

法人の性格と法人税制

中央大学
大淵博義

はじめに

わが国の経済社会においては、法人組織による企業経営がその主流を占めており、その法人数⁽¹⁾（平成22年度）は258万6,882社である。これらの法人は、証券市場に上場されているか否かの上場会社と非上場会社、法人税法上の非同族会社と同族会社というもの等に区分できるが、その法人の経営実体は、同じ利潤獲得を意図している営利法人といえども区々であり、それを税制上、一義的に画して課税制度を構築することは、課税上の垂直的の公平を害するという問題を生じさせることになる。

そこで、現行法人税制は、中小法人の租税負担能力に配慮した低減税率を適用する等、大法人とは異なる中小法人対策税制が指定されているが、現行の法人税制自体が、現代の法人の経営実体に応じた公正な税制として十分機能しているのかどうか、あらためて、検証する時期に来ているのではないかと考える。経済社会の経済活動の活性化への支援という経済界からの強い要請を受けて、法人税率の諸外国並みの低率化が模索されている今日、課税ベースの拡大という視座からの法人税制の検証も要請されるところである。

特に、シャープ勧告の税制改革の前提とされている法人擬制説は、その後、相当の修正がなされたとはいえ、シャープ税制は現行の法人税制の根幹をなしていることに変わりはない。しかし、当時と現在の法人の経営実体は相当の変化が生じており、そこで、シャープ勧告とその後の税制改革を検証して、現行

税制の問題点を指摘する。

加えて、わが国の法人数の約97%を占める同族会社の存在は、税制においても考慮しなければならないことは当然であり、現行では、同族会社の固有の制度が措定されているが、それが現在において合理性があるかどうか、その是非についても必要に応じて検討を加える。さらに、法人擬制説的思考による「法人個人一体説」（株主集合体説）に立つ現行税制の法人性質論から、同族会社の行為計算の否認規定の現在の執行・判例の解釈の不合理性について検証することとする。

I 私法における法人の意義と本質

1 私法における法人の性質論

法人税法における現行制度の法人の性格を論ずるに当たり、私法における法人の意義又は性質に関する論点について簡潔にみておきたい。

法人とは、自然人以外で権利義務の主体となり得るものであるが、そのためには、現行法上は、法律の定める一定の要件を充たして「法人格」の付与を受けることが前提とされている。

法人は、その構成員とは別の法主体を作り出すための法技術といわれており、その結果、株主等の法人の構成員は、当該法人は別の法主体であり、法人の行為についての責任追及からも逃れることができるものである。その意味で、法人がもつ意味については、「①法人財産の独立と、②構成員の有限責任の二つの意味がある⁽²⁾」とされている。しかして、「法人は、自然人でない存在を権利義務の統一的な帰属点たらしめる技術であり、この技術的契機こそ、取引の平面における法人の本質をなすもの⁽³⁾」とされている。

ところで、法律学からのいわゆる「法人理論」の内容は、法人の実体は何であるか、またなぜに、自然人以外に権利能力を承認するのかという法人の本質論からの問題提起に係る議論であり、その議論の代表的な学説が法人擬制説と法人実在説である。

法人擬制説は、ドイツのサビニニー（1799-1861）によって提唱された考え

方で、権利義務の主体は自由な意思主体である自然人に限られるべきであり、自然人以外に権利義務の主体たり得るものは、法律の力によって自然人に擬制されたものであると説く考え方である⁽⁴⁾。この学説は、法人の技術的契機のみに着目し、権利義務の統一的帰属点たらしめる技術であるのが法人制度と理解するものである⁽⁵⁾。

一方、法人実在説は、ギールケ（1841-1921）により提唱されたもので、団体は内部に秩序を有し団体としての意思を有する有機体であると論じ（有機体説）、法人格は、現に実在する社会的存在に対して与えられたもので、擬制によるものではないと説いた。これに対して、この説の欠点を修正し団体を社会学的に分析し、法人に法人格が与えられる根拠は、集団が社会的活動力、つまり社会的機能を果たしている点に求める「組織体説」が現れた。そのほかに⁽⁶⁾、「法人否認説」や「社会的作用説」の考え方が唱えられていた。

このような法人の本質論は、「法律問題を解決するためには、どれかの説に立たなければならないというのではなく、その意味では法人本質論は実益が乏しい議論である。」とされているが、一方、それぞれの時代の法政策・価値判断を反映したものである点で現在でも参考になるといわれている⁽⁷⁾。

ところで、前記各学説は、わが国の法人税制の根幹の部分に大きな影響を与えたものと考えられる。シャウプ勧告前の法人税制は、法人実在説的な思考に立つ税制であり、その後のシャウプ勧告及びそれを施行したシャウプ税制は、法人擬制説的な理念で税制の基本的部分の制度設計がなされたものと思われる。

2 企業会計における会計主体論

次に、企業会計においては、会計の対象たる企業とそれを取りまく利害関係者との関係をどのように考えるかによって、会計処理方法や財務諸表の表示に創意をもたらすが、会計学では、会計の対象である会計実体の性質に対する見方についての理論的な前提のことを「会計主体論」という。要するに、「会計主体論は、会計実体は誰によって支配された存在とみなして会計を行うべき

〈シンポジウム〉

所得課税としての法人税

総合司会

柳 裕治（専修大学）

はしがき

本稿は、平成23年10月2日、税務会計研究学会第23回大会統一論題「所得課税としての法人税」における研究報告に基づいて行われたシンポジウムの発言録である。

このシンポジウムにおける報告者は、次の通りである（報告順）。

大淵 博義（中央大学） 鈴木 雅博（税理士）

鈴木 一水（神戸大学） 藤井 茂男（税理士）

また、質問者は、次の通りである（発言順）。

中島 茂幸（北海商科大学）

高畑 公一（総合租税科学研究会・税理士）

粕谷 幸男（税理士）

上松 公雄（税理士）

右山昌一郎（税理士）

畑山 紀（札幌学院大学）

増岡修二郎（総合租税科学研究会）

平川 征雄（総合租税科学研究会・税理士）

金子 友裕（岩手県立大学）

相京 博士（税理士）

榎本 恒（城西国際大学大学院）

司会（柳裕治（専修大学）） それでは、昨日の統一論題報告につきまして、

シンポジウムを始めたいと思います。昨日のご報告に対して11名の会員方から質問が出されております。それに基づきましてこれから議論を深めてまいりたいと思います。質問票は会場の方には配付されておられません。それで私が一応その内容を読み上げます。できるだけそのまま読み上げますので、さらに補足が必要だということであれば、ご本人からそのことについて若干の補足説明をしていただくという形で進めていきたいと思います。

まず、最初は大淵先生、法人の性格と法人税制—法人の本質と基本的法人税制等の検証—というサブタイトルがつけられておりましたけれども、これについては4名の会員の方から質問が出されております。

まず、最初に北海商科大学の中島茂幸先生から質問が出されておりますので、読み上げます。

法人とは、自然人以外で権利義務の主体となりうるものであるが、現行法では、その権利義務の主体となり得るためには、法律の定める一定の要件を充たして「法人格」の付与を受けることが前提とされている。これは1ページに書かれております。

そこで、法人格として権利義務の主体となるとの観点からみると、連結納税制度やグループ法人税制における納税主体と法人格の相違は、法人格における法律上の責任とくい違いが生じています。この点について法人税法における法人格とはどのように考えるべきなのでしょうか。

というご質問です。中島先生、もし補足することがあれば一言お願いしたいんですけれども。

中島茂幸（北海商科大学） 北海商科大学の中島でございます。よろしくお願いたします。いま読み上げていただいたところが要旨になるわけです。最初に質問させていただいたことを光栄に存じます。

今回の統一論題で、所得課税としての法人税、たいへん根本的なところに焦点を当てたテーマになっているかと思えますけれども、そういったなかで法人の性格ということについて、昨日、大淵先生から企業の実体、あるいは法人税制の沿革、そういったことも踏まえて、たいへん素晴らしいご報告をいただき

ました。

お話の中で、法人の実在説か擬制説かという点に関しましては、一種の神学論争になるところではないかというお話もありましたけれども、私は、そこは避けたいと思います。

いまは法人格の問題という観点から一言質問させていただきます。法人として権利義務の主体となると、例えば、連結納税といったときに、その範囲のいろいろな子会社の所得も含めて全部親会社が申告をするということになる。ところがいわゆる法人格というのは、会社法上でいえば株式会社であったり、持分会社として合名・合資・合同会社であったりして、個々の単位に対して法人格が与えられていると、私は理解をしております。そうしますと個々の立場の法人格というものに権利義務が与えられるとするならば、やはり税の世界だけ特別に、例えば連結納税の義務とか、あるいはグループ法人税制で、本来ならば利益があるにも関わらず先延ばしをすとか、そういったような税制がつけられているということで、その法人格と納税義務にくい違いが生じているのではないかというふうに感じているわけです。例えば、連結納税であれば、これは任意適用といい、手を挙げたものだけが適用される。グループ法人税制であれば所定の要件に該当すれば強制適用になる。こういったような形になっております。そういったところから、法人格というものの捉え方をしたときに、「税」（納税義務者）とのくい違いが生じているのではないかというふうに感じるものですから、その点について先生のお教えを賜ればと思ひまして質問させていただきました。

司会 それでは、大淵先生お願いします。

大淵博義（中央大学） 中島先生、ご質問ありがとうございます。先生の質問は、法人格という法律の権利主体として認められている。ところが連結納税とグループ法人税制等については、法人格そのものが全体としてはないと。したがってそれはどういうふうにか、こういう趣旨でよろしいんですか。

中島 はい。