

わが国の事業体課税に関する一考察

立教大学経済学部 坂本ゼミナール

石井将勝 江連弘朗 楠 希望 佐口裕司 李 慈恩
 吉田隆明 矢野なぎさ 勝木貴治 庄司佑介 森山みなみ
 西山明日香 高比良光紀 長沢祐城 山形恭平 大多和芳樹
 兼頭まさみ 小松崎彩乃 山本拓哉 堀めぐみ 田村真平
 木村繭子

目 次

はじめに

第一章 予備的考察

第二章 多様化する事業体と税制

第三章 法人課税と構成員課税とを区分するメルクマール

第四章 新たな峻別基準策定に向けて

むすび

参考文献

はじめに

1998（平成10）年以降、次々に新しい事業体¹⁾が生まれ、急速に事業形態が多様化したことで、これら多様化する事業体に対し、どのように課税していくかという問題が生じた。

時代と国境を越え考えられてきたこの問題に対し、わが国では法人課税と組合課税という二つの課税方式が用いられ、両者の峻別基準は原則として私法上の法人格であるが、現在のこのような枠組みの中で、事業体の多様化に伴い様々な問題が顕在化している。それら事業体課税の諸問題として、わが国と諸外国との税制の不整合や、新たな事業体の利用の制限、事業形態選択による税の非中立性などがあげられ、これらのことから、二つの課税方式を区分するメルクマールの策定、また、新たな峻別基準によって従来の法人課税の対象から外れた事業体に対する課税ルールの整備という大きな二つの論点が見えてくる。

ところで、法人格と法人課税のリンクを前提とする場合、事業体に対する課税方法は次の二つの行き方が考えられる。一つは法人格をもたないものに法人課税を適用する方法であり、もう一つは法人格をもつものに組合課税を適用する方法である。そして、わが国では前者の行き方がとられてきた。それでは、なぜわが国ではこのように法人課税の対象を広げてきたのだろうか。そして、そもそも法人格と法人課税のリンクを断ち切り、新たな峻別基準の策定という方向に議論が進まなかったのであろうか。

そこで本稿では、このような視点をもちつつ、現行の税制の論点を再確認するとともに、諸外国の税制とわが国との差異を比較法を用い考察し、最後に、新たな峻別基準策定に向けての議論を進めていきたい。

第一章 予備的考察

1. 問題の整理と収斂

わが国の現行の税制では、納税者、課税庁、租税法の立場によりそれぞれ問題点を指摘することができる。事業形態が多様化する中で、あらためて注目され始めているその問題点を各々の立場から考察し、問題の本質を収斂したい。

(1) 納税者の立場からの問題

納税者の立場からの問題としては主に、わが国の税制が足枷になって新たな事業体の特性が活かさないこと、課税ルールが未整備であるために事業体の利用が制限されていることがあげられる²⁾。

2005（平成17）年に設立された合同会社が同時期の株式会社の設立件数に比べ格段に低いことから³⁾、新たな事業体の特性が活かせていないことがわかる。合同会社はアメリカの Limited Liability Company (LLC) をモデルに設立され、当初はパス・スルー課税が適用されると考えられた。しかし、合同会社は法人格を有するためにわが国の税制に則して法人課税が課されることになりパス・スルー課税が認められなかった。そのため、合同会社の設立は制限され、結果としてわが国の経済に大きなインパクトを与えるまでには至らず、その特性が活かせていないのである。

また、わが国においては組合に関する法令の規則というものが存在せず⁴⁾、税制上の取扱いのより所となっているのは基本的に通達である。このように、組合税制が未発達であるため、わが国では組合の利用は非常に限られたものとなっている。このことから、わが国の課税ルールが未整備であることがわかる。

(2) 課税庁の立場からの問題

課税庁の立場からの問題としては主に、諸外国の税制との不整合があること、租税回避行為がはびこり、その対応に追われることがあげられる。

わが国では、諸外国に比べて公益法人等に対する課税が広範囲に及んでいる⁵⁾。諸外国では、営利目的の活動を行っていれば課税し、それ以外の組織には課税をしないというのが基本となっている。しかし、わが国では、営利目的でない収益事業を行う公益法人等にも課税されるケース⁶⁾があり、非営利団体の活動を制限してしまっている。また、法人格を有する事業体に一律に法人税を課しているのもわが国の税制の大きな特徴であり、諸外国では、事業体の実態に対応した制度を採用している。これらのことから、わが国の税制は諸外国の税制との整合性がないといえる。

また、租税回避行為とは、異常な法形式による取引を行い租税負担を軽減させる行為で、合法ではあるがわが国の租税平等主義の原則に反している⁷⁾。組合のスキームを利用した租税回避行為がはびこっているのも⁸⁾、わが国の税制が整備されていないためであり、課税庁はその対応に追われ、大きな問題となっている。

(3) 租税法の立場からの問題

租税法の立場からの問題としては主に、事業形態選択に対する税の中立性が保たれないこと、経済的三重課税が生じることがあげられる⁹⁾。

わが国では、実態が同じであっても、異なる事業形態を選択することによって税負担が異なり、税の中立性が保てなくなってしまう問題が生じる。例をあげると、法人成りがあてはまる。実態は個人であっても、法人形態を選択することによって、法人成りをしていない個人企業と税負担が異なってしまう。

また、法人格を有する事業体では、法人段階で法人税が課され、個人段階においても所得税が課されることによって三重課税の問題が生じてく

る。わが国における二重課税の調整は、1949（昭和24）年のシャープ勧告において、二重課税の調整を勧告しており、最高税率が適用される配当所得に限り、二重課税は完全に排除される（金子 [2007], 236頁）。しかし、それ以後の度重なる税制の改正によって、現時点では二重課税の調整は不完全なものとなっている。

(4) まとめ

本節では、各々の立場から事業体に対する様々な課税問題を取りあげてきた。それらを収斂した論点はどこにあるのだろうか。

まず、税制が足枷となって新たな事業体の特性を活かせない問題、課税ルールが未整備であるために事業体の利用が制限されている問題について述べたい。前者において、合同会社は内部的に組合であり本来はパス・スルー課税の対象であるが、わが国では法人課税が適用され、その特性を活かせていない。しかしながら、事業体の特性に着目した新たな峻別基準の策定により、実態に即した区分ができることで、事業体の特性を活かせるようになる。後者においては、組合課税のルールを整備することで解決できる。

次に、諸外国の税制との不整合の問題、租税回避行為の問題について述べたい。前者において、わが国では法人格が法人課税を区分するメルクマールとなっているが、諸外国では法人格と法人課税とがリンクしているとは必ずしもいえない。後者においては、組合課税が未整備であることが一因となり、この様な問題が発生したので組合に対する税制を構築することで解決できる。

最後に、事業形態選択に対する税の非中立性の問題、経済的二重課税の問題について述べたい。この二つの問題は、課税方式としての法人税に対する批判に他ならない。これは、法人課税の範囲をどの様に画するかという問題の一つとして考えることは可能であろう。

以上のことから、これらの問題は同じ論点を各々の立場から述べているに過ぎず、一つは法人課税とパス・スルー課税をどのように区分するかという峻別基準、もう一つは法人課税の範囲からもれた事業体に対する課税ルールをどう整備するかということに論点を収斂することができる。

2. 事業体に関する課税問題の系譜

これまでに、各々の立場からの問題点を概観してきたが、ここでは税制調査会答申を取りあげて事業体に対する課税問題の系譜について言及していきたい。

1998（平成10）年以降、新たな事業体の登場によって議論が再燃しているが、これ以前にも多様な事業体は存在しており、議論の焦点とされてきた¹⁰⁾。

近年では、2000（平成12）年7月の税制調査会答申で議題として提示されている。法人格により法人課税の対象が決定されるというこれまでの取扱いについては再検討する必要がある、その事業や投資活動の内容、経済的意義、法的性格などを踏まえ、適切な課税を確保する観点から、その課税のあり方について検討する必要がある（税制調査会 [2000]、第二・二・1(8)190頁）と述べられている。さらに、法人格をもたない事業体の法人税法上の措置について法人税制全体にかかわる問題として「法人課税の対象について法人格の有無ではなく、活動の内容などの実質的な基準により判断する税法上の認識ルールを作る」（税制調査会 [2000]、第二・二・4(2)344頁）ことの必要性にも言及している。また、2002（平成14）年6月公表の「あるべき税制の構築に向けた基本方針」の中で、中小企業に対し適切な課税を確保する観点から法人税の課税対象や課税方式の検討が課題としてあげられている（税制調査会 [2002]、補論8頁）。

古くは、1956（昭和31）年12月の臨時税制調査会答申で、個人企業の法人成りによって法人企業と個人企業の課税のバランスが崩れているとい

う状況があり、小規模企業に組合課税を適用し、課税のバランスを保つことで実態にそぐわない企業を生み出す法人成りを防ぐという狙いの下、議論が進められていた。

この問題には、税制調査会のみならず、研究者からも法人に対する課税方式について抜本的な税制を確立する必要性について述べられており、実際に租税制度の中立性の維持のためには、何らかの租税法上の措置が必要ではないか（矢沢編（執筆分担・金子宏）[1966]，46頁）という指摘や現行法上の課税方式や振り分け基準が合理的でないため、租税政策論上、異なる方式の採用を選択肢として考慮すべき（増井[2002]，1頁）という見解が示されている。このように、事業体課税の問題には制度や学術双方の観点からの注目を浴び続けている、古くて新しい問題であるといえる。

3. アプローチの多様性

前節のように、事業体に対する課税問題は古くから議論されてきた。そもそも所得課税をとることが、二重課税の問題や多様化する事業体にどう課税するのかなどの問題を引き起こしている。そこで、ここでは所得課税に代わる構想をあげていきたい。

まず、課税ベースを従来の所得から消費におく支出税とフラット・タックス¹¹⁾である。支出税は、1950年代後半にインドとスリランカにおいて実験的に導入され¹²⁾、公平性と効率性が確保される課税方式である（金融調査研究会[1985]，37頁）。フラット・タックスでは、会社も個人事業も事業（business）に含まれ同じ税率で課税され、貯蓄への二重課税の問題を調整できる（増井[2003]，101頁）。フラット・タックスは近年、ロシアや東欧を中心に採用され、日本でも注目されている課税方式の一つである。他にも消費型付加価値税や資金調達などの際に中立性が保たれるキャッシュフロー法人税などによるアプローチがある。

以上のように、事業体に対する課税問題へのアプローチは、個人所得税

を出発点として各事業体にどのような課税をするかというものは別に、法的な事業形態の差異を一切考えない、所得課税に代わる課税方式への移行というアプローチも存在する。このアプローチをとった場合、峻別基準の策定やそれに伴う新たな課税ルールの整備といった議論は全く必要なくなる。これは個人所得税を出発点とするために法人税が必要となり、そこから前述してきた様々な問題が生じているためである。

しかしながら、所得課税のもつ累進構造と垂直的公平への寄与に価値を見出すことができ、また、事業形態の多様化に現行の税制がどのような影響を及ぼすかについて、それ自体に議論する価値があると考えた場合、他の課税方式への移行を示唆するのではなく、あくまで現行の所得課税での対応を議論すべきである¹³⁾。

これらの理由から、本稿においては所得税の枠組みによるアプローチをとることとする。

第二章 多様化する事業体と税制

近年、わが国では事業体の多様化が進み、それに伴い税制でも新たな動きをみせている。ここでは、新たな事業体に対する税制上の措置であるペイ・スルー課税や非法人に対し法人税を課すまでに至った税制の動向をみていく。

この事業体の多様化に対する重要な対応は、特定目的会社（SPC）及び証券投資法人に対して1998（平成10）年に設けられた特例措置から始まった。

1998（平成10）年の「資産の流動化に関する法律」に基づくSPCや、同年の「証券投資信託及び証券投資法人に関する法律」に基づく証券投資法人は、「資産の流動化」という特定の目的だけの会社であって導管的な存在に過ぎず、特定資産に対する投資として運用することを目的としてい

る。以上の理由から、先に述べた1998（平成10）年の特例措置によって、この二つの事業体は各事業年度の利益配当の額が配当可能金額の90%を超えるなどの要件を満たし、出資者への配当に対する所得税の課税が確保されている場合には、当該配当の額を損金に算入することが認められ（租税特別措置法67条の14、67条の15）、実質的に法人課税は免除されることとなった。いわゆるペイ・スルー課税が適用されたのである。

2000（平成12）年の法改正による「投資信託及び投資法人に関する法律」により証券投資法人が改正された投資法人と、「資産流動化法」及び「投資信託法」の改正に伴い、法人格はないが法人とみなし、法人税の対象になることになった特定信託は、集团的スキームとしてSPCや証券投資法人と同じような関係にある。また、「投資信託が不特定多数の受益者から資金を受託し、運用している、ということとの関係で生じる投資信託の管理及び税制の双方に関する執行可能性の観点から、完全な導管扱いは非常に困難」（佐藤 [2002], 135頁）という理由から、2000（平成12）年の投資法人及び特定信託に関する税制改正によってSPCや証券投資法人と同様に投資者への配当の額を損金に算入することを認めた（租税特別措置法68条の3の3、同3の4）。

2004（平成16）年には、アメリカのLimited Partnership（LPS）をモデルとした中小企業等投資事業有限責任組合が改正され、法律の名称が「投資事業有限責任組合契約に関する法律」へ改称されたことによって、組合の名称も投資事業有限責任組合へと改められた。これにより、原則として中小未公開企業に限定されていた出資先の制限が拡大され、大企業や公開企業等への出資、金銭債権等の取得も可能となった。また、投資事業有限責任組合には、税務上、民法上の任意組合と同様な取扱いが適用されるためパス・スルー課税が認められている（国税庁長官通達 [1998], 課審4-20、課審3-41）。

2005（平成17）年の「有限責任事業組合契約に関する法律」に基づく有

限責任事業組合（日本版LLP）は、民法上の任意組合の特例として創設された事業体であるが、出資者全員の有限責任、内部自治の徹底、構成員課税¹⁴⁾の適用という注目すべき特徴をもっている。この構成員課税は、当初、合同会社に適用される予定であった。合同会社はパス・スルー課税が適用されているアメリカのLLCをモデルとする「日本版LLC」として構成員課税の適用を予定していたが、わが国の税制では法人税が適用されることとなってしまった。そのような経緯があり、構成員課税を適用する事業体を創設するために、その設立段階から構成員課税の適用が視野に入れられていた¹⁵⁾。

また、2007（平成19）年の税制改正において、法人課税信託¹⁶⁾は、「受益権を表示する証券を発行する旨の定めのある信託、受益者等が存しない信託及び法人が委託者となる信託で一定のものは、法人課税信託として定義され、その信託の受託者を納税義務者としてその信託財産に帰せられる所得につき当該受託者の固有財産に帰せられる所得とは区別して法人税が課される」（国税庁ホームページ：「法人課税信託に係る所得の金額の計算の通則」）とされた。

SPCや投資法人は、実態に応じた課税をするためにペイ・スルーが認められたが、法人格を有するがゆえにパス・スルー課税は認められなかった。さらに、法人格を有さない信託にも法人税が課されてしまい、結果として、わが国の法人課税対象が広範化していることがわかる。

第三章 法人課税と構成員課税とを区分するメルクマール

1. 所得に対する課税の類型

(1) 実体型と導管型

ここでは、ALI（1999）から、アメリカにおける課税方式について説明し、わが国における現行税制と対応させる。

ALI (1999) によると、事業体 (firm) の稼得した収益に対する課税方式は、導管課税 (conduit taxation) と実体課税 (entity taxation) の二通りがある¹⁷⁾。導管課税とは、事業体は株主とは区別され、課税対象として扱われない。つまり、事業体の段階では課税せず利益が構成員に分配された後、すべての構成員に対して所得税として課税するものである。それとは対照的に、実体課税とは、事業体の段階で課税を行い、さらに構成員への利益の分配時に再び課税するものである。しかし、この実体課税では二重課税となる可能性をはらんでいる。以上がALI (1999) で述べられた二つの課税方式である (ALI [1999], pp.67~70)。

この二つをわが国の現行税制に対応させてみると、ALI (1999) における「実体課税」は「法人課税」に該当し、わが国における「構成員課税」、「組合課税」は「導管課税」の一形態である。法人課税は法人格を有する事業体及び人格のない社団等¹⁸⁾に課され、構成員課税は有限責任事業組合に、組合課税は任意組合、匿名組合、投資事業有限責任組合などに適用されている。

(2) 実体課税に対する検討

わが国では、主に実体型の課税がとられている。そこで、実体課税に対する批判と、なぜそれが必要とされるのかについて検討していく。

第一章でも述べたとおり、実体課税の問題には主に、事業形態選択に対する税の非中立性と経済的二重課税があげられる¹⁹⁾。そこで、税の中立性や公平性を保つためには、すべての事業体に対して、同じ課税方式を適用すればよいのではないだろうか。この視点で、個人所得税を出発点として考えると、導管型を基準として課税ルールを仕組み、すべての事業体に導管課税を適用することが理想であるといえる。

しかし、すべての事業体に対して導管型の課税ルールを仕組むことは、現実には難しい。なぜなら、外国人投資家を特定することが困難であり、

大企業の場合、個人構成員が非常に多いため特定し難いといったことから明らかのように、構成員の特定に莫大な執行コストがかかってしまうからである。

このような導管課税の問題を解決するために、実体課税が必要とされているのである。

2. わが国における峻別基準

(1) 法人格と法人課税

ここで、わが国の峻別基準に目を向けてみる。まず、民法及び租税法上の規定から法人格と法人課税とのリンクを確認し、その背景にある法人格の意義と事業体に対する法人格付与の仕方についての問題点を指摘していく。

わが国では、基本的に私法上の法人格と法人課税とがリンクしており、事業体に対する課税方式の峻別基準を法人格の有無で法人課税と組合課税に大別している（坂本 [2005], 20～21頁）。しかし、民法上の規定では法人格は法人に付与されていると解釈でき²⁰⁾、ある問題が生じてくることに気づく。その問題とは、「法人格」の定義は民法からの借用概念であると考えられ、租税法的な視点が含まれていないので、前述したような現行の峻別基準では実態に応じた課税ができないことである。

実際に、法人格がある事業体に法人課税を行ってきたことについては、第二章で取りあげたSPCや投資法人といった導管的な存在に過ぎない事業体に対する法人課税適用の事例が如実に表しているといえるだろう。

(2) 現行の峻別基準から生ずる問題

わが国には、本来、法人課税の対象とすべきでない事業体が存在する。例えば、合同会社と中小法人があげられる。

合同会社は、内部的には組合なので構成員課税を適用されるはずであっ

たが、法人格を有するために法人税の課税対象となってしまう²¹⁾。これは、税制が足枷となっている一例ともいえる。

また、中小法人については、実態に応じた税負担のバランスを図る方法はいくつか検討されてきたが（坂本 [2005], 20頁）、実務的な問題から抜本的な改正は実現していなかった。中小法人の実態は個人である場合が多いため、個人類似のパス・スルー課税が適切なはずだが、以前はみなし法人課税²²⁾など違った方式が採用されていた。今は、すべての中小法人が法人税の対象となっている。それとは反対に、中小法人に個人類似の所得税を課すケースは、様々な法人の構成員を特定することが非常に困難なことなどにより、わが国では行われていない。以上のことから、わが国の税制の特徴として、実態に応じた課税はできず、あくまでも法人格を課税方式の峻別基準としていることがわかる。

そして、私法上の立法により課税の対象が変わるので、同じ事業体でも法人格が付与されるケースと、そうでないケースがあり得るので、Hybrid Entityを利用した国際的租税回避行為を生じさせている（高橋 [2006], 99頁）。このように、現行の峻別基準から様々な問題が生じている。

3. 比較法による検討

ここでは、わが国における新たな峻別基準を策定する前提として、現在の諸外国の事業体に対する課税について検討するとともに、わが国との比較を行いたい。次頁の図表は、主要国における法人税の課税対象数を示したものである。

主要国における法人税の課税対象企業数

	日本	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス
法人税の 課税対象 企業数	2006年 259万1,914社	2003年 205万9,631社	2005年 67万6,415社	2006年 71万181社	2006年 126万7,419社

(注) 法人税の課税対象企業数は、日本は内国普通法人数（清算中などの法人を除く）である。アメリカは、S法人を除いた数である。イギリスは、カンパニー（company）の数のみをあげている。ドイツとフランスは、物的会社のみをあげている。ただし、フランスでは人的会社も法人課税を選択することもできるので、法人課税の対象はさらに増える可能性があるといえるだろう。

(出典)

日本 平成18年分 国税庁「会社標本調査」

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/kaishahyohon2006/kaisya.htm>

アメリカ IRS（内国歳入庁）

<http://www.irs.gov/taxstats/bustaxstats/article/0,id=152029,00.html>

イギリス HM Revenue & Customs Corporate tax

http://www.hmrc.gov.uk/stats/corporate_tax/menu.htm

ドイツ 連邦統計局資料 <http://www.destatis.de/jetspeed/portal/cms/>

フランス Champs : ICS (Industrie, Construction, Commerce, Services), hors entreprises agricoles et financières ; France métropolitaine et DOM.

Source : Insee, REE (Répertoire des Entreprises et des Établissements-Sirène).

また、諸外国ではどのような峻別基準によって課税を行っているかを詳しく述べていきたい。まず、アメリカではIRCにおいて法人²³⁾の他に「団体 (association)」にも実体課税を適用している (IRC § 7701(a)-3)。この団体とパートナーシップを区分する基準について「法人類似性基準」を採用するきっかけになった先例をモリセイ判決 (Morrissey v. CIR, 269 US 344)²⁴⁾という。モリセイ判決により実質的に法人や団体と同じ経済効果をもつパートナーシップを実体課税対象に取り込むことに成功したが、一部の納税者にとって個人としてよりも法人として課税された方が有利になってしまう状況が生まれ、その対策として内国歳入庁 (IRS) は実体課税の範囲を狭めるものとしてキントナー規則 (Kintner v. US, 524 F.2d 418)²⁵⁾を制定した。この規則は、実体課税の範囲を制限するというものであった²⁶⁾。

しかし、キントナー規則の下では「1970年代以降に作られるようになったリミテッドパートナーシップを用いたタックスシェルターの格好の的となってしまう。」(佐藤 [2002], 103頁)と指摘されているように租税回避行為が生じてしまった。IRSは、峻別基準を策定することを放棄し、1996年に納税者が自身で実体課税か導管課税かを選択することができるチェック・ザ・ボックス規則 (check the box regulations; Reg. § 301.7701) を制定した。アメリカでは、法人格と実体課税がリンクしているわけではないが、チェック・ザ・ボックス規則によって、「当然コーポレーション」以外の事業体に関しては実体課税か導管課税かをその選択に委ねることとしている。

次に、イギリス、ドイツにおいては原則として企業の法人格が実体課税と導管課税の峻別基準となっている。イギリスではカンパニー (company)²⁷⁾、パートナーシップ (partnership) と Limited Liability Partnership (LLP) の三つに企業形態を分けることができる。カンパニーは法人格を有しているので実体課税が適用され、パートナーシップには法人格がないため導管課税が行われている。しかし、例外としてLLPは法人格を有しているのだが導管課税を取り入れている。ドイツでは、事業体を物的会社 (Kapitalgesellschaft) と人的会社 (Personengesellschaft) の二通りに分け、物的会社には法人格があるとしてその会社自体に対して実体課税が適用される。一方、人的会社には法人格を有していないとしてその社員 (Gesellschafter) に対して所得税を課税するという導管課税を行っている。ドイツでは、物的会社に分類される株式会社 (AG)、株式合資会社 (KGaA) 及び有限会社 (GmbH) だけが実体課税を適用され (§ 1(1)KStG)、合名会社 (OHG)、合資会社 (KG) などの人的会社には法人格は認めておらず、導管課税を行っている (§ 15(1)EStG)。

フランスでは、イギリス、ドイツのように法人格を峻別基準にしているのではなく物的会社 (sociétés de capitaux) と人的会社 (sociétés de

personnes) によって大まかな区分を行っている。フランスでは物的会社、人的会社の両方が法人格を有しているが物的会社である株式会社 (SA) や株式合資会社 (SCA)、有限会社 (SARL) には実体課税が適用されている (CGI,art.206-1)。一方、人的会社である合名会社、合資会社には原則として導管課税が行われるが、実体課税を選択することも可能である (CGI,art.206-3)。

以上のように、わが国と諸外国を比べてみると諸外国では、法人格を有しているからといって必ずしも実体課税が適用されるのではなく、アメリカやフランスのように実体課税か導管課税かを事業体の選択に委ねるケースからもわかるように、法人格と実体課税が完全にリンクしているわけではない。一方、わが国では実体課税と導管課税を区別しているのは基本的には法人格とし、法人格を有した事業体すべてに法人税を課そうとした結果、先にあげた図表からもわかるように、諸外国よりも法人課税対象となる事業体が多くなり、そのことが新たな事業体に対する課税の問題を引き起こしている。

第四章 新たな峻別基準策定に向けて

1. わが国税制の行き方

これまで本稿で述べてきたように、わが国の法人課税の範囲は非常に広い。それにもかかわらず、わが国では、さらに法人課税の範囲を拡大し続けてきた。

ここで、従来どおり法人格と法人課税とのリンクを原則とした場合、事業体に対する課税のあり方は、次のように二通りの行き方が考えられる。まず、法人格をもたないものに法人税を適用する方法である。実際にこの方法が適用されている例としては、人格のない社団等、近年における信託に対する法人課税、かつてのみなし法人課税などがあげられる。もう一つ

の課税方法としては法人格をもつものに導管型の課税ルールを適用する方法である。わが国では実際にこの方法が適用されてきた経緯は存在せず、これまで前者の方法のみを採用してきた。

それでは、なぜ今まで法人格をもたないものに法人税を適用する方法だけを採用してきたのだろうか。言い換えれば、なぜ法人課税の範囲を拡大してきたのかという論点につながる。

そもそも、法人課税の課税上のメリット²⁸⁾は、導管型の課税ルールと比較して執行コストを抑えることができる点や事業体の構成員の特定が不要であり、課税の簡素化が図れる点などから納税協力上の意義が優れていることがあげられる。また、前述のように導管型の課税における損失の分配を利用した租税回避や恣意的な所得の分散などを防げることがあげられ、これらの法人課税そのものの利便性を法人課税の範囲の拡大の一つの要因であると考えることができる。それらに加えて、新たな事業体の出現にあたり、今まで法人税が課されていた事業体との課税バランスの観点からさらに法人課税の対象範囲を拡大させたことも推測できる。

法人課税の範囲を拡大することにより、本来、導管型の課税の適用が望ましい事業体にも法人課税の枠組みで対応することとなった。その結果、わが国の法人課税が整備される一方で、導管型の課税のルールは未整備となってしまうのである。

2. なぜ、新たな峻別基準が策定されてこなかったのか

法人課税の範囲を拡大することで事業体に対する課税問題に対応してきた結果、様々な事業体が出現している現状で、それらの実態に応じた課税が困難になり中立性が保てなくなるという問題が浮上してしまっている。このことを別の視点から見ると、法人格と法人課税がリンクしていることが問題となる。したがって、法人格と法人課税のリンクを断ち切り、各事業体の実態に応じた課税をすることが問題解決の糸口になる²⁹⁾。この問題

については今までに多くの議論が積み重ねられており³⁰⁾、その結果、解釈論と立法論の双方から検討がなされてきたところである。

解釈論の立場からは「法人格否認の法理³¹⁾」、「実質所得者課税の原則³²⁾」による対応が検討されてきた。しかし、この二つを適応させての問題解決はすでに否定されているため（矢沢編（執筆分担・金子宏）[1966], 46頁）、他の選択をせざるを得ない。一方、立法論の立場からの検討とは既存の制度ではリンクを断ち切るのとは不可能とし、新たな制度を制定するというものである。しかし、解釈論の立場からの対応が不可能とされているにもかかわらず、いまだに新たな制度は整備されていない。それはなぜなのか。

これに対して考えられる一つの理由は、新しい事業体が生まれ始めた頃にはまだそれほど大きな問題ではなく、緊急性がなかったというものである。本稿の第二章で述べているように、1998（平成10）年以降に税制が慌しく変化していることから、それ以前は税制の整備は急を要してなかったということを示していると推測できるのではないだろうか。

もう一つの理由は、そもそも新たな峻別基準を策定する前提として、策定の後に導管課税の適用を受けることになる事業体に対する課税ルールが必要だが、わが国では導管型の課税ルールが整備されていなかったために、峻別基準の策定に踏み出せなかったというものである。

さらに、アメリカの例をあげることでもこの問題に対する一つの見解が見えてくる。アメリカでは多様化する事業体に対し、モリセイ判決やキントナー規則などを用いて課税ルールの整備に尽力してきた。しかし、最終的にはチェック・ザ・ボックス制度に頼ることで問題の暫定的な解決にしか辿り着けなかった。これは、ひとえに峻別基準の策定がいかに困難かを物語っている。これらの理由から、わが国では峻別基準が策定されてこなかったのだといえる。

3. 新たな峻別基準策定のアプローチ

ここでは、二つの方向から新たな峻別基準策定のアプローチを考えてみたい。新たな峻別基準は、1998（平成10）年以降多様化してきた事業体に対してのみ適用させるのではなく、従来の法人格の有無で峻別されてきた人的会社などの事業体も含め考えるべきである³³⁾。これは、従来の峻別基準では不合理があり、新たな峻別基準により税制を一から再構築していく必要があるためである。

一つ目の方向性としては、実質的要件を新たな峻別基準にすることである³⁴⁾。これにより、法人格という形式的な要件の下での課税から、事業体の実態に応じた課税を行えるようになる。実質的要件を考える際に、その行き方は二通りの方法をとることができる。実体課税に当てはまる要件から考える方法と、導管課税に当てはまる要件から考える方法である。このことは、アメリカでのキントナー規則やS法人課税制度が参考になるかもしれない。しかし、実質的要件は租税回避の問題も伴う³⁵⁾。また、明確な実質的要件を作るのは困難であり、あいまいでどちらにも当てはまる事業体の取扱いが難しくなる、といった問題もあげられる。

二つ目の方向性としては、「『法人』および『法人税の』理論的根拠からその実質的な定義を導く方法」（佐藤 [2001], 112頁）と指摘される、法人税の課税根拠からのアプローチである。課税根拠には、主に所得税の前どり、独自の税という二つの立場からの説明がある。ここで、わが国では前者の立場をとっているが、実際には転嫁と帰着の問題や規模の異なる多数の法人に共通する原理を導くことは困難であるという、法人税を課す根拠がそもそも明らかにされていない。そのため、このアプローチから峻別基準を考えることは難しい。

以上のように、二つの方向性を考えてみたが³⁶⁾、どちらの峻別基準もすぐに策定できるというものではなく、十分な議論をする余地がある。ま

た、峻別基準を策定する前に導管課税のルールの整備をしていくことが先決であり、新たな峻別基準はわが国の実情にあわせ導入していくことが必要であろう³⁷⁾。

むすび

本稿では、事業体課税について検討する際の出発点として、予備的考察において様々な立場からの問題点を収斂し、わが国の税制の動向を諸外国との比較法的観点をもちつつ、租税法の視点から再考察してみると、新しい峻別基準の策定に向けた議論を展開してきた。論旨を以下に述べたい。

わが国では、古くから事業形態と税負担における諸問題について言及されてきた。さらには近年における事業体の多様化に伴い、この問題は再び識者の活発な議論の対象となった。しかし、実際の税制はこれらの動向とは裏腹に、既存の枠組みの中で比較的容易に行い得る実体課税への取り込みによって当面の処理を進め、結果としてわが国における法人課税の対象は諸外国におけるそれよりも広範なものとなっている。

一方、アメリカでは、モリセイ判決やキントナー規則のような事業体の実態を意識した規定を設けては、それが租税回避行為の温床となってしまうというジレンマを抱えながらもより有用な峻別基準のあり方を模索した。結局は、「これは『課税当局の仕事の放棄』であるともいえる」(森信 [2004], 100頁)と指摘されるチェック・ザ・ボックス制度によって暫定的な解決を図らざるを得なかったが、これについてはアメリカでの制度設計の失敗例と評価するよりも、あるべき峻別基準の策定を試みた結果としての積極的な見方が妥当であろう³⁸⁾。

ところで、事業体とその課税における諸問題を解決するためのアプローチは決して本稿で議論したような新たな峻別基準の策定だけに求められる

わけではなく、わが国での原理原則と化してしまっている法人格と法人課税のリンクに着目したならば、そもそもの法人格の付与範囲を再検討することで実体型と導管型の課税対象となる事業体の調整を行う方法も考えられるが、これは私法との対話も求められる問題であり、これから議論を深めていく余地があるといえる。

最後に、これからも事業体はますます多様化していくことが見込まれるとともにグローバル化が進行する社会において、税制の国際的な統合化の問題も視野に入れつつ、事業体に関する課税問題についてはより一層議論が蓄積されることが望まれる。

【脚 注】

- 1) 事業体について、わが国には明確な規定が存在しない。しかし、アメリカ内国歳入法（IRC）には「連邦税上認識される、すべての主体から、(a)規則301.7701-4に基づき信託として分類されるもの、(b)内国歳入法に基づき特別な扱いを受けるものを除いたもの」（Reg. § 301.7701-2）として明確な定義付けがなされている。わが国においては他の研究者によって「組織」（坂本 [2007], 155頁）、「組織体」（佐藤 [2002], 93頁）とも表記されてきた。そこで、本稿では事業活動を行う組織という意味で以下、「事業体」を使用する。
- 2) この点については、増井（[2002], 14頁）、森信（[2004], 94頁）も指摘している。
- 3) 2006（平成18）年5月から2008（平成20）年2月までの株式会社、合同会社の設立件数の累計はそれぞれ178,238社、10,379社である。このことから、合同会社の設立件数は株式会社の設定件数よりも非常に少ないことがわかる（法務省登記統計統計表<http://www.moj.go.jp/>）。
- 4) 2005（平成17）年の租税特別措置法の改正により一部規則が定められた。
- 5) この点については、朝長・鈴木（[2007], 5頁）も指摘している。
- 6) わが国では、33業種の収益事業に該当した場合は公益法人等であっても課税される。
- 7) なぜならば、租税回避行為を行うものと、通常の法形式によるものとで税負担が異なってしまうからである。
- 8) 租税回避行為の事例として、映画フィルム事件（最高裁平成18年1月24日判決）、航空機リース事件（名古屋地裁平成16年10月28日判決）がある。
- 9) この二点については、森信（[2004], 95頁）も指摘している。
- 10) 増井（[2003], 97頁）も同様の見解を示している。

- 11) この点については、Hall&Rabushka ([1995], p.60) が指摘している。
- 12) いずれも自国の経済、税制、税務行政などに適合しなかったとして短期間で廃止された(金融調査研究会 [1985], 25頁)。
- 13) この点については、2001 (平成13) 年の租税法学会シンポジウムにて、増井教授も指摘している。
- 14) 経済産業省 [2003] には、「1998年に、内国歳入庁 (IRS) が、公式に一定の条件を満たしたLLCにパートナーシップ税制 (構成員課税) を認めたことをうけて利用が拡大…」(15頁) とあり、ここで初めて「構成員課税」という言葉が使用された。
- 15) 経済産業省 [2004] には、「LLCやLLPには課税されずに、その出資者に直接課税される (構成員課税制度) ため…」(1頁)、とあるように、有限責任事業組合は創設の提案段階から構成員課税の適用が予定されていたことが窺える。
- 16) 信託については課税方法ごとに区分され、特定受益証券発行信託以外の受益証券発行信託、受益者等の存しない信託、法人が委託者となる一定の信託、集団投資信託に該当するもの以外の投資信託及び特定目的信託を法人課税信託という (法2条二十九の二)。
- 17) この点については、増井 ([2002], 10~14頁) でも紹介されている。
- 18) 法人でない社団又は財団で代表者又は管理人の定めがあるものをいう (法66条)。
- 19) その他の問題として、例えば、転嫁と帰着の問題があげられる。
- 20) 「法人として認められた社団・財団は、関係する自然人からは離れた、独立の法人格を有する」(我妻・有泉 [2006], 130~131頁) とあることから解釈できる。
- 21) なお、2005 (平成17) 年6月28日の参議院法務委員会の会社法に対する附帯決議のなかで、合同会社は、「合同会社制度については、今後の利用状況を観察し、株式会社の計算等に係る規制を逃れるために株式会社から合同会社への組織変更等が顕在化した場合は、必要に応じ、その計算に関する制度の在り方について、見直しを検討すること。」「合同会社に対する課税については、会社の利用状況、運用実態等を踏まえ、必要があれば、対応措置を検討すること。」(閣法第81号) という決議がなされている。
- 22) みなし法人課税制度については、1973 (昭和48) 年に導入され、個人企業に対し法人類似の課税を実施することを目的として青色申告者で不動産所得または事業所得を生ずべき事業を営む者に選択が認められていた (旧措法25の2)。
- 23) なお、法人といっても、小規模法人については株主全員の合意により導管課税が適用されるS法人 (S corporation) となることを選択できる。S法人とは内国法人を意味し、(a)株主が75人以上であること、(b)個人以外の株主または一定の遺産財団および信託以外の株主を有しないこと、(c)非居住外国人が株主にいないこと、(d)一種類を超える株式を発行しないことという以上の四つの要件を満たす法人に対し適用される (IRC1361(b)-(1))。
- 24) モリセイ判決とは、「団体」に対する峻別基準を定めるもので、①団体、②営利目的の事業を行い利益を分配する目的を有すること、③組織の継続性、④経営の集中化、⑤有限責任、⑥持分の自由譲渡性、という六つの法人類似性基準のうち四つに該当する場合、実体課税が適用されることとなった。
- 25) モリセイ判決の①、②に関しては事業を営むほとんどの企業に当てはまるので削除され、③~⑥の項目のうち三つに該当する場合に実体課税が適用されることを規定したのが1960年のキントナー規則である。

- 26) アメリカの実体課税と導管課税の詳しい経緯については、佐藤 [2002] で述べている。
- 27) カンパニー (company) とは法人 (any body corporate) などを意味し、パートナーシップ (a partnership)、地方自治体 (a local authority) や地方自治体協会 (a local authority association) は含まない (Income and Corporation Taxes Act [1988], Part XIX - Interpretation 832(1))。
- 28) この点については、大杉 ([2007], 145頁) も指摘している。
- 29) このことは、坂本 ([2005], 155~156頁) も指摘している。
- 30) 例として、中里 ([1985], 129~130頁)、矢沢編 (執筆分担・金子宏 [1966], 44~46頁)、武田 ([1987], 52~53頁) などがある。
- 31) 法人格を取得することにより、個人とは独立した権利能力を取得した法人が、法人格を乱用したり法人格が形骸化したりしている場合、法人格そのものを否定しその裏にいる個人と同一視することを認めるもの。
- 32) 資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する者に帰属するものとして、この法律の規定を適用する (所得税法12条)。
- 33) このことは、佐藤 ([2002], 104頁)、坂本 ([2005], 25頁) も述べている。
- 34) 森信 [2004] も、事業体の実態に応じて基準を作る作業が必要になる (97頁) と述べている。
- 35) 例としては、実質的要件であったキントナー規則が租税回避の問題を引き起こしたことがあげられる。
- 36) これら以外のアプローチとしては、アメリカのチェック・ザ・ボックスのように納税者本人に実体課税か導管課税かの選択性を認める、といったものもある。
- 37) このことは、森信 ([2004], 100頁) も述べている。
- 38) この点について、増井 [2002] は「むしろ米国から学ぶべきは、現行ルールに代わるより合理的な線引きのあり方を模索しているその努力の姿勢であろう。」(23頁) と述べている。

【参考文献】

- ・大杉謙一 [2007], 「企業形態の多様化と法制の課題—私法と税法における『法人格』『企業統治の多様化と展望』」 社団法人金融財政事情研究会, 138~153頁。
- ・金子宏 [2007], 『租税法 (第12版)』 弘文堂。
- ・金融調査研究会 [1985], 『支出税の構想とその現代的意義』 金融調査研究会事務局。
- ・経済産業省 産業組織課 [2003], 「人的資産を活用する新しい組織形態に関する提案—日本版LLC制度の創設に向けて—」。
- ・経済産業省 [2004], 「有限責任事業組合制度の創設の提案」。
- ・坂本雅士 [2005], 「大会社と中小会社の区分問題」『税務会計研究』第16号, 1~36頁。
- ・坂本雅士 [2007], 「組織形態と所得課税」『会計学論考』(安藤英義編) 中央経済社, 155

～170頁。

- ・佐藤英明 [2001], 「法人課税をめぐる問題状況」『国際税制研究』第6号, 108～119頁。
- ・佐藤英明 [2002], 「新しい組織体と税制」『フィナンシャル・レビュー』第65号, 93～107頁。
- ・佐藤英明 [2002], 『信託と課税』弘文堂。
- ・税制調査会 [2000], 「わが国税制の現状と課題」。
- ・税制調査会 [2002], 「あるべき税制の構築に向けた基本方針」。
- ・高橋祐介 [2006], 「パートナーシップと国際課税」『フィナンシャル・レビュー』第84号, 84～100頁。
- ・武田昌輔 [1987], 「わが国における閉鎖的法人に対する課税」『日税研論集』第4号, 3～63頁。
- ・朝長英樹・鈴木修 [2007], 「新たな事業体税制（法人関係）のあり方」21世紀政策研究所。
- ・中里実 [1985], 「フランスにおける中小企業課税」『租税法研究』第13号, 118～143頁。
- ・増井良啓 [2002], 「組織形態の多様化と所得課税」『租税法研究』第30号, 1～27頁。
- ・増井良啓 [2003], 「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』第69号, 95～123頁。
- ・森信茂樹 [2004], 「わが国における法人形態の多様化と税制の展望」『税務弘報』第52巻第3号, 90～100頁。
- ・矢沢惇編 [1966], 『現代法と企業』岩波書店。
- ・吉牟田勲・成道秀雄編 [2002], 『税務会計学辞典』中央経済社。
- ・我妻榮・有泉亨・清水誠・田山輝明 [2006], 『コンメンタール民法 総則・物権・債権』日本評論社。
- ・国税庁ホームページ：（「法人課税信託に係る所得の金額の計算の通則」）：
<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/joho-zeikaishaku/hojin/070622/02.htm>
- ・法務省ホームページ：（「登記統計統計表」）：
<http://www.moj.go.jp/>
- ・American Law Institute [1999], *Federal Income Tax Project, Taxation of Private Business Enterprises*, Reporters' Study by George.K. Yin & David J. Shakow, Reporters, Philadelphia, the American Law Institute.
- ・CGI（一般税制法典）<http://www.legifrance.gouv.fr>
- ・Income and Corporation Taxes Act [1988], 「PART I — The Charge to Tax. 6(2) 11(2)」
Körperschaftsteuergesetz (KStG).
[http://www.jusline.de/Koerperschaftssteuergesetz_\(KStG\)_Langversion.html](http://www.jusline.de/Koerperschaftssteuergesetz_(KStG)_Langversion.html)
- ・IRC（アメリカ連邦所得税）<http://www.fourmilab.ch/ustax/>
- ・IRS（アメリカ内国歳入庁）<http://www.irs.gov/>
- ・Robert E. Hall & Alvin Rabushka [1995], *The Flat Tax*, second edition, Hoover Institution Press