

## 事業体課税について

### 1 事業体課税とは何か

我が国の税制では、個人又は法人を納税義務者とする税体系が強固であり、任意組合、匿名組合等の個人又は法人のいずれにも属さない事業体の課税については、適用される規定が本法ではなく基本通達等であり、税法における印象としては手薄の感があった。

平成10年度以降、特定目的会社等の新しい事業体課税が整備されたが、その背景には、平成11年に当時の橋本首相が提唱した金融市場の大改革である金融ビッグバン等により、従来から閉鎖的だった日本市場の構造改革をするための規制緩和等の措置が影響したものと思われる。

その後、平成17年4月27日に日本版LLPという「有限責任事業組合契約に関する法律案」が国会で成立し、同年6月29日「会社法」が国会で成立して、合同会社（日本版LLC）制度が創設され、平成18年12月に信託法が改正されて、新しい信託形態が多く出現し、平成19年度税制改正において信託税制が整備されている。また、これらとは異なる事項ではあるが、平成14年度税制改正により創設された連結納税制度も、ある意味では我が国法人税制の構造改革といえよう。

一般に事業体課税という場合、個人又は法人のいずれでもない組合、上記に掲げた新しい形態等への課税を総称して事業体課税という。なぜ、事業体課税が注目されるに至ったのかの理由であるが、これらの事業体を利用した租税回

避事案が多発したことが大きな理由である。また、当時日本になく、米国の制度であったLLC（有限責任会社）を通じて投資を行った日本居住者の課税等、我が国にとっては未知である事業体の特徴の分析等に時間がかかり、課税上の取扱いを定めるのに時間がかかったこと等がある。

### 2 構成員課税とは何か

最初に、事業体が所得を取得する場合、その事業体自体が納税主体となるのか、その事業体に出資等を行っている構成員が納税主体になるのかという問題がある。いずれにせよ、所得を取得した者の課税であることから、最終的には所得税又は法人税が適用となることは明らかであるが、事業体課税の特徴の一つは、事業体自体が納税義務者とならずに、構成員段階で課税となる、パススルー課税（事業体で課税がなく所得が構成員まで通り抜ける課税方式）又はペイスルー課税（事業体で法人課税があるが支払配当等の控除が認められ、実質的に事業体段階での課税がほとんどなく構成員段階で課税される方式）等が行われることである。

### 3 日米における税制比較

事業体課税は、結果として、事業体と構成員の間において二重課税が行われないことになる。事業体課税は、法人と個人株主の間の配当に係る二重課税を調整しない米国において発展をみたが、米国の投資家は、法人に投資を行うこと

# Topics of International Taxation

で配当に係る二重課税を嫌い、事業体段階で課税のない事業体課税の適用となるパートナーシップ、LLC等を選択したのである。米国の税制に比べて、我が国の場合、個人株主段階における配当控除、法人役員給与に対して給与所得控除が行われること等、日米間では、事業体課税を取り巻く税制度が異なるのである。

米国では、法人を利用した場合の二重課税を嫌い、パートナーシップ等の事業体の利用が増加したのである。我が国は、規制緩和の流れの中で、外国にあって日本にない新しい事業体制度の導入を促進したのである。

## 4 新しい事業体制度導入の背景

我が国が外国にある事業体制度と同様のものを導入した背景として、いくつかの理由が想定できるのである。

一つは、新しい事業体制度が我が国にない場合、外国にある事業体制度を利用することは可能である。そうであるならば、我が国にも同じ事業体制度が整備されることが望ましいとする考え方である。

二つは、例えば、平成17年4月に日本版LLPとして法律が制定された有限責任事業組合であるが、この特徴は、有限責任性、内部自治原則、構成員課税である。有限責任事業組合は、法人又は組合と比較して、無限責任の生じる組合との比較で有限責任性の利点があり、法人との比較では、内部自治原則として柔軟な損益分配等が可能な点で使い勝手がよいことになる。さらに、税制面では、構成員課税であれば、二重課税の回避ばかりではなく、損失の扱いとして、構成員に損失を帰属させて節税効果ができることが期待されたのであるが、平成17年度税制改正により損失の取扱いは規制されている。

事業体創設時においては、創設した事業体自体の特徴を生かした利用法により新しいビジネス等が期待できるとともに、できれば、税制面においても、節税効果があることが期待されたものと推測するが、後者は、特定の事業体を課税面で優遇することは税制上の中立性の観点から、規制措置が規定されたのである。

したがって、創設時に期待された節税効果等が発揮されない場合であっても、事業体に税制以外の特徴が認められる場合は、その事業体の利用が増加している。

## 5 信託税制

信託法の改正を受けて、平成19年度税制改正により信託税制が整備されたが、信託の場合、その特徴（例えば、倒産隔離機能等）がニーズに合えば、税制における有利不利にかかわらず、信託の利用が増加することになる。したがって、今後、信託を利用する場合の判断基準として、税制における有利不利が大きく影響するかどうかは、今後の新しい信託形態の動向を見守る必要があるが、少子化・高齢化等による民事信託に対する潜在的需要の存在等が推測され、税のファクターの影響はないとはいえないが、それ以外の信託の特徴の方が、信託適用に対して税に優先するのではないかと思われる。

中央大学商学部教授

矢内 一好