

組織形態の多様化と所得課税

増井良啓

一 はじめに

近年、新しい組織が続々と生まれている。⁽¹⁾この中で、さまざまな組織に対してどう課税すべきか、関心が高まった。⁽²⁾そこで、本稿では、組織形態が多様化する中で、所得課税のルールがどうあるべきかを考えてみたい。⁽³⁾二で示すように、「多様な組織の課税」という課題は、百年近い所得課税の歴史の中で、継続的に取り組まれてきたものである。そして三で論ずるように、主要な問題は、組織の段階で何らかの形で課税を行うか否かであり、そこからさらに、さまざまな課税方式が分化する。本稿ではこれを、「導管課税 (conduit taxation)」と「実体課税 (entity taxation)」という二つの基本型に整理し、両者の選択基準と各方式内部の細分化について考える。結論を先取りすれば、「法形式に中立的な課税」の要請にかかわらず、現実的にみて、課税方式の分化は不可避である。しかし、現行法の用意している課税方式や振り分け基準が、必ずしも十分に合理的であるわけではない。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である。

以下では、個人所得税の存在を与件とし、個人所得税を出発点として各種組織の課税を論ずるというアプローチをとる。⁽⁴⁾これが、所得課税を論ずる場合の最も基本的な視角だからである。これとは異なり、そもそも個人の資本所得課税を廃止する構想や、付加価値税としての「事業者」の課税という構想は、法的な組織形態の差異を一切捨象する制度設計につながりうる。そのような構想については、ここではとりあげない。また、焦点をしぼるため、国際的側面（外国組織の扱いなど）や、手続的側面（徴収納付など）にも、触れない。なお、本稿で「組織」とは、複数の要素が集まって統一的な働きをもつものを広く指す。主に念頭におくのは、事業活動を行う組織である。

(1) とくに一九九八年以降の展開がめざましい。一九九八年（特定非営利活動促進法上のいわゆるNPO法人、投資事業組合上の有限責任社員を有する組合契約、証券投資法人法上の証券投資法人、資産流動化法上の特定目的会社）、二〇〇〇年（投資法人法上の投資信託、資産流動化法上の特定目的信託）、二〇〇一年（中間法人法上の中間法人）。また、外国の組織についても、二〇〇一年六月に国税庁が通達「米国LTCに係る税務上の取扱い」を発した。さらに、二〇〇二年三月九日閣議決定「公益法人制度の抜本的改革に向けた取組みについて」は、税制を含め、「抜本的かつ体系的な見直しを行う」としている。

(2) たとえば、税制調査会『わが国税制の現状と課題——二世紀に向けた国民の参加と選択——』一八九頁、三四四頁（二〇〇〇年）。税制調査会『あるべき税制の構築に向けた基本方針』補論八頁（二〇〇二年）も参照。

(3) 問題意識を共有する重要な論考として、佐藤英明「法人課税をめぐる問題状況——研究ノート」国際税制研究六号一〇八頁（二〇〇一年）。同一一五頁は、「これからの日本において、投資または事業を行うのに用いられる何らかの『組織』が多様化し、複雑化することは避けられない動きであるように思われる。そのような動きに税制が合理的に対応するためには、『法人—導管』または『法人—個人』というような単純な二分法を離れ、複数の課税上の選択肢を創ることが必要である。」と主張している。本稿は、このような二分法がどのような経緯で生まれたかを明らかにし、そもそも複数の課税ルールを用意する必要があるかどこにあるかを問い直す。

(4) 米国では、この系統の議論が、William A. Klein, *Income Taxation and Legal Entities*, 20 *UCLA Law Review* 13 (1972) や Robert C. Clark, *The Federal Income Taxation of Financial Intermediaries*, 84 *Yale Law Journal* 1603 (1975) 以下を

り、最近にいたるまで多くの重要な論考を生み出している。

二 歴史と比較法からの示唆

(1) 西洋からの一挙の法継受

古来、事業組織の形態として、さまざまなものが用いられてきた。株式会社の起源は、一六〇二年の特許状によって設立されたオランダ東インド会社にある、といわれている。⁽⁵⁾注目すべきは、それに先駆けて、海商企業の形態として、コンメンダや船舶共有といったさまざまな事業形態が試みられていたことである。大航海時代の到来とともに、多数の一般資本家からの拠出を結集すべく、新たな企業形態が必要とされ、それが会社制度の成立を促したのである。その後、会社制度はヨーロッパ各国に伝播していった。一七世紀と一八世紀、約二百年をかけて、各国でさまざまな実験がなされ、株主の有限責任、株式の自由譲渡、会社の法人格といった株式会社の基本構造が徐々に成立していく。

これに対し、日本の会社制度は、明治維新ののちに、西洋から一挙に輸入された。⁽⁶⁾ヨーロッパ諸国が数百年をかけて経験したことがらを、きわめて短時間の間にコピーすることになった。明治二三年に旧商法が制定されるまでは、個別に法律を作るか、官庁や地方長官が個別に特許を与えるかして、会社を設立していた。旧商法は、免許主義を採用し、合名会社・合資会社・株式会社⁽⁷⁾の三つを認めた。明治三二年には新商法が制定され、準則主義のもとで、一定の要件を満たしていれば会社として設立できることになった。この点、英米においては、準則主義の採用は、ブルジョワジーが勃興し君主権力を制限していく、という長い政治的・経済的闘争の産物であった。日本では、そのような歴史をスキップし、法典継受という形で準則主義を採用した。同時に、合名会社・合資会社・株式会社といった組織

形態のカタログも、一挙に導入された。

- (5) 大隅健一郎『新版 株式会社法変遷論』四頁(一九八七年)。英蘭の株式会社の起源をたどると、営利目的に加え、外交や防衛などの政治目的を担っていたことについて、松井秀征「株主総会制度の基礎理論(一)——なぜ株主総会は必要なのか——」法学協会雑誌一一七卷一〇号一三七六頁、一三九八頁、一四一六頁(二〇〇〇年)。
- (6) 上柳克郎『新版 注釈会社法(一)』序説九(一九八五年)。

(2) 法人所得税の展開の中でのさまざまな組織の取扱い

明治三二年の新商法は、準則主義を採用したから、これ以降、会社の設立が容易になった。これと同時に、会社の所得に対する課税が始まった⁽⁷⁾。すなわち、明治三二年所得税法が、第一種所得税として、法人の所得に対して二・五%の課税を開始した。当時は個人の受取配当が非課税であったから、第一種所得税は、個人株主に対する所得税の前の取りの意味をもっていた。

それでは、この法人所得税が展開する中で、さまざまな組織はどのように取り扱われたのであろうか。この点、初期の法人所得税については、注目すべき特徴がある。それは、会社を区別して、異なる課税ルールを分化させていたことである。たとえば、大正二年改正では、甲(合名会社、合資会社、株主二〇人以下の株式会社)と乙(株主二人以上の株式会社)とを区別し、甲に対して超過累進税率を、乙に対して比例税率を課していた。ただし、このルールが適用された時期は比較的短く、すでに大正九年には、いわゆる配当二重課税が開始するとともに、法人の超過所得や留保所得に対して累進税率で課税するという方式に切り替わった。なお、大正一二年になると、同族会社を他の会社から区別して、特別の課税ルールを置く、というやり方は⁽⁸⁾じまった。

その後、昭和一三年には有限会社法が創設され、有限会社が法人所得税の納税義務を負う主体に加えられた。昭和一五年には、法人税法が所得税法から独立する⁽⁹⁾。これによって、法人に対しては法人税を、個人に対しては所得税を、という二分法が、法制上定着した。この法典体系が、現在まで引き継がれている。こうして、日本では、第二次大戦直前に、株式会社と有限会社という現在最も頻繁に用いられている組織形態が出揃い、法人税の対象とされた。

では、株式会社や有限会社以外の組織形態についてはどうだったか。特徴的なものを三つみてみよう。第一に、公益法人等については、戦後に至るまで、非課税の時代が続いた⁽¹⁰⁾。昭和二〇年に収益事業を営む宗教法人に対する課税が始まり、シャープ勧告をうけて昭和二五年には公益法人等に対する収益事業課税が一般化した。第二に、組合については、昭和二五年から二八年にかけての時期、保全経済会という匿名組合形態での闇金融が跋扈し、利益の分配に対して源泉徴収義務を負わせる立法がなされた⁽¹¹⁾。しかし、匿名組合や任意組合について正面から課税ルールを立法化することはなく、現在に至るまで、所得算定の一般規定を若干の通達によって運用するという状況が続いている。これに対し、昭和三二年には、「人格のない社団等」を法人税の納税義務者にとりこみ、その収益事業所得に課税することが始まった。第三に、信託については、大正一年に信託法が導入され、それに対応した改正がなされた⁽¹²⁾。しかし、信託の所得に対して法人税を課税するという構成が登場するまでには、時代をはるかに下り、平成一年まで待たねばならなかった。

以上簡単にみたように、日本の所得税の歴史上、さまざまな組織をどう扱うべきかという課題は、ずっと存在し続けてきた。昭和一五年の改正以来、個人事業について所得税の世界で考え、株式会社について法人税の世界で考える、という思考様式が、便利な枠組みとして定着している。しかしながら、所得税法と法人税法という二分法は、表層の整理にすぎない。所得課税の下で多様な組織形態をどう扱うべきか、という問題が、常に底流として存在してきたのである。

- (7) 武田昌輔編著『DHCコンメンタール法人税法・沿革』五一頁。なお、その一〇年後に導入された米国一九〇九年Corporate Excise Taxが、法人に対する規制の一環であったことを明らかにしたものとす。Marjorie E. Kornhauser, Corporate Regulation and the Origins of the Corporate Income Tax, 66 Indiana Law Journal 53 (1990).
- (8) 清水敬次『租税回避の研究』三〇七頁(一九九五年、初出一九六二年)。
- (9) この二〇年前、すなわち一九二〇年に、ドイツでは法人税法が所得税法から分離されていた。参照、田中勝次郎『法人税法の研究』六一頁(一九六五年)。
- (10) 石村耕治『日米の公益法人課税法の構造』一九頁、二〇六頁(一九九二年)。
- (11) 増井良啓『組合形式の投資媒体と所得課税』日税研論集四四号二三頁(二〇〇〇年)。
- (12) 占部裕典『信託課税法——その課題と展望』一頁(二〇〇一年)。

(3) 外国の状況との簡単な比較

このことは、日本のみに特有の現象ではない。外国でも、さまざまな組織をどう位置づけ、どのような所得課税ルールを構築すべきかが、日本以上に活発に議論されてきた。たとえば、米国の一九五四年内国歳入法典は、法典の章立てからして、さまざまな組織を横並びで扱う構成になっている。すなわち、サブチャプターC(法人)、J(信託)、K(パートナーシップ)、M(RICやREITといった投資の媒体)、S(S法人)、T(協同組合)、という章立てである。カナダの一九六六年カーター報告も、「仲介機関(intermediaries)の課税」という見出しの下に、一九章(法人)、二〇章(非課税法人)、二一章(信託)と議論を進めた⁽¹³⁾。

ただし、多様な組織の扱いが特に意味をもつのは、所得税の存在を前提とする場合についてである。ゆえに、一九七八年の英国ミード報告は、この問題に関心を払っていない⁽¹⁴⁾。ミード報告は、個人に対する支出税の提言を眼目とし

ていたからである。支出税の下では資本所得に課税しないから、個人所得税の前取りとしての法人税にも存在意義がなく、ゆえにさまざまな組織をどう扱うかという論点の大半が消失する。これと対照的に、一九八四年の米国財務省報告は、所得税を支持したものであり、大規模な有限責任パートナーシップを法人として課税すべきであると提言している⁽¹⁵⁾。

ところで、所得課税における多様な組織の扱いを論ずる上で、避けて通れないのが、個人所得税と法人所得税の関係をどう構成するかである。とくに、小規模閉鎖会社について問題となる。米国では一定の小規模法人にパス・スルー課税を認めてきた⁽¹⁶⁾、仏独では人的会社について社員に対し持分に応じて所得税を課してきた⁽¹⁷⁾。これに対し、日本では、合名会社や合資会社までが法人税の納税義務者とされており、議論の力点も個人企業形態と法人企業形態の間の選択に置かれた⁽¹⁸⁾。現実にも、個人事業を法人と「みなす」ための課税ルールが一九七三年に導入され、一九九二年末まで存続した⁽¹⁹⁾。逆に、小規模法人を法人税の課税対象から外し、社員段階の所得税課税のみに一本化することは、ついぞなかったのである。

- (13) Report of the Royal Commission on Taxation, Volume 4, Part B (1966).
- (14) The Institute for Fiscal Studies, The Structure and Reform of Direct Taxation 248 (1978).
- (15) Office of the Secretary, Department of the Treasury, Tax Reform for Fairness, Simplicity, and Economic Growth, The Treasury Department Report to the President 120 (1984).
- (16) 水野忠恒「閉鎖的法人に関するアメリカの所得税制度」租税法研究一三号一一四頁(一九八五年)、のちに『アメリカ法人税の法的構造』二九四頁(一九八八年)に所収。
- (17) 中里実「フランスにおける中小企業課税」租税法研究一三号一二九頁(一九八五年)、谷口勢津夫「ドイツにおける人的会社(共同事業者)課税」日税研論集四四号八五頁(二〇〇〇年)。

表1 「法人の種類別法人数、所得金額及び税額 (平成11年分)」
 財政金融統計月報588号80頁(2001年)から抜粋(単位は件及び億円)
 26. 法人の種類別法人数、所得金額及び税額 (平成11年分)

区 分	法 人 数	所 得 金 額		税 額
		利 益	欠 損	
内国法人				
普通法人				
会社等	2,699,508	307,770	291,773	—
企業組合	1,699	26	56	—
相互会社	17	4,914	852	—
医療法人	29,259	6,284	726	—
小 計	2,730,483	318,993	293,407	101,307
人格のない社団等	7,257	98	344	28
協同組合等				
農業協同組合及び同連合会	5,134	4,985	667	—
消費生活協同組合及び同連合会	901	606	127	—
中小企業協同組合(企業組合を除く。)	22,614	865	2,381	—
漁業生産組合、漁業協同組合及び同連合会	3,055	203	233	—
森林組合及び同連合会	3,958	109	25	—
その他	19,731	8,683	2,046	—
小 計	55,393	15,451	5,478	3,507
公益法人等	25,980	2,296	3,459	571
外国法人	3,114	3,412	1,848	1124
合 計	2,822,227	340,250	304,537	106,538

- (備考)1. 「国税庁統計年報書」による。
 2. 調査期間は平成11年2月1日から平成12年1月31日までの間に終了した事業年度分である。
 3. 「税額」欄は、所得金額及び留保金額に対する税額から、所得税額等の税額控除を差し引いた税額を示す。

表2 平成12年度「会社標本調査結果」の「組織別、資本金階級別法人数」を国税庁のホームページ <http://www.nta.go.jp> から抜粋

区 分	1,000万円未満	1,000万円以上 1億円未満	1億円以上 10億円未満	10億円以上	合 計	構成比
(組織別)	社	社	社	社	社	%
株式会社	—	1,023,662	28,706	6,772	1,059,140	41.7
有限会社	1,302,027	95,630	1,072	56	1,398,785	55.1
合名会社	5,922	1,021	23	—	6,966	0.3
合資会社	28,485	2,924	11	1	31,421	1.2
その他	16,863	22,845	816	42	40,566	1.6
合計 (構成比)	1,353,297 (53.3%)	1,146,082 (45.2%)	30,628 (1.2%)	6,871 (0.3%)	2,536,878 (100%)	100 —

表A 現行法

	個人事業	合名会社	有限会社
出資者責任	無限責任	無限責任	有限責任
課税ルール	所得税	法人税	法人税

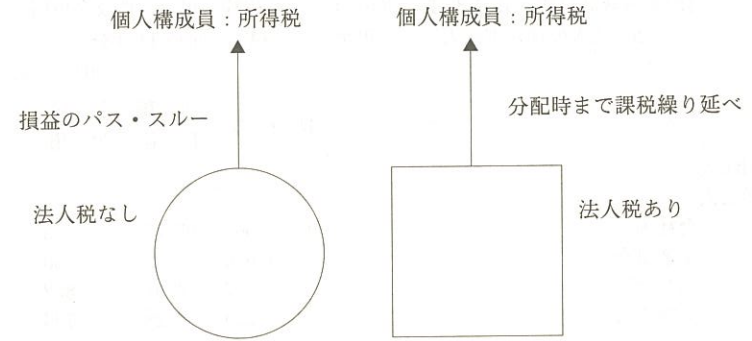
表B 合名会社についてパス・スルー課税にした場合

	個人事業	合名会社	有限会社
出資者責任	無限責任	無限責任	有限責任
課税ルール	所得税	所得税	法人税

(18) 金子宏「租税と企業形態」『岩波講座現代法九・現代法と企業』四〇頁(一九六六年)。
 (19) 佐藤英明「みなし法人課税制度の検討と今後の問題点」『租税法研究』一九号四〇頁(一九九一年)。
 (4) 法人税の納税義務者の現状データ
 こうして、日本の現行法上、さまざまな組織は、法人税の納税義務者とされて
 いるものと、されていないものに、大きく二分される。表1は、法人税の納税義
 務者に関するデータである。普通法人が圧倒的多数を占めていることが分かる。
 さらに、表2が示すように、普通法人の中でも、株式会社と有限会社がほとんど
 である。数のみならず、出資金や所得金額でも、この二つの存在は圧倒的とな
 っている。(20)

(20) 合名会社や合資会社の数が少ないのはなぜか。ひとつの仮説は、社員が無限責任を負担しなければならず、かつ、会社段階で法人
 税がかかってしまうため、合名会社や合資会社が好まれない、というものである。しかし、無限責任の要素と課税の要素のどちらがよ
 り強く影響をもっているかは、必ずしも明らかではない。
 表で考えてみよう。表Aは、現行法のルールを図式化したものである。まず、表2の統計からは、合名会社よりも有限会社が好まれ
 ている。つきに、日本では「法人成り」という現象があるから、個人事業よりも有限会社が好まれる。これに対し、表Bは、合名会社
 については、会社の段階で法人税をかけることなく、個人社員の所得のみを課税するルールに変えた場合である。この場合、合名会社
 の所得は社員にパス・スルーし、もし社員が一人なら個人事業と同じ扱いになる。ここで、個人事業よりも有限会社のほうが好まれると
 すると、表Bにおいても、依然として合名会社よりも有限会社が好まれることになる。すなわち、法人税が理由で合名会社の利用が妨

図1 導管型と実体型



げられているとはいえないのである。
 ただし、以上の議論は、いくつもの条件を捨象している。実際には、より多くの要素を織り込んで検討しなければならない。たとえば、所得税と法人税の税率格差、法人社員が存在する可能性、会社段階の損失を社員が直接に利用するという税務上のうまみ、有限会社のオーナー社員が個人的に会社債務の保証人となっており事実上無限責任を負ったと同じことになる可能性、などである。このように、課税ルールが組織形態の選択に及ぼす影響については、考慮すべき点が多い。

三 二つの基本型とそれぞれの細分化

(1) 導管型と実体型

個人所得税から出発すると、組織に関する課税ルールのあり方は、大きく二つの基本型に類型化できる(図1参照)⁽²¹⁾。ここでは、区別のための唯一の基準を、組織の段階で課税の対象とするか否かに求める。

ひとつは、導管課税 (conduit taxation) の型である。組織をあたかも導管のようにとらえ、その稼得する損益を組織の段階では課税の対象とせず、構成員の段階でのみ課税する。現実の支払の有無を問わず、税務上、損益が構成員に通り返ける (pass through) ものと構成するところから、パス・スルー課税ともいう⁽²²⁾。この型にあてはまる典型例は、民法上の組合である。そのため、組合方式やパートナーシップ方式と呼ぶこともある。しかし、導

管型が適用される例は、民法上の組合に限られるわけではない。信託や匿名組合についても、組織そのものは課税の対象とせず、損益を関係者に直接パス・スルーさせて課税する場合がある。このように、導管型の適用例は複数存在するし、それぞれにパス・スルー課税のやり方が分化する。なお、組織の構成員を確定でき、そしてそれが個人である場合には、導管型の下では、組織の損益はすべて、個人構成員の所得税の対象とされる。

いまひとつは、実体型課税 (entity taxation) の型である。組織をひとつの実体 (entity) ととらえ、その損益を組織の段階で課税の対象とする。組織そのものを課税の対象とし、構成員には利益の分配時まで課税しない (損失もパス・スルーさせない) 点が、導管型との決定的な違いである。実体型には、さまざまなヴァリエーションがある。典型例は、クラシカル方式の課税である。これを株式会社にあてはめると、会社を納税義務者として一回課税し、税引後利益から配当を行うと、株主の段階で一回課税する。配当せず内部留保すると、株主の課税は繰り延べるが、株主が株式を譲渡する時点で株式キャピタルゲインに課税する。クラシカル方式以外の実体型のヴァリエーションとしては、会社の段階で一回課税したうえで株主の受取配当を非課税にする方式や、株主に税額控除を与える方式もある。さらに、会社を納税義務者としたうえで、支払配当を損金に算入する方式もある⁽²³⁾。このように、実体型の仕組み方には、構成員との関係においていくつかのヴァリエーションがある。ちなみに、日本の現行税制は、実体型における組織段階の租税を、「法人税」と呼んでいる。しかし、以上のように考えると、より正確には、「エンティティー税」の典型例が「法人税」である、ということが出来る。その意味で、「法人税」を、人格のない社団等に課したり、特定信託の受託者に課したりすることには、名称上の混乱がある。正確に言えば、人格のない社団等や特定信託を主体 (entity) ととらえて、「エンティティー税」を課しているのである⁽²³⁾。

個人所得税の存在を前提とする場合、組織の個人構成員に所得税を課すことが必要になるから、導管型の存在理由は容易に理解できる。これに対し、実体型はそもそも必要なのであろうか。換言すれば、個人構成員とは別に組織の

段階で課税する理由はどこにあるのだろうか。⁽²⁴⁾これは、法人課税の根拠として論じられてきた問題と密接に関連する。⁽²⁵⁾なぜ法人に課税するかについては、法人格付与や有限責任制度の対価であるといった議論が不十分であることを踏まえ、法人の活動が負の外部性をもたらすことへの抑制(ピグー税)や、課税しても行動に影響せず経済厚生を低下させないこと(レント税)、外国の法人税が外国税額控除を採用している場合自国で課税しても投資に影響しない(租税輸出)といった議論がなされている。⁽²⁶⁾しかしここでは、納税協力上の意義を重視し、組織段階での課税を個人所得税の補完とみる議論に着目したい。

すなわち、実体型が必要となる根本の理由は、つぎの点に求めるべきであろう。導管型のみでは、法技術的にみて、さまざまな組織に対して課税ルールを仕組みることが困難である。これは、実現主義を採用せざるを得ない理由(持分評価と納税資金確保の困難)⁽²⁷⁾に対応する。とりわけ、組織に対する構成員の経済的権利が複雑である場合には、損益を構成員に対して正確にパス・スルーさせることが難しい。出資や分配、持分譲渡、損失の配賦、借入金や報酬の扱い、といった論点への対処も極度に困難となる。このような執行上の困難を軽減するためにこそ、組織そのものを実体とみていったん課税の対象とすることが必要とされるのである。⁽²⁸⁾このように考えると、導管型と実体型のいずれを選択するかは、法人格の有無によるのではなく、課税ルールの執行可能性をにらみつつ、組織と構成員の間の経済的關係や、他の類似の機能を有する組織とのバランスをふまえて考えていくのが、正しい思考の道筋である、ということになる。⁽²⁹⁾

(21) 二つの型の名称は、後掲注(49)の文献にヒントを得ている。ただし、実体型をクラシカル方式に限定せず、より一般的なモデルとした。念のため付言すれば、これらは新奇なモデルでは全くない。長年にわたり議論されてきた所得税と法人税の統合の類型を基礎としている。統合の類型については、金子宏『所得課税の法と政策』四二九頁(一九九六年、初出一九九一年)。なお、水野忠恒『国際

課税の制度と理論』一六二―三頁(二〇〇〇年)は、アメリカ信託課税の特色として信託を独自の納税義務者とする点をあげ、「信託税制を考える視点の中心として考えられるのは、信託を、entity(実体)とする課税が存在するところである」と述べる。「実体」という用語のこの用い方は本稿のモデルと整合的である。ただし、同一九二頁は、「パススルー」という言葉を本稿よりも広く用いている。

(22) これに対し、特定信託については、いったん法人税の課税の対象としたうえで、一定の要件を満たす利益や分配の配当の損金算入を認めている(租税特別措置法六八条の三の三、六八条の三の四)。現実には支払った部分のみを損金算入するため、これをベイ・スルー方式という。特定信託の段階で課税の対象とする点で、本稿の整理では実体型の一類型となり、導管型(パス・スルー課税)と区別される。参照、川端康之「pass-throughとpay-through——SPV課税の観点から」『国際税制研究』八号二六九頁(二〇〇二年)。

(23) 本稿では、組織の段階で課税の対象とするものを実体型と定義しているため、支払配当損金算入方式は、実体型の一類型となる。米国の制度に対応させれば、RICとREITは実体型の一類型としてのベイ・スルー方式であり、REMICやFASITは導管型(パス・スルー方式)である。これに対し、金子宏『租税法 第八版補正版』二四七頁(二〇〇二年)は、利益の大部分を社員に配当することが予定されているSPCなどを「導管型法人」と呼んでいる。これは、支払配当について結果的に課税の対象から除かれている点に着目して導管型というものであり、本稿の定義と異なる。佐藤英明『信託と課税』一一頁(二〇〇〇年)が指摘するように、「導管性」という概念はもともと多義的であり、有無のみならず程度ないし種類が存在する。同一〇五頁注(79)および佐藤・前掲注(3)一一六頁注(11)も参照。本稿では「実体」「導管」という用語を採用しつつも、その内容は「組織の段階で課税の対象にするか否か」の一点のみに着目するものであって、より一義的なものとなっている。

(23a) このように考えると、関西大学法学研究所『金融取引と国際課税』二五二頁(二〇〇一年)の議論にも、明確な解答を与えることができない。

(24) Myron S. Scholes et al., *Taxes and Business Strategy: A Planning Approach*, Second edition, Chapter 4 (2001) は、各種組織形態の選択が構成員の税引後リターンに及ぼす影響を及ぼすかを分析する。しかし、特定の組織形態に特定の課税ルールが適用されることを与件としており、そもそも異なる課税ルールが必要かどうかを論じてはいない。

(25) 中里実「法人課税の再検討に関する覚書——課税の中立性の視点から」『租税法研究』一九号一一頁(一九九一年)。

(26) Richard M. Bird, *Why Tax Corporations? Bulletin for International Fiscal Documentation*, Vol. 56, No. 5, 194 (2002).

(27) 増井良啓「譲渡所得における納税協力」日税研論集五〇号二六頁(二〇〇二年)。
 (28) 李昌熙「租税政策の分析枠組み(下)」ジュリスト一二二二号一五六頁(二〇〇二年)も、徴税メカニズムとして法人税をとらえている。

(29) 佐藤・前掲注(3)一一三頁も、「法人課税」の対象を確定する上で、特に、法人とその構成員との関係を規律する法律のないし経済実体的特徴を重視すべきであるとする。なお、中里実「パートナーシップ課税の国際的側面」日税研論集四四号一九九頁(二〇〇〇年)は、「ある組織においてその組織独自の積極的な意思決定等が行われており(その組織自体の所得というものが観念される)、また、当該組織を通過すると所得の組み替えが行われる場合に、法人税の課税が行われるということができよう」と述べる。

(2) 導管型——課税の対象とされない組織

導管型と実体型の区別は、組織の段階で課税の対象とされているか否かによる。日本の現行法に照らし合わせると、おおむね、法人税の納税義務者の範囲に対応する。

法人税の納税義務者とされていない組織としては、民法上の組合や、匿名組合、信託などがある。これらの組織の特徴は、法律によって強制される型があまり強くは定まっておらず、したがって、多種多様な設計が可能であることである。たとえば、民法上の組合については、当事者が自由な合意によってさまざまな取決めを行うことができる。法律が事前に用意しているルールは、業務執行を組合員の過半数で決すること(民法六七〇条)や、組合員の除名には正当事由と全員一致が必要であること(民法六八〇条)など、ごくわずかとどまる。したがって、当事者としては、交渉によって柔軟に、さまざまな条件を決めることができる。逆に、組合契約にさまざまな条件を書き込むために、取引費用がかさむ。状況は、信託や匿名組合についても同様である。

日本法の顕著な特徴は、これらの組織形態に対する導管型の課税ルールが未発達であることである。⁽³⁰⁾ 実際、具体的なルールを置くとしても、組合の所得を組合員にパス・スルーして課税したり、信託財産から生ずる所得を受益者に

対して課税したりするやり方は、ルールが複雑になりがちである。しかし、所得発生の特長において、個人に適用すべき税率で課税するためには、導管型の課税ルールが最も適格的である。組合や信託などの形態の利用が人々の厚生に寄与するのであれば、税制もそういったストラクチャーに対応し、課税ルールを明確化していくことが望ましい。

なお、組合や信託といった法形式に応じて導管型の課税ルールを細分化するのはなぜか、ここで付言しておく。もし、個人所得税を真に発生ベースで仕組むことができたとすれば、個人構成員の持分的権利を毎年時価評価し、値上り益や値下がり損を個人の段階で課税ベースに反映させればそれで済む。その場合、組合や信託の段階での損益を観念することも、そのような損益を構成員にパス・スルーさせることも、論理的には不要になるはずである。しかしながら、現実には、発生ベースで個人に課税することは不可能である。そこで、組織の段階で計算単位を設け、計測された損益を、構成員にパス・スルーして課税する。その際、構成員の組織運営に対する支配や出資にかかるリスクの態様が法形式によって異なるため、たとえば信託収益については、特定した受益者に課税し、一定の場合に委託者に課税するとか(所得税法二三条一項本文)、あるいは組合損益については、組合社員に帰属させて課税するとか(所得税基本通達三六・三七共一九)、それぞれ異なる課税ルールを設けるわけである。

(30) 増井良啓「組合損益の出資者への帰属」税務事例研究四九号四七頁(一九九九年)、佐藤英明「組合による投資と課税」税務事例研究五〇号三三頁、六六頁(一九九九年)、高橋祐介「民法上の組合の稼得した所得の課税に関する基礎的考察——課税時期、所得種類、帰属を中心に」税法学五四三三七五頁、一〇八頁(二〇〇〇年)。

(3) 実体型——課税の対象とされている組織

現行法人税法上、法人税の納税義務者は、五つに分かれている。⁽³¹⁾ 表3は、課税ベースの範囲、税率、構成員との関

表3 法人税の納税義務者

	公共法人	公益法人等	協同組合等	人格のない社 団等	普通法 人
課税ベース		収益事業所得	全所得	収益事業所得	全所得
基本税率		22%	22%	30%	30%
	納税義務なし	みなし寄附金	事業分量配当等 の損金算入		

例示

- 公共法人——地方公共団体、住宅金融公庫、日本放送協会など
- 公益法人等——宗教法人、学校法人、民法34条法人、法人である労働組合など
- 協同組合等——農協、漁協、生協、信用金庫など
- 人格のない社団等——ネズミ講(場合による)など
- 普通法人——会社、医療法人、保険業を営む相互会社、企業組合、中間法人、日本銀行、帝都高速度交通営団など

なお、所得税法上の「公共法人等」は、法人税法上の「公共法人」よりも広く、法人税法上の「公益法人等」と重なる点に注意。

係等に着眼して、これを簡単に図解したものである。現行法上、実体型がいくつかに分化していることが分かる。それでは、実体型の内部において、なぜこのように異なる課税方式を分化させる必要があるのか。

たとえば、公益法人等に対しては、収益事業から生ずる所得についてのみ(法人税法七条)、軽減税率で(同六六条三項)、課税している。これは、一方で、一九五〇年まで採用されていたような、完全な人的非課税というやり方と異なる。完全な非課税扱いと比較すると、収益事業という法人内部の事業活動をとらえ、そこから生ずる所得を積極的に課税した、とみることができる。他方で、普通法人に対する取扱いのような、すべての所得に対する基本税率での課税というやり方も異なる。普通法人並みの扱いと比較すると、課税対象を収益事業所得のみに限定し、さらに、軽減税率という恩恵を与えることにより、税制を通じた補助金を与えている、とみることができる。どちらの側からみるかによって、課税ルールの位置づけが異なってくる。

この点で参考になるのが、米国の研究動向である。米

国では、一九五〇年以來、非営利組織の本来事業と非関連である事業収益に対して課税するルールが採用されており、このルールを租税支出 (tax expenditure) とみるべきかどうか議論されてきた。⁽³⁴⁾ 一九八〇年代以降、このような課税ルールが人々の行動にどう影響するかを、より詳しく検討する研究が進んでいる。⁽³⁵⁾

日本法の研究においても、具体的な課税ルールが人々の行動に及ぼす影響を検証することが大切であろう。たとえば、収益事業から生ずる所得のみに課税するというルールは、通常は、納税者に有利な措置とみられている。しかし、収益事業で黒字が生じ、非収益事業で赤字が生じる場合、課税対象を収益事業に限定するルールの下では、黒字のみがそのまま課税される。むしろ、収益事業と非収益事業を区別せず、あわせて課税対象にとりこんだほうが、黒字と赤字を相殺でき、納税者に有利となる。このことが分かっていたら、納税者には、収益事業の黒字を減らし、非収益事業にまわそうとする誘因が働く。異なる課税方式を用意することの是非は、このような具体的検討をふまえたうえで、議論すべきものと考えられる。

課税ルールの具体的な機能を直視すべきことは、法人税の納税義務者とされている他の組織についてもあてはまる。たとえば第一に、人格のない社団等の非収益事業所得を非課税として(法人税法七条)は、小規模な町内会や同窓会の多くを、課税事務から解放する機能をもつ。⁽³⁴⁾ この機能を重視するならば、課税ベースを普通法人並みに全所得としたうえで、一定の売上高基準未満の小規模な組織を課税対象から除外する、といった制度も構想できよう。第二に、協同組合等の事業分量配当等の損金算入(同六一条)は、統合の方式としての支払配当損金算入方式と親和性がある。逆に、もともと法人税制一般の問題として、支払配当損金算入方式の統合を行っていたならば、わざわざ協同組合等のみについてこのようなルールを分化させる必要はなかったはずのものである。⁽³⁵⁾ 第三に、公共法人についても、納税義務者の範囲から除外する範囲について、より具体的に検討する必要がある。とくに今後、いわゆる官業の民営化が進行すると、民間との公正な競争条件を確保するために、課税が必要であると主張される可能性もあろう。⁽³⁶⁾

このように、法人税の納税義務者に関する研究は、日本社会におけるさまざまな組織をつぶさに観察することを必要とする。それ自体としてひとつのミクロコスモスを形成する領域である。

なお、日本の法人税法上、特定信託の各計算期間の所得に対する法人税や、退職年金等積立金に対する法人税については、納税義務者はあくまで受託者や業務を行う法人とされており（七条の二、八条）、信託や積立金そのものが納税義務者とされているわけではない。しかし、前者は、信託を計算単位とみていったん課税の対象にするから、これも本稿の定義では、実体型のひとつである。つきに、後者の積立金課税については、その性格をめぐっていくつかの解釈が可能である。ひとつの解釈として、年金受給者の個人所得税の代わりに、積立金の段階でみなし収益率を擬制し、ラフな形で運用益特別税を課していることとみることができる。⁽³⁷⁾もしそう考えると、退職年金等積立金に対する法人税も、実体型の一種ということになる。

(31) ただし、公共法人は納税義務をもともと負わないため、正確に言えば、納税義務者のリストに入らない。実定法上の法人の区分については、平石雄一郎「法人の区分と法人税」武田昌輔編著『企業課税の理論と課題』三〇五頁（一九九五年）。

(32) Boris I. Bittker and George K. Raedert, The Exemption of Nonprofit Organizations from Federal Income Taxation, 85 Yale Law Journal 299 (1979).

(33) Henry Hansmann, The Rationale for Exempting Nonprofit Organization from Corporate Income Taxation, 91 Yale Law Journal 54 (1981); Susan Rose-Ackerman, Unfair Competition and Corporate Income Taxation, 34 Stanford Law Review 1017 (1982).

(34) 収益事業を営む場合に課税事務が発生する。収益事業開始の届出（法人税法二五〇条）や、収益事業を営む場合の帳簿書類の備付け（同一五〇条の二）。これに対し、公益法人等については、平成八年改正により、収益事業を営んでいない場合も、年間収入が八〇〇万円を超える場合には、収支計算書を提出しなければならないこととされている（租税特別措置法六八条の六）。

(35) 保険会社の契約者配当（法人税法六〇条）についても興味深い問題がある。参照、法人税研究会「生命保険会社に対する法人税課税（一）」生命保険経営二九巻五号三頁（一九六一年）以下。

(36) たとえば、全国銀行協会『我々が考える郵便貯金の将来像——「民営化」の実現に向けて——』一〇頁（二〇〇一年）は、郵便貯金が付与されている「法人税・事業税など諸税の納税義務の免除等」といった『隠れた補助金』の存在」を問題視している。

(37) 増井良啓「退職年金等積立金に対する法人税の立法趣旨をめぐって」季刊社会保険研究三四巻二号一九五頁（一九九八年）。

(4) 両者の線引きのあり方

(4・1) 問題の所在

さて、導管型と実体型の両方が必要であるとすると、両者の適用範囲の線引きをどうすべきかが問題となる。日本の実定法でいうと、法人税の課税対象をどう定義するか、という問題である。

先に述べたように、現行法人税法は、「内国法人（または外国法人）」という概念に着目して納税義務者の範囲を定めている（四条一項二項）。そしてその上で、「人格のない社団等」を法人とみなし（三条）、実体型の適用範囲を「法人」以外のものに若干拡大している。このように、現行法上の線引きは、基本的に「法人」という概念に依存している。「法人」の概念を区分の基準としているからこそ、一方で、新しく特定目的会社や投資法人が導入されると、「法人」であるため自動的に法人税の対象となる。他方で、特定目的信託や投資信託は「法人」でないため、自動的に法人税の対象とならなかった。そこでわざわざ法人税法を改正し、特定信託の法人税課税を導入したのであった。⁽³⁸⁾

租税政策の問題として、実体型の適用範囲を「法人」という概念に連動させることは、不動の原理というわけではない。むしろ外国の例をみると、他の基準による線引きが熱心に試みられてきた。その適例が、米国における閉鎖的企業の扱いである。⁽³⁹⁾

もともと、米国の連邦所得税では、個人所得税と法人所得税が統合されていない。その中で、閉鎖的企業に対して導管型で課税するか実体型で課税するかは、大きな課税上の差異をもたらす。そのため、両者の選択基準について、長い間議論が続けられている。⁽⁴⁰⁾一九六〇年のキントナー規則 (Kintner Regulation) は、組織の継続性、経営の集中、構成員の有限責任、持分の譲渡可能性、のうち三つ以上がない限り、導管型でパス・スルー課税を行うものと整理した。このキントナー規則の適用として、内国歳入庁は一九八八年、ワイオミング州の LLC (Limited Liability Company) についてパス・スルー課税を認めた。⁽⁴¹⁾これを嚆矢として、一九九〇年代には各州で LLC が興隆した。⁽⁴²⁾ LLC は、出資者の有限責任とパス・スルー課税の両方を可能にするものであったから、両方のうまみを同時に求める閉鎖的企業の多くがこの形態をとったのである。つまり、個人所得税と法人所得税の統合が正面から制度化されない中で、LLC の形態をとることでパス・スルー課税が可能になった。この展開は「裏口からの統合 (Back-door integration)」といわれる。⁽⁴³⁾

一九九六年には、チェック・ザ・ボックス規則が導入された。⁽⁴⁴⁾これによると、会社段階で当然に所得課税に服するもの、たとえば株式会社のようなものを「当然法人 (per se corporation)」として抜き出す。そして、それ以外の「適格エンティティ」については、納税者が選択により、パス・スルー課税 (導管型) か法人課税 (実体型) かのいずれかを選ぶことができる。つまり、線引き自体を納税者の選択に委ねた。こうして、ほとんどの閉鎖会社はパス・スルー課税を選択できるようになった。⁽⁴⁵⁾同時に、公開パートナーシップを法人として扱う内国歳入法典七〇四条の適用範囲が広げられた。⁽⁴⁶⁾その結果、「合衆国は、持分が公開されている企業に対して法人税という特別な課税を行っている」という状態になった。⁽⁴⁷⁾

このような展開をうけ、立法論としても、活発に議論が展開されている。すでに一九九二年の米国財務省報告は、組織形態のいかんにかかわらず事業体のレベルで課税し、出資者の受け取るリターンを非課税とするという包括的事業所得税 (CBIT) の構想を示していた。⁽⁴⁸⁾しかし、チェック・ザ・ボックス規則以降、最も注目すべき提案は、一九九九年のアメリカ法律協会 (ALEI) の報告である。⁽⁴⁹⁾この報告は、閉鎖会社とその性質にかかわらずサブチャプター C (C 法人)、K (パートナーシップ)、S (S 法人) のいずれかを選択できることになっている点を改めるべきであるとす。そして、組織形態のいかんを問わず、閉鎖的企業をすべて導管型によって課税することを提案した。出発点は、現在のパートナーシップ課税ルールを若干修正した、通常の導管課税ルールである。加えて、より簡易な導管課税ルールを用意し、国内に居住する個人のみが所有する閉鎖的企業 (Simple Private Business Firms, SPBF) に適用する。これは、現在の S 法人の課税ルールを緩和したものである。持分クラスが単一であるとか、損益配賦割合が持分割合に対し比例的であるとかいった条件を付しており、その柔軟性に欠ける。SPBF がこのルールを選択したくなければ、通常の導管課税ルールを適用することができる。SPBF 以外のすべての閉鎖的企業は、通常の導管課税ルールによる。このように、導管型を二分し、簡素な課税ルールを用意するという「二車線アプローチ (two-track approach)」が、ALEI 報告の特徴である。

ALEI の報告には、種々のコメントが寄せられている。たとえば、ある論者は、あくまで一本の導管型課税ルールを構築すべきであり、具体的には複数の構成員の存在する閉鎖的企業に対してはすべて、サブチャプター K (パートナーシップ課税) を修正したルールを適用すべきものと主張する。⁽⁵⁰⁾ただし、具体的な提案には至っていない。別の論者は、ALEI 報告が、構成員の有限責任を区分の基準としなかったことを批判する。⁽⁵¹⁾もっとも、この批判は的外している。租税目的を考慮することなく、租税以外の性質に基づいて組織を区別するいかなる租税上の基準も、恣意的になってしまふからである。⁽⁵²⁾

このように、米国の閉鎖的企業をめぐる議論では、導管型を推すものが多い。個人所得税から出発する場合、これ

が最も論理的な解決であることは、前述した通りである。問題は、導管型が極めてこみいったルールを必要とし、その納税協力コストと執行コストが莫大なものになる点である。そこで、学説上、「単純な」企業 (simple enterprise) と「複雑な」企業 (complex enterprise) を区分することが提案されている。⁽⁵³⁾ 「単純な」企業とは、企業の所有者が単一クラスの持分を有し、従って損益の配賦や出資・分配・清算の課税を容易に行えるものであって、導管型を適用する。「複雑な」企業とは、それ以外のものであって、企業の段階で一回のみ課税する。一回のみ課税する点がクラシカル方式と異なるが、本稿の定義では実体型の一種といえる。この提案について興味深いのは、導管型の納税協力コストや執行コストが大きくなる場合に、組織の段階で課税を行う、という考え方である。

(4・3) 示 唆

以上の米国の議論は、閉鎖的企業に限定されたものである。議論を一步展開すると、閉鎖と公開の間で線引きを行う理由が何かを問わねばならない。さらに、比較法的に興味深い事実として、米国の立法論が一般に導管型を好む傾向にあるのに対し、従来の日本法の対応は「法人課税」の範囲を広くとり、いわば実体型に取り込むことで対処してきた。日米のこの差異がいかなる理由に基づくかは、未解明の問題である。

しかしながら、右にみた議論は、より一般的に、つぎのことを示唆している。第一に、実体型の適用範囲は、必ずしも私法上の法人格に連動させる必要はない。また、典型的な「法人」の特徴として挙げられる有限責任とか持分譲渡性とかいった要素をどれだけ精査しても、実体型を設ける趣旨を具体化することにはならない。むしろ、導管型ルールの執行コストが過大になる場合に組織そのものを課税の対象とする(＝実体型を採用する)という考え方が、租税政策の観点からは重要である。この関連では、導管型が比較的に発達した米国においてすら、複雑な持分関係を有する企業については、その執行に難点があると自覚されている点に留意しなければならない。導管型の未発達な日本で課税ルールを具体化する場合には、立法によって単一持分クラスのみを認めたり損失配賦の上限を出資額に限定

したりするなど、取決めの柔軟性を若干犠牲にしても、納税協力コストの小さいルールをまず構想すべきであろう。⁽⁵⁴⁾

第二に、現行のチェック・ザ・ボックス規則が、国内閉鎖的企業の課税ルールとして、必ずしも満足のいく線引きを提供しているわけではない。確かに、抽象論としては、線の引き方として納税者の選択に任せることが資源配分の効率性に寄与する、という議論もなされている。⁽⁵⁵⁾ しかし、閉鎖企業課税の制度と実務を良く知る法律家は、サブチャプターC、K、Sというそれぞれに問題のあるカテゴリをそのままにして、正面から統合論に決着をつけないまま、なし崩し的にLLCのパス・スルー課税を認め、さらには納税者の選択に委ねてしまったという米国法の展開において批判的である。⁽⁵⁶⁾ 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。

関連して、日本でチェック・ザ・ボックス類似の選択を納税者に認めるべきかについて一言しておく。この点については、当面、慎重であるべきものと考えられる。現時点では、導管型の選択を自由化した場合、どのようにパス・スルー課税を行うか、不分明な点が多すぎるからである。⁽⁵⁷⁾ むしろ先決事項は、導管型の簡易な課税ルールを立法化することである。なお、選択制をとると、国際的な租税裁定 (international tax arbitrage) の機会が増える⁽⁵⁸⁾ ことにも特段の注意が必要である。

(38) その理由については、金子・前掲注(23)三二四頁。

(39) ドイツでも、一九九九年四月に、法形式に中立的な企業課税の提案がなされた。Brähler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Betriebs-Berater, Heft 23, S. 1188 (1999)。しかしこの提案は現実化しなかった。なお、吉村典久「地方における企業課税——ドイツ事業税改革論議からの示唆——」租税法研究二九号三七頁(二〇〇一年)は、ゲマインデの事業税について、改革案が「事業間の平等課税、及び、企業の法形式の中立性を指向している」と指摘する。

- (40) 占部裕典『租税法の解釈と立法政策Ⅰ』一八三頁(二〇〇二年)、初出一九八六年、佐藤英明『信託と課税』五頁(二〇〇〇年、初出一九九二年)、佐藤英明『アメリカ連邦所得税における「パートナーシップ」の範囲に関する問題点』日税研論集四四号三三頁(二〇〇〇年)。
- (41) Revenue Ruling 88-76, 1988-2 Cumulative Bulletin 360.
- (42) 大杉謙一「米国におけるリミテッド・ライアビリティ・カンパニー(LLC)およびリミテッド・ライアビリティ・パートナーシップ(LLP)について——閉鎖会社立法への一提言——」金融研究二〇巻一号一六八頁(二〇〇一年)。
- (43) John K. McNulty「合衆国における法人税所得税統合の提案(下)」ジュリスト一〇三九号一二五頁(一九九四年、増井良啓訳)。他方、ALL Federal Income Tax Project, Integration of the Individual and Corporate Income Taxes, Reporter's Study of Corporate Tax Integration, by Alvin C. Warren, Jr., Reporter (1993) をはじめとする統合の提案は、制度化されなかった。
- (44) チェック・サ・ボックス規則については多くの紹介がある。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』三五九頁(一九九七年)、樹田淳二「アメリカのCheck-the-Box Regulations」パートナーシップ課税の自由選択」『国際商事法務』二六巻一号一頁(一九九八年)、本庄資「国際的租税回避の研究(一)」租税研究六〇六号九七頁(二〇〇〇年)以下、平野嘉秋「各国税法上の法人概念の相違とそれにより生ずる課税問題(一)」国税庁のLLCガイドラインを素材として「国際税務」二巻八号四五頁、五三頁(二〇〇一年)。
- (45) Jeffrey A. Maine, Evaluating Subchapter S in a "Check-the-box" World, 51 Tax Lawyer 717, 733 (1998) にある「選択制導入の結果、各州はLLC法の規律を柔軟化したところ」なを Payson R. Peabody, States Generally Endorse Check-the-box But Key Issues Remain, 87 Journal of Taxation 228 (1997) に、連邦所得税法上の選択制の導入にかかわらず、州税との関係では必ずしも連邦と同じ取扱をするわけではなくと報告している。
- (46) Reg. § 1.7704-1, 1.70点と1.5点の Note, "If It Looks Like a Duck": Corporate Resemblance Test and Check-the-box Elective Tax Classification, 96 Columbia Law Review 518, 541 (1996) に、Check-the-box 規則以降、公開企業であるかどうかが区分の決め手となっているところ。なお、この Note は、Check-the-box 規則は「法人類似性」テストの枠内にあり、ゆえに財務省の規則制定権限を逸脱していることを主張している。
- (47) Eric M. Zolt「アメリカにおける法人税改革の展望」税研九一号一〇頁(二〇〇〇年、中里実訳)。
- (48) Report of the Department of the Treasury on Integration of the Individual and Corporate Income Tax Systems: Taxing Business Income Once, Chapter 4 (1992). Chapter 4 で、debt/equity の区別をなくす点にも注目をされた。岡村忠生「アメリカにおける包括的事業税構想(資料)」税法学五〇九号一頁(一九九三年)。
- (49) American Law Institute, Federal Income Tax Project, Taxation of Private Enterprises, Reporters' Study, by George K. Yin and David J. Shakow, Reporters (1999). この報告書については、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』八号二五六頁(二〇〇一年)。
- (50) Philip F. Postlewaite, I Come to Bury Subchapter K, Not to Praise It, 54 Tax Lawyer 451 (2001).
- (51) Jeffrey A. Maine, Linking Limited Liability and Entity Taxation: A Critique of the ALL Reporters' Study on the Taxation of Private Business Enterprises, 62 University of Pittsburgh Law Review 223 (2000).
- (52) William A. Klein and Eric M. Zolt, Business Form, Limited Liability, and Tax Regimes: Lurching Toward a Coherent Outcome?, 66 University of Colorado Law Review 1001, 1010 (1995). この論文で、Check-the-box 規則が登場する前夜における「選択制を先導」したこと。Id. 1041.
- (53) Jeffrey L. Kwall, Taxing Private Enterprise in the New Millennium, 51 Tax Lawyer 229 (1998).
- (54) 高橋・前掲注(30)一〇八頁も、労働出資やリスク移転を行わない適格団体のみを取り出して、ス・スルー課税を認めるべきであるという。
- (55) David A. Weisbach, Line Drawing, Doctrine, and Efficiency in the Tax Law, 84 Cornell Law Review 1627 (1999).
- (56) ALL, supra note 49, 35; Klein and Zolt, supra note 52, 1011. また、Postlewaite, supra note 50, 463; Maine, supra note 51, 225; Kwall, supra note 53, 232 に、より合理的な線引きを指向している。
- (57) 本文のように考える。佐藤・前掲注(3)一一四頁の基準によっても、現状において選択制を認めてよい場合はほとんど存在しなくなるものと思われる。
- (58) 米国の有名な例として、タックスハイブンを対策税制(CFC Legislation)のルールを免れるために、Check-the-box 規則を利用したものである。Notice 98-11, 1998-6 I. R. B. は、子会社を支店として扱う納税者の選択を覆す規則の作成を予告した。しかし実務の猛反響を受け、Notice 98-35, 1998-27 I. R. B. 35 で撤回された。この REG-113909-98, 1999-30 I. R. B. 125 にある Reg. § 1.

5046が提案されている。なお、日本では、国税不服審判所裁判平成一三年二月二六日裁決事例集六一号一〇二頁が、ニューヨーク州法上のLLCを日本の租税法上外国法人にあたるものとした。平野・前掲注(44) 国際税務二巻一〇号六三頁は、ドイツの分類方法を基本としつつも、法人か否かの境界線の企業に対して事前の選択制度の導入を検討すべきであるとす。

四 おわりに

本稿では、組織形態が多様化する中での所得課税ルールのあり方を考えた。結論はつぎの通り。

さまざまな組織に対する所得課税ルールは、組織の段階で課税を行うか否かを基準にして、「導管課税」と「実体課税」の基本型に類型化することができる。個人所得課税から出発する場合には、個人構成員のみに課税する導管型が、最も素直な帰結である。組織の法的形式を問わず、導管型の課税ルールのみで対応することすら、論理的には不可能ではない。しかし、現実には、納税協力コストとの関係で、実体型の課税方式が必要となる。それぞれの型はあくまで基本型であって、さらに細かく分化する。日本では導管型の課税ルールが著しく未発達であり、まずは閉鎖的企業を念頭においた簡易なルールの立法化を検討すべきである。実体型については、現行法上、すでにいくつかのルールが分化している。その中には、十分な合理性があるかどうか、検討を要するものが含まれている。

本稿で提示したのは、個人所得税から出発した場合の基本的な考え方の筋道である。税制改革の他の構想との優劣については、別途議論する必要がある。具体的な制度改正の提案をふくめ、今後の課題は多い。

ところで、租税法の基礎理論との関係で、この領域の研究は広大な可能性を有している。第一は、「租税法と私法」に関する研究を深化させることである。日本の私法は、さまざまな組織のフォーマットを用意している。そして、私法学者は、異なる組織形態を設けることになぜ意味があるのか、どのようなフォーマットを設けることが最適か、と

いった問題について検討している。⁽⁵⁹⁾このような検討にあたり、租税法の役割はかなり大きいものがあるから、私法学者との一層の対話が必要である。⁽⁶⁰⁾そうすることが、伝統的に「租税法と私法」と呼ばれてきた研究領域を深化することにつながる。第二は、「国家と組織」の関係を省察することである。現行法上、公共法人や公益法人等のリストに挙げられているさまざまな組織には、公共財を提供する組織が数多く含まれている。これらに対してどのような租税政策を採用するかは、結局は、国家とその他の組織の間で、公共財の提供機能をどう分担するかという点に帰着する。これは根本的な問題に連なる。たとえば、国家との関係でNGOの役割をどう評価するか。そのさい、国家と諸個人だけから成る社会像を描くのか、それとも、社会的諸権力の正当性を認めるのか。⁽⁶¹⁾さらに、日本という特定の文脈において、「公」にいかなる特質があるか。⁽⁶²⁾そもそも、善き生活のための枠組みとして、国家だけでも市場だけでもない途を構想することが可能なのか。⁽⁶³⁾これらの問いは、租税法の研究から政治哲学に接近する格好の入り口であるように思われる。

(59) 藤田友敬「企業形態と法」『岩波講座現代の法七・企業と法』三五頁(一九九八年)。

(60) 金子宏「租税法と私法」租税法研究六号三三頁(一九七八年)の指摘した点に他ならない。

(61) 樋口陽一「憲法」三六頁(一九九二年)の有名な定式である。なお、村上淳「団体と団体法の歴史」『岩波講座基本法学2——団体』二五頁(一九八三年)は、「今や、個人の任意的結合体の一種たる大企業および経済団体、労働組合、宗教団体等々の諸団体が、国民の政治的コントロールを免れながら政治的機能を発揮するに至っている」と述べる。

(62) 水林彪「公私」觀念の比較法史的考察——コメント——『日本法哲学会編』八公私の再構成』九八頁(二〇〇〇年)。

(63) マイケル・ウォルツァー「市民社会の概念」『グローバルな市民社会に向かって』二二頁(二〇〇一年、石田淳他訳)。