

外国事業体課税について（中間報告）

平成18年10月4日
日本公認会計士協会

目 次

はじめに	1
1. 外国事業体について	1
2. 法人税課税のためのアプローチについて	2
3. 社団性、法人性について	3
4. 問題の所在	4
事業体課税のあり方について	4
1. 研究報告第6号について	4
2. 「研究部レポート」について	5
3. 「所得帰属アプローチ」と「法人アプローチ」との比較考察	7
4. 本研究報告のアプローチ	10
信託について	10
1. 研究報告第6号を受けて	10
2. 信託制度について	11
3. 信託に係る日本の税制	11
4. 外国における信託の課税制度	13
5. 外国の信託に係る課税に関する問題点と検討	15
LLPとLLCについて	17
1. 研究報告第6号を受けて	17
2. 有限責任事業組合（日本版LLP）について	18
3. 外国LLP等の取扱いについて	20
4. 合同会社（日本版LLC）について	21
5. 外国LLCの取扱いについて	22
6. 課税上の問題点	23
まとめ	25
1. 本研究報告の前提	25
2. 外国事業体課税 検討すべき論点	25
3. 提言	28

はじめに

本研究報告は、先に公表している租税調査会研究報告第6号(中間報告)「外国事業体課税のあり方について」(以下「研究報告第6号」という。))を受けて、更に研究を重ねた成果を中間報告として公表するものである。

研究報告第6号を平成14年3月25日付けで公表してから、今日に至る間に、最近の合同会社及び有限責任事業組合の導入を巡る議論や、信託法の改正等の議論、また、平成17年7月に税務大学校研究部から公表された「事業体課税の理論と課題」(以下「研究部レポート」という。)等、外国事業体に係る課税のあり方を更に検討する上で参考になる議論がなされている。本研究報告ではこれらに関する検討を次節以降で行うことにより、外国事業体課税のあり方について更に検討することとする。

1. 外国事業体について

本研究報告は研究報告第6号と同じく外国事業体に係る本邦の法人税課税のあり方を検討する。先に公表した研究報告第6号においては「事業体」を次のように定義していた。すなわち、事業体とは、「法人格を有するかどうか、法的主体(権利義務の主体)となれるかどうか、にかかわらず、複数の者が一定の目的を達成するために結合した団体で、単に個人の集合体ではなく、団体としての組織を有して統一された意思のもとにその構成員の個性を超越して活動を行うもの」である。本研究報告では、このような事業体のうち本邦内に本店又は主たる事務所を有しない外国事業体を検討の対象とする。(注)

(注) 「法人税法上の納税義務者」に関する規定は以下のとおりである。

1. 「納税義務者」(法人税法第4条)

第1項 内国法人は、この法律により、法人税法を納める義務がある。ただし、内国法人である公益法人等又は人格のない社団等は収益事業を営む場合のみ納税義務がある。

第2項 外国法人は第138条に規定する国内源泉所得を有するとき、この法律により、法人税を納める義務がある。外国の人格のない社団等は国内源泉所得で収益事業から生ずるものを有するときに限り納税義務がある。

2. 「内国法人」(法人税法第2条第3号)

国内に本店又は主たる事務所を有する法人をいう。

3. 「外国法人」(同第4号)

内国法人以外の法人をいう。

4. 「人格のない社団等」(同第8号)

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。

5. 「法人でない社団」(法人税基本通達1-1-1)

- ・多数の者が一定の目的を達成するために結合した団体のうち
- ・法人格を有しないもので

- ・単なる個人の集合体でなく
- ・団体としての組織を有して
- ・統一された意志の下に
- ・その構成員の個性を超越して活動を行うものをいう
- ・民法組合、匿名組合はこれに含まれない

6. 「代表者又は管理人の定めがある」(法人税基本通達1-1-3)

社団又は財団の定款、寄附行為、規約等によって代表者又は管理人が定められている場合のほか、当該社団又は財団の業務に係る契約を締結し、その金銭、物品等を管理する等の業務を主宰する者が事実上あることをいうものとする。したがって、法人でない社団又は財団で収益事業を行うものには、代表者又は管理人の定めのないものは通常あり得ないことに留意する。

7. 「人格のない社団等の本店又は主たる事務所の所在地」(法人税基本通達1-1-4)

- (1) 定款、寄附行為、規則又は規約に本店又は主たる事務所の所在地の定めがある場合、その所在地(いわば形式基準)
- (2) 上記以外の場合、その事業の本拠として代表者又は管理人が駐在し、当該人格のない社団等の行う業務が企画され経理が総括されている場所(当該場所が転々と移転する場合には、代表者又は管理人の住所、いわば実質的な管理業務の場所)

この通達は人格のない社団等の納税地を明らかにするものである。納税地は本店又は主たる事務所の所在地である。内国法人の例に従い、国内に本店又は主たる事務所を有する人格のない社団等(法人税基本通達1-1-4の意味で)以外の人格のない社団等が外国法人と同様に国内源泉所得で収益事業から生じるものについて法人税の納税義務を負うことになる。

2. 法人税課税のためのアプローチについて

法人税は法人の所得に課される税金であるが、これを確定するために現行法人税法上とられるアプローチは、まず納税義務者を規定し、当該納税義務者の申告すべき所得の範囲その他の課税関係を構築していくアプローチである。このような現行法人税法上のアプローチとは別の考え方として、まず課税されるべき所得を特定し、その帰属先を納税義務者としてその他の課税関係を構築していくアプローチ¹があり得る。

本研究報告においては、所得に係る課税関係を確定する上でどのようなプロセスで誰の租税債務を確定するのかという方法論における違いに着目して、便宜的に、前者を「法人アプローチ」、後者を「所得帰属アプローチ」と呼ぶこととする。

「法人アプローチ」の下で外国事業体に係る本邦の現行法人税法の課税関係を見る場合には、当該事業体の法人らしさを検討して法人税の納税義務者となるか否かをまず認定すべきところ、現行法人税法は「法人」についての明確な定義を置かないので、

¹ 研究部レポートの提示するアプローチ

外国事業体、特に特殊法人のような私法上の契約以外に一定の「設立」準拠法を有する法人を除くものについて、私法上しかも外国法により与えられるその団体としての属性が、どの程度本邦法令上の法人が一般に有する属性と似ているかに着目して、本邦税法上の「法人」に該当するか否かを検討することになる。

「所得帰属アプローチ」の下では、まず課税対象となるべき所得に着目し、次にその帰属先を見ることになる。帰属先に外国事業体がある場合、これを法人税の納税義務者とするか否かという判定が必要になる。

3．社団性、法人性について

外国事業体について現行法人税法上の納税義務者となるか否かを判定するためには、その団体がどの程度本邦法令上の法人が一般に有する属性を有しているかの判定が必要になる。

「社団」とは、一定の目的の下に結合した人の集団であって、その目的には営利目的とそれ以外の目的がある。それらのうち営利目的をもった社団に法人格が与えられて権利・義務の主体となり得るものが会社とされている。

前述の事業体の定義からすれば、事業体は団体であって一定の目的を達成するために複数の者が結合した団体であるので、事業体は社団に包含されるものである。社団の中に法人税法上の納税義務者たる「人格なき社団」が含まれている。

次に本邦法令上の「法人」とは、法人の属性についての明確な定義から出発してそこから演繹的に構成されたようなものではなく、むしろ事業体に関する様々な法律効果の総体を表現する名称に過ぎないものようである。逆に、このような「法人」から抽出されるその法律上の属性を見た場合、民法組合や人格なき社団も通常法人が備えている法律上の属性を部分的には備えているということができるようである。例えば、民法組合は民事訴訟法上の訴訟当事者能力が判例で認められている点や、持分会社の無限責任社員には有限責任が認められない点が挙げられる。

法人が備える一般的な属性として権利・義務の帰属点となるものであるという点が挙げられるが、権利・義務の帰属点となるというためには次のような属性を備えているか否かが一般的には考慮される。

- (1) 自らの名前で権利を取得し、義務を負担する。
- (2) 民事訴訟の訴訟当事者となれる。
- (3) 自らを名宛人とする債務名義によってのみその財産への強制執行ができる。
- (4) 構成員の債権者は法人の財産に対して追及できない。
- (5) 構成員の有限責任

これらのうち、本邦民法上、会社法上の法人は最初の3つの属性を備えているとされる。

国税庁が平成13年6月に公表したガイドライン「米国LLCに係る税務上の取扱い」においては、LLCが日本の税務上の法人に該当する理由として以下の属性を挙げている。

- (1) 営利目的をもって外国法を設立準拠法として設立された事業体であるので、外国商事会社である。

- (2) 事業体自体の商号が登録されている。
- (3) 事業体自体に訴訟当事者能力があり法的主体となることが認められている。

4. 問題の所在

以上から明らかなように、現行法人税法の下で多様な外国事業体が法人税の納税義務者となるか否かは、その法人性、社団性の判定によるところ、このような判定は事実認定に基づいた判定にならざるを得ない。納税者の立場からすれば、その課税関係の安定性を担保する手立が求められるところである。

事業体課税のあり方について

事業体課税のあり方に関する議論は納税義務者の決定に関する議論ということができる。すなわち、現行所得税法・法人税法では自然人と「法人」（法人税法上の納税義務者という意味での）のみを納税義務者とし、ある事業体について、これが「法人税法上の納税義務者」か又は「パススルー」かを判断し、納税義務者が個人であれば所得税法に従って課税所得を算定し、納税義務者が「法人税法上の納税義務者」であれば、主として法人税法に従って課税所得を算定するという枠組みになっている。現行税法の枠組みを変更し、法人以外の事業体、例えば、組合組織を第三の納税義務者とするアプローチも考えられるが、現行税法の枠組みを尊重し、納税義務者は自然人と「法人税法上の納税義務者」のみと前提した場合、自然人の判断は自明として、自然人以外の納税義務者である事業体については、これを「法人税法上の納税義務者」と「それ以外の事業体」に区別し、「それ以外の事業体」を「納税義務者ではない」という意味において「パススルー」として取り扱うことになる。したがって、「法人税法上の納税義務者」とは何かということが議論の焦点となるわけであるが、その問題の整理の方法として、「法人格があるかどうか」というアプローチと「所得が誰に帰属しているか」というアプローチとが考えられる。いずれのアプローチをとった場合でも、法人格がないにもかかわらず「法人税法上の納税義務者」として取り扱う事態が生じる場合²には、みなし法人課税の制度が必要となるのであり、この「みなし法人（法人税法上の納税義務者）」の範囲が大同小異であれば、どちらのアプローチをとるかにより実質的に課税関係が変わるわけではない。本研究報告では、まず、前者のアプローチについて研究報告第6号に基づいて整理し、後者のアプローチについて研究部レポートに基づいて整理をした上で、それぞれのアプローチの比較考察を行うこととする。

1. 研究報告第6号について

事業体が「法人税法上の納税義務者」か否かについての判断は様々な形で課税関係

² 法人格があるかどうかを基軸として問題を整理する場合でも、例えば、課税上の公平性を担保するために、現行税法における人格なき社団等のような取扱いをする必要があることを鑑みれば、法人格の有無のみで法人税法上の法人かどうかを判断する仕組みには問題があると考えざるを得ない。

に対して影響を及ぼす重要な問題であるが、税法上「法人」について格別に定義が設けられているわけではなく、事業体が「法人税法上の納税義務者」かどうかはその事業体の法人性、社団性を基礎として私法上の分析をする必要がある。特に事業体が外国事業体の場合にはその判断が困難であるために実務上支障が生じることもしばしばない。対内投資に係る問題点として、外国事業体（例えば、外国のリミテッドパートナーシップである投資ファンド）が受け取る国債の利子に係る源泉税に対して、租税特別措置法第5条の2の規定が適用されるかどうかを判断する場合には、当該ファンドが本邦税法上法人として取り扱われるか、外国事業体（例えば、外国のパートナーシップである投資ファンド）が本邦の不動産を取得し、これに関して本邦の国内源泉所得が生じた場合には、所得税・法人税の申告義務が生じるが、申告義務が生じるのは、投資ファンドかその構成員か、などが挙げられる。他方、対外投資に係る問題点として、外国税額控除の適用上、外国法人税等を納付したのは外国事業体かその構成員か、タックスハイブン税制の適用上、税負担をしているのはどの事業体とすべきか、などが挙げられる。

ある事業体を「法人税法上の納税義務者」とするか否かは、当該事業体の法人性、社団性によって判断をすることになるが、外国事業体の場合には、法人性を有するか社団性を有するかについて、私法体系が本邦と異なる状況下でこれを個別に判断するのは技術的に困難であり、納税者・課税当局にその挙証責任を果たすのは過大な負担といわざるを得ない。また、外国での課税方法に依拠する方式によれば、本邦の「法人税法上の納税義務者」に対する考え方が、各国の事業体に対して首尾一貫して適用されず、課税理論の法的安定性が欠けることになる。このような諸事情を鑑みれば、現行の法人税法の体系の下では、納税者選択方式を導入することが、すべての納税者に対して平等の機会を提供するばかりでなく、納税者・課税当局の挙証責任に係る負担を軽減させ、ひいては、内外投資の円滑化をもって、本邦経済回復に資するものとの立場から、研究報告第6号では納税者選択制度のフレームワークについて考察している。

2. 「研究部レポート」について

研究報告第6号では、事業体課税のあり方について、「法人税法上の納税義務者」とは何かということを出発点として、事業体が法人である場合には法人課税の対象とし、そうでない場合には構成員課税とするといういわば、「法人アプローチ」を採用している。研究部レポートでは、事業体が「法人税法上の納税義務者」であるか否かにかかわらず、誰に所得が帰属するかに着目し、所得の帰属を基準として所得課税をすべきとする「所得帰属アプローチ」を提案している³。この方法によれば、仮に、「所得」がそれを稼得した事業体に帰属することになる場合にその事業体が法人でなかったとすれば、現在の人格のない社団等と同様に、その事業体を「法人税法上

³ 「法人」とは何かということを出発点として、任意組合や匿名組合の活動の「所得」に対する課税のあり方を検討することになると、外国の例にもあるように、実態が同じであるにもかかわらず、組合と組合員のいずれが納税義務者となるのかを任意に選択してもらうほかないというような結果になりかねないのではないのでしょうか。」として、納税者選択方式を否定している。

の納税義務者」とみなす必要があり、他方、「所得」が構成員のところに帰属するということになる場合にその事業体が法人であったとすれば、その法人を「法人税法上の納税義務者」から除外する必要があるということになる。本節では「所得帰属アプローチ」について研究部レポートの述べるところに従って要約する。

(1) 事業体の範囲

研究部レポートでは、「事業体」について改めて定義をしていないが、「(所得の)「帰属者」には...(中略)...法によって人格を与えられたものだけでなく、人格のないものも含まれる。一般に、個人以外の集合体を広く捉えて呼ぶ場合に「団体」という用語が用いられるが、この「帰属者」となり得る者とは、この「団体」と考えて良いであろう。」「任意組合や人格のない社団等の事業体は、営利事業に限らず、多種多様な事業活動を行っており、「所得」の存在を所与の前提とすることができないという特徴があるため、所得課税の納税義務につき検討を行う場合には、まず、その事業活動のうち、所得課税税制の対象となる「所得」を生じさせる事業活動が行われていることを確認しておく必要がある。」等の記述から勘案すれば、「事業体」について、法人格があるか否か、営利事業を行っているか否かにかかわらず、個人以外の集合体である「団体」を想定していると考えられる(研究報告第6号では事業体について、「法人格を有するかどうか、法的主体(権利義務の主体)となれるかどうか、にかかわらず、複数の者が一定の目的を達成するために結合した団体で、単に個人の集合体ではなく、団体としての組織を有して統一された意思のもとにその構成員の個性を超越して活動を行うもの」として定義しているので、「事業体」の範囲はおおむね同じ前提と考えられる。)

(2) 納税義務者の判定

納税義務者の判定は、研究部レポートで述べられているところの「調整留保所得」が当事者の取決め等によりその事業体とその構成員等のいずれに帰属することとなっているかにより行うこととすべきである。したがって、事業に関する契約等において、その事業に関する利益と損失のすべてが構成員等に分配され又は負担されることとされている場合には、基本的には、その「調整留保所得」は事業体には帰属せず、その構成員等に帰属することとなり、その事業体においては、法人税課税は行わず、構成員等を納税義務者として所得税課税又は法人税課税を行うことになる。徴税を確実に行う観点から、現行の人格のない社団等に関する第二次納税義務と同様の措置を講ずることを検討する必要があると考えられる。

(3) 所得の計算

原則として純額方式によって利益と損失を認識し、利益と損失の構成員等に帰属する割合が出資割合と同じ場合には、総額方式により、資産・負債・利益・損失を認識するのが合理的であると考えられる。ただし、これらの割合が同じ場合であったとしても、利益と損失の帰属に係る権利が、市場等で取引されたり構成員が多数にわたるなど、その事業の純資産とは別個に財産的価値を有すると認められるとき

は、純額方式によるのが実体に即した取扱いということになると考えられる。

(4) 非居住者・外国法人の取扱い

所得の源泉地国、事業体の所在地国、事業体の構成員等の居住地国において、納税義務者の認識が相違するために、二重課税調整が十分に機能しないという構造的な問題が往々にして生ずることとなり、これが最も大きな問題となる。これについては、理論的には、一方の国が他方の国に合わせて納税義務者の認識を変更して課税を行うことが完全に二重課税を排除する最良の解決策となるが、国が誰に納税義務を課すかという問題は、その国の税制の根幹に係る重要な問題であり、多様な事業体を使って事業を行うものの二重課税を排除するために、これを他国の基準に合わせて変更するという選択肢は、事実上、ないものと考えられる。

所得の源泉地国又は事業体の所在地国において他の「納税義務者」に課された外国税額につき、その負担の実質に着目し、その事業体又はその構成員等に課されたものとして、その事業体又はその構成員等の控除対象外国税額として取り扱うこととすれば、二重課税の完全な排除は難しい場合があるとしても、二重課税排除に関しては相当な実効性が期待できる。この方法は、十分な合理性があり、かつ、事業体の所在地国及び構成員等の居住地国が単独で国内法を改正することによって可能となるものである。なお、納税義務者の認識の相違による二重課税という問題は、租税条約の有無にかかわらず生ずる問題であり、基本的には、国内法の改正によって対処すべき問題であると考えられる。

3. 「所得帰属アプローチ」と「法人アプローチ」との比較考察

以上概観してきたとおり、研究報告第6号の「法人アプローチ」と研究部レポートの「所得帰属アプローチ」は問題解決の出発点を異にする。そもそも租税は私人間の経済活動を対象として賦課・徴収されるが、これらの経済活動は民商法を中心とする私的取引法によって規律されており、租税法の規定は私的取引法を基礎としている場合が多いことを鑑みれば、法律上の権利・義務の帰属主体を軸として納税義務者を決定する「法人アプローチ」が素直なアプローチといえる。一方、法人税法においては人格のない社団等の法律上の権利義務の帰属主体とならない団体も納税義務者とするという構成をとっている⁴。これは、人格のない社団等も実質的に法人と異なる活動をしていることに鑑み、それを法人と同様に扱うことが実体に合致するばかりでなく、公平に税負担を配分する理由でもあるという考慮に基づくものであり、これを拡張したものが「所得帰属アプローチ」と捉えることもできる。

研究報告第6号では、「法人アプローチ」を基礎として「納税者選択制度」の仕組みについて考察をしているが、この枠組みは、法人格の有無にかかわらず、どの事業体

⁴ 法人税基本通達1-1-1(法人でない社団の範囲)においては、任意組合は、匿名組合とともに、人格のない社団等に含まれないとされている。過去においては、このような組合と社団の二分論には合理性があったのではないとも考えられるが、近年は、民事法の研究者においては、組合の社団性の程度に関する見解の相違はあるとしても、組合に社団性があることを否定する者はほとんどいないものと考えられる。

が納税者たるべきか（すなわち、誰に所得が帰属しているか）について一定の判断を納税者に委ね、法人でない事業体を法人税の納税義務者として取り扱う選択、また逆に法人を「パススルー」として取り扱う選択を認めており（すなわち、法人格の有無とは関係なしにどの事業体に所得が帰属しているかの判断を納税者に委ねているので所得の帰属主体が納税義務者となることを認めている。）、「所得帰属アプローチ」の考え方と類似しているとも考えることもできる。

「所得帰属アプローチ」を採用して税制を構築した場合、「事業に関する契約等」に従って所得帰属者を決定するのがもっとも直接的なアプローチであり、所得帰属者の決定が実務的に困難を伴わない場合には、この方法が納税者の判断の余地を最も少なくすることができる点において、より公平かつ合理的とも考えることもできる。事業体が重層構造になっている場合には（例えば、パートナーシップのパートナーが更にパートナーシップである等）、「事業に関する契約等」の分析をそれぞれの階層で行い、最後までさかのぼって納税義務者の判定をすればよいことであろうが、実務的に困難が伴うことも考えられることから、「所得帰属アプローチ」を基礎としつつ、一定の事業体については「法人アプローチ」の場合と同様に「納税者選択制度」の考え方を一部導入することも可能と思われる。

「法人アプローチ」と「所得帰属アプローチ」をそれぞれ厳格に採用した場合には、相当程度に異なる結論が得られることになると考えられるが、最終的に「納税者選択制度」に行き着くことを前提とすれば、「法人アプローチ」から出発しても「所得帰属アプローチ」から出発しても、行き着く先に実務上の大きな違いはないのかもしれない。しかし、ここでは、「法人アプローチ」と「所得帰属アプローチ」の考え方の違いを考察することを目的として、「納税者選択制度」を前提としない、原理的な意味での「法人アプローチ」と「所得帰属アプローチ」それぞれの考え方の比較考察を行うこととする。

(1) 債権債務関係と法人格

現行法人税法は私法上の債権債務関係を基礎として所得を計算する構成をとっており⁵、法人格の有無とは関係なしに所得を計算しようとすれば、法的安定性が欠けることになる可能性がある。いってみれば所得とは、債権債務関係を積み上げていった結果生じる純資産の増加であり（もちろん、所得計算が会計慣行に相当依拠していることを鑑みれば債権債務関係のみにより所得が計算されるわけではないことはいうまでもないが）、「所得帰属アプローチ」によった場合、法的基礎のないところに所得が生じることになる（例えば、法人格のない事業体に所得が生じる場合、法的な債権債務関係とは別に所得が認識されることになる。）したがって、滞納処

⁵ 現行法人税法では、収益の認識について権利確定主義を原則とし、長期割賦販売等に該当する資産の販売等に係る割賦基準（法人税法第63条第1項、第2項）、長期大規模工事等に係る工事進行基準（法人税法第64条第1項、第2項）、一定の金融商品に係る時価評価主義（法人税法第61条の3第1項、第2項、第61条の5第1項等）等を権利確定主義の例外としており、また費用の帰属年度についても債務確定主義を原則とし、償却費以外の費用は、原則として債務の確定を待って損金に計上することとされている（法人税法第22条第3項第2号括弧書き）。

分として強制執行をしようとしても、法的基礎のない財産に対しては、差押え、換価等の手続ができないという不都合も生じることになる。

現行法人税法でも前述のとおり「所得帰属アプローチ」が一部取り入れられており、そこから生じる法的帰属と経済的帰属の齟齬に係る問題については、第二次納税義務に係る規定を設けることによって解決しているが⁶、本質的には法律上の債権債務関係を超越したところでの租税債権債務の決定ということになり、「所得帰属アプローチ」に基礎をおいた場合には、租税債権と一般の債権の優先劣後について別途規定を設けることが必要となると思われる。

現行法で採用されている実質所得者課税の原則が、真の法律関係に着目する法的帰属主義と所得の経済的帰属者に着目する経済的帰属主義のうち、前者の考え方を基礎としている（真の法律関係に着目することによって法的安定性を高めることができることが大きな理由と考えられる。）ことから、「法人アプローチ」に基礎をおいた場合には法的に安定的な制度が構築できるものと考えられる。

(2) 所得帰属者の決定

所得帰属者が「事業に関する契約等」により決定される場合には、その決定に係る判断が定性的・主観的なものとなる可能性があり⁷、特に外国事業体に係る判断の場合には、納税義務者に過度の負担を強いることになる可能性が否めない。特に対内投資の場合の源泉徴収義務者に対してこの判断義務を課すのは過度の負担といえる。

定性的・主観的判断の余地が残る点については、後述するような「納税者選択方式」等の別の手段で解決する必要があると考えられる。

(3) 組織再編等の組織法上の行為

「所得帰属アプローチ」によれば私法上法人であっても法人課税と構成員課税のいずれにもなる可能性があり、法人課税される法人と構成員課税される法人とで合併等の組織再編行為をした場合には、取扱いがより複雑になる可能性がある。例えば、合併法人が構成員課税、被合併法人が法人課税という場合、被合併法人は合併と同時に構成員課税となるのか、株主に対してはどのような取扱いをするのか、などの問題を解決しなければならない。これに対し、「法人アプローチ」によれば私法

⁶ 例えば、人格なき社団等が納税義務者になる場合には、人格なき社団等の保有する財産の名義人である第三者（財産の法律上の帰属者）がその法律上帰属するとみられる財産を限度として人格なき社団等の滞納に係る租税について第二次納税義務を負うことによって、法律上の所得の帰属者と実質上の所得の帰属者との齟齬から生じる問題を解決している。他にも収益が法律上帰属するとみられる者、資産の貸付を法律上行ったとみられる者及び否認された行為の受益者等々について第二次納税義務の規定を設け同様の問題解決が図られている。

⁷ 税法にある程度形式的・客観的な判断基準を設けることも考えられるが、完全に主観的な判断を排除する形で基準を設けることは困難と考えられる。仮にそのような基準を設けることが可能であれば、納税者はその基準に従って事業体を設立することによって法人課税か「パススルー」かの選択を意のままにできることになるので、実質的に納税者選択制度を採用しているのと同様の効果があるということになる。

上の組織行為に係る取扱いについて、税法上これを基礎として取扱いの平仄を合わせることができる。

(4) 訴訟当事者能力

税務訴訟の際、法人格があるにもかかわらず、社員が納税義務者となっている場合、あるいはその逆の場合、更正・決定を受けた者は訴訟の当事者になれるのか等の問題が生じる。

(5) 他の税目との整合性

「所得帰属アプローチ」を採用した場合には、所得を課税標準とする税目以外の課税、例えば、消費税等についてはどのような取扱いとなるか等の問題が生じる。一方、「法人アプローチ」の場合には法人取得課税等の税目とも整合性が取りやすい。

4. 本研究報告のアプローチ

「所得帰属アプローチ」は理論的に整然としているものの、所得の帰属の判定、判断が実務的には容易なものでなくなる可能性があるため、その問題点を治癒する考慮が更に必要となる。本研究報告では研究報告第6号と同様に、「法人アプローチ」を前提として、事業体課税について検討することとする。

信託について

1. 研究報告第6号を受けて

研究報告第6号及び本研究報告 2.(1)において「事業体の範囲」に関して述べたが、事業体を「法人格を有するかどうか、法的主体(権利義務の主体)となれるかどうか、にかかわらず、複数の者が一定の目的を達成するために結合した団体で、単に個人の集合体ではなく、団体としての組織を有して統一された意思のもとにその構成員の個性を超越して活動を行うもの」とした場合、信託を単なる契約であるという理由によってのみ排除する特段の理由はなく、同様に契約である任意組合や匿名組合と同様に事業体の議論の対象に含まれてくるものと思われる。受益者が複数存在しない遺言信託あるいは資産の管理信託を考えると、「複数の者」の「団体としての組織」としての要素を欠くことになるが、日本においては貸付信託から始まった投資信託等の集団投資スキームとしての信託、さらには、現在審議が進められている信託法の改正によって行えるようになる事業信託に注目すると、いずれも投資家は「複数の者」で金融商品等に投資を行う目的あるいは一定の事業を行う目的を達成するための集合体であり、投資あるいは事業の意思決定を行う仕組みを有してその構成員の個性を超越しているもの、といえる。この意味で信託のうち投資を目的としているもの及び事業を目的としているもの(広義で商事信託)は事業体としての定義に当てはまるものと考えられる。

研究報告第6号においても、外国信託の取扱いに関して若干の考察を加えた。本研究報告においては、我が国の信託法の改正により事業信託が登場することが予想される中で、

本邦の現状の税法の枠組みの中では、以下で概観するように新たな措置が講じられない限り、事業信託は導管として信託自身は課税されず、受益者レベルでの課税が行われると考えられる。事業信託が契約である点で、組合、LLPと類似しているため、改めて外国エンティティの課税のあり方を考察する上で信託の課税に関して検討することが何らかの有用な考え方をもたらすのではないかと考えられることから、そもそも信託とは何なのかというところの検討から出発して、日本での信託課税の現状及びそのあり方を外国での信託の取扱いも含めて検討する。

2．信託制度について

日本において「信託」とは、法人格を持つ主体ではなく、また裁判等の当事者となれる法的主体性を持つものでもない。信託は、財産権を有する者(委託者)が自己又は他人(受益者)の利益のために当該財産権を管理者(受託者)に管理させる制度であり、委託者となる者と受託者となる者との合意のみによって成立する。現行信託法第1条では信託を、
財産権の移転その他の処分及び一定の目的に従う管理処分という2つの観点から、信託行為を通じて当事者間に確立した法律関係と定義している。すなわち、信託の最も大きな特徴は、目的財産の完全移転性、及び管理主体と受益主体の分離性と対象財産の目的拘束性、という2点にあると考えられている⁸。

税法上は、信託に関して特段の定義を規定しておらず、一般的な上記の信託法における信託の概念をもって信託というものと考えられる。

外国において信託とは何をいうかは、それぞれの国や地域の法律あるいは制度によるところであるが、1985年にいわゆるハーグ条約のうち「信託の準拠法及び承認に関する条約」が採択されており、同条約第2条によれば、信託は次のように定義されている⁹。

「信託とは、委託者である者による生前中の行為又は死亡により設定される法律関係であり、財産が受益者の利益のためあるいは特定の目的のために受託者の管理下に置かれるものである。信託は、以下の特徴を有する。信託財産は独立のファンドを構成し、受託者の固有財産の一部を構成しない。信託財産の名義は受託者あるいは受託のための第三者の名義になる。受託者は、信託条項及び法律により課される特別の義務に従い、信託財産を管理、使用、又は処分する権限と義務を有しており、責任を負う。委託者が一定の権利と権限に留保を置き、委託者自身が受益者としての権利を有することは信託の存在と必ずしも矛盾はしない。」

ハーグ条約批准国には、英国、米国を始めとして主要先進国が含まれており、日本も批准している。したがって、目的財産の完全移転性、及び管理主体と受益主体の分離性と対象財産の目的拘束性という点においては、国際的にも一般には、信託は法的には同意義で使われていると思われる。

3．信託に係る日本の税制

現行の信託に係る税制の概要は以下のとおりである。

⁸ 新井誠「信託法(第2版)」

⁹ 同上

(1) 本文信託と但書信託

日本の税務上、納税義務者とされる者は自然人と法人（人格なき社団を含む。）であるが、信託は契約であり自然人にも法人にも該当しないので、信託自身が納税義務者になることはない。

いわゆる本文信託に関しては、原則として、信託はいわゆる導管として取り扱われ、信託財産に帰せられる収入及び支出について受益者が特定している場合は受益者、それ以外の場合は委託者がその信託財産を有しているものとして取り扱われる（所得税法第13条及び法人税法第12条）。

これに対して、いわゆる但書信託といわれる一定の信託に関しては、信託財産に係る収入及び支出については、委託者、受益者及び受託者のいずれに帰属するものとも取り扱われず、受益者が信託からの分配金を受け取った際に課税される（所得税法第13条及び法人税法第12条）。但書信託には、大別すると合同運用信託、投資信託等の投資運用スキームとして使われている信託と、厚生年金基金契約に係る信託、確定給付年金資産管理運用契約、確定給付年金資産運用契約等の退職給付に関連する信託とがある。

(2) 特定信託

さらに、但書信託の例外として、投資信託及び投資法人に関する法律（以下「投信法」という。）第2条第3項に規定する証券投資信託あるいは投資信託でその発行が公募で主として国内で行われるもの以外のもの及び資産の流動化に関する法律（以下「資産流動化法」という。）第2条第13項に規定する特定目的信託を併せて特定信託として定義し、特定信託の所得に対して信託の受託者に対して法人税が課される（法人税法第2条第29の3号、第7条の2及び第10条の2）。他方、所得の90%以上を分配すること等、一定の条件を満たせば、その支払配当所得を損金に算入することを認めることとしている。信託会社の特定信託の信託財産に帰せられる収入及び支出は、当該信託会社の各事業年度の所得及び清算所得の金額の計算上、当該信託会社の収入及び支出でないものとみなす（法人税法第12条第3項）とされ、特定信託に関して、法人格を有さない信託が納税義務者にはなり得ないために信託会社を納税義務者として課税することとしながら、信託会社の固有の所得とは別途信託に対して実質的に課税が行われることとされている。

特定信託の登場は、平成12年度の税制改正によるものであり、その課税上の取扱いに関しては、政策的な意味合いが非常に強いと思われる。平成12年に資産流動化法により資産流動化の器として特定目的会社に加えて信託の器として特定目的信託が創設され、また同年、投信法により投資運用の器として投資法人に加えて信託の器として投資信託が創設された。特定目的会社及び投資法人に関しては、法人格を有する法人であることから自身に課税が行われることとなるが、それらと特定目的信託及び特定投資信託とが同じ目的において使われることから、課税上の公平性を保つという観点であたかも信託を納税主体のごとく取り扱い、受託者を納税義務者として信託財産に係る収益に対して課税するものとされた。平成12年度の税制改正に関する答申の中において、「これらの集団投資スキームは、法人（SPC及び証券投資法人）信託、組合等の様々な形態を

利用して組成することができますが、その事業や投資活動の内容、法的性格、投資家とスキームとの関係などを踏まえ、スキームの整備に併せて、適切な課税が行われることが必要と考えます。」と述べられており、信託の器としての活動内容、利用目的等により信託も課税客体となり得るという考え方が登場したと考えられる。

(3) 事業信託

今後信託法の改正が行われる予定であるが、信託法改正案の中に、これまで金銭や不動産などの積極財産に限られていた信託の対象を「債務」にも広げることが盛り込まれており、これによると事業を負債ごと信託する制度が可能となる。結果として、事業の信託により既存の会社の事業の一部を切り離して信託で行うことや、個人がその事業を信託で行うこともできるようになる。

そもそも事業信託とは、「多数の人々から資金を集めて、受託者会を中心とする企業組織体を作り、それによって特定の事業を経営し、そこから生ずる利益を出資者たる受益者に分配し、受益証券を発行してそれを市場に流通させる仕組み」といわれている¹⁰。ただし、信託法改正に伴い可能になる事業信託においては、必ずしも受益証券が市場において流通することは必須とはされておらず、事業法人が一事業部門を分離して委託者兼受益者としてその受益権を保有するといった事業信託も認められる。

現行の税法上、あたかも信託が課税客体として課税されるのは、上述の特定信託の場合に限定されている。特定信託は、一定の投資信託や特定目的信託に限定されているため、現行税法では特定信託自身がその収益に対して課税されることはない。したがって、同じ事業について信託を用いて事業が行われる場合と、法人で行われる場合とで課税関係が異なってくることになる。

(4) 外国の信託の日本の税務上の定義

外国の信託に関する定義は我が国の税法には直接的にはないが、いわゆるタックスヘイブン税制に関して規定した租税特別措置法において、投信法第2条第28項に規定する外国投資信託のうち特定信託に類するものとして政令で定めるものを「外国信託」として定義している。投信法では「外国投資信託」を、外国において外国の法令に基づいて設定された信託で、投資信託に類するものをいうと定義していることから、一般に外国の信託とは、日本の信託法以外の外国の信託に関する法律に基づいて設定・締結された信託契約をいうものと考えられる。

上記で信託の概念を概観したが、それに該当する外国の信託に関しては別途法律により法人格が与えられていない限りにおいては、日本の信託と同様の課税関係になるものと考えられる。

4. 外国における信託の課税制度

上記において日本の信託課税を概観し、外国の信託に関しても同様に考えるべきこととしたが、外国における信託課税も日本同様にかなり複雑であり、信託の種類ごとに異なる

¹⁰ 四宮和夫「信託法（新版）」

課税関係を定めていると思われる。信託を課税客体とする国等もあり、また日本のいわゆる但書信託のような考え方がない国も多いことから、国際課税の場面においては様々な問題点も生じるところである。以下において、簡単に米国及び英国における信託の税制を概観する。

(1) 米国

米国において信託法制はコモン・ロー（common law）とされるものであり、現在では各州法によって制定法及び判例法によりルール化されている¹¹。信託は、その私法上の法形式とは別に連邦税法上は定義されている。税務上の信託とは、「Ordinary Trust」ともいわれるが、特定の財産が遺言、証書又は宣言により受託者あるいは一定の場合には委託者に保有されたまま指名された者の利益のために移転する仕組みとされている。受託者の責務は一義的には信託契約に則って、財産を保存保管し、収入を管理、分配あるいは保管することとされる（財務省規則301.7701-4(a)）。一般的には、ある特定のアレンジメントが、その目的が受益者の利益のために財産の保存や保管を行う責任を受託者に付与するものであり、受益者がその責任に関与せず、したがって、営利目的の事業を営む合同事業体の共同経営者ではない場合に、税務上信託として取り扱われるといえる。

租税上の信託は課税客体となる。ただし、信託において課税対象となるのは、基本的には信託に帰属した所得のうち当年度中に受益者に分配されなかった部分である。

上述のとおり信託は原則として課税客体となるが、例外的に、日本のいわゆる導管信託に近いものにグラントートラスト（grantor trust、委託者課税信託）と呼ばれる信託がある。グラントートラストは、委託者が信託財産に対して一定の権限や利益を持つことから、信託財産の所有者として取り扱われる、すなわち、信託は課税客体とならずに、その所得は委託者に帰属するものとして課税される。このルールは、元来、個人が信託を利用して財産分割を行い、個人自身の税率より低い信託の税率を適用することを防止することを主眼としていたものであるが、現在はその重要性は低下している。

グラントートラストになる信託とは次の場合をいうとされている。

委託者が信託の所得あるいは財産に将来復帰可能な利益を有しているとき

委託者が信託所得又は信託財産に関する利益を支配するとき

委託者が、信託について管理権限を留保するとき

撤回可能信託であり、取消しにより財産が委託者に戻るとき

委託者が信託の所得を自身あるいは自身の利益のために分配する権限を有するとき

委託者自身が権限や利益を有していない場合であっても、一定の場合、例えば、利益の反しない者により信託の撤回権限が留保されている場合であっても委託者課税が行われる。また、それらの権限や利益が配偶者により保持されている場合には委託者課税が行われる。

¹¹ 国際信託税制研究（平成9年）財団法人トラスト60

一方、法的には信託として設立されるものの、税務上は信託としてみられないものいわゆるビジネストラストあるいは商業トラストがある。ビジネストラストは、財産の法的所有権が受益者の利益のために受託者に移転するという点では法的には信託であるが、一般的には営利事業を営むための方策として他の事業体の代わりに受益者により組成されるものである。財務省規則は、利益追求の事業を目的とした信託をビジネストラスト（事業信託）と呼び、租税上は信託として取り扱わず、社団（association）として法人又はパートナーシップとして課税した。信託として取り扱われるか社団として取り扱われるかの区別は事業目的であり、財産の保全及び管理を目的とする通常の信託に対し、収益の獲得と分配を目的とする信託が事業信託とされている。この事業目的の要件に関しては判例により確立されてきたといえるが、それはある信託が社団として取り扱われるかを決定するには、第一に信託条項の内容を重視し、条項の規定により企業に当たる活動を行う権限が委託者、受託者、受益者等に与えられているなら、その信託は事業信託として課税されるということである¹²。

なお、集団投資スキームの器として利用されている不動産投資信託（REIT）や規制投資会社（Regulated Investment Company, RIC）に関しては、税法上の信託ではなく法人として課税されるが、一定の要件を満たせば利益分配が損金算入されるという方法による二重課税回避の仕組みを取り入れている。REITやRICは米国の内国歳入法上の特殊な組織形態であり、その法的な形態は必ずしも法人に限られておらず、信託形態、特にビジネス信託の形態によるものも多い。

(2) 英国

英国においても信託の課税は複雑である。信託の種類により課税の詳細は異なるが、広くいうと、信託の設定時のキャピタルゲイン税及び贈与税、信託設定期間中の所得税、キャピタルゲイン税及び贈与税、さらに信託解除時のキャピタルゲイン税及び所得税といった場面で課税関係が考慮される。所得税に関しては、信託は一般にはその所得に対して課税され、受託者が申告し納税する。受益者は信託の持分に関して所得税を課されるが、信託の受託者が支払った税額の控除が可能である。

英国における商事目的の信託をみると、「集団的投資スキーム」として定義されるユニットトラスト（Unit Trust）は多数の者からの資金拠出を受け入れプロのマネージャーにより運用される、我が国の投資信託に近いものであるが、認可されたユニットトラストは税務上英国居住者として課税される。投資信託（Investment Trust）も同様に法人として課税される¹³。

5. 外国の信託に係る課税に関する問題点と検討

外国のエンティティに対する課税の問題点に関しては、研究報告第6号でも検討したところであるが、信託特有の潜在的問題として以下、検討する。

¹² 佐藤英明「信託と課税」

¹³ BNP Portfolio Management “Investment in UK”

(1) 外国の信託は日本の税務上信託として取り扱われるか

外国の信託に関する課税を考えるに当たり、外国における信託の形態には様々なものがあり得るため、それらの信託を信託という名称が付与されていても日本の税務上は必ずしも信託として取り扱えないという問題がある。先に概観したように、一般的には信託の概念は少なくとも先進国では同意義を持つといえるが、現地の法律により法的主体として認められる場合もあり得る。例として、前述のように米国のREITやRICのように法的には法人として設立される場合もあり、またビジネストラストとして設立される場合もある。日本の税務上は、法人格を有するいわゆる当然法人(per se corporation)は信託という名称及び法的な信託性にかかわらず法人として税務上取り扱われると考えられる。

なお、外国の遺言信託や資産管理信託等の信託に関しては事業体としての要素を欠いているため事業体課税としての検討にはなじまないが、米国のグラントラストの定義に当てはまるものをもって外国における遺言信託や資産管理信託等の信託であるとして信託を導管として取り扱うのが妥当と思われる。

(2) 本文信託か但書信託か

当然法人に該当する信託以外の外国の信託に関しては、現行の日本の税制はその実態を分析した上で、本文信託あるいは但書信託に該当するかを検討しなければならず、かなりの困難を伴う。外国の信託を通じて投資を行う場合、例えば、日本法人が他の投資家と共同して外国の信託を通じて日本あるいは外国の有価証券等を始めとする資産に投資する場合に、資産から生ずる収入及び費用が直接日本法人に帰属するとして課税関係が生ずるのか、あるいは信託からの分配があって初めて収入を認識し課税関係が生ずるのかという問題である。

但書信託の1つとして列挙されている投資信託に関しては、税務上その定義は投信法に委ねられている¹⁴。また、税務上、投信法上の投資信託と外国投資信託と併せて投資信託と定義しており、したがって、外国の信託のうち、外国投資信託に関しては但書信託として取り扱われる。そもそも外国の信託が投資信託として取り扱われるべきものか否かの判定に関しては、かなりの困難を伴う。この点、米国のビジネストラストは一般に外国投資信託に該当するとされ¹⁵、この取扱いが税務上も踏襲されると但書信託として取り扱うことになる。

(3) 外国の事業信託(Business Trust)は「パススルー」課税か

外国の信託に関しては、米国のビジネストラストなど、事業を営んでいる信託が既に存在していると思われる。ビジネストラストが現地で法人格を付与されていない以上、日本の税務上「信託」として課税客体とならないと取り扱うべきか検討が必要と考えられる。現地では信託をあたかも課税客体として取り扱った上で課税が行われている

¹⁴ 投信法第2条第28項では、「「外国投資信託」とは、外国において外国の法令に基づいて設定された信託で、投資信託に類するものをいう。」と定義している。

¹⁵ 証券業協会会員向け通知 1999年7月13日

が、日本の現行税制では但書信託に該当しないであろう事業信託は本文信託として導管として取り扱われるところから受益者レベルと信託レベルの二重課税等の問題が生じる。日本においても有限責任事業組合（日本版 LLP）で事業を行った場合には構成員課税が行われ、他方、合同会社（日本版 LLC）で事業を行った場合には法人課税が行われるという「法人アプローチ」を採用していることから、必ずしも課税の公平性の観点からのみ論じることはできないと思われるが、明らかに法人格のある当然法人以外に現状の外国 LLC の取扱いのように事業信託の実態からして法人税の納税義務者としてみなされるべきものがあるか否かは検討の余地がある。

(4) 考察

現行の日本の税制上は、外国の信託に関してはいわゆるタックスヘイブン税制の中で外国特定信託の留保所得に関して内国法人及び居住者の合算課税を規定するのみで、それ以外においては外国の信託を特定信託と同様に信託自身を課税客体とみることはない。しかし、外国の事業信託を課税客体とする考え方は検討の余地があると思われる。ここで留意する必要があるのは、何をもちて事業信託と税務上取り扱うかであり、その定義が税務上必要になる。米国においては、事業信託が租税法上の信託に該当しないことから、歴史的にビジネストラストが法人として課税され得るかパートナーシップとして課税されるかに関して大きな議論があり、キントナー原則¹⁶の下で「事業目的」があるかによりその区別が行われたが、事業目的の判定は事実認定の問題として判例法で積み重ねられた¹⁷。日本の事業信託に関しては、改正信託法において事業信託の定義が予定されているわけではなく、こういった状況の中、判例の積重ねのない日本において税法上「事業信託」あるいは「事業目的」の明確な定義なくして事業信託を課税客体とすることは難しいといえる。また、広義の商事信託（外国の投資信託、例えば、Investment Trust や Unit Trust）に関しても利益の追求を目的としているという意味での「事業目的」はある。日本で監督官庁に届出が行われる外国証券投資信託を除いて、納税者が外国の信託が日本の投信法の証券投資信託に該当するかの判断を行うことは困難である。これらの点から、いわゆる当然法人として設立される信託を除いて、納税者選択方式の適用により、法人として課税されるか導管として構成員課税をされるかを受益者間の契約により取り決め、選択する方法が考えられる。

LLP と LLC について

1. 研究報告第 6 号を受けて

事業体を、「法人格を有するかどうか、法的主体（権利義務の主体）となれるかどうか、にかかわらず、複数の者が一定の目的を達成するために結合した団体で、単に個

¹⁶ 管理運営の集中、団体の存続性、持分の自由譲渡性、有限責任性のうち、3つ以上を有する組織は法人として扱われ、それ以外のものは「パススルー」として扱われるという原則

¹⁷ 林麻里子「日本銀行金融研究所論文」

人の集合体ではなく、団体としての組織を有して統一された意思のもとにその構成員の個性を超越して活動を行うもの」とした場合、法律上は法人格が付与されていない契約による組合にすぎないLLP(Limited Liability Partnership)も、他の組合(民法上の任意組合、商法上の匿名組合)や法人格があるLLC(Limited Liability Company)とともに、事業体の範囲の議論に含まれてくると考えられる。LLC現行税制では、法人税法上特別に「法人」の定義があつてこれらのエンティティに対する課税方法が分類されるわけではなく、それぞれのエンティティの根拠法の問題から判断されているが、エンティティが国内法ではなく外国法によって組成された場合には、「法人」に該当するか否かの判断が難しく、個別事案ごとに様々な要因を考慮して判断することになり、課税上の取扱いの法的安定性に欠ける結果となっている。

本研究報告では、外国エンティティの国内での課税を再検討する上で、LLP、LLCとは何なのかを考察し、課税方法のあるべき姿を検討したい。

2. 有限責任事業組合(日本版LLP)について

国内法による有限責任事業組合(日本版LLP)とは、法人格を持つ主体ではなく、あくまでも契約による組合である。有限責任事業組合契約に関する法律(平成17年5月6日法律第40号)では、その定義等を次のように定めている。

(定義)

【第2条】

この法律において「有限責任事業組合」とは、次条第1項の有限責任事業組合契約によって成立する組合をいう。

(有限責任事業組合契約)

【第3条】

有限責任事業組合契約(以下「組合契約」という。)は、個人又は法人が出資して、それぞれの出資の価額を責任の限度として共同で営利を目的とする事業を営むことを約し、各当事者がそれぞれの出資に係る払込み又は給付の全部を履行することによって、その効力を生ずる。

すなわち、組合員が営利事業について契約を締結し、契約どおり出資者全員が出資を履行することにより、有限責任事業組合が成立する。

有限責任事業組合は、これまで民法により組成が認められていた任意組合の特例として、組合員(出資者)の有限責任制が認められているが、その税務上の取扱いは民法上の任意組合と同様、有限責任事業組合自身は納税義務者とはならず、パススルー・エンティティとして、所得は組合員(出資者)に直接帰属するものとして扱われる。

有限責任事業組合は、その属性において合同会社のそれに類似するものであり、また、共同事業性が満たされない状態となった有限責任事業組合については、これを人格なき社団として法人税の納税義務者として扱うのかという疑問もある。

人格なき社団等と組合の相違については、「人格なき社団等は、構成員の人格を超越し団体として行動する。法律論として人格のない社団等の要件を見ると、人格のない社

団等の持つ財産が直接構成員に帰属しない、すなわち、構成員は直接的な所有権(持分)を持たない。この場合の構成員と人格なき社団等との財産の関係は、一般に民法の「総有」の理論で説明される。構成員は、その議決権に基づいて団体の事業活動に間接的に参加はするが、団体の財産について直接共有的に自己の持分を主張できないので、団体に生じた所得を各構成員に帰属しているとみなして課税することには無理がある。一方、民法上の組合はあくまでも団体ではなく、いわば多数人間の特殊な契約関係に過ぎないので、団体性の存在は認められない。」¹⁸、さらに「法人格がないにも関わらず、あたかも法人格を有する法人と同様に、その構成員を超越した一個の実体(entity)として活動し、社会的にもその存在が認められている「団体」がある。民事訴訟法第46条¹⁹及び行政不服審査法第10条では、人格なき社団等についても訴訟上又は行政不服審査手続上の当事者能力を認めている。法人でない社団とは、多数の者が一定の目的を達成するために結合した団体のうち法人格を有しないもので、単なる個人の集合体ではなく、団体としての組織を有して統一された意思の下にその構成員の個性を超越して活動を行うものをいう。一方、民法第667条(組合契約)の規定による任意組合や商法第535条(匿名組合契約)の規定による匿名組合は、単なる契約関係であって、一個の団体としての個性を有せず、いわば共同事業体(joint venture)に過ぎないから、人格のない社団等には該当しない。」との見解がある²⁰。

また、人格のない社団と組合の相違について次のように整理できる。²¹

項目	人格のない社団	組合
1. 性格	多数の者が一定の目的を達成するために結合した団体のうち法人格を有しないもので、単なる個人の集合体ではなく、団体としての組織を有して統一された意思のもとにその構成員の個性を超越して活動を行うものである。	二以上の者が出資をして共同の事業を営むことを約する債権契約によって成立する一種の集合体である。
2. 内部規約	構成員を特定しない定款や規約の形で定められ、その加入、脱退に備えている。	組合員間の契約形式により定められ、その加入、脱退は予定されていない。
3. 決議方法	総会は構成員の過半数の出席で成立し、多数決により議決する。	全組合員の過半数により議決する。

¹⁸ 渡辺淑夫・山本守之「法人税法の考え方・読み方(4訂版)」税務経理協会(平成9年9月)43頁

¹⁹ 平成10年1月1日施行の新法で第29条に変更

²⁰ 渡辺淑夫「法人税法 その理論と実務(平成17年度版)」中央経済社(平成17年7月)28-34頁

²¹ 成松洋一「(三訂版)法人税セミナー 法人税の理論と実務の論点」税務経理協会(平成16年7月)15-16頁

4 . 業務執行	総会で選任された機関（理事会等）が業務を行い、その長として代表者が定まる。	各組合員が直接的に業務を行い、代表者は必ずしも定まらない。
5 . 対外関係	構成員は、有限責任である。	組合員は、無限責任である。
6 . 財産関係	財産は構成員の総有であり、持分権はない。	財産は組合員の共有であり、持分権がある。

ある団体が法人税の納税義務者になるべきであるという意味での法人性を、民事訴訟法上の訴訟当事者能力に代表される権利能力という観点で判断すれば、民法組合と人格なき社団の間に大きな相違がないが、課税上の取扱いは、事業体の財産の構成員への帰属性で分けていると考えられる。

3 . 外国 L L P 等の取扱いについて

外国 L L P に関する課税上の取扱いについて、法人税法及び所得税法では特段の定めを設けていないため、外国 L L P について、日本の法律に照らして解釈した場合、法人に準じているか否か、構成員を超越した団体として行動しているか、外国 L L P の財産が構成員に直接帰属しているか否かで判断されることになる。実務上、これまでは、我が国の民法上の任意組合に類似するエンティティとして、パススルー・エンティティとして扱われることも多かったと思われる。

米国のパートナーシップの例を挙げると、General Partnership、Limited Partnership、Limited Liability Partnership等様々な形態のパートナーシップがある。

連邦税法上のパートナーシップは、州パートナーシップ法上のパートナーシップに限らず、シンジケーション、グループ、プール、ジョイント・ベンチャー又はその他の非常人組織体で、当該組織体を通じて、又は、当該組織体によって、事業活動、金融活動、又は投機活動が行われるものであって、税法上の法人、信託、遺産財団以外のものが含まれると定義されている。ここにおいて、税務上は実際の出資がまだされていなくても、出資の約束だけでパートナーになることができ、利益の配分は必要条件だが、損失の配分は必要とされていない。また、契約書は必ずしも必要ではなく、口頭の契約だけでも成立する。ただし、経費分担契約（Cost Sharing Arrangement）や財産の共有は、パートナーシップには該当しない。

各種パートナーシップに共通する特徴は、次のとおりである。

- (1) パートナーシップは、営利を目的として、複数の者が共同出資を行い、共同で事業を行うエンティティである（民法上の任意組合は、営利を目的とすることは必要とされてはいないが、複数の者が共同出資を行い、共同で事業を行うエンティティ（契約）であるので、上記米国パートナーシップの性格のうち(1)では似ているといえる。）
- (2) 出資者によるその利益に対する共有持分の保有がある。
- (3) パートナーシップの名義で、財産の取得、譲渡、登記を行うことができる立法措置が施されている。

(4) 法人格を持たない。もともとコモン・ロー上は、ジェネラル・パートナーシップが訴訟の原告あるいは被告になる場合、通常パートナー全員の名前により訴訟手続が行われ、訴状がすべてのパートナーに対して当事者として送達されるが、多くの州においてはリミテッド・パートナーシップ法により、パートナーシップ自身に訴訟当事者能力が付与されているので、法手続上の当事者能力と法人格とは別であるといえる。

米国のパートナーシップは、税務上パススルー・エンティティとしての選択が可能であり、多くの場合パススルー・エンティティとしての課税申告を選択しているものと思われる。その場合、パートナー（出資者＝組合員）は、それぞれのパートナーシップ契約で定められた配分割合に応じて、パートナーシップの損益のうち自分の持分を自らの所得として申告することになる。

日本の納税者が米国パートナーシップのパートナーの場合、パートナーシップで発生する所得がEffectively connected income(IRC Sec.882(a), Sec. 871(b)(1))に該当すれば、パートナーシップが作成する法定調書Schedule K - 1に基づき、所得申告を行うことになる。また、パートナーシップで発生するのが利子、配当(IRC Sec.881(a), Sec.871(a)(1))の場合には源泉税を徴収されて課税は完結する。

日本においては、これまでは実務上民法上の任意組合に準ずるものとして外国LLPもパススルー・エンティティとして扱い、申告納税してきたケースが多かったと思われるが、名古屋国税局が、米国のLimited Partnership(LPS)を日本の税務上は「法人」に相当すると認定し、それに投資した日本の個人投資家が当該LPSにおいて生じた損失について損益通算していたものを否認した次のような事例がある。

- (1) 投資家は、米国デラウェア州に設立されたLPSに投資し、当該LPSは、米国において主として不動産投資を行っていた。
- (2) 投資家は、平成11年から平成13年までの3年間に、LPSにおいて発生した減価償却費等のうち、出資持分比率に相当する減価償却費等を自らの不動産所得の経費として申告し、その結果生じた不動産所得の損失を、他の給与所得等と損益通算していた。
- (3) 投資家は、当該LPSから分配金を受け取っていた。
- (4) 名古屋国税局は、次の理由から、LPSは我が国の税法上法人として取り扱うべきものと認定し、したがって、投資家はLPSにおいて発生した減価償却費等を自らの不動産所得の経費として扱うことはできず、LPSから受け取った分配金を配当所得として扱うべきものとして追徴課税を行った。

LPSは、財産を保有することができる。

LPSは、裁判の当事者となることができる。

LPSは、商行為を行うために組成されたエンティティである。

4. 合同会社(日本版LLC)について

会社法の条文上、合同会社(日本版LLC)の定義は特に定められていない。合同会社の特徴としては、

- (1) 合同会社での社員の出資は、金銭その他の財産に限られ、労務、信用の出資は認められない。設立登記の時までに全額を払い込み、又は履行する必要がある。
 - (2) 社員（出資者）全員が出資金額を上限とする有限責任である。
 - (3) 内部的には原則として全員一致で定款の変更その他が決定され、株式会社と比較すると自治の自由がある。
 - (4) 原則として社員全員が業務執行権を持つが、定款により業務執行社員を選任すれば、業務執行社員のみが業務執行権と代表権を持つことができる。
- という点が挙げられる。

法律上法人格があるため、税法上は法人として申告納税義務があるとされているが、構成員を超越した団体として行動し、エンティティの財産は構成員に直接帰属しないという点でも法人税課税に帰結する。

5．外国LLCの取扱いについて

米国のLLCを例にとると、LLCは州のLLC法（Limited Liability Company Act）に基づいて設立されるエンティティである。LLC制度は、1977年にワイオミング州で最初に導入され、現在では50全州、首都ワシントンDCで導入されている。

LLCは、会社とパートナーシップの利点を両方兼ね備えた事業形態であり、法人の設立の場合と同じく、設立州を選定し、その州において設立登記をすることが必要となる。

LLCの特徴は、次のとおりである。

- (1) メンバーの責任は、会社に対する出資の範囲に限られる（有限責任）
- (2) 日常の経営方法については、メンバー間で自由に決められることができ、会社の経営のように、厳格な法律上の規則に従う必要はない。
- (3) パススルー・エンティティとしての課税を選択すれば、パートナーシップ同様、LLCの損益は直接メンバーに配分され、会社形態による場合のように二重課税されることはない。

Companyは会社と訳されることも多いが、パートナーシップでも使われる名称であり、いわゆる法人（CorporationあるいはIncorporated）とは異なる。しかしながら、米国LLCは、米国パートナーシップと同様あるいはそれ以上に法的権利行為能力が州法によって認められており、これは米国LLCが日本の私法上の法人に準ずると判断される場合の判断要素の1つとなっている。

日本での課税上の取扱いについては、国税庁が平成13年6月に公表したガイドライン「米国LLCに係る税務上の取扱い」があり、現在次の理由から、米国LLCについては、LLCが米国の税務上、法人課税又は「パススルー」課税のいずれの選択を行ったかにかかわらず、原則的には日本の税務上、外国法人として取り扱うのが相当と考えている。

- (1) LLCは、商行為をなす目的で米国の各州のLLC法に準拠して設立されたエンティティであり、外国の商事会社であると認められること
- (2) エンティティの設立に伴いその商号等の登録（登記）等が行われること
- (3) エンティティ自らが訴訟の当事者等になれるといった法的主体となることが認め

られていること

- (4) 統一LLC法においては、「LLCは構成員(member)と別個の法的主体(a legal entity)である。」「LLCは事業活動を行うための必要かつ十分な、個人と同等の権利能力を有する。」と規定されていること

また、国税不服審判所においても、平成13年2月26日判決(平成8年分及び平成9年分の所得税の各更正処分並びに過少申告加算税の各賦課決定処分・棄却)²²では、商行為をなすを業とする目的でニューヨーク州LLC法に従った設立手続を経て設立されていること、契約、財産の所有、裁判、登記等の当事者となる資格が与えられていること、ニューヨーク州LLC法で「LLCは(構成員とは別個の)独立した法的主体である」と規定されていること、また、本件LLCの事業活動の実態面でも本件LLCは構成員とは異なる権利義務の主体として活動していることなどからして、本件LLCは設立準拠法であるニューヨーク州LLC法の下で法人格を付与されたエンティティであり、係る法律上の資格と実態を有する本件LLCは我が国の租税法上の外国法人に該当すると判じている。

6. 課税上の問題点

(1) 外国LLP

平成16年の名古屋国税局否認事例では、米国LPSを、財産の保有、LPSが裁判当事者、商行為を行うために組成されたエンティティである、という3つの理由から外国法人として認定した。

しかしながら、本来、英米法におけるコモン・ローでのGeneral Partnershipの取扱いを考慮すると、上記とは、LPSの法律行為を容易にするための州法上の手当とも考えられる。

の商行為を行うために組成されたエンティティという点では、有限責任事業組合(日本版LLP)も同様である。上記との要素を判断基準とした場合、米国のGeneral Partnershipもパススルー・エンティティではなく外国法人に該当する可能性がある。

従前、米国において1960年～1996年の間は、6つの事業の性格(事業の運営、利益の分配、企業生命の継続性、経営管理の集中、株主の有限責任、株主持分の譲渡自由性)によって、法人性を判断していたが(このうちとはともに、法人及びパートナーシップに共通して該当するため、特にからの4つの要素のうち3つに該当するか否かが判断要素になっていた。)日本の現行税制上、上記の判断基準がそのまま適用されるわけではないが、例えば、の有限責任が判断要素として認められるとすると、米国のGeneral Partnershipはパートナーが無限責任を負うため、日本の有限責任事業組合に比べれば、むしろ米国General Partnershipの方がパートナーシップ財産のパートナーへの所有権帰属性が強く、パ

²² 裁決事例集第61集102頁

ススルー・エンティティの性格が強いといえる。また、米国Limited Partnershipも少なくとも一人はGeneral Partnerとして無限責任を負うので、日本の有限責任事業組合よりは損失の負担リスクという点でパススルー・エンティティの性格が強いといえる。

日本における人格なき社団等と組合の課税上の区分のように、 構成員を超越した団体としての行動及び エンティティの財産の構成員への帰属性を判断基準にして、個別事案ごとに根拠法規と当該外国エンティティの契約内容を確認し、法人課税か構成員課税かを判断すべきと思われるが、これらの基準ではほとんどの外国LLPは構成員課税と判断されるのではないかと思われる。

(2) 外国LLC

合同会社（日本版LLC）は法人格を有し、法人として課税されるため、外国LLCを外国法人として取り扱うことに齟齬は生じない。

ただし、国税庁のガイドラインと、国税不服審判所の示した外国法人の判断基準のうち、根拠法があり登記している点では日本の有限責任事業組合も同様であり、また、訴訟当事者になれるという点では米国General Partnershipも州法によって該当することがあるので、法人の要素があるということになってしまう。日本における人格なき社団等と組合の課税上の区分のように、 構成員を超越した団体としての行動及び エンティティの財産の構成員への帰属性を判断基準にして、個別事案ごとに根拠法規と当該エンティティ契約内容を確認し、法人課税か構成員課税かを判断すべきことになるとと思われる。

(3) 考察

我が国の国内税制に合わせて、外国のエンティティを、法人に準拠した事業体、あるいは民法上の任意組合等に準拠したパススルー・エンティティに分類し、課税上の取扱いを判断する場合、外国の法制度では、日本の法人格とは異なる概念でエンティティが組成され手続法が制定されているので、日本の法人格という概念だけに頼って判断するのは必ずしも適切でないケースが出てくる。法的設立（組成）手続や登記制度の有無を判断基準にすると、コモン・ローによるGeneral Partnershipと、州法により組成されるLimited Partnershipとで判断が分かれる可能性があり、また、有限責任事業組合（日本版LLP）は設立時の法的手続あるいは登記手続があるのでパススルー・エンティティとしての取扱いと矛盾することになる。

外国エンティティについて、 構成員を超越した団体としての行動及び エンティティの財産の構成員への帰属性を判断基準にすれば、日本における人格なき社団等と組合の課税上の区分と整合性が保てるが、外国エンティティごとに根拠法規及び当該エンティティ契約内容を確認し、法人課税か構成員課税かを判断することは、納税者に多大な負担を強いるだけでなく、課税上の取扱いの安定性を阻害することになる。課税上の事業体に該当するか判断が困難なエンティティについては、継続適用を条件として、法人としての課税か構成員課税かの選択を納税者に認めることが選択肢として考えられる。

まとめ

1. 本研究報告の前提

(1) 問題の所在

我が国の所得税法、法人税法では、原則として、個人及び法人を納税義務者とする一方で、その個人及び法人についての定義が置かれていない。個人については、自然人が該当するという解釈で特に問題が生じないところではあるが、法人については、その定義の不存在により多くの問題が提起されているところである。

こうした問題の多くは、「法人税の納税義務者となるか否か」という論点に集約することができるが、この議論は我が国の法制上明示されていない外国事業体について生ずる場合がほとんどであろう。具体的には、米国のLLCが我が国の法人税の納税義務者となるのか、米国のビジネストラストは我が国の法人税の納税義務者となるのかといった問題に帰結するのであるが、その結果、課税関係が不明瞭ゆえ事業活動を円滑に行うことができないといった批判に代表されるように、特に我が国に対する対内投資の障害になるといった事態を招いているところである。こうした実社会の経済取引に与える悪影響を排除するためには、課税関係を明確にすることが不可欠であり、外国事業体に対する課税のあり方を模索することにより、こうした問題に対する解決策を見出すことができるのではないかと考えられる。

(2) 問題解決の視点

外国事業体に対する課税のあり方は、現在認識されている事業体（例えば、米国のLLCあるいは米国のビジネストラストなど）に対する我が国の税制の適用関係を明確にするということのみならず、現在認識されていない事業体（我が国において今後導入が予定されている事業信託など）に対する課税関係を検討する必要がある。そのためには、政策的要請が加味されている現行制度の解釈ではなく、本来どうあるべきかという観点で検討される必要があると考えられる。そして、このあるべき「課税のあり方」は、単に法理論に基づくあるべき論のみならず、実務上の実行可能性や納税者の負担等を考慮した税実務に基づく要請を十分に斟酌したものである必要があると考えられる。

2. 外国事業体課税 検討すべき論点

(1) 「所得」に対する課税

研究報告第6号において検討された外国事業体課税のあり方は、法人税の納税義務者（研究報告第6号では課税客体としている。）を原則として「法人」に限定し、様々な事業体の属性をこの「法人」の備える属性と比較することにより納税義務者に該当するか否かを判断することに重点を置いていた。つまり、法人（及び外国法人）を定義することにより、法人税の納税義務者となるべき外国事業体を抽出しようとする試みであった。

しかしながら、外国事業体課税で議論されるべき租税は法人税（法人所得税）であり、研究部レポートでも示されているとおり、法人税の対象は法人そのものではなく「法人の所得」であることを考えれば、法人性（法人らしさ）を追求することによって法人税の納税義務者を把握するという観点のみならず、その活動により創出された「所得」に着目することも必要であると考えられる。特に、受取配当金の益金不算入や配当控除の制度により、「個人」及び「法人」段階の二重課税がおおむね排除されているという前提に立てば、1つの所得に対しては一度の課税しか行われないわけであり、「所得」に対する課税が法人税法と所得税法に分かれているのは課税所得の計算の相違など課税技術上の考慮の結果と考えることもできる。したがって、法人税の納税義務者の備えるべき法人らしさを追求することのみに固執する必要はなく、研究部レポートでも論じられているように、「所得」に着目して課税のあり方を整理することも合理的な解決策を示唆しているものといえる。以上から、本研究報告では、現行法人税法の枠組みの上で、法人性を追求するアプローチを検討しつつ、所得の創出・帰属といった観点をも加味して外国事業体課税のあり方を検討することとした。

(2) 事業体の範囲の確定 所得創出活動の主体としての認識

所得の創出主体の認識

所得に着目する課税のあり方は、ある所得に対してどのような課税をするかという問題であり、課税対象となる所得を認識することが優先課題であって、誰の所得かという点は第二の論点という考え方もできる。しかし、実際の課税の局面においては、誰を納税義務者とするのか（誰が納税を行うのか）あるいは、誰の所得なのか、つまり誰が所得を創出したのかという論点は極めて重要である。外国事業体の課税のあり方を検討するに当たっては、その事業体が所得を創出する主体となり得るのか否かが最初の論点となる。つまり、法人税又は所得税の対象となる所得を創出した主体となり得るものを事業体として捉えることができると考えられる。そして、事業体として「主体」になり得ないものは、構成員が所得を創出しているものと考えられることとなると思われる。所得創出活動の主体とは、構成員の個性を超越して活動を行うことが可能かどうかという問題であり、権利義務の法的な帰属も、その1つの判断要素となると考えられる。

また、研究報告第6号において、事業体は「法人格を有するかどうか、法的主体（権利義務の主体）となれるかどうか、にかかわらず、複数の者が一定の目的を達成するために結合した団体で、単に個人の集合体ではなく、団体としての組織を有して統一された意思のもとにその構成員の個性を超越して活動を行うもの」と定義している。この「構成員の個性を超越」している「団体としての組織」こそが、法的根拠の有無にかかわらず、経済的実体として所得を創出する「主体」として認識できるものといえる。

なお、こうした観点から先に検討した米国のビジネストラストや我が国において今後導入が予定されている事業信託を捉えた場合、これらは利益追求の事業を

営むための方策として組成されるものであり、収益の獲得と分配を行うことを目的として、個別の財産・債務としての存在や委託者及び受託者の個性を超越して事業を営むものであることから、まさしく所得を創出する主体として認識できるものと考えられる。

「主体」の認識基準

課税対象となる所得を創出する主体として認識できるか否かという問題は、究極的には構成員の個性を超越して活動を行っているか否かという問題であり、この認識基準こそが法人税の対象となる事業体といえるか否かの基準となる。なお、この認識基準は、結果的には法人性を認識する基準に類似することとなり、いわゆる「法人」を定義することに近いのであろうが、キントナー原則のように法人としての組織性に重点を置いたものである必要はないと考えられる。あくまで事業活動を行う主体として認識するための基準であり、主要なものとして次のような項目が考えられる。

- a. 組織としての管理運営が行われているか（例えば、帳簿の存在）。
- b. 当該組織の名称をもって、法律行為、経済行為を行うことができるか。
- c. 組織として、果実（稼得取得）の計算を行い得るか。
- d. 当該組織に帰属する資産及び負債を認識できるか。
- e. 自然人個人又は構成員等の存在が希薄か。

(3) 所得の帰属する主体としての認識

所得を創出する主体である事業体が認識できれば、一般的には、その所得もその事業体に帰属すると考えられ、いわゆる当然法人はこの範疇に入るといえる。しかしながら、所得を創出する主体として認識されることと、その所得の直接の受益者（帰属する主体）は必ずしも同じではないことも想定できる。

こうして考えた場合、法人税の対象となる事業体は、所得を創出する活動を行う主体であり、かつ、その所得が帰属すべき主体（人格の有無にかかわらず所得帰属の主体として捉えることができる組織体）である必要がある。なお、現行税制においては、所得の帰属者は法的に決め付けられているとも考えることができる。つまり、例えば、法人の場合には所得創出活動（事業活動）を行う主体となり得るものであり、かつ、その活動による所得は当然法人に帰属するものであるとされているとも考えられる。こうした観点に立てば、法人だから課税されるのではなく、所得を創出し、その帰属先として認識されるから法人税の対象となっていると法人課税の根拠を説明することができる。

次に、所得が帰属する主体という面から課税を考えようとする、所得の帰属の先は、どのような事実によって判断することができるのかが問題となる。研究部レポートにおいては「調整留保所得」という用語を用いているものの、結論としては所得（正の場合）の所有権者と考えているようであるが、「帰属」の概念については明確には述べられていない。本研究報告においては、次のような基準により所得の帰属を判断することができるものとする。

- a. 直接的に所得の処分を行う者となり得るか。
- b. 直接的に損失（負の所得）を負担し得るか。
- c. 契約によって所得が直接帰属する者とされているか。
- d. 法令によって所得が直接帰属する者とされているか。

3. 提言

(1) 納税者選択制の提案

以上のように、法人税の対象となる事業体は、所得を創出する主体と認識できるもので、かつ、その所得が直接帰属するものと考えられる。しかしながら、先に述べたように、所得創出主体としての認識においても、また所得の帰属主体の認識においても非常に困難な事実認定を伴うことが明らかである。実務的には不可能な場合も多く、これを納税者の負担に帰すことは税制のあり方としてふさわしいものとはいえないと考えられる。また、納税者の判断と課税当局の判断が異なることも容易に想定できることは、まさしく課税関係が不明確であることにほかならないといえる。

こうした実務の実行可能性や納税者負担の問題を考慮し、また、実務的な観点及び納税者の負担を斟酌しつつ、課税関係を明確にする方策として、本研究報告においても先の研究報告第6号において検討を加えた納税者選択制を提言したい。

本研究報告において提言する納税者選択制は、ある一定の事業体が、所得の創出主体としての認識又は所得の帰属主体として認識が不明瞭、困難にならざるを得ない場合にのみ対象となる制度とし、法人税の対象となるか所得税の対象となるかを自由裁量によって選択することを趣旨とする制度ではなく、また、課税関係の明確化のための実行可能な制度として提言するものであって、外国事業体課税のあり方の理論面のみを追求したものではない。

なお、課税関係を納税者の選択に任せることは、制度として理論的でなく、また適当でないとの指摘もあるが、当事者の契約によって「調整留保所得」が構成員等に帰属するか事業体に帰属するかを決定（研究部レポート）することも実質的には課税関係を契約によって選択していることであり、本研究報告において提言する納税者選択制は研究部レポートに述べられている政策論と本質的には共通している部分が多いのではないかと考えられる。

(2) 具体的な制度設計の提案

納税者選択制の対象者

本研究報告で提案する納税者選択制は、課税関係の明確化を主たる目的とするものである。したがって、所得の創出主体としての認識及び所得の帰属主体としての認識が不十分、不明瞭となるような場合は、すべてその選択制の対象となるべきと考えられるので、具体的には、自然人としての個人及び当然法人以外の事業体はすべて対象とされるものとする。また、この当然法人とは、本邦法令に

限らず何らかの法令で、権利義務の帰属主体として独立して納税義務を負うこととされているものはすべて該当するものとする。

なお、団体課税か構成員課税かを幅広く選択できる制度は、広範な裁量が納税者に与えられることになることから政策的に問題ではないかとの指摘が予想される。しかしながら、先に述べたように、法人段階と個人段階の二重課税及び法人間の二重課税の排除が制度的に担保されている我が国の税制の中では、どちらかで一度の課税が要請されていること、そもそも本制度は課税関係を明確にすることを目的としていること、等に鑑みれば、仮に納税者に与えられる裁量の範囲が広範なものだとしても、租税政策上の問題点にはなり得ないものとする。

選択を行う主体

本研究報告で提案する納税者選択制における選択を行う主体、つまり誰が事業体として法人課税を選択するのかという点を制度的に決定する必要がある。代表者がいるような場合には、当該代表者に権限を与えることが簡便であるが、代表者のいない場合の取扱いは困難なものになると考えられる。また、多数意見による選択を制度化することも考えられる。いずれにせよ、これらは、簡便、明瞭な方法を制度化することが最も重要であり、ある程度の割切りも必要になると考えられる。したがって、本研究報告においては、納税者選択制の対象となり得る事業体については、当該事業体の構成員の多数意見をもって構成員課税を選択できるものとし、そうでない場合は当然に法人税の対象とする制度を提案したい。

派生する課題

本研究報告における納税者選択制によって結果的に明確な法人格がない事業体に法人課税を行うこととなり、こうした場合にいくつかの問題が生じることが想定される。こうした問題の多くは課税技術上の問題であろうが、最も重要なものが第二次納税義務の問題である。しかしながら、この問題は、既に人格なき社団等に対する法人課税において解決されており、同様の制度的な手当をもってすれば新たな納税者選択制においても十分な解決となると考えられる。

また、この納税者選択制では、当然法人以外のすべての事業体が選択の対象となるが、その幾つかにおいては、そもそも「構成員」の認識が困難な場合も考えられ得る。例えば、今後導入が予定されている「事業信託」を事業体と捉えた場合に、その構成員に該当する者は何かといった問題である。こうした問題を含め、本研究報告の納税者選択制の導入に当たっては、その他の技術的な問題が多く生じることが想定される。最終的な制度の確定にはこうした問題をすべて解決する必要があるが、これらについては更なる検討を行うことを予定している。

以上