

組合・信託課税の領域における通達の特徴

増井良啓
東京大学大学院法学政治学研究科

2004年8月

1 本稿の趣旨

本稿は、組合・信託課税の領域における通達について、法形式の棲み分けという観点から、その特徴を簡単に整理するものである。

構成は次のとおり。2で、組合や信託といった契約型組織に対する所得課税ルールにおいて、国税庁の発する通達が大きな役割を演じていることを示し、現在発せられている主要な通達をリストアップする。3で、どのような場合に通達という法形式が選ばれるか、いいかえれば、他の法形式によるルール形成と比較してどのような特徴があるか、いくつかの具体例にそくして検討する。おわりに、4は、検討から得られる示唆をまとめる。

なお、本稿は、2004年度夏学期に東京大学大学院法学政治学研究科（総合法政）で開講した演習「組織課税 国家と市場の相互関係におけるソフトロー（1）」における成果の一部である。

2 組合・信託課税の領域における主要な通達

2 - 1 租税法律主義と通達

あらたに租税を課し、または現行の租税を変更するには、法律または法律の定める条件によることを必要とする（憲法84条）。したがって、課税要件と租税の賦課・徴収の手続は、法律によって規定しなければならない。これを租税法律主義という。租税法律主義の下で、政省令への委任は、具体的・個別的なそれに限られる。

この説明からは、租税法における法的規律のほとんどが法律や政省令の形式をとっている、というイメージを抱きやすい。しかしこのイメージは事実と反する。税務の現場では数多くの通達が発せられており、国税職員がこれを指針として業務を行っている。また、個人や企業が経済取引を行い納税申告をする場合には、通達の扱いを所与の前提とすることが多い。その意味で、通達は、租税法の法源ではないものの、現実には法源と同様の機能を果たしている。

2 - 2 組合・信託課税における通達

ところで、租税法の中には、法令に個別的な定めが用意されておらず、ほとんどの論点が一般規定の解釈に委ねられている領域が存在する。そのひとつが、組合や信託といった契約型組織に対する所得課税ルールの領域である。そして、この領域については、国税庁の解釈指針を示すものとして、通達がとりわけ大きな役割を演じている。

この分野の主要な通達として、次のものが公表されている。

（1）民法上の組合について

所得税基本通達 36・37 共 - 19、同 36・37 共 - 20

法人税基本通達 14 - 1 - 1、同 14 - 1 - 2

租税特別措置法（法人税関係）通達 62 の 3(6) - 1

「中小企業等投資事業有限責任組合契約に係る税務上の取扱いについて（平成10・10・21 課審 4 - 20 ほか）

（2）商法上の匿名組合について

所得税基本通達 36・37 共 - 21

法人税基本通達 14 - 1 - 3

租税特別措置法（法人税関係）通達 62 の 3(6) - 2

（ 3 ） 信託について

「土地信託に関する所得税、法人税並びに相続税及び贈与税の取扱いについて」
（昭和 61・7・9 直審 5 - 6 ほか）

「信託受益権が分割される土地信託に関する所得税、法人税、消費税並びに相続税及び贈与税の取扱いについて」（平成 10・3・13 課審 5 - 1 ほか）

「特定金銭信託等に係る法人税の取扱いについて」（平成 13・4・25 課法 2 - 3、
査調 4 - 13）

3 この領域における通達の特徴

3 - 1 通達とその他の法形式の棲み分け

さて、上にあげた通達について、他の法形式と比較しながら、特徴的な点をいくつかあげてみよう。3 - 2 でみるように、この分野で通達を選ばれるということは、作成主体として国税庁が選ばれたことを意味する。また、3 - 3 で示すように、法律の規律密度が低く解釈に委ねられた余地の大きい問題について、通達が多用される傾向にある。さらに、3 - 4 で検討するように、組合と信託とで法形成のあり方がやや異なっている。付随して、この領域において出された国税庁の文書回答を 3 - 5 で、専門家団体の意見書を 3 - 6 でみる。

3 - 2 作成主体 国税庁か財務省主税局か

租税法律主義は、法律とそれ以外の下位規範の違いに着目する。法律は国会がこれを決めるのに対し、政省令は国会の審議を経ないからである。そこでは、国会の関与という観点から、法律と政省令との間の法形式の選択が意識されている。

ところが、この分野における通達をみると、やや異なった図式が浮かび上がる。税制改正において、法律と政省令の間の選択が問題になるのではなく、法令と通達の間での選択が問題になっているのである。その適例が、昭和 61 年土地信託通達の制定である。この通達は、昭和 61 年度税制改正要綱が閣議決定されたことをうけ、国税庁によって発せられた。このことは、課税ルールの作成主体として、財務省主税局ではなく、国税庁が選ばれたことを意味する。さらに、昭和 61 年土地信託通達を前提として、さらに具体的な点を補充する平成 10 年通達も、税制改正要綱をうけて法令改正ではなく通達制定によった例である。

これらの通達は、土地信託に対する租税法令の適用関係を明らかにするものであり、その規律内容からして通達の法形式が選ばれたと考えるのが、通常の見方であろう。もっとも、その内容をよくみると、一定の要件を満たす土地信託について、所得税法・法人税法・租税特別措置法をどう解釈・適用するかについて、かなり基本的な課税ルールを示したものである。見方によっては、法令で定めたとしてもおかしくない内容といえよう。げんに、別の問題について、リースを売買とみなしていた昭和 53 年通達は、平成 10 年度の税制改正で政令に格上げされた。

それでは、土地信託に関する課税ルールの定立にあたり、通達の形式を選択することに、何か積極的な理由はあるのだろうか。

2 つの可能性が考えられる。第 1 は、改正にコストのかかる法令ではなく、

商品開発の動向に応じて迅速かつ柔軟に対応できる通達が選ばれた、という説明である。実際、昭和 61 年土地信託通達には、「現在商品化されている土地信託を対象として当面の課税の取扱いを定めたものである」と記されている。しかし、この説明には難点がある。この通達は昭和 61 年から改訂されていないからである。臨機応変に改訂していない以上、迅速かつ柔軟な対応が必要であったとはいいがたい。

土地信託の課税ルール形成にあたり通達という法形式が選択されたことに関する第 2 の説明は、ルールの作成主体として財務省主税局よりも国税庁が適切である、というものである。あるいは、国税庁において個別の商品をめぐる執行事例が蓄積していたとか、業界専門家との間で日常的に情報伝達窓口が存在していたとかの事情があったのかもしれない。もっとも、この点に関する実証分析は他日を待つほかなく、以上は仮説の域を出ない。

このように、通達が選ばれる理由についてはさらに検討を要する。だが、上の例から少なくとも次のことが分かる。すなわち、日本の租税法形成の現実において、法律と政省令との間の使い分けという軸に加えて、法令と通達との間の使い分けという軸が存在するのである。

3 - 3 法律上の規律密度との関係

法令と通達のいずれが選ばれるかをめぐる興味深い例が、有限責任投資事業組合と、いわゆる日本版 LLC について、観察される。両者に関する税制改正の議論を対比すると、法律の解釈の枠内でルール形成が可能な範囲についてかなり明確な線が意識されていた。そのことが、通達を選ぶかどうかに影響を及ぼしたものと考えられる。

一方で、平成 10 年に有限責任投資事業組合法が制定されたとき、中小企業庁は国税庁に働きかけ、結果として国税庁が通達を発した。その内容は、民法上の組合に関する通達の定めを前提として、有限責任組合について課税ルールを置くものであった。規律の内容はかなり基本的なものであるが、民法上の組合に関するルールが通達で定められている以上、同格の法形式である通達が選択されたとみることができる。いわば、既存通達の援用である。

他方で、いわゆる日本版 LLC を法人税の納税義務者とすべきかどうかの議論は、あくまで法律の改正事項ととらえられ、立法論の形をとった。これは、日本の法人税法が「法人」を納税義務者としているため、「法人」たる日本版 LLC は当然に法人税の納税義務を負うと理解されていたからである。だからこそ、法人税の納税義務者から LLC を外そうとする論者は、通達による法形成に訴えることはできず、法律改正を要望する必要があった。

ここから分かることは、この領域に特有の次のような状況である。すなわち、租税法律が法人税の納税義務者の範囲を「法人」という概念に連動させていることが、法形式の選択に影響を与えている。「法人」とされない組織、たとえば組合や信託の課税については、法律による個別的な規律密度が比較的到低く、通達が多用されるのである。

3 - 4 信託と組合の比較

上にあげた通達のうち、信託と組合を比較してみるとどうか。

民法上の組合と商法上の匿名組合の課税については、基本通達にわずかの定めがあるにとどまり、とりわけ法令の定めが未発達である。その結果、課税ルールは、多くの点について不明確である。この状況において、これらの組合はいわゆる「節税商品」の道具として用いられる例は多かったものの、株式会社や有限会社のような事業形態の主流とはなっていない。

これに対し、信託の課税については若干の法律上の規定がある。さらに、金融商品の器として用いられる場合にはかなりの実務慣行の蓄積がある。組合と相対的に比較して、信託の法形成は一歩進んでいるということができよう。そのひとつの理由としては、信託業法が存在により、専門的な知識を持つアクターが信託を利用して業務を行っていることがあげられよう。

3 - 5 文書回答による補充

通達を補充するものとして、国税庁が個別の事実関係について有権解釈を示す場合がある。平成 16 年から、国税庁は、事前照会に対する文書回答の制度を拡充した。そこに示された取扱いは国税庁としての見解を示すものであって、納税者の申告内容等を拘束するものではない。しかし、納税者としては、文書回答に示された見解を前提として取引を行うであろうし、それを申告内容に反映することが多いことであろう。

この領域における実例として、平成 16 年 6 月 18 日「投資事業有限責任組合及び民法上の任意組合を通じた株式等への投資に係る所得税の取扱いについて」がある。

3 - 6 専門家団体の意見書

なお、国税庁による通達とは異なるが、専門家団体が解釈基準を提案する場合がある。たとえば、公認会計士協会租税調査会研究報告第 9 号（中間報告）「匿名組合に係る税制について」（平成 15 年 7 月 22 日）や、同第 6 号（中間報告）「外国事業体課税のあり方について」（平成 14 年 3 月 25 日）である。

4 示唆と射程

4 - 1 以上の検討から得られる示唆

以上の検討から、2つの示唆が得られる。

第1に、この領域でなぜ通達という法形式が選ばれるか。この点については、課税ルールの作成主体が誰か、法律の規律密度がどの程度か、業界団体のようなアクターが存在するか、といった点が、複合的に影響している。

第2に、この領域では他の領域にもまして、法令と通達の境目に着目することが必要である。法令の代わりに通達が用いられているからである。この中で議会による統制の実効性を確保するためには、そもそもなぜ通達が選択されるかにつき、現実の法形成過程にたちいった精密な観察が欠かせない。なお、民主主義的統制を強化するためには、単に法律の規律事項を増やすという方向ではなく、政令や通達の制定手続を整備した上で基本事項を議会の実質的かつ効果的な審議に委ねる、といった新しい方向を開く可能性も残されている。

4 - 2 この領域に関する議論の射程

おわりに、以上の議論の射程を考えておこう。

組合や信託の課税取扱いについて国税庁の発する通達は、まさに国税庁が発するからこそ、人々の間に多大な通用力をもつ。このことを敷衍すると、こうである。人々が通達の内容に「従う」のはなぜか。ひとつの合理的な説明としては、国税庁という強力なアクターが通達に従って行動することを、納税者が予測するからだと考えられる。本稿でみた通達は、最終的に裁判所によって強制的に執行される法令とは異なるものの、国税庁職員を拘束することで、納税者の行動に影響する。この特性を明確に意識することが、専門家団体の提言や、業界慣行、国際機関の作成するモデル条約などとの比較にあたって、重要な点となろう。

ここで参照したのは、組合や信託の所得課税に関する通達である。それでは、国税庁の発するその他の通達についてはどうだろうか。3つの例で考えてみる。第1に、のちに政令化されたリース通達のように、課税ルールを具体化し明確化する通達については、ここで議論したことの多くがあてはまるだろう。第2に、財産評価通達は、財産の「時価」の認定基準である点で、法令の解釈とはやや性質を異にする。しかし、内閣の政策の実施にあたっての法令との棲み分けの視点は、そこにも適用可能である。相続税・贈与税との関係で財産評価方法を定める中で、土地政策や中小企業政策をめぐる重要事項が実施されることがあるからである。ちなみに、財産評価と近接した例として、減価償却資産の耐用年数等をどう決めるか、という問題がある。興味深いことに、耐用年数等については、省令によって規定されている。第3に、酒税法等解釈通達の中でも、酒税免許制度の基準を定める部分については、監督行政の一環としての規制権限の発動と密接に関係するものである。その点で、課税ルールの定立に関する通達とはやや異なる性質を有するのではないか。

本稿は、限られた素材について、限定された視点から検討を加えたものにすぎない。しかし、規範のありようを個別具体的によく観察することで、「ソフトロー」と「ハードロー」の硬直的な二分法によるのではなく、多様な法形式が使い分けられている現状をよりよく説明することができる。そして、棲み分けの理由と背景を把握してはじめて、将来の望ましい改革へとつなげていくことが可能になるだろう。

[参考文献]

飯田高 『法と経済学 の社会規範論』(2004・勁草書房)

大橋洋一 『現代行政の行為形式論』(1993・有斐閣)

増井良啓 『簡素』は税制改革の目標か』国家学会雑誌 107 巻 5・6 号 130 頁(1994)

増井良啓 「税務執行の理論」フィナンシャル・レビュー65号 169 頁(2002)