

実務研究

日本税務会計学会
平成21年10月 月次研究会



関根美男 [西新井]

「法人税の課税根拠と多様な事業体の課税ルール」

1、はじめに

経済のグローバル化の中で、我が国の企業の国際競争力を維持するためには、先進諸外国（特に米国）の事業形態に倣って、団体法を柔軟構造化（柔軟化、自由化、内部自治）すべきとの要望から、会社法や信託法等の改正が行われ、株式会社、合資会社、合名会社、民法組合、匿名組合といった事業形態が、S P C、J・R E I T、L P S、L P、L L C、新しい信託類型と新たな多様な事業形態を誕生させた。確かに、団体は人々の活動のための重要な手段であり、多様化する人々の要求に適合した組織の「フォーマット」を用意することは、経済の活性化を図る上で大切であった。このような私法の状況の中、法人格の有無を法人課税のメルクマールとする考えは、もう時代にマッチしなくなっただけであろうか。

2、法人税の課税根拠

多様な事業形態に対する課税を、構成員課税（本稿

廃止を勧告している。しかし、現実の税制は、法人税を企業独自の負担と考えざるを得ない方向で整備され、シャープ勧告の考え方が必ずしも明確な姿で存続されてきている。

3、人格のない社団等の課税ルール

ところで、法人格を取得していない事業体に対する法人課税は、遡ること昭和32年に「人格のない社団等」に対する法人課税として設けられている。しかし、私法上、租税において、経済的実質で法人課税の有無を判断することは非常に難しい。このことは、ネズミ講事件を見ればよくわかる。まず、①原告個人の財産が第一相研（人格のない社団等）設立に当たり無償で贈与されたとする所得税の更正処分では、福岡高裁は、「本件は、そこに内村個人と離れた人の集まりといえる一個独立の社団が形成され、実在したものは到底解し難く、第一相研は内村個人の隠蓑、替え玉ないしは別称」と判示して、熊本西

税務署長の控訴を棄却し事件は確定した。これに対して、②第一相研に対する贈与税決定処分と③ネズミ講事業は課税対象となる「収益事業」であるとして行った第一相研に対する法人税の更正処分の件での最高裁⁷の判断では、「外形的事実に着目する限りにおいて

は、・・・団体としての主要な点が確定しているようにみえる」というべきである。したがって、課税庁において第一相研が法人でない社団の要件を具備すると認定したことは、それなりの合理的な理由が認められる」とし、「本件更正が当然に無効といえない。」として、社団性について正

任を負う民法組合の共同事業性と異なり、利益の分配が事業者の営業成績に左右されるが故に、出資者に監視権の行使（商法539条）が認められているという程度の共同事業性である。従って、匿名組合員が重要な業務執行の決定を行っている場合¹⁰等、単なる出資者としてではなく営業者と共に経営しているものと認められる場合（あるいはそのような特約）は、もはや匿名組合契約とはいえないのである¹¹。そして、匿名組合員に秘匿性と受動性があることを考えると、構成員課税と考えると、単純に配当と考えると、法人の匿名組合員も個人の匿名組合員も分配を受けるべき時期にその金額を収入に計上し、損失については、現実に出資額の返還が受けられないことが確定した時期に計上するよう立法的提案をしたい¹²。

4、匿名組合の課税ルール

さて、構成員課税される事業形態として、民法組合、匿名組合、L P Pがある。しかし、匿名組合は、組合という文字が使用されているが、民法組合と大きく異なる。それは、匿名組合における「共同事業性」とは、対外的に直接無責任

5、L L P、民法組合の課税ルール

次に、L L Pは、何らかの業務執行に携わることと条件¹³に、民法の特例法として有限責任を認めた事業体であるが、このL L Pに義務付けられた計算書を、米国の情報申告¹⁴のように改良し、同時に各組合員の総額の計算による申告を民法組合にも義務付け¹⁵るべきである。そして、米国のようなパートナーシップ持分の投資基準額の調整ルール¹⁶を立法化することによっ

6、S P C、J R E I T、信託の課税ルール

特定目的会社（T M K（S P Cと呼ばれることもありますが資産流動化法¹⁷に基づかない一般の「特別目的会社」と紛らわしく両者の區別を明確にするため、T M Kと呼ばれる）は、資産流動化法で法人格が認められ、投資法人（J R E I T）は、投資法（投資信託及び投資法人に関する法律）で法人格が認められている¹⁷。従って、これらの事業体は法人課税であるが、これらの法律が求める器（V e h i c l e）という特徴を考慮して、一定の要件の下、配当の損金算入（p a y t h r o u g h）¹⁸を認めている。しかし、これらの法律上の制約の多さから、信託法を改正して、従来の受動的信託と異なり、資産流動化の目的に縛られない事業信託が認められた。法人格のない信託がまるで事業活動をするようになる。従来からの信託は、財産権は完全に受託者に移転しながら、受託者は、債権的拘束力を通じて信託財産の管理処分に関する制約（つまり、当該信託財産をあくまで受益者の利益のために活用する）を受けるものであり、その器が故の受益者課税であった。しかし、事業信託を認めた

7、L L Cの課税ルール

今回の信託法改正ではあるが、信託そのものが課税主体になるのではなく、課税主体はあくまで事業信託を委託した受託者とした。これは、正しい判断であり、法人格をメルクマールとする法人税は、現時点でも依然として維持されているといえる。

ガイダント事件（匿名組合契約と日蘭租税条約）¹⁹もある意味でそうであったように、各国の多様な事業形態が、それぞれの異なる法体系や異なる税制あるいは租税条約の締約内容から、ハイブリッド事業体として国際課税上の問題を引き起こすことは、グローバル社会において危惧すべきことである。なかでも、米国のチェック・ザ・ボックス規則が、国際的租税回避に利用されているともいわれている²⁰。我が国のL L Cには、会社法の立法段階での附帯決議²¹があり、構成員課税が留保されている。しかし、我が国と異なり、米国は連邦制をとり、各州が法人を呼ぶ込むために、課税上のトラブルを度外視して独自の州法によるL L C等を制定しているのである。私法上取得した所得に対して、未だ直接的に権利を主張できない者や事業体に、課税主体を認めることは、法秩序に大きな混乱をもたらすことになる。増井良啓教授は「外国事業体についての外国租税法

8、むすび

事業体の法形式の選択によって、事業体自体及び事業利益の分配を受ける者の租税負担が大きく変わるのほ、租税公平の観点から望ましいものではないから、どのような事業体を選択しても同じような税負担となるように法整備をすることが合理的であるとの主張もあるが、しかし、中立の原則とは、どの事業形態を選択するかの決定前にはっきりと税制の予測が立てば、「実務上中立性を侵していない」と評価すべきではないであろうか。多極化するグローバル化経済の中での租税の国際的調和には、冷静な判断が必要であり、法人税の課税根拠となる「核」としての法人格の有無のメルクマールを、軽々に放棄すべきではないと思う。（なお、紙面の都合上、脚注の説明を省略していることをご了承いただきたい）