

# 新たな事業体税制(法人税関係)のあり方

研究主幹：朝長 英樹（企業税制研究所 代表理事）

タスクフォース委員：鈴木 修（企業税制研究所 理事）

2007年6月14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 》

はじめに	2
<b>現行の取扱いの問題点</b>	
1 各種事業体に共通する問題点	3
2 各種事業体毎の問題点	
(1) 非営利事業体	5
(2) 組合	10
(3) 中小法人	13
<b>新制度案の基本的な考え方</b>	
1 各種事業体に共通する基本的考え方	21
2 各種事業体毎の基本的考え方	
(1) 非営利事業体	23
(2) 組合	27
(3) 中小法人	29
<b>新制度案の概要</b>	
1 非営利事業体	34
2 組合	38
3 中小法人	41
最後に	43

## はじめに

アメリカをはじめとする諸外国においては、我が国とは比較にならないほど、民間が行う非営利活動が活発に行われていることは、周知のとおりです。

我が国が諸外国に例のない高齢化社会を迎えようとしているにもかかわらず財政事情が諸外国のそれとは比較にならないほど悪化してしまっていることも、また、周知の事実です。

このような事情からすると、本来ならば、我が国においては、諸外国以上に、民間の非営利活動を促進する税制を創ることが求められるはずです。

しかしながら、現実はその逆で、慈善団体や宗教団体等に対するアメリカと我が国の税制を比較してみると、我が国の方が重い税負担を求める仕組みとなっています。

その原因となっているのは、我が国の特異な収益事業課税制度です。

公益法人等に対して我が国のような収益事業課税制度を採っている国は外国には存在しない、と言われていました。

我が国のこの収益事業課税制度は、理論的にも、所得課税の本来のあり方ではない、と言わざるを得ません。所得課税は、本来、所得を稼得する事業の種類を問うものではないからです。

また、我が国においては、公益的活動に対する寄付の取扱いにも大きな課題があります。

慈善団体や宗教団体等に対して寄付を行う個人や法人に対する税制をアメリカと我が国とで比較してみると、我が国の方が重い税負担を求める仕組みとなっています。

当然のことながら、税負担が重いということになると、なかなか公益的活動に寄付を行うことができない、ということになるわけです。

また、アメリカにおいては、組合やLLC（我が国の合同会社に相当）などの構成員課税をする事業体のその構成員の納税額が法人課税をする事業体の納税額よりも多くなっていますが、これは、アメリカにおいては、多様な事業形態の選択肢が非常に多く用意されているということの意味しており、これが経済に大きな活力を与えるものとなっていることが、容易に推測されます。我が国の現状からすると、アメリカにおける構成員課税をする事業体の多さは驚嘆に値するものですが、これも、税制のあり方が事業活動に大きな影響を与えることの良き証左であると考えられます。

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いるわけですから、我が国経済の将来を考えると、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が、喫緊の重要な課題である、と言わなければなりません。

また、我が国においては、法人税の対象となる法人の98%強が中小法人であるわけですから、中小法人税制をどのように整備していくのかということも、極めて重要な課題となります。

中小法人に関しては、多くの重い課題が存在していますので、しっかりと改革のスケジュールを立てて、優先度の高いものから、順次、改革を行っていく必要があります。

なお、事業体税制の抜本的な改革ということになると、信託の税制も見直す必要があるわけですが、平成19年度改正で大きく改正されており、連年に渡り大幅な改正を行うことは、混乱の原因ともなるため、今回の改正案には、信託の税制案は盛り込んでいません。信託の税制は、信託と類似する組合の税制と整合性のある仕組みとする必要があるわけですが、医療法人、特定目的会社、投資法人等も含めて、今後の課題として検討する必要があると考えられます。

## 現行の取扱いの問題点

### 1 各種事業体に共通する問題点

各種の事業体に関する現行の税制の取扱いを概観し、共通する問題点を示すと、次のようになります。

#### 税制が各種事業体の利用を大きく制約している

税制が各種事業体の利用を大きく制約しているという点は、いずれの事業体に関しても、まず第一に指摘しておかなければなりません。

税制は、納税者の活動を規律する規範として設けられる制度ではありませんが、納税者の経済活動によって得られた所得の3割にも及ぶ金銭を租税として対価無く徴収することとなるものですから、現実には他の私法等の諸制度よりも納税者の活動を大きく左右するものとなっていると言っても決して過言ではありません。

納税者は、必然的に、課税対象とされる活動を行わないようになりますし、課税対象とされる活動に対してネガティブな意識を持つということにもなってきます。

その典型例と言えるのが、現行の公益法人等に対する収益事業課税です。収益事業を行えば課税するという税制が、現に納税者から利益の一部を租税として徴収するに止まらず、公益法人等が収益事業を行うことは良くないことであるという意識が広く生ずる最も大きな原因となっていると考えられます。諸外国のように、営利事業 - 利益を分配することを目的として行う事業 - を行えば課税するという税制を採れば、自ずと、公益法人等が利益を分配することを目的として事業を行うことは良くないことであるという認識が定着し、収益事業で多くの利益を得てできるだけ多くの非営利活動を行うべきであるという意識も生じてくることとなると考えられます。

また、我が国においては、諸外国に比べて寄付文化が育っていないと言われますが、その大きな原因となっているのが税制であると考えられます。我が国においては、税制が公益的活動への寄付に対して十分に配慮したものとなっていないことが大きな原因となって、寄付があまり行われず、公益的活動が低調とならざるを得ないという状態が続いていると考えられます。

任意組合や匿名組合に関しては、現在、基本的な税制上の取扱いが法令に存在せず、通達に拠ることとなっていますが、この通達による取扱いも、例えば、組合員の出資の割合と利益分配の割合が異なると処理の仕方が不明となるなど、大きな課題を抱えた状態となっています。このため、現状では、任意組合や匿名組合を使って事業活動を行う例は、非常に限られたものとなっています。

合名会社や合資会社に関しても、利益が社員のものとされているこれらの会社に対して一律に法人課税を行う国は我が国以外にはないわけですが、税制が合名会社や合資会社を株式会社と同様に扱っていることが合名会社や合資会社の利用を低調なものとしてしまい、合同会社に関しても、構成員課税が行われるアメリカのLLCを模して創られたにもかかわらず、我が国においては法人課税となってしまうため、十分に活用できないと言われていています。我が国においては、構成員課税の制度が整備されていないことが、各種事業体を活用した事業活動の展開を大きく制約しているわけです。

### 税制が理論的・体系的なものとなっていない

諸外国においても、法人税は、営利事業に課税をするということを基本としており、我が国の法人税も、明治32年の創設当初から戦後の昭和20年代の初めまでは、営利事業に課税をし、非営利事業には課税をしないという考え方を採ってきました。営利事業とは、先に述べたとおり、利益を分配することを目的とする事業ということになりますが、法人税とは、事業で得られた分配可能利益の一部を租税として国に納付してもらうものと考えることができるわけです。

このような法人税の基本的な性格を踏まえた上で、昭和20年代の初めに営業税にならって導入された公益法人等に対する収益事業課税制度 - 33業種の収益事業に課税をする制度 - を見てみると、本制度は、その行う事業が33の事業に該当するの否かによって課税を行うの否かを定める外形標準課税制度であり、所得課税制度とは異質のものであることがわかります。上記のとおり、法人税は、その基本は事業で得られた分配可能利益の一部を国に租税として納付を求めるものであり、そもそも、事業の種類によって、課税を行ったり、課税を行わなかったりする、という税ではありません。どのような事業を行ってしようが、所得が存在し、その金額が同額であれば、担税力は同じですから、所得課税においては、同じ取扱いとする必要があるわけです。

また、任意組合や匿名組合あるいは信託も同様ですが、組合員や受益者は、持分や受益権という財産の所有者であって、組合財産や信託財産を手許財産と同様に所有しているわけではないにもかかわらず、現行税制においては、組合財産や信託財産を手許財産として所有しているものとして取り扱われています。組合員や受益者は、持分や受益権を手許財産として使用収益したり処分したりすることはできますが、組合財産や信託財産を手許財産と同じように使用収益したり処分したりすることはできません。組合や信託による事業は、自ら直接行う事業と事業を行う法人に投資する事業との中間的な形態の事業であり、自ら直接行う事業と同じでもなく、また、株式会社のような法人に投資する事業と同じでもないその中間的な性格を正しく捉えて税制を創る必要があります。

また、上記のとおり、法人税は、事業で得られた分配可能利益の一部を国に租税として納付を求めるものであるわけですが、合名会社・合資会社・合同会社のいわゆる持分会社に関しては、法制上、定款に特別の定めがなければ、その事業の利益が社員のものでされているにもかかわらず、我が国の現行税制は、これらの会社を一律に法人課税の対象としています。法人格があるという形式的な理由により、持分会社に法人課税を行うこととしているために、所得の無いところに所得課税を行うということになってしまっているわけです。このような所得課税としての法人税の本来のあり方を逸脱している制度は、根本的に改める必要があります。

さらに、平成18年度改正で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は、給与所得控除額が過大であるという所得税課税の問題を法人税課税の問題にすり替えたものであり、筋違いの制度と言わざるを得ません。

以上のとおり、事業体税制に関しては、法人税の基本的な性格を踏まえ、事業体に関する法制度や実態を正しく認識した上で、理論的・体系的に新たな制度を創り上げる必要があります。

### **税制が諸外国の税制に見劣りする状態に止まっている**

現在、公益法人等に対しては、我が国の税制は、前述のとおり33業種の収益事業を行っていただければ課税をするという制度となっており、営利事業を行わないどのような公益法人等であっても、33業種に該当する事業を行っていただければ法人税が課されるということになっていますが、このような収益事業課税制度を採用している国は、我が国以外にはありません。諸外国の公益法人等に対する税制は、営利事業を行っていただければ課税し、営利事業を行っていただければ課税をしないということを基本としており、税制の根幹が、我が国とは根本的に違っているわけです。

このため、我が国においては、諸外国と比べて、慈善団体や宗教団体等が広範に課税対象となるという現象が生じています。我が国の公益法人等の内で最も多い宗教法人を例に取ってみると、我が国においては、相当な金額の課税が行われていますが、諸外国においては、そもそも、宗教団体に法人税を課税している例はないようですし、宗教団体の活動も税制に拘束されず相当に多彩であると言われてしています。

また、冒頭にも述べたとおり、アメリカにおいては、構成員課税制度が相当に充実しているために、法人課税を行わず、構成員課税の対象となる事業体が非常に多く利用されています。アメリカの構成員課税制度と比べてみると、我が国のそれが非常に見劣りするものに止まっていることは、否定できない事実です。我が国においても、アメリカ等の例にならい、任意組合や匿名組合あるいは信託の税制を整備して充実したものとし、これらが広く事業活動に利用されるようにする必要があります。

また、合名会社・合資会社・合同会社を見てみると、良く取り上げられるのは、合名会社・合資会社に関してはドイツやフランスであり、合同会社に関してはアメリカですが、いずれもこれらを一律に法人課税の対象とするようなことはしておらず、他の諸外国においても、これらを一律に法人課税の対象としている国はないものと考えられます。

我が国においては、法人課税の対象とするのか否かということ法人格があるのか否かという形式によって判定することとしているため、諸外国に比べて、法人課税の範囲が広くなり過ぎています。このように、我が国が形式判定により広く法人課税を行うという制度としているために、諸外国で構成員課税とされる法人に我が国の法人が投資をした場合の外国税額控除がうまく機能しないというような問題も生じています。

以上のような点から、我が国においても、諸外国の事業体税制に見劣りのしない事業体税制の創設が急務であることを確認することができます。

## **2 各種事業体毎の問題点**

### **(1) 非営利事業体**

#### **収益事業課税制度が非営利事業体の非営利活動を大きく制約している**

現在、公益法人等の非営利事業体に関しては、33業種の「収益事業」と呼ばれる事業を行えば法人税を課税するという制度が導入されていますが、この収益事業課税制度は、非営利活動の原資を得るために収益事業を行っている非営利事業体からその非営利活動の原資の一部を租税として徴収することによって非営利活動の制約要因となっています。さらに、収益事業を行えば課税するという税制のために、公益法人等が

収益事業を行うことは良くないことであるという意識を生じさせることによって、非営利活動の制約要因となるという事態も生じています。公益法人等において非営利活動に従事している方々と接すると、この後者の影響がいかに大きいかわかります。税制が人の意識にまで大きく影響を与えているわけです。

このような税制を採り続ける限り、収益事業で多くの利益を得てできるだけ多くの非営利活動を行うべきであるというような意識は生じてこないと考えられます。

上記の問題点においても指摘したとおり、諸外国のように、営利事業 - 利益を分配することを目的として行う事業 - を行えば課税するという税制を採れば、自ずと、公益法人等が利益を分配することを目的として事業を行うことは良くないことであるという認識が定着するとともに、収益事業で多くの利益を得て多くの非営利活動を行うということが、特段、抵抗もなく行われるようになるものと考えられます。

### **収益事業課税制度は所得課税の本来のあり方ではない**

現在の公益法人等の非営利事業体に対する収益事業課税制度は、戦後の昭和20年代の初めに営業税にならって導入されたものですが、本制度は、その行う事業が33の事業に該当するの否かによって課税を行うの否かを定める外形標準課税制度となっており、そもそも所得課税制度とは性格の異なるものです。

所得課税である法人税は、その基本は事業で得られた分配可能利益の一部を国に租税として納付を求めるものであり、そもそも、事業の種類によって、課税を行ったり、課税を行わなかったりするという税ではありません。

また、この「所得」が「利益」と同一のものではないということも、良く踏まえておかなければなりません。経済活動が存在するところには、例えそれが家計などであったとしても、そこには常に「利益」が生ずることがあるわけですが、この家計の例からも明らかなように、「利益」があることが直ちに所得課税の対象となるということの意味しているわけではありません。

法人税における「所得」は、株式会社を思い起こすと容易に理解されたとおり、本来、株主等に対する分配可能利益と同義であり、法人税と法人から利益の分配を受ける株主の所得税との二重課税調整は、法人税の根幹に係る問題として、法人税の創設の時から様々な議論が行われてきたところです。

このような事情にあるために、諸外国においても、法人税は営利事業に課税をすることを基本としており、また、我が国においても、法人税は、戦後直後に収益事業課税制度が創設される以前までは、営利事業に課税をして非営利事業には課税をしないという制度となっていたわけです。

すなわち、この諸外国の例及び我が国の法人税の草創期の仕組みからもわかるとおり、そもそも法人税は、営利事業に課税をする税であるわけですが、それが、我が国においては、戦後直後に、営利事業であるの否かにかかわらず、外形で「収益事業」となればその「利益」に課税をする、という所得課税の理論からしても問題があり、また、諸外国にも例のない制度を導入し、それがそのまま現在に至っているところに、問題があるわけです。

このような事情が、諸外国とは異なり、我が国においては、形式的に「法人」であれば法人税を課税するという仕組みの見直しが行われてこなかったことと相俟って、

「法人」であればその「利益」に課税する、という異例の極度に形式的な考え方を生じさせ、諸外国以上に広範に法人税課税を行うこととなってしまっているわけです。最近では、このような考え方は、更に進んで、「収益及び費用の私法上の実質的な帰属主体である事業体はその納税義務者とされるもの」が法人税の納税義務者である（政府税制調査会の『新たな非営利法人に関する課税及び寄附金税制についての基本的考え方』（平成17年6月17日）－1口）という意見まで生じさせるという現象さえ見受けられるようになっていきます。法人税は、「所得」に課税を行う税であり、「収益及び費用」に課税を行う税ではありませんので、「収益及び費用の帰属主体を法人税の納税義務者とする」というような話には、首を傾げざるを得ません。

戦後直後に、課税の容易さ等を優先しなければならない事情があったことは事実としても、いつまでも戦後というわけではないわけですから、今回の改正のように、公益法人等に関する法制の創設以来の大改正に伴う税制改正の時にこそ、本来の法人税のあり方に立ち戻るといったことが必要となると考えられます。

#### **寄付金税制が非営利事業体の公益的活動を大きく制約している**

我が国には寄付文化が育っていないと言われますが、このような我が国の現状が、民間の公益的活動が低調に止まる大きな原因の一つとなっていることは、疑いのないところです。

しかし、このような状況も、税制が寄付を行い易い仕組みとなれば、相当に改善されることが見込まれます。

また、我が国の財政事情は諸外国に例のない高齢化社会を迎えようとしているにもかかわらず諸外国のそれとは比較にならないほど悪化してしまっているわけですから、本来であれば、諸外国以上に、民間でやれることは民間でやる、という方向を目指すべきであると考えられる点にも、十分に留意する必要があります。民間の活動に対し、その貢献を評価するよりも疑念が先に立つということでは、現状を変えることは難しいと言わざるを得ません。

アメリカの例を見ると、法人は支出した寄付金について所得の10%を限度として損金に計上することが可能であり、個人は支出した寄付金について所得の50%又は30%を限度として控除することが可能とされていますが、いずれも、限度超過額は、5年間の繰越しが認められています。我が国の法人及び個人の寄付金の取扱いとは、相当に格差があります。

我が国においても、上記のような事情を良く勘案し、諸外国以上に、寄付金の控除限度額・損金算入限度額を拡大することが必要であると考えられます。

#### **営利事業課税制度を基本とする諸外国の税制との整合性がなく、寄付金税制も制限的である**

アメリカをはじめとする諸外国においては、法人税は、営利事業に課税をし、非営利事業には課税をしない、ということの基本としています。

我が国においては、収益事業に課税をし、非収益事業には課税をしない、という制度を採っているわけですが、そもそも、幹となる部分が諸外国の制度とは根本的に違っているわけです。非営利事業体に対し、我が国のような収益事業課税制度を採用し



ている国は、諸外国には存在しません。

政府税制調査会の資料である「諸外国の非営利法人制度及び税制上の優遇措置の概要（未定稿）」（別添参考資料p18参照）においては、フランスのみが「非営利法人であれば非課税資格が認められる。」とされており、アメリカ・イギリス・ドイツに関しては「非営利法人であるといっても直ちに非課税団体とされるわけではない。」とされていますが、この後者の記述も、その表現振りからすると、「原則として、非営利法人は非課税団体となるが、例外として、一定の非営利法人は非課税団体とならない。」と書き改めることが可能であると考えられます。

同じく、政府税制調査会の資料である「諸外国における非課税団体の認定要件（未定稿）」・「アメリカの連邦非課税団体の例（未定稿）」（別添参考資料pp19-20参照）を見ると、我が国の場合、非営利性がどのように強い団体でも収益事業課税が行われることとなっていることから、諸外国よりも、相対的に課税の範囲が広いのではないかとこの印象を強く受けるところです。

寄付金の取扱いに関しては、政府税制調査会の資料である「各国の寄附金に関する税制の概要」・（参考）諸外国の非営利法人制度及び税制上の優遇措置の概要（未定稿）」（別添参考資料pp21-22参照）によると、一見、事業体に対する法人課税の取扱いとは異なり、諸外国と比べて、我が国が特に厳しいというわけではないように見えますが、決してそういうことはありません。アメリカの例を採ると、控除限度超過額等の5年間の繰越しがあるにもかかわらず、これらが上記の政府税制調査会資料には、記載されていません。控除限度超過額等の5年間の繰越しが認められるということは、仮に両国の単年度の控除限度額等が同じであったとしても、実際の控除額等には5倍の開きが生ずることがあるということを意味します。

（注）政府税制調査会の資料は、中立・公平に作っていただく必要があると考えられます。

当研究所のトピック欄において昨年11月15日に信託税制に関する政府税制調査会の議論に関してコメントさせていただいた際にも、諸外国の信託税制を紹介した政府税制調査会の資料について、同様のことを指摘させていただいたわけですが、当研究所には、他の資料に関しても同様の問題がある、という指摘も寄せられています。政府税制調査会の資料は、税金を使って作られるものであることは言うまでもないわけですが、国民が税制のあり方を判断する際の重要な判断材料となるものであり、また、後々、多くの研究者や実務家が様々なところで引用させていただくものですから、国民の財産と言っても良いものであるわけです。これまで、政府税制調査会においては、非常に有用な資料を数多く作っていただいております。関係者の努力には最大限の敬意を表したいと思っておりますが、ごく一部の資料に疑問があることで、その折角の努力に疑義を持たれるようなことがないように、今一步、尽力をお願いしたいと感じるところです。

また、「寄附金（個人・法人）に関する日米の状況」（別添参考資料p23参照）を見ると、両国の1家計の1年間の寄付金の額は、我が国の場合が22,848円で、アメリカの場合が189,540円（1ドル＝117円（平成19年1月～6月の基準外国為替相場）で換算）となっており、約8倍の開きがありますが、両国の税制の大きな相違がその大きな原因の一つであることは、間違いないと思われれます。

(参考) 公益法人などの主な課税の取扱い

項目	公益法人等	特定非営利活動法人 (NPO法人)	中間法人	協同組合等	人格のない社 団 等
課 税 対 象	収益事業 (33業種) により生じた所得に限り課税	収益事業 (33業種) により生じた所得に限り課税	すべての所得に対して課税	すべての所得に対して課税	収益事業 (33業種) により生じた所得に限り課税
法 人 税 率	22%	30% (所得800万円 まで22%)	30% (所得800万円 まで22%)	22%	30% (所得800万円 まで22%)
寄 附 金 枠	所得金額の20% (学校法人、社会福祉法人、更生保護法人は所得の50%又は年200万円のいずれが多い金額)	所得金額の2.5% (認定NPO法人は所得金額の20%)	所得金額の2.5%	(資本金等の額の0.25% + 所得金額の2.5%) × 1/2	所得金額の25%
みなし寄附金	収益事業部門から非収益事業部門への資産の振替えを寄附金とみなす	(認定NPO法人は公益法人等と同じ)			

(出典) 財務省資料 (<http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/siryou/251.htm>)

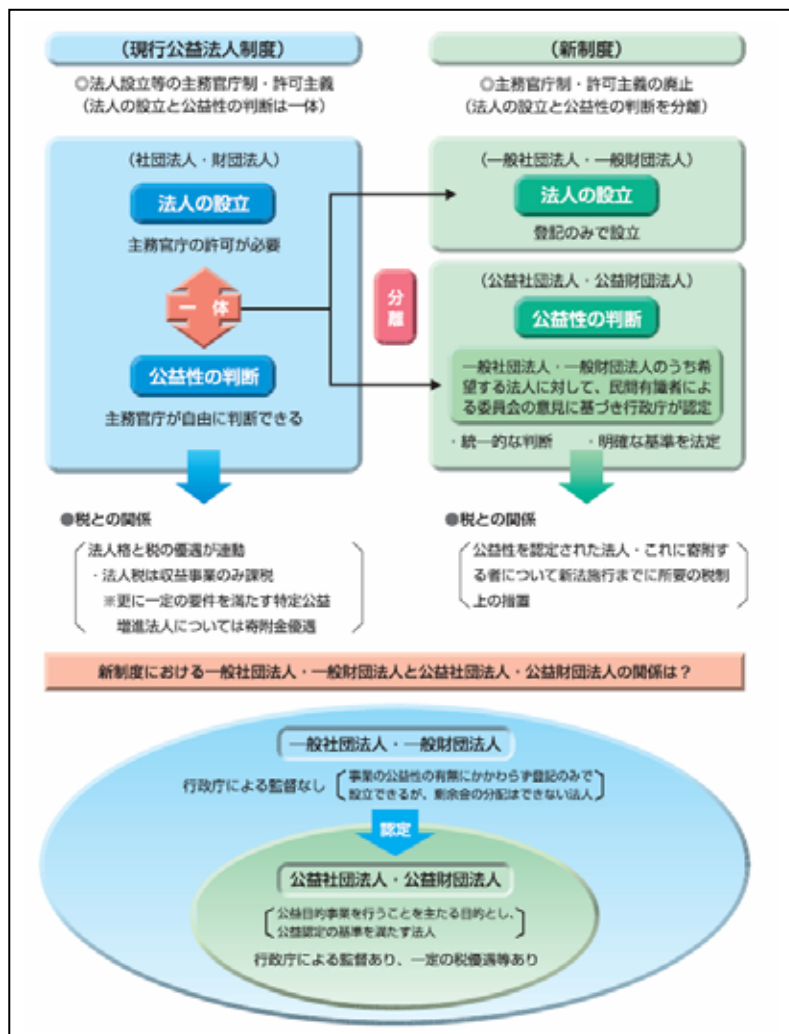
(参考) 公益活動等に対する寄付金に関する税制の概要

寄 附 金 の 区 分	国・地方公共団体に対する寄附金	指定寄附金	特定公益増進法人に対する寄附金	認定NPO法人に対する寄附金
寄 付 を した 者 の 税 制 上 の 取 扱 い	<ul style="list-style-type: none"> <li>公立高校</li> <li>公立図書館</li> <li>など</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>国宝の修復</li> <li>オリンピックの開催</li> <li>赤い羽根募金</li> <li>私立学校の教育研究等</li> <li>国立大学法人の教育研究等</li> <li>など</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>日本赤十字社などの特殊法人</li> <li>民法34条法人のうち科学技術の誌録研究や学生に対する学資の支給を行うもの</li> <li>学校法人</li> <li>社会福祉法人</li> <li>など</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>特定非営利活動を行う法人(NPO法人)のうち一定の要件を満たすものとして国税庁長官の認定を受けたもの</li> </ul>
所 得 税	「寄附金( ) - 5千円」を所得から控除		総所得の40%を限度	
法 人 税	全額損金算入		一般の寄附金(注)とは別に、以下を限度として損金算入 (所得金額の2.5% + 資本金等の額の0.25%) × 1 / 2	
相 続 税	国、一定の公益法人、認定NPO法人等に寄附した相続財産は、原則として非課税			

- (注) 1. 一般の寄附金とは、法人の支出する寄附金のうち、国等に対する寄附金、指定寄附金、特定公益増進法人及び認定NPO法人に対する寄附金以外のもので(所得金額の2.5% + 資本金等の額の0.25%) × 1 / 2を限度として損金算入される。
2. 個人が法人に対して土地等の資産を贈与した場合には、通常、資産の譲渡があったものとみなして所得税が課税されるが、公益の増進に著しく寄与する公益法人等に対する贈与等で、国税庁長官の承認を受けたものは非課税。
3. 公益法人、NPO法人に贈与又は遺贈した財産については、相続税又は贈与税の負担が不当に減少する結果となると認められる場合を除いて相続税又は贈与税は課税されない。

(出典) 財務省資料 (<http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/siryou/217.htm>)

(参考) 公益法人制度改革の概要



(出典) 行政改革推進本部事務局 『公益法人制度改革の概要』 p 2

(2) 組合

**組合事業の取扱いが十分に整備されていないため、その利用が単純なものに制限される**

現在、組合事業の基本的な取扱いに関する法令の規定は存在しておらず、取扱いの拠り所となっているのは法人税基本通達14 - 1 - 1 (任意組合等の組合事業から生ずる利益等の帰属)、14 - 1 - 1 の2 (任意組合等の組合事業から受ける利益等の帰属の時期)、14 - 1 - 2 (任意組合等の組合事業から分配を受ける利益等の額の計算)、14 - 1 - 3 (匿名組合契約に係る損益)の四つの通達(別添参考資料 p 43参照)ですが、例えば、総額法においては優先出資と劣後出資がある場合のように出資割合と利益・損失の配分割合が異なることとなれば減価償却や引当金などの処理をどのように行えば良いのかというようなことも不明であり、純額法においては受取配当益金不算入や

税額控除を認めない等の実態を考慮しない取扱いが多過ぎるという問題があり、また、純額法においては益金・損金とする金額の計算に制限がないためその計算を任意に行うことができるなど、多くの問題を抱えたままの状態となっています。

このような状態となっているために、組合を多様な事業に用いることができないということになっているわけです。

また、組合に係る問題点として以下の四番目に指摘した組合出資時の出資財産の譲渡益に対する課税の繰延べ措置が講じられていないことも、組合の利用を少なからず制限しています。

今後、組合を多様な事業に活用することができるようにするためには、税制上の取扱いを整備するとともに、法令に規定を設けて法的安定性を確保することが不可欠です。

### **組合員の財産と利益・損失の認識が正しく行われていない**

組合事業に係る税務処理の方法としては、通達により、いわゆる総額法と純額法及び両者の折衷法が認められており、総額法が有利になることから、総額法を採る例が多くなっています。組合とその仕組みが類似する信託も総額法によって処理することとなっていますので、尚更、組合事業に係る処理は総額法が原則であるかのごとき理解が一般的となっているのではないかと考えられますが、総額法は、組合員の財産と利益・損失の認識を正しく行うものとはなっていません。

組合事業は組合員自身が行う事業と事業を行う法人に投資する事業との中間的な事業形態であり、組合員は、組合の持分という権利を有し、その権利から生ずる利益を得ることができる者であるわけです。組合財産は、組合員の手許財産と同じではありません。組合員は、組合の持分を自己の財産として処分等を行うことはできますが、組合財産を自己の手許財産と同じように使用収益したり処分したりすることはできません。

また、組合財産から生ずる収入や費用等は、組合員の手許財産から生ずる収入や費用等と同じではありません。組合員は、組合財産から生ずる利益を自己のものとし、同じく損失を自己が負担することとなりますが、組合財産から生ずる収入を自己のものとしたり、同じく費用等を自己が負担したりするわけではありません。組合員が組合財産から生ずる収入を自己のものとしたり、組合財産から生ずる費用等を自己が負担するというになると、それは、組合ではないということになります。

これは、信託についても言えることです。信託の受益者は、正しくは、受益権の所有者であって、信託財産の所有者ではありません。

組合員が現に有する持分という権利の存在を無視した取扱いに問題があることは、組合員が持分を売却等によって処分した時の処理からも確認することができます。

例えば、組合員がAとBの二人で、出資割合及び利益・損失の帰属割合が1：1となっている場合に、組合財産が現金1000となった状態で、組合員Aが自己の持分の5分の1をCに90で譲渡したとすると、総額法では、Aは、現金100が無くなって現金90を取得するとともに譲渡損10を計上するという処理を行い、Cは、現金90を支払って現金100を取得するとともに差額の10については受贈益等の益金を計上するという処理を行わなければならないということになると考えられます。Aにおいて、真実の取引

が組合の持分という権利の一部譲渡であるにもかかわらず、あたかも現金を譲渡して譲渡損を計上したかのような処理を行うことに違和感があることもさることながら、Cにおいては、等価取引として90の価値のある組合の持分という権利を取得して現金90を支払っているにもかかわらず、なぜ益金を計上しなければならないのかという点に関しては、合理的な説明ができません。

この例は、非常に単純な例ですが、このような特別な場合にのみ問題が生ずるということではなく、持分の存在を無視する総額法を採る限り、持分の取引に際しては、一見して容易に確認できるか否かは別として、常にこのような問題を抱える状態となることは間違いありません。

このような点から、組合事業を組合員自身が行う事業と同一に扱う総額法は、組合事業の正しい取扱いとはなっていないということが確認できるものと思われます。

他方、純額法は、組合員の財産を持分として正しく捉えており、また、法人で事業を行う場合とは異なり、組合員が得たり負担したりする組合事業の利益・損失を発生ベースで捉えるものであって、組合員自身が行う事業と事業を行う法人に投資する事業との中間的な事業形態である組合のその組合員の状態を的確に捉えるものとなっています。

組合員の税制上の処理は、組合員の財産と利益・損失の認識を正しく行った上で、組合事業が組合員自身の行う事業又は事業を行う法人に投資する事業と類似した経済効果を生じさせるということであれば、それらの事業と類似した課税となるような手当てをすれば良い、ということになるはずですが。

#### **純額法を基本とする企業会計との整合性がない**

法人税の申告においては、総額法を採るものが圧倒的に多いと想定されますが、企業会計においては、税務執行上の取扱いに配慮して総額法を受容する部分があるものの、あくまでも純額法が基本となっており、両者の立ち位置は、基本的に異なっていると断言しても良い状態となっています。

寄付金・交際費・引当金などのような個別項目において企業会計と税制が異なることは避けられない側面があり、納税者に申告調整の負担を強いることとなったとしても止むを得ないと考えることもできますが、組合事業のように、多種多様な事業を行い、あらゆる項目に関係するものについて、企業会計と税制の取扱いが異なるという状態は、決して好ましいものではありません。

このようなものこそ、企業会計と税制の調整を図り、取扱いを簡素化して納税者のコストとリスクを軽減する必要がある最たるものであると考えられます。

#### **組合出資に課税の繰延措置が講じられておらず、組織再編成税制との整合性がない**

法人に現物出資をした場合には、組織再編成税制により、課税の繰延べが認められるにもかかわらず、組合に現物出資をして事業を行う場合には、組織再編成税制のような制度が創られていないため、課税の繰延べが認められないこととなっていますが、これは、明らかにバランスを欠いていると言わざるを得ません。

組合により事業を行う状態は、法人を設立してその法人において事業を行う状態よりも、従来どおり自ら事業を行っているという状態に近いわけですから、組織再編成

税制の創設前に、組合への現物出資に課税の繰延べを認める税制を創設しておくべきであったと言っても良いくらいです。

#### **アメリカ等の税制に比し、深度のある検討を加えて整備したものとなっていない**

アメリカにおいては、パートナーシップとパートナーの課税関係が法令で体系的に整備され、判例も多く存在しています。また、イギリス、ドイツ、フランスにおいても、構成員課税の法令が相当に整備されています。

これに対し、我が国においては、任意組合・匿名組合について、法人税基本通達14-1-1以下の四つの通達が法人税における税務執行上の取扱いの拠り所となっています。平成17年度改正で、租税特別措置法67条の12、67条の13、68条の105の2、68条の105の3に、組合事業に係る損失がある場合の課税の特例が設けられましたが、これは、組合を利用した租税回避を防止するためだけの規定です。

このように、我が国においては、未だに組合税制が十分に整備されないままの状態となっています。

### **(3) 中小法人**

#### **【共通】**

**中小法人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には妥当性がない**

#### **個人事業者課税と中小法人課税の客観的な比較の必要性**

中小法人に関しては、往々にして、「中小法人は、個人事業者が納めている税額と同額の税を負担しなければならない」ということを所与の前提として税制のあり方を考えるということになりがちですが、このような命題は、個人事業者が正しい税負担をしており、中小法人は正しい税負担をしていないという前提がなければ、成り立ち得ません。この前提を確認しなければ、中小法人は個人事業者と同じ課税を受けるべきであるという立論はできないわけです。

このため、同種同規模事業を行っている場合を仮定して、現行の中小法人税制と個人事業者税制のいずれが合理的な課税の仕組みとなっているのかということを検討することとします。

ただし、給与所得者の税制上の問題をこの両者の比較に持ち込むのは筋違いですから、給与所得者の税制上の問題は給与所得者課税の問題として解決してもらうこととし、ここでは、給与所得控除は給与所得を得るためのコスト等の実額となっており適切な金額である、という前提でこの両者の比較を行うこととします。

#### **所得計算上の控除額の比較**

大方の関心が向いている控除額に関してみると、法人税における所得計算上の控除額は、法人税法22条（各事業年度の所得の金額の計算）の3項において「原価の額」、「費用の額」及び「損失の額」とされており、さらに、代表者が実質的に個人事業者の立場にあると仮定してみると、上記で代表者の給与所得計算上のコスト等の実額と

仮定した給与所得控除額が加わることとなります。

これに対して、個人事業者の場合には、所得税法37条（必要経費）の1項において「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（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」が「必要経費」として、所得計算上、控除されることとなります。

（参考）法人税法及び所得税法における所得計算（控除額）に関する規定

法人税法（抄）	所得税法（抄）
<p>（各事業年度の所得の金額の計算）</p> <p>第二十二條 内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする。</p> <p>2 内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。</p> <p>3 内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする。</p> <p>一 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</p> <p>二 前号に掲げるもののほか、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</p> <p>三 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</p> <p>4・5 省略</p>	<p>（必要経費）</p> <p>第三十七條 その年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は雑所得の金額 事業所得の金額及び雑所得の金額のうち山林の伐採又は譲渡に係るもの並びに雑所得の金額のうち第三十五条第三項（公的年金等の定義）に規定する公的年金等に係るものを除く。）の計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、これらの所得の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（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。）の額とする。</p> <p>2 山林につきその年分の事業所得の金額、山林所得の金額又は雑所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その山林の植林費、取得に要した費用、管理費、伐採費その他その山林の育成又は譲渡に要した費用（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。）の額とする。</p>

この双方を比較してみると、法人税における控除が例えて言えば「出て行くものは全て損金」という考え方を採って相当に広くなっており、他方、所得税における控除が事業所得を得るために必要な経費のみを控除するという考え方を採って狭く絞られているということがわかります。

後に述べるように、法人税における損金に問題がないというわけでは決してありませんが、所得税における個人事業者の所得計算上の控除額には、果たして、法人税に

において損金となっている「営業外費用」や「特別損失」が含まれなくても良いのでしょうか。所得税法の上記の規定からすると、法人税において損金となっている「営業外費用」や「特別損失」の全てが控除されるということにはならないと考えられますし、法人の代表者の給与所得計算上のコスト等に相当する金額の控除も行われないと考えられます。

しかし、当然のことながら、これらの「営業外費用」、「特別損失」や給与所得計算上のコスト等となるものは、個人事業者の所得を減ずるものであることに、間違いはありません。

このような点からすると、所得計算上の控除額に関してみると、現在の中小法人税制の方が、現在の個人事業者税制よりも、現に減少した額を適切に控除することとして担税力に応じた税負担を求める仕組みとなっており、相対的に合理性があると見ることができます。

### 所得区分の比較

中小法人税制と個人事業者税制の最も大きな相違点である所得区分に関しても、検討をしておく必要があります。

周知のとおり、法人税には、所得税のような所得分類はありませんので、事業から生ずる益金と損金の差額が一括して所得と捉えられることとなりますが、所得税の場合には、事業から生ずる所得であっても、その全てが事業所得となるわけではなく、利子所得、配当所得、譲渡所得等となるものがあります。

例えば、事業用の預金から利子が生じても、それが事業所得となるわけではなく、利子所得となるわけですが、このような所得認識が合理的であるのか否かという点に関しては、疑問無しとします。貸借科目に着目してみると、金に色目はないわけで、預金口座に振り込まれた売上金も利子として入金された金も区別せず、事業資金として使用されているのが現実であると考えられます。

青色申告の事業所得の申告に際しては、貸借対照表の提出が必要となりますので、個人事業者も、基本的には法人の場合と同様に複式簿記による処理を行うことになるものと考えられますが、個人事業者は、法人とは異なり、多種類の所得分類に対応する複式簿記による処理を行わなければならないようになっており、個人事業者税制は、仕訳処理、資産・負債の残高の検証や法人の資本の部に相当する部分の処理に課題を残すものとなっているように思われます。

このように、所得分類という点に着目してみると、個人事業者税制は、中小法人税制と比較し、相対的に現実に合わない難解な処理を求めるものとなっている、と言われても止むを得ないと考えられます。

### 中小法人税制の比較優位

所得分類と所得計算上の控除額という所得課税の根幹に係る部分について、以上のような事情があることからすれば、同種同規模事業を行っている場合の現行の中小法人税制と個人事業者税制とは、前者が相対的に合理的な課税の仕組みとなっていると見ることができます。



### 特殊支配同族会社に係る税制は、そもそも理論的にも手続的にも問題がある

平成18年度改正において、特殊支配同族会社の業務主宰役員給与の損金不算入制度が創設されたわけですが、現在の中小法人税制に問題があるとすれば、中小法人に固有の問題であるのか、大法人の給与所得者を含めた給与所得課税の問題であるのか、あるいは、その両者の問題であるのかということをよく考えた上で、中小法人税制のあり方を考える必要があります。

給与所得控除を、給与収入を得るために実際に生ずる必要経費と比べてみると、同族会社の給与所得者も、非同族会社の給与所得者も、給与所得控除額が実際の費用を上回ることになると考えられます。特別な者を除き、一般的にはそのような関係にあると思われませんが、このことは、同族会社の給与所得者だけが問題であるということではないということを示しています。

給与所得控除がないという前提で、ある事業を個人で行った場合と法人で行った場合とを比べてみると、個人の場合には、事業所得として一体で計算されるものが、法人の場合には、法人の所得と個人の給与所得とに分割して所得計算が行われるということになっていることがわかります。この法人で行っているものの実態が個人事業であるとして、個人の場合と同様の所得計算を行おうとすると、個人の給与所得計算上の収入金額と必要経費を法人の所得計算上の益金と損金に合算することになります。そうすると、法人の損金の内の給与と個人の給与収入が相殺されて、トータルの所得計算は、法人の益金から、法人の給与以外の損金と個人の必要経費の合計額を控除することとなるはずですが、これは、個人の事業所得の計算と同様になっていなければならないはずですが、もし、そうならないというのであれば、個人の事業所得計算上の必要経費に検討の余地があるということになるはずで、個人の必要経費の範囲等を検討してから、法人で事業を行う者との比較を行うべきであるということになると考えられます。

このトータルの所得計算と、個人の給与所得計算上の必要経費を給与所得控除に置き換えた現実の所得計算とを比べてみると、この必要経費の額と給与所得控除額との差額に問題があることが容易にわかりますが、この差額は、給与所得者に共通に存在するもので、特に法人で事業を行う者だけに存在するものではありません。

また、同族会社においては、法人の経費と個人の給与所得控除が「費用の二重取り」になっていると言われることがあり、確かに、そのようになっている部分があると思われれます。例えば、「車を法人の資産にしておけば、ガソリン代は、全部、法人の経費になりますからね。」というような話は、よく耳にするところです。

しかし、これは、給与収入を得るための必要経費を給与所得控除で概算控除しながら、この必要経費や家事上の経費を法人の費用に計上しているということを示しているもので、給与を費用計上することが「費用の二重取り」になっているということではありません。

給与は、その全額が個人において収入とされるわけであり、過大であったり、役員に対する賞与であったりしない限り、法人の費用とすることに、問題はないはずですが、法人の費用に問題があるとすれば、代表者の給与以外の費用に問題があるわけです。法人税においては、所得税よりも、費用と認められる範囲が広いということは、税務の現場を知っている方々の多くが口にするところです。

先の事業を個人と法人で行った場合の例で言えば、法人の場合には、トータルの所得計算上の控除額が、法人の損金と個人の給与所得計算上の必要経費に分割されることになるため、本来は、法人の損金の範囲が個人事業者の必要経費の範囲よりも狭いという関係になってよいはずですが。しかしながら、現実には、その逆になっているのではないかと思われます。このように、現実にはこれが逆になっているとすると、法人の損金の範囲と個人の必要経費の範囲のいずれか又は双方に問題があるということになるはずですが。個人の必要経費の範囲の是非等に関しては良くわかりませんが、少なくとも、法人の損金の範囲に問題があることは、間違いありません。

以上の点からもわかるとおり、給与所得控除を必要経費の実額控除とし、また、代表者等の個人的費用を法人の給与以外の損金としないこととすれば、個人形態で事業を行う場合の事業所得の金額と、法人形態で事業を行う場合の法人の所得の金額と個人の給与所得の金額の合計額とは、基本的に、同額となるはずであり、事業形態が相違することによる課税ベースの広狭の問題は、生じないことになると考えられます。

また、所得課税制度においては、「所得」がなければ法人税も所得税も課すことはできないわけですが、本制度に関しては、賞与でもなく過大でもない給与を払った法人に、そもそも「所得」があるということになるのか、という根本的な疑問があるということも指摘しておかなければなりません。

さらに、本制度の創設手続きが納税者の信頼を大きく損うものであったことも、指摘しておかなければなりません。この点については、既に各般で指摘されていますので、改めてここで繰り返す必要もないと思われます。

平成19年度改正で、本制度の基準所得金額が800万円から2倍の1,600万円となり、対象法人が数分の1となると言われていますが、それにもかかわらず、中小法人税制に関して改めるべき最優先の課題は何かと関係者に問えば、殆どの方が本制度の廃止と回答するという現実があります。この本年度の改正は、批判を鎮めるという点で一定の効果があることは事実ですが、制度創設から僅か1年後に基準所得金額を2倍にして対象者を数分の1に減らす改正を目の当たりにして、納税者等が現在の租税立法及び立法過程に大きな問題があることを再認識したことも、また、事実です。

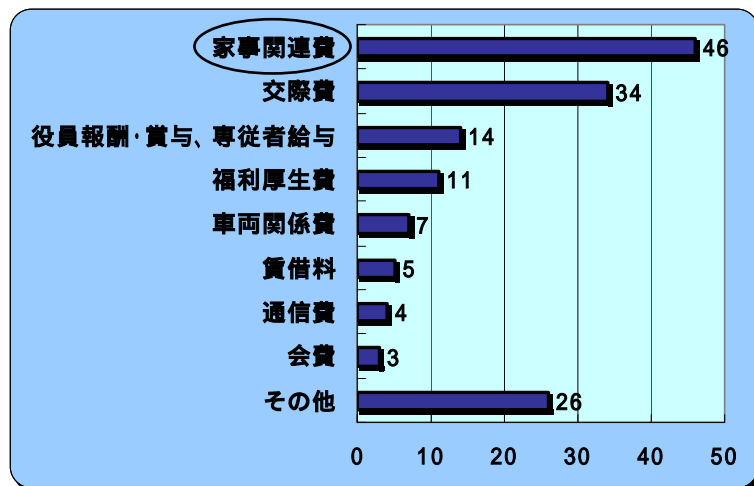
### **家事費・家事関連費が損金とされている**

現在の中小法人税制の問題点に関して有識者からのヒアリングを行ってみると、代表者等の家事費・家事関連費が法人の損金となっている点に問題があるという声が多く聞かれます。代表者等の家族の食事代を法人の損金に計上したり、車を法人所有としてその償却費や燃料費の全額を損金に計上している、というような話を良く耳にするとところ。この点に関しては、「所得税は細かく見るが、法人税は甘い」と感じてもらえる方々が多数派となっています。

(参考)平成16年3月に税務大学校研究部において日本税理士会連合会調査研究部のご協力を得て行った税理士148名に対するアンケート調査によれば、「関与先である法人や個人事業者の申告・調査の立会い等のご経験から、費用認識について法人税と所得税とで差異があるとお感じになるものがありますか。ある場合には、そ

の項目と差異の内容を記載して下さい(複数回答可。）」という質問に対して、「ある」と答えた方が63.5%(94人)、「ない」と答えた方が31.8%(47人)となっており、「ある」と答えた方のその差異があると感じる費用項目は、次のとおりとなっています。

差異があると感じる費用項目



#### 代表者の親族等の役員報酬等が過大となっている

現在の中小法人税制の問題点に関して有識者からのヒアリングを行ってみると、上記の代表者等の家事費・家事関連費とともに、代表者の配偶者や子息等に対する報酬・給与あるいは芸能人・プロスポーツ選手等のマネジメント会社のような法人の役員や親族である従業員に対する報酬・給与が過大となっているものが見受けられるという声も、少なからず聞かれます。そしてまた、これも中小法人が個人事業者よりも有利になっている点の一つであると言われているのも、事実です。

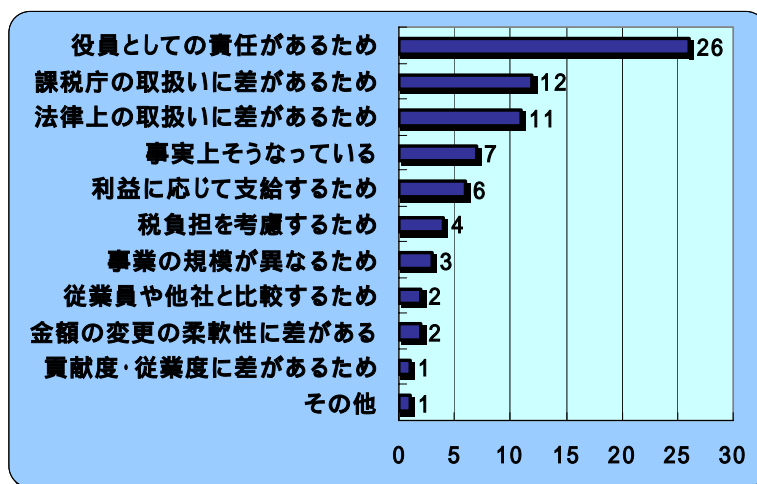
(参考)平成16年3月に税務大学校研究部において日本税理士会連合会調査研究部のご協力を得て行った税理士148名に対するアンケート調査における代表者等の配偶者への役員報酬の額と個人事業者の配偶者への専従者給与の額に関する質問と回答を紹介すると、次のとおりです。

「質問：関与先である法人と個人事業者で事業規模が同等であるものを比較したときに、代表者等の配偶者への役員報酬の額と配偶者への専従者給与の額はどのような関係にあるとお感じになりますか、・・・。」

これに対する回答は、「役員報酬の方が高い」：42.6% (63人)、「変わらない」：25.7% (38人)、「ケースバイケースである」：23.6% (35人)、「専従者給与の方が高い」：6.8% (10人)、「回答なし」：1.4% (2人)となっています。

さらに、「役員報酬の方が高い」と回答した63人に対してその理由を聞いたところ、次のとおりとなっています。

「役員報酬の額の方が高い」と回答した方 63名



### 【持分会社】

#### 持分会社に対する法人課税が持分会社の利用を大きく制限している

会社法においては、合名会社・合資会社・合同会社の持分会社に関し、「損益分配の割合について定款の定めがないときは、その割合は、各社員の出資の価額に応じて定める。」(622 )とされており、その損益は、原則として社員に帰属するものとされていますが、現行の税制においては、持分会社は、株式会社と同様に、法人課税の対象とされています。

このため、法制上、株式会社とは異なり、社員の権利（利益の分配や経営権等）を確実に守ることができるという特徴を持つ会社類型として位置付けられているにもかかわらず、現実には、小株式会社としてしか用いようがない状態となっています。

特に、合同会社に関しては、アメリカのLLCにならって、法人格を有しながら税制においては構成員課税となる会社類型を用意することを目的として創設されたにもかかわらず、株式会社と同様に法人課税が行われることとなってしまったために、その利用が当初に予想されたものよりも相当に低調となっていることは、周知のとおりです。

#### 利益が社員に帰属するにもかかわらず、持分会社に法人課税を行うことは、理論と実態のいずれからしても問題がある

上記のとおり、会社法においては、持分会社の損益は、原則として社員に帰属するものとされていますが、現行の税制は、持分会社については、株式会社と同様に、法人課税の対象とされており、社員に帰属するものとされている利益に対する税を法人に課するという筋違いのものとなっています。

また、会社法上、持分会社の利益は社員のものとなっているわけですから、その利益に対する税を持分会社に対して課することは、法制のみならず、実態をも無視したものである、と言われても致し方ありません。

### 持分会社に対する法人課税は諸外国の税制との整合性がない

諸外国においては、我が国のように、持分会社に対して一律に法人課税を行うこととはされていません。

合名会社・合資会社に関しては、ドイツでは、社員に対して課税することとされています。フランスでは、社員に対する課税が原則であり、法人課税を選択することができるものとされていますが、合資会社の有限責任社員に配分される所得に関しては、法人課税が行われます。

我が国の合同会社のお手本となったアメリカのLLCは、法人課税と構成員課税との選択が可能となっており、その多くが構成員課税を選択していると言われています。

このように、諸外国においては、我が国のように、法人格があるから一律に法人課税を行うというような形式的な制度を採ってはならず、その法制や実態を踏まえた制度を採用しています。

我が国において事業体を法人税の納税義務者とみるのか否かという基準と外国におけるその基準が異なる場合には、例えば、我が国の法人がその外国の事業体に投資をし、我が国においてその事業体の利益に対して課されたその外国の税を控除しようとした際に、その税を直接外国税額控除の対象とするべきか、あるいは、間接税額控除の対象とするべきか、また、その税を課された者の名義の相違をどのように考えれば良いのか、というような難しい問題が生ずることとなります。

#### (参考) 主要国における法人企業に対する課税の概要

	日 本	ア メ リ カ	イ ギ リ ス	ド イ ツ	フ ラ ンス
課税の概要	株式会社、有限会社、合資会社、合名会社等の法人は、法人税が課税される。	州法に準拠して設立された法人は、原則として法人税が課税される。LLC等の一定の法人は、持分割合等に応じた構成員課税を選択することができる。	株式会社、有限会社は、法人税が課税される。	株式会社、株式合資会社、有限会社は、法人税が課税される。	株式会社、株式合資会社、有限会社は、法人税が課税される。
(小規模法人企業等に対する例外規定)	—	一定の小規模法人(S法人)は、持分割合に応じた構成員課税を選択することができる。	—	(合資会社、合名会社等(人的会社)は、法人格を有しておらず、持分割合に応じた構成員課税が行われる。) (合資会社、合名会社等(人的会社)は、持分割合に応じた構成員課税が行われる。ただし、法人課税を選択することもできる。)	合資会社、合名会社等(人的会社)は、持分割合に応じた構成員課税が行われる。ただし、法人課税を選択することもできる。
法人税の課税対象企業数	253.7 万社 (2000年度)	236.5 万社 (2001年)	69.8 万社 (2000年)	63.7 万社 (1995年)	110.4 万社 (2001年)

(注) 法人税の課税対象企業数は、日本は内国普通法人数(清算中等の法人を除く。)、アメリカは法人税申告書(Form1120及び1120A)の提出数(個人所得課税を選択したS法人数は、302.3万社)、イギリスは法人税申告書数、ドイツは法人税申告書数(機関会社を除く。)による。

(出典) 平成15年5月16日開催 政府税制調査会第29回基礎問題小委員会資料

## 新制度案の基本的な考え方

### 1 各種事業体に共通する基本的な考え方

各種事業体に関する税制の新制度案に共通する基本的な考え方を示すと、次のようになります。

#### 税制が各種事業体の利用を制約しないようにする

上記の問題点においても指摘したとおり、我が国の現行税制は、各種事業体の利用を大きく制約するものとなっています。このため、新たな制度を創るに当たっては、各種事業体の利用を制約しないものにするということが、極めて重要となります。

各種事業体が多様な使われ方をするということになると、税制上、好ましくない使われ方をする例が増えることを避けることはできませんし、各種事業体の利用が低調であれば、税制上の問題点もあまり生じないということになるわけですが、この後者の状態は、税制上の問題が少ないという点のみを見れば好ましいものではあっても、我が国の社会経済全体のあり方としてどうあるべきかという観点で見たときには、決して好ましいものではありません。税制上、好ましくない使われ方をするものについて、ピンポイントで否認する仕組みを探りつつ、各種事業体を多様な活動に利用できる税制を創ることが重要であるわけです。

公益法人等の非営利事業体についてみれば、非営利活動の原資となる収益事業や寄付金に関する税制を抜本的に改めることが、非営利活動を大きく拡大するための不可欠の前提となるものと考えられます。

また、任意組合（投資事業有限責任組合・有限責任事業組合を含むものとし、以下、同じ）・匿名組合や合名会社・合資会社・合同会社についても、自ら直接行う事業と事業を行う法人に投資する事業との中間的な事業形態の事業に係る税制として構成員課税制度を整備することにより、自ら直接行う事業と同じでもなく、また、株式会社のような法人に投資する事業と同じでもない中間的な性格を良く生かした使われ方ができるようになるはずです。

#### 理論的・体系的な税制とする

法人税における各種事業体に関する税制も、当然のことながら、法人税の理論を踏まえたものでなければなりません。

法人税は、所得課税として位置付けられた税ですから、所得を得た者に対し、その所得に応じて税負担を求めることとなるものです。

このため、例えば、ある事業活動によって得られた所得に課税をしようということであれば、その事業活動によって得られた所得が誰のものとなっているのかということにより、その納税義務者を定めることが必要となってきます。その事業活動によって得られた所得が誰のものとなっているのかということとは関係なしに、「法人」であるから納税義務者とし、「法人」でないから納税義務者としないというあり方は、理論的にも誤りであり、また、実態も無視したものということになります。

また、法人税は、既に述べたとおり、本来、営利事業に課税をするという制度である

わけです。このため、諸外国においても、法人税は営利事業に課税をするということの基本としており、また、我が国においても、戦後直後に収益事業課税制度が創設される以前までは、営利事業に課税をし、非営利事業には課税をしない、という制度となっていたわけです。

このような点を踏まえると、公益法人等に関する法制の創設以来の大改正に際して税制の選択すべき道は、法人税課税の本来のあり方に立ち戻り、営利事業に課税をし、非営利事業には課税をしない、ということであろうと考えられます。

また、任意組合・匿名組合の組合員は、持分の所有者であって、組合財産を手許財産として所有しているわけではありませんので、持分の所有者として税制を整備するのが正しいあり方ということになると考えられますし、合名会社・合資会社・合同会社は、その利益は会社のものではなく社員のものということになっているわけですから、社員を納税義務者として課税を行うのが正しいあり方ということになると考えられます。

我が国においても、法人格があるのか否かによって法人課税を行うのか否かを決めるという形式的な税制のままに止まるのではなく、構成員が自ら直接行う事業と事業を行う法人に投資する事業との中間的な事業形態の事業に係る税制として、構成員課税制度を体系的に整備することが必要な状況となっていることを良く認識する必要があります。

また、平成18年度改正で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は、既に述べたとおり、給与所得控除額が過大であるという所得税課税の問題を法人税課税の問題にすり替えたものであり、理論的にも問題があるため、廃止するのが適当であると考えられます。

### **国際的に遜色のない税制とする**

諸外国の公益法人等に対する税制は、営利事業を行ってれば課税をし、営利事業を行ってなければ課税をしないということの基本としていますが、上記のとおり、このようなあり方が法人税の本来のあり方ということになりますので、我が国の非営利事業体の税制も、このような考え方に基づいて創る必要があります。

アメリカにおいては、法人格があるのか否かにかかわらず構成員課税を選択できる制度が導入されており、その制度の適否については疑義があるものの、構成員課税の仕組みは、相当に充実しています。

また、ドイツにおいては、合名会社や合資会社などは、法人格を有する会社ではあっても、法人課税の対象とはされておらず、社員すなわち構成員に課税をするものとされており、フランスにおいても、合名会社や合資会社などは、構成員課税を原則としつつ、法人課税を選択できるものとされています。

我が国においても、法人課税を行うのか否かということ法人格があるのか否かという形式のみによって判定する仕組みを改め、構成員課税制度を整備することが急務となっています。

### **租税回避防止措置を整備する**

各種事業体は、租税回避に利用され易い傾向があることは、否定できません。アメリカにおいても、各種事業体が租税回避に利用されることが少なくないと言われています。

平成17年度改正において導入された組合事業に係る損失の繰延べ措置は、かなりの程度、租税回避を防止する効果があるものと想定されますが、これのみでは十分とは言えません。

租税回避防止措置を創るに当たっては、租税回避を行う者が1人いる可能性があることを以って、99人までも窮屈な制度に縛ってしまうことがないように十分留意する必要があります。そのようなことになると、事業体自体の利用が大きく制約されてしまうことになってしまいかねません。事業体税制は、ピンポイントで租税回避行為を狙い撃ちにできる措置と併せて創ることによって、99人にとって使い勝手の良いものにすることができると考えられます。

また、租税回避防止措置を実効性のあるものとするとともに、租税回避行為に該当するの否かという争いが生ずることを防止するためには、租税回避となる行為をできるだけ具体的に規定する必要があるという点も、重要です。何が租税回避となり、何が租税回避とならないのかということを確認することは、納税者等の予測可能性を確保し、安心して取引を行うことができる環境を作ることともなるわけですから。

## 2 各種事業体毎の基本的な考え方

### (1) 非営利事業体

#### 法人税の本来のあり方である営利事業課税とし、非営利活動を制約しない

##### 法人税の本来のあり方

法人税とは、本来、事業体が事業活動により獲得して株主等に分配できる利益に担税力を認めて、これを「所得」とし、その一部を国が税としてその利益が帰属する事業体から徴収しようとするものであると考えることができます。

すなわち、法人税とは、本来、事業体が行う利益を獲得してその利益を分配することを目的とする事業、すなわち「営利事業」から生ずる利益を「所得」とし、この所得が帰属する事業体を「法人」として課税を行うもの、と言い換えても良いと考えられます。

歴史的に見ても、我が国の法人税は、事業を行っていることをもって課税をする「事業課税」としてではなく、営利事業の所得に課税を行う「所得課税」として創設されたものであり、また、諸外国においても、法人税は営利事業の所得に課税することを基本としています。

非営利事業体に対する現在の税制は、33種類の収益事業を行えば法人税を課税する制度とされていますが、これは、法人税の本来のあり方とは言えません。「収益事業」とは利益の獲得の仕方に着目した概念ですが、「営利事業」とは利益の用途に着目した概念であって利益の獲得の仕方の如何を問うものではありません。そもそも、所得は、利益の獲得の仕方の如何によって発生したり発生しなかったりするものではなく、また、非営利事業のために使われる利益に分配可能利益と同じように担税力があるということにもならないと考えられます。

事業体が公益、共益、私益のいずれを目的とするものかという区分と法人課税との



関係がどのようになるのかという疑問が生じてくることもあると考えられますが、この公益・共益・私益という区分は、法制上は重要な区分ということとなるでしょうし、また、後述のとおり、その事業体に寄付をする者のその寄付の取扱いに関する基準として重要なものとなることは間違いありませんが、法人課税をするのか否かという判断の基準となるものではありません。法人税は、例えて言えば、「良いことをする法人には課されず、良いことをしない法人には課される」というような税ではありません。良いことをしようが、悪いことをしようが、同じ金額の儲けがあれば、同じ金額の税金を納めてもらう、というのが所得課税としての法人税の基本構造であるわけです。もちろん、政策的に、公益活動の慫慂等の観点から、税率等に関して特別な措置が講じられるというようなことは有り得て良いわけですが、これも、法人税の理論や基本を踏まえて制度の構造骨格あるいは幹となる部分をしっかりと創った上で、検討が行われるべき部分ということになります。

以上のような点からすると、今後は、「所得課税」としての法人税の本来のあり方に立ち戻り、営利事業を行う事業体の所得に課税をすることとし、現在の非営利事業体に対する収益事業課税制度は廃止するべきであると考えます。

#### **非営利活動の促進と財源確保の重要性**

民間非営利部門は、行政部門や民間営利部門では満たすことのできない社会のニーズに対応する多様なサービスを提供することができます。民間非営利活動の促進は、21世紀の我が国の社会を活力に満ちた社会として維持していく上で極めて重要です（平成15年6月27日閣議決定「公益法人制度の抜本的改革に関する基本方針」）。

非営利事業体においては、非営利活動を支えるための十分な経済基盤を築くことが極めて重要であり、多くの寄付を集めることができるような税制の整備を行うことが必要となると考えられますが、安定的な財源として最も重視しなければならないと考えられるのは、自己の事業により生み出す利益であり、自己の事業により安定した経済基盤を築くことが、とりわけ重要となります。

#### **営利事業と非営利事業の競合等**

営利事業体がどのような事業を行うとしても、基本的には、その事業には制限がないため、非営利事業体が行う対価を得る事業 現行制度の下ではその多くが「収益事業」とされている は、その全てが営利事業体の事業と競合することがあり得るということになります。

このため、営利事業体の事業との競合を理由として、非営利事業体が行う対価を得る事業に課税を行うべきであるということになると、そもそも非課税となるものは存在しないという結論に必然的に行き着くこととなってしまいます。諸外国においても非営利事業体を非課税としているということは、言い換えると、営利事業体の事業との競合を理由として課税するという考え方を採って制度を創っているわけではない、ということの意味しているわけです。

双方の事業の競合は常にあり得るわけで、競合自体に問題があるというわけではありません。問題は、対価の額にあるのであって、非営利事業体が行う対価を得る事業のその対価の額が低ければ、営利事業体の事業と競合して問題化するの、当然のこ

とです。

非営利事業体が行う「収益事業」のその対価の額は高いものでなければならずそれによって得られた利益はより一層非営利活動を活発に行うために使われるべきであるという考え方を採れば、競合も、自ずと問題とならなくなるはずですし、このような考え方が、寄付文化の醸成という目的にも適合するということになると考えられます。

いずれにしても、競合を理由として非営利事業に課税を行うということは、適当でないと言わなければなりません。

また、官僚の天下りに対する批判が現行の公益法人等に対する課税を強化すべきであるという主張に結びつくという現象が見受けられるように思われますが、官僚の天下りの問題と公益法人等に対する法人税課税を行うべきか否かという問題は、別個の問題です。官僚の天下りが公益法人等に対する法人税課税で是正されるということは、ないはずで

す。平成19年の通常国会において、官僚の天下りの問題等に対する措置を講ずるべく「国家公務員法等の一部を改正する法律案」が提出され、現在審議されておりますが、それが本来の解決の道であると考えられます。「官僚の天下りがけしからんから税金を取れ」というような短絡的な話になってしまわないように、十分に留意する必要があります。

また、非営利事業体に関しては、一部に談合等の不適正利用の問題が指摘されることがありますが、これらに関しても、それが法人税を課税すれば解決する問題であるのか否かということ、冷静に判断する必要があります。むしろ、このような不適正利用は、過大役員報酬や役員賞与あるいは寄付金などを含む利益分配の有無を問題とする営利事業課税制度によってこそ抑制され得るのであり、利益分配の有無を問題としない現行の我が国の外形標準課税である収益事業課税制度は不適正利用を抑制する働きをせず、それが我が国の現在の事態を生じさせた一因であると見ることも可能です。

#### 公益的活動に寄付を行い易くする

寄付金は利益を分配するという性格を有しているため、本来、これを損金とすることに関しては慎重でなければならず、また、寄付金を損金とすることになれば寄付を行う法人の法人税が減少することとなるため、寄付金を野放図に損金とするというわけにはいきません。

しかしながら、諸外国に比べて寄付文化が育っていないと言われる我が国においては、民間の公益的活動を大きく拡大することが喫緊の重要な課題であると考えられるところであり、我が国の諸外国に例を見ない厳しい財政状況に眼を向けると、なお一層その感を強くします。

このような点からすると、公益的活動を行う非営利事業体に対する寄付金について、その全額を損金に算入することとするべきであると考えられます。

ところで、税法上の寄付金はその支出が「寄付金」とされているのか否かにかかわらず、その内容に則して範囲を決めるものとされていますので、非営利事業体に対して支出する会費がどのような取扱いとなるのかという疑問が生じてくることが考えられます。特に、政府税制調査会の『新たな非営利法人に関する課税及び寄附金税制に

『についての基本的考え方』(平成17年6月17日)において、会費を支出する者の取扱いが不明確となっている事情があるため、このような疑問が生じている向きがあります。

この非営利事業体に対して支出する会費に関しては、対価性があるものは費用として損金に含め、対価性がないものは寄付金とするという枠組みで整理した上で、寄付金となるものについては、さらに、上記の公益的活動を行う非営利事業体に対する寄付金とそれ以外の寄付金に分け、前者については上記の取扱いとし、後者については一般寄付として取り扱う、と整理するべきであると考えます。

会費をこのように整理するという事になると、基本的には、公益を目的とする非営利事業体に対する会費は、その全額が損金算入となる寄付金となり、共益・私益を目的とする非営利事業体に対する会費は、対価性があるものは費用として損金算入され、対価性がないものは一般寄付として損金算入が制限されるということになります。

なお、寄付金に関しては、法人税だけでなく、所得税における取扱いも、非常に重要です。所得税においては、寄付金の控除限度額が総所得金額等の40%とされており、アメリカのような控除限度超過額の繰越制度もなく、特に高額な寄付が行い難い制度となっているため、見直しが必要であると考えられます。

また、金銭ではなく、固定資産を取得して寄付する場合に、不動産取得税に減免措置がないなどの問題があるという指摘もなされており、他の税目においても、公益的活動に対する寄付を促進するという観点からの見直しが必要であると考えられます。

### **国際的に遜色のない税制とする**

アメリカをはじめとして、諸外国においても、法人税は、法人の営利事業の所得に課税をし、営利事業を行わない法人には課税をしないということを基本としています。

営利事業課税を基本とする諸外国においては、法制における公益の最も重要な要素である非営利と税制における非課税要件である非営利とが合致し、法制と税制が整合性のあるものとなっていると言われてはいますが、このように、法制と税制が営利であるのか非営利であるのかという基準を共有するものとなれば、法制の実効性が向上するとともに税制の執行も容易となり、法的安定性が高まるものと考えられます。

また、我が国においては、諸外国以上に、寄付金を支出する者が控除し又は損金計上することができる限度額を引き上げることが求められるにもかかわらず、むしろ反対に、諸外国の取扱いと比べて寄付金を支出する者が控除し又は費用計上することができる金額が少なくなっており、この金額を限度超過額の繰越制度を導入する等により大幅に拡大することが急務であると考えられます。

この寄付金税制の改正が我が国における非営利事業体の公益的活動を大きく拡大させる重要な鍵となることは、間違いありません。

### **租税回避を防止する**

非営利事業体に関する税制に限られるものではありませんが、前述のとおり、租税回避防止に関しては、租税回避をする者が1人いる可能性があることを以って99人までも縛ってしまうことをしないように留意して検討を進める必要があります。

非営利事業体に関する税制に関しては、特に、営利事業体が非営利事業体の法形式を採ることが懸念されるため、これに対する防止策が重要となります。

過大報酬や過大留保の判定基準を設けることによって、相当程度、租税回避行為を防止することができるはずですが、これらだけでは租税回避行為を完全に防止することはできないと考えられますので、租税回避行為をピンポイントで否認する規定を設ける必要があると考えられます。

## (2) 組合

### 構成員課税制度を理論的・体系的に整備し、多様な利用を可能とする

#### 組合事業の性格

組合事業は、組合員自身が直接行う事業と事業を行う法人に投資する事業との双方の性格を有する中間的なものです。

このため、これらの双方の税制上の取扱いを考慮して、組合事業の税制を検討する必要があります。

任意組合と匿名組合は、法制度上はかなり性格が異なると見ることもできますが、両者の税務上のメリットとデメリットを勘案していずれを選択するのかを決めるものが少なからずあるというような点からすれば、両者の実態は近似していると考えられます。

このため、両者の税制のあり方を検討するに当たっては、両者が本質的に異なるという前提に立つのは適当でないと考えられます。

また、組合事業は、法人を使って行う事業よりも、出資者とその出資財産や事業との関係が保たれることとなるものですから、大法人よりも、むしろ中小法人において利用価値がある事業形態であるという側面があります。

このような点からすると、中小法人の利用を妨げない制度設計が求められることとなります。

#### 組合員における財産と利益・損失の認識

任意組合の組合員はその殆どが総額法により税務申告を行っていますが、組合事業における組合員は、その有する財産に関して言えば、組合財産の一部を有する者ということではなく、正しくは、自己の持分に応じて、組合事業から生ずる利益の一部を得る権利と出資の返還を受ける権利を有する者ということになります。

(注) 信託においても、受益者は、信託された財産を有する者ではなく、正しくは、受益権を有する者となっています。

また、組合事業における組合員は、その損益に関して言えば、会計上算出された組合事業の利益・損失の額について、その利益の額の一部を得るとともに、その損失の額の一部を負担することとなるのであり、組合財産の一部を有して単独で事業を行っているとは仮定した場合の収入金額を得たり、費用の額を負担したりするわけではありません。

すなわち、組合事業においては、組合員が持つ資産は持分という権利であって組合の資産・負債ではなく、また、組合員に生ずる益金・損金はその権利に基づいて組合員が得たり負担したりする組合の利益・損失の一部であって組合の収益・費用等の一

部ではありません。これは、優先出資を行った組合員と劣後出資を行った組合員が存在する組合を思い起こせば、容易に理解されることです。

ところで、組合事業に関する処理が現実にどのように行われているのかということに目を向けると、現在、任意組合の組合員においては、企業会計上、持分と組合事業の利益・損失を純額法によって処理しながら、税務申告に際しては、総額法のメリットを享受するべく、資産・負債と収益・費用等を総額に置き換えているものが殆どであるとされています。

このように、企業会計上の処理と税務申告に捻れを生じさせる原因となっているのは、総額法と純額法の税務執行上の取扱いの大きな格差です。

税制の取扱いは、納税者が現に行っている取引を正しく把握し、その処理を確認した上で、検討を行う必要がありますが、組合事業に関しては、上記の点からすると、自ずと、純額法により持分と利益・損失を計上することとし、純額法の現行のデメリットを解消することとするのが適当である、ということになると考えられます。

このように、税制の取扱いを純額法とし、純額法の現行のデメリットを解消することとなれば、組合を多様な事業活動に使うことが可能となります。

上記で述べたとおり、組合事業は、組合員の単独事業と事業を行う法人に投資する事業との中間に位置する事業形態であり、出資や利益・損失の配分等に関して様々な工夫の余地があるという大きなメリットを持っていますので、この事業形態を多様化できるという組合事業のメリットを税制が無くしてしまうことのないような制度設計が求められるということになります。

#### **組合事業の益金・損金が恣意的なものとならないようにする**

現在の組合事業の取扱いの拠り所となっている四つの通達には、組合自体の利益・損失の計算に関する規定がなく、純額法を採用場合には、組合の利益・損失の計算が任意にできる状態となっています。

税制において、現実に組合員に利益・損失の配分を行うための組合の計算を税制の所得の計算と同様に行うことを求めることはできないため、組合の利益・損失の計算は、当然、当事者に委ねるべきであるということになりますが、組合員の所得を減少させるために恣意的な計算をすることまで容認するわけにはいきません。

この組合の利益・損失の計算に関しては、当事者の計算を認めつつ、租税回避が起らないような措置を講ずることが必要であると考えられます。

#### **組織再編成税制と整合性のあるものとする**

組合により事業を行っている状態は、法人を設立してその法人において事業を行うものよりも、従来どおり自ら事業を行っている状態に近いわけですから、組合員が組合にその有する財産を出資する場合には、法人に対する現物出資や分社型分割の場合と整合性のある取扱いとする必要があります。

このような手当てを行えば、事業開始時の課税関係に関しては、単独で事業を行うものから法人を使って事業を行うものまで連続的に選択肢が揃うこととなり、選択の幅が広がることとなります。

### **租税回避防止措置を整備する**

現行の損失を制限する規定に関しては、減価償却やリースの取扱いの問題を組合の問題にしているなど、問題があるものの、租税回避の防止に一定の効果を発揮していると考えられるため、基本的には、これを維持しつつ、さらに、租税回避に該当するものを明確にするために、任意組合・匿名組合の組合員又は匿名組合の営業者が組合を使って事業を行う場合の行為計算否認規定を新たに設けるべきであると考えられます。

従来の行為計算否認規定は、どのような行為計算が否認の対象となるのかという点が不明確であるという問題点を抱えているため、この新たな行為計算否認規定の創設に当たっては、どのような行為計算が租税回避として否認の対象となるのかということを明らかにすることが求められます。

## **(3) 中小法人**

### **【共通】**

#### **個人事業者税制に近づけるのではなく、あるべき中小規模事業税制に近づける**

現行の個人事業者税制よりも現行の中小法人税制の方が合理的な課税の仕組みとなっているということについては、上記の問題点において指摘したとおりです。

このように、中小法人税制に相対的に合理性があるということであれば、中小法人は個人事業者と同じ課税を受けるべきであるという前提で中小法人税制のあり方を考えることはできない、ということになります。

個人事業者税制に近づけるという観点で見直すというのではなく、あるべき中小規模事業税制に近づけるという観点で見直すというのが、現在の中小法人税制のあり方を検討するに当たって採るべき基本姿勢であるということになると考えられます。

そのような基本姿勢で現在の中小法人税制を見直した結果として、中小法人税制が個人事業者税制と整合性のあるものとなったということであれば、それはそれとして歓迎すべきこととなるはずですが。

### **各種費用等の損金性を良く吟味する**

#### **特殊支配同族会社の業務主宰役員の給与**

法人が「特殊支配同族会社」に該当しようが、その代表者等が「業務主宰役員」に該当しようが、その法人がその代表者等に支払う報酬が役務の対価として適正である限り、その報酬を損金に計上することに、何ら問題はないはずですが。

#### **家事費・家事関連費**

歴史的に見ると、戦後、法人税が企業会計に近づくにつれて、代表者等の家事費・家事関連費が法人の損金となるという現象が生じ、所得税との相違が大きくなったことがうかがわれます。

法人税法は、戦後、企業会計との関係を深めることで複式簿記の思考に見られるように所得計算の仕組みを合理的なものとするなど、非常に大きな財産を得たことは間

違いのないところですが、企業会計との関係を深めることによって生ずる負の部分もないわけではありません。所得税の事業所得計算において控除されるのが「必要経費」であるのに対して、法人税の所得計算において控除されるのが「損金」であり、この内訳は、原価・費用・損失とされています（法法22）。法人税において損金を原価・費用・損失としたのは、企業会計にならったものであると言われていたのですが、企業会計の利益計算において控除される金額を法人税の所得計算においても控除するという仕組みを採ったことが企業会計において費用とされている家事費・家事関連費の損金不算入処理を難しくしているということであれば、それは、法人税法の構造に係る問題ということになります。そういうことであるとすれば、その是正のためには、制度対応を行うのが適当である、ということになると考えられます。

代表者等の家事費・家事関連費を法人の損金としないということは、当然のことではありますが、法人の費用として計上されているものについて、その損金計上を否認するということになると、法人税法上にその抛り所となるものがなければ、なかなか実効性のある税務執行を期待することもできません。

この代表者等の家事費・家事関連費を法人の損金としないということに関しては、納税者等の理解を十分に得られるものと考えられますし、結果として、中小法人と個人事業者の税負担の差を縮小するものともなります。

#### **代表者の親族等の役員報酬等**

上記 2 (3)において参考として紹介したアンケート結果を見ると、納税者・税理士・当局のいずれもが、「法人の代表者の配偶者が役員となっていれば、役員としての責任があるのだから、報酬が高くて良い」と考えており、それが法人の代表者の配偶者の役員報酬と個人事業者の配偶者の専従者給与の差となって表れていると考えられます。

法制上、確かに、法人の役員となっていれば、役員としての責任を引き受けなければならぬこととなるのは、間違いありません。

しかしながら、現実を良く見てみると、中小法人の場合に、代表者の配偶者が役員となっていたために役員として責任を問われたという例がどれ程あるのでしょうか。大法人であれば、役員が責任を問われるということも、時にあり得ることはありますが、中小法人においては、そのような例は、寡聞にして聞きません。

確かに、責任を多く引き受けなければならぬということであれば報酬を高く払うのが合理的であるということになりますが、実際に、法人の代表者の配偶者が個人事業者の配偶者よりも責任を多く引き受けているということになっているのでしょうか。むしろ、法人の方が責任を有限として、法人の代表者及びその配偶者が個人事業者及びその配偶者よりも責任を軽減しているという側面があると見ることもできます。

現在の法人税法にも、役員及び特殊関係使用人の過大報酬・給与を損金不算入とする規定（法法34・36）は存在していますので、これらの規定によって対応すれば良いのではないかという意見も有り得ますが、これらの規定は、過大とする基準が十分に具体的なものとは成り得ておらず、適用例もあまりないと言われています。

これに比して、所得税法においては、青色事業専従者給与の必要経費算入基準が法人税法における過大報酬・給与の基準よりもやや具体的に示されています（所法57）。

所令164 )。

ところで、過大であることが問題となるのは、代表者の配偶者等だけでなく、代表者自身も同様ではないか、との指摘も有り得ると考えられます。確かに、代表者自身の報酬が過大であるのか否かということも、問題となります。しかしながら、中小法人の実態を考えると、個人事業者の場合と同様に、事業の成否は、一般に、代表者個人の活動に大きく依存することとなりますので、代表者の貢献は他の役員のそれと同列には考えられないというケースが通例ではないかと考えられます。また、中小法人の場合には、法人が自ら代表者に高額な報酬を計上するというのであれば、その報酬を代表者個人の所得として課税をするという方が、個人事業者に対する課税との整合性も保たれることとなると考えられます。

ただし、前述のとおり、芸能人・プロスポーツ選手等のマネジメント会社のような法人の代表者に関しては、やや事情が異なります。このような法人の場合には、その芸能人・プロスポーツ選手等の配偶者等が代表者となっている例が少なからずありますし、代表者以外の役員や親族である従業員に所得を分散するという例も多いと想定されますので、代表者を含めて、役員あるいは従業員となっている者に対する報酬・給与が過大となっていないか、という観点を持つことが必要であると考えられます。

この代表者の配偶者等の過大報酬・給与の損金算入制限の基準をより一層具体化するということに関しても、上記の家事費・家事関連費と同様に、納税者等の理解を得られるように思われますし、これも、結果として、中小法人と個人事業者の税負担の差を縮小するものとなります。

## 【持分会社】

### 構成員課税制度により多様な利用を可能とする

#### 所得課税の基本的な考え方

持分会社に関する税制を考えるに当たっては、所得課税の基本を踏まえるということと、実態を踏まえるということの二つが重要となります。

当然のことながら、所得課税においては、利益を得る者に課税をしなければならないということになります。利益を得ない者に所得課税を行うということは、もとより論外ということになるわけです。

また、税制においては、実態に即した課税を行う必要があるという点も、改めて述べるまでもないことです。この実態に即して課税を行うということは、所得計算の場面のみならず、納税義務者を誰にするのかという場面においても、十分に考慮する必要があります。「法人格があるから納税義務者にする」、「法人格がないから納税義務者にしない」ということでは、当然のことながら、実態に即した課税を行うことはできない、ということになるわけです。

#### 構成員課税の必要性

周知のとおり、「持分会社」という呼び名は、平成17年の会社法改正において初めて使用されるようになったもので、同改正により、従来の合名会社・合資会社に加えて新たに合同会社の制度が創設され、これらの三つを「持分会社」と呼び、統一的な法



制整備が行われました。

この持分会社に関する税制を考える場合には、まず、持分会社の法制、特に、利益の帰属がどのようになっているのかということを確認しておく必要があるわけですが、合名会社・合資会社に関しては、平成17年度改正前から、利益の帰属に関しては組合の規定を準用し、特別な定めがなければ、利益は、組合の場合と同様に、出資割合に応じて社員に帰属するものとされてきました。これが平成17年改正により、合同会社も含めて、同じ内容で会社法に規定（注）が設けられています。

（注）会社法（平成十七年七月二十六日法律第八十六号）（抄）

（社員の損益分配の割合）

第六百二十二条 損益分配の割合について定款の定めがないときは、その割合は、各社員の出資の価額に応じて定める。

2 利益又は損失の一方についてのみ分配の割合についての定めを定款で定めるときは、その割合は、利益及び損失の分配に共通であるものと推定する。

持分会社は法人格を有してはいますが、以上のような点を踏まえると、所得課税の税制においては、持分会社を法人課税の対象とするのではなく、構成員である社員を法人税又は所得税の課税対象とするのが適切であると考えられますし、これが諸外国の取扱いと整合性のある取扱いということにもなります。

ただし、利益のすべてが社員に帰属するものに関しては社員を納税義務者としてとることで良いわけですが、利益の全部又は一部が社員に帰属しないものに関しては、やはりその持分会社を納税義務者としなければならないと考えられます。

このように、税制において持分会社を株式会社と異なる取扱いとすれば、持分会社の特徴を生かした多様な使われ方がなされることとなるものと想定されます。

### 実態に即した取扱いの必要性

現行税制は、「法人」であるのか否かによって法人税の納税義務者となるのか否かを決めるという考え方を採っており、法人格があれば法人税を課税し、法人格がなければ法人税を課税しないということとなっているため、実態が殆ど同じでいずれも利益が構成員に帰属することとなっている合同会社と有限責任事業組合が前者は法人課税となり後者は構成員課税となるというように、大きく異なる取扱いとなっていますが、合同会社を構成員課税とするということであれば、税制上、実態が同じ両者が同じ取扱いとなることとなります。

ただし、我が国における既存の合名会社・合資会社の実態に目を向けると、かつての有限会社や小規模株式会社と何ら変わらず、そもそも、社員には、利益が発生ベースで自らに帰属するという認識がなく、まさに法人税の申告どおり、利益は法人のものであるという認識の下に、賞与等に係る処理が行われる、という状態となっていることに留意する必要があります。

これは、税制がこれらを有限会社や株式会社と同様に法人課税の対象としてきたことに専らその原因があると考えられますが、新制度案の適用関係に関しては、会社法創設前の旧商法の下で創られた合名会社・合資会社は、その実態を考慮して、従来ど

おり、法人課税の対象とし、会社法の下で創られた持分会社は、原則として構成員（社員）課税の対象とする、というのが適当ではないかと考えられます。

また、いわゆる「士業の法人」は、現行法制上、監査法人（根拠法：公認会計士法）行政書士法人（同：行政書士法）司法書士法人（同：司法書士法）社会保険労務士法人（同：社会保険労務士法）税理士法人（同：税理士法）土地家屋調査士法人（同：土地家屋調査士法）特許業務法人（同：弁理士法）及び弁護士法人（同：弁護士法）の8種類がありますが、これらは、合名会社の規定を準用する形で法制化されていますので、これらをどのように取り扱うべきか、ということも、問題となります。

諸外国には、これらの法人を法人課税としている例は殆どないようですが、これらの法人に関しても、やはり、利益のすべてが構成員のものとなっているのであれば構成員課税とし、利益のすべてが構成員のものとなっていなければ法人課税とするというのが、理論的であり、かつ、実態にも即した取扱いということになるのではないのでしょうか。

#### **諸外国の税制と整合性のある税制とする**

我が国の持分会社に相当する法人に対しては、諸外国も、基本的には構成員課税を行っているを見てよい状態となっており、我が国においても、できるだけ、諸外国の税制と整合性のある税制とする必要があります。

諸外国の取扱いと整合性のある取扱いとなれば、国際的な二重課税調整に支障が生ずるといった問題は生じなくなると考えられます。

## 新制度案の概要

### 1 非営利事業体

#### 収益事業課税制度を廃止して諸外国と同様に営利事業課税制度とする

非営利事業体に対する現行の収益事業課税制度は廃止して、営利事業を行う事業体に課税をし、営利事業を行わない事業体には課税をしない制度を創設するのが適当であると考えられます。

#### 「事業体」とは

今回提案する事業体税制の対象とする事業体の範囲は、公益法人等（法人税法別表第二）（NPO法人等のみなし公益法人を含みます。）合名会社・合資会社・合同会社、監査法人等、人格のない社団等、任意組合・匿名組合とすることとしています。

#### 「営利事業」とは

##### イ 利益の分配

営利事業とは、その事業によって得られる利益を構成員等に分配することを目的として行う事業とすることとします。

この事業に該当するの否かは、定款、事実関係等により判定するのが適当であると考えられます。

##### ロ 実質的な利益の分配

営利事業を行わない事業体は、通常、利益の分配を目的とはしていないため、基本的には、その事業から生ずる利益に対して法人税の納税義務を課されることはないと考えられますが、「利益の分配」を目的に掲げていなくとも、他の方法で実質的な利益の分配が行われることがあり得ます。特に、その蓋然性が高いのが、理事・監事又はその親族に対する報酬や退職金です（別添参考資料pp24-27参照）。

「公益法人における有給常勤役員の平均年間報酬額規模別法人数」（別添参考資料p 27参照）に、「公益法人の設立許可及び指導監督基準の運用指針」（平成8年12月19日 関係閣僚会議幹事会申し合わせ）の抜粋を掲載していますが、ここにおいても、「常勤の理事の報酬が、当該公益法人の資産、収支の状況からみてあまりに多額となると、公益法人として行うことの許されない利益分配と見られるおそれがあり、・・・」とされています。

このため、「利益を分配することを目的とする事業体」には、理事・監事又はその親族に高額な報酬・退職金を支払うものを含めることとします。この退職金に関しては、各事業年度における判定は、退職給与の要支給額の増加額によるべきであると考えられます。

また、第三者機関による公益認定を受ける公益社団法人・公益財団法人及び特別法により設立されて主務官庁の監督を受ける公益法人等に関しては、非営利性が確実に担保されると考えることができることから、高額な報酬・退職金の基準も、他の非営

利事業体よりも高い基準とすることで良いのではないかと考えられます。

この「高額」及び「より高い基準」をどの程度とするのかという問題は、非常に難しい問題であり、一定の割切りを伴わざるを得ませんが、役務提供の適正な対価として現に支払われている金額がどの程度かということ considering して決める必要があります。

「特殊法人等の役職員の給与等の水準（平成17年度）について」（別添参考資料p24参照）を見ると、特殊法人等20法人の常勤の法人の長の平均報酬額は22,764千円となっており、同じく、退職手当の1年当たりの金額は約3,616千円となっており、これらを合計すると、26,380千円となります。上記資料の「資料1 役員の報酬」・「資料2 役員の退職手当の支給状況」（別添参考資料pp25-26参照）を見ると、この法人の中には、今回のこの改正案の対象となる現行の法人税法別表第2（公益法人等の表）の法人に該当する法人は、7法人となりますが、これらの法人の内、法人の長の報酬と1年当たりの退職手当の金額の合計額の上位3法人は、それぞれ、27,556千円、27,162千円、26,672千円となります。「公益法人における有給常勤役員の平均年間報酬額規模別法人数」（別添参考資料p27参照）によれば、年間報酬を20,000千円以上支給している公益法人は0.4%、有給役員のみで計算すると1.0%となっています。

このような現状からすると、上記の「より高い基準」は、25,000千円から30,000千円程度の金額とするのが妥当ではないのか、という感触が得られるように思われます。

上記の「高額」な金額をどの程度とするのかという問題は、なお一層、難しい問題ですが、仮に、上記の「より高い基準」の半額とするとすれば、12,500千円から15,000千円となりますが、「公益法人における有給常勤役員の平均年間報酬額規模別法人数」（別添参考資料p27参照）によると、有給役員のみで計算すると、年間報酬額12,000千円未満は87%、16,000千円未満は96%となります。同資料に掲げられている公益法人のどの程度が新制度における一般社団法人又は一般財団法人になるのかが明らかではありませんし、この金額と割合は報酬のみのものですが、現行の公益法人の90%から95%程度という水準は、さほど大きな違和感があるというものではないようにも思われます。

なお、一般社団法人・一般財団法人に関しては、株式会社等と同じように法人税課税の対象とするべきであるという意見もありますが、一般社団法人・一般財団法人は、公益社団法人・公益財団法人のように非営利性が確実に担保されているわけではないものの、剰余金又は剰余財産の分配を行うことはできないとされており、非営利事業体であるという点で株式会社等とは根本的に異なっているため、この両者の根本的な相違点を無視して、株式会社等と同じ取扱いとすることは、適当ではないと考えられます。

## 八 過大留保

非営利事業を行うための利益の留保以外の利益の留保を認めることは、課税逃れを容認するに等しいため、一定の基準を設けて、利益の過大留保を行うものについては、営利事業を行うものとして、課税対象とするべきであると考えられます。

過大留保となる水準をどの程度にすべきかということは、非常に難しい問題ですが、

「公益法人の設立許可及び指導監督基準の運用指針」にある一事業年度の総コストの30%程度以下という水準では、低すぎるのではないかと考えられます（別添参考資料p29参照）

「公益法人の内部留保の水準別法人数」（別添参考資料p28参照）を見ると、事業費・管理費・事業に不可欠な固定資産取得費（資金運用等のための支出を除く。）に対する留保利益の割合が100%を超えている公益法人は、18.9%となっています。

この過大留保の水準を決めるに際しては、諸外国の取扱いを参考とするとともに、多額の留保を必要とする事業用資産の取得に備える留保を別枠として捉えるなどの配慮が必要であると考えられます。

また、期末に多額の補助金や寄付を受けたことによって一時的に留保水準が高くなってしまおうというような問題もあるため、留保金額の年間平均残高によって判定を行うなどの工夫も必要であると考えられます。

## 二 清算時の利益の分配

清算時に利益の分配を行うことがあり得る事業体については、清算前に利益の分配を行わないものであっても、営利事業を行うものとして、課税対象とする予定です。

各事業年度で利益の分配を行わないとしても、清算時に利益の分配を行うということであれば、これを営利事業とすべきことに関しては、異論はないものと考えられます。

一般社団法人・一般財団法人は、利益の分配はできないものの、残余財産の分配は可能とされていますが、このような場合には、定款等により、残余財産の分配を行うこととするのか否かを明確にしてもらうことが必要です。ただし、事後に定款等の変更により、課税を免れるというような事例に対する対応措置も考慮する必要があると考えられます。

### 課税の仕組みは

営利事業を行う事業体に該当する事業体に対しては、基本的に、株式会社等と同様に法人税を課すべきであると考えられます。

## イ 申告手続き等

事業体の把握と課否の判定が重要であることから、一定規模等の事業体については、必要事項を的確に把握できるように、届出等を充実させる必要があると考えられます。

非営利事業体に関しては、その把握洩れにより課税を行い得ないという事態が生ずることが、最も大きな懸念材料と言っても良いでしょう。現在、人格のない社団等に関しては、収益事業課税とされていますが、把握が非常に困難であると言われていています。

このため、人格のない社団等も含めて、主務官庁の監督を受けない事業体に関しては、消費税の納税義務者の例にならい、売上金額が1,000万円を超えるものについて、財務諸表や利益分配・過大報酬・過大留保等がないか否かをチェックすることができる書類の届出義務を課するのが適当であると考えられます。

このような届出義務を課すこととすれば、課税対象とすべき事業体の捕捉率は、現

在よりもかなり向上することとなります。

#### ロ 所得・税額計算

基本的には、株式会社等と同様に、所得と税額の計算を行うべきであると考えられます。

#### ハ 利益分配法人税

一部の者のみに対する利益の分配あるいは少額な利益の分配があったことをもって、事業体のすべての事業に係る利益に対して法人税課税を行うということでは、非営利事業の利益にも課税を行うこととなってしまふことがあり得ます。一つの事業体について、営利事業と非営利事業とを区分して課税を行う部分と課税を行わない部分とを分けるという仕組みを採らない以上、利益の分配があった場合に非営利事業の利益にも課税を行うということが起こることを避けることはできませんが、しかし、一部の者のみに対する利益の分配あるいは少額な利益の分配があったことをもって、事業体のすべての事業に係る利益に対して法人税課税を行うということでは、行き過ぎた課税を行うこととなってしまいかねません。

このため、一時的に一部の者のみに対して利益の分配を行ったもの、少額な利益の分配を行ったものなど特別の事情があるものに対しては、その分配額に相当する金額のみを課税標準として、高率の税負担を求める新たな法人税を設けることとする予定です。

税率を高率とするのは、本来はすべての事業を営利事業として全体の利益に対して課税を行うべきものが利益の分配の額に対する税のみを納めることを選択して済ますということのないようにするためです。

税率をどの程度の率とするのかに関しては、必ずしも確固たる根拠となるものは見出せませんが、一般に、税は課税標準を超えるものはなく、また、上記のとおり、基本税率よりも高いものでなければならぬため、30%超、100%未満という範囲内の一定の率にすべきであると考えられます。

#### **公益社団法人等と主務官庁の監督を受ける公益法人等に対する寄付金の損金枠を諸外国の水準まで拡大する**

株式会社や法人税課税の対象となる事業体が非営利事業体に寄付を行った場合には、原則として、一般寄付金として取り扱うべきであると考えられます。

ただし、第三者機関による公益認定を受ける公益社団法人・公益財団法人及び主務官庁の監督を受ける公益法人等に対する寄付金に関しては、公益に資するものであると考えられるため、その全額を損金とするのが適当であると考えられます。

なお、所得税においても、寄付金の控除限度額は総所得金額等の40%とされており、アメリカのような控除限度超過額の繰越制度もなく、特に高額な寄付が行い難い制度となっているため、見直しが必要であると考えられます。

また、金銭ではなく、固定資産を取得して寄付する場合に、不動産取得税に減免措置がない点に関しても、見直しが必要であると考えられます。

### 具体的な租税回避防止措置を講ずる

非営利事業体に関する税制を上記のようなものとするということになると、特に同族会社等が非課税の非営利事業体となって租税回避を行うのではないかとの懸念がないわけではないため、役員及びその親族の報酬と退職給与の要支給額の増加額の合計額が人件費総額や原価・販管費などのうちに占める割合が高いものは実質的な利益の分配を行うものに含めることとするのが適当であると考えられます。

前述の売上金額が1,000万円を超えるものについての届出義務を課した上で、上記のような措置を講ずれば、相当程度、租税回避を防止することができるものと考えられます。

## 2 組合

### 組合員は持分と利益・損失を計上すること（純額法）とし、直接事業との類似性を考慮した調整規定を設ける

任意組合と匿名組合は、基本的には同様に取り扱いがよいと考えられますが、法制度に違いがあることから、混乱が生じないように、この二つを分けて説明をすることとします。

#### 任意組合の取扱い

任意組合（以下、において「組合」と言います。）に関しても、非営利事業体と同様に、法人税法の対象となるのは、法人組合員が営利事業を行うものに該当すると判定されるもの、ということになります。

組合においては、組合事業から生ずる利益・損失に対する課税は、組合員を納税義務者として行うのが適当であると考えられます。

組合員は、純額法により持分と利益・損失を計上するものとします。

各計算期間末の組合員は、組合事業の利益・損失の自己に帰属する額を益金・損金として計上することとなりますが、利益を益金に計上する場合には持分の金額を増加させ、損失を損金に計上する場合には持分の金額を減少させることとなり、組合との間の利益・損失に係る金銭の授受は、持分の増減として処理することとなります。

ただし、その持分と利益・損失の内容を考慮した取扱いがなされるべきであると考えられます。

組合を組成して事業を行っている場合であっても、建設会社のJVのように、各組合員がそれぞれ単独で事業を行っていると思われる事情にあるときは、以下の処理は適用せず、各組合員がそれぞれ単独の事業を行っているものとするべきであると考えられます。

また、組合員が計上する持分と利益・損失の額が組合の資産・負債、収益・費用等の額を純額としたものとなっていることを考慮し、その資産・負債、収益・費用等の額に応じ、受取配当益金不算入・評価益益金不算入・減価償却費損金算入・寄付金損金不算入・交際費等損金不算入・評価損損金不算入・退職給与引当金損金不算入・所得税額控除・外国税額控除など、社外流出項目等の重要な項目に係る制度に関しては、これを適用するものとするべきです。

なお、計算期間の途中で持分を譲渡した組合員に関しては、その譲渡までの間の組合

事業の利益・損失が持分の譲渡損益の中に反映されることとなるはずであり、組合事業の利益・損失を益金・損金として計上する必要はありません。

### 匿名組合の取扱い

匿名組合（以下、において「組合」と言います。）による事業から生ずる利益・損失に対する課税は、営業者と組合員を納税義務者として行うこととするべきであると考えられます。

営業者は、現行どおり、単独で事業を行っているものとして、資産・負債と収益・費用等の全てを計上し、組合員に帰属する利益・損失に相当する金額を組合員に付け替えることとなります。

組合員は、任意組合の組合員と同様の処理を行うこととするのが適当であると考えられます。

ただし、組合を組成して事業を行っている場合であっても、組合員が損失を負担せず大きな利益も享受しない等の事実があり、組合員が営業者に融資を行っていると認められる事情にあるときは、以下の処理は適用せず、組合員が営業者に融資を行っているものとします。

### イ 営業者の処理

営業者は、各計算期間において、資産・負債と収益・費用等の全てを計上するとともに、組合員に帰属する利益・損失に相当する金額の損金と益金を計上して組合員に帰属する利益・損失を組合員に付け替え、自己に帰属する利益・損失に係る税のみを負担することとなります。

また、組合員において適用される受取配当益金不算入・評価益益金不算入・減価償却費損金算入・寄付金損金不算入・交際費等損金不算入・評価損損金不算入・退職給与引当金損金不算入・所得税額控除・外国税額控除などに関しては、その組合員において適用される部分は、営業者においては適用しないものとする必要があります。

### ロ 組合員の処理

各計算期間末の組合員は、組合事業の利益・損失の自己に帰属する額を益金・損金として計上することとなりますが、利益を益金に計上する場合には持分の金額を増加させ、損失を損金に計上する場合には持分の金額を減少させることとなり、組合との間の利益・損失に係る金銭の授受は、持分の増減として処理することとなります。

また、組合員が計上する持分と利益・損失の額が組合の資産・負債、収益・費用等の額を純額としたものとなっていることを考慮し、その資産・負債、収益・費用等の額に応じ、受取配当益金不算入・評価益益金不算入・減価償却費損金算入・寄付金損金不算入・交際費等損金不算入・評価損損金不算入・退職給与引当金損金不算入・所得税額控除・外国税額控除など、社外流出項目等の重要な項目に係る制度に関しては、これを適用するのが適当であると考えられます。

なお、計算期間の途中で持分を譲渡した組合員に関しては、その譲渡までの間の組合事業の利益・損失が持分の譲渡損益の中に反映されることとなるはずであり、組合事業の利益・損失を益金・損金として計上する必要はありません。



### **組合出資について法人に対する現物出資等に準ずる取扱いとする**

組合事業に金銭を出資した組合員は、その出資した金銭の額に相当する持分を取得したものとし、組合事業に金銭以外の資産・負債を出資した組合員は、その資産・負債の全部を譲渡し、時価により持分を取得したものとするのが適当であると考えられます。

ただし、特例として、組織再編成税制との整合性を考慮し、適格現物出資・適格分社型分割の要件に準ずる要件に該当する場合には、譲渡損益の計上を繰り延べることにすべきです。

また、組合員が金銭以外の資産・負債を出資し、組合事業の清算時にその組合員がその資産・負債の返還を受けることとなっている場合には、出資時及び返還時の譲渡損益の計上を繰り延べることにします。

組合員が組合から脱退したり、持分の返還を受けたり、また、組合事業を清算したり、終了した場合には、組合員は、組合から受け取った金銭等の額を対価の額として持分の譲渡損益を計上することとなります。

また、組合員が自己の持分を他の者に譲渡した場合には、その組合員は、その者から受け取った金銭等の額を対価の額として持分の譲渡損益を計上することとなります。

### **具体的な租税回避防止措置を講ずる**

現行の組合事業の損失を制限する規定に関しては、減価償却やリースの取扱いの問題を組合の問題にしてしまっている等の問題があるものの、租税回避の防止に一定の効果を発揮していると考えられるため、基本的には、これを維持しつつ、さらに、租税回避に該当するものを明確にするために、任意組合・匿名組合の組合員又は匿名組合の営業者が組合を使って事業を行う場合に、どのような行為計算が否認の対象となるのかということできるだけ具体的に規定した行為計算否認規定を新たに設けるべきであると考えられます。

この新たな行為計算否認規定の対象とすべきケースとして第一に挙げられるのは、組合を会社とみなした場合に適用される公正妥当な会計処理の基準に従わずに組合の利益・損失の計算を行い、組合員の所得を減少させるものです。

また、匿名組合において、実態からすれば組合員と認められる法人を営業者として欠損の制限規定の適用を免れるケースも、新たな行為計算否認規定の対象となると考えられます。

今後、租税回避を防止するための一般規定を創設することが課題となることは論を俟たないところですが、この一般規定においては、否認の対象となるものを抽象的に規定するのではなく、納税者と税務執行当局の間で争いが生じないように具体的に規定することが求められるものと考えられます。

このような点を考慮すれば、本規定は、同族会社等の行為又は計算の否認の規定（法132）組織再編成に係る行為又は計算の否認の規定（法132の2）連結法人に係る行為又は計算の否認の規定（法132の3）のような構成ではなく、省令等に否認対象となる行為計算を例示する規定とし、租税回避防止の一般規定を創設するためのステップとして位置付けるべきであろうと考えられます。

### 3 中小法人

#### 【共通】

##### 特殊支配同族会社に係る税制を廃止する

特殊支配同族会社の業務主宰役員給与の損金不算入制度は、上記の問題点においても指摘したとおり、理論的にも手続き的にも多大な問題があるため、廃止するのが適当であると考えられます。

##### 家事費・家事関連費が損金不算入であることを明確化する

法人税法上に、代表者等の家事費・家事関連費を法人の損金としないということを確認的に明記するのが適当であると考えられます。

本措置自体は、規定の文言をどのようなものとすべきかという問題は別として、特段、難解なものではありませんが、損金不算入となった家事費・家事関連費をどのように取り扱うのかという点に関しては、やや困難な問題が生ずることとなります。

役員報酬・賞与に係る取扱いが平成18年度改正前のようなものとなっていれば、損金不算入となった家事費・家事関連費の取扱いは、役員報酬、役員賞与、役員貸付金のいずれかに比較的容易に分類することができますが、役員報酬等に関する基本的な理解が適切になされているのか否かに疑問のある同改正後の現行制度の下では、これらをどのように取り扱うのかということは、容易に答が出せる問題ではなくなりました。

役員報酬・賞与に係る現行制度は、改めて抜本的な見直しが必要であると考えられますが、その抜本的な見直しまでの間、損金不算入となった家事費・家事関連費は、役員報酬・賞与に係る現行制度を前提として、認定報酬・賞与、現物給与や貸付金として取り扱わざるを得ないのではないかと考えられます。

##### 代表者の親族等に対する過大報酬・給与の損金不算入規定を具体化する

法人税法上に、代表者の配偶者等に対する過大報酬、過大給与を損金としない旨の規定を設けるのが適当と考えられます。

すなわち、役員に対する過大報酬を損金に算入しない取扱い（法34）は、現行のまま維持しつつ、代表者の配偶者等や一定の場合に代表者自身に対する過大報酬、過大給与の損金算入を認めない措置を講じ、現行の過大な使用人給与を損金不算入とする取扱い（法36）を本措置中に取り込むこととするのが適当であろうと思われます。

本措置における報酬や給与が過大であるのか否かの判定基準作りに際しては、所得税法における青色事業専従者給与の必要経費算入基準（所法57・所令164）が参考となるものと考えられます。

（参考）所得税法57条・所得税法施行令164条

所得税法（抄）	所得税法施行令（抄）
（事業に専従する親族がある場合の必要経費の例等） 第五十七条 青色申告書を提出することにつき税務署長の承認を受けている居住者と生計を一にする配偶者その他の親族（年齢十五歳未満である者を除く。）	（青色事業専従者給与の判定基準等） 第一百六十四条 法第五十七条第一項（事業に専従する親族がある場合の必要経費の特例等）に規定する政令

<p>で専らその居住者の営む前条に規定する事業に従事するもの（以下この条において「青色事業専従者」という。）が当該事業から次項の書類に記載されている方法に従いその記載されている金額の範囲内において給与の支払を受けた場合には、前条の規定にかかわらず、その給与の金額でその労務に従事した期間、労務の性質及びその提供の程度、その事業の種類及び規模、その事業と同種の事業でその規模が類似するものが支給する給与の状況その他の政令で定める状況に照らしその労務の対価として相当であると認められるものは、その居住者のその給与の支給に係る年分の当該事業に係る不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上必要経費に算入し、かつ、当該青色事業専従者の当該年分の給与所得に係る収入金額とする。</p> <p>2～8 省略</p>	<p>で定める状況は、次に掲げる状況とする。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>一 法第五十七条第一項に規定する青色事業専従者の労務に従事した期間、労務の性質及びその提供の程度</li> <li>二 その事業に従事する他の使用人が支払を受ける給与の状況及びその事業と同種の事業でその規模が類似するものに従事する者が支払を受ける給与の状況</li> <li>三 その事業の種類及び規模並びにその収益の状況</li> </ul> <p>2 省略</p>
---	--

## 【持分会社】

### 諸外国と同様に構成員課税とする

旧商法の下で設立された合名会社・合資会社に関しては、その実態が小規模株式会社と同様であると想定されますので、従来どおり、法人課税の対象としつつ、会社法の下で設立された合名会社・合資会社・合同会社に関しては、損益の帰属における法制とその実態が組合と同様であると想定されますので、構成員課税とするのが適当であると考えられます。

構成員課税の概要に関しては、既に組合のところで述べていますので、記載を省略します。

## 最後に

今回の改正提案の対象は、公益法人等の非営利事業体、任意組合・匿名組合、合名会社・合資会社・合同会社を含む中小法人となっているわけですが、これらはいずれも、今後の我が国において、非常に重要な役割を果たすことが期待されるものばかりです。

それにもかかわらず、従来、これらに関する税制や税務執行に対しては、十分な関心が払われてこなかったように思われます。

我が国においては、税制のあり方を議論する場においても、また、税務執行の現場においても、あくまでも中心は株式会社であり、公益法人等の非営利事業体、任意組合・匿名組合、合名会社・合資会社・合同会社などは、マイナーな脇役としてしか意識されてこなかったと言っても、決して過言ではないように思われます。アメリカにおいては、これらに係る税制及び税務執行は、非常に重視されていると言われていました。

これらに係る税制がどのようなものとなるのかによって、これらの使われ方が大きく変わる事となるわけですから、これらに係る税制は、その法制に勝るとも劣らず、重要となります。「生かすも殺すも、税しだい」と言われることがあります。特に今回の改正提案の対象となっている非営利事業体等に関しては、確かにそのような側面があると思われます。今後は、例えて言えば、「殺される＝税に制約されて実質的にほとんど利用できない」ことがあっても致し方のない「脇役」として非営利事業体等を捉えるのではなく、決して「殺される」ことのない「主役」として非営利事業体等を捉える税制や税務執行が望まれます。

近年は、組織再編成税制や連結納税制度など、大きな税制改正も行われてきたわけですが、今回の改正提案の対象となっているものの中で、特に非営利事業体に係る税制は、我が国の社会全体として見た場合、組織再編成税制や連結納税制度とは比較にならないほど、大きな影響を与える極めて重要な課題です。

もし、組織再編成税制や連結納税制度が「我が国企業のグループ経営を変えた」と言うことが許されるとしたら、非営利事業体税制は、「我が国の非営利活動を変えた」と言い得るものになる可能性を秘めていると考えても良いのではないのでしょうか。法人税に関する制度改正で、良きにつけ悪しきにつけ、これほど社会全体に大きな影響を与えると想定されるものは、他に思い浮かびません。

非営利事業体等に関する税制については、税収の多寡や一部の不適正行為に過度に囚われて議論をするのではなく、これらがこれからの我が国の社会においてどのような役割を果たすべきか、そして、その役割を十全足らしめるためには税制はどうあるべきか、ということの基本に据えて議論を深めることが必要であると考えられます。公益法人等に関する法制の創設以来の大改正に伴う税制改正の時にこそ本来の法人税のあり方に立ち戻って改正を行うことが肝要であり、平成20年度税制改正において、非営利事業体に関する理論的・体系的な税制が確立されれば、間違いなく、我が国の税制史に新たな一步を刻むこととなるはずで

また、上記の議論に関しては、それが納税者等に存在する「税制は天から降ってくるもの」というような意識を根本から改めていくための大きな一步と成り得るという点にも注目しておく必要があります。

租税法の立法のあり方は、必然的に、その立法内容に大きな影響を与えることとなります。主権者である国民が自ら申告する税のルールを自ら考えるという当たり前のことが、一刻も早く実現することが期待されます。今回の私どもの改正提案が、その契機となれば幸いです。