

# 租税法における海外事業体の 法人該当性の判断基準

——米国デラウェア州 LPS を題材として——

東 恒

(法学専攻 リーガル・スペシャリスト・コース)

はじめに

第1章 事業体課税の現状と問題点

第1節 事業体課税の基本的な考え方及び日本における取扱い

第2節 デラウェア州 LPS の法人該当性を巡る裁判例の検討

第3節 諸外国における法人該当性の判断基準

第2章 法人該当性の判断基準の検討

第1節 租税法における借用概念

第2節 民法上の「法人」概念

第3節 会社法上の「外国会社」について

第4節 法人該当性の判断基準のあり方

第3章 デラウェア州 LPS の法人該当性の検討

第1節 デラウェア州 LPS に類似する日本の事業体及びその課税上の取扱い

第2節 合資会社及び投資事業有限責任組合の特性

第3節 デラウェア州 LPS の特性

第4節 相対比較及びデラウェア州 LPS の法人該当性の再検討

おわりに

## はじめに

ある事業体により稼得された所得に対する課税のアプローチとしては、  
実体課税と導管課税の2つがあるとされる<sup>1)</sup>。実体課税とは、事業体によ  
り稼得された所得に対して、組織の段階で課税がなされる取扱いである。  
一方、導管課税とは、所得に対する課税が組織の段階ではなされない取扱

いである。すなわち、この取扱いにおいては、損益はその事業体自体には帰属せず、その事業体を導管としてその構成員にパススルーされ、その構成員において課税がなされることとなる。

日本の租税法上、ある事業体に対してどちらのアプローチが適用されるかについては、原則として、その事業体が法人に該当するかどうかにより決定される。この法人該当性の判断に当たって、日本の法令に基づいて設立された事業体については、原則として法人格の有無により形式的に判別されるため、その判断に困難は生じない。一方で、海外の法令に基づいて設立された事業体の場合には、必ずしもこの判断は容易ではない。なぜなら、租税法上、法人の概念について定めた規定はなく、租税法上の法人についてどのように解釈するかが問題となるためである。事実、裁判例においても法人該当性の判断についての確立した基準は定まっていない。特に近年、米国デラウェア州において設立されたりミテッド・パートナーシップ（LPS）の法人該当性について、大阪、東京そして名古屋の3つの裁判管轄で争われたが、その判断は地裁及び高裁のいずれのレベルにおいても分かれており、最高裁の判断が待たれている状況である。

他方、近年においては、法人に投資を行った場合と同様に出資者の責任を限定することができること等から、投資ビークルとして、リミテッド・ライアビリティー・カンパニー（LLC）やLPSといった事業体が頻繁に用いられるようになっている。特にデラウェア州は、広く契約の自由が認められていることや、優れた司法制度を有すること等から、LLC等の設立場所として、頻繁に利用されている<sup>2)</sup>。ある海外事業体が、日本の租税法上、法人として課税されるかどうかという点は、投資スキームを構築するうえで非常に重要な問題である。しかし、現状においては、裁判所における法人該当性の判断基準は統一されておらず、実務上、予測可能性に著しく欠ける状況となっている。そのため、海外事業体の法人該当性の有無につき、統一した判断基準を設け、予測可能性を高めることには、大きな意義があるといえる。

以上のことを踏まえ、本稿においては、次の２点を論じることを目的とする。まず１点目は、日本の現行の法制度における、海外事業体の租税法上の法人該当性の妥当な判断基準を明らかにすることである。そして２点目は、その判断基準を用いて、裁判所においてその判断が分かれている米国デラウェア州 LPS の法人該当性の有無を判別することである。

そこで、本論の構成としては次の通りとする。第１章では、事業体課税の概要を示すために、まず日本における、法人とそれ以外の事業体に対する課税上の取扱い及び海外事業体の法人該当性の有無により生じる問題を整理していく。そして、デラウェア州 LPS の法人該当性に関して争われた裁判例を検討し、その後、諸外国における海外事業体の法人該当性の判断基準について概観していく。第２章では、具体的に法人該当性の判断基準として妥当なものを検討する。ここではまず、租税法における借用概念について妥当な解釈を検討していく。その後、私法上の法人の概念及び外国会社についての検討を行い、海外事業体の法人該当性の判断基準については、原則として、その事業体が外国会社に該当するかどうかによるべきであることを明らかにする。最後に第３章においては、第２章で提言する判断基準を用いて、米国デラウェア州 LPS の法人該当性を検討し、当該事業体が日本の租税法上、法人に該当することを明らかにする。ここでは、米国デラウェア州 LPS が外国会社に該当するかにより、その法人該当性を検討することになるが、具体的には、合資会社と投資事業有限責任組合との相对比较を行い、合資会社に類似するものであることを明らかにする。

## 第１章 事業体課税の現状と問題点

本章では事業体課税の現状について概観していく。まず、第１節では、日本における、法人とそれ以外の事業体の課税上の取扱い及びその取扱いの違いから生じる問題について整理する。第２節では、デラウェア州 LPS の法人該当性について争われた裁判例について検討していく。そして、第

3節では、諸外国の状況として、アメリカ、イギリス及びカナダにおいて用いられている、法人該当性の判断基準について紹介する。

## 第1節 事業体課税の基本的な考え方及び日本における取扱い

事業体により稼得された所得に対する課税のアプローチとしては、実体課税と導管課税の2つがある。実体課税とは、課税が組織の段階でなされる取扱いであり、日本では法人税がこれにあたる。一方、導管課税とは、課税が組織の段階ではなされない取扱いである。すなわち、この取扱いにおいては、損益は組織自体には帰属せず、その組織を導管としてその構成員に直接帰属する。日本においては、民法上の組合（以下「任意組合」という）、商法上の匿名組合、有限責任事業組合及び投資事業有限責任組合がこの取扱いを受ける<sup>3)</sup>。

このような、法人とそれ以外の事業体の課税上の取扱いの違いにより、外国の法令に準拠して設立した事業体が、日本の租税法上、法人として取り扱われるかどうかによって、実務上様々な問題が生じる。ある事業体が法人ではないとされた場合において、税務上最も重要であると思われる点は、その事業体に生じた損益がその構成員にパススルーされる点である。この場合のメリットとしては、その事業体段階と構成員段階における経済的二重課税を回避することができる点、そして最も大きなメリットとして、赤字の場合にはその構成員にその損失がパススルーされ、その構成員の利益と相殺することができる点が挙げられる<sup>4)</sup>。ただし、損益の帰属時期については、現実に利益の分配が行われたか否かを問わず、その事業体に利益が発生した時点においてその構成員にパススルーされるため、実際には金銭を受け取っていないにも関わらず、納税義務を負う恐れもある。また、その構成員が個人の場合には、その事業体からパススルーされる損益がどの所得区分に該当するかが問題となる。一方、その事業体が法人に該当する場合には、その赤字はその事業体の段階で止まり、その構成員の段階において損失として認識することはできない。ただし、分配される利益の帰

属時期については、現実にその分配を受けた時点において認識されるため、上述のようなギャップが生じることはない。この他にも、海外事業体が日本の租税法上、法人に該当するかどうかという問題は、タックスヘイブン税制、外国税額控除及び移転価格税制等の制度の適用の有無についても影響を及ぼしえる<sup>5)</sup>。

日本の租税法上、ある事業体に対してどちらのアプローチが適用されるかについては、原則として、その事業体が法人に該当するかどうかにより決定される。この法人該当性の判断に当たって、日本の法令に基づいて設立された事業体については、原則として法人格の有無により形式的に判別されるため、その判断に困難は生じない。一方で、海外の法令に基づいて設立された事業体の場合には、必ずしもこの判断は容易ではない。なぜなら、租税法上、法人の概念について定めた規定はなく、租税法上の法人をどのように解釈するかが問題となるためである。事実、裁判例においても法人該当性の判断についての確立した基準は定まっていない。特に近年、米国デラウェア州において設立された LPS の法人該当性について、大阪、東京そして名古屋の 3 つの裁判管轄で争われたが、その判断は地裁及び高裁のいずれのレベルにおいても分かれており、最高裁の判断が待たれている状況である。

## 第 2 節 デラウェア州 LPS の法人該当性を巡る裁判例の検討

第 1 節で検討したように、ある海外事業体が日本の租税法上、法人に該当するかどうかは納税者の利害に大きく影響する問題であるものの、裁判所においてもその法人該当性の判断基準は統一されていない。そこで本節では、裁判所において判断の分かれているデラウェア州 LPS の法人該当性に関する裁判例を検討し、それぞれの理論構成の問題点を指摘していく。

デラウェア州 LPS について争われた裁判例としては、大阪地裁平成22年12月17日判決（以下、平成22年大阪地裁判決という）がデラウェア州 LPS の法人該当性を肯定した一方で、東京地裁平成23年 7 月19日判決

（以下、平成23年東京地裁判決という）、名古屋地裁平成23年12月14日判決（以下、平成23年名古屋地裁判決という）及びその上級審である名古屋高裁平成25年1月24日判決（以下、平成25年名古屋高裁判決という）がそれぞれ似通った理論構成をとり、その法人該当性を否定した。しかしながら、その後、上記平成23年東京地裁判決及び平成22年大阪地裁判決の上級審である東京高裁平成25年3月13日判決（以下、平成25年東京高裁判決という）及び大阪高裁平成25年4月25日判決（以下、平成25年大阪高裁判決という）においては、一転してその法人該当性が肯定される結果となった<sup>6)</sup>。よってここでは、平成22年大阪地裁判決、平成23年東京地裁判決、平成23年名古屋地裁判決及び平成25年名古屋高裁判決、そして平成25年東京高裁判決及び平成25年大阪高裁判決、の3つのグループに分け、それぞれのグループから1つずつ裁判例を紹介していく。

#### （1） 事案の概要

事案の概要に関しては、大阪、東京及び名古屋のいずれの裁判例においてもほぼ同一である。いずれの事案においても、原告である投資家らはある証券会社が企画したデラウェア州 LPS を投資ピークルとする不動産投資事業に信託契約を介して投資を行った。それぞれの事案において、各 LPS は米国租税法上、パートナーシップとして課税されることとなり（導管課税）、原告ら自らが納税義務の主体とされた。そのため、原告らは各スキームにおいて生じる所得は不動産所得に当たると主張し、減価償却費等により生じた損失を損益通算して、所得税の申告または更正の請求を行った。これに対し、所轄税務署長がこれらの所得は不動産所得には該当せず、損益通算は認められないとし、原告に対し、所得税の更正処分、過少申告加算税の賦課決定処分及び更正の請求に対する更正すべき理由がない旨の通知処分を行った。これに対して、原告らがそれらの処分の取り消しを求めたというものである。

(2) 判決の要旨

**大阪地裁平成22年12月17日判決**

本判決では、法人の概念については、「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」としている。また、海外事業体の法人該当性の判断については、「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」とし、その具体的な判断基準として、「〔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（訴訟上の当事者能力）」を挙げている。そして、その当てはめの結果、「本件各 LPS 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』であり、我が国の租税法上（私法上）の『法人』に該当すると認められる」として、その法人該当性を肯定した。

**東京地裁平成23年 7月19日判決<sup>7)</sup>**

本判決は、「そもそもどのような団体（これに準ずる社会的存在を含む。以下同じ。）に法人格を付与するかは、国家がどのような団体に法人格を付与するのを適当とするかという政策の問題に帰するところ、民法33条（現在の民法33条 1 項）は、法人は民法その他の法律の規定によらなければ成立しない旨を定め、法人の成立（法人格の付与）は、法律の定めによってのみ認められることを明らかにしている」とし、法人法定主義について明確に述べている。そして、海外事業体の法人該当性の判断については以下のように述べている。「外国の法令に準拠して組成された事業体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、諸外国の法制・法体系の多様性、我が国の『法人』概念に相当する概念が諸外国において形成されるに至った沿革、歴史的経緯、背景事情等の多様性に鑑みると、当該外国の法令の規定内容をその文言に従って形式的に見た場合に、当該外国の法令において当該事業体を法人とする旨を規定されているかどうかという点に加えて、当該事業体を当該外国法の法令が規定するその設立、組織、運営及び管理等の内容に着目して経済的、実質的に見れば、明らかに我が国の法人と同様に損益の帰属すべき主体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（括弧書きは省略）。そして、本件 LPS については、「州 LPS 法の規定するその設立、組織、運営及び管理等の内容に着目して経済的実質的に見ても、明らかに我が国の法人と同様に損益の帰属すべき主体（その構成員に直接その損益が帰属することが予定されない主体）として設立が認められたものということとはできない」として、その法人該当性を否定した。

#### 東京高裁平成25年3月13日判決<sup>8)</sup>

本判決は、平成23年東京地裁判決と同様に、「民法33条（現在の民法33条1項）は、法人の成立（法人格の付与）は、法律の定めによってのみ認められることを明らかにしており、個々の団体の成立の根拠となる準拠法は、当該団体に法人格を付与する場合には、これを法人とする旨の明文の規定を設けている」とし、法人法定主義について明確に述べている。また、法人該当性の判断については、次のように述べている。「外国の法令に準拠して設立された事業体が我が国の租税法上の法人に該当するか否かも、原則として、当該外国の法令の規定内容から、その準拠法である外国の法令によって法人とする（法人格を付与する）旨が規定されていると認められるか否かによるのが相当である。そして、その判断に当たっては、当該

外国の法令の規定内容をその文言に従って形式的に見た場合に、当該外国の法令が当該事業体を法人とする旨規定しているかどうかだけではなく、当該外国の法令がその設立、組織、運営及び管理等についてどのように規定しているかも併せて検討すべきである。」そして、本件 LPS について実質的な検討を行い、その法人該当性を肯定している。

### (3) 検 討

これらの裁判例においては、租税法上の法人該当性の有無については、私法上、法人格を有するかどうかによるとしており、第2章で検討する借用概念の解釈については、共通して統一説がとられているとみられる。

一方、法人概念のとらえ方については相違している。平成22年大阪地裁判決は法人法定主義について肯定することなく、日本の私法上の法人の概念を基準としている。本判決では条文上定義の置かれていない法人概念について述べられており、それに基づく法人該当性の判断基準として、上記のような要素が挙げられているが、その根拠については特に触れられていない。そもそも、日本の私法は法人法定主義を定めるのみであり、法人が法人たるための要件や特性については規定していない。また、日本においてはもはや法人のみが有する特性は存在しないことや<sup>9)</sup>、実質的に法人とほとんど変わらない効果を有する事業体の存在が広く認められていること<sup>10)</sup>、が指摘されており、これらの点を考慮すれば、本判決において挙げられた要件は、法人とされる事業体の有する最低限度の特性にすぎず、法人でない事業体がそれらの要件を満たすことは当然にありえ、法人とその他の団体を区別する基準としては十分に機能しないといえる<sup>11)</sup>。

一方で、平成23年東京地裁判決以降の裁判例においては、一転して、法人法定主義について明確に触れられており、民法上の「外国法人」について、事業体の準拠法である外国法によって法人格が与えられているかという点が基準として用いられている。このうち、平成23年東京地裁判決等の裁判例では外国法によって法人格を付与されているかどうかという形式基準に

加え、損益の帰属主体であるかという実質基準を用いているが、この点に関しても疑問が残る。そもそも通説である法律的帰属説<sup>12)</sup>を前提とした場合、権利・義務の主体であるならば、当然租税法上は、損益の帰属主体になるのではないかという点や<sup>13)</sup>、事業体の財産をリザーブする機能は法人に限らず組合にも認められるという点<sup>14)</sup>、を考慮すれば、この基準が法人を区別するための基準として十分に機能するとはいえない。

この点に関し、平成25年東京高裁判決等では、平成23年東京地裁判決等で用いられた損益の帰属主体という判断基準については、「法人格が付与されることで、当該事業体によってされた取引から生じる損益は、まず、当該事業体に帰属することとなるのであって、損益の帰属すべき主体であることは、法人格が付与されたことの結果であるというべきである」、とし、その有効性を否定している。そのため、法人該当性の判断に当たっては、その事業体が外国の法令により、法人格を付与されていると認められるかどうかによってのみ判断することとしている。しかし、「その判断に当たっては、当該外国の法令の規定内容をその文言に従って形式的に見た場合に、当該外国の法令が当該事業体を法人とする旨規定しているかどうかだけではなく、当該外国の法令がその設立、組織、運営及び管理等についてどのように規定しているかも併せて検討すべきである」とし、形式的にだけでなく実質的にその外国の法令によって法人格が与えられているかどうか判断することを要するとしている。そして、実質的な検討を行った結果、本件LPSの持ついくつかの要素を挙げてその法人該当性を肯定したが、なぜそれらの要素を持つものが法人であるのかという理論的根拠は乏しく、この点においては、平成22年大阪地裁判決と同様の問題を孕んでいるといえる。

以上のように、いずれの裁判例においても、単純に外国法によって法人格を付与されているかを形式的に判断するのではなく、それぞれ何らかの実質的な基準を設けている。その理由としては、形式的にのみみた場合には、その判断が必ずしも明確ではないことや、内外の法制度が一樣ではな

いことから、外国の法概念を無条件に受け入れた場合の日本の課税権の侵食を懸念したのではないかと思われる<sup>15)</sup>。しかしながら、それらの基準の理論構成はいまいちなものであり、法的根拠にも乏しい。そもそも、上述のように、法令により法人の要素が特定されておらず、日本においてはもはや法人のみが有する属性はないということが指摘されている点を考慮すれば、何らかの画一的な基準により法人を判別することに、法的根拠を求めることは難しいといえる。さらに、平成23年東京地裁判決等で用いられている損益の帰属主体性という基準は、目的適合説によったものであって、統一説をとる立場からは矛盾するものであるという指摘がされており<sup>16)</sup>、このように法人課税の趣旨に照らして基準を設けるのであれば、何らかの立法措置によるべきである。また、裁判所がそれぞれの理論構成に基づき異なる基準を用いた結果、デラウェア州 LPS の法人該当性については裁判所ごとに異なる結論が出されており、実務上もその予測可能性に大きく欠ける状況となっている。

### 第3節 諸外国における法人該当性の判断基準

本節では、諸外国における法人該当性の判断基準として、アメリカ、イギリス及びカナダの状況について概観する。

まず、アメリカにおいては、1997年のチェック・ザ・ボックス規則の導入までは、キントナー規則により事業体の法人該当性の判断を行っていた<sup>17)</sup>。この規則においては、法人の特性として、構成員の存在、事業の営み及びその利益の分配という目的、事業体の継続性、経営の集中、有限責任性、持分の譲渡の自由、の6つを挙げていた。このうち、及びについては、パートナーシップにも共通する特性であるため、実質的には他の4つの特性のうち3つ以上を有する事業体を、法人として取り扱うこととしていた<sup>18)</sup>。しかしながら、有限責任性とパートナーシップとしての課税上の取扱いの両方を提供する LLC の導入により、人とパートナーシップの差は小さいものとなり、また、この LLC を利用

することにより、課税上の取扱いを実質的に選択できるようになってきていた<sup>19)</sup>。このようにキントナー規則が、法人とパートナーシップを判別する基準として、実情に合わなくなってきたことや、事業体の判別のためのコストが納税者及び課税庁の双方にとって負担になっていたことを受けて、1997年にキントナー規則による取扱いが見直され、チェック・ザ・ボックス規則が導入された<sup>20)</sup>。この制度のもとでは、まず米国の租税法上、当然に法人として取り扱われる事業体が個別に抜き出され、それ以外の事業体については、法人として課税を受けるか、パートナーシップとして課税を受けるかを、納税者の側で選択できることとなった<sup>21)</sup>。

次に、イギリスにおいては、法人該当性の判断基準については、1998年の Memec 事件<sup>22)</sup>において採られたアプローチが基礎となっているとされる<sup>23)</sup>。この裁判においては、ドイツ法上の匿名組合が租税法上、透明なものとして扱われるかどうかの問題となった。この事件において裁判所は、ドイツ法における匿名組合とイギリスの租税法上、「透明」なものとして扱われるパートナーシップとの比較という点から判断を行っている。しかしながら、ここで裁判所が重視したのは、イギリスのパートナーシップを課税上透明なものとならしめる要素を特定することであり、イギリスのパートナーシップとして不可欠な要素を特定することではなかった。そしてドイツの匿名組合がどの程度その要素を有しているかにより租税法上の取扱いを判断するものとした。その後、この Memec 事件を受け、英国歳入関税庁は、海外事業体のイギリスにおける課税上の取扱いのガイドラインとして、6つの要素を考慮することを発表した<sup>24)</sup>。また、英国歳入関税庁は、世界各国の事業体のイギリスにおける租税法上の取扱いについての原則的な立場をリストにして公表している<sup>25)</sup>。

カナダにおいては、法人該当性の判断については、「ツーステップアプローチ」といわれる手法を用いることが、実務家及び課税庁の間で、基本的には受け入れられているようである<sup>26)</sup>。また、課税庁において、法人該当性の判断基準について、一時は「独立した法的主体」であることが、法

人とパートナーシップを区分する重要な基準であるとされていたようであるが、現在ではそれはもはや法人だけが持つ決定的な特性ではないことが明らかにされている<sup>27)</sup>。現在課税庁から発表されているアプローチにおいては、まず、外国の商事法におけるその海外事業体の特性を特定し、

それらの特性を、カナダの商事法におけるそれぞれの事業体（法人やパートナーシップ等）の特性と比較し、その事業体を分類する<sup>28)</sup>。つまり、その事業体がカナダにおける法人やパートナーシップとしての基礎的な要素を有するかではなく、その事業体が最も類似するものは何かという観点から、税務上の取扱いを決定することになる。

以上のように、海外事業体の法人該当性の判断にあたっては、それぞれの国において、それぞれ異なる基準が用いられている。これらの基準の実務上の拘束力については、まずアメリカのチェック・ザ・ボックス規則は法的拘束力を有する。また、イギリス及びカナダのアプローチは立法により定められたものではないため、法的拘束力を有さないものの、課税庁において、上記のアプローチによることが明確に示されている。一方、日本においては、上述のように、裁判例においてもその判断基準は統一されていない。また、課税庁が「米国 LLC に係る税務上の取扱い」を公表し、ニューヨーク州 LLC が法人として取り扱われることを明らかにしたが、これは米国ニューヨーク州 LLC の取扱いについて示すのみであり、海外事業体の法人該当性一般について、具体的にどのように判断するかということについては明らかにされていない。「米国 LLC に係る税務上の取扱い」では、米国ニューヨーク州 LLC が持つ4つの特性を挙げ、当該 LLC を法人として取り扱うこととしているが<sup>29)</sup>、他の事業体の判断にあたって、これらの4つの特性のみが考慮されるのか、他の要素についても考慮されるのかは明確ではなく、実務上その予測可能性に大きく欠ける状況であるといえる。そのため、日本においても、法人該当性の判断基準について、実務上、指針となるような基準を検討することには、大きな意義があるといえる。

## 第2章 法人該当性の判断基準の検討

第1章では、日本における事業体課税の現状を概観し、海外事業体の法人該当性の判断については、統一された基準がなく、その予測可能性に著しく欠ける状況であることを明らかにした。そこで本章では、現行の法制度における、海外事業体の法人該当性の判断基準として妥当なものを検討したい。まず、第1節では租税法における借用概念の解釈について検討する。次に第2節では、民法上の「法人」概念を、第3節では会社法上の「外国会社」について検討していく。そして、第4節において、それまでの議論を踏まえたうえで、現行法における、法人該当性の判断基準の在り方についての私見を述べる。

### 第1節 租税法における借用概念

すでに述べたように、租税法上、外国法人の概念について具体的な定義を定める規定はない。法人税法2条4項は外国法人につき、「内国法人以外の法人をいう」と定めており、その内国法人については、「国内に本店又は主たる事務所を有する法人をいう」(法人税法2条3項)、と定められているのみである。そのため、租税法における「法人」をどのように解釈すべきかが問題となる。金子宏名誉教授によると、租税法において用いられている概念は、租税法においてのみ用いられている独自の概念(固有概念)と、租税法以外の法分野においてもすでに用いられている概念(借用概念)の2つに大別されることになる<sup>30)</sup>。この点、法人という概念は、民法等においても用いられているため、借用概念に該当する。さらに、借用概念の解釈論として、原則として借用概念は私法上における概念と同様に解すべきとする統一説、借用概念については、それを規定する法令の目的に照らして目的論的解釈を行うべきであるとする目的適合説、そして原則として借用概念についても税法独自の意義を持つものとして

解すべきとする独立説、の3つのアプローチがあるとされる<sup>31)</sup>。しかしながら、独立説は、日本において少数説であり、これに基づく判例等も見受けられない。よって、借用概念について議論するうえでは、法域間における同一概念の解釈の違いを認めない概念の絶対性を重視する立場（統一説）と、法域間におけるその解釈の違いを認め、概念の相対性を支持する立場（目的適合説）の2つに大別できる<sup>32)</sup>。

まず、統一説は、法的安定性の確保と法秩序の統一という立場から主張される。この立場においては、そもそも私法と租税法はそれぞれ独立しながらも、全法秩序の一部を構成しているのであって、租税法が特別にその秩序を攪乱するということは許されるものではないとされる。そもそも租税法は、主として私法によって規律される経済活動等を課税の対象としており、また私法上の概念については、租税法によるのではなく、私法によって法的価値の判断を受けることになることとされる。その結果、租税法が、特に立法で別段の意味を定めることなく私法上の概念を用いている場合には、それを租税法上、勝手な解釈を行うことは許されず、私法上と同一の意義として解することが、租税法律主義の要請である法的安定性の面からも法秩序の統一という面からも望ましいとされる<sup>33)</sup>。しかしながら、統一説の立場からも、立法趣旨による解釈が常に否定されているわけではなく、「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」<sup>34)</sup>、とされている点については留意すべきである。判例においても、このような統一説の立場がとられており、学説上も通説とされている。

次に、目的適合説の主要な論拠として、田中二郎教授は、「私法の規定は、私法自治の原則を前提として承認し、原則として、その補充的・任意的規定としての意味を持つものであり、当事者間の利害の調整という見地に基づく定めである。そこに用いられている諸概念も、もともと、そのような見地において用いられているものと解される。ところが、租税法は、当事者間の利害調整とはまったく別個に、これを課税対象事実又はその構成要件として、これらの規定又は概念を用いているのであるから、同じ規

定又は概念を用いている場合でも、常に同一の意味内容を有するものと考えべきではなく、租税法の目的に照らして、合目的的に、従って、私法上のそれに比して、時にはより広義に、時にはより狭義に理解すべき場合があり、また、別個の観点からその意味を理解すべき場合もあることを否定しえない<sup>35)</sup>、としている。また目的適合説を突き詰めていった場合には、租税法におけるすべての規定においてその目的に照らした解釈が行われることになり、そもそも固有概念と借用概念に分類する実益自体が失われるとされる<sup>36)</sup>。この点からの主張として、ある概念が借用概念にあたるか、固有概念にあたるかについて明確でないこともあり、そのような状況の下で、単純に割り切った解釈を行うことは危険であるという点も指摘されている<sup>37)</sup>。

また、統一説を採用するとした場合には、他の法域の概念をどこまで採用することができるかという問題がある。つまり、国際私法によりある外国の法令に準拠することになった場合に、その外国の法令における概念を受け入れ、日本の租税法の適用に際して取り込むべきであるかということが問題となる。

この問題を考えるにあたって、まず1つの立場として、統一説において借用されるのはあくまで日本の私法上の概念のみであって、外国の法令における概念を採用することはできないとする考え方がある。この考え方によると、日本の租税法が前提としている概念は日本の私法上のもののみであり、外国の法令における概念を借用することはなく、また公法である租税法は国際私法の守備範囲外であるとされる<sup>38)</sup>。また、国際私法により導かれる外国の法令の概念を借用した場合には、その一義的な意義を確定できず、かえって法的安定性や法秩序の一体性を損なうため、日本の私法のみを前提とすべきであるという主張もされている<sup>39)</sup>。しかしながら、石黒一憲教授によると、公法については国際私法の守備範囲外であるというのは、相当に古い考え方であって、租税法が日本の私法の概念を借用するした場合において、『日本の私法』の一翼を明確に担う『国際私法』を、

そして、それを通した『外国法』の適用を、何故無視するか、について論理的な根拠はないとされる<sup>40)</sup>。また浦東久男教授は、そもそも企業や個人は、国境を越えてその活動や生活を行っており、立法者においてもそれを承知しているのであるから、租税法において用いられている概念は当然外国の法制度もその対象としているはずであるとしている<sup>41)</sup>。実際、外国の租税制度を対象として明確に規定された条文もあるのだから、そこだけを見た場合においても、日本の租税法は日本の法制度のみを前提としているという主張は、正当といえるものではないと述べている<sup>42)</sup>。この点に関し、中里実教授によると、外国法上の概念の取扱いについて、日本の租税法上は、明文の規定がない限り、外国法の内容を基本的には尊重すべきであるとされる。このことは、所得税法83条に定める配偶者控除の「配偶者」についての解釈や<sup>43)</sup>、Comity（国際的な礼讓）という、他国の行政、立法、司法上の行為を尊重し、無視すべきでないという国際法上の原則<sup>44)</sup>、とも整合するものであるとされる。

このような問題からか、渉外事案においては、目的適合説が主張されることが少なくないようである<sup>45)</sup>。例えば、松岡章夫税理士は、公平な課税及び租税の徴収の確保という見地から目的適合説の立場に立ち、日本の法制度との等価性・代替可能性という基準を用いて、外国の法制度を取り込もうとしている<sup>46)</sup>。

## 第2節 民法上の「法人」概念

民法33条1項は「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」、と定めていることから、法人は法律の定めによって成立する（法人法定主義）。ところで、法人の設立についてはその法人の従属法によることとなるが、法人の従属法に関する規定は、法の適用に関する通則法において、明文の規定はおかれておらず、その従属法については解釈にゆだねられる。そして、その解釈については、設立準拠法説及び本拠地法説の2つの説があるとされる。設立準拠法説は、法人が法律によってそ

の人格を認められることを重要視し、その従属法については、法人の設立に際して準拠した法律が基準であるとする説である。一方、本拠地法説は、法人の目的である活動はその主たる事務所の所在地で行われることを重視し、その法人の活動の本拠となる住所を基準とする説である。日本においては以下のような理由から、設立準拠法説が通説とされている。すなわち、

法人の法人格はその法人が設立の際に準拠した法律によって与えられるものであること、 第三者が法人の従属法を判断するにあたってその判断が容易になること、そして 他の日本法の規定との整合性が取れていること等である<sup>47)</sup>。

一方で、民法35条1項は法人の認許について定めており、この条文をどのように解するかについて、学説上争いがある。その解釈としては、35条1項は単にその外国法人が日本において法人として活動することを認める際の要件を定めたものであるという説と、35条1項は海外事業体に日本の民法上、法人格を認めるかどうかを定めたものであるという説の2つがある。まず、前者の説は、抵触法と外人法を区別し、外国法人が活動を行う上での前提となる法人格については、従属法により付与されていれば足りることとする。その上で、民法35条1項は、外国法人が「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」を規定するものであるとする<sup>48)</sup>。一方、後者の説は、法人格は国家によって付与されるもの（外国国家行為）であるにとらえ、日本の側からできることは、その外国国家行為を承認するかどうかに限られるとする。すなわち、民法35条1項は、外国国家によって付与された法人格を、日本法の立場から承認するかどうかの要件を定めたものであるとされる<sup>49)</sup>。これらの2つの説のうち、立法時においては、後者のようにとらえられていたようであるが、戦後において前者が通説へと変遷してきたとされる<sup>50)</sup>。

しかしながら、現在の通説のような解釈をすることに対しては、以下のような批判がなされている。まず、中里実教授は、前者の説をとった場合には、ある海外事業体が日本において活動する場合と海外で活動する場合

とで法人該当性の判断の基準が異なってくることがありえると指摘する<sup>51)</sup>。つまり、その事業体が日本において活動する場合には、民法35条1項が問題になる一方、海外において活動する場合には、民法35条1項は問題とならないこととなる。ある同一の海外事業体の法人該当性を問題にしているにもかかわらず、日本において活動する場合と海外で活動する場合とで、法人該当性の判断の基準が異なってくることとなり、その論理の一貫性に著しく欠けることになることとされる。また、道垣内正人教授は、前者の説によった場合には、そもそも「内国における活動」と「外国における活動」の区分が不明確であることを指摘している<sup>52)</sup>。

### 第3節 会社法上の「外国会社」について

外国会社の取扱いにつき、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」としている。この規定は、外国会社の内外平等原則を明確に示すものであり、外国会社の内国法上の一般的地位を定めた規定であるとされる<sup>53)</sup>。また、ここでいう「他の法律」には当然租税法も含まれると解されている<sup>54)</sup>。この点、この条文に基づく法人該当性の判断基準として、「外国事業体が租税法上『法人』とみなされるかどうかは、同種または最も類似する内国会社に対する扱いいかんということになる」<sup>55)</sup>、ということや、「設立準拠法上の法人格の有無を問うのではなく、我が国の会社と同種または類似の事業体が否かにより、租税法上の法人該当性を判断することになる」<sup>56)</sup>、ということが主張されている。また、外国会社に該当しない海外事業体についても、その趣旨等を鑑み、会社法823条を類推適用すべきであるという主張もされている<sup>57)</sup>。

ところで、会社法2条2項は外国会社について、「外国の法令に準拠して設立された法人その他の外国の団体であって、会社と同種のもの又は会社に類似するものをいう」と定義している。この点、「その他の外国の団体」が含まれていることを鑑みれば、外国の法令により法人格が与えられ

ているかどうかは問題ではなく、その事業体が「会社に類似するもの」であれば外国会社に該当することになると解されている<sup>58)</sup>。また、ある海外事業体が日本の会社に類似するものかどうかについての判定については、原則的には、その海外事業体を、類似と思われる日本の会社及び事業体と相対的に比較し、最も類似する日本の事業体が会社である場合には会社に類似するもの、すなわち外国会社に該当するとされている<sup>59)</sup>。

#### 第4節 法人該当性の判断基準のあり方

以上の議論を踏まえたうえで、本節では海外事業体の法人該当性の判断基準のあり方について、さしあたり私見を述べることにする。第1節で検討したように、借用概念の解釈としては、統一説と目的適合説が有力に主張されるが、納税者としては、租税法上、他の法令において使用されている概念が取り込まれている場合には、他の領域で使用されている概念と同様に解するのが自然である<sup>60)</sup>。この点に関して、目的適合説によった場合には、借用概念については自由な解釈が行われやすいため、納税者にとって租税法独自の解釈がどこまで広げられるかは明確ではなく、租税法律主義の要請する予測可能性及び法的安定性がないがしろにされる恐れがあると指摘されている<sup>61)</sup>。そのため、借用概念の解釈については、判例、通説でもある統一説の立場を採用することが妥当である。そして、その射程としては、国際私法により導かれる外国法の内容をも含むと解される。なぜなら、租税法は、主として私法によって規律される経済活動等を課税の対象としているのであり、租税法が経済活動等を規律するのではない。それにもかかわらず、日本の私法秩序の一翼を担う国際私法を無視して、その対象となる経済活動等をとらえることは、明らかに法秩序を害するものであり、統一説によりながらも国際私法の内容を無視するような解釈は許されるものではない。また、上述の様に、目的適合説の立場から、等価性・代替可能性という基準を用いることが主張されている点については、確かにそのような基準を用いることは、内外平等性の見地からは望ましいが、

先に検討したように、借用概念の解釈論として妥当なものは統一説であり、渉外事案に限って目的適合説をとるということは、法的安定性の見地からいっても許されるべきではない。よって、租税法上の「法人」の概念については、私法上の「法人」の概念に準ずることとなり、その際には国際私法により導かれる外国法の内容をも含むこととなる。

次に、民法上の「法人」概念について、まずその従属法に関しては、本拠地法説によった場合には、その本拠地がどこであるのかという点が必ずしも容易ではないこと等を考慮すれば、通説である設立準拠法説を採用ことが妥当である。また、法人の認許について定める民法35条1項の解釈については、海外事業体に日本の民法上、法人格を認めるかどうかを定めたものである、と解することが、以下の理由から妥当である。つまり、第2節でみたように、民法35条1項を「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」と解した場合には、ある海外事業体が日本において活動する場合と海外で活動する場合とで法人該当性の判断基準が異なってくることもありえることや、「内国における活動」と「外国における活動」の区分がそもそも不明確であることである。この問題に対し、海外事業体が日本において活動する場合においても、あくまで租税法上は、民法35条1項を問題とせずに判断するという主張もありえるが、日本においては法人としての活動が認められないにもかかわらず、租税法上は法人として扱われることもありえ、妥当な解釈とはいえない。また、外国法人の認許の規定について、その立法時の趣旨は、ある国において与えられた法人格は、他の国においても当然に認められるものではないということを前提に、原則としては、外国法人は認許せず、例外的に一定の事業体についてその法人格を認許するというものであった<sup>62)</sup>。租税法上も、1899年には第一種所得税として、法人に対しても課税されることとなっており<sup>63)</sup>、ここでいう法人については、上述の立法時における認許の規定を前提としていたはずである。そして、学説の変遷を経て、戦後、上述のような民法35条1項の解釈が私法上の通説となったが、租税法上も、そのように法人の解釈を変

更したとすることは、上述のような問題点を考慮すると、明らかに妥当ではない。よって、租税法上、私法上の通説とは異なる解釈をすることになったとしても、「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」に該当し、統一説の立場から、妥当なものである<sup>64)</sup>。その結果、ある海外事業体が日本の民法上、法人として認められるためには、まずその設立準拠法により法人格が与えられていることを要する。更に、法人格が与えられている場合であっても、国等を除き、外国会社に該当しない限り、原則的には、日本の民法上は法人として認められないこととなる<sup>65)</sup>。

そして、第3節で検討したように、外国会社について、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」、としており、また会社法3条は、「会社は、法人とする」と定めていることから、ある海外事業体が外国会社に該当する場合には、租税法上、法人とみなされると解される。また、外国会社に該当しない海外事業体についても、会社法823条の援用により、日本の同種又は最も類似する事業体に基づき、その法人該当性の判断を行うことが主張されているが<sup>66)</sup>、そのような海外事業体にまで会社法823条を適用することに、法的根拠はなく、このような解釈は認められない。この点に関しては、民法35条1項により、民法上、法人と認められるためには、原則的に外国会社であることを要するのであるから、外国会社に該当しない海外事業体については、基本的には、租税法上は法人として取り扱われたいと解することが妥当である。また、外国会社の判定にあたっては、上述の通り、対象となる海外事業体を、類似すると思われる日本の会社及び事業体と相対的に比較し、最も類似する日本の事業体が会社である場合には、外国会社であることが適切である。

また、外国会社の判定を行うに当たっては、その準拠法の内容によってのみ行うのか、それとも契約内容をも考慮して行うのかという問題がある。準拠法の内容のみならず、契約内容にまで踏み込んで判断を行わなければ

ならないとなると、同一の法律に準拠して設立した事業体であるにもかかわらず、その契約内容により、法人該当性の判断が異なってくる可能性があり、実務上の負担を強いることになる。しかしながら、英米法においては、契約内容の自由が大きく認められている場合が多く、事業体ごとにその実態が大きく異なってくる可能性も否定できない<sup>67)</sup>。よって、その契約内容が法律のデフォルトルールから大きく外れている場合等には、その契約内容にまで踏み込むことが必要となるだろう。

以上の点をまとめると、以下の通りとなる。租税法上、借用概念の解釈としては統一説が妥当であり、租税法上の「法人」の概念については、私法上の「法人」の概念に準ずることとなる。そして、民法35条1項は、海外事業体が日本の民法上、「法人」として認められるためには外国会社であることを要求している。また、会社法3条及び823条により、ある海外事業体が外国会社である場合には、租税法上、法人として取り扱われる。すなわち、海外事業体の法人該当性の判断については、国等を除き、原則的には、その海外事業体が外国会社に該当するかどうかにより、行われることとなる。また、ある海外事業体が外国会社に該当するかどうかの判断にあたっては、その事業体に類似すると思われる日本の事業体との比較を行い、最も類似する日本の事業体が会社である場合には外国会社に該当する。そして、外国会社の判定の結果、外国会社に該当しないとされた場合には、人格のない社団の判定を要し<sup>68)</sup>、これにも該当しない場合にのみ、その海外事業体は租税法上、法人としては取り扱われない結果となる。このように、最も類似する事業体を特定するアプローチは、上述のカナダの判断基準に近いものであるといえる。

### 第3章 デラウェア州 LPS の法人該当性の検討

第1章では、各裁判所等において用いられた法人該当性の判断基準は統一されておらず、その理論構成も曖昧なものであることを明らかにした。

特に米国デラウェア州 LPS（以下本章においては州 LPS という）について争われた裁判例においては、その判断基準が統一されていないばかりでなく、その最終判断も分かれていることから、実務上もその予測可能性を著しく欠く状況となっている。そこで本章では、第2章で提言した、法人該当性の判断基準を用いて、州 LPS の法人該当性の再検討を行うこととする。第1節では、州 LPS に類似すると思われる日本の事業体及びその課税上の取扱いを検討し、次に、第2節では、合資会社及び投資事業有限責任組合の特性を、第3節では、州 LPS の特性を整理していく。そして第4節では、それらの相対比較を行い、州 LPS が外国会社に該当し、日本の租税法上、法人に該当することを明らかにする。

### **第1節 デラウェア州 LPS に類似する日本の事業体及び その課税上の取扱い**

第2章で述べたように、海外事業体の法人該当性の判断については、原則として外国会社に該当するかどうかにより行う。そして外国会社に該当するかの判断については、その海外事業体に類似すると思われる日本の事業体との相対比較を行い、最も類似する日本の事業体が会社である場合には外国会社に該当することとなる。そこで、州 LPS の法人該当性を検討するにあたっては、まず州 LPS に類似すると思われる日本の事業体があるかが問題になる。この点、外国会社についての先行研究として、米国の改定統一リミテッド・パートナーシップ法（The Revised Uniform Limited Partnership Act）に基づく LPS が外国会社に該当するかについて、合資会社及び投資事業有限責任組合等との比較という点から検討されたもののや<sup>69)</sup>、外国会社かどうかというアプローチはとっていないものの、州 LPS が日本の租税法上、法人に該当するかについて、会社法823条の援用という観点から、合資会社及び投資事業有限責任組合との類似性を検討したものである<sup>70)</sup>。このことは、州 LPS がその債務に対して無限責任を有する無限責任パートナーとその責任が制限されている有限責任パートナー

から構成されている点を考慮すると、無限責任社員及び有限責任社員から構成される合資会社と、無限責任組合員及び有限責任組合員から構成される投資事業有限責任組合が州 LPS に類似する日本の事業体であるとすることは妥当である。

合資会社と投資事業有限責任組合の日本における取扱いについて、合資会社は会社法に定められている会社であり、上述のように会社は法人であることから、法人税の対象となる。一方、投資事業有限責任組合は会社には該当せず、法人税の対象とはならないため、その構成員の段階において課税が行われる。よって、州 LPS の法人該当性の判断にあたっては、まず州 LPS と合資会社及び投資事業有限責任組合との相对比较を行い、どちらにより類似するものであるかを検討する。その結果、合資会社に類似する場合には外国会社に該当し、租税法上、法人として取り扱われる。一方、投資事業有限責任組合に類似する場合には、外国会社には該当せず、人格のない社団の判定を要し、これにも該当しない場合にのみ、租税法上、法人としては取り扱われない結果となる。

## 第2節 合資会社及び投資事業有限責任組合の特性

合資会社及び投資事業有限責任組合は無限責任の者と有限責任の者がそれぞれ一人以上いなければならない点では共通する。しかし、合資会社は本店の所在地において設立の登記をすることによって成立する（会社法579条）一方で、投資事業有限責任組合契約は当事者の合意によってその効力を生ずる（投資事業有限責任組合法3条1項）。ただし、法律の規定により登記すべき事項は、登記の後でなければ善意の第三者に対抗することができない（投資事業有限責任組合法4条1項）。また、合資会社と投資事業有限責任組合の登記について、前者は有限責任社員の氏名等を登記しなければならないのに対し（会社法913条）、後者は有限責任組合員の氏名等は登記事項ではない点で異なる（投資事業有限責任組合法17条）。

合資会社の債務に対する社員の責任については、無限責任社員は連帯・

無限責任を有する一方で、有限責任社員はその出資の価額を限度とする有限責任にとどまる（会社法580条）。投資事業有限責任組合における債務に対する責任についても、無限責任組合員は連帯・無限責任を有する一方で、有限責任組合員はその出資の価額を限度とする有限責任にとどまる（投資事業有限責任組合法9条1項、2項）。ただし、有限責任組合員が業務を執行する組合員であると誤認させるような行為があった場合には、その相手方に対し無限責任組合員と同一の責任を負う（投資事業有限責任組合法9条3項）。また民法34条は、「法人は、法令の規定に従い、定款その他の基本定款で定められた目的の範囲において、権利を有し、義務を負う」としていることから、法人である合資会社は、財産の帰属主体、契約の締結主体及び訴訟当事者になりえると解される。損益については、一旦、合資会社において法人課税がなされた後、社員に対して分配される（法人税法4条、会社法622条）。一方、投資事業有限責任組合における、財産の帰属については、民法上の任意組合の規定が準用されるため、組合員の共有となり（投資事業有限責任組合法16条、民法668条）<sup>71)</sup>、投資事業有限責任組合自体は財産の帰属主体とはならない。また契約の締結に関しても、代表者が投資事業組合の肩書付きで契約を締結するため、投資事業有限責任組合自体は契約の締結主体とはならないと解される<sup>72)</sup>。しかし、訴訟当事者能力については、民事訴訟法29条は「法人でない社団又は財団で代表者又は管理人の定めがあるものは、その名において訴え、又は訴えられることができる」としており、組合である投資事業有限責任組合も訴訟当事者になりえると解される<sup>73)</sup>。損益については、任意組合の場合と同様に、投資事業有限責任組合自体においては課税されず、その構成員にパススルーされる（民法674条、所基通36・37共20、法基通14-1-2）。

業務の執行について、合資会社においては、有限責任社員であっても、定款に別段の定めがある場合を除き、会社の業務を執行することができる（会社法590条1項）、業務を執行した場合においても会社の債務に対し無限責任を負う等といったことにはならない<sup>74)</sup>。さらに、定款に別段の定め

がある場合を除き、頭数主義がとられている（会社法590条2・591条1項）。また、自己機関制がとられていることから、社員以外の者に業務の執行権限を付与することはできないとされる<sup>75)</sup>。業務を執行する社員の善管注意義務・忠実義務（会社法593条1項・2項）、任務懈怠による会社に対する損害賠償責任（会社法596条）、及びその責任の追及に係る訴訟における社員の代表権（会社法602条）についての規定は、強行規定であると解されている<sup>76)</sup>。一方、投資事業有限責任組合の業務については、無限責任組合員が執行するとされており（投資事業有限責任組合法7条1項）、その趣旨は第三者機関制を禁じるものであると解されている<sup>77)</sup>。またその業務の執行については頭数主義が採られている（投資事業有限責任組合法7条2項）。投資事業有限責任組合においては、業務執行者の善管注意義務等は強行規定ではない<sup>78)</sup>。ただし、金融商品取引法の強行規定により、金融商品取引業者に該当する場合には、顧客に対して誠実義務を負い（金商法36条）、投資運用業に該当する場合には、権利者に対する忠実・善管注意義務を負う（金商法42条）。

持分の譲渡について、合資会社においては、定款に別段の定めがある場合を除き、他の社員の全員の承諾がなければ譲渡することができない（会社法585条1項）。ただし業務を執行しない有限責任社員に関しては、業務を執行する社員の全員の承諾があるときは、譲渡することができる（会社法585条2項）。社員は、定款により会社の存続期間を定めなかった場合又はある社員の終身の間会社が存続することを定めた場合には、事業年度終了の時に退社をすることができる（会社法606条1項）。また定款により退社を制限した場合においても、やむを得ない事由がある場合には、社員はいつでも退社をすることができる（会社法606条3項）。一方、投資事業有限責任組合においては、持分の譲渡に関しては、他の組合員の全員の承諾がない場合には、その譲渡をすることができないと解されている（民法676条1項）<sup>79)</sup>。また組合員はやむを得ない場合を除き、組合を脱退することができない（投資事業有限責任組合法11条）。ただし、投資事業

有限責任組合契約においては、組合の存続期間を定めなければならない（投資事業有限責任組合法3条2項7号）。

### 第3節 デラウェア州 LPS の特性

州 LPS は無限責任パートナー及び有限責任パートナーをそれぞれ最低1人以上必要とする（デラウェア州 LPS 法101条9項）。州 LPS は法律で定められた事項を記載した書面を州務長官のオフィスに提出した時、又はそれ以後のその書面によって定められた時又は日に成立する（デラウェア州 LPS 法201条b）。またここで記載すべき事項には、有限責任パートナーに関する事項は含まれていない（デラウェア州 LPS 法201条a）。また、州 LPS の業務の内容や目的に関しては特に制限されていない（デラウェア州 LPS 法106条a）。

州 LPS の債務に対する責任については、無限責任パートナーは、原則として、その全ての債務について連帯責任を負う（デラウェア州 LPS 法403条b）。有限責任パートナーは、第三者との関係において、無限責任パートナーを兼任した場合又は有限責任パートナーの権利及び権限の行使に加え、州 LPS の業務の支配に参加した場合（その取引の相手方が合理的に、その有限責任パートナーの行為に基づき、その有限責任パートナーが無限責任パートナーであると信じた場合に限り）を除き、州 LPS の債務に対して責任を負わない（デラウェア州 LPS 法303条a）。州 LPS は法律又はパートナーシップ契約によって付与された全ての権利等を有しているため、財産の帰属主体、契約の締結主体及び訴訟当事者になりえると解される（デラウェア州 LPS 法106条b, c）。損益については、原則として州 LPS 契約に従ってパートナー間等で分配される（デラウェア州 LPS 法603条）。また、州 LPS において課税されるか、その構成員にパススルーするかどうかについては、チェック・ザ・ボックス規則により選択することができる。

有限責任パートナーは労務出資をすることが認められており（デラウェ

ア州 LPS 法501条), 州 LPS の業務の執行をすることができるといえる。ただし, 上述の通り, 有限責任パートナーが業務の支配に参加した場合には, 有限責任の利益を失う。業務の執行については, パートナーシップ契約において別段の定めがない限り, 頭数主義がとられているが(デラウェア州 LPS 法403条a), 合資会社のように第三者機関制を禁じる規定はない。また無限責任パートナーに関する忠実・注意義務の規定があるが(デラウェア州 LPS 法403条a), パートナーシップ契約により制限又は削除することができる(デラウェア州 LPS 法1101条f)。無限責任パートナーが行為を起こさない場合の有限責任パートナーのための代表訴訟権に関する規定も設けられている(デラウェア州 LPS 法1001条)。

州 LPS においては, 持分の譲渡に関しては, パートナーシップ契約により, 別段の定めがない限り, 他のパートナーの承諾がない場合においても譲渡可能であるとされる(デラウェア州 LPS 法702条a(1))。また脱退に関しては, 無限責任パートナーは, 原則としてパートナーシップ契約によって定められた事象が発生したときに脱退する。しかし, パートナーシップ契約によって脱退が禁じられている場合においても, 他のパートナーに書面により通知することで脱退することが認められる(デラウェア州 LPS 法602条)。一方, 有限責任パートナーは, パートナーシップ契約によって定められた事象が発生したときのみ脱退する。また, パートナーシップ契約において定めがない場合においては, 有限責任パートナーは, 州 LPS の解散または清算の前においては, その脱退は認められない(デラウェア州 LPS 法603条)。

#### 第4節 相対比較及びデラウェア州 LPS の法人該当性の再検討

以上のオーバービューを踏まえて, 州 LPS が合資会社に類似する点, 投資事業有限責任組合に類似する点, そしてどちらにも類似しない点を整理していく。

まず合資会社に類似する点として, 州務長官のオフィスへの書面の

提出により成立する点，特に業務の内容を制限されていない点，財産の帰属主体及び契約の締結主体になりえる点，有限責任パートナーのための代表訴訟権が認められている点，が挙げられる。次に投資事業有限責任組合に類似する点として，無限責任パートナーに関する忠実義務等が強行規定でない点，登記事項として有限責任パートナーに関する事項等が求められていない点，有限責任パートナーが業務の支配に参加した場合において有限責任の利益を失う点が挙げられる。そして，どちらにも類似しない点として，第三者機関制が認められる点，持分の譲渡及び脱退に関する規定，有限責任パートナーの労務出資が認められる点，そして ⑪ 税務上，パススルーかどうかについて選択できる点が挙げられる。

まず，江頭憲治郎教授の指摘するように，米国では LPS は最も重要な投資ファンドの形態であり，州 LPS が投資ファンドとして使用されることを想定した場合には，，そして はあまり問題とはならないことになろう<sup>80)</sup>。投資ファンドとして利用される場合には，金融商品取引法により，忠実義務等の対象となるし，そのような場合において，有限責任パートナーが業務の支配に参加することは基本的には考えられないためである。そうすると，合資会社に類似する要素としては が，投資事業有限責任組合に類似するものとしては，が残る。このうちどちらを重視すべきか，ということになるが，については，有限責任パートナーについて登記することが求められる場合でも投資家についての情報を隠す手段があることや，登記事項として有限責任パートナーについての情報が求められていないこと自体も私法制度としての重要度が高いとは言えないこと，が指摘されている<sup>81)</sup>。その結果，，及び（特に）を重視すべきことになり，州 LPS は合資会社に類似するため，外国会社に該当することになる。そして上述のように，会社法823条により，外国会社であれば租税法上，法人として取り扱われるため，州 LPS は租税法上，法人に該当するものと結論づけることができる。

## お わ り に

本稿では、租税法における海外事業体の法人該当性の判断基準の検討及びそれを基にした、米国デラウェア州 LPS の法人該当性の有無の検討を行った。事業体に対する課税のアプローチとしては、実体課税及び導管課税の２つがあるとされる。実体課税においては、課税は事業体の段階で行われる一方で、導管課税においては、その損益はその構成員にパススルーされる。このような取扱いの違いから、ある事業体が、租税法上、法人として扱われるか否かは、その利害関係者に大きな影響を及ぼしえる。

日本の租税法上、ある事業体に対して実体課税及び導管課税のいずれがなされるかについては、原則として法人格の有無により判断される。この点に関し、日本の事業体については、法人格の有無を形式的に判断することができるため、基本的にはその判断に困難は生じない。一方で、海外事業体の法人該当性の判断については、租税法上、法人の概念について具体的に定めた規定がないことから、その判断は必ずしも容易ではない。事実、海外事業体の法人該当性が争点となった裁判例等は少なからず存在するが、その判断基準は必ずしも統一されていない。特に、近年デラウェア州 LPS の法人該当性について、３つの事案で争われたが、地裁及び高裁のいずれにおいても、その判断基準及び最終判断は分かれており、最高裁の判断が待たれている状況である。そのため、現状においてはその予測可能性に著しく欠ける状況となっており、現行法における、海外事業体の法人該当性の判断基準として妥当なものを検討することには大きな意義があるといえる。

諸外国の状況に目を向けてみると、イギリスでは、ある海外事業体が、パートナーシップとして不可欠な要素を有しているかではなく、パートナーシップを課税上透明なものとならしめている要素を有しているかという判断基準が用いられている。また、カナダでは、海外事業体が国内の事

業体のうち、いずれに類似するものであるかという判断基準が用いられている。それに対してアメリカでは、チェック・ザ・ボックス規則の導入により、海外事業体については、当然に法人として取り扱われるものを除き、課税上の取扱いについては、納税者の側において選択することができる。

「法人」の概念は租税法上、借用概念に該当する。借用概念の解釈については、統一説と目的適合説が有力に主張されるが、租税法律主義の要請でもある法的安定性及び予測可能性を考慮すると、統一説を採ることが妥当である。また、その射程について、外国の法令における概念をも含むべきかという問題がある。この点、国際私法は、日本の私法秩序の一翼を明確に担うものであり、その国際私法により適切に選ばれた外国法の概念であるならば、法的根拠なくこれを否定することは妥当ではなく、原則的には受け入れられるべきである。それに対して、民法35条1項は、外国の法令によって法人格が与えられた事業体に関して、日本の民法上もその法人格を認めるかどうかを定めたものであると解され、日本の民法上、法人として認められるためには、国等を除き、原則的には外国会社であることを要することとなる。一方、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」と定めており、会社法3条が「会社は、法人とする」と定めていることを考慮すれば、ある海外事業体が外国会社に該当する場合には、租税法上、法人として取り扱われると解される。つまり、これらの2つの点をまとめると、ある海外事業体が租税法上、法人として取り扱われるかは、原則としては外国会社かどうかによることになる。また、その判断にあたっては、類似すると思われる日本の事業体との相対比較を行い、その海外事業体に最も類似するものが会社であれば、外国会社に該当し、租税法上、法人として取り扱われる。そして、その判定の結果、外国会社に該当しない場合にのみ、人格のない社団の判定が行われる。

本稿ではこの基準に基づき、米国デラウェア州 LPS の法人該当性について、合資会社と投資事業有限責任組合との相対比較を行うことにより、

検討を行った。その結果、州務長官のオフィスへの書面の提出により成立する点、財産の帰属主体及び契約の締結主体になりえる点、そして有限責任パートナーのための代表訴訟権が認められている点から、当該 LPS は合資会社に類似するものであるといえ、外国会社に該当するため、デラウェア州 LPS は租税法上、法人として取り扱われることとなる。

本稿ではデラウェア州 LPS の法人該当性については法令の内容からのみ判定を行ったが、英米法においては契約の自由が大きく認められていることが多く、単にその法令の内容から判断した場合には、その実質と異なる判断がなされる可能性があることも否定できない。よって、契約内容等、その事業体の実質にまで踏み込むことが必要になることもあるが、その場合には、同じ法律に準拠した事業体であるにも関わらず、その契約内容により、その法人該当性の判断が異なってくる可能性もあり、実務上の負担が大きくなるという懸念がある。またカナダにおけるアプローチが、「丸い穴に四角い釘をはめるようなものである」<sup>82)</sup>、という批判がなされているように、必ずしも日本の類似する事業体へのあてはめが上手くいくとは限らないという可能性もある。これらの点を考慮すれば立法による解決も考えるべきかもしれない。この際、どのような事業体に組合課税が適用されるべきかが問題となるが、例えばアメリカのように、課税上の取扱いについて、納税者の側で選択できるようにすることも考えられる。しかしながら、アメリカにおいても、チェック・ザ・ボックス規則の導入が、ハイブリッド・エンティティの濫用につながっている等の批判もあることから<sup>83)</sup>、その導入に当たっては慎重な議論を要する。もしくは、平成22年大阪地裁判決等で用いられた、権利・義務の主体であるかというような、画一的な基準を立法により定めることも考えられる。また、立法とまではいかずとも、イギリスのように、課税庁において、海外の主要な事業体の原則的な取扱いをまとめたものを公表することは、納税者の予測可能性の確保のためにも、有益なものであるのではないだろうか。いずれにせよ、海外事業体の課税上の取扱いの判断基準については、納税者の予測可能性を

高める一定の立法措置や対応が求められている。

- 1) 増井良啓「多様な事業組織をめぐる税制上の問題点」フィナンシャル・レビュー69号 (2003) 98頁。
- 2) Gevurtz, A., 2012, Way Delaware LLCs?. *Oregon Law Review*; 91 (1), pp. 57.
- 3) 坂本雅士「事業体課税の基本問題」税務会計研究19号 (2008) 7頁。
- 4) 平野嘉秋「特殊事業体における多様な損益分配——構成員課税と会計問題——」租税研究725号 (2010) 177頁。
- 5) 海外事業体の法人該当性の有無による、諸制度への影響については以下の文献を参照。  
落合秀行「外国事業体の税務上の取扱いに関する考察」税務大学校論叢73号 (2012) 143頁以下、長谷部啓「外国事業体と国際課税を巡る問題——各国租税法上の法人概念の相違に起因する諸問題を中心として——」税務大学校論叢59号 (2008) 201頁以下、白木康晴「外国事業体を巡る課税上の問題について——アメリカのリミテッド・パートナーシップを中心に——」税大ジャーナル15号 (2010) 63頁以下。
- 6) 大阪地判平成22年12月17日判例タイムズ1369号145頁、大阪高判平成25年4月25日判例集未登載 (LEX/DB文献番号25445991)、東京地判平成23年7月19日税務訴訟資料261号順号11714、東京高判平成25年3月13日判例集未登載 (LEX/DB文献番号25501415)、名古屋地判平成23年12月14日税務訴訟資料261号順号11833、名古屋高判平成25年1月24日判例集未登載 (LEX/DB文献番号25445906)。
- 7) 平成23年名古屋地裁判決、平成25年名古屋高裁判決も同様の理論構成であるため、これらについては省略する。
- 8) 平成25年大阪高裁判決も同様の理論構成であるため、ここでは省略する。
- 9) 江頭憲治郎「企業の法人格」『現代企業法講座第2巻企業組織』(東京大学出版会, 1985年) 72頁。
- 10) 星野英一「いわゆる『権力能力なき社団について』」『民法論集』1巻301頁。
- 11) 北村導人、松永博彬「判批」税務弘報60巻4号 (2012) 93頁。
- 12) 金子宏『租税法』(弘文堂, 第18版, 2013) 163頁。
- 13) 吉村政穂「ハイブリッド事業体・取引を利用したスキームをめぐる課税上の問題——LPSの『法人』該当性に関する裁判例を手掛かりに——」租税研究755号 (2012) 246頁。
- 14) 淵圭吾「判批」ジュリスト1439号 (2012) 8頁。
- 15) 青山慶二「判批」TKC 税研情報20巻2号 (2011) 70頁。
- 16) 落合・前掲注(5) 131頁。
- 17) 渡邉幸則「チェック・ザ・ボックス規則について」碓井光明ほか編『公法学の法と政策上巻: 金子宏先生古稀祝賀論文集』(有斐閣, 2000) 583頁以下。
- 18) STAFF OF THE JOINT COMMITTEE ON TAXATION, 1997-last update, *Review of Selected Entity Classification and Partnership*. Available: <http://www.llc-reporter.com/15.htm#anchor197> [visited Dec. 15, 2013].
- 19) Mullis, K., 2011. *Check-the-Box and Hybrids: A Second Look at Elective U.S. Tax Classification for Foreign Entities*. Tax Analysts, pp. 371.

- 20) *Ibid*, pp. 371.
- 21) 米国財務省規則 § 301. 7701-2, § 301. 7701-3.  
チェック・ザ・ボックス規則により、海外事業体の法人該当性の判定という、多大な事務負担は取り除かれたものの、この規則により、一方では実体課税がなされ、もう一方の国では導管課税がなされるハイブリッド・エンティティが容易に利用できるようになった。そのため、このようなハイブリッド・エンティティの乱用による租税回避の問題が生じる結果となった。この点については、渡邊・前掲注(17)587頁以下参照。
- 22) *Memec plc v. The commissioners of Inland Revenue* [1998] STC754.
- 23) Milet, M. Hybrid Foreign Entities, Uncertain Domestic Categories: Treaty Interpretation Beyond Familiar Boundaries. *Canadian Tax Journal*, 59 (1), pp. 42, 2011.
- 24) UNITED KINGDOM HM REVENUE & CUSTOMS, INTM 180010. Available: <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/intm180010.htm> [visited Dec. 15, 2013].
- 25) UNITED KINGDOM HM REVENUE & CUSTOMS, INTM180030. Available: <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/INTM180030.htm> [visited Dec. 15, 2013].
- 26) Milet, *supra* note 22, pp. 30.
- 27) Canada Revenue Agency, Technical News No. 38. Available: <http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tp/itnews-38/itnews-38-e.html> \_Toc223828198 [visited Dec. 20, 2013].
- 28) *ibid*.
- 29) 国税庁「米国 LLC に係る税務上の取扱い」 <http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/joho-zeikaishaku/hojin/05/01.htm> (2013.12.24訪問)。
- 30) 金子・前掲注(12)114頁。
- 31) 金子宏「租税法と私法——借用概念及び租税回避について——」租税法6号(1978)4頁。
- 32) 村井正『現代租税法の課題』(東洋経済新報社, 1973)49頁。
- 33) 金子・前掲注(12)115頁, 中川一郎「税法と私法」石田文次郎先生古稀記念論文集365, 366頁(石田先生古稀記念論文集刊行会, 1962)。
- 34) 金子・前掲注(12)115頁。
- 35) 田中二郎『租税法』(有斐閣, 1981)116頁。
- 36) 金子・前掲注(31)11頁。
- 37) 塩崎潤=植松守雄=西野譲一=岡崎一郎『所得税法の論理』(税務経理教会1969)166頁。
- 38) 斎木敏文「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』(新日本法規出版, 1999)203頁。
- 39) 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」税務大学校論叢39号(2002)124頁。
- 40) 石黒一憲「第一七一回『国際課税と抵触法(国際私法)〔上〕』」貿易と関税53巻9号(2005)68頁。
- 41) 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(1996)7頁。
- 42) 浦東・前掲注(41)7頁。

- 43) この点については浦東・前掲注(41) 7～10頁参照。
- 44) 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(2009) 13頁。
- 45) 横溝大「判批」『ジュリスト』1361号(2008) 197頁, 小林淳子「国外取引に対する租税法の適用と外国法人の分割に関する諸問題」『税務大学校論叢』45号(2004) 233頁。
- 46) 松岡章夫「海外財産の相続と相続税法——ハワイ州におけるジョイント・テナンシーを糸口として(4)」『国際商事法務』24巻2号(1996) 194, 195頁。
- 47) 神前禎, 早川吉尚, 元永和彦『国際私法〔第三版〕』(有斐閣, 2012) 114頁, 櫻田嘉章『国際私法〔第6版〕』(有斐閣, 2012) 84頁。
- 48) 山田録一「外国法人」田中耕太郎編『株式会社法講座第五巻』(有斐閣, 1959) 1832頁。
- 49) 道垣内正人『ポイント国際私法 各論』(有斐閣, 2000) 189頁。
- 50) 横溝大「法人に関する抵触法的考察——法人の従属法が外国法人人格の承認か——」『民商法雑誌』135巻6号(2007) 135頁以下。
- 51) 中里・前掲注(44) 17頁。
- 52) 道垣内・前掲注(49) 197頁。
- 53) 山田・前掲注(48) 1856, 1857頁。
- 54) 上柳克郎ほか編『注釈会社法(13)』548頁〔岡本善八〕(有斐閣, 1990, 新版)。
- 55) 横溝・前掲注(45) 198頁。
- 56) 藤澤尚江「判批」『ジュリスト』1447号(2012) 133頁。
- 57) 藤澤・前掲注(56) 133頁。
- 58) 江頭憲治郎「『外国会社』とは何か——持分会社に相当するものの場合」『早稲田法学』83巻4号(2008) 2頁。
- 59) 江頭・前掲注(58) 5頁。
- 60) 清永敬次『税法』(ミネルヴァ書房, 2013, 第五版) 40頁。
- 61) 金子・前掲注(31) 11頁。
- 62) 法務大臣官房司法法制調査部『日本近代立法資料叢書13』(商事法務研究会, 1988) 416頁以下。
- 63) 武田昌輔『DHC コンメンタル法人税法』(第一法規出版, 1979) 51頁。
- 64) このように私法上の通説とは異なる解釈をすべきものとして, 金子教授は会社の合併等の無効判決の効果の不遡及を論じている。金子宏「会社の設立・合併・分割の無効判決の効果の不遡及と租税法律関係——『租税法と私法』に関する一考察」同『租税法理論の形成と解明(下)』(有斐閣・2010) 107頁以下。
- 65) このように, 私法上の法人を解釈することについては以下の文献も参照。石綿学「外国籍プライベート・エ퀴ティ・ファンドの課税問題」神田秀樹・中里実編『ビジネス・タックス』(有斐閣, 2005) 488頁。
- 66) 落合・前掲注(5) 132頁, 藤澤・前掲注(56) 133頁。
- 67) 岩品信明・和藤誠治「判批」『税務弘報』60巻12号(2012) 129頁。
- 68) 人格のない社団の判定については, 最高裁において4つの要件を用いることが提示された。最判昭和39年10月15日民集18巻8号1671頁。

租税法における海外事業体の法人該当性の判断基準（東）

- 69) 江頭・前掲注(58)19頁以下。
- 70) 落合・前掲注(5)136頁以下。
- 71) なお、ここでの「共有」は含有であるとされる。最判昭和33年7月22日民集12巻12号1805頁。
- 72) TMI 総合法律事務所「平成23年度経済産業省委託事業 外国事業体課税に関する調査」(2012)122頁 [http://www.meti.go.jp/meti\\_lib/report/2012fy/E002324.pdf](http://www.meti.go.jp/meti_lib/report/2012fy/E002324.pdf) (2013年12月16日訪問)。
- 73) 最判昭和36年7月31日民集15巻7号1982頁。
- 74) 江頭・前掲注(58)22頁。
- 75) 上柳克郎ほか編『注釈会社法(1)』225頁〔米沢明〕(有斐閣, 1985, 新版)。
- 76) 江頭・前掲注(58)11頁。
- 77) 江頭・前掲注(58)22頁。
- 78) 江頭・前掲注(58)22頁。
- 79) 我妻栄『債権各論中間』(岩波書店, 1962)804頁。
- 80) 江頭・前掲注(58)19, 29頁。
- 81) 江頭・前掲注(58)30頁。
- 82) Boidman, N. and Kandev, M., Foreign Entity Classification and The Meaning of “Corporation” / “Societe” In The Income Tax Act. *Canadian Tax Journal*, 57 (4), pp. 886, 2009.
- 83) Mullis, *supra* note 18, pp. 377, 378.