



みなし法人課税制度に関する一考察(下)

佐藤, 英明

(Citation)

神戸法學雑誌, 39(2):411-437

(Issue Date)

1989-09

(Resource Type)

departmental bulletin paper

(Version)

Version of Record

(JaLCD0I)

<https://doi.org/10.24546/81004752>

(URL)

<https://hdl.handle.net/20.500.14094/81004752>



みなし法人課税制度に関する一考察（下）

佐藤 英明

みなし法人課税制度に関する一考察（下）

- 一 はじめに
- 二 現行のみなし法人課税制度の問題点
 - 一 問題点の指摘
 - 二 考察の進め方
- 三 みなし法人課税制度の法的位置づけの検討
 - 一 学説の整理
 - 二 考察
- 四 租税特別措置としての合理性の検討
 - 一 序
 - 二 みなし法人課税制度の目的の合理性の検討
 - 三 みなし法人課税制度が用いている手段の合理性の検討
 - 四 租税負担の公平に対する影響
 - 五 小括（以上三九卷一号）
 - 六 みなし法人課税制度の立法論的検討
 - 七 残された問題
- 五 みなし法人課税制度の問題点の検討と立法論的試論
 - 一 みなし法人課税制度の問題点の検討と立法論的試論
 - 二 結びに代えて（以上本号）

五 みなし法人課税制度の立法論的検討

第三節における考察から、みなし法人課税制度が現行の所得税法上、原則的な所得計算方法とは考えられないことが明らかになった。そこで本節においては、このことを前提とした上で、さらに、みなし法人課税制度は立法論としては支持しうるものであるのか、という点について検討を進める。¹⁾

この問題について検討する際の論点としては、事業主の勤労所得軽減の問題、事業主報酬の必要経費性の問題、法人、特に中小同族法人の経営者と個人事業主との課税の公平の問題、法人企業と個人企業との課税の公平の問題などがある。これらは相互に密接に関連のある問題ではあるが、ここでは、これらの問題をできるだけ解きほぐして考えてみたい。

一 みなし法人課税制度を立法論として支持する見解の検討²⁾

(1) 事業主の勤労所得軽減の問題——「質的拒税力」論からのアプローチ

① 北野説

みなし法人課税制度を立法論として支持する見解として、第一に挙げなければならないのは、北野教授の説である。教授の説においては、まず、専ら、中小同族法人の経営者・個人事業主・一般の給与所得者という、その実態ないし法的な立場を異にする個人間の公平が念頭に置かれている。なぜならば、法人税と所得税とが制度上別である以上、中小法人と個人事業主との間の公平は問題にならないからである。³⁾ 次に、ここで、教授のいわゆる質的拒税力の公平という考え方を適用すると、現行法制には重大な欠陥があることになる。なぜならば、個人事業主の稼得する現行法上の「事業所得」には、質的拒税力の見地からみて軽減されるべき「勤労所得」部分が含まれており、この部分は給与

所得と同様に扱われなければならないのに、現行法上はそうのように扱われてはいないからである。そのため、個人事業主と、自らが稼得する勤労所得分については軽課されている法人経営者との間に、不公平が存在しているとされるのである。この見地からすると、みなし法人課税制度は、個人事業主の稼得する所得のうち勤労所得にあたる部分を給与所得とみなして一般の給与所得と同様に軽課する——具体的には、給与所得控除の適用を認める——制度として、理論的に支持されるべきであるとされるのである。

しかし、仮に質的拒税力の公平の確保という観点に立ったとしても、みなし法人課税制度を設けるべきであるという結論は、必然的なものとは言いがたい。例えば、第三節で指摘したように、資産勤労一体化説においても、事業所得に含まれる勤労の要素を考慮しうるからである。

これに対しては、資産勤労一体化説における勤労所得軽課の要素の考慮は北野説におけるそれと比べて極めて不明瞭である、という批判があるかも知れない。しかし、それは、北野説の主張する課税方法が形式的に法人企業の場合と類似している点を捉えた見解に過ぎず、実際の勤労所得軽課の「内容」について、北野説の方が明確なわけではない。言うまでもなく、個人事業において、事業主の勤労所得部分を資産所得部分から分離する明確な基準がないからである。この技術的な難点を考えれば、もともと不明確なものを明確であるかのように見せかけることよりも、明確なものとは不明確なものとして対処する方がよいという考え方も十分に成り立つように思われる。

さらに、この説については、みなし法人課税制度の対象となる事業所得と不動産所得との拒税力の差をどのように考えているのかという疑問もある。すなわち、資産勤労結合所得たる事業所得と純粋な資産所得たる不動産所得とは当然に拒税力が異なり、この説が力説する勤労所得軽課の考え方が妥当するのは前者のみであるから、質的拒税力の公平をはかる立場を貫けば、現在のみなし法人課税制度が不動産所得をもその対象としている点は批判されるべきであるということになるのではなからうか。

② 富岡説

主として個人間の課税の公平を重視した北野説とは異なり、富岡教授の説は、個人企業と法人企業との課税の公平を重視する点に特色があるが、教授の場合も、その論理展開に用いられる概念はやはり所得の質的性格による区分——「質的担税力」——の概念である。すなわち、富岡説によれば、質的担税力に応じた公平な課税という見地から現行所得税法に挙げられている一〇種類の所得を分析すると、事業所得の位置づけが曖昧であり、現行所得税法上の事業所得は、それに含まれている事業主の勤労所得と、個人企業自体から生じる「資本運用所得」とに分けられるべきである。この場合、前者は法人経営者と同様に給与所得として課税され、事業所得は後者のみを含むものとして純化されるべきであるとされる。そして、この議論の過程において個人企業は事業主から独立した納税主体として認識されるが、それが独立の納税義務者となるのではなく、結局、個人企業から生じた資本運用所得も、事業主の事業所得として累進課税に取り込まれるべきであるとされる。この見地からすると、現行のみなし法人課税制度は、不完全ながら事業所得から事業主の勤労所得部分を分離しようとするものとして、立法論としても支持されるものであると考えられるのである。

しかしながら、この説には二つの疑問がある。その第一は、質的担税力に応じた課税ということの問題とすることと、結論として事業所得を「資本運用所得」という新しい類型の所得として純化すべきであることは、平仄が合わないように思われるという点である。

なぜなら、質的担税力という概念は、(少なくとも論者の主観においては)担税力に応じた課税という議論をより精緻にし、より公平な課税を実現するために用いられているものと思われるが、ここで、まったく新しい所得の類型を創出したのでは、この場面において意味がないからである。すなわち、もともと、資産所得・勤労所得という概念を用いたのは——「質的担税力」という概念を使わないとしても——資産所得の方が勤労所得よりも担税力が大きい

という議論をするためであり、同じく、事業所得を資産勤労結合所得としたのも、その拒税力が純粹な資産所得(例えば、不動産所得)と純粹な勤労所得(例えば、給与所得)との中間程度のものであることを示すためであつたのに、ここで、資本運用所得という新しい概念を唐突に持ち出してみても、それでは、その類型の所得が他の類型の所得に比してどのような拒税力を持っていると考えるべきなのかが、一向に明らかではないのである。

おそらく、この「資本運用所得」とは法人の「所得」と同質のものであると考えられているのであろうが、もともと、ここで述べられている質的拒税力とは個人の拒税力を議論するためのものであつたはずであるから、個人の所得のメニューのうちにこの所得類型を取り入れても、その「拒税力」をはかることはできないのである。

次に、富岡説において、その議論の過程では個人企業自体が独立の「納税主体」として觀念されるが、結論においては、そのような「個人企業」が個人事業主とは別個の納税義務者になるのではなく、「資本運用所得」として純化された事業所得も、結局は個人事業主の所得となる、とされる点にも疑問がある。

なぜなら、そのような「事業所得」が個人企業自体ではなく事業主の所得として課税されるということは、何らかの方法で、その所得が個人企業から事業主へ移されたことがその論理的な前提となるはずであるが、富岡説においては、第一に、なぜ、または、どのような論理操作を経て、個人企業自体から生じたとされる「資本運用所得」が事業主の所得となるのか明らかではないし、第二に、それが個人企業自体から事業主へと移されたと考えるのであれば、その所得は——事業主に対する課税としては——配当所得に類似した性質を持つものとされなければ論理が一貫しないであろう(この結果、所得税においては、事業所得という所得類型はなくなると同時に、それを資本運用所得と性質づけることも意味を持たなくなる)。

結局、富岡説においては、現在の(個人)所得税と法人(所得)税という枠組みを超えて、個人企業と法人企業の両方に適用される統一的な企業所得税制を目指すのでなければ、首尾一貫しないものといわなければならない。そう

であれば、少なくとも、富岡説の構想をみなし法人課税という形で制度化することには無理があり、この説は、この制度を立法論的に支持する理由とはなりえないと考えられる。

(2) 事業主報酬の必要経費性を肯定する説

北野・富岡両教授が、以上の議論とは別に、みなし法人課税制度を立法論的に支持される際に主張しておられる理論的な根拠としては、事業主の労働の対価である事業主報酬は、事業所得の計算上必要経費性を持つという主張が挙げられる。これはいわば、会計学的な考察によるものということができよう。

しかし、この点だけを切り離した場合、この論拠は甚だ薄弱なものであるというしかない。両説においてこの点が言われる際には、企業自体というものを個人事業の場合にも想定するとすれば、ここでは事業主報酬が当然に必要経費となる、とされるのみであり、必要経費性肯定説は、事業主報酬が事業所得の必要経費になる理由を詳しく理論づけてはいないからである。

したがって、個人事業においても「企業自体」というものを想定するという前提の下でならともかく、さらにさかのぼって、個人事業においても企業自体というものを想定すべきか否かということを論じる場面においては、この説によってみなし法人課税制度を支持することはできないと言わねばであらう。

(3) 公平論からのアプローチ

① 個人事業主と法人経営者との公平の問題

この場面におけるみなし法人課税制度支持論の論拠は、結局のところ、個人事業主と、それと実態はあまり変わらない中小同族法人の経営者（ただし、その法的な立場は個人事業主とは異なる）との間の課税の公平を図るために、個人事業主にも法人経営者と同様の給与所得控除を認めよ、という点にある。

この「実態が同じ」というのが、ここでのマジックワードである。この言葉によって、給与所得控除が個人事業主

に適用されるべきではない、という議論——いわく、給与所得控除は給与所得が比較的拒税力の小さな勤労所得であることに着目して認められている性質のものである。いわく、それは、勤務遂行のための必要経費の概算控除であるから事業主に関してそれを認めることはできない、等々——を——それが「実態を同じくする」法人経営者にも適用されているとして——ことごとく退けることができるからである。

しかし、このような公平論は、片手落ちの感を免れない。なぜなら、ここでの問題は、法人経営者と一般の給与所得者は「給与所得者」という法的立場を同じくし、法人経営者と個人事業主はその「実態」を同じくするとしたときに、この三者の間にどのような取扱いの差を設けるのが（ないしは設けないのが）公平か、ということであるから、ここで、「実態」に着目するのであれば、それは、同時に、実態の異なる二者——法人経営者および個人事業主と一般の給与所得者——の扱いを変えるということをも含まなければならぬはずだからである。

このように考えると、個人事業主と法人経営者との課税の公平という観点から、給与所得控除の適用を主眼とするみなし法人課税制度を正当化する議論は、まずその前提として、現在、法人経営者が一般の給与所得者と同様に扱われていることの正当性を論証しなければならない。しかし、周知のように、この点は、むしろ否定的に考えられてきたところであり、結論として、この公平論からみなし法人課税制度を立法論的に支持することはできないように思われる。

② 個人企業と法人企業との公平

みなし法人課税制度に関しては、「一般の個人企業は法人成りが認められているのだから、法人としての課税の方が有利であれば法人になればよいのであり、このような制度は不要だ」という考え方もあり得よう。この「法人の方が有利なら法人成りをすればよい」と「だから、みなし法人課税制度は不要だ」との間に論理の飛躍があるとするかないとするか、これが、みなし法人課税制度を立法論的に考える際の最大の難問であろう。言うまでもなく、これは、

この場面において租税の経済的中立性をどのように考えるかという問題である。

この点については、まず、租税法は納税者が私法上の法形式を自由に選択することを原則としては認めており、ただ、不当な租税回避を個別的に禁止しているにすぎないのだから、法人成りには何らの問題もない、という議論をなしうるであらう。しかし、これは、すぐに想像される反論が指摘するように、単に、現在非常に数多くなされている法人成りが、解釈論のレベルで違法ではない、というに止まり、ここで問題としているような、みなし法人課税制度の立法論的な当否の問題に触れているものではない。それはいわば、「法人の方が有利ならば法人成りをすればよい」という部分を正当化するに過ぎないのである。

では、改めて、立法論としては、この点をどのように考えればよいのか。この際に問題となるのは、この「立法論」の中味としてどのようなものが考えられているか、ということであらう。すると、みなし法人課税制度とは、元來は所得税法に服する個人企業を法人税法に服する法人企業とみなして、後者に適用されるのと——その程度は別論として——類似の課税方法で課税する制度であると考えられるから、ここでは一応、原則として、個人に対しては所得税法が適用され、法人に対しては、法人税法が適用される現在の制度の基本的な仕組みが前提とされていると考えてよいであらう。そうであれば、この問題を考えるにあたっては、その前提として、そのように所得課税を二本立てにした制度が採用されていることを意味を考えてみなければならない。

現行法がこのように企業の法形式——個人企業か法人企業か——に着目して課税方法を変えていることの意義は、しごく当たり前のことながら、その両者において課税方法が異なるものとするところにあるであらう。一旦そのような境界線を引いても、その両側で効果が同じであるなら、そのような線を引いた意味はないことになるからである。つまり、そうやって引いた境界線の両側で法効果が異なることが、この制度の前提なのである。そして、ここで最も重要なのは、そのように分けられた二つの領域において、法制度がそれぞれに相応しい論理を貫徹して作られているこ

とである。

このように考えれば、現在の所得税法と法人税法との二本立ての制度を前提とする限り、個人企業と法人企業とで、その租税負担が常にまったく等しくなるということはありませんし、またそれは異なってもよいということになろう。無論、企業形態の選択に関して租税法が中立的でなければならぬ、という命題そのものは誤りではないし、重要な要請かどうかは別としても、決して軽視してよいものとも思われない。しかし、それは、今後、所得税法・法人税法を通じた大規模な税制改革がなされる際に、再び、重要な論点とされるべき問題であり、現在の二本立ての所得課税制度を前提とした場合に立法論として重視される問題ではないと言わなければならない。

これに対しては、この問題は、そのような完全な改革を待つことのできない重要な問題であるから、不十分ながら、みなし法人課税制度という形で早期に手当てをすべきである、という反論がある。しかし、この問題の解決をこの制度によって行うことには、かなりの技術的な——ただし、それは、些細なことという意味しない——問題がある。第一に、第二節でも指摘したように、所得税法の事業所得の規定と法人税法とでは所得計算の方法がかなり異なる。このため、単純に税額計算の場面においてのみ法人と類似の課税方法を用いても、両者の課税方法が真に同じであるということにはならない。第二に、所得税法には法人所得と比すべき事業所得や不動産所得の他にも八種類の所得類型が定められており、これとの関係がみなし法人においては非常に複雑になる。

しかも、これらの二つの問題点の関係は、「逆向き」といえるようなものである。なぜなら、両者の課税方法を近づけるために、たとえば、みなし法人にも内部留保を認めるなどすればするほど、所得税法の執行の問題が複雑になるからである。このことは、そのような複雑な事態を明確に管理する法技術がまさに「法人格」であったことを考えてみれば、説明に多言を要すまい。この点に鑑みると、みなし法人課税制度は、企業形態の選択についての租税の中立性を守る方法としては、法技術的に甚だ拙劣で問題が多いものであるといわざるを得ないのである。

(4) 小括

以上の議論を一言でまとめると、みなし法人課税制度を支持するために主張されている理論的な根拠——個人事業主の勤労の要素の考慮——にも、政策的な根拠——企業形態の選択に対する租税の中立性の確保——にも正当な指摘が含まれていると考えられるが、この制度は、法技術ないし法制度としてそれらの根拠から要請されるところを正確に実現しうるものではなく、立法論的にも支持できないものである、ということになる。その技術的な難点とは、前者の根拠に関連しては、個人事業主の勤労所得分を決定する客観的な基準がないということであり、後者の根拠に関連しては、法人格という法技術を用いずに個人企業に法人と同様の課税方法を適用することは所得税法との関係で複雑な管理ないし執行上の問題を生ずる、ということである。

二 残された問題

(1) 序

前項での考察において、みなし法人課税制度は立法論としても支持しえないことが明らかになった。しかし、この議論には即座に反論があるであろう。それは、法律上ないし事実上、法人成りができない個人事業に関してはどのような対処するのか、という反論である。これは、課税上その方が有利ならば法人成りをすればよい、ということを確認した前項の議論に対しては、かなり有効な反論のようにも思える。そこで、以下では、この問題を若干考察しておく。

(2) 法律上法人成りが認められていない場合

まず、個人事業と法人企業とで所得課税上の負担が異なることは、法人成りが自由に認められていることを理由に容認するとしても、現行法上は、弁護士、税理士など、いくつかの職業については、法人成りすることが認められ

ておらず、そのため、これらの職業に従事する個人事業主は、たとえ法人として課税される方が有利であってもその途を選ぶことができないから、租税法において、私法上の形式は個人のままで法人として課税する方法、すなわち、みなし法人課税制度を設けるべきである、という議論がありうる。

この問題を考察するためには、最初、このことによつてどのような問題が生じているかを考える必要がある。この場合、租税法以外の法律によつてそのように企業形態が制限されている以上、租税の企業形態に関する中立性という観点からはまったく問題にならない。これが租税法の問題でないことはあきらかであろう。

したがつてここで問題となるのは、他の職種においては法人成りすることによつて租税負担を減らすことができるのに、弁護士等はそれができず、他の職種に比して不利益な取扱ひを受けている、という点である。理論的には、個人事業として課税されるので事業所得に含まれた勤労の要素が考慮されないということがこの「不利益」の中核をなす。しかし、この問題については、事業所得に含まれる勤労の要素を考慮するものとして一定の所得控除や税額控除を認めるという方法も考えられるのであり、この理由から、直ちにみなし法人課税制度をこれら職業についてのみ設けなければならぬという意見には賛成しがたい。

(3) 事実上法人成りができない場合

次に、事実上法人成りができない個人事業主のためにもみなし法人課税制度は必要であるという議論がなされることとがあり、この例としては、零細すぎて法人成りできないような個人事業が例として挙げられる。しかし、論者のこの例示は理解に苦しむ。仮に零細すぎて法人企業の形態をとることが不可能であるような事業が存在するとしても、そのような個人事業主に法人と同様の方法によつて課税しなければならない必要性はどこにあるのであろうか。

もともと法人は、租税負担軽減を目的とした制度ではないのであるから、零細すぎて法人となれないのであれば、

まさに、個人事業として課税されればよい。それこそは、個人企業と法人企業とで課税方法を異にしている現行法の論理に沿ったものというべきであろう。そのような零細な企業の場合には、より強く、事業所得における勤労の要素の考慮が必要とされるという議論には説得力を感じるが、その場合でも、みなし法人課税制度を設けて、法人に準じた方法によってそのような個人に課税しなければならない理由は存在しないと思われる。

第三節からここまでの議論の結論だけを摘記すると、①現在のみなし法人課税制度は現行所得税法上原則的な所得計算方法と言うことはできず、したがって、それは租税特別措置であるが、②租税特別措置としてのみなし法人課税制度は、仮にその目的が合理的であると言えらるとしても、その実現の手段が極めて不合理なもので、全体としては、支持しえない不合理な制度と言うべきであり、③立法論的にも、その大きな技術的難点ゆえに支持しえないものである、ということになる。④ただし、その立法論的な目的には正当な点も含まれており、これを實現する方法が別途研究されねばならない、ということも付け加えておきたい。

(1) この検討はまた、租税特別措置としてのみなし法人課税制度の政策目的の検討でもある。第四節では、この制度の二つの目的のうち、「法人同様の課税」という政策目的の合理性の検討を本節に述べた。

(2) 参照、国税庁・昭和四八年税制改正のすべて四三―四四頁、第四節注五（二九卷一五二―一五三頁）に紹介された意見。

また、みなし法人課税制度を強力に支持する青色申告会の見解は、個人事業と同族会社との課税の公平、および、事業所

得に含まれる事業主自身の勤労所得の経課の必要性を強く主張している。参照、播久夫「みなし法人課税制度は不公平か——その経緯と理論的根拠」税弘三四巻六号一〇七頁。

(3) 第三節における相原説・萬山説の紹介からわかるように、通説は、この点に関しては、みなし法人課税制度は現行所得税法上の事業所得の概念と整合的ではない、という観点から議論をしており、以下に述べる諸説と正確に噛み合うものではないように思われるため、ここではそれらの説には触れないこととする。

なお、以下の諸説と逆の立場からは、いわゆるみなし個人課税制度が提案されている(この提案について、詳しくは、参照、武田昌輔「我が国における閉鎖的法人に対する課税」日税研論集四号五七頁以下)。この見解を支持する理論的な根拠としては、租税を最終的に負担することができるのは個人のみであり、特に中小法人においては、法人への課税は、即、そのオーナー・経営者個人への課税と同視しうるものであるなら、それらの法人の租税負担が軽いということはその経営者等への課税が軽いということを意味しており、その結果、それ以外の個人との間に負担の不公平を生じている、ということを挙げうる(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——」一橋論叢九一巻六号七九九頁以下)。

(4) 北野弘久「法人企業課税のあり方」商事法務一〇六一号九二三頁。ただし、教授の具体的な行論をみると、この立場が貫徹されているかどうか疑わしい場合も存在する。例えば、みなし法人課税制度における毎月の源泉徴収が個人事業主の賞与分までに及んでいることを非とする点(北野弘久「みなし法人」課税制度」商事法務一〇七二号五四八頁)まではこの論理で割り切れるとしても、みなし法人に内部留保を認めるべきであるとする際(北野、同前)には、すでに、個人企業と法人企業との公平を問題にしておられるのではなからうか。

(5) 北野、前掲「みなし法人」課税制度」五四七頁。

(6) ただし、すでに触れたところであるが、この点に関しては、富岡教授のように、事業所得のうち勤労所得部分と「資本運用所得」部分とを分ける基準はいわば便宜の問題であるとして、この技術的難問を回避する見解もある(富岡幸雄・個人企

業課税の基本的課題五一頁。

(7) 金子宏・租税法〔第二版〕一六八頁。

(8) 富岡教授御自身は、「質的拒税力」という用語は用いておられないが、「所得の質的性格による区分」「所得の質的側面からする……区分は、所得の質的側面からする拒税力の差異にもとづく」(富岡、前掲注六、一〇八一—一〇九頁)などと述べておられ、その指し示すところは、まさに、質的拒税力という概念であると推察されるので、記述の便宜のために、以下ではこの用語を用いる。

(9) 富岡、前掲注六、一〇七頁以下。

(10) 富岡教授は、事業としての不動産所得は事業所得と同様の資本運用所得であると考え、事業としてではない不動産所得は資産運用所得であると考えられる(富岡、前掲注六、一〇八頁)。参照、所得税法基本通達二六—九。

(11) 金子、前掲注七。中里実、「判例研究」税理二七巻六号八八頁。

(12) 富岡、前掲注六、一一一、一一八頁。

(13) なお、北野教授は「質的拒税力」という概念を法人の所得についても適用されるのであるが(北野弘久・税法學原論〔第二版〕一二六—一二八頁)、それでも、個人の所得と法人の所得とを比べてどちらが質的拒税力が大きいのか、という議論がなされているわけではない。

(14) 事実、教授は、そのような方向での改革案をすでに発表しておられる。参照、富岡幸雄「中小企業税制の改革課題——個人企業課税の抜本的改革——」税通四一巻六号二五頁。

(15) 北野弘久、前掲注四、五四七頁、富岡、前掲注六、一一五頁以下。

(16) この点につき、富岡教授は、事業主報酬が、これまでの判例通説によって認められている必要経費の要件や債務確定の意義にてらしていつ生じたといえるのかという問題について、さらに詳細な検討が必要であろう、と重要な指摘をしておられる。参照、第三節一(3)④(三九巻一—二九頁)。

(17) みなし法人課税制度をめぐる議論においては、課税の公平ということがしばしば強調される。しかし、この議論においては、個人事業主、個人企業、法人企業、一般の給与所得者など、そこで問題とされる主体の数が多いために、その「公平」が何と何との間の租税負担の公平を言っているのかという点が複雑になっている。そこで、本稿では、この問題を、個人間の公平の問題(①)と、企業間の公平の問題(②)とに分けて概観することとした。

(18) 以下の議論からもわかるように、この問題は、個人事業主と法人経営者との負担の公平の他に、その両者と一般の給与所得者との公平の問題とも大きく関わっている。この点はつとに、政府税関によっても指摘されていた点である(参照、昭和四八年答申。第一節注一(三九卷一〇五—一〇六頁))。論者もこの点を見逃して見えてはならず、たとえば、北野教授は、一般の給与税制を自営業税制に近づけることによってこの問題に対処すべきであるとしておられる(北野、前掲注四、五四九頁)。

(19) 参照、前掲注二。また、昭和六三年八月の全国青色申告会総連合による「税制改革に関する基本的考え方」(三)小規模企業税制についてにおいては、「昨年の改正により『みなし法人課税』制度は事業主報酬額に所得制限を行うという極めてきびしい措置が加えられたが、同族法人の役員報酬にはこのような制限措置はない。」と述べられているが、このような意見も、同族法人経営者と個人事業主との公平を強く念頭に置いたものであるといえよう。

(20) 相原安夫「みなし法人課税制度をめぐる諸問題」税大論叢九号七八—八〇頁。

(21) この点に関連して、周知のように、みなし法人課税制度を導入する際に、政府税調が、事業主報酬に対する給与所得控除の制限(二分の一とする)と法人経営者の給与所得控除の制限(据え置き)についても提案していたことが注目される。

(22) 法人経営者の中にも、実質的な給与所得者がいるのはもちろんであるが、ここで問題にしているのは、「個人事業主と実態を同じくするような」法人経営者、すなわち、中小同族法人のオーナー経営者である。

(23) この問題に関しては、みなし法人課税制度において事業主報酬に給与所得控除を全額認めることが不適切である、としていた議論も貴重な示唆を与えるものと思われる(参照、相原、前掲注二〇)。

(24) また、租税法は納税者が用いた法形式に着目して課税を行うことを原則としているから、さらに論者は、なぜ、採用されている法形式ではなく、その実態に着目して課税すべきなのか、という点についても論証しなければならない。ここで、実態を法形式に優先させるべきであるとされる理論的な根拠が質的拒税力論にあったわけであるが、この議論がその論拠たりえないことは、既に述べた通りである。

(25) この点につき、水野助教教授は、「アメリカにおけるみなし法人課税制度の必要性は、歴史的に企業の法人化の法的制限によるところが多かったたのであり、(租税法上の制限が緩められた——佐藤注) 現在では、この制度の必要性はまったく認められていないのである。」と、重要な指摘をしておられる(水野忠恒「アメリカにおける中小企業課税」日税研論集四号一五四頁)。

また、アメリカにおいてみなし法人課税制度が存在していた時期においても、「その活動の性質上それらを法人形態で行うことが州法上禁じられているいくつかの事業組織を除くと、一体だれがこの条項を選択するのかという問題は難しい問題である。おそらく、法人税法上の地位が望ましいのであれば、企業は法人化してその地位を直接に得るであろう。」と言われている(Surry and Warren, Federal Income Taxation 1960 ed. 1470)。

(26) 伝統的な経済学、財政学の立場からは、特定の企業形態を選択することによって租税負担が軽くなったり、重くなったりすることは、租税が企業形態の選択に干渉し、市場による経済活動の効率性を害するものとして批判されてきた。典型的にこの立場を述べたものとして、あまりにも有名な箇所であるが、シャウプ勧告から引用しておく。

「法人が不当に大きくならないこと、また、法人が法令に適当な注意を払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、個人企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はない。また、その逆も適当ではないのである。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こすことによって、経済活動の能率を害する傾向があるの

である。」（シャウプ使節団日本税制報告書第六章A普通法人税）

- (27) この点に関しては、金子教授も、「おそらく、企業形態の選択における租税の中立性の問題は、公平負担の見地からする税制の全面的再検討の一環としてのみ解決が可能であると思われる。」（金子宏「租税と企業形態」矢沢惇編・現代法と企業四五頁）と述べておられる。

なお、個人企業に法人税法を適用する方法によつて、この問題を解決しうるか否かについては、別稿において検討することにした。

ただし、この租税の経済的中立性という原則をどの程度重視すべきかという点については、さらに考察が必要であるように思われる。なぜなら、この原則は、自由市場によつて資源が合理的に配分されるという仮定にその基礎を置いているものであるが、現在においては、この前提をどの程度信頼してよいのかが問ひ直されなければならないように思われるからである。

さらに、法制度と市場経済の仕組みとの基本的な関係という点からも、この原則を考察するてがかりが得られる。たとえば、労働組合は賃金の下方便宜性を生み、その意味では経済の「攪乱要因」となっているはずであるが、これを経済的中立性の立場から批判する者は、少なくとも、現在ではみられないように思われるし、例を税制にとれば、人頭税が最も経済的に中立な租税であろうが、一国の租税をすべて人頭税にすべきであるという議論はない。これは、それぞれの法制度にそれぞれの論理があり——前者においては、労働者の保護、後者においては、「担税力」に応じた公平な課税という原則——その限りで、市場経済への「干渉」が容認されているからであろう。

このような観点からは、租税の経済的中立性という原則にも、一旦それを相対化した上で、その妥当性を再考する余地があるのではないかと考えられる。本文において、企業形態に着目して異なる課税方法を適用する現行法のやり方を重視したのも、このような考察に拠るものである。

- (28) 参照、第二節一(3)③（三九卷一—三三頁）。

(29) たとえば、みなし法人にも内部留保を認めるとすれば、その運用による利子を事業主本人の利子所得と区別する必要があるし、みなし法人の資産を事業主本人の資産と分別する場合にはその譲渡による所得の分類の問題もある。また、みなし法人の借入金ということを認めれば、さらに多くの問題を生じることとなる。これらのすべての場合について、そのどこまでが事業主個人のもので、どこまでがみなし法人のものか、ということ判断することは、煩雑に耐えないのではなからうか。参照、第二節注七の右山氏の指摘（三九卷一号一二二頁）。

(30) ただし、この問題は、事業所得一般の問題として考えるのが、本来の筋であらう。参照、次節(3)。

(31) 法人成りができないことの不利点としては、本文で述べた他に、制度上の不利点として、(a) 所得の一部を法人所得として分離して累進税率よりも低い比例税率で課税されることができないという点と、(b) 法人化した事業に事業用不動産の貸付などを行うことによって全体としての租税負担を減らすことができないという点も問題となりうる。

ここで、この不公平を重大なものと考えらるならば、これらの問題を解決しこの場面における課税の公平を回復するために、限定的にみなし法人課税の選択を認めるべきであるということになるであらう。この場合、そのようなみなし法人課税制度を設けることによって、(a)の問題はある程度解決しうるであらうし、また、本文で指摘したみなし法人課税制度の技術的難点のうち、事業主報酬額の合理性の問題は、みなし法人課税を選択しうる職種を限定することによって、職種や所得水準ごとに、事業主報酬の額をより合理的に限定する試みがなされうるのではなからうか。

しかし、内部留保などの点でみなし法人に実際の法人に近づけた扱いを認めようとする場合には、依然として困難な技術的な問題が存在するし、さらに、(b)の問題をみなし法人という方法によって解決するためには極めて多くの規制を必要とすることとなり、問題が多いといふべきであらう。

筆者としては、この場合のように、租税法以外の法律によって、企業形態が制限されている場合には、租税法としては、その企業形態にのみ着目して課税の論理を貫徹せねばよく、特に、そこで大きな不公平が生じていると考える必要はない、という考えの方の方に魅力を感じる。その方が、この例とは逆に、法律によって企業形態を法人と定められている場合（例え

ば、証券取引法二八条一項、信託業法二条——双方とも、株式会社であることが要件である」に対応するためのみなし個人課税制度がないこととの平仄も合うし、徒らに複雑なみなし法人課税制度の導入によって惹起される技術的な難点も回避できるからである。この点は、なお、将来の課題としておきたい。

(32) 北野弘久「事業主報酬と課税」税理二六巻三号三三頁。また、事業税に関する議論であるが、吉川精一「現行事業税制の問題点」判例研究日本税法体系三巻一四四頁。

(33) また、理論的な面からは、そのように零細すぎて法人にならない個人事業が、「生業」とは異なる「企業」の実質を持っているか、という点も問題となりうる。言うまでもなく、みなし法人課税制度は、対象となる個人事業が法人と同様の——実質的な「企業」という——実態を持っているということが、その理論的な前提だからである。

六 みなし法人課税制度の問題点の検討と立法論的試論

(1) 「みなし法人」と実際の法人の取扱いの差

一般に、みなし法人課税制度に関しては、「みなし法人」の課税上の扱いをどの程度現実の法人のそれと近づけるか、という点に関連して生じる問題点をめぐって、多くの議論がなされてきた。

しかし、前節までの検討から明らかなように、個人所得課税の制度としてのみなし法人課税制度は、事業所得の稼得には事業主の勤労の投下が不可欠であるという点を考慮して事業所得にその担税力に応じた課税を行う機能を持つては足りるのであり、それを超えて、個人企業に法人企業と同様の課税を受ける途を開く手段である必要はない。この観点に立った場合、現行のみなし法人課税制度において事業主の退職金や賞与または内部留保が認められていない点を、みなし法人課税制度をより現実の法人課税に近づけるべきであるということを根拠として批判している主張には

賛成したい。これらの点は、事業所得を資産勤労結合所得と考えてその担税力に応じた課税をするという目的と直接の関連を持たないし、さらに、内部留保を認めた場合に生じる法技術的な問題に対処する方法も論者から提案されていないからである。結局、このような見解は、現行法上とられている二本立ての所得課税制度の論理にそぐわないものであるというべきであろう。

逆に、みなし法人所得の残額を配当所得としている点や過大報酬部分の所得区分は、みなし法人をほぼ完全に現実の法人と同様に扱っているもので、これらの点のみこのような扱いを認めるのは片手落ちということもできるかも知れないが、これは、事業所得中の勤労の要素の考慮を「みなし法人」という法技術によって達成しようとした結果であり、その際の立法政策的な選択として認められてよいと思われる。

(2) 現行みなし法人課税制度の内在的な問題点

本稿の問題関心からすると、上述のような、みなし法人と現実の法人との扱いの異同という点よりも、むしろ、みなし法人課税制度が持つべき機能と現実のみなし法人課税制度が果たしている機能とのギャップという点の方が、より重要である。

そのような問題としては、まず、①これまでに何度も述べてきたように、現在のみなし法人課税制度においては、この制度を選択したことによる租税負担軽減効果が非常に不明確であり、この制度の選択を誘引する効果がこれにより著しく害されていること。②事業所得をみなし法人所得と事業主報酬とに分ける客観的な基準がないこと。③事業主報酬への給与所得控除の全面的な適用は経費の一部の二重控除を認めることとなり不合理であること、の三点を挙げることができよう。これらの問題点は相互に密接に関連している。②の問題点があるために、①・③の問題点が生じているともいえるし、また、この③の問題点に対処するために六二年改正を行った結果、①の問題点が深刻化してしまったという経緯もある。

さらに、現在において、この制度を選択した事業主が本来受けるべきではないのに受けている不利益な取扱いととして、④法人と個人との計算規定等の差異から、みなし法人課税制度の選択者が不測の不利益を被りうることと、⑤早期に源泉徴収されることによる金利負担という点も問題となりうる（これには、通常の源泉徴収の他、自由職業人に對する二重の源泉徴収の問題も含まれる）の二点が挙げられる。④の問題は、より根本的には、個人と法人の計算規定が異なることに由来する問題点とも考えられるが、他方、事業所得中の事業主報酬部分を分離する客観的な基準がなく、かつ、事業主報酬額の決め方によって税額が変化するので、これを租税負担軽減の具として用いることを防ぐために様々な制約をみなし法人課税の制度上設けなければならないということによる問題点であるとも考えられる。

本稿の冒頭で述べたように、現在の税制改革の議論において、この制度が不公平な制度であるとして問題になつてゐるのは主として③の点を捉えたものであると言つてよからう。しかし、ここでより重要なのは、これらの問題点のうち、①、②の問題点はみなし法人課税制度に内在し、制度の論理を害する問題ということができ、④の問題点は、この制度が、企業の法的形態をメルクマールとして所得課税を行っている現行法の基本的な仕組みに適合的でないために生じている問題点であるという点である。結局、これらの問題点は、——個人所得課税における——事業所得中の勤労の要素の考慮という目的達成のために、みなし法人課税という法技術を用いることが適していないということを意味していると考えざるべきであらう。そのため、仮に③の問題点のみを取り上げて、例えば、この制度を立法した際の政府税調案のように事業主報酬に適用する給与所得控除を半額に制限したとしても、その他の問題点は、全体として、この制度の合理性を疑わしめるに足るものである。

(3) 立法論的試論

それでは、このような問題を生じることなく、事業所得における事業主の勤労の要素を考慮するためには、どのような方法が考えられるであらうか。まったくの試論にすぎないが、そのような方法として、有力であると考えられる

のは、前節でも示唆していたように、事業所得に「事業主控除」を認めることである。

この案の理論的な長所は——逆説的な言い方ではあるが——事業所得を資産勤労結合所得と性格づけた上で、勤労の要素が事業所得に占める重要性の定量的な明確さを正面から捉えたものであるという点である。この点は、第三節における北野説と資産勤労一体化説との比較から明らかであろう。^③第二に、これによって、前述の②の問題を回避することができし、「みなし法人」という不自然な擬制を用いる必要がなくなるために、④、⑤の問題も生じなくなる。さらに、みなし法人と現実の法人の取扱いの差異という問題もなくなる。第三に、事業主控除制度は、その租税負担軽減効果が明確であるということができよう。この点は、「会計の明確化を通じた個人企業経営の近代化・合理化」という誘引すべき目的を失った以上意味のないことのように思われるかも知れないが、この控除の適用を、これも後述するように、青色申告者に限った場合には、青色申告を誘引する手段として合理的なものといえるのではないだろうか。

ここで問題となるのは、前述の③の問題と絡んだ批判、すなわち、これは「みなし法人課税」という形式的な枠組みを取り払った掘み金の減税であり、給与所得者と比較して著しく個人事業主を優遇する不公平な制度である、という批判であろう。しかし何度も述べたように、金額の不明確性という点では、みなし法人という形をとつても、事業主控除制度によつても、それほど違いはない。もともと、事業所得に含まれる事業主報酬部分を決定する客観的な基準はないからである。そうであれば、事業主の恣意に左右されることなく、法律によつて控除額を決定する方が、より明確かつ公平な制度であるという主張もありえよう。その額を定額にするか、給与所得控除のように事業所得額に応じて増額されるべきか、という問題は別に詰められねばならないが、立法において、この控除の制度目的たる事業所得中の事業主の勤労の要素——さらに、事業の必要経費とはなりえない事業主個人の費用を含めてもよからう——の考慮に応じた額を設定することはできないだろうか。

しかし、さらに、俗に「九・六・四」とか「一〇・五・三・一」などと言われ、捕捉率の面で有利であるとされている個人事業主をこれ以上優遇することが適当か、という議論も、給与所得者との公平の面からはあり得よう。現状ではこの議論には確かに一定の説得力を認めざるを得ない。だが、一方で、事業主控除にはここで問題としているような理論的な根拠があり、他方で、すべての個人事業主が何らかの広義の脱税行為をしていることを前提とすることはできないことを考えると、直ちにこの議論に従うこともできない。そこで考えられるのは、青色申告をこの事業主控除の適用の要件とすることである。青色申告者は、制度の建前上正確な申告をしているはずであるから、この案は、前述の反論にもある程度の考慮を払ったものといえるであろう。無論、白色申告をしている個人事業主の事業所得にも勤労の要素は含まれているのであるから、この案は、不徹底の譏りを免れないが、現行のみなし法人課税制度が青色申告を要件としていることをも考え併せると、現状では止むを得ないものである。したがって、結局、この提案は、現在の青色申告控除を青色事業主控除として拡充すべきであるという提案になる。

なお、この控除を現在の青色申告控除と同様に定額の控除として定めるのであれば、それを定額の税額控除とすることも考えられてよい。なぜなら、定額控除であれば税額控除の方が相対的に低所得層に有利であり、これは、(a) 零細な個人事業ほど資産よりも勤労の要素が大きいと考えられること、および、(b) 高額の所得を有する個人事業主をあまり優遇しないことが給与所得者との公平からも望ましいと考えられること、の二点の前提が正しいならば、望ましい制度であるということになる。ただし、逆に、高額の所得を得るために、心身両面でより多く働かないしは程度の高い労働をしている個人事業主の労働の要素は、それだけ多く考慮されるべきであるという議論もなしうから、この点には、さらに検討する余地が多く残されている。

最後に、この「青色事業主控除」は、事業所得に含まれる事業主自身の労働の要素を課税上考慮するものであるから、たとえ青色申告をしていても、純粹に資産所得であるような不動産所得に対してまで適用されるべきものではない。

い。したがって、不動産所得に関しては、それが事業であるものに適用を限るべきであり、しかも、その事業か否かの判断基準としては単に不動産の貸付の規模を考へるのではなく、資産勤労結合所得と言いうる程度に納税者自身の労働力が投下されているかどうかが基準とされるべきであるということを付言しておきたい。

(1) 参照、第二節②③ (三九卷一号一〇七一—一〇八頁)。

(2) 参照、第二節①② (三九卷一号一〇七一—一〇八頁)。

(3) 参照、第二節⑬ (三九卷一号一六〇—一六七頁)、第四節三(2) (三九卷一号一四〇—一四二頁)。

(4) 参照、第二節⑭ (三九卷一号一八〇—一九九頁)、第三節二(1) (三九卷一号一三〇—一三二頁)。

(5) 参照、第二節⑮ (三九卷一号二一八頁)、第四節四 (三九卷一号一四五頁以下)。

(6) 参照、第四節四(3)、(三九卷一号一四九—一五〇頁)。

(7) 参照、第二節⑨ (三九卷一号一三三頁)。

(8) 参照、第二節⑦ (三九卷一号一一一—一二二頁)。

(9) 参照、第三節二(2) (三九卷一号一三三—一三三頁)、第五節一(1)① (本号四二二頁)。

(10) 相原安夫、「みなし法人課税制度をめぐる諸問題」税大論叢九号七九—八〇頁は、事業主報酬に対する給与所得控除の適用の合理性を検討するにあたって、給与所得控除に捕捉率格差の是正という要素が含まれていることに触れ、「捕捉率の格差の調整については、……一般に青色申告者が白色申告者に比して、その収支について正確な記帳を行い誠実な申告が期待されていることを勘案すれば、全く否定する理由も乏しいと考えられる」と述べておられる。

(11) 確かに現行法上も「青色申告控除」が規定されているが(「措置法」二五条の三)、この控除はその理論的な根拠および性格が明らかではなく、かつ、その年額一〇万円という控除額は、たとえば事業税に関して定められている「事業主控除」が現在年額二四〇万円であるのと比較しても低すぎるように思われる。ただし、もちろん、所得税と事業税とはその法的性格や

仕組みが異なるから、この両者が等しくなければならない、ないしは、等しくあるべきだ、と主張することはできない。

- (12) これに関連して、相原、前掲注一〇、八六頁は、勤労所得軽減の要素を加味した控除制の提案の中で、「ただし、かかる質的区分による税負担の差の調整は、一定限度以上の高額所得者に対してまでは、配慮する必要はないと考える。」としておられる。

- (13) 参照、金子宏・租税法（第二版）一七二～一七三頁。なお現在の所得税法基本通達二六―九は、主として規模によって、不動産の貸付が不動産所得を生ずべき事業にあたるか否かを判断しようとしている。

七 結びに代えて

一 以上で、現行のみなし法人課税制度に関する簡単な考察を終える。もとより、論じつくしていない論点も多く、私的な研究ノートの域を出ないものとなってしまったことを、深くお詫びしたい。本稿で考察の対象としなかった、個人企業と法人企業とを通じて、現行の法人企業課税と同様の方法で課税する場合の問題点については、別稿を準備中であり、引き続き、この問題についての考察を深めていきたいと思っている。しかし、それとは、別に、本稿の考察によって、さらに考察が必要とされる問題点がいくつか明らかになったように思われる。そこで、本稿の最後に、それらの問題点を明らかにして、今後の研究の課題としておきたい。

二 本稿は、法人成りをした方が課税上有利であるなら法人成りをすればよい、という主張を認めるなど、現行法上の不公平に極めて寛容であるかのように誤解されるかもしれない。しかし、当然のことながら、筆者の考えはそのようなものではない。みなし法人課税制度を支持する議論が主張していた論拠のうち、事業所得中の勤労の要素の考

慮や企業形態の選択に関する租税の中立性の必要性には、筆者も基本的に反対をしていない。ただ、そのような目的を達成するのに、みなし法人課税という制度は余りに法技術的な問題点を多く抱えている、というのが筆者の結論なのである。

そこで、それらの問題への対処の方法としては、現行の法人経営者の課税が有利に過ぎる面を修正すると共に、事業所得に含まれる勤労の要素を考慮し、その一定限度の軽減を考へることによって両者のバランスをとるべきであろう。前者に関しては、中小同族法人経営者の給与所得控除を制限することや、もっとドラスティックに、これらの法人にいわゆるみなし個人課税方式によって課税することなどが提案されており、この方向の議論はつとに学界・実務界を通じてなされているところである。

しかし、後者の問題についてはあまり議論がなされていない。そこで、まったく試論の域を出ないが、そのような方法の一つとして、現行の青色申告控除を「青色事業主控除」として拡充することを検討してみた。この制度の内容や形式、すなわち、定額の控除にするのか事業所得額に応じて増額するものにするのか、また、所得控除とするか税額控除とするか、などの点はこれから検討を要する問題であるし、さらに、青色申告を要件とするか否かも検討の対象とされるべきであろう。

第二に、第五節においても指摘したように、現在のような企業所得課税に関する二本立ての制度を維持するのであれば、それぞれの課税方式がどのような論理を持つているかということが問題となる。この点を考えるに当たっては、単に結果としての税額のみならず、手続き等を全体的に見て議論がなされなければならない。例えば、個人企業においては、相対的に低い記帳能力しかないことが前提とされる、というようなことも考えられてよい（逆に言えば、法人税法が要求する高い記帳・記録能力を有しない企業は、もともと法人企業として課税されるべきではないと租税法が考へる、ということがあってもよからう）。

このように、法人格の有無、という点に着目して引いた境界線の両側で、いかなる原理が妥当すべきであるか、という点の究明なしに、「企業」というような「実態」にのみ着目したのでは、現行法の仕組みやそのあるべき基本的な考え方を「正当に理解することにはならないのではなからうか。