



# 法人税法

〔理論篇〕

吉國二郎・武田昌輔 著

財経詳報社

## 著 者 紹 介

### ＜吉国二郎＞

昭和16年 東京大学法学部卒  
昭和17年 大蔵省に入る  
昭和26年 国税庁法人税課長心得  
昭和28年 同法人税課長  
昭和30年 大蔵省主税局税制第二課長  
昭和34年 同理財局証券第二課長  
" 同理財局証券第一課長  
昭和36年 同主税局総務課長  
昭和38年 同大臣官房文書課長  
昭和39年 同大臣官房財務調査官（主税担当）  
昭和41年 東京国税局長  
昭和42年 大蔵省証券局長  
" 同主税局長  
昭和44年 国税庁長官  
昭和47年 大蔵事務次官  
昭和48年 大蔵事務次官退官  
" 霞経済研究会主宰  
昭和50年 横浜銀行頭取に就任、現在に至る

### ＜武田昌輔＞

昭和19年 中央大学法学部卒  
昭和23年 大蔵省に入る  
昭和33年 大蔵省主税局税制第一課課長補佐  
昭和42年 成蹊大学教授、現在に至る  
企業会計審議会特別委員  
元公認会計士第3次試験委員  
元税理士試験委員

### 〔著 書〕

「税務会計通論」（森山書店）  
「会計税務精説」（ " ）  
「新商法と税法」（税務研究会）  
「合併の法人税務」（財政経済弘報社）  
「会社分割の法人税務」（ " ）  
「新企業会計と税法」（森山書店）  
「会社税務事例」（編著）（第一法規）  
「法人税法（法令解説篇）」  
（吉国二郎氏と共著）（財經詳報社）

### 〔著 書〕

「法人税法講義」（大蔵財務協会）  
「法人税法（法令解説篇）」（財經詳報社）

1978 ©

昭和43年8月25日 初版発行  
昭和53年6月30日 増補新訂版発行

## 法 人 税 法 〔理論篇〕

定価 2,000 円

著者承認

検印省略

著 者 吉 国 二 郎  
武 田 昌 輔  
発 行 者 長 畑 寛 照

東京都港区東新橋1-2-14

発 行 所 株 式 財 経 詳 報 社

電話東京(572)0624(代)  
振替東京7-26500番

3034—60050—2797

印刷 大日本法令印刷株式会社

製本 徳住製本

## 昭和53年版の序

租税制度は、純粋な姿において成立しているものではなく、他の諸制度と有機的な関連の下に形成されているものである。そしてまた、最近の傾向として租税制度は国際化の方向に歩みつつある。ところで、法人税制については、諸外国の動向をみる限り、特に、国際間の資本交流との関連という、新たな視野に立った検討が進められてきている。わが国もこうした渦中に巻き込まれているのはむしろ必然ともいうべきであろう。私は、法人税に関する理論も一定時に固定されてはならないと常に考えている。

今回の改訂にあたっては、統計数値を改め、参考文献を追加したほか、わが国のあるべき今後の法人税制を考える場合の一助ともなればとの念願をこめて、最近における諸外国の新たな動向を補足説明し、参考に供することにした。

また、「課税所得論」においては、1 昨年（昭和51年）において連結財務諸表の制度化がされたが、これに伴って、連結納税の問題も生じてきている。税法としてはこの問題を探り上げる必要があると考えられるので、これを補充した。その他2、3の点について補正した。

本書が皆様のお役に立てば、著者としてこの上ない幸せである。

昭和53年5月

著者

## 序 文

昭和40年の法人税法全文改正の際に出版した旧著「法人税法」は、新法をできるだけ早く普及するという目的で取扱通達等が発表されるまえに法律・政令の解説を中心としたものであった。新法成立後3年を経た今日では、その使命も終わったので一応、旧著は昭和42年版を最後として打ち切ることにした。

しかし、その後制定された通達等を補足して、より実務的な解説書として継続しては、という財經詳報社のおすすめがあり、また、主税局や東京国税局の法人担当者のうちでその仕事を手伝ってやろうという有志の方々の申出もあったので、法律の解説に亘る部分を、そのような形で切り離して出版する運びになった。

旧著の序論の部分は、現在も各国税制上の問題となっている法人税の性格論を中心としたもので、実務の参考の点から分離したのであるが、成蹊大学の武田教授が、とくに課税所得論を新たに書き下して、共著の形で出版することを承知されたので、その後の新たな資料等を補足して、理論篇として独立した著書にすることにしたわけである。

法人税のあり方は、今回発表された税制調査会の長期税制のあり方についての答申でも遂に結論に達しなかった問題であり、この種の著作が少ない現状では幾分でも問題解決の参考になればと願うしだいである。

昭和43年8月

大蔵省主税局長

吉 国 二 郎

## 目 次

### 第1部 法人税論序説(吉国二郎)

|                                             |     |
|---------------------------------------------|-----|
| 第1章 法人税の性格                                  | 3   |
| 第1節 問題の所在                                   | 3   |
| 第2節 法人に対してその資本主である自然人とは独立に課税<br>が成立するという考え方 | 7   |
| 第3節 法人の課税は資本主である個人に対する課税であると<br>する考え方       | 17  |
| 第4節 法人税の転嫁と帰着                               | 30  |
| 第5節 主要国の法人課税の推移                             | 34  |
| 第6節 結 語                                     | 47  |
| 第2章 法人税の所得                                  | 65  |
| 第1節 所得の概念                                   | 65  |
| 第2節 課税所得の概念と他の分野の所得(利益概念)との関<br>係           | 74  |
| 第3章 法人税の概要                                  | 89  |
| 第1節 法人税の推移の概要                               | 89  |
| 第2節 国税における法人税の地位                            | 106 |
| 第3節 法人税の概要                                  | 117 |
| 第4節 法人税の改革意見                                | 132 |

### 第2部 課税所得論(武田昌輔)

|               |     |
|---------------|-----|
| 第1章 企業利益と課税所得 | 155 |
| 1 総 論         | 155 |
| 2 企業利益        | 157 |
| 3 課税所得        | 160 |
| 第2章 課税所得と法的基準 | 163 |
| 1 課税所得と配当可能利益 | 163 |

|                                    |     |
|------------------------------------|-----|
| 2 法的基準の問題 .....                    | 165 |
| 3 収益実現における法的基準 .....               | 167 |
| 4 贈与・債務免除を巡る問題 .....               | 171 |
| 第3章 課税所得の計算構造 .....                | 174 |
| 1 益金・損金の額 .....                    | 174 |
| 2 益金の額に算入すべき収益 .....               | 176 |
| 3 損金の額に算入すべき損費 .....               | 181 |
| 4 一般に公正妥当と認められる会計処理の基準 .....       | 183 |
| 5 益金の額に関する税法固有の規定 .....            | 189 |
| 6 損金の額に関する税法固有の規定 .....            | 192 |
| 第4章 収益の実現 .....                    | 199 |
| 1 企業会計における収益の実現 .....              | 199 |
| 2 課税所得における収益の実現 .....              | 203 |
| 3 収益実現の問題点 .....                   | 205 |
| 第5章 固定資産譲渡損益 .....                 | 209 |
| 1 企業会計における固定資産譲渡益 .....            | 209 |
| 2 税法における固定資産の譲渡損益 .....            | 210 |
| 3 譲渡損益の問題点 .....                   | 213 |
| 第6章 資本等取引による収益および損失 .....          | 216 |
| 1 資本等取引 .....                      | 216 |
| 2 税法における資本等取引の吟味 .....             | 218 |
| 3 資本等取引に係る収益および損失 .....            | 221 |
| 4 利益および剰余金の分配 .....                | 223 |
| 5 資本取引を巡る特殊問題(抱合合併による株式消却損益) ..... | 224 |
| 第7章 不法行為による所得 .....                | 227 |
| 1 違法の所得 .....                      | 227 |
| 2 無効な行為と企業利益 .....                 | 229 |
| 3 無効な法律行為と課税所得 .....               | 232 |
| 4 不法行為による所得を得るための費用 .....          | 239 |
| 第8章 経済的観察法 .....                   | 242 |

|                                 |            |
|---------------------------------|------------|
| 1 経済的観察法 .....                  | 242        |
| 2 実質課税の類型 .....                 | 247        |
| 3 経済的観察法と租税回避 .....             | 249        |
| <b>第9章 その他の資本剰余金 .....</b>      | <b>255</b> |
| 1 企業会計原則における「その他の資本剰余金」 .....   | 255        |
| 2 「その他の剰余金」と課税所得 .....          | 257        |
| 3 受贈資産と圧縮記帳の問題 .....            | 259        |
| <b>第10章 事実認定 .....</b>          | <b>263</b> |
| 1 事実認定の重要性 .....                | 263        |
| 2 事実認定の本質 .....                 | 264        |
| 3 事実認定の会計的判断 .....              | 267        |
| <b>第11章 新企業会計原則と税法 .....</b>    | <b>270</b> |
| 1 新「企業会計原則」の狙い .....            | 270        |
| 2 新「企業会計原則」と税法 .....            | 272        |
| 3 税法における特別の規定 .....             | 274        |
| 4 新企業会計原則の重要改正点 .....           | 276        |
| 5 継続性の原則と税法 .....               | 277        |
| 6 重要性の原則 .....                  | 278        |
| 7 特定引当金 .....                   | 282        |
| 8 実現の時期 .....                   | 284        |
| 9 その他 .....                     | 287        |
| <b>第12章 連結財務諸表制度と税法 .....</b>   | <b>291</b> |
| 1 連結財務諸表制度の概要 .....             | 291        |
| 2 連結財務諸表の一般原則の内容 .....          | 293        |
| 3 連結財務諸表の一般基準 .....             | 294        |
| 4 連結貸借対照表の作成基準 .....            | 298        |
| 5 非連結子会社等に対する投資勘定の貸借対照表価額 ..... | 304        |
| 6 貸借対照表の表示方法 .....              | 310        |
| 7 連結損益計算書の作成基準 .....            | 312        |
| 8 連結剰余金計算書の作成基準 .....           | 317        |

|    |                               |     |
|----|-------------------------------|-----|
| 9  | 連結財務諸表の注記事項 .....             | 320 |
| 10 | アメリカ納税申告書制度 .....             | 321 |
| 11 | イギリスにおける連結控除(グループ・リリーフ) ..... | 329 |
| 12 | わが国の連結申告制度の導入の問題点 .....       | 332 |

# 第1部 法人税論序説

吉 国 二 郎



# 第1章 法人税の性格

## 第1節 問題の所在

〔1〕 現在、ソ連等の共産主義国家を別とすれば、ほとんどの国に、営利法人に対しその所得に課税する法人税が存在する（注1）。しかも先進諸国においては、国税において、法人税は相当重要な地位を占めているのが普通である（第1表参照）。このことから、法人に課税して多額の租税収入をあげることは、租税制度の実際面からはなんらの疑問のない事柄として受け入れられているといつていいであろう。ところが理論の上では、法人税については異説が対立し、しかも、それらの説のうちには極端に對蹠的なものがあり、今日に至るまで帰一するところがない。これは個人所得税、ことに累進課税形態をとる所得税について、基本的な部分についてはほとんど異説がないこと（注2）と較べると、いかにも奇異の感を持たざるをえないところである。

【第1表】 各国の国税収入中に占める法人税収入の地位

| 区 分        | 日 本<br>(億円) | アメリカ<br>(百万ドル) | イギリス<br>(百万ポンド) | 西ドイツ<br>(百万マルク) | フランス<br>(百万フラン) | カナダ<br>(百万ドル) |
|------------|-------------|----------------|-----------------|-----------------|-----------------|---------------|
| 国税総額 (A)   | 193,324     | 199,474        | 31,500          | 230,170         | 348,196         | 31,130        |
| 法人税額 (B)   | 58,130      | 41,409         | 2,055           | 11,840          | 37,709          | 5,760         |
| 割合(B/A)(%) | 30.1        | 20.7           | 6.5             | 5.1             | 10.8            | 18.5          |

（備考） 日本およびカナダは昭和52年度予算、アメリカは昭和50年度決算、イギリス、フランスおよび西ドイツは昭和51年度実績見込による。

（注1） もっとも、ソ連には、社会主義経済税である収益控除（Огчисления от прибыли）がある。これはわが国の専売納付金に類似するものと考えられるが、資本主義国家の法人税に相当するといえないこともあるまい。

（注2） 個人所得税についてもアーヴィング・フィッシャー（Irving Fisher）やニコラス・カルドア（Nicholas Kaldor）のように、支出税（expenditure tax）をもっても

っとも衡平とする異説がある。インドとセイロンは、カルドアの勧告により、かつて支出税を採用した経緯がある（インドは1958年から1962年までと1964年から1966年までの両度、セイロンは1959年から1962年まで）。また、従来から人の富の度合いに応じて課税する富裕税 (net wealth tax) が提唱されており、諸外国に課税例も存するが、本税は所得課税を補完するものと認識されているにとどまる。

〔2〕 それならば、なにゆえに法人の課税がそのように問題にされるのであろうか。

法人は、独立の法律主体として認められ、したがってまたその構成員とは独立の立場で経済行為を行なう点では、自然人と異なるところはない。

しかし、自然人が自己の生活を営み、さらに家族の生活を維持するために対外的な経済行為を営むのに対して、法人はそれ自体の目的を有しているものではなく、営利法人の場合は、その法人を構成している自然人の財産や富の獲得を目的とする技術的な存在である点で、自然人とは全く異なるものである。

ここに、問題が生ずるゆえんがあるものと思われる。

法人が経済主体として活動し、その活動の成果として所得が形成され、法人の純資産が増加する点に着目すれば、自然人が経済的に行動して成果を獲得し、その成果である所得に対して課税されるのと同様に、法人に対してもその成果である所得に対して課税することは、きわめて当然であり、また衡平に適しているようにも考えられよう。

他面、法人の経済活動に基づく成果の獲得が、法人そのものの自己目的ではなく、究極的には自然人の富の獲得のための手段にすぎないという点に着目すれば、法人自体の所得というものは単に技術的な計算上の経過的なものにとどまり、それが最終的に自然人に帰属して、はじめて特定の目的に合致した富となるともいえるであろう。

いわゆる支払能力原則 (ability-to-pay principle) とか、能力説 (faculty theory) とかが、主として自然人の間の富とその課税による犠牲との比較を問題とする立場をとっている点からも、上記のような点に着目すると、法人の所得

に対する課税というものは、法人の背後にある自然人である所有主(proprietor)の所得に対する課税と考えるのが自然のようにも思われる。

そうであるとすれば、それぞれの経済主体の支払能力に応じて課税することを主眼とする所得税を、法人を構成する個々の自然人の支払能力と無関係に、一括して法人に課税することについて疑問がもたれてもくるであろう。

〔3〕 もとより近代社会においては、法人、ことに大規模な事業を行なう法人は、特定の自然人が利益を獲得する手段として一時的に形成されるものではなく、継続的な企業、いわゆるゴーイング・コンサーンとして、独立に、また継続的にその企業活動を続けるのが原則である。その企業財産に対する所有主である株主等の請求権は、単に持分(equity)として名目化し、会社間投資の複雑化に伴い、清算によって、それが具体的に自然人に帰属するということはきわめて稀なこととなり、また毎年の企業の成果の分配も、ほとんど一定した配当率によって固定化し、株主等の利益分配請求権は、利付証券の利息請求権とたいした差異がないものとなっている。

また、法人の資産に対する請求権も、株式等の証券に化体していわゆる擬制資本となり、株主等はその売却によって、容易に企業(法人)から離脱することができる。

さらに、企業の存在は、単に株主等の利害を基礎にするだけでなく、その活動は社会的な影響が大きく、その企業に雇用される多数の従業員や、その企業に生産資材を供給する下請企業等の多数の企業、さらにはその企業が生産する物や用役を購入する消費者までが、その企業の利害関係人と考えられる。

会計の分野では、企業の計算は、継続企業と企業実体(business entity)を前提として成立するとする考え方が支配的となり、この立場では、企業の財務の報告は単に企業主を対象とするものではなく、上記の広い利害関係人もその対象に包含すべきであるとされる。

したがって、本来、資本の自由な活動と自由な価格形成を基盤として成立

する資本主義社会においても、企業を取り巻くこれらの利害関係人との間に、企業の社会的倫理が成立し、また消費者保護等の観点から、独占の禁止、不公正な取引の制限等の法律的規制も漸次形成され、さらに労資の関係を律する労働関係の法的規制もしだいにその統一的な姿を整えつつある。

これらは、いずれも企業の社会的存在から招来されたものであり、企業が、決して株主等所有主だけの恣意で運営されてはならないということが、社会的な倫理として要求されていることを示すものともいえよう。

このような企業の社会性を考えると、前述のように法人の所得に対する課税をその所有主である自然人に還元して考えるよりも、法人を自然人と対置して、同様の観点からその課税を考えることが適当なようにも思われよう。

しかし、一面このことは、企業の持つ社会的機能に由来するものともいえるのであって、かりに個人企業が成長して同様に大規模化すれば、同様の問題に逢着することも疑いない。

ひるがえって、経済的に法人の活動を眺めれば、法人は、一定の財産を資本として成立し、その財産を回転して余剰を生み出し、その成果を資本主に分配することを本質としている。

たとえ、その生産物が、一般的に社会生活を豊かにし、社会福祉を増進し、また、その企業活動が大きな雇用を生み出すとしても、その活動によって増加した法人の財産は一般的に社会に属すべきものではなく、あくまでもその法人の資本主に最終的には帰属すべきものである。それは、個人形態で行なわれる企業がいかに規模を拡大し、社会的に重要な影響を持つようになっても、その企業活動の成果である所得がその個人企業主に属し、その個人の財産の増加一富一を形成するのと本来的には差異がないはずである。

いいかえれば、法人の企業活動の成果は法人の資本主である自然人に帰属し、その富が増加するのであって、法人という法律的なメカニズムは、要するに手段であるにとどまり、それ自身が目的である存在とはいえないであろう。

〔4〕 上述したように、法人が対内的な関係、すなわち資本主との間の諸関係と、対外的な関係、すなわち独立の人格と経済主体としての地位に基づいて、他の人格または経済主体との間に生ずる諸関係との複合された諸関係を持つことが、自然人と異なり、その活動の成果を対象とする課税制度の意味を二重化し、複雑化している基本的な原因であるといえることができるであろう。

現今の社会においては、経済界における法人企業の比重は個人企業のそれに較べて圧倒的に大きい。

その点からは企業に対する課税の効果、その経済的機能が法人を中心にしてお考えられることは当然である。その意味では法人に対する課税は、企業の成果に対する課税の問題として考察される面も当然にありうるところであろう。しかし、企業の所得に対する課税が、経済の成長・発展にどのような影響を及ぼすかということは、法人に対する投資の消長等を通じて、個人の企業意欲、勤労意欲に対する影響を無視して考えることはできない。

## 第2節 法人に対してその資本主である自然人とは 独立に課税が成立するという考え方

### ——さらに「企業税」の考え方——

〔5〕 法人が、その構成員と独立した一個の実体(entity)であり、それ自体として課税対象たりうるという考え方は、ドイツの租税制度においては、かつて当然のこととして受け入れられていたようである。(注1)

これに反してイギリスにおいては、後述のように、法人課税の行なわれた当初から、これを個人の源泉課税であるとする法律構成が一貫してとられてきた。

また、アメリカにおいても、1913年に統一的な連邦所得税法が成立してから、相当の期間イギリスと同様の法律構成がとられていたが、その後、法人を独立の課税主体とする法律構成が採られるようになった。

このような推移は、法人理論が意識的にたたかわれ、法人実在説 (Wirklichkeitstheorie) が民法理論の上で決定的な優位を獲得したドイツ法と、これに対し、当初個人の協同体に対して法律関係を認めることを拒否したコモン・ローに対して、エクイティ裁判所において漸次法人の法律関係を形成してきた英米法との差異が影響しているものともみられて、興味深いものがある。

(注1) ドイツでは、法人企業の増大とともに1880年代から法人に対する独立課税の主張が強くなった。1891年に J. ミケール (J. Miquel) が行なった税制改革は所得税の課税対象を法人にまで拡大した点で画期的な意義を持つが、法人税が独立税として創設されたのは、同税が国税に移管された1920年のことであった。39頁[21]参照。

〔6〕 法人が企業として独自の課税に服すべきであるとする議論が、とくにアメリカにおいて注目されるのは、下記のような事情を反映しているものと思われる。

アメリカにおいて、最初に法人がその資本主と独立に企業税の対象となるべきであるとする考え方を主張したのは、T. S. アダムス (Thomas S. Adams) であるといわれている。

その主張するところは、法人といえども、個人と同様に国家社会の費用を分担すべきものであり、その分担の程度は法人に対する財産課税では十分でなく、企業そのものを対象とする税を課すべきものであるというのである。彼はまた、法人は自然人同様に支払能力を有するものであり、支払能力説を個人に限って適用する考え方は間違っているとしている。(注1)

法人を独立の(企業)課税の主体であるべきであるという財政学者は、その後も多く現われている(注2)が、その主張の根拠は必ずしも同一ではない。しかし、共通の事実として世界の主要国が現に法人に対し租税を課し、その課税は強化される傾向はあっても、緩和され、さらに消滅する見込みは全くないという強い現実の事実を踏まえている。

その説くところは、法人は、国家が供与する各般のサービスに対して、対価を支払わなければならないとする利益説的な立場もあり、さらに、法人がこのようにして受けるサービスは企業の要素費用であり、企業はこれに