

米国デラウェア州LPS事件

日本の租税法における外国法の取扱い

木村浩之 弁護士法人 淀屋橋・山上合同
弁護士

はじめに

今回取り上げる米国デラウェア州LPS事件（最判平成27年7月17日・民集69巻5号1253頁）は、米国デラウェア州の法律に基づいて組成されたリミテッド・パートナーシップ（LPS）について、日本の租税法上の法人該当性が争われた事例である。

この点、租税法上では特に「法人」の定義がなされていないが、日本法に基づいて組成された事業体の場合は、民法や会社法等を前提にすれば法人該当性は明確であり、定義がなくても特段の問題は生じない。

ところが、各国では、当然異なる国内法に基づいて異なる法制度を採用している。そこで、外国法に基づいて組成された組織体ないし事業体（外国事業体）については、租税法上の定義がなければ、どのような場合に「法人」に該当するかが不明確である。

この点、ある事業体が法人（みなし法人を含む）に該当すれば納税義務主体性（損益の帰属主体性）が認められるのに対して、法人に該当しない場合はかかる主体性が認められず、構成員がその主体となる。このように、法人該当性の有無によって課税関係が異なるにもかかわらず、その判定基準が不明確であるとすれば問題である。

この問題は、租税法上で明確な定義がなされていない場合に、外国法に準拠してなされた法律行為に日本の租税法をどのように適用するか

という困難な問題であるとされてきた（注1）。本件の最高裁判決は、これを解決する糸口となるべきものであり、関連する問題とあわせて本稿で取り上げて検討することとしたい。



米国デラウェア州LPS事件

1 事案の概要

本件では、日本の投資家（個人）が米国デラウェア州法に基づいて組成された外国事業体であるLPSに出資し、そこで生じた損失を当該個人に帰属するものとして他の所得と損益通算した。これに対して、課税庁は、当該LPSが日本の租税法上の法人に該当することを理由に、損失は当該LPSに帰属するのであって個人に帰属するものではなく、損益通算はできないとして課税処分をした（注2）。

本件の中心的争点は、どのような判定基準でもって外国事業体であるLPSが法人に該当するかどうかを判断するかである。

2 最高裁の判断

最高裁は、次のような2つの判定基準を示した上で、本件のLPSは法人に該当すると判断した（下線部筆者）。

- (i) 設立根拠法令の規定の文言や法制の仕組みから、当該組織体が当該外国の法令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いないことが疑義のない程度に明白であるか否かを検討して判断

- (ii) ((i)による判断ができない場合に、) 当該組織体が権利義務の帰属主体であると認められるか否かについて、当該組織体の設立根拠法令の規定の内容や趣旨等から、当該組織体が自ら法律行為の当事者となることができ、かつ、その法律効果が当該組織体に帰属すると認められるか否かという点を検討して判断

3 若干の検討

前述のとおり、租税法上は「法人」の定義がなされていないが、法人の概念そのものは他の法分野で用いられており、その概念が租税法でも用いられていると解する（これを借用概念という）のが一般的である。問題は、借用概念を他の法分野で用いられているのと同じ意義に解すべきか、それとも租税法の観点から異なる意義に解すべきかであるが、原則として本来の法分野における意義と同じに解する（これを統一説という）のが通説の見解である（注3）。

そこで、民法における法人の意義を確認すると、「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」（民法33）、「法人は、法令の規定に従い…権利を有し、義務を負う」（民法34）とされている。さらに、「法人」と「外国法人」が区別され（民法36）、外国法人については成立認許主義（外国法に基づいて成立するものを認許するとの建前）が採用されている（民法35）。

これらの規定より、日本の民法における法人とは、①日本法に基づいて成立し、②権利能力が認められる者、すなわち、法律行為の当事者となることができ、その法律効果の帰属主体性が認められている者をいうと解される。

仮に統一説の立場を徹底すると、民法上の法

人が日本法に基づいて成立するものとされている以上、外国法に基づいて成立する外国事業体については、たとえその成立が認許されうとしても、「法人」に該当する余地はないことになる。かかる結論は明らかに不合理であり、外国法に基づく法律関係が問題になる場合には一定の修正（明文に反しない限り、外国法上の概念を租税法上の概念に取り込むこと）が必要である（注4）。

もっとも、租税法律主義（憲法84）の要請から、無制限に外国法上の概念を取り込むのではなく、外国法に基づく法律関係が日本法に基づく法律関係と「同質性」を有する限りにおいて認められるべきと考える。

4 最高裁判決の評価

以上の検討を踏まえて、最高裁の判断をみると、判定基準(i)は、日本法と外国法の法制度上の「同質性」が明らかな場合に、外国事業体について日本法上の法人に相当する法的地位が与えられているか（すなわち、日本法では自然人である個人と自然人ではないものの権利能力を有する法人が法制度上で明確に区別されているところ、外国法でも同様に明確な区別がなされている場合に、外国事業体が後者に該当するか）どうかで判断するものと評価できる。

また、判定基準(ii)は、法制度上の同質性が明らかでない場合には、外国事業体の成立の根拠となる具体的な外国の法令において、日本法に基づく法人との「同質性」を基礎づける権利能力が認められているかどうかで判断するものと評価できる。

以上要するに、日本の租税法上の「法人」には、日本の民法上の法人に加えて、それと同質性を有する外国法上のものが含まれるのであり、具体的には、①外国法に基づいて成立し、②権利能力を有する者（法律行為の当事者となることができ、その法律効果の帰属主体性が認められている者）が含まれると解される。

本件の最高裁判決にはさまざまな評価がありうるが、以上の観点から理解することができる。かかる解釈論、すなわち、日本法上の概念との同質性を基礎として外国法上の概念を租税法上の概念に取り込む解釈論がどこまで普遍化できるかという射程の問題はあるにせよ、租税法上の定義がない場合に、外国法に基づく法律関係を日本の租税法にどのように適用すべきかという困難な問題に一定の方向性を示したものとして積極的に評価できる。

5 付随的な問題

本件の最高裁判決は、外国事業体の法人該当性について判断したものと見えるが、形式的には「外国法人」該当性について判断したものである^(注5)。この点、租税法上の内国法人と外国法人の区別については、「本店又は主たる事務所」の場所によって判断される。これは実質的な経営がなされる場所を基準として判断するもの（実質経営地基準）とは異なり、本店等として登記又は登録された形式的な場所を基準とするものと解される。外国事業体に登記や登録といった制度がない場合は問題であるが、この場合には形式基準は機能せず、準拠法や当事者の意思の合理的解釈などによって本店等と同視しうる場所を実質的に判断せざるを得ないものと解される。

また、最高裁判決が示した判定基準では法人に該当しないとされる場合でも、外国事業体が人格のない社団（所法4、法法3）に該当すれば、やはり法人とみなされることに留意が必要である。これは、法令上は権利能力主体性が認められないものの、実質的な観点から判断して経済活動の主体性（損益の帰属主体性）が認められる場合に法人と同様の取扱いをするものである。社団性が認められるかどうかは、特に団体財産の独立性、すなわち団体の財産に対する個人の権利（持分）が希薄化した状態が重視されるものと解される。



日本の租税法における外国法の取扱い

本件の最高裁判決は、外国事業体についての日本の租税法上の法人該当性について判断を示したものであるが、より一般的に、その解釈論を普遍化できるとすれば、租税法上で明確な定義がなされていない場合に、外国法に準拠してなされた法律行為について日本の租税法をどのように適用するかという問題を解決する糸口となりうる。

かかる問題の一例として、日本の居住者が株主となっている外国法人について外国法に基づく組織再編行為がなされた場合に、株主段階での譲渡益課税の繰延べを認める日本の租税法上の組織再編税制の適用が認められるかという問題が挙げられる^(注6)。この場合も、明文に反しない限り、日本法上の概念との同質性を要件として外国法上の概念の取込みを認めるべきと思われる。

例えば、日本の租税法上、100%親子会社間の「合併」については適格合併として株主段階での課税の繰延べが認められているが、ここでいう合併は特に定義がなされておらず、会社法上の概念が用いられている。そして、会社法上の合併とは、日本の会社（株式会社、合名会社、合資会社又は合同会社）が解散し、その権利義務の全部が清算手続を経ることなく一般承継（包括承継）される効果を有するものとされており、外国法人はその対象にはなっていない。

この点、租税法では、適格合併の適用対象となる合併の当事者について特に内国法人に限定するものではない。それにもかかわらず、日本の会社による合併のみを租税法上の「合併」と認めるとすれば、外国法人の組織再編行為には一切適格合併の規定の適用の余地がないことになる。この結論は法人該当性の議論と同様に、明らかに不合理であるといえる。

そこで、外国法人についての外国法に基づく組織再編行為であっても、日本の会社法上の合併と同質性を有する場合、すなわち、外国法人が解散し、その権利義務の全部が清算手続を経ることなく一般承継される場合には、租税法上の「合併」と認めて、適格要件を満たせば適格合併の規定の適用を認めるべきと解される。



租税条約の適用関係

本件の最高裁判決により、外国事業体については、権利能力主体性の有無によって法人該当性、ひいては納税義務主体性（損益の帰属主体性）が判断されることが明らかにされた。ところが、そのような判断はあくまでも日本の租税法上の判断であり、必ずしも日本の判断が外国でも同一であるとは限らない。

この点、租税条約は、締約国の居住者、すなわち納税義務主体性を有する者について適用が認められる。そこで、各国で納税義務主体性についての判断が異なる場合、租税条約の適用関係が問題となりうる。

この問題につき、OECDモデル租税条約で一定の解決が図られている（1条2項参照）。すなわち、ある事業体について締約国のいずれかが納税義務主体性を認めない場合（そのような事業体をパススルー事業体という）、当該事業体を通じて一方の締約国の国内で稼得された所得については、他方の締約国がその構成員又は事業体のいずれかに居住地国課税をする限り、当該一方の締約国（所得の源泉地国）において租税条約の適用を認めるべきとされている。

例えば、A国の居住者がA国で組成された事業体を通じてB国で所得を稼得する場合、A国が構成員を納税義務者とし、B国が事業体を納税義務者として取り扱ふとすれば、両国で納税義務主体性が異なるが、A国は構成員に居住地国課税をするので、B国において租税条約の適用を認めるべきことになる。

これに対して、A国の居住者が今度はB国で組成された事業体を通じてB国で所得を稼得する場合、先ほどの例とは逆に、A国が事業体を納税義務者とし、B国が構成員を納税義務者として取り扱ふとすれば、A国では構成員と事業体のいずれにも居住地国課税をしないので、B国においては租税条約の適用を否定すべきことになる。



まとめ

租税法上で明確な定義がなされていない場合に、外国法に準拠してなされた法律行為に日本の租税法をどのように適用するかは困難な問題であるが、本件の最高裁判決によって一定の考え方が示されたといえる。

すなわち、租税法で用いられている概念については、明文に反しない限り、日本法上の概念のみならず、それと同質性を有する外国法上の概念も含まれると解することで、外国法に基づく法律行為に日本の租税法を適用すべきと考えられる。

（注1） 藤谷武史「デラウェア州LPSの日本租税法上の『法人』該当性」『ジュリスト』1470号（2014年）105頁参照。

（注2） 事案の概要につき、衣斐瑞穂「判解」『ジュリスト』1493号（2016年）65頁参照。

（注3） 金子宏『租税法〔第22版〕』（弘文堂、2017年）120頁、清永敬次『税法〔新装版〕』（ミネルヴァ書房、2013年）40頁など参照。

（注4） 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年）11頁参照。

（注5） 酒井克彦「判批」『判例時報』2314号（2017年）156頁参照。

（注6） 太田洋＝佐藤修二「我が国の租税法規と外国私法との交錯」中里実ほか編著『国際租税訴訟の最前線』（有斐閣、2010年）355頁参照。