

研究紀要青葉 Seiyō 第1巻第1号 2009年(平成21年12月21日)

研究論文

特殊支配同族会社に対する損金不算入制度の疑問点

— 個人事業に類似した法人に対する課税は本来どうあるべきか —

NONDEDUCTIBLE PAYROLL INCOME EXEMPTION
FOR A SPECIAL RULE FAMILY COMPANY

太郎良 留 美

Rumi Tarora

仙台青葉学院短期大学

特殊支配同族会社に対する損金不算入制度の疑問点

— 個人事業に類似した法人に対する課税は本来どうあるべきか —

NONDEDUCTIBLE PAYROLL INCOME EXEMPTION FOR A SPECIAL RULE FAMILY COMPANY

太郎良 留 美

Rumi Tarora

要 旨

実態が個人事業と異なる事業体が、節税のために法人化する現象は、いわゆる「法人成り」と呼ばれるが、事業の経済的負担能力、つまり担税力が同一でありながら、結果として、税負担が個人事業形態か法人形態かによって異なることは、租税制度上の公平性の原則あるいは中立性の原則に反することになる。平成17年会社法の創設によって、このような小規模法人の設立が益々平易となった現在、「法人成り」の現象が増加することが懸念される。この問題の解決策の一環として、平成18年度税制改正において「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。この制度は、端的に言えば、業務主宰役員の給与に対応する給与所得控除額相当額を課税上、損金不算入とする制度である。この制度趣旨は、一見すると正論であるかのように映るが、その実、内包する矛盾点を多々孕んでいる。本稿においては、この「特例」における問題点を、理論的に分析・検証した。また、本考察は、特殊支配同族会社特例という個別的な論点に焦点を当ててはいるが、租税政策上、大中小に跨るさまざまな企業組織をどう取り扱うべきか、という課題の方向性を考える上で、幾つかの指摘をも試みている。

Abstract

Behavior of a sole proprietorship become a company for measures to reduce one's tax liability will infringe on the principle of fairness of the tax system or principle of neutrality. Corporation Law established on 2005 will make easier a sole proprietorship found incorporation. 2006 Tax Reform enacted "nondeductible employment income exemption from expenses of remuneration of director in a special owned family company". This system has a lot of issues to be needed more consideration. Then this study would be beneficent for neutral taxation system over different sized enterprises.

キーワード：課税の公平性（中立性）、特殊支配同族会社、給与所得控除の損金不算入、個人事業、閉鎖的小規模法人

Keywords：tax fairness (neutrality), special rule family company, nondeductible payroll income exemption, sole proprietorship, closed small company

1. 問題提起

ある個人が起業するにあたり、法はさまざまな組織形態の選択肢を用意している。例えば、私法の基本法である民法は、組合制度を設けている（民法667条1項）。2006年に創設された一般社団・財団法人法は、公益法人認定法の認定を受けた法人に対して、公益法人制度を用意している¹⁾。商法は、従来の商法上の匿名組合組織（商法535条以下）に加えて、平成17年度の会社法の創設に伴い、法人の設立をより一層容易にした（会社法25条以下参照）。さらに特別法を利用した投資事業有限責任組合（投資事業有限責任組合法3条1項）や特定目的会社の創立（資産流動化法2条3項）も可能となったことにより、企業家は各種の組織形態の特色を活かしつつ、自らの事業を展開する可能性が、ますます広がっているといえる。

企業家が、上記のどの組織形態を選択するかは、企業の種類、経営支配、企業形態、企業規模などの諸条件を考慮して選択するものと考えられ、そのうえ法人形態で行うのか個人形態で行うのかも、その事業者本人の選択次第である²⁾。結果として、ある個人が事業に出資し、同人が社員または株主総会を通じて経営を支配し、かつ、その者が当該事業の経営に携わっている場面が、わが国の中小企業のほとんどの実態となっている³⁾。この現実には、個人事業であるにもかかわらず、税負担の有利性を考慮し、法人形態を選択しているに過ぎない。したがって、大企業を念頭においた法人税課税という観点からすると、個人所得税との整合性からして大なる矛盾、疑問を呈することとなる。

平成17年会社法の創設によって、このような小規模法人の設立が益々平易となった現在、個人事業主が当然のこととして法人形態を採用することは必然であろう。他方、当該事業の経済的負担能力、つまり担税力が同一でありながら、結果として、税負担が個人事業形態か法人形態かによって異なることは、租税制度上の公平性の原則あるいは中立性の原則に反することになる⁴⁾。

実態が個人事業と異なる事業体が、節税のために法人化する現象は、いわゆる「法人成り」

と呼ばれ、前述したように、第二次世界大戦後、我が国の潮流である⁵⁾。統計資料によると、明治36年当時、法人に対する課税⁶⁾の対象となる会社数は、約11,000社であった。その後、会社数は、明治36年から昭和28年までの50年間で約36倍（362,160社）、昭和38年までの60年間で約60倍（599,482社）となっている⁷⁾。ところがこの間の払込資本金合計額についてみると、貨幣価値の低落を考慮に入れると殆んどみるべき増加を示していない⁸⁾。すなわち、第二次大戦後のわが国における急激な会社数の増加の実態は、個人事業の法人形態への転換⁹⁾、いわゆる「法人成り」によってもたらされた結果である¹⁰⁾。増加した会社の種類はもっぱら株式会社であり、「法人成り」＝「物的会社成り」と言い換えることもできる¹¹⁾。この戦後における株式会社の急激な増加は、巨大な資本を有価証券の形を通じて集積するという会社制度本来の目的を達成することを企図したものではなく、その目的は、「①私法上は、一見大企業であるかのような名称を附することによって社会的信用を得るための化粧をすること、②税法上、節税の目的を達すること¹²⁾」であった。しこうして個人商店と、実質は個人商店と変わらない小規模法人との間に、税負担の不均衡をもたらすことになったのである。

節税目的の「法人成り」問題の解決策の一環として、平成18年度税制改正において「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。この制度は、端的に言えば、業務主宰役員給与に対応する給与所得控除額相当額を会社決算上、損金不算入とする制度である。これは、個人事業者と節税目的で「法人成り」した法人との税負担の不均衡を是正するという立法者の意図であり、一応の評価を与えることができる。しかしこの程度の対策では、個人事業者と小規模法人との税負担の格差を是正する制度となっておらず、結果として現行所得税法と法人税法の理論混同を惹起しているだけである。そのうえ、この不算入制度については、中小零細企業を虐め¹³⁾、無抵抗で財務体質のきわめて脆弱な中小零細法人

に、差別的、過重な税負担を強いるものだ¹⁴⁾、とするある種感情的な批判も多く寄せられている。このような批判も手伝って、翌平成19年に早くも改正され、適用除外要件が拡大されている¹⁵⁾。これぞ、「朝令暮改」の典型例といえまいか。

ひるがえって、新設された上述の制度を、感情的に批判しているだけでは、適正な租税制度の確立には、何らの寄与もできない。本稿においては、この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（以下「特殊支配同族会社の特例」もしくは単に「特例」と呼ぶこととする。）における問題点を、単なる感情論ではなく、理論的に分析・検証することを試みる。この制度趣旨は、一見すると正論であるかのように映るが、その実、内包する矛盾点を多々孕んでいる。いわばこの作業の帰結として目指すところは、課税の中立性若しくは公平性を実現するために、節税目的をもって設立された法人に対する本来の課税制度はどうあるべきか、という究極の認識である。

2. 制度の創設背景と立法趣旨

法人が支給する役員給与は、お手盛りの支給が懸念されるので、会社法は特段の手続き規定を置いている。例えば、株式会社における役員給与の決定は株主総会の決議が必要とされ（会社法361条1項¹⁶⁾）、委員会設置会社にあつては、報酬委員会（会社法404条3項）の設置により、役員らによる恣意的な支給を制度的に牽制できる仕組みとなっている。役員の報酬決定は、本質的には業務執行の一環である故、取締役会あるいは取締役の専決事項の筈であるが、取締役間の「お手盛り防止」、「闇取引の防止」という観点から、株主総会あるいは報酬委員会の決議に委ねているのである（会社法409条参照）。また税制上も、課税の公平性の見地から不相当に高額な報酬は損金不算入とされる（法人税法34条1項、法人税法施行令69条）。わが国税制は、法人に対する適正な課税を実現する為には、役員給与の支給の恣意性を排除することが不可欠であるという立場にたち、法人段階において損金算入される役員給与の範囲を

その職務執行の対価として相当とされる範囲内に制限している。このような会社法あるいは法人税法上の取扱いは、ある程度の規模を前提とした公開会社を念頭においた規定となっているのは自明である。

一方、法人という形式をとっていないながらその実質は個人事業と変わらない小規模法人は、経営者たる取締役とその法人の所有者たる株主が同一人物であり、役員給与支給のお手盛りを排除する機能が働かない。すなわち、このような法人においては、「事実上、自らの役員給与の決定権を有している以上、こうした構造が課税所得の操作に利用される余地は極めて大きい」¹⁷⁾ ということになる。

平成18年5月に施行された「会社法」の成立は、1.で述べた様に、経済的な基盤を十分に有していない個人が容易に会社を創設することを可能にした。旧商法時にあつても株式会社あるいは有限会社は、一人会社の設立が可能であつたが、今回の会社法においては、特に、無限責任社員一人の合名会社、有限責任社員一人の合同会社も設立が認められ、そのうえ株式会社における最低資本金制度（旧商法168条ノ4・旧有限会社法9条参照）も撤廃された。この新会社法の運用により、小規模零細事業者の「法人成り」や実質的には個人事業と変わらない小規模法人の新規起業が多数出現することは自然の流れであろう。したがって、この会社法施行に伴う、法人設立の容易化に対応した税制度を、早急に創設しなければならない。いわば、この節税対策・租税回避だけを目的とした法人成り等、法人設立が濫用される場合に備えて、課税の公平を確保するために必要な制度的措置を、検討・創設する機運が高まったのであつた。この流れの中、平成18年度税制改正により、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（法人税法35条①、法令72①～④）が創設された。

この特殊支配同族会社特例の趣旨について、財務省主税局は、以下のように解説する¹⁸⁾。「法人段階で役員給与の安易な損金算入を認めた場合の課税上の弊害は、特にオーナー役員（以下「業務

主宰役員」とする。)による実質的な支配度合いが強い実質的な一人会社(以下「特殊支配同族会社」とする。)においてより顕著に表れることとなります。すなわち、こうした会社においては、①業務主宰役員が自らへの役員給与を法人段階で経費として計上し損金の額に算入する一方で、②その役員給与について個人段階で給与所得控除を受けることが可能となっています。そして、業務主宰役員が事実上自らの役員給与の決定権を有している以上、こうした構造が課税所得の操作に利用される余地は極めて大きいものとなっています。また、こうした仕組みは、特殊支配同族会社の実態は個人事業者と実質的に変わらないにもかかわらず、特殊支配同族会社においては稼得した収益に対する経費が法人段階と個人段階の二段階に分けて考慮されていることを意味し(いわゆる「経費の二重控除」)、個人事業者との課税上の不公平が端的に表れることとなります。

加えて、業務主宰役員が株主等であることを踏まえると、こうした会社における業務主宰役員への役員給与の支給は、配当の支払いと実質的な差異を認めがたい面があり、これを役員給与の支給とするか配当の支払いとするかの裁量権が事実上業務主宰役員に与えられている会社において、これを役員給与の支給とすれば直ちに損金算入を認めるということでは、課税上の公平を欠くこととなりかねません。」と。

上記解説は、両者の課税上の不公平が生じている原因として、以下の二点を掲げる。1つ目は特殊支配同族会社では、法人の経費として役員給与を控除し、さらに法人の経費としてすでに控除済みの経費が、今度は給与所得の計算上給与所得控除として控除されることとなり、いわゆる「経費の二重控除」がその要因である、とする。もう1つは、業務主宰役員に支払われた役員給与は、法人の損金とはならないはずの配当所得の性質も併せ持ち、それが法人の損金として算入されているため、法人の課税所得ベースが個人事業者のものと比し、小さくなっている点、とする。その解決策として財務省主税局は、役員に係る給与所得控

除分を法人の所得の計算上損金不算入にすれば、個人事業者と特殊支配同族会社の課税ベースがほぼ同等となり、課税上の不公平が是正される、という判断で対応している。

3. 特殊支配同族会社特例の対象となる法人の範囲

前述のごとく、特殊支配同族会社特例の目的は、個人事業者と、個人事業者と実質的に変わらない特殊支配同族会社法人との税負担の不均衡を是正しようとするものである。換言すれば、同様な状況にありながら個人形態と法人形態の相違によって生じる税負担の差の是正である。そうであれば、是正を受けるべき特殊支配同族会社とは、個人事業とほぼ「同様の状況」にある法人でなければならないし、個人事業と同様の状況という意味を具体的に示さなければならない。

ところで、個人事業の典型的な経営状況とは何であろうか。まず個人事業の資本は事業主自身が出資者となり、結果として事業に属する資産・負債および事業から生ずる利益は事業主自身に直接帰属することになる。また、その事業を営む個人自身が経営と業務に直接携わっていることが実態であり、業務執行機関と意思決定機関は未分化の状態にある。営業、企画、運営、総務、経理等を事業主がすべて行っているか、若しくは家族の一員が担うという状況であろう。すなわち個人事業では、当然ながら所有と経営は全く分離されていないのである。さらに、事業主やその家族が業務全般の担い手であるから、従業員数もそう多くはないであろう。このような状況下においては、事業に係る計算は、個人の消費活動に係るものと混同する可能性も高くなる。

個人は、生産活動の主体であると同時に消費経済の主体である。個人の支出には所得稼得に関連した「必要経費」の性質をもつものがある一方で、消費支出(「家事費」の支出)も含まれるかもしれない。それゆえに、所得税法では個人の事業所得の計算について「収入金額」から「必要経費」を控除することを定めて、「家事費」および「家事関連費」は「必要経費」に算入されない旨を明

らかにしている（所得税法45条第1項）。

そこで次に、特例における特殊支配同族会社の適用となる法人が、上述のような個人事業と類似するものであるかどうかを、以下検討する。

まず特殊支配同族会社特例の適用会社を、具体的に確認しておく。この特例は、所有要件と経営支配要件の2つの面を満たした場合に適用される。所有要件は業務主宰役員¹⁹⁾とその親族ら²⁰⁾で株式または議決権を90%以上有しているかどうか、という基準である。また業務主宰役員とその関連者²¹⁾で、常務に従事する役員の過半数を占めている場合には経営支配要件を満たすこととなる。つまり、この特例は、2つの要件が満たされる法人は、先に述べた個人事業とほぼ同様の状況にあると判断し、特殊支配同族会社＝個人事業であることを示していることになる。そしてこの2つの要件を満たすような会社においては、業務主宰役員が自らの給与を決定し、課税所得の操作を行い「経費の二重控除」が行われていると考えられる。

しかし、この2つの要件を満たすだけで、特殊支配同族会社を個人事業と類似した法人とみなすことには無理がある。特殊支配同族会社の適用要件に該当する会社であっても、ある程度の従業員を雇用し、また取引先や金融機関との関係が生じてくれば、業務主宰役員らであっても自分の会社の利益操作を行うとは考えにくい。ある程度の規模の法人となれば、自らの社会的責任、第三者に対する責任（会社法429条参照）などを、さまざまな場面で果たさなければならないからである。また個人事業者であっても特殊支配同族会社であっても、会社経営は適正に行なわれているものも存在するであろう。ひきょう特殊支配同族会社に該当する業務主宰役員にかぎって、会社の必要経費と自身の家事費家事関連費を混同しているという理屈は成り立たないのである。

では小規模であることが、個人事業と類似する要件かという点、これも一概には言えない。ベンチャー企業のように、小規模な法人であっても本来株式会社たる過小資本の結集を図って設立された法人は存在する。そうすると、この特例の適用

対象となる法人の要件は、個人事業に類似する要素と合致していないのである。そのうえ特殊支配同族会社特例は、現行の規定では、基準期間²²⁾の基準所得金額²³⁾が3,000万円²⁴⁾を超えると、常に適用される制度となっている。換言すれば、この特例の適用範囲外となる基準所得金額3,000万円以下の会社は、個人事業と類似する法人ではないという解釈にたどりつく。しかし上述の個人事業の経営実態に類似する法人は、むしろ基準所得金額が少ない会社が該当するのであり、特例の本来の趣旨に鑑みれば現行規定の適用外となる、より小規模な会社に対して適用されるべきではなかろうか²⁵⁾。

それゆえ特例の対象となる法人が、是正の対象となるべき法人、すなわち実体は個人事業のそれと全く変わらないにもかかわらず、節税目的のために「法人」という化粧をした法人となっていないのである。以上の分析からすれば、この特殊支配同族会社の特例が、個人事業者と個人事業者と実質的に変わらない法人との税負担の不均衡を是正する制度となっていないことが明らかとなる。換言すれば、当該特殊支配同族会社特例は、その目的を果たしていないのである。

4. 給与所得控除の意義

一果たして経費の二重控除は存在するか？

では今後、現行の適用要件が見直され、もしくは新たな基準が創設された場合には、この特例が個人形態と法人形態の税負担の不均衡を是正する制度となり得るのであろうか。以下、給与所得控除の本質に対する再検討を加えながら、特殊支配同族会社特例が課税の公平性という要求に沿っていないものであることを検証する。

そこで先ず、給与所得控除制度の趣旨を再確認しておく。給与所得控除（勤労所得控除）は大正2年に創設された。その趣旨は給与所得が資産所得および事業所得と比べ担税力が弱く、税負担に差を設けるべきとの議論に基づいており、当初の制度は賞与を除いた給与の10%を控除するものとなっていた²⁶⁾。その後給与所得控除は、幾度か改

正されたわけであるが、シャープ勧告では、当時25%だった控除率を10%にすることを提言し²⁷⁾、昭和25年には15%（最高3万円）の勤労所得控除とした。その後の昭和49年の税制改正では、それまでの最高限度額を撤廃し、最低保証額と段階的な控除率による現行の枠組みに改められている²⁸⁾。

一般的に、給与所得控除の性格は次の4つの要素、基準に分けて説明されている²⁹⁾。

- ① 勤務に伴う必要な経費の概算的な控除
 - ② 給与所得が、もっぱら本人の勤労による所得で、有期的で不安定であり、他の所得に比し、担税力が弱いことに対する斟酌
 - ③ 給与所得が、源泉徴収の方法で徴税が行われ、他の所得に比し、相対的にその把握が容易であることに対する配慮
 - ④ 源泉徴収による早期納税に伴う金利の調整
- これらの要素、基準は、いわゆる「大島訴訟³⁰⁾」の上告審においても示されている³¹⁾。すなわち最高裁判所は、「給与所得控除の性格は上記いずれもそのひとつだけで給与所得控除制度を説明できず、また現行制度の控除額において、これらの理由による控除の部分がどのように含まれているかについて、量的に評量することが困難であり、これらの諸要素を総合勘案して定められたものだ³²⁾。」として、給与所得についても、給与という収入金額を得るための必要経費の存在を観念し、事実上、必要経費の存在を肯定している³³⁾。

現行法人税法および所得税法が、特殊支配同族会社の役員給与を法人の所得の金額の計算上控除されるべき損金と認め、それを手にした役員は自身の給与所得を計算するという枠組みの中では、給与所得控除は当然に控除されるべきものである。他方、役員給与も給与所得控除も「必要経費」という意味合いは同じではあるが、その必要経費が何の収入金額を得るためのものか、という点では全く異なる性格のものである。給与所得控除は、給与という収入金額を得るための勤務に伴う必要経費のみならず、他の所得との負担調整や金利調整などの性格を有するものとして設けられた、いわゆる「人的控除」であり、特殊支配同族会社に

おける業務主宰役員においては、その金額がゼロである（ないしはゼロに近いものである）とする理解に対しては、俄かに賛同できない。またこの点につき、一般の被用者とは相当に事情が異なるにもかかわらず、被用者に対する「他の所得との負担調整」の性格を含んだ給与所得控除の適用を認めるのは適当ではない³⁴⁾、との指摘もある。しかしこの議論は、業務主宰役員であるからといって独自の給与所得に係る必要経費がまったく存在しないという趣旨のものでもなからう³⁵⁾。

私見は、現行の所得税制体系における給与所得控除制度の抜本的見直しを行うか、あるいは現行法人税法が、損金の算入を認める業務主宰役員給与を見直すことから始めなければ、本特例が企図する制度趣旨の達成は図れないものと考ええる。また、個人に認められる給与所得控除を法人の損金不算入とすることが、租税理論上認められるのかという点についても疑問を拭き切れない。

5. 税負担の不均衡を生む原因

以上、その対象となる法人の範囲、および給与所得控除の本質へのアプローチにより、本特例が個人形態と法人形態の税負担の不均衡を是正する制度となり得ていないことが確認できた。しかし私見は、この特殊支配同族会社特例を単純に批判しているわけではない。併せて実態は個人事業と何ら変わらないにもかかわらず、法人課税の対象とすることによって税負担の回避が行われている「法人成り」の現況を憂慮していない訳でもない。この個人事業の「法人成り」が、租税制度の中立性原則を歪めるものであることに着目しつつ、この疑問に対する税制の再検討が緊要であることを主張したいのである。以下においては、この疑問に対する解決の糸口を模索する³⁶⁾。

5.1 法人成りのはじまり

「法人成り」現象は、なぜ生じたのであろうか。その趨勢の一端は、昭和25年以来のわが国の税制の基礎となったシャープ勧告の考え方にある³⁷⁾。シャープ勧告は、根本的に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考

えていた³⁸⁾。その報告書は、「法人成り」について、次のような説明を行っていた。

「法人が不当に大きくなならないこと、また法人が法令に適当な注意をはらいつつ運営されるということを前提とすれば、元来、個人を奨励して法人形態を利用させる理由もなければ、また個人を脅かして法人形態を利用せしめない理由もないわけである。従って普通には、個人事業形態による事業よりも甚だ重い税を法人形態による事業に課することは適当でない。またその逆も適当でないのである。このような差別待遇は、実際生産に最も能率的な形態または組織から離れさせ、税負担のより軽い形態または組織の方向へ向わせる動きを惹き起すことによって経済活動の能率を害する傾向があるのである。³⁹⁾」と。

すなわち企業形態の選択につき、租税制度が中立的であるべきことを勧告の中心テーマとしているのである。さらにシャウプ勧告は、この意味での中立性を維持するための方策を以下のように提言している⁴⁰⁾。

「法人とその他の企業形態との間に、殆んど完全に区別をなくす税制を立案することも可能である。しかしこのような制度は、極めて複雑である。この複雑さのために税務行政と納税者の協力は、一層有効でなくなり、その結果として、理論上主義に厳密に固執することによって避けられる不公平よりも一層大きい不公平を生ずるであろう。しかし、法人企業と他の企業との間の公平に非常に近づくことができ、しかも同時に個人所得税の重大な脱税を防止する簡単な要素の組合せを選ぶことは、可能である。

この目的のために提案する組合せは、次の三要素から成る。

- (一) 現在と同様、各法人の純所得に対して35%の税
- (二) 個人たる各株主に対しては、その個人所得税に対して(一)によって課税された法人から受け取る配当の25%相当額の控除(もちろんこのような配当は、その税金の計算の際株主の純所得に含まれることを前提と

する。)

- (三) 1949年7月1日以降開始する事業年度の純益から累積される留保利益合計額について法人に対して毎年1%の利子付加税を課すること」と。

シャウプ勧告は、法人税は配当に対する(個人)所得税の前取りであると考えて、法人の所得に対する二重課税を排除するため、個人所得税の段階で受取配当額の25%相当額の税額控除の制度(tax-credit for dividend)を採用した。また法人所得が全部配当されず一部が内部に留保された場合、その部分に対する(個人)所得税の課税時期の延期に対する措置として累積留保所得につき毎年1%の利子付加税(Interest surcharge)を課すること、を提案している。そして、利子付加税については、特に同族会社に対し、高い税率の利子付加税⁴¹⁾を課すべきことを勧告している⁴²⁾。シャウプ勧告は、上記制度によって、法人形態を利用した課税のがれの機会を防止することができると考えていたのかもしれない。

しかし、シャウプ勧告の提言が、果たして選択自由下の企業形態における租税制度の中立性を維持しうるものであろうか。金子教授は、この提案の下においては法人成りをすることによる節税の余地が大きい、と指摘しつつ次のように疑義を述べる。「第一に、個人企業の場合には、企業利益たる事業所得は事業者個人の所得とされ、家族間に分割することが困難であるのに対し、法人成りした場合には、家族従業員に対する給与の形で企業利益を家族間に分割することが可能である。その結果、(個人)所得税における超過累進税率構造のからくりの1つとして、後者における税負担は前者の場合に比較して小さくなるのである。この点を調整するため、その後、いわゆる「専従者控除」の制度が採用されたが、その適用要件は厳格であり、しかも控除額は低くおさえられている(所得税法57条)。これに対し、法人の場合には、合理的な金額である限り家族従業員に対する給与は法人所得の計算上すべて必要経費とされるから、所得の分割の可能性ははるかに大きく、し

たがってそれに応じて税負担の総和も少なくなるのである。第二に、事業主（およびその家族）の所得が大きく、高い累進税率が適用される場合には、法人税率が比例税率である関係上、法人成りをし、所得内部に留保することによって、企業利益に対する税負担は法人税率と事業主の（個人）所得税の上積税率との相違分だけ軽減されることになる。⁴³⁾」と。結局、金子教授が指摘するように、シャープ勧告の下においても、事業主及びその家族に所得を分割できるという点から、法人成りの魅力は大きかったということになる。しこうして、「法人成り」法人は、個人事業の際には認められなかった「役員報酬」や家族への「給与」が認められることにより、税負担が軽減されることになる。

5.2 役員給与の位置づけ

原則として会社役員は、取締役適任者とされる者が、株主総会において取締役に選任され（会社法329条）、会社の代表機関が被選任者に取締役就任の申し込みをし、被選任者がこれを承諾することで任用契約が成立する。会社と取締役間は民法上の委任関係とされるので（会社法330条）、民法の基本に立ち返ると特約が無い限り当該取締役は自らの報酬を請求することはできない（民法648条）。しかし、取締役の地位は専門的知識を必要とし、そして厳格な経営責任を負い（会社法355条）、そのうえ取締役の行為は企業活動を前提としているため（会社法5条参照）、商法・会社法的には有償とされることに何ら問題はない⁴⁴⁾。それゆえ、取締役は報酬を受けることが、実務上原則化している⁴⁵⁾。すなわち法人にあっては、「役員報酬」が、当該法人の収益を稼得するにあたり必要な人件費として認められるためには、会社が経営のプロである取締役に経営を委任し、重大な責任を負うことを受任した取締役との委任契約が前提でなければならないということになる。

委任契約とは、「当事者の一方が法律行為をすることを相手方に委託し、相手方がこれを承諾することによって、その効力を生ずる」ものである（民法643条参照）。この関係を、「法人成り」小規

模法人に当て嵌めると、会社の株主たる人物が、会社という形式的な法人制度を通じて己に会社経営を委任し、同時に受任しているという関係に立つ。すなわち、所有者と経営者が独立していない小規模法人は、会社と取締役との委任契約関係は成立しているとはいえない。要するに、会社法が想定する委任関係は、会社における各機関の独立性が保たれた公開大会社を念頭においた経営者間の委任関係であり、個人商店が「法人成り」した小規模法人には当てはまらないのである。それゆえ取締役に対して支払われる「役員報酬」は、その法人における損金としての性格を有していないのではないか、というロジックが可能となる。

また、給与所得は、「個人の非独立的ないし従属的な勤労（人的役務提供）の対価としての性質をもった所得」と定義されている⁴⁶⁾。給与所得の典型は、雇用契約に基づく被用者の給与であるが、給与所得は雇用契約またはそれに類する関係その他一定の勤務関係に基づき、その勤務に対して受ける報酬を内容としている⁴⁷⁾ことから、会社の取締役の報酬も含まれる。さらに給与所得は、しばしば事業所得との対比で論じられている⁴⁸⁾。両者を区分するメルクマールとして、判例⁴⁹⁾は「非独立的、従属的労働の対価」を給与所得とし、「自己の計算と危険とにおいて行われる経済活動としての事業の所得」を、事業所得と判断している。これを敷衍すると、所有者と経営者が同一である法人においては、「役員報酬」は事業所得の性質と類似の要素が含まれると理解されよう。

以上に指摘した点を集約すると、個人事業に類似した法人における「役員報酬」を、給与所得として位置付ける現行税制は論理一貫性に欠けるのではないかということになる。個人形態と法人形態の税負担の公平を図るためには、まずその課税ベースと課税方法が同一であることが前提である。そうである限り、給与所得控除を損金不算入とするという取扱いよりも、この実質個人事業と変わらない小規模法人における役員給与自体を認めない（否認する）ほうが、両者の課税ベースは近づくのではないだろうか。あるいはドラスティック

に、このような法人を、税制上の法人ではなく、個人事業者と同一視しうるような課税制度を創設すべきかもしれない。

6. 結語

—「みなし法人課税制度」の回顧⁵⁰⁾と中立な課税方式の模索

税制は、個人事業と個人事業に類似する小規模法人との税負担の不均衡に盲目であったわけではない。昭和48年に導入された「みなし法人課税選択制度」(以下「みなし法人制度」とする。)は、個人経営の事業所得者又は不動産所得者が稼得するそれらの所得のうち、あらかじめ税務署長に届出た事業主報酬の額を給与所得の収入金額とみなし、残余部分をみなし法人所得とする制度であった(平成4年改正以前の租税特別措置法25条の2)。この制度は、個人事業者が個人形態のまま法人成りした場合と類似した課税上の取り扱いを受ける点にその特色がある。いわば特殊支配同族会社の特例が、個人事業に類する小規模法人を個人事業的に課税する方針であるのに対し、昭和48年の租税特別措置法上のみなし法人制度は、個人事業を法人企業的に課税する方針を採択していたのである。

この「みなし法人制度」の制度趣旨は、「個人企業に事業主報酬の支払を認めることは、これにより法人組織の場合と同様に、“企業”と“家計”の経理区分を明確にすることを可能にするものであり、これを通じて企業経営の近代化、合理化を推進することに資する」ためであった。更に、「“みなし法人課税”という方式により、社会的経済的実態が法人と特に異なるところのない個人事業主に、個人形態のまま法人の場合とほぼ同様の課税を受ける道を開く⁵¹⁾」という趣旨も含まれていたのである。これは当時、中小企業、特に個人事業の経営の合理化という要請に対する姿勢であった。

約20年続いた当該制度は、平成4年末をもって廃止に至った⁵²⁾が、この制度の大きな欠陥の1つは、個人事業を“社会的にも経済的にも実態が法

人と特に異なるところがない”としたところにあったのである。公開大会社では、役員報酬の決定は、「お手盛り防止」、「闇取引の防止」という観点から、株主総会あるいは報酬委員会の決議に委ねていることは上述したとおりであるが、所有と経営が未分化である閉鎖的な小規模法人においてはこの機能は働かない。しかし「みなし法人制度」は、公開大会社と閉鎖的な小規模法人の実質的な相違を看過し、法人を、「企業」として一面的に捉えたのである。この制度を実際に利用しようとした個人事業主は、なにが適正な事業主報酬額かという観点からではなく、どのくらいの額の事業主報酬だと税額が最少になるか、ということ念頭におき、事業主報酬額を決めることができた⁵³⁾。結果として、この「みなし法人制度」の果たす機能とは、事業所得を給与所得に転換することにほかならず⁵⁴⁾、勤労所得たる給与所得よりも担税力が大きいといわれる事業所得⁵⁵⁾に対する課税が軽減されるという弊害をもたらしたのである。

「みなし法人制度」の目指したものは、特殊支配同族会社の特例と同様、個人事業と個人事業に類似する法人との課税負担の不均衡を是正することにあつたが、結果としてその目的を果たすことはできなかった。したがって「みなし法人制度」の失敗は、個人事業を法人企業的に課税し、法人企業を個人事業的に課税するという、小手先な政策が災いしたと総括できるのではないか。この「みなし法人制度」の失敗を教訓とするならば、われわれ税法研究者に対して永遠のテーマとして提示されているであろう、「法人」とは何か、「中小企業」とは何か、といった課題に対して、さらに一步踏み込んだ議論が必要となるのであろう。そうでなければ、将来的に“個人事業と個人事業に類似する法人との課税負担の不均衡”は解決出来ない永遠のテーマということにならざるを得ない。

本来的に、企業が法人という企業形態を選択する目的は、「①事業主に有限責任が認められること、②経営の集中がなされること、③株式という持分が移転されること、④企業の継続性が保たれ

ること」⁵⁶⁾、という利点を享受するためである。企業がどのような組織形態を選択するかは、当事者の自由である。結果として個人事業と実態が何ら変わらない小規模法人に、課税上のメリットから法人形態の選択を許すことになる。ゆえに、法人成り法人と、事実上の個人事業者ととの課税の中立性を阻害する結果が生ずる。当該法人を、短絡的に法人税適用会社として処遇することについて、課税の中立性の観点からの再検討が焦眉の急となる。この課題に対する具体的な解決策は、現行どおり個人事業と実態が何ら変わらない小規模法人を法人税の課税対象者とすべきとしても、延いては「法人税」とは何に対する課税なのか、という検討を避けては通れない。この議論は、近年新しく生まれた事業体に対する所得課税のルールを考える上でも大変有意義と考える。したがってこの議論は、小規模法人への課税制度の再検討という枠にとらわれることなく、いわば個別的な視点の検証に留まらず、わが国法人税の一貫した課税理論を再構築するという、大局的、総合的な視点からの考察が求められるのである。

本稿では、特殊支配同族会社特例という個別的な論点から、本課題を考察したわけであるが、租税政策上、大中小に跨るさまざまな企業組織をどう取り扱うべきか、という課題の方向性を考える上で、幾つかの指摘ができたのではないかと思う。以上の考察を振り返ると、今後の研究の方向性は、諸外国における法人課税制度の比較研究が緊要であろう。事実、大中小に跨るさまざまな企業組織をどう取り扱うべきか、という租税政策上のテーマはわが国に特有のものではなく、諸外国でも活発に議論されている。その実態が個人事業と変わらないような閉鎖会社の課税上の取扱いはどうあるべきか、という問題についても、諸外国の議論から何かしらの糸口が見いだされるのではなかろうか。特にアメリカ及びドイツの制度は、興味深い視点を提示している。本稿は、紙幅の都合から両国の制度を紹介することはできないが、以下に両国制度の基本的な特徴を、一応整理しておく。

アメリカでは、会社に対する課税と、パススルー

課税（S法人制度の選択か、パートナーシップないしLLC形態の採用）を選択できるようになっている。法人課税か否かの決定的な基準は、持分の流動性、すなわち公開か非公開である⁵⁷⁾。一方、ドイツでは、合名会社や合資会社のような人的会社と呼ばれる無限責任社員が存する会社は、会社形態をとってはいても、ドイツ商法上は法人格が付与されていない⁵⁸⁾。したがって、稼得した所得は全部構成員にパススルーされて、持ち分割合に応じて構成員にその所得が分配されて個人所得税が課される。この連邦税たる所得税は、累進税率でかつ最高税率は45%であり、人的会社の税負担は法人税の25%に比して大きい。この制度の背景には、従来からドイツでは、合名会社や合資会社というのは個人事業者と同じだという考え方が存在し、この考えに基づき、個人事業者と同じような租税負担になる制度が採用され、人的会社と個人事業者との衡平を図るような制度設計が採用されているからである。しかしドイツは近年の経済不況に対処するため、2008年度の税制改正では企業税制において大胆な改革をおこなった。すなわち人的会社については相変わらず法人格を付与することはないが、人的会社の所得（すなわち、構成員に対する所得税）については28.25%の優遇税率を適用することにより、物的会社の配当分に相当する実効税率にほぼ合わせるという調整が行われた。この改革により、人的会社と物的会社との間での中立性が図られたのである。いわば人的会社と物的会社の衡平化は、従来の考え方を転換した改革となっている⁵⁹⁾。

上記のアメリカ及びドイツにおける租税制度は、実態が個人事業と変わらないような閉鎖会社の課税上の取り扱いのみならず、わが国の企業課税のあり方にも重要な示唆を与えていると思われる。現時点で注目すべき点を、二つにまとめて指摘しておく。1つには、「法人課税」を会社法制度、すなわち私法との絡みで捉えていくか否かということである。ドイツの人的会社は会社でありながら、法人格を認めず、基本的に法人課税の対象とはしていない。これに対して、アメリカの小規模

閉鎖会社は、法人と認めた上で、組合課税の選択適用を認めている。わが国法人税課税が今後も私法上の法人格との連動を図るのか、課税上はそれを切り離して捉えていくのか、いずれにせよ、会社法制度の方向性にも注視する必要がある。

もう1つは、徴収執行手続上の問題である。アメリカの制度に倣って損益を構成員に対してパススルーさせることはできないかということである。組織に対する構成員の経済的権利が複雑である場合には、法技術上困難となろう⁶⁰⁾。しかし、少数の構成員からなる事業体の場合は、個人段階での課税も、可能性は残されるものと考えられる。

ともかく、わが国企業課税制度は、企業規模が大中小にまたがる実態を踏まえて、さまざまな事業体に対する課税ルールを構築しなければならないのである。しからば小手先の手当ではなく、抜本的に見直す機が熟しているのではないか。

注および文献

- 1) 公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律(平成十八年六月二日法律第四十九号)。
- 2) この事業体の自由選択の仕組みが憲法22条1項にいう「職業選択の自由＝営業の自由」の実際例ということになる。
- 3) 江頭憲治郎『会社法』(有斐閣、初版、2006) 5頁参照。
- 4) 金子教授は、「実質を同じくする企業が、法人格を取得したとたんに税負担が軽くなるとしたら、それは、制度のあり方としても、またいわゆる租税制度の「中立性」(neutrality)の原則からしても、きわめておかしいといわなければならない」と指摘する。金子宏「租税と企業形態」矢沢惇編『現代法と企業』(岩波講座「現代法」9) 41頁。
- 5) 大橋為宣「節税法人は不公平課税の象徴か―課税上の問題の検討―」税務弘報33巻7号(1985) 102頁。
- 6) 明治20年勅令5号において、わが国に所得税が導入された時点では法人に対する課税は行われておらず、明治32年の所得税法(明治32年法律17号)において初めて法人に対する所得課税(いわゆる、第1種所得に対する所得税)が行われた。昭和15年になって「法人税」という名称の租税が設けられたが、上記明治32年以後、比例税率による法人課税が今日に至るまで行われている。
- 7) 竹内昭夫「企業形態の実態」矢沢惇編『現代法と企業』(岩波講座「現代法」9) 27頁。

- 8) 竹内昭夫「前掲論文(注7)」27頁以下。
- 9) 金子教授は、戦後の会社を資本金の規模別に分析し、以下のように述べている。「昭和39年現在で、総法人数56万余のうち、所在不明分8万余を除くと資本金200万円未満のものが73.9%を占め、さらに資本金500万円未満のものでは実にその90%に達し、法人企業の殆んどが少なくとも資本金額に関する限りは個人企業類似の小法人であることによっても明らかである。」と。金子宏『前掲書(注4)』41頁。
- 10) 竹内昭夫「前掲論文(注7)」27～28頁。
- 11) 法制度上あるいは形式的には物的会社であるが、実質は、全くの人的会社である。
- 12) 竹内昭夫「前掲論文(注7)」38～39頁。
- 13) 東京税理士会「平成19年度税制改正に関する意見書」(2006) 16頁。
http://www.tokyozeirishikai.or.jp/pdf/19zeikaisei_iken2.pdf
- 14) 金山剛「特殊支配同族会社における役員給与規制の考察―いわゆる「二重控除論」の虚構性を中心として」札幌学院法学23巻1号(2006) 57頁。
- 15) 本制度の適用除外基準である基準所得金額を、800万円から1,600万円に引き上げることとされた(法令72の2⑧⑨、155の2①)。
- 16) 株主総会の招集通知を書面または電磁的方法によりなす場合には、通知に報酬等に係る議案の概要を記載・記録しなければならない(会社法299条4項・298条1項5号、会社法施行規則第63条7号ロ)、また株主総会参考書類には、会社法第361条1項各号に掲げる事項の算定の基準等を記載しなければならない(会社法301条1項、会社法施行規則82条1項)。
- 17) 財務省大臣官房文書課「ファイナンス別冊 平成18年度税制改正の解説」(大蔵財務協会、2006) 332頁。
<http://www.mof.go.jp/finance/fl1808betu.pdf>
- 18) 財務省大臣官房文書課「前掲(注17)」332頁。
- 19) 業務主宰役員とは、法人の業務を主宰している役員一人を指す概念であり、個人に限られる。法人税基本通達9-2-53参照。
- 20) 親族らとは、次の者をいう(法令72①)。
 - イ 業務主宰役員の親族(配偶者及び血族6親等、姻族3親等以内の者)
 - ロ 業務主宰役員の内縁の配偶者
 - ハ 業務主宰役員の使用人
 - ニ 業務主宰役員から受ける金銭等によって生計を維持しているもの
 - ホ 上記ロからニまでに掲げる者と生計を一にする親族
 - ヘ 業務主宰役員及びイ～ホの者によって90%以上の株式または議決権を所有される同族会社及びその子会社・孫会社等
- 21) 業務主宰役員の親族らで、かつ、役員である者をいう(法令72①)。
- 22) 基準期間とは、当該事業年度開始の日前3年以内に

- 開始した各事業年度をいい、決算期間が12ヶ月で継続していれば、前期、前々期、前々々期の3期間になる。法令72の2⑤。
- 23) 基準所得金額とは、基準期間中における法人の所得金額に、業務主宰役員の給与を合算した金額の年平均額をいう。法令72の2⑤。
- 24) 平成19年税制改正により、適用除外基準である基準所得金額は800万円から1,600万円に引き上げられた。(法令72の2⑧⑨、155の2①)
- 25) 植田卓「個人事業体に類似した法人に対する課税のあり方—特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入制度を中心に」国際税制研究18巻(2007)78頁。
- 26) 植松守雄『注解 所得税法』(大蔵財務協会、四訂版、2005)448頁。
- 27) シャープ勧告は、給与所得が源泉徴収の方法で徴税されるため、他の所得に比べて相対的により正確に把握されやすい点を斟酌し、これを相殺するための一種の把握控除として認識されていた給与所得控除の位置づけを批判し、給与所得控除の合理的根拠は必要経費の概算控除であると考えていた。必要経費の概算控除と理解する限り、当時の25%の控除は過大であるとし、10%まで引き下げるよう勧告した。植松守雄『前掲書(注26)』450頁。
- 28) 給与所得控除制度の変遷は戦後わが国の高度経済成長と歩調を合わせながらも、理論的根拠よりも政治的意味合いが色濃く反映されたものであったようである。宮本昌一「給与所得控除の見直しについて」税研137号(2008)94頁。
- 29) 植松守雄『前掲書(注26)』495~496頁。
- 30) 最判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁。
- 31) 参考までに注30の判旨を一部抜粋する。「右の給与所得控除は、前記のとおり給与所得に係る必要経費を概算的に控除しようとするものではあるが、なおその外に、(1)給与所得は本人の死亡等によってその発生が途絶えるため資産所得や事業所得に比べて担税力に乏しいことを調整する、(2)給与所得は源泉徴収の方法で所得税が徴収されるため他の所得に比べて相対的により正確に捕捉されやすいことを調整する、(3)給与所得においては申告納税の場合に比べ平均して約五か月早期に所得税を納付することになるからその間の金利を調整する、との趣旨を含むものである」というのである。しかし、このような調整は、前記の税制調査会の答申及び立法の経過によっても、それがどの程度のものであるか明らかでないばかりでなく、所詮、立法政策の問題であって、所得税の性格又は憲法14条1項の規定から何らかの調整を行うことが当然に要求されるものではない。」
- 32) 植松守雄『前掲書(注26)』496頁。
- 33) 税制調査会は、平成12年の中期答申において、給与所得控除の性格については、従来「勤務費用の概算控除」及び「他の所得との負担調整のための特別控除」の二つの要素が含まれるが、後者に対する配慮の必要性は薄れてきていると述べている。税制調査会「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択」第二・一・4・(2)・へ。
- 34) 税制調査会「前掲(注33)」第二・一・4・(2)・へ。
- 35) 菊谷正人・依田俊伸「同族会社役員給与所得控除の損金不算入に関する実務的・理論的問題点—特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入制度の創設に際して—」税経通信61巻6号(2006)208頁。
- 36) 中里教授は、「小規模企業に対する所得課税をどのように行うのが望ましいかという問題は、古くて新しい租税法上の難問である。」と述べている。中里実「所得税・法人税は所得に対して課される租税か—小規模企業の課税を中心に—」一橋論叢91巻6号(1984)800頁。
- 37) 竹内昭夫「前掲論文(注7)41頁以下。
- 38) 「シャープ使節団日本税制報告書」(1945)105頁。
- 39) 「前掲報告書(注38)」(1945)105~106頁。参考として、原文を掲げておく。
- Fundamentally, however, a corporation is but a particular kind of aggregation of individuals, formed for the purpose of carrying on a given business. Provided that the corporation does not become unduly large, and that it conducts itself with proper attention to the rules laid down by law, there is no reason, in principle, either to encourage individuals to use the corporate form or to deter them from using it. Ordinarily, therefore, it is not proper to impose a substantially heavier tax on business done in the corporate form than on business done through an unincorporated enterprise, or vice versa. Any such differential will in fact, tend to impair the efficiency with which the economy is operated by inducing a movement away from that form or organization which is most efficient in production towards that form of organization that is given the lighter tax burden.
- 40) 参考として、原文を掲げておく。It is possible to devise a tax system which will eliminate almost completely all discrimination between the corporation and other forms of doing business. However, such a system would be quite complicated. The less effective administration and compliance that would result from this complexity might well result in far greater inequities than those that would in theory be avoided by the strict adherence to principle. But it is possible to select a combination of simple elements that will achieve a fairly close approximation to equity as between corporate and other forms of doing

business, and that will at the same time prevent any serious avoidance of individual taxes.

The combination that is proposed for this purpose consists of three elements :

(1) a tax of 35% on the net income of each corporation, substantially as at present;

(2) a credit for each individual stockholder against his individual income tax of an amount equal to 25% of the dividends he receives from corporations subject to the tax imposed in (1), (assuming, of course, that such dividends are themselves included in the net income of the stockholder in computing his tax) ; and

(3) an interest surcharge on the corporation of one per cent each year of the aggregate earned reserves accumulated out of the net earnings of fiscal periods beginning after July 1, 1949.

- 41) この利子付加税は、留保利益の累積額に対し毎年繰り返して課税される制度であったが、その後資本蓄積を阻害するという理由で、一般法人のみならず同族会社についても廃止された。金子宏「前掲論文(注4)」43頁以下。それに代わる制度として採用されたのが、現在の特定同族会社に対する特別税率の規定である(法人税法67条第1項)。
- 42) 「前掲(注38)」111頁。
- 43) 金子宏「前掲論文(注4)」42~43頁以下。
- 44) 込山芳行「判批」判例タイムズ第1214号(2006)66~67頁。
- 45) 江頭憲治郎『前掲書(注3)』405頁、最判昭和37年2月1日民集16巻2号157頁。
- 46) 植松守雄『前掲書(注26)』451-452頁。
- 47) 所得税法28条の例示からもわかるように、雇用契約に限られず勤務関係にもとづいて受ける報酬をその内容としている。
- 48) それは給与所得が収入金額から給与所得控除を差し引いて所得金額を計算する仕組みであることから、事業所得とでは所得金額に差が生じることとなり、両者の判定をめぐる争いが多々生じている。東京地判昭和43年4月25日行集19巻4号763頁、札幌地判昭和50年6月24日月報21巻9号1955頁等参照。
- 49) 最判昭和56年4月24日民集35巻3号672頁。
- 50) 「みなし法人課税選択制度」の歴史的背景、変遷等は、相原安夫「みなし法人課税選択制度をめぐる諸問題」税大論叢9号(1975)が詳しい。
- 51) 国税庁「昭和48年税制改正のすべて」46頁。
- 52) 租税特別措置法平成4年改正附則8条。
- 53) 佐藤英明「みなし法人課税制度の検討と今後の問題点」租税法研究19号(1991)45頁。
- 54) 佐藤英明「前掲論文(注53)」45~46頁。
- 55) 所得は、勤労性所得(給与・退職所得等)、資産性所得(利子・配当・不動産・山林・譲渡所得等)、資産勤労結合所得(事業所得)の3種類に大別され、このうち、資産性所得が最も担税力が大きく、勤労性所得が最も担税力が小さい。そのため、所得税法は、資産所得重課=勤労所得軽課の考え方をとっている。金子宏『租税法』(有斐閣、第13版、2008)175頁。
- 56) 水野忠恒『租税法』(有斐閣、第3版、2007)292頁。
- 57) Eric M.Zolt; 中里実訳「アメリカにおける法人税改革の展望」税研15(6)(2000)10頁。
- 58) 人的会社が法人格のある株式会社(Aktiengesellschaft)になるには、財務状況の公開や企業統治について厳しい規制が存在し、法人成りはわが国のように容易ではない。
- 59) 岩崎正明「2008-2009年度ドイツ企業税法・個人投資所得一元課税制度のねらい」租税研究21号(2008)162~163頁。
- 60) 増井教授は、組織に対する構成員の経済的権利が複雑である場合には、損益を構成員に対して正確にパス・スルーさせることは困難であり、出資や分配、持分譲渡、損失の配賦、借入金や報酬の扱いといった論点の処遇も合わせて困難になると指摘する。増井良啓「組織形態の多様化と所得課税」租税法研究30号(2002)12頁。