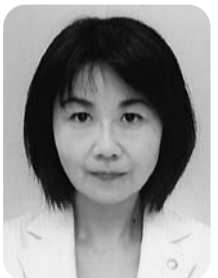


論壇

米国デラウェア州LPの法人該当性における最判(平成25年(行)第166号)について



永竿敬子【神田】

1 はじめに

米国デラウェア州法により設立した「Limited Partnership」(以下、LP)が、わが国の租税法上の法人にあたるか否かについて、地裁・高裁レベルでは判断が分かれていたが、平成27年7月、名古屋の事

2 事件の概要

不動産賃貸事業を行う米国デラウェア州LPから生じた損失を、わが国の投資家が他の所得と損益通算して所得税の申告をしたところ、課税当局より「LPは法人であり、不動産所得として出資者に帰属しないため他の所得と損益通算できない」として更正処分等を求めたことから、取り消しを求めた事案である。地裁、高裁<sup>i</sup>では、当該LPは非法人と判断されたが(納税者勝訴)、最高裁では法人性を肯定し一部破棄自判、一部破棄差戻しとなった(課税当局勝訴)。

3 争点

「外国法人」とは、「内国法人以外の法人」であり(法法<sup>ii</sup>24)、外国事業体が「外国法人」に該当すれば国内源泉所得について納税義務を負う(法法<sup>iii</sup>4③、

4 裁判所の判断

(1) 下級審における法人該当性基準  
地判、高判では、①設立準拠法である外国法の下で法人格を付与されているかという「形式的な基準」を判断の前提としつつも、②当該事業体が「損益の帰属

最判では、日本法上の法人が有する最も本質的な属性は、ある組織体が「権利義務の帰属主体」となることとあり、法人性の判断にあたってはそれが基礎となるとした。手続としては、当該事業体が、①外国法において日本法上の法人に相当する法的地位を付与されていること又は付与されて

5 考察

(1) 内国事業体の法人該当性基準  
最判では「日本法上の法人との対比において」との観点を示している。国内法に準拠した事業体(以下、内国事業体)に対する現行制度を確認しておく。内国法人は法人税の納税義務を負うが(法法<sup>iv</sup>23、法法<sup>v</sup>4①)、租税法「法人」の定義はない。そのため会社法<sup>vi</sup>2条1号の各種会社の中から納税者が選択して法人を設立した結果、法人格が付与され、形式的に法人課税の対象が決まるのが原則である。

(2) 外国事業体の法人該当性基準  
内国事業体との整合性をとるならば、外国事業体においても借用概念統一説の下で「外国法↓日本の私法↓日本の租税法」という租税法のフィルターを通じて租税法上の法人を判断することが妥当である。そしてできる限り形式的に日本法上の法人としての要件を備えているかを判断することが望ましい。

(3) 下級審における法人該当性基準の問題点  
「損益の帰属主体」という法人該当性基準は、私法の学説上にはない租税法固有の概念であり、借用概念統一説の下では採用すべきではない。さらにこの基準は、事前に課税当局が示したものでなく、裁判時に主張されたものであり、それ

により課税処分の適法性を根拠づけることは手続的公正を侵害する<sup>vii</sup>。また、事業体の実態を「実質的な観点から検証する必要」との要件は、法人法定主義の形式性とは整合しない。なじみのない外国事業体の場合、内国事業体と比べて、ある程度、実質的な観点から判断せざるをえない部分もあるが、それは日本法上の法人の属性を有しているかを判断する範囲で行うべきであり、実態を深く検証すべきではない。

(4) 最高裁の法人該当性基準について  
最判をまとめると、外国の実定法上、当該事業体が日本法上の法人に相当する法的地位を有する場合には、当然に権利義務の帰属主体になるために法人として取り扱われ、それが不確かな場合には、法人とされる最小限度の属性、すなわち「権利義務の帰属主体」の有無で法人性を判断するといえるものである。この判示取扱いと整合性を持つ。

6 実務上の課題

最判を受けて、課題としては以下の点が考えられる。①外国事業体の「権利義務の帰属主体」性について、納税者が外国法を確認することは事務的困難性を伴う。②本件のように当該国では法人でなくとも「権利義務の帰属主体」になる事業体は多々あるため、二

は以下の点で妥当である。①自然人以外で「権利義務の帰属主体」たる地位を有するものが「法人」の最も本質的な属性であることは、私法の学説上も確立したものである<sup>viii</sup>。それを実質的根拠として租税法上の法人概念に取り込むことは、借用概念統一説の下で「外国法↓日本の私法↓日本の租税法」の流れに沿っている。②「日本法上の法人との対比において」という視点は、非法人を含む「外国の団体」についてわが国の会社と類似するものを「外国会社」と取り扱う会社法<sup>ix</sup>2条2号、同法<sup>x</sup>823条の規定と矛盾しない。③私法の概念ではない「損益の帰属主体」で法人性を判断していない。④米国「Limited Liability Company」(以下、LLC)に対する国税不服審判所裁決<sup>xi</sup>や国税庁「米国LLCに係る租税法上の取扱い」等における他の外国事業体の取扱いと整合性を持つ。

「人格なき社団等」に対する判断はなされていない。「租税法上『非法人』とされるわが国の組合に類似する外国事業体を『法人』と認定する不合理な結論に至る懸念」<sup>xii</sup>を実現させない対応が必要である。よって租税法主義の下、課税当局と納税者の双方にとって「具体的に」「事前」に「裁判規範ではなく行為規範として、なんらかの法人該当性基準を当局が示す必要がある。「米国LPは私法上、相対的に法人性が

7 おわりに

米国においては、課税当局の執行コストが多くなっていたことも一因となり、納税者が法人課税が構成員課税が選択できるチェック・ザ・ボックス規則(Check the Box Regulation)を法人該当性基準として導入している。しかしそれはハイブリッド・エンティティを生み、租税回避等の重要な問題を生じさせた<sup>xiii</sup>。よって安易にこのような規則を導入することは避けるべきであり、国際的調和の中で国内租税法の制定を行うという視点も必要である。さらに法人課税の裏面ともいえるべき構成員課税の整備への対応も避けてはとれない課題である。

強い」<sup>xiv</sup>と会社法の見地から江頭東京大学名誉教授は分析されていた。このような分析を利用頻度が高いと思われる外国事業体について行った結果を個別列挙したリストの作成、判断の妥当性を事前に確認することができる体制の整備、あるいは誰が判断したとしても同じ結果になる簡易で統一した判断可能なテスト等の設定により、具体的に実務ルールに落とし込んでいくことが重要である。

<sup>i</sup>名古屋地裁平成19年(行)ウ50号、名古屋高裁平成24年(行)コ8号。  
<sup>ii</sup>金子宏『租税法』117頁(弘文堂、第20版、2015)。  
<sup>iii</sup>この手続は、増井良啓教授が、米国LLCの法人該当性基準について国税不服審判所裁決平成13年2月26日(裁決事例集61号102頁)を分析された際に用いられたものである。増井良啓「投資ファンドの税制の国際的側面―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)。  
<sup>iv</sup>岡村忠生「Limited Partnershipの法人性」(2011)税研173号71頁(2011)。  
<sup>v</sup>星野英一「いわゆる『権利能力なき社団について』」『民法論集(第一巻)』265頁(有斐閣、1970)。  
<sup>vi</sup>江頭憲治郎『株式会社法』26、29―31頁(有斐閣、第6版、2015)。  
<sup>vii</sup>平成13年2月26日(裁決事例集61号102頁)。  
<sup>viii</sup>宮崎裕子「NY州のLLCは租税法上の外国法人か」税研148号『最新租税判例60』90頁(2009)。  
<sup>ix</sup>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33頁(2008)。  
<sup>x</sup>OECD「Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues (Paris: OECD, 2012)」。