における両説の議論の主たる論点が法人の事業によって得られた利益に対する課税を株主において行い得るのか否かということであるとすれば、その議論は、決して、答のない神学論争などではない。

また、所得税法創設に際し、この法人に対する課税の是非とともに大きな議論となったのが、産業保護のために営利事業の所得を課税対象から除外することの是非である。結果的には、課税対象から除外されることとはならなかったが、個人に対しても営利事業を課税対象から除外するべきではないかという議論が行われていたということは、注目に値する。

この法人に対する課税の是非と個人に対する営利事業の所得の課税除外の是非の二つの議論は、殖産興業の必要性という点で内容が共通しており、殖産興業の観点から法人に対して課税を行わないということが、個人の営利事業の所得に対しても課税を行うべきでないという主張を後押ししたであろうことは、想像に難くない。

また、草創期の所得税は、法人を対象とせず個人のみを対象とするものであるという特徴とともに、総合所得に対する課税という特徴も備えている。

一般的には、所得税は、初期の形態が分類所得税であり、発展して総合所得税となると考えられているが、わが国の場合には、所得税は、総合所得税として始まった⁽²⁰⁾。

(20) 金子宏氏は、「所得税制度がプリミティブで、人的控除の制度が発達せず、また比例税率が用いられていた時代には、分類所得税は、各種の所得に対してその担税力の相違に応じた課税を行うのに適切な制度であると考えられたが、所得税制度が発達して、各種の統一的な人的控除と累進税率が採用され、所得税は各人の総合的な所得の大きさに即して課されるべきであるという考え方が強くなるとともに、総合

その理由については、当時の政府答弁では、所得を分類することが難しいということと分類する必要性が見当たらないということとされている⁽²¹⁾が、創設時の議論の内容からすると、当時のわが国の経済の発達の水準が低かったために、現実的感覚でそれに適合する簡易な制度を採用したものと考えることもできる⁽²²⁾。

2 法人税の創設

明治 32 年には、所得税法を改正し、法人の所得に対する課税が行われるようになった。

改正前は、規定上、法人が課税対象となっていないということが必ずしも明確ではなかったが、現実には、法人には課税が行われていなかったと考えられる。このため、実際には、この改正によって、法人の所得に対する課税が始まることとなる。

ただし、すべての法人の所得に対して課税が行われたわけではなく、「営利ヲ目的トセサル法人ノ所得」⁽²³⁾には、課税が行われていない。

当時の若槻禮次郎政府委員は、衆議院及び貴族院での説明で、これについて、慈善、教育、商業や寺、病院、慈善事業を行っているものを例に挙げて、営利を目的としない法人に課税をするのは^{よみ}嘉すべきことでなく、また、穩

所得税が分類所得税にとって代わるようになった（ヘンリー・サイモンズは、所得税は所得に対する租税ではなく、所得の大きさに応じて各人に課される租税である、と述べている。もっとも、最近、最適課税論の名のもとに、分類所得税を支持する見解が一部の財政学者の間で強くなりつつある。）（『租税法』第 10 版、187・188 頁）と述べておられる。

- (21) 「英澳諸国ニ於テハ、類別課税法を施行セリ、個ハ財源ニ慮ル所アルニ依ルト雖モ、同国ノ如キ屢該税ノ沿革ヲ経テ、其慣行已ニ成ルモノナレハ煩擾ノ憂少カルヘキモ、本邦ノ如キハ、現況ニ照シ見ルニ、類別ニ難キノミナラス目下亦其ノ必要ヲ見ス、故ニ均ク純収入ニ向ヒ課税スルノ意見ヲ以テ此条ノ明文ヲ掲ケタリ」（『明治前期所得税法令類集』国税庁税務大学校研究部、1988 年、327 頁）。
- (22) 堀口和哉「明治三二年の所得税法改正の立法的沿革」『税務大学校論叢』第 28 号、44～46 頁。
- (23) 創設時の所得税法 5 条 4 号。

やかでないという考えから、課税をしないこととしたと述べている⁽²⁴⁾。

この非課税措置に関しては、その根拠が明確でないとの指摘、非課税措置の伝統を尊重した結果であるとの指摘や準公共法人的性格を持つものに対する非課税であるとの指摘がある⁽²⁵⁾。

確かに、情緒的との感がなきにしもあらずといった政府委員の説明には、このような指摘を受けても止むを得ない部分があると思われるが、しかし、ここで確認しておく必要があるのは、法人税が営利事業の所得に課税をし、非営利事業の所得には課税をしないというものとして始まったということである。非営利事業の所得に課税をしない理由については、先の指摘のとおり、明確な説明がなされているとは言いが、営利事業の所得に課税をし、非営利事業の所得には課税をしないということが、明確なルールとして示されている点は、非常に重要である。

また、法人の所得に対して課税を行うこととした理由について、若槻禮次

(24) 「営利ヲ目的トセザル法人ト云ヒマスノハ、今日民法ノ総則ニアリマス、商業ナリ教育ト云フヤウナ事柄ニ就イテ、法人ヲ立ルコトガ出来ルト云フコトニナツテ居リマス、サウ云フノハ固ヨリ教育トカ慈善トカ商業トカ云フ目的デ、法人ニナツテ居ルモノデアリマスカラ、ソレ等カラシテ此所得税ヲ取ルト云フコトハ、此課税ノ上ニ於テ餘リ嘉スベキコトデアルマイ、現ニドノ法律ニ於テモ商業ニ供スル建物或ハ土地ナドニ於テハ、免税ニナツテ居リマスカラ、所得税モ矢張り、サウ云フヤウナ慈善トカ教育トカ商業トカ云フ目的デ立テ居ル法人ダケニハ、課ケナイガ方宜シイト云フノデ、営利ヲ目的トセザル法人ノ所得ハ、課税ノ範囲外ニ置キマシタ」(明治31年12月13日衆議院所得税法改正法律案審査特別委員会における若槻禮次郎政府委員発言、「第十三回衆議院所得税法改正法律案審査特別委員會議事録第一號」、『帝國議會 衆議院委員會議録 明治編 12』、東京大學出版會、1986年、4頁)。

「所得税ヲ掛ケマセモノハハ現行法ニ於テモ或種類ノモノハ所得税ヲ掛ケヌコトニナツテ居リマスガ現行法デ認メルノハ無論今日ノデモ掛ケヌトシテ尚ホ各種法人ノ中デ営利ヲ目的トシナイノガアリマス、或ハ寺トカ病院トカ若クハ慈善事業ノ為メニ救済ノ目的デシテ居ルト云フノガアリマス、サウ云フモノハ元ト宗教トカ慈善トカ云フノデ成立ッタノデ其物ニ課税スルト云フノハ穩カデナイト云フ考カラシテ其法人ノ所得ニハ課税シナイトシタノデアリマス」(明治32年1月12日貴族院所得税法改正法律案特別委員会における若槻禮次郎政府委員発言、「第十三回貴族院所得税法改正法律案特別委員會議事録第一號」、『帝國議會 貴族院委員會議事録 7』、東京大學出版會、1986年、234頁)。

(25) 石村耕治『日米の公益法人課税法の構造』、成文堂、平成4年、84・85頁。

郎政府委員は、次のように述べている。

「今迄ノ税法デハ三百圓以上ノ所得アル者トアリマスカラ或ハ其言葉ヲ廣ク取レバ法人モ一個人モ共ニ這入ッテ居ルヤウデアリマスカ此法律ノ出來マシタ當時ニ於テハ法人トカ個人トカ云フ關係ハ餘リ立法者ノ考ノ中ニ無カタトキニ出來マシタノデ當初出來テ以來法人ハ課税ガ出來ヌデアッタノガ其後次第ニ進ンデ参リ法人トモ個人トモ營業税ナリ其他ノ税ニ付テハ一様ニ納税ノ義務ヲ負フコトニナッテ居ルカラ所得税デモ別ニナルコトハ出來マセヌ積リデ今度法人個人ヲ問ハヌデー一條二條ニ義務ヲ定メタノデアリマス」⁽²⁶⁾

この当初の法人税に関しては、上記の当時の政府委員の答弁からすると、法人を個人とは独立の納税義務者と考へて法人税を創設したことが確認できる。

ただし、この当初の法人税に関しては、法人を擬制と考へ、法人税を所得税の源泉控除としたものであるという見解⁽²⁷⁾が、むしろ多数説といつてもよい。このような見解の主たる根拠となっているのは、法人税の創設と同時に個人における配当が課税対象から除かれたことである。

この点に関し、政府委員は、次のように説明している。

(26) 明治 32 年 1 月 12 日 貴族院所得税法改正法律案特別委員会における若槻禮次郎政府委員発言、「第十三回貴族院所得税法改正法律案特別委員会速記録第一號」、『帝國議會 貴族院委員会速記録 7』、東京大學出版會、1986 年、233 頁

(27) 法人税を所得税の源泉控除とする見解としては、次のようなものがある。
「法人に対する課税は、法人を独立に見て課税すると云ふ主義の如くにも見えるが、尚且つ株主の配当金に課税しないところを見ると、源泉徴収の考に立っているとも見られるのである。」(土方成美「財政史」現代日本文明史第 6 卷、391 頁)。
「凡そ法人の所得に對する課税主義に二あり。一は法人自體を獨立の担税主體と認むるの主義にして、他は法人の所得は畢竟其納税義務者組成分子たる出資者の所得に外ならざるを以て、其の法人に所得税を課する所以は、徴税の便宜に基く源泉課税に過ぎずとなすもの之なり。而して從來の所得税法に於ては、後者の源泉課税主義を採り、今次の改正に於て之を改め、前者の主義に據りたることは、前節に於て説ける所の如し。」(中村繼男『改正法人所得税法詳解』、東京稅務二課會、大正 9 年、8 頁)。

「法人に対する所得税の課税は、法人を獨立した納税主体と認めたのではなく、個人に対する源泉課税の趣旨に過ぎなかつた。」(武田昌輔編著『DHC コメントール法人税法一沿革 § 1~4 の 5-1』、第一法規、51 の 5 頁)。

「理論上カラ申セバ法人ト一箇人トハ人が違ヒマスカラ法人デ課税シテ更ニ一箇人ノ利得ニ付テ課税シテ理論上差支ハナカラウト考ヘマスケレドモ夫デハ今日直チニソコマデ進ミマスコトハ或ハ重複ト云フヤウナ感情ガ未ダ世間ニアリ得ル時代デアルト考ヘマスカラ寧ロ其分ニハ課税セヌデ會社ノ方デ取ッテ仕舞ヘバー一箇人ニハ取ラヌト云フ方が穩カデアラウト云フ考カラ之ニハ課税セヌト云フコトニシテ置キマシタ」⁽²⁸⁾

この答弁からすると、個人の配当に課税しないというのは、法人を擬制と考えたからではなく、感情の問題からであるということになる。

また、法人に累進税率を適用しないことに関する議論を見てみると、法人に累進税率を適用しないことと法人の税率の説明として、政府委員は、次のように述べている。

「一個人ノ所得ニハ大小ガアッテソレガ其人ノ最後ノ所得ニナルノデアカラ多クノ所得ノアルノハ少シハ餘計ノ所得税ヲ納メサセテモ宜カラウト云フコトカラサウ云フコトニシマシタノデソレニ對シテ法人ニモ一個人ト同ジク累進稅ヲ掛ケルト云フト唯今御述ベニナリマシタ如ク法人ノ所得ハ所得ガ多クテモ分レルトキニハ僅ナ配當ニナルト云フコトヲ仰セラレタ如ク法人モ大キイ法人デアリマスレバ金高ガ大キクアリマスガ其使用シテ居リマス資本ニ對シテ言ハバ誠ニ僅ナ利益ニシカ當ラヌモノニナッテ居リマスノデサウ云フモノデアレバ金高ノ多少ニ因ッテ累進稅ヲ設ケルト云フコトハドウモ穩カデナイト斯ウ考ヘマシタカラドウシテモ法人モ個人ト一率ノ税率ヲ適用シテ行カナケレバナラヌ、斯ウ云フ場合ヲ認メテ一率ヲ適用スルナラバ個人ニ對シテドウ云フ所ニ立テタナラバ宜シカラウト云フコトカラ先ヅ千分ノ三十若クバ千分ノ二十五ト云フノガ個人ノ所得ノ中間デアルカラソコラノ邊ノ所デ税率ヲ設ケテ置イタナラバ相當デアラウト云フコトカラ千分ノ二十五ト云フコトニシタ」⁽²⁹⁾

そして、法人に累進税率を適用しないことの矛盾を指摘した質問に対し、

(28) 前掲注 (26)、若槻禮次郎政府委員發言 234 頁。

(29) 前掲注 (26)、若槻禮次郎政府委員發言 236 頁。

政府委員は、次のように答えている。

「理窟ハ何所マデモ法人モ人ト同ジク納税義務者デアルト見マシテ斯ウ云フモノガ出来テ居リマスガ、ドウセ法律ニ規定シテアツテ始メテ人ト云ツテ居ルモノデアリマスカラ理論ニ於テハサウ申シマスケレドモ事実ニ於テハ各個人ノ所得ト異ナルト云フコトヲ全ク認メヌ譯ニハ参リマセヌ、ソレデ事実ト理論ヲ彼是斟酌シテ累進税ヲ取ラヌ方ガ宜カラウ、其方ガ穩カデアラウト政府ハ見込ミマシタ」⁽³⁰⁾

以上の答弁等からも分かるとおり、当初の法人税は、理論的・制度的に法人が実在であるという考え方を貫徹して創られたものではなかったために、法人と個人は別人であるという政府委員の答弁にもかかわらず、上記の源泉控除説のような見解が述べられることとなったものと考えられる。加えて、上記の二つの政府委員の答弁からも察せられるとおり、法人税の創設を根拠付けるための一種の割切りとして法人実在説を採用したと思われなくもないところがあることも、上記の見解の背景にあるのではないかと考えられる。

わが国の法人税は法人擬制説と法人実在説との間を揺れ動いてきたと言われることがある。確かに、所得税が創設された明治 20 年の頃の議論を見ると、法人を擬制と捉えていると解される部分があり、また、法人税が創設された明治 32 年の議論を見ても、一部、そのように解される部分が存在する。

しかし、上記の引用からも窺われるとおり、わが国の法人税が法人を実在するものと捉えて創設されたのか、あるいは、法人を擬制と捉えて創設されたのかという事実関係に関する疑問に答を出すとするれば、その答は、前者ということになる。そして、その後、大正 9 年の個人の配当課税と法人の清算所得課税の開始、昭和 15 年の法人税の所得税法からの独立などに見られるように、なお一層、法人を個人から独立した納税義務者と捉える方向へと進むこととなる。

ところで、明治 32 年の法人税の創設時における貴族院の議論を見ると、法

(30) 前掲注 (26)、若槻禮次郎政府委員発言 237 頁。

人の所得に関する考え方が、明治20年の所得税の創設時における元老院の議論における考え方と異なっていることが分かる。所得税の創設時の法人の所得は、法人が営業によって得た利益のうち株主に配当をしないものを指していたと考えられるのに対して、法人税の創設時の立案者の考える法人の所得は、配当を控除する前の利益を指している。

この変化がどのような理由によるものかは、当時の立法過程を確認しなければ分からないものと考えられるが、残念ながら、筆者は、その理由を明らかにする資料を確認することはできなかった。このため、その理由に関しては、推測によらざるを得ないが、明治26年に旧商法が施行され、明治32年に新商法が制定されており、この商法の整備とそれに伴う会計の発達が法人の所得認識に大きな影響を与えたのではないかと考えられる。

改めて言うまでもなく、商法における利益は配当の額を控除する前の金額であり、法人税における所得は、この商法における利益を指していたと考えられる⁽³¹⁾。法人の所得に関しては、「各事業年度総益金ヨリ同年度総損金ヲ控除シタルモノニ依ル」⁽³²⁾とされており、この総益金と総損金のいずれについてもその定義は設けられていないが、仮に、商法における利益と異なる金額を所得とすることを予定していた場合には、当然、その異なるところについて規定を設けたり、審議に際して説明を行うという対応をしたはずである。また、現に、「益金又は損金の性質については税法中別に規定なしと雖、商法の規定に依れば損益は畢竟会社財産の増減を云ふものなるが故に、本法に於ても亦此の意味なりと解すべきものとす」⁽³³⁾と説明した実務書も存在する。

(31) 貴族院における政府委員の説明の中には、例えば、施行時期に関する説明中の「法人ノ分ハ九條ニ於テ損益計算書ヲ調査シテ定メルト云フコトガゴザイマスノデ損益計算書を出シマシタトキガ・・・」、「法人ノ決算ガ此年ニアツテ其決算ニ依ツテ課税セラレル・・・」(前掲注(26)、240頁)など、商法をベースとしていると思われる部分がいくつか存在する。

(32) 明治32年改正後の所得税法4条1号。

(33) 武本宗重郎『実務参考所得税法詳解』50頁。

3 シャウプ勧告による改正

上記2で述べたとおり、わが国の法人税は、創設以来、法人を個人から独立した納税義務者と捉える考え方に基づいて整備されてきたと考えることができるが、この流れは、戦後の昭和25年にシャウプ勧告により行われた改正によって、大きく軌道修正されることとなる。

勧告は、直接税を中心としてわが国の税体系を描いている。これは、直接税の方が、間接税よりも、国民が税負担を感じて納税することとなるために税の使途などに関心を持つようになり、納税意識を高め、応能負担の原則に基づく公平の要請に合致するとともに、富の再分配機能の点で優れていると考えたからである。

勧告においては、この直接税の中で、所得税が基幹的な税と考えられており、富裕税と法人税が所得税の補完的な税と位置付けられている。

勧告においては、所得税に関し、同居親族の所得を合算して課税する世帯課税制度による世帯間の不均衡、勤労控除が認められる給与所得者と認められない農業所得者などとの不均衡、高い税率による納税意識の低下、富裕な納税者は譲渡所得の2分の1課税や利子所得の源泉分離課税などを通じて合法的に多額の所得税を免れていること等の問題があるため、これらを解決することが必要と指摘している。

そして、これらを解決するために、同居親族の所得合算制度を廃止し、各人の所得に対する税額を個々に収める制度を提案し、基礎控除・扶養控除の引上げと不具者控除・雑損控除・医療費控除等の創設による最低納税者層の重い負担の除去と負担の配分を行い、最高税率85%の55%への引下げを行うとともに、富裕な納税者の合法的な抜け道を塞ぐ手立てとして、譲渡所得の全額課税と譲渡損失の全額控除及び利子所得の源泉分離課税の廃止を勧告している。

これらの所得税に関する勧告には、シャウプが課税の公平を重視したことがよく現れている。

勧告は、先にも述べたとおり、所得税の補完税として富裕税を創設するこ

とを勧告している。所得税の最高税率の引下げ等により、一部の富裕者が経済組織の支配権を集中させ、富を集中させる危険があるため、これを阻止する有効な手段として、富裕税により、富裕者の純資産に、毎年、低率の課税を行うべきであるというのである。

勧告においては、法人税は、これも先に述べたとおり、所得税の補完税と位置付けられている。同勧告においては、法人は、「擬人 (impersonal entities) であり、大抵の場合、他の種類の納税者ほど強い政治的な主張を唱える能力もないのである。株主は比較的少数であり、彼等ですら、租税の影響を直接には感じないものである。・・・根本的には法人は、与えられた事業を遂行するために作られた個人の集合である」⁽³⁴⁾と捉えられている。勧告においては、「法人実在説」、「法人擬制説」という用語が用いられているわけではないが、勧告内容は、法人擬制説の立場に立つものとなっている。

このように、勧告においては、法人を個人の集合と捉えるため、法人と個人事業者との税負担に不均衡が生じてはならないとされている。同勧告においては、両者に不均衡があれば、納税者は、組織形態の選択に当たり、生産の能率性よりも税負担の軽減を重視するようになると指摘されている。

また、勧告においては、法人の獲得した利益のすべてを株主である個人に分配し、その分配を受けた個人が適正に所得税課税を受けることになれば、法人税は不要であるが、多くの法人は利益のすべてを分配するわけではないため、仮に、法人の利益に対して株主である個人に分配されたときのみ課税することとすれば、個人事業者の場合にはその利益に対して一時に課税されることと比較して、法人が優遇されることとなるとし、これを回避するために、法人の所得に対して35%の単一税率による法人税課税を行うべきであるとされている⁽³⁵⁾。

(34) 日本税理士会連合会編『シャープ使節団日本税制報告書(復元版)』(日本税理士会連合会出版局、1979年)第6章、法人、A節 普通法人税、74頁。

(35) 「もし、法人に対しては課税されず、利益が配当されるときのみ個人たる株主が課税されるとするならば、個人企業に比して法人企業が有利となるように差別待遇されることになる。個人企業の所有者は、個人所得税をその利益について一時に

このように、勧告においては、法人は擬制であり、法人税は個人の所得税の前取りであり、源泉課税⁽³⁶⁾であると位置付けられている。

また、勧告においては、法人に留保される利益に対しては、株主である個人が配当又は株式譲渡により得る利益に対する課税を延期する効果があるととして、1%（同族会社に関しては、不当な租税回避を防止するために、6%）の利子付加税を課すべきであるとされている。

また、勧告においては、法人を株主である個人の所得税の前取りと位置付けるため、法人が清算するときの清算所得に対する課税を廃止し、留保利益部分は個人株主において配当所得、出資部分は同じく個人株主において株式の譲渡所得として課税すればよいとされている⁽³⁷⁾。

また、法人が他の法人から受ける配当は、法人間で二重課税が生じないようにするとともに、支店形態と子会社形態という組織形態の相違に対する課税の中立性を確保するために、課税所得から除外することが勧告されている。この勧告に基づき、昭和25年に法人税法の改正が行われることになる。

法人税に関しては、利子付加税の税率が1%から2%（同族会社は、6%から7%）に引上げられたが、勧告どおり、税率は35%の単一税率となり、清算所得課税は廃止され、法人が受け取る配当はその全額が益金不算入となった。また、個人が受け取る配当については、25%の配当控除が適用されることとなった。

この改正により、法人税は、勧告の意図するとおり、個人の所得税の前取りという性格を有する税となったということになる。

納付しなければならぬが、法人株主は、利益が長期間経過後に始めて生ずる配当の形で実際に分配されるときにのみ個人所得税を納めれば足りるのである。この配当が非常に長く延期されるならば、それに相当する個人所得税の延期は殆んど課税を完全に放棄するのと同様の特典となるであろう。」（前掲注（34）、75頁）。

(36) 前掲注（34）、76頁。

(37) シャウブ勧告においては、譲渡所得に対する課税を完全に行うことが重視されている。「譲渡所得を個人の課税所得に完全に含ませることができなければ、多くの点において非理論的でなく、気まぐれでもなく、差別待遇的でもない法人税の改正案を立案することは、殆んど不可能であると思う。」（前掲注（34）、80頁）。

ところで、勧告は、公益法人等に対する課税にも触れている。同勧告は、当時、非課税法人が約 30 万で法人総数の半分にも及んでいることを指摘し、「多くの非課税法人が収益を目的とする活動に従事し、一般法人ならびに個人と直接競争している。もし、利益がなかったとすれば、または非課税法人がその利益を全部分配したとすれば、非課税法人の収益事業は、さして重要な問題とはならない。・・・しかしながら、現地調査によると、このような非課税法人の上げる利益金はその活動を更に拡張するか、または饗宴のために消費されていることが明らかにされている。・・・非課税法人の収益事業によって得られるこの所得は、明らかに法人税の課税対象となるべきである。」と指摘し、従来の非課税制度に代えて次のような個別審査による免税制度を導入することを勧告している⁽³⁸⁾。

- (1) 租税法規は、まず、法人が租税を全部または一部免除されて運営される目的および趣旨を明瞭かつ具体的に規定されるよう改正さるべきである。
- (2) 大蔵省は、法人がかかる法的免除を付与さるべきか否かを決定する唯一の権限を与えられるべきである。
- (3) 免税を要求しようとする一切の法人は、免税証明書の交付を大蔵省から受けることを必要とすることとすべきである。
- (4) 免税の資格は、当該法人の過去の活動が関係法規のもとにおいて免税を求められるべき理由があるかどうかを判定するために、3年毎に審査されるべきである。
- (5) 非課税法人を含むあらゆる法人が、毎年その一切の収入および支出を網羅する申告書を提出すべきである。

昭和 25 年には、この勧告を受けて、公益法人等に対し、その収益事業に対する課税が始まることとなるが、個別審査方式は採用されなかった。

この収益事業課税制度は、その後、現在に至るまで長期にわたって続くこ

(38) 前掲注 (34)、82・83 頁。

ととなるが、営利事業の所得に課税を行い、非営利事業の所得には課税を行わないという法人税の原点にある考え方とは相容れないものであり、わが国の法人税の性格を分かりにくいものとしてしまっていると言わざるを得ない。当時は、非課税法人の数が法人総数の半分にもなっているなどの特殊事情があったことが収益事業課税という諸外国に例のない特殊な課税方式が創設された背景となっていると考えられるが、しかし、収益事業が必ずしも営利事業となるわけではないため、新たに収益事業に課税をするということであれば、その理論的な根拠を明確にする必要があったと考えられる。この点に関しては、後の第3章1において、さらに検討を行うこととする。

4 シャウプ勧告による改正後の法人税

シャウプ勧告に基づく税制は、昭和25年の改正から間をおかず、崩壊の道を歩み始めることとなると言ってもよからう。

昭和26年には、法人の内部留保の充実を阻害するとして、法人の留保所得に対して課されていた利子附加税が廃止された。

また、昭和26年には、所得税において、利子所得の源泉分離選択制度が復活し、昭和28年には、利子所得は源泉分離課税とすることとされた。

昭和28年には、勧告において最も重要視された譲渡所得課税に関して、大幅な修正が加えられた。

まず、有価証券の譲渡所得の把握が難しいということと法人に対する直接投資を促進する必要があるということから、有価証券の譲渡所得に対する課税が廃止され、有価証券取引税のみが課されることとなった。

また、その他の譲渡所得は、特別控除後の金額の2分の1に対してのみ課税が行われることとなった。

また、有価証券の譲渡所得が非課税となったことで、法人の清算中に生じた利益にまったく課税が行われないこととなるため、昭和28年に、法人の清算所得に対する課税が復活することとなった。この法人の清算所得課税の復活は、法人の所得に対し、シャウプ勧告が描いた株主である個人における課

税を行うということではなく、法人自身において独自に課税を行うことになったということを意味するものである。

さらに、昭和28年には、資産の把握や評価が難しいとの理由で、富裕税が廃止された。

また、昭和30年には、中小法人に対する負担軽減を目的として、従来の単一税率を改めて、二段階税率が適用されることとなった。

また、昭和32年には、人格のない社団等に対する法人税課税が行われることとなった。この人格のない社団等に対する法人税課税は、人格のない社団等が経済的に見て法人と同様の活動を行っている場合には、その所得を構成員等において課税をするのではなく、その実態に即して人格のない社団等において法人税課税をするというものであり、法人税を所得税とは別個の固有の税と見る考え方を色濃く感じさせるものである。

また、法人における受取配当等の益金不算入制度に関しては、昭和25年当時は、受取配当等のすべてが益金不算入とされていたが、その益金不算入割合は、累次の改正を経て縮減されてきており、現在は、連結法人株式等及び関係法人株式等以外の株式に係る配当に関しては、50%のみが益金不算入とされている。

また、個人の配当控除も、昭和25年においてはその割合が25%とされていたが、現在は、その割合は2.5%~10%とされている。

このような現在の法人における受取配当等の益金不算入や個人における配当控除を、法人が擬制であって法人税は所得税の前取りであるという理論で説明することは難しいと言わざるを得ない。現在の受取配当等の益金不算入や配当控除は、法人を擬制と考えるゆえの制度ということではなく、配当が一旦課税を受けた後の剰余から支払われるためこれに他の利益と同様に課税を行ったのでは税負担が過重になることに配慮する⁽³⁹⁾とともに、配当の税負

(39) 法人を擬制と考えなければ二重課税の防止という観点が出てこないということではないことについては、言をまたないが、現在の受取配当等の益金不算入や配当控除の制度を「二重課税防止」のための制度と呼ぶのが適当かどうかという点について

担を軽減して株式投資を促進することを考慮した制度と捉えるのが適当ではないかと考えられる。

以上のように、昭和 25 年改正後においては、法人税制は、一貫して、法人を擬制と考えるものから法人を実在と考えるものへと回帰してきたということができる。その回帰の度合いがどの程度かということは、難しい問題であり、その変遷を見る者ごとに異なるものと考えられるが、冒頭においても述べたとおり、法人税の対象となる法人の前提が不特定多数の株主が存在する法人であることを思い起こすと、おそらくほとんどの者が、法人は、擬制と考えられているというよりも、むしろ、実在と考えられている、と答えるのではなからうか⁽⁴⁰⁾。本稿においては、冒頭において、不特定多数の株主が存在する法人を前提とする旨を述べたが、法人を実在と捉えるのか、あるいは、法人を擬制と捉えるのかということは、法人税法における法人の理念型をどのように考えるのかということを検討したうえで議論を行うべきであると考え

も、やや疑義なしとしない。受取配当等の益金不算入額の計算においては、負債利子の額を控除することとされているが、配当は課税後の累積剰余から支払われるものであるため、二重に課税を行わないということであれば、負債利子の額を控除せずに配当の全額を益金不算入とする必要がある。受取配当等の益金不算入額の計算において控除される負債利子の額のない法人はほとんど見受けられず、大規模法人の控除額は相当に多額となることが通例であると想定されるところであり、現在に至っては、この負債利子の控除を租税回避防止ということで説明することは困難であると考えられる。上場会社等においては、この負債利子の控除と益金不算入割合の縮減により、受取配当等の益金不算入制度は、既に「二重課税防止」のための制度とは呼び難い制度となっていると考えるべきではなからうか。

- (40) 税に関する研究者の中には、公開会社は実在と捉え、閉鎖会社は擬制と捉えるべきであるという見解を述べる者が散見されるが、会社法学においても、次のような指摘がある。

「法人税は一般に「法人擬制説」によって作成されているというのが定説であるが、会社法の学説では、上場公開株式会社は株主のみを構成員としているのではなく、会社それ自体で存立しており、いわゆる「法人実在説」が有力になりつつある。」(大野正道「会社法の現代化と中小企業課税」『税研 2004. 9』、15 頁)。

なお、大野氏は、「公開会社(上場会社と店頭登録会社)については法人実在説に基づいて課税する方向で処理し、これに対して、非公開会社については法人擬制説に基づいて課税する方向で処理するように改めるのが、法人税制の真の抜本的改革でないか」(同前 15 頁)との見解を述べておられる。

えられる。どのようなものを「法人」と考えるのかによって、それが実在であるのか、あるいは、擬制であるのかという疑問に関する答は違ってこよう。

なお、国際的にも、法人税は、所得税から独立して固有の税という性格を有するものに変化してきたと言われていることについても留意しておく必要がある。

遠藤宏一氏は、「法人税は、各国共通して両大戦の間に、法制度的にも個人所得税とは区別された、いわゆる「固有の意味での法人税」が成立・定着したとあってよい」⁽⁴¹⁾と指摘されている。

また、佐藤進氏は、スイスの税制に関する専門家の見解を次のように紹介されている。

「かつては法人はフィクションであり、現実の所得受領者と資産所得者は構成員であるという考えが主張されたが、スイス税法では最近 70 年つねに二重課税の方向への発展がなされてきた」。株式会社に対する課税は、当初はこれを独立の納税主体とみない第一段階、ついで自然人と同様な方式で課税する第二段階をへて、株式会社に対し特別税を課する第 3 段階に発展してきた。そしてこの特別税ははじめは株主の追加負担とみられたが、その後この特別税が拡大し、次第に補完税としての性格を失い、税率も高まり、主要税となっていく。「これは法人企業が特別の、構成員とは無関係の租税給付能力をもつという考え方が優勢になってきたことのあらわれである」というのが、スイスの専門家委員会の見解である。」⁽⁴²⁾

佐藤氏は、このようにスイスの専門家の見解を紹介した上で、「もっとも前述のスイスのような例は、諸国の法人税制の中でも独特なものといえる。したがって法人税はその発展過程を通じて法人独立課税の方向に、そして二重課税是認の方向に進んできたという考え方は、必ずしもすべての国に妥当す

(41) 遠藤宏一「所得税と法人税」、宮本憲一・鶴田廣巳編著『所得税の理論と思想』、税務経理協会、平成 13 年、296・297 頁。

(42) 佐藤進「第二章 法人税原理の変遷」、西野嘉一郎・宇田川璋仁編『現代企業課税論』、東葉経済新報社、昭和 52 年、35・36 頁。

るとは言えない」⁽⁴³⁾と指摘しつつも、「法人税においては各国に共通する一般的傾向といったものを指摘することは困難といえるが、それでも法人税が所得税の中から発展し、当初の自然人と法人を同一所得税法の中で等しく課税する税の仕組みから、法人を独立に課税する方向にすすんでいること、したがって所得税の一部としての法人課税ではなく、個人所得税と区別された独立の所得課税としての法人税が成立するにいたっていることは、各国ではほぼ一致した傾向のようにみえる」⁽⁴⁴⁾と述べられている。

このような世界的な法人税の自立化という現象は、遠藤氏が指摘されるように、かなり以前から始まっていたものと考えられるが、1990年代末から始まったヨーロッパ諸国におけるインピュテーション制度の廃止は、その動向をなお一層明確なものにしたと考えられる。

5 法人所得課税の沿革のまとめ

所得税は明治20年に創設され、その際には、法人に対する課税を行うべきか否かということに関しても議論されたが、最終的には、殖産興業の観点から、法人には課税せず、個人のみ課税することとされた。

その後、明治32年に至って、法人に対しても課税を行うこととなり、ここにわが国の法人税の歴史が始まることとなる。

上記1及び2で述べたとおり、明治20年の所得税の創設時及び明治32年の法人税の創設時のいずれにおいても、元老院の記録を見る限り、個人の所得あるいは法人の所得は何かということについては深く検討されておらず、また、既に存在するそれらについての深い研究成果を前提として議論が進められたとも思われない。

明治20年に、所得税が富に対する税として生まれたことは事実であり、所得税法における所得が富を指すものであったということは確かであるが、その富が何かということについては、明確ではない。

(43) 前掲注(42)、36頁。

(44) 前掲注(42)、43頁。

当時、このように、所得の意義に関して深い検討がなされなかったのは、その必要性に乏しかったことが原因であると推測される。所得の意義を明らかにすることによる最も大きな実益は、課税対象の範囲を画定できることである。換言すれば、課税対象となるものの範囲が問題となるときには、所得とは何かということを明らかにすることが必要となるということである⁽⁴⁵⁾。

明治32年の法人税の創設に際しては、上記2で述べたとおり、非営利事業の所得は、課税対象から除かれたが、非営利事業の所得を課税対象から除く理由に関しては、議会の記録を見る限り、特に議論が行われた形跡もなく、非営利事業の所得を課税対象としないことは、自明のことと考えられていたように思われる。すなわち、法人の所得課税の対象となる所得は、営利を目的とする活動によって得られた利益であると考えられていたといえることができる。

しかしながら、所得に関しては、それ以上の深度のある議論はほとんど行われていない。課税対象の範囲に関して参考となる数少ない例が、上記1で触れた神社仏閣、病院や慈善事業団体に関する議論である。当時の議論は、これらには課税を行わないことが当然であるという結論が既にあった上で行われたと想定され、深い検討が行われているわけではない。当時は、課税対象の範囲を真剣に議論しなければならないものが存在しておらず、所得とは何かということを深く検討しなければならない事情もなかったと考えられる。

ただ、この3つの内の神社仏閣に関しては、一部の僧侶の行状に疑義があったためと想定されるが、一部、課税の根拠にまで議論が及んでおり、ここでは、利益があっても神社仏閣の維持保存のための留保には課税をしないという考え方が示されている。神社仏閣の維持保存に充てる利益は、租税の負担を求むべき富ではなく、所得には当たらないということであろう。

このように、所得税及び法人税の創設時には、個人の所得に関しても、ま

(45) 現在、非営利法人に対する法人税課税のあり方が課題となっているが、非営利法人に対して法人税課税を行うべきであるのか否かということは、政策的・政治的な問題としてではなく、法人税の本質に係る問題として検討を行う必要がある。

た、法人の所得に関しても、それらが何であるのかということについては、深く検討されてはいないが、これに対して、法人税と所得税の関係に関しては、法人の本質論の議論を背景に、相当程度の議論が行われている。

法人税と所得税の関係をどのように捉えるのかということは、法人の所得の意義をどのように考えるのかということと密接に関連している。当然のことながら、法人が実在し、法人税が所得税とは別個の税であるということになると、法人の所得と個人の所得とを関連のあるものとする必要がなく、反対に、法人が擬制であり、法人税が所得税の源泉課税あるいは前取りということになると、2つの所得は最終的には同じものとする必要がある。

この草創期の法人税に関しては、法人を擬制と捉えて行う源泉控除と考えるものが多数説となっているが、しかし、法人税の創設時の議会の速記録によれば、立案者は、法人を株主とは別個の実在するものと捉えて法人税を創ったということ、を、明確に述べている。

そして、その後、大正9年の個人が受ける配当に対する課税と法人の清算所得に対する課税の開始、昭和15年の法人税の所得税法からの独立などに見られるように、わが国の法人税は、なお一層、法人を個人から独立した納税義務者と捉える方向に進んでいく。

この流れを変えるのが、戦後のシャープ勧告である。同勧告は、所得税を税制の根幹とし、法人税を所得税の補完税と位置付けるものであり、法人は擬制であって法人税は所得税の前取りであるという考え方を採っている。同勧告に基づき、昭和25年に、個人の資産所得課税の強化や法人の清算所得課税の廃止等の改正が行われることとなる。

しかしながら、昭和28年の有価証券の譲渡所得課税の廃止と清算所得課税の復活をはじめとして、その後の累次の改正は一貫して法人を実在と考えるものであったと言っても過言ではないと考えられる。

このように、わが国の実定法である法人税法は、シャープ勧告による改正後の一時期を除けば、法人は個人から独立した納税義務者であり法人の所得は個人の所得とは別の課税対象であるという考え方に軸足を置いてきたと考

えることができる。

現実に法人の所得を課税標準とする税に関する法令を改正するという作業を前提として考えてみると、法人は擬制であって法人には本来は所得も担税力もないという考え方に拠ってこのような法令を作るということ自体が、そもそも極めて難しい。また、現実の税法改正は、国民の理解と納得を得られるものでなければ行うことができないわけであるが、そのような考え方が現実に国民の理解と納得を得られていたとは思われない。

ところで、以上のように、実定法は、現実には、法人実在説を基調とした沿革をたどってきたのであるが、現在においても、法人税法を法人擬制説により捉える傾向が少なからず存在する。租税理論として法人擬制説を採用することに関しては、特段の疑義はないものの、実定法である法人税法の説明を法人擬制説によって行うことに関しては疑義が存するところであり、当然、そのように法人税法が理解される理由が何であるのかという疑問が生じてくる。これに関しては、次の4点を指摘することができると思われる。

まず、第1に、わが国の戦後におけるアメリカの影響の大きさを挙げることができる。戦後の占領政策に始まるアメリカの影響は、社会制度のみならず、政治、経済、思想、文化や軍事面にも及ぶもので、きわめて大きいものがある。

近年、大規模な改正が行われた会社法や企業会計においても、アメリカの影響が色濃く認められる。

このような多方面にわたる長期間のアメリカの影響の大きさが、シャープ勧告が半世紀を経てもなお余韻を保つ背景となっているように思われる。

これに対しては、当然、理論的でもなく科学的でもないとの批判があり得るものと思われるが、そのような批判は甘んじて受けることとし、なお、これを第1の理由として挙げておきたい。

第2に、シャープ勧告が公平な課税という最も重要な租税原則を高らかに謳い上げたものであったことを挙げなければならない。公平に税負担を求めるということは税の普遍の原則であり、シャープの理想的な税制を実現する

という崇高な志と相俟って、シャウプ勧告が万人の心を捉えたことは疑いのないところであろう。

ただし、法人を擬制と考えなければ公平な課税ができないということではないことを付言しておきたい。

第3に、財政学や経済学の理論において、法人を擬制と捉える考え方が分析の前提となっていることを挙げておく必要がある。

これを端的に確認することができるのは、最適課税論⁽⁴⁶⁾である。最適課税論は、経済学の成果を租税理論に生かすもので、今後の租税理論のあり方を考えたときに、その意義は非常に大きいものがあると感じるところであるが、筆者の知り得た限りでは、最適課税論においては、法人を擬制と考え、法人税は顧慮することさえされていない。

この点に関しては、経済学から法人が実在であるのかあるいは擬制であるのかということに関する結論が導き出せるわけではなく、法人を実在と考えて法人税と所得税の二つの税を前提とするよりも法人を擬制と考えて所得税のみを前提とする方が分析が行い易いという利点があることが法人擬制説が採られる最大の理由となっていると考えられる。

いずれにしても、このように隣接学問において分析枠組等として法人擬制説が採用されていることが、租税法における法人擬制説の援軍となり続けていることは、間違いないと考えられる。

最後に、法人税の負担を少なくするという観点からすると、法人実在説よりも法人擬制説に優位性があり、納税者からすると、法人擬制説が好ましい理論と考えられる点を挙げておく必要がある。

一般的には、大法人は実在⁽⁴⁷⁾と捉えられ、中小法人は擬制と捉えられることが多いが、現実の税制改正要望を見ると、これとは反対に、大法人が法人を擬制であると言い、中小法人が法人は個人とは異なる実在であると言うと

(46) 筆者は、小西砂千夫『日本の税制改革』（有斐閣、1997年）と井堀利宏『課税の経済理論』（岩波書店、2003年）を参照した。

(47) 前掲注（40）参照

いった、一見、不可解な現象が生じている。

これは、大法人においては、法人は擬制であって法人税は所得税の前取りであるとする方が、法人税の負担を所得税の負担の枠内に留めるとともに、受取配当等の益金不算入割合を引き上げることに好都合である等の事情があり、他方、中小法人においては、大法人と共通する事情もあるが、法人として課税を行うことが節税となるという事情もあるためと考えられる。

法人擬制説は、このように、法人、特に大法人の利害と結びついているという事情があるため、その実態とはかかわりなく、連綿と主張され続けられてきたという側面があると考えられる。

第2章 法人所得と個人所得の関係

以下、法人の所得と個人の配当所得、株式の譲渡所得、事業所得との関係を検討するとともに、法人税の転嫁と帰着に関して検討を行い、法人の所得と個人の所得の関係を考察することとする。

1 法人所得と配当所得

所得税法においては、配当所得とは、「法人（法人税法第二条第六号（定義）に規定する公益法人等及び人格のない社団等を除く。）から受ける剰余金の配当（株式又は出資に係るものに限るものとし、資本剰余金の額の減少に伴うもの及び分割型分割（同条第十二号の九に規定する分割型分割をいう。以下この項において同じ。）によるものを除く。）、利益の配当（資産の流動化に関する法律第一百五十五条第一項（中間配当）に規定する金銭の分配を含むものとし、分割型分割によるものを除く。）、剰余金の分配（出資に係るものに限る。）、基金利息（保険業法（平成七年法律第五号）第五十五条第一項（基金利息の支払等の制限）に規定する基金利息をいう。）並びに投資信託（公社債投資信託及び公募公社債等運用投資信託を除く。）及び特定目的信託の収益の分配（・・・省略・・・）に係る所得をいう。」（所法 24①）とされており、法人

と個人の「二重課税」を防止する観点から、一定額の税額控除である配当控除（所法 92）が認められている。

個人の配当所得は、法人における法人税の課税済みの所得が分配されたことによって生ずるものであり、配当控除は、この点を踏まえ、シャープ勧告に基づき、創設されたものである。

この配当控除に関しては、第 1 章 4 において述べたように、当初の控除割合が 25%であったものがその後の改正により現在では 2.5%~10%となっており、法人が擬制であって法人税が所得税の前取りであるという理論で説明できるものではなくっているとわざわざ得ないと考えられるが、そもそも、法人税法における所得と所得税法における配当所得を強固に結びつけて捉える考え方自体に、次のような点から、問題があるということを確認しておきたい。

まず、第 1 に、所得課税の草創期の議論として第 1 章 1 において紹介したものの中でも既に指摘されていたように、法人はすべての所得を配当として分配するわけではなく、また、当然のことながら、配当がすべて個人に支払われるわけでもない。

一例を挙げると、A、B、C の 3 法人がそれぞれ他の法人の株式の半分を保有していたとすると、この 3 法人には個人株主が存在しないため、この 3 法人の稼得した所得は、個人の配当所得となることはない。個人の配当所得課税では、法人の所得に対する課税を行うことはできないことになる。

それでは、この例で、A に 1%の株式を保有する個人株主がおり、B と C はそれぞれ A の株式の 49.5%を保有していたとした場合には、どのようなことになるであろうか。

この場合にも、A の個人株主は、A の配当の 1%を得るのみであり、A の配当が B と C の配当を原資としていると仮定しても、A の個人株主は、B と C の配当の 1%を間接的に得たと考え得るに止まる。

この例からも明らかのように、法人間の株式の持合いがある場合には、法人の所得のうち、その持合いに係る部分については、個人株主の配当所得と

なることはないのである。特に、わが国においては、法人間の株式の持合いが相当にある⁽⁴⁸⁾と言われており、法人間の株式の持合いがある場合の法人の所得と個人の配当所得との関係は、基本的な事項として、よく踏まえておく必要がある。

第2に、市場原理により、株主としての投資と債権者としての投資の間には裁定が働き、双方の投資は、一方が二重課税で不利、他方が二重課税なしで有利という関係にはならない。

もちろん、個別に見れば、株主としての投資と債権者としての投資の双方の内においても有利不利があろうし、また、双方の投資に有利不利の関係があることもあろうが、仮に配当控除制度がなかったとしても、総体として見れば、双方の投資のリターンは、市場原理による配当と金利の水準の変化により、均衡する方向に向かうはずである。

第3に、近年は、債券と株式の多様化により、デットとエクイティーの区分が難しくなっていると言われているが、債権者と株主は、いずれも法人に物的資本を拠出してリターンを得ること目的としており、必然的に、法人と両者の関係は近似したものとならざるを得ないという側面がある。

このことは、法人と株主の関係が、法人と債権者の関係と異なる特別なものではなくなってくる可能性を示唆している。法人は株主のものであり、法人の所得は株主の所得であるという考え方を採ることが、今後、一層、難しくなってくるものと考えられる。

これは、当然のことながら、債券投資と株式投資のそれぞれの果実である利子と配当の区分が絶対的なものではなくなってくるということをも意味している。従来、利子は法人の所得計算上の必要経費であり、配当が法人の所得の分配であると考えられてきたが、次第に、このような素朴な考え方では

(48) 個人・その他の持株比率は、昭和24年が69.1%、平成17年が23.7%（ライブドアを含まず。以下同じ。）、金融機関の持株比率は、昭和24年が9.9%、平成17年が26.3%、事業法人等の持株比率は、昭和24年が5.6%、平成17年が24.3%となっている（東京証券取引所他「平成17年度株式分布状況調査の調査結果について」、平成18年6月15日、31頁）。

十分でないということが明確に認識されることになってくるものと考えられる。

2 法人所得と株式の譲渡所得

個人の株式の譲渡所得に関しては、現在は、租税特別措置法 37 条の 10 (株式等に係る譲渡所得等の課税の特例) において、所得税法 22 条等の規定にかかわらず、他の所得と区分して課税するものとされている。

上記第 1 章 3 で述べたとおり、シャープ勧告においては、個人の配当所得に対する課税と株式譲渡益に対する課税によって法人の所得に対する課税が清算されるという考え方が採られていた。すなわち、法人の所得は、配当された部分については配当所得、留保された部分については株式の譲渡所得となると考えられていたわけである。

法人の留保利益が多くなれば、株価は上昇するはずであり、法人の所得のうち留保された部分に対する課税を株主の株式譲渡益に対する課税で行い得るという考え方は、このような留保利益と株価の関係を踏まえたものである。

しかしながら、法人の株価は、法人の留保所得以外の要因によって大きく変動し、法人の留保所得の有無や増減と法人の株価が対応していない例は、数多く存在する。

まず、上記 2 の 3 法人が相互に株式を持ち合っている例で考えてみよう。

この例では、個人株主は存在せず、個人の株式譲渡益に対する課税によって法人の留保所得に対する課税を行い得ないことは、明白である。

また、上記 2 の 3 法人のうちの A に 1% の株式を保有する個人株主がいる例を想定し、この個人株主がその 1% の株式を譲渡したと仮定してみよう。

この場合には、この個人株主のその株式の価値は、A の株価総額の 1% に相当する金額となっているはずであり、仮に、その株価総額が留保所得を反映した金額となっているとしても、その留保所得の 1% に対する課税がなされるのみで、留保所得の 99% に対しては、課税が行われなかったこととなる。

このように、上記 2 の配当所得の場合と同様に、法人間の株式の持合いが

ある場合には、仮に、その株価総額が留保所得を反映した金額となっているとしても、法人の留保所得のうち、その持合いに係る部分については、個人株主の株式譲渡益となることはないのである。

また、株価は、法人の利益以外のさまざまな要素によって変動することになる点にも目を向ける必要がある。

同じ資産・負債を有し、同じ利益を計上する2法人の一方が上場法人であり、他方が非上場法人であった場合を想定してみると、上場法人の株価は、株式の流動性が向上すること等により、明らかに、非上場法人の株価よりも高くなるはずである。

株価は、法人の利益よりもキャッシュフローに連動するという実証研究⁽⁴⁹⁾もあり、累積欠損を抱えた法人の株価が高水準で推移している例は、決して珍しいものではない。

もちろん、株価が、必ずしも法人の利益に反映されない資産の含み損益や人的資本の価値を反映したものとなっている例が少なくないこと、金利動向に左右されることなどは、改めて言うまでもなからう。

1989年に3万8,915円87銭の高値を付けた日経平均株価が2003年4月28日に7,607円88銭というバブル後の最安値を付けたことは、衆知のとおりであり、この14年間に、株価は、5分の1に値下がりしている。法人の申告所得は、1989年が499,137億円、2003年が355,095億円、配当所得は、1989年が6,770億円、2003年が3,713億円⁽⁵⁰⁾で、法人の申告所得から配当所得を控除した金額がそれぞれ492,367億円、351,382億円となっており、この控

(49) イリノイ大学のJames A. Gentry教授が、平成13年3月に、日本アナリスト協会の招きで、日本で講演された際の際の同協会の紹介記事によると、米国株(1980年~1997年)と日本株(1986年~1999年)の実際のデータに基づき、自己資本に対する将来フリー・キャッシュフロー(future free cash flow to equity)の現在価値に基づき株価を予測するファイナンスモデルが、将来純利益(future net income stream)の現在価値に基づき評価する会計アプローチよりも、株式価値をよりよく評価できるという実証分析の結果を報告されている。

(50) 『第115回 国税庁統計年報書 平成元年度版』及び『第129回 国税庁統計年報書 平成15年度版』。

除後の金額は、この間において、30%弱の減少に止まっている。この比較は、決して厳密なものではないが、大勢を知るには十分であると考えられるものであり、この両者の変動幅の大きな開差は、法人の留保所得に対する課税を個人の株式譲渡益に対する課税で行うことの困難性を端的に示していると考えられるであろう。

更に、法人の所得の認識時期と個人の株式の譲渡所得の認識時期が異なることに関しても触れておく必要がある。

法人の留保所得は、既に課税が行われた後の金額となっているが、個人の株式の譲渡所得は、その個人が株式を譲渡しない限り、発生することはない。これは、個人の株式を時価評価して評価益にも課税をすることによって解消される問題ではあるが、将来、個人の株式のすべてを時価評価してその評価益に課税を行う税制が実現するという保障はまったくない。

3 法人所得と事業所得

法人税法においては、内国法人につき、特に課税対象事業を定めた規定は設けられていないが、内国法人のすべての活動を事業活動と捉えて課税対象としていると解されている。5条（内国法人の課税所得の範囲）の課税所得の範囲に関する規定を見ても、6条（内国普通法人等の清算中の所得の非課税）、6条の2（連結法人の課税所得の範囲）及び7条（内国公益法人等の非収益事業所得等の非課税）に規定する部分を除き、内国法人に課税対象とならない事業等が存在すると解する余地があるとは考えられない。

この6条と6条の2は、その小見出しからも分かるとおり、課税関係の法令上の整理の都合により除かれているものであり、課税されない所得があるわけではない。これに対して、7条は、事情が異なり、公益法人等と人格のない社団等に関し、収益事業から生じた所得以外の所得と清算所得については、法人税を課さないとしている。

所得税法においては、7条（課税所得の範囲）において、非永住者以外の居住者につき、すべての所得に対して所得税を課すとしており、課税標準は、

22 条（課税標準）の 1 項において総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額とし、同条 2 項において総所得金額は各種所得の金額の合計額としている。

この各種所得の金額の内、事業所得については、27 条（事業所得）において、「農業、漁業、製造業、卸売業、小売業、サービス業その他の事業で政令で定めるものから生ずる所得（山林所得又は譲渡所得に該当するものを除く。）をいう。」とし、所得税法施行令 63 条（事業の範囲）において、この政令で定める事業を、不動産の貸付業又は船舶若しくは航空機の貸付業を除き、農業、林業及び狩猟業、漁業及び水産養殖業、鉱業（土石採取業を含む）、建設業、製造業、卸売業及び小売業（飲食店業及び料理店業を含む）、金融業及び保険業、不動産業、運輸通信業（倉庫業を含む）、医療保険業、著述業その他のサービス業、その他対価を得て継続的に行う事業としている。

所得税法 9 条（非課税所得）の「当座預金の利子」などの非課税所得については、課税対象から除かれることになるが、上記の所得税法施行令 63 条の規定からすると、「対価を得て継続的に行う事業」は課税対象事業となることになり、所得税法における課税対象事業は、相当に広範であることが窺われる。

このように、事業所得に関し、法人税と所得税を比較してみると、公益法人等と人格のない社団等を除く内国法人と居住者に関しては、いずれも課税対象事業の範囲が相当に広く、整合性の保たれた状態となっており、法人税における所得は、基本的に、個人における事業所得と同じものであって、法人税は、個人の事業所得に課税を行う状態と同じであることが確認できる⁽⁵¹⁾。

所得税法の青色申告に際しても、法人税法における場合と同様に、複式簿記が前提となる貸借対照表と損益計算書の提出が求められており（所法 149）、個人事業者のうち、青色申告を行う者に対しては、相当程度の水準の記帳が

(51) 法人税法においては事業所得が課税標準である所得となっているのに対して、所得税法においては、課税標準は「総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額」（所法 22①）となっており、税額も、法人税法のように、課税標準に税率を乗ずるのではなく、課税標準から所得控除を行った課税総所得金額、課税退職所得金額又は課税山林所得金額に税率を乗じて計算することとされている（所法 89）。

求められている。この法人税法と所得税法において求められている貸借対照表と損益計算書は、基本的には同じものと考えてよい。

しかしながら、いくつかの相違点も存在している。

貸借対照表における最も大きな相違点は、法人税法において資本の部となっているものが所得税法においては店主勘定となっている点である。個人事業者の貸借対照表における店主勘定は、法人でいえば、資本、利益積立金額、借入金などの混合勘定となっているが、わが国の中小法人の多くが個人事業者と同様の実態にあることから考えると、個人事業者においても、青色申告を行っている者においては、現実には、事業の元手、累積利益、一時的な資金補充などの区別は行われているのではないかと思われる。

税法上、個人事業者にどのような記帳を求めるといふことは、企業会計や商法の動向に大きく依存することとならざるを得ないが、234 万社⁽⁵²⁾に及ぶ個人企業があるにもかかわらず、現在までのところ、個人企業に企業会計原則等が適用されるのか、適用される場合にはどのように適用されるのかというような点も、明確になってはいない。今後、企業会計において、個人企業の会計基準を整備することが、重要な課題となるように思われる⁽⁵³⁾。個人企業の会計基準の整備が進展すれば、所得税法上の店主勘定もその内訳を明確にする方向に進み、それが事業と家計の峻別にも資することとなり、また、法人の所得と個人事業者の事業所得との共通性を明確にすることにもなってくるものと考えられる。

損益計算書における最も大きな相違点は、法人においてはすべての収入が計上されるが、所得税法においては利子・配当・譲渡収入等の収入が計上されない点である。

(52) 『平成 16 年 中小企業実態基本調査』(中小企業庁)。『第 129 回 国税庁統計年報書 平成 15 年度版』によれば、所得税の申告を行った営業等所得者の数は、178 万人となっている。

(53) 法人税においては、法人税法、会社法及び企業会計の三者による「トライアングル」が研究対象とされているが、所得税においても、事業者に関しては、この「トライアングル」のあり方が問題となるはずである。

わが国の所得税法においては、利子所得・配当所得・譲渡所得等が事業所得から除かれているために、このような相違が生ずることとなる。源泉徴収という観点からすると、このような所得区分には合理性があると考えられるが、申告に際して損益計算書と貸借対照表を作成するということになる、難しい問題が生ずることもあり得る。利子・配当・譲渡収入等を事業所得計算上の収入から除くということになると、必然的に、その利子・配当・譲渡収入等に対応する資産を貸借対照表から除き、その調達コストである支払利子を損益計算書から除くとともにその支払利子に対応する負債を貸借対照表から除かなければならないということになるが、そもそも、金に色目はないわけであり、実務上も、この選別を的確に行うことが難しい事例が生ずる可能性がある。

例えば、単純な例で、利子収入と配当収入の合計額が 100、年末の現金・預金の残額が 0 である例を想定すると、貸方の利子収入と配当収入を除外したときに、相手勘定をどうするのかという問題が生じてくることになる。現金・預金が利子収入と配当収入の合計額以上にあれば、現金・預金の金額を減少させることで貸借を一致させることができるが、設例のように、現金・預金の残額がない場合には、その不足額だけ借方の他の資産の金額を減少させるか又は貸方の店主勘定の金額を増加させる以外に処理のしようがない。借方の他の資産、たとえば土地や建物などの帳簿価額を減少させることが適切な処理でないことは言うまでもないことであるが、店主勘定を増加させる処理も適切な処理とは言えない。この店主勘定を増加させる処理を認めるということになると、店主勘定が事実に基づかない勘定ということになってしまう。

利子所得・配当所得・譲渡所得等を取引して事業所得から除くということであれば、所得税法が事業所得者に提出を求めている貸借対照表や損益計算書が企業会計上のそれであるのかあるいは税法上のそれであるのか、また、店主勘定の意義は何かというような本質的な問題に明確な答えを出すことが必要となるように思われる。

もちろん、利子所得・配当所得・譲渡所得等を取引しないということになれば、個人の事業所得は、法人の所得と同様となり、法人税の場合と同様に、貸借対照表や損益計算書を企業会計上のそれと位置付けるとともに、店主勘定に関しては、法人の資本の部の処理と同様の処理を行うことが可能となる。

法人税は、所得税から生まれ、所得税から学ぶものが多く存在するが、事業に対する課税という点では、法人税には非常に合理的な部分があり、所得税においても、事業所得に対する課税に関しては、法人税を参考としてもよい部分があるように思われる。

いずれにしても、法人税課税と個人の事業所得課税は、現在以上に共通性を見出す余地があると考えられる⁽⁵⁴⁾。

4 法人税の転嫁と帰着

法人税が転嫁されず、株主のみに帰着するというのであれば、法人の所得を株主の所得と考え、法人税を株主の所得税の前取りと考えるのが正しいということになる。

しかしながら、法人税が株主以外の者によっても負担されるということになると、そのような考え方には、疑義が生ずることになる。

平成8年11月の税制調査会の法人課税小委員会報告においては、法人税の性格について、次のように述べられている。

「法人税に関する古典的な議論によれば、法人税は、利潤に対する課税であり、企業の利潤極大化行動を前提にすると、短期的には、企業の生産量には影響を与えないものとされていた。しかし、現実の市場や企業行動を踏まえると、法人税の「負担」は、企業の価格設定や賃金・利潤の分配、さらに

(54) 「個人にたいして法人が相対的に有利になることを是正するために、現行の法人税を個人事業も対象に含めた企業税（仮称）に改めることも税率と合わせて検討すること」（中小企業家同友会全国評議会『2003年度 国の政策に対する中小企業家の要望・提言』4.市場創造と経済再活性化を支える税制（1）法人税のあり方について）という提言もなされている。

は生産活動にも影響を与えていると考えられる。法人税の転嫁の度合いは、その企業が生産する財貨・サービスの市場の競争状態や需給関係、価格弾力性がどのようになっているか、企業が資本や労働などの生産要素の組合せを技術的にいかに早く変更することができるか、資本や労働の移動可能性があるか等に左右される。近年の経済動向を踏まえれば、経済の自由化・国際化を通じて企業の価格支配力が一般に弱まってきていることから、消費者に対する短期的な転嫁の可能性は以前より低下しているという見方がある。

その一方、生産要素の間では、資本市場の拡大や国際的な流動性の高まりの中で、相対的に移動が困難な労働の対価である賃金への転嫁が容易になっているとの見方もある。

法人税が中長期的に経済全体に及ぼす影響について考えると、法人税は、企業活動の成果である各事業年度の所得への課税を通じて、税引後利益を減少させる。これは、投資一単位当たりの税引後収益率を低下させ、企業の設備投資意欲に影響することとなる。また、労働に比べて資本の費用が相対的に割高となることから生産過程において資本から労働への代替が進むことになる。

さらに、資金市場が完全でない場合には、内部留保の減少を通じて、企業にとっての資金の利用可能性が低下したり、あるいは全体的な資金調達費用が高くなる。これは、相対的に外部からの資金の調達が困難な企業により大きな影響を及ぼすと考えられる。法人税の「負担」は、このような経路を通じて、法人（あるいはその株主）のみならず労働者や消費者などにも帰着していくこととなる。

法人税の「負担」を誰がどの程度負うのかについては、一義的に想定することはできないが、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ない。⁽⁵⁵⁾

ここにも示されているように、法人税は株主のみが負担するというように

(55) 「法人課税小委員会報告」、税制調査会、平成8年11月。

はなっておらず、しかも、法人税を誰がどの程度負担しているのかということは、明確ではないと考えられる。

なお、個人事業者に関しても、事業所得に係る所得税をその個人事業者のみが負担すると考えるべき理由はなく、現実には、法人の場合と同様に、その個人事業者のみが負担するというにはなっていない想定される。

第3章 法人所得と企業利益の関係

1 法人所得と営利事業利益

経済活動を行う主体が、その活動の結果について、損益計算を行えば、自ずと利益の額の計算がなされることになる。この経済活動は、営利活動でなければならないわけではなく、また、この主体も、営利法人でなければならないわけでもない。公企業が社会公共の福祉を維持増進するために行う事業活動や慈善団体の慈善事業活動も、営利活動を行う法人のその営利活動と同様に、その活動の結果について損益計算を行えば、利益の額が計算されることになる。

このように、さまざまな法人の経済活動のさまざまな部分に利益が存在するが、利益があることが、直ちに、所得課税の対象となる所得があることを意味するわけではない。

第1章5において、所得課税の草創期に、法人に対する所得課税の対象となる所得は、営利を目的とする活動によって得られた利益で、基本的には、株主に分配されるが、法人に積み立てられることもあるものと考えられていたことを確認したが、現在も、これを修正すべき理由は見当たらない。

所得課税が担税力に着目して創設されたことは、既に述べたとおりであるが、法人に担税力がなければならないということになれば、法人には、単に利益があるというだけではなく、租税に充てることのできる利益がなければならないということになる。担税力も、究極的には、利益の有無等とは関係なく、課される税額に足る財産の有無に行き着くこととなるが、ここでいう

担税力は、そのような意味の担税力ではなく、租税に充てることのできる財産の増加をもたらす利益の有無に着目したものであり、この利益は、一般に、配当可能利益と呼ばれるものと考えてよい。

法人が事業活動によって株主等に分配することができる利益を得た場合に、その一部を租税として国に抛出してもらうというのが、最もよく法人の担税力を考慮した課税であるということに異論はないはずであり、法人税課税は、本来、そのようなものであると考えられる。

このような点からすれば、利益を分配することを目的としない公企業や慈善団体等は、法人税の対象とするべきではないということになる。明治 32 年に法人税が創設された際に営利を目的としない法人の所得を課税対象から除くこととされた⁽⁵⁶⁾のも、このような考え方が基本にあったためであろう。

現行の法人税法においては、所得に関する定義が置かれていないこともあり、現行の法人税法が所得をどのようなものと考えているのかということについては、必ずしも明確ではない。株式会社等の営利法人に関しては、その活動が営利活動であることに疑義はないため、その利益を所得として課税対象とすることについても疑義はない。したがって、所得とは何かということの問題とする必要がない。これに対して、当然に営利活動を行うものという前提に立つことができない公益法人等や人格のない社団等に関しては、これらに法人税課税を行うということであれば、なぜ法人税課税を行うのか、また、何に対して課税を行うのかということをも明確にしなければならない。このため、これらに対する課税の場面において、まさに法人税における所得の意義が問われるということになる。

しかしながら、残念なことに、現行の公益法人等と人格のない社団等に対する課税は、法人の所得の意義をなお一層不明確なものにしていると言わざるを得ない。

(56) 第 1 章 2 に示した法人税の創設時の営利を目的としない法人の所得を課税対象としないこととしている所得税法 5 条 4 号及び営利を目的としない法人に課税をしないという政府委員の発言（前掲注 (24)）を参照のこと。

公益法人等と人格のない社団等については、収益事業から生じた所得に法人税を課し、収益事業から生じた所得以外の所得及び清算所得には法人税を課さない（法法 7）こととされている。この収益事業については、法人税法施行令 5 条（収益事業の範囲）において、物品販売業等の 33 業種を限定列挙している。

このようなわが国の収益事業課税は、昭和 20 年の宗教団体の廃止と宗教法人令の施行に伴って始まった。この宗教法人に対する収益事業課税の開始に関しては、次のような説明がなされている。

「宗教法人が何等の規制もなく自由に活動することとなると活発に営利活動を行うこともあるものと想定されたので、宗教法人の収益を目的とする事業から生ずる所得に対しては法人税を課税し、その他の所得に対しては法人税を免除することとしたのである（令 16、大蔵省令 109 号）。これは、公益法人に対する法人税の課税の始まりであるが、当時は公益法人の収益事業に対し何等かの課税を行うべきであるとの意見が醸成されていたが他省庁所管の法律改正が必要となるのでなかなか実現できなかった。それが宗教団体の改正の際に漸くその一部が実現したのである。」⁽⁵⁷⁾

この説明からすると、当時は、営利事業と収益事業との関係を精査した上で収益事業課税が導入されたということではなく、公益法人に対する課税を行うという結論が先にあって、その課税を簡便に行うための手法として収益事業課税が選択されたということではなかったかという疑問が生じてくる。

その後、昭和 25 年に至って、公益法人に対する収益事業課税制度が創設されることになるが、この公益法人に対する収益事業課税に関しても、上記と同様の疑問がある。この公益法人に対する収益事業課税の創設については、次のような説明がなされている。

「戦後の急激な物価騰貴のため、多くの公益法人は従来程度の収入を得ていたのでは本来の公益事業遂行の資金を賄うことが困難となったので、従来

(57) 吉国二郎・大島隆夫・市丸吉左エ門・武田昌輔『戦後法人税制史』、税務研究会、平成 8 年、13 頁（市丸吉左エ門氏執筆部分）。

営利的事業を行わず、もっぱら一般の寄付金等によって事業を行っていた公益法人も新たに営利的事業を行うこととなり、また従来からの営利的事業も拡張する傾向が顕著になってきた。元来公益法人が営利的事業を行うのは、その本来の目的たる公益事業を遂行する上のやむを得ない手段たるべきであって、公益法人の行う営利的事業が本来の事業遂行を賄ってなお余りあるという段階に至ると、それは公益法人の行う営利的事業としては行き過ぎであるともいえるし、一般の営利法人の行う事業との間に、一方は法人税が非課税であり、一方は課税されるという関係から著しい不均衡を生ずるに至った。そこで公益法人に対する法人税課税問題が台頭するに至ったのであるが、その課税方法として個々の公益法人の事業の内容により、その事業が非常に公共性が強いときはたとえ収益事業を行っても課税せず、また公共性に乏しいときはその事業全部に課税するという方法も考えられた。しかしすべての公益法人についてその事業を精査し、公共性の強弱を判断することは事実上不可能に近いので、改正税法においてはすべての公益法人を一律に課税法人とし、その収益事業から生ずる所得に対してのみ法人税を課税することとし、・・・」⁽⁵⁸⁾

先にも述べたとおり、公益法人等に対してどのような課税を行うのかということは、法人税課税の本質にかかわる問題であり、本来は、そのような観点からの慎重な検討が行われるべきであったと考えられる。

この営利事業と収益事業に関し、石村耕治氏がその著書において的確な指摘をされているため、上記に引き続き長文の引用となるが、以下にその指摘部分を引用することとする。

「民法は、公益法人とは「営利ヲ目的トセサルモノ」(三四条)と規定するが、前記特別法(私立学校法、社会福祉事業法、宗教法人法、医療法など。筆者注)の例にみられるような明確な規定を欠いている。一般には、ここにいる営利とは、利益ないし剰余金をその構成員に分配することを意味し、し

(58) 『所得税・法人税制度史草稿』、大蔵省主税局調査課、昭和30年、266頁。

たがって、前記特別法上の公益法人の例に照らして、利益（剰余金）分配を行わない限り収益事業を行うこと自体は許される、と解されている。表面的に見る限りにおいて、公益法人の行う収益事業と営利法人の行う営利事業とは、収益の獲得という点において、まったく差異がみられない。したがって、公益法人の「非営利」性の判断にあたっては、収益事業の是非という視角よりも、むしろ利益（剰余金）の分配が許されるか否かという視角の方が重要であるといえる。すなわち、公益法人は、営利法人と異なり、利益（剰余金）分配が禁止されるという点で根本的な差異があるといえる。」⁽⁵⁹⁾

また、昭和25年の改正は、上記の改正の説明の引用からも分かるとおり、公益法人等の事業が一般の法人の事業と競合していることと、公益法人等の事業が公共性に乏しいことを課税の根拠としているが、当時、非課税法人の数が法人総数の半分にも及んでいたというような特殊な事情は考慮せず、理論的な観点からのみ考察するとすれば、このいずれも、課税の根拠となるものではないと言わざるを得ない。

この前者に関しては、営利法人は公益法人等が利益を得るために行う活動のすべてを行うことが可能であること、公益法人等は非営利活動を行うため

(59) 石村耕治『日米の公益法人課税法の構造』、成文堂、平成4年、107頁。

なお、石村氏は、わが国とアメリカとを比較して、次のように指摘されている。

「わが国においては、公益法人の多くが主務官庁のトンネル機関のような様相を呈している。第一セクターたる政府及びその機関の活動を補充する役割を担うのが第三セクターにある公益法人である、と理解されがちである。しかしながら、この点について、アメリカにおいては、社会の多元化及びボランティアズムが民主的社会の健全な発展にとって不可欠であるという認識が広く浸透している。わが国とは異なり、公益（慈善）活動が政府主導で行われるべきであるといった考え方は弱い。したがって、同じく公益（慈善）団体の本来の活動については課税除外とすべきであるといった考え方に立脚しているとしても、日米双方は、根本的に異なった理念のもとにあるともいえる。・・・以上のような考え方（共益集団の色彩の濃い団体が社会の多元化に寄与するであろうという考え方。筆者注）は、免税措置は非営利の団体に対しできる限り広く認められるべきであるとする前提に基づいてとられている。また、その根底には、免税措置は、政府が生殺与奪の権利を握る「特典」(privilege)であるというよりはむしろ、積極的に当然の「権利」(rights)として捉えて行くという考え方があることは否定できない。」(同前98・99頁)。

に営利法人と同様に効率的に利益を得ることも重要であること、そして、非営利法人の収益事業の所得に課税を行ったとしても非営利法人と営利法人がイコール・フットイングとなるわけではないことから、両者の利益を得るための活動の競合を以って法人税課税の理由とすることは適当ではないと考えられる。

営利法人はどのような方法で利益を稼得することも可能であるため、公益法人等の事業と営利法人の事業は、それがどのような事業であっても、競合する可能性を排除することはできない。課税対象となる収益事業の範囲を拡大したり課税対象事業を列挙する方式から非課税対象事業を列挙する方式に改めるべきであるとの見解も見受けられるが、これらは、現行制度のび縫策とは成り得ても、現行制度の本質的な問題の完治策とは成り得ない。

公益法人等は非営利活動を行う財源を確保するために利益を得る活動を行う必要があるという点も、看過することはできない。わが国よりも寄付文化が成熟していると言われるアメリカにおいても、NPO の例で言えば、平均で寄付金収入は全収入の2割に達していないと言われている⁽⁶⁰⁾。非営利活動を安定的に維持したり、更なる活動の発展を期すためには、自立的に財源を確保するということが非常に重要となると考えられる。

非営利活動を維持し発展させるための財源となる利益は、法人税の沿革において述べた寺社仏閣の維持補修に充てる利益を課税対象とは考えないという例からも分かるとおり、法人税課税の対象となる所得とはならないと考えられる。

例えば、公益法人甲と一般の営利法人乙がいたとしよう。公益法人甲は、A商品を販売し、その利益のすべてを使って障害者に車椅子を贈る活動を行い、営利法人乙は、同じくA商品を販売し、その利益のすべてを株主に分配していたとする。

この例に関して、所得課税の原点に帰って考えてみると、この甲と乙には

(60) 松原明・轟木洋子『よくわかる日米NPO税制』、シーズ=市民活動を支える制度をつくる会、2005年、8頁。

同じように富があり同じように担税力があるということにはならないと考えられる。法人税の原点に帰って、営利を目的としない法人の所得には課税をしないということであれば、当然、乙の利益には課税をするが、甲の利益には課税をしないということになるはずである。甲と乙が同じく A 商品を販売して利益を得ているということを以って両者のいずれもが法人税の課税対象となるというのであれば、利益の稼得の方法の如何が法人税課税の課否の根拠となる理由を明確に説明する必要がある。

また、公益法人等に関しては、法制及び税制のいずれにおいても、高額な対価を得て大きな利益を得てはいけないという考え方が根底にあると窺われるところであるが、このような考え方にも、大きな問題があると言わざるを得ない。

先の例で、A 商品の市場価格が 100 円で原価が 60 円であったとしよう。この場合、営利法人乙が A 商品を 100 円で売るのは当然として、公益法人甲がこれを原価 60 円を僅かに超える 70 円で売るべきであるという考え方を採ったとすれば、公益法人甲は僅かな利益しか得られず、営利法人乙も公益法人甲の廉売にクレームを申し立てざるを得ないという事態が生ずるのは、自明である。

公益法人等は多額の利益を得てはいけないと言いつつ、営利事業との競合を問題視する主張は、いわゆるマッチ・ポンプの関係にも似たものがある。

この例で、両者の競合を無くそうとするのであれば、公益法人甲に A 商品を市場価格 100 円かそれ以上の価格で売することを求めるべきである。そうすれば、営利法人乙は公益法人甲の廉売を非難する必要はなく、また、公益法人甲も非営利活動のために効率よく財源を確保することができる。市場経済の下で、非営利法人の取引のあり方をどのように考えるのかということを再考する必要があると考えられる。

わが国には寄付文化が育っていないと言われるが、現在の非営利法人の取引に関する考え方とは反対に、「公に奉仕するものは高い」という考え方で法制度や税制度を作ることが、寄付文化の醸成に資することにもなるのではな

からうか。

また、非営利法人の収益事業の所得に課税を行ったとしても非営利法人と営利法人がイコール・フットイングとなるわけではないことも、確認しておく必要がある。

先の例では、営利法人乙には利益40円に対する税負担が生ずることになるが、公益法人甲には利益10円に対する税負担だけしか生じないことになる。課税によって両者をイコール・フットイングにすること自体が筋違いと言わざるを得ない。両者をイコール・フットイングにするためには、非営利法人は利益を上げてはいけないという前近代的な発想を根本的に改めることこそが必要であると考えられる。

後者の公益法人等の事業が公共性に乏しいことを課税の根拠とすることに関しても、疑義がある。

税法は、本来、適正な課税による歳入の確保を目的としており、納税者に公共的活動を行わせることを目的とする法制度ではない。例を挙げれば、納税者の活動が合法的であったとしても、非合法的であったとしても、利益を得ていれば同じように課税をし、損失が生じていれば同じように控除するというのが、税法における本来の取扱いである。納税者の活動の性格の如何は、本来は、税法の容喙すべきところではない。納税者の活動が公共的であるか否かによって課税の課否を決めるといようなあり方は、税法の本来のあり方ではないと言わざるを得ない。

もちろん、このことは、政策として税制を利用することを否定するものではない。政策税制には、一般に指摘されるように課税の公平に反するものが存在する一方で、社会公共の利益に資するもの、あるいは、経済の活性化に有益であるものなど、積極的に評価されるべきものも決して少なくないが、政策により税制の特例を設ける場合には、何が税制の原則であるのかということは、明確にしておく必要がある。

以上のように、現行の公益法人等に対する収益事業課税は、法人税の原点に帰って眺めてみると、現在に至っては、疑義なしとしないと考えられる。

昭和 25 年の公益法人等に対する収益事業課税の開始の際の検討⁽⁶¹⁾においては、公共性の強弱を判断することが困難であることが収益事業課税を採用した根拠の 1 つであるとされていたが、本来、判断すべきは営利性の有無であるはずである。本研究は公益法人等に対する課税のあり方を研究することが主目的ではないため、この営利性に関してはこれ以上の検討は行わないが、石村耕治氏が『日米の公益法人課税法の構造』⁽⁶²⁾においてアメリカの例を挙げて非営利の意義に関し、示唆に富む研究をされていることを紹介しておきたい。

また、昭和 25 年の公益法人等に対する収益事業課税の開始の際の検討においては、すべての公益法人についてその事業を精査することが困難であることも、収益事業課税を採用した根拠の 1 つであるとされているが、確かに、公益法人の数が総法人数の半数にも及ぶという状況の下においては、これも首肯できるところである。当時の国税当局の人員体制では、すべての公益法人の事業を精査することが不可能であったことは、想像に難くない。

しかし、また、別の見方をすれば、税制が、その本来のあり方を踏まえて、公益法人等の営利性を精査するということを行っていたとしたら、従来、公益法人に対して指摘されてきた問題のいくつかが回避された可能性が高いと考えられる。公共性・公益性の要件となる「非営利」も、税制において課否の判断基準とすべき「非営利」も、基本的には、その内容は共通するものであるはずである。

戦後間もない時期においては、個々の公益法人等に臨場することさえも困難であったろうが、租税理論の観点からも問題があるわが国のみの特異な制度を長期にわたって継承するようなことをせず、その後のしかるべき時期に、諸外国の例等も参考としながら、公益法人等に対する課税のあり方を見直すことが必要であったのではなかろうか⁽⁶³⁾⁽⁶⁴⁾。

(61) 第 3 章 1 参照。

(62) 前掲注 (59) 参照。

(63) 非営利法人に関しては、近々、第三者機関が公益性を判断するということになる

2 法人所得と企業会計における利益

これまで述べてきたように、法人税は営利事業から生じた利益に対する税と考えることができるが、そういう点からすると、法人税における所得は、基本的には、企業会計における利益と同じものと考えられる。

ところで、この企業会計は、近年、大きく変貌を遂げている。昭和24年に設定された「企業会計原則」は、長らく企業会計の拠りどころとして尊重されてきたが、近年のさまざまな会計基準の設定によって、その内容は大きく変更されている。アメリカの会計基準や国際会計基準を大幅に採り入れた新会計基準は、その量と内容の充実度において驚嘆に値すると言っても決して過言ではなかろう。現在、企業会計基準委員会において、概念フレームワークの検討が行われているが、この概念フレームワークの確定は、わが国の企業会計において、間違いなくエポックを画するものとなると考えられる。

この近年の企業会計の動向は、その内容に関して言えば、損益を重視していた従来のあり方から、貸借にも眼を向けるようになったと捉えることができるように思われる。概念フレームワークにおける収益費用アプローチと資産負債アプローチのいずれを採るべきかという議論は、まさにその点を象徴

が、第三者機関が公益性を判断するということになる、その公益性の最も重要な部分として「非営利」の判断が行われることとなるはずであり、税制において「非営利」の判断を行う場合には、相当に労力を軽減することが可能となると考えられる。ただし、国税当局の調査体制は、近年、取引の複雑化に伴って困難事案が増加する等の事情により、非常に厳しい状況にあることも事実であり、非営利法人に対する対応は、調査体制等の整備・充実を図りつつ、行われるべきであると考えられる。

なお、現在、法制の整備と併せて非営利法人に対する課税のあり方が課題となっているが、本文でも述べてきたとおり、これは、法人税の本質に係る問題であり、また、わが国の社会の将来像をどのように考えるのかということと密接に関連する問題でもあることから、このような重要な観点を十分に踏まえて適切な答を得る必要がある。

- (64) 個人においても、個人が非営利事業を行った場合に、これをどのように取り扱うべきかという問題があるはずである。これは、個人が行う寄付の取扱いとも密接に関連することとなる。非営利事業に関する取扱いは、本来は、法人と個人の双方において整合的に行われるべきである。

的に表していると考えられる。わが国においては、諸外国とは異なり、依然として、損益を重視することとなるとも言われているが、1990年代からの金融商品取引の急速な拡大を契機とした貸借を重視する国際的な流れは、当然にわが国の会計基準にも大きな影響を与えている。

このような企業会計の動向は、退職給付会計や減損会計に典型的に見られるように、企業会計における利益と法人税法における所得の相違が拡大するという現象を生じさせている。

このように、両者の相違が拡大する直接の原因は、企業会計が海外にならって新たな基準を作成していることにあるが、両者の相違が拡大する根本的な原因は、企業会計と法人税法の目的とするところが相違するところにある。近年、企業会計が情報提供を重要視するようになったことに伴って、両者の相違が一層拡大することとなったということに、おそらく異論はなからう。この目的を異にすることによる企業会計と法人税法との相違は、基本的には、埋めることのできないものである。

しかし、両者の相違を埋めることがまったくできないというわけではなく、平成12年に、企業会計における金融商品会計基準の設定に合わせて、法人税法において、金融取引に関する取扱いの抜本改正を行い、企業会計における取扱いと法人税法における取扱いの細部にわたる調整を行っているが、これは、両者の調整の模範例であると考えてよいものである。

ただし、企業会計が情報提供を重要視する流れの中にあっては、この平成12年の調整は例外的なケースであり、他の多くの項目においては相違が拡大していかざるを得ないのではないかという疑問が生じてくる。

この疑問に答を出すためには、企業会計における利益のあるべき姿として目指す方向と法人税法における所得のあるべき姿として目指す方向に共通する部分があるのか否かということをも明らかにする必要がある。それぞれの目指す方向に共通する部分があり、それが大きいということになれば、両者は、それぞれの取扱いを調整することによって、その相違を従来以上に埋めることも決して不可能ではないということになり、他方、それぞれの目指す方向

に共通する部分がなかったり、共通する部分が僅かであれば、両者の取扱いの相違が一層拡大することを甘受せざるを得ないということになる。

企業会計における利益のあるべき姿として目指す方向は、近年の会計基準の内容や概念フレームワークの検討内容から、ある程度、明らかであり、先にも触れたように、従来どおり損益に着目して利益を捉えることを基本としながらも、従来以上に貸借に眼を向けて資産・負債の認識と評価を充実させようというものであると考えられる。

これに対して、法人税法における所得のあるべき姿として目指す方向とは、どのようなものであろうか。残念ながら、法人税法においては、企業会計のように、多方面にわたる抜本的な改正が行われているわけではないため、改正内容や改正の際の検討内容にこの手がかりを求めることはできない。このため、税制のあり方を考える際の常道として、税制を取り巻く環境と国の財政に眼を向けてみよう。

まず、前者の税制を取り巻く環境が、今後、どのようになるのかという点であるが、税制に最も関係が深いのは、わが国の経済成長の推移である。筆者は、この分野に関して深い知見があるわけではないが、今後は、かつてのような高度成長は望めず、安定成長あるいは低成長で推移するというのが、大方の予想するところであると考えて良いのではなかろうか。

また、後者の国の財政に関しては、毎年の歳出が歳入の2倍近くにも達し公債の残高が税収の12年分（平成18年度予算ベース）にも及ぶ状態が相当に困難な状態であることは、誰もが認めるところである。現在のこのわが国の財政状態が短期間で改善されると考える者は、おそらく居ないであろう。

このような点からすれば、総じて、今後は、決して楽観できない経済環境の下で、高負担が求められる状態が長期にわたって続かざるを得ないということになる。

わが国の今後がこのようなものであるとすれば、税制においては、自ずと、課税の公平ということが非常に重要となってこざるを得ないことになる。

近時は、先のような厳しい財政状態を改善するために、消費税の税率の引

上げが必要であると言われており、国民の理解も次第に得られつつあるように思われるが、担税力の観点からすると、消費よりも所得や資産に課税をする方が公平負担の要請によく合致することとなるため、今後は、消費税の税率の引上げとともに、所得税、法人税や相続税などに関しても、応分の負担を求めるといふことにならざるを得ないように思われる。仮に、所得税、法人税や相続税に関して増税が行われなかったとしても、わが国の今後を上記のようなものとするならば、これらの税において、公平な課税のあり方はどのようなものであるのかということを検討し、なお一層公平な課税となるように見直しを行なうことが必要となると考えられる。この検討に当たっては、所得と資産のいずれに課税をする方がより公平な課税となるのかという問題に答を出しておく必要があるが、これについては、答は明確であるように思われる。税は納税者に財産の抛出を求めるものであるが、資産の存在が税に充てることができる財産の存在を示しているのに対して、所得の存在は財産の存在を示しているわけではないため、資産に対する課税が所得に対する課税よりも公平の要請にかなうということになるはずである。

このような点からすると、所得税や法人税よりも相続税により多くの負担を求めるとともに、所得税や法人税においても、資産の存在に眼を向けて所得を捉えるべきであるということになる。

このように考えるとすれば、法人税における所得のあるべき姿として目指すべき方向は、企業会計における利益のあるべき姿として目指すべき方向と、基本的には異ならないと考えることができる。

すなわち、法人税法において、課税のより一層の公平の観点から資産—正確には純資産⁽⁶⁵⁾ということになる—が—に注目して所得を捉えることとすれば、法人税法と企業会計とがそれぞれ目的が異なったとしても、両者は、それぞれが自らのあるべき姿を達成するという観点から、共通の土俵に立ち、

(65) 純資産の増減とは関係なく所得を増減させる寄附金、交際費等の損金不算入や受取配当等の益金不算入などの社外流出項目に関しては、担税力に即した課税という観点から、そのあり方を検討することも必要となってくるように思われる。

取扱いの調整を行うことができることとなる。

この両者の取扱いの調整は、納税者の便宜に大きく資することとなり、非常に意義のあるものであるため、上記のような観点から、従来以上に両者の取扱いの相違を埋める努力がなされることを期待したい。

なお、法人税においては、会社法との関係も重要となるが、会社法においては、特に平成17年の会社法制の現代化の改正以後は、基本的に計算を企業会計に委ねることとしており、企業会計における企業の利益と法人税法における所得の関係とは別に、会社法における利益と法人税法における所得との関係を検討する意義があるとは思われないため、この関係に関しては、検討を省略することとする。

第4章 法人所得の意義のまとめ

このように、法人税法は、シャープ勧告による改正後の一時期を除けば、法人は個人から独立した納税義務者であり法人の所得は個人の所得とは別の課税対象であるという考え方に軸足を置いてきたと考えることができる。

上記のような沿革に加えて、次の理由から、法人の所得が個人の所得となっているとは言えず、両者を同視することはできないと考えられる。

- 法人は、すべての所得を配当するわけではなく、また、配当がすべて個人のものとなるわけでもない。
- 法人の株価は、法人の留保所得以外の要因によって大きく変動し、法人の留保所得の有無や増減と法人の株価が対応していない例は、数多く存在する。
- 法人税は、個人株主のみが負担するわけではない。

このような点からすれば、法人の所得を個人の所得とは別の課税対象と見てきた法人税の歩みは、基本的には、妥当であったと言ってよいであろう。

しかしながら、法人の所得と個人の所得の異同を確認するだけでは、従来の法人実在説と法人擬制説等の議論の枠内に止まり、十分ではない。

このため、課税の構造に視点を転じ、個人課税の仕組みを分析して整理して

みると、課税標準である総所得金額が事業所得の金額を含む各種所得の金額から成っており、事業所得の金額が法人課税における課税標準である所得の金額と同様の計算構造となっていることが、容易に確認できる。

このことから明らかなように、法人税における所得は、正確に言えば「事業所得」であり、法人税の性格やあり方を考えるに当たっては、この点は、必ず確認しておく必要がある。

また、法人税における法人の所得に関しては、企業の利益との関係がどのようになっているのかということも、問題となる。

これについて考える場合には、まず、経済活動が存在するところには、必然的に利益や損失が生ずることとなるが、利益があることが直ちに課税対象となる所得があることを意味するわけではないということに留意する必要がある。

法人税は、法人の所得に資産や消費とは異なる意味の担税力を認めて課される税であり、税を課された場合にはその税に充てることのできる剰余が存在することを前提としていると考えられるが、このことはすなわち、法人税における法人の所得とは、税制上の「営利事業」から生じた利益であるということを示唆していると考えることができる。営利事業から生じた利益は、株主等に分配されるか又は将来の分配若しくは利益の獲得等のために留保されることとなるため、担税力があると考えられ、これに課税を行うことには、合理性があると考えられる。

明治32年の法人税の創設時に、非営利事業の所得は課税対象から除かれたが、このことから、法人税は、本来、営利事業から生じた利益に対して課税を行うおうとするものであるということを知ることができる。

現在の法人税法においては、公益法人等と人格のない社団等に関しては、収益事業から生じた所得に課税をすることとされているが、理論的には、営利事業でない事業から生じた利益に対して課税を行う確固たる根拠を示すことは、実は、容易ではない。明治20年の所得税の創設時の元老院の筆記には、神社仏閣には利益があってもその維持保存のための留保には課税をしないとの考え方が示されている。

このように、法人税は営利事業から生じた利益に対する税と考えることができるが、そういう点からすると、法人税における所得は、基本的には、企業会計における利益と同じものと考えられる。

現に、ほとんどの国に法人税が存在し、多額の税収を上げているにもかかわらず、法人税は理論なき税である⁽⁶⁶⁾と言われ続け、また、財政学や経済学においてはその存在自体が等閑に付される感さえあるが、その最も大きな原因は、法人税が所得税とは異なる固有の税であることが明確に認識されてこなかったことにあると考えられる。

今後は、法人税における所得が事業所得であり、法人税は事業所得税であるということを出発点として、法人税の理論やあり方を検討する必要があると考えられる。

(66) シャウブ勧告においても「日本のみならず多くの他の国においても法人に対しては殆んど経済的な根拠または理論らしいものすらなくして、単に、それが政治的にみても支配的であり、税務行政上も容易であるうえに、多くの収入を挙げるという理由から、重い課税が行われている。」(前掲注(34)、74頁)と指摘されている。

II 法人税の納税義務者に関する基本的な考え方

後半の法人税の納税義務者に関する研究は、前半の「I 法人所得の意義」の研究の成果を踏まえて、更に、法人税の納税義務者をどのような考え方で整理すべきかということの研究するものである。

本研究においては、まず、法人と納税義務者の相違を確認し、納税義務者となるか否かの判定基準となる所得の帰属について検討を行い、その後、所得が誰に帰属しているのかということを実態に即して見るという観点を加味して納税義務者の多様性について考察することとしている。

第1章 法人と納税義務者

法人税の納税義務者を法形式によって捉えるという仕組みを採っている現行制度においては、「法人」と「納税義務者」は、必ずしもその相違が明確には意識されていないように思われる。

当然のことながら、法律上は、現在も法人と納税義務者は異なっており、すべての法人が法人税の納税義務者となっているわけではない。現行法人税法においては、国や地方公共団体などの公共法人は納税義務者とはされておらず、外国法人は国内源泉所得を有するときに納税義務者となるとされており、また、公益法人等と人格のない社団等は収益事業を営む場合⁽⁶⁷⁾に限って法人税の納税義務者となるとされている（法法4）。

しかし、このような例外的なものを除き、普通法人⁽⁶⁸⁾と協同組合等は、すべて法人税の納税義務者となることとなっている。

このように、現行制度においては、基本的には、法人であれば納税義務者と

(67) 外国法人である公益法人等と人格のない社団等は、国内源泉所得で収益事業から生ずるものを有する場合に限り、わが国の法人税の納税義務者となるものとされている（法法4②ただし書）。

(68) 「普通法人」とは、公共法人、公益法人等及び協同組合等に該当しない法人で、人格のない社団等を含まないものとされている（法法2九）。

なり、法人でなければ納税義務者にはならないという仕組みとなっており、法人と納税義務者を区分する実益は、ほとんどないといってもよい。

このようなわが国の法人税制は、簡素という利点を有することは事実であるが、事業活動が多様化しつつある状況においては、時代遅れとの批判を免れ得ないことも、また、事実である。近年は、総じて経済活動が国際化するとともに多様化・複雑化しており、事業の形態も相当に多様化し、事業体の用いられ方も多様化している。わが国においても多様な事業体が次々に登場してきていること、そして、海外では更に多様な事業体が存在していることについては、冒頭に述べたとおりであるが、これら中には、法人格があるものもあれば、法人格がないものもある。これらの多様な事業体に対して、法人格があるのか否かという形式的な基準により法人税の納税義務者とするのか否かという判定を行うということになると、往々にして生ずる所得計算の方法如何という問題とは比べ物にならない重要な納税義務を課すのか否かという問題に対して、実態に合わない答を出すこととなってしまいかねない。

このように、現在、法人税課税においては、取引の複雑化に対応して、実態に即して取引を見るという観点が必要となるとともに、事業形態の多様化に対応して、実態に即して納税義務を課するという観点も非常に重要となっているが、このように、実態に即して納税義務を課するということになると、法人と納税義務者を分けて考えるということが、現在以上に重要となる。

1 法人

まず、法人税法において、「法人」がどのようなものでなければならないのかということが問題となるが、法人税法における法人は、実際に法人税の納税義務を課される納税義務者とは異なり、法人税の納税義務を課される可能性のあるものを指すこととなる。

法人税法における法人は、納税義務者にならないものを含んでいても差し支えないが、法人税の納税義務者になるものを必ず含んでいなければならないため、法人でないものを納税義務者とする場合には、法人税法においてそ

れを法人に含めておく必要がある。

このため、法人税法においては、基本的には、一般の例により、法人格を有するものを法人とした上で、法人格を有しないものであっても、Iにおいて述べたとおり、営利事業を行う事業体は、これを法人とみなす等により法人に含める必要がある⁽⁶⁹⁾。

法人がどのようなものであるのかという点に関しては、従来から法人実在説や法人擬制説をはじめとして、さまざまな議論が行われてきた。

しかしながら、後に述べるように、所得があれば課税をすることとし、所得の帰属者を納税義務者とするという考え方に立てば、法人について、それが何かという形而上学的・観念的な議論を行う必要がなくなることになる。そのような考え方に立てば、基本的には、その事業体が法人であるのか否かを問う必要がなくなり、単に、所得が誰のものであるのかということを判定すれば済むからである。

また、近年は、法人や法人税課税に関して、さまざまな優れた論考が発出されるようになってきたが、中でも特に佐藤英明氏の「法人課税をめぐる問題状況—研究ノート—」⁽⁷⁰⁾は、現在の法人税課税の基本的な考え方を検証する上で、有益な示唆を与えてくれるものである。同稿においては、現在の法人課税の内容を次の4つの特徴を持つものと分析した上で、現在の法人税が法人をその持分権者から独立したヒトと捉える発想—佐藤氏の表現を借りれば「ドグマ」—で出来ていると指摘している。

(1) 法人が法人税の納税義務を負う。

(2) 法人からの利益の分配は損金にしないということで、「二重課税」を排

(69) ただし、営利事業を行う事業体のすべてを法人とみなすということになれば、例えば、現在のいわゆる本文信託や任意組合などのように、法人税の納税義務者とするものがないものまですべてを法人としなければならないこととなる。しかし、法人税の納税義務者となるものがない事業体を法人とみなす必要がないことは、改めて言うまでもないことである。このため、現実の制度設計に当たっては、納税義務者に該当する要件を法人とみなす要件とするのが適当と考えられる。

(70) 佐藤英明「法人課税をめぐる問題状況—研究ノート—」『国際税制研究 No6』（清文社）108・109頁。

除する仕組みを有していない。

(3) 法人が稼得する収入ないし所得の内容にかかわらず、法人の利益の分配は、持分 権者において「配当」とされる。

(4) 法人は持分権者にプラスの「利益」を分配することはできても、マイナスの「損失」を分配することはできない。

佐藤氏は、この「法人＝ヒトのドグマ」を廃し、上記の4つのパッケージで捉えられてきた現行の法人税課税を見直す必要があると説かれている。

確かに、このような現行の法人税制の分析は、現在の法人税が直面するさまざまな課題を的確に把握するための非常に有益な視点を提供するものであることは間違いないと考えられる。

しかしながら、このように法人税制における法人に関して語る際には、少なくとも、その法人が閉鎖的な法人であるのか、あるいは、不特定多数の株主等が存在する法人であるのかということは明確にしておく必要があると考えられる。閉鎖的な法人と不特定多数の株主が存在する法人とでは、その実態に大きな相違があり、これを一つの法人として議論するということになる、その議論から導かれる答は、自ずと、獭としたものとなったり、説得力に欠けるものとなるおそれがあるからである。

本研究においては、冒頭に述べたとおり、不特定多数の株主等が存在する法人を前提として考えているが、このような法人を前提として考えてみると、現行制度に関して、あながちこの4点を強固なパッケージと考えることが誤りであるとは言えないように思われる。

佐藤氏は、「法人課税」のパッケージが分解されうる⁽⁷¹⁾として、「法人課税」というパッケージを考えられる選択肢の1つとして相対化⁽⁷²⁾し、投資体には法人税課税を行わないことを主張されている。

確かに、このように4点パッケージが分解され得るという理解の下に当面の対応策を検討することは有意義であると考えられるが、佐藤氏の整理に即

(71) 前掲注(70)、110頁。

(72) 前掲注(70)、110頁。

して言うと、現在は、むしろ4点パッケージのゆらぎを認識することが重要な時代となっているように思われる。このゆらぎの振幅は、不特定多数の株主等が存在する法人においては課税のあり方を抜本的に変更しなければならないような大きなものではないが、このような法人の周囲に散在する事業体については、このような法人との距離が広がれば広がるほど、このゆらぎの振幅が大きくなり、法人税の納税義務者とするのか否かということまで見直さなければならない状態となっているものも生じていると捉えられるのではなかろうか。本稿は法人課税の内容を明らかにすることを主題とするものではないため、これについての詳細について言及することはできないが、要点のみを簡記すると、次のとおりである。

上記(1)に関しては、法人であれば法人税の納税義務者となり、法人でなければ法人税の納税義務者とはならないという従来の考え方に疑義が生じていることが、佐藤氏の前稿の起稿の契機であろうし、また、本研究の契機でもある。

(2)に関しては、これまで本稿において述べてきたとおり、法人は擬制であって法人税を課されれば二重課税となるという考え方を改める必要があると考えられる。

(3)に関しては、法人の利益の分配が、配当という形で行われるだけでなく、株式等の買戻し等によってもなされるという実態があることに意を払わなければならないとなっている。今後は、資本取引に関して、時価により取引を行うべきことを明確にすることが非常に重要となってくるものと考えられる。

(4)に関しては、配当所得と株式等の譲渡所得は、その経済的性質が近似しており、その取扱いが大きく異なる現状を改めることが、今後の重要な課題となると考えられる。また、資本取引が急速に拡大してきたことを考慮すれば、法人が利益のみを分配し、損失を分配しないという考え方についても、再検討する必要があると考えられる。

2 納税義務者

次に、どのような法人を納税義務者とするべきかということが問題となるが、この点に関しては、法人税が所得に担税力を認めて税負担を求めるものであることからすると、所得の帰属者となる法人を納税義務者とするべきであるということになる。

所得が帰属する者に対して法人税や所得税の課税を行わないということになると、租税回避を制度的に保障するものとなってしまう、また、所得が帰属しない法人に対して法人税の課税を行うということになると、法人税の本来のあり方を逸脱していると言わざるを得ず、場合によっては、憲法によって保障されている財産権の侵害ということにもなりかねない。

例えば、特定信託の所得に対する法人税は、受託者を納税義務者としているが、特定信託の所得を得るのは受益者であり、受託者は、信託の手数料を得る権利があるのみで、特定信託の所得を得ることはできない。特定信託の所得に課税をするということであれば、その所得の帰属する者に対して行わなければならない。受託者を納税義務者として特定信託の所得に対する課税を行うということであれば、その根拠を明確に示す必要があると考えられる。

近年は、わが国の法人や個人が海外の事業体に投資するケースが増加しているが、もちろん、海外の事業体を見る場合にも、それがわが国の法人税における法人であるのか否かという観点ではなく、わが国の法人税における納税義務者であるのか否かという観点で見ることが必要がある。

従来の法人課税と個人課税の考え方は、佐藤英明氏が指摘⁽⁷³⁾されるように、法人でなければ単なる個人として課税関係を決定しようとする「二分法」として捉えることも可能である。この「二分法」は、同氏が指摘されているように、事業体の多様化に十分に対応することができないという問題を抱えており、今後、わが国において、選択肢を多様化することが重要な課題となるという点については、多くの者の同意するところであると考えられる。

(73) 前掲注(70)、113・114頁。

しかしながら、問題は、何を基準として、この多様な選択肢の選択を行うこととすべきかということである。この点に関して合理的な基準を設けなければ、単に租税回避の手段を用意するという結果にもなりかねない。アメリカのチェック・ザ・ボックスルールは、節税の手段として利用されていると言われている。

本稿においてこれまで述べてきたことから察せられるとおり、筆者は、この多様な選択肢の選択の基準とすべきものを、所得の帰属であると考えている。所得が誰に帰属することとなっているのかということによって納税義務者となるべき者を決めるということになると、納税者が税額を減少させることを目的として納税義務者となることを選択するということがかなり難しくなるとともに、担税力に見合った課税を行うことができることともなる。

第2章 所得の帰属

所得の帰属は、法人税の納税義務者となるのか否かを定める判定基準となる重要なものである。

しかしながら、所得は、課税対象として認識されるものであって、帰属の判定基準として認識されるものではないため、帰属の判定に用いることができる所得とはどのようなものかということが、まず、問題となる。

また、この帰属は、概念上のものではなく、現実に税負担を可能ならしめるものでなければならぬため、具体的に、これを何によって判定するのかということも、問題となる。

1 帰属の判定に用いる所得

現実の法人税の所得金額の計算を見ると明らかなように、所得は、留保項目だけではなく、流出項目をも含んでいる。寄附金や交際費等の損金不算入額のような流出項目は、税制上は所得に含まれてはいても、法人が株主等に分配できる利益とはならない。また、受取配当等の益金不算入額は、所得か

ら除かれる流出項目であるが、このような流出項目は、反対に、法人が株主等に分配できる利益となる。このように、法人税における所得は、基本的には、法人が株主等に分配しようとすれば分配できるものと考えられることができるが、必ずしも、そのすべてが分配できるわけではなく、また、それ以上に分配できないわけでもない。このため、帰属の判定に用いることができる所得は、流出項目の調整を加えたものでなければならない。

このように考えると、この「調整を加えたもの」とは、基本的には、企業会計・会社法上の単年度の利益と考えても、大きな不都合は生じないと思われる。

2 帰属の判定方法

次に、この帰属を何によって判定するのかということが問題となるが、この点に関しては、特段の事情があるものは別として、基本的には、当事者の取決め等によって判定することで足るものと考えられる。

事業によって稼得した利益を誰がどの程度得るのかということは、事業を行う当事者においては、最も重要な関心事項であるはずである。このため、基本的には、事業によって稼得した所得の帰属が分からないということはないと考えられる。通常は、民法や商法等の私法によって利益が帰属するとされる者に、現実にその利益が帰属するという事となっているはずである。

このように、所得の帰属について、基本的に私法によって判定するという事になると、法的安定性と予測可能性にも大いに資することになる。

近年、SPC、投資法人、LLP、LLC などの多様な事業体が登場したり、組合や信託の使われ方が非常に多様化しているため、これらに対して法人税課税を行うべきか否かということが問題となっているが、私法によって所得の帰属を判定するという事になると、これらに関しては、この問題は、基本的に解決を見ることになると考えられる。

しかしながら、所得の帰属の判定を法形式によることが適当でないものも、いくつか存在している。

例えば、利益の分配を行わないとしながら給与等で実質的な利益の分配を行う「非営利」法人等に関しては、私法上の法律関係によって所得の帰属を判定するということになる、そもそもその「非営利」法人等には所得はないということになり、経済実態と異なる判定をしてしまうこととなる。このような法人は、通常の営利法人と同様に、事業によって得られた所得が法人に帰属しているという判定をするのが適当である。

また、例えば、その経済実態が個人事業者と同様である閉鎖的な中小法人に関しても、私法上の法律関係によって所得の帰属を判定するということになる、経済実態と異なる判定をしてしまうこととなる。経済実態に即して納税義務者を判定するということになる、事業によって生ずる所得は代表者等に帰属しているとするのが本来の判定のあり方であると考えられる。

特に税制においては、さまざまな場面で、経済実態に即した課税をすることが求められるが、法形式によらず、経済実態に即した課税をするということになると、困難が伴うことがむしろ常であり、この所得の帰属に関しても、例外ではない。

上記の「非営利」法人や経済実態が個人事業者と同様である閉鎖的な中小法人のような例について、現実に執行可能な帰属の判定の基準を創ることは、決して容易ではないが、しかし、放棄してよいというものではないことも、また、確かである。

第3章 納税義務者の多様性

これまでの検討においては、不特定多数の株主等が存在する法人を前提として議論を進めてきたが、現実には、わが国には多様な事業体が存在しており、法人税の納税義務者も一様に認識して済ませることができる状態にはないと考えられる。

所得の帰属を基準として分類を行うと、法人税の納税義務者は、次のようになると考えられる。

なお、本研究の表題（「Ⅱ 法人税の納税義務者に関する基本的な考え方」）からも察せられるとおり、次の分類は、あくまでも法人税の納税義務者をどのように分類するのが本来のあり方と考えられるかという観点から行ったものであり、直ちに次のような分類を行う制度を導入するべきであるということ的主張するものではない点に留意されたい。現実にとどのような制度を導入するべきかということを検討するということになると、憲法上の疑義がないか、歳入への影響がどのようなものか、執行が可能か、納税者が受容れ可能かというようなさまざまな観点からの検討も不可欠となる。

1 標準的な法人

この法人は、次の各法人に該当しない法人で、私法においても利益は法人に帰属するとされており、実態においても利益は法人に帰属すると考えることができるものである。

当然のことながら、この法人は、法人税の納税義務者とすべきものである。

この法人には、公開会社である法人をはじめとして、次の「2 構成員に所得が帰属する事業体」に該当しない任意組合・匿名組合・信託等や「5 営者に所得が帰属する法人」に該当しない閉鎖会社などが含まれる。

法人と株主の関係は、税制の観点からみた場合には、株主総会での議決権を根拠とする経営の支配ではなく、経済的な利益の支配を重視することになる。税制においては、「会社の利益は誰のものか」ということが問題となるのである。

公開会社である法人の株主は、株式を持つことによって受ける配当とその株式の譲渡利益を自己のものとすることはできるが、法人の利益を自己のものとすることはできない。公開会社である法人は、法人を株主から独立した納税義務者と考えるべき典型的な法人である。

「2 構成員に所得が帰属する事業体」に該当しない任意組合・匿名組合・信託等や「5 営者に所得が帰属する法人」に該当しない閉鎖会社などについては、公開会社のように、当然に、法人を株主等から独立した納税義務者と

考えるべきであるということになるわけではないが、事業から生じた所得は、第一義的にはその事業を行った事業体に帰属するとするのが常識的であり、構成員等に所得が帰属するとされていないことからすると、これも公開会社と同様に考えるべきであろう。法人税法の歩みが法人の所得を個人の所得とは別の課税対象であるという考え方に軸足を置いてきたということは、先に述べたとおりであるが、事業体はその事業から生じた所得の帰属主体となっているということは、その事業体に、納税義務者とするに足る団体性があると考えられることができると思われる。

2 構成員に所得が帰属する事業体

この事業体は、私法上、その営利事業の利益が出資者又は受益者に帰属するものである。

この事業体を法人税の納税義務者とするのは適当ではなく、利益が帰属するとされている出資者又は受益者を法人税又は所得税の納税義務者とすべきである。

出資者、経営者又は受益者が法人を支配するということがあるため、私法上、利益が法人のものとなっている場合であっても、その利益が実質的には出資者等のものであるということがあり得るが、法人が出資者等を支配するというのではないため、私法上、利益が出資者等のものとされている場合には、その利益が実質的に法人のものであるということは、通常、あり得ない。このため、私法上、利益が出資者又は受益者に帰属することとなっている場合には、基本的には、利益が事業体ではなく出資者又は受益者に帰属するという実態があるのか否かということは、問題とする必要がない。

任意組合・匿名組合・信託のほとんどが、この事業体に該当するはずである。

任意組合や匿名組合に関して、組合員の共同事業であることが組合に法人税課税を行わず組合員に課税を行うための要件となるかのような見解が見受けられ、また、信託に関しても、同様に、一般の法人と同じ事業を営むこと

が出来ることが法人税課税を行う要件となるかのような見解が見受けられるが、これらは、いずれも、納税義務者の判定の基準とすべきその事業による利益が誰のものとなっているのかという視点を失念したものと云わざるを得ない。

3 被支配法人

この法人は、他の者に出資持分の過半を持たれている法人のうち、以下の「4 連結法人」及び「5 経営者に所得が帰属する法人」に該当しないもので、一般に、他の者の支店等と同様とみるのが実態に合っており、その利益は、実態に即してみると、他の者に帰属すると考えられるものである。

この法人を単独の法人税の納税義務者とすることに関しては、検討の余地があると考えられる。その経済実態からすると、この法人の出資持分の過半を持っている者を納税義務者とすべきであると考えられる。

他の法人だけではなく、個人に出資持分の過半を持たれている法人も、この被支配法人に含まれると考えるべきであろう。

また、法人が国内の法人であるのか否かということは、その利益の帰属の如何とは関係がないことから、仮に、被支配法人に関する納税義務者をその出資持分の過半を持つ者とするということになると、現在のタックスヘイブン税制は不要となる。

4 連結法人

この法人は、連結納税を行う法人で、私法上の利益の帰属とは異なり、税法上、連結法人全体を納税義務者と捉えるべきであると考えられる。

実態に即して所得の帰属を捉えるという観点からすると、現在の連結納税制度の任意選択制に関しては、疑義なしとしない。

また、上記の被支配法人と同じように、現在の連結納税制度における連結親法人に該当する者が法人であるのか個人であるのかということや、現在の連結納税制度における連結子法人に該当する法人が内国法人であるのか外国

法人であるのかということは、連結グループが一体であるという実態があるのか否かということとは関係がない。

このため、連結親法人に該当する者が個人である場合や連結子法人に該当する法人が外国法人である場合にも、連結納税制度の対象とするのが理論的であり実態にも合致すると考えられる。

ただし、連結親法人に該当する者が個人である場合や連結子法人に該当する法人に外国法人を含める場合には、その個人と連結法人の課税関係をどのように整理するのか、また、その外国法人の所得に対する国際的な二重課税をどのようにして排除するのかというような技術的な問題が生じてくることとなる。

5 経営者に所得が帰属する法人

この法人は、経営者の個人事業とみるのが実態に合っている中小法人等で、私法上、利益は法人に帰属することとなっているが、実態に即してみると、利益は経営者個人に帰属すると考えられるものである。

現実には、この法人に該当する法人を選別するということになる、相当な困難が伴うことになると考えられるが、実態からすれば、閉鎖会社の過半がこれに該当するものと考えられ⁽⁷⁴⁾、特に、1つの同族グループが100%の株式を保有している法人に関しては、そのすべてがこの法人に該当すると考えても良いのではないかと考えられる。

本来は、この法人は、法人税の納税義務者とはせず、経営者の個人事業と

(74) 日本税理士会連合会調査研究部のご協力を得て平成16年3月に行った税理士148名に対するアンケート調査においては、「関与先法人のうち、法人税の申告ではなく、代表者等が個人事業者として所得税の申告をする方が経済的実態に即した適正な課税を行うことができるとお感じになる法人がありますか。」との質問に対して、82名(55.4%)が「ある」と回答しており、また、「ある」と回答した方に対する「どのように感じられる法人の事業から生ずる所得について、個人事業者として申告をするとした場合に、納税義務者とすべき者は、回答欄に示したもののうち、いずれとお考えになりますか。」との質問に対しては、代表者68(81.9%)、大口株主6(7.2%)、各株主3(3.6%)、その他5(6.1%)、回答なし1(1.2%)という回答を得ている。

して申告を行うのが適当と考えられる。

第4章 法人税の納税義務者に関する基本的な考え方のまとめ

法人税の納税義務者となるのか否かに関しては、所得が帰属するのか否かによって判定を行うこととすべきであると考えられる。

所得が帰属するということになると、納税義務者となってもらい、所得が帰属しないということになると、納税義務者から外れてもらうというのが、最も合理的な納税義務者の判定の仕方ということになるのではなかろうか。

所得が帰属するのか否かによって納税義務者となるのか否かを判定することになると、法人実在説や法人擬制説のような法人の本質を問う議論等をする必然性がなくなり、法人税の納税義務者に関する議論は、非常にシンプルで実用的なものとなる。

この所得の帰属は、基本的には、私法上の利益の帰属によって捉えるのが適当であると考えられ、これが法的安定性にも資することになるが、実態に即して利益の帰属を捉えるという観点も不可欠であり、このような点からすると、法人税の納税義務者は、前章で示したとおり、標準的な法人、構成員に所得が帰属する事業体、被支配法人、連結法人及び経営者に所得が帰属する法人の5つに分類することができると考えられる。

今後は、法人税の納税義務者に関しては、法人を一律に捉えるのではなく、所得の帰属の実態に応じて捉えるという観点を持つことが重要となると考えられる。

終わりに

以上、法人税における所得の意義と納税義務者に関する基本的な考え方に関し、駆け足ではあったが、検討を終えることができた。この検討によって、いくつかの有益な成果を得たが、次のような点を確認することができたことは、今後の重要な課題である事業体税制のあり方を考える上で、非常に有益であった。

- (1) 所得税と法人税から成る所得課税が富に対する課税であること。
- (2) 法人税は、本来、営利事業の所得に対する課税であること。
- (3) 法人税は、所得税とは別個の固有の税であるという考え方に軸足を置いて生成発展してきており、今後とも、そのような考え方を採ることが妥当であると考えられること。
- (4) 法人税と所得税においては、「所得があれば課税する」、「所得があるところに課税する」と考えてよいこと。
- (5) 法人税の納税義務者には多様性があること。

1点目に関しては、自明のことと思われなくもないが、現実に所得税と法人税が富に対する課税として始まったという事実を確認することができたことは、筆者にとっては、非常に有意義であった。事業体税制はもとより、他の制度のあり方を考える際のバック・グラウンドとして重要であると感じているところである。

2点目は、法人税は、本来は税制上の営利事業を行うものについて課税の可否を考えればよいものであるということを確認することができたという点で、非常に有益な成果と考えることができる。

この点は、例えば、これから問題となるであろう非営利法人に関する税制を考える上で、非常に重要である。非営利法人に関する税制は、なぜ法人税を課税するのかということをはっきりとせずして語ることができないものであり、法人税課税の基本を踏み外すことのないように、税制のあり方を熟考する必要があると考えられる。

法人税を所得税の補完税という位置付けで多様な事業体に関する税制を考えるのか、あるいは、法人税を所得税と並存する税としてその税制を考えるのかという点は、非常に重要であり、3点目についても、重要な確認事項となった。

4点目に関しては、「法人であれば法人税を課税し、法人でなければ法人税は課税しない」という現行制度でもなく、また、納税者に法人税を納めるのか否かを選択させるアメリカの制度でもない制度で、所得課税の原則を踏まえた合理的な制度を創設することができるということを示唆するものであり、これもまた、重要な成果と捉えてよいものである。

最後の5番目は、法人の多様性を考慮して、多様な事業体に関する税制を考えなければならないということを確認することができたという点で、非常に意義があった。

以上の点からも分かるとおおり、本研究は、基本的には、その目的を達成することができたと考えている。

ただし、法人税制の基本的な構成要素である所得と納税義務者という重い研究テーマに浅学非才の者が挑む様は、巨象に挑む螻蛄にも似たものがあり、重要な論点や優れた先学の見解が十分に消化されていないという弱点が本研究に存在することは、否定できない。筆を置くに当たり、筆者の努力と力量の不足により、十分に検討を深めることができなかつたことを、正直に書き記しておきたい。