

講演録

会社の利益処分と所得税

－役員への賞与、配当に係る二重課税問題－

国士舘大学教授

酒井克彦

◆SUMMARY◆

税務大学校では、毎年、税に関する公開講座を開催しているが、本稿は平成19年11月14日に行われた国士舘大学の酒井克彦教授による講演内容を取りまとめたものである。

本講演では、「会社の利益処分と所得税」、副題「役員への賞与、配当に係る二重課税問題」と題し、前半では、会社利益に対する法人税課税と配当を受領した株主に対する所得税課税の二重課税問題について、インプューテーション方式の転換など諸外国の現状を例示しながらそこに介在する問題点を指摘される。また、後半では、会社法改正後においても、会社の利益処分における役員賞与に係る二重課税問題は事実上あり得るとし、また、二重控除に関わる損金算入問題などについて、わかり易く説明されている。

(税大ジャーナル編集部)

目 次

| | |
|-------------------------|----|
| はじめに | 50 |
| I 問題点の所在 | 51 |
| 1 配当に係る二重課税—概観 | 51 |
| 2 役員に対する利益処分—二重課税問題 | 52 |
| II 金融所得一体化課税 | 53 |
| III 配当二重課税に係る問題 | 56 |
| 1 配当所得の意義 | 56 |
| (1) 法人理論 | 56 |
| (2) 法人税の性質論 | 57 |
| (3) 配当所得概念 | 58 |
| 2 法人理論と配当二重課税 | 59 |
| 3 インピュテーション方式 | 60 |
| 4 受取配当税額控除方式 | 61 |
| (1) 受取配当控除方式の概観 | 61 |
| (2) 受取配当控除方式の問題点 | 62 |
| 5 インピュテーション方式の問題点 | 64 |
| IV 役員給与に係る二重課税問題と二重控除問題 | 67 |
| 結びに代えて | 69 |

はじめに

本日は、役員賞与や配当に係る二重課税問題を中心にして「会社の利益処分と所得税」というテーマでお話いたします。皆さんご案内のとおり、会社法制定に伴って、会社の利益処分というものの考え方が大きく変容しております。従いまして、私の講演の演題をみて不思議に思った方もいるかも知れませんが、この点については、後ほど考えてみたいと思います。

さて、二重課税問題といっても、議論しなければいけないことは色々あります。本日はとりわけ役員に対する賞与や配当にかかわる問題について考えてみたいと思います。

なぜこれが大事なのかということを確認しておきたいわけですが、従来から配当、これから中身は少し具体的な話をしますが、会社に法人税が一度かかって、法人税がかか

った後の残ったお金を株主に配当したら、配当を受けた個人が今度はまたそこで所得税として、配当所得に課税されてしまう。これは二重課税なのではないかということが従来から言われてきていまして、長い間議論されてきたわけです。しかし、国によってこれを二重課税と考えるかどうかは違うわけです。

これまで、ヨーロッパやアメリカはどのように考えてきたのでしょうか。また、最近はこの問題に対して、各国が全面的な見直しをしているという状況にあります。

まず、ごく簡単に説明しますと、我が国の場合は、二重課税に当たると考えているわけです。したがって、二重に課税されている点を考慮して、なんらかの調整が必要だと考えております。まず、個人が会社から貰った配当金に対しては配当所得という所得税

がかかるわけですね。それに対して配当所得として貰った金額の約 1 割だけは後で所得税の税金から引いてあげましょうということをやっております。これを配当税額控除と言うのですが、配当に対する税額控除というのをやってあげることによって、法人税と所得税の二重の課税を調整してあげましょう、あるいは排除してあげましょうということをやっているわけです。

ところがアメリカはどうしているかというと、アメリカはですね、二重課税の排除などはしないという考え方が基礎にあります。つまり、法人に対して税金がかかった残りの分が配当された場合に、個人が所得として貰った配当金に所得税がかかるとしても、二重課税になるとは考えないので、日本がやっている配当控除のようなことはしないのです。

ヨーロッパは日本と同様、これを二重課税

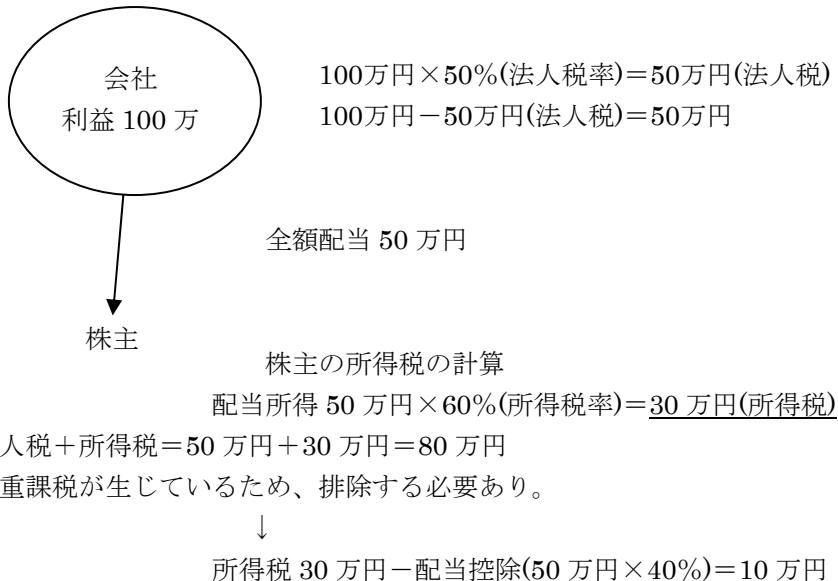
として考えます。そこで、どうやって二重課税の調整をしてきたかという、今からお話するインピュテーション方式っていうのをやっていました。

I 問題点の所在

1 配当に係る二重課税一概観

例えば、簡単な話で説明すれば、会社の利益には法人税がかかります。これ全部を唯一人の個人の株主に配当したとしましょう。もし、その法人に 100 万円っていう利益があったところに法人税が 50%かかるとすると、100 万円という利益に対して 50%税金がかかってしまうから、残るのは 50 万円なのでこの 50 万円全部を 1 人の株主に単純に全部配当するとします。この株主は 50 万円に対して所得税がかかります。

《図 1》我が国の二重課税調整措置



所得税を 60%としましょう。すると、法人税を 50 万円納付して、残った 50 万円を全部配当したら株主の所で 50 万円に対してまた所得税がかかりますので、50 万円×

60%=30 万円で、30 万円の所得税となるわけです。そうすると法人税の 50 万円と所得税の 30 万円を併せて 80 万円という税金を納付しているわけですが、その源泉は結局は

法人利益の100万円なんですね。100万円という法人の利益に対して、50万円を納付し更に30万円を納付しているから、2段階に分かれて負担しているわけですね。結局、手元には20万円しか残りません。全体像を掴んで頂かないと話が中身に入れませんのでラフな例を出しましたが、これを二重課税あるいは実質的な二重課税というわけです。このように同じ源泉に対して2回税金がかかるのは如何なものかという考え方があるわけです。

これに対して、我が国の税制はこれをただ放置しているわけではないんですね。日本の場合は、これを上手く調整しようと考えている。その対処の方法は実は個人が納付する所得税の金額の計算の段階で行おうというものです。つまり、配当所得に対して、60%まるまる所得税をかけちゃっていいのか、あるいはかけちゃった後何か調整しなくていいのかという点から、そこに税額控除をすることになっているのです。50万円の配当金に対して60%の税率を掛けて算出したこの30万円という所得税から配当所得の配当の一定割合を引きましようということです。これが配当控除です。わかりやすくするために、配当控除を40%として考えると、50万円に対する40%ですから、20万円ですね、20万円を控除することによって実際の所得税は10万円にするわけです。こうやって調整をいたします。

今日お話しするのはこのようなことです。二重課税と言われるものはどうやって排除されるべきなのか。あるいは排除されるべきと最初から思っていますけれども、排除されなくても良いという考え方がもしかしたらあるかもしれない。その辺りを見ていきたいと思うわけです。こういうことに対して、諸外国はどうやっているのか。この数年の間に諸外国はどんどんやり方を変えているのですが、どうして今こんなことになっているの

か。また、アメリカはどうやっているのか。こんなことをみながら、二重課税という問題について考えていきたいと思います。

2 役員に対する利益処分の二重課税問題

もう1つの本日のメニューとしては、配当の話と似た話が実は役員に対する利益処分についても同じことがいえるという点です。会社がもし配当しなかったとしても同じようにこれが株主でなくて、これが役員だったら同じことでしょう。役員に対して利益から分配したものが役員の所得税になるわけです。

同じようなことが役員の賞与についても言えるんじゃないですか。役員賞与という言葉は、現在は使いませんが、あえて皆さんに説明の為に役員賞与という用語を使っても同じです。法人が100万円という利益を得ました。そして配当なんかしない会社だと思って下さい。全く《図1》と同じです。法人税が50万円引かれた後で利益は50万円しか残りません。これを全部役員に分配したら役員は50万円という役員の報酬を貰うわけです。この役員の賞与は何なんだろうと考えると、配当として貰ったものが所得税法上、配当所得として所得税がかかるのと同じように法人から50万円貰ったら、この役員報酬は給与収入ということになります。給与所得は給与収入から給与所得控除を引くのですが、仮に20万円控除されるとすれば、30万円が所得税の基礎になって更にここに60%の税金がかかるわけです。30に対して60%の18万円という所得税がかかります。結局こういうことで、法人税を50万円納付し、また所得税を18万円納付することとなり、やはりこれも二重課税ではないかということになるわけです。考え方は配当二重課税と全く同じです。

ところがこっちの場合は、二重課税の調整を何にもしないのです。配当の場合は配当税

額控除で調整しましたが、役員賞与については何も調整をしないのです。給与所得控除というのは単なる費用だとか、あるいは捕捉率、サラリーマンは捕捉率が高いから捕捉率の調整をしましょうとか、源泉徴収で前払いしているからその分の利息相当分をみてあげましょうということで、引いているだけでありまして二重課税の調整とは全く関係ありません。この取扱いの差異は何でしょうか。疑問ではありませんか。

II 金融所得一体化課税

次にちょっと視点を変えたお話をしたいと思います。税制調査会で今盛んに議論している所得税法改正論に、いわゆる金融所得の一体化課税の問題があります。金融所得の取扱いを一本化しようという議論をしております。何が金融所得かという議論もありますが、ここではその点について触れる時間がありません。いわゆる金融所得に関する課税の仕方というのは、非常に複雑なんです。金融所得というと、投資に対するリターンというイメージがありますね。投資に関する所得というと何が挙げられますでしょうか。投資というと、例えば「株」がその代表かも知れません。株への投資から得られる所得はどのようになっておりますでしょうか。まず、配当金に対する配当所得がありますし、株を譲渡した際に実現するキャピタルゲインについては、原則的には譲渡所得、頻繁な売り買いを事業的規模で行っているようなケースでは、株の譲渡による所得は事業所得となります。事業と称するに至らない規模の場合には雑所得ですね。

あるいは社債に投資した際に得られる利子や償還差益は利子所得に分類されます。保険なんかをみていくと保険商品によっては一時所得や雑所得を生ずる資産があります。外国為替に係る為替差益は雑所得などに分類されます。あるいは商品先物取引も雑所得

に分類されることが多いと思われます。ほんの一例を挙げただけでも、所得区分は金融資産の種類によってバラバラなのです。

所得税というのは所得を10種類の所得区分に分類して、すなわち、利子・配当・不動産・事業・給与・退職・山林・譲渡・一時・雑所得に分類して、それぞれの所得ごとに計算ルールを異にしているのです。その10の分類になんとか押し込めなくてはならないものですから、2つの所得区分の性質を有するようなハイブリッドな金融商品の場合には面倒な問題が生じるわけです。投資に対するリターンという意味ではみんな似たような所得ではないかという見方も、一見、荒っぽくみえるかも知れませんが、簡素な税制を指向する場合には説得力を有するとの評価も可能です。

例えば社債に投資するのと株に投資をするのとどこが違うのか。企業経営に参加するというような意思を有せずに、単に金融商品への投資という観点からのみ判断をする投資家からすれば、何が違うのか。いずれも金融商品としてみれば、投資家にとって何が大きかといえればリスクと利回りですよ。

先ほど申しましたとおり、株の配当金は配当所得という所に分類されます。配当所得に分類されるということは、株を買う為に借り入れた借入金の利息を所得計算上控除することができるということを意味します。

条文を確認すると、所得税法24条2項に「配当所得の金額は配当の収入金額とする。」と規定されています。ただし、「株式その他配当所得を生ずべき元本を取得するために要した負債の利子の合計額を控除した金額とする。」と規定されているとおり、配当所得の金額というのは収入金額をそのまま配当所得の金額とするとしながらも、株式を買う為にかかった借入金の利子については、それを控除すると規定されているのです。当然だと思われるかも知れません。

しかしながら、株ではなくて社債の利子だったらどうでしょうか。所得税法 23 条 2 項には、「利子所得の金額は、その年中の利子等の収入金額とする。」と規定されており、経費は何にも控除できないわけです。株式の場合、すなわち配当所得についてはその元本を買う為に銀行借入に係る利息は引いてあげましようといっているのですが、利子所得の場合は、A 銀行からお金を借りてきて、B 銀行に預けた場合に、A 銀行に対して支払った利息を控除することができないのです。あるいは社債を買うために借金をしても、その支払利息の負担額は利子所得から引いてあげませんということです。

このように社債と株の税法上の取扱いは全く違うわけです。元本を取得するためにかった利息相当額を引けるか引けないかって大きく違うわけです。利回りなんて零点何パーセントの世界じゃないですか。一方の金融商品への投資に係る負担利子は控除してあげるが、他方の金融商品への投資に係る負担利子は控除してあげないというのは、中立性を阻害していないのでしょうか。株式の譲渡益は課税されるけれども公社債の譲渡益は課税されないということも同様の問題を孕んでいます。バターとマーガリンがあってマーガリンだけに税金をかけると、税が皆さんの自由な選択行動に余計な要因を与えてしまい、自由競争に弊害をもたらすことになるという中立性の問題と同じ議論がそこには待ち構えているのだと思います。税ってというのはできるだけ中立性を維持しなくてはいけないという考え方があるわけです。そうであるならば、利子所得と配当所得という垣根は本当に必要なのかという議論にも繋がってくるんですね。

もっと大きな視野で捉えると、1,400 兆円とも言われている個人貯蓄があるわけです。この動かない膨大な貯蓄を投資に廻すべきだという議論があるのもご案内のとおりで

す。眠っているお金を循環させるべきだというのが、いわゆる貯蓄から投資へというスローガンになっているわけですが、それなら投資がしやすい環境、この場合は投資しやすい税制というものを考えなければいけないのではないかというような事がいわれているわけです。

しかしながら今日本の投資商品に対する税制というのは、例えば損失の取扱いに限っていても、非常に厳しいとみることもできるわけですね。

例えば、株に投資してその株が紙屑になってしまった。投資先が倒産してしまって紙屑になってしまった場合の損失について、所得税法は損失控除について、厳しい態度を示してきたという経緯があります。

そうだとすると今言ったような投資というものを促進していこうという政策に対して、所得税法がブレーキをかけていることになりはしないか、などということがしばしば議論されているわけです。

平成 6 年にいわゆる金融ビックバンと呼ばれるものがあって金融商品が自由化されました。金融商品の自由化は、多様な商品の出現を許容しました。金融商品の個別具体的な取扱いをみていくと、実は損失についての税法上の取扱いは、政策とミスマッチを起こしているのではないかもいえます。

今申し上げましたように、金融商品が複雑になればなるほど税法というのはそれにあわせて個別具体的にこの場合はこうだろう、あの場合はこうだろうというふうに非常に難しく取扱い、あるいは所得区分というのを考えていかなければいけなかったわけですね。その対処がいわゆるパッチワーク的になされてきたことから、ますます、税法は複雑となり、その解釈の困難化を招いてきたわけです。税法を複雑にしたくてしていたわけではなくて、金融商品がどんどん開発されてきたので、税制立案当局としてはそれに対して

どうやっていったらいいだろうかと頭を悩ませながら、ときには解釈論で対処したり、あるいは新しく出来た金融商品に対して法律をどんどん追加し…というように、租税特別措置法においていわば対症療法的に規定を置いてきたのです。今は所得税法や法人税法本法だけみても全然分からないわけです。租税特別措置法を勉強しないと実はあまり使い物にならないのですね。

税法の複雑化は何をもたらすかということを考えなければなりません。

我が国のほとんどの税法は、申告納税制度を採用しているわけです。自分の申告は自分で計算をして自分で納税しましょうという仕組みです。もちろん分からなければ税理士さんに聞こうということになる。しかし、税理士さんも金融商品課税については、難しくよく分からない。税務署であっても、簡単には答えが出せない。そのような状況になってきてしまっているわけです。

このまま放置しておくですよ、税法をきちんと守って自主申告をしましょうという基本的理念から離れていってしまう虞があるわけです。コンプライアンスが守れなくなってしまうという虞があります。何とか簡素化しなければならないのではないか。信号が赤・青・黄と3つしかないからみんな守れるのであって、これが黄土色とか黄緑とか、青紫とか出来てしまったらもう守れないんですよ、難しくって。それでは困るわけですね。すると、申告納税制度という根幹を揺るがすことになってはまずいので、簡素化をするということは非常に重要な話なのです。

あるいはこういうふうには税法が難しくなればなるほど、過度の節税とかあるいは場合によっては租税回避という問題も出てくるんですね。複雑なデリバティブなんかを駆使した金融商品の仕組みを作って、こっちの所得区分よりもこっちの所得区分の方が有利だからといって、実体はこっちの所得区分だ

けど、それをちょっといじくってより有利な所得区分に分類されるように商品設計を試みたりとかですね、そういうことがあり得ます。

法人がですね、資本を集める時に株主から集めるのか、あるいは社債権者から集めるのか、それはどっちでも出来るわけですよ。先程の話とは別に資金を集める側からの話をすれば、法人が株主に配当をした場合に、その配当金の全額を損金に算入することは出来ないわけです。しかし、社債に対する利子の支払いであれば、支払利子を損金に算入することができます。だったら、社債にした方が有利なわけですよ。会社側からすれば、同じお金を集めるのでしたら、社債で集めた方が税制上有利なわけですよ。

ところで、利子というと、普通は、定期・定額に一定期間に幾らずつ貰えるようなものですね。例えば、100万円の投資に対して1年間に1万円ずつ貰えるとかですね。しかしながら、社債といいながらもですね、何か利益に連動させるようなリターンを得る利益参加型社債、参加ってちょっとイメージが違うのですが、利益の変動に応じて利息が上がったり下がったりするわけです。もしくは上がったり上がったりというような仕組みの商品も作られているわけですね。それは何となくイメージとしては利益処分っぽいですね。株式の配当金みたいな感じですね。会社の利益が上がれば社債の利息が変わってくる、というのは実体面を考えれば何となく配当になりそうです。でも、これは社債なので利子であって配当ではないというわけです。ですから損金算入が可能なのですね。

例えば、他にも100年間元金を返さないなんて社債があったとします。センチュリーボンドといって。そんなのはもう償還を諦めたのと同然ではないか。100年間償還されない社債というのは、名称は社債だけれども、株式投資のような感じもしますよね。社債にし

ておけば利子に対して損金算入が認められますので、その方が有利だなんてことがしばしばあるわけです。そういうようないわば実体と形式が乖離していくような商品がどんどん出てくるんですね。例に挙げたような、株式のような機能を持たせておいて、社債の形態を整えているというような商品は、いくらでもあり得ます。ここで挙げた例は適法なものです。過度の節税と評価されるような商品もあるでしょう。タックスアービトラージといって裁定取引をすることによって、実際の形式と内容を違わせたりすることがいかようにもできてしまうことがあるのです。

さて、①投資の中立性、②貯蓄から投資へ、③簡素化の問題、④租税回避の問題など4つお話ししましたが、このような問題意識から、現在、税制調査会では金融商品課税を一体化させようという議論をしているわけです。利子所得とか配当所得とか、こういう枠組みを無くしてしまいたいという議論が展開されているわけです。

そこで、配当の話に戻しましょう。金融所得一体化課税としては、配当所得と利子所得という垣根を取っちゃっていいじゃないかという議論もあるわけです。もし、配当所得という概念がなくなってしまうと何か弊害はないだろうかという、制度の作り込み方にもよりますが、配当控除の計算ができなくなるという問題があり得ます。

先程話しましたとおり、我が国の所得税法は配当所得の金額に一定の割合をかけて配当控除を算出して、それを計算された税額から控除することによって二重課税の調整を行っているからです。

Ⅲ 配当二重課税に係る問題

1 配当所得の意義

(1) 法人理論

そこで問題となってくるのは、配当所得とは何かという問題です。

この問題は、法人は何かという所から解き起こしていかなければいけない話です。ところがご存知だと思いますが、法人が実在なのか擬制なのかという神学論争的な厄介な問題があります。その前に、何故こんなことを議論しなくてはいけないのかということをお話しましょう。

誤解を恐れずに敢えて簡単に言うと、アメリカは法人を実在的なものとして考えているわけです。《図1》をもう一度見て下さい。法人で一度課税して、個人段階でもう一度課税するのは二重課税ではないかという発想は、法人が投資家とはまったく別人だと思えば、浮上してこない議論なのです。法人を実在ではなくて擬制されたもの、単なる法人というのは法律が作った枠組みにすぎませんよというのであれば、実際の法人の持主は株主そのものですから、二重課税という問題に直ぐに辿り着いてしまいますが、法人実在説に立てば、そのような問題意識は生まれません。法人を擬制だというように考えるから二重課税の議論になるわけです。日本は法人擬制説に立つから、ああいう議論をするんです。法人実在説に立つとするならば、簡単にいうと、別人が課税を受けた後に配当した配当金に所得課税がなされても、二重課税でもなんでもないということになりますね。アメリカは法人実在説的な立場に立っていて、我が国は法人擬制説的な立場に立っているわけです。

法人実在説は、法人は自然人とは異なる独立の法的人格を認められた実体であるというふうに考える立場です。法人企業は経営者によって運営される独立の意思決定単位でありまして、株主の要望を間接的に反映するにすぎないのだというわけです。そこでは、法人も自然人とは別に、それ自身が担税能力を有すると解されます。したがって、法人税が個人所得税とは別に課税されたとしても何ら二重課税の問題は生じないということ

ですね。故に法人所得と個人所得が別個に取り扱われるべきであるという、こういう考え方であります。ほかにも絶対主義だとか分離独立主義とか論者によって呼び方もいろいろあります。

それに対して法人擬制説は、日本や欧州のこれまでとってきた考え方ですが、法人実在説に対する反論なんですね。

法人実在説については、所有と経営が分離している株式会社等の公開会社についてのみ妥当するという考え方があります。公開会社は株式が公開、分散されて企業は多数の株主とは独立の意思決定機関となるからです。しかし、日本のように比較的多数の家族会社いわゆる同族会社が存在することを考えると、その適用性は限られるのではないかというような疑問もあります。同族会社とか家族会社を考えると法人擬制説のような話に近づいて行くわけです。

民法の法人理論の通説は、法人実在説に立っていると思われませんが、この点は、なかなか解決のつかない問題でもありますし、租税法における議論は民法の法人理論とは一線を画するべきではないかという見解が有力かも知れません。

ただ、少し教科書的に、この2つ考え方を基礎として議論を続けることが許されるならば、法人税に対してもこの2つの立場がそのまま反映されるわけです。

(2) 法人税の性質論

法人は究極的には個人の意思に基づいて作られたものであるとはいえ、大法人の場合には、永続性を与えられた経済活動の主体として、一般に個人株主の意向とは無関係に経営方針や配当政策が決定されること、また、我が国の法人の慣行においては、実際問題として法人税の負担は継続企業たる法人の負担となっており、配当に帰せられていないこと等を考えるとですね、それは実体として法

人税は別のものではないかというふうに考えます。これが独立説とか分離独立説と呼ばれるものです。

これに対して、法人を擬制的に考えるとすれば、本来は個人株主に会社の利益が配当されそこで所得税が課税されるという一回課税で終了すべきところであるものを、いわば「所得税の前取り」として法人税を課税するという考え方があります。これを前払説とか源泉徴収説とかいったりしますが、分離独立説に対してこの立場は完全に批判的なわけでありまして、

シャープ勧告はこの前払説に立っておりまして、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いうような考え方を基礎としているわけです。法人に独立の法主体性を認めているのは、「それが法律関係の処理のために便利であり、また取引の安全を維持するために必要であるからである」というわけでありまして、擬制説的立場に立つとするならば、最初に法人税を納付したというのはむしろ、所得税で最終的には清算される前払いをしているんだということですね。法人税の捉え方には、この2つの立場の対立がありまして、いわば我が国は前払説の考え方をとっているわけでありまして、もちろんもう少し具体的に言えばかなりの修正はあります。かなりの修正はありますが、このような考え方が基礎にあるとって差し支えないと思います。

すなわち、我が国租税法が基礎とする前払説の考え方ですと、法人の利益も最後には個人株主に配当されるんだから、個人株主に配当されたところで所得税を課し、二重課税の調整も、個人の所得税のところで行えば問題はないということになります。法人税は先に予め個人所得税で納付すべきものを前払いしているだけなんだという考え方でしたよね。そういう考え方は今申しあげているとおりなんですけど、実はこの考え方には幾つかの

限界があるわけですね。すなわちこの考え方は今非常に多く行われている会社と会社との株式の持合いを無視した議論ですね。いずれは個人に配当されるであろうということをも前提としていますから、ともすると法人税なんかいらぬという話になってしまうわけですよ。最後個人に配当された時に個人所得税を配当所得に課税すれば別に法人税なんかいらぬでしょうという議論になってしまう。つまり、法人税不要論ですね。しかし、それだと、会社に利益が生じているのにも関わらず課税をしないということは、そもそも所得課税という考え方の根本に反するのではないか。あるいは配当を留保しているような場合に留保金に対して何も手を出さないということは問題なのではないかというような議論があります。当然ながら、現在は法人税は厳然としてあるわけでありまして、その存在意義は大きいものです。

今申しあげたように、こういう議論というのは法人間の持ち合いみたいなことを前提としていないとか、あるいは法人擬制説か法人実在説かというようなオルタナティブな議論は果たして妥当なのだろうかという疑問もあります。こういう二分説的な見方ではなくて、もう少し具体的に実体を見ていくと違う解があるのではないかという意見があります。民法上の法人理論も私がここで申し上げたような単純な議論ではまったくなく、実在説的な見解が通説と申しましたけれども、実は、組織体説という議論が正解ですし、また、法人には社会的実体が欠けているとするのが法人擬制説ではないということにも注意が必要なのです。今日は、市民講座という場でのご説明のために相当荒っぽくお話ししておりますが、興味のある方は、別にお配りしております私の作成した資料や、これに関する書物は沢山出回っておりますのでそちらでご確認ください。

(3) 配当所得概念

配当所得という所得区分がなくてもよいのではないかという議論について考えてみたいのですが、ここで、そもそも配当所得の意義は何なのかということが再度問われるわけです。条文を確認して頂きました通り、配当所得とは、基本的には「利益の配当」に対する所得なのです。すなわち「利益の配当」でなければならないのですが、ところが「利益の配当」というのは言葉の意義は条文に定義されていないのです。何をもち「利益の配当」というのかよく分からないわけですね。

最高裁にまで至る事例の中でもこの「利益の配当」の意義を巡って議論されております。一番有名な判決を1つ資料に示しております。最高裁昭和35年10月7日第二小法廷判決はこの「利益の配当」につきまして大変有名な判示をしております。所得税法上の利益の配当は、商法上のそれを指すのかどうかという問題が議論されたのです、もっとも会社法創設前の商法であります。最高裁は、商法は、取引社会における利益配当の観念を前提として、この配当が適当に行われるよう各種の法的規制を施しているものと解すべきであるとしております。商法は、例えば、蝟配当や株主平等の原則に反する配当を禁止しております。所得税法中には利益の配当という利益配当の概念というのではないわけですが、特に商法の前提とする取引社会における利益配当の観念と異なる観念を採用しているのと認むべき規定もないので、所得税法にいう利益配当の概念としては商法の概念に従うのではないかという判断をしたわけですね。

ところが商法の概念からすると蝟配当というのは、本来は商法上は違法な配当なので配当所得の配当といえないことになりそうですね。商法と併せて所得税法上の利益の配当を解釈しろといった瞬間に。しかし、ここでは商法上の配当というのは違法な配当も

含めて商法上の配当なんだから、蝟配当のよ
うなものも商法上の配当に含まれるのだ。そ
うであるとするならば所得税法上の配当と
いうのは商法の配当と同じ蝟配当も含まれ
るのだということを判示したわけです。

この判決には多くの評釈がありますが、こ
れは判例と位置付けられましょう。

所得税法上の「利益の配当」には、蝟配当
のような商法上違法なものも配当に含まれ
ると言っているわけです(蝟配当というのは
蝟が自分の足を食べちゃうというやつです
ね。蝟はお腹がすくと自分の足を食べるの
か知りませんが、そう言われていますよね。)
。要するに、会社に利益があろうがなかろう
が「利益の配当」に含まれることがあると言
っているわけです。

そうであるとするならば、配当所得の基礎
となる「利益の配当」とは、ますますよく分
からないことになるわけです。そうだとす
ると、配当所得を利益がでた場合の配当金に
ついての所得というような解釈にはならない
わけで、本当に厳然と配当所得という枠組
みを守らなければならないのかという疑問
さえも浮かんでくるわけです。もし、会社
の利

益がないところでなされた蝟配当であれば、
その場合には、二重課税の調整規定である
配当控除をする必要はなくなるかも知れ
ません。

2 法人理論と配当二重課税

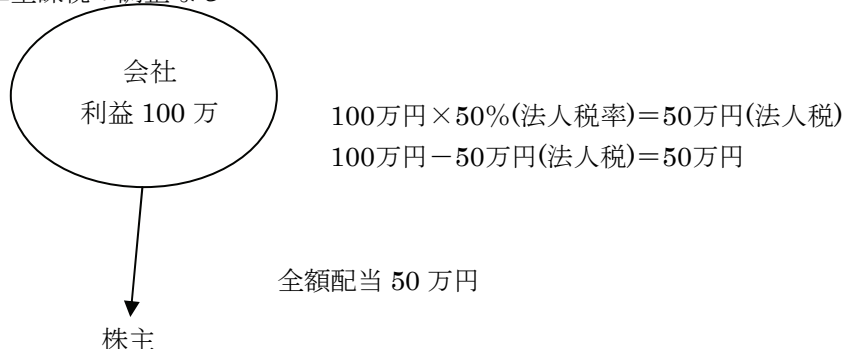
先程申しあげましたように、我が国の配
当所得二重課税の問題は配当所得に対し
一定の税額控除を設けることによって排
除しているわけですが、外国はどうなっ
ているのかちょっと確認しておきたいと
思います。

《図2》のように、法人税が50%、所得
税が60%という非常に極端なケースで、
会社に100万円の利益があった場合を考
えてみたいと思います。

二重課税の調整がないアメリカの場合
はどのように考えるのか。アメリカは実
在的アプローチを採用しているの
で会社で税金がかかるのと個人で税金
がかかるのとでは、二重課税となら
ないというわけですね。

会社の利益100万円となった場合に
法人税が50%で50万円かかる。50
万円は税務署に納付してしまうので、
100万円から50万円を納付した残り
50万円が会社に残るわけですね。先
ほどと同じように、その50万円

《図2》二重課税の調整なし



株主の所得税の計算

配当所得 50 万円×60%(所得税率)=30 万円(所得税)

※法人税+所得税=50 万円+30 万円=80 万円

二重課税が生じているため、排除する必要あり。

全部を1人の株主に全額配当したというふうに考えると、株主の所得税の計算はどうなるのでしょうか。貰った配当に対する配当所得50万円に60%という所得税が課されて30万円という所得税がかかるわけですね。所得税と法人税併せると50万円と30万円なので80万円。二重課税が生じていると我が国では考えるわけです。

3 インピュテーション方式

欧州でも我が国と同じように考えてきたわけです。ヨーロッパではインピュテーション方式という考え方を採ってきました。同じケースで考えてみます。

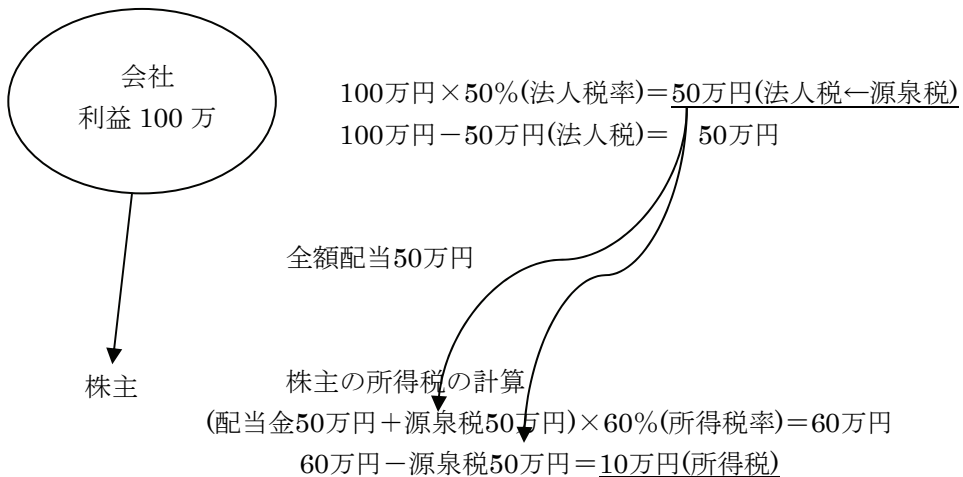
会社に利益が100万円生じたとします。インピュテーション方式はどうやってやるかという、100万円に50%の法人税がかかるのはさっき申しあげた通り、50万円ですね。この50万円を源泉税と考えるわけです。法人税を個人にとっての源泉税、前払いの税金と考えるわけです。いずれにしてもこれは税務署に納めてしまいますので、100万円の

利益から税務署に納めた50万円を引いて会社に残るのは50万円です。この全額50万円を配当するとします。ここで注意しなければならないのは、配当した50万円というのは税引後の配当なんですね。要は手取額なんです。個人の手取額が50万円というふうにみるわけです。

サラリーマンの場合、奥さんから「あなた幾ら稼いでいるの？」と言われた時に手取額で言わないですよ。やっぱり額面金額で言いませんか。旦那さんの給与が月に30万円だったとしてもですね、色々と引かれてしまうと残りは13万円しか残らないのですが、「私の給料は13万です」って胸張って言わないんです。「私の給料は30万です」っていうんです。税金が天引きされた後の金額がその人の収入ではないのですね。《図3》で言っている全額配当50万円というのは税金が引かれた後の金額です。先程、申し上げたように、ヨーロッパでは法人税を所得税の源泉徴収というふうに考えますので、配当金50万円というのは手取額なんですね。

《図3》インピュテーション方式

株主一人だけの会社の今期の利益が100万円のケース（配当可能利益を全額配当）



※法人税+所得税=50万円+10万円=60万円

二重課税が完全に排除されている。

したがって、株主の所得税の計算をする際には、配当金 50 万円は税引後ですから、50 万円に対して所得税率をかけるのではなく、税引前の金額にいったん直す必要があります。すなわち、既に納付した法人税という名の源泉税を加えないといけないわけです。額面額にする為には、配当金 50 万円に法人税として納付した源泉税 50 万円を足して、100 万円とし、そこに所得税率 60% 掛けることによって 60 万円という所得税を暫定的に算出します。このままでは、既に納付した源泉税が考慮されていないので、この 60 万円から既に納付している源泉税 50 万円引くことによって、残りの 10 万円が本当の所得税ということになるわけですね。そうすると法人税と所得税を足すと法人税は 50 万円、今計算した所得税が 10 万円、合計 60 万円となります。《図 2》の場合のように、二重課税の調整をしていないと合計 80 万円だったわけですが、実際にこうやって二重課税を排除してみると 60 万円という合計税額が計算されるわけです《図 3》。

このような二重課税の排除方式をインピュテーション方式といいます。法人税をインピュート、加えるという意味です。

4 受取配当税額控除方式

(1) 受取配当控除方式の概観

我が国の方法はどうかというのは《図 4》を見て下さい。

我が国における二重課税の調整は、受取配当税額控除方式によって行われます。すでにお話しましたので、確認にとどめましょう。配当金 50 万円に対して、所得税率を掛けて計算された所得税額に配当所得の 40% の配当控除を控除することによって二重課税の調整をしようとするものです。

ところでこの配当所得から控除される配当税額控除額はどのように決まるのでしょうか。すなわち、このケースでは 40% としたわけですが、この 40% はどのようにして決まっているのかということです。実はです

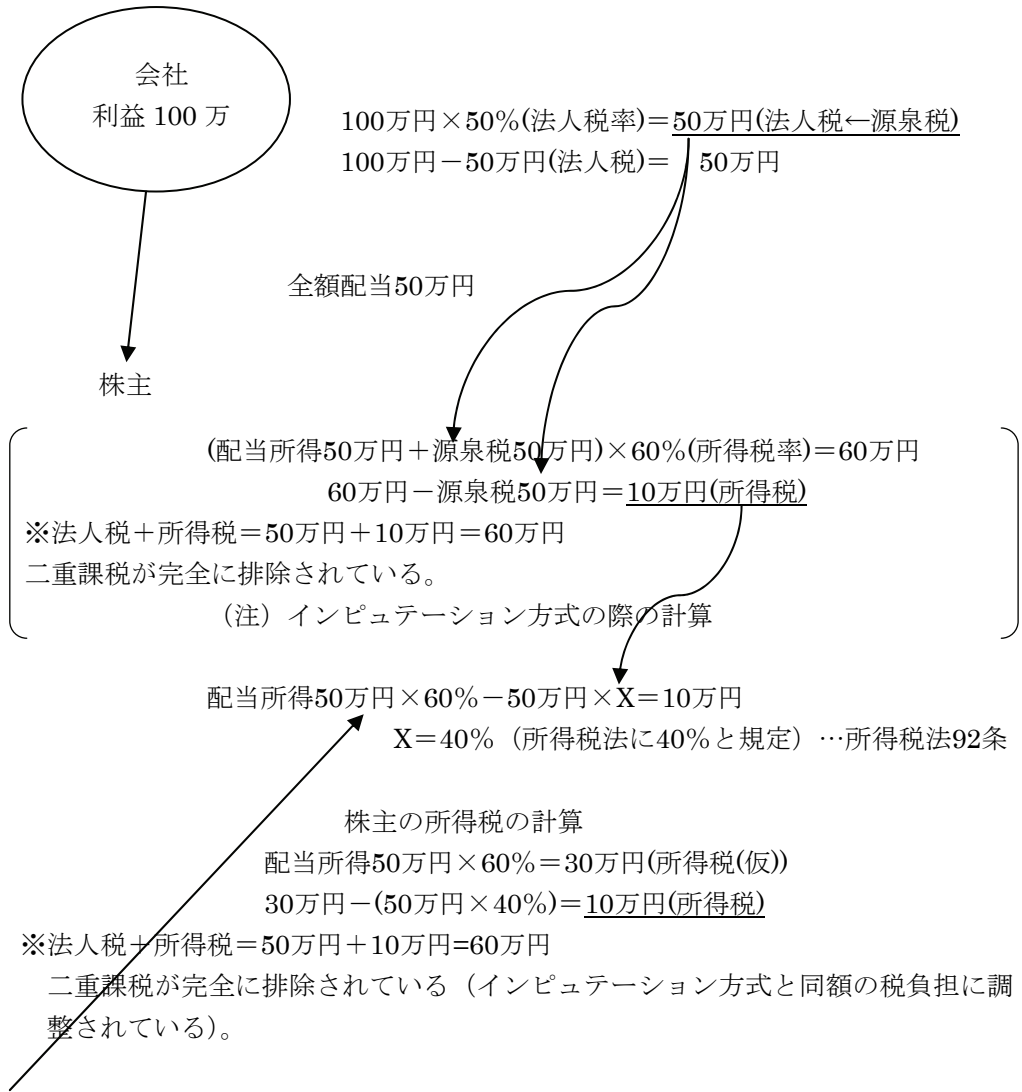
ね、そもそもは先にご説明したインピュテーション方式に結果を合わせるようにして逆算しているのです。ですから、我が国の税額控除方式を理解する為には欧州でやってきたインピュテーション方式のことを基本的に分からないとならないわけです。

インピュテーション方式をもう一度復習しましょう。会社が 100 万円の利益を得た時に先程申しましたように 50% の法人税がかかって 50 万円という税金を税務署に納めなければいけません。これは源泉税として扱われます。従って 100 万円から 50 万円引いた残りが会社に 50 万円しか残りません。この 50 万円を全部個人の株主に配当するのですが、配当された 50 万円は手取額です。したがって個人の所得税の計算をする時には実際に貰った配当所得 50 万円に既に納付した源泉税である 50 万円を足して 100 万円を算出します。そして、その 100 万円に 60% の所得税率を掛けて算出された 60 万円から源泉税である 50 万円を引いて所得税 10 万円を算出します。結果的には 50 万円と 10 万円を足して 60 万円が完全に二重課税が調整された後の税負担です。ここまではインピュテーションの復習です。この場合に所得税額が今計算したように 10 万円になればいいんです。所得税額が 10 万円になるように設定をすれば二重課税が排除されることになりますからね。

したがって、配当所得 50 万円に 60% を掛けるというそれだけではなくて、それだけだと二重課税になっちゃうので更に配当所得に何%かの x を掛けたところの結論が 10 万円になればインピュテーション方式と同じ結果が得られます。ということで、 x を計算すると 40% となるわけです。従って所得税法に条文上 40% と書いておけば、結果的には二重課税が完全に排除できる。インピュテーション方式と同じ結果が得られるということになります。インピュテーション方式のような分かり辛い計算をせずに、配当所得の二重課税の調整が出来るわけです。

《図4》受取配当税額控除方式

受取配当税額控除方式では、所得税法において「配当所得の40%を税額から控除する」というかたちで規定される。この場合の40%はどのようにして決まっているのであろうか。



問題点：累進課税制度を採用すると、この所得税率変動する。

では、株主の所得税の計算を確認します。配当所得 50 万円×60%=30 万円。これは仮の所得税です。更にそこから 50 万円の 40% を税額控除として控除することによって 10 万円が算出されます。今の 30 万円 - (50 万円×40%)、これだけをやれば済むようになっており、我が国の配当所得税額控除方式は

簡単です。

(2) 受取配当控除方式の問題点

ところがですね、我が国の方法には大きな落とし穴があるんです。ちょっと条文を確認しましょうか。所得税法 92 条に配当控除の条文があって「居住者が剰余金の配当、利益

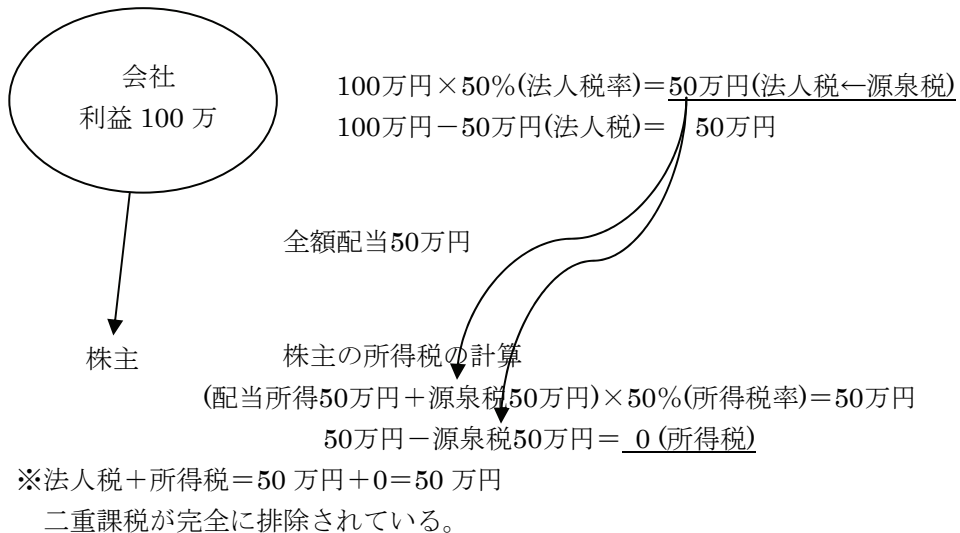
の配当を有する場合には、その居住者のその年分の所得税額から、次の各号に掲げる場合の区分に応じ各号に定める金額を控除する。」といい、「配当所得の金額に百分の十を乗じて計算した」金額が配当控除となるわけです。この10%というのは、先程は40%という例をお話しましたが、インピュテーション方式に結論をあわせる為に作っているわけです。

ところがいま、ポンチ絵《図5》に戻ってもらいますが、今たまたま所得税率が60%の話をしているわけです。日本は累進課税ですから、所得税率は人によって違っているわけです。60%の所得税率の話をしたが、50%の人の場合はどうなるのでしょうか。

50%の税率の人の場合だと全く同じ計算をしていくとですね。インピュテーション方式だとどうなるかという、100万円の利益に対して50%の法人税率がかかって50万円となりますから、これが法人税、源泉税として納付されると。残りの50万円が全額個人に株主に配当されるとすると、株主の所得税の計算は、配当金50万円に源泉税として納付された50万円を足して額面額にしてそこに50%の所得税率をかけることによって算出される所得税が50万円となるわけです。50万円から既に法人税で納付されている源泉税である50万円を引くと所得税は0になるはずで《図5》。

《図5》受取配当税額控除方式の問題点

例えば、50%の税率の人の場合、インピュテーション方式によれば、次のようになる。



しかしながら、受取配当税額控除方式の場合は、既に所得税法の条文に「配当所得の40%を税額から控除する」と記載されている。

配当所得50万円×40%=20万円が配当控除の金額となる。

したがって、所得税法は、50万円×50%(所得税率)-20万円=5万円(所得税)

※法人税+所得税=50万円+5万円=55万円

税率60%の者は二重課税が完全に排除されたが、
税率50%の者は二重課税が排除されない。

インピュテーション方式によると、所得税率 50%では所得税額は 0 になって二重課税が排除されるわけですが、我が国の受取配当税額控除方式は、条文に、例えば、「配当所得の 40%」を控除すると決まっちゃっています。そうするとどういうことになるかというと、配当所得 50 万円×40%の 20 万円が配当控除の金額になるわけです。したがって、税額は 50 万円×50%−20 万円=5 万円という所得税額になるわけです。インピュテーション方式で完全に排除するならば所得税額は 0 にならなければいけないにも関わらず、我が国の採っている受取配当税額控除方式の場合は 5 万円という税金が残っちゃうことになりまして、二重課税が完全に排除されないということになるわけです。税率 60%の者は二重課税が完全に排除されましたが税率 50%の者は二重課税が排除されないということで、我が国の採用する方式は累進課税に上手くフィットしないのではないかと言われています。

もう 1 つの問題点があります。ご説明したとおり、配当所得の場合は負担利子を差し引いた後が配当所得となるわけですね。そうするとその負担利子を差し引いた額に対して 10%しか引けないので既にそこでも二重課税が排除出来ないという問題があげられます。

5 インピュテーション方式の問題点

ところがそう考えるとインピュテーション方式は素晴らしいと思われるかもしれませんが、そこにも問題点があります。次に、インピュテーション方式の問題点の一端に触れてみたいと思います。

法人税には所得控除とか税額控除というものがあります。例えば、租税特別措置法 65 条 3 には特定事業用地の買収の所得の特別控除があったりとか、あるいは租税特別措置法 67 条の 3 には農地の生産法人の肉用牛

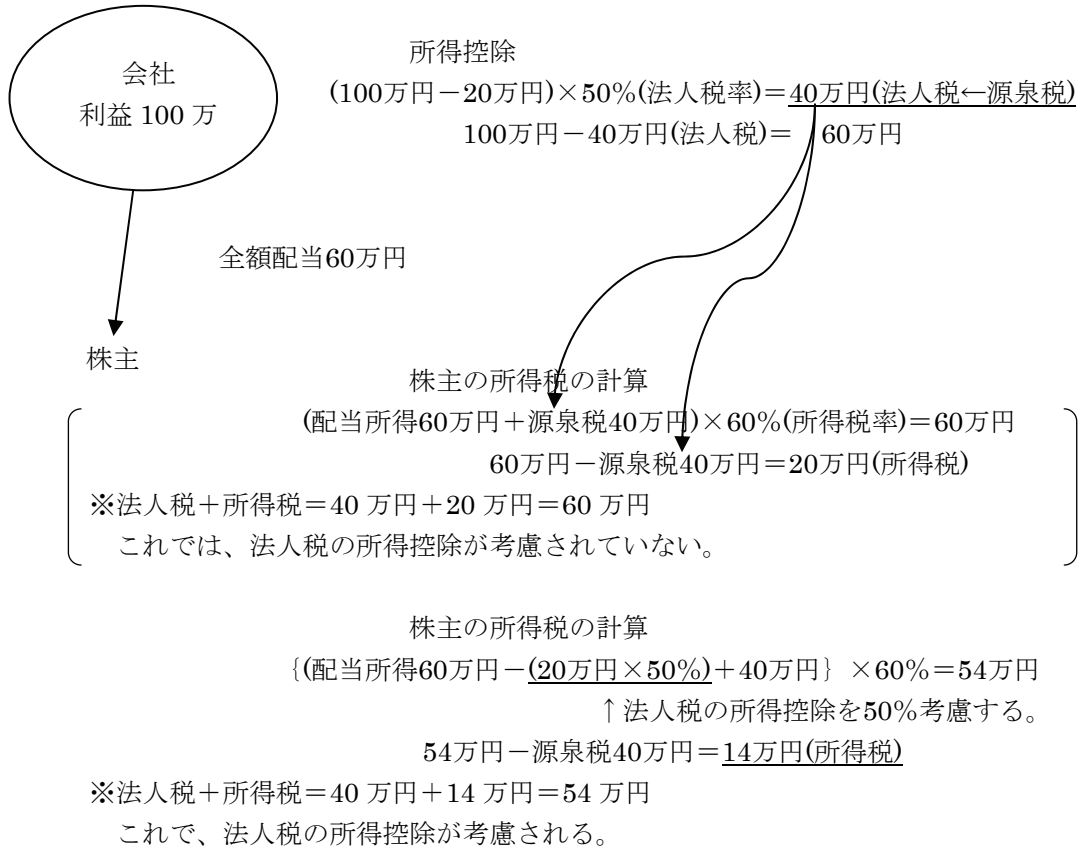
の売却に関する所得控除とかですね、色々な所得控除が用意されているわけです。こういう所得控除があったら、インピュテーション方式の計算はどうなるのかということが次の問題であります。

インピュテーション方式ではどういうふうに考えるかだけについて確認しましょう《図 6-1》。会社に利益が 100 万円生じていた場合に、仮に、法人税法上所得控除が 20 万円認められるとします。そうするとどのように法人税が計算されるかというと、100 万円から 20 万円を控除して、その残り 80 万円に法人税率 50%を掛けて、結果は 40 万円ということになりますね。40 万円は税務署に納めてしまいますから 100 万円から 40 万円引いた残りが 60 万円。これが会社に残るお金ですね。この残ったお金を全部配当金として 1 人の個人株主に配当するとします。

株主の計算はどうなるかというと配当所得は 60 万円ですが、もしインピュテーション方式だとすると配当所得 60 万円に源泉税 40 万円を足した 100 万円に対して所得税率 60%を掛けて仮の 60 万円が計算されます。その 60 万円から既に納付した源泉税である法人税を引いて残りが 20 万円の所得税となります。結果的には法人税と所得税の合計額 60 万円が算出されるわけですが、このままだと、最初に説明したインピュテーション方式と何にも変わっていないんです。《図 3》で計算した 60 万円という所得と法人税を併せて 60 万円という場合と結果的に変わっていないですよ。このままでは、所得控除が反映されないことになってしまうんです。

それではまずいので、個人株主の所得税の計算をする時に調整が必要となります。株主受け取った配当金 60 万円というのはそもそもですね、これは 60 万円がまるまる手取となるわけではなくて、そこから 20 万円という所得控除が引かれなくてははいけないわけ

《図6-1》インプテーション方式の問題点
 インプテーション方式（法人における所得控除（20万円）のうち50%を考慮）



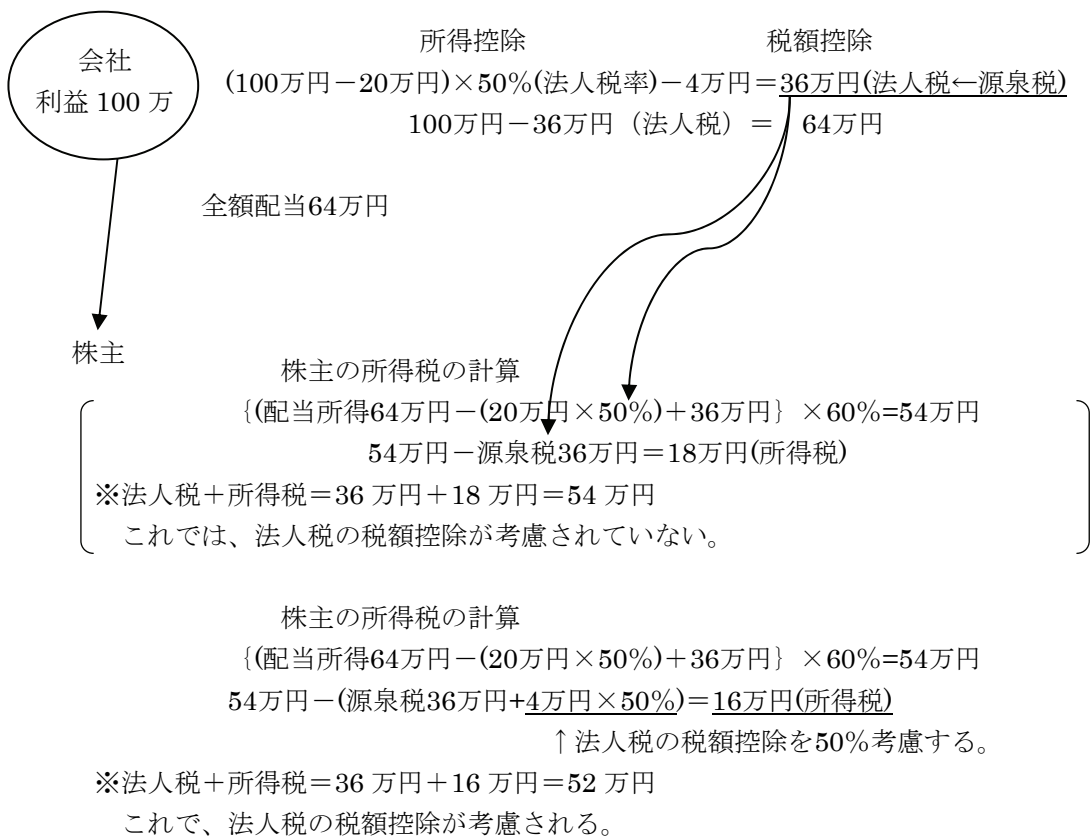
です。ところがですね、何も引かれていないからさっきみたいな計算になるわけです。ここを調整しなければならない。しかし、法人税法上の所得控除を所得税法で完全に全部を反映させる必要はないのではないかという考え方もあり得ます。例えば、法人税の所得控除を50%だけ控除しましょうと決めるとします。すなわち20万円という所得控除のうち50%は二重課税の調整をする時に考慮に入れてあげましょうというように考えると、配当所得の60万円だったものは少し調整を受けて配当所得60万円 - 20万 × 50%が、法人の所得税額50%を考慮した後の基礎となる手取額になるわけです。これは

あくまでも手取額ですので、これに法人税として納付した源泉税相当額を加えてそこへ60%の所得税を計算することによって54万円が算出されます。54万円から法人税として納付した源泉税である40万円を引いて14万円。これが所得税額になるわけです。

次に《図6-2》をご覧ください。

更にですね、先程申しあげましたように所得控除の他に法人税法上は税額控除というものもあるんですね。例えば試験研究を行った場合の法人税の特別控除だとか、エネルギー自給構造の改善計画を行った場合だとか、事業基盤計画をしている場合だとか、沖縄復興計画に基づく投資をした場合だとか、色ん

《図6-2》インプテーション方式（更に税額控除（4万円）のうち50%も考慮）



な税額控除があるのをご存知かもしれません。そういう措置法上の税額控除が更に加えられた場合はどうでしょう。4万円という税額控除があつてこれについても50%考慮しましょうとすると会社の利益が100万、そこから20万円という所得控除を引きますね、50%の法人税を引いて一応出しますが、更にここから4万円という税額控除を引いて36万円、これは法人税の源泉税的な意味をもっていますが、それを税務署に納付しちゃうので残るのは64万円です。64万円が全額配当されるとすると、どうなるかというとなにもしないとすると株主の所得税の計算は、さっき計算した所までを復習すると $(64\text{万円} - 20\text{万円} \times 50\% + 36\text{万円}) \times 60\% = 54\text{万円}$ 。そこから源泉税である36万円を引いて18

万円という所得税が算出される。36万円と18万円の合計54万円が計算されるわけですが、これでは所得控除が考慮されていながらも税額控除が考慮されていないわけです。税額控除を考慮するにはどうしたらいいかというと、源泉税として引かれた36万円だけを控除するのではなくて、もっと控除してあげなければいけないわけです。36万円に4万円の50%相当額を引くことによって算出することができます。

すなわち、株主の所得税の計算は配当所得64万円 - 20万円 × 50% + 36万円に対して所得税率60%を掛けて54万円が算出され、そこから源泉税がどういうふうになるかというと $36\text{万} + 4\text{万} \times 50\% = 38\text{万円}$ を引いて16万円という所得税になります。これが法

人税の税額控除 50%が考慮され、なおかつ法人税の所得控除も 50%考慮された結果の株主の個人所得税です。

ここでは、非常に単純なケースを挙げております。100万円の利益に対して極端な税率を前提としており、利益配当についても、株主はたったの1人だけで、しかも最も単純な全額配当です。こういう最も単純なケースでも、これまでみたようにインピュテーション方式は複雑であることが分かります。株式の所得を算出するのに法人税法上の所得控除や税額控除についての考慮をしなければならぬのです。簡単とはいえません。これがネックなのです。理論的ではありますが、複雑すぎるのです。

ドイツは完全なインピュテーション方式を採用していたわけですが、とうとう諦めてしまいました。イギリス・フランスも諦めました。これには国際課税上の問題が大きな原因であります。本日ご説明したように複雑であるということもその要因の一つであると思われまます。

もう一度確認しますと、我が国の所得税法の計算上、配当控除という計算をする時の制度設計のそもそもはインピュテーション方式を基礎としていたということ思い出して下さい。基礎となるインピュテーション方式がもう既に各国において廃止されているのです。

果たして我が国はこれからどこへ向かうのか。難しい所に立たされているといっても過言ではありません。

IV 役員給与に係る二重課税問題と二重控除問題

このように、配当に係る二重課税問題は色々議論されているわけです。各国とも、二重課税をどうやって排除したらよいか、あるいは二重課税と考えること自体問題があるのか、多くの議論があるわけです。

ここでご紹介したほかにも、二重課税の排除方式はいろいろと提案されておりますが、他方、役員への賞与についてはどうでしょうか。配当に関する二重課税の議論は活況ですが、役員への賞与としてなされた利益処分については、二重課税の排除の話はあまりなされて来なかったのです。この点は、既に述べましたので割愛いたしましょう。

さて、役員への賞与については、これまで利益処分だということで会社側での法人税の計算上、損金に算入することを制限してきたわけです。なぜかという税額計算後の分配だからですね。配当に関してもそうでしたね。そういう意味では、配当も役員への賞与も類似しております。平たく言えば、ひとりの計算が終わった後に残ったものを払い出しているわけです。利益処分ですから、元来、損金に算入するような性質のものではないわけです。このような考え方がずっと採用されてきたわけです。

ところが、ご存知のように、平成18年に会社法が施行されたわけですが、これを受けて、我が国の法人税法も改正を致しました。そこでは、そもそも利益処分という考え方がなくなったわけです。会社法では、そうするとどうしたらいいのか困っちゃうわけですが、基本的には役員賞与と言われているものは全部損金に入れられないというふうになっていきましたが、これについてはそもそも役員賞与という言葉もなくすることになるわけです。今までは役員賞与なのか、役員報酬なのかという議論をずっとしてきたのです。ご案内のとおり、役員賞与に当たれば損金算入は出来ないけれど、役員報酬に当たればいわば人件費なので損金算入が出来るという考え方を基礎として。会社の利益がなかったら分配できないようなものは、それはもう利益処分としか言わざるを得ない。人件費というのは会社の利益がなくても金を借りてで

も払わなくてはいけないというふうに考えると、元々、役員賞与と役員報酬とは大きく性格を異にするのだという議論が根底にあったわけです。しかしながら、先程も申し上げましたように、会社法はそういう利益処分という考え方を排除してしまったので、我が国の法人税法は今や、「役員給与」として括っているのです。役員賞与とか役員報酬とかいうことはもうやめましょうということになっております。

ところが役員賞与を利益処分だと考える時に、これまでの法人税法は、原則的には、個々に具体的に見ているわけではなくてですね、いわばそこを形式的なところで判断してきたわけです。例えば臨時的な支給ではないかというようなスクリーンにかけて、定期・定額になっているかどうかというように。定期・定額であれば、利益処分とは異なりそうですから。そういうように見てきたわけです。

あるいは不相当に高額なものは役員賞与的な性格がありそうです。つまり、利益処分としての性格を見出すことができるというように考えてきたわけです。今申し上げたように会社法により、捉え方には変容が見られるのですが、しかしながら、その考え方自体は今のところ、大筋変わっていないと見てよろしいのではないかとこのように思います。すなわち、やっぱり不相当なものは利益処分的なものとして観察すべきであるとか、あるいは定期・定額の給与とはいえないような場合には、損金性を認めないというような考え方が現存していると考えられます。あるいは、事前に届出をしないとそれは賞与的な性質、利益処分的な性質があるのではないかとこのことで、損金算入を制限するという考え方が出てくるわけです。そういう考え方を法人税法はとっているのに対して、すなわち、支給の形態というもので考えていこうとするのに対して、所得税法は支給の原因に着目す

るわけです。例えば、所得税法は最高裁昭和56年4月24日第二小法廷判決において、労務の対価として支給されるものであるかどうかという点が大事であると言っているわけです。ストック・オプション訴訟の時もストック・オプションの権利行使益が労務の対価として契約されたところに基づいて得られたものであるのかが問題となりまして、支払額の内容などについてはあまり意識をしないという考え方があります。そうするとですね、支給原因が労務の対価という性格をもっているものがあるとした場合に、形式的には支給形態として利益処分的なものも入り込む余地があることとなります。

つまり、所得税と法人税法では、観察の切り口が若干違うので、所得税法では役員報酬であろうが役員賞与であろうが何であろうが労務の対価として会社から貰ったものは基本的には全部給与所得に入ることになるのに対して、法人税法は利益処分的かどうかを見ています。

このようなことが問題として取り上げられることがあります。例えば、役員賞与の給与所得控除の二重控除という問題が従来からあって、そのことが、近時の法人税法改正において取り上げられたわけでございます。法人税法と所得税法のもとと見ているスタンスが若干ながらずれていた所で新しい法人税法35条というものができまして、二重控除をどのように考えるのかということが、最近の大変重要な話題になっているわけです。

つまり、同族会社について擬制説的な立場に立つと、役員給与に関する給与所得控除の二重控除問題という問題が提起されるということになるわけです。法人理論にみる、擬制説・実在説の議論というのは古い議論ではなくて、いま今日的にまさに議論されているテーマだということを今回のお話の中で少しでも分かって頂ければ幸いです。

結びに代えて

法人税と所得税との二重課税が生じると考えるためには、配当や役員への賞与というものに対する考え方が、法人税法と所得税法とでは若干違うということを念頭に置いておく必要があるように思われます。具体的には、先程も申し上げましたが、利益処分といっても、所得税法では、蛸配当のようなものも含まれるとして判例が示していたり、あるいは、所得税法では全く役員への賞与に対しては利益処分であるかどうかについての考慮が払われていないということがあります。すると、利益処分というものが必ずしも絶対的なものではないのではないかと考えられます。

そのような意味では、法人税と所得税との二重課税という言葉自体も実は相対的なものであるともいえます。二重課税だから絶対排除されなければならないかどうかはむしろ政策的な問題ともいえるわけです。

すると、二重課税の排除を政策的なものとして位置付ければ、配当二重課税をドイツの新しい手法のように適用税率で調整をすることなどをも含めて考えられる手法はまだ残されているともいえるのです。いずれにしても、あるべき二重課税調整方式については、更なる議論の展開を待つほかはありません。

本日は、法人税と所得税の間に介在する二重課税関係に係る問題について、基礎的なところのその一端をご紹介いたしました。最後まで、沢山の皆様のご清聴をいただき、誠にありがとうございました。