

# 外国法に基づき組成された組織体から受ける 構成員の所得税法上の所得の区分について

時 吉 久 志

外国法に基づき組成された組織体であるリミテッド・パートナーシップ (LPS)、リミテッド・ライアビリティ・カンパニー (LLC) の我が国の税法上における法人該当性が問題となった。

この問題が起こった原因は、我が国の税法上「法人」の定義がされていないことによるものである。

これらの組織体は、外国において導管課税が認められたものであり、我が国の居住者が当該組織体の事業により生じた損失を他の所得と損益通算して確定申告をしたことがこの問題の発端となったのである。

外国法に基づき組成された組織体の法人該当性の判断にあたって、我が国の内国法人のように民法33条の法人法定主義に基づき形式的に判断すべきか、私法からの借用概念により判断すべきであるかという問題が生ずる。また、当該組織体が「法人」とされない場合、その構成員が導管課税により当該組織体から受ける所得の区分をどのように判断すべきかということも問題となる。

そこで、本稿は外国にある組織体の法人該当性について争われた裁判例を通じ、税法上定義されていない「法人」及び当該組織体から構成員が受ける所得の区分をどのように判断すべきか検討することを目的とした。

まず、第1章において、外国にある組織体の法人該当性が争われた事案の概要を示した。そして、当該組織体が米国において適用を受けるパートナーシップ課税、チェック・ザ・ボックス規制について整理を行った。チェック・ザ・ボックス規制は1997年に施行されたが、これにより米国内において税務行政の簡素化が図られ、また納税者にとっては自ら選択した方法により課税されることによる予測可能性の確保という利点を生み出した。一方、同一の組織体が米国ではパス・スルー課税、我が国では法人課税といったハイブリッド・エンティティ（国により課税上の取扱いが異なる組織体をいう。）を生み出す結果となり、国際的調和の観点から問題がある制度であるということを確認した。

次に、第2章において、外国にある組織体の我が国の税法上の法人該当性についての裁判所の判定基準の適否について検討した。

裁判所は私法上の法人概念を借用することにより外国にある組織体の法人該当性について判断したのであるが、その判定基準は「外国法によって法人とする旨の規定がされているか。」という形式的な基準、実質的な基準である「損益の帰属主体として設立が認められるか否か。」という損益帰属主体基準、「権利義務の帰属主体であると認められるか否か。」という権利義務帰属主体基準というように様々なものであった。

これらの判定基準のうち、何故我が国の内国法人と同様に、民法33条の法人法定主義に基づく形式的な基準のみを採用しなかったのか、また裁判所によって権利義務帰属主体基準や損益帰属主体基準という異なった基準で法人該当性を判断したのか、そしてこの権利義務の帰属主体と損益の帰属主体に違いはあるのかという問題意識に基づき検討を行った。

そこで、まず私法上の法人概念について整理し、私法上の法人とは法人格の付与を受けることにより、法律行為を行うことができる権利義務の帰属主体となることを確認した。

次に、権利義務の帰属と損益の帰属の関係について検討した。権利義務の帰属は私法からみた側面で

ある。一方、損益の帰属は実質所得者課税の原則が税法における帰属の一般原則と考えられることから税法からみた側面であることを確認した。

租税は経済活動の成果に対し課されるものであり、その経済活動は私法によって規律されているものであるから、税法からみた側面である損益の帰属主体であるためには、私法からみた側面である権利義務の帰属主体となっていることが前提となる。

これらを総合すると、法人は民法33条の法人法定主義に基づき法人格を取得した結果、権利義務の帰属主体となり、それに伴い損益の帰属主体となるものであるといえる。

以上により、権利義務の帰属主体、損益の帰属主体となるのは法人格を取得した結果によるものであり、これらを根拠として法人該当性を判断することはできないと考える。

租税法律主義が要請する法的安定性、予測可能性を満たすこと、ハイブリッド・エンティティを生み出さず、国際的調和を確保することができるという理由から、外国にある組織体の法人該当性の判断は、法人法定主義に基づく形式的な判断にすべきであると考ええる。

第3章においては、外国にある組織体から構成員が受ける所得の区分について検討を行った。

当該組織体が稼得した所得は、構成員に帰属することとなるが、当該組織体が「法人」とされない場合には、その所得の区分が問題となる。

当該組織体が我が国におけるどのような形態の組織に類似するかにより、構成員が受ける所得の区分が異なることとなる。そこで、外国にある組織体を我が国の民法上の組合、商法上の匿名組合と比較検討することとし、まずこれらの組合の特徴について整理した。

民法上の組合は、業務執行者が組合員全員であること、組合員全員が無限責任であること、組合財産は組合員全員の共有とされることが特徴である。一方、商法上の匿名組合は、営業者が業務執行者であり匿名組合員は業務執行者にならないこと、営業者は無限責任であり匿名組合員は有限責任であること、営業者に組合財産が属すること、以上のような特徴を持つことを確認した。

民法上の組合と商法上の匿名組合の区分が争われた裁判例においては、「民法上の組合と商法上の匿名組合の区別は、共同事業性の有無と組合財産が共有か否かが重要である。」と判示した。

そこで、共同事業性の有無として業務執行者の取り扱い、組合財産の持分に加え、構成員の責任に焦点をあて、外国にある組織体の特徴と比較した結果、商法上の匿名組合に類似することを確認した。

所得税法において所得が10種類に区分された趣旨は、租税負担の公平性の観点から担税力に応じた課税を目的としており、「所得区分を判断するに当たっては、所得の種類に応じた課税を定めている所得税法の趣旨、目的に照らし、所得及びそれを生じた行為の具体的な態様も考察すべきである。」との裁判例もあることから、これに従って判断すべきであると考え、導管課税により構成員に所得が帰属する外国にある組織体の性質も含めて検討することとした。

次に、外国にある組織体は商法上の匿名組合に似た性質を持つことから、商法上の匿名組合の税務上の取り扱い（所得税基本通達36・37共-21）について確認した。同通達は、商法上の匿名組合の組合員の所得の区分について規定しており、平成17年に改正が行われた。匿名組合員の所得区分は、旧通達では「原則として、営業者の営む事業の内容に従い事業所得又はその他の各種所得に該当する。」とされていたが、新通達では「原則として、雑所得とする。」と改正された。

商法上の匿名組合から匿名組合員が受ける所得の区分について争われた裁判例では、旧通達は「匿名組合員が実質的に営業者と共同して事業を営むとしての地位を有する」と解されていたものとし、新通達は「匿名組合員にとってその所得が有する実質に従い解する」とし、課税庁の見解は変更されたと判示した。この改正は所得税法が所得区分を設けた趣旨、目的に沿ったものであると思われる。

外国にある組織体から構成員が受ける所得の区分の判断は、所得区分が設けられた趣旨、目的に鑑み、まず、当該組織体が我が国のどのような形態の組織に類似するかを検討し、その類似した組織の税法上

の取り扱いに準じて、構成員の所得区分を判断すべきであると考える。

法人該当性については、法人法定主義に従って判断することで、国際的調和を確保し、その上で所得税法が所得区分を設けた趣旨、目的に鑑み、当該組織体の構成員が受ける所得の取引の実態、所得の性質により所得区分を判断し課税することが合理的であることを結論とした。

また、現在の我が国では、組合税制は通達が若干の解釈指針を示しているにとどまっていることから、租税法律主義に基づく予測可能性、法的安定性を確保するためには通達ではなく立法により組合課税に関する課税ルールを整備するべきであると若干の提言を行った。