

新たな事業体税制（法人税関係）のあり方

第一次募集意見を踏まえた修正案

21世紀政策研究所 研究主幹 朝長英樹（企業税制研究所 代表理事）
21世紀政策研究所 タクワース委員 鈴木 修（企業税制研究所 理事）

2007年8月31日

21世紀政策研究所

（注）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	1
1 原案と修正案の概要	
（1）非営利事業体税制	2
基本的な考え方	2
制度案の概要	2
（2）組合・持分会社税制	4
基本的な考え方	4
制度案の概要	4
2 主な改正事項の概要	
（1）非営利事業体	5
（2）組合・持分会社	8
最後に	10

はじめに

当研究所においては、本年6月1日に「新たな事業体税制（法人税関係）のあり方」と題して事業体税制に関する改革案（以下「原案」といいます。）を公表し、7月31日までに期限として、広く意見募集を行いました。この原案に対しましては、多くの有益なご意見を頂戴しました。改めて、皆様方に厚く御礼を申し上げます。

このご意見に関しましては、「新たな事業体税制（法人税関係）のあり方」に対して寄せられたご意見」にそのすべてを掲載していますので、ご覧下さい。

当初、私どもは、スケジュールに関しては、7月31日までに頂戴しましたご意見を踏まえて原案を修正し、9月末を目途に修正案と条文案の公表を行い、その後、条文案に関して意見募集を行うことを予定し、内容に関しては、原案はできるだけ理論的な観点を重視して作成し、実務的な観点からのご意見を頂戴した上で、実態に即したものに修正することを予定していました。

しかし、現実には、私どもが予想していた以上に、内容だけでなく進め方に関しても多くの有益なご意見をお寄せいただいたことから、これらのご意見を十分に反映させるべく、内容及び進め方の双方について相当程度の見直しを行い、第二次の意見募集を行うこととしました。

内容の見直しに関しては、以下の「1」及び「2」に記載したとおりですが、進め方に関しては、一律同様の対応ではなく、テーマ毎にその取り組むべき時期等を考慮して早急に対応すべきものと十分な時間をかけて検討を進めるべきものとを分けることとしました。

非営利事業体に関しては、公益法人制度改革に伴う新制度の施行が平成20年12月に予定されているため平成20年度改正が必須であり、早期対応が求められます。このため、8月末に制度案の修正案と法律の改正条文案を公表して意見を求め、早急に、法律レベルの枠組みをしっかりと作ることとし、政省令案に関しては、法律案が固まった後に、内容を精査することとしました。

組合・持分会社に関しては、解決すべき多くの技術的論点等があることから、不十分な案を性急に作ってしまうことの無きように必ずしも平成20年度での改正にこだわらず、まずは、8月末に制度案の修正案を公表して意見を求め、制度案の骨格をしっかりと作ることを最優先し、その後、それを踏まえて多くの技術的論点等についてしっかりと詰めることとしました。

中小法人（持分会社関係を除く。）に関しては、特殊支配同族会社に係る税制、家事費・家事関連費に係る税制、配偶者等の役員報酬に係る税制というように、役員給与に係る税制を部分的に改正するのではなく、役員給与に係る税制の全体を理論的かつ体系的に抜本改正することとし、その一環として措置することが適当であるとの結論に達しました。このため、検討範囲を拡大した上で、平成21年度改正以降において措置することを目指し、

検討作業を来年度に引き継ぐこととしました。

ところで、私どもにとって、今回のスケジュールと原案の修正は、開かれた立案プロセスによって税制を創ることの意義を再確認する非常に良い機会となりました。

アメリカの税制改正においては、制度案や条文案について、二次、三次とパブリックコメントが行われることがあると聞いていますが、形式的な意見募集ではなく、内容を重視するということになると、我が国においても、今後、このような数次の意見募集が必要となるものが出てくることになると考えられます。

税制は、全国の納税者に影響を与えるものですから、手間を惜しまず、できるだけ多くの意見に耳を傾け、納税者が納得する良いものを創ることが大事であると考えます。

1 原案と修正案の概要

原案は、非営利事業体、組合、中小法人の三者に関する改革案となっておりますが、このうち、現段階で修正案を公表するのは、非営利事業体と組合・持分会社とに関する改革案です。

(1) 非営利事業体税制

基本的な考え方（修正なし）

法人税の本来のあり方に立ち戻り、「営利に課税し、非営利には課税しない」こととし、非営利事業体の活動を制約しないようにする。

公益に資する活動に対する寄付を促進する。

国際的に遜色のない税制とする。

租税回避を防止する。

制度案の概要

修正案	原案（注）
社員等に利益・剰余金の分配や残余財産の分配を行うもの（営利事業体）については課税（普通法人課税）とし、これらを行わないもの（非営利事業体）については、原則、非課税とする。 ただし、非営利事業体が行う収益事業は、公益目的事業（注：公益社団法人・	現行の収益事業制度を廃止し、諸外国と同様に営利事業課税制度とする。

公益財団法人の認定基準)を除いた上で課税する。

(営利は課税、非営利は非課税ということの基本とし、現行の収益事業課税制度を生かしつつ、法制と税制を一致させ、諸外国の制度との整合性を一層高める方向で修正)

課税対象となる収益事業の資産のうちから収益事業以外の事業のために支出した金額は、みなし寄付として、原則、その100%を損金算入する。

(公益目的事業を非課税とするように修正)

公益社団法人・公益財団法人・宗教法人・社会福祉法人・学校法人・NPO法人等と、一般社団法人・一般財団法人、人格のない社団等とは、その非営利性の担保される程度に差があると考えられるため、みなし寄付の損金算入割合と税率に差を設ける。

(実態を考慮して修正)

公益目的の寄付金(国又は地方公共団体に対する寄付金、指定寄付金、特定公益増進法人に対する寄付金、公益社団法人・公益財団法人に対する寄付金、認定NPO法人に対する寄付金)は、その全額を損金算入し、それに準ずる寄付金(その他の別表1法人(公共法人)・別表2法人(公益法人等)に対する寄付金)も、損金算入割合を一般の寄付金より高くする。

(実質的な修正はなし)

社員等に利益・剰余金の分配や残余財産の分配を行った場合には、法人税課税済金額を控除した残額に高率の利益分配等法人税を課税する。

公益目的の寄付金(国又は地方公共団体に対する寄付金、指定寄付金、特定公益増進法人に対する寄付金、公益社団法人・公益財団法人に対する寄付金、認定NPO法人に対する寄付金)は、その全額を損金算入し、それに準ずる寄付金(その他の別表1法人(公共法人)・別表2法人(公益法人等)に対する寄付金)も、損金算入割合を一般の寄付金より高くする。

非営利事業体の少額利益分配等に対し利益分配法人税を創設する。

<p>(ペナルティの要素を強めて修正)</p> <p>営利事業体が「非営利事業体」として非課税となっていたり、課税の軽減を受けていた場合などを想定し、できるだけ具体的な例を示して租税回避防止措置を講ずる。</p> <p>(実質的な修正はなし)</p>	<p>営利事業体が「非営利事業体」として非課税となっていたり、課税の軽減を受けていた場合などを想定し、できるだけ具体的な例を示して租税回避防止措置を講ずる。</p>
---	--

(注) 原案に関しては、記載を簡略化しています。

(2) 組合・持分会社税制

基本的な考え方(修正なし)

<p>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。</p> <p>自己直接事業との類似性を考慮するとともに、事業の益金・損金の計算から恣意性を排除する。</p> <p>国際的に遜色のない税制とする。</p> <p>組織再編成税制との整合性を確保する。</p> <p>租税回避を防止する。</p>

制度案の概要

修正案	原案(注1)
<p><任意組合(注2)・持分会社></p> <p>各計算期間の利益がすべて構成員のものとなっている場合には構成員課税とし、それ以外の場合には法人課税とする。</p> <p>(実質的な修正はなし)</p> <p>構成員の利益の計算は純額法によることとし、自己直接事業との類似性を考慮するとともに事業の益金・損金の計算の恣意性を排除するために、事業体を法人とみなして所得計算を行った上で、各構成員において、税務調整金額を合計額で一括調整し、税額控除も可能とする。</p> <p>また、法人税法に規定を設ける。</p> <p>(個々の項目毎に調整を加えるのではなく、事業体を法人とみなし、税務調整</p>	<p><任意組合(注2)・匿名組合・持分会社></p> <p>各計算期間の利益がすべて構成員のものとなっている場合には構成員課税とし、それ以外の場合には法人課税とする。</p> <p>純額法によることとし、自己直接事業との類似性を考慮するとともに事業の益金・損金の計算の恣意性を排除するために、調整規定を設けて税額控除も可能とし、法人税法に規定を設ける。</p>

<p>金額を一括計算することに修正)</p> <p>国外の組合・持分会社に出資する構成員の税務調整は、出資割合に応じ、国内の場合と同様に事業体を法人とみなして税務調整金額を算出して調整する方法、我が国の税制にない引当金に係る税務調整を求めるなど重要項目に関して調整する方法、寄附金・交際費など流出項目に関して調整する方法とする。</p> <p>(国外投資について実態を考慮して税務調整を行うべく追加修正)</p> <p>資産等の出資を法人への現物出資等に準ずる取扱いとするとともに、事業終了時に返還される資産の出資時の含み損益に対する課税を繰り延べる。</p> <p>(実質的な修正はなし)</p> <p>< 匿名組合 ></p> <p>組合員の利益の計算は純額法によることとし、税務調整はすべて営業者にて行うこととする。法人税法に明定する。</p> <p>(組合員を営業者に対する融資者に近い状態と見る方向で修正)</p> <p>< 共通 ></p> <p>できるだけ具体的な例を示して租税回避防止措置を講ずる。</p> <p>(実質的な修正はなし)</p>	<p>資産等の出資を法人への現物出資等に準ずる取扱いとするとともに、事業終了時に返還される資産の出資時の含み損益に対する課税を繰り延べる。</p> <p>できるだけ具体的な例を示して租税回避防止措置を講ずる。</p>
--	--

(注 1) 原案に関しては、記載を簡略化しています。

(注 2) 任意組合には、投資事業有限責任組合・有限責任事業組合を含みます。

2 主な修正事項の概要

(1) 非営利事業体

法制と税制を一致させ、諸外国の制度と一層整合性のあるものとする

諸外国では税制が非営利事業に課税をしないという考え方を採っているために、法制と税制が一致していると言われていました。

税制を法制と一致させることは、理論的にも妥当性があり、諸外国の制度との整合性を確保することとなり、また、簡素化に大いに資するものとなるなど、大きな利点があります。

公益社団法人・公益財団法人の認定基準である「公益目的事業」は、民法の「公益」の基本的な考え方を示すもので、国民の利益のために制定されている現行諸法律の目的規定の内容を分類整理して列挙したものとされており、宗教、政治、教育等などをも対象とする汎用性のある認定基準となっていますが、これは、諸外国における税制の課否の基準 非課税とする本来事業・関連事業の判定基準 と非常に近いものとなっています。

このため、この「公益目的事業」に係る利益を課税所得から控除して課税対象から除くことにより、諸外国の税制との整合性が一層高まることとなります。

この「公益目的事業」の詳細に関しては、現在、検討が進められているわけですが、その目的に鑑みれば、諸外国の本来事業・関連事業と非関連事業とを区分する基準と同種同程度のものが求められることとなるはずですが。

このような事情があることから、当研究所においては、このような基準を採用しているアメリカ・イギリス・ドイツに関して、その具体例をお示しすることとしました。詳細に関しては、添付資料をご覧ください。

高額報酬・過大留保基準を用いない

この高額報酬と過大留保の基準は、理論的には利益分配の補完基準として妥当性があるとしても、相当の割切りが必要となるため、実際に税制として採用した場合には、予期せぬところで問題が生ずる懸念なしとしませんので、導入を見合わせるのが妥当ではないかという結論となりました。

収益事業課税制度を生かす

現在の収益事業課税制度は、営利事業の利益に課税をするという法人所得課税の理論からしても問題があり、営利・非営利を問わず課税を行うことによって非営利活動を財政的・心理的に大きく制約するなど大きな問題点を有しているため、基本的には、これを廃止するのが適当であると考えます。

しかしながら、現行の収益事業課税制度に利点が全くないというわけでもありません。現行の収益事業課税制度が採用された背景は原案においても触れましたが、収益事業課税制度が外形から容易に課税対象の明確な判断ができるという利点があることは、事実です。

また、現在は、上記のような問題点に眼をつぶって税務執行の容易さを優先するような時代ではないということも、原案で述べたとおりですが、もし、上記のような問

題点を解決した上で収益事業課税制度の利点も生かす選択肢があるとすれば、それは、単に収益事業課税制度を廃止するというよりも好ましい選択肢である、ということになるはずです。

皆様方からも、上記のような収益事業課税制度の利点を生かすべきであるというご意見やみなし寄付の損金算入割合を 100%とするべきであるというご意見を頂戴したところです。

また、現行の収益事業課税制度を廃止して営利事業課税制度とするという場合に、高額報酬や過大留保の基準がどのように設定されるかにより、現行で課税を受けていない法人が新たに課税対象となってしまうことが有り得ることに対する不安がある、という声も聞かれます。高額報酬や過大留保に関しては、上記のとおり、相当な割切りを伴わざるを得ないところがあり、確かに、そのような不安の声も、故なしとはしません。

このため、このような皆様方の不安を解消し、かつ、上記の問題点を解決する案はないかという観点から、改めて改正案の内容の検討を行いました。

その結果が、利益・剰余金の分配又は残余財産の分配を行う事業体すなわち営利事業を行う事業体には普通法人と同じ課税を行い、これらの分配を行わない事業体すなわち非営利事業体には課税を行わないという大原則を明確にした上で、この後者について、特例として、課税の枠組みを明確にするという点で優れている収益事業課税制度を生かしつつ、収益事業から非営利事業の区分基準ともなり得る「公益目的事業」を除き、かつ、みなし寄付の制度も生かしつつ、収益事業以外の事業・公益目的事業のために使った資産のみなし寄付の割合を 100%とする案で、これが今回の修正案となっています。

この修正案は、仕組み自体は原案や諸外国の制度とは異なっていますが、内容は、これらと同様と考えてよいものになっており、課税の枠組みを明確にするという点や法制と税制を一致させるという点ではむしろこれらよりも優れていると言っても良いものです。

みなし寄付の割合を原則 100%とする

収益事業の一部が課税対象となるとしても、収益事業の資産のうちから収益事業以外の事業のために支出した金額は、基本的には、公益目的事業に使われることとなるわけであり、非営利には課税をしないという観点を踏まえて、従来どおりみなし寄付とし、その損金算入割合を 100%とするべきであるという結論となりました。

みなし寄付と税率に差を設けて非営利性の差に対応する

監督者が存在する公益社団法人・公益財団法人、宗教法人・社会福祉法人・学校法人などの現行の別表 2 法人（公益法人等）や NPO 法人は、その非営利性が相当程度に担保されることになると考えられますが、一般社団法人・一般財団法人・人格のない社団等に関しては、利益の分配と残余財産の分配を行わないことを定款で明示してい

るもののみを非営利事業体として取り扱うとはいえ、その非営利性の担保が十分とは言えないと考えられるため、みなし寄付の割合と税率には差を設けるのが適当と考えられます。

利益分配等法人税のペナルティ的要素を強める

社員等に利益の分配及び残余財産の分配を行わないことを定款等に明示していない事業体は普通法人と同様に課税し、これらを定款等に明示している事業体のみを非営利事業体として取り扱うこととするわけですが、この後者の事業体であったとしても、社員等に利益の分配や残余財産の分配を行わないという保証はありません。このような場合には、社員等に利益の分配や残余財産の分配を行うことを予定して事業を行っていたものとして更正期限内で過去に遡って普通法人として課税が行われることが多くなると考えられますが、これに加えて、その分配金額（法人税課税が行われた部分を控除した金額）に相当する金額の税額を課すなど、高率課税を行うこととすれば、安易な課税逃れはできないこととなります。

なお、この利益分配等に対して地方税がどのような取扱いとなるのかという点も検討を要するところですが、仮に、地方税も課税対象となるということであれば、国税としての利益分配等法人税の税率を引き下げて、国税と地方税の合計額が利益分配等の額と同額となるような税率設定をすることも考えられます。

（２）組合・持分会社

<任意組合・持分会社>

事業体を法人とみなして税務調整金額を一括計算する

原案では、税務調整は、個々の項目毎に行うこととしていましたが、実務の立場から、税務調整は事業体を法人とみなして一括計算する方が良いという意見が圧倒的であったため、修正案では、実務を勘案し、事業体を法人とみなして所得計算を行った上で、各構成員において、税務調整金額を合計額で調整するように修正しています。

ところで、修正案は構成員の利益の計算を純額法のみで行うことについては変更がないわけですが、お寄せ頂いたご意見の中には、任意組合の組合員の利益の計算は現行の総額法に拠らなければならないものという観念が所与のものとなっていると感じられるものがいくつかありました。確かに、非常に長期にわたって現行制度に慣れ親しんできた事情を考えると、故なしとしないところですが、改めて任意組合契約の内容を確認してみると、純額法がその契約による取引を適切に所得金額の計算に反映させる処理であるということが確認できます。

組合の持分権は、物権とも債権とも異なる特殊の団体法上の権利である株主権などの社員権に類似する部分がありますが、基本的には、契約に基づき人に行為を請求できる権利である債権であり、物を支配する権利である物権ではありません。このため、組合員は、組合契約に基づく持分権という債権を有することとなっており、組合財産

を有することとなっているわけではありません。その持分権という債権の目的物となっているのが組合財産である、という関係にあるわけです。民法上、所有権は、自由にその所有物の使用、収益及び処分をする権利とされていますが、組合員は、持分権を譲渡等により処分することはできても、組合財産を譲渡等により処分するといったことはできません。通説は、組合財産は「合有」であるとして、分割を否定しています。組合財産は、組合員全員の所有するものではあるものの、組合員の固有財産とは異なり、組合員全員からある程度独立した存在と位置付けられているわけです。

このため、組合員に単独の物権があり、組合員が固有財産を有しているという取扱いをするということは、この法律関係を無視したもので、ということになります。

組合契約の内容を見ても、組合事業によって生じた利益を組合員に分配することになっており、組合事業によって生じた個々の収入や費用等を組合員に分配することとはなっていません。

そして、組合契約においては、この利益の計算は、組合員全員が確認できる基準（通常は、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基準）によって行うこととされているはずで

す。総額法では、個々の組合員は、組合事業に係る自己の利益の計算に当たって種々の方法を探り得るわけですが、このように、総額法においては、個々の組合員の利益の計算に多様性があり、また、個々の組合員の固有の事業の状況によって様々にその利益の計算に影響が及ぶことがあるため、総額法を組合員に分配する組合事業の利益の計算に使うことはできないはずで

す。組合出資に優先劣後等の多様性がある場合には、総額法では対応できないということも、原案の段階から指摘させていただいているとおりです。

このように、総額法は、組合契約に従って行う組合員の取引を正しく所得計算に反映させようとする場合には難点がある、と言わざるを得ません。組合員が組合契約に従って行う取引を的確に所得計算に反映させるということになると、純額法が適当であるということになりましょう。

国外投資について実態を考慮して税務調整を行う

国外の組合等に対する投資に関しては、出資割合が低い場合には、我が国の税法基準で組合事業の税務調整金額の計算を求めることは現実的ではないため、出資割合に応じて税務調整金額の計算方法を変えることとしました。

< 匿名組合 >

組合員を営業者に対する融資者に近い状態と見る

匿名組合に関しては、その実態が任意組合と同様のものが多数存在するという事実はあるものの、実務の観点からは、税務調整をすべて営業者にて行う方が便利で好都合との意見が少なからずあり、また、法制の本来の趣旨にも合致するとの意見があり

ました。

このため、再検討を行った結果、組合員を営業者に対する融資者に近い状態と見て、現行どおり税務調整はすべて営業者で行い、営業者においては組合員への利益の支払いを損金とすることとしても、総額法のように投資の多様性の妨げとなるといった弊害もないため、基本的には、現行の取扱いを法制化することで良いのではないかという結論となりました。

ただし、同じ実態にあるものが任意組合に係る税制と匿名組合に係る税制という異なる税制を選択的に利用できるという状態をどのように考えるのかという問題は残ることとなりました。

最後に

今回の見直しによって、改革案作りの進め方に関し、それぞれの項目に適切に優先順位を付けることができ、また、改革案の内容に関し、実務を十分に考慮した修正ができたのではないかと考えています。

非営利事業体税制に関しては、法人税法の改正条文案も公表していますので、合わせてご覧頂き、改めてご意見をお寄せ頂きたいと存じます。