

**科学研究費助成事業 研究成果報告書**

平成 29 年 5 月 18 日現在

機関番号：10101

研究種目：若手研究(B)

研究期間：2014～2016

課題番号：26780007

研究課題名(和文)共同企業形態の比較史的動態と所得課税

研究課題名(英文)A comparative historical study of transparent taxation and its legal forms.

研究代表者

田中 啓之(TANAKA, Hiroyuki)

北海道大学・大学院法学研究科・准教授

研究者番号：60580397

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 2,600,000円

研究成果の概要(和文)：本研究は、透過課税とその法形式について、比較史的方法によることで、ドイツ法における組合の法形式はローマ法における契約上の事業形式(societas)を基礎とし歴史的な法実践における集団的な性格により修正されたものであり現在では法人格なき権利能力を承認されていること、このような法的構成に基づいて透過課税においては事業形式間の平等と事業者間の平等という対立する要素が反映されていること、事業利益の課税上の帰属に基因する共同事業者における理想的な課税物件とその現実との乖離は理論上一種の不当利得返還請求権により解消されるべきであること、などを明らかにした。

研究成果の概要(英文)： This study has achieved the following results concerning transparent taxation and its legal forms, using a comparative historical method: legal forms of partnerships in German law derive from the contract-based form of enterprise (societas) in Roman law modified by the collective character in its historical practices and are recognized today for their legal capacity without legal personality. Based on these legal constructions, two contradictory elements are reflected in transparent taxation: equality under different forms of enterprise and that of entrepreneurs. To resolve the discrepancy between the ideal and the real tax base of co-entrepreneur arising from the attribution of entrepreneurial income for the tax purpose, recourse to a kind of condiction is theoretically demanded.

研究分野：租税法

キーワード：租税法 組合 匿名組合 合名会社 合資会社

## 1. 研究開始当初の背景

(1) 租税法秩序の基底には、私法秩序において形成される権利義務関係が存在するという認識は、金子宏「租税法と私法——借用概念及び租税回避について」租税法研究 6 号 1 頁 (1978) により、「租税法と私法論」という議論枠組みが確立して以来、租税法学において広く共有されたものとなっている（近年では、中里実「制定法の解釈と普通法の発見（上）（下）」ジュリスト 1368 号 131 頁、1369 号 107 頁 (2008)）。この認識のもと、1990 年代には、個人所得税および法人所得税のいずれにも服さない、民法上の組合（任意組合）を典型とする、中間的な企業形態にかかる所得課税のあり方が、租税法学の主題とされるようになった。その到達点と考えられているのは、佐藤英明「新しい組織体と税制」フィナンシャル・レビュー 65 号 93 頁 (2002) および増井良啓「多様な事業組織をめぐる税制上の問題点」同 69 号 95 頁 (2003) であり、これらはいずれも、H. Hansmann, *The Ownership of Enterprise* (1996) の支配的な影響において、多様な利害関係者の経済的地位を精確に反映した課税を提唱するものであった。しかし、そこでは、中間的な企業形態の範型とされた、組合にかかる課税のあり方のうち、組合を通じて獲得された利益を組合員の所得として課税する、という最も基本的な構造は、団体に留保された利益を構成員の所得として把握し、利益の分配を単なる実現の問題として構成するという包括的所得概念の論理的な帰結として理解されるにとどまっていた。

これに対して、我が国企業法体系の歴史的基層を形成するドイツでは、我が国で自明とされた組合課税または共同事業者課税の構造について、歴史的、体系的および理論的な研究が蓄積されている。共同事業者または共同事業体とは、複数人が共同して事業を行う法形態のうち法人課税に服さないものであり、その範囲は、概ね、広義の社団に対する組合（人的会社）の範囲と一致する。

しかし、社団および組合の厳格な区別を支えていた合有理論は、すでに W. Flume, *Gesellschaft und Gesamthand*, ZHR (1972) 177 において克服され、現在では民法上の組合についても部分的な権利能力が承認されている (BGH vom 1. 29. 2001, BGHZ 146, 341)。こうした私法の展開と平仄を合わせるかのように、租税法においても、組合を組合員の束に解消する貸借対照表集束理論も、財政裁判所において克服されている。その結果、近年では、組合の利益を組合員の事業所得とする所得税法 15 条 1 項 2 号の規定は、私法とは乖離した法的擬制にすぎないという理解が確立しつつある。

(2) このようなドイツ租税法学の成果は、組合課税を典型とする、中間的な企業形態に

かかる所得課税においては、「租税法と私法論」および「包括的所得概念論」というふたつの議論のあり方が、当然には両立しない可能性を示唆している。

さらに、共同事業者課税を、租税法の中心的な制度 (E. Boettcher, *StuW* 1965, Sp. 35) として、十分に理解するためには、租税法が民商法とともに企業法の部分的な秩序を構成していることにかんがみれば、租税法と民商法の相互作用を動的に解明し、租税法を企業法の全体的な秩序に精確に定位する作業もまた不可欠である。事実、最高裁においても、組合に関する民商法の理解が租税法の解釈に影響を与え、逆に、組合に関する租税法の理解が民商法の形成に影響を与えたと理解できる事案が存在している（前者として、最判平成 13 年 7 月 13 日判時 1763 号 195 頁。後者として、最判平成 18 年 1 月 24 日民集 60 卷 1 号 252 頁）。特に、後者については、租税法のあり方が結合企業および信託の複雑な形成に影響を与えていることと同じく、これからますます組合の複雑な形成がもたらされるおそれがある。すでにドイツにおいては、有限責任のほか共同事業者課税の利益をも享受する、有限合資会社および人的公開会社という複合的な法形成が広範な現象として観察されている。

## 2. 研究の目的

複数人が共同して事業を行う法形態（共同企業形態）は、伝統的に、民法上の組合から、合名会社および合資会社を経て、株式会社へと至る連続的な位相を成している。また近年では、立法上、新たな法形態が創設されたほか、解釈上、既存の法形態の発展的な利用可能性が議論されている。本研究は、これら多様な法形態にかかる所得課税の基礎理論を構築する前提作業として、その歴史的基層を形成するドイツ法を比較の対象として、租税法が民商法とともに企業法の部分的な秩序を構成しているという理解をもとに、複合的な共同企業形態の歴史的動態を、租税法と民商法の相互作用において解明し、さらにその「租税法と私法論」における位置づけを考察することを目的とするものである。

## 3. 研究の方法

(1) 本研究は、ドイツ租税法を企業法との関係において理解するため、まず、ドイツ民商法の議論を参照し、そこで得られた成果をドイツ租税法の理解に還元するものである。そこで、ドイツ民商法については、基本的な理解を獲得することから始めるとともに、ドイツ租税法については、標準的な文献により全体的な理解を獲得することにも努めた。

(2) 日本国内では、本研究の遂行に必要な資料および専門的な知見を有する研究者が

得られないため、本研究の主要な部分は、ボン大学租税法研究所において行われた。

#### 4. 研究成果

(1) 平成 26 年度は、租税法の関連法領域における共同事業の形態のあり方について、従来の理解を確実なものとするため、行政法については、Klaus Vogel の著作を収集および分析し、私法については、主として、Flume, Knobbe-Keuk, Schoen および Huettmann という Bonn 学派の著作を収集および分析することに多くの時間を費やした。特に Bonn 学派の研究者は、租税法と私法のいずれの法領域についても、学界の最前線において、示唆に富む研究を重ねており、これは、代表者の研究課題に対して明晰な輪郭を与えた。

また、以上の過程において、租税法における外国の法形態の位置づけについて、判例評釈および比較法研究という形で、中間的な成果を公表した。これは、租税法を含む国内行政法の体系における国際私法の位置づけにかかわるものであり、問題の性質上、本格的な考察は断念したものの、問題の所在とドイツの実定法については、明晰な実像を描くことに努めた。さらに、所得課税の基本的な構造について、比較法研究から得られた視角を生かしながら、もっぱら日本の実定法を対象として、試論的な考察を展開した。これは、総合所得税と分類所得税の対置という古典的な財政学の図式に見出されるべきであった法的な問題の所在を、日本の実定法の再解釈を通じて明らかにすることを意図したものである。

(2) 平成 27 年度は、共同事業者課税という体系における中心的な法的問題である、私法上の法形態と所得課税の関係について、今後の議論の基礎をなすであろう二つの最高裁判決が現れた。このうち、最判平成 27 年 7 月 17 日民集 69 卷 5 号 1253 頁は、日本の所得課税における外国の組織体の取扱いについて一般的な判断枠組みを示したものであり、ここ十数年来の議論に一応の決着をつけた一方で、外国の組織体の権利能力の有無を一義的な判断基準としたことで、本研究に係る日本での議論の不足を傍証することとなった。また、最判平成 27 年 6 月 12 日民集 69 卷 4 号 1121 頁は、匿名組合契約に係る利益分配の所得区分について、匿名組合員の法的地位を基準として、営業者と同じ事業所得または(原則として)雑所得に区分するという判断枠組みを示したものであり、特に共同事業者課税という範疇の成立可能性とその条件についても、重要な示唆を与えるものとなった。

代表者は、幸いにして、まず前者の判決について、最高裁の判断の基礎をなしたであろう比較法研究を平成 26 年度中に公表していたという理由で、租税判例百選の解説を担当

することとなり(平成 28 年度公刊)、また後者の判決についても、法務省における租税判例研究会での報告を経て、判例評釈を公表する機会に恵まれた(ジュリスト 1493 号 102 頁)。このように、平成 27 年度は、本研究に係る判例法理の形成とその理解については、一定の貢献をなし得たと評価してよいと思われる。

(3) 平成 28 年度は、まず、ドイツにおける人的会社の私法学的構成について、ドイツ民法典および商法典の起草過程から、1970 年代の転換を経て、現在に至る議論の変遷を解明することで、ドイツ共同事業者課税に関する前提的理解を確認した。具体的には、ローマ法上純粋な債権法上の関係として理解されていた組合(societas)という法形態は、第二草案においてドイツ法上の修正を経ることで「合有」という法的構成を与えられたこと、これは、独立財産の創出と組合員間の相互的拘束と理解されていたこと、1972 年、画期的な論文により、社員の人的結合である人的会社それ自体に権利能力があると理解されるに至ったことについて確認し、権利能力ある人的会社と法人格ある(広義の)社団との差異についても現在の標準的な理解を確認した。

また、共同事業者課税に関する解釈論上の諸問題について、特に 1970 年代以降における議論の変遷とその体系上の位置づけに留意しながら、人的会社の私法学的構成から前提とされるべき基本的な部分と、それに対して公平な課税という租税法上の目的により修正されるべき部分を区別することで、共同事業者と法人事業の平等という要請と共同事業者と個人事業者の平等という異なる要請を抽出し、共同事業者の利益について共同事業者の所得として課税するという法的制度を理解する上で、より精度の高い前提的な認識に到達した。

#### 5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

[雑誌論文](計 5 件)

- ① 田中啓之「リミテッド・パートナーシップの租税法上の扱い(最高裁平成 27 年 7 月 17 日判決 平成 25 年(行ヒ)第 166 号 民集 69 卷 5 号 1253 頁)」、別冊ジュリスト 228 号租税判例百選 [第 6 版]、査読無、46-47 頁、2016 年
- ② 田中啓之「匿名組合契約に基づく利益分配に係る所得区分と「正当な理由」(最高裁平成 27 年 6 月 12 日判決 平成 24 年(行ヒ)第 408 号 民集 69 卷 4 号 1121 頁)」、ジュリスト、査読無、1493 号、102-105 頁、2016 年

- ③ 田中啓之「租税法における外国の法形態」、北大法学論集、査読無、65 巻 5 号、1187-1212 頁、2015 年  
<http://hdl.handle.net/2115/57826>
- ④ 田中啓之「営利を目的としない継続的行為から生じた所得」、論究ジュリスト、査読無、12 号、255-258 頁、2015 年
- ⑤ 田中啓之「デラウェア州 LPS が「法人」に該当するとされた事例（東京高裁平成 25 年 3 月 13 日判決 平成 23 年（行コ）第 302 号 訟務月報 60 巻 1 号 165 頁）」、税研、査読無、178 号（最新租税判例 70）、97-100 頁、2014 年

〔学会発表〕（計 0 件）

〔図書〕（計 0 件）

〔産業財産権〕

○出願状況（計 0 件）

○取得状況（計 0 件）

〔その他〕

ホームページ等 なし

## 6. 研究組織

### (1)研究代表者

田中 啓之 (TANAKA, Hiroyuki)

北海道大学・大学院法学研究科・准教授

研究者番号：60580397

(2)研究分担者 なし

(3)連携研究者 なし

(4)研究協力者 なし