

論 説

外国事業体をめぐる課税上の問題について

—アメリカのリミテッド・パートナーシップを中心に—

東京国税不服審判所審判官

白 木 康 晴

◆SUMMARY◆

外国の法令に準拠して設立された事業体が、我が国の私法上において法人に該当し、租税法上、外国法人に該当するか否かについて、国税庁は、平成 13 年 6 月、「米国 LLC に係る税務上の取扱いについて」を公表し、米国のリミテッド・ライアビリティー・カンパニー（LLC）は、原則として我が国の私法上、外国法人に該当し、税務上、「外国法人（内国法人以外の法人）」として取り扱うこととしている。その後、米国ニューヨーク州の LLC が、我が国租税法上の法人に該当するとし、当該 LLC からの分配金は配当所得と判断した裁判例（東京高裁平成 19 年 10 月 10 日判決）が出されているところであるが、米国の州法に基づいて設立された事業体であるリミテッド・パートナーシップ（LPS）については、我が国の租税法上、どのような性質を有するか及び当該 LPS からの分配金の所得区分について、裁判例は見当たらない。

本稿は、上記東京高裁判決を参考に、米国 LPS が我が国租税法上の「法人」に該当するか否か、当該 LPS からの分配金の所得区分、さらに外国税額控除の適用及び租税条約との関係等について、様々な角度から検討を加えたものである。

（税大ジャーナル編集部）

目 次	
I	はじめに—本稿の目的— 52
II	本件 LLC 判決について 53
1	事案の概要及び争点 53
2	判決の要旨 53
3	本件 LLC 判決の意義等 54
III	検討 55
1	リミテッド・パートナーシップの意義 55
2	デラウェア州法 55
3	準拠法について 56
4	我が国の租税法上における「法人」の意義 57
5	我が国における法人以外の事業体について 58
6	米国 LPS の法人格の有無等について 60
7	米国 LPS からの分配金について 62
8	パス・スルー課税できるか否かについて 63
9	外国税額控除の適用について 65
10	租税条約の適用について 66
IV	おわりに 66

I はじめに—本稿の目的—

外国の法令に準拠して設立された事業体が、我が国の私法上において法人に該当し、租税法上、外国法人に該当するか否かについて、租税法において、法人の定義がなく、明確な基準がなかったところ、国税庁は、平成 13 年 6 月、「米国 LLC に係る税務上の取扱いについて」を公表し、米国のリミテッド・ライアビリティ・カンパニー (Limited Liability Company ; 以下「LLC」という。) は、法人課税又はパス・スルー課税のいずれの選択を行ったかにかかわらず、原則として我が国の私法上、外国法人に該当し、税務上、「外国法人 (内国法人以外の法人)」として取り扱うこととしている^①。その後、米国ニューヨーク州の LLC は、我が国租税法上の法人に該当するとし、当該 LLC からの分配金は配当所得と判断した裁判例が出された (東京高裁判決 19 年 10 月 10 日判決、訟務月報 54 卷 10

号 2516 頁、以下「本件 LLC 判決」という。)

さて、米国の州法に基づいて設立された事業体であるリミテッド・パートナーシップ (Limited Partnership ; 以下「LPS」という。) が、我が国の租税法上、どのような性質を有するか及び当該 LPS からの分配金の所得区分について、裁判例が見当たらない中で、外国の LPS (国名は不明) に関して、これらの問題を扱った国税不服審判所平成 18 年 2 月 2 日裁決 (以下「本件裁決」という。) が公表されている^②。

本稿では、本件 LLC 判決を参考にして、米国の LPS が、我が国租税法上の「法人」に該当するか否か、当該 LPS からの分配金の所得区分、外国税額控除の適用及び租税条約との関係等について検討を行うこととする^③。なお、文中にわたる意見は私見であり、公的見解を述べたものではない。

II 本件 LLC 判決について

1 事案の概要及び争点

(1) 本件 LLC 判決は、外国の法令に準拠して設立された社団や財団が、我が国の私法上において法人に該当し、租税法上、外国法人に該当するか否かについて、その判断基準を明らかにした上で、米国ニューヨーク州の LLC は、我が国租税法上の法人に該当すると判断し、配当所得の内容についても、未実現の利益を原資とした分配は所得税法第 24 条に規定する剰余金の分配に該当すると判断しており、その概要等について記載しておくこととする（訟務月報 54 巻 10 号 2516 頁以下参照。）。

(2) 本件は、X（原告・控訴人）が、米国ニューヨーク州に基づき組成された LLC（以下「本件 LLC」という。）の行ったニューヨーク州所在の不動産（以下「本件賃貸ビル」という。）の賃貸業に係る収支及び本件 LLC 名義の預金利息収入を、それぞれ X の不動産所得及び雑所得として、平成 10 年分ないし平成 12 年分の所得税の確定申告をしたところ、Y（被告・被控訴人）が、本件 LLC が行う不動産賃貸業により生じた損益は法人としての本件 LLC に帰属するもので、X の課税所得の範囲に含まれないとしてこれを是正し、また、本件 LLC が平成 10 年ないし平成 12 年に X に送金した分配金（以下「本件分配金」という。）は X の配当所得に該当するなどとして、X に対し、平成 14 年 3 月 14 日付で、上記各年分の所得税に係る更正処分をしたことから、X が、本件 LLC は我が国の租税法上の法人に該当せず、むしろ我が国における有限責任事業組合に相当するものであり、また、本件分配金の一部は出資金の払戻しであり配当所得に当たらないから、更正処分は違法であるなどと主張して、その取消しを求めた事案である（過少申告加算税の賦課決定処分については省略する）。

主な争点は、①本件 LLC は、我が国の租税法上の「法人」に該当するか（争点 1）、

②本件分配金は、X の「配当所得」に該当するか（争点 2）である。

2 判決の要旨

(1) 本件 LLC 判決の原判決（さいたま地裁判平成 19 年 5 月 16 日、訟務月報 54 巻 10 号 2537 頁）は、要旨以下のとおり判示して、X の請求を棄却した。なお、原判決の判示は、多少修正等がされているが、本件 LLC 判決においても維持されている。

(2) 争点 1 について

イ 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ていると解するのが相当である。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、基本的に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、本件 LLC は、米国ニューヨーク州法（以下「NYLLC 法」という。）に準拠して設立され、その事業の本拠を同州にしているのであるから、本件 LLC が法人格を有するか否かについては、NYLLC 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⁽⁴⁾。

ロ 英米法における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（corporate seal）を使用することなどが含まれることが認められる。本件 LLC は、NYLLC 法に基づき、その名において、①訴訟当事者になること、②財産を取得し、処分すること、③契約を締結する権能を有し、実際に訴訟

手続の当事者になることや財産を所有することを前提とした規定をオペレーティング契約に置いた上で、その名において、財産を所有・管理し、契約を締結していることが認められる（なお、④の法人印 (corporate seal) を使用している状況が窺われないが、そのことは本件 LLC の法人性を否定する事情とはならないとしている。）。加えて、NYLLC 法 203 条 d 項は、同法に基づき設立された LLC を構成員からは独立した法的主体 (separate legal entity) と位置づけており、同法 601 条後段は、LLC の個別財産について、LLC の構成員は一切の利益ないし持分 (interest) を有しないと規定している。以上の事実を総合すると、本件 LLC は、NYLLC 法上、法人格を有する団体として規定されており、自然人とは異なる人格を認められた上で、実際、自己の名において契約をするなど X らの構成員からは独立した法的実在として存在していることが認められる。そうすると、本件 LLC は、NYLLC 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。

ハ 原告は、NYLLC 法に基づき設立された LLC は、有限責任制、内部自治原則及び構成員課税を採用している点で、有限責任事業組合に相当し、我が国の租税法上の法人には該当しない旨主張する。しかしながら、我が国における有限責任事業組合は、民法上の組合の特例として創設されたものであり、出資者が有限責任を享受するとしても、組合であって、法人ではなく、組合自体の名義で財産を所有したり、契約を締結したりすることはでき

ない。そうすると、本件 LLC が我が国における有限責任事業組合に相当するとはいえない。

(3) 争点 2 について

本件賃貸ビルには 230 万ドル以上の含み益が生じており、本件 LLC は平成 10 年から平成 12 年にかけて合計 20 万 5281 ドルの利益を計上したことが認められる。また、本件分配金は、X の管理する銀行口座に入金され、X の資産として運用されており、さらに、本件 LLC の借入金はいわゆる非遡及型の融資であり、本件 LLC が債務不履行をしても、本件賃貸ビル以外の財産からこれが回収されることはないのであるから、X が本件分配金を確定的に入手したと評価することも可能である。加えて、本件 LLC の米国における税務申告書においても、本件分配金は、単に分配 (distribution) と記載され、当該支出が法的に出資金の払戻しであることを明確にした記載はない。以上を総合すると、本件分配金は、これを実質的にみると、本件 LLC において、本件賃貸ビルの市場価値が増加し含み益が生じたことや、不動産賃貸業による利益が計上されたことを背景に、剰余資金をその出資者である X らに利益の配分として分配したものと認めるのが相当である。したがって、平成 10 年分ないし平成 12 年分の本件分配金については、本件 LLC が X の出資者である地位に基づいて供与した経済的利益であり、いずれも X の配当所得に該当する。

3 本件 LLC 判決の意義等

(1) 外国の法令に準拠して設立された社団や財団が、租税法上、外国法人に該当するか否かについて、法人は借用概念であり、我が国の私法上、法人に該当するものが租税法上、外国法人に該当するとし、法人か否かの判断基準として、①団体の名におい

て訴訟当事者になること(202条a項)、②団体の名において財産を取得し、処分すること(同条b,c項)、③団体の名において契約を締結する権能を有すること(同条d,e項など)、④法人印(corporate seal)を使用すること、⑤実際にその名において、財産を所有・管理し、契約を締結していること、⑥本件LLCが構成員から独立した法的主体(separate legal entity)を持つこと(203条d項)、⑦LLCの個別財産について、LLCの構成員は、一切の利益ないし持分(interest)を有しないこと(601条後段)を挙げている。これら①から⑦は、すべてを充足する必要がある要件というよりは、法人格の存在を認定するための要素であると思われる。

(2) 本件LLC判決では、配当所得該当性について、その要件として、①法人が、②出資者に対して、③その地位に基づいて経済的利益を供与したこと、④出資金の払戻しでないことを要件としていると思われる。この場合、法人には外国法人も含まれることについては、国税不服審判所平成15年4月9日裁決(裁決事例集65号84頁)において、カナダの会社から受け取った子会社株式の分配は、所得税法24条1項に規定する利益の配当に該当すると判断されていることから、外国法人も含まれることになる⁶⁾。

なお、配当所得を定めた所得税法24条の規定は、会社法の制定・施行(平成17年法律第86号、従来の利益の配当と資本剰余金の額の減少による配当が「剰余金の配当」として統合された。)に伴い平成18年度の税制改正によって、法人から受ける剰余金の配当、利益の配当、剰余金の分配、基金利息、投資信託等の収益の分配に係る所得をいうこととされている⁶⁾。

(3) 本件LLC判決で判示された上記(1)及び(2)の判断基準、要件を参考にして、米国のLPSの検討を行うこととするが、米国ではLPSについても、各州法により設立されるところ、LPSに関する新聞報道(平成16年3月22日付朝日新聞記事)があったことなどからデラウェア州法を前提に検討を行うこととする。

のLPSの検討を行うこととするが、米国ではLPSについても、各州法により設立されるところ、LPSに関する新聞報道(平成16年3月22日付朝日新聞記事)があったことなどからデラウェア州法を前提に検討を行うこととする。

III 検討

1 リミテッド・パートナーシップの意義

米国におけるリミテッド・パートナーシップ(Limited Partnership)とは、有限責任のリミテッド・パートナー(LP)と無限責任を負う最低1名のゼネラル・パートナー(GP)が組成して成立する組織形態であり、LPは経営に参加できず、経営に参加した場合は、有限責任が認められなくなる。また、パートナーシップ(Partnership)は、構成員全員が無限責任を負う形態である。

米国内国歳入法(IRC761条(a))は、パートナーシップについて、「パートナーシップは、シンジケート、グループ、ジョイントベンチャー、又は他の法人化されていない組織で、これを通じ又はこれによって事業、金融活動又はベンチャーを行うもの(法人、信託又は遺産財団を除く。)」と規定している⁷⁾。

統一パートナーシップ法(Uniform Partnership Act)第6条は、「パートナーシップは、利益のための事業を共有者として行う、二人以上の者による団体(association)である」と規定している⁸⁾。

2 デラウェア州法

パートナーシップ又はリミテッド・パートナーシップは、デラウェア州法に基づいて、組成されるが、デラウェア州の場合、後述のとおり、リミテッド・パートナーシップはLPS契約だけでは成立せず、LPS証書(certificate of limited partnership)を作成し、州政府へ提出する必要がある、LPSはLPS証書を州政府に提出した時に成立する

とされている。

デラウェア州改訂統一パートナーシップ法第 15 - 101 条 (11) は、「パートナーシップは、事業を行うために本編第 15 - 202 条に基づいて組成した (formed) 2 人以上の者による団体 (association) である」と規定している (以下、デラウェア州改訂統一パートナーシップ法を「州 PS 法」といい、同リミテッド・パートナーシップ法を「州 LPS 法」という。) ⁽⁹⁾。

州 PS 法第 15 - 201 条(a)において、「パートナーシップ存在証明書 (statement of partnership existence) 及びパートナーシップ契約に別段の定めのない限り、パートナーシップは、パートナーとは区別される別個の法律上の主体である (separate legal entity)。」と規定し、第 15 - 203 条において、「パートナーシップ存在証明書及びパートナーシップ契約に別段の定めのない限り、パートナーシップが取得した財産は、パートナーシップの財産となり、個々のパートナーの財産とはならない。」と規定している。また、第 15 - 307 条(a)において、「パートナーシップは、パートナーシップの名前で訴訟を提起することができ、また、パートナーシップに対してパートナーシップの名前で訴訟を提起することもできる。」、同条(c)は「パートナーシップに対する判決は、それ自体はパートナーに対する判決ではない。」と規定している。

リミテッド・パートナーシップについて、州 LPS 法第 17 - 201 条(a)は、「リミテッド・パートナーシップを組成する (form) ためには、1 名以上の者 (但し、ゼネラル・パートナーについては全員) がリミテッド・パートナーシップ証書 (certificate of limited partnership) を作成しなければならない。同証書は州務長官事務所に提出するものとし、以下が記載されるものとする。」と規定し、同条(b)は、「リミテッド・パートナーシップは、LPS 設立証書 (initial certificate of limited

partnership) を州務長官事務所に提出した時に成立 (form) する。本章に基づき成立したリミテッド・パートナーシップは別個の法律上の主体 (separate legal entity) であり、その別個の法律上の主体としての存在は、リミテッド・パートナーシップ証書が取り消されるまで継続する。」旨規定している。第 17 - 503 条は、「リミテッド・パートナーシップの損益は、パートナーシップ契約に定める方法により、パートナーの間で、及びパートナーの種類又はグループの間で、配分されるものとする。パートナーシップ契約に定めがない場合には、損益は、各パートナーが行った出資 (リミテッド・パートナーシップにより受領され、返還されていない範囲まで) の合意価額 (リミテッド・パートナーシップの登録に記載されるもの) に基づいて配分されるものとする。」と規定し、第 17 - 701 条は、「パートナーシップの受益権は人的財産 (personal property) である。パートナーはリミテッド・パートナーシップの特定の財産に対して持分を有しない。」と規定している ⁽¹⁰⁾。

第 17 - 607 条(a)は、分配制限規定であり、「リミテッド・パートナーシップは、分配時において、分配実施後のリミテッド・パートナーシップの全ての債務が、リミテッド・パートナーシップの資産の公正価額を超える範囲までパートナーに分配を行ってはならない。」旨規定し、第 17 - 1105 条は、「本章で規定されていない事項については、州 PS 法が適用される」と規定している (以下、州 LPS 法に基づき設立した LPS を「米国 LPS」という。)

3 準拠法について

本件 LLC 判決は、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、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、基本的に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る旨判示している。このことは、法人格の有無決定の準拠法（属人法）は設立準拠法主義を採用し、さらに「（事実認定に関する）手続は法廷地法による」の原則に従うことを意味していると思われる。

本件判決において、審査請求人は、a 国 h 州 LPS 法には LPS に法人格を与えあるいは LPS に法人格が存在することを直接規定した条項はないと主張していた。これは、準拠法に関する問題であり、本件判決の事例では、当事者間の私法上の権利又は法律関係が問題となる場合には、a 国 h 州 LPS 法が適用されると LPS 契約に定められているが、我が国の租税法上、当該 LPS が法人格を有するか否かについては、a 国 h 州 LPS 法の内容と当該 LPS の実質に基づき判断することになるとされる。米国 LPS についても、我が国の租税法上、米国 LPS が法人格を有するか否かについては、州 LPS 法（州 PS 法が適用される事項については、州 PS 法も含む。以下同じ。）の内容と米国 LPS の実質に基づき判断する必要があると思われる⁽¹¹⁾。

4 我が国の租税法上における「法人」の意義

(1) 我が国の租税法上、法人の所得は法人課税の対象となり、その出資者等である個人等の課税所得には含まれない。しかしながら、所得税法 2 条及び法人税法 2 条は、内国法人を国内に本店又は主たる事務所を有する法人と定義し、外国法人を内国法人以外の法人と定義しているが、租税法上、法人そのものについて定義した規定はない。

金子宏「租税法（第 14 版）」（弘文堂、2009）105 頁以下によれば、租税法が用いている概念の中には二種類のものがある。一つは、他の法分野で用いられ、すでにはっきりした意味内容を与えられている概念

である。他の法分野から借用しているというという意味で、これを借用概念と呼び、第二は、他の法分野で用いられておらず、租税法が独自に用いている固有概念がある。借用概念について、それを他の法分野で用いられているのと同じ意義に解すべきか、それとも徴収確保ないし公平負担の観点から異なる意義に解すべきかが問題となるが、借用概念については、別意に解すべきことが租税法の明文又はその趣旨から明らかな場合は別として、法的安定性の見地からそれを私法上におけるのと同意義に解すべきとされている⁽¹²⁾。

法人の概念は、借用概念であり、私法上、「自然人以外のもので、法律上、権利義務の主体たりうるもの」、すなわち、権利を有し、義務を負うことができる法律上の資格（法人格）を有しているものをいうとされていることから、租税法においても、法人格を有するものを法人として扱うこととなる。

(2) 民法 35 条は「外国法人は、国、国の行政区画及び外国会社を除き、その成立を認許しない。」と規定しており、この規定の解釈として、「民法 36 条（筆者注：現行民法 35 条。以下同じ。）にいう認許とは、外国法上認められた法人格を我が国においても承認することであり、本条にいう外国法人とは、外国法に従って成立した法人を意味する」とし、さらに、「外国法人を認許しないということは、その属人法上、権利主体たることを否定するものではない」としている⁽¹³⁾。外国会社の意義について、会社法 2 条 2 号において、「外国の法令に準拠して設立された法人その他の外国の団体であって、会社と同種のもの又は会社に類似するものをいう。」と規定されている。したがって、これらの規定から外国法に従って設立された法人であっても外国会社に該当しない場合、我が国では法人格が承認されな

いこととなる。

本件 LLC 判決は、本件 LLC を NYLLC 法に準拠して設立された団体と判断し、特段、民法 35 条及び会社法 2 条の規定との関係については触れていない。我が国で「設立」とは、一般に合同行為とされ、複数の者が同一の方向に向かって団体を形成することであり、人的会社であれば、定款の作成がその中心とされている⁽¹⁴⁾。NYLLC 法 203 条(a)で、LLC は一人又は二人以上の者が設立者 (organizer) となって、LLC の基本定款 (articles of organization) を準備し、作成し、提出し組成すると規定し、同条(d)は、LLC は設立定款 (initial articles of organization) を州当局に提出した時に成立する (form) と規定している。これらの規定から本件 LLC 判決は、本件 LLC が NYLLC 法に準拠して「設立された」団体で、さらに前述のとおり、法人格を有する団体で、会社と同種又は類似するもの (外国会社) と認め、我が国においても法人格が承認されると判断したと思われる。

他方、米国 LPS の場合、前述のとおり、州 LPS 法 17 - 201 条(a)は、LPS を組成するためには、LPS 証書を作成しなければならないと規定し、同条(b)は、LPS は設立証書を州務長官事務所に提出した時に成立すると規定している。なお、パートナーシップの場合は、パートナーシップ存在証明書の提出義務はなく、当該証明書の提出がなくとも、有効に成立する (州 PS 法 15 - 202 条(a))。

米国 LPS について、上記規定に照らして、LPS の設立証書を一種の定款とみて州 LPS 法に準拠して「設立された」団体と解することも可能であり、さらに、米国 LPS の法人格の有無、会社と同種又は類似するものかどうかの検討が必要となる⁽¹⁵⁾。その検討を行う前に、次の 5 で我が国の法人以外の事業体について概略を述べることとす

る。

5 我が国における法人以外の事業体について

(1) 人格なき社団又は財団については、私法上、法人格がないにもかかわらず、租税法上、法人とみなす規定が置かれていることから法人課税の対象とされているが、これらについては、あくまで民事実体法において、権利能力なき社団又は財団の存在があり、個人を超えた団体としての実態があることから、租税法上において、個人に対する所得税ではなく、法人とみなして法人課税の対象とされているところである。

民法上の権利能力なき社団の成立要件として、最高裁昭和 39 年 10 月 15 日第一小判決 (民集 18 卷 8 号 1671 頁) により、その成立要件が明らかにされ、権利能力のない社団が成立するためには、①団体としての組織をそなえ、②多数決の原則が行われ、③構成員の変更にもかかわらず団体そのものが存続し、④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定しているものでなければならないとされている。また、同判決は、権利能力のない社団の資産は構成員に総有的に帰属するとしている。なお、総有的に帰属するとは、共同所有の一形態で、団体の構成員は使用収益の権能を持つが、各構成員は持分権をもたず、従って分割請求権を有せず、その資産の管理処分の権能は、定款の定めるところにより、総会の議決に従って行われる形態である⁽¹⁶⁾。

租税法上における人格なき社団の判断については、民事実体法における権利能力なき社団を借用したものであり、両者は同じ意義を有すると解されている⁽¹⁷⁾。

(2) 民法上の組合等について

民法上の組合の成立要件について、いわゆる航空機リース事件における名古屋地裁

平成 16 年 10 月 28 日判決（判例タイムズ 1204 号 224 頁、名古屋高裁平成 17 年 10 月 27 日判決で維持。）で判示されたところによると、民法 667 条 1 項は「組合契約ハ各当事者カ出資ヲ為シテ共同ノ事業ヲ営ムコトヲ約スルニ因リテ其効力ヲ生ス」と定め、組合契約が有効に成立するためには、①二人以上の当事者の存在、②各当事者が出資をすることを合意したこと、③各当事者が共同の事業を営むことについて合意したことの各要件が必要であることを明らかにしている。この場合において、例えば、営利事業を目的とする団体が、これによる利益を特定の者だけで配分し、他の者が全くこれに関与しない場合（いわゆる獅子組合）は、共同事業性が否定されるから、民法上の組合としての性格を有しないこととなる（これに反し、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、共同事業性に反するものとはいえない。）としている。

なお、民法は、相続財産は相続人の共有に属する（民法 898 条）と規定するのと同様に、組合財産は総組合員の共有に属する（民法 668 条）と規定しているが、理論上、合有とする説が多いとされている⁽¹⁸⁾。合有とは、持分権が認められるものの、組合が存続する限り分割請求ができず（民法 676 条 2 項）、持分権の処分もできない（民法 676 条 1 項）ことから、一般的な共有（民法 249 条以下）とは異なるとされている⁽¹⁹⁾。この点について、最高裁昭和 33 年 7 月 22 日第三小判決（民集 12 卷 12 号 1805 頁）は、「組合財産が理論上合有であるとしても、民法の法条そのものはこれを共有とする建前で規定されており、組合所有の不動産如きも共有の登記をするほかはない。従って解釈論としては、民法の組合財産の合有は、共有持分について民法の定めるような制限を伴うものであり、持分についてかような

制限のあることがすなわち民法の組合財産共有の内容だと見るべきである。そうだとすれば、組合財産については、民法 667 条以下において特別の規定のなされていない限り、民法 249 条以下の共有の規定が適用されることになる。」と判断している。

また、民法組合で代表者の定めのある場合、組合自体に訴訟当事者能力を有するとされている（最高裁昭和 37 年 12 月 18 日第三小判決、民集 16 卷 12 号 2422 頁）。

民法組合以外に、投資事業有限責任組合（投資事業有限責任組合契約に関する法律に基づくもの。以下「投資事業組合」という。）及び有限責任事業組合（有限責任事業組合契約に関する法律に基づくもの。以下同じ。）があるがこれらは、いずれも民法組合の特例とされており、いずれも法人格はなく、その損益は直接、構成員に帰属するパス・スルー課税とされている⁽²⁰⁾。

(3) 匿名組合について

いわゆるガイドント事件における東京地裁平成 17 年 9 月 30 日判決（判例時報 1985 号 40 頁、東京高裁平成 19 年 6 月 28 日判決で維持、最高裁平成 20 年 6 月 5 日上告不受理決定。）は、税法上の匿名組合契約とは、商法上の匿名組合契約を指すものと解するのが相当であり、商法上の匿名組合契約の内容について、次の①から⑦のとおり判断している。①当事者の一方（匿名組合員）が相手方（営業者）の営業のために出資をし、相手方がその営業から生ずる利益を分配することを約する有償・双務の諾成・不要式の契約である、②契約当事者について、匿名組合契約は、匿名組合員と営業者の 2 当事者間の契約であり、民法の組合の場合のように多数の契約当事者の存在は認められない、③出資について、匿名組合員は、営業者のために出資する義務がある。その出資は、財産出資に限られ、労務及び信用の出資は認められない。匿名組合

員の出資は、営業者の財産に帰属し、営業者及び匿名組合員の共有財産となったり、営業者及び匿名組合員とは独立した法主体に帰属したりするものではない。したがって、匿名組合員は、任意組合の社員の持分や合資会社の社員の持分のような意味での持分を有しない。営業者が自己の財産を匿名組合の営業に投じ、又はその営業に従事することは、経済的には、組合や会社における財産及び労務の出資に相当するが法律的には、営業者による出資というものはない、④営業について、営業者は、匿名組合の営業を営業者の名において行い、匿名組合員の出資は、営業者の財産に帰属する。したがって、匿名組合としての営業者の行為について第三者に対して権利を有し、義務を負うのは営業者であって、匿名組合員は第三者に対して何らの権利・義務も有しない。匿名組合員は、匿名組合の営業につき自ら業務を執行したり、営業者を代理する権利を有しない、⑤利益の分配について、営業者は、匿名組合の営業から生じた利益を匿名組合員に分配しなければならない。匿名組合において、利益又は損失とは、営業年度の開始時と終了時との財産額を比較した、当該年度の営業による増額又は減額を意味する。利益の分配は、匿名組合契約において定めがあれば、それによる。利益の分配は、現実にされることを要する。出資が損失の分担により減少しているときには、匿名組合員は、その補てんをした後でない、利益の配当を請求することができない、⑥損失の分配について、匿名組合員が損失を分担することは、匿名組合の要素ではなく、損失の分担をするか否か、分担の割合を幾らにするかなどは、匿名組合契約において自由に定めることができる。損失の分担は、計算上のものであり、匿名組合員の出資が計算上その負担する損失の額だけ減少することを意味し、現実に財産を

拠出して損失を補填することではない、⑦昭和36年最高裁判決及び昭和37年最高裁判決は、商法上の匿名組合契約に類似するものというためには、出資者が隠れた事業者として事業に参加しその利益の配当を受けようとする意思を有することを要している⁽²¹⁾。

6 米国 LPS の法人格の有無等について

(1) 米国 LPS の法人格の有無について、本件 LLC 判決で示された判断基準に沿って検討すると、米国 LPS は、①その名において訴訟当事者になれること(州 PS 法第 15 - 307 条(a))、②その名において財産を取得し、処分できること(州 PS 法第 15 - 203 条)、③LPS 契約でその名において契約(借入れや不動産管理の委託等)を締結する権能を有する条項が見込まれること、(なお、④法人印 (corporate seal) を使用すること及び⑤実際にその名において、契約を締結していることについては、実際の LPS の活動状況次第である)、⑥米国 LPS は構成員から独立した法的主体 (separate legal entity) を持つこと(州 LPS 法第 17 - 201 条(b))。残りの⑦の基準(米国 LPS に対する構成員の持分の有無)について、本件 LLC の個別財産については、本件 LLC の構成員は、一切の利益ないし持分 (interest) を有しないと規定があり、従って構成員の財産とは別個独立した LLC の財産の存在がある。他方、米国 LPS については、パートナーシップ存在証明書及びパートナーシップ契約に別段の定めがない限り、パートナーシップが取得した財産は、パートナーシップの財産であり、パートナー各人の財産ではないとの規定(州 PS 法第 15 - 203 条)が適用され、米国 LPS は、その名で米国 LPS の財産の所有権を保有することになる。しかし、米国 LPS の構成員は、米国 LPS の財産に対して出資持分

を有している点で本件 LLC と相異があることから、⑦の基準を充たしているのか疑問が生じることになる。出資持分を有していることに重きを置けば、⑦の基準を充たしていないと判定することも可能かもしれないが、本件 LPS 名義の財産が存在し、構成員は出資持分を有するものの分割請求権の規定がなく、分割できないと思われること、持分の払戻しはできないが、譲渡等の処分ができることから、我が国の合資会社の社員の持分と類似しているともいえるのではないかと。また、前述のとおり、米国 LPS は「設立された団体」であると認められることから、米国 LPS の実際の活動状況次第によっては、これらの州 LPS 法の規定から判断して、米国 LPS は、外国の法令（州 LPS 法）に準拠して設立された法人と解することが可能である。ただし、米国 LPS が会社と同種もの又は会社に類似するものかどうかについては、判例の蓄積が必要であると思われるが、我が国の人的会社（持分会社）に類似していると解することもできるのではないかと⁽²²⁾。

なお、米国 LPS が外国法上、権利能力を有する法人であると解することができたとしても、会社と同種もの又は会社に類似するものでない場合は、外国会社に該当せず、したがって、我が国でその法人格が承認されないこととなる。この場合は、我が国においては、権利能力なき社団（米国では法人格を有するが、我が国ではその法人格が承認されない。）として扱われることになると思われるので、権利能力なき社団について検討する。

(2) 上記5の(1)のとおり、我が国において、権利能力なき社団の四つの要件があるが、①の団体としての組織について、米国 LPS は GP と LP から構成され、それぞれの権限と責任が LPS 契約によって定められることから、組織性があると認められる。②

の多数決の原則について、米国 LPS の事業の経営管理は、GP が行い、LP は元々経営に参加しないことが前提であるので、GP の中では多数決と見込まれる。③米国 LPS の受益権は、通常、譲渡可能であることや LP 等の追加加入の禁止条項等もないことから、構成員が変更しても米国 LPS は存続すると認められる。④GP が米国 LPS の事業の経営管理を行い、財産の管理、処分、損益の配分についても、通常、LPS 契約に定められていると見込まれるので、団体としての主要な点が確定しているものと認められる。米国 LPS は我が国の権利能力なき社団の要件を充足しており、米国 LPS の法人格が我が国で承認されない場合は、我が国の権利能力なき社団に該当し、GP が代表者といえるので、我が国租税法上、人格なき社団として法人として扱われることになると思われる。

(3) 次に、民法組合又は投資事業組合に該当するか否かについて、上記のとおり、民法上の組合契約が有効に成立するためには、①二人以上の当事者の存在、②各当事者が出資をすることを合意したこと、③各当事者が共同の事業を営むことについて合意したことの各要件が必要であることとしている。米国 LPS は、無限責任を負う GP と有限責任の LP から構成されていること、その存在を登記することができること、損益はパートナーに帰属することなどから、我が国における民法組合又は投資事業組合に類似している面がある。しかし、我が国の民法組合は、契約により成立し、構成員から独立した法的主体はなく、組合自体の名義で財産を所有したり、契約を締結したりすることはできない。また、投資事業組合（有限責任事業組合も含む。以下同じ。）は、民法上の組合の特例として創設されたものであり、登記が必要であるが（対抗要件）、組合であって、構成員から独立した法的主

体はなく、組合自体の名義で財産を所有したり、契約を締結したりすることはできない。米国 LPS とはこれらの点で相違点があり、我が国における民法組合又は投資事業組合に類似するとはいえないのではない。

(4) 米国 LPS が匿名組合に該当するか否かについて、匿名組合は、上記のとおり、匿名組合員からの出資は、営業者の財産に帰属し、営業者及び匿名組合員の共有財産となったり、営業者及び匿名組合員とは独立した法主体に帰属したりせず、匿名組合員は、任意組合の社員の持分や合資会社の社員の持分のような意味での持分を有しないこと、匿名組合以外の第三者に対しては、営業者のみが権利義務の主体として現れ（匿名組合自体に訴訟の当事者能力はない）、匿名組合員は営業者の背後に隠れていることの特徴がある。したがって、米国 LPS とは財産関係及び法的主体性の点で、大きく異なっていることから、匿名組合にも該当しないと思われる。

(5) 以上の検討結果より、米国 LPS は、外国の法令（州 LPS 法）に準拠して設立された法人と解することができ、我が国の人的会社（持分会社）に類似していると解することも可能であることから、私法上、法人格が承認され、租税法上も法人に該当すると解することも可能である。また、米国 LPS が外国法上、権利能力を有する法人であると解することができたとしても、会社と同種もの又は会社に類似するものでない場合は、外国会社に該当せず、したがって、我が国でその法人格が承認されないこととなる。この場合は、我が国においては、権利能力なき社団となり、GP が代表者といえるので、租税法上、人格なき社団に該当し、法人とみなされることとなる。

なお、米国 LPS は、我が国の事業体である民法上の組合（又は投資事業組合）及び匿名組合とは異質な組織形態である。結局、

外国の法令に基づいて設立された事業体のうち、我が国の私法上、該当するものが存在しないような事業体については、解釈論に委ねるのではなく立法的に解決をはかることが望ましいとする見解も十分肯定できると思われる⁽²³⁾。

7 米国 LPS からの分配金について

(1) 本件 LLC 判決は、配当所得の要件として、①法人が、②出資者に対して、③その地位に基づいて経済的利益を供与したこと、④出資金の払戻しでないことを挙げている。①の法人の要件が問題となるが、ひとまず、米国 LPS の性質はおいておき、米国 LPS に出資したリミテッド・パートナーに対する分配金について、②以下の要件について検討を進めることとする。②の要件について、米国 LPS に出資してリミテッド・パートナーとなったので出資者である。③の要件について、仮に、本件裁判における事例の分配金を例に取ると、事業活動等から生じた分配可能な現金（不動産から得られるすべての収入金額で、借入金の元利、営業費、マネジメント料及び資本的支出のための準備金を支払った後の金額。ただし、減価償却前で本件不動産の含み損益は計算されていない。）が現実には分配されることになっており、さらに、財産 LPS が借り入れたローン契約が非遡及型であり、財産 LPS が債務不履行をしても、投資不動産以外の財産からこれが回収されることはないのであるから、出資者は当該分配金を確定的に入手したと評価することができる。そうすると、当該分配金は、不動産の賃貸業による利益を原資とし、剰余資金をその出資者に分配したものと認めることも可能である（但し、米国 LPS の分配に対しては、分配の結果、債務超過となるような財産の分配が禁止されていることから、債務超過についての検討が必要であろう。）。

また、④の要件についても、本件裁決の事例を例にすると、「LP分資本受取額」は、出資者の出資額がその年度にいくら返還されるかの計算上の金額が表示されたものであり、出資者が分配額を受け取った後も、当初の出資額を上回っているので出資金の払戻しではないといえるのではないか。

③及び④については、あくまで仮定であり、実際のケースに即した判断が必要であるが、実際に類似のケースが生じた場合、米国 LPS が我が国で法人格が承認された法人と解されれば、米国 LPS からの分配金は配当所得に該当すると判断することも可能であるが、人格なき社団であれば配当所得とはならない。

8 パス・スルー課税できるか否かについて

(1) 米国 LPS は導管か実体か

法人税基本通達 14 - 1 - 1(任意組合等の組合事業から生ずる利益等の帰属)は、任意組合等において営まれる事業から生ずる利益金額又は損失金額については、各組員に直接帰属するとし、同注書において、任意組合等とは、民法上の組合、投資事業組合、有限責任事業組合、外国におけるこれらに類するものをいうとされている⁽²⁴⁾。

米国 LPS が上記通達にいうところの「外国におけるこれらに類するもの」に該当するかどうかは、形式的に判定するのではなく、あくまで、我が国の民法上の組合や投資事業組合、有限責任事業組合に類するものでなければならぬことから、外国法と我が国の私法(民法、商法等)に判断基準をおくべきである。本稿では、前述のとおり、米国 LPS が我が国の民法組合や投資事業組合、有限責任事業組合に類するものとはいえず、むしろ、我が国の法人、人格なき社団と解することが可能であることから、上記通達の適用はなく、パス・スルー課税が認められないこととなる⁽²⁵⁾。

なお、本件裁決は、a 国 h 州 LPS を「自然人以外のもの」とし、導管ではないと判断し、パス・スルー課税を否定している。

ある事業体が導管か実体かという点は、課税上の取扱いに関して、非常に重要な意義を持ち、外国税額控除や租税条約の適用に大きく関わってくることになるので、後記 9 及び 10 で検討することとする。

(2) 所得区分について

米国 LPS を通じて米国の不動産へ投資した時、個人の場合、その投資から得られる損益がいかなる所得に区分されるかは、損益通算等の適用に大きく関わってくることになる。不動産所得と事業所得の区分について、不動産所得は資産所得であり、その所得がほとんど又は専ら不動産等を利用に供することにより生ずるものである場合には不動産所得であり、不動産等の使用のほかは役務の提供が加わり、これらが一体となった給付の対価という性格を持つ場合には事業所得(又は場合により雑所得)ということになる⁽²⁶⁾。しかし、米国 LPS に導管性が認められない以上、米国の不動産への投資によって得られた損益は、米国 LPS に帰属することとなり、米国 LPS からの配当決議又は LPS 契約に基づいて出資者に分配されない限り、出資者の損益にはならない。そして、分配された損益は専ら不動産等を利用に供することにより生ずるものとはいえないことから不動産所得には該当しないのではないか。

また、所得税法施行令第 63 条 12 号の事業(対価を得て継続的に行う事業)に関して、米国 LPS へ出資し、収益を得ることが当該事業(投資事業)といえるかどうかについて、米国 LPS への出資行為が、継続的かつ反復した行為で、役務の提供を内容としているような認定がされない限り事業とはいえないことにならないのではないか。仮に、我が国の租税法上もパス・スルー課税が認

められる事業体を通じて取得した所得に関して、どの所得に分類されるかについては、出資者が、具体的に米国内で実質的な事業活動を行っていたか否かを検討する必要があると思われる⁽²⁷⁾。

(3) 恒久的施設について

米国内国歳入法 (IRC) 875 条により、個人又は法人が構成員であるパートナーシップが米国内で営業又は事業を行っている場合、非居住者パートナーが米国内で営業又は事業を行っているものとみなされ、米国内での営業又は事業活動と実質的に関連のある所得については、米国パートナーシップに参加する非居住パートナーも米国居住者と同様の課税申告をすることが求められている。したがって、パートナーシップが米国内で事業活動に従事している場合、すべてのパートナーは、その活動に対する参加度合いや持分比率に関係なく、米国内で事業活動に従事しているものとみなされ、パートナーシップの事務所その他事業の固定的な場所が各パートナーの恒久的施設に該当することとなる⁽²⁸⁾。

ここで興味深いのはパートナーシップ持分の譲渡である。米国内では、パートナーシップ持分は資本資産 (capital asset) であり、キャピタルゲイン・ロスが認識されるが、棚卸資産及び売掛債権等から実現された部分は通常損益とされている。新日米租税条約第 13 条 2 項 (b) において、パートナーシップ持分の譲渡によって取得する収益に対して、これらの資産が他方の締約国内に存在する不動産からなる部分に限り、他方の締約国で課税することができると規定されている。また、同条 4 項の規定により (第 2 項及び第 3 項の規定にかかわらず)、恒久的施設の事業用資産を構成する財産 (不動産を除く。) の譲渡から生ずる収益に対しては、当該恒久的施設の所在地国に課税権が認められており、第 2 項の規定に優

先して適用されることとなる。したがって、パートナーシップ持分が恒久的施設の事業用資産に該当すれば米国内で課税されることになるが、仮に該当しなくても、不動産からなる部分には課税されることになる。新日米租税条約第 13 条において、株式とパートナーシップ持分が明確に区分されており、米国 LPS の持分の譲渡収益に対して、株式の譲渡として非課税ではなく米国内で課税されることになるとと思われる。

他方、我が国においては、租税特別措置法 (以下「措置法」という。) 第 37 条の 10 《株式等に係る譲渡所得等の課税の特例》第 2 項において、株式等の定義がされており、同項第 2 号に法人の出資者の持分が株式等に含まれることが明記されている。ここでいう法人には外国法人及び人格なき社団で国外に主たる事務所を有するものも含まれることから (措置法 2 条 2 号)、米国 LPS の持分は法人の出資者の持分として株式等に含まれることとなる。

(4) タックス・ヘイブン対策税制の適用について

米国のパートナーシップに関する規定では、金銭や資産を現実に組合員に対して分配すること (distribution) と税法の適用のために計算上の数値を組合員に割り当てること (allocation) が法令上、区別されている (IRC 704 条 (b), 731 条等)。パートナーはパートナーシップ所得につき現実の分配の有無を問わず、持分に応じて課税されることになる。

しかし、これは、あくまで米国のパートナーシップ課税に関する規定であるから、米国 LPS を導管と認めず、パス・スルー課税が認められない場合、米国 LPS から現実に分配されたものが我が国の税法上、課税されることになる。この場合、我が国で課税するために米国 LPS からの配当決議又は LPS 契約に基づいて出資者へ配当又は

分配される必要があるが、配当や分配を行わず、米国内に所得を留保して我が国の課税を逃れる事態も想定されることから現行のタックス・ヘイブン対策税制（措置法第40条の4、第66条の6）についてこのようなケースを想定して、規定の整備を行う必要があると思われる⁽²⁹⁾。あるいは、このような居住地国と源泉地国で課税上の扱いが異なる事業体に対して、事業体からの現実の配当又は分配の有無にかかわらず、持分比率に応じた部分を国外所得に含め我が国で課税することも立法論としては十分考えられるのではないかと。さらに、米国内では、パス・スルー課税されることから出資者に対して米国の所得税等が課税されることになるが、その所得税等について、我が国の立場からは、米国 LPS は導管ではなく、実体のあるものと扱われることから出資者が納付したことになるのかという疑問が生じる。この点について、次の9の外国税額控除の適用の中で検討することとする。

9 外国税額控除の適用について

(1) 所得税法第95条《外国税額控除》第1項は、居住者が各年において外国所得税を納付することとなる場合には、控除限度額を限度として、その外国所得税の額をその年分の所得税の額から控除する旨規定している。米国 LPS が法人と認定された場合、米国 LPS からの分配金を国外所得とし、米国所得税を出資者が納付したといえるのが問題となる。つまり、我が国からの観点では、米国 LPS の所得は米国 LPS に帰属し、米国 LPS から配当決議等によって分配されない限り、国外所得はなく、米国で納付した税金も米国 LPS が納付したものとなり、二重課税とならず、外国税額控除の適用はないのではないかとという疑問が生じる。この点について、消極的に解する見解（適用されない）と、積極的に解する見解

（適用される）がある⁽³⁰⁾。

米国 LPS は出資者とは別人格であり、二重課税とはならないと割り切ることも可能である。また、損失が生じた場合を考慮に入れた時、米国 LPS に生じた損失は米国 LPS のものであるから、出資者の損失として損益通算できないにもかかわらず（損失の分配はできない）、所得が生じた場合だけについて、出資者への帰属を認め、出資者が納付したとするのは一貫性がないとの意見も可能と思われる。しかし、米国 LPS において配当決議又は契約によって所得の移転が行われ、出資者が米国で申告書を提出し、米国で所得税を納付した場合、当該移転された所得を国外所得と扱い、外国所得税を納付したものとして（又は納付したと同視して）外国税額控除の適用があるとしても特に弊害がないのではないかと。そして、外国税額控除を選択しない場合には、必要経費に算入することが認められることになる。

(2) 次に、出資者が法人の場合、平成21年法律第13号による改正前の法人税法第69条《外国税額控除》第8項及び第11項は、内国法人とは別人格である外国子会社、外国孫会社の所得に対して課された外国税額について、内国法人が自ら納付したものとみなして、外国税額控除（間接外国税額控除）の適用を認めていたが、この規定は、平成21年度税制改正において、25%以上所有する外国子会社からの受取配当の益金不算入規定の創設に伴い、廃止された。この間接外国税額控除は、内国法人について、外国にある支店、出張所などで生じた事業所得について現地で課された法人税や外国企業から受けた利子、配当などの投資所得について自らが納税者となって課税された外国税額につき、我が国で外国税額控除の適用を受けることができるだけでなく、我が国企業が外国に子会社を設立してこれを

通じて事業活動を行い、その外国子会社から配当を受領した場合に、その配当の基礎となった外国子会社の所得に対して課税された外国税額のうちその受領した配当に対応する部分の金額について、親会社である我が国企業が自ら納付したものとみなして外国税額控除の適用を受けることができる制度であった⁽³¹⁾。しかし、個人に対しては、元々、この間接外国税額控除の規定はなく、自ら納付した外国税額についてのみ外国税額控除が適用されている。

(3) 米国 LPS は我が国の課税上、出資者の法人とは別人格となり、出資者の支店又は出張所とみることとはできない（なお、廃止された間接外国税額控除の適用においても、文理解釈上、そもそも米国 LPS の所得に対して課税された外国法人税が存在するののかといった問題が生じる。米国内では、パス・スルー課税されていることから、構成員に対する課税はあっても、米国 LPS の所得に対する課税は存在しないのではないかという疑問である。）。しかしながら、出資者が法人の場合であっても、個人と同様に、米国 LPS において配当決議又は契約等によって所得の移転が行われ、構成員の法人が米国で申告書を提出し、米国で所得税を納付した場合、当該移転された所得を国外所得と扱い、外国所得税を納付したもの（又は納付したと同視して）として直接外国税額控除の適用があるとしても特に弊害がないと思われる。

10 租税条約の適用について

日米両国間で課税上の取扱いが異なる事業体を通じクロスボーダーで所得が取得される場合に、一定の範囲で条約の特典が及ぶように条約の適用関係について、新日米租税条約第4条6項において規定されている。その基本的考え方は、両締約国において異なる課税の取扱いを受ける事業体を通じて一方又は他

方の締約国の者が所得を取得する場合には、原則としてその所得を取得する者の居住する国における課税上の取扱いを基にして、源泉地国の課税を減免することとされている。

同項には、(a)から(e)までの5種類のケースについて規定されているが、同項(e)に該当することになる場合、すなわち、一方の締約国（源泉地国である米国）から米国の事業体（米国 LPS）を通じて所得が取得され、米国 LPS が他方の締約国（日本）で団体課税を受ける場合、当該所得には条約の特典は与えられない。もっとも、これはあくまで日米租税条約上の特典（税の減免等）が与えられないだけであり、我が国居住者に対する課税とは別問題である⁽³²⁾。

なお、日米租税条約に規定はないが、米国 LPS が日米両国で、共に構成員課税を受ける場合には、米国 LPS を通じて取得した所得に対して、条約上の特典が与えられることはいうまでもない⁽³³⁾。

IV おわりに

これまで、米国 LPS の我が国における私法上及び租税法上の性質決定、分配金の所得区分等を検討してきたが、米国 LPS は、デラウェア州法に基づいて設立された事業体を前提としており、米国の他の州法に基づいて設立された事業体、さらに、米国以外の諸外国の事業体についても、その都度、準拠法解釈、事実認定及び税法解釈が必要となる。諸外国も外国の事業体の性質決定をめぐって国内法上の規準を外国法にあてはめることにはかなりの困難が伴っているようである⁽³⁴⁾。平成14年3月に公表された日本公認会計士協会の研究報告「外国事業体課税のあり方について」は、米国の check-the-box 規則のようにパス・スルー課税か団体課税かを納税者の選択に任せることを提唱しているが⁽³⁵⁾、選択方式に対しては反対意見が多く⁽³⁶⁾、筆者も納税者の選択に任せることは国際的な租税回避を誘

引するおそれがあり賛成できない。しかし、外国の新たな事業体が出現するたびにその準拠法解釈及び事実認定、税法解釈の問題が発生し、納税者及び課税庁双方にとって、大きな負担であり、納税者の予測可能性や法的安定性の観点からも解釈論に委ねるのではなく、(選択制以外の) 立法的に解決を図るべき問題であると思われる。なぜなら、課税上の扱いが実体が導管かによって、様々な課税上の問題が生じるからであり、単なる損失負担による租税回避の問題にとどまらない。ただ、立法的に解決を図るべきであるとしても、法人の概念について、私法から借用することをやめ、税法の中で定義するのか、それとも私法からの借用を続けるが、税法の中で一定の基準を設定するのか、容易なことではないと思われる⁽³⁷⁾。

① 米国 LLC を扱った国税不服審判所平成 13 年 2 月 26 日裁決(裁決事例集 61 号 102 頁)は、米国ニューヨーク州法に基づいて設立された J LLC は、①商行為をなす目的でニューヨーク州 LLC 法に基づいて設立され、②設立準拠法であるニューヨーク州 LLC 法の下で、契約、財産の所有、裁判、登記等の当事者となることができ、③ LLC は構成員とは別個の独立した法的主体であると規定され、④ J LLC の事業活動の実態をみても J LLC 自身がその所有する賃貸ビルを自らの名において賃貸を行い、収益や資産を管理し、不動産税を納付するなど構成員とは異なる権利・義務の主体として活動していることから、J LLC は我が国の私法上法人格を有しており、租税法上法人であると判断している。なお、米国 LLC に対する課税を論じたものとして、秋元秀仁「最近の国際課税における問題」国際税務 28 巻 6 号 14 頁 (2008) がある。

② 本件裁決(裁決事例集 71 号 118 頁)は、外国の LPS について、①当該 LPS は、a 国 h 州 LPS 法上、取引や訴訟の当事者となることができ、現に財産 LPS の契約当事者になるなど、我が国の法律で言う権利義務の帰属主体であるという意味においては、我が国の法律でいう「法人」の要素を備えているといえることができる。しかしなが

ら、LPS 契約においては、同時に、当該 LPS はその名で所有する財産を「GP と LP のために、又は、それらによって、各々の資本拠出割合により保有されているとみなす」と明記して、当該 LPS はその名義の財産をパートナーのために保有することを契約の内容としているのであるから、当該 LPS がその名義で財産を所有しているとしても、それをもって我が国の法人がその名義で自らのために財産を所有する場合と同視することはできないとして、「法人」に該当するとは判断しておらず、また、当該 LPS からの分配金について、②当該 LPS が利益の処分として行ったものではないとして配当所得には該当しない(雑所得)と判断している。

③ パートナーシップ等に対する課税を論じたものとして、金子宏編「パートナーシップの課税問題」日税研論集 44 号 (2000) 収録の各論文、川端康之「企業形態の多様化と国際課税」国際税務 22 巻 8 号 12 頁 (2002)、佐藤英明「法人課税をめぐる問題状況—研究ノート—」国際税制研究 6 号 108 頁 (清文社、2001)、同「新しい組織体と税制」フィナンシャル・レビュー 65 号 93 頁 (2002)、高橋祐介「民法上の組合の稼得した所得の課税に関する基礎的考察—課税時期、所得種類、帰属を中心に—」税法学 543 号 55 頁 (2000)、同「パートナーシップ課税の論点整理と展望」国際税制研究 8 号 256 頁 (清文社、2002)、同「組合課税—「簡素・柔軟・公平」な組合課税の立法提案—」租税法研究 30 号 28 頁 (2002)、同「パートナーシップと国際課税」フィナンシャル・レビュー 84 号 86 頁 (2006)、西村善朗「多様化する事業体と課税の論点を探る(4)外国事業体(米国 LLC) 課税の実情と問題点(上)—アウトバウンド・ストラクチャーにおける税務上の論点整理—」税務広報 52 巻 12 号 105 頁 (中央経済社、2004)、長谷部啓「外国事業体と国際課税を巡る問題—各国租税法上の法人概念の相異に起因する諸問題を中心に—」税大論叢 59 号 151 頁 (2008)、平野嘉秋「各国税法上の法人概念の相違とそれにより生ずる諸問題(1)~(3)国税庁の LLC ガイドラインを素材として」国際税務 21 巻 8 号 45 頁、9 号 28 頁、11 号 57 頁 (2001)、同「日本版 LLP と課税上の問題点」租税研究 670 号 79 頁 (2005)、増井良啓「組織形態の多様化と所得課税」租税法研究 30 号 1 頁 (2002)、同

「多様な事業組織をめぐる税制上の問題点」フィナンシャル・レビュー69号95頁(2003)、同「投資ファンド税制の国際的側面—外国パートナーシップの性質決定を中心として—」日税研論集55号75頁(2004)、同「有限責任事業組合から生ずる損失と所得税」税務事例90号43頁(2006)、水野忠恒「あらたな事業体に対する課税の検討(上)(下)—アメリカ合衆国における法人と組合の区別を参照しつつ—」税研121号12頁、税研122号39頁(2005)、森信茂樹「新たな事業体と組合税制」フィナンシャル・レビュー69号124頁(2003)。

(4) ニューヨーク州 LLC 法については、ニューヨーク州のホームページ

<http://public.leginfo.state.ny.us/>参照。

(5) 増井良啓「外国会社からの現物分配と所得税—国税不服審判所平成15年4月9日裁決を素材として」税務事例84号41頁(2005)。

(6) 利益の配当の意義について、最高裁昭和35年10月7日第二小判決(民集14巻12号2421頁)は、「所得税法もまた、利益配当の概念として、商法の前提とする利益配当の観念と同一観念を採用しているものと解するのが相当である。」旨判示し、「取引社会における利益配当の観念とは、損益計算上の利益を株主固有の地位に基づき支払われるもの」をいうとしている(白石健三「最高裁判所判例解説民事篇(昭和35年度)」359頁)。他に、最高裁昭和43年11月13日大法廷判決(民集22巻12号2449頁)、可部恒雄「最高裁判所判例解説民事篇(昭和43年度)」1432頁参照。

(7) Daniel J.Lathrope (2004) “Selected Federal Taxation” Thomson West, p.584.

(8) 伊藤公哉著『アメリカ連邦税法 所得概念から法人・パートナーシップ・信託まで』399頁以下参照(中央経済社、2005)。

(9) デラウェア州 PS 法及び同 LPS 法については、デラウェア州のホームページ

<http://corp.delaware.gov/>参照。

(10) 伊藤前掲注(8)242頁では、personal property と real property は厳密に分ける場合には、それぞれ人的財産、物的財産と訳すことになるが、減価償却については、日本で一般的に用いられている動産と不動産の区別で特に問題は生じないとしている。

(11) 大阪高裁平成15年3月6日判決(税務訴訟資

料253号)は、私法上の権利又は法律関係がカリフォルニア州法に準拠していても、法人税法31条の解釈適用に当たり同州の法及び証拠法則の適用を論ずる余地はないとしている。課税と準拠法の関係については、小柳誠「租税法と準拠法」税大論叢39号123頁以下参照(2002)。

(12) 金子宏「租税法と私法」租税法研究6号1頁(1978)。

(13) 林良平=前田達明編『新版注釈民法(2)総則(2)』192頁以下(有斐閣、1991)。

(14) 鈴木竹雄『新版会社法全訂5版』43頁注書(1)(弘文堂、1994)。なお、我が国の会社法上、会社の設立(会社法25条)と成立(同法49条)は、別である。株式会社を設立するには、発起人が、定款を作成し、署名し、定款の認証を受けなければならない、さらに本店の所在地において設立の登記をすることによって成立すると規定されている。

(15) LPS は設立されたものではないとする見解として、中里実「課税処分における契約の尊重」租税法研究708号90頁(2008)。

(16) 宮田信夫「最高裁判所判例解説民事篇(昭和39年度)」408頁、金子宏ほか編集代表『法律学小辞典(第4版)』749頁(有斐閣、2005)。

(17) 熊本ねずみ講事件(熊本ねずみ講入会者を構成員とする団体である天下一家の会・第一相互経済研究所が人格なき社団に該当しないとされた。)における福岡高裁平成2年7月18日判決は、税法にいう「人格なき社団」なる概念は、もともと「権利能力なき社団」として認知された民事実体法上の概念を借用したもので、(中略)、税法上、人格なき社団として課税の客体となり得るか否かも実体法上の問題ではあるが、その社団性が肯認されることが前提であり、その判断においては、法的安定性の点からも社団性の概念は民事実体法と一義的に解釈されるのが相当である。そこで、この点の判断につき、権利能力なき社団の実体法的要件について判断した最一小判昭和39年10月15日(民集18巻8号1671頁)に示された要件を前提に、本会名をもってされた鼠講事業が社団性区別の基準となる要件を充足させるものであったか否かにつき個々に検討するとしている。

(18) 三淵乾太郎「最高裁判所判例解説民事篇(昭和33年度)」207頁。

(19) 金子宏ほか前掲注(16)368頁。

(20) 小山真輝編著『法人税基本通達逐条解説(四訂

版』1149頁(税務研究会、2006)。平成10年10月21日課審4-19、課審3-40「中小企業等投資事業有限責任組合契約に係る税務上の取扱いについて」、平成16年6月18日付国税庁回答「投資事業有限責任組合および民法上の任意組合を通じた株式等への投資に係る所得税の取扱いについて」。

(21) 最高裁昭和36年10月27日第二小判決(民集15巻9号2357頁)、最高裁昭和37年10月2日第三小判決(訟務月報8巻11号1682頁)。

(22) デラウェア州においても、LPS以外の事業体としてcorporation、LLCが存在している。corporationを設立するためには基本定款(certificate of incorporation)の作成、認証、提出が必要であり、LLCの場合は定款(certificate of formation)を作成し、提出する必要がある。

(23) 本庄資「新日米租税条約の適用・解釈に関する問題点について」87頁国際税制研究14号(清文社、2005)。

(24) 小山前掲注(20)1149頁。

なお、外国における任意組合等に含まれるものとして、船舶リース事件における名古屋高裁平成19年3月8日判決(LEX/DB(TKC))は、ケイマンのパートナーシップ法3条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。」と定めるなどケイマン法に基づいて成立された特例リミテッド・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、我が国の民法における組合の要件を満たしているとしている。

(25) 『改正税法のすべて(平成17年版)』156~157頁(大蔵財務協会、2005)注書2は、外国における任意組合契約及び投資事業有限責任組合に類する契約には、例えば、米国におけるゼネラル・パートナーシップ契約やリミテッド・パートナーシップ契約等が想定されます。なお、パートナーシップ契約であっても、その事業体の個々の実態等により外国法人と認定されるケースもありますとしている。また、平成18年1月27日付国税庁個人課税課情報「平成17年度税制改正及び有限責任事業組合契約に関する法律の施行に伴う任意組合等の組合事業に係る利益等の課税の取り扱いについて」の質疑応答の間2「任意組合等に含まれる「外国におけるこれらに類するもの」

とは、具体的にどのようなものをいうのか。」に対する答として、上記と同旨の内容が記載されている。

(26) 金子宏『租税法(第14版)』189~190頁(弘文堂、2009)では、不動産所得が資産性所得であり、事業所得が資産勤労結合所得であることからして、不動産の貸付けが事業として行われている場合であっても、人的役務が伴わない場合や人的役務が付随的なものにすぎない場合は、そこから生ずる所得は事業所得ではなく不動産所得であると解すべきであろうとしている。

また、武田昌輔監修『コンメンタール所得税』1554頁(第一法規)では、不動産所得が資産所得であり、事業所得はいわば資産、勤労共同の所得であるところから、その所得の内容を吟味し、所得がほとんど又はもっぱら不動産等を利用に供することにより生ずるものである場合には、不動産所得、不動産等の使用のほか役務の提供が加わり、これらが一体となった給付の対価という性格を持つ場合には事業所得(又は場合により雑所得)と解するのが適当であるとしている。

(27) 伊藤前掲注(8)469頁では、米国において、LPSのリミテッド・パートナーの持分保有は、通常、消極的活動とされ、消極的活動から生じた損失は、消極的活動から生じた所得としか相殺できないというPALルール(passive activity loss rules)が適用されるとしている。また、我が国では、民法組合、投資事業組合、外国におけるこれらに類する契約について、個人の特定組合員の場合、不動産所得につき損失が生じなかったものとみなされる(措置法41条の4の2)。

(28) 米国においてリミテッド・パートナーとしてパートナーシップ契約を締結し、当該パートナーシップを通じて所得を得たX(原告・控訴人)が、法人事業税の課税対象から外国の事業に帰属する所得を控除するための条件である「恒久的施設」を米国において有しているとして、当該所得を控除して申告したところ、その控除が認められず、法人事業税の更正処分等が行われた事案で、Xは米国内に恒久的施設を有していないから、当該所得を法人事業税の課税標準から控除することはできないとされた事例がある(東京高裁平成17年7月26日判決、LEX/DB(TKC))。

(29) 現行の我が国のタックス・ヘイブン対策税制は、法令上、特定子会社等に該当するかどうかについ

ては、外国関係会社の租税負担割合によって判定することになるが（措置法施行令 25 条の 19、同 39 条の 14）、現行の規定でも適用されるとの見解については、高橋前掲注(3)「パートナーシップと国際課税」99 頁、適用されないとする見解として、西村前掲注(3) 110 頁参照。

(30) 積極説として、渡辺淑夫『最新外国税額控除』（同文館、2002）113 頁は、アメリカの LLC の株主として、株主直接課税を受けた場合、我が国における法人税の申告においても自動的にこれを課税所得に含め、外国税額控除の適用上、国外所得金額として計算してよいかとの事例に対して、LLC は独立した法人格を有する法人であり、その所得に対する株主直接課税は、アメリカ税法固有のものであって、自動的に我が国でも株主の課税所得に含めるというものではない。これを我が国でも課税所得に含め、かつ、国外所得金額としてカウントするためには、LLC で配当決議をするなり、LLC と匿名組合契約を結ぶなりして、その所得を法的に移転してもらうことが必要である。ただし、株主として直接課税された税額は、income tax にほかならないから、外国税額控除の対象になると判断している。他方、消極説として、西村前掲注(3) 109 頁参照。

(31) 渡辺前掲注(30) 203 頁。

(32) 浅川雅嗣編著『コンメンタール改訂日米租税条約』55 頁（大蔵財務協会、2005）。

(33) 日本公認会計士協会租税調査会研究報告書第 5 号「日米租税条約に関する実務上の諸問題について」183 頁 JICPA ジャーナル Vol.14、No.6（2002）は、居住者の定義を示す条項の中において、パス・スルー形態、信託形態等の各種事業体の条約上の取扱いを明確にすることが望まれるとしている。

(34) 増井前掲注(3)「投資ファンド税制の国際的側面—外国パートナーシップの性質決定を中心として—」91 頁。なお、諸外国における事業体の性質決定の状況については、平野前掲注(3)「各国税法上の法人概念の相違とそれにより生ずる諸問題(2)国税庁の LLC ガイドラインを素材として」参照。

(35) 日本公認会計士協会租税調査会研究報告書第 6 号「外国事業体課税のあり方について」187 頁 JICPA ジャーナル Vol.14、No.6（2002）。

(36) 増井前掲注(3)「投資ファンド税制の国際的側

面—外国パートナーシップの性質決定を中心として—」92 頁、森信前掲注(3) 135 頁ほか。なお、佐藤前掲注(3)「新しい組織体と税制」105 頁は、原則として反対であるが、小規模事業者の新規開業時に限って認める余地があるとしている。

(37) 中里実『『租税法と私法』論再々考』税研 115 号 79 頁（2004）。