

国際倒産における外国租税債権徴収の
法的な課題について

—外資系企業の撤退と内国租税債権徴収に
関する検討を通じて—

野一色 直 人

(国 税 庁)
徴収部徴収課

目 次

I. はじめに	359
II. 外資系企業の進出形態の分類と課税について	361
1. 支店等、国内に営業所を有する場合の課税	361
2. 匿名組合における課税	362
3. 任意組合における課税	365
4. 中小企業等投資事業有限責任組合における課税	371
5. パートナーシップ形式における課税	373
III. 進出形態の破産等の態様について	388
1. 支店等、国内の営業所における破産	388
2. 匿名組合における破産	392
3. 任意組合における破産	395
4. 中小企業等投資事業有限責任組合における破産	398
5. パートナーシップにおける破産	400
6. まとめ	403
IV. 外国破産手続きにおける外国租税債権の取扱いについて	410
1. 米国における外国租税債権判決の執行に関して	411
2. 日米租税条約27条(徴収共助規定の利用)について	413
3. 米国破産手続きにおける外国租税債権の扱いについて	413
V. 国際倒産に対応した法的枠組みの模索	424
1. 各国国内法の改革について	425
2. 破産条約について	428
VI. 総括	443
1. 法的枠組みの選択について	443
2. 私案	446

I. はじめに

経済の国際化、規制緩和が叫ばれている今日、金融業、流通業、小売業、建設業といった多種多様な分野において、外資系企業⁽¹⁾の日本への進出が様々な形態により行われる。

当然、進出と裏腹に本国における破産等の法的手続きにより、日本から撤退する外資系企業もある⁽²⁾。撤退する外資系企業が日本において課税され、滞納した場合、日本の租税債権徴収が問題となる。撤退する外資系企業の本国において、破産等の手続きが行われるような場合、いわゆる、国際倒産における外国租税債権の扱い等について、日本において、まだ十分な研究がされてきたわけではない⁽³⁾。外国租税債権がどのように国際倒産において扱われるかを検討することは、経済の国際化が叫ばれて久しい今日、租税徴収が国家の歳入に直接、結びつくことから必要であると考えられる。

本稿において、① 日本における外資系企業の進出形態を分類し、徴収の前段階である課税に関して、各進出形態にどのように課税されるかについて主として法人税に関して言及していく。次に、② 各進出形態の倒産形態とそれぞれの場合における徴収上の問題について ③ 外国倒産手続きへの外国租税債権の参加の可否 ④ 外国租税債権の倒産手続きでの各国の扱いと方向の流れそして⑤ まとめとして日米にわたる国際倒産における外国租税債権の扱いに関する私案の提示という順序で検討していきたい。

〔注〕

(1) 本稿において、日本以外に本店、本拠地等の主要な拠点等がある企業を意味し、主として米国に本拠地がある法人を検討していきたい。

最近の進出事例の紹介として、例えば、「なだれ込む金融外資」日経ビジネス4-20 P22(1998)、「英イノベックス 世界で医薬営業マン派遣業価下げ「好機」と日本上陸」日経ビジネス5-4 P53(1998)、建設業の共同体企業体(ジョイントベンチャー)に関して、「都が韓国JVに盲学校工事発注22億円、地方自治体では初」日経新聞夕刊1998年11月21日 がある。

- (2) 本稿において、主として米国の破産手続き (chapter 7) が開始された場合を検討していきたい。

最近の外資系企業の撤退事例 (本国における破産等に限らず) の紹介として、例えば、「空洞化する日本の新薬開発、外資も撤退へ」日経ビジネス7-20 P10 (1998)、「香港スーパー日本で通用せず撤退、安さ追求の3つの誤算」日経ビジネス3-2 P6 (1998)、「韓国の証券会社日本撤退相次ぐ」日経新聞朝刊1998年7月19日、「バンクポストン 日本から撤退」日経新聞夕刊1998年10月15日があり、休眠、外資比率の低下、解散、閉鎖等、最近の主な外資系企業のリストに関しては、週刊東洋経済臨時増刊 外資系企業総覧 P124(1998) に掲載。

- (3) 例えば、以下の文献において、国際倒産と外国租税債権に関する問題が示されている (Philip St J Smart, Cross-Border Insolvency, 126 (1991) アンソニー・ウエブスター (吉垣実訳) 「英国国際私法における国際倒産」東海法学16 P315 (1996) 石黒一憲 「国際倒産と租税」ジュリスト981 P78 (1991) 木川裕一郎 「ドイツ倒産法研究序説」P31 211 (1999) 高木新二郎 山崎潮 伊藤眞編 「倒産法実務事典」P1322 片山英二 神部健一 「租税債権と国際倒産」 (1999))。

Ⅱ．外資系企業の進出形態の分類と課税について

外資系企業の日本における進出形態としては、① 自己の拠点の設立 ② 他者への出資等 がある。具体的には、①については支店、営業所の設立⁽⁴⁾。②については商法上の匿名組合形式への出資、民法上の任意組合形式への出資、特別法である中小企業等投資事業有限責任組合法に基づく、中小企業等投資事業有限責任組合への出資、そして米国の各州法を準拠法とするパートナーシップへの出資 が考えられる。それぞれの進出形態について国内法上の課税関係、日米租税条約における規定を以下、検討していきたい。

①に関しては、法人税法、規定が置かれていると言えるが、②に関しては明確に規定が置かれているとは言い難い。例えば、米国において、外国法人がパートナーシップのパートナーである場合、当該外国法人が、米国において事業活動を行っているのみならず規定がある（IRC 875）⁽⁵⁾。他方、日本の税法上、法人以外の団体への出資（参加）に関する明文の規定がないことから、外資系企業が日本において任意組合、匿名組合等に出資した場合の課税関係に関して不明確な部分が存在する。以下、支店、営業所等を日本国内に有する場合と法人以外の団体に外資系企業が出資する場合とに分け、日本において、まず、これら外資系企業が恒久的施設（以下PE）を有するかどうかを中心に検討し、それぞれの進出形態における外資系企業への課税の態様を示していきたい。

1. 支店等、国内に営業所を有する場合の課税

(1) 国内法規定

法人税法141条1号「国内に支店、工場その他事業を行う一定の場合」の規定があることから、外資系企業が国内に支店等を有する場合には、PEが認定される。外資系企業が支店等、国内に営業所を有する場合にはすべての国内源泉所得に関して法人税が課される。日本において法人税について申告の必要がある。

(2) 日米租税条約における規定

日米租税条約9条2項において、PEの例示がされている。租税条約に例示されている支店、事務所、工場、作業所等のPEの範囲は国内法（法人税法141条1号）と基本的に同様である。PEの範囲に関して租税条約により大きく変更が加えられているものではない。

ただし、国内源泉所得の範囲に関しては日米租税条約6条8項において当該PEに帰せられる産業上、商業上の利得に関して国内源泉と規定されている。法人税139条により条約の規定が優先することから、日本国内のPEに帰せられる産業上、商業上の利得が国内源泉となる⁽⁶⁾。

2. 匿名組合における課税⁽⁷⁾

匿名組合に対する課税については、商法第535条（匿名契約）の規定による匿名組合に関しては法人とみなされないことが示されている（法人税基本通達1-1-1）。この通達により匿名組合が納税義務の主体となる団体とならないことが示されており、匿名組合の所得に対する課税については、営業者あるいは匿名組合員の段階において問題となる。

まず、営業者が法人である場合、匿名組合の収益は、営業者の益金として計算されるが、他方、営業者から匿名組合員への利益分配は、匿名組合契約は営業により生ずる損益を分配することを約する（商法535条）特殊性を有することから、営業者である法人の法人税の計算上、損金とされ課税対象から除外されている。

また、組合員段階の課税について、組合契約の基づき分配される損益を自己の損益として計算できることが定められている⁽⁸⁾。

したがって、組合員が外資系企業の場合、匿名組合において分配されるべき利益についての課税関係が問題となる。

(1) 国内法規規定

(一) 支店等のPEがある場合

組合員である外資系企業は、法人税法141条1号により日本における

すべての国内源泉所得に関して法人税が課される。匿名組合契約により分配される金額についてもP Eの所得と合算して法人税について申告の必要がある。

営業者の源泉徴収に関しては、組合員9人以下の場合と組合員10人以上の場合に分けられる。

- ① 組合員9人以下の場合 所得税法161条1号、212条1項により源泉徴収の必要はない。
- ② 組合員10人以上の場合 所得税法161条12号により20%の源泉徴収が必要である。

(二) 支店等のP Eがない場合

① 組合員9人以下の場合

上記と同様に、所得税法161条1号、212条1項により、営業者が源泉徴収を行う必要はない。

組合員の課税に関しては、法人税法141条4号イ、法人税法138条1号、法人税法施行令177条4号（国内にある資産の所得）、法人税法施行令184条（匿名組合契約の範囲）より匿名組合より分配されるべき利益は、国内にある資産の運用・保有に係る所得に該当することから、P Eを有しない外国法人に対しても法人税が課される。

日本において支店等のP Eを有しない外資系企業は、法人税について申告の必要がある。

② 組合員10人以上の場合

上記と同様に、所得税法161条12号、所得税法施行令288条（匿名組合契約等の範囲）、所得税法212条（源泉徴収義務）により、営業者が20%の源泉徴収を行う必要がある。

組合員の課税に関しては、法人税法141条4号イ、法人税法138条1号、11号、法人税法施行令184条（匿名組合契約の範囲）、法人税法施行令187条（P Eを有しない外国法人の課税所得）において列挙された国内源泉所得に匿名組合より分配されるべき利益は該当しな

いことから、法人税が課されない。日本における課税関係は源泉徴収により終了する。

(2) 日米租税条約における規定

外資系企業の所在国と日本との間において、租税条約が締結されている場合、租税条約の規定が国内法より優先するため（法人税139条）、租税条約の規定により、課税関係が決定される。外資系企業の課税関係を検討する上で、租税条約の内容の検討が必要となる⁽⁹⁾。本稿において、米国に本拠を有する外資系企業を対象としていることから、日米租税条約の検討が必要となる。

匿名組合の利益分配が、日米租税条約6条（所得源泉）において、どのように規定されているか問題となる。6条①から⑧においては匿名組合の利益分配に関しては規定されていない。⑨「①から⑧までの規定が適用されない項目の所得の源泉は、各締約国により国内法令に従って決定される。」により、国内法の規定を修正することなく、米国に本拠を有する外資系企業に対して課税が行われることになる⁽¹⁰⁾。

以上の通り、国内法により、組合員である外資系企業に対しては、匿名組合の規模、また外資系企業の態様に関わらず、法人税あるいは所得税が課される。上記の点をまとめると下記ようになる。

組合員数	日本国内にPE有り	日本国内にPEなし
9人未満	法人税課税 申告の必要有り	法人税課税 申告の必要有り
10人以上	同 上	源泉徴収のみ

3. 任意組合における課税⁽¹¹⁾

任意組合に対する課税については、民法第667条（組合契約）の規定による組合に関しては法人とみなされないことが示されている（法人税基本通達1-1-1）。この通達により任意組合が納税義務の主体となる団体とならないことが示されており、任意組合の所得に対する課税については任意組合員の段階において問題となる。現行の法人税法、所得税法において任意組合員の組合の所得については直接、明記した規定はない。

任意組合の所得は、民法674条の規定される組合契約により、分配され、任意組合員に任意組合の所得が帰属する点から、法人税法11条、12条の「実質所得者課税の原則」により、任意組合の所得は任意組合員段階において課税されることになる。また、法人税基本通達14-1-1より、利益金額又は損失金額については匿名組合と同様に自己の損益として計算できることが定められている。

(1) 国内法規定

法人税法141条1号に規定される支店等のP Eを有する外資系企業の場合は匿名組合と同様にすべての国内源泉所得に関して法人税が課され、法人税申告の必要がある。民法上の任意組合の場合に、分配されるべき利益に関する課税については、任意組合が匿名組合と異なる法的性質を有することから、法人税法141条1号に規定される支店、その他事業を行う一定の場所を外資系企業が有していない場合においても、常に日本国内におけるP Eの認定が問題となると考えられる。以下、任意組合の法的性質に着目して、日本において支店等を有しない外資系企業が任意組合に出資する場合に、日本においてP Eを有することになるかどうか、検討していきたい⁽¹²⁾。

(一) 任意組合の事業形態⁽¹³⁾

任意組合形式を利用した事業形態、例えば、建設業において見られる、いわゆるジョイントベンチャー方式より、日本において支店等のP Eを有しない外資系企業が参加していた場合、法人税法141条2号

の「建設作業等」のPEに該当することになると考えられる。このPEを外資系企業が有する場合、国内における事業、人的役務、不動産に係る所得(138条1号から3号)そして138条4号から11号までの国内源泉所得のうち、その外資系企業が、国内において行う建設作業等に係る事業に帰せられるものについて、法人税が課される。

これらの任意組合に出資している外資系企業は、法人税について申告の必要があると考えられる。

(二) 任意組合の資産形態⁽¹⁴⁾

任意組合の資産は、営業者に資産が帰属する匿名組合と異なり、民法668条に規定されるように組合員全員の所有である(民法668条)⁽¹⁵⁾。組合員である外資系企業は、任意組合の資産を他の組合員と所有すると考えられる。任意組合の資産形態(例えば、不動産等の建物)によっては、日本において支店等を有しない外資系企業が、日本に不動産等を所有することになると考えられる。したがって、法人税法141条1号、法人税施行令185条(国内に支店、工場等その他一定の事業を行う場所)に規定するPEを有すると認定される場合もあると考えられる。

このような場合、すべての国内源泉所得について外資系企業に法人税が課され、法人税について申告の必要があると考えられる。

(三) 組合員相互間の関係

① 業務執行者の定めがある場合

民法670条により組合契約によって組合の業務を特定の者に委任することができる。この委任を受けた者を業務執行者という。この者が組合契約により定められた場合⁽¹⁶⁾に業務執行者が、日本に支店等を有しない外資系企業にとって、法人税法141条3号に規定される代理人PEとなるかどうか問題となる。

代理人PEの要件としては、法人税法施行令186条1号において、

(ア) 本人に代わって本人の名において契約締結権限を有すること

(イ) 契約締結権限を常習的に行使すること の2つが定められている。

(ア) に関しては、業務執行執行者は、組合の目的や事業を達成するために、必要な範囲で、組合のために一切の事項に関する代理権が与えられる⁽¹⁷⁾。また、業務執行者が組合名においてなした行為の効果は、全組合員に帰属すること⁽¹⁸⁾から、対外的に、業務執行者は組合のために契約締結権限を有していると言える。

(イ) に関しては、業務執行者が複数いた場合、業務執行者の過半数の同意を常務以外の事項に関して必要であるが、常務の事項に関しては業務執行者が単独で代理できる(民法670)。組合の常務に関しては、日常反復して行われるような軽微の事務とされている⁽¹⁹⁾。仮に、業務執行者が単独の場合、常務のみならず、すべての組合の事項に関して代理できる⁽²⁰⁾。

(ア) と (イ) に関し、通常の代理の考え方からすれば、組合に法人格がないことから、全組合員の名において法律行為をすることが必要であるが、判例上、組合名と肩書を付した代表者名の表示でもよいとされている⁽²¹⁾。全組合員の名でなく、業務執行執行者は、自己の名で組合の事項に関して法律行為をすることができると考えられる。

上記の点から、通常の業務等に関して対外的な代理権限を有する業務執行者は、法人税法141条3号、法人税施行令186条1号の「その事業に関し契約を締結する権限を有し、かつこれを常習的に行使する者」にいう代理人等に該当する余地は十分にあると考えられる。

日本において支店等を有しない外資系企業は、任意組合に出資している場合には、法人税法141条3号(代理人)のPEを有していると十分に考えられ、国内における事業、人的役務、不動産に係る所得(138条1号から3号)、138条4号から11号までの国内源泉所得のうち、その外国法人が国内においてその代理人等を通じて行う事業に帰されるものについて、法人税が課される。したがって、任意組合の分配に

関して、国内源泉所得として法人税について申告の必要である。

② 業務執行者の定めがない場合

民法670条により組合の常務に関して、組合員は他の組合員を代理する権限を有する。常務以外の事項に関しては常に、組合員が他の組合員を代理する権限を有するものではなく、過半数の同意を得たか否かにより、全組合員に法的効果が及ぶかどうか判断される。

したがって、業務執行執行者の定めがない場合、事業に関し契約を締結することが常務の範囲に属さない場合、法人税法141条3号、法人税施行令186条1号の「その事業に関し契約を締結する権限を有し、かつこれを常習的に行使する者」にいう代理人等に各組合員が常に該当するとは考えがたい。

このような場合、日本において支店等を有しない外資系企業が任意組合に出資している場合には、常に法人税法141条3号（代理人）PEを有しているとは考え難く、法人税について申告の必要がないと考えられる⁽²²⁾。

(2) 日米租税条約における規定

日米租税条約においては任意組合の収益分配に関する規定はなく、組合員である外資系企業への分配に関して、上記と同様に、任意組合の事業形態、任意組合の資産形態、組合員相互間の関係に着目してPEの有無の検討が必要であると考えられる。

(一) 任意組合の事業形態

事業に関する所得については一般的には8条の事業所得において規定されている。この規定においては産業上又は商業上の利得についてはPEを通じて取得する場合にはPEの存する国も課税できること。また産業上又は商業上の利得の定義についても5項において製造業、商業、保険業、漁業、船舶、航空機、人的役務、不動産、配当、利子と広く定義されている。基本的に、任意組合の事業形態におけるPEの有無、そして、任意組合の収益の源泉について、個々の検討す

る必要がある。例えば、建設作業等について、日米租税条約により一定の修正を受けている。日米租税条約9条2項において「建築工事現場又は建設若しくは据付けの工事で、24ヵ月を越える期間存続するもの」と規定されており、法人税法141条の「一年を越えて行う外国法人」が修正され、P Eの範囲が限定されている。また、不動産に関して、15条1項においては「不動産の譲渡」、2項においては「不動産の用益権、賃貸借から生ずる所得」が規定されている。これらの所得については不動産の所在国において課税できることが規定されている。基本的には、日米租税条約において、国内法の課税関係を確認する形となっているが、例えば、上記の「建設作業等」に関する修正事項が明示されているように、個々の任意組合の事業形態を考慮していく必要があると考えられる。

(二) 任意組合の資産形態

任意組合の資産は民法668条に規定されるように組合員全員の所有である。この所有形態と課税の関係について、租税条約は規定しておらず、課税の関係を検討する上では任意組合の資産の種類が、租税条約においてどのように規定されているかが問題となる。例えば、租税条約の9条2項において規定されるような「事業を行う一定の場所」に該当するような工場、建物、鉱山等が任意組合の資産の種類である場合には、国内法と同様にこれらの資産はP Eと認定される。租税条約による修正はなく、組合員である外資系企業は日本国においてP Eを有することとなる。個々の任意組合の資産を考慮していく必要があるが、基本的に、国内法によりP Eと認定される資産については明確な修正をうける場合（建設作業現場のような規定）以外は、外資系企業は日本国においてP Eを有することになると考えられる。

(三) 組合員相互間の関係

任意組合契約において業務執行者の定めがある場合、業務執行執行者が全組合員を代理することとなる。このような業務執行執行者が日

米租税条約9条4項にいう代理人に該当するかどうか問題となる。9条4項にいう代理人に該当する要件としては（ア）本人に代わって本人の名において契約締結権限を有すること（イ）契約締結権限を常習的に行使することの2つが定められており⁽²³⁾、ほぼ国内法の規定と同様である。

（ア）に関して、任意組合契約において業務執行者に契約締結の権限を委任したこと。また、代理行為上、必要とされる顕名行為については組合名と肩書を付した代表者名の表示によってのみ、業務執行者の代理行為が認められる判例があることから（ア）に言う「本人に代わって本人の名において契約締結権限」を業務執行者は有すると考えられる。

（イ）に関して、任意組合が解散、あるいは業務執行者が解任されない限り、通常、契約締結の権限、常務に関する代理権を業務執行者は有することから、業務執行者は（イ）に言う「契約締結権限を常習的に行使すること」を行う地位にあると考えられる。

したがって、日米租税条約9条4項にいう代理人に業務執行者は該当すると考えられる。

任意組合契約において業務執行者の定めがない場合、常務については各組合員が代理できるがそれ以外の事項については過半数の同意が必要である。

常務の範囲によっては、業務執行者が常に（ア）の本人に代わって本人の名において契約締結権を各組合員が有するのか、（イ）の契約締結権限を常習的に行使する地位を各組合員が有するのかどうか疑問が残る。このような場合、日米租税条約9条4項にいう代理人に各組合員が該当するとは言いがたいと考えられる。

以上のことより、国内法と同様に業務執行者の定めがある場合にはPEが有ると考えられる。他方、業務執行者の定めがない場合には常務の範囲によりPEが有ると言えない場合も考えられる。

上記の点をまとめると、任意組合の事業形態、資産形態、あるいは組合員間の関係を定めた契約内容により、日本国内に支店等を有しない外資系企業であっても、任意組合に出資している場合には法人税法141条に規定する1号、2号あるいは3号のPEを有する可能性は十分にある。したがって、該当するPEに定められた国内源泉所得について法人税について申告の必要があると考えられる。

4. 中小企業等投資事業有限責任組合における課税⁽²⁴⁾

中小企業等投資事業有限責任組合はベンチャー企業のような未公開企業への投資を目的とし、民法の組合契約を基礎とする中小企業等投資事業有限責任組合法に準拠する組合である。この組合の投資する外資系企業の課税関係を考えていきたい。

この組合の特徴としては、(ア) 組合員の有限責任の明確化(民法上は無限責任) (イ) 株式未公開等の中小企業等の発行する有価証券への投資、工業所有権の買取等に事業範囲を限定 (ウ) 業務を行う無限組合員とそれ以外の有限責任組合員により構成といった三点が挙げられる。これらの特徴を考慮し、外資系企業の課税問題、支店等を有しない外資系企業が中小企業等投資事業有限責任組合に出資することにより、日本国内におけるPEを有することになるかどうか検討していきたい。

基本的に、法的な性質が任意組合と同様であることから、任意組合と同様の課税関係になると考えられる。いくつかの点で中小企業等投資事業有限責任組合が任意組合と異なる法的性質を有することから、これらの差異に着目して以下、課税関係について考えていきたい。

(1) 国内法規定

(一) 組合員相互間の関係

中小企業等投資事業有限責任組合法7条1項においては「組合の業務は、無限責任組合員がこれを執行する」、2項においては「無限責任組合員が数人あるときは、組合の業務の執行は、その過半数をもつ

て決する」とされており、民法上の組合契約において業務執行者が定められた場合と同様の規定になっている。

したがって、課税関係については、常に民法上の業務執行者が定められた場合と同様に法人税法141条3号に規定する代理人が国内にいると考えられ、外資系企業は法人税申告の必要があると考えられる。

(二) 中小企業等投資事業有限責任組合の事業形態

組合の業務の範囲は中小企業等投資事業有限責任組合契約に関する法律の1条、3条において、株式未公開等の中小企業等の発行する有価証券への投資、工業所有権の買取等に限定されている。組合の業務が法人税法141条2号に規定される建設作業等に該当することはなく、外資系企業が2号のPEを有していると認定されることはないと考えられる。

(2) 中小企業等投資事業有限責任組合の資産形態

株式未公開等の中小企業等の発行する有価証券、工業所有権が組合の主たる資産であり、資産の範囲は中小企業等投資事業有限責任組合契約に関する法律の3条において限定されている。不動産等を共有している任意組合と異なり、日本国内において外資系企業が単に有価証券、工業所有権等を所有していることを理由に、法人税法141条1号に規定される支店その他事業を行う一定の場所を有しているとは考えられない。組合の資産内容が有価証券、工業所有権等に限定されていることから、1号のPEを有していると認定されることはないと考えられる。

上記のことから日本国内に支店等を有しない外資系企業であっても、中小企業等投資事業有限責任組合に出資している場合には法人税法141条に規定する3号のPEを有することになると考えられる。

したがって、任意組合における代理人PEと同様に、該当する国内源泉所得について法人税について申告の必要があると考えられる。

(3) 日米租税条約における規定

任意組合と同様に、中小企業等投資事業有限責任組合に関する規定はな

い。

中小企業等投資事業有限責任組合契約に関する法律の7条は、任意組合契約において定められる業務執行者を無限責任組合員が執行することを定めている。中小企業等投資事業有限責任組合法は、常に業務執行者が存在する組合契約とされている。

したがって、日米租税条約上も任意組合において業務執行者が定められている場合の課税関係と同様であると考えられる。業務執行者である無限責任組合員は、(ア) 本人に代わって本人の名において契約締結権限を有すること (イ) 契約締結権限を常習的に行使すること の地位を有することから日米租税条約9条4項にいう代理人に該当すると考えられる。結果的に、国内法による代理人PEの課税については日米租税条約の規定により修正を受けないものと考えられる。

有価証券、無体財産等を組合が保有することによるPEの認定、また、組合員が有価証券、無体財産等を共有することによるPEの認定に関しては日米租税条約9条において、国内法と異なった規定がないことから、課税関係についての修正はないと考えられる。

上記のことから条約による課税関係の修正はなく、日本国内に支店等を有しない外資系企業であっても、中小企業等投資事業有限責任組合に出資している場合には法人税法141条に規定する3号のPEを有することになり、国内源泉所得について法人税について申告の必要があると考えられる。

5. パートナーシップにおける課税

法人税法上、パートナーシップに関する課税関係を明確にした規定はない。日本の民法、商法等を準拠法とせず米国内の各州法に準拠して設立されたパートナーシップが、日本国内で経済活動を行う場合、パートナーシップがまず法人税法上、どのような団体として分類されるのか、次にパートナーシップの構成員に対する課税はどのようになされるのかを中心に、以下、検討していきたい。

(1) パートナーシップの法人税法上の地位⁽²⁵⁾

パートナーシップの日本における課税上の扱いについて（例えば、納税の主体として扱われるかどうか）明文上、規定されていない。外国法を準拠法とする団体についての課税は、法人税法2条の内外法人の規定をまず、検討する必要がある。

(一) 内国法人と外国法人との区別

法人税法上、パートナーシップ等が外国法人として分類されるかどうか、つまり、納税義務の主体となるかどうか、最初に問題となる。まず、法人税法上の内外法人の区分と法人格の存否に関して以下、検討していきたい。

法人税法2条三号において内国法人は「国内に本店又は主たる事務所を有する法人をいう」と定義され、2条四号において、外国法人は「内国法人以外の法人をいう」と定義されている。法人そのものの定義は法人税法に独自の定義がないことから、民法の定義によることになり、以下、民法上の規定について見ていきたい。

民法33条において法人設立の準則として「法人ハ本法其他ノ法律ノ規定ニ依ルニ非サレハ成立スルコトヲ得ズ」と規定されており、日本の民法、商法等に準拠して設立される団体は当然に内国法人とされる。

外国法人について、民法36条において、国、国の行政区画、商事事または法律又は条約により許諾されたもの⁽²⁶⁾が法人としての権利能力を日本において有すると規定されている。

(二) 法人格の存否

民法上、日本において許諾される外国法人は、一定の外国法により有効に成立した法人であることが、大前提とされている⁽²⁷⁾。民法において、法人格の有無を決定する外国法に関する規定はなく、国際私法の考え方により法人格の有無を決定する外国法が決定される。

外国法人の法人格の存否に関して、外国法人の従属法によることについては国際私法上、異論はない⁽²⁸⁾が、法例において、法人の従属

法に関する規定がないことから、従属法については、設立準拠法説と本拠地説の対立が学説上存在する。法人の本質について擬制説あるいは実定説を採るにしても、法人の一般的権利能力が一定の国の法律に付与されることには変わりはなく、法人の人格は設立準拠法と最も密接な関係に立つことは明らかであることから、設立準拠法説が妥当とされる⁽²⁹⁾。設立準拠法を法人の従属法と解することから、民法36条にいう外国法人とは外国法を設立準拠法とする法人と解される⁽³⁰⁾。

したがって、ある団体が日本国内において法人格を有するかどうかについては、団体の設立準拠法によって法人格が与えられ、かつこれが民法36条により認許される場合ということになる。

上記のような考えを前提に、設立準拠法により団体の法人格の有無を検討した場合、米国内の州法を準拠法とするパートナーシップについては、米国内の州法上、複数の人の結合により成立する団体と分類され、このような団体は、通常、複数の人が金銭、労力等を出資して事業を行う関係であり、法人格を有しない⁽³¹⁾とされる。パートナーシップのような団体は、認許以前の問題である法人格を米国内において有しないことから、日本国内において、法人格を有しないと言える⁽³²⁾。上記のことから、米国の州法を準拠法とするパートナーシップについては、法人税法上、外国法人と分類されないと考えられる。

(三) 条約等における位置づけ

日米友好通商航海条約22条3項は、基本的に、米国内で与えられる地位が日本国内においても与えられるとした、会社互認規定を明記している。

したがって、この条約によっても、パートナーシップ等に関しては、特別に法人格が付与されず、(二)と同様、米国内(各州法の規定上)の法的な地位、つまり、法人でない団体としての地位が、日本国内において認められると考えられる⁽³³⁾。

上記のことから、課税関係については、法人税法上独自の規定がな

く、民法等の規定を借用することから、米国の州法を準拠法とするパートナーシップについては法人税法上、法人に該当しないと考えられる。

日本法上、パートナーシップと同一の団体の形態がないことから、日本法上の団体等の類似点の検討が必要となる。パートナーシップが準拠法上、法人でない点（まして自然人でない点）、そして複数の人の結合、合意等により成立する一定の団体である点から、日本の課税関係上、組合と類似の団体として、パートナーシップの課税関係を判断することが妥当であると考えられる。

組合と類似の課税関係であることから、パートナーシップ、そのものには納税義務はなく、構成員であるパートナー等に納税義務があると考えられる。

組合に関しては、商法上、匿名組合が、民法上、任意組合が規定されている。パートナーシップは、匿名組合のように営業者を有せず、出資者が営業者に出資をし、営業者が出資者に一定の利益分配をする法形式ではないことから、匿名組合の課税関係でなく、日本国内においては、任意組合と類似の課税関係であると判断することが妥当と考えられる⁽⁴⁴⁾。

(2) パートナーシップにおける課税関係

(1) の考え方から、任意組合におけると同様に①事業形態 ②資産形態 ③構成員の關係の三点から法人税法141条に規定されるPEが日本国内に存するかどうか検討していきたい。

① 事業形態

パートナーシップ形式により日本において事業活動するものとして、例えば、外国弁護士事務所が挙げられる⁽⁴⁵⁾。このような弁護士事務所は、日本においては通常、事務所等を有することが多い。これらの施設は、所得税法164条1号にいう「国内に支店、工場、その他事業を行う一定の場所」に該当することから弁護士事務所のパートナーである外国の

弁護士等については、日本の弁護士事務所が稼得した所得について、また、この弁護士事務所がその他にわが国の国内源泉所得を獲得した場合には、これら国内源泉所得をすべて課税されることになる。

外国弁護士等のパートナーが非居住者であっても、所得税法166条により日本において所得税について申告の必要が生じる。

② 資産形態

パートナーシップが日本において何らかの資産を有する場合に、日本においてPEが構成員に認定されるか問題となる。

①のように何らかの事業活動を構成員が直接行う場合ではなく、単に資産を日本国内で保有する形で収益を上げる場合にPEが構成員に認定されるか問題となる。任意組合において検討したように、例えば、不動産等を日本国内において有していた場合に、法人税法141条1号に規定するPEが認定されるかに関して問題となる。パートナーシップの準拠法において、パートナーシップ本体が資産等を保有することが認められており、日本の任意組合のように組合員全員の所有と異なる法律関係であることから、PEに関する検討が必要となる。

不動産等について、法例10条により準拠法が不動産所在地法によることから、不動産の権利関係に関する準拠法は、パートナーシップの準拠法ではなく、不動産所在地国である日本国法により権利関係が判断されると考えられる。また、不動産の登記において、法人格を有しない団体の登記は認められていないことからパートナーシップ本体の権利関係を明示することは日本国内において、不可能であると考えられる⁽³⁶⁾。

以上、法例上、登記関係上から、不動産等の所有権等は、パートナーシップそのものではなく、構成員に帰属するという判断が日本国内においては、可能と考えられる。

したがって、資産の種類によっては、①と同様に、法人税法141条に規定する支店等のPEが認定される余地はあると考えられる。

③ 構成員の関係

(ア) パートナーの準拠法

任意組合において問題となった代理人PEについて、パートナーが日本において、代理人PEとして認定されるかどうか検討する。まず、パートナーシップが日本において、活動する場合に代理に関する法律関係の準拠法について検討する必要がある。

第一番目に、本人と代理人（構成員間における関係）との法律関係は、基本的に、パートナーシップが、構成員間の任意により成立することから、パートナーシップ構成員間における関係は、法定代理でなく任意代理であるとして検討する必要があると考えられる。任意代理の関係である場合、本人と代理人の関係は、代理権の授権行為によって発生することから、本人と代理人との関係の準拠法は、代理権の授権行為法によると考えられる⁽³⁷⁾。パートナーシップの準拠法である各州法の規定上、構成員間において代理権が授与されているかどうか問題となる。

第二番目に、本人と相手方の関係、つまり、代理人（構成員）のなした法律行為の効果が本人（他の構成員）に帰属するか問題となる。この代理人の行為の効果が本人にどのような形で帰属するかに関しては、どの準拠法を選択するべきかについて問題となる。具体的には、授権行為準拠法説（パートナーシップの準拠法）、代理行為地法説といった学説上の対立があり、明確ではない。判例においては、「法例7条により授権行為または表示行為の準拠法によるけれども、相手方保護のために法例3条2項を類推し、代理行為地法上、本人の責任が認められるときには代理行為地法による」との判断⁽³⁸⁾も示されており、学説上、判例上の統一した判断、基準は必ずしも明確ではないが、少なくともパートナーシップの準拠法の内容により、構成員間の代理権の内容が判断される余地が大きいことから、パートナーシップの準拠法の内容の検討の必要があると考えられる。

(イ) パートナーの法的地位

パートナーシップの構成員であるパートナーの法的な地位としてはUPA 9条においては「すべてのパートナーは事業の目的においてはパートナーシップのagent(代理人)」と規定されている。また、このパートナーの有する代理人の性格については、“general agent”(包括代理人)⁽³⁹⁾とされている。“general agent”の特徴として、代理権の与えられている分野については、第一番目に、本人の事業の全体あるいは重要な部分に関しての代理であること。第二番目に、個々の取引については新たに授権を必要としないこと⁽⁴⁰⁾が挙げられる。このことから考えた場合、パートナーシップの事業に関しては、第一番目に、パートナーシップに代わり事業に関する契約を締結する権限を付与されていること、第二番目に、事業に関しては新たに授権を得ることなく、常習的に締結権限の行使が可能であること の二つの権限をパートナーは有すると考えられる。

したがって、パートナーは法人税法141条、法人税施行令186条において規定される二つの要件である(ア)本人に代わって締結権限を有すること(イ)常習的に行使することを満たしていることから、代理人PEに該当すると考えられる。

パートナーシップ本体については上記においても検討したが、準拋法においては法人格を付与されていない。当然に、日本においても、法人とは考えられないことから、パートナーシップの法的性格を検討し、各パートナーがだれの代理人であるかを検討していきたい。基本的には、パートナーシップの定義としてはUPA 6条においては「パートナーシップとは共同事業により利益を目指す、二人あるいはそれ以上の人の“association”(結合、団体)である」とされている。何らかの共同目的のために行動する複数の者の集合体であるとされており、パートナーが存在する限り、この集合体は存在するとの考えが基本にある⁽⁴¹⁾。

パートナーシップの有する財産に関してはコモンロー上、共同所有

であるとの考えがあり、UPA 24条, 25条において個々のパートナーシップの財産に関して、パートナー個々に権利があることが明記されている⁽⁴²⁾。財産以外の権利である利益分配に関してはUPA 18条(a)においてパートナーシップの契約によりパートナーに分配されることが定められている。費用に関しても、一人のパートナーが全パートナーが負担すべき費用等を負担することが不公平であるとの考えから、18条(b)においては各パートナーの通常の事業活動に伴う費用に関して、パートナーシップが補償を行う必要があることが明記されている⁽⁴³⁾。

上記の内容から検討すると、各パートナーにより行われるパートナーシップの活動は他のパートナーの利益等に繋がると言え、パートナーシップの活動等による利益の実質的な帰属者はパートナーシップそのものでなく、各パートナーであると考えられる。

確かに、各パートナーはUPAにおいてはパートナーシップの代理人であってパートナーの代理人とは記されていない。

しかし、日本国内においては、パートナーシップが法的な主体でないこと。また、パートナーシップの財産関係、利益の帰属関係を検討すると実質的に、パートナーシップという法形式を通じて財産、利益等が各パートナーに帰属していることはUPA上明らかである。

したがって、上記の点から、日本の法人税法上、パートナーは各パートナーの代理人PEに該当すると考えられる⁽⁴⁴⁾。

(日米租税条約における規定)

日米租税条約において、基本的に、パートナーシップに関する規定がないことから、事業形態、資産形態に関して、任意組合と同様に、租税条約によって国内法の規定が変更されないと考えられる。また、代理人PEに関しても同様に、何らパートナーシップのパートナーの関係についての規定がないことから、日本国内における取扱は、租税条約により変更されないと考えられる。

したがって、パートナーシップのパートナーは各パートナーの代理人PEとなると考えられ、資産、事業形態に関する課税関係も国内法と同様にPEの認定がされる場合があると考えられる。

〔注〕

- (4) 支店形式以外では、子会社の設立による進出形態も考えられる。本稿においては、国際倒産において外国租税債権が問題となる進出形態を検討することから、内国会社と基本的には、同様の子会社の倒産手続きに関しては、本稿の検討から除外する。
- (5) IRC 875 のパートナーシップへ参加する外国企業が米国で事業活動を行うとみなす規定に関して、「コモンローの概念ではパートナーシップは相互的そして集合的な代理人関係である」ことが理由として示されており、パートナーシップの法的構造から課税根拠の一つが説明がなされていると考えられる (JOSEPH ISENBERG, The "Trade or Business" of Foreign Taxpayers in the United States, TAXES -The Tax Magazine 982 (1983))。
- (6) 小松芳明「逐条研究 日米租税条約」P69, 71, 89, 90 (1990)
- (7) さくら総合事務所「匿名組合の法律・会計税務と評価」P209～(1997)、藍原滋、井上康一、梅辻雅春、仲谷栄一郎「国際税務の総合研究」国際商事法務23-5P523 (1995) 平野嘉秋「パートナーシップ法制的法的構造に関する一考察 日米比較中心にして」税務大学校論叢23 P243 (1993) 平野嘉秋「パス・スルー型企業の税務」税経通信53-15 P380 (1998)
- 例えば、匿名組合に関しては、ゲームソフト制作において利用されている（「神話を生む経営」日経ビジネス6-29 P29 (1998)）。
- (8) 法人税基本通達14-1-1
- (9) 所得税法162条、法人税法139条
- (10) 日米租税条約において、匿名組合の利益分配に関する規定が特になくことから、国内法に従った課税が行われる。
- 他の租税条約において、別の規定が設けられていることもあり、各租税条約の検討が必要となる。
- 例えば、日英租税条約の場合、匿名組合の利益分配については特別な規定は設けられていないが、その他の所得について規定されており、恒久的施設がない場合には「一方の締約国の居住者の所得については当該一方の締約国のみ租税を課することができる。」(23条)と規定されている。匿名組合の利益分配について、英国の外資系企業への課税権は日本ではなく、英国が有することになる(参考、さくら総合事務所・前掲(7) P223～)。
- 日加租税条約の場合、日英租税条約と同様に匿名組合の利益分配については特別な規定は設けられていないが、その他の所得について規定されており、恒久的施設が

ない場合には「一方の締約国の居住者の所得については当該一方の締約国のみ租税を課することができる。」(20条1項)「1及び2の規定にかかわらず、一方の締約国の居住者にかかわらず、一方の締約国の居住者の所得のうち、他方の締約国内において生じるものであって前各条に規定がないものに対しては、当該他方の締約国において租税を課することができる。」(20条3項)と規定されている。匿名組合の利益分配については、カナダの外資系企業への課税権は、源泉地国である日本にもあることが明記されている(参考、小沢進「租税条約における“その他所得条項”の適用について」税務事例30-12P44(1998))。

日独租税条約の場合、配当の定義(10条5項)として「匿名組合員が匿名組合員として取得する所得を含む」と明記されている。他方、8項において「この協定に係らず、匿名組合員が匿名組合員として取得する所得に対しては、当該所得が生じた締約国において、その締約国の法令に従って租税を課することができる。ただし、当該所得の基因となった支払金が支払者の課税所得の決定に当たって控除されるものである場合に限る。」とされており、結論としては日米租税条約と同様に国内法により外資系企業に対して課税が行われることになる(参考 小沢進「匿名組合の利益分配に関する日独租税条約の規定の適用について」税務事例29-3 P66(1997))。

- (11) 外資系企業が参加したジョイントベンチャーの例として、米軍基地の工事や関西国際空港の護岸工事の事例が紹介されている(参考、守永誠治「国際取引」日税研論集22 P151, 154(1992)、ジョイントベンチャーの形態と分類については、深田公利「建設ジョイントベンチャーとは何か—経緯と形態—」金融法務事情1508 P27(1998))。任意組合の税務について、さくら総合事務所「不動産共同投資事業の実務」P121~(1997)

国税通則法9条「共有物、共同事業又は当該事業に属する財産に係る国税は、その納税者が連帯して納付する義務を負う。」と規定されている。「共同事業」に関しては、「民法上の組合その他法人格を持たず、その各構成員直ちに事業に係る損金の法律上の帰属者となる事業をいう」と解されており、9条は民法上の組合に関する税法上の明文規定である。ただ、共同事業全体を課税物件とする国税は、該当するものがないことから、現行税法上、任意組合の課税に関する規定はないと考えられる(参考 平野嘉秋「パス・スルー型企業の税務」税経通信53-15 P384(1998) 志場喜徳郎 荒井勇 山下元利 茂串俊編「国税通則法精解」P166(1990))。

- (12) 藍原滋、井上康一、梅辻雅春、仲谷栄一郎・前掲(7) P524

平野嘉秋「パートナーシップの法務と税務」P289(1994)

- (13) ジョイントベンチャー契約書の書式として、建設共同体協定書(甲)と建設共同体協定書(乙)(昭和37年11月27日建設省発計79号建設事務次官通達)が福永有利「建設業におけるジョイントベンチャーと倒産法」判例タイムズ643 P33(1987)において紹介されている。また、建設業以外の業種の任意組合の利用の例としてTV

- アニメの共同制作（「TVアニメの制作、TVへの配給、派生するキャラクターに係る著作権等の管理等」、国際税務17-12 P51（1997）参考）が示されている。
- (14) さくら総合事務所・前掲(11) P101～において、不動産開発に関する任意組合方式のストラクチャーが示されている。不動産を管理等により収益を確保する任意組合の場合、業務の内容にもよるが日本国内の不動産の譲渡、賃貸により収益を上げる場合、法人税法 141条4号、法人税法 138条3号「不動産の貸付の対価」、法人税施行令 187条「不動産の譲渡の対価」が国内源泉所得に該当し、これらに不動産については外資系企業は共有という形で持分を有していることから、申告の必要があると考えられる。
- (15) 「わが民法の解釈においても、組合財産の共有は実は「合有」であるとするのが今日のいわば通説になっている」（加藤一郎 鈴木祿弥編 注釈民法⑩債権⑥ P50（1989））と示されている。
- (16) さくら総合事務所・前掲（11）P114において業務執行組合員の職務、報酬をあらかじめ定めることが約款作成上、留意すべきこととして挙げられている。前掲（13）の建設共同体協定書（甲）、建設共同体協定書（乙）（昭和37年11月27日建設省発計79号建設事務次官通達）の6条において代表者の名称、権限が定められている。
- (17) 加藤一郎 鈴木祿弥編・前掲（15）P83
- (18) 加藤一郎 鈴木祿弥編・前掲（15）P81
- (19) 加藤一郎 鈴木祿弥編・前掲（15）P76
- (20) 藤岡康弘、磯村保、浦川道太郎、松本恒雄「民法IV債権各論」P207（1995）
- (21) 「組合の代表者が、組合のために、その組合代表者名義で約束手形を振出した場合には、同組合員の組合員は、共同振出人として、同手形について合同してその責を負うものと解するのが相当である」（最判昭36年7月31日民集15-7P 1983）
- (22) 仮に、二社により任意組合が結成されたと仮定した場合には、外資系以外の他の社が外資系企業の代理人等に該当し、①の定めがある場合と同様の結果となる考えられる。
- (23) 小松芳明・前掲（6）P102
- (24) 大井川和彦「中小企業等投資事業有限責任組合契約」金融法務事情1518 P6（1998）
平野嘉秋・前掲（11）P377
- 中小企業等投資事業有限責任組合契約に関する法律の意義、逐条解説、資料については、通商産業省中小企業庁振興課編「投資事業有限責任組合法」（1998）を参照。
- (25) 本稿において、扱うパートナーシップとしては、特に注記がない限り、Uniform Partnership Act（1914）（UPA）をモデルにして成立したものを想定している。実際のパートナーシップは各州法において規定されたパートナーシップ法に準拠するが、UPAは今日多くの州において模範されているのでこの規定に沿って検討していきたい。また、このUPAの改定版として Uniform Partnership Act（1994）（referred to as RUPA）が示されたが、現在、7つの州において模範されているの

でこの規定も必要があれば検討していきたい(参考 J DENNIS HYNES, Agency, Partnership, and the LLC P29 (1996))。

(26) 日米友好通商航海条約22条3項

「この条約において「会社」とは、有限責任のものであるかどうかを問わず、また金銭的利益を目的とするものであるかどうかを問わず、社団法人、組合、会社その他の団体をいう。いずれかの関係法令に基づいて成立した会社は、当該締約国の会社と認められ、且つその法律上の地位を他方の締約国の領域内で認められる。」と規定されている。本文においても言及しているが、米国の各州法等に基づいて法人格を付与された団体は、36条但し書きより、日本国内においても法人格を付与されると言える。

(27) 河村博文「外国会社の法規制」P208 (1982)

(28) 早田芳郎「外国会社の意義」国際私法の争点(新版)P98 (1996)

(29) 山田鯨一「国際私法」P198, 200 (1984)

早田芳郎・前掲(28)P98において、「わが実定法の解釈としては、設立準拠法説が妥当と考える(商法479条、482条参照)」と示されている。また、木棚照一・松岡博・渡辺惺之「国際私法概論」P108(1993)において、「設立準拠法説は、恒常性があり、明確性のある法を法人の従属法とする点で妥当である。」と示されている。

(30) 早田芳郎・前掲(28)P98

(31) 田中英夫編「英米法辞典」(partnerships)P624 (1996)

partnershipsとは「二人又はそれ以上によって所有され(corporation)法人として設立されていない事業」として法人とは別の団体であることが定義されている(BLACK'S LAW DICTIONARY P1120 (1990))。

パートナーシップの関係の本質について、① Association(結合、団体) ② 二人以上の人が legal capacity(法的能力)を有すること ③ 事業を継続すること ④ 利益を目的とすること ⑤ 事業の共同所有関係であることが示されている。

また、Association(結合、団体)に関しては、「パートナーシップは、構成員により任意により成立した団体の形式である。パートナーシップは、delectus personae(組合員の選択(の法理))を基礎とする人的関係であり、一定の形式に則り成立するものではなく、構成員の意思により確定するものである。しかし、慣習としてパートナーシップ定款のような書面により、団体の条項について具体化される」とされている(JUDSON A. CRANE, HANDBOOK ON THE LAW OF PARTERSHIP AND OTHER UNICRPORATED ASSOCIATIONS Second Edition, P22 26 (1952))。これらのことから、パートナーシップの成立、関係については、組合員の選択の法理を基礎とすること。法形式上、州法等の規定の形式に則り成立する必要がないことことから、形式に則り成立する法人と異なる法的性格を有すると考えられる。

また、パートナーシップの成立要件とされる二人以上の「人の結合」は、契約を必ずしも要件としていない（國生一彦「アメリカのパートナーシップの法律」P22（1991））。

(32) 亀田哲「外国法人の登記能力」みんけん（民事研修）460 P54（1995）

(33) 会社互認規定に関しては、当該法人が本国において存在しているという事実及びその本国において法的地位を有しているという事実を相互に認めることを規定したものの旨が示されている（同上亀田哲 P52）。

日米友好通商条約と外国法人の法人格認許に関して、「日米友好通商条約により、米国の会社（パートナーシップを含む。）は我が国の民法第36条で認許される。その結果、米国パートナーシップのごとく外国租税法において構成員への導管として取り扱われる法人格のない企業でも、民法第36条に基づき認許されることにより、民法上の外国法人と認められ、本邦租税法上の法人に包含されることになる。」（平野嘉秋「パートナーシップに対する我が国における課税の現状と課題（中）」税理40-9 P41（1997））と示されているが、そもそも米国内において、いわゆる法人格を有しないパートナーシップに関して、日本国内においては、民法第36条で法人格が認許される以前の問題である。また、この条約によって、パートナーシップに対して、日本国内において新たに法人格が付与されたものでもないことから、P41の「本邦租税法上の法人に包含される」とする見解には疑問が残る。

(34) パートナーシップに関する課税関係に関して、税制調査会法人課税小委員会「法人課税小委員会報告」P 41（平成8年11月）において「外国には法人格を有しないパートナーシップや信託が広く存在しており、その態様や本国での課税上の取扱いも区々となっている。こうした組織が我が国において事業活動をおこなった場合、法人税法上の法人として扱うべきかどうかといった問題がある。今後の我が国経済の国際化の進展にかんがみれば、こうした問題について、検討を深めていく必要があると考えられる。」と示されている。

パートナーシップの課税関係について、任意組合に類似するとの見解が示されている（須田徹「米国のパートナーシップ—事業形態と日米の課税問題」P234（1994））。また、小沢進「外国法事務弁護士等の課税関係」税務事例22-6 P49（1990）において、現行上の計算例を紹介。

(35) 外国法律事務所について、海外拠点を含めて弁護士1500人を抱える事務所や、東京、ニューヨーク、モスクワ、フランクフルト等に拠点を有する弁護士事務所も存在する「英国で巨大法律事務所が台頭する」日経ビジネス4-21 P127（これらの事務所が法人であるかどうか紹介されず）。

(36) 「英米法上のパートナーシップは法人格がなく、したがって、不動産登記上の登記能力もないのだから、不動産登記の場面で登記名義人として登場することはないということ。強いて登記するとすれば、いわゆる法人格のない社団と同じく構成員全員の名義か代表者の個人の名義で登記することになる。」との旨の説明がなされ

ている（亀田哲・前掲（32）P54）。

(37) 山田鏡一・前掲（29）P242

木棚照一・松岡博・渡辺愷之・前掲（29）P125

高桑昭「表見代理」国際私法の争点（新版）P95（1996）

(38) 木棚照一・松岡博・渡辺愷之・前掲（29）P125, 126

神戸地判昭34年9月2日下民集10巻9号P1894、山田鏡一・前掲（29）P243において、「代理行為の効力の準拠法によることは相手方の保護に考慮することになるが、国際私法上の利益考慮としては、代理行為地法によることが一層取引の安全に資することになると思われる。」「一律に代理地行為の適用を認めることは、形式的、観念的にすぎるきらいがある。」として代理の外部関係については、原則として授權行為の準拠法によるが、相手方の保護のため、法例3条2項を類推し、代理行為地法において本人が相手方に責任を負うべきものとされている場合には代理行為地法によるとする考え方が示されている。

(39) J DENNIS HYNES, *supra* note (25), at 159 國生一彦・前掲（31）P172 また、代理とパートナーの関係については「パートナーはグループの他のメンバーに対してはgeneral agent(包括代理人)である」と示されている(RESTATEMENT OF THE LAW SECOND AGENCY vol1 14A Agent and Partner 62 (1957))。

(40) J DENNIS HYNES, *supra* note(24), at 21 (1996)

田中英夫編・前掲（31）P375 のgeneral agent においては「特定の事業や特定の雇用契約に関し、継続的な代理権を有する者。必ずしも裁量権が広いとは限らない。代理権が与えられている分野の取引に通常伴う行為については、実際には代理権が与えられていなくとも、相手方がそのことを知らないかぎり、general agent の行為は本人に対しても効力をもつ点などで“special agent”（特定代理人）とは異なる。」と説明されている。

general agent の定義としては「general agent とは継続業務を含む一連の取引をなす権限を有する代理人」とされている。また、general agent は special agent と比較して、特徴としては、継続業務を行うこと、新たに権限を得ることなく事業の組織の主要な部分を担う者とされていること、また、代理人の権限あるいはそれ以上の効果が本人に帰属することが示されている。general agent は強い権限を有していると考えられる(RESTATEMENT OF THE LAW SECOND AGENCY vol 13 Gneral Agent;Special Agent 15 (1957))。

米国の判例上、パートナーシップにおけるパートナー同士の関係について「パートナーは本人と代理人の両者である。パートナー自身本人であり、そして他のパートナーにとっては代理人である」との内容が表現がされている(Morgan v. Farrel 20 A. 614 (1890) HOTCHKISS v. DI VITA 130. A. 668 (1925) All Time Mfg. Co. v. Van Steenburgh 182 A. 2 d 16)。

(41) J DENNIS HYNES, *supra* note(24), at 150

(42) J DENNIS HYNES, *supra* note(24), at 153

國生一彦・前掲 (31) P123

また、パートナーシップの財産に関するパートナーの権利について、「パートナーにはコモンロー上tenants in common(共有財産権)が広く認めれるが、それぞれの権利について、権利の実行に関しては、パートナーシップの事業目的のために財産が利用されるとした他のパートナーとの合意により制限される。このパートナーの権利については、パートナーシップの共有制度の付随条項としてUPAにおいて容認された。」(JUDSON A.CRANE, *supra* note(31), at 197)とされており、一定の共同所有関係にあると考えられる。

(43) J DENNIS HYNES, *supra* note(25), at 57

(44) 確かに、各パートナーは契約締結時、パートナーシップの名前で行うことから、通常の代理関係のようにパートナーに契約の義務を負わせるものではないとの反論もあるかもしれないが、①各パートナーはパートナーの地位で契約していること、②たとえ、契約の名前がパートナーでなくても最終的な義務(契約上の金銭負担等)は、各パートナーが負うことを考えれば各パートナーが各パートナーの代理と言うことはできる。例えば、OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL, SEPTEMBER 1996 CONDENSED VERSION, P74において、代理人PEに関して、文字通り、代理人が企業(本人)の名前で契約することにのみに制限するのではなく、例えば、代理人が企業の名前を実際に出さないときにおいても契約が企業に義務を負わず場合に適用することが説明されている。契約形態と共に代理人と本人との実質的關係も検討する必要があると考えられる。

Ⅲ. 進出形態の破産等の態様について

Ⅱにおいて進出形態別に外資系企業に対する課税について検討したが、これらの外資系企業が例えば、本国における破産等により日本から撤退する場合、外国の破産等に関連する問題が日本国内において、どのような点で生じるかを検討していきたい。特に、外資系企業の撤退、破産等に関連する課税上、徴収上の問題について検討していきたい。

1. 支店等、国内の営業所における破産

(1) 破産法規等における規定と問題について

外資系企業が日本国内において支店等の営業所を有する場合、日本において破産等の手続きが進行するかどうか検討する必要がある。

大前提として、破産法3条は、属地主義を規定しており、日本における破産手続きの進行と外国における破産手続き等は無関係である。日本における外資系企業の破産等の手続きは、日本の破産法の規定により独自に判断されることになる。破産法105条において、破産債務者である外資系企業が外国に主たる営業所を有している場合、日本における主たる営業所の所在地を管轄する地方裁判所の管轄に専属するものと規定されている。外資系企業の日本国内における支店等に関しては破産手続きが進行することが破産法上、予定されていると言える。但し、外国法人に関して、外国法人の本国における破産に関する法において、日本法人等が破産宣告等について外国法人と同一の地位を有する場合のみ、日本において破産宣告を受けることが出来るといった相互保証の有無に関する検討規定（破産法2条）⁽⁴⁵⁾があり、この相互保証を満たす必要がある。また、破産原因である支払い不能に関しては単に日本における支店等の営業所の支払い能力が問題となるのではなく、基本的に外国法人全体に関する支払い能力が問題となるとされている⁽⁴⁶⁾。

したがって、一定の条件は必要であるが、日本国内における外国法人の支店等に関しては日本国内において独自に破産手続きが進行する可能性があると考えられる。

(2) 法人税法等における規定と問題について

① 事業年度終了に関する問題

日本において破産手続きが開始した場合、外資系企業等の支店の事業年度終了の時期に関しては、他の内国法人と同様に日本の破産法に従い、外資系企業の支店等においても管財人の任命等が進むことから、日本の破産宣告時において当然に事業年度が終了することになると考えられる。但し、多くの場合、例えば、USライン事件のように本国における破産手続きと並行して行われることから、本国の破産手続き（日本においては破産であるが、本国においては更生の場合も考えられる）が進行している場合、事業年度の終了時期の認定時期に関して問題が生じる余地もある。このような場合には、本国の破産手続き等の開始によって事実上、日本における営業活動が休止していると見られる状況が存すれば、早期に課税金額を明確にする点、徴収対象財産の確保の点から、課税関係に関しては、本国の破産手続き時に事業年度終了とみなすことが、妥当ではないかと考えられる⁽⁴⁷⁾。

② 申告・納税義務に関する問題

破産宣告により法人の事業年度が終了することから、法人税法74条により宣告の日から二月以内に確定申告書の提出が必要となる。破産宣告を受けた法人に関して、終了事業年度の申告、納税義務に関する明確な規定は法人税法上ないため、申告、納税義務者が従前の取締役であるのか、あるいは管財人であるのか争いがある⁽⁴⁸⁾。

破産宣告により、帳簿等の財務関係資料が管財人の管理に移管する点、破産宣告により代表取締役は会社財産に対する管理処分権を失っている点、また、源泉税、欠損金の還付の必要性の点から破産管財人に申告義務があるとの考えが示されている⁽⁴⁹⁾。判例上、終了事業年度に関して

直接、申告義務がだれであるかは示されていないが、破産法の規定に基づいて管財人により資産が処分され配当に充当されるといった手続き上の流れから破産管財人に申告義務があると考えるのが妥当であろう。

問題としては、外資系企業の支店、営業所等における破産の場合、本国の管財人、いわゆる外国管財人の位置づけに関して検討が必要となる。

日本国内において別途、破産手続きが進行している場合には、内国法人の破産と同様に、日本の破産法の規定にしたがい、国内の外国支店等については、管財人が選任されることから、問題が少ないと考えられる。

本国の外国管財人が日本において、支店等、国内の営業所等を管理する場合に、外国管財人に内国の管財人と同様に申告義務があると言えるのどうか問題となる。破産法において、外国管財人の内国における権限に関する規定はなく、むしろ破産3条において属地主義が示されていることから、外国管財人に関しては内国において権限を有しないとの考え方も示されていた⁽⁶⁰⁾。

しかし、日本における財産に関して、外国管財人に一定の管理処分権を認めた東京高裁決定⁽⁶¹⁾は「破産法の右の規定は、外国において宣告された破産はわが国にある財産については当然にはその効力（包括的執行力）が及ばないことを宣言したにとどまり、それ以上に、外国において破産の宣告がなされたことや、それに伴い破産管財人が選任されたことを無視したり、その宣告の結果、当該外国において、その国に従い、破産管財人が破産者の有する財産の管理処分権を取得するなどの効果が発生することを否定したりすることまで要求するものではないことは明らかである。」として外国の管財人（この事案ではスイスの管財人）について内国において財産の管理処分権が認められることがあると示した。この東京高裁の決定は、その後の判例、学説上支持を受けている⁽⁶²⁾。

破産法上、3条により属地主義が規定されているが、右判例や、学説上の見解を考慮した場合、外国管財人の破産宣告地の破産規定に依る財産処分権は、一定の範囲で日本国内においても認められると言える。

したがって、税務上の申告、納税義務に関して、内国法人の破産管財人と同様に、外国管財人であると解することは可能であると考えられる。

③ 在日資産への滞納処分の可否について

日本の破産法上、破産宣告後の新たに滞納処分をすることが許されないことが判例上示されている⁽⁵³⁾。それでは、日本の破産手続きが進行していない場合で、本国の破産法規に従い、外国管財人が在日の財産に関して管理処分をなす場合においても新たに滞納処分ができないと言えるかどうか問題となると考えられる。例えば、本国の破産法規定により一定の期間回収が禁止されている場合（例えば、米国連邦破産法362条の自動的停止規定が存する場合）、本国の破産規定に従い、日本の税務当局が新たに滞納処分を行うことを必ず中止する必要があるか問題となる。

上記の②において示したように外国管財人の内国での財産処分権は一定の範囲では認められている。しかし、②の判例上の文言から、外国破産そのものの日本における効果（判例上は包括的執行力と表現）は認められていないことは明らかであり、東京高裁の決定においては、日本における債権者の執行行為の適法性を問題としているものではない⁽⁵⁴⁾。

したがって、現行の破産法上、原則的として、3条の属地主義により外国の破産宣告等の効力が包括的に日本国内に及ばないことから、本国の破産法規に従い、在日資産に対する徴収活動（滞納処分）を中止する必要はないと考えられる。

(3) その他の問題について

(特別清算に関して)

商法431条において監督庁の通告により特別清算が開始されることが規定されている。例えば外国銀行であるBCCI銀行の場合、当時の監督官庁である大蔵省の要請を受けて、特別清算が開始された⁽⁵⁵⁾。このような場合には本国の手続きが開始するかどうかにかかわらず特別清算が開始されることから、内国法人等の特別清算と同様に税務上、扱うことになると考えられる。また、特別清算前において破産等の手続きが外国

で開始された場合には、その開始された時点において事実上、日本国内における営業活動が休止することから課税関係の確定に関しては、原則的には外国において破産手続き等が開始された時点において、事業年度が終了したとみなすことは可能であると考えられる。

2. 匿名組合における破産⁽⁵⁶⁾

(1) 破産法規等における規定と問題について

(一) 匿名組合員の破産

商法540条3号において組合員の破産が匿名組合契約の終了事由とされている。匿名組合契約は営業者に組合員が出資する形で、複数の組合員が営業者に投資しているとしても契約関係は別個であり、他の組合員の破産が直接、他の匿名組合員の契約の存続に影響しない。

したがって、外資系企業が匿名組合員であり、その外資系企業が破産等した場合には、その匿名契約のみが終了し、出資金等の清算が行われることになる。

(二) 営業者の破産

商法540条3号において営業者の破産が匿名組合契約の終了事由とされている。営業者の財産の管理処分権は破産により破産管財人に専属することとなる。

(2) 法人税法等における規定と問題について

(一) 匿名組合員の破産

① 事業年度終了に関する問題

支店、営業所における破産における場合と同様に、破産宣告により組合員の事業年度が終了し、法人税について申告の必要がある。法人税申告における益金損金等の計算に関して、特に匿名組合契約による収益の計算については法人税基本通達14-1-3において規定され、

(ア) 匿名組合契約に基づいて営業者から分配される利益は又は損失に関しては組合員の益金、損金となること (イ) 帰属の時期に関し

ては、現実に利益の分配を受けているか否かに係わらず、営業者の計算期間の末日に組合員に帰属することが示されている。また、匿名組合契約においては営業者が商人であることから、商法33条により当然に、毎年一回一定の時期に決算を行うことが前提とされており、任意組合におけるような時期的な特例は設けられていない。

これらの取扱から検討すると（ア）に関して、匿名組合契約による組合員への損益分配は課税上適法な計算と考えられる。このような匿名組合契約において、例えば、「破産組合員への利益分配は行わない」といった内容の特約が存する場合においても、匿名組合の契約の特約に従い、破産した匿名組合員が収益の損益を計算することについては課税上適法な計算であると考えられる。但し、（イ）に関しては、前記したように「現実に利益の分配を受けているか否かに係わらず」との文言が存するため、組合員が破産等した場合においても破産宣告前に匿名組合員が分配されるべき利益については匿名組合の営業者の計算期間の末日の属する匿名組合員の事業年度の益金の額に算入する必要があるかどうか収益計算の範囲を明確にする必要があると考えられる。

第一に、破産宣告前の計算上において、たとえ、破産組合員に利益が帰属するとされても、組合員の破産宣告により、収益が組合員に現実的に帰属しないことが確定することは匿名組合契約上、明確である点。また、第二に（イ）の文言の後半においても、収益の計算範囲に入る対象としては「組合員に帰属すること」と示されていることから、組合員の破産に関する特約が匿名組合契約に存する場合、破産宣告により事業年度が終了し、法人税申告等の必要とされる法人等は、これら匿名組合の収益を法人税の収益等に組み入れる必要はないと考えられる。但し、破産宣告前において収益として申告された匿名組合の利益に関しては、法人税法上、減額更正の手続きがあることから、税務当局が当然に再計算するものではなく、還付等に関しては減額更正の

手続き等があるまで必要がないと考えられる。

② 出資金の返還について

匿名組合契約を解除した場合、匿名組合員に対して出資金の返還がされることが商法541条において規定されている⁽⁵⁷⁾。出資金の返還の性格について法人税法22条2項に規定する資産の販売、資産の譲渡等に該当しないことから、収益とは認識することができず、資本等取引に該当すると考えられ、課税されないものと考えられる。但し、契約終了時における計算の結果、返還された金額と出資した金額において差額が生じた場合、この差額については通常の法人税法上、益金として課税されることになる。

③ 申告・納税義務者に関する問題

1. (2)②と同様に匿名組合員の外国管財人は、日本において税務上、申告、納税義務者としての地位を認めることはできると考えられる。

④在日資産への滞納処分の可否について

1. (2)③と同様に匿名組合員の財産に対しては外国での破産宣告等の効力に関わらず、新たに滞納処分を行うことができると考えられることから、返還される匿名組合員の出資金に対して滞納処分を新たに行うことは許されると考えられる。

(二) 営業者の破産

① 事業年度終了に関する問題

営業者の破産者宣告により組合員の事業年度は当然には終了しない。しかし、日本において支店等のPEがない外資系企業が、匿名組合員の数が9人以下といった組合に出資している場合には例外であると考えられる。匿名組合が終了したことにより、日本国内における事業活動が終了したと考えられることから、事業年度が終了したと考えられる。

法人税に関して申告書の提出が営業者の破産者宣告により必要とな

ると考えられる⁽⁵⁸⁾。

② 出資金の返還について

組合員の払戻請求権は一般破産債権となり、破産手続きにおいて返還の手続きが進められる。出資金の性質について匿名組合員の破産と同様の性質であるから、破産手続きにおいて返還された金額と出資した金額において仮に差額が生じた場合は、法人税法上の益金として課税されることもあると考えられる⁽⁵⁹⁾。

3. 任意組合における破産⁽⁶⁰⁾

(1) 破産法規等における規定と問題について

(一) 任意組合自体の破産の可否に関して

まず任意組合自体に破産能力があるか、問題となる。任意組合は自然人でもなく、また法人でもないため、破産の申立の可否等については明確に示されていない。任意組合の実例を見た場合、例えば、建設工事等におけるジョイントベンチャーは単に企業体の集合体であり、法人ではないが、(ア) 資産、負債等の収支計算については組合(建設現場等ごと)において独立して行われていること。(イ) ジョイントベンチャーの目的が明確であり、法人と同様に代表者(業務執行組合員)がジョイントベンチャーの目的に沿って業務を行うことから実質上、法人と同様の態様を有する団体とも言える。学説においては、任意組合そのものに破産能力があるかどうか議論があり⁽⁶¹⁾、不明確な点もある。学説の多数説としては、任意組合そのものに破産能力を認めていない⁽⁶²⁾。また、訴訟能力に関しては、任意組合について認められているが⁽⁶³⁾、破産能力そのものに関しては、判例上も明確に示されないため、任意組合自体については、破産能力がないという前提で以下、考えていきたい。

(二) 任意組合員の破産⁽⁶⁴⁾

任意組合員が破産した場合には、民法679条よりその組合員は当然に

組合から脱退することになる。脱退した組合員は脱退時から組合員の地位を失うことから組合財産についての持分権を失うことになる。組合と脱退した組合員の間において財産の清算の必要が生じる。

(2) 法人税法等における規定と問題について

(一) 任意組合員の破産

① 事業年度終了に関する問題

破産した組合員について、破産宣告時点において課税年度が終了する⁽⁶⁵⁾。破産宣告前に生じた任意組合の収益については、他の事業所得等の有無等の計算の結果、納税の必要が生じる場合がある。任意組合の契約においては、破産した組合員について一定の特約が設けられている場合⁽⁶⁶⁾があり、そのような特約に関して税務上、有効かどうか検討する必要がある。

任意組合の収益に関しては法律によって明確に規定されていないが、組合員が法人である場合には、法人税基本通達14-1-1(任意組合から利益を受ける利益等の帰属の時期)において損益の時期、損益の対象に関する取扱が示されている。

この通達の特徴としては(ア)組合活動の結果として生じた利益は又は損失に関しては組合契約により、組合員の益金、損金となること

(イ)帰属の時期に関しては組合員が組合の収益計算に基づき収益に関しては現実に授受を行っているとかかかわらず、原則、組合員の事業年度に合わせて計算する(但し、組合が毎年一回以上一定の時期に組合事業の計算にしない場合には、組合員の各事業年度の期間に対応する組合事業の損益を計算して当該組合員の事業年度の益金の額、損金の額に算入する)ことが定められている。

この取扱から検討すると、破産宣告時には収益の分配を行わない等の一定の特約がある場合、(ア)に関しては、破産した組合員の収益について仮に任意組合契約において設けられている一定の特約に従い、破産した組合員が収益の損益を計算することについては課税上適法な

計算であると考えられる。また、(イ)に関しては、破産した組合員の収益について匿名組合員の破産において検討したのと同様の理由から申告の計算上、任意組合からの収益に関しては帰属しないことが確定していることから、破産宣告前において、帰属すると見られた収益に関して、法人税等の計算に含める必要はないと考えられる。

② 組合持分の返還について

民法681条において脱退組合員の持分の払い戻しに関して規定されているが多くの場合、持分（いわゆる出資金）に関しては破産した組合員に対しても一定の場合、返還が組合契約上、規定されている場合がある⁽⁶⁷⁾。この持分それ自体の返還に関して法人税22条2項に規定する資産の販売、資産の譲渡等に該当しないことから、収益とは認識することができず、資本等取引に該当すると考えられ、法人税が課されることはないと考えられる。ただ、組合脱退における計算の結果、返還された金額と出資した金額において差額が生じた場合、この差額については通常の法人税法上、益金として算入されることになる。返還される組合持分によっては、脱退した組合員について課税所得が発生する可能性がある。

③ 申告・納税義務者に関する問題

1. (2)②と同様に任意組合員の外国管財人については日本において税務上、申告、納税義務者としての地位を認めることはできると考えられる。

④ 在日資産への滞納処分可否について

1. (2)③と同様に匿名組合員の財産に対しては外国での破産宣告等の効力に関わらず、新たに滞納処分を行うことができると考えられることから、返還される匿名組合員の出資金に対して滞納処分を新たに行うことは許されると考えられる⁽⁶⁸⁾。

(3) その他（二人組合の場合の特有の問題）

組合が二人により構成されている場合、外資系企業以外の他の者（内国、

外国企業等問わず)が破産等した場合に、破産していない外資系企業の申告、納付について問題が生じる。

民法679条3号により、構成員が破産した時には当然に任意組合から脱退することになる。その構成員が脱退した時には、二人以上の者が出資して共同事業を行うといった組合の本質的要素が欠けることから、任意組合は解散となる⁽⁶⁹⁾。組合の解散により、事業活動は終了することから、残余財産等の分配、収支計算の手続きが必要となる。事業形態により損益の結果は様々であるが、国内に支店等のPEを有しない外資系企業が一方の組合員である場合、他の構成員が破産宣告を受け脱退した時点において、実質的に、日本における事業活動が終了すると考えられる。

国内源泉所得の範囲に関しては、組合の事業形態あるいは組合の業務執行者から認定されるPE等によるが、外資系企業の日本における事業年度は、法人税法14条の趣旨から構成員が破産宣告を受けた時点において終了すると考えられ、この時点までの収益に関して組合員の破産と同様に組合員である外資系企業は、法人税について申告の必要があると考えられる。

4. 中小企業等投資事業有限責任組合における破産

(1) 破産法規等における規定と問題について

(一) 中小企業等投資事業有限責任組合自体の破産の可否に関して

中小企業等投資事業有限責任組合契約に関する法律については、民法の組合契約の特則との位置づけがなされている⁽⁷⁰⁾。中小企業等投資事業有限責任組合は、民法上の任意組合の性格を有していると考えられる。

任意組合の場合においても検討したが、現在の判例、学説から任意組合自体には破産能力が認められていないこと。また、この有限責任組合に関する法律においても組合の破産能力に関する規定はないことから、中小企業等投資事業有限責任組合自体には任意組合と同様に、破産能力は認められないと考えられる。

(二) 組合員の破産に関して

組合員の破産に関して、12条（非任意脱退）において組合員が破産した場合には組合員の組合からの脱退が明記されている。破産した組合員と組合の関係については、民法規定が準用されている（16条）。組合員の損益分配に関する規定（674条）、脱退組合員の持分の払戻に関する規定（681条）が準用されていることから任意組合における検討内容と同様に、① 破産した組合員の利益分配に関しては契約内容により決定されること（但し、10条においては一般的な分配規定の制限有り）② 持ち分払い戻しが認められていること が言えると考えられる。

（三）無限責任組合員の破産に関して

無限責任組合員の破産と組合の終了に関しては13条（組合の解散事由）の二号「無限責任組合員又は有限組合員の全員の脱退」において規定されている。12条において組合員の破産事由は組合からの脱退事由であることから、無限責任組合員全員の破産が組合契約の終了となると考えられている。無限責任組合員の人数にもよるが無限責任組合員が一人であった場合には当然に組合の終了となる。但し、12条の但し書きにおいては無限組合員の破産が生じた日から二週間以内であって解散の登記する日までに、残存する組合員の一致によって組合の継続の可能性が規定されている。これらの規定は、二人任意組合の一人の組合員の破産が自動的に組合の解散をもたらす点と比較して若干異なる点であると考えられる。

（2）法人税法等における規定と問題について

（一）組合員の破産に関して

① 事業年度終了に関する問題

この中小企業等投資事業有限責任組合契約は、民法の組合契約の特則であり、破産組合員と組合の関係は民法規定が準用されていることから、組合員の破産と事業年度の終了、申告の対象となる収益の計算、申告時期等に関しては任意組合と同様の処理になると考えられる。

② 組合持分の返還について

①と同様の理由により、持分に関する課税の問題は任意組合と同様の処理になると考えられる。

③申告・納税義務者に関する問題

1. (2)②と同様に組合員の外国管財人については日本において税務上、申告、納税義務者としての地位を認めることはできると考えられる。

④在日資産への滞納処分の可否について

1. (2)③と同様に組合員の財産に対しては外国での破産宣告等の効力に関わらず、新たに滞納処分を行うことができると考えられることから、返還される組合員の出資金に対して滞納処分を新たに行うことは許されると考えられる。

(二) 無限責任組合員の破産に関して

無限責任組合員が全員破産した場合、あるいは無限組合員が一人であった場合においては、他の組合員の事業年度の終了と申告時期、あるいは持分の払戻の課税の問題に関しては任意組合における構成員が二人であるときの破産の場合と同様の処理になると考えられる。

5. パートナーシップにおける破産⁽⁷¹⁾

(1) 破産法規等における規定と問題について

(一) パートナーシップ自体の破産について⁽⁷²⁾

米国連邦破産法上、パートナーシップ自体の法的地位に関しては109条において規定されている。109条においては合衆国内に居住し、住所又は営業の本拠地を持ち、または合衆国内に財産を有する“person”（者）が債務者となることが規定されている。“person”の定義としては、101条(41)において“individual”（個人）、“partnership”（組合）、“corporation”（会社）を含むことが規定されており、パートナーシップが、債務者適格を有することが規定上、明確にされている⁽⁷³⁾。

パートナーシップの破産申立に関しては、債務者が申立る自発的手続

き(301条)が、また、債権者等が申立る非自発的手続き(303条)が規定されており、その中において幾つかパートナーシップ自体の破産に関する特則が設けられている。

301条の自発的手続きにおいて、特則はなく、債務者適格を有する者は申立書を裁判所に提出することができるものと規定されている。パートナーシップは109条、101条から債務者適格を有することから裁判所に対して申立ができる。ただ、パートナーシップの自発的申立に関して、破産規則1004(a)において、すべてのジェネラルパートナーが申立に同意した時には一人あるいはそれ以上のジェネラルパートナーにより申立がなされることが規定されている⁽⁷⁴⁾。

303条(b)(1)、(2)の非自発的手続きにおいて、一定の債権者に関して債務者に対して破産の申し申立ができることが一般的に規定されている。この規定の要件を満たす場合、債権者に関してはパートナーシップに対して破産の申立ができると言える⁽⁷⁵⁾。また、パートナーシップの破産に関しては、303条の非自発的手続きにおいては幾つか特則が設けられており、個人あるいは会社の非自発的手続きと異なる規定が存在する。この特則は303条(b)(3)において、ジェネラルパートナーの全員より少ないジェネラルパートナーまたは、ジェネラルパートナーの全員に関して破産法による救済命令(申立)がなされているときには、一人のジェネラルパートナー、一人のジェネラルパートナーの管財人またはパートナーシップに対する一人の債権者が申立をできると規定されている。303条(b)(1)あるいは(2)に定める債権者以外の者についても、パートナーシップ自体に対して破産の申立ができる場合があると言える。

上記のことから、一定の条件を満たす場合に債権者、ジェネラルパートナー、ジェネラルパートナーの管財人等は破産の申立をすることができることから、パートナーシップ自体に破産の可能性があると言える。

(二) パートナーシップのパートナーの破産について

パートナーシップのパートナーが米国連邦破産法に規定された自発的

申立または、非自発的申立がされた場合には、上記の303条に規定される自発的申立の場合は自動的に、また同じ条文の非自発的申立の場合是一定の手続きを得た上で救済命令を受けることになる。このような場合に、パートナーである外資系企業について、米国における破産手続きが進行する。

(2) 法人税法等における規定と問題について

(一) パートナーシップ自体の破産について

① 事業年度終了に関する問題

パートナーシップ自体の破産（救済命令）により、パートナーシップ自体の活動が制限されることは、日本におけるパートナーの事業活動等が事実上、制限を受け、休止することを意味する。

パートナーの事業活動は1. 支店等 において検討したのと同様の理由により、救済命令を受けた時点において終了すると考えられる。パートナーシップ自体について、日本においては法人格を有しないことからパートナーシップ自体の申告は外国法人のように法人税において、規定されていない。上記においても検討したが、パートナーシップの法的性格から各パートナーに日本において申告の必要があることから、全パートナーは、パートナーシップ自体の破産時において、日本における事業活動が終了し、申告書の提出が必要となる。申告所得の範囲については、パートナーシップの損益分配の構造、パートナーの法的性質が基本的には任意組合あるいは任意組合員と類似していることから、各パートナーの課税関係は3. の任意組合において検討した内容と同様になると考えられる。

② パートナーシップにおける持分の返還について

基本的にはパートナーシップの本拠地が米国等の外国であることから、持分の返還については国内源泉所得に該当せずこの返還の課税関係については日本において検討する必要はないと考えられる。

③ 在日資産への滞納処分可否について

1. ②③と同様に、日本にあるパートナーシップ自体の財産とみなされるものに対しては、外国での破産宣告等の効力に関わらず、新たに滞納処分を行うことができると考えられる。

(二) パートナーの破産について

① 事業年度終了に関する問題

上記で検討した任意組合員、匿名組合員の破産におけるのと同様に、日本における事業活動が終了すると考えられる。

したがって、法人税について申告書の提出がパートナーの破産宣告により必要となると考えられる。ただ、他のパートナーへの影響を検討する必要がある。UPA 31条において、パートナーシップの“dissolution”(解散)の原因として、パートナーの誰かの破産と規定されており、この場合においては、匿名組合の営業者の破産と同様に他のパートナーの日本における事業活動が終了し、法人税に関しての申告書の提出がパートナーの破産者宣告により必要となると考えられる⁽⁷⁶⁾。

② パートナーシップにおける持分の返還について

(2) (一) ②と同様にこの返還の課税関係については日本において検討する必要はないと考えられる。

③ 申告・納税義務者に関する問題

1. (2)②と同様に組合員の外国管財人については日本において税務上、申告、納税義務者としての地位を認めることはできると考えられる。

6. まとめ

以上のように各進出形態における破産等の態様を検討したが、国際倒産と日本の租税債権が直接関連する事項としては、下記の※1のように、多種の状況が存在することが示された。

また、必ずしも、国際倒産に関する事案ではないが、下記の※2のように外資系企業の撤退の可能性も幾つか示された。

このように、外資系企業の撤退と日本の租税債権との関連する問題が生じる可能性があることから、IVにおいて、国際倒産における外国租税債権徴収に関する法的問題を中心に検討していきたい。

※1 国際倒産と日本の租税債権が問題となる場合

進出形態	破産の態様	課税上の問題
1. 支店、営業所	本国における破産	<ul style="list-style-type: none"> ・ 事業年度の終了 ・ 法人税等申告の必要
2. 9人以下の匿名組合への出資	組合員の本国における破産	<ul style="list-style-type: none"> ・ 事業年度の終了 ・ 法人税等申告の必要 ・ 返還出資金の課税の有無の検討
3. 任意組合への出資	組合員の本国における破産	<ul style="list-style-type: none"> ・ 事業年度の終了 ・ 法人税等申告の必要 ・ 返還出資金の課税の有無の検討
4. 中小企業等投資事業有限責任組合	組合員の本国における破産	<ul style="list-style-type: none"> ・ 事業年度の終了 ・ 法人税等申告の必要 ・ 返還出資金の課税の有無の検討
5. パートナーシップ (パートナー)	パートナーの本国における破産	<ul style="list-style-type: none"> ・ 事業年度の終了 ・ 法人税等申告の必要

※ 2 外資系企業の撤退の場合

進出形態	破産の態様	課税上の問題
2. 匿名組合	営業者の破産	※ 1 の 2. と同様
3. 2人任意組合	他の組合員の破産	※ 1 の 3. と同様
4. 中小企業等投資 事業有限責任組合	無限責任組合員の破 産	※ 1 の 4. と同様
5. パートナーシッ プ (パートナー)	他のパートナーの 破産	※ 1 の 5. と同様
	パートナーシップ 自体の破産	

〔注〕

(45) 「其ノ本国法ニ依リ日本人カ同一ノ地位ヲ有スルトキ」（相互保証）に関しては、学説上、三つの考え方がある。一つは、本国法下において日本人が何らかの不利な差別を受けていないと解する説（形式的相互主義・本国法平等説）。もう一つは本国法に下において日本人が日本法の下における同一の待遇を受けることになっていることであると解する説（実質的相互主義・内外法同一説）。この説はさらに二つに分けられ、本国法において日本法と異なる取扱いをするときは当該外国人を日本においてそのように取り扱うべきであるとする説（完全相互主義）と本国法の取扱いが日本法と同等であるか有利である場合に限り日本法を適用し、不利であれば日本法を全く適用しないと解する説（有利相互主義）とが考えられる。

実質的相互主義よりは、形式的相互主義が支配的になっており、実務もこの見解によって処理しているようである。（中野貞一郎・道下徹編「基本コンメンタル破産法」P23 福永有利「外国人・外国法人の地位」（1989））。

(46) 坂井秀行「国際取引と債権回収実務の基礎知識USライン倒産事件をめぐって（その1）国際的並行倒産手続の実務」債権管理26 P50 ～ 相互保証、破産原因に関して参考。

(47) 外資系企業の支店等の事業年度の終了に関しては特に通達等において明確にされていない。日本国内における破産宣告日あるいは、外国における破産手続きの開始

日なのかどうかは明確にされていない(米国の連邦破産法であれば、301条により自発的申立において申立自体が救済命令であることから、自動的に破産手続きが開始される、破産法における一定の効果(例えば、自動停止の効果)が生じる。また、303条により、非自発的申立においては裁判所において救済命令が必要であるが、申立により一定の効果(例えば、自動的停止の効果)は生じる)。

法人税基本通達1-2-5においては、人格なき社団等の事業年度の終了に関して規定されている。この中で、例えば人格なき社団に関しては自然消滅的に事業を廃止し、財産も分配して事実上終了してしまう例もあり、課税関係について問題が残るとの説明がなされている。人格のない社団等については、その有する財産を全部分配した日に解散し、残余財産の確定があったものとするとしている。

本稿において検討の対象にしている外資系企業の本拠地が米国であることから、日本の営業所を含めた事業の内容が米国において決定されていることを大前提として検討していく。本拠地である米国において、破産の申立等があった場合、米国連邦破産法は、米国内外に基本的には破産手続きの開始の効力が及ぶいわゆる普及主義を原則としていることから、日本における営業所等の営業活動にも影響があると考えられる。確かに、日本の破産法は3条において属地主義が規定されており、米国破産法の効果が直接、日本国内に及ばないことが示されているが、事実上、日本の営業所の営業活動が制限されること(停止すること)、課税関係の確定、徴収財産の確保の点を考慮した場合は、米国に本拠地がある企業に関しては、米国連邦破産法上の申立があった日を法人税法上の事業年度の終了日と原則として解するべきではないかと考えられる。

- (48) 高木新二郎編「破産・和議の基礎知識」P122(1996) 三宅省三 永石一郎「倒産処理の法律と税務」P35(1988)
- (49) 同上 高木新二郎編 P124 永石一郎「破産管財人と税務」『現代法律実務の諸問題(上)平成5年』P499(1993)
- (50) 辰野守彦「破産②」 元木伸 細川清編『裁判実務体系第10巻 涉外訴訟法』P172(1989)
- (51) 東京高裁決定昭和56年1月30日 判例時報994号 P53(1984)
- (52) この東京高裁決定について、伊藤眞「外国破産管財人の日本における権限行使」新倒産判例百選 P248(1990) 竹下守夫「属地主義と外国破産管財人のわが国における権限」判例タイムズ472 P274(1982) 高桑昭「外国破産宣告の効力と破産管財人の当事者適格」ジュリスト768 P288(1982) 石黒一憲 涉外判例研究第271回 ジュリスト748 P125(1981)
- また、東京高裁決定以後、外国管財人の処分権限等を認めた判例としては、例えば、ノルウェー法人の管財人に関する判決(東京地判平3年9月26日(判時1422号P128(1992))がある。
- (53) 「破産宣告後は、破産財団に属する財産に対し、財団債権である国税債権をもつ

て新たに国税徴収法の例による差押えをすることができない。」（最判昭45年7月16日民集24-7 P880）

- (54) 辰野守彦・前掲 (50) P173 伊藤眞・前掲 (52) P249
判例上、外国における破産宣告の効力いわゆる包括的執行力に関しては、否定されている（大阪地判昭58年9月30日 判例タイムズ516 P139 (1984)、三宅省三「訴訟当事者の外国における破産と当事者適格の消長」新倒産判例百選 P250 (1990)）。
- (55) 石黒一憲 貝瀬幸雄 佐藤鉄男 弥永真生 真船秀郎 土橋哲朗「国際金融倒産」トラス60研究叢書 P131 (1995)
- (56) 例えば、匿名組合契約の営業者の倒産事例としては、破産手続きの事例ではないが、1993年7月1日に会社更生法の適用を申し立てた株式会社「にっかつ」がある。平成5年有価証券報告書総覧において、「「落陽」の損益については、当社が営業者として組織した匿名組合による投資方式で計上している。」(P15)、「匿名組合出資取引は映画「「落陽」の投資組合に対する出資金であり、他の出資者と同一条件である。」(子会社の出資P70)との記載があり、株式会社「にっかつ」が営業者として匿名組合を組織したことが示されている。
- (57) さくら総合事務所・前掲 (7) P70の匿名組合契約例の解除に関して(10条)、「営業者は、本契約が終了した場合には、速やかに本組合員に出資の価格を返還しなければならない」「前項の出資の返還にあたっては、契約終了時の貸借対照表上の出資金額から本組合員に帰属すべき損失を控除した金額に、対象航空機を適正な方法により評価した評価損益を分配割合に応じて配分した金額を加減して計算するものものとする」とされており、返還される出資金額については一定の加減算がなされている。
- (58) 仮に、営業者が匿名組合においては収益をあげ、他方、他の事業において、債務超過であった場合に匿名組合員においては分配される利益が生じることも考えられる。
- (59) 匿名組合の出資金返還請求権は、株式会社の株式と同様に匿名組合に対する一般債権に劣後して配当されるため(58)の場合と異なる。
仮に、営業者が匿名組合契約のために設立された子会社である場合、営業者が破産宣告を受けたような財務状態では、益金が出る金額が組合員に返還される可能性は殆どないと考えられる（さくら総合事務所・前掲 (7) P195）。
- (60) 例えば、二社により結成された建設共同企業体（ジョイントベンチャー）のうち一社が破産宣告を受けた事例がある（野口恵三「建設共同企業体の債務につきその構成員は各自連帯責任を負うか」NBL653 P54 (1998)）。
- (61) 例えば、伊藤眞「破産法」（新版）P44 (1996)において、「純粹の組合であつても、組合固有の財産及び組合債務の存在は、前提とされており、その資産・負債を公平に分配する必要がある。民法685条以下で組合の清算手続きが起草されていることは、民法起草者も、清算に関するかぎり組合は法人に準じると考えていたこと

- を示す。」とされている。他方、加藤哲夫「破産法」P21 (1993)において、「通説に従い、民法上の組合には破産能力はないと解する。」とされており、学説上、民法上の組合の破産能力については否定的見解が強いと考えられる。
- (62) 福永有利・前掲 (13) P41
- (63) 「代表者のある定めがある民法上の組合は、訴訟当事者能力を有する。」(最判昭37年12月18日 民集16-12 P2422)
- (64) 福永有利・前掲 (13) P38
- (65) 例えば、株式会社について商法404条により破産は解散事由とされていることから、法人税法14条1号により破産宣告がなされた時点で事業年度が終了し、確定申告の必要がある。
- (66) 福永有利・前掲 (13) P49 の建設共同企業体協定書の16条(工事途中における構成員の脱退に対する処置)において「決算の結果利益が生じた場合においては、脱退構成員には利益分配しない」と規定されている。また、17条(工事途中における構成員の破産又は解散に対する処置)においては16条を準用するものとされ、破産した構成員には利益は分配されないと考えられる。
- (67) 福永有利・前掲 (13) P49 の建設共同企業体協定書の16条(工事途中における構成員の脱退に対する処置)4において「脱退した構成員の出資金の返還は、決算の際行うものとする。ただし、決算の結果欠損金を生じた場合には、脱退した構成員の出資金から構成員が脱退しなかった場合に負担するべき金額を控除した金額を返還するものとする。」とされている。
- (68) 任意組合員の持分に対する滞納処分(差押)に関して、浅田久治郎、牧野正満、深谷和夫、西澤博、荒川雄二郎、矢ヶ崎一好「租税徴収実務講座一般徴収手続2」P147以下(1986)
- (69) 栗田哲夫「建設業における共同企業体の構成員の倒産」判例タイムズ543 P25(1985)、福永有利・前掲(13) P39
- (70) 大井川和彦・前掲(24) P6
- (71) 例えば、パートナーシップ形式で米国15の都市とイングランドのロンドンに事務所を有する法律事務所の破産の例がある(Morris W. Macey Frank R. Kennedy, Partnership Bankruptcy and Reorganization: Proposals for Reform, 50 The Business Lawyer 882 (1995))。
- (72) 米連邦破産法の条文の日本語訳に関して、高木新二郎「アメリカ連邦破産法」P479以下の連邦破産法及び関連法規の邦訳を参考
- (73) LAWRENCE P. KING, COLLIER ON BANKRUPTCY (15th) (1998) 参考 101条に関しては101-127~101-128 109条に関しては109-7~109-9
- (74) 自発的申立の申立書であるForm1 "TYPE OF DEBTOR" においてはPartnershipと記載されている(Bankruptcy Code, Rules and Forms P852 (1997))。
- (75) LAWRENCE P. KING, supra note(73) 303-47

303 条(b)(1)においては3人以上の債権者と1万ドル以上の債権額、(b)(2)においては債権者の数が12人以下の場合は、その有する債権額の合計額が1万ドル以上である1人以上の債権者と規定されている。

- (76) RUPA は、UPA が規定しているパートナーがパートナーシップから死亡、破産等により離れる場合は自動的にパートナーシップが解散するとの事項を排除している。パートナーの一人が破産した場合においてもパートナーシップ自体は維持される(Donald J. Weidner and Johon W. Larson “The Revised Uniform Partnership Act; The Reporters Overview” P8 The Business lawyer Vol49 November 1993)。

Ⅳ. 外国破産手続きにおける 外国租税債権の取扱について

Ⅱにおいて、外資系企業への課税の問題が進出形態を問わず発生する場合のあること、また、Ⅲにおいて、外資系企業が本国で破産等した場合、支店、匿名組合への出資等の進出形態の如何に問わず、外資系企業の日本国内における法人税等の申告等の必要が常に生じることが明らかになった。

また、これら外資系企業が破産しない場合においても例えば、匿名組合における営業者の破産等、他者の破産等により日本における事業が終了し、日本から撤退することがありうる。これらの場合も、外資系企業自身の破産の場合と同じく、外資系企業に関して法人税等の申告等の必要が生じることが明らかになった。

税務行政全体において、課税に関する検討も勿論、必要であるが、課税面の検討のみでは不十分であり、最終的に、国庫に租税が確実に納付されるといった徴収の段階にまで考慮する必要がある。徴収段階にまで考慮した場合に、撤退するすべての外資系企業あるいは外国管財人が日本において、租税を確実に納付するかどうかは疑問が残る。特に、本国において破産した外資系企業の場合が個々に異なるため、一概には言えないが、本国である米国等においても他の債権者が存在すること、また通常、破産企業の財務状況は良好ではないことを考慮した場合に、破産した外資系企業が滞納する可能性を視野に入れる必要があると考えられる。撤退する外資系企業が今後、この日本において事業活動を予定しない場合に、租税を自主的に納付するかどうかは疑問が残る。

上記の点を考慮すると外資系企業に関して滞納が生じる場合を想定し、滞納された内国租税債権の回収についての検討が必要となる考えられる。これらの滞納租税の徴収方法に関して、破産した外資系企業、他者の破産等により撤退する外資系企業の両方の状況において問題となる、① 本国（本稿においては米国）における外国租税債権判決の執行の可能性と② 租税条約上の徴収共助

の利用の可能性 について検討する必要がある。

また、破産した外資系企業に関しては、外資系企業の破産手続きに外国租税債権の参加が可能であるかどうかの検討が必要となると考えられる。以下、これらの三点に関して検討していきたい。

1. 米国における外国租税債権判決の執行に関して

日本の税務当局が滞納租税債権を徴収のため、米国内において差押等の公権力の行使を行うことができないと考えられる。その理由としては、相手国（米国）の同意、例えば条約等の締結や権限ある当局の共助が無いかぎり、国家の主権侵害の点から、相手国内において公権力の行使を行うことはできないことは明白であるからである⁽⁷⁷⁾。以下、この点を大前提にして考えていきたい。

日本国内において、滞納租税に充当する財産が無い等の場合、外資系企業等の滞納者あるいは、外国管財人を被告として民事手続きにより、確定判決を得た場合、この判決が米国内において承認、執行されるかどうか問題となる。

具体的には、① 外資系企業に対する租税債権給付訴訟⁽⁷⁸⁾ ② 外国に存在する第三債務者に対する差押債権取立訴訟⁽⁷⁹⁾ ③ 外国管財人に対する損害賠償請求訴訟⁽⁸⁰⁾ が考えられる。

これらの訴訟において、日本の税務当局が確定判決を得ることが出来た場合、米国においてこれらの確定判決が承認、執行されるかどうか問題となる。

外国判決の承認、執行の手続きは連邦法でなく、各州法において規定されていることから、州法における外国租税債権に関する承認執行に関する規定の検討が必要となる。

(1) 州法に外国租税債権に関する判決の執行が規定されている場合

例えば、ニューヨーク州(NY. EV. STAT. 5301)等⁽⁸¹⁾において、外国租税債権に関する判決の執行が明確に拒否されていることから、これらの州において日本の租税債権に関する判決の執行は行われないと考えられる。

したがって、これらの州において、資産等を有する外資系企業から滞納租税を徴収することは不可能であると考えられる。

(2) 州法に外国租税債権に関する判決の執行が規定されていない場合

①のように外国租税債権に関する判決の執行に関する規定が州法上、明確でない場合、日本の民事手続きにおいて得ることのできた確定判決が米国において執行されるかどうかの問題となる。米国の外国判決執行の要件に合致するかどうかの問題となる。

(一) リステイトメント⁽⁸²⁾における外国判決の承認、執行について

米国において執行される外国判決の類型としては「金銭の一定の額を支払を認め若しくは否認するもの、人の身分を形成し若しくは確認するもの又は財産に対する権利、利益を確定するもの」⁽⁸³⁾が挙げられている。また、「他国の裁判所によって言い渡された租税、罰金又は料金の徴収に関わる判決の承認し、もしくは執行するように強制されない」⁽⁸⁴⁾という制約が設けられている。

(二) 統一外国金銭判決承認法における規定⁽⁸⁵⁾

1条において、米国において執行される外国判決の類型としては「外国判決とは一定金額の給付を命じ又は否認する外国判決をいう。但し、税金、罰金その他料金の判決、又は夫婦若しくは家族関扶養判決は除く。」とされている。

(三) 外国租税債権の執行の判例(443 F. Supp 410 (1977), 597. F2d 1161 (1979))

この事件においては、カナダで滞納した米国市民が米国へ帰国。カナダのブリッテイシュ州当局は、この米国市民の納付していない租税債権に関する確定判決と同様の効果を得た。この後、米国においてカナダの租税の執行を求めた事件である。判決の中で裁判所は(i) 他国の租税徴収に協力しないのが確立したコモンロー上のルールである(ii) カナダにおいては相互主義が認められない(この事件の前に米国の租税債権の執行をカナダにおいては棄却) (iii) 国際的な脱税といった問題は

立法あるいは行政の問題であるとして外国租税債権の執行を拒否した判例があり、この判例の変更は現在のところ行われていない。

上記の(一)から(三)の通り、米国内において州法上、外国租税債権に関する判決の執行が規定されていない場合であっても、外国租税債権に関する判決が積極的に執行されないと考えられる。したがって、外国租税債権に関する判決の執行といった方法を通じた滞納租税の徴収は不可能であると考えられる。

2. 日米租税条約27条（徴収共助規定の利用）について⁽⁸⁶⁾

日米租税条約27条においては一定の場合、相手国の租税債権について相手国の要請により、原則として徴収することが明記されている。しかし、この徴収共助規定の対象範囲として27条1項においては「条約の利益をうける資格がないものが条約の利益を受ける場合」との限定が付されている。したがって、単に日本で事業活動を行い、租税を滞納している外資系企業には適用することは通常、困難であると言える。この規定は、一般的な外資系企業等の滞納には対応できないことから、実効性は、あまりないと考えられる。

3. 米国破産手続きにおける外国租税債権の扱いについて

米国破産手続きにおいて、外国租税債権の扱いを検討する上で、二つの段階から検討していきたい。まず、第一に外国租税債権が破産手続きにおいて債権として届け出をすることができるかという点である。第二に、仮に債権として届出が可能である場合、外国租税債権が認容されるか、また認容される場合における優先性が付与されるかどうかの問題についてである。まず、破産手続きにおいて届出が可能かどうか検討していきたい。次に、外国租税債権の認容、優先性に関して検討していきたい。

(1) 債権届出の可否について

債権者に関しては米国連邦破産法の101条⁽⁸⁷⁾において基本的には債務者に対して“claim”（債権）を有する、“entity”（者）と定義されている。

まず、外国政府が米国連邦破産法に規定される“entity”に該当するかどうか検討する必要がある。“entity”に関しては、101条⑤において“entity”とは、“person”（人）、“estate”（財団）、“trustee”（信託）、“governmental unit”（政府機関）および“United States trustee”（連邦財務官）と規定されている。“governmental unit”について、米国連邦破産法の101条(27)の文言から、米国連邦政府のみならず外国政府が含まれていることが定義されている。また、米国連邦破産法の106条“Waiver of sovereign immunity”（主権免責の放棄）(b)において、政府機関の債権届出と主権免責との関係が示されており、この規定からも連邦破産法上、外国政府を含めた政府機関が債権届出をすることを想定されていると考えられる。具体的な債権届出に関する規則の一つである破産規則3002条（債権届出時期について）において、“governmental unit”に特別な手続きが定められている。この規則に関して、1996年の改定の際“the United States, a state, or subdivision thereof”から“governmental unit”に変更された経緯がある⁽⁸⁷⁾ことから、外国政府等が米国の破産手続きから完全に除外されるものではない⁽⁸⁸⁾と考えられる。

また、“claim”に関して、米国連邦破産法の101条(5)において、単に“right to payment”（支払いを受ける権利）と規定されているだけであり、債権の性質に言及していないことから、債権が租税債権というのみを理由として101条(5)に定義される債権から除外されることはないと考えられる。

したがって、米国連邦破産法において、外国政府等の有する債権の届出を認めることに関して、明示されていないが、米国連邦破産法上の定義から、外国政府による債権届出は排除されていないと考えられる。また、債権の性質が仮に租税債権であったとしても、届出債権の性質については米国連邦破産法上の債権の定義において規定されていないことから、外国政府が米国の破産手続きにおいて、滞納租税債権を債権としてを届けることは、必ずしも排除されるものではないと考えられる⁽⁸⁹⁾。

(2) 債権の認容について

米国連邦破産法上、届出債権が配当の対象となるためには債権が“allowance”（認容）される必要がある。502条(b)において、認容されない場合について列挙されている⁽⁹⁰⁾。この中で“such claim is unenforceable against the debtor and property of the debtor, under any agreement or applicable law . . .”とされており、法令により債務者の財産に対して執行できない債権については認容されないと規定されている。

この規定にいう“applicable law”とは米国連邦破産法上、特に定義はなく、米国連邦破産法以外の法（例えば州の会社法）により執行される性質か否かが決定される⁽⁹¹⁾。“applicable law”に関しては、当然、連邦法のみならず執行に関する州法が考慮されると考えられることから、外国租税債権の執行について、明確に州法上の規定がされている場合には、その規定内容について考慮する必要がある。例えば、ニューヨーク州法等⁽⁹²⁾においては明確に外国租税債権の執行を禁止していることから、仮に、破産裁判所の管轄する州法において外国租税債権の執行が禁止されている場合には、外国租税債権の執行を禁止する規定を“applicable law”として考慮することは当然であると考えられる。また、破産裁判所の管轄する州法において、明確に外国租税債権の執行が禁止されていないとしても、コモンロー上の明確な原則として外国租税債権判決の執行を認めていないとの判断も出されている⁽⁹³⁾。破産裁判所が「外国歳入法を考慮しない」といったコモンローの原則を“applicable law”として考慮する可能性は十分にあり得ると考えられる。

502条(b)、州法の規定、外国租税債権の執行の禁止に関するコモンローの原則から考えた場合には、外国租税債権が米国の破産手続きにおいて、債権として認容されることはないと考えられる。

したがって、仮に日本国政府が米国の破産手続きにおいて租税債権を届出たとしても、日本国の有する租税債権が米国の破産手続きにおいて、債権として認容されることはなく、日本国政府が米国の破産手続き上、配当

を受けることは出来ないと考えられる⁽⁹⁴⁾。

(3) 304条 (Cases ancillary to foreign proceeding (外国手続きに対する補助手続き) の利用の可能性について

304条において、外国の倒産手続きに対して、外国の管財人等の申立に基づき、破産裁判所において補助手続きが開始されることが規定されている。この補助手続きの内容としては例えば、外国手続きにかかる財産に対する訴訟等の差止命令 (b)項 1号A) や外国管財人に対する引渡命令 (b)項 2号) が定められている。実際に、清算手続きにおいて日本の清算人も在米資産確保のために304条の申立をしており⁽⁹⁵⁾、米国破産手続きに日本の管財人が関与する手段の一つと考えられる。

この手続きの利用についての検討は、間接的に租税債権徴収の可能性に関する検討であると考えられる。

具体的には、管財人が外国において、資産等の引渡を受け、日本国内において破産手続きにしたがい、配当等を行う場合、日本の税務当局が財団債権として滞納した租税について満足を受けることが可能かどうかの検討である。

304条を管財人等が利用できるかどうかということは間接的に徴収をできるかどうかということの意味しており、直接的な徴収方法である破産債権の認容が米国連邦破産法上、困難である税務当局にとっては滞納租税を徴収する上で、必要な検討であると考えられる。

304条に言う“foreign proceeding”については101(23)において定義されており、この定義に合致する外国手続きが対して304条の共助が開始される。“foreign proceeding”の範囲は次の点を有する手続きに限定されている。

- ① 行政、司法上を問わず一定の“proceeding” (手続き) の性格を有すること。
- ② 清算、再建等を目的とする性格を有すること。
- ③ 債務者の“domicile” (本居地⁽⁹⁶⁾) “residence” (居所地⁽⁹⁷⁾)

“principal place of business”（業務の主たる場所）“principal assets were located”（主たる資産の所在地）のいずれかのある外国で手続きが開始された場合

以上の三つの要件を充足する手続きが“foreign proceeding”として定義され、304条の共助の対象となる⁽⁹⁸⁾。

単に日本国内において、日本の破産手続きが開始されただけでは不十分であり、日本国内において、債務者が本居地、居所地、主たる営業拠点、主たる資産のいずれかを有する必要がある。本稿において考察の対象としている外資系企業は、日本国以外に本拠地を有する団体等であることから、これらの団体等は日本において主要な業務拠点を有しないことからたとえ、日本国内において、日本の破産手続きを遂行できた⁽⁹⁹⁾としても、日本の管財人等は304条に規定されている補助手続きを求め、米国内の資産を日本へ移転することはできないと考えられる⁽¹⁰⁰⁾。

したがって、税務当局は本稿において、考察の対象としている外資系企業の破産等の場合、日本国内の管財人等が304条の補助手続き申立により、一定の範囲の資産を日本国内に引渡を受けることが出来ないことから、滞納国税に関しての徴収は期待出来ないと考えられる。

以上のように、直接的な手段つまり、日本の税務当局が米国の破産手続きに債権を届出、配当を受けることによる滞納国税の徴収を実現すること、間接的な手段つまり、日本の管財人が外国から日本国内に財産を引渡を受けるのを待ち受けることにより、日本の税務当局が滞納租税の徴収を実現することは、現行の米国連邦破産法上、不可能であると考えられる。

以上の通り、1. の外国租税債権判決の執行、3. の米国破産手続きへの参加の方法を通じて、米国の外資系企業から滞納租税を徴収することは不可能であると考えられる。また、滞納租税を徴収できる唯一の規定である日米租税条約27条の対象の範囲は非常に限定されていることから、米国の外資系企業から滞納租税を徴収することは、一般的に困難であると考えられる。

したがって、外資系企業の撤退、倒産等に伴い生じる滞納国税を日本の税務当局が、外国における手続に則り徴収することのできる方法は皆無であると考えられる。

〔注〕

(77) 国税徴収法の適用範囲に関して、「この法律による強制徴収手段である滞納処分は、この法律の施行地域が本邦に限定されているため、本邦内にある財産の限度で行われる。外国にある財産から徴収するには、その外国との租税条約による徴収共助等の措置によらなければならない」とされている（吉國二郎 荒井勇 志場喜徳郎共編「国税徴収法精解」P91（1996））。

国税徴収法基本通達47条関係（差押えの対象となる財産）6（財産の所在）において「差押えの対象となる財産は、法施行地域内にあるものでなければならない。なお、財産の所在については、相続税法10条（財産の所在）に定めるところに準ずるものとする。」と規定され、自力執行の範囲が日本国内に限定されている（渡来安夫編「平成7年改訂版 国税徴収法基本通達逐条解説」P333（1995））。

(78) 租税債権の給付訴訟に関しては、内国法人の事例において、「租税債権には自力執行力が付与されているから、原告は、租税債権の存在が確定されている限りその目的を達しうるものであり、裁判上請求するについても給付の訴による必要はなく、債権確認の訴えによるのが適切である。」（岡山地判昭和41年5月19日行集17巻5号P553 判例評釈 宮谷俊 「差押えの対象となるべき財産を所持しない場合の時効中断」シュトイエル60 P17（1967））との理由で容認されていない。しかし、この判例においては、差押対象財産が存在しないことや、租税債権の時効中断する方法としては民法所定の方法によることから、民事訴訟を提起する利益を税務当局が有するとされており、民事訴訟を税務当局が租税徴収のために提起できる場合があると示されている。また、東京地裁においては、「公法の債務が民事訴訟に親しまないのではなく、国税徴収法上、自力執行が付与されていることから、原則として訴えの利益が否定されるが、特別の必要がある場合には民事訴訟を提起することを妨げられない」との旨も示されている（昭和39年3月26日 判例時報372号 P8（1964）判例評釈

福永政彦「保証債務の消滅時期」別冊ジュリスト租税判例百選（第二版）P146（1983））。

上記の判例の理由付けから、差押等、国税徴収法に規定されている自力執行力を税務当局が行使できない場合には、民事訴訟を提起する利益が認められると考えられる。本稿において問題とする、外資系企業が日本において滞納し、かつ日本国内に例えば、不動産等の財産を有しない場合を検討する。

このよう場合、① 日本国内に財産が存在せず、差押等の自力執行力が事実上、

行使できないこと ② 国税徴収法の施行範囲が日本国内に限定されており、当該外国法人が日本国外に財産を有していたとしても税務当局は滞納処分等の自力執行を行うことができないこと ③ 国際法上の点から、外国における公権力の行使は主権侵害となることから、外国に所在する財産に対する自力執行は国際法上、禁止されていること の三点から事実上、法律上、自力執行力が行使できない特別の理由が存在すると考えられる。

したがって、滞納した外国法人に対して租税債権給付請求訴訟を提起する利益が税務当局に認められると考えられる。

- (79) 差押債権取立訴訟は、国税債権者である国が、滞納者の第三債務者に対する債権を滞納処分により差押えた上で、その取立権に基づき第三債務者から右債権を取り立てるために提起する民事訴訟である（法務省訟務局租税訟務課職員編「徴収訴訟の理論と実務」P29（1996））。訴訟の前段階である債権の差押えの効力は、国税徴収法62条より第三債務者に送達された時に生じる。

外国にいる者に対する送達に関しては、国交断絶、国際郵便に関する条約がないこと、戦乱等の地域に関しては、国税通則法14条により、「困難な事情」があると認められ、公示送達ができるが、そのような「困難な事情」が存在しない場合には、郵便により送達するべきであると示されており（志場喜徳郎荒井勇 山下元利 茂串俊共編・前掲（11）P196）、外国にいる第三債務者に対する税務上の送達は可能であると考えられる。

したがって、税務当局が差押債権取立訴訟を行うことがは可能であると考えられる。

- (80) 注意義務を怠ったものとして管財人の損害賠償義務が認められた事例（名古屋高裁判昭和40年9月27日（訟務月報11巻 P1714（1965）））
- (81) 外国租税債権に関する判決の執行に関して、後述の（85）の統一外国金銭判決承認法の内容を30の州等が採用している（UNIFORM LAWS ANNOTAED Volume13 P80（1998））。

例えば、アラスカ（AS 09. 30. 170）、キャルフォニア（Cal. C. C. P. 1713. 1.）、コロラド（C. R. S. A. 13-62-102）、コネティカット（C. G. S. A. 50a-31）、コロンビア特別地区（D. C. Code1981 15-381）、ジョージア（O. C. G. A. 9-12-111）、ハワイ（HRS 658C-2）、アイダホ（I. C. 10-1401）、イリノイ（S. H. A. 735 ILCS5/12-618）、アイオワ（I. C. A. 626B. 1）、メリランド（Code, Courts and Judicial Proceeding, 10-701）、マサチューセッツ（M. G. L. A. c. 235 23A）、ミシガン（M. C. L. A. 691. 1151）、ミネソウタ（M. S. A. 548. 35. ）、モンタナ（MCA25-9-602）、ニュー・ジャージ（N. J. S. A. 2A:49A-17）、オハイオ（R. C. 2329. 90）、オクラハマ（12 Okl. St. Ann. 710）、オレゴン（ORS 24. 200）、ペンシルヴェイニア（42P. S. 22002）、テキサス（V. T. C. A., Civil Practice and Remedies Code 36. 001）、ヴァージン諸島（5V. I. C. 562）、ヴァージニア（Code1950 8. 01-465. 7）、ワシントン（RCWA 6. 40. 010）がある。

(82) リステイトメントの位置付けに関しては、「膨大な数のアメリカの判例を整理し、これを条文の形で書きあらわし、さらに注釈(Comment)と例(Illustration)を付した便利な書物」と説明されている。また、「リステイトメントは、条文の形になっているが、それ自身法律ではないことはもとより、立法化を予定して作られているものではない。それは、American Law Instituteという組織のもとに、学者と実務家が共同して作りあげたものであり、基本的には、学者の著述と同じ性格のものである。」と説明されている(田中英夫「RESTATEMENT (SECOND)の編纂」アメリカ法1967-1 P74)。

したがって、リステイトメントと州法等の実定法と比較した場合、法源としては、州法等の実定法が高次であると考えられる。

(83) THE AMERICAN LAW INSTITUTE, 481 Recognition and Enforcement of foreign Judgements, RESTATEMENT OF THE LAW THE FOREIGN RELATIONS LAW OF THE UNITED STATES Volume 1 P594 (1986), アメリカ対外関係法リステイトメント研究会「アメリカ対外関係法第三リステイトメント(14)」国際外交雑誌91-1 P92 (1992)

(84) THE AMERICAN LAW INSTITUTE, 483. Recognition and enforcement of Tax and Penal Judgements, RESTATEMENT OF THE LAW THE FOREIGN RELATIONS LAW OF THE UNITED STATES Volume 1 P611 (1986), アメリカ対外関係法リステイトメント研究会「アメリカ対外関係法第三リステイトメント(15)」国際外交雑誌91-2 P37 (1992)

(85) 松岡博「アメリカ統一外国金銭判決承認法」阪大法学145, 146 P215 (1988) 統一外国金銭判決承認法とは、アメリカ合衆国の統一州法コミッショナーの全国会議およびアメリカ法曹協会によって1962年によって採択されたものであると説明されている。

(86) 小松芳明・前掲 (6)P241 ~ なお、米国において、徴収共助の手続きを扱う部署が、Department of Treasury Department Order No. 150-96,1982-1 CB 511 により“Foreign Operations District”であることが示されている(MICHAEL I. SALTZMAN, IRS PRACTICE AND PROCEDURE 1986 CUMULATIVE SUPPLEMENT NO. 1, 1.02 [2] [C](1986))。

(87) LAWRENCE P. KING, supra note(73) Vol9 3002-13~3002-14, Bankruptcy Code, Rules and Forms P659 Committee Note to 1996 Amendments (1997ed)

(88) LAWRENCE P. KING, supra note(73) Vol2 101-90~101-92

(89) 外国政府に関しては間接的であるが、債権者の定義に含まれるとの見解が、John D. Honsberger, Conflict of Laws and Bankruptcy Reform Act of 1978, 30 Case Western Reserve Law Review 642 (1980) において示されている。

また、「外国、その機関、その政府が、連邦破産法の手続に内国債権者と平等に参加できることは条文上明確である」との見解が 竹内康二「国際倒産法の構築と

展望」P94(1994)においても示されている。

(90) 高木新二郎・前掲 (72) P194

(91) LAWERENCE P. KING, *supra* note(73) Vol4 502-27

例えば *In re Maxcy, Bkrty. D. Mass. 1985, 45 B.R.268.* において、破産裁判所は個人債務者(13章)に対して届けられたある債権についてマサチューセッツ州法上、設立中の会社に対する債権であり、個人債務者に対しては執行できない債権と判断され、この債権については認容できないことが示された。

(92) 各州法については、(81)を参考

(93) *Her Majesty the Queen in right of Province of British Columbia v. Gilbertson*, 433 F. Supp. 410 (1977), 597 F.2d 1161 (1979)

(94) 届出を連邦破産法上の規定内容から認められるが、判例上、外国租税債権は認容されないとの考えが、The American Law Institute, “TRANSNATIONAL INSOLVENCY PROJECT INTERNATIONAL STATEMENT OF UNITED STATES BANKRUPTCY LAW” P112~114 (1996)において示されている。

日本においても、「米国裁判所が、かかる我が国の租税債権を認めるか、否かは別として、国は債権者として手続に参加するために、当該租税債権につき、届出すべきである、と考えられる。」(對馬修「国税徴収法施行外における滞納処分への執行について—主としてアメリカ合衆国を対象として—」税務大学校論叢29 P67 (1997))と示されている。

この論文において、②の承認との関係で差押債権取立請求判決に関して「わが国裁判所での取立請求判決について、その承認・執行が認められる可能性が少ないと断定することはできない。なぜなら、かような請求判決に関し、アメリカ合衆国が実定上において、承認・執行が明確に否定していないし、これまでこのようなケースも存在しないからである。」と示されているが以下の三点から疑問が残る。① 州法において、例えば、ミズーリ州法(MO. REV. STAT. 143.871)においては「当州の裁判所は、外国政府あるいは下部機関により課される租税の回収あるいは執行に関するあらゆる訴訟の審理をおこなわない」と規定されており、日本の税務当局の差押債権取立請求判決が認容されるかどうか

② 現在までのところ、米国において外国租税判決を認容しない判例が変更されていない点 ③ 米国の事案ではないが、カナダの米国租税判決の執行に関する事案に関して、カナダの裁判所は、米国の判決は民事上の和解と形式であるが、背景を考慮すると、租税徴収のためであり、カナダでは直接、間接的にも執行されないとの判断が下された点(United States v. Harden 63-2 USTC (1963))である。

以上の点から、形式が異なることのみを理由に、外国租税債権が認容されるとする見解は、根拠が欠くものと考えられる。

また、IV 3. (2)の結論である、届出を認めるが、破産手続き上、債権として認容しないとの分析は整合性を欠くとの指摘も考えられるが、日本の破産法において米

国租税債権が参加した場合を検討した場合に、同様の分析になると考えられる。

日本の破産法においては債権としては特に外国租税債権に関する規定はない。破産債権に関しては15条において、また財団債権に関しては47条において規定されている。財団債権に関しては47条1号から9号まで例示されており、この中に外国租税債権に関しては明記されていないことから通常外国租税債権に関しては財団債権に該当しないと見える（但し、租税条約上の徴収共助による外国租税債権は例外。VIを参考）。破産債権に関しては「破産者ニ対シ破産宣告前ノ原因ニ基キテ生ジタル財産上の請求権ハ之ヲ破産債権トス」と規定されているのみで債権保有者や債権の性質に関しては問題とならないと考えられる。破産手続きに沿って142条等に規定する一定の期間内に届出がなされれば、外国租税債権という理由のみで届出が認められないとは言えないと考えられる。

通常、破産手続きにおいて、届出債権に基づいて債権表が作成され、債権の存否、優先順位等が調査され確定される。240条により管財人、破産債権者からの異議がなければ届出通り債権が確定することになる。この調査の時点において仮に管財人等から外国租税債権の届出に関して異議が出された場合には、244条により債権確定訴訟により債権の存否、内容が確定されることになり、届出のみによって配当を外国政府は受領できないと言える（244条により外国租税債権を届出た外国政府が債権確定の訴えを提起する必要がある）。

仮にこのような債権確定訴訟において、外国租税債権の破産債権の適格性が争われた場合に、債権の存否だけでなく、日本において外国租税債権が承認、執行されるかどうかの判断が必要である。

確定訴訟により、外国租税債権が容認された場合には、破産手続きを通じて日本において外国租税債権が執行されることから、外国判決の承認、執行に関する民事訴訟法118条、民事執行法24条の規定を考慮する必要があると考えられる。外国租税債権が、民事訴訟法118条に規定される承認されるべき判決の対象（承認適格性）であるかどうか、承認要件に合致するかどうかが問題となる。民事訴訟法118条において、民事上の外国判決が1号から4号までの要件を満たす場合に外国判決の効力が自動的承認されると規定されており、118条の対象となる外国判決に関しては当然に民事性を有することが必要とされている。例えば、民事性の有無に関しては判例上（懲罰的賠償に関して、判例タイムズ823 P128（1993）東京高裁判平5年6月28日判決。なお、最高裁判平9年7月11日（民集51巻6号P2573（1997））は懲罰的賠償判決の承認適格性（民事性）には言及せず。）また、学説上、118条に関しては民事判決に限定されることも指摘されており（例えば、道垣内正人「アメリカの懲罰的損害賠償判決の日本における執行」『民事手続法学の革新 上巻』P432 433（1991）、高桑昭「外国判決の承認及び執行」『新・実務民事訴訟講座7』P134（1982））、そもそも外国租税債権が民事上の債権と同一視できるかどうか問題となる。

租税債権は各国により異なるが通常、民事上の債権のように契約等により発生する性質ではなく、法律等に基づいて外国政府の賦課等により一方的に発生する点、また公権力の行使として通常、自力執行力を有する点を考慮した場合には、外国租税債権を民事上の債権と同一の債権とは言うことが出来ないと考えられる。このような外国租税債権に関しては118条の外国判決承認の範囲とのバランス等から考えた場合、債権確定訴訟においては外国租税債権は破産債権としては容認されないと考えられる。

したがって、日本の破産法の文言からは外国租税債権の届出は容認されるが、破産債権としては債権確定訴訟により、容認されないと考えられる。結果的には米国における外国租税債権の届出認容、配当の対象としての債権としては認容しないと流れたと同様であると考えられる（破産債権の調査、確定に関しては伊藤眞・前掲 (61) P331 以下、高木新二郎編・前掲 (48) P224 以下参考）。

なお、会社更生手続きにおける外国租税債権の扱いに関して、竹下守夫編「国際倒産法」P261 伊藤眞「アメリカ合衆国における国際倒産手続処理手続」において、「担保権の準拠法についての原則に従えば、日本の会社更生手続きにおいても米国の租税債権の先取特権は認められるから、米国租税債権者は、更生担保権者としての地位を認められよう。」その場合に、第11章の担保権者としての地位との間には本質的な差異があるとはいいたくない。」との見解が示されている。

(95) 小林秀之「BCCI事件と国際倒産法」金融法務事情 1305 P10 (1996)

この中で、東京支店の清算人 304条による外国倒産手続に対する在米資産の引渡しを含む付随手続きの申立をしたとの記述があり、304条が日本の支店名義の財産の確保のために利用された。

(96) 田中英夫編・前掲 (31) P271において、「人が固定的な生活本拠をもち、そこを離れても帰来する意思をもっている場所」とされている。

(97) 田中英夫編・前掲 (31) P725において、「人が当面は移動する意思がなく、かつある期間そこに留まる意思をもって生活する地、永住の意思を要件としない点、複数存在しうる点でdomicileと異なる」とされている。

(98) LAWRENCE P. KING, *supra* note(73) Vol2 101-85~101-87

(99) 小杉丈夫「法律業務の国際化」P229 (1995) 以下で、いわゆる、USラインの更生事件に関して、日本での破産手続きと債権届出の実務例が「アメリカ更生手続と日本破産手続の併存と債権届出」において紹介されている。この中で破産管財人の役割について、日本の債権届出を取りまとめて米国に届出をすることは、破産管財人の職務範囲外のことでありと記されている。

(100) 高木新二郎・前掲 (72) P460

V. 国際倒産に対応した法的枠組みの模索

外国租税債権判決の執行、米国破産手続きにおける外国租税債権等に関して米国の現行法の枠組みにおいて、日本の租税債権が認容されないことは明らかである。

企業活動が日本あるいは米国のどちらか一国に留まらないことや資産が多国に所在する現状において、資産隠しによる租税徴収の回避、租税遁脱等による各国の財政基盤への影響等の点から考えた場合、外国租税債権の執行を一律に認めないことが妥当かどうか疑問が残る⁽¹⁰¹⁾。また、外国租税債権を国際倒産手続きにおいて認めないことは、国際倒産手続きの枠外に外国租税債権の徴収を置くこととなり、結果的に倒産手続きの進行、破産者の更生等に外国租税債権の徴収が妨げとなる恐れもある可能性もあること⁽¹⁰²⁾から、すべての外国租税債権の徴収を国際倒産手続きにおいて一律に認めないことがはたして妥当かどうか、検討の余地があると考えられる。コモンローの原則である外国の租税債権は執行をしないという原則が大きく変更される動きは現在のところ無く、また、日本の締結する租税条約においても徴収共助条項も日米租税条約の条項と基本的は同じであり、実効性があるとは考えがたい⁽¹⁰³⁾。

破産、倒産に関する法的な枠組みの検討に関して、企業の国際的な活動することは避けて通れないことから、国際倒産が日常的に起こることが予想され、現在、米国⁽¹⁰⁴⁾、日本⁽¹⁰⁵⁾、ドイツ⁽¹⁰⁶⁾等における倒産法改定において国際的倒産に関する事項の見直しが進んでいる。

UNCITRAL⁽¹⁰⁷⁾といった国際的機関におけるモデル法の作成が進んでいること。さらにEU⁽¹⁰⁸⁾や北欧、NAFTA等⁽¹⁰⁹⁾において国際倒産に関する他国間の条約等の締結や条約締結に向けての検討がなされ、二国間における破産条約⁽¹¹⁰⁾も幾つかの国において締結されている。

他方、外国租税の賦課に関しても倒産と同様に企業の国際活動において無視できない事項であることから、各国の倒産法改革において、また各条約等にお

いて外国租税債権がどのように扱われるかどうか検討することが必要であると考えられる。国際倒産と外国租税債権の徴収に関して検討が今、必要であると言える⁽¹¹¹⁾。

上記の改定作業等において、国際倒産と外国租税債権がどのように処理されているかを検討することは、日本と米国をはじめとする諸外国との間に生じる国際倒産と外国租税債権の関係を明確にする上で何らかの指針を得ることに繋がると考えられる。

以下、Vにおいて、まず各国の倒産法等の改定作業、多国間、二国間条約を概観し、国際倒産における外国租税債権徴収のあり方については、VIにおいてひとつの私案を提示していきたい。

1. 各国国内法の改革について

まず各国の破産法の改定作業、モデル法において、外国租税債権についてどのように言及されているか、概観していく。

(1) 米国

米国の破産法の改定作業についてはThe National Bankruptcy Review Commission（全国破産法調査委員会）から“BANKRUPTCY:THE NEXT TWENTY YEARS”（破産：次の二十年）という報告書が連邦議会等に提出されている⁽¹¹²⁾。その中の第二章の国際倒産において、外国租税債権の扱いについて勧告が示されている。この章の勧告 2-2-6において「外国租税債権の承認か否かは判例法の発展や条約の交渉に委ねられる」とされ、さらに、この勧告の説明において、従来の米国における取扱い、議会の選択肢、議会の取るべき方法が示されている⁽¹¹³⁾。

従来の米国における取扱いについては ① 米国は伝統的には外国租税法を執行してこなかったこと。② 外国租税法に関する明確な規定はないが、コモンローの原則から外国租税法の不執行の考えが導かれている。また(3)において扱う国際倒産モデル法13条上、外国租税債権の不承認を明記していることも併せて特記されている。

議会の選択肢としては① 国際礼譲により外国租税債権を承認する。

(但し、破産法507(a)(8)に規定されるような内国税債権と同様の優先権を付与するか否かといった点を決定する必要があり、立法化の前に十分な調査が必要である等の課題が生じる。) ② 制定法により外国租税債権の承認を禁じる。(但し、友好国の態度を硬化させ、進展しつつある租税条約の交渉を妨げる余地がある。)の二点が挙げられている。

この勧告は、議会の取るべき方法として ① 現行法上について支持することあるいは拒否することのいずれの意図もないことを示す ② 財務省に倒産手続きにおいて租税債権の相互承認を将来の租税条約の交渉に含めることを指示するの二点を示し、議会はこの問題を未決にするべきである、との説明をしている。

これらの勧告等から、① 原則的には租税条約等の合意により一定の解決を目指すべきであること ② 外国租税債権については相互承認が原則であること ③ 破産法の規定において外国租税債権の取扱を検討の余地があること。の三点が、国際倒産における外国租税債権の問題についての米国の方向づけであると考えられる。

(2) 日本

日本の破産法改定作業に関しては法務省民事局から「倒産法制に関する改正検討事項」また補足的資料として「倒産法制に関する改正検討事項補足説明」が公表されている⁽¹¹⁴⁾。第3部において、国際倒産に関して検討課題が示されている。内容としては第1 国際管轄 第2 倒産手続の国際的効力 第3 国際並行倒産 第4 外国人又は外国法人の倒産手続上の地位 第5 その他 であり、外国租税債権の国際倒産における取扱については課題として明確には示されていない。また、今回の改正に関して、多くの論者から改正検討事項に関しての考えが示されているが、外国租税債権と日本の国際倒産における関係について明確に言及しているものはなく⁽¹¹⁵⁾、現在、進行している作業等において外国租税債権に対する関心が低いものと言える。日本において、国際倒産における外国租税債権の扱い

について明確な方向づけが現段階で、なされていないと考えられる。

各界から今回の倒産法改正検討事項に寄せられている意見において、国際倒産モデル法を採用するべきであるとの見解もある⁽¹¹⁶⁾。この見解に従った場合、(3)においても検討するが、外国租税債権を国際倒産手続きから除外する方向が強いのではないかと考えられる。

(3) 国際倒産モデル法

特定の国の破産法ではないが、国際倒産に対応したモデル法としてUnited Nations Commission on International Trade Law（国際連合国際商取引法委員会）は1997年5月30日にModel Law on Cross-Border Insolvency（国際倒産モデル法）を採択した。

このモデル法は、前文と第一章（総則） 第二章（外国の管財人、債権者の手続きへのアクセス） 第三章（外国手続きの承認と救済） 第四章（外国裁判所と外国管財人への共助） 第五章（並行手続）の内容から成り、このモデル法の特徴としては① 外国倒産手続きの承認（主手続きの承認） ② 外国管財人への協力 ③ 債権届出の容認、通知等による外国債権者の主手続きへのアクセスの確保 ④ 主手続きと従たる手続きの併存（並行倒産手続きの容認）が挙げられる⁽¹¹⁷⁾。

このモデル法において、外国租税債権の主破産手続きへの参加に関しては、第13条において規定されている。

13条（Access of foreign creditors to proceeding under[identify laws of the enacting State relating to insolvency]（立法国の倒産関連法を特定）による外国債権者の手続きへのアクセス）は2項から成り、内外債権者の無差別の原則が示されている。原則としては内外債権平等の原則が認められている。2項において、債権の優先順位の問題については外国債権者の差別的取扱が認められている。

但し、2項に関して、オプションとして「本条第一項は手続きにおける債権順位又は外国租税債権及び社会保障債権の当該手続きからの除外に影響を及ぼさない」と示されており、外国租税債権、社会保障債権に関して

は内外債権者無差別の原則の例外とする余地があることが定められている⁽¹¹⁸⁾。仮に、13条に関して、立法国がこのオプションを採用した場合、外国租税債権者については国際倒産手続きにおいて配当に加わることを一切拒否することができることになる⁽¹¹⁹⁾。外国租税債権等の排除の理由として ① 外国公債権の行使は各国の主権の侵害である ② 公的債権の相互承認は条約によって調和を図るべきである ③ 外国租税債権も無差別に扱うような規定は内国税務当局の反発を受け、モデル法採択を困難にする といったものが多くの国から挙げられた。また、多くの国がオプションを採用することも示されている⁽¹²⁰⁾。

このモデル法について、どの国が採用するか現時点では不明確である。少なくとも、国連のモデル法において、外国租税債権等の排除のオプション条項が用意され、モデル法作成の会議において、一定以上の国の支持を受けていることから、今後の各国の倒産法改定作業において、国際倒産手続きから外国租税債権が排除される可能性が高い（逆に外国租税債権が容認される可能性はかなり低い）と考えられる。

以上のように、米国、日本、モデル法における国際倒産と外国租税債権の扱いについて概観したが、外国租税債権が各国の国内法に基づいた国際倒産手続きにおいて容認される可能性は低く、むしろ排除される傾向の方が強いと考えられる。モデル法の審議の過程においても指摘されていたが、条約により解決すべき問題であるとの主張もあり⁽¹²¹⁾、以下、破産・倒産等に関する条約と外国租税債権について概観していく。

2. 破産条約について

破産条約とは、複数の国に関係する破産等が生じた場合に破産の管轄地、並行倒産の可否、債権届出、担保権の調整等を規定した国家間の合意である。このような破産条約については二国間条約と二国以上により締結される多数国間条約がある。条約による国際倒産について処理の長所としては① 締約国における国際倒産事件の管轄等が明確化 ② 締約国において外国倒産手

続きへの協力の明確化 ③ 債権届出、通知の明確化により外国債権者の倒産手続きの参加保障の明確化 ④ 相互保証の明確化 といった点が挙げられる。

確かに、これらの点は国際倒産モデル法においても提示されているが、モデル法はあくまでもモデルであり法的拘束力はない。他方、条約といった法的拘束力のある形により、国際倒産に関する法的枠組みを明確化することで、管轄等の争いなく、迅速に倒産事件に着手でき、結果的に、債務者の資産確保、配当等の破産手続きがより早く進むことが期待される。

また、現在進行中の各国の破産法の国際倒産規定の改定作業と条約の締約を比較した場合、① 各国の倒産法、法制度等は同一ではなく、各国共通の内容を制定することを期待することは不可能である。他方、条約においては締約国において同一の内容を制定することが可能である。② 各国の倒産法の改定作業の進展状況は一律ではなく国際倒産に対応できるかどうか疑問が生じる。他方、条約の締約は締約国間において同一時期に可能である。③ 各国の倒産法において外国手続きの承認されるかどうかについて不信が残る。他方、条約においては締約国間において相互保証が確保できる の三点が条約の長所として指摘できる。

このような点を考慮した場合、モデル法等の作成、国内破産法等の改定のみによって、国際倒産に対応するよりも破産条約の締約の締結を視野に入れることにより、国際倒産における効果的な債務者の財産確保、財産の換価そして債権者の公平、平等な満足、配当の最大化等の目的が達成されると考えられる。以下、多国間条約、二国間条約の規定内容と条約において規定される外国租税債権の取扱を概観していきたい。

(1) 多国間条約

多国間条約とは、二国以上の国が参加する形式の条約である。二国以上において事業活動を行う多国籍企業の国際倒産を考えた場合には、迅速に倒産処理を進める上では必要な枠組みであると考えられる。以下、スカンジナビア諸国の条約、EU条約について見ていきたい。

(一) (スカンジナビア諸国 (締結国 デンマーク、フィンランド、アイスランド、ノルウェー、スウェーデン) のConvention on Bankruptcy (破産に関する条約) ⁽¹²²⁾)

この条約は、1933年11月7日に締結された破産に関する条約で、全17条から成る。特色としては ① 破産債務者の住所が存在する締約国において破産が宣告された場合に限り、他の締約国にある債務者の財産にも破産の効力が及ぶ (1条、13条)、② 原則として単一の財団から支払いがなされること (1条)、が挙げられる ⁽¹²³⁾。また、各債権者への通知 (2条)、締約国内での共助規定 (3条) が定められている。これらの規定から、この破産条約について、現代の国際倒産の処理の考え方に合致する条約であるという評価もある ⁽¹²⁴⁾。

この条約における外国租税債権の取扱について、① 債権届出の認容
② 財産所在地国においては一定の範囲で優先権を付与。また、優先性を付与されない残額について、一般破産債権として扱う ⁽¹²⁵⁾ ことが規定されている。

外国租税債権の優先範囲が自国内に限られていること、また、一定の範囲で破産手続きに外国租税債権を含むことから、外国税務当局、債務者、他の債権者に破産手続きにおける清算、配当に関して予測可能性を与えるものだと考えられる。国際倒産と外国租税債権の関係を考える上では一定の指針になりうるものであると考えられる。

(二) (EU諸国のConvention on Insolvency Proceedings (倒産条約) ⁽¹²⁶⁾)

これは、1995年11月23日に12カ国により1996年3月オランダ、1996年4月アイルランドにより調印された破産に関する条約である。この条約は前文と6章で構成され、全55条である。第1章の総則、第2章の倒産手続きの承認、第3章の第二倒産手続、第4章の債権者への情報提供と債権届出、第5章の裁判所 (ヨーロッパ共同体司法裁判所) による解釈
第6章 経過及び最終規定 から成る。特色としては① 破産債務者の主たる利益の中心地の国の裁判所が主たる手続きの管轄地となり、原

則として普及主義を保持される② 普及主義と共存できる形で第二倒産の制度を採用 ③ EU 裁判所により統一した解釈 が挙げられる⁽¹²⁷⁾。

この条約における外国租税債権の取扱いについては、債権届出の認容が39条において規定されている。39条により締約国の外国税務当局が破産手続きに租税債権の届出を行うことが明文上、可能となった。この39条に関しては、破産手続きに外国租税債権は参加できないといった原則を覆すものであり、結果的に外国税務当局、社会保健機関にとっては有益な結果となるとする見方もある⁽¹²⁸⁾。

条約上、外国租税債権の優先権については明確にされておらず、否定される見解が示されている⁽¹²⁹⁾が、少なくとも39条により締結国の税務当局、社会保健機関が国際倒産手続きに参加できることが明確にされた。このように条約という形で明確にすることは、国際倒産が各国の破産法のみならず労働法、租税法等の他の法律そして各国の法制度、歴史と大きく関係する現状を考慮した場合⁽¹³⁰⁾に破産処理がより明確に進展することが期待できることから評価できる内容の一つであると考えられる。国際倒産における外国租税債権の取扱いを検討する上では一定の指針になりうるものと考えられる。

(2) 二国間条約

破産に関しては多国間条約のみならず二国間条約が締結されている。多国間条約と比較した場合 ① 関係する国が少ないため多国間条約よりも締結までの時間が短い⁽¹³¹⁾ ② 多国間条約においては締約する国々の法制度の類似性、文化圏、経済圏の類似性や統一が求められる⁽¹³²⁾が、二国間条約においては両締約国の法制度等の諸事情を考慮し、個々の条項を締結することが多国間条約に比べて容易である⁽¹³³⁾ といった点が長所と考えられる。国際倒産における外国租税債権の取扱いを検討する上で一つの検討材料となると考えられる。

(一) ドイツ＝オーストリア破産条約⁽¹³⁴⁾

この条約は、1985年4月に効力が発効したもので、全34条から成る。

この条約の特徴としては① 普及主義の原則（第1条） ② 破産手続き、適用法の単一（第2条、4条）③ 締約国の破産の効力の承認（第3条）④ 効力の拡張を受ける国における労働者等の特定の債権者に対する利益の保護規定（13条、19条）といった点が挙げられる。

この条約における外国租税債権の取扱は、19条3項と20条において定められている。19条3項において、外国租税債権の届出と破産手続きにおける優先の有無について、20条において、外国租税債権の訴訟管轄地に関して定められている。

19条3項において、外国租税債権の届出は容認されている。外国租税債権の優先権については、賦課された締約国の法律に従い、締約国に所在する財産の価格に至るまで、破産財団から優先的に支払わなければならないと規定され、外国租税債権に関しては一定の優先性が確保されている。残債権については、優先権のない破産債権として取扱うことが規定され、優先権は付与されないが少なくとも一般破産債権と同様の地位は付与されている⁽¹³⁵⁾。また、租税債権に関する裁判管轄等については、租税債権の準拠法たる締約国の法律によるとされ、課税、徴収等の訴訟については賦課した締約国にあることが示されている⁽¹³⁶⁾。

ドイツ＝オーストリア破産条約に示されている規定は、① 外国租税債権の届出の可否 ② 外国租税債権の優先範囲の明確化（財産所在地のみ）③ 外国租税債権の訴訟管轄の明示 は締約国の税務当局に対して国際倒産における自己の地位を明確に示すことになり、無用な徴収等を招く危険を防止することに繋がると考えられる。同時に、国際倒産手続きにおける外国税務当局の地位の明確化は、管財人、債務者、債権者に予測可能性を与え、財産確保、配当、清算、更生等の手続きを、条約等の明示がない場合と比較して円滑に進めるものと考えられる。

この条約は、国際倒産と外国租税債権の関係を考える上で一定の指針と考えられる。

(二) フランス＝オーストリア破産条約⁽¹³⁷⁾

1979年2月に結ばれたもので、この条約の特徴としては① 普及主義の原則（第2条）② 破産手続き、適用法の単一（第3条6条）③ 締約国の破産の効力の承認（第5条）④ 効力の拡張を受ける国における労働者等の特定の債権者に対する利益の保護規定（16条、19条）④ 準拠法選択規定の充実（14条、15条）といった点が挙げられる。

この条約の外国租税債権の取扱は、17条において債権としての容認と破産手続きにおける優先権の有無について定められている。

「両国各国に由来する租税及び社会保障の債権は、破産の負債として認められる」という形で外国租税債権が破産手続きにおいて容認されること。また、「これらの債権が享受する優先権は、その債権が発生した国の領域内にある財産に対してのみこれを行使用することができる。これらの優先権は、その国（債権発生地）の法律がこれを定める」⁽¹³⁸⁾という形で外国租税債権の有する優先権については賦課した領域内の財産については確保されることが明示されている。

フランス＝オーストリア破産条約は、ドイツ＝オーストリア破産条約のように外国租税債権の残債権に関して一般破産債権としてあるいは、劣後債権等として主破産手続きにおいて取り扱うのかどうか明示していない点を除けば、ほぼドイツ＝オーストリア破産条約と同様の内容であると考えられる。

(三) アメリカ＝カナダ破産条約案⁽¹³⁹⁾

この条約案は1979年10月29日に発表されたものであり、全25条から成る条約案であるが、米国とカナダにおいては投資活動が活発である点、コモンロー諸国といった点⁽¹⁴⁰⁾を考慮した場合、この条約案を検討する必要があると考えられる。この条約案の特徴としては① 債務者の財団の単一管理（3条）と破産開始国の適用法（国際私法を含む）による単一処理（6条、15条）② 締約国での管財人の権限の認容（15条）⁽¹⁴¹⁾③ 国際倒産管轄を調整する移送規定（9条、12条）⁽¹⁴²⁾が挙げられている。

この条約における外国租税債権の取扱は17条において、無担保租税債権に関して定められている。17条は破産開始国法適用の例外として設けられたものであり、① 無担保租税債権が適用国の破産法により優先権を与えられる場合にはその優先権を認める ② その優先権については無担保租税債権の生じた締約国の所在の財産を限度とする を内容とする⁽¹⁴³⁾。この17条のような破産開始国法適用の例外規定を設けた理由としては、締約国の破産法に反映された“important policies” (重要な政策) を維持するためという説明がされており⁽¹⁴⁴⁾、租税債権の有する高い公益性を配慮したものであると考えられる。

この条約において、租税債権の届出や残債権に関して、ドイツ＝オーストリア条約のように規定されていないが、17条において無担保租税債権について定めがあることから当然に外国租税債権に関して、届出を前提としていると考えられる⁽¹⁴⁵⁾。また、17条においては、優先権を認める締約国に財産が存在する限り、無担保租税債権の優先権が保持されるものであるという規定から、破産開始国の破産手続きにおいて無担保租税債権の優先権が、必ずしも認められるものではないと考えられる。結果的に、無担保租税債権の残債権については破産手続きにおいて単に無担保債権となるものと考えられる。

(四) 国際（二国間）倒産モデル条約試案⁽¹⁴⁶⁾

このモデル条約案は、日本の国際倒産法研究会から提示されたもので全15条からなる。この条約案について、① 普及主義（3条）② 原則、破産手続きの統一（2条、4条）の考え方が採用されている。このモデル条約案の第11条（優先権のある債権及び担保権）において、外国租税債権に関して、I案とII案という形で二つ案が示されている。

I案は、外国租税債権の優先権の存否、範囲および順位は賦課国法令により、倒産手続き上の地位は倒産手続を開始した国の法令によって決するとしている。

II案は、外国租税債権の優先権の存否、範囲および順位は賦課国法令

により定め、この優先権については賦課国内にある財産のみに行使できるとしている。

I案に関する説明としては、条約を締結した以上、公法上の債権であっても、一方の締約国で倒産処理手続が開始された以上はその手続に参加させる趣旨であるとされている。II案に関する説明としては、公法上の債権の属地的な性質を考慮したものであるとされている⁴⁷⁾。I案については外国租税債権を通常の私債権とまったく同一に扱ったものと考えられる。他方、II案については、ドイツ=オーストリア破産条約やフランス=オーストリア破産条約の内容と酷似しており、外国租税債権が私債権と異なる性質を有することを考慮した上で設けられたものと考えられる。

3. まとめ

以上のように、各国の法制、条約、条約案等を概観した。これらの国際倒産手続における外国租税債権の扱いをまとめると、以下、※1のような制度、状況であると考えられる。それぞれの制度等を概観した場合、外国租税債権と国際倒産手続との関係の特徴としては、① 二国間条約においては、外国租税債権を認容される可能性が高いこと ② 多国間条約が締結が可能性の高い地域、主として経済圏や法制度等類似といった諸条件がその地域に存在する場合には、外国租税債権について一定の範囲で認容される可能性が高いこと。③ 各国の固有の破産法といった法制度においては、外国租税債権については配慮が払われる可能性は低いこと が考えられる。上記の特徴を考慮した上で、次項VIにおいて、国際倒産手続における外国租税債権の扱いに関する法的枠組みの方向性について検討していきたい。

※ 1

条約・法律	外国租税債権の認容	優先権等・その他
米国 破産法勧告	現行法について認容、拒否を明確にせず、 租税条約等の交渉で決定の方向	
日本 検討事項	言及せず	
国際倒産モデル 法(UNCITRA- L)	原則、内外債権者平等。但し13条オプション選 択の場合、外国租税債権届出を認めず、国際倒産 手続きから除外	
スカンジナビア 条約	容認	賦課国内の資産に一定 の優先権を容認
EU条約(1995)	容認	不明確
ドイツ ＝オーストリア 破産条約	容認	賦課国内の資産からの み優先的に支払い 残債権は一般破産債権
フランス ＝オーストリア 破産条約	容認	賦課国内の資産からの み優先的に支払い
米国＝カナダ 破産条約案	容認	賦課国内の資産に優先 権を容認
国際倒産モデル 条約案 (一橋案)	I 案 容認	優先権・賦課国の法令 倒産手続き上の地位・ 手続き開始国法令
	II 案 容認	賦課国内の資産からの み優先的に支払い

〔注〕

(101) 例えば、イングランドの、PHILIP BAKER, The Transnational Enforcement

of Tax Liabilities, 5 BRITISH TAX REVIEW 313(1993)、米国の、Barbar A. Silver, Modernizing the Revenue Rule: The Enforcement of Foreign Tax Judgments, 22 GEORGIA JOURNAL OF INTERNATIONAL AND COMPARATIVE LAW 609 (1992)において、コモンローの原則を見直すべきではないかといった主張がされている。

- (102) 例えば、Overseas Inns S. A. P. A. v. United States, 911 F. 2d 1146である。この事案は、米国租税を滞納したことを理由に、外国会社の米国内の債権を差押えたことに対して外国会社（ルクセンブル）管財人が、認可された更生計画の配当しか受けられないとしてIRSに配当金額以上の差押え金額の返還を求めたものである。
- (103) ある論文において、コモンロー上の原則つまり、外国租税を執行しない理由として以下の6つを挙げている。

- ① 他国内における外国政府の租税の執行の効果は域外における主権侵害である
- ② 執行は相互にされない余地がある
- ③ 租税の背後にある政策について検討することが執行上必要である
- ④ 執行に対する巧みな抗弁の結果として外国との関係に敵対的効果をもたらす
- ⑤ 租税の賦課は刑罰上の強制取立と類似しており、外国の裁判所においては執行できない
- ⑥ 地方裁判所においては外国租税に関する予備知識、専門性に欠けるため、外国租税の執行の任をはたすことができない

この原則の変更は条約の形式によって可能であるとも説明されているが、英米等の判例、裁判所の態度が明確に変化するかどうかまでは示されていない（Alan R. Johnson, Lawrence Nirenstein, Stephen E. Wells, RECIPROCAL ENFORCEMENT OF TAX CLAIMS THROUGH TAX TREATIES, 33 Tax Lawyer 470 (1980)）。

(日本) 1997年3月7日に締結された南アフリカとの租税条約の26条に規定される徴収共助条項に関して、日米租税条約と同様に、徴収共助の対象範囲が条約上の特典を受ける権利を有しない者に限定されている(1997年10月8日官報号外 204号P7, 18, 19)。

(米国) 米国の1996年財務省モデル条約における26条の徴収共助条項に関して、基本的に、日米租税条約の条項と同様に徴収共助の範囲が、条約上の特典を受ける権利を有しない者に限定されている(本庄資「アメリカの租税条約」P448 (1997))。また、26条の変更箇所に関しては情報交換(銀行情報)に関するものは記述されているが、徴収共助に関しては何ら記述が無く(Geralyn M. Fallon, International Review The New U. S. Model Tax Treaty, 74-11 TAXES 696 (1996))、日米租税条約の規定されている徴収共助の範囲が変更される可能性は少ないと考えられる。

- (104) National Bankruptcy Review Commission Final Report “BANKRUPTCTY:

- THE NEXT TWENTY YEARS” P351～370 (1997) 勧告の全訳について 松下淳
 「全国破産法調査委員会報告書」の概要と「議会への勧告の全訳(上)」ジュリス
 ト1137 P80 (1998)、(下)ジュリスト1138 P (1998)
- (105) 法務省民事局参事官室編「倒産法制に関する改正検討課題 倒産法制に関する改
 正検討事項とその補足説明」別冊NBL46 改正検討課題 P47～49 補足説明 P
 87～92 (1998)
- (106) 例えば、河崎祐子「国際倒産法(内国法)における普遍主義と内国利益保護ード
 イツ倒産法改正法政府草案からの示唆ー」一橋論叢 117巻1号 P168 (1997)
 吉野正三郎「ドイツ新倒産処理手続の概要」東海法学21号 (1999)
- (107) 原文と仮訳について
 小出邦夫「UNCITRAL国際倒産モデル法(仮訳)」P67～NBL623(1997)モデル
 法解説について、山本和彦「UNCITRAL国際倒産モデル法解説①」P19～NBL
 628 (1997) ②はNBL629 (1997)、③はNBL630 (1997)、④はNBL634 (1998)
 ⑤はNBL636 (1998)、⑥はNBL637 (1997)、⑦はNBL638 (1998) ⑧はNBL
 639 (1998)
- (108) 高木新二郎「ヨーロッパ連合倒産条約の解説と翻訳」(解説編)国際商事法務
 23-11 P1168 (1995)、(翻訳編)国際商事法務23-11 P1295 (1995) Ian F. Fletcher,
 THE EUROPEAN UNION CONVENTION ON INSOLVENCY PROCEEDING:
 AN OVERVIEW AND COMMENT WITH U. S. INTEREST IN MIND, 23
 Brooklyn Journal of International law 25 (1997) Manfred Balz, The European
 Union Convention on Insolvency Proceeding, 70 The American BANKRUPTCY
 LAW JOURNAL 485 (1996)
- (109) 北欧について 貝瀬幸雄「国際倒産法序説」P333 (1989)
 Jacob S, “Current Development in Internaitonal and Comparative Corporate
 Insolvency Law “701 MICHAEL BOGDAN “The Nordic Bankruptcy Conventi-
 on” (1994)
 NAFTA について Jay Lawrence Westbrook Jacob S. Ziegel, THE AMERICAN
 LAW INSTITUTE NAFTA INSOLVENCY PROJECT, 23 Brooklyn Journal of
 International law 7 (1997) P18, 19で、米国、カナダにおける外国租税債権の優先
 性、執行に関する問題について言及している。もし、カナダ国内において租税を支
 払いのために十分な財産がない場合に、カナダの税務当局が米国の手続きに参加し
 たとすれば、米国の裁判所はこれらの全てを認めるのか。また、IRS(米内国歳入
 庁)と同等の優先的な地位を与えるのかのどうか。これらの問題について明確な答
 えがなく、これらの問題の解決が必要であると指摘されている。
- (110) 例えば、ドイツ、オーストリアについて
 野村秀敏「ドイツ＝オーストリア破産条約試訳」成城法学28 P207 (1988)
 フランスについて 竹下守夫編「国際倒産法」P360～ (1988) 7章

西澤宗英「フランスにおける国際倒産処理手続き」

- (111) 長谷部由起子「倒産事件の国際化と租税」金融法務事情1187 P27(1988)
- (112) 松下淳一・前掲 (104) (上) P80
- (113) National Bankruptcy Review Commission Final Report, supra note(104), at P365 ~366
- (114) 法務省民事局参事官室編・前掲 (105)
- (115) 例えば、国際倒産に関しては 坂井秀行「国際倒産」ジュリスト1134 P50 (1998)、山本和彦「国際倒産の立法的課題」ジュリスト1111 P40 (1998)
- 租税債権に関しては栗田隆「債権の順位・多数債務者関係・担保権」ジュリスト1134 P50 (1998)、中西正「租税債権の取扱」ジュリスト1111 P149 (1998)
- (116) 花村良一 筒井健夫 坂本三郎「「倒産法制に関する改正検討事項」に寄せられた各界の意見の紹介(4・完)」金融法務事情1528 P28, 29 (1998)において、「その他国際倒産に的確に対処すべき点として、① 国際連合国際商取引法委員会(UNCITRAL)のモデル法に準拠した制度とする必要がある、② 国際倒産の分野について条約の整備を進めるべきである、③ 国際的な共助の制度を設けるべきである、④ 倒産実体法に関する準拠法を整備すべきであるなどの意見が寄せられていた」と示されている。

また、「モデル法13条2項のオプション規定を採用すべきであろう。」との見解が示されている(富澤敏勝「国際倒産法制改正へのアプローチ―倒産法制に関する改正検討課題」によせて)山形大学紀要(社会科学)29巻第2号 P66 (1999))。

- (117) 山本和彦・前掲 (107)① P19、Harold Burman and Lawrence, UNITED NATIONS COMMISSION ON INTERNATIONAL TRADE LAW:MODEL LAW ON CROSS-BORDER INSOLVENCY, 36 I. L. M. 1386 (1997)
- (118) 小出邦夫・前掲 (107) P63、山本和彦・前掲 (107) ③ P36
- オプションについての制定経過はUNCITRALの公式文書により見ることができる。最初から外国租税債権のオプションが用意されたわけではなく、案として外国租税債権当局も含めて内外債権者平等の原則が示された。しかし、この案に関して外国租税債権の承認が中心的な議論となり、内国税債権と同様に外国租税債権を扱うことに対する反発が示された(REPORT OF THE WORKING GROUP ON INSOLVENCY LAW ON THE WORK OF ITS NINETEENTH SESSION A/CN. 9/422 25 April 1996 P40,41)。この外国租税債権の容認については引き続き議論となり、「外国租税債権は一般債権として(優先権、先取特権無く)破産手続きにおいて扱われる」という案が新たに示された。外国租税債権の容認に対する反発は強く、伝統的に内国税債権と同様に外国租税債権は扱わないことから、モデル法の受け入れる可能性が減少することが示された。作業部会は外国租税債権の扱いについて立法の異なる対処方法の可能性を配慮して、オプションの検討に入った(REPORT OF THE WORKING GROUP ON INSOLVENCY LAW ON THE WORK OF ITS

NINETEENTH SESSION A/CN. 9/433 24 October 1996 P18,19,20)。この検討の結果、外国租税債権に関しては外国租税債権を明確に排除しない条項と排除を認めるオプションが示された。このオプションを支持する理由としては多くの国で外国租税債権を排除する可能性を立法国が保留できない限り、モデル法の制定は困難であることが示された(REPORT OF THE WORKING GROUP ON INSOLVENCY LAW ON THE WORK OF ITS NINETEENTH SESSION A/CN. 9/435 19 February 1997 P31,32)。

- (119) 山本和彦「国際倒産モデル法の事例による解説」P28 判例時報1630(1998)
 (120) 山本和彦・前掲(107 ③) P38, 39 また、P39 において日本の立法について、山本助教授は① 多くの国がオプションを選択すること② 外国租税債権等での内国での行使は主権侵害が強いこと③ 内国税当局の同意を得ることは困難と思われること等からオプションを選択することが現実的だとされている。
 (121) 山本和彦「国際倒産モデル法の試み④」NBL612 P57 (1997)
 (122) 貝瀬幸雄・前掲(109)P333、Jacob S, supra note(109), at701 条約の訳文について川上太郎「国際私法条約集」P89 (1966)
 (123) ① 貝瀬幸雄・前掲(109) P333, Jacob S, supra note(109), at701
 ② 貝瀬幸雄・前掲(109) P333, Jacob S, supra note(109), at704
 (124) Jacob S, supra note(109), at706
 (125) 債権届出に関して特に、外国租税債権排除の表現なし(1, 2条)。

Jacob S, supra note(108), at705において、7条3項(1982年改定)が示されている。この項において、「租税債権が租税を賦課した国の法律により一般の先取特権としての性質を有するとされる場合には、賦課された国に所在する資産から優先的に支払いを受ける。但し他の一般先取特権部分を控除した部分についてのみとする。控除する割合については賦課された国の財産と財団の全資産との割合に対応した計算方法により決するものとする」と規定されている。具体的な計算方法について、外国租税債権を含んだ仮定の破産例が示されている。

(例) デンマーク(破産開始地)	全財団	200,000 (単位Kr)
スウェーデン	資産	50,000
一般先取特権(スウェーデン租税含む)		180,000
スウェーデン租税		100,000

※スウェーデン資産は全財団の1/4 のため

$(180,000 - 100,000) \times 1/4 = 20,000$ がスウェーデンの資産から控除される。したがって、先取特権の性質を有するスウェーデン租税に対しては30,000が支払われる。残額の70,000は財団に対する普通破産債権として扱われる。

※類似の計算例が、Philip St J Smart, supra note(3), at133 において、イングランドと米国の仮定の国際倒産例が以下のように示されている。

(例) 米国	資産	580,000	債権者	2,800,000
--------	----	---------	-----	-----------

イングランド 資産	20,000	債権者	190,000
		租税	10,000
総資産	600,000	総債権額	3,000,000 の場合

イングランドの資産 2,000(10,000 × 20%) は租税債権のためイングランドにおいて確保され、残額を米国の裁判所には送金されると示されている。

ただ、このような計算の根拠について、両国の国内法に求めるのか、両国の裁判所の運用に求めるのか、あるいは、スカンジナビア諸国のような破産条約に求めるのかは、示されておらず不明確である。

- (126) ヨーロッパ連合の加盟国において仮署名されたものである。加盟国としては、ベルギー、デンマーク、ドイツ、ギリシャ、スペイン、フランス、アイルランド、イタリア、ルクセンブルク、オランダ、オーストリア、ポルトガル、フィンランド、スウェーデン、連合王国である。1995年11月23日に12国、すぐ後にオランダ、アイルランドにより署名されたが、連合王国だけが署名をしていないため条約は効力は発生していない(47条)。この条約の英文については EUROPEAN UNION: CONVENTION ON INSOLVENCY PROCEEDING, 35 I. L. M. 1233 (1996)、この条約の概観、締結までの経過の概観については、高木新二郎編・前掲(48) P528の道垣内正人「ECおよびヨーロッパ評議会の破産条約」
- (127) 高木新二郎・前掲(108)(解説編) P1169
- (128) Ian F. Fletcher, *supra* note(108), at 45, Manfred Balz, *supra* note(108), at 527
- (129) Manfred Balz, *supra* note(108), at 527において、内外債権者の無差別の原則は手続きへのアクセス(届出等)について保障されるが、債権の優先権までに内外無差別の原則を拡張するものではなく、外国租税債権の優先権までを保障するものではないとの説明がある。
- (130) Manfred Balz, *supra* note(108), at 486, at 491
- (131) EU(EC)域内の条約は1970年に「破産・和議及び類似の手続きに関する条約草案」、1980年に第二草案、1990年にヨーロッパ評議会の国際倒産条約案を経て初めて、1995年にConvention on Insolvency Proceedings(倒産条約)が調印された経緯がある(道垣内正人・前掲(126))。
- (132) Jacob S, *supra* note(109), at 708 において、スカンジナビア諸国に関しては、比較的類似の法制度そして法文化等を有していることが、この破産条約を検討する上では必要であるとの指摘もなされている。
- (133) たとえばドイツ=オーストリア破産条約19条 3項においては特定の社会保障に関してはドイツ、オーストリアにおいては同種の優先権を有することが規定されている。野村秀敏・前掲(110) P223, 233
- (134) 野村秀敏・前掲(110) P207以下の訳参照
貝瀬幸雄・前掲(109) P440「若干の二国間倒産条約(案)の分析」
- (135) 破産条約19条 3項について、野村秀敏・前掲(110) P223の訳参照

- 貝瀬幸雄・前掲 (109) P444
- (136) 野村秀敏・前掲 (110) P224の訳参照
- (137) 西澤宗英・前掲 (110) P368以下の訳参照
貝瀬幸雄・前掲 (109) P445
- (138) 西澤宗英・前掲 (110) P373以下の訳参照
貝瀬幸雄・前掲 (109) P449
- (139) Dalhuisen, *International Insolvency and Bankruptcy vol2 Appendix D-6A-1 ~ 24*(1984), 貝瀬幸雄・前掲 (109) P449
- (140) 貝瀬幸雄・前掲 (109) P440, 449 また、P449において米国、カナダにおいては類似した破産制度を有する点が指摘されている。この点は条約案の背景として認識すべき事項であると考えられる。
- (141) ①、②についてはDalhuisen, *supra note*(139), at D-6A-22,23
- (142) 貝瀬幸雄・前掲 (109) P451
- (143) 17条 無担保債租税債権の優先権
「無担保債権が成立した締約国の破産法において、優先権を有する場合には締約国の破産法により認容される優先権を保持して、無担保債権者へ支払いに当てられる資金から支払いを受ける。但し、無担保債権者への支払いにおける租税債権の優先権は優先権を認容する締約国に存する財産に対応する割合にのみ容認される。」
Dalhuisen, *supra note*(139), at D-6A-11の原文の試訳。
貝瀬幸雄・前掲 (109) P454
- (144) Dalhuisen, *supra note*(139), at D-6A-22
- (145) Dalhuisen, *supra note*(139), at D-6A-22において、締約国裁判所は他の締約国の債権者を自国の債権者と同様にまた公平に扱うことが記されており、外国租税債権に関して、国際倒産モデル法のオプション規定のように手続きから排除する趣旨ではないと考えられる。優先性についてはともかく、債権届出については認められていると考えられる。
- (146) 竹下守夫編「国際倒産法」P397～ (1988) 西澤宗英「国際（2国間）倒産モデル条約試案の解説」
- (147) 西澤宗英・前掲 (146) P412

VI. 総 括

1. 法的枠組みの選択について

V. において、国際倒産と外国租税債権に関する国内法の改定、モデル法、条約、条約案等の扱いを概観してきた。それぞれの法、条約等における外国租税債権の取扱については各国、地域の法制度、経済的な繋がり等から同一ではなく様ではない。基本的に、外国租税債権については、外国が自国倒産手続きに関与する可能性と同時に、自国が外国倒産手続きに関与する可能性の両面から検討されているものと考えられる。また、両面から検討することが、国際倒産における外国租税債権の扱いを検討する上で必要であると考えられる。

自国が外国の国際倒産手続きに関与すると同時に、外国が自国の国際倒産手続きに関与するといった両面からの検討は、外国の私債権と異なる法的な性質を外国租税債権が有していることから、欠くべからざるものであると考えられる。以下、両面からの検討の必要性について租税の本質の観点から概観していきたい。

(1) 法的枠組みの選択の前提－租税の本質の観点から－

租税が存在する理由については、「租税が国家又は地方公共団体の存立の財政的裏付けであり、租税徴収の確保が国家又は地方公共団体の活動の基礎をなすこと」⁽¹⁴⁸⁾との言葉に示されているように、租税が国家等の存立の基礎であることについては疑いない。

このような高い公益性から、一般債権とは異なる特殊な制度、具体的には、税務当局への自力執行力の附与と租税債権の優先権が日本のみならず各国において設けられている⁽¹⁴⁹⁾。

また、租税に関しては、「国家が、特別の給付に対する反対給付としてではなく、公共のサービスを提供するための資金を調達する目的で、法律

の定めに基づいて私人に課する金銭給付である」の定義⁽⁴⁵⁰⁾がなされているように、租税が国民等の契約でなく、法律に従い一方的に発生するといった点が、私債権と比較して大きく異なる。

法律により一方的に成立すること、大量に、反復的に租税債権が生じることから、租税の徴収において、自力執行性及び優先権が、国家の財政力を確保する上からも、やむ得ない必要性を有することが日本のみならず各国において承認されている⁽⁴⁵¹⁾。このような特殊な性質を有する租税債権に関しては、私債権と異なる性質を有することを前提に種々の問題を検討する必要があることは明らかであると考えられる。

したがって、国際倒産手続きにおいて、破産手続国あるいは、租税債権を有する外国のいずれかが、一方的に外国租税債権の徴収を放棄する規定は考えがたいと言える。国際倒産手続きに利害を有する国々が、外国租税債権に関しては、互いに一定の譲歩を行うことが、国際倒産手続きにおいて、外国租税債権を容認するためには必要となる。他の分野であるが、日本の現行法においても、この相互主義の考え方は、明文化されており⁽⁴⁵²⁾、国際倒産手続きにおける外国租税債権の取扱を検討する上で、相互主義の考え方は、外国の私債権等を承認する以上に大前提となると考えられる。

(2) 法的枠組みの選択—二国間破産条約—

上記①の大前提から考えると、自国あるいは外国の国内法である破産法等の整備によってのみ外国租税債権と国際倒産手続きの関係を処理することは、自国の進展具合のみならず外国の法制度の進展具合も考慮すること（例えば、相互主義が確保できるかどうかの疑問）が必要であり、また、破産法そのものの整備が遅れている国も現実に存在することから、相互主義が、常に確保できるとは期待できない。

多国間条約については確かに、一定の関係国の合意や関係国の法制度に関して一定の水準を維持できること、また国際倒産処理に数ヶ国が関連する可能性が高いことが多いことから確かに、望ましい点があると言える。

しかしながら、EU条約にも見られたが、非常に条約の締結までに時間がかかる点、あるいは経済圏等が密接でなければ、統一条約締結への取組が意欲的に行われぬ点を考慮した場合には、多国間条約を作ることができぬ地域は限定されていると考えられる。日本の法制度を検討した場合、スカンジナビアのように同一の法制度を有する国々と経済的なつながりを有するわけでない。また、EUにおける通貨統一に見られるような経済圏の統合を日本が、表明していない状況を考慮した場合、日本が多国間条約を主導的に作成する可能性は低いと考えられる⁽¹⁵³⁾。

これらの諸状況から基本的に、国際倒産における外国租税債権の取扱を考える上で、破産等の二国間条約が望ましいと考えられる。確かに、従来から存在する租税条約において徴収共助条項もあり、租税条約によって国際倒産と外国租税債権の問題を解決するべきとの考え方もある⁽¹⁵⁴⁾。

しかし、第一番目に、国際倒産においては破産者の態様も多様であるのに対して、他方、現行の租税条約（例えば日米租税条約）の徴収共助対象が非常に狭い範囲であること⁽¹⁵⁵⁾。第二番目に、国際倒産手続きにおける外国租税債権に関して、債権届け出等の直接的な徴収方法のみならず、外国管財人を利用する等の間接的な回収方法も用いられる例もある。間接的な外国租税債権の徴収方法の一つとして考えられる管財人の権能等については租税条約に規定されていないといった点から、租税条約によって国際倒産と外国租税債権の問題を解決することは困難であると考えられる。破産条約において規定することにより、直接のみならず間接的な外国租税債権徴収の法的枠組みを明確にすることができる⁽¹⁵⁶⁾。第三番目に、租税条約において、外国租税債権の優先範囲と倒産手続きにおける扱いを明確にしているとは言えない⁽¹⁵⁷⁾。他方、破産条約においては外国租税債権の優先範囲を明確にでき、結果的、他の債権者、管財人等の予測性を一定程度確保できる。

上記の三点から、国際倒産と外国租税債権に関する問題の解決に関しては二国間破産条約がより望ましい形ではないかと考えられる。

2. 私案

二国間破産条約における外国租税債権の取扱について基本的には、① 債権の届出認容の明確化 ② 優先範囲と外国租税債権の国際倒産手続きにおける地位の明確化 ③ 免責と更生計画への協力の明確化 ④ 管財人に関する条項が必要であると考えられる。①に関して、外国租税債権の届出を容認する一方、他の債権者と同様に外国税務当局も主倒産手続きの制限下に服せしめ、外国税務当局の自力執行を制限し、倒産手続きの円滑な進行を目指すものである。②に関して、外国政府が主倒産手続きにおいて一定の制限に服する代償として外国に存する財産に関しては一定の優先権を認め、他方、手続き国においては普通の破産債権として扱うことにより、他の債権者の予測可能性を確保するものである。③に関して、個人について免責が破産手続きにおける重要な要素であることから、仮に自国と外国において免責の枠組みが異なる場合、外国租税債権が免責されるかどうか明確にする必要がある。また、更生計画の策定、実行の段階においても外国税務当局の徴収が個人、会社等の更生の障害とならぬよう配慮する必要があることから、例えば、現行の会社更生法 122条の規定のように、内国税務当局と同様に更生計画における外国税務当局の扱いを明確にする必要があると考えられる。④に関して、いわゆる外国租税債権徴収を目的とする管財人に対応する制度であり、①から③までの制限を逸脱する目的のための管財人の選任等を防ぐために必要であると考えられる。

日米間の破産条約における外国租税債権の扱いを検討した場合には

①に関して、外国租税債権の届出の容認を明確化（税目等、国税、地方税、連邦税、州税等を明確化）

②に関して、日本において、米国租税債権は財団債権ではなく、一般破産債権（無担保債権者）とするが、米国内に存在する財産（対象財産の範囲を明確化）に関してはこれらの財産に効力を有するTax Lienのような優先権の容認を明確化し、他方、米国において、日本租税債権は一般破産債権

(507 条の優先権なし) とするが、日本国内に存在する財産に関してはこれらの財産に効力を有する優先権（国税徴収法 8 条に規定の優先権）の容認を明確化⁽¹⁵⁸⁾

③に関して、外国租税債権は免責の対象にならないことを確認のために明記⁽¹⁵⁹⁾、また、更生計画についても外国税務当局には内国税務当局と同様の配慮を払うことを明確化

④に関しては、外国租税債権徴収を主たる目的とする管財人の権能を認めないことを明確化（管財人の権能の可否に関する基準としては、破産手続きの申立人に税務当局が関わりをもっているかどうか、唯一の債権者が税務当局であるかどうかを考慮するものとする⁽¹⁶⁰⁾）

上記の内容を明確にした破産条約を日米における国際倒産における外国租税債権の扱いに関する私案としたい。当然、条約のみならず、国内法である破産法等においても、①に関しては、外国租税債権の届出の容認の明確化⁽¹⁶¹⁾、④に関しては、外国管財人への協力規定の明確化（協力を拒否する場合についての要件についても提示）が最低限度必要とされると考えられる。

以上のように、破産条約、内国倒産手続き等に関する私案を示したが、経済の国際化により外国租税債権の存在が無視できない今日、倒産処理において従来議論されてきた内国税債権のみならず、外国租税債権への関心はより一層必要であると考えられる。

基本的に一定部分の資産を外国租税債権のために確保し、同時に自国の租税債権についても同様に一定部分の資産を確保することを相互に保証した規定を有する条約により、無用な各国の徴収活動を防止しでき、結果的には円滑な倒産処理を進め、企業、個人の円滑な清算あるいは、再出発を支援する法的な枠組みを維持できると考えられる。同時に各国の財政基盤に影響を及ぼしかねない国際的な租税補脱を防止する点からも、従来のようにまったく法的な枠組みがなく、各国の租税徴収が外国にほとんど及ばない状況と比較して、二国間破産条約等は現実性のある法的枠組みであると考えられる。二国間破産条約とこれらの条約に対応した国内法整備が破産法改革の進む今、

必要であると考えられる。

〔注〕

- (148) 租税徴収制度調査会「昭和33年12月 租税徴収制度調査会答申－附参考資料－」
P 1(1958) また、米国の判例においても、租税に関して、“Taxes which are but the means of distributing the burden of the cost of government,” (301 U.S.495) (租税は政府の費用の負担を配分する手段であり))とされており、租税の必要性については、基本的には、租税徴収制度調査会の見解と同様であると考えられる。
- (149) 租税徴収制度調査会・前掲 (148)P 1 日本に関しては、自力執行力は、国税徴収法47条以下、優先権は、国税徴収法8条以下に規定。米国に関しては、自力執行力は、IRC 6331以下、優先権(TAX LIEN)は、IRC 6331以下に規定 (英、独、仏等の自力執行力、優先権に関して、吉國二郎 荒井勇 志場喜徳郎共編・前掲 (7) P4)
- (150) この定義に関連して租税は一方的・権力的課徴金の性質をもつ (租税の権力性) ものであり、権力性から租税の賦課・徴収が必ず法律の根拠に基づいて行われなければならない (租税法主義) とされていることが示されている (金子宏「租税法」 (第六版補正版) P9, 10 (1998))。
- (151) 租税徴収制度調査会・前掲 (148)P 1。また、米国に判例においても、“Taxes are lifeblood of Government, and their prompt and certain availability an imperious need”(Bull v. United States 295 U. S. 259(1935) (租税は政府の生命線であり、租税を確実に適切に、徴収する効果的な制度が絶対に必要である。) とされており、租税の自力執行力等の必要性は、一定の範囲で容認されていると考えられる。
- (152) 民事訴訟法 118条4号上の外国判決承認の要件として「相互の保証があること」が規定されている。また、国家賠償法6条において「この法律は、外国人が被害者である場合には、相互の保証がある限り、これを適用する。」と規定されている。
118条4号の相互主義に関しては「判決国がわが国の判決を承認するのであればわが国もその国の判決を承認するというわけであり、本来は、威嚇的態度をとることで判決の承認を促進しようとの発想があった」と説明がされている (河野俊行「承認要件としての相互主義」国際私法の争点 (新版) P230 (1996))。
- (153) 西澤宗英・前掲 (146) P398において「E C諸国で検討されるような「多数国間条約」を、わが国が提唱、主導してこれを締結する可能性・現実性が乏しいことによる。」と示されている。
- (154) National Bankruptcy Review Commission Final, supra note(103) at 365 ~366
- (155) 徴収共助に関しては日米租税条約27条において「②の規定に従うことを条件として、各締約国は、この条約に基づいて他方の締約国の認める租税の免除又は税率の軽減が、このような特典を受ける権利を有しない者によって享受されることのない

ようにするため、当該他方の締約国が課する租税を徴収するように努めるものとする。その徴収を行う締約国は、このようにして徴収された金額につき当該他方の締約国に対して責任を有する。両締約国の権限ある当局は、この条の規定を実施するために協議することができる。」と規定されている。この条項においては徴収共助の対象の範囲としては① 条約により免除または軽減について規定された租税について ② 条約の免除または軽減といった特典を受ける権利を有しない者 について限定されている。

したがって、例えば、不動産売却にかかる租税を納税しない者にはこの条項の適用はないと説明されている（小松芳明編・前掲 (6) P242）。

- (156) 外国管財人が外国租税債権徴収の機能をはたす余地があるとの指摘が、石黒一憲「ボーダレス社会への法的警鐘」P161 (1991)においてなされている。外国管財人に倒産者のわが国内所在財産を引き渡した際、当該外国側でそれを引き当てとして待ち受けているのが、当該外国租税債権のみだという場合には、これは実質的に外国課税権の域外執行にあたるとして、引渡しは拒絶されねばならないと示されている。

判例上は、米国の事例ではないが、イングランド等のコモンウェルズ諸国で生じた国際倒産において、外国租税債権の徴収が問題となり、管財人の権能等を容認し、共助するかどうかの判断が、以下①から⑥において下された。①から⑥までの判例について概観していきたい（以下の事例に関して、J. G. MILLER, *Bankruptcy and Foreign Revenue Claims*, 1 *The Journal of Business Law* 144 (1991)も参考）。

① Peter Buchanan L. D. and Macharg v. Mcvey. (1955.A. C. 520)

1955年のアイルランドの判例である。この事案はスッコトランド税務当局がスッコトランドの会社が滞納した租税を徴収するために直接、アイルランドで取立訴訟等を行わず、スッコトランドにおいて会社の wind up (清算) の申立、清算人を指名した。その後、清算人がアイルランドにおいてアイルランドに資産を移転した会社の元幹部に対して資産の引渡を求めたものである。

この事案において、① 清算人費用以外は他の債権者はなく、租税債権に充当される(530, 533) ② 申立が税務当局により(519, 520, 533) ③ 清算人である会計士について税務当局により指名(520)

という点から清算人の手続きは実質上、外国租税債権徴収のためであり、アイルランド裁判所はこの目的のために助力できないとして清算人の請求を認めなかった。

② In Re Gibbons, ex p. WALTER (CURRENT LAW YEAR BOOK 1961 6018 order in aid)

1961年のアイルランドの判例である。この事案はイングランドにおいて破産宣告を受けたGのreciver (財産保全管理人) がアイルランドに所在する破産者の財産の管理等について、アイルランド裁判所にイングランド裁判所の共助要請を申し立てた。

この破産は、Inland Revenue Commissioners（英国内国歳入庁）により申立られたものであった。アイルランド裁判所は1872年破産法71条については裁量が働き、絶対的な命令でないものとして、アイルランドの裁判所の方針としては外国歳入の徴収を目的とする事項に関して容認することはないとして、この申立を拒否した。

③ Re Ayres; Ex parte EVANS (51.F. L. R. 395)

1981年のオーストラリアの判例である。ニュージーランドで破産宣告をAは受けた。Aの財団の管財人がAのオーストラリアの資産の引渡の共助をオーストラリア裁判所に求めた。これに対してAは債権者の約60%が租税等の公的機関の債権であり、管財人への共助は認められないとして争った。

この裁判の中でオーストラリア裁判所は前提として① オーストラリア裁判所は他国の歳入法に協力しない② 1966年の破産法29条に基づいて共助要請があれば、要件を満たす限り、管財人に協力とした上で① ニュージーランド破産法に従い管財人は財産の管理処分を行う ② 29条に規定の“prescribed countries”にニュージーランドが含まれている。③ ニュージーランド税務当局が間接的に利益を受けるとしても外国の歳入法の執行の結果ではなく、ニュージーランド破産法にしたがった結果である。として管財人へ資産引渡について協力することを認めた。

この事案において、① オーストラリアに債権者がいないこと(398) ②共助規定については両国が有しており、また租税債権者については両国とも広い歳入法を有しており、また必ず債権者として含まれること(407) ③ “prescribed countries”にニュージーランドが含まれている理由としてニュージーランドが“British Commonwealth”のメンバーであり、またオーストラリアと近い破産法を有していることが示されている。

判例に示された諸条件を考慮した場合、他国（例えば日本）が共助を求めた場合に、仮に租税債権者が60%としてもこの事案と同様に管財人に共助が認められると断言できないと考えられる。

④ PRIESTLEY v CLEGG (1985 (3) SA 955)

1985年の南アフリカの判例である。イングランド法により任命された管財人の南アフリカにおける資産の管理権限に関してこの破産についてたとえ債権の94%が租税債権であっても管財人の財産の管理権限は認められるとした南アフリカ裁判所の判断である。

この中で債務者は実質、外国租税徴収にあたる場合には外国管財人の権限は認められないと反論した。裁判所は、① 租税債権以外にも債権があること(955) ② 管財人はイングランド法に基づいて任命されており、総債権者のために活動する者であり、税務当局の代理人ではない(957)として管財人の南アフリカにおける管理権限を認めた。

この事案において、① Re Ayres; Ex parte EVANS (51. F. . R. 395)の事案も参考に示されていた点(958) ② ほとんどの倒産事件においては租税債権が関係しま

た、租税が無担保債権者より優遇される点と示されており、基本的には51. F. L. R. 395で示された要素を考慮する必要があると考えられる。

⑤ IN THE MATTER OF TUCKER (1988 FLR 154)

1988年のマン島の判例である。この事案は直接、管財人がマン島の財産の引渡、管理を求めた事案ではないが、マン島の財産に関する調査に関して国際倒産と租税の関係が問題となった。

この事案において、Tがイングランドにおいて破産宣告を受けた。破産管財人がマン島の裁判所に対してイングランド裁判所の共助要請を申し立てた。管財人はマン島にあるTの資産に関して、A, B, Cに文書の提出をマン島の裁判所に要請した、この要請に従い、マン島の裁判所は期日を指定してA, B, Cに文書の提出を命じた。この命令に対して主たる債権者はイングランドの税務当局であり、この破産は租税徴収のための破産であり、マン島の裁判所は共助すべきではないと申立をした。

この申立に対してマン島の裁判所は① この破産においては英国国内国歳入庁が唯一の債権者ではなく（たとえ、他の債権者が争いがあり、疑わしいものでも）、加えてこの破産手続きは英国国内国歳入庁により申立られたものではないため、租税債権徴収のための破産と言うことはできない。(155, 163, 164, 165)

② 唯一の債権者が税務当局であり、破産の目的が租税徴収のためであれば、1914年破産法 122条の共助を行うかどうかの検討が必要である。他にも債権者がいることからマン島裁判所は1914年破産法 122条の共助を行う(155, 165)

として申立を棄却した。この事案においては④の PRIESTLEY v CLEGG (1985 (3) SA 955)の事件も参考にされた(163)。

また、マン島の裁判所は、税務当局以外の唯一の債権者については争いがあることを認めるが、財団とこの債権者についての問題について判断する意図はないとして、税務当局がこの破産の唯一の債権者ではないと判断した(165)。

⑥ IN THE MATTER OF TUCKER (1988 FLR 378)

1988年のジャージー島の判例である。この事案の破産者は⑤と同様のTであり、また、⑤と同様にジャージー島の裁判所に共助要請を申し立てることに関する判例である。

この事案において、⑤との大きな違いは、ジャージー島の裁判所がこの申立に関する判断を行う前に、英国国内国歳入庁以外の他の債権者が債権について取り下げ、この破産における債権者としては、英国国内国歳入庁しか残っていない点にあった。

唯一の債権者が英国国内国歳入庁であることから① ジャージー島裁判所は他国の歳入法の執行をしないといった“Public policy”(公序)に従う。この事案に関してイングランドの破産手続きに共助要請を認めることは絶対ではなく、ジャージー島は、独立した政府であることから、裁量で判断する。② 唯一の債権者が英国国内国歳入庁であることからこの破産は租税債権徴収のための破産である。裁判所は債権の実質を検討する必要がある、この共助要請を認めることは、管財人が間接的に外国租

税債権を執行することになり、外国歳入法の執行に協力することは、ジャージー島の公序に反することから、結果的には、ジャージー島裁判所はこの共助に関しては管轄を有しないとして、この共助要請を棄却した。⑤の場合と異なり、この共助要請は唯一の債権者がイングランドの税務当局であることを理由として拒否された。

以上の国際倒産において管財人が外国租税を間接的に回収するか否かに関して問題となった事案についてまとめると以下のようになる。

事件名 結果	破産申立者	他の債権者	その他考慮事項	関係国
①(1955) 共助拒否	税務当局	管財人費用以外 租税債権	清算人が税務当局に より指名	アイルラン ド、スコッ トランド
②(1961) 共助拒否	税務当局	不 明	不 明	アイルラン ド、イング ランド
③(1981) 共助容認	税務当局と の認定なし 他の債権者	約60%が租税等 の公的債権	オーストラリアの債 権者の有無 両国の破産法 共助規定の有無 共助要請国の地位	オーストラ リア、ニュ ージーランド
④(1985) 共助容認	税務当局と の認定なし 他の債権者	約94%が租税等 の公的債権	租税債権以外の債権 者の有無 管財人の任命手続	南アフリカ インگران ド
⑤(1988) 共助容認	税務当局と の認定なし 他の債権者	大部分が租税等 の公的債権	租税債権以外の債権 者の有無 イングランドの破産 手続き	マン島 インگران ド
⑥(1988) 共助拒否	他の債権者	なし	租税債権以外の債権 者の有無	ジャージー 島 インگران ド

管財人が間接的に外国租税債権の徴収にあたるかどうかの判断基準としては①外国税務当局と破産手続きに開始等との関係の有無（申立が外国税務当局か否か）②外国租税債権以外の債権者の有無が考えられる。ただ、上記のうち共助が容認がされた国と共助を要請した国との関係はいわゆる、英国植民地等であった歴史的、法的歴史を考慮に入れる必要がある（石黒一憲「国際倒産と租税 再論」貿易と関税1995-3 P66（1955））との指摘もある。

外国管財人への財産の引渡に関して、「イギリスやアメリカ合衆国が柔軟な態度を示しているとするれば、わが国が厳格な態度を貫くことは相互主義を通じた租税債権確保という観点から得策ではなかろう」（栗谷桂一「国際的倒産手続における租税債権の徴収」NBL 559 P13（1994））との見解があるが、第一番目に、イングランドを含めた、いわゆるコモンウェルス諸国あるいは、米国が果して、常に「柔軟な態度」を示していると言えるのか疑問が残る。

コモンウェルス諸国に関しては、①から⑥までの判例を概観したように、自国と要請国の破産制度の比較、債権者の性質等、事件の背景を多角的に考慮した上での判断であり、単純に「柔軟」と位置づけることには疑問が残る。また、米国に関しては、連邦破産法 304条(c)において、304条の補助手続きを開始する際に、“comity”（礼讓）が考慮されることが明記されている。“comity”は明確な基準ではなく、個々の事案の状況に応じて、適切な命令を出すことを裁判所に認めるといったものであり、ある意味で予測の困難な基準である（Bankruptcy Code, Rules and Forms P 54 Note of Committee on the Judiciary, Senate Report No. 95-989（1977ed）高木新二郎・前掲（注72）P465～（1996））ことから、上記と同様に、単純に「柔軟」と位置づけることには、疑問が残る。

第二番目に、「厳格な態度を貫くことは相互主義を通じた租税債権確保という観点から得策ではなかろう」と示されているが、外国の管財人に無条件で財産を引き渡すことが（唯一の債権者が外国租税債権の場合は、除くとの条件はあるが（栗谷桂一P13））、日本の租税債権の回収のために果して得策となるのか疑問が残る。例えば、①の判例のように、破産手続き、管財人の選任に関して、外国において、日本の破産法と異なり、税務当局も関与できる場合もある。①から⑥までの判例において検討された、自国と要請国の破産制度の比較、事件の背景等を考慮し、外国破産管財人の日本における権能を判断する必要があると考えられる。現行の日本の破産法上、税務当局が管財人の選任、破産申立に関与できない状況において、自国内の財産を相手国の破産制度、事件の背景等を考慮することなく、外国管財人に引渡すことは、場合によっては、日本における間接的な外国租税債権の執行を容認する結果となる。

本文においても示したが、国際倒産手続において、外国租税債権の問題を考える上で、相互主義が大前提であることから、唯一の債権者が外国租税債権の場合以外に何の検討、条件等もなく、外国管財人に日本国内の財産を引渡すことは、日本

の租税債権の確保のために、むしろ得策とは考えられない。

上記の、一、二番目の点から、栗谷氏の見解の根拠付け、結論には、疑問が残り、賛成できない。

(157) 前掲（注155）においても示したが、共助の範囲が限定されている。

また、国際倒産と徴収共助の関係について検討がされた形跡はないと言える。

例えば、小松芳明編・前掲（6）P241 の共助においては国際倒産との関係の記述なく、また、国会審議（昭和44年5月16日 大蔵委員会議事録30号P3, 昭和44年6月4日大蔵委員会議事録33号P3）においても検討の形跡はない。

米国側の Detailed Treasury Department Technical Explanation, dated Feb, 13, 1973, of U. S. - Japan income tax treaty 55,550-Z, 7, Z, 8 においても国際倒産との関係の記述ない。

日米租税条約と同じ趣旨が、米独租税条約の徴収共助に規定されている（PROF. R. HELMUT DEBATIN, THE new US/German Double Tax treaty P435,P441）。この規定においても、国際倒産と徴収共助の関係について検討がされた形跡はない。

徴収共助について、日米、米独と比較して詳細に規定されている米とオランダの租税条約31条の徴収共助規定がある（Mary C. Bennet, Commentary to the US-Netherlands Income Tax Convention Annex1-79(1995)）。この規定において、要請国の市民、会社、団体等について被要請国に徴収共助が規定されているが、被要請国の市民、会社、団体等についてはこの規定が適用されないともされており、範囲の限定は存在する（例外として、条約の免除または軽減といった特典を受ける権利を有しない者についての徴収共助は特に制限なく規定されている。Annex1-79, Annex6-126, Annex7-155）。また、徴収共助を行うための考慮事項として ① 要請国内においてすべての徴収方法を実行したかどうか ② 納税者が異議申立て等の機会が十分だったかどうか の点が明記されており、要請国の徴収共助を被要請国がすぐに受理するものではないと考えられる（Annex 3-31）。日米、独米租税条約と比較すれば、徴収共助の実効性について高いものと考えられるが、徴収共助の範囲の限定、要請国内におけるすべての徴収方法を実行後に徴収共助がなされること、そして納税者の異議申立て等の機会を十分に保障することが条件が付されている。この条約においても上記の二つと同様に国際倒産と徴収共助の関係について検討がされた形跡はないことを考慮した場合に、国際倒産において、破産手続きあるいは更生手続きにせよ、迅速、公平に手続きを進める必要性から、この徴収共助規定が国際倒産において実効性を有するかどうか疑問が残る。

国際倒産における外国租税債権の問題について、現行の租税条約の共助規定のみによって、解決することは困難であると考えられる。

(158) 一定の範囲で、日米の租税債権の優先性を他の私債権と比較して、敢えて認める根拠としては、日米両国の制度上、上記のVI. 1 ①で検討したような、高い公益性から容認された一般的優先権が明文上、存在するからである。

例えば、日本の国税徴収法8条、米国のIRC 6321 (TAX LIEN)にみられるような一般的優先権に関する明文規定を考慮した場合、これらの優先権を無視することによって、倒産手続きが円滑に進むかどうか疑問が残る。

むしろ、日米両国の租税の有する公益性を一定の範囲で考慮すると同時に、破産手続きの進行、破産者の更生等を両国の税務当局の徴収活動が不必要に妨げないため、また、国際倒産手続きに参加する債権者等の予測可能性も一定の範囲で確保するために、両国が自国の租税債権の優先権に関しては、自国内においてのみ主張できるとした相互主義が現実的な選択であると考えられる。

(159) (日本) 破産法 366条ノ12により租税債権は免責の対象外

(米国) 連邦破産法523 条により租税債権はnondischargeable (非免責債務)

(160) 例えば、一つの基準としては破産手続きの申立人、申立手続き等と税務当局との関わりが考えられる。破産法47条により租税債権は財団債権となる。財団債権は破産手続き外で自由に回収することができるため、共益費用・公租公課等財団債権となるべき債権を有する債権者は、破産の申立をすることが出来ない (高木新二郎編・前掲 (注48) P26の吉永順作「申立権者と破産能力」)。

他方、米国の連邦破産法において、日本のように財団債権と破産債権といった区別はなく、政府も破産申立をすることができる債権者に含まれている (LAWERE HCE P. KING, supra note(73) VOL12 303-28)。債権者が12名以上の場合、3人以上の債権者 債権金額 1万ドル以上の申立が必要であると 303条により規定されている。

(161) 現行の破産法上、外国租税債権に関する明確な規定はない。

例えば、破産債権の意義として「破産者ニ対シテ破産宣告前ノ原因ニ基キテシタル財産上ノ請求権ハ之ヲ破産債権トスル」(破産法15条)と定められているだけで、外国租税債権が破産債権として扱われるかどうかは明確には規定されていない。

また財団債権としては、破産法47条において「国税徴収法又ハ国税徴収ノ例ニ依リ徴収スルコトヲ得ベキ請求権」とされており、外国租税債権が財団債権としての性質を有することが、認められているとは考え難い。ただ、例外として、租税条約の実施に伴う所得税、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律の9条において「政府は租税条約の規定によりわが国以外の締約国租税につき当該締約国の政府から徴収の囑託を受けたときは、国税徴収の例によりこれを徴収する。」と規定されていることから、日米租税条約27条により、米国政府から囑託を受けた場合には当該、米国租税債権に関しては文言上、破産手続きにおいて財団債権として扱う必要があると考えられる。

本文、上記(157)で示したように、租税条約上の規定によっては、国際倒産に十分に対処できないことから、破産条約において、租税条約の共助規定の適用を除外する旨の規定が必要ではないかと考えられる。少なくとも、破産条約の締結に伴い、国内法である特例法の規定において、国際倒産(破産条約の適用の有る)の場合、

外国租税債権を国税徴収の例により徴収することを例外とする旨の規定の創設し、外国租税債権の破産手続きにおける取扱いを、条約に整合する手当てが必要ではないかと考えられる。

おわりに

国際倒産と外国租税債権徴収の問題については、租税法のみならず、破産法、国際私法等さまざまな法分野に関連しており、色々と誤解を生じているのではないかとと思われるが、拙稿が国際倒産と租税の問題について一助となれば幸いである。今後とも国際倒産と租税の問題について研究していきたいと考えている。拙稿を読んで下さった皆様方の忌憚のない御批判、御教示が得れば幸いである。

最後になりましたが、浅学非才な私が拙稿をまとめることができましたのは、東京大学大学院専修コースにおきまして、指導教官として直接論文指導して下さい道垣内正人教授、破産法の分野から指導して下さい伊藤眞教授、租税法の分野から指導して下さい中里実教授をはじめ多くの先生方の御指導のたまのものである。ここに深く感謝の意を表するとともに厚く御礼申し上げる。また、三次直哉課長補佐をはじめ、国税庁徴収課の皆様から実務上の御教示を頂いたこと、そしてゼミ等における議論を通じて種々の御教示をして下さった専修コースの皆様にご心から厚く御礼申し上げる次第である。