

論 説

外国事業体の「法人」該当性

日本大学法科大学院教授
今 村 隆

SUMMARY

現在、米国デラウエア州のリミテッド・パートナーシップが我が国の租税法上「法人」に当たるか否かが争われ、最高裁に上告受理申立てがなされている。本事件は、我が国の減価償却制度上、法定耐用年数の全部を経過した中古の木造賃貸住宅の耐用年数が簡便法により4年で償却されることを利用したいいわゆるタックス・シェルターの事案であるが、平成17年度の税制改正により、このような事案に対する立法的措置（特定組合員に該当する個人による不動産所得として損益通算を認めない）がなされ、一応の解決が図られた。

しかしながら、本事件は、パートナーシップを始め外国事業体が我が国の租税法上「法人」に該当するかという租税法の基本的な問題に関するものであり、また、我が国の租税法において借用概念とされているものにも当てはまる一般性をもつ問題である。

本稿は、このような問題意識の下、比較法研究を交えながら、本事件で現れた論点の抽出、これらの論点の検討、租税条約における外国事業体の取扱いについての検討を加えて、「法人」概念、借用概念と抵触法の関係について新しい考え方を提唱するとともに、世界各国の外国事業体に対する課税上の取扱いについて論じるものである。(平成26年6月30日税務大学校ホームページ掲載)

(税大ジャーナル編集部)

本内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

目 次

はじめに	2
第1 裁判例で現れた論点	3
1 各裁判例の状況	3
2 事案の概要	3
3 各裁判例の判旨	4
4 これらの裁判例で現れた論点	8
第2 裁判例で現れた論点の検討	8
1 借用概念の意義	8
2 借用概念と抵触法	11
3 租税法上の「法人」概念と「法人」の準拠法	13
4 「法人」該当性の判断基準	17
第3 租税条約における外国事業体の取扱い	21
1 OECD アプローチ	21
2 本件の検討	21
第4 世界の各国の課税上の取扱い	22
1 概観	22
2 カナダ	24
3 英国	26
結び	27

はじめに

現在、米国デラウエア州のリミティッド・パートナーシップが我が国の租税法上「法人」に当たるか否かが裁判で争われ、高裁段階で判断が分かれていて、最高裁に上告受理申立てがなされている。この事件は、我が国の減価償却制度上、法定耐用年数の全部を経過した中古の木造賃貸住宅の耐用年数が簡便法により4年で償却されることを利用したいいわゆるタックス・シェルターの事案であり、平成17年度の税制改正で、このような事案について、特定組合員に該当する個人による不動産所得であるとして損益通算を認めないこととされ（租税特別措置法41条の4の2）立法的に一応解決されている。

しかしながら、この事件は、パートナーシップを始め外国事業体が我が国の租税法上「法人」に該当するかという租税法の基本的な問題に関するものであり、また、我が国の租税法において借用概念とされているものにも当てはまる一般性をもつ問題である。筆者は、既にこの事件のうちの東京地裁平成23年7月19日判決（裁判所HP）について評釈を書いているが⁽¹⁾、紙面の制限のため筆者の考えを十分に論じることができなかったことや、その後高裁判決が出されて新たな論点も浮かび上がっていることなどから再度考察することとする。殊に、この問題については、上記評釈でも簡単に触れたが、Avery Jones氏が中心となって書かれ2002年に公表された「所

得課税のための他国のパートナーシップの性質決定」という論文⁽²⁾が世界各国のパートナーシップに対する課税についての比較法的研究をしていることから重要である。Avery Jones氏は、英国出身の世界的な国際租税法学者で、国際租税法学会（International Fiscal Association）の年次総会におけるOECDと共同で行う重要なセミナーの議長を長年していたほか、英国の上級行政審判所の裁判官として、重要な国際課税事件の判決にも携わっている⁽³⁾。また、この論文のほかの共同執筆者14名も、いずれも各国を代表する租税法の一流の学者あるいは実務家であり、パートナーシップの課税上の取扱いについて必ず参照されるべき基礎的研究である。

そこで、本稿では、このような比較法的研究も交えて、第1で、この事件の裁判例で現れた論点を抽出し、第2で、これらの論点を検討し、さらに、第3で、この問題は、租税条約における外国事業体の取扱いとも関連する問題であることからこの点についても検討を加えた後、第4で、世界の各国の課税上の取扱いを論じることとする。

第1 裁判例で現れた論点

1 各裁判例の状況

この事件は、いずれも米国デラウェア州で設立された同一のリミテッド・パートナーシップの事案であり、ただ納税義務者である我が国の居住者らが、それぞれ3つの裁判所に分かれて提訴したために裁判所が別々となっているのである。

一番先行したのが、大阪地裁平成22年12月17日判決（判時2126号28頁）で、控訴審は、大阪高裁平成25年4月25日判決（裁判所HP）であり、次が、前記東京地裁平成23年7月19日判決で、控訴審は、東京高裁平成25年3月13日判決（裁判所HP）であり、最後が、名古屋地裁平成23年12月14日判決（裁判所HP）で、控訴審は、

名古屋高裁平成25年1月24日判決（裁判所HP）である。

2 事案の概要

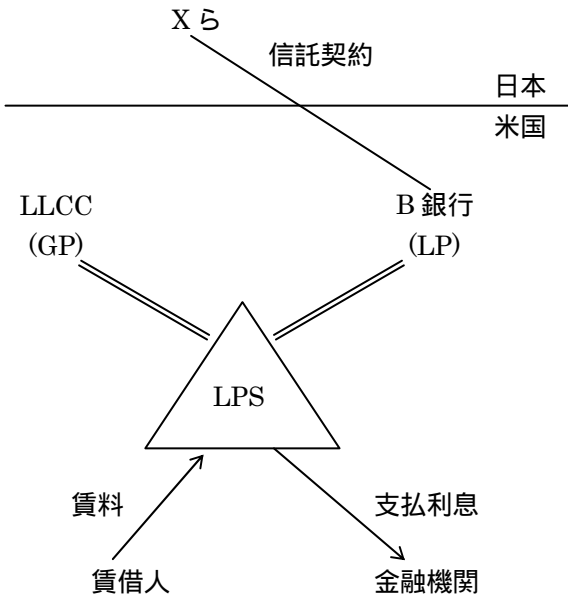
これらの判決に基づくと、この事件の事実関係は、次のとおりとなる。なお、この事件では、投資の対象とされた中古の賃貸住宅が2件あるが、いずれも同じような事実関係にある。

(1) Xらは、いずれも我が国の居住者たる個人であるが、次の図のとおり、A証券の勧誘に応じて、米国所在の中古集合住宅を対象とした不動産賃貸事業に投資するため、それぞれ外国信託銀行であるB銀行との間で信託契約を締結した。この信託契約に基づき、B銀行は、自らがリミテッド・パートナーとなり、ジェネラル・パートナーである米国のリミテッド・ライアビリティ・カンパニーCとの間で、それぞれ1990年に改訂されたデラウェア州リミテッド・パートナーシップ法（以下「州LPS法」という。）に準拠して、平成12年12月19日にLPS1契約を締結し、同14年3月28日にLPS2契約を締結し、Xらが拠出した現金資産を出資した。これらリミテッド・パートナーシップは、それぞれ米国金融機関からも融資を受け、LPS1において、甲建物を購入し、LPS2において、乙建物を購入して、それぞれ不動産賃貸事業を行った。

Xらは、平成13年ないし17年分の所得税の申告に当たり、本件不動産賃貸事業による損益が不動産所得に該当することを前提に、上記米国金融機関からの融資に対する支払利息や甲又は乙建物の減価償却費を損失として、他の所得と通算して所得税の申告をした。

これに対し、Y税務署長は、平成17年から同19年にかけて、本件不動産賃貸事業による損益は、投資信託法上の投資信託であり、所得税法2条1項12号の2の

「投資信託」に当たることなどから配当所得であり、不動産所得ではないなどとして、上記損益通算を否認する更正処分等をしたことから、Xらが、不服申立てを経た上、更正処分の取消訴訟を提起した。なお、Y税務署長の本件不動産賃貸事業による損益が「投資信託」に当たるとの主張は、国税不服審判所で、受益証券の発行がなく、これに該当しないと判断され⁽⁴⁾、訴訟段階では、本件不動産賃貸事業による損益が「法人」からの配当であるか否かが争点となった。



(2) 本件のスキームの概要は、大阪地裁判決に詳細が判示されている(判時 2126号 33、34頁)。

これによると、本件スキームは、A証券が企画した「DO IT (Dual Ownership Investment Tactics)」というプログラムに基づいて一体的に実行することが企図された複合契約であり、本件信託契約は、その契約の一部である。本件スキームは、米国所在の中古集合住宅である建物を対象とするものであるが、A証券が勧誘した際のパンフレットには、投資期間は7年間であり、

1口 2000万円の出資に対し、本件建物が購入価格から価格上昇しないことを前提とした場合、受取キャッシュは、7年間の賃料合計額 360万 3000円と本件建物の売却による現金収入 541万 8000円の合計 902万 1000円となり、かつ、我が国において投資家が本来負担すべき所得税額及び住民税額が合計 2350万 5000円軽減されるとの税効果が生じることから、受取キャッシュ() + 税効果()の合計額 3252万 6000円の利益があると想定されると記載されている。

また、A証券が勧誘した際の上記パンフレットには、本件スキームは、我が国の税法上、法定耐用年数の全部を経過した中古の賃貸用住宅の耐用年数が簡便法によれば4年とされていた⁽⁵⁾ことから、不動産所得の計算において短期間に減価償却費を計上できることを利用し、税務計算上、不動産所得に損失を生じさせ、不動産所得以外の他の課税所得と損益通算することにより、投資家の所得税額及び住民税額を減少させるものであり、具体的には、1口 2000万円当たり、各年の不動産所得につき約 2100万円の損失を4年間生じさせることにより、各年につき税額を約 1050万円減少させ、4年間で合計 4200万円の税額を減少させることが想定されると記載されている。

これらの勧誘の状況から観て、本件が、1口 2000万円の出資に対し、受取キャッシュは、総額で902万円余りにしかならないが、節税効果が年間で2000万円以上になることを目指して投資をするとの取引であり、いわゆるタックス・シェルター⁽⁶⁾であることは明らかである。

3 各裁判例の判旨

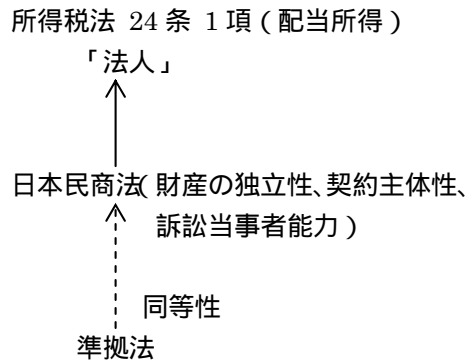
(1) 大阪地裁平成 22年 12月 17日判決

まず、大阪地裁判決は、「外国の事業体が我が国の租税法上の『法人』に該当するか

否か、すなわち、当該事業体が『権利義務の主体となることのできるもの』であるかどうかの判断に当たっては、当該事業体はその準拠法においてどのような概念として定義付けられているかのみによって結論を導くことはできず、実質的な観点から、当該事業体に認められている能力及び属性の内容を検討し、その上で、我が国の私法上『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（法人格から当然に派生する能力及び属性）を全て具備していると評価できるか否かにより決するほかはないというべきである。」⁽⁷⁾（下線筆者）とした上、「外国の事業体が我が国の租税法上（私法上）の『法人』に該当するか否かを判断するにあたっては、実体法的には、当該事業体が、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、当該事業体の名義により登記等の公示を行うことができること）及びその名において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、という能力等を有するかどうかにより判断するのが相当である。また、手続法的には、実体法上権利義務の帰属主体となることができる者は当然に訴訟上の当事者能力を有するということができるから（民事訴訟法 28 条参照）その名において訴訟当事者となり得ること（訴訟上の当事者能力）も、法人とされることによって当該事業体に当然に付与される能力等の一つであるということができ、外国の事業体の法人該当性の判断要素の一つとすることが相当である。」⁽⁸⁾として、本件各 LPS は、これらの要件を満たすことから、我が国租税法上の「法人」に当たり、配当所得であるとして、損益通算を否定した。

これは、被告国の主張を是認したもので

あるが、我が国租税法上の「法人」概念が我が国民商法上の「法人」概念の借用概念であるとした上で、まず、当該外国事業体の準拠法上の能力及び属性を検討し、次に、そのような性質が我が国民商法上の「法人」の能力及び属性を具備しているか否かにより判断すべきであるとするものである。これは、図示すると、下図のとおり、本件で問題となっている所得税法 24 条 1 項の「法人」であるか否かは、我が国の民商法上の「法人」に当たるか否かにより決定されるとした上、当該外国事業体の能力及び属性が我が国民商法上の「法人」と同等であるか否かにより判断されるとするものである。



このような判断枠組みは、租税法上の「法人」の決定は、まずは国内法における「法人」に当たるかの問題であるとの考えを出発点として、外国事業体の設立準拠法における性質を検討した上で、国内法上の「法人」と同等であるかにより決定するとの考え方であり、米国が 1997 年にチェック・ザ・ボックスを採用する前に採っていた二重のプロセス (dual process) の考え方やカナダの二段階アプローチ (two step approach) と軌を一にするものである。そこで、筆者は、このような判断枠組みをカナダに倣って「二段階アプローチ」と呼ぶこととする。

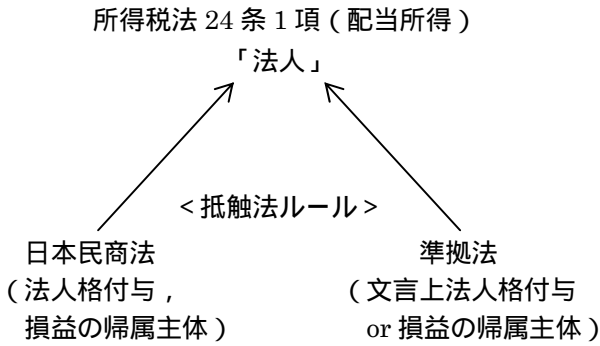
(2) 東京地裁平23年7月19日判決

一方、東京地裁判決は、「外国の法令に準拠して組成された事業体が我が国の租税法上の法人に該当するか否かも、…、原則として、当該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」（筆者注・「第1基準」という。）とした上、「諸外国の法制・法体系の多様性（…）…に鑑みると、〔注・上記〕に加えて、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すべきであり」（筆者注・「第2基準」という。）後者の点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と解すべきである（その結果、前者の基準を限定する場合もあり得るが、前者の基準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、後者の基準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よう。）⁽⁹⁾（下線筆者）とした上、「州 LPS 法 201 条(b)の規定が定める『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いうことはず、他に、州 LPS 法に準拠して組成した LPS が法人である（法人格を有する）と認めることができる州 LPS 法その他の法令の規定はないというほかない。」⁽¹⁰⁾とし、また、「州 LPS 法に準拠して組成された LPS は、経済的、実質的にみても、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、州 LPS 法の規定するその

設立、組織、運営及び管理等の内容に着目して経済的、実質的に見ても、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とはできない。」⁽¹¹⁾として、本件各 LPS は、「法人」に当たらないとし、不動産所得の損失であるとして、損益通算が認められるとした。

これは、被告国の主張を排斥するものであるが、一方で、上記東京地裁判決は、我が国租税法における「法人」が、民商法からの借用概念であり、外国事業体が租税法上外国法人として扱われるためには、平成18年法律第50号改正前の民法（以下「旧民法」という。）36条1項の「外国法人」に該当するかを、内国法人の法定主義と同様専ら形式的基準により法人格を付与されているかにより判断すべきであり、具体的には、外国事業体の根拠法において、corporation 又はこれに準ずるその他これと同等の概念に該当すると規定されているか否かという形式的な基準で判断すべきであるとの原告の主張も、旧民法36条1項は、外国法に準拠して設立された法人が我が国で活動できるかのいわゆる「外人法」の問題を規定するものであるなどとして排斥するものであり⁽¹²⁾、裁判所の独自の判断である。

これは、図示すると、次の図のとおり、所得税法24条1項の「法人」であるか否かは、我が国の民商法上の「法人」の借用概念であるが、我が国の民商法上の「法人」は、外国法が設立準拠法となっている場合には、抵触法のルールにより、当該外国の設立準拠法上「法人」であるか否かにより決定されるとするものである。



ただし、原告の主張が、外国準拠法上 corporation 又はこれに準ずるその他これと同等のラベルが規定されているか否かとの形式的な基準で判断すべきとするのに対し、上記第 1 基準だけではなく、第 2 基準である損益の帰属主体として規定されているか否かにより判断すべきとするものである。原告の主張も東京地裁判決の考え方も、外国事業体が我が国の租税法上「法人」に当たるか否かを、外国事業体の設立準拠法で決定するとの考え方であり、筆者は、このような判断枠組みを「設立準拠法アプローチ」と呼んでいるが、原告の主張する考え方を「形式基準による設立準拠法アプローチ」、東京地裁判決の考え方を「実質基準による設立準拠法アプローチ」と分けることとする。

このような東京地裁判決の考え方は、前記名古屋地裁平成 23 年 12 月 14 日判決及びその控訴審の名古屋高裁平成 25 年 1 月 24 日判決でも採られている。

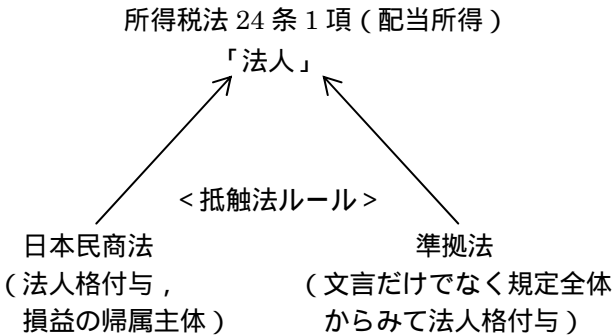
(3) 東京高裁平成 25 年 3 月 13 日判決

これに対し、控訴審の東京高裁判決は、「外国の法令に準拠して設立された事業体が我が国の租税法上の法人に該当するか否かも、原則として、当該外国の法令の規定内容から、その準拠法である外国の法令によって法人とする（法人格を付与する）旨が規定されていると認められるか否かによるのが相当である。そして、その判断に当

たっては、当該外国の法令の規定内容をその文言に従って形式的に見た場合に、当該外国の法令が当該事業体を法人とする旨規定しているかどうかだけではなく、当該外国の法令がその設立、組織、運営及び管理等についてどのように規定しているかも併せて検討すべきである。当該事業体に法人格が付与される場合には、当該事業体は権利義務の帰属主体となるのであるから、取引によって得た債権や収入は当該事業体の資産となり、取引によって負担した債務や支出は当該事業体の損失となるとみるほかはない。すなわち、法人格が付与されることで、当該事業体によってされた取引から生じる損益は、まず、当該事業体に帰属することとなるのであって、損益の帰属すべき主体であることは、法人格が付与されたことの結果であるというべきである。」⁽¹³⁾（下線筆者）とした上、「州 LPS 法に基づいて設立された本件各 LPS は、構成員から独立した法的主体として存在しているというべきであり、州 LPS 法に基づき設立された LPS が『separate legal entity』となると規定する州 LPS 法 201 条(b)の規定は、州 LPS 法に基づいて設立される LPS を法人とする旨を規定しているものと解すべきである。したがって、本件各 LPS は、我が国の租税法上の『法人』に該当する。」として、本件各 LPS は、「法人」に当たるとして、1 審判決を破棄して、損益通算は認められないとした。

これは、図示すると、次の図のとおり、東京地裁判決と同様に、所得税法 24 条 1 項の「法人」であるか否かは、当該外国事業体の設立準拠法上「法人」であるか否かにより決定されるとするものである。ただし、東京地裁判決とは異なり、損益の帰属主体であるかは、法人格が付与された結果であり、法人格が付与されているかの基準とはならないとし、準拠法における設立、

組織、運営及び管理についての規定をも併せて検討すべきとするものである。これは、筆者の分類によると、「実質基準による設立準拠法アプローチ」の一つということになる。



このような東京高裁判決の考え方は、前記大阪高裁平成 25 年 4 月 25 日判決でも採られている。

4 これらの裁判例で現れた論点

これらの裁判例で現れた論点は、借用概念の意義、借用概念と抵触法との関係、外国事業体の我が国租税法上の「法人」該当性の判断基準の3つである。

具体的には、上記の論点は、いずれの裁判例も、「我が国の租税法上の『法人』は、我が国の民法から借用概念である」と判示しているが、我が国の民法 33 条が法人法定主義を採っていることから、租税法上の「法人」概念が民法上の「法人」概念を借用していると言ってもどんな意味があるのかという問題である。

次に、上記の論点は、前記東京地裁判決及び東京高裁判決とも、「法人」が借用概念である以上、抵触法のルールにより、外国事業体の場合には、設立準拠法上「法人」といえるかにより判断すべきとの考え方を採っているが、我が国の租税法が「法人」を借用概念としているとしても、それはあくまでも我が国の民法上の「法人」を想定しており、

最終的には、外国事業体が我が国の民法上の「法人」と同等であるか否かにより判断されるべきではないかという問題である。

最後に、上記の論点は、外国事業体が我が国の租税法上「法人」に該当するためには、我が国の民法上の「法人」と同等であるか否かで判断するにしろ、準拠法上「法人」に当たるかで判断するにしろ、結局、何を判断基準とすればいいのかとの問題である。

以下、これら3つの論点について、順次検討することとする。

第2 裁判例で現れた論点の検討

1 借用概念の意義

(1) 借用概念と法人法定主義

我が国の租税法において、「法人」概念について定義はなく、民法からの借用概念と考えられる。これは、私法上の取引関係を尊重する租税法のあり方からすれば、ごく自然な考えであり、筆者もこの立場を採る。しかし、問題は、「法人」が借用概念であるといった場合の意味である。例えば、租税法上の「人格なき社団」では、民法上の権利能力なき社団で言われている4要件（最判昭 39・10・15 民集 18 卷 8 号 1671 頁参照）をその本質的要素として抽出して議論しているが、租税法上の「法人」についても、借用概念という以上、民法上の「法人」概念の本質的要素を抽出しないと意味がないのではないかと疑問が生じる。筆者は、かつて税大ジャーナルでの「借用概念論・再考」との論文⁽¹⁴⁾で、レポ取引が所得税法 161 条 6 号の「貸付金」に当たるかなどの問題を検討するに当たり、借用概念の意義を検討したが、租税法において民法上の概念を借用概念とする意味は、租税法が民法上の概念を借用概念としている場合に、その規範構造を考えると、民法がその概念の本質的要素としていることに基づいて民法上の評価がなさ

れることとなるが、そのような民商法上の評価を租税法においてもそのまま受容するということと考えられる⁽¹⁵⁾。

一方で、民法は、「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。」と規定し、いわゆる法人法定主義を採っている。そうすると民法は、「法人」について特に本質的要素を規定しておらず、法律が、ある社会的存在を「法人」と規定すれば、「法人」となり、逆に、「法人」とは、そのように法律で規定されていないと成り得ないのではないかと考えられる。しかし、そもそもどのような社会的存在に法人格を付与するか否かは、国家の立法政策の問題であり、フランスのように判例法の形成に委ねている国もあるが、我が国では、法人法定主義との立法政策を採ったのである⁽¹⁶⁾。我が国の民法が法人法定主義を採ったのは、法人有機体説の考え方から法人は自然に発生するものであって法律により創造されるのではないとの考え方に対し、法人擬制説の考え方に基づき、法人は法律によって初めて創造されるとの考え方に基づくものと考えられる⁽¹⁷⁾。そうすると、法人法定主義とは、上記法人自然発生説を否定する趣旨にすぎず、法人の本質的要素を規定したものではないと考えられる。

「法人」であるための要件は、法人法定主義が採られている以上、当該団体が「法律で当該団体が『法人』と規定されていること」である。しかし、上記のとおり、租税法は、民商法の概念を借用するに当たり、民商法上の概念の本質的要素に着目しているのであり、その概念の本質的要素を問題とすべきである。これは、「法人の属性 (attribute)」ということで論じられる問題であるが、筆者のいう「本質的要素 (element)」は、「法人の属性」の中でも本質的なものということである。

(2) 「法人」の意義と本質的要素

そこで、そもそも「法人」とは何かを考えてみると、民法上、「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」とされている⁽¹⁸⁾。「法人」とは、取引する相手方に対し、ある社会的存在を権利義務の帰属主体であると擬制して取引の相手方等を保護するための法技術である。一方、我が国の民法においては、「権利能力なき社団」という存在が認められることからこれとの区別が問題となり、「法人とは、(イ) 構成員の個人財産から区別され、個人に対する債権者の責任財産でなくなつて、法人自体の債権者に対する排他的責任財産を作る法技術である。なお、法人は、(ロ) その名において契約を締結し、その名において権利を取得し、義務を負い、(ハ) その権利義務のためにその名において訴訟当事者となる。」とされている⁽¹⁹⁾。前記大阪地裁判決や被告国の基準は、このような民法における見解に基づくものである。

しかし、訴訟当事者となるか否かは、民訴法 29 条が「法人でない社団や財団」であっても代表者等の定めがあるものについて、これを認めており、また、判例⁽²⁰⁾は、上記「社団」に組合も含み得るとしている。これは、権利能力なき社団や組合に部分的に権利能力 (訴訟上の当事者能力) を認めるものであり、大陸法系の国の中では特異な立法例であり⁽²¹⁾、一般には、大陸法系の国では、訴訟上の当事者能力は、その国における「法人」の本質的要素として考えられている。しかし、我が国では、このように権利能力なき社団や組合にも広く訴訟上の当事者能力を認めるとの立法政策を採っていることから、訴訟上の当事者能力は、必ずしも「法人」の本質的要素とは考えられない⁽²²⁾。

そこで、改めて、「法人」の本質的要素は何かと考えると、法人とは、上記のとおり、権利義務の帰属の主体となるとの意味であ

り、これを分析すると、(i)まず、権利の帰属主体となることであり、具体的には、法人となることにより、団体の名前で取引を行い、その法的効果が直接団体に帰属し(取引能力)その所有する不動産について団体名で登記ができ、法的に団体に帰属する財産として第三者にも対抗することができる(登記能力)であり、(ii)次に義務の帰属主体となることであり、具体的には、団体が負担した債務は団体に帰属し、構成員は債務者とならず、また、団体が債務を履行するための団体の責任財産が創出されることである⁽²³⁾。ところで、一般に、法人は構成員の有限責任を作り出すと言われている。しかし、持分会社のように構成員の無限責任を認めるものもあり(会社法 580 条 1 項)法人と構成員との有限責任との関係が問題となる。この点は、法人とされることにより、団体財産が創出されるが、団体債権者の保護が十分に図られている場合には、団体債権者は構成員の個人財産を当てにする必要はないので構成員の有限責任が認められるが、一方、団体財産の創出が十分でない場合に、構成員の無限責任を補充的に認める必要があると考えるべきである⁽²⁴⁾。そうすると、構成員の有限責任は、法人であるための本質的要素ではなく、団体に帰属する財産の創出が法人であるための本質的要素と考えるべきである。

さらに、法人の設立が登記等によりその存在が公示されていることも「法人」の本質的要素であると考えられる。このことは、我が国の議論では当然の前提となっているため埋没しているが、「法人」は、自然人でないにもかかわらず、権利義務の帰属主体として認めるものであるが、第三者から見た場合、それが単なる組合であるのか権利義務の帰属主体としての「法人」であるのか分からないことから、その点の公示が必要となると考えられる。このような目で見

場合、我が国は、法人の設立については、原則として準則主義を採り、一定の要件を満たしていれば、設立登記により法人が成立するとされている(民法 36 条、会社法 49 条、579 条)。また、前記(1)のとおり、どのような社会的存在を「法人」とするかは、国家の立法政策の問題であるが、我が国は、持分会社のように組合的性格を持つ団体も「法人」とし、財団も「法人」になり得るとし、さらには相続人不明の場合の相続財産を「法人」としたりもしている(民法 951 条)。このように我が国は、社団以外の社会的存在を広く「法人」として認めているといえる。このような持分会社も、設立登記が成立要件であり、また、相続財産法人も公告が必要とされている(民法 952 条 2 項)。このように我が国は、民法や会社法の規定を見ると、法人法定主義を採り、法人であることを法律で明確にすることとしているが、併せて、その存在の第三者への公示を要求していると考えられる。

そうすると、法人の本質的要素は、取引能力(登記能力を含む)、団体財産の創出、存在の公示の3つであり、これらが、我が国において、「法人」であるとするこの意味であると考えられる。

ここで上記本質的要素について更に付言すると、前記東京地裁判決は、前記大阪地裁判決や被告国の基準について、「任意組合や人格のない社団(権利能力のない社団)は、民法の解釈上、いずれも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と解されているものというべきである」から、区別の基準とはなり得ないとしている⁽²⁵⁾。確かに、権利能力なき社団の場合には、総有とされ、組合の場合には、組合財産は合有とされ、構成員の持分権が制限されると解釈されていることから、構成員の個人財産とは区別されている。しかし、上記の団体財産の創出とは、そのような意

味ではなく、「法人」に帰属するとされる財産が存在するか否かの問題であり、単に当該財産が構成員から分離されているというだけでは足りず、当該社会的存在の債権者が当てにできる固有の財産があるといえるかの問題である⁽²⁶⁾。

(3) 法人と社団との関係

このように法人であるか否かは、権利義務の帰属主体となり得るかの問題であるのに対し、社団であるか否かは、構成員相互の結びつきの関係であり、社団であれば、構成員と団体との関係で結びついているのであるから、構成員の変更があっても団体自体は存続するのに対し、組合であれば、構成員相互の契約関係で結びついているので、消滅するのである⁽²⁷⁾。

我が国の会社法は、「会社は、法人とする。」(同法 3 条)と規定し、一人会社の存在を認めており、社団であることを要求していない⁽²⁸⁾。したがって、「法人」と「社団」とは必ずしも一致せず、社団でない「法人」が認められ、また、「法人」でない社団(権利能力なき社団)も認められるということになる。

2 借用概念と抵触法

(1) 租税法と国内私法との関係

次に、第 1 の 4 の論点について検討する。我が国の租税法が民商法上の借用概念を用いており、涉外関係の課税が問題となっている場合に、抵触法のルールがどのような意味をもつかが問題となる。まず、この問題について一般論として考えると、我が国の民商法が、抵触法のルールを通じて、問題となっている単位法律関係について、外国法を準拠法としている場合には、租税法上の借用概念は、私法上の取扱いを尊重して、準拠法により判断されるべきとする見解(外国私法準拠説)⁽²⁹⁾と、租税法上の借用概念は、我が国の憲法の下での私法を前提にしているのであるから、内国私

法により判断されるべきとする見解(内国私法準拠説)⁽³⁰⁾があり得る。

確かに、外国私法準拠説のいうとおり、私法関係では、抵触法のルールを通じて、外国私法が準拠法とされる。しかし、租税法は、公法であり、このような抵触法のルールが当然に当てはまるとはいえない。そもそも私法関係における抵触法のルールは、「サヴィニー的国際私法」と言われていて、それまでの法規を中心として、法規を物に対する法規と人に対する法規などと分類して、その適用範囲を検討するとの考え方(法規中心説)に対して、法律関係を中心に適用すべき法規を探すという考え方(法律関係中心説)に基づくもので、コペルニクスの転回と言われている⁽³¹⁾。一方、公法は、現在も法規を中心とする伝統的な法規中心説の考え方が採られていて、涉外関係については、当該公法が属地的ないし属人的に適用できるか否かで考えられている。刑法は、属地的及び属人的とされているが(同法 1 条 1 項、3 条) 租税法も、国内源泉所得課税は、属地主義の表れで、全世界所得課税は、属人主義の表れであり、同様と考えられる。

また、我が国における法体系の規範構造で考えてみても、租税法は、国内実質法の一つで、そのメタ規範は、憲法や租税条約がこれに当たると考えられるが、抵触法ルールは、私法におけるメタ規範である。租税法が民商法を借用していると言っても、国内実質法である租税法が借用しているのは、国内実質法である民商法であり、メタ規範である抵触法のルールを当然に借用しているとは言えない。さらには、我が国の租税法の立法に当たり、立法者が借用概念を用いる際には、我が国の民商法を念頭に立法していると考えられ、抵触法ルールにより、外国私法に委ねるとして立法しているとは考えられない。

これらの理由から、一般論として言うと、租税法が借用概念を用いている場合、原則として、その借用概念は、我が国の民商法に準拠して判断されるべきと考える。このように租税法の公法としての性格から、原則として、内国私法に準拠すべきと考えるが、借用概念によっては、抵触法のルールに従っても公益性を害するおそれがないと考えられる場合があり、このような場合には、借用概念論が納税者の予測可能性や法的安定性に資するものであるとの意義に鑑み、例外的に、租税法において、抵触法のルールを尊重する場合もあり得ると考える。

例えば、所得税法 83 条 1 項の「配偶者」である。これについては、所得税基本通達 2-46 の(注)で、「外国人で民法の規定によらない者については、法の適用に関する通則法 (...) の規定によることに留意する。」とされている。この通達によると、外国籍の居住者が、その国の法律に基づいて、婚姻した場合には、その婚姻による配偶者が、配偶者控除を受けられることとなる。これは、抵触法ルールにより、当該配偶者に対し法的な扶養義務が生じることから、配偶者控除の趣旨からみて、重婚でもない限り、我が国の公益に反するおそれはないし、むしろこのような法的関係を尊重すべきという理由に基づくものと考えられる。

このように租税法の借用概念においても、例外的に抵触法ルールを尊重する場合もあり得ると考えるが、それは、租税法が借用概念を採っている趣旨や公益性侵害のおそれの有無によって判断されるべきであり、租税法が決定すると考える。これは、上記のとおり、公法である租税法においては、法規中心説に基づいて考えるべきだからであり、例外的に借用概念を尊重するといっても、法律関係中心説を部分的に採用するという意味ではなく、あくまでも我が国における借用概念論が納税者の予測可能性や

法的安定性に資するものであるとの意義を有し、このような意義が裁判例でも認められていることを尊重するとの理由に基づくものだからである。

なお、所得税法 24 条 1 項の「配当」も問題となる。この点、東京地裁平成 16 年 9 月 17 日判決（税資 254 号順号 9751）は、カナダ法人からスピノフしてその子会社の株式を現物配当として受け取った場合に、所得税法 24 条 1 項の「配当」に当たるかが争われた事案において、「これらの規定（筆者注・所得税法 24 条 1 項等）において、利益の配分の性格を持たない建設利息や基金利息、利益の前払いの性格を持つ中間配当、さらには、各種収益の混合体ともいべき投資信託の収益の分配等がいずれも配当所得に含まれるとされていることを考慮すると、所得税法上の配当所得の概念は、相当に広範なものと考えらるべきであって、法人が、その株主等の出資者に対し、出資者としての地位に基づいて分配した利益は、その名目のいかんや決算手続の有無にかかわらず、所得税法上の配当所得に該当すると解するのが相当である。」（下線筆者）と判示している。この東京地裁判決について、内国私法準拠説によっているとの議論もあるが⁽³²⁾、筆者は、この判決は、旧商法 290 条 1 項の規定する「利益配当」は借用概念であることを前提にした上で、「配当所得」について固有概念と考えていると思われる。そうすると、固有概念の場合には、そもそも外国私法を借用しているかとの問題は生じず、外国私法に基づく法的効果が我が国税法上の固有概念の要件に当たるかをダイレクトに判断することとなる。

(2) 内国私法準拠説における判断方法

それでは、内国私法準拠説による場合に、一方で、準拠法のルールの上では、外国私法が準拠法と考えられているときに、租税

法上どのように考えるべきかが問題となる。前記1(1)で論じたとおり、租税法が民商法上の概念を借用する場合、我が国の民商法上の当該概念の本質的要素に着目して借用しているのであり、外国私法で決定される法律関係が、そのような本質的要素と同等であるか否かにより決すべきと考える⁽³³⁾。この場合、私法上の準拠法である外国私法は、外国私法自体が抵触法のルールを通じて適用されるのではなく、あくまでも租税法の適用に当たっての外国私法による評価が問題となっているにすぎず、法規としてではなく、あたかも我が国租税法上の借用概念への該当性を判断するための前提となる事実問題と同様にとらえることとなる。

なお、これは、租税法上の概念への当てはめの問題であるが、一方、課税要件の前提となる契約が問題となる場合に、当事者が準拠法を外国私法とした場合に、契約の効力をあくまでも我が国の民商法上の類似の契約に準拠して考えるか、外国私法で考えるかの問題がある。この点は、最高裁平成18年1月24日判決(民集60巻1号252頁)のフィリムリース事件で前提問題として争われた問題であるが、筆者は、契約が真実契約書のとおりに成立しているかについては、当事者の意思の事実認定の問題であることから、準拠法の指定によって影響を受ける問題ではないとする余地もあると考えるが、契約の成立が認められたとすると、その契約の効力の問題は、「法の適用に関する法律(以下「通則法」という。)」7条により、外国私法となると考える。これは、借用概念であろうが、固有概念であろうが同じである。ただし、この課税要件の前提となる契約の問題の場合には、租税法上は、租税法上の概念への該当性が問題となるのではなく、外国私法においてどのような法的効果が発生するとされているかが問題であり、そのような法的効果が我が

国の租税法上の概念の要件に当たるかをダイレクトに判断していくこととなる。すなわち、本稿で論じている借用概念の場合には、外国私法による評価をそのまま受け容れるか否かの問題であり、租税法の概念への当てはめの問題であるのに対し、外国私法が準拠法とされた契約の場合には、外国私法による法的効果が租税法上の概念に当てはまるか否かの事実認定の問題であり、異なる問題と考える。

もっとも、外国私法が準拠法とされた契約の場合には、通則法7条で法律行為は、当事者の選択した準拠法によるとされているが、これは、「サヴィニー的国際私法」における法律関係中心説とは異なる考え方に基づくもので、当事者の合意によって、強行法規である我が国の租税法の適用を回避する場合もあり得ることから、そのような場合には、通則法42条によって、外国私法の適用が排除され、我が国の私法が適用される場合があり得ると考える(東京高判平22・5・27判時2115号35頁参照)。

3 租税法上の「法人」概念と「法人」の準拠法

(1) 規範構造の見地からの検討

次に、本稿での主題である「法人」概念について検討することとする。国際私法の分野において、法人格を決定する準拠法はどこかという「法人の従属法」については争いがある。そもそも通則法上、「法人」の準拠法についての明文はなく、条理によるとされている。そして、国際私法上、設立準拠法で決定すべきとの見解(設立準拠法説)が多数説であり、本拠地の準拠法で決定すべきとする見解(本拠地法説)が少数説と言われているが⁽³⁴⁾、判例は明確ではなく⁽³⁵⁾、法人格の付与は一種の国家行為でありそもそも抵触法の問題ではないとする最近の有力説もある⁽³⁶⁾。また、平成18年の通則法の制定の際に法制審議会において議

論されたが、設立準拠法説に基づく提案を始めいずれの提案も問題があるということで、結局見送られている⁽³⁷⁾。

このように法人の準拠法の問題は、国際私法においても未解決の問題であるが、筆者としては、法人の内部関係はともかくとして、法人格の付与の問題は、法人と取引をする第三者との関係で意味があることから、設立準拠法説で対象とされている法人の内部関係と同一の単位法律関係であるのかといった疑問がある。

この点は、国際私法における議論であるのでこれ以上は立ち入らずに、仮に国際私法上の多数説と言われている設立準拠法説に立った場合、このような考えが租税法でも採れるかが問題となる。当事者間の法律行為については、当該法律行為の成立及び効力は、当事者が選択した地の法によるとされているが（通則法 7 条）、法人の成立は、このような法律行為とは異なり、強行法的性格の強い法律関係である。前記 1(1)のとおり、我が国は、法人法定主義を採っているが、これは法人が自然に発生するとの考え方を否定しただけであり、外国事業体について当該外国が法人と認めていれば、我が国でも「法人」と認めるとまでの趣旨は含まれていない。我が国の租税法は、権利能力なき社団について、明文で「法人」とみなすとの規定を設けている（法人税法 3 条）。しかし、外国事業体が外国で法人とされていれば、我が国でも「法人」とみなすとの規定はない。このような租税法における沈黙をどう考えるかが問題となるが、前記 2(1)のとおり、一般論として、租税法が公法であることからみて、租税法が借用概念を用いている場合、その借用は、我が国の民商法により準拠して判断されるべきであり（内国私法準拠説）さらにこれに加えて、「法人」概念の場合、法人格の付与は、一種の国家行為であり、前記 1(1)のとおり、

どのような社会的存在に法人格を付与するか否かは、優れて国家の立法政策の問題であり、非常に公益性の強い問題である。この点は、いわゆる外人法の問題ではあるが、外国法で公益法人として設立された法人については、外国の公益が必ずしも日本の公益に合致するとは限らないとの理由で、民法上も認許主義（民法 35 条 1 項）が採られていることからもうかがえる。そうすると、国際私法における前記有力説も指摘しているところであるが、我が国の租税法が外国における社会的存在を我が国でも「法人」として扱うかは、抵触法のルールにより判断されるべき問題ではなく、外国における社会的存在を我が国の立法政策に照らして「法人」として承認するか否かの問題と考えられる。

そうすると、前記 1(2)で明らかにしたとおり、我が国「法人」概念の本質的要素は、

取引能力、 団体財産の創出、 存在の公示の 3 つであり、当該外国事業体が設立地国において法的にこのような我が国の「法人」の本質的要素を満たし、我が国の「法人」と同等と認められるときは、当該外国事業体が設立地国で法人として認められているか否かとは関係なく、我が国の租税法の適用上は「法人」に当たると考える（二段階アプローチ）。

一方、租税法上「法人」概念について、形式基準や実質基準による設立準拠法アプローチを採るべきとする有力な見解⁽³⁸⁾もある。しかし、形式基準による設立準拠法アプローチは、第 1 の 3(2)で分析した東京地裁判決が判示するとおり、民法 35 条 1 項は、外国準拠法で設立された法人を認許するか否かについてのいわゆる外人法の問題であり、「法人」該当性の問題については規定していないというべきであり、また、後記(2)イのとおり、各国において、法人や団体についての法制が違う状況で、何を

もって「法人」のラベルとみるべきかの問題がある。さらに、実質基準による設立準拠法アプローチも、外国準拠法における「法人」該当性の基準を見いだすのは、どのような場合に「法人」を認めるかが各国の法制度で相違があることから、実際上は無理を強いるものである。いずれの見解も、借用概念についての外国私法準拠説に立つものであるが、これまで論じてきたとおり、租税法が公法であることから由来する規範構造や「法人」概念の公益性性格からみて問題があると考えられる。

(2) 比較法的見地からの検討

ア「法人」概念の多様性

このことは、比較法的研究によっても裏付けられる。冒頭で引用した Avery Jones 氏らの論文は、1.の導入で 1999 年のパートナーシップ報告書が、租税条約の適用に当たってのパートナーシップの取扱いについて意義を有しているとした上、2.で各国における民商法上のパートナーシップの取扱いを比較し、3.で、各国におけるパートナーシップの租税上の分類について比較し、4.で分類の問題を軽減するための提案をしている。

この論文では、パートナーシップが元々コモンロー系の国の事業体であることから、大陸法系の団体をコモンロー系の国のパートナーシップと比較するに当たり、大陸法系の国の団体をパートナーシップに置き換えると、formal partnership (顕在的なパートナーシップ) と informal partnership (非顕在的なパートナーシップ) の2種類のものがあるとし、前者は、登録され第三者にその存在が明らかであるのに対し、後者は、登録されず第三者にその存在が明らかではないものと区別し⁽³⁹⁾、我が国の合名会社を前者に、任意組合を後者に分類している⁽⁴⁰⁾。

そして、2.2 で、legal person (法的主体)

について検討し、まず、次表のように、legal person の有無と、registration conferring status (法的地位の付与登記) で大陸法系とコモンロー系のパートナーシップを整理している。なお、ここで、1つめの枠は、大陸法系の informal partnership であり、2つめの枠の「英国等」は、England、オーストラリアのニューサウスウェールズ州及びカナダのオンタリオ州におけるパートナーシップとされ、3つめの枠の「米国等」は、米国における 1999 年のデラウェア州改訂統一パートナーシップ法 (Delaware RUPA) に基づくパートナーシップとスコットランドのパートナーシップであり、4つめの枠は、大陸法系の formal partnership とされている。なお、スコットランドのパートナーシップは、フランスの Auld Alliance (古い共同体) の影響を受け、大陸法系の考え方が導入されたものとされている⁽⁴¹⁾。

また、この表の順序は、大陸法系の informal partnership と formal partnership がその属性が大きく異なる団体であることから、左右の両端に表記し、英国等のパートナーシップや米国のデラウェア州等のパートナーシップは、その中間に位置づけられるとし、しかも米国のデラウェア州のパートナーシップの方が、大陸法系の formal partnership に近いということでも右側に表記しているとしている⁽⁴²⁾。

	大陸法 informal	英国等	米国等	大陸法 formal
legal person	no	no	yes(*1)	yes (*2)
registration	no	no	no	yes

*1: ただし、構成員の変更により存続しなくなる。

*2: あるいは、疑似法人 (quasi-legal person)。

そして Avery Jones 氏らの論文は、上記表のとおり、デラウェア州等のパートナーシップを legal person としているが、これ

は、コモンロー系の国では、legal person と legal capacity (法的行為能力)とは同じであるとし、英国等のパートナーシップでは、いずれも当たらないが、一方、デラウエア州のパートナーシップは、legal person であることから、legal capacity があるとしている⁽⁴³⁾。ここで Avery Jones 氏らの論文では、legal person というのは、上記記述から見て、「法的主体」を意味し、大陸法系の国の「権利能力」に相当すると考えられる。すなわち、英国等のパートナーシップは、権利能力はないが、デラウエア州のパートナーシップは、不完全ではあるが権利能力を有するとしている。デラウエア州には、ジェネラル・パートナーシップ(以下「GPS」という。)と本件で問題となっているリミテッド・パートナーシップ(以下「LPS」という。)があるが、Avery Jones 氏らの論文の上記記述は、GPS についての記述である。しかし、我が国の「法人」概念の3つの本質的要素からみた場合、デラウエア州の GPS は、legal person といっても、その存在を示す登記はなく、「法人」としては不完全である。一方、本件で問題となっているデラウエア州の LPS は、その存在の登記が成立要件となっていることから、後記4(2)のとおり、我が国の租税法上の「法人」該当性が問題となるのである。

この論文では、上記のような意味での legal person について、それぞれの国でその概念が必ずしも同じでないとして、EU の会社規則⁽⁴⁴⁾ 1.3 条の「ヨーロッパの会社は、legal personality をもっているが、すべての EU 加盟国で同じことを意味しない。」との規定を引用し⁽⁴⁵⁾、具体例として、1985 年の規則⁽⁴⁶⁾で認められた European Economic Interest Grouping (EEIG) を挙げている。ドイツとイタリアは、EEIG を legal person と認めないが、その他の

EU 加盟国は認めているとし、ドイツやイタリアが legal person と認めない理由は、構成員が変更した場合に団体が存続することを要求し、団体の財産と構成員のそれとの厳密な分離を要求しているからとしている⁽⁴⁷⁾。

この点奇しくも、我が国の商法学者の上柳克郎教授が、我が国の合名会社とドイツの合名会社 (offene Handelsgesellschaft) を比較し、我が国の商法がドイツ商法を参考に立法されているのにもかかわらず、ドイツの合名会社が法人 (juristische Person) と規定されず、学説・判例も合手的組合であって法人でないとしているのに対し、我が国の合名会社が商法上法人と規定されている理由を調べ、カール・レーマンの学説の影響で、ドイツでは、団体の構造がより強く定型化せられ、強行法規の数が増加され、個々の社員が団体から決定的に分類されなければならないと考えられているからとしているところである⁽⁴⁸⁾。さらに、上柳教授によると、日本の商法の立法者は、ドイツ商法 124 条が定める属性があった上に、その財産が会社債権者の責任財産として日本商法が定めている程度の独立性を有すれば法人と呼んでよいと考えたことから、合名会社にも法人格を付与したものと考えられるとしている⁽⁴⁹⁾。ドイツの合名会社は、ドイツ商法 124 条により、権利義務を取得し、不動産登記も可能であり、また、すべての合名会社は商業登記簿に登録されることとなっており⁽⁵⁰⁾、我が国の「法人」概念からみれば、「法人」の3つの本質的要素を満たして、「法人」に当たると考えられる。

そうすると、例えば、我が国の居住者がドイツで設立されたドイツの合名会社の無限責任社員で利益の分配あるいは損失の配賦を受けた場合、二段階アプローチだと、ドイツの合名会社は、ドイツ商法上は、「法

人」とされていないものの、我が国では、我が国の「法人」の本質的要素を満たしているかで判断し、「法人」扱いをすることになる。これに対し、設立準拠法アプローチだと、ドイツ商法上、「法人（juristische Person）」とのラベルも規定されていないし、ドイツの判例・学説でも「法人」ではないとされているのであるから、形式基準説によっても、実質基準説によっても、我が国では、ドイツでの商法上の取扱いを尊重して、「法人」ではないと扱うこととなる⁽⁵¹⁾。しかし、前記1(1)のとおり、そもそものような社会的存在を「法人」として扱うかは、優れてその国の立法政策の問題であり、非常に公益性の強い問題である。我が国が、ドイツとの条約で、ドイツの「法人」概念を尊重すると合意していればともかく、そうでない限りは、ドイツの立法政策を受け容れる理由はない。

このように「法人」概念自体が国によって違いがあり、我が国のように比較的緩やかに解する考え方と、ドイツやイタリアのように厳格に解する考え方があるのであるが、設立準拠法アプローチは、本来各国の立法政策に依拠する公益的問題である「法人」概念について、無闇に他国の立法政策に従うべきとするものであり、公法である租税法においては到底容認できない考え方である。

イ「法人」概念のラベル

ところで、第1の3(2)で述べたとおり、前記東京地裁判決は、準拠法上 corporation 又はこれに準ずるその他これと同等のラベルが規定されるか否かで判断されるべきとする旨の原告の主張を排斥したが、そもそも「法人」のラベルを問題とするにしても、コモンロー系の国では、大陸法系の国で用いられている「法人」概念と完全に一致する用語がないと考えられるが、強いて言うのであれば、Avery Jones 氏らの論文でも

用いられている用語の"legal person"であるか否かを問題とすべきである。大陸法系の国では、ドイツでは、「法人」を juristische Person と表現し、フランスでは、personne morale と表現する。これに類似した表現として、米国でも、権利義務の主体として legal person との概念があり、corporation は、legal person の一つで、構成員と完全に分離された legal person のことである⁽⁵²⁾。コモンロー系の国の場合、パートナーシップという存在があり、パートナーシップは、不完全ではあるが、権利義務の主体ともなり得る存在であり、ここが大陸法系の国とは違っている。そうすると、大陸法系国という権利義務の主体という意味での上記「法人」の概念に相当するのは、コモンロー系の国の corporation だけでなく、パートナーシップをも含んだ上での legal person がこれに相当するというべきである。ただし、Avery Jones 氏らの論文にもあるとおり、コモンロー系の国では、ここで legal person というのは、法的主体ともいうべきものであり、我が国の「法人」概念の3つの本質的要素と完全に一致するわけではない。

4 「法人」該当性の判断基準

(1) 各裁判例の検討

次に、これまでの議論を整理して、第1の4の の論点である「法人」該当性の判断基準について、第1で挙げた裁判例を検討することとする。

まず、大阪地裁判決は、二段階アプローチに基づくものであり、その判断枠組は相当と考えるが、判断基準の検討が少し甘く、なぜ同判決が挙げる3要件で「法人」が決定されるのかの理由付けが不十分であり、また、訴訟上の当事者能力が要件として必要であるのか否かの吟味も不十分である。前記1のとおり、「法人」が借用概念とされる意味を検討して、「法人」の本質的要素を

抽出して議論をすべきである。

次に、東京地裁判決は、「法人」が借用概念であることから直ちに設立準拠法上「法人」として規定されているかにより決定されるとしているが（同判決における第1基準）、前記3(2)アのとおり、公法である租税法において当然に準拠法のルールによるとは考えられない。

この点は、さておき、確かに、東京地裁判決が指摘するとおり⁽⁵³⁾、*separate legal entity* と規定されていることだけでは、我が国においても「法人」とするのは不十分である。州 LPS 法は、201 条(b)項で、「本章に基づき組織された LPS は、独立した法的主体 (separate legal entity) となり、その独立した法的主体としての地位は、当該 LPS の LPS 証明書が解除されるまで継続する。」と規定している。これは、その規定の位置や文言からみて、本来のパートナーシップであれば、構成員が変更すれば、*legal person* であるとして存続しなくなるはずであるが（前記3(2)の表 *1 参照）、これを打ち消して、構成員の変更によっても法人として存続するとの意味と考えられる。そうすると、これをもって、我が国の「法人」の3つの本質的要素を満たすとは直ちには言えない。

しかし、東京地裁判決は、第2基準として、損益の帰属主体であるか否かにより判断すべきとするが、控訴審の東京高裁判決が判示するとおり、損益の帰属主体であるか否かは、当該外国事業体が法人とされるか否かの結果であり、「法人」か否かを決定する基準とはなり得ない。

また、仮に、損益の帰属主体であるか否かで決するとすると、本件のような不動産賃貸事業による所得は、資産による所得であり、資産の所有者に帰属すると考えられる。これは、米国において、1940年のホースト事件連邦最高裁判決⁽⁵⁴⁾で採られたホ

ースト・ドクトリンといわれている考え方であり、このような所得の帰属に関する考え方は、我が国にも妥当すると考えられる。そうすると、本件でも、本件各 LPS における甲建物と乙建物の所有者が本件各 LPS であるのか、それとも構成員の共有であるかにより決せられるべきである。

さらに、第2基準は、そもそも「法人」を借用概念と言いつつ、実は、「法人」該当性の基準を租税法の観点から持ち込んでいて、租税法上の固有概念とするものであり、自己矛盾に陥っているのではないかの疑問がある。

最後に、東京高裁判決であるが、「法人」が借用概念であることから直ちに設立準拠法上「法人」として規定されているかにより決定されるとしている点で、その判断枠組が問題である上、「当該外国の法令が当該事業体を法人とする旨規定しているかどうかだけではなく、当該外国の法令がその設立、組織、運営及び管理等についてどのように規定しているかも併せて検討すべきである。」⁽⁵⁵⁾といってもどのような判断基準で判断すべきであるのか何ら示されていない。この東京高裁判決は、結局、州 LPS 法の様々な規定を列挙して、「これらを総合してみれば、州 LPS 法に基づき設立された本件各 LPS は、構成員から独立した法的主体として存在しているというべきである」⁽⁵⁶⁾と判示しているが、判断基準が不明である。東京高裁判決は、このような判断をするに当たり、設立準拠法アプローチの考え方に従うと、まず米国における「法人」概念を明らかにして、これとの該当性を問題とすべきであるが、この点は何も判示しておらず、結局、「我が国の法人と同等である」との判断をしているとしか考えられない。そうすると、東京高裁判決は、設立準拠法アプローチを出発点にすると判示しながら、実は、二段階アプローチに近い

考え方ではないかと思われる。

(2) 本件 LPS の検討

ここで、本件各 LPS で問題となっているデラウエア州の LPS について検討することとする。元々、パートナーシップは、英国起源であり、契約により成立する団体であり、その存在が公示されず、構成員も無限責任を負っており、判例により形成されてきた団体である。

ここでパートナーシップを理解するためには、コモンロー系の agency を理解する必要がある。agency は、「代理」と訳されるが、大陸法系の代理とは異なっている。agency は、大陸法系の代理と問屋とが合わさったともいうべき制度であり、agent（代理人）は、本人（principal）の名前を示して行為を行う必要はなく、自己の名前で行うこともできる。英国起源の元々のパートナーシップは、パートナーは、本人でもあり、他のパートナーの agent でもあり、一人のパートナーが行った行為は、他のパートナーも拘束するのである⁽⁵⁷⁾。そうすると、英国起源の元々のパートナーシップは、パートナーシップ自体は、legal person ではなく、訴訟当事者能力もないのである。

これに対し、デラウエア州を始め米国の GPS は、パートナーは、パートナーシップの agent であり、パートナーシップが本人であることから、米国の GPS は、legal person であり、訴訟当事者能力もあるのである⁽⁵⁸⁾。これがデラウエア州の GPS であるが、一方、LPS は、制定法により認められた団体であり、政策的な立法により形成された団体である。そのため、同州の LPS は、設立に当たり、契約のみでは成立せず、必ず州政府への設立証明書（certificate）の届出が必要であるとされ⁽⁵⁹⁾、このような届出が不完全であると、GPS となり、リミテッド・パートナーも無限責任を負うこととなるのである⁽⁶⁰⁾。

一方、英国の起源の元々のパートナーシップは、上記のとおり、legal person ではなく、不動産の登記能力は認められていないが、デラウエア州を始め米国の GPS は、1916 年の統一 GPS 法 8 条 3 項で不動産登記能力を認めている⁽⁶¹⁾。そうすると、米国では、GPS と LPS の違いは、設立に届出が必要であるかと言っても過言ではない。そこで、この届出の意味が問題となるが、設立証明書を第三者に公示して、リミテッド・パートナーの有限責任を明らかにする趣旨と考えられる。この届出が直ちに法人格を付与する意味とは考えられないものの、LPS として存在していることを第三者に公示しているものであり、第 2 の 1 (2) で論じた我が国の「法人」の本質的要素の の存在の公示に当たると考えられる。

前記東京高裁判決は、設立準拠法アプローチに立っているものの、「法人」に当たるか否かの判断をするに当たり、「法人」の本質的要素の の取引能力と の団体財産の創出に加え、「本件各 LPS は、LPS 証明書の州務長官登録局への登録によって成立する。」ことをも加えているが⁽⁶²⁾、これは、やはり、本質的要素の を重視したものと考えられる。

結局、本件各 LPS についてみるに、前記 1 (2) の 3 つの要素をすべて満たしており、我が国の租税法上「法人」として取り扱うべきと考える。

なお、このように考えると、デラウエア州を始め米国の GPS は、「法人」の本質的要素の や について必ずしも完全にこれに当たると言えない上、 の存在の公示がないことから我が国の租税法上は、原則として「法人」には当たらないと考える。

(3) LLC についての裁判例との整合性

本件の先例として、米国ニューヨーク州法に基づき組成されたリミテッド・ライアビリティ・カンパニー（以下「LLC」と

いう。)が我が国の租税法上「法人」に当たるかが争われた東京高裁平成 19 年 10 月 10 日判決(訟月 54 巻 10 号 2516 頁)がある。この東京高裁判決は、原審のさいたま地裁平成 19 年 5 月 16 日判決(訟月 54 巻 10 号 2537 頁)が、租税法上の「法人」を、民法、会社法の借用概念とした上、「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、米国のニューヨーク州法(NYLLC 法)に準拠して設立され、その事業の本拠を同州に置い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、米国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(民法 36 条、会社法 933 条、旧商法 479 条、法の適用に関する通則法等参照)。(63) (下線筆者)として「法人」に当たるとしたのを是認したものである。

この東京高裁判決が引用している原審の上記下線部分の判示だけを読むと、「法人」該当性について、設立準拠法アプローチを採っているようにも読める。しかし、原審は、「英米法における法人格を有する団体の要素には、訴訟当事者になること、法人の名において財産を取得し処分すること、

法人の名において契約を締結すること、法人印(corporate seal)を使用することなどが認められる。」(訟務月報 54 巻 10 号 2559 頁)とし、本件 LLC がこれらの要素をいずれも満たしていることから、「法人」であると判断したのであり、「法人格を有する団体の要素」を抽出した上で、その該当性を判断しているものであり、この要素の抽出は、我が国の「法人」概念に依拠しているものと考えられ、実際上は、二段階アプローチを採っていると考えられる。

また、LLC に関しては、平成 13 年 6

月に公表された質疑回答事例「米国 LLC に係る税務上の取扱い」が、「ある事業体を我が国の税務上、外国法人として取り扱うか否かは、当該事業体が我が国の私法上、外国法人に該当するか否かで判断することになります。」(下線筆者)としている。この質疑回答事例は、「外国法人」との用語の使い方がいささか問題ではあるが、我が国の民法上の「法人」概念に該当するか否かを判断するとしており、やはり二段階アプローチを採っていると考えられる。

LLC に関する上記判決や質疑回答事例は、「法人」の本質的要素の抽出が少し甘いものの、LLC は、その設立に公示を前提とする州政府へ届出(基本定款の提出)が必要とされており、前記 1(2)の 3 つの要素をすべて満たしていることから、我が国の租税法上「法人」に該当すると考える。

(4) 「外国会社」該当性の議論との関係

以上が我が国の租税法上の「法人」該当性の問題についての検討であるが、他方、会社法上、会社法 2 条 2 号の「外国会社」該当性についての議論があるので、これとの関係について検討することとする。

外国会社とは、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である(会社法 2 条 2 号)。「法人その他の外国の団体」であればよいから、団体の設立準拠法がその団体に法人格を認めなくても、外国会社に当たり得る。例えば、ドイツの合名会社は、ドイツ会社法上は、法人格を認められていないが、我が国では持分会社に類似していることから、外国会社に当たり得る⁽⁶⁴⁾。また、「同種」というのは、「同一」との意味であり、実際上は、「会社に類似するもの」に当たるか否かを問題とすれば足りるとされている⁽⁶⁵⁾。会社法がこのような外国会社を規定しているのは、取引の相手方を保護するためである。

すなわち、外国会社が日本において取引を継続しようとするときは、日本における代表者を定め（会社法 817 条 1 項）かつ、外国会社につき登記をしなければならない（同法 818 条 1 項）。これに違反して、取引をした者は、相手方に対し、外国会社と連帯して、当該取引によって生じた債務を弁済する責任を負うとされているのである（会社法 818 条 2 項）。

そして、江頭憲治郎教授によると、会社法上、外国事業体が会社法 2 条 2 項の「外国会社」に当たるかについて、外国事業体が我が国のいずれかの会社に類似しているかの相対的比較により決すべきとされ⁽⁶⁶⁾、米国の 1985 年改訂統一 LPS 法に基づく LPS は、合資会社に類似することから、外国会社に当たるとされている⁽⁶⁷⁾。

しかし、会社法上の外国会社は、上記のとおり、「外国の団体」もこれに当たるとしており、「法人」概念とは同じではないので、会社法 2 条 2 項の「外国会社」に当たると言う、直ちに「法人」に当たるわけではない。「法人」に当たるか否かは、やはり、前記 1 (2) の 3 つの本質的要素を満たすかで判断するほかはない。

第 3 租税条約における外国事業体の取扱い

1 OECD アプローチ

OECD モデル条約は、条約上の用語について、条約上定義されていない用語は、文脈により別意に解する場合を除き、締約国のそれぞれの国内法によるとしている（同条約 3 条 2 項）。しかし、それでは、パートナーシップの取扱いによって、二重課税が生じ得るので、租税条約が二重課税を排除しようとしているとの目的解釈をするべきとの立場から、1999 年に「OECD モデル租税条約のパートナーシップへの適用」との報告書⁽⁶⁸⁾を公表して、パートナーシップに対する OECD アプローチを提案している。

例えば、源泉地国と居住地国におけるパートナーシップの取扱いが異なる場合に、構成員の居住地で設立されたパートナーシップが源泉地国に投資した場合、源泉地国においてパートナーシップが自国で法人として扱われるとの理由で、パートナーシップへの支払いについてパートナーシップを納税義務者として扱い、他方で、構成員の居住地国では、構成員を納税義務者として扱うとすると、同一の所得に対する二重課税が生じることとなる。そこで、源泉地国は、自国で納税義務者とされている者の居住地国での取扱いを条約適用上の事実関係（factual context）の一部として考え、居住地国の取扱いを受け容れるべきであるとしている⁽⁶⁹⁾。そうすると、上記の例では、源泉地国は、居住地国の取扱いを受け容れ、パートナーシップの構成員を納税義務者として、租税条約を適用すべきということになる。

日米租税条約は、このような OECD アプローチに則っており、日米租税条約 4 条 6 において、上記の例で源泉地国が日本で居住地国が米国の場合に同様の取扱いを認めている⁽⁷⁰⁾。

2 本件の検討

本件は、源泉地国である米国で設立されたパートナーシップであり、構成員の居住地国である日本での課税が問題となっている事案である。

本件で、仮に、本件 LPS を我が国でも「法人」でなく、透明体であるとみると、米国で構成員課税を選択した場合には、我が国の構成員に所得が直接帰属し、利益や損失も現実の分配の有無を問わずに、構成員に帰属することとなる。

これに対し、本件 LPS を我が国で「法人」とであるとみると、米国で構成員課税が選択された場合、我が国では、所得は、本件 LPS に帰属していると考えことから、構成員への現実の利益が分配され、あるいは、損失が

補填されて初めて課税関係が問題となる。そして構成員が利益の分配を受けたときには、我が国においては、配当所得として課税することとなる。一方、源泉地国である米国では、構成員への利益分配に対し、不動産から生じた所得であるとして課税することとなり、二重課税が生じることとなる。この場合は、我が国の国内法上、構成員への二重課税状態が生じていると考えられることから、所得税法95条に基づき外税控除ができるということになる。

結局、本件は、パートナーシップ報告書で論じられている前記1のような場合とは異なり、直ちに租税条約の適用の問題が生じるわけではないと考えられる。

一方、前記1でも述べたとおり、租税条約上、外国事業体を法人扱いするのか透明体扱いするのか問題となっているが、これはあくまでも、租税条約の締結国間で、同一の外国事業体に対し、法人扱いするのか透明体扱いするのか異なることにより、二重課税が生じるおそれがある場合などの調整の問題であり、各締約国において、外国事業体をどのように性質決定をするかの問題ではない。しかしながら、二重課税の調整に当たり、パートナーシップの相手国における課税上の取扱いを条約適用上の事実関係の一部とみているのは、注目される。これは、相手国の国内法に依拠しているのではなく、あくまでも自国の国内法の適用に当たっての前提となる事実関係の一部であるとして、OECDモデル租税条約3条2項に違反しないようにするための論理であると考えられる。また、ここで問題としているのは、相手国の私法における外国事業体の取扱いではなく、あくまでも相手国の課税における外国事業体の取扱いである。

そうではあるが、外国事業体が、租税条約上の納税義務者となるか否かを判断するに当たり、相手国における外国事業体の課税上の

取扱いを条約適用上の事実関係の一部としてとらえているのは、第2の2(2)で論じた内国私法準拠説における外国私法における取扱いをあたかも事実認定の問題と考える点で同一の発想に基づくものである。これは、内国税税法と外国私法あるいは外国租税法との関係を考える上で非常に参考になる考え方である。

第4 世界の各国の課税上の取扱い

1 概観

外国事業体の課税上の取扱いについて比較法的見地で検討することとする。これについては、Avery Jones 氏らの論文が重要である⁽⁷¹⁾。これに基づき、外国事業体についての課税上の取扱いについて分類すると、大きく分けて、比較アプローチ、選択アプローチ、固定アプローチ、設立準拠法アプローチの4つがある⁽⁷²⁾。

(1) 比較アプローチ

まず、の比較アプローチは、外国事業体を国内の法人や団体と比較して課税上取扱うとのアプローチであり、英国、カナダ、ドイツ、フランス、オランダなどの多くの国々が採用するアプローチである。Avery Jones 氏らの論文では、日本もこのアプローチに位置づけられている⁽⁷³⁾。筆者の考えでは、カナダは、二段階アプローチであるが、これは、この比較アプローチの一種である。カナダと英国については、これらの国の判例の検討も加えて、後に詳述する。

また、スウェーデンも、比較アプローチであるが、税法において、外国事業体の性質決定の基準について規定しているとのことで、我が国の目で見ると、国内の「法人」等の分類を基準にして、「法人」概念を税法上の固有概念としているとみることができよう。

(2) 選択アプローチ

次に、選択アプローチとは、課税上の取扱いを納税者の選択に委ねるとのアプローチ

チであり、1997年以降、米国がチェック・ザ・ボックス規則に基づき採っている立場である。しかし、米国は、1997年以前は、「二重のプロセス (dual process) 」との考え方を採っていたと言われていた。ここで「二重のプロセス」というのは、有名なピトカー教授の体系書によると、「租税法上の法人を見出すために備えなければならない法人の性格 (corporate characteristics) については、連邦税が規定している。しかし、当該団体がこれらの法的特徴を有しているか否かは州法ないし外国法が決定する。」⁽⁷⁴⁾との判断枠組であり、これは、連邦税法上の「法人」概念の特徴は、税法で規定しているとの考え方を出発点として、そのような特徴を有しているかを州法ないし外国法を検討するとの考え方であり、筆者のいう二段階アプローチとは、厳密に言うとは少し違っているものの、外国法上「法人」であれば、連邦税法上も「法人」とするとの考えではなく、あくまでも連邦税法上の「特徴」を有しているかで判断するという意味では、設立準拠法アプローチを否定する考え方である。

そして、米国は、このような考え方にに基づき、1935年のモリセイ事件連邦最高裁判決⁽⁷⁵⁾の基準に依拠して、キントナー原則 (財務省規則 § 301、7701-2(a)) を発出し、事業の継続性、管理運営の集中、構成員の有限責任、持分の譲渡性のうち、3つ以上の特徴を有する場合に、「法人」であるとした。しかし、米国では、各州の州法で LLC が認められ、このような LLC をキントナー原則で判定することが困難となり、1997年にチェック・ザ・ボックス規則を採用するに至ったものである。このような経緯で、米国においては、選択アプローチが採られているが、米国も元々は比較アプローチの一種である二重のプロセスの考え方にに基づき、課税上の取扱いが判断さ

れていたのである。

(3) 固定アプローチ

最後に、固定アプローチは、外国事業体を一律法人扱いとするアプローチであり、イタリアが採っている立場である⁽⁷⁶⁾。これは、自国の課税権を保持しようとの考えに基づくものであるが、二重課税が生じることから、イタリアにおいても批判されている⁽⁷⁷⁾。

(4) 設立準拠法アプローチ

さらに、本稿で論じている設立準拠法アプローチであるが、Avery Jones 氏の論文によると、ベルギーが控訴院の判例や公定解釈で採っているとされている⁽⁷⁸⁾。ただし、同氏らの論文によると、ベルギーもベルギー源泉の所得の場合には、同国所得税法 227 条 2 項に基づき、比較アプローチが採られているとのことである⁽⁷⁹⁾。

さらに、Avery Jones 氏の論文で引用⁽⁸⁰⁾されているベルギー人の論文⁽⁸¹⁾によると、ベルギー租税法は、同国の会社法や国際私法が法人の *lex societatis* (従属法) すなわち当該事業体の本拠地が設立地で法人格を認めているか否かで決定していることから、伝統的にこれに従っているのであるとしている⁽⁸²⁾。

(5) 小括

Avery Jones 氏らの論文では、これら各国の課税上の取扱いを分類した上で、比較アプローチを採っているオランダ、英国、ドイツ及びスウェーデンの4か国の具体的判断基準を表にして比較している⁽⁸³⁾。

この論文によると、オランダは、分配に決議が必要か、責任が資本への寄与に限定されているか、事業体が、事業を行うのに用いられる資産の所有者か、事業体の持分を自由に移転できるか、資本は、株式 (shares) に分割されているか、当該事業体が外国の課税に服しているかの6つの基準で判定し、英国は、後記3のとおり

り、6つの基準で判定し、ドイツは、1980年の財務省の発出したレター⁽⁸⁴⁾により、「構成員が個人的責任を負っているか、当該構成員から法的に別の事業体といえるか、管理が集中されているか、非構成員も管理に加わっているか、資本を維持する必要があるか」の4つの基準で判定し、スウェーデンは、「当該事業体が、所在地国の法律に従うと権利義務を取得できるか、当該事業体が訴訟上の当事者となり得るか、当該事業体の資産を構成員が自由に処分できるか」の3つの基準で判定しているとのことである⁽⁸⁵⁾。

上記のような検討を加えた上で、Avery Jones 氏らの論文によると、フランスの合名会社 (societes en non collectif、SNC) について、英国の裁判所が、「法人」扱いをしたのに対し、オランダの裁判所が透明体扱いをしている例を挙げて⁽⁸⁶⁾、比較アプローチであっても、具体的な判断基準が相違していることを論じている。そして、Avery Jones 氏らの論文では、このような不一致をできるだけ緩和するため、租税条約の適用に当たっては、第3の1で述べた租税条約における OECD アプローチに準じた方法などいくつかの方法を提案しているのである。

このように世界の各国は、多くは、大陸法系の国もコモンローの国も、課税上は、自国の法人やパートナーシップと比較するとの比較アプローチを採っており、設立準拠法アプローチは、先進国の中では、外国源泉の所得についてベルギーが採っているだけである。これは、我が国の借用概念論が独特であり、租税法の適用においても抵触法のルールが妥当するとの外国私法準拠説が強く主張されているためと思われる。しかし、米国の「二重のプロセス」の議論でみられるとおり、世界の多くの国は、租税法の適用は、まずは自国の租税法によっ

て決定されるべき問題であるとの考え方が、すなわち第2の2(1)で論じた公法における法規中心説の考え方によっており、外国私法準拠説を採っていないためと考えられる。

2 カナダ

(1) カナダ歳入庁の立場

カナダは、二段階アプローチであるが、カナダの判断枠組みは、我が国にも参考になることから詳しく検討することとする。

カナダ歳入庁は、1977年以來、Interpretation Bulletin IT-343 R という解釈指針で、外国事業体については、当該事業体が構成員とは法的に別な存在 (an entity with a separate legal identity and existence) であるか否かで、corporation と判断するとの立場を採っていた。このような立場から、2001年のデラウエア州改訂リミティッド・パートナーシップ法 (DRULPA) による LPS について、separate legal entity であると規定されていることから、corporation であると判定した⁽⁸⁷⁾。しかし、その後、Marc Darmono 氏などから separate legal entity と規定されているだけでは、corporation と判定するのは問題であるとの批判がなされたことなどから⁽⁸⁸⁾、上記 LPS を partnership であると変更した。この点は、2008年のカナダ歳入庁の解釈指針⁽⁸⁹⁾で述べられていて、separate legal entity との規定は、なお corporation の特徴ではあるが、corporation に限られるものではなく、separate legal entity との事実は、それ自体で租税上の status を決定するものではないとしたからとされている。この2008年の解釈指針が、現在のカナダ歳入庁の立場であり、カナダ歳入庁自らこれを二段階アプローチ (two step approach) と呼び、下記のとおり説明している。

「1) 当該外国事業体を外国商法の下でそ

の特徴を決定する。

- 2) 当該外国事業体をカナダ商法における事業体のカテゴリーに分類するため、当該外国事業体の特徴をカナダ商法における事業体のカテゴリーとして認められた特徴と比較する。

たとえ、我々が事業体のすべての特徴を考察しても、最も重要な属性は、当該準拠法や合意の基での様々な構成員と当該構成員の権利義務との関係の性質 (the nature of the relationship) である。」

カナダ歳入庁がデラウエア州の LPS を partnership であると判定したのは、LPS において、メンバーが利益を得る目的で共同で事業を営むとされていると考えられるため、カナダのパートナーシップと同等であると判断したからである⁽⁹⁰⁾。なお、カナダ歳入庁は、米国の LLC は法人であると判定している⁽⁹¹⁾。

我が国でこのようなカナダの取扱いをみる上で注意しなければならないのは、カナダは、コモンロー系の国であり、自国のパートナーシップが存在することから、上記のとおり、これと同等であるとしているのであり、我が国でいうところの権利義務の主体としての「法人」に当たらないとしているのではないということである。これは、第2の3(2)イで論じたとおり、大陸法系の国とコモンローの国との legal person 概念のずれによるものである。

(2) カナダ最高裁の立場

このようなカナダ歳入庁の二段階アプローチの考え方は、カナダの連邦最高裁でも是認されている。2001年のバックマン事件最高裁判決⁽⁹²⁾がその典型である。これは、カナダの個人が米国テキサス州の LPS の持分を米国パートナーから高額で購入し、その日に時価で同パートナーに売却し、この譲渡損をカナダ所得税法 96 条で控除で

きるか否かが争われた事案である。なお、カナダ所得税法 96 条は、「パートナーシップの所得や損失は、パートナーシップのそれぞれの持分に基づくパートナーシップの財務期間の終了時点で構成員の間に配賦 (allocate) される。」と規定している。

この事件で、納税者は、譲渡損が認められると主張したのに対し、カナダ最高裁は、まず、「パートナーシップの本質的要素 (essential ingredient)」を検討し、「『パートナーシップ』との用語は、所得税法において定義されていない。『パートナーシップ』との用語は、様々な州や地域のパートナーシップ法として法典化されているコモンローや衡平法に由来する法的な用語である。しかし、実定法の解釈としては、それは、議会が当該用語に所得税法上法的意味のある用語として与えようとした意図と考えられている。…納税者が所得税法 96 条によってカナダのパートナーシップの損失を控除しようとする場合、当該納税者は、問題となっている州や地域の法の下に存在しているパートナーシップの定義を満たさなければならないと我々は考える。これは、1973 年 2 月 9 日に発出された解釈指針 IT-90『パートナーシップとは何か?』と合致している。それは、また、2000 年の当裁判所の Will Kare Paving & Contracting Ltd. v R の多数意見とも合致している。これに従うと、外国のパートナーシップでさえ、96 条の適用上、カナダ法の下で存在するパートナーシップの本質的要素 (essential elements) は、存在しなければならない。同様のアプローチは、1970 年の Economic Laboratory (Canada) Ltd. v Minister of National Revenue 上級審判所判決参照。」(パラ 17、下線筆者)とした上、1998 年のカナダ最高裁の Continental Bank of Canada 事件の判決⁽⁹³⁾において、オンタリオ州のパートナーシップ法がパー

トナーシップの定義を「共同で利益を得るために事業を営もうとする人達の関係 (the relation that subsists between persons carrying on a business in common with a view to profit)」と定義していて、これがコモンローの世界では多数のパートナーシップ法の共通の定義であるとした上、事業 (business) 共同で営む (carried in common) 利益を得るため (with a view to profit) が本質的要素であるとしたとし (パラ 18) これに基づき問題となっているパートナーシップを検討し、カナダ法上のパートナーシップに相当するか否かを検討し、当該納税者には、共同で営む事業によって上記の「利益を得ようとする目的がない」として (パラ 32) 所得税法 96 条の適用を否定し、納税者の主張を退けた。

これは、カナダ歳入庁の採っている二段階アプローチと同様の考え方を採っていると考えられる⁽⁹⁴⁾。

3 英国

英国では、1998 年のメメック事件控訴院判決⁽⁹⁵⁾が重要な判例とされ、比較アプローチが採られている。

このメメック事件は、英国の内国法人がドイツ子会社とともにドイツ法上の匿名組合 (stille Gesellschaft) を組成した事案において、この匿名組合から支払われた分配金が、英独租税条約上の間接税額控除の適用上同控除の適用の対象となるドイツの子会社からの支払であるのか匿名組合からの支払かが争いとなった事案である。控訴院は、「当該事件を判断するに当たりしなければならないことは、透明体の扱いがされる英国又はスコットランドのパートナーシップの性格を考察し、次に、どの程度までそれが匿名組合によって共有されているか否かを検討することにより、法人税の適用に当たって、当該匿名組合が同様に扱われるべきであるかを検討すべきである。」と判示した上、透明体として扱われている英

国やスコットランドのパートナーシップと比較して、匿名組合員が受け取る分配金がパートナーシップにおける事業への貢献に対する利益分配の性質を持たず、純然たる契約上のものにすぎないことから類似していないとし、上記匿名組合を透明体とみることができないとして、間接税額控除の対象とならないとした。これは、カナダの二段階アプローチとは異なり、英国法上の事業体のカテゴリーのどの分類に当たるかを判断することなく、英国法上の事業体と直接比較するものであると考えられる⁽⁹⁶⁾。

英国の歳入関税庁は、このメメック事件控訴院判決に依拠し、解釈指針 (INTM180030) を発出している。この解釈指針では、以下のとおり、6 つの基準で判定するとされている。

「 当該外国事業体が持分を有する者とは区別された法的実在 (legal existence) を有しているか？

当該事業体が、株式資本 (share capital) 又はそれに準ずるものを発行し、これと同様の機能を果たしているか？

当該事業が、事業体自体で行われているか、それとも当該事業体から分離され区別された持分を有する者達によって共同で行われているか？

当該事業体に持分を有する者が、利益の発生とともに分配を受ける権利を有するか、又は、分配を受ける利益の額が、当該利益の発生した事業年度の終了後に当該事業体又はその構成員による利益分配の決定に依存するものか？

当該事業の遂行にあたって負担した債務について責任を負うのは誰か？ 当該事業体か、又は持分を有する者か？

当該事業の用に供する資産が、実質的に当該事業体に帰属するか、それとも持分を有する者に帰属するか？」

Avery Jones 氏らの論文によると、このうち 及び の基準が重要であるとされ⁽⁹⁷⁾、デ

ラウエア州のパートナーシップは、パートナーシップが legal person であり事業を遂行できるのであるが、パートナーシップの定義から事業を遂行するのは、構成員とされていることから、英国のテストでは、この基準により、パートナーシップに分類されるであろうと分析している⁽⁹⁸⁾。

このような英国の立場は、第2の4(4)で論じた我が国における「外国会社」の判定に当たっての相対的比較と同じ発想の判断基準である。このような相対的比較は、比較アプローチの考え方に基づくものであり、我が国においても、採り得る考え方であろう。しかし、このような相対的比較による判断基準と、二段階アプローチで採られているところの「法人」の本質的要素を抽出してそれと同等であるかを判断するアプローチと比較すると、二段階アプローチの方がより明確であり、租税法主義の要請にかなっていると考える。

結び

以上、外国事業体の「法人」該当性について縷々論じてきたが、この問題は、租税法の基本的な問題であるにもかかわらず、民法、会社法や国際私法とも交錯していることから、論点が非常に多岐に渡っている。筆者は、結論として、二段階アプローチが相当と考えているが、租税法における難問の一つであり、様々な考え方があり得るところであろう。

さはさりながら、筆者としては、この問題は、現在論じられている BEPS (Base Erosion and Profit Shifting、税源浸食と利益移転)のテーマの一つである「事業体によるハイブリッド・ミスマッチ」の問題でもあり、世界の各国が共通に直面している問題であることを重視している⁽⁹⁹⁾。今年の10月にムンバイで開催される国際租税法学会でも、租税条約における事業体の取扱いが議題の一つとされる予定である⁽¹⁰⁰⁾。

しかし、残念ながら、この問題については、

我が国の議論は非常に立ち後れていると言わざるを得ない。このような状況において、この問題についての世界の各国の取扱いを把握し、国際標準が何であるかを認識して、我が国が「井の中の蛙」とならないようにすることが肝要と考える。

-
- (1) 拙稿「米国リミテッド・パートナーシップと日本租税法上の『法人』該当性」ジュリスト 1458号 107頁
 - (2) John F. Avery Jones et al., "Characterization of Other States' Partnerships for Income Tax", International Bureau of Fiscal Documentation vol.56 No.7, at288。この論文については、増井良啓教授が既に紹介しているが(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 90頁)、筆者が今回問題としている論点とは違っているので、今回問題としている論点に即して、改めて紹介することとする。
 - (3) Avery Jones氏は、平成24年2月に来日し、租税研究協会で講演をしている(同「租税条約に係る最近の論点」租税研究 751号 217頁)。
 - (4) 国税不服審判所裁決平成18年8月14日裁決 (LEX/DB26100237)
 - (5) 旧耐用年数省令3条1項2号イ
 - (6) ここでタックス・シェルターとは、投資それ自体では赤字となるが、節税効果を期待して投資する商品のことである。最高裁平成18年1月24日(民集60巻1号252頁)で争われた映画フィルムリースがその典型である。
 - (7) 判時2126号42頁
 - (8) 同42頁
 - (9) 東京地判平23・7・19 HP40,41頁
 - (10) 同 HP85頁
 - (11) 同 HP88頁
 - (12) 同 HP48頁
 - (13) 東京高判平25・3・13 HP15頁
 - (14) 拙稿「借用概念論・再考」税大ジャーナル16号1頁
 - (15) 同7頁
 - (16) 林良平『新版注釈民法(2)』181頁
 - (17) 民法修正案理由書32頁、梅謙次郎『民法要義

総則巻之一増補訂正』79,80 頁

- (18) 我妻栄『新訂民法総則』45 頁
- (19) 星野英一「民法論集第 1 巻」270, 271 頁
- (20) 最判昭 37・12・18 民集 16 巻 12 号 2422 頁
- (21) Avery Jones, supra, at 301
- (22) 東京地判平 23・7・19 HP47,48 頁
- (23) 四宮和夫 = 能見善久『民法総則第 8 版』78,79 頁
- (24) 同 79 頁 *
- (25) 東京地判平 23・7・19 HP45 頁
- (26) 四宮・前掲民法総則第 8 版 79 頁 *
- (27) 鈴木竹雄 = 竹内『会社法第 3 版』8 頁
- (28) 江頭憲治郎『株式会社法第 4 版』24 頁
- (29) 中里実「課税管轄権からの離脱をはかる行為について」ファイナンシャル・レービュー 94 号 13 頁
- (30) 谷口勢津夫『税法基本講義第 4 版』54 頁
- (31) 道垣内正人『ポイント国際私法総論第 2 版』60 頁以下。なお、同書では、サヴィニー以前の考え方を「法規分類説」と表現しているが、コベルニクスの転回をより明確にするため、本稿では、「法規中心説」と表現することとする。
- (32) この東京地裁判決と同様の判断をした同判決に先立つ国税不服審判所平成 15 年 4 月 9 日裁決（裁決事例 65 号 84 頁）についての増井良啓「外国会社からの現物配当と所得税」税務事例研究 84 号 58,59 頁参照。
- (33) このように我が国の民商法上本質的要素と同等であるか否かで判断するとの判断方法は、外国私法に準拠した組織再編成でも提唱されている（国際的組織再編等課税問題検討会『外国における組織再編成に係る我が国租税法上の取扱いについて』2 頁）。
- (34) 櫻田嘉章・道垣内正人編著『注釈国際私法第 1 巻』157 頁
- (35) この点の判例としては、最判昭 50・7・15（民集 29 巻 6 号 1061 頁）があるが、ニューヨーク州法で設立され本店も同州に所在する株式会社の発起人が設立準備の際に行った契約に基づく権利義務を設立後の会社が取得するかが争われた事案であり、設立準拠法説でも本拠地法説のいずれによっても、準拠法は、ニューヨーク州法であることから、いずれとも判断していないと考えられる（柴田保幸『最高裁判所判例解説民事篇昭

- 和 50 年度』343 頁）。
- (36) 道垣内正人『ポイント国際私法各論第 2 版』194 頁以下注
- (37) 神前禎『解説法の適用に関する通則法 新しい国際私法』19,20 頁
- (38) 中里・前掲ファイナンシャル・レービュー 94 号 18 頁、酒井克彦「米国 Limited Liability Company からの分配金に対する課税(1)」比較法制研究（国士館大学）29 号 56 頁
- (39) Avery Jones, supra, at 291
- (40) Id., note 23,24
- (41) Id., note 81
- (42) Id., at 293
- (43) Id., at 298
- (44) European Company Regulation, No215/2002
- (45) Avery Jones, supra, note 67
- (46) Council Regulation No237/85
- (47) Avery Jones, supra, at 297
- (48) 上柳克郎『会社法・手形法論集』26 頁
- (49) 同 27 頁
- (50) 高橋英治『ドイツ会社法概説』31 頁
- (51) 中里・前掲ファイナンシャル・レービュー 94 号 18 頁
- (52) Black's Law Dictionary eighth ed., at 365, 915, 1178
- (53) 東京地判平 23・7・19 HP84 頁
- (54) Helvering v. Horst, 311 U.S.113 (1940。この判決の詳細は、金子宏『所得概念の研究』69 ないし 71 頁を参照されたい。
- (55) 東京高判平 25・3・13 HP15 頁
- (56) 同 HP28 頁
- (57) Avery Jones, supra, at 296
- (58) Id.
- (59) 國生一彦『アメリカのパートナーシップの法律』56 頁
- (60) 國生・前掲アメリカのパートナーシップの法律 59 頁
- (61) 國生・前掲アメリカのパートナーシップの法律 131 頁
- (62) 東京高判平 25・3・13 HP28 頁
- (63) 訟務月報 54 巻 10 号 2559 頁
- (64) 江頭・前掲会社法第 4 版 903 頁注(1)
- (65) 江頭憲治郎『会社法の基本問題』505 頁
- (66) 同 505 頁

- (67) 同 530 頁
- (68) 日本語訳は、古賀明監訳『OECD モデル租税条約のパートナーシップへの適用』がある。
- (69) 「OECD モデル租税条約のパートナーシップへの適用」パラ 62。詳細は、増井・前掲日税研論集 55 号 102 頁以下を参照されたい。
- (70) 増井・前掲日税研論集 55 号 122 頁以下。
- (71) Jesper Barenfeld, "Taxation of Cross-Border Partnership"が、2005 年に出版された IBFD の Doctoral Series の著作であり、これも参考となる。
- (72) Avery Jones. *supra*, at 305
- (73) *Id.*, at 306
- (74) Bittker & Eustice, "Federal Income Taxation of Corporation and Shareholders" ¶2.01
- (75) *Morrisey v CIR*, 296 US 344 (1935)
- (76) Avery Jones, *supra*, at 305
- (77) Gusmeroli 著「年金資金運用基金事件における最高裁判決」(拙訳) 租税研究 738 号 311 頁
- (78) Avery Jones, *supra* at 306 and note 166
- (79) *Id.*, at 306 and note 167
- (80) *Id.*, at note 166
- (81) Marnix van Keirsbilck, "Tax Treatment of General Partnerships: A Landmark Court Decision", 38 *European Taxation* 8, at 249
- (82) *Id.*, at 250
- (83) Avery Jones, *supra*, at 308, Table 3
- (84) *Id.*, at 312
- (85) *Id.*, at 313
- (86) *Id.*, at 313, 314
- (87) *Canadian Tax Highlights* Vol.8, No.8, at 57
- (88) Marc Darmo, "Characterization of Foreign Business Association", *Canadian Tax Journal* Vol.53, No.2, at 481
- (89) *Income Tax Technical News* no.38, at 9, September 22, 2008
- (90) *Income Tax Technical News* no.34, April 27, 2006
- (91) *supra* *Income Tax Technical News* no.38, at 9
- (92) *Backman v The Queen*, [2001] 2 CTC 11 (SCC)
- (93) *Continental Bank of Canada v R*, [1998] 2 S.C.R.298 (S.C.C.)
- (94) Darmo, *supra*, at 485
- (95) *Memec plc v IRC*, [1998] STC 754
- (96) 吉村政穂「ハイブリッド事業体・取引を利用したスキームをめぐる課税上の問題」租税研究 755 号 247 頁以下
- (97) Avery Jones, *supra*, at 310
- (98) *Id.*, at 311
- (99) BEPS の問題については、拙稿「米国における国際的租税回避に対する議論の状況」租税研究 768 号 193 頁を参照されたい。
- (100) subject 2 で、「Qualification of Taxable Entities and Treaty Protection」が議論される予定である。