

論 説

米国連邦税法上の「S法人」をめぐる法的諸問題

——わが国における小規模企業税制への示唆を求めて——

北野富士和

(国家公務員・和歌山大学大学院経済学研究科修士課程修了)

目 次

- | | |
|----------------------|-----------------|
| I はじめに | 2 S法人の申告および事業年度 |
| II 米国連邦税の特徴と現況 | IV S法人に関連する課税制度 |
| 1 米国連邦税における主要な事業体 | 1 株主個人に対する課税 |
| 2 現在の税収構造と各申告形式の利用状況 | 2 事業体S法人に対する課税 |
| III S法人の選択および申告 | V おわりに |
| 1 S法人の適格要件 | |

I はじめに

本稿の目的は、米国内国歳入法典（Internal Revenue Code : I.R.C.）⁽¹⁾に規定されたS法人⁽²⁾に係る米国連邦税法上の制度について検討することにより⁽³⁾、わが国の小規模企業税制のあり方について、一定の示唆を得ようとするものである。

なお、本稿の中で意見にわたる部分は、筆者の属する組織の見解ではなく、筆者の個人的な見解であることをあらかじめお断りしておく。

本研究の契機は、近年、米国において、法人の役員報酬⁽⁴⁾額の適否をめぐる争われ、同国のビジネス界で注目された事件の一つとされる⁽⁵⁾、2012年 Watson 事件第8巡回区合衆国控訴裁判所判決（David E. Watson, P.C. v. United States, 668 F.3d 1008 (8th Cir. 2012)）が発端となっている。本件は、米国連邦税法

上の多様な事業体の一形態であるS法人を舞台に、「不相当に低額な報酬（unreasonably low compensation）」が争点とされた判例として衆目を集めた事案であるとともに⁽⁶⁾、事業体S法人に内在する課題を浮上させることとなった事件の一つとして捉えることができる。

連邦税法上のS法人とは、米国におけるコーポレーション⁽⁷⁾のうち、I.R.C.サブチャプターS⁽⁸⁾に規定される課税方法（サブチャプターS制度）を選択した小規模法人（small business corporation）⁽⁹⁾のことをいう。S法人は、わが国の従来の税制にはみられない米国特有の事業体⁽¹⁰⁾であり、その特徴の一つとして、パス・スルー（pass through. 内国歳入法典ではpass-thruと略記される）課税が挙げられる⁽¹¹⁾。パス・スルー課税とは、事業体の損益

(1) 合衆国法典第26編（26 U.S.C.）に収録されている。

(2) I.R.C. Chapter1, Subchapter Sに規定されていることから、Subchapter S法人 (Subchapter S corporation), S法人 (S corporation) などと呼ばれている。なお、本稿では「S法人」を用いる。

S法人をはじめとする多様な事業体にかかわる議論については、従来わが国においても検討されており、次のような先行研究は非常に参考になるものである。水野忠恒「アメリカにおける中小企業課税—組合、法人及びSubchapter S法人の課税問題—」日税研論集4号 (1987年)、同『アメリカ法人税の法的構造—法人取引の課税理論—』(有斐閣、1988年)、小川正雄「アメリカにおけるS法人の構造と課税関係」税法学535号 (1996年)、金子宏編「パートナーシップの課税問題」日税研論集44号 (2000年)、佐藤英明「新しい事業体と税制」フィナンシャル・レビュー65号 (2002年)、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年)、同「多様な事業組織をめぐる税制上の問題点」フィナンシャル・レビュー69号 (2003年)、薦永竜一「多様な事業体における課税の相違」フィナンシャル・レビュー69号 (2003年)、森信茂樹「新たな事業体と組合税制」フィナンシャル・レビュー69号 (2003年)、長谷部啓「パス・スルー課税のあり方—組合事業における組合員の課税関係とその諸問題—」税大論叢56号 (2007年)、本庄資『アメリカ法人税制』(日本租税研究協会、2010年)、関根美男「法人税の課税根拠と多様化する事業形態に対する課税ルール」租税資料館賞受賞論文集第19回上巻 (2010年)、太郎良留美「米国における小規模法人税制—わが国の法人課税の課題—」研究紀要青葉3巻2号 (2011年)、坂井一雄「小規模企業に対する課税のあり方について—小規模企業に対するパス・スルー課税の検討を中心に—」税大論叢81号 (2015年)、荒井恒一「小規模企業等に係る税制のあり方」税研32巻2号 (2016年)、望月爾「アメリカの法人税改革とS法人課税」日本租税理論学会編『中小企業課税』(財経詳報社、2016年)等。

(3) 連邦税 (federal tax) とは、米国において、連邦政府 (federal government) が課する税をいい、所得税 (個人所得税および法人所得税 (income tax)), 遺産税 (estate tax), 贈与税 (gift tax) などがある。連邦税の根拠となる連邦税法が内国歳入法典 (I.R.C.) である (田中英夫編集代表『英

米法辞典』(東京大学出版会、2012年) 339-340頁参照)。

(4) わが国の会社法では、取締役の報酬、賞与その他の職務執行の対価として株式会社から受ける財産上の利益は「取締役の報酬等」とされ (会社法361条1項)、法人税法では、役員に支給する報酬は「役員給与」とされている (法人税法34条1項)。本稿では、本稿の契機となったWatson事件において「取締役の職務執行の対価の妥当性」が重要な論点となったことから、あえて「役員報酬」を用いることとする。

(5) See, Tony Nitti, *The Top Ten Tax Cases Of 2012, #4: S Corporation Shareholder Reasonable Compensation How Much Is Enough?*, Forbes Taxes, Dec. 6, 2012. (<http://www.forbes.com/sites/anthonymitti/2012/12/06/the-top-ten-tax-cases-of-2012-4-s-corporation-shareholder-reasonable-compensation-how-much-is-enough/> [最終確認日: 2017年3月20日])。

(6) See, Scott E. Vincent, *8th Circuit Finds Accounting S Corporation Paid Unreasonably Low Wages*, 68 JMOB. 114 (2012)., Robert R. Keatinge, *Compensation Issues in LLCs and Other Pass-through Entities*, VCU0728 ALI-CLE 323 (2012).

(7) コーポレーションは、「法により、構成員から独立した法人格を認められた人為的な法主体 (artificial person)」としての「法人」の意味と、「アメリカでは、営利法人 (business corporation) のことを単にcorporationということが少なくない」ことにより「会社」の意味を持つ。また、「アメリカでは合名会社 (general partnership) および合資会社 (limited partnership) には法人格がないので、corporationには含まれない」とされる (田中・前掲注(3)202頁)。なお本稿では、コーポレーションについて、わが国における株式会社として認識する。

(8) I.R.C. § 1361-1379.

(9) I.R.C. § 1361(b)(1).

(10) 本稿において「事業体」とは、法人格を有するかどうかにかかわらず、複数の者が一定の事業目的を達成するために組成された組織体 (団体) の意味で用いる。

を事業年度ごとに各構成員に割り当て、構成員個人の段階で課税する方式である¹²⁾。

米国各州の会社法により設立されたコーポレーション（C法人¹³⁾）がサブチャプターS制度を選択した場合、事業体S法人の所得（分配の有無を問わず）または損失は、原則として（特定のキャピタル・ゲインおよび特定の収益を除き¹⁴⁾）、株主個人の所得または損失としてパス・スルーされ、株主段階で個人所得税¹⁵⁾が課されることとなり¹⁶⁾、法人段階での課税は行われない¹⁷⁾。このように、S法人には連邦税法の適用時に限り¹⁸⁾、通常の株式会社とは異なる特別な課税方法が採られる¹⁹⁾。ただし、サブチャプターSで規定されている以外の事項については、通常の株式会社であるC法人

と同様に、サブチャプターC²⁰⁾の適用を受けることになる²¹⁾。

法人所得に対する課税に向けた取組を歴史的にみると、アングロ・サクソン（Anglo-Saxon）諸国の中核をなす英米両国は、以下のとおり正反対の立場を採ってきた。英国では、法人および株主の所得について、インピュテーション方式（imputation system）²²⁾を採用し、配当に係る二重課税への対策が講じられてきた。対照的に米国では、いわゆるクラシカル・システム（classical system）の下、法人および株主はそれぞれ独立し、株主の配当に対する軽減がなされない二重課税の状態が保持されてきた²³⁾。このように、米国の税制においては、法人および個人（株主）の

(11) I.R.C. § 1(h)(10)(C)においてS法人は、パス・スルー事業体の一つとして定義されている（(10) Pass-thru entity defined, For purposes of this subsection, the term “pass-thru entity” means— ……(C) an S corporation; ……）。

(12) 増井良啓教授は、S法人と課税方式が類似する任意組合等およびパートナーシップについて、「組合の事業活動の成果は、組合段階において法人税の対象となることなく、組合員に帰属するものとして課税される。組合の損益が組合組織を『通り抜ける』という意味で、これを『パス・スルー課税』とよぶ。組合員が個人である場合についていえば、組合の損益は、組合員個人の損益として、所得税の対象となるのである」と、パス・スルー課税について定義づけされている（増井良啓「組合損益の出資者への帰属」税務事例研究 Vol.49（1999年）53頁）。

(13) わが国の株式会社に相当する法人は、I.R.C. Chapter1, Subchapter Cに規定され、Subchapter C法人（Subchapter C corporation）、C法人（C corporation）などと呼ばれている（I.R.C. § 1361(a)(2)）。なお、本稿では「C法人」を用いる。

(14) 後掲第IV章2(1)参照。

(15) よく知られていることではあるが、米国連邦税法に規定される所得税（income tax）は、個人所

得税（individual income tax）と法人所得税（corporate income tax）とに区分される（田中・前掲注(3)340頁参照）。

(16) 伊藤公哉『アメリカ連邦税法（第6版）所得概念から法人・パートナーシップ・信託まで』（中央経済社、2017年）500頁、長谷部啓「外国事業体と国際課税を巡る問題—各国租税法上の法人概念の相違に起因する諸問題を中心として—」税大論叢 59号（2008年）159頁参照。

(17) I.R.C. § 1363(a).

(18) このことから、S法人は、租税選択法人（tax-option corporation）とも呼ばれる。See, Robert F. Wilson, *Tax Considerations in Selecting a Mineral Financing Vehicle*, 13C RMMLF-INST7（1982）。

(19) S法人は、「小規模事業者法人が連邦法人税の一部もしくは全部の課税を免除する連邦所得税上の概念であり、S法人という用語は、税務上以外ではほとんど重要性を持たない。つまり、S法人は税法における取扱いを受けるための法人であり、特別な企業体ではない」とされる（太郎良・前掲注(2)31頁）。

(20) I.R.C. § § 301-391.

(21) I.R.C. § 1371(a)(1).

それぞれが独立して課税される方式が採用されている²⁴⁾。

すなわち、米国の方式は、法人段階における法人所得税と受取配当に係る株主に対する個人所得税について、いわゆる二重課税の状態を生じさせる²⁵⁾。従来、二重課税に対する議論がなされてきた経緯はみられるが²⁶⁾、現行制度において限定的ではあるものの対応措置を採っているわが国のような調整策は、米国では施されていない²⁷⁾。そのため、米国においては一定の要件の下、法人自体に組織形態と課税方式の選択を認めることで、組織形態および課税方式の自由度を合理的に高める施策を

講じているものと推測される。

とりわけ、上述のサブチャプターS制度を選択した場合には、パス・スルー課税により、通常の株式会社にみられる配当に係る二重課税の負担を除くことができる。サブチャプターS制度は、元来、営利活動を行う法人に、税負担の相違を考慮することなく、組織形態の選択を可能ならしめること²⁸⁾を目的に制定されたものであるとされる²⁹⁾。これは、個人事業者やパートナーシップと同規模、同程度の事業が行われる場合には、個人事業者やパートナーシップと同様の課税を行うのが望ましいというものである。S法人を株主数の面から

22) インピュテーション方式とは、受取配当のほか、受取配当に対応する法人税額の全部または一部に相当する金額を個人株主の所得に加算し、この所得を基礎として算出された所得税額から、この加算した金額を控除する方式のことをいう。受取配当に対応する法人税額の全部を株主に帰属させる完全インピュテーションの場合、法人所得のうち配当に充てた部分に関する限り、二重課税は完全に排除される。なお、イギリスの部分的インピュテーション方式では、受取配当にその1/9を加えた額を課税所得に算入し、算出税額から受取配当額の1/9を控除する。財務省HP「主要国の配当に係る負担調整に関する仕組み」(http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/financial_securities/risi04.htm [最終確認日：2017年3月20日]) 参照。

23) See, Steven A. Bank, *Anglo-American Corporate Taxation: Tracing the Common Roots of Divergent Approaches* (Cambridge University Press 2011) preface.

24) 金子宏教授は、「法人税は所得税の前取りであるとする見解は、実際の租税制度に対して大きな影響力をもっており、先進国の中で、法人と個人に対してそれぞれ独立に課税する方式（最近は正統方式(classical method)と呼ぶことが多い)を採用しているのは、アメリカをはじめとする若干の国にすぎない」と述べておられる(金子宏『租税法(第21版)』(弘文堂, 2016年) 301頁)。

25) 金子宏教授は、「法人税の性質ないし課税根拠については、大別して2つの考え方があり、1つは、法人税は所得税の前取りであるとする考え方であり、いま1つは、法人税は法人の担税力に着目して課される独自の租税であるとする考え方である。前の考え方によれば、法人の所得に対して法人税を課し、さらに個人の配当所得に対して所得税を課すことは、二重課税となる」と述べておられる(金子・前掲注24)298頁)。

26) 米国においては、「1954年から1964年までは、個人株主について4%の配当税額控除を認めていたのであり、その後も、1977年の財務省の“Blueprints”や、Ullmann(ウルマン)下院歳入委員長の提案などにおいても配当二重課税、法人税と所得税との統合の問題が議論されてはいたのであるが、法人税の制度としては、基本的には、所得税との統合はされてこなかったし、配当二重課税の調整措置もおかれていなかったとすることができる」とされている(水野忠恒『大系租税法』(中央経済社, 2015年) 327頁)。

なお、この点に関連する米国の法人税改革については、米国財務省報告書(Integration of The Individual and Corporate Tax Systems Taxing Business Income Once (January 1992) (<https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/Report-Integration-1992.pdf> [最終確認日：2017年3月20日])) 参照。

みても、その60%超が株主わずか1名の一人会社であり、株主2名までのS法人が全体の9割以上を占める現状となっている²⁷⁾。

現在、米国において、サブチャプターS制度は、上述の利点等を主な理由として広範に利用されている。全米におけるS法人の申告件数は、2004年には350.4万件と全法人の申告件数の約60%を占めていたが、その後も増加の一途をたどり、2015年には471.7万件と、実に全法人の68.0%を占めるに至っている²⁸⁾。また、その業種も多岐にわたる²⁹⁾。このような利用状況からも、多数の小規模法人により、サブチャプターS制度の利点が積極的に活用されている実態を見てとることができる。よって、米国で活発に利用されるサブチャプターS制度は、連邦税制上において功を奏しているとみられ、その実情からもS法人は、米国

における主要な事業体として定着したものであると考えられる。また、事業者である法人に組織形態および課税方式を選択する自由度を与える役割を担う制度の一つであるといえよう。

ところで、わが国の税制に目を転じると、現行制度上、S法人のような株式会社等の法人格を有しつつ、パス・スルー課税を可能ならしめる事業体の存在を確認することはできない。つまり、同規模、同程度の事業が行われる場合であっても、個人事業者には所得税法、法人にはその規模にかかわらず法人税法が画一的に適用される。よって、事業者による組織形態および課税方式の選択という点においては、米国に比して、その自由度にやや難があるようにも思料される。それゆえ、将来を見据えた場合、たとえば、組織形態間の

27) 「アメリカにおいては、個人株主段階で一定の配当所得に対しキャピタルゲイン課税と同様の軽減税率が適用されている。なお、アメリカは1936年に個人株主段階における法人税と所得税の調整措置を廃止して」いる。ただし、法人・個人間の調整措置はないが、法人間については受取配当益金不算入制度を設けている（財務省・前掲注22）。

また、税制調査会において、「配当に対する法人税と所得税との間の調整については、アメリカを除く主要諸外国において税負担の調整措置が講じられていますが、わが国においても、シャープ勧告以降、基本的には税負担の調整が必要との考え方に基づき、調整措置が講じられています。現行の個人と法人をめぐる法人税の基本的仕組みは、所得税において配当税額控除制度が設けられており、株主の受取配当に対する所得税負担を軽減することにより、配当に対して課される法人税と所得税との間の税負担の一部を個人株主段階で調整するものです（税制調査会答申『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—』（平成12年7月14日）156-157頁）」と説明されているように、わが国では配当控除制度（配当所得控

除方式）による二重課税の調整措置が採られている。

28) See, S. Rep. 85-1983, 85th Cong., 2d Sess. 87 (1958).

29) See, Technical Amendments Act of 1958, Pub. L. No. 85-866, § 64, 72 Stat. 1606, 1650 (current version at I.R.C. §§ 1361-1379).

30) See, I.R.S., SOI Tax Stats - Table 6 - Returns of Active Corporations, Form 1120S (2013). (<https://www.irs.gov/uac/soi-tax-stats-table-6-returns-of-active-corporations-form-1120s> [最終確認日：2017年3月20日])。

31) See, I.R.S., DATA BOOK, 2005 (<https://www.irs.gov/pub/irs-soi/05databk.pdf> [最終確認日：2017年3月20日]), I.R.S., *op. cit. supra* note 30.

32) See, I.R.S., DATA BOOK, 2015 (<https://www.irs.gov/pub/irs-soi/15databk.pdf> [最終確認日：2017年3月20日]), SOI Tax Stats - Table 1 - Returns of Active Corporations, Form 1120S (2013). (<https://www.irs.gov/uac/soi-tax-stats-table-1-returns-of-active-corporations-form-1120s> [最終確認日：2017年3月20日])。

整合性を確保するといった点からも、経済活動を行うにあたり、より中立的な税制³³⁾の確立が期待されよう。また、事業活動が多様な形態で行われつつある現代社会に対応していく場合、税制をめぐる諸課題に対していっそうの取組を図っていくことが求められるべきであるとの意見を含め、さらなる小規模企業税制に対する議論のあり方を提言する向きもみられる³⁴⁾。

たとえば、平成29年度与党税制改正大綱では、小規模企業等に係る税制のあり方については、外国の制度も参考に、所得税・法人税を通じて総合的に検討するとされる³⁵⁾。これは、経済産業省の平成29年度税制改正（租税特別措置）要望事項としても挙げられている³⁶⁾。また、平成28年の政府税制調査会海外調

査報告では、米国において、法的な組織形態の選択によって生じる税負担の相違を緩和し、税制が経済に歪みを生じさせることを防ぐためにS法人が導入されているとの記述もみられる³⁷⁾。

さらに、平成27年の税制調査会第28回総会では、経済社会の構造変化を踏まえた税制の構造的見直しの必要性の中で伝統的な自営業主が減少し、請負契約等に基づいて働き、使用従属性の高さという点でむしろ雇用者に近い自営業主の割合が高まっていることが指摘されるなど、働き方の多様化についても論じられている³⁸⁾。

このように、わが国の小規模企業税制のあり方につき活発な議論が進められる中において、小規模法人に照準を合わせ、特に閉鎖的

33) 金子宏教授は、租税公平主義の観点から、「公平ないし中立性の原則は、憲法14条1項に由来する『平等取扱原則』ないし『不平等取扱禁止原則』を内容とするもので、課税のうえで、同様の状況にあるものは同様に、異なる状況にあるものは状況に応じて異なって取り扱われるべきことを要求する」と述べておられる（金子・前掲注2485頁）。

34) この点について、佐藤英明教授は、米国の中小企業形態の多様性と税制について検討され、「組合課税の明確化を前提とし、次の段階としては、S法人課税制度のような特殊な所得計算制度の必要性の有無が議論されることになろう。これらの作業を通して、中小企業に対して、多様な課税上の選択肢を提供することも、今後のわが国における中小企業課税の一つのあり方として考慮に値するものと思われる」と述べておられる（佐藤英明「アメリカにおける中小企業形態の多様性と税制—企業レベルでの非課税制度の可能性」税研14巻81号（1998年）47頁）。また、神川和久氏は、「中立かつ公平な税制の在り方からすれば、少なくとも事業活動に基づく所得という観点から同質と考えられる個人事業者と中小同族会社との課税関係については、整合性を図らなければならない時期に来ているのではないかと思料する」とされ（神川和久

「法人税法上の損金と所得税法上の必要経費の範囲とその異同及び問題点—同族会社と個人事業者を中心として—」税大論叢58号（2008年）356頁）、朝長英樹教授は、「現在は、多様な事業体に関する税制の見直しをはじめとして、従来の税制を根本から見直し、新たな時代に相応しい税制を創り上げるという未踏の道を切り拓く取組みが求められていると考えてよからう」と述べておられる（朝長英樹「法人所得の意義と法人税の納税義務者に関する基本的な考え方」税大論叢51号（2006年）310頁）。

35) 「小規模企業等に係る税制のあり方については、個人事業主、同族会社、給与所得者の課税のバランス等にも配慮しつつ、個人と法人成り企業に対する課税のバランスを図るための外国の制度も参考に、今後の個人所得課税改革において給与所得控除などの『所得の種類に応じた控除』と『人的控除』のあり方を全体として見直すことを含め、所得税・法人税を通じて総合的に検討する」との記述がなされている（自由民主党 公明党「平成29年度税制改正大綱」第三検討事項3（平成28年12月8日））。

36) おおむね同様の内容により、平成26年度から引き続き要望されている。

法人³⁷⁾について定義づけられた³⁸⁾米国連邦税法に規定されるサブチャプターS制度には、興味が尽きない³⁹⁾。

そのため、経済取引に関する組織形態が急速に複雑化、多様化する中で、わが国の小規模企業に係る税制について考えるにあたり、米国のサブチャプターS制度から一定の示唆を得られることが期待できる。よって、本稿では次のとおり本制度の検討を行う。

まず、米国連邦税の特徴と現況について検討する(第II章)。米国連邦税における主要な事業体である株式会社、パートナーシップ、LLCの意義を特に法体系の観点から考察する(第II章1)。米国連邦税の税収構造についてわが国との比較により、その現況を把握する(第II章2(1))とともに、S法人を含めた申告形式の利用状況(第II章2(2))について確認する。

次に、S法人の概要を述べる(第III章)。現行のサブチャプターS制度について概観する

ことで、米国連邦税法における本制度の意義について考察する。C法人がS法人を選択するための適格要件(第III章1)、S法人における申告と事業年度(第III章2)について検討する。

続いて、S法人の課税制度について概観する(第IV章)。S法人の所得等をパス・スルーされた株主個人に対する課税制度(第IV章1)、原則として法人税が課されないこととされる事業体S法人自身に対する法人所得税の課税制度(第IV章2(1))、およびWatson事件にみられるような、近年、S法人において生じた紛争の論点となっている源泉徴収税制度(第IV章2(2))について検討する。

なお、S法人をめぐる法的諸問題を把握するにあたり、その分析が有益であると考えられるWatson事件についての概要は以下のとおりである。

わが国における給与支払時の所得税の源泉徴収と同様、米国では連邦税法上、雇用主に

37) 『「法人成り」の問題については、法人税と個人事業主の課税のバランスを取るためにS法人が導入されている。これは一定の要件を満たす小規模事業者に対して構成員課税を認めるもの。S法人制度は、単なる法的な組織形態の選択によって生じる税負担の相違を緩和し、税制が経済に歪みを生じさせることを防ぐための規定であり、S法人の大部分の経済的実態は個人事業と異ならない」とされている(税制調査会「政府税制調査会海外調査報告(アメリカ、カナダ)(平28.5.16 総30—3)」4頁)。また、S法人については、給与には社会保障税等が課税されるが、配当には課税されないことから、個人自営業者がS法人となり、所得を全て配当とすることで社会保障税等を軽減するなどの問題が生じている旨の記述もみられる(八塩裕之「日本の欠損法人に関する考察」税制調査会調査分析部会報告資料(平19.7.31 調査10-4)12頁参照)。

38) 税制調査会「経済社会の構造変化を踏まえた税

制のあり方に関する論点整理」(平成27年11月)3頁参照。

39) 非公開会社、閉鎖会社(close corporation, closed corporation, closely held corporation)とも呼ばれ、米国において、全株主または少なくとも議決権のある株式が1名または限られた範囲の株主によって所有されている会社をいう。対義語は、公開法人、公開会社(open corporation)である。田中・前掲注(3)154頁参照。

40) 水野・前掲注(2)(1988年)242頁、295頁参照。

41) 本庄資教授は、「S法人は、『小規模事業体』にとっては、連邦税法上非常に魅力のある選択肢です。……米国は、S法人という制度をつくり、その範疇の中で、組織でなく、株主に対する課税を徹底した方がよいとしています。立法論において、日本でも大いに研究する価値がある領域ではないかと思います」と述べておられる(本庄・前掲注(2)191頁)。

は、雇用者への給与の支払時に雇用税 (employment tax)⁽⁴²⁾の源泉徴収義務が課されている。

Watson事件では、雇用主のS法人が雇用税 (特に社会保障税) の回避を目的として、その課税標準となる給与支払額 (役員報酬額) を過少に申告した。課税庁である米国内国歳入庁 (Internal Revenue Service : I.R.S.) は、当該S法人において画策された不相当に低額な報酬額を否認し、課税処分を行った。これを不服としたS法人が提訴するも、合衆国裁判所は、課税庁の事実認定による相当な報酬額を支持し当該S法人の請求を棄却した。これら一連の経緯により、以降I.R.S.において本件は、S法人に関連した社会保障税回避に係る代表的な判例として扱われている⁽⁴³⁾。また、その後の裁判例において、本判決が頻繁に引用されていることから、その影響の大きさと先例としての有意性をうかがうことができよう⁽⁴⁴⁾。

とりわけ、Watson事件は、社会保障税の対象となる役員報酬を過少に計上した租税回避が課税庁の事実認定により否認され、その認定基準が示されたことで、以後の「相当報酬額」の判断にも影響を与えることとなった。

S法人に係る源泉徴収制度、および社会保障税回避に係る典型的な紛争類型の一つであるとみられる本件については、別の機会に詳細な検討を行いたいと考えているが、サブチャプターS制度に内在する制度の課題を把握するにおいて、これらの分析は意義を有すると思われる⁽⁴⁵⁾。

II 米国連邦税の特徴と現況

1 米国連邦税における主要な事業体

米国では、合衆国憲法により、連邦法の対象が州際通商 (interstate commerce) 業務に限定されることから⁽⁴⁶⁾、形式的な意義の会社法は州法となる。合衆国最高裁判所は、証券関連法制が情報開示規制を対象とし、州会社法がコーポレートガバナンスやM&Aなど会社法本来の領域を扱うと判示している⁽⁴⁷⁾。また、証券取引所法が議会の授権を超えて、会社法としての性格を直接的に持つことは、判例により禁じられている⁽⁴⁸⁾。したがって、米国でコーポレーションを設立するには、各州の会社法に基づくこととなる。

パートナーシップのうちゼネラル・パートナーシップ (general partnership : GPS) は、

(42) 本稿における「雇用税」の意義については、後掲IV 2 (2)を参照のこと。

(43) See, I.R.S., *S Corporation Compensation and Medical Insurance Issues*. (<http://www.irs.gov/Businesses/Small-Businesses-&Self-Employed/S-Corporation-Compensation-and-Medical-Insurance-Issues/> [最終確認日: 2017年3月20日])。

(44) See, *Mulcahy, Pauritsch, Salvador & Co., Ltd. v. C.I.R.*, 680 F.3d 867, 872+ (7th Cir. May 17, 2012); *Morehouse v. C.I.R.*, 769 F.3d 616, 620 (8th Cir. Oct 10, 2014), *Tussey v. ABB, Inc.*, 746 F.3d

327, 337 (8th Cir. (Mo.) Mar 19, 2014).

(45) なお、社会保障税に相当するわが国の社会保険料は、国税庁の管轄外であるが、小規模企業等に係る税制のあり方を検討するうえにおいては、税負担のみならず、社会保険料負担等も含めて総合的に判断することが必要であるとの指摘もみられる (荒井・前掲注(2)45頁参照)。

(46) 合衆国憲法第1編8節3項。

(47) See, *Santa Fe Industries, Inc. v. Green*, 430 U.S. 462, 97 S.Ct. 1292 (1977).

(48) See, *Business Roundtable v. S.E.C.*, 905 F.2d 406, 410 (D.C.Cir. 1990).

改訂統一パートナーシップ法 (Revised Uniform Partnership Act) に基づく各州の法律により、リミテッド・パートナーシップ (limited partnership : LPS) は、改訂統一リミテッド・パートナーシップ法 (Revised Uniform Limited Partnership Act) に基づく各州の法律によって規定される。また、リミテッド・ライアビリティ・カンパニー (limited liability company : LLC) の法的特徴は、設立州法により異なる。LLCに関する法律の統一の試みの一環として、1996年に統一リミテッド・ライアビリティ・カンパニー法 (Uniform Limited Liability Company Act) が制定されたが、その採用は各州の任意であり、全米各州の LLC 法が統一化されていないのが現状である。

このように、米国における事業体の設立または開設は、各州の法律により規定されているため、わが国の会社法体系とは相異なるものとなっている。加えて、法人格の有無と課税上の申告形式とが画一的に定められているわが国の税制に対して、米国では、法人格の有無と税制における申告形式が必ずしも連動しない点については、留意する必要がある。すなわち、米国の法人その他の事業体は、各州の会社法その他の法律により設立され、法人等の要件およびその種類なども州によって異なるとみられることから、私法上の法人概念を一義的に論ずることには困難が生じると思われる。これらを踏まえ、以下、連邦税制上の主要な事業体について概観する。

(1) 株式会社 (Corporation)

米国における税法上の法人の概念について、内国歳入法典 (I.R.C.) § 7701(a)(3) では、出資者から独立した存在として扱われる法人は、

社団等の共同団体 (association)、株式会社 (joint-stock companies) および保険会社 (insurance companies) を含むものとして定義されている。

前述のとおり、わが国の株式会社に相当する法人は、I.R.C. サブチャプターCに規定されるC法人である。S法人とは、C法人のうち、一定の要件を満たし、サブチャプターS制度を選択した米国連邦税法上の特別な取扱いを受けることができる法人をいう。つまり、株式会社は、連邦税法上の申告形式として、C法人とS法人に区別される。C法人には法人所得税が課されるが、S法人には原則として課されない。

S法人を規定するサブチャプターS制度は、戦時中の統制経済で縮小した中小の民間企業の復興などを目的として、1958年に導入された。

株式会社のうち小規模法人に該当する法人は、サブチャプターS制度を利用することで、配当に係る二重課税を排除できる。また、法人で生じた損失をパス・スルーすることで、個人所得との通算が認められる点にも利点がある⁽⁴⁹⁾。さらに、株式会社として経済活動を行いつつも、事業体としての法人 (entity⁽⁵⁰⁾) 自体には課税されず、株主への個人課税のみで完結できることも利点の一つである。一方、課税庁にとっては、サブチャプターS制度の範疇の中で、事業体自体ではなく、株主個人に対する課税に注力することができる。そのうえ、法人自体に課税しないことで、S法人

(49) 水野・前掲注(2) (1987年) 154頁参照。

(50) 法主体 (税法上は法人のほかパートナーシップを含む) をいう。または、単に企業実体 (business entity) を指すことも多い (田中・前掲注(3) 296頁参照)。

の所得をその出資者に対する課税を確保できる利点があるとみられる⁵¹⁾。

(2) パートナーシップ (Partnership)

米国におけるパートナーシップ⁵²⁾とは、2名以上の者により共有されている営利を目的とした事業遂行のための団体 (association) をいう⁵³⁾。内国歳入法典においては、シンジケート、グループ、プール、ジョイント・ベンチャーまたはその他の法人格なき団体で、事業活動、金融活動もしくは投機的活動を直接もしくは間接的にする、法人、信託または諸財団ではないものをパートナーシップに含むと規定されている⁵⁴⁾。

パートナーシップは、全てのパートナーが無限責任を負うゼネラル・パートナーで構成されるGPSと、業務を執行し無限責任を負う1名以上のゼネラル・パートナーと業務執行に携わらない1名以上の有限責任を負うリミテッド・パートナーで構成されるLPSとに分類される。さらに、GPSの一類型と位置づけられる、全てのパートナーの責任が有限化され、弁護士や会計士等の職業的専門家が事業を行うのに適した形態とされるリミテッド・ライアビリティ・パートナーシップ (limited liability partnership : LLP) がある。

これらの事業体は、配当の有無にかかわらず、それぞれの所得等が各パートナーにパ

ス・スルーされること、契約や訴訟の当事者となり得ること、その名義で不動産の登記をすることができることなどに特徴がある。

(3) リミテッド・ライアビリティ・カンパニー (Limited Liability Company)

リミテッド・ライアビリティ・カンパニーは、1名以上のメンバーによって組成される。米国各州のLLC法により設立され、カンパニー (company) としての位置づけが与えられており、法人とパートナーシップの両者の特徴を兼ね備えた事業体とみることができる。LLCの最大の特徴は、全てのメンバーが有限責任ということであり、メンバーが経営に参加した場合であっても、その恩典は剥奪されないことにある。なお、LLCは、GPSやLPSと同様に、契約や訴訟の当事者となり、LLC名義で不動産の登記をすることができる。

LLCは、1977年、ワイオミング州において初めて法制化されたが、財務省規則により税制上の取扱いの基準が示されたのは、1988年である。現在は、チェック・ザ・ボックス (check-the-box) 規則⁵⁵⁾により、パートナーシップ課税を選択すれば、配当の有無にかかわらず、LLCの収益および損失は、原則として持分割合に応じて出資者にパス・スルーされ、出資者段階で課税されることになる。

51) See, General Explanation of Tax Legislation Enacted in the 104th Congress, Part IV, I C16, 130 (1996).

52) 複数の者が営利の目的で金銭、労力等を出資して事業を行う契約関係。構成員から独立した法人格を有しない。米国では、ほとんど全ての州において1914年統一パートナーシップ法が採用されている。田中・前掲注(3)624-625頁参照。

53) 統一パートナーシップ法6条。

54) I.R.C. § 7701(a)(2).

55) 各州法に基づき設立されたコーポレーション等の自動的に法人課税される一定の事業体を除き、パートナーシップ課税とするか法人課税とするかについて、納税者が選択できることとする1997年に導入された制度 (Reg. § 301.7701-3)。

2 現在の税収構造と各申告形式の利用状況

(1) 米国連邦税における税収構造

米国連邦税は、I.R.C.に規定されており、法人および個人等が稼得した所得に対する所得税、雇用税、遺産・贈与税および消費税(excise tax)⁵⁶等から構成される。内国歳入庁(I.R.S.)の2015年度統計によると、同年度における米国連邦税収は、約3兆3,027億ドル(372兆1,482億円⁵⁷)に上り、これはわが国の同年度における国税収入(56兆2,854億円)の約6.6倍に相当する金額となっている。

米国連邦税収約3兆3,027億ドルのうち、法人所得税は約3,899億ドルであり、全体の税収に占める割合の約11.8%にとどまる。一方、個人所得税については、1兆7,597億ドル(連邦税収全体の約53.3%)に上る。さらに、個人に関連する雇用税、遺産・信託所得税および遺産税・贈与税を含めると、個人関連の租税が連邦税収全体の約86%を占めるような税収構造となっている⁵⁸。わが国の税収構造(国税収入に占める所得税の割合は30.0%⁵⁹)と比較しても、個人関連の租税の税収に占める割合が高くなっている点が特徴として挙げられる。

このように、連邦税収全体のうち、個人所

得税の占める割合が高い税収構造となっている主な背景としては、米国では法務上のステータスにかかわらず、わが国の株式会社に相当する法人等を除き、税務上は、通常の法人課税を受けるか、またはパートナーシップとしてパス・スルー課税を受けるかを納税者が選択することを可能とするチェック・ザ・ボックス規則がある点が挙げられる。また、S法人に対してパス・スルー課税の適用を認めていることなど、米国では事業体の税務上のステータスを自由に選択することが可能である点が挙げられる。つまり、米国においては、事業体で発生した所得に対する課税を事業体レベルではなく、その構成員である個人レベルで徴収することを実質的に推奨するような租税政策が採用されていることが、税収構造に影響を与えているものと考えられる⁶⁰。

(2) 各申告形式の利用状況

米国の法人税制における特徴的な点としては、クラシカル・システムの下、法人段階と個人段階の課税の調整を行わないことが挙げられる。通常、法人形態で事業を行う場合、その事業から発生した所得には、事業体レベルで法人所得税(最高税率35%)が課され、その課税済みの利益を個人株主に対して分配

56) 特定の品目に課せられる消費税(物品税、個別間接税)のことで、酒税、たばこ税、銃器税、電信電話サービス税、輸送燃料税などがある。See, I.R.S., *Excise Tax* (<https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/excise-tax> [最終確認日:2017年3月20日])。

57) 2016年3月末時点のTTMレート、1ドル=112.68円にて換算。

58) See, I.R.S., DATA BOOK, 2015, Table 1. Collections and Refunds, by Type of Tax, Fiscal Years 2014 and 2015. (<https://www.irs.gov/uac/>

[soi-tax-stats-collections-and-refunds-by-type-of-tax-irs-data-book-table-1](https://www.irs.gov/uac/soi-tax-stats-collections-and-refunds-by-type-of-tax-irs-data-book-table-1) [最終確認日:2017年3月20日])。

59) 財務省HP「個人所得課税の国際比較」(http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/income/027.htm [最終確認日:2017年3月20日])参照。

60) 経済産業省経済産業政策局企業行動課「平成23年度諸外国の法人課税改革に関する調査 調査報告書」(2012年)7-8頁参照。

した際に各株主レベルで個人所得税（最高税率39.6%）が課されるため、配当の二重課税が生じる。

一方、パス・スルー課税が適用可能な事業体（S法人、LLC等）の場合は、事業体レベルで法人所得税が課されず、課税前の利益がその構成員に配賦され、各構成員レベルで個人所得税が課されるのみとなるため、上述のような二重課税は生じない。そのため、法人課税を受ける場合と比較すると、パス・スルー課税が適用される事業体のほうが、投資効率性は高くなるとされる。加えて、パス・スルー事業体にて事業損失が発生する場合、当該損失は各構成員に配賦されるため、給与所得や事業所得等と相殺することで個人所得税を減額することも可能になる。したがって、一般的に、パス・スルー課税を選択することが好まれる傾向にあるとみられる⁶¹⁾。

実際、1980年以降、法人課税が適用される事業体（C法人等）の申告件数は、統計上、減少傾向にあるものの、パス・スルー課税が適用される事業体（S法人、LLC等）の申告件数は大幅に増加しており、米国の税収構造にも影響を与えているものと推測される。なお、2015年度の申告件数は、C法人等221.6万件、S法人471.7万件、パートナーシップ388.3万件であり、前年度に比して減少しているのはC法人等のみとなっている⁶²⁾。

III S法人の選択および申告

1 S法人の適格要件

(1) C法人により選択されるS法人⁶³⁾

S法人は、C法人がその全株主の同意を得て選択することができる。S法人には、原則として法人所得税の納税義務は課されず、当該法人の収入、損失および控除は、各株主にパス・スルーされる。よって、株主は自身の所得税申告において、当該収入等を申告する義務を負う。つまり、S法人の得た収入および配分された損失に対する課税方式は、パートナーシップ課税に相似することとなる。

S法人には、I.R.C. § 1361以降のS法人に関する規定以外の事項については、C法人の規定が適用される。つまり、S法人は、配当、償還、清算および再編に関して、S法人株主の出資に係る取扱いと同様にC法人とみなされる⁶⁴⁾。

(2) S法人を選択できる小規模法人（Small Business Corporation）⁶⁵⁾

C法人がS法人を選択するには、小規模法人でなければならない⁶⁶⁾。小規模法人は、以下の条件を全て満たさなくてはならない。

- i 選択できる法人は、米国各州法により設立された内国法人でなければならない⁶⁷⁾。
- ii 株主数は、100名以下に制限される。
- iii 株主は、個人、諸財団、特定信託または特定の非課税団体に限られ、パートナ

(61) 経済産業省・前掲注(60) 8頁参照。

(62) See, I.R.S., *op. cit. supra* note 30.

(63) See, Wolters Kluwer, CCH Editorial Staff Publication, 2016 U.S. MASTER TAX GUIDE, para. 301 (99th ed. 2015), hereinafter cited as

CCH.

(64) I.R.C. § 1371.

(65) See, CCH, at para. 303.

(66) I.R.C. § 1361; Reg. § 1.1361-1(b).

(67) Reg. § 1.1361-1(c), 301.7701-3.

ーシップや法人は株主になることはできない。

iv iiiの個人は、米国市民または米国居住者に限られる。

v S法人の発行する株式は、1種類（one class）に限られる。

なお、次のようなコーポレーションは、小規模法人となる資格を持たない⁶⁸⁾。

i 貸倒れについて引当金方式（reserve method）を採用している金融機関

ii 保険会社

iii プエルトリコ等の法人（I.R.C. § 936規定の税額控除を用いる法人）

iv 内国国際販売法人（DISC）および以前に内国国際販売法人であった法人

(3) S法人の株主数制限（100-Shareholder Limitation）⁶⁹⁾

S法人の株主数は、100名以下に制限される⁷⁰⁾。なお、株主同士に一定の関係がある場合には、2名以上の株主を1名として計算することができる。たとえば、夫と妻は、単独株主として計算する。株式を保有する家族は全て、S法人の1名の株主として扱われる。家族は、共通の祖先および共通の祖先の直系の子孫、その子孫の配偶者または元配偶者である旨定義される。共通の祖先は、直近の最年少の株主から6世代とされ、世代についての判断は、①S法人を選択した日、②家族が法人の株式を最初に取得した日、③2004年10月22日のうち最も遅い日が基準となる。なお、子供については、養子も実子として扱われる。

(4) S法人の株主の資格⁷¹⁾

S法人の全ての株主は、個人、諸財団、特定信託または特定の非課税団体に限定され

る⁷²⁾。よって、パートナーシップおよびC法人は株主となることはできない。

パートナーシップがS法人の株主になることができないという規定は、単独メンバー（a single）によるLLCには適用されない。つまり、当該LLCのオーナー自身は、S法人の株主になり得る。ただし、LLCがチェック・ザ・ボックス規則によりC法人としての課税方式を選択した場合は、当該LLCのオーナーはS法人の株主になることができない。また、銀行保有の制限付き株式（restricted bank director stock）は、不適格な株主の有無を決定するためのものであるため、当該株式を保有する株主について、適格性は考慮されない⁷³⁾。

(5) S法人の発行株式制限（Single Class of Stock Requirement）⁷⁴⁾

S法人の発行する株式は、1種類に限られる（only one class of stock）。つまり、複数の種類を発行するコーポレーションには、小規模法人としての資格が与えられない。配当に対しては、同一の権利および清算収益を付与しなければならない⁷⁵⁾。ただし、株式の譲渡制限および議決権の有無については不問とされる。また、社債は種類として考慮しない。

S法人の株式には、株主がI.R.C. § 83(b)を選択しない限り、オプション（制限付株式）は含まれない⁷⁶⁾。なお、新株予約権または他の類

⁶⁸⁾ I.R.C. § 1361(b)(2).

⁶⁹⁾ See, CCH, at para. 303.

⁷⁰⁾ I.R.C. § 1361(b)(1)(A), (c).

⁷¹⁾ See, CCH, at para. 304.

⁷²⁾ I.R.C. § 1361(b)(1)(B).

⁷³⁾ I.R.C. § 1361(f).

⁷⁴⁾ See, CCH, at para. 305.

⁷⁵⁾ I.R.C. § 1361(b)(1)(D), (c)(5); Reg. § 1.1361-1(i).

⁷⁶⁾ Reg. § 1.1361-1(b)(3).

似する株式の権利が市場価格よりも低い行使価格により実行される場合は、通常、法人の株式として扱われる。ただし、次による場合は適用されない。

- i 商業的貸手 (commercial lender) のサービスの実行に関連する場合
- ii 業務実績に関連するため、オプションが譲渡できず、市場価格が容易に把握できない場合
- iii 行使価格が市場価格の少なくとも90パーセントである場合⁷⁷⁾

銀行保有の制限付き株式については、S法人の発行済株式として考慮されない。したがって、当該株式は、S法人株式の1種類とはみなされない⁷⁸⁾。

(6) S法人の選択手続 (Form 2553)⁷⁹⁾

S法人を選択するには、全株主の同意を得たうえで、選択事業年度開始後3か月目の15日までに内国歳入庁 (I.R.S.) にForm 2553⁸⁰⁾を提出する必要がある⁸¹⁾。

選択しようとするコーポレーションは、選択事業年度以前に全ての適格条件を満たさなければならない。選択時の全株主は、S法人の選択に同意しなければならない。これら必要とされる条件が選択時に満たされない場合は、選択の効力は翌年に持ち越される。

I.R.S.は、S法人の選択に際して、次のような遅滞または無効に対する簡素化した救済措置を講じている。①小規模信託の選択、②サブチャプターS信託 (qualified subchapter S

trust : QSST) の選択、③サブチャプターS子会社 (qualified subchapter S subsidiary : QSSS or QSub) の選択である。これらは、選択予定日の2年と75日以内に、救済を希望する法人が要請することによって適用される⁸²⁾。当該法人は、I.R.S.サービスセンターに、①正確で完全なForm 2553と現行年度のForm 1120S、②正確かつ完全なForm 2553と遅滞した法人の前年度のForm 1120S、③Form 1120Sとともに自主的に提出されたForm 2553のいずれかを提出する必要がある。

S法人の選択において、夫婦共有持分 (community property) の株式があり、配偶者が株主同意書に応じない場合には、自動救済の規定が設けられている⁸³⁾。それは、一人の配偶者の同意がないことでS法人選択が無効になることを回避するためである。株主は、I.R.S.に救済を求め選択日現在の所有株式数を確認し、各々の配偶者は選択の同意を示す署名をしなければならない。

(7) S法人の終結要件 (Termination of S Election)⁸⁴⁾

S法人は、その選択において禁止された事項が発生した場合、S法人としての地位は自動的に終結を迎える⁸⁵⁾。前述の適格要件に該当しなくなった場合および制限事項を逸脱した場合も同様である。当該各事項の発生日において、S法人の選択は終了する。

法人留保利潤 (earning and profits) を有する法人で、連続する過去3年間にわたって、

(77) Reg. § 1.1361-1(1)(4)(iii).

(78) I.R.C. § 1361(f)(1).

(79) See, CCH, at para. 306.

(80) I.R.C. § 1362に規定される小規模法人の選択届出書。

(81) I.R.C. § 1362(a), (b), (c); Reg. § 1.1362-6.

(82) Rev. Proc. 2013-30.

(83) Rev. Proc. 2004-35.

(84) See, CCH, at para. 307.

(85) I.R.C. § 1362(d)(2); Reg. § 1.1362-2(b).

受動的投資所得 (passive investment income) が総収入の25%を超過した場合、次年度以降はS法人の選択が終了する⁸⁶⁾。このため、取引またはビジネスから得られる所得と利益に配当が起因している範囲で、S法人が資本金の80%以上を所有するC法人の子会社から受領される配当は、受動的な投資収入とみなされない。

50%超の株式 (議決権の有無を問わず) を有する株主の同意で、S法人選択の撤回を決定したときは、S法人の選択を取り消すことができる。この取消しの効力は、将来にわたって有効となる⁸⁷⁾。

また、S法人は、自らの意思で選択を終結させることができる。S法人選択取消しの手続において、期日が明示されない場合は、事業年度開始後3か月目の15日までになされた取消しは、当該年度から有効となり、それ以降になされた取消しは次年度から効力を発する。

S法人の選択が終了するか、取り消された場合は、その終了または取消しが有効となった年度の5年目までは、I.R.S.の同意なくS法人の再選択はできない⁸⁸⁾。S法人の子会社として資格を有するQSSS (QSub) もまた終了し、終了または取消しが有効となった年度の5年目までは再選択できない⁸⁹⁾。

2 S法人の申告および事業年度

(1) S法人の申告義務 (S Corporation Returns : Form 1120S)⁹⁰⁾

S法人は、課税所得の有無にかかわらず、各事業年度においてForm 1120S⁹¹⁾を提出しなければならない⁹²⁾。申告期限は、事業年度終了後3か月目の15日までとされている⁹³⁾。なお、申告期限までにForm 7004⁹⁴⁾を提出することで6か月の期限延長が認められる⁹⁵⁾。

また、S法人は、申告期限までにForm 1120Sに添付したSchedule K-1⁹⁶⁾の写しを各株主へ交付しなければならない⁹⁷⁾。

(2) 無申告等に対する罰則 (Failure to File Penalties)⁹⁸⁾

S法人が期限内にForm 1120Sを申告しなかった場合、または不完全な申告を行った場合には、1株主につき月額195ドルの罰則金を最大12か月間課されることになる⁹⁹⁾。なお、不服があるS法人は、罰則金の額について争うことができないが、全額を支払った後において、払い戻しの訴えを提起することはできる。

また、S法人は、Schedule K-1を株主に交付しなかったことに対しても罰則を負う¹⁰⁰⁾。

(3) S法人の事業年度^(III)

S法人の事業年度は、法定年度でなければ

⁸⁶⁾ I.R.C. § 1362(d)(3); Reg. § 1.1362-2(c).

⁸⁷⁾ I.R.C. § 1362(d)(1); Reg. § 1.1362-2(a).

⁸⁸⁾ I.R.C. § 1362(g); Reg. § 1.1362-5.

⁸⁹⁾ I.R.C. § 1361(b)(3)(D).

⁹⁰⁾ See, CCH, at para. 351.

⁹¹⁾ S法人の連邦所得税申告書。

⁹²⁾ I.R.C. § 6037; Reg. § 1.6012-2(h).

⁹³⁾ Reg. § 1.6037-1(b).

⁹⁴⁾ 申告期限延長申請書。

⁹⁵⁾ Reg. § 1.6081-3(a).

⁹⁶⁾ 株主個人に配分された所得および控除等の明細書。

⁹⁷⁾ I.R.C. § 6037(b).

⁹⁸⁾ See, CCH, at para. 353.

⁹⁹⁾ I.R.C. § 6699.

¹⁰⁰⁾ I.R.C. § 6722.

ならない。つまり、①暦年、②I.R.C. § 444の下で選択した年度、③I.R.C. § 444の下で選択した暦年または会計年度で終了する52-53週間、④法人が事業目的のために選択しI.R.S.の認可を受けた年度のいずれかとなる⁽¹⁰¹⁾。法人設立時の手続きは、歳入手続⁽¹⁰²⁾に規定されている。

なお、S法人は、法定の事業年度以外の年度を選択することもできる。この場合において、選択する事業年度の課税繰延期間は、3か月以下に限られる。選択するS法人は、Form 8716⁽¹⁰³⁾を提出する。この選択がなされた場合、S法人は一定額の納税が必要となる。

IV S法人に関連する課税制度

1 株主個人に対する課税

(1) 個人所得税 (Individual Income Tax)⁽¹⁰⁴⁾

S法人の各株主は、法人の事業年度終了とともに、S法人からパス・スルーされた収入、控除、損失、資産の各項目について、各個人で申告を行う⁽¹⁰⁵⁾。したがって、納税義務は各株主個々に生じることとなる。この場合において、各々の項目は、各株主がS法人の事業年度中に保有した株式数に基づき分配されることとなる。原則として、各項目を直接法人が得たか否かにかかわらず、各項目の属性が決定する⁽¹⁰⁶⁾。

このように、所得がS法人から各株主にパス・スルーされる場合は、当該所得の属性も同様にパス・スルーされる。たとえば、S法人の適格組織への慈善寄附金 (charitable contribution) は、そのままパス・スルーされ、あたかも株主自身により適格組織に寄附がなされたものとして、S法人の慈善寄附金が株主の比例分配に特徴づけられることになる。

同様に、S法人による資産の売却または交換により発生したキャピタル・ゲイン (capital gain) については、株主がその種の資産の取扱業者 (a dealer) であるか否かを問わず、株主への分配として反映される。

しかしながら、株主の管理下において、資産の売却または交換を主要な目的としてS法人の形成に利用された結果生じた損失については、この一般的な規則はあてはまらない。ただし、株主の管理下で売却等に先んじて適正な市場価格を超える資産価値に調整がなされていた場合には、当該損失を法人の許容範囲として取り扱う。

(2) 株主個人の確定申告 (Tax Return)

米国における個人所得税の課税年度は暦年とされており、申告期限は翌年の4月15日となる。米国にはわが国のような年末調整制度が存在しないため、給与所得者についても確定申告が必要となる。なお、個人所得税とは、個人が課税主体となる所得税のことをいう。米国において個人所得税は、所得の稼得源泉別による区分計算を行っていないため、あらゆる所得は、その源泉にかかわらず原則として総所得に算入される⁽¹⁰⁷⁾。ただし、I.R.C.により規定された一定の項目については、総所得除外項目として総所得から除外されることとなる⁽¹⁰⁸⁾。

⁽¹⁰¹⁾ See, CCH, at para. 355.

⁽¹⁰²⁾ Reg. § 1.1378-1(a).

⁽¹⁰³⁾ Rev. Proc. 2006-46.

⁽¹⁰⁴⁾ 事業年度選択届出書。

⁽¹⁰⁵⁾ See, CCH, at para. 309.

⁽¹⁰⁶⁾ I.R.C. § 1366(a); Reg. § 1.1366-1(a), 1.1377-1.

⁽¹⁰⁷⁾ I.R.C. § 1366(b); Reg. § 1.1366-1(b).

⁽¹⁰⁸⁾ I.R.C. § 61(a).

⁽¹⁰⁹⁾ I.R.C. § 101-150.

S法人の株主においては、分配があった時点ではなく、決算時に確定する事業年度（tax year）での法人所得金額について、持株割合に応じた金額を申告することとなる。よって、法人損益をパス・スルーされた各株主は、S法人から配付されたSchedule K-1に基づき、個人所得税について確定申告を行うこととなる⁽¹⁰⁰⁾。

2 事業体S法人に対する課税

内国歳入法典サブチャプターSにおいて規定されるS法人を選択した場合は、その所得等が各株主に対してパス・スルーされるため、原則として事業体S法人に対して課税はされない。ただし、一定の所得を有する場合および給与の支払いがある場合においては、事業体S法人に対して課税が生じる場合があることについて、十分な理解が必要である。

(1) 法人所得税（Corporation Income Tax）

(i) S法人の課税所得と欠損金の取扱い⁽¹⁰¹⁾

S法人によって実現された損益は、株主にパス・スルーされることとなる。S法人の課税所得は、個人の総課税所得に等しくなるが、次のものは除かれる。

S法人が直前3事業年度のいずれかの年度においてC法人であった場合は、S法人に係る一定の利点は縮小される。つまり、株主にパス・スルーされる課税所得について項目別の計算を行う場合には、人的控除、慈善の寄附、医療費、扶養手当、純営業損失等の特定の控除は、S法人には認められない⁽¹⁰²⁾。

S法人は、C法人であった期間に生じた欠損金をS法人へ繰り越すこと（carryforward）はできない。逆に、欠損金を繰り戻すこと（carryback）もできない⁽¹⁰³⁾。つまり、C法人時代の純損失等をS法人において繰り越す、

または繰り戻すことはできないことになる。また、S法人では、法人段階での欠損金の繰越しまたは繰戻しは発生しない。

なお、S法人としての事業年度は、欠損金の繰越しまたは繰戻しの年数を算定する目的としてみなされる。当該法人がS法人である期間においても項目としては存続するため、その年数は、項目（欠損金）の適用可能な繰越控除期間としての意味だけを持つ。

(ii) 法人段階における納税義務⁽¹⁰⁴⁾

S法人は、パス・スルー事業体であるため、通常、連邦所得税の対象とならない。ただし、以下の場合には、法人段階で課税されることとなる。また、イ及びロについては、C法人と同様に予定納税（estimated tax payments）の義務が課される⁽¹⁰⁵⁾。

イ 資産に係る含み益（built-in gain）に対する課税

ロ 過大な受動的収入（passive income）による純利益に対する課税

ハ 後入先出法による含み益に対する課税

(iii) 含み益課税（Built-in Gains Tax）⁽¹⁰⁶⁾

含み益に対する課税は、S法人がC法人であった期間中において蓄積された価値を持つ資産を処分する際に生じる法人レベルの税である⁽¹⁰⁷⁾。1986年以降にS法人を選択した場合に適用される。ただし、特定の資産売却益に課される税は1987年以前にS法人を選択した

(100) 通常の個人所得税申告書（Form 1040）を使用する。

(101) See, CCH, at para. 319.

(102) I.R.C. § 1363(b).

(103) I.R.C. § 1371.

(104) See, CCH, at para. 335.

(105) I.R.C. § 6655(g)(4).

(106) See, CCH, at para. 337.

(107) I.R.C. § 1374.

法人に対しても適用される。

C法人からS法人に転換後5年以内に資産が処分され、含み益が実現した場合には、法人所得税の最高税率（35%）で課税がなされることになる。これは、C法人がパス・スルー課税を採用するS法人制度を利用して含み益を実現することにより二重課税を不当に回避することを阻止しようとする規定である。

なお、以前はS法人への転換後10年間で対象とされていたが、2009年度および2010年度については、対象期間が7年間に短縮され⁽¹¹⁸⁾、さらに2011年度以降については、5年間に短縮されている⁽¹¹⁹⁾。

(iv) 超過受動的投資所得課税⁽¹²⁰⁾

S法人の受動的投資所得が総収入の25%を超過した場合には、超過受動的所得（excess net passive income）について、法人所得税の最高税率（35%）で課税される⁽¹²¹⁾。受動的投資所得とは、ロイヤリティ収入、賃貸収入、配当収入、利子収入（割賦販売および融資に係る利息を除く）および年金収入の合計である⁽¹²²⁾。前章1(7)「S法人の終結要件」で示したように、受動的投資所得が総収入の25%を超過した状態が3年間にわたった場合にはS法人は自動的に終了するため、当該期間中に生じる課税である。

(v) 後入先出法（LIFO）による含み益課税⁽¹²³⁾

S法人がC法人であった期間において、棚卸資産の評価方法に後入先出法（last-in, first-out method : LIFO）を用いていた場合、C法人の最終事業年度末における棚卸資産に係る含み益の一部については、強制的に実現され課税されることとなる⁽¹²⁴⁾。

これは、C法人が物価上昇時において、棚卸資産原価の配分計算を後入先出法にて行った場合に蓄積された含み益について、S法人制度を利用して実現することで、二重課税を不当に回避することを阻止しようとする規定である。C法人最後事業年度の申告以降（S法人の期間も含めて）4年間にわたり、均等額が総所得に算入される。

(2) 源泉徴収税（Income Tax Withholding for Employees & FICA Tax）

源泉徴収税について、一般的な用語の使用方法としては、雇用者の賃金・給与から雇用主が源泉徴収する税を総称してエンプロイメント・タックス（employment tax）⁽¹²⁵⁾、エンプロイメント・タックスから源泉所得税を除いた税を総称してペイロール・タックス（payroll tax）⁽¹²⁶⁾とされることが多い⁽¹²⁷⁾。本稿では、雇用主が雇用者給与等から源泉徴収す

(118) See, American Recovery and Reinvestment Act of 2009 § 1251; I.R.C. § 1374(d)(7)(B)(i).

(119) See, Protecting Americans from Tax Hikes Act of 2015 § 127; I.R.C. § 1374(d)(7)(B)(ii), (C).

(120) See, CCH, at para. 341.

(121) I.R.C. § 1375(a); Reg. § 1.1375-1.

(122) I.R.C. § 1362(d)(3)(C); Reg. § 1.1362-2(c)(5).

(123) See, CCH, at para. 339.

(124) I.R.C. § 1363(d); Reg. § 1.1363-2.

(125) ジェトロ サンフランシスコセンター「カリフォルニア州における会社設立時の税務会計マニュアル」

（http://www.jetro.go.jp/ext_images/jfile/report/07000215/zeimu_kaikei.pdf [最終確認日：2017年3月20日]）参照。

(126) 給与税、賃金税のことであり、雇主が従業員に支払う給与ないし賃金を課税標準として雇主に課する租税をいう。田中・前掲注(3)629頁参照。

(127) なお、エンプロイメント・タックスとペイロール・タックスという2つの用語は、書籍やウェブサイト等で類似的に使用されているように見受けられる。

る税をエンプロイメント・タックスの概念として捉え、給与等の支払いに関連して課税関係が発生する源泉徴収税を総称して「雇用税」を用いる。

S法人に課される源泉徴収税における当面の問題は、Watson事件にみられるような租税回避に関連した紛争の頻発である。その要因は、事業体S法人に内在する法的諸問題の一つであると考えられることから、源泉徴収制度については十分に留意する必要がある。

(i) 個人所得税の源泉徴収義務

米国では連邦税法上、雇用主は、雇用者への給与の支払時に雇用税の源泉徴収義務が課されており、S法人にも例外なく適用される。雇用主であるS法人は、その雇用者の賃金・給与等から源泉徴収した源泉所得税について、雇用主負担分を加え、I.R.S.に対して四半期毎に源泉徴収に係る情報を記載したForm 941を提出し⁽¹²⁸⁾、納付しなければならないとされている。納付には、電子納税システムによる方法と郵送または連邦歳入指定銀行等を通じて納税する方法とがある。

(ii) 社会保障税の源泉徴収義務

上述のように、連邦税法上、雇用主は、雇用者への給与の支払時に雇用税の源泉徴収義務が課されている。さらに、雇用主は、源泉所得税に加え、その雇用者の賃金・給与等から源泉徴収した連邦保険拠出法（Federal Insurance Contributions Act : FICA）⁽¹²⁹⁾の規

定に基づき賦課される連邦社会保障税（FICA tax）であるソーシャル・セキュリティ税（social security tax）⁽¹³⁰⁾およびメディケア税（medicare tax）⁽¹³¹⁾について、雇用主負担分を加え、源泉所得税とともに、I.R.S.に対して四半期毎にForm 941を提出し、納付しなければならないとされている⁽¹³²⁾。

V おわりに

以上、米国内国歳入法典サブチャプターSに規定されたS法人に係る米国連邦税法上の制度について検討を行った。

まず、米国連邦税の特徴と現況について考察することにより、米国連邦税における主要な事業体について法体系の観点から米国の特徴の把握に努めるとともに、連邦税の税収構造と各申告形式の利用状況について確認した（第II章参照）。

米国において、株式会社、パートナーシップおよびLLC等の事業体を設立する場合の根拠は各州法に基づくこととなる。したがって、各事業体の特徴を詳細に把握するためには、各州における諸事情および立法趣旨等について、さらなる理解に努める必要がある。あるいは、米国とわが国との会社法体系の相違、または法人格の有無と課税上の申告形式の連動性についても、米国における事業体の概念をより深く認識したうえで、その制度の理解に向かうことが重要であろう。

(128) 源泉徴収の対象となる雇用者数および総源泉徴収税額等の情報が記載された書面。

(129) 連邦社会保障税であるソーシャル・セキュリティ税およびメディケア税の賦課に関する規定を定めた連邦保険拠出法は1935年に創設され、当時から内国歳入庁が所得税と社会保障税等の一元的徴収を行っている。

(130) 連邦保険拠出法に規定される、老年者、遺族お

よび障害者保険（Old Age, Survivors, and Disability Insurance : OASDI）の財源となる。

(131) 連邦保険拠出法に規定される、メディケア保険（Medicare Health Insurance : MHI）の財源となる。

(132) 社会保障税等の他にも、雇用者については連邦失業税（federal unemployment tax）等の納付義務がある。

また、米国連邦税の税収構造については、わが国に比して、個人関連税の税収に占める割合が高い点が特徴的であった。この背景としては、本稿で検討したS法人に対してパス・スルー課税の適用を認めていることなど、事業体の税務上のステータスを一定要件の下で自由に選択することが可能となっている点が大きな要因であると考えられる。

次に、サブチャプターS制度におけるS法人について概観した（第Ⅲ章参照）。

S法人を規定するI.R.C.サブチャプターSは、営利活動を行う法人に、税負担の相違を考慮することなく、組織形態の選択を可能ならしめることを目的として制定されたものであるとされる。あるいは、税制が経済活動に歪みを生じさせないために、租税の中立性を保つ観点から導入された制度であると解されており、現在S法人は、米国における主要な事業体として定着したものであるといえる。

一方、わが国の現行税制上においては、S法人のような、株式会社等の法人格を有しつつ、パス・スルー課税を可能ならしめる事業

体の存在を確認することはできない。つまり、同規模、同程度の事業が行われる場合であっても、個人事業者には所得税法、法人にはその規模にかかわらず法人税法が画一的に適用される。

わが国の税務統計によると、全法人数のうち中小法人等⁽¹³³⁾の件数が大半を占めている。平成26年度分の法人税申告数は261.6万件であり、その内訳は、資本金1,000万円以下の階級（85.5%）と資本金1,000万円超1億円以下の階級（13.6%）が全体の99.1%を占める⁽¹³⁴⁾。さらに、個人事業者を含む事業者全般をみても、小規模事業者⁽¹³⁵⁾334万者のうち93%の312万者が小企業者⁽¹³⁶⁾である。内訳は、個人事業者206万者のうち205万者が小企業者で99%を占め、法人128万社のうち107万社が小企業者であり、84%を占めているのが現状である⁽¹³⁷⁾。そして、たとえば、合同会社⁽¹³⁸⁾と有限責任事業組合⁽¹³⁹⁾は、組織形態として近似する点がみられるものの、前者には法人税法が適用され、後者にはパス・スルー課税により事業体に直接の課税はされない。このような点からも、

(133) たとえば、法人税法57条11項1号「普通法人のうち、資本金の額若しくは出資金の額が1億円以下であるもの……」（繰越欠損金の8割制限不適用）、同法66条2項「普通法人のうち各事業年度終了の時に於いて資本金の額若しくは出資金の額が1億円以下であるもの……」（所得金額800万円以下についての軽減税率適用）等に規定されている法人をいう。

(134) 国税庁長官官房企画課「平成26年度分 会社標本調査—調査報告結果—税務統計から見た法人企業の実態」（平成28年3月）12頁（<https://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/kaishahyohon2014/pdf/kekka.pdf> [最終確認日：2017年3月20日]）参照。

(135) 『『小規模企業者』とは、おおむね常時使用する従業員の数が20人（商業又はサービス業に属する事業を主たる事業として営む者については、5人）

以下の事業者をいう。』中小企業基本法（昭和38年7月20日法律第154号）2条5項。

(136) 『『小企業者』とは、おおむね常時使用する従業員の数が5人以下の事業者をいう。』小規模企業振興基本法（平成26年6月27日法律第94号）2条2項。

(137) 中小企業庁『2015年版 小規模企業白書』11頁。

(138) 構成員全員の有限責任とほぼ完全な定款自治による組織設計の自由とを兼ね備えた会社形態として、平成17年に会社法で導入されたもので、日本版LLCとも呼ばれる（田中・前掲注(3)365頁参照）。

(139) 英米におけるLLPを参考として、平成17年に制定・施行された「有限責任事業組合契約に関する法律」に基づく企業組織形態。有限責任の共同事業が、企業の損益を直接構成員に配賦（パス・スルー）する構成員課税の適用を受けられるようにすることを主たる目的として導入された（田中・前掲注(3)1216頁参照）。

組織形態の選択に対するよりいっそうの議論が望まれよう。

続いて、S法人に関連する課税制度について概観した（第IV章参照）。

従来、C法人がS法人を選択した場合は、その所得等が各株主に対してパス・スルーされるため、原則として事業体S法人に対する課税関係は発生しないとされる。ただし、一定の所得を有する場合には法人所得税が課せられ、給与の支払いがある場合には源泉徴収税が課せられる。この点については、十分な理解が必要である。そして、S法人に課される源泉徴収税における当面の問題は、Watson事件にみられるような租税回避に関連した紛争の頻発である。その要因は、事業体S法人に内在する法的諸問題の一つであると考えられることから、S法人に係る源泉徴収制度、およびWatson事件に代表される社会保障税回避に係る判例についての分析は有意であると解される。

以上、本稿において検討した事項を踏まえると、わが国の小規模企業税制について議論を進めるにあたっては、小規模法人に照準を合わせ、特に閉鎖的法人について定義づけられた米国連邦税法特有のサブチャプターS制度は、非常に参考となると考えられる。とはいえ、Watson事件にみられるように、本制度には、租税回避その他の課題が存在している。このため、制度上の課題に関するより詳細な検討が必要とされよう。

最後に、S法人を利用した組織形態の急速な拡大、さらに、S法人をめぐる社会保障税に関する問題の急激な増加に伴う、内国歳入庁（I.R.S.）の動向の一部を紹介する。

全米においてS法人を利用した組織形態が拡大していることから、2005年、I.R.S.は、国

家研究プログラム（National Research Program）の下、税務調査の選定に資するため、S法人に関するコンプライアンス研究に着手すると表明した⁽¹⁴⁰⁾。このことは、S法人制度が米国税制上において、一定の成功を収めているとはいえ、急速な拡大により、課税当局に何らかの懸念を抱かせるほどの成長著しい制度であるといえよう。

また、I.R.S.は、納税者から提出された申告書の適否を判断するために、納税者に対して文書のやり取りによる書簡（correspondence）調査および法人事務所等に臨場する実地（field）調査を実施している。2015事務年度において、I.R.S.がS法人に対して実施した調査結果等は、申告件数4,605,766件（2014年）に対して、実地調査16,631件および書簡調査1,964件の合計18,595件で、調査割合は0.4%となっている。なお、申告是認割合は、実地調査37%、書簡調査40%であったとされている⁽¹⁴¹⁾。

近年では、2012年のWatson事件判決の翌年の2013年以降、収入50万ドル以上のS法人が役員報酬を計上する場合には、役員報酬明細書（Form 1125E（compensation of officers））の提出が義務化された。これは、特に収入が多額のS法人について、役員報酬明細書を申告書に添付させることで、税務調査の選定等に資することを目的としたものであると考えられる。このようなS法人をめぐる今後の議論の展開については、さらなる注視が必要であろう。

(140) See, I.R.S., *IRS Launches Study of S Corporation Reporting Compliance*. (<https://www.irs.gov/uac/IRS-Launches-Study-of-S-Corporation-Reporting-Compliance/> [最終確認日：2017年3月20日])。

(141) See, I.R.S., *op. cit. supra* note 30.