

労務出資等に関する法人税法上の取扱いについて

高 橋 正 朗

〔 研 究 科 第 44 期 〕  
〔 研 究 員 〕

## 要 約

### 1 研究の目的

労務出資又は信用出資（以下「労務出資等」という。）は人的会社といわれる合名会社の社員及び合資会社の無限責任社員に認められている出資の形態である。これらの会社は所有と経営が一致しており、会社の内部関係が定款により自由に設計できる小規模で前近代的な会社であるといえる。

法人税法上、資本金等の額を構成する「資本金の額又は出資金の額」には独自の定義規定が存しないことから、その解釈は会社法からの借用概念によることとなる。会社法では、合名会社及び合資会社に対して財産出資（金銭その他の財産による出資をいう。以下同じ。）のほかに労務出資等を認めていることから、これらの会社の労務出資等の価額は一義的には法人税法上の資本金等の額に含まれるものと解される。

しかしながら、労務出資等に関する法人税法上の取扱いについては、昭和 25 年に制定された通達において二つの場面についてのみ定められていたが、昭和 44 年に廃止されていることもあって、これらの取扱いがいかなる理由によるものであるかは明らかではない。また、その余の取扱いについては、通達上も、実務上も、明らかにしたものは見受けられない状態である。

そのような状態の中、近年の税制改正（例えば、平成 13 年度におけるみなし配当に係る計算など）により課税所得の計算上、資本金等の額が従来以上に重要となってきている。また、労務出資等が認められている弁護士法人や税理士法人といった資格者法人が平成 13 年の規制緩和以後年々増加していることや、平成 18 年の会社法の施行に伴い法人が無限責任社員になることが可能となり個人に限らず法人が信用出資を行うことも想定される、といった環境の変化も見られ、改めて労務出資等に関する法人税法上の取扱いを明確にする必要が生じていると考える。

そこで、本研究では、会社法や企業会計における労務出資等の意義や取扱いを考察した上で、労務出資等に関する法人税法上の取扱いについて明らか

にすることを目的とする。

## 2 研究の概要等

### (1) 労務出資等の意義と法人税法上の位置付け

#### イ 労務出資等の意義

労務出資等は社員自身の労務又は信用を給付することにより出資となすものであるため、出資の履行により会社財産は増加しないという特異な出資である。また、労務出資等は会社財産を構成しないことから、会社債務に対して連帯して無限の責任を負う無限責任社員に対してのみ限定的に認められている出資であり、会社法では、この無限責任社員は持分会社である合名会社及び合資会社にのみ認められている。

#### ロ 法人税法における資本金等の額の位置付け

法人税法上、資本金等の額を構成する「資本金の額又は出資金の額」については、独自の定義規定が存しないことから、その解釈は会社法の借用概念によることとなる。会社法では労務出資等が認められていることから、一義的には資本金等の額には労務出資等の価額を含まれるものと解される。

一方、会社法の制定に伴い、会社法会計（会社法における会計をいう。以下同じ。）では持分会社であっても資本金の額を計上することとされている。その資本金の額は出資として払込み又は給付された財産の価額を基礎として計上することとされており、これらの財産の存しない労務出資等は会計処理の対象とはならないこととなる。このように、労務出資等は会社法において認められている出資であるものの、会社法会計においては会計処理の対象とならないため、資本金として表示されないことから、法人税法上の資本金等の額に労務出資等の価額を含めて解釈することについては疑問が生ずる。

この点、「資本金等の額」の定義規定について、法人税法創設時から現在までの変遷を検証したところ、出資を受けた金額については、法人税

法創設時は資本又は資本金額という定義の中で、株式会社にあつては払込株式金額、合名会社又は合資会社にあつては出資金額として、会社の形態ごとに規定されていたものが、昭和 40 年度税制改正において、法人全体の出資を受けた金額としてまとめた形で規定され、会社法の制定に伴う平成 18 年度税制改正を経て現在に至っている。平成 18 年度税制改正においては、会社法会計における資本金の額を「資本金の額又は出資金の額」とする改正は行われていないことから、合名会社又は合資会社の出資を受けた金額は、従来から出資金額であることは変わりなく、一義的には資本金等の額には労務出資等の価額を含めて解すべきと考える。

## (2) 従来の法人税法上の取扱いの検証

労務出資等に関する法人税法上の取扱いについては、昭和 25 年に制定され昭和 44 年に廃止されている取扱いとして、①同族会社の判定における「出資の金額」には労務出資等の金額を含むものとする、②労務出資等をした社員が退社により持分の払戻しとして受ける金額は利益の分配と認める、という二つの取扱いが定められていた。すなわち、前者においては労務出資等は通常の出資と同様に取り扱われるが、後者においては労務出資等がどのように取り扱われるのか必ずしも明らかではない。更に、企業会計上、貸借対照表には労務出資等は資本金として表示されないと解されており、この点、税務上のみ①の取扱いとなることについて疑問なしとしない。また、②の取扱いについても、旧商法及び会社法上、労務出資等を行った社員（以下「労務出資等社員」という。）について、このような取扱いとなすべき明文の規定は存せず、これらの取扱いの趣旨は明らかではない。

(注) 上記の取扱いは、廃止後も「従来どおり取り扱うこと」とされている(昭 44 直審(法)25)。

## (3) 労務出資等に関して検討すべき問題点

このほか、従来からある問題として、①清算所得の金額を計算する場合における残余財産から控除される資本金等の額に労務出資等の価額を含め

るのかという問題、②寄附金の損金算入限度額の計算や交際費等の損金不算入規定などにおいて法人の規模を測定する基準として用いられる「資本金等の額」又は「資本金の額又は出資金の額」に労務出資等の価額を含めるのかという問題があるが、これらについては従来から判然としていない。

更に、近年の税制改正に伴い、この労務出資等に関する取扱いについて、次のような新たに検討すべき事項も生じている。

#### イ みなし配当の計算

平成 13 年度税制改正によりみなし配当の計算規定が改正され、みなし配当に該当する事由が生じた場合における資本金等の額のうち交付の基因となった株式又は出資に対応する部分の金額の計算についての重要性が高まっているため、この計算に当たり労務出資等の取扱いについての検討が必要である。

#### ロ 特殊支配同族会社の判定

平成 18 年度税制改正により特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入制度が創設されているが、特殊支配同族会社の判定に当たって、同族会社の判定と同様に取り扱うべきかについての検討が必要である。

また、労務出資等に関する環境にも変化が生じている。一つは労務出資等が認められる法人の範囲が拡大されたことによる法人数の増加である。平成 13 年以降、規制緩和の一環として弁護士や税理士などの資格者の法人組織化が認められる法改正が行なわれている。これらの弁護士法人や税理士法人は基本的に無限責任社員から構成されており、この無限責任社員には労務出資等が認められている。現在では、公認会計士、弁護士、司法書士、行政書士、税理士、弁理士、土地家屋調査士及び社会保険労務士に法人制度が認められている。もう一つは、労務出資等が認められる社員の多様化である。平成 17 年の会社法の制定前においては、会社は無限責任社員になれないこととされていたのであるが、会社法の制定に伴い法人が無限責任社員となることが認められたことから、制度上、法人が社員として信用出資を行うことが可能となっている。

このように、労務出資等に関する法人税法上の取扱いについては明らかにされているものがない中で、最近の税法改正及び環境の変化に伴い労務出資等に関する法人税法上の取扱いについて検討すべき事項が生じていることから、その取扱いを明らかにする必要がある。

#### (4) 会社法及び企業会計における労務出資等の取扱いについて

労務出資等に関する法人税法上の取扱いについては、会社法の借用概念によることとなるため、一義的には資本金等の額に労務出資等の価額を含めて取り扱うものと解される。しかしながら、会社法会計においては労務出資等は会計処理の対象とはならないとされており、その取扱いについては疑問の生ずるところであるため、改めて会社法及び企業会計における労務出資等の取扱いについて考察していくこととする。

##### イ 会社法における労務出資等の取扱い

(イ) 会社法上、労務出資とは社員自身の労務を提供するものであり、信用出資とは社員自身の信用を供与するものである。これらの出資の価額は総社員の同意により決定され定款に記載される。

労務出資等社員は、会社の業務執行権や無限責任社員としての会社債務に対する責任といった会社との権利義務関係については、財産出資を行った社員との間に差異は設けられていない。また、社員に対する損益分配の割合及び残余財産の分配の割合について、定款に定めがないときには、その割合は労務出資等を含めた各社員の出資の価額に応じて定めることとされている。

(ロ) このように、会社法上、労務出資等について別異に取り扱う明文の規定は存しない。

ところで、退社した社員は出資の種類を問わず持分の払戻しを受けることができることとされており、この点については上記(イ)と同様に、労務出資等について別異に取り扱う明文の規定は存しないものの、通説では、労務出資等社員が退社した場合においては、会社財産が財産出資の総額を超える場合に限り持分の払戻しを受けることがで

きると解されている。

#### ロ 会社法会計及び企業会計における労務出資等の取扱い

会社法会計では、資本金の額は出資の履行として払込み又は給付をされた財産の価額を基に計上することとされており、労務出資等は会計処理の対象とはならないこととされている。また、企業会計においては、資本金は法定資本をいうものとされており、会社法会計における資本金と同義である。会計処理についても、労務出資等については何の記帳もしないとするのが通説となっている。

#### ハ 小括

会社法上、労務出資等を財産出資とは別異に取り扱うという明文の規定はなく、労務出資等は財産出資と同じく取り扱われるものとする。

一方、退社に伴う社員の持分の払戻しでは、労務出資等は財産出資と異なる取扱いとなると解されており、会社法上の労務出資等の位置付けについては、なお疑問なしとしない。

この点、退社に伴う社員の持分の払戻しにおける「持分」とは、会社財産の分け前を示す計数上の数額を意味するものと解されており、それは財産による出資の払戻しと会社損益の分配額から構成されるものと考えられる。出資の履行により会社財産が増加しない労務出資等社員の持分は当然にして会社損益の分配額のみとなるため、会社財産が財産出資の総額を超える場合に限り持分の払戻しを受けることができるのである。このことは、会社法において、出資の払戻しに関する規定が財産出資にのみ設けられていることとも合致する。

また、企業会計における労務出資等の取扱いについては、労務出資等が会社財産を構成しない出資であることにより、簿記上の取引として認識されないため、貸借対照表に表示されないというにすぎず、このことのみをもって法人税法における労務出資等の取扱いを決するのは適当ではないと考える。

#### (5) 法人税法における労務出資等の取扱いについて

以上のように、会社法上、労務出資等を財産出資と別異に取り扱う明文の規定はないことから、労務出資等は財産出資と同じく取り扱われるのである。しかしながら、労務出資等は会社財産を構成しない特異な出資形態であるため、出資の払戻しを含む会社財産の払出しの場面に限り財産出資とは別異に取り扱われることとなる。このことからすれば、法人税法上の資本金等の額には、原則として労務出資等の価額を含めることとなる。ただし、会社財産としての資本金等の額を計算する場面にあつては、労務出資等の価額は資本金等の額に含めないこととなる。

このように考えると、従来の取扱いである①同族会社の判定における出資の金額に労務出資等の金額を含める取扱い、②労務出資等社員が退社により持分の払戻しとして受ける金額は利益の分配と認める取扱いについては、いずれも、現在においても妥当するものであるといえる。

なお、上記以外の具体的な取扱いについては次のとおりとなると考える。

#### イ 資本金基準

資本金基準とは、課税所得の計算上、「資本金等の額」又は「資本金の額又は出資金の額」を基準として法人の規模を測定するものであるが、会社財産として計算するものではないことから、労務出資等を財産出資と別異に取り扱う理由はなく、原則どおり、資本金等の額には労務出資等の価額も含めることとなる。

#### ロ みなし配当の計算

みなし配当とは、出資の払戻しや社員の退社に伴う持分の払戻しなどにより、株主等が会社から金銭等の交付を受けた場合において、その交付を受けた金銭等の額が資本金等の額のうちその交付の基因となった株式等に対応する金額を超える場合のその超える部分に相当する金額を配当とみなすものである。これは会社財産から株主等に交付される金銭等を、出資の払戻しに相当する金額と利益の分配に相当する金額とに区分するものであるから、会社財産としての資本金等の額を計算する場



面に該当することから、労務出資等の価額は資本金等の額には含めないこととして計算することとなる。

## ハ 清算所得の金額の計算

法人が解散した場合における清算所得の金額の計算については、残余財産の価額から資本金等の額と利益積立金額等の額との合計額を控除して計算することとされている。会社財産である残余財産には労務出資等は含まれないことから、残余財産の価額から控除する資本金等の額には労務出資等の価額は含めないこととなる。

## ニ 法人無限責任社員の持分の取得価額

法人無限責任社員が信用出資を行った場合には、法人税法上は有価証券を取得することとなる。この場合の取得価額については、信用を供与するのみで取得のために財産を抛出しておらず、また、出資を受けた法人についても会社財産は増加しないことから、法人税法上、取得の時ににおける通常要する価額についてはないものと考えられる。したがって、信用出資の価額は、取得価額に含めないこととなる。

## (6) 他税目との整合性について

### イ 消費税に関する取扱い

消費税における事業者免税点制度については、基準期間の課税売上高により判定することとされているが、基準期間がない場合には「資本金の額又は出資金の額」により判定することとされており、この場合の「資本金の額又は出資金の額」には労務出資等の価額を含めることとして取り扱うという見解が示されている。この点については、資本金基準における労務出資等の取扱いと同様に考えることができるため、「資本金の額又は出資金の額」には労務出資等の価額を含めることとするのは妥当であると考えられる。

### ロ 国税徴収法における取扱い

滞納者が株主等となっている同族会社がある場合において、滞納者である株主等が有する株式又は出資を譲渡すること等ができず、かつ、滞

納処分の執行をしてもなお不足する国税があるときには、滞納者の有する株式又は出資の価額を限度としてその同族会社は第二次納税義務を負うものとされている。この出資の価額は同族会社の時価純資産価額を「出資の数」で按分することにより計算されるが、この「出資の数」については、労務出資等の価額がある場合には現金による出資の価額と同様に取り扱うこととされている。この取扱いについては、社員の会社に対する権利義務関係は出資の種類による差異はなく、会社財産として計算するものではないため、本取扱いは妥当なものであると考える。

#### (7) 労務出資等に関する事務運営上の提言

労務出資等に関する法人税法上の取扱いについては、社員の地位は出資の種類によって差異はなく労務出資等は財産出資と同じく取り扱われることから、原則として、労務出資等の価額は資本金等の額に含める。ただし、会社財産としての資本金等の額を計算する場面にあつては、労務出資等の価額は資本金等の額に含めないものとして取り扱うのが相当である。

本研究により、労務出資等に関する法人税法上の取扱いについて明らかにされたことから、法人税基本通達を改正し、労務出資等に係る取扱いを新設すべきであると考え。また、労務出資等の価額は定款に記載されるのみであることから、課税当局においては労務出資等の有無及びその価額を的確に把握、管理するための措置を講ずる必要があることを提言する。

## 目 次

はじめに	411
第1章 労務出資等の意義と法人税法上の位置付け	413
第1節 労務出資等の意義	413
1 労務出資及び信用出資	413
2 労務出資等が認められる環境	415
第2節 法人税法上の資本金等の額の位置付け	418
1 法人税法における資本金等の額	418
2 労務出資等の取扱いが影響を及ぼす範囲	422
第3節 労務出資等を巡る法人税法上の諸問題	425
1 従来 of 法人税法上の取扱い	425
2 労務出資等に関して検討すべき問題点	427
第4節 小括	429
第2章 労務出資等に関する会社法及び企業会計上の取扱いについて	432
第1節 会社法における労務出資等の取扱いについて	432
1 会社法の規定における労務出資等及び財産出資の取扱いについて	433
2 労務出資等と財産出資との相違点	435
第2節 企業会計における労務出資等の取扱いについて	439
1 会社法会計における資本金の額	439
2 企業会計における労務出資等の取扱い	441
第3節 小括	443
第3章 労務出資等に関する法人税法上の取扱いについて	445
第1節 労務出資等の取扱いについて	445
1 会社法及び企業会計における労務出資等の取扱い	445
2 法人税法における労務出資等の取扱い	446
3 労務出資等に関する取扱いの疑問点	446
第2節 法人税法上の諸問題に対する検討	447

1	同族会社の判定等について	447
2	資本金基準	448
3	みなし配当の計算	451
4	清算所得の金額の計算	452
5	法人無限責任社員の持分の取得価額	452
第4章	労務出資等に関する事務運営上の提言等	455
第1節	労務出資等に関する法人税法上の取扱いについて	455
第2節	他税目の取扱いとの整合性	457
1	消費税の取扱い	457
2	国税徴収法の取扱い	459
第3節	労務出資等に関する事務運営上の提言	460
1	労務出資等に関する法人税法上の取扱いの周知について	460
2	労務出資等に関する事務管理上の提言	461
	結びに代えて	463

## はじめに

労務出資又は信用出資（以下「労務出資等」という。）は、人的会社といわれる合名会社及び合資会社の無限責任社員に認められている出資の形態である。合名会社及び合資会社は、株式会社のように有限責任制の下、所有と経営が分離された会社形態ではなく、会社債務に対して連帯して無限の責任を負う無限責任社員を有し、所有と経営は一致しており、小規模で限定的な会社として利用される前近代的な会社形態といえる。平成 18 年の会社法の施行後においても合名会社及び合資会社の会社形態及び労務出資等の出資形態は引き続き維持されている。

法人税法では、「資本金等の額」とは「資本金の額又は出資金の額」と政令で定める一定の金額との合計額として規定されているのみであって、「資本金の額又は出資金の額」について独自の定義はされていない。そのため、その解釈は会社法からの借用概念によることとなる。労務出資等は会社法で認められている出資であることから、一義的には資本金等の額に含まれると解される。

しかしながら、現在、労務出資等に関する法人税法上の取扱いについて明らかになっているものはなく、廃止された通達として①同族会社を判定する際の出資の金額の取扱い、②退社した社員が持分の払戻しとして受ける金額の取扱いがあったものの、その取扱いの趣旨は不明であり、その余の取扱いについては判然としていない。

更に、近年の税法改正により、この労務出資等に関する取扱いについて新たに検討すべき事項が生じている。例えば、平成 13 年度税制改正後におけるみなし配当の金額の計算にあつては、改正前と異なり、みなし配当の金額を株主等における帳簿価額の多寡にかかわらず、資本金等の額を基準に計算することとなるが、その際に労務出資等をどのように取り扱うかについて特段の検討は行われていない。平成 18 年度税制改正において創設された特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入制度における特殊支配同族会社の判定の場面での労務出資等の取扱いについても同様である。

また、労務出資等に関する環境にも変化が生じている。一つは労務出資等が認められる法人の範囲が拡大されたことによる法人数の増加である。平成 13 年以降、規制緩和の一環<sup>(1)</sup>として弁護士や税理士などの資格者の法人組織化が認められる法改正が行われている。これらの弁護士法人や税理士法人は基本的に無限責任社員から構成されており、この無限責任社員には労務出資等が認められている。現在では、公認会計士、弁護士、司法書士、行政書士、税理士、弁理士、土地家屋調査士及び社会保険労務士に法人制度が認められている。もう一つは、労務出資等が認められる社員の多様化である。平成 17 年の会社法の制定前においては、会社は無限責任社員になれないこととされていたのであるが、会社法の制定に伴い法人が無限責任社員となることが認められたことから、制度上、法人が社員として信用出資を行うことが可能となっている。

このように、現在、労務出資等に関する法人税法上の取扱いについては明らかにされているものがない中で、近年の税法改正及び環境の変化に伴い、労務出資等に関する法人税法上の取扱いについて検討すべき事項が生じている。

したがって、本稿では、労務出資等の意義及び税務上の位置付けを整理し、会社法及び企業会計における労務出資等の取扱いについて考察し、労務出資等に関する法人税法上の取扱いについて明らかにすることを本研究の目的とする。

---

(1) 規制緩和推進3か年計画(再改定)(平成12年3月31日閣議決定)により、資格制度の見直しの一環として、資格者に対する利用者の複雑多様かつ高度なニーズに応えるとともに、資格者による継続的かつ安定的な業務提供や賠償責任能力の強化などの観点から、必要に応じて資格者の法人制度の創設を検討することとされた。

# 第1章 労務出資等の意義と法人税法上の位置付け

本稿では、労務出資等に関する法人税法上の取扱いを研究するに当たり、①労務出資等の意義及び法人税法上の資本金等の額の位置付けを考察することによって労務出資等を巡る法人税法上の問題点を抽出し、②会社法及び企業会計における労務出資等の取扱いの考え方を整理し、③法人税法における労務出資等の取扱いの方向性を導き出した上で個々の問題に対する検討を行い、④労務出資等に関する事務運営上の提言を試みることにしたい。

そこでまず本章では、労務出資等の内容及び労務出資等が認められる環境について考察し、労務出資等の意義について検討する。次に、法人税法上の資本金等の額の位置付けを考察し、労務出資等を巡る法人税法上の問題点を抽出する。

## 第1節 労務出資等の意義

本節では、会社法における労務出資等の内容及び労務出資等が認められる環境について考察する。

### 1 労務出資及び信用出資

#### (1) 労務出資

労務出資とは、社員が会社に労務を提供することによってなす出資をいう。労務の内容は、肉体的なものであっても精神的なものであってもよく<sup>(2)</sup>、その提供期間は一時的なものでも永続的なものでも差し支えないと解されている<sup>(3)</sup>。

具体的には、その社員の有する設計技術について、会社の建物を設計す

---

(2) 田中誠二編『コンメンタール会社法〔五全訂版〕』60頁（勁草書房、1994）。

(3) 田中耕太郎『改訂会社法概論上巻』112頁（岩波書店、1955）。

る労務を出資とするとか、長年従業員として勤務した者を社員にする場合にその者の有するノウハウを労務出資とするといったものがある。

## (2) 信用出資

信用出資とは、自己の信用を会社に利用することによってなす出資をいう。その内容は債務保証や手形の裏書といった実際の行為のみならず、その者が社員となることにより会社の信用が向上することそのものをもって信用の出資とすることもできると解されている<sup>(4)</sup>。

## (3) 労務出資等の特徴

労務出資等は社員自身の労務又は信用の給付を出資の内容とするものであり、一身専属的で代替性のない出資である。したがって、労務出資等に係る出資債権については譲渡性がないものと解されている<sup>(5)</sup>。また、財産出資（金銭その他の財産による出資をいう。以下同じ。）のように社員の財産を会社に移転するというものではないことから、出資の履行により会社財産は増加しない。

## (4) 労務出資等の価額

会社法では、持分会社の定款には「出資の目的」及び「その価額又は評価の標準」を記載することとされている。「出資の目的」とは金銭、建物又は労務といった出資として給付する具体的な内容をいい、「その価額」とは例えば建物を現物出資する場合における出資時の時価をいい、「評価の標準」とは例えば労務出資等を金銭に見積もる方法をいう。実務上は、労務出資等であれば「労務出資 1 ケ年 ○○○円」又は「信用出資は財産出資の最低額と同じ。」のように記載すれば足りるものとされている<sup>(6)</sup>。定款に別段の定めがない限り、定款に記載される出資の価額に応じて損益分配の割合及び残余財産の分配の割合が定められることとされている。

労務出資等の価額の評価については、出資の内容が社員自身の労務の提

---

(4) 前掲注(2)60頁。

(5) 前掲注(2)59頁。

(6) 青山修『合資・合名会社の法律と登記』24、284頁（新日本法規出版、1996）。



供又は信用の供与であるから、例えば労務出資であれば出資として無償で提供する労務の種類、内容、期間などから出資として給付する労務を金銭的に見積った金額によることとなる。この点、労務出資等は、一身専属的でその内容も幅広く無体財産権や債権のように経済的価値が一般的に認められているものではないことから、その価額がどのように決せられるのか、また、そのような出資が財産出資と同様に出資の価額として扱われるのかという問題がある。

労務出資等の価額は財産出資と同じく会社の定款に記載されるものであることから、その価額は総社員の同意に基づき決定されるものであり、損益分配や会社債務に対する責任といった点で利害の対立する他の社員の同意を得た上で労務出資等の価額が決定されているのである。

そして、会社法上も、会社債権者に対する責任額を決定する必要がない無限責任社員に対して労務出資等を認め、上述のような定款に記載された金額を出資の価額としているのである。また、このことにより、税務上も定款に記載された出資の価額が「資本金の額又は出資金の額」となるのである。

なお、持分会社は人的結合の要素が強く働くことから小規模な会社形態が適しており、税務上は同族会社と判定される会社が多いと考えられる。この場合、考えられる課税上の弊害としては、出資の価額を恣意的に定めることにより、各社員の所得税法における段階税率を過少に適用する場合や、株式配当を通じた過大配当を行う場合が想定される。しかし、このような課税上の弊害は労務出資等に限ったことではなく、また、このような場合には、同族会社の行為計算の否認規定を適用することにより対応することとなる。

## 2 労務出資等が認められる環境

### (1) 持分会社の特徴

会社法においては、財産出資がすべての会社形態に認められている出資

であるのに対し、労務出資等は持分会社のうち合名会社の社員及び合資会社の無限責任社員にのみ認められている出資である<sup>(7)</sup>。持分会社とは合名会社、合資会社及び合同会社を総称するものとして会社法の制定に伴い導入された概念であり、これらの会社は人的な結合を重視した会社形態であることから人的会社とも呼ばれている<sup>(8)</sup>。

持分会社は所有と経営が一致している会社形態であり、会社内部の関係（会社と社員及び社員間関係）については組合的規律<sup>(9)</sup>が適用されるため、定款自治が広く認められている。このような会社形態は比較的少人数の社員で構成される会社に適しており、小規模で前近代的な会社形態といえる。持分会社の主な特徴は次のとおりである。

イ 持分会社の社員は所有者として利益配当請求権、出資払戻請求権、持分払戻請求権及び残余財産分配請求権を有するほか、経営者として業務執行権を有している（所有と経営の一致）。また、議決権については、株式会社のように株式数に応じた議決権を有するのではなく、社員は出資の価額の多寡にかかわらず一人一議決権を有している。

ロ 会社と社員又は社員間関係である会社内部に関する規律については、総社員の同意によるか定款に記載することにより自由に設計することができる。例えば、株式会社の取締役のような機関を設置することや社員間の損益配分割合を出資の価額以外の割合にすることなどが可能である。

ハ 社員は会社に対して持分を有する。この持分とは、二つの意味を有するものと解されている。一つは持分の譲渡を行う場合における社員たる地位を意味し、もう一つは退社に伴う持分の払戻しを行う場合における

(7) 合名会社の社員はその全部が無限責任社員とされており、合資会社の社員は無  
限責任社員及び有限責任社員とされており、合同会社の社員はその全部が有限責任  
社員とされている（会社法 576 条参照）。

(8) これに対して、株式会社は会社財産を重視した会社形態であることから物的会社  
といわれる。

(9) 「会社法制の現代化に関する要綱」では、組合的規律とは「原則として全員一致  
で定款の変更その他の会社の在り方が決定され、社員自らが会社の業務の執行に当  
たるという規律」としている。

会社財産に対する分け前を示す計数上の数額を意味する。社員は出資の払戻しを請求することができ、また、退社に伴い持分の払戻しを受けることができるなど、直接的に会社財産から投下資本を回収することができる。

ニ 持分会社の社員は無限責任社員と有限責任社員に区分される。会社法においては、無限責任社員とは、会社の財産では会社の債務を完済できない場合又は会社の財産に対する強制執行が効を奏しなかった場合に、会社の債務に対して直接に連帯して無限の責任を負う社員のことをいう。労務出資等はこの無限責任社員にのみ認められている。有限責任社員とは、出資の価額（履行済のものを除く。）を限度として会社の債務に対して直接に責任を負う社員のことをいうものとされている。

## (2) 労務出資等が認められている理由

持分会社は所有と経営が一致しており定款自治が広く認められた人的な結合を重視した会社形態であるため、社員の会社債務に対する責任についても無限責任社員にあつては直接的に連帯して無限の責任を負うといった非常に重いものとなっている。このことは、会社債権者にとっては、株式会社のように有限責任社員のみで構成される会社形態では会社債務は会社財産によってのみ担保されるのに対し、無限責任社員を有する持分会社では会社財産だけでなく社員個人の財産によっても会社債務が担保されることを意味する。

このように、合名会社及び合資会社にあつては会社財産以外に無限責任を負う社員が存することから<sup>(10)</sup>、債権者保護のために会社として債務を担保する財産を保有する必要がないため、出資の履行により会社財産が増加しない労務出資等についても出資として認められているものと考えられている。

なお、会社法の制定により、持分会社には有限責任社員のみで構成され

---

(10) 前掲注(2)60頁。

る合同会社が新たに創設されているが、労務出資等が認められている合名会社及び合資会社の社員の責任については、会社法制定前から変わっていない。

## 第2節 法人税法上の資本金等の額の位置付け

本節では、法人税法における資本金等の額及びこれを構成する「資本金の額又は出資金の額」について、過去から現在に至るまでの規定の変遷及びその考え方を考察し、法人税法上の労務出資等の位置付けを検討する。

### 1 法人税法における資本金等の額

#### (1) 現行法における資本金等の額と疑問点

法人税法において資本金等の額とは「法人が株主等から出資を受けた金額として政令で定める金額をいう」と定められており<sup>(11)</sup>、政令で定める金額とは法人の「資本金の額又は出資金の額」といわゆる資本積立金額に相当する金額との合計額と定められている<sup>(12)</sup>に留まっている。このように、法人税法においては「資本金の額又は出資金の額」には独自の定義規定が存しないことから、その解釈については、会社法概念を借用する（いわゆる借用概念による）こととなる。会社法においては持分会社の無限責任社員に労務出資等を認めていることから、一義的には資本金等の額には労務出資等の価額が含まれることとなるものと解される。

ところで、会社法の制定前の商法（以下「旧商法」という。）における合名会社及び合資会社については、株式会社のように資本の額といった規律

---

(11) 法人税法2条16号参照。

(12) 平成18年改正前の法人税法2条17号に規定されていた資本積立金額のことであり、具体的には、法人税法施行令8条1項各号に掲げる金額について、当該事業年度前の各事業年度及び当該事業年度開始の日以後における同項1号から13号までに掲げる金額の合計額から同項14号から21号までに掲げる金額の合計額を減算した金額をいう。

はなく、有限責任社員が履行した出資の金額が登記事項とされているのみであり、貸借対照表における表示についても資本金という規律は設けられていなかった。ところが、会社法の制定に伴い有限責任社員のみから構成される合同会社が創設され、合名会社、合資会社及び合同会社を総称して持分会社とされた。会社法では、この持分会社に対しては、合同会社における財源規制上の控除額として、資本金の額を利用することとされたため、新たに資本金という規律が設けられ、合名会社及び合資会社にも適用されている<sup>(13)</sup>。また、貸借対照表の純資産の部の表示の区分についても、持分会社の純資産の部は社員資本と評価・換算差額等に区分することとされ、社員資本に係る項目は資本金、出資金申込証拠金、資本剰余金及び利益剰余金に区分することとされている。この資本金の額とは出資として払込み又は給付された財産の価額を基礎として計上されるものとされていることから、これらの財産の存しない労務出資等は会社法会計（会社法における会計をいう。以下同じ。）においては会計処理の対象とはならないこととなる（詳細については後述する。）。

このように、会社法の制定に伴い持分会社に対しても資本金という規律が設けられたことから、法人税法における「資本金の額又は出資金の額」の解釈について、持分会社にあっても会社法会計上の「資本金の額」によることとなり、それには会計処理の対象とならない労務出資等の価額は含まれないこととして取り扱うこととなるのかという疑問が生ずる。

このように、法人税法上の「資本金等の額」の位置付けについても疑問の生ずるところであることから、法人税法創設時から現在までの「資本金等の額」の規定の変遷及び会社法の制定に伴う平成18年度税制改正において「資本金等の額」につきどのような改正が行われたかを検証することとする。

---

(13) 相澤哲＝郡谷大輔「持分会社」商事法務1748号22頁(2005)。

## (2) 平成 18 年度税制改正における資本金等の額

平成 18 年度税制改正においては、資本金等の額は法人が株主等から出資を受けた金額であるとする概念の明確化を行ったものとされている<sup>(14)</sup>。また、資本金等の額を構成する「資本金の額又は出資金の額」については、本改正前における「資本の金額又は出資金額」から会社法の制定に伴い会社法上の用語の整理に合わせた改正が行われている。したがって、会社法の制定に伴う平成 18 年度税制改正においては「資本金等の額」の定義の内容を変更するような改正は行われていないものと考えられる。

## (3) 法人税法創設時から現在までの法人税法における出資に関する規定

現行の「資本金等の額」の定義規定は、昭和 40 年度税制改正において設けられた「資本等の金額」が元になっており、その設けられた理由については、法人税の体系上、例えばみなし配当、身代わり株式、清算所得等に関連して、資本の金額と資本積立金額とが全く同列に取り扱われていることから、これらをまとめて「資本等の金額」と規定してわかりやすくするためであるとされている<sup>(15)</sup>。

昭和 40 年度税制改正前における法人税法においては、このようなまとめた形での定義がなく、出資を受けた金額については各規定においてそれぞれ個別に定義が設けられていた。昭和 15 年に法人税法が創設された当初においては、各事業年度の所得、清算所得及び各事業年度の資本に対して法人税を賦課することとされていたが、ここでいう「資本」とは、各事業年度の各月末における払込株式金額、出資金額、基金又は拠金及び積立金から各月末の繰越欠損金額を控除した金額により計算するものとされていた。その後、資本に対する課税は廃止となり、超過所得に対して法人税を賦課することとされた。この超過所得とは各事業年度の普通所得が資本金額の 30%相当額を超過する場合の超過額とされており、ここでいう「資本金額」とは、当該事業年度の各月末における払込株式金額、出資金額、基金又は

(14) 大蔵財務協会「平成 18 年改正税法のすべて」241 頁。

(15) 大蔵財務協会「昭和 40 年改正税法のすべて」98 頁。

拠金及び積立金額の合計額に基づき計算するものとされていた。このように、当時は「資本」又は「資本金額」として個別に定義され、また、現在の「資本の金額又は出資の金額」という定義は、会社の形態ごとに株式会社にあつては払込株式金額、合名会社及び合資会社にあつては出資金額として規定されていた。

昭和25年のシャウプ勧告に基づく税制改正により、超過所得に対する課税が廃止され、「資本金額」については、法人税法施行規則の寄附金の損金算入限度額の計算規定において、資本の金額、出資金額、株式金額及び出資金額の合計額又は基金及び資産再評価積立金額の合計金額とする定義規定が置かれた。ここでは、株式会社が出資を受けた金額について、払込株式金額という用語が資本の金額へ変更されている。また、同年の税制改正により追加された合併差益金の益金不算入規定においては、出資を受けた金額について、会社の形態ごとに規定するのではなく、会社全体を対象として「資本又は出資の金額」という用語により規定されることとなった。

#### (4) 資本金等の額の位置付け

以上のように、過去の法人税法における出資に関する規定及び会社法の制定に伴う平成18年度税制改正を振り返ってみると、出資を受けた金額については、昭和15年当時は資本又は資本金額という定義の中で株式会社にあつては払込株式金額、合名会社及び合資会社にあつては出資金額というように、会社の形態ごとに出資を受けた金額を規定されていたのであるが、昭和25年には一部の規定について会社全体を対象として、出資を受けた金額は「資本又は出資の金額」のように規定されるようになり、昭和40年度税制改正において「資本等の金額」としてまとめた形で定義を置くこととされ、「資本等の金額」を構成するものとして「資本の金額又は出資金額」が規定されることとなり、平成18年度税制改正を経て現在に至っているものと考えられる。このように、出資を受けた金額については法人全体をまとめた形で「資本金の額又は出資金の額」のように包括的に規定されているが、合名会社及び合資会社については法人税法創設当時から出資を受け

た金額はあくまでも「出資金額」であり、それは現在においても変わっていないのである。

更に、資本金等の額の定義規定だけでなく、例えば、同族会社の判定に関する規定においては一定の株主等が有する株式数又は出資の金額の割合により判定することとされており、合名会社及び合資会社にあつては、従来から「出資の金額」により判定することとされている。みなし配当の計算に関する規定における出資の金額についても同様である。そして、旧商法においては、出資には労務出資等が含まれていたことは前述のとおりである。加えて、会社法の制定に伴う平成18年度税制改正では「資本金等の額」については法人が株主等から出資を受けた金額とする概念の明確化を行ったにすぎず、持分会社について、法人税法上の「資本金の額又は出資金の額」は会社法会計における「資本金の額」とするといった改正は行われていない。以上のことからすれば、法人税法における持分会社の「資本金の額又は出資金の額」は、会社法会計における「資本金の額」により解釈するのではなく、一義的には会社法の借用概念により労務出資等の価額も含めて取り扱うものと解するべきである。

しかしながら、会社法会計上、持分会社の貸借対照表には会計処理の対象とならない労務出資等は表示されないことについて、法人税法上どのように取り扱うかについては、改めて会社法及び会計上の労務出資等の取扱いについて検討する必要がある。検討に当たっては、法人税法における出資に関する規定は多数存在するが、本稿においては、その定義規定となる「資本金等の額」について労務出資等の価額を含めることとなるのかの検討を行うこととする。

## 2 労務出資等の取扱いが影響を及ぼす範囲

法人税法においては、同族会社の判定、資本金等の額、みなし配当に関する規定など出資に関する規定は多数存在するため、労務出資等に関する取扱いを明確化することによって与える影響は大きい。出資に関する主な規定は



次のとおりである。

(1) 同族会社の判定（法人税法2条10号）

会社の株主等<sup>(16)</sup>（その会社が自己の株式又は出資を有する場合のその会社を除く。）の3人以下並びにこれらと特殊の関係のある個人及び法人である一定の者が、その会社の発行済株式又は出資（その会社が有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額の100分の50を超える数又は金額の株式又は出資を有する場合その他一定の場合には、その会社は同族会社に該当する。持分会社は株式を発行しないことから、持分会社における同族会社の判定は持分会社の出資の総額のうち持分会社の社員が有する出資の金額の占める割合により判定することとされている。

(2) 資本等取引における資本金等の額（法人税法2条16号、22条）

法人の各事業年度の所得の金額は益金の額から損金の額を控除した金額とされており、資本等取引に係る収益の額又は費用等の額は益金の額又は損金の額から除かれている。この資本等取引とは資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引及び法人が行う利益又は剰余金の分配をいうものとされていることから、法人税法上、資本金等の額の増減を生じる取引は所得の金額の計算から除外される。ここでは、資本等取引は課税所得を構成しないという概念を明確にしており、資本金等の額の増減によって所得金額は影響されないこととなる。

この資本金等の額とは、法人が株主等から出資を受けた金額として、「資本金の額又は出資金の額」と政令で定める一定の金額との合計額と定義されている<sup>(17)</sup>。

(3) みなし配当（法人税法24条）

株主等が法人から配当以外で金銭その他の資産の交付を受けた場合において、その交付を受けた金銭等の額が資本金等の額のうち交付の基因とな

---

(16) 法人税法2条14号において、「株主又は合名会社、合資会社若しくは合同会社の社員その他法人の出資者をいう。」と定義されている。以下本稿において同じ。

(17) 第1章第2節1（1）参照。

った株式又は出資に対応する部分の金額を超えるときには、その超える部分の金額を配当とみなすこととされている。そして、資本金等の額のうち交付の基因となった株式又は出資に対応する部分の金額の計算に当たっては、その交付の基因となった取引により計算は異なるが、例えば、社員の退社に伴う持分の払戻しが行われた場合には資本金等の額を出資の総額で除して交付の基因となった出資の金額を乗じて計算することとされている。

(4) 寄附金の損金不算入（法人税法 37 条）

普通法人が寄附金を支出した場合の損金算入限度額は、所得金額の 100 分の 2.5 に相当する金額と資本金等の額の 1,000 分の 2.5 に相当する金額との合計額の 2 分の 1 に相当する金額によることとされている。

(5) 税率（法人税法 66 条、租税特別措置法 42 条の 3 の 2）

普通法人のうち各事業年度終了の時において資本金の額又は出資金の額が 1 億円以下であるものの各事業年度の所得の金額のうち年 800 万円以下の金額については、法人税率は 22% とされている（平成 21 年 4 月 1 日以後に終了する事業年度については、22% の法人税率が 18% に軽減されている。）。

(6) 特定同族会社の特別税率（法人税法 67 条）

内国法人のうち資本金の額又は出資金の額が 1 億円以下であるものは、特定同族会社（被支配会社<sup>(18)</sup>で、被支配会社であることについて判定の基礎となった株主等のうちに被支配会社でない法人がある場合には、その法人をその判定の基礎となる株主等から除外して判定するものとした場合においても被支配会社となるものをいう。）から除かれている。

(7) 清算所得の金額の計算規定（法人税法 93 条）

清算所得の金額の計算に当たっては、残余財産の価額から資本金等の額と利益積立金額等の額との合計額を控除することとされている。

---

(18) 会社の株主等（その会社が自己の株式又は出資を有する場合のその会社を除く。）の一人並びにこれと特殊の関係のある個人及び法人である一定の者が、その会社の発行済株式又は出資の総数又は総額の 100 分の 50 を超える数又は金額の株式又は出資を有する場合その他一定の場合におけるその会社をいう。法人税法 67 条 2 項参照。

(8) 交際費等の損金不算入（租税特別措置法 61 条の 4）

法人の当該事業年度の資本金の額又は出資金の額が 1 億円以下である場合には、交際費等の額のうち定額控除限度額に達するまでの金額の 100 分の 90 に相当する金額は損金算入が認められる。

### 第 3 節 労務出資等を巡る法人税法上の諸問題

本節では、労務出資等に関する従来の法人税法上の取扱いについて検証を行うとともに、新たな法人税法上の諸問題を抽出する。

#### 1 従来の法人税法上の取扱い

労務出資等は旧商法制定時（明治 32 年）から認められている出資の形態である<sup>(19)</sup>。従来の労務出資等に関する法人税法上の取扱いとしては、昭和 25 年に制定された法人税取扱通達において次の二つが明らかにされていた。これらの取扱いは昭和 44 年に法人税基本通達が制定された際に「特殊事項、特殊業態に関するものであるため、法人税基本通達としては定めのないもの」として廃止されているものの、廃止後も従来どおり取り扱うこととされている<sup>(20)</sup>。

##### (1) 同族会社の判定における出資の金額

(出資の金額)

43 法第 7 条の 2 の「出資の金額」には労務及び信用による出資の金額を含むものとする。

(参考) 昭和 40 年改正前法人税法 7 条の 2（同族会社の定義）

(19) 労務出資については、明治 23 年制定の商法においても認められており、明治 32 年制定の商法において信用出資が追加された。

(20) 法人税基本通達（昭和 44 年直審（法）25）において「従来どおり取り扱うこと」とされている。

第7条の2 この法律において同族会社とは、左の各号の一に該当する会社をいう。

- 一 株主又は社員の三人以下及びこれらの親族その他これらと命令で定める特殊の関係のある個人及び法人（以下同族関係者という。）が有する株式又は出資の金額の合計額がその会社の株式金額又は出資金額の百分の五十以上に相当する会社
- 二 株主又は社員の四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百分の六十以上に相当する会社
- 三 株主又は社員の五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百分の七十以上に相当する会社

## 2 省 略

### (2) 持分の払戻しを受けた金額の取扱い

(労務、信用出資に対する払戻)

148 労務又は信用を出資した社員が退社により持分の払戻として受ける金額は、利益の分配と認める。

### (3) 従来 of 取扱いに関する検証

上記(1)の取扱いは、同族会社の判定における「出資の金額」には労務出資等による出資の金額を含めるというものである。したがって、労務出資等は財産出資と同じく取り扱われるものとされている。本通達制定時の同族会社の判定に関する規定については上記(1)(参考)のとおりであり、出資の金額の割合により判定するという点については現行の持分会社における同族会社の判定と同じである。しかし、企業会計上は労務出資等については何の記帳もしないとするのが通説とされており(この点については後述する。)、企業会計における資本金の額には労務出資等の価額は含まれないにもかかわらず、この取扱いにおいては法人税法上の出資の金

額には労務出資等の価額を含めることとされていることの趣旨については明らかではない。

また、上記（２）の取扱いは、退社による持分の払戻しとして労務出資等社員（労務出資等を行った社員をいう。以下同じ。）が受けた金額については利益の分配と認めるというものであるが、これは直接的に労務出資等の取扱いについて定められたものではない。旧商法においても、労務出資等社員が退社に伴い持分の払戻しとして受けた金額は利益の分配となるという明文の規定はないことから、労務出資等をどのように取り扱うのか必ずしも明らかにされているとはいえない。

このように、上記（１）の取扱いについては、出資の金額に労務出資等の価額を含めるとするもののその趣旨については明らかではなく、企業会計上の資本金の額との関係でどのように考えるべきか疑問の残るものである。また、上記（２）の取扱いからは労務出資等は財産出資とは別異に取り扱われるものと考えられるのであるが、その趣旨については明らかでない。このように、従来の取扱いについて検証したものの、労務出資等に関する取扱いの趣旨は明らかではなく、なお疑問の残るところである。したがって、従来の取扱いの妥当性についても、改めて検討する必要がある。

## 2 労務出資等に関して検討すべき問題点

さらに、労務出資等に関する取扱いについては、新たに近年の税制改正に伴う問題、従来から判然としていない問題及び労務出資等に関する環境の変化に伴う問題として、次に掲げるような検討すべき事項が生じている。

### （１）みなし配当の計算

平成 13 年度税制改正により、みなし配当の計算規定が改正され、従来は、株主等が交付を受けた金額が株式又は出資の帳簿価額を超える場合に、その超える部分の金額のうち資本金等の額以外の部分から成る金額がみなし配当の額とされていたが、平成 13 年度税制改正後は、株主等が交付を受けた金額が資本金等の額のうち交付の基因となった株式又は出資に対応する

部分の金額を超える場合にその超える部分の金額がみなし配当の額とされた。すなわち、みなし配当の計算は、みなし配当の事由に該当する場合には、必ず資本金等の額のうち交付を受けた金額に対応する部分の金額を計算しなければならないこととされた。この交付を受けた金額に対応する部分の資本金等の額の計算に労務出資等の価額を含めて取り扱うべきかについては、従来から取扱いは存しないため、その取扱いを明らかにする必要がある。

#### (2) 特殊支配同族会社の判定等

平成 18 年度税制改正により特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入制度が創設されている。この制度の対象となる特殊支配同族会社は、業務主宰役員及び業務主宰役員関連者が有する出資の金額の割合が 90%以上であることが判定の要件の一つとされている。この出資の金額に労務出資等の価額を含めて判定するべきかという問題があるが、これまで検討されていない。前述した従来の取扱いのうち同族会社の判定における出資の金額の取扱いと同様に取り扱うべきかの検討を行う必要がある。

また、平成 18 年度税制改正によりいわゆる留保金課税制度の適用対象となる会社が特定同族会社と規定されているが、この特定同族会社の判定における出資の金額の取扱いについても同様の問題がある。

#### (3) 清算所得の金額の計算

清算所得の金額の計算に当たっては、残余財産の価額から資本金等の額と利益積立金額等との合計額を控除することとされている。しかし、この資本金等の額に労務出資等の価額が含まれるか否かについては従来から明らかにされていない。労務出資等の取扱いいかんにより清算所得の金額に多大な影響を及ぼすおそれがあるため、その取扱いを明らかにする必要がある。

#### (4) 資本金基準

法人税法及び租税特別措置法においては、「資本金等の額」を基準として損金算入限度額を計算する規定や「資本金の額又は出資金の額」を基準と

して法人の区分を決定する規定などが存する（以下これらの基準を「資本金基準」という。）。例えば、前者は寄附金の損金算入限度額の計算であり、後者は交際費等の損金不算入制度、税額控除制度又は特別償却制度における中小企業の判定などである。しかし、これらの資本金基準に労務出資等の価額を含めるのかについては従来から判然としていない。

#### (5) 資格者法人における取扱い

平成13年以降、規制緩和の一環として弁護士や税理士などの資格者の法人組織化が認められる法改正が行われている。これらの弁護士法人や税理士法人は基本的には無限責任社員から構成されており、この無限責任社員には労務出資等が認められている。現在では、公認会計士、弁護士、司法書士、行政書士、税理士、弁理士、土地家屋調査士及び社会保険労務士に法人制度が認められている。これらの法人数は年々増加しており、全国的に活動しているような大規模な法人も見受けられ、労務出資等に関する取扱いに問題が生ずる場面も想定されることから、これらの法人に関する労務出資等の取扱いを明らかにする必要がある。

#### (6) 法人無限責任社員の有価証券の取得価額

平成17年に制定された会社法では、法人が無限責任社員になることが認められることとなり、制度上は法人社員の信用出資が可能となっている<sup>(21)</sup>。法人税法上は持分会社の社員の持分は有価証券とされるため、法人社員が信用出資を行った場合の有価証券の取得価額については、定款に記載された信用出資の価額を含めて計算するのか明らかにする必要がある。

## 第4節 小括

会社法上、労務出資等とは会社の債務に対して連帯して無限の責任を負う無

---

(21) 労務出資等は一身専属的で社員自身の労務又は信用を会社に給付する出資であるため、法人社員自身の労務の提供は事実上不可能であると考えられる。したがって、法人が給付する出資の形態として想定されるのは信用出資に限られる。

限責任社員にのみ認められている出資の形態である。その出資の価額については財産出資と同じく損益分配の割合や残余財産の分配の割合として会社法において定められている。一方、出資の内容は財産を会社に移転するのではなく社員自身の労務の提供又は信用の供与という行為を出資とするものであるから、労務出資等は出資の履行によって会社財産が増加しない点において財産出資と異なっている。このような労務出資等の性質は会社法の制定前から変わっていない。

法人税法上の資本金等の額を構成する「資本金の額又は出資金の額」の解釈については、税法に独自の定義規定が存しないため会社法からの借用概念によることとなり、労務出資等は財産出資と同じく会社法において認められた出資であることから、一義的には労務出資等の価額は資本金等の額に含まれると解される。

しかしながら、会社法の制定に伴い、持分会社にも資本金の規律が設けられることとなり、会社法会計では貸借対照表には会計処理の対象とされない労務出資等は表示されないこととされている。この点、労務出資等は財産出資と異なる取扱いとなっているため、法人税法上の取扱いについても、会社法で認められている出資の形態であるからといって労務出資等の価額が資本金等の額に含まれると一律に解してよいものか疑問が残るところである。

また、これまでに廃止された従来の二つの取扱いについて検証したものの、その取扱いの趣旨については必ずしも明らかではなく、これまでの労務出資等に関する取扱いについては疑問が残るところである。

さらに、労務出資等に関する取扱いについては、みなし配当に関する規定の改正や特殊支配同族会社の損金不算入制度の創設といった近年の税制改正及び資格者法人の増加や法人無限責任社員の許容といった労務出資等に関する環境の変化に伴い、法人税法上、資本金等の額に労務出資等の価額を含めるべきかについて検討すべき事項が生じている。

法人税法上、資本金等の額が関係する規定は多数存することからその影響する範囲は広く、現在のように労務出資等に関する取扱いが判然としないまま



は、労務出資等の取扱いに関する予見可能性がないことから納税者に対して無用の混乱を生じさせるのみならず、その取扱いいかんによっては納税者の公平な課税の実現に支障が生ずるおそれがある。したがって、労務出資等に関する法人税法上の取扱いを明らかにすることは早急に解決すべき重要な問題である。

そこで、労務出資等が認められている会社法及び企業会計における労務出資等の取扱いについて、次章において考察することとする。

## 第2章 労務出資等に関する会社法及び 企業会計上の取扱いについて

前章では、労務出資等の意義及び法人税法上の資本金等の額の位置付けについて考察し、資本金等の額についての解釈は会社法からの借用概念によることとなり、一義的には労務出資等の価額を資本金等の額に含めて取り扱うこととなるのであるが、会社法会計における資本金の表示の問題及び従来からの取扱いから一律にそのように解してよいものか疑問が残ることを述べた。また、現在の状況から労務出資等に関する法人税法上の取扱いについては様々な検討を要する事項が生じているため、早急にその取扱いを明らかにする必要があることを述べた。

そこで本章では、労務出資等に関する法人税法上の取扱いを検討するに当たり、会社法の規定から会社と社員との関係、社員間との関係並びに会社債権者と会社及び社員との関係について、出資の種類による差異の有無について考察し、会社法における労務出資等の取扱いを明らかにすることとする。また、企業会計は会社の経済活動を数値として表したものであることから、企業会計における労務出資等の取扱いについても考察していくこととする。

### 第1節 会社法における労務出資等の取扱いについて

出資とは社員が社員たる資格に基づき会社の目的を遂行するために会社に対してなす一定の給付であり、社員である以上必ずこれを負担するものである<sup>(22)</sup>。出資とは会社を構成するための社員の本質的な義務であり、会社法における会社、社員及び会社債権者の間の権利義務関係は出資を通じて成り立っていると考えられる。したがって、本節では、会社法における持分会社の出資に関する規定、持分会社における会社と社員、社員間並びに会社債権者と会社及び社員

---

(22) 前掲注(2)59頁。

との関係に関する規定を検証することにより、会社法における労務出資等の取扱いについて考察する。

## 1 会社法の規定における労務出資等及び財産出資の取扱いについて

### (1) 労務出資等の根拠

会社法では、持分会社については定款の絶対的記載事項として「社員の出資の目的（有限責任社員にあつては、金銭等に限る。）及びその価額又は評価の標準」を記載することとされている<sup>(23)</sup>。この規定により、有限責任社員は財産出資のみが認められ、無限責任社員はこれに加え、金銭等以外の出資である労務出資等が認められている。労務出資等は無限責任社員にのみ認められる限定的な出資であることについては既に述べたとおりである。労務出資等の価額は定款に記載されるのみであり、登記事項とはされていない。

### (2) 会社、社員及び会社債権者の間の権利義務関係について

#### イ 出資の履行

無限責任社員を有する合名会社及び合資会社の社員が会社に対して有する出資義務の履行期日については、会社法において定めはないため、定款に記載するか総社員の同意により決定されることとなる。これは、合名会社及び合資会社は会社債務につき連帯して無限の責任を負う無限責任社員を有しており、株式会社のように会社債権者保護のために会社財産を事前に担保する必要がないため、事前の出資履行が強制されていないのである。この出資の履行については旧商法及び会社法において出資の種類により別異に取り扱うとする明文の規定はない<sup>(24)</sup>。

---

(23) 会社法 576 条 1 項 6 号参照。また、ここでいう金銭等とは金銭その他の財産をいうものとされている（会社法 151 条）。

(24) 会社法 582 条参照。なお、債権出資については、その債権が債務不履行となった場合には社員は債権の額を保証する義務があるが、これは債権出資を担保するためのものであり、労務出資等と財産出資との差異として規定されているものではない。

## ロ 社員の責任

持分会社の社員は無限責任社員と有限責任社員とに区分される。労務出資等が認められている無限責任社員は会社の債務を連帯して弁済する責任を負うこととされている<sup>(25)</sup>。また、有限責任社員は未履行の出資の価額に対して直接に責任を負うこととされている。これら社員の責任についても、規定上、出資の種類による責任の程度や内容に差異は設けられていない。

## ハ 社員の権利

社員は経営者として持分会社の業務執行権を有するだけでなく、所有者として会社に対する利益配当請求権、出資払戻請求権、持分払戻請求権及び残余財産分配請求権も有している<sup>(26)</sup>。これらの権利については、労務出資等を財産出資と別異に取り扱うとする明文の規定はない<sup>(27)</sup>。

## ニ 損益分配割合及び残余財産分配割合

各社員の損益分配の割合及び残余財産の分配の割合は、定款に別段の定めがない限り、出資の価額に応じて定めることとされている<sup>(28)</sup>。したがって、出資の種類によって損益分配の割合又は残余財産の分配の割合が異なることはなく、出資の価額には労務出資等の価額も含まれる。

## (3) 社員の持分について

会社法では、持分会社に固有の概念として、社員は会社に対して持分を有する。この持分は譲渡することが可能であり、退社した社員は持分の払戻しを受けることができることとされている<sup>(29)</sup>。この持分については、会社法において定義は設けられていないことから、その意義については解釈に委ねられている。

(25) 会社法 580 条 1 項参照。

(26) 会社法 590 条 1 項、611 条 1 項、621 条 1 項及び 624 条 1 項参照。

(27) 出資の払戻しについては、金銭その他の財産による出資の払戻しの規定があるのみである。会社法 624 条 1 項参照。

(28) 会社法 622 条 1 項及び 666 条参照。

(29) 会社法 611 条 1 項参照。

通説では、この持分については二つの意味があると解されている。一つは持分の譲渡の場合における「持分」について、社員たる地位（法律上の権利義務関係）を意味するものと解されており、もう一つは、持分の払戻しにおける「持分」について、会社財産の分け前を示す計数上の数額を意味するものと解されている<sup>(30)</sup>。このように持分については二つの意味を有するものと解されているのであるが、それぞれは互いに無関係というものではなく、前者の意味の持分には後者の意味の持分が随伴しているものと考えられている<sup>(31)</sup>。

なお、後者の意味の持分については、積極持分、消極持分及び零の3種類に区分できるものと解されている<sup>(32)</sup>。積極持分とは社員が会社に対して金銭の払戻しを請求する権利を有している場合をいい、消極持分とは社員が会社に対して金銭の支払いの義務を有している場合をいい、零とは社員が会社に対して何の権利義務も有しない場合と解されている<sup>(33)</sup>。また、各社員の持分（後者の意味）の合計は会社財産と等しくなることとなる。

ここでいう会社財産とは、社員が出資した財産を基礎としてその上に会社の営業活動により生じた果実（損益）が蓄積されて構成されていくものである。そして、この意味における持分とはその会社財産の各社員の帰属額であるから、後者の意味における各社員の持分とは、各社員が出資した財産の額（出資の払戻し）と各社員に対して出資の価額に応じて分配された会社損益の帰属額との合計額により構成されるものと考えられる。

## 2 労務出資等と財産出資との相違点

以上のように、会社法上、労務出資等と財産出資とを別異に取り扱うといった明文の規定は存しないものの、次のように、労務出資等は財産出資と別

---

(30) 上柳克郎＝鴻常夫＝竹内昭夫『新版注釈会社法(1)』[鴻常夫]241頁(有斐閣、1985)、前掲注(2)73頁。

(31) 前掲注(2)74頁、前掲注(30)242頁。

(32) 前掲注(2)73頁。

(33) 前掲注(2)73頁、前掲注(30)〔古瀬村邦夫〕335頁。

異に取り扱うこととされているものがある。

(1) 出資の払戻し

社員は、持分会社に対して既に出資として払込み又は給付をした金銭等（金銭及び金銭以外の財産をいう。以下同じ。）の払戻しを請求することができることとされている<sup>(34)</sup>が、労務出資等の払戻しは規定されていない。これは、労務出資等社員は金銭等を出資していないため、会社には払戻しを要する金銭等が存しないからである。

換言すれば、会社法における社員の出資の払戻しは、会社財産を構成する金銭等の出資の払戻しのみが予定されていることから、労務出資等社員には出資の払戻しという場面は生じない。

(2) 退社に伴う持分の払戻し及び残余財産の分配

退社した社員は、出資の種類にかかわらず持分の払戻しを受けることができることとされている<sup>(35)</sup>。このように会社法における明文の規定上、出資の種類による差異は設けられていないのであるが、通説では、退社した労務出資等社員は、会社財産が財産出資の総額を超える場合に持分の払戻しを受けることができると解されている<sup>(36)</sup>。

このような取扱いがなされるのは、労務出資等が会社財産を構成しないという特異な出資であるからといえる。前述のとおり、各社員の持分は出資の払戻しと損益の帰属額の合計額から成るものであるところ、労務出資等社員が退社した場合の持分の払戻しについては、上記(1)のとおり出資の払戻しはないことから、労務出資等社員の持分は損益の帰属額のみとなる。したがって、労務出資等社員が退社した場合には、会社財産が他の社員の財産出資の総額を超える場合に初めて積極持分を有することとなり、

---

(34) 会社法 624 条 1 項では、「社員は、持分会社に対し、既に出資として払込み又は給付をした金銭等の払戻し（以下この編において「出資の払戻し」という。）を請求することができる。」と規定されている。

(35) 会社法 611 条 1 項では、「退社した社員は、その出資の種類を問わず、その持分の払戻しを受けることができる。」と規定されている。

(36) 前掲注(2)118 頁、前掲注(30)〔古瀬村邦夫〕339 頁。

持分の払戻しを受けることができるものと解されているのである。この場合の払戻しを受ける持分の額は、会社財産が財産出資の総額を超える場合のその超える部分の金額を出資の価額に応じて分配した金額となる。

例えば、合名会社Xの社員甲（現金出資 600 万円）、社員乙（現金出資 300 万円）、社員丙（労務出資 100 万円）の場合に、社員丙が退社し、退社時の会社財産（時価）が 1500 万円であったとき（会社財産が財産出資の総額を超える場合）の社員丙の持分は、積極持分として 60 万円（ $(1,500 \text{ 万円} - 900 \text{ 万円}) \times 100 \text{ 万円} / 1,000 \text{ 万円}$ ）となる。この 60 万円は、会社財産のうち財産出資の総額を超える部分の金額である 600 万円を労務出資を含む出資の価額の割合で分配した金額であり、この金額は利益分配額にほかならない。

なお、退社時の会社財産（時価）が 500 万円であった場合（会社財産が財産出資の総額に満たない場合）には、社員丙の持分は $\Delta 40$  万円（ $(500 \text{ 万円} - 900 \text{ 万円}) \times 100 \text{ 万円} / 1,000 \text{ 万円}$ ）となり、消極持分として会社に対して 40 万円の支払義務が生ずることとなる。

また、残余財産の分配についても同様である。会社法においては、残余財産の分配の割合は、定款に別段の定めがない限り、出資の価額に応じて定めることとされているが、残余財産に対する各社員の持分については、退社に伴う持分の払戻しの場合と同様に、社員が出資した財産の額（出資の払戻し）と会社損益の帰属額との合計額により構成される。そして、労務出資等がある場合には、残余財産の分配額は単純に出資の価額の割合で残余財産を按分して計算するのではなく、労務出資等の価額に相当する出資の払戻しはないものとして計算することとなるため、労務出資等社員にあっては、残余財産が財産出資の総額を超える場合に限り残余財産の分配を受けることができると解されている<sup>(37)</sup>。

例えば、合名会社Xの残余財産が 1,000 万円であり、社員甲（現金出資

---

(37) 前掲注(2)194頁。

600 万円)、社員乙 (現金出資 300 万円)、社員丙 (労務出資 100 万円) の場合の残余財産の分配は次のとおりとなる。

社員甲 660 万円 (600 万円+60 万円)

※損益分配額 60 万円 (1,000 万円-900 万円) ×600 万円/1,000 万円  
社員乙 330 万円 (300 万円+30 万円)

※損益分配額 30 万円 (1,000 万円-900 万円) ×300 万円/1,000 万円  
社員丙 10 万円 (10 万円)

※損益分配額 10 万円 (1,000 万円-900 万円) ×100 万円/1,000 万円

なお、労務出資等社員の持分についての判例はなく、退社した無限責任社員の持分の額が争われた古い下級審判決<sup>(38)</sup>において、払込済とされる出資金額は労務出資等の価額を会社の存続期間のうち社員であった期間の占める割合で按分して計算した金額とした裁判例があるのみである。具体的な事件の内容は次のとおりである。

被控訴人 X は大正 5 年 2 月 1 日に設立 (存続期間 20 年の定め) した合資会社であり、控訴人 A は労務出資 5,000 円と定款に記載された無限責任社員であり、訴外 B は現金出資 9,000 円と定款に記載された有限責任社員であり (大正 5 年 5 月 20 日に無限責任社員に変更)、訴外 C は現金 1,000 円と定款に記載された有限責任社員である。大正 6 年 5 月 1 日に A は除名されたため、金 5,000 円の持分の払戻しを求めて本訴を提起したものである。X に現実に資本金として払い込まれた金額は 2,000 円であり、A が退社した時の会社の損失金は 2,120 円 82 銭であった。

判決は、① A が現実に払い込んだと認められる出資額は 20 年という会社の存続期間を A の労務の提供期間 (1 年 3 ヶ月) で按分した金額である 312 円余であること、② A の退社当時の損失金は 2,120 円 82 銭であり、この損失のうち A は 3 分の 1 である 706 円 94 銭を負担すべきであり、この金額は払込済みとされる出資額である 312 円余を超えることから払戻しを請求で

(38) 東京控訴院判大 9・3・29 新聞 1760 号 22 頁。



きる持分を有しないとした。

この判決については、不当である又は不能であるとの批判がある<sup>(39)</sup>。その理由としては、本判決は財産出資と労務出資を同一視したものであるが、元来、労務出資者は労務の提供を中止することにより財産出資者が財産出資額に応ずべき持分の払戻しを受けたのと同一の地位にあるものであって、更に財産上の権利を主張しうるのは、労務提供の結果生じた余剰価値を会社に残留せしめるからであるとする<sup>(40)</sup>。

つまり、労務出資等という労務の提供又は信用の供与を行う出資にあつては、労務又は信用の給付を終了した時に出資の払戻しを受けたことと同じ立場に立つため、財産出資のような出資の払戻しは認められないと考えるのである。このことは、労務出資等が会社財産を構成しないという特異な出資であるために生じるのであり、会社法において出資の払戻しについては財産出資に限定されていることとも整合するものであり、本判決に対する批判は妥当なものであると考える。

## 第2節 企業会計における労務出資等の取扱いについて

本節では、会社法会計の資本金の規定及び企業会計上の資本金の概念から労務出資等の取扱いについて考察する。

### 1 会社法会計における資本金の額

会社法では、持分会社の会計については、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとされており<sup>(41)</sup>、持分会社の会計帳簿及び計算書類の作成及び保存については、会社計算規則に定めるところによることとされ

---

(39) 前掲注(2)118頁、前掲注(30)339頁。

(40) 前掲注(2)118頁。

(41) 会社法 614条参照。

ている<sup>(42)</sup>。会社計算規則における持分会社の資本金の額は、出資の履行として払込み又は給付をした財産の価額を基礎として計上することとされている<sup>(43)</sup>。また、持分会社の貸借対照表における表示の区分については、純資産の部の社員資本には資本金、出資金申込証拠金、資本剰余金及び利益剰余金を表示することとされている<sup>(44)</sup>。

このように持分会社について資本金という規律を設けることとされたのは、前述のとおり、会社法の制定に伴い有限責任社員のみで構成される合同会社が創設されたことによるものである<sup>(45)</sup>。会社法の構成上、資本金という規律は合名会社及び合資会社も含めた持分会社全体に対して適用されるのであるが、会社財産の払戻規制のない無限責任社員を有する合名会社及び合資会社にとっては、資本金の額は出資として払込み又は給付をされた財産のうち資本金として計上した額を表示する計数としての意味しかなさない。

旧商法においては、資本金という規律は会社債権者保護のために設けられた制度であった。会社財産に対しては、所有者に対する分配と会社債権者に対する弁済という利害の対立があるため、この両者の利害を調整するための手段として資本金を定め、会社債権者に対して会社財産を担保させることとしたのである<sup>(46)</sup>。このような制度の趣旨から考えると、労務出資等のように財産でない出資を資本金に含めた場合、正確な会社財産の担保が達成されないこととなり、資本金という規律を設けた趣旨に反することとなるため、労務出資等の価額は資本金の額に含めないこととされていたものと考えられる。

これに対して、会社法では、労務出資等のように財産として会計処理をすることができない出資については、当然のことながら、会計処理の対象とは

---

(42) 会社法施行規則 159 条参照。

(43) 会社計算規則 53 条参照。

(44) 会社計算規則 108 条参照。

(45) 第 1 章第 2 節 1 (1) 参照。

(46) なお、会社法の制定に伴い、資本金については貸借対照表上の一計数であるという位置付けに変更されている（郡谷大輔＝岩崎友彦「会社法における債権者保護 [上]」商事法務 1746 号 47 頁（2005））。

ならないと考えられており<sup>(47)</sup>、したがって、会社法会計では、資本金は会社財産から構成され、労務出資等のように出資の内容が財産ではないものは資本金として表示されないものと考えられる。

## 2 企業会計における労務出資等の取扱い

### (1) 企業会計原則における資本の概念

企業会計原則の貸借対照表原則では、貸借対照表の資本の部には「資本は、資本金に属するものと剰余金に属するものとに区分しなければならない」とされ、「資本金の区分には、法定資本の額を記載し、発行済株式の数は普通株、優先株等の種類別に注記するものとする」とされている<sup>(48)</sup>。

平成17年12月9日に「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」(以下「会計基準」という。)が公表され、貸借対照表は資産の部、負債の部及び純資産の部に区分することとされた。この純資産の部は「株主資本と株主資本以外の各項目に区分する」こととされ、株主資本は「資本金、資本剰余金及び利益剰余金に区分する」こととされている<sup>(49)</sup>。この株主資本の「資本金」の区分については、会計基準において新たな取扱いは設けられていないことから、企業会計原則の貸借対照表原則における資本金の区分によることとなり、この「資本金」の区分には、法定資本の額を記載することとされている。法定資本とは、会社法に規定する資本金をいうものと解されている<sup>(50)</sup>。

したがって、企業会計における資本金とは、会社法で定められている資本金をいうこととなる。

### (2) 労務出資等の会計処理の取扱い

労務出資等の会計処理については次の2つの処理があると解されている

---

(47) 郡谷大輔＝細川充「持分会社の計算〔下〕」商事法務1772号26頁(2005)。  
(48) 企業会計原則 第三 貸借対照表原則 四(三)。  
(49) 貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準 純資産の部の表示 6。  
(50) 黒澤清『新企業会計原則訳解』318頁(中央経済社、1975)。

(51)。

イ 労務出資等は財産出資ではないことから、何の記帳も行わない。

ロ 労務出資等といえども会社の収益の発生源泉の一つであるから、対照勘定を用いて備忘的に計上する。

(例) 労務出資見返 10,000 円 / 労務出資 10,000 円

これらの処理のうちによる会計処理が通説とされている<sup>(52)</sup>。いずれの処理によっても貸借対照表上に出資金として表示されることはない。これは、労務出資等は社員自身の労務の提供又は信用の供与を出資の内容とするものであり、出資の履行により会社財産は増加しないため、労務出資等は記帳すべき簿記上の取引として認識されないことによるものとする。

### (3) 企業会計における労務出資等の取扱い

労務出資等は会社法会計においては会計処理の対象とはならない。これは、資本金は出資の履行として払込み又は給付をされた財産により構成されるものであるため、財産として会計処理のできない労務出資等は資本金としての会計処理の対象とならないのである。また、会計処理においても何の記帳もしないというのは、労務出資等が出資の履行により会社財産は増加せず、簿記上の取引として認識されないことから、労務出資等は貸借対照表能力を有しないものとして貸借対照表上にも表示されないということにすぎない。

これらのことから、企業会計における労務出資等の取扱いについては、労務出資等は私法上は出資であることに変わらないのであるが、会社財産を増加しないという特殊性から簿記上の取引として認識されないため、貸借対照表に表示されないということにすぎず、そのことのみをもって法人税法上の資本金等の額に労務出資等の価額が含まれないとすることは適当でないと考える。

(51) 飯野利夫『財務会計論〔三訂版〕』10-4頁(同文館、1998)、沼田嘉穂『完全簿記教程(Ⅲ)』72頁(中央経済社、1984)、會田義雄『簿記講義』158頁(国元書房、1979)。

(52) 前掲注(51)参照。

### 第3節 小括

会社法における社員の責任、業務執行権、損益分配割合など社員と会社との関係については、労務出資等と財産出資とを別異に取り扱うという明文の規定はないことから、労務出資等は財産出資と同じく取り扱われるものとする。

一方、退社した社員の持分の払戻しにあつては、会社法の明文の規定上は出資の種類による差異はないにもかかわらず、労務出資等社員については会社財産が財産出資の総額を超える場合に限り持分の払戻しが認められると解されている。このような取扱いの差異については、労務出資等は社員自身の労務の提供又は信用の供与をすることにより履行されるものであつて、出資の履行により会社財産は増加しないという特異な出資形態であることから生ずるものである。つまり、会社財産を構成しない労務出資等にあつては、出資の払戻しという場面は生じないことから、持分の払戻しとして受ける金額は利益分配額にほかならないのである。

会社法における労務出資等の取扱いについては、労務出資等は出資であることにより変わりなく出資の種類によって社員の権利義務関係に差異は設けられていないため、原則として労務出資等と財産出資は同じく取り扱われることとなる。ただし、労務出資等は会社財産を構成しないため出資の払戻しは行われなことから、退社に伴う持分の払戻しや残余財産の分配のように出資の払戻しを含む会社財産の払出しが行われる場面にあつては、労務出資等と財産出資は別異に取り扱われることとなるのである。

また、企業会計における労務出資等の取扱いについては、労務出資等が会社財産を構成しない出資であることにより、簿記上の取引として認識されないため、貸借対照表に表示されないということにすぎず、企業会計上の表示の問題であつて私法上は出資であることには変わりはない。会社法において労務出資等は会社財産を構成しないという事実が、企業会計においては何の記帳もされず貸借対照表にも表示されないという形で現れているだけであると考えられることから、このことのみをもって法人税法上の「資本金等の額」に労務出資等の

価額が含まれないとすることは適当でない。

したがって、会社法の借用概念によれば、労務出資等に関する法人税法上の取扱いについては、会社法で労務出資等を認めていることから労務出資等の価額は資本金等の額に含まれると解するべきである。しかしながら、労務出資等は会社財産を構成しないため、出資の払戻しを含む会社財産の払出しの場面にあっては、会社法上、労務出資等は財産出資と別異に取り扱われることから、そのような場面における法人税法上の取扱いについては、資本金等の額には労務出資等の価額を含めないこととして取り扱うべきであると考えられる。

そこで、次章においては、法人税法上の労務出資等に関する取扱いの方向性について整理した上で、個々の具体的な問題についての取扱いを検討する。

## 第3章 労務出資等に関する法人税法上の取扱いについて

前章においては、会社法及び企業会計における労務出資等の取扱いについて考察し、労務出資等については、財産出資と同じく取り扱われる場合と別異に取り扱われる場合とがあることを述べた。本章では、このような会社法及び企業会計における労務出資等の取扱いを踏まえて、法人税法における労務出資等の取扱いの方向性を整理した上で、法人税法上の個々の問題に対する検討を行う。

### 第1節 労務出資等の取扱いについて

#### 1 会社法及び企業会計における労務出資等の取扱い

会社法上、社員としての権利義務関係は出資の種類によって差異はなく、このことは業務執行権、社員の責任、損益分配割合といった明文の規定からも明らかであることから、労務出資等は財産出資と同じく取り扱われることとなる。

一方、労務出資等は出資の内容が労務の提供又は信用の供与であり財産による出資ではないことから、出資の履行によって会社財産は増加しない点において財産による出資と異なる。このことは、出資の払戻し、退社に伴う持分の払戻し及び残余財産の分配といった会社財産を払い出す場面において、労務出資等社員には出資の払戻しとして払い出すべき会社財産がそもそも存しないことから出資の払戻しには労務出資等の価額は含まれないという、取扱いの差異を生じさせるのである。

企業会計上も労務出資等は会社財産を構成しないことから、何ら記帳は行われず労務出資等は貸借対照表能力を有しない出資となっている。このことは、会社法において労務出資等は会社財産を構成しないために出資の払戻しができないという点で財産出資と別異に取り扱われることと整合するものである。

## 2 法人税法における労務出資等の取扱い

法人税法における労務出資等の取扱いについては、会社法の借用概念によることとなるため、会社法における労務出資等の取扱いと同様に取り扱うこととなる。具体的には次のとおりである。

法人税法上は、原則として労務出資等の価額は資本金等の額に含めて取り扱うこととなる。ただし、労務出資等は会社財産を構成しないことから、会社財産としての資本金等の額を計算する場面にあつては、労務出資等の価額は資本金等の額に含めないものとして取り扱うこととなる。

## 3 労務出資等に関する取扱いの疑問点

法人税の課税所得は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算された企業利益を基に算出される。この企業利益は会社財産を基礎として作成される財務諸表に基づくものであるが、労務出資等は貸借対照表能力がないことから財務諸表には表示されないものである。このように財務諸表に表示もされない労務出資等について、法人税法上は資本金等の額に含めて取り扱って差し支えないのかという疑問が生ずるところである。法人税法上も資本金等の額には労務出資等の価額を含めないこととすることにより、簡便で統一的な処理となるのではないかという意見もあるかもしれない。この点については、繰り返しになるが次のとおりと考える。

税法上独自の定義がされていない場合の解釈については、私法における概念を借用して解釈することとなるのは判例・学説においても支持されているところである。したがって、法人税法上の資本金等の額を構成する「資本金の額又は出資金の額」については、法人税法に独自の定義がない以上、会社法の借用概念によることとなる。そして、会社法においては労務出資等は財産出資とともに認められている出資であり、社員の権利義務関係についても出資の種類により差異はないことから、一義的には労務出資等の価額は資本金等の額に含めることになると解されるのであり、これが法人税法上の原則的な取扱いとなるのである。



しかしながら、労務出資等は労務の提供又は信用の供与を出資の内容とするものであり、出資の履行により会社財産は増加しないという特異な出資である。労務出資等を行った社員は出資として財産を拠出していない以上、会社財産には労務出資等の価額に相当する財産は含まれておらず、出資の払戻しとして払い出される会社財産は当然に存しないのである。これが労務出資等と財産出資との異なる点であり、具体的に、出資の払戻し、退社に伴う持分の払戻し及び残余財産の分配の場面において労務出資等は財産出資と別異に取り扱うこととなるのである。したがって、法人税法上は、会社財産としての資本金等の額を計算する場面にあつては、労務出資等の価額を含めないこととする例外的な取扱いとなるのである。

なお、会社財産としての資本金等の額を計算する場面にあつては労務出資等の価額を含めないこととする例外的な取扱いは、企業会計における労務出資等の取扱いと整合するものであるが、これは、企業会計では労務出資等が会社財産を構成しないということを、何の記帳も行わず、貸借対照表にも表示しないという形で現しているにすぎないからである。したがって、企業会計における労務出資等の取扱いのみによって、法人税法上、資本金等の額には労務出資等の価額を含めないこととすることはできないものとする。

## 第2節 法人税法上の諸問題に対する検討

本節では、労務出資等に関する個々の問題についての取扱いを検討する。

### 1 同族会社の判定等について

同族会社の判定は株式数の割合により行うのであるが、合名会社、合資会社及び合同会社といった人的会社の場合には株式がないことから、各社員の「出資の金額」の割合により判定することとされている（法人税法2条10

号)<sup>(53)</sup>。少数の株主又は社員により支配された会社では恣意的な所得計算が行われる可能性があり課税の公平に支障があるため、一定の少数株主又は社員により支配されている同族会社については、恣意性を排除するために行爲計算の否認規定などが設けられている。

同族会社の判定は、その少数株主又は社員による会社の支配度を株主又は社員の有する株式数又は出資の金額により判定するというものである<sup>(54)</sup>。この出資の金額に労務出資等の価額が含まれるかという問題がある。

会社法上、社員としての権利義務関係は出資の種類によって変わるものではないことから、労務出資等の価額を出資の金額から除くことは適当ではない。また、会社の支配度の判定は会社財産としての資本金等の額を計算するものではないことから、原則どおり出資の金額には労務出資等の価額を含めることとなる。

このことから、前述した従来の取扱いである同族会社の判定における「出資の金額」の取扱い<sup>(55)</sup>については妥当なものと考ええる。

なお、特殊支配同族会社の判定及び特定同族会社の判定については、前者は業務主宰役員及び業務主宰役員関連者が有する出資の金額によるものであり、後者は一の株主等有する出資の金額の割合によるものであって、いずれも法人の支配度を測定するという判定の方法及びその趣旨は同族会社の判定と同様であることから、出資の金額には労務出資等の価額を含めることとなる。

## 2 資本金基準

寄附金の損金算入限度額の計算、中小企業の判定などにおいては「資本金等の額」又は「資本金の額又は出資金の額」が法人の規模を測定する基準と

---

(53) 第1章第2節2(1)参照。

(54) 平成18年度税制改正前においては、株式数又は出資の金額の割合による判定のみであったが、平成18年度税制改正において会社法の制定などに対応する改正として議決権数及び社員数(業務執行社員数)の割合による判定が追加されている。

(55) 第1章第3節1(1)参照。

して用いられているとされている<sup>(56)</sup>。この「資本金等の額」又は「資本金の額又は出資金の額」を法人の規模を測定する基準としている理由については明らかではないが、株式会社における資本金の額は登記事項とされており、対外的に公表された数値であって便宜的であることや、他法令においても用いられているとおり法人の規模を示す基準として一般的なものとして認知されていることから用いられているものと考えられる。

この資本金基準における「資本金等の額」又は「資本金の額又は出資金の額」に労務出資等の価額が含まれるかという問題がある。

この点については、資本金基準は法人の規模を測定するための便宜的な基準であり、資本金等の額を会社財産として計算するものではないことから、労務出資等の価額を含めないこととする理由はない。したがって、資本金基準に関する法人税法上の取扱いについては、原則どおり、労務出資等の価額を含めて取り扱うこととなる。

次においては、主な資本金基準に関する個別の規定について、その趣旨も踏まえて資本金基準に労務出資等の価額を含めることについて検討を行う。

#### (1) 寄附金の損金算入限度額の計算

寄附金は会社の事業に必要な費用ではないことから、その全額を損金として認めた場合には、損金算入の効果は国から補助金が出ている場合と同じとなり課税上の弊害が生ずる。したがって、寄附金の損金算入については法人の所得金額又は資本金等の額を基準として一定の制限が設けられている。具体的には、普通法人の各事業年度の所得の金額の100分の2.5に相当する金額と資本金等の額の1,000分の2.5に相当する金額との合計額を2分の1した金額に相当する金額が損金算入限度額とされている（法人税法37条1項、法人税法施行令73条1項）。

この損金算入限度額は法人の収益力及び法人の規模から算出するものであるが、法人の規模を測定するものとして資本金等の額を基準としなければ

---

(56) 武田昌輔編『DHC コンメンタル法人税法』〔武田昌輔〕2601頁（第一法規、1979）。

ばならない特別な理由は見当たらないことから、その基準は便宜的に定められたものと考えられる。ここでの資本金等の額は会社財産として計算する場面ではないことから、労務出資等について財産出資と異なる取扱いにする理由はない。

したがって、寄附金の損金算入限度額の計算における資本金等の額には、労務出資等の額を含めることが適当であると考ええる。

## (2) 交際費等の損金不算入規定における中小法人の判定

交際費等の損金不算入規定においては、「資本金の額又は出資金の額」が1億円以下の法人にあっては交際費等の全額が損金不算入となるのではなく、交際費等の額のうち年600万円に達するまでの金額の90%相当額の損金算入が認められている（租税特別措置法61条の4）<sup>(57)</sup>。これは、本規定の趣旨が冗費の抑制のためであるものの、中小法人には政策的な配慮として一定額の損金算入を認めているものである。

この中小法人の判定のための基準は便宜的に「資本金の額又は出資金の額」によることとしたものと考えられ、この基準でなければならない特別な理由は見当たらない。ここでの「資本金の額又は出資金の額」は会社財産として計算する場面ではないことから、労務出資等について財産出資と異なる取扱いにする理由はない。

したがって、中小法人の規模を判定する場合における「資本金の額又は出資金の額」には労務出資等の価額を含めることが適当であると考ええる。

上記(1)及び(2)以外にも特別税額控除制度における中小法人の判定や法人税率の適用における中小法人の判定などの資本金基準における労務出資等に関する取扱いについても同様である。

---

(57) 平成21年4月1日前に終了した事業年度にあっては、年400万円に達するまでの金額の90%相当額とされている。

### 3 みなし配当の計算

みなし配当とは、株主等が一定の事由<sup>(58)</sup>により法人から金銭その他の資産の交付を受けた場合において、その交付を受けた金銭等の額が法人の資本金等の額のうち交付の基因となった株式等（以下「交付基因株式等」という。）に対応する部分の金額を超える場合に、その超える部分の金額を配当とみなすというものである。

このみなし配当の計算において、資本金等の額のうち交付基因株式等に対応する部分の金額については、例えば、資本金等の額を出資の総額のうち交付基因株式等に対応する出資の金額の占める割合により按分することによって計算することとされている。この資本金等の額、出資の総額及び出資の金額に労務出資等の価額を含めるかという問題がある。

株主等が交付を受けた金銭等の額は会社財産から払い出されたものであり、この金銭等の額を資本金等の額に係る部分と剰余金の分配に係る部分とに区分して、剰余金の分配に係る部分の金額を配当とみなすこととしている。このことは、法人税法上、払い出された会社財産について、出資の払戻しと利益の分配に相当する金額とに区分するものであり、会社財産としての資本金等の額を計算する場面に該当することとなる。したがって、みなし配当の計算における資本金等の額、出資の総額及び出資の金額には労務出資等の価額を含めないこととなる。

なお、退社に伴う持分の払戻し及び残余財産の分配として金銭等の交付を受けた社員が労務出資等社員である場合には、労務出資等は会社財産を構成しないことから、交付を受けた金銭等の額に出資の払戻しは含まれないこととなるため、交付を受けた金銭等の額についてみなし配当の問題が生ずることとはなく、その全額が剰余金の分配額となるのである。これは、従来の取扱

---

(58) 一定の事由とは、合併、分割型分割、資本の払戻し、残余財産の分配、自己株式の取得、出資の払戻し、退社による持分の払戻しなどをいう（法人税法 24 条 1 項各号）。

いである「労務、信用出資に対する払戻」の取扱い<sup>(59)</sup>と同じであるから、従来の取扱いについては妥当なものとする。

#### 4 清算所得の金額の計算

法人が解散した場合には、清算所得の金額に対して法人税を課することとされており、清算所得の金額は、残余財産の価額からその解散の時にける資本金等の額と利益積立金額等との合計額を控除した金額とされている（法人税法 93 条 1 項）。これは、残余財産の価額からその解散の時にける資本金等の額と利益積立金額等との合計額を控除した金額については、未だ課税されていない所得の金額として課税するという趣旨の規定である。

会社法においては、定款に別段の定めがない場合に限り、残余財産の分配の割合は出資の価額に応じて定めることとされているため、残余財産の分配の割合は労務出資等も含めた割合となる。しかし、前述のとおり、各社員への残余財産の分配額の計算に当たっては、退社に伴う持分の払戻しと同様に労務出資等の価額に相当する出資の払戻しはしないものとされ、残余財産が財産出資の総額を超える場合に限り残余財産の分配を受けることが可能となる<sup>(60)</sup>。これは、会社法上、会社財産には労務出資等は含まれないことから残余財産にも労務出資等は含まれていないことによるものである。

法人税法上、清算所得の金額の計算に当たって、残余財産の価額から資本金等の額を控除するということは、会社財産としての資本金等の額を計算する場面に該当することから、資本金等の額には労務出資等の価額を含めないこととなる。

#### 5 法人無限責任社員の持分の取得価額

旧商法においては、法人が無限責任社員になることは禁じられていたが、

---

(59) 第1章第3節1(2)参照。

(60) 第2章第1節2(2)参照。

会社法の制定に伴い法人が無限責任社員となることが認められている<sup>(61)</sup>。

これに伴い、法人が無限責任社員となり、信用出資を行った場合の有価証券の取得価額の計算に当たり、法人税法上、信用出資の価額を含めることとなるのかという新たな問題が生ずる。

#### (1) 法人税法上の持分の取得価額

法人税法上、合名会社、合資会社及び合同会社の持分は有価証券として定められている（法人税法施行令 11 条 3 号）。有価証券の取得価額については、取得した有価証券の区分に応じて定められた金額によるものとされており（同令 119 条 1 項）、例えば、購入した有価証券についてはその取得価額は購入の代価（購入のために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額）とされ（同条 1 項 1 号）、金銭の払込み又は金銭以外の資産の給付により取得した有価証券についてはその取得価額はその払込みをした金銭の額及び給付をした金銭以外の資産の価額の合計額（購入のために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額）とされ（同条 1 項 2 号）、株式等無償交付により取得した有価証券についてはその取得価額は零とされ（同条 1 項 3 号）、その他のいずれの区分にも該当しない有価証券についてはその取得価額はその取得の時におけるその有価証券の取得のために通常要する価額とされている（同条 1 項 25 号）。

信用出資を行ったことにより取得した持分については、その他のいずれの区分にも該当しない有価証券に当たるため、その取得価額はその取得の時におけるその持分の取得のために通常要する価額となる。

#### (2) 信用出資を行った場合の持分の取得価額

有価証券の取得価額については、取得原価主義が採用されていることから、信用出資の持分の取得価額についてもその取得の時に取得のために通常要する価額とされている。出資により取得した有価証券の取得原価を構成するものは、通常、出資として払込み又は給付を行った財産の価額であ

---

(61) 旧商法 55 条が廃止されたことにより、法人が無限責任社員になることが可能となった。

り、これは出資の払戻しとして払戻しを受けることができるものである。一方、信用出資については社員自身の信用を供与する出資であり出資の履行により会社財産は増加しないことから、出資として払込み又は給付をした財産はなく、出資の払戻しはない。信用出資にあつてはその持分の取得のために財産の拠出を伴わないことから、無償により取得した場合と同様であると考えられる。また、信用出資を受けた会社においては会社財産が増加することがないことから、信用出資を行った会社における持分の取得価額については、取得のために通常要する価額は無いものと考えられる。したがって、信用出資を行った場合の取得価額は零となり、取得価額には信用出資等の価額は含めないこととなる。



## 第4章 労務出資等に関する事務運営上の提言等

前章において、会社法及び企業会計における労務出資等の取扱いを踏まえて法人税法における労務出資等の取扱いを検討したところ、労務出資等は出資の履行により会社財産は増加しないという特異な出資であることから、原則として資本金等の額には労務出資等の価額は含めるのであるが、会社財産としての資本金等の額を計算する場面にあつては労務出資等の価額は含めないという取扱いになるものとして整理できた。

本章では、これまで考察した内容から労務出資等に関する法人税法上の取扱いについて総括し、他税目の取扱いとの整合性を検証した上で、今後の取扱いについて審理及び事務管理の観点から提言を行う。

### 第1節 労務出資等に関する法人税法上の取扱いについて

労務出資等に関する法人税法上の取扱いについては、前章までにおいて既に述べてきたところであるが、ここでその内容を総括する。労務出資等は会社法で認められている出資であり、社員の権利義務関係は出資の種類により差異は設けられていないことから、原則として資本金等の額には労務出資等の価額は含めることとなる。一方で、労務出資等は会社財産を構成しないという特異な出資であることから、会社財産としての資本金等の額を計算する場面にあつては、資本金等の額には労務出資等の価額は含めないこととして取り扱われることとなる。具体的には次のとおりである。

#### (1) 労務出資等を含めて取り扱うもの（原則的取扱い）

##### イ 同族会社の判定、特殊支配同族会社の判定、特定同族会社の判定

社員による会社の支配度を出資の金額の割合により測定するものであるが、社員の権利義務関係は出資の種類によって変わるものではないことから、出資の金額には労務出資等の価額を含めることとなる。

## ロ 資本金基準

法人の規模を測定する基準として便宜的に「資本金等の額」又は「資本金の額又は出資金の額」が用いられているものである。資本金等の額を会社財産として計算するものではないことから、寄附金の損金算入限度額の計算や交際費等の損金不算入規定における中小法人の判定などの資本金基準には、労務出資等の価額を含めて計算することとなる。

### (2) 労務出資等を含めずに取り扱うもの（例外的取扱い）

#### イ みなし配当の計算

株主等が交付を受けた金銭等は会社財産から払い出されたものであり、みなし配当の計算上、資本金等の額のうち交付の基因となった金額に対応する部分の金額の計算を行うということは、会社財産としての資本金等の額を計算する場面に該当することから、資本金等の額には労務出資等の価額を含めないこととなる。

#### ロ 労務出資等社員に対する退社に伴う持分の払戻し及び残余財産の分配

労務出資等社員が退社に伴う持分の払戻し又は残余財産の分配として交付を受けた金銭等の額には出資の払戻しは含まれないため、その全額が剰余金の分配となる。

#### ハ 清算所得の金額の計算

会社財産である残余財産には労務出資等の価額は含まれない。清算所得の金額の計算上、残余財産の価額から資本金等の額を控除することとは、会社財産としての資本金等の額を計算する場面に該当することから、資本金等の額には労務出資等の価額を含めないこととなる。

#### ニ 法人無限責任社員が信用出資を行った場合の有価証券の取得価額

法人無限責任社員は信用出資の履行として拠出する財産はなく、出資を受けた法人の会社財産は増加しないことから、取得のために通常要する価額はないものと考えられるため、取得価額には信用出資の価額は含めない。

## 第2節 他税目の取扱いとの整合性

労務出資等に関する法人税法上の取扱いについては、上記のとおり原則として資本金等の額に含めるものの、会社財産としての資本金等の額を計算する場面に限り資本金等の額に労務出資等の価額を含めないものとして取り扱うこととなる。本節では、他税目における労務出資等の取扱いについて、その妥当性を法人税法上の取扱いを踏まえて検証する。

### 1 消費税の取扱い

消費税については、基準期間の課税売上高が1,000万円以下である場合には、納税義務が免除されることとされている（消費税法9条）。この基準期間がない場合の納税義務の免除については「資本金の額又は出資金の額」を基準として判定することとされている。具体的には「資本金の額又は出資金の額」が1,000万円以上であるときは納税義務の免除の規定は適用しないこととされている（同法12条の2）。この納税義務の免除の特例制度における判定に当たっては、「資本金の額又は出資金の額」には労務出資等の価額を含めて判定するという見解が示されている<sup>(62)</sup>。

「資本金の額又は出資金の額」に労務出資等の価額を含めるのは、次のような理由により、労務出資等の価額が貸借対照表に表示されないことをもって出資の金額を「0円」とすることはできないからであるとされている。

- ① 資産の出資の一形態であること
- ② 定款において、その評価額が明記され、これに応じた持分を取得すること
- ③ 純損益の分配又は残余財産の分配の基準となることから、他の資産の出資と何ら変わるところではないこと

しかしながら、この取扱いの考え方には次の2点について疑問がある。

---

(62) 桜友350号14頁(2003)。

1点目は、「資産の出資の一形態であること」とする根拠が不明であることである。会社法上、労務出資等とは労務の提供又は信用の供与を出資とするものであり、財産による出資ではないものと解されている。そのために会計上も貸借対照表の資本金には含まれないこととされているのである。資産の出資であれば財産出資として資本金に計上されるはずであり、労務出資等の取扱いについての疑義は生じないはずである。

2点目は、「定款において、その評価額が明記され、これに応じた持分を取得すること」とされている点である。社員の持分（会社財産の分け前としての意味の持分）は、会社財産の分け前を示す計数上の数額であると解されているため、定款に別段の定めがない限り、出資の価額に応じた持分を取得することとなる。しかし、労務出資等社員の退社に伴う持分の払戻しの場面にあつては、会社財産が財産出資の総額を超える場合に限り持分の払戻しが認められるものと解されており、このことは、労務出資等は会社財産を構成しないために出資の払戻しはなく、労務出資等社員の持分は会社損益の帰属額のみで構成されることから、労務出資等社員が持分の払戻しとして交付を受ける金銭等は利益の分配額にほかならないということである。この点は財産出資と異なる取扱いであることから、出資の価額に応じた持分を取得することを理由として財産出資と同じく「資本金の額又は出資金の額」に労務出資等の価額を含めるとすることにはならないと考える。

このように消費税の取扱いの考え方については疑問はあるものの、前章までにおいて考察してきた内容を踏まえれば、消費税の基準期間がない場合の納税義務の免除の特例制度における「資本金の額又は出資金の額」に労務出資等の価額を含めるかについての問題は、法人税における資本金基準と同様に考えることができる。納税義務の免除に関する規定は、本来、基準期間の課税売上高が1,000万円以下か否かで判定するところ、基準期間がない場合には課税売上高に代わって法人の規模を測定する便宜的な基準として「資本金の額又は出資金の額」を用いているものと考えられる。このことは、「資本金の額又は出資金の額」を会社財産として計算するものではないことから、

「資本金の額又は出資金の額」には労務出資等の価額を含めることとなるものとする。

また、労務出資等として給付される労務又は信用については、会社財産を構成するものではないものの、これらの出資は法人の事業活動に投下され収益の発生に寄与しているのであるから、消費税法上、免税点の判定は課税売上高を基準としていることを踏まえれば、「資本金の額又は出資金の額」に労務出資等の価額を含めることは一定の合理性があるともいえるのではないだろうか。

## 2 国税徴収法の取扱い

国税徴収法においては、同族会社の第二次納税義務について、滞納者が同族会社の株式又は出資を有する場合において、滞納者である株主等有する株式又は出資を譲渡すること等ができず、かつ、滞納者の財産について滞納処分をしてもなお徴収すべき国税に不足すると認められるときは、その同族会社は滞納者の有する株式又は出資の価額を限度として滞納者である株主等の滞納に係る国税の第二次納税義務を負うこととされている（国税徴収法 35 条 1 項）。そして、その同族会社が第二次納税義務を負うこととなる株式又は出資の価額は、その同族会社の資産の総額から負債の総額を控除した額をその株式又は「出資の数」で除した額を基礎として計算した額によることとされている（同条 2 項）。

この場合において、出資の目的が労務出資等であるときには、定款に記載された出資の価額を現金による出資の価額と同様に取り扱って「出資の数」を計算することとされている（国税徴収法基本通達 35 条関係「14」）。

この取扱いについては妥当なものであると考える。同族会社の第二次納税義務による責任の範囲は、滞納者が有する出資の価額の割合に応じることとされているが、ここでいう出資の価額とは、滞納者である社員が同族会社に対して有する出資の金額である。会社法上、社員としての権利義務関係は出資の種類による差異はないことから、社員である滞納者の出資の種類によっ

て第二次納税義務の取扱いに影響を及ぼすことは適当ではない。また、この取扱いは「出資の数」を会社財産として計算する場面ではないため、法人税法における原則的な労務出資等の取扱いと同様に考えることができる。

### 第3節 労務出資等に関する事務運営上の提言

#### 1 労務出資等に関する法人税法上の取扱いの周知について

労務出資等に関する法人税法上の取扱いについては、既に述べたとおり、原則として資本金等の額に労務出資等の価額を含めることとなる。ただし、会社財産としての資本金等の額を計算する場面にあつては労務出資等の価額は資本金等の額に含めないこととして取り扱うこととなる。

このように、労務出資等に関する法人税法上の取扱いは、労務出資等が会社財産を構成しないという特異な出資であり、財産出資とは異なる取扱いがされる場合があることから、法人税基本通達を改正し、労務出資等に関する取扱いを新設すべきであると考ええる。

なお、労務出資等に関する法人税法上の取扱いについては次の点に留意するべきであると考ええる。

##### (1) 会社法上の取扱いについて

会社法の明文の規定上は、労務出資等と財産出資とに差異はない。それは社員としての権利義務関係などの会社法の各規定において出資の種類によって差異が設けられていないことから明らかである。

一方、労務出資等は労務の提供又は信用の供与をもって出資となすものであり、財産による出資ではないことから、出資の履行によって会社財産は増加しない点において財産による出資と異なる。このため、出資の払戻し、退社に伴う持分の払戻し及び残余財産の分配が行われる場面にあつては、労務出資等は財産出資と異なる取扱いとなると解されているのである。このため、労務出資等社員に対して持分の払戻し又は残余財産の分配として交付される金銭等は会社からの利益の分配にほかならないのである。

企業会計上、労務出資等は何の記帳もされないため、貸借対照表能力がなく、資本金の額にも含まれない。このことは、会社法において労務出資等が会社財産を構成しないということと整合するものである。

## (2) 法人税法上の取扱いについて

法人税法上、資本金等の額を構成する「資本金の額又は出資金の額」には独自の定義が存しないことから、その解釈は会社法の借用概念によることとなる。会社法では、労務出資等も出資の一形態として認められており、社員としての権利義務関係などは出資の種類による差異はないため、労務出資等は財産出資と同じく取り扱うこととなる。したがって、資本金等の額には労務出資等の価額を含めて取り扱うこととなるのである。

しかしながら、労務出資等は財産による出資ではないことから、出資の履行により会社財産は増加しないという特異な出資である。このことから、労務出資等に係る出資の払戻しはなく、出資の払戻し、退社に伴う持分の払戻し及び残余財産の分配の場面のように出資の払い戻しを含む会社財産の払出しの場面にあつては、労務出資等は財産出資とは別異に取り扱うこととなるのである。つまり、法人税法においては、会社財産としての資本金等の額を計算する場面にあつては、例外的に、労務出資等の価額は資本金等の額に含めないこととして取り扱うこととなるのである。

## 2 労務出資等に関する事務管理上の提言

労務出資等に関する法人税法上の取扱いについては、原則として労務出資等の価額は資本金等の額に含めることから、合名会社、合資会社及び資格者法人といった無限責任社員を有する法人については、労務出資等の有無、出資の価額の把握及び管理をする必要がある。

合名会社、合資会社及び資格者法人の無限責任社員の出資については登記事項とされておらず<sup>(63)</sup>、貸借対照表においても資本金として表示されないた

---

(63) 無限責任社員は会社債務に対して連帯して無限の責任を負うことから、財産の出資を登記する必要性がない。

め、労務出資等の価額は定款によって確認することとなる。

具体的には、納税者に対して労務出資等に関する取扱いを周知するとともに、法人設立届出書又は異動届出書といった提出書類への記載を求めていくほか、課税当局にあっては、現行の事務提要やK S Kシステムでは労務出資等の価額を個別に把握及び管理するような事務処理とはなっていないことから、事務提要などの各手続において資本金等の額について確認すべき場合に、合名会社、合資会社及び専門職法人の労務出資等の有無等についても確認することとし、労務出資等の価額を把握した場合には税歴表への記入を行うなど、労務出資等の価額の把握及び管理を適切に行うための措置を講じる必要があることを提言する。



## 結びに代えて

本稿では、労務出資等に関する法人税法上の取扱いについて、会社法及び企業会計上の考え方を考察し、法人税法上の資本金等の額の考え方も踏まえて労務出資等についてあるべき取扱いについて研究した。

労務出資等は現行商法制定時から認められている出資の形態であるが、法人税法上、「資本金の額又は出資金の額」については独自の定義はなく、現在、労務出資等に関して明らかにされている取扱いもないという状況であった。そのような状況のなか、近年の税制改正により新たな制度の創設、規制緩和による資格者法人の増加や会社法の制定といった環境の変化に伴い、改めて法人税法における労務出資等の取扱いについて明らかにする必要性が生じていることから、その取扱いを理論的に明らかにするために本研究を行ったものである。

研究に当たっては、労務出資等に関する法人税法上の取扱いは会社法の借用概念によることとなるため、第2章において会社法及び企業会計における労務出資等の取扱いについて考察することとし、会社法では、労務出資等と財産出資を別異に取り扱うという明文の規定はないものの、労務出資等は出資の履行により会社財産は増加しないという特異な出資であるために、出資の払戻しを含む会社財産の払出しの場面においては財産出資とは異なる取扱いとなることが整理できた。また、企業会計上も労務出資等の価額は貸借対照表の資本金には表示されず、会計処理も行われないうのが通説となっているが、これも労務出資等の特異性によるものであって、企業会計上は表示の問題として整理することができた。これに基づき、第3章において法人税法における労務出資等の取扱いについて考察し、原則として労務出資等の価額は資本金等の額に含めるのであるが、例外的に会社財産としての資本金等の額を計算する場面においては労務出資等を含めないという、労務出資等の特殊性から生ずる取扱いの差異について明らかにすることができた。また、労務出資等の取扱いに関する個々の問題についても検討を行い、その取扱いを明らかにすることができた。そこで、第4章においては他税目における労務出資等に関する取扱いについて

の整合性を検証し、労務出資等に関する法人税法上の取扱いについての周知及び事務管理上の必要な措置について提言することができた。本研究によって今後の税務行政に微力でも貢献できれば幸いである。

なお、本研究に当たっては、日本の会社法における取扱いを中心に研究を行った。労務出資等はアメリカやヨーロッパ諸国など国外でも広く認められた出資の形態であるが、各国における労務出資等に関する各国の法人税法上の取扱いについては本研究の対象としていない。この点については今後も研究を重ねていきたい考えるところである。