

## 新しい組織体と税制

佐藤 英明\*

### 要 約

本稿では、ヒトやモノが集まって事業や投資がなされる際にどのような課税の枠組みが適用されるべきかという問題を、現在のわが国の税制を基礎として考察する。ここでは、「法人税の納税義務者の範囲」という形で問題を限定せず、「法人税の納税義務者とならないものをどのように扱うか」ということを含めて検討したい。

これまでのわが国の税制においては、ある組織体が法人税の対象となれば、原則としてその出資者レベルでの課税のあり方までが決定されるという「法人課税のパッケージ」が通用しており、このパッケージの対象となるかどうかは、原則として私法上の「法人格」の有無によって決定されてきた。また、そのような「法人課税」の対象とならないものは「個人」として扱われるという「法人対個人の二分論」が妥当していた。

しかしながら、特定目的会社、投資法人、中間法人、米国 LLC などの出現に見られるように、現在の法人制度は多様化し、法人格の有無にかかわらず同様の経済的機能を果たす組織体が現れているとともに、関連する法律関係の処理の便宜に資するかどうかという観点を重視して私法上の「法人格」が与えられる制度が増えるという「法人格の機能化」が進行している。その結果、「法人格」の有無によって法人課税の対象となるか否かを決定することは必ずしも適当とはいえなくなってきた。

このような状況に対して、現在の法人課税の対象の範囲を前提としつつ、実質的な要素を手がかりに法人課税の対象を拡大するという方向で問題を解決することは困難である。なぜならば、現行の法人税制は、「法人対個人の二分論」の下で「個人」扱いをすることが不適当と考えられるものを広く対象に取り込んだ結果、いわば「過重負担」ともいうべき状況にあり、それが対象とするものに共通する「実質」を観念することができなくなっているからである。現実の立法においても、たとえば法人格のないものを法人課税の対象に取り込んだ「特定信託」の制度において、何が特定信託を法人課税の対象たらしめたのかは明らかにされていない。

現時点において法人課税の対象を適切に画するためには、まず、「組合」「信託」等の法人格を持たない組織体に関する適切な課税ルールと課税のための制度を構想することが必要である。このことは、これらの組織体を事業や投資と出資者や投資家を結ぶ収益・費用の結節点として把握し、費用収益や損失の帰属ルールを決定したり、情報申告や源泉徴収義務を課したりすることなどを意味する。その上で、現在は法人税の対象となっているものを含めて、「法人」「組合」「信託」というような区分けを、法的形式と経済的機能の両面から行なう方向を目指すことが適当である。

\* 神戸大学大学院法学研究科教授

## I. はじめに

本稿では、ヒトやモノが集まって事業や投資がなされる際にどのような課税の枠組みが適用されるべきか、という問題を、現在のわが国の税制を基礎として考察する。いうまでもなく、現行法上、そのようなヒトやモノを集めて事業を行なう場合には多くの場合、会社組織が用いられ、それが法人税の対象とされることになるから、この問題は「法人税の納税義務者の範囲」の問題と言い換えることができるようにも思われるが、本稿においては問題をより広く設定し、「法人税の納税義務者とならないものをどのように扱うか」ということを含めて議論の俎上に載せることとしたい。

以下では、まず、これまでの——特に平成10

年改正までの——わが国の税制において「法人課税」ということが意味していたことを、その内容と範囲の2つの側面から明らかにする。次に、そのような「法人課税」の対象とされてきた「事業体」ないし「投資体」と「法人制度」においてどのような状況の変化が生じているかを指摘する。最後に、そのような状況の変化に税制が対応する選択肢としてどのようなものがありうるかを簡単に検討する。以上の検討を通して、現行法人税制の対象を理論的に純化して縮小するとともに、様々な形態の事業体や投資体に対して適用される課税ルールを合理的に多様化すべきであるという見通しを示すことが本稿の目的である<sup>1)</sup>。

## II. これまでの税制の特徴

### II-1. 「法人対個人」の二分論

わが国の法人税法上、納税義務を負うのは、公共法人を除く「法人」である（法税4条）。この「法人」については租税法上に特別な定義はないので私法において用いられているのと同義であると解される。したがって、たとえば、商法上のすべての「会社」が法人である以上（商54条1項）、そのすべてが法人税の納税義務を負うこととされ、その中には、講学上のい

わゆる人的会社たる合名会社や合資会社も含まれるし（商53条）、その他、個別の立法において法人格を与えられるあらゆる「法人」が、（公共法人を除いて）何らかの形で法人税の納税義務を負うことになる。ここから明らかになるのは、法人税の納税義務の有無は「法人」であるか否か、つまり、私法上、法人格を有するか否かによって基本的に決定されているということと、「法人」とされる組織のすべてが法人

1) 本稿は、「組織形態の多様化と所得課税」という共通テーマの下で開催された第30回租税法学会研究総会（平成13年10月14日）においてなされた諸報告、特に増井良啓東京大学助教授の報告「総論」と高橋祐介岡山大学助教授の報告「組合課税——「簡素・柔軟・公平」な課税モデルの構築——」とに多くを拠っている。本稿執筆時点でこれらの報告論文を収録した『租税法研究』第30号が発刊されていないことから、引用はできないが、読者には同誌の参照をお願いしたい。なお、法人税制の変容と事業体の多様化という問題意識を、連結納税制度を題材として展開した重要な論稿として、参照、増井良啓「連結納税制度をめぐる若干の論点——法人税制の変容を中心として」税研91号88頁、92号95頁、93号124頁、94号96頁。また、本稿の問題意識については、参照、佐藤英明「法人課税をめぐる問題状況——研究ノート」国際税制研究6号108頁。

税の対象となる意味で、その対象とする範囲が非常に広いということである。特に、人的会社が法人税の納税義務を負う組織とされている点には注意が必要であろう。

この点については、人格のない社団等にも法人税の納税義務を課している（法税3条）ことから、私法上の法人格の有無と法人税の納税義務とは連動していない、という反論がありうる。しかしながら、人格のない社団等とは、私法の判例上形成されてきた「権利能力なき社団等」に対応する概念であると考えられ<sup>2)</sup>、後者がわが国の民事法上「法人」とされる範囲が限定的であったために、学説・判例が実質的な観点からその範囲を拡大し、構成員とは別の何らかの存在として「組織体」を認めようとしたものであることを考えれば<sup>3)</sup>、これはいわば、民事法上の実質的な法人格の拡大に法人税法が対応したものであると考えられる。すなわち、私法上の「法人格」ないしその同等物を法人税法の納税義務者とする、という論理構造自体には変更はないということができよう。そこで、以下で「私法上法人格がない」という場合には、「私法の判断枠組みの中で権利能力なき社団等にもあたらない」ということを含むものとする。

他方で、私法上法人格を与えられない場合には、事実として何らかの「組織体」があったとしても、そのことは課税ルールの上では考慮されない。すなわち、「法人」でなければ「個人」のみが租税法の眼にとらえられることになるのである<sup>4)</sup>。

たとえば、民法上の「組合」は、組合員の出

資により構成され、事業目的ないし投資目的などを有し（民667条1項）、責任財産として区分された何らかの「組織体」であるということができるが（民668条、676条2項、677条等）、課税ルールの上ではこの点が明確にされてはおらず、わずかに課税実務において通達で組合員の課税ルールが不十分ながら定められているにすぎない<sup>5)</sup>。また、多数の投資を集積するのではなく個別の信託契約によって行なわれる、いわゆる本文信託については、私法上の帰属を無視して信託財産に帰属する収益、費用を原則として受益者（例外的に委託者）に帰属するものとして課税関係が決定されることとされている（所税13条1項本文、法税12条1項本文）。複数の委託者・受益者が存在する場合には、このような信託は事業や投資を営む組織体の一種としての機能を果たすものであるが、その場合においても組織体としての「信託」が課税上意識されることはない。このことは、本文信託の形式を用いて不動産運用というある種の事業を営む「土地信託」に関する個別通達を概観すれば、一層明らかである。そこでは、受益者が土地等を所有し、受託者を代理人として不動産の運用を行なっているのと同様の実質として課税関係が決定されているのである<sup>6)</sup>。

このように、私法上で法人格が認められる限りは人的会社等をも法人税の対象に取り込みつつ、法人格がないものについては事実としての「組織体」の存在が無視され、「個人」のみが課税の対象として認識されている状況を、ここでは「法人対個人の二分法」と呼ぶこととした

2) 参照、金子宏『租税法〔第8版増補版〕』140頁。

3) 参照、星野英一『民法概論I』151頁以下。

4) 法人が「組織体」の構成員の場合には「法人」であるが叙述の便宜上、以下では「組織体」の構成員を「個人」として考える。

5) 参照、所基通36・37共-19ないし21、法基通14-1-1ないし3。

6) 「土地信託に関する所得税、法人税並びに相続税及び贈与税の取扱いについて」（昭和61年7月9日、直所3-9、直法2-6）。当初は信託受益権が小口化されるものはこの通達の対象とされていなかったが、後に信託受益権が分割され、不動産運用事業ないし投資としての性格を強くもつものについても同様の扱いが認められるにいたった。参照、「信託受益権が分割される土地信託に関する所得税、法人税、消費税並びに相続税及び贈与税の取扱いについて」（平成10年3月13日、直所4-1、直法2-4）。

い。この点は現在のわが国の所得税制の基本的な枠組みを成していると考えられるとともに、比較法的に見ても、パートナーシップに帰属する収益・費用等について個々のパートナーへの詳細な帰属ルールを有し、また、信託についても実質的にはそれを納税義務者とするに等しい課税の枠組みを有しているアメリカ連邦所得税法<sup>7)</sup>、人的会社が稼得する所得を構成員（共同事業者）レベルで課税する仕組みを有するドイツ所得税法の考え方と大きく異なり<sup>8)</sup>、わが国の税制の特徴的な要素であると言うことが許されよう。

## Ⅱ－２．「法人課税」の意義

それでは、私法上の法人格を手がかりとして法人税の納税義務を負うということは、どのような内容を有するのであろうか。これまでの税制において、何らかの組織体が法人税法の納税義務者となるということは、以下の４点を意味していたと考えられる。

まず、当該組織体の所得には法人税が課税される。これは前提の通りである。次に、その組織体が出資者に対して支払う利益の分配は課税所得の計算上、減算項目にならない。これは法人税法22条5項および3項が定めているところである。第3に、当該組織体がどのような形態で所得を稼得していようと、それが行なう利益の分配を受領した出資者においては、利益の分配は「配当」という性質決定がなされる。たとえば、その組織体の所得のほぼ全額が不動産の賃貸によるものであっても、個人株主が組織体から受け取った利益の分配は不動産所得ではなく、配当所得として性質決定される。法人株主であれば法人税法23条の受取配当益金不算入規定の適用などの点で、やはり「配当」という性質決定がなされている。最後に、組織体レベ

ルで生じた「損失」を出資者の所得計算に直接反映させる手段が存在しない。換言すれば、組織体が出資者に対して分配しうるのは配当という「所得」ないし「収益」のみであって、「損失」を分配することはできない。これらの４点は自覚的に列挙されることはなくとも、「法人課税」の当然の内容を成していたものと考えられる。これを以下では「法人課税のパッケージ」と呼ぶこととする。

このような法人課税のパッケージに例外があったことは事実である。たとえば、保険会社や協同組合は契約者配当等を損金に算入することができるし（法税60, 61条）、一般の法人においても支払配当の一部を損金に算入しうることとした特別措置が昭和36年から63年までの間に存在した（昭和63年当時の租税特別措置法42条の2参照）。また、人格のない社団等についてはその利益分配は配当所得の範囲から除かれている（所税24条1項。課税実務はこれを雑所得として扱い、残余財産分配を受けた場合は一時所得として扱っている。参照、所基通35－1(7)、同34－1(6)）。しかし、全体として見れば、このパッケージは相当「固い」もので、これをバラバラにして税制の仕組みを考えるとという発想はほとんどなかったのではないかと推察される。

さらに、法人税の課税のされ方自体も厳密な意味で１種類というわけではなかった。法人税法上も明示的に、人格のない社団等や公益法人という特例（収益事業からの所得のみが課税対象となり、後者については、税率や寄付金に関しても特則の適用がありうる。法税5条、7条、66条3項、37条4項等）を認めている他、区分所有法上の管理組合法人（区分所有法47条10項）のように、個別の法律で法人格を与えられ、かつ、法人税法上の公益法人とされるが、

7) これらの点については、さしあたり、参照、水野忠恒「パートナーシップ課税とパススルー方式——アメリカ法を中心として」日税研論集44巻3頁、高橋祐介「パートナーシップ課税の論点整理と展望」国際税制研究8号256頁、同「パートナーシップ課税」税研104号56頁、佐藤英明『信託と課税』21頁以下。

8) 参照、谷口勢津夫「ドイツにおける人的会社（共同事業者）課税」日税研論集44巻85頁。

法人税法37条、66条の適用関係においては公益法人として扱われない、というような例も存在していた（マンション建替え円滑化法が規定するマンション建替組合も同様である。同法44条）。しかし、これらの法人については、複数種類の法人とそれに対応する複数の課税のやり方があるという認識よりは、法人税のヴァリエーションの一種である、という認識が一般的であったように思われる。そのこととの関連でここで強調しておきたいのは、法人格があればその種類や態様にかかわらず一旦は「法人課

税」の中に取り込み、その上で必要に応じて課税関係を決定するという思考様式が存在であり、それが「法人対個人の二分論」からきわめて自然に派生したものであると考えられる点である。

以上に述べたように、これまでのわが国の組織体課税は、「法人対個人の二分論」と「法人課税のパッケージ」を二大要素として含んでいたものと考えられる。それでは、そのような基本的な発想を今後も維持し続けることは可能であろうか。この点に影響を与える最近の動きについて、節を改めて触れることとする。

### Ⅲ．状況の変化

#### Ⅲ－１．多様な組織体の出現

近年のわが国における組織体のあり方を見ると、その多様化が進展していることに気がつく。この動きは、まず、何らかの組織を用いて投資を行なう「投資体」について顕著である。平成10年および12年の法改正により、これまで法人格のない「信託」という法形式が用いられてきた集合的な資産運用という場面に、いわゆる会社型投資ファンドとして証券投資法人、次いで、投資法人という、法人格を有する形式が登場した。また、資産の流動化の手法として特定目的会社の制度が設けられたのに続き、さらに、同様の経済的機能を法人格のない法形式で果たするものとして特定目的信託の制度も導入された。「法人格」の有無を判断基準とする法人税が、これらの諸々の投資体に対してどのように対応すべきかということは重要な問題である。

類似の動きは、事業を行なう事業体についても見られる。ここでは、法人格を持たずに法人たる会社等と類似の経済的機能を果たするものとして、投資事業有限責任組合法（平成10法90）に基づく投資事業組合とアメリカの州法を根拠法とする Limited Liability Company とを挙げておこう。後者はわが国の法人税法上の扱いについて議論があった有名な事業形式であり、

特に説明の必要はないと思われる。前者は、外部的に有限責任の組合員を含みうる投資事業組合で、民法上の組合では外部的には各組合員が無限責任を負う点を特別法で変更したものであるが、民法上の組合と同じく法人格は与えられていない。

さらに、ここで分けたように「投資」目的とも「事業」目的とも言えず、また、従来から存在したような「公益」目的でもない法人として、中間法人の制度が立法された。この法人においては、構成員たる社員に対する剰余金の分配は許されていないが（中間法人法2条1号）、社員が有限責任を負うか無限責任を負うかを問わず、社員への残余財産の分配は可能である（86条1項、113条1項）。このように目的、利益の分配方法ともに新しい類型の法人の出現に法人税がどのように対応すべきかも、1つの問題であろう。

ここに挙げたわずかな例からも判るように、「法人」の多様化と「法人と同様のもの」の多様化に税制がどのように対応するかということが、現在のわが国において、すでに重要な問題として現れているといえることができる。

### Ⅲ－２．「法人格」の機能化

前項で述べたうちの「法人と同様のもの」の多様化が、法人税の納税義務者の範囲を拡大する契機を含んでいるとすると、「法人」の多様化には、実は逆の契機が含まれている。

「法人対個人の二分法」の下で、私法上の法人格を手がかりとして法人税の納税義務者の範囲を決定してきたことの合理性を裏付けていたのは、私法における「法人」についての一定の考え方であったと考えられる。すなわち、教科書的に言えば「法人」とは自然人でない何かを法律上の権利義務の主体とする法技術であるが、あるものに制度上法人格を与える際には、そこにおいて何らかの政策的ないし価値的な判断がなされてきたということができる。いわば、法人格を与えるべき「実体」が存在する場合に、その「実体」を法的な仕組みで取り上げて「法人」としていたと考えられるのである<sup>9)</sup>。そのあるべき「実体」の内容について、いわゆる法人学説が華やかに議論されていたことは周知の通りである。どの学説に従うかはともかくとして、社会的に自然人と比すべき「何か」がある場合に、それをとらえて法人格を付与するという思考枠組みを、仮に法人のドグマと呼んでおくならば、このドグマが有効な範囲では、法人税の納税義務者を私法上の法人格を手がかり

りに決定することには十分な根拠があったと考えられる。なぜならば、それは既に私法上の「実体」を認められた「何か」であり、したがって、自然人が所得税の納税義務を負うように法人税の納税義務を負わせることが自然と考えられるからである。そのドグマの内容を敢えて問えば、それは一定の社会的実在であったり、一定の永続性ないし継続性であったりするであろうが、私法によるスクリーニングを経ている以上、法人税制がその内容に踏み込む必要性には乏しかったと考えられよう。

ところが、法人の多様化を支えている近年の立法においては、このような意味での法人のドグマは後ろに退き、関係当事者の法律関係の整理・合理化にどのように役立つかという観点から法人格付与の適否が論じられ、決せられるという傾向を見て取ることができる。いわば法人格が「機能化」しているのである<sup>10)</sup>。

たとえば、中間法人法に関しては、中間法人とされる人の集まりのどのような点に社会的な実体を見出したかを明らかにすることなく、そのような団体に関わる構成員や取引相手にとって明確な法的規律を与えることの有用性が説かれているのみである<sup>11)</sup>。このような考え方を極限まで押し進めたと言ってよいのが、資産流動化法による特定目的会社であろう。法人格を有

9) たとえば、法人学説を「近世法律学上の一光彩である」(後掲書122頁)とされる我妻博士は、法人の実在する本質につき「まず『個人以外に、これと同様に、一個独立の社会的作用を担当することによって、権利能力の主体たるに適する社会的価値を有するもの』と答うべきである。」(我妻栄『新訂民法総則』126頁)とされる(本書は1965年の刊行である)。また、四宮和夫・能見善久『民法総則〔第六版〕』は、法人を成り立たせる契機を「実体的契機」「価値的契機」および「技術的契機(法人格)」の3つに分析している(90頁)。

10) 代表的な民法の教科書においても、たとえば、1986年刊行の四宮和夫『民法総則〔第四版〕』では、「法人は商品取引の世界において、権利義務の統一的な帰属点たりうる実体を備えたものでなければならない。」(82頁)とされていたのみに対し、2002年刊行の四宮・能見・前掲書99頁においては、この記述に続いて、「実体」の意味について補記があり、「営利団体では・・・そこという実体とは、社団性ではない。むしろ法的処理の必要性に基づいて、構成員自身の財産と営業から、分離独立させた会社の財産と営業をきちんと区別していることが、その会社に法人格を認める実体的根拠ということになる。」と論じられ、法人の「実体」についての認識に変化があることを伺わせる(この記述は1999年刊行の同書第五版から付け加えられたものである)。

11) 参照、法人制度研究会「法人制度研究会報告書」(平成11年9月)22頁以下。「中間法人(仮称)制度の総説に関する要綱中間思案補足説明」2頁以下も同旨。

するこの「会社」は財産の「権原（タイトル）」を保有することのみを目的として設立されることになっているのである。

このように法人格が機能化していく場面では、法人格を手がかりに法人税の納税義務者の範囲を決定することは、必ずしも合理的とはいえない。当該「法人」に、法人税の納税義務者とするべき実体ないし実質が存在することを、「私法上の法人格」が保障しないからである。たとえば、ごく親密な構成員のみからなる中間法人は、法人独自の利益を有さず、ただ構成員と取引相手のために法律関係を整序する機能のみを有しているかも知れない。その場合に、なお、そのような法人を「法人格がある」という一事をもって法人税の納税義務者とするに合理性はあるのだろうか。

別の例として、マンション建替え円滑化法における建替組合を考える。この組合は法人とされており、かつ、「事業の完成」をもって解散することとされている（6条、38条1項3号）。したがって、マンション建替え業務が速やかに進む場合、この「法人」は最初から数年の存続期間しか予定されていないわけである。このような短命な「法人」も、通常通り法人税の納税義務を負う（現行法では例外のある公益法人にあたる。44条。）としてよいのであろうか。ここで比較したいのは、法人格のない投資信託である。投資信託については計算期間中に収益の分配を行わないものであっても5年程度の短期の計算期間が予定されていることを理由に、これまで法人税の課税対象とされていない（すなわち、その収益については現実の収益分配のときまで課税が繰り延べられる）。どのように所得を計算するかは別として、法人税の納税義務を負うか否かという観点から考えた場合に、法人格の有無のみで両者の差異を説明することができるかどうかは疑問というべきであろう。

### Ⅲ－３．小括——問題の所在

これまでのわが国の法人税制は、私法上「法人格」を有するものを法人税の納税義務者とし、

そうでない場合には現実に存在する「組織」を無視してそれを構成する個々人を直接に認識するという基本的な考え方を採っていた（法人対個人の二分法）。また、一旦この「法人課税」に取り込まれれば、若干の例外はあるものの、基本的に出資者レベルの課税のあり方までが一貫して決定される仕組みになっていた（法人課税のパッケージ）。

これに対して、近年では、法人格を持たずに法人格がある場合と同様の経済活動をなす組織が一方で出現し、他方で、法人格が機能化することにより、私法上の法人格の有無が必ずしも自然人と比較しうるような社会的な実体の存在の有無を保障しえなくなってきた。確かに、法人格は私法上の権利義務の帰属主体であることを示しており、その限りで「その者の所得」を觀念しうる存在である。しかし、これまで法人格の存在と法人税の納税義務の存在とを結びつけていたのは、単に私法上「その者の所得」を觀念し得ただけではなく、それによって「法人」が出資者や構成員から離れた独自の利益を有し、また、出資者等に分配しない自らの所得——そこに法人課税しなければ課税が無限に繰り延べられる結果となるもの——を觀念しえたからではないだろうか。

以上に述べた点を総合すると、現時点での問題は、単に法人税の納税義務者の範囲を決定するだけではなく、これまで法人税の対象とされてきたものとそうでないものを通じ、事業や投資のために用いられる組織体をどのように分類し、どのような所得課税を行なうべきか、という税制の大きなデザインのあり方であるものと考えられる。

## Ⅳ．税制上の対応

### Ⅳ－１．「特定目的会社の特例」から「特定信託」の特例へ

「法人」の多様化に対する最初の最も重要な対応は、平成10年に設けられた特定目的会社および証券投資法人に関する特例措置である。この特例措置においては、要件を満たす特定目的会社および証券投資法人が配当可能利益の90%以上を実際に配当する等の要件を満たした場合には、その支払配当を損金に算入しうることを定め（租特旧67条の14および15）、前述した「法人課税のパッケージ」の一部に大きな風穴をあけることとなった。

このような特例を設ける理由として、立法当局者は、「特定目的会社は、資産の流動化のためにのみ用いられる特殊な会社であって導管的な存在に過ぎないものであることから、税制上もこれに適合した課税上の取扱いをする観点」<sup>12)</sup>、あるいは、証券投資法人は「実質的には運用資産の集合体に過ぎないものであることから、税制上もこれに適合した課税上の取扱いをする観点」<sup>13)</sup>を挙げている。このような説明は、ここで設けられた特例の新たな制度としての意義とともに、限界をも明らかに示している。すなわち、「導管的な存在」や「実質的には運用資産の集合体」であっても、特定目的「会社」、証券投資「法人」として法人格を有する以上は、飽くまでも法人税制に取り込み、その枠内で対処することが、ここでの暗黙の前提とされているのである。裏からいえば、「導管的な存在」であるから所得の性質や損失をも伝えるスキームを考える、という発想がここには存在していないことに注意が必要である。

この基本的な発想の延長線上に、平成12年に

おける「投資法人」および「特定信託」に関する税制改正が位置している。前者は投資規制法上、証券投資法人が投資対象を有価証券に限定されなくなったことから税制がこれに対応したものである（租特67条の15）。後者は、法人格のない信託という法形式を用いて特定目的会社と同様の経済的機能を果たす特定目的信託と、一部の投資信託を「法人課税」の対象としつつ（法税29号の3，7条の2，12条3項，82条の2以下）、投資法人や特定目的会社と同様の要件の下で支払配当の損金算入を認めるという同様の特例を措置したものである（租特68条の3の3，同3の4）。この特定信託の所得に対する法人税（法形式的にはその受託者が納税義務者となる）という制度は、私法においてこれらの信託に何らかの意味で法人格に類する効果を与えるという考え方がまったくないところに、法人税の対象を拡大したという意味で画期的な制度であったと評価しうる<sup>14)</sup>。

その一方で、この制度の対象となるのが特定目的信託と特定投資信託に限定されていることから、何が「法人格」なしに法人税の対象とされるべき要素であるのか、という点が不明確なまま残されている。立法当局者は、この制度について、

「こうした集团的投資スキームに対する課税のあり方全体として、基本的に、投資家から一歩離れた存在としてファンドを認識する方向が示されたものとも考えられます。」<sup>15)</sup>

と述べているが、いかなるファンドが「投資家から一歩離れた存在」として認識されるのかという点はこの説明から決して明らかではない。最後に、この特定信託の制度においても、「個

12) 「改正税制のすべて」平成10年版464頁。

13) 同前472頁。



人」として扱わないこととする——「投資家から一歩離れた存在」として認識された——何かについては、これを法人課税の対象に取り込むというこれまでの発想がよりはっきりと示されていると評価することができるように思われる。

#### Ⅳ－２．「法人課税」の拡大による対応

新たな事業体への課税に関して立法および課税実務に特徴的に見られる点は、法人格のない「事業体」についても、一定の範囲でそれらを法人課税の範囲に取り込もうとする動きである。たとえば、税制調査会の中期答申は、２ヶ所にわたってこの問題を取り上げ、以下のように指摘している。

「今後も投資や事業の主体が多様化していくことが予想されますが、法人税の課税対象となる事業体が、法人格の有無により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ります。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ります。」<sup>16)</sup>

「法人格を持たない事業体を法人課税上どのように取り扱うかという問題は、法人税制全体に関わるものですが、少なくとも外国の多様な事業体に係るクロスボーダー取引（国境を超える取引）の場面において、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ことや、事業体に係る情報の収集方策などについて、諸外国の例も参考にして検討することが必要と考えます。」<sup>17)</sup>

「法人税の対象となるか否かが法人格の有無によって決定されるという基準を見直す」という場合には、法人格があっても法人税の対象とならないものと、法人格がなくても法人税の対象となるものの両方を認める方向を打ち出すというのが、中立的に考える際のその言葉の意味であろうが、先に引用した答申の、特に後者の部分からは、法人格のないものにも法人課税を行なうという意識が強く滲み出ているように思われる。

課税実務においてこれに対応した顕著な動きとして、「米国 LLC に係る税務上の取扱い」がある。これはアメリカの各州法にもとづいて設立された Limited Liability Company について、事業体であること、事業体として商号等の登記がなされ、訴訟の当事者能力があること等の点を指摘して、わが国の税務上外国法人として取り扱うのが適当だとしたものである。いわゆる LLC にはわが国の私法におけるのと同様の意味で法人格があるかどうかは議論の余地が残ることから、これは法人格のない事業体に対して法人課税を行なうこととした税務行政上の取扱いであると解することが許されよう<sup>18)</sup>。

このような法人課税の対象を「実質」に則し

14) 平成12年の投資信託および投資法人法の改正により投資信託等の投資対象が証券等に限定されなくなったことから、投資内容（信託等の保有資産）によって特に個人投資家の所得税法上の扱いが区々となることを避けるため、投資信託等からなされる収益の分配の扱いを何らかの方法で統一する必要があったことは事実であり、これに対応した法人税法等はそれらをすべて「配当」として扱うという形でその答えを明らかにしたことになる。そのようにして所得の性質を統一したことには重要な意義があったと考えられるが、「配当」としたことによって、たとえば損失の分配というような点について、一般の株式会社と株主の場合と投資信託や投資法人と投資家との間で同じ扱いでよいかという問題は別に提出されうるものと思われる。また、同時に改正された所得税法は「公社債等運用信託」という概念を新設して信託財産の内容によって所得分類を決定するという方法も存続させており、一般の証券投資信託が特定信託の範囲から除外されていることと合わせて、この改正の全体としての整合性には疑問が持たれる。この点については、参照、佐藤英明「いわゆる SPC 法等の改正による税制改正について」国際税制研究 5 号96頁。

15) 「改正税制のすべて」平成12年版132頁。

16) 税制調査会「わが国税制の現状と課題」190頁。

17) 同前344頁。

て拡大していくという考え方について、おそらく最大の問題となるのは、「法人格」という形式の他に、何が、「法人税の対象となる何か」を法人税の対象たらしめている実質なのか、という点であろう。この点を積極的に定義しない限り、今後の法人税制において予測可能性が著

しく害される分野が生じることは火を見るよりも明らかである。中期答申にいう「その事業や投資活動の内容、経済的意義、法的性格」のとりえ方と判断基準をどのように定めるか、また、定めることができるのか、ということが問われねばならない。

## V. 若干の考察

### V-1. アメリカ連邦所得税における「法人課税」の範囲の変遷

今後のわが国の法人税制のデザインを考えるにあたり、「法人課税」の範囲について興味深い変遷を遂げてきたアメリカ連邦所得税について簡単な概観をすることが有益であると思われる<sup>19)</sup>。

アメリカ連邦所得税においては、法人の他に「団体 (association)」が法人課税の納税義務を負うこととされている。「法人」としては各州法において法人格を与えられている組織体を考えればよいので、この「団体」課税によって、いわば法人課税の範囲が決まることになる。具体的には、一定範囲の「信託」または「パートナーシップ」が「団体」にあたるか否かが争点となった。

この点についての最も重要な先例は *Morrissey* 判決である<sup>20)</sup>。この判決は、ある組織が法人と類似している場合には「団体」として法人課税の範囲に含まれるとし、この事件で問題となった信託が法人と類似したものとされる要素として、複数の構成員、利益のために事業を行ないその収益を分配する目的、それ自体が財産に対する権原を持つことができること、管理・

経営を集中できること、参加者の死亡・破産・無能力等の場合でも継続しうること、自己の存続に影響させることなく多額の資金を集めうること、参加者の制限責任性、組織に対する利益の自由譲渡性、などの多数の要素を指摘していた。この段階の判断基準は、様々な要素を総合的に勘案して「法人との類似性」を判断するというものであった。

内国歳入庁は *Morrissey* 判決によって実質的に法人と同様の経済的機能を果たす信託やパートナーシップを法人課税の対象に取り込むことに成功したが、この「成功」は長くは続かなかった。なぜならば、個人に対する累進税率が高くなり、また、税制上優遇された企業年金を導入しうるのが初期には法人に限られていたことなどから、一部の富裕な納税者にとっては個人ないしその集まりとして課税されるよりも法人として扱われた方が課税上有利な状況が出現したからである。これに対する内国歳入庁の対応が有名な *Kintner* 規則の制定である (*Tres. Reg. sec. 301.7701-2*)。この規則においては、構成員の存在と事業目的を「団体」の必須の要件とし、さらに「組織の継続性」「経営の集中」「構成員の有限責任性」「持分の自由譲渡

18) これに対して、先に指摘した有限責任投資事業組合については、個別通達により法人格のない組合の一種として課税ルールが決定されている。参照、「中小企業等投資事業有限責任組合に係る税務上の取扱いについて」(平成10年10月21日、課審4-19、課審3-40)。

19) 紙幅の都合で、ここでは概略を紹介するにとどめる。その詳細については、参照、佐藤英明『「パートナーシップ」の範囲に関する問題点』日税研論集44巻33頁、51頁以下。

20) *Morrissey v. CIR*, 296 US 344 (1935)。

性」の4要素のうち少なくとも3要素を有していない組織は「団体」としては取り扱われず、さらに、統一パートナーシップ法典または統一リミティッドパートナーシップ法典に依拠する州法にもとづいて構成された組織は「団体」としては扱わないとされた。つまり、この規則の眼目は、形式基準によって「団体」とされる範囲、すなわち、法人課税の範囲を制限することにあったのである。

この規則の制定により、医師、弁護士、公認会計士等の高所得者が組織する事業体は連邦所得税法上、法人扱いを受けることが困難になった。これらの専門職業人が組織する事業体は州法上パートナーシップとして構成されていることが多かったからである。しかし、この状況下で、多くの州はこれらの専門職業人の要請に応じ、彼らの組織が州法上の「法人格」を取得できるような「専門職業サービス法人」制度を立法して、従来のパートナーシップと実質に変化がないまま、「法人格」を取得できるような措置を講じるようになった。「法人格」がある以上は連邦所得税法上、「法人」と扱われることになるからである。

このような各州の立法に対し、内国歳入庁は財務省規則の改正によって「専門サービス組織」の団体性を判断する際の特則を定めて対応しようとしたが、このような規則改正は裁判例の認めるところとならず、結局、最初の形式基準が規則の内容として確立する結果となった。

ところが、他方で、このように「法人課税」の範囲を狭めようとする規則は、1970年代以降に作られるようになったリミティ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。これらのリミティッドパートナーシップは形式基準を意図的に回避して「法人扱い」を逃れることで、投資体に生じ

た計算上の損失を出資者に分配するタックスシェルターとしての機能を果たすようになったからである。ここにいたり、内国歳入庁は判断対象となる組織の実質的要素を指摘して法人課税の範囲を拡大することを試みるが、これも裁判所の容れるところとはならなかった。財務省規則は上記の4つの要素につき「有無」のみを問題とし、その重みについて触れるところが多かったからである。この間の事情は、以下の判示から明らかに読み取ることができる。

「もしも、*Morrissey* 判決により明らかにされ・・・たような、全体的に法人に似ているかどうかのテスト (overall corporate resemblance test) により、それぞれの要素 (財務省規則が指摘する4要素——佐藤注) に重さを付けることが許されるなら、我々は本件の組織体は法人として課税されるべきであると判断する気になったであろう。・・・しかしながら、これらの問題を扱う規則や判例の中に、そのような洗練された衡量を許すものを見出すことはできない。」<sup>21)</sup>

このようにして裁判所の支持を得ることに失敗した内国歳入庁は、結局のところ実質的な判断基準を放棄し、1996年には納税者自身が、法人扱いを受けるか否かを一定の範囲で選択する制度 (いわゆる *check-the-box* 規則) へと移行していくことになる<sup>22)</sup>。

## V-2. わが国における解決の方向

法人課税の範囲を法人格の有無を離れて実質的に判断しようとするとき、前項で紹介したアメリカの経験は非常に興味深い示唆を与えてくれる。まず、実質基準は法人格の有無という形式基準と併用される場合には新たな私法上の立法に対して脆弱であり、不公平を生じる可能性がある。特に、国際的な局面を考えると外国に

21) *Larson v. CIR*, 66 TC 159 (1976).

22) わが国においてもこの規則についての紹介は多い。差し当たり参照、小野傑・渡辺健樹「租税法上の法人概念と先端的金融商品及び国際課税」金子宏編『国際課税の理論と実務』346頁、渡邊幸則「チェック・ザ・ボックス規則について」『金子古希祝賀・公法学の法と政策 (上)』583頁。

において付与された法人格を無条件に法人課税を行なう要素として受け入れることには警戒が必要であろう。第二に、その時々税制に短期的に対応して「法人の範囲」の問題を考えることには大きな危険が潜んでいる。専門職業人の「法人成り」封じを目的とした Kintner 規則が、その目的を果たすことができないまま、結果として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途を開いたことは重要である。第三に、完全な形式基準による法人の範囲の決定は、実質を変更することなく基準を満たしたり満たさなかったりする法技術の発達によって、納税者にその望む結果を与えてしまう恐れが大きい。少なくともこの3点について、ここで指摘しておくべきであろう。

このことを前提として、わが国の問題を考えるならば、「法人の範囲」は課税の公平の観点から、現在法人税の対象となっている「法人」との類似性を基礎として、実質的に定められねばならないということになる。問題はその「類似性」の内容である。

ここで問題として認識されることは、現在のわが国の「法人税制」が非常に雑多なものを含んで広がっているという事実である。たとえば、合名会社、株式会社、中間法人、特定信託の4種類の組織を取り上げたとき、その「実質」に着目してどのような共通性を取り出すことができるのであろうか。そしてまた、そのうちのどれかと類似していれば法人課税の対象とされるべきであらうか。たとえば、商法によれば合名会社の内部関係には民法の組合の規定が準用される（商68条）。合名会社の社員も外部的に無限責任を負うこと（商80条）等を考えれば、ここで、法人格の有無を別にすると、民法上の組合と合名会社とはその実質が類似していると考えべきであらうが、そのことが果たして組合を法人課税の対象とする根拠として合理的なものと言いうるかは疑問であらう。

このように考えた場合、現在必要とされているのは、現行法のあり方をそのまま認めた上で、その外側に「法人格」を手がかりとせずその

実質によって法人課税の範囲を拡大していくことではなく、まず、現行法人税制の課税の内容との関係で法人税制が対象とすべき範囲を実質的に決定しなおし、次にそこに含まれるものとの類似性を議論するという手順であると考えられる。

しかし、このような作業を行なうためには、わが国の税制には大きな前提が欠けていることが直ちに気づかれる。それは、法人税制の対象とされない組織を「個人」としてしか把握できないという点である。たとえば、合名会社をその実質に応じて法人税制の対象から除いた場合に、これに適切な課税を行なう方法があるかどうか不安が残るという懸念を容易に思い浮かべることができる。このことは、法人税制の対象の範囲を確定する作業にも大きな影響を与える。なぜならば、「法人対個人の二分論」の下で各種の組織体を分類する限り、その判断枠組みは「法人と個人のどちらに近い」というものであるはずであり、したがって、法人課税の範囲は相対的に広いものとならざるを得ないのである。

### V-3. 若干の展望

以上の議論からいえることは、法人税制の対象の範囲を確定しなおすためには、法人とされなかったものに関する適切な課税ルールが必要だということである。逆に、法人と個人以外の何らかの組織に対する適切な課税ルールの設定は、そのルールが対象とする組織体と法人税制の対象とされる組織体のどちらと「より類似しているか」という判断枠組みを提供する点でも有用である。新たな課税ルールを制定する対象としては、さしあたり「信託」と「組合」が重要な候補として考えられる。投資信託や土地信託の例を持ち出すまでもなく信託はこれまでのわが国において実質的には投資や事業を行なう形態として機能してきた。組合についてはこれまでの利用例は相対的に少ないかも知れないが、それには課税ルールが不明確であったことも影響を与えている可能性があり、また、今後の事

業体、投資体の多様化の文脈の中で重要な役割を占めるようになることが予想されよう。なお、国際的取引において用いられることの多い匿名組合を租税法上は組合の特殊な形態として位置づけることも考えられて良いと思われる。さらに、投資信託の経済的な重要性に鑑みれば、信託に関する原則的な課税ルールに加え、投資信託についての包括的な特則も、新たな課税ルールの1つとして考えられる余地がある。

ここで強調しておきたいのは、信託や組合についてそれを組織として租税法上認識し、課税ルールを設定するということは、直ちにそれらに対して組織体として納税義務を負わせるということは何ら意味しないという点である。むしろ、ヒトやモノの集積としてのそれぞれの組織体の性格に応じ、それらを収益や費用の結節点として、一旦当該組織体を經由する収益や費用が投資家や出資者にどのように帰属するか、また、それに関する情報を手続的にどのように収集するか、ということが最初に考えられるべき点である。

たとえば、信託を設定する際、または組合の設立に際して現物や労務の出資がなされた場合の課税上の扱い、信託において信託財産に帰属する収益が留保される場合の扱いや組合において出資と利益分配、利益分配と損失負担の割合が非対称的に定められている場合の扱い、両方を通じて利益が現実には分配される場合とされない場合との扱いの調整方法や留保された利益が後に分配される場合の扱い等、そして信託や組合の所得計算上損失が生じた際の扱いについて、それぞれ整合的でできるだけ包括的な課税ルールを設定することが必要だと考えられる。その上で、信託や組合に源泉徴収義務を課したり、あるいは、租税回避にあたる類型について信託や組合自体に対して法人税または所得税類似の納税義務を負わせたりすることは、立法上の選択肢として排除されるものではないと考えるべきである。

新たな組織体に関する課税ルールをこのように想定した場合、それが「法人課税のパッケージ」

」を分解し、また、それを相対化する作業であるということにも気づくであろう。このような立法作業により、組織体が稼得する所得の性質を出資者に伝達するタイプの組織体や組織体に生じた損失を出資者の所得計算に全面的にまたは制限的に反映させうるタイプの組織体などが、租税法上新たに出現することが想定される。そして、そのことを通じて、法人課税のパッケージを内容とする法人課税が、依然として重要ではあるが、複数の課税方法のうちの1つにすぎないという位置づけを与えられることになるものと思われる。

これらの作業と並行して、「法人」「信託」「組合」等のそれぞれの中核を成す組織体の性質が、法的側面、経済的機能の両面から明らかにされることによって、現在の法人税制が直面している、対象範囲の確定という問題が解決されていくことが期待される。すなわち、各課税ルールが対象とする組織の中核的な実質が明らかになるとともに、特定の課税ルールを適用されるのに適合的な組織であるかという効果の面を合わせて、ある組織体にどの課税ルールが適用されるべきかという振り分けが進んでいくものと考えられる。

なお、組織体の性格に対応した複数の課税ルールが存在する場合に、納税者がどの課税ルールに服するかを選択できるという制度は、課税ルールが組織体に適合的にできている場合には、原則として認めるべきではない。それは組織体の実質と無関係に租税負担が最も小さくなる制度の選択を許すのと同義であり、組織体の実質に適合的な課税ルールが定められていることと矛盾するからである。ただし、たとえば、小規模な事業の、特に新規設立から間もない時期などにおいては、その実質がごく小規模な法人であるとも、密接な構成員からなる組合であるとも考えられるような場合がありうるであろう。このように組織体の実体そのものが明らかでない場合に、限定的に課税ルールを選択制とする余地は別に認められて良いものと思われる。

## VI. おわりに

(1) 「法人」制度が多様化し、機能化し、かつ、国際化することによって法人課税の対象とすべき「法人」の範囲が不明確になっているという問題への対処を考えた場合、わが国の税制において法人課税の制度が拡大しすぎていることを指摘しうる。法人税制をその過重負担から解放しなければ、根本的な問題の解決とはならない。このように考えたとき、「法人」以外の組織体について適切な課税ルールを定め、それらの組織体との関係で法人課税の対象の範囲を確定していくべきだというのが、本稿の結論である。あるべき信託課税、またはあるべき組合課税の内容を具体的に論じていないために、具体的にあるべき法人課税の範囲を明らかにすることはここではできないが、それはたとえば、そもそも商法典が予定していた相当規模の物的会社の実質を有する株式会社を1つの中核に据えた税制になることは多くの意見の一致を見ることができのではないかとと思われる。

このような複数の課税ルールの設定と明確化は、逆に、経済社会における多様な形態の組織体の利用を促進する効果も持つであろう。たとえば、新規の事業が小規模なうちは組合として相互に密接な関係にある構成員のみでこれを行ない、事業の成功に応じて組織形態を「株式会社」などのその時々状況に適切なものに変化させていくことを税制が後押しする効果をもち

うるものと期待される。

(2) 本稿における考察に対しては、法人課税の対象範囲の問題にはクロスボーダー取引を中心とした租税回避やそれに類似した行為からわが国の税収を守るという側面があり、本稿の結論は何らそれに応えるものではないとの批判もありうると思う。しかし、アメリカ連邦税制の変遷から判るように、法人課税の対象範囲の確定はその時々租税回避への対応などとは切り離して議論されるべき税制の基本問題であって、これを租税回避への対応として用いるのは本末転倒と言うべきである。そのような租税回避に対しては、対象を明確に限定した租税回避否認規定によって対処すべきである<sup>23)</sup>。

最後に、本稿が示す解決方法に対しては、迂遠にすぎるという批判があるであろう。確かにこのような考え方にしたがって問題を解決しようとする際に行なわれるべき作業が膨大であることは疑いない。しかし、今後も多様化すると予想される各種の組織体にそれぞれ適切な課税ルールを提供するということは、事業ないし投資をわが国で行なうことの社会的基盤をなすものとすら言うるのであり、状況が大きく変化しつつある現時点で拱手傍観してよい問題とは考えられない。また、信託や組合の課税ルールに関する学界の蓄積はここ数年で急速に増加しており、また、これからも増え続けるであろう。

23) 国内問題であるが、たとえば、check-the-box 規則の下でも、公開パートナーシップは常に法人課税の対象とされ、これをタックスシェルターとして用いる途がふさがれている点（IRC sec.7704）などが参考になる。

24) たとえば、パートナーシップないし組合課税については、注7) 8) に引用したものの他、参照、高橋祐介「パートナーシップ持分の基準価格について」税法学534号3頁、同「共同事業から生ずる所得の課税に関する一考察——アメリカ・パートナーシップ課税を素材として」法学論叢141巻6号25頁、143巻4号26頁、日税研論集44巻所収の諸論稿。日本における組合課税の問題点を指摘するものとして、参照、増井良啓「組合損益の出資者への帰属」税務事例研究49号47頁、佐藤英明「組合による投資と課税」税務事例研究50号33頁。解説書としては、参照、平野嘉秋『パートナーシップの法務と税務』など。信託課税について比較的妈妈とまったものとして、参照、占部裕典『信託課税法——その課題と展望』、佐藤英明『信託と課税』。

それらが立法作業に提供しうるものは相当大きいと期待したい<sup>24)</sup>。