

法人税法上の損金と所得税法上の必要経費の範囲と その異同及び問題点

—同族会社と個人事業者を中心として—

神 川 和 久

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 育 官 〕

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

我が国に所得税が導入されて以来、個人事業者が法人成りすることで税負担の軽減を図ることが問題視されてきたものの、同族会社の留保金課税制度以外に取り立てて根本的な対応策が採られることはなかった。

先般、会社法の施行によって最低資本金制度が廃止され、一人会社が広く容認されるとともに、法人税法の改正では、中小同族会社の留保金課税制度が廃止された。このような状況にかんがみると、従前にも増して、税の中立性等の観点から個人事業者と同族会社との税負担の差異に関する問題に焦点が当てられることが予想される。

上記のごとき問題は、法人税と所得税の税率の差及び給与所得控除制度に起因する部分もあるが、法人税法上の損金と所得税法上（事業所得）の必要経費の取扱いの差異にも要因があると思われる。

そこで、法人税法上の損金と所得税法上の必要経費の範囲とその異同を整理し、検討することにより、個人事業者と法人事業者との税負担の差を緩和する何らかの措置の糸口となり、また、将来の課税ベースの見直し等の際に事業所得課税及び中小同族会社等に対する課税制度の在り方を考える上において一定の意義を有するものと考えられる。

2 研究の概要

(1) 個人事業者と同族会社との税負担の問題点

個人企業に比べ法人企業の税負担が軽くなる主な理由は、①累進税率が適用される所得税に対して法人税は比例税率であること、②本来個人事業者に課税されるべき所得の一部が、役員報酬などの法人から受ける給与所得に転化し、その給与所得について給与所得控除が適用されること、③同族関係者に給与等を支払うことにより所得を分散させることができることなどである。

法人が社会的・経済的にも急速に発展するとともにその担う役割が増大し、それに比例して個人とは別個の担税力の増加が認められ、次第に国家財政を支えるウェイトも増加する社会的背景の中、法人税制は個人の所得税とは切り離された体系を形成して行くなかで、同族会社の留保所得に対する課税制度などによって、かろうじて個人事業者と同族会社との税負担の均衡を図る努力が図られてきた。ただし、この均衡を図る措置にもかなりの動揺が見られる。

シャウプ勧告において指摘されるとおり、もし個人企業形態と法人企業形態の税負担に不均衡があるとすれば、納税者は、組織形態の選択に当たって生産の能率性よりも税負担の軽減を重視し、もって経済活動の能率を害することとなり、すなわち税制が事業選択に非中立であるという重大な欠陥を有していることとなる。

上記問題点の解決に当たっては、本来、同族会社に対する課税を個人事業者に対する課税に近づけなければならないにもかかわらず、逆に個人事業者に対する課税を同族会社に対する課税に近づけるという政策を選択した結果、問題を拡大させる方向に進んできたといえるであろう。

近年、産業競争力の向上や中小企業の財務基盤の強化を図るため、留保所得課税の対象となる会社の範囲が縮小され、特に個人事業者との税負担の均衡を重視しなければならない中小規模の同族会社が留保所得課税制度の対象から除外された。

この結果、我が国の所得課税制度は、税負担の公平、税の中立といった観点から、かつてないほどの深刻な欠陥を抱えているといえるであろう。

(2) 所得税法における「必要経費」と法人税法における「損金」の概念

今日、租税法における「所得」の概念については、一般的には財政学上の「純資産増加説」に基づき広く理解されているといえよう。

我が国の所得税法あるいは法人税法においては、「所得」とは何かという明確な定義はなく、所得課税の目的に応じて各種所得の性格を分類し、その性格ごとの算定方法を規定しているにとどまる。したがって、両者にお

ける「所得」概念が、財政学上の「純資産増加説」と完全に一致するものではない。

特に、消費活動を含む経済活動全般から個人の課税所得を捕らえる所得税法においては、所得区分を設けて、その区分に対応する所得の算定方法を規定するため、おのずと必要経費の概念を一義的、画一的に規定することは困難である。

一方、営利事業を目的とする経済活動による法人の課税所得を捕らえる法人税法上の「損金」の概念は、昭和25年の旧法人税基本通達において「損金とは、法令により別段の定めのあるものの外資本等取引以外において純資産減少の原因となるべき一切の事実をいう。」と規定されていたことから、法人が行う経済活動から生じる費用及び損失を広く捕らえているといえよう。

上記のとおり、所得税法と法人税法における「所得」の捕らえ方が異なるものであるため、「必要経費」と「損金」の概念に差異があることは当然である。

しかしながら、所得税法上の「事業所得」とは、「経済的利益の取得を伴う事業活動によって得られた所得をいう」のであり、「事業」とは「営利を目的とする継続的行為であって、社会通念上事業と認められるもの一切を指称」とされる。

一方、法人税法上の所得については、明確な定義づけはないものの、法人税法自体が原則として営利事業を目的とする経済活動を営む法人が、その活動により稼得した利得に課税する趣旨であることから、上記所得税法における「事業所得」と本質的に異なるところはないであろう。

また、所得税法における事業所得は、「事業主の資産と勤労の結合から生じた所得を不可分一体の所得として観念している」と解されるところ、個人事業者が、法人を設立して事業形態のみを変更して事業を営んだとしても、その営利事業を目的とする経済活動により稼得された所得に、実態として異なるところはないはずである。営利を目的とする経済活動による所

得である個人の事業所得についてみると、法人の所得と本質的に差異はなく、その限りにおいては両者の課税所得の計算において、「必要経費」と「損金」は近似のものといえよう。

(3) 現行の主な規定に見られる両者の差異

イ 原則規定

所得税法における事業所得の必要経費と法人税法上の損金の原則的規定に差異はないものの、資産の損失については、所得税法では事業用資産の取壊し、除却、滅失等による損失等に必要経費算入が制限される。これは、個人事業者の事業用資産の譲渡損失が、譲渡所得という所得区分の存在により事業所得と分離されていることに起因するものであろう。

また、所得税法においては、必要経費の範囲から家事費及び家事関連費を明確に区分する必要性を重視しており、これは、法人は営利を追求するため通常の事業活動における事業遂行上の支出を原則として「損金」と認めるのに対して、個人事業者は事業活動の主体であると同時に消費活動の主体としての側面を有するため、その支出のうち所得の処分とみられる「家事費」を課税所得の計算上除外する必要があるとの考えに基づくものである。

もともと、法人の課税所得の計算においても、所得の処分と見られるもの、あるいは特定の個人が負担すべき支出は必ずしも「損金」に算入されるとは限らないことから、本質的には両者の範囲に差異はないといえる。

ロ 給与等

所得税法においては、原則として、事業主に対する報酬はもちろん、生計を一にする配偶者その他親族が事業から受ける対価（給与、地代家賃、利息等）は必要経費に算入されないが、事業専従者に対する給与については青色申告者に対する必要経費算入の特例を設けるとともに、白色申告者については専従者控除が認められている。

法人税法においては、役員給与等について一定の範囲を超えなければ原則として損金に算入されるが、一方で、特殊支配同族会社の業務主宰役員

に対する給与については、一定の基準を設けて給与所得控除相当額を損金不算入とされている。

ハ 寄附金及び交際費

所得税法においては、いずれの支出についても必要経費算入に関する原則的取扱い以外に特段の規定はない。

一方、法人税法においては、資本金基準及び所得基準による一定の限度内の金額を損金算入するとしている。

ニ その他

減価償却費の計上について、所得税法は強制償却であるが、法人税法は損金経理を要求する。また、資産の評価損益についても法人税法は損金経理を要求している。

一方、退職給与引当金については所得税法のみの規定されている。

(4) 現行制度における問題点

イ 所得の分散

従来から指摘されているとおり、個人事業者が法人成りすることによって、事業主または親族に対して報酬等を支給する、あるいは法人の利益を配当し配当所得とすることによって事業所得を分散することが可能である。また、現行の所得税法においても、青色申告者については、青色専従者給与の特例が認められるという点において、白色申告者と比較して事業所得が分散されるといえる。

ロ 所得の留保

個人事業者が法人成りし、利益を法人に留保することによって、個人に対する所得課税を繰り延べるという問題を緩和する措置として、同族会社の留保金課税制度が存在していたが、資本金の額若しくは出資金の額が一億円以下の同族会社に対して適用されないこととなったため、個人事業者との不均衡がさらに拡大する。

ハ その他

寄附金及び交際費については、法人税法では資本金基準及び所得基準に

よる一定限度額が損金に算入されるため、所得税法と比較して事業関連性及び必要性の低い支出が所得から控除され得るとともに、減価償却が任意償却とされているため、その計上の多寡によって法人の所得金額を調整することが可能であり、適正な期間損益がゆがめられる。

(5) 法人税の意義と課題

法人の所得に対する課税の根拠を何に求めるかは様々な議論のあるところであるが、少なくとも個人に対する所得税を補完する（個人に対する所得税の課税の繰延べを調整又は防止する）ものとする捕らえ方では、①法人は継続企業を前提とするため配当せず留保した利益を新たな利益の獲得のために投下すること、②法人相互の株式の持合いなどにより法人の獲得した利益が必ずしも株主である個人に帰属するとはいえないこと、③市場価格による株式の譲渡益がその法人の留保利益を反映したものとはいえないこと、④企業の海外進出あるいは日本市場の開放による直接投資の促進という経済のグローバル化により海外への所得の流出を的確に捕捉できない、といった問題点を包含する。したがって、所得税の補完税というよりも、その株主又は構成員とは切り離されたところの組織体として課税すべきものに対する税であることに法人税の意義を見いだすべきではなかろうか。

我が国の法人税法においては、納税義務者を原則として法人格の有無で峻別する。しかしながら、例外として人格のない社団や法人課税信託の受託者などの法人格を有しない者も納税義務者に取り込んでいる。その意図するところは、当該団体の稼得した利得がその構成員等に帰属するのを待って所得税を課すこととすると、他の納税者との均衡を害することとなるためである。

特に近年は、匿名組合や有限事業責任組合など様々な事業体の組成により、その課税のルールの整備が求められ、その事業体が稼得した利得を構成員に対する所得税等で捕捉するか、あるいは事業体に対する法人税で捕捉するかといった問題に対処する必要性に迫られている。

これらのことは、もはや法人格を有することをもって法人税の納税義務者となることが原則たりえず、事業活動（又は投資活動）に基づき稼得した利得を機能的に捕捉するために所得税と法人税とを使い分けることを意味する。

したがって、今後の法人税は、出資者及び構成員から切り離された組織体に対する課税制度としてその納税義務者が純化されていくと考えられよう。

3 結論（個人事業者と中小同族会社に対する課税制度の統合）

現行の法人税法のとおり、大法人と中小法人、物的会社と人的会社、あるいは業種や組織の多様化による様々な法人（事業体及び人格なき社団を含む）を一律に規制することは困難であるとともに、むしろ事業選択に対して非中立であることによって「経済活動の能率を害する」という深刻な問題を抱えている。

したがって、今後は法人税法において、その納税義務者とすべき範囲を整理（切り分けと取り込み）しなければならないであろう。

そのような観点から、少なくとも事業活動に基づく所得という観点から同質と考えられる個人事業者とそれと実態を同じくする同族会社との課税関係については、整合性を図らなければならない時期に来ているのではないかと思料する。

このような現状への対応策として、例えば、個人事業者と同等の中小同族会社に対してパススルー課税を選択したとしても、所得の分散についての対応策とはならないとともに、出資者が非居住者である場合に課税できないという問題点や出資者に対して未分配の利益に課税するという弊害が存するため、必ずしも十分な解決策とはならない。むしろ、個人事業者と同等の中小同族会社に対しては、法人税法上の納税義務者から分離し、その業務主宰者の個人事業所得と捕らえ、個人事業者と統合した「事業所得課税制度」として規律することが所得課税制度の本質からいって合理性に適い、かつ、両者

を統合することによって、税務署における法人課税部門と個人課税部門との納税者の管理及び調査指導に関する事務の一体運営も可能となるなど税務行政の効率化にも資することとなるのではないかと思料する。

目 次

はじめに	322
第1章 個人事業者と同族会社との税負担の問題点	324
1 所得課税制度の導入期	324
2 法人の留保所得に対する課税（シャウプ勧告前）	326
3 法人の留保所得に対する課税（シャウプ勧告）	328
4 法人の留保所得に対する課税（シャウプ勧告後）	331
5 税制調査会における議論	335
6 小括	338
第2章 「必要経費」と「損金」の異同とその問題点	340
第1節 所得税法上の事業所得の必要経費と法人税法上の損金の異同	340
1 原則的規定の比較	342
2 給与関係等に関する規定の比較	343
3 寄附金及び交際費	344
4 その他	345
第2節 現行制度における問題点	346
1 所得の分散と留保	346
2 会社設立の簡易化による問題点	349
3 その他の問題点	351
4 所得税法における「必要経費」と法人税法における「損金」の概念	351
5 小括	353
第3章 法人税の意義と今後の在り方	356
第1節 伝統的議論である法人擬制説及び実在説と法人税観	357
1 法人擬制説と法人税観	357
2 法人実在説と法人税観	358
3 法人擬制説的思考に基づく法人税	359

4 法人実在説的思考に基づく法人税	360
5 伝統的議論の意義	361
第2節 法人税の意義と課題	363
1 法人税の意義	363
2 法人税の課題	365
第3節 小括	366
第4章 事業所得者課税制度の構築	368
1 納税義務者の範囲	368
2 具体的制度設計	370
3 小括（税務行政の効率化に向けて）	378
おわりに	379

はじめに

古くから、個人事業者が税負担の軽減を目的として法人成りするといった問題が指摘されるなど、個人事業の場合の税負担と法人成りした場合の税負担の差をどのように調整するかといった点が問題とされてきたが、税負担を完全に同一にするという厳密な意味での負担調整は困難であるとして、同族会社の留保金課税制度以外に取り立てて根本的な対応策が採られることはなかった。

先般、会社法の施行によって最低資本金制度が廃止され、一人会社が広く容認されるとともに、法人税法の改正では、中小同族会社の留保金課税制度が廃止された。このような状況にかんがみると、従前にも増して、税の中立性等の観点から個人事業者と同族会社との税負担の差異に関する問題に焦点が当てられることが予想される。

上記のごとき問題は、法人税と所得税の税率の差及び給与所得控除制度に起因する部分もあるが、法人税法上の損金と所得税法上（事業所得）の必要経費⁽¹⁾の取扱いの差異にも要因があると思われる。

そこで本稿では、法人税法上の損金と所得税法上の必要経費の範囲とその異同を整理し、検討することにより、個人事業者と法人事業者との税負担の差を緩和する何らかの措置の糸口となり、また、事業活動に基づく所得の適正な税負担及び事業選択に中立的な税の在り方等の観点から、将来の課税ベースの見直し等の際に事業所得課税及び中小同族会社等に対する課税制度の在り方を考える上において一定の意義を有するものと考え、次の論点から考察する。

第1章においては、我が国の所得課税制度創設以来、個人事業者と同族会社との税負担の問題をどのように捕らえてきたかを概観する。

第2章においては、現行の所得税法上の「必要経費」と法人税法上の「損金」の主な規定を比較し、その異同と問題点を考察する。

第3章においては、法人税の伝統的議論である「法人擬制説」及び「法人実

(1) 本稿では、「必要経費」という用語を、特に断りのない限り事業所得の必要経費の意味で用いる。

在説」に基づく法人税観を踏まえ、法人税の意義と今後の在り方を考察する。

第4章においては、個人事業者と同等の同族会社を法人税法上の納税義務者から分離し、個人事業者と統合した「事業所得者課税制度」として規律する場合のアウトラインを考察する。

第1章 個人事業者と同族会社との 税負担の問題点

1 所得課税制度の導入期

我が国が近代国家への脱皮を図る途上にあった1887年（明治20）に所得税が導入された。

この所得税導入の背景は、当時の国家財政を支える租税収入の約90%は地租及び酒税であったが、これらは税負担の偏りや逆進性等の問題点が指摘されるとともに近代化を図るに十分な税収を確保することが困難であったことなどを踏まえ、毎年増大する財政支出を賄うに当たって新たな基幹税の創出が急務であった。そこで、商工業者及び一般の労働者などにも均等な税負担を求めるべく個人に対する所得税を創設したのである。

この所得税創設時において、法人の所得に対する課税の是非について議論されたが、我が国の経済基盤の強化に当たって、殖産興業が重要な政策であったため、その要請などにより法人の所得に対する課税は見送られ⁽²⁾、法人から株主である個人に配当された時点で配当所得として課税することとされた。

法人の所得に対する課税は、1899年（明治32）の所得税法の改正において、法人所得を第一種所得として課税することから始まった。

その背景は、明治20年当時の会社数は全国で約2,000社程度であったが、明治31年には7,000社超に増加していたことに加え、明治32年3月の新商法公布に伴い、株式会社の設立が免許主義から準則主義に改められるなどの株式会社制度の近代的な整備が図られたことなどにより、法人数の更なる増加が見込まれるとともに、法人に対して課税する基盤が十分整ったことで、増え続ける財政支出を賄う税負担を個人とともに担う役割を法人に期待したものである。さらに、個人の所得税を免れるべく課税されない

(2) 大蔵省主税局編『所得税百年史』6、7頁（林建久執筆部分、1988）。

法人に意図的に利益を留保する行為が横行したことも法人の所得に対して課税する主要な理由の一つであった⁽³⁾。

この改正後の所得税法では、法人の所得に対して2.5%の比例税率により課税する一方で、個人が法人から受け取る配当は非課税とされた。このことをもって、一般的には法人に対する所得税は法人擬制説に基づき株主である個人の所得税の二重課税を排除する考えを採用したと説明される場合がある。しかしながら、その所得税法の改正審議において、当時の大蔵省主税局長である若槻禮次郎は次のように答弁している。

「法人と私人は別人であるから、法人にも課税し配当を受けるその人にも課税するというのが、法律の公平なるものである……法人に課税をして配当を受けた人に課税をしないようにしたのは、これは感情の上の話でそうしましたので、正しく申せば、両方から取らなければならないのでありますが、今までは法人に少しも課税のないのを、法人に課税することになりましたから、それからまた配当を受けたものに課税をせらると二重の税ではない、人が違うから二重ではないが、少々二重の如き感を持つから法律を改正するに、そう一足飛びに行かず、……あまり人の感じも悪くならぬようにというので、一個人からとらぬ……。」⁽⁴⁾

上記答弁から、立法者の意図するところは、法人に対する課税の創設時からすでに法人を個人とは別個の担税力を有する納税主体と捕らえるという考え方であった。しかしながら、納税者の感情に配慮する意味から配当所得を非課税とする措置を政策的に選択したのである。また、法人を独自の納税主体として捕らえることから、その所得に対する税率も当初案では累進税率であったが、最終的には比例税率とされたのも上記の政策的な選択との整合性を図るためのものであると考えられる。

(3) 大島隆夫ほか編『戦後法人税制史』（税務研究会，1996）4頁。

(4) 「第十二回帝国議会衆議院所得税法改正法律案審査特別委員会速記録（第1号）」『帝国議会衆議院委員会議録 明治編 10（明治31年）』（東京大学出版会，1986）。

なお、法人が受け取る受取配当は益金不算入とされたが、これは、同一の税（法人に対する所得税）を二重に課さないとするものであろう。

2 法人の留保所得に対する課税（シャープ勧告前）

財政支出の増加及び戦費調達のために度重なる税制改正により所得課税が強化され、法人に対しても、税率の引上げや法人の規模による種類別の課税（累進税率の導入を含む）⁽⁵⁾などの変遷を経て、1920年（大正9）の大幅な所得税法の改正に至る。

同年の所得税法の改正においては、第一種所得（法人所得）を超過所得⁽⁶⁾、留保所得⁽⁷⁾、配当所得⁽⁸⁾、清算所得⁽⁹⁾、外国法人の国内所得⁽¹⁰⁾の5種類に分類して課税することとされた。

(5) 1905年（明治38）の所得税法改正において、第一種所得税を甲（株主21人以上の株式会社又は株主及び社員の数が21人以上の株式合資会社）と乙（甲以外の法人）に分類し、甲に対しては6.25%の比例税率、乙に対しては4.5～12.5%の累進税率により課税した。

小規模な法人である乙に対して累進税率が適用された理由については、「従前のように法人一般と個人とで税率に大きな差がある場合には、実質的には個人企業なのに法人形態をとるいわば節税・脱税のための法人成りが生ずる。そこで、21人以上の株主ないし社員を持つ株式会社や株式合名会社は真の意味の法人として比例税率を課すにとどめ、合名会社、合資会社、少数株主・社員の株式会社や株式合資会社は個人企業的色彩の濃いものとして、個人所得に準じた比例税率が適用された。」からであり、当該改正については「全法人を対象とせず、大方の理解を得易い個人色の濃いものに限定したところに、現実的配慮がうかがわれよう。」と評価される。前掲注(2)大蔵省主税局編『所得税百年史』18、19頁（林建久執筆部分、1988）。

(6) 資本金額の10%を超える部分の所得に対して4～20%の税率により課税。

(7) 期末の積立金額と当期の留保金額との合計額が期末の払込金額又は出資金額の2分の1以下の金額に対して5%、2分の1を超える金額に10%、全額を超える金額に20%の税率により課税。

なお、上記の場合以外であっても、当期の所得金額の20分の1に相当する金額に対して5%の税率により課税。

(8) 所得中の配当金額に対して5%の税率により課税。

(9) 残余財産の価額が払込資本金額と積立金額との合計額を超える場合のその超える金額に対して7.5%の税率により課税。

(10) 外国法人の国内所得に対して7.5%の税率により課税。

また、法人事業の発達によって法人からの配当による所得が増加したことに伴い、これまで個人が法人から受け取る配当に対して非課税とされていたことに対して公平な税負担の観点から問題とされるに至った。そこで、個人が法人から受け取る配当に対してその6割⁽¹¹⁾を課税することとされた⁽¹²⁾。

上記の改正において注目すべきは、法人所得のうち留保された金額について累進課税されることとなったことであろう。この理由は、公平な税負担の観点から、個人が法人から受け取る配当所得が課税されることとなったことから、この配当所得に対する課税を逃れるために、法人の内部に所得を留保することが懸念されたためである⁽¹³⁾。

しかしこのような懸念にもかかわらず、法人に所得を留保することによって配当所得に対する課税を回避するという行為が横行した。その理由は、当該法人の留保所得に対する税率は5～20%であったのに対して個人の第三種所得（配当所得等）に対する税率が0.5～36%と累進度が高かったため、一定額以上の所得を有する者にとっては配当所得に対する課税を回避するインセンティブが働いたからである。そこで、1923年（大正12）の改正において、同族会社及び保全会社の一定額以上の留保所得に対しては、配当したものとしてその株主等に対して配当所得として課税することとされた。

上記のごとく、法人に留保された所得に対する課税の強化は、一方で法人の資本の蓄積を阻害するとの批判の対象となった。そのため1926年（大正15）の改正において、第一種所得（法人所得）について、これまでの配当所得と留保所得を統合して普通所得として5%の比例税率で課税し、同族会社については、一定額以上の留保所得について10%～30%の累進税率により算出した税額を普通所得に対する税額に加算することで緩和する方向

(11) 4割は概算経費として控除。

(12) なお、法人が受け取る配当に対しても益金に算入されることとなった。

(13) 前掲注(2)大蔵省主税局編『所得税百年史』34頁（林建久執筆部分、1988）。

へ修正された⁽¹⁴⁾。

この同族会社の留保所得に対する課税は、所得税法から法人の所得に対する課税を分離するとともに、法人資本税と統合し法人税法が創設された1940年（昭和15）以降においても、その法人税法において維持された。

3 法人の留保所得に対する課税（シャープ勧告）

1949年（昭和24）に公表された「シャープ使節団第一次日本税制報告書」及び翌年に公表された「シャープ使節団第二次日本税制報告書」（以下総称して「シャープ勧告」という。）は、戦後の我が国の税制に多大な影響を与え、その理念は今なお高く評価されている⁽¹⁵⁾。

そのシャープ勧告では、個々の税目ごとの複数の制度ではなく、全体を通してひとつの制度と捕らえる⁽¹⁶⁾とともに、その体系の中心に所得税を据える

(14) 林教授は「法人課税と個人配当総合課税とを整理して秩序ある所得税体系を形成しようとして努力した大正期の租税政策当局者は、留保所得課税問題で振り回されている感じを受ける。しかしこれは、資本蓄積水準が低いままで資本主義化を進めようとしていた日本で、所得税を導入すれば不可避免的に生ずる困難だったとみなされる。財閥など一部の巨大企業を別とすれば—その中樞も実は同族会社なのだが—法人企業と個人企業とは切れ目なく連続しており、税制がそこに介入しようとするれば、何時でも、如何ようにでも、企業形態を転換させて節・脱税を図り得るのである。同族会社の留保所得はその代表的なケースであろう。この課税問題は試行錯誤ののち、結局上記のような企業実情と産業保護要求とによって、15年改正でもっとも緩いところに落ち着いたといつていいであろう。」と評価される。前掲掲(2)大蔵省主税局編『所得税百年史』41頁（林建久執筆部分、1988）。

(15) 「課税の公平を何より重視し、それに中立、簡素を目標にしたシャープ勧告は、やはり税制改革の原点あるいは規範的基準をわれわれに与えてくれている。」と評価される。石弘光『現代税制改革史—終戦からバブル崩壊まで』156頁（東洋経済新報社、2008）。

(16) 「ここにわれわれが勧告しているのは、租税制度であっても、相互に関連のない多くの別個の措置ではない。一切の重要な勧告事項及び細かい勧告事項の多くは、相互に関連を持っている。もし重要な勧告事項の一部が排除されるとすれば、他の部分は、その結果価値を減じ、場合によっては有害のものともなる。したがって、われわれは、勧告の一部のみを取り入れることに伴う結果については責任を負わない。」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）』（以下「勧告書」という。）序文1頁（日本税理士会連合会出版局、1979）。

(17)。そして、その特徴は、包括所得税の導入により課税ベースを拡大し、総合累進課税による応能負担にある。

シャープ勧告は、法人に対する認識を次のように示す。「法人は、擬人（impersonal entities）であり、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。……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。」⁽¹⁸⁾

したがって、個人企業形態との税負担に不均衡が生じてはならないと考える。もし両者に税負担の不均衡があるとすれば、納税者は、組織形態の選択に当たって生産の能率性よりも税負担の軽減を重視し、もって経済活動の能率を害する傾向がある（下線筆者）と指摘する。

本来法人の獲得した利益をすべて株主である個人に分配し、それを受け取った個人に対して適正に所得税が課されれば法人税は不要であると考えられる。しかし、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、もし法人が獲得した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、個人企業形態の場合はその獲得した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。これを回避するため法人の所得に対して35%の単一税率により法人税を課す。

このように、シャープ勧告は、法人税を株主である個人の所得税の「源泉課税」⁽¹⁹⁾と位置付ける。

また、法人に利益が留保される部分については、株主である個人が配当又は株式の譲渡により得る利益に対する課税を延期する効果を有するとの理由から、この留保利益に対して1%、同族会社に対しては不当な租税回避を防

(17) シャープ勧告は、直接税に軸足を置いた制度を設計している。その理由は、直接税のほうが間接税より、国民が税負担を感じ納税することで税の使途などに関心を持ち、納税意識を高め、応能負担の原則に基づく公平に合致するとともに富の再分配機能を有するためと考えられる。そして、その最も適した税として所得税を国税の体系の中心に据えるのである。

(18) 勧告書 第6章 法人 A普通法人。

(19) 勧告書 76頁。

止する目的から6%の利子附加税を課す。

さらに、法人税を株主である個人の所得税の前取りと位置付けることにより、法人が清算するときの清算所得に対する課税を廃止し、留保利益部分は配当所得、出資部分は株式の譲渡所得として株主である個人に課税すればよいと考える。

もちろん、以上の仕組みは、譲渡所得が完全に総合課税されるという前提で構成され得るものであることを強調している⁽²⁰⁾。また、法人が他の法人から受け取る配当は、課税所得から除外することを勧告する。これは、法人相互間の二重課税を排除するため、及び出資形態に対する税制の中立性の確保、つまり、ある法人が支店を設立するか子会社を設立するかといった組織形態の選択に中立であるべきであるとの理由による。

上記のとおりシャープ勧告では、法人税の位置付けを、常にその株主である個人と個人事業者との税負担の対比において語る。

法人に対する課税の根拠を「もし、法人に対しては課税されず、利益が配当されるときにのみ個人たる株主が課税されるとするならば、個人企業に比して法人企業が有利となるように差別待遇されることになる。個人企業の所有者は、個人所得税をその利益について一時に納付しなければならないが、法人の株主は、利益が長期間経過後に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。」⁽²¹⁾と説明する。これは、法人の獲得した利益が全てその株主である個人に帰属することを前提として、個人事業者と法人の株主である個人との課税のタイミングのズレをある程度緩和するとともに、法人内部に利益を留保することにより所得税を回避するの

(20) 「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、ほとんど不可能である。」と述べる。「勧告書」80頁。

(21) 「勧告書」75頁。

を防ぐことにある。それゆえ、法人税は株主である個人の所得税の前取りであると観念し、所得に対して35%の単一税率でよいとするとともに、法人内部に留保された利益に1%（同族会社に対しては6%）の利子付加税を提案するのである。

また、仮に法人の利益が株主である個人に配当されることなく内部に留まり続けたとしても、株主である個人がその株式を譲渡した場合にキャピタル・ゲインとして捕捉され得ると考える。ゆえに譲渡所得が全額総合課税される必要性を強調するのである。

以上のとおり、シャープ勧告は、所得税と法人税の関係を明確にし、法人税をその株主である個人に対する所得税を補完する税と位置付け、法人の留保利益に対する課税については、原則として個人事業者の納税時期とのずれに対する利子とするとともに、同族会社の留保利益については、不当な租税回避を防止するため非同族会社よりも負担の増加を認めた。

4 法人の留保所得に対する課税（シャープ勧告後）

（1）同族会社の定義

先述のとおり、1923年（大正12）に、同族会社の一定額以上の留保所得に対しては、配当したもとしてその株主等に対して配当所得として課税することとされたが、当該規定の適用対象となる同族会社は、「株主又は社員の一人及びその親族、使用人、その個人が支配している他の会社等特殊の関係にある者の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二分の一以上に相当する法人」と定義され⁽²²⁾、当該法人の主宰者個人を中心に同族会社であるか否かを判定していた。

一方、シャープ勧告では、同族会社の定義を「数個の世帯の構成員たる納税者によって直接又は間接に株式の大部分が所有されている会社とすべきである。」とし、具体的には「五つ以下の世帯で50%以上、四つ以下の

(22) 所得税法（大正12年3月27日法律第8号）第21条ノ2第2項。

世帯で45%以上、三つ以下の世帯で40%以上、二つ以下の世帯で30%以上、一世帯で25%以上所有しているものと定義すべきである。」⁽²³⁾として、その判定を同族会社の主宰者個人のみでなく複数の利害関係人を含めて判定すべきであるとした。

しかしながら、シャープ勧告による同族会社の定義はあまりに広すぎるとの批判からやや要件を狭めつつも、1950年（昭和25）の法人税法の改正において以下の要件の一に該当する法人を同族会社と定義した⁽²⁴⁾。

- ① 株主又は社員の1人及びその親族その他の特殊の関係のある個人（同族関係者）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金額又は出資金額の30%以上に相当する会社
- ② 株主又は社員の2人及びこれらの同族関係者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金額又は出資金額の40%以上に相当する会社
- ③ 株主又は社員の3人及びこれらの同族関係者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金額又は出資金額の50%以上に相当する会社
- ④ 株主又は社員の4人及びこれらの同族関係者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金額又は出資金額の60%以上に相当する会社
- ⑤ 株主又は社員の5人及びこれらの同族関係者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金額又は出資金額の70%以上に相当する会社

また、これまで親族のみであった同族関係者の範囲についても、「①親族、②株主又は社員とまだ婚姻の届出をしないが事実上婚姻関係と同様の事情

(23) 勧告書 79 頁。なお、当該世帯とは、個人納税義務者本人のほか、その子供、父母、兄弟姉妹、及び彼らの配偶者並びに以上の者の扶養親族として申請された上記以外のものを含むとしていた。

(24) 法人税法（昭和25年3月31日法律第72号による改正）第7条ノ2第1項。

にある者及びその者の親族でその者と生計を一にしているもの、③株主又は社員たる個人の使用人及びその親族でその者と生計を一にしているもの、④株主又は社員たる個人の使用人以外の者で当該個人から受ける金銭その他の財産によって生計を維持しているもの及びその親族でその者と生計を一にしているもの」に拡大された⁽²⁵⁾。

その後、1954年(昭和29)の法人税法の改正において、同族会社の範囲は、①株主又は社員及びこれらの同族関係者の3人以下が全株式の50%以上を所有、②株主又は社員及びこれらの同族関係者の4人が全株式の60%以上を所有、③株主又は社員及びこれらの同族関係者の5人が全株式の70%以上を所有する会社とし、3株主グループ以下で全株式の半数以上を所有することをもって判定することとされるとともに、同族関係者に子会社や孫会社などの法人を含むこととされた。

(2) シャウプ勧告以後の留保金課税方式

シャウプ勧告に基づき1950年(昭和25)に抜本的な税制改正が行われたが、法人の内部に留保された利益に対する課税については、当該事業年度の留保金額ではなく各事業年度における積立金額の増加部分に2%(同族会社については50万円以下の金額に2%、50万円を超える金額に7%)の税率で課税されることとなった。

この積立金の増加額に対する課税は、シャウプ勧告において示された、個人事業者と比較して納税時期が遅れることに対する利子相当分の考えに基づき、同族会社に対しては、必要以上に法人内に利益を留保することを防止するとの趣旨である。

しかしながら、翌年にはこの積立金の増加額に対する課税制度は、資本の蓄積を阻害するとの理由から⁽²⁶⁾、非同族会社に対する課税を廃止するとともに、同族会社に対する税率は5%に引き下げられたものの、やはり資本の蓄積を阻害するとの批判から1954年(昭和29)の改正において、

(25) 法人税法施行規則(昭和25年3月31日政令第70号による改正)第5条ノ2。

(26) 「昭和26年改正税法総覧」8頁財政経済弘報特別第13号(財政経済弘報社, 1951)。

積立金の増加額に対する課税制度は廃止された。

一方で、同族会社に対しては、なお、必要以上に法人内に利益を留保することを防止する必要があるとの観点から、各事業年度の留保所得金額が100万円又は資本金額の四分の一相当額のいずれか多いほうを超える場合は当該金額の10%相当額を法人税に加算して徴収することとされ、シャープ勧告以前の同族会社の留保所得課税方式が復活した⁽²⁷⁾。

その後、法人税法の改正が中小企業に対する法人税の軽減税率の適用など中小企業と大企業との負担力の差を考慮する方向に進む中、1959年（昭和36）に同族会社の留保所得に対する課税は、一定の基礎控除⁽²⁸⁾を超える留保所得に対して10～20%の累進税率により課税されることとなり、個人事業者との税負担の均衡を図りつつ、資本の蓄積にも配慮され、これ以降基礎控除の引上げ等の改正により適宜留保所得課税の緩和措置が実施された。

近年では、2000年（平成12）ベンチャー企業の保護育成等の観点から留保所得課税の対象範囲の縮小等が図られたが、「経済社会の構造変化に的確に対応し、中小企業の財務基盤の強化を図る」⁽²⁹⁾必要性が特に叫ばれる中、2006年（平成18）の改正において、同族会社のうち1株主グループで全株式の50%を超える数を所有する場合（非同族の同族を除く）を「特定同族会社」として、この「特定同族会社」に対してのみ留保所得課税が適用されることとなり、留保所得課税の対象となる会社の範囲がさらに縮小された。

そして、2007年（平成19）の改正において、「産業競争力を高め、

(27) この改正の趣旨は、「利子課税の建前を廃して、不当留保に対する加算税の建前とした」と説明される。「昭和29年改正税法総覧」11頁財政経済弘報特別第18号（財政経済弘報社、1954）。

(28) この基礎控除は、①非同族会社の留保割合、②個人事業者との税負担の均衡点等から算出され、これ以降の改正において適宜引き上げられていく。

(29) 「平成18年度税制改正の解説」340頁。

中小企業の財務基盤の強化を図る」⁽³⁰⁾観点から、「特定同族会社」のうち資本金の額が1億円以下である会社は、留保所得課税の対象から除外されることとなった。

5 税制調査会における議論

同族会社と個人事業者との税負担の問題を正面から議論したものとして、1956年（昭和31）の臨時税制調査会答申⁽³¹⁾があげられよう。

上記答申では、戦後我が国の法人数が急激に増加する中、そのほとんどが個人事業者の法人成りによる同族会社であるという現状を踏まえ、その実態分析を行っている⁽³²⁾。この法人成りの理由は、個人事業に比べ法人のほうが税負担が軽くなるためと考えられことから、いかに個人事業者と法人との税負担の均衡を図るかが検討された。

個人企業に比べ法人企業の税負担が軽くなる主な理由は、①累進税率が適用される所得税に対して法人税は比例税率であること、②個人事業者として本来課税されるべき所得が、役員報酬などの法人から受ける給与所得に転化し、その給与所得において給与所得控除が適用されること、③同族関係者に給与等を支払うことにより所得を分散させることができることなどである。そして、法人成りによって、昭和29年において約26億円（24%）もの国税収入が減少していると推計する。

そこで、この抑止策として、①同族会社の同族役員報酬及び同族従業員の給与には給与所得控除を認めない、②同族会社の代表者の給与所得及び配当

(30) 「平成19年度税制改正の解説」334頁。

(31) 臨時税制調査会昭和31年12月「臨時税制調査会答申」。

(32) 終戦後毎年4万～8万の法人が設立され、そのほとんどが法人成りである。昭和31年当時の現況としては、会社数約41万社のうち約37万社（約91%）が同族会社であり、また資本階級別でみると、個人経営的色彩の強い資本金500万円未満の小規模会社が約96%を占める。さらに、欠損法人の大部分を同族会社が占め、この同族会社は、同族役員等に対する給与支給前ではおおむね収益があると推定されると分析している。前掲注(31)昭和31年12月「臨時税制調査会答申」169～173頁。

等とその家族の給与所得等を合算するなどにより、同族会社を個人事業並みの課税を行う。あるいは、個人企業において①一定の範囲で事業主給与を認め、その部分を給与所得として扱う、②無制限に家族従業員に対する給与を認めるなどにより、個人事業者を法人企業的に課税することが検討された。しかし、上記抑止策案は、執行上の問題や、かえって税負担の不均衡をもたらすおそれがあるなどの問題があるためいずれも不相当とされた。

そこで最も現実的な解決方法としては、所得税率を引き下げることで個人企業の税負担を軽くするとともに、同族会社の役員及び家族従業員に対する損金算入の制限を、有効かつ合理的に行なう必要な措置を講ずべきとの結論に至る。また、同族会社の留保金課税制度が存在するにもかかわらず、なお同族会社においては利益があっても配当しないという傾向にあり、この現象は、やはり利益を会社に留保することで税負担の軽減を図る意図に基づくものと思われるため、同族会社の留保金課税を廃止又は縮小すべきでないと答申するのである。

また、1960年(昭和35)12月の答申⁽³³⁾においては、今後我が国経済の発展の方向に即し、それを推進する税制であるためには、企業課税の検討が不可欠であり、その体質改善に資する問題を取り上げる必要があるとの認識を示す。そして、主な検討の方向性のひとつとして、法人税等の課税が、企業資本構成及び資金調達に与える影響及び自己資本充実のための株式資本の充実といった観点⁽³⁴⁾を呈示するとともに、法人企業と個人企業の税負担の

(33) 税制調査会昭和35年12月「当面実施すべき税制改正に関する答申」6～11頁。

(34) これは、配当を支払う法人において、一般的に法人税を自己の負担と考えるため、株主である個人に転嫁することにより配当率を引き下げる習慣がなく、一方、借入金の利子は法人の損金に算入されるため、増資コストが借入コストに比べ不利となり、法人の資金調達方法においては現行法人税が企業の増資に対して消極的な態度をとるとの批判によるものである。これを解決するに当たっては、配当に対する二重課税の調整を現行の配当を受けた株主である個人の配当控除ではなく、配当を支払う法人の段階で行うことが有力であるとする。しかしながら、この問題は法人税課税の根本の考え方に関連する問題であるばかりでなく、配当控除の廃止により株主の投資意欲や株式市場に悪影響を及ぼすことで、企業の増資の阻害要因となるお

調整問題、つまり個人事業者の税負担軽減を意図する法人成りが問題とされる点についても検討を行うも、「その税負担を完全に同一にするという、厳密な意味での負担調整は困難」との認識を示す。そして、「家族労働報酬の取扱いの問題」が法人企業と個人企業の税負担に差が生じる最も大きな原因であるとする。その結果「小規模個人事業者に至るまで、法人形態をとらなければ、税金が軽くなるというような税制上の原因をできるだけ取り除いて、不自然な法人成りの現象を自然に消滅させる方向に持ってゆくの、この問題を解決する一番現実的な方法である」との消極的な結論に達し、具体的な措置として、個人事業者の青色申告者の専従者控除限度額を引き上げるとともに、白色申告者にも専従者控除を認めることによって、所得税率の緩和等の措置とともに、相当程度解決が図られると答申した。

これ以降の税調における議論は法人税の性格論を中心に展開されるが、明確な回答が出ないまま、①公開大企業と非公開の中小企業に個別の体系を設けることの是非、②法人税の性格論に固執することなく制度全体がもたらす経済的影響（留保と流出及び利子と配当に対する課税のあり方）⁽³⁵⁾についての分析に基づく判断、③法人税が法人に与える経済的効果の側面からの研究など多面的な検討が行われるも、個人事業と法人事業との税負担の問題に焦点が当てられことはほとんどなくなった。

それがある。したがって、暫定措置として1961年（昭和36）に配当軽減措置（配当にかかる所得に対する法人税率の軽減）が採用され、それに伴い所得税の配当控除率が減額され、ついで翌年には法人の受取配当益金不算入も支払配当金額を超える受取配当金額の75%に減額された。なお、上記法人税の配当軽減措置は、昭和63年に廃止された。

- (35) 「個人企業の利害得喪にのみとられることなく制度改正がもたらす経済的影響、特にそれが資金の流れと蓄積の主体に及ぼす影響を与えるかについて十分分析を加え、その分析の結果予想される変化が今後のわが国の社会・経済にとって望ましいものと考えられるかどうかについて慎重に判断することが肝要である。」とする。税制調査会昭和43年7月「長期税制のあり方についての答申及びその審議の内容と経過説明」21頁。

6 小括

個人事業者と同族会社との税負担の調整に関する問題、すなわち個人事業者が税負担の軽減を図る目的で法人成りすることを防止するといった問題については、我が国において所得税が導入された当初から顕在化していたと言っただけであろう。そして、法人の所得に対する課税の意図が、創設期において法人に対して個人とは別個の独自の担税力を認めるものであり、以来、法人が社会的・経済的にも急速に発展するとともにその担う役割が増大し、それに比例して個人とは別個の担税力の増加が認められ、次第に国家財政を支えるウェイトも増加する社会的背景の中、法人税制は個人の所得税とは切り離された体系を形成してゆく中で、同族会社の留保所得に対する課税制度などによって、かろうじて個人事業者と同族会社との税負担の均衡を図る努力が図られてきた。ただし、この均衡を図る措置にもかなりの動揺が見られる。

その後、戦後の特異な状況下において、シャープ勧告による「法人税は株主である個人の所得税の前取りである」という考え方にに基づき、所得税を中心に据え、法人税にその補完機能を与えるなど、富裕税や遺産税などの各税を有機的に連携させた租税制度が提示され、概ね当該勧告に基づく租税制度が採用されることとなる。

しかし、急速に経済発展を遂げる中、さらなる経済発展に資するべく資本の蓄積を高めるといった政策目的を達成するための改正等が行われた結果、シャープ勧告における理念と現実の税制とが乖離していくこととなった。特にシャープ勧告が最も重視した譲渡所得課税が大幅に修正されたことで、シャープ勧告に基づく税制における各制度間の理論的整合性が崩壊した結果、所得税と法人税の関係が希薄となった⁽³⁶⁾。

このような社会情勢において、個人事業者と同族会社との税負担の差を同

(36) 具体的には、1953年（昭和28）に利子所得の源泉分離課税の復活、有価証券の譲渡所得の非課税、法人の清算所得課税の復活など、シャープ勧告が理論的に所得税と法人税を結び付けていた中核をなす制度がことごとく改正された。

族会社の留保金課税制度によって幾分か制度的調整を図る以外に、事実上問題が棚上げされてきたといつてよい。

むしろ、同族会社に対する課税を個人事業者に対する課税に近づけなければならぬにもかかわらず、逆に個人事業者に対する課税を同族会社に対する課税に近づけるという政策を選択した結果、問題を拡大させる方向に進んできたといひ得るであろう。

近年、産業競争力の向上や中小企業の財務基盤の強化を図るため、留保所得課税の対象となる会社の範囲が縮小され、特に個人事業者との税負担の均衡を重視しなければならない中小規模の同族会社が留保所得課税制度の対象から除外された。

この結果、我が国の所得課税制度は、税負担の公平、税の中立といった観点から、かつてないほどの深刻な欠陥を抱えているといえるであろう。

第2章 「必要経費」と「損金」の異同とその問題点

本章においては、現行の所得税法における事業所得の必要経費と法人税法上の損金に関する主な規定を比較し、両者の異同とその問題点を考察する。

第1節 所得税法上の事業所得の必要経費と法人税法上の損金の異同

	所得税法（事業所得）における必要経費	法人税法における損金
原則	<p>【所得税法 37 条】</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 総収入金額に係る売上原価 ・ その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額 ・ 販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額 	<p>【法人税法 22 条 3 項】</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額 ・ 当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額 ・ 当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの
＜別段の定め＞		
	<p>○ 家事上の経費及び家事関連費は必要経費に算入しない【所得税法 45 条】</p> <p>ただし、上記費用のうち主たる部分が業務遂行上必要であり、かつ、その部分を明確に区分可能な場合は必要経費に算入【施行令 96 条】</p> <p>○ 資産損失の必要経費算入【所得税法 51 条】</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 事業用資産（固定資産・繰延資産）の取り壊し、除却、滅失等による損失 ⇒ 譲渡損益は譲渡所得として認識 ・ 事業遂行上生じた売掛金、貸付金等の貸倒損失 	

	所得税法（事業所得）における必要経費	法人税法における損金
給与関係等	<ul style="list-style-type: none"> ○ 生計を一にする配偶者その他親族が事業から受ける対価（給与、地代家賃、利息等）は必要経費に算入しない【所得税法 56 条】 ○ 青色申告者と生計を一にする配偶者その他親族（15 歳未満を除く）に対する専従者給与の特例【所得税法 57 条 1 項】 ○ 白色専従者控除（配偶者：86 万円、その他の親族：50 万円）【所得税法 57 条 3 項】 	<ul style="list-style-type: none"> ● 一定の範囲を超える役員給与（役員報酬、役員賞与、役員退職金）の損金不算入【法人税法 34 条】 ● 特殊支配同族会社の業務主宰役員に対する給与のうち給与所得控除相当額の損金不算入【法人税法 35 条】 ● 役員及び特殊関係係用に対する過大な使用者給与の損金不算入【法人税法 36 条】
寄付金	<ul style="list-style-type: none"> ○ 必要経費算入に関する原則的取扱い以外特段の規定はないが一定の寄付金は寄付金控除（所得控除）の対象【所得税法 78 条】 	<ul style="list-style-type: none"> ● 資本金基準及び所得基準による計算限度内を損金算入【法人税法 37 条】 ● なお、役員等が個人で負担すべき寄附金は、その者に対する給与【法基通 9-4-2 の 2】
交際費	<ul style="list-style-type: none"> ○ 必要経費算入に関する原則的取扱い以外特段の規定はない 	<ul style="list-style-type: none"> ● 資本金等の金額が 1 億円以下の法人が支出する交際費については一定の限度額内を損金算入【措置法 61 の 4】
減価償却費	<ul style="list-style-type: none"> ○ 減価償却資産につきその償却費として事業所得の金額の計算上必要経費に算入する金額は、政令で定めるところにより計算した金額【所得税法 49 条 1 項】 	<ul style="list-style-type: none"> ● 減価償却資産につきその償却費として事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入する金額は、償却費として損金経理をした金額のうち、償却限度額に達するまでの金額【法人税法 31 条】
資産の評価損	<ul style="list-style-type: none"> ○ 資産損失の必要経費算入【所得税法 51 条】の規定の中に、事業用資産（固定資産・繰延資産）の損壊による価値の減少による損失が含まれる 	<ul style="list-style-type: none"> ● 内国法人がその有する資産の評価換えをしてその帳簿価額を減額した場合には、その減額した部分の金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない【法人税法 33 条 1 項（原則）】 ● 災害による著しい損傷、会社更生法、民事再生法等により資産の評価換えをして損金経理によりその帳簿価額を減額したときは損金の額と算入可能【法人税法 33 条 2、3 項】
引当金	<ul style="list-style-type: none"> ○ 貸倒引当金【所得税法 52 条】 ○ 返品調整引当金【所得税法 53 条】 ○ 退職給与引当金【所得税法 54 条】 	<ul style="list-style-type: none"> ● 貸倒引当金【法人税法 52 条】 ● 返品調整引当金【法人税法 53 条】

1 原則的規定の比較

所得税法における必要経費の原則規定である37条1項は、別段の定めがあるものを除き、①総収入金額に係る売上原価、②その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額、③その年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額と規定している。

一方、法人税法における損金の額とは、22条3項で別段の定めがあるものを除き、①当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額、②当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額、③当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るものと規定している。

上記原則的規定を単純に比較すると、法人税法においては損失の額を広く損金として認めている点が相違しているが、所得税法は、別途、51条1項において資産損失の必要経費算入については事業用資産の取壊し、除却、滅失等による損失等については事業所得の計算において原則として必要経費の算入を認めるものである⁽³⁷⁾⁽³⁸⁾。ただし、その譲渡損失については、事業所得と分離され、原則として譲渡所得として取り扱われる⁽³⁹⁾。また、同条2項において、事業の遂行上生じた売掛金、貸付金等の貸倒損失が必要経費として認

(37) かつて事業用資産の損失は、必要経費と認められていなかった。これは、必要経費の概念を「収入を得るに必要な経費」であるとして狭く解釈していたためである。しかし、所得概念が純資産増加説的アプローチから語られることなどによって、事業用資産の損失も担税力の減殺であるため必要経費と認識されるに至った。植松守雄「所得税法の諸問題1－所得概念－」税経セミナーvol.14 No.2 13頁以下。

(38) なお、所得税法において、事業用資産以外の各種資産の損失について必要経費算入を制限しているのは、その種の損失には家事費的要素が強いとみてその控除を制度的に制限したものと考えられている。植松守雄「所得税法における「必要経費」と「家事費」」一ツ橋論叢80巻5号 42頁(1978)。

(39) 例えば、所得税法施行令81条2号や、所得税基本通達51-4のとおり、事業用資産の譲渡損失を事業所得の必要経費に算入する場合もある。

められている。

したがって、必要経費と損金の原則的規定については、両者に大きな差異はないといえる。

ただし、所得税法においては、45条1項1号及び同施行令96条にみられるとおり、必要経費の範囲から家事費及び家事関連費を明確に区分する必要性を重視している。これは、法人は営利を追求するため通常の事業活動における事業遂行上の支出を原則として「損金」と認めるのに対して、個人事業者は事業活動の主体であると同時に消費活動の主体としての側面を有するため、その支出のうち所得の処分とみられる「家事費」を課税所得の計算上除外する必要があるとの考えに基づくものである⁽⁴⁰⁾。

もともと、法人の課税所得の計算においても、所得の処分と見られるもの、あるいは特定の個人が負担すべき支出は必ずしも「損金」に算入されるとは限らないことから、本質的には両者の範囲に差異はないといえる。

2 給与関係等に関する規定の比較

所得税法においては、原則として、事業主に対する報酬はもちろん、生計を一にする配偶者その他親族が事業から受ける対価（給与、地代家賃、利息等）は必要経費に算入されない（所得税法56条）⁽⁴¹⁾。

この規定の趣旨は、①我が国においては、いまだ一般に家族の間において

(40) 松沢智教授は、両者の規定の差異を次のように説明される。

事業所得者たる個人は、「生活手段のため収益を獲得し、消費生活を維持して行くという、経済活動中心として考えられた自然人であり、その経済的行動における収入、および支出もまた企業と家計が未分離の状態にあって明確に区分されないものも相当存在する状態にある。」一方、消費生活を予定しない法人は、「それが定款によって、営利を目的として存在する人格であることを本質とするから、かかる法人行為能力理論によって、ある支出が事業上の支出に当たることは明らかで、目的の範囲内という行為能力からは容易に説明し得るであろう。」松沢智『租税実体法（増補版）』163～165頁（中央経済社、1980年、初版1976年）。

(41) 当該規定の沿革は、旧所得税法（昭和22年3月31日法律第27号）11条の2「みなす事業所得」に遡る。DHC コメントール所得税4192頁。

給与等対価を支払う慣行がなく、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（実質主義）、②給与等対価の支払いという形式にとらわれてこれを一般的に必要な経費と認めることとすると、家族間の取決めによる恣意的な所得分割を許すこととなり、税負担のアンバランスをもたらす結果となること（課税目的上の理由）、③我が国では記帳習慣がまだ一般的とはなっておらず、企業と家計との区分が必ずしもはっきりしていないから、給与等対価の支払いの事実の確認に困難が伴うこと（行政上の理由）からである⁽⁴²⁾。

もっとも、上記原則規定にかかわらず、事業専従者に対する給与について青色申告者に対する必要な経費算入の特例⁽⁴³⁾を設けるとともに、白色申告者については専従者控除が認められている⁽⁴⁴⁾。

法人税法においては、役員給与等について一定の範囲を超えなければ原則として損金に算入される。ただし、近年、特殊支配同族会社の業務主宰役員に対する給与については、一定の基準を設けて給与所得控除相当額を損金不算入とする規定（法人税法 35 条）が導入された。

3 寄附金及び交際費

所得税法においては、いずれの支出についても必要な経費算入に関する原則的取扱い以外に特段の規定はない。すなわち、所得を生ずべき業務について生じた費用あるいは事業遂行上必要か否かによって必要な経費の適否を判断することとなる⁽⁴⁵⁾。

(42) 松山地判昭 49.1.21 税資 74 号 52 頁。

(43) 1952 年（昭和 27）に青色申告制度の普及を奨励する目的により専従者控除（控除額限度方式）が導入され、1968 年（昭和 43）から「労務の対価として相当であると認める金額」を必要な経費として認める「青色事業専従者給与」制度に移行し現在に至る。

(44) 1961 年（昭和 36）に青色申告者とのバランスを考慮し、白色申告者に対しても一定額の専従者控除が導入された。

(45) 昭和 26 年の旧所得税法基本通達においては、交際費、寄附金のいずれも原則として必要な経費算入を認めないとしつつ、「ただし、その支出した金額で、相手方、支出

一方、法人税法においては、資本金基準及び所得基準による一定の限度内の金額を損金算入するとしている。

そもそも、法人は営利を目的とし、利益を追求することを本質とする組織体である。したがって、その行動は、経済合理性に基づくものと認識され、ゆえに支出のすべてが原則として損金であると考えられる。

しかしながら、これらの支出を無制限に認めると、例えば、交際費が濫費的支出となることによって資本の蓄積を阻害する等の弊害をもたらす。またこれらの支出は、個人的消費が混在するおそれがあるとともに、所得の分配としての性格も有すると考えられる。さらには、これらの支出を損金に算入することは、国庫負担により租税を軽減する結果をもたらすことなどの理由により、一定の量的規制が加えられている。

4 その他

減価償却について、所得税法は自動的に法定の償却費が必要経費に算入される強制償却を採用しているが、法人税法は損金経理を要求し任意償却を採用している。

また、資産の評価損益についても、法人税法は損金経理を要求している。

これらの規定の違いは、法人税の所得計算が帳簿の存在を前提としているためであるとされる⁽⁴⁶⁾。

一方、引当金に関する規定のうち、退職給与引当金については、所得税法のみの規定されている。

そもそも各種引当金の損金算入制度は、「費用の計上の適正化を図る場合においても、課税の公平・明確化の観点から、不確実な費用や長期間経過後に

の理由等から見て、もっぱら事業等の遂行上直接の必要の基づくものと認められ、且つ、寄付金については、その支出を事実上拒絶し難いものであると認められる部分の金額があるときは、当該部分の金額に限り、必要経費に算入する。」とされていた。

(46) 植松守雄「所得税法の諸問題 3－所得概念－」税経セミナー vol.14 No.4 14頁。

発生する費用の見積り計上は、法人税法においては、これを極力抑制する必要がある⁽⁴⁷⁾との考え方により縮小又は廃止⁽⁴⁸⁾されたものである。しかし、これらの措置の背景は、「法人税率の引下げ」とともに「課税ベースの拡大を図る」（法人税収の減少の緩和）という当時の法人税固有の政策目的⁽⁴⁹⁾が大きく作用したものであり、所得税法との整合性は図られていない⁽⁵⁰⁾。

第2節 現行制度における問題点

1 所得の分散と留保

(1) 所得の分散

個人事業者が法人成りすることにより事業所得が分散され得る点は従来から指摘されているとおりである。本来、事業所得に対する課税の原則からすれば、事業活動により稼得した所得は事業主本人の所得として認識され、当該所得に対して累進税率が適用される。しかしながら、法人成りすることによって、自らあるいは生計を一にする親族に報酬を支給することで給与所得に転化することが可能であるとともに、生計を一にする親族に対する地代家賃等が損金に算入（結果的に生計を一にする親族の不動産所得等に転化）される。あるいは法人からの報酬を制限し、利益を配当することで配当所得に転化することが可能である。これらの行為は、結果とし

(47) 税制調査会平成8年11月「法人課税小委員会報告」。

(48) 賞与引当金は平成10年に、退職給与引当金は平成10年に縮小されたのち平成14年に廃止された。

(49) 法人税法における退職給与引当金制度の廃止は、「連結納税制度の創設に伴う税収減に対応するための措置」と説明されている。「平成14年度改正税法のすべて」9頁。

(50) 原省三氏は「費用収益対応の考え方に基づき、その事業年度の収益に負担させるべき金額を期間配分する等の見地」からすれば、各事業年度の収益に対応する金額については費用計上することが健全な会計処理に該当するものと言え、適正・公平な課税の実現という法人税法の目的からも、今後、見直しを行うべきであると考えられる。」と述べられる。原省三「法人税法と商法、企業会計の相互関係と今後調整すべき課題について」税大論叢51号484、485頁。当該見解に筆者も賛同する。

て本来事業主個人の事業所得として認識されるべきものを分散させることとなる。

もつとも、現行の所得税法は、青色申告者に対して、青色専従者給与の特例によって、生計を一にする親族に対する事業専従者給与の支給が認められており、この点は、定額の専従者控除のみ認められている白色申告者と比較して、事業所得が分散されるといい得る。

上記問題点は、所得税における課税単位の問題でもある。

我が国においては、所得税が導入された明治 20 年以降、一貫して同居する親族の所得を合算して課税する、いわゆる家族単位（消費単位）主義を採用していた。しかしながら、シャープ勧告において家族単位主義による税負担の不公平を指摘され⁽⁵¹⁾、昭和 25 年以降原則として個人単位主義が採用されることとなった。

ただし、シャープ勧告においても、「要領の良い納税者」が「妻子を同族会社で雇用して、これに賃金を支払うという抜け道を講ずる可能性がある。」ため「納税者の経営する事業に雇用されている配偶者および未成年者の給与所得は、かれの所得に合算させるようにするべきであろう。」として、個人単位主義に一定の制限を設ける必要性を認めているのである⁽⁵²⁾。

(2) 所得の留保

個人事業者が法人成りし、利益を法人に留保することによって、個人に対する所得課税を繰り延べることが可能となるという問題に対して、所得税導入当初から、資本の蓄積の推進と公平中立な課税の実現という異なる政策課題を抱え、試行錯誤を繰り返してきた。その結果、同族会社の留保金課税制度をもって、不完全ながらもある程度の緩和を図ってきた。

(51) 具体的には、①同居親族の所得を合算して累進税率を適用することで、同一の担税力を有する納税者より高い税率が適用され税負担の不公平が生じること、②その結果、納税道徳が悪化し、大世帯を小世帯に分解する要因となること、③同居親族の判定の困難性や税額の按分などの手続き面の非効率であることなどである。「勧告書」第 4 章 個人所得税－税率と控除 E 世帯単位の取扱い。

(52) 「勧告書」第 4 章 個人所得税－税率と控除 E 世帯単位の取扱い。

しかしながら、かつての高度経済成長期にみられた中小企業の保護育成政策等の要請から、同族会社の留保金課税制度はその適用範囲を縮小する方向へと向かい、特に中小企業の財務基盤の強化が強調される近年においては、資本金の額若しくは出資金の額が1億円以下の同族会社に対して適用されないこととなった。

その結果、利益を法人に留保することによって、個人に対する所得課税を繰り延べるという行為を最も規制しなければならない中小の同族会社について、その措置が何らなくなり、個人事業者との不均衡が拡大することが懸念される。

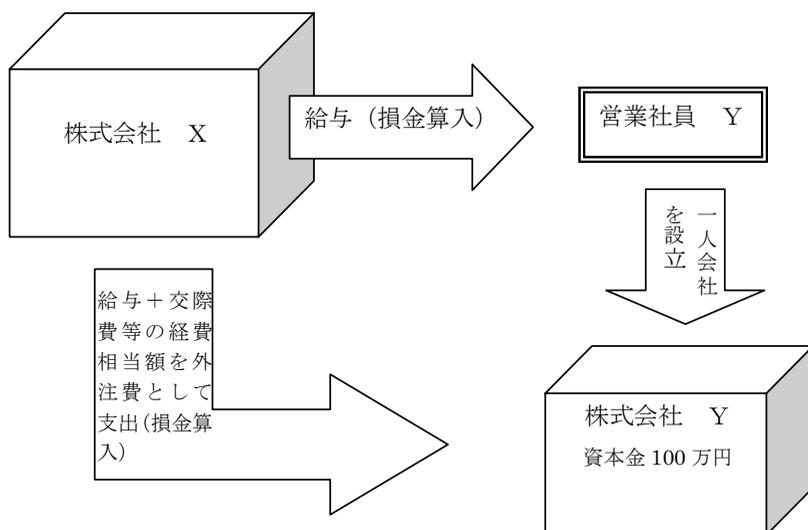
(3) 総合的検討課題

<p>【事業主Aが営む事業（配偶者Bが所有する土地を使用）において、配偶者B及び長男Cを事業専従者とする場合。】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Aが青色申告を選択した場合はB及びCに対する専従者給与が必要経費に算入される。 ⇒ BとCは給与所得 ○ Aが白色申告の場合はB及びCに対する給与は必要経費に算入されず、配偶者86万とその他の事業専従者50万の専従者控除のみ。 ○ Bに対する土地の使用料はAの必要経費に算入できないとともにBの不動産所得とならない。 	<div style="text-align: center;"> <p>法人成り</p> </div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px;"> <p>株式会社Xを設立（以下3名出資） 資本金1,000万円 代表取締役：A 取締役（配偶者）：B 取締役（長男）：C</p> </div> <ul style="list-style-type: none"> ● A、B、Cに対する役員報酬は原則として損金に算入。ただし、一定の基準に該当する場合はそれぞれの給与所得控除相当額が損金不算入とされる。 ● Bに対する土地の使用料は損金算入し、Bの不動産所得となる。 ● 法人の利益を3名に配当し、それぞれの配当所得とするとともに配当控除を受ける。 ● 従来であれば、一定額以上利益を会社に留保した場合は留保金課税が発生し
---	--

	<p>たが、当該制度の改正により利益を配当することなく留保することにより課税を繰り延べることが可能。</p>
--	--

上記のようなケースにおいて、事業収入の多寡あるいは人的控除等の有無等により、どちらの事業形態が地方税も含めた税負担を軽減することが可能か一概には論じることが困難である。しかし、生計を一にする親族に対する給与の額、地代家賃の額、配当の額等を事業主が恣意的に設定することなどによって、少なくとも、個人事業形態又は法人形態のいずれが総合的な税負担を軽減可能かという観点から事業形態を選択し得るという点において、事業選択に対する税制の非中立性を指摘することができる。

2 会社設立の簡易化による問題点



先般の会社法の施行により、最低資本金制度が撤廃されるとともに、すべての形態の会社において一人会社の設立が認容された。

例えば、上記のとおり、(株)Xに勤務する営業担当社員Yが、従来どおり

の職務内容のまま一人会社(株)Yを設立したとする。このような場合(株)X又はYにとってどのようなメリットがあるかを考えてみる。

本来Yは(株)Xから雇用関係に基づく給与を支給され、(株)Xは当該給与を損金とするとともに、Yが営業活動に伴い費消する交際費については、(株)Xの損金算入限度内で処理されていたところ、Yが一人会社(株)Yを設立し、(株)Xは(株)Yと営業に関する委託契約を締結し、(株)Yに対して、Yに対する給与相当額と経費相当額の委託料を支払うことによって、(株)Xは当該委託料を全額損金算入することが可能であり、換言すれば(株)Yの交際費の損金算入限度額を利用することが可能となる。また、Yに対する給与は本来であれば消費税の計算上課税仕入れに該当しないが、給与相当額を含む委託料の全額を外注費とすることによって全額を課税仕入れとすることが可能となる。

一方、Yは(株)Yからの役員報酬を低額に押さえ、(株)Yに利益を留保することで所得税の課税の繰延べが可能となる。なお、当該(株)Yは留保金課税を適用されない。さらに、留保利益をYに配当することでYは配当控除が受けられるなど、給与の額と留保利益の配当額を自らの意思でコントロールすることによって、累進税率の選択も可能である。

以上のとおり、実態的にYは、(株)Xの営業社員と変わるところはないが、(株)Yを設立することによって、(株)X及び(株)Y並びにYの所得税、法人税、消費税の税負担を総合的に勘案して最も負担が軽い形態を選択することが可能となる。

このような場合、(株)Yに対して法人格否認の法理を適用することも考えられるが、この法理の租税法領域での適用は、相当ハードルが高いものと思料される⁽⁵³⁾。

また、法人格否認の法理の問題ではなく、所得の帰属の認定の問題とし

(53) 金子宏教授は「租税法主義のもとでは、現実には存在する法律関係から離れて課税を行うことは許されないから、消極的に解すべきであろう。」と述べられる。金子宏『租税法（第十三版）』153頁（弘文堂，2008）。

て捕らえる⁽⁵⁴⁾としても、その認定には多大な行政コストを要することが懸念される。

3 その他の問題点

寄附金及び交際費については、法人税法では資本金基準及び所得基準による一定限度額が損金に算入されるため、所得税法と比較して事業関連性及び必要性の低い支出が所得から控除され得る。

また、減価償却費についてみると、所得税法上は強制償却であるが法人税法上は任意償却とされているため、例えば、法人の所得が黒字となる年度のみ減価償却費を計上する、あるいは、繰越欠損金がある年度は減価償却費を計上せず、繰越欠損金の繰越控除が完了する年度に減価償却費を計上することにより新たな繰越欠損金を計上し、繰越欠損の控除可能年度を延長させる、または、あえて減価償却費を計上しないことによって損益計算書上の利益を過大に計上するなど、その計上の多寡によって法人の所得金額を調整することが可能である。このような処理は、適正な期間損益をゆがめるとともに、個人事業の所得計算と比較しても税負担を恣意的に調整することが可能となるなどの不合理を指摘できる⁽⁵⁵⁾。

4 所得税法における「必要経費」と法人税法における「損金」の概念

今日、租税法における「所得」の概念については、一般的には経済学上あ

(54) 金子宏教授は「法人が事業取引の主体であるような外観を呈していても、私法上の真実の法律関係に即してみると、取引の主体はその構成員たる個人であり、法人が事業の主体であるかのごとく仮装しているにすぎないという場合に、そこから生ずる所得が個人所得として課税されるべきことはいうまでもない。」と述べられる。金子・前掲注(53)『租税法』153頁。

しかしながら、一人会社が容易に設立され、今後その増加が見込まれる中、これらすべての法人の実態を把握し、私法上の真実の法律関係を解明することが現実的であるかは疑問が残るところである。

(55) この欠損金の繰越可能期間が、所得税法と法人税法で異なる点も合理性を欠くと指摘できるだろう。

るいは財政学上の「純資産増加説」に基づき広く理解されているといえよう⁽⁵⁶⁾。

我が国の所得税法あるいは法人税法においては、「所得」とは何かという明確な定義はなく、所得課税の目的に応じて各種所得の性格を分類し、その性格ごとの算定方法を規定しているにとどまる。したがって、両者における「所得」概念が、「純資産増加説」と完全に一致するものではない。

特に、消費活動を含む経済活動全般から個人の課税所得を捕らえる所得税法においては、所得区分を設けて、その区分に対応する所得の算定方法を規定するため、おのずと各種所得の必要経費の概念を一義的、画一的に規定することは困難である。

一方、営利事業を目的とする経済活動による法人の課税所得を捕らえる法人税法上の「損金」の概念は、昭和 25 年の旧法人税基本通達において「損金とは、法令により別段の定めのあるものの外資本等取引以外において純資産減少の原因となるべき一切の事実をいう。」と規定されていたことから、法人が行う経済活動から生じる費用及び損失を広く捕らえているといえよう。

上記のとおり、所得区分を有する所得税法と包括的に所得を捕らえる法人税法とは「所得」の捕らえ方が異なるものであるため、「必要経費」と「損金」の概念に差異があることは当然であるが、営利を目的とする経済活動による所得である個人の事業所得についてみると、法人の所得と本質的に差異はなく、その限りにおいては両者の課税所得の計算において、「必要経費」と「損金」は近似のものといえよう。

(56) 「所得税及び法人税における所得概念については、個別経済に即した担税力を測定する見地から見て、基本的には、現行税法に表われているいわゆる純資産増加説（一定期間における純資産増加一家計費等所得の処分の性質を有するものによる財産減少は考慮しない—を所得とする説）の考え方に立ち、資産、事業及び勤労から生ずる経常的な所得のほか、定型的な所得源泉によらない一時の所得も課税所得に含める立場をとるのが適当であると考えられる。」とされる。税制調査会昭和 38 年 12 月「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」5 頁。

5 小括

所得税法上の「事業所得」とは、「経済的利益の取得を伴う事業活動によって得られた所得をいう」のであり、「事業」とは「営利を目的とする継続的行為であって、社会通念上事業と認められるもの一切を指称」とされる⁽⁵⁷⁾。

一方、法人税法上の所得については、明確な定義づけはないものの、法人税法自体が原則として営利事業を目的とする経済活動を営む法人が、その活動により稼得した利得に課税する趣旨であることから、上記所得税法における「事業所得」と本質的に異なるところはないであろう⁽⁵⁸⁾。

また、所得税法における事業所得は、「事業主の資産と勤労の結合から生じた所得を不可分一体の所得として観念している」と解される⁽⁵⁹⁾ところ、個人事業者が、法人を設立して事業形態のみを変更して事業を営んだとしても、その営利事業を目的とする経済活動により稼得された所得に、実態として異なるところはないはずである。

しかしながら、我が国の所得課税制度は、原則として法人格を有することをもって法人税の納税義務者となり、法人税法の規定の下に服する。そのため、所得課税創設以来、所得税法の規定と法人税法の規定の差異を利用して税負担の軽減を図り得るとの問題を抱えてきた。

これらの問題に対しては、法人に利益を留保して個人の所得課税を繰り延べることを防止するという観点から、同族会社の留保金課税度により対応してきた。しかしながら、当該制度も整理縮小されたことから、その機能を十分に発揮するには至らない。そもそも、同族会社のほとんどが赤字法人である現状を踏まえると、同族会社の留保金課税制度のみをもって税負担の軽減を意図した法人成りの問題を解決するには至らない。

(57) 高松地判昭 48. 6. 28 行政事件裁判例集第 24 卷 6・7 号 511 頁。

(58) 所得税法における「事業所得の金額」と法人税法における「所得の金額」の計算構造は、基本的には同じものと解される。朝長英樹「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」税大論叢 51 号 348～352 頁。

(59) 行政事件裁判例集第 33 卷 5 号 1, 105 頁。

同族会社のほとんどが赤字法人である原因のひとつであるとされる法人の代表者及び親族に対する役員報酬の支給は、本来事業主の事業所得として認識されるものを分散させる、あるいは給与所得に転化させ給与所得控除の恩恵に浴する効果を有する点に問題があることが指摘される⁽⁶⁰⁾。近年、これに対応するため、特殊支配同族会社の業務主宰役員に対する給与のうち給与所得控除相当額の損金不算入制度（法人税法 35 条）が創設されたものの、その適用範囲は限定的であり、根本的な解決策にはなりえないと思料する。

また、これまでに見たとおり、所得税法上の事業所得の「必要経費」と法人税法上の「損金」の規定の差異も、少なからず税負担の軽減を意図した法人成りの問題の要因となっているといい得る。

先述のとおり、シャープ勧告における所得税と法人税との制度設計の基本理念は、個人企業形態と法人企業形態の税負担に不均衡が生じてはならないとするものであった。その意図するところは、もし両者に税負担の不均衡があるとすれば、納税者は、組織形態の選択に当たって生産の能率性よりも税負担の軽減を重視し、もって経済活動の能率を害する傾向があるためであり、すなわち税制の非中立性を極力排除することにある。

はたして現行の制度は、上記のような理念を持ちえるのだろうか。

そもそも、法人格を有することをもって法人税の納税義務者となり、法人税法の規定の下に服するという我が国の所得課税制度の原則は、税負担の軽減を意図した法人成りの問題を拡大するとともに、経済活動の能率を害する、すなわち税制の非中立性の最大の要因となっているのではないだろうかとい

(60) 事業所得の分割と給与所得化の問題について宮島洋教授は、我が国の所得税法及び法人税法の制度的変遷を踏まえ「わが国の場合、同族法人、青色申告者、白色申告者、給与所得者間のバランス論というかたちで、個人事業所得が次第に分割され、給与所得に転化されてきたのです。通常アメリカではなどでは法人企業と個人企業のバランスは配当や留保に対する課税のバランス問題として議論されますが、わが国の場合、いわゆる法人成りの問題がそのようなかたちで議論されたことはほとんどなく、もっぱら家族従業員の労働報酬をコストとして認めるか否かがバランス論のポイントになっていました。」と述べられる。宮島洋『租税論の展開と日本の税制』130 頁（日本評論社、1896）。

う疑問を禁じえない。

第3章 法人税の意義と今後の在り方

法人が稼得した利得をどのように捕らえ、それに対してどのように課税すべきかという問題は、所得課税創設以来の永きにわたる課題であり、未だに明快な回答を見いだせない現状にある。

我が国に法人の所得に課税する制度が導入されて以来、基本的にはその納税義務者を法人格の有無で峻別してきた。

その結果、個人事業者と法人事業者との課税関係が不整合であるという問題は拡大しつつあるにもかかわらず、所得税法と法人税法との立法政策等の相違により黙認されてきたといえる。

しかしながら、中立かつ公平な税の在り方からすれば、少なくとも事業活動に基づく所得という観点から同質と考えられる個人事業者と中小同族会社との課税関係については、整合性を図らなければならない時期に来ているのではないかと思料する。一人会社の設立が容易となり、また、様々な事業体の存在や新たな信託制度などが施行された近年においては、法人格を有することをもって、すべての法人を法人税の納税義務者として規律することは困難となっているのではなかろうか。

そこで本章では、これらの問題に取り組むに当たって、まず、法人税に関する伝統的議論を踏まえ、法人の所得に対する課税の意義を確認するとともに、法人税の今後の在り方、つまり、どのような者を法人税の納税義務者とすべきかについて、若干の考察を加える。

第1節 伝統的議論である法人擬制説及び実在説と 法人税観⁽⁶¹⁾

1 法人擬制説と法人税観

提唱者であるサヴィニーによると、「権利義務の主体は自由な意思主体である自然人に限るべきであるとし、自然人以外に権利義務の主体たり得るものは、法律の力によって自然人に擬制せられたものであるとする。この考えは、自然人には、法技術的に当然に取引主体たる地位を与えることができるのに対し、法人は自然人のように単一の主体として法技術的に取引主体たりえないものと考えたので、法技術的に単一の取引主体として扱うために、その範囲で法人に権利義務の主体性を擬制するほかないと考えたと理解されている。」⁽⁶²⁾

一般的に法人擬制説に基づく法人税観として、「法人は出資者である株主である個人の集合体にすぎず、法人の所得は最終的に株主である個人に分配されるべきものである。したがって、法人税は株主である個人が負担すべき所得税の前払いとしての性格を持つに過ぎない。」と説明され、シャープ勧告も同様の立場をとる⁽⁶³⁾と考えられている。

しかし、「後にこの擬制説が、法人の現実的実在性や活動能力を否定してそれが擬制によって認められるものであるといった、誤った理解がなされた。」⁽⁶⁴⁾といわれるように、本来法人擬制説は、法人の社会的実体を否定しているのではなく、取引関係の法技術的処理及び安全性の観点から、その構成員と

(61) 法人擬制説及び実在説に基づく法人税の議論は、ややもすれば「不毛な議論」（税制調査会企業課税小委員会昭和55年9月「企業課税小委員会報告」といわれるところであるが、法人税の意義を考えるに当たっての一視点として改めて考察しておく必要があると思料する。

(62) 林良平編『新版注釈民法(2)総則(2)』3頁（有斐閣、1991）。

(63) シャープ勧告が法人擬制説を採用しているという認識は「impersonal entities」の誤訳であるとの説がある。石塚陸「賞与金と商法及び税法」税法学65号（1956）及び「擬制説、実在説と法人税」税法学207号（1968）。

(64) 林・前掲注(62)『新版注釈民法』3頁。

は別の独立した法主体を作り出すことで権利義務の帰属などにおいて、構成員とは別個の法的処理を可能ならしめることを目的とするものである。

したがって、法人擬制説を援用して法人税の性格の説明を試みるのは、法人の実体を否定するものではなく、法人が得た利益が最終的にはその構成員に帰属するという前提の下で、その構成員が帰属する範囲内で法人税を負担しているという考え方である。

2 法人実在説と法人税観

ギールケは「団体も内部に秩序を有し団体としての意思を有する有機体であると論じ、団体の内部には、一般民間相互の個人法的関係でなく、特殊な団体法的関係のあることを明らかにした上で、法人格は、現に実在する社会的存在に与えられたもので、擬制によるものではないと説いた。」⁽⁶⁵⁾

これは、法人擬制説のとる立場、すなわち法人はその法人の定款や寄附行為に記載された目的の範囲内でのみ活動し、権利義務を有し、その範囲で責任を負うという法人の行為および権利義務並びに責任の範囲を制限的に捕らえる考え方に反して、法人実在説のとる立場は、法人も自然人と同様に社会的活動を行う実体を有しており、その目的のみでなく、目的を遂行するために相当と認められるもの一般的に活動し権利義務を有し、責任を負うとして、法人の権利能力を広く捕らえる考え方である。今日では法人実在説が民法における通説とされる。

一般的に法人実在説に基づく法人税観として「経済的にも出資者である株主である個人とは別個の存在と捕らえ、法人自体に対して独自の担税力を認める。したがって、法人税は法人に課される独自の税である」と説明される。これは、法人が獲得した利益は当然に法人に帰属し、権利主体であるその法人が法人税を負担すべきものと考えてるのである。

(65) 林・前掲注(62)『新版注釈民法』5頁。

3 法人擬制説的思考に基づく法人税

法人擬制説的思考、つまり、法人はその獲得した利益を自ら消費するのではなく、その出資者に分配する目的のために人為的に作られた団体であるという本質を有しており、「法人は出資者である株主である個人の集合体にすぎない」という視点から「法人の所得は最終的に株主である個人に分配されるべきものである。」との前提を導き出し、「法人の所得はその株主である個人に帰属する」。その結果法人の所得に対して課される法人税は、株主である個人に配当されるべき利益を減少させることとなり「本来株主である個人に対して課される所得税の前取り」であると観念する。

また、課税の効果から導き出そうとする試み⁽⁶⁶⁾においては、課税の効果とは、課税前と比べて、人々の余暇や消費を減らすことである。いかなる税であれ、その負担が公平に課されているか否かは、税金が個人々々に及ぼす効果によってはじめて明らかにすることができる。そもそも租税負担の唯一経済的に意味ある定義は、「個人の効用の削減」であり、企業は、生産主体であり消費を行わないので、独自の効用というものを持たない。結局、法人税は法人の存在・活動から利益を受けている何らかの個人によって負担される。また、法人所得税は経済効率を害する（法人に対する投資が減少する）という意味で非中立的である。この法人課税による非中立性をなくす最も確実な方法は、法人税の廃止であるとする。

これらの考え方は、法人の本質論である法人擬制説というよりも、むしろ、経済学でいうところの「方法論的個人主義」⁽⁶⁷⁾に立脚した考え方であろう。

「方法論的個人主義」とは、原子論的社会観⁽⁶⁸⁾の上に立ち、社会を構成す

(66) 中里実「法人課税の再検討に関する覚書—課税の中立性の観点から」租税法研究第19号（有斐閣，1991）なお、法人課税の中立性を確保する手段としてキャッシュ・フロー法人税等について言及している。

(67) 『現代経済学辞典』（岩波書店，2004）。これは、アメリカで最もポピュラーであるところの「新古典派経済学」の採用する考え方である。

(68) 「原子論的自然観を社会認識に応用したもので、社会は諸個人の集まりであり、それ以上のものではないとみなす立場。アダム・スミス以後の古典派経済学がこの

る経済主体は個人であり、その個人はいずれも経済人として、合理的行動をするという仮定のもとに理論を構成するものであり、経済事象を理論的に捕らえるために個人から出発する考え方である⁽⁶⁹⁾。

この法人擬制説的思考であれ方法論的個人主義であれ、目指すところは、税負担の公平という概念は個人にしかありえないため、租税制度を構築するに当たっては、最終的な租税の負担者である個人に対していかに公平であるかを追求すべきであるとするものである⁽⁷⁰⁾。

4 法人実在説的思考に基づく法人税

一方、現代資本主義社会における法人の実態及び役割に着目する法人実在説的思考においては、「会社、とりわけ大会社は、その株主（出資者）とは、法律的にも、経済的にも、政治的にも、社会的にも「継続企業」（ゴーイング・コンサーン）として独自の実体（エンティティ）である。それは、それ自体として独自の社会単位、課税単位を構成するものとして扱われる」。⁽⁷¹⁾

そして、法人の所得に対して独自の担税力を認める見解⁽⁷²⁾として「法人自身は株主の出資する資本の総体である。そのような法的主体の営利活動は、その資本の一部を生産手段に充て、その機関に就任したり雇用される自然人が生産し取引することによって行われる。それゆえに、法人が取得し法人に

立場をとる。』『現代経済学辞典』（岩波書店、2004）。

(69) なお、「方法論的個人主義」に対しては、個々に妥当しても全体を合計すると妥当しないという「合成の誤謬」が指摘されている。『現代経済学辞典』（岩波書店、2004）。

(70) シャープ勧告において「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。」として法人税を株主である個人の所得税の「源泉課税」と位置付けられていたことは、アメリカ一流の財政学者として「租税の経済的効果」について研究されたシャープ博士としてはある意味当然のことであり、これは、法人擬制説という法人の本質論に基づく法人税の認識というよりも、シャープ勧告における租税制度全体が「方法論的個人主義」に基づき構築されているということが、十分推認される。

(71) 北野弘久『現代企業税法論』49頁（岩波書店、2004）。

(72) 福家俊朗「法人税の法的性格と租税の法理をめぐる理論問題—法人本質論の相克と実相」名古屋大学法政論集 172号 51、52頁（1998）。

帰属する所得は、いわゆる資産性所得・不労所得の典型であり、これら自然人が生み出す「余剰価値」の合法的移転部分に他ならない。」として、法人が取得し法人自身に法的に帰属する法人所得が「その意思（株主総会の配当決定）によって株主に配当されるまで法人自身によって合法的に所有される。」という特色を有することに着目する。そして、このような「課税対象所得等の帰属主体の保有形態又は帰属形態の確認は、一般に納税義務者や担税者の区別を把握して徴税の効率性の確保を目的とするのみならず、現代では特に税源の公正な選択と負担の公平（応能負担原則）の実現のために不可欠な課税要件である。」と考えるのである。仮に、法人の獲得した所得を株主である個人に配当された段階で適正に課税すればよいとすると、配当されることなく法人内部に留保された所得は、拡大再生産のために投資されることにより、この投資が財やサービスの購入あるいは人件費などに使用された場合は、法人の損金となることによって課税されないこととなる。したがって、法人が獲得した所得が法的に法人に帰属する段階で適正に課税しなければならないならず、かつ、法的に法人に帰属するところの法人所得に対する法人税は、法人が独自に負担すべき税であると捕らえるのである。

5 伝統的議論の意義

上記の各法人本質論は、「その理論が提唱された時点における種々の解釈学的・立法論的要求にこたえるための努力であったが、またその時点における市民社会に内蔵される問題、国家の要求と市民社会の要求の相関関係の中での産物でもあった。」⁽⁷³⁾といわれているが、いずれの説も、法人の法的、社会的実体を否定するものではない。法人本質論と法人税の性質論との結びつきは、法人が得た利益に対して課税するに当たってどこで段階で捕らえ、かつ、誰が法人税を負担するかといった点を説明するために便宜上用いられているにすぎないといっても過言ではない。

(73) 林・前掲注(62)『新版注釈民法』6頁。

法人擬制説的思考の立場からすると、法人が獲得した利益は、いずれかの段階で最終的にはいずれかの個人に帰属するため、個人に対する所得税を課すことにより課税することができる。また、租税の負担が公平であるか否か、あるいは重いか軽いかといった観念は、自然人についてのみ認識することができる。したがって、公平な税負担は個人の所得を対象とすべきであるとし、法人税は徴税の便宜的な方策と捕らえる⁽⁷⁴⁾。

一方、法人実在説的思考の立場からは、独立した法的主体である法人に対して社会的利益を享受する対価としての租税を負担する固有の義務があると捕らえるなどにより、法人の所得に対して固有の担税力を認め、法人に対して適正に課税する必要があると捕らえる⁽⁷⁵⁾。

上記のとおり、法人の本質論は、企業の発達とともに歴史の変遷を経て今日に至る。

と同時に、株式会社制度の発達とともに、その獲得した利益に対して、いかに適正かつ公平に課税するかという問題を解決するために所得概念及び租税制度が発展してきたといえるだろう⁽⁷⁶⁾。

(74) この場合法人が負担した法人税と株主への配当に対する所得税との二重課税を調整する措置が必要となるとともに、株式等の譲渡所得に対する課税をも考慮すべきこととなる。

(75) この場合法人が稼得した所得に対して担税力に応じた再分配機能を発揮させるため、累進税率を適用すべきと主張されることがある。

(76) 「包括的所得概念では国民所得の人的分配だけでなく、国民所得の増加とならない経済力の増加にも課税する必要があると考えられている。こうした必要性が認識された背景は、株式会社の発展にあったといってよい。……株式会社制度の発展によって家計に帰属しない所得が増加し、それが人税制度 (personal tax system) から逃避していくことに関心が集中する。サイモンズの主要な関心ごとは、家計貯蓄が株式会社と巧みに結びつくことによって、人税の網の目から所得がこぼれ落ちてしまうことを防ぐことにあるといってよい。それ故にサイモンズは、キャピタル・ゲイン課税が内部留保に対する課税を実現する適切な手段となるとして支持したのである。」神野直彦「所得概念論」金子宏編『21世紀を支える税制の論理第2巻 所得税の理論と課題』第二章 21、22頁 (税務経理協会、改訂版1999、初版1996)。

第2節 法人税の意義と課題

1 法人税の意義

租税制度の根幹を成す負担の公平という概念を論じるに当たっては、個人間のみでしか負担の公平を論じる余地がないと考えるか、法人に課税することがむしろ負担の公平につながると考えるかその立脚する視点において法人税の捕らえ方が異なり、その結果、租税制度の設計も自ずと異なる。

シャープ勧告における租税制度は、個人がどれだけ税を負担するかを基準に、飽くことなく課税の公平を追求した結果、法人税を株主である個人の所得税の前取りとするとともに、総合課税により国家の税源である利潤を個人の段階で捕捉しようとした。ただし、この考えは、あくまでも法人の稼得した利得が、すべて株主である個人に帰属することが前提である。確かにこのような視点からすると、法人に対する課税の制度設計は簡素でかつ個人間の税負担の公平を比較的測定しやすいのかもしれない。

しかしながら、法人が獲得した利益が必ずしも株主である個人に帰属するとは限らない(法人による株の持合により個人株主が存在しない場合もある)⁽⁷⁷⁾し、最終的にはいずれかの個人に帰属するとしても、いつの時点で誰に帰属するのかが不明確である以上適正な課税は望めない。また、法人が留保した利益に対しては、株主である個人がその株式を譲渡した時点でのキャピタル・ゲインの全額を総合課税により捕捉するという制度をもってしても、市場価格による譲渡時点の価格が、法人の留保利益を適正に評価した価格であるとはいえないであろう。したがって、法人税を株主である個人の所得税の

(77) 我が国は、伝統的に国内のインフラ整備及び企業の設備投資に必要な資金配分を、銀行を通じて行わせるという手法を採ってきた。その結果、企業と銀行とが密接な関係を築くとともに、銀行が融資先企業の健全な経営を継続的に監視するという意味からも株式の持合いという手法がとられた。企業にとっても、銀行や取引先企業などに自社の株式を保有してもらうことにより安定した株主を確保し、企業買収を予防するというメリットがあり、現在も上場企業などの株主は、個人以外の割合が比較的高い水準を維持している。

前払いと捕らえる考え方で制度設計を試みても、法人の獲得した利益を的確に捕捉することはできないのである。

また、最も重視すべき問題は、経済のグローバル化により、企業が海外に生産拠点を設けたり、国境を越えた資金調達や投資活動を行うなどによって、我が国と相手国との間で互いに課税権が拮抗する中で、いかに効率的な配分を目指すかといった困難な問題が発生する。その結果、法人の獲得した利益を個人の段階で捕捉することには限界があるだけでなく、同一企業の居住国の異なる株主間で、課税の可否または外国税額控除の適用の有無などの個人間の負担の不均衡が生じるとともに、日本国内で捕捉すべき所得を取りこぼすこととなる⁽⁷⁸⁾。

このように考えると、法人の獲得した利益を的確に捕捉して課税を行うためには、法人税を「株主である個人の所得税の前取り」という位置付けによる所得税を補完するものではなく、すなわち株主である個人とは別に独自の担税力を有する法人に対し、その稼得した利益を課税標準として、一定の税負担を求める税であるとするのが妥当であると考え⁽⁷⁹⁾。今後の我が国の法人税の有する意義は、法人が獲得した経済的利益に対して独自の担税力を認め⁽⁸⁰⁾、株主である個人に分配する前段階において的確に捕捉することで、富

(78) ただし、我が国の現行法においては、外国法人及び非居住者に対して、恒久的施設を国内に有していなければ、その事業から生ずる国内源泉所得に対して課税されないという根本問題を有している。

(79) もっとも、我が国の法人の所得に対する課税は、その制度的沿革をたどれば、シャープ勧告に基づく税制が施行されていた一時期（昭和25年～27年）を除き、所得税と法人税の二重課税を調整するための配当控除が、制度的にその機能を十分に果たしえない状況などを踏まえると、個人の所得に対する税とは別個の法人に対する固有の税と制度的に認識されているといつてよいだろう。

なお、今後も配当控除を維持するに当たっては、株式市場を活性化させるため及び企業への直接投資を促進するという政策目的のもとで位置付けられるべきであり、また、法人が受け取る配当を益金に算入するか否か、又は益金算入割合をどの程度にするかといった問題は、立法政策上法人に対する法人税の二重課税をどの程度排除するかという問題として位置付けられるべきではないだろうか。

(80) 谷口勢津夫教授は「私法関係準拠主義は、経済的利得を把握するための「道具」

の再分配機能を発揮させるという基本理念に立脚したものでなければならぬであろう。

2 法人税の課題

しかしながら、現行の法人税法のとおり法人格を有することをもって納税義務者と規律することは、第2章までに見た、個人事業者と同族会社との税負担の問題を常に提起することとなる⁽⁸¹⁾。

金子宏教授が指摘されるとおり、「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。おそらく、法人税の相当部分は株主の負担となっているが、その程度は法人ごとに異なると考えるのが、実態に合致しているものと思われる。」⁽⁸²⁾ことなどを踏まえると、法人税をもって大法人と中小法人、物的会社と人的会社、あるいは業種や組織の多様化による様々な法人（事業体及び人格なき社団を含む）を一律に規制することは困難であるとともに、むしろ事業選択に対して非中立であるなどの深刻な問題を抱えている。

したがって、今後は法人税法において、その納税義務者とすべき範囲を整理（切り分けと取り込み）しなければならないであろう。

だけでなく、担税力ないし経済的利得に対する課税の根拠をも提供してくれることになろう。つまり、私有財産制度に基礎を置く私法制度（特に私的自治の制度化としての契約の自由）の利用価値として課税を根拠付けることが可能になるように思われるのである。」とし、「法人も経済的自由権の享有主体である」ため「法人についても固有の担税力を観念することができよう。」と説明される。「税制における担税力の意義」税研 Vol. 20 No.4 (2005)。

(81) 岡村忠生教授は「法人という法制度は、税法の適用において、所得や損失を法人に帰属させ、法人の出資者（最終的には個人）を課税から遮蔽してきた。」と指摘される。岡村忠生編『新しい法人税』59頁（岡村教授執筆部分、有斐閣、2007）。

(82) 金子・前掲注(53)『租税法』238頁。

第3節 小括

法人の所得に対する課税の根拠を何に求めるかは様々な議論のあるところであるが、少なくとも個人に対する所得税を補完する（個人に対する所得税の課税の繰延べを調整又は防止する）ものとする捕らえ方では、①法人は継続企業を前提とするため配当せず留保した利益を新たな利益の獲得のために投下すること、②法人相互の株式の持合いなどにより法人の獲得した利益が必ずしも株主である個人に帰属するとはいえないこと、③市場価格による株式の譲渡益がその法人の留保利益を反映したものとはいえないこと、④企業の海外進出あるいは日本市場の開放による直接投資の促進という経済のグローバル化により海外への所得の流出を的確に捕捉できない⁽⁸³⁾、といった問題点を包含する。したがって、所得税の補完税というよりも、組織体として課税すべきものに対する税であることに法人税の意義を見出すべきではなかろうか。

2006年（平成18）5月に施行された「会社法」は、商法制定以来の大改正といわれ、「体系的に画期的な点は、株式会社は、「所有と経営」が分離した上場会社等が原則で、発行済株式の全部を譲渡制限したような会社は例外というこれまでの発想を転換し、会社法は、非公開的な会社をベースに組み立てられていることである。」⁽⁸⁴⁾とされているとおり、我が国においては、非公開の中小企業が圧倒的多数を占める現状から、会社法の最大の利用者はこれらの中小企業であるとの認識に基づくものである。一方、法人税は、数的に極めて少数の大規模な法人がその納税額のかんりのウェイトを占めている。これらの大規模な法人が経済活動を行う上でのタックスプランニングの重要性をかんがみれば、複雑化した現行法人税法の最大のユーザーは、数的に極めて少数ではあるが納税額の大きい大規模な法人ではなかろうか。したがって、これからの法人税法は、会社法と異なり大規模な法人、すなわち株主である個人とは切り

(83) 経済のグローバル化は、課税の公平を個人段階で比較することを困難にしているとともに、法人間における税負担の均衡をも阻害すると言ってよいであろう。

(84) 江頭憲治郎「新会社法制定の意義」ジュリストNo.1295（2005）。

離されたところの実体としての法人を規律するという法制度を中心に構成すべきであろう⁽⁸⁵⁾。

一方で、法人であることをもって、すべての法人に対してその所得に法人税を課すことは、個人事業者に対する所得税との課税ベースの差異が事業選択に影響を及ぼす⁽⁸⁶⁾。このことは、特に、実態が個人事業者と変わらない中小の同族会社において顕著であるといえるであろう。

したがって、法人税法が納税義務者とすべき法人の規模と法人税がもたらす上記影響を踏まえると、実態が個人事業者と変わらない中小の同族会社を、法人税法上の納税義務者から分離し、その実態に即して個人事業者と統合し、所得税法上の納税義務者として規律すべきと思料する。

(85) 特に近年の法人税法の変遷を見ると、資産の時価評価の導入による含み損益の計上、不良債権処理の促進、不採算部門の整理及び事業の再構築のための組織再編税制、連結納税制度の導入など、大規模な法人を対象とする税制の整備が中心となっている。同時に、ベンチャー企業の保護育成のための留保金課税の制限や国際競争力等の観点からの税率の引下げなどによって、個人事業者に対する税制との乖離が顕著であるといえよう。

(86) 仮に、法人に対して累進税率を適用することで再分配効果を図ろうと試みても、分割が容易なため実効性が乏しいという問題も別途存する。

第4章 事業所得者課税制度の構築

1 納税義務者の範囲

現行の法人税法のとおり、原則として法人格の有無をもって法人税の納税義務者とするのは、個人事業者と同族会社との間で税負担の不公平及び事業選択に対して非中立であるという問題を抱えている。このような現状への対応策として、例えば、個人事業者と同等の中小同族会社に対してパススルー課税を選択すべしとの意見がある⁽⁸⁷⁾。しかしながら、これらの者に対してパススルー課税を適用したとしても、所得の分散についての対応策とはならない。また、出資者が非居住者である場合に課税できないという問題点や出資者に対して未分配の利益に課税するという弊害が存するため、必ずしも十分な解決策とはならない⁽⁸⁸⁾。

むしろ、個人事業者と同等の同族会社に対しては、法人税法上の納税義務者から分離し、個人事業者と統合した事業所得者課税制度として規律することが、所得課税制度の本質からいって合理性に適合するとともに、より実態に即した課税制度となるのではないだろうか。加えて、税務行政の事務運営の効率化にも資するのではないかと思料する。

では、法人税法上の納税義務者から分離して個人事業者と統合すべき同族会社の範囲をどのように考えるべきであろうか。

現行の法人税法上の同族会社の定義（法人税法 2 条 10 号及び同施行令 4

(87) 組織体の構成員にパススルー課税を適用するか、あるいは組織体そのものに課税するかを選択に当たっては、執行コストが過大になるか否かを判断基準にすべきとの意見もある。増井良啓「多様な事業組織をめぐる税制上の問題点」フィナンシャル・レビュー69号（財務省財務総合研究所, 2003）。

(88) もっとも、特定の個人が支配する同族会社とは実態が異なる民法上の任意組合やそれと内部関係が大差のない合名会社にパススルー課税を適用するという選択肢は十分に考慮に値するであろう。

なお、組合に対する今後の課税の方向性を検討したものととして、長谷部啓「パス・スルー課税のあり方—組合事業における組合員の課税関係とその諸問題—」（税大論叢 56 号, 2007）が参考となろう。

条)又は特定同族会社(法人税法67条1項)の範囲からすれば、対象となる法人は広範囲に及び、当該同族会社の中には上場企業に匹敵する規模の法人も含まれるため、これらの大規模な同族会社を個人事業者と同等の税制で規律することは現実的ではないであろうし、かえって税制を複雑にしかねない。

また、資本金の額や従業員数を基準とするとしても、法人は自由に資本金の額を増減させ、また自由に分割することが可能であるため、基準たり得ないであろう。

同族会社を法人税法上の納税義務者から切り離して個人事業者と統合するという趣旨は、個人事業者が、法人格を取得することにより本来事業主が負担すべき所得税を分散し、又は法人に留保することで課税を繰り延べるといった税負担の軽減を意図することで、事業選択の中立性を阻害し、もって経済活動の能率を害するという弊害を除去することにある。

したがって、法人税法上の納税義務者から分離すべき同族会社は、特定の個人又はその親族等によって支配され、会社の機関及び内部組織も未成熟で、その経営も特定の個人の恣意に委ねられているような、実態として個人事業者と変わらない法人とすべきであろう。

そこで、上記のごとき実態を有する法人を実際に定義するとすれば、現行の法人税法第35条1項に定める「特定支配同族会社」⁽⁸⁹⁾を準用することが現実的であると考えられる。そして、その「特定支配同族会社」の所得を、当該業務主宰役員の事業所得として所得税を課すこととすることによって、個人事業者との税負担の均衡が図れるものと思料する。

(89) 内国法人である特殊支配同族会社とは「同族会社の業務主宰役員(法人の業務を主宰している役員をいい、個人に限る。)及び当該業務主宰役員と特殊の関係のある者として政令で定める者(以下この項において「業務主宰役員関連者」という。)がその同族会社の発行済株式又は出資(その同族会社が有する自己の株式又は出資を除く。)の総数又は総額の百分の九十以上に相当す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当該同族会社(当該業務主宰役員及び常務に従事する業務主宰役員関連者の総数が常務に従事する役員の総数の半数を超えるものに限る。)」をいう。(法人税法35条1項抜粋)。

2 具体的制度設計

(1) 収入金額

所得税法における事業所得は、事業所得に係る総収入金額から必要経費を控除した金額として算出される。この「総収入金額」とは、直接事業から生じる収入のほか、その附随収入⁽⁹⁰⁾も含まれる。しかしながら、所得税法は、所得の稼得形態あるいは担税力の差異に応じて所得区分を設け、その区分ごとに所得計算を行うことで適正な課税に資するものとされている。したがって、事業の遂行に附随して生じる収入であっても、例えば、事業資金を預金した場合の利子は利子所得として、事業資金を株式などに投資した場合の配当は配当所得として、事業所得の収入金額には含まれない。また、事業用資産を譲渡した場合は、原則として譲渡所得として取り扱うこととなる⁽⁹¹⁾。

事業所得者課税制度は、「経済的利益の取得を伴う事業活動によって得られた所得」に対する課税であることから、上記のごとく現行の所得税法では事業所得に含まれない附随収入も広く事業所得の総収入金額に算入し、法人税法上の「益金の額」と同様に包括的に捕らえ、事業活動による適正な期間損益を計算するべきと考える。

特に、事業用資産のなかでも減価償却資産の譲渡については、その減価償却費が事業所得の計算上は必要経費に算入されることからすると、当該資産の譲渡を事業所得ではなく譲渡所得とするのは合理的ではないと考える⁽⁹²⁾。

(90) 所得税基本通達 27-5 など。

(91) 例外として所得税基本通達 27-1、同 33-1 の 3 など。

(92) そもそも譲渡所得に対する課税の趣旨は、「資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する」ことにある（最判昭 50. 5. 27 税資 81 号 648 頁）。

しかしながら、金子宏教授は「事業用償却資産を譲渡した場合の譲渡益ないし譲渡損の金額は譲渡の対価からその簿価一すなわち取得価額から譲渡時までの減価償却費の合計額を控除した金額一を差引いた残額であるが、事業用償却資産の譲渡か

(2) 必要経費（原則的規定）

事業所得の計算は、原則として事業活動による適正な期間損益から成り立つものであるため、費用収益対応の原則が妥当する。よって、現行の所得税法 37 条の規定を適用すべきと考える。

また、当該制度の対象となる同族会社は、その実態が個人事業者と同様にその支出に当たっては業務主催者の恣意的判断に左右されやすいため、必要経費として計上されたものの中に家事費及び家事関連費が混在するおそれがある。よって、現行の所得税法 45 条及び同施行令 96 条の規定を適用し、家事費及び家事関連費を排除すべきである。なお、確井教授が指摘されるとおり、施行令 96 条 2 号が青色申告者のみに認められていることが不合理であるとの疑義が生じている点については、96 条の条文自体に再考の余地があろう⁽⁹³⁾。

さらに、所得税法 51 条で定める資産の損失については当然必要経費に算

ら譲渡益が生ずるのは今までの減価償却が過大であったためであると考えられるし、また譲渡損が生ずるのは今までの減価償却が過少であったためであると考えられるから、この譲渡益を譲渡所得として二分の一課税の恩恵に浴させるのは合理的でないし、また譲渡損を譲渡所得の計算上控除を認めるに止めるのは不合理であると考えられる。」と述べられる。金子宏「所得税とキャピタルゲイン」租税法研究第 3 号 50 頁（有斐閣，1975）。

上記問題は、長期譲渡所得の計算において、譲渡益を平準化するために二分の一することの是非を、あわせて問い直すべきことであろう。

- (93) 確井教授は「青色申告者には、取引の記録等に基づいて、業務の遂行上直接必要であったことが明らかにされる部分の金額に相当する経費を必要経費と認めているのであるが、青色申告者と白色申告者をこのように制度上差別することは合理的理由を見出し難い。」と指摘されている。確井光明「所得税における必要経費」租税法研究第 3 号 74 頁（有斐閣，1975）。

所得税法 45 条及び同施行令 96 条の解釈に当たっては、所得税基本通達 45-2 において「業務の遂行上必要な部分を明らかに区分することができる場合は、当該必要である部分に相当する金額を必要経費に算入して差し支えない」としている。当該通達の趣旨は「必要部分が区分できる場合には白色申告だからといって必要経費を認めないとするのは不合理となるから、本通達は、実際上は、白色申告者についても青色申告者と同様の扱いを受けることとしたものである。」（平成 19 年版所得税基本通達逐条解説 439 頁（大蔵財務協会，2007））ことから、施行令 96 条 2 号の意義が不明確である。

入されることとなるが、上記のとおり、事業用資産の譲渡益を事業所得の総収入金額に算入すべきとの考えから、事業用資産の譲渡損失について必要経費に算入することによって事業活動による適正な期間損益が算出されると考える。

(3) 給与関係等

イ 問題点

個人事業者が法人成りする理由として、事業主自らの役員報酬及び生計を一にする親族等に対する報酬を法人税法上の損金に算入するとともに、それぞれに給与所得控除の適用を受ける、あるいは、生計を一にする親族等に対して地代家賃等その他の対価を支払うことによって、事業所得の分散を図るというメリットを享受することができることにあると指摘されてきた。

ロ 原則

事業所得の計算における原則は、当然に事業主に対する報酬という概念はない⁽⁹⁴⁾。また、所得税法 56 条においては、当該事業者と生計を一にする配偶者その他の親族が、その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を受ける場合には、その対価に相当する金額は、その事業所得の金額の計算上、必要経費に算入されず、その親族のその対価に係る各種所得の金額の計算上必要経費に算入されるべき金額は、その事業者の当該事業に係る事業所得の金額の計算上、必要経費に算入することとし、この場合において、その親族が支払を受けた対

(94) 昭和 48 年、個人事業の経営の近代化及び合理化の推進のため、租税特別措置法により、個人事業者に対する事業主報酬を給与所得として取り扱う、いわゆる「みなし法人課税制度」が創設されたが、事業主報酬に給与所得控除を適用することは必要経費の二重控除なる等の理由から平成 4 年に廃止された。

当該制度の問題点等の検討については、佐藤英明「みなし法人課税制度に関する一考察（上）（下）」（神戸法学雑誌 39 巻 1 号、2 号）参照。

なお、同制度の廃止に伴い、当該恩典の代替措置として「青色申告特別控除」が創設されている。

価の額及びその親族のその対価に係る各種所得の金額の計算上必要経費に算入されるべき金額は、当該各種所得の金額の計算上ないものとみなすとされている。すなわち、個人事業者の場合、その事業所得の計算は、家族単位で行うことを原則としている。

その理由は、①個人事業は家族ぐるみの協力と家族の財産を共同管理使用して成り立つものであること、②それについて個々の対価を支払う慣行もないこと、③仮に対価の支払いがあっても相当する対価の認定も税務執行上難しいこと、④所得分割の恣意性を排除することである⁽⁹⁵⁾。

ハ 制度設計

上記原則は、現在の個人事業者の実態からみても妥当であろう。また、当該事業所得課税制度の対象となる同族会社についても、上記口の①～④に掲げる同様の実態を有していると考えられ、特に所得分割の恣意性を排除する必要を有している。したがって、当該事業所得課税制度の対象となる同族会社を前述のとおり「特定支配同族会社」とするならば、当該法人の「業務主宰役員」及び「業務主宰役員関連者」に対する給与その他の当該事業から対価の支払は、事業所得の金額の計算上必要経費に算入しないこととすべきである⁽⁹⁶⁾。

なお、現行の所得税法においては、青色申告者については一定の範囲内で、事業者と生計を一にする配偶者その他の親族（年齢 15 歳以上）に対する専従者給与の必要経費算入を認めるとともに、当該給与はそれぞれの給与所得とされている（所得税法 57 条 1 項）。当該規定は、同族会社において、代表者の親族に報酬等を支給した場合に、その適正額は法人税法上損金の額に算入されることとの均衡を図るため昭和 27 年に設けられた「青色専従者控除」に始まり、累次の改正を経て現在に至る。

(95) DHC コメントール所得税 4, 193 頁。

(96) この場合、必要経費に算入されない給与等は、支払いを受けた者の所得とはされないとともに、源泉徴収された所得税がある場合は、事業者の所得税額から控除されることとなる。

しかしながら、当該制度は、一定額の専従者控除（所得税法 57 条 3 項）しか認められていない白色申告者に比し、恣意的所得分割の点において、法人成りによる事業所得の恣意的分割の問題と同質であると考えられる。そもそも、青色申告者といえども、上記ロの①～④に掲げる問題を克服し得ないし、法人成りによる事業所得の恣意的分割を排除するためには、現行の所得税法 56 条の考え方によるほかないと考えられることから、その整合性を図る上からも所得税法 57 条自体の廃止を含めた見直しを検討すべきであると思料する。

（４）交際費及び寄附金

イ 交際費

現行の法人税における交際費の取扱いは、租税特別措置法 61 条の 4 において、原則として損金不算入である。これは、主に企業の冗費、濫費を抑制し、資本の蓄積に資することを意図するものである⁽⁹⁷⁾。

ただし、資本金一億円以下の法人については、一定の損金算入限度額が認められている（同条 1 号及び 2 号）。すなわち、中小の法人については、交際費を損金に算入可能な枠を有していることとなる。

法人税法における交際費の取扱いは、その制度全体を根本的に見直す時期にきていると思料されるが、無制限に損金算入が認められるものではない。

そもそも交際費の支出は、事業に必要な範囲において損金を構成するものであるが、冗費、濫費の支出を助長する可能性が否定できない⁽⁹⁸⁾。

(97) 「消極的な資本の蓄積の促進を図る」と表現される。武田昌輔「交際費課税の本質と今後の方向」税理 Vol. 48 No.6 (2005)。

法人税における交際費の損金不算入制度は、昭和 29 年の創設から現行制度までの累次の改正にあわせて、その趣旨の説明に変遷が見られる。詳細は、吉牟田勲「交際費の損金性、冗費性の分析と課税方式のあり方」日税研論集 11 号参照。

(98) 「交際費は、企業会計上は費用であって、本来は課税の対象とならない支出に属するものである。それについて損金不算入の措置がとられているのは、交際費は、人間の種々の欲望を満たす支出であるため、それが非課税であれば、無駄に多額に支出され、企業の資本蓄積が阻害されるおそれがあること、また、営利の追求のあ

特に中小の同族会社においては、意思決定の機関及び手続きが確立している大法人に比べて、機関形成が未成熟又は意思決定の手続きそのものが存在しないために、その支出に代表者等の個人的な恣意が強く介在するおそれが高い。

これは、個人事業者と同族会社との現行の課税上の取扱いの視点で考えるならば、同族会社は、中小法人に認められる損金可能限度額を有することで、個人事業者より企業の冗費、濫費の支出を助長する可能性が否定できないと考え得るのではなかろうか。

したがって、当該事業所得課税制度の対象となる同族会社については、租税特別措置法 61 条の 4 を適用するのではなく、個人事業者に対する所得税法の取扱いと同様に、所得税法 37 条 1 項に基づき、必要経費性の有無を判断することとすべきである。また、個人事業者の必要経費に家事関連費を排除するとの考えは、当該法人にも当然に適用されるべきである。

事業所得課税制度における交際費の必要経費算入に当たっては、必要経費性の判断は、その事業者の業種等から個別に総合勘案すべきこととなり、現行の所得税法においては統一的な判断の基準は示されていないものの、租税特別措置法（法人税関係）通達第 8 章に定める基準等を参照しつつ、納税者が一義的に判断することとなろう。

ただし、必要経費性の判断の精度を高めるに当たっては、事後的に当局がチェックすることが必要となると考える。そのためには、申告書に交際費の内訳明細の添付を義務付けることなども一つの方策ではなかろうか。そうすることによって、冗費、濫費を抑制するとともに、家事関連費の混入に一定の牽制効果をもたらすこととなろう。

まり不当な支出によって、公正な取引が阻害され、ひいては価格形成に歪み等が生じること、さらに、交際費で受益する者のみが免税で利益を得ることに対する国民一般の不公平感を防止する必要があることなどによるものである。」と解される。東京高判平 15. 9. 9 税資 253 号。

ロ 寄附金

現行の法人税における寄附金に関する取扱いは、様々な点で問題が指摘されているところであり⁽⁹⁹⁾、交際費同様その制度全体を根本的に見直す時期にきていると思料される。

少なくとも、現行制度のとおり、法人の資本金額及び所得金額に応じて損金算入限度額を算出することは合理性に欠けるといえよう。

事業所得課税制度における寄附金の必要経費算入に当たっては、所得税法 37 条 1 項に基づき、必要経費性の有無を判断することとすべきである。

もっとも、事業活動と直接の関連をもち、事業の遂行上必要な費用となる寄附金がどのようなものを指すか必ずしも明確にすることはできないが、所得税法 78 条に定める寄附金については、事業所得の必要経費ではなく、同条に定める寄附金控除の対象として取り扱われるべきこととなろう。

(5) その他

イ 減価償却費

現行の法人税法における減価償却費の損金算入は、損金経理を要件とする。すなわち、法人の意思表示である確定した決算において費用と経理する必要がある。これは、内部取引である減価償却費の計上について、自然人の集合体である法人の意思決定機関の決定を経た結果であることを確認することにおいて意義を有すると考える。

しかしながら、損金経理を要件とすることによって、減価償却費の計上を任意に操作することで所得金額の増減が可能となるという問題を包含している。特に、特定の個人の恣意が介入しやすい同族会社においては、前記（第2章第2節3）のとおり、利益操作の顕著な手法の一つである。

(99) 例えば、増井良啓『結合企業課税の理論』（東大出版会、2002）、岡村忠生「無利息貸付課税に関する一考察（五）・完」法学論叢 122 巻 3 号など。

よって、事業所得課税制度においては、所得税法のとおり、減価償却を毎期強制償却とすべきである。

ロ 記帳義務

事業所得の計算は、事業活動に基づく適正な期間損益を測定することを基礎とし、測定に当たっては、帳簿書類の存在が必要不可欠となる⁽¹⁰⁰⁾。

現行の法人税法においては、青色申告者と白色申告者とで作成する帳簿等の種類は異なるものの、法人に対して記帳及び帳簿書類の保存義務が課されているが、所得税法において事業所得者に課す記帳及び帳簿書類の保存義務は、青色申告者と白色申告者の一部にとどまり、いわゆる小規模事業者（基準年度の所得金額が 300 万円以下）に対して当該義務は課されていない⁽¹⁰¹⁾。

事業活動に基づく適正な期間損益を測定するという目的において、事業規模により記帳及び帳簿書類の保存義務を区別することは、合理的理由にはならないと考える⁽¹⁰²⁾。

したがって、事業規模による作成すべき帳簿書類の種類に差異を設けたとしても、記帳及び帳簿書類の保存義務は、事業所得者すべてに等しく課すべきものとする。

そうすることによって、事業者の納税意識の向上及び健全な育成に寄与するものとする。

ハ 税率

(100) このことは、商法 4 条に定める「商人」に対して、同法 19 条により正確な会計帳簿の作成及び保存の義務が課されていることから妥当するであろう。

(101) <記帳及び帳簿保存義務規定>

	所得税法	法人税法
青色申告者	法 148、規則 56～64	法 126、規則 53～59
白色申告者	法 231 条の 2、規則 101～103	法 150 条の 2、規則 66、67

(102) 所得税法において基準年度の所得金額が 300 万円以下であっても、消費税法上の課税事業者であれば、消費税法において記帳及び帳簿書類等の保存義務が課される（消費税法 58 条、同施行令 71 条、同施行規則 27 条）。

事業活動により得た所得に対して、担税力に応じた税負担を適切に配分するという観点から、適用すべき税率は、現行の所得税法と同様に超過累進税率とすべきである。

3 小括（税務行政の効率化に向けて）

本章では、個人事業者と実態を同じくする同族会社を法人税法上の納税義務者から切り分け、個人事業者と統合して規律する事業所得者課税制度のアウトラインの提示を試みた⁽¹⁰³⁾。筆者の能力不足もあり、細かい点において検討すべき課題が多々あり必ずしも十分ではないものの、現行制度がもたらす個人事業者と法人事業者の税負担の不均衡の問題及び事業選択に対する非中立性を緩和するための一方策として考慮し得るのではないかと考える。少なくとも上記制度によれば、留保金に対する課税の問題がクリアでき、法人税と所得税の二重課税を回避できることとなる⁽¹⁰⁴⁾。

また、上記のとおり「特定支配同族会社」を法人税法上の納税義務者から切り分けた場合、現在税務署が所管する法人のうち当該法人がかなりのウェイトを占めるものと思われる。そうすると、もはや税務署において法人課税部門と個人課税部門に事務を分割する必要がなくなり、納税者の管理及び調査指導に関する事務の一体運営も可能となるなど税務行政の効率化にも資することとなると思料する。

(103) 従前から、「一定の条件の下で、特に小企業に対しては「みなし個人課税」を行うことが、所得税との負担の面からは権衡が採れるともいえよう。」との意見がある。武田昌輔「中小企業課税の問題」租税法研究 13 号 31 頁（有斐閣、1985）。

また、「個人企業のみ相対的に不利な扱いとならないよう、またあしきバランス論（前掲注(60)参照）に陥らないよう、逆に小規模同族法人を課税上実質的には個人企業と同様に扱うことを考える必要があります。」と指摘されていた。宮島・前掲注(60)『租税論の展開と日本の税制』316 頁。

しかしながら、残念なことに未だ具体的な制度が検討されるにいたっていない。

(104) 本来法人税と所得税の二重課税の問題は、事業の主宰者と一体と考えられる小規模の同族会社を中心に考慮すべきではないかと思料する。

おわりに

我が国の法人税法においては、納税義務者を原則として法人格の有無で峻別する。しかしながら、例外として人格のない社団や法人課税信託の受託者などの法人格を有しない者も納税義務者に取り込んでいる。その意図するところは、当該団体の稼得した利得がその構成員等に帰属するのを待って所得税を課すこととすると、他の納税者との均衡を害することとなるためである。

特に近年は、匿名組合や有限事業責任組合など様々な事業体の組成により、その課税のルールの整備が求められ、その事業体が稼得した利得を構成員に対する所得税で捕捉するか、あるいは事業体に対する法人税で捕捉するかといった問題に対処する必要性に迫られている。

これらのことは、もはや法人格を有することをもって法人税の納税義務者となることが原則たりえず、事業活動（又は投資活動）に基づき稼得した利得を機能的に捕捉するために所得税と法人税とを使い分けることを意味する。

したがって、今後の法人税は、出資者及び構成員から切り離された組織体に対する課税制度としてその納税義務者が純化されていくと考えられよう。

そのような視点からも、本稿では、個人事業者と実態を同じくする同族会社を法人税法上の納税義務者から切り分け、個人事業者と統合して所得税法で規律する方法を検討した。

従来から、個人事業者が法人成りすることの問題点は、税負担の軽減を主たる目的としていることにあると語られてきた。確かに、芸能人が節税目的で法人を設立するといった事例を引くまでもなく、法人成りによって事業主の事業所得を親族に分割したり自らの給与所得に転化することで給与所得控除の恩恵に浴することが可能である。しかし、それらの結果が必ずしも消費税及び地方税を含めた総体的な税負担の軽減につながると言い切ることはできない。なぜならば、年度による事業収入の増減、扶養家族等の有無、あるいは居住する自治体による地方税負担の多寡などが影響するからである。むしろ、これらの諸条件を厳密に検討したうえで法人成りする事業者がどれほどいるであろうか。

税負担の軽減を意図して法人成りしたものの、実際には総体的な税負担が増加しているという納税者も少なからずいるはずである⁽¹⁰⁵⁾。

上記のことから、個人事業者が法人成りすることの問題点は、現行の税制がもたらす事業選択の非中立性によって「経済活動の能率を害する」ことではなからうか。そのような意味から、事業者に対する税制を整備する必要性を痛感するのである。

本稿では、法人税法上の「損金」と所得税法上の「必要経費」に焦点を当て、個人事業類似の同族会社と個人事業者との税制の整合性を図るべく検討を行ったが、異なる視点から検討すれば、また新たな結論が得られることは想像に難くない。

現行の所得税法のみ概観しても、様々な恩典を有する青色申告者とそれ以外の白色申告者として取扱いに不均衡が生じており、それらに必ずしも合理的な理由が存しないという問題を有する⁽¹⁰⁶⁾。このような視点から見ると、むしろ青色申告制度自体事業所得の課税ベースを侵食しているのではないかと見ることも可能であろう。また、記帳義務のない小規模事業者に対しては、果たして当局がどれほど実態を把握しているだろうかとの疑問を感じるどころである⁽¹⁰⁷⁾。

しかしながら、いずれにしても事業を営む者の実態に即した課税制度を構築しなければ、健全な企業の育成につながらないのではなからうか。

我が国の経済を牽引するのは大企業であるものの、それらを支えているのは

⁽¹⁰⁵⁾ 納税者が自ら選択した結果不利益を被ったとしても、それは選択した者の責任であること切り捨てることは簡単であるが、例えば、零細個人事業者が対外的な信用の向上や金融機関から資金を借り入れるために法人成りする場合もあり、これらの者まで一律に不利益を被ることを容認することは、経済効率性からいっても決してプラスにはならないであろう。したがって、不利益を被る者がいることを是とする制度があること自体解決に向けた検討が図られるべきと考える。

⁽¹⁰⁶⁾ 別途、租税特別措置法 26 条の社会保険診療報酬の所得計算の特例に関する是非の問題等が存在する。

⁽¹⁰⁷⁾ 従前から問題視される事業所得の捕捉率の低さは、現行制度における様々な不備とともに、税務行政の怠慢との誹りを免れないのではないかと懸念するところである。

圧倒的多数を占める中小企業（個人事業者を含む）である。これらの者の「経済活動の能率を害する」ことなく事業に邁進できるような税制を構築し、適正に執行することが当局に課せられた使命であらう。

このような観点から、今後は法人税のメリット、デメリットを考慮し、その納税義務者の分離と取り込みという作業が急務であるなか、所得税との連携を図りつつ、パススルー課税及びペイスルー課税以外の選択肢として「事業所得者課税制度」が検討の俎上に上ることを期待するものである。