

外国事業体課税に関する最近の論点と今後の方向性

平成 24 年 6 月 5 日

日本公認会計士協会

目 次		頁
1.	はじめに .....	1
2.	外国事業体課税に関する裁判例 .....	1
	(1) ニューヨーク州 Limited Liability Company (NYLLC) 事件 .....	2
	(2) 米国デラウェア州 Limited Partnership (DEL-LPS) 事件 .....	3
	(3) 船舶リース事件 .....	4
	(4) 各裁判例で示された「法人」該当性に関する判断基準の比較検討 .....	5
3.	実務上の問題点 .....	6
	(1) 多様な事業体を用いる背景 .....	6
	(2) 対外投資における問題点 .....	7
	(3) 対内投資における問題点 .....	7
	(4) 租税条約における取扱い .....	8
4.	外国事業体課税の在り方に関する検討 .....	9
	(1) 本邦における取扱いとパラレルなアプローチの考え方 .....	9
	(2) 外国準拠法による法人格付与に依拠するアプローチ及びその問題点 .....	9
	(3) 法人の属性から法人該当性を判断するアプローチ及びその問題点 .....	12
5.	まとめと今後の方向性 .....	13



## 1. はじめに

日本公認会計士協会は、租税調査会研究報告第6号「外国事業体課税の在り方について（中間報告）」（平成14年3月25日公表、以下「研究報告第6号」という。）及び租税調査会研究報告第15号「外国事業体課税について（中間報告）」（平成18年10月4日公表、以下「研究報告第15号」という。）の二度にわたり、外国事業体課税に関する研究報告を発表した。これらの研究報告では、外国法に準拠して組成された事業体を、我が国租税法上、どのように取り扱うべきか（法人課税か構成員課税か）を判断するに当たり、どのような考え方に立脚すべきかという論点を中心に検討した。平成18年に研究報告第15号が公表されてからも、数多くの判例が公表されてはいるが、問題となる外国事業体を我が国税法上、法人課税・構成員課税のいずれとすべきかについての判断基準が確立されているとはいえない状況である。一方、内外の企業が利用する外国事業体は、インドのLLPをはじめ益々多様化しており、実務上は、依然として対内投資・対外投資の両方の局面で多くの問題が報告されている。そこで、本研究報告では、研究報告第15号を発表してからの実務及び議論の進展を踏まえ、最近の裁判における判断基準を比較分析し、それぞれの考え方を整理・確認した後、実務において外国事業体を利用することから生じる税務上の問題点を対内投資・対外投資それぞれの観点から整理した後、外国事業体課税の在り方について、いくつかの考え方及びその問題点を提示し、現行税法の解釈の問題として解決すべき問題と新たな立法によらなければ解決できない問題を検討することとする。

## 2. 外国事業体課税に関する裁判例

我が国の居住者又は内国法人等による対外投資、非居住者又は外国法人による対内投資等の実務において、外国における多様な事業体が生じられているが、我が国の租税法令において、このような外国事業体を我が国租税法上の「法人」、「人格なき社団等」、「組合」等の各事業体にいかに分類するかという、いわゆる事業体分類基準は定められていない。

そのため、近年、特に外国事業体の我が国租税法上の「法人」該当性を巡る納税者と課税当局との間の見解の相違が税務調査の場面で争点とされ<sup>1</sup>、ひいては争訟にも発展するケースもある。以下では、近年の司法判断の状況を示すために、過去において主に外国事業体の我が国租税法上の「法人」該当性が争点とされた代表的な裁判例の概要を説

---

1 実務上、当該事業体が我が国租税法上の「法人」に該当するか否かという問題は、外国法を準拠法として設立又は組成された事業体が、我が国の納税主体となり得るかという当該事業体の課税関係の根幹に影響を及ぼすほか、当該事業体を通じて得られた所得の帰属時期及び所得の種類、外国子会社配当益金不算入制度やタックス・ヘイブン対策税制、更には租税条約の適用の有無など、様々な課税上の取扱いに大きく影響を及ぼす。

明し、それぞれの判断基準について比較検討することとする。

(1) ニューヨーク州 Limited Liability Company (NYLLC) 事件 (さいたま地判平成 19 年 5 月 16 日及び東京高判平成 19 年 10 月 10 日 [確定])

本事案は、納税者が NYLLC を通じて米国における不動産賃貸業を営み、当該事業から生じる不動産所得 (損失) を他の所得と損益通算して、日本の納税申告をしていたところ (なお、納税者は、米国ではチェック・ザ・ボックス規則に基づき、パススルー課税を選択していた。)、課税庁は、NYLLC は我が国の租税法上あくまでも「法人」に該当するとして不動産所得の損益通算を認められないとして更正処分したため、納税者は当該更正処分の取消しを求めて、不服申立て及び訴訟提起をした事案である。

さいたま地裁及び東京高裁は、NYLLC の我が国租税法上の「法人」該当性について、租税法上の「法人」概念は、私法上の概念を借用したものととして、これを私法上の「法人」概念と同義に解するとした上で、英米法 (私法) 上の法人格を有する団体の要素に対する具体的当てはめを検討することにより、NYLLC が租税法上の「法人」に該当するとの判断をした<sup>2</sup>。そのロジックの概要は以下のとおりである。

- 我が国の租税法上「法人」そのものについて定義した規定はなく、民法、会社法などの私法上の概念を借用しているものとして、私法上の概念と同義に解するのが相当である。つまり、我が国の租税法上「法人」に該当するかどうかは、私法上、法人格を有するか否かによって基本的に決定される。
- 外国の法令に準拠して設立された社団や財団の法人格の有無の判定に当たっては、当該外国の法令の内容と団体の実質に従って判断するのが相当であり、NYLLC は米国のニューヨーク州法に準拠して設立されたことから、このニューヨーク州法の内容と本件 LLC の実質に基づき判断するのが相当である。
- 英米法において「法人格」を有する団体の要素には、①訴訟当事者になること、②法人の名において財産を取得し処分すること、③法人の名において契約を締結すること、④法人印を使用することなどが含まれる。
- ニューヨーク州法によれば、NYLLC は訴訟手続等の当事者になることができ、また、不動産等の取得や処分が可能であり、種々の契約の当事者となることができる。また、LLC は「独立した法的主体 (separate legal entity)」と位置づけられており、さらに、LLC の個別財産について構成員は一切の利益ないし持分 (interest) は有しないと規定されている。
- 以上の事実を総合すると、NYLLC は、ニューヨーク州法上法人格を有する団体であり、我が国の私法上 (租税法上) の法人に該当すると解するのが相当である。

2 NYLLC に関しては、平成 13 年 2 月 26 日 国税不服審判所裁決で法人該当性を認める判断がなされており、当該裁決が出された後、国税庁作成に係る「米国 LLC に係る税務上の取扱い」と題する書面により、米国 LLC は、日本の租税法上は法人に該当すると公表された。

## (2) 米国デラウェア州 Limited Partnership (DEL-LPS) 事件

本事案では、納税者が米国デラウェア州において、外国信託銀行を受託者とする信託契約を介して、同州の改正統一リミテッド・パートナーシップ法（以下「DE-LPS 法」という。）に準拠してリミテッド・パートナーシップ（以下「LPS」という。）を組成し、本件 LPS を通じて行った不動産賃貸事業から生じた不動産所得（損失）を他の所得と損益通算して、日本で所得税の申告又は更正の請求を行った。これに対して、課税庁は、本件 LPS は我が国租税法上の『法人』に該当するとして損益通算を認めないとして、納税者に対して更正処分をしたため、納税者がその取消しを求めて不服申立て及び訴訟提起をした。

米国デラウェア州の LPS の我が国租税法上の「法人」該当性を争点とする所得税更正処分等取消訴訟については、平成 22 年 12 月 17 日、平成 23 年 7 月 19 日及び同年 12 月 14 日に、大阪、東京及び名古屋の各地方裁判所で、相次いでその判断が示されている<sup>3</sup>（以下それぞれの判決を単に「大阪地裁判決」、「東京地裁判決」、「名古屋地裁判決」という。）。これら三つの裁判例に係る事案の概要及び主要な争点は同一であるが、大阪地裁判決は、LPS の「法人」該当性を肯定し、納税者敗訴判決を下したのに対して、東京地裁判決及び名古屋地裁判決は、LPS の「法人」該当性を否定し、納税者勝訴判決を下しており、大阪地方裁判所と東京地方裁判所及び名古屋地方裁判所とで異なる判断が示されている。なお、これらは、それぞれの高等裁判所に控訴され、現在控訴審係属中である。

### ① 大阪地裁判決で示された法人該当性判断基準及び判断

大阪地裁判決は、以下のとおり、租税法上の「法人」概念について、私法上の「法人」の能力及び属性として列挙した 3 つの基準を充足するか否かにより法人該当性を判断すべきものとし、本件 LPS はこれらの基準を充足するため、法人に該当すると判断した。

- 租税法上の「法人」の意義は、我が国の私法が前提とする法人の意義と同一の意義を採用していると解するのが相当である。民法の解釈において、「法人」とは、「自然人以外のもので、権利義務の主体となることのできるもの」をいう（「新訂民法総則（民法講義 I）」（我妻栄著、岩波書店、昭和 40 年）45 頁参照。）と解されている。したがって、外国の事業体が日本の租税法の「法人」であるか否かを判断するに当たっても、権利義務の主体となることのできるかで判断する。
- 外国の法制度は多様であるため、権利義務の主体になるかは実質的に判断し、我が国の私法上の「法人」とされることによって、当然に認められる能力及び属性を全て具備していると評価できるかで決する。すなわち、外国の事業体が以下の(a)から(c)までの能力等を全て有しているか否かを基準として判断するのが相当である。
- その能力及び属性とは、実体法及び手続法的にいえば以下の三つである。  
(a) その構成員の個人財産とは区別された独自の財産を有すること（具体的には、当該事業体の財産につき構成員が直接の具体的な持分を有しておらず、かつ当該事業

3 大阪地判平成22年12月17日判時2126号28頁、東京地判平成23年7月19日裁判所Webサイト、名古屋地判平成23年12月14日公刊物未登載。

体の名義により登記等の公示を行うことができること)

(b) その名で契約等の法律行為を行い、その名において権利を有し義務を負うことができること

(c) その名において訴訟当事者になり得ること

- 本件 LPS は、上記①ないし③を充足することから、我が国の租税法上（私法上）「法人」に該当すると認められる。

## ② 東京地裁判決及び名古屋地裁判決で示された法人該当性判断基準及び判断

東京地裁判決及び名古屋地裁判決は、外国事業体が我が国租税法上の法人該当性について、以下の2つの基準で判断するとし、本件 LPS は当該基準を充足せず、法人に該当しないと判断した。

- 基準 A：原則として、外国の法令の規定内容から、その準拠法である当該外国の法令によって法人とする（法人格を付与する）旨を規定されていると認められるか否かによるべきであるが、それに加えて、
- 基準 B：当該事業体を当該外国法の法令が規定するその設立、組織、運営及び管理等の内容に着目して経済的、実質的に見れば、明らかに我が国の法人と同様に損益の帰属すべき主体（その構成員に直接その損益が帰属することが予定されない主体）として設立が認められたものといえるかどうかを検討し、
- 基準 A と基準 B の関係：基準 B が肯定される場合に限り、我が国の租税法上の法人に該当する。その結果、基準 A を限定する場合もあり得るが、基準 A によった場合に我が国の法人に相当するか否かの判定が微妙なときに、基準 B が満たされることによりこれが肯定されることもあり得る。
- 「separate legal entity」は、我が国の租税法（私法）上の法人を意味する概念であるとはいうことはできず、他に、LPS が法人である（法人格を有する）と認めることができる DEL-LPS 法その他の法令の規定はない。
- 本件 LPS は、経済的、実質的に見ても、「パートナー間の契約関係を本質として、その事業の損益をパートナーに直接帰属させることを目的とするものである」といわざるを得ないから、「明らかに我が国の法人と同様に損益の帰属すべき主体（その構成員に直接その損益が帰属することが予定されない主体）として設立が認められたもの」ということはできない。
- したがって、本件 LPS は我が国租税法上の「法人」に該当しない。

## (3) 船舶リース事件（ケイマン諸島の Exempted Limited Partnership (ELPS)）（名古屋高裁平成 19 年 3 月 8 日判決、最高裁平成 20 年 3 月 27 日上告不受理決定により確定）

本事案は、納税者がケイマン諸島に ELPS を組成し、ELPS を通じて不動産賃貸業を営み、日本の納税申告上、当該事業から生じる不動産所得（損失）を損益通算していたところ、課税庁から ELPS からの分配額は配当所得であるとして更正処分がされたため、納税者がその取消しを求めて不服申立て及び訴訟提起をした事案である。

裁判所は、以下のとおり、本件における ELPS は法人格を有せず、むしろ我が国の民法上の組合の要件を満たすため、我が国の租税法の適用上、民法上の組合として取り扱われ、納税者の ELPS からの分配額は不動産所得として損益通算が認められるも

のと判断した。

- ケイマン諸島のパートナーシップ法第3条第1項は、「パートナーシップとは、収益を目的として共同で事業を営む人の間に存在する関係である。」と定めており、パートナーシップ法第46条第2項は、「リミテッド・パートナーシップは、以下の者を含む限り、何人でも構成し得る。(a)当該組織の負債、義務の全てについて責任を負う1人以上のゼネラル・パートナー、(b)当該パートナーシップに参加する時に資本として特定額の資金を出資し、出資額を超えて当該組織の負債、義務について責任を負わない1人以上のリミテッド・パートナー」と定めている。
- 他方、同条第2項は、「会社又は団体が(a)改正会社法もしくはその他現行の会社の登録に関する法律に基づき会社として登録されているとき、又は(b)他の法律、特許状、もしくは英国特許状に基づき又はこれらに従って、形成又は設立されているときは、その会社又は団体における構成員の関係は、本法におけるパートナーシップには該当しない。」と定めている。
- 以上によれば、ケイマンにおける ELPS を含むパートナーシップは、法人格を有せず、構成員間の契約関係という性質を有するものと認められる。
- そして、「共同で事業を行う人々の間に存在する関係」とは、①2人以上の当事者の間の、②各当事者が共同事業を営むことの合意を意味するものと解されるところ、我が国の民法の解釈としても、内部的に出資額以上の損失を負担しない当事者がいたとしても、組合契約の成立を妨げるものでないから、結局、ケイマン法に基づいて成立した ELPS である本件各パートナーシップは、我が国の民法における組合の要件を満たし得るものというべきである。

#### (4) 各裁判例で示された「法人」該当性に関する判断基準の比較検討

上記(1)ないし(3)のとおり、各裁判例において示された「法人」該当性の判断基準は異なっており、現状司法判断において確立した基準は示されていない。各裁判例における「法人」該当性の判断基準の法的評価は様々であるが、簡潔に各裁判例のアプローチを示すと以下のとおりとなる。

- ① NYLLC 事件（さいたま地裁及び東京高裁）  
借用概念（私法上の「法人」概念と同意義）  
→外国の法令（NYLLC 法）の内容と団体の実質に従って判断  
→英米法において「法人格」を有する団体の要素((i)訴訟当事者能力、(ii)財産の取得・処分の主体、(iii)契約締結主体、(iv)法人印の使用等)
- ② DEL-LPS 事件（大阪地裁）  
借用概念（私法上の「法人」概念と同意義）  
→我が国民法上の「法人」の要素 ((i)訴訟当事者能力、(ii)財産の取得・処分の主体、(iii)契約締結主体)
- ③ DEL-LPS 事件（東京地裁及び名古屋地裁）  
借用概念（私法上の「法人」概念と同意義）  
→（民法第35条の「外国法人」の解釈により）設立準拠法である外国法令によって法

人とする旨を規定していると認められるか。

→（上記に加えて）損益の帰属すべき主体として設立が認められたものか。

#### ④ ケイマン LPS 事件（名古屋高裁）

ケイマン諸島パートナーシップ法の内容から法人格の有無を判断

上記の①ないし③の整理から明らかであるとおり、過去の裁判例のアプローチは、租税法上定義がない用語について、私法上の概念と同意義に解するとする借用概念を採用している点で共通すると考えられる。しかしながら、上記①の NYLLC 事件では、借用する私法を外国の法令（NYLLC 法）と解しているように思われるのに対して、上記②及び③の DEL-LPS 事件では、借用する私法は、我が国の私法である民法と解している。

さらに、DEL-LPS 事件のうち、上記②は、民法の学説から「法人」であることの要素（法人格が付与された場合の効果とも考え得る）を3つ列挙して、これを法人該当性の判断基準としているのに対して、上記③は、民法第35条の「外国法人」の解釈から、設立準拠法上法人である旨の規定の有無を外国事業体の我が国の「法人」該当性基準とし、外国法における法制等の多様性、「法人」概念の形成沿革等の多様性から、上記基準に加えて、外国の事業体が明らかに我が国の法人と同様に損益の帰属すべき主体として設立されたものといえるかという基準を設けている。

このように、司法判断においては、現状外国事業体の我が国租税法上の「法人」該当性の解釈アプローチ及びその判断基準が統一されていない状況であり、今後、上記②及び③の DEL-LPS 事件の上級審における判断を含めて、司法判断の動向を注視する必要がある。

### 3. 実務上の問題点

#### (1) 多様な事業体を用いる背景

外国において事業や投資を行う際に、我が国における取扱いが確立した事業体を選択することができれば、外国事業体の取扱いに係る実務上の問題は回避することができるが、実務では必ずしもそのようにして問題を回避できる場合ばかりとは限らない。例えば、インド LLP<sup>4</sup>は通常の会社組織の場合に課される配当分配税（Dividend Distribution Tax）が非課税とされており、通常の会社組織よりも現地での税負担が軽減されている事業体であり、我が国での課税上の取扱いが確立しているという理由により LLP ではなく会社組織を選択することが必ずしも経済合理的でない場合がある。また、外国の企業グループを買収するという局面では、既に存在する事業体を取

---

4 インドのリミテッド・ライアビリティ・パートナーシップ法（インドLLP法）に基づいて設立される事業体で、インドLLP法第3条において、「body corporate」「legal entity separate from partners」と規定されていることから、法人格が付与されていると考えられる。

得することになるので、自らが外国事業体の形式を選択することはできない。証券投資や投資案件への参画という局面においても、自らが投資ストラクチャーを決定できる場合ばかりとは限らない。このような状況は、対内投資においても同様である。例えば、グローバルに投資をするプライベート・エクイティ・ファンドの資金調達に米国のLPSが用いられれば、日本への投資はそのLPSから行うことになる。以下では、対外投資・対内投資のそれぞれの局面における実務上の問題点について、はじめに国内法の適用における論点を検討し、その後、租税条約の適用における論点を検討する。

## (2) 対外投資における問題点

一般に対外投資においては、外国事業体が本邦税法上、法人として取り扱われた場合には、当該外国事業体からの利益が分配された時点で受取配当として取り扱われ、当該外国事業体が構成員課税の対象となる場合には、当該外国事業体が所得を稼得した時点で、その所得が国内の投資家の所得として課税されるという違いから実務上の問題が派生する。例えば、内国法人である投資家が外国のパートナーシップを利用して組成された不動産ファンドに投資をした場合、我が国税務上外国のパートナーシップが法人として取り扱われれば、投資家は利益の分配を受けた時点で受取配当を認識することになるが、外国のパートナーシップが構成課税の対象と判断されれば、利益の分配の有無にかかわらず、不動産ファンドに利益が生じた時点で、その利益を益金の額として課税されることになる。不動産ファンドから受け取る分配金が受取配当であれば、(一定の条件の下で)外国子会社受取配当金益金不算入制度が適用され、不動産ファンドの税負担が低ければ、不動産ファンドが特定外国子会社として取り扱われることになり、外国子会社合算税制の適用対象となり得る。これに対して、不動産ファンドが構成員課税の対象と判断されれば、不動産ファンドに生じる利益は、不動産ファンドからの利益の分配を待たずに内国法人投資家に生じた利益として益金計上することになる。また、投資家が個人の場合には、所得の認識の時期の問題の他に所得の種類の問題が生じる。すなわち、不動産ファンドが法人であれば、不動産ファンドからの利益の分配金は配当所得として取り扱われるが、パススルーの場合には、不動産ファンドが稼得する所得の種類を投資家が持分割合に応じて合算するなどの取扱いとなる。このように、外国事業体の取扱いの違いにより、課税関係は大きく異なることになるので、課税の予見可能性が担保されることが極めて重要となる。

## (3) 対内投資における問題点

一般に対内投資においては、国内源泉所得に対する課税が外国事業体に適用されるか、その構成員に適用されるかという取扱いの違いから実務上の問題が生じる。例えば、外国のパートナーシップとして組成されたヘッジ・ファンドが日本の国債を購入

し利子所得を稼得する場合、我が国税務上外国のパートナーシップが法人として取り扱われれば、(一定の要件の下に)非居住者非課税制度<sup>5</sup>が適用され、利子に対する課税は免除されるが、組合として取り扱われる場合には、組合員の中に一人でも居住者・内国法人がいれば、ヘッジ・ファンドが受け取る利子に対して非課税制度の適用はない<sup>6</sup>という違いがある。また、事業譲渡類似株式の譲渡益課税の適用上、外国事業体が法人であれば外国組合員の特例<sup>7</sup>の適用はないが、組合として取り扱われる場合には、一定の要件の下で投資家は株式譲渡益について非課税の取扱いを受けることができるという違いもある。法人該当性の判断基準が不明確であることを理由として外国投資家からのリスクマネーの供給が制約されるようなことがあってはならず、このような観点からも法人該当性の判断基準の重要性は高まっている。その他、申告納税義務が生じた場合に、申告書を提出しなければならないのは、外国事業体かその構成員か、源泉徴収の対象になるのは外国事業体かその構成員かなどの違いが生じる。以上、対内投資の局面においても、外国事業体の取扱いにより課税関係が大きく異なる可能性があり、課税の予見可能性を担保することは、極めて重要な課題といえる。

#### (4) 租税条約における取扱い

平成 16 年に締結された日米租税条約をはじめとして、近年の租税条約では、各締約国において事業体の法人該当性の取扱いが異なる、いわゆるハイブリッド事業体の取扱いについて、原則として居住地国の取扱いに従って源泉地国の取扱いを決定する旨の規定が設けられている。従来の日米租税条約では、米国 LLC が我が国税務上の法人であれば、その LLC は米国居住者として LLC が受け取る日本源泉所得の全額に対して租税条約の軽減税率が適用されるという取扱いであったが、新日米租税条約においては、米国の LLC を通じて米国居住者が日本源泉所得を稼得した場合、当該 LLC を居住地国である米国税務上構成員課税として扱っている場合には、源泉地国である我が国における課税関係は、我が国の税務上、その LLC を法人として取り扱うか否かにかかわらず、LLC の構成員が米国居住者である場合に限り日米租税条約の軽減税率を適用するというように規定されている。このように対内投資という局面においては、近年の租税条約によってハイブリッド事業体に係る実務上の問題に一定の解決が図られたが、すべての問題が解決されたわけではない。例えば、上記 LLC を通じた対内投資において、当該 LLC の構成員に米国居住者以外の投資家がいる場合で、我が国の税務上当該 LLC が構成員課税の対象として取り扱われる場合には、当該投資家の居住地国との租税条約の適用があるが、当該 LLC が法人として取り扱われる場合には、その適用はない。これとは反対に、外国事業体(例えば LPS)が租税条約の適用上法人

---

5 租税特別措置法5の2第1項。

6 租税特別措置法5の2第4項。

7 租税特別措置法施行令26の31、39の33の2。

として取り扱われる場合でも、我が国の税務上の取扱いが構成員課税であれば、第三国の投資家は別途その所得について納税をしなければならないとされており<sup>8</sup>、依然として我が国の税務上の取扱いを決定しなければ、課税関係が決定しないという問題が残っている。また、対外投資の局面では、源泉地国の団体を通じて所得を取得する場合で、その団体が居住地国で法人として取り扱われる場合には、租税条約の恩典は与えられない<sup>9</sup>という規定が設けられている場合には、租税条約の適用があるかどうかの判定において、我が国における当該団体の取扱いについて判断しなければならない。例えば、米国・英国などのLPSを通じて米国・英国などの所得を取得する場合に、当該LPSが我が国の税務上法人として取り扱われることになれば、租税条約の恩典は与えられないということになる。以上のように、外国事業体の取扱いについて、租税条約の適用で一定の解決が図られているが、依然として解決しなければならない問題も多くある。

#### 4. 外国事業体課税の在り方に関する検討

##### (1) 本邦における取扱いとパラレルなアプローチの考え方

外国事業体の課税上の取扱いについては、研究報告第6号及び第15号において様々な議論が検討され、また、前節において紹介されたように多くの判例が蓄積されてきた。とりわけ昨今の裁判における議論では、我が国の事業体課税の取扱いを基礎として、外国事業体課税を我が国の事業体課税と同様に取扱う考え方、すなわち、我が国の事業体課税と「パラレル」な取扱いをすべきであるという考え方が主張されているが、何をもって「パラレル」とするかについての考え方は一様ではない。民法第33条第1項が、「法人は、この法律その他の法律の規定によらなければ、成立しない。」として、いわゆる法人法定主義を定めていることから、外国事業体の設立準拠法において、当該事業体に法人格が付与されているかどうかを判断基準とすべきという考え方がある一方、外国法においては法人格という概念が必ずしも統一された概念ではないことから、外国事業体に財産保有の主体性があること、権利義務の主体性があること、訴訟当事者能力があることなどの我が国における法人格の要素が外国事業体に備わっているかどうかを判断基準とすべきという考え方などの異なる考え方がある。本研究報告では、上記の代表的な2つの考え方及びそれぞれの問題点について若干の考察を加えることとする。

---

8 租税条約実施特例法3の2第12項。

9 例えば日米租税条約第4条第6項(e)など。

## (2) 外国準拠法による法人格付与に依拠するアプローチ及びその問題点

租税法において用いられている概念には、租税法に固有のものとの法律から借用しているものがある。「法人」という概念は、租税法に定義がないため、租税法固有の概念ではなく、他の法律からの借用と考えられる。この借用概念の考え方については、いくつかの見解<sup>10</sup>が存在するが、一般に、租税法において課税要件を決定するための概念が、経済活動を規律する私法上の概念と同じ意義に解することが法的安定性を担保する観点からは望ましいとされている。租税法上の「法人」概念が私法上の「法人」概念からの借用であるとする統一説の立場に立てば、外国事業体が法人かどうかの判断基準は、民法第33条における法人法定主義、すなわち外国準拠法において、当該外国事業体に法人格が付与されているかどうかにか依拠すべきということになる<sup>11</sup>。

しかしながら、外国法は必ずしも我が国の法体系と同様の法体系を採用しているとは限らない。例えば、前節の判例で検討したとおり、米国デラウェア州 LPS 法第201条(b)において、リミテッド・パートナーシップは、「独立した法的主体」(separate legal entity)とされているが、この「separate legal entity」という概念が、我が国民法第33条に定める「法人格」に該当するかどうかは明らかでない<sup>12</sup>。日米租税条約第3条第1項(e)及び(f)並びに同議定書第2項の日本語と英語を照らし合わせると、「法人」に相当する表現は「company」、「団体」に相当する表現は「entity」又は「body」、更に「partnership」は「組合」を意味するものと理解でき、「separate legal entity」が「法人格」に相当する概念かどうかは、日米租税条約の日本語・英語の対応関係のみからは判断できない<sup>13</sup>。同様に米国デラウェア州 LLC 法第201条(b)において、リミテッド・ライアビリティ・カンパニーは、「独立した法的主体」(separate legal entity)とされている。リミテッド・ライアビリティ・カンパニーの場合には、その名前に「Company」という表現が用いられているが、LLC 法の条文上は、「entity」と表現されており、「Company」に「法人格」が付与されているかどうかは定かではない。また、LLC の登録には、「Limited Liability Company Agreement」が必要とされており、Company ではあるが、構成員の間の Agreement すなわち契約が必要という点では、

---

10 独立説・統一説・目的適合説など。

11 「法人に関する抵触法的考察—法人の従属法か外国法人格の承認か—」(横溝大著、民商法雑誌第135巻第6号)では、外国法人格の承認について、(外国の)従属法により有効に成立した法人格を我が国において認めるという従来の整理に対して、民事訴訟法第118条、民事執行法第24条を中心とした外国国家行為の承認として整理しており、この場合、民事訴訟法第118条との整合性の観点から、外国法人格の承認要件として、国際管轄、手続的保障及び公序の要件が課されるべきであり、例えば手続的保障に関しては、法人登記による公示制度等、我が国で要求されるのと同程度の手続的保障が要求されていると考えるべきとしている。

12 講学上、法人について「法人とは自然人以外のもので権利義務の主体となりうるもの」(「新訂民法総則(民法講義I)」(我妻栄著、岩波書店、昭和40年)45頁参照。)と整理されることがあるが、この法人の定義に従えば、米国のLPSは財産所有・契約の主体性があり、訴訟当事者能力もあるとされていることから、法人ということになる。

13 日米友好通商航海条約第22条第3項では、「社団法人」、「組合」、「会社」、「その他の団体」に、それぞれ「corporations」、「partnerships」、「companies」、「other associations」という英語が対応している。

我が国の組合に類似した事業体と考えることもできる。なお、リミテッド・ライアビリティ・パートナーシップは、各州におけるパートナーシップ法によりその取扱いは異なるが、一般的には、一定の要件の下に構成員であるパートナーを有限責任とすることができるという構成となっており<sup>14</sup>、法人格の付与について、特段 LPS とは異なった取扱いとされているわけではない。

これに対して英国では、パートナーシップ法 (Partnership Act, 1890)、リミテッド・パートナーシップ法 (Limited Partnership Act, 1907) において、パートナーシップは、共同事業を行う者の間に存在する「関係」(Relation) とされており、さらに、パートナーシップの構成員の総称を「Firm」、パートナーシップの商号を「Firm name」と呼称している<sup>15</sup>。これとは別に、リミテッド・ライアビリティ・パートナーシップ法 (Limited Liability Partnership Act, 2000) では、LLP は「a body corporate」として、構成員とは独立した「Legal personality」を有していることを明らかにしている。

このように「法人格」という概念は、各国共通の概念ではない。歴史的には、フランスなど制定法を基礎とする法体系の国における会社制度及び英国など判例法を基礎とする法体系の国における会社制度のいずれも、中世イタリアの会社制度<sup>16</sup>をその起源としており、前者は法人格のある会社という形態に発展し、後者は法人格のないパートナーシップとして発展したという経緯があるが<sup>17</sup>、いずれの事業体も財産の保有主体性や訴訟当事者能力もあることから、法人格を付与されるかどうかは、事業体の機能上の差異ではなく、各国の立法政策上の差異と考えることもできる<sup>18</sup>。このような法人概念の形成沿革等の多様性を鑑みると、「法人格」に着目するアプローチは、課税の公平性担保という観点から、一定の限界があるように思われる。

---

14 例えば Delaware Revised Uniform Partnership Act. Subchapter X. Limited Liability Partnership、など。

15 スコットランドでは、この Firm はパートナーとは独立した Legal person であることが定められている (イングランドやウェールズについては特に記述はない)。

16 10世紀、11世紀のイタリア港湾都市のコンメンダ (commenda) は、合資会社・リミテッド・パートナーシップの、イタリア内陸都市のコンパニア (compagnia)・ソキエタス (societas) は、合名会社・ゼネラル・パートナーシップの起源とされている。

17 英国では歴史的に、法人 (corporation) は、国王の勅許又は議会の法律によって創られており、通常の事業体としての会社には、1719年に制定された泡沫会社法 (Bubble Act) が、投機抑制を目的として、法人設立を抑制していたこともあり、必ずしも法人格が付与されていたわけではなく、形式上は設立証書 (Deed of settlement) に基づく Partnership という形態が多く用いられた。この方式では会社財産を受託者に信託することで、法人格のない会社 (unincorporated company) に実質的に財産・契約の主体性を付与していたが、依然として訴訟能力を欠き、構成員が会社債務について無限責任を負わなければならないなどの問題があり、取引の安定性を図る目的で、会社に法人格を付与するための一連の法律が19世紀の中頃に制定されたという経緯がある。なお、会社法によって法人格が付与された Company と本来の法人である Corporation とは、前者が定款に定める目的の範囲においてのみ権利能力を有していたのに対して、後者は自然人と同様の一般的能力を有する法主体であるという違いがあった (「英米会社法の論理と課題—星川長七先生還暦記念—」(星川長七著、日本評論社、昭和47年))。

18 広島法科大学院論集第8号「パートナーシップの法人格と当事者能力—日本とフランスの比較検討」(2012年)参照。

### (3) 法人の属性から法人該当性を判断するアプローチ及びその問題点

以上のとおり、外国事業体が設立準拠法において法人格を付与されているかどうかはその国の法体系に依拠しており機能上の差異ではないとすれば、法人格が付与されているかどうかを判断基準として我が国租税法上の取扱いを決定することは、課税の公平を必ずしも担保するものではないであろう。そこで、もう一つの「パラレル」なアプローチとして、我が国における法人の属性に着目し、法人が兼ね備えるべき属性を外国事業体が備えているかどうかを判断基準とするアプローチが考えられる。この属性として、過去の判例では、契約や財産の所有の主体性、訴訟当事者能力、損益帰属の主体性などが挙げられている<sup>19</sup>。これらの属性のすべてを満たす場合に限り、外国事業体を我が国租税法上の法人として取り扱うのか、あるいは、先の法人格が付与されていることという条件を加えて、このうちいくつかの条件が満たされた場合に法人として取り扱うのか、法人格が付与されていることが明らかである場合には法人として取り扱い、それが明らかでない場合には、外国事業体の属性から法人該当性の判断をするのか、などいくつかの組合せが考えられるが、租税が私人間の経済取引から生じる債権債務や財産の増減を基礎として計算され、租税債務が充足されなければ滞納処分が執行され、課税処分不服がある場合には不服申し立てや取消しを求めた訴訟を提起することができるという一連の租税法の体系を鑑みれば<sup>20</sup>、納税義務者である「法人」は、これらの行為の主体となる当事者能力があることが前提であり、上記に挙げた属性のうち契約や財産の所有の主体性があること、訴訟当事者能力があることが必要のように思われる。

前節で検討した東京地裁判決及び名古屋地裁判決では、外国事業体が損益の帰属主体となる実体を備えているかどうかを、法人該当性の判断基準としている。我が国の持分会社においては、出資割合に応じて社員に損益が分配されると規定されており<sup>21</sup>、一方、民法では、組合の出資割合に応じて組合員に損益が分配されるという規定<sup>22</sup>が設けられている。組合の組合員には損益が直接帰属しており、持分会社の場合には、社員ではなく会社に損益が帰属しているということが、我が国の法体系においても明確であれば、我が国における事業体課税の取扱いと「パラレル」なアプローチにおいて、損益の帰属主体性を判断基準の一つとして挙げることができようが、文理上は、

---

19 理念的には、団体に法人格が付与されることにより、当該団体はその構成員とは独立別個の存在とされるので、その帰結として財産・契約の主体性、構成員の有限責任性、持分の譲渡可能性、構成員の交代にかかわらず永続性、訴訟当事者能力などの属性が導かれるのであるが、現行法においては、持分会社の社員が無限責任であることや持分の譲渡が制限されていることなど、必ずしも法人格の付与とその帰結としての法人の属性とが整合しているとはいえない。

20 「租税法（法律学講座双書）」（金子宏著、弘文堂）において採用されている租税法の体系。

21 会社法第622条第1項。また、定款の定めにより、直接社員に損益を分配することも認められる余地があると考えられる。

22 民法第674条第1項。

持分会社と組合の損益が帰属の違いがあるかどうかの判定は明らかではない。

以上のとおり、法人の属性から法人該当性を判断するアプローチには、多様な外国事業体が必ずしも我が国の法人が備えている属性をすべて備えているわけではなく、どこまでの属性を満たしていれば法人として取り扱うべきかという基準を客観的に選定することが困難であること、我が国の持分会社は社団性が希薄であり<sup>23</sup>、会社の内部関係に関する規定は、組合の規定を準用するなどの類似性があり、持分会社と組合の区別が、法人格の有無という点に帰着するとすれば、結局は「法人格」が付与されているかどうかというアプローチによらざるを得ないという帰結になる可能性があるなどの制約があるように思われる。

## 5. まとめと今後の方向性

以上のとおり、外国事業体の我が国租税法上の「法人」該当性に関する解釈については、司法判断においても混沌とした状態であり、現状定まった判断基準が見出し難いところである。現状の実務において外国事業体に関する課税関係について、可能な限り法的安定性を求めるのであれば、現在公表されている国税庁 Web サイト上の「米国 LLC に係る税務上の取扱い」、NYLLC に関する裁判例及び DEL-LPS に関する大阪地裁判決、東京地裁判決及び名古屋地裁判決がそれぞれ示した基準に従って、実際に用いられる外国事業体の現地法令及び契約内容を確認の上、当該事業体はその名において、①訴訟当事者になることができるか、②財産を取得し処分することができるか、③契約を締結する権能を有し義務を負うか、④「構成員とは別個の独立した法的主体」と規定されているか、⑤当該事業体が設立又は組成された国の準拠法上、当該事業体は法人格を有する団体と規定されているか、⑥当該外国事業体が損益の帰属主体となる実体を備えているかという諸点につき、国内及び外国の弁護士や公認会計士等の専門家を通じて確認し、これらの要素を満たすか否かを検討する他ないものと考えられる。

しかしながら、このような手続は、手続の煩雑さ、時間、コスト等の面納税者に多大な負担をかけることになり、ひいては、対外投資や対内投資にも影響を及ぼし得ること

---

23 我が国における「組合」及び「会社」という概念は、いずれもフランスの *Société*、ドイツの *Gesellschaft* などを起源としており、我が国の旧民法(明治23年に公布され実施されなかった民法典)において民事会社、商法において商事会社が規定されていた。明治29年制定の民法において、会社制度は商法に統一され、民事会社の規定は現在の組合の規定に変更されて、組合は民法において、会社は商法において整理されるに至ったという経緯がある。団体を社団と組合に分ける団体法の基本的理解は、「現行法で社団又は組合と呼ばれているものを指すのではなく、団体について、その構成の原理に基づいて区分した理念型」(「新訂民法総則(民法講義 I)」(我妻栄著、岩波書店、昭和40年))であり、現行法においては、会社を社団とする規定と組合に関する民法の規定を持分会社の内部関係に準用する規定との間には不調和が生じていること、民事訴訟法は法人でない社団について代表者の定めがある場合は、その訴訟当事者能力を認めているが(29条)、判例によれば、民法上の組合も法人ではない社団に当たり、代表者の定めがあれば、訴訟当事者能力が認められると解されていることなどを鑑みれば、自ずと、現行法を前提とした「パラレル」アプローチには限界があると考えざるを得ない。

になりかねない。現行法の解釈論として、司法判断において確立した基準が示されることが望ましいが、そのような基準が確立するまでには今後相当の時間を要するであろう。したがって、このような状況の下では、企業の国際的な投資活動を含む経済活動を阻害しないよう、我が国の課税関係の根幹となる「法人」該当性に関して立法等の措置により明確なルールを示し、予測可能性及び法的安定性を確保することが必要であると考えられる。

周知のとおり、米国では数々の判例・実務を重ねた後に、外国事業体が法人であるかパススルー事業体であるかの判断を納税者の選択に委ねる制度（チェック・ザ・ボックス制度）を導入している（制度の概要については、研究報告第5号及び第16号を参照。）。この制度によって、納税者及び課税当局の負担が軽減され、課税の予見可能性・法的安定性が改善したという見解もあるが、その一方で、外国と本国（米国）で事業体の取扱いが異なるハイブリッド事業体を納税者の選択で創り出すことができるようになり、不必要に課税関係を複雑にすることになった、タックス・プランニングの温床になっている、などの批判的見解も数多い。我が国において訴訟になっている多くのケースでは、対外投資から生じる損失を居住者・内国法人の所得と通算できるかどうかの問題となっており、納税者選択制度を採用することで、外国事業体を利用した租税回避が容易にできるようにしてしまうなどの懸念もあるが、これに対しては、個別に防止規定を設けて対応することもできるのではないだろうか。インドのリミテッド・ライアビリティ・パートナーシップ、米国のリミテッド・ライアビリティ・リミテッド・パートナーシップ（LLLP）<sup>24</sup>をはじめとして、各国において新しい事業体が導入されている。外国事業体の取扱いについて明確な指針が確立されない状態が継続するようであれば、前節で検討した実務上の問題が解決されず、内外における投資活動・経済活動の阻害要因になりかねない。圧倒的多数の租税回避行為ではない経済取引の課税上の予見可能性を高めるために、我が国においても納税者選択方式は一つの選択肢として検討すべき課題と思われる。とりわけ米国においては、ハイブリッド事業体を利用した外国税額控除のタックス・プランニングが批判されているが、我が国においては、平成22年度の税制改正において、外国子会社からの受取配当金に係る間接外国税額控除制度が廃止されたことから、米国と同様の外国税額控除のタックス・プランニングに係る問題は生じないと考えられる。米国と我が国における税制の違いを考慮し、納税者選択制度を選択肢の一つとして排除することなく、導入可能性を評価・検討を継続していくべきであろう。

以 上

---

24 一定の手続きに従って、LPSのGPが有限責任とされているLPS。