

## 外国事業体と国際課税を巡る問題

—各国租税法上の法人概念の相違に起因する諸問題を中心として—

長 谷 部 啓

〔 税 務 大 学 校 〕  
〔 研 究 部 教 授 〕

# 要 約

## 1 研究の目的

経済活動のグローバル化等に伴い、外国の法律に基づいて設立された様々な事業体（外国事業体）が我が国で事業を展開し又は対内投資を行い、国内源泉所得を稼得しており（インバウンド）、また、一方において、我が国の法人及び個人（以下「投資家」という。）が海外での事業展開や対外投資に当たって、様々な外国事業体を活用する例（アウトバウンド）が増加してきている。

ところで、我が国の法人税法では、法人（法人格を有する事業体）と人格のない社団等を法人課税の対象とし、組合については、組合員に直接課税（構成員課税）することとされている。そのため、インバウンドの場面においては、その外国事業体が我が国の租税法上、法人、人格のない社団等又は組合のいずれに分類（性質決定）されるかにより課税関係が異なってくるが、法人税法等には「法人」そのものの定義がなく、私法上の概念に依拠しているため、その判断等を巡り争訟事案も生じている。

また、米国をはじめとして諸外国の租税法では、事業体の法人格の有無と事業体としての納税義務の範囲がリンクしていない場合が少なくないため、アウトバウンドの場面においては、我が国の租税法では法人と判定される外国事業体であっても、現地では構成員課税される場面等が生じ得る。その場合には、当該外国事業体の構成員である投資家において、外国事業体から配賦される損益（所得）の帰属時期及び所得区分の判定や、外国で課された租税に係る国際的三重課税の調整の在り方などが問題となるが、その方向性が必ずしも明確にされていない。

そこで、これらの諸問題の解決の方向性を考察する。

## 2 研究の概要

（1）我が国の租税法における外国事業体の性質決定の在り方

## イ 租税法上の外国法人の意義と法人該当性の判断基準

我が国の租税法には「法人」の定義規定が置かれていないため、一般的な国際私法の考え方に従い、外国事業体が我が国の私法上どのように評価されるかによって租税法の適用関係を決するのが相当であると考えられるが、これにより租税法上の外国法人の意義を検討すると、次の点を指摘することができる。

- ① 民法上、一般に法人とは「自然人以外のもので権利義務の主体たる地位を有するもの」を言い、この権利義務の主体となることのできる法律上の資格を「法人格」と称されている。
- ② いかなる国の法律が社団又は財団の法人格を決定するかについては、今日では、設立準拠法とするのが通説である。したがって、外国事業体が法人格を有するかどうかはその設立準拠法により判定するのが相当である。
- ③ 民法第 36 条は、外国法人について、国、国の行政区画及び商事会社に限り認許する旨を規定しているが、この規定は外国の法律により有効に成立した法人が我が国において法人（権利義務の主体）として活動することを承認する事業体の範囲を定めたものであり、外国事業体がこの規定により認許されない場合であっても、当該外国事業体が外国の法律によって有効に成立し、設立準拠法において法人格が付与されていれば、その法人格そのものが否定されるものではないと解するのが通説である。したがって、同条では内外法人の区別の基準に関して設立準拠法を採用しており、また、民法において単に「外国法人」という場合には、認許の対象となる事業体かどうかにかかわらず、外国の設立準拠法において法人格が付与された外国事業体を指すと解することができる。
- ④ 以上の民法上の法人概念を前提として租税法上の外国法人の意義を明らかにすれば、「外国の法律によって設立され、その設立準拠法において法人格が付与された事業体」ということができる。したがって、

外国事業体が我が国の租税法上、外国法人に該当するかどうかは、外国事業体が設立準拠法において法人格が付与されているかどうかで判定することとなり、設立国の租税法上、法人課税又は構成員課税のいずれの適用を受けているかによって左右されない。この点については訴訟事案においても同様に判示されている。

なお、会社法上の外国会社には、外国の法令に準拠して設立した法人以外の団体も含まれるため、租税法上の外国法人の範囲とは一致しない。

- ⑤ ところで、外国事業体の設立準拠法によっては、外国事業体が法人であることや法的主体性を有する旨の直接的な規定が置かれていない場合が少なくない。そのため、その場合に事業体のどのような属性により法的主体性の有無を判定するかが問題となる。

我が国の会社法では合名会社から株式会社まで多種多様な属性を有する会社をすべて法人としているため、外国事業体を法人と判定するための属性を何に求めるかは必ずしも容易ではない。ただ、すべての法人が共通して有している属性として、(イ)自己の名において権利を取得し義務を負うこと、(ロ)訴訟当事者能力を有すること、(ハ)自己名義の債務にしか強制執行を受けないことの3点が挙げられるので、これらの属性を中心に判定するのが妥当であると考え。なお、法人税法が原則としてすべての法人を法人課税の対象としている理由が法人形態での事業活動から生じた所得（財産）は法人そのものに帰属するという点にあるという考えに立てば、「財産の帰属面における構成員からの独立性」も重要な判断要素とすべきであると考え。

ロ 法人格を有しない外国事業体の租税法上の性質決定と課税方法

設立準拠法において法人格を有しないと判定された外国事業体については、社団（財団）性の有無、財産の構成員からの独立性の程度、事業の法的主体者、業務執行権を有する構成員の範囲、事業体の債務に対する構成員の責任の態様等に関する法律関係から、我が国における人格の

ない社団等、民法・民法特例法上の各種組合又は商法上の匿名組合のいずれの事業体に最も類似するかを個別に判定し、その類似する事業体に係る課税と同様に課税するのが相当であると考ええる。

#### ハ 現行租税法上の法人概念の性質決定における問題点

現行法の下で、外国事業体の性質決定を私法上の法人等の概念に依拠して個別に判定する場合には、納税者において相当の労力と課税リスクを伴う。また、社団（財団）が法人格を取得し得る要件は、各国の立法政策の問題であり、諸国の法律上一様ではないため、そのような多種多様な外国の法律（外国事業体の設立準拠法）における法人格の有無を唯一の基準として我が国の租税法上の法人該当性を判断する場合には、経済実態が類似する事業体に対して異なる課税を行うという事態も十分に起こり得る。そのため、法的安定性、課税の中立性を高める観点から、私法上の概念を基本としつつ、外国事業体の性質決定に係る税法固有の判断基準を法制化することも検討していく必要があると思われる。

なお、外国事業体の性質決定の技術的な困難性等を理由に、米国の税制に倣いチェック・ザ・ボックス方式を導入すべきであるという意見もあるが、これを認めると、納税者の選択によって税負担が左右されることや、選択制を利用した課税上の取扱いの食い違いを作り出し、それにより課税を免れるという国際的租税裁定（tax arbitrage）の機会が増大するとの指摘があり、また、小規模な内国法人との整合性の問題もあるため、慎重な検討が必要である。当面は、我が国の組合事業に係る組合員課税（構成員課税）の基本ルールを整備し、法令においてこれを明確にすることの方が重要な課題であると考ええる。

### （２）各国租税法上の法人概念の相違に起因する国際課税等の諸問題

イ 投資家が、我が国で法人と判定されるが現地では構成員課税される外国事業体に出資した場合の課税問題

#### ① 投資家に配賦される損益に係る所得の帰属時期及び所得区分

現地においては、利益の分配の有無にかかわらず、損益分配割合に応じて各構成員に損益が配賦されるが、外国事業体が我が国で法人と判定される以上、我が国の法人課税の基本的なメカニズムである、イ) 利益が法人に留保されている間は投資家には所得は生じない、ロ) 法人から受ける分配はプラスの利益に限られ、マイナスの損失は認識されない、ハ) 法人から受けた利益の分配は、投資家では「配当」として性質決定されるという原則は、外国事業体が現地において構成員課税を受ける場合であっても同様に取り扱うのが相当である。したがって、外国事業体から損益が配賦されても、その時点では所得（損失）を認識せず、実際に利益が分配されたとき（具体的には、利益の分配の効力を生ずる日又は分配の決議の日）に、それを「配当」として課税するのが相当である。

## ② タックスヘイブン税制の適用関係

外国事業体が稼得した所得は構成員にパス・スルーされるため、外国事業体が自己の名で法人税を納付することはない。そのため、外国事業体がタックスヘイブン税制における投資家の特定外国子会社等と判定され、外国事業体に留保された利益について合算課税されるかという問題がある。

これについては、同税制が国際的な租税回避に対処するための制度として創設されたものであり、本件のような場合にまですべからく合算課税することを予定していたとは考えられないことから、外国事業体が法人課税を受けたと仮定した場合に同税制が適用されないようなものについては、同税制の適用はないとするのが相当である。

## ロ 我が国において投資家に構成員課税する場合の課税上の諸問題

外国事業体が我が国で組合類似の事業体と判定される場合には、外国事業体が現地でいかなる課税を受けるかにかかわらず、我が国では、損益分配割合に応じて投資家に対して構成員課税することとなる。この場合において、その外国事業体が我が国のどの組合に最も類似すると判定

するかによって、投資家の所得計算や所得区分に差が生ずる。その判定は投資家がまず行うこととなるが、適正な課税を行うためには、当局が外国事業体の性質決定や所得計算の適否を判断し得る手段を確保する必要がある。そのため、我が国の有限責任事業組合等における「組合員所得に関する計算書」の提出義務に相当する措置として、投資家に対して、外国事業体の組成に関する規約や損益配分に関する通知書等の写しの提出を義務づける必要があると考える。

また、外国事業体からの損益の配賦は現地の法令等に従って行われるのが一般的であることから、投資家に配賦された損益の額がそのまま我が国での所得の額とはならず、我が国の法令等に従ってこれを修正する必要がある。しかしながら、例えば、現物出資資産について課税の繰延べを認めている米国のパートナーシップから配賦された損益について、これを繰延べがなかったものとして所得の再計算を求めることは技術的に到底困難であると思料され、また、所得金額の修正に必要な情報が外国事業体から必ず提供されるとは限らないといった問題もある。そのため、外国事業体から配賦された損益に係る所得計算については、国内の組合に出資した場合と区分し、ある程度弾力的・簡便的な計算を容認することも必要であると考ええる。

#### ハ 外国税額控除の適用を巡る問題

投資家が、①我が国で法人と判定されるが現地では構成員課税を受ける外国事業体に、又は②我が国で組合類似の事業体と判定されるが現地では法人課税を受ける外国事業体に、それぞれ出資した場合には、我が国の租税法上の所得の帰属者（①は外国事業体、②は構成員）と外国事業体が稼得した所得に対して租税を課される者（①は構成員、②は外国事業体）とが異なってくる。そのため、当該租税について、投資家が我が国で外国税額控除を受けられるかどうかが問題となる。

これについては、我が国の租税法では、外国税額控除は名義主義を採用しており、所得の帰属者が自己の名において租税を負担していない

として消極的に解する考え方もあろうが、国際的二重課税が現実に生ずること、所得税法には間接税額控除制度がないことにも配意し、出資形態の区分に応じ、次の方向で二重課税の調整を認める法令上の措置を講ずるのが相当であると考え。

① 「日本=法人・外国=構成員課税」の外国事業体に直接出資した場合  
 現地では構成員に所得が直接帰属するとして構成員に租税が課されるものであり、また、外国事業体から実際に利益の分配を受けた時点で我が国でも投資家に課税する（それによって、国際的二重課税は投資家に生ずる）のであるから、直接税額控除の適用を認める。ただし、利益が外国事業体に留保された場合には、その留保利益は分配を受けるまでの間、我が国で課税が繰り延べられるため、外国税額控除だけが先行して適用されることを排除するための措置が必要である。

② 「日本=組合類似事業体・外国=法人課税」の外国事業体に直接出資した場合

我が国で投資家に構成員課税するということは、外国事業体が稼働した収益、費用のいずれも損益分配割合に応じて投資家に直接帰属するものとして取り扱うことを意味する。したがって、外国事業体の名で納付した租税についても、その割合に応じて投資家が租税を直接負担しているとみて、直接税額控除の適用を認める。

③ 現地の外国子会社を通じて上記①又は②の外国事業体に出資した場合

投資家と外国事業体は直接的にはクロスボーダーの関係にないので、外国子会社又は外国事業体の所得として課税する現地の租税法に従う。その結果、投資家が法人の場合には、外国子会社から配当の支払いを受けた段階で間接税額控除の適用が認められ得る。

## 二 租税条約の適用を巡る問題

国家間で事業体の課税上の取扱いが異なる場合の租税条約上の特典（租税の軽減又は免除）の適用については、近年、米国等3カ国との間の



租税条約において明確化が図られてきている。しかしながら、例えば、第三国で組成された外国事業体が介在した場合に、日本・米国等3カ国間租税条約と日本・第三国間租税条約とのいずれが優先適用されるか（又は有利な方を選択できるのか）などの諸問題について明確な指針を示す必要があるなど、国内法（又は取扱い）において整備すべきものが残されていると思われる。

### 3 結論

現行税制の下では、外国の設立準拠法に基づいて外国事業体の法人該当性を判定せざるを得ないが、当該設立準拠法を唯一の基準とした場合には、課税の中立性の面で問題がある。そのため、この問題を解決する観点から、私法上の概念を基本としつつ、法人として課税されるのに必要な税法固有の判断基準を法令で措置することを検討すべきである。そして、当面の執行上の対応として、主要な外国事業体について、その法人該当性及び類似の内国事業体に関する情報を積極的に公表し、納税者の判定の簡便性、予測可能性を高める必要があると考える。

また、外国事業体から配賦された損益について、我が国で投資家に構成員課税する場合の課税ルールが不明確な状態にあることから、まず、国内の組合事業から生じた損益に係る「組合員課税の基本ルール」を早急に法令等で定めることとし、その中で、外国事業体の場合に生ずる固有の問題についてもその取扱いを明らかにしていく必要がある。

さらに、国際課税に関する諸問題については、国際的な二重課税の調整に主眼を置きながら、上記2に記載した事項について、所要の法令上の整備ないし取扱いの明確化を図り、税制等が外国事業体の活用を阻害している等の批判を受けることのないよう配慮していく必要がある。

## 目 次

はじめに	151
1 問題の所在	151
2 本稿の構成	152
第1章 主要国における各種事業体と課税体系	154
第1節 諸外国における事業体課税の概要	154
1 アメリカ	154
2 イギリス	160
3 フランス	162
4 ドイツ	163
第2節 我が国における事業体課税の概要	165
1 法人課税の対象とされる事業体とその課税ルール	165
2 構成員課税される事業体とその課税ルール	166
3 事業体課税に関する税制調査会での議論と税制の変遷	169
4 諸外国の事業体課税との比較	173
第3節 各国租税法上の法人概念の相違に起因する諸問題	177
1 インバウンドの場面における外国事業体の性質決定の問題	177
2 アウトバウンドの場面における我が国居住者に対する 課税上の問題点	178
第2章 外国事業体の性質決定と課税の在り方	181
第1節 私法上の外国法人の概念	181
1 民法における外国法人の意義	181
2 会社法における外国会社の意義	185
第2節 我が国の租税法における外国法人の意義	187
1 借用概念から導かれる租税法上の外国法人の意義とその問題点	187
2 外国事業体の法人該当性を巡る争訟事案の動向	190
第3節 外国事業体による国内投資等に係る課税上の問題点	196

1	法人格を有しない外国事業体の性質決定を巡る問題	196
2	構成員課税すべき外国事業体の課税上の問題点	199
第3章	法人概念の相違に起因する国際課税の問題	201
第1節	外国事業体から配賦される所得に対する我が国での課税関係	201
1	外国事業体から配賦される所得の種類	201
2	外国事業体から配賦される所得（損益）の帰属時期	205
第2節	外国税額控除の適用を巡る問題	206
1	問題の所在	206
2	我が国の投資家が、我が国の租税法上「法人」と判定されるが 外国で構成員課税される外国事業体に出資した場合の外国税額控 除の適用	207
3	我が国の投資家が、我が国の租税法上組合類似の事業体と判定 されるが外国では法人課税される外国事業体に出資した場合の外 国税額控除の適用	211
4	内国事業体が外国に進出し我が国と異なる課税を受けた場合の 外国税額控除の適用	213
第3節	タックスヘイブン税制の適用を巡る問題	215
1	問題の所在	215
2	租税負担割合の判定の在り方	217
3	適用除外の判定の在り方	221
第4節	移転価格税制における国外関連者の判定	222
1	問題の所在	222
2	国外関連者の判定の在り方	222
第5節	租税条約の適用を巡る問題	223
1	両国間で課税上の取扱いが異なる事業体への租税条約の適用上 の問題点	223
2	日米新租税条約の概要	224
3	今後における若干の課題	227

第4章 今後の外国事業体課税の在り方	230
第1節 構成員課税に係る課税ルールの明確化	230
1 構成員課税すべき外国事業体に係る課税ルールの前提としての 課題	230
2 外国事業体の構成員に対する簡便な課税ルールの構築の必要性	233
第2節 外国事業体の性質決定の在り方	235
1 個々の外国事業体の法人該当性に関する情報の公開	235
2 外国事業体の性質決定に関する立法措置の必要性	235
第3節 外国事業体を巡る課税の在り方	237
1 外国事業体に係る納税者選択制度の導入の適否	237
2 国際課税を巡る諸問題の解決すべき方向性	240
結びに代えて	242

## はじめに

### 1 問題の所在

経済活動のグローバル化等に伴い、外国の法律に基づいて設立された様々な事業体<sup>(1)</sup>（以下「外国事業体」という。）が我が国で事業を展開し又は対内投融資を行い、国内源泉所得を稼得しており（インバウンド）、また、一方において、我が国の法人及び個人（以下「投資家」という。）が海外での事業展開や対外投資活動に当たって、様々な外国事業体を活用する例（アウトバウンド）が増加してきている。

ところで、我が国の法人税法では、法人（法律により法人格が付与された事業体）と人格のない社団等を法人税の納税義務者とし、各種の組合については、組合それ自体は納税主体とはならず、組合員に直接課税することとされている。そのため、インバウンドの場面においては、その外国事業体が我が国の租税法上、法人、人格のない社団等又は組合のいずれに分類（性質決定）されるかにより課税関係が異なってくるが、法人税法等には「法人」についての直接的な定義規定がなく、私法上の概念に依拠しているため、その判断等を巡り争訟事案も生じている。

また、米国をはじめとして諸外国の租税法では、事業体の法人格の有無と事業体としての納税義務の範囲が、我が国の法人税法のようにリンクしていない場合が少なくない。そのため、アウトバウンドの場面においては、我が国の租税法では法人と判定される外国事業体であっても、現地ではその外国事業体は納税義務者とされず、その構成員が直接課税される（以下、このような課税形態を「構成員課税」といい、事業体自体が法人税等の納税義務者となる課税形態を「法人課税」という。）場合が生じ得る。その場合には、当該外国事業体の構成員である我が国の投資家において、外国事業体から配

---

(1) 本稿では、「事業体」とは、法人格を有するかどうかにかかわらず、複数の者が一定の事業目的を達成するために組成された組織体（団体）、「外国事業体」とは、外国の法令に基づいて組成された事業体の意味で用いる。

賦される損益（所得）の帰属の時期、所得の種類、外国で課された租税に係る国際的<sup>2</sup>二重課税の調整の在り方などが問題となるが、その方向性が必ずしも明確にされていない。そして、それが外国事業体への直接投資が進展していない要因となっているとの指摘<sup>(2)</sup>もある。

そこで、事業体課税の在り方の研究の一分野として、これらの諸問題の解決に向けて、次の構成により考察する。

## 2 本稿の構成

第1章では、米国等の主要4カ国における、私法上の法人概念、租税法における法人課税と構成員課税の峻別基準及び主要な事業体の概要を概観するとともに、我が国の租税法における事業体課税の概要を概観し、それによって我が国と諸外国において租税法上の法人概念が相違することを明らかにする。そして、それに起因して生ずる諸問題を抽出する。

第2章では、前章で抽出した諸問題のうち、インバウンドの場面において生ずるものについて考察する。すなわち、外国事業体が我が国で事業展開し又は内国法人等の行う事業に投融資し、それによって国内源泉所得を稼得した場合に、我が国の租税法上、その所得について、外国事業体自体の所得として外国事業体に対して課税するのか、又は外国事業体には課税せず、その構成員に対して直接課税するののかという問題である。換言すれば、外国事業体が我が国の租税法上「外国法人」として取り扱われるかどうかの判定基準等について考察する。

第3章では、第1章で抽出した諸問題のうち、アウトバウンドの場面において生ずるものについて考察する。すなわち、我が国の投資家が外国事業体に出資し、当該外国事業体はその設立国で所得を稼得した場合において、その外国事業体が我が国の租税法では「外国法人」と判定されるが、外国事業体の設立国の租税法では法人課税されず構成員に直接課税される場合など、

---

(2) 八田陽子「事業体課税に関して」租税研究 684号 155頁（2006）。

我が国の租税法と外国事業体の設立国との租税法において法人概念が相違することによって生ずる外国税額控除やタックスヘイブン税制などの国際課税の諸問題について、税務上の取扱い及び今後の税制等の在り方を考察する。

そして、第4章では、前章までの考察を踏まえ、各国租税法上の法人概念の相違に起因する諸問題の解決策として検討すべき税制上の措置、執行上の改善策について提言を行うこととしたい。

# 第1章 主要国における各種事業体と課税体系

## 第1節 諸外国における事業体課税の概要<sup>(3)</sup>

### 1 アメリカ

#### (1) 法人課税と構成員課税の峻別基準

米国の法人その他の事業体は州の会社法やその他の法律に基づいて設立され、その場合の法人等の要件、種類なども州によって異なるため、私法上の法人概念を一義的に論ずるのは難しい。代表的な事業体としては、株式会社（いわゆる Corporation）、リミテッド・ライアビリティ・カンパニー（LLC）、ジェネラル・パートナーシップ（GP）、リミテッド・パートナーシップ（LP）等が挙げられる。

また、米国における租税法上の法人の概念については、内国歳入法典で、出資者から独立した存在として扱われる法人（corporation）を、社団（associations）、株式会社（joint-stock companies）、保険会社（insurance companies）を含むものとして定義されている。そして、法人と社団との区別が問題となった Morissey 事件において、連邦最高裁判所は、法人として課税される以上 association はその性格が法人に近いものでなければならないとし、通常の租税法上の法人の性格として、

- ① 社員の結合であること
- ② 事業を営み、その利益の分配を目的としていること
- ③ 継続性（社員の死亡、心神喪失、破産、退職、辞職又は除名がその組織の解散をもたらさない）があること
- ④ 経営が集中化されている（ある者がその組織の目的である事業を行うための経営上の決定権を排他的に握っている）こと

---

(3) 本節は、主に、中村豊治監修「国際税務戦略実務ガイド」（社企業研究会、2005）、根田正樹=矢内一好「合同会社・LLPの法務と税務」（学陽書房、2005）を参考として記述した。



⑤ 社員は組織の債務に関して組織の資産を限度としてしか責任を負わないこと

⑥ 持分権の移転が自由である（他の社員の同意を得ることなく社員以外の者にその地位を譲渡することができる）こと

の6つの要素を提示した。そして、①と②は法人及びパートナーシップに共通する特徴であり、社団とパートナーシップを区別する要素にはならないため、③から⑥の要素でこれを決することとし、これらの要素のうち少なくとも2つが欠ければ、原則としてパートナーシップとして構成員課税の対象とする内容の財務省規則（Kintner 規則）が定められた。

しかしながら、1996年にチェック・ザ・ボックス規則（Check-the-Box Regulation、以下「CTB規則」という。）が採用され、1997年以降はこれによっている<sup>(4)</sup>。このCTB規則は、株式会社のように自動的に法人課税の対象となる事業体<sup>(5)</sup>を個別に列挙し、それ以外の事業体<sup>(6)</sup>については、法人課税又は構成員課税のいずれかを納税者が選択できるとするものである。

イ 自動的に法人課税の対象となる事業体

次の7つの事業体は、事業体に対して法人所得税が課される。

- ① 連邦法、州法又は連邦公認のインディアン自治法に基づいて組織された事業体で、これらの制定法が当該事業体を会社（incorporation）、法人（corporation）、法人格のある団体（body corporate）又は政治

(4) 渡邊幸則「チェック・ザ・ボックス規則について」金子宏先生古稀祝賀「公法学の法と政策」上巻586頁（有斐閣、2000）では、CTB規則が導入された背景として、①キントナー規則により判定すると、多くの場合法律上の形式と実質とのいずれをどの程度斟酌して判断をすべきかが一義的に定まらず、執行上多大の時間と労力を要しなければ決定ができないこと、及び②州法によって法人ともパートナーシップとも区別を付けるのが困難な有限責任会社（Limited Liability Company : LLC）が現れたことが挙げられている。

(5) この事業体は、自動的に法人とされることから、「当然法人（per se corporation）」と呼ばれる。

(6) この事業体は、当然法人に対して、「選択適格事業体」と呼ばれる。

団体 (body politic) として規定しているもの

- ② 州法に基づき組成された事業体で、当該州法が当該事業体を「Joint-stock corporation」又は「Joint-stock association」として規定しているもの
- ③ 内国歳入法典上サブパートLが適用されて課税を受ける保険会社 (an insurance company)
- ④ 州法で設立された銀行業を営む事業体
- ⑤ 州又は地方自治体により 100%保有されている営利事業体
- ⑥ 公開市場において持分が売買されるパートナーシップ (公開取引パートナーシップ) 等の内国歳入法典において法人課税することとされている事業体
- ⑦ 財務省規則に Corporation として列挙されている外国法人<sup>(7)</sup>

ロ 選択適格事業体の取扱い

上記イ以外の事業体は、選択適格事業体とされ、連邦税の課税上、2人以上の構成員をもつ事業体は、社団 (an association) として分類されるか、パートナーシップ<sup>(8)</sup>として分類されるかを選択することができ、また、構成員が1名の事業体は、社団として分類されるか、所有者と分離した主体であることを無視されることを選択することができる。具体的な取扱いは次のとおりである。

- ① 米国の法律に基づいて設立された事業体で上記イの①から⑥以外の事業体
  - i 構成員が2名以上の場合・・・法人課税を選択しない場合にはパートナーシップとして扱われ、構成員課税される。

---

(7) 我が国の会社法により設立される事業体で当然法人として列挙されているのは株式会社のみであり、他の会社 (会社法において株式会社とされた特例有限会社を含む。) は、ロの選択適格事業体に分類されている。

(8) アメリカの多くの州で採用されている統一パートナーシップ法 (Uniformed Partnership Act) では、パートナーシップを「利益を追求し、共同所有者として事業を行うための二人以上の者の団体」と定義されている。

- ii 構成員が1名の場合……法人課税を選択しない場合には事業体の法人格が無視され、構成員が法人の場合には当該法人の支店として扱われ、構成員が個人の場合には、当該個人の事業所得として事業体の損益を個人の課税所得に直接反映させる。
- ② 外国の法律に基づいて設立された事業体で上記イの⑦に含まれない事業体<sup>(9)</sup>
- i 構成員が2名以上で、1名以上の無限責任社員が存在する場合……法人課税を選択しない限りパートナーシップとして扱われ、構成員課税される<sup>(10)</sup>。
  - ii 構成員全員が有限責任の場合……構成員課税を選択しない限り法人として扱われ、法人課税される<sup>(11)</sup>。
  - iii 構成員が1名で無限責任の場合<sup>(12)</sup>……法人格が無視され構成員が法人の場合には当該法人の支店として扱われ、構成員が個人の場合には、当該個人の事業所得として、事業体の損益を個人の課税所得に直接反映させる。

なお、CTB規則では、パートナーシップ又は無視される事業体から社団への変更、社団からパートナーシップへの変更といった事業体の分類の変更が認められており、これらの変更を行った場合の課税関係は次のとおりである。

- 
- (9) 外国事業体の租税法上の扱いについて、かつては、外国で法人として設立された事業体については自動的に法人であるとして扱ってきたが、その後、ドイツの有限会社（GmbH）が企業の継続性と持分の自由譲渡性が欠けているとしてパートナーシップと判定されるなど、設立国では法人であるが、租税法上は法人として扱われない外国事業体が数多く存在していたとされる。
  - (10) 我が国の事業体では、出資者が2名以上の合名会社、合資会社、民法上の組合及び投資事業有限責任組合がこれに該当する。
  - (11) 我が国の事業体では、特例有限会社、合同会社、有限責任事業組合がこれに該当する。
  - (12) 会社法では、いずれの形態の会社でも一人会社の設立が認められ、また、会社が他の会社の無限責任社員となることも容認されたので、一人会社の合名会社はこの区分に該当することとなると考えられる。

- ① パートナーシップ（又は無視される事業体）から社団へ変更した場合  
パートナーシップ（又は事業体の所有者）は、社団の株式と引換えにそのすべての資産及び負債を社団に拠出したものとみなされる。
- ② 社団からパートナーシップへ変更した場合  
社団は資産及び負債を株主に分配したうえで清算したものとみなされ、それと同時に、株主がその分配を受けた資産及び負債のすべてをパートナーシップに拠出したものとみなされる。
- ③ 社団から無視される事業体へ変更した場合  
社団は資産及び負債をその事業体の所有者に分配したうえで清算したものとみなされる。

## （2）選択適格事業体の概要

### イ ジェネラル・パートナーシップ（G P）

米国各州のパートナーシップ法に基づいて組成される事業体で、2名以上のジェネラル・パートナーの合意により成立する。特徴としては、①G Pへの出資は金銭その他の財産のほか、労務出資も可能であること、②G Pの財産は各パートナーの共同所有とされるが、G Pの名で財産を取得又は譲渡することができること、③G Pが稼得した損益は契約に定められた分配割合（その定めがない場合には均等）に各パートナーに配分されること、④すべてのパートナーがG Pの債務に対して無限の共同責任を負うこと、⑤G Pが自己の名において訴訟当事者となることなどが挙げられる。

### ロ リミテッド・パートナーシップ（L P）

米国各州のリミテッド・パートナーシップ法に基づき組成される事業体で、業務を執行し無限責任を負う1名以上のジェネラル・パートナーと業務執行に携わらない1名以上のリミテッド・パートナーから構成される。特徴としては、①ジェネラル・パートナーは金銭その他の財産のほか労務出資も認められるが、リミテッド・パートナーは労務出資が認められないこと、②L Pの財産は各パートナーの共同所有とされるが、

L Pの名で財産を取得又は譲渡することができること、③ジェネラル・パートナーへの損益分は、基本的にG Pと同じであるが、リミテッド・パートナーへの利益配分はジェネラル・パートナーへの配分に優先することなどが挙げられる。

#### ハ リミテッド・ライアビリティ・パートナーシップ (L L P)

すべてのパートナーの責任を有限化した形態のリミテッド・パートナーシップであり、弁護士や会計士などの職業的専門家が事業を行うのに適した事業形態といわれている。

#### ニ リミテッド・ライアビリティ・カンパニー (L L C)

米国各州のL L C法により設立される事業体で、有限責任の出資者であるメンバー (member) のみによって構成される。パートナーシップに比べ出資者の責任が軽減されているほかに「company」としての位置づけが与えられているため、ベンチャー・ビジネス等の事業形態として数多く活用されている。特徴としては、①2名以上のメンバー（コロラド州では1名でも可）により設立されること（自然人、法人のほか、パートナーシップ、L L C、信託等がメンバーとなること）、②出資は、金銭その他の財産とされ、労務出資は認められないこと、③定款等に構成員の名が記載されるのみで、持分証券は一般に発行されないこと、④メンバーは出資額を限度とする有限責任であること、⑤業務の執行はメンバー又はメンバーによって選任された第三者によって行われること、⑥L L Cが自己の名において訴訟当事者となることなどが挙げられる。

#### ホ S 法人

各州の会社法の規定により設立された法人のうち、税務上、一定の要件を満たす小規模法人は、S 法人 (subchapter S corporation) と呼ばれ、当該法人が法人課税を選択しない限り、パートナーシップの場合と同様、法人の損益が年度ごとに持株数に応じて各株主に割り当てられ、株主の段階で課税される。これにより、法人課税されるC 法人

(subchapter C corporation)よりも租税負担において有利な扱いが受けられる<sup>(13)</sup>。これは、パートナーシップと同程度の規模で事業が行われている法人については所得課税も同じようになされるべきであり、税制が経済に歪みを生じさせないために用意されたしくみであると説明されている<sup>(14)</sup>。

なお、S法人を選択し得るためには、①内国法人であること、②株主が100人以内であること、③株主は原則として自然人であること、④株主に非居住外国人が含まれていないこと、及び⑤1種類の株式しか発行されていないことの要件を満たす必要がある。

### (3) 外国で組成された事業体に対する課税

米国以外の国の法律に基づいて組成された事業体についても、上記のとおり、自動的に法人課税の対象となる事業体と選択適格事業体とに分類されており、基本的には、米国内の事業体（内国事業体）と同様の課税体系が採用されている。

## 2 イギリス

### (1) 法人課税と構成員課税の峻別基準

私法上法人格を有する事業体としては、会社法に基づいて設立される会社（Company）とLLP法（Limited Liability Partnership Act 2000）に基づいて設立されるリミテッド・ライアビリティ・パートナーシップ（LLP）が挙げられる。一方、租税法では、会社法に基づいて設立された会社、公共団体、外国法人のイギリス支店、ユニット・トラスト等が法人課税としての納税義務者とされ、パートナーシップ（LLPを含む。）とプライベート

---

(13) 米国では、法人税と所得税との間の二重課税を排除するシステムのない、いわゆるクラシカル・メソッド（Classical method）が採用されているため、法人課税されるか構成員課税されるかによって租税負担が大きく異なる。

(14) 伊藤公哉「アメリカ連邦税法[第3版]」449頁（中央経済社、2005）。

ト・トラストは構成員課税あるいは受益者課税の対象とされている<sup>(15)</sup>。

## (2) 構成員課税の対象となる主な事業体

### イ ジェネラル・パートナーシップ(GP)

パートナーシップ法に基づいて組成される法人格のない事業体で、2名以上(20名が上限)のパートナーにより構成される。各パートナーは業務執行代理人の立場にあり、無限連帯責任を負う。また、GPの財産は各パートナーが持分に応じて合有しているとみなされる。GPは自己の名において訴訟当事者となる。

### ロ リミテッド・パートナーシップ(LP)

パートナーシップ法に基づいて組成される法人格のない事業体で、無限連帯責任を負うジェネラル・パートナーと出資額を限度として責任を負うリミテッド・パートナーで構成され、リミテッド・パートナーは業務執行権限を有しない。LPの財産の所有関係及び訴訟当事者能力はGPと同じである。

### ハ リミテッド・ライアビリティ・パートナーシップ(LLP)

2000年のLLP法により認められた事業体である。LLP法では、法律に別段の規定がない限り、組合に関する規定はLLPには適用されない旨が規定されているため、LLPの本質は、限りなく会社(Company)、特に閉鎖会社(Closed Company)に近く、他のパートナーシップと異なり、法人格が付与されている。特徴としては、①2名以上のパートナーによって構成されること、②パートナーの責任は出資額の範囲に限定され、業務執行は「統括パートナー」がLLPの名において行うこと、③LLP名義で財産を所有するが、契約に基づく持分を各パートナーが有していること(パートナーは個別の財産について直接的な財産権を有しない)、④LLPが訴訟当事者になることなどが挙げられる。

## (3) 外国で組成された事業体に対する課税

---

(15) 中村・前掲注(3)319頁参照。

外国で組成された事業体については、英国内国歳入庁が公表した“*Inland Revenue Tax Bulletin Issue 50*”において、法人課税を受けるか構成員課税を受けるかについての判断基準が示されている。そこでは、我が国の合名会社、合資会社及び匿名組合は透明（Transparent）な事業体（すなわち構成員課税の対象）とされており、また、法人格を有するものの法人課税を選択しない限りパートナーシップとして扱われる米国のLLCが英国では法人課税の対象とされているのは注目される。

### 3 フランス

#### （1）法人課税と構成員課税の峻別基準

フランス会社法に基づいて組成される事業体としては、SA（société anonyme：株式会社）、SARL（société à responsabilité limitée：有限会社）、SAS（société par actions simplifiée：簡略型株式会社）、SNC（société en nom collectif：合名会社）、SCS（société en commandite simple：合資会社）、SCA（société en commandite par actions：株式合資会社）があり、これらの事業体はすべて法人格を有する。

また、フランス民法に基づく事業体として、SEP（société en participation：サイレント・パートナーシップ）があり、我が国の匿名組合に相当する事業体である。SEPには法人格はなく、SEPの事業は対外的には営業者の単独事業であるため、法的主体は営業者である。そして、パートナー（出資者）の出資金は営業者の財産の一部とされるが、パートナーは営業者に対し債権者の立場に立つ。

フランスの租税法では、法人格のない事業体はすべて構成員課税とされている。また、法人格を有する事業体のうち、社員の全員が無限責任である合名会社は原則として構成員課税とされ、また、無限責任社員と有限責任社員からなる合資会社は、原則として、無限責任社員に帰属する部分について構成員課税（有限責任社員に関する部分は法人課税）とされているが、



いずれの会社も法人課税を選択することができる。

## (2) 構成員課税の対象となる主な事業体

### イ 合名会社 (SNC)

2名以上(上限なし)のパートナーによって構成される。各パートナーは業務執行代理人の立場にあり、連帯無限責任を負う。SNCの財産はSNCに帰属するが、各パートナーはSNCの財産について定款所定の持分を有する。また、SNCは自己の名において訴訟当事者となる。

### ロ 合資会社 (SCS)

無限連帯責任を負うジェネラル・パートナーと出資額を限度として責任を負うリミテッド・パートナーから構成され、ジェネラル・パートナーのみが業務執行権を有する。SCSの財産はSCSに帰属するが、各パートナーはSCSの財産について、定款所定の持分を有する。また、SCSは自己の名において訴訟当事者となる。

## (3) 外国で組成された事業体に対する課税

フランスでは、納税主体として課税されるのに必要な特徴を国内租税法において掲げ、外国事業体の納税主体を分類している。具体的には、租税条約が締結されていない国の事業体で、フランスが源泉地国の場合には、外国事業体の分類に関してはフランスの内国事業体に用いられる分類基準と同様の基準により分類され、また、租税条約締約国の事業体については条約上の分類基準に従って分類することとされている。

## 4 ドイツ

### (1) 法人課税と構成員課税の峻別基準

ドイツの商法及び株式法においては、会社のうち物的会社 (Kapitalgesellschaft) に分類される AG (Aktiengesellschaft: 株式会社)、KGaA (Kommanditgesellschaft auf Aktien: 株式合資会社) 及び GmbH (Gesellschaft mit beschränkter Haftung: 有限会社) だけが法人とされ、人的会社 (Personengesellschaft) に分類される OHG (offene

Handelsgesellschaft : 合名会社)、KG (Kommanditgesellschaft : 合資会社) は社団と認められないため、法人格が付与されていない。これは、ドイツでは、「社団＝法人＝有限責任」という論理的な対応関係が私法上も一貫しているため、社員の全部又は一部が無限責任社員によって構成されている合名会社及び合資会社は法人に含まれず、Personengesellschaft に含まれていると説明されている<sup>(16)</sup>。ただし、合名会社及び合資会社は、営利性を有する点で民法上の組合 (Gesellschaft bürgerlichen Rechts [GbR]) とは異なり、商業登記を行うことにより成立し、法的主体性が認められている。

また、民法上の組合、商法上の匿名組合 (stille Gesellschaft [stGes])、プロフェッショナル・パートナーシップ法に基づき組成されるパートナーシップ (Partnersvhft) は、いずれも法人格を有していない。

そして、ドイツの租税法では、法人格を有する事業体だけが法人課税の対象とされている。

## (2) 構成員課税の対象となる事業体

ドイツでは、法律において法人格が付与されていない事業体は、すべて構成員課税の対象とされているので、法的主体性は有するものの法人格が付与されていない合名会社及び合資会社、法的主体性のない民法上の組合、匿名組合及びパートナーシップには構成員課税が適用される。

## (3) 外国で組成された事業体に対する課税

ドイツの民事法においては、外国事業体が法人として扱われるか否かは外国事業体の設立国の法律に基づき判定される。一方、ドイツの租税法上の外国事業体の分類は、外国企業と最も類似するドイツ国内の事業体に準拠するという租税法独自の基準が採られている。したがって、外国事業体が設立準拠法において法人格が付与されていても、ドイツの租税法でそのまま法人として扱われるわけではない。

---

(16) 谷口勢津夫「ドイツにおける人的会社 (共同事業者) 課税」日税研論集 44 号 86 頁 (2000)。

## 第2節 我が国における事業体課税の概要

### 1 法人課税の対象とされる事業体とその課税ルール

#### (1) 法人課税の対象とされる事業体の範囲

我が国の法人税法においては、公共法人以外の法人はすべて法人税の納税義務者とされている。そして、内国普通法人については国内源泉所得のみならず、国外源泉所得についても課税の対象とされる。また、外国法人は国内源泉所得についてのみ課税の対象とされている(法法4①②)。なお、法人税法においては、内国法人とは、「国内に本店又は主たる事務所を有する法人をいう」と、また、外国法人とは、「内国法人以外の法人をいう」と、それぞれ定義されているが(法法2三、四)、法人そのものの定義規定は置かれていない。

また、法人でない社団<sup>(17)</sup>又は財団<sup>(18)</sup>で代表者又は管理人の定めのあるものは「人格のない社団等」とされ(法法2八)、法人とみなして法人税の納税義務者に含まれ(法法3)、収益事業から生じた所得に対して法人税が課される(法法4①)<sup>(19)</sup>。

#### (2) 法人課税における事業体と構成員との課税関係

私法上法人格が付与され、法人税の納税義務者とされる法人及び当該法

---

(17) 法人でない社団とは、多数の者が一定の目的を達成するために結合した団体のうち法人格を有しないもので、単なる個人の集合体でなく、団体としての組織を有して統一された意志の下にその構成員の個性を超越して活動を行うものをいう(法基通1-1-1)。

(18) 法人でない財団とは、一定の目的を達成するために出えんされた財産の集合体で特定の個人又は法人の所有に属さないで、一定の組織による統一された意志の下にその出えん者の意図を実現すべく独立して活動を行うものうち法人格のないものをいう(法基通1-1-2)。

(19) 人格のない社団等を法人とみなして法人税の納税義務者とされたのは、昭和32年の改正によるものであるが、当時の立法趣旨について、植松守雄「所得税法の諸問題(第5回)」税経通信42巻2号52頁(1987)では、「個人(組合)でもなく、法人でもない人格のない社団等の存在が所得課税上の空白部分となっていたことから、その空白を埋めることを目的としたものであった」と論じられている。

人の出資者である株主等の課税関係（法人課税の基本的メカニズム）は、次のとおりである。

- ① 法人からの利益の分配は当該法人の所得計算上損金の額に算入されない。
- ② 利益が法人内部に留保されている間は、出資者段階で課税されない。
- ③ 法人から受けた利益の分配は、出資者において「配当」として性質決定される<sup>(20)</sup>。
- ④ 配当に係る①と③の二段階での課税について、その重複課税を排除するための調整が貫徹されていないため、いわゆる配当二重課税の問題が生ずる。
- ⑤ 法人が出資者に分配できるのは、利益のみであり、損失の分配はできない。

このような特色は、法人と出資者とが所得課税の上で「遮断」されていること、法人と出資者が相互に「独立」していることを示していると評価される<sup>(21)</sup>。

## 2 構成員課税される事業体とその課税ルール

民法上の組合（以下「任意組合」という。）、民法特例法上の組合<sup>(22)</sup>（以下「民法特例組合」という。）及び商法上の匿名組合は、「人格のない社団等」に該当しないため、法人税の納税義務者とされていない（法基通 1-1-1、

(20) 人格のない社団等からの利益の分配金は雑所得とされている（所基通 35-1(7)）。この理由については、人格のない社団等からの利益の分配については、商法（会社法）のような法規制がなく、現実になされる利益分配の性格に問題があるだけでなく、法人税を課されるのは収益事業の所得に限られ、利益分配がすべてその所得からなされることも限らない点が挙げられている（植松守雄「所得税法の諸問題（第2回）」税経通信 41 卷 13 号 47 頁（1986）参照）。

(21) 佐藤英明「法人課税をめぐる問題状況－研究ノート－」国際税制研究 6 号 108 頁（2001）。

(22) 投資事業有限責任組合契約に関する法律に基づいて設立される投資事業有限責任組合及び有限責任事業組合契約に関する法律に基づいて設立される有限責任事業組合をいう。

14-1-1)。

#### (1) 任意組合及び民法特例組合

任意組合は、組合員となる者が出資をして共同の事業を営むことを約する契約(組合契約)により成立する事業体である(民 667)。民法上は、「契約」の一種として規定されているが、組合員の共同事業のための組織として組成されるものであるから、経済的には組合員から独立した事業主体である。しかし、任意組合には法人格が付与されておらず、法的には複数の組合員の共同事業とされており、また、租税法上もこれを法人とみなす規定がないため、法人税の納税義務者にはならない。そのため、組合事業によって生じた利益又は損失は、組合段階では課税されず、損益分配割合に応じて各組合員に直接帰属し、組合員段階ではじめて課税される(組合員課税)。この点は、民法特例組合についても同様である。

この場合の組合員課税の特色としては、組合事業により生じた損益は各組合員に直接帰属することから、その損益が現実の分配の有無にかかわらず、課税の対象となり<sup>(23)</sup>、また、原則として組合に生じた所得の性質がそのまま組合員に引き継がれる(所基通 36・37 共-20、法基通 14-1-2)点にある。なお、現行の所得税法及び法人税法には、組合事業から生じた損益に係る基本的な課税ルールに関する規定が置かれておらず、また、実務上もすべての点についての取扱いが明確にされていないため、組合課税に関する税制等の不備を指摘する論者が多い<sup>(24)</sup>。

---

(23) この組合員課税の論理(本質)からすれば、組合の計算期間にかかわらず、組合に損益が生じた都度、組合員においてその損益を認識することとなるが、事務の簡便性に配慮し、組合事業に係る損益を毎年 1 回以上一定の時期において計算し、かつ、組合員への個々の損益の帰属が当該損益発生後 1 年以内である場合には、任意組合の計算期間を基として各組合員に帰属すべき損益の額を計算し、当該計算期間の終了の日の属する組合員の年分又は事業年度の総収入金額(益金の額)又は必要経費(損金の額)に算入することを認めている(所基通 36・37 共-19 の 2、法基通 14-1-1 の 2)。

(24) 金子宏「任意組合の課税関係」税研 125 号 20 頁(2006)。増井良啓「組合損益の出資者への帰属」税務事例研究 49 号 47 頁、94 頁(1999)。同「組合形式の投資媒体

## (2) 匿名組合

商法における匿名組合契約とは、当事者の一方(匿名組合員)が相手方(営業者)の営業のために出資をし、その営業から生ずる利益を分配することを約する契約であり(商 535)、当該契約によって成立する事業体が匿名組合である。

匿名組合契約により営まれる事業は、法的には営業者の単独事業であって、匿名組合員の出資は営業者の財産に属し、匿名組合員には持分の観念はなく(商 536①)、組合事業につき第三者に対して権利義務を有するのは営業者のみである(商 536④)。また、匿名組合員は、営業者に対し所定の出資義務を負い、これに対応する利益分配請求権を有する。さらに、業務については、営業者は、契約に従い匿名組合員の出資を使用して営業を遂行する権利及び義務を負い(商 535)、匿名組合員は、特約がない限り自ら業務を執行する権利や営業を代表する権利はなく(商 536③)、営業者の業務及び財産の状況を検査する権利が認められているにすぎない(商 539)。

匿名組合事業によって営業者に生じた利益は、匿名組合契約に基づいて匿名組合員に分配されるので、現実の分配の有無にかかわらず、分配すべき利益の額は、営業者の所得の金額の計算上、必要経費又は損金の額に算入される(所基通 36・37 共-21 の2、法基通 14-1-3)。また、組合事業によって損失が生じ、その損失を匿名組合員に負担させる場合には、その負担させるべき損失の額は、営業者が法人の場合には、益金の額に算入されることが明らかにされている(法基通 14-1-3)<sup>(25)</sup>。

と所得税」日税研論集 44 号 131 頁(2000)。同「組織形態の多様化と所得課税」租税法研究 30 号 23 頁(2002)。佐藤英明「組合による投資と課税」税務事例研究 50 号 66 頁(1999)。平野嘉秋「日本版 L L P と課税上の問題点」租税研究 670 号 85 頁(2005)。兼平裕子「多様な組織形態と法人課税・所得課税」税法学 555 号 19 頁(2006)。岡正晶「日本版 L L C と組合課税について」税務事例研究 81 号 45 頁(2004)。一高龍司「多様化する法人制度と税制の検討課題」税務弘報 51 巻 13 号 14 頁(2003) 参照。

(25) 営業者が個人の場合には、その損失が、いずれの種類所得に属するものかによって取扱いが異なるのではないかと思われるが、通達では、その取扱いが明らかに

また、匿名組員においては、組合に利益が生じた場合には当然に利益分配請求権が生ずるので、現実の利益分配の有無にかかわらず、組合の計算期間の終了の日の属する事業年度の益金の額に算入される(法基通14-1-3)<sup>(26)</sup>。この場合において、個人の匿名組員が受けるべき利益の所得の種類は、原則として雑所得とし、匿名組員が営業者の営む事業に係る重要な業務執行の決定を行っているなど組合事業を営業者と共に経営していると認められる場合には、営業者の営業の内容に従い、事業所得又はその他の各種所得とすることとされている(所基通36・37共-21)<sup>(27)</sup>。

### 3 事業体課税に関する税制調査会での議論と税制の変遷

#### (1) 税制調査会における議論

イ シャウブ勧告直後(法人擬制説時代)における個人類似法人の課税の在り方の議論

昭和31年の税制調査会答申<sup>(28)</sup>では、個人事業者が税負担の軽減を目

されていない。

- (26) 匿名組員が個人の場合の利益の帰属の時期について、通達では必ずしも明確にされていないが、国税庁の情報において、法人と同様となる旨が明らかにされている(国税庁HP・平成18年1月27日付個人課税課情報第2号「平成17年度税制改正及び有限責任事業組合契約に関する法律の施行に伴う任意組合等の組合事業に係る利益等の課税の取扱いについて(情報)」57頁参照)。
- (27) この取扱いは、平成17年の通達改正後のものであり、同年の改正前は、営業の利益の有無にかかわらず一定額又は出資額に対する一定割合により分配を受けるものを除き、営業者の営業の内容に従い、事業所得又はその他の各種所得として取り扱うこととされていた(改正前の所基通36・37共-21)。この改正後の取扱いについて、金子宏名誉教授は「匿名組合は共同事業であり、内的組合の性質をもつという考え方(匿名組合内的組合説)から出発すると、匿名組合に対する課税については、立法論上、解釈論上、できるだけ、民法上の組合に対する課税に準じた取扱いをすべきである」とし、平成17年改正前の通達の規定の方が匿名組合の性質に合致していたと指摘し、「もし通達のように解さなければ不都合が生ずるのであるのであれば、通達の改正ではなく、立法で、不都合を排除するための規定を設けるべきである」と論じられている。金子宏「匿名組合に対する所得課税の検討ービジネス・プランニングの観点を含めてー」(金子宏編「租税法の基本問題」165～167頁(有斐閣、2007))。
- (28) 昭和31年12月「臨時税制調査会答申」。

的として、いわゆる法人成りする傾向が顕著となっており、それによって税負担の均衡がくずれていることが問題として取り上げられた。そして、その税負担の不均衡の主な原因は、①事業所得の給与所得への転化と給与所得控除の適用、②同族関係者への給与の支払いによる所得の分散、③比例税率と累進税率との差異にあると分析されている。

この問題の解決の方向として、同族会社に対する組合課税の適用（法人の所得をその株主等に持分に応じてあん分し、これに個人所得税を課税すること）も検討されたが、実務上あまりに多くの難点があるとの理由で見送られ、税制としては個人の所得税の税率の大幅な引下げのみにとどまった。

また、昭和 35 年の税制調査会答申<sup>(29)</sup>においては、性格の異なる多数の法人を一律に法人課税することの是非が議論されている。しかしながら、法人を、株式を公開する大法人のグループと同族株主によって支配される中小の同族法人のグループとに区分し、異なる課税形態を採用しようとしても、両者の間に明確な線を引くことが困難であること、一定の基準を設けても、その境界線の近傍にある法人間に負担のギャップが生ずること、同族会社といっても経済活動の実体は区々であり、同族会社か否かで他の法人と区別して個人所得税を課するようなことは不可能であるとして消極的に受け止められている。また、法人税は法人の規模にかかわらず特別の負担を課する企業税であるから、「所得税の負担とは直接理論的な関連を持っていない」と評されている。

さらに、昭和 39 年の税制調査会答申<sup>(30)</sup>においては、個人企業と法人企業との税負担のバランスについて、これまでの諸控除、税率の引下げによる所得税の一般的な減税、家族従業員に対する専従者控除の拡充といった税制改正により「個人事業者が税負担軽減を意図して法人に組織

---

(29) 昭和 35 年 12 月「当面実施すべき税制改正に関する答申」。

(30) 昭和 39 年 12 月「『今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方』についての答申」。



替える要因はおおむね除去された」と評されている。

#### ロ 法人実在説的な税制への移行後における法人課税の在り方の議論

昭和 46 年の税制調査会<sup>(31)</sup>においては、非公開の中小法人、特に個人類似法人に組合課税の選択を認めるべきかどうか議論されたが、法人形態を選ぶのには、それなりのメリットを認めてのことだから課税上も法人と株主とを別個の存在として扱うことに異議をさしはさむいわれはないこと、個人類似法人において法人と株主が一体の存在であることが「二重課税」を絶対に回避すべきであることを意味するものではなく、法人と株主を通じる租税負担が、二重課税の結果、過重になるのを防ぐべきであることを意味するものであることを理由に、否定的な立場を表明している。

また、昭和 55 年 9 月の税制調査会報告<sup>(32)</sup>では、「個人類似法人に対する税制」について、「中小法人といっても・・・やがては大法人に成長する可能性を有していること等を考慮すれば、商法等の組織法において同じ形態をとっているものを税制のみで区分する客観的基準を見出すことは困難であり、また、適当でもないと考えられる。従って、現行の商法等を前提とすれば、税法においては、個人事業者の所得税負担との均衡を図るとともに課税上の弊害を除去するという観点から、同族会社の行為計算否認制度や留保金課税制度などの個別的手段を通じて、できるだけ法人の実態に沿った課税を行うことにより対応せざるを得ない」と論じられている。

#### ハ 外国事業体に対する課税の在り方の議論

平成 12 年の税制調査会答申<sup>(33)</sup>では、投資や事業主体に係る外国事業体の多様化を踏まえ、「本国において私法上『法人』とはされないもの

---

(31) 昭和 46 年 8 月「長期税制のあり方についての答申」。

(32) 昭和 55 年 9 月「企業課税小委員会報告」。

(33) 平成 12 年 7 月「わが国税制の現状と課題－21 世紀に向けた国民の参加と選択－」答申。

の、自己の名前で取引をしているなど、その実態を見れば法人税の課税対象とすることがふさわしいものもある。……法人格を持たない事業体を法人課税上どのように取り扱うかという問題は、法人税制全体に関わるものですが、少なくとも外国の多様な事業体に係るクロスボーダー取引（国境を越える取引）の場面において、法人課税の対象について法人格の有無ではなく、活動の内容などの実質的な基準により判断する税法上の認識ルールを作ることが必要である」とまとめられている。

## （2）法人課税の税制の変遷（骨格）

法人の所得に対する課税は明治32年に従前の所得税法において第1種所得税として法人の所得に対して2.5%の課税をしたのが最初である。しかし、当時は、法人を独立した納税主体と認めて課税するというよりも、個人に対する源泉課税の趣旨にすぎなかった<sup>(34)</sup>。

その後、第一次世界大戦を経て、我が国の経済は飛躍的に発展し、所得税の税率の引上げが相次いで行われた結果、配当や役員賞与の所得を有する者とその他の所得との間の税負担の不均衡が目立ち、いわゆる個人企業の「法人成り」が増加した<sup>(35)</sup>。そこで、大正9年の改正では、法人を独立した課税の主体と認め、法人には、法人としての課税を行い、法人の支払った配当金に対しては、さらに個人の所得に総合して課税することとされた。この基本的な課税形態は、そのまま今日まで引き継がれてきている。なお、個人企業と個人企業類似の法人との間の税負担の調整については、法人税法では、同族会社の留保金課税制度以外には根本的な措置が講じられずに今日に至っているということが出来る<sup>(36)</sup>。

なお、近年においては、資産流動化の促進の観点から、実質的に導管に過ぎない一定の特定目的会社（SPC）について支払配当を損金算入する

---

(34) 武田昌輔=後藤喜一編著「会社税務積義」1104頁（第一法規）。

(35) 泉美之松「税法の基礎〔七訂版〕」307頁（税務経理協会、1985）。

(36) 平成19年の税制改正で、産業競争力の向上、中小企業の財務基盤の強化の観点から資本金1億円以下の法人が特定同族会社の留保金課税制度の適用対象から除外された。

制度や、租税回避に対処するために一定の信託について受託者に対して法人課税する制度など、新たな形態の課税制度が創設されてきているが、これらの制度は、上記のとおり、いずれも特殊な場面への対応措置として創設されたものといえるから、法人格を有する事業体には法人課税、法人格を有しない事業体には構成員課税という基本的な課税体系は、今日においてもなお維持されているといえる。

現行税制の課税形態を事業体別に整理すると次のとおりである。

主な事業体の種類		事業体の課税	出資者（個人）の課税		
法人格あり	株 式 会 社	法 人 課 税	支払配当損金不算入  配当所得課税 (損失の分配なし) 配当控除あり		
	特 例 有 限 会 社				
	持 分 会 社				
	合 名 会 社				
	合 資 会 社				
合 同 会 社	法 人 課 税	支払配当損金算入 (ペイスルー課税)	配当所得課税 (損失の分配なし) 配当控除なし		
特定目的会社・投資法人					
特定目的信託・特定投資信託					
法人課税信託					
人格のない社団等				支払配当損金不算入	配当所得課税 (損失の分配なし) 配当控除あり
任意組合	雑所得課税 (損失の分配なし)				
法人格なし	投資事業有限責任組合	法人課税なし	構成員課税	純額方式: 不動産、事業、山林又は雑所得 (損失の分配可)	
	有限責任事業組合				
	匿名組合				原則: 雑所得 例外: 事業、その他 (損失の分配可)

#### 4 諸外国の事業体課税との比較

これまでの検討を踏まえ、法人格の有無、構成員の責任の態様別に我が国と諸外国との間にどのような課税上の差異が見られるかを整理しておく。

なお、次表における各記号は、それぞれ次のことを表す。

○……法人格有 ×……法人格無 ◎……法人課税 □……構成員課税

## イ 構成員（出資者）の全員が無限責任の事業体

国名	事業体の名称	根拠法	法人格	課税形態
日本	任意組合	民法	×	<input type="checkbox"/>
	合名会社	会社法	○	◎
アメリカ	ジェネラル・パートナーシップ(GP)	州P S法	×	<input type="checkbox"/> (選択により◎)
イギリス	ジェネラル・パートナーシップ(GP)	P S法	×	<input type="checkbox"/>
フランス	S C (民法上の組合)	民法	×	<input type="checkbox"/>
	S N C (合名会社)	会社法	○	<input type="checkbox"/> (選択により◎)
ドイツ	GbR(民法上の組合)	民法	×	<input type="checkbox"/>
	プロフェッショナル・パートナーシップ(P)	P法	×	<input type="checkbox"/>
	O H G (合名会社)	商法	×	<input type="checkbox"/>

## ロ 無限責任と有限責任の構成員（出資者）から成る事業体

国名	事業体の名称	根拠法	法人格	課税形態
日本	投資事業有限責任組合（日本版LP）	民法特例法	×	<input type="checkbox"/>
	匿名組合	商法	×	<input type="checkbox"/>
	合資会社	会社法	○	◎
アメリカ	リミテッド・パートナーシップ(LP)	州LP法	×	原則 <input type="checkbox"/> (選択により◎)
イギリス	リミテッド・パートナーシップ(LP)	LP法	×	<input type="checkbox"/>
フランス	サイレント・パートナーシップ(匿名組合)	民法	×	<input type="checkbox"/>
	S C S (合資会社)	会社法	○	無限責任社員のみ <input type="checkbox"/> (選択により◎)
ドイツ	s t G e s (匿名組合)	商法	×	<input type="checkbox"/>
	K G (合資会社)	商法	×	<input type="checkbox"/>

## ハ 構成員の全員が有限責任の事業体

国名	事業体の名称	根拠法	法人格	課税形態
日本	有限責任事業組合（日本版LLP）	民法特例法	×	<input type="checkbox"/>
	合同会社（日本版LLC）	会社法	○	◎
	特例有限会社	会社法	○	◎
	株式会社	会社法	○	◎

アメリカ	リミテッド・ライアビリティ・パートナーシップ (LLP)	州 LP 法	×	原則□ (選択により◎)
	リミテッド・ライアビリティ・リミテッド・パートナーシップ (LLL)	州 LP 法	×	原則□ (選択により◎)
	リミテッド・ライアビリティ・カンパニー (LLC)	州 LLC 法	○	□ (選択により◎)
	S 法人	州会社法	○	□ (選択により◎)
	C 法人	州会社法	○	◎
イギリス	リミテッド・ライアビリティ・パートナーシップ (LLP)	LLP 法	○	□
	カンパニー(会社)	会社法	○	◎
フランス	S A S (簡略型株式会社)	会社法	○	◎
	S A R L (有限会社)	会社法	○	◎
	S A (株式会社)	会社法	○	◎
ドイツ	G m b H (有限会社)	有限会社法	○	◎
	K G a A (株式合資会社)	株式法	○	◎
	A G (株式会社)	株式法	○	◎

上記のとおり、我が国の租税法では、近年における S P C 及びそれに類似する信託の創設、信託法の改正に伴う多様化した信託を利用した租税回避の防止等の観点から、若干の例外的な課税形態が採用されてきてはいるものの、基本的には、法人(私法上法人格が付与された事業体)には法人課税方式が、法人格を有しない事業体には構成員課税方式が採用されている。その理由としては、前述の税制調査会の議論の経緯からも明らかなように、内部組織面で個人企業や組合に類似する中小企業について、個人課税に近づけるような課税体系が採用されることなく、逆に個人企業に対する課税を法人課税に近づけるといった立法政策によって、両者の租税負担の問題の解決が図られてきたことにあるということができよう。そのため、このような法人課税制度に対して、今日においても「比較的小規模の法人においては『法人の所得』をその出資者の所得と認めうることを考えるならば、必ずしも望ましいことではない」との指摘がある<sup>(37)</sup>。

(37) 中里実「フランスにおける中小企業課税」租税法研究 13 号 129 頁 (1985)。

これに対して、諸外国では、事業体の私法上の法人格の有無と租税法における法人課税と構成員課税との峻別基準が必ずしも我が国のようにリンクしておらず、一般的な傾向として、人的会社には社員（出資者）に対する構成員課税が、物的会社には法人課税が採用されているといえる。

人的会社について構成員課税が採用されている理由としては、「人的会社については、社員の数が少なく、また、社員が匿名ではなく、さらに、社員の変動も比較的まれであるために、企業の所得を出資者に配分することが容易であり、わざわざ法人税を課税する必要がないこと、社員が無限責任を負っているのであるから、企業を無視して直接社員に課税してさしつかえないこと」<sup>(38)</sup>が挙げられている。

また、物的会社について法人課税されている理由としては、「第一に、社員の数が多く、また、社員が匿名である場合が多く、さらに、社員の変動も激しい（場合もある）ために、企業の所得を社員に配分する手続が複雑である。第二に、物的会社の存在および活動により恩恵を受けているのは必ずしも社員のみとは限らないから、企業の所得をそのまま社員の所得と考えることは妥当ではないかもしれない。第三に、物的会社の社員が負っているのは原則として有限責任であるから、租税債権に対しては会社の財産を引当てとすべきである。」<sup>(39)</sup>ことが挙げられる。

さらに、一定の法人について法人課税と構成員課税のいずれの適用を受けるかについて、これを納税者に選択を認める制度を採用している国として、フランスと米国がある。両国のこの制度の趣旨については、「フランスの制度が、一応、会社の規模に応じた所得税と法人税の区分という原則に基づくものであるのに対して、アメリカにおいては、・・・会社の規模に応じた所得税と法人税の区分という傾向よりも、むしろ、企業側の Business Planning を尊重し企業形態の選択に関する課税の中立性を確保するという思考が存在す

---

(38) 中里・前掲注(37)134頁。

(39) 中里・前掲注(37)134頁。

るといふことができよう」<sup>(40)</sup>と評する意見がある。

### 第3節 各国租税法上の法人概念の相違に起因する諸問題

#### 1 インバウンドの場面における外国事業体の性質決定の問題

我が国の所得税法及び法人税法では、外国法人を「内国法人以外の法人」と定義しているが（所法27、法法28）、いずれの税法においても「法人」そのものの定義規定が置かれていない。そのため、我が国の租税法の適用において、どのような事業体が外国法人として取り扱われ、どのような事業体が構成員課税の適用を受けるかが問題となる。

この点について、川端康之教授は2つの考え方があることを指摘している<sup>(41)</sup>。すなわち、「一つには、所得税法等の租税法規の適用といってもわが国の法規の適用であり、所得税法等に明文の定めがない限り、一般的な国際私法の考え方に従い、まず、当該企業形態がわが国の私法上どのような評価を受けるかを精査した上で、それに従って、租税法規の適用を決すべきであるとの考え方である。今一つは、租税法規の対象となっているのは、経済活動であり、経済活動の実態に適合した租税法規の解釈適用が行われるべきであるから、その意味で、租税法規の解釈適用に際しては租税法上、どのような経済実態であるかを判断して、適用の適否を決すべきであるとの考え方である。」。

これについては、現行の税制は我が国で組成された事業体について、私法上の法人ないし権利能力のない社団の概念を基本として法人課税の範囲を決する取扱いをしてきているため、外国事業体が法人課税を受けるかどうかについても、基本的には我が国の私法概念との類似性を勘案しながら、これを

---

(40) 中里・前掲注(37)132頁。

(41) 川端康之「国際租税法の現状と課題－企業形態の多様化、居住者、条約の解釈適用－」税務弘報50巻9号8頁（2002）。

判定せざるを得ないと解される<sup>(42)</sup>。そのため、その前提として、民法、国際私法や会社法において、いかなる事業体が「法人」ないし「外国法人」とされるかを明らかにしなければならない。

さらに、我が国で組成された事業体で「法人」とされない事業体については、そのうち、人格のない社団等については法人とみなして法人課税の対象とされており、また、任意組合、民法特例組合及び匿名組合については、組合そのものは法人課税の対象とされず、組合員(匿名組合にあっては営業者及び匿名組合員)を納税義務者として、これらの者に課税している。したがって、外国事業体のうち我が国の租税法上「外国法人」に該当しないと判定される事業体については、まず、社団性の有無により人格のない社団等に類する事業体かどうかの判定がなされ、これに該当しない場合には、さらに、上記の各種組合のうちいずれの組合に最も類似する事業体かの判定を行わなければ、国内で事業活動を行い所得を稼得している外国事業体に対する課税関係が明らかにされないこととなる。

## 2 アウトバウンドの場面における我が国居住者に対する課税上の問題点

### (1) 居住者に配賦される損益の課税の時期と所得区分

---

(42) このように租税法において明確にされていない不確定な概念の意義を租税法上どのように解釈すべきかの議論は、一般に借用概念論と呼ばれ、統一説、独立性、目的適合説の諸説があるが、統一説が支配的である。金子宏名誉教授は、借用概念を「他の法分野で用いられ、すでにはっきりした意味内容を与えている概念」とし、「借用概念は他の法分野における同じ意義に解釈するのが、租税法律主義=法的安定性の要請に合致している。すなわち、私法との関連で見ると、納税義務は、各種の経済活動ないし経済現象から生じてくるのであるが、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されているから、租税法がそれらを課税要件規定の中にとりこむにあたって、私法上におけると同じ概念を用いている場合には、別意に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合は別として、それを私法上におけると同じ意義に解するのが、法的安定性の見地からは好ましい。その意味で、借用概念は、原則として、本来の法分野におけると同じ意義に解釈すべきであろう」と論じられている(金子宏「租税法[第十三版]」104～105頁(弘文堂、2008))。



我が国の租税法における法人課税と構成員課税の峻別の基準は、基本的には事業体の法人格の有無である。これに対して、諸外国では、事業体の法人格の有無は必ずしも両者を峻別する絶対的な基準とはされていない。

そのため、例えば、我が国の投資家が、我が国では法人と判定される外国事業体に投資した場合であっても、その外国事業体の設立国の租税法では構成員課税の適用を受ける場合が起こり得る<sup>(43)</sup>。そして、この場合には、外国事業体に生じた損益は損益分配割合等に応じて各構成員に配賦され、現実の損益の分配の有無にかかわらず各構成員が申告、納税義務を履行するのが一般的である。この場合の我が国の租税法上の問題のひとつとして、我が国の投資家が現地で外国事業体から配賦された損益について、どのタイミングで課税所得として投資家に課税するか、投資家が個人の場合には、いずれの種類所得と判断されるかという問題がある<sup>(44)</sup>。

## (2) 国際課税に係る諸問題

### イ 外国税額控除を巡る問題

我が国の投資家が、①我が国の租税法では法人と判定されるが現地の租税法では構成員課税を受ける外国事業体に、又は②我が国の租税法では組合類似の事業体と判定されるが現地の租税法では法人課税を受ける外国事業体に、それぞれ投資した場合には、我が国の租税法上の所得の帰属者（①は外国事業体、②は構成員）と外国事業体が稼得した所得に対して租税を課される者（①は構成員、②は外国事業体）とが異なってくる。この場合に、名義人主義を採用している我が国の租税法における外国税額控除制度の下で、同制度の適用が認められるかどうか問題

---

(43) 例えば、米国においては、LLCは原則として構成員課税の適用を受けるが、国税庁の情報において、米国のLLCが米国の税務上、法人課税又は構成員課税のいずれの選択を行ったかにかかわらず、我が国の租税法では原則として外国法人として取り扱う旨が明らかにされている（詳細は第2章第2節参照）。

(44) 我が国の租税法では、法人からの剰余金の配当は配当所得とされ、また、民法上の組合が稼得した所得は、原則として、その所得の性質がそのまま組合員に引き継がれる。

となる。

また、外国税額控除が認められるとした場合であっても、直接税額控除又は間接税額控除のいずれが適用されるのか、我が国の投資家が外国事業体に直接出資する場合と現地に外国子会社を設立し、当該外国子会社を経由して間接的に出資する場合とで、その考え方が異なってくるかという問題がある。

#### ロ タックスヘイブン税制を巡る問題

我が国の投資家が、我が国の租税法では法人と判定されるが現地の租税法では構成員課税を受ける外国事業体に投資した場合には、当該外国事業体が稼得した所得は構成員にパス・スルーされるため、外国事業体の名で当該所得に対する租税を納付することはない。そのため、タックスヘイブン税制の適用において、外国事業体が我が国の投資家の特定外国子会社等と判定され、その外国事業体に留保された利益のうち出資持分に相当する額について、合算課税されるかどうかの問題となる。

#### ハ 移転価格税制を巡る問題

我が国の投資家が上記ロと同様な関係にある外国事業体と取引を行った場合において、当該外国事業体が移転価格税制における国外関連者に該当するとして取り扱われるかどうかの問題となる。

#### ニ 租税条約の適用を巡る問題

租税条約は一方又は双方の締約国の「居住者」に対して適用される。そのため、条約締約国間において事業体に係る課税上の取扱いが異なる場合に、いずれの締約国でその居住者を判定するのかという問題がある。

## 第2章 外国事業体の性質決定と課税の在り方

### 第1節 私法上の外国法人の概念

我が国の租税法には「法人」そのものの定義規定が置かれていないため、外国事業体が我が国の租税法上「法人」に該当するか否かの判定(性質決定)については、一般的な国際私法等の考え方に従い、外国事業体が我が国の私法上どのように評価されるかによって租税法の適用関係を決していくこととなると考えられる。そのため、ここでは、我が国における私法上の外国法人の概念を明確にする。

#### 1 民法における外国法人の意義

##### (1) 民法上の「法人」の意義

民法は、「法人は、この法律その他の法律の規定によらなければ、成立しない。」と定めている(民 33)。そして、この場合の法人とは、「自然人以外のもので権利義務の主体たる地位(資格)を有するもの」をいい「法人格が与えられることによって、権利義務の帰属や、団体の管理を行うことが簡明となり、団体としての統一的活動をすることが容易となり、個人よりさらに強力な力を発揮できる」<sup>(45)</sup>。

そして、法人の一般的な属性としては、①法人自体の名において権利を有し義務を負うこと、②法人自体の名において訴訟当事者となること、③法人自体に対する債務名義によってのみ、法人の財産に対して強制執行をなし得ること、④法人の財産が、法人の構成員個人の債権者の責任財産とならず、法人自体の債権者の排他的責任財産となること、⑤法人の債権者にとって、法人自体の財産のみが責任財産となり、法人の構成員個人の財

---

(45) 林良平「新版注釈民法(2)総則(2)」3頁(有斐閣、1987)。

産が責任財産にならないことが挙げられる<sup>(46)</sup>。

しかし、合名会社及び合資会社は④及び⑤の属性を有しておらず、すべての属性を有しているのは株式会社（特例有限会社を含む。）と合同会社にすぎない。合名会社と同様に組合員の全員が無限責任を負う任意組合でも、組合財産に目的財産性が認められ、組合員の債権者が組合財産に対し直接強制執行をすることができないこととされており、団体債権者のための担保財産の分別という点については、両者にはほとんど差はない<sup>(47)</sup>。また、人格のない社団にも訴訟当事者能力が認められている（民事訴訟法 29）ことからすれば、②の属性も法人固有のものとはいえない。

さらに、法人格が社団性とどのような結びつきがあるかを見てみると、会社法における持分会社は、いずれも内部組織の面では民法上の組合に類似する法人であり、また会社法ではすべての形態の会社に一人会社の設立を容認したため、社団性が客観的に顕在化していない（潜在的な社団にすぎない）場合でも法人格が認められることからすると、法人格は必ずしも社団性と論理必然的に結びついているものではないといわざるを得ない<sup>(48)</sup>。

このように考えてくると、「実定法上の制度としての法人とは、私法上の権利義務や財産の独立の帰属主体をつくり、個人財産とは分離されたところの、団体などそれ自体の独立の責任財産をつくるための法技術であり、  
「法人は、沿革的には団体および一団の目的財産を予定したものではあつ

(46) 鴻常夫=河本一郎=北沢正啓=戸田修三編「新版商法（会社）講義」8頁（青林書院新社、1982）。

(47) 竹内昭夫「新版注釈会社法(1)」61頁（有斐閣、1985）。

(48) このような法人の属性に関する非法人との峻別の困難性について、江頭憲治郎「株式会社・有限会社法」（有斐閣、2005）24頁では「構成員の有限責任性、訴訟当事者能力等の『法人の分離原則』を構成する各要素を『法人格の属性』と呼ぶとすれば、その属性の一部を欠く法人もあれば、その属性を一部有する非法人団体もあるわけである。種々の団体にどの属性が帰属しているかを個別に検討していくと、わが国で『法人』と呼ばれるもののみあり非法人団体には絶対にはない属性を見つけることは難しく、他方、『法人』すべてには、①その名において権利を取得し義務を負う、②訴訟当事者能力、③自己名義の債務名義によってしか強制執行を受けないとの三属性は、最低限帰属することがわかる。」と論じられている。

たが、現行法の規定のもとでは、法人格創設という技術的な色彩が濃く、その背後にある実体は、かならずしも直接的には考慮されていない<sup>(49)</sup>と理解するのが最も妥当であると考えられる。

## (2) 国際私法及び民法における外国法人の意義

### イ 国際私法における外国法人の概念

国際私法の分野において、法人に関しては、次の2点が論点となる。第1点は従属法の問題である。すなわち、社団又は財団が権利義務の主体として人格を取得するために要求される要件は各国において区々であるところ、いかなる国の法律が法人格を決定するかという問題であり、この法人の一般的な権利能力の準拠法は一般に「従属法」と呼ばれている。第2点は外国法人の認許の問題である。すなわち、外国法上有効に設立した法人が内国において法人として活動することが認められるためには、内国法上その法人格を承認されることが必要である。

我が国には、法人の従属法を直接定めた規定は存しない。そのため、従属法については諸々の学説があるが、代表的なものとして、設立準拠法説と住所地说とがある。

設立準拠法説は、法人の本質はあくまでも法技術的な手段たることに存し、法人に人格を付与するのはやはり法人の設立に際して準拠した法律であるとする説であり、一方、住所地说は、法人の活動の中心地であり法人と最も緊密な関係に立つ住所地(主たる事務所の所在地)における社会一般の利益を保護するためには、法人は住所地の法によって人格を付与されなければならないとする説である<sup>(50)</sup>。現在では、設立準拠法説が通説となっており、法人の代表者の権限の存否及びその範囲が問題となった裁判においても、法人の従属法を法人の設立準拠法であるとしている<sup>(51)</sup>。

---

(49) 幾代通「民法総則」92頁(青林書院新社、1977)。

(50) 山田鎌一「国際私法[第3版]」227頁(有斐閣、2004)。

(51) 東京地判平4.1.28判例時報1437号122頁(1993)。これに係る評釈として、神前

従属法は、法人の権利能力の範囲、法人の機関、法人の代表者、法人の組織などの決定にも適用されるものであるところ、イ)これらのものは、その人格を付与する法律と最も密接な関係に立つこと、ロ)会社法第 933 条《外国会社の登記》では、外国会社について「外国会社の設立の準拠法」を登記事項としていること、ハ)同法第 821 条《擬似外国会社》の規定は設立準拠法を前提として規定されていると解されることからすれば、会社法の解釈としても法人格の有無は設立準拠法により決定されると解するのが妥当であると考えられる。

なお、外国の設立準拠法における法人格の有無を判定する際の外国の設立準拠法の解釈については、「外国法が準拠法となるということは、その外国法が当該外国において現実に適用されている意味内容において適用されるということであり、「外国法の条文のみを翻訳し、日本法の観念に従って解釈することは許されない」<sup>(52)</sup>。

2 点目の外国法人の認許の問題はロで論じる。

#### ロ 民法における外国法人の意義

民法第 33 条《法人の成立》では「法人は、この法律その他の法律の規定によらなければ、成立しない。」と規定していることから、我が国の法律に準拠して設立されたものだけがこの規定における「法人」に該当することとなる。すなわち、この場合の「法人」は内国法人のみを指すのである。したがって、外国法により法人として有効に成立した団体は我が国の法律によって法人格を与えられた事業体ではないから、我が国において法人として活動することが当然に認められるものではない。そのため、民法第 36 条《外国法人》において「外国法人は、国、国の行政区画及び商事会社を除き、その成立を認許しない。ただし、法律又は

---

禎「カリフォルニア州会社の代表者の契約締結権限」ジュリスト 1059 号 215 頁(1995)、織田有基子「カリフォルニア州会社の代表者の契約締結権限に関する準拠法」ジュリスト 1106 号 139 頁 (1997) など参照。

(52) 澤木敬郎=道垣内正人「国際私法入門[第 4 版]」53 頁 (有斐閣、1997)。

条約の規定により認許された外国法人は、この限りでない。」と規定し、外国法上有効に成立した法人の法人格を我が国においても承認し、法人として活動することを認める外国法人の範囲を定めている<sup>(53)</sup>。

この認許(法人としての国内での活動の承認)と法人が外国法上有効に成立したか否かの問題は別個の問題であるから、この規定により我が国で認許されない外国法人であっても、設立準拠法上有効に成立している限り、国際私法上は法人としての存在が認められる。ここで問題となるのは、民法で単に「外国法人」というときに、認許される外国法人のみを指すのか、認許されない外国法人も含まれるのかである。この点については、民法第 36 条が外国法人として扱うものに関する規定であると厳格に解した場合には、前者の考えになろう。しかしながら、同条は、その規定振りからして、認許されない外国法人が存在していることを前提としていることが読み取れることからして、「民法にいう外国法人とは、同法の認許の有無にかかわらず、外国において法人格を有する組織体をいうと理解すべきである」とする考え<sup>(54)</sup>が妥当ではないかと考える。

## 2 会社法における外国会社の意義

### (1) 旧商法における外国会社の範囲を巡る議論

旧商法では、第 54 条で「会社ハ之ヲ法人トス」と規定していたが、この場合の会社は、合名会社、合資会社及び株式会社を指す(旧商法 53)。そして、外国会社については、我が国の商法上の会社に準ずる規制を行うことを目的として、第 479 条以下に外国会社に関する規定を置いていたが、「外国会社」を直接には定義していなかった。なお、外国会社と内国会社

---

(53) この規定に従えば、学問、芸術、宗教等を目的とする公益法人は認許されないこととなるが、これについて立法論として批判するものとして、山田・前掲注(50)247頁、金子宏=新堂幸司=平井宜雄「法律学小辞典[第4版]」961頁。

(54) 酒井克彦「米国 Limited Liability Company からの分配金に対する課税(1)―租税法上の法人概念と米国における法人該当性―」國士館大學比較法制研究所「比較法制研究」第29号41頁(2006)。

の区分の基準については、設立準拠法主義が我が国の通説・判例の立場であることは前述のとおりである。

そして、法人格のないものにも外国会社に関する規定の適用が及ぶかどうかについては、①この規定は監督的性質を有するものであるから、我が国の会社と実質を同じくする限り、その法人格の有無を問わず適用されると見解<sup>(55)</sup>と、②この規定は民法第36条により認許された外国法人を前提とするから、本国上法人格を有する会社を意味するが、法人格を有しない外国会社にも類推適用されるとする見解<sup>(56)</sup>があるが、判例<sup>(57)</sup>は①の立場に立っている。ただ、①の見解に立つときにおいても、外国会社の規定は、我が国の商法の会社に準ずる規制を行うことを目的とするものであるから<sup>(58)</sup>、「その本質が商法上認められている会社に類するものでなければならない」<sup>(59)</sup>と解されてきた。

このことから、旧商法における外国会社と民法における外国法人とはその範囲を異にしていたといえることができる。

## (2) 会社法における外国会社の意義

会社法では、外国会社を「外国の法令に準拠して設立された法人その他の外国の団体であって、会社と同種のもの又は会社に類似するものをいう」とする明文の定義規定が置かれた(会社法2二)。この規定は、旧商法下における(1)の有力な見解である①説及び判例の立場を法令で明確にしたものと解することができる。したがって、会社法においても、会社法上の外国会社と民法上の外国法人とでは、その範囲を異にしているといえることができる。

なお、我が国に事実上の本店を置きながら、我が国の会社法の適用を避

(55) 田中誠二「全訂会社法詳論」下巻1265頁(勁草書房、1975)。

(56) 山田鎌一「外国会社」株式会社法講座五巻1804頁(有斐閣・1959)、川上太郎「会社に関する国際私法問題」私法研究7号123頁。

(57) 大判明38.4.17民録11輯506頁。

(58) 大判明38.2.15民録11輯175頁。

(59) 竹内昭夫「新版注釈会社法(13)」524頁(有斐閣、1994)。



けるためだけに外国法に依拠して会社を設立する、いわゆる「擬似外国会社」の問題については、会社法において、擬似外国会社にも法人格を認めた上で、法令に違反して我が国で継続して取引を行った場合には、その行為者に対して連帯責任を課す（会社法 821）ことによって、実質的な弊害を防止するといった立法的な解決が図られている。

## 第2節 我が国の租税法における外国法人の意義

我が国の租税法では、「法人」の概念を私法上の概念に依拠している。そこで、本節では、前節において明らかにした私法上の法人ないし外国法人の概念を踏まえ、租税法上の外国法人の意義を明らかにしたうえで、これと近年の争訟事案で示されている租税法上の外国法人の概念とを比較する。

### 1 借用概念から導かれる租税法上の外国法人の意義とその問題点

#### (1) 我が国の租税法における外国法人の範囲

我が国の租税法では、内国法人とは、「国内に本店又は主たる事務所を有する法人をいう」と、また、外国法人とは、「内国法人以外の法人をいう」と、それぞれ定義し、本店所在地主義（法人税法の施行地に本店又は主たる事務所があるかどうかにより内国法人と外国法人を区分する考え方）を採用している（法法2三、四、所法2六、七）。しかしながら、「法人」そのものの定義規定が置かれていないため、「法人」の意義については、私法上の概念に依拠することとなるが、私法上の法人とは、これまでの検討から「私法（設立準拠法）において法人格（権利義務の主体となることのできる法律上の資格）が付与された事業体」ということができる。したがって、租税法上の内国法人とは、「国内に本店又は主たる事務所を有する、我が国の法律において法人格が付与された事業体」と、外国法人とは「外国の法律によって設立され、その設立準拠法において法人格が付与された事業体」と言い換えることができよう。

なお、この場合の「本店」とは、会社法における会社の本店(旧商法 54②、会社法4)を、また、「主たる事務所」とは、民法における法人(非営利法人)の主たる事務所(民50)を念頭において用いられている用語であり、我が国に営業所があっても外国に本店を有すると認められる外国事業体の当該営業所は我が国の租税法にいう本店には当たらない<sup>(60)</sup>。

我が国の租税法上の外国法人の意義を上記のとおり「外国の法律によって設立され、その設立準拠法において法人格が付与された事業体」と整理すれば、民法上の外国法人の意義を前節1(2)口のように解する限り、租税法上の外国法人の概念は民法上の外国法人のそれと基本的には差はないといえるのではないかと思われる。

ところで、外国事業体の租税法上の法人該当性に関する課税当局の基本的な考え方を公表したのものとして、米国LLCの法人該当性の判定に関する情報がある<sup>(61)</sup>。そこでは、外国事業体を我が国の租税法上、外国法人として取り扱うか否かは、当該事業体が我が国の私法上、外国法人に該当するか否かで判断することとなるという基本的な考え方を示した上で、次の理由から、米国LLCは原則として我が国の私法上も租税法上も外国法人に該当するとしている。

- ① LLCは、商行為をなす目的で米国の各州のLLC法に準拠して設立された事業体であり、外国の商事会社であると認められること。
- ② 事業体の設立に伴いその商号等の登録(登記)等が行われること。
- ③ 事業体自らが訴訟の当事者等になれるといった法的主体となることが認められていること。
- ④ 統一LLC法においては、「LLCは構成員(member)と別個の法的主体(a legal entity)である。」、「LLCは事業活動を行うための必要か

(60) 大阪地判昭41.4.27 税務訴訟資料44号437頁

(61) 国税庁ホームページ、「法令解釈に関する情報」の「米国LLCの税務上の取扱い」参照。また、この情報の解説として、長谷部啓＝秋元秀仁「米国LLCに係る税務上の取扱い」週刊税務通信2678号70頁(2001)参照。

つ十分な、個人と同等の権利能力を有する。」と規定されていること。

なお、米国のLLCは州ごとに独自に制定されたLLC法により設立され、そのLLC法の規定は州ごとに異なるため、個々のLLCが外国法人に該当するか否かの判断は、個々のLLC法の規定等に照らして、個別に判断する必要がある旨付言されている。

## (2) 設立準拠法に基づいて外国事業体の法人該当性を判断する場合の実務上の問題点

我が国の法律に基づいて設立される事業体(内国事業体)について、法律がその事業体に法人格を付与する場合には、その法律において、「〇〇は、法人とする」といった法人格の存在を直接的に規定した条項が置かれる。そのため、個々の内国事業体が私法上法人格を有するかどうかで疑義が生ずることはなく、また、租税法においても内国事業体の法人該当性で個別の判断が必要となる場面もない。

なお、我が国では「法人格」と「法的主体性」とがほぼ同義の概念で使われることが多いが、ドイツでは、合名会社及び合資会社はドイツ商法では法的主体性を有する旨の明文の規定があるものの、社員の全員が有限責任でないため、株式会社のように法人格を有する旨の明文の規定がなく、法人格を有しない事業体とされている<sup>(62)</sup>。また、他の諸外国の法律では、事業体が法人格を有するかどうか又は法主体性が認められているかどうか必ずしも明確に規定されていない場合が少なくない。このような場合に、外国事業体が我が国の私法(=租税法)上「法人」に該当するかどうか、すなわち外国事業体が構成員から独立した法的主体と認められるかどうかをどのような基準により判定するかが問題となる。

我が国の会社法では合名会社から株式会社まで多種多様な属性を有する各種の会社をすべて法人としているため、外国事業体を法人と判定するための属性を何に求めるかは必ずしも容易ではない。ただ、すべての法人が

---

(62) この点の詳細な記述として、大杉謙一「新しい事業組織形態(日本版LLC)の構想 [I]—国際競争力を持つ企業法制の模索として—」商事法務 1648号6頁(2002)。

共通して有している属性として、イ)自己の名において権利を取得し義務を負うこと、ロ)訴訟当事者能力を有すること、ハ)自己名義の債務にしか強制執行を受けないことの3点が挙げられる<sup>(63)</sup>ので、これらの属性を中心に判定するのが妥当であると考え。なお、法人税法が原則としてすべての法人を法人課税の対象としている理由が法人形態での事業活動から生じた所得(財産)は法人そのものに帰属するという点にあるとする考えに立てば、財産の帰属面での構成員からの独立性も重要な判断要素とすべきであると考え。

## 2 外国事業体の法人該当性を巡る争訟事案の動向

個別の外国事業体が我が国の租税法上「法人」に該当するかどうか争われた事案として、A国リミテッド・パートナーシップに関する審査請求事案と米国LLCに関する審査請求事案及び訴訟事案があるので、その事例における審判所及び裁判所の判断の要旨を概観しておく。

### (1) A国リミテッド・パートナーシップの法人該当性に関する審査請求事案<sup>(64)</sup>

この事案は、A国で出資・設立したリミテッド・パートナーシップ(以下「本件LPS」という。)を介して審査請求人が得た損益の所得区分が争われたものである。この事案では、本件LPSの法人該当性は直接の争点とはなっていないが、審判所は、この点について、「我が国の租税法上『法人』は、私法上の『法人』の概念と同様に『自然人以外のもので法律上、権利・義務の主体となることのできるもの』すなわち『権利を有し義務を負う能力を法律上有しているもの』をいうと解されている。

そして、州LPS法に準拠する本件LPS契約においては、本件LPSが自らの名で、本件LPSの全財産(本件財産LPSの受益権及び本件財産LPSから受領する現金、有価証券その他を含む。)を所有することとされ、また、本件LPSは、州LPS法上、取引や訴訟の当事者となること

(63) 江頭・前掲注(48)24頁。

(64) 国税不服審判所平成18年2月2日裁決(裁決事例集71号118頁)。

ができ、現に本件財産LPSの契約当事者となるなど、我が国の法律でいう権利義務の帰属主体であるという意味においては、我が国の法律でいう『法人』の要素を備えているとすることができる。」と判断している。

なお、争点の所得区分については、本件LPSの所有財産の帰属について「本件LPS契約においては、・・・本件LPSはその名で所有す財産を『GPとLPのために、又は、それらによって、各々の資本拠出割合により保有されているとみなす』と明記して、本件LPSはその名義の財産をパートナーのために保有することを契約の内容としているのであるから、本件LPSがその名義で財産を所有しているとしても、それをもって我が国の法人がその名義で自らのために財産を所有する場合と同視することはできない。」とした上で、配当所得ではなく、出資金に対する果実であるから雑所得と判断している（この点については、第3章第1節において、再度取り上げる。）<sup>(65)</sup>。

## (2) 米国LLCの法人該当性が争われた争訟事案

### イ 審査請求事案における審判所の判断<sup>(66)</sup>

この事案は、審査請求人（以下「請求人」という。）が出資して米国において設立されたLLC（以下「JLLC」という。）が行う不動産賃貸業に係る損益が、請求人を含むJLLCの構成員に帰属するか、JLLC自体に帰属するかが争われたものである。これについて、審判所は次のとおり裁決している。

#### ① 我が国の租税法における法人概念の意義

A 法人税法においては、・・・「法人」そのものの定義付けがされていない。このため、我が国の租税法上の法人概念については、民法、商法といった我が国の私法上の概念を借用し、これと同義に解して

(65) LPSに関する争訟事案については、現在数件裁判所において係争中のようであり、法人該当性の判断も含め、今後の裁判所の判断を注視していく必要がある。

(66) 国税不服審判所平成13年2月26日裁決（裁決事例集61号102頁）。これに係る評釈として、赤松晃「米国LLCの『外国法人』該当性」ジュリスト178号租税判例百選〔第4版〕44頁（2005）。

取り扱うべきであるところ、我が国の私法上、法人とは、一般に「自然人以外のもので法律上、権利・義務の主体となることのできるもの」、すなわち「権利を有し義務を負う能力を法律上有しているもの」をいうと解されており、この権利・義務の主体となることができる法律上の資格のことを法人格と称している。

- B 国際私法上、外国の法律によって設立された事業体について、その設立準拠法の下で与えられた法人格は、当然、我が国においても承認されるものと解されるところ、このことに我が国の私法（租税法）上の法人概念が上記Aのとおりであることを併せ考えれば、我が国の私法（租税法）上の外国法人とは、「外国の法律によって設立され、その設立準拠法の下で法人格が与えられたもの」をいうと解される。

したがって、外国の法律によって設立され、当該設立準拠法の下で権利・義務の主体となることができる法律上の資格（法人格）が与えられた事業体は、我が国の私法（租税法）上の外国法人に該当し、我が国の租税法上損益の帰属主体となると解するのが相当である。

- C ニューヨーク州LLC法には、我が国の商法第54条第1項で規定する「会社ハ之ヲ法人トス」といった法人格の存在を直接規定した条項は存在しない。このため、JLLCが損益の帰属主体となるか否かについては、ニューヨーク州LLC法の下でJLLCに認められている権利・義務の内容から判断しなければならない。

② JLLCの我が国の租税法上の取扱い

- A JLLCは、〔1〕商行為をなすを業とする目的でニューヨーク州LLC法に従った設立手続を経て設立された事業体であり、〔2〕設立準拠法であるニューヨーク州LLC法の下で、契約、財産権の所有、裁判、登記等において当事者となることができる資格を与えられている上、〔3〕ニューヨーク州LLC法で「LLCは（構成員とは別個の）独立した法的主体である。」と規定されていること

から、同法の下で権利・義務の主体となることができる資格を付与された事業体であると認められる。

B また、JLLCの事業活動の実態をみても、JLLC自身が、その所有する本件賃貸ビルを自らの名において不動産賃貸業の用に供し、その収益や資産を管理し、不動産税を納付するなど、構成員とは異なる権利・義務の主体として活動していることが認められるのであって、事業活動等の実態面においても上記Aの判断を覆す点は認められない。(下線筆者加筆)

C したがって、JLLCは、・・・我が国の私法（租税法）上の外国法人に該当し、JLLCが行う事業から生じる損益は、JLLC自体に帰属すると認めるのが相当である。

ロ 訴訟事案における裁判所の判断<sup>(67)</sup>

この事案は、原告Aが、米国ニューヨーク州法に基づき組成されたLLC（以下「本件LLC」という。）が我が国の租税法上「法人」に該当するかどうか、本件LLCが原告に対して送金した分配金が配当所得に区分されるかどうか争われたものである。この点について、裁判所は以下のとおり判示している。

A 我が国の租税法上、法人そのものについて定義した規定はない。

納税義務は、各種の経済活動ないし経済現象から生じてくるのであるが、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されている。したがって、租税法がそれらを課税要件規定の中に取り込むにあたって、私法上におけるものと同じ概念を用いている場合には、別の意義に解すべきことが租税法規の明文又はその趣旨から明らかな場合は別として、それを私法上におけるものと同じ意義に解するのが、

---

(67) さいたま地判平 19.5.16 LEX/DB28131899。なお、控訴審の東京高判平 19.10.10（判例集未搭載）においても同様に判示されている。これに係る評釈として、品川芳宣「アメリカ LLC からの分配金の所得区分—LLC に対する法人課税の適否—」TKC 税研情報 17 卷 2 号 54 頁（2008）。

法的安定に資する。そうすると、租税法上の法人は、民法、会社法といった私法上の概念を借用し、これと同義に解するのが相当である。・・・つまり、我が国の租税法上、「法人」に該当するかどうかは、私法上、法人格を有するか否かによって基本的に決定されていると解するのが相当である。

B 外国の法令に準拠して設立された社団や財団の法人格の有無の判定に当たっては、基本的に当該外国の法令の内容と団体の実質に従って判断するのが相当であり、本件LLCは、米国のニューヨーク州法に準拠して設立され、その事業の本拠を同州に置いているのであるから、本件LLCが法人格を有するか否かについては、米国ニューヨーク州法の内容と本件LLCの実質に基づき判断するのが相当である（下線筆者加筆）。

C 本件LLCは、NYLLC法に基づき、その名において、①訴訟当事者になること、②財産を取得し、処分すること、③契約を締結する機能を有し、実際に、訴訟手続の当事者となることや財産を所有することを前提とした規定を本件オペレーティング契約に置いた上で、その名において、財産を所有・管理し、契約を締結していることが認められる。・・・加えて、NYLLC法 203 条 d 項は、州政府に基本定款を提出した時点でLLCは設立される旨規定し、同法に基づき設立されたLLCを構成員からは独立した法的主体 (separate legal entity) と位置付けている。さらに、同法 601 条後段は、LLCの個別財産について、LLCの構成員は、一切の利益ないし持分 (interest) を有しないと規定している。

D 以上の事実を総合すると、本件LLCは、NYLLC法上、法人格を有する団体として規定されており、自然人とは異なる人格を認められた上で、実際、自己の名において契約をするなど、原告からは独立した法的実在として存在していることが認められる。そうすると、本件LLCは、米国ニューヨーク州法上法人格を有する団体であり、我



が国の私法上（租税法上）の法人に該当すると解するのが相当である。

### （3）争訟事案の総括と法令解釈上の疑義

#### イ 総括

上記の審査請求事案及び訴訟事案を総括すると、共通する事項として次の2点を指摘することができる。

- ① いずれの事案においても、私法上の法人概念と租税法上の概念は同じであると判断されていること。すなわち、我が国の租税法上の法人概念は、民法など我が国の私法上の概念を借用し、これと同義に解すべきであるというスタンスが採られていること。
- ② 外国事業体が我が国の租税法上「法人」に該当するかどうかを判定するに当たって、当該外国事業体が現地において構成員課税を受けているかどうかは何ら左右されず、専ら当該外国事業体の設立準拠法の定めの内容、外国事業体の事業活動の実態面において権利義務の主体ということができれば、我が国租税法上「法人」と判定されること。

#### ロ 法令解釈上の疑義

米国LLCの法人該当性が争われた上記争訟事案において、米国LLCが我が国の租税法上「法人」に該当すると判断した理由として、いずれも、①米国LLCが、その設立準拠法の下で権利・義務の主体となることのできる資格が付与された事業体と認められると判定されるとともに、②上記(2)の下線部分から明らかなように、当該米国LLCの事業活動の実態をみても、LLC自身が賃貸用ビルを不動産賃貸業の用に供し、その収益や資産を管理するなど、構成員とは異なる権利・義務の主体として活動していると認められるとし、事業活動の実態面においても①の判断と異ならないとしている点を挙げている。

この点について、米国LLCの審査請求事案に関して、川端康之教授は「判断過程においてはLLCの法的性質と実態の双方に言及しており、いずれを根拠としてこのような結論に至ったかは必ずしも分明ではな

い」と指摘しており<sup>(68)</sup>、また、増井良啓教授は「外国法令の上で権利義務の主体とされていた場合には、その判断を実態面の審査によって覆すことは原則としてありえないとみるべきであろう」とし、裁決において事業活動の実態に触れている部分は設立準拠法の定めに関する部分の裁決の補強であると解されると論じられている<sup>(69)</sup>。

我が国の内国法人について、経済的実態が組合に類似するものについても私法上法人格が付与されているものについてすべて租税法上も法人としていることからすれば、外国事業体の法人該当性の判断は専ら①の基準により判定され、②の事業活動の実態面からの判断は①の判断を実態面から補完したものであると理解したい。

### 第3節 外国事業体による国内投資等に係る課税上の問題点

#### 1 法人格を有しない外国事業体の性質決定を巡る問題

外国事業体はその設立準拠法において法人格を有する場合には、当該外国事業体は我が国の租税法では法人(外国法人)とされるため、当該外国事業体が我が国において所得を稼得した場合には、その外国事業体が法人税法第141条のいずれの号に区分されるかに応じて、一定の国内源泉所得に対して法人税を課すこととなる。

一方、外国事業体が設立準拠法において法人格を有しない場合には、まず、当該外国事業体が我が国の租税法上の人格のない社団等と判定されるか否かを判定することとなる。そして、これに該当すると判定された場合には、外国事業体を法人とみなして法人課税をすることとなり、人格のない社団等にも該当しないと判定された場合には、次に、我が国の各種組合のうちいずれの組合に最も類似するかを判定し、その最も類似する組合に準じて構成員課

---

(68) 川端康之「企業形態の多様化と国際課税」国際税務22巻8号15頁の脚注10(2002)。

(69) 増井良啓「投資ファンド税制の国際的側面—外国パートナーシップの性質決定を中心として—」日税研論集55号88頁(2004)。

税を行うこととなる。

そのため、これらの判定をどのような基準に基づいて行うかが重要となる。

#### (1) 人格のない社団等と各種組合との峻別の基準

人格のない社団等は、民法その他の法律にその成立の根拠をもたないもので社団又は財団の実態を備えたものであり、租税法における人格のない社団は、「権利能力なき社団」として認知された民事実定法概念を借用したものである<sup>(70)</sup>。そして、最高裁では、権利能力なき社団と言い得るためには、①団体としての組織を備えていること、②多数決の原理が行われること、③構成員の変更にもかかわらず団体そのものが存続すること、④組織によって代表の方法、総会の運営、財産の管理その他団体としての主要な点が確定していることの4つの要件を備えている必要であると判示している<sup>(71)</sup>。また、権利能力なき社団の財産関係については、「社員員の総有に属し、社員員各自は、総会を通じてその管理に参画するだけで、個々の財産について、持分権をもつものではなく」<sup>(72)</sup>、また、債務の帰属についても、裁判例において、社団構成員全員に一個の義務として総有的に帰属し、社団の総有財産だけがその責任財産となり、構成員各自は取引の相手方に対し個人的債務・責任を負わないと判示されている<sup>(73)</sup>。

しかしながら、上記4つの要件の中には任意組合や民法特例組合においても認められるものもあり、これらの要件のみで人格のない社団等と組合を明確に峻別するのは困難である<sup>(74)</sup>。したがって、両者の違いを、事業体の財産の帰属に関する法律関係及びそれに伴う構成員の責任の相違に求めるのが相当である。すなわち、組合の場合には組合財産が総組合員の共有

---

(70) 福岡高判平 2. 7. 18 訟務月報 37 卷 6 号 1092 頁。

(71) 最判昭 39. 10. 15 民集 18 卷 8 号 1671 頁。

(72) 我妻榮「新訂民法総則（民法講義Ⅰ）」133～134 頁（岩波書店・1971）。判決においても同様の趣旨の判示がなされている（最判昭 32. 11. 4 民集 11 卷 12 号 1943 頁）。

(73) 最判昭 48. 10. 9 民集 27 卷 9 号 1129 頁。

(74) 人格のない社団等と組合の相似性については、拙稿「パス・スルー課税のあり方」税大論叢 56 号 95 頁（2007）参照。

に属する（民 668）ため、組合財産及び組合債務が組合員から分離されていないのに対して、人格のない社団の場合には、社団の財産は総社員の総有に属するため、債務の帰属も総社員に一個の義務として総有的に帰属し、社団の総有財産だけがその責任財産となり、個々の社員は取引の相手方に対し個人的債務・責任を負わないという相違点から、両者のいずれに該当するかを個別に判断していくのが相当であると考ええる。

## （2）組合類似の外国事業体の性質決定の在り方

我が国の租税法上における各種組合の課税上の取扱いにおいては、任意組合及び民法特例組合（以下「任意組合等」という。）を基本的に同一の取扱いとした上で、商法上の匿名組合と区分している<sup>(75)</sup>。したがって、外国事業体がいずれの組合に最も類似するかどうかの判定に当たっては、まず任意組合等又は匿名組合のいずれに類するかを判定する必要がある。

この点については、第1章第2節の2で述べたそれぞれの組合の法的性格を比較することにより判定することとなると考ええる。その際、最も重要となるのは、①事業体の財産が各構成員の共有とされるか又は特定の構成員に帰属するか、②事業の法的主体者は誰かという基準となる。そこで、財産が特定の構成員に帰属し、その者が事業主体者となり、他の構成員はその事業主体者に対する利益請求権、業務監督権を有するにとどまるような事業体の場合には、匿名組合に類する事業体と判定するのが相当であると考ええる。

さらに、外国事業体が任意組合等に類似すると判定されたものについては、事業体の債務に対する構成員の責任の態様、業務執行権を有する構成員の範囲に関する法律関係を基礎として、任意組合等のうちいずれの組合に最も類似するかを判定することとなる。なお、外国事業体が任意組合等に類するものと判定された場合には、構成員の課税所得の計算においては、「特定組合員の不動産所得に係る損益通算の特例」等の個別の規定（措法

(75) 法基通 14-1-1 から 14-1-3、所基通 36・37 共-19 から 36・37 共-21 参照。

41の4の2、同67の12)の適用を受けることとなる。

## 2 構成員課税すべき外国事業体の課税上の問題点

### (1) 構成員課税の基本ルールの明確化の必要性

外国事業体が我が国のいずれかの組合に最も類似すると判定された場合には、外国事業体が我が国で稼得した所得については、その外国事業体の各構成員が国内源泉所得を稼得したものとして、当該構成員に対して所得税又は法人税を課すこととなる。

しかしながら、我が国の租税法には、構成員課税の基本ルールに関する明文の規定がなく、通達において主だった項目についてのみ、その取扱いが定められているにとどまり、決して十分な内容とはいえない状況にある。したがって、外国事業体の所得に係る構成員課税を適正に行っていくためには、まずもって、構成員課税の基礎を成す、我が国の組合事業における組合員課税の基本ルールを早急に明確にする必要がある<sup>(76)</sup>。

### (2) 外国事業体の性質決定に関する情報の公開の必要性

これまで論じてきた外国事業体の性質決定の在り方において最も重要なことは、その性質決定に当たっては個々の外国事業体の設立準拠法ないし組成に関する規約等をつぶさに検討しなければ容易に結論を導き出せないということである。このことは、外国事業体が我が国で事業展開し国内源泉所得を取得したため、当該外国事業体の構成員が我が国で納税申告義務が生ずる場合にとどまらず、我が国の投資家が外国事業体に投資し、当該外国事業体から損益の配賦ないし利益の分配を受けた場合の課税関係を判定する場合においても同様の問題が生ずる。さらに、その判定は納税者がまず行うこととなるため、納税者においては、その判定に相当の労力を要するとともに、課税当局の判定と異なった場合の課税リスクを負うという問題も内在している。

---

(76) 組合課税の今後の方向性を論じたものとして、拙稿・前掲注(74)68頁参照。

しかしながら、現在のところ、外国事業体に係る性質決定の判定に関する情報が課税当局から積極的に公表されているのは、米国LLCに関する一般的な考え方にとどまっており、また、それが外国事業体の性質決定に関する争訟事案を抱えるひとつの要因となっているとも思われる。したがって、法的安定性及び納税者の予測可能性を高める観点からも、課税当局において外国事業体の性質決定に関する情報を積極的に公表していく必要があると考える。

## 第3章 法人概念の相違に起因する 国際課税の問題

### 第1節 外国事業体から配賦される所得に対する 我が国での課税関係

我が国の投資家が、我が国において外国法人と判定される外国事業体に出資した場合において、当該外国事業体が現地において構成員課税を受けるときには、外国事業体の事業年度（会計年度）ごとに、事業体に生じた所得（損益）が損益分配割合に応じて各構成員に配賦され、各構成員がそれに基づいて現地で申告・納税を行うのが一般的である。

本節では、我が国の租税法では外国法人と判定されるが現地で構成員課税を受ける外国事業体から我が国の投資家に配賦される所得について、我が国の租税法の適用上、所得の種類、所得の帰属時期がどのように取り扱われるかを考察する。

#### 1 外国事業体から配賦される所得の種類

##### (1) 事業体からの分配金に係る所得税法上の所得区分

我が国の租税法では、任意組合等の事業において生じた所得は、任意組合等の構成員（組合員）に直接帰属したものとして、組合員に直接課税される。そして、その場合の個人組合員の所得は、その所得計算を総額方式又は中間方式による場合には、組合段階での個々の収入、支出等の内容に応じて各種の所得として分類されると考えられるが、純額方式の場合には、組合事業の主たる事業の内容に従い、不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得のいずれか一の所得に分類される（所基通 36・37 共-20）。

一方、個人が法人から受ける剰余金の配当、利益の配当、剰余金の分配（以下「剰余金の配当等」という。）は、原則として配当所得とされる（所法 24①）。そして、この剰余金の配当等には、剰余金又は利益の処分によ

り配当又は分配をしたものだけでなく、法人が株主等に対しその株主等である地位に基づいて供与した経済的利益が含まれ（所基通 24-1）、いわゆる蛸配当、株主平等の原則に反する配当等も所得税法上の剰余金の配当等に含まれる<sup>(77)</sup>。

なお、所得税法第 24 条では、「法人」の範囲から「人格のない社団等」が除外されているので、人格のない社団等からの収益の分配金は配当所得には該当せず、雑所得として取り扱われている（所基通 35-1(7)）。これは、人格のない社団等からの収益の分配については、商法（会社法）のような法規制がなく、現実になされる利益分配の性格に問題があるだけではなく、法人税を課されるのは収益事業の所得に限られる一方で、利益分配がすべて収益事業の所得からなされることも限らないことから、法人税、所得税のいわゆる二重課税の調整の対象となる配当所得としなかったものである<sup>(78)</sup>。

## （2）争訟事案から見た外国事業体から受ける利益分配金の所得区分

### イ 審査請求事案<sup>(79)</sup>

本件事案では、A国リミテッド・パートナーシップ（以下「本件LP S」という。）の法人該当性について、第 2 章第 2 節 2 でみたとおり、審判所は「我が国の法律でいう『法人』の要素を備えているとすることができる」と判断しているものの、本件LP Sからの分配金の所得区分については、次の理由から配当所得には該当せず、本件LP Sの分配金の実態を踏まえ、雑所得と判断している。

すなわち、審判所では、「我が国の所得税法が所得区分を定めたのは、租税の公平負担の観点から各種の所得についてそれぞれの担税力に応じた課税を行うという趣旨であるが、どのような『自然人以外のもの』にどのような内容の権利義務の主体性を認めるかは、・・・税法の観点

(77) 高倉明ほか「平成 16 年版 所得税基本通達逐条解説」（大蔵財務協会、2004）。なお、最高裁昭和 35 年 10 月 7 日第二小法廷判決（民集 14 卷 12 号 2420 頁）においても、同旨の判断がされている。

(78) 植松・前掲注(20)47 頁。

(79) 国税不服審判所・前掲注(64)。



のみにとどまらない様々な政策目的を実現するための各国の立法政策の問題であるから、単に、『自然人以外のもの』が権利義務の帰属主体であるか否かによって、個人がそこから得た所得の所得区分を定めるのは相当ではない。

そうすると、『自然人以外のもの』から・・・個人が得た所得の所得区分を定めるに当たっては、その『自然人以外のもの』が我が国の法律でいう権利義務の帰属主体であるか否かという点も考慮すべき要素ではあるものの、それのみによって決せられるべきものではなく、個人が得た所得についてその法律的経済実質の関係を個別に具体的にみて、それを所得税法が各所得区分を定めた趣旨に照らして判断すべきものである。

そして、・・・所得税法第 24 条の規定にいう『利益の配当』とは、会社における株主又は出資者に対する利益の分配をいい、『剰余金の分配』とは、会社以外の法人における出資者に対する利益の分配をいい、これらについては、法人が確定した決算において利益又は剰余金の処分によって配当又は分配したものだけでなく、株主又は出資者に対しその株主又は出資者である地位に基づいて供与した経済的な利益も含まれると解されている。いずれも、所得の帰属主体となる法人の利益の処分の性質を有するものである。

これを本件についてみると、請求人（LP）及びGPは、本件LP S 契約において、本件LP S の事業活動等から生じた優先分配額の分配や損益の配分の方法を定め、請求人は、これに基づいて、本件LP S から本件年分配額及び損益の分配ないし配分を受けているのであり、それは、本件LP S が利益の処分として行ったものではない。したがって、請求人が本件LP S から分配ないし配分を受けた本件年分配額及び損益は、所得税法第 24 条にいう『法人から受ける利益の配当、剰余金の分配に係る所得』に当たるということはできず、配当所得には当たらないというべきである。」と判断している。

ロ 訴訟事案<sup>(80)</sup>

米国L L Cの法人該当性が争われた訴訟事案では、裁判所は、米国L L Cが我が国の租税法上「法人」に該当すると判示した上で、当該米国L L Cから取得した分配金について、事実関係を精査の上、「本件分配金は、これを実質的にみると、本件L L Cにおいて、本件賃貸ビルの市場価額が増加し含み益が生じたことや、不動産賃貸業による利益が計上されたことを背景に、剰余資金をその出資者である原告・・・に利益の分配として分配したものと認めるのが相当である。したがって、・・・本件分配金については、本件L L Cが原告の出資者である地位に基づいて供与した経済的な利益であり、・・・配当所得に該当する」と判示している。

## (3) 小括

我が国の所得税法において、人格のない社団等の構成員がその構成員たる資格において当該人格のない社団等から受ける収益の分配金は、これを配当所得ではなく雑所得としている（所基通 35-1(7)）ことからして、審判所の判断のとおり、収益の分配金が配当所得に該当するかどうかの判定を、収益の分配金の支払者が「自然人以外のもの」かどうかだけで判定することは相当でないといえる。

また、裁判所の判断においても、米国L L Cからの分配金が「配当」に該当するかどうかについて、米国L L Cが我が国の租税法上法人に該当するかどうかの判断に加え、分配金の実態を踏まえて剰余金の分配に該当するかどうかを判断している。したがって、外国事業体からの分配金が所得税法上の配当所得に該当するかどうかの判定に当たっては、その分配金が出資者たる地位に基づいて支払いを受けた「利益」の分配と認められるかどうかを個別の事案に応じて判断するのが相当である。

---

(80) 前掲注(67)。

## 2 外国事業体から配賦される所得（損益）の帰属時期

我が国の投資家が出資した外国事業体が現地で構成員課税を受けるために、外国事業体の事業年度（会計期間）ごとに、外国事業体の所得（損益）が分配割合に応じて各構成員に配賦されたとしても、それによって、直ちに我が国の租税法においてもその配賦時において構成員に所得が帰属したと判定されることにはならず、所得の帰属時期は、我が国の租税法上の取扱いに従って判定されることとなる。

株主又は出資者が法人から支払いを受ける剰余金の配当、利益の配当、剰余金の分配（以下「剰余金の配当等」という。）は、当該剰余金の配当等について定められたその効力を生ずる日（その効力を生ずる日を定めていない場合には、当該剰余金の配当等を行う法人の社員総会その他正当な権限を有する機関の決議があった日）に所得が帰属するとされており（所基通 36-4、法基通 2-1-27）、この取扱いは外国法人から支払いを受ける剰余金の配当等についても同様である。

したがって、我が国の投資家が出資した外国事業体が我が国の租税法において外国法人と判定され、かつ、当該外国事業体からの分配金が、出資者たる地位に基づく利益の分配金であり、税務上「配当」と性質決定されるものである場合には、上記の取扱いの日において我が国の投資家に所得が帰属したものと取り扱い、その帰属した日の属する事業年度（年分）の所得として投資家に課税することになると解される。

また、我が国の投資家が出資した外国事業体が我が国の租税法において外国法人と判定される場合であっても、外国事業体から支払いを受ける分配金の性格が利益の分配とは認められず、当該分配金が、我が国の租税法上「配当」以外の所得と判定される場合には、その分配金の性格に応じて所得区分を判定し、その所得区分に応じて所得の帰属時期を判定することになると解される。

## 第2節 外国税額控除の適用を巡る問題

### 1 問題の所在

各国の租税制度は、それぞれの国の固有の課税権を排他的に行使するのが基本である。そのため、同一の課税物件に対して、同種の租税の課税権が複数国によって同時に主張され、それに伴って課税権が重複ないし競合する場面が生じ、そこに国際的な二重課税の問題が生ずる<sup>(81)</sup>。そして、先進国では、この国際的な二重課税を排除するための措置が講じられており、その代表的な方法としては、①国外所得免除方式と②外国税額控除方式の2つが挙げられる。

我が国の租税法では、この国際的な二重課税の排除方法として外国税額控除方式が採用されており、外国で課税を受けた居住者又は内国法人は、一定の要件の下で、この外国税額控除の適用が認められている(所法 95、法法 69)<sup>(82)</sup>。また、法人税法では、企業の海外進出の形態による税負担の不均衡を生じないように、法形態としては内国法人とは別人格である外国子会社、外国孫会社の所得に対して課された外国税額について、外国子会社から配当の支払を受けた内国法人が、その配当に対応する部分について自ら納付したものとみなして、外国税額控除(間接税額控除)の適用を認めている(法法 69⑧)。

我が国の投資家(居住者又は内国法人)が外国事業体に出資した場合において、その外国事業体が①我が国の租税法上法人と判定され、外国の租税法

(81) 国家間の課税権の重複や競合の発生原因は、①居住地国課税と源泉地国課税の競合、②居住地国課税の競合、③源泉地国課税の競合の3つに大別される。これらの形態の具体的な内容については、渡辺淑夫「最新外国税額控除」4頁(同文館、2002)参照。

(82) 米国のように外国法人にも外国税額控除を認めている国もあるが、我が国の外国税額控除制度においては、非居住者及び外国法人に対しては我が国で生じた所得(国内源泉所得)にのみ課税することとされているため、理論上、非居住者及び外国法人については、我が国で二重課税の調整を図る必要がないため、これらの者については外国税額控除の適用を認めていない。

においても法人課税の適用を受ける場合、又は②我が国の租税法上構成員課税される組合類似の事業体と判定され、外国の租税法上においても構成員課税される場合のように、我が国の租税法上の所得の帰属者と外国事業体が稼得した所得に対して租税を課される者とが同一の場合には、我が国の投資家が外国税額控除の適用を受ける場面において特段の課税上の問題は生じない。

しかしながら、我が国の投資家が、①我が国の租税法上法人と判定されるが外国の租税法上は構成員課税を受ける外国事業体に、又は②我が国の租税法上は組合類似の事業体と判定されるが外国の租税法では法人課税の適用を受ける外国事業体に、それぞれ出資した場合には、我が国の租税法上の所得の帰属者（①は外国事業体、②は構成員）と外国事業体が稼得した所得に対して租税を課される者（①は構成員、②は外国事業体）とが異なってくる。そのため、名義主義を採用している我が国の外国税額控除制度の下で、当該租税について外国税額控除の適用が認められるかどうかという問題が生ずる<sup>(83)</sup>。

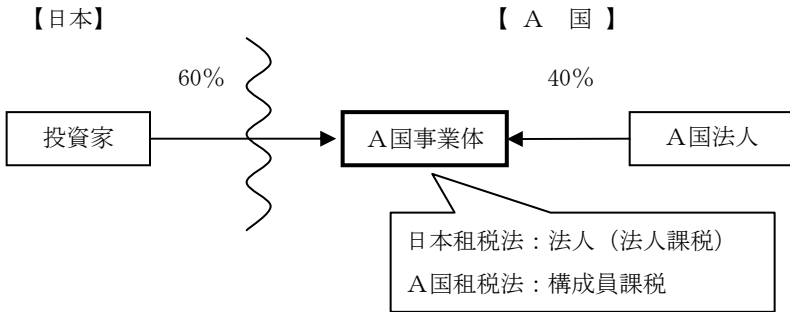
そこで、我が国の投資家が我が国と租税法上の法人概念が異なる外国事業体に出資した場合の外国税額控除の適用の可否について、投資家の出資形態（投資家から外国事業体への直接出資又は現地に設立した外国子会社を經由した間接出資）ごとに、以下検討する。

## 2 我が国の投資家が、我が国の租税法上「法人」と判定されるが外国で構成員課税される外国事業体に出資した場合の外国税額控除の適用

【ケース1】 我が国の投資家が、我が国の租税法上法人と判定されるが現地においては構成員課税される外国事業体に直接出資した場合

---

(83) 米国では、例えば、米国で法人課税を選択している内国事業体が米国以外の国で所得を稼得した場合において、源泉地国で構成員課税されるため、構成員である米国の居住者が現地で所得税を納付した場合には、直接税額控除の対象とし、米国内における所得の認識の時期にかかわらず、課税された年度において外国税額控除の対象とすることが認められている。



#### イ 現行税制の下における外国税額控除の適用の可否

A国がA国事業体に生じた所得について構成員課税を適用するため、A国事業体に生じた所得は構成員である我が国の投資家及びA国法人が現実の利益の分配の有無にかかわらず、それぞれの分配割合に応じて自己の所得として租税を課されることとなる。しかしながら、我が国の租税法でA国事業体を法人として取り扱う以上、A国事業体を我が国の投資家の外国支店として取り扱うことはできない。また、所得の帰属時期についても、A国事業体から実際の分配の決議があるまで我が国の投資家には帰属しないとして取り扱われることとなる。したがって、我が国の投資家の国外源泉所得の帰属時期とリンクしないような形で課された租税を無条件に我が国の投資家の所得に課された租税とみて直接税額控除を認めるのは現行税制の解釈論としては疑義なしとはいえない。

また、その租税は我が国の投資家が支払いを受けた配当を課税標準として課税されるものではなく、外国法人であるA国事業体が稼得した所得の一部を課税標準として課されるものであるから、我が国の租税法上は、我が国の投資家の負担すべき租税ではないので、外国事業体に対する「仮払金」として処理すべきではないかという考え方もあり得ると思われる。

さらに、間接税額控除の対象となる外国法人税は「外国子会社の所得

に対して課される税」とされているところ（法法 69⑧）、A国では、A国事業体は納税主体ではなく、各構成員が自己の分配割合に応じて配賦された所得に対して租税を課されているのであるから、「A国事業体の所得」に対して課された外国法人税は理論上存在しないので、投資家たる内国法人については間接税額控除の適用も認められないと考えられる。この点について、A国事業体が納税主体とならない理由を「A国事業体に所得が生ずるが、直ちに構成員の所得として分配されるために、A国事業体が納税主体とならないにすぎない」と理解し、構成員が納付する租税の集合体なるものを擬制し、その擬制した額をもって法人としてのA国事業体の所得に課された租税とみて、間接税額控除の適用を認める余地もあるのではないかという考え方もあろう。

しかしながら、このような考え方に立つ場合であっても、1)我が国の投資家以外の構成員が納付した租税の額を把握することができないこと、2)各構成員は、外国事業体から配賦された利益と自ら稼得した他の所得とを合算（いずれかが欠損の場合には損益通算）して、所得の額、租税の額が算定されることを踏まえれば、上記のような擬制的な計算は実務上行い得ないため、採用し難いとする。

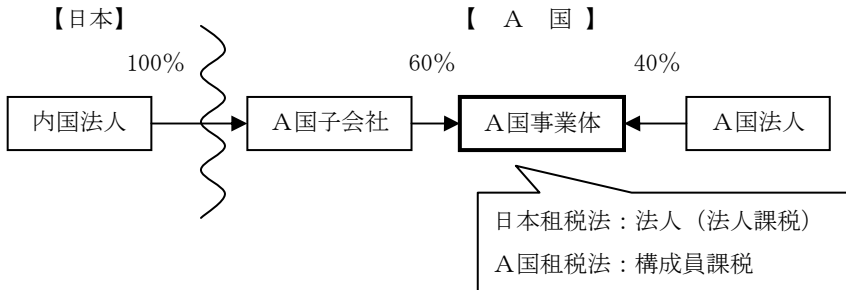
#### ロ 立法的解決の方向性

A国における租税は、所得が我が国の投資家に帰属するものとして課されたものであることには疑義がなく、また、その所得についても、A国事業体に生じた利益がA国事業体から実際に我が国の投資家に分配されれば、その分配された所得は、その時に我が国の租税法の下においても我が国の投資家に課税することからすれば、我が国の投資家において直接税額控除を認めるのが相当であるとする。また、これを認める場合においては、A国では構成員に所得が帰属するとされ、租税は我が国の投資家の名義で納付されるのであるから、租税を課されたことを証する書類（Tax Receipt）は、我が国の投資家を名宛とする証明書類が発行されるので、現行の名義人主義を採る我が国の外国税額控除制度と

も合致する。

ただ、外国事業体に生じた利益の全部又は一部が外国事業体に留保された場合に、我が国の投資家において所得がいつ認識されるかにかかわらず、外国で租税を課された時点で、その租税の全額について外国税額控除を認めると、外国事業体から配賦された利益が我が国の租税法上国外所得として課税の対象とされる前に外国税額控除だけが先行してしまうという場面が生ずる。そのため、外国税額控除の適用時期については、①外国の租税が課されたときと外国事業体から実際に分配を受けたときのいずれか遅い方とする、②現実の分配が分割によってなされた場合には、実際に分配を受ける都度、その割合に応じて外国税額控除を適用する、といった現行法人税法の間接税額控除に類する控除方式を採るのが適当であると思われる。

【ケース 2】 我が国の投資家が、我が国の租税法上法人と判定されるが現地においては構成員課税される外国事業体に間接出資した場合



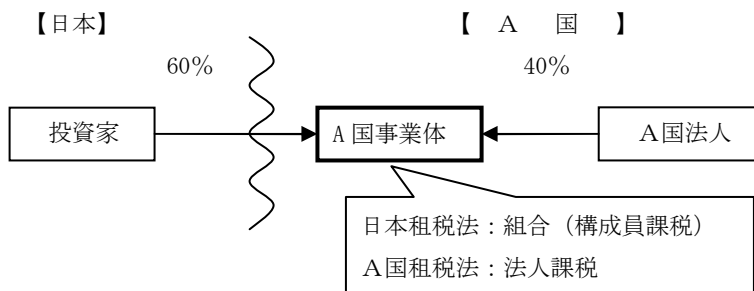
この場合もケース 1 と同様、我が国と A 国間において租税法上の法人概念の相違が発生する。しかしながら、その租税法上の法人概念の相違に伴って我が国において直ちに課税上の問題が生ずるのは、外国事業体に生じた所得の帰属主体が外国事業体自身かその外国事業体の構成員かという問題である。この点、本ケースのように間接出資の場合には、



A国事業体及びその構成員はいずれもA国内の事業体であり、内国法人とA国事業体とが直接的なクロスボーダーの関係にない場合にまで、我が国の租税法に引き直して課税関係を律する必要性はないと考える。したがって、A国事業体に生じた所得はA国の租税法に従って各構成員（A国子会社及びA国法人）に帰属するものとみて、その上で、A国子会社から内国法人に配当があった時点で、内国法人に対して、A国子会社に係る間接税額控除の適用を認める（A国事業体を外国孫会社とみて間接税額控除まで認めるといった考え方は採らない）のが相当である。

### 3 我が国の投資家が、我が国の租税法上組合類似の事業体と判定されるが外国では法人課税される外国事業体に出資した場合の外国税額控除の適用

【ケース3】 我が国の投資家が、我が国の租税法上組合類似の事業体と判定されるが現地においては法人課税される外国事業体に直接出資した場合



#### イ 現行税制の下における外国税額控除の適用の可否

A国事業体が現地において法人課税を受ける場合には、A国で納付される租税は、A国事業体が自己の所得に対する租税として自己の名において納付するものであるから、我が国の租税法上、所得の帰属者とされる各構成員がA国で課される租税は理論的には存在しない。したがって、A国事業体が納付する租税について、我が国の投資家がこれを納付したものと取り扱い、直接税額控除を認めることは現行法の解釈論とし

ては無理がある。

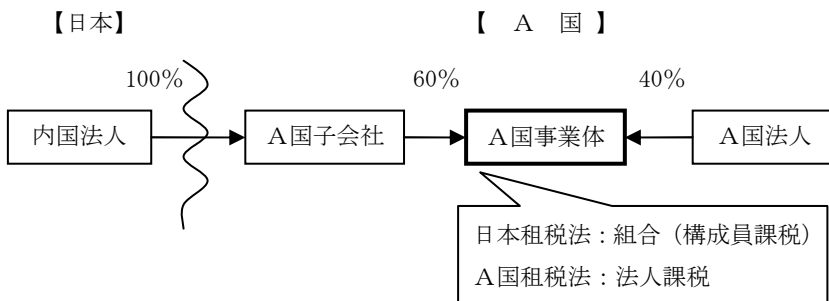
また、A国事業体が外国子会社に該当する場合には、A国事業体から実際に利益の分配があったときに間接税額控除を認めれば、現行税制の下でも二重課税の調整は可能ではないかという考えもあろう。しかしながら、この場合でも、①A国事業体を我が国の租税法上、組合類似の事業体と判定する以上、A国事業体に生じた所得が実際に我が国の投資家に分配されない場合であっても、我が国の投資家に直接所得が帰属するものとして我が国で課税することとなるので、所得の課税の時期と外国税額控除の適用時期がリンクしない、②我が国の投資家が受ける利益の配当は、我が国では「配当」と認識されない、さらには、③我が国の所得税法には間接税額控除の制度がないため、我が国の投資家が個人の場合には、この方式での外国税額控除の適用が認められないといった諸々の問題が残る。

#### ロ 立法的解決の方向性

確かにA国事業体がA国において法人課税の適用を受ける場合には、我が国の投資家は自己に名において納付する租税は存在せず、税引後の利益について分配割合に応じて利益の分配を受けることとなる。しかしながら、我が国で投資家に構成員課税するという事は、外国事業体が稼得した個々の収益、費用等のいずれも損益分配割合に応じて投資家に直接帰属するものとして取り扱うことを意味する（所基通 36・37 共一20、法基通 14-1-2）。したがって、外国事業体の名で納付した租税についても、損益分配割合に応じて我が国の投資家が租税を直接負担しているとみることになるのであるから、直接税額控除の適用を認めるのが我が国の構成員課税の考え方に合致すると考える。

なお、この場合には、ケース1のように外国税額控除だけが先行して適用されるという問題は生じないと考えられるため、ケース1のような外国税額控除の適用時期に関する特別の措置を講ずる必要はないと思われる。

【ケース4】 我が国の投資家が、我が国租税法上組合類似の事業体と判定されるが現地においては法人課税される外国事業体に間接出資した場合



この場合には、ケース2の場合と同様、内国法人と外国事業体は直接的なクロスボーダーの関係にないので、A国事業体の所得として課税される現地の法令に従うのが相当である。したがって、A国事業体が納付する租税については、内国法人がA国子会社から配当を受領した段階で外国孫会社に係る間接税額控除の適用があるとして取り扱うこととなる。

#### 4 内国事業体が外国に進出し我が国と異なる課税を受けた場合の外国税額控除の適用

これまでは、我が国の投資家が外国事業体に出資した場合の外国税額控除の問題を論じてきたが、我が国で設立した事業体（以下「内国事業体」という。）が海外に進出し、そこで所得を稼得した場合においても、当該内国事業体が外国において我が国の租税法と異なる形態の課税を受けた場合にも似たような外国税額控除に関する問題が生ずるので、その場合の取扱いについて、整理する。

##### (1) 我が国の法人が外国で構成員課税の適用を受けた場合の外国税額控除

米国では、チェック・ザ・ボックス規則により米国以外の国において設立された事業体についても、その事業体が設立国において法人課税又は構

成員課税のいずれの適用を受けているかにかかわらず、当然に法人課税の適用を受けるものを除き、選択適格事業体として、法人課税と構成員課税のいずれかを事業体が選択することが認められている。そして、我が国で設立された事業体については、株式会社は法人課税の対象とされ、それ以外の事業体は選択適格事業体とされている。したがって、例えば、我が国の合名会社が米国に進出し米国内で所得を稼得した場合には、我が国では当然に合名会社の所得として法人課税の対象となるものが、米国では構成員課税を受けることも可能である。

この場合には、米国では合名会社はパートナーシップとして各出資者に対して課税されるので、そこで課された租税は、合名会社に対して我が国が課税する法人税から控除されないこととなる。この場合の各出資者が米国で課された租税については、ケース1の場合に準じて、出資者において直接税額控除を認めるとして取り扱うのが相当であると考えられる。

ただ、このような米国での課税方式の選択は、合名会社に所得が発生した段階では、日米間で明白な二重課税が発生し、かつ、我が国における法人課税に伴い、出資者に対する利益分配そのものが圧縮されるため、外国税額控除の適用時期以前の問題として投資効率が悪くなるので、我が国の法人が米国で構成員課税を選択するようなケースは現実的には考えにくいので、実務上は、このような課税上の問題はほとんど生じないのではないかとと思われる。

## (2) 我が国の組合が外国で法人課税の適用を受けた場合の外国税額控除

我が国で設立された任意組合、投資事業有限責任組合又は有限責任事業組合が米国に進出して米国で国内源泉所得を稼得した場合、これらの組合は我が国では構成員課税の対象となるが、米国では法人課税を選択することも可能である。

このような選択をした場合には、米国において組合自体に課された租税は各組員に対する我が国での所得税又は法人税から控除されないこととなる。しかしながら、組合に生じた所得については実際の利益の分配の有

無にかかわらず、組合員に課税するのであるから、ケース3の場合と同様に、組合員に対して直接税額控除を認めるのが相当であると考える。

### 第3節 タックスヘイブン税制の適用を巡る問題

#### 1 問題の所在

##### (1) 租税負担割合の判定に関する問題

我が国の所得税法及び法人税法では、内国法人又は居住者によってその発行済株式等の50%を超える株式数又は出資を直接又は間接に保有されている外国法人（外国関係会社）で、その本店等の所在地における租税負担が我が国の法人税負担に比して著しく低い国等（軽課税国）に所在する法人（特定外国子会社等）の留保所得のうち、直接又は間接にその発行済株式等の5%以上を保有する内国法人（居住者）の保有割合に対応する部分（課税対象留保金額）について、その特定外国子会社等の事業年度終了の日以後2月を経過する日の属する内国法人（居住者）の各事業年度（各年分）の所得に合算して課税する制度（タックスヘイブン税制）が採用されている（措法40の4、66の6）。

我が国の投資家が、我が国の租税法上法人と判定される外国事業体に出資した場合において、当該外国事業体が現地で構成員課税の適用を受けるときには、当該外国事業体の所得は各構成員にパス・スルーされるため、外国事業体がその名で所得に対する租税を負担することはない（以下、このようなケースを「ケース1」という）。そのため、当該外国事業体に対する出資関係が上記の要件に該当する場合で、外国事業体が稼得した所得が構成員に現実に分配されずに外国事業体に留保されているときには、当該外国事業体の租税負担割合は0%となり、一義的には、構成員が自己の利益持分に応じてどれだけの租税を負担しているかにかかわらず、タックスヘイブン税制が適用されることとなる。しかしながら、この点については、同税制の創設に経緯に立ち返って、その妥当性を検証する必要がある。

## (2) 適用除外の判定に関する問題

我が国の租税法では、任意組合における組合員に対する課税は、積極的に業務執行に従事している組合員か、又は事実上単なる出資と利益の分配を受けているにすぎない組合員かによって課税上の取扱いに差異を設けていない。このことは、所得税の取扱いにおいて、個々の組合員が上記のいずれに該当するかによって所得区分に差を設けていないことからみて明らかである。これは、任意組合は各組合員が共同して事業を営むものであるが、業務執行権を特定の組合員に集約させ、他の組合員は業務及び組合財産の検査権しか権利を有しないとした場合であっても、共同事業のために有する組合員の権利は「各成員が相互に直接に組合業務の執行に関する権利」である<sup>(84)</sup>から、組合の「共同事業性」という本質は失われないと解されていることによるものと考えられる。そのため、業務執行に従事しない組合員に対する課税の場面においても、出資持分に応じて組合財産を共有し、組合の事業から生じた所得の性質を引き継ぐという考え方が採られている。

このような考え方を前提とした場合に、次のような外国事業体への出資の場合（以下、このようなケースを「ケース2」という。）において、上記の「共同事業性」の考え方が適用除外の判定においてもそのまま適用され、タックスヘイブン税制の適用において、外国子会社B社が実体基準、管理支配基準を満たす（外国事業体Cに対する出資割合に応じて、工場を所有し、自ら事業の管理、支配、運営を行っている）として、適用除外の適用を受けることができると解されるかどうかの問題となる。

（設例）

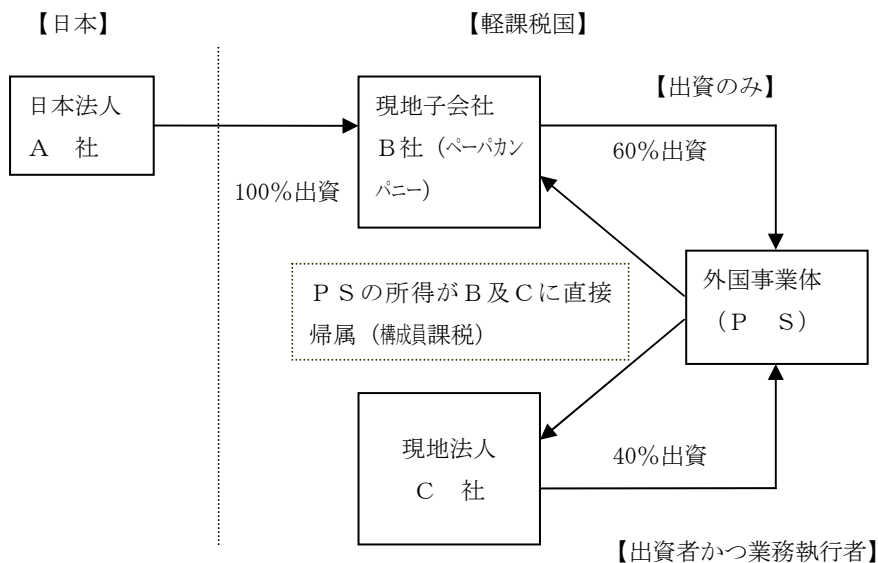
- ① 日本法人A社は、軽課税国に100%出資の子会社B社（ペーパーカンパニー）を設立する。
- ② B社と現地国法人C社との間で、それぞれ60%、40%の出資割合で

---

(84) 三宅正男「契約法（各論）下巻」1126頁（青林書院、1988）。

パートナーシップ（当該パートナーシップは、我が国租税法は任意組合類似事業体と判定され、現地国では構成員課税される事業体である。）を組成し、製造業を営む。なお、製造事業は専らC社が主宰し、B社は単に出資をするだけである。

- ③ パートナーシップに生じた利益は、B社とC社で出資割合に応じてあん分する。



## 2 租税負担割合の判定の在り方

### (1) タックスヘイブン税制の創設の経緯

我が国のタックスヘイブン税制は昭和53年に導入された制度であるが、その導入の背景について、当時の解説書<sup>(85)</sup>では、次のように説明されている。

- (i) 「近年、いわゆる多国籍企業の活動が活発化するに伴い、国際的な租税

(85) 国税庁「昭和53年改正税法のすべて」157頁以下参照。

回避の問題が OECD や国連の場で採り上げられるようになり、とりわけ、OECD は昭和 52 年 9 月国際的な租税回避を効果的に防止するには加盟国間の協力強化が必要であるとの見地から、『租税回避及び脱税防止のための法令上又は行政上の措置を強化し、かつ、これらの措置に関する各国の経験を交換すべきである』旨の理事会勧告を行っています。アメリカ、西ドイツ、カナダ、イギリス、フランス等の先進加盟国は既になんらかの形でタックスヘイブン対策税制を備えているにも拘らず、我が国においては未整備の状態にあったといえます。」

- (ii) 「国内面では、我が国国会は、昭和 49 年の第 72 国会以来タックスヘイブンを利用する多国籍企業に対する課税の適正化の必要性を超党派的に議論してきましたが、とりわけ、衆議院外務委員会は昭和 52 年 6 月に行った『多国籍企業等国際経済に関する件』と題する決議の中で、『我が国企業が諸制度の不備に乘じ納税回避を図る如き事態の出現をあらかじめ防止するため、納税を怠ったり租税回避地に逃避したりする企業に対する有効な規制措置を検討すること』を勧告しています。他方、行政当局においては、タックスヘイブンを利用する納税回避は、従来法人税法第 11 条の実質所得者課税の規定によりそれを適用しうる範囲において規制してきましたが、この規定の適用に当たっての実質帰属の具体的な判定基準が明示されていないため、執行面での安定性に必ずしも問題なしとしない面がありました。このため、租税法主義を堅持しつつ課税の執行の安定性を確保するという観点からも、租税回避対策のための明文規定の整備が強く要請されていたわけです。」

## (2) 租税負担割合の判定方法

タックスヘイブン税制の創設の経緯が上記のとおり国際的な租税回避に対処するために設けられたものであり、また、外国事業体から生じた所得について外国事業体の名で租税を納付しない理由が現地において外国事業体が免税の恩典を受けることによるものではなく、現地の税制において、外国事業体に生じた所得について構成員課税を受けるによるものであるこ



とからして、創設当時において、本件のような両国間の租税法上の法人概念が異なることによって生ずる国際課税上の問題は生じていなかった又はほとんど認識されていなかったと思料され、ケース1の場合にまですべからず合算課税を行うことを予定していたとは到底考えられない。

したがって、外国事業体が自己の名において租税を納付していないという一面のみを捉えて合算課税の対象とすることは、法の予定するところではないというべきであり、外国事業体の実体に即した対応が必要であると考える。

この点について、外国事業体が所得を稼得した時点で構成員に利益が配当されたとみなしてタックスヘイブン税制の適用がないとする考え方があろう。すなわち、米国LLCの事案を例として、「米国LLCの事業によって生じた利益について、これを構成員に対し分配しないとした場合であっても……、米国の税務上は、その利益が各構成員に現実に分配されたか否かにかかわらず、LLCの事業年度終了の日に当該利益の分配が確定したものととして当該日の属する当該構成員……の事業年度の所得として課すこととしています（IRC § 1446）。この点に鑑みると、当該構成員に対して利益持分相当額の分配がなされたものとみなして出資内国法人とLLCとの間の課税関係を考えるのが相当です。このため、当該LLCについては課税対象となる留保利益……は、存在しないこととなり、結果としてタックス・ヘイブン対策税制の適用による合算課税の問題は生じない」とする考え方である<sup>(86)</sup>。

さらに、外国事業体に生じた利益が現実に分配されなくてもその利益が構成員に配賦される点が我が国の任意組合と同様の考え方であることを理由に、「LLCをPT企業体（構成員課税される事業体。筆者注）とみなす方が現状に合っている」とし、米国LLCそのものがタックスヘイブン税制

---

(86) 秋元秀仁「米国LLCと国際課税 各種国際税制の適用の可否と日米租税条約の適用関係について」週刊税務通信 3014号 20頁（2008）。

上の特定外国子会社に当たらないとする考え方もある<sup>(87)</sup>。

しかしながら、前者の考え方を採用するとした場合には、外国事業体から現実の利益の分配がない場合であっても、各構成員に配分された利益については外国事業体の事業年度終了の日に構成員に所得が帰属したものととして、当該終了の日の属する構成員の事業年度又は年分の所得として我が国において構成員に所得課税しないと、構成員の所得の帰属時期とタックスヘイブン税制の適用関係とで論理が一貫しないという問題が残る。また、後者の考え方は、外国事業体が我が国の租税法上「法人」に該当するかどうかの判定を外国事業体の設立準拠法により判定すべきではなく、外国事業体が設立国の租税法上、法人課税を受けているか又は構成員課税を受けているかにより判定すべきであるという議論につながりかねないため、採用し難い。

上記のとおり、タックスヘイブン税制が国際的租税回避を防止する観点から創設されたものであることを踏まえれば、外国事業体が国際的租税回避を目的として組成されたものかどうかにより判定するという考え方が採り得るのではなかろうか。すなわち、構成員が現地において構成員課税を受けることが租税負担の軽減を意図したものと判定されるかどうかによりタックスヘイブン税制の適用の有無を判定する方法である。その具体的判定方法として、例えば、各構成員が外国事業体から配賦された所得に対して、どれだけの租税を負担しているかを算定し、その合計額をもって外国事業体が法人課税を受けたと仮定した場合の法人税の額と擬制し、その額の外国事業体の所得に占める割合が 25%以下かどうかにより判定する方法が考えられる。しかしながら、この場合においても、(イ) 我が国の投資家以外の構成員が納付した租税の額を把握することができないこと、(ロ) 各構成員は、外国事業体から配賦された利益（又は損失）のほかに自ら稼得した他の所得（又は損失）がある場合には、これらの所得（又は損失）

---

(87) 山田季子「LLCに対する外国法人課税」立命館法政論集創刊号 218 頁（2003）。

を合算して申告しているため、外国事業体から配賦された利益に係る租税負担額を算定することができないことから、このような擬制的な計算は現実的には不可能である。

このような状況を踏まえれば、例えば、外国事業体が仮に法人課税を受けるとした場合に、現地の法人税法の下でどれだけの租税を負担するかを現地の租税法に従って算定(具体的には、外国事業体に生じた所得の額に現地の法人税率を乗ずる方法により算定)し、その租税負担割合が 25%以下となるかどうかにより判定するといった簡便な判定方法を採用し、それによって合算課税の対象となるかどうかを判定することが適当ではなかろうかと考える。

ただ、この場合においても、法令上は、特定外国子会社等に該当するかどうかを専ら外国関係会社の租税負担割合により判定することとされており、上記のような判定を現行法令の解釈として行うことには無理があるため、法令上の措置を講じる必要があると考える。

### 3 適用除外の判定の在り方

タックスヘイブン税制において、適用除外の制度を設けた趣旨につき、「昭和 53 年度の税制改正に関する答申」では、「正常な海外投資活動を阻害しないため、所在地国において独立企業としての実体を備え、かつ、それぞれの業態に応じ、その地において事業活動を行うことに十分な経済合理性があると認められる海外子会社等は適用除外とする。」と記されている。そして、実定法では、株式又は債券の保有、工業所有権等又は著作権等の提供、船舶又は航空機の貸付けの事業については、我が国からでも十分に営むことができるものであり、その地に本店を置くことに積極的な経済合理性を認め難いので、これらの業種に属する特定外国子会社等は仮に実体があっても適用除外基準に該当しないと規定されている。

このような適用除外規定の立法趣旨及び実定法の定めからすれば、ケース 2 については、特定外国子会社を経由して出資した外国事業体が、我が国の

租税法上任意組合類似の事業体と判定され、かつ、現地の租税法上も構成員課税されるとしても、そのことをもって、外国子会社の事業活動の実態判定の基準として我が国の任意組合に係る基本理念（組合財産の共有、広範な意味での共同事業性の容認）を当てはめ、事業活動の実態があるので適用除外要件を満たすとして取り扱うのは相当でないと考ええる。

## 第4節 移転価格税制における国外関連者の判定

### 1 問題の所在

我が国の投資家が、我が国の租税法上法人と判定されるが現地において構成員課税される外国事業体に出資し、当該外国事業体と取引を行った場合において、その出資関係によって、当該外国事業体が移転価格税制における国外関連者に該当するとして取り扱われ、当該取引について移転価格税制が適用されるかという問題がある。

### 2 国外関連者の判定の在り方

内国法人が、当該内国法人に係る国外関連者との間で資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引を行った場合に、その取引につき、法人が国外関連者から支払を受ける対価の額が独立企業間価格に満たないとき、又は法人が国外関連者に支払う対価の額が独立企業間価格を超えるときは、その取引は独立企業間価格で行われたものとみなして、当該法人の所得金額の計算を行うこととされている（措法66の4）。そして、その場合の国外関連者とは、当該法人と一定の出資関係にある「外国法人」とされている。

この場合の「外国法人」の意義について、この制度において特段の定義規定を置いていないので、第2章で検討したとおり、外国事業体の設立準拠法において法人格を有しているかどうかにより判定されることとなる。そして、その判定の結果、外国事業体が我が国の租税法上「外国法人」と判定された場合には、その外国事業体が現地の租税法上、法人課税又は構成員課税のい

ずれの適用を受けるかにかかわらず、「外国法人」と性質決定されるので、当該外国事業体との一定の取引については、移転価格税制が適用されると解するのが相当である<sup>(88)</sup>。

## 第5節 租税条約の適用を巡る問題

### 1 両国間で課税上の取扱いが異なる事業体への租税条約の適用上の問題点

租税条約は、一方又は双方の締約国の居住者に対して適用される。そして、この場合の「一方の締約国の居住者」とは、OECDモデル条約第4条において「当該一方の締約国の法令の下において、住所・・・その他これらに類する基準により当該一方の締約国において課税を受けるべきものとされる者をいう」とされているように、居住者であるためには納税義務者であることが必要である。

そのため、源泉地国で納税主体とされる事業体が、その事業体の所在地国では課税を受けるべきものとされていない場合には、その事業体は租税条約上の居住者に該当せず、その結果、源泉地国においては、相手国の「居住者」について適用があるものとされる条約の特典（租税の軽減又は免除）が認められないこととなる。そこで、平成15年11月に署名し、平成16年3月に発効した日米新租税条約では、両締約国において課税上の取扱いが異なる事業体が源泉地国において取得する所得については、その居住地国における課税上の取扱いを基にして、その源泉地国における課税にも一定の範囲で条約の特典が及ぶように、条約の適用関係が具体的に定められた。また、その後、日英新租税条約及び日仏新租税条約においても、両締約国において課税上の取扱いが異なる事業体に係る条約の適用関係について明確化が図られている。

---

(88) 同旨の見解として、秋元・前掲注(86)21頁参照。

## 2 日米新租税条約の概要

日米間においては、日米新租税条約において、次のとおり、「所得の源泉地国は、条約の特典の適用を求める納税者の居住地国の扱いを基準とする」という方針が明文化された。

### 【適用関係1 米国で構成員課税・日本で法人課税(新条約4条6項(a))】

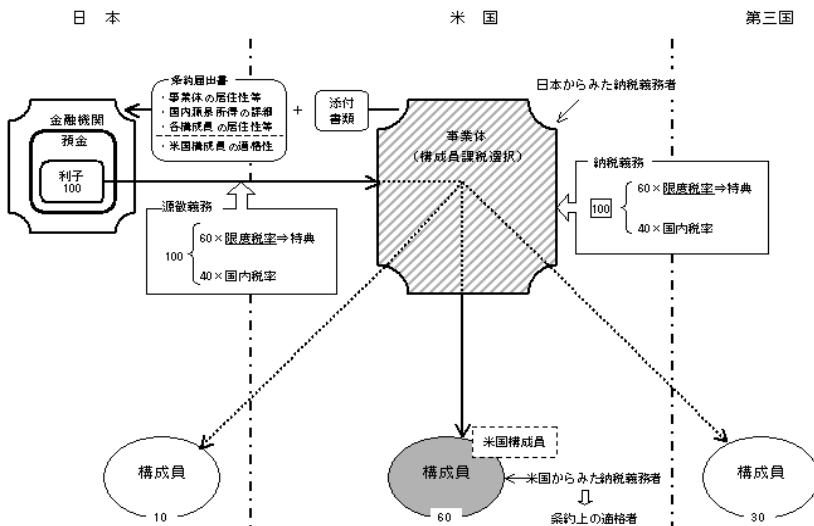
一方の締約国(源泉地国)から他方の締約国の事業体を通じて所得が取得され、当該事業体はその所在地国において構成員課税を受ける場合には、当該事業体が源泉地国では法人課税を受けるときであっても、当該所得のうち、事業体所在地国居住者である当該事業体の構成員が取得する部分について、条約の特典が与えられる。したがって、下図<sup>(89)</sup>の例では、米国事業体(例えば、米国 LLC)が我が国の金融機関から受け取る利子については、米国事業体の構成員のうち米国居住者に係る部分の金額についてののみ限度税率が適用される(条約実施特例法3の2③④)。

なお、この場合でも、日本で課税を受ける者はあくまで米国事業体であるから、米国事業体が一定の事項を記載した届出書を、原則として、支払の日の前日までに、源泉徴収義務者を經由して、所轄税務署長に提出することとされている(条約実施特例法省令2の2①、9の6①)。

さらに、この条約の適用は、あくまで租税条約の適用関係、すなわち、条約の特典条項を受けるための要件を満たしているかどうかを判定する場合の基準であり、この条項の適用があることをもって、それぞれの国の国内法における課税関係を考える場合においてまで居住地国(下図では米国)の課税上の取扱いを源泉地国(下図では日本)が受け入れることを意味するものではないことに留意する必要がある(適用関係2以下においても同様である。)

---

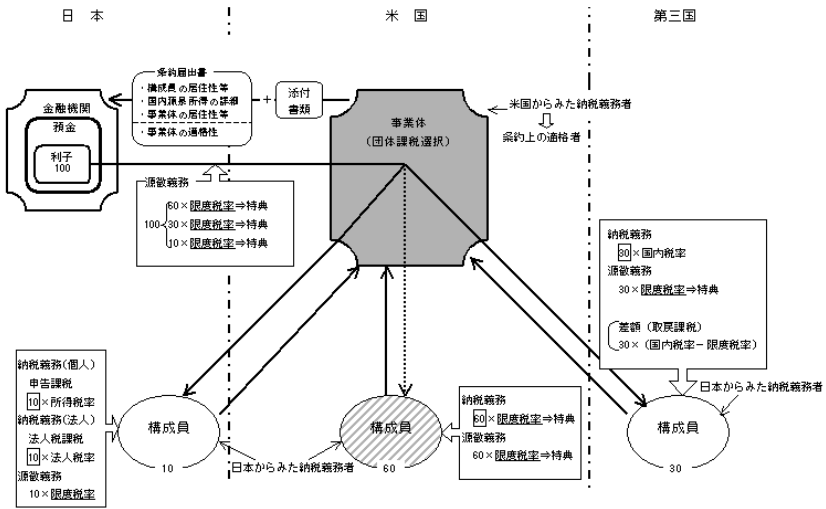
(89) 図は財務省のホームページ掲載のものを引用した(適用関係2及び3に関する図も同様)。



### 【適用関係 2 米国で法人課税・日本で構成員課税(新条約 4条 6項(b))

一方の締約国(源泉地国)から他方の締約国の事業体を通じて所得が取得され、当該事業体はその所在地国において法人課税を受ける場合には、当該事業体が源泉地国では構成員課税を受けるときであっても、その所得の全部について条約の特典が与えられる。したがって、下図の例では、米国において、米国事業体(例えば、米国パートナーシップ)が法人課税を選択した場合には、米国事業体に生じた所得が日本の租税法上、米国事業体そのものの所得と捉えるか構成員の所得と捉えるかにかかわらず、適格居住者である米国事業体が我が国の金融機関から受け取る利子については、その全部について限度税率が適用される。そのため、日米以外の第三国の居住者にも新条約の特典が及ぶこととなる。

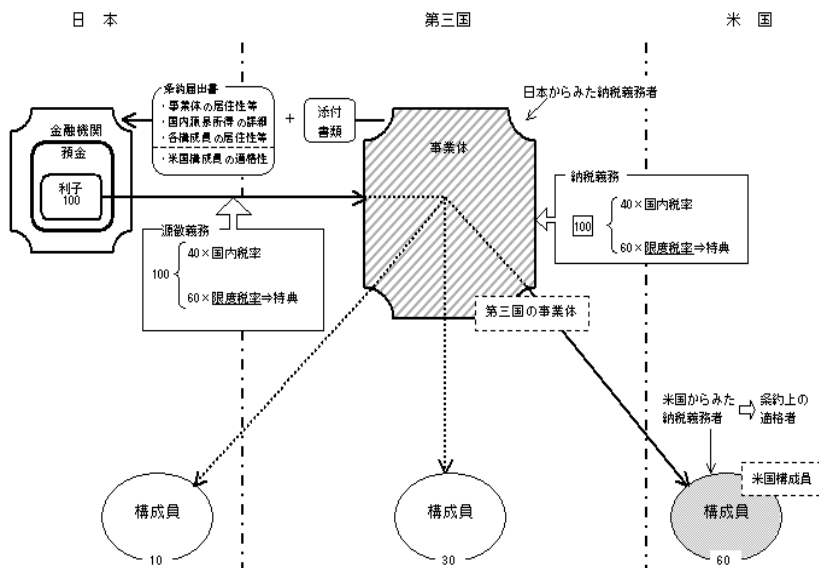
なお、この特典の適用を受けるためには、当該事業体から、各構成員の居住性、各構成員の持分割合、事業体の居住性及び適格性等の情報について源泉徴収義務者の納税地の所轄税務署長に提出する必要がある。



【適用関係 3 第三国の事業体を通じた構成員(米国で構成員課税・日本で法人課税(新条約 4条 6項(c)(d))

一方の締約国(源泉地国)から日米以外の第三国で組織された事業体を通じて所得が取得され、当該事業体が高方の締約国で構成員課税を受ける場合には、当該事業体が源泉地国では法人課税を受けるときであっても、当該所得のうち、当該他方の締約国の居住者である当該事業体の構成員が取得する部分について、条約の特典が与えられる。したがって、下図の例では、第三国事業体が我が国の金融機関から受け取る利子については、第三国の事業体レベルで、米国居住者の部分についてのみ新条約の限度税率が適用されることとなる。なお、一方の締約国(源泉地国)から日米以外の第三国で組成された事業体を通じて所得が取得され、当該事業体が高方の締約国で法人課税される場合には、当該所得には条約の特典は与えられない。





### 3 今後における若干の課題

上記2のとおり、日米新租税条約において両国間において課税上の取扱いが異なる事業体への条約の適用関係が明確化されたことを受けて、国内法においても、租税条約実施特例法について所要の整備がなされている。

しかしながら、国内法の適用においては、なお、次のような課題が残されていると思われる。

#### ① 外国事業体に係る我が国の租税法上の取扱いの明確化の必要性

新条約4条6項は、条約の適用の有無（特典享受の可否）の判定について、所得の源泉地国でなく、所得の受領者の居住地国において事業体が法人課税されるか、構成員課税されるかにより判定することとした。よって、米国が源泉地国となる所得を日本の居住者が米国又は第三国の事業体を通じて受領する場合、我が国においてこの外国事業体を課税上どのように取り扱うかを明確にしておく必要がある。しかしながら、現状においては、

外国事業体に係る我が国の租税法上の取扱いを公表しているのは米国LLCに関する一般的な考え方にとどまっており、その他の国の主要な事業体に関する我が国の租税法上の取扱いに関する情報はなんら公表されていない状況にある<sup>(90)</sup>。

## ② 第三国構成員に係る申告納税

適用関係2の例図において、米国事業体が米国において法人課税される場合には、米国事業体が我が国において取得した所得の全部について条約の特典が認められることを明らかにした。しかしながら、それによって我が国の国内法が納税義務者を米国事業体の構成員から米国事業体そのものに転換させるものではなく、国内法上は、納税義務者はあくまでも事業体の構成員である。したがって、外国事業体の構成員のうち我が国の居住者及び第三国居住者に対しては、源泉徴収義務とは別に申告納税により、源泉徴収税額との差額を納付させる必要がある。その場合に、第三国居住者の我が国での適正な申告納税をどのように担保していくかが問題になると思われる。

## ③ 第三国と租税条約を締結している場合の条約の適用順位

適用関係2及び3の例図において、我が国が第三国居住者に係る国との間で租税条約を締結している場合において、その租税条約に定める利子の限度税率と日米新租税条約における利子の限度税率とが異なる場合に、その差額がどのように取り扱われるかが必ずしも明確でない。特に、第三国との租税条約の限度税率が日米新租税条約のそれよりも低い場合に、米国事業体が我が国で取得した所得のうち第三国居住者に係る部分について、日米新租税条約によらずに第三国との租税条約を適用することが可能かどうか（すなわち、有利な方を選択し得るか）が必ずしも明確にされていない。

---

(90) 本庄資教授は「新日米租税条約の適用・解釈に関する問題点について」国際税制研究14号99頁(2005)において「この点について、現状では条約の適用は困難であり、解釈に委ねず、法令化が必要であろう」と論じられている。

いように思われる<sup>(91)</sup>。

#### ④ 源泉徴収義務者の適正な源泉徴収のための担保措置

米国の居住者が日本を源泉地国となる所得を日本又は第三国の事業体を通じて取得する場合、源泉徴収義務者において、源泉地国として条約の特典を与えるべきか否かを判断するに当たっては、米国が租税法上日本又は第三国の事業体をどのように取り扱うかの情報を正確に知り得る必要がある。このため、課税当局は米国の取扱いについて正確な情報を源泉徴収義務者に与える必要があるとする意見もある<sup>(92)</sup>。

これらの租税条約の適用を巡る諸問題については、いずれも国内法の問題として解決し得るものであるから、課税当局から公表し得る情報は積極的にこれを公表するなど、租税条約の適正な執行に努めていく必要があると思われる。

---

(91) この点について、五味雄治=本庄資=川田剛=浅川雅嗣「特別座談会 日米新租税条約をめぐって」税経通信 59 巻 9 号 52 頁 (2004) では、選択的適用が可能であると述べられている (浅川発言) が、その法令の根拠が定かでない。

(92) 本庄・前掲注(90)99 頁。

## 第4章 今後の外国事業体課税の在り方

### 第1節 構成員課税に係る課税ルールの明確化

#### 1 構成員課税すべき外国事業体に係る課税ルールの前提としての課題

外国事業体がその設立準拠法において法人格を有しておらず、かつ、我が国的人格のない社団等に類する事業体とも認められない場合には、現行税制の下では任意組合、投資事業有限責任組合、有限責任事業組合(以下、これらの組合を「任意組合等」という。)又は匿名組合のいずれかの組合に類するものとして構成員課税を行うこととなる。

しかしながら、一口に構成員課税といっても、諸外国の構成員課税のルールと我が国で想定されている構成員(組合員)課税のルールが必ずしも一致しているものではない。加えて、我が国では構成員(組合員)課税の基本ルールが完全に整備されているとは言い難い状況にある。

そこで、外国の構成員課税について、米国のパートナーシップ課税のしくみを概観しながら、今後、我が国において組合課税の基本ルールを明確にしていく際に留意すべき事項を明らかにする。

##### (1) 米国におけるパートナーシップ課税

米国では、パートナーシップは、法人課税の対象とされる公開取引パートナーシップ(publicly traded partnership)を除き、それ自体納税義務を負わず、パートナーシップを構成するパートナーがパートナーシップ所得の分配割当額(distributive share)について、これを自己の所得として納税義務を負うこととされている(IRC § 701、702)。この場合、パートナーシップの所得は、それが現実にパートナーに分配されているか否かにかかわらず、パートナー段階で課税される(このような課税形態は一般に「パス・スルー課税」と呼ばれている。)

しかしながら、パス・スルー課税の出発点として、パートナーシップをentityとして取り扱っている。すなわち、パートナーシップは、独立した

課税の単位ではないものの、パートナーシップ自身、課税年度と会計基準を有し、それに従って課税所得の計算がなされ、「情報申告書 (Information Return)」を提出しなければならないとされている。その所得計算においては、キャピタルゲイン、キャピタルロス、慈善寄付、外国税などの一定の項目についてはパートナーシップの所得 (損失) から分離し、持分にに応じてパートナーに直接帰属させる (それによって、これらの一定の項目のものはその性質がパートナーにそのまま引き継がれる) 方法が採用されているなど、構成員課税の本質を反映させるような詳細な調整がなされている。そして、各パートナーは、パートナーシップの課税年度終了時の属する自己の課税年度において、そのパートナーシップの課税年度におけるパートナーシップ所得 (income)、利益 (gain)、損失 (loss)、控除 (deduction) 及び税額控除 (credit) の割当額を申告することとされている<sup>(93)</sup>。

また、内国歳入法典では、パートナーシップを組成した段階、パートナーシップが所得を稼得した段階、課税年度ごとにパートナーシップの損益を各パートナーに配賦する段階、実際に利益が分配される段階、パートナーが持分を他の者に譲渡した段階、パートナーシップを清算する段階ごとに、パートナーの課税所得の具体的な計算方法が規定されている。そこでは、例えば、パートナーシップの設立時に出資された財産 (現物出資資産) については、設立時のほか持分譲渡時においても課税の繰延べを認めるとともに、その繰り延べられた利益を取り戻すタイミングに関して詳細な規定が置かれているなど、我が国では認められていない取扱いも措置されている。さらに、パートナーシップがタックス・シェルターとして利用されてきたという過去の経緯を踏まえ、パッシブ・ロス・ルール (Passive Activity Loss Rules)、アット・リスク・ルール (At-Risk Rules)、事業に関連しない支払利子の控除の制限、パートナーシップに対する税務調査

---

(93) 高橋祐介「パートナーシップと国際課税」フィナンシャル・レビュー84号 86頁 (2006) では、このような米国のパートナーシップ課税の制度を「基本を集合論に置きながらも、実体論を混ぜ込んだ折衷的制度」と評されている。

権限、投資家リストの保存義務等の租税回避のための詳細な規定が置かれている<sup>(94)</sup>。

## (2) 我が国における構成員課税の課題

組合事業から生じた所得に係る組員課税については、平成17年度の税制改正以降、租税回避の防止、課税の適正化等の観点から諸々の個別の立法措置が講じられてきてはいるものの、組合事業の基本的な課税ルールが法令では規定されておらず、個人の組員については所得税基本通達で、法人の組員については法人税基本通達で、それぞれ主な項目についてその取扱いが定められているにすぎず、適正な組員課税を行うに十分な内容とはなっていない。

したがって、我が国の投資家が外国事業体に出資し、当該外国事業体に生じた所得について、我が国投資家に構成員課税する場合の課税上の取扱いを明確にするためには、その前提として、我が国における組合事業から生じた所得に対する組員課税に係る基本的な課税ルールを明確にする必要がある。その基本的な課税ルールにおいては、組合を組成した段階（組員が現金その他の資産を組合に出資した段階）、組合に損益が発生した段階、組合の会計期間が終了した段階（組合から各組員に損益が配賦される段階）、組合から各組員に利益が実際に分配される段階、組員の脱退又は追加加入があった段階（組員の持分割合が異動した場合）、組員の持分が他の者に譲渡された段階、組合を清算する段階に区分し、各段階における課税関係を早急に法令上の措置として明確にする必要がある。

なお、基本的な課税ルールの方向性としては、組員の数が相当数に上る場合には所得計算が複雑化し、事務の煩雑さも生ずるため、ある程度の

---

(94) 米国のパートナーシップ課税の詳細については、水野忠恒「パートナーシップ課税とパス・スルー方式—アメリカ法を中心に—」日税研論集44号3頁(2000)、高橋祐介「パートナーシップに対する出資とビルトイン・ゲイン/ロスの配賦について」税法学537号17頁(1997)、同「パートナーシップ持分の譲渡について」税法学540号35頁(1998)、同「パートナーシップ課税年度と持分変動時の所得配賦について」総合税制研究10号73頁(2002)参照。

弾力的な取扱いも必要となると思われるが、①組合事業から生ずる損益は、その損益が発生する都度、分配割合に応じて各組合員に直接帰属する、②組合事業に生じた個々の損益の性質が組合員にそのまま伝達される、という組合員課税の本旨に沿った課税ルールとする必要があると考える<sup>(95)</sup>。

また、匿名組合事業に係る課税ルールについては、匿名組合が、任意組合等とは私法上の法律関係が異なる(第1章第2節の2参照)一方で、内的組合の性質を有するという考え方からすると任意組合等に類する取扱いをすべきではないか<sup>(96)</sup>という面を兼ね備えており、いずれに観点に重点を置いた取扱いとするかによって、課税ルールが大きく違ってくるため、原点に立ち返った再検討が必要であると思われる。

## 2 外国事業体の構成員に対する簡便な課税ルールの構築の必要性

所得税基本通達及び法人税基本通達における任意組合等の所得計算等に関する定めにおいては、「任意組合等」の範囲に、外国で組成された事業体で我が国の任意組合、投資事業有限責任組合又は有限責任事業組合に類するものを含めており、これに該当する外国事業体の事業から生ずる所得については、我が国の上記組合の組合事業から生ずる所得と同じ取扱いをする旨が明らかにされており、外国事業体に係る固有の取扱いは何ら定められていない<sup>(97)</sup>。

しかしながら、我が国の投資家が我が国の任意組合等に類似する外国事業体に出資し、当該外国事業体に生じた損益について、投資家が上記の通達に定める取扱いに従って所得計算を行おうとした場合には、例えば、次のような実務上の問題が生ずる。

(i) 外国事業体が各構成員に損益を配賦する場合のその配賦の方法は外国

---

(95) 組合員数が多い場合には組合員課税の本質を貫こうとすることが難しいものでてくることが予想されるが、その場合には、弾力的な取扱いの検討にとどまらず、一定規模以上の組合について、構成員課税に代えて法人課税(支払配当損金算入制度の法人課税を含む。)することの検討も必要となってくるであろう。

(96) 金子・前掲注(27)165～167頁。

(97) 所基通 36・37-19、法基通 14-1-1。

事業体の規約や現地の法令に従って行われるのが一般的であると考えられる。したがって、例えば、外国事業体が支出した費用の中に我が国において損金算入が制限されるものが含まれている場合には、我が国の投資家は外国事業体から配賦された損益について、我が国の法令に従って一定の修正を行った上で自己の課税所得を計算する必要がある。この修正を可能とするためには、修正に必要な情報が外国事業体から正確に我が国の投資家に提供されることが前提となるが、現地の法令等において必要性のない内容のものが、各構成員の要請に応じた的確に提供されるとは限らないと思料される<sup>(98)</sup>。

- (ii) 例えば、現物出資資産について課税の繰延べが認められている米国のパートナーシップから配賦された損益について、これを繰り延べがなかったものとして投資家の課税所得を再計算することは、現物出資資産について時価評価の問題があるなどの理由からして、技術的に到底、困難である。

このように、我が国の投資家が外国事業体から配賦された損益について、国内の各種組合から損益の配賦を受けた場合と全く同一の方法で課税所得の計算を行うことを期待するのは現実的でない面が多い。したがって、上記1において構成員課税の基本ルールを明確にする際には、外国事業体から配賦された損益に係る所得計算については、国内の組合に出資した場合と区分し、ある程度弾力的、簡便な計算を容認する取扱い<sup>(99)</sup>をする必要があると考える。

- 
- (98) 例えば、我が国では、組員が法人の場合には、組合が支出した交際費について、損益分配割合に応じて組員たる法人が支出したものととして交際費課税の適用を受けるが、外国事業体の設立国の租税法に交際費課税の制度がなければ、我が国の法人税法と同様の基準により交際費の額が他の経費と明確に区分されることは到底期待できないから、外国事業体から配賦された損益に交際費の額がいくら含まれているかを正確に計算することは事実上困難である。
- (99) 上記のほか、例えば、収益又は費用の帰属時期といった所得計算の基本的な事項についても、我が国の租税法（及び取扱い）と同一基準により外国事業体の所得計算が行われる保証はないので、損益の認識基準について、外国事業体の計算を容認するといった対応も必要となる。



## 第2節 外国事業体の性質決定の在り方

### 1 個々の外国事業体の法人該当性に関する情報の公開

我が国の租税法が法人の意義を私法上の概念に依拠しているため、外国事業体が我が国の租税法において法人として取り扱われるかどうかは、外国事業体はその設立準拠法において法人格が付与されているかどうか（法主体性が認められているかどうか）、また、法人格を有しない外国事業体の場合には、人格のない社団に該当するか否か、いずれの組合に最も類似するかを、外国事業体ごとに個別に判定していかざるを得ない。そして、その判定は、一次的には納税者がこれを行うこととなる。そのため、納税者において相当の労力と課税当局において納税者と異なる判断がされた場合の事後の課税リスクを伴う点で、法的安定性、予測可能性の面で問題がある。

そのため、当面の執行上の対応として、主要な外国事業体について、我が国の租税法における法人該当性、外国法人に該当しない外国事業体については、それが最も類似する内国事業体に関する情報を積極的に公表し、納税者の判定の簡便性、予測可能性を高めていく必要があると考える。なお、その情報の集積に当たっては、日米、日英及び日仏間の租税条約で明確化が図られた、条約締約国間で課税上の取扱いが異なる事業体について条約上の特典を適用する場合に提出される各種の外国事業体に関する届出書の活用も有効な手段になるものと思料される。

### 2 外国事業体の性質決定に関する立法措置の必要性

現行法の下では、外国事業体の法人該当性の判定は、当該外国事業体が設立準拠法において法人格が付与されているかどうかにより判定せざるを得ないのは上述のとおりである。しかしながら、いかなる事業体に法主体性を与えるかは各国の立法政策の問題であり、また、第2章第1節の1でみたとおり、法人格そのものが法技術的なものにすぎず、法人課税を行うための絶対的な基準とはいえないものであることからすれば、外国事業体の法人該当性

の判定について、諸外国に存在する多種多様な私法制度を前提として我が国の租税法における法人（外国法人）の範囲を決定しなければならないとする積極的な根拠ないし今後においてもこの考え方を維持すべきとする合理的な根拠は見出し難い。

また、このような諸外国における多種多様な私法制度の下での法人格の有無を唯一の基準として法人該当性を判定する場合には、経済的実態が同一又は類似する国内の事業体又は他の外国事業体と異なる課税を行う結果を招きかねず、課税の中立性の面で問題がある。

このような課税上の問題に対処する方法としては、例えば、①外国事業体の設立準拠法における法律関係と離れて（法人格の有無にかかわらず）、その経済的実態に着目し、その経済的実態が我が国のいずれの事業体と最も類似するかで課税関係を律する方法、②外国事業体の私法上の法人概念を基本としながらも、外国事業体の性質決定に係る租税法固有の判断基準を法制化する方法が考えられる。しかしながら、①の方法は、外国事業体の経済的実態を把握すること自体が容易でなく、納税者の予測可能性や法的安定性の面で現行法上の問題が解決されないため、将来的な方向性としては、②の方法により立法的な解決を図る必要があると考える。

その際に、我が国の租税法で外国法人と判定するための基準としては、我が国のすべての法人が有している属性、すなわち、①自己の名において権利を取得し義務を負うこと、②訴訟当事者能力を有すること、③自己名義の債務にしか強制執行を受けないという3つの私法上の属性と、④法人税法が原則としてすべての法人を法人課税の対象としている理由が法人形態での事業活動から生じた所得（財産）は法人そのものに帰属するという点にあると解されることから導かれる「財産の帰属面での構成員からの独立性」の4点に求め、我が国において法人格を有する事業体との整合性を図るのが適当ではないかと思われる。

### 第3節 外国事業体を巡る課税の在り方

#### 1 外国事業体に係る納税者選択制度の導入の適否

前節の1で論じたとおり、現行法の下における外国事業体の我が国の租税法上の法人該当性の判定は、納税者において多大な労力を要するなど、法的安定性、予測可能性の面で問題があり、また、前節の2のとおり、外国の私法を唯一の基準として我が国の租税法上の法人該当性を判定することには、課税の中立性の面で問題がある。

このような問題点や国内においても米国LLCに相当する形態の法人（合同会社）とそれと内部組織が類似する形態の組合（有限責任事業組合）とがほぼ同時期に創設され、それによって法人と組合との類似性が強まったことなどを背景として、我が国においても米国のチェック・ザ・ボックス規則（以下「CTB規則」という。）に倣い、納税者選択制度を導入すべきではないかという意見が出てきている。

そこで、米国におけるCTB規則の導入の経緯、導入後における課税上の問題点を概観しながら、我が国において納税者選択制度を導入することの適否について考察する。

##### （1）米国におけるCTB規則導入の背景

米国連邦所得税法においては、いわゆるキントナー原則が判例法上確立し、永らくこれにより法人と法人以外の事業体とを区分する基準として用いられてきたことは第1章第1節の1で論じたとおりである。この原則は、①存続の継続性、②管理運営の集中、③有限責任、及び④持分の自由譲渡性という4つのテストによって法人かどうかを区分し、これらの要素のうち3つ以上を有している事業体を法人として扱い、それ以外のものをパートナーシップとして扱う（構成員課税する）ものである。ただ、この基準は、多くの場合法律上の形式と実質とのいずれをどの程度斟酌して判断をすべきかが一義的に定まらず、執行上多大の時間と労力を要しなければ決

定できないという悩みを抱えていたとされる<sup>(100)</sup>。さらに、州法によって法人ともパートナーシップとも区別をつけるのが困難なLLCという新たな事業体が創設され、法人か否かの認定に多大な事務量を要する事態が生じた。そのような経緯を経て、1996年12月に租税法上の規則として、CTB規則を公表した。この制度は、税法上、自動的に「法人」として課税される事業体をリストにより列挙し、それ以外の法律上の事業体(eligible entities)を選択適格事業体として、納税者に、課税上の事業形態として法人とするか、パートナーシップとするかの選択を認めるものである。

### (2) 米国におけるCTB規則の導入後の諸問題

米国のCTB規則は、米国以外の国で組成された事業体についても適用が認められているため、これを利用して従前よりも多額の外国税額控除を受けることが可能となったり、タックスヘイブン税制の適用を受けずに余剰資金を再投資することが可能となる場合が生じたことから、この制度が多国籍企業によるタックス・プランニングの可能性を生んだ。また、米国以外の国に所在する企業が米国にLLCを設立し、当該国と米国の租税法上の法人概念の相違を利用して国際的三重非課税のスキームを構築した事例も把握されている<sup>(101)</sup>。

### (3) 我が国における納税者選択制度の導入の是非

#### イ 納税者選択制度の導入の是非に関する意見

我が国において納税者選択制度を導入すべきかどうかについては、その対象とすべき法人を限定するかどうかはともかく、これを容認する意見と否定的な意見とに二分される。

肯定的な意見は、その理由として、納税者における個別判定の技術的困難性、納税者及び課税当局の事務負担の軽減(挙証責任の軽減等)、課税処理における予測可能性及び明瞭性の向上、組合と変わらないような法

(100) 渡邊・前掲注(4)586頁。

(101) 具体的な事例については、渡邊・前掲注(4)587頁以下に詳しい。

人組織の存在、内外投資の円滑化への寄与などが挙げられている<sup>(102)</sup>。

一方、否定的な意見は、我が国の租税法は構成員課税のルールが未発達で、これを選択しても不透明な点多すぎる事、納税者の選択によって税負担が左右されること<sup>(103)</sup>、これを認めると選択制を利用して課税上の取扱いの食い違いを作り出し、それによって課税を免れるといった国際的租税裁定 (tax arbitrage) の機会を増大させること<sup>(104)</sup>などをその理由として挙げている。

#### ロ 今後の方向性

これまで論じてきた現行法の下における外国事業体の法人該当性の判定における法的安定性、予測可能性の問題や課税の中立性の問題を踏まえれば、納税者選択制度を導入すべきとする意見には相応の根拠があるといえよう。しかしながら、以下の諸点を踏まえれば、この制度の導入には、当面、慎重にならざるを得ないと考える。

- ① 事業体の性質に応じて異なる課税形態が存する場合には、納税者選択制度の導入の検討よりも、まず、各種の事業体に適合する課税ルールを構築する努力をすることが事業体課税の本来の姿であると考えられること<sup>(105)</sup>。
- ② 仮に納税者選択制を導入するとしても、その前提として、構成員課

(102) 平野嘉秋「各国税法上の法人概念の相違とそれにより生ずる諸問題(3)」国際税務 21 卷 11 号 63 頁 (2001)、佐藤英明「新しい組織体と税制」フィナンシャル・レビュー 65 号 105 頁 (2002)、日本公認会計士協会租税調査会研究報告書第 6 号「外国事業体課税のあり方について」J I C P A ジャーナル 14 卷 6 号 187 頁 (2002) 参照。

(103) 高橋祐介准教授は、「納税者の選択に税負担が左右されるということは、公平の概念と緊張関係にある」、「選択制は、専門家から十分にアドバイスを受けることができる豊かな納税者にとってのみ有利であるため、垂直的公平を崩していないだろうか」と述べておられる (同「事業体課税—アメリカ法を題材にして—」税法学 559 号 191 頁 (2008))。

(104) 増井・前掲注(69)91~92 頁、高橋・前掲注(93)97 頁、森信茂樹「新たな事業体と組合税制」フィナンシャル・レビュー 69 号 135 頁 (2003) 参照

(105) 森信茂樹教授は、前掲注(104)135 頁において、米国の C T B 規則の導入を「課税当局の仕事の放棄」と評されている。

税のルールが明確にされている必要があるが、現行の構成員課税（組合員課税）に関する取扱いには、未だ明確にすべき事項が山積しており、それへの対応が先決であること。

- ③ 外国事業体の法人該当性の判定の技術的困難性、予測可能性については、課税当局が主要な外国事業体の法人該当性に関する情報を公表するなど、執行上の対応により相当程度、対処が可能であると思料されること。
- ④ 我が国の法人には、合名会社や合資会社のように内部組織が組合に類似する形態の会社が存在しており、また、株式会社にも個人企業から法人成りした会社のように社団性が希薄な法人が多数存在している。したがって、仮に納税者選択制度を導入しようとした場合には、外国事業体に限定せず、個人企業と境界線上にあるような中小規模の内国法人にも適用すべきであると考えられるが、その線引きの基準として、どのようなものがふさわしいかを十分に議論する必要があること。
- ⑤ 米国において経験したような納税者選択制度を導入した場合に想定される各種のタックス・プランニングへの対処法について、十分な事前検討が必要であると考えられること。

## 2 国際課税を巡る諸問題の解決すべき方向性

我が国の投資家が外国事業体に出資をした場合などアウトバウンドの場面においては、我が国と投資先の国との間の租税法上の法人概念の相違に起因して、外国税額控除、タックス・ヘイブン税制等の国際課税の分野において種々の問題があることは前章において論じたとおりである。

また、これらの諸問題への対応については、執行において取扱いを明確にすれば対応が可能なものもあるが、国内での事業展開と異なり、国際的な二重課税の問題に直結することから、前章で論じたとおり、可能な限り法令上の措置により解決を図るのが適当である。そして、その際には、国際的な二重課税の調整に主眼を置いて、所要の整備及び明確化を図り、税制等が外国

事業体の活用を阻害している等の批判を受けることのないよう配慮していくことが肝要であると思われる。

## 結びに代えて

近年、我が国において、ベンチャー企業の育成やノウハウ等の人的資産集約型の共同事業のニーズの高まりなどを背景として、合同会社（日本版LLC）や有限責任事業組合（日本版LLP）といった新たな形態の事業体が組成されてきているように、事業体の多様化が進展してきている。また、海外に目を向ければ、我が国の投資家が外国の多種多様な事業体を活用して海外で事業展開したり、このような外国事業体に投資する例が今後いっそう活発化するものと思われる。その際には、国家間の租税法における法人概念の相違に起因する課税上の問題は不可避免的に発生する。

本稿では、外国事業体が我が国に進出した場合の我が国の租税法における性質決定の在り方、我が国の投資家が外国事業体に出資した場合に生ずる国際課税等の問題を中心としてその解決の方向性を研究した。

外国事業体の性質決定の在り方については、我が国の租税法が「法人」の意義そのものを民法等の私法上の概念に依拠しており、国内で組成された事業体（内国事業体）の法人該当性が専ら「法人格の有無」で判定され、租税法固有の問題が生じないため、租税法の問題としてあまり意識されずに近年まで至ったといえる。そのため、外国事業体の性質決定についても、その問題の所在が必ずしも明確にされなかったのではないかと思われる。しかしながら、本稿において論じたとおり、税制面での整備、執行面での取扱いの明確化を図るべきものが多々認められる。

また、我が国の投資家が外国事業体に投資等した場合の国際課税に関する問題も、我が国での組合事業における組合員の課税関係が明確にされていないため、企業自ら問題がほとんど発生しない間接投資の形態を採用することにより課税上の問題を回避してきたため、今日まで問題が表面化してこなかったのではないかと思われる。しかしながら、税制等が外国事業体の活用を阻害している等の批判を受けることのないように配慮していくためには、制度面、執行面で整備すべき事項が多々あることは本稿で論じたとおりである。



外国事業体に係る課税上の諸問題の整備に当たっては、内国事業体との整合性にも十分配慮する必要があり、また、その際には「法人課税の在り方」そのものの議論も必要となると思われるが、本稿が、今後における事業体課税の検討に当たっての一助となれば幸いである。