ほぼ週刊コラム　Partnership論　その１３６

**シリーズ：『米国Partnership税制勉強会』の振り返りと準備**

**第九回勉強会（**[**年表**](http://www.llc.ip.rcast.u-tokyo.ac.jp/Column%20hobo-shuukan/2014/20141003%20W113%20economic%20substance%20without%20profit/shiryou/evolution%20history%20of%20US%20partnership%20taxation%20rev8.ppt)**項目５：1976年、At Risk Law）の振り返り（１）：**

**corporateって何？　答：*lex*によって発生主義税務会計がmandatoryとされるentity**

2015.04.03 rev.1 齋藤旬

**corporateって何ですか？**　という質問を前回第九回勉強会でされた受講者がいらっしゃった。なので今週はpartnership論を少し離れてcorporateについて説明する。

　紀元前から19世紀まで事業組織体形態の主流だったpartnershipと違い、比較的最近の19世紀に発明されたcorporateを論じるのに手間はかからないか、というとそうでもない。

　なぜならば．．．。19世紀半ばの減価償却概念の発明をもって、極めて合理的な発生主義会計が完成した[[1]](#footnote-1)。そしてcorporate制度が完成したのだが、これは同時期に形成されたウェーバーの言う所のDer rationale Staat（合理的国家）にとって、都合が良かった。即ち、支払能力（ability-to-pay）に応じて税を納めてもらおう[[2]](#footnote-2)という国家の要求にとってピッタリの相手だった。支払能力、つまり利益（profit）ないし所得（income）を、恣意性を排除して一律一様に毎年毎年発生する発生主義会計を特徴とするcorporateは、国家歳入の源泉として極めて理想的だった。『[法人税法会計論](http://www.amazon.co.jp/%E6%B3%95%E4%BA%BA%E7%A8%8E%E6%B3%95%E4%BC%9A%E8%A8%88%E8%AB%96-%E6%9C%AB%E6%B0%B8-%E8%8B%B1%E7%94%B7/dp/4502453404/ref%3Dsr_1_4?s=books&ie=UTF8&qid=1427875110&sr=1-4&keywords=%E6%B3%95%E4%BA%BA%E7%A8%8E%E6%B3%95%E4%BC%9A%E8%A8%88%E8%AB%96)』3頁にある下表からも分かるとおり、19世紀末から20世紀初頭、日本や米国など各国によるcorporate taxation [[3]](#footnote-3)の制定が相次いだ。

　ここに問題が生じた。事業者としては、税を課されるcorporateにはなりたくない。従って国家としては、何か基準なり条件なりを設けてそれを満たせばcorporateだと命じることが必要になった。

**問題なのは区分方法**。「エッ、corporateが合理的なら話は単純なはず。説明に手間がかかるとは、齋藤、いったい何を言ってるんだ。」と思われたかもしれない。確かに一旦corporateだと、人々も国家も認識したentity（事業体）は、国家の持つ強制力が及ぶ所となりスムーズにcorporate income tax [[4]](#footnote-4)を徴収されるかもしれない。しかし、問題なのは、様々あるentityをどの様にして、何を基準にして、partnershipとcorporateとに区分するかだ[[5]](#footnote-5)。

この区分方法（entity classification）を決めるのが、大問題だった。即ち、紀元前から19世紀まで数千年間もpartnershipだけに慣れ親しんだ西洋人にとっては大問題だった。

[**相違点一覧表**](file:///C%3A%5CFlash_M%5CLLCweb%40RCAST%5Cpublic_html%5CColumn%20hobo-shuukan%5C2014%5C20140925%20W112%20purpose%20and%20collaboration%20type%5Cshiryou%5CCorporate%20vs%20Partnership%20rev6.ppt)で皆さんは既にpartnershipとcorporateとがどの様に異なるか学んだ。そして更に[コラム１２８](http://www.llc.ip.rcast.u-tokyo.ac.jp/Column%20hobo-shuukan/2015/20150130%20W128%20religion%20in%20the%20public%20sphere%20WAYAKUrev1/20150128%20W128%20religion%20in%20the%20public%20sphere%20WAYAKU%20rev2.docx)等で、partnershipが、ハーバーマス達の言うthe publicあるいはunforced forceしか働かないfreedomに属し、corporateが、state（国家）によるウムを言わせぬ強制力（coercion）が働くpublicあるいはlibertyに属することを学んだ。この様なpartnershipに19世紀になるまで慣れ親しんだ西洋の人々に、20世紀の或る日、「貴方の事業体はcorporateです。発生主義税務会計を強制します。corporate income taxを払いなさい」と国家が命ずるのが如何に大変であるのか、皆さんも想像に難くないだろう。ウェーバーが「鉄の檻」と呼んだ気持ちが分かるだろう（[コラム１２１](http://www.llc.ip.rcast.u-tokyo.ac.jp/Column%20hobo-shuukan/2014/20141128%20W121%20those%20who%20resisted%202/20141128%20W121%20those%20who%20resisted%202%20rev1.docx)）。

よっぽどのこと、例えば世界大戦や世界大恐慌にでもならない限り、西洋の人々にとってはcorporate、特にcorporate taxationを受け入れることは、極めて難しいことだった。

**日本にとっては容易い問題**。大問題を抱えた西洋を説明する前に、corporateとcorporate taxationを導入することが、日本にとっては容易かったことを説明しよう。簡単に言えば、西洋列強の植民地になるのを明治期の日本が避けるには、西洋近代合理主義をほぼ無批判で受け入れるしか手が無かったからだ。結果、前掲の表で見ても日本は、1899年、西洋諸国と比べてみても比較的早い時期にcorporate taxationを受け入れていることが分かる。

具体的制度がどうなったのかを、現行日本法の関連条文で説明しよう。現行日本法は、明治期にプロシャ等から導入した旧法律体系とは異なるが、第二次世界大戦直後に米国GHQの指導の下に作り直されたものが下敷きであり、戦時体制つまりcorporateやcorporate taxationに極めて親和的な体制を元にして作られており、corporate親和性を示す例としてはむしろより適したものになっている。

**日本のcorporate taxationの「建て付け」は二段階**。ここからしばらく、私としては誤訳だと考えているがcorporateの和訳としての「法人」という言葉を使わざるをえない。

日本の法人税制では、一段階目で、法人税法で「内国法人なら法人税を払う義務がある」と定め、二段階目で、各組織法で「この法律で定める組織は法人である」と一つ一つ定める。後者の例について、ここでは、2009年に全面的に作り直された最新の「技術研究組合法」から条文を拾う。では、具体的条文を順番に見ていこう。

**一段階目：**[**日本の法人税法**](http://law.e-gov.go.jp/htmldata/S40/S40HO034.html#1001000000000000000000000000000000000000000000000000000000000000000000000000000)**第五条　「内国法人に対しては、各事業年度（連結事業年度に該当する期間を除く。）の所得について、各事業年度の所得に対する法人税を課する。」**

単純明快。特に、「各事業年度の所得」という表現は、組成から解散までの長期にわたる不定の期間で会計を締めることを前提にした会計自由なpartnership会計でなく、年度ごとに利益（所得）が、定まった規則に則って明確に発生する発生主義税務会計を前提にしていることがハッキリしている。即ち、ここで言う「法人」が、partnershipを含むjuridical personやlegal personでなく、corporateを意味していることが明確に分かる。

**二段階目：各組織法　例として[技術研究組合法](http://law.e-gov.go.jp/htmldata/S36/S36HO081.html%22%20%5Cl%20%221000000000001000000000000000000000000000000000000000000000000000000000000000000)第二条**  **「技術研究組合（以下「組合」という。）は、法人とする。」**

これはもっと単純明快。ただ、日本民法では西洋語で言うpartnershipを「組合」と和訳しているので、そうだとして上記条文を英語に直すと、「技術研究partnershipはcorporateとする」ということになり、日本人には明快かもしれないが西洋人にとってはチンプンカンプンの条文となってしまう。残念ながらガラパゴスだけで通用する、独り言ちの条文だ。

**人々にはfreedomやcapacity（法的行為能力）があるとする観点からは、どちらが悪質？**これはもう断然、二段階目：「国家の*lex*である各組織法で法人としてしまう」が悪質だ。

即ち、ヨハネ・パウロ二世が[1991年Vatican論文第四章](http://www.llc.ip.rcast.u-tokyo.ac.jp/Column%20hobo-shuukan/2014/20140320%20W86%20full%20reviseup%20or%20wayaku%20of%20CA/20140320%20W86%20full%20reviseup%20or%20wayaku%20of%20CA%20rev10.doc)第32段落で述べた：「人間が持つ知識、特に、人間が持つ科学的知識、更に、組織を相互に関連付けコンパクトにまとめる為に人間が持つ法的行為能力（capacity）、そして、他者のneedsを感受しそれを満たすために人間が持つ法律行為能力（ability）、これらが決定的に重要となってきています。」という考え方に反している。

**見方を変えれば、日本の人々にはfreedomやcapacityが無いからこそ、「国家が*lex*で各種事業形態をほぼ全て「法人」としてしまう」が、まかり通ってしまった。**

日本はこのままで良いのか悪いのか、ここは思案のしどころ。思案の結果もし、日本の人々もentity classificationに関するpower（権限）を持ちたいとなったならば、猛勉強しなければならない。即ち、freedom、*ius*、capacity、freedom of contract、freedom of accounting、collective proper、collective in kind、collective self defense、the duty of verification、juridical person、the public sphere、lawful tax shelter、そしてthe power of religion in the public sphere等について、猛勉強しなければならない。

**さて米国では、人々はどうcorporateおよびcorporate taxationを受容していったのか**。簡単に言うと米国人達は最後まで、corporate taxationを受け入れなかった。即ち、1913年に米国国家がcorporate taxationをスタートした後も、entity classification（事業体区分）についてのpower（権限）を人々は国家に完全には明け渡さなかったし、脚注5で書いたとおり1996年にcheck the box ruleが定まった後は、entity classification（事業体区分）についてのpower（権限）を、人々は国家からほぼ完全に取り戻したと言えるだろう。

**このentity classificationにおける人々と米国国家による攻防は、国家が「貴方の事業体はcorporate。corporate income taxを納めなさい」と命ずることを可能とする国家強制力が、強→弱→解除となっていく三つの時代に分けて考えることが出来る**。即ち、1)「強」の時代：1894年のThe Revenue Act成立～1945年の第二次世界大戦終了、2)「弱」の時代：1945年の第二次世界大戦終了～1996年のcheck the box rule成立、3)「解除」の時代：1996年のcheck the box rule成立～現在、の三つの時代だ。以下、順を追って説明する。

**1)「強」の時代：1894年のThe Revenue Act成立～1945年の第二次世界大戦終了**。

1894年、individual income taxとcorporate income taxを要請するThe Revenue Actが米国国会において成立。背景：英国等欧州工業製品に関税をかけて米国北部工業を養成する時代が終わり、関税は二重に悪いものになった。即ち、工業製品価格の高止まりを生み、米国北部工業者達の暴利を生むだけの税制となった。新たに、米国北部工業者達の暴利を国家に還元する税制が必要となった。それが、corporate income taxだ。

1913年、16th Amendment：　ﾜｲｵﾐﾝｸﾞ州が憲法修正第十六条「所得税の賦課及び徴収」を批准し、これをもって4分の3以上の州が批准したことになり、憲法が修正された。国会が所得税を法制化できることになった。実際にindividual income taxとcorporate income taxとがスタートした。

1935年、Morrissey判決。以下①～⑥のうち四つ以上の要件を満たすentityはcorporate taxationの対象となった。これによって、IRSは実質的にcorporateと同様の機能を果たすtrustやpartnershipを、corporate taxationの対象に取り組むことに成功した。「貴方はcorporate。発生主義税務会計を強制します。corporate income taxを納めなさい」と命ずることを可能とする国家強制力が「最強」となった。

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（an objective to carry on business and gains therefrom）

③組織の継続性（continuity of life）

④経営の集中化（centralization of management）

⑤有限返済責任（liability for corporate debts limited to corporate property）

⑥持分の自由譲渡性（free transferability of interests）

　1945年、第二次世界大戦終了。戦時中、corporateにその所得の100%を国に納めさせていたexcessive corporate income taxが直ちに廃止となった。

**2)「弱」の時代：1945年の第二次世界大戦終了～1996年のcheck the box rule成立。**

　1954年、IRC（内国歳入慣例）にSubchapter Kが新設された。世界初の本格的partnership taxationが整備された。「tax shelterにはlawfulなものもあり得る」という考え方の具体的整備が始まった。

1958年、IRC（内国歳入慣例）にSubchapter Sが新設された。これによって形成されるS-corporateは、tax shelterのために使うことは出来ない。「tax shelterをしないならcash accountingしても良い」ということで、実質上、発生主義税務会計が強制される。しかし、corporate levelでのincome taxは課税されずshareholder levelでのみ課税される。即ち、会計自由ではないが、pass through課税ではある。

1960年、Kintner規制発足。Morrissey判決で示された①②が取り除かれ、③④⑤⑥のうち三つ以上を満たすentityは、corporate taxationの対象となった。「貴方はcorporate。発生主義の税務会計を強制します。corporate income taxを納めなさい」と命ずることを可能とする国家強制力が若干弱まった。

**3)「解除」の時代：1996年のcheck the box rule成立～現在、**

　1996年、check the box rule成立。「二人以上のmemberからなり、自動的にcorporationと分類されるものを除くbusiness entityは、連邦税務上partnershipであると分類される。ただし、corporationであるという選択がなされた場合を除く。」というルール。この発足とほぼ同時に”*per se* corporation”（※）をどう識別するか」の議論が始まった。*per se*：真性

（※）*per se* corporationの典型例にPTP（publicly traded partnership）がある。それは：

IRC§7704(a)：PTP は原則としてcorporationとして分類される。

IRC§7704(b)：PTPとは、その持分（持率）が、確立した証券市場において売買されるpartnership、または、その持分（持率）が二次的市場（または実質上それと等価な市場）において売買が可能となりつつあるpartnershipのことをいう。

2012年、PTP判定基準である持ち分所有者数が500人から2000人に緩和された。これの説明として、[コラム３５](http://www.llc.ip.rcast.u-tokyo.ac.jp/Column%20hobo-shuukan/2013/20130222%20W08%20information%20return/20130222%20W08%20information%20return%20rev2.doc)での説明を以下に転載する：

2004年にハーバード大学の学寮で産声を上げたFacebookは2005年にFacebook LLCとして正式に設立された。当初はザッカーバーグとその友人のモスコヴィッツなど数名しかいなかった持分所有者はFacebook事業が有望になるにつれ2010年には500人を超えた。

「500人越え」をFacebookからの情報申告で知ったIRSは、「PTP、*per se* corporateとしてcorporate income taxを強制徴収する。」とFacebookに内々に持ちかけた。するとFacebook側は、「少し待ってくれ。「500人越え」といったって従業員へのshare option授与までカウントしてるじゃないか。そりゃないよ。しかもネットが普及し世界中の人がFacebookの持分所有者になってくれる。例えば中国の投資家だってFacebookの持分所有者になってくれている今の世の中だ。基準を「2000人越え」ということにしてくれないか。」と反論してきた。

そこでIRSとしては、この提案に乗った。2年後の2012年5月18日、FacebookはNASDAQ市場にIPOした。株式時価総額8兆円のlisted corporate（日本でいえば上場株式会社）が誕生した。こののちは、Facebook corporationは発生主義の税務会計で課税所得を認識し、corporate income taxを毎年米国に払わなければならない。

**･･･以上から、米国の人々がentity classification（事業体区分）についてのpower（権限）を、国家から取り戻したことがお分かり頂けただろう**。

今週のお題目：「corporateって何？」には、答え：「*lex*によって発生主義税務会計がmandatoryとされるentity」とまとめたが、国家がその様にcorporateを規定し強制力を発揮しようとした動機の大部分は、「corporate income taxを国家歳入の基幹源泉としたい」という要求だったのだろう。そういった要求が西洋諸国に形成されつつある19世紀後半に、日本は西洋式国家運営術（state craft）を習得し、そういった思惑が米国において最高潮に達した第二次世界大戦直後に、日本は米国租税学者シャウプからシャウプ税制をもらった。

先ほど、日本の人々が手をこまねいて「国家がlexで各種事業形態をほぼ全てcorporateとしてしまう」ことに今も異議を唱えないでいるのはおかしい、という様なことを書いた。即ち、国家に頼り切っている。自分達で、あるいは自分達の独自なアイデアと行動で切り抜けようとしない。しかし、ここ迄の経緯を考えるとそれも仕方なかったのかもしれない。

失われた過去はやり直せない。ここからが正念場だ。今週は以上。来週も請うご期待。

1. 1829年、英国リバプール・マンチェスター鉄道会社の技師ウォーカーが、機関車や鉄路の整備作業実態を検討して、減価償却（depreciation）の必要を認めた報告書を作成した（[『近代会計成立史](http://www.amazon.co.jp/%E8%BF%91%E4%BB%A3%E4%BC%9A%E8%A8%88%E6%88%90%E7%AB%8B%E5%8F%B2-%E5%B9%B3%E6%9E%97-%E5%96%9C%E5%8D%9A/dp/449518301X/ref%3Dsr_1_1?s=books&ie=UTF8&qid=1427873224&sr=1-1&keywords=%E8%BF%91%E4%BB%A3%E4%BC%9A%E8%A8%88%E6%88%90%E7%AB%8B%E5%8F%B2)』98頁）。これを発端に減価償却制度が19世紀半ばに完成され、これをもって発生主義会計が完成した。 [↑](#footnote-ref-1)
2. この考え方を応能税（taxation of ability-to-pay）と言う。 [↑](#footnote-ref-2)
3. 日本では「法人税制」と和訳するが、[コラム１０６](http://www.llc.ip.rcast.u-tokyo.ac.jp/Column%20hobo-shuukan/2014/20140813%20W106%20limited%20liability%20of%20LLC/20140813%20W106%20limited%20liability%20of%20LLC%20rev1.doc)で述べたとおり、私はこの日本語を決して使わない。 [↑](#footnote-ref-3)
4. 日本では「法人税」ないし「法人所得税」と和訳するが、同上の理由で、私はこの日本語を決して使わない。 [↑](#footnote-ref-4)
5. 英語ではこの区分を、entity classificationと呼ぶ。1996年に米国でcheck the box ruleが出来てからは、起業者がentity classificationを自由に選べるようになり、この自由な事業体区分選択のことを単に[entity classification election](http://en.wikipedia.org/wiki/Entity_classification_election)と呼ぶようになった。 [↑](#footnote-ref-5)