

# 新たな事業体税制（法人税関係）のあり方

## 【 説 明 資 料 】

2007年7月4日

21世紀政策研究所

本研究は「企業税制研究所」への委託研究です。

## 《 目 次 》

「新たな事業体税制（法人税関係）のあり方」の概要	1
主要諸外国の非営利事業に対する税制の概要比較	4
非営利事業体税制の概要比較	
主要諸外国	5
我が国の現行税制	6
非営利事業体税制の改正案	7
主要諸外国の公益目的寄付金税制の概要比較	8
組合・持分会社税制の概要比較	10
法人形態事業と個人形態事業の比較	11

# 「新たな事業体税制（法人税関係）のあり方」の概要

## 1. 事業体税制改革の必要性

我が国の現在の公益法人等に対する収益事業課税制度は、その創設から半世紀以上も抜本的な見直しが行われないうまとなつています。現在、民法制定以来の公益法人制度の抜本改革が進められているところですが、これを機に、現行税制を抜本的に見直さなければ、税制においては、今後更に半世紀以上にわたつて抜本的な見直しが行われないう懸念さえあります。来年度税制改正がどのようなものとなるのかによって、今後半世紀の我が国の社会のあり方が大きく変わる、と言つても決して過言ではありません。

また、任意組合・匿名組合による組合事業に係る税制に関しても、既に昭和 30 年代からその整備と法制化の必要性が指摘されてきました。

さらに、法人税の対象法人数の 98%強を占める中小法人に係る税制に関しても、かねてより各般においてその抜本的な見直しの必要性が指摘されてきたところです。

なお、これらの税制改革は、税制の基幹構造を見直すものであり、眼前の増減や一部の不適正行為に過度に囚われて近視眼的な制度改正を行うというようなことがあつてはならない課題であることを忘れてはなりません。

## 2. 現行制度の問題点

各種事業体（非営利事業体、任意組合・匿名組合、中小法人）に係る現行税制には、総じて、事業体の利用を大きく制約している、理論的・体系的ではない、主要諸外国の税制に比して見劣りがする、という問題点があります。

### （1）非営利事業体

現行制度は、「収益事業」（33 種類の事業）を行えばそれが非営利活動目的であったとしても法人税を課税するという制度となつており、非営利活動を財政的・心理的に大きく制約している。

法人税は、所得に担税力を認めて負担を求める租税であり、この所得とは、法人税の創設時及び諸外国の制度からも明らかなように、本来、利益の分配を目的とする事業（営利事業）の利益を指すものであるため、法人税の課否は、利益の使途に着目し、利益の分配を目的として事業を行っているのか否かにより決めるべきものであるが、現行の収益事業課税制度は、「収益事業」を行うのか否かという利益の獲得方法の如何により法人税の課否を決めるものとなつており、法人税の本来のあり方ではない。

現行の寄付金税制は、損金算入限度額・控除限度額が低額となつており、非営利事業体の公益的活動を財政的に大きく制約している。

主要諸外国の法人税制は、営利事業に係る所得に課税することを基本としており、「収益事業」を行えば課税するという制度は、我が国のみの特異な制度となつている。

また、寄付金の損金算入限度額・控除限度額も、主要諸外国に比し相対的に低額である。

## (2) 組合(任意組合・匿名組合)

組合事業に関しては、その取扱いが簡単に通達に定められているのみで、多様な利用に対する取扱いが明確でなく、組合の利用が限定的なものとならざるを得ない。

組合員は、持分という権利を有し、それが生む利益を得る者であるが、現行税制は、組合員は、組合財産の一部を有し、そこから生ずる収入・費用等が帰属する者と考えている。

企業会計は、純額法(組合員が持分という権利を有し、それが生む利益を得るという処理を行う方法)を基本としているが、現行税制は、総額法(組合員が組合財産の一部を有し、そこから生ずる収入・費用等の帰属者となるという処理を行なう方法)を基本としていると考えられ、両者の取扱いが不整合となっている。

組合に金銭以外の財産の出資をした場合にその財産の譲渡益に対する課税の繰延べを認めず、法人に金銭以外の財産の出資等をした場合にその財産の譲渡益に対する課税の繰延べを認める組織再編成税制との整合性がない。

主要諸外国においては、我が国以上に、構成員(組合員)課税の仕組みが充実している。

## (3) 中小法人

### < 共通 >

中小法人税制は、個人事業者税制よりも相対的に合理性があり、中小法人と代表者は個人事業者と同じ税負担をするべきであるという考え方は、適当ではない。

特殊支配同族会社に係る税制は、給与所得控除額の過大という所得税の問題を「経費の二重控除」という事実と反する理屈で法人税の役員給与の問題にすり替えたものであり、その創設も抜打的に行なったもので、理論的・手続的に重大な問題がある。

中小法人においては、個人事業者よりも、代表者等の家事費・家事関連費が法人の損金に算入される傾向があり、その是正が必要である。

中小法人においては、個人事業者の青色専従者である配偶者等に対する給与よりも、代表者の配偶者等に対する報酬等が過大となる傾向があり、その是正が必要である。

### < 持分会社(合名会社・合資会社・合同会社) >

その利益が社員に帰属する持分会社に対し、その社員に対する所得税又は法人税の課税ではなく、株式会社の場合と同様に、持分会社に法人課税を行うため、持分会社は、事実上、株式会社と同様の使い方しかできず、その利用が大きく制約されている。

その利益が社員に帰属する持分会社への法人課税は、理論的にも、また、実態からしても、非常に問題がある。

主要諸外国には、持分会社に一律に法人課税をしている例はない。

## 3. 新制度のあり方

上記の問題点を解決する新制度を構築するためには、総じて、各種事業体の利用の多様性を確保すること、理論的・体系的な税制とすること、諸外国の税制に比して遜色のないものとする、租税回避を防止するための措置を講ずることが必要となります。

### (1) 非営利事業体

利益の分配を目的としない事業(非営利事業)には法人税を課税しないという法人税の本来の

あり方をしっかりと踏まえ、民間の非営利活動を大きく促進するという観点に立って、新制度案を取りまとめています。

これにより、現在の公益法人等が国や公共法人と同様の非営利活動の担い手となることが期待されるとともに、非営利事業体が補助金や寄付金のみに依存せず市場経済の下で自ら非営利活動のための財政基盤を築く途を開くことともなります。

この新制度案のポイントは、次のとおりです。

財政事情が極めて悪化した中で少子・高齢化社会を迎える厳しい我が国の状況に鑑み、民間の非営利活動を促進する観点に立って、現行の収益事業課税制度を廃止し、諸外国と同様に、非営利活動に課税しないことを基本とする制度を構築する。

非営利事業体に対し、僅かな利益分配等を理由として、株式会社等と同様に、すべての利益に課税するという点では、その実態にそぐわない課税を行う懸念があるため、非営利事業体の少額利益分配等に対して高率の税負担を求める利益分配法人税を創設する。

公益法人等への寄付金の損金算入枠を、少なくとも、主要諸外国の水準まで拡大する。

諸外国においても非課税事業体を利用した租税回避事例が指摘されており、これらも参考としつつ、租税回避に該当するの可否かをでき得る限り明確に判定できる規定を設ける。

## (2) 組合（任意組合・匿名組合）

法人税法は、会社法・企業会計とともに、経済活動の重要なインフラとなっており、多様な事業体に対する税制を抜本的に見直して整備し、法人税課税をする株式会社の周囲に、裾野広く、層厚く、多様な事業形態の選択肢を用意することは、喫緊の重要な課題です。

このような基本認識の下に取りまとめた新制度案のポイントは、次のとおりです。

組合事業に関しては、構成員（組合員）の財産と損益は純額法により認識することとし、構成員が自ら直接行う事業との類似性を考慮するとともに恣意的な行為・計算を排除する観点から、受取配当、引当金、交際費等の益金又は損金に算入する金額の調整を行うこととして、法人税法に組合の取扱いに関する規定を創設する。

構成員が組合事業に財産を出資する場合の取扱いは、法人に対する現物出資等に準ずる要件により譲渡損益を計上するの可否かを判定する仕組みとする。

基本的には、現行の欠損金の控除制限を維持しつつ、これによって防止できない租税回避についても、でき得る限り明確に判定できる規定を設ける。

## (3) 中小法人

### < 共通 >

中小法人に関しては、今後、中長期にわたって改革を行う必要があると考えられますが、まず、その第一歩を踏み出すことが重要です。

中小法人税制改革の第一弾としての本制度案のポイントは、次のとおりです。

理論的・手続的に重大な問題がある特殊支配同族会社に係る税制は、廃止する。

法人税法に代表者等の家事費・家事関連費の損金不算入規定を設ける。

青色事業専従者給与の規定等も参考としながら、代表者の配偶者等に対する報酬等の過大部分をでき得る限りの確に算定することができる規定を設ける。

### < 持分会社（合名会社・合資会社・合同会社） >

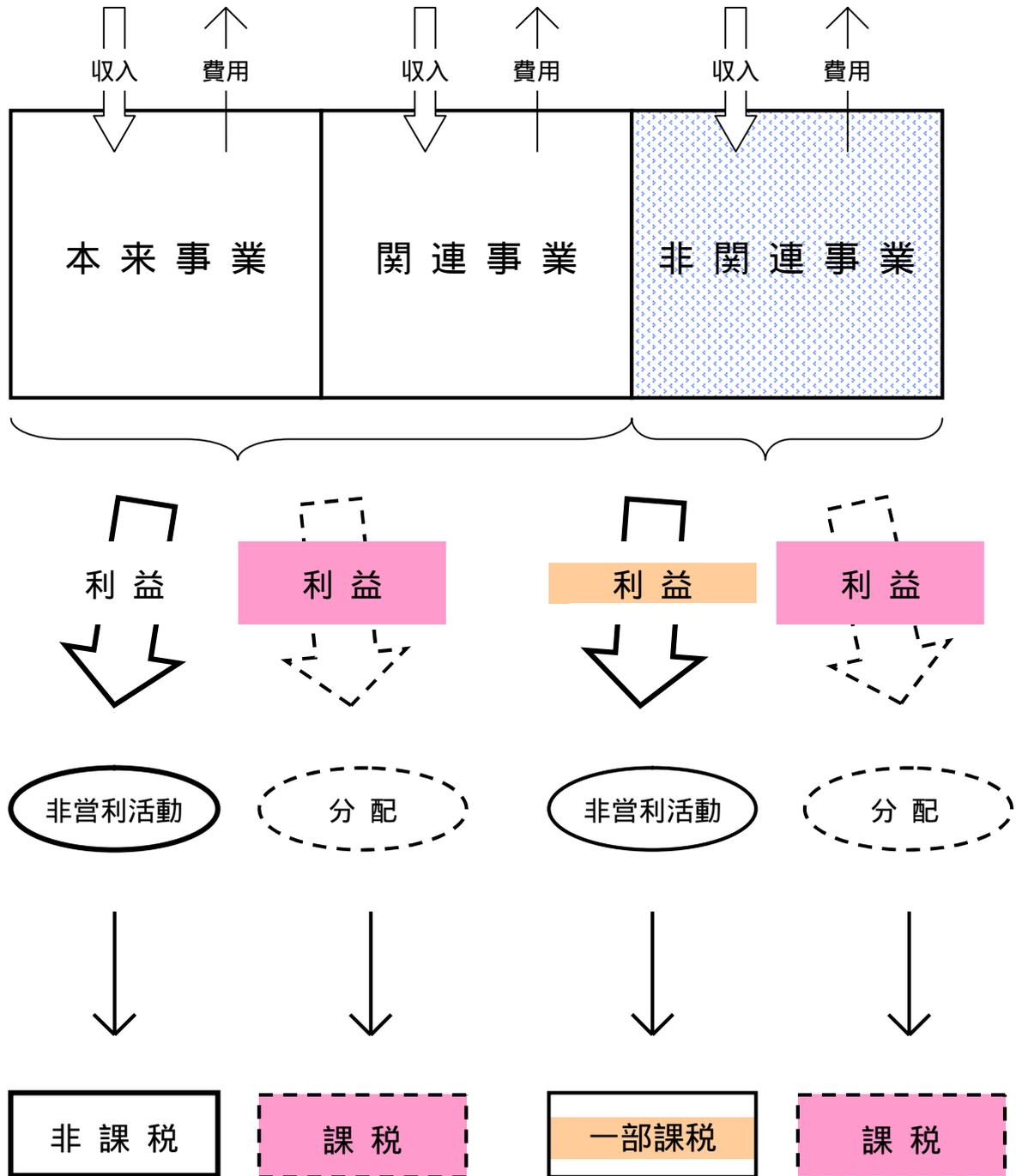
持分会社に関しては、その利益は構成員（社員）に帰属するとされているため、その多様な利用を可能とし主要諸外国の税制と整合性のある税制とするという観点も踏まえ、その適用開始時期等に配慮しつつ、組合と同様の構成員課税とする必要があります。

## 主要諸外国の非営利事業に対する税制の概要比較

アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス
<p>非営利事業の利益は、原則として課税されない。 例外として一部課税される（注）</p> <p>（注） アメリカにおいては、Tax Exempt Organization（非課税団体）が行う事業活動によって生じた利益のうち、本来事業と substantially unrelated（実質的に関連のない）事業から生ずる所得すなわち Unrelated business income（非関連事業所得）は、一定要件のもと、課税対象とされる（IRC（Internal Revenue Code）Sec. 512、513） 利益分配禁止は、IRC Sec.501 (c) (3)等に定められている。 なお、1950年に非関連事業所得課税制度が導入される以前は、事業の利益については、その Destination of income（所得の使途）によって課税可否かを判断していた。</p>	<p>非営利事業の利益は、原則として課税されない。 例外として一部課税される（注）</p> <p>（注） イギリスにおいては、チャリティ団体の Charitable Purpose（本来目的）等に使われない事業利益は、一定の要件のもと、課税の対象となる（S505 Income and Corporation Taxes Act 1988等）。 ただし、チャリティ団体はその保有する財産の保全等の目的のため、多くの場合、Trading subsidiary（事業会社）を設立して本来の活動目的以外の事業を行っている。チャリティ団体が事業会社を設立して、本来事業と関連のない事業を行い、子会社がその利益をチャリティ団体に寄付（利益分配等による寄付）をした場合には、その利益は課税されない。 イギリスの税法では、利益分配の禁止は、明確に規定されてはいない。しかし、Companies Act（会社法）において、登録チャリティとなる Companies limited by guarantee（保証有限責任会社）になるための要件として、構成員への利益分配の禁止規定を定めている（S62(3)(b)Companies Act 2006等）。</p>	<p>非営利事業の利益は、原則として課税されない。 例外として一部課税される（注）</p> <p>（注） ドイツにおいては、本来事業、本来事業に必要な不可欠な事業、競合事業と避けられない範囲内の競合に止まる事業の三つに該当しない事業から生じた所得は、非関連事業所得として、課税対象とされる（AO（租税通則法）64、65） 利益分配禁止は、AO55（1）に定められている。</p>	<p>非営利事業の利益は、原則として課税されない。 例外として一部課税される（注）</p> <p>（注） フランスにおいては、非営利団体の活動によって生じた利益については、団体の活動が非営利であること、営利事業と競合しないこと、営利会社と特別の関係にないこと等の要件を満たせば課税されないが、満たさなければ課税される。（FTC（French tax code）Art.261等） また、団体の賃料、利子、配当等といった受取所得については、上記の本来目的の事業活動から生じた利益とは区分して一定の軽減税率で課税される。 利益分配禁止は、FTC Art.261に定められている。</p>

# 非営利事業体税制の概要比較

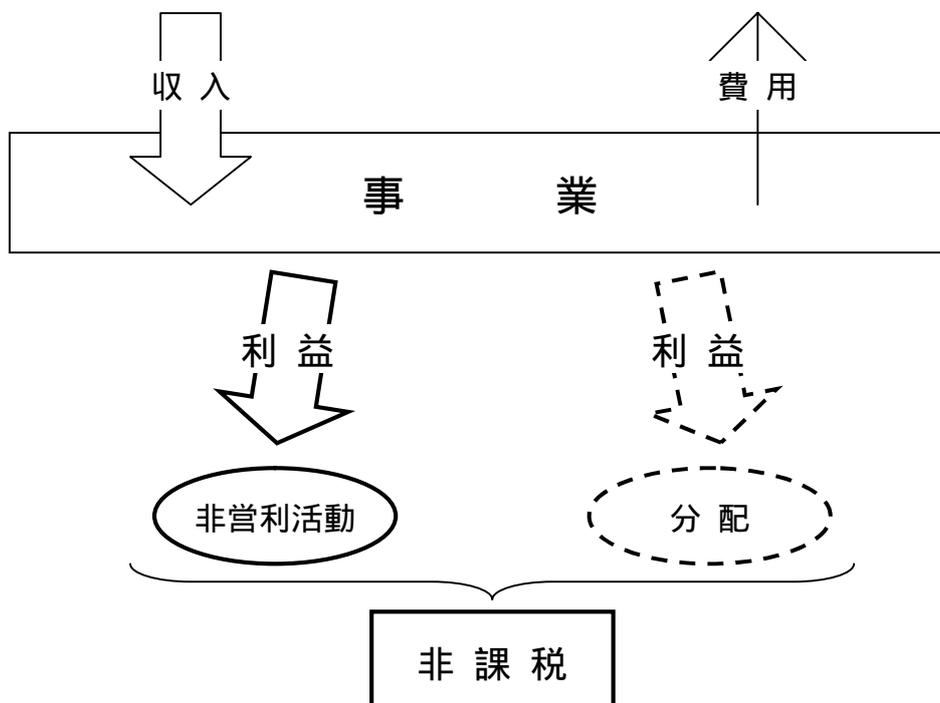
## < 主要諸外国 >



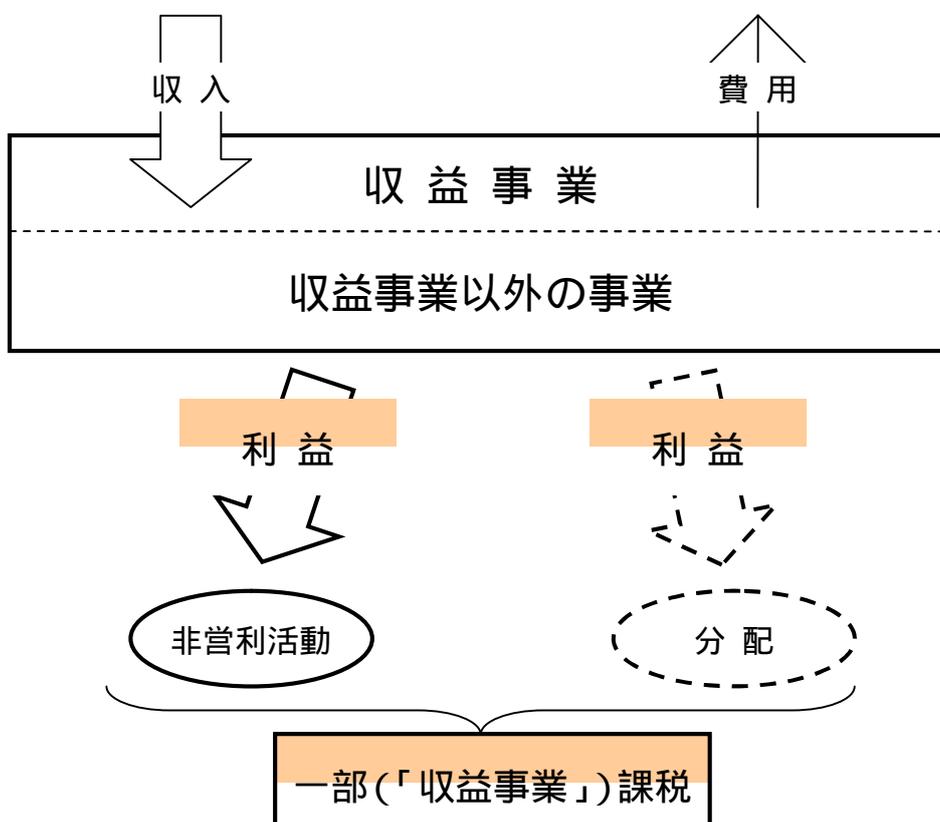
非営利団体は基本的には利益分配を行わないため、非営利団体の行う事業活動のうち、本来事業及び関連事業は課税されず、非関連事業所得が課税対象、という例が多い。

## < 我が国の現行税制 >

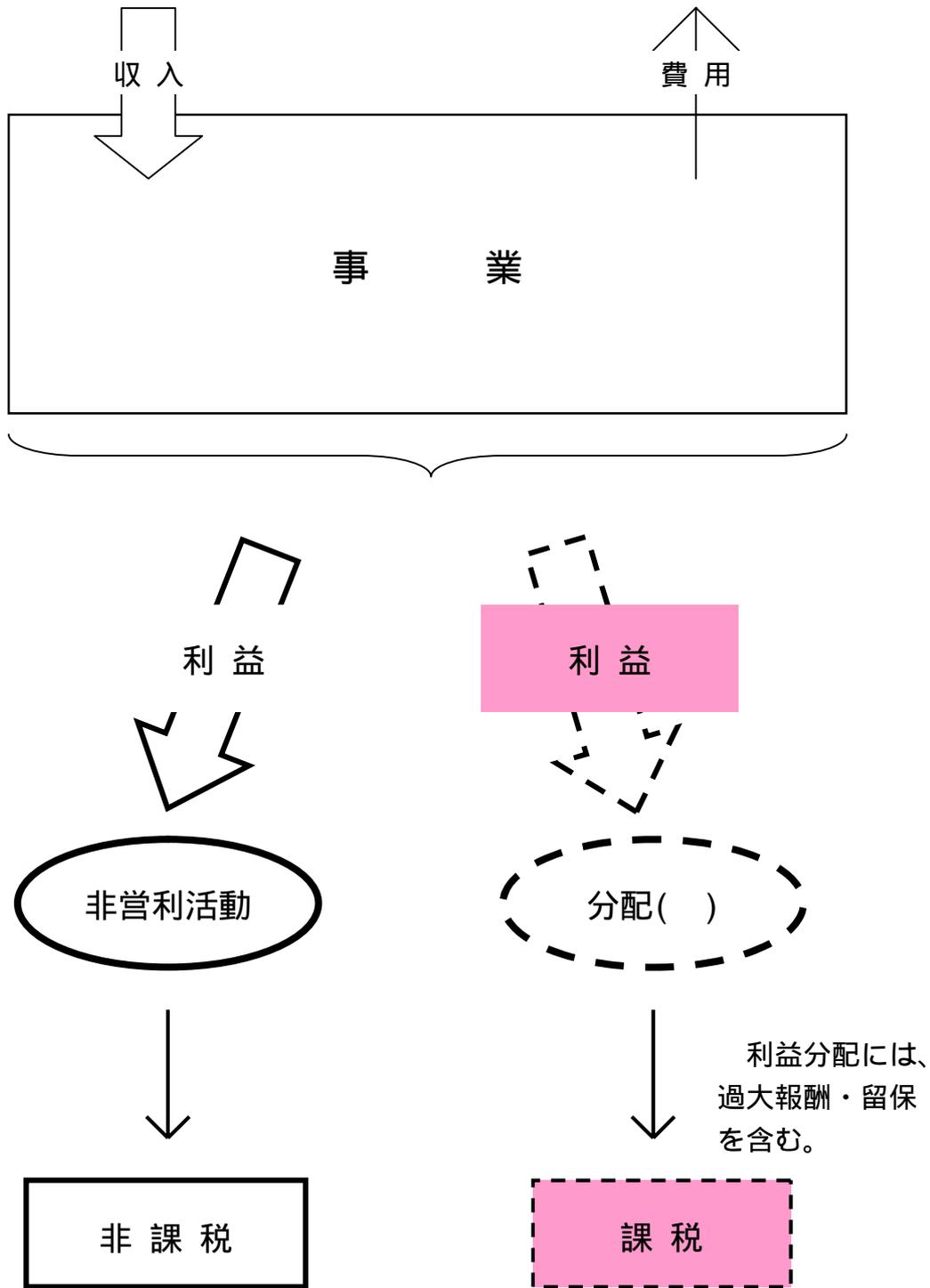
### 別表第一法人（公共法人）



### 別表第二法人（公益法人等）・NPO法人・人格のない社団等



# < 非営利事業体税制の改正案 >



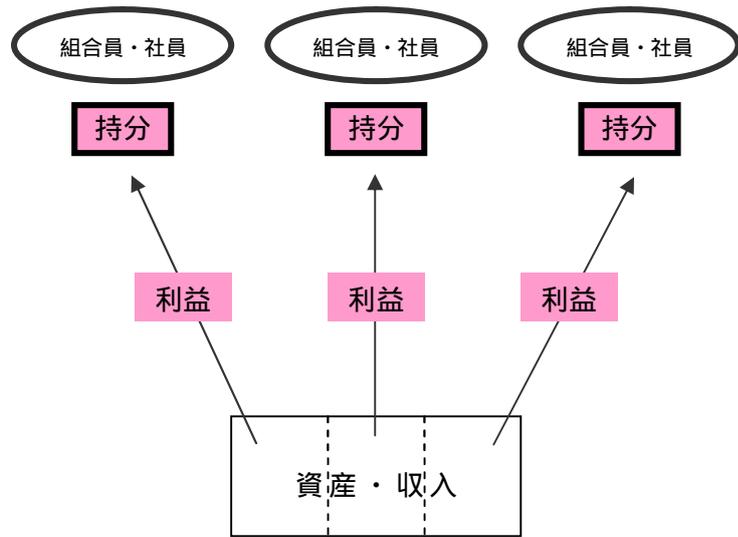
## 主要諸外国の公益目的寄付金税制の概要比較

	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス
寄付金控除・ 損金算入	<p><b>(個人)</b>            公益慈善団体(教会・学校・病院等)への寄付            原則、AGI【調整総所得】の50%を限度            Capital gain propertyについては、AGIの30%を限度            上記以外の団体への寄付            原則 AGIの30%を限度</p> <p><b>(法人)</b>            課税所得の10%まで損金算入</p>	<p><b>(個人)</b>            Gift Aid Scheme            寄付者はチャリティ団体に対して税引き後の寄付金を寄付し、チャリティ団体は税額相当額を課税庁から受領            上記の場合、高税率納税者は、低税率にて天引き徴収が可能            寄付者が、寄付先のチャリティ団体から便益を受けた場合には一定の限度額を設定、等 Payroll Giving Scheme(給与天引き)制度            給与から天引きされた寄付金を、課税所得から控除</p> <p><b>(法人)</b>            Gift Aid Scheme            原則として全額損金算入</p>	<p><b>(個人)</b>            公益団体への寄付            以下のいずれか 大きい金額            年間総売上高と賃金の合計額の0.2%            所得の5%(慈善目的、学術目的及び特に奨励に値すると認められる文化的目的の寄付金については10%)</p> <p>また、公法財団(Stiftung des öffentlichen Rechts)と法人税法5条9号に定める私法財団(Stiftung des privaten Rechts)に対する奨励に値すると認められる寄付金については20,450ユーロの増額</p> <p><b>(法人)</b>            個人に準ずる。</p>	<p><b>(個人)</b>            公益団体への寄付            課税所得の20%を限度とし、寄付金額の66%を税額控除</p> <p><b>(法人)</b>            年間売上高の0.5%を限度とし、寄付金額の60%を税額控除</p>

	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス
繰越限度超過額の繰越し規定	<p>(個人) 5年間の繰越しが可能</p> <p>(法人) 5年間の繰越しが可能</p>	なし	<p>(個人) 慈善目的、学術目的及び特に奨励に値すると認められる文化的目的の寄付金について一回の寄付が 25,565 ユーロを超える場合で、且つ控除限度額を超えるような大口寄付金については、前年度、当該年度、翌 5 年間の控除枠内において任意で分割して控除することが可能</p> <p>(法人) 慈善目的、学術目的及び特に奨励に値すると認められる文化的目的の寄付金について一回の寄付が 25,565 ユーロを超える場合で、且つ控除限度額を超えるような大口寄付金については、当該年度と翌 6 年間の控除枠内において任意で分割して控除することが可能</p>	<p>(個人) 5年間の繰越しが可能</p> <p>(法人) 5年間の繰越しが可能</p>

# 組合・持分会社税制の概要比較

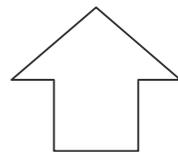
【新制度案】



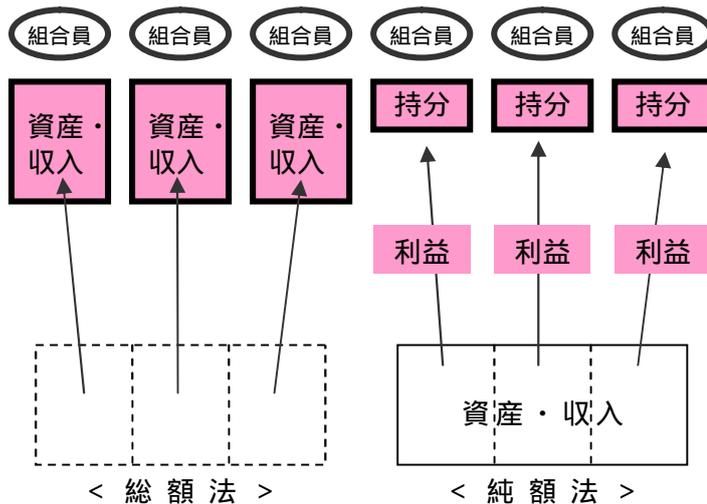
自己直接事業と法人(株式会社)への投資事業との類似性を考慮した調整規定を設ける

組合員・社員の現物出資は、原則として課税、特例として課税繰延べ

組合・持分会社（組合員・社員課税）



【現行税制】

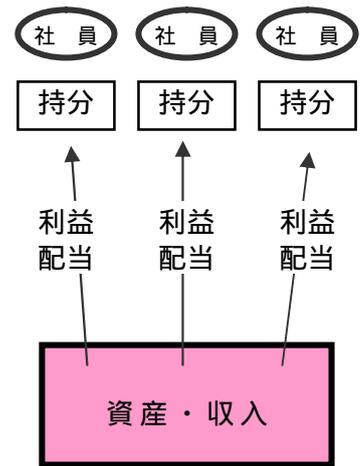


< 総額法 >

< 純額法 >

組合員の現物出資は課税

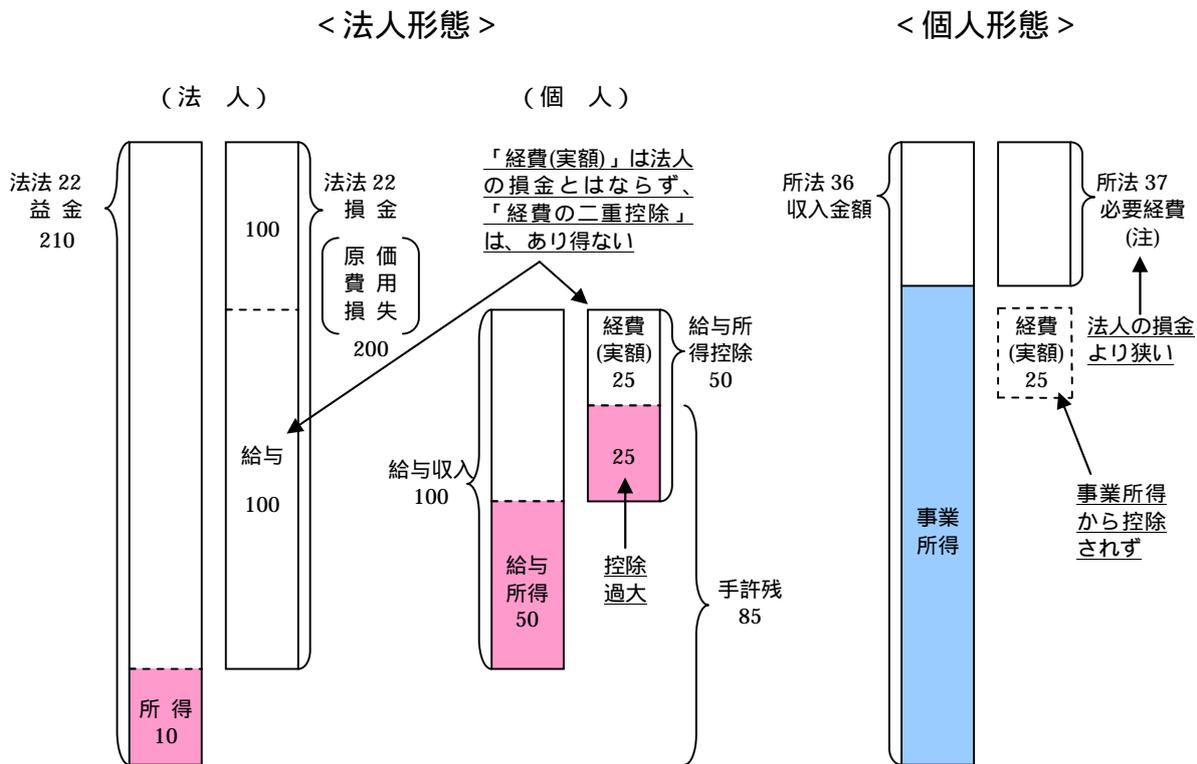
組合（組合員課税）



社員の現物出資は、原則として課税、特例として課税繰延べ

持分会社（法人課税）

# 法人形態事業と個人形態事業の比較



法人と給与所得者は、常にこのような関係となっている。

(注)「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及び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」(所法 37 )

