

企業の海外投資をめぐる  
会計監査と税務調査の接点

——外国パートナーシップに係る  
組合理所得計算方式の問題点を中心に——

遠 藤 克 博

〔税務大学校〕  
〔研究部教育官〕

## 〔凡 例〕

1 法令は、平成10年5月1日現在による。

2 本稿で引用する法令等の略語は次のとおりである。

## (1) わが国の法令等

法法	法人税法
所法	所得税法
措法	租税特別措置法
法令	法人税法施行令
法基通	法人税基本通達
計書規	株式会社の貸借対照表、損益計算書、営業報告書及び附属明細書に関する規則
会計原則	企業会計原則

## (2) 米国の法令等

IRC	内国歳入法典 (Internal Revenue Code)
Reg.	規則 (Regulation)
Rev.Rul.	通達 (Revenue Ruling)
FAS.	財務会計基準書 (Statements of Financial Accounting Standard)
SOP.	会計処理指針 (Statement of Position)

## (3) 判決の引用についての略号は、次の例による。

最判 (決)	最高裁判所判決 (決定)
最 (大) 判	最高裁判所大法廷判決
高判	高等裁判所判決
地判	地方裁判所判決

## (4) 判例集・雑誌等の引用についての略号は、次の例によるほか、慣例にならった。

民集 (刑集)	大審院民事 (刑事) 判例集、最高裁判所民事 (刑事) 判例集
---------	---------------------------------

行裁例集	行政事件裁判例集
月報	訟務月報
税資	税務訴訟資料
判時	判例時報

5 文献の引用中、「 」は論文、『 』は著書を示す。

## 目 次

はじめに	53
第1章 会計監査の国際化と税務調査の国際化	56
第1節 企業会計	56
1 会計行為	56
2 わが国の「商法」計算規定	57
3 わが国の「証券取引法」に基づく計算規定	57
4 わが国の「企業会計原則」の計算原理	58
5 法人税法と企業会計	59
第2節 会計監査	63
1 証券取引法に基づく監査	64
2 商法監査制度	65
3 会計監査の特質	67
4 会計監査の国際化	67
5 公認会計士監査の国際水準化	71
第3節 税務調査	75
1 税務調査の特質	76
2 税務調査の国際化	78
第2章 パートナーシップの租税法上の位置づけ	82
第1節 パートナーシップ	82
1 パートナーシップの生成と発展	82
2 米国のパートナーシップ	84
3 パートナーシップ課税の自由選択	85
4 米国におけるパートナーシップ課税の概要	87
5 タックス・シェルターへの対応策	88
第2節 わが国の法人税法上のパートナーシップの位置づけ	95
1 納税義務者	95
2 人格のない社団	95

3	任意組合と匿名組合	97
4	パートナーシップと非法人組織の比較	100
5	パートナーシップの日本の租税法上の組織分類	102
第3節	パートナーシップの租税条約上の位置づけ	103
1	OECDモデル条約	104
2	1996年米国新モデル条約	105
3	租税条約の適用と国内法	106
第3章	組合型の所得計算方式の問題点	109
第1節	民法上の組合に係る所得計算方式	109
1	任意組合から分配を受ける利益等の帰属の時期	109
2	任意組合から分配を受ける利益等の額の計算	110
第2節	商法上の匿名組合契約に係る所得計算方式	114
第3節	レバレッジド・リースを営業目的とする匿名組合の事例	116
1	スキームの概要	116
2	具体的な契約要件	117
3	投資家における節税効果	118
第4節	税務上の問題点	120
1	匿名組合からの分配損益の分析	120
2	匿名組合契約の実態の検討	121
3	問題点及び対応策	122
4	税制改正の動向	124
第4章	米国パートナーシップからの分配損益	125
第1節	パートナーへの分配損益通知までの手続	125
1	パートナーシップの会計及び情報申告	125
2	パートナーシップの情報申告書	126
第2節	日本法人の受入れ手続	128
1	日本法人の会計処理	128
2	日本法人の税務処理	129

3	財務会計と租税会計の日米比較	130
第3節	不動産投資を目的とした米国パートナーシップへの投資事例	132
1	スキームの概要	133
2	パートナーシップからの分配損益の帰属時期の問題点	134
3	分配損益受入れ時の財務会計上の問題点	135
4	分配損益受入れ時の租税会計上の問題点	137
第5章	まとめ	139
1	企業の社会的責任とディスクロージャー	139
2	会計監査と税務調査によるダブルチェック機能	140
3	パートナーシップ課税の明確化	141
4	海外拠点監査の充実と税務調査の方向性	144

## はじめに

「企業会計は、企業の財政状態及び経営成績に関して、真実な報告を提供するものでなければならない。」、企業会計原則の第一「一般原則」の冒頭に掲げられた「真実性の原則」である。

いわゆる「日本版金融ビッグバン」が2001年に向けて始まり、その鳴動の如く、著名な日本企業の海外支店等を舞台にした多額な簿外取引や不正取引が新聞紙上を賑わした。“Free”“Fair”“Global”をめざす金融制度改革は、わが国金融資本市場の国際標準化に向けての試練と言えるが、それは、従来型のわが国金融資本市場に身を委ねてきた全ての市場参加者にとっての試練にほかならない。

企業会計は「一般投資家や債権者等に代表される企業を取り巻く利害関係者に、意思決定を行うに足る情報を提供する」という重要な役割を担って発展してきた。日本企業の経営スキャンダルに関する報道が、特に、ニューヨーク、ロンドン、シンガポール等の主要金融市場で大きく取り上げられているということは、まさに、日本企業のディスクロージャーの不透明性に世界のマーケットが注目しているということである。

ところで、わが国の法人税法は確定決算主義を採用し、法人税の課税標準である所得金額の計算は、企業会計が基本となっている。企業会計の「真実性」は、租税会計の適法性に密接に関連しているのである。企業会計の適正性を担保するものとして会計監査があり、課税所得金額の適法性の確認プロセスとして税務調査があるが、これら二つの機能には、監査対象及び調査対象の内部牽制制度に依存した手続きであり、監査対象の全取引や調査対象の全取引を網羅的に確認するものではないという共通点がある。また、内部牽制制度により基本的な不正、誤謬が防止されれば、会計監査は特定領域に深度を深めて実施することができ、会計監査によって財務会計上の不正、誤謬が是正されていれば税務調査では租税会計特有の調査対象領域を深度を深めて確認すればよいこととなる。したがって、税務調査の在り方は、企業の内部牽制制度、会計監査に

大きく左右されるのである。著名な日本企業にあってさえ、海外支店等で行われていた不正や誤謬が、内部牽制制度で防止できず、会計監査でも発見されず、税務調査でも把握されなかったとすると、そこにはシステム上の大きな問題が隠れているのではないだろうか。

筆者は調査担当者として多くの税務調査事例に当たり、現実の企業会計及び租税会計を分析検討し、多くの職業会計人の方々と意見交換を行ってきた。これまでの実務の経験から実感したことは「企業会計の国際化はそのまま租税会計の国際化を意味し、会計監査の国際化と税務調査の国際化は同質の困難性に直面している。」ということである。

近年、不動産業務に関連する分野を中心に、日本法人による外国パートナーシップへの投資事例が増加し、税務調査においても、多くの議論が重ねられている。わが国の経済と最も緊密な関係にある米国でのパートナーシップの現状を、米国内国歳入庁の統計で見ると、1994年時点で約150万件のパートナーシップが存在している。これらのパートナーシップは約1,500万件のパートナーを構成員に持ち、約7,300億ドルを売上げ、約830億ドルの利益を計上している。その保有資産総額は約2兆3,000億ドルに及ぶ。ちなみに、個人事業者数は約1,600万件で、約7,900億ドルを売上げ、約1,670億ドルの利益を計上している。また、法人は約430万社で、約12兆8,600億ドルを売上げ、約5,770億ドルの利益を計上している。外国パートナーシップからの分配損益に係る情報の開示は、企業を取り巻く利害関係者にとって無視できない存在となっており、課税所得金額の計算上も重要な検討項目になってきていることがうかがえる。日本法人が外国のパートナーシップに投資を行った場合の、財務会計と租税会計の実務を検討してみると、そこには会計基準や法令及び通達の整備という制度上の問題と、外国の事業組織の会計記録をどの様に日本法人の会計に取り込み、会計監査を行うか、あるいは課税所得金額を計算し、税務調査を実施するかという実務上の問題が併存している。

納税者が、自主的に適正な申告を行うためには、課税関係の法的安定性を確保し、納税者に十分な予測可能性を確保しなければならない。そのためには、



経済実態に相応しい法令の整備が必要とされる。また、納税者の公平負担の要請に応えるためには、法令に規定された所得計算の原理、原則が具体的計算行為として実践され、さらにその合法性が無理なく検証されるシステムが存在しなければならない。その意味から考えると、外国パートナーシップに係る組合型所得計算方式の問題の根底には、自由主義経済の下での、民主的な租税制度の基本原則である租税法律主義と租税公平主義の問題が象徴的に存在していると言える。

本稿では、「外国パートナーシップ等への投資損益に係る税務上の取扱い」の実例を引いて、企業会計と租税会計、会計監査と税務調査が直面する具体的問題点を分析し、米国において採られてきた対応策を参考にしながら、今後の租税法の整備について若干の提言を行うとともに、外国の事業組織が海外での取引に基づいて作成する会計記録が適正に日本企業の決算書ないし税務申告書に反映しているかを調査するにあたり、どのような対応策が必要かを提言したい。

本稿での研究の進め方は、第一章で「わが国の財務会計と租税会計、会計監査と税務調査について概説し、さらにこれらの国際化の流れ」を論ずる。次に第二章で「外国で設立される事業組織体であるパートナーシップのわが国の租税法上の位置づけ」を論ずる。第三章では、「わが国の民法及び商法に基づく組合契約の租税法上の位置づけ」について現状を分析し、問題提起を行う。そして、第四章で「わが国の法人と最もつながりの深い米国のパートナーシップに企業が投資を行い、損益の分配を受けた場合の税務上の諸問題」について実例をもとに現状分析を行う。第五章において、本稿での研究のまとめを行う。

# 第1章 会計監査の国際化と税務調査の国際化

## 第1節 企業会計

人間の経済活動は、狩猟、採取の自給自足の経済から物々交換、貨幣の発達を経て信用経済の発展という時間的、空間的な広がりをもたう発展段階を踏んできた。その過程で、物と役務そして貨幣を介在させた人間関係を記録する手段として発達したのが「会計」である。

### 1 会計行為

企業会計は、企業の資本運動を貨幣計数的に計算表示する技術である。会計行為を時系列的に捉えると、認識行為、測定行為、記録行為及び表示行為の四行為から成り立っている。

最初の行為である「認識」とは、企業の資本運動の基本概念である資産・負債・資本・収益・費用・損失等の発生、変化、消滅といった「経済的な事実」を受け止め理解することである。

つぎの行為である「測定」とは、貨幣計数を物差しにして「経済的な事実」の大きさを金額的に確定することである。ここでの貨幣計数は日本では円であるが、米国ではドルであり、ドイツではマルクになるように複数の物差しが存在する。

三番目の行為である「記録」とは、「認識」「測定」された「経済的な事実」を統一的にルール化された記録方式に基づき言語や数字、記号等により書きしるすことである。ここでの言語は、日本では日本語が、米国では米語が、ドイツではドイツ語が使用されるように複数の媒体が存在する。

四番目の行為である「表示」とは、「認識」「測定」「記録」された「経済的な事実」を情報の利用者に伝達するために、正確かつ明瞭に示すことである。

これら認識、測定、記録、表示の各行為の行為規範あるいは判断基準とな

るものが、各種計算規定である。本来会計は、会計目的に応じて種々の行為規範を設けることができる柔軟性を有しているが、法律等により明確な会計目的を定め、会計主体に一定の判断基準に従うことを義務付けている会計が制度会計である。

## 2 わが国の「商法」計算規定

わが国の商法は、明治32年に制定以来、一貫して債権者保護を重視する財産法的計算原理を踏襲してきた。商法は強行法規であり、その計算規定に基づいて作成された計算書類が株主総会に提出され、株主の承認を得て会社の決算が確定し、会社の利益処分も決定される。株主の利益を法的に保護するという意味では、株主の責任限度額たる出資額に係る資本充実の原則による制約がはたらき、債権者の利益を法的に保護するという意味でも、財務的安全性を確保したうえでの法的配当可能限度額の算定という資本充実の原則による制約がはたらいっている。

「時価以下主義的な評価規定」を基本としてきた商法計算規定に大きな改正が加えられたのは、昭和37年の改正法である。ここでは、「商法」と「企業会計原則」との調整が図られ、債権者保護を重視する立場は維持しながら、継続企業の収益力を適正に表示するという計算原理の調和を図った。

商法の計算規定を受けて、商法第 281条第 1 項の貸借対照表、損益計算書、営業報告書及び付属明細書の記載方法並びに公告すべき貸借対照表及び損益計算書の要旨の記載方法について定めたものに法務省令「株式会社の貸借対照表、損益計算書、営業報告書及び付属明細書に関する規則」がある<sup>1)</sup>。

## 3 わが国の「証券取引法」に基づく計算規定

わが国の証券取引法は、第一条の目的で「この法律は、国民経済の適切な運営及び投資者の保護に資するため、有価証券の発行及び売買その他の取引を公正ならしめ、且つ、有価証券の流通を円滑ならしめることを目的とする。」と規定し、投資者の保護を明確にうたい上げている。証券取引法で提出が義

務づけられた財務書類の作成規範が、大蔵省令「財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」（以下「財務諸表等規則」という）である。

「財務諸表等規則」は、一般投資家が投資にあたって合理的な意思決定ができるような財務諸表等の作成、表示を目的にした計算規定であることから、継続企業の収益力と配当可能利益金額を適正に表示することが求められる。損益法による計算原理に支配されているところは、後述の「企業会計原則」の計算原理と軌を一にしている<sup>12)</sup>。

#### 4 わが国の「企業会計原則」の計算原理

「企業会計原則」は、昭和24年7月9日に経済安定本部企業会計制度対策調査会から中間報告の形で公表された。わが国経済再建上当面の課題である外資の導入、企業の合理化、課税の公正化、証券投資の民主化、産業金融の適正化等の合理的な解決のため、企業会計の基準を確立し、維持するために、企業会計原則を設定し、国民経済の民主的で健全な発達のための科学的基礎を与えようとしたものである。

その性格づけとして、次のような指針を示している。

- ① 企業会計原則は、企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約したものであって、必ずしも法令によって強制されないでも、すべての企業がその会計を処理するにあたって従わなければならない基準である。
- ② 企業会計原則は、公認会計士が、公認会計士法および証券取引法にもとづき財務諸表の監査をなす場合において従わなければならない基準となる。
- ③ 企業会計原則は、将来において、商法、税法、物価統制令等の企業会計に関係ある諸法令が制定・改廃される場合において尊重されなければならないものである。

「企業会計原則」について、山根忠恕教授と寫村剛雄教授は次のように述べている。「継続的企業の収益力の表示を基本目的とし、それから演繹される包括的にして基本的な会計処理指針を示す会計原則、すなわち理論規範と

しての会計原則と、それを支柱として会計慣行から帰納的に導きだされる会計基準、すなわち実戦規範としての会計基準とによって成りたっているものとみることが出来る。』<sup>3)</sup>。

証券取引法が適用される対象企業や会計士監査の対象となる企業を念頭に置いた場合、理論規範としての会計原則と、実戦規範としての会計基準が矛盾なく共存しうる場合がありうるのかもしれない。しかしながら、現実には多種多様な業種業態の企業が経済取引を行っており、企業規模からいえば小規模の企業数が圧倒的に多い状況にある<sup>4)</sup>。また、日本経済における産業構造も時代の流れとともに変貌し、近年では金融派生商品取引、電子商取引、外国パートナーシップへの投資といった、過去には予定していなかった取引形態が凄まじい速度で増加している。金融取引における時価主義導入論議にみられるように、多様な経済取引を「企業会計原則」に示された過去の基準のみに基づいて判断していくことはできない。その意味では、「企業会計原則」自体も経済の変化の速度に合わせて、時代にあったものにしていく必要があるといえる。

## 5 法人税法と企業会計

法人税法第22条第1項は、「内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする。」と規定しているが、その意味するところは、法人税の課税物件は法人の所得であり、その課税標準は法人の各事業年度の益金から損金を控除した額から算定されるということである。

また、法人税法第22条第4項は、「第二項に規定する当該事業年度の益金の額及び前項各号に掲げる額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。」と規定している。この規定は、昭和42年に、法人税法の簡素化の一環として設けられたものであるが、法人税の課税所得金額が企業会計で計算される企業利益金額から誘導されて算出されることを意味している（「企業会計準拠主義」）。

企業会計と租税会計との関係については、金子宏教授が次のように述べている。「両者を個別独立のものとする 것도 制度上は可能であるが、法人の利益と法人の所得とが共通の観念であるため、法人税法は、二重の手間を避ける意味で、企業会計準拠主義を採用したのである。なお、この規定（法人税法第22条第4項）と、①商法第32条第2項の『商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベ』き旨の規定、ならびに、②法人税法第74条第1項の確定申告は『確定した決算』に基づき行うべき旨の規定を総合して見ると、わが国の法人税法は、企業所得の計算についてはまず基底に企業会計があり、その上にそれを基礎として商法の会計規定があり、さらにその上に租税会計がある、という意味での『会計の三重構造』を前提としている、と解してよいであろう。』<sup>5)</sup>。また、中里実教授は日本私法学会で次のように述べている。「侵害規範としての租税法の特質を考慮すれば、租税法が課税要件を法律以外のものに委任するということは考えられない。したがって、法人税法が課税所得の算定に関して依拠しているのは、直接的には、あくまでも商法であり、企業会計原則（その法的根拠は、少なくとも、公法的には、一行政庁の一諮問機関の、一小委員会の、一中間報告でしかなく、それが公法的に意味があるなどとは到底考えられない）ではなかろう。また、証券取引法は、ごく一部の企業にのみ適用される。しかも独自の規制目的をもった公法的なものであり、法人税法がこれに依拠して課税要件を定めるということにはありにくい。したがって、トライアングル体制というものは存在しないのではないだろうか。存在するのは、会計学—商法—法人税法という、単線的な関係である。」<sup>6)</sup>。

これまで述べてきたように、企業会計の依拠する基準は会計目的に応じて異なる。その差異は、昭和49年に商法と企業会計原則が改正され一応の調整が図られたことから、会計実務上はそれぞれの基準を調和させた形で、会計処理法が選択されている。それでは「企業会計準拠主義」の実質的な中身である「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、何をさすのであろうか。企業会計が、時代の流れや経済取引の三次元的な拡大を柔軟に吸収

していく存在として、日々変化を求められている今日、「一般に公正妥当な会計処理の基準」とは、客観的な規範性をもつ公正妥当と認められる会計処理の基準という意味であり、文章化された基準があることを予定しているわけではなく、実務の取扱いや判例などの積み重ねによって、会計慣行として規範化していくことが予定されているものであるといえる<sup>7)</sup>。

すなわち、過去において規範化されてきた「会計処理の基準」を社会の環境変化に照らして常に見直しを行いつつ、新しい経済取引については企業会計の基本原則と会計目的に従ってふさわしい取扱いを模索していくことにより形作られる可変的な概念といえる。

法人税法は第22条で、各事業年度の所得の金額の計算方式を規定し、第74条第1項で「確定決算主義」を規定している。ここで「確定した決算」とは、具体的には、当該事業年度の決算につき株主総会の承認、総社員の同意その他の手続きによる承認があったことをさし、企業が開示する決算内容について明確な意思表示を行ったことと解される<sup>8)</sup>。

「確定決算主義」が採用されている理由については、そもそも課税所得金額の基礎となる企業利益は企業会計上の利益と基本的に同じものであるので、別々の財務諸表を作成する煩雑さを避けようとした税務行政上の便宜によるものと言われている。すなわち、健全な会計慣行が確立されていないか、又は処理方法に選択の余地がある事柄については、確定した決算上で画一的な処理を要することとすれば、その適否の検討の手数が省ける。逆に、これらの事柄について申告調整を認めれば課税の安定が保てない。また、租税特別措置法上の特別償却に損金経理の要件を課していることにみられるように、内部留保を高めるといった政策上の目的達成とう一面もある<sup>9)</sup>。

このような「損金経理」要件については、企業会計の立場から次のような問題提起がされている。すなわち、会計理論上の費用性引当金に該当しない種々の税法上の準備金について損金経理を求めるということは、配当可能利益や収益力の表示という会計目的に歪みを生じさせることになる<sup>10)</sup>。

この点について、外国の租税制度を見てみると、法人税の課税所得金額の

算定において、ドイツでは商法上の決算を尊重する方式を採用しているが、米国では租税会計と企業会計を切り離す方式を採用している。各国が自国の企業会計の実態を加味して、社会制度としての望ましい在り方の選択として租税会計を位置づけていることが窺える。ところで、米国における申告調整が無制限に認められているかということ、決してそうではない。内国歳入法に関するレギュレーション 1.446-1(a)には「課税所得金額は納税者が通常記帳している会計処理の方法に基づいて計算されなければならない」という解釈が示されており、一般に公正妥当と認められた会計処理の基準に従って会計処理を行うことを求めつつ、財務会計と租税会計の採用する会計処理方法が異なる場合に申告調整を認めているものと解されている<sup>(11)</sup>。

[注]

- (1) 山柘忠恕・島村剛雄『体系財務諸表論〔理論編〕』（税務経理協会 昭和48）84頁～89頁
- (2) 山柘忠恕・島村剛雄 前掲書(1) 89頁～90頁
- (3) 山柘忠恕・島村剛雄 前掲書(1) 81頁
- (4) 資本金別普通法人数（平成7年度）

資本金額	10百万円未満	100百万円未満	10億円未満	100億円未満	100億円以上
法人数	1,772千社	840千社	32千社	5千社	1千社

調査対象：平成7年2月1日から平成8年1月31日までの間に事業年度が終了した内国普通法人（会社等、企業組合、相互会社及び医療法人）について平成8年6月30日現在で作成されたものである。ただし、清算中の法人は含まない。

出典：国税庁編『平成7年度版第121回国税庁統計年報書』（大蔵財務協会 平成9）

- (5) 金子宏『租税法 第6版補正版』（弘文堂 平成10）242頁
- (6) 中里実「租税法と企業会計」（商事法務 平成9 No.1432）26頁～29頁
- (7) 国税庁『昭和42年 改正税法のすべて』75頁～76頁



- 中村忠・成松洋一『企業会計と法人税』（税務経理協会 平成5）104 頁  
 判例：東京地判 昭52.12.26 『判例時報』 909号 101頁  
           東京地判 昭54. 9.19 『判例タイムズ』 414号 138頁  
           大阪高判 平 3.12.19 『行政事件裁判例集』 429巻 11,12号  
           1894頁  
           最判 平 5.11.25 『最高裁判所民事判例集』 47巻 9号 5278 頁  
           大阪高判 平 3.12.19
- (8) 昭和25. 9.25 直法 1-100 旧「法人税基本通達」314  
       新井隆一『税法の原理と解釈』（早大出版部 昭42）19頁～20頁  
       武田隆二『近代会計学体系Ⅸ 税務会計論』（中央経済社 昭43）45頁～50頁
- (9) 中村忠・成松洋一 前掲書(7) 124 頁
- (10) 中村忠・成松洋一 前掲書(7) 125 頁
- (11) 中里実 前掲論文(6) 28頁  
       須田徹 『アメリカの税法』（中央経済社 平 6）18頁～20頁

## 第2節 会計監査

「監査」という言葉には、「監督し検査すること」という意味が与えられているが、「会計監査」は、「経営体が会計記録から決算書又は計算書類などの会計報告書を作成する場合に、その信頼度を高めるために、第三者がその正否又は適否を検討して、これに意見を表明する一連の行為である」と定義することができる。企業のほかに、官庁や地方自治体、学校法人や組合でも会計監査が行われる。

ここで、「第三者」が企業内部の機関である場合、「内部監査」とよばれる。その目的は、取締役が下部に委譲した会計記録やその会計処理手続などが、社内の会計手続諸規定を遵守して行われているかどうか、また、これらに改善の余地がないかどうかを検討し、取締役に報告することにある。

## 1 証券取引法に基づく監査

証券取引法第193条の2は、証券取引所に上場されている有価証券の発行会社その他の者で政令で定める者は、その提出する貸借対照表、損益計算書その他の財務諸表に関する書類について、その者と特別な利害関係のない公認会計士または監査法人（以下「公認会計士等」という）の監査証明を受けなければならないと規定している（以下この監査を「証取法監査」という）。監査証明の手續及び監査報告書の記載事項については、「財務諸表等の監査証明に関する省令」に規定があり、その具体的内容については、「財務諸表の監査証明に関する省令取扱通達」に示されている。

証取法監査は、一般に公正妥当と認められる慣行に従って実施し、①財務諸表等の項目が一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従って処理されているかどうか、②財務諸表の項目が当該財務諸表等に係る事業年度の直前事業年度と同一の基準により処理されているかどうか、③財務諸表の表示方法が財務諸表規則の定めるところに従っているかどうかを明らかにして、監査の対象となった財務諸表等が当該財務諸表等に係る事業年度の財政状態及び経営成績を適正に表示しているかどうかについて、意見を表明する監査である。

証取法監査では、企業が作成した財務諸表が監査の対象とされるが、これらの財務諸表は所定の計算規定に従って作成されていれば、「投資者一般に対して、合理的な投資意思決定を行うに足る情報を提供する財務諸表」であるはずである。しかしながら、証券市場で取引される有価証券を発行する企業には、規模、業種、業態、業績及び内部牽制組織等に多様性があり、必ずしも全てが健全な企業会計を実践し、企業情報の十分な開示を行っているとは限らない。そこで、資格と能力を兼ね備えた、独立不羈の第三者たる公認会計士等が専門家の立場から監査を実施し、意見を表明することにより、企業の内部で作成された情報に客観的な信頼性の担保を与えていると言える。

ここで、監査の判断基準とされている「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」については明確な定義を置いていないが、一般投資者保護を念

頭に置いた計算規定としては、財務諸表規則及び企業会計原則がその理念を一にしている。しかしながら、すでに廃止されているが、「財務諸表の監査証明に関する省令の取扱について」（昭和41年 蔵証第1569号）の第4条第3項「監査報告書の記載事項」関連の5にて、「商法又は特別法の会計処理に関する規定に違反する会計処理は、第4条3項1号に規定する『一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従って処理されている』ものに該当しないものとする」としている。したがって、ここでの「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」は企業会計原則に基づきつつ、かつ、適法なものと言える。

## 2 商法監査制度

現在の商法に基づく監査制度は、商法第281条以下の規定と株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律（以下「監査特例法」という）の規定により、資本の額が5億円以上又は負債の合計金額が200億円以上の株式会社（以下「大会社」という）の監査と資本の額が1億円以下の株式会社（以下「小会社」という）の監査そしてこれら以外の株式会社（以下「中会社」という）の監査の三段階に区分できる。

大会社の監査は、監査役による会計監査に加えて会計の専門家である公認会計士又は監査法人から選任される会計監査人による会計監査を受けなければならない。監査特例法に基づく具体的な手続きは概ね次の通りである。

- ① 取締役は定時総会の会日の8週間前までに計算書類を作成して、これを監査役及び会計監査人に提出しなければならない。また4週間前までにその附属明細書を監査役及び会計監査人に提出することを要する。
- ② 会計監査人は、前記の書類を受領したときは、その日から4週間以内に営業報告書を除いた計算書類についての監査報告書を作成して、それを取締役及び監査役に提出しなければならない。また、附属明細書を受領した日より2週間以内にその監査報告書を監査役及び取締役に出さなければならない。

- ③ 監査役は、会計監査人の監査報告書を受領した日より1週間以内に、監査報告書を取締役に提出し、かつその謄本を会計監査人に送付しなければならない。附属明細書に関する監査報告書の場合は取締役提出するのみで足りる。
- ④ 定時総会の会日の2週間前に発送される総会の招集通知には、計算書類とそれに関する会計監査人及び監査役の監査報告書の謄本を添付しなければならない。
- ⑤ 取締役は、定時総会の会日の1週間前より、計算書類、附属明細書およびそれらに関する会計監査人と監査役の監査報告書を本店に備え置き、株主・会社債権者の閲覧に供さなければならない。

これら一連の手続きで明らかなことは、監査役は会計監査の面では実質的に会計監査人による監査に依存する形をとることで両者の手続きの重複を避け、監査役の監査は業務監査に重点を置くことができるようにしている。監査期間について、会計監査人に4週間、監査役に1週間の日数が用意されているということ、そして監査役は会計監査人の作成した監査報告書を利用することができることから、会計監査人の専門家としての知識と能力を十分に活用して監査役が監査意見を述べることとしているのである。

中会社と小会社の監査では、会計監査人の会計監査が義務づけられておらず、中会社では監査役が会計監査と業務監査を行うこととされているのに対し、小会社では監査役は会計監査のみを行えばよいこととされている。商法に基づく具体的な手続きは概ね次の通りである。

- ① 株主総会は決算期から3カ月以内に開催されなければならない。取締役は計算書類を定時総会の会日より7週間前に監査役に提出しなければならない。
- ② 取締役は附属明細書を、計算書類を提出した日から3週間以内に、監査役に提出しなければならない。
- ③ 監査役は計算書類を受領の日から4週間以内に監査を行い、監査報告書を取締役に提出しなければならない。

( 商法 281 , 281ノ2, 281ノ3 )

### 3 会計監査の特質

わが国の会計監査は、昭和31年12月25日に大蔵省企業会計審議会の中間報告として公表された「監査基準・監査実施準則・監査報告準則」に基づいて実施されている。税務調査との対比を念頭に置けば、会計監査について次のような特質をあげることができる。

- ① 相当の専門的能力と実務上の経験とを備え、高度の人格を有し、公正なる判断を下しうる立場にある監査人により実施されなければならない。
- ② 監査手続きは企業の事情により異なるものだが、監査に対する信頼性を高めるとともに、監査人の任務の範囲を限定するために監査基準等が定められている。
- ③ 監査人は、監査基準等に従い、常に公正不偏の態度を保持しながら適正な監査手続きを実施して、職業的専門家としての正当な注意を払って、監査報告書を作成し、監査意見を表明しなければならない。
- ④ 監査の対象は、財務諸表に係る全取引となるが、全取引を精査することは現実的には不可能であるので、内部統制の状況を把握し、監査対象の重要性、監査上の危険性その他の諸要素を十分に考慮して、試査により監査を実施する。商法監査及び証券取引法監査にあつては、債権者保護及び一般投資家保護の視点が色濃く現れ、粉飾決算の有無に重点を置いた監査手続きが取られていると言える。
- ⑤ 監査対象たる企業と監査人は委任契約により、監査の概要を取り決めるが、監査人が受ける報酬の額により契約内容が制約を受け、監査に携わる人員、監査の範囲、日数等監査の深度にかかわる要件は、両当事者の合意により決められる。
- ⑥ 監査人は、業務上知り得た事項を正当な理由なく漏えいし、又は窃用してはならない。

### 4 会計監査の国際化

人の往来が物の往来を招き、物の往来に呼応して資金の移動が活発化する。

人、物、資金の国際間の移動は、企業会計を国際化させ、会計の国際化は会計監査の国際化となって経済活動の主体たる企業に関わってくる。会計監査の国際化は、監査報告の国際化の必要性という側面と、監査対象の国際化という側面の二面から捉えることができる。

昭和36年、ソニーがニューヨークで ADR (American Depositary Receipt) [米国預託証券] を発行したのを皮切りに、欧州での転換社債や EDR (European Depositary Receipt) [欧州預託証券] の発行にみられるように海外での資金調達が進んでいくこととなった。海外での資金調達のためには、海外の投資家が納得できる水準の監査済財務諸表による企業の財政状態及び経営成績の情報開示が求められた。それぞれの企業は、わが国の会計基準に基づく財務諸表を作成し、わが国の監査基準に基づく会計監査を受けると同時に、米国あるいは欧州の会計基準に基づく財務諸表を作成し、それぞれの国の監査基準に基づく会計監査を受けるとする「二重監査」の状況が発生したのである<sup>(1)</sup>。

一方、企業が海外に支店、工場、子会社等を設置する海外直接投資が進むとなると、海外拠点の独自の決算を組み、所在地国政府への報告義務や納税申告義務を履行する必要が生ずる。支店や工場の財務諸表は、本店の財務諸表に合算されることになり、子会社の決算内容はその重要性に基づき財務諸表の注記事項とされたり、附属明細書に記載される。海外に所在する支店、工場、子会社等は、勿論重要な監査対象であるから、本店の監査人は、内部統制の有効性を評価したうえで、海外拠点の監査を自ら行うか、あるいは現地の監査人の行った監査報告書を利用して監査意見を表明するかを決定しなければならない。監査対象が国際化することにより、海外拠点の財務諸表を本店の財務諸表に合算するにあたっての会計基準の調整の必要性も生ずる。本店の会計基準により海外拠点の会計処理が行われていればそのまま合算できるが、海外拠点では現地の会計基準により会計処理がなされていたとすると、海外拠点の決算をわが国の会計基準に修正したうえで本店の財務諸表に合算する必要がある<sup>(2)</sup>。

近年、著名な日本企業の海外支店等を舞台にした多額な簿外取引や不正取引が、内部告発や検察庁による強制捜査の結果として明るみに出てきているが、共通点を探してみると、次のような事項が挙げられる<sup>9)</sup>。

- ① 取引事実を知っている者がごく少数で、計画的に隠蔽工作が行われていること
- ② 海外との取引又は海外での取引であること
- ③ 金融取引や商品取引といった専門性の高い取引であること
- ④ 内部牽制制度が十分に機能しておらず、たとえ内部調査で把握されても企業自らその事実を公表したものではないこと

これらの取引について、企業と監査人の間でどのような委任契約が締結され、どのような監査手続きが取られ、どのような指導が行われていたかは明らかではないが、監査人がこれらの簿外取引や不正取引を把握できなかったのは確かである。企業会計の国際化にともなう監査の困難性は多分に監査対象の国際化に起因しているように思える。

上記の共通点の①に関しては、「会社が意図的に隠蔽工作を行った場合には、通常の監査手続を実施しても会計監査人は不正取引の事実を把握する事は困難な場合が多い」という議論がなされている。限られた時間と費用のもとで、可能な監査手続を実施し、巧妙に隠蔽工作がなされた取引を解明し、監査意見を述べるという作業は相当の困難性を伴うということは十分に理解できることである。しかしながら、企業が意図的に隠蔽した巨額な簿外債務を看過して適正意見が表明されたとした場合の、企業を取り巻く利害関係者に及ぼす影響の重大性を鑑みると、会計監査の存在意義をもう一度問いなおしてみる必要があるのではないだろうか。企業内の情報から遠い立場にある利害関係者は、会計監査人の監査が適正に実施され責任のある意見表明がなされていることを拠り所に、それぞれの意思決定を行うのである。会計監査の存在意義は、不注意や知識不足による細々した会計処理の誤りを是正することよりも、むしろ利害関係者に重大な影響をもたらすような事実の隠蔽を許さず、企業をして全ての必要な情報を開示させる事にあるのである。そ

のためには、会計監査人が十分な監査手続を実施できるだけの条件を備えた監査契約が締結されねばならないし、仮に監査契約上の制約から十分な監査が実施されず、会計監査人が適正意見を表明する自信が持てない場合には、意見を差し控えるか限定付きの意見表明をすべきであろう。

次に、②及び③の点についてであるが、これらは会計監査人の専門性と監査技法の問題に関係する。海外との取引の監査及び金融取引や商品取引といった専門性の高い取引の監査は、それらの業種業態、商慣習、関連法規、外国語等に精通した監査人でなければ効率的に十分な監査を実施することはできない。そこで、全ての能力を兼ね備えた監査人を求めることは現実的ではないから、個別の専門性を持った監査人がチームを組んで監査に当たる方式を採用すべきと考える。また、海外拠点の監査については、海外拠点の所在国の監査制度の信頼性、海外拠点自体の内部牽制制度の信頼性等を勘案し、現地の監査人の監査報告に依存すべきか、日本の監査人が現地に赴いて監査すべきかを決定しなければならない。

最後に④の内部牽制制度の問題であるが、これは企業倫理に関わる問題であり、企業を構成する経営者、役員そして従業員それぞれの倫理が求められる。ただ、人間は不完全な存在であり、与えられた環境によって時には失敗をしたり不正行為を行ったりする場合もある。それを想定して、問題が大きくなる前に手当とするシステムが内部牽制制度であると見ることができる。この内部牽制制度のシステム上の重大な欠陥が、企業はもちろん利害関係者にまで大きな損害をもたらしたひとつの例が、D銀行ニューヨーク支店のできごとである。この事件の中心人物がその手記の中で述べている。「私は、1976年D銀行ニューヨーク支店に入行、約1年後に係主任になりました。また1980年頃より有価証券投資も任せられ、82年には100万ドルの変動金利債の枠も与えられました。ところが83年に5万ドルの損失を出し、それを補填するため、米国債の無断取引を行い、さらに損失が膨らみました。84年にはD銀行の資金5万ドルを自分名義の別の銀行の口座に移しました。86年には・  
・カストディ業務を行う許可を取得しました。許可に反し支店幹部はダウ



ンタウンで証券保管業務と証券売買業務を同時に私に担当させました。88年になり二人の同僚が私の無断取引に加わり、89年に三人で合計25億ドルのポジションを持って3億5千万ドルの損をしました。また1988年に52万ドルの資金を私が支配力を持つ他人名義の口座に送金し、証券、先物、不動産投資に流用しました。資金の出所を隠すために、資金をひとつの口座から他の口座へと移動させました。92年FRB 検査中、トレーダー4人をミッドタウンのディーリングルームに移し、そこで証券売買業務を行っているように偽装工作をしました。93年の検査時にはその行為を自白し、体制を是正したと報告しましたが、現実には支店幹部の了解のもと、私が従来通り証券取引部門を統括しました。」<sup>(4)</sup>。ここで明らかなのは、本来相互に牽制すべき職務が一人の人間に集中し、不正取引を知りうる立場にあった者が何人もいたにもかかわらず、事態が取り返しがつかなくなるまで見ないふりを決め込んでしまったということである。このようなケースで外部監査がなしうる役割は、書類、金、物そして人の流れを的確に把握し、チェック機能が十分に働く内部牽制制度になっているかどうかを良く検討したうえで、会計監査を実施することである。

## 5 公認会計士監査の国際水準化

公認会計士が財務諸表を「適正」としたはずの金融機関や企業が、その直後に倒産したり、巨額の簿外負債が見逃されていたといった事例が続出している現状について、上村達夫教授は次のように述べている。「今日、日本の企業社会はルール不在ともいえた過去を反省し、行政による事前の介入を中心とする体制からルール中心の司法型システムへの転換を目指している。・・・これまで日本の企業社会に法的視点が欠如していたことは事実である。とくに、会計・監査の分野では公正な会計慣行の集約とされる企業会計原則の権威を強調するあまり、ことさらに法的視点を排除する雰囲気が強かった。このことと、会計規範・監査規範が有効に機能してこなかったこととの間には、深い関係があるように思われる。・・・確かに、財務諸表監査は財務

諸表の適正性に関する意見を述べるものであり、会社不正の摘発を目的とするものではないというのが従来の監査論の立場である。この論理に立つと、監査基準に沿って帳簿上の記載をよりどころとする試査を行い、問題がなければ適正なのだから、帳簿に載らない簿外債務や経営者不正が分からないのは当然ということになる。・・・」<sup>61</sup>。

日本公認会計協会は、バブル経済崩壊後の住宅金融専門会社や著名な金融機関の経営破綻を契機に、平成8年3月に銀行等監査特別委員会を発足させ、金融機関等に係る監査業務の見直しを行っている。1980年代後半に、米国の中小貯蓄金融機関（Savings and Loan Associations）が預金金利自由化の進展の中、信用リスク管理の失敗により経営破綻したが、これによる金融システム不安問題解決のための対応策を参考に、同特別委員会は次のような報告を行っている。

報告第1号「銀行の海外支店監査に関する実務指針」

報告第2号「銀行等金融機関の内部統制の有効性の評価に関する実務指針」

報告第3号「銀行等金融機関のデリバティブ取引の監査手続に関する実務指針」

報告第4号「銀行等金融機関の資産の自己査定に係る内部統制の検証並びに貸倒償却及び貸倒引当金の監査に関する実務指針」

報告第5号「銀行等金融機関の資産の品質管理に関する実務指針」

公認会計士監査の国際水準化にむけて、吉田康英助教授は、金融機関監査に関連して、規制当局と金融機関、そして公認会計士との関係を念頭に次のような検討項目を掲げている<sup>62</sup>。

#### ① 内部統制・法遵守性に係る有効性の報告対象化

金融機関経営における内部統制及び法遵守性の重要性に鑑み、本邦でも米国の連邦預金保険公社改善法（Federal Deposit Insurance Corporation Improvement Act of 1991）にて導入された、経営者による自己点検評価書の作成・公表を義務づけ、これを公認会計士がチェックする方式を検討すべきである。

## ② 監査手続以外の保証手続の考え方の導入

金融機関経営者による内部統制及び法遵守性の自己点検評価書の内容を公認会計士がチェックするとした場合、その手続及び結果に関する公認会計士の責任範囲を詰める必要がある。

## ③ 監査手続における企業の継続性テストの採用

金融機関と公認会計士間の責任区分を線引きする新たな手段が、内部統制及び法遵守性に関する自己点検評価書であるならば、公認会計士と規制当局間の責任区分を線引きする手段が企業の継続性テストと位置づけできる。

## ④ 公認会計士監査における自主的品質管理の向上

日本公認会計士協会では、異なる監査事務所による米国型のピア・レビュー（Peer Review：公認会計士業界の自主規制策）に代えて、同協会の監査業務審査会等にて個別監査事案の適正性を検討、改善施策を報告すること等を通じて同様の効果を得るような機構作りの途中にある。少なくとも自らの事務所外からチェックを受けることによって、良い意味での緊張関係が生まれることは望ましいことである。事後的審査につき、日本公認会計士協会によるその結果の公表も踏まえた透明性の高い仕組みの早期完成・実行が望まれる。

また、金融機関監査に関与する公認会計士はその高い監査リスクを勘案、一定の金融知識及び監査能力を擁することが必要である。米国では中小貯蓄金融機関破綻に際して、規制当局等による公認会計士を相手取った訴訟が噴出した。実際には、訴訟費用との兼ね合いから公認会計士側が和解金を支払うことにて決着を見るケースが大半であったが、和解条項として金融機関専門のパートナー設置と一定の研修（特に与信査定）を経た監査スタッフによる従事が課されている。

銀行等監査特別委員会は、平成8年7月25日に報告第1号「銀行の海外支店に関する実務指針」を公表し、本邦監査人が銀行の海外支店に係る財務諸表監査を実施するにあたって、特に留意すべき事項を明らかにしてい

る<sup>17)</sup>。

同報告の中で指摘されている海外支店監査の特徴は次の二つである。

- ① 幾つかの海外支店はデリバティブ取引、有価証券ディーリング等の複雑な又は金額的に重要な取引を行っており、また、支店によってはその業務規模が極めて大きく、国内支店とは異なり、多額の信用リスク、市場リスク等に晒されている場合がある。
- ② 海外支店は本店の監視下から地理的に離れており、また現地の言葉によるコミュニケーションの問題、現地特有の業務慣行の存在、複雑な現地の法規制や監督当局の規制等から邦人管理者にとっては管理業務は容易なものではなく、一般に高いオペレーションリスク及び法務リスクに晒されている可能性がある。

以上のような現状に鑑み、次のような監査実施上の留意点を掲げている。

- ① 海外支店監査の監査報告書上の第一義的な責任は、常に本邦監査人にある。監査リスクの程度に合わせて往査対象支店及び監査対象項目を決定する。監査手続を実施するに当たっては、リスク管理体制の状況を検討し、内部統制組織の整備、運用状況を把握して、しかるべき監査手続を実施する。往査対象外の支店についても、社内規定の整備状況や、予算、決算等の報告書の検討を行い、検査部門や行政当局の検査報告を閲覧するなどして、管理体制が有効に機能しているかどうかを確認する。
- ② 監査計画策定時、監査実施時には、内部監査担当者、法令遵守担当者及び業務監査を行った外部専門家の結果報告を利用する。
- ③ 規模の大きな支店又は地域統合支店に対して効果的な監査を実施しようとする場合、現地の適切な資格を持つ監査人を利用することが合理的な場合がある。現地監査人の監査結果を利用する場合には、日本の会計基準、監査基準に基づいた財務諸表監査の一環としての海外支店監査であることを、現地監査人に理解させ、本邦監査人の指示に基づく監査を実施する。

## 〔注〕

- (1) 等松・青木監査法人編『会計監査国際化の実務』（中央経済社 昭和56）1頁
- (2) 等松・青木監査法人編 前掲書(1) 5頁～8頁
- (3) （日本経済新聞 平成 7.11.4 平成 8. 2.29朝刊等）

井口俊英『告白』（The Confession）（文芸春秋 平成 7）

D銀行ニューヨーク支店が、米国債の不正取引に絡み約1,100億円の損失を出し、これを隠蔽し、米国内での全業務の停止命令を受け、356億円にのぼる罰金を科された。

（日本経済新聞 平成 8. 6.14朝刊等）

S商事の非鉄取引部門の前責任者が、過去10年間にわたってロンドン金属取引所を中心とする国際金融商品市場において、銅の不正売買を繰り返し、総額約1,960億円の損失を出していた。

（日本経済新聞 平成9.11.24 朝刊等）

Y証券が、80年代から含み損を抱えた有価証券を顧客の企業間で転売する「飛ばし」を繰り返し、バブル崩壊で抱えることになった巨額な有価証券の含み損（約2,000億円）を、ケイマン諸島に設立した実態のない子会社等に移し、簿外債務としていた。

- (4) 井口俊英 前掲書(3) 99頁～100 頁
- (5) 吉田康英「金融機関に対する公認会計士監査の方向性 -米国での事例と本邦への示唆-」（JICPジャーナル No.513 平成10年 4月）87頁～91頁
- (6) 上村達男「経済教室 企業監査、公益性重視で」（日本経済新聞 平成10年 5月 8日朝刊）
- (7) 日本公認会計士協会 銀行等監査特別委員会報告第1号「銀行の海外支店監査に関する実務指針」（企業会計 Vol.48 No.10 平成8）137頁～139 頁

### 第3節 税務調査

わが国の法人税法は、法人税の公平・確実な賦課徴収のために必要な資料の取得収集を目的として、課税要件事実について関係者に質問し、関係する物件を検査する権限である質問検査権を税務職員に認めている（法法153条

以下、法法156条の二)。質問に対する不答弁ならびに検査の拒否・妨害に対しては刑罰が科される(法法162条②)ため、質問、検査の相手方には、それが適法な質問・検査である限り、質問に答え検査に応ずる義務があることになる。質問・検査とは公権力の行使を内容とする事実行為であると言える<sup>11)</sup>。

## 1 税務調査の特質

税務調査の具体的な内容である質問・検査は、客観的な必要性が認められる場合に行うことができるとされるが(法法153条以下)、調査の必要性の有無、いつ誰に対してどの様な質問をし、いつどの様な物件を検査すべきかは、極めて専門的な判断を必要とする問題である<sup>12)</sup>。

質問の相手方は、納税義務者たる「法人」、「法人に対し、金銭の支払若しくは物品の譲渡をする義務があると認められる者」、「金銭の支払若しくは物品の譲渡を受ける権利があると認められる者」であり、検査の対象は「事業に関する帳簿書類」である(法法154)。

税務調査にあたる税務職員は、質問・検査を行う場合には、その身分を示す証明書を携帯し、関係人の請求があったときには、これを提示しなければならないこととされている(法法157)。

わが国が採用している申告納税制度は、第一義的には納税者たる企業が自社の経済活動について「真実な」会計処理を行い、法令に基づいた決算を組み、法人税法に則った課税所得金額を計算して税額を確定し、納付することによって成立する。ここでは、企業が社会的な存在として、高い遵法精神のもとで行動することが期待されている。税務調査は、企業の「自己賦課」が適法に行われ、申告納税制度が健全に機能しているかどうかを確認するプロセスとして位置づけることができる。その税務調査の特質を、会計監査の特質に対応させながら、検討してみることとする。

- ① 法人税法上、質問検査権を行使できるのは、「国税庁の当該職員又は法人の所轄税務署若しくは所轄国税局の当該職員」(法法153)とされており、

具体的には、大蔵省設置法(昭和24年法律144号)、大蔵省組織令(昭和27年政令386号)及び大蔵省組織規定(昭和24年大蔵省令37号)により法人税法上の質問検査権を行使して事務を行う担当部署に所属する国家公務員である。税務調査を行うにあっても、当然のことながら専門的な知識と経験を有し、適正公平な判断ができる人格を持った者である必要がある。

- ② 税務調査の手続は、企業の事情により異なるものであるが、経済取引の多様化、国際化、機械化等に対応できる専門知識と実務経験を備えた調査官により実施されなければならない。
- ③ 税務調査を担当する職員は、関連する法令に従って、公正不偏の立場から事実の確認を行い、企業の申告所得金額に誤りがある場合には、厳正に課税処分を行う。
- ④ 税務調査の対象は課税対象とすべき全法人である。さらに、それらの法人の課税処分が可能な全事業年度が対象となり、当該事業年度に係る全取引が対象となる。法人税法は確定決算主義を採用しているので、企業の内部牽制組織に依存した監査済(監査を受けない企業を除く)の財務諸表が基本となり、個別企業の過去の調査の状況、業種業態、財務分析の結果、取引に関する資料情報といった諸要因を十分検討の上、調査対象取引を絞り込んで調査が実施される。適正、公平な課税の実現を目的とする税務調査にあっては、不正、誤謬により課税所得が過少に計算されている事項に重点を置いた調査手続が取られる。また、不正計算等が連鎖的に関係取引先等に及ぶ場合には、これらの企業等にも調査の範囲を広げ、適法な課税所得金額の計算と納税が図られる。
- ⑤ 税務調査を担当する職員は、法令に規定された国家公務員としての職務として、調査事務に当たり、調査対象たる企業は法令上に規定された義務としてこれを受忍する。調査に携わる人員、調査範囲、日数、調査手法等調査の深度にかかわる要件は、担当職員の所属長の判断に委ねられているといえる。また、会計監査においては、監査報告の期限が定められているが、税務調査にあっては、法定の除斥期間内であれば課税処分が可能であ

り、複雑、困難な事案については事案相当な調査手続が取られている。

- ⑥ 税務調査を担当する職員は、国家公務員法第100条ならびに法人税法第163条に基づく守秘義務が課され、質問・検査の過程で知りえた事実を外部に漏らしてはならない。

## 2 税務調査の国際化

わが国の企業は、昭和40年代の高度経済成長とともに海外進出を飛躍的に進展させ、昭和55年の「外国為替及び外国貿易管理法」の改正に伴い、量的な拡大に加えて海外投資形態の多様化に拍車がかかった。企業活動の国際化につれて、法人税制の国際化の対応が順次図られてきている。すなわち、昭和28年に外国税額控除制度が導入され、昭和53年にタックスヘイブン対策税制、昭和61年に移転価格税制、そして平成4年に過少資本税制が導入された。

税制の整備に合わせて、国税庁における執行体制も整備されてきている。すなわち、従来、国税審議官が国税庁の所管行政に属する国際的に処理を要する事項についての調査、企画及び立案に参画し、関係事務を総括整理していたが、昭和61年に長官官房総務課に国際業務室（後に国際業務課となる）を新設し、国際的に処理を要する事項に係る事務並びに国際協力及び海外との連絡に関する事務を所掌させた。昭和62年には調査査察部に国際調査管理官を配置し、調査課の事務のうち移転価格税制の執行を含む海外取引に関する事務を担当させている。昭和57年には東京国税局に海外取引調査（研修を含む）を専担とする国際調査専門官が配置され、順次増員が図られて、平成9年末現在全国で54名が配置されている。平成6年には海外取引に係る複雑、困難事案の調査、指導等を行う主任国際調査専門官が東京国税局に新設され、平成9年末現在全国で2名配置されている。また、昭和60年に東京国税局に海外取引に係る調査（研修を含む）及び指導等を担当する国際調査課が新設され、平成9年末現在4国税局に国際調査課が設置されている。一方、昭和62年には東京国税局に移転価格税制に係る調査（研修を含む）及び指導等を行う調査情報専門官（後に国際情報専門官に改称）が配置され、同時に調査



情報課（後に国際情報課に改称）が新設された。平成9年末現在2国税局に国際情報課が設置されており、4国税局の調査管理課及び国際情報課に34名の国際情報専門官が配置され、移転価格税制に基づく調査・指導に当たっている。さらに、平成3年に海外取引を行う法人を多く所掌する大規模税務署に、海外取引調査及び指導を専担する国際調査情報官が配置された。平成9年末現在、全国で国際調査情報官は55名配置されている。この他に、各所属事務系統の国際関連の調査及び指導等を行う、課税部資料調査課の国際調査専門官、査察部の査察国際専門官等が配置されている<sup>3)</sup>。

ここで、会計監査の国際化で取り上げた著名な日本企業の海外支店等を舞台にした多額な簿外取引や不正取引の例を思い起こしてほしい。これらの事例は海外との取引又は海外での取引を利用した多額な粉飾決算を会計監査が発見できなかったものであるが、これらの取引について税務調査で把握されていたかいうと、これも否定せざるをえない。なぜなら、仮に税務調査において簿外債務を発見したとすると、租税法に従って課税処分を行わねばならず、課税庁は減額更正を行わなければならないからである。税務調査の特質において述べたように「税務調査の対象は課税対象とすべき全法人であり、それらの法人の課税処分が可能な全事業年度が対象となり、当該事業年度に係る全取引が対象となる」ことから、全ての調査対象取引を網羅して事実の確認を行い、適法性のチェックを行うことはできない。そのため、仮装隠蔽に基づく税の脱漏や金額あるいは科目の重要性のある誤謬に重点を置いた調査手続が取られることとなる。必然的に、簿外債務の発見を目的とした調査手続が採られることはまずないと言える。少し具体的な話になるが、項目別の税務調査の手続について触れておきたい。税務上の是否認項目には大きく分けて、不正取引に係る項目と簡易な誤謬に係る項目とがある。不正取引に係る項目にも、帳簿書類に記帳のある項目と、帳簿書類に記帳のない項目とがある。すなわち、「架空仕入れ」や「架空人件費」などは帳簿に記帳のある項目で、証拠書類を確認したり取引相手方の確認を取るにより事実の解明が可能である。一方、「売上除外」や「棚卸資産の除外」などは帳簿に

記帳のない項目で、これらの項目を把握するためには、納税義務者が自主的に提出してくる証拠書類を検討する作業はほとんど意味を持たず、資料情報、現物確認調査、内部告発、金融機関調査により資金の流れを解明すること、取引先の反面調査といった補完的な手続があって漸く事実の把握と解明が可能なのである。これが、海外との取引又は海外での取引を調査する場合には、一層困難なものとなる。会計監査の国際化において述べたことがここでも当てはまる。すなわち、計画的に隠蔽工作された極めて専門性の高い海外取引を調査解明するためには、当該隠蔽工作に関わった取引担当者及び経理担当者と同等の貿易実務や外国為替の知識、国際課税関連法規や租税条約の知識および外国語で記載された書類の読解力を持った調査官が調査を行う必要がある。全ての能力を一人の調査官に求めるのは難しいことから、税務の執行体制においても専門的な能力を持った調査官のチームによる調査体制が試みられている。海外取引の場合、取引相手方が外国にあるため、たとえ取引に疑わしい点があっても、国内取引のように反面調査が容易にできないことは、税務調査を一層困難なものにしている。海外拠点の調査の点では会計監査と事情が異なる。会計監査では現地監査人の監査報告に依存した監査意見の表明という方法が選択肢としてあるが、税務調査が日本政府による公権力の行使を内容とする事実行為である以上、調査は質問検査権を行使して事務を行う担当部署に所属する国家公務員により実施されなければならない。そのため、多くの場合、海外に保管されている帳簿書類を日本に取り寄せて、税務調査が実施されている。会計監査でも言えることであるが、税務調査の基本は、取引を行った当事者に、取引関係資料の原本に基づいて、直接説明を聞き、取引事実を正確に理解して、会計処理の適正性をチェックし、法令を公平に適用することである。そこで、問題となるのが次章で取り上げるパートナーシップ等の事業組織にわが国の企業が投資している場合の会計監査と税務調査のあり方である。

## 〔注〕

- (1) 金子宏『租税法 第6版補正版』（弘文堂 平成10）548頁～549頁
- (2) 最決昭和48年 7月10日刑集27卷 7号1205頁、前掲最判昭和58年 7月14日名古屋高判昭和48年 1月31日行裁例集24卷12号45頁、大阪高判平成 2年6月28日月報37卷1号197 頁等参照
- (3) 国税庁40年史編集委員会『国税庁』（大蔵財務協会 平成2）50頁～51頁、130頁～136頁

## 第2章 パートナーシップの租税法上の位置づけ

### 第1節 パートナーシップ

わが国の法人税法は、法律により「法人格」を付与された法人に法人税を課すという原則的な考え方をとってきた。しかし、経済活動を行う事業組織の中には、たとえ法人格はなくても法人税の課税が妥当なものがあることから、昭和32年に「人格なき社団等」を法人とみなして、その収益事業に法人税を課すこととする改正が行われた<sup>6)</sup>。また、民法上の組合及び商法上の匿名組合については、組合を納税義務者とせず組合員に課税する方式をとってきた。

今日、わが国企業の海外投資形態は多様化し、日本にはない海外の事業組織への出資が盛んに行われるようになってきた。すなわち、不動産投資や映画制作、配給等を目的とした外国パートナーシップへの投資であり、航空機や船舶等のレバレッジド・リースを行う外国パートナーシップへの投資がその例である。取引相手国として最も緊密な関係にあるアメリカ合衆国を例に取ってみれば、1994年における株式会社の数が約430万社であるのに対し、パートナーシップは約150万件を数え、経済活動を行う事業組織としてパートナーシップは非常に大きな存在となっている<sup>7)</sup>。

これに対し、わが国の法人税法は外国で組織された非法人組織について、具体的な取扱規定を定めておらず、租税会計上の少なからぬ混乱がみられる。また、企業会計をみても、明確な会計処理基準が示されていない。

#### 1 パートナーシップの生成と発展

パートナーシップの歴史は紀元前のハムラビ法典にまで遡り、古代ギリシャ、ローマ時代を経て、中世ヨーロッパにおいて商業上重要な役割を果たし、発展してきたと言われる<sup>8)</sup>。

10世紀のイタリアでは地中海沿岸都市の海上貿易において、コンメンダ

(Commenda)と称する商取引上の契約が発達した。これは、資本家 (Commendator) が企業家 (Tractator)たる船長に船舶及び金銭、商品等を醸出し、海外での取引により利益を上げることがを委託し、企業家は海外で貿易を行って得た利益を帰国後に資本家に分配するというものであった。企業家が事業の主体として対外関係をつかさどり、有限責任の資本家は表に現れない、わが国の商法上の匿名組合に類似した契約形態であったとされる。その後、海外貿易の組織化・大規模化にともない資本家の数が増加していき、一つの発展形態として資本家自身が事業に共同参加する形態が現れた。この時期の共同事業組織はコレガンチア (Collegantia)またはソキエタス (Societas) とよばれた。15世紀頃から、コレガンチアは、資本家と企業家の両方が対外的に共同事業者として名前を出すアッコマンジータ (Accomandita) と、企業者のみが対外的に事業の主体として現れるパルティチパチオ (Participatio) の二つに分化していった。その後、アッコマンジータが合資会社として主にフランスで普及し、パルティチパチオが匿名組合としてドイツで発達していった。両国の法制は当初はそれぞれの制度のみを定めていたが、今日では両国とも商法典に両方の制度を取り入れ、わが国の商法もそれに従っている”。

米国の法制はイギリス法を継受、発展させたものであるが、パートナーシップの制度もその源流をイギリス法に求めることができる。イギリスでは、ゲルマン民族が移住してきた時代に持ち込んだゲルマン法の伝統が維持され、その慣習法を統一してコモン・ローが発展したが、パートナーシップに関しても、古くから発達してきた商慣習を採用してコモン・ローとし、これが集大成されてイギリスのパートナーシップ法 (Partnership Act 1890) となった。イギリスのコモン・ローには合資会社に相当する制度が存在せず、大陸法上の制度をリミテッド・パートナーシップとして導入した (Limited Partnership Act 1907)。米国では、企業組織法の制定は州でなされるが、各州の判例により発達してきたコモン・ロー上のルールや州の立法の統一化を推進する目的で、統一州法委員会全国会議 (The National Conference

of Commissioners on Uniform State Law) が1914年に統一パートナーシップ法 (Uniform Partnership Act) を採択し、1976年に統一リミテッド・パートナーシップ法 (Uniform Limited Partnership Act ;1983 修正) を採択した。イギリスでは、パートナーシップは組合員の人数に制限があり、小規模のものに限られており、リミテッド・パートナーシップは普及していない。一方、米国におけるパートナーシップは、個人事業者、法人に並ぶ事業組織に発展している<sup>65)</sup>。

## 2 米国のパートナーシップ

米国の統一パートナーシップ法第6条1では、パートナーシップとは「二人か又はそれ以上の者が共同所有者として営利を目的に事業を行う団体である」と定義している。一方、内国歳入法典第761条では、パートナーシップとは「シンジケート (Syndicate)、グループ (Group)、プール (Pool)、ジョイント・ベンチャー (Joint venture)その他非法人の組織で、それら組織を通じて、事業活動、金融活動、投機活動を行うもので、本編 (subtitle) で、法人、信託及び遺産財団に該当しないもの」と定義している。また、レギュレーション § 1.761-1(a)によれば、「パートナーシップという用語は、慣習法上のパートナーシップよりも広い概念である」とされ、パートナーシップにあたるかどうかは、単に契約関係や名称の形式のみにとらわれることなく、実質的な事業形態をもって判定されてきた<sup>66)</sup>。

米国内国歳入法におけるパートナーシップと法人 (corporation) の分類の方法は、1996年まで法人の特徴とされる六つの基準への適合性のテストにより判定する方式が採られていた。すなわち、法人の特徴 (corporate characteristics) とされる基準として次の六つの基準を掲げている。①団体性 (associates)、②営利目的の事業を行い、利益を分配する目的を有すること (the objective to carry on business and divide the gains therefrom)、③組織の永続性 (continuity of life)、④経営の中央集権化 (centralization of management)、⑤出資者の有限責任 (limited liability)、⑥持分

の自由譲渡性 (free transferability of interests) これらのうち①と②の特徴はパートナーシップと法人に共通しているため、実際には③から⑥までの四つの基準のうち三つ以上の基準を満たせば法人と判定され、二つ以下の基準しか満たさなければパートナーシップとして課税される。実務的には各州が準拠している統一パートナーシップ法典、統一リミテッド・パートナーシップ法典の規定に準拠して組成・運営されているパートナーシップは、原則として税務上もパートナーシップに該当すると考えられていた<sup>7)</sup>。

### 3 パートナーシップ課税の自由選択

タックス・プランニングの進展に伴い、法人と同様の事業を行いつつ税務上はパートナーシップの取扱いを受ける事業組織が増加してきた。その例としてリミテッド・ライアビリティ・カンパニー (Limited liability company: 以下 LLCとする) があげられる。LLC の発祥は、1874年から1881年の間にペンシルベニア州やミシガン州等で組成された Partnership association 又は Limited partnership association に遡るが、1977年にワイオミング州で初めて法制化され、1988年にIRS がワイオミング州法LLC にパートナーシップと同様の税務上の取扱い (Rev.Rul.88-76) を認めて以来、LLC の税務上の有利性が認識され、LLC 法を制定する州が急増した<sup>8)</sup>。

このような状況のもと、実務においては、企業はパートナーシップとしての取扱いを確実にするために専門家の助言を必要とするようになり、IRS もまたその認定のために多大な事務量を費やさなければならないという状況となった。さらに、米国には存在しない外国企業が米国に進出してきた場合、あるいは米国法人又は居住者が外国企業に参加した場合においても同様の必要性が生じてきた。こうした経緯を経て、1995年にIRS は Notice 95-14 で「パートナーシップとして課税されるか法人として課税されるかを納税者に選択させる方式」の採用を内容とする新規則案を発表した。その後、公聴会において実務家の賛同を得て、1996年12月にチェック・ザ・ボックス規則 (check the box regulation) を財務省規則の最終規則として発遣し、1997年

1月から発効している。

チェック・ザ・ボックス規則は、「独立した主体(separate entity)」に適用されるため、事業主体が所有者から独立しているかどうかが先ず検討される。この点は設立準拠法での規定により判断されるのではなく、連邦税務上の判断として実質的な事業の態様によって判断される。事業主体が「独立した主体」とみなされる場合、これを財務省規則の定義に従い、「トラスト(trust)」と「営利企業(business entity)」に分類する。「営利企業」は新財務省規則 § 301.7701-2(b)に基づいて「法人そのもの(per se corporation)」として分類されるか、又は新財務省規則 § 301.7701-3に基づいて「パートナーシップ(partnership)」もしくは「社団(association)」(新財務省規則 § 301.7701-2(b)(2)に基づき「法人」として扱われる)のいずれかが選択される。

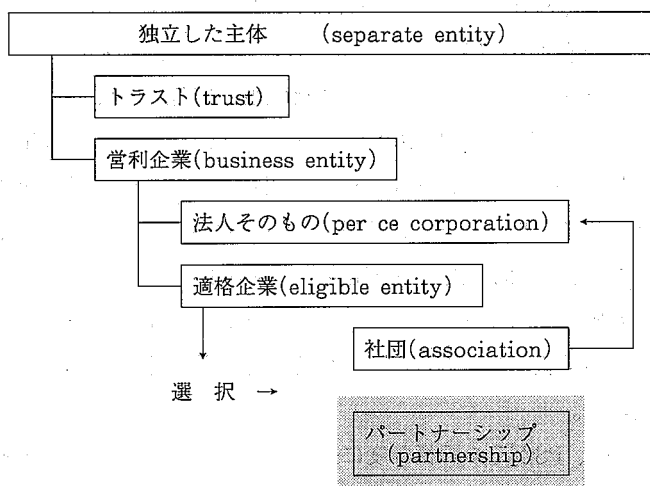
1997年1月1日以降組成された営利企業で二人以上の構成員からなる企業は、「法人(corporation)」又は「適格企業(eligible entity)」のいずれかに分類される。法人の定義に掲記されている企業は、①連邦法又は州法等に基づき組成された営利企業である法人等、②財務省規則に定める社団、③ジョイント・ストック・カンパニー又はジョイント・ストック・アソシエーション、④保険会社、⑤州が免許を与えた銀行業務を行う特定の営利企業、⑥州又は自治体により完全に所有される営利企業、⑦米国内国歳入法7701条(a)(3)以外の規定に基づき法人として課税される営利企業、⑧特掲された外国企業、となっている。①又は③ないし⑧に該当しない企業が適格企業であり、パートナーシップ又は法人としての取扱いを選択できる。また、構成員が一人の企業は、所有者から「独立した主体」として扱われるか、所有者から独立していない企業として扱われるかを選択することができる。内国企業のLLCが1997年1月1日以降に設立された適格企業である場合には、パートナーシップ又は法人としての取扱いを選択することができる。

ところで、1996年12月31日以前に存在する営利企業については、従前からの分類を継続することを選択することができ、この場合改めて届け出をする



必要はなく、取扱いの変更を選択する企業が届け出ればよいこととされている。最後に、外国法人についてであるが、新財務省規則は当然法人として取扱われる80カ国の事業主体のリストを掲げている。この中には、日本の株式会社、英国の Public Limited Company、英領バージン諸島の Corporation 等が含まれている<sup>9)</sup>。

◆ チェック・ザ・ボックス規則による組織分類



#### 4 米国におけるパートナーシップ課税の概要

米国のパートナーシップ（以下 PS と略す）には、大きく分けてジェネラル・パートナーシップ（以下 GPSと略す）とリミテッド・パートナーシップ（以下 LPSと略す）の二種類がある。

GPS は「二人以上の者が、共同所有者として、営利を目的として事業を営む団体である」と定義されている（UPA 第 6 条 1）。GPS は二人以上の者の合意のみにより成立し、各パートナーは、PSを代理して事業の運営に当たるものとされ、PS財産が各パートナーの共同所有とされる反面、PSの業務については、各パートナーが対外的に無限責任を負うものとされている。

各パートナー間の損益分担は、出資額にかかわらず平等であるが、一般的には特約により、出資割合に対応した損益配分、特定損益の特定パートナーへの帰属又は項目別に各パートナー間に異なる配分率等を規定している。また、PSの帳簿は、主たる事務所に備え置き、全てのパートナーはその閲覧権、検査権、複写権を有している。

一方、LPSは「二人以上の者によって組成され、一人以上のジェネラル・パートナー（以下GPと略す）と一人以上のリミテッド・パートナー（以下LPと略す）を有するPSをいう」と定義されている（RULPA 第101条(7)）。LPSもPSの一形態であるため、基本的にはGPSと同様であるが、次の項目はLPS固有の規定である。①LPSの組成についてはLPS証書(certificate)の作成とその州務長官（Secretary of State）事務所への登録が要件となっている、②LPの姓をLPSの名称に使用してはならない、③LPは業務執行権が与えられていない反面、出資額を限度とする有限責任である。

内国歳入法典上は、「チェック・ザ・ボックス規則」により、PSとしての課税を選択した事業組織は、GPS、LPS及びその他の事業組織の区別なくPS課税を受ける。

パートナーは、PSがその課税年度に基づいて算定した損益、税額控除等に対する持分額を当該PSの課税年度終了の日が属する自己の課税年度の損益等として申告する。また、PSの課税年度は過半数持分Pの課税年度を採用することとしているが（IRC. § 706(b)(1)(B)(i), (4)(A)）、その他の場合には課税繰延べ期間が全体として最短となる方式が規定されている（IRC. § 706(b)(1)(A)(ii), Reg. 1.706-1(b)(3), Reg. 1.706-1T(a)(2)）。

## 5 タックス・シェルターへの対応策

PSの内国歳入法上での最大の特徴は、第701条に規定するように「PSには所得税は課されず、構成員たる事業を行うパートナーがその能力に応じて所得税の納税義務を負う」という点である。この特別な取扱いを利用して、1960年代以降PSはタックス・シェルターとして高額納税者の節税手段とし

て活用されてきた。その指標として、平野助教授は次のような指摘を行っている。「米国におけるタックス・シェルターの投資は、1960年代以降1986年の税制改正に至るまで増加し続けてきた。その一つの指標としては、タックス・シェルターの手段として当時通常用いられていたPSから配分された損失と投資家の「その他の所得」とが通算された申告書数の増加があげられる。1962年から1983年までの間に、PSから配分された損失と「その他の所得」とを通算する者は、1962年の42万人から5倍の220万人となったのに対し、この間の納税申告書提出数はわずか50%増加しただけであった。」<sup>(10)</sup>。

米国内国歳入庁（以下IRSと表示する）の取扱い上、タックス・シェルターには“regular tax shelter”と“abusive tax shelter”の二種類があり、後者の「濫用型タックス・シェルター」の活用により生ずる課税上の弊害をどのように規制するかにIRSは多くのエネルギーを費やしてきた。

濫用型タックス・シェルターの典型的な例としては、証券業者がプロモーターとなって有限責任のPSを作り、その持分をあたかも株式投信を売り出すように公募又は私募によって投資家に販売する場合がある。PSは、出資金に巨額の借入金を加えて、商業ビルやショッピングセンターに投資を行う。投資直後の事業年度は、収入も少なく、借入金利子や加速度償却に基づく減価償却費によって巨額の損失が出資者に配分される。さらに、設備リースのような場合には、投資税額控除の権利も配分される。所得から控除される全期間の損失額（税額控除は所得控除額に換算して加算される）の当初の投資額に対する割合は消却率(Write off ratio)とよばれるが、IRSの監視が厳しくなる前は4倍、5倍ときには6倍もの消却率をセールス・ポイントとして売り出されていたという。PSの投資対象は多様であり、事務所ビル、住宅、ショッピング・センター等の不動産に始まって、航空機、コンピューター等のリース用の設備、農場、果樹園、石油、天然ガス、金、銀等の資源開発、ケーブル・テレビ、映画やレコード等多岐にわたっている。

このような実態を踏まえて、濫用型PSの弊害として次のような事項が指摘された。第一は、経済的な実態を持つ適法に組まれたPSであっても、金

持ちのみに大きな節税の手段を提供するものであるため、大金持ちが標準的な世帯よりも少ししか税金を払わず、一般市民の間に不公平感をつのらせ、市民の納税モラルを著しく損ねたことである。第二は、巨額の損失の配分だけを目的とした実体のない紙の上だけの不正シェルターが激増し、その取り締まりのためにIRSを忙殺し、実調の割合を低下させる原因となっていることである。第三は、PSの投資は広告板、リトグラフ、レコードなど、米国経済の生産性向上に役立たないものが多く、節税のみを主眼としてシェルター投資が膨れ上がると、長い目でみて米国経済の成長を阻害することである<sup>(11)</sup>。

このような、弊害に対抗するため、内国歳入法には幾つかのタックス・シェルターへの対応策が規定されてきた。次に列挙する項目はその主たるものである。

① 情報申告書 (Information Return) の提出義務 (IRC § 6031-1)

PSは、当該事業年度の総利益・費用及び税額控除項目、各パートナーへの配分損益・分配額、各パートナーの出資持分額等を記載した様式をIRSに提出しなければならない。外国PSであっても、米国内で事業活動を遂行している場合は提出義務がある。罰則規定有り。

② タックス・シェルターの登録義務 (IRC § 6111(a)(1))

タックス・シェルターに該当する投資の組成者は、当該タックス・シェルター持分が売り出される前にIRSに登録しなければならない。罰則規定有り。

③ タックス・シェルターの譲渡、譲受けの通知義務 (IRC § 6111(b)(1)(2))

タックス・シェルターの持分を譲渡する者はタックス・シェルター番号を譲受人に通知しなければならない。譲受け人は享受した税の恩典を税務申告書に添付しなければならない。罰則規定有り。

④ 悪用タックス・シェルターに対する罰則 (IRC § 6700(a))

⑤ PSへの税務調査 (IRC § 6221)

PS項目の税務上の処理の税務調査は、PS段階で行われ、その結果がバ

ートナーに反映される。PS段階での調査・更正が終了しなければパートナーへの課税が確定しない。

⑥ 危険負担ルール ("At Risk" Limitations) (IRC § 465)

自己で危険を負担する拠出額を限度としてPSの損失の控除を認める制度であり、限度額としては現金または現物出資額に個人保証または個人財産を担保とする借入金を加えた金額であり、PSが購入した資産を担保とする借入金は含まれない。

⑦ パッシブ・ロス・ルール (Passive Activity Loss Rules) (IRC § 469)

納税者が事業の遂行に関与はするが実質的には業務執行に参加していない活動である受動的活動 (passive activity) から生じた損失は他の受動的活動から生じた所得と通算することは認めるが、人的役務等の能動的活動による事業所得、配当、利子及びキャピタル・ゲイン等のポートフォリオ所得と通算することは認められない。

PS以外にも税務上の恩典がパス・スルーされる事業組織としてS法人 (Small Business Corporation)、閉鎖的法人 (Closely Held Corporation)、リミテッド・ライアビリティ・カンパニー (Limited Liability Company) があるが、課税所得の計算構造は基本的に同じであるので、PSでの検討結果がこれらの事業組織の場合にも応用できるものと思われる。

〔注〕

- (1) 植松守雄「講座所得税法の諸問題 納税義務者・源泉徴収義務者」(税経通信 昭和62年2月号) 48頁～53頁
- (2) Statistical Abstract of the United States 1998  
(U.S. Department of Commerce, Economics and Statistics Administration, Bureau of the Census 1998.Oct.) 535頁～ 540頁  
詳細は別葉の計表参照。
- (3) 平野嘉秋『パートナーシップの法務と税務』(税務研究会出版局 平成6) 3頁

- (4) さくら総合事務所『匿名組合の法律・会計税務と評価-投資スキームの実際例と実務上の問題点』（清文社 平成9）4頁～10頁  
植松守雄 前掲論文(1)（税経通信 昭和63年 4月号）54頁～56頁
- (5) 植松守雄 前掲論文(1)（税経通信 昭和63年 4月号）56頁  
武市春男「イギリス法上の会社と組合」（城西経済学誌 9巻 2号）38頁
- (6) 平野嘉秋 前掲書(3) 51頁～60頁
- (7) 栢田淳二「アメリカの Check-the-Box Regulations ～パートナーシップの自由選択～」（国際商事法務 Vol.26 No.1 平成10年 1月号）11頁 14頁  
須田徹『米国のパートナーシップ-事業形態と日米の課題問題』（中央経済社 平成6）41頁～47頁
- (8) 須田徹 前掲書(7) 23頁～24頁  
福島節子「米国合弁事業における新事業形態 LLC の概要と課税問題」（税務広報 Vol.45 No.11 平成9年11月号）90頁～94頁
- (9) 栢田淳二 前掲論文(7)（国際商事法務 平成10年 1月号）14頁～17頁
- (10) 平野嘉秋「租税回避行為とその規制策に関する一考察（一）- タックス・シェルターを素材としての日米比較」（税務大学校論叢 25 平成7）61頁
- (11) 矢澤富太郎「米国の税制改革を理解するための基礎知識」（税務弘報 Vol.34 No.10 昭和61年 9月号）121頁～131 頁  
平野嘉秋 前掲論文(10)（税務大学校論叢 25 平成7）84頁～93頁

〔注(2)〕別業

## 【米国のパートナーシップの現状】

〈表1〉 組織分類毎の売上規模別組織の申告件数・売上高 1980 - 1994

売上規模	申告件数 (千件)					売上高 (10億ドル)				
	1980	1990	1992	1993	1994	1980	1990	1992	1993	1994
法人	2,712	3,717	3,869	3,965	(NA)	6,172	10,914	10,914	11,272	(NA)
\$ 25,000 未満	357	879	936	968	(NA)	4	5	5	3	(NA)
\$ 25,000 - \$ 99,999	531	611	632	653	(NA)	39	35	37	39	(NA)
\$ 100,000 - \$ 999,999	1,206	1,578	1,639	1,857	(NA)	421	585	605	619	(NA)
\$ 1,000,000 以上	418	649	662	687	(NA)	5,717	10,289	10,625	11,153	(NA)
パートナーシップ	1,379	1,553	1,486	1,467	1,495	286	541	571	627	732
\$ 25,000 未満	638	963	921	887	899	5	4	4	3	4
\$ 25,000 - \$ 99,999	366	259	239	250	252	20	15	13	13	13
\$ 100,000 - \$ 999,999	338	274	270	271	282	97	87	85	85	89
\$ 1,000,000 以上	37	57	56	59	62	164	435	470	524	625
個人事業者	9,730	14,782	15,495	15,848	16,155	411	731	737	757	791
\$ 25,000 未満	6,916	10,196	10,392	10,615	11,163	44	69	71	73	75
\$ 25,000 - \$ 99,999	1,915	2,942	3,086	3,168	3,277	98	149	156	158	168
\$ 100,000 - \$ 999,999	870	1,587	1,587	1,591	1,644	209	393	387	388	403
\$ 1,000,000 以上	29	57	58	66	71	60	119	123	125	145

\* (NA) : 資料未入手

個別計数の集計が合計と違っている部分があるが、原典のまま掲載した。

(出典) Statistical Abstract of the United States 1998

(U.S. Department of Commerce, Economics and Statistics Administration,

Bureau of the Census 1998, Oct.) 537頁

〈表2〉 組織分類別・業種別の申告件数・売上高・純利益金額 1980 - 1994

項目	申告書数 (千件)			売上高 (10億ドル)			純利益金額 (10億ドル)		
	個人	パートナーシップ	法人	個人	パートナーシップ	法人	個人	パートナーシップ	法人
1980	8,932	1,380	2,711	411	286	6,172	55	8	239
1990	14,783	1,554	3,717	731	541	10,914	141	17	371
1992	15,495	1,485	3,869	737	571	11,272	154	43	402
1993	15,848	1,468	3,965	757	627	11,814	156	67	488
1994	16,154	1,493	4,342	791	731	12,858	167	83	577
農林水産業	515	123	147	19	11	94	3.4	2	1
鉱業	126	27	35	6	16	105	(Z)	1	4
建設業	1,986	66	433	116	31	583	20.4	3	12
製造業	513	30	312	33	108	3,969	3.9	7	219
運輸・公益事業	744	23	186	40	66	1,041	6.1	6	68
卸・小売業	2,954	153	1,106	248	142	3,953	16.6	4	68
金融・保険・不動産業	1,345	810	682	54	161	1,976	20.2	24	169
サービス業	7,803	261	1,424	272	196	1,134	95.7	36	36

\* (Z) : \$ 500百万ドル未満を示す。

個別計数の集計が合計と違っている部分があるが、原典のまま掲載した。

(出典) Statistical Abstract of the United States 1998

(U.S. Department of Commerce, Economics and Statistics Administration,

Bureau of the Census 1998, Oct.) 537頁

〈表 3〉 パートナーシップの損益（業種別） 1980 - 1994

年 度	パートナーシップの数			パートナー	(1)	(2) (3)	(3)	(3)	(3)	(3)
	合 計	所有得	無所得		総資産額	売上高	総経費額	税金・損失	純利益	純損失
	千	千	千	千	百万	百万	百万	百万	百万	百万
全業種	1,380	774	605	8,420	597,504	285,967	283,749	8,249	45,062	36,813
1980	1,554	854	700	17,095	1,735,285	540,647	549,603	16,610	116,318	99,708
1990	1,494	890	604	14,990	2,295,212	731,834	680,052	82,183	156,928	68,745
農林産業	126	72	54	381	24,595	21,611	22,859	472	2,539	2,067
1980	125	77	48	503	27,580	9,497	11,805	1,667	3,905	2,238
1990	123	72	51	575	41,517	11,324	13,682	1,608	3,985	2,377
鉱業	35	15	20	722	24,742	13,201	18,248	-4,208	3,920	8,128
1980	59	29	14	2,149	58,246	19,967	20,869	2,183	7,009	4,825
1990	66	17	10	1,010	45,532	15,902	17,323	984	5,076	4,092
建設業	67	51	16	160	9,811	18,407	17,202	1,560	2,119	559
1980	59	45	15	162	17,989	30,716	29,672	1,908	3,020	1,112
1990	66	48	18	159	15,171	31,140	29,065	2,654	3,127	474
運輸・公益事業	20	11	10	73	9,291	5,668	5,821	248	1,092	844
1980	25	14	11	503	63,334	32,800	35,989	-117	5,887	6,004
1990	23	12	11	635	126,351	66,407	64,863	5,627	11,118	5,491
製造業	30	20	10	92	11,252	15,327	16,142	-472	1,199	1,671
1980	28	15	13	245	59,785	65,354	65,354	1,166	4,791	3,626
1990	30	18	12	224	93,494	107,569	104,551	6,584	9,853	3,268
卸・小売業	200	123	77	487	17,727	65,793	63,988	2,475	3,374	900
1980	162	100	77	481	28,423	98,120	97,131	2,610	4,717	2,107
1990	153	87	66	443	44,367	142,116	140,295	4,301	6,344	2,043
金融・補償	637	313	325	5,566	454,531	87,133	91,382	-4,249	15,169	19,418
1980	822	401	422	10,846	1,329,452	64,313	87,011	-19,213	47,577	66,790
1990	810	465	345	9,881	1,750,671	161,365	137,240	24,125	65,369	41,245
サービス業	263	169	94	938	45,510	58,627	48,106	12,424	15,649	3,224
1980	267	173	96	2,153	150,063	161,702	145,789	26,453	39,383	12,930
1990	261	170	91	2,060	177,992	195,933	172,926	36,318	46,048	9,730

(1) 全てのパートナーシップが完全な貸借対照表を提出しているわけではないので、総資産額は実際の金額よりも小さい。

(2) 金融・保険・不動産業を営むパートナーシップの投資利益を含む。

(3) 1990年以降は農業・賃貸・ロイヤリティに係る純利益（総額ではない）が含まれている。

\* (Z) : \$ 500百万ドル未満を示す。

個別計数の集計が合計と違っている部分があるが、原典のまま掲載した。

(出典) Statistical Abstract of the United States 1998

(U.S. Department of Commerce, Economics and Statistics Administration,

Bureau of the Census 1998, Oct.) 539頁



## 第2節 わが国の法人税法上のパートナーシップの位置づけ

### 1 納税義務者

法人税法は、第4条で納税義務者を規定し、内国法人、人格のない社団等及び外国法人を掲げている。内国法人とは、商法その他の法律で法人格を与えられた社団や財団をさしており、国内に本店又は主たる事務所を有するものである。また、人格のない社団等とは、法人でない社団又は財団で代表者又は管理人の定めがあるものである。この他に、経済取引に重要な位置を占める事業組織形態として、民法上の組合（以下「任意組合」という）、商法上の匿名組合及び外国で設立された非法人組織等がある。

任意組合及び匿名組合に係る法人税の課税所得計算の細則について、法人税法は明文規定を置いておらず、ただ国税庁長官通達（直審（法）25（例規）昭44年5月1日：以下「法人税基本通達」という）が14-1-1から14-1-3において税務処理の指針を示しているのみである。わが国の任意組合及び匿名組合に係る法人税の課税所得計算の基本的な考え方は、米国におけるPSへの課税方式に類似しており、組合自体を納税義務者とせず、組合の利益金額又は損失金額を出資者たる組合員の法人に「パス・スルー」させる方式を採用している。

ここで、わが国の企業が米国のPSに投資を行った場合、PSをわが国の法人税法上どのような事業組織として取り扱うのが妥当か、わが国租税法上の類似組織の特徴と比較して検討する。

### 2 人格のない社団

現行の法人税法では、「人格のない社団」を法人とみなして法人税を課税することとしている。この規定は昭和32年の改正で法人税法に取り入れられたものであるが、その立法の趣旨について、昭和36年の「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）及びその説明」では、「税法においても、人格なき社団等が社会的実体として種々の活動を行うところから、こ

れに対し納税義務を負わしめるべきであるということはつとに認められていたが、これを法人とみなして法人税を課するか、それとも個人とみて所得税を課するかについては、従来種々の見解があった。この問題については、上記のように、人格なき社団等が団体としての組織を有し、統一された意思のもとにその構成員の個性を超越して活動する社会的実体であることに着目して、これを明らかにして税負担の公平を図るため、昭和32年の税法改正により、・・・明文の規定が設けられたのである。」と説明されている。しかしながら、租税法に「人格のない社団」についての定義規定はないため、民事実体法からの借用概念が法人税法の適用にあたって採用されていると言える<sup>11)</sup>。

昭和39年10月15日の判決において、最高裁は初めて権利能力のない社団の成立要件を明確にしている。この判例は、建物収去土地明け渡し請求に関連して法人格のない団体の権利能力が争われた事件であるが、ここで最高裁は「法人格を有しない社団すなわち権利能力のない社団と叫ぶためには、団体としての組織をそなえ、そこには多数決の原則が行われ、構成員の変更にもかかわらず団体そのものが存続し、しかしその組織によって代表の方法、総会の運営、財産の管理その他団体としての主要な点が確立しているものでなければならない」と判示し、さらにこの種の団体の財産関係につき「権利能力のない社団の財産は構成員に総会的に帰属する」とし、また権利能力のない社団は、「その代表者によってその社団の名において構成員全体のため権利を取得し、義務を負担する」が、このように「社団の名において行われるのは、一々すべての構成員の氏名を列挙することの煩を避けるために他ならない」と判示している<sup>12)</sup>。

また、平成2年7月18日の判決において、福岡高裁は租税法関係の下での人格のない社団の成立に関する初めての判断を行っている。この判例は、無限連鎖講（いわゆるネズミ講）が会員から受領した入会金名目の収入に対し、所轄税務署長が人格のない社団の収益事業として課税処分を行ったことに関連して、ネズミ講の人格のない社団性が争われた事件である。福岡高裁

は、最高裁昭和39年10月15日判決における、権利能力のない社団の成立要件に照らし、①定款の作成手続き上の重大な瑕疵の存在、②会員相互の間には共同の目的意識や団体形成意識が希薄で加入人数に応じた表決権等の考慮もないこと、③支部の実態は単に会員勧誘の拠点であり、組織性がなく多数決の原則を前提とした会員総会による団体意思の形成は望むべくもないこと、④理事会の実態が社団の業務決定機関として機能していなかったこと、⑤経理及び財産管理にあたって個人との著しい混同があり、社団としての基本的実態を有していないことをあげ、「・・・本会は一応社団としての外形を有しているが、社団とは個人の意思を離れた個別独立の団体意思の存在が客観的に認識され、その事業活動等に要する団体固有の資産が個人と峻別されて存在することが最低限不可欠であるところ、そのような実態はT会にはなく、本会はXにおいて社会的非難を回避してその事業を将来も維持、継続し、かつ自己の課税対策等の意図のもとに、実態は個人事業であるのにこれを仮装し、人格のない社団という形式に名を借りた団体異名のものであり、X個人と別個の団体と評価することは相当でない」と判示している。

本判決に関連して、碓井光明教授は、租税法における人格のない社団又は財団の意義について、民事法における学説を次の三つに分類している。すなわち、①人格のない社団の成立要件の一つでも欠けるときは、その社団性が否定されるとする説、②その成立要件は厳格なものではなく、全体として社団性を判断するための基準として把握する説、③民法の個々の規定の適用について個別的に処理すべきであるとする説である。租税法律関係における人格のない社団の成否は、そこでの構成員から分離された団体固有の財産の存することに着目するのが租税の課税主体としてとらえる場合の最も重要な要素であるとし、②ないし③の説がこれに合致すると述べている<sup>9)</sup>。

### 3 任意組合と匿名組合

建設業におけるジョイント・ベンチャーや航空機のレバレッジド・リースにおいて組成される匿名組合など、事業形態の多様化に伴い組合契約に基づ

く経済取引が活発化している。わが国の法人税法には、これら組合契約に係る課税所得計算の明文規定が置かれていない。そのため、人格のない社団等について法人とみなす旨規定されていること（所法4 法法3）に鑑み、その反対解釈として、組合契約による団体自体は独立の納税義務者とせず、その構成員を納税義務者とする考え方を採っている。その理由について、碓井光明教授は次のように述べている。「その理由は、組合契約等による組合員は利益分配請求権を有し、また利益が組合財産として留保されている場合にも、共有持分権により、組合員の財産の増加として認識されるということに求められよう。」<sup>14)</sup>。その考え方を踏襲しているのが、法人税基本通達の14-1-1から14-1-3に規定する「組合事業による損益」の取扱い指針である。

ところで、任意組合契約と匿名組合契約では課税所得計算の方法が異なっており、より有利な分類による課税所得計算の方法を指向する納税者と、租税負担の公平をめざす課税庁との間で幾つかの判例が積み重ねられてきた。

任意組合契約は、各当事者が出資をなして共同事業を営むことを各組合員相互間において約することにより成立し（民法667）、各組合員の出資その他の財産は総組合員の共有とされ（民法668）、業務の執行は組合員の過半数によって行われることとされる。一方、匿名組合契約は、出資者（匿名組合員）が営業者のために出資をし、その営業から生ずる利益について分配を受けるというもので（商法535）、経済的に共同企業性が認められるものの、出資者は対外的には隠れているところに特色があり、したがって、匿名組合員は営業者の営業行為に関して第三者に対して権利義務を有せず、また、組合員の出資は営業者の財産に属するとされている（商法536）。ここで、両組合契約の相違点を整理すれば、任意組合契約が組合員の共同事業であるのに対し、匿名組合契約は営業者の単独事業であるという点、任意組合契約が組合員相互間の契約であるのに対し、匿名組合契約は出資者と営業者との契約であるという点、さらに営業行為に対する対外的な権利義務関係については、任意組合契約は財産は総組合員の共有で組合の債務については各組合員の損失分担割合に応じて直接に債権者に対して無限責任を負い、匿名組合契約は財産

は営業者の単独所有で組合の債務は対外的には営業者が責任を負い組合員は出資額を超えて損失の分担をすることはない点があげられる。

任意組合と匿名組合の認定について争われたものとして、平成2年5月18日の名古屋地裁の判例がある。この判例は、不動産の売買及び賃貸業を営む有限会社（以下X社とする）が、その役員を含む数名の出資者との間で「金銭消費貸借契約書」を取り交わし、不動産を購入し、転売したが、X社と役員及び出資者との契約は任意組合契約であるので、土地の譲渡利益は各契約者の出資割合に応じて各契約者に帰属するとして、X社の出資割合相当額の短期土地譲渡利益に係る土地重課税のみを計算して法人税の確定申告を行ったところ、Y税務署長は、当該契約は匿名組合契約であるので、土地の譲渡利益は全額営業者であるX社に帰属するとして、法人税の更正処分をおこなったものである。名古屋地裁は判決において、「この契約の内容を仔細に検討してみると、土地の購入、利用及び譲渡はすべてX社名義で行われるものであり、購入する土地を貸し店舗若しくは駐車場として利用するか又は売却するかについても、X社の判断で行われることとされているのに対して、出資者は土地の購入、利用又は譲渡について何ら関与せず、X社購入の不動産の運用又は処分から生ずる不確定の利益の分配を受けるに過ぎないものといえることができる。また、当該書面では『甲（貸主）は乙（借主）に対して下記の金銭を貸与し、乙はこれを借用する。』という文言があること、X社の営業の具体的方法についての協議や報告を求める権限についての定めもないこと等の事実からすれば、本契約は、X社と出資者との共同事業性を定め、これに基づいて購入された土地をX社と出資者の共有とする趣旨のものではなく、出資者がX社の営業のために出資をなし、出資額に応じて利益の分配を受けることを定めたものであるから、それは民法上の組合契約ではなく、商法上の匿名組合に該当する。」と判示している。

本判決に関連して、大淵教授は、「本件のX社と出資者との契約関係の内容とその実体的運営の事実から、このような両者の相違点について判断することを要するが、本判決は、X社の営業行為の実態から、本件土地購入と運

用又は譲渡の共同事業性を否定し、財産の共有関係も認められないとし、本件契約を商法上の匿名組合であると認定して、土地譲渡利益の全額をX社の帰属とした更正処分を維持したものである。匿名組合契約か又は民法上の組合契約かは微妙な問題であり、その認定について、本判決の認定判断の内容は参考になるであろう。」と述べている<sup>(5)</sup>。

#### 4 パートナーシップと非法人組織の比較

植松守雄弁護士は、「日本の共同事業組織体のうちで、PSとLPSに最も類似するものを求めると、合名会社、合資会社であると思われるが、税法適用上、非法人組織であるPSとLPSは、人格のない社団等とみられない限り、法人税の納税義務者とはみられない。そこで、PSとLPSに対する税法の適用は、わが国の非法人組織の中からこれに最も類似する組織を求め、その取扱いと比較考量しながらその実態に即した取扱いを検討する必要がある。その場合、つとめて内外平等の取扱いを図るべきは当然である。」と述べた上で、以下のように分析している。PSの財産関係は、各パートナーの「共同所有」であり、PS財産がPSの財産であるとともに各パートナーの財産であるのに照応して、PSの債務はPSの債務であると同時に各パートナーの債務（あるいは責任）である。一方、民法上の組合の場合も、組合債権者は、まず、組合（組合員全員）に対して債務の履行を請求し、それで満足が得られないときに、組合員に請求することになるが、法律的には組合員の組合債務に対する個人的債務・責任は、補完的二次的なものではなく、組合の債務と併存したもので、かつ、分割責任である。組合員の財産は、総組合員の共有とされながら、組合の目的財産として種々の制約があり（いわゆる合有関係）、UPAに規定する「PS所有」(tenancy in PS)の法律関係に酷似したところがある。PSの持分権に関しては、株式等と同様に personal property であり、各パートナーが単独で譲渡することができ、したがってパートナーの債権者による差押の対象ともされる。一方、任意組合員の持分権は、組合員の包括的な持分と観念し、それに対する差押が認められるかなどの点につい

ては、学説・判例も帰一しておらず、UPAがPSの持分権を一個の財産権として構成している点は、民法上の組合の域を越え、合名会社の制度に相応するものとなっている。以上のような諸点を通じて、UPAによるPSの制度はPSの持分権のように、民法上の組合の制度と異なる部分があるにせよ、その基本的な構成の点でそれと近似しているものと考えられる<sup>66)</sup>。

実務家である須田徹公認会計士も、「PSでは組織自体が法行為能力を有するという点を除き、GPSが任意組合と類似組織体であることに異論はないと判断される。」とし、LPSについても、次の五項目をあげて、「任意組合に類似する組織体と解することができる。」と述べている。①LPSもPSであり、複数パートナーの非法人共同事業体であり、LPもPS財産の共有権を有する。②PS財産が共同所有であるから、損益の分配権・帳簿の検査権・PS契約の変更等の基本的権利はGPと相違はない。③LPに業務執行権がないのは、出資の募集を容易にするためLPを有限責任にした代償である。なお、LPにも一定の重要事項の参加権がある。④任意組合も業務執行権を有さない組合員の存在を認めている（民670他）。さらに、組合員は対外関係においては直接的無限連帯責任であるが、内部的にはその損失負担割合を制限することも可能である。（民674①）。⑤組合性の象徴である内部規則の特定当事者間契約の形式の採用、構成員の加入、脱退の制限、特定構成員への業務執行権の専属等はLPSにも共通している<sup>67)</sup>。

金融関係者である松岡宏明氏は、「外国のPSに参画する者のわが国税法上の取扱いに関しては、当該PSは民法上の組合として、LPSは匿名組合として取り扱われているようである。」と述べている<sup>68)</sup>。

以上は、組織の類似性を法律の見地から検討した意見であるが、PSの組織の性格から見た意見として、平野助教授は「PSはフレキシブルな組織といえ、様々な形態があり、また各国のPSの性格も同一とはいえず、わが国の現行制度下において画一的に取り扱うことは困難といえる。そのため、個別のPSごとにその性格等を判断し、わが国の事業組織のいずれかに準じて、PS及びパートナーの課税関係を取り扱うことが相当であると考えられる。」

と述べている<sup>9)</sup>。

## 5 パートナーシップの日本の租税法上の組織分類

ここまで、われわれは日本における非法人組織の組織分類上の論点を、判例と研究者及び実務家の意見を参考に検討してきた。日本の非法人組織はいずれも公的な登録の義務を課されておらず、名称や登録といった外形的に判別可能な手段で、画一的に組織分類を行うことはできない。それぞれの組織が、私的契約関係によって構成されているため、形式上現れる契約書や規約、定款といった書類はひとつの参考であり、組織の構成、出資の状況、事業用の財産の所有関係、業務執行の実態、対外的な責任、損益の配分等の現状を勘案して組織分類を判断せざるをえないということは、判例の示すところである。

さて、ここで外国のPSを日本の租税法上、どのような組織体に分類するかであるが、米国のPSは各州のPS法に基づいて成立するが、PS法には強行規定が少ないため当事者間の同意が優先され、一口にPSといっても実在する組織形態は極めて多様である。そのため、IRS は約30年間にわたり数々の判例を重ねながら、ある事業組織がコーポレーション (corporation) に該当するか、あるいはパートナーシップ (partnership) に該当するのかを判定するために多くの事務量を費やしてきた。また、パートナー及びPSの側でも、PSとしての取扱いを確実にするために専門家の助言が不可欠で、かなりの事務負担を負ってきた。その解決法として導入されたのがいわゆる「チェック・ザ・ボックス規則」である。すなわち、PSを画一的に組織分類することは、PSが一般化している米国にあってさえ困難であるということである。したがって、私的な契約関係の実態を最も良く知悉しているPS自体に、その組織分類を判定せざるという方式は極めて自然な流れであると言える。

植松守雄弁護士が指摘するように、組合課税方式を採るか法人課税方式を採るかは、元来「組合」か「社団」かの区別の問題と一致するわけではなく、



一つの立法的選択の問題である<sup>(10)</sup>から、納税者の予測可能性、国際的な二重課税の排除、適正で公平な課税の実現といった要因を加味した立法的な手当てが必要であると考ええる。

〔注〕

- (1) 大淵博義『最新判例による 法人税法の解釈と実務』（大蔵財務協会 平成 5年）11頁～13頁
- (2) 最高裁判所民事判例集 18巻 8号 1671 頁  
植松守雄「講座所得税法の諸問題 納税義務者・源泉徴収義務者」（税経通信 昭和61年12月号）43～51頁
- (3) 判例時報 1395号 34頁  
碓井光明「ネズミ講訴訟判決—人格なき社団性の有無をめぐる—」（ジュリスト 814号 昭和59年 6月）54 頁
- (4) 碓井光明「共同事業と所得税の課税～任意組合課税方式の検討～」( 税理 Vol. 25No.6 昭和56年 6月号) 10頁
- (5) 税務訴訟資料（国税庁）176号 805 頁  
大淵博義 前掲書(1) 23頁～24頁
- (6) 植松守雄「講座所得税法の諸問題 納税義務者・源泉徴収義務者」（税経通信 昭和63年 7月号）69～78頁
- (7) 須田徹『米国のパートナーシップ 事業形態と日米の課税問題- 』（中央経済社 平成 6年）234頁～ 235頁
- (8) 松岡宏明「米国パートナーシップの法的諸問題」（金融法務事情 No.1162 昭和 62）58頁
- (9) 平野嘉秋『パートナーシップの法務と税務』（税務研究会出版局 平成 6）287頁
- (10) 植松守雄「講座所得税法の諸問題 納税義務者・源泉徴収義務者」（税経通信 昭和63年 7月号）78頁

### 第3節 パートナーシップの租税条約上の位置づけ

PSが国際間の取引を行う場合、各国の租税法に加えて、租税条約上の取扱

いを検討しておく必要がある。租税条約の意義について、矢内教授は次のように述べている。「租税条約は、国家間の利害を調整して、所得源泉地国の課税を制限することで、国家間の二重課税を排除することを目的としているが、このようなルールが国際間に定着するに至る経緯には多くの議論が重ねられている。」<sup>(1)</sup>。

## 1 OECDモデル条約

OECD (Organization for Economic Co-operation and Development) モデル条約は、OECDからの勧告の形で公表され、加盟国を拘束する強権性はないが、各国が締結した租税条約から帰納的に集約され、さらなる検討の上、国際的な合意の結果として纏められたものであるので、OECD加盟国のみならず、非加盟国の租税法や租税条約にも影響を与えている<sup>(2)</sup>。

1992年新OECDモデル条約の第1条 (Persons covered : 適用対象者) のコメントリーの2～6において、「租税条約のPSへの適用」として検討の経緯を説明している。以下はその要旨である<sup>(3)</sup>。

- 2 PSの課税上の取扱いについて、OECD加盟国の国内法の規定はそれぞれ異なっており、PS自体を課税対象とする国もあれば、PSに対する持分について各パートナーに課税する国もある。
- 3 各国における取扱いの違いは、非居住パートナーが1人以上含まれるPSに租税条約を適用する場合に影響が現れる。PSが法人として取り扱われ課税対象となる場合には、同モデル条約第4条第1項を根拠として、一方の締約国の居住者とされ、条約上の恩典を享受できる。他方、PSに対する持分について各パートナーに課税する場合には、条約において特別な規定を置かないかぎり、PSは租税条約の適用対象とならない。
- 4 PSが法人として取り扱われる国にあっては、パートナーへの分配額は同モデル条約第10条第3項の配当とみなされ、PSに対する持分について各パートナーに課税する国では、PSからパートナーへ実際の分配の有無にかかわらず、当該所得は同モデル条約第7条に規定する事業所得とみな

される。

OECD加盟国の中の多くの国々では、PSからパートナーに支払われる賃借料、利子、使用料、役務に係る報酬等の支払いがPSの事業所得に該当するが、他の国々では、第6条、第11条、第12条、第14条及び第15条に規定する所得区分となる。

- 5 PSへの投資又はPS持分の譲渡は、同モデル条約第22条第2項と第13条（恒久的施設）あるいは第22条第4項と第13条の規定に基づき取り扱われる。
- 6 両締約国において、異なる条項が適用されることになれば（あるいは一方の締約国において当該条項の適用がない場合でも）、二重課税のみならず両国で課税されない結果をもたらす。OECDの課税問題委員会では、現実の条約がOECDモデル条約に従うべきか否かについて議論が行われたが、加盟国の全てが合意できるか、又は大多数が合意できる解決の方法には到達できなかった。そのため、モデル条約にはPSに関する特別の規定は含められていないが、各締約国間でPSの問題を調査し、必要で妥当な取り決めを行う余地は残された。

## 2 1996年米国新モデル条約

1981年の旧米国モデル条約制定後、1986年に内国歳入法の改正が行われたが、その後公表された1992年OECDモデル条約や国内法の影響を受けて、1996年9月20日に新米国モデル条約が公表された。OECDモデル条約が、PSの取扱いについて特別な規定を設けなかったのに対し、新米国モデル条約では第3条と第4条でこれを明らかにした<sup>4)</sup>。

第3条（一般的定義）第1項 a) では、「者（person）」という用語は、個人、遺産財団、トラスト、パートナーシップ、法人及びその他の団体を含むと規定している。さらに、テクニカル・エクスプラネーションにおいて、第3条第1項c) に規定する「締約国の事業（enterprise of a Contracting State）」という用語には、当該事業組織の所有者が居住者である締約国にお

いて導管として扱われるPSのような事業組織も含まれるとされている。

第4条第1項d)では、一方の締約国の法律のもとで導管事業組織によって稼得される所得、利益及びゲインは、当該締約国の法律上、課税関係において居住者の所得、利益及びゲインとして扱われる範囲において、居住地国にて稼得した所得、利益及びゲインとみなされる。

米国においては、PSやリミテッド・ライアビリティ・カンパニー (Limited Liability Company) のような導管事業組織が増加し、国際的なタックス・プランニングにおいて、このようないわゆる「ハイブリッド・エンティティ」が利用され続けている。チェック・ザ・ボックス規則は、ひとつの現実的な解決法と期待されている。米国は、新米国モデル条約において世界で初めて、導管事業組織の租税条約上の取扱いを明らかにしたことになる<sup>6)</sup>。

### 3 租税条約の適用と国内法

わが国には、そもそもPSの概念がないので、相手国の要請により条約に特別な規定を設ける以外、PSの取扱いを明示した租税条約はないことになる。

このような、不明確な位置づけに置かれたPSの租税条約上の取扱いについて、矢内教授は次のように述べている。「現行の租税条約の解釈上、その一般的定義に規定のある『者』に規定のある法人以外の団体等に特殊外国企業形態を含めることは可能であろうし、現に新米国モデル条約ではパートナーシップが『者』に含まれている。しかし、『居住者』の定義により、特殊外国企業形態が組織された国において、これらが課税単位となるのか否かで、租税条約の適用の有無が判断されていることから、上記『者』については、『居住者』の定義により制限されていると考えるべきであろう。以上、まとめると特殊外国企業形態に対する課税上の適用は、①それ自体課税単位である場合、②それ自体課税単位でなくその構成員等が課税単位となる場合、③いずれの適用のない場合、に分けられるが、結局のところ、租税条約に定める居住者概念を基準として、その適用の有無を判定することとなる。したが

って、実際の課税関係は、その判定を基礎として定まることとなる。』<sup>6)</sup>。

わが国の法人税法第4条の納税義務者に規定する内国法人及び外国法人の区分基準は本店所在地主義であるが、法人の概念規定はないため、民商法における法人の概念が借用されている。設立準拠法により内国法人と外国法人を区分する民商法においても、外国の法令で法人格を付与されないPS等の非法人事業組織は法人とはみなされない。OECDモデル条約において検討したとおり、締約国において、課税上法人と同様に扱われる団体でないかぎり、PSは租税条約の対象とはならない。ただし、仮に、米国PSの組織分類が日本の法人税法上では人格のない社団に類似すると認められる場合、日本の居住者たるパートナーに対する課税はPSからの配当がないかぎり行われず。一方当該PSが米国でPS課税を選択していたとすると、PS自体には課税が行われず。このように、日米両国間において、非法人事業組織に対する課税態様に係る情報の共有がなければ、課税関係の空白領域が生ずることとなる。また、日本においては、PS（人格のない社団）が租税条約の適用対象と認識されるが、米国ではPSではなく居住者たるパートナーが租税条約の適用対象と認識される。両当事国間で、非法人事業組織についての組織分類の認識が一致しない場合には、租税条約の適用について認識の食い違いが生ずることとなる。

〔注〕

- (1) 矢内一好『国際課税と租税条約』（ぎょうせい 平成4）はしがき
- (2) 矢内一好『租税条約の論点』（中央経済社 平成9）9頁～17頁
- (3) OECD Model Tax Convention Commentary on Article 1  
矢内一好 前掲書(2) 8頁～9頁
- (4) United States Model Income Tax Convention of September 20, 1996  
Technical Explanation on Article 3 (General Definition), on Article 4 (Residence)  
矢内一好 前掲書(2) 9頁～11頁

- (5) GERALYN M. FALLON International Review "The New U. S. Model Tax Treaty" (Taxes Nov. 1996) 696頁~702頁
- (6) 矢内一好 前掲書(2) 12頁

## 第3章 組合型の所得計算方式の問題点

### 第1節 民法上の組合に係る所得計算方式

民法上の組合（以下任意組合という）に関する損益の計算方法について、法人税法は別段の定めを置いていないため、所得の金額の計算の通則である法人税法第22条の解釈指針として、法人税基本通達が14-1-1で「任意組合から受ける利益等の帰属の時期」を、14-1-2で「任意組合から分配を受ける利益等の額の計算」を示している<sup>1)</sup>。

#### 1 任意組合から分配を受ける利益等の帰属の時期

法人税基本通達14-1-1では、まず第一に、法人が組合員となっている組合の活動にともなう損益については、組合ではなく組合員たる法人が納税義務者となること、第二に、組合から組合員への利益の分配や損失の負担が現実に行われていなくても、民法第674条（損益分配の割合）の規定により利益の分配を受けるべき金額又は損失の負担をすべき金額を益金の額又は損金の額に算入するとしている。第三に、組合の損益の帰属の時期は、原則的には各組合員の課税期間すなわち法人の事業年度に合わせてその期間の損益を計算すべきものであるが、計算の便宜を考慮して、組合の計算期間の終了の日の属する当該組合員たる法人の事業年度の益金の額又は損金の額に算入するものとしている<sup>2)</sup>。

ところで、通達では特に言及していないが、組合事業の決算の確定が何らかの事情で遅れ、法人の確定申告書の提出期限までに、組合の損益を法人の決算に組み込むことができなかった場合どうするかという問題がある。たとえば、外国PSが毎期会計士監査を受け、確定した決算書と損益の分配額の通知が、パートナーである法人の確定申告期限後に到着する場合で、法人が外国PSとの契約が任意組合契約に相当するとの判断で申告を行う時、現実問題として、「PSの計算期間の終了の日の属する事業年度」には「利益の分配を

受けるべき金額又は損失の負担をすべき金額を法人の益金又は損金の額に算入すること」はできない。この場合、通達に則った原則的な処理としては、当初申告では、PSの損益を織り込まず、PS損益の確定後速やかに、これを織り込んだ修正申告（所得金額が減少する場合には更正の請求）を行うこととなる。しかしながら、そもそも組合の計算期間の終了の日の属する事業年度とした趣旨が、計算の便宜をはかることであったわけであるから、特に課税上の弊害がなければ、「組合の計算期間の終了の日の属する事業年度の翌事業年度」に法人の益金の額又は損金の額に算入することを認める余地があるものと思われる。

## 2 任意組合から分配を受ける利益等の額の計算

法人税基本通達14-1-2では、任意組合から分配を受ける利益等の額の計算方法として、三つの方法を示し、そのうちのいずれか一つの方法を継続適用していれば、これを認めることとしている。第一の方法は、組合の損益計算の計算戻である利益の額又は損失の額を、その分配割合に応じて各組合員に分配または負担させる方法である。この方法による場合には、当該組合の取引等について、受取配当等の益金不算入、所得税額の控除、引当金の繰り入れ、準備金の積立て等の規定の適用はない。第二の方法は、組合の損益計算のうちその収入金額と収入金額に係る原価の額及び費用の額並びに損失の額をその分配割合に応じて各組合員のこれらの金額として計算する方法である。この方法による場合には、当該組合の取引等について、受取配当等の益金不算入、所得税額の控除等の規定の適用はあるが、引当金の繰り入れ、準備金の積立て等の規定の適用はない。第三の方法は、組合の損益計算の収入金額、支出金額、資産、負債等をその分配割合に応じて各組合員のこれらの金額として計算する方法である。

また、第一の方法による場合、当該組合の支出金額のうちに寄附金又は交際費の額があるときは、当該組合を資本又は出資を有しない法人とみなして法人税法第37条（寄附金の損金不算入）又は租税特別措置法第62条（交際費



の損金不算入)の規定を適用するものとしたときに計算される利益の額又は損失の額を基としてその分配又は負担させる金額の計算を行うものとしている<sup>13)</sup>。

現実の任意組合契約は、組合員の組合事業への関わりの程度が、組合それぞれに異なり、組合員によっても異なっていて、組合員が実質的に共同事業に携わっているケースもあれば、株式への投資同様に事業は特定の者に任せっきりで利益の分配のみに関心を持っているケースもある。当然、組合損益の計算、報告の形態も、詳細なものから極めて簡易なものまで存在するはずである。法人税基本通達14-1-2での取扱いが、損益計算の方法に選択の余地をもうけている真意は、組合員たる法人の事務の簡便性に配慮したものと思われる。

ところで、この法人税基本通達のタイトルが「特殊な損益の計算」の中の「特殊な団体の損益」とされているように、ごく稀に現れる取引形態であり、その規模も法人の決算に重大な影響を及ぼすほどのものではない場合に適用すべき取扱いであることがうかがえる。第一の方法で、受取配当の益金不算入、所得税額の控除、引当金の繰り入れ、準備金の積立て等の規定の適用を認めていないというのは、その裏付けとなる損益科目、資産・負債科目が明らかでないという前提に立っているからであろう。また、第二の方法でも、引当金の繰り入れ、準備金の積立て等の規定の適用を認めていないというのも、その裏付けとなる資産・負債科目が明らかでないという前提に立っているからである。この取扱いに関連して、従来、大きな課税上の弊害は指摘されてこなかったが、外国の任意組合類似の組織への投資が活発化するにしたがい、今までに想定していなかった問題点が噴出してきた。すなわち、法人の出資の対象が国内で事業を行う任意組合であれば、任意組合からの分配損益について、その計算プロセスに疑問がもたれた場合、当該任意組合の帳簿書類を閲覧し検討することにより、損益計算の適正性を確認することができる。一方、法人の出資の対象が外国の任意組合類似の組織である場合、組合員の業務・財産の状況の検査権が留保されていたとしても、しかるべき時間

と労力を割いて実際に検査権を行使しうるかどうか疑問がある。また、税務調査にあたって、課税庁が当該外国の任意組合類似の組織からの分配損益について、その計算根拠の説明を求めたとして、調査法人から十分な説明を得られなかった場合、課税庁が当該外国の任意組合類似の組織に資料の提出を求め、公権力を行使するわけにはいかず、調査対象法人の課税所得計算プロセスの中に、税務調査で検証できない空白領域ができることとなる。任意組合からの損益の分配額を、法人の課税所得金額の計算に取り込めるということは、ちょうど支店の損益を本店勘定に合算するのと同じ取扱いである。支店の場合には、たとえ海外支店であっても、合算されるべき損益に係る帳簿書類は、本店の帳簿書類と同様税務調査等の検証を受けることとなっている。法人の課税所得金額を構成する損益の中に、計算根拠が明確なものと同様に不明なものとの混在するという状況は、基本的に租税法の予定しているところではないはずである。

さらに、法人税基本通達14-1-2の注書きでは、第一の方法によった場合でも、当該組合の支出金額のうちに寄附金又は交際費の額があるときは、当該組合を資本又は出資を有しない法人とみなして、それぞれの損金不算入金額を計算するとしている。一方、第二の方法と第三の方法によった場合には、寄附金又は交際費の額は組員固有の寄附金又は交際費の額に含めてそれぞれの損金不算入金額を計算するものと解される。第一の方法では、損益科目が組員たる法人に引き継がれておらず、第二の方法と第三の方法では損益科目が組員たる法人に引き継がれている。この違いから、損金不算入額の計算方法を変えているものと思われる。ここで注目すべきなのは、損益科目が組員たる法人に引き継がれない第一の方法であっても、寄附金の額と交際費の額は組員たる法人が確認をし、損金不算入額の計算を適正に行わなければならないということである。これを、法人が外国の任意組合類似組織に出資している場合に当てはめてみると、組員たる法人は外国の任意組合類似組織から寄附金の額と交際費の額を確認できる資料を入手し、損金不算入額の計算を適正に行うとともに、税務調査にあたっては当該法人固有の寄

附金又は交際費と同様に証拠資料を提出することを予定しているものと解されるのである。

最後に、租税特別措置法関係通達63(6)-1に「民法上の組合が行った土地等の譲渡」の取扱いが示されており、「民法上の組合が土地等の譲渡をした場合には、当該土地等の譲渡に係る対価の額、原価の額及び経費の額は、各組合員の持分に応じ、それぞれ各組合員に対応する額を計算し、各組合員において措置法第63条の規定を適用するものとする。」としている。この取扱いは、三つの方法のいずれをとっても同じであるから、たとえ組合の資産・負債科目が組合員に引き継がれなくても、組合の財産は総組合員の共有（民法668）であることから課税関係を整理しているものと解される。

さて、これまで組合型の課税所得計算方式について種々検討を行ってきたが、外国の任意組合類似組織への投資は一件の投資案件で数百億円規模のものがあり、企業の課税所得計算上重要な投資勘定となっているケースがある。そのような状況を考えると、課税所得計算プロセスの中に、税務調査で検証できない空白領域を作る余地はなくすべきであり、たとえ外国の任意組合類似組織等からの分配損益であっても、法人独自の損益と全く同様、説明資料を整える必要があることを、本来当然のことではあるが、確認しておくべきと考える。また、組合から分配を受ける損益の計算方法は原則的な方法である、損益科目及び資産・負債科目の全てを分配割合に応じて計上する方法に統一すべきと考える。なぜなら、法人が組合型の所得計算方式を選択している場合、任意組合の組合員として共同事業に携わっているという認識を持っているのであり、その分配された損益を課税所得金額の計算に折り込み、税務調査の際にはこれを法人独自の損益と同様に資料を整えて説明を行うのだとすれば、損益計算の計算尻のみを取り込む方法や損益科目のみを取り込む方法を採用すべき積極的な意義がないからである。これにより、選択した方法により、受取配当の益金不算入、所得税額控除、引当金の繰り入れ、準備金の積立等を認めたり、認めなかったりという不統一はなくなることになる。

ところで、任意組合の組合員たる法人に共同事業への参加者という意識が

なく、単に株式への投資と同等の位置づけにある場合、原則的な組合型の所得計算方式は事務の煩雑さを課する結果となる。そのようなケースへの対応の仕方としては、米国の「チェック・ザ・ボックス規則」のように、納税の主体となるかどうかを事業主体の性格を最も良く理解している当該事業主体自体に選択させる方式を採用するのも一つの選択肢である。

〔注〕

- (1) 大村雅基監修『コンメンタール法人税基本通達』（税務研究会出版局 平成 8年）  
827 頁
- (2) 大村雅基監修 前掲書(1) 827 頁～ 828頁
- (3) 大村雅基監修 前掲書(1) 828 頁～ 830頁

## 第 2 節 商法上の匿名組合契約に係る所得計算方式

法人税基本通達14-1-3では、法人が匿名組合員である場合の匿名組合契約によりその分配を受け、又は損失の負担をすべき部分の金額の期間帰属の取扱いを、任意組合の場合に準ずる旨を規定している。また、法人が営業者である場合には、匿名組合の営業について生じた損益の額から組合員に分配すべき損益の額を差し引いた残額が、営業者の損益の額となるとしている。さらに、匿名組合の場合は資産・負債は営業者の単独所有であるため、組合員が匿名組合から分配を受ける損益の計算方法は、本章第 1 節 2 における第一の方法である組合損益の計算尻を引き継ぐ方法のみに限られると解されている。受取配当等の益金不算入等の不適用と寄附金又は交際費の損金不算入額の計算についても任意組合の場合に準じた取扱いとなっている<sup>(1)</sup>。

典型的な匿名組合契約の特徴をあげると、①営業者の単独事業であること、②出資者（組合員）と営業者との契約であること、③財産は営業者の単独所有であること、④組合債務は対外的には営業者が責任を負い、組合員は出資額限度の有限責任であることがある。このような特徴を勘案すると、「単なる投資

家」の立場にある組合員が多いようにも思われ、必ずしも匿名組合に組合型の所得計算方式を採用する必然性はないようにも思われる。

任意組合の場合に検討したように、匿名組合の組合員が本章第1節2における第一の方法により課税所得金額の計算を行ったとしても、匿名組合からの分配損益について、求められた場合に、資料を整え説明する義務が生ずることには変わりはない。したがって、組合型の所得計算方式をとるか否かを匿名組合自体に選択させる方式を採用するのが妥当であると考え。つまり、「単なる投資家」に近い組合員には株式に投資した法人と同様の処理（具体的には、当該組織を人格のない社団とみなして課税関係を整理する方法が考えられる）を選択する余地を残し、「共同事業の隠れた営業者」には組合型の所得計算方式を選択する権利を付与するのである。自ら組合型の所得計算方式を選択した組合員は「隠れた営業者」として、匿名組合に関する取引の資料を整え、説明する義務を負うのである。課税庁は、法人が選択した事業形態が実態と著しく異なり、課税上の弊害がないかぎり、法人の選択を尊重することとすれば、納税者の予測可能性が確保される。

ここで、匿名組合員の対外責任についてであるが、匿名組合は営業者の単独事業であるから、営業者が行う事業活動において生ずる第三者との権利義務関係は全て営業者に帰属する。したがって、匿名組合員は出資金額の範囲で損失の分担義務を負うものと解されている。ところが、レバレッジド・リースを行う匿名組合の取引事例（本章第3節参照）では、出資額をはるかに超えた損失額を匿名組合員に分配しているケースが多く見受けられる。米国のタックス・シェルター対応策の一つである危険負担ルール（"At Risk" Limitations）では、拠出額を限度として損失の控除を認めるという制限を設けており、わが国の執行上も米国でのこの対応策の趣旨を参考にすべきである。

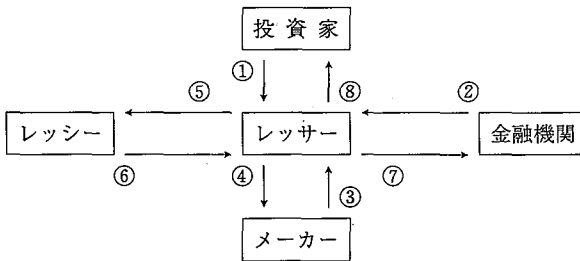
〔注〕

- (1) 大村雅基監修『コンメンタール法人税基本通達』（税務研究会出版局 平成8年）

### 第3節 レバレッジド・リースを営業目的とする匿名組合の事例

レバレッジド・リースは1984年頃に米国から日本に取り入れられた手法で、投資家がリース物件価額の20%程度を拠出することにより、物件全体のリース損益の分配を受けることができることから「レバレッジ」（梶子）のリースと呼ばれる。リース物件は航空機や船舶等の大口資産であり、高収益企業や個人事業者が投資家として参加し、「当該リース事業の損益」と「投資家の本業の損益」を合算して申告することにより、投資家の中長期的な利益の平準化を図るとともに、レシー（借手）にとっても魅力ある金利水準で物件の調達ができるという特徴もっている。以下において、現実に投資の対象としてリース会社により取り扱われているスキームの典型的な例を示し、組合型の所得計算方式の税務上の問題点を考察する。

#### 1 スキームの概要



- ・投資家とレッサーは匿名組合契約を締結
  - ① 匿名組合への出資（物件価額の23.5%）
  - ⑧ 匿名組合契約に基づく損益の分配
- ・レッサーと金融機関は金銭消費貸借契約を締結
  - ② 借入金（物件価額の76.5%）
  - ⑦ 元金、利息返済

・レッサーとメーカーは物件の売買契約を締結

③ リース物件の購入

④ 代金支払

・レッサーとレッシーはリース契約を締結

⑤ リース

⑥ リース料支払

## 2 具体的な契約要件

- ① レッサー : リース会社の子会社（ペーパーカンパニー）  
（業者） 実質的な運営管理はリース会社が責任をもって  
行うこととなっている
- ② レッシー : 外国航空会社（信用大）  
リース料 207,356,000 円 / 年
- ③ リース物件 : ジェット旅客機 1 機
- ④ 物件価額 : 2,816,000,000円
- ⑤ 投資家募集総額 : 661,760,000円
- ⑥ 最小投資額 : 100,000,000円
- ⑦ 投資額払込日 : 1990年12月31日
- ⑧ リース契約期間 : 10年（1991年 1月 1日より）
- ⑨ リース物件の保険 : レッシーが物件価額に対して付保  
保険受取人はレッサー
- ⑩ 投資方式 : 商法による匿名組合方式
- ⑪ 借入金融機関 : 外国銀行（信用大）  
借入金額 2,154,240,000 円  
金利 年 14.5%（固定）
- ⑫ 投資家のリスク : リース物件の継続使用が不可能となる事故が発  
生した場合には、レッシーによって掛けられて  
いる保険により金融機関への返済がなされる。

- ・ レッシーが万一倒産した場合には、物件を転リースするか、売却するか利回り確保のための最善の努力が業者によってなされる。

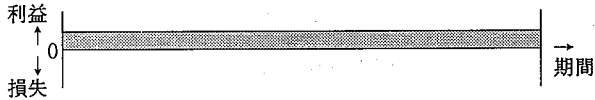
### 3 投資家における節税効果

投資家は、法人税基本通達14-1-3に基づき匿名組合契約に係る分配損益を投資家自身の損益と合算して申告することができる。この組合型の所得計算方式にともなう本スキームでの節税効果が以下のとおりである。

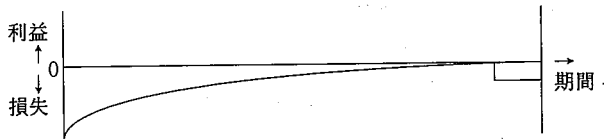
リース事業における匿名組合の損益は、リース期間の前半が赤字となり、後半は黒字となって、合計すると予定した利回り程度の投資利益が得られる。

それは、次のような損益構造によるものである。

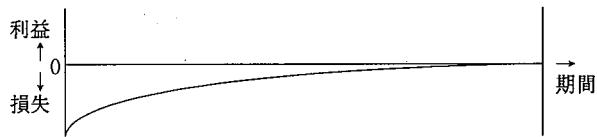
イ リース料収入はリース期間にわたって均等に計上される。



ロ 航空機の減価償却費は定率法で計上されリース期間終了時に売却される

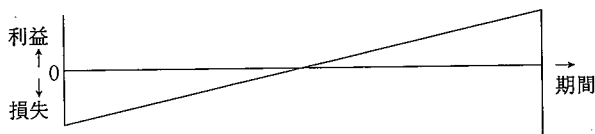


ハ 借入金の支払利息は初期の負担が大きく、次第に通減する。





## ニ リース事業の損益（匿名組合損益）



投資家が 330,000千円の投資を行ったとした場合の出資金額と匿名組合からの分配損益額、出資金評価額のリース会社による見積金額

〈表 1〉 (単位: 円)

	出資累計額	損益分配額	出資金評価額
出資時	330,000,000	-	330,000,000
前半5年間	330,000,000	▲ 811,169,000	▲ 481,169,000
後半5年間	330,000,000	833,227,000	352,058,000

投資家が日本法人であり、每期1億円の所得を計上する場合に、本件レバレッジド・リース取引に係る損益分配額がもたらす税の繰延べ効果

(単純化のため税率を仮に50%として税額を計算している)

〈表 2〉 (単位: 千円)

	合算前所得 ①	損益分配額 ②	合算後所得 ③	合算後税額④ ③×50%	合算前税額⑤ ①×%	節税額 ⑤-④
前半5年間	500,000	▲811,169	▲311,169	0	250,000	250,000
後半5年間	500,000	833,227	1,022,058	511,029	250,000	▲261,029

〈表 2〉でわかることは、レバレッジド・リースへの投資により、投資家の前半5年間に納税すべき税額が、後半5年間に繰り延べられているという事実である。これに伴い、投資家は前半5年間の資金コストを回避することができる。また、当面の好業績（前半5年間）の税負担を軽減し、後半5年間に業績が悪化した場合には、後半5年間に分配される繰り延べ

られた利益により、期間損益の平準化も図れる。さらに、後半5年間に好業績が継続した場合には、新たなレバレッジド・リースに投資することを選択することもできる。

#### 第4節 税務上の問題点

##### 1 匿名組合からの分配損益の分析

リース取引については、リース期間がリース物件の法定耐用年数を超える取引で、課税上の弊害がある取引に関し、取引の経済的実質に応じてこれを取り扱うこととした指針が、昭和63年3月30日付直法2-7、直所3-7、査調4-5「リース期間が法定耐用年数よりも長いリース取引に対する税務上の取扱いについて」（以下「リース通達」と略す）として、国税庁から通達のかたちで発遣された。この取扱いでは、課税上の弊害があるリース取引について、金融取引または売買取引として取り扱うものとしている。多くのレバレッジド・リース取引は、リース会社により、課税上の弊害がないものとしての取扱いが受けられる取引条件が企画されている。したがって、レッサーとレスシーとの取引関係はリース通達に抵触しない取引であるという前提で、議論を進めることができる。さて、問題は匿名組合契約にもとづく営業者（レッサー）から組合員たる投資家への分配損益の税務上の取扱いである。投資家は、〈表1〉で明らかなように、リース期間の前半の5年間で合計約811百万円の投資損失を課税所得金額計算上の減算項目として取り入れることができる。リース期間の後半の5年間で約833百万円の投資利益が課税所得金額計算上の加算項目として取り入れられる。10年間のリース期間を通算すれば、損益がバランスし、幾ばくかの資金運用益が投資家の手元に戻ってくることになる。高収益の企業や個人の投資家がこの取引に期待するものは、リース期間の前半の5年間にかかる課税の繰り延べ効果にとまなう税負担の軽減である。

ここで、投資家に分配される損失の中身を分析してみよう。収入としては、リース期間中毎期定額発生するリース料と、物件売却時の売却収入である。

費用としては、まず航空機の減価償却費があり、定率法で損金算入を行うので、物件を事業の用に供した当初年度の損金算入限度額が最も大きく、年々逡減する。リース通達では、法定耐用年数の120%のリース期間の設定まで許容されているので、この許容範囲を最大限利用すれば、損金の先取り効果はより大きくなる。次に、借入金の利子であるが、これも元利返済にとまない損金となる利息の額は逡減するため、リース期間の前半での損金先取り効果がある。もう一つは、航空機の売却時の残存価額が売却原価となる。

リース契約によるリース料収入並びに航空機の売却にともなう売却収入は、第三者との商取引上の契約により金額が確定しており、発生主義により計上される会計処理は税務上も是認され、当該事業年度の益金として合法的な処理方法と言える。一方、定率法による減価償却計算は、使用による損耗という物質的減価要因と陳腐化や不適応化という機能的減価要因を加味し、時間を原価配分の基準にした計算方法として会計理論上の合理性が認められ、法人税法上でも認められているものである（後述のとおり税制改正あり）。また、借入金の利息は、金銭消費貸借契約にもとづき金利と支払方法が定められており、これに従って発生主義により計上される支払利息の金額は、会計処理としての合理性があり、損金としての合法性もある。

## 2 匿名組合契約の実態の検討

営業者と組員（投資家）は、書面により「匿名組合契約書」を取り交わしている。契約内容は、「組員が営業者に出資をし、その営業から生ずる利益について分配を受ける」ものとされ、その他商法の規定に準ずる契約内容となっている。ただ、商法では組員の対外責任が出資額を限度とする有限責任とされているのに対し、「事業期間中に発生する出資額を超える損失について、持分相当額を組員が負担することとし、営業者が求めた場合には追加出資に応ずる」旨の特約を入れている。組員は実態的には「共同事業の隠れた営業者」というよりも「投資資金の運用益を期待する投資家」といえる。

### 3 問題点及び対応策

#### (1) 出資額を超える分配損失の計上

匿名組合の営業者にとって、航空機は自社が所有する減価償却資産であり、借入金 は 自 社 が 当 事 者 に な っ て い る 金 銭 消 費 貸 借 契 約 の 債 務 であるから、これらを原因とするリスクは全て営業者が第一義的に負担することとなる。ところが、組合型の所得計算方式が採られることにより、営業者の段階で認識され、測定されたリスクが貨幣計数として、組合員たる投資家にパススルーされ、あたかも組合員自身のリスクのごとく会計的に処理され、税務上の損金として課税所得金額を減算している。ここで、一つの拠り所となっているのが、匿名組合契約の中に挿入されている「事業期間中に発生する出資額を超える損失について、持分相当額を組合員が負担することとし、営業者が求めた場合には追加出資に応ずる」という特約条項である。現実には、追加出資を行えば、組合員の対外責任は追加出資の額を加えた金額まで広がることになる。しかし、リース期間前半で組合員に分配される損失額は、レバレッジド・リースを企画したリース会社が企画した時点から予定された損失額であり、その中身は収益と費用の測定方法に係る計算技術的な違いから生ずる言わば「机上のロス」に他ならない。それゆえに、特約条項はあっても、実際に営業者が組合員に追加出資を求めることはなく、組合員は当初の出資金額を投資の確定額との認識でいる。

〈表1〉で示されるように、330百万円出資に対し、最大で約811百万円の損失が分配され、出資金という投資その他の資産が負債として481百万円計上される事態となるのである。

経済的な実態が類似する証券投資と比較してみると、投資家の有する投資有価証券勘定は、原価時価比較低価法による評価減が著しい時価の低下にともなう評価減の場合にしか評価損を損金とすることはできず、しかもその金額は、投資額が限度である。米国におけるタックス・シェルター対応策を参考に、国内法上の他の取扱いとのバランスを勘案すれば、匿名組合に出資した組合員に分配される損失の計上は、出資金額を限度とすべき

であると考え。特約により、追加出資による責任分担が課せられている場合には、追加出資の実行日に出資金額の範囲で損失計上を認めることとする。そして、出資金額を超える分配損失は、翌期以降に繰り越し、分配利益が生じた場合にこれと相殺することとすべきである。

## (2) 反復投資への対応策

さらに、リース事業の損益が黒字に転ずる事業年度、すなわち匿名組合からの分配益が生ずる事業年度において、別口のレバレッジド・リース取引に投資を行うとすると、当初のレバレッジド・リース取引により繰り延べられた投資家の利益がさらに繰り延べられることとなる。わが国の現在の法人税法ではこのような課税の繰延べ行為について、特に制限する明文規定を置いていない。この点についても、匿名組合に出資した組合員に分配される損失の計上を出資金額を限度にし、特約により追加出資を規定している場合でも、追加出資の実行日をもって損失計上を認めることにより、過度の課税繰延べ行為にともなう弊害を防止できると考える。

## (3) 任意組合方式の場合の対応策

任意組合方式によりレバレッジド・リースを組成するケースもある。この方式の場合、任意組合の組合員たる投資家が組合財産を共有する立場にあり、しかも対外的に無限責任を負うことから、当然に任意組合からの分配損益は、無制限に組合員の損益として課税所得計算に算入するものとされている。

私法上の任意組合と匿名組合の区分が実態判断に委ねられていること、匿名組合において追加出資の特約を規定すれば、本来有限責任である匿名組合員も責任限度額がないのと同じ立場になることを勧案すると、米国のようにGPとLPを課税上同様に扱うことに合理性があるように思われる。すなわち、損失負担の限度がないことは認めつつ、損失計上額は追加出資又は損失負担の実行があるまでは、出資額を限度とするということである。また、出資額を超える分配損失は、翌期以降に繰り越し、分配利益が生じた場合にこれと相殺することとすべきである。レバレッジド・リ

ースの分配損失の要因は、収益と費用の測定方法に係る計算技術的な違いから生ずる言わば「机上のロス」であるから、「適正で公平な課税の実現」の見地からすれば、租税会計上の損失の認識基準を財務会計上通常認められている発生主義に若干の修正を加えたものにすることも必要であると考ええる。この考え方は、濫用型のタックス・シェルターの弊害をわが国よりも先に経験した米国のとってきた考え方に一致する。

#### 4 税制改正の動向

平成10年度の法人税法改正にともない、法人税法施行令第136条の3に「リース取引に係る所得の計算」についての条項が設けられ、同施行令第48条「減価償却資産の償却方法」の第7号において、国外リース資産については、リース期間定額法（リース取引に係る国外リース資産の取得価額から見積もり残存日価額を控除した残額を、当該リース資産の賃貸借の期間の月数で除し、これに当該事業年度における当該国外リース資産の賃貸借の期間の月数を乗じて計算した金額を各事業年度の償却限度額として償却する方法）による旨の規定が設けられた。

この改正により、非居住者又は外国法人に対して賃貸されている減価償却資産に係る減価償却費を原因とする「机上のロス」の組合員への分配の問題には、一応の対策が講じられた。しかしながら、レバレッジド・リース取引による課税繰延べスキームの本質は、期間損益計算において選択可能な損益の認識・測定基準の中から、収益・費用の対応に歪み（費用・損失の先行計上）を生じさせる基準を選択し、会計処理を行うことにある。そのため、例えば、任意償却が可能な繰延資産をスキームに取り入れるようなことも十分考えられる。その意味では、組合型の所得計算方式の取引実態を観察し、必要な対策をタイムリーに講じていく必要がある。

## 第4章 米国パートナーシップからの分配損益

### 第1節 パートナーへの分配損益通知までの手続

#### 1 パートナーシップの会計及び情報申告

統一パートナーシップ法（以下UPAと略す）第19条には「PSの帳簿は、各パートナーの合意のもと、PSの主たる事務所に保管されなければならない、各パートナーは何時でもその帳簿を閲覧することができ、検査し、複写することができる。」と規定されており、統一リミテッド・パートナーシップ法（以下ULPAと略す）第10条並びに改定統一リミテッド・パートナーシップ法（以下RULPAと略す）第105条にも、同様の規定がある。現実には、PS契約でジェネラル・パートナーを税務担当パートナー（tax matters partner）として指名し（IRC § 301.6231(a)(7)-1）、PSの事業に関する帳簿の継続記帳を行い、PS契約に定める会計年度で決算を組み、財務諸表を作成する。多くの場合、公認会計士による監査を受け、監査報告書を作成している。

税務担当パートナーは、PSの課税年度の終了後4カ月目の15日までに、所轄の内国歳入庁事務所にPSの情報申告書であるForm1065を提出しなければならない。このForm1065には、当該PSの各パートナーに関する一般情報及び各パートナーの当該PS課税年度における損益持分、分配額等の情報が記載されている Schedule K-1（Form1065）が添付される（Reg. § 6031-1(a)(a)(1), (c)）。また、各パートナーに対し、情報申告書に記載された各パートナーへの分配所得、利益、損失、控除及び税額控除並びに補完的な情報を、書面にて報告しなければならない（Reg. § 6031(b)-1T）。

情報申告書の提出期限については、Form8736を申告期限内に提出すれば3カ月の自動延長が認められ、Form8800を提出し合理的な理由があればさらに最高3カ月の申告延長が認められる。また、非居住外国人のみから構成されているPSの申告期限はPSの課税年度の終了後6カ月目の15日となって

いる (IRC. § 6031-1 )。

各パートナーに対するPS項目の税務上の取扱いは、PSレベルでIRSにより調査、検討され、PSの情報申告書に記載された取扱いと一貫性をもって各パートナーの申告書に反映されていれば、各パートナーに修正を求めることははない(Reg. § 6221)(1)。

## 2 パートナーシップの情報申告書

PSの情報申告書であるForm1065の提出を義務づけられるPSは、①米国内で事業活動を営むか又は米国内源泉所得を有するPSと②米国法人、米国民又は米国内居住外国人であるパートナーを有するPSである。

以下に、Form1065の主たる記載内容を列挙する。

### ○ 基本事項

- ・ PSの課税年度
- ・ PSの名称及び住所
- A 主たる事業の内容
- B 主たる商品名
- C 業種コード番号
- D 雇用者識別番号 (納税者番号)
- E 事業活動開始日
- F 課税年度末の総資産額
- G 申告区分 (当初申告、最終の申告、住所変更、修正申告)
- H 会計処理基準 (現金主義、発生主義、その他)
- I 添付されているSchedule K-1の数 : 課税年度中のパートナーの数

### ○ 収入金額 (科目別)

### ○ 控除額 (科目別)

### ○ 署名、年月日

### ○ 会計士等の住所、氏名

Schedule A 売上原価の内訳



## Schedule B その他の情報

- ・ GPS、LPS又はLLCの別
- ・ 他のPSがパートナーとして参加しているか
- ・ 当該PSが他のPSのパートナーになっているか
- ・ 当該PSはIRC. § 6221～§ 6233に規定する連結調査の対象となっている  
かなければ下にある税務担当パートナーの欄を見よ
- ・ 小規模PSについての記載不要項目
- ・ 外国人のパートナーが含まれているか
- ・ 証券市場で売買されているPSか
- ・ 登録を要するタックス・シェルターに該当するか
- ・ PSが当該歴年中に外国における金融口座のサイン権を有していたか
- ・ PSが当該歴年中に外国信託に対する委託者又は持分の譲渡者となったか
- ・ PS財産の分配があったか、又は持分の譲渡があったか

## ○ 税務担当パートナーの住所、氏名、納税者番号

## Schedule K 所得分類別所得（損失）金額

- ・ 控除額
- ・ 投資に係る債務の利子
- ・ 税額控除
- ・ 自営に係る所得
- ・ 税務調整項目
- ・ 外国税額
- ・ その他
- ・ パートナーのタイプ別所得分析

## Schedule L 貸借対照表

## Schedule M-1 財務会計上の利益と税務申告上の所得との調整

## Schedule M-2 パートナーの出資金勘定の変動分析

## Schedule K-1 (Form1065) パートナーの所得、税額控除、所得控除等

## ○ 基本事項

- ・ PSの課税年度
  - ・ パートナーの名称、住所、納税者番号
  - ・ PSの名称、住所、納税者番号
  - A パートナーがジェネラル・パートナーか、リミテッド・パートナーかLLCのメンバーか
  - B パートナーが個人か、法人か、その他の組織か
  - C パートナーが米国のパートナーか、外国のパートナーか
  - D 当該パートナーのPSに対する利益、損失、出資持分の割合
  - E PSが情報申告を行ったIRSの所在する州、都市名
  - F パートナーの債務に対する持分
  - G タックス・シェルター登録番号
  - H 証券市場で取引されているPSか
  - I Schedule K-1が修正申告か否か
  - J パートナーの出資金勘定の分析
- PSより配分された所得、控除、投資利子、税額控除等の内訳

## 第2節 日本法人の受け入れ手続

## 1 日本法人の会計処理

PSの税務担当パートナーは、PSの財務諸表とSchedule K-1を、パートナーである日本法人に送付し、PSの経営成績と財政状態並びにPS損益の分配額を通知する。

これを受けて、日本法人はPS損益の本店会計への受け入れの会計処理を行うわけであるが、その会計処理法について制度会計上明示された指針はない。唯一、法人税基本通達14-1-2及び14-1-3が、任意組合と匿名組合への投資損益にかかる計算法を示している。会計実務では、投資対象たる米国のパートナーシップへの投資をパートナーたる日本法人がどのように捉えるかにより、選択する会計処理法が異なっているようである。

ここで、現実の会計処理上の手続としては、まず、外貨建ての勘定科目を円貨に換算する必要がある。外貨建取引等会計処理基準（昭和54年6月26日、最終改正平成7年5月26日、企業会計審議会）がその処理指針を示している。

次に、米国の会計基準と日本の会計基準の差異調整の手続がある。PSの勘定科目が日本法人の持分割合だけ日本法人の財務諸表に反映されるとすると、合算された財務諸表の提供する情報の信頼性を確保するためには、日本の会計基準と異なる会計基準に基づき処理された取引項目を、日本の会計基準に合わせなければならない。

## 2 日本法人の税務処理

財務会計上、米国PSからの投資損益について適正な受け入れ処理がなされた場合、PS勘定調整後の財務諸表は、日本の会計基準に基づく会計上の計数になっているはずであるから、通常の税務調整手続を行えばよいこととなる。

しかしながら、現実には日本の会計基準に準拠した財務会計の計数を必要としない法人にあっては、PSの税務担当パートナーから送付されたPSの財務諸表とSchedule K-1を基に、日本の法人税法上の課税所得金額の計算に必要な調整を行い、これを財務会計上の決算に織り込むこととなる。

当該法人は、法人税法施行令第139条の2～同第139条の8及び法人税基本通達13の2-1-1～同13の2-2-9に基づいて、外貨建債権債務の換算を行う。ここで問題となるのは、取得時換算法を要件としている取引について、個々に換算を行うことが可能かどうかである。取引発生の日と金額を税務担当パートナーに逐一確認し、法令、通達に準拠した会計上の計数を確定する作業は、日本法人が共同経営者というよりは単なる投資家の立場に近いほど手数の掛かるものと思われる。

次に、税務調整手続であるが、Schedule K-1は米国の居住パートナーにとつての、米国税法に基づく分配損益の資料であるので、日本のパートナーにとってはそのまま利用することのできない資料である。そのため、米国の会

計基準により作成された財務諸表上で、日本の税法との比較において、調整を必要とする科目について所要の調整計算を行い、決算修正又は申告調整を行う必要がある<sup>(2)</sup>。

### 3 財務会計と租税会計の日米比較

米国のパートナーシップからの分配損益をわが国の財務会計上の損益計算及び租税会計上の所得計算に組み入れるにあたり、調整を要する科目の例を以下に幾つか示す<sup>(3)</sup>。

科目	財 務 会 計		租 税 会 計	
	米 国	日 本	米 国	日 本
有形固定資産の評価損	資産の市場価値が著しく下落した場合等には、取得価格と公正価値との差額を評価損に計上する (FAS 121)	計上しない (企業会計原則第三貸借対照表原則 五D) (商法34二) (計書規15)	原則損金にならない (IRC § 263 a)	原則損金にならない (法令①, 55, 法基通7-8-1注) 例外(法令68三)
減価償却費	定額法, 定率法, 級数法, 生産高比例法	定額法, 定率法, 級数法, 生産高比例法, 取替法 (企業会計原則注解20)	加速原価回収法 (IRC § 197) 3年~39年までの9分類の耐用年数	定額法, 定率法, 生産高比例法 (法令48) 2年~65年までの詳細区分の耐用年数
交際費	事業に関連する交際費は販売費及び一般管理費に計上する	事業に関連する交際費は販売費及び一般管理費に計上する	事業関連性が証明できない接待・娯楽レクリエーション費用は損金にならない (IRC § 274 a) 事業関連の交際費は50%が損金 (IRC § 274 n)	資本金額を基準にして損金算入限度額を規定 (措法61の4)

科目	区 分		財 務 会 計		租 税 会 計	
	米 国	日 本	米 国	日 本	米 国	日 本
寄附金	事業に関連する寄附金は販売費及び一般管理費又は営業外費用となる	事業に関連する寄附金は販売費及び一般管理費又は営業外費用となる	年間1人当たり\$25以上は損金不算入 (IRC §274 n) 慈善寄附金は損金算入 (IRC §170 a, c) 損金算入限度額 (IRC §170 b, 2)	所得基準額及び資本基準額による損金算入限度額を規定 (法令73) 指定寄附金・国等への寄附金の損金算入 (法法37)		
報酬・給与・賞与	事業に関連する報酬・給与・賞与は販売費及び一般管理費となる	事業に関連する報酬・給与・賞与は販売費及び一般管理費となる	合理的な金額である限り、役員賞与を含めて損金となる (IRC §162 a, 1) 高額報酬 \$100万超部分の損金不算入 (1993年改正法 (IRC §162 n))	役員賞与の損金不算入 (法法35) 過大役員報酬の損金不算入 (法法34①) 過大役員退職給与の損金不算入 (法法36)		
開業費	実務上は60か月以上で償却している	将来の期間に影響する特定の費用は支出の効果が及ぶ期間にわたって合理的に配分する (会計原則注15)	60か月以上で償却 (IRC §195)	随時償却 (法令64①一)		
創業費			60か月以上で償却 (IRC §248)	随時償却 (法令64①一)		
試験研究費	コンピュータ・ソフトウェア関連の特定の場合作を除き発生時の費用とする (FAS 2, FAS 86, SOP 91-1)	支出後5年以内に均等額以上償却 (商法285ノ7, 286, 286ノ2, 286ノ3)	発生時の費用とするか60か月以上で償却 (IRC §174)	随時償却 (法令64①一)		

科目	財 務 会 計		租 税 会 計	
	米 国	日 本	米 国	日 本
営業権	40年を越えない合理的な期間で償却する	毎期均等額以上償却する (会計原則注25)	有償取得の無形資産は原則として15年定額法償却 (IRC § 197)	5年間均等償却 (法令48①四、六、耐用年数省令別表三)

以上列記したものは、日米間での取扱いに差異の認められる項目の一部であるが、勘定科目の概念規定、収益費用の計上基準、棚卸資産の評価法、有価証券の評価法等についても個別検討が必要である。

〔注〕

- (1) 須田徹『米国のパートナーシップ -事業形態と日米の課税問題-』（中央経済社 平成 6）69頁～75頁
- (2) 須田徹 前掲書(1) 242 頁～243 頁
- (3) 中央監査法人・クーバース・アンド・ライブランド・インターナショナル『会計基準国際比較ハンドブック -国際会計基準と主要国の会計基準』（中央経済社 平成 7）74頁～ 132頁 25頁～ 475頁  
 青山監査法人・プライス・ウオーター・ハウス『アメリカの会計原則』1997年版  
 （東洋経済新報社 平成 9）77頁～ 167頁 98頁～ 209頁  
 Paul Danos, Eugene A Imhoff Jr. "Intermediate Accounting"  
 (Prentice-Hall Inc. 1983) 474 頁  
 FAS (Statements of Financial Accounting Standards) 財務会計基準書  
 SOP (Statements of Position) 会計処理指針

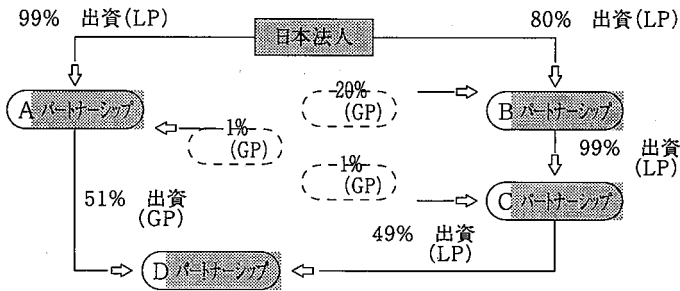
### 第 3 節 不動産投資を目的とした米国パートナーシップへの投資事例

1980年代後半に、多くの優良企業が余剰資金の運用形態として海外不動産への投資を選択し、強い円と潤沢な資金力を背景に海外不動産を買収した。

その際に、投資形態として選択された方式の一つにPSがあった。

いわゆるバブル経済が終焉を迎えると、本業の業績が伸び悩み、金利負担が企業財務を圧迫して、日本法人による海外不動産の処分が盛んに行われた。本取引事例は、米国のPSのパートナーである日本法人が、PSからの分配損益を受け入れるにあたり直面した実例であり、財務会計上及び租税会計上の問題点を考察するための好例である。

## 1 スキームの概要



- ① 日本法人は好況法人の子会社として海外不動産投資を目的に設立され、APSに99%を出資し、BPSに80%を出資している。
- ② APSはLPSで、投融資を行う目的でニューヨーク州で組成され、DPSにGPとして51%を出資している。GPには日本法人の関係会社になっている。
- ③ BPSはLPSで、不動産の運営・管理のノウハウを持ったGPとの合併により、CPSに出資する目的でデラウエア州で組成され、CPSにLPとして99%を出資している。
- ④ CPSはLPSで、DPSに出資し、投融資を行う目的でニューヨーク州で組成され、DPSにLPとして49%を出資している。GPにはBPSのGPの関係会社になっている。
- ⑤ DPSはLPSで、ニューヨークの賃貸不動産を所有し、運営・管理して利益をあげ、各パートナーに分配することを目的にニューヨークで組成され、6億ドルの出

資金を運用している。

- ⑥ 各PS契約は、ニューヨーク州及びデラウエア州の法令に準拠しており、損益の配分割合は出資割合によっている。
- ⑦ 日本法人、APS、BPS、CPS及びDPSはいずれも12月決算である。

## 2 パートナーシップからの分配損益の帰属時期の問題点

日本法人はAPS及びBPSのLPであるが、実質的にDPSの事業に関与しており、DPSが保有する財産の共有権も有していることから、わが国の任意組合に類似する組織への出資であるとして、PSからの分配損益の計算については、法人税基本通達14-1-1及び14-1-2を適用することとした。

ところが、APSとBPSはともに「最善の努力をしたにもかかわらず、完全かつ正確な情報申告を行うための情報が入手できないため」という理由で、Form8736及びForm8800をIRSに提出し、1994年12月決算の情報申告書の提出を1995年10月16日まで延長することが認められた。そのため、1994年12月決算の財務諸表及びScheduleK-1が入手できたのは、1995年10月11日であった。

財務会計上の考え方を述べれば、たとえPSにおいて発生した損益といえども、直接に日本法人の損益に影響する項目であるなら、1994年のPSの損益は1994年の日本法人の損益に合算されるべきであることは、議論のないところであろう。しかしながら、重要性の原則に従い、企業の財政状態及び経営成績を判断するにあたり、PSからの損益が及ぼす影響が小さいと認められれば、継続適用と当該事実の開示を条件に、1994年のPS損益を1995年の日本法人の損益に合算して財務諸表を作成することを認める余地もあるものと思われる。

一方、租税会計の考え方であるが、法人税基本通達14-1-1では、「当該組合の計算期間の終了の日の属する当該法人の事業年度」に組合からの分配損益を帰属させることになっているから、日本法人は1994年12月決算に係るAPSとBPSからの分配損益を、日本法人の1994年12月決算の法人税申告書に



織り込まなければならない。この取扱いを厳格に解するならば、日本法人は1994年の決算に係る法人税の申告を当初申告ではPSからの分配損益を合算せず、10月11日以降にPSからの分配損益を合算して、修正申告又は更正の請求を行うこととなろう。ここで問題となるのは、法人税法上で規定されている損金経理を要件とする項目の取扱いである。すなわち、①減価償却費、②繰延資産の償却費、③使用人兼務役員の使用人分賞与、④役員退職給与、⑤各種引当金、⑥回収不能の貸金等の貸倒損失等については、PSの決算において損金経理され、さらに、日本法人の決算に織り込まれている場合に損金となると解される。米国における情報申告書の申告期限延長という合法的手続が原因で、日本における法人税申告上の損金経理要件が充足されず、損金性が認められないというのは、いかにも納税者に酷である。また、米国では、繰延資産の中に、財務会計上随時償却を認めていない支出があることから、パートナーたる日本法人は、繰延資産の全額償却を行いたいと思っても、日米の制度の違いから、5年間の均等償却に従わざるをえないというケースも想定される。

### 3 分配損益受入れ時の財務会計上の問題点

#### (1) 有形固定資産の評価損

DPSは保有する賃貸不動産の評価額が著しく下落したため、公認会計士の指導に基づき（FAS121に基づく処理）、時価相等額まで簿価を引き下げで2億ドルの評価損を計上した。当該不動産は、市況の好転も見込まれないため、売却先をさがすこととなっている<sup>14)</sup>。

APSとCPS及びBPSをパス・スルーして日本法人に分配された1.6億ドルの固定資産評価損相等額は、わが国の財務会計上の損失にはあてはまらないため、評価損計上前の簿価まで戻す処理をすべきであつが、経理担当者は、財務担当セクションから提出されたAPSとBPSからの分配損失に係る資料に基づき受入れ処理を行った。APSとBPSからの分配損失の計算はAPSとBPSの損益計算の計算戻である損失額について、日本法人の

持分相等額を出資金評価損として計上するものであった。

ここで、日本法人は5億ドルの資金を親会社からの融資により調達していることから、会計監査の視点から見ると、日本法人はもちろんその親会社にとっても、PSからの分配損の主原因である固定資産評価損の事実関係を確認し、必要な情報を開示することは当然であろう。そのためには、1.6億ドルもの財産の減少要因であるDPSの保有不動産の時価を説明する資料、例えば不動産鑑定士の鑑定評価報告書の写しを入手して、評価の妥当性を検討するとともに、売却の手續がどの程度まで進捗しているかの確認をとることも必要と思われる。

## (2) 減価償却費

PSの損益計算書に計上された減価償却費について、日本における財務会計上の減価償却費との差異の調整を行った。この調整計算は每期必要とされる手續であるので、PSへ投資した当初に、PSの減価償却資産に関する諸計数を入手しておく必要がある。

## (3) その他

個別項目の収益、費用の計上基準の妥当性や資本的支出と修繕費の区分の妥当性等の確認手段は、現地公認会計士の手續を信頼することとした。

以上の調整項目の検討は、日本法人の経理担当者と米国PSの税務担当パートナーの間で、電話とファクシミリにより行われ、PSの資料の確認や写しの作成は現地の公認会計士の手で行われた。

米国の監査制度においては、法定監査を要求される法人は、①有価証券を発行する法人、②証券取引所や店頭で株式を公開する会社、③株式公開後、継続して財務諸表を公表する会社、④総資産が500万ドル超及び株主が500人以上いる非公開会社等であり、これに該当しないPSは任意監査の形で財務会計上のチェックを受けることとなる。日本法人が米国の公認会計士による監査の信頼性に依存する意思決定をするにあたっては、PSの監査の実態を十分検討する必要があるように思える<sup>2)</sup>。

#### 4 分配損益受入れ時の租税会計上の問題点

##### (1) 有形固定資産の評価損

PSから分配された固定資産評価損相等額は、わが国の租税会計上の損金の額として認められないので、申告調整にて所得加算を行わなければならないが、経理担当者はPSからの分配損失の構成要因について分析を行わなかったため、財務会計上の処理をそのまま法人税の課税所得金額の計算に反映させてしまった。

一方、固定資産評価損の対象となった固定資産の帳簿価額は、PSの事業年度末に減算されているため、翌期以降の減価償却費は引き下げられた簿価に基づき計算計上されることとなる。この場合、日本の法人税法上の減価償却費の損金算入限度額よりも少ない減価償却費が計上されることが予想される。法人税法上損金経理が要件とされる減価償却費については、PSからの減価償却費の分配額が損金経理された金額とみなされると解されるので、日本企業にとっては結果的に不利な取扱いとなる可能性がある。

##### (2) 減価償却費

PSの損益計算書に計上された減価償却費と、日本における法人税法上の減価償却費の損金算入限度額の比較を行い、所要の申告調整を行った。税務調査の視点から見ると、減価償却資産の耐用年数の適用にあたっては、当該固定資産の材質、構造、用途等についての情報を入手する必要がある、当該資産が中古資産である場合には中古資産の耐用年数の見積もりの妥当性を検討する必要がある。

##### (3) 交際費・寄附金

現地の公認会計士からの報告では、交際費及び寄附金に該当する支出はないということであったので、特に申告調整は行わなかった。税務調査の視点から見れば、わが国の法人税法上の交際費及び寄附金の概念と米国の公認会計士の考える交際費及び寄附金の概念が完全に一致しているという保証はない。そのため、主要な費用科目について、請求明細、領収書、支出報告書等の検討を行う必要がある。また、証拠書類の確認とともに小切

手帳や現金出納帳、当座預金照合表等の決済資料の検討も必要となる。

(4) その他

個別の項目の収益、費用の計上基準の合法性や資本的支出と修繕費の区分の合法性等の確認手続は、現地公認会計士の手で行われているということであるが、税務調査の視点から見れば、日本法人の課税所得金額の計算に少なからず影響を及ぼす取引、科目については、内国法人に対して通常行われる調査手続が実施されなければ、課税の公平は保てないものと思われる。また、財務諸表や帳簿書類に記載されている取引については、個別に資料の提出を指定することにより、確認作業を進めることができるが、賃貸収入の除外や備品や建物附属設備の除外（一時の損金処理）といったそもそも財務諸表に現れない取引については、現地営業部や経理部の管理資料等を検討することなしに発見することはできない。

〔注〕

- (1) 青山監査法人・プライス・ウォーターハウス『アメリカの会計原則』  
1997年版（東洋経済新報社 平成9）200頁
- (2) 日本監査研究学会 海外監査実務研究会編『海外監査実務』（第一法規 平成6）  
124頁

## 第5章 まとめ

### 1 企業の社会的責任とディスクロージャー

企業は事業活動を繰り返すことにより、社会的存在として、利害関係者との関わりを広げていく。企業それ自体が社員という利害関係者によって構成されており、企業の業績が給与や賃金、福利厚生といった形で社員をはじめその家族等にも影響を及ぼす。また、企業を資本構成の面から捉えれば、株主、銀行、社債の購入者等の投資家や債権者により構成されている。これらの利害関係者は、利益配当やキャピタル・ゲイン、債権の円滑な回収という形で、企業業績により大きな影響を受ける立場にある。また、事業活動の関係者として、得意先、仕入先、外注先等の利害関係者があり、企業の業績や意思決定が自らの事業の業績に関わってくる。さらに、地域住民、地方自治体、国等は、企業の社会的貢献、環境問題、法人税や事業税等の税金といった形で関わりを持っており、潜在的な投資家や取引先も企業業績に関心を持っている。

企業会計は、企業の経済活動を貨幣計数を物差しにして認識、測定、記録、表示する技術であるが、企業を取り巻く多種多様な利害関係者に、企業活動に関する情報を提供するという極めて重要な役割を担っている。企業会計に基づき企業により自主的に開示される情報について、独立の立場から事後的にチェックを行う社会的な役割を担っているのが会計監査と税務調査である。

各種の規制緩和により、企業は益々自由な経済活動が可能になってきている。これを公益目的のチェックシステムの見地から捉えれば、事前チェックから事後チェックへの重点移動と捉えることができる。事後チェックシステムとしての会計監査と税務調査の国際水準化は、一般投資家や納税者の利害に直結していると言える。企業の経営スキャンダルの多くが海外拠点を舞台にしている原因は、会計士や税務調査官が公正なる判断を行うに足る海外取引に係る資料・情報を入手できる制度が整っておらず、必要な検証手続が実施されていないからにほかならない。

## 2 会計監査と税務調査によるダブルチェック機能

会計監査と税務調査は、チェックする対象が企業会計であるという点で共通している。会計監査は、一般投資家を中心とする利害関係者に意思決定に足る情報を提供するため、企業が開示する財務諸表が、企業の財政状態及び経営成績を適正に表示しているかどうかについて専門家としての意見表明をするものであり、税務調査は、企業が納税申告書で課税所得金額を適正に計算し、納税しているかどうかを確認するものである。二つのチェック機能は、目的が異なることから、採用される手続に重点の差が現れるが、具体的確認作業としては非常に類似した手続が採られる。

例えば、収入の計上に係る認識行為が、当該企業が継続的に採用する会計処理基準（出荷基準、検収基準等）に則って行われ、適正な測定行為のもとで記録され表示されているかについては、受注伝票、出庫指図書、商品入出庫管理表、検収通知書、納品書控、請求書控、得意先元帳、領収書控、当座預金照合表、総勘定元帳、月次試算表、資金運用表、損益計算書、貸借対照表、勘定科目内訳明細書等の照合により検討される。売上原価や経費に係る認識、測定、記録、表示の適正性の検討も、企業内で作成、保管されている帳簿、書類の照合作業を通じて行われる。会計監査では、企業利益が実際よりも多く表示されていないか、資産勘定が過大表示されていないか、負債勘定が過少に表示されていないかという点に注意が払われる。一方、税務調査では、企業の所得金額が実際よりも少なく申告されていないか、資産勘定が過少に表示されていないか、負債勘定が過大に表示されていないかという点に注意が払われる。しかしながら、帳簿に記載された取引の日付、金額、勘定科目、集計計算等のプロセスを証拠書類を基に照合、検討していく手続は、殆ど同じものと言えよう。

会計監査によって、収益、費用等の会計処理基準が継続的に適正に適用されているという検討作業が済んでいるとしたなら、課税庁は会計監査の独立性を信頼し、税務調査にあたっては、会計監査が実施した照合手続は省略し、帳簿に記載のない項目を想定した調査手続と税務調整項目の検討に、調査日

数の多くを配分すれば済むこととなる。このような、会計監査と税務調査の社会的な分業が進むためには、税務調査において会計監査でチェック済の取引内容を再度チェックしても、殆ど非違が発見されないという実務の積み重ねが、繰り返される必要がある。また、会計監査人の会計監査が義務づけられていない中会社と小会社については、監査役による監査を充実させるか、税理士や公認会計士による任意の税務監査を実施して、税務調査において指摘を受けそうな事項を未然に是正することが有効であると考えられる。優良な納税者を育成し、税務調査の重点を、高額な租税の脱漏事案や複雑、困難事案に集中することにより納税道義の高揚を図ることこそ、税務行政のめざす方向性と言える。

### 3 パートナーシップ課税の明確化

#### (1) 所得計算方式の自由選択

わが国の企業が外国のPSに投資を行った場合の課税関係については、法人税法に特段の定めがないことから、PSがわが国の法人税法上いかなる事業組織に類似しているかにより、課税関係を整理するアプローチがとられ、実務においては、任意組合あるいは匿名組合として課税所得金額の計算が行われている。わが国の非法人事業組織である人格のない社団、任意組合、匿名組合は、いずれも公的な登録の義務が課されておらず、名称や登録といった外形的な基準で判別することはできない。また、それぞれが私的契約関係で構成されているため、形式上現れる契約書や規約、定款といった書類は一つの参考であり、組織の構成、出資の状況、事業用の財産の所有関係、業務執行の実態、対外的な責任、損益の配分等の現状を勘案して組織分類を判断せざるをえない。

また、米国のPSにみられるように、設立準拠法である各州のPS法には強行規定が少ないため、当事者の合意が優先され、実在するPSは極めて多様である。米国においては、事業組織がコーポレーションに該当するかPSに該当するかを判定するために、IRSが多大な労力を費やしてきた歴史

があり、1997年1月以降「チェック・ザ・ボックス規則」（財務省の最終規則）により組織分類を、納税者が選択できる方式を導入した。

非法人の事業組織は国内は勿論、外国にも種々存在し、今後どの様な組織形態が出現するかは予測できない状況にある。内外の非法人事業組織を個別に分類し、わが国の法人税法上の事業組織分類に当てはめることは、多大な労力がかかる反面、適正な課税が実現できるかどうかにも疑問がもたれる。このような現状を勘案すれば、事業を行っている組織それ自体に課税所得計算方式の選択をさせるのが、最も実態にあっているものと思われる。すなわち、非法人の事業組織が組成されて最初の事業年度末までに、人格のない社団として事業組織自体が納税義務者となるか、任意組合又は匿名組合として組合員が納税義務者となるかを選択して、税務署長に届け出るのである。

さらに、組合型の所得計算方式を選択した事業組織は、米国の情報申告に習って、組合自体の財務諸表と各組合員の課税所得計算に必要な項目を記載したForm 1065 Schedule K-1をわが国の税制にリフォームした様式を提出することとする<sup>11)</sup>。

国家間の課税方式の整合性を図り、租税条約上の扱いを一致させるために、条約の新規締結や改正にあたっては、非法人事業組織の条約上の取扱いを明示することに努める。そして、租税条約の情報交換規定を援用し、各国の非居住Pに関する情報（Schedule K-1の写し等）を自動的に交換するシステムを構築する。この制度的な手当てによって、PSとしての課税方式が認められた非居住Pに係る配当未済の分配損益がPの居住国で把握される道が開かれる。

組合型の所得計算方式を選択した非法人事業組織の税務調査は、原則として税務担当の組合員を定めて組合が統一的に受けることとし、各組合員の税務調査で組合損益に関する確認事項がある場合には、税務担当の組合員が必要な情報の提供を行う。組合自体が税務調査を受け、否認事項がないか、否認項目を是正済である場合には、その事実を証する通知書等を税



務署長が発出し、これを各組合員が提示することにより、組合損益に関する重複調査を避けるようにすべきである。

外国の非法人事業組織が、居住国でPSとしての課税方式を選択している場合、これに投資を行っているPたるわが国の居住法人は、自動的に組合型の所得計算方式により申告を行わなければならないが、当該投資に係る分配損益について税務調査において説明を求められた場合には、国内での取引同様の資料を整えて、説明を行わなければならないことを十分認識しておかなければならないだろう。

## (2) 組合型の所得計算方式

まず、組合から受ける利益等の帰属の時期であるが、組合の計算期間の終了の日の属する当該組合員たる法人の事業年度を原則とするが、やむをえない事情により、組合の決算内容が帰属させるべき当該組合員たる法人の事業年度に係る法人税申告書の提出期限後に判明した場合には、当該判明した日の属する当該組合員たる法人の事業年度とする。

次に、わが国と異なる会計基準を採用する国の非法人事業組織からの分配損益に含まれる、減価償却費や繰延資産の償却費等の損金経理要件項目については、会計基準の違いが原因で、財務会計上の費用の金額が、組合員たる法人が租税会計上損金の額に計上することを欲する金額よりも少なかった場合、損金経理要件を外して損金の申告調整を認める余地があってもよいと考える。

三番目は、組合から分配を受ける利益等の額の計算方式は、収入金額、支出金額、資産金額、負債金額をその分配割合に応じて、各組合員のこれらの金額として計算する方法のみとする。そして、組合から分配される損金の額は出資済の金額を限度とし、これを超える損失の額は翌期以降に繰り延べて、追加出資の実行か損失負担の実行があった時点で損金算入を認めることとする。

四番目は、組合から分配を受ける利益等の額が外貨で表示されている場合の換算方法についてであるが、外国のPSからの分配損益を想定した場

合、個別の取引について法令及び通達による換算方法を義務づけることは、納税者に過度の事務負担を強いることとなると予測されることから、法人税基本通達13の2-2-5「海外支店等の資産等の換算の特例」に準じて取り扱うのが妥当と考える。

#### 4 海外拠点監査の充実と税務調査の方向性

##### (1) 海外拠点監査の充実

公認会計士協会銀行監査特別委員会報告第1号「銀行の海外支店監査に関する実務指針」に触れられているように、海外支店の監査は、従来、日本の監査人が巡回的に現地へ赴き、必要と認められた手続を実施してきたが、海外支店の規模の拡大に加えてデリバティブ取引のようなレバレッジ効果のあるオフバランス取引も増加し、往査頻度、往査日数、監査手続の適用等の面で再検討が必要となってきた。

課税庁の質問検査権の及ばない海外拠点にあつては、企業会計のチェック機能は会計監査に委ねられているといっても過言ではない。第2章の2(4)の「会計監査の国際化」で述べたように、数千億円規模の簿外取引や不正取引は、内部牽制制度が不十分なうえ、企業内部の役職者によって意図的に隠蔽工作が行われていたが、それらの取引の事実は、海外拠点に保管されている資料を丹念に照合することにより、容易に把握できるものであった<sup>(2)</sup>。問題は、内部牽制制度に疑問を持ち、帳簿と取引資料の突き合わせという地道な監査手続が実施されなかったことにある。吉田康英助教授が指摘するように、リスクをリスクとして認識できる業界プロとしての公認会計士を育成すべく、継続的な専門教育の早期完成・実行が望まれる<sup>(3)</sup>。

また、巨額な粉飾決算が表面化することにより、企業が被った損失と失った信用の大きさは計り知れない。この事実を勘案すれば、企業は本社の管理体制が十分に行き届かない海外拠点の監査に十分なコストを割いて、会計監査人に十分な監査手続を実施させる契約条件を整える必要があろう。

##### (2) 税務調査の方向性

課税庁による税務調査の執行の現状は国によって異なっており、直接税と間接税の税収に占める割合、申告納税制度であるか賦課課税制度であるか、あるいは職業会計人の果たす役割と独立性の差によって、全ての先進国でわが国のように任意による法人への臨場調査が行われているわけではない。戦後の税制整備の手本とされ、行政上の組織の整備にあたっても参考とされることが多かった米国の税務調査の現状との比較は、わが国の今後の海外取引に係る法人税調査の方向性に多くの示唆を与えてくれる。

米国の質問検査の種類には、書簡調査 (correspondence audit)、署内調査 (office audit)、臨場調査 (field audit) があるが、内国歳入法典に規定された具体的で詳細な要件と手続に従って執行される。米国には、給与や利子、配当を始めとして種々の情報申告制度があり、IRSに集められた資料情報は、納税者番号に基づき、電子計算機による名寄せ作業が効率的に行われ、このデータが各納税者の申告書と照合され、総合課税の基礎をしっかりと固めている。また、税務調査にあたって、納税者等が調査官の求めに応じない場合には、サモンズ (administrative summons : 行政召喚状) が発出され、納税者等は一定の日時に税務署その他の場所に出頭して、必要な帳簿書類等を提出し、また必要な証言を行うことを要求される。納税者等がこれに従わない場合は、調査官は管轄の連邦地方裁判所に執行の申し立てを行うことができ、口頭弁論を経たうえで、当該サモンズが要件を満たしていると認められる場合には、裁判所は当該納税者等にそれに従うことを命令する。当該納税者がこの命令にも従わない場合には、裁判所侮辱罪により処罰される。このような背景を踏まえて、金子宏教授は、米国の税務調査の制度的な特色として次の三点を掲げている<sup>4)</sup>。

- ① 納税者等がサモンズに応じない場合には、IRSは訴訟を提起しなければならず、サモンズを執行すべきかどうかは裁判所の判断に委ねられている。この制度は、いわば質問検査に対する司法権の事前チェックとして大きな意味を持っている。
- ② 質問検査に関する米国の内国歳入法典の規定は、わが国の場合よりも

ずっと詳細であり、また手続的整備が進んでいる。特に注目されることは、反面調査の場合について、納税者本人への通知を始めとして、納税者本人の権利を保護するための手続が整備されつつあることである。

- ③ 税務調査にあたって、書簡と文書が頻繁に用いられる。署名入りの文書が授受されることにより、当事者が当該文書が真正なものであることが確認でき、記録として保存が可能である。

上記の特色を受けて、今後のわが国の税務調査のあり方をめぐる状況変化の可能性について、金子宏教授は次の三点を理由として指摘している<sup>6)</sup>。

- ① 書簡ないし文書の形式を用いることにした方が、質問検査の手続的整備を進めやすい。
- ② 国際化がさらに進行し、わが国の経済も国際経済秩序の中に組み込まれてゆくに従って、わが国独特の社会慣習を維持することが困難になり、それは租税行政の分野においても同様であると考えられることである。もし、文書の形式を用いることが国際的常識であるとするれば、わが国としてそれを取り入れてゆくべきであろう。
- ③ 文書の形式を用いることは、税務行政庁にとっても納税者にとっても、記録の保存という点でメリットが大きい。

わが国では、租税確定処分<sup>7)</sup>の取消を求める訴訟における課税要件事実の客観的立証責任について、二つの考え方の対立がある。一つは、行政行為の公定力を根拠として、処分が違法であることについては原告（納税者）が全面的に立証責任を負うとする考え方（米国法的見解）である。二つ目は、租税確定処分の取消を求める訴訟が、債務不存在確認訴訟と実質を同じくすることに着目して、民事訴訟の通説である法律要件説に従って立証責任が配分されるべきであるとする考え方である。この点について、金子宏教授は、「租税行政庁が確定処分を行うためには、課税要件事実の認定が必要であるから、原理的には第二の見解が正当であり、課税要件事実の存否及び課税標準については、原則として租税行政庁が立証責任を負う、と解すべきである。ただし、課税要件事実に関する証拠との距離を考慮に

入れると、この原則には利益状況に応じて修正を加える必要がある。」と述べており、わが国の通説的見解となっている<sup>6)</sup>。

以上の前提に立って、税務調査の現状に立ち返ってみると、海外支店や外国パートナーシップ、あるいは特定外国子会社等の取引を立証する証拠書類は、通常所在国にて保管されており、納税者の協力がなければ課税庁は課税要件事実の存否を確認することはできない。米国のサモンズのように強力な執行権限を持たないわが国では、課税庁が国内取引と同等の水準のチェック機能を維持するためには、租税法の適用の前提となる課税要件事実を正確に理解するために必要な資料情報が、いつでも入手できる立場になければならない。そのためには、まず第一義的に海外に保管する帳簿書類の提出義務を法令に明示すべきであると考えている。次に、諸外国で導入している制度を参考に、経済的合理性に反する租税回避行為の疑いがある取引で、課税要件事実を判断するに足る資料が納税者から提出されないケースについては、立証責任を納税者に転換させることも必要と考える<sup>7)</sup>。この点について、タックス・ヘイブン対策税制を素材にした国際的租税回避行為の先駆的研究において、佐藤正勝教授は次のように述べている。「タックス・ヘイブンに係る租税回避があったとしても、通常は、青色申告承認の取消を行って推計課税を行うというような事例は少ないと考えられる。仮に、推計課税が行われたとしても、当該課税処分に係る争訟の段階で納税者側からこれに反する資料の提出があった場合において、新たな資料に基づく納税者の主張が認められることになれば、納税者は自己に有利な時期に資料を提出することになる。このような状況の下では、調査時ではなく後の争訟の段階で資料が提出されることになるから、調査非協力の納税者が増加したり、争訟が遅延したりといった弊害が生じ、当局にとっては立証の負担の増加を招くとともに、訴訟維持が困難となる可能性がある。このようなケースに対処するには、納税者から資料の提出がなかった場合には、当局が行った課税処分に適法性の推定を与え、納税者がこれを争う場合には、納税者側に課税処分の違法性を証明する義務がある旨の規定を導入するといったことが考えられる。」<sup>8)</sup>

外為法の改正と種々の規制緩和は、外国資本の日本進出を加速させ、様々な事業組織がわが国の租税との関わりをもってくる。通信技術の高度化にともない、国際金融におけるグローバル・トレーディングや電子商取引のようなペーパーレスの経済活動が、国家間の課税問題として取り上げられてきており、税務調査の視点から見れば、課税上の取扱いの判断をする前提として、どの様な取引が行われているかという基本的な情報を入手することが不可欠である。税務調査の国際水準化のためには、課税庁が納税義務者と同等の判断資料である情報を入手できるシステムを整備する必要がある。サモンズという強力な調査手続を有し、租税確定処分の取消を求める訴訟において処分の取消を主張する場合に納税者に立証責任を課している米国でも、次に示すような海外取引に係る情報報告のシステムを持っている。今後のわが国の資料情報制度の整備に参考となるものと思われる。

米国内国歳入法典条項	対 象 者	内 容
外国パーナースィップの持分に関する情報報告 ( § 6046 A )	米国人（自然人、法人、P S、遺産財団、トラスト）がパートナーである外国P S	次の事情にかかる報告を行わなければならない。 ① 外国P Sの持分を取得した者 ② 外国P Sの持分の全部又は一部を売却した者 ③ 外国P Sの持分に実質的な変動があった者 報告の原因事実が生じた日から90日以内に申告する。
外国同族会社の社員等の報告義務 ( § 6035 )	外国同族会社の役員、取締役又は50%以上の株主である米国人（自然人、法人P S、遺産財団、トラスト）	毎課税年度について、次の事項を報告する。 ① 住所、氏名、総株式数、各人の持ち株数等の株主に関する情報 ② 総所得金額、所得控除額、税額控除額、課税所得金額、外国同族会社の未処分利益金額 ③ その他の情報
外国法人の報告義務 ( § 6038 A )	一人の外国人（法人及び自然人）に議決権のある株式	25%以上を所有する外国人、その株主又は対象者の関連グループ（50%超を所有する者のグループ）に属する者（以下関連者という）

米国内国歳入法典条項	対 象 者	内 容
	又は全株式の価値の25%以上を所有されている米国人及び外国法人の米国支店	との取り引きがある場合、From5472にてIRSに次の事項を報告する。 ① 関連グループ各社の名称、本店所在地、事業内容、取引・持分の関係等 ② 対象者との取引高（仕入・売上・貸付金・手数料・ロイヤリティの額・金銭授受を伴わない財産・権利の移転）
外国法人の記録の保管義務（§ 6038A）	一人の外国人（法人及び自然人）に議決権のある株式又は全株式の価値の25%以上を所有されている米国人及び外国法人の米国支店	① 左記関連者との取り引き内容・条件が妥当であることを証する記録（帳簿書類等）の保管 ② 対象者と取引をする外国人たる関連者は、税務調査、IRSによる召喚、サモンズに関して、対象者を代理人と指定しなければならない。 ③ 対象者は、①の記録を税務調査に際して速やかに応じなければならない。 ④ ②、③に違反した場合には、対象者と外国人たる関係者との取引により発生した対象者の費用又は資産の取得原価はIRSが独自に決定することができる。
特定の外国法人の情報申告（§ 6038）	米国人が50%超の議決権を有する外国法人の株主の米国人（自然人、法人PS、遺産財団、トラスト）	次の事項を報告する。 ① 当該法人の名称、本店所在地、事業内容、設立された国名 ② 当該外国法人の未処分利益の額 ③ 当該外国法人の貸借対照表、関連者及び関連グループとの取引
外国会社の社員等の報告義務（§ 6046）	外国会社の役員、取締役又は5%以上の株主である米国人（自然人、法人、PS、遺産財団、トラスト）	次の事項を報告する。 ① 各株主の名前、住所、納税者番号 ② 5%以上の株式価値を初めて取得したか、追加的に取得したか ③ ②の事実の発生日
租税条約の恩典に関する報告義務（§ 6114）	租税条約の規定により連邦税法の規定に比して有利な	From8833により次の事項を、毎年IRSに報告しなければならない。 ① 名称、住所、納税者番号

米国内国歳入法典条項	対 象 者	内 容
	取扱いを受けている外国人（自然人及び法人）	② 居住国 ③ 恩典を受けた項目、金額、相手先 ④ 関連する連邦税法の条文、適用を受けた租税条約の条文
外国に対する財産分配に関する報告義務（§ 6038B）	米国人（自然人、法人、P S、遺産財団、トラスト）	次の取引により、外国人に対して、財産分配を行った場合にはFrom926により報告しなければならない。 ① 子会社の完全清算（§ 332）、特定現物出資（§ 351）、組織変更に伴う株式、有価証券の交換（§ 354）、子会社発行の株式・有価証券分配（§ 355）、組織再編成に伴う株式・有価証券と財産の交換に伴う財産の分配（§ 336） ② 完全清算に伴う財産分配（§ 336）

## 〔注〕

- (1) Form 1065 Schedule K-1 リフォーム様式（試案）次業別添参照
- (2) 井口俊英『告白』（The Confession）（文芸春秋 平成 7）172頁～ 176頁
- (3) 吉田康英「金融機関に対する公認会計士監査の方向性 -米国での事例と本邦への示唆-」（JICPA ジャーナル No.513 平成10年 4月号）91頁
- (4) 金子宏「アメリカにおける税務調査一質問検査権を中心として一」（日税研論集 Vol.9 平成元年 9月）10頁～25頁
- (5) 金子宏 前掲論文(4) 70頁～73頁
- (6) 金子宏『租税法 第六版補正版』（弘文堂 平成10年）664頁
- (7) 大崎満『国際的租税回避—その対抗策を中心として—』（大蔵省印刷局 平成 2）387頁～ 389頁
- (8) 佐藤正勝「国際的租税回避行為等の類型及び対応策—米国のタックス・ヘイブン税制との比較を中心として一」（税務大学校研究科論文集 平成元）291頁～292頁





組 合 員 へ の 分 配 額			
個 人 組 合 員 の 場 合		法 人 組 合 員 の 場 合	
所 得 区 分	所 得 金 額	資 産 金 額	
		負 債 金 額	
		出 資 金 額	
		収 益 ・ 利 益 金 額	
		費 用 ・ 損 失 金 額	
		当 期 損 益 金 額	
		交 際 費	
		寄 付 金	
		所 得 税 額	
		外 国 税 額	
	土 地 重 課 税 の 額	土 地 重 課 税 の 額	
補 足 的 情 報		補 足 的 情 報	