

外国事業体の税務上の取扱いに関する考察

落 合 秀 行

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 育 官 〕

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

本稿の目的は、外国で設立された事業体を我が国租税法上どのように性質決定すべきかという問題に対して、裁判例等の判断枠組及びその背後にある準拠法と借用概念の関係、法人概念の意味内容等を確認・検討して解釈論上妥当な法人該当性の判断枠組を定立することにある。

個人投資家や企業の国際的な活動が進展するに伴い、その国際的側面に関する議論が活発化して久しい。外国税額控除、移転価格税制、タックス・ヘイブン対策税制等に関する議論はもとより、最近では外国子会社配当益金不算入制度の導入に伴う既存法制度との整合問題など、個別の問題に対する研究が進展しつつある。

一方で、これらの議論の前提となる法人とはどのような主体をいうのか、といった古典的問題に対して、我が国の私法上明確な答えが出ているとはいえない。一般に、「自然人以外のもので権利義務の主体となりうるもの」とされているが、そこで挙げられるいくつかの属性は、程度の差により、法人でない団体にも認められる。加えて、外国にはその国の立法政策により様々な事業体がある。それらは、法人格を有していても、その法的能力が一様でないばかりか、法人格がなくても、我が国の法人と同様の法的能力を有しているものがあり得る。

他方で、渉外的な要素が問題となる事案では、租税法規の適用上、準拠法をどのように取り扱うのかという問題がある。学説は大きく二つに分かれ、準拠法とされた外国実質法の内容で判断する立場と常に日本の私法で判断する立場の対立がある。

このような状況の中、デラウェア州法を準拠法とするリミテッド・パートナーシップの法人該当性が争われ、地裁レベルで判断が分れた。これらの判決及びこれまで外国事業体の法人該当性を判断した争訟例の判断枠組は、各国における法人概念の相対性から生じる性質決定の困難性や準拠法と借用概

念における学説の問題状況を反映しており、法人該当性の判断枠組の定立の必要性を強く示唆している。

2 研究の概要

(1) 裁判例・裁決例の判断枠組の比較検討・論点の抽出

外国事業体の法人該当性が争われた争訟例の主なものに次のものがあり、ここから法人該当性の判断枠組の定立に当たって検討すべき論点を抽出する。

裁判例等		判断手順		判断基準	
		検討対象	判断基準として当てはめる法人	形式的基準	実質的基準
デラウェア州LPS	① 名古屋地裁平成23年12月14日判決	設立準拠法の規律内容	我が国私法上の法人	法人格の有無(ただし、右基準を優先)	設立、組織、運営及び管理等の内容を経済的・実質的に見たときに、損益の帰属主体となり得るか否か
	② 東京地裁平成23年7月19日判決	設立準拠法の規律内容	我が国私法上の法人	法人格の有無(ただし、右基準を優先)	設立、組織、運営及び管理等の内容を経済的・実質的に見たときに、損益の帰属主体となり得るか否か
	③ 大阪地裁平成22年12月17日判決	設立準拠法の規律内容及び事業体の活動実態	我が国私法上の法人	権利義務の主体となり得るか否か(ただし、右基準を優先)	①構成員の財産と区別された独自の財産を有するか②その名において権利を有し義務を負うか③その名において訴訟当事者となり得るか
NY州LLC	④ 東京高裁平成19年10月10日判決	設立準拠法の規律内容及び事業体の活動実態	英米法における法人格を有する団体	①訴訟当事者になること、②その名において財産を取得し処分すること、③その名において契約すること、④法人印を使用すること	
LPS	⑤ 審判所平成18年2月2日裁決	設立準拠法に基づくパートナーシップ契約書の内容	我が国私法上の法人	権利義務の主体となり得るか否か	
NY州LLC	⑥ 審判所平成13年2月26日裁決	設立準拠法の規律内容及び事業体の活動実態	我が国私法上の法人	法人格の有無	権利義務の内容(契約、財産所有、訴訟、登記で事業体が主体となれる点を認定)

(2) 検討すべき論点

イ 判断手順上の論点

法人格の有無をはじめとする法人の一般的権利能力等を規律する法（従属法）の決定基準は、大別すると設立準拠法主義と本拠地法主義があるが、我が国には明文の規定がない。そのため、まず、法人該当性の検討対象となるべき従属法はいずれの法が妥当なのかを検討する必要がある。

また、上記争訟例は、租税法上の法人が私法からの借用概念であることを前提とするも、判断基準として当てはめる法人を、我が国の私法上の法人としている事例と英米法における法人格を有する団体としている事例がある。そのため、法人という借用概念が借用する法の射程に外国法が含まれるか否かを検討する必要がある。

ロ 判断基準上の論点

上記争訟例は、借用概念を前提として、法人格の有無という形式的な判断基準と法人とされる団体が有する属性を踏まえた実質的な判断基準を用いて法人該当性を判断している。そのため、これらの判断基準の妥当性を検討する必要がある。

また、借用概念を前提とすることなく、会社法 823 条の規定を援用して外国事業体の法人該当性の判断することも可能と考えられ、この基準の妥当性について検討する必要がある。

(3) 判断手順上の論点の検討

イ 法人の従属法の決定基準

ある事業体が権利義務の主体として自然人から独立した法的地位を有するか否かは、法人の一般的権利能力の問題とされ、これを規律する法を法人の従属法という。上記各判決等は特段触れていないが、どのような法を従属法とするかについて、我が国には明文の規定がない。学説は、設立準拠法主義と本拠地法主義に分かれており、最高裁もこの問題に対して結論を出していない(最高裁昭和 50 年 7 月 15 日第三小法廷判決(民

集 29 卷 6 号 1061 頁)。

この点、会社法 821 条（擬似外国会社）、933 条（外国会社の登記）が設立準拠法を前提とした条文であること、法適用通則法 7 条（当事者による準拠法の選択）が「法律行為」を単位法律関係としており、少なくとも文言上は、法人設立行為も法律行為から排除されていないことなどからすると、設立準拠法が従属法として妥当と考える。

ロ 法人概念の借用の射程

事業体の一般的権利能力を規律する従属法が外国法である場合、借用概念である法人概念は、当該外国法上の法人概念で解釈するの可否かが問題となる。

この点、例えば、外国人で配偶者控除の適用が問題となる場合、配偶者に当たるか否かは、我が国の民法上の概念だけでなく、当該外国人の本国法（国籍のある国の法）で、身分関係を規律する法の内容で判断される（法適用通則法 24、所基通 2-46）。したがって、配偶者という概念の射程は、外国法上の概念に及ぶと考えられる。しかし、住所が我が国にあるか外国にあるかが問題となる場合、その判断基準となる住所概念は、常に、我が国の民法上の概念と考える。例えば、旧法例においては、各国で住所概念が相対的であることを前提として、住所が競合する場合の住所の決定は、住所があるとされる国の実質法（我が国の民法上の住所概念）によって決定すると考えられていた。これは、住所という概念がその国の公序に関わるからである。我々の生活や経済活動は、土地と密接な関係を有しているから、これらを規律する法律関係において住所が重要な意義を有し、また、国家社会の一般的利益に関わり得ることは容易に理解できる。このように考えると、租税法における住所概念の借用の射程は、我が国の民法上の概念にのみと考えられる

それでは法人はどうか。ある団体に法人格をどのように与えるかについて、我が国では、すべて法がその構成や社会的機能を判断した上で法人格を与えるという政策を採用している（法人法定主義）。これは、法人

設立の許否が、主として国家の公益を標準としているからといってよい。しかも、租税法における法人概念は、法人税の納税義務者の範囲を画定する機能だけでなく、我が国の法人税を課するか否かという課税管轄権とも深い関連性を有している。このように法人概念を理解すれば、我が国の公序に関わる概念といえるから、外国法上の概念は借用せず、我が国の私法上の概念のみ借用すると考える。

(4) 判断基準上の論点の検討

イ 借用概念を前提とした判断基準の妥当性

(イ) 法人格の有無という判断基準の妥当性

法人格の意味内容は各国で様々であることもあり得、また、設立準拠法に明示されていない場合もあり得るから、この基準のみで法人該当性を判断することはできない。

(ロ) 民法 35 条の「認許」を判断基準とする見解の妥当性

「認許」が外国国家行為として付与された法人格を日本法からみて承認するか否かの要件を定めた規定であるとして、この規定を外国事業体の性質決定の出発点だとする見解もあるが、「認許」のこのような考え方は通説とは相容れず、妥当でない。

(ハ) 法人の一般的属性の判断基準の妥当性

我が国の私法上、法人とは「自然人以外のもので権利義務の主体となりうるもの」とされているが、その属性として挙げられる性質は法人でない団体も程度の差により有している。したがって、この基準では法人でない団体も法人と判断されてしまう場合があり、妥当でない。

(ニ) 損益の帰属主体となり得るか否かという判断基準の妥当性

損益の帰属主体か否かという基準は、租税法の目的から導出された基準と考えられ、租税法律主義からすると問題があり妥当でない。

ロ 会社法 823 条による判断基準の妥当性

会社法 823 条は、「外国会社は、他の法律の適用については、日本における同種の会社又は最も類似する会社とみなす」と規定しており、「他

の法律」には租税法が含まれる。また、「外国会社」は法人格の有無を問わない。したがって、この規定を援用して判断基準を定立することが可能である。もっとも、類似性の程度が問題となり得るが、この規定が内外法人間の平等を図る趣旨であることからすると、その類似性はゆるやかに考えるべきであろう。

この基準は、我が国の内国法人の類型で判断することが可能であるから、借用概念を前提とした判断基準以上に具体的な基準を用いることができ、妥当であると考ええる。

3 結論

以上から、法人該当性の判断枠組（判断手順と判断基準）は、次のように考える。

判断手順については、法人の一般的権利能力を規律する従属法としては、設立準拠法が妥当すると考えられるから、設立準拠法が検討対象となる。法人に当たるか否かを判断すべき基準は、我が国における法人概念が基準となるが、私法上の意味内容が明確でないことから、借用概念を前提とした判断基準を定立することは、法的安定性・予測可能性の面から妥当でない。

判断基準については、会社法 823 条の規定を援用し、我が国の内国法人の類型と同種または最も類似するものに当てはまるか否かで判断すべきと考ええる。

目 次

はじめに	96
第1章 法人該当性を巡る裁判例等	98
第1節 裁判例・裁決例における法人該当性の判断枠組	98
1 名古屋地裁平成23年12月14日判決（裁判所ウェブサイト）	98
2 東京地裁平成23年7月19日判決（裁判所ウェブサイト）	100
3 大阪地裁平成22年12月17日判決（判時2126号28頁）	102
4 東京高裁平成19年10月10日判決（訟月54巻10号2516頁）	104
5 国税不服審判所平成18年2月2日判決 （裁決事例集71号118頁）	105
6 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）	108
7 争訟例の位置付け・対比	111
第2節 判断枠組において検討すべき論点	112
1 判断手順上の論点	112
2 判断基準上の論点	113
第2章 判断手順上の論点の検討	115
第1節 法人の従属法の決定基準	115
第2節 法人概念の借用の射程	117
1 借用概念の解釈に関する通説	117
2 私法上の意義が明確でない概念の借用	119
3 借用概念の借用の射程	122
第3節 小括——外国事業者に法人該当性の判断手順	125
第3章 判断基準上の論点の検討	127
第1節 借用概念を前提とした判断基準の妥当性	127
1 法人格の有無という判断基準の妥当性	127
2 民法35条の「認許」を判断基準とする見解の妥当性	127

3 法人の一般的属性の判断基準の妥当性	129
4 損益の帰属主体となり得るか否かという判断基準の妥当性	131
第2節 会社法 823 条による判断基準の妥当性	132
1 会社法 823 条の解釈	132
2 LPS と我が国の合資会社との類似性の判断基準	133
第3節 小括——外国事業体の法人該当性の判断基準	134
第4章 法人該当性の判断枠組の定立・検討	136
第1節 法人該当性の判断枠組の定立	136
第2節 デラウェア州 LPS の法人該当性の検討	136
1 設立の類似性	136
2 運営の類似性	137
3 変動の類似性	139
4 終了の類似性	140
5 法人該当性と組合非該当性	143
第3節 既存法制度との関係で生じ得る問題	143
1 外国子会社配当益金不算入制度の適用の可否	143
2 タックス・ヘイブン対策税制の適用の可否	144
結びに代えて	146

はじめに

本稿の目的は、外国で設立された事業体を我が国租税法上どのように性質決定すべきかという問題に対して、裁判例等の判断枠組及びその背後にある準拠法と借用概念の関係、法人概念の意味内容等を確認・検討して解釈論上妥当な法人該当性の判断枠組を定立することにある。

個人投資家や企業の国際的な活動が進展するに伴い、その国際的側面に関する議論が活発化して久しい。外国税額控除、移転価格税制、タックス・ヘイブン対策税制等に関する議論はもとより、最近では外国子会社配当益金不算入制度の導入に伴う既存法制度との整合問題⁽¹⁾など、個別の問題に対する研究が進展しつつある。

一方で、これらの議論の前提となる法人とはどのような主体をいうのか、といった古典的な問題に対して、我が国の私法上明確な答えが出ているとはいえない。一般に、「自然人以外のもので権利義務の主体となりうるもの」とされているが、そこで挙げられるいくつかの属性は、程度の差により、法人でない団体にも認められる。加えて、外国にはその国の立法政策により様々な事業体がある。それらは、法人格を有していても、その法的能力が一様でないばかりか、法人格がなくても、我が国の法人と同様の法的能力を有しているものがあり得る。

他方で、渉外的な要素が問題となる事案では、租税法規の適用上、準拠法をどのように取り扱うのかという問題がある。学説は大きく二つに分かれ、準拠法とされた外国実質法の内容で判断する立場と常に日本の私法で判断する立場の対立がある⁽²⁾。

このような状況の中、デラウェア州法を準拠法とするリミテッド・パートナー

(1) 秋元秀仁「外国子会社益金不算入制度導入後の改正タックス・ヘイブン対策税制における租税条約適合性」税大ジャーナル 17号 123頁 (2011)。

(2) 租税訟務課「座談会－国際課税における準拠法をめぐる諸問題」訟月 47巻 1号別冊 328頁 (2001)。

シップの法人該当性が争われ、地裁レベルで判断が分れた。これらの判決及びこれまで外国事業体の法人該当性を判断した裁判例等の判断枠組は、各国における法人概念の相対性から生じる性質決定の困難性や準拠法と借用概念における学説の問題状況を反映しており、法人該当性の判断枠組の定立の必要性を強く示唆している。

以上の問題意識に基づき、以下では、第1章で、外国事業体の法人該当性が争われた裁判例・裁決例で示された判断枠組から、外国事業体が我が国の租税法上の法人に当たるか否かを判断するための手順及び基準を比較し、検討すべき論点を抽出する。第2章で、判断手順上の論点、すなわち、法人の従属法の決定基準及び法人概念が借用すべき法の範囲（法域）を検討する。第3章で、判断基準上の論点、すなわち、法人格の有無をはじめとする借用概念を前提とした基準の妥当性及び会社法 823 条を援用した判断基準の妥当性を検討する。これらの検討を踏まえ、第4章で、法人該当性の判断枠組を示し、具体的な外国事業体の法人該当性について検討する⁽³⁾。

(3) 第1章で論点抽出の素材とした裁判例等では、法人該当性の判断のほか、人格のない社団等に当たるか否かも争点となっている。本稿は、人格のない社団該当性の問題は割愛し、法人該当性の判断枠組のみに焦点を当てる。

第1章 法人該当性を巡る裁判例等

第1節 裁判例・裁決例における法人該当性の判断枠組

1 名古屋地裁平成23年12月14日判決（裁判所ウェブサイト）⁽⁴⁾

本件は、デラウェア州法に準拠したリミテッド・パートナーシップに出資した個人投資家に対する更正処分等の取消請求事件である。後記東京地裁判決及び大阪地裁判決も本件と同じ投資商品を購入した納税者に係る事件であり、事案の概要はほぼ同一である。

我が国の居住者である本件の納税者ら（原告）は、米国所在の中古集合住宅を対象とした海外不動産投資事業に投資するため、A銀行を受託者、当該納税者らを委託者兼受益者とする信託契約を締結し、同銀行に開設された口座に現金資金を拠出した。次いで、受託者であるA銀行は、デラウェア州法に準拠して設立されたLLCとの間で、同LLCをジェネラル・パートナー、同銀行をリミテッド・パートナーとするリミテッド・パートナーシップをデラウェア州法に準拠して設立した（以下、本項、次項、次々項において「本件LPS」という。）。A銀行は、本件LPSからパートナーシップ持分の発行を受けるのと引き換えに、納税者らが拠出した現金資産を当該LPSに拠出した。本件LPSは、訴外第三者から中古集合住宅を購入し、また、その敷地を賃借して、これらを賃貸する事業を行った。

納税者らは、本件LPSが営む不動産賃貸事業から生じた損益は、直接、納税者らに帰属する不動産所得であるとして、その計算上生じた損失の金額を他の所得と損益通算して確定申告をした⁽⁵⁾。課税庁（被告）は、不動産賃貸事業から生じた損益は本件LPSに帰属するから、納税者らには不動産賃貸事

(4) 評釈に、渕圭吾「判批」ジュリ1439号8頁(2012)、手塚崇史「判批」T&A master448号18頁(2014)、品川芳宣「判批」TKC税研情報21巻3号52頁(2012)がある。

(5) 本件の係争年分は、租税特別措置法41条の4の2（特定組合員の不動産所得に係る損益通算等の特例）が適用される以前のものである。

業に係る不動産所得は生じず、当該損失を他の所得と損益通算することはできないとして更正処分等を行った。

本件の争点は、本件 LPS が米国で営む不動産賃貸事業から生じた損益が、納税者らの不動産所得に該当するか否かである。名古屋地裁は、後記東京地裁の法人該当性の判断枠組をほぼ踏襲し、次のように判示した。

- (i) 「我が国の租税法は、(略) 法人自体の意義を定義した規定はない。しかしながら、租税法律主義（憲法 84 条）の下では、課税要件の定めは明確でなければならないこと、租税法が私法上の概念を特段の定義なく用いている場合には、租税法律主義や法的安定性の確保の観点から、本来的に私法上の概念と同じ意義に解するのが相当であることを併せ考慮すれば、我が国の租税法上の法人も、その準拠法によって法人とする（法人格を付与する）旨を規定されたものをいうと解すべきである。」
 - (ii) 「民法 36 条 1 項の『外国法人』とは、外国の法令に準拠して法人として成立した団体、すなわち外国の法令に準拠して法人格を付与された団体をいうと解されるから、外国の法令に準拠して組成された事業体が我が国の租税法上の法人に該当するか否かも、基本的には、当該外国の法令の規定内容から、その準拠法である当該外国の法令によって法人とする（法人格を付与する）旨を規定されていると認められるか否かにより判断されるべきである。」
 - (iii) しかし、「外国の法令に準拠して組成された事業体が我が国の租税法上の法人に該当するか否かについては、より実質的な観点から、当該事業体を当該外国法の法令が規定する内容を踏まえて我が国の法人と同様に損益の帰属すべき主体（その構成員に直接その損益が帰属することが予定されない主体）として設立が認められたものといえるかどうかを検証する必要があり、この点が肯定されて初めて、我が国の租税法上の法人に該当すると解すべきである。」
- このような判断枠組を説示した上で、本件 LPS は、我が国の租税法上の法人には該当しないと判断した。

判旨(i)及び(ii)は、本件 LPS が我が国租税法上の法人に当たるか否かを判断するための手順を示している。すなわち、判断手順として、「当該外国の法令の規定内容から、その準拠法である当該外国の法令によって法人」とされているか否かを判断するべきとしている。引用していないが、「当該外国の法令の規定」として設立準拠法が検討されている。この設立準拠法に対して、我が国の法人概念で判断するべきとしている。

判旨(ii)及び(iii)は、本件 LPS が我が国租税法上の法人に当たるか否かを判断するための基準を示している。すなわち、判断基準として、「外国の法令によって法人とする（法人格を付与する）旨を規定されていると認められるか否か」（判旨(ii)）という法人格の有無を基準とする形式的な基準と「損益の帰属すべき主体」（判旨(iii)）という実質に着目した基準が立てられている。そして、名古屋地裁は、後者の判断基準を優先していると考えられる。

2 東京地裁平成 23 年 7 月 19 日判決（裁判所ウェブサイト）⁽⁶⁾

事案の概要は、上記名古屋地裁判決とほぼ同様である。東京地裁は、法人該当性の判断枠組を次のように判示している。

- (i) 「民法 36 条 1 項の『外国法人』とは、外国の法令に準拠して法人として成立した（すなわち、外国の法令に準拠して法人格を付与された）団体をいうと解されるから、我が国の私法上の『外国法人』であるというためには、外国の法令の規定内容に照らして、外国の法令に準拠して法人として成立した（外国の法令に準拠して法人格を付与された）と認められることを要するというべきである。」
- (ii) 「①租税法律主義（憲法 84 条）の下では、課税要件の定めは明確でなければならないこと、②租税法が私法上の概念を特段の定義なく用いている場合には、租税法律主義や法的安定性の確保の観点から、原則として私

(6) 評釈に、藤澤尚江「判批」ジュリ 1447 号 131 頁（2012）、仲谷栄一郎＝赤川圭＝磯山海「判批」国際税務 32 巻 1 号 76 頁（2012）、林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報 60 巻 3 号 104 頁（2012）がある。

法上の概念と同じ意義に解するのが相当であることを併せ考慮すれば、我が国の租税法上の法人は、法律により損益の帰属すべき主体（その構成員に直接その損益が帰属することが予定されない主体）として設立が認められたものであり、我が国の私法上の法人と同様、原則として、その準拠法によって法人とする（法人格を付与する）旨を規定されたものをいうと解すべきである。」

- (iii) 「外国の法令に準拠して組成された事業体が我が国の租税法上の法人に該当するか否かも、上記と同様に、原則として、当該外国の法令の規定内容から、その準拠法である当該外国の法令によって法人とする（法人格を付与する）旨を規定されていると認められるか否かによるべきであるが、
「当該事業体を当該外国法の法令が規定するその設立、組織、運営及び管理等の内容に着目して経済的、実質的に見れば、明らかに我が国の法人と同様に損益の帰属すべき主体（その構成員に直接その損益が帰属することが予定されない主体）として設立が認められたものといえるかどうかを検討すべきであり、後者の点が肯定される場合に限り、我が国の租税法上の法人に該当すると解すべきである（その結果、前者の基準を限定する場合もあり得るが、前者の基準によった場合に我が国の法人に相当するか否かの判定が微妙なときに、後者の基準が満たされることによりこれが肯定されることもあり得よう。）」

このような判断枠組を説示した上で、本件 LPS は、我が国の租税法上の法人には該当しないと判断した。

法人該当性の判断手順として、判旨(i)(ii)(iii)から、外国法の規定内容に照らして、法人として成立したか否かを判断するべきとしている。外国法として設立準拠法が検討されている。また、設立準拠法に対して、「我が国の法人と同様」（判旨(iii)）か否かで法人該当性を判断するべきとしている。

法人該当性の判断基準として、判旨(iii)では、「（法人格を付与する）旨を規定されていると認められるか否か」という法人格の有無を基準とする形式的な基準と「損益の帰属すべき主体」という実質基準が立てられている。そ

して、東京地裁は、後者の判断基準を優先していると考えられる。

3 大阪地裁平成 22 年 12 月 17 日判決（判時 2126 号 28 頁）⁽⁷⁾

事案の概要は、上記名古屋・東京地裁とほぼ同様である。大阪地裁は、法人該当性の判断枠組を次のように判示している。

(i) 「私法の一般法である民法の解釈において、法人とは、『自然人以外のもので、権利義務の主体となることのできるもの』をいうと解されていることからすれば、我が国の租税法上の法人概念についても、これと同様の観念を採用していると解するのが相当である。したがって、外国法人についても、我が国の私法上『法人』に該当するということは、すなわち我が国の法制度上の権利義務につき、その主体となることのできるものであることを意味するというべきである。」

(ii) 「外国の事業体が我が国の租税法上の『法人』に該当するか否か、すなわち、当該事業体が『権利義務の主体となることのできるもの』であるかどうかの判断に当たっては、当該事業体はその準拠法においてどのような概念として定義付けられているかのみによって結論を導くことはできず、実質的な観点から、当該事業体に認められている能力及び属性の内容を検討し、その上で、我が国の私法上『法人』とされることによって当然に認められる能力及び属性（法人格から当然に派生する能力及び属性）を全て具備していると評価できるか否かにより決するほかはないというべきである。」

「実体法的には、当該事業体が、①その構成員の個人財産とは区別された独自の財産を有すること（具体的には、当該事業体の財産につき構成員が直接の具体的な持分を有しておらず、かつ、当該事業体の名義により登記等の公示を行うことができること）、及び②その名において契約等の法律行為を行い、その名において権利を有し義務を負うことができること、と

(7) 評釈に、木村弘之亮「判批」判時 2139 号 160 頁（2012）、朝倉洋子「判批」税務事例 44 巻 4 号 12 頁（2012）がある。

いう能力等を有するかどうかにより判断するのが相当である。また、手続法的には、実体法上権利義務の帰属主体となることができる者は当然に訴訟上の当事者能力を有するといえることができるから（民事訴訟法 28 条参照）、③その名において訴訟当事者となり得ること（訴訟上の当事者能力）も、法人とされることによって当該事業体に当然に付与される能力等の一つであるといえることができ、外国の事業体の法人該当性の判断要素の一つとすることが相当である。」

- (iii) 「外国の事業体が上記①から③までの能力等を全て具備しているかどうかの判断に当たっては、どのような団体にどのような手段・方法でどのような能力等を認めるかは、それぞれの国家の価値判断に基づく立法政策の問題であることからすれば、原則として、当該事業体の準拠法の規定及びその解釈を基礎として判断されるべきである。ただし、当該準拠法において、上記①から③までの点に関して構成員間の契約等による変更や修正を認めている場合など、上記能力等の有無を判断するために契約内容等を検討することが必要な場合もあり得るし、また、準拠法に明確な規定がないために当該事業体の活動実態等を考慮する必要もあり得るから、そのような場合には、準拠法の規定内容以外の事業も考慮する必要があるものと解される。」

このような判断枠組を説示した上で、本件 LPS は、我が国の租税法上の法人に該当すると判断した。

法人該当性の判断手順として、判旨(iii)は、「当該事業体の準拠法の規定及びその解釈を基礎として判断されるべき」とし、また、「事業体の活動実態等を考慮する必要もあり得る」とする。「当該事業体の準拠法」に対して、「我が国の私法上『法人』」(判旨(i))に当たるか否かにより、法人該当性を判断するべきとしている。

法人該当性の判断基準として、判旨(i)(ii)は、「『自然人以外のもので、権利義務の主体となることのできるもの』という法人とされる団体の解釈を基とする形式的な基準を立てている。また、判旨(ii)は、①その構成員の個人

財産とは区別された独自の財産を有すること、②その名において契約等の法律行為を行い、その名において権利を有し義務を負うことができること、③その名において訴訟当事者となり得ること、という実質的な基準を立てている。

そして、大阪地裁判決は、後者の基準を優先していると考えられる。

4 東京高裁平成 19 年 10 月 10 日判決（訟月 54 卷 10 号 2516 頁）⁽⁸⁾

本件は、納税者（原告・控訴人）がニューヨーク州 LLC 法に基づいて設立されたリミテッド・ライアビリティ・カンパニー（以下「本件 LLC」という。）の行ったニューヨーク州所在の不動産の賃貸業に係る損益を不動産所得等として確定申告したところ、課税庁（被告・被控訴人）が、本件 LLC が行う不動産賃貸業から生じた損益は、法人としての本件 LLC に帰属するもので、納税者の課税所得には含まれないとして更正処分等を行ったことから、納税者とその取消しを求めた事案である。

東京高裁は、次のように判示した原審の判断を支持している。

- (i) 「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。したがって、例えば、会社法上すべての『会社』が法人である以上（会社法 3 条、旧商法 54 条 1 項）、そのすべてが法人税の納税義務を負うことと考えられ、その中には、持分会社である合名会社、合資会社や合同会社も含まれる（会社法 2 条 1 号、旧商法 53 条）し、その他、個別の立法において法人格を与えられているあらゆる法人（公共法人を除く）が何らかの形で法人税の納税義務を負うことになる。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

(8) 一審は、さいたま地裁平成 19 年 5 月 16 日判決（訟月 54 卷 10 号 2537 頁）であり、本高裁判決は一審判決を基本的に踏襲したものである。評釈として、水野忠恒ほか編『租税判例百選〔第 5 版〕』44 頁（有斐閣、2012）、宮崎裕子「判批」税研 148 号 87 頁（2009）、横溝大「判批」ジュリ 1361 号 196 頁（2008）、品川芳宣「判批」TKC 税研情報 17 卷 2 号 54 頁（2008）がある。

る。」

- (ii) 「外国の法令に準拠して設立された社団や財団の法人格の有無の判定に当たっては、基本的に当該外国の法令の内容と団体の実質に従って判断するのが相当であり、本件 LLC は、米国のニューヨーク州法 (NYLLC 法) に準拠して設立され、その事業の本拠を同州に置いているのであるから、本件 LLC が法人格を有するか否かについては、米国ニューヨーク州法の内容と本件 LLC の実質に基づき判断するのが相当である (民法 36 条、会社法 933 条、旧商法 479 条、法の適用に関する通則法等参照)。」
- (iii) 「英米法における法人格を有する団体の要素には、(a)訴訟当事者になること、(b)法人の名において財産を取得し処分すること、(c)法人の名において契約を締結すること、(d)法人印 (corporate seal) を使用することなどが含まれることが認められる。」

このような判断枠組を説示した上で、本件 LLC は、我が国の租税法上の法人に該当すると判断した。

法人該当性の判断手順として、判旨(i)は、我が国の租税法上の法人に該当するかは、私法上の法人格の有無によって基本的に決定されているとする。判旨(ii)は、法人格の有無は、設立準拠法 (本拠地法と同一) の規定内容及び団体の実質に照らして判断するべきとしている。

法人該当性の判断基準として、判旨(iii)では、英米法における法人格を有する団体の要素を基準としている。すなわち、①訴訟当事者になること、②法人の名において財産を取得し処分すること、③法人の名において契約を締結すること、④法人印 (corporate seal) を使用することを挙げている。

5 国税不服審判所平成 18 年 2 月 2 日判決 (裁決事例集 71 号 118 頁)⁽⁹⁾

本件は、デラウェア州法に準拠して設立されたりミテッド・パートナー

(9) 評釈に、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―」比較法制研究 29 号 31 頁 (2006) がある。国税不服審判所の裁決事例集は、事業体の設立国等を明らかにしていないため、事案の概要はこの評釈により補足した。

シップ契約（以下「本件 LPS 契約」という。）に基づき、納税者に配分された損益の所得区分が争われた事案である。納税者は、当該損益を不動産所得として申告したところ、課税庁が当該 LPS から得た分配額は配当所得に当たるとして更正処分等を行ったため、納税者がその処分の取消しを求めた事案である。

納税者は、KLPS との間で、デラウェア州法を準拠法とする本件 LPS 契約を締結した（この契約により設立された LPS を「本件 LPS」という。）。本件 LPS の事業目的は、米国所在の不動産を保有する MLPS（以下「本件財産 LPS」という。）の受益権の取得、保有及び処分である。納税者は、本件 LPS 契約に基づいて出資を行い、本件 LPS の受益権の 50.4%を保有するリミテッド・パートナーとなり、KLPS は、本件 LPS が想定する不動産投資事業に係る不動産に対する受益権を出資し、本件 LPS の受益権の 49.6%を保有するジェネラル・パートナーとなった。本件 LPS と MU 社は、本件 LPS 契約と同時期に、本件 LPS 契約が想定する不動産事業に係る不動産の所有権の移転を受け、保有する目的で、デラウェア州法に準拠して本件財産 LPS に係る契約を締結した。

国税不服審判所は、次のとおり判断している。

- (i) 「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。」
- (ii) 「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いえることができる。」

しかしながら、「本件 LPS 契約においては、同時に、本件 LPS はその名で所有する財産を『GP と LP のために、又は、それらによって、各々の資本拠出割合により保有されているとみなす』と明記して、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。」

- (iii) 「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、(略) 税法の観点のみにと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。(略) 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。」

このように国税不服審判所は、デラウェア州法に準拠して設立された LPS の法人該当性を判断せず、所得区分を決定している。すなわち、外国事業体の法人該当性の判断という問題には踏み込まずに争点となった所得区分を解決することを試みた事例と考えることができる。要旨(iii)からすると、借用概念を問題とすることなく、租税法の目的を重視するべきとしているように考えられる。

このような方法がこの事案に適當であるか否かは後に検討するとして、ここで示された一応の判断枠組をみれば、判断手順として、要旨(ii)は、「州 LPS 法に準拠する本件 LPS 契約」に対して、「我が国の法律でいう『法人』の要素を備えている」か否かにより判断するとしている。

法人該当性の判断基準として要旨(i)は、『「権利を有し義務を負う能力を法律上有しているもの』』としていると考えられる。

6 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）⁽¹⁰⁾

本件は、納税者が出資し、ニューヨーク州法を準拠法として設立したリミテッド・ライアビリティ・カンパニー（以下「JLLC」という。）が行った不動産賃貸業に係る損益が、JLLCに帰属するか、納税者を含むJLLCの構成員に帰属するかが争われた事案である。

納税者は、不動産所得を有する会社役員であるが、JLLCが行う不動産賃貸業に係る不動産運用損失のうち、納税者の出資金額に相当する部分に見合う損失を他の不動産所得と合算し、さらに、給与所得と損益通算して確定申告を行った。課税庁は、JLLCの不動産運用損失は、我が国租税法上、外国法人と認められるJLLCに帰属するものであるから、納税者の出資金額に相当する部分に見合う不動産運用損失を他の所得と損益通算して申告することはできないとして更正処分等を行ったため、納税者がこれらの取消しを求めた事案である。

国税不服審判所は、次のとおり判断している。

- (i) 「(i)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のできる法律上の資格のことを法人格と称している。(ii)ところで、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どころ、このことに我が国の私法（租税法）上の法人概念が上記(i)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

(10) 評釈として、酒井・前掲注(9)44頁、赤松晃「判批」水野忠恒ほか編『租税判例百選〔第4版〕』44頁（有斐閣、2005）。

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の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。」

(ii) 「外国の法律によって設立された事業体が我が国の租税法上損益の帰属主体となるか否かについては、当該設立準拠法の下で権利・義務の主体となることのできる法律上の資格（法人格）が与えられているか否かが判断基準となるところ、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。」

(iii) 「JLLC は、(略) [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の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のできる資格を付与された事業体であると認められる。また、JLLC の活動実態をみても、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。」

このような判断枠組を示した上で、JLLC は、我が国の租税法上の法人に該当すると判断した。

法人該当性の判断手順として、要旨(i)は、「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」と述べており、設立準拠法を検討対象としてい

る。また、設立準拠法の下で、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するとしている。

法人該当性の判断基準として、要旨(ii)は、「法律上の資格（法人格）が与えられているか否かが判断基準となる」として、法人格の有無という形式的な基準を立てている。また、法人格の有無が準拠法上判断できない場合について要旨(iii)は、権利・義務の内容から判断しなければならないとし、①商行為を目的として設立手続を経て設立された事業体であること、②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、③「LLCは（構成員とは別個の）独立した法的主体である。」と規定されていること、を認定している。

7 争訟例の位置付け・対比

上記の争訟例で示された法人該当性の判断枠組を図示すれば、次のようになると考えられる。

裁判例等	判断枠組	判断手順		判断基準	
		検討対象	判断基準として当てはめる法人	形式的基準	実質的基準
デラウェア州LPS	① 名古屋地裁平成23年12月14日判決	設立準拠法の規律内容	我が国私法上の法人概念	法人格の有無（ただし、右基準を優先）	設立、組織、運営及び管理等の内容を経済的・実質的に見たときに、損益の帰属主体となり得るか否か
	② 東京地裁平成23年7月19日判決	設立準拠法の規律内容	我が国私法上の法人概念	法人格の有無（ただし、右基準を優先）	設立、組織、運営及び管理等の内容を経済的・実質的に見たときに、損益の帰属主体となり得るか否か
	③ 大阪地裁平成22年12月17日判決	設立準拠法の規律内容及び事業体の活動実態	我が国私法上の法人概念	権利義務の主体となり得るか否か（ただし、右基準を優先）	① 構成員の財産と区別された独自の財産を有するか② その名において権利を有し義務を負うか③ その名において訴訟当事者となり得るか
NY州LLC	④ 東京高裁平成19年10月10日判決	設立準拠法（本拠地法）の規律内容及び事業体の活動実態	英米法における法人格を有する団体の要素	① 訴訟当事者になること、② その名において財産を取得し処分すること、③ その名において契約すること、④ 法人印を使用すること	
デラウェア州LPS	⑤ 審判所平成18年2月2日判決	設立準拠法に基づくパートナーシップ契約書の内容	我が国私法上の法人概念	権利義務の主体となり得るか否か	
NY州LLC	⑥ 審判所平成13年2月26日判決	設立準拠法の規律内容及び事業体の活動実態	我が国私法上の法人概念	法人格の有無	権利義務の内容（契約、財産所有、訴訟、登記で事業体が主体となれる点を認定）

名古屋地裁判決の判断枠組は、東京判決の判断枠組に一例を加えたものと位置付けられる。審判所平成13年判決の判断枠組は、大阪地裁判決の判断枠組に近く、法人が有するとされる一般的な属性から法人該当性を判断している。この判断枠組を東京地裁判決は否定し、損益の帰属主体となり得るか否かという判断基準を採用している。東京高裁判決は、法人該当性の判断手順について設立準拠法と本拠地法に触れており、また、判断基準について外国法上の概念を用いている点は、他の事例にない特異性がある。審判所平成18年判決は、外国事業体の法人該当性という問題に踏み込まずに所得区分を判断している点で他の事例と異なる。このような方法は外国の裁判例にも見ることができる⁽¹¹⁾。しかし、我が国の所得税法が法人の株主の地位や人格のない社団等の構成員の資格で所得区分を別にしていることからすると、このような方法が妥当といえるか疑問である。

以上のように各争訟例を位置付けると、法人該当性の判断枠組の検討に当たって論点となり得るのは、東京地裁判決、大阪地裁判決、東京高裁判決の各判断枠組の対比であり、検討すべき論点として次のものが挙げられる。

第2節 判断枠組において検討すべき論点

1 判断手順上の論点

(1) 法人の従属法の決定基準

法人格の有無をはじめとする法人の一般的権利能力を規律する法（従属法）の決定基準は、大別すると設立準拠法主義と本拠地法主義の対立があるとされているが、我が国には明文の規定が置かれていない。東京高裁判決以外の各争訟例は、事業体の本拠地について特に論ずることなく設立準拠法を検討対象とし、この法の規律内容から法人該当性を検討している。そのため、法人該当性の検討対象となるべき従属法はいずれの法が妥当か

(11) 例えば、TD Securities LLC vs. The Queen, 2010 TCC 186 など。

検討する必要がある。

(2) 借用概念の借用射程

上記争訟例は、すべて我が国租税法上の法人は、我が国私法における同一に解すべきとして借用概念における統一説を採用しているものと考えられる。しかし、外国法（設立準拠法）の規律内容から法人該当性を判断するに当たり、我が国の私法上の法人概念で判断する事例と外国法上の法人概念で判断する事例があるが、その根拠は示されていない。取引当事者が選択した法が外国法で、我が国の租税法規の適用に当たって借用概念が用いられている場合、その借用概念が借用する法の射程に外国法が含まれるか否か検討する必要がある。

2 判断基準上の論点

(1) 借用概念を前提とした判断基準の検討

上記争訟例は、租税法上の法人が借用概念であることを前提とした判断基準を定立していると考えられる。すなわち、法人格の有無という形式的な基準をはじめ、実質的な基準として、我が国の法人が有するとされる一般的な属性を判断基準とする事例（大阪地裁判決、東京高裁判決、審判所平成18年裁決、審判所平成13年裁決）とこの基準を批判して定立された損益の帰属主体となり得るか否かを判断基準とする事例（名古屋地裁判決、東京地裁判決）がある。そこでこれらの判断基準の妥当性について検討する必要がある。

また、名古屋地裁判決、東京地裁判決及び大阪地裁判決の原告は、民法35条（当該訴訟の係争年分当時は民法36条）が外国法人に関する規定であることから、同条に規定する認許を判断基準とすべき旨主張している。学説にも同様の見解があり、この規定が法人該当性の判断基準たり得るのか検討する必要がある。

(2) 会社法823条（旧商法485条の2）を用いた判断基準の検討

上記争訟例は、会社法823条（旧商法485条の2）の規定に言及してい

ないと思われるが、この規定を援用した判断基準を考えることもできる。会社法 823 条は、外国会社の内外平等原則を定めたもので、外国会社は、会社法以外の他の法律の適用については、日本における同種又は最も類似する会社とみなす旨規定している。この規定からすると、借用概念論に依拠する必要はなく、外国事業体が我が国の租税法上法人とみなされるか否かは、同種又は最も類似する内国会社の類型に当てはまるか否かが問題となる。そこで、この基準の妥当性について検討する必要がある。

第2章 判断手順上の論点の検討

第1節 法人の従属法の決定基準

ある人的・物的集合体が権利義務の主体として自然人から独立した法的地位を有するか否かは、法人の一般的権利能力の問題とされ、また、その判断基準は法人の従属法といわれている⁽¹²⁾。法人の従属法については、どのような法律を法人の従属法とするべきかという決定基準の問題などがあるが、我が国には、これらの問題に対して明文の規定がない⁽¹³⁾。

学説は、大別して法人の設立に当たって準拠した法によるとする設立準拠法主義と法人の主たる事務所あるいは本拠地のある国の法によるとする本拠地法主義の二説が対立している⁽¹⁴⁾。このうち、国際取引に限らず法人に法人格を付与し、一般的権利能力を認めた法が設立準拠法であること⁽¹⁵⁾、法人が本拠地を移転しても従属法は変更されず一定であること⁽¹⁶⁾、などを根拠として設立準拠法主義が通説的見解であるとされている⁽¹⁷⁾。しかし、設立準拠法主義には、取

(12) 折茂豊『国際私法（各論）〔新版〕』（法律学全集）36頁（有斐閣、1972）、江川英文『国際私法〔17版〕』168頁（有斐閣、1988）、山田鎌一『国際私法〔第3版〕』224頁（有斐閣、2004）、溜池良夫『国際私法講義〔第3版〕』294頁（有斐閣、2005）、石黒一憲『国際私法〔第2版〕』383頁（新世社、2007）、松岡博『現代国際私法講義』161頁（法律文化社、2008）。

(13) 「法の適用に関する通則法」の制定に当たり、法人に関する抵触法上の規定を設けるべきかが法制審議会国際私法部会で問題とされた。しかし、立法の基礎とできるほどの議論の蓄積が未だ十分でないこと、諸外国の議論が流動的であること、むしろ弊害をもたらすおそれがあることなどから、特段の規定を設けないことで審議会の意見が一致したとされる（法務省民事局参事官室「国際私法の現代化に関する要綱中間試案補足説明」別冊 NBL 編集部編『法の適用に関する通則法関係資料と解説』120頁（商事法務、2006））。

(14) 山内惟介「法人の従属法とその適用範囲—欧州諸立法の比較検討とその立法論への示唆—」国際私法年報2号117頁以下（2000）、河野俊行「会社の従属法の決定基準—本拠地法主義・設立準拠法主義」ジュリ1175号2頁（2000）。

(15) 山田・前掲注(12)227頁、松岡・前掲注(12)161頁。

(16) 溜池・前掲注(12)296頁、石黒・前掲注(12)381頁。

(17) 山田・前掲注(12)229頁、溜池・前掲注(12)297頁、石黒・前掲注(12)381頁、松岡・前掲注(12)161頁。

引の相手方は本拠地法の適用を期待していると考えられ、本拠地における取引の安全を害するおそれがあるとの問題点や、設立者の意思によって利害関係国の法律適用が回避できることになるのは不当であるといった問題点が指摘されている⁽¹⁸⁾。

裁判例では、東京地裁平成4年1月28日判決(判時1437号122頁)が、法人の「従属法は、法人の設立準拠法であると解するのが相当である」と判示し、一般論として、設立準拠法を明示的に採用している。もっとも同時に本拠地法にも言及しており、本拠地法主義によっても結論は異なる事例であった。他の下級審判決⁽¹⁹⁾や最高裁⁽²⁰⁾も従属法の決定基準の問題について結論を出していない。

前章で挙げた争訟例は、東京高裁判決以外に事業体の本拠地について言及していないため、従属法の決定基準の問題が生ずるのか明らかではない。しかし、設立準拠法の登記(会社法933条)や擬似外国会社の規律(会社法821条)など外国法人に関する規定は、設立準拠法主義に親和的である⁽²¹⁾。また、法適用通則法7条が「法律行為」を単位法律関係としており、少なくとも文言上は法人設立行為も排除されていないと考えられる⁽²²⁾。これらのことからすると、従属法の決定基準は設立準拠法主義と考えるのが相当であろう。

ところで、法人格を有しない団体、例えば、権利能力のない社団の従属法をどのように考えればよいかという点については、法人と同様に設立に際して準

(18) 溜池・前掲注(12)296頁。これらの批判が本拠地法主義が支持される根拠となっている。

(19) 浦和地裁越谷支部平成11年2月22日判決(民集56巻8号2047頁)、東京高裁昭和49年12月20日判決(判時773号89頁)、東京地裁昭和35年8月9日判決(判時239号10頁)。

(20) 最高裁昭和50年7月15日第三小法廷判決(民集29巻6号1061頁)。

(21) 溜池・前掲注(12)297頁、河野・前掲注(14)9頁は、設立準拠法主義を前提とした上で、外人法規制として一定の規制を課す趣旨であることから、日本の国際私法は設立準拠法主義であるとする。

(22) 法例研究会「法例の見直しに関する諸問題(3)ー能力、法人、相続等の準拠法についてー」別冊NBL88号79頁(2004)。

抛した法によるのが通説とされる⁽²³⁾。これは、設立準拠法によって権利能力のない社団として法律上存在するか否かが定められるからであり、法人格を有しないものでも法人と同様に取り扱い、法人に関する法理を準用することが妥当だからとされている⁽²⁴⁾。

第2節 法人概念の借用の射程

1 借用概念の解釈に関する通説

租税法規の適用対象となる経済事象は広範であり、租税法規が自足的にこれらを定義し尽くすことは不可能である。加えて、経済取引を第一義的に律するのは私法であるから、私法の規律を前提とし、私法上の概念を取り込む形で法規を置く方法のほうが合理的である。このような理由から租税法規には私法から借りてきた概念、すなわち、借用概念が数多く存在する⁽²⁵⁾。

この借用概念の解釈は、統一説が通説とされている。「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でない場合は別として、それを私法上におけると同じ意義に解するのが、法

(23) 山田・前掲注(12)242頁。

(24) 山田・前掲注(12)242頁。他方で、高梨昭教授は、権利能力なき社団等については法人と同様の設立準拠法を認め得るかについては疑問があるとして、本拠地法によるべきとされるが、法人の設立行為・手続と類似の行為によりながら法人格を付与されない社団・財団（例えば、ドイツ法上の合名会社、英米法系のパートナーシップ）については、法人に準じてその設立準拠法によることも指摘されており（高桑昭「わが国の外国法人制度について」論叢140巻5・6号25頁（1997）。）、この説によると、設立準拠法によるべき場合と本拠地法によるべき場合の区別は必ずしも明確でない。

(25) 増井良啓「行政・司法過程における租税法の実現と法律家の役割」中里実ほか編『租税法概説』46頁（有斐閣、2011）。

の安定性の見地からは好ましい」からである⁽²⁶⁾。

最高裁も、同様の考え方を採用している。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）は、「商法は、取引社会における利益配当の観念（すなわち、損益計算上利益を株金額の出資に対し株主に支払う金額）を前提として、この配当が適当に行なわれるよう各種の法的規制を施しているものと解すべきである（たとえば、いわゆる蝸配当の禁止（商法 290 条）、株主平等の原則に反する配当の禁止（同法 293 条）等）。そして、所得税法中には、利益配当の概念として、とくに、商法の前提とする、取引社会における利益配当の観念と異なる観念を採用しているのと認むべき規定はないので、所得税法もまた、利益配当の概念として、商法の前提とする利益配当の観念と同一観念を採用しているものと解するのが相当である、従って、所得税法上の利益配当とは必ずしも、商法の規定に従って適法になされたものにかぎらず、商法が規則の対象とし、商法の見地からは不適法とされる配当（たとえば蝸配当、株主平等の原則に反する配当等）の如きも、所得税法上の利益配当のうちに含まれるものと解すべき（である）」と判示している⁽²⁷⁾。同様に、「住所」につき、最高裁平成 23 年 2 月 18 日第二小法廷判決（集民 236 号 71 頁）、「配偶者」につき、最高裁平成 9 年 9 月 9 日第三小法廷判決（訟月 44 卷 6 号 1009 頁）など、私法と同様の意味内容を租税法が採用している。

また、通説が私法と同義に解さない場合として肯定する「別意に解すべきことが租税法規の趣旨から明らかな場合」について、最高裁昭和 63 年 7 月 19 日第三小法廷判決（集民 154 号 443 頁）は、「所得税法 60 条 1 項 1 号にいう『贈与』には贈与者に経済的な利益を生じさせる負担付贈与を含まない

(26) 金子宏『租税法〔第 17 版〕』113 頁（弘文堂、2012）。

(27) なお、会社法制定に伴い、同法 453 条以下は、金銭等の分配（利益の配当、中間配当、資本及び準備金の減少に伴う払戻し）及び自己株式の有償取得を「剰余金の配当」として整理し、統一的に財源規制をかけている。これに併せ、平成 18 年度税制改正により、租税法規も「剰余金の配当」と改正している（所法 24、法法 23 など）。

と解するのを相当」と判示している⁽²⁸⁾。東京高裁平成 20 年 3 月 12 日判決(金判 1290 号 32 頁)は、「所得税法 161 条 6 号にいう『貸付金(これに準ずるものを含む。)]は、消費貸借契約に基づく貸付債権以外の債権を含む趣旨で規定されたものと解するのが相当であり、同号の『貸付金(これに準ずるものを含む。)]の『利子』は、消費貸借契約に基づく貸付債権を基本としつつ、その性質、内容等がこれとおおむね同様なし類似の債権の利子というべきであ(る)」と判示し、租税法規において借用する概念が、私法におけると厳密には同一でない場合があることを肯定している。

このように、通説・判例においても、借用概念の解釈に関しては統一説を支持しつつ、私法における意味内容との一定の乖離を容認している。このような相対性から、借用概念の解釈に当たっては、常に当該租税法規の趣旨・目的を突きとめることが解釈者に要求されることになるとの見解がある⁽²⁹⁾。しかし、借用概念の解釈に関する通説は、租税法規が侵害規範であることを前提として、法的安定性や予測可能性を確保するための文理解釈としての一つの解釈手法を示したものであることからすると、常に規定の趣旨・目的を探求しなければならないという見解は、法的安定性の見地から問題がある。租税法の解釈に当たっては、租税法法律主義の民主主義的側面と自由主義的側面の両面から文理解釈が基本とされ、その文理の内容を確定するために、法の趣旨・目的を考慮することが必要となると説かれるのが一般的であるからである⁽³⁰⁾。

2 私法上の意義が明確でない概念の借用

もともと、私法では、当事者間の利害の対立は、個別具体的な裁判を通じて解決されるため、そこで使われている法概念が抽象的であっても問題ない。

(28) 負担付贈与とは、「受贈者が一定の給付をする債務を負担する贈与」であり(柚木馨=高木多喜男『新版注釈民法(14)債権(5)』[柚木馨=松川正毅執筆] 57 頁(有斐閣、1993))、一般の「贈与」と同様、民法第 3 編第 2 章第 2 節に規定されている。

(29) 谷口勢津夫『税法基本講義〔第 2 版〕』42 頁(弘文堂、2011)。

(30) 増井・前掲注(25)41-42 頁、藤谷武史「判批」ジュリ 1439 号 136 頁(2012)。

しかし、大量かつ回帰的に生ずる租税債権においては、私法上の意味内容不明確でない概念が租税法に借用されている場合に問題となる。例えば、権利能力のない社団・財団という概念を借用した人格のない社団等はその例に当てはまる⁽³¹⁾。人格のない社団等について、課税処分が争われたネズミ講事件において、福岡高裁平成2年7月18日判決（訟月37巻6号1092頁）⁽³²⁾は、「右税法にいう『人格なき社団』なる概念は、もともと『権利能力なき社団』として認知された民事実体法上の概念を借用したもので、納税主体をこのような社団概念に準拠してこれを捕捉する以上は、民事実体法上の社団性概念にある程度拘束されるのもやむを得ないことである。（略）税法上、人格なき社団として課税の客体となり得るか否かも実体法上の問題ではあるが、その社団性が肯認されることが前提であり、その判断においては、法的安定性の点からも社団性の概念は民事実体法と一義的に解釈されるのが相当である」とした上で、最高裁昭和39年10月15日第一小法廷判決（民集18巻8号1671頁）が示した権利能力のない社団の四要件を用いて人格のない社団等の該当性を判断している。

この権利能力のない社団に当たるか否かの四要件、すなわち、①団体としての組織を備えていること、②多数決の原則が行なわれていること、③構成員の変更にもかかわらず団体そのものが存続していること、④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は、

(31) 民法には権利能力のない社団・財団について何ら規定を置いていないため、規律の形成は主に判例に委ねられてきたという理由もあろう。

(32) 本件は、ネズミ講を営んでいた甲が天下一家の会・第一相互経済研究所を設立し、ネズミ講事業を引き継がせ、その際、甲が同研究所に甲所有の財産を贈与したことが、所得税法59条1項のみなし譲渡として譲渡所得の課税対象になるか否かが争われた事件である。同研究所が人格のない社団に該当するならば法人とみなされるため、のみなし譲渡の課税はない。裁判所は、「個人を離れて社団が実在するものとして法律的、社会的、経済的に認識されるには、個人の意思と離れた別個独立の団体意思の存在が客観的に認識され、その事業活動等に要する団体固有の資産が個人と峻別されて存在することが、最低限不可欠」だが、同研究所は甲の隠蓑、替え玉ないしは別称にすぎないと判断した。

基本的にこれまでの下級審判決を踏襲したものであるが⁽³³⁾、この要件には次のような疑問がある。まず、①の「団体として組織」といっても組合から社団まで人の結合の団体性は段階的・連続的である⁽³⁴⁾とされていることからすると、この意義自体が明確でない。②「多数決の原則」は、組合においても、業務執行者を定めなかった場合には組合員の過半数によることになる（民法670①）から、権利能力のない社団固有の原則ではない。③「構成員の変更にもかかわらず団体そのものが存続」することも、①と同じ疑問が生じる。組合であっても「当事者が変更しても同一性を失わないものとみるのに少しの妨げもない」⁽³⁵⁾とされているからである。④「その組織によって代表の方法、総会の運営、財産の管理その他団体としての主要な点が確定している」ことについても、組合であっても組合契約書などにより主要な点が確定していることが多い。すなわち、最高裁が示した権利能力のない社団に当たるか否かの四要件は、団体一般について述べているにすぎないのである⁽³⁶⁾。

このような私法における意味内容が明確でない概念を租税法が借用する場合、借用概念（統一説）に従ったとしても法的安定性・予測可能性は微弱なものにならざるを得ない。学説には、このような場合には、私法上の意義を理念型あるいは類型ととらえて、租税法的観点から修正を加えてその意義を再構成する⁽³⁷⁾との見解もある。しかし、例えば、法人概念についてみれば、租税法独自の立場から、その経済実体に従って法人を記述し尽くすことが可能であるかは疑問である⁽³⁸⁾。このような場合でも、金子教授は、次のように

(33) 星野英一「判研」法協96巻1号96頁（1979）参照。

(34) 来栖三郎『契約法』657頁（有斐閣、1974）。

(35) 我妻栄『債権各論 中巻二』826頁（岩波書店、1962）。

(36) 星野教授も「本判決はいわば最低限の効果の認められるべき『権利能力なき社団』の要件についてのものであり、有限責任が認められるべきか否かなどについて、さらに要件を加えるべき」と指摘される（星野・前掲注(33)112頁。）。

(37) 渋谷雅弘「借用概念解釈の実際」金子宏編『租税法の発展』47頁（有斐閣、2010）。

(38) 中里実教授は、租税法は民法とは異なり、私人間の権利義務関係に関する包括的なルールを有してないから、租税法規のみを用いて課税関係を規律することができると思えることは無謀と指摘される（中里実『租税法と私法』論再々考 税研115号85頁（2004））。

述べ、あくまでも私法との調和を重視される。すなわち、私法上の意義が明確でない概念について、「私法においてならば、どういう意味を与えられるべきであろうか、あるいは私法学者はどういう意味を与えるであろうか、という観点から考えるべきであろうと思いました。それも借用概念の一つだと思いました。」と述べている⁽³⁹⁾。この見解によれば、租税法の目的から解釈することは慎重であるべきであり、私法における意味内容のさらなる探求ということになるのであろう。

それでは、取引当事者がその取引を規律する法として外国法を選択した場合、借用概念はどのように解釈されるのだろうか。

3 借用概念の借用の射程

日本国憲法を頂点とする我が国の法秩序の統一性、租税法における法的安定性と予測可能性、という観点からすると、借用概念の借用射程は、我が国の私法のみと解するのが相当であろう⁽⁴⁰⁾。そのような考え方を前提とすれば、その国外取引を生ずる事実として、我が国の私法上の法律関係に当てはめ、我が国の租税法の規定を適用するということに帰結する⁽⁴¹⁾。

しかし、例えばある所得の所得区分を判断するには、所得の法的性質の決定が問題となる場合があるが、これには、その所得を生ずべき取引を規律する法律関係を考慮する必要がある。したがって外国法の規律内容を度外視して我が国の法律のみを当てはめることは無理があるのではなからうか。ただし、そのように考えるとしても、私法上の概念には国家の利益や法秩序に関わるものがあるため、租税法における借用概念のすべてが外国法上の概念を

(39) 金子宏＝中里実＝佐藤英明＝吉村政穂「金子宏先生に聞く 第1回租税法の解釈・適用、租税法と私法」法時 84 巻 4 号 69 頁 (2012)。

(40) 租税法規の立法に当たって、借用概念の借用の射程に外国法を含めて立法しているとは考え難く、また、租税法律主義に反すると考えられるからである。

(41) 齊木敏文「租税回避行為の否認」實金敏明編『現代裁判法体系 29 [租税訴訟]』202 頁 (新日本法規出版、1999)、小柳誠「租税法と準拠法－課税要件事実の認定場面における契約準拠法の考察－」税大論叢 39 号 124 頁 (2002) はそのような立場と考えられる。

借用の射程に入れているか否かは別途検討すべき問題である。そこで、いくつかの借用概念を例に、借用概念の借用の射程を考えてみたい。

租税法規には外国法上の概念や制度を含むことが明文の規定で明らかものがあるが⁽⁴²⁾、それ以外のものについては、基本的には各概念の解釈に委ねられていると思われる。例えば、所得税法 83 条に規定する配偶者控除の対象となる控除対象配偶者（所法 2 ①三十三）における「配偶者」についてみると、民法は、婚姻の届出をすることによって婚姻の効力が生ずる旨規定し（民法 739①）、そのような婚姻をした者を配偶者としている（民法 725、751）。また、最高裁平成 9 年 9 月 9 日第三小法廷判決（訟月 44 卷 6 号 1009 頁）は、「所得税法 83 条及び 83 条の 2 にいう『配偶者』は、納税義務者と法律上の婚姻関係にある者に限られると解するのが相当である」と判示している。つまり、我が国において配偶者とは法律上の婚姻関係にある者をいうのであり、重婚（民法 732）、近親婚（民法 734）、直系姻族間婚（民法 735）、養親子間婚（民法 736）では法律上の婚姻関係は成立しない。

諸外国の婚姻制度は様々であるが、我が国では、法適用通則法 24 条により、婚姻の成立は各当事者の本国法により、また、方式も当事者の一方の本国法に適合すれば我が国で有効としている。したがって、我が国のような法律上の婚姻関係を前提としなくても、我が国で配偶者として認められる場合があり得る。

所得税法は、基本通達 2-46 において、注書きで「外国人で民法の規定によれない者については、法の適用に関する通則法（平成 18 年法律第 78 号）の規定によること」としているから、配偶者という借用概念の借用の射程は、外国法に及ぶと考えられる。

次に、「住所」についてみると、我が国の民法における「住所」の意義は、およそ次のようなものである。すなわち、民法は、「住所」について、「各人

(42) 例えば、所得税法 9 条 1 項十三号へに規定する外国等から交付される金品で一定のもの、同法 95 条に規定する外国税額控除、同法施行令 281 条の 2 第 1 項三号に規定する外国における民法上の組合に類する組合契約など。

の生活の本拠をその者の住所とする」と規定している（民法 22）。この「生活の本拠」については、形式的な基準ではなく、実質的な生活関係に基づいて判断する実質主義が判例・通説の立場である⁽⁴³⁾。また、住所の判断に当たり、定住の意思を有するか否かについては、定住の事実という客観的事実から判断すべきとする客観説と、そのような客観的事実の他に、定住の意思をも必要とする主観説が対立している。学説は客観説が有力であり⁽⁴⁴⁾、最高裁も客観説を採用している⁽⁴⁵⁾。なお、住所の個数について、学説は複数説（法律関係基準説）が支配的であるとされるが⁽⁴⁶⁾、判例は単一説を採用しているものと解される⁽⁴⁷⁾。

諸外国の住所概念も国により異なる⁽⁴⁸⁾。ドイツ法では住所（Wohnsitz）とは定住地を意味し、フランス法では本拠（domicile）とは常に居を定める所を意味する。また、イギリス法では本拠（domicile）とはそこを本居とする意思（永住意思）をもって居住する地域を意味する。

ところで、我が国の住所概念と諸外国の住所概念が競合した場合の住所の決定について、旧法例 29 条は、住所があるとされる国の実質法で判断する領土法説を採用していた⁽⁴⁹⁾。住所の決定がその国の公序に関わるからであ

(43) 最高裁昭和 29 年 10 月 20 日大法廷判決（民集 8 卷 10 号 1907 頁）、谷口知平＝石田喜久夫編『新版 注釈民法(1)』402 頁（有斐閣、）参照。

(44) 我妻栄『新訂 民法総則』95 頁（岩波書店、1965）、四宮和夫＝能見善久『民法総則〔第 7 版〕』64 頁（弘文堂、2005）参照。

(45) 最高裁昭和 26 年 12 月 21 日第二小法廷判決（民集 5 卷 13 号 796 頁）、最高裁昭和 32 年 9 月 13 日第二小法廷判決（集民 27 号 801 頁）、最高裁昭和 36 年 2 月 28 日第三小法廷判決（集民 48 号 501 頁）、最高裁平成 9 年 8 月 25 日第二小法廷判決（集民 184 号 1 頁）など参照。

(46) 四宮＝能美・前掲注(44)64 頁。なお、川島武宜「民法体系における『住所』規定の地位」法協 58 卷 8 号 25 頁（1940）は、住所複数説は、税法の目的に反するため、税法では、合目的的な住所概念とその技術的決定が考慮されていると指摘される。

(47) 谷口＝石田・前掲注(43)410 頁、最高裁昭和 35 年 3 月 22 日第三小法廷判決（民集 14 卷 4 号 551 頁）参照。なお、最高裁平成 23 年 2 月 18 日第二小法廷判決（集民 236 号 71 頁）は「判例上、民法上の住所は単一であるとされている。しかも、住所が複数あり得るとの考え方は一般的に熟しているとまではいえない」と判示している。

(48) 溜池・前掲注(12)117 頁。

(49) 溜池・前掲注(12)119 頁、山田・前掲注(12)113 頁。

る⁽⁵⁰⁾。我が国の法律には住所を基準として法律関係を規定する場合が非常に多い。債務弁済地（民法 484）、相続開始地（民法 883）、裁判管轄（民訴法 3条の2、4）、帰化の条件（国籍法 5）などである。我々の生活は、土地と密接な関係を有しているから、これを規律する法律関係においても住所が重要な意義を有し、また、国家社会の一般的利益に関わり得ることは容易に理解できる⁽⁵¹⁾。

租税法においては、住所は納税義務の有無や範囲を画定する根拠概念であるから国家の利益と密接な関係を有しているといえる。これら旧法例 29 条の解釈や租税法における住所概念の重要性を踏まえると、住所の意味内容については、外国法上の概念を借用することはなく、常に、我が国の私法における意義によって決定されるものとする⁽⁵²⁾。

法人についても同様であろう。ある団体に法人格をどのように与えるかについて、我が国では法人法定主義を採用しており、法がその構成や社会的機能を判断した上で法人格を与えるという政策を採っている。これは、法人設立の許否が、主として国家の公益を標準としているからといってよい。しかも、租税法における法人概念は、法人税の納税義務者の範囲を画定する機能だけでなく、我が国の法人税を課するか否かという課税管轄権とも深い関連性を有している。このように法人概念は、我が国の公序に関わる概念といえるから、外国法上の概念は借用することなく、常に、我が国の私法における意義のみ借用すると考えられる。

第3節 小括——外国事業体の法人該当性の判断手順

以上から、外国事業体の法人該当性を判断するための検討手順は、次のよ

(50) 溜池・前掲注(12)118頁。

(51) 我妻・前掲注(44)93頁。

(52) 浦東久男「税法において使用される法概念について—外国法の概念は含まれるか—」税法学 536号 11頁（1996）参照。もっとも、租税条約がある場合は、国内法に優先する。

うに考える。法人格の有無をはじめとする法人の一般的権利能力を規律する従属法は設立準拠法が妥当するから、法人該当性の判断に当たっては、設立準拠法の規律内容を検討すべきである。

法人概念の借用の射程は、我が国の私法上の意義のみであると考えられるから、設立準拠法の検討に当たって当てはめるべき法人の意味内容は、我が国の私法における意味内容となる。この点、水野忠恒教授は、外国事業体の性質決定に当たり、外国の法律の内容により、我が国の法人の意義によって判断すべきと指摘されており⁽⁵³⁾、正当と考える。

なお、前章で挙げた争訟例のうち、大阪地裁判決、東京高裁判決、審判所平成 13 年裁決は、判断手順における検討対象として、設立準拠法の他に事業体の活動実態を挙げている。この点について、学説には、事業体の活動内容の検討は、借用概念（統一説）から帰結しないとの見解がある。しかしながら、前記大阪地裁判決の判旨（iii）でも述べられているように、準拠法に明確な規定がない場合には補充的に活動内容を検討する場合があります⁽⁵⁴⁾、事業体の行為能力は基本的には設立準拠法の内容によるであろうから、活動内容を検討することが直ちに借用概念（統一説）の考え方に反するとはいえないと考える。

(53) 水野忠恒「最近の課税判決の動向」租研 745 号 37 頁（2011）。水野教授はこれをデュアル・プロセスと称されている。

(54) 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）。

第3章 判断基準上の論点の検討

第1節 借用概念を前提とした判断基準の妥当性

1 法人格の有無という判断基準の妥当性

第1章で挙げた争訟例では、法人該当性の形式的な判断基準として、法人格の有無を挙げている。前記したように、我が国では法人法定主義が採用されており、法人とされる団体にはすべて法人格が付与されている。租税法における法人概念の借用の射程が我が国の私法における意味内容であることからすると、法人格の有無を判断基準とすることは借用概念を前提とした場合には妥当であろう。

しかしながら、法人格の意味内容は諸外国で様々であることもあり得る。また、設立準拠法上、法人格が明示的に規定されていない場合もあり得る。そうであれば、この基準のみで法人該当性を判断することはできず⁽⁵⁵⁾、何らかの実質的な判断基準を用いる必要がある。

以下、第1章で挙げた争訟例が用いた実質的な判断基準の妥当性を検討する。

2 民法35条の「認許」を判断基準とする見解の妥当性

租税法における学説には、民法35条1項が外国法人に関する規定であることから、外国事業体の性質決定の検討の出発点は、この規定だとする見解がある⁽⁵⁶⁾。この学説によると、民法35条1項は、外国国家行為として付与された法人格を日本法からみて承認するか否かの要件を定めた規定であり、準拠法によって法人の基準が区々となると公法である租税法を統一的に解釈

(55) ただし、渕・前掲注(4)9頁は、端的に準拠法の下で法人格が与えられているのかのみを判断すれば足りるとする。

(56) 中里実「課税管轄権からの離脱をはかる行為について」フィナンシャル・レビュー94号17頁(2009)。また、中里実『金融取引と課税』427頁以下(有斐閣、1998)。

適用することができないため、我が国から見た統一的な基準を定立する必要があり、この基準が民法 35 条 1 項であるとする。

確かに、民法の起草者は、各国における法人設立の許否が主として自国の公益を標準として定められること、また、法による創設によって法人が存在するものであって、法人の資格は法律の効力を及ぼす領域内にとどまり、一国の法人は他国において当然にその人格を保有することができないことを前提として、我が国の公益保護の観点から、原則として、外国法人は認許しないが、近世各国の貿易等の状況を考慮して、例外的に、国及びその行政区画、外国の商事会社の法人格を認許し、我が国で成立する同種のもの同一の権利を有することを認めるという方法を採用したとされる⁽⁵⁷⁾。すなわち、学説が指摘するように、起草当時、民法 35 条 1 項は、外国国家行為承認制度に基づいた外国法人格付与行為の承認に関する規定と考えられていた⁽⁵⁸⁾。

しかし、その後、法人の国際的な活動が増大するに従い、このような外国法人格付与行為の承認という考え方にも変化がみられ、抵触法と外人法との区別を前提とする議論が登場した⁽⁵⁹⁾。そして、我が国における従属法の決定基準として設立準拠法主義が優位を占めるに至ると、民法 35 条 1 項の認許は、外国法人格付与行為の承認とは性質を異にし、「内国において法人として活動することを認められること、換言すれば内国において法人として活動するため法人格を承認されること」と再定義され⁽⁶⁰⁾、現在では、これが通説となっている⁽⁶¹⁾。

(57) 法務大臣官房司法法制調査部監『日本近代立法資料叢書 13 法典調査会 民法主査会議事速記録』416 頁以下（商事法務、1988）、横溝大「法人に関する抵触法的考察」民商 135 卷 6 号 135 頁（2007）参照。

(58) この点については、石黒一憲『金融取引と国際訴訟』256 頁以下（有斐閣、1983）、道垣内正人『ポイント国際私法 各論』175 頁以下（有斐閣、2000）参照。

(59) 民法 35 条 1 項の解釈の変遷については、横溝・前掲注(57)131 頁以下参照。

(60) 山田録一「外国法人」田中耕太郎編『株式会社法講座 第 5 卷』1832 頁（有斐閣、1959）。山田・前掲注(12)246 頁、溜池・前掲注(12)305 頁。

(61) 林良平編『注釈民法(2)総則(2)〔増補版〕』〔溜池良夫執筆〕81 頁（有斐閣、1982）、櫻田嘉章＝道垣内正人『注釈国際私法 第 1 卷』〔西谷祐子執筆〕170 頁（有斐閣、2011）。

もちろん、同学説の主張するように、民法 35 条 1 項が外国国家行為として付与された法人格を日本法からみて承認するか否かの要件を定めた規定であるとの見解も、国際私法には存在する（法人国籍論、国家行為承認説）⁽⁶²⁾。しかし、この見解に対しては、今日、改めて歴史的解釈に回帰する根拠が明らかでないこと、各国の実質法上、法人の設立は、準則主義に移行しており、登記や届出等に国家が関与しても、法人格の付与自体には実質的な行政行為が介在するわけではないこと、法人の設立は、内外法平等を前提とした抵触法的手法によるべき法律関係であると解されることなどから、国家行為承認説には問題が多く、我が国の民法 35 条の解釈論としては妥当でないとされている⁽⁶³⁾。

このような私法上の解釈からすると借用概念（統一説）に従うのであれば、民法 35 条 1 項を外国国家行為として付与された法人格を日本法からみて承認するか否かの要件を定めた規定であるとして、法人該当性の判断基準とすることは、妥当でないと考えられる。

3 法人の一般的属性の判断基準の妥当性

大阪地裁判決、審判所平成 18 年裁決、審判所平成 13 年裁決は、我が国で法人とされる団体が有するという属性を法人該当性の判断基準としている。我が国の私法上、法人とは、「自然人以外のもので権利義務の主体となりうるもの」⁽⁶⁴⁾であり、団体の法律関係の処理を単純化するための法技術であると考えられている⁽⁶⁵⁾。もっとも、「権利義務の主体」としての属性に関する議

(62) 石黒・前掲注(58)265 頁以下、道垣内・前掲注(58)175 頁以下、澤木敬郎＝道垣内 正人『国際私法入門〔第 6 版〕』182 頁（有斐閣、2007）。また、宮崎裕子「判批」税研 148 号 89 頁（2009）はこれを有力説だとする。

(63) 櫻田＝道垣内・前掲注(61)161 頁。また、法例研究会・前掲注(22)89 頁参照。また、認許はもともと設立免許主義を採用していた 19 世紀の欧州において外国会社の進出を阻むための道具であったから、今日の私法交通の実情に鑑みると立法的には廃止すべきとの見解もある（上田純子「外国会社の意義」『会社法の争点』216 頁（2009））。

(64) 我妻・前掲注(44)114 頁。

(65) 星野英一「民商合同シンポジウム 法人論・結語」私法 33 号 67 頁（1971）、酒巻俊雄＝尾崎安史『新会社法』6 頁（2006）、内田貴『民法 I 〔第 4 版〕総則・物権

論は一樣でなく、大阪地裁判決が示した、団体独自の財産が作られること、その名において権利を行使し義務を負うこと、その名において訴訟当事者になることに加え、構成員が有限責任であること⁽⁶⁶⁾、団体財産の充実維持のために種々の強行法的規制が加えられること⁽⁶⁷⁾、などの属性もあり得るとされる。

しかし、内部規律が柔軟で無限責任の構成員も存在する合名会社や合資会社に対しても迷わず法人格を認めてきたことは日本法の特徴であり⁽⁶⁸⁾、法人格を有しない団体であっても構成員の個人財産と区別された団体財産が作られる点においては⁽⁶⁹⁾、法人と同じであるから、我が国で法人固有の特徴を見出すとすれば、法人格の有無以外にはないとする見解もある⁽⁷⁰⁾。

法人とされる団体が有する属性に関する私法上の議論が上記のような状況であるとする、この判断基準を用いた場合には我が国では法人とは認識されない団体でも法人に該当すると判断されてしまう可能性があることは否定できない⁽⁷¹⁾。

総論』208頁（東京大学出版会、2008）。

- (66) 日本私法学会「シンポジウム 団体論・法人論の現代的課題」（池田恒男発言）私法 66号 43頁（2004）。
- (67) 日本私法学会・前掲注(66)（上柳克郎発言）75頁。
- (68) 奥島孝康ほか編『新基本法コンメンタール会社法 1』〔浜田道代執筆〕23頁（日本評論社、2010）。
- (69) 任意組合の財産の独立性につき、大審院昭和 11 年 2 月 25 日判決（民集 15 卷 4 号 281 頁）、権利能力のない社団の財産の帰属につき、最高裁昭和 39 年 10 月 15 日第一小法廷判決（18 卷 8 号 1671 頁）。また、任意組合の訴訟上の当事者能力につき、最高裁昭和 37 年 12 月 18 日第三小法廷判決（民集 16 卷 12 号 2422 頁）など参照。
- (70) 星野英一教授は、法人概念は連続的であるとして、その「連続性を切るものをぜひ探せというのであれば、形式的な法人格の有無できるほかな（い）」と指摘されている（日本私法学会「新商合同シンポジウム 法人論・討論」私法 33 号 79 頁（1971））。
- (71) 近時、法人は複雑な権利関係を所有のレベルでは単純化する点に意味があるとする見解があり（能美善久「団体論・法人論の現代的課題 報告 I 総論」NBL767 号 10 頁（2003））、また、法人は、株主が法人としての会社を所有し、その法人としての会社が会社財産を所有するという、「二重の所有関係」によって構成されているとする見解があり（岩井克人『会社はこれからどうなるのか』57 頁（平凡社、2003））、判断基準として注目される。

4 損益の帰属主体となり得るか否かという判断基準の妥当性

では、上記の法人の一般的な属性を用いた判断基準を否定して、名古屋地裁判決、東京地裁判決が示した損益の帰属主体となり得るか否かという判断基準は妥当であろうか。これを導くに当たり、両判決は、次のような理論構成を取っている。すなわち、任意組合自体には法人税が課せられず、損益がその構成員に帰属することを前提として構成員に所得税が課せられていること、法人と人格のない社団等はいずれも法人税の納税義務者でありながら法人格の有無という点で異なること、人格のない社団等と任意組合とは、損益の帰属主体となり得る実体の有無が異なるために、法人税の納税義務者になるか否かの結論を異にすること、これらから、ある事業体が法人税の納税義務者となるか否かは、当該事業体に損益が帰属するか否かということが出来る、というものである。

しかし、この判示には疑問がある。法人が損益の帰属主体であり、この法的効果に着目して法人税が課されることはそのとおりであろう。しかし、人格のない社団等は、租税法においては、所得税法4条や法人税法3条のみなし規定によってはじめて法人税の納税義務者となるのである。つまり、みなし規定がなければ人格のない社団等は構成員に損益が帰属するものとして構成員の段階で課税するはずである。法人とみなして課税するのに差し支えない程度の団体性があるから損益の帰属主体と考えてもよいのだというのであれば、この判断基準自体、租税法の目的を重視した解釈ということができる。学説にも「所得課税においては、重要なことは、構成員に損益が直接帰属するかどうかという相違」であるとする見解がある⁽⁷²⁾。名古屋地裁判決、東京地裁判決が借用概念の統一説に沿う判示をしながら租税法の目的を重視した判断基準を導出したということであれば矛盾であり、租税法律主義との関係で問題があると考えられる。

(72) 水野忠恒『租税法〔第5版〕』336頁（有斐閣、2011）。

第2節 会社法 823 条による判断基準の妥当性

1 会社法 823 条の解釈

借用概念を前提とした法人該当性の判断基準は、私法における法人の意味内容が明確でないことから、大量・反復的な取引に適用される租税法規の場合には、いずれも欠点があるといわざるを得ない。しかし、借用概念を前提としない判断基準を用いることも可能と考えられる。

会社法 823 条は、「外国会社は、他の法律の適用については、日本における同種の会社又は最も類似する会社とみなす。ただし、他の法律に別段の定めがあるときは、この限りでない。」と規定している。この規定は、旧商法 485 条の 2⁽⁷³⁾を踏襲したものとされており⁽⁷⁴⁾、法人格の有無を問わず、外国会社の私権及び公法上の地位を内国会社に認められる範囲で保障するものである⁽⁷⁵⁾。本条に規定する「他の法律」とは、会社法以外の法律、すなわち、商法、独占禁止法、金融商品取引法、税法、民法、民事訴訟法、刑法などのすべてを指し、そのうち内国会社のみ適用されることが明文で規定され、あるいは、解釈によって同様に解される規定は除かれるとされる⁽⁷⁶⁾。

この規定からすると、外国事業者が我が国の租税法上の法人とみなされる

(73) 旧商法 485 条の 2 は、「外国会社は他の法律の適用については日本に成立する同種の又は最もこれに類似する会社とみなす」と規定していた。

(74) 旧商法 485 条の 2 は、昭和 25 年の商法改正に際して設けられた。平成 18 年改正前民法 36 条は、外国商事会社について当然に認許され得る（特段の手続なくして国内における法人としての事業活動が認められる）旨規定していたが、外国会社全般を捕捉するものではなかったため、外国会社に対応する独自の規定として設けられたものである（上柳克郎ほか編『新版 注釈会社法(13)』〔岡本善八執筆〕548 頁（有斐閣、1990）。）。したがって、平成 18 年の民法改正により、旧民法 36 条は 35 条となり、「商事会社」は「外国会社」と改められたことから、この規定を会社法の中に独自の規定として維持する意義は今日ますます薄れているとされる（奥島ほか後掲注(75)343 頁。）。

(75) 江頭憲治郎＝中村直人編『論点体系 会社法 6』〔金子圭子・石川祐執筆〕95 頁（第一法規、2012）、奥島孝康ほか編『新基本法コンメンタル会社法 3』〔上田純子執筆〕343 頁（日本評論社、2010）。

(76) 奥島ほか・前掲注(75)343 頁。わが国の法律の適用を受けることが外国会社によって有利な場合も不利な場合も区別せず、また、未登記の外国会社にも適用される。

か否かは、法人格の有無を問わず、同種又は最も類似する内国法人の類型に当てはまるか否かということになる⁽⁷⁷⁾。第1章で挙げた争訟例では、会社法 823 条または旧商法 485 条の 2 への言及はないと思われるが、東京高裁判決、審判所平成 13 年裁決で問題となった LLC であれば、我が国の合同会社との類似性が問題となり⁽⁷⁸⁾、名古屋地裁判決、東京地裁判決、大阪地裁判決の LPS であれば、我が国の合資会社との類似性が問題となる⁽⁷⁹⁾。

もともと、会社法 823 条の規定を法人該当性の判断基準とする場合でも、どの程度の類似性が求められるかが問題となり得る。しかし、借用概念を前提とした判断基準以上に、内国法人の類型による判断が可能であるから、より具体的な判断基準を用いることができると考えられる。

2 LPS と我が国の合資会社との類似性の判断基準

第1章で挙げたデラウェア州 LPS と我が国の合資会社との類似性を検討するため、我が国の合資会社を設立、運営、変動、終了の各段階に分けると次の事項が挙げられると考えられる。

(1) 設立の類似性基準

無限責任と有限責任の両社員が一人以上必要であり（会社法 576③）、定款（組織と活動に関する規則）が作られ（会社法 575）、設立登記によって（会社法 913）、成立する（会社法 579）。

(2) 運営の類似性基準

すべての社員が出資義務を負うが、設立段階で履行する必要はない（会社法 576①六、578）。利益の分配は会社の自由に委ねられる。責任は、無限責任社員は会社債権者に対して連帯して無限の責任を負うが（会社法 580①）、有限責任社員の会社債権者に対する責任は出資額に限定される

(77) 横溝・前掲注(8)198頁、浦東・前掲注(52)13頁。

(78) 江頭憲治郎編『会社法コメンタール(1)』25頁（商事法務、2008）は、米国の LLC (Limited Liability Company) が、わが国の「合同会社」と同種又はそれに類似することに異論はないとされる。

(79) 江頭・前掲注(78)25頁。

(会社法 580②)。

(3) 変動の類似性基準

定款の変更は、総社員の同意が必要であるが、同意の方法は定款で別途定めることができる(会社法 637)。社員の加入は定款変更なので、原則総社員の同意が必要となる(会社法 604)。社員の退社は定款所定の事由や総社員の同意等でできる(会社法 607)。持分の譲渡は他の社員全員の承諾が必要である(会社法 585①)。

(4) 終了の類似性基準

解散事由は、①定款で定めた存続期間の満了、②定款で定めた解散事由の発生、③総社員の同意、④社員が欠けたこと、⑤合併(消滅会社)、⑥破産手続開始の決定、⑦解散判決・解散命令である(会社法 641)。清算は、法定清算が原則である(会社法 644 以下)。

第3節 小括——外国事業体の法人該当性の判断基準

借用概念を前提とする法人該当性の判断基準、すなわち、法人格の有無、民法 35 条の認許による基準、法人とされる団体が有するとされる一般的な属性を用いた基準、損益の帰属主体となり得るか否かという基準は、私法における法人の意味内容が必ずしも明確でないことから、これらの基準を用いるのはいずれも妥当でないと考えられる。この点、前記した金子教授の見解によれば、私法における法人の意味内容をさらに探求するということになるが、法的安定性や予測可能性が確保されるか疑問である。課税要件の明確化を図る観点からすると、租税法において立法によって解決するしかないが、比較法的にみても⁽⁸⁰⁾、租税裁定など困難な問題が生じる。

会社法 823 条の規定を法人該当性の判断基準とする考え方は、我が国の内国

(80) John F. Avery Jones et al., “Characterization of Other States’ Partnerships for Income Tax” Bulletin for International Fiscal Documentation, Vol.56, No.7, pp288 (2002).

法人の類型との類似性を勘案するものであり、各法人の設立、組織、運営、管理等は会社法に規定されているから、借用概念を前提とする判断基準以上に明確な基準を定立することができるものと考えられる。もちろん、類似性の程度が問題となり得るが、この規定が内外法人間の平等を図る趣旨であることからすると、その類似性はゆるやかに考えるべきであろう。

第4章 法人該当性の判断枠組の定立・検討

第1節 法人該当性の判断枠組の定立

以上の検討から、法人該当性の判断枠組（判断手順と判断基準）は次のように考える。

判断手順については、法人の一般的権利能力を規律する従属法は、設立準拠法が妥当すると考えられるから、設立準拠法の規律内容が検討対象となる。そして、法人に当たるか否かを判断すべき基準は、我が国における法人概念が判断基準となると考える。しかしながら、我が国における法人の私法上の意味内容が必ずしも明確でなく、租税法の適用における法的安定性・予測可能性の確保が困難であるから、借用概念を前提として判断基準を定立することは妥当でない。

そこで、判断基準については、会社法 823 条の規定を援用し、我が国の内国法人の類型と同種または最も類似するものに当てはまるか否かで判断すべきと考える。

そこで、我が国の合資会社とデラウェア州法を設立準拠法とする LPS の類似性を検討する。

第2節 デラウェア州 LPS の法人該当性の検討

1 設立の類似性

合資会社の設立には、無限責任と有限責任の両社員が一人以上必要であり、定款（あるいは、組織と活動に関する規則）が作られ、設立登記によって、成立する。これについて設立準拠法をみると次のとおりである。

デラウェア修正統一パートナーシップ法（以下「州 LPS 法」という。）101 条(9)（定義）は、『LP(limited partnership)』及び『州内の LP(domestic limited partnership)』とは、デラウェア州法に基づいて 2 人以上の人に

よって創設された(formed)パートナーシップであって、1人以上のジェネラル・パートナー及び1人以上のリミテッド・パートナーを持つものを意味」と規定している⁽⁸¹⁾。また、同条(12)は、「『パートナーシップ契約(partnership agreement)』とは、LPSの事務及び業務の執行に関する書面、口頭又は黙示のあらゆる契約を意味する。」と規定している⁽⁸²⁾。州LPS法201条(a)(b)(LPS証書)は、「LPSを設立するためには、1又はそれ以上の者(ただしジェネラル・パートナーの数を下回らない人数)がLPS証書を作成しなければならなく⁽⁸³⁾、「LPSは、州務長官の事務所において初めてLPS証書を登録した時点、それ以降の期日、又はLPS証書で指定した期日に成立する。」と規定している⁽⁸⁴⁾。

これらからすると、設立の類似性は認められると考える。

2 運営の類似性

合資会社の運営については、すべての社員が出資義務を負うが、設立段階で履行する必要はない。また、利益の分配は会社の自由に委ねられる。責任は、無限責任社員は会社債権者に対して連帯して無限の責任を負うが、有限責任社員の会社債権者に対する責任は出資額に限定される。これについて州LPS法をみると次のとおりである。

州LPS法301条(d)は、リミテッド・パートナーの出資について、「人は、LPSに出資し又は出資をする義務を負うことなく、LPSのリミテッド・パートナーとしてそのLPSへの加入を認められ、そのLPSのパートナーシップ持分を受けることができる。パートナーシップ契約に別段の定めがない限り、

(81) Online Delaware Code, Title 6 Commerce and Trade, Chapter 17, Limited Partnerships, (<http://delcode.delaware.gov/title6/c017/index.shtml>) , subchapter 1, § 17-101 (Visited on Jun. 1, 2012).

(82) Id.

(83) LPS証書は、LPS契約書とは異なり、LPSの名称、LPSの登録上の所在地、訴状等の送達のための登録代理人の名称及び住所、ジェネラル・パートナーの名称及び事業所等、パートナーが当該証書に記載することを決定した事項などが記載される。

(84) Supra note(81), subchapter 2, § 17-201.

人は、パートナーシップ持分を得ることなく、LPS のリミテッド・パートナーとしてその LPS への加入を認められることができる。パートナーシップ契約に別段の定めがない限り、人は、LPS に出資し若しくは出資をする義務を負うことなく又はパートナーシップ持分を得ることなく、LPS の唯一のリミテッド・パートナーとしてその LPS への加入を認められることができる。」と規定している⁽⁸⁵⁾。また、401 条(a)はジェネラル・パートナーの出資について、「人は、LPS に出資し又は出資をする義務を負うことなく、LPS のジェネラル・パートナーとしてその LPS への加入を認められ、その LPS のパートナーシップ持分を受けることができる。パートナーシップ契約に別段の定めがない限り、人は、パートナーシップ持分を得ることなく、LPS のジェネラル・パートナーとしてその LPS への加入を認められることができる。パートナーシップ契約に別段の定めがない限り、人は、LPS に出資し若しくは出資をする義務を負うことなく又はパートナーシップ持分を得ることなく、LPS の唯一のジェネラル・パートナーとしてその LPS への加入を認められることができる。」と規定している⁽⁸⁶⁾。

州 LPS 法 503 条は損益の割当について、「LPS の利益と損失は、パートナーシップ契約に定めた方法で、パートナー及びパートナーの種類又はグループ間に割り当てられる。」と規定し⁽⁸⁷⁾、同法 1101 条(c)はパートナーシップ契約と法の解釈と適用について、「本法の方針は、契約自由の原則及びパートナーシップ契約の遵守に最大限影響を与えることである。」と規定している⁽⁸⁸⁾。

州 LPS 法 403 条(d)はジェネラル・パートナーの一般権限と責任について、「①その LPS に対する同一の請求に基づく判決がすでになされており、その判決に基づく強制執行令状の全部又は一部が満足されなかった場合、②その LP が破産における債務者である場合、③そのジェネラル・パートナーが、債権者は LPS の財産の全てを回収する必要がない旨を同意した場合、④裁判

(85) Id, subchapter 3, § 17-301.

(86) Id, subchapter 4, § 17-401.

(87) Id, subchapter 5, § 17-503.

(88) Id, subchapter 11, § 17-1101.

所が、強制執行を受ける LPS の財産が明らかに判決を満足するために不足していること、LP の財産の全てを回収することが著しく困難であること又は許可を与えることが裁判所の衡平法上の権限の行使として適切であることの認定に基づき、判決債権者にジェネラル・パートナーの財産に対して強制執行を行う許可を与えた場合、⑤法又は契約により、LPS の存在から独立してジェネラル・パートナーに責任が課されている場合は、LPS に対する請求に基づく判決を満足するために、ジェネラル・パートナーの財産に対して強制執行をすることができる」と規定し⁽⁸⁹⁾、州 LPS 法 303(a)はリミテッド・パートナーの第三者に対する責任について、「リミテッド・パートナーは、ジェネラル・パートナーを兼務しているとき又はリミテッド・パートナーとしての権利及び権限の行使を超えて業務の執行に参加したときを除き、LPS の債務について責任を負わない。」と規定している⁽⁹⁰⁾。

これらからすると、運営の類似性は認められると考える。

3 変動の類似性

合資会社の定款の変更は、総社員の同意が必要であるが、同意の方法は定款で別途定めることができる。社員の加入は定款変更なので、原則総社員の同意が必要となる。社員の退社は定款所定の事由や総社員の同意等である。持分の譲渡は他の社員全員の承諾が必要である。これについて州 LPS 法をみると次のとおりである。

上述したように州 LPS 法 1101 条(c)は、契約自由の原則を定めている。

州 LPS 法 301 条(b)(1)はリミテッド・パートナーの加入については、「人がパートナーシップ持分の承継人でない(パートナーシップ持分を LPS から直接に得た者及び LPS においてパートナーシップ持分を得ることなくその LPS のリミテッド・パートナーとして認められる者を含む)ときは、パートナーシップ契約に定められこれに従った時期又はパートナーシップ契約がこ

(89) Id, subchapter 4, § 17-403.

(90) Id, subchapter 3, § 17-303.

れを定めていないときは、すべてのパートナーの同意を得てその者の加入が LPS の記録に反映された時」に LPS のリミテッド・パートナーとなると規定している⁽⁹¹⁾。また、州 LPS 法 401 条(b)はジェネラル・パートナーの加入について、「LPS の最初の LPS 証書を提出した後は、パートナーシップ契約に別段の定めがない限り、ジェネラル・パートナーの追加は、各パートナーの書面による合意をもってのみ認められ得る」と規定している⁽⁹²⁾。

州 LPS 法 602 条(a)はジェネラル・パートナーの脱退について、「ジェネラル・パートナーは、パートナーシップ契約に特定された、又は契約に従った出来事が生じたとき、LPS から脱退することができる。」と規定し⁽⁹³⁾、州 LPS 法 603 条はリミテッド・パートナーの脱退について、「リミテッド・パートナーは、パートナーシップ契約に特定された、又はパートナーシップ契約に従った出来事が生じたときに限り、LPS から脱退することができる。適用される法にかかわらず、パートナーシップ契約が規定しない限り、リミテッド・パートナーは、LPS の解散または清算の前に、LPS から脱退することができない。」と規定している⁽⁹⁴⁾。

州 LPS 法 702 条(a)(1)はパートナーシップ持分の譲渡について、「パートナーシップ契約に規定されていない限り、パートナーシップ持分は、その一部又は全部を譲渡することができる」と規定している⁽⁹⁵⁾。

これらからすると、変動の類似性には多少疑問がある。

4 終了の類似性

合資会社の解散事由は、①定款（組織と活動に関する規則）で定めた存続期間の満了、②解散事由の発生、③総社員の同意、④社員が欠けたこと、⑤合併（消滅会社）、⑥破産手続開始の決定、⑦解散判決・解散命令である。清

(91) Id, subchapter 3, § 17-301.

(92) Id, subchapter 4, § 17-401.

(93) Id, subchapter 6, § 17-602.

(94) Id, subchapter 6, § 17-603.

(95) Id, subchapter 7, § 17-702.

算は、法定清算が原則である。これについて州 LPS 法をみると次のとおりである。

州 LPS 法 801 条(a)は裁判外の解散について、「以下の事象が生じたとき、LPS は解散し、その業務を清算する。(1)パートナーシップ契約に定められた期間の満了。そのような期間がパートナーシップ契約に規定されていない場合は、その LPS は永久的に存続する。(2)別段の定めをパートナーシップ契約に規定しない限り、(a) 全てのジェネラル・パートナー、(b) 全ての LPS のリミテッド・パートナー⁽⁹⁶⁾、の賛成票又は書面による同意があること⁽⁹⁷⁾。(3)ジェネラル・パートナーが脱退した場合⁽⁹⁸⁾。(4)リミテッド・パートナーが存在しなくなったとき⁽⁹⁹⁾。(5)パートナーシップ契約に定められた

-
- (96) または一つ以上のリミテッド・パートナーの種類若しくはグループがある場合は、それぞれの種類若しくはグループ。
- (97) どちらの場合であっても、全てのリミテッド・パートナーまたはそれぞれの種類若しくはグループのリミテッド・パートナーが有する LPS の利潤の 3分の2以上のその時点での割合又はその他の持分を有するリミテッド・パートナーの賛成票又は書面による同意が必要である。
- (98) 脱退時、少なくとも他に 1 人ジェネラル・パートナーがおり、パートナーシップ契約により、残りのジェネラル・パートナーとそのパートナーが LPS の業務を続けることが許されている場合を除く。以下の場合、ジェネラル・パートナーの解散を理由として LPS は解散せず、業務を清算する必要もない。(i)脱退後 90 日またはパートナーシップ契約に規定された他の期間内に、(A) パートナーシップ契約に規定している場合、パートナーシップ契約に規定された、LPS の利益のその時点における一定の割合またはその他の持分を有する残存パートナーが、投票あるいは書面により、LPS の事業を継続すること及び新たなジェネラル・パートナーを一人以上、必要又は望まれる場合に選任し、脱退日よりその者が就任することに同意した場合。
(B) もし投票あるいは書面により LPS の事業を継続することに同意し、新たなジェネラル・パートナーを一人以上必要に応じて任命する権利がパートナーシップ契約に規定されていない場合、LPS の利益のその時点における一定の割合又は他の持分の 50%以上を有する残存パートナーがまたはリミテッド・パートナーの種類、又はグループが一つ以上存在する場合は、LPS の利益のその時点における一定の割合または他の持分の 50%以上を保有する残りの各種類若しくはグループが、投票又は書類により、LPS の事業を継続すること及び新たなジェネラル・パートナーを一人以上必要に応じて任命し、脱退日よりその者が就任することに同意する場合。(ii) パートナーシップ契約が、LPS の業務を継続させることを認めており、かつ新たなジェネラル・パートナーを一人以上必要に応じて任命し、脱退日よりその者が就任する場合。
- (99) ただし、以下の場合 LPS は解散及び清算する必要はない。(i)パートナーシップ契約に規定しない限り、残る最後のリミテッド・パートナーを辞めさせる出来事が

事項が生じたとき。(6)裁判による解散の判決がされたとき。」と規定している⁽¹⁰⁰⁾。

州 LPS 法 803 条(a)は清算について、「別段の定めをパートナーシップ契約に規定しない限り、LPS を不当に解散させたものではないジェネラル・パートナー、該当するジェネラル・パートナーがいない場合は、リミテッド・パートナー、LPS に認定された者は LPS の事業を清算することができる。・・・しかし、衡平法裁判所は、パートナー、その代理人、又は指名人その他関連する者によって申し出がされ、かつ、原因が示されたとき、LPS の事業を解散し、清算受託者を任命することができる。」と規定し、同条(b)は、「LPS の解散のとき、203 条に規定する取消証書が登録されるときまで、LPS の事業を清算する者は、その名において、LPS の利益のため、民事、刑事又は行政上の訴訟提起及び防御をすることができる。また、漸次 LPS の事業を決着及び終了させ、LPS の財産を処理及び譲渡し、LPS の責任を果たし又は合理的な計画を作成し、LPS の残りの財産をパートナーに分配する。このとき、リミテッド・パートナーの責任に影響を与えることはなく、また、ジェネラル・

生じてから 90 日又はパートナーシップ契約に規定された他の期間内に、残る最後のリミテッド・パートナーの代理人及びすべてのジェネラル・パートナーが書面又は投票で、リミテッド・パートナーが事業を続けること及び残る最後のリミテッド・パートナーを辞めさせる出来事が生じたときから、そのリミテッド・パートナーの代理人、受取人または被指名者が有効にリミテッド・パートナーとして LPS に参加することに同意した場合。そのとき、パートナーシップ契約に以下の規定をすることができる。ジェネラル・パートナー又は残る最後のリミテッド・パートナー代理人は、書面又は投票で、リミテッド・パートナーが事業を続けること及び残る最後のリミテッド・パートナーを辞めさせる出来事が生じたときから、そのリミテッド・パートナーの代理人、受取人または被指名者が有効にリミテッド・パートナーとして LPS に参加することに同意する義務を負うものとする。または、(ii) LPS にリミテッド・パートナーが存続しなくなった後にリミテッド・パートナーが LPS に参加することを特に定めるパートナーシップ契約の規定に準じて残る最後のリミテッド・パートナーを辞めさせる出来事が生じた時点でまたは残る最後のリミテッド・パートナーを辞めさせる出来事が生じてから 90 日若しくはパートナーシップ契約に規定された他の期間内に、リミテッド・パートナーが契約に定める方法で LPS に参加したとき。

(100) *supra* note(81), subchapter 8, § 17-801.

パートナーの責任を清算受託者に課すことはない。」と規定している⁽¹⁰¹⁾。

これらからすると、終了の類似性は認められると考える。

5 法人該当性と組合非該当性

以上からすると、変動の類似性には多少疑問があるものの、設立、運営、終了には類似性が認められることから、デラウェア州 LPS は、我が国の合資会社と同種又は最も類似すると考えられる。

ところで、デラウェア州 LPS は我が国の投資事業有限責任組合との類似性もみられるが、例えば、設立については、組合契約により設立され、登記は効力発生要件ではないこと、事業内容も法に定める投資事業に限定されること、運営については、すべての組合員が設立の段階で一口以上の金銭その他の財産を出資しなければならないこと、出資一口の金額は均一でなければならないなどの点で、デラウェア州 LPS とは異なると考える。

次にデラウェア州 LPS を法人とみなす場合に生じ得る問題について検討する。

第3節 既存法制度との関係で生じ得る問題

1 外国子会社配当益金不算入制度の適用の可否

外国子会社配当益金不算入制度は、内国法人が一定の外国子会社（出資割合 25%以上、6 月以上継続出資の外国法人）から受ける剰余金の配当等に係る費用の額に相当する金額（原則として、剰余金の該当等の額の 5%相当額）を控除した金額を益金の額に算入しないとする制度である（法法 23 の 2）。

パス・スルー課税を選択したデラウェア州 LPS から内国法人が利益の配当を受けた場合、その利益の分配の額について、外国子会社配当益金不算入制度の適用の可否が問題となり得る。

(101) Id, subchapter 8, § 17-803.

この点について、デラウエア州 LPS が我が国の租税法上、外国法人に当たるとすると、その内国法人の出資割合が 25%以上であり、かつ、その利益の分配額の支払義務が確定する日以前 6 月以上、その出資が継続している場合には、その支払を受けた利益の分配の額は、当該内国法人において益金不算入になると考えられる。

2 タックス・ヘイブン対策税制の適用の可否⁽¹⁰²⁾

パス・スルー課税を選択したデラウエア州 LPS がタックス・ヘイブン対策税制（外国子会社合算税制）における、租税特別措置法 66 条の 6 第 2 項 1 号に規定する「外国関係会社」に該当する場合、当該外国関係会社である LPS は、それ自体が課税主体とならないことを選択していることから、すなわち、タックス・ヘイブン対策税制における租税負担割合の計算上、当該 LPS 自体が租税を負担していないことから、租税負担割合はゼロとして、「特定外国子会社等」に該当し、その出資者である内国法人等においてタックス・ヘイブン対策税制の適用による合算課税の適用を受けるか否かが問題となり得る。

この点について、租税負担割合を定めた租税特別措置法施行令 39 条の 14 第 1 項 2 号は、「各事業年度の所得に対してかされる租税の額」と規定していることからすると、当該 LPS が稼得した所得については、当該 LPS 自体に租税が課されるわけではないが、その稼得した所得に対して、米国においては実際に租税が課されていることからすれば、当該 LPS の米国における租税負担割合をゼロとして取り扱うのは適当でないとも考えられ得る。

そこで、当該 LPS の租税負担割合をどのように考えるのが適当であるのか問題となるが、タックス・ヘイブン対策税制の趣旨は、我が国の企業が税負担の著しく低い国等の子会社を通じて国際取引を行うことによって、直接国際取引をした場合よりも税負担を不当に軽減・回避し、我が国での法人課税を免れることを防止するものであること、そして、デラウエア州 LPS の非居

(102) この点に関しては、秋元秀仁「米国 LLC と国際課税」租研 728 号 340 頁以下(2010)を参考とした。

住者構成員に帰せられる利益の分配額については、いわゆるトリガー税率（20%）を超える税率によって米国で課税を受ける実体があること、さらに、米国居住者である構成員は、LPS からの利益の分配額と他の所得を合算した金額に対して累進税率により租税が課されることから、このような構成員が米国において課された租税の額により当該 LPS の租税負担割合を計算とするとした場合、当該租税負担割合は、当該 LPS に係る所得とは無関係な所得の多寡に影響される場合があり得るため、適当ではないと考えられる。そうすると、パス・スルー課税の適用を受けるデラウェア州 LPS については、当該 LPS が稼得した所得のすべてが米国内国事業実質関連所得であり、かつ、構成員である内国法人において、当該 LPS の利益の分配額以外に他の米国源泉所得がない場合、すなわち、米国において総合課税を受けない場合には、原則として、当該 LPS が稼得した所得のうち、その構成員である内国法人に帰せられるものとして計算される利益の分配額とこれに対して課される租税の額によって、租税負担割合を計算するのが適当であると考えられる。

以上のように考えると、当該租税負担割合は、一般に 35% となることから、デラウェア州 LPS は、タックス・ヘイブン対策税制における特定外国子会社等に該当しないと考えられる。

結びに代えて

本稿は、外国事業体の法人該当性の判断枠組について次の結論を得た。すなわち、判断手順としては、外国事業体の設立準拠法の内容を検討対象とし、判断基準としては、会社法 823 条の規定を援用して我が国の内国法人の類型と同種または最も類似するものに当てはまるか否かで判断すべきとした。その上で、我が国の合資会社の設立、運営、変動、終了の各項目との類似性から、デラウェア州 LPS は我が国の法人に該当すると結論した。

しかし、本来的には、外国事業体の法人該当性の問題は、租税法だけの問題にとどまるものではなく、投資活動の阻害要因とならないよう他の諸事情をも勘案して立法で解決されるべきものとする。

高裁に係属しているデラウェア州 LPS 事件の判決を見守りつつ、今後、機会を捉えて立法的な解決に向けた検討を行いたい。